

論 説

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——

竹内綱敏
(税理士)

目 次

- | | |
|----------------------------|-------------------------|
| I はじめに | 1 課税処分における選択権行使の可否と優先順位 |
| II 近時の行為計算否認事件の事例検討 | 2 訴訟段階における処分理由差替えと理由附記 |
| 1 法人税法132条と22条2項が関係した裁判例 | 3 改正国税通則法の影響と今後の展開 |
| 2 法人税法132条と37条が関係した裁判例 | IV おわりに |
| 3 法人税法132条と34条が関係した裁判例 | |
| 4 小 括 | |
| III 法人税法132条と通常の課税要件規定との関係 | |

I はじめに

同族会社の行為計算否認規定は、法人税法132条のほか、所得税法157条、相続税法64条、地価税法32条、及び地方税法72条の43にも規定があり、わが国における、「やや一般

的な否認規定」⁽¹⁾と解されている⁽²⁾。

前稿⁽³⁾では、所得税における同族会社の行為計算否認規定が、租税法主義の下で、納税者の予測可能性や権利保護の観点から、どのように適用されているのかについて、所得税法157条に関する近時の判例・学説の状況

(1) 金子宏『租税法〔第18版〕』（弘文堂・2013年）124頁。なお、私法上は有効な法律行為であっても、税法上において、課税庁が行う同族会社に対する否認を類型化すると、①通常の課税要件規定として定められた個別否認規定による否認と②「やや一般的な否認規定」と解される同族会社の行為計算の否認規定による否認の2つに大別される。

(2) 租税回避行為の否認を一般的（あるいは包括的）に認めた有名な規定としては、ドイツ租税基本法（Abgabenordnung）42条がある。この規定の近時の動向は、谷口勢津夫「ドイツにおける租税回避の一般的否認規定の最近の展開」税大論叢

40周年論文集237頁、同「ドイツ租税基本法42条の改正内容とその評価—濫用概念を中心として」税研149号13頁参照。わが国においても、かつて昭和37年の国税通則法制定時に、一般的（あるいは包括的）否認規定を導入しようとする試みがあったが、それは成立しなかった経緯がある。昭和36年の国税通則法の制定に関する税制調査会『国税通則法の規定に関する答申（税制調査会第二次答申）』（1961年）4頁及び回答申別冊（『国税通則法の規定に関する答申の説明』）11-14頁参照。

(3) 拙稿「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」税法学567号（2012年）157頁以下。

を分析・整理し、その問題点について検討を行った。本稿は、上記の研究に引き続き、法人税における同族会社の行為計算否認規定（法人税法132条）について検討を行うものである。

同族会社の行為計算否認規定としての法人税法132条の役割について、金子教授は「現在では、同族会社の行為・計算の否認規定の適用範囲は以前よりもせまくなってきているが、しかし、この規定が意味を失ってしまったわけではない。」⁽⁴⁾との評価をしている。同様に、武田教授は「この否認規定は、課税当局としては、仮に、普段は死に体の状況にあるにしても、いったん緩急あれば威力を發揮するものとされ、この否認規定を削除する傾向は全くない状況にある。そして、さらに、このような否認規定と並んで、組織再編成の場合の租税回避の防止のための否認規定、さらには、連結納税制度の租税回避の否認規定が創設されているところであって、いわば同族会社の否認規定の発展的否認規定として並列されている観を示している。」⁽⁵⁾と述べている⁽⁶⁾。

法人税における同族会社の行為計算否認規定は、通常の課税要件規定が、次第に整備されるに伴って、その適用されうる場合が縮小されていくことになるが、それでもなお、納税者の予測可能性や法的安定性の観点からみて、法解釈及び執行基準についての多くの問

題が内在する税法上の重要な研究テーマの一つであろう。さらに、近時における改正をみても、平成18年度税制改正で、同族会社の行為計算否認規定に対応的調整規定⁽⁷⁾が追加されたことは、立法関与者が今日においても、この規定の存在意義について一定の評価をしている証左であると考えられる。

本稿における、第1の目的は、近時の法人税における行為計算否認事件の裁判例を素材として経済活動のグローバル化・高度情報化の進展等により、年々複雑化する取引に対する行為計算否認の事実認定及び解釈論の傾向の変化を分析・検討することにある。

さらに、第2の目的として、上記の個別事件の分析・検討の結果を踏まえて、法人税法132条と通常の課税要件規定（22条2項、34-36条及び37条）との競合とその選択に関する学説上の議論について、改めて整理・検討することにある。

II 近時の行為計算否認事件の事例検討

同族会社の行為計算否認の典型的な事例は、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（昭和44年改正で削除）で明らかにされていた。しかし、上記通達で具体的例示として掲げられた11項目⁽⁸⁾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。すなわち、従来

(4) 金子・前掲注(1)445頁。

(5) 武田昌輔『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—』財団法人日本税務研究センター（2007年）2-3頁。

(6) 平成26年度税制改正においては、所得税法168条の2に「非居住者の行為・計算の否認規定」、法人税法147条の2に「外国法人の行為・計算の否認規定」が、それぞれ新たに創設されている。

(7) 平成18年度税制改正における対応的調整規定の意義については、拙稿・前掲注(3)170-178頁参照。

(8) (1)過大出資(2)高価買入(3)低価譲渡(4)個人的地位に基づく寄附金等(5)無収益資産の譲受け(6)過大給与(7)業務に従事していない社員に対する給与(8)用役贈与(9)高額賃借料等(10)不良債権の肩代り(11)債務の無償引受け、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。

は法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きている。その意味では、上記の規定と法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や処分理由の差替え等が問題となることも少なくない。

そこで、Ⅱにおいては裁判で争われた近時の行為計算否認事件⁽⁹⁾を素材として、具体的事例の分析を通じて、本稿の第1の目的である行為計算否認の事実認定及び解釈論の傾向の変化を分析・検討する。また、第2の目的であるⅢでの法132条と通常の課税要件規定（22条2項、34-36条及び37条）との競合とその選択に関する学説の整理・検討に先立ち、過去の裁判例では、法適用の競合と選択

がどのように主張・立証され、裁判所がそれをどのように判断したかを、あらかじめ検討しておくこととする。なお、近時における法人税法132条の行為計算否認規定が適用された裁判例としては、筆者の知る限りにおいて、10件存在する⁽¹⁰⁾。そこで、上記10件の裁判例の内、本稿の関心事に沿って、法132条と密接な関係を有する①法22条2項との競合、②法37条との競合、③法34-36条との競合事案に分類して、それぞれの事件を検討する。

1 法人税法132条と22条2項が関係した裁判例

ここでは、上記10件の事例の中で法132条と22条2項が関係したオープンシャホールディング事件⁽¹¹⁾（以下、この事件を「第1事件」という。）をみておく。本件は、課税処分段階では法132条を適用し、営利を目的と

(9) ここでは平成元年以降に判決が確定した裁判例のみを検討の対象とし、国税不服審判所での裁判事例については取り上げていない。なお、注(10)では直近のものから順次平成元年までの裁判例を記載している。

(10) 1. 最決平成23年1月13日税資261号順号11592（東京高判平成22年8月26日税資260号順号11497）（横浜地判平成22年3月24日税資260号順号11401）。2. 長崎地判平成21年3月10日税資259号順号11153。3. 最決平成20年6月27日税資258号順号10980（東京高判平成18年6月29日税資256号順号10440）（東京地判平成17年7月28日税資255号順号10091）。☆4. 最判平成18年1月24日税資256号順号10279（東京高判平成16年1月28日税資254号順号9531）（東京地判平成13年11月9日税資251号順号9020）（東京高判平成19年1月30日税資257号順号10621）。△5. 東京高判平成13年7月5日税資251号順号8942（東京地判平成12年11月30日税資249号順号8788）。△類似の事件 [= 擬似D E S 事件]（法37条の適用事例）最決平成14年10

月15日税資252号順号9213（名古屋高判平成14年5月15日税資252号順号9121）（福井地判平成13年1月17日税資250号順号8815）。6. 最判平成12年1月27日税資246号順号8571（高松高判平成8年2月26日税資215号順号7673）（徳島地判平成5年7月16日税資198号順号7166）。7. 名古屋地判平成11年5月17日税資242号順号8408。★8.（訴訟段階で132条を適用した事例）最判平成11年1月29日税資240号順号8327（東京高判平成10年4月28日税資231号順号8155）（東京地判平成8年11月29日税資221号順号7824）。9. 那覇地判平成7年7月19日税資213号順号7553。10. 広島地判平成2年1月25日税資175号順号6427がある。なお、上記には課税処分時だけでなく訴訟段階での処分理由の差替えによる法132条の適用例を含めて記載している。また、上記事例のうち☆△★印のものは、法132条と通常の課税要件規定の競合や処分理由の差替えに関連する事件であり、Ⅱで検討を行う対象裁判例を示している。

する法人の行為としては不自然・不合理であり、法人税の負担を不当に減少させる行為であるとして、移転した資産価値相当額は原告からB社に対する寄附金に該当するとしていたところ、訴訟段階において、132条に加えて当該資産価値の移転は法22条2項の「無償による資産の譲渡…その他の取引」に該当するとの主張を追加して、これを主位的に主張し、132条の適用を予備的に主張する展開となった事件である¹¹⁾。

(1) 事案の概要

X社（原告・被控訴人・上告人）は、平成3年9月にその所有する資産（非上場株式会社である放送局の株式）を現物出資し、オランダに100%出資の外国子会社（以下「A社」）を設立した（発行済株式200株）。X社は、A社の設立に際し、法人税法（改正前）51条1項に基づき特定出資に当たる現物出資をなし、圧縮記帳による課税繰延べを受けた。

平成7年2月、A社の株主総会において、新株3,000株を発行し、その全部をオランダにあるX社の関連会社（以下「B社」）に著しく有利な価額（額面）で割り当てる決議を行い、その払込みを受けた（以下「本件増資」）。その結果、A社の発行済株式は3,200株になり、X社の持株割合は、100%から6.25%に激減した。B社は3,000株を取得し、持株割合は93.75%になった。この、持株割

