

# 租税法における同族会社等の 行為計算否認規定の適用範囲

——制度濫用への適用可能性を中心として——

酒 井 克 彦\*

はじめに

- I 我が国の同族会社等の行為計算否認規定の構造
  - II 行為計算否認規定の解釈論への疑問
  - III 経済合理性理論との接合
  - IV 制度濫用への適用
- 結びに代えて

はじめに

租税回避の否認論を巡っては、今日的には極めて混沌としている状況にあることを指摘し得る。例えば、近時の学説では、租税法律主義の見地から租税回避の個別否認規定なかりせば租税回避行為を有効なものとして取り扱わざるを得ないとする考え方が支配的ではあるものの<sup>1)</sup>、租税回避であれば否認規定がなくても否認できるとする点を説示したいいわゆるファイナイト事件の控訴審東京高裁平成22年5月27日判決(判時2115号35頁)<sup>2)</sup>が注目を集めている。また、他方で、制度濫用であれば個別否認規定がなくても否認できるかが議論されたパチンコ平和事件第一審東京地裁平成9年4月25日判決(訟月44巻11号1952頁)<sup>3)</sup>や大阪高裁平成15年6月27日判決(訟月50巻6号1936頁)、岐阜地裁平成20年1月24日判決(税資258号順号10870)<sup>4)</sup>などもあったが、いずれの判決でも消極的に解されてきた中、いわゆる外国税額控除余裕枠事件の上告審におい

\* 中央大学商学部教授，法科大学院兼任

て、最高裁平成18年2月23日第一小法廷判決（裁時1406号8頁）<sup>5)</sup>が、制度濫用による租税回避否認を肯定する判断を説示したものとされ耳目を集めているところである。

そもそも租税回避とは如何なるものを指し、その租税回避に如何なる問題が所在し、それをどのように解決すべきかという立法論とは別に、租税法の解釈適用の問題としての租税回避の否認論がこのようないわば混沌とした状況下において議論されているところである。また、最近では、いわゆるヤフー事件と呼ばれる組織再編税制を用いた租税負担回避スキームが話題となっており、そこでは、法人税法132条の2《組織再編成に係る行為又は計算の否認》の適用が争点とされている。この事例において取り上げるべき法的問題は多岐にわたるが、その中心的部分は、制度濫用が同条の射程範囲に含まれる旨判示している点にあるといってもよからう。同事件の第一審東京地裁平成26年3月18日判決（訟月60巻9号1857頁）<sup>6)</sup>及び控訴審東京高裁平成26年11月5日判決（訟月60巻9号1967頁）は、法人税法132条《同族会社等の行為又は計算の否認》1項の規定が制度濫用を射程範囲としていないことを前提とした上で、そもそも、同条項とこの事例において問題とされている法人税法132条の2は否認する租税回避行為の範囲が異なるとしているのである。この点については、多くの学説が法人税法132条1項の射程範囲に制度濫用が含まれていない旨を論じているが、果たしてそのような支配的な理解に疑問を指し挟む余地はないのであろうか。

このように、租税回避否認論が混沌とする中であって、本稿では、法人税法132条あるいは他の個別租税法に規定されている同族会社等の行為計算否認規定（所法157①、相法64①等）の射程範囲に制度濫用が含まれていないのかという議論の前哨戦として、同規定の射程範囲について、文理解釈を中心とする検討を加えてみたい。

## I 我が国の同族会社等の行為計算否認規定の構造

### 1. 不当性判断——ArrangementかTax-advantageか

租税回避否認の判断を取引等の行為の経済的合理性でみる（以下、「経済合理性基準」という（Arrangement）。）か、あるいは租税負担の不当減少でみる（以下、「不当減少基準」という（Tax-advantage）。）かという問題がある。

従来我が国における同族会社等の行為計算否認規定は、「〔同族会社等の行為又は計算で〕税の負担を不当に減少すると認められるものがあるとき」との要件を設定して、不

当性を Tax-advantage でみた上で、その行為計算を否認するという形の不当減少基準が文理解採用されている。

例えば、法人税法 132 条 1 項は以下のように規定する。

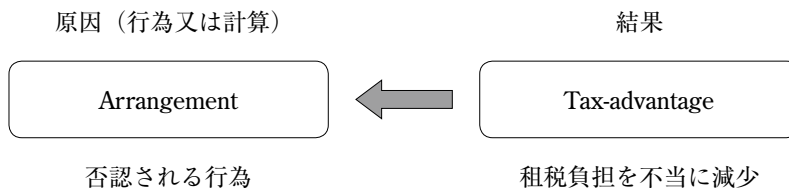
法人税法 132 条《同族会社等の行為又は計算の否認》

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。〔下線筆者〕

- 一 内国法人である同族会社  
(以下省略)

上記規定を文理解釈すれば、「税負担を不当に減少させるような同族会社等の行為又は計算」を否認の対象としているのであって、「税負担を減少させるような不当な同族会社等の行為又は計算」を否認の対象としているのではない。不当性は Tax-advantage にかかっているのである。すなわち、租税負担の減少の結果が不当であるか否かが問題となるはずであり、その同族会社等の行為又は計算が合理的なものであるかどうかという問題は、文理解釈から導出される課税要件法的視角からすれば、間接的な位置づけになるように思われる。

この規定の文理解釈を図示すれば、次のように、原因たる行為 (Arrangement) によってもたらされる租税負担の減少 (Tax-advantage) という結果の不当性をもって、当該原因 (行為又は計算) を否認するという建付けを採用しているといえよう。



ところで、この規定が最初に租税法に設けられたのは、同族会社が法人税制を濫用していたことに対する税制上の措置であり大正 12 年の所得税法改正によるものであるといえる<sup>7)</sup>。すなわち、旧所得税法 73 条の 3 において、「前条ノ法人ト其ノ株主又ハ係員

及其ノ親族，使用人其ノ他特殊ノ関係アリト認ムル者トノ間ニ於ケル行為ニ付所得税逋脱ノ目的アリト認ムル場合ニ於テハ政府ハ其ノ行為ニ拘ラス其ノ認ムル所ニ依リ所得金額ヲ計算スルコトヲ得」と規定する形で導入された。その後，大正15年には，「同族会社ノ行為又ハ計算ニシテ其ノ所得又ハ株主社員若ハ之ト親族，使用人等特殊ノ関係アル者ノ所得ニ付所得税逋脱ノ目的アリト認メラルモノアル場合ニ於テハ其ノ行為又ハ計算ニ拘ラス政府ハ其ノ認ムル所ニ依リ此等ノ者ノ所得金額ヲ計算スルコトヲ得」と改正された。そして，昭和15年法律第25号により，同規定は法人税法に引き継がれ，旧法人税法28条において，「同族会社ノ行為又ハ計算ニシテ法人税逋脱ノ目的アリト認メラルモノアル場合ニ於テハ其ノ行為又ハ計算ニ拘ラズ政府ハ其ノ認ムル所ニ依リ所得金額及資本金額ヲ計算スルコトヲ得」と規定された。その後，昭和22年の改正で，否認の要件が，「法人税を免れる目的があると認められるものがある場合」と改められ，昭和25年の改正で，現行の上記規定となったのである<sup>8)</sup>。

このように当初は，租税逋脱の意思が必要とされており，明確に「租税逋脱」というTax-advantageの見地から設けられた規定であったといえる。しかし，現行法は，租税逋脱の目的を同族会社等の行為計算否認規定の適用要件としていないのであるから，当時の議論は参考にならないという反論も聞こえてこよう。

この点について，清永敬次教授は当時の規定が租税逋脱目的を要件化しているようでありながら，要件と解釈されていなかったということを指摘される。すなわち，同教授は，「〔旧法人税法による〕否認事例を検討した際に必ずしも納税者の逋脱の意思が問題とされていなかったことからある程度うかがえるように，行政実務の見解もまたおそらく行政裁判所の見解も否定的であったとってよいであろう。」とされ，「〔旧法人税法が〕問題としているのは納税者の負担軽減の意思ではなくて，負担軽減という結果であり，結果として生じた負担の不均衡の是正という点にある」と論じられるのである<sup>9)</sup>。このように考えると，当時の規定は租税逋脱を要件としているようにみえるが，その実，結果のみを問題としており<sup>10)</sup>，かような意味では，現行法が租税負担の不当な減少という結果を同族会社等の行為計算否認規定の課税要件としていることと同様の考え方があったとみることができるのである。ここで，指摘しておきたいのは，旧法人税法時代から一貫して，租税負担の減少という結果たるTax-advantageの不当性が同規定の要件であることは，今日に至るまで変わっていないという点である<sup>11)</sup>。

## 2. 英米法における GAAR

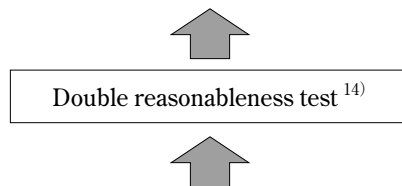
これに対して、近年、法制化が進んでいる注目すべき英米の租税回避否認規定はどのような規定であろうか。ここでは、イギリスの General Anti-Abuse Rule 及びアメリカの General Anti-Avoidance Rule (以下「GAAR」ともいう。)<sup>12)</sup> について簡単に確認してみたい<sup>13)</sup>。

### イ) イギリス型 GAAR

#### ① イギリス型：FA2013 第 207 条 (2) ほか

##### 【Arrangement】

Arrangements are tax arrangements if, having regard to all the circumstances, it would be reasonable to conclude that the obtaining of a tax advantage was the main purpose, or one of the main purposes, of the arrangements.



