

# 租税法における 行為計算否認規定の淵源（Ⅰ）

竹 内 綱 敏

## 要旨

租税国家における租税回避行為への対処は、その時代や地域を問わない古今東西に共通した租税法に内在する宿命ともいえる永遠のテーマ（研究課題）である。

本稿では、わが国独自の制度として古くから（約100年前から）存在する租税回避否認規定の萌芽と考えられる「同族会社の行為計算否認規定」について、改めて温故知新の観点から立法の原点に立ち戻り、大正12年（1923年）の創設から始まる大正期におけるその立法経緯及びその後の昭和期における法改正の沿革をみていく。さらに、昭和期における同族会社の行為計算否認事件の代表的裁判例から形成された判例・学説とその変遷を再確認し、昭和期における不当性要件解釈論の支配的見解の形成過程を明らかにする。

その上で、最近における国内外を取り巻く租税回避行為への対処の現状とわが国における行為計算否認規定のあり方について検討事項を示すとともに、次なる研究の方向性を提示する。

キーワード：租税回避，行為計算否認規定，不当性要件解釈，非同族会社比準説，経済的合理性基準説

## 目次

はじめに

- I 「同族会社の行為計算否認規定」の沿革（大正期）
- II 「同族会社の行為計算否認規定」の沿革（昭和期）
- III 裁判例からみる「同族会社の行為計算否認規定」の不当性要件解釈の変遷（昭和期）

おわりに

## はじめに

わが国と同様に自由主義経済体制を基本としている国々においては、私有財産制の下、私的部門では、原則として自由な経済活動及びその成果としての富を蓄積することが保障されている。一方、国その他の地方公共団体（以下では、一括して「国家」と呼ぶ）は、自立して財政運営を行うに足りる十分な財産を有しない、いわゆる無産国家（租税国家）<sup>(1)</sup>である。このため、毎会計年度の予算措置としての膨大な額の行政サービス需要（歳出）を充足するための資金として、議会制民主主義の下で私的部門、すなわち私人（企業・家計）の経済活動における成果としての富（所得等）の一部を法律に基づいて、強制的に国家へ移転させる租税制度<sup>(2)</sup>（歳入の資金調達）が財政運営の仕組みとして、あらかじめビルトインされている<sup>(3)</sup>。

これを、私人である納税者の側からみれば、租税制度を機能させるための根拠法令である租税法は、私有財産制の下での「財産権の侵害規範」として位置づけられている。このため、租税法の適用にあたり課税される側の納税者は私法上（民法・商法等）の選択可能性がある取引や行為においては、税負担が軽くなる方を選択するのが通常であり、そうした選択は、経済的合理

---

(1) 租税国家とは、国家の経費をまかなう収入（財政需要充足のための資金）を原則として、租税で調達する国家をいう。近代国家は、一般に租税国家である。

(2) 租税法が、租税制度の法的側面を研究する学問分野であるのに対し、財政学は、経済学の一分野として、租税制度の経済的側面を研究する学問分野である。租税制度は、法学と経済学の複合領域と位置付けることができよう。この点に関して、中里は経済学と親和的な法律科目の誕生と題し、「シャープ勧告の結果として租税法講座が誕生したという歴史的経緯こそが、経済学の発想を自然なかたちで包摂する学問分野が法学の中にも生まれ、その後の『法と経済学』の発展につながる動きを産み出す元となった」と評する。中里実 [2019] 177頁。

(3) 日本国憲法においても、29条（財産権の保障）、30条（納税の義務）、84条（租税法律主義）、86条（予算の単年度主義）等において、国家のあり方としての租税制度に関して具体的な定めが存在する。

## 租税法における行為計算否認規定の淵源（I）

性のある行為として、何ら非難されるものではない。すなわち、「租税法の定める課税要件は、各種の私的経済取引ないし私的経済活動を定型化したものであるが、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、一定の経済的目的ないし成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」のである（金子〔2019〕133-134頁）。

とりわけ、営利（利潤追求）を目的として活動する企業においては、法人税等の税負担は、ある種のコストと同様に位置づけられるものであり、上記の私法上の選択可能性を最大限考慮した経営の意思決定が行われるのが通常であろう。

国外に目を向けると GAFA（グーグル、アマゾン、フェイスブック、アップル）に代表される巨大 IT 企業等の多国籍企業は、新規性あるいは独創性のあるビジネスモデルを展開することで世界経済を席巻する一方、経済活動の成果としての、その巨額の富（利益）を税率の低い国やいわゆるタックスヘイブン（Tax Haven, 租税回避地）に留保し、利益を稼得している消費者のいる国々に対しては、十分な税負担をしていないと指摘されている。

経済協力開発機構（OECD）によると、<sup>(4)</sup> BEPS による税収の損失は、控え

---

(4) 税源浸食と利益移転（BEPS: Base Erosion and Profit Shifting）の略称。OECD では、近年のグローバルなビジネスモデルの構造変化により生じた多国籍企業の活動実態と各国の税制や国際課税ルールとの間のずれを利用することで、多国籍企業とその課税所得を人為的に操作し、課税逃れを行っている問題（BEPS）に対処するため、2012年（平成24年）より BEPS プロジェクトを立ち上げた。この BEPS プロジェクトでは、G20（財務大臣・中央銀行総裁会議）の要請により策定された15項目の「BEPS 行動計画」に沿って、国際的に協調して BEPS に有効に対処していくための対応策について議論が行われ、2015年（平成27年）9月に「最終報告書」がとりまとめられた（同10月に G20 財務大臣・中央銀行総裁会議（於：ペルー・リマ）、11月に G20 サミット（於：トルコ・アンタルヤ）に報告。）。OECD HP Tokyo Centre ニュースルーム（2015年10月5日）等を参照。

なお、OECD の BEPS プロジェクトの詳細については、論文末の参考文献を参照されたい。日本での BEPS 防止措置実施条約は、2019年1月に発効している。

めに見積もっても年間1,000億～2,400億米ドル（仮に1ドル＝100円換算とした場合で10兆～24兆円）にも上る税負担が回避されている。これは、世界全体の法人税収の4～10%に達すると推計している。近年、こうした租税回避行為への対応として世界的な潮流の下、各国の課税当局では、租税回避に関する議論が活発に行われている。OECDにおけるBEPSプロジェクトへの取り組みが、その典例といえよう。

国内に目を向けると、わが国における租税回避への対応は、従来から個別の否認規定で手当て（＝租税回避を阻止）することが基本とされてきたが、同族会社<sup>(5)</sup>については、古くから一般的否認規定（あるいは論者により包括的否認規定と呼ぶ場合もある）として同族会社の行為計算否認規定<sup>(6)</sup>が存在している。わが国においても、最近の裁判例の動向をみると、グローバル企業が行った戦略的タックス・スキームの否認を巡って、注目を集める事件が現れることとなる。IBM事件判決の影響等により、法人税法132条の同族会社の行為計算否認規定<sup>(7)</sup>の解釈・適用に関して、集積された過去の判例・学説の通説（多数説）とは異なる見解も見受けられるようになりつつある。

---

(5) 同族会社は、必ずしも規模の小さい会社だけではないが、個人企業と実体が異なる場合には、大規模公開会社には見られない特殊な課税問題が存在する。その1つが構造的な租税回避問題である。同族会社においては、所有と経営が未分離・一体であり、株主間の利害対立による牽制作用の弱さの故に、租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。谷口勢津夫〔2018〕【71】。

