

租税回避行為の否認と課税論理

楊 光 洙
松 永 礼 佳

I. はじめに

一般に、経済活動に対して政府が課税をおこなうことは、国や地方自治体における財政の資金調達のための主要な手段の一つであり、課税は法律に基づいて公平かつ公正におこなわなければならない。納税は義務であるため、課税を納税者側から見ると、平等かつ正当なものでなければならない。しかし、場合によっては、納税活動が不法とみなされ課税されることもあって、裁判で争っていることも多くある。とくに、同族会社の租税回避行為についての事例が多くなっているが、これには課税庁が同族会社の行為計算否認規定の解釈や適用に広い幅を持たせ、租税回避行為を否認しようとしている感が否めない。これは同族会社に重点をおいている同規定の適用に関する問題だけではなく、同族会社に限らず、非同族会社を含めた租税回避行為に対する課税庁の否認方法に問題があると思われる。

実際、同族会社の行為計算否認規定は、個別規定を設けたことによって課税要件の明確化が行われたため、この規定によらなくても他の一般的な規定によって更正等を行うことができることとなり、同規定の適用は少なくなりつつある。しかし、それだからこそ、この規定の適用については慎重に検討されるべきであるが、同族会社の行為計算否認規定は租税回避のように具体的な個別否認規定による制限規定が法定されていなくとも、行

使できると解されている点からもわかるように¹⁾、最近は逆に租税回避行為に対して安易とも思える適用がなされているように見受けられるのも事実である。また、同族会社の行為計算の否認規定は、もっぱら法人税において適用されてきたが、近年には法人税だけではなく所得税あるいは相続税においてもその適用が広がりつつある²⁾。すなわち、このことが一般的租税回避による否認に代えて、同族会社の行為計算否認規定を採用する事案が多くなっていることも指摘できる。

この小論の目的は、租税回避の意味やその否認に関する裁判例を踏まえて、租税回避行為否認の問題点から課税論理を明らかにすることである。まず、租税回避と関連した類似概念と租税回避行為否認の類型を整理したうえで、同族会社の行為計算否認規定で争われた裁判例を検討し、関連学説を論じながらその判断基準と論点を明確にする。最後に、租税回避行為否認に対する課税論理について述べる。

Ⅱ. 租税回避行為の適法性

租税回避行為については、法律上の規定および定義はなく、学術的にいくつかの定義がある。その内容を要約すると、まず、租税回避行為について、「私法上の選択可能性を利用し、通常用いられない法形式の選択による課税要件充足の免れ、もって税負担を現象させあるいは排除する行為」³⁾、「私的経済的取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、課税要件の充足を避けることによる租税負担の不当な軽減又は排除する行為」⁴⁾、「その行為が私法上有効であること、法実質を有していること、異常な行為又は法形式によるものであること、租税軽減が主たる目的とする行為」⁵⁾、「納税義務の成立を阻止することによって租税負担の軽減または排除を図る行為」⁶⁾などがある。いずれにせよ、一般的に租税回避行為とはその行為が私法上には問題がないが、納税者が異常な法形式を選択することによって租税負担の軽減または排除を図るということを意味しているといえよう。

この租税回避と関連して、節税ということがある。これについては、「節税が租税法規の予定しているところに従って税負担の減少を図る行為」⁷⁾、また、「節税とは、税法の規定及び取扱通達などにおいて定められている範囲において、できるだけ租税負担を軽減することである。税法の規定及び取扱通達に適合しているのであるから、それが認められることは当然である。」⁸⁾、と論じられている。したがって、節税とは税負担を軽減する行為であっても、異常な行為ではなく、法が予定している通常の法形式を通じて軽減する行為であるといえよう。しかし、租税回避と節税はともに違法な行為ではないので、現実の行為がどちらに該当するのか判断することは容易ではない。租税回避と節税の境界は、必ずしも明確ではなく、結局は社会通念によってきめざるをえない⁹⁾、という考え方が一般的である。したがって、租税回避行為が節税の限界に留まっている限り、問題とはならないが、節税の限界を超えた場合には租税回避行為の否認という問題が発生する。

他方、租税回避と節税とは異なるが、脱税ということがある。一般に、脱税とは「課税要件の充足の事実を全部または一部を秘匿する行為である。」¹⁰⁾、「『偽りその他の不正の行為』によって租税を免れることであり、具体的にいえば、その課税所得等となるべき事実を隠ぺいまたは仮装することによって、その課税所得等を過小に表示することをいうのである。」¹¹⁾、と論じられている。すなわち、租税回避が納税義務の成立を阻止することを意味するにとどまったのに対し、脱税は成立した納税義務の履行を妨げるものであり、違法な行為であるため、処罰の対象となる。租税回避と節税等の違いを整理すると以下ようになる。(表1参照)

表1 租税回避と節税等との違い

	行為の適法性	処罰可能性	課税可能性
節 税	適法で通常	なし	なし
租税回避	適法だが異常	なし	△
脱 税	違 法	あり	あり

(出所) 三木義一『よくわかる税法入門 (第3版補訂)』有斐閣、2007年、23頁

Ⅲ. 租税回避行為の否認

1. 租税回避行為の否認類型

租税回避行為が問題とされる理由としては、通常取引形式（法形式）が選択された場合は課税されるのに対し、取引上の合理的な理由に基づくことなく異常な取引形式が選択されたときは課税されないあるいは税負担が減少するという場合が生じるからである。経済的ないし法的に同一の状況にある場合には、負担の公平性・租税の平等性の原則から、同じように課税されるべきであるという論理に反することになる。それに加えて納税者が本来の立法目的、立法趣旨を逸脱する形で租税法を利用することへのいらだちや、そのあざとさに対する反感に起因することもある¹²⁾。すなわち、法の濫用を許さないという基本的な考え方が租税回避行為を否認する根拠なのである。

