

所得税法 157 条における同族会社の 行為計算否認規定についての一考察 (1)

——無利息貸付けにおける税法上の不確定概念についての検討を中心に——

菱 沼 公 嗣 / 柿 本 国 弘

はじめに

- I 同族会社と租税回避及び税法上の不確定概念
 - 1 同族会社の意義と行為計算否認規定
 - 2 租税回避と同族会社の行為計算否認規定
 - 3 同族会社における行為計算の認定基準としての不確定概念
 - 4 同族会社の無利息貸付けと「経済的合理性」
 - II 同族会社の行為計算否認規定の適用における無利息貸付けと不確定概念の解釈
 - 1 清水惣裁判判旨と不確定概念の解釈 …… (以上本号)
 - 2 共和製糖関連会社裁判判旨と不確定概念の解釈
 - 3 平和事件裁判判旨と不確定概念の解釈
 - III 無利息貸付けが行為計算の否認規定適用の対象とならない場合の「正当な」事由についての検討
 - 1 無利息貸付けにおける「正当な」事由の内容
 - 2 私見による一つの補足点の提起
- おわりに

はじめに

同族会社が日本企業数の 90% 余の比重を占め、今後とも日本経済、産業の重要な位置を担うことは間違いない。それだけに同族会社は、経済のグローバル化、企業の合併・分割の増加、ベンチャー企業の創出、連結納税制度の実施などによる大変化に対応することが今後いっそう求められることに

なろう。

同族会社は親族が株式の大多数を保有することから、株主と同族会社、あるいは同族会社間において、非同族会社であれば生じえないような役員報酬の供与や資金の貸借が行われる可能性があり、その結果、株主等あるいは企業が負担すべき税が不当に減少させられる恐れがあることに対し、その不当な租税回避を防ぐために、課税当局に当該企業の行う行為計算を否認して公正な課税を実施する措置が講じられてきた。

本稿は、上記経済のグローバル化、平成不況などの環境変化に基づいて、新たに設けられた所得税法 157 条 4 項、法人税法 132 条の 2 及び 132 条の 3 の追加等をも念頭に置きながら、今後における同族会社の適正な課税実施の実現にかなうべくその行為計算の否認規定の問題点と在り方についての一考察を行おうとするものである。

本稿での考察対象と問題点は主に次の 2 点である。

第 1 に、同族会社の行為計算否認適用の要因である「税の負担を不当に減少させる」といわれるときの「不当に」は、それ自体、抽象的・多義的な解釈の余地をもつ不確定概念であるが、この「不当に」に限らず、税法においては「不相当に高額」、「正当な理由」、「必要があるとき」、「著しく低い価額」、「やむをえない理由」などいくつもの不確定概念を用いることによって税負担の行為が表現されており、またこのような不確定概念に対応して、判決文などにおいても「不合理な」経済取引、「不自然な」経済取引、「通常では生じない」活動、あるいは、「合理的」経済活動などの表現が数多く用いられ、これらが判決の決定事由とされることが多い。

本稿では、同族会社の行為計算否認の適用要因とされる「不当に」の概念のみならず税法・判決文で用いられているこれらの不確定概念を判決文解釈においての基本視点として設定し、検討の対象とすることにしたい。いうまでもなく「不当に」や「不相当に」、「不自然な」、「非合理的な」などの抽象的・多義的な用語は、「適正に」、「相当に」、「自然な」、「合理的な」の対立

用語・概念であるから、両者の比較考量によって、実際の判決内容を検討し、あるいは確認しておきたいということである。

税法上の不確定概念は、これまで、同族会社の行為計算に対する否認規定のみならず、一般に租税回避が問題とされたときに、適法性のいかんを判定する際の機軸的概念をなしてきたが、グローバル化進展の中で激変が予想されるこれからの企業と、企業を中心とする課税問題、課税訴訟に正しく対応するうえで、いっそう大きな機軸概念をなすであろうと思えるのである。

本稿では、考察の具体的対象として「無利息貸付け」を取り上げるが、無利息貸付けにおける「合理的な」経済活動を判定するに際しては、貸付けの条件（担保の有無、貸付期間、貸付利率など）のほか、貸付けの目的、対象（設立目的・業績内容）などが具体的な検討対象とされてきた。本稿では、なかでも貸付けの目的と対象及び経営実態（例えば中小企業、ベンチャー型企業であるのか、そうでないのか、経営見込みはどうなのかなど）についての「不確定な概念」あるいは「不確定な要素」、つまり無利息貸付けに「相当な理由」があるとみなされるケースをさらに精密に検討し、確定しておくことがいっそう必要になるであろうことを強調したいのである。

第 2 に、本稿では、同族会社の行為計算否認適用のいくつかの事項（おおよそ 11 項目程とみなされている）事例のうち、代表的一項目と称する同族会社と株主との無利息貸付けを取り上げるが、それが行為計算否認の適用要因になりうるかどうかの決め手の一つが、先の不確定概念である。「合理的な」経済活動か「不合理的な」経済活動かによるので、この「経済的合理性」説を視点として無利息貸付けについての行為計算否認適用の適法性について代表的裁判の判決の要旨を検討したいということである。

いうまでもなく、無利息貸付けが「合理的」経済活動とみなされなければ、それは税務当局によって否認され、更正要求されて然るべきである。

本稿では、無利息貸付けの「経済的合理性」の具体的ケースが詳しく検討されている代表的と思える論説を取り上げ、それが正当だと思える内容に立

脚するとともに、筆者らなりの一つの補足点を追加してみたいというものである。

以下において、第 I 章では同族会社と租税回避の意義について、また税法上の不確定概念について、その概略をあらかじめまとめることにする。

第 II 章では、同族会社の無利息貸付けについての代表的裁判の三事例から、筆者らなりの不確定概念の解釈に基づく適法性の是非を確認することにしてしよう。

第 III 章では、主に所得税法 157 条による同族会社の行為計算否認規定に関わる無利息貸付けの「不当」、「正当」なケースについて詳論されている代表的と思える論説を紹介し、これに立脚したうえで、なおそれに加えて筆者らなりの一つの補足点を加えるべく論述する。

