ISSN 0916-0884

税務事例研究

Vol.214 2026/11

〔法人税〕

法人税法上の寄附金の意義
―法 37 条 7 項括弧書を中心に―
……野口　浩

〔所得税〕

同族会社の行為計算否認における
引直しの適否
―所得税に係る近時の紛争例から
……田中　治

〔資産税〕

相続時精算課税制度における
納税義務の成立時期
―消滅時効と除斥期間―
……加藤 友佳

公益財団法人 日本税務研究センター

税務事例研究／２１４

■目次

法　人　税

法人税法上の寄附金の意義
―法 37 条 7 項括弧書を中心に―……野口 浩・1

Ⅰ　はじめに……2
Ⅱ　法人税法 37 条 7 項……3
1　立法の沿革……3
2　寄附金の課税制度の趣旨……4
3　小括……5
Ⅲ　法人税法 37 条 7 項括弧書……5
1　限定列挙と解する立場……5
2　例示列挙と解する立場……6
3　小括……9
Ⅳ　広告宣伝費該当性……10
1　広告宣伝費の意義……10
2　小括……12
Ⅴ　交際費等該当性……12
1　交際費等の意義……12
2　小括……14
Ⅵ　売上値引きに係る合理的理由……14

Ⅶ　事例の回答…… 16
【事例１】…… 16
【事例２】…… 16
【事例３】…… 17
【事例４】…… 17

所　得　税

同族会社の行為計算否認における引直しの適否
―所得税に係る近時の紛争例から…… 田中　治・19

Ⅰ　はじめに …… 21
Ⅱ　同族会社の行為計算の否認の要件 …… 22
1　租税回避の否認の意味…… 22
2　租税回避を否認する趣旨目的―結果の不平等の是正か行為等の濫用規制か…… 23
3　不当性の判断基準…… 24
4　租税回避否認の要件（否認の手法の法的限界）…… 25
Ⅲ　無利息等貸付けの否認の可否 …… 27
1　争点…… 27
2　類似裁決の検討…… 27
3　事例１の検討…… 32
Ⅳ　引直しの当否と参照事例の範囲…… 32
1　争点…… 32
2　類似判決の検討…… 32
3　事例２の検討…… 36
Ⅴ　引直しに基づく課税を誤った場合の事後処理 …… 36
1　争点…… 36

2　類似判決の検討…… 36
3　事例３の検討…… 40
Ⅵ　おわりに …… 41

資　産　税

相続時精算課税制度における納税義務の成立時期
―消滅時効と除斥期間―…… 加藤 友佳・43

Ⅰ　はじめに …… 45
Ⅱ　相続時精算課税制度の趣旨と改正 …… 46
1　相続時精算課税制度の沿革…… 46
2　暦年課税と相続時精算課税の贈与税申告…… 47
Ⅲ　還付金請求権と消滅時効 …… 48
1　還付金請求権の性質……48
2　消滅時効…… 49
Ⅳ　除斥期間 …… 51
1　民法……51
2　租税法……51
Ⅴ　事例の検討と回答…… 54
1　事例１について…… 54
2　事例２について…… 55
3　事例３について…… 57
Ⅵ　むすびにかえて…… 58

法人税法上の寄附金の意義

―法 37 条 7 項括弧書を中心に―

青山学院大学教授　野口 浩

事例 1

法人税法 37 条 7 項は，寄附金とは，「内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与（広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費，接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。）」をいうと規定している。

同項括弧書は寄附金から除外されるものを規定しているが，同項括弧書は，限定列挙と解するべきであろうか，それとも例示列挙と理解すべきであろうか。

事例 2

X2 社は，K県L市M町 3 丁目 5 番 26 号で製麺所を経営している。X2 社の子会社である訴外 A2 社は，X2 社の隣（同町 3 丁目 5 番 27 号）で，ラーメン店を経営しており，X2 社が製造する麺を使用している。

A2 社は，新商品を開発したため，その商品を宣伝するために，K県に本社を置く新聞社が発行する地方紙を使って，X2 社に関する情報は一切載せずに，新商品の写真と A2 社の住所，電話番号および Web サイトの URL を掲載した広告を行うつもりであった。ところが，その広告費 700 万円を支払うと A2 社は 500 万円の営業損失となることが判明したため，A2 社は X2 社に広告費のうち 500 万円を負担するように依頼した。X2 社は，その新商品が売れれば，自社で製造する麺も売れることから，A2 社からの依頼を受けて 500 万円を支出して，その額を広告宣伝費として損金の額に算入して確定申告を行った。

X2 社が支払った額は，広告宣伝費として損金の額に算入することができるであろうか。

事例 3

X3 社は，同社の創立 50 周年記念日の行事として，同社が所在するＮ市にある児童養護施設である訴外 A3 の児童 20 人を，プロ野球の公式戦に招待して，その観戦費用と交通費の全額を旅行代理店に支払った。なお，X3 社と A3 とは事業上の関係はなく，また，両者は将来的にも事業に関係が生じる予定はない。

X3 社が支払った金額は，租税特別措置法 61 条の 4 第 6 項が規定する交際費等の額に該当するであろうか。それとも，寄附金の額に該当するであろうか。

事例 4

X4 社は，その子会社である訴外 A4 社に食料品甲を販売しているが，A4 社は 2 年前から当期純損失を計上するようになった。そのため，X4 社は A4 社に対する売上代金のうち，864 万円について値引きを行った。この値引きの金額は，A4 社の残高試算表における繰越利益剰余金のマイナスに相当する額であり，X4 社が A4 社に対して発行した請求書には，値引きの理由として，「欠損金額に対する援助」と記載されていた。

なお，A4 社の資本金は 3 億円であり，値引き時において債務超過の状態ではなく，中期経営計画においても将来は営業利益を計上する計画となっていた。X4 社は，A4 社に対して行った売上値引きの全額を，益金から控除することは可能であろうか。

Ⅰ　はじめに

法人税法 37 条 7 項は，「寄附金の額は，……内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与（広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費，接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。……）をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとする」と規定している。ある支出が寄附金に該当すると，それが国もしくは地方公共団体に対するものである場合，またはいわゆる指定寄附金に該当すれば全額が損金算入となるが（法人税法 37 条 3 項），完全支配関係がある法人間の寄附金の額は，一切損金の額に算入することができず（同条 2 項），それらに該当しない場合は，寄附金の額のうち一定の金額を超える部分は損金の額に算入されないことになる（同条 1 項）。

本稿は，同項括弧書を中心に考察を行うものである。具体的には，事例１は，同項括弧書を限定列挙と解すべきか，それとも例示列挙と解すべきかという問いである。事例２は，同項括弧書が規定する「広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用」に焦点を当て，事例３は，同項括弧書が規定する「交際費，接待費」を取り上げる。

寄附金から除外される費用として，同項括弧書においては挙げられていないが，裁判所は，資産又は経済的利益を対価なく他に移転する場合であっても，その行為について通常の経済取引として是認できる合理的理由が存在する時は，その支出は寄附金から除外されると判示している。事例４は，売上値引きが通常の経済取引として是認できる合理的理由に該当するか否かという論点を考察するものである。

Ⅱ　法人税法 37 条 7 項

1　立法の沿革

昭和 17 年前は，法人が支出する寄附金は全額損金算入とされていた。第二次世界大戦中の法人の所得に対する税率は，戦時利得税を含めて 82.75％と高いものであったため，当時の法人は寄附を行うことで法人税額を抑えていた(1)。

このような意図の下での寄附を制限するために，昭和 17 年の臨時租税措置法改正で，寄附金の限度超過額を損金不算入とする制度が初めて設けられることとなった。昭和 21 年に臨時租税措置法は租税特別措置法に改められ，昭和 22 年に法人税法に寄附金に対する損金不算入制度が新設されることになった。その後，昭和 38 年 12 月に政府税制調査会の答申において，「法人が利益処分以外の方法により支出する寄附金の中には，法人の業務遂行上明らかに必要な寄附金と必要であることが明らかでない寄附金があり，後者は多分に利益処分とすべき寄附金を含むとの見地から，税法は後者に属する寄附金を税法上の寄附金と（する）」と述べられている(2)。続けて同答申は，「現行取扱い上は，社会事業団体，学校，神社等に対する通常の意味の寄附金のみでなく，法人が行なつたその事業の遂行上必要なことが明らかでない贈与，たとえば低廉譲渡が行なわれた場合の贈与相当部分等も税法上の寄附金に含めて取り扱われている。

これらの点から，寄附金の範囲を明確化する意味において，税法上の寄附金が通常の意味の寄附金のほか，一般に無償の支出を含む旨法令上明らかにする」と述べている(3)。

その答申を受けて，昭和 40 年の法人税法の全文改正で，法人税法 37 条５項において「寄附

(1)　武田昌輔「関連会社に対する売上値引きの寄付金認定が支持され，右会社支援のため行われた取引より生じた売買損失の寄付金認定が取り消された事例」ジュリスト 1015 号 298 頁（1993 年）。
(2)　税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」36 頁（昭和 38 年 12 月）。
(3)　同上 37 頁。

金，きょ出金，見舞金その他いずれの名義をもつてするかを問わず，内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与（広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費，接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。）」とする寄附金の定義規定が置かれることになった。この規定は，現行法人税法 37 条 7 項に引き継がれて，その内容は変わっていない。

2　寄附金の課税制度の趣旨

法人税法 37 条 1 項は，寄附金の額のうち一定の金額を超える部分は損金の額に算入しないと規定している。言い換えると，一定の金額（損金算入限度額）までは損金に算入されることになる。この制度趣旨は，裁判所において次のように判示されている。

① 東京地判平成 21 年 7 月 29 日判例時報 2055 号 47 頁

「法人税法が一定金額を超える寄附金の額の損金不算入の制度を設けているのは，法人が支出した寄附金の全額を無条件で損金の額に算入するとすれば，国の財政収入の確保を阻害するばかりではなく，寄附金の出えんによる法人の負担が法人税の減収を通じて国に転嫁され，課税の公平上適当でないことから，これを是正することにあると解される。他方で，法人が支出する寄附金には，それが法人の収益を生み出すのに必要な費用としての側面を有するものもあり，当該支出が費用の性質を有するか，又は利益処分の性質を有するかを客観的に判定することは困難であるため，法人税法は，行政的便宜及び公平の維持の観点から，統一的な損金算入限度額を設け，寄附金のうちその限度額の範囲内の金額を費用として損金の額に算入することを認め，それを超える部分の金額を損金の額に算入しないことにしたものと解される。」（下線筆者）

② 東京地判平成 27 年 4 月 24 日税務訴訟資料 265 号順号 12657

「法人税法 37 条に定める寄附金の損金不算入の制度の趣旨は，寄附金は，対価を伴わないから法人の資産を減少させるものではあるが，法人が支出した寄附金の全額を無条件で損金の額に算入するとすれば，国の財政収入の確保を阻害するばかりではなく，寄附金の出捐による法人の負担が，法人税の減収を通じて国に転嫁され，課税の公平上適当ではないことから，これを是正することにあると解される。そして，法人が支出する寄附金には，それが法人の収益を生み出すのに必要な費用としての側面を有するものもあり，それがどれだけ費用の性質をもち，どれだけが利益処分の性質をもつのかを客観的に判定することは困難である。そこで，同法は，行政的便宜及び公平の維持の観点から，統一的な損金算入限度額を設けることにより，寄附金のうちその限度額内の金額は費用として損金の額に算入することを認め，それを超える部分の金額は損金の額に算入しないこととしたのである。」（下線筆者）

3　小括

法人税法 37 条 7 項に係る立法の沿革および裁判所が示す寄附金の課税制度の趣旨（特に，下線筆者部分）から，法人が支出する寄附金には，法人の収益を生み出すのに必要な費用としての側面を有するものがあると考えていることが読みとれる。

同項括弧書は，寄附金から除外される費用を挙げているが，同項括弧書については，それを限定列挙と捉える見解と例示列挙と考える立場の 2 つが存在している。次章（Ⅲ）では，両者の見解と裁判所の判示を概観する。

Ⅲ　法人税法 37 条 7 項括弧書

1　限定列挙と解する立場

(1) 学説

酒井教授は，「法人税法 37 条のかっこ書きは『創設的限定列挙』と捉えられることになる。創設的な限定列挙である以上，ここに明記されている費用以外は寄附金課税の対象から除外されないと理解すべきことになる」と述べている(4)。また，法人税基本通達 9－4－1 が，子会社の解散等のためにやむを得ず行った債権放棄等に相当な理由がある場合にその損失負担により供与する経済的利益の額は寄附金の額に該当しないとしていること，および同 9－4－2 が，業績不振の子会社等の倒産を防止するためにやむを得ず行われる子会社等に対する無利息貸付け等が，合理的な再建計画に基づくものである場合は，その無利息貸付け等により供与する経済的利益の額は，寄附金の額に該当しないものとするとしていることに，酒井教授は疑問を呈している。同教授は，これらの場合は，同条の括弧書きに該当しないものであり，通達が法律で規定していないものを寄附金から除外しているため，租税法律主義に抵触するおそれがあると述べている(5)。

今村教授は，法人税法 37 条 7 項の括弧書きで掲げられている費用は寄附金から除外されているが，「事業関連性や費用性が明白なものをあえて除外しているもので創設的な規定であり，限定列挙となる。……これらの費用は，①広告宣伝費・見本品費その他これらに類する費用，②接待・交際費，③福利厚生費の 3 種類ある」としている。また，「寄附金は，非対価的な経済的利益等の移転であるが，法人の場合，対価性があるか否かは，個人の場合とは異なり，必ずしも，提供される資産や役務との 1 対 1 の対応といった狭い意味での対価性だけではなく，法人活動という観点でみたときに，1 対 1 対応がないことから一見すると狭い意味での対価性がないようにみえても，実は法人にとって広い意味での経済的な利益をもたらすこともあり得る

(4)　酒井克彦「子会社再建のための債権放棄と寄附金課税」企業研究 30 号 143～144 頁（2017 年）。
(5)　同上 145 頁。

ことから，このような広い意味での対価性がある場合には，寄附金には当たらないと考えるべきである。法人税基本通達９－４－１や９－４－２は，このような広い意味での対価性がある場合の例示と考えることができる。」と述べている(6)。

対価があるのであれば，その支出は，法人税法37条７項にいう「金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与」でないと考えられるため，寄附金に該当しないということになる。今村教授は，子会社支援などに経済的合理性がある場合は，そこに対価性があるため，その支出は寄附金に該当しないと考えているようである。

(2) 裁判例

従来の裁判例では，子会社支援に経済的合理性がある場合は，「経済的な利益の贈与又は無償の供与」にそもそも該当しないとして，法人税法37条７項括弧書を限定列挙と解する立場をとっていると考えられるものがあった(7)。これは，前述の今村教授の見解と同様の考え方である。大阪高判昭和53年３月30日高民集31巻１号63頁（清水惣事件）がこの立場をとっていると思われる。その事実の概要と判旨は次のとおりである。

Ｘ社（原告・被控訴人）が，その子会社である訴外Ｔ社に4,000万円を限度として無利息で融資した。Ｙ（所轄税務署長―被告・控訴人）がその無利息融資について，年10％の利率による利息相当額を寄附金と認定した。裁判所は，「本件無利息融資に係る右当事者間において通常ありうべき利率による利息相当額は，被控訴人が，Ｔ社からこれと対価的意義を有するものと認められる経済的利益の供与を受けているか，あるいは，営利法人としてこれを受けることなく右利息相当額の利益を手離すことを首肯するに足る何らかの合理的な経済目的等のためにＴ社にこれを無償で供与したものであると認められないかぎり，寄付金として取扱われるべきものであり，それが法三七条五項かつこ内所定のものに該当しないかぎり，寄付金の損金不算入の限度で，本件第一，第二事業年度の益金として計上されるべきこととなる。」（下線筆者）と述べている。

2　例示列挙と解する立場

(1) 学説

武田教授は，「企業経営上の必要から行われた行為，いいかえれば，事業関連のある行為については，これを寄付金としないこととすべきであるように思われる。そして，法人税法37条６項において，除かれている広告宣伝等は，限定的に解すべきではなく，例示的なものとみ

(6)　今村隆「再論・課税訴訟における要件事実論の意義」税大ジャーナル10号36～37頁（2009年）。
(7)　田中晶国「企業グループの財務改善計画の一環として行った子会社に対する債権放棄の法人税法上の扱い」ジュリスト1518号（平成29年度重要判例解説）200頁。

るべきである」として，「たとえば，小売業等に対する販売促進費等についても，これを寄付金とみるべきではないと考える」と述べている(8)。

また，金子教授は，自己の投資の保全を行うために真にやむを得なかったと認められる場合は，「それは広告宣伝その他の目的で無償取引を行う場合と本質的な相違はないように思われる」として，たとえその支出が無償による経済的利益であっても，「寄付金勘定ではなく，投資保全費用勘定とも（呼ぶべきものを設定しそれ）に算入することが認められてしかるべきであろう」と述べており，法人税法 37 条 7 項括弧書を例示列挙と解しているに思われる(9)。増井教授も，この見解に賛同しており，自己の投資の保全のための真にやむを得ない支出は，法人税法 37 条 7 項括弧書に含まれると解すべきであるとしている(10)。

さらに，清永教授も，法 37 条 7 項括弧書で明示されている費用のみが寄附金の範囲から除かれることに疑問を呈して，「かつこ書内に明示されている費用だけが除かれると法文上明示されているわけではなく，それは一般的に事業に関連する支出を例示するものにすぎないと解することも，法文上決してできなくはない」と述べている(11)。渡辺教授も，法人税基本通達 9－4－1 や 9－4－2 の「通達の立場を是認するならば，37 条 7 項カッコ書は例示ということになる。つまり，カッコ書以外にも，寄附金とはならない金銭の贈与や経済的利益の無償供与等はありえるということである。その判断基準は，広い意味での費用性の有無（将来の親会社の収益獲得に何らかの形で貢献しうる支出に該当するか否か）に求められることになろう」と述べている(12)。

(2) 裁判例

① 東京地判平成 19 年 6 月 12 日税務訴訟資料 257 号順号 10725

X社（原告）が，その子会社である訴外A社に対して有する 2 億 8,200 万円の債権放棄を行い，その債権放棄額を損金の額に算入した。これに対して，所轄税務署長は，この債権放棄は寄附金に当たると認定して，増額更正処分等を行った。Xはそれらの処分の取消しを求めて，適法な不服申立手続を経た上で，Y（被告―国）に対して訴訟を提起した。

裁判所は，「法人税法 37 条 7 項の括弧書が，『資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与』であっても，『広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費，接待費及び福利厚生費とされるべきもの』（以下「広告宣伝費等」という。）は寄附金からは除くことと

