



海外グループ会社の資金援助と 寄附金・仮装行為認定の可否

第 15 回 2007 年（平成 19 年）5 月 25 日

発表 安田 京子

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

＜MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ＞

<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

M J S 租税判例研究会　〔レポート〕

平成19年5月25日

文責　　安田京子

テーマ

「　海外グループ会社の資金援助と寄附金・仮装行為認定の可否　」

東京地裁平成16年2月26日判決平成9年（行ウ）第239号（判タ1172-164）

東京高裁平成18年1月24日判決平成16年（行コ）第122号（LEX/DB28111864）

本件は、原告が海外子会社へ損失負担金として25億6000万円を送金し、全額を仮払金勘定に計上し、それを特別損失勘定に振替えて確定申告を行ったところ、被告課税庁が、同送金は、計画的に外形的体裁を構築して事実を仮装したものであるとして、青色申告承認取消処分を行うとともに、法人税更正処分及び重加算税賦課決定処分を行われたものである。本件に係る諸問題のうち、今回の報告では、青色申告承認取消し事由の1つである「隠ぺいし又は仮装して」と重加算税課税要件である「隠ぺいし、又は仮装し、」の意義を中心に検討し、寄附金税制についても若干触れることとしたい。

海外グループ会社の資金援助と寄附金・仮装行為認定の可否

目 次

第 1 事案の概要	4
1 事案の要旨	5
2 前提となる事実（地裁及び高裁の認定事実を含む）	6
(1) 原告の関連会社	6
(2) 損失負担金支出に至る経緯	6
ア Gグループの北欧事業	6
イ K社の取得、子会社化	6
ウ K社の本件子会社 8 社の取得	7
エ W社の設立等	7
オ K社の事業からの撤退	8
カ 原告によるK社処分	8
キ 損失負担金の経理処理	9
ク K社およびO社について	9
3. 争 点	10
4. 裁判所の判断	10
〔 事実認定（評価）の対比表 〕	10
第 2 重加算税制度における「隠ぺい又は仮装」の意義の検討	21
1. 重加算税制度の趣旨	21
2. 重加算税の課税要件	21
(1) 重加算税の課税要件	21
ア. 重加算税の概説	21
イ. 重加算税の課税要件	21
3. 「隠ぺい又は仮装」の意義	22
(1) 賦課要件としての隠ぺい又は仮装の意義	22
(2) 国税庁の事務運営指針における隠ぺい又は仮装の態様	22
(3) 隠ぺい又は仮装に該当しない場合の例示	23
4. 隠ぺい又は仮装の故意の可否	24
(1) 学説の見解	24
ア. 第一説	24
イ. 第二説	25
ウ. 第三説	25

(2) 判例の見解	26
5. 小括	26
第3 青色申告承認取消しと重加算税	27
1 青色申告制度の趣旨	27
2 青色申告承認の申請	28
3 青色申告承認の取消し	28
(1) 取消理由の限定列举	28
(2) 上記 (1) ③の理由について	29
(3) 重加算税課税要件における「隠ぺい仮装」と青色申告承認取消し事由における「隠ぺい仮装」の関係	30
第4 重加算税に関する最近の2つの最高裁判決の比較	31
1 最高裁平成6年11月22日判決（民集49巻4号1193頁）の要旨（以下「平成6年判決」という。）と位置づけ	31
2 最高裁平成7年4月28日判決（民集48巻7号1379頁）の要旨（以下「平成7年判決」という。）と位置づけ	32
3 両判決の関連	33
第5 私法上の法形式否認の類型－隠蔽仮装	33
1. 私法上の法律構成（契約解釈）による否認	33
2. 税法上の事実認定構造の基本原則（私法上の法形式否認の法理の類型）	35
(1) 実質課税の原則（事実認定の実質主義）	35
(2) 仮装行為の否認	36
(3) 租税回避行為否認の法理（同族会社の行為計算の否認の法理）	36
〔 仮装行為・租税回避行為・事実認定の実質主義の差異一覧表 〕	37
〔 私法上の法形式否認の法理に関する諸見解（参考） 〕	38
第6 無償取引と寄附金税制－国外関連者取引	39
1. 法人税法22条2項の趣旨と無償取引の意義	40
(1) 法人税法22条2項の趣旨	40
(2) 無償取引の意義	41
2. 無償取引に係る収益認識の根拠	41
3. 収益を認識すべき無償取引の範囲	43
4. 法人税法における寄附金の定義	44
5. 法人税法上の寄附金の取扱い	45
(1) 法人税法上の寄附金の額	45
(2) 子会社等を整理する場合の損失負担等	47
(3) 国外関連者に対する寄附金	47

（４）仮払経理した寄附金.....	47
小括.....	48
第７ 本件裁判例についての若干の検討補足.....	48
1 租税法の解釈と適用.....	49
2 事実認定（評価）比較の必要性.....	50
3 若干の補足.....	51
おわりに.....	52
〔 本件損失負担金支出および訴訟に至るまでの経緯 〕	54
〔 参考条文 〕	57

海外グループ会社の資金援助と寄附金・仮装行為認定の可否

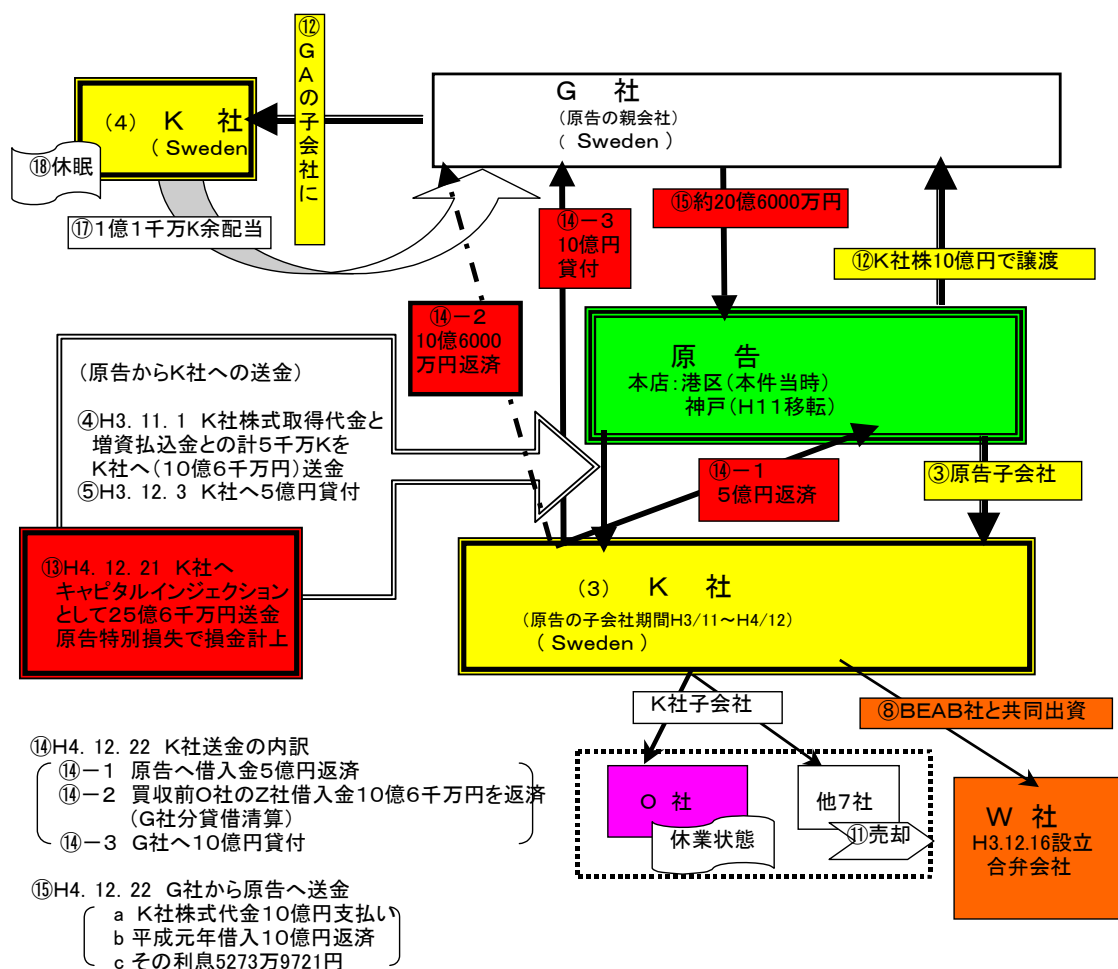
東京地裁平成 16 年 2 月 26 日判決 (TAINS Z888-0879・L E X/D B 28092835・
判例タイムズ 1172 号 164 頁) 認容・納税者勝訴
東京高裁平成 18 年 1 月 24 日判決 (L E X/D B 28111864) 原判決取消し

原告・被控訴人 A株式会社 (本件各処分当時の商号 B株式会社)
被告・控訴人 麻布税務署長訴訟承継人神戸税務署長

第 1 事案の概要

取引の概略図

本件取引の主要部分概説図



* 本件取引全体の概略図は別紙資料参照

1 事案の要旨

（１）本件は、原告（明治 40 年創業の産業用機械の輸入、製造、販売を業とする会社）が平成 4 年 12 月 21 日に、海外の子会社に対し 25 億 6000 万円を送金し、それを特別損失として確定申告を行ったことについて（図⑬）、被告麻布税務署長が、同送金は、寄附金であるのに計画的に取引の外形的体裁を構築して事実を仮装し、海外投資特別損勘定により処理したもので、法人税法 127 条 1 項 3 号に該当する仮装行為を行ったものであるとして、平成 6 年 3 月 28 日付けで、原告の平成 4 年 1 月 1 日から同年 12 月 31 日の事業年度（以下「平成 4 年 12 月期」という。）以降の法人税の青色申告承認取消処分（以下「本件取消処分」という。）を行うとともに、同事業年度における法人税及び法人特別税についてそれぞれ更正処分（以下あわせて「本件各更正処分」という。）及び重加算税賦課決定（以下あわせて「本件各賦課決定」といい、本件各更正処分とあわせて「本件各更正処分等」という。）をしたことから、原告が、同送金は、寄附金課税の対象となる寄附金ではなく取引を仮装した事実もないので、これを違法として上記各更正処分等の取消しを求めるものである。

なお、原告は、平成 11 年 6 月 25 日、本店を東京都港区から神戸市に移転し、納税地を管轄する税務署長が麻布税務署長から神戸税務署長となり、訴訟が承継された。

A 社の創業は、スウェーデンの K G 社が横浜に事務所を開設した 1907（明治 40 年）まで、さかのぼります。以来、海外から優れた産業機器（例えば、ユングストローム空気予熱器、フレクト環境保全機器など）を日本の市場に紹介してきました。"G 商会"が、エンジニアリング会社に発展し"G（株）"となり、そして ABB の時代を経て"A 社ジャパン"へと変遷してきました。

日本での事業実績は 100 年におよび、国内では数少ない長い社歴をもつ外資系企業です。

（「会社の沿革」原告会社の HP 参照。）

（２）被告の主張する上記仮装の内容は、原告の属するグループ内の海外法人の中に多額の損失を有する赤字会社（図：J 社とその子会社）があったところ、当該グループにおいてはその損失を原告に負担させようと考え、まず、その前年に原告がグループ内の休眠会社（図：K 社）に多額の出資をしてこれを子会社とした上、同社が赤字会社の子会社を不当に高額で買い取った後、原告が自己の上記子会社（図：K 社）に対して損失負担金を支出し、あたかも原告が親会社としての責任に基づいて損失負担金を支出したごとく仮装したというものである。

（３）第一審は、被告税務署長が、原告が法人税法 127 条 1 項 3 号に該当する具体的事実

を主張していないので、原告が同法条項号の偽装行為を行ったとは認められないから青色申告承認取消処分は違法であり、その結果、理由附記をしないままなされた本件各更正処分違法なものとなるのであるから、重加算税賦課決定処分も違法なものとしていずれも取消しを免れないとして、原告の請求を認容した。

（４）控訴審は、被控訴人が、本件損失負担金が寄附金に当たることを認識しながら、過少申告の意図のもとに、故意に別の科目の海外投資特別損勘定に虚偽記載することも帳簿上の虚偽記載として「偽装したこと」に当たると認定し、控訴人がした本件各更正処分等は理由があり適法であるとして、原判決を取り消した。

２ 前提となる事実（地裁及び高裁の認定事実を含む）

＊（なお、下線部分は、控訴審において追加された事実を示す。貨幣単位Kはkroneの略。）

（１）原告の関連会社

原告は、企業グループであるGグループに属し、平成３年９月当時の関連する会社は、原告の親会社はG社で、祖父会社はH社であり、曾祖父会社はI社であった。そして、J社は、G社の子会社（原告の兄弟会社）であり、スウェーデン、フィンランド、ノルウェー及びデンマークでのY社の製品等の販売等の事業（以下「北欧事業」ということがある。）をする子会社として、O社、P社、Q社、R社、S社、T社の６社（以下「本件子会社６社」という。）及び、P社の子会社（J社の孫会社）として、U社、V社の２社（以下「本件子会社６社と併せて「本件子会社８社」という。」があった。

（２）損失負担金支出に至る経緯

ア Gグループの北欧事業

GグループのJ社を中心とするグループは、北欧における電気通信機器の販売等の事業において、Y社との間で同社製品を販売する代理店契約を結び、上記販売事業を行うほか、X社製品の販売をしていたが、業績が悪化し、平成元年からシ種々の対策を講じたものの、新製品の導入が遅れ、特に、移動式電話機の発売の遅れ、その性能に関し競争力の欠如が主要因となって、平成２年も業績が悪化し、平成３年には極端な低下が認められたことから、事業が再検討され、Y社との間で検討を重ね、平成３年１０月ころには、Y社に対し、合併会社による事業継続案かY社による買い取り案を提案し、受け入れられない場合には第三者売却も考慮していた。

イ K社の取得、子会社化

原告は、平成３年９月２６日、H社の子会社で休眠会社であったK社（資本金５万ク

ローネ）を資本金と同額で買い取って自己の海外子会社（本店はスウェーデン）とし、翌 27 日に同社の取締役会で商号を K 社と改め、資本金を 5000 万クローネに増資すること等を決議し、同年 10 月 22 日、原告の取締役会で同買収と増資及び商号変更を承認可決した（図①②③）。

原告は、平成 3 年 11 月 1 日、L 銀行（当時）a 支店から、株式取得代金 5 万クローネ及び増資払込金 4995 万クローネの合計 5000 万クローネ（10 億 6000 万円）を、M 銀行の K 社の口座（以下「本件 K 社口座」という。）に送金した（図④）。

ウ K 社の本件子会社 8 社の取得

原告は、平成 3 年 12 月 3 日、K 社と貸付金額 5 億円とする金銭消費貸借契約を締結し、同日同契約に基づき 2225 万 1891.42 クローネ（5 億円）を N 銀行（当時）b 支店から本件 K 社口座に送金した（図⑤）。

K 社は、同月 10 日に、J 社の本件子会社 6 社の全株式その簿価の 3479 万 9000 クローネで買収した（図⑥）。J 社は、同日、1450 万クローネを O 社へ送金するなど、本件子会社に合計 2600 万クローネを送金し、本件各子会社のへのコントリビューション（スウェーデンにおける親子会社間の損益通産制度によるもの。）として処理し、各社の損失補填に充てた。

また、K 社は、同月 13 日、P 社からその子会社（J 社の孫会社）である U 社、V 社の 2 社の全株式を簿価の 142 万 5000 クローネで買収した（図⑦）。

K 社は、同月 20 日、J 社が P 社の株式を取得した際に、旧株主に支払を約束していた利益の分配金（K 社が P 株式を購入する前に、J 社と P 社の旧株主との間で、P 社の利益の 3 分の 2 を旧株主に支払うことを約束していたところ、平成元年ないし平成 3 年分につき未払であった。）794 万 4000 クローネ（約 1 億 7000 万円）を負担し（図⑧）、上記各買収価格との合計は、4416 万 8000 クローネに及んだ。本件子会社 8 社の資本金合計は 598 万 8000 クローネであり、これを含む本件子会社 8 社の平成 3 年 12 月 31 日現在の資本勘定の合計は 952 万 4000 クローネであった。