以上をとおして、公正な同族会社の課税実現の一助としたいのである。

I 同族会社と租税回避及び税法上の不確定概念

1 同族会社の意義と行為計算否認規定

同族会社とは、「会社の株主等（その会社が自己の株式又は出資を有する場合のその会社を除く。）の三人以下並びにこれらと政令で定める特殊の関係のある個人¹⁾及び法人がその会社の発行済株式又は出資（その会社が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の百分の五十を超える数又は金額の株式又は出資を有する場合その他政令で定める場合におけるその会社をいう」（法人税法 2 条 10 号）。

こうした同族会社の独自性から留保金課税制度が設定されてきたし、また、非同族会社では起こりえないような租税回避が生じることが懸念され、これを独自の法律条項で否認することが古くから認められてきた。同族会社

の行為計算の否認規定が法律で明文化されたのは大正 12 年とされており、「従来より存在していた一般的否認権限（当時の所得税法 26 条の更正決定権）では否認し得ない行為を否認するために新たに導入された『創設的規定』であること²⁾と畠山武道教授は指摘され、また一般的にもそうみなされている。

以後、同否認規定は大正 15 年の所得税法改正、昭和 15 年の所得税法改正、昭和 22 年の税法改正を経て、現在と同様に本稿で検討しようとしている概念、つまり税負担を「不当に減少させる」との「不確定概念」による規定がなされたのは、昭和 25 年にシャープ税制改正によってであるとされている。すなわち昭和 25 年改正後では「行為計算否認規定も従来の定め方を一新し、新たに次のように規定され³⁾るところとなった。畠山教授は併せて、それに対する次のようなコメントをされている。

『政府は前 3 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認容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、当該法人税の課税標準又は欠損金額を計算することができる』（法人税法 31 条の 2）。改正の重要な点は、まず第 1 に、同族会社の範囲を拡大するとともに、同族会社判定の基準を緩和し、多元化したこと、第 2 に従来の『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』を『これを認容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』と改めたこと、第 3 に同族会社判定の時期を行為または計算の否認をする場合にはその事実のあった時の現況によることとし、その行為または計算の行われた時ごとに同族会社であるか否かを判定する旨を明確にしたこと、などである⁴⁾。

以上の叙述からも窺えるように、同族会社が、同族会社ゆえの特殊的立場を利用して法人税、所得税などを「不当に減少させる」、つまり独自の立場

を利用して租税回避を行った場合に、税務当局はその行為または計算を否認して更正しようというのが歴年の法改正の一つの主旨なのであるから、そもそも「租税回避」とはどのような行為を意味するものであるかについて、あらかじめ取り上げておくことが必要である。

なお補足しておくこと、昭和15年の税制改正により、従来は所得税法に包括されていた法人所得が、法人税法として法律上分けられたが、この年の改正により、個人所得税に分類所得税と総合課税との併用方式が採用されたこともあり、課税主体が異なる法人所得税は、法人税法として分離し、法人資本税と一本化され法人税とされている。所得税法と法人税法が分離独立したことにより、同族会社の行為計算の否認規定も、法人税法と所得税法のそれぞれに定められることとなったのである。また、昭和25年の税制改正により、相続税法、地方税法にも同族会社の行為計算否認規定が設けられている。

2 租税回避と同族会社の行為計算否認規定

租税回避は、一般に課税を免れたいとする少なからぬ人々の意図と態度を意味しており、「古くて新しい問題」であるが、八ツ尾順一教授がその「代表的定義、基本的フレームワーク」として設定されているように、「異常な法形式（通常用いられない法形式）を採ることによって課税要件を免れ、結果として税負担の軽減又は排除が行われること」⁵⁾とすることでは、広い見解の一致がある。

「異常な法形式を採る」とは「異常な経済取引を行う」ということである。念のため租税回避の意義について二、三の税法文献を引用しておきたい。清永敬次教授はヘンセル (Hensel) の定義を参考にしながら次のようにいわれている。「税法上通常のものと考えられている取引形式を選択せず、それとは異なる取引形態を選択することにより、通常取引形態を選択した場合と同一またはほぼ同一の経済的効果を達成しながら、租税法上の負担を

軽減または排除することである。このなかには、通常のものでない、したがって異常な取引形式の選択、同一又はほぼ同一の経済的效果の達成、および租税法上の負担の軽減または排除という三つの要素が含まれている。租税回避が問題となるのは、課税要件とされている通常の取引形式とそうでない異常な取引形式が同じような経済的效果を達成しながら租税法上の負担に違いが生ずることにある。したがって租税回避の意図を租税回避の概念の要素とする必要はない⁶⁾。

また、金子宏教授も、ほぼ同様の主旨で次のようにいわれている。

「租税法の定める課税要件は、各種の私的経済活動ないし経済現象を定型化したものであり、これらの活動ないし現象は第一次的には私法の規律するところであるが、私的自治の原則ないし契約自由の原則の支配する私法の世界においては、当事者は、一定の経済的目的を達成しあるいは経済的成果を実現しようとする場合に、どのような法形式を用いるかについて選択の余地を有することが少なくない。このような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、通常用いられる課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除することを、租税回避 (tax avoidance, Steuermumgehung) という⁷⁾。

金子教授は上の引用のすぐ後で、租税回避の一例として、土地所有者が、土地売却で受け取るべき譲渡所得に代わって、長期の地上権を設定し、その利用見返りとして、土地の使用・収益権を相手方に移転し、それと同時に、弁済時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融の融資を受ける。さらに、上の二つの契約書のいずれか一方が希望する限り更新すること、及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。このような「異常な法形式を用いる」ことで、譲渡所得課税を免れる結果に導こうとすることを挙げられている⁸⁾。

租税回避の意義をごく平易にまとめられている武田昌輔教授も、同じく次のように言及されている。

「租税回避行為とは、いかなることを指すかは、必ずしも明らかではない。広義には、およそ本来納付すべき税額を回避することにはなるが、租税回避行為といっても、隠ぺいまたは仮装によって回避することもあるし、また立法措置（免税規定）によって回避することもありうる。もし、かりに、定義らしきものを付けるとすれば、狭義における租税回避行為というのは、① その行為自体は私法上有効であること、② その行為自体は仮装等のものではなく法形式と一致する経済的実質を有していること、③ 異常な法形式が採用されていること、④ 租税軽減を主として目的としていること、ということになろう」⁹⁾。

