

## Briefing

第7回のテーマは、「同族会社の行為・計算の否認」です。

※登場人物            Aくん・Bさん：法学部の学生、C先生：法学部の先生

C先生：            Aくん、「同族会社」とはどのような会社か、知っていますか。

Aくん：            正確な定義までは知りませんが、「同族会社」とは、特定の親族が中心となって支配・経営している会社のことをいうのだと思います。「ファミリー企業」とか「オーナー系企業」というのも同じ意味で使われているのだと思います。

C先生：            概ね合っていますが、「同族会社」は、法人税法2条10号に定義されています。若干長いので、要約しますと、「同族会社」とは、上位3株主グループで、発行済株式総数等の50%超を有する会社のことをいいます。

株主① 28%	株主② 20%	株主③ 15%	株主④以下 計 37%
------------	------------	------------	----------------

→同族会社にあたる。

株主① 17%	株主② 16%	株主③ 15%	株主④以下 計 52%
------------	------------	------------	----------------

→同族会社にあたらぬ。

### 【図1 同族会社該当性】

なお、国税庁の「令和3年度分会社標本調査結果」によると、単体法人2,845,682社のうち、同族会社は2,744,096社で、96.4%を占めています。法人の数だけでみれば、法人のほとんどは同族会社ということになります。

C先生：            それでは、Bさん、租税負担という観点で見た場合、同族会社は非同族会社と比べて、何か問題が生じやすいような気がしませんか。

Bさん：            同族会社は少数の株主の支配下にあるため、利害関係者の牽制効果が働きにくく、支配的株主による恣意的な取引や経理がなされやすい気がします。以前読んだ金子先生の本に、「同族会社」は「少数の株主ないし社員によって支配されているため、当該会社またはその関係者の租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」と書かれていたのを知っています。

## Briefing

C先生：　そうですね。そのため、法人税法には、同族会社の行為・計算の否認規定（132条1項1号）が置かれています。具体的には、第1項柱書で、「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。」と規定し、「次に掲げる法人」として、第1号に「内国法人である同族会社」を掲げています。所得税法にも、同様の規定があります（157条1項1号）。

Aくん：　先生、同族会社に対してのみこのような否認規定を設けることは、平等原則（憲法14条）に反するのではないのでしょうか。

Bさん：　私は、Aくんとは別の観点からですが、この規定は、税負担を「不当に減少させる」という不特定概念を用いており、課税要件明確主義（憲法84条）に反するような気がします。

C先生：　お二人とも鋭い指摘ですね。いずれの問題点も、裁判で取り上げられています。それでは、順に説明します。

まず、Aくんが指摘してくれた問題点ですが、これについては、東京高判昭和53年11月30日が次のように判示しています。「憲法14条は合理的な理由による差別までも禁止するものではないと解すべきところ」、「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り、「このような行為計算の否認の規定を設けたことについては十分な合理性がある」。

次は、Bさんが指摘してくれた問題点です。これについて正面から判示してはいないものの、最判昭和53年4月21日が次のように判示しています。「法人税法132条の趣旨、目的に照らせば、右規定は原審が判示するような客観的、合理的基準に従って同族会社の行為計算を否認すべき権限を税務署長に与えているものと解することができるのであるから、右規定が税務署長に包括的、一般的、白地的に課税処分権限を与えたものであることを前提とする所論違憲の主張は、その前提を欠く」。そして、この判示部分のいう「原審が判示するような客観的、合理的基準」とは、「純粹経済人の行為として不合理、不自然」か否かという基準です（札幌高裁昭和51年1月13日）。

C先生：　それでは、Bさんが指摘してくれた税負担の不当な減少（法人税法132条1項）の意義が問題となった新しい判例（最高裁令和4年4月21日判決、ユニバーサルミュージック事件最高裁判決）を紹介します。