エ W 社の設立等

J 社は、X 社との間で同社製品（データ伝送、ファクシミリ通信を暗号化するシステム）を 5 年間販売する代理店契約を締結し、製造業者への投資サポートのため一定量の製品の発注義務を負っていたところ、平成 3 年前半までに在庫を多数抱え、この解決策として、平成 3 年 10 月 1 日、解除金を支払い、合弁会社を設立する等契約を交わし、これに基づき J 社は解除金 2400 万クローネを X 社に支払ったが合弁会社は設立されなかった。

そのことで J 社が在庫商品を販売する権利を失うことから、K 社は、同年 12 月 16 日、X 社の 100%出資子会社である B E A B 社と共同出資して W 社を設立し、K 社は 600

万クローネを現金で、400 万クローネを J 社から取得した商品を提供し、B E A B 社は 100 万クローネを金銭等ではなく技術を提供するものとして設立された（図⑨）。

K 社は、本件子会社 8 社及び W 社の親会社として、北欧における上記各事業を統括する地位に就いた。

その後、G N 社は、平成 4 年 9 月 1 日、B S A B 社の出資持分のすべてを B E A B 社に 100 万クローネで売却し（図⑩）、900 万クローネの株式売却損を平成 4 年 12 月期に計上した。

オ K 社の事業からの撤退

K 社は、平成 4 年 5 月 21 日、Y 社との間で契約していた代理店契約を解約し、O 社を除く子会社 7 社の在庫資産を売却した。また、O についても整理が進められ、休業状態にあり、平成 5 年 1 月 21 日に同社製品販売権がなくなることから、いずれも Y 社が販売事業を引き継ぐことになった。

K 社は、平成 4 年 5 月から 6 月にかけて、本件子会社 8 社のうち 5 社に、キャピタルインジェクションとして、合計 1199 万 6000 クローネ（約 2 億 5000 万円）を支払った。

K 社は、上記のキャピタルインジェクションの後、本件子会社 8 社のうちの O 社を除く 7 社の株式を、同 7 社の代表者等にはほぼ無償で売却した（図⑪）。

カ 原告による K 社処分

K 社及び O 社が平成 4 年 10 月末日時点での仮決算を行ったところ、K 社が 6205 万 5000 クローネ、O 社が 3113 万 6000 クローネ、両者合わせて 1 億 1977 万 5000 クローネの損失を計上した。

原告は、同年 12 月 15 日、G 社との間で株式売買契約を締結し、K 社の全株式 50 万株を 5000 万クローネ（約 10 億円）で売却した（図⑫）。

原告は、同月 21 日、スウェーデン会社法における強制解散を避けるため、キャピタルインジェクションの対象として K 社の 1 億 1977 万 5000 クローネを取り上げ、仮決算時の為替レートでこれに相当する 25 億 6000 万円（1 億 1928 万 3000 クローネ）を K 社へ送金し（図⑬）、全額を仮払金勘定に計上した（以下この金員を「本件損失負担金」という。）。

K 社は、翌 22 日、原告に対し、平成 3 年 12 月 3 日に借入れていた 5 億円及びその利息返済のため、5 億 0783 万 8114 円を送金した（図⑭－1）。そして、K 社は、従来からの O 社の Z 社に対する借入金の返済として利息を含めて約 10 億 6000 万円を使い（図⑭－2）、また、新たに G 社に対する貸付金として、10 億円を送金した（図⑭－3）。

また、同日、G 社は、原告に K 社株式売却代金 10 億円、平成元年 12 月 1 日付け借入れ（返済期限平成 5 年 3 月 31 日）の返済として 10 億円及びその利息として 5273

万 9721 円を送金した（図⑮）。

キ 損失負担金の経理処理

原告は、平成 4 年 12 月 21 日、25 億 6000 万円の送金について仮払金として仕訳処理し借方に計上し、同月 22 日に入金の仕訳において、K 社からの 5 億円分、G 社からの 10 億円分について借方計上した仮払金を消去し、10 億円につき貸付金の返済として処理した。そして、原告は、同月 31 日、5 億円を仮払金（反対科目が貸付金）、10 億円を仮払金（反対科目が投資有価証券）と振替仕訳をした上、仮払金勘定に計上された 25 億 6000 万円を、その他特別損失に振替計上（反対科目は仮払金）した。

原告は、平成 4 年 12 月期の損益計算書の特別損失（海外投資特別損）として 25 億 6000 万円を記載して確定申告を行った。

仕訳処理

H4.12.21	K 社へ送金	仮払金	25 億 6000 万円	／	当座預金	25 億 6000 万円
	* 送金時為替レート: 1K=18.76 円、仮決算 1 億 1977 万 5000K 損失のキャピタルインジェクション。					
H4.12.22	K 社から入金	当座預金	5 億 783 万 8114 円	／	仮払金	5 億円
				／	受取利息	783 万 8114 円
	G 社から入金	当座預金	20 億 5273 万 9721 円	／	仮払金	10 億円
				／	貸付金	10 億円
				／	受取利息	5273 万 9721 円
	* 原告に還流された合計額: 25 億 6057 万 7835 円。					
	* 原告は、G 社貸付金 10 億円は本件に関係ないと主張。					
H4.12.31	振替仕訳	仮払金	5 億円	／	貸付金	5 億円
	同	仮払金	10 億円	／	投資有価証券	10 億 6000 万円
		株式売却損	6000 万円	／		
	同	特別損失	25 億 6000 万円	／	仮払金	25 億 6000 万円
	* 平成 4 年 12 月期の損益計算書に特別損失（海外投資特別損）として記載。					

ク K 社および O 社について

平成 4 年度 12 月期の決算において、K 社は、株式の売却損等 7469 万 9000 クローネ（約 15 億円）、O 社は、5293 万 7000 クローネ、両者合わせて 1 億 2790 万 6000 クローネの特別損失を計上した。

K 社に生じた株式の売却損等 7469 万 9000 クローネ（約 15 億円）の内訳は、①本件子会社 8 社のうち O 社を除く 7 社の株式の売却損として 5204 万 3000 クローネ（約 11 億 1000 万円）、②W 社株式売却損として 900 万 クローネ（約 1 億 9000 万円）、③O 社株式評価損として 358 万 クローネ（約 8000 万円）、O 社への投資 412 万 1000 クローネと評価額 54 万 1000 クローネとの差額 358 万 クローネを評価損として計上したもの、④営業休止費用として 1007 万 4000 クローネ（約 2 億 2000 万円）である。

K 社は、原告からの上記キャピタルインジェクション及び I 社からの 7309 万 8000 クローネのコントリビューションを得た結果（図⑯）、前年繰越損失を控除後の K 社の損益は 1 億 2003 万 6000 クローネとなり、K 社は、1 億 1003 万 6000 クローネを G 社

へ配当した（図⑰）。

その後、K社は休眠会社となった（図⑱）。

3. 争 点

〔 第一審における争点 〕

- (1) 本件損失負担金が寄附金に該当するか。
- (2) 原告に法人税法 127 条 1 項 3 号（青色申告承認取消し）の要件に該当する仮装を行ったといえるか。
- (3) 本件各更正処分等に理由附記の違法があるといえるか。

〔 控訴審における争点 〕

- (1) 本件損失負担金が寄附金に該当するか。
- (2) 被控訴人が法人税法 127 条 1 項 3 号（青色申告承認取消し）の要件に該当する仮装を行ったといえるか。
- (3) 重加算税賦課決定処分は適法か。

4. 裁判所の判断

第一審においては納税者の請求を認容しているのに対し、控訴審においてはこれを取り消す判決を下している。本報告においては、両判決における事実認定（評価）を対比して、両裁判所の判断を紹介する。

〔 事実認定(評価)の対比表 〕

第一審及び控訴審における事実認定（評価）の相異点は次の表のとおりになる。

そして、最後に結論として両裁判所を判断を示すこととする。

項目	第一審における主要な事実認定（評価）	控訴審における主要な事実認定（評価）

判決の骨子	原告が、法 127 条 1 項 3 号に該当する仮装行為を行ったとは認められないから、本件取消処分は違法であり、その結果、理由附記をしないまままでされた本件更正処分は違法なものとなり、本件各更正処分を前提とする本件各賦課処分もまた違法なものとして取消しを免れないと判断する。	本件損失負担金は、措置法 66 の 4 第 3 項の国外関連者に対する寄附金に該当する。 これを、被控訴人は「特別損失」という科目で過少申告の意図のもとに行ったのであるから、法 127 条 1 項 3 号に該当し、本件取消処分には理由がある。また、国税通則法 68 条 1 項に該当すると認められる。
I 本件損失負担金の寄附金該当性		
1. 本件各取引における原告の意図		
(1) 書簡と一連の行為 — 書簡等に認められる取引意図 —		
ア. K 社買収までの状況		
(ア)書簡 1 ：(J 社長乙→原告代表丙)	J 社の全子会社を公正市場価格で評価した上、原告がこれら損失を税務上控除できる最高額（売却時の対比調査指示）で譲り受け、さらに子会社が取扱う新しい電話機の販売状況次第で定まる額の資本投資する旨の計画がされており、この計画が原告のグループ・コントローラーである丁がすでに提案した案に沿ったものである旨の記載がされている。	J 社の全子会社を公正市場価格（5000 万 K）で評価し、売却時の損失を税務控除できるように、子会社を被控訴人に最高価額で譲渡し、平成 4 年初頭に子会社売却した場合、日本税務当局認容最高額を計上できる損失額と対比して調べることを指示した。
(イ)書簡 2 ：(原告コントローラー丁→乙・丙)	J 社の膨大な損失額と親会社 G 社・祖父会社 H 社からの借入金問題があり、数通りその解決策を提示した上、J 社子会社株式を原告に譲渡するのが最善で、その方法を採用に当たっては、グループ内での子会社譲渡を説明するための理由、例えば、事業計画に沿って原告の下に事業活動を集中（この事業計画と予想収益は高額での株式譲渡の背景を説明するものである。）、2、3 年保有を準備し、準備担当責任者を具体的決定する旨の記載がされている。	J 社の膨大な損失と多額の借入金問題があること、解決策として①親会社からの資本投入② J 社株式高額譲渡を提示、いずれも推奨できないこと、②のコメントとして、グループ内譲渡について日本税務当局説明の適切な理由、例えば事業活動・株式を 2、3 年保有の必要、平成 3 年にグループ取引として高額で買取り平成 4 年早期にこれより低額で処分できないこと、2、3 年たてば被控訴人所有の下に譲渡価格の根拠（事業計画）認識されることを伝えた。

(ウ)書簡 3 ：(丁→丙・ H副社長戊)	提案された、原告の子会社高額買取・増資による損失補填・翌年売却する方法では、税務上問題が生じるため、休眠会社購入し資本投入か、新会社設立して子会社購入し、原告が貸付を行い、株主として損失補填する方法を提案し、 <u>乙らから積極的</u> <u>反応を得ており、戊や丙から承認を得られ次第具体的行動を起こすとして、詳細日程を定めた予定表が記載</u> <u>されている。</u>	先の提案は、罰則を伴う税務上の問題が生ずることから、今後の処理が容易な代案、すなわち、「…休眠会社を取得又は新会社設立して、…この会社が子会社に出資して損失補填し、 <u>これによる損失が 50%を超える</u> <u>場合、被控訴人は保証する」との案につき承認を強く求めた。</u>
(エ)書簡 4 ：(丁→J の 巳)	J 社が売却する以前に子会社に補填すべき損失額について具体的に記載されている。	J 社の子会社にある 2100 万 K にのぼる損失は子会社売却前に J 社が損失補填、補填のための要資金提供等検討すべきこと、また、 <u>子会社を提案どおり買い取っても、監査人は 5600 万 K の価値を認めないこと、巳計算で価額は約 1500 万 K であることを伝えた。</u>
イ. 以上の書簡内容等からの認定 — 事業目的 —		
〔計画時意図〕	J 社及び子会社 8 社の経営が危機的状态にあり、原告がその事業整理撤退のために子会社 8 社を高額買収し損失補填を計画し、K 社を取得し介して同計画を行うとしてきたことが認められ、この限度において、本件取引についての原告の意図に関する被告の主張に沿うものである。しかし、書簡 1・2 の記載を総合すると、原告は、 <u>結局、少なくとも 2,3 年は株主としての監督の下に各子会社が営業活動継続せざるを得ないと考え</u> <u>るに至り、それによって発生する損益は新たに自己責任負担と考えていたと伺われる。</u>	被控訴人が、K 社を持株会社として子会社を統括させ、その経営に当たるとする再編計画は、K 社と子会社がスウェーデン会社相互間ではコントリビューション制度利用で合理性を有するが、日本の会社である被控訴人が親会社となることで同制度が利用できないことからすれば、被控訴人が <u>資金を有</u> <u>することが再編計画の理由となった</u> <u>と考えられる。</u>

〔W社設立意図〕	J社から懸案として引き継いだX社との取引関係については、自らの判断で出資して合弁会社設立し、商品販売に参画しているもので、これによる損益も原告が <u>新たに自己責任負担すべきもの</u> といわざるをえない。	J社が撤退する事業に合弁会社を設立することで在庫処理できることから事業承継しようとしたものであり、 <u>同社の事業が有望で存続図るべきものであったことを裏付ける事情は見当たらず、全証拠によってもこの事実を認めることはできない。</u> スウェーデン経済不況を撤退理由とするのは不自然である。
〔原告の意図〕	原告は、J社への損失負担の意思を有しつつも、新たに子会社となったK社を通じて <u>自らの監督の下に営業を継続する意思を有していた</u> ことがうかがわれ、平成4年以降の書簡内容にも符号する。	被控訴人が、 <u>正当な事業目的を有していたと認めることは困難</u> である。
ウ. K社買収後損失負担金支出までの状況		
(ア)書簡5ないし書簡12：(平成4年書簡)	書簡5ないし12から、 <u>予想外の事態に狼狽している様子で慌てて対策を考えている</u> と認められる。	
(イ)書簡13：(財務経理室長→財務経理部長、平成4年9月14日)	(第一審判決分になし)	財務経理本部は1億5000万K（約34億5000万円）を平成4年度の特別損失に計上することに関し、25億6000万円を除いた残額約8億9000万円についての取引内容、前記特別損失の記帳時期等を明確にするよう指示を求めた。

(ウ)書簡 12 ：(原告の壬 → I の午他、 平成 5 年 1 月)	特に書簡 12 においては、買収後の事業が惨憺で K 社損失が 2090 万米ドルに達し、この支払に伴い発生する税金問題を抱えている旨の記載があるところ、同書簡作成が支出後に<u>され</u>、税務問題を本社に報告し助言を求める狼狽した様子からは、本件損失負担支出が<u>当初からの企図とは到底認められない</u>。	
エ. 損失負担金支出後の状況　－　Y 社（三菱電機）関連から認められる意図　－		
Y 社（三菱電機）関連	Y 社との交渉経緯によれば相当長期間 K 社が存続すると考え、<u>平成 4 年 1 月までは Y 社関連事業の将来問題と技術的問題が事業撤退と並行して検討されていて</u>、技術的問題について Y 社側で解決が図られ、この段階	被控訴人が K 社を通じて事業統括が決定された平成 3 年 10 月当時、Y 社との協議は途上にあり、目途がついていたとはいえず、<u>事業再編具体像は形成されていなかった</u>というほかない。
	でもその後発生した<u>大幅な損失発生の確定的認識は存しなかったと認められ</u>、K 社取得等計画時、子会社の多額損失リスクは認識しても、自ら同社の<u>事業継続での問題対処を考えていたと認められ</u>、平成 4 年多額損失念頭は認め難い。 原告としては、K 社出資時点においては、J 社子会社による<u>Y 社関連の事業を継続した上</u>、原告及び K 社においてできるだけ損失の回復を図るとともに、Y 社との間において交渉を行い、	他方、Y 社は、合弁案を受け入れる余地はなく、平成 4 年 2 月 27 日協議において別途組織する販売拠点で Y 社製品を販売することを考えている旨表明し、その後撤退に向け協議が重ねられ、同年 5 月 21 日代理店契約が解約された。その経緯からすれば、<u>経済不況の推移につき見通しを誤って撤退に至ったとするのは不自然とすべきで</u>、