租税回避に関して、それと脱税、節税との違いについてみれば、脱税が課税要件充足の事実を全部または一部を秘匿する行為であること、また節税が税法規が予定していることに従って税負担の減少を図ることであるのに対し、租税回避行為は税法規が予定していない「異常な法形式を採る」ことによって税負担の軽減を図る行為である点で相違性があるが、租税回避と節税との相違性は必ずしも明確ではなく、社会通念によって決めるべきものとされている¹⁰⁾。

以上のような「異常な法形式を採ることによって課税要件を免れ、結果として税負担の軽減又は排除が行われる」租税回避行為に対して、当事者が用いた法形式を税法上無視して、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うことが、本稿のテーマである「租税回避の否認」である。

この「租税回避の否認」について先の金子教授は次のようにいわれている。

「租税回避があった場合に、当事者が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱

うことを、租税回避の否認と呼ぶが、租税回避行為の否認を一般的に認めた有名な規定として、ドイツ租税通則法 42 条があり、『租税法は、法的形式可能性の乱用によって回避することはできない。乱用が存する場合には、租税請求権は、経済事情に適合した法的形成の場合に成立するのと同じく成立する』と定めている。わが国には、これに相当する規定はないが、やや一般的な規定として、同族会社の行為または計算で、これを認容した場合法人税・所得税等の負担を不当に減少させる結果となると認められるときは、これを否認して更正または決定を行うことができる旨の規定、法人組織再編成にかかる行為または計算で、これを認容した場合に法人税・所得税等の負担を不当に減少させる結果となると認められるときは、これを否認して更正または決定を行うことができる旨の規定、および連結法人の行為または計算で、これを認容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ときは、これを否認して更正または決定を行うことができる旨の規定があり、またかなりの数の個別的否認規定がある¹¹⁾。

金子教授の著作からの引用のように、租税回避に対しては、やや一般的な否認規定としての同族会社の行為又は計算を税務当局が否認しうる旨の規定(法人税法 132 条, 所得税法 157 条 1 項, 相続税法 64 条 1 項, 地方税法 72 条 43 項等), 法人組織再編成で法人税, 所得税等の負担を不当に減少させた場合の否認規定(法人税法 132 条の 2, 所得税法 157 条 4 項, 相続税法 64 条 4 項, 地方税法 72 条 43 項 4 号等), 連結法人の行為計算で法人税を不当に減少させた場合の否認規定(法人税法 132 条の 3), またその他かなりの数の個別的否認規定が設けられているのである。

同族会社における一般的な行為計算の否認規定と法人税, 所得税などの個別条項による租税回避の否認規定のうち, 同族会社における租税回避に対する行為計算の否認規定については, その事例数の多さから設定されるに至ったことを清永敬次教授は, 「従来の課税要件規定では処理し得ない不当な負

担軽減——すなわち租税回避——が同族会社では多く見られるというので、同族会社の行為計算の否認規定が創設されたのであって、当時はまだ租税回避の語は用いられていなかったが、同族会社の行為計算の否認規定はまさに租税回避を否認するための一般的規定として設けられたものである、と「いいと思われる」¹²⁾と指摘されていた。

このように、一般的または個別的に租税回避の否認規定が設けられている場合は、その定める要件に従って否認が認められることになるが、否認規定がない場合にも否認が認められるかどうかの問題が生じることになるが、これについては最高裁の判断はまだ示されておらず、下級審の裁判例でも判断は分かれているが、新しい租税回避の類型が生み出されるごとに立法府の迅速な対応が求められるべきこと¹³⁾も、付言しておきたい。

3 同族会社における行為計算の認定基準 としての不確定概念

税法上の不確定概念とは、租税法上に使用されている抽象的・多義的な意味をもつ用語、概念のことである。税法の各条文においては、この不確定な概念用語が少なからず用いられている。例えば、「不相当に高額」(法人税法34条2項, 36条), 「必要があるとき」(所得税法234条1項ほか), 「著しく低い価額」(相続税法9条ほか), 「不当に減少」(所得税法157条ほか), 「正当な理由」(国税通則法65条4項ほか), 「やむを得ない理由」(国税通則法11条ほか)などが代表的な事例である¹⁴⁾。

租税法律主義の下では、課税要件が明確であること及び租税の賦課・徴収手続に関する定めをする場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならぬ(課税要件明確主義)。

しかし、現実には複雑多様な形をとり、また絶えず変化する経済事象に対して、課税要件をすべて明確に規定しうるかといえば、例えば役員報酬がどれ

ほどの額になれば過大となるかを明確に数値で示すことは不可能なことであるし(企業の規模, 当該企業の当今の業績などからして), また自社が保有する有価証券の価格が激しく下落した分を損金に算入する際, どれくらい下落であれば損金として認めうるかを税法の条文で数値的に明示することは, かえって公正な課税の在り方にそぐわないともいえる(数値を示せば, 逆にその枠内に止めるような取引として, 結局は経済活動を阻害することにもなるなど)。

むしろ抽象的に「不相当に高額」であるとか, 「著しく低い価額」というように規定しておき, およそその枠内に止まるのであれば, 所定の課税要件を適用するものとしていた方が, 複雑多岐な現実にかえって適正に対応するといえよう。これを換言すれば, 「不相当に高額」であったり, 「著しく低い価額」であれば, 負担すべき税を回避するものとして否定されるべきことになるということであり, かえってそのように抽象的に規定しておいた方が, 認められない租税回避を阻止しうることになるといえるのである。すなわち「法の執行に際して具体的事情を考慮し, 税負担の公平を図るためには, 不確定概念を用いることは, ある程度不可避であり, また必要でもある」¹⁵⁾ といえるのである。

税法上の不確定概念は抽象性・多義性・社会通念を判断要素に含む¹⁶⁾, などのことを特徴としている。税法における少なくない不確定概念の使用は, この意味で課税要件明確主義に反するものではないし, また, 憲法 14 条(法の下平等)に違反するものでないことは, 金子宏教授も指摘されるとおりである¹⁷⁾。このように, 不確定な用語で抽象的・多義的に表現し, それを課税当局をして, 最終的には世間良識にそぐうものとの解釈で結論させる権限をもたせることの方が, かえって不公平な租税回避を阻止しうることになる点に, 不確定概念の有意義性と不可避性が存するといえるのである。

