

同族会社の行為計算否認に係る「対応的調整」規定
の意義

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2009-02-09 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 高木, 英行 メールアドレス: 所属:
URL	http://hdl.handle.net/10098/1908

同族会社の行為計算否認に係る「対応的調整」規定の意義

高 木 英 行

(2008年9月29日受付)

第一章 はじめに

第二章 同族会社に係る二重課税事態

- 第一節 同族会社の行為計算否認規定とその性質をめぐる議論
- 第二節 対応的調整等‘否定’の論拠に係る裁判例分析
- 第三節 対応的調整等の余地を認める裁判例
- 第四節 小括

第三章 「対応的調整」規定の意義

- 第一節 対応的調整等の許容性をめぐる学説の議論
- 第二節 「対応的調整」規定の概要
- 第三節 「対応的調整」規定の解釈をめぐる学説の議論
 - 第一項 「対応的調整」規定の内容
 - 第二項 「対応的調整」規定の性質
- 第四節 小括

第四章 むすびにかえて

第一章 はじめに

例えば、ある納税者に関して、何らかの《収入》が生じたとしよう。この収入が、所得税法上の「所得」と認定されるのであれば“所得税”が課されることになりうるし（所得税法7条）、あるいは、相続税法上の「相続により取得した財産」と認定されるのであれば“相続税”が課されることになりうる（相続税法2条）。あるいは、この納税者が法人であるのならば、“法人税”が

課されることになるかもしれない(法人税法21条)。いずれにせよ、その収入が租税法上どの税目の課税対象となるかで、その計算方法や納付すべき税額が異なってくる。ただしこの点、同じ税目(所得税)であったとしても、例えば、その所得が“給与所得”(所得税法28条)と認定されるか、それとも“一時所得”(所得税法34条)と認定されるかで、やはりその計算方法や納付すべき税額が異なってくることに留意すべきであろう¹。

もっとも、以上に挙げた問題、すなわち一つの収入につきどの税目として課税がなされるのか、あるいは、どの種類の所得類型として課税がなされるのかといった問題については、それらいずれかの税目についてのみ、あるいは、それらいずれかの所得類型としてのみ課税がなされるのであれば、さしあたり、それら税目又は所得類型間での課税の是非いかんといった問題は別として、納税者にとっては比較的に分かり易い問題(課税庁との解釈の相違)である。

しかしここで、一つの収入につき、ある法人に帰属するものとして法人税が課された上、その後全く同一の収入につき、ある個人に帰属するものとして所得税も課されるようになったらどうであろうか。あるいは、一つの収入につき、ある個人に給与所得として所得税が課された上、その後全く同一の収入につき、その同一個人に不動産所得としても所得税が課されるようになったらどうであろうか。いわば、同一収入に対する「(経済的)二重課税」事態ということであろうが、従来からこういった事態が、同族会社の行為計算否認規定の適用に伴ってしばしば生じているとの指摘がなされてきた。もっとも、従来からの支配的な判例の考え方では、たとえこういった事態が生じていても、課税庁は、納税者が被る不利益(二重課税による不利益)を解消するため、何らの対応的調整をもする必要がないものとされてきた。

しかしながら、一般に、平成18年度の法改正による「対応的調整」規定²の導入は、こういった従来判例の考え方に対して、一定の変更を迫ることとなったと言われている。すなわち本規定は、同族会社の行為計算否認規定の適用の文脈において、二重課税事態が生じうることを暗黙の前提として認め、その事態を解消するための対応的調整を認めたというのである。ただそうは言っても、この「対応的調整」規定の内容や性質についてはいまだ明確な点が多く、この規定の理解のためには十分な検討作業が求められる状況である。

もっとも一方で、この規定の理解をめぐるのは、現時点でもすでに、学説上様々な議論が蓄積していることにも留意せねばならない。ただし、現在までに行われているこれら「対応的調整」規定をめぐる議論は、各論者の議論の位置づけが十分に整理されないまま、錯綜して展開しているように見受けられる。またそれとともに、これら現在までに行われている「対応的調整」規定をめぐる議論と、過去——「対応的調整」規定が導入される前——において行われていた対応的調整をめぐる議論との対応関係が、十分に明らかになっていないようにも見受けられる。

したがって、さしあたり本稿では、「対応的調整」規定について、同規定導入前後の判例や学説の整理検討に努めながら、この規定の意義がいかなるものであるのかという点について、序論的に考察しようと思う。そこで本稿の構成であるが、まず次の第二章では、同族会社の行為計算

否認規定そのものを概観した上で、その適用に伴って議論されてきた二重課税事態と対応的調整の争点について、平成18年度法改正前の判例を整理検討し、その全般的な特徴を分析する。それを受けて第三章では、その種の二重課税事態について対応的調整を認めるべきかどうかをめぐる、平成18年度法改正前の学説の議論状況を俯瞰するとともに、今般導入された「対応的調整」規定の内容や性質に係る理解についての、現在までの学説の議論状況を整理検討する。そして、最後の第四章では、以上の判例・学説に係る整理検討を踏まえて、「対応的調整」規定の意義に関する現段階での筆者の所見を明らかにし、また今後の研究課題がどのような点であるのかについて指摘する。

第二章 同族会社に係る二重課税事態

第一節 同族会社の行為計算否認規定とその性質をめぐる議論

本節では、同族会社の行為計算否認に係る「対応的調整」規定の意義をめぐる議論を理解するための前提として、同族会社の行為計算否認規定そのものの内容について可及的に簡潔に紹介するとともに、その規定の性質をめぐる議論に着目して検討する。

さて、同族会社の行為計算否認規定とは、例えば所得税法で言うと、「同族会社」³の行為又は計算であって、これを容認した場合には、その株主である居住者等の所得税の負担を不当に減少させる結果となることが認められるとき、税務署長が、その行為又は計算を無視して、居住者の所得を計算し直し、更正又は決定することを認めるという規定である（所得税法157条1項）⁴。いわば本規定の趣旨は、わが国にある会社の総数のうち、その90%以上を占めると言われる同族会社⁵において行われる、いわゆる「租税回避」行為について、課税庁に対して「否認」権限を与えるというものである⁶。以下、本規定の意義について、さらに論じていこう。

まず、ここでいう「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一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あるいは排除すること」⁷を言うものとされる⁸。関連する概念との比較で言うと、「脱税」が、課税要件の充足の事実を秘匿する行為であるのに対し、租税回避は課税要件の充足そのものを回避する行為である⁹。また、「節税」が租税法規の予定している法形式でも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法形式でもって税負担の減少を図る行為である¹⁰。もっとも、ここで留意すべき点は、租税回避行為はそれを禁止する規定がない以上“違法な”行為とは言えず、税法上承認されている“適法な”行為と言わざるをえないという点である¹¹。

例えば、租税回避行為として、従来行われていた事例として、土地の支配権を相手方に有償で移転する目的のもとでの法形式の選択を取り上げてみよう¹²。なお、この事例が行われていた当時、有価証券の譲渡が“非課税”であったという点を指摘しておく（したがって以下の事例は有価証

券の譲渡につき課税がなされる今日では租税回避行為として成立しない)。さて上記の場合、通常の法形式をとるのであれば、土地の所有権を直接に相手方に移転するということになる。しかしそうすると、譲渡に伴う収入につき所得税負担が生ずることになる。そこで、この負担を回避するために、この土地を“現物出資”して会社を設立し、この会社の“株式”を相手方に譲渡するという異常な法形式をとる。そうすると、通常の法形式と同様に、土地の支配権を相手方へと有償で移転するという目的が達成できると同時に、有価証券の譲渡が非課税であるがゆえに、この株式譲渡について生じた収入につき、所得税の負担を免れることができる¹³。

同族会社の行為計算否認規定とは、こういった租税回避行為について、課税庁が「否認」することを認めるという意義を持っている¹⁴。ところで、なにゆえに「同族会社」に関して、こういった租税回避の否認規定が設けられているかという点である¹⁵。この点例えば、通常の会社では、法人と株主とは別個の人格を有するものとして存在することから、法人がその利益を不当に減少させ、株主の利益を害するような不自然な取引を行おうとする場合には、株主からの牽制作用が働くことになる。これに対し同族会社においては、法人と株主とがその構成員たる地位を介して実質上同一人格化してしまい、両者の利益が共通化してしまうことから、法人の利益を不当に減少させる不自然な取引について、株主からの牽制作用が働かないことになる。つまり同族会社においては、法人の利益を不当に減少させることを通じて、株主の利益をはかりうることになる。こういった租税回避に係わっての同族会社の一般的な性質——課税対象となる利益を操作することへの誘因——にかんがみて、否認規定が設けられているのである。

次に、同族会社の行為計算否認規定に言う「否認」の意義であるが、これは、たとえ対象となる行為が“私法上”適法・有効に成立し、関係当事者間で効力を持っているとしても、“税法上”はその効果を認めないということである¹⁶。またここで、どのような基準でもって、行為計算否認の対象とする「租税回避行為」——税負担の不当な減少を帰結する行為計算——と認定するかであるが、主として二つの考え方が挙げられてきた。すなわち、①非同族会社ではなく同族会社であるがゆえに容易になし得る行為計算であるかどうかを基準とする考え方（非同族会社基準説）、又は、②純経済人の行為として不自然不合理な行為計算であるかどうかを基準とする考え方（経済的合理性基準説）である¹⁷。もっとも、どちらの考え方によっても、具体的な事件の解決に大きな違いを生じさせるものではないとも指摘されている¹⁸。加えて、行為計算否認規定の適用に当たっては、納税者側において、租税回避をしようとする意図が存在することは必要ではないと解されている¹⁹。

以上述べてきたように、同族会社の租税回避に対しては、行為計算否認規定を通じた一般的な否認規定が置かれており、課税庁によりしばしば発動されてきたところである。しかしながら、従来この同族会社の行為計算否認規定が適用されてきた租税回避行為については、すでに個別の立法でもって、かつ、同族会社・非同族会社の別を問わずに、否認規定——資産の無償譲渡の場合の益金算入規定（法人税法22条2項）等——が置かれている場合も多く、その結果、現在ではこ

の行為計算否認規定はそれほど頻繁に適用されるものではなく、さ
らに、行為計算否認規定の文言があまりにも包括的・一般的であることから、憲法の租税法律主義に違反する、違憲の規定であるとの議論もなされている²¹。そのほか、行為計算否認規定をめぐっては、それに代替して適用可能な課税要件規定がある場合には、行為計算否認規定の適用よりもそちらの規定の適用のほうが優先されるべきであるのかどうか²²をはじめとして、様々な論点が提起され議論されてきているが、以下ではこういった行為計算否認規定そのものの解釈適用をめぐる個別の問題については、一切検討しないこととする²³。ただし、後に「対応的調整」規定の性質を検討するにあたって、その前提として論じておく必要があるとの問題意識から、以下では、行為計算否認規定の性質に着目して議論を続けていこう。

さて、同族会社の行為計算否認規定の性質に関しては、従来から、「確認規定」であるとして、非同族会社の租税回避行為に対してであっても行為計算否認をすることができるとする見解と、「創設規定」であるとして、非同族会社の租税回避行為に対しては行為計算否認をすることができないとする見解との間で、学説上議論が鋭く対立してきた²⁴。

例えば、確認規定説に立つ論者として、**田中二郎氏**は、「租税法の解釈適用における公平負担の原則」の観点から、行為計算否認規定を、その「規定の有無にかかわらず、当然に認められるべき原則を明らかにした一種の宣言的な規定とみるべきであろう。」と論ずるとともに²⁵、「これらの規定〔所得税法157条や法人税法132条：高木注〕のない非同族会社についても、同様の解釈が認められるべきであろう。」と指摘される²⁶。また同氏は、近年、“非同族会社”である大法人が、企業の系列化の強化の背景のもと、“同族会社”であれば行為計算否認規定の対象となりうるような行為計算を通じて、租税負担の軽減を図っている事実を挙げ、「…現行の〔行為計算否認：高木注〕規定は多分に沿革的なものであって、近時の判例に見られるように、非同族会社についてこのような規定がないからといって、経済的合理性を無視した不自然な行為計算をとることにより法人税等を軽減・回避したような場合には、その行為計算の否認が許されるべきであると考え」と主張される²⁷。

また**松沢智氏**も、「…同族会社の行為計算のみが否認の対象とされれば、はたして同族会社と非同族会社を明確に区分することが否認規定の適用上不公平を生じないかどうか。しかも非同族会社においても租税回避行為の行われる蓋然性も少なくなく、法34条の過大役員報酬の損金不算入規定のように、同族非同族を問わず立法されている規定の存することからすれば、両者を特に区別する合理的根拠に乏しいともいえよう。」²⁸と指摘されるとともに、法人税法132条に関して、「…会社という法の認めた構造を有する以上は、同族たると非同族たると法律的には質的差異がなく、単に支配権能が専主的か分散的かの差に過ぎないと考えれば、法人税法が、法人を純経済人として経済的合理的に行為計算を行なうことを予定しているとされるからには、非同族についても準用されてしかるべきものとおもわれる。」²⁹として、確認規定説を示唆される。さらにこの点、**広瀬正氏**も、税法上明文規定がないことに乗じて納税者が行う租税回避行為を黙過す

ることが「…『負担の公平』を生命とする税法のとるべき態度とはいえない。」との考えのもと、法人税法132条に関して、「…非同族会社であっても、その行為計算が不当に法人税を減少するような場合にはこれを同族会社の否認規定に準じて適用しうると解するのが相当と考える。」として³⁰、確認規定説を意識した議論を展開される。

以上の確認規定説に対し、創設規定説に立たれる論者として、清永敬次氏³¹は、現在の同族会社の行為計算否認規定の‘前身の規定’を導入した大正12年法改正の趣旨が、従来の規定では対処し得ないような納税者の不当な行為を、新たな規定でもって処理することができるようにすることにあり、また当時も創設的な規定と説明されていたという沿革的な理由を挙げられるとともに、もう一つの理由として、次のように指摘される。「同族会社の行為計算の否認規定が目的とする租税回避の否認というのは、前述のように、租税回避を除去するに必要な、課税要件規定によるときとは異なる取扱いをすることであり、これはとりもなおさず従来の課税要件規定にはない新たな課税要件を作りだすことを意味し、したがって、租税法律主義の建前からして明文の規定が必要である、と考えるべきであると思われるからである。同族会社の否認規定によって従来とは異なる課税要件規定が創出されるのであり、これは同規定が創設的な規定であることを意味する。」³²

さらに清永氏は、上記のような考えのもと、別の文献において、「[同族会社の行為計算否認：高木注] 規定は同族会社についてのみ定めている規定であり、立法論は別として、同族会社以外の場合は、そのための特別の規定がない限り、租税回避の否認をなすことは許されない。」³³と主張されている。そのほか創設規定説に立たれる論者として、金子宏氏も、「非同族会社については、その行為・計算の否認を認める規定がないから、その行為・計算が経済的合理性を欠いている場合であっても、それを否認することは認められないと解すべきである」³⁴として、創設規定説に立たれることを示唆されている³⁵。またハツ尾順一氏も、同族会社の行為計算否認規定を「創設規定」と解し非同族会社に対しては適用されないこと、またその結果、課税できない(=否認できない)租税回避が生じてしまうとしても、そういった「課税の空白部分」は「立法的に解決せざるを得ない」と指摘される³⁶。

以上のように、行為計算否認規定をめぐる学説上鋭い対立が展開してきたわけであるが、現在では、後者の創設規定説が通説的見解であると言えよう。次に、両説の対立に関する判例も紹介しておこう。まず、確認規定説をとる裁判例として、例えば、東京地判昭和46年3月30日(行集22巻3号399頁)がある。本件では、次のような内容の契約が問題となった。原告は訴外金融機関Xから金銭1,900万円を借り入れる代わりに、その担保として原告所有土地をXに“譲渡担保”のかたちで提供する。それとともに、原告はこの土地をXに貸付け、その代わりに本件借入金の割賦弁済(20年間)をXに認めさせ、なおかつ、本件土地に係る「賃料」と本件借入金に係る「利息」とを相殺することを認めさせる。さらに本件土地をもって、本件借入金の弁済に充てることもできることとする。被告税務署長は、こういった内容の本件契約が、実質的には本件土地の売

買契約であるところ、譲渡所得課税を避けるために、金銭消費貸借契約のかたちがとられているとして、旧法人税法31条の3（現在の法人税法132条）を適用して本件契約を否認し、売買契約のかたちに引き直して増額更正処分を行った。

原告は、一般論として税務署長が法人の行為計算を否認しうるのは、法律に明文の規定がある場合に限られるものと指摘する。その上で、原告が同族会社の行為計算否認規定の適用対象となる「同族会社」ではないにもかかわらず、被告が本件契約につき行為計算否認をして課税処分をしたことは、違法である旨主張した。これに対し裁判所は、そもそも被告の課税処分が行為計算否認に当たらないと判示する一方、仮に被告の課税処分が行為計算否認に当たるとしても、として次のように判示する。すなわち、「法人税法は、法人が純経済人として経済的合理的に行為計算を行なうことを予定して、かような合理的行為計算に基づいて生ずる所得に課税し、租税収入を確保しようとするものであるから、法人が租税の回避若しくは軽減の目的で、ことさらに不自然、不合理な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は、税務署長は、かような行為計算を否認し、経済的合理的に行動したとすれば通常とったであろうと認められる行為計算に従って課税し得るものと解するのが相当で」あるとして、本件事案が同族会社の事案でないにもかかわらず、行為計算否認をすることを適法と認めた——ただしこの判示部分は傍論であるが——のである³⁷。

一方で、創設規定説をとる裁判例として、**東京高判昭和47年4月25日（行集23巻4号238頁）**³⁸がある。訴外被相続人Xは、その死亡前、訴外第三者Yとの間で金銭消費貸借契約（以下本件契約）を締結し、1億2,900万円を借り入れた。本件契約では、弁済期は五年後とされているが、貸主・借主いずれかの一方的な申し出で延長できるものとされ、また利息に関しては年額129万円（増額不可）とされていた。なお、本件契約上の借入金債務を担保する目的で、Xは、X所有の土地に存続期間60年の地上権をYに対して提供し、その地代として年額129万円をYから受領する契約を締結した。その後Xの死亡を受け、原告ら相続人が課税価格の計算上、上記の弁済期未到来の借入金債務を相続債務として控除して申告した。被告税務署長は、XがYから借入金として受け取った金銭は、地上権設定の対価として授受すべきところ、所得税（当時で言う不動産所得税）を回避する目的から、金銭消費貸借契約のかたちをとったとして、本件契約を通謀虚偽表示ゆえ無効として否認した。それとともに被告は、原告らの相続債務控除額を減少させ、相続税の増額更正処分をした。

裁判所は、被告の課税処分を行為計算否認と認め、次のように判示する。「[本件] 契約内容の経済的効果を達成するためには通常 [被告] が主張するような取引形式を選択することが多いであろうから、[X] が [Y] との間に前記認定のような内容の契約を締結したのはいささか異状であって、そこに何らかの、おそらくは租税（当時の不動産所得税）負担の回避ないし軽減の意図がうかがえないでもない。はたして然らば右は一種の租税回避行為というべきであるが、同族会社の行為計算の否認 [引用条文略：高木注] のほか一般的に租税回避の否認を認める規定のない

わが税法においては、租税法律主義の原則から右租税回避行為を否認して、通常取引形式を選択しこれに課税することは許されないとこのべきである。」かくして本判決は、明文の根拠規定に基づかずして行った、被告の行為計算否認を違法と判断したのである。

以上二つの裁判例を取り上げ紹介したように、同族会社の行為計算否認規定の性質をめぐることは、判例上も、確認規定説と創設規定説との対立が見られる。ただし、この両説をめぐる判例動向としては、昭和40年代においては確認規定説をとる裁判例がみられたものの、昭和50年代以降は創設規定説に基づく裁判例が定着し³⁹、また現在では、課税庁サイドも創設規定説に立っているとも指摘されている⁴⁰。さらに、平成13年の組織再編税制改正や平成14年の連結納税制度導入に当たって、既に同族会社の行為計算否認規定(法人税法132条)があったにもかかわらず、新たに行為計算否認規定が設けられたこと(法人税法132条の2や同法132条の3)に着目して、同族会社の行為計算否認規定が“創設規定”であるとの考え方が「立法を通して補強」されることとなり、その結果もはや非同族会社の租税回避行為に対して、同族会社の行為計算否認規定が適用される事例は見当たらなくなったとの指摘もなされている⁴¹。したがって、以上の限りでは、現時点においては、裁判所も課税当局も、学説の多数と同様に、創設規定説をとるものと言って良いであろう⁴²。