(6) 法人税法132条1項、所得税法157条1項、相続税法64条1項、及び地方税法72条の43第1項・2項（上記は現行法の条文番号）に規定が置かれている。

(7) いわゆるIBM事件と呼ばれている事件については、後日別稿において検討する。原審東京地判・平成26年5月9日判例タイムズ1415号186頁、訟月61巻11号2041頁。控訴審東京高判・平成27年3月25日判例時報2267号24頁、訟月61巻11号1995頁。なお、IBM事件では約4000億円という譲渡損失の額が否認されたが、その金額の巨額さに加えて、連結納税制度と組み合わせて譲渡損失を利用しようとした一連の租税回避スキームが課税庁において濫用的であると判断されたものとも考えられる。なお、裁判においては、第1審・控訴審（上告不受理で確定）とも納税者が勝訴（国側が敗訴）している。

## 租税法における行為計算否認規定の淵源（I）

また、平成13年度税制改正で組織再編成に関して、新たに創設された法人税法132条の2の組織再編成に係る行為計算否認規定の条文においても、従来の法人税法132条の規定と同様に税負担を「不当に減少させる」という、いわゆる租税法における不確定概念としての文言が使用されており、ヤフー事件の最高裁判決を通じて「租税回避」<sup>(8)</sup>の定義や「不当性」要件の解釈論についての新たな論争が起きている。

こうした背景の下、租税回避の否認規定の分類方法については、講学上次のような見解（三分法）が有力となりつつある。「我が国では、従来から、

---

(8) いわゆるヤフー事件と呼ばれているものである。第1審 東京地判・平成26年3月18日、訟月60巻9号1857頁。控訴審東京高判・平成26年11月5日、訟月60巻9号1967頁。東京高裁は第1審の東京地裁の判断を支持し、納税者の請求を棄却（控訴棄却）している。最判（一小）・平成28年2月29日、民集70巻2号242頁。最高裁も原審を支持し（上告棄却）、国側勝訴で確定している。

なお、本件は裁判所が法132条の2の不当性要件の解釈に関して初めて司法判断を示した事件であり、IBM事件と同様に世間の注目を集めた最近の税務訴訟事件である。

ヤフー事件の詳細については、竹内綱敏 [2015] 139頁、同 [2016] 93頁以下を参照されたい。

(9) 講学上の「租税回避」の定義について、金子はその著書の〔第21版〕までの叙述に加えて、〔第22版〕では、以下のように整理している。「租税回避 (tax avoidance, Steuerumgehung) とは、このような、私法上の形成可能性を異常または変則的な（「不自然」という言葉は、主観的判断の幅が広く、不明確度が大きいため、避けておきたい）態様で利用すること（濫用）によって、税負担の軽減または排除を図る行為のことである。租税回避には、2つの類型がある。1つは、合理的または正当な理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、通常用いられる法形式に対応する税負担の軽減または排除を図る行為である。……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である。いずれも、私法上の形成可能性を濫用 (abuse; Missbrauch) することによって税負担の軽減・排除を図る行為である。」（下線は筆者）。金子宏 [2017] 126頁。

このように、「租税回避」の類型を〔第22版〕以降2つに区分している。新たに第2類型（下線部）を加えたのは、ヤフー事件の最高裁判決を受けて従来の学説を再整理したものと考えられる。

個別的否認規定と一般的否認規定との二分法が議論の前提とされてきたが、最近の比較法研究では、前者について SAARs (specific anti-avoidance rules) という名称を、後者について GAARs (general anti-avoidance rules) という名称をそれぞれ用い、さらに個別分野別の一般的否認規定について TAARs (targeted anti-avoidance rules) という名称を用いることもある。このような三分法によれば、我が国における同族会社の行為計算否認規定（法税132条1項、所税157条1項等）、組織再編成に係る行為計算否認規定（法税132条の2）、連結納税に係る行為計算否認規定（法税132条の3）及び非居住者・外国法人の恒久的施設帰属所得に係る行為計算否認規定（所税168条の2、法税147条の2）は、TAARsに分類されることになる（谷口① [2017] 265頁）。

本稿では、わが国独自の制度として古くから存在する同族会社の行為計算否認規定について、改めて温故知新の観点から立法の原点に立ち戻り、大正期におけるその立法経緯及びその後の昭和期における法改正の沿革をみることにする。その後、昭和期における同族会社の行為計算否認事件の代表的裁判例から形成された判例・学説とその変遷を再確認し、わが国における行為計算否認規定の現状と課題を検討してみる。<sup>(10)</sup>

なお、本稿では紙幅の関係上、上記の検討課題に関して大正期・昭和期の沿革、裁判例及び学説を辿ることとし、平成期・令和（現在まで）については、後日別稿にて検討する。

## I 「同族会社の行為計算否認規定」の沿革（大正期）

同族会社の行為計算否認規定は、大正12年（1923年）の所得税法の改正に

---

(10) 本稿では、法人税法における同族会社の行為計算否認規定が適用された裁判例を通じて、どのようにして判例法理や学説が形成されてきたのかという点に絞って検討を行うこととする。

## 租税法における行為計算否認規定の淵源（Ⅰ）

よりはじめて創設され、この規定はわが国における「租税回避否認規定」の萌芽として理解されている。同規定はそれ以降、昭和・平成の各時代においても数次の改正を経て、おおよそ100年近くに渡り存続し、今日に至っている。

同族会社の行為計算否認規定については、戦前・戦後の古い時代から先行研究での優れた業績<sup>(11)</sup>が残されているが、当該規定の解釈・適用については論者により見解が異なる点も見受けられ、未だにこれらの規定に内在する問題点に関して十分に説明されているとは言い難いものと思われる。

こうした問題意識から筆者はこれまで、竹内 [2012]、同 [2014] を通じて、近時（平成期）の所得税法157条及び法人税法132条の同族会社の行為計算否認事件の裁判例を素材とした研究を通じて、同族会社の行為計算否認規定の「不当性要件解釈論」について検討を行ってきたところである。

まず、ここでは同族会社の行為計算否認規定の沿革について、大正12年の制度創設当初から、大正15年の主要な改正の経緯を概観する。<sup>(12)</sup>

---

(11) 例えば、戦前の田中勝次郎『判例を中心としたる所得税の諸問題』（巖松堂書店・1940年）三同族会社の租税回避行為123頁以下、戦後では中川一郎「同族会社の行為・計算否認の規定（一）～（九完）—租税回避及び隠れた利益処分」税法学91号（1958年）1頁—99号（1959年）1頁、等が挙げられる。

(12) 本稿Ⅰ及びⅡの沿革については、武田昌輔監修①『DHC コメントール法人税法』（第一法規出版・1979年）第5巻132条 [沿革] 5532-5550、同②『DHC コメントール所得税法』（第一法規出版・1979年）第4巻157条 [沿革] 7089-7096、勝正憲『日本税制改革史』（千倉書房・1938年）127頁以下、大蔵省主税局調査課編『昭和の税制改正』（大蔵財務協会・1952年）64頁以下、清永敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房・1995年）第3編307頁以下（初出・1962年、1967年、1982年、1985年）、等参照。