しかし、租税回避というとき、一般的に租税回避は許されない行為であると考えられがちであるが、これを禁止するための規定がない場合には、租税回避であるからといって、これが税法上否認されることはないのであるから、租税回避行為はその限りで税法上承認されている行為にほかならないと考えるべきものである¹³⁾。また、不公平感を解消するために租税回避行為が採られるならば、何ら非難されるべきではないという意見もある¹⁴⁾。租税回避は脱税と異なり、法律に抵触しないのであるから、ある意味では、納税者の主観的な税に対する不公平感を排除する重要な役割を果たしているのであって、租税回避そのものを批判するのはお門違いという見解もある¹⁵⁾。

現在、わが国においては、一般的な租税回避行為の否認を認める規定はない。しかし、かつて、国税通則法において同様の規定をおくべきか否かについて議論されたことがある。すなわち、これに関する昭和36年7月の税制調査会の答申では、「税法においては、私法上許された形式を濫用することにより租税負担を不当に回避し又は軽減することは許されるべきで

はないと考えられている。このような租税回避行為を防止するためには、各税法において、できるだけ個別的に明確な規定を設けるよう努めるものとするが、諸般の事情の発達変遷を考慮するとき、このような措置だけでは不十分であると認められるので上記の実質課税の原則の一環として、租税回避は課税上これを否認することができる旨の規定を国税通則法に設けるものとする。なお立法に際しては税法上容認されるべき行為まで否認する虞れのないように配慮するものとし、たとえば、その行為をするについて他の経営上の理由が主たる理由として合理的に認められる場合等にはあえて税法上否認しない旨を明らかにするものとする。』¹⁶⁾と提案したことがある。そこで議論された結果、徴税の強化につながるとの反対意見が強いことから、国税通則法における規定の制定は見送られ、租税回避の一般的な否認規定が存在しないまま現在に至っている。

一般的な租税回避行為の否認規定が存在しないわが国において、これに対する学界の見解として、租税法律主義の視点から、租税回避行為の否認は法的根拠がない場合に許されないという考え方が通説である。課税庁は、憲法第30条（納税の義務）や憲法84条（租税法律主義）に依る租税法律主義や、憲法第14条（法の下での平等）に基づく租税公平主義を主な法的根拠として租税回避行為を否認している。その否認方法を大別すると、「個別規定による否認」、「実質主義による否認」、「同族会社の行為計算規定による否認」の3つの類型に分けられる。これら3つの類型に加え、近年では「私法上の法律構成による否認」という新たな手法が加えられている¹⁷⁾。

2. 個別規定による租税回避行為の否認

租税回避行為の否認に際して、一般的な租税回避行為の否認に関する規定はないが、租税回避を防止するために、関連税法においては特別に条項が設けられているものがある。これは、課税要件を明確に定めることによって租税回避を否認する規定であり、個別否認規定といわれている。また、

納税者の予測可能性、法的安定性、租税法律主義の原則から、適用要件を具体化した個別否認規定で対処していくほうが望ましいと考えられるからである。否認対象は同族会社や非同族会社を問わず、どちらも同様の規定によって公平に処理されるべきである。新しい租税回避行為のパターンが生み出されるごとに、個別否認規定の充実が図られると期待される。各税法別に設けられた個別否認規定の主なものは、以下の表2、表3、表4に示したとおりである。

表2 法人税法上の主な個別否認規定

内 容	関連法
役員報酬等の損金不算入	(法法34)
寄付金の損金算入限度額	(法法37)
実質所得者課税の原則	(法法11)
益金の額に算入すべき金額	(法法22②)
資産の評価益の益金布算入	(法法25)
過大な役員退職給与の損金不算入	(法法34②)
過大な使用人給与の損金不算入	(法法36)
短期所有株式に係る受取配当等の益金不算入の不適用	(法法23③)
移転価格税制	(措法66の4)
タックスヘイブン税制	(措法66の6)
過少志資本税制	(措法66の5)
リース取引に係る所得計算	(法令136の3)
被合併法人等の未処理欠損金額の引継額の制限	(法法57③)
特定株主等によって支配された欠損等法人の資産の譲渡損失額の損金不算入	(法法61①)
特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入	(法法62の7)

信託財産に属する資産及び負債並びに信託財産に帰せられる収益及び費用の帰属	(法法12)
組合事業に係る損失がある場合の課税の特例	(措法67の12)
法人課税信託の受託者に関するこの法律の適用	(法法4の6)

表3 所得税法上の主な個別否認規定

内 容	関連法
実質所得者課税の原則	(所法12)
事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例	(所法56)
家族に対価を支払うことによる所得分割の恣意性の排除	(所法57)
贈与等の場合の譲渡所得等の特例	(所法59)
特別の経済的な利益で借地権の設定等による対価とされるもの	(所令80)
事業所の所得の帰属の推定	(所法158)
居住者に係る特定外国子会社等の留保金額の総収入金額算入	(措法40の4)
不動産所得に係る損金通産の特例	(措法41の4)
特定組合員の不動産所得に係る損金通算等の特例	(措法41の4の2)

表4 相続税法上の主な個別否認規定

内 容	関連法
法廷相続人の数に算入する養子の数の制限	(相法15②)
相続人の数に算入される養子の数の否認	(相法63)
特別の法人から受ける利益に対する課税	(相法65)
人格のない社団又は財団に対する課税	(相法66)

3. 実質主義による租税回避行為の否認

租税回避行為に対して実質主義による否認とは、法形式と経済的実質が異なっている際、法形式によらず、経済的実質によって税法の所得を算定すべきであるとするものである。実質主義による否認も個別規定による否認と同様に、同族会社や非同族会社に関係なく、租税回避行為の否認がなされるべきである。この実質主義による否認には「租税法解釈における実質主義」と「課税要件事実における実質主義」の二つの考え方がある。前者は、租税法の解釈は、その文言ではなく、当該経済事象に適合するように行われなければならないとするものである。反面、後者は、納税者の採用した法形式につき、その当事者の真の合理的意思を探求して、表面上の法形式によらず、真の合理的意思に即した法形式に置き換えて課税とするものである¹⁸⁾。現在は、課税要件事実における実質主義が通説として採られている。