(8) 武田・前掲注（1）299 頁。
(9) 金子宏「無償取引と法人税」『法学協会百周年記念論文集第二巻』169 頁（有斐閣・1983 年）。
(10) 増井良啓「関連会社に対する売上値引きの寄付金該当性」ジュリスト 1044 号 146 頁（1994 年）。
(11) 清永敬次「無償取引と寄付金の認定―親子会社間の無利息融資高裁判決に関連して―」税経通信 33 巻 13 号 6 頁（1978 年）。
(12) 渡辺徹也『スタンダード法人税法（第 3 版）』（弘文堂・2023 年）168 頁。

しているのは，広告宣伝費等の支出は，その費用としての性格が明白であるため，全額を損金に算入することとして差し支えがないからである。

以上の趣旨からすると，たとえ広告宣伝費等には当たらない支出であっても，その費用性が明白であるものは，寄附金には該当せず，損金算入限度額の制限を受けることなく全額を損金に算入することができると解することができる。」（下線筆者）と述べている。

② 東京地判平成 27 年 2 月 24 日税務訴訟資料 265 号順号 12606

X社（原告）は，法人タクシー業を行っている株式会社である。X社の子会社である訴外A社は，帳簿上は債務超過の状態が続いていたが，貸借対照表の資産を時価評価すると，実質的には債務超過の状態ではなかった。X社はA社に多額の債権を有しており，X社の中期経営計画におけるA社の支援計画に基づき，A社に対する約 3 億 3,600 万円の債権を放棄した。これに対して，所轄税務署長は，この債権放棄は寄附金に当たると認定して，増額更正処分等を行った。Xはそれらの処分の取消しを求めて，適法な不服申立手続を経た上で，Y（被告―国）に対して訴訟を提起した。裁判所は次のように判示している。

「法人税法 37 条 7 項は，資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与であっても，『広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費，接待費及び福利厚生費とされるべきもの』については寄附金から除くことを定めているところ，これは，上記に掲げられた費用が，その費用としての性格が明白であるため，寄附金に当たらないものとすることにより，その全額を損金に算入することとしたものと解される。

そうすると，こうした同項の規定の趣旨に照らせば，資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与に当たるものであっても，その費用性が明白なものであれば，同項にいう寄附金の額には該当せず，同条 1 項の適用を受けずに，損金算入限度額を超えてその全額を損金に算入することも許容され得ると解することができる」として，「法人と当該債権放棄の相手方との間に資本関係，取引関係，人的関係，資金関係等において関連性が存する場合で，業績不振による倒産を防止するために当該法人が債権放棄を行った場合等，当該債権放棄に経済合理性がある場合にあっては，当該債権放棄は，一般に，客観的に見て法人の収益を生み出すのに必要な費用又は法人がより大きな損失を被ることを避けるために必要な費用として，その費用性が明白なものであると認められるものと解され，一律に損金算入を認めないこととすると，かえって，上記法人税法の趣旨に反する結果になることから，その損金算入を認めるべきものと考えられる」と判示している。

③ 東京地判平成 29 年 1 月 19 日判例タイムズ 1465 号 151 頁

X社（原告）は，グループの財務改善計画に基づき，特別清算開始の申立てを行ったX社の

子会社であるＡ社及びＢ社に対して有する９億9,479万5,646円の債権を放棄して，その額を損金として確定申告を行った。なお，その債権放棄を行うにあたり，会社法535条が規定する特別清算の和解型を用いている。これに対して，所轄税務署長がその債権放棄は寄附金に該当するとして，法人税の更正処分等を行った。Ｘはそれらの処分の取消しを求めて，適法な不服申立手続を経た上で，Ｙ（被告―国）に対して訴訟を提起した。裁判所は次のように判示している。

「法人税法37条７項は，資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与であっても，『広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費，接待費及び福利厚生費とされるべきもの』については寄附金から除く旨を定めているところ，これは，上記に掲げられた費用が，その費用としての性質が明白であり明確に区別し得るものであるため，その全額を寄附金に当たらないものとして損金の額に算入することとしたものと解される。

そうすると，このような法人税法37条７項の規定の趣旨に照らせば，資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与に当たるものであっても，その費用としての性質が明白であり明確に区別し得るものであれば，同項にいう寄附金に当たらないものとして，同条１項所定の損金算入限度額を超えてその全額を損金の額に算入することも許容されるものと解することができる。」と判示している。

３　小括

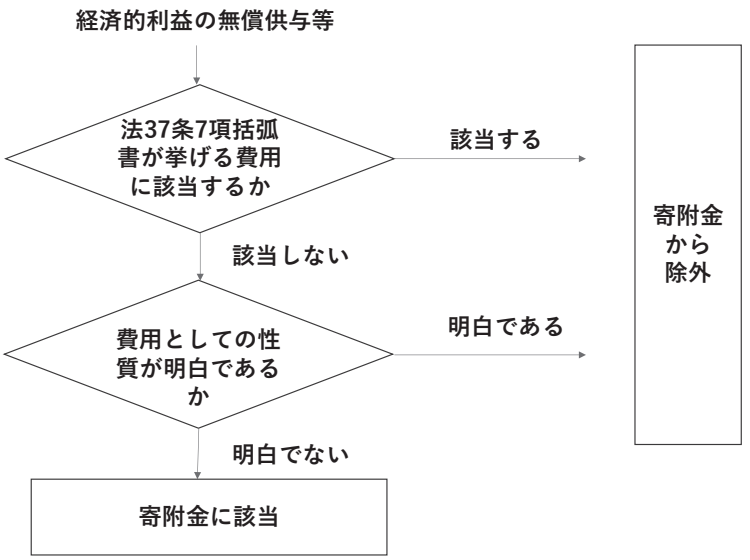
法人税法37条７項括弧書を限定列挙と解するか，それとも例示列挙と解するかという論点に関する学説と裁判例を概観した。酒井教授はそれを限定列挙と解しており，また，法人税基本通達９－４－１や９－４－２に該当する支出を寄附金から除外することに対しては，租税法律主義の観点から疑問を呈している。

従来の裁判例では，子会社支援などの経済的合理性がある場合は，経済的利益の無償供与にそもそも該当しないという立場をとるものがあった。今村教授の見解もその立場であると考えられる。

それに対して，近時の裁判例では，法人税法37条７項括弧書を例示列挙と解釈する判示が続けて出されている(13)。また，多くの学説がこの考え方を支持している。同項括弧書を例示列挙と解する立場は，「法人の収益を生み出すのに必要な費用又は法人がより大きな損失を被ることを避けるために必要な費用であって，その費用としての性質が明白であり明確に区別し得るもの」は，寄附金から除外すると考えるものである。例示列挙の考え方を示すと図１のようになる。

(13)　田中・前掲注（7）200頁。

図１　法 37 条 7 項括弧書を例示列挙と解する立場（筆者作成）



Ⅳ　広告宣伝費該当性

１　広告宣伝費の意義

法人税法 37 条 7 項は，その括弧書において，広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用を寄附金から除外すると規定している。ところが，法人税法において，広告宣伝費の定義規定は置かれていない。広告宣伝費に該当すると，その支出は，法人税法 22 条 3 項 2 号にいう「販売費，一般管理費その他の費用」に該当し，それが「債務の確定しないもの」でない限り，損金の額に算入されることになる。

広告宣伝費の意義について，東京高判昭和 39 年 11 月 25 日訟務月報 11 巻 3 号 444 頁は，「通常，広告宣伝費とは，購買意欲を刺激することを目的として商品，製品の良廉性等を広く不特定多数の者に訴えるための費用をさし，その相手方を常に不特定多数の者としているのである」（下線筆者）と述べている。また，東京地判昭和 50 年 6 月 24 日行集 26 巻 6 号 831 頁（ドライブイン事件）は，「不特定多数の者に対する宣伝的効果を意図する費用は，広告宣伝費の性質を有する」（下線筆者）と述べている。

東京地判平成 24 年 1 月 31 日訟務月報 58 巻 8 号 2970 頁においても，広告宣伝費の意義が判示されている。事実の概要は次のとおりである。眼科診療所を経営する医療法人（X・原告）が，眼鏡等を販売する訴外関連法人 BMC 社が行った広告宣伝費の一部を負担し，その支出額の全額を広告宣伝費として損金の額に算入して確定申告を行った。これに対して，所轄税務署

長は，その支出額は寄附金に該当するとして法人税の更正処分等を行った。本件の争点は，その支出額が法人税法 37 条 7 項括弧書で挙げられている広告宣伝費に該当するのか，もしくは寄附金の額に該当するのかということである。

裁判所は，「ある法人の支出が当該法人の広告の費用（広告宣伝費）となるのはどのような場合であるかについてみると，広告宣伝は，その受け手である不特定多数の者に対し法人の事業活動が存在すること又は法人の商品，サービス等が他の事業者のものに優越することを訴える宣伝的効果が当該法人の事業の遂行に資することから，そのような効果を発生させることを意図して行われるものであるところ，広告宣伝費は，このような広告宣伝の役務の提供をその支出の対価とするものであることから，法人がその事業の遂行上これを支出することに経済取引として是認することができる合理的理由があり，客観的にみて当該法人の事業に直接関連して支出された事業の遂行上必要なものであるとして，その費用としての性格を肯定されるのであって，このことによれば，ある法人の支出が当該法人の広告の費用（広告宣伝費）であると認められるためには，その支出の対価として提供された役務が，客観的にみて，その受け手である不特定多数の者に対し当該法人の事業活動の存在又は当該法人の商品，サービス等の優越性を訴える宣伝的効果を意図して行われたものであると認められることが必要であるというべきである」と述べている（下線筆者）。

裁判所は続けて，「客観的にみると，それらの記載は，専ら BMC 社が販売し又は提供する商品又はサービスの優越性を訴える宣伝的効果を有するものであって，原告の事業活動の存在又は原告が提供する医療サービスの優越性を訴える宣伝的効果を意図するものとは認め難いといわざるを得ない。そして，このことからすれば，本件広告宣伝は，客観的にみて，原告の広告宣伝としての性質を有しておらず，原告と BMC 社との共同事業について行われた（原告と BMC 社との）共同広告であるということはできないというべきである。」と結論付けている。

X は控訴したが，控訴審である東京高判平成 24 年 11 月 29 日裁判所 Web［平 24（行コ）68 号］は，「本件広告宣伝費の負担は，A社との共同事業について行われた取決めに基づく共同広告の費用の分担としてされたものではなく，各事業年度の末において，……グループに属する法人である控訴人及びA社の間の利益調整を目的として，控訴人からA社に対し対価なくして譲渡又は供与されたものであると認めることができる」と判示して，原審の判断を維持して，控訴を棄却している(14)。

(14) 事前に合理的な基準をもって支出の分担割合を契約書で明記している場合は，その支出は広告宣伝費として損金に算入される可能性があるとする見解がある。渡辺充「眼科医療法人がコンタクトレンズ販売会社の広告料を一部負担した場合の寄附金課税」旬刊速報税理 32 巻 17 号 43 頁（2013 年）。

2　小括

裁判例からは，広告宣伝費に該当するためには，その相手方が不特定多数の者である必要があり，また，当該法人の事業活動の存在又は当該法人の商品，サービス等の優越性を訴える宣伝的効果を意図して行われたものであると認められることが必要であると考えられる。交際費と広告宣伝費の区分に関してであるが，租税特別措置法通達 61 の 4 (1)－9 は，「不特定多数の者に対する宣伝的効果を意図するものは広告宣伝費の性質を有する」と解している。当該通達は，裁判所が示した解釈と同様の取扱いをしていると考えることができる。

Ⅴ　交際費等該当性

1　交際費等の意義

法人税法 37 条 7 項は，その括弧書において，交際費，接待費を寄附金から除外すると規定している。

租税特別措置法 61 条の 4 第 6 項は，「交際費等とは，交際費，接待費，機密費その他の費用で，法人が，その得意先，仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待，供応，慰安，贈答その他これらに類する行為……のために支出するもの（次に掲げる費用のいずれかに該当するものを除く。）をい（う）」と規定している。

同項括弧書で交際費等から除外するものとして，専ら従業員の慰安のために行われる運動会，演芸会，旅行等のために通常要する費用（同項 1 号），飲食費であつて，その支出する金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額が政令で定める金額以下の費用（同項 2 号），前二号に掲げる費用のほか政令で定める費用（同項 3 号）を挙げている。同項 3 号が委任する政令（同法施行令 37 条の 5 第 2 項）は，カレンダー，手帳，扇子，うちわ，手拭いその他これらに類する物品を贈与するために通常要する費用（同項 1 号），会議に関連して，茶菓，弁当その他これらに類する飲食物を供与するために通常要する費用（同項 2 号），新聞，雑誌等の出版物又は放送番組を編集するために行われる座談会その他記事の収集のために，又は放送のための取材に通常要する費用（同項 3 号）を掲げている。

これらの交際費等から除外される費用の中に，寄附金は挙げられていない。すなわち，寄附金と交際費等の区分については，交際費等を寄附金から除外する法人税法の規定（法人税法 37 条 7 項括弧書）は存在するが，寄附金を交際費等から除外する租税特別措置法の規定を見つけることはできない。

東京高判平成 15 年 9 月 9 日高民集 56 巻 3 号 1 頁（以下，「萬有製薬事件」という）は，ある支出が交際費等に該当するのか，もしくは寄附金に該当するのかが争われた有名な事件である。萬有製薬事件の事実の概要は次のとおりである。

X（原告・控訴人）は，その医薬品を販売している大学病院の医師等から，その発表する医学論文が海外の雑誌に掲載されるようにするための英訳文につき，英文添削の依頼を受け，これをアメリカの添削業者２社に外注していた。Xは，医師等からは国内業者の平均的な英文添削の料金を徴収していたものの，外注業者にはその３倍以上の料金を支払い，その差額を負担しており，その金額は，平成６年３月期で１億4,513万円余，平成７年３月期で１億1169万円余，平成８年３月期で１億7,506万円余に及んでいた。所轄税務署長Y（被告・被控訴人）は，英文添削の依頼をした医師等がXの「事業に関係ある者」に該当し，本件負担額の支出の目的が医師等に対する接待等のためであって，本件負担額は交際費に該当するとし，租税特別措置法の規定によって損金に算入されないとして，上記３事業年度のXの法人税について更正処分をした。それに対して，Xは，本件負担額は，交際費ではなく一部損金算入が認められる寄附金であると主張し，上記更正処分の取消しを求めたものである。

交際費等に該当する要件として，①支出の相手方が事業に関係のある者であること（以下，「交際費等の該当要件①」という），②支出の目的が相手方との親睦を密にして取引関係の円滑な進行を図ること（以下，「交際費等の該当要件②」という）の２つであるとする説（２要件説）と，これら２つの要件に，③支出による行為の形態が接待，供応，慰安，贈答その他これらに類する行為であること（以下，「交際費等の該当要件③」という）を加えた説（３要件説）がある。３要件説は，同法61条の４第６項にいう「行為……のために支出するもの」の「行為」と「ために」の部分，すなわち，行為の形態と行為の目的とを区別して，前者を３つ目の要件としたものである(15)。

萬有製薬事件の控訴審は，３要件説を採用して，交際費等の該当要件①を満たすとしたが，「本件英文添削は，若手の研究者らの研究発表を支援する目的で始まったものであり，その差額負担が発生してからも，そのような目的に基本的な変容はなかったこと，その金額は，それ自体をみれば相当に多額なものではあるが，その一件当たりの金額や，控訴人の事業収入全体の中で占める割合は決して高いものとはいえないこと，本件英文添削の依頼者は，主として若手の講師や助手であり，控訴人の取引との結びつきは決して強いものではないこと，その態様も学術論文の英文添削の費用の一部の補助であるし，それが効を奏して雑誌掲載という成果を得られるものはその中のごく一部であることなどからすれば，本件英文添削の差額負担は，その支出の動機，金額，態様，効果等からして，事業関係者との親睦の度を密にし，取引関係の円滑な進行を図るという接待等の目的でなされたと認めることは困難である」と述べて，交際費等の該当要件②を満たさないとした。また，控訴審は，「本件英文添削の差額負担は，通常の接待，供応，慰安，贈答などとは異なり，それ自体が直接相手方の歓心を買えるというような

(15)　渡辺・前掲注（12）172～173頁。

性質の行為ではなく，むしろ学術奨励という意味合いが強いこと，その具体的態様等からしても，金銭の贈答と同視できるような性質のものではなく，また，研究者らの名誉欲等の充足に結びつく面も希薄なものであることなどからすれば，交際費等に該当する要件である『接待，供応，慰安，贈答その他これらに類する行為』をある程度幅を広げて解釈したとしても，本件英文添削の差額負担がそれに当たるとすることは困難である」と述べて，交際費等の該当要件③も満たしていないと判示して，結論として，Xが負担した差額（外注業者に支払った金額から医師等から徴収した料金）は交際費等には該当しないと判断した。

租税特別措置法通達61の4(1)－1は，「主として次に掲げるような性質を有するものは交際費等には含まれないものとする」とし，次に掲げるような性質を有するものとして寄附金を挙げている。同通達は，まず，寄附金に該当する費用を捉えて，それを交際費等から除外すると解している。しかし，法人税法37条7項括弧書の規定が存在するため，まず，交際費等に該当する費用を捉えて，それを寄附金から除外するのが妥当な解釈であると考える(16)。

2　小括

交際費該当性と寄附金該当性の判断は，法人税法37条7項括弧書の規定から，まず，交際費等に該当する費用を捉えて，それを寄附金から除外すると解するのが妥当である。交際費等と寄附金を峻別する際には，その費用支出の目的が，接待等の行為により取引関係の親密化を図る交際目的か，それとも取引先等に対する支援目的かという視座からの検討も必要になるとされている(17)。

Ⅵ　売上値引きに係る合理的理由

前掲東京地判平成21年7月29日は，寄附金の意義について次のように判示している。「一定金額を超える寄附金の額の損金不算入の制度の趣旨並びに旧法人税法三七条六項及び七項の規定の内容からすれば，旧法人税法三七条六項に定める『寄附金』とは，民法上の贈与に限らず，経済的にみて贈与と同視し得る金銭その他の資産の譲渡又は経済的利益の供与をいうものと解するべきであり，ここにいう『経済的にみて贈与と同視し得る金銭その他の資産の譲渡又は経済的利益の供与』とは，金銭その他の資産又は経済的利益を対価なく他に移転する場合で