	<u>事業を立て直しその継続を図るか、それが困難になった場合においても、早くとも2、3年後を念頭において適切な時期に有利な形で本件各子会社8社及びK社の処理を図る意図であったと認められる。</u> すなわち、その時点で、さらに、損害が発生すればそれを負担せざるを得ない可能性があるとは認識していたものの、後にK社に生じた1億1200万Kの損失のような<u>多額の損失が発生することを想定し、それをも原告において負担するものと考えて計画的に行動していたと認めるのは困難である。</u>	多額の資金を投下して始めたにしては計画の達成に向けての活動が乏しく、撤退が迅速に過ぎ、<u>プランや予算は再編案協議の過程で案分として作成されたにすぎないものというべきである。</u>
2 本件取引の評価		
(1) 各証拠により認められる事実		
ア. K社の本件子会社8社買取価格の評価	実質的に要した費用 4274 万 3000 K。J 社損失補填 2600 万 K から 20 日後の 12 月末 8 社の資本合計 952 万 9000 K。いかにも乖離がある。J 社の損失補填を前提に評価した場合に、K 社による<u>買取価格は高額と評価せざるを得ない。</u>	J 社の 2600 万 K の損失補填を前提としても純資産総額が 952 万 4000 K とすれば取得価格 4274 万 3000 K は会社価値に見合う価格でない。<u>K 社の買取価格が適正であったとみることは困難である。</u>

イ. 北欧経済	平成 3 年 6 月における北欧経済展望及び同年 12 月の同誌によれば、平成 3 年当時のスウェーデンにおいて、全体として経済が停滞している上、半年間の比較においても経済数値の予測が大幅に落ち込み、さらなる下降傾向にあったと認められる。 前記スウェーデン経済の不況やY社との交渉経過にかんがみれば、 <u>短期間手放しは不自然とはいえず、当初から全く事業を行う予定がなかったといえない。</u>	スウェーデンにおいて平成 2 年末から急激に不況が進行し、実質経済成長率が平成 3 年からマイナス 2%と停滞し、平成 6 年に至ってプラス 2%強に回復した。経済不況は平成 3 年後半には予測されていたものであり、再建に乗り出しながら短期間に方向を転じたのは、 <u>平成 4 年の景気動向について見通し誤りが理由であったというのは不自然である。</u>
ウ. 高額買取部分について	本件取引において、本件子会社 8 社買取価格のうち純資産額を超えて支払われた部分については、 <u>原告において本来 J 社が負担すべき損失を負担したというべきである。</u>	
エ. 本件損失負担金支出について	平成 4 年 12 月に原告が K 社に対して 25 億 6000 万円を送付したのは、K 社事業が予想外の業績不振を生じ、1 年に満たない間に債務超過事態に至って、 <u>これ以上の損害拡大を防ぐ必要性から行なったものと評価すべきで、平成 3 年 12 月において予想し意図していたとは認められない。</u>	
オ. 被告のダミー会社主張について	K 社は子会社 8 社の統括会社であり、 <u>具体的売上げがないとしても、それが本件各子会社の事業を行っていないことを基礎付け事実とはならない。</u>	
3 本件損失負担金の寄附金該当性		
(1) 証拠により認められる事実		

ア. スウェーデン会社法の強制解散制度	①会社の<u>純資産が払込資本の半額を下回ると予想される根拠がある場合には</u>、取締役会は遅滞なく特別の貸借対照表を作成し、これを監査役に調査させなければならない。 その結果、B／Sが半額未満の場合に、株主総会解散決議又は取締役会申請によって裁判所は解散を命じる。 ②子会社が強制解散を受けた際、親会社に法的規制が課されないものの、強制解散制度は、<u>十分な資金に支えられない事業を継続させないことを目的としてのものだから、グループの価値ある有利な地位を危険にさらされることは避けられない。</u>	強制解散制度が会社債権者を保護する制度で、株主総会か取締役会の申請により開始するものであり、K社が被控訴人の100%子会社で会社債権者も原告グループ以外には存在しないことからすると、<u>解散命令の申請や発動がなされるべき状況にあったとも言い難い。</u>
(2) 本件損失負担金使途からの損金性検討～被告還流主張に対して		
ア. K社に対する出資金	〔出資の合理性〕 K社取得時点において、<u>近い将来破綻することを予測しJ社が負担すべき損失を損金処理する意図を持っていたとは認められず、意に反して子会社8社による事業が継続できなかったものであるから、平成3年11月1日出資そのものは経済的合理性が否定されるほどのものではないと認められる。</u>	被控訴人は、経済的合理性に基づく正当な事業目的を遂行するためではなく、J社及び子会社の損失を負担するため、K社を買い取り、これに多額の資金投資・貸を行い、K社に負担を転嫁し、事業を清算することで損失を被控訴人が最終的に負担することとして一連の行為を行ったものというべきである。

	〔株式評価損～出資金の損金可能性〕 株式評価損損金算入について法令 68 条 2 号ロの規定を受け法基通 9-1-9 及び 9-1-10 の定めがあり、原告は、平成 4 年末の時点において、K 社純資産額は当初を大幅に下回り債務超過状態で、三菱事業を断念し 7 社売却後であって、近い将来回復が見込まれないから、<u>出資金自体を償却して損金処理を行なうこともできた</u>と認められる。	
イ. K 社に対する貸付金	〔貸倒損失の可能性〕 金銭債権につき貸倒損失として損金算入し得るかについて法基通 9-6-1 及び 9-6-2 に全額回収不能要件があり、また、子会社整理の場合の損失負担について法基通 9-4-1 でその債権放棄等は寄付金の額に該当しないとされ、原告の K 社に対する 5 億円の貸付金は、H4 年 12 月末において回収不能なものであったと認められるし、強制解散制度の存在を前提とすると債権放棄することにつきやむを得ずしたと認められ、<u>貸付金自体を貸倒損失として損金処理を行なうこともできたもの</u>と認められる。	被控訴人は、<u>正当な事業目的がなく</u>、多額の損失負担を後日に損金処理することによって<u>税務上控除を受けることを意図して支出したもの</u>であるから、本件損失負担金につき、法基通 9-4-1 にいう「その損失を負等しなければ今後より大きな損失を蒙る…やむを得ずその損失負担等をするに至った等そのことについて相当の理由がある」との<u>要件を満たすものではない</u>。 また、本件損失金支出時においては、既に本件子会社 8 社のうち 7 社は売却され、O 社は休業状態であったから、<u>その蒙る損失はすでに予測され、実現しものにすぎず、被控訴人に将来それ以上に損失が発生するものではなかった</u>のであるから、本件損失負担金の支出が将来のより大きな損失を避けるためやむを得ずとった処置ということはできない。

	〔資金還流主張について〕 そうすると、本件損失負担金のうち15億円については、本来損金処理できないものを資金還流したというより、むしろ、本来株式消却や貸倒損失として損金処理が可能であった支出を、<u>スウェーデン法の制限上、強制解散制度を避けるために、いったん送金して資本充実した上で貸金の返済を受けるという方法を取ったものとみるべきである。</u>	被控訴人は強制解散を避けるためやむを得なかったと主張するが、K社は自らそのような事態を招く招くよう取引をしたもので、これをもってやむを得ない事態とはいえない。
ウ. Z社債務弁済	残りの、Z社に対する債務弁済と認められる10億6000万円については、本来原告が負担する必要のないものについて損失負担金を送金したものだといえる。	
(3) 結論		
ア. 本件損失負担金の寄付金該当性	本件損失負担金25億6000万円のうち、 15億円分→寄附金該当しない 10億6000万円→寄附金該当 ↓ 本件<u>更正はその全額を寄附金としている点に誤りがある。</u>	本件損失負担金は、より大きな損失を回避するためやむを得ずなされたものとはいえず、<u>被控訴人の負担すべきものではないことが明らかであるから、寄附金であって損金として扱えないものである。</u>
Ⅱ 青色申告の取消事由（法127①三）について ー仮装隠蔽の意義ー		
(1) 法127①三の意義	隠蔽とは課税要件該当の<u>真実の一部を隠し</u>、仮装とは存在しない課税事実が存在するように<u>みせかけること</u>と解され、いずれも行為の意味を認識しながら<u>故意に行なうこと</u>を要すると考えられる。 帳簿書類は、<u>実際行為が私法上有効</u>	法127①3 前段でいう取引の全部又は一部を「隠蔽し又は仮装し」とは、青色申告制度の前提となる信頼関係を毀損する行為として、積極的に帳簿を操作し欺罔しようとするもので、適正な勘定科目に仕訳することでも記帳義務に含まれるから、過少申

	である以上、税法上別個の観点の評価を受けるとしても、 <u>私法上の効果に忠実な記載</u> すべきもの。課税庁は、その記載から別個の判断ができるのであるから、 <u>納税者が選択した法形式に従って帳簿への記載を行った場合、その記載は仮装にはあたらない。</u>	告を意図して一連の取引行為を行い、本来付すべき勘定科目を故意に別に虚偽記載することも帳簿上の虚偽記載として「仮装した」ことに当たる。
(2) 本件で仮装が存在するか	〔送金と還流で損金処理仮装したか〕 被告は、原告の行った一連の行為の私法上の行為の効力が否定されるべきものとは主張していないし、原告の<u>帳簿の記載</u>が私法上の行為の内容及びその効力と異なったものであるとも主張していない。そうであるとすると、被告主張は、<u>法人税法 127 条 1 項 3 号に該当する具体的事実を主張していない</u>といわざるを得ず、それ自体失当である。 〔J 社損失を原告のものと仮装か〕 <u>J 社損失を原告のものとする行為を行っているが、当該行為自体平成 4 年 12 月期ではないから本件取消処分根拠とはなり得ず、子会社買収の平成 3 年 12 月期に帰属するものといわざるを得ない。</u>	本件損失負担金が寄附金に当たることを認識しながらあえて別科目である特別損失に記載して損金処理しようとしたものであり、この点において「仮装」があるというべきである。被控訴人は、本件損失負担金が寄附金から除外される支出に当たらないことを知りながら、所得金額を過少に申告し法人税を免れようとし、平成 4 年 12 月 31 日仕訳において、<u>借方寄附金 25 億 6000 万円貸方仮払金 25 億 6000 万円と記載すべきを、特別損失勘定で仕訳を行い、帳簿上に故意に虚偽記載を行なったものであるから、当該行為は、法 127①三の仮装に該当するものである。</u>
(3) 結論	本件取消処分は違法である。	本件取消処分には理由がある。
Ⅲ 理由附記の違法		
結論	理由附記なしの本件各更正処分は違法。	
Ⅳ 重加算税該当性		
	違法な本件各更正処分を前提としている点で本件賦課決定処分は違法。	通則法 68①は上記と同義であると解され、被控訴人はこれに該当する。
V 結論	原告請求認容	原判決取消し

第2 重加算税制度における「隠ぺい又は仮装」の意義の検討

1. 重加算税制度の趣旨

重加算税は、納付すべき税額の計算の基礎となる事実について隠ぺい又は仮装という不正手段があったときに、適正な申告をした納税者との権衡を図る必要性から、その納税義務の違反者に対して特別の行政制裁を課すことにより、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとする趣旨にでた行政上の措置である。したがって、重加算税は、税として課されるところから形式的には申告秩序維持のためのいわゆる行政制裁的意義を有するといえるが、元来納税義務違反者の行為を犯罪とし、その不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目して、これに対する制裁として科される刑事罰とは明白に区別される¹。

2. 重加算税の課税要件

(1) 重加算税の課税要件

ア. 重加算税の概説

重加算税は、国税通則法 65 条ないし 67 条に規定する各種加算税（過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税）を課すべき納税義務違反が、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実を隠ぺい又は仮装する方法によって行われた場合に、当該納税者に対し各加算税に代えて賦課される。その額は、それぞれの隠ぺい又は仮装に対応する部分について、35%（過少申告又は不納付の場合）又は 40%（無申告の場合）の税率により計算した金額である（税通 68①～③）。

イ. 重加算税の課税要件

重加算税の課税要件は、過少申告加算税、無申告加算税及び不納付加算税に代えて課されるものであるため、まず、それぞれの各加算税が課される要件を充たしている必要がある。その上で、納税者（又は源泉徴収義務者）が、その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を、隠ぺい又は仮装し、それに基づいて、その納付すべき税額を過少に計算して納税申告書を提出している場合や、納税申告書を提出せず納付しなかった場合、又は納税申告書を期限後に提出して過少に申告・納付している場合、また、その国税を法定納期限までに納付しなかった場合がこれに該当する。

¹ 志場喜徳朗他編『国税通則法精解』大蔵財務協会（2004 年）668～669 頁及び最高裁平成 7 年 4 月 28 日判決（民集 49 巻 4 号 1193 頁）参照。

3. 「隠ぺい又は仮装」の意義

(1) 賦課要件としての隠ぺい又は仮装の意義

最高裁平成7年4月28日判決（民集49巻4号1193頁）では、重加算税の賦課要件としての隠ぺい又は仮装の意義について、「重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものが隠ぺい、仮装に当たるというだけでは足りず、過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がされたことを要するものであるが、重加算税制度の趣旨にかんがみれば、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在したことまで必要であると解するのは相当でなく、納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行為をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算税の右賦課要件が満たされるものと解すべきである。」と述べている。

すなわち、重加算税を課すべき隠ぺい又は仮装行為とは、隠ぺい・仮装と評価すべき行為が存在し、当初から所得を過少に申告する意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上で過少申告した場合を言うことになろう²。

(2) 国税庁の事務運営指針における隠ぺい又は仮装の態様

国税庁は、平成12年7月3日付けで公表（平成16年3月26日改正）した「法人税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）」の通達において、国税通則法68条1項又は2項に規定する「国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し」の具体的例示を次のように示している。同通達の内容は、従来から取り扱っていた周知の事柄を文書化したものと言えるが、これにより、多少なりとも重加算税の賦課基準が整備され、解釈の明確化が図られたといえよう。

なお、源泉所得税及び申告所得税の重加算税の取扱いについても同様の通達が発遣されている。

ア. いわゆる二重帳簿を作成していること。

イ. 次に掲げる帳簿書類の隠匿、虚偽記載等の事実があること。

- ① 帳簿、原始記録、証憑書類、貸借対照表、損益計算書、勘定科目内訳書、棚卸表その他決算に係るある帳簿書類を破棄又は隠匿していること。

² なお、三木教授は、この事例について、「申告自体や私法上の行為に基づく記帳自体を仮装と判断しているわけではなく、…過少申告以外に隠ぺい・仮装がなくても、顧問税理士に対して所得を隠ぺいしたという具体的行為があった場合に、それが隠ぺい・仮装と評価できるとしたにすぎない」（三木義一「青色取消事由としての『隠ぺい又は仮装』」ジュリスト1281号〔2004年〕178頁。）と評している。

- ② 帳簿書類の改ざん、帳簿書類への虚偽記載、相手方との通謀による虚偽の証憑書類の作成、帳簿書類の意図的な集計違算その他の方法により仮装の経理を行っていること。

本件被告主張の根拠

- ③ 帳簿書類の作成又は帳簿書類への記録をせず、売り上げその他の収入（営業外の収入を含む。）の脱漏又は棚卸資産の除外をしていること。

- ウ．特定の損金算入又は税額控除の要件とされる証明書その他の書類を改ざんし、又は虚偽の申請に基づき当該書類の交付を受けていること。
エ．簿外資産に係る利息収入、賃貸料収入等の果実を計上していないこと。
オ．簿外資金をもって役員賞与その他の費用を支出していること。
カ．同族会社であるにもかかわらず、その判定の基礎となる株主等の所有株式数を架空の者又は単なる名義人に分割する等により非同族会社としていること。

(3) 隠ぺい又は仮装に該当しない場合の例示

国税庁は、さらに、帳簿書類の隠匿、虚偽記載等に該当しない場合の例示を、次のように公表している。

ア．平成 12 年 7 月 3 日付け「法人税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）」の通達