以上、行為計算否認規定の性質をめぐる学説・判例を概観してきたが、創設規定説と確認規定説という両説の対立の背景には、《租税法律主義》——納税者の予測可能性や経済活動の法的安定性を保護する要請——を重視すべきであるのか、それとも《租税公平主義》——同族会社と非同族会社と間での公平や租税回避をした者としなない者との間での公平を図る要請——を重視すべきであるのかといった、原則レベルでの見解の相違が控えていることがうかがわれる⁴³。もっとも、こういった見解の相違を踏まえつつ、筆者としては、やはり創設規定説が妥当なのではないかと考える。というのも、行為計算否認規定が同族会社に対してのみ適用されるのでは租税公平主義に反するなどの確認規定説からの指摘に関しては、立法論的な課題としては正当化できるが、その課題の存在をもって、行為計算否認規定を拡張的に解釈し、同規定を非同族会社事案にまで押し及ぼすことまでも正当化することはできないのではないかと考えるからである。

思うに、非同族会社の租税回避行為に対しては、裁判所が既存の同族会社の行為計算否認規定に係る解釈操作(確認規定説の採用)を通じて否認し、その結果、租税公平主義の名のもと、何らの明確な基準をも定立しえないまま、なし崩し的に租税法律主義を浸食していくことにつながるアプローチは採られるべきではない。むしろ、そういった解釈操作の不可能性を認識した上で、その種の行為の発生ないしその発生可能性に対し国会が迅速な立法措置をとり、かつ、適宜明確な基準を定立するためにはどのような方策が考えられるのかという点を模索するほうが重要なのではないだろうか⁴⁴。いわば、租税法律主義の要請の枠内で、租税公平主義の要請を可及的に実現していくというアプローチをとる必要があるのではないかとと思われる。

さて本節では、行為計算否認規定をめぐる性質について、創設規定説と確認規定説との対立を

検討してきた。つまるところ、現在、この行為計算否認規定の性質をめぐる議論はほぼ決着済み、
とって良いのかもしれない。ただし、この議論を通じて争われた性質論については、後にみる
ように、行為計算否認規定に関連して新たに導入された「対応的調整」規定の性質論をめぐる
も問題となってきている。それゆえ、以上に紹介してきた「行為計算否認」規定をめぐる性質論
と、「対応的調整」規定をめぐる性質論との間に、どのような構造的な異同が存在するのかにつ
いて、改めて検討する必要が出てこよう。

第二節 対応的調整等‘否定’の論拠に係る裁判例分析

本節では、同族会社の行為計算否認規定の適用に伴って、対応的調整が争点となった主要な裁
判例について分析する。もっとも、この分析をするに当たっての視角として、各事例において裁
判所が、納税者の求めにもかかわらず、対応的調整を認めない論理がいかなるものであるのかと
いう点を中心に検討したい。したがって、以下紹介する一連の裁判例において検討対象とする内
容は、対応的調整が問題となっている判示部分のみにとどめ、その他の判示部分なり争点なり
については、本節では一切取り扱わないこととする。

次に、本節で検討していく裁判例であるが、大きく分けて、(X)「同一納税者」における二
重課税が争点となっている事例と、(Y)「複数納税者」における二重課税が争点となっている
事例とで、二つに分類することができる。したがって、これら二つの事例類型の相違を念頭に置
きながら、上記の対応的調整を認めない論理がいかなるものであるのかをみていくことになる。

また、本節で紹介する裁判例を通じて窺えるように、ひとくちに“対応的調整”論といっても、
次の二つの種類の議論がある。一つは、(A)同族会社の行為計算否認規定の適用に当たっての
その要件である「不当な税額の減少」の有無の判断において、関係する税額につき対応的な考慮
をすべきかどうか(対応的考慮論)である。もう一つは、(B)同族会社の行為計算否認の適用を
踏まえて、関係する税額につき対応的に減額更正処分をすべきかどうか(狭義の対応的調整論)で
ある。したがって本節では、これら二つの議論の相違をも念頭に置いた上で検討していくことと
する。なおこの観点から、以下本稿では、とくに断りがない限り、「対応的調整」概念を“狭義”
で用いる一方、この《(狭義の)対応的調整》と《対応的考慮》とを併せて「対応的調整等」と表
記する。

つまるところ、本節では、上記(X)－(Y)の分析軸と、上記(A)－(B)の分析軸とを
自覚的に交錯させながら、従来の裁判例における《対応的調整等》の「否認の論拠」を整理検討
していくというアプローチを採ることとなる。

[ア] 福岡地判平成4年5月14日(税資189号513頁)

原告は、土地並びに同土地上にある建物及び駐車場(以下本件物件)を所有している。原告及び
原告の訴外妻Xは、不動産管理会社(同族会社、以下A社)を設立するとともに、その役員を勤め

報酬を得ていた。原告とA社との間で、本件物件につき賃貸借契約（以下本件賃貸借契約）が締結された。その内容として、A社が本件物件の管理に責任を負うほか、第三者への転貸を行うことが含まれている。本件賃貸借契約を通じてA社は、本件で係争となった三カ年の課税年度（以下係争各年）につき、原告に対し年額2,400万円の賃貸料（以下本件賃貸料）を支払う一方で、本件物件を第三者に転貸し、年平均額3,500万円ほどの転貸料（以下本件転貸料）収入を得ていた。

被告税務署長は、係争各年において、原告がA社に対し支払っている本件物件に係る「管理料（＝本件転貸料－本件賃貸料）」（以下本件管理料）が不当に高額であること、それゆえこの高額な本件管理料を前提としてA社から原告に支払われた本件賃貸料が不当に低額であることを認定⁴⁵。なお被告は、この認定を裏付けるため、原告と同様に不動産貸付業を営み、その管理を第三者に委託している納税者を選定し、その管理料割合から適正管理料を算定し、そうすることにより原告が本来受け取るべき適正賃貸料を算出した。被告は、この認定に基づき、原告が所得税（不動産所得）を不当に減少させていると主張し、同族会社の行為計算否認規定（所得税法157条）を適用した。すなわち被告は、原告の本件賃貸料を適正賃貸料に引き直した上で、増額更正処分等（以下本件処分）を実施したのである。

原告は次のように主張する。仮に被告主張のとおり、A社が原告に適正賃貸料を支払うとするならば、A社は原告に対し役員報酬を支払うだけの収入を捻出できなくなるはずである。またこの役員報酬も、その実質、本件物件の管理事務に対する対価であり、原告の不動産所得にはかならない。これらのことから、原告の不動産所得（賃貸料収入）に係わって所得税法157条の適用をしようとする場合には、原告の給与所得（役員報酬）を軽減ないし無償とするなどの対応的な考慮をすべきである。にもかかわらず、適正賃貸料によっては得られないはずのない役員報酬を、そのまま原告の給与所得として課税状態を維持する一方で、原告の賃貸料収入を適正賃貸料の名の下に引き直して、その不動産所得の増額更正処分をすることは、原告に対し不当に二重課税をするものである。これに対し被告は、不動産所得と給与所得とではその性質が異なるとし、本件賃貸料収入に係わって所得税法157条を適用するに当たり、A社から原告への役員報酬を斟酌する必要はないと反論した。

以上の争点につき、裁判所は以下のように判示して、原告の主張を斥けた。まず裁判所は、所得税法157条の行為計算否認規定の目的につき、次のように述べる。「所得税法157条は、同族会社が少数の株主ないし社員によって支配されているため、当該会社又はその関係者の税負担を不当に減少させるような行為や計算が行われやすいことにかんがみ、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又は決定を行う権限を税務署長に認めるものである。したがって、あくまでも租税負担の公平を図るのが目的であって、租税負担を回避しようとした者に通常以上の税を負担させるといったような制裁的な目的はない。」

このように裁判所は、所得税法157条の目的の“非”制裁性を確認しつつ、役員報酬（給与所得）

と賃貸料収入（不動産所得）とで、原告に対し二重課税がなされているという主張につき、次のように反論する。「しかし、原告の役員報酬は、その原資のいかんにかかわらず、[A社]に対する代表取締役としての役務の提供の対価として支給される給与所得であって、所得税法157条が適用される原告の不動産所得とは所得の発生根拠を異にする別個のものであるから、同条の適用に当たり、原告の取得した役員報酬（給与所得）を考慮する必要がないことは当然である。また、同条の適用により同族会社の行為計算が否認されるのは、課税の計算上のみのことであって、同法人として実在する行為又は計算の成否・当否に何らの影響を及ぼすものではなく、したがって、課税の計算上も否認された以外の行為又は計算に考慮を払う必要はない。このことは、原告が主張するように、同条の適用によって計算上[A社]の所得が原告らに対する役員報酬を支払うに足りなくなった場合でもかわりない。」さしあたり、この判示部分では、対応的考慮の必要性の主張を斥けるに当たって、“所得の発生根拠の相違”論と“行為計算否認の仮想性”論がキー・ポイントとなっていることに注目しよう。

ついで裁判所は、所得税法157条の機能として次のように言及する。「原告は、原告の右給与所得を考慮しないと本件処分によって二重課税ともいふべき不当に高額な課税負担を受けることになる」と批判する。しかし、同条適用によって生じる右のような結果は、同条が同族会社の組織・運営を利用した租税負担回避のための恣意的な行為又は計算を防止・是正する趣旨のものであり、これによって生じる警告的・予防的機能を考慮することなくとられた行為・計算に起因するものであることからしても不当な結果とは思われぬ。」ここで裁判所は、仮に本件事案において二重課税が成立しているとしても、所得税法157条の警告的・予防的機能から不当な結果ではないと指摘し、原告の自己責任を問うているものと言えよう。

さらに裁判所は、原告とA社との所得状況について、次のように指摘する。「また、現実[A社]から原告に支払われた賃貸料と通常支払われるべき賃貸料との差額は、本来原告が受けるべきものであり、原告の所得となってしかるべきものであったところ、現在の関係者の所得状況は、右差額がいったん原告の所得となった後に原告がそれを主として[A社]に処分（可処分所得）した場合といわば同様の状況であって、その場合の課税関係と対比して考えるならば、より高額な税負担を強制されるとか、不当な二重課税であるとする批判は必ずしも当たらないように思われる。」すなわち裁判所は、仮に本件事案が二重課税となるとしても、他の引き直された課税状況と比較すれば不当とまでは言えないとする。

さいごに裁判所は、次のように指摘する。「なお、同条の文理解釈上、同条の適用に当たっては、所得税の課税主体（個人）を単位として税負担の減少の結果を考えれば足りるから、[A社]の法人税額を考慮する必要はないものと解される。」この議論については、さしあたり以下本稿では、“行為計算否認対象の個別的把握”論と呼ぶこととしよう。

結論として裁判所は、本件事案につき、同一納税者（原告）における所得税（給与所得）・所得税（不動産所得）二重課税事案として、その対応的な考慮の必要性を否定しているばかりでなく、

複数納税者（原告とA社）における所得税（不動産所得）・法人税二重課税事案としても、対応的な考慮の必要性を否定したのである。

〔イ〕 福岡高裁平成5年1月10日（税資194号314頁）

本判決は、〔ア〕判決の控訴審判決であり、原判決同様、原告（控訴人）による控訴請求を棄却している⁴⁶。原告の追加主張は次とおり。A社から原告に対し支給される役員報酬が、会計処理上A社代表取締役としての役務提供の対価とみなされるにしても、現実問題として原告がA社に対して提供する役務の大部分は、本件物件の維持・管理のための役務である。したがって形式的にみれば、原告がA社から受け取る賃貸料収入（不動産所得）と、A社から支給される役員報酬（給与所得）とは異なったものではあるけれども、原告の場合その根源が実質的に同じである。したがって、原審判示のように、給与所得と不動産所得とは「所得の発生根拠を異にする別個のもの」として、原告の主張を一蹴すべきではなく、実態を重視し対応的な考慮をすべきである。

しかし裁判所は、原審同様、もっぱら“所得の発生根拠の相違”論に依拠して、原告の追加主張を斥けた。「控訴人が、不動産賃貸業を営むにあたり、実質的には個人の事業でありながら、法人を設立してその法人に不動産を賃貸する（実質的には不動産の維持、管理を委託する）法形式を採用し、その法形式に従って納税する方法を選択したのであるから、控訴人の個人の所得は不動産所得となり、法人からの役員報酬は給与所得となるのは当然であって、それぞれ『所得の発生根拠を異にする別個のもの』といわなければならない。」

〔ウ〕 東京地判平成13年1月30日（税資250号順号8828頁）

本判決は概ね〔ア〕判決と同様の事案であり、訴外Xがその同族会社（以下B社）に不動産の管理を委託し、賃貸料収入（不動産所得）を得たものの、被告課税庁からその賃貸料収入が低額に過ぎるものと認定され、所得税法157条に基づく増額更正処分がなされたことが争われた。原告（Xの相続人）によると、被告は、X受領の賃貸料が不当に低額ということでXの所得税の増額更正処分を行っているが、それに対応してなされるべきB社の法人税の減額更正処分をしていない。このことは同じ所得について二重に課税するものであり、財産権の保障を定める憲法29条に違反している。

裁判所は次のように判示して、原告の主張を斥けた。まず裁判所は、「所得税法157条の規定は、租税負担の公平を図るため、同族会社を利用して個人の税負担を不当に減少させる行為や計算を否認して、税務署長の認めるところによって所得の金額を計算できるとするものにすぎず、その場合の同族会社の法人税の額の計算については何らの調整のための規定はおかれていない。」と判示し、現行法上、同族会社の行為計算否認規定の適用にともなって、複数納税者間での対応的調整が認められていないことを指摘する。

その上で、原告が主張する憲法29条違反の点についても、次のように判示して斥ける。「しか

し、そもそも同族会社とその取引の相手方である個人は別個の法人格を有するものであり、右の個人についての所得税の計算を行うについては、これに先立ち又はこれと同時に同族会社の法人税について減額更正等の処分をして、相互の課税額の調整を行わなければならない理由はないといふべきであるから、右規定の適用に当たって、同族会社の法人税についての減額更正を行わないまま、その取引の相手方である個人について所得税法157条1項を適用したからといって、これが憲法29条に違反するものとは解されない。」ここで裁判所は、対応的調整を否認するに当たって、“課税主体の法人格の相違”を重視していることが窺われる。

さらに、原告の主張では、所得税法157条の適用に当たっては、同族会社の法人税額をも考慮すべきという対応的考慮論が挙げられていたところ、裁判所は、「所得税法157条の文理上、同条の適用に当たっては、所得税の納税義務の主体である個人を単位とした税負担の減少の結果を考えれば足りると解すべきであって、これに反する原告らの主張は採用できない。」と判示して拒絶した。いわばここでは、[ア]判決でも援用されていた、“行為計算否認対象の個別的把握”論が用いられている。

かくして本判決では、複数納税者（原告〔訴外X〕とB社）における所得税（不動産所得）・法人税二重課税事案において、対応的調整に係る否認の論拠として“課税主体の法人格の相違”が挙げられるとともに、対応的考慮に係る否認の論拠として“行為計算否認対象の個別的把握”論が挙げられたのである⁴⁷。

[エ] 東京地判平成元年4月17日（訟月35巻10号2004頁）

本判決の事案も概ね [ア]～[ウ]と同様のものである。原告（個人）主張によると、原告がC社（同族会社）に支払った管理料（被告が言う原告の不動産所得となるべき部分）のうち、①原告の役員報酬額相当分は原告の給与所得として、また②C社の留保額相当分はC社の法人所得として、それぞれ所得税と法人税が課されている。したがって、原告のC社に対する管理料支払いが、原告の所得税（不動産所得）負担を不当に減少させるかという点について、被告が判断するに当たっては、この支払管理料が結局は課税対象所得となっていることをも斟酌すべきである。

しかし裁判所は、この対応的考慮論を斥けた。すなわち、①原告の給与所得は、C社代表取締役としての役務提供の対価として支給される役員報酬に係るものであって、行為計算否認の対象となっている原告のC社に対する支払管理料とは、所得の発生の根拠を異にする。それゆえ、たとえこの支払管理料が原告の役員報酬の原資に充てられるという関係があるとしても、所得税法157条の適用に当たり、この給与所得を斟酌すべきではない。また、②所得税法157条の行為計算否認に当たっては、当該行為計算を容認すれば、株主その他同族会社と所定の関係にある者の所得税を不当に減少させる結果となることを必要とするけれども、この所得税の負担に加えて当該同族会社の法人税の負担を総合し又はこれを斟酌した上で、不当に減少させる結果となることまでも必要としない。

かくて本判決では、同一納税者（原告）における所得税（不動産所得）・所得税（給与所得）二重課税が争われた点につき、[ア]・[イ]判決と同様、“所得の発生根拠の相違”論を根拠に対応的考慮を否認した。それとともに、複数納税者（原告とC社）における所得税（不動産所得）・法人税二重課税が争われた点につき、[ア]・[ウ]判決と同様、“行為計算否認対象の個別的把握”論を理由として対応的考慮を否認した。

[オ] 福岡地判平成4年2月20日（行集43巻2号157頁）

本判決の事案は、これまで紹介してきた「不動産の管理委託」事案とは異なり「病院の業務委託」事案というものであるが、しかし問題となっている事案の構造はこれまでの事案とほぼ共通である。ある病院（以下A病院）の開業医である原告は、原告及び原告の訴外妻（以下X）が株主となる同族会社（以下D社）を設立した（なおXはD社の代表取締役でもある）。D社は、原告からの委託を受け、A病院の建物管理・給食管理・事務管理に係る業務を行っていた。係争各年に関して原告が所得税申告をしたところ、被告税務署長は、原告が支払ったというD社に対する委託料（以下本件委託料）が高額に過ぎ、原告の所得税（事業所得）を不当に減少させる結果となっているとして、所得税法157条に基づき適正委託料を算定した上で、増額更正処分を実施した。

原告は次のように主張する。原告の所得、D社の利益、Xの所得（役員報酬）は、それぞれその発生根拠を異にするが、所得税法157条が原告に適用されることにより、D社の利益やXの所得は、原告の所得へと認定し直されることになる。ただ、同条の立法趣旨があくまでも租税公平負担であることを考慮すると、原告が、否認対象となった取引形態を選択した場合に比較して、より高額の税負担を強制されるべき理由はない。それゆえ、被告が同条を適用するに当たっては、D社の利益に対する法人税や、Xの所得に対する所得税をも考慮して、全体としての税負担を不当に減少させる結果となっているかどうかでもって判断すべきである。

裁判所は、所得税法157条の立法趣旨についての原告の理解を認めつつも、原告が提起した対応的考慮論については、次のように排斥した。「しかし、個人と法人とは適用される税法を異にし、それぞれ全く別の課税主体として規定されていること、同条が『不当に減少させる結果』となるかどうかを問題としているのは、当該行為計算と直接関係のある当該同族関係者の所得税だけであると考えるのが同条の文理上自然な解釈であることから、同条の適用に当たっては個人と法人を通じた総合的税負担の減少を考える必要はなく、所得税の課税主体（個人）を単位とした税負担の減少の結果を考えれば足りるものと解される。」「また、[X]の所得税についても、そもそも、原告と[X]とは、所得税法上別個の納税主体であること、[X]の所得は、[D社]に対する代表取締役としての役務の提供の対価として支給される役員報酬にかかるものであり、仮に原告が[D社]に支払った委託料が、右役員報酬の原資の一部に充てられるという関係があったとしても、原告の事業所得とはあくまで所得の発生根拠を異にすることから、同条の適用に当たり、[X]の所得税を斟酌する必要はないことは当然である。仮に原告主張のような見解を

採ると、どういう範囲で他の納税主体の税額を斟酌すればよいのか極めて不明確であり、課税の公平、安定性を害するおそれすらある」。

ちなみに、以上の議論に加え、裁判所は次の点も指摘している。すなわち、本件支払委託料と適正委託料との差額は、本来原告が支払う必要がなく、原告の所得となっているべきはずのものである。しかるところ、現在の関係者の所得状況は、この差額がいったん原告の所得となった後に、原告がその差額をD社とXに処分した場合と同様の状況である。したがって、この場合の課税状況と対比して考えれば、より高額 of 税負担が強制されるとか、不当な二重課税がなされたとは言えない。ひるがえって、この判示部分は、[ア]判決においてもみられた内容である。

かくして本判決は、複数納税者（原告とD社）における所得税（事業所得）・法人税二重課税という点について、“課税主体の法人格の相違”論や“行為計算否認対象の個別的把握”論を理由として、対応的考慮論を排斥するとともに、複数納税者（原告とX）における所得税（事業所得）・所得税（給与所得）二重課税という点についても、“課税主体の法人格の相違”論や“所得の発生根拠の相違”論などを理由に、対応的考慮論を排斥した。

[カ] 広島地判平成13年10月11日（税資251号順号9000頁）

本件事案は、前掲[オ]判決における「病院」の業務委託が、「司法書士」の業務委託に代わった事案である。原告は司法書士で、その業務（文書作成業務等）を委託するため訴外妻（以下X）とともに株主となって同族会社（以下E社）を立ち上げ、係争各年において委託手数料（本件支払手数料）を支払った。そして、この額を反映させた所得税申告をしたところ、被告税務署長によって本件支払手数料が高額に過ぎると認定され、所得税法157条に基づく増額更正処分（以下本件処分）が実施された。