なお、清永の同書は、ミネルヴァ・アーカイブズ『租税回避の研究』として2015年に復刊されている。以下での引用等の頁数は、復刊版による。

## 1 大正期における創設と改正の経緯

### (1) 大正12年の規定の創設

同族会社の行為計算の否認規定は、大正12年の所得税法の改正によって初めて創設された（大正12年3月27日法律8号、施行大正12年4月1日）。

創設時における関連条文は、以下のとおりである。

#### 所得税法

73条ノ2 「政府ハ法人ノ株主又ハ社員ノ一人及其ノ親族、使用人其ノ他特殊ノ関係アリト認ムル者ノ株式金額又ハ出資金額ノ合計カ其ノ法人ノ株式金額又ハ出資金額ノ二分ノ一以上ニ相当スル法人ニ付テハ其ノ留保シタル所得中左ノ各号ノ一ニ該当スルモノニ限り之ヲ株主又ハ社員ニ配当シタルモノト看做スコトヲ得

一 事業年度末ニ於ケル積立金及其ノ事業年度ノ所得中留保シタル金額ノ合計金額カ其ノ事業年度末ニ於ケル払込株式金額又ハ出資金額ノ二分ノ一ニ相当スル金額ヲ超過スルトキハ其ノ超過金額ニ属スル其ノ事業年度ノ所得中留保シタル金額ヨリ其ノ事業年度ニ於ケル所得ノ二十分ノ一ニ相当スル金額ヲ控除シタル金額

二 各事業年度所得中留保シタル金額カ其ノ事業年度ニ於ケル所得ノ十分ノ三ニ相当スル金額ヲ超過スルトキハ其ノ超過金額

2 各事業年度所得中留保シタル金額カ其ノ事業年度末ニ於ケル払込株式金額又ハ出資金額ニ対シ年三十分ノ一ノ割合ヲ以テ算出シタル金額ヲ超過サセルモノニ付テハ前項第二号ノ規定ヲ適用セス」

73条ノ3 「前条ノ法人ト其ノ株主又ハ社員及其ノ親族、使用人其ノ他特殊ノ関係アリト認ムル者トノ間ニ於ケル行為ニ付所得税逋脱ノ目的アリト認ムル場合ニ於テハ政府ハ其ノ行為ニ拘ラス其ノ認ムル所ニ依リ所得金額ヲ計算スルコトヲ得」

73条ノ4 「政府ハ前二条ノ規定ヲ適用セムトスルトキハ所得審査委員会



## 租税法における行為計算否認規定の淵源（Ⅰ）

ノ決議ニ依リ之ヲ決定ス」

### (2) 制度創設の概要

同族会社の行為又は計算の否認規定は、大正9年に創設された個人の受取配当金に対する所得総合課税（同年までは個人の受取配当金については、所得税は課されなかった。）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、つまり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とともに、大正12年にはじめて法制化された（所得税法73条ノ2<sup>(14)</sup>）。立法当初の規定では、同族会社とその株主等の間における行為（現行法のように同族会社の行為一般に及ぼすものでない。）について所得税遁脱の目的があると認められる場合に政府はその認定により法人等の所得金額を計算することができる（同73条ノ3）と定められており、今日からみると行為の範囲も会社と資本主との間の行為に限り、しかもそこに遁脱目的がある場合に限られるなどかなり制限的であった。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（同73条ノ4）、執行に当たっては慎重な態度が要請されていた<sup>(16)</sup>。

### (3) 同族会社の意義とその範囲

大正12年の所得税法の改正により実質的には留保金課税や行為計算否認規

---

(13) 「同族会社」が税法上の用語として初めて用いられたのは、大正15年である。

大正12年当時は、「同族会社」のことを一般には、「保全会社」と呼んでいた。

(14) 大正12年所得税法改正法案の提案理由の説明は、『大日本帝國議會誌 第14巻』（1923年）113頁。

(15) 所得税法62条では、「各稅務監督局所轄内ニ所得審査委員会ヲ置ク」と規定されていた。

大正12年当時、所得審査委員会は各稅務監督局所轄内におかれ、収稅官吏より大蔵大臣の任命した者3名および調査委員（当時の第三種所得税について調査権限をもっていた。）が互選した者1名で組織されており、主な権限は不服申立を審理することであった。

(16) 貴族院の委員会審議の際、「稅務官吏ノ專恣ヲ予防スル方法ヲ講セラレントヲ希望ス」という希望条件が付せられていた（清永敬次 [2015] 311頁）。

定について、すでに現行の同族会社（又は特定同族会社）と同様の規定が定められていたが、税法における用語として「同族会社」が用いられたのは3年後の大正15年である。すなわち、所得税法21条ノ2第2項において「本法ニ於テ同族会社ト称スルハ.....法人ヲ謂フ」と規定された。

#### (4) 租税遁脱の目的

当時の法人の第一種所得税の課税所得金額（＝法人の所得金額）は、まず、法人の申告に基づいてこれを決定するという仕組みになっており、申告がないとき、又は申告を不相当と認める場合に、税務官庁の調査によって決定する（個人の第三種所得税の課税所得金額は、所得調査委員会の調査によって決定する。）という制度になっていた（所得税法26条<sup>(17)</sup>）。

したがって、法人の所得金額の計算に当っては、法人が全く虚実の記録を作成したり、事実を偽って脱税を図ったような場合には、当然に真実の事実によって正当な所得金額を計算することができることとなるが、法人が出資者又はその縁故者との間、若しくはその法人自体において適法、かつ、有効に成立した行為については、たとえその動機が所得税遁脱の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もあって、同族会社のこの否認規定が設けられたといわれている<sup>(18)</sup>。

なお、この否認規定は、所得税法中に規定され、特に法人の行為に限定する旨の定めもないので、所得税遁脱の目的があると認められる行為であれば、同法中に定められる第一種所得は当然のこと第二種及び第三種所得であっても、又認定すべき所得が第一種、第二種、第三種のいずれに属する所得で

---

(17) 所得税法26条1項 「第一種ノ所得金額ハ第24条ノ申告ニ依リ、申告ナキトキ又ハ申告ヲ不相当ト認ムルトキハ政府ノ調査ニ依リ政府ニ於テ之ヲ決定シ第三種ノ所得金額ハ所得調査委員会ノ調査ニ依リ政府ニ於テ之ヲ決定ス」

(18) 矢部俊雄 [1927] 282頁。

## 租税法における行為計算否認規定の淵源（I）

あっても、適用されることとなるが、<sup>(19)</sup>ただ、執行上、会社事業の状況からみて必ずしも脱税の意図があったとはみられないものとか、認定すべき金額が少額なもの等については税法の趣旨よりしてこの否認規定を適用すべきではないとされていたようである（薄田＝柴田 [1925] 229頁）。

当時の状況としては、配当所得の総合課税の実施が契機となってそれを免れるための同族会社が輩出し、そこで租税負担軽減のための人為的な取引が多く行われるに至ったため、これを防止するために新しい規定を制定する必要があるようである。こうした事情に加えて、同族的な会社の発生（いわゆる法人成り）には、今日においても論議がみられるような、個人企業が税制上法人企業に比して租税負担の上で不利な地位におかれていたという事情もこれを指摘することができる、と説明する見解もある（清永 [2015] 311頁）。

## 2 大正15年改正

### (1) 改正の内容とその理由

政府は大正15年1月第51回帝国議会において税制整理に関する各種の法律案を提出し、所得税法73条ノ2、73条ノ3及び73条ノ4の各規定の改正をそのなかを含む所得税法の改正法が同年3月27日に可決された（法律8号、同年4月1日より施行）。この改正は、73条ノ4の規定を削除し、同族会社の定義規定及び否認規定として21条ノ2第2項及び73条ノ2の規定が置かれた。