(16)　仮に，租税特別措置法が「主として次に掲げるような性質を有するものは交際費等には含まれないものとする」と規定して，そこに寄附金を掲げる場合は，同法は法人税法の特別法であるから，同法が優先されることになり，寄附金の判定を先に行うことになるとする見解がある。長島弘「寄附金と交際費に係る課税問題における判例の検討」租税実務研究15号82～83頁（2024年）。

(17)　大淵博義「寄附金課税を巡る諸問題の考察（3）―寄附金と交際費等の認定を巡る解釈問題―」税経通信63巻7号41頁（2008年）。

あって，その行為について通常の経済取引として是認することができる合理的理由が存在しないものを指すと解するのが相当である。」（下線筆者）

また，東京地判平成 26 年 1 月 24 日判例時報 2247 号 7 頁（積水グループ売上値引事件）は，「法人税法 37 条 7 項は，寄附金の意義について，『寄附金，拠出金，見舞金その他いずれの名義をもってするかを問わず，内国法人が（した）金銭その他資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与』と規定するところ，同条 8 項が『実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額』を寄附金の額に含む旨規定していることからすると，同条 7 項にいう『贈与又は無償の供与』とは，民法上の贈与に限られず，経済的にみて贈与と同視し得る資産の譲渡又は利益の供与も含まれると解される。そして，ここでいう『経済的にみて贈与と同視し得る資産の譲渡又は利益の供与』とは，資産又は経済的利益を対価なく他に移転する場合であって，その行為について通常の経済取引として是認できる合理的理由が存在しないものを指すと解することが相当である。」（下線筆者）と述べている。

これらの判示を言い換えると，資産又は経済的利益を対価なく他に移転する場合であっても，その行為について通常の経済取引として是認できる合理的理由が存在する場合は，寄附金から除外されると読むことが可能であろう。

関連会社に対する売上値引きに，通常の経済取引として是認できる合理的理由があるか否かが争われた事件として，東京高判平成 4 年 9 月 24 日行集 43 巻 8 ＝ 9 号 1181 頁（太洋物産売上値引事件）がある。事実の概要は次のとおりである。X社（原告・控訴人）は，その関連会社である訴外A社に棒鋼原料を販売していた。A社に多額の損失の発生が見込まれることから，X社は，A社に対する売上代金からその損失額に見合う値引きを行った。

事実の認定として，A社に対する原告の本件売上値引きは，A社に多額の赤字の発生が見込まれるようになったことからこれに対する救済策として行われることとなったものであり，これに伴い，原告がA社宛てに発行した請求書に，「ウリアゲネビキ（A社　六ガツド　アカジニタイスル　エンジョ）」との記載がなされ，売上代金のうち 1 億 2,900 万円について値引きが行われ，これは，A社の当時の残高試算表における欠損金に相当する金額であった。また，次いで原告がA社宛てに発行した請求書に，「ウリアゲネビキ（A社　七ガツド　アカジニタイスル　エンジョ）」との記載がなされ，売上代金のうち 9,300 万円（これも，A社の当時の残高試算表における欠損金に相当する金額）について値引きが行われているとされている。それに対して，所轄税務署長Y（被告・被控訴人）は，それらの額は寄附金に該当するとして更正処分を行った。

控訴審においては，「本件売上値引きにつき経済取引として十分首肯し得る合理的理由があったとは認められない」として，本件売上値引きを寄附金に該当すると判断した。増井教授は，問題となった売上値引きは，納税者が仮に投資保全のために真にやむを得ない事情が証明でき

たとするならば，法人税法 37 条 7 項括弧書に該当する可能性があったと述べている(18)。

Ⅶ　事例の回答

【事例 1】

筆者は，法人税法 37 条 7 項括弧書は例示列挙であると考える。学説は，同項括弧書を例示列挙と考える立場をとるものが多く，また，近時は，同項括弧書を例示列挙と解する判決が続いている。

法人税法 37 条 7 項括弧書を例示列挙として理解すれば，法人税基本通達 9－4－1 および同 9－4－2 の立場を是認することができる。これらの通達の内容のように，費用としての性質が明白な経済的利益の無償供与等は寄附金から除外されるべきであろう。

【事例 2】

X2 社が支払った金額は，広告宣伝費として損金の額に算入することができない。

事例 2 の直接的な関係判決として，東京地判平成 24 年 1 月 31 日訟務月報 58 巻 8 号 2970 頁を挙げることができる。裁判所は，「ある法人の支出が当該法人の広告の費用（広告宣伝費）であると認められるためには，その支出の対価として提供された役務が，客観的にみて，その受け手である不特定多数の者に対し当該法人の事業活動の存在又は当該法人の商品，サービス等の優越性を訴える宣伝的効果を意図して行われたものであると認められることが必要であるというべきである」と判示している。また，控訴審である東京高判平成 24 年 11 月 29 日は，「本件広告宣伝費の負担は，A社との共同事業について行われた取決めに基づく共同広告の費用の分担としてされたものではなく，各事業年度の末において，Eグループに属する法人である控訴人及びA社の間の利益調整を目的として，控訴人からA社に対し対価なくして譲渡又は供与されたものであると認めることができる」と判示している。

事例 2 の事実からは，新聞広告は，A2 社が販売し又は提供する商品又はサービスの優越性を訴える宣伝的効果を有するものであって，X2 の事業活動の存在または X2 が製造する麺の優越性を訴える宣伝的効果を意図するものとは認め難いといわざるを得ない。また，X2 社が負担した額が，X2 社と A2 社の利益もしくは所得を考慮して決められた点も，X2 社の広告宣伝費とは認められない根拠となり得る。したがって，X2 社が支払った 500 万円は，寄附金の額と認められる。

(18)　増井・前掲注（10）146 頁。

【事例３】

X3 社が支払った金額は，寄附金の額に該当する。

租税特別措置法通達 61 の 4 (1)-15 は，「次のような費用は，原則として交際費等の金額に含まれるものとする」として，その（1）において「会社の何周年記念又は社屋新築記念における宴会費，交通費及び記念品代並びに新船建造又は土木建築等における進水式，起工式，落成式等におけるこれらの費用」としているため，事例３における X3 社の支出額は交際費等に該当する可能性がある。

ところが，X3 社と A3 との取引はなく，現在も将来においても事業上の関係はないことから，野球観戦に係る費用は，租税特別措置法 61 条の 4 第 6 項にいう「法人が，その得意先，仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待，供応，慰安，贈答その他これらに類する行為……のために支出するもの」に該当しないと考えられる。また，租税特別措置法通達 61 の 4 (1)-２は，「事業に直接関係のない者に対して金銭，物品等の贈与をした場合において，それが寄附金であるか交際費等であるかは個々の実態により判定すべきであるが，金銭でした贈与は原則として寄附金とするものとし，次のようなものは交際費等に含まれないものとする」としており，社会事業団体に対する拠出金を挙げている。

よって，X3 社の創立 50 周年記念日の行事として支出されたものであっても，それが，現在も将来においても，X3 社の事業に関係のない社会事業団体である児童養護施設に対する拠出金であるため，X3 が支出した額は寄附金の額に該当することになる。

【事例４】

X4 社は，A4 社に対して行った売上値引きの全額を，益金から控除することはできない。

X4 社が A4 社に対して行った売上値引きの額は，① A4 社の当時の残高試算表における繰越利益剰余金のマイナスに相当する額であり，② X4 社が A4 社に対して発行した請求書には，売上値引きの理由として，「欠損金額に対する援助」と記載されていたこと，また，③売上値引きが行われた時点で，A4 社は債務超過の状態にはなく，さらに，④ A4 社は，中期経営計画において，将来は営業利益を計上する計画となっている。①ないし④の事実からは，この売上値引きについては，経済取引として十分首肯し得る合理的理由があったとは認められないと考える。

したがって，X4 社が A4 社に対して行った売上値引きの額は，寄附金の額と認められると考える。

同族会社の行為計算否認における引直しの適否

―所得税に係る近時の紛争例から

大阪府立大学名誉教授　田中 治

事 例

1　Pは特に事業を行っていない個人であって，その実弟らとともに，同族会社であるS社に対し株主として出資するとともに，S社の代表取締役を務めている。S社は，資産運用，不動産の有効活用に関するコンサルタント業務等を営んでいる。

Pらは，S社が発行した社債を保有し，所定の社債利息を得ていたところ，S社は，取締役会の決議を経て，平成27年12月30日，当該社債を全て買入消却して償還した（Pらに償還した金額の合計額は78億円である）。その後，Pらは，当該社債の償還によって生じた償還金等を原資として，S社に貸し付けた。なお，S社の会計帳簿上は，当該消費貸借につき，未払金から短期借入金に振り替える処理を行っており，現実の金員の移動はなかった。貸付総額は約82億円であり，その利息は，大口定期預金の金利によることとされた。なお，物的担保や人的担保は付されていなかった。

平成29年分から令和3年分の所得税の申告に際し，PらがS社に対する貸付金に係る利息を雑所得として申告したところ，処分行政庁は，当該貸付利息が著しく低いとして，所得税法157条1項の規定を適用し，増額更正処分等に及んだ。その内容は，当該消費貸借につき，Pら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であるから，適正な貸付利息（国内銀行の貸出約定平均金利）に基づき，独立当事者間の通常の取引に引き直し，所得税額等を計算すべきだというものである。

なお，社債から生じる利子に係る課税関係は，平成25年度の税制改正により次のように改正された。すなわち，平成28年1月1日以後に支払を受ける，同族会社が発行する社債に係る利子は，従前の15%の源泉分離課税ではなく，総合課税の対象となることとされた。

処分行政庁による上記の課税処分は適法か。

2　Qは，土地を競売手続によって取得し，その土地上に2階建ての建物を建てて内科等の医業を営む個人であるが，平成11年に設立後間もない有限会社T（Qの妻が代表取締役を務め，不動産の賃貸を業としている）に，当該土地および建物を4900万円で売却した。Qは，その売却当日以降，T社から当該不動産を賃料月額60万円で賃借するとともに，従前と変わることなく，診療所経営を継続した。その後賃料の金額は順次増額され，遅くとも平成20年1月分以降は月額100万円となった。当該不動産の平成20年分の賃料の金額は合計1200万円，平成21年分のそれは1260万円，平成22年分のそれも1260万円であった。

Qが上記各年分の所得につき，上記の賃料の全額を事業所得の計算上必要経費に算入して確定申告をしたところ，処分行政庁は，賃料が著しく過大であるとして，所得税法157条1項に基づき課税処分をした。Qはこれを不服として，所定の不服申立てを経て，当該課税処分の取消しを求めるに至った。

処分行政庁は，同族関係者という特殊な関係にない者に対して支払う通常の賃料を比準する方法に基づき，対象が事業用物件であること，延床面積が当該診療所の0.5倍以上2倍以内の範囲にあることなどの基準を設定し，適正賃料額を算定した。その結果，当該不動産の適正賃料額につき，例えば，平成20年分については231万余円などとして，所定の金額を超える部分の金額の必要経費の算入を否認した。

Qは，本件建物はその用途が診療所に限定されており，医療行為の動線を確保し，患者の快適性やプライバシーを確保するため，他業種とは異なる間取りが採用されている，診療所については賃料が高額化する傾向にあるなどと主張する。

処分行政庁による上記の課税処分は適法か。

3　Rは，司法書士業および不動産賃貸業を営む個人である。Rは，平成23年以前は，自らが主体となって不動産賃貸業を営み，自己の所有する不動産を賃貸していた。Rは，平成24年頃から，不動産業務の拡大により資金管理，税務申告等の事務が繁雑になってきたこと，高齢になってきたこと等から，R個人で営んでいた不動産賃貸業を同族会社であるU社に移転することとした。Rは，その移転に当たり，合計27の不動産を一度に売却することには金融機関との関係で困難があるため，順次，U社や第三者に対して売却することとし，これと並行して，上記不動産を一括してサブリースすることとし，平成24年7月，U社との間で賃貸借契約（サブリースを前提とした転貸契約）を締結した。

その後，Rが上記不動産をU社や第三者に売却することにより，対象不動産の数は減少したが，当該賃貸借契約に定める賃貸料収入は一定額に固定されていた。当該賃貸料は，Rが金融機関からの借入れに対して支払う約定弁済額，保険料等を確保するとともに，U

社の運営費等を賄うことができるようにとの考慮に基づくものであった。

不動産所得に係るRの確定申告に対し，処分行政庁は，当該賃貸借契約について所得税法157条1項を適用し，U社が本件不動産を第三者に転貸することにより受け取る転貸料から，Rと同族関係にない不動産管理会社に本件不動産の管理を委託したとした場合に支払うべき管理料の額を差し引いたものを適正賃貸料とし，Rが本件賃貸借契約により得ている賃貸料を上記適正賃貸料に引き直した上，不動産所得の金額を計算して課税処分をした。

この課税処分の適否を判断する前提として，引直し前のU社の行為計算をどう見るか，それを引き直すべきか，が問題となる。

仮に，引直し前の事実関係が，①上記の賃貸借契約は，Rの所有不動産をU社に移転する一環として締結された転貸契約であって，当該取引は何ら不自然，不合理でもなく，かつ，明確な事業目的によるものである場合，上記の課税処分はどのように判断されるべきか。

次に，仮に，引直し前の事実関係が，②Rは，その所有する不動産につき，実際はU社ではなく，他の第三者に賃貸または管理委託をした上で，当該管理会社やエンド・ユーザーの賃貸料支払先口座としてU社名義の口座を指定しており，結局のところ，U社は，第三者から送金される賃貸料を本件納税者に代わって受領するなどの窓口業務をしていたにすぎず，当該賃貸借契約は，実態とは乖離した形式を作出した不自然なものである場合，上記の課税処分はどのように判断されるべきか。

Ⅰ　はじめに

本稿は，同族会社の行為計算否認規定である所得税法157条1項の解釈適用に関し，課税処分による「引直し」の適法性を検討するものである。

税法は，一定の要件の下に，同族会社の行為計算を否認する権限を税務署長に与えている。その否認とは，異常とされる同族会社の行為計算を通常ないし正常の行為計算に引き直して課税処分をすることをいう（所得税法157条1項，法人税法132条1項，相続税法64条1項等）。

この「引直し」をどう見るか，すなわち，引直しの適正さをどのように判断するのか，もし引直しが誤っている場合（引き直すべきではないものを引き直した場合および引き直した結果が不合理な場合等）に，それを前提とした課税処分はどのように処理されるべきか。本稿の主たる関心はこのようなものである。

第一に，引直しの際の基準は何か。独立当事者間基準は引直しの際の基準ないし規範となるのかが問われる。また，関係する個人の側に，事実として所得が生じていない場合（無利息ないし低利息の貸付けの場合）においても，引直しが行われるべきかも併せて問題となる（事例１）。

第二に，引直しの際に，類似する同業者の事例を平均化して援用するという手法はしばしば用いられるが，仮にその方法が適切だとした場合，類似したものとして何をどこまで考慮の範囲に入れるべきか，が問題となる（事例２）。その際，このような比較に基づく引直しの手法と現実の取引に係る事実認定ないし法的評価（どこまでが必要経費か等）との先後関係をどのように考えるかも問われる。

第三に，仮に処分行政庁の引直しが誤っていた場合，それを前提とした課税処分は違法となるかどうか，が問題となる。素直に考えると，当該課税処分は違法となるというべきであろうが，裁判例の中には，時として，総額主義的な考え方の下，当該課税処分を違法とはしない例がある。本稿では，同一の事件に関し，対照的ともいうべき下級審の例を概観する（事例３）。ここでは，引直しによる課税処分と実質所得者課税に基づく課税処分との違いが問題となる。

Ⅱ　同族会社の行為計算の否認の要件

以下，本稿の検討に必要な限りで，同族会社の行為計算の否認規定をめぐって留意すべきと思われることがらに概括的に触れる。

１　租税回避の否認の意味

同族会社の行為計算の否認規定は，租税回避の否認規定であり，創設規定でもある。租税回避の定義には種々のものがある(1)が，筆者は，租税回避は，①納税者が取引上の理由に基づくことなく，異常な取引形式（法形式）を採用する，②その場合，通常の取引形式（法形式）を採用した場合と基本的に同一の経済的成果が生じる，③それにもかかわらず，通常の取引に結び付けられている租税負担を軽減または排除する，という三つの要素で定義することができると考えている(2)。この定義の仕方の特徴の一つは，租税回避によって生じた経済的成果が現に存在することを前提とすることである。租税回避の結果，問題の納税者に経済的成果がないにもかかわらず，本来なら得るべき経済的成果があるはずだ，あるいは，経済的成果を得ること

(1)　金子宏『租税法（第 24 版）』133-134 頁（弘文堂，2021 年），清永敬次『税法（新装版）』42 頁（ミネルヴァ書房，2013 年）等。
(2)　田中治「同族会社の行為計算否認規定のあり方」税研 192 号 46 頁（2017 年）（『田中治税法著作集第 1 巻―租税の存在理由と租税法律主義の現代的意義』218 頁（清文社，2021 年）所収）。

を回避したゆえに本来なら得たはずの経済的成果を事後的に作出すべきだ，とは考えないことである。納税者の行為を非難し，否定することから直ちに，無から有の経済的成果が生じると観念することは，経済力の増大や存在を課税の正当化根拠とする所得税の根幹を損なうことになると考えるものである。もう一つの特徴は，租税回避の対象として，経済取引の自由を「濫用する」行為と捉える安易な濫用論に与するものではないというものである。濫用の範囲，程度は必ずしも明確ではないことに加え，濫用という文言には当初から主観的な負の感情が張り付いているため，冷静で厳格な解釈を妨げかねないからである(3)。

次に，租税回避の否認は，租税回避に関し，同族会社が実際に選択した法形式を無視し，想定される通常の法形式に対応して課税することをいう。租税回避の否認は，同族会社が実際行わなかった行為で，仮定された通常の行為に引き直して（置き換えて）課税するという点で，一般にいわれる否認（実際の行為を認めず，または実際の行為の法的評価を否定する）とは大きく異なる。

2　租税回避を否認する趣旨目的―結果の不平等の是正か行為等の濫用規制か

第一に，租税回避は適法か違法か。租税回避が課税要件の充足を避けることを意味するとすれば，それは法的には適法といわざるをえない。もっとも，法的には適法であるとしても，それを積極的にすることが適切かどうかは別の考慮が必要と思われる。

第二に，租税回避が適法であるにもかかわらずそれを規制する理由または根拠は何か。租税回避によって租税負担の軽減または排除がなされこれが容認される場合には，基本的には同一の経済的効果が生じるにかかわらず，通常の法形式が選択された場合には課税され，他方異常な法形式が選択された場合には課税されずまたは負担が減少するというのでは，経済的ないし法的に同一の状況にあるものは同一に扱われるべきであるという水平的公平の原則ないし租税平等の原則に反するからである(4)。これは結果の不平等を是正することを要求する。