次に掲げる場合で、当該行為が相手方との通謀又は証憑書類の破棄、隠匿若しくは改ざんによるもの等でないときは、帳簿書類の隠匿、虚偽記載等に該当しない。

- ① 売り上げ等の収入を繰り延べている場合において、その売り上げ等の収入が翌事業年度の収益に計上されていることが確認されたとき。
- ② 経費等の繰上げ計上をしている場合において、その経費がその翌事業年度に支出されたことが確認されたとき。
- ③ 棚卸資産の評価替えにより過少評価をしている場合。
- ④ 確定した決算の基礎となった帳簿に、交際費等又は寄附金のように損金算入について制限のある費用を単に他の費用科目に計上している場合。

イ．平成 12 年 7 月 3 日付け（平成 16 年 3 月 26 日改正）「申告所得税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）」の通達

次に掲げる場合で、当該行為が、相手方との通謀による虚偽若しくは架空の契約書等の作成等又は帳簿書類の破棄、隠匿、改ざん、偽造、変造等によるもの等でないと

きは、帳簿書類の隠匿、虚偽記載等に該当しない。

- ① 収入金額を過少に計上している場合において、当該過少に計上した部分の収入金額を、翌年分に繰り越して計上していること。
- ② 売り上げに計上すべき収入金額を、仮受け金、前受け金等で経理している場合において、当該収入金額を翌年分の収入金額に計上していること。
- ③ 翌年分以後の必要経費に算入すべき費用を当年分の必要経費として経理している場合において、当該費用が翌年分以後の必要経費に算入されていないこと。

上記の両通達から、法人が、確定した決算の基礎となった帳簿に、交際費等又は寄附金のように損金算入について制限のある費用を単に他の費用科目に計上している場合であっても、また、上記イで申告所得税の指針通達ではあるが、仮受け金や前受け金等の仮勘定で経理処理をしている場合を除外していることから、法人が仮払い経理をした場合であっても、重加算税の課税要件に該当しないことを明言しているといえるのではないだろうか。

4. 隠ぺい又は仮装の故意の要否

(1) 学説の見解

国税通則法 68 条に規定する「隠ぺいし、又は仮装し」の行為に故意が必要か否かという点について種々の見解があるが、大別すると次のように区分し得る³。

- ① 納税者の二重帳簿の作成等の行為が客観的に隠ぺい又は仮装と判断されるものであれば足り、納税者の故意の立証まで必要としないとする見解（以下、「第一説」とする。）。
- ② 課税要件となる事実を隠ぺい又は仮装することについての認識があれば足り、その後過少申告等についての認識は必要としないとする見解（以下、「第二説」とする。）。
- ③ 過少申告等についても租税を免れる認識をも必要とする見解（以下「第三説」とする。）。

ア. 第一説

この説は、国税通則法の立法担当者の解説書といわれる「国税通則法精解」に記述されているように、二重帳簿の作成・売上除外などの事実の隠ぺい行為、取引上の他人名義の使用・虚偽答弁などの事実の仮装行為が、客観的にみて隠ぺい又は仮装と判断されるものであれば足り、重加算税の賦課に際して、税務署長の判断基準をより外形的、客観的ならしめようとする趣旨であるから、故意の立証まで要求しているものではないと

³ 品川芳宣『付帯税の研究』287～290 頁参照。

解する⁴。

なお、同解説書は、虚偽申告自体に触れていないことから、申告書における虚偽記入は、隠ぺい又は仮装に含まれないと解すべきであり、また、虚偽答弁については、その基礎となるべき事実についての隠ぺい又は仮装行為には、調査に際しての国税職員に対する行為を含まないと解するのが正当とする意見がある⁵。

イ．第二説

この説の故意の内容は、隠ぺい又は仮装についての行為の認識で足りるという考え方で、故意を隠ぺい又は仮装の構成要件の主観的要素と考えるものである。その代表的見解として、寺西輝泰検事はつぎのように述べている。

「重加算税の賦課要件としての故意というのは、期中における経理処理の際に、課税要件となる事実（税額計算の基礎となる事実といってもよい。）についてこれを隠ぺい又は仮装することについての認識があれば、その後、当該事業年度の税の申告に際し、右仮装又は隠ぺいした事実に基づいて申告する、あるいは申告しないなどという点についての認識を必要とするのものではなく、結果として過少申告、無申告あるいは不納付という事実が生ずれば足りるものといえるのである。そして、たとえ、期中において経理ミスなどによって、行為者の意識しない事実と相反する経理処理がなされたとしても、申告期限前にこの誤処理を発見しながら、これを訂正しなかった場合には、訂正しないという積極的な意思がある以上、その時点で事実を隠ぺい又は仮装したことになり、また、認識して訂正しない点で故意が認められるのである。」⁶

この見解は、隠ぺい・仮装に故意を要するという立場にたちつつも、事実と相反する経理処理を知りながら放置して訂正しないという意思があったことをいうと解するものである。

ウ．第三説

この説の故意の内容は、租税を免れる認識を要するという考え方で、刑事法における責任主義と同様の責任条件ととらえるものである。その代表的見解として、碓井光明教授は、次のように述べている。

「隠ぺい又は仮装の行為の時点において租税を免れようとする意図までが認められないことを要しないとの見解は、ほ脱犯との要件の違いを説明するのには便利であろうが、他方において、単純な加算税が既に存在しているのに、それに制裁を加重するには、そ

⁴ 志場喜徳朗他編『国税通則法精解』大蔵財務協会（2004年）671頁参照。

⁵ 碓井光明「重加算税賦課の構造」税理 22 卷 12 号（1979年）6頁参照。

⁶ 寺西輝泰「租税制裁における故意」税理 19 卷 14 号（1976年）61頁。

同旨として、池本征男氏は『隠ぺい』『仮装』という法律の文言からして、行為者の意思に基づく積極的な行為を予定していることには違いなかろうが、更に租税を免れる認識まで要求しているものとは解されない。」と述べる（池本征男「判例から見た重加算税の賦課要件—隠ぺい又は仮装の行為—」税経通信 38 卷 12 号〔1983年〕41頁）。

れなりの理由がなければならぬことを考えると、租税を免れようとする意図を要すると解すべきであろう。ただし、その意図は、仮装・隠ぺい行為の時点に存在すれば足りるのであって、申告・無申告・不納付の時点まで継続することは必要ではない。要するに、『個々の会計的処理における“故意”の有無』がポイントになる」⁷。そして、上記寺西氏の見解に対して、碓井教授は、「これだけで足りるものとすれば、租税を免れる目的以外の理由で事実を隠ぺい・仮装した場合にまで重加算税が賦課されることになり、『徴税の実』をあげることを重視しすぎた解釈であるといわねばならない。民事詐欺罰則というシャープ勧告の趣旨からしても、租税を免れる目的による隠ぺい・仮装行為に限定すべきものと思う。」⁸と述べる。

(2) 判例の見解

最高裁昭和 62 年 5 月 8 日（TAINS Z158-5922）判決においては、「国税通則法 68 条に規定する重加算税は、同法 65 条ないし 67 条に規定する各種の加算税を課すべき納税義務違反が事実の隠ぺい又は仮装という不正な方法に基づいて行われた場合に、違反者に対して課される行政上の措置であつて、故意に納税義務違反を犯したことに對する制裁ではないから（最高裁昭和 43 年(ア)第 712 号同 45 年 9 月 11 日第 2 小法廷判決・刑集 24 卷 10 号 1333 頁参照）、同法 68 条 1 項による重加算税を課し得るためには、納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺい、仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、それ以上に、申告に際し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではないと解するのが相当である。」判示している。

5. 小括

従来、重加算税が賦課される要件としての「隠ぺい又は仮装」という行為に該当するか否か、殊に、その隠ぺい又は仮装の行為について租税を免れるという認識を要するかという故意の問題や「隠ぺい又は仮装」という行為の意義について、例えば、積極的な工作を要するのか、積極的工作がなくても租税を免れる意思をもって過少申告を行った場合にも重加算税を賦課すると考えるのか、必ずしも明確なものではなかった。上記最高裁昭和 62 年 5 月 8 日判決は、重加算税の課税要件につき、第二説にいう「隠ぺい又は仮装」の行為について主観的要素としての故意を要求しているものといふことができ、第三説の脱税の意図や過少申告（虚偽申告）の認識を要するという責任条件の立場を採用しなかったわけで、その意味では、結果として国税徴収権の侵害行為に当たるといふだけでは足りず、その事実を秘匿又は歪曲して虚偽の外形を作出することを認識してい

⁷ 碓井光明「重加算税賦課の構造」税理 22 卷 12 号（1979 年）4 頁。

⁸ 碓井光明「重加算税賦課の構造」税理 22 卷 12 号（1979 年）5 頁。

ることをいうと解すべきであろう⁹。

したがって、重加算税の課税要件としての「隠ぺい又は仮装」の行為について、税を免れる認識をもって申告することは要件とされない。そして、前掲の実務指針で掲げる帳簿書類の隠匿、虚偽記載等に該当しない場合の例示のほか、単に記帳ミスによるものが明白であるもの等、特段の事情のある場合には、重加算税を課すべきではないと思料する。

本件裁判例において課税庁が問題にしているのは一連の取引の税法的評価にすぎないのであるから、原告において、グループ内の一連の取引を帳簿に記載していれば仮装というのは無理であるし、私法上の行為を私法的な意味において記帳したにもかかわらず、当該記帳を仮装と評価するのは、仮装概念の不当な拡張解釈ではなかろうかと思われる¹⁰。

ちなみに、課税庁は私法上の法形式を否認して課税処分を行った例をあげると、資産の譲渡が相互売買ではなく課税庁が補足金付交換契約と認定した例（東京高裁平成 11 年 6 月 21 日判決・月報 47 卷 1 号 184 頁）、映画フィルムを取得しリリースする契約が仮装行為であり真実は出資契約と認定した例（大阪高裁平成 12 年 1 月 18 日判決・月報 47 卷 12 号 3767 頁）、任意組合による航空機の購入とリースを課税庁が仮装行為と認定した例（名古屋高裁平成 17 年 10 月 27 日判決・TAINS Z888-1036）等があるところ、いずれも重加算税は賦課されていない。

第 3 青色申告承認取消しと重加算税

1 青色申告制度の趣旨

青色申告制度は、シャープ勧告に基づいて、申告納税制度の定着を図るため、昭和 25 年に申告納税制度と共に導入された制度である。申告納税制度が適正に機能し、納税者が正しい申告をなすためには、納税者の行った取引等に関して帳簿書類を備え付けて正確な記録を行い、かつ、これを保存しておく必要があるが、申告納税制度が設けられた当時は、完備した帳簿書類を備えている者は少なかった。そこで、特に、所得税および法人税においては、青色申告制度を設け、納税者に対し、一定の帳簿書類の備付けとその保存とを義務づけるとともに、青色申告を奨励するため、青色申告者に限って青色の申告書を用いて申告することを認め、かつ、青色申告の承認を受けていない白色申告者には認められない各種の実体法上および手続法上の種々の特典を与えることとしたのである¹¹。すなわち、申告納税制度の下に、納税者が帳簿を持ち、正確な記録に基づく誠実な申告を奨励するために青色申告制度という特典が設けられた。

⁹ 大淵博義「譲渡利益の発生を認識しながら申告しなかった場合の重加算税の賦課決定」税経通信 44 卷 6 号（1989 年）233 頁参照。

¹⁰ 三木義一「青色取消事由としての『隠ぺい又は仮装』」ジュリスト 1281 号 177 頁参照。

¹¹ 金子宏『租税法第十版』弘文堂（2005 年）652～653 頁参照。

2 青色申告承認の申請

所得税法において、不動産所得、事業所得または山林所得を生ずべき業務を行う居住者は、納税地の所轄税務署長の承認を受けた場合に、確定申告書および当該申告書に係る修正申告書を青色申告書により提出することができると規定されている（所法 143）。法人税法においては、内国法人について同様に規定されている（法法 121）。青色申告の承認は、「納税義務者に青色で申告することのできる法的地位を賦与する設権的行政処分」¹²といわれる。青色申告の承認を受けようとする者は、所轄税務署長に一定の事項を記載した申請書を提出しなければならない（所法 144、法法 122）、その承認を受けた者は、財務省令で定めるところにより帳簿書類を備え付けて、これにその取引を記録し、かつ、当該帳簿書類を保存等（所法 148・149、法法 126）等しなければならない。なお、税務署長は、青色申告の承認申請があった場合において、一定の事実があるときは申請を却下することができる（所法 145、法法 123）。

3 青色申告承認の取消し

青色申告書の承認を受けている場合であっても、その後に青色申告書の前提要件を欠くに至ったときや青色申告制度を維持するための秩序が乱されるような事由があった場合には、その承認を取り消す措置が講じられている。所得税法の規定においても法人税法とほぼ同様であるが、ここでは、法人税法の規定を取り上げてみていくことにする。

(1) 取消理由の限定列举

青色申告の承認を受けた者について次のいずれかの一定の事実がある場合には、税務署長は、当該事実の生じた事業年度に遡ってその承認を取り消すことができる。その取消しがあったときは、当該事業年度開始の日以後その者が提出したその承認に係る青色申告書は、青色申告書以外の申告書とみなされる（法法 127）。

- ① その事業年度に係る帳簿書類の備付け、記録又は保存が財務省令で定めるところに従って行われていないこと。
- ② その事業年度に係る帳簿書類について、その備え付け、記録又は保存することについての税務署長の指示に従わなかったこと。
- ③ その事業年度に係る帳簿書類に取引の全部又は一部を隠蔽し又は仮装して記録し、その他その記載又は記録をした事項の全体についてその真実性を疑うに足りる相当の理由があること¹³。

¹² 金子宏『租税法第十版』弘文堂（2005年）653～654頁。

¹³ この場合の「隠ぺい・仮装」の意義は、重加算税の場合と同義に解される（金子宏『租税法第十版』弘

- ④ 申告書をその提出期限までに提出しなかったこと（法人税法のみ）。
- ⑤ 連結納税の承認が取り消されたこと（法人税法のみ）。

以上のように、取消理由は限定列举であって、これらの事由に該当しない限り取り消すことはできない。しかも、実際の取扱いにおいては、これらの取消理由があっても承認取消しをするか否かは税務署長の裁量処分であるところ、税務署長は、その裁量に当たっては上述の青色申告制度制定の趣旨を考慮にいれるべきことは当然であろう¹⁴。

(2) 上記(1)③の理由について

青色申告承認の取消し理由のうち、解釈上もっとも問題となるのが上述する条文の③の理由である。この条文は、前段と後段の 2 つに区分して読むべきで、以下のように説明される¹⁵。第 1 は、「帳簿書類に取引の全部又は一部を隠蔽し又は仮装して記録し」たことであり、第 2 は、「その他その記載又は記録をした事項の全体についてその真実性を疑うに足る相当の理由があること」である。前者は、取引の全部または一部を隠ぺい・仮装した場合で、その行為をする積極的意図が存する。隠ぺいとは取引を隠すこと（売上げ計上洩れなど）であり、仮装は、真実でないことを真実であるかのように装うこと（架空仕入れや架空経費など）をいう。この場合の取引は、「いわゆる簿記上の取引をいうものと解すべきである」¹⁶。次に、後者は、隠ぺい・仮装はないけれども、会計上の知識がないとか、全体的に間違いが多いとか、全体からみてその真実性を疑うに足る相当の理由があるときという概括的なものがあり、前者のような意思はなくても、實際上、不注意や杜撰などから全体的に信頼性が存しない場合である。要するに、いずれかに該当すれば青色申告承認の取消原因となるのであって、法令上は、隠ぺい・仮装が軽微なものであっても取消原因となる。

なお、平成 12 年 7 月 3 日付け「法人の青色申告の承認の取消しについて（事務運営指針）」を定めた通達が発遣されているが、「隠ぺい・仮装等の場合における青色申告の承認を取消する場合」に係る部分を示すと、①無申告のため、決定又は更正があった場合に、隠ぺい仮装した事実に基づく不正所得金額（当該金額が 500 万円未満を除く。）が、更正所得金額の 50%相当額を超えるとき、②欠損金額減額更正の場合に、隠ぺい仮装した事実に基づく不正欠損金額（当該金額が 500 万円未満を除く。）が、申告欠損金額の 50%相当額を超えるとき、③帳簿書類への記載等が不十分である等のため、推計によらなければ適性所得金額が計算できないと認められる状況にある場合、のいずれかに該当する