もとより税法上の不確定概念導入の必要性, 不可避性を認めたからといって, このことは, 不確定概念の適用を課税当局が乱用して, むやみに高い税

負担を納税者に求めることになってはならないことはいうまでもない。要は、複雑多様な姿をとり、かつ、絶えず変化する経済行為に、租税法としてどう対応するのが公正かということにある。

さて、先にみた不確定概念を用いた条文では、例えば法人税法では、役員報酬、役員退職金について「不相当に高額」な部分については損金の額に算入しない（法人税法 34 条、36 条）とあるが、これは不相当に高額だとみなされる部分については課税対象とする、つまりその部分については租税回避が認められない、租税回避を防ぐ必要があるとの条文である。

同様に法人税法施行令 68 条「資産の評価損の計上ができる場合」には、一 棚卸資産、二 有価証券、次に掲げる事実として、イ 令第 119 条の 13 一～三まで（売買目的有価証券に該当する株式出資を除く）の価額が著しく低下したこと。ロ イ以外の有価証券についてその有価証券を発行する法人の資産状態が著しく悪化したため、その価額が著しく低下したこと、と規定されている。

ここでの「価額が著しく低下した」部分については（法人税基本通達 9-1-7 では「有価証券の価額が著しく低下したこと」とは「当該有価証券の当該事業年度終了のときにおける価額がそのときの帳簿価額のおおむね 50% 相当額を下回ることになり、かつ近い将来その価額の回復が見込まれないことをいうものとする」とされている）、資産の評価損の計上ができる、つまり課税を免除されることを示しているが¹⁸⁾、逆にいえば「価額が著しく低下」していないのに、そのことを偽って評価損として計上した場合は、租税回避に当たるので、これは認められない、課税当局が更正を命じて課税対象としうることである。

このように、税法において「不相当に高額」、「正当な理由」などの少ない各個別条文にみられる規定は、租税回避を禁じた条文に他ならない。同様に、所得税法 157 条（追加の 4 項を含む）、法人税法 132 条（追加の 2、3 を含む）、相続税法 64 条（追加の 4 項を含む）、地方税法 72 条 43 項 2 号等は、同族会社等が、同族会社等であるがゆえに行いやすい行為計算に基づく租税回避

を禁じるために、税負担を「不当に減少させる」場合には、課税当局がそれを否認して更正することができる旨のことを定めたものである。

同族会社の行為計算否認規定では、一般的な表現で税の負担を「不当に減少させる」ときとしているが、同族会社のこの条文においても、あるいはそれ以外の各税法のいずれの条文においても、原則としては、できるだけ個別規定の形で対応することが課税要件明確主義の原則にかなうことだが、複雑な現実に対応するには、より抽象的な規定に止めておく以外にないとするケースも少なくない、というのが租税回避規定の意味する一般的特徴だといえる。

以上のように、否認されるべき租税回避は、八ツ尾順一教授も分類されているように、同族会社の行為計算の否認規定の適用のあるものと、同族会社の行為計算の否認規定の適用のないもの（各法の個別規定による租税回避規定）の二つに区分される¹⁹⁾。そこで、租税法各個別の租税回避条文と同族会社に限定された租税回避条文の異同性について触れておくことにしたい。

島山武道教授は、租税回避を、「異形な法形式を採ることによる租税負担の軽減、もしくは排除」をめざすこと、との一般的見解を確認したうえで、「租税回避行為の否認と（同族会社の）現行の行為計算否認規定の相異」につき、次の三点において説明されている。本稿では、主な問題意識として設定している税法上の不確定概念である「税を『不当に』減少させる」という点に留意しながら取り上げることにしたい。

第1は、「構成要件を比較してみると、租税回避行為に関しては『不相当な方法』『異常な行為』『同一経済効果の達成』などいくつかのキーとなる要件のしぼりがあるのに対して、行為計算否認規定には、単に『これを許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』なる簡単な要件しか定められていないことに気づく。しかしたとえば、租税回避行為については、『不相当な方法』『異常な行為』が要求されるが、行為計算否認規定の場合によっても『不当に』という要件によってほぼ同様のしぼりがか

けられると解することができる。判例にも、たとえば、『ことさら不自然、不合理な行為計算をすることにより、不当に法人税の負担を免れる結果を招来した場合に、税務署長はかような行為計算を否認し、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計算に従って課税しうるもの』と判示するものであり、そこでは租税回避と行為計算の否認の対象となる行為が同一のものと解されているということが出来る²⁰⁾。

以上は、租税回避一般で用いられる不確定概念と同族会社の行為計算否認規定適用の要件（「不当に」）が基本的に同じだと考えてよいということである。

第2は、「租税回避行為は、私法上、許された行為形式によるものである点において私法上の法効果を有する行為であり、租税回避行為の否認も、そのことを前提として、課税に際してその効果を否定するのにとどまる。したがって租税回避行為の否認は、租税遁脱行為の否認や更正決定権限の通常の行使とは異なると一般的に解されており、むしろ、先に見たように行為計算否認規定と同趣旨のものである両者は、納税者が選択した行為計算が課税要件に、明文上も解釈上も該当せず、したがって通常の更正決定権によっては課税が困難な場合に、その行為計算の否認が可能かどうかを論じようとするものである²¹⁾。

ここでも、両者の共通性が指摘されている。

第3は、「以上のように、学説は一般に、同族会社行為計算否認規定を租税回避行為否認規定の一種と解しているが、そのことは逆に、行為計算否認規定が租税回避行為の否認のためにのみ用いられるべきであるということの意味する。清永教授の指摘するように、実定法の整備又は解釈の変化により従来、租税回避または行為計算否認の対象とされたものが、通常の更正決定権限によって否認されることになれば、それに応じて行為計算否認規定が適用され作動する余地はなくなるもの、といわなければならない²²⁾。