合の変動により、X社が保有していたA社株式の資産価値は約273億円相当額から、約17億円相当額にまで一挙に減少した。

この行為について、Y税務署長（被告・控訴人・被上告人）は、X社が有するA社の資産価値をX社が何らの対価も得ずに、B社に移転させたと認定し、移転した資産価値相当額（約256億円相当額）を、X社において収益を認識し（益金）、それがX社のB社に対する寄附金に当たるとして、更正処分等をした。そこで、X社は本件更正処分等を不服として審査請求を行ったが、これに対する裁判が同日から3カ月を経過してもなされなかったため、出訴した事件である。

(2) 判決の要旨

まず、東京地裁の法132条の適用の可否についての、判断は次のとおりである。

「法形式においては、A社とB社との間の行為 [= 本件増資] にほかならず、X社自らの行為によるものとはいえないから、これを親会社であるX社の行為とみて同族会社の行為計算の否認規定により否認することはできない。」

次に、法22条2項の適用の可否については、「実質的にみてX社の保有するA社株式の資産価値がB社に移転したことが、X社自らの行為によるものとはいえないから、法人税法22条2項にいう資産価値の無償移転があ

(11) 第一審東京地判平13年11月9日判時1784号45頁・控訴審東京高判平16年1月28日判時1913号51頁・最判平18年1月24日判時1923号20頁、差戻控訴審東京高判平成19年1月30日判時1974号138頁参照。なお、第一審判決及び控訴審判決の評釈は多数ある。例えば、水野忠恒「オープンシャホールディング事件」ジュリスト租税判例百選〔第4

版〕(2005年)122頁、測吾吾「オープンシャホールディング事件に関する理論的問題」租税法研究32号(2004年)42頁、中里実「『租税法と私法』論再考」税研19巻5号(2004年)74頁等。

(12) 他の争点としては、時期に遅れた攻撃防御方法か、理由附記の不備、処分理由の差替えの合憲性等多岐にわたる。

ったということではできない。」とした。

このように、東京地裁は、本件は法22条2項にも、同132条1項1号にも該当しないと見て、X社の主張を全面的に認め本件更正処分等を取り消した¹³⁾。

ところが、これに対して東京高裁は、本件有利発行と法22条2項との関係について、「A社における上記持株割合の変化は、上記各法人及び役員等が意思を相通じた結果にほかならず、X社は、B社との合意に基づき、同社からなんらの対価を得ることもなく、A社の資産につき、株主として保有する持分16分の15及び株主としての支配権を失い、B社がこれらを取得したと認定することができる。……両社間において無償による上記持分の譲渡がされたと認定することができる。」また、X社はB社に対して譲渡したとする「持分の譲渡」が、法22条2項の「資産の譲渡」に該当するか否かが問題となる。この点については、東京高裁は、「持分の譲渡は、法22条2項に規定する『無償による資産の譲渡』に当たると認定判断することができる」としている。「もっとも、上記『持分の譲渡』は、同項に規定する『資産の譲渡』に当たるとすることに疑義を生じ得ないではないが、『無償による…その他の取引』には当たると認定判断することができるというべきである。すなわち、上記規定にいう『取引』は、その文言及び規定における位置づけか

ら、関係者間の意思の合意に基づいて生じた法的及び経済的な結果を把握する概念として用いられると解せられ、上記のとおり、X社とB社の合意に基づいて実現された上記持分の譲渡をも包含すると認められる。」として、本件増資により法22条2項に規定する事実（取引）が生じたと認定し、控訴審判決は、X社の請求を棄却した。

なお、東京高裁は、法132条の適用については、本件について法22条2項が適用されることから、判断を特に行っていない。

最高裁判決は、東京高裁と同様に、本件取引については、法22条2項が適用されるとして、次のように述べている。「上告人 [= X社] の保有する株式に表章された同社の資産価値については、上告人が支配し、処分することができる利益として明確に認めることができる……したがって、この資産価値の移転は、上告人の支配の及ばない外的要因によって生じたものではなく、上告人において意図し、かつ、B社において了解したところが実現したものということが出来るから、法人税法22条2項にいう取引に当たるといふべきである。」として、上告審判決は、原審の判断を是認した。

(3) 事例の検討

本件における当該事実関係によれば、法形式を重視して当該事実を捉えようとすれば、

13) 東京地裁の判断について、武田教授は、「第三者割当てありきという前提の下で、その枠内での議論がなされており、経済的実態に即しない事実認定をしているところに、本判決の見誤りがあったと考える。」と、東京地裁の判断を批判している。そして、「本件のように、特殊な個別事情の下において、株主が極端な経済的価値の犠牲の下

に、第三者割当てを受ける者に対して大きな利益を与えた場合においては、この取引は、租税回避のみを目的とした行為であると認定できるものとする。すなわち、租税回避行為として、贈与（寄附金）として取り扱うべきものとする。」と述べている。武田昌輔「税法上の事実認定問題管見」税務事例34巻10号（2002年）8頁。

第一審判決のように、当該資産価値の移転は、A社とB社との間の取引によって生じたものであって、X社はB社に対して何らの行為もしていないと判断されることになる。すなわち、法22条2項の規定からは、経済的価値の移転があっても、「取引」¹⁴⁾に該当しない限りは、課税対象とはならない。

しかし、第一審の判断は、控訴審及び上告審において否定されている¹⁵⁾。最高裁は、東京高裁の立場を基本的に是認し、有利発行による利益の移転について、法22条2項の「取引」に該当するとした¹⁶⁾。しかしながら、最高裁判決では、取引についての一般的な意義内容については述べていないため、この点に関して若干の検討を試みる。

東京高裁判決は、取引について「法的及び経済的な結果を把握する概念」と述べているが、法22条2項でいう取引は、何らかの資産を直接的に相手方に譲渡することを前提としており、本件のようにA社の有利発行によって生じる（間接的な）価値の移転（未実現利益）は、想定していないと考えられる¹⁷⁾。と

いう見解がある。また、その他の取引にも該当しないという見解には、「『持分分割』による『割合の変更』における損益認識は会計処理においても、一般的に肯定されているとはいえず、本件増資が法人税法22条2項にいう『その他の取引』に該当しないことは明らかである。』¹⁸⁾という主張である。

なお、この最高裁の判断については、次のような条件を付けて、法22条2項の適用を認める見解もある。「経済的価値の喪失について法22条2項を適用するには、更なる絞り込みが必要である。おそらく、経済的価値の喪失が、単なる外的要因によるものではなく、特定の他人に対して資産を移転する意図に基づくことが法22条2項適用の要件なのではないかと思われる。」¹⁹⁾この考え方に立てば、最高裁の示した「取引」概念の解釈は、一方において、自らの直接的な行為を超える範囲（子会社等の行為）にまで拡張するが、他方において、それが外的要因（受動的要因）によって生じたものではなく、関係者の「意図」(能動的要因)に基づくことを要求するこ

14) なお、取引の意義については、「簿記上の取引」とする説（武田昌輔「課税所得の基本問題(上)―法人税法22条を中心として―」判例時報949号4頁。谷口勢津夫『税法基本講義〔第4版〕』（弘文堂・2014年）364頁。）と「私法上の取引」ないし「法的取引」とする説（金子・前掲注(1)288頁。中里実①「租税法における裁判所の法創造機能」租税研究696号（2007年）58頁、同②「『租税法と私法』論再々考」税研19巻6号（2004年）82頁。）がある。

15) 東京高裁及び最高裁のこのような判断について、租税法規の拡張解釈であるとする説として、占部裕典「法人税法22条2項の適用範囲について」税法学551号（2004年）35頁。木村弘之亮「租税回避、節税、通謀虚偽表示についての、判例と実務の動向」租税研究726号（2010年）172

頁、がある。

16) この点について、八ッ尾教授は「A社の存在を無視して、あくまでも、X社とB社の間における『合意』に基づくものであると東京高裁は認定している。しかしながら、X社がA社の株主総会を経て、有利発行を行っている事実を無視して、X社がB社と直接合意したという判断には、やや無理があるように思える。X社とB社の間での合意の判断が、専ら実質的な側面のみを考慮してなされたのであるならば、法的安定性を害する判断であるといわざるを得ない。」と述べている。八ッ尾順一『租税回避の事例研究〔5訂版〕』（清文社・2011年）252頁。

17) 八ッ尾・前掲注(6)253頁参照。

18) 占部・前掲注(5)35頁。

19) 瀧・前掲注(1)42頁。

とにより、その範囲を限定したものと解することも可能であろう。すなわち、原告X社の直接的な取引ではなくても「その管理支配が可能な範囲の取引」を「取引」として捉えたのかもしれない。ただし、どのような事案でこの捉え方があてはまるのか、本判決の射程距離がどこまで及ぶかについては議論の余地があると思われる。

2 法人税法132条と37条が関係した裁判例

ここでは、課税要件事実が類似する法132条と37条が関係した2つの裁判例を比較検討する。まず、法132条の適用により（擬似）DES²⁰のスキームを利用した有価証券売却損の計上が否認された事件（日本スリーエス事件²¹（以下、この事件を「第2事件」という。）の第一審の東京地裁判決についてみておく。

(1) 事案の概要

X社（原告）は、X社の100%子会社であるA社及びB社（以下、A社とB社を合わせて「本件子会社」という。）に対する貸付債権が債務超過により不良債権化していた。X社は、平成5年4月1日から平成6年3月31日までの事業年度において、コンサルティング収入による利益（400百万円）が見込まれることとなったことから、これを機会に上記の不良債権を処理しようと考え、本件子会社

の発行する増資新株式を額面価額に比べて高額（730百万円）で引き受けて、当該株式を非同族会社であるC社に低額で譲渡することによって有価証券売却損（427百万円）を計上し、上記払込金額と売却価額の差額を損金として計上して申告した。また、本件子会社は、上記の増資払込金をもってX社に対する債務を弁済した。

これに対して、Y税務署長（被告）が、法132条を適用して、新株式の取得価額は額面金額であると認定し、X社は有価証券売却損を過大に計上しているとして、更正処分等をしたところ、X社がこれらの処分の取消しを求めて出訴した事件である。