文堂〔2005 年〕655 頁参照）。

¹⁴ 竹下重人『重加算税の賦課と青色申告取消の関連について』税経通信 21 卷 12 号（1966 年）29 頁参照。

¹⁵ 武田昌輔監修『DHC コンメンタール法人税法』第一法規 5403～5404 頁参照。

¹⁶ 武田昌輔監修『DHC コンメンタール法人税法』第一法規 5403 頁。

場合には法人税法 127 条 1 項 3 号の規定によりその承認を取り消すと記されている。

この通達からは、本件裁判例における経理関係をもって青色申告承認取消事由の 1 つである隠ぺい・仮装を判断するに至る記載は見当たらない。すなわち、本件は、無申告でもなく、欠損金額減額更正でもなく、また、推計によらなければ適正所得金額が計算できない場合にも当たらない。

（3）重加算税課税要件における「隠ぺい仮装」と青色申告承認取消し事由における「隠ぺい仮装」の関係

青色申告承認取消と重加算税の賦課決定との間に制度上の関連はないが、両者に共通する「隠ぺい。仮装」の関係については、次のように説明される¹⁷。

隠ぺい・仮装の対象は、青色申告承認取消しにあっては、資産・負債・資本の財産に変動を及ぼす取引（＝事実）の全部であるが、重加算税の場合は、「課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実」を指すので、通常は取引といわない、扶養親族の数や同族会社か否か判定の基礎となる株主の持株数も当該事実に含まれる。したがって、二重帳簿の作成、証憑書類の毀損隠滅等によって「帳簿書類に取引の全部または一部を隠ぺいし又は仮装して記載し又は記録した」場合など、取引事実の隠ぺい・仮装がなされ、その隠ぺい・仮装が帳簿書類上の取引の記帳に不実の記載をもたらし、それらの事実に基づいて過少申告又は無申告をした場合は、重加算税の課税と青色申告承認の取消しが併行してなされうることになる。しかし、それ以外の場合には重加算税と青色申告承認は関係がないことになる。たとえば、同族会社が、株主名簿に「仮装」も加えて非同族法人としての申告をし、同族会社の留保金課税を免れていた事実が発覚しても、更正処分によって追徴される税額に重加算税が賦課されることはあっても、青色申告承認取消事由は存在しない。

一方、青色申告承認の取消しは、その事実が生じた事業年度まで遡及して青色申告の特典を剥奪することになるのであるから、その取消しは慎重にされなければならない、それゆえ、その帳簿書類が全体として不備で適正な課税ができないと認められる場合を除いては青色申告承認を取り消すべきではなく、青色申告の承認取消しによって増額した税額部分には重加算税を課することができないと解する意見がある¹⁸。

青色申告の承認を取り消すか否かは、「帳簿書類の記載内容それ自体により企業の営業成績の真実を知りうる程度の誠実かつ信頼に価する記載があるかどうかを基準として判定すべき」（岡山地裁昭和 42 年 1 月 19 日判決・月報 13 卷 3 号 348 頁）である。そして、重加算税は、納税者の行った「計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し」

¹⁷ 竹下重人『重加算税の賦課と青色申告取消の関連について』税経通信 21 卷 12 号（1966 年）32～34 頁参照。

¹⁸ 北野弘久「更正に至る手続と各種処分」税理 22 卷 12 号（1979 年）12 頁参照。

が、故意に基づくものであり（したがって、過失行為はこれに該当しない。）、かつ、それが、過少申告又は無申告の根拠となっているかどうかを基準にして判断すべきものである。したがって、お互いに他方の処分の存否を考慮に入れる必要はない。

第4 重加算税に関する最近の2つの最高裁判決の比較

重加算税の課税要件である隠ぺい又は仮装行為の意義について判示する最高裁平成6年11月22日判決¹⁹（民集49巻4号1193頁）と最高裁平成7年4月28日判決²⁰（民集48巻7号1379頁）における差異について、両判決要旨を掲記して若干の検討を試みる。

1 最高裁平成6年11月22日判決（民集49巻4号1193頁）の要旨（以下「平成6年判決」という。）と位置づけ

同判決は、「納税者は、単に真実の所得金額よりも少ない所得金額を記載した確定申告書であることを認識しながらこれを提出したというにとどまらず、本件各確定申告の時点において、白色申告のため当時帳簿の備付け等につきこれを義務付ける税法上の規定がなく、真実の所得の調査解明に困難が伴う状況を利用し、真実の所得金額を隠ぺいしようという確定的な意図の下に、必要に応じ事後的にも隠ぺいのための具体的工作を行

¹⁹ 最高裁平成6年11月22日判決（民集48巻7号1379頁）事案の概要：納税者Xの亡夫甲は、サラリーマン金融業を営んでいた白色申告者である。甲は、昭和53年ないし同55年分の所得税について極めてわずかな所得金額のみを作為的に記載した申告書を提出し続け、その後数回にわたる修正申告書を提出した。これに対し、Y税務署長は、甲の昭和53年ないし同55年分の修正申告に係る納付税額について、重加算税の賦課決定処分をしたところ、甲は、本件各係争年の営業について、正しい帳簿書類等を作成しており、取引記録及び貸付金・利息の入金を集計した記録も揃えていたから、過少に記載した納税申告書の提出のみをもってして重加算税の賦課要件である隠ぺい・仮装に当たらない等と主張して本件訴訟に及んだ。第一審判決は、本件各処分を適法としたが、控訴審判決では、原判決を取消し、本件各処分を違法とした。最高裁は、原判決を破棄して、会計帳簿に不実の記載はないとしても所得金額の大部分を脱漏した確定申告書又は修正申告書が数回にわたり提出されていることなどにより、国税通則法68条1項所定の重加算税の賦課要件が満たされると判示した。

²⁰ 最高裁平成7年4月28日判決（民集49巻4号1193頁）事案の概要：納税者Xは、事業を営む傍ら株式等の売買取引を行ってきたが、昭和60年分ないし62年分の所得税について、継続的な株式等の売買取引による課税対象となる所得（それぞれ、2619万円余、1億868万円余、2億1096万円余）がありながら、申告の都度、顧問税理士から、株式等の売買取引による課税所得の有無について質問を受け、資料の提示を求められたにもかかわらず、課税所得はない旨答え、同税理士に過少な所得を記載した確定申告書を作成させたうえ、Y税務署長に提出した。これに対し、Yは、当該行為は国税通則法68条1項に該当するとして重加算税賦課決定処分をしたところ、Xは、株式等の取引においてすべて本名で取引し、預金も本名であって、何ら隠ぺい・仮装行為をしていない旨主張して、同処分の取消しを求めた。第一審および控訴審は、いずれもXの請求を棄却し、最高裁は、確定的な脱税の意思の基づき顧問税理士の株式等の売買による多額の雑所得のあることを秘匿して過少な申告を記載した確定申告書を作成したことなどにより所得税の確定申告が重加算税の賦課要件を満たすと判示して、Xの請求を棄却した。

参考：最高裁昭和45年9月11日判決（刑集24巻10号1333頁）の要旨：同一の租税は脱行為について国税通則法68条の重加算税のほかに刑罰を科しても、憲法39条（「同一の犯罪について、重ねて刑事上の責任を問われない。」の条文。）に違反しない。

うことも予定しつつ、前記会計帳簿類から明らかに算出し得る所得金額の大部分を脱漏し、**所得金額を殊更過少に記載した内容虚偽の確定申告書を提出した**ことが明らかである。したがって、本件各確定申告は、単なる過少申告行為にとどまるものではなく、国税通則法68条1項にいう税額等の計算の基礎となるべき所得の存在を一部隠ぺいし、その隠ぺいしたところに基づき納税申告書を提出した場合に当たるといふべきである。」判示している。

本判決は、重加算税賦課に関する事実を掲げて本件が隠ぺいに当たるといふに過ぎないから（事例判決）、重加算税の賦課要件を探り出すことはできないが、真実の所得金額を隠ぺいする確定的意図を重視しており、重加算税において単なる過少申告と別個の評価をした殊更の過少申告という類型を肯定した判例として評価できよう²¹。

2 最高裁平成7年4月28日判決（民集48巻7号1379頁）の要旨（以下「平成7年判決」という。）と位置づけ

同判決は、重加算税の賦課要件としての隠ぺい又は仮装の意義について、「重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものが隠ぺい、仮装に当たるといふだけでは足りず、過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がされたことを要するものであるが、重加算税制度の趣旨にかんがみれば、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在したことまで必要であると解するのは相当でなく、**納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行為をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算税の右賦課要件が満たされるものと解すべきである。**

これを本件について見ると、…**確定的な脱税の意思に基づいて、右所得のあることを同税理士に対して秘匿し、何らの資料も提供することなく、同税理士に過少な申告を記載した確定申告書を作成させ、これを被上告人に提出したというのである。…上告人は、当初から所得を過少に申告することを意図した上、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたものであるから、その意図に基づいて上告人のした本件の過少申告行為は、国税通則法68条1項所定の重加算税の賦課要件を満たすものといふべきである。」と説示している。**

本判決は、「確定的な脱税の意思に基づいて」を認定していることから、平成6年判決と同様に、確定的な脱税の意図を重視している。重加算税は、行政上の制裁であるから過少申告についての故意は不要であるが、重加算税賦課要件の充足性の判断において、確定的な脱税の意図がある場合には、これを重視することは何ら矛盾するものではなく、また、「隠ぺい仮装と評価すべき行為」と過少申告との間に因果関係が必要との見解（平

²¹ 小貫芳信「いわゆる『つまみ申告』と重加算税の賦課要件」『平成6年行政関係判例解説』ぎょうせい（1995年）118頁参照。

成 6 年判決の原審大阪高裁平成 5 年 4 月 27 日判決・民集 48 卷 7 号 1447 頁）もあるところ、本判決の判示から、「隠ぺい仮装と評価すべき行為」「特段の行動」と過少申告との間に因果関係は不要であるとの解釈が可能であろう²²。

3 両判決の関連

いずれの判決も、所得を過少に申告することの確定的な意図と、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたという 2 点において「積極的な意図と『外部的付随事情』の存在を認定」²³しており、平成 7 年判決は、一般的基準を判示した点で、平成 6 年判決を一步進めたものと評価できよう。ただ、平成 7 年判決は、過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動と判示した趣旨をどのように理解すべきかの若干の問題が残るようにも思われるが、脱税の確定的な意図を重視していることから、その意味するところは、その意図を認定し得る資料との趣旨と解する余地もあろう²⁴。

第 5 私法上の法形式否認の類型－隠蔽仮装

本件は、原告が海外子会社へ損失負担金として 25 億 6000 万円を送金し、全額を仮払金勘定に計上し、それを特別損失勘定に振替えて確定申告を行ったところ、被告課税庁が、同送金は、計画的に外形的体裁を構築して事実を仮装したものであるとして、青色申告承認取消処分を行うとともに、法人税更正処分及び重加算税賦課決定処分を行われたものである。

そこで、私法取引における当事者の選択した法形式が否認され得る場合の法律構成について若干触れてみることにしたい。

1. 私法上の法律構成（契約解釈）による否認

わが国の民法典には、贈与から和解まで 13 種の契約に関する規定群を置いている。これらの民法典に規定を有する契約類型を典型契約（有名契約）と呼んでいる。この典型契約に対しては、通常は典型契約類型にあてはまらない個別契約を、非典型契約（無名契約）と呼ぶ。

民法典に典型契約に関する規定を置くという制度が採用されたのは、ローマ法の時代に、

²² 五十嵐義治「重加算税の賦課要件としての隠ぺい・仮装の意義」『平成 7 年行政関係判例解説』ぎょうせい（1996 年）151 頁参照。

²³ 松澤智『租税処罰法』有斐閣（1999 年）84 頁。

²⁴ 小貫芳信「いわゆる『つまみ申告』と重加算税の賦課要件」『平成 6 年行政関係判例解説』ぎょうせい（1995 年）119 頁参照。

はじめ、売買、賃貸借、雇用、委任といった契約類型に法的保護が与えられ、すべての契約に対して法的な保護が与えられていたわけではなかったのが、契約の法的保護の有無の観点から規定する歴史の名残であるといわれる²⁵。しかし、今日では、契約の類型によって法的保護が異なるわけではないので、典型契約は、当事者が契約を結び、裁判官が契約を解釈する際の基準としての機能的側面において、その意義が認められる。すなわち、契約自由の原則が支配し、契約内容は当事者が決定しそれが拘束力を持つのであるが、必ずしも細部まで決める必要はないから、裁判官が当事者の意思解釈を行う場合に、それがわからない部分について典型契約類型を適用するという、当事者意思を補充するものであると説明される²⁶。

このように、民事法における典型契約は、裁判官が当事者の意思解釈をする際の基準、すなわち、裁判規範として機能するものであり、その契約の性質決定をする上において補充的な意義を有するということになる。言い換えれば、契約の内容が当事者間において明らかでないために紛争が生じている場合に、典型契約の性質決定と法的保護が問題とされる。

典型契約に関する民法典の規定は、概ね任意規定である。民法典がかかる任意規定をおいたのは、当事者が必要な点につき常に明瞭な取極めをするとは限らず、争いとなったとき無条件で裁判官に一任しても差支えないとも言切れないので、一定の基本的な契約につき、当事者の意思表示が欠けていたり、曖昧だったりして、当事者に紛争が生じた場合に、裁判官が裁判するに当たっての依るべき基準を定めた裁判規範である²⁷。

典型契約規定の存在意義については、契約内容は当事者が決定するから、当事者の意思を解釈または補充するための補助的な基準としての地位が認められるだけであるとか、あるいは契約内容の決定について、より積極的な役割を果たしているのではないかと、とも言われる。そして、典型契約類型が機能するには、その典型契約の性質決定は不可欠の操作であるとされる。ここでいう性質決定とは、①対象をカテゴリーに当て嵌めること、②性質決定の前提として、カテゴリーの本質的要素の明確化が必要であること、③対象が包摂されるカテゴリーは一定の法的効果を伴う、というのが帰結とされる²⁸。たとえば、ある契約が売買契約であると性質決定されれば、売主は瑕疵担保責任を負う、という具合に一定の法的効果が導かれるという類型になる。

このように、民法の学説で議論されている、私法上の契約解釈すなわち性質決定することとは、私法上の契約内容が明確でない場合にその紛争を解決するために、契約の真の合理的意思を解釈する必要性がある場面での議論である。

²⁵ 未開社会には、政治的に組織された社会におけるような法的保護（強制権力によるギャランティ）は契約のために存在せず、契約は法的保護なしに行われていたようであるが、総じて契約は、どのような時代においても、必ず、なんらかの仕方でギャランティされる仕組みをもっていたとされる（広中俊雄『契約とその法的保護』創文社（1992年）9頁参照）。

²⁶ 大村篤志『基本民法Ⅱ債権各論（第2版）』有斐閣（2005年）Ⅰ～Ⅱ頁参照。

²⁷ 来栖三郎『契約法』有斐閣（1974年）737頁参照。

²⁸ 大村篤志『典型契約と性質決定』有斐閣（1997年）193～194頁参照。

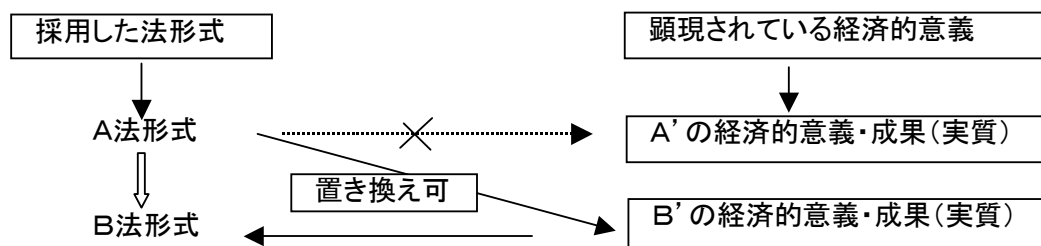
2. 税法上の事実認定構造の基本原則（私法上の法形式否認の法理の類型）

納税者が選択採用した法形式を租税法の適用に当たり、これを否認し、他の法形式として課税要件規定を適用する法理として、大淵博義教授は次の3つの類型をあげられる²⁹。

(1) 実質課税の原則(事実認定の実質主義)