以上、畠山武道教授によって説明されている「租税回避行為の否認と現行

の行為計算否認規定の相異」性は、第 3 を別とすれば、むしろ両者の「相異」性より「共通」性の面が多く強調される結果となっているように見えるが、畠山教授の説明からも、同族会社の行為計算否認規定が、税法で規定されている租税回避の一種であること、すなわち、一つの特例規定であることが確認されよう。

ここで「特例規定」というのは、同族会社の行為計算に対する否認規定が、同族会社に限定した租税回避規定だという意味である。そのうえで、租税回避の要件である「不当に」とされる不確定概念が両者に共通して適用されていることが確認されるのである。

また以上で明らかになったように、同族会社の行為計算が否認されるには、「不当に」税を回避したことの要件を明らかにすることが必要になる、ということである。すなわち、武田昌輔教授のいわれるように、例えば法人税法 132 条の同族会社の行為計算否認規定については、「この法 132 条が適用されるのは、そこに、不当に法人税を減少させる結果となる行為または計算が存在するということである。したがって『不当に』法人税を減少させる結果となる行為または計算の要件を明らかにする必要がある。そして、これは通常は行われない行為計算を指すのであって、それが不当に減少されるという租税軽減の意図、目的を有していること、いわばかかる原因が存することから法人税の負担の減少の結果をもたらすという行為計算が存することが前提である。そうすると、これはまさに、租税回避行為が前提となっているものと考えべき」²³⁾なのである。

4 同族会社の無利息貸付けと「経済的合理性」

同族会社が、同族会社であるがゆえにその行為計算否認が適用される事例は多岐にわたっており、旧法人税法基本通達 355 の例示では過大出資、過大給与の支給、不良債権の肩代わりなど 11 ほどの類型があるとされている。

また、判例上も、無利息貸付け、資産の無償譲渡、資産の低額譲渡など11ほどに分類することができる²⁴⁾。この中で無利息貸付けは、高度成長下では少なからず存し、また重要な事例がいくつもみられた。

そして過大出資、過大給与の支給、資産の無償譲渡、無利息貸付けなどが同族会社で行われ、法人税法132条の同族会社行為計算否認規定が適用されるケースが多かったのである。その際法人税法132条が適用されてその行為計算を否認されることになれば、その代表的な判定基準論とされてきたのが、「非同族会社比準説」と「経済的合理性説」であった。

畠山武道教授によれば、非同族会社比準説とは、「同族会社の行為計算を非同族会社の行為を基準に評価し、非同族会社であれば通常なしえないような行為であって同族会社であるが故になしうるような行為に不当性の基準を求める考えである」²⁵⁾。

同じく、経済的合理性説は、「不当性の判断を、非同族会社の行為計算に求めず、純経済的合理性の観点から、当該行為計算が純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どうかを基準としておこなおうとするものである」²⁶⁾。

経済的合理性説をもう少し具体的にみると、「最近の判例は、たとえば『法人税法132条1項の趣旨とするところは、同族会社が通常の経済人の選ぶ行為形態としては不合理であると認められる行為計算、すなわちことさらに不自然、不合理な行為計算を取ることにより、不当に法人税を回避・軽減する結果となる場合に、かかる行為計算を否認して、これを合理的計算に引き直して課税するというものである』『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、専ら経済的、実質的見地において当該行為計算が純粋経済人の行為として不合理、不自然なものと認められるか否かを基準として判定すべきである』などの判旨にその趣旨が最も良く示されている」²⁷⁾というように説明されるものである。

そのうえで畠山教授は、「学説の中にも最近にはこの経済合理基準をとる

ものが増加しつつある」²⁸⁾と指摘されている。

ただし同様に畠山教授は、この経済的合理性説にも次のような難点があると指摘されている。「この説は確かに非同族会社比準説に比較して実質的かつ合理的な解釈をなしうるが、第 1 に、他方で法的安定性に裏打ちされた明確な具体的基準を提示しうるのか、第 2 に、経済的に合理的な行為計算を行うことによって税負担を軽減しようとするのは何も同族会社に限られないのであって、何故に同族会社の行為計算のみが否認されうるのかを説明できない、第 3 に、してみるとこの説は非同族会社の経済的に不合理な行為計算をも同様に否認しうるという立場に連なることになりうるが、それは結局、租税回避行為の否認を一般的に認めることと同旨であり、はたしてこのような解釈が租税法律主義のもとで許されるのか、という重大な問題に直面することになる」²⁹⁾と。

租税法律主義との矛盾性の批判がなされている点は重要であると思われ、今後とも検討課題としたい。

金子宏教授は、この二つの説につき、「判例の中には、二つの異なる傾向が見られる。一つは、非同族会社では通常なし得ないような行為・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・計算がこれに当たる、と解する傾向であり、他の一つは、純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算がこれに当たると解する傾向である。いずれの考え方をとつても、具体的事件の解決に大きな相違は生じないであろうが、非同族会社の中には、同族会社に極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・計算に当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、第二の考え方をとり、ある行為又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」³⁰⁾と述べられている。

本稿では以上の両説のうち、非同族会社比準説は、自明の前提として踏まえつつ、「学説の中にも最近にはこの経済合理基準をとるものが増加しつつ

ある」との畠山説に従って、また、「抽象的な基準としては、第二の考え方」をとられる金子説にも従って、経済的合理性説の具体的内容をより重視する形で、具体的には無利息貸付けの事例を検討課題にすることとしたい。

そこで、以下において具体的な検討課題とする、同族会社の無利息貸付けについて、所得税法 157 条適用との関連で、その「正当性」、「不当性」すなわち本稿で問題意識としている「不確定概念」の観点から詳細に言及されている小田信秀教授によると、無利息貸付けが「相当」とみなされるのは、あらかじめごく簡単に指摘しておくとなつたような場合である。

一つは、無利息貸付けを受ける側から、貸し付ける側に対価が譲渡されること、

二つに、受ける側に、経営困難などの特別の事情があること、

三つに、さらに経営困難、倒産の恐れなどの特別の現実的事情が生じていること、である。

およそこれらの「経済的合理性」がある場合の無利息貸付けは、小田信秀教授も強調されるように「不当に税負担を減少させる」と判断されることはない、つまり貸主である株主等の所得税負担が「不当に」減少させられたり、法人税負担が「不当に」減少させられることはないと判断されるべきことになる³¹⁾。