その後原告は、国家賠償請求・不当利得返還請求訴訟を提起し、次のように主張する。本件処分が実施されると、支払手数料相当額をめぐって、原告に対する所得税（事業所得）とE社に対する法人税との二重課税を招く。また、本件支払手数料を減額した上で改めてその事業所得の認定をすると、当初の本件支払手数料を念頭に置いて、E社から原告やXに対して支払われた役員報酬が高額なものとなってしまい、結果として、原告やXの所得に関して二重課税（事業所得と給与所得）を招くことになる。いわばこれら争点について、本稿が採る事案類型別に整理してみると、（イ）複数納税者（原告とE社）における所得税（事業所得）・法人税二重課税事案、（ロ）複数納税者（原告とX）における所得税（事業所得）・所得税（給与所得）二重課税事案、（ハ）同一納税者（原告）における所得税（事業所得）・所得税（給与所得）二重課税事案ということになる。

裁判所は、大要次のように判示した。（a）所得税法157条に制裁目的はない。（b）しかし租税法上、個人と法人とでは適用される法律が異なり、それぞれが別個の課税主体として規定されている。また、所得税法157条の文理上「不当に減少させる結果」となるかどうかを問題としているのは、関係者の所得税だけであることから、同条の適用に当たっては関係者と同族会社を

通じた総合的税負担の減少を考慮する必要はなく、個人たる所得税の課税主体を単位とした税負担の減少の結果を考えれば足りる。(c)原告の事業所得と給与所得(Xの給与所得を含む)の関係についても、仮に原告が同族会社に支払った本件支払手数料が、E社が原告及びXに支払った給与(役員報酬)の原資に充てられていたという関係にあったとしても、それは事実上の関係にすぎず、原告の事業所得とは法的発生根拠を異にする。(d)また所得税法157条は、同族会社と関係者との間の行為又は計算を通常の行為に置き換えて、所得税の計算を行うことだけであって、否認対象となった行為又は計算の私法上の効力までも否認しない。(e)さらにXについては、そもそも所得税法上別個の課税主体でもある。(f)以上のことから、本件支払手数料につき所得税法を適用するに当たって、E社の法人税や、原告及びXの給与所得(役員報酬)を斟酌する必要はない。

以上の判示内容を先の事案類型に対応させて整理しよう。裁判所は、原告主張(イ)に対しては、(b)において“課税主体の法人格の相違”論や“行為計算否認対象の個別的把握”論を理由として、対応的考慮の必要性を排斥している。また原告主張(ロ)に対しては、(c)において“所得発生根拠の相違”論、(d)において“行為計算否認の仮想性”論、(e)において“課税主体の法人格の相違”論が指摘され、対応的考慮論が排斥された。そして原告主張(ハ)に対しても、(c)において“所得発生根拠の相違”論、また(d)において“行為計算否認の仮想性”論が援用され、原告の対応的考慮論が容れられなかった⁴⁸。

[キ] 千葉地判平成8年9月20日(税資220号778頁)

本判決の事案は[ア]~[エ]と同様「不動産の管理委託」事案であり、個人ら(以下原告ら)がその同族会社(以下F社)に不動産管理を委託し、そこから賃貸料収入を得たものの、被告税務署長からその収入(不動産所得)が低額に過ぎるものと認定され、所得税法157条に基づく増額更正処分がなされたことが争われたというものである。原告らは、F社の株主として配当金を受けていたほか、F社の業務従事者として給与の支払いも受けていた。

原告らは次のように主張する。①仮に被告主張の適正賃貸料をF社が原告らに対し支払うとすると、F社は原告らに対し配当や給与を支払う余地がなくなるのであるから、原告らが受け取った配当や給与をF社に返還すべき筋合いとなる。そうであるなら、被告は原告らの配当所得や給与所得について、ゼロないし大幅な減額更正処分をすべきである。②仮に、被告が原告らの「受取賃貸料額」を増額する所得税の増額更正処分をすることを認めるとしても、それに対応してF社の「支払賃貸料額」をも増額し、その法人税額につき減額更正処分をすべきである。そうしないと、本件賃貸料収入をめぐって所得税と法人税とで二重課税となる。所得税法157条はこういった二重課税を承認する制裁規定ではない。

裁判所は原告らの請求を棄却したのであるが、対応的調整に係る各争点について、次のように判示する。①所得税法157条を適用して原告らの「受取賃貸料額」(=F社の「支払賃貸料額」)を適正

賃貸料額に置き換えて計算するのは、単に所得税の計算上のことであって、それは原告らとF社との間で現実になされた行為の効果に何ら影響を及ぼすものではない。それゆえ、仮にF社が原告らに適正賃貸料額を支払うことによって、配当や給与の支払いをする余地がなくなるとしても、そのことから直ちに原告らが受領した配当や給与を返還しなければならないわけではない。また、②原告らとF社とは別個独立の課税主体であって、原告らの所得税について所得税法157条に基づく更正処分をしたからといって、F社の法人税についてまで更正処分をしなければならないというわけではない。

以上のように、本判決は、同一納税者（原告ら）における所得税（不動産所得）・所得税（配当所得 or 給与所得）二重課税が問題となった事案であるとともに、複数納税者（原告とF社）における所得税（不動産所得）・法人税二重課税が問題となった事案であるが、裁判所は、前者の問題に関しては“行為計算否認の仮想性”論を重視して対応的調整の主張を排斥し（前掲①）、後者の問題に関しては“課税主体の法人格の相違”論を重視して対応的調整の主張を排斥している（前掲②）。このように本判決は、「狭義の」対応的調整論が問題となった事案であるところ、「対応的考慮」論における否認の根拠と同様の議論が用いられ、原告の主張が排斥されている。

第三節 対応的調整等の余地を認める裁判例

〔ク〕東京高判平成10年6月23日（税資232号755頁）

本判決は、〔キ〕判決の控訴審判決である。同一納税者（原告ら）における所得税（不動産所得）・所得税（配当所得 or 給与所得）二重課税の争点につき、控訴人ら（原告ら）は、所得税法157条の「不当な税額の減少」要件が充たされていると認定されるためには、控訴人らがF社から受け取る賃貸料収入が低額であることのみばかりでなく、控訴人らがF社から受け取る配当や給与をも考慮されるべきであると主張した。いわば、前節までの各裁判例で、裁判所により拒絶されていた対応的考慮論であるが、本判決は次のように判示する。「所得税法157条1項は税負担の公平を期するために、同族会社との関係において不当に所得税額を減少させる結果となる行為・計算を否認しようとするものであるから、前記のように、株主等と同族会社等との間の取引行為を全体として把握し、その両者間の取引（行為・計算）が客観的にみて個人の税負担の不当な減少を結果するものと認められるかどうかを判断するのが相当である。そうすると、控訴人らの指摘することがら全体を考慮するのが妥当と考えられる。」

もっとも裁判所は、このように一般論としては、控訴人ら主張の対応的考慮論を認めつつも、「本件においては、控訴人ら主張の配当所得及び給与所得の点を考慮しても、賃貸料額が転賃料額に比べて余りに低額であって、控訴人らと〔F社〕の間の取引全体としてみても、所得税額を不当に減少させる結果となると認めることができ、被控訴人が所得税法157条1項に該当すると認定したことには誤りがあるとはいえない。」と判示する。いわば、本件事案においてたとえ対応的考慮論を採用したとしても、控訴人らに有利な結果は導き出し得ないとするのである。

さらに裁判所は、原審判示部分①を引き合いに出して、次のようにも述べる。「たしかに、同族会社の行為・計算の否認は、適正所得の把握のために行われるものであって、現実の行為の結果に影響させようとするものではない。しかしながら、行為・計算の否認は、実質的に公平な課税を行うために所得を適正に把握しようとする制度であり、かつ、現実になされた相互に関連し一応整合性を有する一連の行為・計算を否認して、別の行為・計算に引き直すものであるから、現実になされた行為・計算の一部のみを取り上げて否認するのは必ずしも妥当ではなく、これと必然的に関連する他の部分をも否認して計算をし直すことが妥当な場合が多いと考えられる（被控訴人は、右のような関連する事項にわたる否認を行うことは、所得税法157条1項の文理が予定している否認対象の範囲を逸脱するというが、必ずしもそのように断定できない。）。したがって、行為・計算を否認することにより、全体として所得の正確かつ実質の把握に資するようすべきであって、一部の行為・計算のみの否認が全体として正確かつ実質の把握を損なう場合には、問題があるとしなければならない。」「被控訴人は、また、役員報酬は定款又は株主総会の決議によって支給額が決定され、支給原資の有無にかかわらず支払債務が発生するものであることなどから、これを否認することはできないかのようというが、所得税法は、同族会社の行為・計算で、これを容認した場合には株主等の所得税を不当に減少させる結果となるものについて、実体上の行為・計算の効果には触れずに、所得税の課税上否認し別の計算に引き直すものであるから、役員報酬の額等がおよそ否認の対象とならないものであるとの解釈には疑問がある。」

このように本判決は、前節までの各裁判例において、対応的考慮論に係る否認の根拠として採られていた“行為計算否認対象の個別的把握”論を斥けて、行為計算否認対象を全体として把握すべきであるとする議論を展開するとともに、同じく前節までの各裁判例で採られていた“行為計算否認の仮想性”論についても、行為計算否認が仮想的なものであることと対応的考慮を否認すべきこととは論理必然的な事柄ではない旨を示唆する。ただし本判決では、以上の対応的考慮に係る《一般的肯定》論に続けて、次のような一定の留保をも付している。「もっとも、同族会社の行為・計算を否認するに当たり、関連するすべての事項を否認して計算し直すことは、相当の困難を伴う。本件の場合においても、前記管理料をもって[F社]の収入とすることは一応できると考えられるが、これをどのように控訴人ら各人の給与・配当等に計算し直すかなどについては、[F社]の定款等その他の種々の要因をも考慮せざるを得ないから、給与・配当の算定に相当の困難が伴うことは否定できない。その一方で、本件のような同族会社の行為・計算の否認が法的に是認されれば、その後は、納税者がこれを前提とした申告を行うものと期待することができ、その意味で、行為・計算の否認は警告的予防的機能をもあわせもつとみざるを得ない（しかし、実質課税ないし課税の公平の原則に照らすと、右の警告的予防的機能を強調しすぎるのは妥当でない）。そうすると、同族会社の行為・計算の否認の結果、株主等に対する課税額等において著しく苛酷になるのであれば別として、そうでなければ、本件のような一定の箇所についての行為・計算の否認も、これをもって直ちに違法と断ずることは困難な面があるといわざるを得

ない。そして、本判決と基本的に同一の問題について、[本稿前掲 [ア] 判決：高木注] は、課税庁の否認及び役員報酬を考慮しない措置を是認し、右判決は控訴審において控訴棄却となり、最高裁 [判決] においても、原判決に違法の点はないとして上告が棄却されているので、最高裁判所もこのような扱いを是認したものと考えられる。]

かくして本判決は、同一納税者に対する所得税（不動産所得）・所得税（給与所得 or 配当所得）二重課税が争われた事案について、一般論として対応的考慮を肯定しながらも、実際に対応的考慮をすることの困難性や、同族会社の行為計算否認規定には警告的予防的機能があることを理由として、対応的考慮の実施に一定の歯止めをかけている。すなわち本判決は、同族会社の行為計算否認規定の適用にあたって、課税庁が対応的考慮をせずに更正処分をした場合、その処分が違法となりうるためには、少なくともその種の対応的考慮をしないこと（＝二重課税事態を放置すること）が、関係者にとって「著しく過酷になる」ということが立証されねばならないというのである。そして本判決は、本件固有の事情からすれば、本件事案については、この「著しく過酷になる」ということが立証できていないとするのであろう。

ところで、原審で争われた主張②についてであるが、裁判所は、次のように判示して控訴人の主張を斥けている。[[F社] に対する課税をそのままに放置することは、実質課税の見地からすると、妥当でないと考えられるが（本件のような行為・計算の否認をした場合において、配当所得、給与所得について更正をせず、かつ、[F社] についても更正をしないとすると、控訴人らが個人として本件各建物を直接利用者に賃貸した場合に比しても、ある程度高額な課税がなされる結果となる。）、本件訴訟の対象とされたのは、控訴人らの所得税に関する更正処分の適否であるから、当裁判所としては、右の点には触れない。なお、[F社] に対して更正処分がされていないことから、本件更正処分（行為・計算の否認）が違法となるものとは解されない。]

すなわち本判決では、原審で争われた主張②についても、原審とは異なった判示がなされている。というのも、原審が対応的調整否認の論拠として強調していたのは、もっぱら“課税主体の法人格の相違”論といった、《実体法的な側面》であったのに対して、本判決では、審判対象たる課税処分が相違するといった《手続法的な側面》が強調されているからである。つまり、本判決の論理よりすれば、控訴人らに対する増額更正処分に係る対応的調整として、F社が減額更正処分を求めよう——F社による更正の請求手続等を通じて——とするのであれば、“課税主体の法人格の相違”論を理由に一律に否定するつもりはないとも読めるのではないか。いわば本判決は、対応的調整の余地については認めている——あるいはより謙抑的に言えば否定していない——ものと解しうるのである。

以上の検討を踏まえ、本判決の特徴を整理しよう。（A）同一納税者に対する所得税（不動産所得）・所得税（給与所得 or 配当所得）二重課税が争われた事案において、一般論として「対応的考慮」論を認めた。なおこの点、原審判決では、「対応的調整」の問題として論じられていたところ、本判決では明確に「対応的考慮」の問題として論じられている。もっとも、本判決は無条

件に対応的考慮を認めるのではなく、曖昧ながらも「著しい過酷」基準をクリアした場合という制限をも設けていることに留意すべきであろう（ただし本件はこの基準をクリアできなかったと判断）。そのほか本判決では、原審判決も含め、従来の裁判例がとってきた“行為計算否認対象の個別的把握”論や“行為計算否認の仮想性”論に対しても消極的に捉えられている。ついで、(B)複数納税者における所得税（不動産所得）・法人税二重課税事案についてであるが、本判決は、原審判決が“課税主体の法人格の相違”論を理由に「対応的調整」の余地を一律に否定したのに対して、その余地を認めているとも評価しうる（ただし本件訴訟がその実現手続として適当ではないと判断）。

以上のように本判決は、同族会社の行為計算否認の適用に伴う二重課税事態に関して、「対応的調整等」をしないとする従来の裁判例の動向に対して、裁判所として疑問を提起し、また「対応的調整等」の余地を、曖昧なかたちではありながらも——「傍論」として⁴⁹——認めたという点で、平成18年度に導入された「対応的調整」規定の意義を検討するに当たっても、重要な先例であろう⁵⁰。

第四節 小括

ここで対応的調整等の否認に係る正当化根拠として、裁判例上指摘されてきた点を整理してみよう。まず、同一納税者における二重課税事案において対応的調整等が否認される場合には、その正当化根拠として、“所得の発生根拠の相違”論が挙げられることが比較的によく([ア][イ][エ][カ])、また“行為計算否認の仮想性”論⁵¹を挙げるものもある([ア][カ][キ])。これに対して、複数納税者における二重課税事案において対応的調整等が否認される場合には、その正当化根拠として、“行為計算否認対象の個別的把握”論が挙げられることが比較的に多いほか([ア][ウ][エ][オ][カ])、“課税主体の法人格の相違”論を挙げる裁判例も多い([ウ][オ][カ][キ])。

このように、全般的にみれば、「同一納税者事案」と「複数納税者事案」とでは、対応的調整等否認の正当化根拠に、顕著な《相違》がみられるものと言えよう。ただし、原告とその配偶者との間での所得税・所得税二重課税事案の場合には、「複数納税者」事案であるにもかかわらず、“所得の発生根拠の相違”論([オ][カ])や、“行為計算否認の仮想性”論が用いられている([カ])といった、上記の整理に馴染まない場合もある。また裁判例のなかには、他の引き直された課税状況との比較において対応的考慮否認を正当化する議論([ア][オ])、行為計算否認規定の警告的予防的機能を重視し納税者の自己責任を強調する議論([ア])、対応的調整に関する規定がないことを指摘する議論([ウ])、さらには対応的考慮をすることが技術的に困難であることを指摘する議論([オ])などもあった。

以上の正当化根拠のうち、よくとりあげられている四つの主要なものを別の角度から横断的に分類整理してみると、“所得発生根拠の相違”論や“課税主体の法人格の相違”論が、課税要件論一般を媒介として二重課税の成立そのものに疑問を投げかけ、対応的調整等否認論へとつなげていくのに対して、“行為計算否認の仮想性”論や“行為計算否認対象の個別的把握”論は、二

重課税の成立を正面から議論することを避け、行為計算否認規定そのものの理解の仕方の延長線上で、対応的調整等否認論を展開していると言えようか。

ただし、こういった課税要件論アプローチによるものであれ、行為計算否認規定アプローチによるものであれ、対応的調整等を一律に否認しようとする裁判例があるなか、[ク]判決のように、批判的なスタンスをとる裁判例があったことにも注意せねばならない。この判決では、行為計算否認対象の個別的把握論、行為計算否認の仮定性論、課税主体の法人格の相違論など、その他の裁判例では対応的調整等否認の正当化根拠とされていた議論が軒並み消極的に扱われ、対応的調整等の余地が曖昧ながらも認められていたのである。そして、結果論としてみれば、次章で紹介する平成18年度法改正による「対応的調整」規定の導入は、後者のスタンスにたつ立法であったとも思われる。そうであるとすると、多くの裁判例を通じて展開されてきた、対応的調整等否認の正当化根拠をめぐる議論は、平成18年度法改正以降は、何らかの修正を余儀なくされることになろう。ただし、この言明に対しては、一定の留保が必要である。というのも、次章で検討するように、「対応的調整」規定が、従来裁判例上、二重課税問題として扱われてきた事案のうち、どの範囲のものに及ぶものであるのか、その規定文言からは不明確であるからである。

加えて、本章の裁判例で見えてきたように、ひとくちに対応的調整論といっても、《対応的考慮》論と、《(狭義の) 対応的調整》論の二種類があった。この点、上記従来の裁判例をみると、[ウ][キ][ク]の中で後者の《対応的調整》が論じられているのが目につくほかは、もっぱら前者の《対応的考慮》論であったことに留意せねばならない。それゆえ、平成18年度法改正による「対応的調整」規定の意義について、従前の裁判例との関係で考えるに当たっては、本規定が《対応的調整》論のみならず《対応的考慮》論をも認めるものであるのか、換言すれば、平成18年度法改正は、行為計算否認規定の「不当な税額の減少」要件の判断に当たって、関係する税額につき対応的考慮がなされずに更正処分がされた場合において、その処分を違法と認めるという点までも肯定しているものであるのかが問題となろう。

第三章 「対応的調整」規定の意義

第一節 対応的調整等の許容性をめぐる学説の議論

本節では、同族会社の行為計算否認規定に係る対応的調整等につき、学説上どのような議論が展開されてきたのか、平成18年度法改正前のそれを中心に検討しよう。

まず三木義一氏⁵²は、「…高額の管理料を課税上個人の所得にしなから、法人の所得金額や法人から当該個人が受ける給与所得等を減少させないのはきわめて疑問である」と指摘され、同一納税者事案あれ複数納税者事案であれ、行為計算否認規定の適用に伴って生じる二重課税事態の不合理性を示唆される⁵³。その上で、前掲[ア]判決が、行為計算否認規定の「警告的・予防的機能」を根拠として、そのような減少をさせないと判示していることにつき、同規定が「課税公平のための規定で、それ以上の制裁的・威嚇的機能を有しているとは思えない。」と批判される⁵⁴。

いわば、[ア]判決が、行為計算否認規定について、「警告的・予防的機能」の名の下に、実質的には——本判決が否定する——「制裁的・威嚇的機能」を前提としていることを突かれるのであろう⁵⁵。

また三木氏は、行為計算否認規定が私法上の効力を否認するものではないことから、同族会社の所得金額を減少させる必要はないとする見解⁵⁶——本稿で言うところの“行為計算否認の仮想性”論——に対して、「…特殊関係者たる個人の行為の私法上の効果に影響を与えずに課税上の計算において所得を増加させたのであれば、同族会社の行為の私法上の効果に影響を与えることなく、課税上の所得計算において同族会社の所得金額を減算することも可能であり、その方が課税上の所得計算として遙かに合理的ではないだろうか。」と反論される⁵⁷。このように三木氏は、少なくとも複数納税者事案に関して、「解釈論」としての対応的考慮（あるいは対応的調整）が可能であることを示唆されている。