とはいえ，通常とは異なる異常な取引形式が採用されれば直ちに租税回避としてその是正が図られるべきかというと，そうではないであろう。一見して異常な取引形式を採用している場合でも，経済取引上の必要性や合理性がある限り，それを否認して，別の通常または正常な取引に引き直すことは，自由な経済活動の保障の観点から許されるものではない。

このように，租税回避を規制または是正するのは，異常な行為それ自体を規制するというよりも，異常な行為によって引き起こされた，結果としての課税上の不平等を是正することを意味するというべきであろう。確かに，租税回避行為の異常性やあざとさに対する怒りや苛立ち

(3)　濫用論を採用した裁判例として，最判平 17・12・19 民集 59 巻 10 号 2964 頁（外国税額余裕枠事件），最判平 28・ 2 ・29 民集 70 巻 2 号 242 頁（ヤフー事件）など。
(4)　清永・前掲注（1）・42 頁。

の感情は分かるが，租税回避の否認は，租税回避の結果として生じる課税上の理由のない不平等の是正を目的とすることが基本というべきである。通常の行為をした者と異常な行為をした者との間での，行為間の公平の話ではない，というべきである(5)。

第三に，租税回避の否認の方法は，二とおりある。一つは，理由のない租税負担の減少が生じないように，将来に向かって，課税要件規定を整備することである。もう一つは，過去の納税者の行為計算を対象に，租税回避を否認する（引き直す）権限を課税庁に認めることである（本稿で検討するのは，後者の方法としての同族会社の行為計算の否認規定である）。

これら二つの方法は，所得課税として当然のことであるが，いずれも，一定の経済的成果が実際に納税者に生じており，納税者がそれらを支配していることを前提としている。納税者が別の行為をすれば新たなあるいはより多くの所得を得ているはずだという仮定に基づく課税は，仮定の世界を介在するとはいえ，そもそも可能なのか，どこまで可能なのか，が問われることになる。

3　不当性の判断基準

不当性の判断基準として，独立当事者間基準は基準足りうるか。

これまで裁判例において，同族会社の行為計算の否認における不当性の判断基準として，独立当事者間基準を採用したものがいくつかある。例えば，パチンコ平和事件第一審判決(6)（同族会社に対して 3455 億円を無利息で貸し付けた納税者に対して，所得税法 157 条 1 項を根拠に，課税庁が利息相当額を雑所得として課税した事例），IBM 事件控訴審判決(7)（外国法人を唯一の社員とする同族会社が，当該外国法人から日本 IBM の株式を取得し，これを発行法人である日本 IBM に譲渡した際に生じた 4000 億円の損失につき，これを法人税法 132 条 1 項によって否認することができるかどうかが争われた事例）を挙げることができる。

いずれの裁判例においても，独立当事者間基準が示されているが，これは従来の不当性の判断基準を理由なく拡張するもので，相当ではない。第一に，関連の諸規定は，明文上，同族会社のみを規制の対象としている。第二に，同族会社の行為計算の否認規定は，同族会社と非同族会社の間の税負担の公平を維持する目的というよりは，同族会社を利用した異常な行為計算

(5)　執行レベルでの納税者の行為に着目した過剰な公平論は，立法による課税要件の明確化，厳格化の努力を損ないかねない。租税回避の事例ではなく，相続税の財産評価に関するものであるが，最判令 4・4・19 民集 76 巻 4 号 411 頁を参照。

(6)　東京地判平 9・4・25 訟月 44 巻 11 号 1952 頁。その控訴審は，東京高判平 11・5・31 訟月 51 巻 8 号 2135 頁，その上告審は，最判平 16・7・20 訟月 51 巻 8 号 2126 頁。本件上告審においては，専ら本件における過少申告加算税の違法性の有無が争点となり，国税通則法 65 条 4 項にいう正当な理由があるとは認められなかった。なお，本件上告審判決は，不当性の判断基準として，「不合理，不自然な経済的活動」とはいうものの，独立当事者間基準には言及していない。

(7)　東京高判平 27・3・25 判時 2267 号 24 頁。

とそれを基因とする経済的成果の不平等を抑制する目的を持つというべきである。一般的，抽象的な独立当事者間基準を設定し，これとの乖離をもって直ちに不当と判断することは相当の無理がある。たとえ同族会社の行為計算のうち異常と思われる取引であっても，個別的合理性や正当な事情がある場合には否認されるべきではない。同族会社の行為計算のうち問題のある行為を否認する場面において，一般的，普遍的な取引の合理性を全ての同族会社とその関係者に押し付けることは，自由な取引を阻害するとともに，具体的な取引に対する事実の確認とその法的評価という法の基本的な役割を放棄することになりかねない。

このように考えると，不当性の判断基準は，ユニバーサルミュージック事件最高裁判決(8)が示すように，少なくとも独立当事者間基準ではなく，経済的合理性を欠くものかどうか，すなわち①通常は想定されない手順等に基づいたり，実態とは乖離した形式を作出したりするなど不自然なものであるかどうか，②税負担の減少以外に，事業目的その他の合理的な事由があるかどうか等の事情を考慮する必要がある(9)。

4　租税回避否認の要件（否認の手法の法的限界）

第一に，本来の課税要件規定（例えば，所得税法 36 条，37 条等）と同族会社の行為計算の否認規定（所得税法 157 条）との優劣関係をどう見るかである。課税庁は優劣関係があるとは考えていないように思われるが，いずれの規定を優先するかについては，明文の定めはなく，解釈に委ねられている。

筆者は，次の理由から，本来の課税要件規定の適用を優先すべきだと考える。その大きな理由は，租税法律主義からの制約である。同族会社の行為計算の否認規定は，一定の限定的な場合には，納税者の予測可能性や法的安定性をある程度犠牲にしても課税の公平を実現しようとするものであり，課税庁に事後的に是正権限を与えたものである。その是正権限は，納税者に対して，あるべき仮定の事実を押し付け，これに基づいて課税をすることを認めるものである。

とはいえ，本来，人は，自らが実際に行った行為や取引を前提に課税に服する権利がある，というべきである。実際の行為を前提にしてこそ，納税者および課税庁の双方が事実と論理を基に，それぞれの正当性を主張立証することが可能となる。

このようなことを考えると，本来の課税要件規定を優先すべきだと考える。

---

(8)　最判令 4 ・ 4 ・21 民集 76 巻 4 号 480 頁。

(9)　独立当事者間基準に関する金子宏教授の考え方の変遷は興味深い。金子宏『租税法』（弘文堂）の初版（1976 年）から 16 版（2011 年）までは，規範として独立当事者間基準が当てはまる（「独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引……とは異なっている場合をも含む，と解するのが妥当であろう」（16 版・421 頁））としていたが，17 版（2012 年）以降は，「独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で行われる取引……とは異なっている取引の中には，それにあたると解すべき場合が少なくないであろう」（17 版・431 頁）と認識論のレベルで叙述している。

第二に，行為計算の合理性は誰に求めるのか。次に示すように，その合理性は，個人ではなく，同族「会社」に求めるべきである。所得税法 157 条 1 項が，同族会社「の」行為または計算で，これを容認した場合にはその株主等である居住者等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，と定めるように，条文上は，合理性を求める対象は同族会社であって，同族会社に「関係する者」ではない。条文が，「当該個人の行為又は計算にかかわらず」という文言でなく，同族会社の「行為又は計算にかかわらず」という文言を掲げていることには意味があると考える。それは，おそらく，現実の会社の実態はともかく，経済合理性を求めうるのは，曲がりなりにも「会社」であることを要すると考えたのであろう。他方，喜怒哀楽の感情に左右される個人に対して，経済合理性を求め，これを基準にその行為計算の合理性を判断するのは相当でもなく，また現実的でもないと考えられたのであろう。

裁判例の中には，所得税法 157 条 1 項の規律対象は，同族会社とその相手方の取引全体を指すと解し，同条による否認の対象を同族会社の単独行為に限定すべきでないとするものもある(10)。とはいえ，このような解釈は，既に述べたように，法の厳格な解釈を超えているように思われる。

なお，相続税法においても，同族会社の行為計算否認規定の解釈をめぐって，見解が分かれている。一方では，同族会社の株主である被相続人が同族会社に対してした債務免除につき，「同族会社の行為」は「同族会社とかかわりのある行為」であるとの課税庁の主張が退けられた例がある(11)。他方，相続税法 64 条の適用の当否が争われた近時の地上権設定事件においては，被相続人の行為の合理性が問われ，納税者側が敗訴となった例もある(12)。

第三に，所得税において，同族会社の行為計算を引き直すということは，どのような論理の操作をすることなのか。この手順は次のようなものと思われる。

①現実世界（リアルワールド）において，同族会社の実際の行為がある。しかし，これをそのまま認めると，株主等の所得税を不当に減少させる結果となると考えられる場合は，これを認めない。

②次に，仮定の事実として，当該同族会社が通常の行為をしたものとして，これを前提に居住者に対して遡及的に課税をする。

このように，引直し計算は，同族会社の実際の行為を認めず，当該同族会社が通常の行為をしたはずだと仮定し，この仮定の事実を基に課税するものである。要するに，納税者が行為した時点では存在しなかった課税要件および課税要件事実を課税庁が事後的に作り出して課税するというものであり，本来は許されるものではない。人は，自らが実際にした行為を前提に課

(10)　広島地判平 13・10・11 税資 251 号順号 9000。
(11)　浦和地判昭 56・2・25 訟月 27 巻 5 号 1005 頁。
(12)　大阪地判平 12・5・12 訟月 47 巻 10 号 3106 頁，大阪地判平 15・7・30 税資 253 号順号 9402。

税を受ける権利があるというべきだからである。その意味で，行為計算の否認には必ず明文の根拠規定が必要となる。

仮定の世界において，もともと存在しなかった所得を新たに生み出すことができるかどうか。これは既に述べたとおり，できないと考える。そもそも，行為計算の否認は，当初に納税者が一定の経済力を自らのものとして保持することを前提とし，その経済力に対する適正な課税がなされていないことを問題とするものである。およそ納税者が当初の時点で経済力を持たない場合において，仮定の世界においてあるべき行為をしたはずだと決めつけ，無から有の経済力を仮定して課税することは，現実世界において，所得なきところでの課税を帰結する。これは，適正な課税の実現ではなく，問題ある行為をした者への制裁ないし懲罰を意味する。

Ⅲ　無利息等貸付けの否認の可否

1　争点

同族会社に対する低利息貸付けは，所得税法 157 条 1 項によって否認され，独立当事者間の通常の取引に引き直されるべきか否か。

2　類似裁決の検討

(1) 類似裁決の論理

事例 1 と基本的に同様の事実関係の事案につき，令和 6 年 5 月 15 日裁決[13]は次のように述べる。

ア　所得税法 157 条 1 項にいう不当性とは，「経済的合理性を欠くものであって，当該株主等の所得税の負担を減少させる結果となるものをいうと解するのが相当である。そして，当該行為又は計算が，独立当事者間の通常の取引との比較において異常又は変則的であり，かつ，当該行為又は計算を行ったことにつき租税回避以外に正当で合理的な理由や目的があったとは認められない場合には，当該行為又は計算が経済的合理性を欠くと評価されるというべきである。」

イ「事業者が金員を借り入れる場合においては，取引のある銀行から借り入れるのが一般的であるところ，金銭消費貸借において，貸主である銀行は，貸付金額の規模，担保の有無及び弁済期限等の諸事情を考慮して貸付利率を決定すると考えられる。そして，……日本銀行が公表している国内銀行における貸出約定平均金利のうち，貸出条件を，新規貸出しかつ長期貸出しとした場合の平成 28 年から令和 2 年までの各年 8 月の貸出約定平均金利は，0.791 パーセ

(13)　国税不服審判所令和 6 年 5 月 15 日裁決 TAINS　F0-1-1688。

ントから0.885パーセントまでの間である。

これに対して，……平成28年9月1日以降の利率は，上記平成28年から令和2年までの貸出約定平均金利の約100分の1又は約500分の1にすぎず，著しく低い利率となっている。そして，このような著しく低い利率による貸付けもまた，独立当事者間の通常の取引においては極めて異常又は変則的なものである。」

「本件消費貸借は，税制改正によって〔当該同族会社の一定の株主等が平成28年1月1日以後に支払を受けるものについては総合課税により課税されるため―筆者補充〕承継前請求人らに新たに生ずることが予定されていた所得税の負担を回避することを主たる目的として行われたものであると推認される。」

ウ 「本件規定を適用するに当たっては，同族会社の行為又は計算について，独立当事者間の通常の取引に引き直し，その所得金額及び所得税額を計算することとなる。そうすると，本件消費貸借については，独立当事者間で行われる標準的な金銭消費貸借に引き直すこととなり，その場合に使用される標準的かつ合理的な貸付利率により承継前請求人らが収受すべき利息相当額を計算することとなる。

そこで検討するに，……事業者が金員を借り入れる場合においては，取引のある銀行から借り入れるのが一般的と考えられることからすれば，独立当事者間で行われる標準的な金銭消費貸借において付されるべき利率については，事業者が銀行から金員を借り入れる際の利率を採用するのが合理的かつ相当である。そうすると，本件規定を適用するに当たって，本件消費貸借について適用されるべき年利率についても，……国内銀行における貸出約定平均金利を採用すべきことになる。」

「本件同族会社においては，承継前請求人らのうち請求人〇〇に対してのみ，令和3年8月及び同年9月に本件消費貸借に係る弁済をしているものの，他の承継前請求人らに対しては弁済をしていないことに加えて，……本件各契約においては，本件貸付利率が毎年8月に見直されることが予定されていることも踏まえれば，本件消費貸借は，実質的には貸出期間が1年以上の長期間にわたる貸付けであったとみるのが相当である。そうすると，本件消費貸借を標準的な金銭消費貸借に引き直した場合に適用すべき貸付利率は，……平成28年から令和2年までの各年の8月における国内銀行の新規貸出しかつ長期貸出しに係る貸出約定平均金利とするのが相当である。」

エ 「なお，請求人らは，承継前請求人らは事業を行っていない個人であるから，民法の規定が適用されるべきであり，無利息貸付けが基本となるなどとも主張するが……，経験則に照らしても，事業を行っていない個人が80億円を超える多額の金員の貸付けを行う場合に，無利息で貸し付けることが一般的であるということはできない。」

「請求人らは，……税制改正による改正後措置法等の施行をきっかけに，本件社債を保有す

る承継前請求人らの要望を踏まえて本件同族会社との取引を変更したのであって，租税回避の意図はなく，本件消費貸借のように税制改正をきっかけに取引の見直しを行うことは租税回避行為には当たらない旨主張する。

しかしながら，本件消費貸借は，……承継前請求人らの所得税の負担の増加を回避することを主たる目的として行われたものであると推認することができ，本件において，この推認を覆すに足りるような事情は見当たらない。」

(2) 類似裁決の論理の検討

この類似裁決には，次のような問題点がある。

第一に，所得税法 157 条 1 項の解釈適用において，独立当事者間の通常の取引を基準とすることが適切かどうかである。明文上，所得税法 157 条 1 項は，「同族会社」の行為または計算を容認した場合には，これと特殊の関係のある株主等の所得税の負担を不当に減少させる結果となることを防止しようとするものである。そこにおける「同族会社」と一定の「株主等」との関係を，独立当事者間の関係に置き換え，独立当事者間において通常なされる取引等を強制しようとするものではない。上記規定は，所定の株主等の所得税の負担を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であって，基本的には，同族会社であることを利用した異常かつ不合理な取引を規制することを目的とするものである。この規定は，同族会社およびその関係する個人に関し，一般的，普遍的な経済取引の合理性の確保を目指すものではないことに注意が必要である。

所得税法 157 条 1 項は，それを容認できるかどうかの対象として，同族会社「の」行為または計算に着目し，その関係者である個人の行為または計算に着目していない。確かに，個人の取引等が合理的であるのは，経済取引の円滑な進行という点では望ましいかもしれないが，喜怒哀楽の感情や好悪の感覚に左右されかねない個人に対して，冷徹な経済合理性を強制することは現実的ではない。人は常に経済的な判断を優先するとは限らないからである。法は，おそらくこのように考えて，曲がりなりにも「会社」である者については，それなりの経済合理性を求めることも可能と考え，上記のような規定ぶりとなったといえるのであろう。いずれにせよ，所得税法 157 条 1 項は，経済合理性のルールの上で冷徹な経済活動をする対等当事者として，「同族会社」と「その関係者」とを並列し，この両者に対して，対等な独立当事者として合理的な取引等をするように強制するものではない，というべきであろう。

このように考えると，問題の行為に関し，不当性の判断基準およびその引直しの方向と内容を導くために，独立当事者間基準を持ち出すのは，明確な法的根拠を欠くとともに，同族会社の行為計算の否認の方法としても適切さを欠くものと思われる。

第二に，本件の現実の取引について，何をもって不当というのか。裁決は，① 80 億円余の多

額の資金を，弁済期限を定めず，無担保で貸し付けている，②本件貸付金利は，国内銀行における貸出約定平均金利の約100分の1ないし500分の1にすぎない，③本件の金利の貸付け（本件消費貸借）の大部分は，かつて同族会社が発行した社債の償還金であり，本件貸付利率は社債の年利率と比べて，著しく低い，などとして，独立当事者間の通常の取引との比較において，明らかに異常または変則的であるとする。その上で，平成28年1月1日からは同族会社の親族が受け取る社債利子については総合課税の対象となることを受けて，本件同族会社が社債の償還期限前に買入償却により償却したなどの事情を考慮すると，本件消費貸借は，将来新たに生じることが予定されていた所得税の負担を回避することを主たる目的として行われたと推認される，とする。

とはいえ，裁決のいう不当性は十分な説得力を持つようには思えない。まず，裁決は，本件社債の償還それ自体を異常だとか変則的だとかはいわない(14)。おそらく，そういうことはできないと考えたからであろう。社債の償還をいつ，どのような形でするかは本件同族会社の自由に属するからである。

次に，社債を原資として，本件同族会社が本件請求人から一定の金員を借り受ける際に，その金利をどの程度の大きさにするかは，両者の合意によるべきものである。国内の銀行間での平均金利を基準に，それから大きく外れているから不当だというのは，本件請求人を金員を貸し出す銀行と同視するからこそいえるのであるが，このような同視は，余りに現実離れしており，妥当性はない。