小田教授は、無利息貸付けを所得税法のケースで説明されているが、このことは法人税のケースとも共通するところが多いと考えられており、実際、法人税法の場合にもほとんど妥当すると思えるのである³²⁾。

本稿では小田教授のいわれる無利息貸付けが「相当」と提示される先の三項目、さらに第 III 章にみる、より具体的な諸項目を、全体として、また根本的に妥当であると把握したうえで、今日の経済グローバル化、低成長、ベンチャー企業及び中小企業創出の必要性という時代観に基づいて、不確定概念の具体的項目の中にもう一つの補足点を加えてみたいとするものである。

以下において、同族会社の無利息貸付けが、株主等もしくは同族会社の負

担すべき税を「不当に」減少させると把握される要件はどのようなものであるかを、「不当」、「相当」の不確定概念の視点から、これまでの代表的判決事例をとって検討し、確認するとともに教訓を得ることにしたい。検討の対象とするのは、清水惣裁判、共和製糖関連会社裁判、平和事件裁判のいずれも代表的な三つの裁判事例である。

II 同族会社の行為計算否認規定の適用における 無利息貸付けと不確定概念の解釈

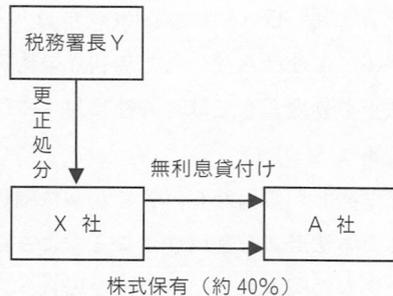
1 清水惣裁判判旨と不確定概念の解釈

(1) 事案の概要³³⁾

1) 織物・繊維製品・雑貨の販売及び貿易を営む原告X会社（以下「X社」と略）は、昭和38年11月繊維・化成品の製造販売を目的とするA会社（以下「A社」と略）の設立に際し、資金を投入し、A社の発行済株式40,000株のうち16,028株を有する親会社となった。両者とも同族会社である。

2) X社は、A社の設立1カ月後の37年12月に、A社に対し事業達成の目的で、3年の期限を定め4000万円を無利息で融資することを契約した。

3) 所轄税務署長Yは、この融資における利息相当額（事業年度ごとに、毎月末の融資残高の合計金額を12カ月で除して各月末の平均融資残高を算定し、これに通常借入に必要な利率である10%を乗じて計算した金額）を寄付金と認定し、寄付金の損金算入限度額を超える部分の金額を課税所得に加



X社とA社は同族会社

算する更正処分をした。

(2) 大津地裁

1) 原告X社の主張³⁴⁾

上記更正処分に対して、原告X社は、A社に対し無利息融資したことにつき税務署長Yがその利息相当分を寄付金と認定したのは、寄付金でないものを寄付金と認定する違法な処分であるとして、税務署長Yに対して、上記法人税額の更正決定の取り消しを求めて提訴した。

2) 被告税務署長Yの主張³⁵⁾

原告X社の主張に対し、税務署長Yは、X社がA社に対し融資をするにあたり、金利を無利息としたことは、法人税の負担を不当に軽減することを企図したものであり、かりにそうでないとしても、企業として経済的合理性を全く無視したものであり、法人税の負担を不当に免れる結果になるものというべきである。

然るに、X社は実際の経理においては、利息相当額を損金計上したわけではないが、税法上は損金に算入したものとみなされる関係にあるため、これを否認し寄付金と認定し、寄付金のうち法令による損金算入限度額を超える部分の金額を所得金額の計算上損金に算入しないで更正した本件処分は適法である。

3) 判 旨 (大津地裁昭和47年12月13日判決)³⁶⁾

① X社はA社に対し無利息の約定で本件融資を行ったのであるから、私法上の効力としては、A社に対する利息債権が発生していないことは明らかである。

② しかしながら、X社が本件融資を無利息としたことが、私法上許されている法形式を乱用することにより租税負担を不当に回避または軽減することが企図されているような場合、あるいはこれを意図したものでないにしても、無利息とすることが経済的合理性を全く無視したものであると認めら

れるような場合には、実質的には租税負担の公平の原則に反する結果になるから、上記無利息融資行為をいわゆる租税回避行為として、税法上では相対的に否認するとともに本来の実情に適合すべき法形式の行為に引き直すことにより課税しうるものと解すべきである。

③ 本件無利息融資は、X社が子会社であるA社の事業達成を援助することにより、そのA社の早期育成を援助するとともに、その早期育成を期し、A社から利潤の還元を早期に得ようとしたものであり、企業としての利潤追求の手段に外ならないものである。

④ 本件無利息融資は、租税負担を不当に回避し、または軽減する意図に出たものとも、経済的合理性を全く無視したものとも認められないから、租税回避行為にあたるとはいえず、その無利息の約定の私法上の効力を税法上否認すべき理由はない。したがって、X社がA社に無利息で融資したことにより租税の負担が軽減された結果になったとしても、それは不当なものとはいえず、利息相当額につき課税すべきものとした本件当該部分は、判断を加えるまでもなく違法なものとして取り消されるべきである。

(3) 大阪高裁

1) 原告X社の主張³⁷⁾

法人税法 22 条 2 項の規定中、無償による資産の譲渡に係る収益の額及び無償による役務の提供にかかる収益の額に関する部分は、これらについて「収益の額」が発生しないから、その意味を理解することができない。したがって、法的には意味のない規定であり、実効性がない。

税務署長Yは、無利息融資は利息付融資においてその利息を免除又は利息を収受して利息相当額の金銭の贈与をしたことと商法上同様の効果を有し、また、経済活動上も同様の経済的機能を有していると主張するが、両者は行為自体も法律効果も全く異なり、いうところの経済的機能の同一は、課税要件の充足とはなんら関係がない。

2) 被告税務署長Yの主張³⁸⁾

本件無利息融資に係る利息相当額は、法人税法 22 条 2 項の「無償による役務の提供」に係る収益として認識され、原告 X 社の益金を構成する。しかし、この収益は現実には原告 X 社の資産として現存せず、寄付金として社外流出している。それゆえ、右利息相当額は、法人課税所得の計算上、法人税法 37 条の寄付金損金不算入の限度で益金として計上すべきである。