実質主義とは、税法の解釈および適用もしくは事実認定における原則である。実質課税の原則のうち、事実認定の実質主義とは、表面上の法形式によるのではなく、当事者の真の合理的意思を探求してその合理的意思に即した法形式に置き換えて課税関係を律するという場合であって、この法理は、上述する私法上の契約解釈すなわち性質決定する法律一般における事実確定の手法として共通する法理である。税法において事実認定の実質主義が適用されるのは、採用した外形上の法形式とその顕現された経済的意義とが乖離している場合であり、その経済的意義に即した私法上の法形式に置き換えて税法上の課税要件規定に当て嵌めて課税関係を形成するという法理である。

実質主義の適用可能な場合



（大淵博義「私法上の法形式を否認する『事実認定の実質主義』の法理とその展開（1）」税経通信62巻10号（2007年）57頁参照。）

ところで、租税法の適用にあたって、課税要件事実の認定が必要となるが、実質課税の原則は、租税法における要件事実の認定に必要な事実関係や法律関係の外観と実体がかいちがっている場合には、実体や実質に従って判断し認定しなければならない、法律関係の認定判断についていえば、「表面的に存在するように見える法律関係に即してではなく、真実に存在する法律関係に即して要件事実の認定がなされるべきことを意味するに止まり、真実に存在する法律関係からはなれて、その経済的成果なりに即して法律要件

²⁹ 大淵博義「私法上の法形式否認の法理とその限界～最近の課税事例にみる混迷化の本質～」税理 44 巻 4 号（2001 年）44～51 頁参照、同「私法上の法形式を否認する『事実認定の実質主義』の法理とその展開（1）」税経通信 62 巻 10 号（2007 年 7 月）49～60 頁参照、同（2）62 巻 11 号 43～54 頁参照、同（3）62 巻 12 号 53～66 頁参照。

の存否を判断することを許容するものではない」³⁰ことに注意しなければならない。

（2）仮装行為の否認

仮装行為は、意図的に真の事実や法律関係を隠ぺいし秘匿して、真実と異なる行為形式を採用して、みせかけの事実や法律関係を装うことであって、通謀虚偽表示（民94）がその典型例である³¹。したがって、仮装行為は、採用した法形式による法律的、経済的效果が当該行為により発生する成果とは異なることを当事者が認識して行った場合であるから、真実の法形式に置き換えて、税法上の課税要件の当て嵌めを行うことになる。

実質課税の原則の適用と仮装行為の否認は、その外形上の法形式が否定されるという点で共通するが、前者は、当事者がその意思に基づいて採用した法形式における当事者間の真の合理的意思を認定するというものであるのに対し、後者は、その採用した法形式が当事者の意思による法律行為ではないという点で事実認定構造が異なる³²。

（3）租税回避行為否認の法理（同族会社の行為計算の否認の法理）

租税回避行為否認の法理は、租税負担の実質的公平を図るという税法固有の要請から、私法上の法効果や法形式（事実）を否定するのではなく、私法上採用された不自然・不合理な法形式を通常の法形式に置き換えて（擬制して）、税法上の課税要件の当て嵌めを行うというものである。

事実認定の実質主義と租税回避行為の否認の法理の相違は、前者は、外形的な法形式によって本来予定され顕現される経済的意義と現実の経済的成果が乖離・矛盾していて、その経済的成果は他の真の合理的意思に基づく法形式によってもたらされるものと評価できる場合であるのに対し、後者は、異常不合理な法形式による経済的成果と通常の合理的経済的行為の経済的成果はほぼ同一の成果を実現しているから、経済的意義の問題は生じない。さらに、実質課税の原則の適用は、私法上の外形上の法形式について真の合理的意思に基づいた法形式に読み替えるというものであるのに対し、租税回避行為の否認は、私法上の法形式を否認するのではなく、税法上の課税要件の適用においてのみ、その外形上の異常不合理な法形式を否認して通常の形式に読み替えるという点で、両者には本質的な差異がある。

しかし、「たとえ、税法上の実質主義・租税回避防止等如何なる理由からでも、私法上

³⁰ 金子宏『租税法第十版』弘文堂（2005年）139～140頁。

³¹ 金子宏『租税法第十版』弘文堂（2005年）140頁参照。

³² なお、中里実教授は、事実認定・私法上の法律構成による「否認」の手法に基づく課税が可能な場合について、「私法上の事実認定・契約解釈の原則から許される場合、即ち、『仮装行為』が存在する場合」（中里実「事実認定・私法上の法律構成による『否認』と重加算税」税経通信（2003年5月）92頁。）に限られるとしている。

全く有効に形成された法律効果自体はこれを絶対に否定できない」³³という点で両者は共通する。このことは、税法上のいかなる法理であっても、格別の規定によることなく、現実的に形成された法的、経済的效果を否定することはできないということであって、実質主義における、その実質により否定することができる形式の限界といえる。

〔 仮装行為・租税回避行為・事実認定の実質主義の差異一覧表 〕

区 分	適用要件	課税処分（私法上の効果）
仮装行為 （課税要件充足の事実を秘匿する行為）	① 真実の法形式があること。 ② 採用された法形式が <u>意図して</u> 違法に異なる法形式で表現されている。 例：通謀虚偽行為	仮装行為を真実の法形式に置き換えて、税法上の課税要件の当て嵌めを行う。 （仮装行為は違法であるから、真実の法律行為による。）
租税回避行為 （同族会社の行為計算の否認・課税要件の充足を回避する行為）	① 真の意思は合法であるが、採用された法形式が合理的経済的理由はなく、異常不合理な法形式であること。 ② 採用した異常不合理な法形式による経済的意義が通常採用される法形式のそれと同様であること。 ③ 租税が不当に減免されていること。 ④ 租税負担軽減の意図を要しない。 例：逆合併	異常不合理な行為を通常の法形式へ置き換えて、税法上の適用においてのみ、その法形式否認の効果が及ぶ。 （私法上の法律行為の効果は、そのまま存続する。）
事実認定の実質主義による否認	① 選択した法形式の下で発生している経済的意義と、その外形上の法形式からもたらされるそれが乖離していること。 ② 発生している経済的意義から他に真の合理的意思による法形式が認定できること。 ③ 租税が減免されていること。 例：売買契約を譲渡担保契約と認定する場合	私法上の法形式を変更して税法を適用する。 （私法上の法律行為の効果は、そのまま存続する。）

（大淵博義「私法上の法形式を否認する『事実認定の実質主義』の法理とその展開（2）」税経通信 62 巻

³³ 渡辺伸平「税法上の所得をめぐる諸問題」司法研究報告書 19 輯 1 号（1967 年）20 頁。

11号〔2007年8月〕45～46頁及び伊藤義一「青色申告承認取消事由である『仮装』の意義」TKC税研情報14巻3号〔2005年〕21頁を参照して作成。）

〔私法上の法形式否認の法理に関する諸見解（参考）〕

	租税回避行為の否認規定がない場合の否認		狭義（講学上）の租税回避行為の否認ではない場合の否認	
金子宏 ³⁴	原則：租税法律主義のもとで、法律の根拠がない限り否認は認められない。立法府は迅速に個別否認規定を設けるべき。	例外：租税回避が主目的でその規定の政策的実現と無縁である場合に、その規定の本来の趣旨目的にそった縮小解釈ないし限定解釈によってその適用を否定できる。 例：外国税額控除制度の濫用（最判 H17.12.19/判時 1918 - 3）	実質課税の原則：真実に存在する法律関係に即して要件事実の認定がなされるべき。 例：相互売買事件（東高判 H11.6.21 月報 47 - 1 - 184）	仮装行為（通謀虚偽表示）：私法上の真実の法律関係に即した課税。 例：映画フィルム事件 ³⁵ （最判 H18.01.24.民集 60-1-252）
中里実 ³⁶	個別的な否認規定が存在しない場合の否認は原則として認められない。	課税減免規定の限定解釈による否認。	事実認定・私法上の法律構成による否認－仮装行為が存在する場合に限られる。 例：通謀虚偽表示	
今村隆 ³⁷	個別否認規定による否認	課税減免規定の立法趣旨による限定解釈による否認 例：外国税額控除制度	租税法上の実質主義による否認－経済的実質に即して課税要件	私法上の法律構成による否認（契約不存在・虚偽表示・契約

³⁴ 金子宏『租税法第十二版』弘文堂（2007年）100～121頁参照。

³⁵ 本件原審判決につき、大淵博義教授は「事実認定の実質主義により解決を図った事例である」（大淵博義「私法上の法形式を否認する『事実認定の実質主義』の法理とその展開（3）」税経通信 62巻12号〔2007年9月〕60頁。）と指摘している。

³⁶ 中里実「タックスシェルターと租税回避否認」税研 83号（1999年）61～72頁参照、同「事実認定・私法上の法律構成による『否認』と重加算税」税経通信（2003年5月）87～95頁参照。

³⁷ 今村隆「租税解釈に否認と契約解釈」税理 42巻14号（1999年）206～209頁・同（2）42巻15号262～271頁・同（3）43巻1号242～249頁・同（4）43巻3号205～215頁参照、同「最近の租税裁判における司法判断の傾向－外国税額控除事件最高裁判決を手掛りとして－」税理 49巻7号（2006年）2～11頁参照、同「投資名目で購入した映画フィルムの減価償却資産該当性」ジュリスト 1333号（2007年）146～149頁参照。

		の濫用（最判 H17.12.19 判タ 1199 - 174）	事実を認定する方法 ³⁸ ＊租税法律主義に反するとして認めない。	の法的性質決定）－民法上の契約解釈（私法上の事実認定）の方法 例：映画フィルム事件（最判 H18.1.24 判時 1929 - 19）、相互売買事件（東高判 H11.6.21 判時 1685 - 33）
金丸和弘 ³⁹	明文規定のない租税回避行為の否認は許されない。		事実認定による否認－当事者が選択した私法上の法形式が存在せず、または無効である場合に限られる。	

つぎに、本件原告の海外子会社に対する損失負担金について、措置法 66 条の 4 第 3 項に規定する法人の国外関連者との間での取引の観点から、寄附金税制について若干触れておくこととしたい。

第 6 無償取引と寄附金税制－国外関連者取引

法人税の課税対象たる所得の意義について、法人税法 22 条 1 項において、「益金の額から損金の額を控除した金額」と規定し、益金の額について、同条 2 項は、「無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のもの」に係る収益も益金に算入される旨を規定して、対価を伴わない無償取引からも益金に算入すべき収益が生ずることを定めている。また、低価取引⁴⁰については、本条項に規定するところはないが、法人税法「22 条 2 項にいう無償取引は厳密な意義におけるそれより広く、

³⁸ 大淵博義教授は、「意味内容が不明」（大淵博義「私法上の法形式を否認する『事実認定の実質主義』の法理とその展開（1）」税経通信 62 巻 10 号（2007 年 7 月）54 頁。）であると指摘している。

³⁹ 金丸和弘「フィルムリース事件と『事実認定による否認』」中里実・神田秀樹編『ビジネス・タックス』有斐閣（2005 年）402～419 頁参照。

⁴⁰ 金子宏教授は、「資産の低額譲渡、低利融資等、通常の対価よりも低い対価による取引」（金子宏「無償取引と法人税－法人税法 22 条 2 項を中心として－」法学協会編『法学教会百周年記念論文集第二巻憲法行政法・刑事法』有斐閣〔1983 年〕164 頁。）を「低価取引」と呼称する。

低価取引を含む趣旨であると」⁴¹と解して、当該低価取引に係る「時価相当額が収益の額として益金の額に算入されるべき」⁴²とする有力説がある。

他方、同条3項においては、「売上原価、…販売費、一般管理費その他の費用、…損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの」が損金の額に含まれることを明らかにし、これに対する特則として、寄附金の損金不算入の規定（法法37）、交際費の損金不算入の規定（措法61の4）などが設けられている。

法人税法は、その名義の如何を問わず、金銭その他の資産の贈与または経済的利益の無償の供与（営業経費とされるものを除く。）の価額を寄附金として取り扱うことを規定し（法法37⑦）、資産の譲渡又は経済的利益の供与をした場合における対価の額が低価取引であるときは、その時価との差額が、寄附金の額に含まれるものと定めている（法法37⑧）。そして、内国法人が寄附金の額を支出した場合に、寄附金の損金算入限度額を超える部分の金額は、当該内国法人の各事業年度の所得金額の計算上、損金の額に算入されない旨を規定している（法法37①）。

以上のことから、法人税法22条2項の無償取引が行われた場合には、「この規定によって益金に算入された通常の対価相当額は、損金面ではどのように取扱われるべきであろうか。この対価相当額は、取引の状況に応じて、ある場合には寄附金となり、ある場合にはその他の費用になると解されるが、それが寄附金に該当する場合には損金算入限度額をこえる部分は損金に算入されないため、寄附金の意義と範囲が解釈上重要な問題」⁴³である。

本件においては、当該法人が損失負担金として支出した26億円の寄附金該当性が検討されるべき問題となろう。

1. 法人税法22条2項の趣旨と無償取引の意義

(1) 法人税法22条2項の趣旨

法人税法22条2項の規定は、昭和40年法人税法全文改正で始めて法文化されたもので、無償取引からも益金に算入すべき収益が生ずると定めている。

企業会計においては、資産の無償譲渡等についてはほとんど論じられていないのに対して⁴⁴、税法において、法人税法22条2項が無償による資産の譲渡等を特に掲げている点の

⁴¹ 金子宏・同上論文「無償取引と法人税—法人税法22条2項を中心として—」法学協会編『法学教会百周年記念論文集第二巻憲法行政法・刑事法』有斐閣（1983年）165頁。

⁴² 中村利雄「法人税の課税所得計算と企業会計—無償譲渡等と法人税法22条2項」税務大学校論叢11号（1977年）194頁。なお、同氏は、法人税法全文改正以前の益金概念の考え方について、その有権解釈として、昭和26年9月25日付直法1-130通達「77」、「355」の（3）（同頁。）を示している。

⁴³ 金子宏・前掲論文（1983年）137頁。

⁴⁴ 大蔵省企業会計審議会中間申告意見書「税法と企業会計との調整に関する意見書」（昭和41年10月17日）では、「資産を無償譲渡または低廉譲渡した場合に、当該資産の適正時価を導入して収益を計上することの当否については、企業会計原則上まだ触れるところがないので、これを明らかにすることが妥当である。」（総論三（7））としており、企業会計では無償取引による収益は認識していない。

立法趣旨について、当時大蔵省主税局税制第一課の課長補佐であった吉牟田勲（元筑波大学）教授は、「法人が他の者と取引を行う場合、すべて資産は時価によって取引されるものとして課税するというのが現在の法人税の原則的な考え方である。例えば資産の贈与を受けた者については、当然その資産の時価に相当する所得があったものと認められている。資産の贈与（無償の贈与）を行った法人も、その資産の時価を認識してこれを贈与するものであって、この贈与は資産を有償で譲渡してその時価に相当する対価を金銭で受取り、直ちにこの金銭を贈与したと何と変るところがなく、この場合はその資産の譲渡により収益が生ずるわけであるから、これと全く同じように贈与したときにその時価に相当する収益が実現したと認められるので、これを益金として課税することが妥当であると考えられるのである。」⁴⁵と説明している。

したがって、無償による資産の譲渡に係る収益は、税法上、益金と扱われるのに対して、会計上は収益を認識しないことになる。

（2）無償取引の意義

法人税法 22 条 2 項の無償取引に関する規定は、無償取引とは何か、低価取引ないしは高価取引も含まれることになるのか、等の定義について、現行法は明確に規定するところがなく、そのほとんどが解釈に委ねられている。