(2) 判決の要旨

「原告は、本来損金に算入することができないものについて、本件一連の行為を行い、有価証券売却損という形を取るることによって、実質的に、本件子会社に対する貸付金を損金に算入する形で処理したものであるということになる。」と認定し、「そうすると、本件子会社の新株発行に際して、原告が、その対価として、……払込みをした行為は、いずれも、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、税務署長は、法132条によって右の行為を否認することができるものというべきである。」と判示した。以上のとおり、東京地裁

20) デット・エクイティ・スワップ (Debt Equity Swap [DES]) の実質は、株式の発行法人側からみれば債務の株式化（借入金を資本へ振替）であり、また債権者側からみれば債権と株式との交換（貸付金を有価証券へ振替）を意味する。過剰債務を抱えた経営不振にあえぐ法人の再建と、不良債権を抱えた債権者側の債権償却を一挙に促進す

るための手段として、いわゆるバブル経済の崩壊後、頻繁に利用された。

21) 東京地判平成12年11月30日税資249号順号8788参照。なお、本件控訴審の東京高判平成13年7月5日税資251号順号8942においても国側が勝訴で確定。

は、課税庁の主張を支持し、原告の請求を棄却した。

(3) 事例の検討

本件は、増資先行型のいわゆる擬似DES取引が租税回避行為として法132条により否認された事件である。この事件では、額面株式の制度が存在した時代において（平成13年法律第79号による商法改正前）、ある同族会社が、①額面価額を超える高額な払込金額による子会社増資新株の引受けと、②関連会社へのこの株式の低額譲渡、という2つの行為をすることによって、払込価額と譲渡価額との差から有価証券売却損を計上して、当該年度の利益を減少させ、この結果、法人税の負担を軽減したことに対して、本件一連の行為について、法132条を適用し、有価証券の取得価額は額面金額であって、それを超える払込金額（1株あたり144万円）は寄附金に該当する、としたことが適法か否かというものである。

本件は、「純経済人基準説」の見解²²⁾に基づいた判決となっている。つまり、東京地裁は、子会社に対する貸付金を無税償却する目的で行われた一連の行為を一体の取引とみた上で、この一連の行為について経済的合理性の有無を判断することにより、法132条の適用可否を判断したのである。

本稿の関心事である行為計算否認規定の適用関係について検討すると、本判決において

特徴的であるのが、個々の取引を一体の取引とみた上で、「一連の行為」について「経済的合理性の有無」を判断している点である。法132条においては、「行為」について個々の取引に限定するの否かについて明らかにされていない。すなわち、ここでの「行為」について、単一の行為に限定する旨の定めが明示的に存在しないことから、一連の行為と解することも可能であり、東京地裁が採用した考え方は、解釈論としては成り立ちうる。しかし、仮に法132条の適用を個々の取引ごとに判断するのであれば、本件における行為・計算が経済的合理性を欠いているとは直にはいえない。このように、「行為」をどのように解するかが、ここでの重要な問題となる。

東京地裁が採用した考え方に対しては、「単体としては行為計算の否認の対象とはならない複数の行為を、租税負担の減少の意図ないし目的を推認し、このいわば『租税回避意図』を接着剤として、法132条の適用対象に組み込む手法を編み出したとするならば、そのような手法は、従来の判例・通説に反する結果をもたらすと思われる。そして、法132条の適用要件に『租税回避意図』を含めれば、その認定には租税行政庁の裁量を許す結果となりかねず、そうなれば租税法律主義の観点からも極めて疑問であるといわなければならない。」²³⁾との批判がある。すなわち、法132条が、納税者の実際に行った行為又は計算を、税務署長が通常の行為又は計算であ

22) 否認の対象となる同族会社の行為・計算とは何かについて、非同族会社では通常なしえない行為・計算をいう（非同族会社基準説）とする見解と、純経済人の行為として不自然・不合理な（経済的合理性に欠く）ものをいう（純経済人基準説）とする見解があり、2つに分説されるが、近

時の裁判例の傾向としては、後者の見解が有力である。金子・前掲注1)441-442頁参照。

23) 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）80頁。

ると仮定したものに引き直すことを求めている点において、課税庁による恣意的な課税が行われるおそれがあることへの懸念である。上記のように「不当性」の判断基準を厳格化すべきという論者からは、法132条にいう「行為」には、一連の行為を含めず、「否認対象となる単一の行為」のみが「行為」の内容となるという考えが主張される。

他方で、法132条の「行為」を限定的に解するあまり、本件のように本来ならば直接的には控除することのできない損失を一連の行為によって控除可能な損失に置き換えるという、「税負担を不当に減少させること」だけを目的として行われた同族会社の行為又は計算を否認することができなくなり、それらの租税回避行為を結果的に容認することになるとの反論もありえる。法132条の「不当」の意味内容について八ッ尾教授は、「『不当』を一般的な租税回避の定義から導くとすると、『迂回行為』『多段階取引』『不自然・不合理な行為』そして『異常な行為』とリンクすると解される。」²⁴⁾と述べている。

よって、第2事件の裁判例の評価は、法132条における「法人税の負担を不当に減少させる」という不確定概念を用いた適用要件について、新たな解釈を加えたことにあり、他方でこの「不当性」に関する新たな解釈は、課税庁による取引事実の認定如何によって、行為計算の否認の範囲を相当に広げる可能性を持つことにあるといえよう。

(4) 類似事件の検討

次に、法132条が適用された第2事件（日本スリーエス事件）の類似事件として、有価証券売却損の控除を目的としたグループ会社への高額払込みが寄附金に該当するか否かが争われた事案として、法37条が適用された事件（相互タクシー事件）²⁵⁾（以下、この事件を「第3事件」という。）をみておく。なお、類似事件のため、事案の概要と判決の要旨は割愛するが、第一審の福井地裁判決について、事例の検討のみをしておく。

本判決は、平成13年商法改正前の額面株式の制度が存在した時代に、額面金額を超える払込みは寄附金に該当し、株式取得価額を構成しない、と判示したものである²⁶⁾。

福井地裁は、本件増資払込みは、グループ法人に上場株式を売却することによって生ずる有価証券売却益に見合う株式譲渡損を、グループ外法人に子会社株式を低額譲渡することにより発生させ、上記有価証券売却益に対する法人税の課税を回避することを目的としたものであることは明らかであり、本件株式を額面金額かつ発行価額である一株当たり50円を超える額で引き受けて払い込んだことに、経済取引として十分に首肯し得る合理性は認められない、と判断した。

本判決において特徴的であるのが、第2事件と同じく本件一連の行為を構成する個々の取引に問題はなく、「一連の行為全体」における「経済的合理性」をもとに、寄附金該当

24) 八ッ尾・前掲注16230頁。

25) 福井地判平成13年1月17日税資250号順号8815参照。なお、控訴審の名古屋高判金沢支部平成14年5月15日税資252号順号9121においても国側が勝訴。原告（納税者）はその後上告したが、最終平成14年10月15日税資252号順号9213で不受理決

定となったことにより確定した。

26) 本判決では、寄附金となる境界として額面金額すなわち発行価額が利用されたが、前述の日本スリーエス事件と同様に、現在ではこれを使うことはできない。今後においては、子会社株式の時価評価が重要な争点となるであろう。

性を判断したことである。

なお、通常の課税要件規定である法37条の適用による否認を妥当とした福井地裁の判断については、次のような批判がある。岡村教授は、「本判決は、『対価』の有無を経済的合理性で判断し、『払い込んだ金額』を法人税法上の評価として否認した。こうした経済的合理性に基づく判断や私法上有効な取引の実質による上書きは、行為計算否認にみられる特質または行為計算否認そのものであり、これを法37条が一般に認めていると見ることはできない²⁷⁾と述べ、さらに、「本件全体を構成する個々の取引に問題はなく、これらが一括、総合判断されたがゆえに、行為計算否認的な判決が下されたと思ざるを得ない。……このような直感的課税は厳しく吟味されるべきであ[る]」²⁸⁾とも述べている。

また、岩崎教授は「租税法律主義の観点からして、法37条の要件規定である『対価』の解釈適用にあたっては、その前提となる経済事象を構成する個々の取引の私法上の法律構成を厳密に分析・認定し、かつ民法上の取引類型に関連する規定を精密に解釈したうえで、『対価』の有無、金額を判定すればよく、租税法上の『経済的合理性』に基づく解釈によりこれに変更を加えられるものではない²⁹⁾とした上で、もし、「このような寄附金

課税が一般に是認されるようになるならば、非同族の法人についても法37条を適用することにより実質的に行為計算を否認することを可能ならしめることになるから、同条の法目的を拡張しすぎると解される。」³⁰⁾と述べている。

3 法人税法132条と34条が関係した裁判例

次に、法132条と34条の関係した事例をみておく。同族会社においては、代表者の子女が取締役等となって所得分散が行われる事例が多く存在する。

本件は、代表者の10代の子女を取締役等として報酬を支払ったことに対し、課税庁は、これを代表者の報酬（法34条）として当初認定し、課税処分したものの、その所得の帰属が子女にあることを否定し難いということで、訴訟中、法132条の行為計算の否認規定を援用（理由の差替え）した事案³¹⁾（以下、この事件を「第4事件」という。）の第一審（東京地裁判決）をみておく³²⁾。

(1) 事案の概要

X社（原告）は、昭和62・63事業年度の法人税について、同社の代表取締役である甲の三男乙、四男丙及び長女丁（いずれもX社の取締役又は監査役）に対し、各自月額20万円

27) 岡村忠生「発行価額を超える新株払込みと寄附金」『ジュリスト租税判例百選〔第4版〕』（有斐閣・2005年）117頁。

28) 岡村・前掲注27)117頁。

29) 岩崎・前掲注2385頁。

30) 岩崎・前掲注2387頁。その他、本判決を素材とする研究として、品川芳宣「税法における資本と負債の区分」租税法研究32号（2004年）74頁参照。

31) 10代の留学又は就学中の役員に対する報酬の否認事件。東京地判平成8年11月29日税資221号順

号7824、東京高判平成10年4月28日税資231号順号8155、最判平成11年1月29日税資240号順号8327。

32) 本件の争点は、これらの所得の帰属問題や訴訟中に否認規定を援用できるか等、問題が多い事案である。なお、本件は、控訴審の東京高判平成10年4月28日でも第一審の判断が維持されており、上告審の最判平成11年1月29日も請求を棄却している。