##### 【Tax-advantage】

- ・ the arrangements result in an amount of income, profits or gains, or deductions or losses for tax purposes that are significantly less or greater than the amount of for economic purposes,
- ・ the arrangements result in a claim for the repayment or crediting of tax (including foreign tax) that has not been, and is unlikely to be, paid.

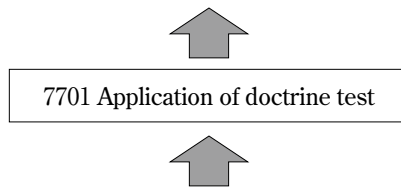
### ロ) アメリカ型 GAAR

#### ② アメリカ型：IRC 第 7701 条

##### 【Arrangement】<sup>15)</sup>

In the case of any transaction to which the economic substance doctrine is relevant, such transaction shall be treated as having economic substance only if —

- (A) the transaction changes in a meaningful way (apart from Federal income tax effects) the taxpayer's economic position, and
- (B) the taxpayer has a substantial purpose (apart from Federal income tax effects) for entering into such transaction.



### 【Tax-advantage】

The potential for profit of a transaction shall be taken into account in determining whether the requirements of subparagraphs (A) and (B) of paragraph (1) are met with respect to the transaction only if the present value of the reasonably expected pre-tax profit from the transaction is substantial in relation to the present value of the expected net tax benefits that would be allowed if the transaction were respected.

我が国の租税回避否認規定も「税の負担を不当に減少」しているかどうかという Tax-advantage で Arrangement の正当性を判定する枠組みを採用していることからすれば、その仕組みだけを取り出してみるとアメリカやイギリスの GAAR と同様の建付けであるといってもよいのかもしれない。

### 3. 判例及び学説における不当性解釈

しかしながら、我が国の同族会社等の行為計算否認規定の条文上の建付けが前記のとおりであったとしても、判例・学説は、Tax-advantage で Arrangement の不当性を判定する不当減少基準によるのではなく、Arrangement 自体の不当性に、より関心を寄せてきたといってもよいように思われる。我が国の同族会社等の行為計算否認規定の解釈論においては、経済合理性基準で判断してきた傾向にあるといえよう。例えば、金子宏教授は、同族会社等の行為計算否認規定にいう租税負担の不当な減少を結果すると認められる同族会社等の行為計算とは何かについて、次の2つの異なる傾向があるとされる。

- ① 非同族会社では通常なし得ないような行為・計算がこれに当たるとする傾向
- ② 純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算がこれに当たるとする傾向

このような傾向を挙げ、「ある行為または計算が経済的合理性を欠いている場合に否認が認められると解すべき」として、②を支持した上で、「行為・計算が経済的合理性を欠いている場合とは、それが異常ないし変則的で租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存しないと認められる場合」のものと論じられるのである<sup>16)</sup>。

このように、学説の通説は、条文が租税負担の不当減少がなされる行為を要件として  
いるところであっても、どちらかという負担の回避の仕方が不当であるかどうかと  
か、負担がどの程度不当に減少しているかという Tax-advantage 側からみた不当減少基  
準による否認構成よりは、その行為が経済的合理性の観点からみて意味を有するもの  
であるか否かに関心を寄せてきたように思われる<sup>17)</sup>。また、このような理解は、判例の  
採用するところでもあった。法人税法 132 条 1 項の適用につき、取引が経済的取引とし  
て不合理・不自然である場合に否認を行うものと判示された事例には、最高裁昭和 52  
年 7 月 12 日第三小法廷判決（集民 121 号 97 頁）など多くのものがある。

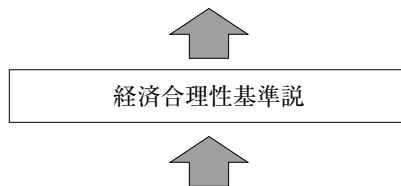
例えば、東京高裁昭和 49 年 6 月 17 日判決（税資 75 号 801 頁）<sup>18)</sup> は、「同族会社の租  
税回避行為の否認に関する法人税法の規定（当時の法人税法第 31 条の 3）は、取引当事  
者が経済的動機に基づく自然、合理的に行動したとすれば、普通とったはずの行為形態  
をとらず、ことさらに不自然、不合理な行為形態をとることにより法人税回避の結果を  
生じた場合あるいは、取引当事者が達成しようとした経済的目的を達成するためには、  
いっそう自然、合理的な行為形態が存在するのにことさら不自然、不合理な行為形態を  
とることによって法人税回避の結果を生じた場合に、取引当事者が、経済的動機に基づ  
き自然、合理的に行動したとすれば、普通、とったであろうと認められる行為計算が行  
われた場合と同視して法人税を課することができるものとする趣旨と解される。従っ  
て、当該取引行為（これに基づく行為計算）が不合理、不自然なものと認められるかどう  
かは、もっぱら、取引当事者が当該取引行為によって達成しようとした経済的目的に照  
らして判定さるべきものであって、その取引形態が単に民法、商法の見地からは異常、  
不自然、不合理なものであるということだけで、ただちに、租税回避行為に当たるとする  
ことはできないものと解すべきである。〔下線筆者〕」と説示している。

また、最高裁昭和 59 年 10 月 25 日第一小法廷判決（集民 143 号 75 頁）は、原審福岡高  
裁宮崎支部昭和 55 年 9 月 29 日判決（行裁例集 31 卷 9 号 1982 頁）<sup>19)</sup> の、「法人税法 132  
条 1 項は、同族会社の行為、計算に関し『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』には、税務署長の認めるところにより、その法人の法人  
税の課税標準も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というもので  
あるが、右規定は法人の選択した行為、計算が実在し私法上有効であっても、いわゆる実  
質課税の原則及び租税負担公平の原則の見地から、これを否認し、通常あるべき行為、  
計算を想定し、これに従い税法を適用しようとするものであることにかんがみれば、『法  
人税の負担を不当に減少させる結果になる』と認められるか否かは、専ら経済的実質的  
見地において、法人の行為、計算が経済人の行為として不合理、不自然なものと認めら

れるかどうかを基準として判断すべきものである。〔下線筆者〕とする判断を維持している。また、最高裁平成6年6月21日第三小法廷判決（訟月41巻6号1539頁）は、「同族会社の行為又は計算が『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』かどうかは、専ら経済的、実質の見地において当該行為又は計算が通常の経済人の行為として不合理、不自然なものと認められるかどうかを基準として判断すべきである。〔下線筆者〕」とする原審福岡高裁平成5年2月10日判決（訟月41巻6号1559頁）の判断を維持する<sup>20)</sup>。

### 【Tax-advantage】

「税の負担を不当に減少させるものがあると認められるものがあるとき」＝法人税法132条1項等の要件



### 【Arrangement】

租税回避以外の事業目的等があったかどうかで経済的合理性を判断：

「行為・計算が経済的合理性を欠いている場合とは、それが異常ないし変則的で租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存しないと認められる場合」（金子説）

かように、学説や多くの裁判例は、かかる行為が経済的に合理性の認められるものであるかどうかという点から不当性を論じてきたように思われる<sup>21)</sup>。

このように眺めると、我が国の同族会社等の行為計算否認規定は、アメリカやイギリスの GAAR と同様に、文理上は、Tax-advantage で Arrangement の不当性を判定する枠組みを採用しているように読めるものの、判例・学説はそのような判断枠組みではなく、Arrangement で Tax-advantage の不当性を判定する解釈が展開されていると思われる。

このようなことから、同族会社等の行為計算否認規定の解釈においては、Arrangement で Tax-advantage の不当性をいかに判定するかということを中心に議論が展開してきたように思われるのである。



## Ⅱ 行為計算否認規定の解釈論への疑問

### 1. 原因行為の不当性と結果の不当性

しかしながら、このような理解は、文理解釈上不安が残るように思われる。水野忠恒教授も、「経済的合理性ということに依拠することは理解しやすいが、同族会社の行為・計算の否認規定のどこを拠り所にそのような解釈がなされるのか明らかではない。『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』（法税132条。なお、所税157条参照）ということ解釈したものであるのか明らかではない」と指摘されている<sup>22)</sup>。

実際に、例えば、前述のパチンコ平和事件において、原告は、「本件規定〔筆者注：所得税法157条〕が掲げる『不当』性は、株主等の所得税を減少させることについてのものであって、私人である株主等の行為に経済合理性を当てはめて判断すべきものではない」と、同規定を株主の所得税の不当減少の規定である旨主張したのに対して、東京地裁平成9年4月25日判決は、「同族会社の行為又は計算の結果としての所得税の減少について不当性を必要としているのであって、私人たる株主等の行為の合理性でないことは原告の指摘するとおりと解される」と論じているのである。

同族会社等の行為計算否認規定は、「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」<sup>23)</sup>であると理解することができ、租税負担の不当な回避を直接の判断基準とする解釈が妥当するように思われる。かような点からすれば、上記東京地裁の不当性の捉え方は文理解釈のみならず、立法趣旨の観点からもうなずけるところである。

同族会社等の行為又は計算が、その年度の租税負担の減少には影響を及ぼさず、その年度の後の年度の租税負担を減少させた場合の同族会社等の行為計算否認規定の適用について、最高裁昭和52年7月12日第三小法廷判決（訟月23巻8号1523頁）<sup>24)</sup>は、租税負担の減少した年度においてその行為又は計算を否認し、税額を計算し直すべきとした原審東京高裁昭和49年10月29日判決（訟月21巻2号469頁）<sup>25)</sup>を維持したのである<sup>26)</sup>。理由は異なるものの、結論からすれば、これは、Tax-advantageのあった年度の更正処分を行うというものである。軸足をTax-advantageに合わせている処理であった。