無償取引の意義について、金子宏教授は、「本稿では、対価を伴わない取引を無償取引と呼んでいるのである（低価取引も含まれることは後述のとおりである）が、企業会計的に見れば、それは、現金勘定又は債務勘定の増加若しくは債務勘定の減少をもたらさない取引のことである。法人が営利を目的として存在するものである以上、法人の活動はすべてなんらかの利益を期待して行われる。たとえ直接の対価を伴わなくても一より正確に言えば当面对価を伴わないことの反面として一、短期的ないし長期的に見て将来なんらかの利益を法人にもたらす取引が少なくない。それらの取引も無償取引であることにはかわりはない。」⁴⁶というように、対価を伴わない取引を無償取引と定義し、低価取引も無償取引に含まれるものと積極的に解している。

他方、高価取引による資産譲渡について、仙台高裁平成 5 年 9 月 27 日判決（税資 198 号 1173 頁）は、資産の無償譲渡と構成する判断を示している。

2. 無償取引に係る収益認識の根拠

法人税法 22 条 2 項が、無償取引について収益を擬制することの論拠と目的について、その根拠に関する見解も諸説あり、清永敬次教授はその諸見解を、有償取引同視説（二段階

⁴⁵ 吉牟田勲「所得計算関係の改正」税務弘報 13 巻 6 号（1965 年）140 頁。

⁴⁶ 金子宏・前掲論文（1983 年）163 頁。

説）・同一価値移転説・実体的利益実在説（あるいはキャピタル・ゲイン課税説）と分けておられる⁴⁷。この他にも、適正所得算出説による一段階説⁴⁸および帰属所得説⁴⁹等が展開されている。金子宏教授は、法人税法 22 条 2 項が無償取引について収益を擬制する目的について、「通常の対価で取引を行った者と無償で取引を行った者との公平を維持する必要性にあると考える。すなわち、法人は営利を目的とする存在であるから、無償取引を行う場合には、その法人の立場から見ればなんらかの経済的な理由や必要性がある…したがって、無償取引につき収益を擬制する目的は、法人の適正な所得を算出することにある」⁵⁰と述べている。

また、金子教授は、吉牟田教授の上述の考え方を「二段階説」と呼称して、「租税実体法上の若干の制度ないし規定の根拠づけとして用いようと考えている理論」⁵¹とされる。

この二段階説について、金子教授は、「無償取引を、観念上、通常の対価で行う取引と受領した対価の相手方への贈与という二つの行為に分解し、第一段階の行為によって収益が発生すると見る考え方である。たとえば、資産の無償譲渡には、資産を有償で譲渡する行為と、受領した譲渡代金を相手方に贈与する行為とが含まれていることになるし、無利息融資の場合には、利息つきで融資する行為と受領した利息を相手方に贈与する行為とが含まれていることになる。…二段階説は、多分に技巧的ではあるが、無償取引の場合に収益を擬制しそれを益金に算入することが不合理ではないことの説明としては一応筋が通っており、同一価値移転説よりもはるかに説得的であると思われる」⁵²と述べる。そして、同教授は、「無償取引から収益を擬制することは後述のように合理的ではあると考えるが、それを相手方に贈与したと考える第二段階の擬制をすることには立法論としては問題が多いと考える。」⁵³と指摘しておられる。

判例では、最高裁平成 7 年 12 月 19 日判決（民集 49 卷 10 号 3121 頁）が、法人税法 22 条 2 項の規定について、「この規定は、法人が資産を他に譲渡する場合には、その譲渡が代金の受入れその他資産の増加を来すべき反対給付を伴わないものであっても、譲渡時における

⁴⁷ 清永敬次「無償取引と寄附金の認定」税経通信 33 卷 13 号（1978 年）3～5 頁参照。

有償取引同視説は、「資産の無償譲渡は、資産の有償譲渡を行った後、その対価を無償で給付するに等しいから、資産の無償譲渡の場合にも、有償譲渡したとしたら得られる対価相当額を収益とするのが法 22 条 2 項の趣旨である。」（同 3 頁）とし、二段階説と同じと思われる。同一価値移転説は、「無償取引の相手方が受け取る利益ないし価値の大きさからみようとする見方である。」（同 4 頁）とする。実体的利益実在説は、「法 22 条 2 項の資産の無償譲渡に関する規定は、当該資産についてすでに発生している利益（キャピタルゲイン）を、譲渡に際していわば顕在化するための規定である。」（同 4 頁）と説明する。なお、キャピタル・ゲイン課税説につき、碓井光明「時価との差額に係る収益認定の構造と法理」税理 20 卷 15 号（1978 年）65 頁以下参照。

⁴⁸ 金子宏・前掲論文（1983 年）162、174 頁参照。本稿第 3 参照。

⁴⁹ 村井正『租税法－理論と政策－〔第三版〕』青林書院（1999 年）84 頁参照。

⁵⁰ 金子宏・前掲論文（1983 年）162 頁。同旨として、大淵博義「親会社と子会社間での無利息融資と収益の認識」税務事例創刊 400 号記念出版 105 頁（2003 年）参照。この考え方を、金子教授は、「適正所得算出説」（同頁参照。）と呼称する。

⁵¹ 金子宏・前掲論文（1983 年）142 頁。

⁵² 金子宏・前掲論文（1983 年）161～162 頁。

⁵³ 金子宏・前掲論文（1983 年）162 頁。

資産の適正な価額に相当する収益があると認識すべきものであることを明らかにしたものと解される。」と述べて、無償譲渡の場合であっても収益を認識すべきことを明らかにしている。また、最高裁昭和41年6月24日判決（民集20巻5号1146頁）⁵⁴では、その未計上の資産の無償譲渡からも益金が生ずることを認めている。

なお、前記の大阪高裁昭和53年3月30日判決の事案は、法人税法22条2項の性格が確認的規定か創設的規定かという点でも注目され、同判決は、「旧法には、法22条2項、37条5項（現行法37条7項）⁵⁵のような規定はなかった。しかし、本件に適用されるべき法条に関する規定は、旧法の解釈上も妥当と考えられていたところのものを法文化したものであり、それによって法人税法の所得計算の変更が意図されているものではないと解される」と判示し、確認規定と位置付けて利息収益を認定した。しかしながら、旧法時代の判決⁵⁶及び当時の課税当局の見解⁵⁷は必ずしも無利息融資から当然に収益が発生するという理解が一般的ではなかったことが窺われる。なお、同条項は、「資産の無償譲渡については確認規定であり（キャピタル・ゲイン課税説で根拠づけられる。）、役務の無償提供については創設規定である」⁵⁸と区別する見解がある。

3. 収益を認識すべき無償取引の範囲

法人税法22条2項の解釈問題として、無償取引についての収益認識の範囲、すなわち同項の射程範囲の問題がある。学説は、無限定説（金子宏⁵⁹ほか・課税実務のとり見解）、租税回避収益認識説（木下良平）⁶⁰、限定費用対応収益認識説（植松守雄⁶¹・碓井光明⁶²・大淵博義ほか）

⁵⁴ 最高裁昭和41年6月24日判決（民集20巻5号1146頁）では、法律によって他社の株式取得制限を受けている事業会社がその所有に係る他社株式の増資新株を自ら取得できないため、一時自社の重役等に無償で取得させた場合において、「その移転の対象となった経済的利益は、いわば同社所有の増資会社株式について生じる新株プレミアムから構成されるものとみられ、その利益の移転は、同社所有の増資会社株式値上り部分（同社の取得した第三者指名権も株式の増価部分と同視して妨げない。）の価値の社外流出を意味するものといえることができる。そこで、これらの株式の値上りが被告上告会社の右株式の取得価額（記帳価額）を上回るものがあるならば、その部分は同社の未計上の資産であり、前叙の行為により移転する経済的利益の全部または一部は、かかる未計上の資産から成ることが考えられる。…社外流出の資産に対し代金の受入れその他資産の増加をきたすべき反対給付を伴うと否とにかかわらない。」としてその未計上の資産の無償譲渡からも益金が生ずることを認めている。

⁵⁵ 現行法を筆者挿入。

⁵⁶ 例えば、最高裁昭和41年6月24日判決（民集20巻5号1146頁）、大阪高裁昭和39年9月24日判決（行集15巻9号1716頁）参照。なお、最高裁平成7年12月19日判決（民集49巻10号3121頁）では、低額譲渡と法人税法22条2項の収益の額について判示している。

⁵⁷ 渡辺判事は、「無償による役務の提供（法22②）が収益を構成するといったことは一寸考えられない。（渡辺伸平『税法上の所得をめぐる諸問題』司法研究報告書19-1（昭和40年）7頁）」と述べている。

⁵⁸ 阿倍泰隆・占部裕典「関連会社間の資産低額譲渡と課税問題—ミキ・グループ事件をもとに」税務弘報34巻9号（1986年）150頁。

⁵⁹ 金子宏・前掲論文（1983年）167頁参照。

⁶⁰ 木下良平「親子会社間における無利息融資」税理12巻7号（1980年）2頁参照。

⁶¹ 植松守雄「『低額譲渡』をめぐる税法上の諸問題」税務弘報23巻4号（1975年）29頁参照。限定費用

などが展開され、無償の資産譲渡の場合と無償の役務提供の場合とでは見解が区々に別れる。課税実務の上では、無限定説と限定費用収益認識説では差異が生ずることは少ないとされる⁶³。

大阪高裁昭和 53 年 3 月 30 日判決（判時 935 号 51 頁）が、「他に当該営利法人がこれを受けることなく右果実相当額の利益を手離すことを首肯するに足りる何らかの合理的な経済目的その他の事情が存する場合でないかぎり、…右利率による金銭相当額の経済的利益が無償で借主に提供されたものとしてこれが当該法人の収益として認識されることになるのである。」と判示して、通常収受すべき利息の額が実現したものとして益金に計上すべきとしている。金子宏教授は、同判決の考え方は、「収益を認識すべき無償取引の範囲を限定理由として述べていると解されるが、…22 条 2 項は、第一次的には、租税回避の否認を目的とする規定ではなく、適正所得の算出を目的とする規定であると解する限り、このような限定をすることは正当ではない。」⁶⁴と批判し、無限定説が 22 条 2 項の趣旨に合致していると主張する。

4. 法人税法における寄附金の定義

法人税法における寄附金について、判決では、「法人税法上の『寄付金』⁶⁵という概念については、法三七条五項（現行法 37 条 7 項）⁶⁶が『寄付金、きよ出金、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』の行う『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』と規定していることに照らすならば、寄付金の概念は、民法上の贈与のそれと実質的には同一であり、ただ移転の対象となるものが財産に限定されず、財産以外の経済的利益を含むところに違いがあるだけであると解するのが相当である。そし

収益認識説は、無償の役務提供から生ずる収益は、相手方に対して、賞与や寄附金等の具体的な利益を供与する目的をもって、無利息貸付などの無償の役務提供の行為形式を利用した場合に限られるという見解である。

⁶² 確井光明「法人税法における益金の概念 法 22 条 2 項の問題点 ～主として無償の役務提供」税理 21 巻 4 号（1978 年）2 頁参照。

⁶³ 大淵博義「親会社と子会社での無利息融資と収益の認識」税務事例創刊 400 号（2003 年）102 頁参照。
無限定説は、法人税法 22 条 2 項の範囲について限定を付すべきでなく、「資産の無償譲渡と同様に、役務の無償提供によってすべて収益を認識するという見解である。従前の課税実務において採用されている考え方である。」（同 104 頁）とされる。租税回避収益認識説は、「無償の役務提供が、租税回避を企図してなされた場合か、また、それが企図してなされたものでないとしても経済的合理性を無視したもの認められる場合に限定して収益が発生するという見解」（同 105 頁）である。限定費用収益認識説は、「無償の役務提供から生ずる収益は、相手方に対して具体的な利益を供与する目的（賞与・寄附金等）をもって、無利息貸付などの無償の役務提供の行為形式を利用したという場合に限られるという見解」（同 105 頁）と説明される。

⁶⁴ 金子宏・前掲論文（1983 年）169 頁。

⁶⁵ 判決文のとおりによる。以下、本判決文中の「寄付金」において同じ。

⁶⁶ 現行法を筆者挿入。

て、民法上の贈与については、財産上の給付が『無償ニテ』なされることを要し、ここにいる無償とは、何らの対価を伴わないことを意味し、贈与者が贈与をする動機には種々のものがあるにしても、給付自体に対して反対給付が伴っていなければ、無償というのを妨げないものと解されている。もっとも、法三七条五項かつこ書き（現行法 37 条 7 項かつこ書き）⁶⁷は、『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』を寄付金から除外しているの、これらは当然に寄付金から除外されることになる。」⁶⁸と説示されているところである。

したがって、法人税法上の寄附金は、民法上の贈与⁶⁹に該当するもののほか、私法上は一般に贈与といわない経済的利益の無償の供与を含む広い概念になると解される。

5. 法人税法上の寄附金の取扱い

法人の支出する寄附金には事業に関連するものと非関連事業のものが含まれている。前者の事業に関連する寄附金は、多くの場合、法人の支出した寄附金のうちどれだけが事業関連性を有する費用の性質をもつかを客観的に個別判定することが困難であるため、法人税法は、行政的便宜ならびに公平の維持の観点から⁷⁰、一定の画一的基準によって寄附金の損金算入限度額を定めて、寄附金のうちその限度額の範囲内であれば損金性を認め、当該限度額を超える場合には、その部分については損金性を否認して損金に算入しないこととしている（法法 37①）。なお、昭和 61 年 4 月の税制改正において移転価格税制が導入されて、その後、平成 3 年度税制改正の際に、この制度の対象となる国外関連者たる外国法人に対する寄附金は、全額が損金不算入とされている（措法 66 の 4③）。

(1) 法人税法上の寄附金の額

上記での寄附金の額は、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、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、その金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時ににおける価額又は当該経済的な利益のその供与の時ににおける価額によるものとされている（法法

⁶⁷ 現行法を筆者挿入。

⁶⁸ 最高裁昭和 61 年 11 月 27 日判決（税資 154 号 760 頁）が是認する大阪高裁昭和 60 年 7 月 30 日判決（税資 146 号 391 頁）が引用する第一審神戸地裁昭和 58 年 12 月 19 日判決（税資 134 号 520 頁）。

⁶⁹ ちなみに、民法上の無償の意味について、末川博教授は、「無償といふのは、何らの対価も受けぬことを意味するのであるが、それは贈与者の為す給付自体に対して報酬としての反対給付がないことなのであるから、贈与者が贈与を為すに至った動機においてどういうことを考えているかの如きは問題とならぬ。例へば過去に儲けさせて貰ったことに対する返礼の意味であろうと・また将来儲けさせて貰ふことを期待しているのであらうと、さういふ動機は無償ということを防げるものではない。」（末川博『債権各論第一部』岩波書店（1939 年）15～16 頁。）と述べておられる。

⁷⁰ 金子宏・前掲書（2008 年）297～298 頁参照。

37⑦)。「この場合の寄附金は、神社仏閣やおおやけのことなどのために金銭や物品を贈ることである。また、抛出金は、何人かの人々がある目的で金銭又は物品を出し合うことである。さらに見舞金とは、病気や災難にあった人を慰めるために品物や金品を贈ることである。税法における寄附金の範囲は、原則としてこれらを含めすべての贈与又は供与を指すのである」⁷¹とされる。

税法における寄附金には、金銭を無利息で貸し付ける場合や親子会社間における業務委託費等の経済的利益の無償の供与が含まれる。したがって、無利息であることについて合理的理由がある場合や業務委託費等の金額が実体のある合理的なものである場合には格別、合理的なものでない場合には寄附金として取り扱われる⁷²。例えば、親子会社間で金銭を無利息で貸し付けるような契約について、当該利息相当額を寄附金として認定し（大阪高裁昭和53年3月30日判決・判時925号51頁参照。）、業務委託費については、子会社に対する業務委託契約に基づく支出が役務提供の対価ではなく、経営状態の悪かった子会社を維持存続させるための無償の資金供与であったものであり寄附金に該当する（熊本地裁平成14年4月26日判決・税資252号 順号9117参照。）、とする事例がある。ただし、法人税法基本通達9-4-1は、子会社等を整理する場合の債務の引き受けその他の損失負担又は債権放棄等をした場合、同通達9-4-2は、子会社等を再建する場合の無利息貸付等をした場合には、経済的利益の供与であっても寄附金の額に該当しないものとされている。また、「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」は、企業における営業経費であるから法人税法上の寄附金には該当しないので除かれる（法法37⑦かっこ書き）。