の役員報酬を支給して、損金の額に算入して確定申告をした。昭和62・63年度当時は、乙は、アメリカの大学に在学し、丙は、アメリカの高校に在学していたが、兩人とも、正月休みと夏休みを中心に帰国したのみである。また、丁は、当初、都内の区立中学に入学し、その後、渡米してアメリカの学校に在学しており、帰国の状況も、乙らとほぼ同様であった。

これに対し、Y税務署長（被告）は、本件役員報酬は実質的には甲に支払われたもの（過大役員報酬）として、その損金算入を否認する更正処分等をした。

X社は、当該更正処分等を不服として、その取消しを求めて出訴した事件である。

なお、Yは、本訴において、法132条を援用（処分理由の差替え）して、本件各更正処分の適法性を主張した。

(2) 判決の要旨

「課税処分の取消訴訟において一般的に理由の差替えが許されていることなどからみて、青色申告に対する更正の取消訴訟においても、更正処分庁は、被処分者に格別の不利益を与える場合でない限り、理由の差替えは許されるものというべきである。本件についてみるに、本件更正理由は、①乙らは就学中であり、取締役として経営に参加していないこと、②乙らの振込口座を甲が支配管理していること、及び③甲との続柄、年齢、就学中の学年次、役員報酬の実態から、本件役員報酬は甲に実質的に帰属し、その全額を過大な役員報酬と認定する、というものであるのに対し、Yの訴訟中の主張は、Xが同族会社であることに加え、①ないし③の事実から、乙らに対して役員報酬を支払うことは、経済的実

質の見地において、通常の経済人の行為として不合理かつ不自然なものと認められることである。そうすると、本件更正理由と本件訴訟における更正の根拠との間には、事実的争点について共通性があり、右理由の差替えによってXの防御に格別の不利益を与えるものではないと認められる。」「本件においては、税法上乙らが取締役等に選任されていたことを前提としても、X程度の規模を擁する株式会社において、乙らの年齢、就学状況、居住状況等に照らし、実質的に業務に参画することがない乙らに対し本件役員報酬を支払うことは、その全額について純経済人の行為としては不合理かつ不自然な行為又は計算といわざるを得ず、本件役員報酬を損金の額に算入することは、Xの法人税負担を不当に減少させるものというほかない。したがって、Yが同族会社等の行為・計算の否認規定を適用して本件役員報酬の損金算入を否認したことは適法である。」と判示した。以上のとおり、東京地裁は、課税庁の主張を支持し、原告の請求を棄却した。

(3) 事例の検討

本件の類似事例、つまり、代表者等の親族であり、かつ、未成年者あるいは大学等に在学中である役員に対して支給された役員報酬について、課税庁により同族会社の行為・計算の否認規定が適用され、その適否を巡って裁判によって争われるという事例は、過去にも多く存在する⁶³。これらの事件は、同族会社を利用した典型的な所得分散事例といえよ

⁶³ 例えば過去の類似事件としては、課税処分段階から法132条が適用された長崎地判平成21年3月10日税資259号順号11153、東京地判昭和50年5月6日税資81号順号3555等がある。

う。本件は、法人税更正処分について、更正の理由附記の不備、処分理由の差替えとして法132条の同族会社等の行為・計算の否認規定を援用することの可否等が争われた。判決においては、本件役員報酬の支給により、「法人税の負担を不当に減少させた」とした上で、本件役員報酬は、法132条によって、否認されてしかるべきものと解するのが相当であるとした。

しかしながら、代表者等の親族であり、かつ、未成年者あるいは大学等に在学中である役員に対して支給された役員報酬を損金に算入することが適当かどうかの問題は、第一に、当該役員が実際に役員としての業務を遂行しているかどうかの観点から、また、第二に、業務の内容及び従事状況等に比して不相当に高額なものであるかどうかの観点から実質的に判断すべきものとする。すなわち、当該役員が実際に役員としての業務を遂行していないという場合には、その業務の内容及び従事状況等に比して、不相当に高額である部分には、役員給与に係る個別規定（法34）により否認すべき問題³⁴⁾となるものとする。なお、処分理由の差替え（訴訟段階での法132条の主張）の可否の問題については、Ⅲの2で改めて検討する。

4 小 括

以上のとおり、法人税における近時の行為

計算否認規定が適用された裁判例を概観すると、行為計算否認の事実認定及び法解釈の傾向の変化がみられる。すなわち、行為計算否認の対象となる「取引当事者」の概念、あるいは「行為」や「取引」の概念が、課税要件規定を適用するにあたって、従来とは異なる解釈（緩やかな解釈）が行われる傾向があり、その解釈論の多様化が窺われる。

第1の傾向は、「行為計算の主体」として捉える範囲の拡張である。課税要件規定との関係で、通常は納税義務者のみを行為計算の主体とみるべきであろうが、近時の事例では取引の当事者概念が拡張されている。例えば、第1事件においては、第三者割当増資したのはオランダの100%子会社であり、納税義務者ではない。納税義務者以外の者が行った取引の結果が、納税義務者の課税要件を充足することとなっていることが特徴的である³⁵⁾。

第2の傾向は、「行為」や「取引」が「迂回的」あるいは「多段階」であったとしても、それら「一連のもの」を「一体的に把握」して「経済的合理性基準」の対象とするという取引概念の拡張傾向（全体的・一体的観察法による事実認定³⁶⁾）である。

第1事件の最高裁判決は、「個々の事例に対して法令のあてはめを行うということではなく、取引全体の効果をふまえたうえで法令を適用する」³⁷⁾方法をとっているとの指摘があ

34) 近時の法人税法改正では、不正に支出された役員報酬なり役員の親族等である使用人に支給された過大給与が損金不算入とされるなど、同族会社における役員報酬等の支給規制が厳しくなっている。

35) この点に関して、「行為計算の主体と納税義務者との関係に目を向けると、特殊関係者の不合理又は不自然な行為計算により、納税義務者の租税

負担が減少し又は排除されるケースがある。」よって、「一定の資本関係により支配・被支配の関係のある特殊関係者を行為計算の主体に含める必要があると考える。」とする見解がある。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）391頁。

る。これは、個々の法律関係を超越し、全体のスキームを捉え事実認定を行っているものと考えられる。本来直接契約関係にないX社（原告）とB社との関係を、「合意」の認定ないし擬制をすることでつなげ、全体を一体的取引であったとして課税したのである。事実として存在する契約一つ一つではなく、全体の効果を見ることで租税回避であるかどうか判断し、全体を契約として見る事が可能であるとするならば、それは私法上の契約とは無関係に、税法独自の事実認定の手法がとられた結果であると考えられる³⁶⁾。このような考え方について中里教授は、「合意の認定・擬制による『否認』と呼ぶことが可能なのではなからうか。と述べ、課税逃れスキーム等に関しては、取引の全体を観察しなければ、当事者が真に意図したことが何であるか不明確な場合が多いのであろうから、一定の範囲内において、取引の全体を一体として考察するという観察法が必要なことは否定できない。むしろ、問題は、そのような観察方法が裁判所によりどの範囲で許容されるかという点である³⁷⁾。としている。

また、谷口教授は「このように、最高裁が取引の全体的・一体的観察法を採用したと理解した場合、次に、複数の契約で構成される

取引をなぜ『全体として』みる必要があるのか、逆にいえば、取引を構成する複数の契約を『個別に』みないのはなぜかが、問われなければならない。³⁸⁾としている。さらに、「全体的・一体的観察による事実認定に対応する、解釈によって定立されているはずの規範を問題にせず、事実認定内在的な取引の見方として位置づけられるとすれば、それは、解釈によって定立された規範が本来適用されるべき事案との『(経済的結果の点での)類似性』を根拠にして、類推を行うことを認める考え方であることになり、租税法律主義の見地からすると、その法的正当化が極めて困難³⁹⁾となるとの指摘をしている。

同様に、第2事件及び第3事件においては、①子会社増資新株の引受行為だけでX社の法人税額が不当に減少するわけではなく、また②債務超過の状況にある子会社の株式を別会社に低額で譲渡する行為自体に不当性や恣意性があるわけでもなかった⁴⁰⁾。それぞれ単体の行為としては、否認の対象とはならなかったであろう資本取引と損益取引の混合取引としての2つの行為を、「一連の行為」としてあたかも一つの行為として一体的に評価し、否認の対象としたところに、第1事件と同様に、これらの判決の新奇性あるいは特殊

36) 谷口教授は、「私法上の複数の契約ないし取引行為を課税上全体として一体的に把握し、そのような一体的に把握された取引事実をもって課税要件事実として認定する考えないし方法」を取引の全体的・一体的観察法と定義している。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）163頁。

37) 川田剛「判批」国際税務24巻4号（2004年）69頁。

38) 占部教授は、オープンシャホールディング事件判決について、節税スキームを全体的に鳥瞰し、

その結果と照らし合わせて、X社（原告）からB社への株式（持分）の贈与について、当事者の合意（意思の合致）があったものとしている。このような論法を採るならば、租税回避行為はすべて事実認定のレベルで否認することが可能となる。司法としての役割を超えた事実認定が行われているといわざるを得ない。と厳しく批判している。占部・前掲注15)29-30頁参照。

39) 中里・前掲注11)79頁参照。

40) 谷口・前掲注36)186頁。

41) 谷口・前掲注36)193頁。

性がある。

第3の傾向は、法132条と通常の課税要件規定との競合・選択が、課税処分段階での法適用及び訴訟段階での処分理由の差替えの問題として顕在化し、その選択の判断基準や法適用の優先順位の問題の検討が必要と考えられる事例が多く存在することである。

第1事件では、課税処分時には、法132条を適用し、訴訟段階において22条2項を主張して、これを主位的に、132条を予備的に主張した。また、第2事件及び第3事件は、類似の課税要件事実に対して、法132条と37条という異なる課税要件規定（根拠法規）が適用されている。さらに、第4事件では、課税処分時には法34条を、訴訟段階では132条を主張するという処分理由（根拠法規）の差替えを裁判所は容認している。こうした過去の裁判例において、納税者の手続的保障原則の側面からの十分な検討が加えられていないことは、重大な問題であろう。