## 2. 所得税法 157 条における「不当性」解釈問題

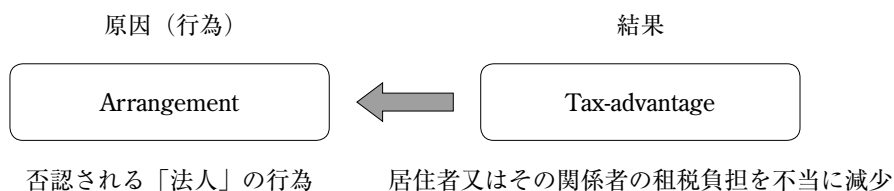
かような、結果と原因（行為）のいずれの不当性が問題であるかという点にこだわった解釈を展開することは、法人税法 132 条の解釈適用の場面では見えづらい面があるものの、所得税法 157 条《同族会社等の行為又は計算の否認等》の解釈適用の場面ではより意味を有する分析ではないかと思われる。すなわち、同条は、法人税法 132 条の適用場面とは異なり、否認の要件を判断する対象を法人の行為又は計算とする一方、その効果としてなされる租税負担の不当減少の対象を、個人所得税とするのである。結果としての Tax-advantage の受け手は、居住者又はその関係者と規定されているのである<sup>27)</sup>。

### 所得税法 157 条《同族会社等の行為又は計算の否認等》

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…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 120 条第 1 項第 1 号若しくは第 3 号から第 8 号まで《確定所得申告書の記載事項》又は第 123 条第 2 項第 1 号、第 3 号、第 5 号若しくは第 7 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 2 条第 10 号《定義》に規定する同族会社

(以下省略)

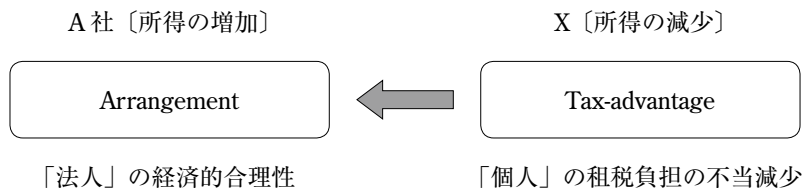


法人税法 132 条の適用問題を論じる場合には、行為者と租税負担の減少を受ける者が同一であったが、所得税法 157 条の場合には、行為者が法人であり、租税負担の減少を受ける者が個人のケースであり、どの観点から不当性を考えるべきかという点に関心を寄せる必要がある。この点については、従来から学説上の争いのあるところである。すなわち、所得税法 157 条は、法人と役員等の取引全体について不合理な行為があり、そ

の結果として所得税を免れるということを要求していると解する立場<sup>28)</sup>と、所得税の負担の減少の観点から不当性を判断すべきであるという立場<sup>29)</sup>の対立がある。

このような論点は、いわゆる「所得の流し込み型」事例<sup>30)</sup>において顕著な問題を惹起する。

前述の最高裁平成6年6月21日第三小法廷判決の事例をみてみたい。X（原告・控訴人・上诉人）は、Xの妻との出資により設立された有限会社であり同族会社であるA社の代表取締役を務めていた。Xは、自己が所有する土地・建物及び駐車場を月額200万円でA社に賃貸し、A社はこれを管理し第三者に転貸して収益を上げていた。税務署長Y（被告・被控訴人・被告人）は所得税法157条を適用し、Xの不動産所得を増額した更正処分を行った。この事例は、A社は通常よりも多くの賃貸料を得ているのであるから、A社の経済的合理性を問うとすれば、不合理とは到底いえないということになるのに対して、Xの所得税を不当に減少しているかどうかという観点から判断すれば、所得税法157条の適用が肯定されることになるという事案である。



この事案において、第一審福岡地裁平成4年5月14日判決（税資189号513頁）は、「A社は、Xから本件物件の管理業務を受託し、これを賃借して賃借料を支払うとともに、第三者に転貸して転貸料収入を得ているというものであり、実質的にはその差額がXからA社への不動産管理の対価（管理料）となっているとみることができる。したがって、本件賃貸料が不当に低額であるのかどうかは、右管理委託料が適正額かどうかの問題に置き換えることができる」と説示した上で、適正管理料割合から適正賃貸料を算定した上で、Yの行った更正処分を妥当としているのである。

この判断は、同族会社A社のArrangementで判断するのではなく、個人XのTax-advantageが不当であったかどうかという観点から判断されたとみることができよう。そして、この判断は、前述の控訴審福岡高裁平成5年2月10日判決及び上告審最高裁平成6年6月21日第三小法廷判決においても維持されたのである。

このように、所得税法157条の場合には、法人税法132条の適用問題に比し、より、Arrangementの見地から同族会社等の行為計算否認規定の適用問題を考えるべきかあ

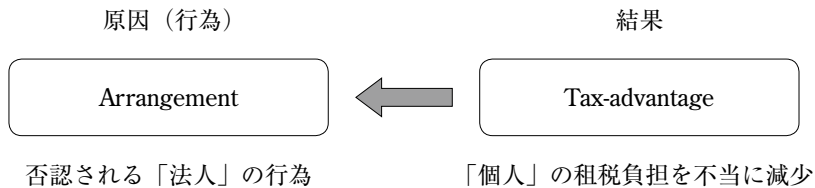
るいは、Tax-advantage の見地から租税負担の減少行為を純粹に判断すべきかという点で明確に結論を異にするのである。

### 3. 相続税法 64 条における不当性解釈問題

また、このような解釈論上の論点は、相続税法 64 条《同族会社等の行為又は計算の否認等》の適用場面においても同様である。

相続税法 64 条《同族会社等の行為又は計算の否認等》

同族会社等の行為又は計算で、これを容認した場合に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。



同族会社等の行為計算否認規定は、あくまでも、同族会社等の行った行為又は計算自体を否認するものではなく<sup>31)</sup>、その租税負担の効果を否認するのである。関心を寄せるべきは、あくまでも Tax-advantage の不当性であり Tax-advantage の効果であると考えべきではなからうか<sup>32)</sup>。

かような観点から具体的に相続税法 64 条を考えるとどうであろうか。例えば、赤字の同族会社（駐車場経営会社）を道具として、83 歳という高齢の父親の財産に寿命を超えるような期間の長期の駐車場の地上権を設定し、もって相続財産の評価額を圧縮する行為を同族会社が行ったという大阪地裁平成 12 年 5 月 12 日判決（訟月 47 卷 10 号 3106 頁）のケースでは見解が分かれ得る<sup>33)</sup>。

第一の見解は、法人の行為に経済的合理性が認められるか否かで判断すべきであるから、ここにいる同族会社にとって、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には経済的合理性があるとみて、相続税法 64 条の規定の適

用は認められるべきではないと考える<sup>34)</sup>。これに対して、第二の見解は、同族会社にとって合理性があるかどうかは別問題であり、結果としてその行為が相続税の負担を不当に減少させているのであるから同条の適用が働くと考えられることができるとするのである<sup>35)</sup>。後者の見地が、相続税法 64 条の文理解釈に即していると思われる。

### Ⅲ 経済合理性理論との接合

このような問題関心は単なる講学上の問題にとどまらない。ここでは、次の二つの点について指摘しておきたい。

第一に、通常の課税上の取扱いからみれば租税負担を減少させているとみられるものであっても、経済的合理性が一部に認められれば同族会社等の行為計算否認規定は適用されないとする見解について、このような解釈が文理から離脱しているのではないかとの疑義が惹起される。第二に、経済合理性基準に節税行為の合理性が包摂されるという矛盾する問題が起り得るのではないかとの疑問である。

#### 1. 第一の問題

学説が、租税回避以外の事業目的等があったかどうかで判定すべしとする経済合理性基準によるべきとしてきたことから、法人税法 132 条等の文理解釈からすれば、租税負担の不当減少が認められれば同条項の適用があり得るにもかかわらず、その行為に合理的な経済的活動が一部にでも認められる場合には同条が適用されないことになった場合の妥当性の問題が起り得る。同族会社等の行為又は計算の経済的合理性を租税が問うべきものでないのは当然であるし、同族会社等の行為計算否認規定は、同族会社等の行為又は計算に対する経済的合理性の担保を目的とする条項ではない。この点は、最高裁昭和 48 年 12 月 14 日第二小法廷判決（訟月 20 卷 6 号 146 頁）<sup>36)</sup> が、「法人税法 132 条に基づく同族会社等の行為計算の否認は、当該法人税の関係においてのみ、否認された行為計算に代えて課税庁の適正と認めるところに従い課税を行なうというものであって、もとより現実になされた行為計算そのものに実体的変動を生ぜしめるものではない。」と説示するところである。あくまでも、同族会社等の行為計算否認規定は租税負担の不当減少という租税軽減効果を否定する規定であるとするれば、同族会社等の行為又は計算の経済的合理性に着目をするこれまでの解釈論には疑問を覚えざるを得ないので