## Briefing

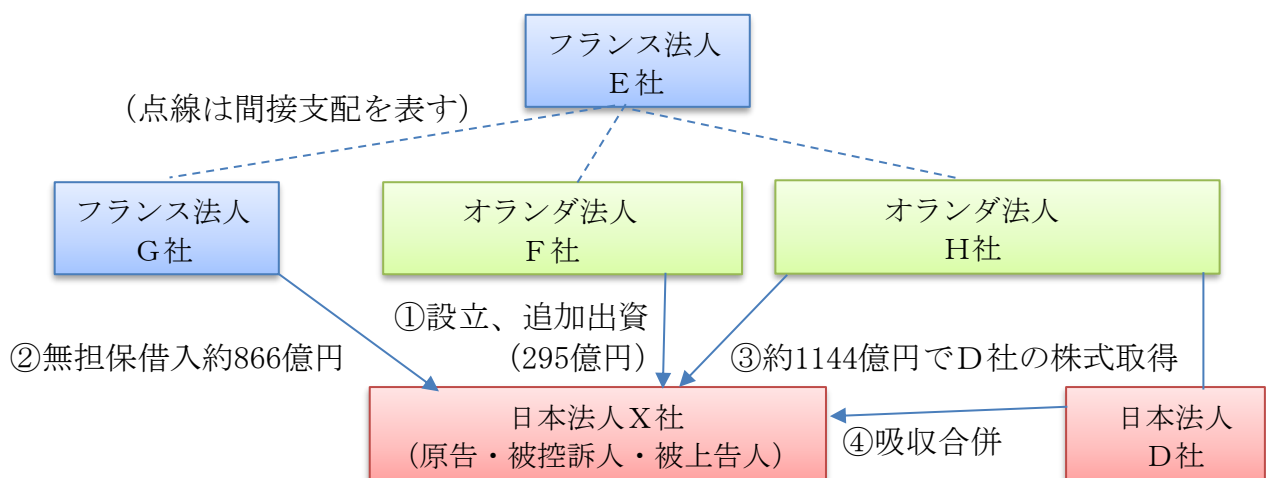
C先生： 本件は、組織再編取引と税という観点からも重要な判例です。事案の概要は、次のとおりです。

音楽事業を営むD社（ユニバーサルミュージック株式会社）は、フランス法人E社を最終親会社とするメディア企業グループ（以下「Eグループ」という）傘下の日本法人である。

Eグループは、日本にある関連会社の整理や財務の合理化を目的とした再編成等スキームに基づき、以下の財務関連取引及び組織再編取引（以下、両者を総称して「本件組織再編取引等」という）を実行した。

- ① 平成20年10月7日、Eグループ傘下のオランダ法人F社は、完全子会社として日本に資本金200万円でX社（ユニバーサルミュージック合同会社（原告・被控訴人・被上告人））を設立し、同月29日に295億円の追加出資を行った（以下「本件増資」という）。
- ② 平成20年10月29日、X社は、Eグループの資金管理を統括するフランス法人G社から無担保で約866億円を借り入れた（以下「本件借入れ」という）。
- ③ 平成20年10月29日、X社は、Eグループ傘下のオランダ法人H社から、D社の発行済株式の全部を取得して完全子会社化し、対価として約1144億円を支払った。
- ④ 平成21年1月1日、X社はD社を吸収合併し、D社の資産、負債、利益剰余金を承継した。本件組織再編取引等において、本件増資および本件借入れの原資はグループ法人を介してE社が拠出し、D社株の取得対価はグループ法人を介してE社が回収している。

本件組織再編取引等の結果、X社には多額の債務が残り、利益の減少が見込まれることとなった。X社は、平成20年12月期から平成24年12月期までの各事業年度に係る法人税の確定申告において、G社に対する支払利息の額を損金の額に算入して申告した。



【図2 本件組織再編取引等の概要】

## Briefing

C先生： それでは、Aくん、このような事案の下、所轄税務署長としては、どのようなことを主張したくなりますか。

Aくん： X社によるD社の株式取得の代金（1144億円）は、F社による本件増資（295億円）とG社からの本件借入れ（866億円）によって賄われています。F社もG社もE社グループの会社であるわけですから、結局のところ、本件一連の行為は、同族会社でなければ通常なし得ないものと言えるのではないのでしょうか。したがって、所轄税務署長としては、X社による支払利息の損金算入は、法人税の負担を不当に減少させるものであるとして、法人税法132条1項に基づき、その原因となる本件借入れを否認します。