Ⅱで取り上げた近時の裁判例をみても、法132条の適用と22条2項、34条、37条といった通常の課税要件規定との競合があった場合に、いずれを選択適用すべきかの明白な判断基準が存在しないようにも見受けられる。そこで、Ⅲでは、法人税における同族会社の行為計算否認規定を巡る法適用の競合関係（優先順位）とその選択に関する学説上の議論について検討してみる。

Ⅲ 法人税法132条と通常の課税要件規定との関係

ここでは課税処分時に、同族会社の行為計算否認規定（法132条）と通常の課税要件規定（例えば法22条2項、34-36条、37条）との適用に競合があった場合に、これをどのように整理すべきか（適用の優先順位やその効果）及び訴訟段階における処分理由の差替え（根拠法規等の処分理由の差替えとしての法132条の適用）の是非について、平成23年の国税通則法の改正の影響も視野に入れた今後の展開について、検討してみる。

1 課税処分における選択権行使の可否と優先順位

(1) 租税実体法に組み込まれた手続法としての選択権

同族会社の行為計算否認規定と通常の課税要件規定との適用の優先順位については、実定法上の合理的根拠となる明文規定は存在しない。ここでは、課税処分における根拠規定の適用についての上記の優先順位の有無を検討する。

納税者が課税要件規定（根拠法規）の適用にあたり、いずれか有利な方〔＝税額が少なくなる方〕を選ぶことは可能である。例えば、税法上で認められた規定が存在する実額控除又は概算控除のいずれを採るか等の選択権は申告納税制度の趣旨・目的に鑑みて、納

(42) この点について、岩崎教授は、①子会社増資新株の引受行為だけでX社の法人税額が不当に減少するわけではなく、また、X社が子会社の増資新株を、その純資産価額等を超える金額により引き受けたとしても、その超える部分の金額は企業支配の対価と解すれば、直ちに経済的に不合理な取

引といえるわけではない。次に、②債務超過の状況にある子会社の株式を別会社に低額で譲渡する行為自体にも、当該株式の価値が低いがゆえに低額であったことを勘案すれば、不当性や恣意性があるわけでもなかったと解することができるからである。と述べている。岩崎・前掲注2380頁参照。

税者にとっての権利と考えられる。こうした納税者に与えられた選択権行使の法的意義について、谷口教授は次のように述べている。通常、課税要件事実に対する法効果の付与（税法的評価）を行うのは立法者であるということをも前提していると考えられるが、選択権規定の場合には、立法者は一定の課税要件事実に対しては法効果の完結的な付与（完結的な税法的評価）を行わず、これを行う権限を納税者に授権し、場合によってはその行使の方法・形式・期限・変更可能性等について規制している。換言すれば、立法者は納税者による選択権行使を課税要件規定にその要件要素として組み込むことによって、当該要件に該当する事実に対する法効果の付与（税法的評価）への決定参与権を納税者に与え、その行使に対する手続的規制を定めることがある。このような意味において、選択権規定は、租税実体法としての性格をもつと同時に、手続法たる授権法・規制法としての性格をも併せもっているといえよう⁴³⁾。納税者が行う選択権行使は、「租税実体法に組み込まれた手続法」⁴⁴⁾としての性格を有し、さらに権利行使の法的性質とは、「納税義務者は、選択権を行使することによって、法律の枠内でとはいえ、異なる法効果のうちから自己の意欲する法効果を決定しこれを表示するのであるから、選択権の行使は、効果意思すなわち法効果を招来しようとする意思の表示とい

う、私法上の意思表示と基本的には同じ構造をもつと考えられている」⁴⁵⁾と谷口教授は説明している。

では、租税実体法上の法律関係における債務者（納税者）ではなく、もう一方の当事者である債権者（税務署長）が課税処分権を行使するにあたり複数の課税要件規定（根拠法規）の選択適用が可能な場合に、税務署長にその選択権が存するか否かがここでの問題となる。すなわち、通常の課税要件規定と同族会社の行為計算否認規定との競合があった場合に、いずれか有利な方を選択できると考えることが、はたして可能であろうか。租税法主義の下で、税務署長に選択権行使の裁量が認められるか否かである。以下、この論点に関する学説上の議論をみってみる。

(2) 学説上の見解

松沢教授は、租税回避に対する通常の課税要件規定の整備により、法132条の適用範囲が徐々に狭くなってきている事実から「従来同族会社の行為計算の否認規定を用いて処理していたケースの大部分が、法22条2項に還元され、それに対応して、法34条ないし36条、37条 [= 現行条文番号に筆者が修正] の活用によって従来の租税回避行為とされた多くが明文で否認できることになっていることを指摘するとともに、これらの規定によって処理しえない場合にはじめて行為計算の否認

43) 谷口勢津夫「課税要件法上の選択手続と法的救済」『税法の課題と超克 山田二郎先生古稀記念論文集』（信山社・2000年）488頁参照。

44) 谷口・前掲注43492頁参照。例えば、法人税法では償却費の計上等、いわゆる「損金経理」を要件とする規定が多く存在する。また、租税特別措置法のなかには多くの選択権規定が存在する。さらに、その適否は措くとして、通達が選択権を定

めている場合もある。納税者が行う具体的な選択権行使の意思表示手続は「損金経理」、「確定申告書への記載」、「申請書・届出書の提出」等として行われている。

45) 谷口勢津夫「錯誤に基づく選択権行使の拘束力に関する一考察(1)」税法学491号（1991年）15-16頁。

規定の適用が問題となりうる⁴⁶⁾と述べている。

清永教授は、「同族会社の行為計算の否認規定についていえば、そのような規定が設けられたのは、特に同族会社にしばしばみられた一定の行為計算について、その当時の税法における課税要件規定によっては、課税されるべき所得の発生があったとすることができなかつたので、すなわち租税回避がしばしば起こっていたので、それに対処するためであったのである⁴⁷⁾。このように、租税回避は、課税要件規定に該当しないことを意味するから、課税要件規定に新たな規定が追加されたりまた課税要件規定につき従来と異なる解釈が支持されることになると、それまでは要件規定に該当しないとして租税回避とされていたものが、新たな規定や新しい解釈の下での課税要件規定に該当するにいたることになる。その時はもはや租税回避は存在しない。……なにか租税回避を構成するかは、その時の課税要件規定の決め方にかかっているのである。あるいはまた、課税要件規定の解釈によって左右されるのである。」⁴⁸⁾と述べている。

また、通常の課税要件規定との関係について、清永教授は、「ここでその他の課税要件規定といているのは、さしあたり、法人税法22条2項、34条ないし36条、及び37条 [= 現行条文番号に筆者が修正] などの規定であ

る。同族会社の行為計算の否認規定がこれまで適用されてきた場合に、直接関連を有すると考えられる諸規定を、さしあたり念頭においているわけである。」⁴⁹⁾とした上で、「その他の課税要件規定との関係については、結局、同族会社の行為計算の否認規定を租税回避の否認規定ととらえるならば、そのことから必然的に、他の課税要件規定がまず適用される、ということになる。また、そう解することによって、ここでも、行為計算の否認規定は同族会社にのみ適用があると考えるときは、同族会社であるか否かによって適用規定が違ってくるといふあまり好ましくない問題が生ずることを避けることができる。……更につけ加えるならば、右の結論は、一般的な内容の同族会社の否認規定よりはより具体的に明確なものと考えられる課税要件規定の適用に導くものであつて、課税関係の明確化という望ましい結果をもたらすことになろう。」⁵⁰⁾としている。

田中教授も、通常の課税要件規定を優先適用すべきであるとして、その理由を次のように説明している。第一に、租税法律主義からの制約として、課税庁に認められた行為計算の否認権限は、立法者が、たとえ租税法律主義の原則を犠牲にしても、課税の公平等の別の法的価値を達成しなければならない場合があることを認めて、例外的に課税庁に特に認めたものである。その権限の付与やその権

46) 松沢智「私法上の取引と租税回避行為」租税法研究6号(1978年)73頁。

47) 同族会社の行為計算否認規定が設けられた当時の事情等については、清永敬次『法学論叢』72巻1号(1963年)45頁以下参照。清永教授は、創設時のこの規定の解釈に関して「否認規定の創設当時、租税回避の概念を用いて説明されることはな

かつたが、租税回避の概念を用いて否認規定を理解しようとする試みはそれから大分後になってからである。」と述べている。

48) 清永敬次『租税回避の研究』(ミネルヴァ書房・1995年)389頁。

49) 清永・前掲注48)417-418頁。

50) 清永・前掲注48)418頁。

限の行使が憲法適合的であるためには、まず、本来の課税要件規定の発動を考えるのがごく自然というべきである。第二に、行為計算否認規定は、居住者又は内国法人の納税義務について定める諸章の最後の章の中に置かれている。法人税法132条の前には、更正に関する特例、青色申告書に係る更正、推計による更正又は決定に関する諸規定があるところからみて、これら一連の規定は、課税庁が一定の場合に課税処分をする際の根拠を与え、かつその範囲を画するための規定とみるべきであり、法人税法132条等の行為計算否認規定は、申告納税方式のもとでは、課税処分の発動は、納税義務の確定方式として、補充的、補助的になされるにすぎないという制度上の制約（国通法16条1項）をも併せもつことになる。本来の課税要件規定が尽きたところではじめて、行為計算否認規定の適用が考慮されるべきことになる⁵¹⁾。としている。

このようにして、清永教授、松沢教授、田中教授は、同族会社の行為計算の否認規定は、通常の課税要件規定の補充規定であると解されている。すなわち、通常の課税要件規定の適用が可能な場合は、これを優先すべきであるという立場（本稿では、通常の課税要件規定・優先適用説、もしくは同族会社の行為計算否認規定・補充適用説と呼ぶ。）を採っている。この見解は、税務署長の裁量権（選択権）行使を排除する考え方に立つものであるともいえよう。

他方で、この点について金子教授は異なる見解を示している。「[法人税法22条2項と132条の] どちらを適用しても税額の点で相違を生じない場合は、基本規定である22条2項が適用されるべきであろう。しかし、……どちらの規定を適用するかによって税額が異