これについては、一般的な否認規定において実質課税の原則を一般規定として創設することが望まれたが、創設までには至っていない。実質課税について、昭和36年7月の税制調査会の答申では、「租税負担の公平は、単に形式的な意味ではなく、実質的な意味において実現されるべきものである。法律形式における所得の帰属者は同時にその経済的利益の享受者であるのが通例であるが、両者の間に乖離を生じた場合には、経済的利益の享受者が所得税を負担すべきである。また、同族会社の恣意的な行為計算を是認することによって、租税負担の不公平を生ずるときは、その行為計算が法律形式において有効であっても、租税法上は、その行為計算を否認して課税を行い、租税負担の公平を期すべきである。これらは、いずれも実質課税と称されているもので、負担の公平を期するためには不可欠の原則である。」¹⁹⁾と述べている。

また、この答申では、「実質課税の原則は、法形式によらず、経済的実質によって税法の所得を算定すべきことを原則とするものであって、租税回避行為とは異なるものである。租税回避行為は、不当に租税軽減を行う

行為というものであって、これを阻止する方法として、本来的には個別の対応措置が望ましい。これを一般的規定とすることについては、多くの批判があり、この規定が抽象的規定となる以上、結局はこの運用について、課税庁がイニシアチブをとることとなるため、独断的判断によることになるのではないかという納税者の危惧を拭い去ることはできないように思われる。しかし、租税回避行為について、その基本的な考え方を明確にして課税庁の独断を防止するという意味において、租税回避行為とはいかなるものであるかをできるだけ明確にすることが必要である。また、隠ぺい仮装あるいは節税といかなる点に相違があるのか等について明確にする必要がある。」²⁰⁾と論じられている。

Ⅳ. 租税回避行為と同族会社の行為計算否認規定

同族会社の租税回避行為に対する否認規定として、同族会社の行為計算否認規定がある。同族会社の行為計算で、これを容認した場合に各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、課税庁はその行為又は計算にかかわらず、否認することができる旨が定められている。現行法では、同族会社の行為計算否認規定は、法人税法第132条、所得税法第157条、相続税法第64条、地方税法第72条の43に設けられている。同族会社の行為計算否認規定には、その表題にも、本文中にも「租税回避」または「租税回避の否認」という文言は見られないが、従来から、一般に租税回避の否認規定であると理解されている²¹⁾。

この規定は同族会社のみを否認の対象であるとする創設的規定という考え方と、非同族会社も否認の対象となり得るとする確認的規定という二つの考え方がある。これについて、「この問題に関しては、かつては、課税庁が確認的規定であると解して、非同族会社に係る租税回避行為を否認する課税処分を行ってきたところ、裁判例ではこれを適法と認めるものと違法とするものが分かれていたが、学説上は違法と解する方が有力となって

きた。その後、同族会社等の行為又は計算の否認規定（法法132等）が存在しているにもかかわらず、平成13年の組織再編税制の改正に際して、組織再編に係る行為又は計算の否認規定（法法132の2等）が設けられ、平成14年の連結法人に係る行為又は計算の否認規定（法法132の3）が設けられたため、同族会社の行為又は計算の否認規定は創設的規定であるとする考え方が立法を通して補強する形となった。そのため、その後の課税処分においては、非同族会社に係る租税回避行為に対して、同族会社等の行為又は計算の否認規定を適用する事例が見当たらなくなった。²²⁾ということで、現在では創設的規定が通説となっている。

同族会社の行為計算否認規定（平成18年の改正）の適用により法人税、所得税、相続税、贈与税または地価税のいずれかにつき増額更正が行われた場合には、それに連動して他の租税の更正・決定を行うことができる旨が明文化された（法人税法132条3項、所得税法157条3項、相続税法64条2項、地価税法32条3項）。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とされている²³⁾。同族会社の行為計算否認規定の立法趣旨は、同族会社においては特に租税回避行為が容易ひんぱんに行われることから、同族会社に対する正当な課税を容易にするために設けられたもの（昭和40年12月15日東京地裁、税務訴訟資料41号1188頁）、非同族会社では容易になし得ないような行為、計算を否認し得る権限を認めたもの（昭和35年5月17日広島地裁、税務訴訟資料33号681号）又は租税負担の公平を期するため、同族会社であるが故に租税負担を免れるような行為、計算を是正するもの（昭和32年12月23日東京地裁、税務訴訟資料26号1248頁）との判示から、課税において租税負担の公平を維持しようとするものであると解されている。

この規定が同族会社に対して設けられたのは、同族会社の社員構成の特殊性によるとされているが、非同族会社であっても極めて同族会社に近いものもあり、同族会社であるか否かは単なる形式的なものにすぎず、かえって租税負担平等の原則の要請に反する結果となるとの議論もある。しか

し、同族会社に対してのみこの否認規定を設けていること、それを非同族会社に拡大適用することはできないと解することは、憲法14条に違反しない（昭和53年11月30日東京地裁、訟月24巻8号1694号）と、同規定に違憲性はないと判示されている。同族会社の行為計算否認規定で否認できる租税回避行為の対象は、文言上は同族会社の行為計算のみである。しかし、同族会社は非同族会社に比べて相対的に租税回避行為を行いやすいという蓋然性の差はあるものの、同族会社に限らず非同族会社も租税回避行為をなしうることに異論はなからう²⁴⁾。非同族会社についても同族会社の行為計算否認規定が適用されるのか否かについては、創設的規定と確認的規定の二つの学説上の争いがある。

判例においても、行為計算否認規定の適用の判定には「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」か否かを基準とすべきであり、非同族会社であっても当該基準に該当する限り否認が許されるもの（昭和40年12月15日東京地裁、行裁例集16巻12号1916頁）として非同族会社に対して適用したものがある。また、同族会社の行為計算の否認の他、一般的に租税回避行為の否認を認める規定のない我が税法においては、租税法律主義の原則から租税回避行為を否認して通常の取引行為を選択し、これに課税することは許されないところというべきである（昭和50年3月20日東京高裁、訟務月報21巻6号1315頁）という判例からも、同族会社以外にまで行為計算否認規定の適用範囲を広げることは許されないとしたものがある。判例の多くが、租税法律主義を重視する立場から、明文による規定のない限り、同族会社以外のなした租税回避は否認できないとし、非同族会社への適用を否定している。したがって、非同族会社が行った租税回避行為については、同族会社が行った租税回避行為で同族会社の行為計算否認規定で否認される場合であっても、否認の対象とならない。非同族会社が行った租税回避行為は、個別規定による否認か実質主義による否認のどちらかで対処するしかない。

