

税法上の行為計算否認規定における否認のあり方

— 「税務署長の認めるところにより」の解釈を中心に—

菅原 滯平

1. 行為計算否認規定の意義

本論文は、税法上の行為計算否認規定における否認のあり方について論じたものである。具体的には、「税務署長の認めるところにより」の解釈を中心に、当該規定の立法趣旨、沿革等の観点から、その否認のあり方を明らかにした。

同族会社等の行為又は計算の否認規定（以下「同族会社等の行為計算否認規定」という。）は、所得税法 157 条、法人税法 132 条、相続税法 64 条等に規定があり、租税回避の一般的否認規定であると解されていた。また、組織再編成に係る行為又は計算の否認規定（以下「組織再編成に係る行為計算否認規定」といい、同族会社等の行為計算否認規定と組織再編成に係る行為計算否認規定を併せて「行為計算否認規定」という。）は、法人税法 132 条の 2 に規定があり、租税回避を包括的(又は一般的)に防止する規定であると解されていた。これらの規定に関し、従来から不当性要件の解釈や否認の対象となる行為・計算の範囲について活発な議論がなされてきた。

一方で、その対象となった行為・計算がどのように否認がされるかについては、未だ議論の余地があった。

行為計算否認規定の 1 つである法人税法 132 条は、「法人の行為又は計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、……法人税の額を計算することができる」と規定していた。同族会社においては、少数の株主ないし社員によって支配されていることから、税負担を不当性に減少させる行為計算が行われやすい。このような事態に鑑み、行為計算否認規定は、税負担の公平を維持するため、それを正常な行為・計算に引き直して更正または決定を行う権限を税務署長に認めるものであった。すなわち、税負担の公平の観点より、不当に減少させる結果となると認められる行為・計算あるときは、税務署長の認めるところにより課税処分がなされる。

2. 問題の所在

行為計算否認規定において、「税務署長の認めるところにより」税額が計算されるが、その税額を計算する方法に関する法令の規定はなかった。また、「税務署長の認めるところにより」という規定の文言からは、税務署長は自由に課税処分を行うことができるようにもみえた。

しかし、税務署長が自由な裁量で税額を認定できる規定であるとすれば、それは課税庁への包括的、白紙的委任であって、租税法律主義に反することになる。そこで、この文言は、税務署長に自由裁量を認めたものではなく、一定の範囲で法規裁量を認めたものとして理解すべきであるとされていた。

ここにいう一定の範囲とは、どの程度の幅を持つのか、具体的な範囲が問題となる。過去

の裁判例等や学説を参照する限り、それは正常な行為又は計算に引き直して税額の計算することとされていた。

しかし、この正常な行為又は計算の引き直しについて明確な基準はなく、行為計算否認規定の解釈における1つの課題であるといえた。近時の判例である最高裁平成28年2月29日第一小法廷判決（以下「最高裁平成28年判決」という。）では、法人税法132条の2は、「正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたもの」と判示されているが¹、具体的にどのような引き直しがされたのかについては判示されておらず、批判が散見された。

3. 先行研究

行為計算否認規定における否認のあり方に関する先行研究は、いくつか存在する。

例えば、田中治は、「課税庁が、租税回避行為と認めて、仮定された通常の行為計算に置き換える場合、とりわけ、当該通常の行為計算なるものは、問題の行為計算に置き換わるふさわしい同一の経済的効果、経済合理性をもたなければならない。」としている²。すなわち、行為計算否認規定における否認は、租税回避の否認に限られると解している。大淵博義及び山田二郎も同様の見解を示している³。

また、行為計算否認規定における否認のあり方をより広くとらえる見解も存在する。例えば、増井良啓は、「課税庁としては、複数の否認のやり方の中で可能な限り最も謙抑的な手法を採用すべきものとする。」、そして、「課税庁の否認のやり方が合理的であったかどうかは、裁判所の審査に当然服する。」としている⁴。すなわち、行為計算否認規定における否認は、租税回避の否認に限られず、その否認方法に合理性が認められれば問題ないとしている。斉木秀憲もほぼ同様の見解を示している⁵。

しかし、先行研究では、伝統的な租税回避の議論を前提とした検討はなされていたが、現代の租税回避の議論を踏まえたうえでの検討はされていない。ここにいう現代の租税回避の議論とは、最高裁平成28年判決を契機として行われているものである。また、行為計算否認規定の立法趣旨及び沿革等の観点から、当該規定をどのように適用すべきかの詳細な検討も十分にされているとはいえない。

¹ 最判平成28年2月29日民集70巻2号242頁。

² 田中治「租税回避の否認の論理と機能」税法学586号（2021年）333頁。

³ 大淵博義「ヤフー事件判決の功罪－引直し課税の欠落とその後の判決等への影響」租税研究846号（2020年）81頁、山田二郎「行為計算の否認規定の適用をめぐる諸問題」中川一郎編『杉村章三郎古稀祝賀税法学論文集』（三晃社、1970年）358-359頁参照。

⁴ 増井良啓「判批」ジュリ1199号（2001年）114頁。

⁵ 斉木秀憲「同族会社等の行為計算否認規定について一考察－適用の在り方と金額の適正性－」税大ジャーナル25号（2015年）75頁参照。

そこで、本論文では、規定の趣旨、沿革等から「税務署長の認めるところにより」という文言の解釈を明らかにした。そして、過去の裁判例等から行為計算否認規定による課税処分を類型化したうえで、本論文の結論を適用し、その結果を明らかにした。

4. 本論文の構成

本論文の構成は、以下の通りである。

第1章では、行為計算否認規定について、否認方法の観点から裁判例等や学説を整理した。そして、その否認方法の現況の問題点を指摘した。

第2章では、行為計算否認規定の意義について検討した。はじめに、行為計算否認規定の基本的性格を確認した。そして、創設当時の背景や立法沿革を整理することにより、行為計算否認規定の趣旨を明らかにした。最後に、行為計算否認規定の課税要件を、裁判例等の判断枠組みを整理した上で詳細に検討した。

第3章では、租税回避の定義及び租税回避の否認の定義について検討した。租税回避の定義は、時代背景によって様々であった。そこで、伝統的な租税回避の定義をはじめとして、その変遷を確認し、現代における租税回避の定義を明らかにした。そして、その租税回避の定義を前提に、租税回避の否認の定義についても検討を行った。

第4章では、行為計算否認規定における否認に関する学説を整理・検討した。具体的には、行為計算否認規定における否認のあり方に関して、税務署長の裁量を狭く認める狭義説、広く認める広義説を客観的に考察した。そして、それぞれの見解の論拠及び問題点を明らかにした。

第5章では、前章までの検討を踏まえて、行為計算否認規定における否認のあり方についての結論を述べた。

第6章では、行為計算否認規定により否認された事例を題材に、その否認方法を4つに類型化した。そして、第5章で述べた結論をケースに適用し、その結果を明らかにした。

第7章では、本論文を総括した。

5. 行為計算否認規定における否認のあり方

行為計算否認規定の「税務署長の認めるところにより」行うことができる税額等の計算とは、租税回避の否認に限られる（狭義説）。なぜなら、租税回避の否認に限られず、一定の合理性が認められる否認が行われた場合（広義説）、行為計算否認規定に制裁課税の機能が付与され、さらに否認の場面において、課税庁の恣意性が介入することになり問題があるからである。

そして、租税回避の否認は、不当性要件の判断基準よる類型に応じて行われる。具体的には、①経済的合理性基準により不当性要件が充足されたもの（不合理型）、②制度濫用基準により不当性要件が充足されたもの（制度濫用型）の2つの類型による。これを前提とした否認のあり方は、以下の通りである。

①不合理型である場合には、同一の経済的効果を生ずる取引に引き直しを行うことになる。なお、経済的効果とは、所得の発生原因となる経済事象や経済取引から生じる効果である。つまり、経済的効果が生じていない取引を、あたかも経済的効果が生じる取引に引き直すことは、所得なきところに課税を行うことになり許されない。

②制度濫用型が行われた場合には、その規定の適用を否定することになる。

以上

目次

はじめに	3
第1章 行為計算否認規定における否認の実態と問題点	7
第1節 過去の行為計算否認事件の分析	7
第2節 否認に関する議論の現況	11
第3節 問題の所在	14
第4節 小括	16
第2章 行為計算否認規定の意義	18
第1節 行為計算否認規定の趣旨	18
第2節 立法沿革	20
第3節 課税要件の検討	25
第4節 組織再編成に係る行為計算否認規定	35
第5節 小括	39
第3章 租税回避の否認	41
第1節 租税回避の概念	41
第2節 租税回避の否認の概念	45
第3節 行為計算否認規定以外による租税回避の否認	49
第4節 小括	55
第4章 否認のあり方に関する見解の整理	57
第1節 狭義説	57
第2節 広義説	62
第3節 小括	67

第5章 「税務署長の認めるところにより」の解釈.....	69
第1節 租税回避否認規定としての行為計算否認規定.....	69
第2節 税負担の公平の確保.....	71
第3節 租税回避の定義との関係.....	72
第4節 小括.....	75
第6章 ケースの検討.....	77
第1節 過去の裁判例等の類型化.....	77
第2節 類型化した事案への適用.....	80
第3節 最高裁平成28年以後の判例への適用.....	84
第4節 小括.....	85
第7章 総括.....	87
おわりに.....	89
参考文献等.....	90

はじめに

1. 行為計算否認規定の意義

本論文は、税法上の行為計算否認規定における否認のあり方について論ずるものである。具体的には、「税務署長の認めるところにより」の解釈を中心に、当該規定の立法趣旨、沿革等の観点から、その否認のあり方を明らかにする。

同族会社等の行為又は計算の否認規定（以下「同族会社等の行為計算否認規定」という。）は、所得税法 157 条、法人税法 132 条、相続税法 64 条等に規定があり、租税回避の一般的否認規定であると解されている¹。また、組織再編成に係る行為又は計算の否認規定（以下「組織再編成に係る行為計算否認規定」といい、同族会社等の行為計算否認規定と組織再編成に係る行為計算否認規定を併せて「行為計算否認規定」という。）は、法人税法 132 条の 2 に規定があり、租税回避を包括的(又は一般的)に防止する規定であると解されている²。これらの規定に関し、従来から不当性要件の解釈や否認の対象となる行為・計算の範囲について活発な議論がなされてきた³。

一方で、その対象となった行為・計算がどのように否認がされるかについては、未だ議論の余地がある。

行為計算否認規定の 1 つである法人税法 132 条は、「法人の行為又は計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、……法人税の額を計算することができる」と規定している。同族会社においては、少数の株主ないし社員によって支配されていることから、税負担を不当性に減少させる行為計算が行われやすい⁴。このような事態に鑑み、行為計算否認規定は、税負担の公平を維持するため、それを正常な行為・計

¹ 金子宏『租税法〔第 24 版〕』（弘文堂、2021 年）137 頁、清永敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房、2015 年）413 頁、水野忠恒『大系租税法〔第 4 版〕』（中央経済社、2023 年）729 頁等参照。

² 金子宏「租税法における概念構成」税研 182 号（2015 年）14 頁、朝長英樹『包括的否認訴訟をめぐる考察 組織再編成をめぐる包括否認と税務訴訟』（清文社、2014 年）22 頁、中尾睦ほか『平成 13 年版改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2001 年）243-244 頁参照。

³ 大淵博義「『所得なきところに課税なし』の原則と同族会社の『行為・計算』の否認」税理 40 巻 9 号（1997 年）71 頁、田中治「同族会社の行為計算否認規定の発動要件と課税処分取消訴訟」税法学 546 号（2001 年）183 頁、村井正「同族会社の行為計算の否認」租税法研究 4 号（1976 年）92 頁等参照。

⁴ 東京地判昭和 33 年 12 月 23 日行集 9 巻 12 号 2727 頁、東京高判昭和 34 年 11 月 17 日行集 10 巻 12 号 2392 頁、岡村忠生＝酒井貴子＝田中晶国『租税法〔第 3 版〕』（有斐閣、2021 年）215 頁、金子・前掲注 1) 541 頁、谷口勢津夫『税法基本講義〔第 7 版〕』（弘文堂、2021 年）80 頁、水野・前掲注 1) 737-738 頁参照。

算に引き直して更正または決定を行う権限を税務署長に認めるものである⁵。すなわち、税負担の公平の観点より、不当に減少させる結果となると認められる行為・計算あるときは、税務署長の認めるところにより課税処分がなされる。

2. 問題の所在

行為計算否認規定において、「税務署長の認めるところにより」税額が計算されるが、その税額を計算する方法に関する法令の規定はない。また、「税務署長の認めるところにより」という規定の文言からは、税務署長は自由に課税処分を行うことができるようにもみえる⁶。

しかし、税務署長が自由な裁量で税額を認定できる規定であるとすれば、それは課税庁への包括的、白紙的委任であって、租税法律主義に反することになる⁷。そこで、この文言は、税務署長に自由裁量を認めたものではなく、一定の範囲で法規裁量を認めたものとして理解すべきであるとされている⁸。

ここにいう一定の範囲とは、どの程度の幅を持つのか、具体的な範囲が問題となる。過去の裁判例等や学説を参照する限り、それは正常な行為又は計算に引き直して税額の計算することとされている⁹。

しかし、この正常な行為又は計算の引き直しについて明確な基準はなく、行為計算否認規定の解釈における1つの課題であるといえる。近時の判例である最高裁平成28年2月29日第一小法廷判決（以下「最高裁平成28年判決」という。）では、法人税法132条の2は、「正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めた

⁵ 東京地判昭和33年12月23日・前掲注4)、東京高判昭和34年11月17日・前掲注4)、岡村＝酒井＝田中・前掲注4) 215頁、金子・前掲注1) 541頁、谷口・前掲注4) 80頁、水野・前掲注1) 737-738頁参照。

⁶ 田中治「租税回避の否認の論理と機能」税法学586号(2021年)344頁参照。

⁷ 田中・前掲注6) 344頁参照。

⁸ 右山昌一郎「こんなケースに『行為・計算』規定は適用される～所得税関係」税理40巻9号(1997年)112頁、岸田貞夫『現代税法解釈』(ぎょうせい、1992年)320頁、桜井四郎「税務署長の『行為・計算』否認における裁量の範囲とは」税理40巻9号(1997年)102頁参照。

⁹ 大淵博義「同族会社の行為計算否認規定(法法132条)を巡る論点の考察(3)」税経通信63巻14号(2008年)54頁、岡村忠生「一般的租税回避否認規定について―否認理論の観点から」ジュリ1496号(2016年)44頁、清永敬次「検証 租税回避の否認」税研79号(1998年)67頁、谷口勢津夫「租税回避の法的意義・評価とその否認」税法学557号(2007年)245頁、松丸憲司「租税回避に対する法人税法132条等の行為計算否認規定のあり方」税大論叢51号(2006年)388頁等参照。

もの」と判示されているが¹⁰、具体的にどのような引き直しがされたのかについては判示されておらず、批判が散見される¹¹。

3. 先行研究

行為計算否認規定における否認のあり方に関する先行研究は、いくつか存在する。

例えば、田中治は、「課税庁が、租税回避行為と認めて、仮定された通常の行為計算に置き換える場合、とりわけ、当該通常の行為計算なるものは、問題の行為計算に置き換わるふさわしい同一の経済的効果、経済合理性をもたなければならない。」としている¹²。すなわち、行為計算否認規定における否認は、租税回避の否認に限られると解している。大淵博義及び山田二郎も同様の見解を示している¹³。

また、行為計算否認規定における否認のあり方をより広くとらえる見解も存在する。例えば、増井良啓は、「課税庁としては、複数の否認のやり方の中で可能な限り最も謙抑的な手法を採用すべきものとする。」、そして、「課税庁の否認のやり方が合理的であったかどうかは、裁判所の審査に当然服する。」としている¹⁴。すなわち、行為計算否認規定における否認は、租税回避の否認に限られず、その否認方法に合理性が認められれば問題ないとしている。斉木秀憲もほぼ同様の見解を示している¹⁵。

しかし、先行研究では、伝統的な租税回避の議論を前提とした検討はなされているが、現代の租税回避の議論を踏まえたうえでの検討はされていない。ここにいう現代の租税回避の議論とは、最高裁平成28年判決を契機として行われているものである。また、行為計算否認規定の立法趣旨及び沿革等の観点から、当該規定をどのように適用すべきかの詳細な検討も十分にされているとはいえない。

そこで、本論文では、規定の趣旨、沿革等から「税務署長の認めるところにより」という文言の解釈を明らかにする。そして、過去の裁判例等から行為計算否認規定による課税処分を類型化したうえで、本論文の結論を適用し、その結果を明らかにする。

¹⁰ 最判平成28年2月29日民集70巻2号242頁。

¹¹ 最高裁平成28年判決について、どのような引き直しが行われたのか明示されていない点を指摘するものとして、大淵博義「ヤフー事件判決の功罪－引直し課税の欠落とその後の判決等への影響」租税研究846号(2020年)69-70頁、田中・前掲注6)351頁、渡辺徹也「判批」商事法務2112号(2016年)6頁がある。

¹² 田中・前掲注6)333頁。

¹³ 大淵・前掲注11)81頁、山田二郎「行為計算の否認規定の適用をめぐる諸問題」中川一郎編『杉村章三郎古稀祝賀税法学論文集』(三晃社、1970年)358-359頁参照。

¹⁴ 増井良啓「判批」ジュリ1199号(2001年)114頁。

¹⁵ 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年)75頁参照。

4. 本論文の構成

本論文の構成は、以下の通りである。

第1章では、行為計算否認規定について、否認方法の観点から裁判例等や学説を整理する。そして、その否認方法の現況の問題点を指摘する。

第2章では、行為計算否認規定の意義について検討する。はじめに、行為計算否認規定の基本的性格を確認する。そして、創設当時の背景や立法沿革を整理することにより、行為計算否認規定の趣旨を明らかにする。最後に、行為計算否認規定の課税要件を、裁判例等の判断枠組みを整理した上で詳細に検討する。

第3章では、租税回避の定義及び租税回避の否認の定義について検討する。租税回避の定義は、時代背景によって様々である。そこで、伝統的な租税回避の定義をはじめとして、その変遷を確認し、現代における租税回避の定義を明らかにする。そして、その租税回避の定義を前提に、租税回避の否認の定義についても検討を行う。

第4章では、行為計算否認規定における否認に関する学説を整理・検討する。具体的には、行為計算否認規定における否認のあり方に関して、税務署長の裁量を狭く認める狭義説、広く認める広義説を客観的に考察する。そして、それぞれの見解の論拠及び問題点を明らかにする。

第5章では、前章までの検討を踏まえて、行為計算否認規定における否認のあり方についての結論を述べる。

第6章では、行為計算否認規定により否認された事例を題材に、その否認方法を4つに類型化する。そして、第5章で述べた結論をケースに適用し、その結果を明らかにする。

第7章では、本論文を総括する。

第1章 行為計算否認規定における否認の実態と問題点

本章では、行為計算否認規定が適用された裁判例等を基に、否認の実態を確認する。そして、行為計算否認規定における否認方法に関する学説を整理し、現況の問題点を指摘する。

第1節 過去の行為計算否認事件の分析

ここでは、行為計算否認規定について否認方法の観点から指摘がなされている裁判例等を3つあげる。

具体的には、①損金性が否認された事例、②独立当事者間取引に引き直しがされた事例及び③引き直しがされなかった事例である。

1. 損金性が否認された事例

同族会社等の行為計算否認規定の適用により、同族会社の支払に対する損金性が否認されたとされる事案として、名古屋地裁平成11年5月17日判決（以下「名古屋地裁平成11年判決」という。）がある¹⁶。これは、損金性が否認された事例である（①）。

（1）事案の概要

名古屋地裁平成11年判決の事案の概要は、以下の通りである。

X（原告）は、生コンクリートの製造販売を業とする株式会社であり、代表取締役をAとし、妻であるBを取締役とする同族会社である。Bは、Xに対し、生コンクリート製造設備一式を賃料月額200万円（以下「本件賃借料」という。）、賃貸期間1年と定めて貸付けた。その後、本件契約は更新された。そして、Xは、法人税について、確定申告書を法定申告期限内に提出した。

その後、Xは、税務調査における指摘に従い、本件賃借料を所得金額に加算する等の修正申告を行ったものの、本件賃借料を所得金額に加算したのは誤りであるとして、当該金額を減額すべき旨の更正の請求をした。

これに対し、税務署長Y（被告）は、本件賃借料を支払うことは正当であるが、本件賃借料は過大であるとして、法人税法132条の規定を適用し、本件設備に係る適正賃料を年額900万円と認定し、同額を超える1140万円をBの役員報酬に加算し、加算後のBの役員報酬2700万円のうち、適正報酬額1880万円とする更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行った。

（2）裁判所の判断

名古屋地裁平成11年判決は¹⁷、法人税法132条「にいう税負担を不当に減少させるよう

¹⁶ 名古屋地判平成11年5月17日税資242号602頁。評釈として、品川芳宣「判批」税研90号（2000年）602頁等（後述のものを除く）がある。

¹⁷ 名古屋地判平成11年5月17日・前掲注16）。

な行為や計算とは、純経済人として不合理・不自然な行為・計算のことをいうと解すべきであり、租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合または独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引と異なっている場合に否認しうるものと解すべきである。〔下線は筆者〕

「類似法人と比較して、XのBに対する役員報酬の額は著しく高額であると認められる。よって、右金額に、X特有の事情もあり得ることも考慮すると、適正報酬額を1560万円とすることは相当というべきであり、これを超える1295万300円を損金の額に算入されないとしているYの行為は相当であると認められる。〔下線は筆者〕」と判示した。

2. 独立当事者間取引に引き直しがされた事例

同族会社等の行為計算否認規定により、納税者が実際に行った取引が、独立当事者間取引に引き直しがされたとされる事案として、東京地裁平成9年4月25日判決（以下「東京地裁平成9年判決」という。）がある¹⁸。これは、独立当事者間取引に引き直しがされた事例である（②）。

（1）事案の概要

東京地裁平成9年判決の事案の概要は、以下の通りである。

X（原告）は、Xが所有する株式会社A（代表取締役X）の株式を、証券会社を介して、有限会社B（Xが取締役を務めるとともに、資本金の98%に相当する出資持分を保有している。）に譲渡するに当たり、銀行からその買取資金を借り入れた。そして、これを返済期限及び利息を定めず、担保を徴することもないうままB社に貸し付けた（以下「本件消費貸借」という）。

税務署長Y（被告）は、Xの本件消費貸借について、所得税法157条を適用して、3年分の所得税につき、利息相当分の雑所得があるものと認定し、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をした。

（2）裁判所の判断

東京地裁平成9年判決は¹⁹、所得税法157条においては、「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の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

¹⁸ 東京地判平成9年4月25日訟月44巻11号1952頁。評釈として、大淵博義「判批」税務事例21巻5号（2000年）22頁、同「判批」税務事例21巻6号（2000年）1頁、同「判批」税務事例21巻7号（2000年）1頁、小関健三「判批」税法学559号（2008年）195頁、木村弘之亮「判批」租税法研究27号（1999年）156頁、高野幸大「判批」判時1640号（1998年）187頁、品川芳宣「判批」TKC税研情報6巻6号（1997年）1頁、三木義一「判批」税研74号（1997年）47頁等（後述のものを除く）がある。

¹⁹ 東京地判平成9年4月25日・前掲注18）。

されることになる〔下線は筆者〕

「同族会社の行為又は計算に本件規定を適用するについては、当該行為又は計算を、独立かつ対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われているものと認められる取引行為に引き直して、右引き直された取引行為に基づいてその所得金額及び税額等を計算すべきこととなる。

そして、本件消費貸借を独立当事者間で通常行われるべき消費貸借に引き直すとすれば、何らかの利息の約定が付されるものと解される〔下線は筆者〕と判示した。

3. 引き直しがされなかった事例

組織再編成に係る行為計算否認規定の適用があつたにもかかわらず、引き直しが行われなかったとされる事案として、最高裁平成 28 年判決がある²⁰。これは、引き直しがされなかった事例である (③)。

(1) 事案の概要

最高裁平成 28 年判決の事案の概要は、以下の通りである。

X (原告・控訴人・上告人) は、平成 21 年 2 月 24 日に A 社から B 社の発行済株式全部を譲り受け (以下「本件買収」という。), 同年 3 月 30 日に B 社を被合併法人とする吸収合併 (以下「本件合併」という。) をした。本件合併は、適格合併に該当するところ、X が B

²⁰ 最判平成 28 年 2 月 29 日・前掲注 10)。控訴審は、東京高判平成 26 年 11 月 5 日訟月 60 卷 9 号 1967 頁。第一審は、東京地判平成 26 年 3 月 18 日訟月 60 卷 9 号 1857 頁。評釈として、伊藤剛志「判批」ジュリ 1497 号 (2016 年) 31 頁、伊藤義一＝八木航一「判批」TKC 税研情報 26 卷 3 号 (2017 年) 1 頁、泉殉也「判批」税務事例 48 卷 6 号 (2016 年) 32 頁、今村隆「判批」税務弘報 64 卷 7 号 (2016 年) 54 頁、同「判批」税務弘報 64 卷 8 号 (2016 年) 45 頁、岩崎政明「判批」民商 153 卷 6 号 (2017 年) 966 頁、太田洋「判批」税務弘報 64 卷 6 号 (2016 年) 44 頁、岡村忠生「判批」ジュリ 1495 号 (2016 年) 10 頁、北村導人＝黒松昂蔵「判批」ビジネス法務 16 卷 12 号 (2016 年) 140 頁、木山泰嗣「判批」税経通信 71 卷 6 号 (2016 年) 10 頁、小塚真啓「判批」ジュリ臨増 1505 号 (2017 年) 214 頁、酒井貴子「判批」別冊ジュリ 253 号 (2021 年) 126 頁、佐藤修二「判批」NBL1071 号 (2016 年) 68 頁、品川芳宣「判批」TKC 税研情報 25 卷 3 号 (2016 年) 57 頁、品川芳宣「判批」T&AMaster645 号 (2016 年) 12 頁、竹内綱敏「判批」税法学 576 号 (2016 年) 93 頁、長戸貴之「判批」論文ジュリ 18 号 (2016 年) 234 頁、藤原健太郎「判批」法協 135 卷 9 号 (2018 年) 2234 頁、古田美保「判批」日税研論集 76 号 (2019 年) 317 頁、保木本正樹「判批」行政関係判例解説平成 28 年 130 頁、本庄資「判批」ジュリ 1498 号 (2016 年) 155 頁、水野忠恒「判批」租税研究 805 号 (2016 年) 129 頁、本村大輔「判批」税務事例 50 卷 12 号 (2018 年) 79 頁、山本守之「判批」税務弘報 65 卷 9 号 (2017 年) 142 頁、渡辺徹也「判批」商事法務 2113 号 (2016 年) 23 頁等 (後述のものを除く) がある。

社と資本関係が生じたのが、本件買収の時からであり、いまだ 5 年を経過していなかったため、原則として、X は B 社の欠損金 5（以下「本件欠損金額」という。）を引き継ぐことができない。

しかし、X は、本件合併前の平成 20 年 12 月 26 日に X の代表取締役 C が B 社の取締役副社長に就任（以下「本件副社長就任」という。）していることから、特定役員引継要件（法人税施行令 112⑦5）を満たしており、法人税法 57 条 3 項で規定している例外の場合に該当すると主張し、法人税の確定申告にあたり、法人税法（平成 22 年法律第 6 号による改正前のもの）2 条 12 号の 8 の適格合併に適用される法人税法 57 条 2 項により B 社の未処理欠損金額を X の欠損金額とみなして、これを損金の額に算入した。

これに対し税務署長は、本件副社長就任を含む X の一連の行為計算が特定役員引継要件を形式的に満たしたもので、法人税法 132 条の 2 に基づき B 社の本件欠損金額を X の欠損金額とみなすことを認めないとし、法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。

（2） 裁判所の判断

最高裁平成 28 年判決は²¹、「法 132 条の 2 は、税負担の公平を維持するため、組織再編成において法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為又は計算が行われた場合に、それを正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものと解され、組織再編成に係る租税回避を包括的に防止する規定として設けられたものである。このような同条の趣旨及び目的からすれば、同条にいう『法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』とは、法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべきであり、その濫用の有無の判断に当たっては、①当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、②税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮した上で、当該行為又は計算が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当である。〔下線は筆者〕」

「本件副社長就任は、組織再編税制に係る上記各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものとして、法 132 条の 2 にいう『法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』に当たると解するのが相当である。〔下線は筆者〕」と判示した。

²¹ 最判平成 28 年 2 月 29 日・前掲注 10)。

第2節 否認に関する議論の現況

1. 税務署長の裁量権

行為計算否認規定の1つである法人税法132条は、「法人の行為又は計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、……法人税の額を計算することができる」と規定している。

同族会社においては少数の株主ないし社員によって支配されているため、当該会社またはその関係者の税負担を不当に減少させるような行為や計算が行われやすい。このような事態に鑑み、当該規定は、税負担の公平を維持するため、そのような行為や計算が行われた場合に、それを正常な行為や計算に引き直して更正または決定を行う権限を税務署長に認めるものである²²。すなわち、税負担の公平の観点より、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、税務署長の認めるところにより課税処分がなされる。

そして、上記のように「税務署長の認めるところにより」税額が計算されるが、その税額計算に関する法令の規定はない。また、「税務署長の認めるところにより」という規定の文言からは、税務署長は自由に課税処分を行うことができるようにもみえる²³。しかし、税務署長が自由な裁量で税額を認定できる規定であるとすれば、それは課税庁への包括的、白紙的委任であって、租税法律主義に反することになる²⁴。よって、この文言は、税務署長に自由裁量を認めたものではなく、一定の範囲で法規裁量を認めたものとして理解すべきであるとされている²⁵。

2. 法規裁量の範囲

上記の通り、行為計算否認規定は、税務署長に一定の範囲で法規裁量を認めた規定であると解されている。そこで、この一定の範囲とは、どの程度の幅を持つのか、具体的な範囲が問題となる。

この点について、学説では、正常な行為又は計算に引き直して税額の計算することであるとされている²⁶。また、過去の裁判例等においても、行為計算否認規定は、税負担を不当に減少させるような行為又は計算が行われた場合に、それを正常な行為又は計算に引き直し

²² 東京地判昭和33年12月23日・前掲注4)、東京高判昭和34年11月17日・前掲注4)、岡村＝酒井＝田中・前掲注4) 215頁、金子・前掲注1) 541頁、谷口・前掲注4) 80頁、水野・前掲注1) 737-738頁参照。

²³ 田中・前掲注6) 344頁参照。

²⁴ 田中・前掲注6) 344頁参照。

²⁵ 右山・前掲注8) 112頁、岸田・前掲注8) 320頁、桜井・前掲注8) 102頁参照。

²⁶ 金子・前掲注1) 541頁、清永・前掲注9) 68頁、田中・前掲注3) 193頁、山田・前掲注13) 356頁等参照。

て更正又は決定を行う権限を税務署長に認めた規定であるとされている²⁷。

このように、学説及び裁判例等において、税務署長に与えられている法規裁量は、不当な行為又は計算を正常な行為又は計算に引き直すものであるという点で一致している。

税務署長に与えられた法規裁量が引き直しのみであるとすれば、例えば、当該規定は、必要経費控除や損金算入を否認する実定法上の効果が与えられたものではないと解することができる。

この引き直しとは、納税者の租税負担軽減行為が、異常、不合理であり、その行為により得られた経済的成果を取得するために、「通常の行為による合理的支出」はどのようなものかを探求して、そのあるべき通常の行為に置き換えた上で、課税要件規定に当てはめた課税関係を形成するということである²⁸。すなわち、納税者が行った行為を否認して、経済的合理性を有する他の行為計算に引き直して課税をおこなうことが、税務署長に認められた法規裁量である²⁹。

3. 過去の裁判例等に対する評価

(1) 名古屋地裁平成 11 年判決

名古屋地裁平成 11 年判決は、法人税法 132 条により役員報酬の損金性が否認された事案である。

本事案に関して引き直しの観点からの批判が見られる。法人税法 132 条の「税務署長の認めるところにより」とは、税務署長が通常行われる合理的な法形式への引き直しをするという意味であり、法人税法上の役員報酬の損金性を直接否認することができるという意味ではないとの見解がある³⁰。この見解によると、本事案は同族会社の役員に対する過大賃借料の支払であり、その過大部分は賃借料としての対価性を有さず、その実質において役員給与として認定することが可能であるから、法人税法 132 条を持ち出すまでもないと指摘されている³¹。

これに対して、上記のような見解にも賛同しつつ、本事案においては、法人税法 132 条

²⁷ 東京地判昭和 33 年 12 月 23 日・前掲注 4)、最判昭和 53 年 4 月 21 日訟月 24 卷 8 号 1694 頁、最判平成 28 年 2 月 29 日・前掲注 10)、最判令和 4 年 4 月 21 日民集 76 卷 4 号 480 頁等参照。

²⁸ 大淵・前掲注 9) 64 頁参照。

²⁹ 平野潔範「同族会社等の行為計算否認規定における理由の差替え－納税者の主張立証との関係において－」租税資料館賞受賞論文集第 31 回 3 卷 (2022 年) 491 頁参照。

³⁰ 大淵博義「同族会社の行為計算否認規定 (法法 132 条) を巡る論点の考察 (2) ー法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開」税経通信 63 卷 13 号 (2008 年) 68 頁参照。

³¹ 大淵・前掲注 9) 68 頁参照。

を適用する方が、高額賃借料の否認よりも説得力があったとの見解もある³²。すなわち、本事案のような高額賃借料の否認に際しては、法人税法 132 条の適用は、必要不可欠というよりも補強的なものとする見解である³³。