#### 所得税法

21条ノ2 2項 「本法ニ於テ同族会社ト称スルハ株主又ハ社員ノ一人及之ト親族、使用人等特殊ノ関係アル者ノ株式金額又ハ出資金額ノ合計カ其ノ法人ノ株式金額又ハ出資金額ノ二分ノ一以上ニ相当スル法人ヲ謂フ」

---

(19) 薄田岩宝＝柴田辰平 [1925] 310頁。なお、当時は所得を三種に分けて、第一種所得を法人所得、第二種を公社債の利子、第三種を個人所得としていた。

73条ノ2 「同族会社ノ行為又ハ計算ニシテ其ノ所得又ハ株主社員若ハ之ト親族、使用人等特殊ノ関係アル者ノ所得ニ付所得税遁脱ノ目的アリト認め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めムル所ニ依リ此等ノ者ノ所得金額ヲ計算スルコトヲ得」

大正12年に創設された同族会社の行為計算の否認規定は、同年10月に起きた関東大震災を経て3年間何らの改正もなく推移したが、創設当初の規定の不備などの理由もあってその機能を充分にはたすことができなかった。そこで、大正15年1月第51回帝国議会における所得税法の一部改正によってこの否認規定の整備が図られたのであるが、その改正の要綱を明治大正財政史第6巻では、「同族会社の所得計算上所得税遁脱の目的ありと認むる場合における認定課税の範囲を拡張し、単に同族会社と其の株主・社員・縁故者との間に於ける行為に付脱税の目的ありと認むる場合に限らず、広く同族会社の行為又は計算にして、其の所得又は其の株主・社員・縁故者の所得に付脱税の目的ありと認めらるるものある場合には、此等の者の所得金額を認定計算するを得ることと為せしこと。」と記されている（大蔵省編さん [1937] 1193頁）。

## (2) 「行為」と「計算」との区分

大正15年の改正で注目されることの第1は、「行為」の否認と「計算」の否認とが区分して規定されたことである。大正12年の規定創設後わずか3年で①否認の対象に「計算」が追加され、②行為も株主等との間の行為に限定しないこととされた。さらに、③同族関係者の所得について遁脱の目的があ

---

(20) 改正理由の中で、当時の主税局長は「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』等を指し、一方、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』等をいう」と具体例を挙げている。武田昌輔 [1979] ④5537-5538頁。

## 租税法における行為計算否認規定の淵源（Ⅰ）

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ができるとされたこと、④事前に所得審査委員会の決議を経ることなく、課税庁の認定により所得計算をすることを認めるなど、大正15年の改正でほぼ現行規定の原型ができたと考えられる。

以上、Ⅰ「同族会社の行為計算否認規定」の沿革（大正期）では、現在の法人税法132条の規定（同族会社の行為計算否認規定）の原型となる大正12年の規定の創設から、3年後に行われた大正15年の法改正の内容とその理由を概観した。

## Ⅱ 「同族会社の行為計算否認規定」の沿革（昭和期）

ここでは、同族会社の行為計算否認規定の沿革について、昭和期における主要な改正の経緯（昭和40年の全文改正による現行法 [=法人税法132条] に至る経緯）を概観する。

### 1 昭和15年改正

#### (1) 改正の内容とその理由<sup>(21)</sup>

昭和15年の税制の根本的改革に伴い、「法人税は個人と其の性質を余程異にし、個人の場合に於けるが如く所得の種類及び大小に応じて課税を異にする等の必要もないと思はれる」という理由から、所得税は原則として個人についてのみ課税することとし、法人については別に法人税を創設して、当時の第一種所得税および法人資本税を一括して課税することとなった。したがって、個人に対する所得課税を定める所得税法とは別個に、独立して、法人の所得課税に関する法人税法が制定された<sup>(22)</sup>。このため、同族会社の行為計<sup>(23)</sup>

---

(21) 清永敬次 [1963] 2-3 頁。

(22) 欠損法人を除く法人の資本額に対して0.1%の税率で課税すること。

(23) 新たに法人税法が制定された主たる理由は、個人所得税が分類所得税と総合所

算の否認規定も所得税法および法人税法の双方に置かれることになり、同時にその際従来の規定に対する若干の改正が加えられた。

昭和15年の当該規定を掲げると次の通りである（法人税法―昭和15年3月29日法25号，同法施行規則―同年3月31日勅令135号）。

#### 法人税法

28条 「同族会社ノ行為又ハ計算ニシテ法人税遁脱ノ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ワラズ政府ハ其ノ認ムル所ニ依リ所得金額及資本金額ヲ計算スルコトヲ得」

この新しい法人税法においても行為計算の否認規定が改正前と同様の内容で引き継がれている。ただ、改正前の否認の対象は「所得金額」と規定されていたものが「所得金額及資本金額」と表現が改められている点が異なっているが、これは昭和12年に創設された法人資本税法中に同族会社の行為計算の否認規定が定められていたのが、<sup>(24)</sup>同法が昭和15年に廃止されて法人税法に統合されたことに由来するものであって、特別に拡張されたものではない。なお、同族会社の範囲についても改正前と全く同様となっている。

## 2 昭和22年改正

### (1) 改正内容とその理由<sup>(25)</sup>

昭和22年の税制改正は、終戦にともなう財政処理と税制の民主化を狙いと

---

得税との二種に区分して課税されることとなったことを契機として、課税主体の異なる法人に対する課税制度を別個に規定することとしたこと、さらにこれまで数年間増税等のための臨時立法が重ねられてきた結果、各種の法規が重複し、かなり複雑な税制度となっていたものを整理統合して平易簡明な税制とする必要にせまられたこと等によるとされている。「改正税法の成立に至るまで」財政（大蔵財務協会・1940年 第5巻第5号）128頁。

(24) 法人資本税法17条「同族会社ノ行為又ハ計算ニシテ法人資本税遁脱ノ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ワラズ政府ハ其ノ認ムル所ニ依リ資本金額ヲ計算スルコトヲ得」

(25) 清永敬次 [1963] 4-5頁。

## 租税法における行為計算否認規定の淵源（I）

して税制全般にわたり昭和15年の税制改正に匹敵する大改正が行われ、法人税についてもその根幹にふれるような改正が行われて、法人税法の全文が改正された。<sup>(26)</sup> さらに、この全文改正によって、同族会社に対する課税関係については新たに章が設けられた。昭和22年の改正法（法人税法－昭和22年3月21日法28号、同法施行規則－同年3月31日勅令111号）により改正された後の否認規定は、法人税については、次のようになっていた。

### 法人税法

34条 「政府は、同族会社の行為又は計算で法人税を免れる目的があると認められるものがある場合においては、その行為又は計算にかかわらず、政府の認めるところにより、課税標準を計算することができる。」

上記の新しい否認規定を改正前のものと比較してみると、少なくともこの規定の実質的内容については従来と相違する点は認められないが、法文の表現に関して、次の2つの点について改正が図られている。

改正前の規定において「法人税<sup>(27)</sup>遁脱ノ目的」及び「所得金額及資本金額<sup>(28)</sup>」と規定されていた部分が、新しい規定では「法人税を免れる目的」及び「課税標準」と、それぞれ改められている。しかしこの両方の改正とも否認規定の適用に関して実質的な取扱を変更しようとするものではなく、ただ、規定の整備を図るということに目的がおかれた改正であるということができよう。なお、同族会社の範囲については、改正前と同様となっている。