次に田中治氏⁵⁸は、行為計算否認規定が適用された場合に、他の税目における課税計算の是正（対応的調整）をすべきかどうかをめぐっては、「…明文の根拠規定はないが、一般に消極に解されている。」との理解とともに、こういった対応的調整の排除については、賛否が分かれることを指摘される。その上で、対応的調整がなされないことによって、全体的・実質的にみて、納税者に対し本来支払うべき以上の租税負担を生じさせることになるのは不合理であるという批判⁵⁹がある旨を指摘された上で、この批判が妥当であると認められる。すなわち同氏は、「課税処分そのものが、正しい税額の確定を図るものだと前提に立つ限り、少なくとも立法論としては、対応的調整をすべきであろう。」と指摘される⁶⁰。さらに田中氏は、対応的調整を認めない現行の取扱いの役割・機能を、行為計算否認の対象となる行為計算を行った者に対する「制裁」——「納税者が行った行為や事実を基礎として課税をするという課税の基本原則からの排除」——という点に見出される⁶¹。そして同氏は、この種の制裁論が、「…租税正義の名のもとに、厳格な法の解釈適用を離れた過酷な結果を納税者に強いる場合がある」として、警戒の必要性を指摘される⁶²。

ついで大淵博義氏⁶³は、対応的調整等に一般に積極的な態度を採る前掲 [ク]判決のうち、法人収益を減額すべきとする部分に対しては、「…法人税法が法人の利得している賃料を減額することを予定していない（対応的調整規定のない）現行規定を失念している。」として批判される⁶⁴。もっとも同氏は、この対応的調整論のみならず、本判決の判示内容のうち、株主等の役員が同族会社から得た給与や配当について対応的に考慮すべきとする議論についても取り上げ、次のような理解を提示される。「…それは [この議論は：高木注]、更正処分の結果が通常的行為（適正管理料の支払い）による場合の株主の所得税と同族会社の法人税の合計額を超過することになるという矛盾点を指摘したということである。このような矛盾は、個人に発生していない収入金額を擬制する場面では常に発生する問題であり、しかして、この点が現行法の下で個人所得税の収入金額を行為計算により擬制して認定することが果たして許されるのかという問題提起と言うことが

できる。]⁶⁵このように大淵氏は、行為計算否認規定の適用に伴って二重課税が問題とされうることの要因として、行為計算否認規定の適用による「収入金額の擬制」という措置が、現行法の解釈上困難であることを挙げられるようである⁶⁶。

そして、このような原因論を踏まえられた上で、大淵氏は、過大管理料の必要経費性を否認する結論を導くに当たっては、「収入金額の擬制」を伴う行為計算否認規定に依拠するのではなく、所得税法37条といった個別否認規定に依るべきとされ、そうすれば、「…必要経費の解釈による経費控除の否認と相手方の所得課税とは別の問題であり二重課税的議論とはならない。」と、解釈論上の迂回策を提示される⁶⁷。しかし他方で、「…個人の経済行為の不合理性についての規制が必要というのであれば個別規定により明確な立法を行い、これに呼応して行為の相手方の対応的調整を法定化して解決を図るべきであると考える。]⁶⁸とも指摘され、個別否認規定の整備と相俟って“立法”による対応的調整規定の創設の必要性をも指摘される⁶⁹。

さらに、前掲 [エ] 判決につき、増井良啓氏は⁷⁰、同族会社の法人税負担については、「…現行法上、所得税法157条と法人税法132条とが各々独立の要件・効果をもつ条文としておかれており、文言上も『所得税の負担』『法人税の負担』と書き分けられていることからすると」、斟酌する必要がないと指摘される⁷¹。他方で、原告の給与所得分については、「…本件で問題となっている必要経費の額は実体法上不動産所得の算定のうえでのみ問題とされているにすぎないから、157条による是正はその範囲でのみおこなえば足りる、との意に解する余地がある。」として、やはり斟酌する必要がないとされる。

もっとも増井氏は、現行法の解釈上、これらの対応的考慮論が無理であるとされつつも、次のような理論的な問題点を指摘される。「しかし、そもそもX [原告：高木注] は、不動産所得の給与所得および法人所得への転換までをすべて考慮したうえで、節税を狙っていたのではなかったのか。仮にそうだとすれば、本件行為計算は、法人を介在したXの税額減少作戦の一部でしかなく、事態は本件行為計算を含む一連の取引をふまえて判断されるべきではないか。」「以上のように考えると、[Xの対応的考慮に係る：高木注] 主張の中に重要な問題提起が含まれていることは、これを否定できない。Xの論旨は、各税目ごとに同族会社の行為計算の否認規定をおき、一連の取引を分断して各々の要件・効果を考える現行法のしくみ自体にむけられたものである。」(原文中の引用条文・引用文献は省略)。ただ増井氏は、このような対応的考慮論の背景にある理論的な問題点——先の判例紹介で言うところの「行為計算否認対象の個別的把握」論の問題性——を指摘される一方で、「不動産管理会社を介在させた節税プランにおいては、給与所得や法人所得を斟酌したとしても、なお『不当な』税額減少が生じる場合が多いのではないかと推測される」として、対応的考慮論の‘実益’については疑問を呈されている。

同じく前掲 [エ] 判決をめぐって、清永敬次氏⁷²は、所得税法157条に係る原告納税者の所得税負担(不動産所得)の「不当な減少」の有無を判断するに当たって、同族会社の法人税負担については、「立法論はともかく、同条の適用上はこれを考慮する必要はない」として、対応的考慮を

否認される。しかし他方で、同氏は、原告納税者の給与所得分を考慮すべきかどうかについて、「給与所得に対するものであるとはいえXに対する所得税であるから、本件での結論に違いが生ずるかどうかはともかく、右法条〔所得税法157条：高木注〕の文言に照らしても、過大管理料の支払いに伴う給与所得の所得税負担の発生（又は増加）分があればそれも含めて、所得税の負担の不当な減少があったか否かを、判断すべきであったと思われる。」として、この点についての対応的考慮は是認される。したがって、同一納税者の二重課税事案における対応的考慮の‘解釈論’的可能性という点で、増井氏と清永氏とでは、その結論を異にされていると言えよう⁷³。

そして、平成18年度法改正前の段階で、同族会社の行為計算否認規定に係る対応的調整等の問題について詳細に言及する論者として、**佐藤英明**氏の所説がある⁷⁴。同氏は、前章の判例でもみられた高額管理料事案を具体的な素材としつつ、行為計算否認規定適用に当たっての「所得税負担の不当な減少」の判断基準を議論する場合の論点として、「同族会社の法人税負担の考慮」と「他の所得類型への転換の考慮」という二つの論点を挙げられて議論される⁷⁵。

まず前者の論点についてであるが、次のように指摘される。「この点については、現行法の規定の解釈としては判決等の態度〔高木注：対応的考慮不要論〕もやむをえないものと考えるが、なお、実質論から言えば疑問も残る所であり、また、現行法の解釈・運用上も、納税者の側に所得税法157条の適用があり、かつ、同族会社の側で何らの調整も行わないと結果的に所得の一部に二重課税がなされたかのように見えるという問題点がある。このような観点から、現行法上、同族会社の側で法人税負担等を調整する可能性の有無と、実質論から見て法157条を同族会社をも取り込んだ形で修正する立法論の可能性を検討する必要があるように思われる。」⁷⁶

そして佐藤氏は、上記引用文中最後の一文のうち、後者の点（157条の立法論の可能性）に関連して、次のように論ずる⁷⁷。すなわち同氏は、所得税法157条の趣旨が納税者の適正な所得額の算出にあるもので、何ら制裁的要素を含むものではないとの理解を指摘された上で、「…立法論的には、法157条の適用にあたっては、同族会社が支払った法人税額を納税者の所得税額から一定限度控除するなど、何らかの調整をすべきではないかと考える。」と述べられる⁷⁸。そこで同氏は、この具体的な調整措置として、「…同族会社が負担した法人税額に、法157条により否認された個人の必要経費に対応する同族会社の収益がその年度の同族会社の総所得に占める割合を乗じた金額を、個人の更正処分の際に税額から控除する」という提案をされる⁷⁹。この点、同族会社の法人税負担を、所得税法157条の「所得税負担の不当な減少」の判断にあたって対応的に考慮するのではなく、同条に基づく更正処分の増差税額計算（所得税額計算）の中で対応的に調整しようとするということであろう。

さて、以上のように佐藤氏は、所得税法157条の適用に係る「同族会社の法人税負担」については、立法による問題解決（所得税額計算を通じた対応的調整）を示唆される。それでは次に、同じく所得税法157条の適用に係る「他の所得類型への転換の考慮」——給与所得（役員報酬）の支払いを考慮することなく不動産所得（賃貸料収入）の増減のみで納税者の所得税の不当な減少の有無

を判断してよいかという問題——についての佐藤氏の見解を見ていこう。「この点については、法157条が、個々の所得類型に分けて所得金額や収入金額を論じているのではなく、全体としての所得税の負担の不当な減少を要件としている点から見て、判決等の態度〔高木注：対応的考慮不要論〕は形式を重視するあまり、やや狭きに失するようにも思われる。」「確かに法157条は全体としての取引を実質に合致したものに引き直す権限までを税務署長に与えたものではない。しかし、明らかに本来納税者の所得となるべきものの一部が同族会社を経由して納税者に還流している場合には、その部分は、納税者の所得計算上、不動産所得等と給与所得とのダブル・カウントがなされることになり、きわめて不合理な結果となる。」⁸⁰

このように佐藤氏は、二重課税事態が発生することを指摘された上で、所得税法157条の適用に当たって、他の所得類型における税負担を考慮すべきとされる。もっとも同氏は、この見解につき解釈論の限界を超えるのではないかという反論を想定し、次のように指摘される。「…適正な租税負担を求めるという法157条の趣旨としてはそれが過少になることを防ぐと同時に過大となることも防ぐべきであると考えられること、『税務署長の認めるところにより』計算しようという文言の範囲にはおさまり得ると考えられることから、解釈論としても、この見解を維持しておきたい。」⁸¹もっとも佐藤氏は、解釈論としての他の所得類型における税負担の考慮を提示されつつも、「ただし、このような事案の多くは、全体としての実質的な租税負担の減少を目的として仕組まれたものであると予想され、かつ、同族会社に一定の所得を留保していることを考えると、法157条の適用要件の面では、この点を考慮するか否かは、實際上、あまり大きな差をもたらさないものと考えられる。」として、先に紹介した増井氏の所説におけるように、対応的考慮論（不当な減少要件認定にあたっての議論）の実益について一定の留保を付されている⁸²。

しかし他方で、佐藤氏は、他の所得類型における税負担の考慮が問題となるのは、納税者に対する「更正処分における増差税額の計算」においてであるとされ、「この場面では、適正な不動産所得等を計算すると同時に、納税者が同族会社から受け取る給与所得等のうち、納税者の不動産所得に直接原資を持つ部分は課税の対象から除かれるべきであると考えられる。」と指摘されている⁸³。それゆえ同氏は、先に紹介した同族会社の法人税負担の考慮の場合と同様に、個人における他の所得類型における税負担の考慮の場合においても、対応的考慮論よりは対応的調整論を重視されているようである⁸⁴。

かくして、以上述べてきた佐藤氏の所説を、本稿で用いてきた分類法に即して筆者なりにまとめると、次のようになろう。同族会社の行為計算否認規定の適用に当たって、複数納税者における二重課税事案については、「解釈論」としての対応的考慮は行えないものの、「立法論」として対応的調整——ただし法人税計算ではなく所得税計算において——を行えるようにすべきである。他方で、同一納税者における二重課税事案については、「解釈論」としての対応的考慮若しく対応的調整が可能であって、またとくに後者の対応的調整を重視すべきである。

もっとも、以上紹介してきた佐藤氏の所説のうち、前者の複数納税者における二重課税事案(=

同族会社の法人税負担の考慮)に係る主張に関しては、**ハツ尾順一氏**が、「所得税法157条は、『…所得税の負担を不当に減少…』と規定しているように、納税者の採った租税回避そのものを否定するのであるから、そこまで納税者に対して手当てをする必要があるのかという疑問もある。」と指摘される⁸⁵。もっともハツ尾氏は、次章で紹介する平成18年度法改正により導入された「対応的調整」規定によって、「所得税法157条が適用され、過大な管理料が否認された場合、その受け手である法人の収益についても法人税法132条3項を根拠として、減額の調整が行われることになる」とも述べられる⁸⁶。

これに対し、同じく佐藤氏の所説のうち、後者の同一納税者における二重課税事案 (=他の所得類型への転換の考慮)に係る主張に関しては、**村井泰人氏**からの次のような批判が提起されている⁸⁷。「しかし、このような取扱い [高木注:他の所得類型への転換の考慮] は、行為計算の相手方である同族会社の損金の中身を当該行為計算に関する部分とそれ以外の部分とに明確に区分できなければならないことや、それ以前の問題として、当該同族会社の益金の額を確実に把握しているという前提に立たなければ、結果として、その差額概念であるところの役員賞与の減額すべき金額を適正に算定することはできない。」「このように、理論上調整すべき金額が存在することは認知できるものの、現実問題としてその適正な金額を算定することは困難であることや、行為計算否認規定の適用に際して、このような調整をすべき規定も存在しないこと及び同規定が『…所得税の負担を不当に減少…』と規定しているように、原告の採った租税回避そのものを否定するのであるから、そこまで納税者に対して手当てをする必要がないとも思われることから、原告の所得税の更正処分を行うに際しては、給与所得についてまで斟酌する必要はないと考える。」なお、ここで指摘されている、「対応的調整等の制度としての執行の困難性」については、前掲 [オ] 判決や [ク] 判決でもみられたところであるが⁸⁸、この点について佐藤氏は、既に、「…実際には同族会社の所得の状況等を考慮に入れて執行が行われている以上、このような計算が不可能とまでは言えない。」と指摘されている⁸⁹。

さらに、平成18年度法改正前の段階で、同族会社の行為計算否認規定に係る対応的調整等の問題につき、先行する判例や学説を挙げつつ精密に検討されていた、**小田信秀氏**の所説を見よう⁹⁰。同氏の所説は、本稿第二章における判例分析に当たっても用いた視角、すなわち (x) 「複数納税者」における所得税・法人税二重課税事案であるか (y) 「同一納税者」における所得税・所得税二重課税事案であるかという軸と、(a) 行為計算否認規定の解釈における「不当性」を判断するに当たって「対応的考慮」をすべきか (b) 行為計算否認規定の適用を踏まえて「対応的調整」をすべきかといった軸⁹¹という二つの軸を意識されつつ、それらを交錯させて議論されているように読めるので、以下これら二つの軸を交錯させながら、同氏の所説を紹介していこう。

まず (xa) 株主等に対する所得税法157条の適用に当たって、同族会社の法人税負担を対応的に考慮すべきであるかという点について、同氏は、「…現行所得税法157条が、株主等の『所得税の負担』を不当に減少させる結果となっている場合に同族会社の行為計算を否認することがで

きる旨定めているのであるから、その解釈としては、同族会社の行為計算により株主等個人の『所得税の負担』がどのように減少しているかを比較考量して判断すれば足りるというべきであって、同族会社の法人税負担を考慮して判断する必要はないものと解さざるを得ない」として、先に紹介した清永氏や増井氏等と同様、解釈論としての対応的考慮論を否定される⁹²。

これに対し、(xb)株主等に対する所得税法157条の適用を踏まえて、同族会社の法人税負担につき対応的調整をすべきであるかという点について、小田氏は、「行為計算否認により株主等個人の所得を増額更正したことに伴い同族会社の所得が現実かつ必然的に減少するというものではない——同族会社が行為計算の否認に係る過大収益部分又は過少費用部分を株主等に返還し又は支払わない限り同族会社の所得は減少しない——こと、及び現行税法上は対応的調整について何らの規定も設けられていないことからして、消極に解すべき」とされる⁹³。もっとも同氏は、このように、行為計算否認の仮想性や明示の規定の欠如を理由に、解釈論としての対応的調整については否定される一方で、「…仮に、対応的調整を行うべきだというのであれば、立法論として別途検討すべき問題であろう。」として、立法論としての対応的調整の可能性について言及される⁹⁴（この点本文後述）。

ついで、(ya)株主等に対する所得税法157条の適用に当たって、同族会社から株主等に支払われている役員報酬や配当等に係る所得税負担を対応的に考慮すべきかであるかという点について、小田氏は、次のような点を「総合勘案」して否定的に解される⁹⁵。①過大な役員報酬等とまで言えない場合にまで一律に減額するのは妥当ではないこと。仮に過大な役員報酬等と認定できる場合であっても、②所得税法157条に関連して対処すべき問題ではなく、別途法人税法34条（過大な役員報酬等の損金不算入）等の観点から慎重に検討すべき問題であるし、また③役員報酬等に係る所得税負担を考慮する客観的かつ合理的な算定方法を見出すことが課税実務上困難であること。さらに、仮に課税庁が何らかの基準や算定方法でもって役員報酬等に係る所得税負担を考慮することとなったとしても、④通例、所得税法157条適用に伴う所得の増加額のほうが、それに関連して減少するものとみるべき役員報酬等の額よりも多くなる——否認対象の所得額はその対象となった納税者一名であるのに対し役員報酬等の額は複数に分散される——ので、その減少分を考慮しても不当性判断に大きな影響はないこと。⑤株主等から同族会社への贈与等の他の法形式等に引き直して考えれば役員報酬等を減額しないでも不当でないこと⁹⁶。

なお、この(ya)をめぐる議論は、(yb)株主等に対する所得税法157条の適用を踏まえて、同族会社からの役員報酬や配当等に係る所得税負担につき対応的調整をすべきであるかという点に関しても当てはまるものと解されるようであり、この(yb)に関しても解釈論としては無理であるものと判断されるようである⁹⁷。

以上の検討を踏まえた上で、小田氏は、(xb)と(yb)に関わって、立法論として対応的調整をすべきであるかどうか、そうすべきとしていかなる調整方法を採用すべきかであるのかという問題提起をし、この問題に答えを出すためには、現行税法上対応的調整が行われていない類似の

問題——個人と法人との間における棚卸資産の贈与について所得税と法人税が二重課税されることや、法人間における無償譲渡について両法人に法人税が二重課税されること等——との関連や、その制度として対応的調整を行うことを原則としている移転価格税制との関連を、十分に考慮せねばならないとする⁹⁸。

そして結論として、小田氏は、仮に立法論として対応的調整を認めるとした場合には、(xb)に係わって同族会社の法人税に関して減額更正処分をするという対応的調整が簡明で、現実性かつ合理性を有するものであり、かつ、移転価格税制における対応的調整と同様のものである一方、(yb)に関しては先に述べた①～⑤までの理由などから、そもそも立法論として対応的調整を行うことが適当であるかどうか疑問であるとして、消極的な見解を採られている⁹⁹。このように小田氏は、(xb)に関しては肯定的見解を採られるのであるが、具体的な対応的調整(による減額更正処分)の方法として、「…二重に課税される部分の金額につき同族会社から株主等に対し返還等がなされたか否かを問わず、当該行為計算が行われた事業年度に遡及して行う」ことを提案される¹⁰⁰。

かくして小田氏の見解をまとめると、まず同族会社の行為計算否認規定に当たって、その不当性の判断において、関連する税負担につき対応的な考慮をすべきであるかという問題(a)に関しては、複数納税者に係る二重課税事案(xa)についても、同一納税者に係る二重課税事案(ya)についても、解釈論として無理であるとされる(ただしいずれの事案に関しても立法論には明示的に言及されていない)。これに対して、同族会社の行為計算否認規定の適用を踏まえ、関連する税負担につき対応的調整をすべきであるかという問題(b)に関しては、複数納税者に係る二重課税事案(xb)については解釈論としては無理であるが、立法論としては考えられると主張される一方、同一納税者に係る二重課税事案(yb)については解釈論としても無理であるばかりでなく、立法論としても妥当でないという見解になろう。

さて、以上本節で検討してきた諸学説から、「対応的調整」規定が導入される前の対応的調整等に係る学説上の議論の特徴を挙げると、同一納税者における二重課税事案であれ複数納税者における二重課税事案であれ、はたまた、同族会社の行為計算否認規定の適用に当たってその不当性の判断に当たって対応的な考慮をすべきかどうか(対応的考慮論)をめぐってであれ、当該規定の適用を踏まえて対応的調整をすべきかどうか(狭義の対応的調整論)をめぐってであれ、肯定的見解と否定的見解とが鋭く対立していたという点がある。また、前章の対応的調整等をめぐる判例動向と比較すると、判例は対応的調整等について否定的な立場を採る傾向であったのに対し、学説は何らかのかたちでそれについて肯定的な立場を採る見解も多かったと言えよう。もっとも、学説におけるこれら肯定的見解の多くが、立法論として議論しているという点からすれば、解釈論としての対応的調整等を認めてこなかった判例と、半ば共通の立場を取っていたと評価しうるのかもしれない¹⁰¹。いずれにせよ、平成18年度法改正前の学説の多数は、対応的調整等の問題を、解釈論の問題というよりは立法論の問題として捉えていたものと言えるのではなからうか。