さらに，税法の改正により，将来の税負担が増えることに対して，それを適法に回避するための措置をとることは自然であり，何ら違法性はない。人が，通例，法改正により，将来の税負担の増減があれば，これに対応するのは当然である。将来の税負担の軽減を立法で定めた場合は，所定の行為等へのインセンティブとして積極的な行為を認める（ないし求める）が，反対に，税負担の増大を立法で決めた場合は，「座して待て」というのでは，衡平を大きく失するとともに，余りにも国庫主義的な考え方というべきであろう(15)。

第三に，同族会社の行為計算を否認し，これを通常の行為計算に引き直すということの意味は何か。何を引き直すのか。

引直しの前提として，納税者（居住者）の側に，事実として，一定の経済力（例えば100）があることが不可欠である。その経済力に関しては，通常であれば例えば30の税負担がかかるところ，同族会社を利用した取引等によって，税負担がない，または税負担が僅少の状態が作

(14) 赤坂高司「裁批」税理69巻4号89頁（2026年）。

(15) 他方，社債から低金利貸付けへの不自然な切り替えは，税制改正による税負担増を回避することを主たる目的とすると推認されても仕方がないとするものとして，中島吉央「令和6年5月15日裁決（大裁（所）令5第47号）―同族会社発行社債の税制改正と実務上の留意点」税経通信81巻3号39頁（2026年）。

出されたことに対して，その異常かつ不合理な状態を除去するために，通常の取引を仮定し，この仮定に基づき，適切な課税関係（例えば30の税負担）を創出することを所得税法157条１項は課税庁に認めるものである。

また，所得税法157条１項の規定の下では，既に述べたように，①現実世界において，同族会社の実際の行為がある。しかし，これをそのまま認めると，株主等の所得税を不当に減少させる結果となると認める場合は，これを認めない，②次に，仮定の事実として，当該同族会社が通常の行為をしたものとして，これを前提に居住者に遡及的に課税をする，という組立てをしている。

このような理解の下で，類似裁決の事実関係（低利息による貸付け）を見ると，一つは，納税者には，低利息による収入を上回る収入は貸付けの当初からなかったということになる。事実として貸付けによる大きな収入があったのに，それを同族会社を通して意図的に軽減したという事実はない。二つは，このような低利息貸付けは「不当」と評価されるべきかというと，そうではないであろう。会社にとって，金員を借り入れる場合，低金利による借入れは経済合理性にかなうものといってよい。納税者の負担を「不当に」減少させるかどうかについても，そうとはいえないであろう。納税者にとって，一定の金員を貸し付ける上で金利をいくらにするかは自由であり，仮に貸付けによる収入獲得の機会を失した，あるいはそれを自ら制約したとしても，それが直ちに不当ということはできないと思われる。所得税は，もともと経済力の増大を課税の正当化根拠とするものである。より多くの所得を得たはずだという仮定（フィクション）に基づき課税をするという制度設計は予測可能性を大きく損ない，乱暴であって，到底許されるものではない。このように，およそ事実として発生していない利息を，発生していたはずだと事後的に決めつけることは，許されるものではない(16)。

このように考えると，この事件においては，引直しの前提を欠いているといわざるをえず，所得税法157条１項を根拠とした課税処分は違法というべきである。

なお，本件裁決は，引直しの基準として，国内銀行における貸出約定平均金利を用いているが，なぜこれを用いるかの理由や背景は明確に示されていない(17)。

---

(16) 大淵博義「同族会社の行為計算の否認規定の解釈適用を巡る課税の混迷とその実相」税経通信81巻３号21頁（2026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89号21頁以下（2006年）（『田中治税法著作集第２巻―所得税をめぐる紛争の特質とその解釈論』645頁以下（清文社，2021年）所収）を参照。平和事件に関して，橋本守次「『収入なきところに課税なし』原則の破綻」税理47巻12号24頁（2004年）を参照。本件に関し，赤坂・前掲注（14）を参照。

(17) 類似の事件で，同族会社に対する無利息貸付けを取り扱った裁決（国税不服審判所令和７年３月７日裁決・国税不服審判所ホームページ）では，国内銀行の平均貸出金利ではなく，同族会社が実際に銀行から借り入れた金利を参照している。藤間大順「代表者から法人への無利息貸付けの許容性―最新の裁決例から読み解く」税理69巻８号27頁（2026年）。

3　事例1の検討

上記の検討で示したとおり，類似裁決の考え方とは大きく異なるが，所得税法157条1項に基づく課税処分は違法というべきである。

Ⅳ　引直しの当否と参照事例の範囲

1　争点

同族関係者が同族会社の所有する不動産を賃貸した際の賃料につき，所得税法157条1項を適用して引き直すことおよびその方法は適切かどうか。

2　類似判決の検討

(1) 類似判決の論理

事例2とほぼ同様の事案を検討したのが，佐賀地裁平成28年11月29日判決[18]である。判決は次のように述べる。

ア「所得税法157条1項の趣旨は，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鑑み，同族会社と同族関係者との間の取引行為等によって，同族関係者の所得税の負担が一般納税者の同負担より減少して，税負担の不公平を生じさせる結果となると認められるときに，その同族会社の行為等を否認し，それを一般納税者である通常人が行うであろう経済的合理性に則った通常の行為等に引き直して計算して，同族関係者の所得税に係る更正又は決定を行う権限を税務署長に認めることで，税負担の公平を維持する点にある。」

「このような趣旨に照らすと，同族関係者が，同族会社の所有する不動産を賃借した際の賃料について，所得税法157条1項を適用すべきか否かを判断し，また，適用すべきと判断した場合における適正な賃料を計算するためには，同一又は類似の用途に供されている不動産を賃借している者が，互いに同族会社とその同族関係者という特殊な関係にない者に対して支払う通常の賃料を比準する方法によって，通常人が支払う標準的な賃料の金額を算出し，これと実際に同族関係者が同族会社に対して支払った賃料を比較検討することが合理的である。

また，このような類似物件を抽出して比準する方法は，一般的に行われている方法であるから，その類似（比準）物件の選定基準が合理的なものであり，恣意の介在が認められないものであれば，これらの1平方メートル当たりの平均賃料に，対象不動産の面積を乗じた賃料が当該不動産の適正賃料であるということができる。」

---

(18)　佐賀地判平28・11・29税資266号順号12938。

イ　本件の選定基準として，「本件各更正処分では，……〔1〕本件診療所の所在地を中心とした半径500メートル内の地域に所在すること，〔2〕事業用物件であること，〔3〕一戸建てであること，〔4〕自己使用物件ではないこと，〔5〕延床面積が本件診療所の0.5倍以上2倍以内の範囲にあること（以下「床面積倍半基準」という。），〔6〕又貸し・無償貸付けではないこと，〔7〕賃貸人と賃借人のいずれか一方がもう一方の同族会社となっていない物件であること，〔8〕賃貸人と賃借人の関係が親族でないこと，〔9〕賃貸人又は賃借人のいずれか一方が青色申告書を提出している物件であることが本件各不動産の類似物件の選定基準とされた。」

「不動産取引において，新規家賃の鑑定評価を行う場合における賃貸事例の選定条件は，〔ア〕事情補正がない又は補正可能な事例であること，〔イ〕賃貸条件（駐車場代・共益費を含むか否か，定期借家か否かなど）が類似していること，〔ウ〕地域要因（駅距離や商況等）が類似していること，〔エ〕一棟の建物要因（築年，構造，用途，品等，共用設備等）が類似していること，〔オ〕建物の個別的要因（賃貸部分の規模，室内設備，維持管理等）が類似していることの5つが挙げられる（……）。

これを前提に，〔本件訴訟継続後，福岡国税局長による一筆者補充〕本件指示において示された本件診療所の類似物件の選定基準について検討するに，基準〔1〕（半径500メートル以内）は〔ウ〕場所的類似性が高く地域要因が類似していること，同〔2〕（事業用）及び同〔3〕（一戸建て）は〔エ〕構造・用途が類似していること，同〔5〕（床面積倍半基準）及び同〔9〕（評価額倍半基準）は〔エ〕規模や建築費・築年数が類似していることにそれぞれ当たり，また，同〔4〕（非自己使用物件）・同〔6〕（非又貸し・無償貸付け）・同〔7〕（非同族会社）及び同〔8〕（非親族）は，事情補正がない又は補正可能な事例に当たるから，両者はほぼ同様であり，比較可能性の観点から見て適切な条件であるといえる。

これに対し，本件各更正処分における基準〔9〕（賃貸人又は賃借人のいずれか一方が青色申告書を提出している物件であること）については，対象物件の賃料額の多寡に影響を与えるものではないから，選定基準としては相当ではない。」

「そして，本件指示における選定基準の合理性と同基準に基づく類似物件の具体的抽出過程に照らせば，本件指示による本件各不動産の各類似物件の抽出の過程には，恣意の介在を窺わせる事情もなく，抽出された類似物件も比準物件として相当なものということができ，類似物件の平均賃料によって算出された本件各不動産の賃料は適正賃料として正確性が高いものと認めることができる。

したがって，本件各不動産の適正賃料は，前記のとおり平成20年分が231万2532円，平成21年分及び平成22年分が231万7632円であると認められる。」

ウ　原告は，本件診療所は，医療法25条1項所定の立入検査の対象となることから相応の設備が不可欠となるため，賃料が高額化する傾向にあり，診療所であることが選定基準とされ

るべきである旨主張するが，「医療用建物又は建物付属設備として検査対象とされるのは，『5 放射線管理』の項目のみであるとされるところ，本件診療所にはレントゲン室などの放射線装置等は存在しない……から，立入検査の検査項目を満たすために相応の設備が必要であり，そのために賃料が高額化するという原告の前記主張はその前提を欠いている。」

「また，原告は，本件診療所は，その用途が診療所に限定されているところ，医療行為の動線を確保し，患者の快適性やプライバシーを確保するため，他業種とは異なる間取りが採用されているから，賃料が高額化する傾向にあるとも主張するが，事業内容に適した間取りが必要となることは，医業以外の事業用物件でも同様である。加えて，本件診療所は，１階に，待合室，受付・事務，診療室及び処置室が，２階に，休憩・応接，更衣室及び院長室が存在するという一般的な間取りで構成されており，特別な費用が必要になることを認めるに足りる証拠はない。」

「本件各更正処分時においても本件指示による調査時においても類似物件の選定基準において，事業用物件であることが基準の一つとして挙げられており，用途の類似性は恣意の介在を許さない程度に考慮されているといえるから，原告の前記主張は採用できない。」

(2) 類似判決の論理の検討

第一に，本判決は，論理の出発点において，所得税法 157 条 1 項を適用すべきか否かを判断する際には，同一の用途の不動産を賃貸借している特殊の関係のない者との間で支払い，また受領された賃料とを「比準する方法」によって，両者の賃料を比較検討することが合理的だとする。

とはいえ，この考え方は，所得税法 157 条 1 項を適用するに際し，本来の課税要件規定（例えば所得税法 36 条，37 条）の適用との優先順序という問題には触れていない[(19)]。

確かに，同族会社の行為計算否認規定と本来の課税要件規定のいずれを優先的に適用すべきかについては明文の規定はなく，解釈に委ねられているが，次の理由から本来の課税要件規定の適用を優先すべきだと考える。一つは，所得の稼得は個別具体的であり，所得が基本的に収入金額から必要経費を控除して算定される以上，本来，必要経費は個別的であって，他の事業者との類推によってその当否が決められるべきものではないからである。二つは，納税者は，もともと，自ら行った行為や取引を前提に課税される権利があるというべきである。実際の取引等を前提にするからこそ，事実に基づいた主張立証が可能であることに加え，課税庁もまた，

(19) 根拠法規の適用の優先順序を明確に争ったものではないが，同族会社に対する外注費の支払に関し，所得税法 157 条 1 項に基づき否認した事案につき，所得税法 37 条を根拠に課税処分の適否が判断され，かつ，同法 157 条 1 項の適用の可否については，「判断する必要がない」とされたものとして，大阪地判平 30・4・19 税資 268 号順号 13144。その判批として，田中治・TKC 税研情報 29 巻 3 号 13 頁（2020 年）。

事実に基づき課税の正当性を主張することができるからである。三つは，同族会社の行為計算否認規定は，推計課税の規定などと同様に，課税庁が課税処分をするための根拠規定であって，申告納税制度の下で，課税庁が補助的，副次的役割を果たすべきだ（国税通則法 16 条）とするならば，納税者が現実にした取引等を前提に，その事実の存否やそれに関する法的評価を優先すべきは当然であるからである。

先行する裁判例の中には，例えば，同族会社に対して支払った高額委託料に関し，所得税法 37 条の優先適用の主張は説得力がないとして退けた上で，所得税法 157 条 1 項を適用した例[(20)]がある。しかしながら，取引に係る資料等がないとか不正確であるとかの事情がない場合においては，内部的な資料等に基づき事実を検証することによって結論を出すのが自然であり，そうだとすればそのようにして必要経費該当性を判断すべきだと考える。

このように，本件についても，まず，具体的な事実認定をとおして，問題の支払賃料が必要経費として認められるか否かを検討することが望まれる。比準方式によって課税処分が適法か否かを検証する方法は，あるいは訴訟経済的には優れた面があるかもしれないが，個別具体的な実際の取引の実態から外れる恐れがあるからである。

第二に，判決は，課税庁が，比準する方法によって引直しを行うことの適法性について，その選定基準，サンプルの具体的な抽出過程を詳細に検討し，本件課税処分が適法であるとしている。なお，本件において，課税庁は「事業用」の賃貸建物をサンプルとして抽出しているが，これは「診療所」に用いている他の建物のうち，適切なサンプルが見当たらないことによるものかどうかははっきりしない。

判決文を読む限り，基本的に，判決の論理の展開はそれなりに説得力があるように感じられる。本件納税者は，診療所としての建物には，医療法上の立入検査の実施の可能性があるとか，医療行為の導線を確保し患者の快適性等を確保する必要があるとかの理由を基に特別の費用がかかる旨を主張しているが，本件判決が述べるように，十分な根拠をもってその主張に成功しているようには見えない。

なお，本判決においては争われていないが，倍半基準でサンプルを収集し，その平均値をもって適正値とすることは，あくまで一つの合理的な方法であるにすぎず，必ずしも普遍的な方法とはいえないように思われる。最高額を用いる方法やその他の合理的な方法の可能性もありうると思われる[(21)]。

---

(20) 前掲注（10）の広島地判。

(21) 田中治「所得税における青色申告をめぐる若干の紛争例」税務事例研究 208 号 31-32 頁（2025 年）を参照。黒住茂雄「判批」月刊税務事例 54 巻 2 号 69 頁（2022 年）も参照。

3　事例2の検討

上記に述べたように，証明は必ずしも容易ではないであろうが，Qにとって，建物が診療所に限定されていることによって，どれだけ特別の費用が必要かの証明ができるかどうかが鍵だと思われる。もし，他の事業に供される建物との類比を許さない特別の状況にあることが証明できれば，その引直しの違法性の可能性が高まると思われるが，それは必ずしも容易ではないように思われる。

また，そもそも，事案に対して当然に157条1項を適用することが適切かどうかという問題も残る。課税庁が，本来の課税要件規定である所得税法37条に基づき，所定の賃料が必要経費に該当するかどうかをまず検討するのが本来の処理方法だと考える。

Ⅴ　引直しに基づく課税を誤った場合の事後処理

1　争点

引直しの前提として，引直し前の同族会社の行為計算をどのように見るか，それを引き直すべきかどうか。引直し前の事実認定との関係において，引直しに基づく課税を誤る場合とはどのような状況か。その場合の課税処分はどのように取り扱われるべきか。

2　類似判決の検討

(1) 類似判決の論理

類似判決において，引直し前の事実認定とその後の引直しの内容に関し，大阪地裁令和6年3月13日判決[22]とその控訴審である大阪高裁令和7年4月25日判決[23]は，鋭く対立している。

第一審判決（納税者勝訴）は次のようにいう。

ア　「本件のような株主等を賃貸人とし同族会社等を賃借人とする不動産の賃貸借契約が上記の経済的合理性を欠くものか否かについては，当該賃貸借契約の目的，賃貸料の金額や契約の諸条件を含む当該賃貸借契約の内容等の諸事情を総合的に考慮して判断するのが相当である。そして，当該賃貸借契約が経済的合理性を欠くものか否かの検討に当たっては，〔1〕当該賃貸借契約が，通常は想定されない手順や方法に基づいたり，実態とはかい離した形式を作出したり，その賃貸料が適正な賃貸料に比して著しく低額なものにされたりしているなど，不自然なものであるかどうか，〔2〕税負担の減少以外に当該賃貸借契約を締結することの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮するのが相当である。」

(22)　大阪地判令6・3・13判タ1524号124頁，LEX/DB 25620368。
(23)　大阪高判令7・4・25LEX/DB　25625549。

イ　本件賃貸借契約は転貸方式（マスターリース契約）であって，空室リスクは借主（A社）が負担するものであることなどの賃貸料の減額要因があること等を考慮するならば，「本件賃貸借契約が，通常は想定されない手順や方法に基づいたり，実態とはかい離した形式を作出したり，その賃貸料が適正な賃貸料に比して著しく低額なものにされたりしているなど，不自然なものであるということはできない。」

「本件賃貸借契約の締結に至る経緯には，原告が，自己の所有する不動産を賃貸する不動産賃貸業が拡大してきたこと，そのために原告個人の不動産賃貸業に係る資金管理や収支管理，税務申告等の事務が煩雑になってきたこと，自らの年齢が高齢になってきたこと等から，原告個人で営んでいた不動産賃貸業を，法人であるA社に移転するという事業目的があったものと認められる。そして，実際にも，本件賃貸借契約の締結により，原告個人の不動産賃貸業については，賃貸料収入が安定するとともに，事務が簡素化されるなどしたことが認められ，また，原告は，原告個人が営んでいた不動産賃貸業を整理するとともに，A社に事業を移転するため，平成24年以降，順次自己の所有する不動産をA社又は第三者に売却したり，新たに賃貸用不動産を取得する場合には，基本的には，A社がこれを取得したりしていることが認められる。そうすると，本件賃貸借契約は，原告が，上記のような不動産賃貸業のA社への移転という事業目的を実現するために，平成24年以降，自己の所有する不動産をA社又は第三者に売却することと並行して，本件不動産を一括してA社に対して転貸方式により賃貸したものと認められ，このような本件賃貸借契約の目的は合理的なものといえる。」「以上によれば，税負担の減少以外に本件賃貸借契約を締結することの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するといえる。」