---

(26) この改正では、全面的に申告納税制度を採用し、併せて概算納税（予定納税）の制度を導入したこと。また、形式に関する改正ではあるが、これまで用いられていた法文の文語体による片仮名が口語体による平仮名に改められ、文章の表現を平明化することによって名実ともに税制の簡素合理化が図られた。

(27) 昭和22年の改正の際に「遁脱」という用語はすべて「免れる」という文言に改正されており、現在の法人税法の中には「遁脱」という語は用いられていない。

(28) 当時の法人税は、所得金額及び資本金額を課税標準としてこれを課すこととされていた（法8条）ので、両者を統合して「課税標準」という法文にされた。

### 3 昭和25年改正

#### (1) 改正の内容とその理由<sup>(29)</sup>

昭和25年の法人税の改正は、シャープ使節団の勧告に基づく税制改正の一環として行われたものである。特に、シャープ勧告による法人課税及び法人の所得より支出される配当に対する課税の方法に関する一つの徹底した改正が行われた。

そして、このシャープ勧告に基づく法人税法の改正によって同族会社の範囲及び課税関係について大幅な改正が行われている。

なお、行為計算の否認規定については、法文の表現について次に述べる個所の整備が図られている。改正後の法人税法の規定は、同族会社の意義に関する部分は長いため割愛し、否認規定についてだけこれを示すと、次の通りである。

#### 法人税法

31条の2 「政府は、前三条の規定により課税標準若しくは欠損金額又は法人税額の更正又は決定をなす場合において、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、政府の認めるところにより、当該法人の課税標準又は欠損金額を計算することができる。」

上記の否認規定に関して、改正前後の内容を法文の表現から比較してみると、次の3つの点について改正が図られている。

第1に、行為計算の否認は、政府が「課税標準若しくは欠損金額又は法人税額の更正又は決定をなす場合」に適用されるものであることが明らかにされた。

---

(29) 清永敬次 [1963] 5-6頁。



## 租税法における行為計算否認規定の淵源（Ⅰ）

第2に、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になっていたが、改正では「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<sup>(30)</sup>と改められた。

第3として改正前は「課税標準」について更正するということがあったが、改正によって「課税標準又は欠損金額」とされたこと。この欠損金額が追加された理由は、この年に青色申告法人の欠損金の5年間繰越制度が創設されたことに伴って規定されたものである。

以上のとおり、第2次大戦後の昭和22年の改正で「法人税遁脱の目的」があると認められるものがある場合が、「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と改められ、さらに昭和25年の改正により、「法人税の負担を不当に減少させる結果」というように改められた。

なお、前記昭和25年改正後の旧法人税法31条の2は、昭和29年改正で同族会社の行為計算否認規定を適用し、課税標準又は欠損金額を計算する場合のその計算の基礎に新たに「法人税額」が条文上追加され、旧法人税法31条の3となる<sup>(30)</sup>。

### (2) 否認対象となる行為計算の類型

昭和25年改正においては、行為計算否認規定に関して法律上、上記のような改正がなされたが、それと同時に、昭和25年という年はこれもシャープ勧告に基づき税務通達の基本的なものが一般に公開された年として重要な年であった。とくに旧法人税基本通達（昭和25年9月25日直法1-100）355においては、同族会社の行為計算の否認規定に基づいてこれまで行なってきた税務行政の実務から11の否認類型が集約されて示されている<sup>(31)</sup>。このような通達<sup>(32)</sup>

---

(30) 昭和25年改正後、昭和28年及び29年改正があったが、紙面の都合上割愛している。

の公開は、納税者に対して税務行政に対する予測可能性の道を開くものとしてとくに重要な意味をもつものであった。

#### 4 昭和37年改正

##### (1) 改正の内容とその理由

昭和37年には、各税法に通ずる基本法たる国税通則法が創設されたが、この法律の規定により、これまで法人税法において規定されていた行為計算の否認規定を適用する場合の「更正又は決定」に関する原則規定がこの通則法に移行されたことに伴い、この否認規定についても表現の整備が図られている（旧法人税法30条）。

#### 5 昭和40年改正

##### (1) 改正の内容とその理由

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

従って上記①及び②のいずれの改正も、これまでの否認規定についての立法趣旨を変更しようとするものではなく、また、取扱や解釈に異動を生じさせる改正ではなかった。<sup>(33)</sup>

---

(31) (1)過大出資 (2)高価買入 (3)低価譲渡 (4)個人的地位に基づく寄附金等 (5)無収益資産の譲受け (6)過大給与 (7)業務に従事していない社員に対する給与 (8)用役給与 (9)高額賃借料等 (10)不良債権の肩代り (11)債務の無償引受け、の11項目について、それぞれの具体的内容を明らかにしていた。

(32) 旧法人税基本通達355の11項目の具体例については、武田昌輔 [1990] 34-41頁及び原一郎 [2007] 55-60頁を参照されたい。

## 租税法における行為計算否認規定の淵源（I）

全文改正後の法人税法132条1項の規定は以下のとおりである。

### 法人税法

132条 「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。」

なお、昭和40年に所得税法及び法人税法についての全文改正が行われてから、その後平成18年（平成18年改正は別稿にて検討）に至るまで、同族会社の行為計算否認規定に関しては、大きな改正は行われていない。

## 6 小 括

現行の法人税法132条1項のルーツとなる趣旨・目的（基本的性格）に関して、昭和40年の全文改正までの一連の法改正について、清永は次のように述べている。「これらの各改正は、たんに法文上の技術的形式的な改正にすぎないかあるいは内容にわたる場合でも同族会社の行為計算の否認規定の基本的性格に影響をもたない改正であ[り].....昭和25年法と基本的に変ったところはない。そのみでなく、これ迄の所から明らかなように、同族会社の範囲に関してはかなりの改正がなされてきているのであるが、行為計算の否認を定める規定については現行法の規定は、昭和15年法の規定から、さらにさかのぼれば否認規定を最初においた大正12年法の規定から、その基本的性格が変わることなく保ち続けてきたものであるとってよいと思われるのである。」（清永 [1963] 6-7 頁）。

---

(33) 清永敬次 [1963] 6-7 頁。

このように、昭和25年以降の一連の改正については、行為計算否認規定の基本的性格が大正期（創設時）以来、何ら変わることなく維持されているものとみてよからう。

なお、同族会社の行為計算否認の典型的な事例は、前述の昭和25年改正に伴い発遣された旧法人税基本通達（昭25直法 1-100）355で明らかにされていたが、この通達は昭和44年改正で削除された。しかし、上記通達で具体的例示として掲げられた11項目に該当する取引への対処は、現在ではその大半が、通常の課税要件規定（個別規定）として整備されている。とりわけ、法人税法においては、従来は法人税法132条の規定の適用で対応してきた問題が改正の都度、徐々に個別要件化され、通常の課税要件規定として法定化されてきた改正の経緯が存在する。具体的には、法人税法22条2項、34条ないし36条、及び37条の個別規定で手当てされるようになっている。その意味では、上記の通常の課税要件規定と法人税法132条とは密接な関係を有しており、個別具体的な事案では、その法適用の競合関係が問題となることも少なくない。この論点については、すでに竹内〔2014〕<sup>(34)</sup>で検討したとおりである。通常の課税要件規定は、同族会社・非同族会社の区別なく適用されるため、租税回避の防止のための改正のあり方としては、昭和期における個別要件化で対応してきたことは妥当であったといえよう。