V. 租税回避行為否認の判断と論点

1. 租税回避行為否認の裁判例

租税回避行為否認を判断するためには、どのような要件が必要なのか。ここでは、租税回避行為の否認と関連した裁判例として東京地裁判決（平成8年11月29日）、最高裁判決（平成6年6月21日）、浦和地裁判決（昭和56年2月25日）、大阪地裁判決（平成12年5月12日）を取り上げるとともに、その判決に対する学術的視点から検討することとする。

まず、東京地裁判決（平成8年11月29日）²⁵⁾の事案は、同族会社がその代表取締役の子ども3人に対して役員報酬を支払ったところ、課税庁は当初、当該役員報酬は父親である代表取締役に対する過大役員報酬であるとして、法人税法第34条を用いてその損金算入を認めないとする課税処分をしたが、訴訟の段階で当該課税処分の根拠は法人税法第132条であるとして処分理由を差し替えたものである。課税処分の理由の差替えの一つとして、根拠法規を差し替えることが許されるか否かが問題となる。この問題については、見解が分かれるが、その背景には、総額主義（争いの対象は課税処分の個々の理由ではなく、税額そのものの適否であるとする考え方）および争点主義（課税処分は理由ごとに別個の処分を構成するものであって、争いの対象は、処分理由との関係における具体的な税額等の適否であるとする考え方）との対立がある。一般に学説は、争点主義が有力であるが、本判決は、総額主義によっているといえよう。

第一に、判決は随所において、納税者に格別の不利益を与えるのでなければ、訴訟段階における理由の差替えは許されると述べている。租税訴訟においては、客観的な税額の存否が争われるのであるから、当初の処分理由はもともと付随的、副次的なものであって、当初の処分理由がよほど恣意的なものでない以上、課税庁は訴訟段階で自由にその理由を変更できることであろうか。判決の基本的な立場は必ずしも明らかではないが、これを肯定するかどうか大きな分かれ目になる。判決の全体をみるならば、

総額主義を前提とする判決の考え方は、結局のところ処分理由の差替えはもともと許されるとするもので、このような立論は、課税処分に対する納税者の不服につき、不当利得変換請求訴訟等の民事訴訟によるのではなく、取消訴訟の形式によるべきことを強制する現行制度の趣旨、目的を大きく逸脱するものといつてよい²⁶⁾。

第二に、判決は、白色申告との対比を用いて青色申告に係る更正の理由付記について適法としているが、本論分では触れない。

第三に、判決は、当該事件においては、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している。しかし、過大役員報酬か否かが争点となり、課題役員報酬であると結論づけるためには、そこでの事実としては、3人の子の役員報酬はすべて父親に帰属した結果、父親の役員報酬が過大となることと、問題の役員報酬が父親に帰属した結果、父親の役員報酬が過大となる必要がある。他方、行為計算否認規定の適用がある場合には、行為計算否認規定は異常な行為計算を否定して、正常な行為計算に引き直す行為であるから、そこでの事実としては、異常と評価されるべき事実、すなわち、3人の子のそれぞれが役員報酬を受領したことが必要となる。このように過大役員報酬の損金不算入の規定の適用の対象となる事実と、同族会社の行為計算否認規定の適用の対象となる事実は、全く異なるものであって、到底、「事実的争点について共通性がある」などということはいえないし、これら二種の事実が同時に併存するということもありえない²⁷⁾。

この理由の差替えにより、過大役員報酬かどうかを判断する必要がなくなるが、これについて判決は、「争点を本件更正により絞るものではあつても、新たな争点を付け加えるものではない」としている。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。納税者に対して、過大役員報酬かどうかを論じなくてよいということは、過大役員報酬ではないという主張、立証を封じられ、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。判決がこのような取扱を評して、「争点を本件更正より絞る」ということの意味はもう一つ定かではないが、実際上は納税者に「本件を争わせない」ということを意味するものと考えられる²⁸⁾。

課税庁が過大役員報酬ではなく、行為計算否認規定の適用を主張すると、納税者は、会社から3人の子に対して支給した役員報酬が法人税の負担を不当に逃れるためのものではないことを新たに主張立証する必要に迫られる。このように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である。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し、根拠法規を差し替える行為は、課税庁の当初主張に対する納税者の正当な攻撃防御を大きく妨げるもので、差し替えられた主張に反論し必要な証拠を収集する時間的な余裕は納税者にはないのである²⁹⁾。訴訟遂行の場面で、このような課税庁による不意打ちともいえるべき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そくして、明確で説得力ある根拠を示さなければならない³⁰⁾。これに似たものとして訴訟の段階で処分理由を差し替えた裁判例には、徳島地裁判決(平成5年3月26日)と高松高裁判決(平成8年2月26日)もある。

最高裁判決(平成6年6月21日)³¹⁾では、所得税について同族会社の行為計算を否認して課税する一方で、同族会社の法人税につき減額更正をしないことが憲法29条1項に違反するか否かが争点とされた。本件のように、同族関係者が所有する賃貸用建物等からの所得(不動産所得)を、同族会社である不動産管理会社を設立して、当該同族会社へシフトさせることは広く行われている。このような不動産管理会社の使用は、所得税の節税対策等として広く知られているところである。法人に所得をシフトさせる方法としては、管理委託方式、転貸方式(又貸し方式)、不動産所有方式が用いられているが、各々、不動産管理料、賃貸料収入、地代賃貸料収入の