ある。

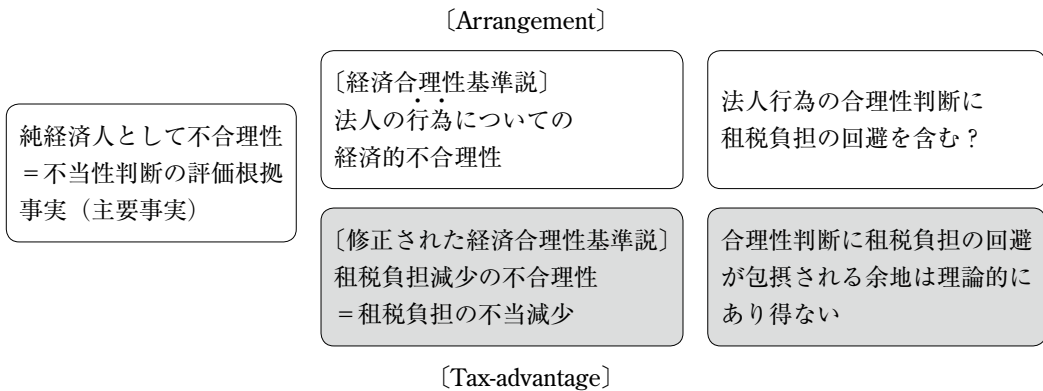
この点については、例えば、航空機リース事件名古屋高裁平成17年10月27日判決(税資255号順号10180)<sup>37)</sup>において国側(被告・控訴人)が主張したTax-advantageの議論を想起されたい<sup>38)</sup>。もっとも、同事件は同族会社等の行為計算否認規定の適用場面ではなかったため、経済的合理性の有無が契約解釈に及ぼす影響の問題として捉える必要があるが、同族会社等の行為計算否認規定の場合には、純粋に「税負担の不当な減少」であるという類の主張として論じる途はあると思われる<sup>39)</sup>。仮に、経済合理性基準に基づく解釈を文理上導出し得たとしても、これでは、法人の合理的な経済活動が予期せぬ更正処分の脅威に晒されることになる。

学説及び多数の裁判例は、前述のとおり、経済的合理性を基準にして同条の適用を判断すべきとしているが<sup>40)</sup>、広島地裁平成2年1月25日判決(行裁例集41巻1号42頁)<sup>41)</sup>は、「法〔筆者注・法人税法〕132条の同族会社の行為計算否認規定の趣旨は、同族関係者によって会社経営の支配権が確立されている同族会社においては、法人税の負担を不当に減少させる目的で、非同族会社では容易になし得ないような行為計算をするおそれがあるので、同族会社と非同族会社との租税負担の公平を期するために、同族会社であるがゆえに容易に選択することのできた、純経済人として不合理な租税負担を免れるような行為計算を否認する権限を認めたものであ〔る〕〔下線筆者〕」と説示する<sup>42)</sup>。すなわち、法人税法132条が対象としている法人の純経済人としての不合理性とは、不合理な経済活動を指すのではなく、不合理な租税負担の減少を指すのだというのである。判決では、「不合理性」としているが、これを「不当性」と読み替えれば、本稿において関心を寄せている不当性と同様、純経済人である法人の租税負担の減少に係るものであると理解される法人税法132条の趣旨がそこにあるとするのであれば、なるほど、不合理な租税負担を免れることを容認しないための創設的な規定として、同族会社等の行為計算否認規定を位置付けることができるのではなかろうか。すなわち、経済合理性基準説にいう経済的合理性を同族会社等の行為性に結びつけるのではなく、不当な租税負担回避を結びつけるものと理解すれば文理に反することにはならないはずである(便宜的に「修正された経済合理性基準説」という)。

ここに金子宏教授は、「行為・計算が経済的合理性を欠いている場合とは、それが異常ないし変則的で租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合のこと」であるとするのである<sup>43)</sup>。もっとも、このように解するのであれば、中間的概念である経済的合理性という基準を定立する必要性に若干の疑問を覚えるところである。

## 2. 第二の問題

再説すると、ここにいう純経済人としての不合理性たるものは、租税負担の回避に関する不当性の議論と同視すべきであるから、この合理性には「租税負担を回避することにも合理性がある」という意味での、経済的合理性は包摂されないということになる。



換言すれば、修正された経済合理性基準説における純経済人による合理性には租税負担の回避は含まれないのである。けだし、あくまでも、修正された経済合理性基準は同法の文理から導出される限度での合理性の基準であるから、岩瀬事件東京高裁平成11年6月21日判決（訟月47巻1号184頁）<sup>44)</sup> や日本ガイダント事件東京高裁平成19年6月28日判決（判時1985号23頁）<sup>45)</sup> のような契約解釈の問題とは性質を異にするのである。

## IV 制度濫用への適用

### 1. ヤフー事件東京地裁判決が示した議論の前提

ヤフー事件において、東京地裁は、「法〔筆者注：法人税法〕132条の2が設けられた趣旨、組織再編成の特性、個別規定の性格などに照らせば、同条が定める『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』とは、(i)法132条と同様に、取引が経済的取引として不合理・不自然である場合（最高裁昭和50年（行ツ）第15号同52年

7月12日第三小法廷判決・裁判集民事121号97頁，最高裁昭和55年（行ツ）第150号同59年10月25日第一小法廷判決・裁判集民事143号75頁参照）のほか，(ii)組織再編成に係る行為の一部が，組織再編成に係る個別規定の要件を形式的には充足し，当該行為を含む一連の組織再編成に係る税負担を減少させる効果を有するものの，当該効果を容認することが組織再編税制の趣旨・目的又は当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるものも含むと解することが相当である。」と説示している。

そもそも，納税者側（原告・控訴人）は，法人税法132条の2の不当性要件は，同法132条と同様に，上記(i)の場合，すなわち，私的経済取引として異常又は変則的で，かつ，租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合に限られる旨主張し，その理由として，次の三つの点を論じていた。

- ① 法人税法132条の枝番として同法132条の2が規定され，両者の規定振りが酷似し，否認の要件の文言も同様であることなどから，両者を別異に解すべき理由はないこと。
- ② 租税回避の概念は，私法上の選択可能性を利用し，私的経済取引として合理性がないのに，通常用いられない法形式を選択するものとして定義されており，法の定める課税要件自体を修正するものは含まれず，法制度の濫用はこれとは別の概念であるというべきこと。
- ③ 上記(ii)を含めるという解釈は，個別規定の要件を実質的に拡張して適用するものであり，納税者の予測可能性を著しく害し，租税法律主義に反すること。

これに対して，①の点について東京地裁は，「法132条は，同族会社においては，所有と経営が分離している会社の場合とは異なり，少数の株主のお手盛りによる税負担を減少させるような行為や計算を行うことが可能であり，また実際にもその例が多いことから，税負担の公平を維持するため，同族会社の経済的合理性を欠いた行為又は計算について，『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，これを否認することができるものであるとしたものであり，法132条の2とはその基本的な趣旨・目的を異にする。したがって，両者の要件を同義に解しなければならない理由はなく，原告の上記①の主張は採用することができない。」とする。

次に，②の点については，「法132条の2により対処することが予定されている第二の類型〔筆者注・上記判決引用部分の(ii)〕は，複数の組織再編成を段階的に組み合わせることなどによる租税回避行為であるところ，組織再編成の形態や方法は，複雑かつ多様であり，同一の経済的効果をもたらす法形式が複数存在し得ることからすると，そもそも，ある経済的効果を生じさせる組織再編成の方法として何が『通常用いられるべき』



法形式であるのかを、経済合理性の有無や事業目的の有無という基準により決定することは困難であり、これらの基準は、上記の類型に属する租税回避行為の判定基準として十分に機能しないものといわざるを得ない。他方、組織再編税制に係る個別規定は、特定の行為や事実の存否を要件として課税上の効果を定めているものであるところ、立法時において、複雑かつ多様な組織再編成に係るあらゆる行為や事実の組み合わせを全て想定した上でこれに対処することは、事柄の性質上、困難があり、想定外の行為や事実がある場合には、当該個別規定を形式的に適用して課税上の効果を生じさせることが明らかに不当であるという状況が生じる可能性があることは…判示したとおりである。組織再編成とそれに伴い生じ得る租税回避行為に係るこれらの特性に照らすと、同条の適用対象を、通常用いられない異常な法形式を選択した租税回避行為のみに限定することは当を得ないというべきである。したがって、原告の上記②の主張は採用することができない。」とする。

さらに、③の点については、「一般に、法令において課税要件を定める場合には、その定めはなるべく一義的で明確でなければならず、このことが租税法律主義の一内容であるとされているところ、これは、私人の行う経済取引等に対して法的安定性と予測可能性を与えることを目的とするものと解される。もっとも、税法の分野においても、法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るため、何らかの不確定概念の下に課税要件該当性を判断する必要がある場合は否定できず（法132条がその典型例であるということができる。）、このような場合であっても、具体的な事実関係における課税要件該当性の判断につき納税者の予測可能性を害するものでなければ、租税法律主義に反するとまではいえないと解されるところである。しかるところ、法132条の2は、上記(ii)のとおり、税負担減少効果を容認することが組織再編税制の趣旨・目的又は当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるものに限り租税回避行為に当たるとして否認できる旨の規定であると解釈すべきものであり、このような解釈は、納税者の予測可能性を害するものではないから、これをもって租税法律主義に反するとまではいえないというべきである。この点に関する原告の上記③の主張は採用することができない。」と論じるのである。

このようにして、東京地裁は、法人税法132条と同法132条の2の射程範囲は異なるものとの認識の下で、行為計算否認規定の適用を肯定したのである<sup>46)</sup>。

ここで、関心を置きたいのは、そもそも法人税法132条による行為計算の否認の射程範囲が、上記判決引用部分の第一の類型（判決の(i)）、すなわち、「取引が経済的取引として不合理・不自然である場合」のみであるという点である。納税者側の主張はそもそも、

このような理解を前提に展開されているし、東京地裁もそのことを否定することなく、法人税法 132 条の射程範囲が第一の類型にとどまるものであっても、同法 132 条の 2 は、それとは異なる趣旨目的を有しているという点を論じていることは明らかである。