### Ⅲ 裁判例からみる「同族会社の行為計算否認規定」の不当性要件解釈の変遷（昭和期）

昭和25年の法人税法改正により規定された同族会社における「法人税の負

---

(34) 法人税法132条の適用か、あるいは通常の課税要件規定を適用するのか、について税務署長が行う更正処分段階でのメルクマールが存在するのか否かの論点である。理由の差替えの可否についての詳細な議論は、竹内綱敏〔2014〕66頁以下を参照されたい。

## 租税法における行為計算否認規定の淵源（I）

担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるとき」という文言については、いわゆる税法上の不確定概念であり、かなり抽象的な表現となっている。このため、解釈においてその射程範囲が広く解される可能性があり、同族会社の行為計算に対して、その適用が認められた事例も多様なものとなっている。昭和25年改正法施行後の裁判例等においても、当該規定の「不当性」の解釈を巡っては、見解が分かれていたとされている。すなわち、1. 非同族会社では通常なしえないような行為計算をいうとする考え方（非同族会社比準説）と2. 純経済人の行為として不合理、不自然な行為計算をいうとする考え方（経済的合理性基準説または純経済人基準説）の対立である。

しかしながら、上記1. 及び2. の考え方は、昭和25年の改正前の規定が適用された裁判例においても、すでにこうした考え方は主張されている。このことは、わが国において大正末期の制度創設以来、数次の法改正を経た現在においても、1. 及び2. の見解は、同族会社の行為計算否認規定の適用の可否に関わる解釈論の基本となるものと考えられる。

以下、両説が主張された裁判例に関して裁判所が示した判断の内容を概観しておく。

### 1 非同族会社比準説による裁判例

非同族会社比準説を採用した事例としては、以下のものがある。

#### (1) 非同族会社比準説を採用した事例（その1）

東京地判・昭和26年4月23日<sup>(35)</sup>

当該事件（以下、明治物産事件とする。）は、昭和16年当時の旧法人税法28条（同族会社の行為計算否認規定<sup>(36)</sup>）が適用された事案である。

---

(35) 第1審 東京地判・昭和26年4月23日民集12巻8号1266頁，控訴審 東京高判・昭和26年12月20日民集12巻8号1271頁，上告審 最判（一小）・昭和33年5月29日民集12巻8号1254頁，（いずれも、納税者勝訴）。

事件当時においては、吸収合併の場合、通常は存続会社（合併会社）が消滅会社（被合併会社）の株主に新株と合併交付金の交付とがなされていた。このことから税法上は、合併交付金を清算所得であるとして、存続会社（合併会社）に課税することとされていた（旧法人税法6条2項）。この事件においては、X社が、合併前に消滅予定の会社B社の株主Aから消滅会社の株式を購入した後に吸収合併し、その後存続会社が新株増資をして、株主Aに引き受けをさせた。結果的には同一の経済効果を生じさせているにもかかわらず、株主Aに合併交付金を交付せずに、存続会社（合併会社）に対する清算所得課税を免れようとしたことから、Y税務署長は、旧法人税法28条を適用して、上記株式の購入代金を合併交付金とみなして課税処分した事案である。本件の主要な争点は、吸収合併前の被合併会社の株式買収に同族会社の行為計算否認規定の適用が許されるか否かであった。

東京地裁は、「右同族会社の行為計算否認の規定は勿論同族会社を非同族会社よりも不利益に取扱うためのものではなく同族会社は税金遁脱の目的で非同族会社では通常なし得ないような行為計算たとえば株主が社員に会社の資産を廉価で売却するようなことをする虞があるので、かかる場合にその行為計算を否認して、非同族会社が通常なすであろうような行為計算に引直して課税するためのものであるが、吸収合併前に被合併会社の全株式を買収することは必ずしも同族会社にして始めてなしうるような行為、すなわち、純経済上より見て不合理な行為はなく、かかる行為を選択する可能性は同族会社であると否とにより少しも差異のないことは明白であるから、かかる行為は旧法人税法第28条の対象たり得ないものと解するのが相当である。」（下線筆者）として、原告（納税者）の主張を認めた。

なお、後述のとおり上記事件（明治物産事件）の控訴審・上告審では、裁

---

(36) 適用条文は、本稿Ⅱの1(1)昭和15年改正の旧法人税法28条参照。

## 租税法における行為計算否認規定の淵源（Ⅰ）

判所は経済的合理性基準説を採用している。

### （2）非同族会社比準説を採用した事例（その2）

東京高判・昭和34年11月17日<sup>(37)</sup>

本件は、同族会社の取締役に対し支給した金員が、不当に多額であるとして旧法人税法31条の3（同族会社の行為計算否認規定<sup>(38)</sup>）の適用により適正額で計算できるとされた事案である。

東京高裁は、「法人税法第31条の3第1項は、『政府は第29条乃至第31条の規定により課税標準若しくは欠損金額又は法人税額の更正又は決定をなす場合において、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、政府の認めるところより、当該法人の課税標準若しくは欠損金額又は法人税額を計算することができる。』旨を規定している。元来株式が多数の株主によつて所有され又は多数の社員が出資金を分散出資している一般の会社にあつては、株主又は社員は相当数いて、その者等は必ずしも常に利害が一致していない関係にあるので、それらの者の協議によつて会社の意思が決定されるさいでも、反対の者の意思殊にそれが公正なものであれば、それが反映し、1部の者の意思のみによつてそれが決定されるということは比較的少い。これに対しいわゆる同族会社は首脳者又は少数の株主若しくは社員が多数の決議権を有する会社であるから比較的利害を同一にしているこれらのもの意思によつて会社の行為又は計算を自由に左右することができ、会社と個人を通じて租税負担を不当に軽減することも比較的よいである。そこで課税の公平を期するために、上記のような同族会社の行為又は計算の否認の規定が設けられているわけである。」（下線筆

---

(37) 原審東京地判・昭和33年12月23日（納税者勝訴・被告控訴）、控訴審東京高判・昭和34年11月17日（原判決取消・納税者敗訴）行集10巻12号2392頁。

(38) 本件は、昭和29年改正後の旧法人税法31条ノ3の規定が適用された事例である。

者) としている。

## 2 経済的合理性基準説による裁判例

経済的合理性基準説を採用した事例としては、以下のものがある。

### (1) 経済的合理性基準説を採用した事例（その1）

(控訴審) 東京高判・昭和26年12月20日<sup>(39)</sup>

前述1の(1) 非同族会社比準説を採用した事例1の明治物産事件の控訴審(東京高裁)及び上告審(最高裁)では、第1審(東京地裁)の判断と異なり裁判所は経済的合理性基準説を採用している。

東京高裁は、「本件株式買収、合併、増資(原本の存在並びに成立に争なき乙第3号証で認められる増資並びに森田福市の新株引受の事実)なる一連の行為は、その当時の法制上何等禁ずるところのものでなく、いずれもこれを適法になし得た行為計算にして法人税ほ脱の目的ありと認められるものある場合でなければならぬが、本件一連の行為からして法人税ほ脱の目的ありと認められるためには、若し税金ほ脱の目的を抜きにして見た場合、純経済人の選ぶ行為形態として不合理なものであると認められる場合でなければならない。しかるに同族会社の場合であると否とにかかわらず純経済人としては概して損得の打算に深慮を払い、努めて課税の対象とならない行為形態を選ぶことは当然のことであつて取えて、これを不合理と目することはできないから、本件一連の行為を以て直ちに税金ほ脱の目的ありと認められる場合であるとは断定し難い。この点に関する控訴人等の当審における主張は採用し難い。」(下線筆者)とし、控訴人(税務署長)の主張を退けている。