適正額が問題となる。本判決は、又貸し方式（転貸方式）により同族会社である不動産管理会社とその役員たる不動産の賃貸人に支払った不動産賃貸料について、所得税法157条の規定の適用を認めた最初の最高裁判決である。不動産管理会社側の行為を否認することは可能かどうかであるが、所得税法157条の適用にあたっては、法人税法132条の適用場面と異なり、否認の要件を判断する対象を同族会社の行為計算とし、その効果として否認する対象を株主等の個人の行為や計算としていることから、これをどのように解するかが問題となる³²⁾。したがって、法人と役員等の取引全体について不合理な行為があり、その結果所得税を免れるということを要求しているように解されよう³³⁾。不動産管理会社に係る法人税の対応はともかくも、不動産賃貸料の過少な支払にともなって給与所得の発生（増額）分があれば、それも含めて不当な軽減があったか否かを判断すべきであるとの見解も有力である³⁴⁾。

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ような行為計算、すなわち同族会社なるがゆえに容易になしうる行為計算がこれにあたりと解するものと、純経済人の行為としての不合理・不自然な行為計算がこれにあたりと解するものに分かれる。本件では、通説である後者の立場を採用しているといえよう。

また、浦和地裁判決（昭和56年2月25日）³⁵⁾の事案では、同族会社の株主である被相続人が、生前、同族会社に対してなした債務免除を課税庁が「同族会社の行為」を「同族会社とかかわりのある行為」と解すべきと主張したものである。立法趣旨、租税法律主義の原則から文言の拡張解釈は許されず、裁判所のこの判断は妥当といえる。「この規定によって否認が認められるためには、同族会社の行為（単独行為でも契約でもよい）が必要であり、株主の単独行為は否認の対象とはならない。したがって、主要株主からの財産の死因贈与・低価買入等は、否認の対象となるが、同族会社の株主である被相続人が生前会社に対してなした債務免除は、否認の対

象とならない³⁶⁾。」と判決が支持されている。同規定が経済合理性を求め行為計算を否認する対象は同族会社であって、必ずしも経済合理性のみに従って経済活動をするとは限らない個人の行為計算について経済合理性を求める規定ではないと考える。

一方、大阪地裁判決（平成12年5月12日）³⁷⁾では、地上権の設定が相続税の負担を不当に減少させるとして、相続税法64条を適用し、地上権設定契約を賃貸借設定契約に引き直した課税処分を適法とした事案である。本件の争点は、相続税法第64条1項の解釈適用上の問題である。

第1問題は、行為計算の否認の対象は誰の行為かである。浦和地裁判決（昭和56年2月25日）では、課税庁が「同族会社の行為」を「同族会社とかかわりのある行為」と解すべきであると主張した際、裁判所は、立法の沿革、租税法律主義の原則などに照らしてその主張を退けたのに対し、本判決では浦和地裁判決（昭和56年2月25日）とは対照的に、「同族会社の行為又は計算」という条文の文言を「同族会社を一方当事者とする取引」と読み替えるとともに、その「取引」について経済合理性を求めている。ここでは、「同族会社の行為」＝「同族会社のかかわる『取引』」＝「同族会社の取引相手（被相続人）の行為」というように文理からの離脱または拡張がみられる。法は、同族会社「の」行為を否認の対象とするのか、それとも、その取引相手である個人（被相続人）の行為を否認の対象とするのか。「経済人」として経済合理性を求められるのは、会社なのか個人（被相続人）なのか³⁸⁾。個人（被相続人）の行為を対象にその合理性を問われているが、会社であるからこそ課税庁はその行為計算を否認して、正常な仮定の取引に置き換える際の客観性や合理性を担保することができるのではなかろうか。基本的に行為計算の否認にあっては、その対象は、同族会社の行為計算であって個人の行為計算ではないということが判例④で示されており、「同族会社の取引相手の行為」を否認の対象とし、経済合理性を求めている点で疑問が残る。

第2問題は、何をもって、相続税の負担を「不当に」減少させる結果と

なるとみるのかである。本判決は、駐車場経営という目的、被相続人が高齢であることなどを考えると、60年に及ぶ地上権の設定は不自然、不合理であるとする。一方では、本件は赤字の同族会社を道具として、高齢の父親の財産に長期の地上権を設定し、もって相続財産の評価額を圧縮する不当な行為だとみる見解もある³⁹⁾。しかし他方で、経済合理性が求められるのは、個人ではなく会社であり、本件会社が、駐車場業の継続性、安定性を確保するために、長期間の地上権の設定を選ぶことは経済合理性があり、これは不当とはいえないとする反論もある⁴⁰⁾。ここにいう不当性は、基本的には軽減または排除された税額の大きさではなく、同族会社を利用してなされた行為や計算それ自体の異常性に着目したものと考えられる。不当性の要素の一つとして、問題の行為や計算が「通常でない行為計算」であることを挙げられるが、そのみを理由に直ちに行為計算の否認が認められるものと解すべきではない。一見したところ、同族会社の行為計算が不合理であるように見えたとしても、問題の行為計算に個別的な事情や合理性がある限り、これらが考慮されるべきで、否認をするのはそれからである。このように、行為計算の不当性については、「通常でない行為計算」「個別的合理性」の二つの要素でもって判断すべきである⁴¹⁾。

第3問題は、想定された通常行為への引直しが適切かどうかである。相続税法第64条1項は、「税務署長は、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。」と定めている。この概括的な文言に着目して、課税庁は複数の引直しが可能であり、その中から最も謙抑的な方法を採用すべきものとしている。しかし他方で、通常行為への引直しは複数あるのではなく、問題の行為と経済的成果が同一で、かつ通常行為と考えられるものに引直すべきであり、本件地上権の設定に一応の合理性とそれに相応する実態が認められる場合には、相続税の課税においても本来の課税要件規定を適用すべきであって、地上権を借地権に引き直すことは許されない、とする批判がある⁴²⁾。税務署長の「認めるところ」とは、問題の行為計算と同一の経済効果をもつ通常行為計算に置き換えるべきことを意

味するものと解すべきである。一見すると、税務署長の「認めるところ」という文言からみて、税務署長は、自由に課税処分ができるように読めるかもしれない。しかしながら、もしそうだとすると、それは、課税庁への包括的、白地的な課税権限の委任であって、憲法に反するものというべきである⁴³⁾。税務署長の認めるところによって通常の行為計算に置き換えられたが、租税回避の否認としてなされる引き直しの客観性、合理性がなく、経済的効果、経済合理性の点でほぼ同一のものに引き直されたとはいえない。