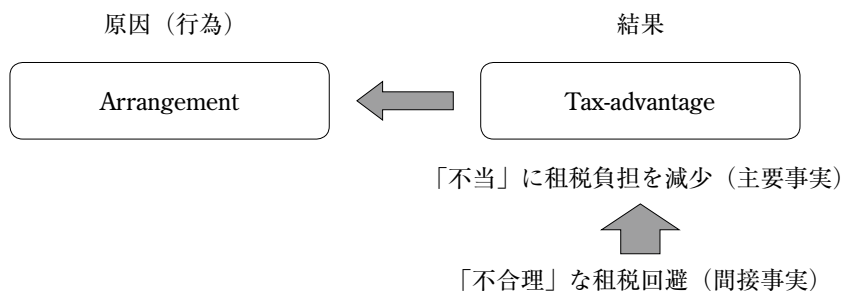
では、法人税法 132 条が、第一の類型たる「取引が経済的取引として不合理・不自然である場合」のみを射程対象としているという理解の根拠は奈辺にあるのであろうか。

## 2. 検討

これまでの学説は、同族会社等の行為計算否認規定は租税回避の否認規定ではあっても、制度濫用への対処規定ではないと理解してきた。

前述したとおり、同族会社等の行為計算否認規定における租税負担の不当減少行為という課税要件は、経済的不合理的な行為という課税要件に置き換わっていることを確認した。しかし、そこにいう経済的合理性というものは、あくまでも租税負担の不当減少という面での不当性を判断するための間接事実としての経済的合理性であるとみるべきであろう。

見方を変えると、不当な租税負担の減少という文理上の要件を直接その文言のまま解釈するのであれば、経済的合理性の有無で判断することにはならない。そのような場合には、経済的合理性の有無は直接には関係ないのであるから、制度濫用によるものであろうが、その他の理由によるものであろうが、不当に租税負担を減少しているケースについて、同族会社等の行為計算否認規定が適用できることになるはずである。そして、上述のとおり、経済合理性基準というものを租税負担の減少という観点からみて、不当な租税負担の減少という要件事実に対する間接事実として「不合理的な租税負担の回避」を取り上げるとしても（修正された経済合理性基準説）、制度濫用による租税負担の回避行為が経済的合理性を有しないと「認められるもの」であれば、同族会社等の行為計算否認規定の適用はあるとみるべきではなかろうか。



	経済的不合理	制度濫用	行為計算否認規定の適用
ケース 1	○	○	適用あり
ケース 2	○	×	適用あり
ケース 3	×	○	適用なし→ありの余地（修正）
ケース 4	×	×	適用なし

例えば、前述したとおり、ヤフー事件において東京地裁は、法人税法 132 条の 2 について「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」とは、以下の二つの場合も含むと解することが相当であるとする。

- (i) 法人税法 132 条と同様に、取引が経済的取引として不合理・不自然である場合
- (ii) 組織再編成に係る行為の一部が、組織再編成に係る個別規定の要件を形式的には充足し、当該行為を含む一連の組織再編成に係る租税負担を減少させる効果を有するものの、当該効果を容認することが組織再編税制の趣旨・目的又は当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるもの

その説示の上で、「このように解するときは、組織再編成を構成する個々の行為について個別にみると事業目的がないとはいえないような場合であっても、当該行為又は事実個別規定を形式的に適用したときにもたらされる税負担減少効果が、組織再編成全体としてみた場合に組織再編税制の趣旨・目的に明らかに反し、又は個々の行為を規律する個別規定の趣旨・目的に明らかに反するときは、上記(ii)に該当するものというべきこととなる。」として、同条により、経済合理性基準による否認のほか、法制度の濫用の場合にも否認を行い得ると論じている。

納税者側は、法人税法 132 条の 2 の不当性要件は、同法 132 条と同様に、上記(i)の場合、すなわち、私的経済取引として異常又は変則的で、かつ、租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合に限られる旨主張し、その理由として、「①法 132 条の枝番として 132 条の 2 が規定され、両者の規定ぶりが酷似し、否認の要件の文言も同様であることなどから、両者を別異に解すべき理由はないこと、②租税回避の概念は、私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引として合理性がないのに、通常用いられない法形式を選択するものとして定義されており、法の定める課税要件自体を修正するものは含まれず、法制度の濫用はこれとは別の概念であるというべきこと、③上記(ii)を含めるという解釈は、個別規定の要件を実質的に拡張して適用するものであり、納税者の予測可能性を著しく害し、租税法律主義に反することを指摘し、これに沿う意見書を提出する〔甲 113（中里意見書）、甲 114（田中意見書）、甲 115（大淵意

見書)、甲 122 (水野意見書)、甲 12, 142 (佐藤意見書)、甲 148 (金子意見書)、甲 149 (占部意見書)〕。〔下線筆者〕という強力な主張が示されていた。これに対し、東京地裁は、法人税法 132 条の 2 と同法 132 は解釈を異にするものだとの見解を展開して、納税者側の主張を排斥したのである。

すなわち、ここでは、法人税法 132 条は法制度の濫用を否認し得ないことを前提とした理解が前提とされており<sup>47)</sup>、裁判所もその見地から、同法 132 条の 2 は同法 132 条とは異なるのだから、同規定の適用をもって法制度の濫用を否認し得ると論じているのである。

そもそも、法人税法 132 条 1 項の規定は、「税の負担を不当に減少すると認められる」場合の行為計算の否認であるから、制度濫用によって「税の負担を不当に減少すると認められる」場合も否認できるのではないかという疑問も起こり得るが、上記のような議論となっているのである。

しかしながら、法人税法 132 条を前述のように解釈し得たとすれば、上記の納税者側の主張や東京地裁判決の説示とは異なる見地からの議論が展開され得ることになる。

### 3. 私見

租税負担軽減のための同族会社等の組成とは、私法上の選択可能性の濫用であろうか。それとも法人税制の濫用であろうか。

前述のとおり、同族会社等の行為計算否認規定が、同族会社等の組成によって租税負担の減少を図るため、法人税制を濫用することに対処することを目的として創設された規定であるとみれば、制度濫用による租税回避が行われた場合に、法人税法 132 条 1 項の「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と認められる」余地があるかもしれない。文理解釈を前提に、同族会社等の行為計算否認規定は、tax advantage の不当性を基礎としたものであるとみれば、制度濫用による不当な租税負担の減少もここで読む余地があるかもしれない。もっとも、法人税法 132 条の解釈において経済合理性基準を採用したとしても、修正された経済合理性基準説によれば、同族会社等の行った行為又は計算が経済的合理性を有しているか否かに同条適用の判定を委ねることになるので、租税制度の濫用の有無が経済的不合理性認定のための間接事実となり得よう。

なお、本来は外国法人が負担すべき外国法人税について我が国の銀行が対価を得て引き受け、その負担を自己の外国税額控除の余裕枠を利用して国内で納付すべき法人税額

を減らすことによって免れ、最終的に利益を得ようとする取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法 69 条《外国税額の控除》の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、租税負担の公平を著しく害するものとして許されないとされたいいわゆる外国税額控除余裕事件最高裁平成 17 年 12 月 19 日第二小法廷判決（民集 59 卷 10 号 2964 頁）<sup>48)</sup> のような「租税の負担を減少させていない」事例には、文理解釈上課税要件を充足してははいないため、仮に同事件が同族会社によってなされ、またこれを制度濫用事例として捉えたとしても、同族会社等の行為計算否認規定の適用はないというべきであろう。

## 結びに代えて

前述した福岡高裁平成 5 年 2 月 10 日判決において、X は、「同法〔筆者注：所得税法〕157 条の適用にあたっては、租税額をどのように調整すれば、納税者にとって最も公平になるか、という基準で行うべきである。」と論じている。この点につき、学説も、租税回避の否認は必要経費の否認などとは異なり、負担公平の見地から、納税者が実際には行わなかった通常の行為に引き直すものであるとしているところ<sup>49)</sup>、これを考慮に入れた場合、同族会社等の行為計算否認規定が制度濫用に適用できないとするには、より説得力のある理由が必要であるように思われる。本稿に記したとおり、文理解釈の点からは、制度濫用を同族会社等の行為計算否認規定の適用対象から除外するという考え方には、不安を覚えるところである。

ヤフー事件東京地裁判決は法人税法 132 条と同法 132 条の 2 は同じ規定の枝番であるのにもかかわらず、前者は制度濫用を対象とせず後者はそれを対象とするというように、適用対象を異にするというすわりの悪い解釈を採用した。同規定が制度濫用を射程対象としているとする理解の余地はないのか。再考の余地を指摘して本稿を閉じることとしたい。

### 注

- 1) 金子宏『租税法〔第 20 版〕〕127 頁（弘文堂 2015）。
- 2) 同高裁は、「課税は、私法上の法律関係に即して行われるべきことになるが、私的自治の原則からすれば、いかなる法形式（契約類型）を用いるかは当事者の自由であり、一般に経済活動は税負担の多寡をコストの一つとして考慮して行われるのが通例であることに照らせば、当該契約が税負担の軽い法形式（契約類型）で締結されたとの一事をもってそれを否認して、当事者が選択

した法形式（契約類型）をそれと異なる法形式（契約類型）に引き直して課税することは許されない。しかしながら、法形式（契約類型）を濫用して、課税の公平の原則に反する場合、所得税法 157 条、法人税法 132 条、相続税法 64 条のような具体的否認規定がないからといって、租税回避行為として否認することが一切許されないというわけではない。租税回避を目的として、当事者の選択した契約が存在と認定される場合又は当事者の真の効果意思が欠缺し若しくは虚偽表示により契約が無効と認定される場合には、当事者の選択した契約類型を租税回避行為として否認することが許されるというべきである。」と判示する。この事件を取り扱ったものとして、浅妻章如・判時 2133 号 162 頁、横溝大・ジュリ 1449 号 132 頁、藤香織・税通 66 卷 8 号 176 頁、拙稿・会社法務 A2Z 81 号 58 頁など参照。