---

(39) 本件控訴審(棄却・控訴人上告)及び上告審(棄却)は、Ⅲの1の(1)非同族会社比準説を採用した事例で取り上げた明治物産事件と同一の事件である。当該事件については各裁判所の判断が、第1審は非同族会社比準説、控訴審及び上告審は経済的合理性基準説を採用する展開となった事件である。



## 租税法における行為計算否認規定の淵源（Ⅰ）

（上告審）最判（第一小法廷）・昭和33年5月29日

上告人ら兩名指定代理人杉本良吉の上告理由について。

最高裁は、「所論の点に関する原判示はいささか明瞭を欠き、また無用の措辞がないでもないが、要するに、本件において当事者間に争のない本件株式の買収、会社の合併、及び増資なる一連行為からしては直ちに所論税金遁脱の目的があるものと認め難いのみならず、本件買収代金を以て合併交付金と認定すべき証拠上の根拠も認められないから、本件株式の買収は所論法条に基づくいわゆる否認の対象となるべき行為ではなかったと判断した上、更に本件買収代金を所論課税の対象とするが如きは昭和19年2月法律7号による臨時租税措置法1条の33の如き特別な規定の施行されていなかった当時としては税体系上許されないとあるところであるとしているのであつて、以上の原判示は、原判文に掲げられている当事者双方の主張及び原判決が事実認定に供した証拠に照し、当裁判所もこれを正当として是認する。」<sup>(40)</sup>としている。

（2）経済的合理性基準説を採用した事例（その2）

<sup>(41)</sup>  
東京高判・昭和49年6月17日

本件は、子会社が親会社に粗糖外貨割当権を無償譲渡する行為が旧法人税法31条の3の規定（同族会社の行為計算否認規定）により否認された事案である。

東京高裁は、「同族会社の租税回避行為の否認に関する法人税法の規定（当時の法人税法第31条の3）は、取引当事者が経済的動機に基づく自然、

---

(40) この判決の意義について、今村は次のように述べている。「これは、昭和15年改正前の法人税法28条が問題となった古い事件ではあるが、この最高裁判決で、法人税法132条の前身の旧法人税法28条について、課税庁が主張した同族会社・非同族会社対比基準が排斥され、実務上、経済合理性基準が確立したと考えられる。そのようなことから、この判決は現在でも重要な意味をもっている。」今村隆 [2017] 277頁。

(41) 原審 東京地判・昭和46年4月2日税資62号585頁。控訴審 東京高判・昭和49年6月17日（棄却・確定）税資75号801頁、（いずれも、納税者敗訴）。

合理的に行動したとすれば、普通とつたはずの行為形態をとらず、ことさらに不自然、不合理な行為形態をとることにより法人税回避の結果を生じた場合あるいは、取引当事者が達成しようとした経済的目的を達成するためには、いつそう自然、合理的な行為形態が存在するのにことさら不自然、不合理な行為形態をとることによって法人税回避の結果を生じた場合に、取引当事者が、経済的動機に基づき自然、合理的に行動したとすれば、普通、とつたであろうと認められる行為計算が行われた場合と同視して法人税を課することができるものとする趣旨と解される。従つて、当該取引行為（これに基づく行為計算）が不合理、不自然なものと認められるかどうかは、もつぱら、取引当事者が当該取引行為によつて達成しようとした経済的目的に照らして判定されるべきものであつて、その取引形態が単に民法、商法の見地からは異常、不自然、不合理なものであるということだけで、ただちに、租税回避行為に当たるとすることはできないものと解すべきである。」（下線筆者）としている。

(3) 経済的合理性基準説を採用した事例（その3）

最判（第二小法廷）・昭和53年4月21日の原審である札幌高判・昭和51年1月13日。

本件は、借地権価格相当額が法人税法132条に基づき収入金として認定された事案であるが、控訴審判決が示した当該「基準」を、上告審・最判昭和53年4月21日においても「客観的、合理的基準」として是認している<sup>(43)</sup>。

札幌高裁は、「法人税法第132条は『法人税の負担を不当に減少させる結果

---

(42) 第1審 釧路地判・昭和49年4月23日税資75号193頁。控訴審 札幌高判・昭和51年1月13日訟月22巻3号756頁。上告審 最判（二小）・昭和53年4月21日訟月24巻8号1694頁、（いずれも納税者敗訴）。

(43) この裁判例は、昭和40年改正後の法人税法132条1項（現行法）の不当性要件について「経済的合理性基準説」を確立した判例として、その後しばしば引用・参照されている。

## 租税法における行為計算否認規定の淵源（I）

になると認められるとき』同族会社等の行為計算を否認しうる権限を税務署長に付与しているのであるが、右行為計算否認の規定が、納税者の選択した行為計算が実在し私法上有効なものであっても、いわゆる租税負担公平の原則の見地からこれを否定し、通常あるべき姿を想定し、その想定された別の法律関係に税法を適用しようとするものであることにかんがみれば、右の『法人税の負担を不当に減少させる結果になると認められる』か否かは、もっぱら経済的、実質の見地において当該行為計算が純粹経済人の行為として不合理的、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。」（下線筆者）としている。

### 3 小 括

以上、同族会社の行為計算否認規定の不当性要件の適用の可否に関する判断基準として、1 非同族会社比準説と2 経済的合理性基準説を採用した裁判例を概観した。過去の裁判例においては、上記の通り2つの異なる傾向がみられた。

1の非同族会社比準説について、田中は「同族会社の行為計算否認規定が、同族会社と非同族会社との間の税負担の公平を維持する目的かどうかは、必ずしも明確ではない。当該規定が、このような二種の会社間の公平維持を目的とするのではなく、同族会社を利用した異常な行為計算を抑制する目的であると考えることも十分可能である。」（下線筆者）と指摘している（田中[2017] 50頁）。I 沿革での大正12年の制度創設の経緯（立法趣旨）からみても、上記の見方は正当であろう。<sup>(44)</sup>少なくとも、制度創設時の立法段階の議論

---

(44) 非同族会社比準説は、旧商法（現在の会社法）の会社機関の内部牽制（統制）における趣旨・目的とは一致することがあるかもしれない（弥永真生[2017] 81頁参照）。しかしながら、IIの沿革でみたように、少なくとも税法における大正12年の制度創設時の立法趣旨・目的からは、この考え方が明らかにされているとはいえない。

からは、同族会社と非同族会社の税負担の公平を維持する目的が当該規定の立法趣旨であるとの、明示的な言及はないように思われる。両者の考え方は、その後の裁判例において、課税庁側の不当性要件の主張・立証及び裁判における判例法理として確立してきたものではないかと推定される。

この点について金子は、次のように述べている。「税負担の不当な減少を結果すると認められる同族会社の行為・計算とは何かについて、判例の中には、2つの異なる傾向が見られる。1つは、非同族会社では通常なしえないような行為・計算、すなわち同族会社なるがゆえに容易になしうる行為・計算がこれにあたる、と解する傾向であ[る]、……他の1つは、純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算がこれにあると解する傾向である。……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、抽象的な基準としては、第2の考え方をとり、ある行為または計算が経済的合理性を欠いている場合に否認が認められると解すべきであろう。」(金子 [2019] 532頁)。

このように、同族会社の行為計算否認規定の解釈に関する学説の支配的な見解は、基本的に2の経済的合理性基準説を支持している。これは、法人税法132条の「不当性要件」の判断基準については、経済的合理性基準説を採用した事例(その3)でみたところの、最高裁における確立された判例(最判二小昭和53年4月21日訟月24卷8号1694頁参照。)に従って、経済的合理性基準説に依拠する判断が行われることが、裁判所において主流となったためであろう。