ウ「以上のとおり，本件賃貸借契約の目的，賃貸料の金額や契約の諸条件を含む本件賃貸借契約の内容等の諸事情を総合的に考慮すれば，被告のその余の主張を検討しても，本件賃貸借契約は，経済的かつ実質的な見地において不自然，不合理なもの，すなわち経済的合理性を欠くものとはいえない。

したがって，本件賃貸借契約は，所得税法157条1項にいう『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』には当たらないというべきである。」

これに対し，控訴審判決（納税者敗訴）は，一定の認定事実を補強しつつ，次のようにいう。

ア　一つは，原判決の認定事実の補正として，「サブリース（転貸方式）の一般的な実情」という項目を加え，「不動産管理会社（サブリース会社）の収益の源は，エンド・ユーザーから支払われる転貸料とオーナーに支払う賃貸料（以下「借上賃貸料」ともいう。）との差額であり，一般的には，借上賃貸料の転貸料に対する割合（以下「借上料率」という。）は80ないし90％

程度であることが多く，これを60％未満とすることは，オーナーにメリットがなく，通常，想定し難い（なお，管理委託方式では，管理委託料を賃貸料の5ないし10％程度とすることが一般的である。）。」との文言を加える。

また，事実認定の補正として，被控訴人（本件納税者）は，「A社の信用を高めるため，A社の資産を増やす必要があると考えていた。」との文言を加える。

イ　被控訴人は，平成27年から平成29年までの期間の全部又は一部において，第三者との間で本件不動産につき多数の重複契約を締結していたことが認められ，「しかも，これら重複契約物件は，本件不動産のかなりの部分を占めるものといえる。」また，A社には，「2ないし4名ほどの従業員しかおらず……，A社が数百のエンド・ユーザーに対応することは，実際上，極めて困難であることを踏まえれば，重複物件以外の本件不動産（……）についても，第三者との間で重複契約に類する契約をするなどし，平成27年から平成29年までの期間の一部において重複契約がされたことが認められる重複契約物件についても，平成27年から平成29年までのその余の期間にも，重複契約に類する契約をするなどしていたものと推認するのが合理的である。

これらの事情を踏まえれば，実質的には，被控訴人は，本件不動産をA社ではなく，第三者（A社以外の不動産管理会社）に賃貸し又は管理委託した上，不動産管理会社又はエンド・ユーザーの賃貸料の支払先口座として，被控訴人名義の口座ではなく，A社名義の口座を指定したものであり，A社は，エンド・ユーザーとサブリース契約を締結するのではなく，第三者から送金される賃貸料を被控訴人に代わって受領するなどの窓口業務をしていたにすぎないと評価するのが相当である。

このような実態は，一般的なサブリース（転貸方式）の実態（……）とは大きく異なるものであり，被控訴人及びA社が一括サブリースを内容とする本件賃貸借契約書（……）を取り交わし，本件賃貸借契約を締結したことは，まさに，実態とはかい離した形式を作出したものというほかはなく，本件賃貸借契約は不自然なものというべきである。」

「このような本件賃貸借契約に基づく行為又は計算は，『A社の信用を高めるため，A社の資産を増やす』目的，すなわち『被控訴人からA社に所得を移転する』目的でされたものであって，被控訴人がA社の発行済株式の全てを有する株主であり，代表取締役兼取締役という地位にある（A社が同族会社である）がゆえに，行うことができる行為又は計算にほかならず，経済的合理性を欠き，不自然である。」

「以上のとおり，本件賃貸借契約に基づきA社が被控訴人に提供する役務は，実態としては，送金される賃貸料を被控訴人に代わって受領するなどの窓口業務をしていたにすぎないと評価するのが相当であり，少なくとも管理委託方式における役務を超えるものではないところ，被控訴人とA社は，本件賃貸借契約を締結することにより，一括マスターリース契約という実態

とはかい離した形式を作出しており，かつ，その賃貸料が適正な賃貸料（……）に比して著しく低額なものとなっている。また，被控訴人の主張する事業目的も，結局，『被控訴人からＡ社に所得を移転する』ことにほかならず，税負担の減少以外の合理的な理由となる事業目的その他の事由であるとは認め難い。

したがって，本件賃貸借契約は，経済的合理性を欠くものというべきである。」

ウ 「不動産賃貸業者がその所有する不動産を賃貸する場合，不動産管理会社を介する形態には，サブリース（転貸方式）と管理委託方式（一般管理）があるところ，前者における不動産管理会社が得る転貸料と賃貸料の差額は，後者における管理料と経済的に同視することができる。したがって，形式的にはサブリース（転貸方式）が採られている場合であっても，適正な管理料割合に基づいて算定した適正な管理料相当額を転貸料収入から控除して適正な賃貸料を算定する方法によって，適正な賃貸料を算定することが可能であるというべきである。」

「被控訴人は，本件不動産をＡ社ではなく，第三者（Ａ社以外の不動産管理会社）とマスターリース契約若しくは賃貸借契約又は管理委託契約を締結しており，本件賃貸借契約に基づきＡ社が被控訴人に提供する役務は，実態としては，送金される賃貸料を被控訴人に代わって受領するなどの窓口業務をしていたにすぎず，少なくとも管理委託方式における役務を超えるものではなかったというべきであるから，管理委託方式を基にした算定方法によって適正な賃貸料を算定することが合理的である。」

「被控訴人の適正管理料割合を平成 27 年分が 6.32％，平成 28 年分が 6.37％，平成 29 年分が 6.33％として算定することは合理的である。」

なお，被控訴人の本件各年分の所得税等に係る総所得金額及び納付すべき税額を下回って本件所得税等各更正処分がなされていることから，「本件所得税等各更正処分はいずれも適法である。」

(2) 類似判決の論理の検討[24]

第一審判決は，本件の事実関係として，その実態は転貸方式による不動産の貸付けであるとした上で，本件の賃貸料が低額であることの個別性，特殊性の存否を検討する。その結論として，所得税法 157 条 1 項にいう不当性の要件を満たすためには，①同族会社の行為が，不自然，不合理であること，②租税回避以外の事業目的その他の正当で合理的な理由がないこと，の二つの基準を満たす必要があるが，本件においては，そのいずれも満たさないとする。かくして，本件への所得税法 157 条 1 項の適用は，要件該当性を欠き，違法だとする。第一審判決は，本

(24) 以下は，田中治「判批」TKC 税研情報 35 巻 3 号 42 頁以下（2026 年）で詳しく検討している。本件控訴審判決については，武田涼子「同族会社との不動産賃貸借取引における行為計算否認規定の適用―大阪高判令和 7 年 4 月 25 日」税務事例研究 211 号 21 頁（2026 年）を参照。

件事実への所得税法157条1項適用の可否を丁寧に検証し，本件賃料が低額なことに十分な合理性があると判断しており，その論理は説得力があるように感じられる。

他方，控訴審判決の論理は，次のような疑問を生じさせる。

第一に，控訴審判決は，A社が，送金される賃貸料を本件納税者に代わって受領するなどの単なる窓口業務をしているにすぎないとの事実認定をしているが，この事実認定に立つ限り，所得税法157条1項を適用する余地はないと思われる。上記の事実認定によるならば，現実世界における課税処分として，A社の転貸料収入は，基本的に全て本件納税者個人の不動産収入ということになる。そうだとするならば，課税庁は，本件につき，実質所得者課税の原則（所得税法12条）により，A社が受領した賃料収入を全て本件納税者に帰属するものとして課税するのが本筋というべきである。それにもかかわらず，課税庁が事実を誤認し，適用法規を誤って課税処分をしたのであれば，それは違法として取り消されるべきである(25)。

第二に，仮に，本件控訴審判決のいうとおり，A社が賃貸料の口座名義として窓口業務をしているにすぎないとすれば，仮定の世界とはいえ，A社が通例6％前後とされる適正管理料を受けるに値するかどうかも問題となる。このように考えると，仮定の世界で，標準的なものとされる6％前後の適正管理料を控除して，最終的に本件納税者の所得を計算する必要と正当性は揺らいでくる。

控訴審判決は，納付すべき税額を下回る課税処分は適法であるとの，いわゆる総額主義の考え方を示している。しかしながら，問題は，A社が独立した経済主体性を持つかどうかである。もし，A社が単なる名義を貸しているだけで，経済実態がないのであれば，本件納税者がA社に管理料を支払うことの理由がない。それにもかかわらず，所得税法157条1項を適用した課税処分において，一般的な適正管理料として一定額を控除してなされた課税処分は，そもそも仮定計算上の合理的基礎を欠いたものというべきであろう。仮定計算に入る前の段階で，A社の独立した経済主体性をほぼ否定するのであれば，納税者の課税計算に関し，適正管理料なるものを控除することは許されないはずである。

3　事例3の検討

事例3の①の場合には，類似判決の第一審判決がいうとおり，事案への所得税法157条1項の適用を正当化する基準を満たさないため，所得税法157条1項を根拠とした課税処分は違法と考える。

事例3の②の場合には，現実世界の判断として，U社が受領する賃貸料は実質所得者課税（所得税法12条）の考えに基づき，基本的にRに帰属するものとして，課税関係を考えること

(25)　倉見智亮「判批」税理68巻15号95頁（2025年）。

になる。まず実態がどうなっているかを先行的に判断すればすむ話であって，仮定の世界に落とし込んで通常の取引等に引き直す必要はない，というべきである。それにもかかわらず，所得税法157条1項を根拠として課税処分をするならば，当該処分は，適用法規を誤ったものとして違法というべきである。とはいえ，判例は総額主義を採用し(26)，上記の考え方とは異なることに注意が必要である。

Ⅵ　おわりに

本稿では，所得税法157条1項をめぐる近時の裁判例，裁決例を素材に，同族会社の行為計算の否認の際の引直しの適法性に関して検討をした。その際，引直しの前提を欠く場合もあれば，引き直した内容が適切でない場合もある。

第一に，引き直す際の前提として，関係の個人の側で事実として所得が生じていることが不可欠というべきである。個人が同族会社に対して無利息ないし低利息で金員を貸し付けた場合，無から有を生じさせることまで，同族会社の行為計算の否認規定が予定しているようには思えない。無から有を生じさせるような課税処分が認められるとすると，それは憲法上の財産権保障規定との抵触の問題を生じさせることになる。また，仮定の取引等への引直しが認められる場合でも，独立当事者間基準は引直しの際の規範とはなりえないというべきである。個人の取引等に合理性があるのは望ましいとしても，喜怒哀楽等の感覚に左右される個人に関して過剰な合理性を求めるのは非現実的である。

第二に，引直しをする際に，類似する同業者のサンプルを用いて適正な数値を導くという手法は，しばしば使われるが，その手法が過度に形式化し，現実から遊離することのないように注意が必要である。また，同族会社の行為計算の否認の前に，現実の行為や取引を直視し，本来の課税要件規定を適用することが，証拠と論理に基づく紛争処理に役立つものと思われる。

第三に，課税庁が，所得税法157条1項を適用すべきでない場面でこれを適用したのであれば，適用法規を誤ったものとして，違法というべきである。総額主義的な考えの下，客観的な税額を上回っていないという理由で当該課税処分を適法とするのは，個別具体的な理由があるからこそ課税処分に及んだというその課税庁の行為の適法性を検証することを放棄するに等しいものである。

(26)　泉徳治ほか『租税訴訟の審理について（第3版）』100-101頁（法曹会，2018年）。

相続時精算課税制度における納税義務の成立時期

―消滅時効と除斥期間―

明治大学准教授　加藤 友佳

事例１

納税者Ａは，母Ｂ（特定贈与者）から，平成 21 年 11 月 10 日に現金 2,000 万円の贈与を受けたため（贈与①），翌年３月９日に所轄税務署長Ｙに対し，当該贈与について相続時精算課税を選択し，相続時精算課税に係る特別控除として 2,000 万円を控除して，贈与税額０円とする平成 21 年度分の贈与税の申告書を提出した。さらに，Ａは平成 22 年４月３日にも，Ｂから現金 2,000 万円の贈与を受けたことから（贈与②），翌年３月８日に，相続時精算課税に係る特別控除 500 万円を控除し，贈与税額 300 万円とする平成 22 年度分の贈与税の申告書を提出し，同月中に納付した。

平成 25 年１月 20 日にＢが亡くなり相続が開始したため，Ａを含む相続人３名で相続に係る相続税の課税価格を計算したところ，その合計額が計 5,500 万円となり，基礎控除額 8,000 万円を下回っていることがわかった。

そこでＡは，すでに納付していた贈与税相当額である 300 万円の還付を受けるために，Ｂの相続に係る相続税の還付申告書を作成した。しかし，Ａは同申告書の提出を失念してしまい，平成 30 年 11 月９日に所轄税務署長Ｙへ提出した。翌月，所轄税務署から，Ａが提出した還付申告書に係る還付金請求権は，相続開始日の翌日から５年を経過しており，時効により消滅している旨の電話があった。贈与税相当額である 300 万円は，Ａに還付されるか。

平成 21 年 11 月 ― 贈与①
平成 22 年３月 ― 相続時精算課税の選択届出
　　贈与①の申告書提出
平成 22 年４月 ― 贈与②

平成 23 年 3 月 ┼ 贈与②の申告書提出
平成 25 年 1 月 ┼ Ｂ死亡により相続開始
平成 30 年 1 月 … 還付金請求権の消滅時効（Ｙの主張）
平成 30 年 11 月 ┼ 相続税還付申告書提出

事例 2

納税者Ｃは，平成 25 年 6 月 25 日，父Ｄから現金 500 万円および土地甲（時価 2,000 万円）の贈与を受けたため，Ｄと相談して相続時精算課税を選択することとし，翌年 3 月 10 日に所轄税務署長Ｙに対し，相続時精算課税選択に係る選択の届出書および贈与税の申告書を提出したが，同申告書には贈与財産として現金のみが記載され，土地甲については記載されていなかった。

令和 4 年 5 月 11 日にＤが亡くなったため，Ｃは所轄税務署へＤの相続に係る相続税の申告書を翌年 1 月 20 日に提出したが，ＣがＤから贈与を受けた土地甲を相続時精算課税適用財産に加算せずに計算した相続税の課税価格および相続税額を申告書に記載していた。そのため，Ｙは令和 8 年 9 月 3 日，当該相続税につき，土地甲を相続時精算課税適用財産に加算する更正処分および過少申告加算税賦課決定処分を行った。しかしＣは，土地甲の贈与に係る贈与税の除斥期間はすでに経過していることから，これについては課税処分の対象にならないと考えている。Ｃの主張は認められるか。

平成 25 年 6 月 ┼ 贈与
平成 26 年 3 月 ┼ 相続時精算課税の選択届出
　　贈与税の申告書提出
令和 2 年 3 月 … 贈与税の除斥期間（Ｃの主張）
令和 4 年 5 月 ┼ Ｄ死亡により相続開始
令和 5 年 1 月 ┼ 相続税の申告書提出
令和 8 年 9 月 ┼ 更正処分・過少申告加算税賦課決定処分

事例 3

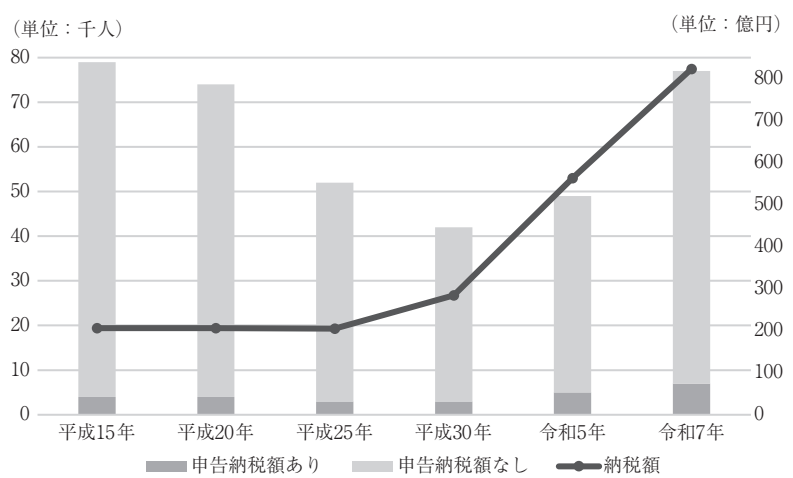
納税者Ｅは，その親 F1 および F2 が高齢になったために財産整理を進めることとした。Ｅは，令和 6 年 4 月 3 日に，F1 から土地乙を，F2 から絵画丙の贈与を受けた。Ｅは，上記贈与について相続時精算課税を選択するために，令和 7 年 3 月 12 日に相続時精算課税選択届出書および贈与に係る申告書を提出した。なお，贈与に係る基礎控除等の計算においては，土地乙の贈与時の価額 2,000 万円，絵画丙の贈与時の価額 900 万円をもとに算出した。

令和 8 年 12 月 13 日，交通事故によって F1，F2 が亡くなったため，これに係る相続が発生した。しかし，Ｆらの相続に係る申告書作成時に，上記贈与に係る申告書に記載した財産の価額のうち，絵画丙の評価額が 500 万円であったことがわかった。Ｅは，贈与税に係る基礎控除額等を修正することができるか。

Ⅰ　はじめに

相続時精算課税制度は，平成 15 年度税制改正によって創設された。2003 年当時，日本の高齢化率（総人口に占める 65 歳以上の人口の割合）は 19％にのぼり，近い将来超高齢社会を迎

図表：相続時精算課税の申告人員と納税額(1)



(1)　国税庁が公表する平成 19 年，20 年，令和 7 分の「所得税等，消費税及び贈与税の確定申告状況等について」の贈与税の申告状況から筆者作成。

える日本で，財産の移転時期が後ろ倒しになる傾向が強いこと等を危惧し，早期の生前贈与を促すことによって資産の有効活用につなげることが期待されていた。

2025 年（令和 7 年），相続時精算課税を選択した申告者数は約 8 万人となり，前年の約 5 万人から約 60％増加し，過去 10 年間でその増加幅が最も大きくなっている（図表参照）。

Ⅱ　相続時精算課税制度の趣旨と改正

相続時精算課税制度については，本研究会でもこれまで取り上げられてきた(2)。そのため，ここでは本稿に必要な限りで，相続時精算課税制度の導入趣旨や制度の変遷について概観する。

1　相続時精算課税制度の沿革

相続時精算課税制度は，上記の通り平成 15 年度の税制改正により創設された制度である。当時から，高齢化の影響によって次世代への資産移転の時期が遅れていること，それに伴って高齢者の保有する資産の活用が捗らずに，結果として経済社会の活性化が滞ることにつながってしまうことが指摘されていた。これらの課題への解決の一助として，生前贈与の円滑化に着手する必要があり，具体的には，生前贈与と相続との間で資産移転の時期の選択に対して税制の中立性を確保することが重要とされてきた(3)。