(2) 東京地裁平成 9 年判決

東京地裁平成 9 年判決は、所得税法 157 条により個人から同族会社に対して行った無利息貸付が有利息貸付と認定された事案である。

本事案に関しても引き直しの観点から批判が見られる。例えば、講学上の租税回避否認の観点から、無利息貸付を有利息貸付のみに引き直すことは、経済的に同一でない者に同一の税負担を課すことになり説得力に欠けるとの批判がある³⁴。

また、本事案は、通常の実行に引き直す際の基準として、独立当事者間における通常取引を置いている。しかし、このような基準を置いた場合、独立当事者間取引の枠を踏み外した者への制裁課税を意味することになる³⁵。この点、行為計算否認規定は、通常取引からの乖離それ自体を非難し、制裁するものではないとの批判がされる³⁶。

このように、本事案で行われた行為の引き直しは、正常な行為への引き直しを逸脱していると指摘されている。

一方で、本事案のような株式譲渡行為が異常・不合理なものであり、株式譲渡行為を否認の対象とする見解もある³⁷。

(3) 最高裁平成 28 年判決

上記で確認した通り、行為計算否認規定は、引き直し課税を行う権限を税務署長に与えた規定であると解されている。それにも関わらず、最高裁平成 28 年判決は、その肝心な引き直しを行っていないと批判されている。

最高裁平成 28 年判決は、「法 132 条の 2 は、税負担の公平を維持するため、組織再編成

³² 品川芳宣＝田中正仁「判批」TKC 税研情報 9 巻 3 号（2000 年）7 頁〔品川芳宣執筆部分〕参照。

³³ 品川＝田中・前掲注 32) 7 頁〔品川芳宣執筆部分〕参照。

³⁴ 高橋祐介「判批」税法学 538 号（1997 年）159 頁参照。大淵博義「租税回避行為否認法理のロジックと税務実践との乖離－ヤフー事件に触れて租税回避概念の混迷を検証する－」産業経理 74 巻 3 号（2014 年）34 頁、田中治「同族会社の行為計算否認規定（所得税法 157 条）の射程」税務事例研究 89 号（2006 年）46 頁も同旨。

³⁵ 田中・前掲注 34) 46-47 頁参照。

³⁶ 田中・前掲注 34) 46 頁参照。

³⁷ 品川芳宣「判批」税研 74 号（1997 年）57 頁参照。今村隆も、本事案は所得税法 157 条の適用範囲であるとの見解を示している（今村隆「判批」行政関係判例解説平成 9 年 189 頁参照）。

において法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為又は計算が行われた場合に、それを正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものと解され」る、と判示している。しかし、その後の判示において、欠損金の引継を否認したものの、当事者が行った取引がどのように引き直しがされたかについては明示していない。すなわち、「正常な行為又は計算」がどのような内容であったかが不明である。

この点に関し、以下のような指摘が見られる。

本事案は、「組織再編成に係る租税回避を包括的に防止する規定」として法人税法 132 条の 2 を適用する場合なのであるから、判決自体が認めるように、正常な行為又は計算に引き直す過程、すなわち通常取引を示す必要があったと指摘されている³⁸。

また、本事案における否認の効果は、特定役員引継要件の適用を限定解釈により否定した事と同じである³⁹。このことから、本事案は、限定縮小解釈の解釈手法によって否認するのが妥当であったと指摘されている⁴⁰。

このように、最高裁平成 28 年判決は、納税者の行為を否定するのにとどまり、その引き直しは行っていないと批判されている。

第 3 節 問題の所在

1. 行為計算否認規定の適用のあり方

(1) 租税法律主義との関係

税法においては、租税法律主義（憲法 84 条）により、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない⁴¹。

また、租税法律主義が要請する課税要件法定主義において、課税要件のすべてと賦課・徴収の手続は、法律によって規定されなければならないとされている⁴²。この点、行為計算否認規定は、納税者が実際に行った行為を、その行為時点では存在しなかった課税要件及び課

³⁸ 大淵・前掲注 11) 73 頁，忠岡博「判批」税理 60 巻 1 号（2017 年）159 頁，田中・前掲注 6) 351 頁，渡辺・前掲注 11) 6 頁参照。

³⁹ 岡本忠生「判批」WLJ コラム 77 号（2016 年）6 頁参照。

⁴⁰ 大淵・前掲注 11) 73 頁参照。

⁴¹ 岡村＝酒井＝田中・前掲注 4) 12 頁，金子・前掲注 1) 77 頁参照。

⁴² 岡村＝酒井＝田中・前掲注 4) 20 頁，金子・前掲注 1) 80-81 頁，清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房，2013 年）28 頁，酒井克彦『スタートアップ租税法〔第 4 版〕』（財經詳報社，2021 年）213 頁参照。判例においても、「日本国憲法の下では、租税を創設し、改廃するのはもとより、納税義務者，課税標準，徴税の手続はすべて前示のとおり法律に基づいて定められなければならないと同時に法律に基づいて定めるところにより委せられていると解すべきである。」とされている（最大判昭和 30 年 3 月 23 日民集 9 巻 3 号 336 頁）。

税要件事実を、課税庁が事後的に作り出すという規定であり、租税法律主義の観点からは、本来許されるべきものではない⁴³。

一方で、税法においては、租税公平主義（憲法 14 条）により、担税力に即した課税が要請される⁴⁴。そして、従来から、租税法律主義と租税公平主義が対立する場面において、税負担の公平の観点より行為計算否認規定が適用されてきた。すなわち、税負担の公平の観点より、引き直し課税が正当化されてきたことになる。

このように、行為計算否認規定は、租税法律主義の例外の規定であり⁴⁵、その適用は慎重に行われるべきであり、否認の基準も明確である必要がある。

（２）適用要件の明確化

行為計算否認規定は、私法上の取引を税法上合理的と認められる取引に引き直す権限を税務署長に与えた規定である。こういった強力な効果を持つ規定は、その適用範囲を厳格に解釈すべきであると考えられている⁴⁶。そして、この適用範囲を検討するに当たっては、その適用要件を明確にする必要がある。

同族会社等の行為計算否認規定の文言によれば、その要件は、①同族会社等の行為又は計算であること（以下「行為計算要件」という。）、②その行為又は計算を容認すれば税負担を「不当に減少」させることになること（以下「不当性要件」という。）、③税務署長の認めることにより置き換えられる行為又は計算が存在すること（以下「引直し要件」という。）、である（法人税法 132 条、157 条等参照）。

②不当性要件は、その文言から税負担を減少させる結果となることを要求している。減少させるというのであれば、当然なんらかの比較が必要である⁴⁷。そこで、比較させるべき行為又は計算というのが、③引直し要件が要求する置き換えられる行為又は計算である。すなわち、行為計算否認規定の適用に当たっては、まず③引直し要件により置き換えられる行為又は計算を想定する必要がある。

このような置き換えられる行為又は計算というのが、「正常な行為又は計算」である。つまり、行為計算否認規定の適用範囲を明確にするには、この「正常な行為又は計算」がどのようなものであるかを考える必要がある。

⁴³ 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 年）45 頁

⁴⁴ 金子・前掲注 1) 88 頁、酒井・前掲注 42) 223 頁、谷口・前掲注 4) 20 頁、増井良啓『租税法入門〔第 3 版〕』（有斐閣、2023 年）12,18 頁参照。

⁴⁵ ハツ尾順一『『伝家の宝刀』は租税法律主義の例外 行為計算否認規定とは何か』税務弘報 67 卷 13 号（2019 年）14 頁参照。

⁴⁶ 大淵博義＝太田洋「法人税法 132 条、132 条の 2 とその運用と捉え方－ヤフー事件、IBM 事件を踏まえて－」税務弘報 64 卷 1 号（2016 年）22 頁〔太田洋執筆部分〕参照。

⁴⁷ 清永・前掲注 9) 69 頁参照。

2. 問題点

「税務署長の認めるところにより」の解釈をするにあたっては、「正常な行為又は計算」の内容が問題となる。そして、行為計算否認規定が租税法律主義の例外として、税務署長に引き直し課税をする権限を与えたものであるとするならば、その税務署長に与えられた裁量権の範囲を明確にする必要がある。すなわち、その引き直されるべき「正常な行為又は計算」の内容を明確にする必要がある。

しかし、過去の裁判例等では、その「正常な行為又は計算」について詳細に判示された裁判例等は少なく、「正常な行為又は計算」を越えて引き直しがされたと評価される事案もしばしば見られる。近時の判例である最高裁平成 28 年判決においては、そもそも引き直しが行われずに納税者の行為が否認されたとして、批判が散見される。

このように、過去の裁判例等及び学説を参照する限り、行為計算否認規定における否認に関して明確な基準があるとはいえない。

そこで、以下では、規定の趣旨、沿革等の観点から「税務署長の認めるところにより」という文言の解釈を明らかにする。

第4節 小括

本章では、過去の裁判例等を素材に、行為計算否認規定における否認の問題点を明らかにした。

名古屋地裁平成 11 年判決では、行為又は計算の引き直しではなく、役員報酬の損金性が否認されていた。しかし、行為計算否認規定は一定の場合に引き直し課税を正当化する規定であるとされている。すなわち、行為計算否認規定は、必要経費等の損金性を否認する規定ではない。よって、当該規定は、このような事案に適用されることは想定されていないと考えられる。また、東京地裁平成 9 年判決や最高裁平成 28 年判決に対しても、引き直しの観点から批判が散見されていた。このように、行為計算否認規定は引き直し課税を正当化する規定であるとされる一方で、この引き直しを行う際の基準が明らかであるとはいえないと思われる。

また、租税法律主義が要請する課税要件法定主義において、課税要件のすべてと賦課・徴収の手續は、法律によって規定されなければならないとされている。この点、行為計算否認規定は、事後的に課税要件等を作りだす性格を持つため、租税法律主義の観点からは、本来許されるべきものではない。

一方で、行為計算否認規定は、税負担の公平を図る目的から、その存在が正当化されてきた。すなわち、行為計算否認規定は、租税法律主義の例外の規定であるとされてきた。

租税法律主義の要請が強く働く税法において、その例外の規定として存在する行為計算否認規定は、その適用は慎重に行われるべきであり、否認の基準も明確である必要があると思われる。

しかし、行為計算否認規定は、「税務署長の認めるところにより」と規定するのみで、こ

の文言からは否認の基準が明らかであるとは言えない。また、過去の裁判例等においても、その否認の基準が明らかではない故に批判が散見される。

そこで、以下では、規定の趣旨、沿革等の観点から「税務署長の認めるところにより」という文言の解釈を明らかにする。

次章では、行為計算否認規定の沿革や課税要件を検討することで、当該規定の趣旨を明らかにする。

第2章 行為計算否認規定の意義

本章では、行為計算否認規定の意義について検討する。はじめに、行為計算否認規定の基本的性格を確認する。そして、創設当時の背景や立法沿革を整理することにより、行為計算否認規定の趣旨を明らかにする。最後に、行為計算否認規定の課税要件を裁判例等の判断枠組みを整理した上で詳細に検討する。

第1節 行為計算否認規定の趣旨

1. 行為計算否認規定の基本的性格

(1) 租税回避否認規定としての行為計算否認規定

租税回避への対処として、同族会社等の行為計算否認規定により、租税回避を否認することがある。同族会社等の行為計算否認規定は、同族会社が税負担を「不当に減少」させるような行為又は計算（租税回避）を行った場合に、税務署長がそれを引き直して課税を行うものである。

また、同族会社等の行為計算否認規定には、適用対象となる具体的な取引は明示されていない。この点、当該規定は、租税回避の一般的否認規定であるとの見解が⁴⁸、通説的な見解である。

同族会社等の行為計算否認規定の創設当時の立法趣旨について、立法当時、大蔵省主税局であった片岡政一は、「税法は此等個人的会社を同族会社と指称して、税額加算、及び行為計算の認定の例外規定を設けて、合法的租税回避を牽制して居るのである」と説明している⁴⁹。加えて、同氏は、行為計算否認規定を「租税回避否認権」として説明している⁵⁰。また、学説においても、行為計算否認規定は、租税回避行為の防止規定の1つとして立法化されたと解されている⁵¹。

このように、行為計算否認規定が租税回避の否認規定であることは、学説及び立法当時の趣旨において、おおむね一致しているといえる。

⁴⁸ 金子・前掲注1) 137頁、清永・前掲注1) 413頁、武田昌輔「租税回避行為の意義と内容」日税研論集14号(1990年)34頁、松沢智「個人の無利息貸付と同族会社の行為計算否認規定」税務弘報41巻12号(1993年)118頁、水野・前掲注1) 729頁等参照。

⁴⁹ 片岡政一『新税務会計原理 会社篇〔改訂増補〕』(文精社、1939年)302頁。

⁵⁰ 片岡・前掲注49) 295頁。この点に関し、田中治は、「同族会社の行為計算否認規定は、同族会社の租税回避を否認する規定であるという理解が必要です。歴史的にこのような理解があるということが議論の基本であり、前提であるということが出来ます。」と述べている(田中治「同族会社に対する規制と平成18年度改正—行為計算否認等について—」新谷清『第58回租税研究大会記録』(日本租税研究協会、2007年)120頁)。

⁵¹ 山田・前掲注13) 370頁参照。

(2) 税負担の公平の確保

同族会社とは、株主等の3人以下並びに特殊関係を有する個人及び法人の有する株式総数又は出資の金額の100分の50超である会社をいう（法人税法2条10号）。

同族会社は必ずしも規模の小さい会社だけではない。一方で、個人企業と実態が異なる場合には、大規模公開会社にはみられない特殊な課税問題が存在する⁵²。その1つが租税回避であるといわれている⁵³。同族会社においては、所有と経営が未分離・一体であり、税負担の軽減または排除を目的として、必ずしも経済的合理性があるとはいえない取引・経理等が行われやすい⁵⁴。また、家族構成員を役員又は従業員として、これに報酬、給与を支払、所得を分割する傾向がある⁵⁵。さらには、利益を内部に留保して、法人税率よりも高い所得税の段階税率を回避する傾向がみられる⁵⁶。

同族会社等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法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときには、税務署長は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、法人税の額を計算することができる旨定めている（法人税法132条）⁵⁷。

法人税法132条は、上記のような同族会社の特殊な課税問題に鑑みて、税負担の公平を維持するため、そのような行為や計算が行われた場合に、それを正常な行為や計算に引き直して更正または決定を行う権限を税務署長に認めるものであると理解されている⁵⁸。

(3) 創設的規定

行為計算否認規定を創設的規定とみるか確認的規定とみるかには、学説、判例上においても対立がみられる。

行為計算否認規定を確認的規定と解するものとして⁵⁹、「明文はなくとも租税回避行為禁

⁵² 谷口・前掲注4) 80頁

⁵³ 谷口・前掲注4) 80頁、金子・前掲注1) 537-538頁、清永・前掲注1) 413頁等参照。

⁵⁴ 谷口・前掲注4) 80頁参照。

⁵⁵ 金子・前掲注1) 538頁参照。

⁵⁶ 金子・前掲注1) 538頁参照。

⁵⁷ 所得税法157条及び相続税法64条1項も同様に、同族会社の行為又は計算の結果、その株主等又はその同族関係者の所得税又は相続税ないし贈与税の負担が不当に減少すると認められる場合について、それを否認する権限を税務署長に与えている。

⁵⁸ 岡村＝酒井＝田中・前掲注4) 215頁、金子・前掲注1) 541頁、水野・前掲注1) 737-738頁参照。

⁵⁹ 確認的規定に立つものとして、松沢智『租税実体法』（中央経済社、1977年）48頁、村井・前掲注3) 94頁等（後述のものを除く）がある。

止の原則が税法の解釈上認められる」とするものや⁶⁰、同族会社等の行為計算否認規定は「一種の宣言的な規定とされるべきであろう」とするものがある⁶¹。そして、同様の考え方に立つ裁判例として大阪高裁昭和 39 年 9 月 24 日判決が存在する⁶²。

これに対し、当該規定を創設的規定と解するものとして、東京高裁昭和 47 年 4 月 25 日判決がある⁶³。これは、憲法が要請する租税法律主義の観点から、明文の規定があつてはじめて租税回避の否認が許されるとするものである⁶⁴。また、学説においても、このような考え方に立つものが散見される⁶⁵。

同族会社等の行為計算否認規定は、同族会社が行った行為計算とは異なる行為計算に基づいて課税処分がされる。すなわち、従来の課税要件規定にはない新たな課税要件規定を作り出すことを意味する。

しかし、租税法律主義のもとで、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したものとして取り扱う権限を租税行政庁に認めることは困難である⁶⁶。したがって、租税法律主義の建前からは明文の規定が必要であり、その規定が行為計算否認規定であると解されている⁶⁷。

第 2 節 立法沿革

1. 大正 12 年の規定創設

同族会社等の行為計算否認規定は、大正 12 年の税制改正による所得税法の一部改正法により⁶⁸、創設されたものである。また当該規定は、大正 9 年に創設された個人の受取配当金に対する所得総合課税を免れるため財産保全会社が利益を留保して配当を行わないような行為、すなわち無配当政策等を防止するための同族会社の留保金課税制度（旧所得税法 73 条ノ 2）とともに創設されたものである⁶⁹。

⁶⁰ 田中勝次「隠れたる利益処分と最近の租税判例」専修大学論集 21 号（1959 年）10 頁。

⁶¹ 田中二郎『租税法〔第 3 版〕』（有斐閣，1990 年）89 頁。

⁶² 大阪高判昭和 39 年 9 月 24 日行集 15 卷 9 号 1716 頁。

⁶³ 東京高判昭和 47 年 4 月 25 日行集 23 卷 4 号 138 頁。

⁶⁴ 清永・前掲注 1) 414 頁参照。

⁶⁵ 創設的規定に立つものとして、金子・前掲注 1) 139 頁、北野弘久「租税回避行為と租税連脱行為」税経通信 26 卷 3 号（1971 年）12 頁、清永・前掲注 1) 415 頁等がある。

⁶⁶ 金子・前掲注 1) 139 頁参照。同様の見解に立つものとして、東京高判平成 11 年 6 月 21 日訟月 47 卷 1 号 184 頁、東京高判平成 14 年 3 月 20 日訟月 49 卷 6 号 1808 頁、名古屋地判平成 16 年 10 月 28 日判タ 1204 号 224 頁等がある。

⁶⁷ 清永・前掲注 1) 415 頁参照。

⁶⁸ 大正 12 年法律第 8 号。

⁶⁹ 武田昌輔監修『DHC コメントール法人税法』（第一法規，1979 年〔加除式〕）5534

創設当時の旧所得税法 73 条ノ 3 は、「前条ノ法人ト其ノ株主又ハ社員及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イテハ政府ハ其ノ行為ニ拘ラス其ノ認ムル所ニ於リ所得金額ヲ計算スルコトヲ得」と規定していた⁷⁰。すなわち、同族会社と株主又は特殊関係者との間の行為につき所得税逋脱目的があると認められる場合に、政府はその認定により法人等の所得金額を計算することができるとされていた。

今日からみると、行為の範囲も会社と資本主の間の行為に限られ、加えてそこに逋脱目的がある場合に限られるなど制限的に規定されていた。さらに、その適用に当たっては所得審査委員会の決議を経ることとされ（旧所得税法 73 条ノ 4）⁷¹、執行に当たっては慎重な態度が要請されていた⁷²。

法人が出資者等の間において適法かつ有効に成立した行為は、たとえその動機が所得税逋脱目的であると認められる場合であっても、これを否認することは、法律上の根拠なくしては適当ではないといった理由で、行為計算否認規定が設けられたとされている⁷³。

また、創設当時の状況として、配当所得の総合課税の実施が契機となってそれを免れるための同族会社が輩出し、税負担軽減のための人為的な取引が多く行われるようになったといわれている⁷⁴。そして、このような同族会社のなかには、その同族的性格の故に行われやすい種々の取引を行って税負担の軽減を図るものが甚だしくなってきたとされている⁷⁵。なお、「明治大正財政史」では、このような行為は「合法的脱税行為」と説明されている⁷⁶。そこで、これを防止するための新たに規定を制定する必要があると、行為計算否認規定が創設されたとされている⁷⁷。これは、今日から見ると、法人制度を利用した租税回避に対応する規定であると解されている⁷⁸。

頁参照。

⁷⁰ 武田・前掲注 69) 5534 頁。

⁷¹ 旧所得税法 73 条ノ 4 は、「政府ハ前 2 条ノ規定ヲ適用セムトスルトキハ所得審査委員会の決議ニ依リ之ヲ決定ス」と規定していた。

⁷² 武田・前掲注 69) 5534 頁参照。

⁷³ 矢部俊雄『会社の改正所得税・営業収益税・資本利子税とその実際』（東京税務二課会，1927 年）282 頁参照。

⁷⁴ 清永・前掲注 1) 346 頁参照。

⁷⁵ 清永・前掲注 1) 310 頁参照。

⁷⁶ 大蔵省『明治大正財政史〔第 6 巻〕』（財政経済学会，1937 年）1160 頁。

⁷⁷ 武田・前掲 69) 5533 頁，清永・前掲注 1) 311 頁参照。

⁷⁸ 今村隆「132 条及び 132 条の 2 の適用と税務執行の関係上の論点」税務弘報 64 巻 1 号（2016 年）75-76 頁参照。

2. 大正 15 年の改正

同族会社等の行為計算否認規定は、創設当初の規定の不備などの理由もあって、その機能を十分に果たすことができなかつた⁷⁹。そこで、大正 15 年の改正により⁸⁰、当該規定は次のように改正がされた。

旧所得税法 73 条ノ 2 は、「同族会社ノ行為又ハ計算ニシテ其ノ所得又ハ株主社員若ハ之ト親族、使用人等特殊ノ関係アル者ノ所得ニ付所得逋脱目的アリト認メラルルモノアル場合ニ於テハ其ノ行為又ハ計算ニ拘ラス政府ハ其ノ認ムル所ニ依リ此等ノ者ノ所得金額ヲ計算スルコトヲ得」と規定された⁸¹。そして、旧所得税法 73 条ノ 4 が削除された。

この改正では主に、①「行為」に限らず「計算」についても否認し得ることとされたこと、②同族関係者の所得について逋脱目的があると認められるものがある場合にも所得金額の認定計算をすることができることとされたこと、③所得の逋脱目的があると認められる場合には、事前に所得審査委員会に附議することなく税務長官の認定により、その行為又は計算を否認して所得金額を計算することができることとされた⁸²。また、この改正で初めて、「同族会社」の定義が所得税法に規定された。

このように大正 15 年の改正では、同族会社等の行為計算否認規定の否認の対象となり得るものの範囲が拡張されている。そして、このような否認範囲の拡張がなされたのは、同族会社による不当な租税負担軽減行為に十分対抗できることを狙ったものであったとされている⁸³。

また、この改正では、否認の対象が「行為」に限らず「計算」にも拡大されたが、この点については、節を改めて詳細に検討する。

3. 昭和 25 年の改正

昭和 15 年の改正により⁸⁴、それまで法人の所得に対する課税も、個人の所得に対する課税も、ともに所得税法において定められていたが、法人の所得に対して法人税を課するために所得税とは別に法人税法が制定された⁸⁵。それに伴い、同族会社等の行為計算否認規定も所得税法及び法人税法それぞれに規定されることとなった⁸⁶。昭和 15 年の改正では、法人税法における同族会社等の行為計算否認規定は「法人税逋脱ノ目的」と規定された。

⁷⁹ 武田・前掲注 69) 5536 頁参照。

⁸⁰ 大正 15 年法律第 8 号。

⁸¹ 武田・前掲注 69) 5544 頁。

⁸² 武田・前掲注 69) 5536 頁参照。

⁸³ 清永・前掲注 1) 321 頁参照。

⁸⁴ 昭和 15 年法律第 24 号。

⁸⁵ 武田・前掲注 69) 5538 頁。

⁸⁶ 武田・前掲注 69) 5538 頁参照。

そして、昭和 22 年の改正では⁸⁷、「法人税遁脱目的」と規定されていた部分が、「法人税を免れる目的」とされた⁸⁸。

その後、シャープ勧告に基づく税制改正の一環として昭和 25 年の税制改正が行われた⁸⁹。昭和 25 年の改正により、同族会社等の行為計算否認規定は次のように改正された。

旧所得税法 67 条は、「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親族、使用人等その株主若しくは社員と特殊の関係がある者の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、……更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、その認めるところにより、……規定する額を計算することができる。」と規定された⁹⁰。また、旧法人税法 31 条の 2（同族会社等の行為計算否認規定）においても、同様の規定ぶりとなっている⁹¹。相続税法においても、当該改正により、今日とほぼ同様の規定が定められた⁹²。

当該改正前においては、この否認規定は「法人税を免れる目的があると認められるものがある場合」に適用することができるという法律構成となっていた⁹³。一方で、改正後は「これを容認した場合においては法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるとき」に適用することができると改められている⁹⁴。すなわち、当該改正により、行為又は計算の結果が、法人税の負担を回避し又は不当に軽減することとなる場合には、同族会社がそのことを計画的に意図したものであるかといった内心的効果意思の有無に直接関係なく、この規定の適用が可能となったと解されている⁹⁵。なお、当該改正は、規定の趣旨は変わらず、表現の整備が図られた改正であったと解されている⁹⁶。

さらに、当該改正と同時に、同族会社等の行為計算否認規定に関して、旧法人税基本通達においては、当該規定により処分される否認類型が示された⁹⁷。

⁸⁷ 昭和 22 年法律第 28 号。

⁸⁸ 武田・前掲注 69) 5539 頁参照。

⁸⁹ 昭和 25 年法律第 72 号。

⁹⁰ 武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法』（第一法規、1983 年〔加除式〕）7089 頁。

⁹¹ 武田・前掲注 69) 5546 頁参照。

⁹² 武田昌輔監修『DHC コメントール相続税法』（第一法規、1981 年〔加除式〕）3573 頁参照。

⁹³ 武田・前掲注 69) 5546 頁参照。

⁹⁴ 武田・前掲注 69) 5540 頁参照。

⁹⁵ 武田・前掲注 69) 5540 頁参照。

⁹⁶ 塚田十一郎『解説改正法』（日本経済新聞社、1950 年）194 頁参照。

⁹⁷ ①過大出資、②高価買入、③低価譲渡、④個人的地位に基づく寄付金等、⑤無収益資産の譲受、⑥過大給与、⑦業務に従事していない社員に対する給与、⑧用役贈与、⑨高額賃借料等、⑩不良債権の肩代り及び⑪債務の無償引受け、の 11 項目について、それぞれの

4. 昭和 40 年の改正

昭和 40 年の改正では⁹⁸、①税法について理解を容易にし、かつ、基本的な重要事項は法律において規定する趣旨のもとに体系の整備を図ること、②条文の組立て及び表現の方法について平明化を図ることを主な目的として所得税法及び法人税法の全文改正が行われた⁹⁹。行為計算否認規定についてもこの目的に沿った平明化が図られた¹⁰⁰。

当該改正により、所得税法及び法人税法における同族会社等の行為計算否認規定は、次のように改正された。

法人税法 132 条は、「税務署長は、次に掲げる法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。」と規定された。

この改正後、同族会社等の行為計算否認規定に関しては今日に至るまで、大きな改正は行われていない。

5. 組織再編成に係る行為計算否認規定の創設

平成 12 年の商法改正により¹⁰¹、会社分割制度が導入された（平成 13 年 4 月 1 日施行）ことに伴い、平成 13 年度の法人税法改正においては¹⁰²、合併、分割、現物出資、事後設立及びみなし配当を中心として、組織再編成に係る税制の抜本的な改正が行われた¹⁰³。

組織再編成に係る行為計算否認規定は、その一環として、平成 13 年の改正により、法人税法 132 条の 2 として創設されたものである。この規定は組織再編成に係る租税回避の防止規定であり、同族会社等の行為計算の否認規定（法人税法 132 条）に類似する規定として新設されたものである¹⁰⁴。

この規定について、平成 12 年 10 月 3 日の政府税制調査会法人課税小委員会の「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」における「第 5 租税回避の防止」

内容を明らかにした。

⁹⁸ 昭和 40 年法律第 34 号。

⁹⁹ 武田・前掲注 69) 5543 頁参照。

¹⁰⁰ 武田・前掲注 69) 5543 頁、武田・前掲注 90) 7094 頁参照。

¹⁰¹ 平成 12 年法律第 90 号。

¹⁰² 平成 13 年法律第 6 号。

¹⁰³ 武田・前掲注 69) 5601-5602 頁参照。

¹⁰⁴ 武田・前掲注 69) 5603 頁参照。

では、「組織再編成の形態や方法は、複雑かつ多様であり、資産の売買取引を組織再編成による資産の移転とするなど、租税回避の手段として濫用されるおそれがあるため、組織再編成に係る包括的な租税回避防止規定を設ける必要がある。〔下線は筆者〕」と述べられている¹⁰⁵。

また、『平成 13 年度版改正税法のすべて』では、この規定の趣旨及び内容について、「近年の企業組織法制の大幅な緩和に伴って組織再編成の形態や方法は相当に多様となっており、組織再編成を利用する複雑、かつ、巧みな租税回避行為が増加するおそれがあります。……これらの組織再編成を利用した租税回避行為は、上記のようなものに止まらず、その行為の形態や方法が相当に多様なものとなると考えられることから、これに適正な課税を行うことができるように包括的な組織再編成に係る租税回避否認規定が設けられました（法人税法 132 条の 2）。」と説明されている¹⁰⁶。

このように、法人税法 132 条の 2 は、租税回避を目的として組織再編成を行うものと、組織再編成に関する取扱いを定めた多くの個別規定を濫用したり潜脱したりして租税回避を行うものに対する包括的な防止規定であるとされている¹⁰⁷。

第 3 節 課税要件の検討

1. 適用対象

同族会社等の行為計算否認規定が適用される範囲について、実体法上は、同族会社等に限定されている。一方で、租税回避を図るのは、単に同族会社に限られないことから、現行規定を多分に沿革的なものと解し、適用範囲を同族会社に限定すべき理由はないとする見解がある¹⁰⁸。

しかし、租税法律主義のもとでは、租税回避の否認においても、法律上の根拠が必要であると解すべきとされている¹⁰⁹。租税法律主義の観点から、適用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解すべきである¹¹⁰。

¹⁰⁵ 内閣府「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」（2000 年）
https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/1996-2009/gijiroku/soukai/2000/a02kai_2.html
最終閲覧日：2024 年 2 月 28 日）。

¹⁰⁶ 中尾・前掲注 2) 243-244 頁。

¹⁰⁷ 朝長・前掲注 2) 22 頁参照。

¹⁰⁸ 大阪高判昭和 39 年 7 月 24 日行集 15 卷 9 号 1725 頁，東京地判昭和 40 年 12 月 15 日行集 16 卷 12 号 1916 頁，田中・前掲注 61) 128 頁参照。

¹⁰⁹ 金子・前掲注 1) 139 頁，清永・前掲注 42) 43 頁参照。

¹¹⁰ この見解に立つものとして，山田・前掲注 13) 363 頁，清永・前掲注 1) 386 頁，水野・前掲注 1) 730 頁参照。

2. 行為計算要件

(1) 行為又は計算の意義

行為計算の否認規定における「行為」と「計算」について、税法上これらの意義に関する規定は存在しない。そこで、以下では、「行為」と「計算」に関する沿革を確認し、学説及び裁判例を挙げる。

ア 沿革

同族会社等の行為計算否認規定は、創設当初の不備等の理由により、その機能を十分に発揮することができなかった¹¹¹。そこで、大正15年の改正では、それまでは「行為」のみが否認の対象とされていたが、「計算」についても否認し得ることとされた。

当該改正について、政府調査会は、「同族会社の中に於きましては、色々な細工に依りまして租税負担の軽減を図ることもあるのであります。それ故に現行の規定におきましては、行為を否認して課税するということを致して居るのであります。所が単に行為だけでなくして、会社の計算におきまして、そういう場合が往々にして起こっているのであります。是も否認して、適当な税負担を命ずることが必要と考えて、今回の改正において此の規定を追加したのであります。」と説明されている¹¹²。そして、行為と計算の差異について、行為とは例えば「社員に対する資産の低額譲渡」や「個人所有の株式を、その株式の配当期の直前に配当含みで会社に売却し、会社が配当金受領後配当落ち価額で個人が買戻す場合」等指し、計算とは「現物出資の過大評価による当該事業年度の利益と、その資産の過大償却費との相殺」等とされている¹¹³。

また、志達定太郎は、大正15年の改正の趣旨は「行為の結果当然に起こる計算であったとしてもこれを行為とは切離して別個に否認し得ることにする点にあった」としている¹¹⁴。

このように、大正15年の改正当時は、同族会社の行為と計算の要素を区別して考えていたことがわかる。

イ 学説

「行為」と「計算」は、同一の概念であるとする見解がある。例えば、税法における一定の行為は、一般的には計算と結合してはじめて意味の生ずるものであるから、行為のみを否認して計算を否認しないということは無意味であるとの見解がある¹¹⁵。また、行為を否認すると、それだけにとどまらず、結局、その計算も否認することになる以上、その区別は必要

¹¹¹ 村上泰治「同族会社の行為計算否認規定の沿革からの考察」税大論叢11号（1977年）243頁参照。

¹¹² 第51回帝国議會貴族院「所得税法中改正法律案外21件特別委員會議事速記録第5号」（1926年）4頁〔黒田英雄発言部分〕。

¹¹³ 第51回帝国議會貴族院・前掲注112）4頁〔黒田英雄発言部分〕参照。

¹¹⁴ 志達定太郎『会社所得税及営業収益税』（第一書房、1939年）240頁。

¹¹⁵ 武田昌輔『会社税務精鋭』（森山書店、1962年）785頁参照。

ないとする見解もある¹¹⁶。

これに対して、「行為」と「計算」は別の概念であるとする見解がある。例えば、行為計算否認規定における「行為」を法律的效果が伴う行為、「計算」を財産状態等の表示とする見解がある¹¹⁷。この見解によれば、行為とは対外関係において会社の財産状態に影響を及ぼすべき法律的效果を伴う行為と解される¹¹⁸。一方で、計算とは体内関係において、会社の財産状態の表現いかんにより、財産上影響を及ぼすべき計算と解される¹¹⁹。すなわち、行為とは外部取引を意味し、計算とは内部取引をいうと解される。