第二節 「対応的調整」規定の概要

平成18年度の同族会社の行為計算否認規定に係る法改正によって、所得税法157条3項として、次の規定が新たに設けられた¹⁰²。「第一項の規定は、同項各号に掲げる法人の行為又は計算につき、法人税法第百三十二条第一項（同族会社等の行為又は計算の否認）若しくは相続税法第六十四条第一項（同族会社等の行為又は計算の否認等）又は地価税法（平成三年法律第六十九号）第三十二条第一項（同族会社等の行為又は計算の否認等）の規定の適用があつた場合における第一項の居住者の所得税に係る更正又は決定について準用する。」さしあたり、この条文を言い換えると、同族会社の行為計算につき、法人税法等の行為計算否認規定の適用があつた場合には、その（株主等の）居住者に対する所得税の更正・決定に当たって、所得税法上の行為計算否認規定が「準用」されるということになろうか。

これと同種の文言の規定は、同じく同族会社の行為計算否認規定のある法人税法や相続税法などにも設けられた。例えば、法人税法132条3項では、「第一項の規定は、同項に規定する更正又は決定をする場合において、同項各号に掲げる法人の行為又は計算につき、所得税法第百五十七条第一項（同族会社等の行為又は計算の否認等）若しくは相続税法第六十四条第一項（同族会社等の行為又は計算の否認等）又は地価税法（平成三年法律第六十九号）第三十二条第一項（同族会社等の行為又は計算の否認等）の規定の適用があつたときについて準用する。」と規定されている¹⁰³。さしあたり、この条文を換言すると、同族会社の行為計算につき、所得税法等の行為計算否認規定の適用があつた場合には、その同族会社に対する法人税の更正・決定に当たって、法人税法上の行為計算否認規定が「準用」されるということになろうか。

いずれにせよ、これら一読してわかりにくい“準用規定”が「対応的調整」規定と言われているものである。これら規定のうち所得税法に係る「対応的調整」規定の立法趣旨として、立案関係者は次のように指摘する。「法人税法第132条や相続税法第64条の規定の適用による法人税、相続税又は贈与税の増額計算が行われた際に、反射的な計算として求められる所得税の所得金額等を減少させる計算を行う権限が税務署長に法律上授権されているかは必ずしも明らかではありません。このような状況の下では、納税者の利便性を損なう上、会社法の制定に伴う法人成り等の対応にも支障をきたす恐れがあることから、法人税法及び相続税法の適用関係に係る明確化措置として、法人税法第132条や相続税法第64条の適用による法人税、相続税又は贈与税の増額計算が行われる場合に、税務署長に所得税における反射的な計算処理を行う権限があることを明定することとされました。」¹⁰⁴

以上の立法趣旨を“素直に”理解しようとすると、法人税法等に係る増額計算（同族会社の行為計算否認規定の適用）の結果として、反射的に求められる所得税法に係る「減額計算」を、税務署長が実施しうる権限を認めるということになろう。ちなみに、この所得税法の「対応的調整」規定と同じ改正趣旨が、法人税法や相続税法等の各「対応的調整」規定にも該当するとして、立案関係者は次のようにも述べている。「また、法人税法及び相続税法においても、同様の趣旨から、

同族会社等の行為又は計算の否認制度の規定の適用があった場合に税務署長に反射的な計算処理を行う権限があることを明確化する規定の整備が行われています(法法132③、相法64②)。]¹⁰⁵

このように、平成18年度法改正によって、所得税・法人税・相続税等の間での対応的調整が認められることとなったと言われる。例えば、前章で紹介してきた裁判例を念頭に置いてみると、次のようになろう。まず税務署長は、同族株主たる個人納税者が、その同族会社たる不動産管理会社から受け取った賃貸料について、低額に過ぎると認定する。その上で税務署長は、当該個人納税者に対し、【所得税法上の同族会社の行為計算否認規定】を適用し、適正な賃貸料額(不動産所得)へと増加させた上で、《所得税に係る増額更正処分》を実施する。次に税務署長は、この賃貸料を適正額へと引き直したこと(増額計算)の“反射的な計算”として、当該管理会社が当該個人納税者に対し支払ったとされる賃貸料額につき、適正な額までの増額を認める。そして税務署長は、この費用増額分につき当該管理会社の損金算入額を増やし、同社の課税所得を減少させ、結果、《法人税に係る減額更正処分》を実施する。なお、この“引き直し”による減額更正処分は、規定からすると、【法人税法上の同族会社の行為計算否認規定】の適用(準用)を根拠としてなされる。

上に述べたように、「対応的調整」規定をめぐるのは、対応的調整による減額更正処分を認めるものであるとして、“素直に”理解しようとする学説がみられる。しかし他方で、後に述べるように、この「対応的調整」規定が、その規定の文言や立案関係者の説明からみて、必ずしも対応的調整による減額更正処分を認めているものとは解釈し得ないとする議論もある。以下の第三節では、後者の議論も含め、「対応的調整」規定の内容や性質をめぐる解釈について検討していこう。

第三節 「対応的調整」規定の解釈をめぐる学説の議論

第一項 「対応的調整」規定の内容

まず山本守之氏は、「納税者の利便性」や「会社法制定に伴う法人成り等の対応にも支障をきたす恐れ」といった、前に紹介した——そして後に紹介するように多くの論者が不可解とするところの——立案関係者の説明に触れられつつ、「これらが改正の直接的理由であったとしても、むしろ同族会社の行為計算否認規定の適用により、実質的な二重課税の状態になったとしてもそのことをもって減額更正処分を行うことは不可能であったので、対応的調整を認めることにしたと説明する方が望ましい。」と指摘される¹⁰⁶。その上で同氏は、「…税務署長が(減額)更正をしない場合には、行政事件訴訟法の義務付けの訴えによって処理することになろう。」として、対応的調整による減額更正処分が税務署長の義務となりうることのほか、義務付け訴訟の許容性をも示唆されている¹⁰⁷。

次に八ッ尾順一氏は、法人税法132条3項の規定を挙げ、次のように指摘される。「…不動産管理会社の過大管理料の支払いについて、所得税法157条が適用され、個人の必要経費が否認さ

れた場合、反射的に、法人税法132条3項を適用（主税局の解説者は『反射的』という言葉を使っているのであるから、法人税法132条3項において『減額更正』も予定しているのであろう）して、課税庁は、不動産管理会社の収入（個人の否認部分相当）を減額することになる（同条3項の適用によって、不動産管理会社から支払われる給与等も『無いもの』となるのかどうかは不明）。¹⁰⁸このように八ッ尾氏は、同一納税者における二重課税事案については注意深く留保されつつも、少なくとも複数納税者における二重課税事案については、対応的調整による減額更正処分が認められることとなったと理解されている¹⁰⁹。

以上に紹介した、「対応的調整」規定に関して、対応的調整による減額更正処分を認めたものと「素直に」受けとめる所説に対して、**田中治氏**の所説をみよう¹¹⁰。田中氏は、所得税法157条3項について、後に述べる理由から「対応的調整規定」と呼ぶことに疑問を呈され、「準用規定」と呼ばれる¹¹¹。ひるがえって、同氏は、対応的調整に関しては、立法政策上次の「二者択一的」な選択肢（① or ②）があると指摘される¹¹²。

①行為計算否認規定は、納税者に対し“通常の内容”として仮定された行為・取引を事後的に押しつけることを通じて、事実を基礎として課税するという課税の基本原則から当該納税者を排除し、そういった意味での制裁を加えるとともに、将来同様の問題行為がなされることを抑止することにある。それゆえ、この目的からすれば、行為計算否認規定適用の結果、他の税目に関する負担がどうなろうと無関係であって、対応的調整をする必要はない。②行為計算否認の結果を受けて、納税者がその否認対象となった行為・取引を、“通常の内容”と仮定された行為・取引に合わせて修正した場合、すなわち現実を仮定に合わせて修正した場合には、他の税目につき対応的調整として減額更正処分を認める。なおこの減額更正処分は、事実を基礎に課税するという課税の基本原則に立つものである。

いわば、制裁目的を強調し課税原則を無視した上で対応的調整を否定するか（①）、あるいは、現実を仮定に修正し課税原則を受け入れた上で対応的調整を肯定するか（②）という選択であるが、平成18年度法改正によって導入された「準用規定」は、この理論上考えられる二つの選択肢のいずれにも該当せず、そのことから、以下に述べるように、当該規定の趣旨や解釈に不確かさが残ることとなっていると指摘される。

まず田中氏は、先にも紹介した、この「準用規定」に関する立案関係者の解説文献を取り上げた上で、そこでの説明、すなわち本規定が課税庁に「反射的な計算処理を行う権限」を与えるものとする説明が不確かであると指摘する。すなわち、この説明が、行為計算否認規定適用に伴って、課税庁による「課税所得等の減少」を義務付けるものであるのかそうでないのかが明らかでない上、この「反射的な計算処理を行う権限」というものが、納税者にとって不利益な「課税所得等の増大」を排除しているのかいないのかについても定かではないとする¹¹³。

さらに田中氏は、「準用規定」に関して、三点にわたっての解釈上の問題点を挙げる。まず、第一の問題点として、所得税法157条3項は「行為計算否認規定を『準用』する」ということに

なっているが、この準用でもって課税庁が減額更正処分を実施できるかどうか問題であるとする。すなわち、もともと行為計算否認規定は「増額更正」を予定しているものであって、その規定を「準用」という所得税法157条3項は、増額更正処分をすることにしかならないという指摘である¹¹⁴。その上で同氏は、対応的調整としての減額更正処分を認めるのであれば、行為計算否認規定を準用するというかたちをとるのではなく、全く別の条文においてその旨——「所得税において行為計算を否認して増額更正をした場合は、その更正に対応して、法人税等において減額更正をする」——を明確に定めるべきであると主張される¹¹⁵。

ついで、第二の問題点¹¹⁶として、この準用規定の適用を通じて、同族会社の行為計算否認が「ダブルで」使える余地があると指摘される。ここで言う「ダブルで使う」というのは、同じ行為につき、所得税の側で行為計算否認をするとともに、法人税の側でも行為計算否認をするというものであるという。例として田中氏は、未成年者に支給した役員賞与につき、本来父親に属すべきものであり過大な役員賞与であるとして、法人に対し法人税法132条を用いてその賞与分を否認するとともに、父親は本来給与所得を得ているはずとしてその父親に対し所得税法157条を用いて課税をするということを挙げている。もっとも同氏は、実際問題として、課税庁がこのような「合わせ技の解釈」を積極的に用いるかについては疑問を呈されるのであるが、しかしこういった「…解釈の余地を残した立法は、不適切であり、かつ危険である」と指摘される。

さらに、第三の問題点¹¹⁷として、「準用規定」のもとでは、例えば、過大管理料につき法人から個人へとそれが返却されない場合であっても、あるべき通常の行為を前提に課税計算がなされることになるが、こういったことが「租税軽減の手法を誘発する」おそれがあると指摘される(この点本文後述のハツ尾氏の指摘も参照)。そこで同氏は、対応的調整を認める場合には、過大管理料について法人から個人への返却があるといった、法人の所得の修正を要すべき現実の変化が生じたことを条件とすべきであると指摘される。いわば、田中氏が先に提示した二者択一の選択肢のうちの②に沿った法改正をすべきというものであろう。

そして田中氏は、上記に挙げた解釈上の問題点とは別に、「…行為計算の否認規定に関して、そもそも対応的調整をすべきかどうか、について、十分な理論的検討をすることが不可欠である。利便性などの理由づけで、平成18年の改正規定を正当化するのは安易にすぎる。」と指摘される¹¹⁸。ひるがえって、本章第一節で紹介したように、田中氏は、平成18年度法改正前の論文では、立法論としての対応的調整を提案され、かつ、上記の(平成18年度法改正後の)議論の中でも一歩踏み込んだかたちでの立法論を提示されているのではあるが、それでも対応的調整そのものの立法論的是非を改めて問題にされるということで、対応的調整をめぐる問題の潜在的な困難性を窺わせる指摘ではないかと思われる。

なお、田中氏が提示する解釈上の問題点をめぐる議論のうち、第三の《租税軽減の誘発》の懸念については、ハツ尾順一氏も、次のように指摘されている¹¹⁹。すなわち同氏は、前述のように「対応的調整」規定につき、対応的調整による減額更正処分を認めるものと解される一方で、行

為計算否認規定の適用によっても「実体的変動（キャッシュフロー）」を生じないことから、過大管理料として否認された金員については、実際の返却が必要でない旨を指摘し、そうすると、個人から法人に流れた「現金」に対して、そのまま放置した場合、「無税でキャッシュが個人から法人へ移動する」こととなり、租税回避として利用されるおそれがあると指摘する¹²⁰。

さて、代わって酒井克彦氏の所説をみよう¹²¹。酒井氏も田中氏等と同様、「対応的調整」規定に係る立案関係者の前掲説明につき、次のような疑問を呈される。すなわち、「対応的調整の必要性が実質的な二重課税の排除という観点から議論されてきた点からすれば、主税局担当者の説明にある『納税者の利便性』や『会社法の制定に伴う法人成り等の対応にも支障をきたす恐れ』が考慮されたとする点にはやや奇異な印象を受ける」として、従来からの議論状況と今回の改正規定の立法趣旨との間の齟齬を指摘される¹²²。ただしこの点、同氏は、平成18年度の法改正に「対応的調整」規定を盛り込む点に当たって、単にその理由の抛り所を会社法制定に求めたに過ぎないと指摘された上で、たとえ立案関係者の説明振りに奇異な点があるにしても「ことさら疑問視する必要はない」として、立案関係者にとって“善意に”解釈される¹²³。

その上で酒井氏は、従来、同族会社の行為計算否認規定の適用に伴って、実質的な二重課税状態が生じたとしても、対応的調整のための減額更正権限が税務署長に法律上認められていなかった以上、租税法主義、とりわけ課税庁は租税法規に定められているとおりに課税すべしとする合法性原則の観点からすれば、税務署長としてそういった減額更正処分を行うことが不可能であったという認識を示される¹²⁴。それゆえ、先に紹介した山本氏や八ッ尾氏同様、今回の「対応的調整」規定の導入が、この種の減額更正処分についての税務署長の権限を創設的に認めることとなったとして、その「立法論的意義」を強調される¹²⁵。そして同氏は、「ひとたび『対応的調整』が法定されたということは、税務署長の義務の創設と解する余地もないことはないと思われる。」として、先に紹介した山本氏の《対応的調整義務論》と共通する見解をも提示されている¹²⁶。

もっとも、以上のように酒井氏は、「対応的調整」規定について、“前向き”な見解を示される一方で、今回の「対応的調整」規定の導入で一応解決のみた問題‘以外の問題’として、次のようにも指摘されている。「…本稿において素材とした対応的調整の問題以外に、例えば、『税を不当に減少させる』という不当性の議論における他税目への配慮（所得税法157条の適用に当たって、同族会社が支払った法人税額を所得税額から控除するというような仕組み）や所得区分を限定せずに所得税法全体の税負担への配慮（例えば、不動産所得と役員賞与などの給与所得を総合考慮した上で不当性を考えるというような仕組み）についての議論は今回の税法改正によっても解決されるとは思えない。」¹²⁷この引用部分については、——前に本稿で提起した——「対応的考慮」論についても本規定が何らかの影響が及ぶのかという論点、それとともに——後に本稿で提起することになる——《同一税目》における二重課税事態にまで本規定が及ぶのかという論点がその要素として含まれているものと思われる¹²⁸。いずれにしても酒井氏は、こういった他に残された問題をも指摘されつつ、同族会社の行為計算否認規定についての「さらなる改正」を提

案されているわけであるが¹²⁹、これら残された問題については、後ほど本稿の観点からも整理し、言及することとしたい。

なお、酒井氏の比較的最近の論文においては、先の田中氏提示の解釈論上の問題点のうち第一の点に相当する、「対応的調整」規定における「準用」の意味に関連して、「…租税回避否認規定を『準用』して、減額更正処分の根拠たらしめるというのには抵抗を感じざるを得ない。」¹³⁰と指摘されたり、また、準用元の行為計算否認規定の何をどう修正して準用しようとするのか、またそもそも準用するに当たってどこまで行為計算否認規定を修正することが許容されるのか議論の余地があると指摘されるなど¹³¹、疑問も呈されている。

ついで、**村井泰人氏**の所説¹³²を紹介しよう。まず村井氏は、今回の法改正によって、同族会社の行為計算否認規定適用に伴う二重課税事態について、減額更正処分を行う必要が明らかになったという主張に対して、「…おおよそ、その規定振りからはこのように文理解釈することは容易ではない（不可能である）し、創設の趣旨を納税者の利便性の向上や会社法制定に伴う法人成り等への円滑な対応のためとしているが、その趣旨がもう一つ判然としない。」と指摘される¹³³。とりわけ、今回導入された規定についての問題点として同氏が指摘するのは、所得税法157条1項が増額更正を前提とする規定である以上、それを3項に当てはめれば、「…同族会社の法人税の増額更正がされた結果として、株主等である個人の所得税についても増額更正するといった具合にも解釈できる」として、先に紹介した田中氏と同様な懸念を共有される¹³⁴。

このように村井氏は、「…『準用』という言葉では所得税を減額更正するという意味には解釈しにくい」¹³⁵との問題意識のもと、具体的な改善策として、「私見としては、その創設の趣旨に鑑み、例えば、『所得税において行為計算否認規定を適用して増額更正をした場合は、その更正に対して、法人税等において減額更正をする』といった法令の制定又は法令解釈通達を発遣し、明確な意思表示を行うべきである」と考える。」と提案される¹³⁶。この点、先に紹介した田中氏の所説と同旨の提案ではあるが、田中氏が法改正までも求めるのに対して、村井氏は政省令や解釈通達等でも足りるものとされるようである。

さらに、**大淵博義氏**による「対応的調整」規定についての近時のコメントを紹介しよう¹³⁷。大淵氏は、法人税法132条3項が「対応的調整による減額更正」を認めるものとする見解に対して、「しかしながら、同規定は税務署長の増額の更正の場合の特例として位置づけられていることに鑑みれば、減額更正に準用できるはずもな」として、田中氏・村井氏等と共通する問題点を挙げられつつ¹³⁸、この「対応的調整」規定の存在意義について次のように厳しく指摘される。「…実体法上、何らの手当てもせず、当該行為による利益が残存している当該相手方の納税者に対して減額更正を行うことも疑問がある。しかも、実体規定に所得金額の減額要因と規定して手当てされていない現在の法解釈においては、納税者からの減額を求める更正の請求は認められず、課税庁の一方的裁量により行われる意味不明な対応的調整規定ということになり、規定自体、正当化することはできない。」¹³⁹この点、先に紹介した山本氏や酒井氏が、「対応的調整」規定につ

いて、その義務付けの可能性までも肯定していたのとは、対称的な見解であろう。

そのほか、この「対応的調整」規定について、最近の代表的な租税法の教科書を参照してみよう。まず金子宏氏は、本規定につき文理解釈上の難点を指摘されつつも、対応的調整による減額更正処分を認めた規定と解釈すべきと明確に指摘される¹⁴⁰。また水野忠恒氏も、「対応的調整」規定を、対応的調整による減額更正処分を認めたものと解されているように見受けられる¹⁴¹。これに対し清永敬次氏は、「対応的調整」規定に関して、「…ある租税につき右否認規定〔行為計算否認規定：高木注〕が適用されたときに、関連する別の租税についても必要な課税処分ができると思われるような規定が新しく設けられた」として、その内容理解について若干曖昧に言及される。その上で、本規定が対応的調整による減額更正処分を認めたものとする、先に本稿でも紹介した立案関係者の指摘を挙げ、しかし本規定の文言からはその趣旨を読み取ることが容易ではない旨の指摘をされる¹⁴²。さらに北野弘久氏¹⁴³は、「対応的調整」規定について、立案関係者の説明を踏まえ、対応的調整による減額更正処分を認めた規定と理解される一方で、多くの論者が指摘するように、「準用」という点についての文理上の問題性をも指摘される。その上で同氏は、本規定を「…行為計算の否認の内容に合わせて当事者が実際の取引を修正した場合の対応的調整の規定としぼって解」すべきとして、田中氏が《立法論》として指摘されていた内容について、《解釈論》として採用される見解をとられる。

もっとも、この北野氏の“解釈論”としての《取引修正を条件とする対応的調整》論については、鈴木尚之氏が、「…立法者の射程には、法人税又は所得税の税務調査で増額更正等を行った場合、同じ取引の相手方についても同じ想定した『正常な取引』に基づいて増額又は減額の処分を自動的に行える権限を与えることにより税務行政の効率化を図る目的で立法化したもので、立法趣旨で『反射的』という条件を付している以上、被処分者が処分後に何らかの是正取引を行った上での減額更正処分のようなケースは想定外であると思われる。」と指摘されており、解釈論としてのその種の対応的調整の可能性について、疑問を呈されている¹⁴⁴。

以上、「対応的調整」規定の内容をめぐるのは、対応的調整による減額更正処分ができるようになったとする理解がある一方で、そういった理解はできないのではないかと有力な批判も提起されていることがわかった。もっとも、私見としては、今回の「対応的調整」規定は、やはり対応的調整（による減額更正処分）を認めているものと解したい。確かに、有力な批判が指摘するように、何を「準用」するのか不明確という立法体裁上の問題があり、またこの体裁の問題が、場合によっては、この立法の適用段階で、納税者にとって不都合な結果をもたらす事態を生じさせうるとも予測されうる。