原告 X 社は同族会社であり、本件無利息融資に係る利息相当額の損金算入を認容した場合には、法人税の負担を不当に減少させる結果となる（A 会社から利息を徴したうえでこれを贈与した場合に比して、法人税の負担の減少となる）と認められる。それゆえ本件処分は、法人税法 132 条によりこれを否認して、この利息相当額を寄付金として認定したものととして適法である。

3) 判 旨（大阪高裁昭和 53 年 3 月 30 日判決³⁹⁾

① 法人税法 22 条 2 項は、私法上有効に成立した法律行為の結果として生じたものであるか否かにかかわらず、また、金銭の形態をとっているかその他の経済的利益の形をとっているかの別なく、資本等取引以外において資産の増加の原因となるべき一切の取引によって生じた収益の額を益金に算入すべきものとする主旨と解される。そして、資産の無償譲渡、役務の提供は、実質的にみた場合、資産の有償譲渡、役務の有償提供によって得た代償を無償で給付したのと同じであるところから、担税力を示すものとみて、法人税法 22 条 2 項はこれを収益発生事由として規定したものと考えられる。

② 金銭の無利息貸付けがなされたことは、営利を目的とする法人にあっては、なんらの合理的な経済目的も有しないのに、無償で右果実相当額の利益を他に移転するということは通常ありえないことである。したがって、営利法人が金銭（元本）を無利息の約定で他に貸し付けた場合には、借主からこれと対価的意義を有するものと認められる経済的利益の供与を受けているか、あるいはその法人が右果実相当額の利益を手離すことを首肯するに足りる何らかの合理的な経済目的その他の事情が存する場合でない限り、当該貸

付けがなされる場合にその当事者で通常ありうべき利率による金銭相当額の経済的利益が無償で借主に提供されたものとして、これが当該法人の収益として認識されることになるのである。

③ 本件無利息融資に係る右当事者間で通常ありうべき利率による利息相当額は、原告 X 社が A 社から対価的意義のある経済的利益を受けるか、あるいは何らかの合理的な経済目的等のために A 社にこれを無償で供与したことを首肯させる合理的理由は見出しがたく、寄付金として取り扱われるべきである。そして、本件無利息融資に係る利息相当額の利益の供与が法人税法 37 条 7 項かっこ内所定のもの⁴⁰⁾に該当するとは解しえないから、被告税務署長 Y がこれをその寄付金の損金不算入の限度で益金として計上すべきものとしたこと自体、違法ということはできない。

④ 本件無利息融資に係る通常ありうべき利率は年 6 分であると認めるのが相当であり、これを超える利率により利息相当額を算出した本件処分は、その限度において違法であるといわなければならない。また、右違法な部分を法人税法 132 条の適用によって維持する余地はない。

(4) 判旨の検討

以上の大津地裁、大阪高裁判決要旨から、無利息貸付けの不確定概念（経済合理性の内容）を検討しておきたい。

大津地裁では、融資を受けた同族会社は一定の経済難の事情（欠損）があり、それへの無利息貸付けは「一定の経済合理性」が存するのであって、租税回避（を意図したものでない）には当たらない。行為計算否認の適用をして課税を求めた税務署長は妥当でない（税務当局が敗れた珍しい例ではないか）と判示した。

これに対して大阪高裁では、無利息融資は価値の移転（X 社から A 社へ）であり、通常の経済人では生じえない「合理性を欠く」行為である。価値の移転は寄付金に該当し、一定額以上は課税の対象としている（否認規定でなく、

法人税法の寄付金規定 37 条)。よって課税の対象としているとされ、税務署の逆転勝訴となった。

大津地裁判決では税務当局の行為計算の否認規定適用は違法とされ、大阪高裁判決では、法人税法の個別規定が適法とされた。その結果、納税者側は第一審は勝訴したものの、第二審で敗訴となった⁴¹⁾。

注目すべきは、大津地裁判決で貸付けの条件・目的に「経済的合理性」があるとしている⁴²⁾ことであり、これは正しいと考える。大阪高裁判決では価値の移転があり、課税対象となると判示されていて、課税対象になるかどうかは大津地裁判決とは反対であるが、問題は、価値の移転という現象だけを捉えれば個別規定で課税対象となるが、無利息貸付けを受けた同族会社の欠損状態に注目すれば、貸付けは「合理的」だと判示されるという違いがある点である。

どちらの側面を重視するかが問題となるが、もちろんどちらも重要である。だが、この場合では、無利息貸付けに「経済的合理性」があることは否定できないと考える。

そしてこの場合、課税が確認されるのは、欠損を脱却して返済能力を確認しえたとき、つまり正常な経営を確認して返済能力が生じたときと判断する(貸付け利子に対して)のが当然であろう。欠損が一定期間継続することに対し無利息貸付けは経済的合理性があるが、もしその欠損法人が合理的経営を行っても欠損を克服しえなければ、返済はなしようがないから、価値の移転があったことを理解したとしても、課税対象とはなりえないと考えるべきである。

清水惣事件においては、大津地裁判決が、貸付けの経済的合理性があるかないかに重点をおいて判示しているのに対し、大阪高裁判決は価値移転の有無という現象そのものの意味に重点をおいて判示している点に相違性をみることができ、いずれの点においても重要な問題性が提起されていたといえよう。

(次号に続く)