- 3) 判例評釈として、品川芳宣・税研 74 号 53 頁、高橋祐介・税法 538 号 147 頁、鈴木雅博・税務事例 29 卷 8 号 4 頁、品川芳宣 = 安井伸夫 = 萩野豊 = 鎌田正・TKC 税研情報 6 卷 6 号 1 頁、高野幸大・判時 1640 号 187 頁、諸岡洋子・税研 85 号 122 頁、大淵博義・税務事例 32 卷 7 号 1 頁、林仲宣・ひろば 57 卷 11 号 66 頁、帖佐誠・税法 538 号 31 頁、岸田貞夫 = 中江博行「所得税法 157 条（行為計算否認）」『租税争訟〔新・裁判実務大系 18〕』367 頁（青林書院 2009）、小関健三・税法 559 号 195 頁など参照。
- 4) この事例において、被告国側は、各組合参加契約が節税目的でされている本件において、納税者らが各船舶を減価償却の対象とすることは減価償却制度の濫用であると主張した。これに対して、岐阜地裁は、納税者らの組合参加契約締結の動機の大部分が節税効果であったと推認することもできるが、その収益についても、現在の市場における長期にわたる低金利を前提にすれば、投資目的からして不自然であるとまで解することはできず、更に、納税者ら一般組合員が各船舶の所有権（共同持分権）を有し、実質的に使用収益権限及び処分権限を失っているとも解されない点にも鑑みれば、本件において納税者らが各船舶を減価償却の対象とすることが減価償却制度の濫用であると解することはできないとした。また、個人投資家に船舶賃貸事業のノウハウがない点については、そのノウハウを有する業務執行組合員を選任することで解決できる問題であり、さらに同事業の目的を達成するうえで、複数の法形式が考えられる場合に、税制上の利点を考慮してその選択を行うこと自体は不当とまではいえないとして被告の主張を排斥した。  
その他、減価償却制度の濫用を国側が主張した事例として、例えば、船舶リース事件名古屋高裁平成 19 年 3 月 8 日判決（税資 257 号順号 10647）などもある。
- 5) 同最高裁は、「これは、我が国の外国税額控除の制度をその本来の趣旨及び目的から著しく逸脱する態様で利用することにより納税を免れ、我が国において納付されるべき法人税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が分け合うために、本件銀行にとっては外国法人税を負担することにより損失が生ずるだけの取引をあえて行うものというべきであって、我が国ひいては我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものにほかならない。そうすると、本件各取引は、外国税額控除の制度を濫用するものであり、これに基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法 69 条の定める外国税額控除の対象とすることはできないというべきである。〔下線筆者〕」と判示する。判例評釈として、本庄資・税通 61 卷 7 号 25 頁、田中力・税務事例 38 卷 11 号 28 頁など参照。
- 6) この判決を扱ったものとして、差し当たり、田島秀則・税務事例 46 卷 8 号 8 頁、太田洋・商事 2037 号 4 頁、同 2038 号 38 頁、朝長英樹・税弘 62 卷 7 号 8 頁など参照。対談として、明石英司 = 岡村忠生 = 渡邊直人 = 岩品信明・税弘 62 卷 7 号 18 頁、高橋貴美子 = 吉村政徳 = 藤曲武美 = 宮塚久 = 佐藤信祐・税弘 62 卷 7 号 49 頁なども参照。
- 7) この点については同条項の沿革論として別稿を予定している。
- 8) 改正の経緯や判例の動向等については、清永敬次「税法における同族会社の行為・計算の否認規定」『租税回避の研究』第 3 編第 1 章（ミネルヴァ書房 1995）（初出、1962）、同「同族会社の行為計算の否認と裁判例」同第 3 編第 3 章（初出、1982）、同「同族会社の課税問題」同第 3 編第 4 章（初出、1985）、同「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」論叢

74 卷 2 号 1 頁, 石島弘「同族会社の行為計算否認規定の解釈適用」岡山大学創立 50 周年記念『世紀転換期の法と政治』1 頁 (有斐閣 2001), 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 546 号 183 頁, 大淵博義「同族会社の行為計算否認による不平等課税とその課題—所得税法・相続税法の行為計算否認により派生する基礎的疑問の解明」山田二郎喜寿『納税者保護と法の支配』85 頁 (信山社 2007) など参照。

- 9) 清永・前掲注 8, 337 頁。
- 10) 渡辺裕泰・租税判例百選〔第 5 版〕115 頁も参照。山田二郎「行為計算の否認規定の適用をめぐる諸問題」同『租税法の解釈と展開(1)』314 頁 (信山社 2007) も, 法文の沿革と文理から, 遁脱の目的という主観的要件は必要ではないとされる。
- 11) もっとも, 前述の同族会社等の行為計算否認規定に関する筆者の解釈は, 文理解釈を重視したものであるが, これに比して, なぜ旧法当時は文理解釈が重視されていなかったのかという疑問も起こり得よう。そこでは, 従前の租税法解釈論においては, 現行法解釈ほど厳格に文理解釈が強調されてこなかったという点を付言しておく必要がある。租税法の解釈論の発展過程において, 次第に文理解釈が強調されてきたといえよう。この点は, 例えば, 昭和 40 年代・50 年代の租税判決では経済的観察法的判断や実質課税を理論的根拠として展開されていたことから判然とする。かような傾向を前提に考えると, 当時は, 現行法解釈ほど租税法が財産権の侵害規範であるとの理解を前提としてはなされていなかったことが分かる。これに対して, 今日的な解釈手法としては, まず第一義的に文理解釈によるべきという点が強く意識されているのである (拙稿「租税法の解釈において, 何故に厳格さが要請されるのか (上) (中)」税務事例 47 卷 3 号 1 頁, 同 4 号 1 頁参照)。
- 12) General Anti-Abuse Rule あるいは General Anti-Avoidance Rule のことを一般に「GAAR」という。OECD をはじめとして多くの国は租税回避否認規定として GAAR を導入している。GAAR は, 1900 年にニュージーランドにおいて創設されたのち, 1977 年にドイツ, 1988 年にカナダが導入するなど広まっている。2013 年 7 月には, イギリスにおいても導入され, 2013 年末現在で 24 개국 (米国を含む) が導入している。今村隆「一般否認規定についてのカナダ最高裁判例の研究」駿河台 21 卷 2 号 1 頁, 同「オーストラリア一般否認規定の研究」駿河台 24 卷 1 = 2 号 1 頁など参照。
- 13) 多くの研究業績があるが, 今村隆「英国における General Anti-Abuse Rule 立法の背景と意義」税大ジャーナル 22 号 10 頁などを参照。
- 14) 3207 条 2 項は, arrangement が適用される租税法規との関係において, 合理的な一連の行為 (a reasonable course of action) として, リーズナブルに捉えることが不可能な場合 (cannot reasonably be regarded) に abusive になると規定しており, ここにいう二つの合理性をもって行為 (arrangement) が判断されるのである。
- 15) なお, 同条は正確には arrangement ではなく transaction であり, arrangement よりは範囲が狭いと解され得る。また, 同条項を一般的な租税回避否認規定と捉えるのは正解ではないと思われる。
  - (o) (1) Clarification of economic substance doctrine.
  - (o) (5) Definitions and special rules

For purposes of this subsection —

(A) Economic substance doctrine

The term “economic substance doctrine” means the common law doctrine under which tax benefits under subtitle A with respect to a transaction are not allowable if the transaction does not have economic substance or lacks a business purpose.
- 16) 金子・前掲注 1, 471 頁。
- 17) 田中治教授は, 所得税法 157 条 1 項についてではあるが, 「所得税の負担を『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というべきである。」と