また、「行為」をある行為に基づき生じた事実、「計算」を事実に基づきなされた計算であるとする見解がある¹²⁰。この見解によれば、行為の否認とは、その行為に基づいて生じた事実をなかったものとして更正することであると解される¹²¹。一方で、計算の否認とは、行為自体は認めるもののそれに基づく計算が不当である場合に、その計算の全部または一部を否認することであると解される¹²²。

ウ 裁判例

「行為」と「計算」を区別して不当性要件を充たすか否かを判断した裁判例として、大阪高裁昭和 35 年 12 月 6 日判決（以下「大阪高裁昭和 35 年判決」という。）がある¹²³。同判決では、同族会社が行った寄付金の支出について、計算を否認できるかが争われた。

他方で、同判決の下級審である大阪地裁昭和 33 年 9 月 25 日判決（以下「大阪地裁昭和 33 年判決」という）では¹²⁴、行為を否認できるかが争われた。

大阪地裁昭和 33 年判決は、「個人の寄付金たる性質を有するか否かという問題と会社の支出した寄付金としては多額過ぎるか否かという問題とは自ら別個の問題であつてこれを混同すべきではない。」として、行為と計算の否認を別個の問題としてとらえている。

そして「本件寄付金は形式は原告会社よりなしたものの実質は代表個人よりなしたものとして行為否認をなし得る場合に該当するが如く考えられないでもないが……原告会社の到底なすべからざるものとは認められず会社においても充分なし得るものと解せられる。」

¹¹⁶ 清永・前掲注 1) 394 頁参照。

¹¹⁷ 大江忠『要件事実租税法』（第一法規，2004 年）422 頁参照。

¹¹⁸ 大江・前掲注 117) 422 頁参照。

¹¹⁹ 大江・前掲注 117) 422 頁参照。

¹²⁰ 原一郎「法人税における同族会社の行為計算の否認規定」日本税務研究センター編『同族会社の行為計算の否認規定の再検討』（財務詳報社，2007 年）53 頁，山本守之『体系法人税法〔33 訂版〕』（財経詳報社，2016 年）114 頁参照。

¹²¹ 原・前掲注 120) 53 頁，山本・前掲注 120) 114 頁参照。

¹²² 原・前掲注 120) 53 頁，山本・前掲注 120) 114 頁参照。

¹²³ 大阪高判昭和 35 年 12 月 6 日訟月 7 卷 1 号 199 頁。

¹²⁴ 大阪地判昭和 33 年 9 月 25 日訟月 4 卷 11 号 1438 頁。

と判示している。

これに対して、大阪高裁昭和 35 年判決は、「一般に同族会社の出費がその会社の規模、業態、出費の性格からみて不当に高額であり、正常かつ合理的な法人経理においてはなしえないものである場合には、その出費は経費に名を借りた利益金の処分であるから不当な部分の計算否認をなしうる。」と判示している。

このように、大阪地裁昭和 33 年判決は、「行為」の否認として同族会社が支出した寄付金について、会社代表者個人が支出すべき性質を有するのかを検討している。他方、大阪高裁昭和 35 年判決は、「計算」の否認として同族会社の支出した寄付金として高額であるかを検討している。すなわち、「行為」と「計算」を別個の概念と捉えている。

この解釈では、「行為」の否認とはその行為に基づいて生じた事実をなかったものとして更正することになり、「計算」の否認とは行為自体は認めるもののそれに基づく計算が不当である場合にその計算の全部又は一部を否認することになる¹²⁵。

(2) 行為又は計算の範囲

同族会社等の行為計算否認規定において、否認の対象は「次に掲げる法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で」（法人税法 132 条）と規定されている¹²⁶。

この点につき従来から、同族会社等の行為計算とは、同族会社等が行う行為計算に限られるのか否かについて争いがある。

前者の見解に立脚したものとして、例えば浦和地裁昭和 56 年 2 月 25 日判決（以下「浦和地裁昭和 56 年判決」という。）がある¹²⁷。浦和地裁昭和 56 年判決では、同族会社の株主である被相続人が、生前に同族会社に対してなした債務免除は、同族会社の行為とは言えないとして、その適用が否認された。当該判決において、課税庁は、「同族会社の行為」を「同族会社とかかわりのある行為」と解すべきであると主張したが、裁判所は、立法の沿革、租税法律主義の原則等に照らして、これを退けている。また、東京地裁令和元年 6 月 27 日判決（以下「東京地裁令和元年判決」という。）では¹²⁸、経済合理性の有無を判断すべき対象法人は、法人税法 132 条の文理から、「法人税につき更正又は決定を受ける法人（更正対象法人）をいう」と判示し、対象となる行為又は計算についても、「法人税の負担を減少させる結果を直接生じさせる行為又は計算（直接基因行為）であると解するのが相当である」としている。

¹²⁵ 原・前掲注 120) 53 頁参照。

¹²⁶ 所得税法 157 条では、「次に掲げる法人の行為又は計算で」と規定されている。

¹²⁷ 浦和地判昭和 56 年 2 月 25 日訟月 27 卷 5 号 1005 頁。

¹²⁸ 東京地判令和元年 6 月 27 日判時 2500 号 30 頁。

一方で、大阪地裁平成 12 年 5 月 12 日判決では¹²⁹、「同族会社を一方の当事者とする取引」について経済的合理性を求めている。また、東京地裁平成 9 年 4 月 25 日判決では¹³⁰、「同族会社の行為又は計算とは、同族会社と株主等との間の取引行為を全体として指し、その両者間の取引行為が客観的にみて経済的合理性を有しているか否かという見地からその適用の有無及び効果を判断すべきものというべきである。」としている。

この点について、学説では、法は「同族会社の行為又は計算で……その行為又は計算にかかわらず」と規定しているのであるから、「その同族会社の行為又は計算」は、同族会社「の」行為計算であって、同族会社に「かかわる者」の行為計算ではないと考えられている¹³¹。同族会社の行為計算という限定を付しているのは、当該会社に求められる経済合理性を措定し、それを課税計算において強制する上で、規律の対象が「会社」であることを要するからであるとされている¹³²。

他方で、会社の取締役、株主、子会社の取締役などの特殊関係者は、同族会社と利害の一致する者であるから、これらの特殊関係者との間における取引であっても、その行為によって税負担を不当に減少させる結果となれば、同族会社等の行為計算否認規定による否認の対象となるとする見解もある¹³³。

しかし、租税法律主義を原則とする税法においては、同族会社等の行為計算否認規定が適用される行為又は計算とは、その文理から、同族会社等の行為又は計算と解すべきであり、それを拡張して解釈することは許されないと考える。

2. 不当性要件

同族会社等の行為計算否認規定は、税負担を「不当に減少」させる結果となると認められる行為又は計算を否認することができる（不当性要件）。この「不当に減少」とは不確定概念であり、その解釈を巡って、裁判例等の中には、2つの異なる傾向が見られる¹³⁴。

1つは、非同族会社では通常なしえない行為・計算、すなわち同族会社であるが故になしうる行為計算をいうと解する（以下「非同族会社基準説」という。）傾向である¹³⁵。そして、もう1つは、純粋経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算がこれにあたりと解する

¹²⁹ 大阪地判平成 12 年 5 月 12 日訟月 47 卷 10 号 3106 頁。

¹³⁰ 東京地判平成 9 年 4 月 25 日・前掲注 18)。

¹³¹ 田中治「所得税における同族会社の行為計算の否認規定」日本税務研究センター編『同族会社の行為計算の否認規定の再検討』（財経詳報社、2007 年）81 頁参照。

¹³² 田中・前掲注 6) 343 頁参照。

¹³³ 武田・前掲注 69) 5566 頁参照。

¹³⁴ 金子・前掲注 1) 542 頁参照。

¹³⁵ 東京地判昭和 26 年 4 月 23 日行集 2 卷 6 号 841 頁、東京高判昭和 40 年 5 月 12 日税資 49 号 596 頁等参照。

(以下「経済的合理性基準」という。)傾向である¹³⁶。

しかし、非同族会社の中には同族会社にきわめて近いものから所有と経営の分離した巨大会社に至るまで、種々の段階のものがあり、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から、「経済的合理性基準」が通説とされている¹³⁷。よって、以下では経済的合理性基準に絞って不当性要件の解釈を検討する。

(1) 経済的合理性基準

不当性要件の解釈において、経済的合理性基準を採用したものとして、札幌高裁昭和 51 年 1 月 13 日判決（以下「札幌高裁昭和 51 年判決」という。）がある¹³⁸。

札幌高裁昭和 51 年判決では¹³⁹、「納税者の選択した行為計算が実在し私法上有効なものであつても、いわゆる租税負担公平の原則の見地からこれを否定し、通常あるべき姿を想定し、その想定された別の法律関係に税法を適用しようとするものであることにかんがみれば、右の『法人税の負担を不当に減少させる結果になると認められる』か否かは、もつぱら経済的、実質の見地において当該行為計算が純粋経済人の行為として不合理、不自然なものと認められるか否かを基準として判定すべきものと解される。〔下線は筆者〕」と判示されている。

また、この判示を受けて最高裁昭和 53 年 4 月 21 日判決（以下「最高裁昭和 53 年判決」という。）は、「法人税法 132 条の規定の趣旨、目的に照らせば、右規定は、原審が判示するような客観的、合理的基準に従つて同族会社の行為計算を否認すべき権限を税務署長に与えているものと解することができるのである」として原審を是認している¹⁴⁰。

このように、経済的合理性基準では、不当性要件の判断基準として不合理・不自然性が求められる。

(2) 経済的合理性基準の判断枠組み

ア 学説

判例における経済的合理性基準の形成を受けて、学説においても経済的合理性基準が展開されてきたが、その主導的役割を果たしてこられたのは金子宏であるとされている¹⁴¹。

金子宏は、「行為・計算が経済的合理性を欠いている場合とは、それが異常ないし変則的で、租税回避以外にそのような行為・計算を行ったことにつき、正当で合理的な理由ないし

¹³⁶ 東京高判昭和 48 年 3 月 14 日行集 24 巻 3 号 115 頁，東京高判昭和 49 年 10 月 29 日行集 25 巻 10 号 1310 頁，東京高判昭和 53 年 11 月 30 日訟月 25 巻 4 号 1145 頁等参照。

¹³⁷ 金子・前掲注 1) 542 頁参照。

¹³⁸ 札幌高判昭和 51 年 1 月 13 日訟月 22 巻 3 号 756 頁。第一審は、釧路地判昭和 49 年 4 月 23 日税資 75 号 193 頁。

¹³⁹ 札幌高判昭和 51 年 1 月 13 日・前掲注 138)。

¹⁴⁰ 最判昭和 53 年 4 月 21 日・前掲注 27) 1694 頁。

¹⁴¹ 谷口勢津夫『税法の基礎理論』（清文社，2021 年）322 頁参照。

事業目的が存在しないと認められる場合のことであり、独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で行われる取引（アメリカ租税法で arm's length transaction(独立当事者間取引)と呼ばれるもの）とは異なっている取引には、それにあたと解すべき場合が多いであろう。」と述べている¹⁴²。

すなわち、経済的合理性基準は、①その行為又は計算が異常ないし変則的であり、②その行為又は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ないと認められる場合に適用される（以下「租税回避基準」という）。

この見解によれば、不当性とは、同族会社の行為計算の異常性をいうとする一方で、問題の行為計算に個別具体的な事情や合理性がある限りは、その例外であると考えられる¹⁴³。

イ 裁判例等

(ア) 東京高裁平成 27 年 3 月 25 日判決

経済的合理性基準を広義的に捉えたものとして、東京高裁平成 27 年 3 月 25 日判決（以下「東京高裁平成 27 年判決」という。）がある¹⁴⁴。

東京高裁平成 27 年判決は¹⁴⁵、最高裁昭和 57 年判決を参照した上で、経済的合理性基準の判断枠組みについて、法人税法 132 条「が同族会社と非同族会社の間の税負担の公平を維持する趣旨であることに鑑みれば、当該行為又は計算が、純粹経済人として不合理、不自然なもの、すなわち、経済的合理性を欠く場合には、独立かつ対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引（独立当事者間の通常の取引）と異なっている場合を含むものと解するのが相当であ〔下線は筆者〕」る、と判示している。

これは、経済的合理性を欠く場合には、それが独立当事者間の通常の取引と異なっている場合を含むとの見解（以下「独立当事者間基準」という。）を示したものである。

この見解によれば、独立当事者間取引とは異なる取引であれば、当然に行為又は計算が経済的合理性を欠いている場合に該当することになる。これは、前述した経済的合理性基準に比して、その適用範囲を広く解している¹⁴⁶。

¹⁴² 金子・前掲注 1) 542 頁。

¹⁴³ 田中治「同族会社の行為計算否認規定のあり方」税研 192 号（2017 年）48 頁参照。

¹⁴⁴ 東京高判平成 27 年 3 月 25 日判時 2267 号 24 頁。第一審は、東京地判平成 26 年 5 月 9 日判タ 1415 号 186 頁。評釈として、今村隆「判批」税務弘報 64 卷 7 号（2016 年）54 頁，同「判批」税務弘報 64 卷 8 号（2016 年）45 頁，今本啓介「判批」判時 2299 号（2016 年）157 頁，入谷淳「判批」税務弘報 64 卷 1 号（2016 年）51 頁，岡村忠生「判批」ジュリ 1483 号（2015 年）37 頁，北村導人＝黒松昂蔵「判批」ビジネス法務 16 卷 12 号（2016 年）140 頁，服部由美「判批」税法学 582 号（2019 年）83 頁等（後述のものを除く）がある。

¹⁴⁵ 東京高判平成 27 年 3 月 25 日・前掲注 144)。

¹⁴⁶ 岡村忠生「判批」税研 208 号（2019 年）39 頁参照。

このような独立当事者間基準は、法人税法 132 条 1 項の射程を、従来学説上一般に考えられていたよりも大きく拡張するものであり、また、同族会社が行う取引について、当該規定を実質的に移転価格税制に関する規定であるかのように取り扱うものであって、租税法律主義の観点から重大な疑問があるとされている¹⁴⁷。また、このような解釈は、行為計算否認規定の適用範囲を拡大し、包括的、一般的な課税処分権限を税務署長に与えたことに等しく、租税法律主義に違反すると批判されている¹⁴⁸。

(イ) 東京地裁令和元年 6 月 27 日判決

従来の経済的合理性基準と異なる判断をしたものとして、東京地裁令和元年判決がある¹⁴⁹。

東京地裁令和元年判決は¹⁵⁰、経済的合理性基準を採用しつつ、「利益を産み出し、これを出資者である株主や社員に対して還元することを究極の目的とする会社にあつては、事業の目的に沿った種々の経済活動を遂行するに当たり、業務の管理・遂行上、財務上又は税務上などの様々な観点から、利益を最大化し得る方法を法令の許容する範囲内で自由に選択することができるところ、……当該行為又は計算が当該会社にとって相応の経済的合理性を有する方法であると認められる限りは、他にこれと同等か、より経済的合理性が高いといえる方法が想定される場合であっても、同項の適用上『不当』と評価されるべきものではない。〔下線は筆者〕」と判示している。

これは、会社における利益追求の自由を内容とする会社法上の経営判断の原則¹⁵¹を経済的合理性基準に応用したものと解されている¹⁵²。すなわち、会社による自由な経済活動を尊重すべきことを述べたうえで、課税要件の明確性や予測可能性に高い優先順位を認めることにより、この点を根拠付けようとしている¹⁵³。

¹⁴⁷ 太田洋「判批」国際税務 35 巻 9 号（2015 年）89 頁参照。

¹⁴⁸ 伊藤剛志「判批」ジュリ 1496 号（2016 年）36 頁参照。

¹⁴⁹ 東京地判令和元年 6 月 27 日・前掲注 128)。評釈として、太田洋「判批」租税研究 855 号（2021 年）52 頁、木山泰嗣「判批」税理 62 巻 15 号（2019 年）120 頁、同「判批」税理 63 巻 1 号（2020 年）152 頁、同「判批」税経通信 75 巻 3 号（2020 年）167 頁、黒住茂雄「判批」税務事例 52 巻 3 号（2020 年）113 頁、小山浩「判批」ビジネス法務 19 巻 12 号（2019 年）143 頁、中村繁隆「判批」WLJ コラム 195 号（2020 年）1 頁等（後述のものを除く）がある。

¹⁵⁰ 東京地判令和元年 6 月 27 日・前掲注 128)。

¹⁵¹ 会社法上の経営判断の原則については、例えば、江頭憲治郎『株式会社法〔第 8 版〕』（有斐閣、2015 年）493 頁以下参照。

¹⁵² 佐藤修二『租税と法の接点』（大蔵財務協会、2021 年）150 頁、谷口・前掲注 141) 350 頁参照。

¹⁵³ 吉村政穂「判批」ジュリ臨増 1544 号（2020 年）191 頁参照。

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

これは、経済的合理性基準の判断枠組みについて、税以外の経済的利益又は必要性がわずかでも存在していれば経済的合理性を肯定すべきという基準を示したものである¹⁵⁴。この見解は、行為計算の選択に関する会社の裁量判断と否認権の行使に関する課税庁の裁量判断とが衝突する場合において、原則として前者が後者に優位することを認めたものとされている¹⁵⁵。

結論として、経済的合理性基準の判断基準について、東京地裁令和元年判決は、東京高裁平成27年判決よりもその適用範囲を狭義的に解していることがうかがわれる。なお、東京地裁令和元年判決は、経済的合理性基準の適用に関して経済的自由の原則を尊重した新たな展開を示している点で、極めて画期的と評価されている¹⁵⁶。

(ウ) 最高裁令和4年4月21日第一小法廷判決

最高裁として初めて経済的合理性基準を採用したものとして、最高裁令和4年4月21日第一小法廷判決（以下「令和4年最高裁判決」という。）がある¹⁵⁷。

最高裁令和4年判決は¹⁵⁸、「『これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』とは、同族会社等の行為又は計算のうち、経済的かつ実質的

¹⁵⁴ 太田洋「判批」国際税務39巻11号（2019年）35頁参照。

¹⁵⁵ 谷口・前掲注141）350頁参照。

¹⁵⁶ 太田洋「ユニバーサル・ミュージック事件東京地裁判決の分析と射程」租税研究844号（2019年）51頁、手塚貴大「法人組織再編に係る一般的否認規定による税務否認の態様—判例を素材とした行為計算否認規定の適用可能性に係る若干の考察—」広島大学マネジメント研究21号（2020年）35頁、佐藤・前掲注152）150頁等参照。

¹⁵⁷ 最判令和4年4月21日・前掲注27）。控訴審は、東京高判令和2年6月24日判時2500号8頁。評釈として、大竹敬人「判批」ジュリ1581号（2023年）97頁、北村導人＝黒松昂蔵「判批」経理情報1650号（2022年）36頁、木山泰嗣「判批」税理65巻10号（2022年）120頁、品川芳宣「判批」TKC税研情報31巻5号（2022年）42頁、竹内網敏「判批」税研225号（2022年）100頁、田中治「判批」税研224号（2022年）92頁、林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報70巻8号（2022年）166頁、藤原健太郎「判批」ジュリ1575号（2022年）10頁、本部勝大「判批」ジュリ臨増1583号（2023年）178頁、増田英敏「判批」TKC税研情報32巻2号（2023年）1頁等（後述のものを除く）がある。

¹⁵⁸ 最判令和4年4月21日・前掲注27）。

な見地において不自然、不合理なもの、すなわち経済的合理性を欠くものであって、法人税の負担を減少させる結果となるものをいうと解するのが相当である。〔下線は筆者〕として、経済的合理性基準を採用した。

そして、「同族会社等による金銭の借入れが上記の経済的合理性を欠くものか否かについては、当該借入れの目的や融資条件等の諸事情を総合的に考慮して判断すべきものであるところ、本件借入れのように、ある企業グループにおける組織再編成に係る一連の取引の一環として、当該企業グループに属する同族会社等が当該企業グループに属する他の会社等から金銭の借入れを行った場合において、当該一連の取引全体が経済的合理性を欠くときは、当該借入れは、上記諸事情のうち、その目的、すなわち当該借入れによって資金需要が満たされることで達せられる目的において不合理と評価されることとなる。そして、当該一連の取引全体が経済的合理性を欠くものか否かの検討に当たっては、①当該一連の取引が、通常は想定されない手順や方法に基づいたり、実態とはかい離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、②税負担の減少以外にそのような組織再編成を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮するのが相当である。〔下線は筆者〕」と判示している。

これは、経済的合理性の判断枠組みとして一般的な判断基準を示すことなく、当該借入れの経済的合理性が問題となる場合を念頭に、当該借入れの「目的」や「融資条件」等の「諸事情を総合的に考慮」することで経済的合理性を判断しているものである¹⁵⁹。また、当該借入れを個別の取引としてではなく、「組織再編成に係る一連の取引」全体の経済合理性を欠くものか否かで判断すべきことを明らかにしている¹⁶⁰。さらに、一連の取引全体が経済的合理性を欠く場合、当該借入れによって資金需要が満たされることで達成される「目的」において不合理と評価されるとしている¹⁶¹。

この一連の取引全体の経済合理性に関する判断枠組みは、最高裁平成 28 年 2 月 29 日に類似するものである¹⁶²。これは、組織再編成に関連する取引の経済的合理性を判断するという問題状況に鑑みて、法人税法 132 条の 2 の不当性要件の判断方法である「制度濫用基準」を組織再編成に係る一連の取引全体の経済的合理性を判断する際の基準としても援用する趣旨ではないかと解されている¹⁶³。

また、最高裁令和 4 年判決は、「本件借入れには独立かつ対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引とは異なる点もある。……しかしながら……現に、本件借入れに係る利息の支払が困難になったなどの事情はうかがわれない。〔下線は筆者〕」として、独立

¹⁵⁹ 太田洋＝増田貴都「判批」国際税務 42 巻 7 号（2022 年）78 頁参照。

¹⁶⁰ 望月繭「判批」税務 QA247 号（2022 年）67 頁参照。

¹⁶¹ 望月・前掲注 160) 67 頁参照。

¹⁶² 最判平成 28 年 2 月 29 日・前掲注 10)。

¹⁶³ 太田＝増田・前掲注 159) 81 頁参照。

当事者間基準について検討を行っているものと考えられる箇所がある¹⁶⁴。しかし、最終的には、このことをもって「本件借入れが不自然、不合理なものとはいい難い。」としており、明示的ではないにしても控訴審の判断を追認することで¹⁶⁵、独立当事者間基準についての最高裁の立場を示したと考えられている¹⁶⁶。

第4節 組織再編成に係る行為計算否認規定

法人税法 132 条の 2 は、法人の組織再編成においては、種々の租税回避行為が行われる可能性のあることに鑑み設けられた組織再編成に係る行為又は計算の包括的（又は一般的）否認規定である¹⁶⁷。この規定によって、税務署長は、組織再編成に係る行為又は計算が不当に税負担を減少させる場合には、その行為又は計算を否認して税額等を計算することができる¹⁶⁸。

以下では、組織再編成に係る行為計算否認規定の課税要件及びその適用範囲等を検討する。

1. 課税要件

組織再編成に係る行為計算否認規定の内容は、以下の通りである。

「税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは現物分配（第 2 条第 12 号の 5 の 2（定義）に規定する現物分配をいう。）又は株式交換等若しくは株式移転（以下この条において「合併等」という。）に係る次に掲げる法人の法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、……法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。

- 1 合併等をした法人又は合併等により資産及び負債の移転を受けた法人
- 2 合併等により交付された株式を発行した法人（前号に掲げる法人を除く。）
- 3 前 2 号に掲げる法人の株主等である法人（前 2 号に掲げる法人を除く。）」

¹⁶⁴ 竹内網敏「判批」税研 225 号（2022 年）102 頁参照。

¹⁶⁵ 控訴審では、課税庁が主張する独立当事者間基準の採用を明確に否定している。それは、独立当事者間基準を不当性要件該当性の判断基準とすること自体を排斥するものではなく、単なる金銭の借入れについては、独立当事者間の通常取引を想定することができるが、企業再編の形態、方法は当該企業集団の自律的判断に委ねられているものであることからすると、独立当事者間基準を採用することは極めて困難であることを理由としている。

¹⁶⁶ 竹内・前掲注 164) 103 頁参照。

¹⁶⁷ 金子・前掲注 2) 14 頁，朝長・前掲注 2) 22 頁，中尾・前掲注 2) 243-244 頁参照。

¹⁶⁸ 金子・前掲注 1) 531 頁参照。

本規定によると、その課税要件は、①1号から3号に掲げる合併等に関係する法人の行為又は計算であること（行為計算要件）、②その行為又は計算を容認した場合には税負担を「不当に減少」させることになること（不当性要件）、③税務署長の認めるところによりその行為計算に置き換えるべき通常の行為計算が存在すること（引き直し要件）、である。

以下では、前節と同様①と②のみを取り上げ、③については章を改めて検討する。

2. 行為計算要件

（1）適用対象となる行為又は計算

平成13年度税制改正によって組織再編税制が創設された当初は、合併、会社分割、現物出資又は事後設立に係る同条各号に定める法人の行為又は計算と規定されていた。その後、組織再編成税制等に関する税制改正に伴い、同条の適用範囲も拡張されてきた。

そして、組織再編成に係る行為計算否認規定の適用対象となり得る典型的な行為類型としては、①本来非適格組織再編成となるべきものを、あえて適格組織再編成に該当するように「操作」する類型、及び②本来適格組織再編成に該当するものを非適格組織再編成となるように「操作」する類型が挙げられる¹⁶⁹。

このうち、①の例として、何ら事業上の目的がないにも関わらず、合併法人と被合併法人とを入れ替えることにより税制適格要件を満たす行為が考えられる¹⁷⁰。また、②の例として、平成13年度税制改正による組織再編税制の導入当時に議論されていた、合併交付金を交付して、組織再編成に敢えて非適格組織再編成に該当させ、本来であれば認識できないはずの資産の含み損を実現させる行為や、完全親子会社間で吸収合併を実施する前に、親会社が子会社株式の一部を敢えて第三者に譲渡する行為等がある¹⁷¹。

（2）適用対象となる法人

組織再編成に係る行為計算否認規定の適用対象となる法人（法人税につき更正又は決定を受ける法人）は、否認の対象となる行為又は計算の主体である法人とは異なる場合がある¹⁷²。この点に関しては、最高裁平成28年判決も¹⁷³、「同条の趣旨及び改正の経緯等を踏まえ

¹⁶⁹ 朝長英樹「会社組織再編成に係る税制について〔第3回〕」租税研究621号（2001年）32頁参照。

¹⁷⁰ 入谷淳『租税回避をめぐる税務リスク対策』（清文社、2017年）214-222頁、佐藤信祐＝松村有紀子＝後藤征哉『M&A・組織再編成の税務詳解Q&A』（中央経済社、2020年）154頁参照。

¹⁷¹ 武田昌輔＝後藤喜一＝原一郎編『企業再編の税務』（第一法規、2002年〔加除式〕）6657-6658頁参照。

¹⁷² 太田洋＝伊藤剛志『企業取引と税務否認の実務〔第2版〕』（大蔵財務協会、2022年）34頁参照。

¹⁷³ 最判平成28年2月29日・前掲注10)。

ると、同条にいう『その法人の行為又は計算』とは、更正又は決定を受ける法人の行為又は計算に限られるものではなく、『次に掲げる法人』の行為又は計算、すなわち、同条各号に掲げられている法人の行為又は計算を意味するものと解するのが相当である」と判示している。

なお、最高裁平成 28 年判決の原審は、法人税法 132 条の 2 により否認することができる行為又は計算の主体となる法人と更正又は決定を受ける法人とは異なり得るとする理由について、以下のような 5 つの理由を述べている。

具体的には、①法人税法 132 条の 2 第 3 号との関係においては、合併をした一方又は他方の法人の行為を否認して、その株主等の法人税につき更正又は決定をする場合を予定していると解されるから、法人税法 132 条の 2 の規定は、否認することができる行為又は計算の主体である法人と法人税につき更正又は決定を受ける法人とが異なる場合も予定していることができること、②同条の文言上、否認の対象とすることができる「その法人」とは、その前の「次に掲げる法人」を受けていると解釈することができること、③平成 19 年法律第 6 号による改正前の法人税法 132 条の 2 は、「これらの法人」と規定していたところ、上記の改正が、同条の規定により否認することができる行為又は計算の主体である法人と法人税につき更正又は決定を受ける法人との関係を変更することを意図してされたこととはうかがわれないこと、④組織再編成においては、複数の法人が関与するということがその性質上当然に予定されており、組織再編成に関する複数の当事者の中のいずれかの法人が不当な行為・計算を行うことによって、当該法人についてのみならず、組織再編成の当事者である他の法人についても、法人税の負担の減少が生じる得ることが当然に予定されていること、以上の点に加え、⑤組織再編成の形態や方法の多様化に対応するために設けられたという法人税法 132 条の 2 の趣旨に鑑みれば、同条の「その法人の行為又は計算」のその法人は、「次に掲げる法人」の行為又は計算と読むべきである¹⁷⁴、としている。

このように、法人税法 132 条の 2 により行為又は計算の主体となる法人は、更正又は決定の対象となる法人と異なり得ると解されている。一方で、法人税法 132 条の更正の対象となる法人は、行為又は計算の主体となる法人と同一であると解されている。

3. 不当性要件

(1) 制度濫用基準

最高裁平成 28 年判決は¹⁷⁵、法人税法 132 条の 2 にいう「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」とは、「法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべき」であるとの考え方（以下「制度濫用基準」という。）を明らか

¹⁷⁴ 東京高判平成 26 年 11 月 5 日・前掲注 20) 参照。

¹⁷⁵ 東京地判令和元年 6 月 27 日・前掲注 128) 参照。

にした。

なお、金子宏も¹⁷⁶、「ここに、『税負担を不当に減少させる』とは、法人の組織再編成にかかる租税減免規定（課税繰延規定を含む）の趣旨・目的に適合しないのにもかかわらず、税負担の軽減または排除を唯一のまたは主要な目的として、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、自己の行為や計算を減免規定の要件を充足させるように仕組むことである」と述べている。このように、判例及び学説において、不当性要件の解釈は、制度濫用基準の立場から行われていることが窺われる。

（２）濫用の有無の判断基準

ア 考慮事情

最高裁平成 28 年判決は¹⁷⁷、制度濫用基準を前提として、「濫用の有無の判断に当たっては、①当該法人の行為又は計算が、通常想定されていない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、②税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮した上で」と判示している。

これらの考慮事情は、行為計算否認規定に関する通説的な見解とされる経済的合理性基準に含まれている 2 つの要素（不自然性・合理性）を、組織再編成の場面に即して表現を修正し、特に重要な考慮事情として位置付けたものであると考えられている¹⁷⁸。

そして、考慮事情①及び②に関して、最高裁平成 28 年判決の調査官解説において、②の考慮事情は、「行為・計算の不自然さ（異常性・変則性）の程度との比較や税負担の減少目的と事業目的との主従関係等に鑑み、行為・計算の合理性を説明するに足りる程度の事業目的等が存在するかどうかという点を考慮する」ものであると解説されている¹⁷⁹。さらに、同調査官解説において、考慮事情①及び②は、「単なる考慮事情にとどまるものではなく、実質的には、法 132 条の 2 の不当性要件該当性を肯定するために必要な要素であるとみることができると」解説されている¹⁸⁰。

このように、組織再編成に係る行為計算否認規定を適用するためには、問題となる行為又は計算に不自然な点があり、かつ、想定される税負担の減少以外の事業目的等が存在しないことが必要となる¹⁸¹。

¹⁷⁶ 金子・前掲注 1) 532 頁。

¹⁷⁷ 最判平成 28 年 2 月 29 日・前掲注 10)。

¹⁷⁸ 岩崎政明「判批」民商 153 巻 6 号（2018 年）135-136 頁、徳地淳＝林史高「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 28 年度 107 頁参照。

¹⁷⁹ 徳地＝林・前掲注 178) 109 頁。

¹⁸⁰ 徳地＝林・前掲注 178) 109 頁。

¹⁸¹ 例えば、行為又は計算の不自然性が全く認められない場合や、そのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的等が十分に存在すると認められる場合には、

イ 具体的な観点

最高裁平成 28 年判決は¹⁸²、上記のような事情を考慮した上で、「当該行為又は計算が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当であると」判示している。

この具体的な観点は、最高裁平成 28 年判決の調査官解説において、「『濫用』という用語が抽象的な概念であるため、その意味内容を具体的に敷衍して示したもの」であると解説されている¹⁸³。また、「租税回避の意図」に関しては、「客観的な事情から租税回避の意図があると認められれば足りると考えられ……考慮事情において、法人の行為・計算が不自然であり、かつ、そのような行為・計算を行うことの合理的な理由となる事業目的等が存在しない場合には、上記の租税回避の意図の存在を推認し得るのが通常である」と説明されている¹⁸⁴。

すなわち、組織再編成に係る行為計算否認規定を適用するための独立の要件としては租税回避の意図を要求しないものの、不当性要件の解釈という形で、当該規定を適用するためには、「租税回避の意図」の存在が必要であると解されている¹⁸⁵。