なるような場合には、どちらを適用するかは税務行政庁の選択に委ねられていると解すべきであろう。」⁵²⁾（本稿では以下、選択適用可能説と呼ぶ。）

また、金子教授は、法22条2項と132条の適用関係については、法132条を適用する場合には、税務行政庁は税負担の不当な減少を立証しなければならないが、22条2項を適用する場合には、回避の否認はこの規定の適用の結果自動的に生ずるのであって、回避行為に当たるかどうか、税負担の不当な減少があるかどうか等を問題とする必要がないから、実際問題としては22条2項が適用されることが多いのではないかと推測される⁵³⁾。とも述べている。

これに対して清永教授は、上記の適用関係について「私の先に述べた考え方では、常にまず法人税法22条2項の規定が適用され、それでもなお不当な税負担の減少が生ずるときは、その時にはじめてかつその範囲で同族会社の行為計算の否認規定の適用が問題になることになる。」⁵⁴⁾としている。すなわち、法適用に競合がある場合は、前述のとおり、まず、通常の課税要件規定を優先適用し、その後においても、なお不当な税負担の減少が生じるときは、補充的に法132条を適用する（2段階で適用する）という立場を採っている⁵⁵⁾。

過去の裁判例をみる限りにおいて、現行の

51) 田中治「同族会社の行為計算否認規定の発動要件と課税処分取消訴訟」税法学546号（2001年）186頁参照。

52) 金子宏「無償取引と法人税—法人税法22条2項を中心として」『所得課税の法と政策』（有斐閣・1996年）172-173頁（初出：法学協会編・法学協会百周年記念論文集(2)有斐閣・1983年）。

53) 金子・前掲注52)173頁参照。

54) 清永・前掲注48)419頁。

法22条2項には、一定の租税回避を否認する機能が内在しているようにも考えられる。とりわけ、適正所得算出説⁵⁵⁾の立場からは法132条と22条2項は、多分にその機能面で共通性を持つものと解されている。しかし、金子教授は、法22条2項には132条と異なり、次のような問題点があることを指摘している。すなわち、系列企業間の所得の振替えは、無償取引ないし低価取引によってのみでなく、赤字会社から黒字会社への高価取引によっても可能であるので、例えば、黒字の親会社は赤字の子会社の製品を通常の卸売価格よりも高い価額で購入することによって、その所得を子会社に振替え、租税回避をすることができる。しかし、現行の法22条2項は、無償取引についてのみ規定しているので、この問題（＝高価取引）に対しては完全に無力である。その意味でも、法22条2項は、租税回避否認規定としては不完全である⁵⁶⁾。としている。

(3) 検討：法人税法132条と通常の課税要件規定との相違点

法132条と通常の課税要件規定（個別規定）との租税回避否認効果に関する相違点

は、次のように整理できる。①適用対象については、法132条は同族会社のみであるが、通常の課税要件規定は、同族・非同族を問わずすべての法人がその対象となる。②適用要件に関しては、法132条は「法人税の負担を不当に減少させる結果となる」ことが課税要件とされているため、適用要件の存否の判断や立証が容易でなく、その点を巡る争いが生じやすい。これに対して、個別規定は、課税要件に該当すればその結果として自動的に否認効果（益金算入又は損金不算入）が生じる。③否認類型としての適用対象となる取引は、法132条はあらゆる種類の租税回避行為に適用可能であるが、例えば、法22条2項の適用対象は、無償取引（又は低価取引）に限定され、高価取引については適用対象外となるというように、適用場面が限定される。④租税回避の否認対象となる金額は、法132条では否認した金額の全額がその対象となるが、例えば法22条2項では否認した金額の内、寄附金の損金算入限度額超過額のみ⁵⁷⁾が対象となる。

同族会社の行為計算で法132条を適用するか通常の課税要件規定（個別規定）を適用するかが、選択可能な事例（競合事例）として

55) 同旨として、占部教授は、次のように述べている。「わが国の租税回避規定は基本的には租税回避行為に対して個別的に租税法規が用意されているところである。よって、この規定〔＝法人税法132条〕は、そのような個別規定の存しない場合にはじめて適用されるものとして、きわめて厳格に適用されなければならない。また、法人税法22条2項は、所得の計算規定であることから、法人税法132条に当然に優先的に適用されることになる。……法人税法22条2項を優先適用することにより、法人税法132条1項の適用が排除されるものではないが（いわゆる択一適用ではないが）、

法人税法22条2項の適用後に法人税法132条を適用する場合には、あらためて法人税法132条1項の発動要件が充足されていることが求められる。」占部・前掲注1530頁。

56) 法22条2項の無償取引からも収益が生ずる旨の規定を創設のみなし規定と解する適正所得算出説については、金子・前掲注1)286頁参照。

57) 金子・前掲注52)176頁。金子宏「アメリカ合衆国の所得課税における独立当事者間取引の法理—内国歳入法典482条について—(上)」ジュリスト724号（1980年）104頁参照。

想定できるものは、無償取引（又は低価取引）の否認や高価取引の否認のような場合になると考えられる。すなわち、Ⅱの近時の行為計算否認事件の事例検討で取り上げた（擬似）D E Sのスキームを利用した有価証券売却損の計上を否認した2つの事件は、課税要件事実においては類似しているが、課税要件規定としての根拠法規が法132条と37条とに各々の税務署長の課税処分時の適用判断が分かれている。第2事件（日本スリーエス事件）は、法132条で一連の行為計算を否認し、有価証券の取得価額の額面を超える払込金額は寄附金（法37条）に該当するとしたが、第3事件（相互タクシー事件）では、額面金額を超える払込みは法37条の寄附金に該当し、株式取得価額を構成しないと判示し、法132条の行為計算否認規定の適用を判断することなく、原告（納税者）の請求を棄却している。

このように、法132条の適用により一連の行為計算が否認された第2事件と個別規定である法37条の適用を認めた第3事件の適用の判断基準の違いは、必ずしも明確なものとは考えられない。

裁判例の一般的傾向から見れば、資本等取引以外の取引においては、業績の悪い子会社支援等の目的を持って関係会社間で資金・経済的利益が移転された多くの事案において、当該取引に法人税額の減少以外の経済的合理性がないとして、寄附金として損金算入が否

認されている。過去の事例においても第3事件と同様に法37条を行為計算否認的に利用することが是認されてきているからである⁶⁸。はたして、このような傾向は妥当なものとして評価できるであろうか。

前述のとおり、通常の課税要件規定と同族会社の行為計算否認規定の優先順位について、講学上の議論は2つに大別される見解が存在するが、税務署長の課税処分時における根拠法規の適用判断及び裁判所の判断に関しては、明確な基準が存在するようには思われない。（擬似）D E S事件のように法37条及び132条のいずれの規定も適用可能な場合において、前述の判例に対する批判的見解にもみられるように、例えば法37条を根拠法規とするためには、通常の課税要件規定を緩やかな解釈（拡張した解釈）により適用しようとする傾向があり、それに伴い従来の法132条の適用範囲は狭くなる。すなわち、緩やかな解釈（拡張した解釈）が行われた結果として、通常の課税要件規定（例えば、法22条2項や法37条）に行為計算否認機能を代替化させる結果となっているようにも見受けられる。

また、仮に法132条を通説（＝多数説）である租税回避否認規定（狭義）とみた場合を前提に考えても、例えば法22条2項と132条の適用競合がある事例において、税額が異なる場合には、前述のとおり基本規定である通常の課税要件規定を優先適用する点では、両説の見解は一致している。しかし、法

68) いわゆる「一段階説」の考え方によれば全額が対象可能となるが、現行制度上は、寄附金の損金算入限度超過額のみが損金不算入となる。よって、損金側の処理との関係ではその効果には限界がある。

69) 東京地判昭和61年9月29日税資153号順号

5797、東京地判平成元年7月26日税資173号順号6339、東京地判平成5年10月4日税資199号順号7203、東京地判平成21年2月27日税資259号順号11150・同控訴審東京高判平成21年11月26日税資259号順号11331等。

132条を適用すればその全額（例えば100）の益金算入が可能な場合でも、22条2項を適用し、無償取引等の益金を擬制した場合は、その見合いとして寄附金課税（法37条）の適用を受けるため、一部損金算入限度額相当額が否認対象から除外されることとなる。このように、同族会社の行為計算否認規定の適用により、本来なら、例えば100否認すべきところを、個別の否認規定では95（すなわち5は否認できない）しか否認できない結果を招くことになるとしたら、はたしてこれは妥当な課税処分であろうか。否認すべき税額について、通常の課税要件規定と法132条の適用結果が異なる場合は、合法性の原則からも、本来否認すべき額（＝あるべき正しい税額との増差税額）に合致するように、どちらを適用するかは税務署長の選択（手続的選択権）に委ねられているとの解釈（選択適用可能説）は、そのような仮定を前提とすれば、租税法主義の下においても、可能な解釈ではないかと考えられる⁶⁰。

こうした、同族会社の行為計算否認規定と通常の課税要件規定との競合に伴う、法適用の選択可能性については、前稿で検討した所得税法分野での議論にはみられないものであり、租税回避否認規定の改正の経緯（法132条の個別要件化）を背景とする法人税法固有の議論であろう。

2 訴訟段階における処分理由差替えと理由附記

訴訟段階における課税処分の理由の差替えの一つとして、根拠法規（課税要件規定）を差し替えることが許されるか否かを検討してみる。とりわけ、根拠法規の差替えとして法132条を主張した場合に、それが許されるか

否かがここでの問題となる。

処分理由の差替えの可否については見解が分かれるが、その背景には、総額主義及び争点主義との対立がある。一般に、課税実務及び判例は、総額主義によっているが、学説上は、争点主義が有力である。

(1) 総額主義と争点主義（訴訟物との関係）

総額主義の考え方は、取消訴訟の訴訟物は行政処分の違法性一般であるとする行政法の通説、更には、租税確定処分における取消訴訟はその実質においては租税債務の不存在確認訴訟に他ならないとする見解に沿ったものである。総額主義は、確定処分に対する争訟の対象はこれによって確定された税額の適否であるとする見解のため、審査請求の審理又は訴訟における口頭弁論の終結時までにおいて、理由の差替えは原則として自由にできるとされる。これに対して争点主義は、確定処分に対する争訟の対象は処分理由との関係における税額の適否であるとする見解のため、理由の差替えは原則として認められないことになる⁶¹。