このような状況のもと，相続税および贈与税の抜本的改革として位置付けられた両税の一体化措置である相続時精算課税制度が新たに導入された。累積的資産取得税が一連の贈与の早い段階から財産の取得ごとに累進税率で課税するのに対し，相続時精算課税は贈与ごとに比例税率で課税した後に相続の段階で累進税率を適用する点に違いがあり，後者は贈与税が相続税の補完税であるという考え方に，より適合的であると指摘されていた(4)。

平成 25 年度税制改正では，適用要件の見直しが行われ，推定相続人のみであった受贈者の範囲に 20 歳以上である孫を加え，贈与者の年齢要件も 65 歳以上から 60 歳以上に引き下げた。その後の民法改正によって，令和 4 年 4 月 1 日から成年年齢が引き下げられるに伴い，20 歳を基準とする要件が 18 歳へと変更となっている。さらに，令和 5 年度税制改正においては，資産移転の選択により中立的な税制を構築することを目的として，基礎控除の創設，申告手続の負担軽減等，贈与税を中心とした相続時精算課税制度の大幅な見直しが行われた(5)。

---

(2)　岩下忠吾「相続時精算課税制度の実務事例」税務事例研究 74 号 43 頁（2003 年），渋谷雅弘「相続時精算課税適用者の死」税務事例研究 79 号 41 頁（2004 年），小池正明「改正相続時精算課税制度について」税務事例研究 200 号 33 頁（2024 年）。

(3)　税制調査会「平成 15 年における税制改革についての答申」10 頁（2002 年）。

(4)　金子宏「相続時精算課税制度について」税研 110 号 8 頁（2003 年）。

2　暦年課税と相続時精算課税の贈与税申告

(1) 暦年課税

相続時精算課税制度はこれらの改正等をうけ，令和 7 年分の相続時精算課税を適用した申告者による申告納税額は約 823 億円と前年の 661 億円に比べて約 25％増加した。加えて，暦年課税の贈与税額の合計額は，5,038 億円と前年に引き続き過去最高額を更新している(6)。

暦年課税の場合，贈与税の申告は原則として，納税義務の成立およびその納付すべき税額の確定については，国税に関する法律の定める手続により，その国税についての納付すべき税額が確定されるものとされ，贈与（贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を除く。）による財産の取得の時に納税義務が成立する（通則法 15 条 2 項 5 号）。

その納税義務者は贈与により財産を取得した者となり，その年中に取得した財産の価額の合計額をもって，贈与税の課税価格として課税される（相法 21 条，同条の 2 ）。贈与税については，基礎控除として，課税価格から 110 万円を控除され（同法 21 条の 5 ，措法 70 条の 2 の 4 ），その申告手続については，贈与により財産を取得した者が，基礎控除等の控除後の贈与税額がある場合は申告書を提出する必要がある（相法 28 条）。

また，生前贈与による相続税負担の軽減を図ることを防止するために，相続開始 3 年以内にその被相続人から贈与により財産を取得している場合は，相続税の課税価格に当該贈与により取得した財産の価額が加算される措置が講じられていた。令和 5 年度税制改正では，より資産移転の中立性を高める観点から，この加算対象期間が 7 年に拡大され，加算される財産の価額も見直しが行われた（相法 19 条 1 項）。同改正は，経過措置を経て令和 13 年 1 月 1 日以降に相続または遺贈により財産を取得する場合に，7 年の加算対象期間が適用されることとなる(7)。

(2) 相続時精算課税

相続時精算課税を選択する場合には，特定贈与者から贈与を受けた年の翌年 2 月 1 日から 3 月 15 日までに，当該贈与財産について相続時精算課税の適用を受けようとする旨その他財務省令で定める事項を記載した届出書を所轄税務署長に提出しなければならない（相法 21 条の 9 第 1 項，第 2 項，同法 28 条 1 項）。同適用者が取得した上記贈与財産については，特定贈与

(5)　詳細については，小池・前掲注（2）33 頁以下参照。なお，相続時精算課税制度に対してはそもそも相続税の課税対象未満の家計における生前贈与の促進を図るという趣旨もあって，1 人当たり 2,500 万円までの贈与に対しては贈与税も相続税も課税しないというレベルで創設されたものということができるが，相続税および贈与税を経済活性化のために利用することは格差助長の危険性があることから，厳に慎むべきという指摘もある（岩下忠吾「現行法における生前贈与に対する贈与税」税研 171 号 48 頁（2013 年））。

(6)　国税庁「令和 7 年分の所得税等，消費税及び贈与税の確定申告状況等について」12 頁。

(7)　財務省「令和 5 年度税制改正の解説」449 頁。

者ごとにその年中において取得した財産の価額を合計し，それぞれの合計額をもって贈与税の課税価格となる（相法 21 条の 10）。

また，上記令和 5 年度税制改正によって創設された基礎控除および特別控除として，相続時精算課税の適用者が，その年中において特定贈与者からの贈与により取得した財産に係るその年分の贈与税については，贈与税の課税価格から 110 万円が控除され（相法 21 条の 11 の 2 第 1 項，措法 70 条の 3 の 2 第 1 項），さらに最大で 2,500 万円が特別控除として適用される（相法 21 条の 12 第 1 項）。ただし，上記贈与税の特別控除の適用は，期限内申告書に必要事項の記載がある場合に限られる（同第 2 項）。

令和 5 年度税制改正前までは，相続時精算課税制度を選択した納税者が特定贈与者から贈与を受け，その贈与に係る課税価格があれば申告書を提出する必要があった。しかし，同改正による相続時精算課税に係る贈与税の基礎控除創設によって，その合計額が 110 万円以下の場合には申告書を提出しなくてもよいこととなった（相法 28 条 1 項，2 項）。同改正は，令和 6 年 1 月 1 日以後に贈与により取得する財産に係る贈与税または相続税について適用される。

Ⅲ　還付金請求権と消滅時効

1　還付金請求権の性質

事例 1 に係る還付金請求権を考えるにあたり，まずは租税法における還付および還付金の位置付けについて整理する。

租税法律関係は，法律の定めた要件の充足により租税債権（債務）が成立し，それに基づき，国家は租税債権を有し，納税者が租税債務の履行により完結するが，徴収の場面においては権力関係の性質も生じるため，権力関係と債務関係の両方の束からなると表される(8)。租税法律関係においては，国または地方公共団体が債権者，納税者が債務者になることが多いが，還付金および過誤納金の還付金請求権においては，納税者が債権者となる。

租税における還付金とは，適法に納付または徴収が行われたが，のちに租税法の計算規定の適用によって，国が保有する正当な理由がなくなったため，納税者に還付される税額をいい，過納金・誤納金とあわせて，実体法上，国または地方公共団体が保有すべき正当な理由がないため還付を要する利得であって，一種の不当利得と位置付けられる(9)。還付には当然に還付される場合（所法 138 条，139 条，法法 78 条，79 条等）と，納税者からの還付請求に基づいて還付することとする場合（所法 140 条，141 条，142 条，法法 80 条，81 条の 31 等）がある(10)。還

(8)　水野忠恒『大系租税法〔第 5 版〕』（中央経済社，2024 年）18-19 頁。
(9)　金子宏『租税法〔第 24 版〕』（弘文堂，2021 年）918 頁。
(10)　金子・前掲注（9）919 頁。

付の手続については，国税局長，税務署長等は，還付金や国税に係る過誤納金があるときは，遅滞なく，金銭で還付しなければならないと定められており（通則法 56 条 1 項），この趣旨として，還付金等には納税者の還付請求を待たずに生じる還付義務があるとされる(11)。

これら還付金等の請求に係る消滅時効に係る規定においては，「還付金等に係る国に対する請求権は，その請求をすることができる日から 5 年間行使しないことによって，時効により消滅する。」（通則法 74 条 1 項）と定められている。同項所定の「その請求をすることができる」とは，判例において民法 166 条 1 項 1 号の「権利を行使することができる」と同義であるとされる(12)。さらに，源泉所得税に係る還付金請求権の消滅時効について争われた事例では，「その請求することができる」ことの意義を上記判例に基づき，その権利の行使について法律上の障害がないこと，および権利の性質上，その権利行使が現実に期待のできるものであることを要すると解するのが相当である旨が判示されている(13)。このほか，認知症患者と還付金請求権の消滅時効について判断された事例では，還付金等に係る国に対する請求権の消滅時効と納税者間の公平性や事務処理の画一性の要請の関係に照らすと，還付金等に係る国に対する請求権について，国は時効完成による効果を受ける者であって，その利益や法的安定性に配慮する必要がある旨が説示されている(14)。

2　消滅時効

(1) 民法

2020 年改正前民法では，消滅時効について定める民法 166 条が，「消滅時効は，権利を行使することができる時から進行する。」として，1 項においてその起算点を定め，2 項においてその進行と取得時効との関係について規定していた。同条 1 項においては，①まだ発生しない，あるいはできないような権利については，時効の進行が「停止」する，という構成と，②①のような権利についてはそもそも時効の進行ということがありえないという構成，言い換えれば権利が行使し得るようになってはじめて時効が進行するという構成の 2 つを含んでいたとされる(15)。

同項が，消滅時効の起算点を「権利を行使することができる時」と定めていることの意義として，判例・学説は権利を行使する上で障害となる事態を，①事実上の障害と，②法律の障害

(11)　水野・前掲注（8）119 頁。
(12)　最高裁昭和 45 年 7 月 15 日判決・民集 24 巻 7 号 771 頁，最高裁平成 8 年 3 月 5 日判決・民集 50 巻 3 号 383 頁。
(13)　名古屋地裁平成 29 年 9 月 21 日判決・税資 267 号順号 13064。同判決については，佐藤英明「判批」ジュリスト 1540 号 107 頁（2020 年）参照。
(14)　広島地裁平成 28 年 6 月 22 日判決・訟月 63 巻 5 号 1449 頁。
(15)　川島武宜『注釈民法第 5 巻総則（5）復刊版』（有斐閣，2013 年）279～280 頁。なお，どちらの考え方によっても結果においては変わるところはない。

とに分類し，②のみが時効の進行を妨げるものとする[16]。期間制限について，民法の規定の上では，法文が「時効によって」権利が消滅する旨を明言している場合には時効期間と解する学説がある（文言基準説，Ⅳ参照）[17]。

なお，2020 年施行の民法改正に伴い，時効の期間，効果，起算点が変更された。消滅時効の進行等について，同法 166 条 1 項では「消滅時効は，権利を行使することができる時から進行する。」と定めていたが，主観的起算点を採用した同項 1 号においては「債権者が権利を行使することができることを知った時」から 5 年間，客観的起算点を採用した同項 2 号では「権利を行使することができる時」から 10 年間，権利を行使しないとき，これらの債権が「時効によって消滅する」と改正された。時効の基本的効果については，実体法上，時効の援用が時効の効果に関する実体上の意味を持ち，それにより時効の効果が生ずると考えられている判例（最高裁昭和 61 年 3 月 17 日判決・民集 40 巻 2 号 420 頁）やこれらの問題状況は，改正前後で違いが生じるものではないと分析される[18]。その一方で，改正によって変更があったものとしては，時効の障害事由をあげることができる。改正前に時効の障害事由としてあった停止と中断は，「完成猶予」と「更新」に改められ，その内容も変わっている。

(2) 租税法

徴収権の消滅時効については，旧国税徴収法が制定された 1897 年に創設され，国税の時効期間を納税期限の翌日から 3 年と定めていた。その後，時効期間の延長や，起算日，時効中断事由等について改正が重ねられ，1959 年に新国税徴収法が制定，翌年に施行されることによって現行の規定が整備された[19]。

現行の国税徴収法の目的は，「国税の滞納処分その他の徴収に関する手続の執行について必要な事項を定め，私法秩序との調整を図りつつ，国民の納税義務の適正な実現を通じて国税収入を確保すること」と定められている（同法 1 条）。この目的は，上記 1959 年改正において重視された，租税徴収の確保，私法秩序の尊重，徴収制度の合理化を明文化したものといえよう。

その後，1962 年に国税通則法が施行され，国税の基本的な法律関係および手続等についての規定が同法に整備統合されたことによって，国税の更正，決定，徴収，還付等の期間制限に係る規定は，国税徴収法や各税法から国税通則法へと一本化された（Ⅳ 2 参照）。国税通則法では，国税の徴収権の消滅時効について，国税の法定納期限から 5 年間行使しないことによって，時効により消滅すると定められている（通則法 72 条 1 項）。この規定については，賦課権を行使

(16) 川島・前掲注（13）281 頁。
(17) 我妻榮＝有泉亨＝川井健＝鎌田薫『総則・物権法〔第 4 版〕』（勁草書房，2021 年）213 頁。
(18) 山野目章夫「時効」潮見佳男他編『詳解改正民法』（商事法務，2018 年）80 頁。
(19) 沿革については，税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明（答申別冊）」（1961 年）30 頁。

し，税額を確定した後の徴収権（狭義の徴収権）に関する規定という見解もあるが，これに対しては，会計法 30 条の規定により 5 年間で租税債権の消滅時効が完成するという考え方も成り立つとされる(20)。

Ⅳ　除斥期間

1　民法

権利行使の可能な期間の性質については，上記（Ⅲ 2）の通り民法起草者はこの権利行使期間を規定する際に「時効ニ因リテ」権利が消滅する場合の消滅時効と，それ以外の除斥期間とに区別して規定した。民法起案当時は，消滅時効に中断・停止があることでその期間を延長することができるため，権利関係の迅速な行使を目的として除斥期間を設けたとされる(21)。

今日における除斥期間の意義としても，権利関係を画一的かつ絶対的に安定させるという公益的要請に基づくものがあげられる(22)。除斥期間の法的性質は，⑴障害がないこと，⑵援用が必要ではないこと，⑶起算点が権利発生時であること，⑷遡及効がないことにおいて，消滅時効とは異なっていると整理される(23)。また，上記文言基準説に対しては，文言の違いだけで画一的にふりわけてしまうと，実際上不当な結果になることもある。そのため，それぞれの権利の性質や規定の趣旨に照らして実質的に判断すべきであるとするのが一般とされ，形成権については除斥期間，請求権（債権）については消滅時効と考えられている(24)。

2　租税法

(1) 国税通則法による整備

賦課権の更正についての除斥期間は，1951 年にシャウプ勧告によって規定が設けられた。日本では，1959 年に税制調査会が内閣総理大臣から「国税及び地方税を通じ，わが国の社会経済事情に即応して税制を体系的に改善整備するための方策」についての諮問を受け，税制の体系的な検討が開始された。その後 1961 年に，個別法ごとの整備ではなく国税の基本的な法律関係および手続等についての規定を整備統合して，国税通則法を制定するよう答申が示された。そこでは，賦課権の期間制限について，「中断および当事者の援用になじまないものであるから，

(20)　北野弘久『税法学原論〔第 5 版〕』（青林書院，2003 年）255 頁，下村芳夫「徴収権の消滅時効」税大論叢 7 号 186 頁（1973 年），須貝脩一「租税債権の期間制限」税法学 132 号 6 頁（1961 年）。
(21)　梅謙次郎『民法要義　巻之一 総則編』（明法堂，1896 年）。
(22)　潮見佳男（長野史寛ほか補訂）『民法（全）〔第 3 版補訂版〕』（有斐閣，2025 年）107 頁。
(23)　山本敬三『民法講義Ⅰ総則〔第 4 版〕』（有斐閣，2026 年）833 頁。
(24)　山本・前掲注（23）834 頁，四宮和夫＝能見善久『民法総則〔第 9 版〕』（弘文堂，2018 年）441 頁。川島武宜「時効および除斥期間に関する一考察」同『民法解釈学の諸問題』（弘文堂，1949 年）156 頁［初出 1940 年］，星野英一『民法概論Ⅰ（序論・総則）』（良書普及会，1971 年）292 頁。

時効ではなく，除斥期間として定める」と明記されている[25]。

同答申では，既存の各租税法と国税徴収法について，①租税に関する基本的な法律構成に関する規定が欠けていること，②各税に共通する事項にもかかわらず，規定の不備・重複等が多いことが指摘されており，更正・決定の期間についての規定が不明確であったことも問題とされている[26]。上記の通り（Ⅲ 2），1960 年から施行された国税徴収法の全文改正が行われるまでは，租税に係る期間制限は消滅時効によるものとされていたことから，時効の中断，停止等について民法の規定の準用を受けていた。

これに対して，課税権・徴収権の期間制限についての規定を整理し明確にすべきであるとの提言が行われた。国税通則法制定前は，上記消滅時効に係る課題に加えて，総括的な規定が整備されていないという問題もあった。また，期間制限や手続等の項目については，所得税法，法人税法の部分的な規定にとどまっていたために，法の解釈・適用にあたっては様々な困難を生じていた。そこで，賦課権を除斥期間，徴収権を消滅時効として整理し，除斥期間については起算日および期間の長さについて統一的な規定が設けられ，原則としてその期間を 5 年と定めるに至った（通則法 70 条 1 項）。その後，昭和 56 年度税制改正において，脱税に係る賦課権の除斥期間を 7 年に延長し，これに伴い青色申告者が保存すべき帳簿書類の保存期間も 7 年に延長された（通則法 70 条 5 項）。更正の請求の期間制限については，平成 23 年度税制改正によって更正の請求ができる期間が法廷申告期限より 1 年だったものが 5 年に延長され，またその範囲も拡大される等の変更がなされている（通則法 23 条）。さらに，時効に係る上記民法の改正に伴い，平成 31 年度税制改正では「中断及び停止」から「完成猶予及び更新」へと変更する対応がされた。このほか，無申告加算税に係る改正が令和 2 年度税制改正においてなされている（通則法 70 条 4 項）[27]。

（2）国税通則法と除斥期間の趣旨

国税通則法の趣旨は，①租税法の簡易平明化を図ることによって納税者の理解しやすいものにすること，②租税に関する基本的な法律関係を明確化し，通則的規定を設けることによって，各租税法の規定の整備合理化を図ること，③納税者の便益を配慮した税制の改善合理化を図ることにある[28]。具体的には，賦課権の期間制限が除斥期間であることおよびその期間を明らかにし（同法 70 条），また，各租税法によって規定されていた租税債権の成立・確定等について

(25) 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」（1961 年） 6 頁。
(26) 税制調査会・前掲注（25）36 頁。
(27) 日本弁護士連合会＝日弁連税制委員会編『国税通則法コンメンタール 税務調査手続編』（日本法令，2023 年）96 頁以下参照。
(28) 志場喜徳郎＝荒井勇＝山下元利＝茂串俊『国税通則法精解（令和 7 年改訂）』（大蔵財務協会，2025 年）19 頁以下参照。