第 5 節 小括

本章では、行為計算否認規定の立法趣旨、沿革及び課税要件を確認した。

同族会社等の行為計算否認規定は、大正 12 年に無配当政策を防止するために設けられたものである。創設当時の背景として、同族会社が輩出し、税負担軽減のための人為的な取引が多く行われるようになっていた。同族会社等の行為計算否認規定は、このような税負担軽減を防止するために創設されたとされている。すなわち、同族会社等の行為計算否認規は、税負担を軽減するような取引である租税回避を防止するために創設された規定であると解されている。

しかし、同族会社等の行為計算否認規定は、創設当初の規定の不備などの理由もあって、その機能を十分に果たすことができなかった。そこで、大正 15 年改正において、否認の対象に「計算」を追加している。そして、その後の昭和 25 年改正においては、「法人税を免れる目的があると認められるものがある場合」から、「これを容認した場合においては法人税

他の事情を考慮するまでもなく、不当性要件に該当すると判断することは困難であると考えられてる（佐藤修二「ヤフー事件・IBM 事件の終結を迎えて」NBL1071 号（2016 年）68 頁参照）。

¹⁸² 最判平成 28 年 2 月 29 日・前掲注 10)。

¹⁸³ 徳地＝林・前掲注 178) 109 頁。

¹⁸⁴ 徳地＝林・前掲注 178) 111 頁。

¹⁸⁵ 太田＝伊藤・前掲注 172) 38 頁参照。

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」に適用することができる」と改められている。その後も、様々な改正が行われている。このように、同族会社等の行為計算否認規定は、創設当初の趣旨を果たすため、様々な改正が行われていることが確認できた。

また、組織再編成に係る行為計算否認規定は、平成 13 年度の税制改正において、組織再編税制を利用した複雑、かつ、多様な租税回避行為に対処するために導入されたものである。

すなわち、組織再編成に係る行為計算否認規定も同族会社等の行為計算否認規定と同様、租税回避を防止するために創設された規定である。また、学説においても、これらの規定は租税回避の一般的な否認規定であると解されている。

同族会社等の行為計算否認規定の不当性の判断基準は、経済的合理性基準によるべきとされている。経済的合理性基準とは、純経済人の行為計算として不合理又は不自然な行為計算を不当なものとする基準である。しかし、過去の裁判例等を確認する限り、経済的合理性基準の判断枠組みは様々あり、その内容が明らかであるとはいえない。この点、学説においては、①その具体的な行為計算が異常ないし変則的であるといえるか否か、②その行為計算を行ったことにつき租税回避以外に正当で合理的な理由ないし事業目的があったと認められるか否かの 2 点を考慮すべきとする見解が通説とされている。

一方で、組織再編成に係る行為計算否認規定の不当性の判断基準は、制度濫用基準によるべきとされている。制度濫用基準とは、「法人の行為又は計算が組織再編成税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用する」場合に、不当性要件を充足するという基準である。そして、その制度濫用の有無の判断にあたっては、①行為又は計算の不自然性、②そのような行為計算を行うことの合理的な理由となる事業目的等の有無の 2 点を特に考慮すべきであるとされている。その上で、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであること、組織再編税制に係る各規定を本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものであることの 2 つの観点から、濫用の有無を判断すべきであるとされている。

これらのことから、同族会社等の行為計算否認規定及び組織再編成に係る行為計算否認規定は、租税回避の否認規定であると解されている点で共通しているが、不当性要件の解釈においては相違があることを確認できた。

次章では、租税回避の定義及び租税回避の否認の定義について、伝統的な議論を踏まえ、現代の議論を確認・整理する。

第3章 租税回避の否認

本章では、租税回避の定義及び租税回避の否認の定義について検討する。租税回避の定義は、時代背景によって様々である。そこで、伝統的な租税回避の定義をはじめとして、その変遷を確認し、現代における租税回避の定義を明らかにする。そして、その定義を前提に、租税回避の否認の定義についても検討を行う。

第1節 租税回避の概念

1. 租税回避の定義

租税回避の定義については、実定法上の定義規定はない。また、学説においても必ずしも一致した見解はない¹⁸⁶。さらに、租税回避の定義は、時代背景によっても様々であり、それを統一的に定義することは困難を極める。一方で、従来からの学説上、支配的な見解として以下のようなものがある。

なお、本論文では租税回避の議論に関して、最高裁平成28年判決以前の議論を伝統的な租税回避の議論といい、その後のものを現代の租税回避の議論という。

(1) 伝統的な租税回避の定義

伝統的な租税回避の定義として、具体的に以下のようなものがある。

まず、1つに、租税回避とは「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させるあるいは排除すること」であるとする見解がある¹⁸⁷。これは、私的自治の原則ないし契約自由の原則が存在する私法においては、いかなる法形式を採用するかは、当事者の選択によるという選択可能性の余地に鑑みても

¹⁸⁶ 租税回避に関する先行研究として、伊藤齊「株式譲渡方式による租税回避行為の解明に関する一考察—残余財産分配に類似する株式譲渡の否認と追徴」税大論叢31号（1998年）183頁、木村弘之亮「節税と租税回避の区別の基準」小川英明＝松沢智＝今村隆『租税争訟〔改訂版〕』（青林書院、2009年）319頁、岡村忠生「租税回避行為の規制について」税法学553号（2005年）185頁、同「租税回避研究の意義と発展」同編『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房、2015年）299頁、後藤正幸「租税回避行為と主張立証責任」税法学553号（2005年）225頁、白木康晴「裁判例における租税回避行為否認理論の研究」税大ジャーナル17号（2011年）59頁、谷口勢津夫「『租税回避』の意義と限界」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010年）21頁、畑野洋一郎「租税回避の区分再考」税法学562号（2009年）123頁、松沢智「私法上の取引と租税回避行為—法的所得概念の確立」租税法研究6号（1978年）55頁、渡辺徹也「イギリスにおける最近の租税回避事件と Ramsay 原則の動向」税法学553号（2005年）219頁等がある。

¹⁸⁷ 金子宏『租税法〔第21版〕』（弘文堂、2016年）125頁。

のであるといえる。すなわち、私法上の選択可能性を利用し、異常不合理な法形式を採用することにより、税負担の軽減を図ることが可能とされている。

また、「租税回避行為とは、課税要件の充足を免れることによる租税負担の不当な軽減又は排除をいう。……多くの場合、税法上通常のものと考えられている取引形式によらず、その場合と基本的には同じような経済的効果ないし法的効果を生ずる他の取引形式が選択されることによって、租税回避は生ずる。」との見解もある¹⁸⁸。この見解においても上記の見解と同様、「他の取引形式を選択し」としていることから、私法上の形成可能性に着目していることがわかる。一方で、この見解では、税法上通常とされている取引と異常不合理とされている取引の経済的効果は基本的には同様であるとされている。すなわち、租税回避とは、私法上の形成可能性を利用し、税法上通常とされる取引と同様の経済的効果を楽しむ一方で、その経済的効果に見合う税負担は排除されることであるとされている。

2つ目の見解と同様に、租税回避とは「①不相応な方法、言葉をかえていえば、異常な行為形式を選択し、②それによって通常の行為形式を選択したときと同一の経済目的の達成がなされ、③その結果、不当に租税負担の軽減がなされる。このような場合の右の異常な行為」であるとの見解を示す者もいる¹⁸⁹。

このように、租税回避は、①私法上の形成可能性を利用し、異常不合理な取引形式を採用する、②その場合、通常の取引形式を採用した場合と基本的に同一の経済的効果が生じる、③その一方で、通常の取引に見合う租税負担を軽減または排除する、という3つの要素によって説明される。

(2) 現代の租税回避の定義

伝統的に租税回避は上記のような定義付けがされてきた一方で、最近の裁判例等の動向から、新たな定義付けがされることがある¹⁹⁰。

まず、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」とする見解がある¹⁹¹。この見解では、当該定義に加えて、租税回避には2つの類型があるとされている¹⁹²。1つは、「合理的

¹⁸⁸ 清永・前掲注1) 388頁。

¹⁸⁹ 北野弘久『現代税法の構造』（勁草書房、1972年）94頁。

¹⁹⁰ この点に関し、竹内陽一は、IBM事件を踏まえて「納税者にとっては、経済的合理性がない場合に限って『租税回避』とされるという状態は歓迎されるべきものであるが、法令解釈の常識という観点に立って考えてみた場合には、法令の趣旨・目的に明らかに反するものを『租税回避』として否認するという解釈もあり得るのではないかと思われる。」と指摘している（竹内陽一「判批」税理57巻10号（2014年）70頁）。

¹⁹¹ 金子宏『租税法〔第22版〕』（弘文堂、2017年）126-127頁、同『租税法〔第23版〕』（弘文堂、2019年）133-134頁、同・前掲注1) 133-134頁。

¹⁹² 金子・前掲注1) 134頁参照。

または正当な理由がないのに、通常用いられる法形式に対応する税負担の軽減または排除を図る行為」(以下「不合理型」という。)である¹⁹³。これは、従来から考えられてきた租税回避の典型例であるといえる¹⁹⁴。そして、もう1つは、「租税減免規定の趣旨・目的に反するにもかかわらず、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または排除を図る行為」(以下「制度濫用型」という。)である¹⁹⁵。このような租税回避の類型に関する解説がされる契機となったのは、最高裁平成28年判決であると考えられている¹⁹⁶。

また、「租税回避とは、課税要件の充足を避け納税義務の成立を阻止することによる税負担の適法だが不当な軽減又は排除をいう」との見解がある¹⁹⁷。この見解では、租税回避の手段としての納税者の行為に着目すると租税回避は、①私法上の形成可能性(選択可能性)の濫用による租税回避と②税法上の課税減免規定の濫用による租税回避の2つに分類できるとされている¹⁹⁸。この2つの分類は、上記で示した2つの類型に類似するものである。さらにこの見解では、上記のような類型に関して、以下のような解説が加えられている。いずれの類型も、私法上の形成可能性が租税回避の「手段」となっているが、不合理型では租税回避の「直接的手段」であるのに対し、制度濫用型では租税回避の「間接的手段」となっている¹⁹⁹。制度濫用型における「直接的手段」は、租税減免規定そのものである²⁰⁰。つまり、租税回避の2つの類型は、私法上の形成可能性が租税回避の手段であることについては共通しているが、その直接的手段は異なっている。

さらに、租税回避とは「私法上有効な行為であっても①、主として税負担を減少させる目

¹⁹³ 金子・前掲注1) 134頁。

¹⁹⁴ 金子宏は、第1類型の一例として「土地の所有者が、もっぱら譲渡所得に対する税負担の軽減のために、土地を譲渡する代わりに、その上にきわめて長期間の地上権を設定して、土地の使用・収益権を相手方に移転し、それと同時に、弁済期を地上権の終了する時期として相手方から当該土地の時価に等しい金額の融資を受け、さらにこの2つの契約は当事者のいずれか一方が希望する限り更新すること、および地代と利子は同額としかつ相殺することを予約したとする。このように複雑で異常な法形式を用いることによって、土地所有者は、土地を譲渡したのと同じの経済的成果を実現しながら、譲渡所得の発生を免れることができる」ことを挙げている(金子・前掲注1) 134頁)。

¹⁹⁵ 金子・前掲注1) 134頁。

¹⁹⁶ 谷口・前掲注141) 205頁参照。これに対し、酒井克彦は、このように租税回避が2つに類型化されたのは、最高裁平成17年12月19日判決が契機であると考えている(酒井・前掲注42) 267頁参照)。

¹⁹⁷ 谷口・前掲注4) 68頁。

¹⁹⁸ 谷口・前掲注4) 72頁参照。

¹⁹⁹ 谷口・前掲注141) 206頁参照。

²⁰⁰ 谷口・前掲注141) 206頁参照。

的で②、租税法上の効果を生じさせる当該租税法規の文言には反しないものの、その趣旨に反する態様によって③、その適用を免れ又はこれを適用して税負担を軽減又は排除すること」との見解がある²⁰¹。この見解は、1つ目の定義例と同様に、租税法規の趣旨に反するかを租税回避の判断要素の1つとしている。一方で、1つ目の定義例においては趣旨に反するかを対象を課税減免規定に限定しているのに対し、この見解では、その対象を租税法規全般としている。この点、この見解は、他の租税回避の定義よりも広い概念であると考えることができる。

2. 租税回避が問題視させる理由

租税回避は、脱税及び節税とも区別される。脱税が課税要件の充足の事実を全部又は一部秘匿する行為であるのに対し、租税回避は、課税要件そのものを回避し、又は減免規定の適用要件を充足させる行為である²⁰²。すなわち、脱税は違法な行為であるのに対し、租税回避は適法な行為である²⁰³。また、節税は租税法規の予定しているところに従って税負担の減少を図る行為であるのに対し、租税回避は租税法規の予定していない異常ないし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²⁰⁴。

租税回避、脱税及び節税を区別した上で、脱税が許されない行為であることは言うまでもないが、租税回避が問題視させる理由は、租税回避の結果に着目し、租税負担のあり方が公平負担に反するからである²⁰⁵。それは、租税回避が行われた結果、基本的には同一の経済的効果が生じているにもかかわらず、通常の法形式が選択させたときは課税され、他方で、異常な法形式が選択させたときには課税されないというのでは、経済的ないし法的に同一の事情にあれば同じように課税させるべきであるとする負担公平ないし租税平等の観念に反する結果となる²⁰⁶。

なお、経済的効果の同一性に関して、昭和36年国税通則法答申において²⁰⁷、「租税回避行為により不当に税負担を回避し又は軽減することは許されるべきではないのであって、こ

²⁰¹ 今村隆『現代税制の現状と課題 租税回避否認規定編』（新日本法規、2017年）50頁。今村隆は、従来よりこの定義と同様の見解を示していたが、学説の動向では通説的な見解ではなかったため、本論文では現代の租税回避として取り扱うこととする（今村隆「租税回避とは何か」税大論叢40周年記念論文集（2008年）49頁参照）。

²⁰² 金子・前掲注1）135頁参照。

²⁰³ 清永敬次も、租税回避行為は税法上承認されている行為、つまり適法な行為であるとの見解を示している（清永・前掲注42）44頁参照）。

²⁰⁴ 金子・前掲注1）135頁参照。

²⁰⁵ 田中・前掲注43）41頁参照。

²⁰⁶ 岡村＝酒井＝田中・前掲注4）40頁、清永・前掲注1）42頁参照。

²⁰⁷ 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）及びその説明」（1961年）12-13頁。

のような場合には、仮装のために採られた法形式にとらわれることなく、通常あるべき取引行為によって得られる経済的実質、しかも、その法形式がどのようなものであれ、その通常生ずべき経済的実質と同じ実体として現に生じているところに即して課税が行われるべきこととなる〔下線は筆者〕とされている。また、租税回避について「これをそのまま認めれば、通常あるべき取引行為によって生ずべき経済的実質し即して課税がされた場合に比し、経済的実質としてはまさにそれと同一の実体が生じていながら、税負担においてのみ不当に軽減が図られるという点に問題がある〔下線は筆者〕」と指摘されている。すなわち、経済的実質においては同一の実体が生じていながら、税負担においてのみ不当に軽減が図られている点に問題があるとされている。

このように、租税回避が問題視される理由には、同一の経済的効果を楽しんでいる者は、同一の課税がされるべきであるという税負担の公平の考え方が根本にあると考えられる。

第2節 租税回避の否認の概念

1. 租税回避の否認の定義

租税回避の定義と同様、租税回避の否認の定義についても実定法上の定義規定は存在しない。また、租税回避の定義が変化すれば、それに伴い租税回避の否認の定義も変化する。

そこで、以下では、従来議論されてきた租税回避の否認の定義をはじめとして、現代の租税回避の否認の定義を確認する。

(1) 伝統的な租税回避の否認の定義

伝統的に租税回避の否認とは、「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」とする見解がある²⁰⁸。また、「租税回避の否認とは租税回避を排除するのに必要な、課税要件規定によるときとは異なる扱いをすることをいう。具体的には例えば、納税者が選択した法形式ではなく想定される法形式通常法形式を基礎として課税を行うことをいう」とする見解もある²⁰⁹。すなわち、租税回避の否認とは、異常不合理な法形式(租税回避行為)を、私法上の領域ではなく、税法上の領域においてのみ、引き直すことにより行われる。

この引き直しは、租税回避の定義に照らし、私法上の法形式に基づいた現実に発生している経済的効果を前提として、税法においてのみ、当該経済的効果を生じさせる他の法形式に引き直して課税要件規定を適用することになる²¹⁰。

このように、伝統的な租税回避の否認とは、租税回避の定義に照らし、「異常な」行為を「通常の(正常な)」行為に引き直すこととされている。伝統的な租税回避の定義では、通常の法形式と異常不合理な法形式では同様の経済的効果が生じるとされていた。つまり、伝

²⁰⁸ 金子・前掲注1) 126-127頁。

²⁰⁹ 清永・前掲注1) 43頁。

²¹⁰ 大淵・前掲注11) 63頁参照。

統的な租税回避の否認においては、租税回避の定義に照らし、異常な行為が通常の行為に引き直しがされるが、そこから生じた経済的効果は引き直し前後で変化しないこととなる²¹¹。

(2) 現代の租税回避の否認の定義

租税回避の定義と同様、最高裁平成 28 年判決を契機に、租税回避の否認の定義にも変化があった。例えば、租税回避の否認とは、「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せたものとして取り扱うこと（減免規定については、その適用を否定すること）」とする見解がある²¹²。この見解では、伝統的な租税回避の否認の定義に、減免規定については、その適用を否定することという文言が加えられている。これは、租税回避否認の定義において、それを 2 つに類型化したことに伴うものであると考えられる。

すなわち、制度濫用型に対しては、その減免規定の適用を否定することにより、租税回避の否認が行われることになる。この点に関して、課税減免規定の適用を受けないことが「通常の（正常）」な行為であり、このような否認方法も、引き直し課税であるとする見解がある²¹³。なお、不合理型については、従来と同様、同一の経済的効果が生じる通常の取引に引き直しがされると考えられる。

また、租税回避の類型と不当性要件の関係について、経済的合理性基準とは不合理型に関する判断基準であり、制度濫用基準とは制度濫用型に関する判断基準であるとされている²¹⁴。

これら、租税回避の議論を整理すると、概ね以下のようなようになる。

²¹¹ 大淵・前掲注 11) 63 頁、田中・前掲注 3) 183-184 頁参照。

²¹² 金子・前掲注 1) 135 頁。

²¹³ 谷口・前掲注 141) 208 頁参照。

²¹⁴ 谷口勢津夫『税法基本判例 I』（清文社、2023 年）227-228 頁参照。

図表1 租税回避の議論の整理

	租税回避の類型	租税回避の否認の類型	不当性要件の判断基準
伝統的な租税回避	不合理型	同一の経済的効果が生じる通常取引に引き直すこと	経済的合理性基準
現代の租税回避	不合理型	同一の経済的効果が生じる通常取引に引き直すこと	経済的合理性基準
	制度濫用型	課税減免規定の適用を否定すること	制度濫用基準

(筆者作成)

2. 引き直しの手法

上記で示した通り、租税回避の否認による課税とは、引き直し課税である。ここでは、この引き直し課税がどのような手法で行われるかについての例を挙げる。

租税回避の定義を示すうえで、現代の租税回避とは2つの類型があるとされている。これら2つの類型に係る「租税回避の手段」の観点から、租税回避の否認を論ずる見解がある。

1つは、租税回避の手段のうち、直接的手段を否認する方法（以下「直接的手段否認アプローチ」という。）である²¹⁵。直接的手段否認アプローチによれば、非合理型については、課税要件の充足を回避するための直接的手段が私法上の形成可能性であることから、その否認は、納税者が私法上の形成可能性の濫用により選択した「異常な」行為を、想定される「通常の」行為に引き直すことを意味する²¹⁶。これに対して制度濫用型については、課税減免規定を充足させることが直接的手段であるため、その否認は、課税減免規定の適用を否定することを意味する²¹⁷。なお、上記で示した見解においては、租税回避の否認とは、「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せたものとして取り扱うこと（減免規定については、その適用を否定すること）」とされており²¹⁸、直接的手段否認アプローチに立っているものと解される。

²¹⁵ 谷口・前掲注141) 265頁参照。

²¹⁶ 谷口・前掲注141) 269頁参照。

²¹⁷ 谷口・前掲注141) 269頁参照。

²¹⁸ 金子・前掲注1) 135頁。

そして、もう1つは、租税回避の手段のうち、間接的手段を否認する方法（以下「間接的手段否認アプローチ」という。）である²¹⁹。これによれば、制度濫用型は、納税者が私法上の形成可能性の濫用により選択した「異常な」行為を、想定される「通常の」行為に引き直しがされることになる²²⁰。この場合の「通常の」行為とは、「異常な」行為をしないということになり、結果として租税減免規定の適用が否定されることになる²²¹。

このように、両アプローチの下では、その否認された結果に差異は生じないが、租税回避の類型に応じて、引き直しの過程が異なることになる。

3. 租税回避否認規定の必要性

租税回避の否認は、租税法律主義の見地から、課税要件法定主義との関係で、明文の規定がない場合にもその否認が許容されるかが問題となる²²²。

この点について、租税法律主義のもとで、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を租税行政庁に認めることは、困難であるとする見解が支配的である²²³。これは、租税公平主義と租税法律主義との関係において、後者を優先させようとする考えである。一方で、租税負担の公平を根拠にして租税回避の否認を肯定する学説も存在する²²⁴。

この対立に関して、最高裁平成23年2月18日第二小法廷判決は²²⁵、「贈与税回避を可能にする状況を整えるためにあえて国外に長期の滞在をするという行為が課税実務上想定されていなかった事態であり、このような方法による贈与税回避を容認することが適当でないというのであれば、法の解釈では限界があるので、そのような事態に対応できるような立法によって対処すべきものである。」と判示している。これは、明示的ではないが、法律の根拠なく租税回避を否認することはできず、立法による対処が適当であることを示したものであるといえる。

加えて、下級審の判断ではあるが、東京高裁平成11年6月21日判決は²²⁶、「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」と判示している。これは、租税法律主義の観点から、租税回避の

²¹⁹ 谷口・前掲注141) 265頁参照。

²²⁰ 谷口・前掲注141) 269頁参照。

²²¹ 谷口・前掲注141) 270頁参照。

²²² 谷口・前掲注4) 83頁参照。

²²³ 金子・前掲注1) 139頁、清永・前掲注1) 43頁、中川一郎編『税法大系(1)総論』(三晃社、1968年) 147頁等参照。

²²⁴ 田中・前掲注61) 89頁参照。

²²⁵ 最判平成23年2月18日訟月59巻3号864頁。

²²⁶ 東京高判平成11年6月21日・前掲注66)。

否認には、法律の根拠が必要であると示したものであるといえる。

このような問題は、結局のところ租税法律主義と租税公平主義が対立する場面において、どちらを優先するかにより結論が異なる。私見としては、そのような対立がある場合には、租税法律主義を優先すべきであると考えらる。

第3節 行為計算否認規定以外による租税回避の否認

租税回避の否認には、行為計算否認規定による否認以外に、①個別否認規定による否認、②法律解釈による否認、及び③私法上の法律構成による否認、等がある。以下では、行為計算否認規定以外による租税回避の否認について検討する。

なお、行為計算否認規定を「個別否認規定」の一例とする見解もあるが²²⁷、本論文では行為計算否認規定を「一般的否認規定」であるとの前提で検討を行う。

1. 個別否認規定による否認

租税回避に対する個別否認規定の定義に関して、学説上、様々な見解がみられる。その中でも、「個別否認規定とは、個別具体的な取引の特徴を法律要件化し、それに対する否認の効果も一義的に定める否認規定をい」う²²⁸、「新たな租税回避が生じた場合、あるいは生じることが想定される場合に、個別的・具体的にその税法上の抜け穴を封じる目的で設けられる規定を指す」又は²²⁹、「特定の状況に限定して、課税要件を明定している。そして、納税者の行為がその要件を充足しない場合には、課税庁により当該行為は否認される」等の説明がされている²³⁰。また、個別否認規定とは「租税負担を減少させるために、課税要件の充足を避けること又は租税負担を減少させる規定の要件を充足することが、行われる場合、又は行われると予想される場合に、それを防止することを目的として、そのような場合を類型化して捉え、具体的な項目について設けられた規定」と定義されることがある²³¹。

²²⁷ 今村隆は、租税回避の否認の定義を論じる中で、「これには、『租税法上の実質主義による否認』と『個別否認規定』による否認がある。」とし、「前者は、経済的実質に即して課税要件事実を認定する方法のことであり、後者は、同族会社の行為計算否認規定などの明文規定に基づくものである。」と説明している（今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈（第1回）」税理42巻14号（1999年）206-207頁）。

²²⁸ 川端康之「租税条約上の租税回避否認」税大ジャーナル15号（2010年）5頁。

²²⁹ 北村英隆「法人税制における租税回避否認規定の在り方—組織再編税制及び連結納税制度における包括的租税回避否認規定をめぐる議論を中心に」RESEARCHBUREAU 論究5号（2005年）49頁。

²³⁰ 松原圭吾「租税回避行為の否認に関する一考察—『私法上の法律構成による否認』論の功罪」税法学553号（2005年）111頁。

²³¹ 浦東久男「租税回避と個別否認規定」岡本忠生編『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房、2015年）71頁。

これらの定義に照らすと、個別否認規定と一般的否認規定の主な違いは、個別否認規定は租税回避をあらかじめ想定した上で、それを封ずるために規定されたものであるのに対し、一般的否認規定はそのような想定のもとで規定されたわけではなく、租税回避を広く否認しようとするものであるといえる。なお、個別否認規定は、租税回避が初めから生じないよう規定されたものであるため、引き直しは行われなくなる。

個別否認規定には、内国法人の各事業年度の益金の額に算入すべき金額（法人税法 22 条 2 項）、過大な役員給与の損金不算入（同法 34 条 2 項）、過大な使用人給与の損金不算入（同法 36 条）、資産の譲渡とみなされる行為（所得税法 33 条 1 項括弧書き、同法施行令 79 条・80 条）、必要経費に関する規定（同法 37 条、45 条、同法施行令 96 条）等が該当する²³²。

また、新しい租税回避の類型が生み出されるごとに、立法府は迅速に対応し、個別否認規定を設けて問題の解決を図るべきであるとする見解がある²³³。これは、納税者の予測可能性を確保するという租税法律主義の観点からの見解である。平成 17 年度税制改正では、民法上の組合等による航空機・船舶のリースを利用した税負担の軽減ないし回避を封ずることを目的とする規定が設けられた。これは、正に租税回避に対して、立法により個別否認規定を設けて、その解決を図った一例であるといえる。

2. 法律解釈による否認

法律解釈による租税回避の否認の一例として、限定解釈による租税回避の否認がある。

以下では、限定解釈による租税回避の否認に関する裁判例等及び学説を確認する。

(1) 裁判例等

過去の裁判例等を参照する限り、限定解釈による否認は以下の 2 つの類型があると考えられる。1 つは、租税法規の限定解釈による否認で、もう 1 つは文言の限定解釈による否認である。

租税法規の限定解釈により、租税回避の否認が行われた事案として、最高裁平成 17 年 12 月 19 日第二小法廷判決（以下「最高裁平成 17 年判決」という。）がある²³⁴。

最高裁平成 17 年判決は²³⁵、「我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ……取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという本件取引をあえて行うというものであって……本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法 69 条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されないというべきである。〔下線は筆者〕」と判示した。

²³² 金子・前掲注 1) 138 頁参照。

²³³ 金子・前掲注 1) 139 頁、岡村＝酒井＝田中・前掲注 4) 41 頁参照。

²³⁴ 最判平成 17 年 12 月 19 日民集 59 卷 10 号 2964 頁。

²³⁵ 最判平成 17 年 12 月 19 日・前掲注 234)。

最高裁平成 17 年判決における納税者の目的は、外国税額控除余裕枠を売買して利益を得るため外国税額控除制度を利用しようとするのである。これは、外国税額控除の本来の制度の目的である国際的二重課税の排斥及び事業活動に対する税制の中立性の確保という観点から著しく逸脱するものであるとされた²³⁶。その結果、本件取引は法人税法 69 条の文理上は、適用範囲に入っているものの、外国税額控除の本来の目的と本件取引における納税者の目的を比較して、それが目的外利用であることから、公平負担の原則の見地より、その適用が否認された²³⁷。すなわち、最高裁平成 17 年判決では、租税回避のうち制度濫用型が、課税減免規定の適用の否定という形で否認されたことになる。

条文の文言の限定解釈により、租税回避の否認が行われた事案として、大阪高裁平成 14 年 6 月 14 日判決（以下「大阪高裁平成 14 年判決」という。）がある²³⁸。

大阪高裁平成 14 年判決は²³⁹、法人税法 69 条 1 項について、「内国法人が同取引に基づく外国法人税を納付したとしても、法 69 条の制度を濫用するものとして、同条 1 項にいう『外国法人税を納付することとなる場合』には該当せず、同条の適用を受けることができないとの解釈が許容されてしかるべきである。〔下線は筆者〕」と判示している²⁴⁰。

大阪高裁平成 14 年判決は、最高裁平成 17 年判決と事案は類似しているものの、法人の事業目的の欠如を根拠に「外国法人税を納付することとなる」という文言を限定解釈している。

このように、最高裁平成 17 年判決は、法律上の文言の解釈ではなく、租税法規そのものを限定解釈し、その適用を否定しているのに対し、大阪高裁平成 14 年判決は、法人税法 69 条 1 項の「外国法人税を納付することとなる場合」という文言について、限定解釈が行われている²⁴¹。また、最高裁平成 17 年判決は、納税者が法人税法 69 条の適用を直接的手段として租税回避を試みたのに対し、その直接的手段である法人税法 69 条の適用を否定していることから、直接的手段否認アプローチによる否認が行われた事案としても理解することができる。

（２）学説

税法は侵害規範であり、法的安定性の要請が強くはたらくことから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されないとさ

²³⁶ 吉村典久「判批」行政関係判例解説平成 17 年 123 頁参照。

²³⁷ 吉村・前掲注 236) 123 頁参照。

²³⁸ 大阪高判平成 14 年 6 月 14 日判時 1816 号 30 頁。

²³⁹ 大阪高判平成 14 年 6 月 14 日・前掲注 238)。

²⁴⁰ この判断に対して、事業目的の必要性は租税回避の判断要因であり、これを法 69 条の解釈に持ち込むことには問題があるとする見解がある（占部裕典「外国税額控除余裕枠の利用にかかる『租税回避否認』の検討（下）」金法 1731 号（2005 年）43 頁参照）。

²⁴¹ 吉村政穂「判批」判評 572 号（2006 年）187 頁参照。

れている²⁴²。一方で、課税減免規定にはそれぞれ特有の趣旨・目的があり、当該規定を、その立法趣旨にしたがって解釈するのは租税法律主義に反しないとする見解がある²⁴³。

課税減免規定とは、納税義務の成立に係る課税要件法の定める法律要件のうち、非課税・経費控除・所得控除・税額控除・課税繰延べ等の措置による租税負担の軽減又は排除を定める規定をいう²⁴⁴。このような課税減免規定は、一定の政策目的等を達成するために導入されたものであるとされている²⁴⁵。

このような課税減免規定の解釈適用に際して、当事者が課税減免規定の適用を受けることのみを目的として事業目的のない不自然な取引を行った場合に、そのような不自然な取引形態は、当該規定の本来予定していないものであるといえるとして、その適用を否定すれば、結果として、租税回避の否認を行うのと同様の効果を得ることができるとされている²⁴⁶。すなわち、限定解釈による租税回避の否認は、制度濫用型に対して行われることとなる。

他方で、限定解釈による否認に対して否定的な見解もある。例えば、限定解釈による否認は、「条文の背後にある当然の前提としての適用要件」という不文の濫用禁止要件を創造することに等しく、租税法律主義の下では許されるものではないとの見解がある²⁴⁷。租税法律主義が要請する予測可能性及び法的安定性は派生的機能であり、租税法律主義の本来の目的は、課税権者による恣意的・不当な課税から国民の財産権及び自由を保護することにある²⁴⁸。このことに鑑み、明文の規定が定められてない以上、課税減免規定であるからといって限定解釈をすることは許されないとされている²⁴⁹。

このような否定的な見解から、最高裁平成17年判決は法律の根拠なしに租税回避の否認が行われたとの批判が想定される。しかし、当該判決は法律上の根拠がない場合に否認を認める趣旨ではなく、外国税額控除制度の趣旨・目的に照らして規定の限定解釈を行った例であると理解されている²⁵⁰。

²⁴² 岡村＝酒井＝田中・前掲注4) 26頁、金子・前掲注1) 123頁、清永・前掲注42) 35頁、酒井克彦『フォローアップ租税法』(財経詳報社、2010年) 24頁、谷口・前掲注4) 44頁、増井・前掲注44) 48頁等参照。

²⁴³ 中里実『タックスシェルター』(有斐閣、2002年) 229頁参照。金子宏も、「減免規定の趣旨・目的に照らして、これらの規定を限定解釈し、……減免規定の適用を否認することができると解すべきである。」としている(金子・前掲注1) 141頁)。

²⁴⁴ 谷口・前掲注214) 86頁参照。

²⁴⁵ 中里・前掲注243) 223頁参照。

²⁴⁶ 中里・前掲注243) 223頁参照。

²⁴⁷ 谷口・前掲注214) 79頁参照。

²⁴⁸ 谷口・前掲注214) 80頁参照。

²⁴⁹ 谷口・前掲注214) 81頁参照。

²⁵⁰ 金子・前掲注1) 141頁。

3. 私法上の法律構成による否認

租税回避の否認方法として、私法上の法律構成による否認がある。これは、課税の前提となる私法上の行為について、当事者の意思を、単なる表面的・形式的な意味によってではなく、経済的実態を考慮した実質的な形に従って認定し、その真に意図している私法上の事実関係を前提とし法律構成をし、課税要件への当てはめを行えば、結果として、租税回避の否認と同様の効果をもたらすことが可能となるものである²⁵¹。