2. 同族会社の行為計算否認規定の適用と問題点

(1) 課税の公平性

同族会社の行為計算否認規定には、否認の対象を同族会社のみとする創設的規定という考え方と、同族会社のみならず非同族会社も否認の対象とする確認的規定の考え方の二つがあり、創設的規定が通説であることが明らかである。創設的規定は、「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。」⁴⁴⁾とし、租税法律主義を基本とする考え方により支持されている。一方、「同族会社の行為計算のみが否認の対象とされるとすれば、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。」⁴⁵⁾とし、同族会社と非同族会社の課税の公平性という観点から支持されている。確認的規定であるとする、同族会社の行為計算を否認できるのであるから、非同族会社の行為計算についても当然に否認できることになる。

しかし、同族会社の行為計算否認規定は、その立法趣旨から、同族会社

においては特に租税回避行為が容易ひんぱんに行われることから、非同族会社との租税負担の公平を維持するために創設されたことがわかる。同族会社に対してのみこの否認規定を設けていること、それを非同族会社に拡大適用することはできないと解することは、憲法14条に違反しないと判示もなされている。このことから、同規定を創設的規定であるとし、課税の公平性について考えると、非同族会社であれば否認されない行為計算については、同族会社の行為計算についても否認は慎重に行われるべきであるということになる。創設当時とは異なり、非同族会社の中には極めて同族会社に近いものもあることから、同族会社と非同族会社は形式的な違いになりつつある。課税庁が、同族会社の行為計算否認規定を用いて、いつ、どのような場合に、行為計算の否認をなしうるかは、一義的に明示されていないのであるから同規定を通説である創設的規定であるとして適用するにあたっては、同族会社と非同族会社の課税の公平性が問題となってくるだろう。

(2) 規定の拡張解釈

同族会社の行為計算否認規定の文言から、否認の対象となるのは「同族会社の行為計算」であるが、相続税法第64条に係る裁判例③④でみられるように、課税庁は、「同族会社とかかわりのある行為」や「同族会社の行為」＝「同族会社のかかわる『取引』」＝「同族会社の取引相手（被相続人）の行為」といったように否認できる同族会社の行為計算を拡張解釈する傾向にある。

同族会社の行為計算否認規定の目的は、「会社は、一般に経済合理性を無視した異常な行為をすることはないが、同族会社は、租税負担の軽減、回避という理由からのみ異常な行為をする可能性があり、そのような同族会社に対して、課税計算の上で、一般の会社であればとるであろう通常の合理的な行為に引き直して、課税処分をすることの根拠を与えるためである。」⁴⁶⁾といわれている。法が同族会社「の」行為計算という限定を置いた

のは、経済合理性を客観的かつ具体的に措定し、それを課税上強制するためには、その規律の対象がまがりなりにも「会社」であることを要するからである⁴⁷⁾。

(3) 行為計算の不当性

各税の負担を「不当」に減少させる結果となるという場合の不当性は、基本的に、税負担を逃れるための行為計算の異常性、不合理性をいうのであって、逃れた税額そのものの異常性をいうものではない⁴⁸⁾。そうすると、問題の行為計算が「通常でない行為計算」であることが不当性の判断基準であることになるが、判例④から分かるように、そのみを理由に直ちに行為計算の否認が認められるものと解すべきではない。一見したところ、同族会社の行為計算が不合理な「通常でない行為計算」であるように見えたとしても、問題の行為計算に個別的な事情や合理性がある場合がある。これらは考慮されるべきで、否認をするのはそれからである。このように、行為計算の不当性については、「通常でない行為計算」「個別的合理性」の二つの要素でもって判断すべきである。

同族会社の行為計算を何と比較して不当であるとするかであるが、「非同族対比説」と「合理性基準説」の二つの考え方がある。「非同族対比説」とすると、非同族会社では通常なし得ない行為計算で、同族会社ゆえに容易になし得る行為計算であれば不当であるし、否認される。この場合、同族会社がなした行為計算は、非同族会社が通常なすであろう行為計算に引き直して課税される。「合理性基準説」とすると、同族会社の行為計算で、純経済人の選ぶ行為形態として不合理なものであれば否認される。この場合、同族会社のなした行為計算は、合理的な行為計算に引き直して課税される。

判例は、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かどうかは、もっぱら経済的、実質の見地において、当該行為又は計算が経済人の行為として不合理、不自然のものと認められるかどうかを基準として、

これを判定すべきもの（昭和40年12月15日判決）として「合理性基準」をとるものと、同族会社の行為計算否認の規定は、同族会社を非同族会社よりも不利益に取り扱うためのものではなく、税金遁脱の目的で非同族会社では通常なし得ないような行為計算を否認して、非同族会社が通常なすであろうような行為計算に引き直して、課税するためのものである（昭和26年4月23日東京地裁）とする「非同族対比説」に分かれている。

行為計算の合理性を求められているのは、同族会社だけではなく、非同族会社も同じである。非同族会社が真つ当な行為計算だけを行っているとはいえないから、不当性の比較基準としては、合理性基準説がとられるべきである。そして、合理性基準説により、不当性が比較されるのであれば、合理的な取引市場価格や合理的な独立当事者間取引による金額の基準を課税庁側が明らかにし、個別的合理性を加味した上で、問題の行為計算と同一の経済効果をもつ通常の行為計算に置き換えて、納税者側を納得させる必要がある。

（4）規定の非同族会社への援用

近時、同族会社の行為計算否認規定の発動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、当初の課税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⁴⁹⁾。東京地裁判決（平成8年11月29日）では、納税者は理由の差替えにより、当初の課税処分である過大役員報酬に対する主張、立証を封じられ、会社から3人の子に対して支給した役員報酬が法人税の負担を不当に逃れるためのものではないことを新たに主張立証する必要に迫られた。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し、根拠法規を差し替える行為は、課税庁の当初主張に対する納税者の正当な攻撃防御を大きく妨げるもので、差し替えられた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。課税庁による不意打ちともいえるべきアンフェアな行為が、納税者に本件を争わせないかたちとなった。このように援用の問題は、納税