も，その法律関係を一定の規定にまとめ，明確化が図られた（同法 15 条，16 条等）。これら国税通則法創設における期間制限等の整備にあたっては，基本的納税義務が除斥期間の経過によって現実的納税義務への具体化が断ち切られ，かつ現実的納税義務は消滅時効にかかり消滅するという原則的構造を描いたものと分析される(29)。

国税通則法に定める除斥期間の趣旨については，「国税通則法七〇条二項二号（現同条 1 項）の立法趣旨を検討するに，同号は租税法律関係の早期安定をはかるために減額更正を五年間の除斥期間に服するものとしたものであると解される」（カッコ筆者）とされており，消滅時効の場合とは異なり除斥期間においては中断事由を認める余地はないものと判断されている(30)。

租税法における期間制限は，納税者の視点からは納税義務の確認，国または地方公共団体の視点からは租税債権の確定の課題と位置付けられよう。課税要件を充足し，本来負うべきはずの納税義務を，一定の期間制限によって切り捨てることは，租税負担公平という要素を切り捨てているようにもみえる。しかし他方で，長期間放置された課税要件の充足という事実の証明の不確実性も課題となる。税務行政手続は，公平性や正確さに加えて，反復継続して大量に発生する課税業務を効率かつ迅速に処理することも求められるため，課税処分に対する納税者側の納得と，税務執行側の合法性の原則に基づく適正性の確保が重要となろう(31)。そこで，申告行為という納税者の自主的行為を前提としつつ，更正決定については課税庁の判断権を認めることにより，納税者の納得と，徴収の効率性向上を期待することができ，ひいては期間制限を設けることによって生じる公平性の確保にも貢献し得る(32)。

今日における期間制限の意義については，「納税者と課税庁との関係を一定の時間の経過後において，法的に安定的な関係とすること，つまり，課税庁が更正等の課税処分を行うことができない状態とすることにより，納税者における税負担が変動しない状態とすることが重視されている」と分析される(33)。

---

(29) 忠佐市『租税法要綱〔第 10 版〕』（1981 年，森山書店）60 頁。

(30) 新潟地裁昭和 62 年 6 月 25 日判決・税資 158 号 706 頁。同判決は除斥期間後の課税処分について，「除斥期間の規定の適用が許されないと解すべき特別の事情」もないことから，これを認めなかった事例である。同判決の他，京都地裁昭和 52 年 4 月 15 日判決・税資 94 号 60 頁等の事例分析については，野一色直人「除斥期間と課税」産大法学 56 巻 1 号 16 頁以下（2022 年）参照。

(31) 適正手続の要請は，根本的には国民の行政への信頼の確保という点にその根拠を置きつつ，税務行政における効率的な対応の要請と適正手続の要請とをどのように整合的に解決するかという点が最大の問題点とされる。佐藤英明「更正・決定，課税処分の手続」日税研論集『租税行政手続』25 号 231 頁（1994 年）。

(32) 水野・前掲注（8）20 頁。

(33) 野一色・前掲注（30） 4 頁。

Ⅴ　事例の検討と回答

1　事例 1 について

(1) 相続時精算課税制度に係る還付金請求権と時効

上記Ⅲでみてきたように，相続時精算課税に係る贈与税相当額の還付金請求権は，消滅時効について定める国税通則法 74 条 1 項の「還付金等に係る国に対する請求権」に該当する。そのため，「その請求をすることができる」日から 5 年間行使しない場合には，同還付金請求権は時効によって消滅する。同項の「その請求をすることができる」とは，法律上権利行使の障害がなく，権利の性質上，その権利行使が現実に期待のできるものであることを要すると解されている（上記昭和 45 年最判等）。よって，事例 1 を考えるにあたっては，まず，相続時精算課税を選択した場合の贈与に係る還付金請求権が，どの時点で「その請求をすることができる」のかが問題になる。

相続時精算課税を選択した場合，その適用財産に係る贈与税の税額に相当する金額が相続税額から控除しても控除しきれなかった金額があるときは，当該金額に相当する税額が還付される（相法 33 条の 2）。この還付を受けるために，相続時精算課税適用者は，適用財産に係る相続税の課税価格，還付を受ける税額等を記載した申告書を提出することができる（相法 27 条 3 項）。また，上記申告書の提出は，その相続の開始があったことを知った日の翌日から 10 月以内に提出しなければならない（同条 1 項）。

これらの規定から，事例 1 で問題となっている「その請求をすることができる」のは，相続の開始のあったことを知った日の翌日から 10 月という，一定の期間であることがわかる。また，同還付金請求権については，上記の通り相続税についての規定はあるが，相続時精算課税における贈与税に係る同還付請求権についてはその申告期限の直接の定めはない。そのため，消滅時効の起算点を，相続開始日と相続税の法定申告期限最終日のいずれにするべきかが争われた事例がある（東京地裁令和 2 年 3 月 10 日判決・税資 270 号順号 13391，以下「令和 2 年判決」という）[34]。

(2) 回答～東京地裁令和 2 年 3 月 10 日判決

令和 2 年判決では，国税通則法 74 条 1 項所定の「その請求をすることができる」とは，「法律上権利行使の障害がなく，権利の性質上，その権利行使が現実に期待のできるものであるこ

(34)　令和 2 年判決の評釈として，渡辺充「相続時精算課税に係る贈与税相当額の還付金請求権の起算日」税理 64 巻 11 号 46 頁（2021 年），木山泰嗣「相続時精算課税制度における贈与税相当額の還付請求権の消滅時効の起算点」税理 65 巻 1 号 120 頁（2022 年）。

とを要すると解するのが相当」とした上で，「相続時精算課税に係る贈与税相当額の還付金請求権は，相続税還付申告書を提出することによって請求をすることができる。そして，相続税法上，同還付金請求権について申告期限の定めはないところ，相続の開始時に相続税の納税義務が発生する（国税通則法 15 条 2 項 4 号）一方で，同還付金請求権がある場合には，その額の算定も可能となるから，同還付金請求権に係る同法 74 条 1 項所定の『その請求をすることができる日』は，相続開始の日と解すべきである。したがって，同還付金請求権は，相続開始の日の翌日から起算して 5 年を経過した時点で時効消滅する。」と判示されている。

また，令和 2 年判決の控訴審判決（東京高裁令和 2 年 11 月 4 日判決・税資 270 号順号 13476）では，「その（相続の開始時に相続税の納税義務が発生する）時点で，同還付金請求権について法律上権利行使の障害はなくなり，権利の性質上，その権利行使を現実に期待することができることになるということができるというべき」（カッコ内執筆者）として，時効の進行を妨げる法律の障害が不存在となる時点を明示している。

長期間債務者を拘束させず，権利の上に眠る者を保護しないという消滅時効制度の趣旨や(35)，納税者の権利保護の観点を重視すると，相続税の法定申告期間中は権利を行使することができる（請求をすることができる）ため，上記趣旨解釈に基づけば，その最終日を消滅時効の起算点と解釈することもできよう。また，そのような解釈は，国税通則法 74 条 1 項等による還付金等に係る国に対する請求権の消滅時効が絶対的効力を有しており，その取扱いについて納税者間の公平性や事務処理の画一性が要請されていることとも矛盾はしない(36)。

しかし，国税通則法 74 条 1 項において，「することができる日から」と定められていることから，令和 2 年判決が相続開始日を起算日と判断したことは，条文の文言解釈として妥当なものであるといえる。よって，令和 2 年判決に基づけば，事例 1 の納税者Ａの主張は認められないこととなる。

なお，災害その他やむを得ない理由により，Ａが還付申告書を提出することができなかったと認められる場合には，その理由のやんだ日から 2 月以内に限り，当該期限を延長することができる。

2　事例 2 について

(1) 相続時精算課税制度における贈与

上記Ⅳ 2 でみたように，国税の更正，決定等の期間制限については，原則として各法定申告

(35)　名古屋高裁平成 10 年 12 月 21 日判決・判タ 1046 号 161 頁では，消滅時効制度の趣旨について「権利の上に眠る者を保護しないことのみにあるのではなく，当該法律関係の早期確定の要請並びに一定の年月の経過によって証拠資料が散逸し，客観的事実関係の確定が困難になることを配慮したものであること」と判示した。

(36)　前掲注（14）。

期限から5年を経過した日以後においては賦課権を行使することができない（通則法70条1項）。加えて，贈与税については特則が設けられているため，上記規定にかかわらず，その更正決定に係る申告書の提出期限または日から6年を経過する日まで更正・決定をすることができるが（相法37条1項1号），この除斥期間が経過した後は，申告納税方式による贈与税の基本的納税義務は終結され，その後は具体化される余地がなくなる。なお，基本的納税義務の成立時期は，贈与税が贈与による財産取得の時であり，相続税が相続または遺贈による財産取得の時（特定贈与者の死亡時）である。

(2) 回答～東京地裁令和7年1月16日判決

事例2の参考事件として，相続時精算課税選択時における対象財産の範囲について争われた事案がある（東京地裁令和7年1月16日判決・LEX/DB 25617758，以下「令和7年判決」という）。同判決では，贈与時に申告しなかった財産を，暦年課税における除斥期間経過後に相続時精算課税適用財産として課税対象に含まれるかにつき，贈与税の期間制限の問題としてではなく，相続時精算課税を選択した場合の適用を受ける財産の範囲の問題として捉えている。そのため，①相続税精算課税制度が相続税・贈与税の一体化措置であること，②相続税法21条の15第1項が相続税の課税価格に加算される相続時精算課税適用財産の範囲として，「特定贈与者から相続又は遺贈により財産を取得した相続時精算課税適用者については，当該特定贈与者からの贈与により取得した財産」と規定していることから，贈与を受けてから6年を経過した後に行われた相続税の更正処分等の適法性を認めている。

なお，令和7年判決では，納税者が除斥期間の主張をしていたものの，「相続税法21条の15は，相続税の課税価格に加算される相続時精算課税適用財産の範囲について，相続税（ママ）精算課税制度の適用を受ける財産のうち『当該取得の日の属する年分の贈与税の課税価格計算の基礎に算入されるもの』と規定するにとどまり，これを超えて，納税者の申告や税務署長の更正決定等により贈与税の課税価格に算入されたものとは規定していない。」と述べるにとどまっている。これは，同判決が争点を上記の通り対象財産の範囲として捉えたことに依拠するものである(37)。

よって，事例2の場合において，当該贈与財産は相続時精算課税対象財産に含まれることとなる。もし，Cが平成26年以降にもDから贈与を受け，かつ，当該贈与について無申告だった場合であっても，相続税法21条の15は決定等を要件としていないため，当該贈与財産は相続時に相続時精算課税の対象財産に含まれる。

この他に，贈与税の特別控除額を超えた贈与財産を取得し，期限内申告を行わなかった場合

(37) 令和7年判決については，加藤友佳「相続時精算課税により相続税の課税価格に加算される財産の範囲」ジュリスト1628号154頁（2026年）。

も考えられる。事例２との違いは，相続時精算課税における贈与税に係る納税義務および税額が具体的に確定していることをあげることができる。令和７年判決における，相続税法21条の15第１項によって，贈与税の課税価格が相続税の課税価格に加算され，当然これに係る贈与税の納税義務についても相続税と一体化（吸収）されるという理解は，条文の素直な読み方であろう。他方で，贈与税の納税義務が個別具体的に納税義務・税額が確定した（すべき）場合の贈与財産についても，同判決の射程に含まれるかは明確ではないが，同判決における相続税法21条の15解釈の立場によるとすれば，事例２のケースと同様に相続税の課税価格に加算されることとなる。

３　事例３について

（1）贈与財産の課税価格の修正

事例３では，相続時精算課税適用者が，取得した贈与財産について相続時に贈与財産の課税価格の修正等が生じる事案について検討する。

まず，子が両親のそれぞれを特定贈与者とするように，相続時精算課税適用者が同一年中において２人以上の特定贈与者からの贈与により財産を取得した場合，特定贈与者ごとの贈与税の課税価格から控除される相続時精算課税に係る基礎控除の額は案分計算されることになる（相基通21の11の２－２）。

$$110\text{万円} \times \frac{\text{特定贈与者ごとの贈与税の課税価格}}{\text{特定贈与者ごとの贈与税の課税価格の合計額}}$$

特定贈与者からの贈与を受けた財産に係る贈与税の期限内申告書に記載された課税価格について，申告期限後に評価誤りや申告漏れの財産を把握したこと等によって変更が生じた場合は，修正申告等によってこれを是正することができ，相続税の課税価格に加算される財産の価額は，修正後の贈与税の課税価格となる。加えて，当該贈与に係る贈与税申告書の提出期限後からその除斥期間内に，課税価格に異動が生じた際は，この相続時精算課税に係る基礎控除の額については，当該異動後の贈与税の課税価格を基礎として再計算した金額とされている（相基通21の11の２－３）。

しかし，当該贈与税の課税価格が，当該年分の贈与税の除斥期間経過日以後に誤っていることが判明し，基礎控除額に変更が生じた場合であっても，再計算はなされない（相基通21の15の２－２）。これは，相続税法21条の15が，贈与税の課税価格に適用された基礎控除の額を，その特定贈与者に係る相続税の課税価格に加算される財産の価額から控除することに基づくものと説明される(38)。

(38)　財務省・前掲注（7）447頁，甲斐裕也編『相続税法基本通達逐条解説（令和８年版）』（大蔵財務協会，2026年）495頁。

なお，贈与財産に係る評価額が過小評価であったことによって，当初記載していなかった特別控除の適用が必要になる場合に，やむを得ない事情があったと認められるときは，修正申告書の提出によって控除を受けることができる（相法 21 条の 12 第 1 項，3 項，通則法 19 条 1 項 2 号）(39)。

(2) 回答

以上をふまえると，Ｅが絵画丙の評価額の誤りに気付いたのは，F2 の贈与に係る申告書の提出期限後からその除斥期間内であるため，所轄税務署長Ｙによる更正処分前であれば，Ｅは修正申告書を提出し基礎控除等の額を修正することができる。なお，Ｅが評価額を誤った理由としては，相続時精算課税に係る贈与税の課税価格について，贈与財産の贈与時の取得価額ではなく，相続時の価額を記載したことに由来する。

もし，相続時精算課税に係る財産について，贈与税の申告をしていなかった場合には，Ｅは土地乙および絵画丙に係る贈与につき当該贈与に係る上記特別控除の適用を認められない（相法 21 条の 11 の 2 第 1 項，同条の 12 第 1 項，措法 70 条の 3 の 2 第 1 項）。このような特別控除に対して，相続時精算課税に係る贈与の基礎控除については，110 万円（同一年中に 2 人以上の特定贈与者からの贈与により財産を取得した場合には，特定贈与者ごとに 21 の 11 の 2－2 の定めにより計算した金額）が控除されるという違いがある（相基通 21 の 15－2 の 2）。

Ⅵ　むすびにかえて

相続時精算課税制度は，令和 5 年度税制改正によって贈与税の申告手続というハードルが下がったという意味においては，納税者にとって同制度を選択しやすくなったといえる。しかし，制度自体の複雑さや難しさといったハードルは未だ低いとはいえない。令和 7 年判決によれば，相続時精算課税を選択した場合には，当該納税者が特定贈与者から受けた贈与による加算財産の範囲の期間長期化が見込まれることから，申告データの保存や，特定贈与者と受贈者，税理士との意思の疎通も重要になる。

本稿で取り上げきれなかったこの他の問題として，相続時精算課税適用者が贈与によって受けた財産の評価額について，贈与税の申告時に裁判になり金額が確定したものの，相続時にこれと異なる金額を主張することができるか等，様々なケースが起こり得る。相続時精算課税制度は，贈与税と相続税の一体化措置として位置付けられているが，贈与税の納税義務等の相続税への性質変化について直接定めた規定は存在せず，財産の範囲（相法 21 条の 15）および相

(39)　小池・前掲注（2）45 頁参照。

続税の申告書（相法 27 条）の定めをもって一体化の効果を生じさせている。今後，同制度について争われる裁判例が増加することが予想され，その中でも加算される財産の範囲の問題として解決される事例と別途検討が必要な事例が生じると思われる(40)。

相続時精算課税制度はその趣旨を踏まえると，これからもアップデートされつつ選択者の増加が見込まれる。納税者にとってもますます重要な制度になっていくだろう。適用財産の範囲や財産価額・控除額の修正，納税義務の性質等については，個別事例によって明らかになることも多いため，裁判例の蓄積が待たれる。

(40) これまでも本研究会では，相続時精算課税に係る財産承継の問題について二重課税の疑義が呈されている。小池・前掲注（2）40 頁参照。

「租税法事例研究会」構成員名簿

部　会	氏　　名	所　　属
法人税部会	◎弥　永　真　生　教　授	明治大学大学院会計専門職研究科
	○渡　辺　　充　名誉教授	明治学院大学
	金　子　友　裕　教　授	東洋大学経営学部
	佐　藤　修　二　教　授	北海道大学大学院法学研究科
	野　口　　浩　教　授	青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科
	藤　曲　武　美　税理士	東京税理士会
	吉　村　政　穂　教　授	一橋大学大学院法学研究科
所得税部会	◎神　野　直　彦　名誉教授	東京大学
	○岩　﨑　政　明　名誉教授	横浜国立大学，明治大学
	牛　嶋　　勉　弁護士	第一東京弁護士会
	佐　藤　英　明　教　授	慶應義塾大学大学院法務研究科
	武　田　涼　子　弁護士	第一東京弁護士会
	谷　口　勢津夫　教　授	大阪学院大学法学部
	渡　辺　徹　也　教　授	早稲田大学法学学術院
	田　中　　治　名誉教授	大阪府立大学　※ 2026 年 8 月　研究員退任
資産税部会	◎渋　谷　雅　弘　教　授	中央大学法学部
	○髙　橋　祐　介　教　授	名古屋大学大学院法学研究科
	加　藤　友　佳　准教授	明治大学経営学部
	坂　田　真　吾　弁護士	第二東京弁護士会
	柴　原　　一　税理士	東京税理士会
	関　根　美　男　税理士	東京税理士会
	平　川　英　子　教　授	駒澤大学法学部

（注）　◎印は部会長　　○印は部会長代理

税務事例研究　第214号

2026年11月20日　発行

編　者　公益財団法人日本税務研究センター
発行者　尾崎 秀明
東京都品川区大崎1丁目11番8号
日本税理士会館1Ｆ
電話　03（5435）0912（代表）

※無断転用・転載等は、一切お断り致します。

定価990円（本体900円 ＋ 税 10%）

賛助会員の購読料は年会費に含まれます。