以下では、私法上の法律構成による否認に関する裁判例及び学説を確認する。

(1) 裁判例

私法上の法律構成による否認を肯定した裁判例として、大阪高裁平成12年1月18日判決（以下「大阪高裁平成12年判決」という。）がある²⁵²。大阪高裁平成12年判決は²⁵³、「課税庁が租税回避の否認を行うためには、原則的には、法文中に租税回避の否認に関する明文の規定が存する必要があるが、仮に法文中に明文の規定が存しない場合であっても、租税回避を目的としてされた行為に対しては、当事者が真に意図した私法上の法律構成による合意内容に基づいて課税が行われるべきである。〔下線は筆者〕」と判示した。これは、原則的には、租税回避の否認には明文の規定が必要であることを示している。一方で、明文の規定がない場合でも、租税回避の目的があれば、私法上の法律構成による否認が行われるとしている。

これに対して、私法上の法律構成による否認を否定した裁判例として、東京高裁平成11年6月21日判決（以下「東京高裁平成11年判決」という。）がある²⁵⁴。東京高裁平成11年判決は²⁵⁵、「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〔下線は筆者〕」と判示した。これは、租税法律主義の下では、租税回避の否認には、法律の根拠が必要であることを示している。すなわち、租税回避の目的は、否認の根拠にはならないことがうかがわれる。

(2) 学説

税法は、種々の経済活動ないし経済現象を課税の対象としているが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されている²⁵⁶。租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためには、原則として課税は、私法上の法律関係に即して行われるべきである

²⁵¹ 中里実「課税逃れ商品に対する租税法の対応（上）」ジュリ1169号（1999年）117頁。

²⁵² 大阪高判平成12年1月18日訟月47巻12号3767頁。

²⁵³ 大阪高判平成12年1月18日・前掲注252)。

²⁵⁴ 東京高判平成11年6月21日・前掲注66)。

²⁵⁵ 東京高判平成11年6月21日・前掲注66)。

²⁵⁶ 金子・前掲注1) 129頁参照。

とされている²⁵⁷。

他方で、当事者が一定の私法上の表示をしたとしても、その表示が自らの私法上の合意に反する場合には、必ずしもその表示に従って課税がなされるわけではないとの見解がある²⁵⁸。これは、私法上の合意に反する表示をしても、原則として私法上の効果は発生せず、それに即した経済的効果ももたらされないことを根拠とする²⁵⁹。

また、私法上の法律構成による否認の適用場面の典型例として、仮装行為が挙げられ、虚偽表示がその典型例とされてきた²⁶⁰。一方で、私法上の法律構成による否認を、仮装行為よりも広い概念として捉える見解もある²⁶¹。当該見解によると、私法上の法律構成による否認が適用されるのは、①契約が存在と認定される場合、②契約が虚偽表示により無効であると認定される場合及び③契約の法的性質の決定により、当事者が選択した法形式を否定して、真実の契約関係が認定される場合とされている²⁶²。

一方で、私法上の法律構成による否認は、仮装行為による否認の適用領域の拡大を目指す手段であると指摘されている²⁶³。何が私法上の真実の法律関係または事実関係であるかの認定は、取引当事者の効果意思に即して、きわめて慎重に行われるべきであり、仮にも真実の法律関係または事実関係から離れて、法律関係または事実関係を構成し直すようなことは許されないとされている²⁶⁴。

私法上の法律構成による否認は、私法上の行為に介入して、採用した外形上の法形式を否認して、その経済的効果、実質に即して当事者が真に意図した法形式を認定するものである²⁶⁵。一方で、租税回避の否認とは、私法上の取引に関わらず、税法においてのみ、その取引を引き直すものである。この点、私法上の法律構成による否認は、実際に私法上の行為に介入していることから、租税回避の否認ではなく、事実関係の認定の問題であるとの見解もある²⁶⁶。

²⁵⁷ 金子・前掲注1) 129頁参照。

²⁵⁸ 中里実「事実認定による『否認』と、契約の読み替え」税研113号(2004年)94頁参照。

²⁵⁹ 中里・前掲注258) 94頁参照。

²⁶⁰ 金子・前掲注1) 142頁参照。

²⁶¹ 今村・前掲注227) 209頁参照。

²⁶² 今村・前掲注227) 209頁参照。

²⁶³ 岡村忠生「租税負担の回避の意図と二分肢テスト」税法学543号(2000年)9頁参照。

²⁶⁴ 金子・前掲注1) 142頁参照。

²⁶⁵ 大淵博義「同族会社の行為計算否認規定(法法132条)を巡る論点の考察(1)―法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開―」税経通信63巻12号(2008年)36頁参照。

²⁶⁶ 金子・前掲注1) 142頁参照。

第4節 小括

本章では、租税回避の定義及び租税回避の否認の定義について検討した。具体的には、伝統的な租税回避及び租税回避の否認の定義をはじめとして、その変遷を確認し、現代における租税回避及び租税回避の否認の定義を明らかにした。加えて、行為計算否認規定以外による租税回避の否認方法についても確認した。

伝統的に租税回避とは、①私法上の形成可能性を利用し、異常不合理な取引形式を採用する、②その場合、通常取引形式を採用した場合と基本的に同一の経済的効果が生じる、③その一方で、通常取引に見合う租税負担を軽減または排除する、という3つの要素によって説明されてきた。

そして、伝統的な租税回避の否認とは、租税回避の定義に照らし、「異常な」行為を「通常の（正常な）」行為に引き直すこととされていた。また、伝統的な租税回避の否認においては、納税者の行為により生じた経済的効果は引き直し前後で変化しないとされている。

一方で、現代の租税回避の定義については、最高裁平成28年判決を契機に、2つの類型があるとされた。1つは、合理的または正当な理由がないのに、通常用いられる法形式に対応する税負担の軽減または排除を図る行為（不合理型）である。もう1つは、課税減免規定の趣旨・目的に反するにもかかわらず、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または排除を図る行為（制度濫用型）である。不合理型は伝統的な租税回避と同様のものであり、制度濫用型は最高裁平成28年判決を契機に議論されたものと考えられる。

そして、租税回避の否認については、租税回避の類型によって、その方法が異なるとされている。まず、不合理型に対しては、伝統的な租税回避の否認と同様の引き直しがされる。それに対して、制度濫用型に対しては、その減免規定の適用を否定することにより、租税回避の否認が行われることになる。すなわち、課税減免規定の適用を受けないことが「通常の（正常）」な行為とされる。

また、行為計算否認規定以外による租税回避の否認として、①個別否認規定による否認、②法律解釈による否認及び③私法上の法律構成による否認を確認した。

個別否認規定と一般的否認規定の主な違いは、個別否認規定は租税回避をあらかじめ想定した上で、それを封ずるために規定されたものであるのに対し、一般的否認規定はそのような想定のもので規定されたわけではなく、租税回避を広く否認しようとするものであると考えられていた。そして、納税者の予測可能性の観点より、新しい租税回避の類型が生み出されるごとに、立法府は迅速にこれに対応し、個別否認規定を設けて問題の解決を図るべきであるとされている。

法律解釈による否認には、例えば、限定解釈による否認があることを確認した。具体的には、租税法規の限定解釈による否認及び文言の限定解釈による否認がある。これらの否認方法については、租税法律主義の観点から批判がある。一方で、課税減免規定にはそれぞれ特

有の趣旨・目的があり、当該規定を、その趣旨等に照らして解釈するのは租税法律主義に反しないとする見解があった。

私法上の法律構成による否認は、租税法律主義の観点から批判が散見された。また、私法上の法律構成による否認の適用場面についても、論者によって見解が異なることから、その適用は容易ではないと考えられる。

次章では、行為計算否認規定における否認に関する学説を整理・検討する。

第4章 否認のあり方に関する見解の整理

本章では、行為計算否認規定における否認のあり方に関する学説を整理・検討する。具体的には、行為計算否認規定における否認に関して、税務署長の裁量を狭く認める狭義説及び広く認める広義説を客観的に考察する。そして、それぞれの見解の論拠及び問題点を明らかにする。

第1節 狭義説

1. 内容

狭義説とは、行為計算否認規定における否認は、講学上の租税回避の否認のみに限られるべきであるとする見解である。この見解によると、行為計算否認規定の否認対象は講学上の租税回避に限定され、その否認も講学上の租税回避の否認と同様に解されることになる。

つまり、「税務署長の認めるところにより」、異常・不合理な行為計算は、同一の経済的効果が生じる合理的な行為計算に引き直されることになる。

2. 論拠

狭義説の論拠は、以下のようなものである。

(1) 租税回避の否認規定

狭義説では、行為計算否認規定を租税回避否認規定であると捉えている。

第2章で確認した通り、行為計算否認規定の立法趣旨は、租税回避を防止することであった。また、沿革においても、その立法趣旨を果たすために、適用対象や不当性要件に関して様々な改正が行われていた。

さらに、行為計算否認規定は租税回避の否認規定であり、これは今日では異論のないところであるとされている²⁶⁷。すなわち、学説においても、行為計算否認規定が租税回避の否認規定であることは通説とされている。

このことから、行為計算否認規定の否認対象は租税回避に限られるべきであり、その否認も租税回避の否認と同様に解することが妥当である。

(2) 税負担の公平の確保

狭義説においては、税負担の公平を確保することができる。第3章で確認した通り、租税回避とは以下の3つの要素で説明される。具体的には、①私法上の形成可能性を利用し、異常不合理な取引形式を採用する、②その場合、通常取引形式を採用した場合と基本的に同一の経済的効果が生じる、③その一方で、通常取引に見合う租税負担を軽減または排除すること、である。これらの要素に鑑みると、同一の経済的効果を享受しながら、通常取引をした者には課税がされ、異常・不合理な取引をした者には課税がされない点に問題がある。

²⁶⁷ 清永・前掲注1) 413頁参照。

この点、税負担の公平を図るためには、異常・不合理な取引を同一の経済的効果が生じる合理的な取引に引き直すことが必要になる。すなわち、同一の経済的効果が生じた者には、同様の課税がなされる必要がある。

仮に、引き直し後の取引が、通常想定される取引であっても、経済的効果に相違があれば、税負担の公平を図ったとはいえない。この点、狭義説においては、引き直し前後の経済的効果に変化は生じず、税負担の公平を図ったといえる。

このように、狭義説とは、行為計算否認規定における否認を租税回避の否認と同様に解するものである。そして、その否認においては、税負担の公平の観点から引き直し前後で同一の経済的効果が求められることになる。

3. 学説

狭義説の立場を採用していると考えられる学説としては、田中論文・大淵論文・山田論文が挙げられる。

(1) 田中論文

田中治は、「税務署長の認めるところにより」の解釈について、「課税庁が、租税回避行為と認めて、仮定された通常の行為計算に置き換える場合、とりわけ、当該通常の行為計算なるものは、問題の行為計算に置き換わるふさわしい同一の経済的効果、経済合理性をもたなければならない。それは、同一の経済効果を納税者が享受しながら、租税回避行為の場合は税負担を軽減、回避することへの是正措置として、租税回避行為の否認が正当化されることから導かれるものである」としている²⁶⁸。この見解では、行為計算否認規定とは、租税回避への是正措置として正当化されるものであり、その否認も租税回避の否認と同様に解すべきであるとされている。そして、行為計算否認規定における否認は、租税回避の否認の定義に照らして、同一の経済的効果に着目して行われるべきであるとされている。

(2) 大淵論文

大淵博義は、「『税務署長の認めるところにより』という文言の意義は、異常不合理な行為計算を採用した納税者に対して、同様の経済的成果を得る他の合理的な行為計算を採用したものと税務署長が認めて、課税関係を形成するものである」としている²⁶⁹。この見解も上記と同様、租税回避の否認の定義に照らして、行為計算否認規定の否認のあり方を結論付けている。そして、引き直すべき取引が想定できず、不合理な事態が発生している場面については、立法により解決すべきであるとしている²⁷⁰。このことは、納税者の予測可能性の確保

²⁶⁸ 田中・前掲注 6) 333 頁。

²⁶⁹ 大淵・前掲注 11) 81 頁。

²⁷⁰ 大淵・前掲注 11) 81 頁参照。

にも繋がるとしている²⁷¹。

(3) 山田論文

山田二郎は、行為計算否認の方法として、「課税の面において否認したうえで、通常の場合のあるべき行為ないし計算を想定して（通常の場合なみの行為ないし計算をフィクションして）、この想定したものを課税客体として、これに税法を適用しようとするもの（たとえば、法人がある資産を高価で買い入れている場合に、それが異常である場合には、通常なみの取引に引き直し、これを時価による買入と差額の贈与とに想定し直したうえで、税法を適用しようとするもの）である。」としている²⁷²。この見解は、上記2つの見解とは異なり、直接的に経済的効果ないし経済的成果という文言は用いていない。一方で、2つ目の括弧書きから、経済的効果ないし経済的成果を考慮した引き直しが想定されていると考えられる。なぜなら、法人がある資産を高価買入する場合と、時価による買入と差額が贈与とされる場合では、経済的効果ないし経済的成果が同一であるといえるからである。

4. 裁判例

狭義説の立場を採用したと考えられる裁判例には、東京地裁昭和51年7月20日判決²⁷³（以下「東京地裁昭和51年判決」という。）及び広島地裁平成2年1月25日判決²⁷⁴（以下「広島地裁平成2年判決」という。）がある。

(1) 東京地裁昭和51年判決

東京地裁昭和51年判決は、法人税法132条が憲法14条に違反するか否かについて争われた事案である。

東京地裁昭和51年判決は²⁷⁵、法人税法132条は、「同族会社においては、法人税の負担を不当に減少させる目的で、非同族会社ではなし得ないような行為計算をするおそれがあるので、同族会社と非同族会社との租税負担の公平を期するために、同族会社であるがゆえに容易に選択することのできた租税負担を免れるような行為計算を否認し、同じ経済的効果を生ずるために通常採用されるであろうところの行為計算に従って課税標準を計算し得る権限を徴税機関に認めたものであって、同族会社に対してのみ、このような行為計算の否認規定を設けたことについては十分な合理性があるというべきである〔下線は筆者〕」と判示している。

²⁷¹ 大淵・前掲注11) 81頁参照。

²⁷² 山田・前掲注13) 358-359頁。

²⁷³ 東京地判昭和51年7月20日税資103号674頁。同趣旨の裁判例として、東京地判昭和33年12月23日・前掲注4)がある。

²⁷⁴ 広島地判平成2年1月25日行集41巻1号42頁。

²⁷⁵ 東京地判昭和51年7月20日・前掲注273)。

すなわち、行為計算否認規定により税務署長に与えられている権限は、不当性要件を充足した行為計算を、同様の経済的効果が発生する通常の行為計算に引き直すものであるとしている。また、このような権限を税務署長に与える趣旨は、税負担の公平を図るためであるとしていることがわかる。

(2) 広島地裁平成2年判決

広島地裁平成2年判決は、法人税法132条により、いわゆる逆さ合併を否認することができるか否かが争われた事案である。なお、本事案では、赤字会社であるXが合併法人となり、黒字法人であるA社が被合併法人として、合併が行われている。

広島地裁平成2年判決は²⁷⁶、「本件合併は、Xが合併法人、A社が被合併法人となり、合併法人たるXの繰越欠損金を損金に算入したものであって、形式的には、右の場合と異なる。しかしながら、前説示のとおり、本件合併は、その法形式にかかわらず、経済的実質において黒字法人であるA社が赤字法人であるXを吸収合併したものと評価されるものであって、合併の実体としては、法律上の合併法人であるXの事業ないし経営実体が全く消滅し、被合併法人であるA社の企業としての実体のみが存続継続しているものであって、企業の実体は、合併の前後を通じて変っていないものである。

そうだとすると、存続会社であるXが合併の前後を通じて実質上同一性を保持しているとはいえず、……本件合併の法律上の形式に従って本件繰越欠損金の損金算入を容認した場合、実質的には、法57条の趣旨・目的に反して被合併法人であるA社が本来負担することとなる法人税額を不当に減少させる結果となると認められるから、右は、法人税法132条にいう租税回避行為に該当するものというべきである。してみれば、Yは、同条の規定に基づき、本件合併の実体に則してA社を合併会社、X社を被合併会社として法人税の課税標準等を計算することができるものといわなければならない。〔下線は筆者〕と判示した。

すなわち、納税者が行った異常な行為（逆さ合併）は、租税回避に該当するとしているとして、その行為は、同様の経済的効果を有する合理的な行為（通常合併）に引き直され、その引き直された行為を前提に課税標準等の計算が行われている。

5. 評価

(1) 利点

狭義説によれば、行為計算否認規定における否認は、講学上の租税回避の否認に限られることになる。当該見解は、税負担の公平を確保することができる点で優れている。

租税回避の否認においては、引き直し前後で同一の経済的効果が求められる。この点、狭義説によれば、同一の経済的事情がある者に対して同一の税負担を生じさせることができる。すなわち、行為計算否認規定の適用により、税負担の公平を図ることができる。

²⁷⁶ 広島地判平成2年1月25日・前掲注274)。

第2章で確認した通り、行為計算否認規定の趣旨・目的は、税負担を不当に減少させる行為又は計算（租税回避）を否認し、税負担の公平を確保することにある。これは、学説及び判例においても一致した見解である。

つまり、狭義説は、行為計算否認規定の適用により、税負担の公平を確保することができる点で、当該規定の趣旨・目的に沿うものであるといえる。

（2）問題点

ア 行為計算否認規定の死文化

行為計算否認規定の文言を見る限り、税負担が不当に減少する結果となる行為計算がその否認対象であり、租税回避行為が否認対象であるとは規定されていない。すなわち、文理上、行為計算否認規定の否認対象が、講学上の租税回避行為であることが一般的であるといえても、必ずしもこれに限る必要はないことになる²⁷⁷。

また、行為計算否認規定に関する今日の議論において、当該規定の適用される事例は少なく、その適用範囲は大きく狭まっているとされている²⁷⁸。しかし、狭義説を採用した場合、行為計算否認規定の適用範囲は現在より狭くなる恐れがある。すなわち、現在においても行為計算否認規定の存在意義が指摘されているにもかかわらず、さらに適用範囲を狭くすることは、行為計算否認規定の死文化に繋がる恐れがある。

このように、行為計算否認規定の文理に基づいた解釈ではなく、立法趣旨及び沿革等に基づく解釈（趣旨解釈）によって、当該規定が死文化する恐れがある。その結果、税負担の公平を図るといふ本来の趣旨を果たせなくなり、行為計算否認規定の存在意義が失われるという問題がある。

イ 否認の困難性

狭義説によると、行為計算否認規定において、同一の経済的効果が生ずる取引に引き直しがされるが、この否認には困難性を伴う場合がある²⁷⁹。

例えば、東京高裁平成26年11月5日判決において²⁸⁰、組織再編成においては「同一の経済的効果をもたらす法形式が複数存在」する、と述べられている。組織再編成は売買契約や雇用契約などの典型契約とは異なるため、必ずしも一般的な取引慣行や取引相場がある

²⁷⁷ 東京地判平成9年4月25日・前掲注18)も同様の立場を採用している。

²⁷⁸ 石島弘「『同族会社等の行為又は計算の否認』規定の立法趣旨」税理40巻9号(1997年)79頁参照。なお、金子宏は、現在、行為計算否認規定の適用範囲は以前よりも狭くなっているが、この規定の意味が失われたわけではないとされていると述べている(金子・前掲注1)546頁参照)。

²⁷⁹ タックスシェルターについて、それを「異常な」投資とみても、それに対比されるべき「通常の」投資を想定することは困難である(谷口・前掲注4)78頁参照)。

²⁸⁰ 東京高判平成26年11月5日・前掲注20)。

わけではなく、多数の企業が関与して複雑かつ巧妙な租税回避行為が行われた場合、通常
の行為とは何かという議論の出発点からその審理に困難性が伴う場合があると指摘されてい
る²⁸¹。

また、最高裁平成 28 年判決のように、組織再編成を利用し形式的に課税減免規定の適用
(欠損金の引継)を受けようとする事案において、同一の経済的効果が生ずる取引が必ずし
も明らかでないが故に²⁸²、欠損金の引継を否認することができなくなる。しかし、法人税法
132 条の 2 に係る立法趣旨において、当該規定により否認される一例として、「繰越欠損金
や含み損のある会社を買収し、その繰越欠損金や含み損を利用するために組織再編成を行
う。」ことが挙げられている²⁸³。この点、狭義説の立場を採った場合、法人税法 132 条の 2
の立法趣旨で想定されている否認されるべき事案に対して、当該規定による否認が困難と
なってしまう。

このように狭義説によると、同一の経済的効果が生ずる取引への引き直しが困難な場合
が想定される。その結果、行為計算否認規定の適用対象が必要以上に狭くなり、当該規定の
立法趣旨に反することになりかねない。

第 2 節 広義説

1. 内容

広義説とは、行為計算否認規定における否認は、講学上の租税回避の否認の定義に拘わら
ず、一定の合理性が認められれば、他の否認方法も認められるべきであるとする見解である。
この見解によると、行為計算否認規定の否認対象は講学上の租税回避に限定されず、その否
認も講学上の租税回避の否認に限られないことになる。また、その否認には一定の合理性が
必要とされる。

すなわち、「税務署長の認めるところにより」、異常・不合理な行為計算は、一定の合理性
が認められる通常想定される行為計算に引き直されることになる。

²⁸¹ 徳地＝林・前掲注 178) 106 頁参照。

²⁸² 田中・前掲注 6) 351 頁参照。また、大淵博義も「本件被合併法の取締役副社長に就任
したヤフーの社長についてみると、被合併法人の役員として登記し、正式に副社長に選任
されたものであるから、その副社長が非常勤で無報酬であるとしても、それは内部の運用
にすぎず、私法上は、取締役副社長であるという地位にあり、仮に、それが短期間である
としても、その取締役副社長の就任の事実はないという認定は不可能であり、また、法人
税法 132 条の 2 により、当該就任の事実はなかったとフィクションすることは許されな
い」と述べている(大淵・前掲注 11) 76 頁)。

²⁸³ 中尾・前掲注 2) 244 頁。

2. 論拠

広義説の論拠は、以下のようなものである。

(1) 文理解釈の徹底

行為計算否認規定の規定ぶりからすれば、否認対象を租税回避行為に限定するとの文言は付されていない。そうであれば、納税者の行為計算が不当性要件を充足した場合、その否認においては、ある程度の合理性(通常想定される行為計算への引き直し)が担保されれば、税負担の公平は図られることになる。すなわち、文理解釈を徹底した場合、その否認対象は租税回避行為に限定されず、その否認も租税回避の否認と同様に解すべき理由もない。

(2) 否認の簡便性

広義説によると、行為計算否認規定における否認を簡便的に行うことができる。行為計算否認規定における否認の場面において、同一の経済的效果を生ずるような取引を想定することが困難な事案も存在する。組織再編成が関係する事案において、同一の経済的效果を生ずる取引を想定することは、必ずしも容易であるとは言えず、時には困難性を伴う場合もある。例えば、最高裁平成28年判決のような事案では、副社長就任と同一の経済的效果が生じる取引を想定することは困難である。

しかし、法人税法132条2の立法当時の資料を確認する限り、当該規定は、最高裁平成28年判決のような事案に対処するために創設されたと考えられている。この点、広義説によれば、このような事案に対しても、否認を簡便的に行うことができる。その結果、行為計算否認規定により否認が想定されている事案に、当該規定を適用することができる。

3. 学説

広義説の立場を採用していると考えられる学説としては、増井論文及び斉木論文が挙げられる。

(1) 増井論文

増井良啓は、「税務署長の認めるところにより」の解釈について、「課税庁としては、複数の否認のやり方の中で可能な限り最も謙抑的な手法を採用すべきものとする。」としている²⁸⁴。この場合、「課税庁の否認のやり方が合理的であったかどうかは、裁判所の審査に当然服する。」としている²⁸⁵。すなわち、否認の場面において、課税庁が採用した否認方法が、裁判所に不合理であると判断されなければ、問題は生じないとしている。

(2) 斉木論文

斉木秀憲は、行為計算否認規定における「正常な行為又は計算の引き直しについては、合

²⁸⁴ 増井・前掲注14) 114頁。

²⁸⁵ 増井・前掲注14) 114頁。

合理性がなければならないと解される。その合理性とは、推計課税の合理性と同様に客観的なものでなければならない。」と述べている²⁸⁶。また同氏は、行為計算否認規定における「引き直しは、個別規定の課税要件を充足したものとすることから、課税庁の恣意性の介入の懸念が生ずるものであるが、本規定の課税要件には、『不当の評価』として、合理性、客観性が求められるため、その恣意性の余地はむしろ、抑制され又は排除される方向に働くものと考えられる。」としている²⁸⁷。すなわち、行為計算否認規定における否認は、推計課税と同様の合理性が求められるとしている。また、当該規定の不当性要件の判断において、その合理性及び客観性は担保されており、否認の場面においても課税庁の恣意性は介入しないとされている。

このように、両者の見解においても、行為計算否認規定における否認は、租税回避の否認に限られるとはされていない。

4. 裁判例

広義説の立場を採用したと考えられる裁判例には、東京地裁平成9年判決²⁸⁸、大阪地裁平成12年5月12日判決²⁸⁹（以下「大阪地裁平成12年判決」という。）及び東京地裁平成元年4月17日判決²⁹⁰（以下「東京地裁平成元年判決」という。）がある。

（1）東京地裁平成9年判決

東京地裁平成9年判決の事案の概要は、第1章1節で述べた通りである。

東京地裁平成9年判決は²⁹¹、行為計算否認規定における否認について、「行為又は計算を、独立かつ対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われているものと認められる取引行為に引き直して、右引き直された取引行為に基づいてその所得金額及び税額等を計算すべきこととなる。〔下線は筆者〕」としている。また、行為計算否認規定の適用対象については、「本件規定は、その制定の沿革からすれば、同族会社という法形式を利用して実質的な租税負担を軽減しようとする居住者に対処することを目的とした規定であるということが出来る。しかし、『所得税の負担を不当に減少させる結果となる』という本件規定の文言から、本件規定の適用対象が客観的な租税回避行為に限られるとまで解すべき理由はない。〔下線は筆者〕」としている。

すなわち、行為計算否認規定の否認対象は、講学上の租税回避に限定されるものではなく、その否認は独立当事者間取引への引き直しであるとしている。

²⁸⁶ 齊木・前掲注15) 75頁。

²⁸⁷ 齊木・前掲注15) 75頁。

²⁸⁸ 東京地判平成9年4月25日・前掲注18)。

²⁸⁹ 大阪地判平成12年5月12日・前掲注129)。

²⁹⁰ 東京地判平成元年4月17日訟月35巻10号2004頁。

²⁹¹ 東京地判平成9年4月25日・前掲注18)。

(2) 大阪地裁平成 12 年判決

大阪地裁平成 12 年判決は、地上権を設定し、地上権割合を控除して宅地評価をしたことにつき、相続税法 64 条により、地上権設定行為ではなく、賃借権設定行為であるとして引き直しをすることができるか否かが争われた事案である。

大阪地裁平成 12 年判決は²⁹²、行為計算否認規定における否認について、「相続税法 64 条 1 項が適用される場合、税務署長は、同族会社の行為に基づいて生じた事実をなかりしものとして、経済的に行動したとすれば通常とったであろうと認められる行為に従って課税価格を計算することができるところ、本件においては、通常の経済人であれば地上権ではなく賃借権を設定したであろうと考えられるのであるから、本件宅地等に賃借権が設定されている状態を想定した上で、権利金の収受はないが、相当の地代が支払われていることから、……Y が、本件宅地等を相当地代通達六項(1)に準じて、自用地としての価額の 80 パーセントに相当する金額によって評価したことには合理性があるというべきである。〔下線は筆者〕」と判示している。

すなわち、納税者が行った取引は、通常の経済人が行うであろう取引に引き直され、その引き直された取引を前提に課税標準等の計算が行われている。そして、課税庁が行った引き直しは、合理性があると判断されている。

(3) 東京地裁平成元年判決

東京地裁平成元年判決は、不動産の管理を委託し、管理料を必要経費に算入したことにつき、所得税法 157 条により、適正な管理料の金額を認定し引き直しをすることができるか否かが争われた事案である。

東京地裁平成元年判決は²⁹³、行為計算否認規定における否認について、「所得税法 157 条に基づく行為計算の否認の対象となるか否かを判断し、また、否認すべきものとした場合ににおける適正な管理料を計算するためには、右のような同族関係にない不動産管理会社に同規模程度の貸ビル又は貸駐車場の管理を委託している同業社が当該不動産管理会社に支払った管理料の金額の賃貸料収入の金額に対する割合との比準の方法によつて、通常であれば支払われるであろう標準的な管理料の金額を算出し、これと現実の支払管理料の金額とを比較検討することが、合理的な方法であるものと解すべきである。〔下線は筆者〕」と判示している。

そして、事実認定に基づき、「標準的な管理料の金額と比較して、著しく過大であつて、純経済人の行為としては極めて不合理であり、……代表取締役とする同族会社であるからこそ、かかる行為計算を行ひ得たものと言わざるを得ない。……したがつて、右の行為計算

²⁹² 大阪地判平成 12 年 5 月 12 日・前掲注 129)。

²⁹³ 東京地判平成元年 4 月 17 日・前掲注 290)。

は、所得税法 157 条に基づいて否認されるべき場合に該当し、右標準的な管理料の金額を、X の……管理料の金額として X の不動産所得を計算すべきである。〔下線は筆者〕²⁹⁴ としている。

すなわち、行為計算否認規定の適用に当たって、通常支払われるであろう管理料の額が基準となるところ、その基準額として同業者比準に基づく標準的な金額を用いることは合理的であるとしている。

5. 評価

(1) 利点

広義説によれば、行為計算否認規定における否認は、講学上の租税回避の否認に限られないことになる。当該見解は、否認の簡便性という点で優れている。

狭義説の問題点で指摘したように、否認の場面において、同一の経済的効果が生ずるような取引を想定することが困難な場合がある。特に、組織再編成が関係する事案においては、その取引内容が複雑である場合が多い。

この点、広義説によれば、このような事案においても、否認の困難性を伴うことが少ない。これは、通常想定される行為・計算への引き直しを行うことに起因するものである。すなわち、同一の経済的効果にとらわれない点、その否認を簡便的に行うことができる。

つまり、広義説によれば、否認を簡便的に行うことができる点、行為計算否認規定により様々な事案に対応することができる。

(2) 問題点

ア 制裁課税としての機能

行為計算否認規定の趣旨は、税負担の公平を図ることである。ここで、税負担の公平とは、経済的ないし法的に同一の状況にある場合には、同じように課税すべきであるというものである²⁹⁴。しかし、広義説によると、この税負担の公平が図られない場合が想定される。

例えば、東京地裁平成 9 年判決のように、無利息貸付を有利息貸付に引き直した場合である。当該事案では、何ら経済的効果が生じていない無利息貸付が、独立当事者間取引である有利息貸付に引き直しがされている。

ある取引を、別の経済的効果を達成する取引に引き直すことは、異なった経済的立場にある者に同一の税負担を課すことになる²⁹⁵。これは、税負担の公平の観点からすると、説得力に欠ける²⁹⁶。このような引き直しは、税負担の公平を図るという趣旨というよりも、むしろ、

²⁹⁴ 清永・前掲注 42) 42 頁参照。

²⁹⁵ 高橋・前掲注 34) 153 頁参照。

²⁹⁶ 高橋・前掲注 34) 153 頁参照。

独立当事者間取引の枠を踏み外した者への制裁課税を意味することになる²⁹⁷。しかし、行為計算否認規定は、独立当事者間取引の枠を踏み外した者への制裁課税を趣旨とするものではない²⁹⁸。

このように、広義説によると、独立当事者間取引を超えた取引を行った納税者に対して、制裁のような引き直し課税が行われ、所得のないところに課税がされる恐れがある。その結果、税負担の公平を図れず、行為計算否認規定の本来の趣旨を果たすことができないと考えられる。

イ 恣意性の介入

広義説によると、行為計算否認規定における否認は、通常想定される行為計算に引き直しがされる。ここでいう通常の行為計算への引き直しとは、複数ある否認方法の中で最も合理的な否認方法が選択されることになる。広義説の立場を採っている学説においても、「複数の否認のやり方の中で可能な限り最も謙抑的な手法」との表現が用いられている²⁹⁹。

しかし、税務署長が複数の否認方法の中から選択する機会があるとすると、そこに恣意性の介入が避けられない。さらに、どの否認方法を採用するかにより税負担額が変動する可能性がある。確かに、否認方法を選択する場面において、合理性ないし客観性が求められることになるが、それが抽象的なものである以上、明確な基準とはいえない。

このように、広義説によると、否認の場面において税務署長の恣意性が介入する余地がある。その結果、否認方法の選択によって、税負担額に変動が生じる恐れがある。

第3節 小括

本章では、行為計算否認規定における否認に関して、税務署長の裁量を狭く認める狭義説及び広く認める広義説を客観的に考察し、それぞれの見解の論拠及び問題点を明らかにした。

狭義説によると、行為計算否認規定の否認対象は講学上の租税回避に限定され、その否認も講学上の租税回避の否認と同様に解されることになる。すなわち、「税務署長の認めるところにより」、異常・不合理な行為計算は、同一の経済的効果が生じる通常の行為計算に引き直されることになる。