しかし、これまで同族会社の行為計算否認規定の適用に伴って二重課税が成立するのではないかという点が裁判を通じて争われ、これに対し一部の判例が対応的考慮のほか対応的調整による減額更正処分の余地を認め、さらに多くの学説が立法論としての対応的調整を求めてきたという、「対応的調整」規定導入に先立つ沿革的背景と、必ずしも論理明快であるとは言えないとはいえ、

減額更正処分を認めるものと“一応は”了解できる、「対応的調整」規定に係る立案関係者の立法趣旨の説明とを合わせて踏まえれば、やはり「対応的調整」規定の内容が、対応的調整による減額更正処分を認めたものと肯定的に理解して良いのではないだろうか。ただしそうは言っても、多くの論者が指摘するように、「対応的調整」規定をめぐっては、規定文言及び立法趣旨の双方において不明確な点があることは確かであり、この点、通達による解釈基準の明確化といった“对症下药”のみならず、納税者一般に対する予測可能性の確保（課税要件明確主義）の観点からも、何らかの法改正が必要であることは疑う余地がないだろう。

ただ上述のように、仮に現時点で本規定を対応的調整による減額更正処分を認めるものと解釈できるとしても、その対象となる二重課税事態が従来の裁判例の事案類型を踏まえると、以下のように不明確である。この点、少し詳しく検討してみよう。なおこの検討に当たっては、従来問題となってきた二重課税事態につき、次の二つの分析視角から再度整理してみよう。一つの視角は、その二重課税事態が(X)「同一納税者」において問題となっているか(Y)「複数納税者」において問題となっているか、といった《関係納税者の数》であり、先の判例の整理検討もこの視角から行っている。ここで、もう一つの視角として、その二重課税事態が(α)「同一税目間」で問題となっているか、(β)「複数税目間」で問題となっているか、といった《関係税目の数》を追加して分類整理してみよう。この視角は、「対応的調整」規定が、税目をベースとした規定ぶりとなっていることに由来する。

以上を組み合わせると、二重課税事態として、次の四つの事案類型が構成される。すなわち、($X\alpha$)「同一納税者」において「同一税目間」の二重課税が問題となる事案類型、($X\beta$)「同一納税者」において「複数税目間」の二重課税が問題となる事案類型、($Y\alpha$)「複数納税者」において「同一税目間」の二重課税が問題となる事案類型、($Y\beta$)「複数納税者」において「複数税目間」の二重課税が問題となる事案類型、の計四通りの組み合わせである。これらのうち($X\alpha$)と($Y\beta$)については典型的な事例として、先の判例の中で多くみられたものである。これに対し($Y\alpha$)については、前に紹介した裁判例中[オ]や[カ]でみられた、配偶者の所得との関係で二重課税が問題となる事案類型である。なお($X\beta$)の事案類型は、先の判例の中ではみられなかった。

さて、今回の「対応的調整」規定が念頭に置いていると思われる事案類型は、その規定文言だけをみると、《複数税目間》の二重課税事案、すなわち($X\beta$)と($Y\beta$)である。逆に言えば、《同一税目間》の二重課税事案、($X\alpha$)と($Y\alpha$)については、文言上「対応的調整」規定が適用されるのか不明確である。ここで、従来問題となってきた事案のみを念頭に置いて「対応的調整」規定を考えてみても——すなわち($X\beta$)をあえて外す——、($Y\beta$)については「対応的調整」規定の対象となりうるのが立案関係者の説明から読み取れるのに対して、同じように裁判例上多数見られた($X\alpha$)や、しばしばみられた($Y\alpha$)については、その対象となりうるのか明らかではない。換言すれば、《同一税目》における二重課税事態にまで、今回の「対応

的調整」規定が適用されるのかが文言レベルでは不明確なのである¹⁴⁵。したがって、仮に今回の「対応的調整」規定を対応的調整による減額更正処分を認めた規定と解釈するにしても、その調整が認められる対象事案については、これまで裁判例上問題となってきた事案類型を踏まえると、なお検討の余地がある。

さらに、今回の改正について、仮に同族会社の行為計算否認規定の適用を踏まえての税務署長による対応的調整（による減額更正処分）を内容とするものと読むとしても、従前の裁判例上、対応的調整等の問題のなかでも“主要な側面”として扱われてきた、行為計算否認規定の適用に当たって、その不当性——「所得税の負担を不当に減少させる」等——の判断において、関係する税額を対応的に考慮すべきであるかといった「対応的考慮」論までをも肯定するものであるのかが定かではない。つまり、今回の改正が、行為計算否認規定の適用に係る従来の不当性の解釈のあり方に対して、どのような影響を及ぼすのかも不明なのである¹⁴⁶。

第二項 「対応的調整」規定の性質

ところで、「対応的調整」規定の理解をめぐっては、前項で検討してきたその内容いかんといった問題のほかに、この規定が「確認規定」であるのか「創設規定」であるのかという性質の理解をめぐる問題もある。この点について、例えば、**山本守之氏**は、「…平成18年度改正で対応的調整による（減額）更正の権限が税務署長に創設的に付与されたと考えるべきである。」とされ、明確に創設規定説をとられる¹⁴⁷。また**村井泰人氏**も、前記立案関係者の説明部分のうち、「所得税の所得金額等を減少させる計算を行う権限が税務署長に法律上授權されているかは必ずしも明らかではありません。」という言葉から、「…あたかも対応的調整規定が『確認規定』であるかのような言い回しをしているようにも採れる」と指摘しつつも、「創設規定」であると解すべきであるとする¹⁴⁸。

ついで、**酒井克彦氏**は、「…今回の改正によって対応的調整に係る更正の権限が税務署長に創設的に付与されたと理解すべき」とされる¹⁴⁹。また同氏は、前節でも紹介したように、「租税法主義（とりわけ合法性原則）」の観点から、明文規定がなければ課税庁は対応的調整による減額更正処分ができなかったとして、「対応的調整」規定の「立法論的意義」を強調され、「創設規定」説に立たれていることを示唆されている。加えて酒井氏は、最近の論文でも、「この対応的調整規定を確認的規定と捉える見解もあり傾聴に値する」と指摘される一方で¹⁵⁰、「確認的規定とすることはこれまでの裁判例の動向や税務署長の権限を広く解釈するという点から疑問が残る。」として、やはり創設規定説に立つことを示唆されている¹⁵¹。以上のように、「対応的調整」規定の性質をめぐっては、学説上いまだ十分な議論が展開されているとは言えないが、さしあたり「創設規定」説が一般的な見解と言えようか¹⁵²。

ひるがえって、行為計算否認規定を創設規定と解する論者（例えば清永氏：第二章第一節参照）が、その論拠として租税法主義を挙げられる一方、「対応的調整」規定を創設規定と解する論者（酒

井氏)も、その論拠として租税法律主義を挙げられている点が興味深い。もっとも、同じ《租税法律主義》を論拠としているといっても、その内容としては、前者においては、納税者の予測可能性の保護や納税者の経済活動の法的安定性の保護が念頭に置かれていたのに対して、後者においては、合法性原則が念頭に置かれていることにも留意せねばならないであろう。

思うに、「対応的調整」規定を創設規定と捉える見解を、「行為計算否認」規定を創設規定ととらえる通説の見解との関係においてとらえると、同一条文中の規定であるから、同じ性質の規定と考えるということにも一理あるかもしれない。ただ、ここで注意せねばならないことは、同一条文中の規定といっても「行為計算否認」規定が“租税回避の排除”といった趣旨であるのに対して、「対応的調整」規定は“二重課税の排除”といった趣旨であるということである。いわばこの限りにおいては、同一条文中でも制度趣旨が異なると思われる。したがって、少なくともこれら二つの規定とも「創設規定」と捉える論理的な必然性はなく、「行為計算否認」規定を“創設規定”と解し、「対応的調整」規定を“確認規定”と理解することも可能であるように思われる。

ここで、確認規定説をとった場合の解釈論的な帰結として、さしあたり思いつくこととしては、仮に「対応的調整」規定について、前項で論じたように、その内容上、《複数税目間》における二重課税事案のみを対象としていると解釈する場合であっても、本規定を「確認規定」と解釈することによって、《同一税目間》における二重課税事案に対しても本規定を“準用”できる、という議論が成り立ちうる可能性が出てくるのではないか。

筆者としては、創設規定説につき説得力があると考えられるものの、租税法律関係一般に妥当すべき《二重課税排除原則》を重視するべきであるとの立場からは、「対応的調整」規定を“確認規定”と理解する余地もあるのではないかと考える。この点、八ッ尾順一氏が、「…(訴訟前の)税務調査の執行レベルでは、法人税の対応的調整は、実際に支払管理料の返却が行われることを前提として、対応的調整を認めていた国税局もある(すなわち、支払管理料についての会計事象の是正を前提として認めるということなのである)。」¹⁵³と指摘されるように、従来から実務では対応的調整——《取引修正を条件とする対応的調整》——が行われていた例もあるようであり、実務感覚としても、たとえ明文規定がなくとも二重課税排除のための対応的調整等が可能であるとの法意識があったようにも見受けられる¹⁵⁴。

また、村井氏が指摘する立案関係者の「言い回し」についても、単に「言葉のあや」の問題として無視するのではなく、この「言い回し」の背景には、上記の法意識が伏在しているものと考えられるべきではなからうか¹⁵⁵。さらに、酒井氏による確認規定説不支持の論拠についても、たとえ「これまでの裁判例の動向」では対応的調整等を認めていなかったと言えるにしても、曖昧ながらも対応的調整等の余地を認める裁判例も出てきていることをどう理解すべきなのか。加えて、酒井氏指摘の「税務署長の権限を広く解釈する」という懸念も、行為計算否認をめぐるものであれば切迫性のある懸念として素直に理解しうるものであるが(法的安定性や予測可能性を害する課税の発

生)、二重課税排除を目的とした対応的調整等の場面では、それほど切迫性のある懸念であるのか疑問も浮かぶ。

もっとも、以上のように、現段階で挙げられている創設規定説の論拠に対して、いくらかの疑問を差し挟むことができるのではないと思われる一方で、確認規定説を積極的に支持しうる議論については、さらに検討が必要となつてこよう。例えば、創設規定説において《租税法律主義(合法性原則)》がその論拠とされているのに対抗して、確認規定説の論拠として《二重課税排除原則》を挙げようとするのであれば、それがどのような定義であるのか、あるいは、どういった二重課税事態をその排除の対象とするのかという点について、突き詰めると難しい理論的な問題があることが予想される¹⁵⁶。また関連して、「対応的調整」規定を《二重課税排除原則》に依拠して確認規定とする議論は、「行為計算否認」規定を《租税公平負担原則》に依拠して確認規定とする前掲田中二郎氏の所説(第二章第一節参照)と論理の上では同じことになる。したがって、後者の議論を拒否し、前者の議論を承認するのであれば、その別異取扱いを正当化するためさらなる議論を尽くす必要があろう。

さらに、仮に「対応的調整」規定を確認規定と解すると、——あたかも「行為計算否認」規定を確認規定と理解する場合と同じように——同族会社の行為計算否認規定が適用されない事案(以下「非同族会社事案」)においても、「解釈論」でもって対応的調整ができるという帰結が導かれる可能性が出てくる。すなわち、確認規定説の解釈論的な帰結として、先に述べた、《同一税目間の二重課税》という、同族会社の行為計算否認規定の適用に関連した‘狭い射程範囲’における影響問題のほかにも、《非同族会社事案の二重課税》という、同族会社の行為計算否認規定の適用が関連してこない‘広い射程範囲’における影響問題も考えなければならないのである。もっとも、本稿の考察段階では、この《非同族会社事案》に係る二重課税については、先に指摘した同族会社に係る《同一税目》間の二重課税と比べても、その問題性も含めて十分に明らかにしていない。そうであるならば、非同族会社事案の二重課税事態における対応的調整の可能性を考えるための前提として、非同族会社事案における二重課税としてどのような事例があるのかについて、関連する裁判例をはじめとして、さらに検討しておく必要があろう。

いずれにせよ、「対応的調整」規定の性質について、「創設規定」と解すべきなのかそれとも「確認規定」と解すべきなのかについての結論を導き出すためには、関連する諸問題についてのさらなる研究の必要があると思われるので、さしあたり本稿の段階では結論を下さず、問題提起のみにとどめておくこととする。

第四節 小括

ここで「対応的調整」規定の意義をめぐる議論についてまとめよう。従来から同族会社の行為計算否認規定の適用をめぐることは、二重課税事態の発生が指摘されてきた。しかしこういった事態に対しては、一部の裁判例を除き、裁判所は一般論として対応的調整等(狭義の対応的調整又は

対応的考慮)を認めてこなかった。こういった裁判所の対応に対しては、学説上批判がなされてきており、立法論を中心として対応的調整等が求められていた。ただし行政実務レベルで、対応的調整措置が行われていたとの指摘もある。

このような沿革的背景を受けつつ、平成18年度の法改正によって、各個別税法の同族会社の行為計算否認規定の中に、一連の「準用」規定が設けられることとなった。そして、これら「準用」規定が、一般に「対応的調整」規定と呼ばれる規定である。一般的な理解では、この規定が設けられたことにより、同族会社事案における二重課税事態につき、対応的調整が可能となったとされる。すなわち、現時点の議論動向としては、「対応的調整」規定の性質は、あくまでも「創設規定」であり、「確認規定」ではないとする考え方のほうが多いようにも思える。この点、同族会社の行為計算否認規定の性質と平行した議論であり、理解しやすい議論である。しかしながら、ここで「行為計算否認」規定と「対応的調整」規定との制度趣旨の相違を重視する観点に立つのであれば、「対応的調整」規定を「創設規定」と理解することが論理必然ではなく、「確認規定」と理解する余地もある。ただし、この場合、「確認規定」であることの積極的な根拠として、《二重課税排除原則》に依拠するという論法を採用する場合には、その原則の意義を含めてさらなる議論が必要となってくることに注意せねばならない。

ところで、「対応的調整」規定の性質については、上記のように指摘できるとしても、今度は本規定の内容に対する評価が問題となる。この点、学説では、このたび導入された「対応的調整」規定が対応的調整による減額更正処分を認めるものであるにしても、その趣旨が立案関係者の説明からは曖昧であること、また「対応的調整」規定で用いられている文言そのものが分かりにくいことが指摘され、こういった不明瞭な規定であることから、様々な弊害を産む危惧が指摘されている。さらには、そもそも本規定が、対応的調整(による減額更正処分)を認めたものと言えないのではないかと主張する学説もある。

そして、このたび導入された「対応的調整」規定を、素直に対応的調整を認めた規定と解するとしても、従来裁判例上争われてきた、同族会社に係る二重課税事例のうち、どの範囲の事例類型にまで対応的調整を認めることになるのかが不明確である。例えば、「同一税目」間の二重課税事例——典型例として同一納税者における所得税・所得税二重課税事案——にまで、今回の「対応的調整」規定が適用されるのかについて、はっきりとしない。さらに、広い意味での対応的調整問題の中でも、従来の裁判例上争われ、かつ、裁判所により一般に認められてこなかった「対応的考慮」論——すなわち行為計算否認規定の適用要件としての「税額の不当な減少」があったかどうかの判断に当たって二重課税事態を考慮に入れるべきかどうかという議論——について、このたびの「対応的調整」規定の導入によって、認められたことになるのかどうかについても明確ではない。

いずれにしても、今回導入された「対応的調整」規定には多くの問題点があり、またこの規定の理解をめぐる、学説上錯綜した議論が展開している。それゆえ、こういった問題点を払拭し、

この規定の意義を明確にするための法改正が、速やかになされるべきであろう。そして、この改正がなされるにあたっては、立法者（及び立案関係者）は、従来の関係する裁判例の展開状況を十分に踏まえ、その中のいかなる点を問題視し、その点につきどのような変更をしようと意図したのか、国民に対し十分に明らかにするという姿勢が必要なのではないか¹⁵⁷。

第四章 むすびにかえて

以上、本稿では、平成18年度法改正によって導入された、同族会社の行為計算否認規定に係る「対応的調整」規定の意義を理解するため、同規定導入前の二重課税事態に係る裁判例や、同規定導入前後の学説等を整理しながら、検討してきた。さしあたり、その検討結果として、「対応的調整」規定については、その規定文言が不明確であるほか、従来から争われてきた二重課税事態のうちどのような事例類型までカバーするのか不明確であること、また「行為計算否認」規定の場合と同様に、「対応的調整」規定についても確認規定か創設規定かといった議論が成立しうること、さらにこのうち前説に立つ場合には「二重課税排除原則」という考え方が問題となってくる可能性があることを指摘した。

かくして本稿では、「対応的調整」規定の内容や性質といった点に重点を置いて検討してきたのであるが、同規定の射程、とりわけ他の関連諸制度との関係におけるその射程についての検討については、十分にこれをおこなっていない。例えば、本稿で取り上げなかった論点として、①「対応的調整」規定について“期間制限（更正の請求期間や確定権の除斥期間）”との関係でいかに議論できるのか、②「対応的調整」規定の適用を理由とした減額更正処分の“義務付け訴訟”を提起することが可能であるのか¹⁵⁸、③「対応的調整」規定は“非同族会社”に係る二重課税問題にいかなるインパクトを与えるのかといった点¹⁵⁹などが挙げられるが、これらの点については、本稿での検討結果をも踏まえつつ、さらに十分な研究を必要とするであろう。したがって、これらの点については、今後の研究課題としたい。

¹例えば、米国親会社から日本子会社の代表取締役に対して付与されたストックオプションの行使利益について、「一時所得」に当たるか「給与所得」に当たるかが争われ、最高裁により後者と判断されることとなった最判平成17年1月25日（民集59巻1号64頁）や、りんご生産組合（民法上の組合）の組合員が、その組合から受けた金員をめぐって、「給与所得」に当たるか「事業所得」に当たるかが争われ、最高裁により前者と判断されることとなった最判平成13年7月13日（判時1763号195頁）等参照。

²本文で後述するように、平成18年度法改正により導入された「準用規定」が、必ずしも対応的調整（による減額更正処分）を認める規定ではないという有力な理解もある。したがって本稿では、こういった理解が成り立ちうる余地をも念頭に置いた上で、この規定を指し示すに当たっては“カギカッコ”を入れたかたち——「対応的調整」規定——で表記することとしたい。

³「同族会社」とは、三人以下の株主及びその特殊関係者が、会社の発行済み株式等の総数のうち50%超を有する場合の、その会社のことを指す（法人税法2条10号）。ただし同族会社の判定については、平成18年度法改正によ

り大きく変わった点もある(例えば「特殊支配同族会社」制度や「特定同族会社」制度の創設など)。もともと、同族会社の行為計算否認は、上に挙げた従来からの定義に基づいて行われる。それゆえ、平成18年度同族会社の判定に係る法改正点が、行為計算否認規定の適用のあり方に、実質的に影響することはないとされる。ハッ尾順一『租税回避の事例研究 [三訂版]』(清文社、2007年)19頁～20頁参照。関連して、金子宏『租税法(13版)』(弘文堂、2008年)376頁～379頁も参照。

⁴所得税法157条1項「税務署長は、次に掲げる法人の行為又は計算で、これを容認した場合にはその株主等である居住者又はこれと政令で定める特殊の関係のある居住者(その法人の株主等である非居住者と当該特殊の関係のある居住者を含む。第四項において同じ。)の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その居住者の所得税に係る更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その居住者の各年分の第二百十条第一項第一号若しくは第三号から第八号まで(確定所得申告書の記載事項)又は第二百三条第二項第一号、第三号、第五号若しくは第七号(確定損失申告書の記載事項)に掲げる金額を計算することができる。一 法人税法第二条第十号(定義)に規定する同族会社 二(略)」

参考までに、その他の税目に係る同族会社の行為計算否認規定を挙げる。

①法人税法132条1項「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。一 内国法人である同族会社 二(略)」

②相続税法64条1項「同族会社等の行為又は計算で、これを容認した場合においてはその株主若しくは社員又はその親族その他これらの者と政令で定める特別の関係がある者の相続税又は贈与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、税務署長は、相続税又は贈与税についての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、課税価格を計算することができる」。

③地価税法32条1項「税務署長は、同族会社等(法人税法第二条第十号(定義)に規定する同族会社又は所得税法第五十七条第一項第二号(同族会社等の行為又は計算の否認等)に掲げる法人をいう。以下この条において同じ。)の行為又は計算で、これを容認した場合には当該同族会社等又は当該同族会社等の株主等(法人税法第二条第十四号に規定する株主等をいう。以下この条において同じ。)若しくは当該株主等と政令で定める特殊の関係のある者の地価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、これらの者の地価税に係る更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、これらの者に係る課税価格、基礎控除の額又は地価税の額を計算することができる」。