処分理由の変更について過去の判例では、理由の差替えを一切認めないとする判例⁶²も存在しているが、最高裁が、一般的な結論は留保した上で、「当該事案における追加的主張は、被処分者に『格別の不利益を与えるも

(60) もちろん、現実の問題としては、いずれの規定（根拠法規）を適用するかは、訴訟段階での主張・立証も視野に入れた判断がなされるものと考えられるので、上記のような理論的観点からの選択権（裁量権）の行使により、課税処分がなされているとは必ずしも言えないであろう。

(61) 金子・前掲注(1)882-883頁参照。

(62) 大阪高判昭和43年6月27日シュト78号36頁、東京地判昭和55年9月29日行裁例集31巻9号2024頁。

のではないから』許される」として、理由の差替えを認めた判例⁶³⁾以降、納税者に「格別の不利益を与えない場合」という限定付きで、理由の差替えを認めた裁判例は多く存在する⁶⁴⁾。

(2) 申告態様により異なる考え方（理由附記との関係・平成23年度税制改正前）

更正処分に際して理由の附記が求められない白色申告においては総額主義の考え方が採られ、審査請求の場合、取消訴訟の場合を問わず、理由の差替えが認められている。従来の議論において問題とされたのは、更正処分に際して理由の附記が求められる青色申告の場合に、処分理由の差替えが認められるか否かである⁶⁵⁾。

金子教授は、手続的保障原則及び不服申立前置主義との関係で、総額主義については問題があるとしている。すなわち、法が理由の附記を要求している理由は、一つには、手続的保障の見地から、処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制する（処分適正化機能）とともに、処分の理由を示して、不服申立に便宜を与える（争点明確化機能）ことにある。理由の差替えを自由に認めるこ

とは、理由を附記しないで処分を行うのと結果的に同じことであり、理由附記を要求した法の趣旨の大半を失わせることになりかねない。その意味では、租税争訟の審理の対象ないし訴訟物は処分理由との関係における税額の適否であり、理由の差替えは原則として認められないと解するのが、法の趣旨に合致しているといえよう。また、課税処分に対する取消訴訟には不服申立前置主義が要求され、裁判所の負担を軽減するため、不服申立て段階で事実上・法律上の争点を整理することになっている。理由の差替えが無条件に認められると、不服申立前置主義⁶⁶⁾の趣旨がないがしろにされる結果となる⁶⁷⁾。なお、争点主義を採った場合にも、理由の差替えが絶対に認められないと解するのは妥当ではないとして、原処分の理由とされた基本的課税要件事実の同一性が失われない範囲では理由の差替えは認められる⁶⁸⁾、と解すべきであり、このように解しても当事者に特に不利益を与えることはないであろう⁶⁹⁾。としている。

また、岡村教授は理由附記の実効性について、「理由附記制度は、納税者に争訟の便宜を与えることを主たる目的の一つとしているのであるから、訴訟において課税庁が附記理

63) 最判昭和56年7月14日民集35巻5号901頁。評釈としては、角松生史「審理の対象—理由の差替え」別冊ジュリスト207号（2011年）220頁、藤谷武史「処分理由の差替え(1)—課税処分」別冊ジュリスト212号（2012年）404頁参照。

64) 東京高判昭和57年8月10日判例時報1067号45頁、名古屋高判昭和56年9月30日訟務月報27巻12号2372頁、静岡地判昭和63年9月30日判例時報1299号62頁、徳島地判平成5年7月16日訟務月報40巻6号2168頁、東京地判平成8年11月29日判例時報1602号56頁、大阪地判平成10年10月28日税資238号順号8268等がある。

65) 松沢智「青色申告の法理—更正理由差替え主張

の制限を中心として(1)～(3・完)」判例時報①1071号3頁、②1072号3頁、③1074号12頁参照。

66) 国税不服審判所では争点主義的運営が基本方針とされている。

67) 金子・前掲注(1)883-884頁参照。

68) 同様に松沢教授は「処分理由の基礎となる事実の同一性とは、処分にかかる課税要件事実のうち基本的事実が同一であって、納税者の防御に不利益を与えない範囲ということができよう。」としている。松沢智『新版 租税争訟法』（中央経済社・2001年）66頁。

69) 金子・前掲注(1)883-884頁参照。

由とは異なる根拠で処分維持を図ったとすれば、たとえ形式的にはいかに厳密な理由が処分時に付されていたとしても（たしかに理由を附記させるということだけで、処分が慎重に行われるという効果はあると思われるが）、納税者からみれば、処分理由は、最初から附記されていなかったのと同じ、否、それによっていたずらに惑わされて、誤った訴訟提起の判断や不必要な訴訟準備をさせられたという点で、かえって有害であるとさえいえる。⁽⁷⁰⁾と述べている。

(3) 処分理由の差替えと理由附記

同族会社の行為計算否認規定の適用の主張が、当初の課税処分ではなく、後の課税処分取消訴訟の段階において、当初処分の正当化のために予備的に、あるいは当初処分の正当化に代えて、なされることがある。前述Ⅱの事例検討でみたように、裁判所は、基本的に課税処分取消訴訟の段階における法132条の適用の主張をも支持する傾向にある。

現行の規定の下で、課税庁は、はたして、当初処分時に同族会社の行為計算否認規定の適用をすることなく、その処分の取消訴訟において、予備的主張又は根拠規定の差替えとして、法132条の適用を主張することが許されるのか。これらの問題については、学説、

判例のいずれにおいても、必ずしも十分な検討がなされていない⁽⁷¹⁾。以下、この問題を検討してみる。

金子教授は、「同族会社の行為・計算の否認の権限は、更正・決定の権限の一環として税務署長に与えられているものであるから、同族会社の租税不服申立に対する裁決または決定において、原処分を維持するため、新たにその行為・計算を否認して税額を計算しなおすことは、新たに処分をするのと同じであって許されない、と解すべきであろう」⁽⁷²⁾としている。田中教授は、課税処分を欠いて、訴訟段階において行為計算否認規定の適用を主張することは失当というべきである⁽⁷³⁾として、次の理由を挙げている。法132条による行為計算の否認の権限は、更正、決定等の権限の一環として税務署長に与えられているものであって、その否認は、当然に、更正、決定等の課税処分として、新たな租税債務を発生させる（＝税務署長の認めるところにより課税標準等を計算することができる）という規定の仕方となっている。すなわち、法132条の適用にあつては、税務署長が課税標準等を計算することは、課税処分の内容を具体化することそのものであって、この内容こそが課税処分として対外的に示されるのである。法律の組立てにおける行為計算否認規定の位

(70) 岡村忠生「税務訴訟における主張と立証—非正常取引を念頭に—」芝池義一・田中治・岡村忠生編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房・1995年）320頁。

(71) 田中教授によると、「例えば、ドイツは一般的な行為計算否認規定をもつ国であるが、ドイツにおいて、課税庁が当該規定に基づく課税処分を現に行うことなく、当該規定を当初処分の正当化のためにのみ援用したなどという例は見当たらない。」としている。田中・前掲注(6)195頁。

(72) 金子・前掲注(1)444頁。

(73) 同旨として近藤税理士は次のように述べている。「条文からいけば、この規定の適用が許される場面は、課税処分を行うときのみ限定されているのであるから、課税処分を行うことなく、課税処分を維持するという目的のために、課税処分取消訴訟において本規定を持ち出すことは許されないと解すべきである。」近藤雅人「課税処分取消訴訟における処分理由の差替え」税法学542号（1999年）85頁。

置などを考えるならば、法132条は、課税処分の根拠規定であることは明らかである。これが、単なる計算規定であったり、訴訟段階に至ってはじめて課税処分を正当化するために用いられるべき援用規定であったりするものでない⁽⁷⁴⁾。

(4) 法132条への処分理由差替えの検討

以下、課税処分の根拠法規を法132条に置き換えたことの当否が争われた裁判例を素材に、その差替えの問題性につき検討してみる。

上記Ⅱの事例が示すとおり、課税庁は処分理由の差替えの対象に、根拠法規（課税要件規定）の差替えも含むと捉えていることは、明らかである。裁判所も同様の理解を示し、

この種の事案についても課税要件事実の差替えの事案と何ら区別なく捉えて、差替えを許容している。

根拠法規の差替えに、同族会社の行為計算の否認規定が関連している事例はⅡの第1事件及び第4事件が該当する。第1事件（オープンシャホールディング事件）は、当初の課税処分の根拠法規とされた行為計算否認規定（法132条）が予備的主張として、通常の課税要件規定（主位的主張）に差し替えられた例であり、第4事件（代表者の子女に対する過大役員報酬の否認事件）は、逆に根拠法規が通常の課税要件規定から、行為計算否認規定（法132条）に差し替えられた例である。

第4事件について、判決は、当該事件にお

【課税要件事実と課税要件規定（根拠法規）の整理表】⁽⁷⁵⁾

当初の主張（法人税法34条による代表者への過大役員報酬の規定を適用）

抗弁（課税庁）

課税要件（過大役員報酬）	要件事実
1 役員である 2 報酬が代表者甲（親）に帰属 3 職務執行対価 4 支給限度額を超えている ↓ 法人税法34①②	1 甲が代表取締役 2 乙らに支払った報酬は代表者甲に帰属 3 乙らの親は代表者甲 4 限度を超える事実

変更後の主張（法人税法132条の同族会社の行為計算否認規定を適用）

抗弁（課税庁） ※下線は新たな主張

課税要件（行為計算否認）	要件事実
1 <u>同族会社</u> 2 <u>同族会社の行為</u> 3 <u>法人税の減少となる結果</u> 4 <u>不当評価の評価根拠事実</u> ↓ 法人税法132①	1 <u>Xは同族会社</u> 2 <u>代表者甲が乙らに役員報酬支払</u> 3 <u>法人税を減少させる結果</u> 4 <u>①未成年者及び就学中で経営参加困難</u> 4 <u>②取締役会出席なし</u> 4 <u>③乙らの口座を甲が管理</u>