また、狭義説の論拠として、①行為計算否認規定が租税回避の否認規定であること及び②税負担の公平の確保することができることを確認した。

行為計算否認規定は租税回避の否認規定であることが、立法趣旨から明らかであり、行為計算否認規定の否認対象は租税回避に限定されるべきであるとされている。また、同一の経済的効果に着目して引き直しをすることにより、同一の経済的効果が生じている者に対し

²⁹⁷ 田中・前掲注 34) 46-47 頁参照。

²⁹⁸ 田中・前掲注 143) 51 頁、山本・前掲注 120) 122 頁参照。

²⁹⁹ 増井・前掲注 14) 114 頁。

て、同一の税負担を生じさせることができるとされている。

これに対して、狭義説の問題点として、①行為計算否認規定の死文化及び②引き直しの困難性が生じる恐れがあることを確認した。

行為計算否認規定に関する今日の議論において、行為計算否認規定の適用場面が狭くなってきていると指摘されている。この点、これ以上当該規定の適用対象を狭くすることは、行為計算否認規定の死文化につながる恐れがあるとされている。

また、組織再編成のような取引に関して、同一の経済的効果が生じる取引が必ずしも1つであるとは限らず、そもそも同一の経済的効果が生じる取引が存在しない場面も考えられる。このような場合に、行為計算否認規定が適用されるべき事案であるにも拘わらず、狭義説を採用したことにより引き直しができないとしたのでは、立法趣旨に反する恐れがある。

一方で、広義説によると、講学上の租税回避の否認の定義に拘わらず、一定の合理性が認められれば、他の否認方法も認められることになる。この見解によると、行為計算否認規定の否認対象は講学上の租税回避に限定されず、その否認も講学上の租税回避の否認と同様に解されない。すなわち、「税務署長の認めるところにより」、異常・不合理な行為計算は、一定の合理性が認められる通常想定される行為計算に引き直されることになる。

広義説の論拠として、①行為計算否認規定に租税回避という文言は付されていないこと及び②引き直しの簡便性がある。

行為計算否認規定は、「税務署長の認めるところにより」と規定しているのみで、文理解釈により否認対象を租税回避に限定することはできないとされている。そして、東京地裁平成9年判決においても、上記のような見解に沿った判断がなされている。また、広義説を採用した場合、狭義説に比べて引き直しが簡便であり、通常行為計算とは何かという議論に困難性が伴うことが少なくなるとされている。

これに対して、広義説の問題点として、①制裁課税としての機能及び②恣意性が介入する恐れがあることを確認した。

行為計算否認規定の趣旨に、税負担の公平の確保がある。しかし、広義説を採用した場合、その税負担の公平が図られない事態が想定される。引き直し前後で生じる経済的効果に相違があれば、それは同一ではない経済的効果に対して同一の税負担を求めることになる。すなわち、行為計算否認規定が適用された納税者に対して、税負担の公平の観点から必要以上に課税がされる恐れがある。その結果、行為計算否認規定に制裁課税としての機能が付される可能性があると考えられている。

また、広義説によれば、複数の否認方法が想定される。この場合、課税庁は複数の否認方法から、合理的な否認方法を選択することになる。しかし、合理的という文言は、抽象的なものであり、そこに明確な基準があるとはいえず、課税庁の恣意性が介入する恐れがある。そして、その選択により納税者の税負担額に変動が生じる恐れもあるとされている。

次章では、本論文を総括し、行為計算否認規定における否認のあり方についての結論を述べる。

第5章 「税務署長の認めるところにより」の解釈

行為計算否認規定における否認は、その解釈方法によって否認の範囲が異なる。

第4章で指摘した通り、狭義説及び広義説のそれぞれに問題点がある。特に、広義説においては、税負担の公平の観点から問題があり、当該規定が適用された納税者が不利益を被ることにもなりかねない。しかし、行為計算否認規定の本来の趣旨は、租税回避を否認し、税負担の公平を図ることにある。

以下では、行為計算否認規定における否認のあり方についての結論を述べる。

第1節 租税回避否認規定としての行為計算否認規定

1. 趣旨解釈の必要性

税法は侵害規範であり、法的安定性の要請が強く働くことから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであるとされている³⁰⁰。一方で、税法において、税収の確保及び税負担の公平を図るために、不確定概念が用いられる場合がある³⁰¹。不確定概念を解釈する場合や文理解釈の結果複数の解釈可能性が残る場合には、租税法律主義の下でも、規定の趣旨・目的に照らして、その意味内容を明らかにすることができるとされている³⁰²（趣旨解釈）。

この点、行為計算否認規定においては、不確定概念が使用されている。「税務署長の認めるところにより」という文言も、文理解釈によって意味内容を一義的に明らかにすることができず、不確定概念の一つであるといえる。

よって、行為計算否認規定における否認のあり方、すなわち「税務署長の認めるところにより」の解釈は、当該規定の趣旨・目的等に照らして解釈を行うべきである。

2. 立法趣旨から見た行為計算否認規定

第2章で確認した通り、同族会社等の行為計算否認規定は、大正12年に創設された規定である。創設当時の状況として、配当所得の総合課税の実施が契機となってそれを免れるための同族会社が輩出し、税負担軽減のための人為的な取引が多く行われるようになった。なお、「明治大正財政史」では、このような行為は「合法的脱法行為」と説明されていた³⁰³。行為計算否認規定は、このような行為を防止するために創設されたともいわれている³⁰⁴。こ

³⁰⁰ 岡村＝酒井＝田中・前掲注4) 26頁、金子・前掲注1) 123頁、清永・前掲注42) 35頁、酒井・前掲注240) 24頁、谷口・前掲注4) 44頁、増井・前掲注44) 48頁等参照。

³⁰¹ 谷口・前掲注4) 32頁参照。例えば、不確定概念として「正当な理由」（国税通則法65条4項等）、「不相当に高額」（法人税法34条2項等）及び「不当に減少させる」（法人税法132条等）等がある。

³⁰² 岡村＝酒井＝田中・前掲注4) 26頁、金子・前掲注1) 124頁、清永・前掲注42) 35頁、谷口・前掲注4) 46頁参照。

³⁰³ 大蔵省・前掲注76) 1160頁参照。

³⁰⁴ 武田・前掲注69) 5533頁、清永・前掲注42) 311頁参照。

これは、今日から見ると、法人制度を利用した租税回避に対応する規定であると解されている³⁰⁵。

また、同族会社等の行為計算否認規定の創設当時の立法趣旨について、立法担当者は、「税法は此等個人的会社を同族会社と指称して、税額加算、及び行為計算の認定の例外規定を設けて、合法的租税回避を牽制して居るのである」と説明している³⁰⁶。また、同氏は、行為計算否認規定を「租税回避否認権」として説明している³⁰⁷。すなわち、同族会社等の行為計算否認規定の立法趣旨は、創設当時において租税回避とされるものに対処するものであったといえる³⁰⁸。

組織再編成に係る行為計算否認規定は、組織再編成において種々の租税回避行為が行われる可能性があることに鑑み設けられた、租税回避の否認規定であると解されていた³⁰⁹。

このように、同族会社等の行為計算否認規定及び組織再編成に係る行為計算否認規定は、その適用対象に違いはあるが、立法趣旨が租税回避の否認である点については共通しているといえる。

しかし、同族会社等の行為計算否認規定は、創設以後、何度か改正が行われている。そのため、創設当時の趣旨が、必ずしも当該規定の本来の趣旨であるとは断言できない。そこで、以下では、当該規定の沿革を踏まえたうえで、その趣旨を明らかにする。

3. 沿革からみた行為計算否認規定

同族会社等の行為計算否認規定は、創設以後、大正 15 年及び昭和 25 年に大幅な改正が行われている。

特に、大正 15 年改正においては、同族会社等の行為計算否認規定の適用対象に、「計算」が追加された。当該改正は、同族会社等の行為計算否認規定の適用対象を拡大したものであると解されている。

しかし、当該改正は、第 2 章で確認した通り、創設当時の規定の不備等により、立法趣旨を十分に果たすことができなかつたことに鑑みて行われたものである。すなわち、当該改正により、適用範囲は拡大したものの、創設当時の趣旨が失われたものではなく、むしろこの趣旨を果たすために行われた改正であるといえる。

また、昭和 25 年改正では、不当性要件が今日の規定の文言と同様に改正がされた。第 2 章で確認した通り、昭和 25 年改正の趣旨は、税負担を免れることにつき、納税者の意思と

³⁰⁵ 今村・前掲注 78) 75-76 頁参照。

³⁰⁶ 片岡・前掲注 49) 302 頁。

³⁰⁷ 片岡・前掲注 49) 261 頁。

³⁰⁸ 大阪地判昭和 31 年 12 月 24 日行集 7 卷 12 号 3109 頁、東京地判昭和 40 年 12 月 15 日・前掲注 108) も同旨である。

³⁰⁹ 内閣府・前掲注 105)、金子・前掲注 2) 14 頁、朝長・前掲注 2) 22 頁、中尾・前掲注 2) 234-244 頁参照。

いう主観に関わるものではなく、税負担の減少結果に着目し、客観的な視点から判断することで、税負担減少を防止する規定であると強調するものであった³¹⁰。すなわち、昭和25年改正は、同族会社等の行為計算否認規定の射程を変化させるものであったとはいえ、立法趣旨が失われたわけではない³¹¹。

さらに、その後において、同族会社等の行為計算否認規定の適用範囲を変化させるような改正は行われていないことから、当該規定は創設当時と同様、租税回避を否認するための規定として存在しているといえる。

つまり、行為計算否認規定は、税負担を「不当に減少」させるような行為又は計算（租税回避）を行った場合に、税務署長がそれを引き直して課税を行う規定であるといえる³¹²。

第2節 税負担の公平の確保

1. 租税回避の問題点

租税回避が問題視される理由は、以下のようなものである。

1つは、税負担の公平の観点からの問題点である。税法は、種々の経済活動ないし経済現象を課税の対象としているが、それらの経済活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されている³¹³。一方で、私的自治の原則ないし契約自由の原則の支配している私法の世界では、人は一定の経済的効果を達成しようとする場合に、強行規定に反しない限り自己に最も有利になるように、法的形成を行うことができる³¹⁴。このような私法上の形成可能性を利用し租税回避が行われた結果、基本的には同一の経済的効果が生じているにもかかわらず、通常の法形式が選択させたときは課税され、他方で異常な法形式が選択させたときには課税されないという事態が起こり得る。これは、経済的ないし法的に同一の事情にあれば同じように課税されるべきであるとする負担公平に反することになる³¹⁵。すなわち、税負担の公平の観点から、同一の経済的事情にあるにもかかわらず、同一の税負担が生じない点に問題があるとされている。

もう1つは、公平や正義の観点からの問題点である。租税回避とされる取引の持つ異常性や行為の選択の濫用性に対して問題があるとされる³¹⁶。しかし、このような見解を前提にすると、納税者の異常な行為を排斥することを目的とするがあまり、具体的な所得が生じてい

³¹⁰ 武田・前掲注 69) 5540 頁参照。

³¹¹ 塚田・前掲注 96) 194 頁参照。

³¹² 大淵博義「同族会社の行為計算否認による不平等課税とその課題」石島弘＝木村弘之亮＝玉國文敏編『納税者の保護と法の支配』（信山社、2007年）94頁参照、平野・前掲注 29) 476頁参照。

³¹³ 金子・前掲注 1) 129頁参照。

³¹⁴ 金子・前掲注 1) 133頁参照。

³¹⁵ 清永・前掲注 1) 42頁参照。

³¹⁶ 田中・前掲注 43) 42頁参照。

なくとも、通常取引への引き直し、すなわち所得なきところに課税を強行することになりかねない³¹⁷。この引き直しは、制裁としての意味を持つことになる。

このように、租税回避における問題点は、公平感や正義感ではなく、税負担の公平の観点から問題があるといえる。

2. 租税回避の否認による是正

上記のように、租税回避には、税負担の公平の観点から問題がある。よって、租税回避の否認が目的とするのは、納税者に対する制裁ではなく、税負担の公平を確保することにある。

第3章で確認した通り、租税回避の否認方法はいくつかある。行為計算否認規定も、その中の1つであるが、当該規定に認められている否認方法は、引き直し課税である。これは、判例及び学説においても一致した見解である。例えば、近時の判例である最高裁令和4年判決においても³¹⁸、行為計算否認規定は「税負担の公平を維持するため、そのような行為又は計算が行われた場合に、これを正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定をする権限を税務署長に認めたものである。」と判示されている。このような判示は、否認という語は多義的であるため、正常な行為又は計算に引き直して課税することが、当該規定が示す否認であることを確認したものであるとされている³¹⁹。

このように、租税回避の否認とは、税負担の公平を確保するため、問題のある取引を正常な取引に引き直すことであるといえる。すなわち、租税回避否認規定である行為計算否認規定には、①行為計算を引き直すこと及び②税負担の公平を図ることが求められる。

第3節 租税回避の定義との関係

上記で確認した通り、行為計算否認規定は租税回避の否認規定である。そうであれば、行為計算否認規定の対象となるのは、租税回避であり、その否認も租税回避の否認と同様に解するのが妥当である。

そこで問題となるのは、租税回避及び租税回避の否認の定義である。これらの定義は、学説上必ずしも統一的ではなく、時代背景によっても様々である。先行研究における狭義説を参照する限り、行為計算否認規定による否認の対象は伝統的な租税回避に限定されており、その否認方法も伝統的な租税回避に対応するものであるとされている。

しかし、行為計算否認規定が租税回避否認規定である以上、その否認のあり方は、現代の租税回避の議論を踏まえたうえで、明らかにされるべきである。

以下では、現代の租税回避の議論を踏まえたうえで、行為計算否認規定における否認のあり方を明らかにする。

³¹⁷ 田中・前掲注43) 42頁参照。

³¹⁸ 最判令和4年4月21日・前掲注27)。

³¹⁹ 藤岡裕治「判批」NBL1240号(2023年)16頁参照。

1. 租税回避の定義

伝統的に租税回避とは、以下の3つの要素で説明されてきた。

具体的には、①私法上の形成可能性を利用し、異常不合理な取引形式を採用する、②その場合、通常取引形式を採用した場合と基本的に同一の経済的効果が生じる、③その一方で、通常取引に見合う租税負担を軽減または排除すること、である。すなわち、伝統的に不合理型のみが、租税回避と定義されてきた。なお、先行研究における狭義説は、このような租税回避の定義に照らして、否認のあり方を論じていた。

一方で、現代の租税回避の議論においては、上記の定義に加えて、課税減免規定の趣旨・目的に反するにもかかわらず、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または排除を図る行為も租税回避であるとされている。すなわち、制度濫用型も租税回避の一例であるとされている。

このように、現代の租税回避の議論においては、租税回避とは、不合理型及び制度濫用型の2類型であるとされている。また、租税回避の類型と不当性要件の関係について、経済的合理性基準とは不合理型に関する判断基準であり、制度濫用基準とは制度濫用型に関する判断基準であるとされている³²⁰。すなわち、租税回避のうち、経済的合理性基準により不当性要件が充足したものは不合理型であり、制度濫用基準により不当性要件が充足したものは制度濫用型である。

2. 租税回避の否認の定義

伝統的な租税回避の否認とは、「異常な」行為を「通常の（正常な）」行為に引き直すこととされている。そして、租税回避の定義に照らし、異常な行為が通常の行為に引き直されるが、そこから生じた経済的効果は引き直し前後で変化しないこととなる。これは、不合理型に対する、租税回避の否認である。上記で述べた通り、先行研究における狭義説の否認のあり方と同様のものである。

一方で、制度濫用型に対しては、課税減免規定の適用を否定することが、租税回避の否認であるとされている。すなわち、趣旨・目的に反して課税減免規定の適用を受けることが「異常な」行為であり、その適用を受けないことが「通常の（正常な）」行為である。

このように、現代の租税回避の議論において、租税回避とは不合理型及び制度濫用型の2類型がある。また、租税回避の否認とは、このような租税回避の類型に応じて否認方法が異なる。

したがって、租税回避否認規定である行為計算否認規定においては、税負担を「不当に減少」させるような行為又は計算（租税回避）が行われた場合に、その租税回避がどの類型に属しているかを判断して、その否認方法を導き出す必要がある。

³²⁰ 谷口・前掲注 214) 227-228 頁参照。

3. 先行研究における狭義説との比較

本章で述べた狭義説は、現代の租税回避の議論を踏まえたものである。それに対して、先行研究における狭義説は、伝統的な租税回避を前提とするものである。

本章で述べた狭義説は、先行研究における狭義説の問題点をある程度解決することができる。先行研究における狭義説では、同一の経済的効果が生ずる取引への引き直しの困難性が故に、行為計算否認規定の適用対象が必要以上に狭くなる可能性があった。特に、租税回避のうち制度濫用型に関しては、同一の経済的効果が生ずる取引を想定することは容易ではなく、そもそも同一の経済的効果が生ずる取引が存在しない場合もある。近時の裁判例等では、このような制度濫用型の事案もしばしば生じている³²¹。

しかし、行為計算否認規定が租税回避の否認規定である以上、このような事案に対して当該規定を適用できないという結論は妥当ではない。

したがって、行為計算否認規定の否認対象に、制度濫用型も含めたうえで、否認のあり方を論ずべきである。この点、本章で述べた狭義説は、制度濫用型を否認されるべき類型として挙げている。

4. 行為計算否認規定における否認のあり方

以上をまとめると、次の通りである。

行為計算否認規定の「税務署長の認めるところにより」行うことができる税額等の計算とは、租税回避の否認に限られる（狭義説）。なぜなら、租税回避の否認に限られず、一定の合理性が認められる否認が行われた場合（広義説）、行為計算否認規定に制裁課税の機能が付与され、さらに否認の場面において、課税庁の恣意性が介入することになり問題があるからである。

そして、租税回避の否認は、不当性要件の判断基準による類型に応じて行われる。具体的には、①経済的合理性基準により不当性要件が充足したもの（不合理型）、②制度濫用基準により不当性要件が充足したもの（制度濫用型）の2つの類型による。

これを前提とした否認のあり方は、以下の通りである。

①不合理型である場合には、同一の経済的効果が生ずる取引に引き直しを行うことになる。なお、経済的効果とは、所得の発生原因となる経済事象や経済取引から生じる効果である。つまり、経済的効果が生じていない取引を、あたかも経済的効果が生じる取引に引き直すことは、所得なきところに課税を行うことになり許されない。

②制度濫用型が行われた場合には、その規定の適用を否定することになる。

³²¹ 最判平成 28 年 2 月 29 日・前掲注 10)、最判平成 28 年 2 月 29 日民集 70 卷 2 号 470 頁、東京高判令和元年 12 月 11 日訟月 66 卷 5 号 593 頁等がある。

第4節 小括

本章では、行為計算否認規定における否認のあり方について、狭義説によるべきであることを明らかにした。すなわち、「税務署長の認めるところにより」行われる税額等の計算は、租税回避の否認に限定されるべきであると結論付けた。

狭義説を採用すべきであるとする論拠は主に以下の2つであるとした。

1つは、行為計算否認規定が、租税回避の否認規定であると解することが妥当である点にある。

まず、行為計算否認規定は、その否認のあり方について、「税務署長の認めるところにより」という不確定概念を規定している。このような不確定概念を解釈する場面においては、当該規定の趣旨・目的等に鑑みて解釈（趣旨解釈）を行う必要がある。

同族会社等の行為計算否認規定の創設趣旨は、当時の文献等を確認する限り、租税回避を否認することであった。一方で、同族会社等の行為計算否認規定は、創設以後、様々な改正が行われている。特に大正15年及び昭和25年に大幅な改正が行われていることから、同族会社等の行為計算否認規定の創設趣旨が当該規定の本来の趣旨・目的等に適合するかは定かではない。

しかし、これらの改正に関する文献等を確認する限り、これらの改正は同族会社等の行為計算否認規定の創設趣旨を果たすために行われたものであることが確認できた。すなわち、これらの改正後においても、租税回避の否認が、同族会社等の行為計算否認規定の趣旨・目的等であると結論付けることができる。

また、組織再編成に係る行為計算否認規定においても、その創設趣旨は、租税回避を否認することであった。

つまり、行為計算否認規定は、租税回避の否認規定であると解することが妥当である。

もう1つは、税負担の公平を確保することができる点にある。

まず、租税回避が問題視される理由として、税負担の不公平がある。同一の経済的効果が生じる取引をしたにもかかわらず、ある者には課税がされ、ある者には課税がされないとしたのでは、税負担の公平が図られない。租税回避の否認規定は、このような不公平を是正するようものでなければならない。すなわち、同一の経済的効果を生じる取引に対しては、同一の税負担が生じるように引き直しがされなくてはならない。この点、狭義説によれば、引き直し前後において経済的効果に変化は生じず、通常の実務計算に係る税負担を生じさせることが可能である。

つまり、同一の経済的効果に対して、同一の税負担を生じさせることができる点、狭義説においては、税負担の公平が図られる。

また、本章では、現代の租税回避の議論を踏まえたうえで、狭義説を論じた。この点、先行研究における狭義説は伝統的な租税回避の定義を前提とするものであり、その内容を異にする。

伝統的に租税回避とは、以下の3つの要素で説明されてきた。

具体的には、①私法上の形成可能性を利用し、異常不合理な取引形式を採用する、②その場合、通常の見合う取引形式を採用した場合と基本的に同一の経済的効果が生じる、③その一方で、通常の見合う取引に見合う租税負担を軽減または排除すること、である。すなわち、伝統的に、不合理型のみが、租税回避であるとされてきた。

一方で、現代の租税回避の議論においては、上記の定義に加えて、課税減免規定の趣旨・目的に反するにもかかわらず、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または排除を図る行為（制度濫用型）も、租税回避の一例であるとされていた。このように、現代の租税回避の定義には、不合理型及び制度濫用型の2種類がある。

また、租税回避の類型と不当性要件の関係について、経済的合理性基準とは不合理型に関する判断基準であり、制度濫用基準とは制度濫用型に関する判断基準であると解されていた。

そして、上記の租税回避の類型に照らし、現代の租税回避の否認の議論においては、その類型によって否認方法が異なるとされている。具体的には、①不合理型が行われた場合には、同一の経済的効果が生じる合理的な取引に引き直しがされ、②制度濫用型が行われた場合には、その規定の適用が否定されるとされている。

本章では、上記のような議論を踏まえたうえで、行為計算否認規定における否認のあり方を明らかにした。

行為計算否認規定の「税務署長の認めるところにより」行うことができる税額等の計算とは、租税回避の否認に限られる（狭義説）。なぜなら、租税回避の否認に限られず、一定の合理性が認められる否認が行われた場合（広義説）、行為計算否認規定に制裁課税の機能が付与され、さらに否認の場面において、課税庁の恣意性が介入することになり問題があるからである。

租税回避の否認は、不当性要件の判断基準による類型に応じて行われる。具体的には、①経済的合理性基準により不当性要件が充足したもの（不合理型）、②制度濫用基準により不当性要件が充足したもの（制度濫用型）の2つの類型による。

これを前提とした否認のあり方は、以下の通りである。

①不合理型である場合には、同一の経済的効果が生ずる取引に引き直しを行うことになる。なお、経済的効果とは、所得の発生原因となる経済事象や経済取引から生じる効果である。つまり、経済的効果が生じていない取引を、あたかも経済的効果が生じる取引に引き直すことは、所得なきところに課税を行うことになり許されない。

②制度濫用型が行われた場合には、その規定の適用を否定することになる。

第6章 ケースの検討

本章では、第5章述べた自説（行為計算否認規定における否認のあり方に関する判断基準）をケースに適用すると、どのような結果になるかを明らかにする。

具体的には、行為計算否認規定に関する過去の裁判例等を、否認方法の観点から4つに類型化する。そして、その類型化した事案に狭義説を適用する。最後に、最高裁平成28年判決以後の判例に対しても、狭義説を適用する。

第1節 過去の裁判例等の類型化

行為計算否認規定の適用により、納税者の行為又は計算が否認された事案は様々存在する。本論文では、その過去の事案を4つに類型化する。具体的には、①納税者の支払に対する損金性が否認されたもの（以下「計算否認型」という。）、②納税者が実際に行った取引が、独立当事者間取引に引き直しがされたもの（以下「独立当事者間取引置換型」という。）、③納税者の問題の行為を、その問題の行為と同一の経済的効果を持つ通常の行為に引き直しがされたもの（以下「通常行為置換型」という。）及び④引き直し方法が明示されなかったもの（以下「非明示型」という。）がある。

以下では、4つの類型に関する具体的な事案を確認する。

1. 計算否認型

計算否認型により否認が行われたと考えられる事案として、例えば名古屋地裁平成11年判決がある³²²。

名古屋地裁平成11年判決の事案の概要は、第1章1節で述べた通りである。

名古屋地裁平成11年判決は、法人税法132条により否認すべき行為又は計算は、「純経済人として不合理・不自然な行為・計算のことをいうと解すべきであり、租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合または独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引と異なっている場合に否認しうるものと解すべきである。〔下線は筆者〕」としている。

そのうえで、否認方法については、「適正報酬額を1560万円とすることは相当というべきであり、これを超える1295万300円を損金の額に算入されないとしているYの行為は相当であると認められる。〔下線は筆者〕」としている。

すなわち、本事案では、納税者の行為又は計算の引き直しではなく、支払に対する損金性が否認されている。また、不当性要件該当性の判断においては、経済的合理性基準の立場を採っており、その中でも独立当事者間基準を採用している。つまり、行為計算否認規定によ

³²² 名古屋地判平成11年5月17日・前掲注16)。他に計算否認型により否認されたと考えられる事案として、最判平成6年6月21日訟月41巻6号1539頁、東京高判令和元年12月11日・前掲注321)等がある。

り否認されるべき対象は、租税回避よりも広い概念であるとしており、その否認も租税回避の否認よりも広い概念としていることがわかる。

2. 独立当事者間取引置換型

独立当事者取引置換型により否認が行われたと考えられる事案として、例えば東京地裁平成9年判決がある³²³。

東京地裁平成9年判決の事案の概要は、第1章第1節で述べた通りである。

東京地裁平成9年判決は³²⁴、「本件規定の対象となる同族会社の行為又は計算は、……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〔下線は筆者〕」としている。

そのうえで、否認方法については、「同族会社の行為又は計算に本件規定を適用するについては、当該行為又は計算を、独立かつ対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われているものと認められる取引行為に引き直して、右引き直された取引行為に基づいてその所得金額及び税額等を計算すべきこととなる。

そして、本件消費貸借を独立当事者間で通常行われるべき消費貸借に引き直すとすれば、何らかの利息の約定が付されるものと解される〔下線は筆者〕としている。

すなわち、納税者が実際に行った無利息貸付ではなく、独立当事者間取引とされる有利息貸付に引き直しがされている。また、計算否認型と同様、不当性要件該当性の判断においては、経済的合理性基準の立場を採っており、その中でも独立当事者間基準を採用している。つまり、行為計算否認規定により否認されるべき対象は、租税回避よりも広い概念であるとしており、その否認も租税回避の否認よりも広い概念としていることがわかる。

3. 通常行為置換型

通常行為置換型により否認が行われたと考えられる事案として、広島地裁平成2年判決がある³²⁵。

広島地裁平成2年判決の事案の概要は、第4章第1節で述べた通りである。

広島地裁平成2年判決は³²⁶、「本件合併は、その法形式にかかわらず、経済的実質において黒字法人であるA社が赤字法人であるXを吸収合併したものと評価されるものであって、

³²³ 東京地判平成9年4月25日・前掲注18)。他に独立当事者間取引置換型により否認されたと考えられる事案として、東京地判平成元年4月17日・前掲注290)、大阪地判平成12年5月12日・前掲注129)等がある。

³²⁴ 東京地判平成9年4月25日・前掲注18)。

³²⁵ 広島地判平成2年1月25日・前掲注274)。

³²⁶ 広島地判平成2年1月25日・前掲注274)。

……法人税法 132 条にいう租税回避行為に該当するものというべきである。してみれば、Y は、同条の規定に基づき、本件合併の実体に則して A 社を合併会社、X を被合併会社として法人税の課税標準等を計算することができるものといわなければならない。〔下線は筆者〕とした。

すなわち、納税者が行った行為である逆さ合併を、同一の経済的効果を持つ通常の合併に引き直しがされている。また、行為計算否認規定により否認されるべき対象を租税回避行為としており、その否認も経済的効果に着目した租税回避の否認としていることがわかる。

4. 非明示型

非明示型により否認が行われた事案として、最高裁平成 28 年判決がある³²⁷。

最高裁平成 28 年判決の事案の概要は、第 1 章第 1 節で述べた通りである。

最高裁平成 28 年判決は³²⁸、「法 132 条の 2 は、税負担の公平を維持するため、組織再編成において法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為又は計算が行われた場合に、それを正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものと解され、組織再編成に係る租税回避を包括的に防止する規定として設けられたものである。このような同条の趣旨及び目的からすれば、同条にいう『法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』とは、法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべきであり、その濫用の有無の判断に当たっては、①当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、②税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮した上で、当該行為又は計算が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当である。〔下線は筆者〕」

「本件副社長就任は、組織再編税制に係る上記各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものとして、法 132 条の 2 にいう『法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』に当たると解するのが相当である。〔下線は筆者〕」と判示した。

すなわち、冒頭で法人税法 132 条の 2 は、正常な行為又は計算に引き直す規定であると判示しているが、具体的にどのような引き直しがされたかについては明示されていない。また、本判決は、組織再編成に係る行為計算否認規定は、租税回避を包括的に防止する規定で

³²⁷ 最判平成 28 年 2 月 29 日・前掲注 10)。

³²⁸ 最判平成 28 年 2 月 29 日・前掲注 10)。

あるとしている。そして、本件副社長就任は、組織再編成に係る各規定を租税回避の手段として濫用していると結論付けている。

第2節 類型化した事案への適用

1. 名古屋地裁平成11年判決

本事案は、行為計算否認規定の「税務署長の認めるところにより」、同族会社が役員に対して支払った過大賃借料について過大役員報酬と認定し、法人税法上の役員報酬の損金性を否認している。

しかし、当該規定は、引き直し課税を正当化する規定であり、損金性を直接否認する規定ではない。さらに、同族会社の役員に対する過大賃借料の支払について、その過大部分は賃借料としての対価性を有さず、その実質において役員給与として認定することは可能であったとされている³²⁹。

また、同族会社が役員に対して、過大賃借料を支払うことは、租税回避のうち不合理型及び制度濫用型のいずれにも該当するとはいえない。すなわち、本事案は、行為計算否認規定の適用対象ではないと考えられる。

このように、狭義説を採用した場合、本事案は行為計算否認規定の適用対象外であり、納税者の行為又は計算を引き直すことは許されないことになる。

なお、広義説を採用した場合にも、同様の結論になる。広義説においても、行為計算否認規定とは、損金性を直接否認する規定ではなく、引き直し課税を正当化する規定であると解されている。そのため、法人税法上の役員報酬の損金性が否認されることはない。また、本事案は、経済的合理性基準によって、不当性要件が充足されるとはいえないため、否認の対象とはならない。

2. 東京地裁平成9年判決

本事案は、無利息貸付が独立当事者間取引と異なる取引であるとして、有利息貸付に引き直しがされた事案である。

無利息貸付は、租税回避の観点から、ある支払をなした際と同一の経済的効果を得ながら、通常ならば行われるであろうその支払原資に対する課税を避けることができる行為であるとされている³³⁰。すなわち、経済合理性のない（経済的合理性基準）無利息貸付は、租税回避のうち非合理型であると考えられる。本事案については、無利息貸付を行うことに、租税回避以外に合理的な理由を見いだすことはできず、不合理型に該当すると考えることができる。

一方、無利息貸付と有利息貸付は同一の経済的効果を生ずる取引ではない。なぜなら、有

³²⁹ 大淵・前掲注30) 68頁、品川＝田中・前掲注32) 7頁〔品川芳宣執筆部分〕参照。

³³⁰ 高橋・前掲注34) 154頁参照。

利息貸付における経済的効果は利息相当分であるのに対し、無利息貸付においては何ら経済的効果が生じていないからである。つまり、経済的効果が生じていない無利息貸付を経済的効果が生ずる有利息貸付に引き直すことは、所得なきところに課税を行うことに等しく、租税回避の否認として妥当ではない。

また、株主が法人に無利息貸付を行った場合と有利息貸付を行った場合を比較すると、株主は本来受け取る利息分に係る税負担を回避することができるのに対して、法人は本来損金に算入すべき支払利子分が生じず、税負担が増加することになる。しかし、所有と経営が分離した法人においては、株主は無利息貸付を選択することはなく、無利息貸付と同一の経済的効果を達成しようとする場合、有利息貸付+出資（受取利息分）を選択する³³¹。この場合、株主においては利息分に係る税負担が生じ、法人においては支払利息を損金の額に算入することができる。すなわち、無利息貸付と同一の経済的効果が生じる合理的な取引は、有利息貸付+出資と考えることができる。

このように狭義説を採用した場合、東京地裁平成9年判決における無利息貸付は、租税回避のうち不合理型に該当し、その引き直しについては同一の経済的効果が生じる有利息貸付+出資という取引に引き直すことになる。

なお、広義説を採用した場合も、経済的合理性基準の観点から、本件無利息貸付は不自然、不合理なものであり、否認の対象となり得る。一方で、その否認については、一定の合理性が認められる取引への引き直しが行われることになる。すなわち、独立当事者が行うであろう取引への引き直しが想定される場合もあり得る。具体的には、課税庁は、本件無利息貸付を、有利息貸付又は有利息貸付+出資のうち、最も合理的であると考えられる取引を選択することになる。