〔注〕

- 1) 「特殊の関係のある個人」とは、「① 株主等の親族, ② 内縁関係の者, ③ 個人株主の使用人, ④ ①～③以外のもので個人株主から受ける金銭等によって生計を維持している者, ⑤ ②～④の者と生計を一にしているこれらの親族」をいう。
- 2) 畠山武道「同族会社の行為計算の否認」(日税研論集, 4号, 昭62年) 66頁。
- 3) 畠山・前掲(注2) 69頁。
- 4) 畠山・前掲(注2) 69頁。
- 5) ハツ尾順一『租税回避の事例研究——具体的事例から否認の限界を考える——』(清文社, 改訂増補版, 平17年) 10頁。
- 6) 清永敬次『租税回避の研究』(ミネルヴァ書房, 初版, 平7年) 369頁。
- 7) 金子宏『租税法』(弘文堂, 第十版, 平17年) 127頁。
- 8) 金子・前掲(注7) 127-128頁参照。
- 9) 武田昌輔「租税回避の意義と内容」(日税研論集, 14号, 平元年) 3頁。
- 10) 金子・前掲(注7) 128頁参照。
- 11) 金子・前掲(注7) 128-129頁。
- 12) 清永・前掲(注6) 369頁。
- 13) 租税回避事例に対する裁判所, 立法府の対応については金子・前掲(注7) 129-130頁参照。
- 14) 以上, 「不確定概念」の代表的事例については, 藤曲武美「不確定概念と租税法律主義」山本守之/守之会『検証 税法上の不確定概念』(中央経済社, 第2版, 平16年) 29頁参照。
- 15) 藤曲・前掲(注14) 33頁。
- 16) 藤曲・前掲(注14) 29-30頁。
- 17) 金子宏教授は, 「不当に減少させる」という不確定概念に関して, 「これは課税要件明確主義に反するものではないと解されており, また, 同族会社に対してのみこの否認規定を設けることは, 憲法14条に違反しない, と解されている。これら規定が, 現実に行われた行為・計算の私法上の効力を失わせるものでないことは, いうまでもない」といわれている。金子・前掲(注7) 392頁。
- 18) 以上, 「資産の評価損の計上」の部分に関しては, 山本守之「不確定概念の考え方」(山本守之/守之会・前掲〔注14〕, 21-24頁)より。
- 19) ハツ尾順一教授は, 租税回避を, 否認されるべき租税回避と否認されるべきでない租税回避とに大別し, 前者については, 同族会社の行為計算否認規定の適用のあるものと同族会社の行為計算否認規定の適用のないものとの二つに分けられている(ハツ尾・前掲〔注5〕11頁)。
- 20) 畠山・前掲(注2) 79頁。

- 21) 畠山・前掲(注2) 79-80頁。
- 22) 畠山・前掲(注2) 80頁。
- 23) 武田・前掲(注9) 33頁。
- 24) 畠山・前掲(注2) 90-91頁参照。
- 25) 畠山・前掲(注2) 85頁。
- 26) 畠山・前掲(注2) 85頁。
- 27) 畠山・前掲(注2) 85頁。
- 28) 畠山・前掲(注2) 86頁。
- 29) 畠山・前掲(注2) 86-87頁。
- 30) 金子・前掲(注7) 392-393頁。なお、それぞれの基準説に対し、清永敬次教授は、「同族非同族対比の基準は、同族会社の行為計算の否認規定は同族会社を非同族会社より税法上不利に扱うものであってはならないという考え方を出発点とするものと思われる。しかし、同族会社の行う行為計算のうち、非同族会社においてもたとえ例外的にしろ行われることがあるようなものは、これを絶対に否認することはできない、ということまで同基準が意味するものか否かは必ずしもはっきりしない。むしろ同基準はそこまで徹底したものとは思われないのである。それに、『非同族会社では通常なしえないような行為計算』というのは、『純経済人の選ぶ行為形態として不合理なもの』と一般に重なり合うもののように思われる。このような点からして、両基準はそれほど違ったことをいっているようには思われず、といていいようである」とされている(清永・前掲〔注6〕423頁)。

畠山、金子両教授に対して、大島裕子氏は、「対比される非同族会社が、常に経済人として合理的な行為をするという前提に立てば、非同族対比説・合理性基準説のいずれを採っても結果として変わるところはない。しかし、非同族会社でも租税回避行為を行っているから合理性基準説でよいという考え方は、この規定は非同族会社にも適用できるという解釈に容易にたどり着くことになってしまい、同族会社だけがこうした否認規定が適用されなければならない理由はないということになる。また、法人税が純経済人として合理的な行動をする法人というものを前提としていると考えられるとすれば、合理性を基準にした場合には、その対象が無限に拡大されることが可能であり、租税回避行為否認の判断基準としては不相当である」とされている(大島裕子/武田喜義/平沼洋「同族会社の行為計算否認における『不当に減少』[法人税法]」、山本守之/守之会・前掲〔注14〕145-146頁)。

「経済的合理性」も解釈によっては、合理性の範囲が無限に拡大する恐れがあるので、妥当ではないとされている点で無視できない見方だと思われる。

- 31) 小田信秀「所得税における同族会社の行為計算否認規定を巡る諸問題」(税務大学校論叢, 33号, 平11) 79-80頁参照。

所得税法 157 条における同族会社の行為計算否認規定についての一考察 (1) (菱沼 / 柿本)

- 32) 小田・前掲 (注 31) 80 頁参照。
- 33) 税務訴訟資料, 66 号, 昭 48 年, 1112 頁より。
- 34) 前掲 (注 33) 1112 頁より。
- 35) 前掲 (注 33) 1112 頁より。
- 36) 前掲 (注 33) 1112 頁より。
- 37) 税務訴訟資料, 97 号, 昭 53 年, 1160 頁より。
- 38) 前掲 (注 37) 1160 頁より。
- 39) 前掲 (注 37) 1160 頁より。
- 40) 「広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費, 接待費及び福利厚生費とされるべきもの」をいう。
- 41) 控訴審の支持論文としては, 武田昌輔教授の「子会社に対する無利息融資による経済的利益の供与は法人税法 37 条の寄付金に当るとされた事例」(判例時報, 941 号, 昭 54 年) がある。
また, 木下良平氏は, 「親子会社間における無利息融資」(税務事例, 12 巻 7 号, 昭 55 年, 5-6 頁) において無利息融資なくしては, 子会社の再建はありえないとし, 利息の認定課税の対象にならない旨を述べられている。
- 42) 前掲 (注 37) 1160 頁。なおこの「経済的合理性」については, 橋本守次「法人税における行為計算否認の問題事例 (親子会社間の無利息貸付)」(税務 QA 通巻 12 号, 平 15 年) でも取り上げられている。同論文 15 頁参照。

*参考文献は次号 (2・完) 末尾に一括掲載する。