論じられる（田中「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 40 頁）。

- 18) 判例評釈として、碓井光明・税通 34 卷 15 号 22 頁参照。
- 19) 第一審鹿児島地裁昭和 50 年 12 月 26 日判決（行裁例集 31 卷 9 号 1999 頁）においても、経済的合理性の観点から法人税法 132 条 1 項の適用の是非が検討されている。
- 20) この説示部分は、第一審福岡地裁平成 4 年 5 月 14 日判決（訟月 41 卷 6 号 1545 頁）を受けてこれを維持したものである。第一審を取り上げた論稿として、佐藤孝一・税通 48 卷 2 号 204 頁参照。
- 21) 結局のところ、これまでは行為主体と結果主体の同一性が前提とされてきたので、かような意味では、「結果としての税負担の減少」とその「原因行為の不当性」は同一人の行為と結果という文脈であるから、一応筋の通るものと理解することに困難はなかったとする説明も可能であろうか。なお、前述のヤフー事件東京地裁平成 26 年 3 月 18 日判決は、「法 132 条の 2 は、税務署長は、合併等（合併、分割、現物出資若しくは事後設立又は株式交換若しくは株式移転）に係る『次に掲げる法人』の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旨規定する。  
同条の適用対象は、合併、分割、現物出資若しくは事後設立又は株式交換若しくは株式移転という各種の組織再編成が行われ、これらの合併等をした一方の法人又は他方の法人（同条 1 号）、これらの合併等により交付された株式を発行した法人（同条 2 号）、前二号に掲げる法人の株主等である法人（同条 3 号）に対して更正又は決定がされる場合とされているところ、同条 3 号との関係においては、合併等をした一方又は他方の法人の行為を否認して、その株主等（法 2 条 14 号）の法人税につき更正又は決定をする場合を予定していると解される。したがって、同条の規定は、否認することができる行為又は計算の主体である法人と法人税につき更正又は決定を受ける法人とが異なる場合も予定しているといえることができる。  
また、同条の文言上、否認の対象とすることができる『その法人の行為又は計算』の『その法人』とは、その前の『次に掲げる法人』を受けていると解釈することができるから、『その法人の行為又は計算』とは、『次に掲げる法人』の行為又は計算、すなわち、同条各号に掲げられている法人の行為又は計算を意味するものと解される。そして、その後の『その法人に係る法人税』の『その法人』は、同条各号に掲げられている法人であって、法人税につき更正又は決定を受けるものを意味するものと解釈することができるから、『その法人に係る法人税』は、更正又は決定を受ける法人における法人税を意味するものと解される。』  
「以上の点に加え、組織再編成の形態や方法の多様化に対応するために設けられたという同条の趣旨に鑑みれば、法 132 条の 2 の『その法人の行為又は計算』の『その法人』は、その前の『次に掲げる法人』を受けており、『その法人の行為又は計算』は、『次に掲げる法人』の行為又は計算と読むべきであって、同条の規定により否認することができる行為又は計算の主体である法人と法人税につき更正又は決定を受ける法人とは異なり得るものと解すべきである。」と説示する。  
すると、文理解釈上、経済的合理性によって不当性を解釈することには一定のハードルがあったが、いずれにしても、行為者と租税負担の軽減を受ける者が同一人であることから許容され得る解釈も、このような構成を前提とすると否定されることになるようにも思われるのである。もっとも、同判決は、法人税法 132 条の 2 の規定の適用を争った事例であり、同法 132 条の解釈とは異なり得ることを判示していることにも同時に注意が必要であろうが、このような法人税法 132 条の 2 第 1 項 3 号を有しない同法 132 条について同様の文理解釈を採用し得ないことからすると、この点については問題とはならないかもしれない。
- 22) 水野忠恒『租税法〔第 5 版〕』538 頁（有斐閣 2009）。
- 23) 福岡地裁平成 4 年 5 月 14 日判決（税資 189 号 513 頁）。
- 24) 判例評釈として、扇沢義弘・税弘 26 卷 5 号 88 頁、萩野豊・税通 38 卷 15 号 262 頁など参照。



- 25) 判例評釈として、中川一郎・シュト 158 号 18 頁、大塚正民・ジュリ 643 号 160 頁、小松芳明・ジュリ 627 号 118 頁など参照。なお、この事例を取り上げた座談会として、桜井四郎ほか・税務事例 8 巻 1 号 24 頁も参照。
- 26) 第一審東京地裁昭和 47 年 9 月 12 日判決（行裁例集 23 巻 8=9 号 691 頁）も課税庁の主張する同様の処理を妥当としている。判例評釈として、堺澤良・税通 28 巻 1 号 216 頁参照。
- 27) 水野・前掲注 22, 540 頁。
- 28) この立場として、松澤智『新版租税実体法〔補正第 2 版〕』48 頁（中央経済社 2003）、占部裕典・租税判例百選〔第 4 版〕90 頁など。
- 29) この立場に立っていると思われる見解として、清永敬次・租税判例百選〔第 3 版〕29 頁、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 41 頁などがある。不動産管理会社方式を利用して不動産所得に係る所得税負担を回避した事例を例にとると、この見解は、不動産管理会社に係る法人税の負担等については問題とせず、専ら、所得税負担の観点から、不動産賃貸料の過少な支払に伴って同族会社からの給与所得の発生ないし増額があれば、その分をも含めて不当な所得税の負担の減少があったか否かを判断すべきであるとする見解として現れる。もっとも、この点は別途議論すべき固有の論点であるが、前述の最高裁平成 6 年 6 月 21 日第三小法廷判決の事例では、①給与所得は不動産所得とは別個の発生源泉を有する所得であること、②所得税法 157 条の否認の効果は現実なされた行為や計算自体を否認するものではないことなどから、給与所得を考慮せず、不動産所得に係る所得税の負担を減少させたか否かで判断している。疑問が残るところである。
- 30) 佐藤英明・税研 106 号 64 頁。
- 31) 後述する。
- 32) このように行為と結果の峻別論は、ときとして、行為者の厳格な解釈にも展開し得る。すなわち、相続税法 64 条は、相続税の負担を不当に減少させるような、すなわち「個人」の租税負担を不当に減少させるような、「同族会社」の行為又は計算を否認の対象としているのであるから、あくまでも、行為主体は同族会社であると解すべきことになるのであろうか。この点についても争点となり得る。浦和地裁昭和 56 年 2 月 25 日判決（訟月 27 巻 5 号 1005）は、同族会社の株主である被相続人が、生前に同族会社に対してなした債務免除は、同族会社の行為とはいえないとして適用を否定したが、これに対して、大阪地裁平成 12 年 5 月 12 日判決（訟月 47 巻 10 号 3106 頁）は、「同族会社の行為又は計算」を「同族会社を一方当事者とする取引」と解釈をして同族会社の取引相手である被相続人の行為をも同条の適用対象と理解している。議論のあるところではあるが、文理解釈を尊重すべき租税法関係の中でもより文理を重視すべき同族会社等の行為計算否認規定の解釈においては、やはり、行為主体は同族会社であると考えべきではないかと考える（同旨として田中治・租税判例百選〔第 4 版〕149 頁）。
- 33) 類似の事例として、例えば、大阪地裁平成 15 年 7 月 30 日判決（税資 253 号順号 9402。判例評釈として、大淵博義=須飼剛朗・TKC 税研情報 13 巻 2 号 1 頁）、控訴審大阪高裁平成 16 年 7 月 28 日判決（税資 254 号順号 9708）なども参照。
- 34) 例えば、田中治=高正臣・税通 56 巻 14 号 253 頁。
- 35) 増井良啓教授は、不当性を肯定される（増井・ジュリ 1199 号 112 頁）。
- 36) 判例評釈として、堺澤良・税通 29 巻 4 号 177 頁、山田二郎・税務事例 7 巻 1 号 4 頁、村重慶一・税務事例 7 巻 8 号 10 頁、村上泰治・税通 32 巻 11 号 190 頁、同・税通 38 巻 15 号 258 頁、渋谷光子・ジュリ 575 号 133 頁など参照。
- 37) 判例評釈として、差し当たり、増田晋・税理 51 巻 8 号 63 頁、梶島文子・税法 559 号 207 頁、細川健・税弘 54 巻 8 号 152 頁など参照。なお、原審名古屋地裁平成 16 年 10 月 28 日判決（判タ 1204 号 224 頁）を扱ったものとして、宰田高志・税研 119 号 96 頁、品川芳宣・税研 120 号 86 頁、細川健・税弘 53 巻 2 号 146 頁、大淵博義・税務事例 37 巻 7 号 1 頁、同 37 巻 8 号 10 頁、川田剛・税通 60 巻 3 号 35 頁、拙稿・税務事例 37 巻 5 号 1 頁、同 6 号 8 頁、拙著『ブラッシュアップ租税

法』109頁（財経詳報社2011）など参照。

- 38) 同事件において、被告国側は、本件各事業は、キャッシュ・フロー・ベースでは、利益を上げることが困難であり、課税上の利益を考慮することによって初めて成立する経済的合理性を欠くものであると主張した。

名古屋地裁は、『『ご案内』…の最終頁には、リース期間満了時における飛行機の売却想定価格として、2950万ドル、2575万ドル、2250万ドル、1900万ドル、1550万ドル、1329万8130ドルの例を挙げて、予想される為替レートの変動による投資効果が試算された表が添付されているところ、これによれば、リース期間満了時における為替相場が1ドル114円であることを前提にすると、売却額が2250万ドルの場合には損益通算を考慮しなければ出資額の約5パーセントの損失が生じること、2575万ドルの場合には同じく約24.4パーセントの利益が生じること、さらに、1550万ドルの場合には同じく約68.5パーセントの損失が生ずるが、その場合でも、出資者に本件各事業以外の年間課税所得が1億円あれば、損益相殺により4.8パーセントの経済的利益を得られることが示されている。

もっとも、この試算結果は、リース期間終了時における航空機の市場、為替相場、本件各組合契約以後の出資者の課税所得の多寡によって、大きく影響を受けるものであり、一般論としては、損益通算の対象となる他の課税所得が多ければ、出資者に損失が生じる可能性は低くなるが、条件次第では、キャッシュ・フロー・ベースでも高額の利益を得ることが可能であることを示している。実際にも、証拠…によれば、1997年1月以降キャッシュ・フロー・ベースで出資金額を上回った案件20件の回収率は、100.13パーセントから181.17パーセントまで幅があったことが認められる。

そうすると、本件各事業においては、キャッシュ・フロー・ベースでは、損失が生じる可能性が相当ある一方、高額の利益を得る可能性もあるから、それ自体でも、投資としての経済的合理性が存在することを否定できず、被告らの主張するように他の課税所得との損益通算を考慮して初めて成立するものと断定することはできない（なお、被告らは、実際には当初出資額を上回らなかった投資案件が、上回った件数よりも多く存在する旨主張するが、それを裏付ける証拠はない上、仮に、被告らの主張のとおりであるとしても、それだけでは上記判断を覆すには足りない。）。

イ この点に関し、被告らは、事業を行うに当たり、他の所得の存在による課税額の減少効果を織り込むことが当該事業の経済的合理性を損なうかのごとく主張する。

しかしながら、まず、減価償却の点については、そもそも、本件各航空機のような航空機は、航空会社にリース・賃貸され、継続的に使用されることによって、その資産価値が次第に減少していく性質を有しているから、その所有者としては、将来の転売の際に現実化する損失を見込んで、所有する期間に対応した各年度に費用としての減価償却を行う必要があることは会計理論に照らしても疑いを容れない。実際にも、本件各航空機は、1機十数億円から数十億円という高額の代金で購入されているところ、その市場価格は、世界情勢などの要因によって大きく影響を受け、想定価格以上の価格で売却できるか否かは不透明であることから、航空機の所有者が減価償却費を経費として計上し、それによる税額の減少を見込むことが許されないのであれば、世界における航空機の主要な供給源の一つであるリース事業を展開することは著しく困難になることが容易に予想される。