3. 広島地裁平成2年判決

本事案は、逆さ合併が通常の合併に引き直された事案である。

逆さ合併においては、経済的効果の同一性に照らし、合併法人の従前の事業が継続して行われているか否かを判断する必要がある。そして、このような逆さ合併を行うにあたり、欠損金の損金算入を目的とする租税回避以外に経済合理性がない場合（経済的合理性基準）には、それは租税回避のうち不合理型に該当することになる。

本事案の認定事実によると、合併後、XはA社の事業のみを継続して行い、Xの従前の事業ないし新規事業は全く行われていない。また、Xは、合併期日当日に、商号、本店所在地及び会社の目的をA社のそれと全く同一のものに変更している。このような事実から、経済的実質において黒字法人であるA社が赤字法人であるXを吸収合併したものと評価することができる。すなわち、本事案においては、黒字法人が赤字法人を吸収合併する取引と、赤字法人が黒字法人を吸収合併する取引の経済的効果は同一であると考えられる。

³³¹ 高橋・前掲注34) 157頁参照。

また、黒字法人を被合併法人とすることに合理的な理由はなく、さらに合併前後において被合併法人である A 社の経営実態が同一であるにもかかわらず、合併法人である X の経営実態は消滅していることから、本件逆さ合併は租税回避に該当すると考えることができる。つまり、通常行われると想定される取引は、逆さ合併ではなく、黒字法人が赤字法人を吸収合併する取引であるといえる。

このように、狭義説を採用した場合、本件逆さ合併は租税回避のうち不合理型に該当し、逆さ合併は同一の経済的効果が生ずる合併取引に引き直されることになる。

なお、広義説を採用した場合も、経済的合理性基準の観点から、本件逆さ合併は不自然、不合理なものであり、否認の対象となり得る。そして、否認についても、合理的と想定される取引は、黒字法人が赤字法人を吸収合併する取引であるため、逆さ合併は通常の合併取引に引き直しがされる。

4. 最高裁平成 28 年判決

本事案は、本件副社長就任が不当性要件を充足させるとしながら、具体的な引き直しについては判示されていない。

第 4 章で述べた通り、本件副社長就任と同一の経済的効果が生ずる取引を想定することは困難を極める。一方で、本事案を制度濫用型の観点から考察すると、その引き直しを明示することが可能である。

最高裁平成 28 年判決は、組織再編税制に係る行為計算否認規定の不当性要件について、「組織再編成に関する税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるもの」としている。また、その濫用の有無の判断における具体的な観点として「組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものとして認められるか否か」が挙げられている。このことから、最高裁平成 28 年判決では、制度濫用型を行為計算否認規定の否認対象としていることがわかる。すなわち、制度の趣旨・目的に反して課税減免規定の適用を受けること（制度濫用基準）は、租税回避のうち制度濫用型に該当し、その適用を否定することになる。

本事案では、本件副社長就任の就任経緯、就任期間、業務内容、実質的な地位・権限等において、いずれも事業目的が全くなかったとはいえない。しかし、制度濫用基準を採用した場合、その事情目的は本件副社長就任を正当化するには足りず、本件副社長就任は制度を濫用するものであり、租税回避に該当すると考えることができる。すなわち、本件副社長就任は、法人税法 57 条 2 項、同条 3 項及び同法施行令 112 条 7 項 5 号の趣旨・目的に反することから、租税回避のうち制度濫用型に該当することになる。そして、制度濫用型の否認として、その濫用した制度の適用が否定されることになる。

このように、狭義説を採用した場合、本件副社長就任は、租税回避のうち制度濫用型に該当する。そして、課税減免規定である法人税法 57 条 2 項・3 項及び同施行令 112 条 7 項 5 号の適用を否定することになる。つまり、課税減免規定の適用を受けないという行為が正常

な行為となる。

なお、広義説を採用した場合も、制度濫用基準の観点から、本件副社長就任に租税回避以外の事業目的を見いだすことができず、本件副社長就任は制度を濫用するものであり、否認の対象となり得る。一方で、否認については、通常、副社長の就任期間が約2か月ということは考えにくいことから、本件副社長就任がなかったものとして引き直しがされることが想定される。すなわち、広義説によれば、課税庁は、課税減免規定の適用を否定すること又は本件副社長就任をなかったとすることのうち、最も合理的な方法を選択することになる。

5. 各事案の比較

上記では、狭義説と広義説を各事例に適用し、その結論を述べた。これらの結論を整理すると、概ね以下のようなものになる。

図表2 事例の比較

	狭義説		広義説	
	適用の有無	引き直し	適用の有無	引き直し
名古屋地裁平成11年	×	×	×	×
東京地裁平成9年判決	○	有利息貸付+出資	○	有利息貸付又は有利息貸付+出資
広島地裁平成2年判決	○	通常の合併取引	○	通常の合併取引
最高裁平成28年判決	○	課税減免規定の適用の否定	○	課税減免規定の適用の否定又は本件副社長就任の否認

(筆者作成)

上記の図からもわかる通り、狭義説を適用した場合と広義説を適用した場合で、結論が異なるものと、そうではないものが存在する。

具体的には、東京地裁平成9年判決と最高裁平成28年判決の否認方法が異なることになる。東京地裁平成9年判決において、狭義説を適用した場合には、無利息貸付が有利息貸付+出資に引き直されることになる。それに対して、広義説を適用した場合、課税庁は有利息貸付又は有利息貸付+出資のうち、最も合理的と考えられる取引を選択しなければならない。

また、最高裁平成28年判決において、狭義説を適用した場合には、課税減免規定の適用

の否定がされる。それに対して、広義説を適用した場合、課税庁は課税減免規定の適用の否定又は本件副社長就任の否認のうち、最も合理的な否認方法を選択しなければならない。

これらのことから、広義説を適用した場合には、その否認の場面において、課税庁の恣意性が介入する恐れがある。一方で、狭義説を適用した場合、想定される取引は明確であり、そこに恣意性は介入しない。

以上より、狭義説と広義説を具体的な事例に適用した場合、狭義説の方がより明確な基準を導き出せるといえる。

第3節 最高裁平成28年以後の判例への適用

第3章で確認した通り、租税回避の定義が2つに類型化されたのは、最高裁平成28年以後のことである。そこで、ここでは最高裁平成28年以後の判例である最高裁令和4年判決を素材に³³²、当該判例を類型化し、その上で狭義説を適用した場合の結論を述べる。なお、最高裁令和4年判決は、納税者が勝訴した事案であり、否認の類型化においては、課税庁が行った課税処分を前提とする。

1. 否認の類型化

最高裁令和4年判決の事案の概要は、以下の通りである。

音楽事業を目的とする内国法人X（原告・被控訴人・被上告人）は、メディア事業、テレビ事業、映画事業、音楽事業等を行う多国籍企業グループ（以下「Vグループ」という。）の究極の親会社であるフランス法人Vの間接的な完全子法人であり、法人税法上の同族会社に該当する。Vグループは、日本の関連会社の組織再編等（以下「本件組織再編等」という。）に係る本件8つの目的を同時に達成する手段として本件組織再編等スキーム（以下「本件組織再編等スキーム」という。）を作成し、これに基づき本件組織再編等が実行されたが、Xはその一環として各日本法人の株式の購入代金等に使用する目的で、Vグループ内金融会社（フランス法人）から無担保で約866億円の借入れ（以下「本件借入れ」という。）を行った。本件借入れは、企業グループにおいて借入金の返済に係る経済的負担を資本関係の下流にある子会社に負担させる方式によるものであった。

Xは、法人税の確定申告において本件借入れに係る支払利息の額を損金の額に算入したところ、所轄税務署長が法人税法132条1項に基づき当該支払利息相当額を所得の額に加算した。

このように、最高裁令和4年判決における課税庁が行った課税処分は、引き直しではなく、支払利息相当額の損金性の否認である。すなわち、最高裁令和4年判決は、計算否認型による否認が行われていることがわかる。

³³² 最判令和4年4月21日・前掲注27)。

2. 狭義説の適用

狭義説を適用した場合、上記のような否認は許されないことになる。なぜなら、行為計算否認規定は、引き直し課税を正当化する規定であり、納税者が行った取引の損金性を直接否認する規定ではないからである。

そして、本事案は、課税減免規定を利用した事実はないことから、不合理型に関して、その不当性を判断する必要がある。すなわち、経済的合理性基準に照らし租税回避の有無を判断する必要があり、不当性の有無は、①行為計算の不自然性及び②合理的な理由の有無の2つの考慮要素によって判断されることになる。

Vグループでは、本件組織再編成等に係る8つの目的の有無について、本件組織再編取引等の以前において、これらの目的のいずれについても、これを裏付ける客観的事情が存在していたと認められる。よって、その過程で発生した本件借入れには、合理的な理由が存在することになる。また、本件借入れは、借入金額が用途との関係で不当に高額とはいえない点、利息及び返済期間がXの予想される利益に基づいて決定されていることから、不自然、不合理であるとはいえない。よって、不合理型には該当しないことになる。

このように、本事案は、租税回避に該当しないことから、行為計算否認規定の対象ではなく、個別規定の創設により対処する事案であったといえる。

なお、広義説を採用した場合にも、同様の結論になる。広義説においても、行為計算否認規定とは、損金性を直接否認する規定ではなく、引き直し課税と正当化する規定であると解されているため、法人税法上の支払利息の損金性が否認されることはない。

第4節 小括

本章では、第5章で述べた結論を具体的な事案に適用し、その結論を明らかにした。

まず、過去の行為計算否認規定に関する裁判例等を素材に、その事案を以下の4つに類型化した。

具体的には、①納税者の支払に対する損金性が否認されたもの（計算否認型）、②納税者が実際に行った取引が独立当事者間取引に引き直しがされたもの（独立当事者間取引置換型）、③納税者の問題の行為がその問題の行為と同一の経済的効果を持つ通常の問題の行為に引き直しがされたもの（通常行為置換型）及び④引き直し方法が明示されなかったもの（非明示型）である。

計算否認型に関する具体的な事案として、名古屋地裁平成11年判決を挙げた。そして、狭義説を適用した場合、本事案で行われた法人税法上の役員報酬の損金性の否認は許されなかったとした。なぜなら、行為計算否認規定は、引き直し課税を正当化する規定であり、損金性を直接否認する規定ではないからである。そして、事実認定を基に、本事案は行為計算否認規定が対象とするものではないとした。なお、広義説を適用した場合にも同様の結論となるとした。

独立当事者間取引置換型に関する具体的な事案として、東京地裁平成9年判決を挙げた。

そして、狭義説を適用した場合、本事案で行われた無利息貸付は、租税回避のうち不合理的型に該当するとした。また、否認に関しては、無利息貸付を有利息貸付に引き直すことは許されないとした。なぜなら、無利息貸付と有利息貸付から生じる経済的効果は同一ではないからである。そこで、本件無利息貸付は、同一の経済的効果が生じる有利息貸付+出資に引き直すことが妥当であるとした。なお、広義説を適用した場合、その否認については、課税庁は有利息貸付又は有利息貸付+出資のうち、最も合理的であると想定される取引を選択することになるとした。

通常行為置換型に関する具体的な事案として、広島地裁平成2年判決を挙げた。そして、狭義説を適用した場合、本事案で行われた逆さ合併は、租税回避のうち不合理的型に該当するとした。また、引き直しに関して、本件逆さ合併は、同一の経済的効果が生じる通常の合併取引に引き直しがされるとした。すなわち、本件逆さ合併は、黒字法人が赤字法人を吸収合併する取引に引き直しがされる。なお、広義説を適用した場合にも同様の結論となるとした。

非明示型に関する具体的な事案として、最高裁平成28年判決を挙げた。そして、狭義説を適用した場合、本事案で行われた副社長就任は、租税回避のうち制度濫用型に該当するとした。また、否認に関しては、濫用した規定（課税減免規定）の適用を否定するとした。なお、広義説を適用した場合、課税庁は副社長就任がなかったものとする引き直し又は濫用した規定の適用を否定することのうち、最も合理的な方法を選択することになるとした。

最後に、最高裁平成28年判決以後の判例として、最高裁令和4年判決を挙げた。最高裁令和4年判決は、課税庁が無担保借入に係る利息相当額の損金性を否認したものであり、計算否認型と類型化した。そして、狭義説を適用した場合、本事案で行われた法人税法上の支払利息の損金性の否認は許されないとした。なぜなら、行為計算否認規定は、引き直し課税を正当化する規定であり、損金性を直接否認する規定ではないからである。そして、事実認定を基に、本事案は行為計算否認規定が対象とするものではないとした。なお、広義説を適用した場合にも同様の結論となるとした。

以上より、狭義説と広義説を具体的な事例に適用した場合、狭義説の方がより明確な基準を導き出せるといえる。

第7章 総括

本論文では、税法上の行為計算否認規定における否認のあり方について論じた。

第1章では、行為計算否認規定が適用された事案のうち、否認の観点から批判が散見される事案を3つ挙げた。そして、行為計算否認規定の否認のあり方についての問題点を指摘した。具体的には、行為計算否認規定において、その否認の基準が明確でない点である。これは、納税者の予測可能性を害するだけでなく、当該規定の適用によりその納税者が不利益を被ることに繋がる可能性もある。

第2章では、行為計算否認規定の立法趣旨及び沿革を確認した。その上で、課税要件についても検討を行った。同族会社等の行為計算否認規定における立法趣旨は、租税回避を否認することにあった。そして、当該規定は、租税回避を否認するという趣旨に照らし、創設以後、様々な改正が行われていた。これは、組織再編成に係る行為計算否認規定にも共通するものである。すなわち、これらの規定の趣旨は、租税回避の否認であるということが出来る。一方で、不当性要件の解釈には相違があることを明らかにした。これは、適用対象に違いがあることが考えられる。

第3章では、租税回避の議論に関して、伝統的な議論及び現代の議論を確認した。伝統的な租税回避の議論では、租税回避の類型は1つであった。しかし、最高裁平成28年判決を契機とする現代の租税回避の議論では、租税回避は2類型あるとされていた。このような変化は、租税回避の否認のあり方についても影響するものであった。

第4章では、行為計算否認規定における否認のあり方に関する学説の検討を行った。学説は、税務署長の裁量を狭く認める狭義説と広く認める広義説があった。行為計算否認規定に関する裁判例は、広義説に採っていることが多いと考えられる。しかし、広義説では、①行為計算否認規定に制裁課税の機能が付与されること及び②否認の場面において課税庁の恣意性が介入するという問題点があった。

第5章では、広義説には問題があることを踏まえ、行為計算否認規定における否認のあり方は、以下2つの理由により狭義説によるべきであると結論付けた。1つ目は、行為計算否認規定は租税回避の否認規定である点である。立法趣旨及び沿革を確認する限り、行為計算否認規定は、租税回避の否認規定であると考えることが出来る。2つ目は、税負担の公平を図ることが出来る点にある。租税回避が問題視される理由として税負担の不公平があった。租税回避の否認規定である行為計算否認規定は、このような問題を是正する規定であると考えるのが妥当である。

また、本論文で述べた狭義説は、先行研究における狭義説と異なるものである。先行研究

における狭義説は、伝統的な租税回避の議論を踏まえたうえで、行為計算否認規定における否認のあり方を論じていた。一方、本論文では、現代の租税回避の議論を踏まえたうえで、行為計算否認規定における否認のあり方を論じた。

まとめると、次の通りである。

行為計算否認規定の「税務署長の認めるところにより」行うことができる税額等の計算とは、租税回避の否認に限られる（狭義説）。なぜなら、租税回避の否認に限られず、一定の合理性が認められる否認が行われた場合（広義説）、行為計算否認規定に制裁課税の機能が付与され、さらに否認の場面において、課税庁の恣意性が介入することになり問題があるからである。

租税回避の否認は、不当性要件の判断基準による類型に応じて行われる。具体的には、①経済的合理性基準により不当性要件が充足したもの（不合理型）、②制度濫用基準により不当性要件が充足したもの（制度濫用型）の2つの類型による。

これを前提とした否認のあり方は、以下の通りである。

①不合理型である場合には、同一の経済的効果が生ずる取引に引き直しを行うことになる。なお、経済的効果とは、所得の発生原因となる経済事象や経済取引から生じる効果である。つまり、経済的効果が生じていない取引を、あたかも経済的効果が生じる取引に引き直すことは、所得なきところに課税を行うことになり許されない。

②制度濫用型が行われた場合には、その規定の適用を否定することになる。

第6章では、第5章で述べた結論を具体的なケースに適用し、その結論を明らかにした。まず、行為計算否認規定に関する裁判例等を、否認の観点から4つに類型化した。その上で、類型化した裁判例等に狭義説を適用し、その結論を確認した。最後に、最高裁令和4年判決についても、狭義説を適用し、その結論を明らかにした。

おわりに

本論文では、行為計算否認規定における否認のあり方について検討した。

行為計算否認規定は、私法上の取引を税法上合理的と認められる取引に引き直す権限を税務署長に与えた規定である。これは、「伝家の宝刀」ともいわれる規定であり、こういった強力な効果を持つ規定は、その判断基準が明確であることを要する。しかし、行為計算否認規定における否認の基準について詳細に判示した裁判例等は少なく、そこに明確な基準があるとはいえなかった。学説においても、不当性要件の解釈や否認の対象となる行為・計算の範囲について活発な議論がなされているが、その行為・計算がどのように否認されるかについてはあまり議論がなされていない。

また、過去の事例では、行為計算否認規定の適用により、納税者が不利益を被るような事態も見られた。しかし、行為計算否認規定の本来の趣旨は、税負担の公平を図ることにある。この点、納税者が不利益を被るような事態は、行為計算否認規定の本来の趣旨から逸脱するものである。

そこで、本論文では、「税務署長の認めるところにより」の解釈を検討することによって、行為計算否認規定における否認のあり方に関する判断基準を明らかにした。その結果、行為計算否認規定における否認は、講学上の租税回避の否認に限られるべきであると結論付けた。そして、租税回避の否認は、不当性要件の判断基準による類型に応じて行われることとした。また、行為計算否認規定における否認が、講学上の租税回避の否認に限定されるべき論拠は2つある。1つは、行為計算否認規定の立法趣旨、沿革等を確認する限り、当該規定は租税回避の否認規定であると解することができるからである。もう1つは、講学上の租税回避の否認に限定することにより、税負担の公平を図ることができる点にある。

本論文では検討を行わなかったが、今後新たな租税回避の類型が生まれる可能性がある。近年、国際的な租税回避に関する事例がしばしば起きているが、このような事例にも行為計算否認規定が適用されるかという問題がある。このような租税回避の事例は、その内容が複雑かつ巧妙であることが多く、単純に類型化することが困難な場合も想定される。この点に関しては、今後の研究課題としたい。

参考文献等

【書籍】

- ・浅妻章如＝酒井貴子『租税法』（日本評論社，2020年）
- ・新井隆一『租税法の基礎理論〔第3版〕』（日本評論社，1997年）
- ・伊藤滋夫『要件事実の基礎〔第3版〕』（有斐閣，2015年）
- ・今村隆『租税回避と濫用法理－租税回避の基礎的研究』（大蔵財務協会，2015年）
- ・今村隆『現代税制の現状と課題 租税回避否認規定編』（新日本法規，2017年）
- ・入谷淳『租税回避をめぐる税務リスク対策』（清文社，2017年）
- ・江頭憲治郎『株式会社法〔第8版〕』（有斐閣，2021年）
- ・大江忠『要件事実租税法』（第一法規，2004年）
- ・大蔵省『明治大正財政史〔第6巻〕』（財政経済学会，1937年）
- ・太田洋＝伊藤剛志『企業取引と税務否認の実務〔第2版〕』（大蔵財務協会，2022年）
- ・岡本忠生編『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房，2015年）
- ・岡村忠生＝酒井貴子＝田中晶国『租税法〔第3版〕』（有斐閣，2021年）
- ・片岡政一『新税務会計原理 会社篇〔改訂増補〕』（文精社，1939年）
- ・金子宏編『租税法の発展』（有斐閣，2010年）
- ・金子宏＝中里実＝J.マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』（有斐閣，2014年）
- ・金子宏『租税法〔第21版〕』（弘文堂，2016年）
- ・金子宏『租税法〔第22版〕』（弘文堂，2017年）
- ・金子宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂，2019年）
- ・金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂，2021年）
- ・金子宏＝武田昌輔編『実践租税大系（下）法人税法篇』（税務研究会，1981年）
- ・岸田貞夫『現代税法解釈』（ぎょうせい，1992年）
- ・北野弘久『現代税法の構造』（勁草書房，1972年）
- ・北野弘久編『現代税法講義〔5訂版〕』（法律文化社，2009年）
- ・酒井克彦『ステップアップ租税法』（財経詳報社，2010年）
- ・酒井克彦『フォローアップ租税法』（財経詳報社，2010年）
- ・酒井克彦『スタートアップ租税法〔第4版〕』（財経詳報社，2021年）
- ・清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房，2013年）
- ・清永敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房，2015年）
- ・四宮和夫＝能見善久『民法総則〔第9版〕』（有斐閣，2018年）
- ・佐藤修二『租税と法の接点』（大蔵財務協会，2021年）
- ・佐藤信祐＝松村有紀子＝後藤証哉『M&A・組織再編成の税務詳解 Q&A』（中央経済社，2020年）
- ・佐藤英明『スタンダード所得税法〔第3版〕』（弘文堂，2021年）

- ・志達定太郎『会社所得税及営業収益税』（第一書房，1939年）
- ・新谷清『第58回租税研究大会記録』（日本租税研究協会，2007年）
- ・武田昌輔『会社税務精鋭』（森山書店，1962年）
- ・武田昌輔『立法趣旨法人税法の解釈』（財経詳報社，1939年）
- ・武田昌輔監修『DHC コメントール法人税法』（第一法規，1979年〔加除式〕）
- ・武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法』（第一法規，1983年〔加除式〕）
- ・武田昌輔監修『DHC コメントール相続税法』（第一法規，1981年〔加除式〕）
- ・武田昌輔＝後藤喜一＝原一郎編『企業再編の税務』（第一法規，2002年〔加除式〕）
- ・田中治監修『租税回避行為をめぐる事例研究』（清文社，1998年）
- ・田中二郎『行政法〔新版 全訂第2版〕』（弘文堂，1974年）
- ・田中二郎『租税法〔第3版〕』（有斐閣，1990年）
- ・谷口勢津夫『租税回避論－税法の解釈適用と租税回避の試み－』（清文社，2014年）
- ・谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』（弘文堂，2021年）
- ・谷口勢津夫『税法の基礎理論』（清文社，2021年）
- ・谷口勢津夫『税法基本判例Ⅰ』（清文社，2023年）
- ・塚田十一郎『解説改正法』（日本経済新聞社，1950年）
- ・朝長英樹『包括的否認訴訟をめぐる考察 組織再編成をめぐる包括否認と税務訴訟』（清文社，2014年）
- ・朝長英樹＝竹内陽一『会社合併実務必携〔第4版〕』（法令出版，2019年）
- ・中尾睦ほか『改正税法のすべて〔平成13年版〕』（大蔵財務協会，2001年）
- ・中川一郎編『税法大系（1）総論』（三晃社，1968年）
- ・中里実『タックスシェルター』（有斐閣，2002年）
- ・日本税務研究センター編『同族会社の行為計算の否認規定の再検討』（財務詳報社，2007年）
- ・増田良啓『租税法入門〔第3版〕』（有斐閣，2023年）
- ・松沢智『租税実体法』（中央経済社，1977年）
- ・水野忠恒『所得税の制度と理論』（有斐閣，2006年）
- ・水野忠恒『大系租税法〔第4版〕』（中央経済社，2023年）
- ・八ツ尾順一『租税回避の事例研究〔7訂版〕』（清文社，2017年）
- ・矢部俊雄『会社の改正所得税・営業収益税・資本利子税とその実際』（東京税務二課会，1927年）
- ・山本守之『体系法人税法〔33訂版〕』（税務経理協会，2016年）
- ・渡辺淑夫『法人税法〔令和4年版〕』（中央経済社，2022年）
- ・渡辺徹也『企業組織再編成と課税』（弘文堂，2006年）
- ・渡辺徹也『スタンダード法人税法〔第3版〕』（弘文堂，2023年）

【論文】

- ・朝倉洋子「判批」税理 57 卷 11 号（2014 年）158 頁
- ・浅妻章如「判批」旬刊速報税理 33 卷 34 号（2014 年）27 頁
- ・足立格＝渡邊満之「判批」旬刊商事法務 2082 号（2015 年）15 頁
- ・足立好幸「132 条の 2 から見えてくる連結法人に係る行為又は計算の否認規定（132 条の 3）」税務弘報 64 卷 1 号（2016 年）59 頁
- ・荒井英夫「ヤフー事件最判を踏まえた法人税法 132 条 1 項と 132 条の 2 の不当性要件の解釈について」税大ジャーナル 30 号（2019 年）69 頁
- ・石井亮「相続税法の否認規定の現状とこれらの適用可能性」税務弘報 64 卷 1 号（2016 年）67 頁
- ・石毛和夫「判批」銀行法務 21666 号（2007 年）52 頁
- ・石毛和夫「判批」銀行法務 21672 号（2007 年）117 頁
- ・石島弘『同族会社等の行為又は計算の否認』規定の立法趣旨」税理 40 卷 9 号（1997 年）74 頁
- ・石島弘「同族会社の行為計算否認規定の解釈適用」岡山大学法学会編『世紀転換期の法と政治』（有斐閣，2001 年）1 頁
- ・泉殉也「判批」税務事例 48 卷 6 号（2016 年）32 頁
- ・泉殉也「規範的要件の特徴という視座から読み解く組織再編に係る行為計算否認規定－ヤフー事件を手掛かりとして－」中央大学大学院論究 48 卷 1 号（2016 年）1 頁
- ・一高龍司「租税回避分野の最高裁判例に見る租税法律主義の実相」税法学 585 号（2021 年）125 頁
- ・一高龍司「判批」法セ増 27 号（2020 年）227 頁
- ・伊藤齊「株式譲渡方式による租税回避行為の解明に関する一考察－残余財産分配に類似する株式譲渡の否認と追徴」税大論叢 31 号（1998 年）183 頁
- ・伊藤剛志「判批」ジュリ 1496 号（2016 年）31 頁
- ・伊藤義一＝八木航一「判批」TKC 税研情報 26 卷 3 号（2017 年）1 頁
- ・伊藤剛志「判批」ジュリ 1497 号（2016 年）31 頁
- ・今村隆「判批」行政関係判例解説平成 9 年度 183 頁
- ・今村隆「租税回避とは何か」税大論叢 40 周年記念論文集（2008 年）13 頁
- ・今村隆「判批」税理 49 卷 7 号（2006 年）2 頁
- ・今村隆「132 条および 132 条の 2 の適用と税務執行の関係上の論点」税務弘報 64 卷 1 号（2016 年）73 頁
- ・今村隆「判批」税務弘報 64 卷 1 号（2016 年）73 頁
- ・今村隆「判批」税務弘報 64 卷 7 号（2016 年）54 頁
- ・今村隆「判批」税務弘報 64 卷 8 号（2016 年）45 頁
- ・今村隆「行為計算の否認規定をめぐる紛争」税法学 577 号（2017 年）271 頁

- ・今村隆「組織再編税制における租税回避－素朴な経済的合理性基準から洗練された濫用基準へ－」租税法研究 50 号 (2022 年) 82 頁
- ・入谷淳「判批」税務弘報 62 卷 10 号 (2014 年) 85 頁
- ・入谷淳「ヤフー, IBM 事件後の課税実務」税務弘報 64 卷 1 号 (2016 年) 51 頁
- ・今本啓介「判批」判時 2299 号 (2016 年) 157 頁
- ・岩井恒太郎「租税回避と同族会社・組織再編における行為・計算否認規定－法人税法 132 条, 132 条の 2 における『不当性要件』の解明－」金沢学院大学紀要 17 号 (2019 年) 2 頁
- ・岩崎政明「判批」租税法研究 30 号 (2002 年) 169 頁
- ・岩崎政明「判批」ジュリ 1215 号 (2002 年) 192 頁
- ・岩崎政明「租税回避の否認と法の解釈適用の限界－取引の一体的把握による同族会社の行為計算否認－」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣, 2010 年) 74 頁
- ・岩崎政明「判批」民商 153 卷 6 号 (2017 年) 966 頁
- ・岩品信明「判批」ビジネス法務 14 卷 9 号 (2014 年) 90 頁
- ・岩品信明「判批」旬刊経理情報 1563 号 (2019 年) 9 頁
- ・岩武一郎「組織再編成に係る行為計算否認規定の解釈問題－不当性要件における濫用基準の検討」税法学 586 号 (2021 年) 79 頁
- ・尹淳実「法人税法 132 条の 2 における『不当性要件』の解釈について」名城法学論集 43 号 (2015 年) 21 頁
- ・浦東久男「租税回避と個別否認規定」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』(ミネルヴァ書房, 2015 年) 71 頁
- ・占部裕典「外国税額控除余裕枠の利用にかかる『租税回避否認』の検討(上)」金法 53 卷 4 号 (2005 年) 32 頁
- ・占部裕典「外国税額控除余裕枠の利用にかかる『租税回避否認』の検討(下)」金法 53 卷 5 号 (2005 年) 36 頁
- ・占部裕典「判批」別冊ジュリ 228 号 (2016 年) 120 頁
- ・右山昌一郎「こんなケースに『行為・計算』規定は適用される～所得税関係」税理 40 卷 9 号 (1997 年) 108 頁
- ・大江晋也「こんなケースに『行為・計算』規定は適用される～法人税関係」税理 40 卷 9 号 (1997 年) 115 頁
- ・大高由美子「判批」税研 38 卷 2 号 (2022 年) 90 頁
- ・大竹敬人「判批」ジュリ 1581 号 (2023 年) 97 頁
- ・太田洋「判批」国際税務 35 卷 9 号 (2015 年) 80 頁
- ・太田洋「判批」ジュリ 1494 号 (2016 年) 10 頁
- ・太田洋「判批」税務弘報 64 卷 6 号 (2016 年) 44 頁
- ・太田洋「判批」国際税務 39 卷 11 号 (2019 年) 30 頁
- ・太田洋「判批」国際税務 39 卷 12 号 (2019 年) 38 頁

- ・太田洋＝増田貴都「判批」国際税務 40 巻 10 号（2020 年）43 頁
- ・太田洋＝増田貴都「判批」国際税務 40 巻 11 号（2020 年）60 頁
- ・太田洋「ユニバーサル・ミュージック事件東京地裁判決の分析と射程」租税研究 844 号（2020 年）50 頁
- ・太田洋「判批」租税研究 855 号（2021 年）52 頁
- ・太田洋＝増田貴都「判批」国際税務 42 巻 7 号（2022 年）72 頁
- ・大西篤史「判批」訟月 61 巻 11 号（2015 年）195 頁
- ・大野貴史「TPR 事件を受けて今後どう対応するか 法人税法における組織再編成の行為計算否認規定」税務弘報 67 巻 13 号（2019 年）38 頁
- ・小関健三「判批」税法学 559 号（2008 年）195 頁
- ・大淵博義『『所得なきところに課税なし』の原則と同族会社の『行為・計算』の否認』税理 40 巻 9 号（1997 年）63 頁
- ・大淵博義「税負担の軽減を考慮した経済行為と税務否認の限界」税理 41 巻 8 号（1998 年）17 頁
- ・大淵博義「同族会社の行為計算の否認規定における解釈論の検証」税務弘報 47 巻 1 号（1999 年）6 頁
- ・大淵博義「私法上の法形式否認の法理とその限界－最近の課税事例にみる混迷化の本質－」税理 44 巻 4 号（2001 年）44 頁
- ・大淵博義「企業の節税行為の合理性とコンプライアンス」税理 47 巻 7 号（2004 年）2 頁
- ・大淵博義「判批」税務事例 21 巻 5 号（2000 年）22 頁
- ・大淵博義「判批」税務事例 21 巻 6 号（2000 年）1 頁
- ・大淵博義「判批」税務事例 21 巻 7 号（2000 年）1 頁
- ・大淵博義「私法上の行為と実質課税の原則－『事実認定の実質主義』による認定法理」商学論集 41 巻 5 号（2000 年）369 頁
- ・大淵博義＝森山清「判批」TKC 税研情報 13 巻 6 号（2004 年）32 頁
- ・大淵博義「同族会社の行為計算否認による不平等課税とその課題－所得税法・相続税法の行為計算否認により派生する基礎的疑問の解明－」石島弘＝木村弘之亮＝玉國文敏＝山下清兵衛編『納税者保護と法の支配』（信山社，2007 年）85 頁
- ・大淵博義「同族会社の行為計算否認規定（法法 132 条）を巡る論点の考察（1）」税経通信 63 巻 12 号（2008 年）31 頁
- ・大淵博義「同族会社の行為計算否認規定（法法 132 条）を巡る論点の考察（2）」税経通信 63 巻 13 号（2008 年）65 頁
- ・大淵博義「同族会社の行為計算否認規定（法法 132 条）を巡る論点の考察（3）」税経通信 63 巻 14 号（2008 年）54 頁
- ・大淵博義「租税回避否認の法理のロジックと税務実践との乖離－ヤフー事件に触れて租税回避概念の混迷を検証する－」産業経理 74 巻 3 号（2014 年）28 頁