④地方税法72条の43第1項「道府県知事は、第七十二条の四十一又は第七十二条の四十一の二の規定によって課税標準額又は事業税額の更正又は決定をする場合において、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事業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、道府県知事の認めるところによって、当該同族会社の課税標準額又は事業税額を計算することができる」。

なお、消費税法の中に同族会社の行為計算否認規定が置かれていない理由として、消費税の税率は一本なので、同族会社間でこれをどのように操作したとしても、企業グループ全体での税負担が変わらないこと等を指摘するものとして、川田剛「消費税法に『行為・計算』規定が置かれない理由」税理40巻9号(1997年)137頁参照。

⁵同族会社に関する詳しい統計については、下記国税庁 Web サイトを参照。

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/kaishahyohon/2006/kaisya.htm> (last visited 2008/09/28)

⁶なお、同族会社の行為計算否認規定の沿革については、例えば、清永敬次『租税回避の研究』(ミネルヴァ書房、1995年)所収307頁以下「第一章 税法における同族会社の行為計算の否認規定」、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)1頁以下、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」税務大学校論叢11号(1977年)227頁以下等参照。

⁷金子・前掲注(3)、109頁。

⁸武田昌輔「租税回避の意義と内容」日税研論集14号(1990年)3頁では、租税回避行為の定義として、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租税軽減を主目的としていることが挙げられている。

⁹金子・前掲注(3)、110頁参照。

¹⁰金子・前掲注(3)、110頁参照。そのほか、「節税」・「脱税」・「租税回避」の相互関係については、例えば、清永敬次『税法(第七版)』(ミネルヴァ書房、2007年)46頁、武田・前掲注(8)、8頁～12頁、大江晋也「租税回避行為と同族会社の否認規定」(財)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)所収【以下本書を『再検討』と引用】132頁～135頁、村井泰人「同族会社の行為計算否認規定の研究」税務大学校論叢55号(2007年)637頁～645頁等も参照。

¹¹この点例えば、清永・前掲注(10)、『税法』、46頁や、田中治「所得税における同族会社の行為計算の否認規定」前掲注(10)『再検討』所収69頁等参照。

¹²清永・前掲注(10)、『税法』、44～45頁参照。

¹³その他の租税回避行為に関する詳しい事例研究として、ハツ尾・前掲注(3)、『事例研究』を参照。また、法人税法上の租税回避行為に係る行為計算否認事例についてまとめているものとして、原一郎「法人税における同族会社の行為計算の否認規定」前掲注(10)『再検討』所収55頁～60頁等も参照。さらに、行為計算否認規定の行使をめぐる動向をまとめたものとして、例えば、加藤幸義「最近における同族会社の行為計算否認規定の行使傾向」税理49巻6号(2006年)15頁以下参照。

¹⁴この点例えば、清永・前掲注(6)、『租税回避の研究』385頁、413頁参照。もっとも「租税回避行為」を否認するためには、同族会社の行為計算否認規定の適用のみならず、①個別否認規定の適用、②実質主義の採用、③私法上の法律構成による否認といった技法もある。大江・前掲注(10)、135頁以下や、村井・前掲注(10)、639頁以下参照。また、とくに①については、大江・前掲注(10)、『再検討』所収136頁～141頁、②については、清永・前掲注(6)、『租税回避の研究』362頁以下所収「第二章 実質主義と租税回避」、③については、今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈(1)～(4)」税理42巻14号、42巻15号、43巻1号、43巻3号(1999年～2000年)参照。なお、近時の租税法の学説・判例では、③をめぐる激しい議論の応酬があるが、この点例えば、谷口勢津夫「司法過程における租税回避否認の判断構造」租税法研究32号(2004年)60頁以下や、吉村典久「納税者の真意に基づく課税の指向」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣、2007年)220頁以下等参照。

¹⁵この点例えば、原・前掲注(13)、『再検討』所収45頁～46頁参照。

¹⁶この点例えば、畠山武道「同族会社の行為計算の否認」日税研論集4号(1987年)73頁参照。関連して、田中・前掲注(11)、『再検討』所収71頁～73頁にある、租税回避行為の「否認」の意義をめぐる説明についても参照。

¹⁷この両基準をめぐる議論については、例えば、畠山・前掲注(16)、84頁～88頁、酒井・後掲注(121)、2008年税務事例論文、28頁～29頁、原・前掲注(13)、『再検討』所収50頁～53頁、橋本次「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頁以下、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」税務大学校論叢33号(1999年)57頁～63頁等参照。

¹⁸例えば、清永・前掲注(6)、『租税回避の研究』394頁や、金子・前掲注(3)、『租税法』380頁等参照。ただし金子氏は、「…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」として、抽象的な基準としては第二の考え方をとるべきなども指摘されている。同380頁参照。さらに、第一の考え方が不相当であると主張する論者として、水野忠恒『租税法[第3版]』(有斐閣、2007年)495頁も参照。

¹⁹例えば、金子・前掲注(3)、380頁等参照。

²⁰例えば、金子・前掲注(3)、383頁、山田二郎『税法講義(第2版)』(信山社、2001年)109頁、原・前掲注(13)、『再検討』所収61頁等参照。そのほか、行為計算否認規定が機能していない現状を鑑みて、同規定の再検討の必

要を指摘するものとして、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～80頁も参照。しかし他方で、武田昌輔「総説」前掲注(10)『再検討』所収2頁～3頁では、旺文社事件で課税庁により同族会社の行為計算否認規定が援用されたことや、連結納税や組織再編税制との関係で行為計算否認規定(法人税法132条の2、同法132条の3)がもうけられたことから、同族会社の行為計算否認規定が「完全な死に体ともいえない」と指摘されている。

²¹北野弘久『税法学原論(第6版)』(青林書院、2007年)133頁参照。

²²この点例えば、田中・前掲注(11)、『再検討』所収73頁～79頁、小田・前掲注(17)、49頁～56頁、清永・前掲注(6)、『租税回避の研究』415頁～419頁等参照。

²³さしあたり、各税目にわたって、同族会社の行為計算否認規定の諸論点について検討する、比較的最近の文献として、前掲注(10)、『再検討』が挙げられる。

²⁴この学説上の議論の対立を紹介するものとして、例えば、村井・前掲注(10)、655頁～657頁、畠山・前掲注(16)、81頁～83頁、酒井・後掲注(121)、2008年税務事例論文、28頁、三木義一・佐々木潤子「『行為・計算』規定における『同族会社』の意義」税理40巻9号(1997年)88頁以下等参照。

²⁵田中二郎『租税法(第三版)』(有斐閣、1990年)88頁～89頁参照。

²⁶田中・前掲注(25)、89頁～90頁参照。

²⁷田中・前掲注(25)、179頁～180頁参照。

²⁸松沢智『新版 租税実体法[補正第2版]』(中央経済社、2003年)33頁。同旨の指摘として、例えば、村井正『租税法と取引法』(清文社、2003年)204頁。「つまり何故、同族会社の場合に限って、その租税回避行為を否認しなければならないのか、同じような事態が生じても非同族会社であるという理由だけで何故否認できないのか、という点についての説得力がない限り、右の否認規定は合理性があるものとはいえない。」また村上・前掲注(6)、266頁～267頁も参照。なお、同族会社の行為計算否認規定につき創設規定説の立場に立たれつつも、当該規定が平等原則の観点から問題であると指摘する論者として、清永・前掲注(6)、『租税回避の研究』425頁や、三木・佐々木・前掲注(24)、90頁～92頁参照。

²⁹松沢・前掲注(28)、47頁。

³⁰広瀬正「同族会社の行為計算の否認」北野弘久編『日本税法体系(第3巻)』(学陽書房、1980年)所収、220頁参照。

³¹清永・前掲注(6)、『租税回避の研究』412頁～415頁参照。

³²清永・前掲注(6)、『租税回避の研究』415頁。

³³清永・前掲注(10)、『税法』、45頁～46頁。

³⁴金子・前掲注(3)、383頁。関連して、同112頁も参照。

³⁵なお、水野忠恒氏は、従来“租税回避行為”として扱われてきたものを、不当な税負担の減少を目的とした私法形式の濫用である「租税回避行為」(①)と、私法上の虚偽表示に当たるような、事実認定により否認しうる「仮装行為」(②)とに区別された上で、同族会社の行為計算否認規定を非同族会社事案にも適用しようとする考え方(確認規定説)について、②のことを念頭に議論してきたのではないかと指摘される。すなわち同氏からすると、そもそも②の問題は事実認定の問題であって、否認するに当たって法律上特別の根拠規定は必要ではないから、同族会社の行為計算否認規定の解釈に依拠するまでもないとして、確認規定説がよって立つその前提認識に対し、一部疑問を呈されている。水野・前掲注(18)、493頁～494頁参照。

³⁶ハッ尾・前掲注(3)、『事例研究』120頁参照。また、ハッ尾順一「『行為・計算』規定の適用に係る最近の判例」税理40巻9号(1997年)138頁も参照。

³⁷なお控訴審も、原審の判断を認めている。東京高判昭和49年5月29日(LEX/DB 21046460)参照。

³⁸原審、東京地判昭和46年3月31日(行集22巻3号408頁)参照。

³⁹村井・前掲注(10)、656頁～657頁参照。ただし、ハッ尾・前掲注(3)、『事例研究』17頁では、創設規定か確認規定か最高裁判決が出ているわけではないことも含め、過去の判例の見解が定まっていなと指摘されている。

⁴⁰東京地判平成9年4月25日(判時1625号23頁)29頁参照。関連して、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)64頁や、大淵、税務弘報1999年論文・後掲注(63)、9頁も参照。

⁴¹品川芳宣「租税回避行為の否認と仮装行為の否認」税理49巻15号(2006年)9頁参照。もともと品川氏は、最近の租税回避行為について、中小企業を中心とする同族会社事案については、その行為の態様も単純で、回避される金額も少ないのに対し、大企業等を中心とする非同族会社事案については、その行為の態様が巧妙かつ悪質で、回避される金額も多いとの認識に立たれた上で、創設規定説を採り非同族会社に対して行為計算否認規定を適用し得ないとする解釈論が妥当であるのか、それとも立法上の不備があるのか考えさせられると指摘される(同10頁参照)。また同氏は、租税法律主義の要請から同族会社の行為計算否認規定を創設規定と解することが、安易な仮装行為の認定を招き、かえって租税法律主義の機能を歪めているとも指摘される(同10頁～11頁、14頁参照)。

ただし品川氏は、こういった、創設規定説の帰結としての弊害問題に対し、確認規定説を採用するという解釈論的な解決策をとるのではなく、国税通則法に租税回避行為に係る一般的な行為計算否認規定を創設するという立法論的な解決策を提唱されている(同14頁～15頁参照)。同旨の提言として、例えば、水野忠恒・植田卓・高野幸大「税務審議 同族会社等の行為計算否認規定の適用について」税研14巻83号(1999年)76頁[植田発言]、村上・前掲注(6)、274頁、小田・前掲注(17)、117頁も参照。しかしながら、こういった同族会社・非同族会社に共通する、租税回避行為にかかる“一般的否認規定”を設けるべしとの議論に対して、清永・前掲注(6)、『租税回避の研究』424頁～425頁や、金子宏「租税法と私法」租税法研究6号(1978年)27頁では、“個別的課税要件規定”ないし“個別的否認規定”の整備を主張される。同旨の主張として、畠山・前掲注(16)、88頁、三木=佐々木・前掲注(24)、92頁、増田・後掲注(43)、335頁等も参照。

⁴²ただし、近年においては、個別的な法的根拠なく租税回避行為を否認するアプローチとしては、同族会社の行為計算否認規定を確認規定と解釈して行うものよりは、租税回避行為を仮装行為と性格付け、その私法上の法形式を否認することを通じて行うものが主要な議論となってきたように思える。この点、品川・前掲注(41)、10頁～11頁の指摘参照。

⁴³関連して、増田英敏『租税憲法学(第3版)』(成文堂、2006年)「第12章 租税回避行為の否認をめぐる租税公平主義と租税法律主義の相剋」312頁以下参照。

⁴⁴この点例えば、金子・前掲注(3)、112頁や、金子・前掲注(41)、20頁等を参照。

⁴⁵以下本節で紹介する判例で見られる、不動産管理に係る租税回避行為の納税者にとってのメリットは、次のような点にある。すなわち、不動産の所有者は、不動産管理会社である同族会社に不動産を賃貸した上で、高額の管理料を支払う。この場合、所有者の不動産所得は圧縮される一方で、同族会社の法人所得が増えることになる。そうすることで、所有者は、不動産所得に対する所得税の「累進税率」の適用を回避することができる。さらに、同族会社を経由して、本人や家族に給与所得のかたちで所得を分散できるほか、給与所得控除の恩恵をも受けられる。増井良啓、[エ]の判例評釈、ジュリスト965号(1990年)102頁参照。

⁴⁶最高裁判決では、詳しい判決理由が付けられることなく上告棄却となった。最判平成6年6月21日(訟務月報41巻6号1539頁)参照。

⁴⁷控訴審では、ほぼ原審の判決理由を踏襲して控訴棄却。東京高判平成13年9月10日(税資251号順号8970頁)参照。最高裁でも、詳しい判決理由が付けられることなく上告棄却。最判平成14年2月8日(税資252号順号9065頁)参照。

⁴⁸なお控訴審判決である広島高判平成16年1月22日(税資245号-18順号9525頁)では、「所得税の不当な減少」判断に当たって被告課税庁が採用した同業者比準に合理性がない等の理由から原告の請求が認められた。上告審で

は、被告の上告受理申立てが認められなかった。最決平成16年7月26日(税資254号-199順号9706頁)参照。

⁴⁹酒井・後掲注(121)、2008年税務事例論文、30頁参照。

⁵⁰なお上告審では、詳細な理由が伴わない棄却判決が下された。最判平成11年1月29日(税資240号342頁)参照。

⁵¹関連して、行為計算否認の仮想性について、例えば、安藤光宏「不動産管理会社への同族会社の行為計算否認の行使と事例検討」税理39巻11号(1996年)38頁や、鶴野和夫「不動産管理会社の管理料等について」税経通信58巻1号(2003年)51頁～52頁参照。

⁵²三木義一「所得税における同族会社の行為・計算の否認をめぐる判例等の動向」税理36巻5号(1993年)87頁以下参照。

⁵³三木・前掲注(52)、90～91頁参照。

⁵⁴三木・前掲注(52)、91頁参照。

⁵⁵なおこの点、「理論的な検討」が必要と指摘するものとして、佐藤・後掲注(74)、70頁、脚注(18)参照。

⁵⁶中村勝樹、[エ]判決の評釈、税務事例21巻7号(1989年)22頁参照。ただし中村氏は、[エ]判決について、次のようにも指摘される(同23頁)。「…税負担が不当に減少したか否かの判断については、法的には妥当な結論と考えるが、実際の執行に当たっては、管理料のみを原資としている管理会社にあつては適正管理料により計算された所得金額に係る税額に、管理会社からの給与所得に係る税額(家族分も含む)及び同会社の法人税額を合計した全体の税額を加味して、全体として不当に減少しているか否かも判断材料として考慮し、是正指導にあたることも必要ではないかと考える。」すなわち中村氏も、「行政実務レベル」での対応的考慮が必要であると指摘されている。

⁵⁷三木・前掲注(52)、91頁参照。

⁵⁸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)31頁以下参照。また、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)189頁～190頁も参照。

⁵⁹この批判の出典として、佐藤・後掲注(74)を挙げられる。

⁶⁰田中・前掲注(58)、税務事例研究2006年論文、31頁参照。関連して、田中治監修・近畿税理士会編『税理士と実務家のための租税回避行為をめぐる事例研究』(清文社、1998年)「第1章 租税回避と法」(田中治執筆部分)33頁～34頁も参照。なお、酒井・後掲注(121)、税理2006年論文、14頁～15頁では、田中・前掲注(58)、税法学2001年論文189頁～190頁の記述部分を引用された上で、田中氏が「解釈論」としての対応的調整が可能との立場に立っているとの理解から、それに対して、解釈論として無理であることや、課税庁にその種の税を減免する裁量権がないことを理由に、批判されている。もっとも、ここでの田中氏の対応的調整肯定論は、あくまでも立法論として議論されているのであって、立法論としての対応的調整を肯定する酒井氏とその点では異ならないのではないとも思われる。関連して、酒井・後掲注(121)、税務事例2008年論文、30頁～31頁及び同33頁脚注(20)参照。

⁶¹田中・前掲注(58)、税務事例研究2006年論文、31頁～32頁参照。関連して、前掲注(60)、『税理士と実務家』所収31頁(田中治執筆部分)も参照。

⁶²田中・前掲注(58)、税務事例研究2006年論文、32頁参照。

⁶³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頁以下参照。

⁶⁴大淵・前掲注(63)、税務弘報1999年論文、12頁参照。

⁶⁵大淵・前掲注(63)、税務弘報1999年論文、12頁。

⁶⁶大淵・前掲注(63)、税務弘報1999年論文、12頁～13頁参照。関連して、大淵・前掲注(40)、税理1997年論文、67頁以下も参照。

⁶⁷大淵・前掲注(63)、税務弘報1999年論文、13頁参照。また、大淵・前掲注(40)、税理1997年論文、68頁も参照。

関連して、清永敬次「租税回避行為の否認」『租税判例百選（第三版）』29頁（前掲〔エ〕判決の評釈）も参照。

⁶⁸大淵・前掲注（63）、税務弘報1999年論文、13頁。

⁶⁹大淵・前掲注（63）、税務弘報1999年論文、13頁参照。関連して、大淵・前掲注（40）、税理1997年論文、72頁も参照。なお、大淵・前掲注（40）、税理1997年論文、71頁では、「法人税との二重課税は税目が異なるから問題はないとしても、株主が役員の場合には過大な賃料等の収入を原資とした同族会社からの給与所得課税との調整が問題となる。株主の所得税の『不当減少』とされているのであるから、その判断に当たっては、当該給与所得の所得税負担も合わせて考慮すべきであろう。」と述べられており、そうであるとすると、大淵氏は、同一納税者における所得税（不動産所得）・所得税（給与所得）二重課税問題については、解釈論としての「対応的考慮」が可能であると解されるようである。

⁷⁰本文以下、増井・前掲注（45）、103頁参照。

⁷¹同旨、松沢智編著『租税実体法の解釈と適用』（中央経済社、1993年）所収、岸眞吾「第二章 租税回避行為（1）」147頁、150頁参照。

⁷²本文以下、清永・前掲注（67）、百選評釈、29頁参照。

⁷³関連して、佐藤孝一、[オ]の判例評釈、税経通信36巻6号（1993年）326頁以下も参照。

⁷⁴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頁以下参照。

⁷⁵佐藤・前掲注（74）、52頁参照。

⁷⁶佐藤・前掲注（74）、52頁。

⁷⁷なお、本文での引用文中最後の一文のうち、前者の点（現行法上同族会社側での法人税の負担調整）に関連して、佐藤氏は、同族会社が「…過年度に遡って過大な管理・委託報酬を減額し、差額相当額を納税者に支払った上で、そのような支払いを当期の損失として損金に算入しうる」という具体的な方法を指摘される（安藤・前掲注（51）、38頁も同旨）。もっともこの方法につき、佐藤氏は、実際に問題となる同族会社の多くは採算性のない会社が多いであろうとし、この種の処理をしたとしても欠損金が生じるだけで、その欠損金を繰り越したとしても利用対象となる法人所得が生じる可能性が少なくとも、こういった場合において法人が更正の請求をすることが認められていないことを挙げ、二重課税となった法人税を取り戻す方法としては問題がある旨を指摘される。佐藤・前掲注（74）、65頁～66頁参照。

⁷⁸佐藤・前掲注（74）、66頁参照。

⁷⁹佐藤・前掲注（74）、66頁参照。

⁸⁰佐藤・前掲注（74）、53～54頁。

⁸¹佐藤・前掲注（74）、55頁。

⁸²佐藤・前掲注（74）、55頁参照。

⁸³佐藤・前掲注（74）、55頁参照。関連して、高野幸大、判例評釈：[ア]の最高裁判決、ジュリスト1095号（1996年）206頁も参照。

⁸⁴なお、佐藤氏は、個人の他の所得類型に係る所得税負担について、解釈論としての「対応的調整」を認められる一方で、本文前述の同族会社の法人税負担に係る対応的調整立法を行うに当たっては「…個人の収入のダブル・カウント分の控除も併せて明文化すべきである」とも指摘されている。すなわち、個人の他の所得類型に係る所得税負担について、立法論としての「対応的調整」の必要についても言及されている。佐藤・前掲注（74）、66頁参照。

⁸⁵ハッ尾・前掲注（3）、『事例研究』99頁～100頁参照。ただし、本文献は、平成18年度法改正後のものである。

⁸⁶ハッ尾・前掲注（3）、『事例研究』100頁参照。

⁸⁷村井・前掲注（10）、669頁～670頁。ただし本文献も、平成18年度法改正後のものである。

⁸⁸さらに [ウ] 判決の評釈、山本雅一、税務事例33巻7号 (2001年) 35頁も参照。

⁸⁹佐藤・前掲注 (74)、55頁参照。なお、この指摘に関連して、佐藤氏は、前掲注 (56) で紹介した、中村勝樹氏の指摘を挙げられている。佐藤・前掲注 (74)、69頁脚注 (9) 参照。