もっとも、…航空機については、我が国における法定耐用年数が経済的なそれと比較してかなり短期間に定められているため、各年度の償却金額が経済的な資産価値の減少を上回ることが常態となっているが、その差額は、所有者に確定的に帰属するものではなく、最終的な処分時において譲渡所得という形で清算され得ることが明らかである（長期譲渡所得の要件を満たした場合に、総所得金額の計算上優遇されるのは、このような場合には累進課税の適用を緩和するのが相当と考えられたことによる。）。

また、他の所得との損益通算の点について、所得税法69条は、ある所得（資産性所得に属する不動産所得、山林所得及び譲渡所得並びに資産勤労結合所得の性質を有する事業所得）の金額の

計算上生じた損失を、他の所得の金額から控除する旨定めているところ、これは、所得の性質上不相当と考えられるもの（雑所得）を除き、総合所得税の建前を具体化したものと考えられ、税制の在り方として何ら不当なものとはいえない。

そうすると、合理的経済人が、減価償却費と損益通算による所得の減少を考慮して、事業計画を策定することは、ごく自然なことと考えられる上、…いったんは課税の対象から外れた経済的利益も、最終的には課税の対象となるものであり、ただ、現実の納税額の総額が減少するのは、前記の所得税法が採っている累進課税制度、長期譲渡所得の優遇措置などを適用した結果にすぎないというべきである。したがって、本件各事業が経済的合理性を欠く旨の被告らの主張は、採用できない。〔下線筆者〕と判示している。

- 39) 例えば、IRC7701 条にいうように、“the present value of the reasonably expected pre-tax profit” と “the present value of the expected net tax benefits” との比較検討による租税負担の減少の不当性論の余地などがあり得よう。
- 40) また、同族会社等の行為計算否認規定の適用について、非同族会社では通常なし得ないような行為又は計算こそがこれに当たるとする非同族会社基準説に対して、純経済人の行為として不合理・不自然な行為又は計算がこれに当たるとする純経済人基準説が対峙しているが（拙著『裁判例からみる法人税法』695 頁（大蔵財務協会 2012））、この対立軸にいう純経済人基準説も同様に同族会社の行為についての不合理性の見地から同規定の適用を立論するものである。裁判例の傾向としては、非同族会社基準説を採用した鳥取地裁昭和 39 年 4 月 24 日判決（行裁例集 15 卷 4 号 612 頁。判例評釈として、清永敬次・シュト 41 号 14 頁、伊藤茂樹・税通 23 卷 13 号 189 頁）、東京地裁昭和 33 年 12 月 23 日判決（行裁例集 9 卷 12 号 2727 頁）などのほか、いわゆる明治物産事件東京地裁昭和 26 年 4 月 23 日判決（民集 12 卷 8 号 1266 頁。判例評釈として、中川一郎「同族会社の行為・計算否認の規定（2）」税法 92 号 7 頁）のような事例もあるが、多くは純経済人基準説に立っている。例えば、同事件の控訴審東京高裁昭和 26 年 12 月 20 日判決（民集 12 卷 8 号 1271 頁）、上告審最高裁昭和 33 年 5 月 29 日第一小法廷判決（民集 12 卷 8 号 1254 頁。判例評釈として、清永敬次・租税判例百選 40 頁、田中真次・曹時 10 卷 7 号 73 頁、平石雄一郎・租税判例百選〔第 2 版〕92 頁、並木俊守・民商 38 卷 6 号 132 頁、堺澤良・租税判例百選〔第 3 版〕80 頁、渡辺・前掲注 10、114 頁）などがある。
- 41) 判例評釈として、武田昌輔・JICPA ジャーナル 2 卷 7 号 38 頁、佐藤孝一・税通 45 卷 12 号 222 頁、栗原牧彦・税務事例 23 卷 7 号 4 頁、吉川弘人・香川 11 卷 1 号 133 頁、上西左大信・法人税精選重要判例詳解〔税通臨増 59 卷 15 号〕252 頁など参照。
- 42) 更に、「同族会社に対してのみこのような行為計算の否認規定を設けたことについては十分合理的な理由があるものというべきである。したがって、同条により非同族会社もなし得る行為計算について同族会社の行為計算を否認しても憲法 14 条に反するものとはいえない。また、非同族会社には、同族会社に近いものから所有と経営が分離した巨大企業まで種々な段階のものがあることから、何が非同族会社であるがゆえになし得ない行為に当たるか一義的に判断することは著しく困難であって、法 132 条の否認の対象を、同族会社であるがゆえになし得る（非同族会社ではなし得ない）行為という基準によって限定するのは相当でないというべきである。」と、純経済人基準説を採用する。
- 43) 金子・前掲注 1、471 頁。
- 44) 同高裁は、「本件取引の結果…譲渡所得に対する税負担の軽減を図るためであったことが、優に推認できるものというべきである。」とし、「しかしながら、本件取引に際して、…どのような法形式、どのような契約類型を採用するかは、両当事者間の自由な選択に任されていることはいうまでもないところである。」などと判示されている。主な判例評釈として、品川芳宣・税研 89 号 115 頁、占部裕典・判評 495 号 180 頁、谷口豊・平成 12 年度主要民事判例解説〔判タ臨増〕322 頁、中里実・税研 106 号 51 頁、大淵博義・税理 46 卷 12 号 13 頁、同 13 号 11 頁、渡邊徹也・税通 58 卷 13 号 131 頁、同 62 卷 5 号 111 頁、谷口勢津夫・租税判例百選〔第 5 版〕38 頁、拙稿・会計・

監査ジャーナル 26 巻 8 号 39 頁, 拙著・前掲注 37, 49 頁など参照。

- 45) 同高裁は、「当事者間に匿名組合契約を締結するという真の合意がある場合には、それにもかかわらず、匿名組合契約を締結する主な目的が税負担を回避することにあるという理由により当該匿名組合契約の成立を否定するには、その旨の明文の規定が必要であるところ、法人税を課するに当たってそのような措置を認めた規定は存しない。したがって、当事者間に匿名組合契約を締結するという真の合意がある場合には、税負担を回避するという目的が併存することから、直ちに当該匿名組合契約の成立を否定することはできない。」とする東京地裁平成 17 年 9 月 30 日判決(判時 1986 号 40 頁)の判断を維持している。高裁判決の判例評釈として、西村善朗・税理 51 巻 11 号 121 頁, 赤松晃・税研 148 号 129 頁, 田中健治・平成 20 年度主要民事判例解説〔判タ臨増〕256 頁, 宮本十至子・租税判例百選〔第 5 版〕130 頁, 本田光宏・筑波ロー・ジャーナル 13 号 79 頁など参照。
- 46) 同地裁は、「法 132 条の 2 により対処することが予定されている第一の類型〔筆者注：上記判決引用部分の(i)〕は、繰越欠損金等を利用する組織再編成における租税回避行為であるところ、そもそも、繰越欠損金自体には資産性はなく、それが企業間の合併で取引の対象となり得るのは、租税法がその引継ぎを認めることの反射的な効果にすぎないのであり、企業グループ内における繰越欠損金の取引を含む組織再編成それ自体についていかに正当な理由や事業目的があったとしても、法 57 条 2 項が定める要件を満たさないのであれば、未処理欠損金額の引継ぎは認められない。したがって、上記の類型に属する租税回避行為の不当性の有無については、経済合理性の有無や事業目的の有無といった基準のみによって判断することはできず、『租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる』か否かという基準は、そのみを唯一の判断基準とすることは適切ではないといわざるを得ない。」とする。
- 47) 反対の見地に立つものとして、前述のパチンコ平和事件東京地裁判決は、「本件規定を初めとする各個別的否認規定〔筆者注：同族会社等の行為計算の否認規定〕の適用対象は、講学上の租税回避行為であることが通常であるとはいえても、これに限られると解する必要はないものというべきである。」と論じている。
- 48) 判例評釈として、平川雄士・税研 126 号 80 頁, 矢内一好・税弘 54 巻 4 号 153 頁, 今村隆・税理 49 巻 7 号 2 頁, 本庄資・税通 61 巻 7 号 25 頁, 志賀櫻・税務事例 38 巻 7 号 33 頁, 杉原則彦・曹時 58 巻 6 号 177 頁, 吉村政穂・判時 1937 号 184 頁, 吉村典久・行政関係判例解説〈平成 17 年〉113 頁, 駒宮史博・税研 148 号 126 頁, 岡村忠生・租税判例百選〔第 5 版〕40 頁, 木村弘之亮・税法 569 号 43 頁など参照。
- 49) 田中・前掲注 32, 149 頁, 金子・前掲注 1, 470 頁, 清永敬次『税法〔新装版〕』42 頁(ミネルヴァ書房 2013)。

### ●Summary

The application of a disallowance tax rule regarding manipulated transactions or computations by family corporations has been judged by the standard of economical rationality. However, questions have arisen as to how the standard itself should be interpreted.

In the recent “Yahoo!” case, the Tokyo District Court ruled that Article 132 of the Corporate Tax Law was not applicable to institutional abuse. Rather, it said, Article 132-2 was the relevant statute. That provision involves the tax treatment of reorganization. The effect of this judgment has been significant.

In this article, the author suggests that the disallowance tax rule still should be applied to instances of institutional abuse.