- ・大淵博義＝太田洋「法人税法 132 条, 132 条の 2 とその運用と捉え方ーヤフー事件, IBM 事件を踏まえて」税務弘報 64 卷 1 号 (2016 年) 8 頁
- ・大淵博義「ヤフー事件判決の功罪ー引直し課税の欠落とその後の判決等への影響ー」租税研究 846 号 (2020 年) 61 頁
- ・岡村忠生「租税回避行為の規制について」税法学 553 号 (2005 年) 185 頁
- ・岡村忠生「組織再編成と行為計算否認 (1)」税研 177 号 (2014 年) 79 頁
- ・岡村忠生「組織再編成と行為計算否認 (2)」税研 178 号 (2015 年) 65 頁
- ・岡村忠生「判批」ジュリ臨増 1479 号 (2015 年) 211 頁
- ・岡村忠生「判批」ジュリ 1483 号 (2015 年) 37 頁
- ・岡村忠生「租税回避研究の意義と発展」同『租税回避研究の展開と課題』(ミネルヴァ書房, 2015 年) 299 頁
- ・岡村忠生「一般的租税回避否認規定についてー否認理論の観点から」ジュリ 1496 号 (2016 年) 44 頁
- ・岡村忠生「判批」ジュリ 1495 号 (2016 年) 10 頁
- ・岡村忠生「判批」WLJ 判例コラム 77 号 (2016 年) 1 頁
- ・岡村忠生「判批」税研 208 号 (2019 年) 37 頁
- ・岡村忠生「判批」別冊ジュリ 253 号 (2021 年) 40 頁
- ・小川正雄「所得の振替と帰属判定基準」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』(ミネルヴァ書房, 2015 年) 99 頁
- ・小田信秀「所得税における同族会社の行為計算否認を巡る諸問題」税大論叢 33 号 (1999 年) 1 頁
- ・乙部竜夫「判批」行政関係判例解説平成 26 年 150 頁
- ・大山孝夫「所得税関係申告手続・源泉徴収等の改正」税務弘報 13 卷 6 号 (1965 年) 793 頁
- ・柿原良美「組織再編成に係る行為計算否認規定の解釈・適用をめぐる諸問題」税大論叢 82 号 (2015 年) 1 頁
- ・金子宏「租税法における概念構成」税研 182 号 (2015 年) 14 頁
- ・上西左大信「判批」税経通信 59 卷 15 号 (2005 年) 256 頁
- ・川端康之「判批」国際税務 26 卷 9 号 (2006 年) 43 頁
- ・川端康之「租税条約上の租税回避否認」税大ジャーナル 15 号 (2010 年) 1 頁
- ・川端康之「租税回避の否認理論」税研 226 号 (2022 年) 64 頁
- ・管野浅雄「判批」国税速報 6331 号 (2014 年) 4 頁
- ・岸田貞夫＝中江博行「所得税法一五七条 (行為計算否認規定)」小川英明＝松沢智＝今村隆『新・裁判実務大系 第 18 卷 租税訴訟』(青林書院, 2005 年) 367 頁
- ・木島裕子「判批」税理 55 卷 14 号 (2012 年) 114 頁
- ・木島裕子「行為計算否認における『不当に減少』」税務弘報 69 卷 12 号 (2021 年) 49 頁

- ・木村弘之亮「判批」租税法研究 27 号（1999 年）156 頁
- ・木村弘之亮「節税と租税回避の区別の基準」小川英明＝松沢智＝今村隆『租税争訟〔改訂版〕』（青林書院，2009 年）319 頁
- ・北村導人＝黒松昂蔵「判批」ビジネス法務 16 卷 12 号（2016 年）140 頁
- ・北村導人「判批」日税研論集 73 号（2018 年）243 頁
- ・北村導人＝黒松昂蔵「判批」経理情報 1650 号（2022 年）37 頁
- ・木山泰嗣「判批」ビジネス法務 14 卷 9 号（2014 年）74 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 62 卷 15 号（2019 年）120 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 63 卷 1 号（2020 年）152 頁
- ・木山泰嗣「判批」税経通信 71 卷 6 号（2016 年）10 頁
- ・木山泰嗣「判批」税経通信 75 卷 3 号（2020 年）167 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 64 卷 1 号（2021 年）120 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 65 卷 10 号（2022 年）120 頁
- ・北村英隆「法人税制における租税回避否認規定の在り方－組織再編税制及び連結納税制度における包括的租税回避否認規定をめぐる議論を中心に」RESEARCHBUREAU 論究 5 号（2005 年）48 頁
- ・木村弘之亮「判批」租税法研究 27 号（1999 年）156 頁
- ・木村弘之亮「日独奥瑞比較法による制度濫用法理の考察」税法学 569 号（2013 年）96 頁
- ・清永敬次「実質主義と租税回避」法律時報 39 卷 10 号（1967 年）24 頁
- ・清永敬次「判批」別冊ジュリ 17 号（1968 年）40 頁
- ・清永敬次「税法における同族会社の行為計算の否認規定に関する戦後の判例」法学論叢 74 卷 2 号（1963 年）1 頁
- ・清永敬次「同族会社の行為計算否認と裁判例」法曹時報 34 卷 11 号（1982 年）2177 頁
- ・清永敬次「検証 租税回避行為の否認」税研 79 号（1998 年）67 頁
- ・久保田俊介「組織再編による租税回避と法人税法 132 条の 2 の適用基準」千葉商大論叢 55 卷 1 号（2017 年）209 頁
- ・黒住茂雄「判批」税務事例 52 卷 3 号（2020 年）113 頁
- ・黒住茂雄「判批」税務事例 52 卷 5 号（2020 年）73 頁
- ・栗原牧彦「判批」税務事例 23 卷 7 号（1991 年）4 頁
- ・小塚真啓『『租税回避』防止立法としての法人税法 23 条 3 項』岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房，2015 年）265 頁
- ・小塚真啓「判批」臨増ジュリ 1505 号（2017 年）214 頁
- ・小塚真啓「判批」税研 208 号（2019 年）23 頁
- ・後藤正幸「租税回避行為と主張立証責任」税法学 553 号（2005 年）225 頁
- ・駒宮史博「判批」税研 148 号（2009 年）126 頁
- ・小山綾子「判批」行政関係判例解説平成 31 年・令和元年 62 頁

- ・ 小山浩「判批」ビジネス法務 19 卷 12 号 (2019 年) 143 頁
- ・ 近藤幸康「判批」行政関係判例解説平成 12 年 136 頁
- ・ 斎藤滋「判批」税務事例 52 卷 3 号 (2020 年) 96 頁
- ・ 斉木秀憲「組織再編成に係る行為計算否認規定の適用について」税大論叢 73 号 (2012 年) 1 頁
- ・ 斉木秀憲「同族会社等の行為計算否認規定について一考察一適用の在り方と金額の適正性一」税大ジャーナル 25 号 (2015 年) 53 頁
- ・ 酒井克彦「判批」会社法務 A2Z99 号 (2015 年) 58 頁
- ・ 酒井克彦「租税法における同族会社等の行為計算否認規定の適用範囲一制度濫用への適用可能性を中心として一」中央ロー・ジャーナル 12 卷 1 号 (2015 年) 89 頁
- ・ 酒井貴子「租税回避行為と包括的租税回避否認規定」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』(ミネルヴァ書房, 2015 年) 241 頁
- ・ 酒井貴子「法人税法 132 条, 132 条の 2 規定に対する私論」税務弘報 64 卷 1 号 (2016 年) 94 頁
- ・ 酒井貴子「判批」別冊ジュリ 253 号 (2021 年) 126 頁
- ・ 酒井真「こうみる法人税法 132 条, 132 条の 2 規定に対する私論と実務上の留意点」税務弘報 64 卷 1 号 (2016 年) 47 頁
- ・ 桜井二郎「税務署長の『行為・計算』否認における裁量の範囲とは」税理 40 卷 9 号 (1997 年) 101 頁
- ・ 佐藤香織「判批」ビジネス法務 21 卷 4 号 (2021 年) 4 頁
- ・ 佐藤孝一「判批」税経通信 45 卷 12 号 (1990 年) 222 頁
- ・ 佐藤孝一「判批」税経通信 49 卷 14 号 (1994 年) 219 頁
- ・ 佐藤修二「判批」NBL1071 号 (2016 年) 68 頁
- ・ 佐藤英明「判批」税研 106 号 (2002 年) 63 頁
- ・ 佐藤英明「所得税法 157 条 (同族会社の行為・計算否認規定) の適用について」税務事例研究 21 号 (1994 年) 41 頁
- ・ 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣, 2010 年) 55 頁
- ・ 志賀櫻「判批」税務事例 38 卷 7 号 (2006 年) 33 頁
- ・ 品川芳宣「判批」TKC 税研情報 6 卷 1 号 (1997 年) 1 頁
- ・ 品川芳宣「判批」TKC 税研情報 6 卷 6 号 (1997 年) 1 頁
- ・ 品川芳宣「判批」税研 90 号 (2000 年) 602 頁
- ・ 品川芳宣=田中正仁「判批」TKC 税研情報 9 卷 3 号 (2000 年) 1 頁
- ・ 品川芳宣「判批」税研 97 号 (2001 年) 94 頁
- ・ 品川芳宣「判批」TKC 税研情報 10 卷 1 号 (2001 年) 23 頁
- ・ 品川芳宣「判批」TKC 税研情報 23 卷 6 号 (2014 年) 54 頁

- ・品川芳宣「判批」T&AMaster571号(2014年)30頁
- ・品川芳宣「判批」T&AMaster645号(2016年)12頁
- ・品川芳宣「判批」TKC税研情報25巻3号(2016年)57頁
- ・品川芳宣「判批」税研210号(2020年)90頁
- ・品川芳宣「判批」TKC税研情報29巻1号(2020年)25頁
- ・品川芳宣「判批」TKC税研情報29巻6号(2020年)13頁
- ・品川芳宣「判批」TKC税研情報31巻5号(2023年)42頁
- ・清水一夫「課税減免規定の立法趣旨による『限定解釈』論の研究－外国税額控除事件を出発点として－」税大論叢59号(2008年)245頁
- ・清水翔一「組織再編成に係る行為計算否認規定における不当性の意義についての考察」法学研究論集41巻(2018年)1頁
- ・白木康晴「裁判例における租税回避行為否認理論の研究」税大ジャーナル17号(2011年)59頁
- ・末崎衛「『私法上の法律構成による否認』についての一考察」税法学550号(2003年)13頁
- ・末崎衛「『私法上の法律構成による否認』論の批判的検討」税法学560号(2008年)89頁
- ・杉原則彦「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成17年度990頁
- ・鈴木修「IBM事件,ユニバーサルミュージック事件 法人税法における同族会社の行為計算否認規定」税務弘報67巻13号(2019年)26頁
- ・田島秀則「判批」税務事例47巻2号(2015年)1頁
- ・高橋秀至「租税法律主義の機能と法人税法における行為計算否認規定の解釈」長崎県立大学論集52巻1号(2018年)1頁
- ・高橋秀至「法人税法上の行為計算否認規定に関する最高裁判決の整合性」長崎県立大学論集52巻1号(2018年)15頁
- ・高橋祐介「判批」ジュリ1473号(2014年)8頁
- ・高橋祐介「相続税・贈与税の租税回避と立法的対処の限界」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』(ミネルヴァ書房,2015年)153頁
- ・忠岡博「判批」税理60巻1号(2017年)156頁
- ・高野幸大「判批」ジュリ1095号(1996年)204頁
- ・高野幸大「判批」判時1640号(1998年)187頁
- ・高野幸大「租税回避否認規定と租税法の解釈」日税研論集78号(2020年)145頁
- ・高橋祐介「判批」税法学538号(1997年)147頁
- ・竹内秀明「判批」訟月53巻8号(2007年)2447頁
- ・竹内綱敏「所得税法における同族会社の行為計算否認規定の今日的意義－適正所得算出説と対応調整－」税法学567号(2012年)157頁
- ・竹内綱敏「法人税法における同族会社の行為計算否認規定の今日的意義－法人税法132条

- と通常の課税要件規定との競合と選択－」税法学 571 号（2014 年）53 頁
- ・竹内綱敏「判批」税法学 576 号（2016 年）93 頁
 - ・竹内綱敏「租税法における行為計算否認規定の淵源（Ⅰ）」甲南経済学論集 61 卷 1・2 号（2020 年）1 頁
 - ・竹内綱敏「租税法における行為計算否認規定の淵源（Ⅱ）」甲南経済学論集 62 卷 1・2 号（2021 年）1 頁
 - ・竹内綱敏「判批」税研 225 号（2022 年）100 頁
 - ・竹内陽一「判批」税理 57 卷 10 号（2014 年）56 頁
 - ・武田昌輔「租税回避行為の意義と内容」日税研論集 14 号（1990 年）3 頁
 - ・武田昌輔「判批」JICPA ジャーナル 2 卷 7 号（1990 年）38 頁
 - ・田中治「租税回避と法」同監修『租税回避行為をめぐる事例研究』（清文社，1998 年）31 頁
 - ・田中治「同族会社の行為計算否認規定の発動要件と課税処分取消訴訟」税法学 546 号（2001 年）183 頁
 - ・田中治「同族会社の行為計算否認規定（所得税法 157 条）の射程」税務事例研究 89 号（2006 年）21 頁
 - ・田中治「同族会社に対する規制と平成 18 年度改正－行為計算否認等について－」新谷清『第 58 回租税研究大会記録』（日本租税研究協会，2007 年）115 頁
 - ・田中治「判批」別冊ジュリ 207 号（2011 年）142 頁
 - ・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 年）39 頁
 - ・田中治「同族会社の行為計算否認規定のあり方」税研 192 号（2017 年）46 頁
 - ・田中治「租税回避否認の論理と機能」税法学 586 号（2021 年）333 頁
 - ・田中治＝茂垣志乙里「判批」TKC 税研情報 30 卷 6 号（2021 年）1 頁
 - ・田中治「判批」税研 224 号（2022 年）92 頁
 - ・田中勝次「隠れたる利益処分と最近の租税判例」専修大学論集 21 号（1975 年）1 頁
 - ・田中健治「判批」判タ臨増 1245 号（2007 年）256 頁
 - ・谷口勢津夫「判批」民商 135 卷 6 号（2007 年）1077 頁
 - ・谷口勢津夫「租税回避の法的意義・評価とその否認」税法学 557 号（2007 年）245 頁
 - ・谷口勢津夫「税法における取引の全体的・一体的観察法の意義と問題」税法学 561 号（2009 年）159 頁
 - ・谷口勢津夫「租税回避と税法の解釈適用方法論－税法の目的論的解釈の『過形成』を中心に－」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房，2015 年）1 頁
 - ・谷口勢津夫「税法は私法？！－私法からみた租税法の『表の世界』と『裏の世界』－」法学教室 425 号（2016 年）8 頁
 - ・谷口勢津夫「同族会社税制の沿革及び現状と課題」税研 192 号（2017 年）34 頁

- ・谷口勢津夫「判批」ジュリ 1538 号 (2019 年) 10 頁
- ・谷口勢津夫「判批」ジュリ 1554 号 (2021 年) 10 頁
- ・谷口勢津夫「租税法律主義の課題と展望」税研 226 号 (2022 年) 39 頁
- ・手塚貴大「法人組織再編取引に係る一般的否認規定による税務否認の態様－判例を素材とした行為計算否認規定の適用可能性に係る若干の考察－」広島大学マネジメント研究 21 巻 (2020 年) 35 頁
- ・徳地淳＝林史高「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 28 年 80 頁
- ・徳地淳＝林史高「判批」曹時 69 巻 5 号 (年) 274 頁
- ・朝長英樹「会社組織再編成に係る税制について〔第 3 回〕」租税研究 621 号 (2001 年) 31 頁
- ・朝長英樹「裁判所による法人税法 132 条の 2 の解釈」T&A master 545 号 (2014 年) 4 頁
- ・朝長英樹「判批」T&A master 554 号 (2014 年) 4 頁
- ・朝長英樹「判批」T&A master 556 号 (2014 年) 4 頁
- ・朝長英樹「判批」T&A master 558 号 (2014 年) 4 頁
- ・朝長英樹「判批」T&A master 559 号 (2014 年) 17 頁
- ・朝長英樹「判批」T&A Master 592 号 (2015 年) 4 頁
- ・朝長英樹「判批」T&A Master 595 号 (2015 年) 4 頁
- ・朝長英樹「判批」T&A Master 596 号 (2015 年) 4 頁
- ・朝長英樹「最高裁『税法の濫用は租税回避』明確に：ヤフー・IDCF 事件は『租税回避』の捉え方をどう変えたか」T&A master 634 号 (2016 年) 4 頁
- ・永石一郎「IBM 事件からみた法人税法 132 条の要件事実の構造」租税訴訟 9 号 (2016 年) 345 頁
- ・中尾真和「租税回避と脱税の関係性についての一考察－逋脱罪に係る構成要件解釈の観点から－」税法学 583 号 (2020 年) 139 頁
- ・中川一郎「同族会社のなした指定寄付金に対する計算否認」税法学 93 号 (1958 年) 43 頁
- ・中里実「事実認定による『否認』と、契約の読み替え」税研 113 号 (2004 年) 94 頁
- ・中里実ほか「判批」NBL1055 (2015 年) 10 頁
- ・中村繁隆「判批」WLJ 判例コラム 191 号 (2020 年) 1 頁
- ・中村繁隆「判批」WLJ 判例コラム 195 号 (2020 年) 1 頁
- ・長戸貴之「判批」論究ジュリ 18 号 (2016 年) 234 頁
- ・中本啓司「法人税法 132 条に関する最近の判例について」大塚龍児先生古稀記念論文集刊行委員会『民商法の課題と展望－大塚龍児先生古稀記念－』(信山社, 2018 年) 147 頁
- ・仲谷栄一郎「包括的否認規定の行く先－『不当に』を『不当に』拡張してはならない」税務弘報 64 巻 1 号 (2016 年) 41 頁
- ・浪花健三「税理士と租税回避」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』(ミネルヴァ書房, 2015 年) 211 頁

- ・成道秀雄「同族会社の行為計算否認規定の不適用－ユニバーサルミュージック事件－」税務事例研究 179 号 (2021 年) 1 頁
- ・西野敬雄「判批」国土館法学 30 号 (年) 41 頁
- ・西本晴宏「判批」ジュリ 1548 号 (2020 年) 102 頁
- ・西山由美「判批」WLJ 判例コラム 42 号 (2015 年) 1 頁
- ・西山由美「判批」WLJ 判例コラム 53 号 (2015 年) 1 頁
- ・野口教子「判批」高岡法学 35 号 (2017 年) 109 頁
- ・橋本守次「同族会社における正常な『行為・計算』とは」税理 40 巻 9 号 (1997 年) 94 頁
- ・畑野洋一郎「租税回避の区分再考」税法学 562 号 (2009 年) 123 頁
- ・馬場陽「通常の課税要件規定と同族会社の行為計算否認規定の関係をめぐる議論の基層 (上)－規範競合論・要件事実論・訴訟物論－」税務事例 55 巻 6 号 (2023 年) 16 頁
- ・馬場陽「通常の課税要件規定と同族会社の行為計算否認規定の関係をめぐる議論の基層 (下)－規範競合論・要件事実論・訴訟物論－」税務事例 55 巻 7 号 (2023 年) 10 頁
- ・原一郎「法人税における同族会社の行為計算の否認規定」日本税務研究センター編『同族会社の行為計算の否認規定の再検討』(財経詳報社, 2007 年) 44 頁
- ・原伸太郎「判批」行政関係判例解説平成 2 年 12 頁
- ・林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 70 巻 8 号 (2022 年) 166 頁
- ・東村富美子「判批」訟月 47 巻 10 号 3106 頁
- ・平野潔範「同族会社等の行為計算否認規定における理由の差替え－納税者の主張立証との関係において－」租税資料館賞受賞論文集第 31 回 3 巻 (2022 年) 451 頁
- ・平松慎矢「評価通達 6 項の当局内部基準, 注目裁判例も 相続税法における同族会社の行為計算否認規定」税務弘報 67 巻 13 号 (2019 年) 47 頁
- ・服部由美「判批」税法学 582 号 (2019 年) 83 頁
- ・藤岡裕治「判批」NBL1240 号 (2023 年) 11 頁
- ・藤原健太郎「判批」法協 135 巻 9 号 (2018 年) 2234 頁
- ・藤原健太郎「判批」ジュリ 1575 号 (2022 年) 10 頁
- ・藤原健太郎「相続税法における方法論に関する一考察：租税回避について」法学 86 巻 3 号 (2022 年) 1 頁
- ・藤曲武美「判批」税務弘報 62 巻 12 号 (2014 年) 148 頁
- ・古田美保「判批」日税研論集 76 号 (2019 年) 317 頁
- ・平川忠雄「こんなケースに『行為・計算』規定は適用される～相続税関係」税理 40 巻 9 号 (1997 年) 121 頁
- ・平川雄士「判批」税研 126 号 (2006 年) 80 頁
- ・平川雄士「立法趣旨再考－最判令 3.3.11 から近時の法 132 条の 2 による否認事例を考える－」租税研究 864 号 (2021 年) 94 頁
- ・保木本正樹「判批」行政関係判例解説平成 28 年 130 頁

- ・本庄資「判批」ジュリ 1498 号 (2016 年) 155 頁
- ・本庄資「判批」ジュリ 1336 号 (2007 年) 141 頁
- ・本部勝大「判批」ジュリ臨増 1583 号 (2023 年) 178 頁
- ・前田謙二「多国籍企業の兄弟会社を利用した租税回避に対する防止規定について」税法学 568 号 (2012 年) 113 頁
- ・松沢智「私法上の取引と租税回避行為－法的所得概念の確立」租税法研究 6 号 (1978 年) 55 頁
- ・松沢智「個人の無利息貸付と同族会社の行為計算否認規定」税務弘報 41 卷 12 号 (1993 年) 112 頁
- ・増井良啓「判批」ジュリ 965 号 (1990 年) 101 頁
- ・増井良啓「判批」ジュリ 1199 号 (2001 年) 112 頁
- ・増井良啓「判批」租税法研究 30 号 (2002 年) 162 頁
- ・増田英敏＝遠藤克俊「判批」TKC 税研情報 24 卷 2 号 (2015 年) 1 頁
- ・増田英敏「判批」TKC 税研情報 32 卷 2 号 (2023 年) 1 頁
- ・松原圭吾「租税回避行為の否認に関する一考察－『私法上の法律構成による否認』論の功罪」税法学 553 号 (2005 年) 107 頁
- ・松原有里「判批」別冊ジュリ 253 号 (2021 年) 164 頁
- ・松丸憲司「租税回避に対する法人税法 132 条等の行為計算否認規定のあり方」税大論叢 51 号 (2006 年) 388 頁
- ・真鍋恵子「判批」税法学 537 号 (2002 年) 129 頁
- ・三木義一「判批」税研 126 号 (2006 年) 48 頁
- ・村上泰治「同族会社の行為計算否認規定の沿革からの考察」税大論叢 11 号 (1977 年) 228 頁
- ・村井泰人「同族会社の行為計算否認規定に関する研究－所得税の負担を不当に減少させる結果となる行為又は計算について－」税大論叢 55 号 (2007 年) 621 頁
- ・村井正「同族会社の行為計算の否認」租税法研究 4 号 (1976 年) 92 頁
- ・望月繭「判批」税務 QA247 号 (2022 年) 66 頁
- ・森田辰彦「課税庁による私的自治への介入」税法学 560 号 (2008 年) 199 頁
- ・三木義一「判批」税研 74 号 (1997 年) 47 頁
- ・水野忠恒「判批」国際税務 34 卷 11 号 (2014 年) 72 頁
- ・水野忠恒「判批」租税研究 805 号 (2016 年) 129 頁
- ・宮塚久「判批」税務弘報 64 卷 1 号 (2016 年) 34 頁
- ・本村大輔「判批」税務事例 50 卷 12 号 (2018 年) 79 頁
- ・本村大輔「法人税法の行為計算否認規定における不当性の判断基準」法政論叢 55 卷 1 号 (2019 年) 61 頁
- ・森下靖弘「判批」九州国際大学大学院法政論集 18 号 (2023 年) 1 頁

- ・矢内一好「判批」税務弘報 54 卷 4 号 (2006 年) 153 頁
- ・八尾順一「公正処理基準と租税回避」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』(ミネルヴァ書房, 2015 年) 185 頁
- ・八ツ尾順一「『伝家の宝刀』は租税法律主義の例外 行為計算否認規定とは何か」税務弘報 67 卷 13 号 (2019 年) 8 頁
- ・山口亮子「納税者側のストーリーを伝える 同族会社の行為計算否認」税務弘報 69 卷 1 号 (2021 年) 56 頁
- ・山田二郎「行為計算の否認規定の適用をめぐる諸問題」中川一郎編『杉村章三郎古稀祝賀税法学論文集』(三晃社, 1970 年) 351 頁
- ・山本俊一「同族会社の行為計算否認規定の行使とその回避策」税理 60 卷 15 号 (2017 年) 71 頁
- ・山本俊一「カギは『通常の経済人の行為』にあり 所得税法における同族会社の行為計算否認規定」税務弘報 67 卷 13 号 (2019 年) 15 頁
- ・山本守之「判批」税務弘報 65 卷 9 号 (2017 年) 142 頁
- ・横田美代子「判批」訟月 66 卷 5 号 (2020 年) 521 頁
- ・吉川さやか「同族会社の国際的組織再編成に係る行為計算否認規定の検討—不当性要件の判断基準に着目して—」会計専門職紀要 13 卷 (2022 年) 5 頁
- ・吉川弘人「判批」香川法学 11 卷 1 号 (1991 年) 133 頁
- ・吉信早百合「同族会社の行為計算否認規定における不当性要件の一考察—『行為』と『計算』の解釈を前提に—」青山ビジネスロー・レビュー 8 卷 2 号 (2019 年) 103 頁
- ・吉村政穂「判批」行政関係判例解説平成 17 年 113 頁
- ・吉村政穂「判批」ジュリ臨増 1544 号 (2020 年) 190 頁
- ・吉村政穂「判批」判時 1937 号 (2006 年) 184 頁
- ・吉村政穂「最近の裁判例に見る租税回避否認規定の課題」租税研究 846 号 (2020 年) 169 頁
- ・吉村政穂「判批」税務弘報 69 卷 1 号 (2021 年) 137 頁
- ・渡辺徹也「イギリスにおける最近の租税回避事件と Ramsay 原則の動向」税法学 553 号 (2005 年) 219 頁
- ・渡辺徹也「組織再編成と租税回避」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』(ミネルヴァ書房, 2015 年) 119 頁
- ・渡辺徹也「判批」商事法務 2112 号 (2016 年) 4 頁
- ・渡辺徹也「判批」商事法務 2113 号 (2016 年) 23 頁
- ・渡辺徹也「判批」臨増ジュリ 1544 号 (2020 年) 192 頁
- ・渡辺充「判批」旬刊速報税理 24 卷 7 号 (2005 年) 20 頁
- ・渡辺充=渡部政仁「判批」税理 65 卷 10 号 (2022 年) 192 頁
- ・渡辺充=渡部政仁「判批」税理 65 卷 11 号 (2022 年) 214 頁

・渡部浩知「相続税法における同族会社の行為計算否認規定の再検討」立命館法政論集 14号 (2016年) 77頁

【裁判例】

(最高裁判所)

- ・最大判昭和 30 年 3 月 23 日民集 9 卷 3 号 336 頁
- ・最大判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 卷 2 号 247 頁
- ・最判昭和 53 年 4 月 21 日訟月 24 卷 8 号 1694 頁
- ・最判平成 5 年 6 月 10 日税資 198 号順号 7156
- ・最判平成 6 年 6 月 21 日訟月 41 卷 6 号 1539 頁
- ・最判平成 10 年 5 月 26 日税資 232 号順号 8169
- ・最判平成 10 年 10 月 27 日税資 238 号順号 8267
- ・最判平成 11 年 1 月 29 日税資 240 号順号 8325
- ・最判平成 14 年 2 月 8 日税資 252 号順号 9065
- ・最判平成 14 年 7 月 19 日税資 252 号順号 9162
- ・最判平成 16 年 7 月 20 日税資 254 号順号 9700
- ・最判平成 16 年 11 月 26 日税資 254 号順号 9836
- ・最判平成 17 年 12 月 19 日民集 59 卷 10 号 2964 頁
- ・最判平成 23 年 2 月 18 日訟月 59 卷 3 号 864 頁
- ・最判平成 28 年 2 月 28 日民集 70 卷 2 号 242 頁
- ・最判令和 4 年 4 月 21 日民集 76 卷 4 号 480 頁

(高等裁判所)

- ・東京高判昭和 34 年 11 月 17 日行集 10 卷 12 号 2392 頁
- ・大阪高判昭和 35 年 12 月 6 日訟月 7 卷 1 号 199 頁
- ・大阪高判昭和 39 年 7 月 24 日行集 15 卷 9 号 1725 頁
- ・大阪高判昭和 39 年 9 月 24 日行集 15 卷 9 号 1716 頁
- ・東京高判昭和 40 年 5 月 12 日税資 49 号 596 頁
- ・東京高判昭和 47 年 4 月 25 日行集 23 卷 4 号 138 頁
- ・東京高判昭和 48 年 3 月 14 日行集 24 卷 3 号 115 頁
- ・東京高判昭和 49 年 10 月 29 日行集 25 卷 10 号 1310 頁
- ・札幌高判昭和 51 年 1 月 13 日訟月 22 卷 3 号 756 頁
- ・東京高判昭和 53 年 11 月 30 日訟月 25 卷 4 号 1145 頁
- ・大阪高判平成元年 5 月 24 日税資 170 号順号 6301
- ・東京高判平成 4 年 12 月 14 日税資 193 号順号 7037

- ・福岡高判平成5年2月10日税資194号314頁
- ・名古屋高判平成9年10月23日税資229号順号8007
- ・大阪高判平成10年4月30日税資231号順号8158
- ・東京高判平成10年6月23日税資232号順号8188
- ・東京高判平成11年5月31日税資243号順号8416
- ・東京高判平成11年6月21日訟月47巻1号184頁
- ・福岡高判平成11年11月19日税資245号順号8529
- ・大阪高判平成12年1月17日訟月47巻12号3767頁
- ・東京高判平成13年9月10日税資251号順号8970
- ・高松高判平成14年2月18日税資252号順号9069
- ・東京高判平成14年3月20日訟月49巻6号1808頁
- ・大阪高判平成14年6月14日判時1816号30頁
- ・広島高判平成16年1月22日税資254号順号9525
- ・名古屋地判平成16年10月28日判夕1204号224頁
- ・広島高判17年5月27日税資255号順号10040
- ・札幌高判平成17年6月16日税資255号順号10056
- ・東京高判平成26年11月5日訟月60巻9号1967頁
- ・東京高判平成27年3月25日判時2267号24頁
- ・東京高判令和元年12月11日訟月66巻5号593頁
- ・東京高判令和2年6月24日判時2500号8頁

(地方裁判所)

- ・大阪地判昭和31年12月24日行集7巻12号3109頁
- ・大阪地判昭和33年9月25日訟月4巻11号1438頁
- ・東京地判昭和33年12月23日行集9巻12号2727頁
- ・東京地判昭和40年12月15日行集16巻12号1916頁
- ・釧路地判昭和49年4月23日税資75号193頁
- ・東京地判昭和51年7月20日税資103号674頁
- ・浦和地判昭和56年2月25日訟月27巻5号1005頁
- ・大阪地判昭和63年11月29日税資166号順号6202
- ・東京地判平成元年4月17日訟月35巻10号2004頁
- ・広島地判平成2年1月25日行集41巻1号42頁
- ・福岡地判平4年2月20日行集4巻2号157頁
- ・福岡地判平成4年5月14日税資189号513頁
- ・浦和地判平成4年5月25日税資189号順号6912
- ・東京地判平成6年1月28日税資200号順号7270

- ・千葉地判平成 8 年 9 月 20 日税資 220 号順号 7778
- ・名古屋地判平成 9 年 1 月 31 日税資 222 号順号 7854
- ・東京地判平成 9 年 4 月 25 日訟月 44 卷 11 号 1952 頁
- ・大阪地判平成 9 年 7 月 18 日税資 228 号順号 7959
- ・名古屋地判平成 11 年 5 月 17 日税資 242 号 602 頁
- ・名古屋地判平成 11 年 5 月 19 日税資 242 号順号 8410
- ・福岡地判平成 11 年 6 月 29 日税資 243 号順号 8439
- ・大阪地判平成 12 年 5 月 12 日訟月 47 卷 10 号 3106 頁
- ・東京地判平成 13 年 1 月 30 日税資 250 号順号 8828
- ・浦和地判平成 13 年 2 月 19 日税資 250 号順号 8839
- ・高松地判平成 13 年 9 月 17 日税資 251 号順号 8978
- ・広島地判平成 13 年 10 月 11 日税資 251 号順号 9000
- ・大阪地判平成 13 年 12 月 14 日税資 251 号順号 9035
- ・札幌地判平成 16 年 10 月 28 日税資 254 号順号 9799
- ・福岡地判平成 17 年 2 月 22 日税資 255 号順号 9939
- ・東京地判平成 18 年 12 月 1 日税資 256 号順号 10592
- ・大阪地判平成 19 年 5 月 31 日税資 257 号順号 10721
- ・名古屋地判平成 20 年 12 月 18 日税資 258 号順号 11107
- ・東京地判平成 26 年 3 月 18 日訟月 60 卷 9 号 1857 頁
- ・東京地判昭和 26 年 4 月 23 日行集 2 卷 6 号 841 頁
- ・東京地判平成 26 年 5 月 9 日判タ 1415 号 186 頁
- ・東京地判令和元年 6 月 27 日判時 2500 号 30 頁
- ・東京地判令和元年 6 月 27 日訟月 66 卷 5 号 521 頁

【その他】

- ・第 51 回帝国議會貴族院「所得税法中改正法律案外 21 件特別委員會議事速記録第 5 号」
(1926 年) 1 頁
- ・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）及びその説明」
(1961 年) 1 頁
- ・内閣府「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」（2000 年）
(https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/1996-2009/gijiroku/soukai/2000/a02kai_2.html
最終閲覧日：2024 年 2 月 28 日)

以上