者が課税庁と争う機会を奪いかねない。

また、同族会社の行為計算否認規定を用いた援用の問題は、課税庁がこれまで事実の世界で公平課税の追及を行っていたものを、仮定の世界に置き換えて公平課税の追及を行うことを意味する。事実の世界での公平課税の追及と、仮定の世界での公平課税の追及を混同してはならない⁵⁰⁾。同族会社の行為計算否認規定が実際にこれを根拠とした課税処分を経ることなく、当初処分の正当化根拠としてのみ援用されるなどという事態は、常識及び良識の範囲を大きく超えるものであって通常考えられない⁵¹⁾。

VI. 結論

同族会社の行為計算否認規定が租税回避行為の否認規定であることは一般に了承されている。同族会社の行為計算否認規定は、個別規定を設けたことにより課税要件の明確化が行われたため同規定の適用場面は少なくなりつつある。しかし、同規定は租税回避行為に対して、個別否認規定のように制限規定が具体的に法定されていなくとも行使できるため、最近は逆に租税回避行為に対して安易な適用がなされていることがある。同規定の解釈や適用を拡張したり、援用といった形での租税回避行為の否認が行われていることは問題である。一般的な租税回避に関する否認規定はないが、同族会社に限らず、非同族会社を含めた行為計算のうち、租税回避行為として否認されるものはどのようなケースなのか。そこで本論文では、租税回避行為に関連して、同族会社の行為計算否認規定に係る裁判例等を通じてその問題点を明らかにし、課税論理を考察してきた。

まず、租税回避行為について定義と否認の類型を整理することにより、租税回避行為のうち否認の対象となるものか否かについては、社会通念に従って判断がなされることが分かった。また、課税要件が明確化されている個別規定による否認、実質主義による否認、同族会社の行為計算否認規定による否認という否認類型を三つ整理したが、租税回避行為を否認する

には、租税法律主義等から個別規定によることが望ましく、現実には個別規定を充実させる方向に向かっていることを明らかにした。

また、同族会社に限らず非同族会社も行為計算否認規定で否認できるとする確認の規定という考え方があり、現在は創設の規定を通説とする傾向にあることと、経済的合理説が通説となる傾向にあることを明らかにした。しかし、現実には何が同族会社ゆえに容易になし得る行為計算で、非同族会社では通常なし得ない行為計算なのか、という両者の判断は難しくなっている。

同族会社の行為計算否認規定で争われた裁判例の検討した結果、第一に、同族会社のみが否認されるということの合理的説明はなく、同族会社と非同族会社を対照的なものとして、非同族会社だけを真つ当なものとし、同族会社の行為計算だけを否認の対象とする同規定には課税の公平性という観点から問題がある。第二に、同族会社の行為計算否認規定における不当性については、判断の基準と比較の基準について、それぞれ二つの異なる考え方が存在するが、これまでその時々判例において採られる説がわかれており、不確定概念が存在する抽象的な規定であることが問題である。第三に、同族会社に限定した同規定の否認の対象を、確認の規定であるとの解釈を理由に、非同族会社まで広げたり、「同族会社の行為計算」を「同族会社とかかわりのある行為」や「同族会社の取引相手（被相続人）の行為」というように文理からの離脱または拡張したりする問題がある。第四に、同規定で否認を行うということは、納税者が実際に行った行為を課税上認めず、課税庁が相当と認める通常の行為に置き換えて課税をすること、すなわち、仮定の世界を創り出すことを意味している。そのため、当初の課税処分へ替えて同規定で否認を行うことや、同規定で課税処分を行ってにおいて他の規定を持ち出して否認を行うという、援用の問題は、あってはならない大きな問題である。

租税回避行為の否認に関連した問題点、課税の公平性、規定の拡張解釈、行為計算の不当性、規定の非同族会社への援用などの検討から明らかにし

たように、課税庁の課税論理として、租税回避行為の防止のためという理由で同族会社の行為計算否認規定の誤った運用をすべきではない。同族会社の行為計算否認規定の現実的な役割としては、予想できない租税回避行為に対処するための補完的機能をもたせるとし、租税回避行為の否認については、新しい租税回避行為の類型が生じるごとに対しては、租税法主義に基づいて個別の否認規定を迅速に設けて課税の論理を明確にすべきである。

注

- 1) 占部裕典「租税回避に対する新たなアプローチの分析」『税法学』第546号、日本税法学会、2001年、27ページ。
- 2) 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』第546号、日本税法学会、2001年、183ページ。
- 3) 金子宏『租税法 (第13版)』弘文堂、2008年、109ページ。
- 4) 清水敬次『税法 (第7版)』ミネルヴァ書房、2000年、44ページ。
- 5) 武田昌輔「租税回避行為 (1) —実質課税の原則との関連—」『税務事例』第38巻第12号、財経詳報社、2006年、61ページ。
- 6) 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』第89巻、日本税務研究センター、2006年、25ページ。
- 7) 金子宏、前掲書、110ページ。
- 8) 武田昌輔「租税回避行為 (2) —実質課税の原則との関連—」『税務事例』第39巻第2号、財経詳報社、2007年、75ページ。
- 9) 金子宏、前掲書、110ページ。
- 10) 同上書。
- 11) 武田昌輔「租税回避行為の意義と内容」『日税研論集』第14号、日本税務研究センター、1990年、33-34ページ。大江晋也「租税回避行為と同族会社の否認規定」武田昌輔、大江晋也、原一郎、成道秀雄、田中治、野田秀三、船田健二、上松公雄『同族会社の行為計算の否認規定の再検討—租税回避行為との関係を含めて—』日本税務研究センター、2007年、134-135ページ。(再引用)