(74) 田中・前掲注(5)194頁参照。

(75) 第4事件の課税要件及び要件事実の対比表は、

佐藤繁「課税処分の理由提示における実務上の諸問題」税大論叢72号（2012年）360頁参照。

いては、理由の差替えによって納税者に「格別の不利益を与えるものではない」旨を強調している。すなわち、判決では、本件更正理由と行為計算否認とは、「事実的争点について共通性があり」、理由の差替えによって納税者に格別の不利益を与えるものではない、とする。

そこで、訴訟段階で差替えられた第4事件の課税要件事実と課税要件規定の比較をすれば、前頁の整理表のようになる。

田中教授は、訴訟における納税者側の攻撃と防御についても、次のように評している。納税者は、過大役員報酬という課税庁の認定に異議を唱えて提訴したものであり、提訴に至る過程で、過大役員報酬でないことを証する証拠を集め、準備を重ねたはずである。過大役員報酬ではないという主張、立証を封じられるならば、納税者は、これまでの主張、立証活動を根底から覆されることになる。

[処分理由の差替えによる] 行為計算否認規定の適用については、納税者は、通例、①会社は、3人の子に対する役員報酬を支給したこと、②その支給は、法人税の負担を不当に逃れるものではないこと、などを主張、立証する必要に迫られる。一般に、納税者にこのような主張立証を新たに求めることは、新たな争点を付加するものというべきだろう。訴訟段階においていきなり行為計算否認の主張を持ち出された場合、納税者には、そのような主張に反論し、必要な証拠を収集する時間的な余裕はない。といってよい。このように考えるならば、根拠法規を差替える行為は、訴訟において、納税者の正当な攻撃防御を大きく防げるものといってよい。訴訟遂行の場面で、課税庁側による不意打ちともいうべきこのようなアンフェアな行為が何ゆえに許さ

れるのか、裁判所は、具体的な訴訟の攻撃防御に即して、明確で説得力ある論拠を示さなければならない⁷⁶⁾。としている。

以上みてきたように、裁判所は、根拠法規（課税要件規定）の差替えと課税要件事実の差替えとを何ら区別せず、根拠法規の差替えも新たな主張の一つとして容認している。しかし、裁判所のこうした対応は課税処分取消訴訟における納税者の手続的保障原則の本質を看過したものであり、とりわけ訴訟段階での同族会社の行為計算の否認規定の適用（主張）には、法の解釈上も疑義を残すものと考えられる。

訴訟段階における根拠法規の差替えは、もっぱら課税処分段階での法適用の過誤の是正と解されるから、課税要件事実の差替えとは異なり、より厳格な対応が必要であると思われる。納税者の権利保護の観点からは、処分理由の差替えには課税庁の更正処分の判断の過誤の有無をまず問わなければならないであろう。過誤を是正するための差替えは、その理由によらず不当なものであり、手続的保障原則の観点からは当該課税処分の適法性に疑義を与える結果となるであろう⁷⁷⁾。すなわち、もともとの根拠法規は、課税処分の根拠足りうる適法性に欠けていたのではないか、という疑問が持たれることへの問題提起と考

⁷⁶⁾ 田中・前掲注(5)198頁参照。

⁷⁷⁾ 同旨の見解として、「十分に検討を重ねたはずの根拠法規を、簡単に変更しようとする行為は、当初の課税処分において課税要件事実に対して特定の法規を適用したという行為に誤りがあったことを認め、その誤りを隠匿する行為である。にもかかわらず、審理の段階において根拠法規の差替えを安易に許容すれば、課税庁の判断上の過誤を容認したことになり、その責任を問う機会は失われる。」近藤・前掲注(7)384頁。

えられる。

通常の課税要件規定との差替えの比較においても、法132条が課税処分段階でのみ税務署長に裁量権を認めている規定であるとすれば、いったん通常の課税要件規定で課税処分した後、さらに訴訟段階での裁量権行使を重ねて認めることとなる。すなわち、税務署長に対して課税処分時においては、その裁量権が認められるとしても、いったん法効果を決定（＝課税処分）し、これを表示（＝理由附記）した後は、納税者との権利・義務（＝手続的保障原則）の関係において、事後の行使としての法132条への差替えは、できないものと考えらるべきであろう。

3 改正国税通則法の影響と今後の展開

一般の国税通則法の改正は、処分理由の差替えの議論にどのような影響を与え、また今後どのように展開されるのであろうか。

(1) 調査終了時の「理由」の説明義務の法定化

平成23年度の国税通則法の改正により、調査終了時に、更正決定等をすべきと認める場合には、税務職員は、納税義務者に対し、その調査結果の内容（更正決定等をすべきと認めた額及びその理由を含む）の説明を義務づけられることとなった（国通法74条の11）。従って、調査の終結に際しても、更正決定等をすべきと認める理由を説明することを要することとなったのである。いわば更正・決定等の処分を行うに先立ってあらかじめ理由を示すことが必要になった。従前は、所得税・法人税の白色申告、相続税・贈与税の申告、及び消費税の申告の場合に、課税処分を受けた納税者に対しては理由の記載がないため、処分理由を知る目的であえて、異議申立に及

ぶという事例が多くあったようである⁷⁸⁾。しかし、今回の法改正によりかかる目的での異議申立は必要がなくなるであろう。

(2) 改正国税通則法の評価と今後の展開

前述2(2)の申告態様により異なる考え方もみたように、今後は、白色申告との比較における理由附記が青色申告の「特典」であるかのような議論もなくなるであろう。かねてより、松沢教授は「青色申告[の理由附記]は単なる『特典』ではなく、申告納税制度に本質的なものと解すべきであり、『特典説』は、かえって白色申告をもって申告納税制度の原則と考える誤った結論を導くことになる。」⁷⁹⁾と指摘している。また、金子教授も、理由附記の区分について、現行法上、青色申告に対する更正処分には理由の附記が要求されており、またその他の確定処分についても、それに対する異議申立を棄却する場合は、異議決定書に原処分を正当とする理由を附記することが要求されている。したがって、すべての確定処分は、遅かれ早かれ結局において原処分庁によって理由を附記されなければならない。それゆえ、審査請求及び訴訟の段階では、いずれの処分も理由つきの処分であるといえるから、青色申告に対する更正処分に対する争訟とそれ以外の確定処分に対する争訟とを分けて、前者（青色申告）においては理由の差替えができないが、後者（白色申告）においてはそれができると解することは、理由がない⁸⁰⁾。と述べている。こ

78) 山本洋一郎「納税申告の誤りの是正をめぐる問題—更正の請求と処分理由附記を中心に—」税法学569号（2013年）270頁参照。

79) 松沢・前掲注(65)③14-15頁。

80) 金子・前掲注(1)883頁参照。

のように、理由附記は青色申告の「特典」ではなく、すべての納税者に与えられた申告納税制度の基本的な権利と考えるべきであろう。

こうした今回の国税通則法の改正は、従来から理由附記の意義とされている処分適正化機能や争点明確化機能をより一層担保できるものと評価できる。改正後における理由の差替えの問題については、課税要件事実と大きく異なる事実をもって理由の差替えをすることや課税要件規定（根拠法規）を変更するような理由の差替えは、課税庁側においても慎重になることが期待できよう。

IV おわりに

本稿ではⅡの裁判例の検討を通じて、近時の法人税における行為計算否認の事実認定及び法解釈の傾向とその問題点を指摘した。特に、本稿のテーマである法132条と通常の課税要件規定との競合・選択の問題に関しては、Ⅲで検討を行った。

課税処分時の法132条と通常の課税要件規定との関係について、税額が異なる場合は、学説上の両説の考え方には共通性があり、また、税額が異なる場合においても、通常の課税要件規定を優先適用し、その後法132条を2段階で適用して、租税回避を否認する場合（実務上の取扱いは措くとして、あくまでも理論的な観点から）は、税務署長の課税処分における手続き（1段階選択適用又は2段階適用）が異なるだけで、結果において2つの学説の考え方には、大きな隔たりはないと考えられた。しかし、課税実務上の取扱いを重視するという前提条件の下では、選択適用可能説（1段階での適用）が妥当するように思われる。いずれにおいても、合法性の原則に従い、本来否認すべき正しい税額を

算出できる根拠法規が適用されるべきであろう。

さらに、競合・選択に関する2つの学説について、別の観点からの問題提起として、通常の課税要件規定・優先適用説の立場を貫いた場合に、通常の課税要件規定に不備があれば、Ⅱの事例検討からも明らかのように、個別規定を優先適用することが却って緩やかな解釈（拡張した解釈）が行われる結果を招くことになるという事実が指摘できよう。これは、租税法主義の立場からも、決して望ましい状況ではない。個別の裁判例の判決等の影響を受けて、立法で課税要件の不備を是正していくのが本来のあるべき姿であろう。

また、訴訟段階における法132条の主張については、あくまでも法132条の適用は税務署長が課税処分時に行う裁量権行使であるため、法の解釈上も疑義があり、訴訟段階での法132条への差替えは認められないと考えるべきであろう。

最後に、近時の裁判例には、伝統的な同族会社の行為計算否認に該当するもの（例えば、旧法人税基本通達355の例示等にあてはまる従来型）もあれば、経済のグローバル化・高度情報化の進展等の結果、想定しえないような新規の租税回避スキームが出現することも起こりうるであろう。その意味では、法人税における同族会社の行為計算否認規定は、個別規定の整備によりその役割は縮小傾向にあるとしても、同族会社の行為計算否認の類型の内、法22条2項や37条、あるいは34-36条等が適用可能な取引は限定されるため、今日においても法132条の存在意義は失われてはいないとする。

さらに、平成26年度税制改正での、非居住者・外国法人の行為計算否認規定の創設等を

受けて、わが国における包括的否認規定導入の動きが強まっていくことが懸念される。わが国の伝統として存在する同族会社の行為計算否認規定が、納税者の予測可能性や法的安定性に対して重大な権利侵害を招く可能性がある包括的否認規定導入のいわば防波堤として、むしろ今後も有効に機能し、この規定の

役割を果たすことが、今日における法132条の存在意義ではないかと考えている。そのためにも、法132条の規定の解釈の明確化や根拠法規の差替えの是非等、納税者の権利保護に資する手続保障のあり方について、引き続き議論を深めていくことが必要であろう。