税法上の不確定概念である行為計算否認規定の「不当に」という文言の解釈について、法的安定性・予測可能性の確保の観点からみると、法人税法132条の「不当性要件」の解釈・適用の射程が昭和期における裁判例の集積を通じて、定着してきたように思われる時期は、少なくとも平成の前期から中期頃までの間、確かに存在していた。

## おわりに

本稿では、わが国における租税回避否認規定の萌芽と考えられる同族会社の行為計算否認規定の大正12年（1923年）の創設から、昭和期における改正の沿革を確認した。

さらに、判例・学説における不当性要件の判断基準の支配的見解の形成過程を過去の裁判例を概観することにより確認した。確かに、法改正の沿革・裁判例をみる限りにおいて、税法上の不確定概念を要件とする同族会社の行為計算否認規定については、その時代あるいは個別の事件ごとに解釈・適用が異なっていたことも事実である。しかしながら、昭和期においては、裁判例の集積を通じての判例法理や学説の定立が、納税者の予測可能性や法的安定性を確保する役割を果たしていた。加えて、租税回避の否認に対しては通常の課税要件規定として個別立法による手当をすることで、個別的否認規定の適用により紛争解決が行われ、次第に一般的否認規定である法人税法132条の適用事例が減少し、この規定が、いわゆる「伝家の宝刀」と呼ばれていたことも、統計上の数値からみて明らかである。<sup>(45)</sup>

近年における租税回避に対する国際的な潮流（OECDのBEPSを巡る議論の影響等）は、各国間での課税当局の協調・連携や情報の共有化を促進している。また、国内においてもIBM事件およびヤフー事件といった巨額の課税処分の適否が争われ、世間の注目を集めた裁判例を通じて、課税実務における従来の解釈・適用の射程が変化しつつある事態に直面している。学説においても巧妙な租税回避に対抗するためには、強力な租税回避否認規定の

---

(45) これは、租税回避の防止のため法人税法における通常の課税要件規定の整備（個別規定により租税回避を防止するよう手当したこと）により、132条の適用事例が減少していく傾向にあったことを示している。法人税法132条が「伝家の宝刀」と呼ばれる所以である。なお、同族会社の行為計算否認に関する裁判件数の推移【地方裁判所】については、鈴木春美〔2017〕101頁を参照されたい。

創設が必要不可欠であるとの論者の見解と、租税法律主義の下では、わが国において尊重してきた租税回避否認規定のあり方を堅持すべきとの論者の見解が、厳しく対立している。

租税国家における租税回避行為への対処は、その時代や地域を問わない古今東西に共通した租税法に内在する宿命ともいえる永遠のテーマ（研究課題）である。

わが国における租税回避否認規定のあり方に関して、判例・学説における実定法の解釈論及び今後の立法論としての「行為計算否認規定」を巡る諸問題については、国内外での現状を鑑みると検討すべき事項が山積している。最近の動向を踏まえたこれらの議論の整理は、次なる課題として別稿（平成期から令和に至るまで）で引き続き検討を行うこととした。

#### 参考文献

（以下に引用した文献については、必ずしも翻訳に正確には従っていない場合がある。また、原文献が当用漢字でない場合や旧仮名遣いで表示されている場合は、それを当用漢字や現代仮名遣いに改めた場合がある）

OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting [2013].

<http://www.oecd.org/tax/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm>（最終閲覧 2020年11月16日）

OECD presents outputs of OECD/G20BEPS Project for discussion at G20Finance Ministers meeting [2015].

<https://www.oecd.org/tax/oecd-presents-outputs-of-oecd-g20-beps-project-for-discussion-at-g20-finance-ministers-meeting.htm>（最終閲覧 2020年11月16日）

Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission [1949].

Appendix D Section D 5. Tax Materials b. Unofficial Materials (3) Course in Tax Law

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）。

薄田岩宝＝柴田辰平『第一種第二種所得税講義』（広島財務協会・1925年）。

片岡政一「租税回避と其の否認権（上）」税11巻8号（1933年）。

勝正憲『日本税制改革史』（千倉書房・1938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）。

## 租税法における行為計算否認規定の淵源（Ⅰ）

- 清永敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房・1995年）（初出・1962年，1967年，1982年，1985年）。なお，同書は，ミネルヴァ・アーカイブズ『租税回避の研究』として2015年に復刊されている。
- 清永敬次「税法における同族会社の行為計算の否認に関する戦後の判例」法学論叢74巻2号（1963年）。
- 鈴木春美「同族会社の行為計算否認規定の存在意義」税研194号（2017年）。
- 竹内綱敏「所得税における同族会社の行為計算否認規定の今日的意義—適正所得算出説と対応的調整—」税法学567号（2012年）。
- 竹内綱敏「法人税における同族会社の行為計算否認規定の今日的意義—法人税法132条と通常の課税要件規定との競合と選択—」税法学571号（2014年）。
- 竹内綱敏「組織再編成における行為・計算否認規定の解釈とその適用—法人税法132条と132条の2における『不当性要件』解釈論の検討—」税法学573号（2015年）。
- 竹内綱敏「ヤフー事件最高裁判決（平成28年2月29日）の検討—法人税法132条と132条の2の『不当性要件』の解釈・適用とその課題」税法学576号（2016年）。
- 武田昌輔監修①『DHC コメンタール法人税法』（第一法規出版・1979年）第5巻132条〔沿革〕。
- 武田昌輔監修②『DHC コメンタール所得税法』（第一法規出版・1979年）第4巻157条〔沿革〕。
- 武田昌輔「租税回避の意義と内容」『租税回避行為』日税研論集第14号（1990年）。
- 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）。
- 田中勝次郎「判例を中心としたる所得税の諸問題」（巖松堂書店・1940年）。
- 谷口勢津夫①「租税回避の法的意義・評価とその否認」税法学577号（2017年）。
- 谷口勢津夫②「同族会社税制の沿革及び現状と課題」税研192号（2017年）。
- 谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』（弘文堂・2018年）。
- 中川一郎「同族会社の行為・計算否認の規定（一）～（九完）—租税回避及び隠れた利益処分」税法学91号（1958年）—99号（1959年）。
- 中里実『租税史回廊』（税務経理協会・2019年）。
- 原一郎「法人税における同族会社の行為計算の否認規定」『同族会社の行為計算の否認規定の再検討—租税回避行為との関係を含めて—』（日本税務研究センター編・2007年）。
- 弥永真生「同族会社と会社法」税研192号（2017年）。
- 矢部俊雄『会社の改正所得税・営業収益税・資本金子税とその実際』（文精社・1927年）。
- 『大日本帝國議會誌 第14巻』（1923年）。
- 大蔵省編さん「明治大正財政史第6巻」（財政経済学会・1937年版）。
- 「改正税法の成立に至るまで」財政（大蔵財務協会・1940年 第5巻第5号）。
- 大蔵省主税局調査課編『昭和の税制改正』（大蔵財務協会・1952年）。

その他、本稿での判決および判例集等の引用についての略号は、次の例によるほか、慣例にならった。

〔判 決〕

最判 最高裁判所（小法廷）判決

高判 高等裁判所判決

地判 地方裁判所判決

〔判例集等〕

民集 最高裁判所民事判例集

行集 行政事件裁判例集

訟月 訟務月報

税資 税務訴訟資料