C先生： Aくん、的を射ていると思います。本事案の所轄税務署長も、本件借入れを否認して、各事業年度のX社の所得金額を加算する法人税の更正処分を行いました。

これに対し、X社は、適法な審査請求を経た上で、国（被告・控訴人・上告人）に対し、更正処分の取消しを求めて出訴しました。

それでは、Bさん、X社としては、どのようなことを主張したくなりますか。

Bさん： E社グループは全世界で買収を重ねており、その結果グループ内の関連会社が錯綜してしまいました。本件組織再編取引等は、その錯綜してしまったグループ内の関連会社の関係を整理する目的で行われたものです。法人税の減少はその一環として発生してしまったものであり、本件借入れは、法人税法132法1項の「行為又は計算」にあたりません。

C先生： Bさん、X社もほぼ同様のことを主張しています。  
それでは、最後に、最高裁がどのように判断したか、解説します。

C先生： まず、最高裁は、税負担の不当な減少（法人税法132条1項）の意義として、「同族会社等の行為又は計算のうち、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であって、法人税の負担を減少させる結果となるものをいう」と判示しました。

次に、いかなる場合に行為・計算が経済的合理性を欠くといえるのか、最高裁は、次のとおり、同族会社等による金銭の借入れの場合における具体的な判断枠組みを示しました。①当該一連の取引が、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そのような組織再編成を行う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。

## Briefing

すなわち、最高裁は、考慮事情として、①取引の不自然さと、②事業目的その他の事由を挙げたこととなります。

最高裁は、以上の判断枠組みに、本件事案をあてはめました。

本件組織再編取引等には、(a)オランダ法人の負債軽減、(b)日本法人の経営の合理化及び(c)日本法人の財務の合理化の目的があったということができ、本件組織再編取引等は、これらの目的を同時に達成する取引として通常は想定されないものとはいえない。

もともと、これらの目的には、多額の利益を得ていたD社の事業を承継したX社に多額の利息債務を負担させることにより、X社の税負担の減少をもたらすことが含まれていたといわざるを得ない。

しかしながら、本件組織再編取引等には、税負担の減少以外に、(a)から(c)の目的があり、これらは、本件組織再編取引等を行う合理的な理由となるものと評価することができる。

以上から、本件組織再編取引等は、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するなど、不自然なものであるとまではいえず(①)、また、税負担の減少以外に本件組織再編取引等を行う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したものである(②)。

したがって、本件借入れは、法人税法132条1項にいう「法人税の負担を不当に減少させる」には当たらない。

Aくん： 今回のテーマ「同族会社の行為・計算の否認」も、前回のテーマ「タックス・ヘイブン (Tax Haven) 課税」と同様、少々難しかったですが大変勉強になりました。

Bくん： はい。私もAくんと同様、大変勉強になりました。

### 【参考資料】

☆裁判所判例検索

[https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei\\_jp/112/091112\\_hanrei.pdf](https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/112/091112_hanrei.pdf)

令和4年4月21日 第一小法廷判決

☆渡辺充・渡部政仁、税理2022年8月号

「国際的な組織再編等に伴う同族会社の借入債務に係る支払利息の損金算入—ユニバーサルミュージック事件—【上】」

☆渡辺充・渡部政仁、税理2022年9月号

「国際的な組織再編等に伴う同族会社の借入債務に係る支払利息の損金算入—ユニバーサルミュージック事件—【下】」

## Briefing

☆大竹敬人、ジュリスト1581号（2023年3月）  
最高裁時の判例

☆本部勝大、臨時増刊ジュリスト1583号（2023年4月）  
令和4年度重要判例解説

☆大竹敬人、法曹時報第76巻第1号（令和6年1月号）  
最高裁判所判例解説（令和3年4・9・12月分、令和4年4・5月分）、

監修：ブレイクモア法律事務所 弁護士 比護 正史  
執筆：ブレイクモア法律事務所 弁護士 上野 弘一

このコラムにご質問がおありの方は、執筆者までご連絡いただければ、幸いです。また、このコラムの意見はあくまでも執筆者の意見であり、弊事務所ブレイクモア法律事務所の意見ではございません。