⁹⁰小田・前掲注 (17)、63頁以下参照。

⁹¹小田・前掲注 (17)、56頁～57頁参照。

⁹²小田・前掲注 (17)、65頁参照。

⁹³小田・前掲注 (17)、66頁参照。

⁹⁴小田・前掲注 (17)、66頁参照。

⁹⁵小田・前掲注 (17)、70頁～72頁参照。

⁹⁶そのほか同氏は、現行税法上、納税者が採りうる方策として次の二点を挙げられる。①同族会社が行為計算否認の対象となった過大収益部分や過少費用部分を株主等に現実に返還ないし支払った場合には、その返還等の事業年度の損金に算入しうる。ただしこの①については、前掲注 (77) の佐藤氏の指摘も参照。②株主等と同族会社双方が行為計算否認規定に基づく税務署長の認定課税を受け入れる。その上で双方が、当該認定課税に基づく適正価格により取引を行ったものとして債権債務関係を遡及的に生じさせる旨を合意し、その合意書面を税務署長に提出する。この提出を受け税務署長は、その債権債務関係の履行が確実に見込める場合においては、その行為計算が行われた事業年度に遡及して、その同族会社に対して職権による減額更正処分を行う。小田・前掲注 (17)、72頁参照。

⁹⁷小田・前掲注 (17)、66頁参照。

⁹⁸小田・前掲注 (17)、74頁～75頁参照。

⁹⁹小田・前掲注 (17)、76頁～78頁参照。

¹⁰⁰小田・前掲注 (17)、78頁参照。なお、先に本文で紹介した佐藤氏提案の、複数納税者における対応的調整に係る具体的な方法——法人税負担の所得税額計算の中での調整——について、小田氏は、「私案とは異なるが一つの考え方」として好意的に評価されている。小田・前掲注 (17)、78頁～79頁注 (3) 参照。

¹⁰¹なお、本文で紹介した以外に、対応的調整について立法すべきと指摘するものとして、例えば、水野＝植田＝高野・前掲注 (41)、78頁 [高野コメント] や、岸田貞夫・中江博行「所得税法一五七条 (行為計算否認)」小川英明ほか編『新・裁判実務大系 第18巻 租税争訟』(青林書院、2005年) 所収、377頁～378頁参照。

¹⁰²なお、平成18年度法改正では、行為計算否認規定の対象となる同族会社等の範囲に、外国法人である同族会社等を加えるといたった他の内容の改正もなされているが、本稿とは直接関係しないので割愛する。この点例えば、水野・前掲注 (18)、500頁参照。

¹⁰³そのほか、相続税法64条2項「前項の規定は、同族会社等の行為又は計算につき、法人税法第百三十二条第一項 (同族会社等の行為又は計算の否認) 若しくは所得税法第百五十七条第一項 (同族会社等の行為又は計算の否認等) 又は地価税法 (平成三年法律第六十九号) 第三十二条第一項 (同族会社等の行為又は計算の否認等) の規定の適用があつた場合における当該同族会社等の株主若しくは社員又はその親族その他これらの者と前項に規定する特別の関係がある者の相続税又は贈与税に係る更正又は決定について準用する。」地価税法32条3項「第一項の規定は、同族会社等の行為又は計算につき、法人税法第百三十二条第一項 (同族会社等の行為又は計算の否認)、所得税法第百五十七条第一項若しくは相続税法第六十四条第一項 (同族会社等の行為又は計算の否認等) 又は第一項の規定の適用があつた場合における当該同族会社等又は当該同族会社等の株主等若しくは当該株主等と同項に規定する特殊の関係のある者の地価税に係る更正又は決定について準用する。」なお消費税法に「対応的調整」規定がないことについては、村井・前掲注 (10)、714頁～715頁参照。

¹⁰⁴青木孝徳ほか著『改正税法のすべて (平成18年版)』(財団法人蔵財務協会、2006年) 227頁 (所得税法関係：浅井要執筆部分)。

¹⁰⁵前掲注(104)、『改正税法のすべて』227頁～228頁。関連して、法人税法関係の該当部分(同書374頁、佐々木浩ほか執筆部分)や、相続税法関係の該当部分(同書562頁、松田淳執筆部分)も参照。

¹⁰⁶山本守之「対応的調整における実務上の問題点」税理50巻8号(2007年)152頁参照。関連して、山本守之「行為・計算否認規定の発動」税理51巻1号(2008年)160頁も参照。

¹⁰⁷山本・前掲注(106)、税理2007年論文、152頁参照。関連して、山本・前掲注(106)、税理2008年論文、161頁も参照。

¹⁰⁸ハッ尾順一「同族会社等の行為又は計算の否認規定の改正」納税月報59巻9号(2006年)7頁。

¹⁰⁹ハッ尾・前掲注(3)、『事例研究』100頁も参照。

¹¹⁰田中・前掲注(11)、『再検討』所収88頁以下のほか、田中治「同族会社の行為計算否認の見直しで脚光を浴びる対応的調整規定」税理50巻8号(2007年)138頁以下や、田中治「同族会社に対する規制と平成18年度改正：行為計算の否認等について」『租税研究大会記録(第58回)』(日本租税研究協会、2006年)所収134頁以下も参照。

¹¹¹田中・前掲注(11)、『再検討』所収、67頁～68頁や、田中・前掲注(110)、税理2007年論文、139頁参照。

¹¹²田中・前掲注(11)、『再検討』所収、89頁～90頁や、田中・前掲注(110)、税理2007年論文、142頁～143頁参照。

¹¹³田中・前掲注(11)、『再検討』所収、91頁や、田中・前掲注(110)、税理2007年論文、143頁参照。

¹¹⁴田中・前掲注(11)、『再検討』所収、91頁、田中・前掲注(110)、税理2007年論文、143頁～144頁、田中・前掲注(110)、講演2006年論文、135頁～136頁参照。同旨の指摘は、後に本文でも紹介する論者の議論の中でもなされている。さしあたり、ここでは、関本秀治「同族会社の行為計算否認の準用規定創設の意義」税経新報547号(2007年)9頁参照。

¹¹⁵田中・前掲注(11)、『再検討』所収、91頁～92頁、田中・前掲注(110)、税理2007年論文、144頁参照。

¹¹⁶田中・前掲注(11)、『再検討』所収、92頁、田中・前掲注(110)、税理2007年論文、144頁～145頁、田中・前掲注(110)、講演2006年論文、136頁参照。

¹¹⁷田中・前掲注(11)、『再検討』所収、93頁、田中・前掲注(110)、税理2007年論文、145頁参照。

¹¹⁸田中・前掲注(11)、『再検討』所収、95頁参照。さらに田中・前掲注(110)、税理2007年論文、145頁も参照。

¹¹⁹ハッ尾・前掲注(3)、100頁～101頁参照。

¹²⁰この点、ハッ尾・前掲注(108)、納税月報論文、7頁も参照。関連して、村井・前掲注(10)、634頁も参照。もっとも、ハッ尾・前掲注(3)、101頁では、本文で述べるような事態が生じた場合、課税庁の対応として、個人から法人へと現金相当分の贈与があったものと認定し、課税を行う可能性を指摘される。

¹²¹酒井克彦「同族会社の行為計算否認に係る対応的調整規定創設の意義」税理49巻14号(2006年)11頁以下、酒井克彦「租税法関係における対応的調整とその諸相」税理50巻8号(2007年)130頁以下、酒井克彦「個別税法間に介在する二重課税問題(上)」税務事例40巻2号(2008年)27頁以下参照。

¹²²酒井・前掲注(121)、税理2006年論文、16頁。

¹²³酒井・前掲注(121)、税理2006年論文、16頁参照。

¹²⁴酒井・前掲注(121)、税理2006年論文、16頁参照。関連して、酒井・前掲注(121)、税理2007年論文、134頁も参照。

¹²⁵酒井・前掲注(121)、税理2006年論文、16頁や、酒井・前掲注(121)、税理2007年論文、134頁参照。

¹²⁶酒井・前掲注(121)、税理2006年論文、17頁参照。

¹²⁷酒井・前掲注(121)、税理2006年論文、17頁。

¹²⁸この点、酒井・前掲注(121)、税理2006年論文、11頁でも、論文の考察対象の限定をするに当たって、次のように記述されている。「ところで、ここでの問題関心はあくまでも対応的調整についてであるということを議論に先立ってあらかじめ確認しておきたい。したがって、例えば、所得税法157条《同族会社の行為計算の否認》の

適用要件である『所得税を不当に減少させる結果』に該当するか否かを考える際に、減少した所得税法のみを問題とするべきかあるいは増加した法人税法をも併せて全体として税負担の減少を問題とすべきかという論点や、例えば、不動産賃貸業者である同族会社を仲介させた場合に、同族会社への不動産貸付収入たる不動産所得のみを考察の対象とすればよいのかあるいは同族会社から得た役員報酬（給与所得）をも考察の対象として考えるべきか否かという点についての議論は、本稿では取り上げない。」なお本項で先に紹介したハツ尾氏の所説においても、《同一税目》における二重課税事案への「対応的調整」規定の適用いかんについて示唆されていた。

¹²⁹酒井・前掲注（121）、税理2006年論文、17頁参照。

¹³⁰酒井・前掲注（121）、税理2007年論文、132頁。もっとも酒井氏は、「準用」の意味が不明確という問題点があるとしても、立案関係者の説明から、やはり「対応的調整」規定は対応的調整（に基づく減額更正処分）を認めたものと理解すべきであるとする。酒井・前掲注（121）、税理2007年論文、132頁～133頁参照。

¹³¹酒井・前掲注（121）、税務事例2008年論文、31頁参照。ただし、ここで「準用」の意味に関し疑問点を呈されつつも、立案関係者の趣旨を汲み取って、対応的調整を認めるものと理解するスタンスは、前注の同氏の論文と同じである。酒井・前掲注（121）、税務事例2008年論文、31頁参照。

¹³²村井・前掲注（10）、702頁以下参照。

¹³³村井・前掲注（10）、703頁参照。

¹³⁴村井・前掲注（10）、704頁参照。

¹³⁵村井・前掲注（10）、704頁。

¹³⁶村井・前掲注（10）、706頁。同719頁も参照。

¹³⁷大淵博義「私法上の法形式を否認する『事実認定の実質主義』の法理とその展開（1）」税経通信62巻10号（2007年）59頁脚注（8）参照。

¹³⁸なお、武田昌輔「18年度改正における同族会社の行為計算の否認の対応的措置について」税経通信61巻13号（2006年）222頁～223頁では、同族会社の二重課税事案において、法人税法132条3項の規定は、増額更正処分を準用するものであって、減額更正処分のためには適用し得ないとされ、そうするためには「別途明確な規定を補充すべき」とされる。もっとも武田氏は、同族会社の二重課税事案に係る減額更正処分（対応的調整）は、現行法上、「減額更正処分の一般的規定」によってできるとも解される。また同氏は、こういった減額更正処分の一般的規定に基づいて、「非同族会社」に関する事案においても、対応的調整に基づく減額更正処分が可能であるとされる。

¹³⁹本文で紹介したように、大淵氏は、今回導入された「対応的調整」規定に根本的な不備があると指摘される一方で、従来判例上争われてきた同族会社の行為計算否認規定適用に係る二重課税問題について、次のような指摘をされる。例えば、個人株主の過大管理料の支払いについては、所得税法37条の解釈——通常かつ必要な経費ではない——によって否認できるのであって、同族会社の行為計算否認規定に対応的調整を設ける必要はない。大淵・前掲注（137）のほか、大淵博義「私法上の法形式を否認する『事実認定の実質主義』の法理とその展開（5）」税経通信62巻14号（2007年）64頁脚注（68）も参照。

この点、本章第一節で紹介した、平成18年度法改正前の同氏の論文を振り返ってみると、所得税法37条の解釈論を通じた対応的調整‘迂回策’について指摘されていた一方で、立法論としての対応的調整の必要性も示唆されていたのであるが、同法改正後のこれら論文では、この必要性について消極的な考え方を表明されているかのように読める。ただし、従前の論文との関係でこの指摘について考えると、同氏は、あくまでも今回のような「対応的調整」規定、すなわち一般的否認規定に付随した対応的調整の必要性を否定しているだけであって、対応的調整一般の必要性は否定されていない、言い換えれば、個別的否認規定に付随した対応的調整については肯定されているものとも見受けられる。ただ、この点については、やはり筆者の推測に過ぎないので、この点をめぐる大淵氏の所説の検討については、同氏の今後の研究を待ちたい。

¹⁴⁰金子・前掲注(3)、383頁。「この規定は、対応的調整としての減額更正をも認める趣旨であると解すべきである。そのように解するのは、文理解釈としてはかなり無理があるが、この規定が設けられた趣旨にかんがみるとそのように解するのが妥当であり、またそれがこの規定の存在意義を認めるゆえんであると考える。」もっとも、金子氏の見解には、微妙な変遷も見られる。すなわち、この記述のある最新の教科書〔第13版〕の前の版(金子宏『租税法〔第12版〕』(弘文堂、2007年)377頁)では、「この規定は、対応的調整としての減額更正をも認める趣旨であるといわれている。」として、13版の記述と比べて、若干その見解が曖昧であった。なお、その前の版(金子宏『租税法〔第11版〕』(弘文堂、2006年)878頁)では、法人税法132条3項等について、「同族会社の行為・計算を否認して増額更正処分等を行った場合に生ずる経済的二重課税等を考慮して、対応的調整に途を開くための規定が設けられた。この規定の解釈・適用は、国税庁の法令解釈通達等によって明らかにされてゆくものと思われる。」(条文引用省略)と言及されていた。

¹⁴¹水野・前掲注(18)、499頁～500頁参照。

¹⁴²清永・前掲注(10)、『税法』、47頁参照。

¹⁴³北野・前掲注(21)、139頁参照。

¹⁴⁴鈴木尚之「同族会社に関する近時の法改正」税法学559号(2008年)145頁参照。

¹⁴⁵あるいはこの点、立法者は、そもそも、先に紹介した佐藤氏などの「解釈論」としての対応的調整論を採用しているのだろうか。なお、村井・前掲注(10)、622頁、709頁～710頁では、平成18年度法改正が「同一税目内での」対応的調整を認めていないことを示唆されている。

¹⁴⁶あるいはこの点、立法者は、そもそも先に紹介した清永氏などの「解釈論」としての対応的考慮論を採用しているのだろうか。なお、村井・前掲注(10)、625頁～626頁、707頁、718頁では、「対応的調整」規定は、行為計算否認がなされた「結果」に対する調整を認める趣旨であって、その結果を導き出すに至る「不当性」の判断基準にまでは影響を及ぼさないと指摘されている。ただし村井氏は、執行面で生じうる事態として、課税当局が、対応的調整が行われることを念頭に置いて、行為計算否認規定の適用を見合わせることを指摘されている。同707頁、脚注(117)参照。

¹⁴⁷山本・前掲注(106)、税理2007年論文、152頁参照。関連して、山本・前掲注(106)、税理2008年論文、161頁。「税務署長は同族会社等の行為計算の否認により(増額)更正するとともに取引の相手方については、対応的調整による(減額)更正の権限が税務署長に創設的に付与されたと考えらるべきである。」

¹⁴⁸村井・前掲注(10)、706頁参照。なお、関本・前掲注(114)、9頁も、立案関係者の説明から、「対応的調整」規定が“確認規定”と解しうる余地があることを示唆される。

¹⁴⁹酒井・前掲注(121)、税理2006年論文、16頁参照。

¹⁵⁰酒井・前掲注(121)、税務事例2008年論文、31頁参照。なお酒井氏は、税務訴訟学会第18回研究会において、山田二郎氏が確認規定説を主張された旨の指摘をされている(同34頁脚注(29))が、その主張の詳細は不明である。

¹⁵¹酒井・前掲注(121)、税務事例2008年論文、31頁参照。

¹⁵²なお、武田・前掲注(138)、222頁～223頁では、昭和25年当時の同族会社の行為計算否認規定に係る所得税取扱通達——所得税法上の行為計算否認規定については法人税法上の同規定との統一的適用につき留意するものとするという趣旨のもの——を援用された上で、これが「従来から対応的措置が採られていたことを示すもの」であると指摘される。また、今回の「対応的調整」規定が、「更正の請求あるいは陳情において、明確に減額更正をすべき根拠を得るという意味において重要ではないかと考える。」とも指摘される。さらに、同族会社事案であれ非同族会社事案であれ、対応的調整による減額更正処分が可能であるし、またそうすべきであると指摘されている。以上のことからすると、武田氏は、「対応的調整」規定の性質につき、確認規定説に立たれているようにも思われる。ただし一方で、前掲注(138)でも紹介したように、武田氏は、「対応的調整」規定を根拠として、

対応的調整による減額更正処分が可能であると主張されているわけではなく（むしろできないと主張されている）、あくまでも「減額更正の一般規定」を根拠として、その種の処分が可能であると主張されている。以上の論旨について、まだ筆者は十分に理解し得ていないので、さしあたり、武田氏が「対応的調整」規定の性質につき「確認規定説」をとられていると言えるのかどうかの判断については、本稿では留保したい。

¹⁵³ハッ尾・前掲注（108）、納税月報論文、6頁～7頁。

¹⁵⁴ちなみにこの点、村井・前掲注（10）、706頁脚注（116）では、本文で挙げたハッ尾氏による紹介が「確認規定」説の論拠となることを意識されてか、次のように指摘される。「…このことは、単に、納税者が当初選択した異常な行為を、税務署長がフィクションした適正な行為に合わせる形で事後的に是正しただけに過ぎず、結果として課税要件事実が変更されていることから、ここでいうところの対応的調整によって減額更正したとはいえないものであると考える。」確かに、ここでハッ尾氏が紹介する従前の実務慣行は、平成18度法改正によって導入された「対応的調整」規定が念頭に置いている内容——正確に言えば村井氏が念頭に置いているその内容——とは同じではない（ただし本文で先に紹介した北野氏が念頭に置いているその内容とは同じ）。

しかし、少なくとも従来から、課税当局として、同族会社の行為計算否認の適用に伴って二重課税事態が発生することを暗黙裏に認め、かつ、納税者の協力の下「広い意味での」対応的調整措置をとっていたという事実、またその限りで課税当局としては、たとえ「対応的調整」規定が設けられていなくとも、何らかの対応的調整が可能であると解釈していたという事実は否定しきれないように思われる。それゆえ、上記実務慣行をもってして、「対応的調整」規定を「確認規定」と理解する裏付けとはならないとする村井氏の指摘には、一定の限界があるように思われる。

¹⁵⁵関連して、行政実務レベルでの対応的考慮の必要を指摘する、中村・前掲注（56）参照。

¹⁵⁶酒井・後掲注（159）、税務事例2007年論文「(上)」は、本稿の表現で言えば、非同族会社事案における二重課税問題等を扱った論文であるが、その中（同58頁）で同氏は、「そもそも二重課税をどのように捉えるかという問題があるが、二重課税の定義そのものを論じることはあまり意味がなく、議論すべきは、法が排除すべきとする二重課税がどのようなものであるのかという点を法律の解釈から導き出すことではないかと思われる。」との指摘をされている。また関連して、同63頁脚注（23）では、この点を敷衍して、同じ法人による利益処分であっても、《配当》をめぐっては法人税と所得税との間で調整（所得税法上の配当控除）がなされている一方で、《役員賞与》をめぐってはその種の手当がなされていないこと、また同一の所得に対して二重に課税されることを二重課税としてこれを当然に排除しなければならないとすると、「所得税と地方税」で二重課税されていることについて説明がつかないことから、「…二重課税の定義そのものを論じることにはあまり意味がないように思われるし、二重課税が排除されるべきかどうかはある意味では政策的な配慮が働いているということも可能であろう。」とも指摘されている。その上で、租税法が排除すべき二重課税については各税法に則して考えざるを得ないと指摘される。ひるがえって、二重課税排除という要請が、酒井氏の指摘されるように、個別税法の規定ごとに決められる「政策的な」要請であるのか、それとも租税法関係全般に通底する「原理的な」要請であるのかといった点については、さらに検討する余地があるので、今後の研究課題としたい。

¹⁵⁷なお関連して、平成18年度の同族会社に係る法改正の「不透明」性を指摘するものとして、田中・前掲注（110）、講演2006年論文、140頁参照。関連して、関本・前掲注（114）、9頁も参照。

¹⁵⁸本文で挙げた①と②について、例えば、青木文「対応的調整に対する実務のアプローチ」税理50巻8号（2007年）154頁以下参照。

¹⁵⁹本文で挙げた③の点に関連して、非同族会社事案における二重課税問題を考察するものとして、例えば、酒井克彦「関連者間における所得移転と所得税の課税対象（上）(下)」税務事例39巻7号、8号（2007年）がある。