- 12) 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」前掲書、25-26ページ。
- 13) 清水敬次『新版税法（第6版）』2006年、43ページ。八尾順一『租税回避の事例研究』清文社、2007年、4ページ。（再引用）
- 14) 八尾順一「行為・計算規定の適用に係る最近の判例」『税理』第40巻第9号、ぎょうせい、1997年、143ページ。
- 15) 同上書、144ページ。
- 16) 大江晋也、前掲書、128-129ページ。
- 17) 松原圭吾「租税回避行為の否認に関する一考察—「私法上の法律構成による否認」論の功罪—」『税法学』第553号、日本税法学会、2005年、110-111ページ。
- 18) 松原圭吾、前掲書、113ページ。
- 19) 田中次郎『租税法』有斐閣、1968年、48-49ページ。
- 20) 武田昌輔「租税回避行為（1）—実質課税の原則との関連—」『税務事例』第38巻第12号、財経詳報社、2006年、64-65ページ。
- 21) 清水敬次『租税回避の研究』前掲書、385ページ。
- 22) 品川芳宣「租税回避行為の否認と仮装行為の否認—両者の関係と私法上の契約を否認できる限界—」『税理』ぎょうせい、2006年12月号、9ページ。大江晋也、前掲書、142ページ。（再引用）
- 23) 金子宏、『租税法（第13版）』前掲書、383ページ。
- 24) 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』第40巻第9号、ぎょうせい、1997年、90ページ。
- 25) 大江晋也『同族会社の行為計算の否認規定と判例研究』九州北部税理士会、2008年、22-28ページ。
- 26) 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」前掲書、197ページ。
- 27) 同上書、198ページ。
- 28) 同上書。
- 29) 同上書。
- 30) 同上書。
- 31) 占部裕典「同族会社の行為計算の否認と所得税」『租税判例百選 第4版』有斐閣、2005年、90-91ページ。

- 32) 水野忠恒『租税法』有斐閣、2005年、506ページ。
- 33) 松沢智『新版租税実体法』中央経済社、2003年、48ページ。
- 34) 清水敬次『租税判例百選 第3版』、前掲書、29ページ。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』第21巻、日本税務研究センター、41ページ。占部裕典「同族会社の行為計算の否認と所得税」前掲書、90-91ページ。(再引用)
- 35) 山田熙「相続税法上の同族会社の行為計算の否認」『税務事例研究』第59巻、日本税務研究センター、2001年、61-62ページ。平川忠雄「こんなケースに『行為・計算』規定は適用される～相続税関係」『税理』第40巻第9号、ぎょうせい、1997年、123-125ページ。
- 36) 金子宏、前掲書、458ページ。
- 37) 田中治「相続税と同族会社の行為計算の否認」『租税判例百選 第4版』有斐閣、2005年、148-149ページ。
- 38) 同上書、149ページ。
- 39) 増井良啓『批判』ジュリ、1199号、113ページ。
- 40) 田中治・高正臣「批判」『税経通信』第56巻第14号253ページ。
- 41) 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」、前掲書、41ページ。
- 42) 田中治「相続税と同族会社の行為計算の否認」前掲書、149ページ。
- 43) 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」前掲書、41-42ページ。
- 44) 金子宏、前掲書、383ページ。
- 45) 松沢智、前掲書、33ページ。
- 46) 田中治「所得税における同族会社の行為計算の否認規定」武田昌輔、大江晋也、原一郎、成道秀雄、田中治、野田秀三、船田健二、上松公雄『同族会社の行為計算の否認規定の再検討—租税回避行為との関係を含めて—』日本税務研究センター、2007年、81ページ。
- 47) 同上書、81ページ。
- 48) 同上書、82ページ。
- 49) 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」前掲書、183ページ。

50) 同上書、189ページ。

51) 同上書、195ページ。

〔参考文献〕

占部裕典『租税判例百選（第4版）』有斐閣、2005年。

大江晋也『同族会社の行為計算の否認規定と判例研究』九州北部税理士会、2008年。

金子宏『租税法（第13版）』弘文堂、2008年。

武田昌輔、大江晋也、原一郎、成道秀雄、田中治、野田秀三、船田健二、上松公雄
『同族会社の行為計算の否認規定の再検討—租税回避行為との関係を含めて—』、
日本税務研究センター、2007年。

品川芳宣『税理』ぎょうせい、2006年。

清水敬次『税法（第7版）』ミネルヴァ書房、2000年。

清水敬次『新版税法（第6版）』ミネルヴァ書房、2006年。

水野忠恒『租税法』有斐閣、2005年。

田中治『租税判例百選 第4版』有斐閣、2005年。

田中次郎『租税法』有斐閣、1968年。

松沢智『新版租税実体法』中央経済社、2003年。

八尾順一『租税回避の事例研究』清文社、2007年。

占部裕典「租税回避に対する新たなアプローチの分析」『税法学』第546号、日本
税法学会、2001年。

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』第21巻、日本税務研究センター。

武田昌輔「租税回避行為（1）—実質課税の原則との関連—」『税務事例』第38巻
第12号、財経詳報社、2006年。

武田昌輔「租税回避行為（2）—実質課税の原則との関連—」『税務事例』第39巻
第2号、財経詳報社、2007年。

武田昌輔「租税回避行為の意義と内容」『日税研論集』第14号、日本税務研究セン
ター、1990年。

武田昌輔「租税回避行為（1）—実質課税の原則との関連—」『税務事例』第38巻
第12号、財経詳報社、2006年。

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』

第546号、日本税法学会、2001年。

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』、第89巻、日本税務研究センター、2006年。

田中治・高正臣「批判」『税経通信』第56巻第14号、税務経理協会、2001年。

松原圭吾「租税回避行為の否認に関する一考察」『税法学』第553号、日本税法学会、2005年。

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』第40巻第9号、ぎょうせい、1997年。

八尾順一「行為・計算規定の適用に係る最近の判例」『税理』第40巻第9号、ぎょうせい、1997年。

山田熙「相続税法上の同族会社の行為計算の否認」『税務事例研究』、第59巻、日本税務研究センター、2001年。

平川忠雄「こんなケースに『行為・計算』規定は適用される～相続税関係」『税理』第40巻第9号、ぎょうせい、1997年。