さらに、内国法人が資産の譲渡又は経済的な利益の供与をした場合において、その譲渡又は供与の対価の額が、当該資産のその譲渡の時における価額又は当該経済的利益のその供与の時における価額に比較して低いときは、その対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額は、寄附金の額に含まれることとされている（法法37⑧、前掲最高裁平成7年12月19日判決・民集49巻10号3121頁参照。）。

なお、法人税法37条7項における、「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」と、「その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」との関係は、次のように示すことができる。

①金銭	の贈与	→	当該金銭の額
②その他の資産	の贈与	→	金銭以外の資産のその贈与の時における価額
③経済的な利益	の無償の供与	→	当該経済的利益のその供与の時における価額

⁷¹ 武田昌輔監修『DHC法人税法コンメンタール』（第一法規）2656頁。

⁷² 武田昌輔監修『DHC法人税法コンメンタール』（第一法規）2659の3、2677の41頁参照。

（2）子会社等を整理する場合の損失負担等

上述したように、法人がその子会社等の解散、経営権の譲渡等に伴い当該子会社等のために債務の引き受けその他の損失負担又は債権放棄等（以下、「損失負担等」という。）をした場合において、その損失負担等をしなければ今後より大きな損失を蒙ることになることが社会通念上明らかであると認められるためやむを得ずその損失負担等をするに至った等そのことについて相当な理由があると認められるときは、その損失負担等により供与するに至った等そのことについて相当な理由があると認められるときは、その損失負担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される（法基通 9-4-1）。

（注）子会社等には、当該法人と資本関係を有する者のほか、取引関係、人的関係、資金関係等において事業関連性を有する者が含まれる。

（3）国外関連者に対する寄附金

外国法人である国外関連者との取引については、租税特別租法 66 条の 4 第 3 項において、つぎのような課税の特例を規定し、当該国外関連者に対する寄附金は、当該法人の所得金額の計算上、損金の額に算入されない（措法 66 の 4③）。

イ．法人が、各事業年度において支出した寄附金の額のうち、当該法人の国外関連者に対するものは損金の額に算入されない（措法 66 の 4③）。

ロ．当該法人の国外関連者とは、外国法人で当該法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資（自己株式を除く。）の総数又は総額の 50% 以上の数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する特殊関係にあるものをいう（措法 66 の 4①カッコ書き）。

ハ．外国法人のうち、国内に、「P E」「建設作業等」「代理人等」を有する外国法人（法 141①一～三）に該当する国外関連者に対する寄附金の額で、当該国外関連者の各事業年度の所得金額の計算上、益金の額に算入されるものは、法人が支出した寄附金の額（法 37⑦の寄附金をいう。）から除かれる（措法 66 の 4③カッコ書き）。

（4）仮払経理した寄附金

法人税基本通達 9-4-2 の 3 は、法人が支払った寄附金の額について、仮払金等の勘定科目で経理した場合であっても、その寄附金は支払った事業年度の寄附金として、法人税法 37 条 1 項又は 2 項（寄附金の損金不算入）の規定を適用することとされている。

そして、租税特別措置法 66 条の 4 第 3 項（国外関連者との取引に係る課税の特例）の適用がある場合において、同条項第 2 文では、法人税法 37 条の規定の適用については、第 1 項中「次項」とあるのを、「次項又は租税特別租法 66 条の 4 第 3 項（国外関連者との取引に係る課税の特例）」とすると規定し、法人税法 37 条 1 項は、「…寄附金の額（次項に規定の適用を受ける寄附金の額を除く。）の合計額のうち…」と規定して、寄附金の額の合計額のうち、法人税法 37 条 2 項の連結支配関係にある連結法人に対する寄附金と租税特別措置法 66 条の 4 第 3 項の国外関連者に対する寄附金は、法人税法 37 条 1 項に規定する寄附金の損金算入限度額計算から除くとしている。

そうすると、国外関連者に対する寄附金は、そもそも法人税法 37 条 1 項の寄附金であるから、国外関連者への寄附金についても仮払金経理をした場合の同通達が適用されるものと解される。

ちなみに、未払寄附金について、その支払がなされるまでの間は、寄附金の支出がなかったものとして、当該法人の各事業年度の所得金額を計算することになる（法令 78①）。この場合の「支払」について、法人税基本通達 9-4-2 の 4 は、「法人がその寄附金を現実に支払ったことをいうのであるから、当該寄附金の支払いのための手形振出し（裏書譲渡を含む。）は、寄附金の現実の支払いには該当しない」としていることに留意する必要がある。

小括

以上のことを本件に照らして考えると、法人税法上の寄付金の概念は、その名義を問わず、その動機がどうであれ、無償すなわち反対給付を伴わないで財産上の給付をすることをいうのであるから、本件損失負担金の支出が反対給付を伴わない等、措置法 66 条の 4 第 3 項に規定する国外関連者に対する法人税法上の寄付金に該当するものであるか否かの観点から判断すれば足り、当該支出が租税回避の目的であったとしてもそのことによって妨げられるものではないと思料する。

また、原告が送金した当該寄附金の額を仮払金経理したことについては、前述したように法人税基本通達 9-4-2 の 3 が仮払金経理をした場合であっても、その支払った事業年度の寄附金としているから、当該支出については、仮払金経理をもって隠蔽仮装には当たらないと思われる。

第 7 本件裁判例についての若干の検討補足

1 租税法の解釈と適用⁷³

租税法は侵害規範であるから、法的安定性の要請が強く働くので、具体的な事実には法を適用するためには、法の意味内容を明らかにする必要がある。この法の解釈にあたっては、原則として、文理解釈によるべきであり、現代社会において、租税法律主義の目的は、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性とを与えるため、納税義務の限界を租税法をもって明定すること、および納税義務の限界の租税法による明確化を要請するものであるから、拡張解釈および類推解釈を行うことは許されない⁷⁴。すなわち、納税義務は、租税法で明定されている限界を超えて、解釈により拡大されてはならず、一方、恣意的な解釈により縮小されてもならず、公権力の行使は、法律の根拠に基づかなければならない。したがって、租税法に規定がなければ租税債務は発生しないのであるから、租税法に規定を欠いているにも拘らず、いわゆる補充解釈によって租税債務を発生させることも認められない。また、租税法律主義は、納税義務者に不利な税法の類推適用や納税義務者にとって有利な恣意的な税法の類推適用の禁止をも要請する。

そして、租税法は、種々の経済活動ないし経済現象を課税対象とし、その活動ないし現象は、第一義的には私法によって規律されているところ、課税は原則として私法上の法律関係に即して行われるべきである。しかしながら、私法上の行為ないし取引が、私法上の真実の法律関係に合致しているように見える場合であっても、それが仮装行為であって、真実には存在しないと認定される場合には、私法上の真実の法律関係に立ち入って真実にはどのような行為が行われたのかを認定されるべきことを否定するものではない。

すなわち、租税法の適用にあたっては、課税要件事実の認定が必要であり、租税法においても他の法分野におけると同様に、要件事実の認定に必要な事実関係や法律関係の「外観と実体」ないし「形式と実質」がくいちがっている場合には、外観や形式に従ってではなく、実体や実質に即して判断し認定しなければならない。言い換えると、課税要件事実の認定にあたって、仮装行為が存在する場合には、仮装された事実や法律関係ではなく、隠蔽ないし秘匿された事実や法律関係に従って課税が行われなければならない。

本件は、本件損失負担金の支出を措置法 66 条の 4 第 3 項の国外関連者に対する寄付金に該当すると認定した課税庁が、出資・貸付・損失負担金として支出したかのように仮装し、その旨の帳簿処理をし、損金経理であるかのように仮装させたものであるから法人税法 127 条 1 項 3 号の仮装に該当すると、青色申告承認取消処分を行い、本件控訴審においても、納税者においてこれを知りながら、その仕訳において「寄附金」と記載すべきを「特

⁷³ 金子宏『租税法〔第十二版〕』弘文堂（2007 年）100～121 頁参照・中川一郎『税法の解釈及び適用』三晃社（1961 年）154～156 頁参照。

⁷⁴ 前記最高裁平成 18 年 1 月 24 日判決（旺文社事件・TAINS Z888-1045）が、当該無償による持分譲渡は法 22 条 2 項に規定する「無償による…その他の取引」に当たると認定判断したことについて、同条項の「取引の意義を広く解釈」（金子宏『租税法第十二版』弘文堂〔2007 年〕111 頁。）することで法令上の根拠なしの否認ではないとする見解があるが、言い換えれば、拡張解釈を容認した判決という評価になるのではなかろうか、疑問である。

別損失」勘定で仕訳を行い、帳簿上に故意に虚偽記載を行ったものであるから、法人税法 127 条 1 項 3 号の仮装に該当するとして、課税庁の処分を支持したものである。一方、第一審においては、原告が法人税法 127 条 1 項 3 号に該当する仮装行為を行ったとは認められないと判断し、本件取消処分は違法であると判決している。

いずれの判断が租税法の解釈および適用において容認されるであろうか。

以下においては、両裁判所における事実認定とその判断を比較し、寄附金該当性について若干の検討を試みることにしたい。

2. 事実認定（評価）比較の必要性

第一審判決は、青色申告承認取消処分が違法であり、その結果、理由附記をしないでされた本件各更正処分及び重加算税賦課決定処分も違法として取消しを免れないと判断し、手続関係が違法として処分を取り消したものであって、本件損失負担金が寄付金に該当するか否かについての実体的判断は、課税庁が行った法人税等更正処分の違法理由とはしていない。しかし、同裁判所は、「本来、争点 1 に関する判断は必要ないこととなるが、本件の審理経過にかんがみ、念のため 1 において争点 1 に関する判断を示す」と述べて、課税庁が行った寄付金認定を違法（一部）と判断し、本件において判決主文に関しない事柄である更正処分についての課税実体について詳細に言及している。

この点について、行政事件訴訟法 33 条 1 項は、取消判決の被告行政庁及び関係行政庁に対する拘束力を規定し、「裁判所が処分が違法であることと直接に関係のない判断を示したとしても、その点についての拘束力を有しないといわなければならない」⁷⁵と解説されている。このような観点から、裁判所の「権限を逸脱した行為に当たる」⁷⁶との疑義もあろう。

しかしながら、本件控訴審判決における事実認定は全く相反するものであって、その判決も逆転しているところから、そもそも、本件は事実認定の問題であって、その過程に根本的問題があるのではないかと思われる。もちろん、事実認定の作業は、裁判所に提出されている膨大な証拠資料等を確認しなければ判断できないことであろうから、この点については、現在係属中の最高裁が差し戻し判決を下すことに期待し、差し戻し控訴審での事実認定の再作業に望みをかけるしかない。

本報告においては、両裁判所の判断を、上述の「第 1 の 4. 裁判所の判断」での〔 事実認定（評価）の対比表 〕において両判決における事実認定（評価）を対比してその相違を確認したところである。

上記表の事実認定（評価）の内容は、第一審判決と控訴審判決が真向から対立するものである。前述するように、租税法は侵害規範であるから、具体的な事実法に適用するた

⁷⁵ 杉本良吉「行政事件訴訟法の解説（二）」法曹時報 15 巻 4 号（1963 年）45 頁。

⁷⁶ 堺澤良「青色申告承認取消事由の仮装」税務事例 36 巻 7 号（2004 年）9 頁。同旨として、伊藤義一「青色申告承認取消事由である『仮装』の意義」TKC 税研情報 14 巻 3 号（2005 年）10～11 頁参照。

めには、法の意味内容を明らかにし（法を解釈する）、租税法の適用にあたっては、課税要件事実の認定が必要であるから、その作業は慎重に行われなければならない。その意味において、本件控訴審は、原判決を取り消す判決であるにかかわらず、第一審における事実認定の内容に比較して課税要件事実の検討が安易に過ぎるのではなかろうかと思われる。

3. 若干の補足

本件は、原告が支出した本件損失負担金についての寄附金該当性に関する純然たる法律解釈ないし税法的評価に係る問題であると思料する。

仮装の内容は千差万別であって、例えば、本来、交際費等として処理すべきものを福利厚生費として処理したような場合に、これも真実でない表示をしたという意味において仮装であり、かつ、損金算入されるべき費用を過大に計上したという点は架空経費等の計上と同一であり、また、税法上は、寄附金等とみられる費用項目を謝礼、仲介料等として処理することもあり得るところであり、かつ、それが会計上の取引としては、一面においては妥当性を有している場合も存すると、仮装であるかどうかについては、いわば事実認定の問題あるいは解釈の問題として取り扱われるべきであって、これをもって直ちに仮装の問題として処理することはできないことになる⁷⁷。

税法上という仮装行為は、民事法上の通謀虚偽取引と同義に解されている。したがって、私法上の観点からも仮装行為として無効なものを帳簿に記載しているのであれば、その帳簿記載は取引を仮装して記載するものとして法人税法 127 条 1 項 3 号の取消事由に該当するであろう。そして、本件処分において、本件一連の取引行為を仮装行為と認定するのであれば、課税庁は、これらの私法上の法形式を否定して当事者間の真の意図に基づくとする法形式を認定しなければならない。しかし、課税庁は、これら一連の行為の私法上の効力までを否定するものではなく、私法上有効な行為に即した帳簿記載をしているにもかかわらず、真実の経済的実質を反映していない限り仮装行為を免れないとして、同号該当性を肯定した。

ちなみに、重加算税の規定は、「・・・課する」（税通 68①）と規定され、青色申告承認取消処分の規定は、「・・・承認を取り消すことができる」（法 127①）と規定されている。このことは、重加算税の場合は税務署長に裁量権が与えられていないが、青色申告承認取消処分には裁量権が与えられているという差異であると考えられるから、青色申告取消処分の場合には、その要件を充足していても、さらに、即青色特典を剥奪することが租税正義の確立に資するかどうかという判断を要すると解するべきであり、とすれば、「できる」という用語の原則に戻り、その納税者の態度如何によって取り消さないという裁量権が与えられていると

⁷⁷ 武田昌輔「租税回避行為（4）一隠ぺい又は仮装との関係一」税務事例 39 巻 3B 号（2007 年）65 頁参照。

読むべきであろう⁷⁸。

ところで、米国関連会社を経由した基板の取引を仮装と認定された東京高裁平成 15 年 1 月 29 日判決（TAINS・Z888-0712）の事案における、ダミーによる輸出入は、確かに本件取引の各契約条項に違反するものではあるが、本来の M 社基板の輸出入と同様の費用を出捐しているのであるから、ダミーを用いたことが当然に本件取引が虚偽であることを根拠付けることになるものではない。関係者が当初からダミーを輸出入することに合意していたとしても、本件取引の当事者が否定されたり、その当事者が A 社になるということにはならないのであって、関係者がダミー輸出入の事実を認識していたとしても、当然に、本件取引をする意思を有していなかったということにはならない、との判示は参考になる。

おわりに

本件に内包される問題について上述する各稿においてそれぞれ触れてきた。本件は、一連の取引行為を簿記上の取引として帳簿書類に記載したものであって、帳簿書類に取引を隠蔽ないし仮装して記載したと認定する場合には、さらに慎重な事実認定が必要なのではないかと思われる。そして、本件の本質的問題は、本件一連の取引における損失負担金の支出が国外関連者への寄附金であるか否かの税法的評価の問題であろうと思料するところ、また、青色申告制度の趣旨から言っても、法人税法上の税法的評価の問題と仕訳の相違をもって、軽々に帳簿記載の仮装や隠ぺいを論ずることに疑問を感じる。

敷衍すると、取引による経済的効果は私法により発生するのであり、会計原則や仕分けに基づいて経済的効果が発生することは基本的にはありえず、会計原則は、私法によりもたらされた経済的効果を記述する技術でしかなく、そもそも取引の私法上の性格付けを会計原則で変更することはできないのであって、また、法人税法 22 条 4 項があることによって、会計原則や仕分けが法人税の課税所得計算に関して重要な地位を占めているとはいえ、課税所得計算の根幹部分が会計原則に委ねられてしまえば租税法律主義に反する可能性があり、極論すれば、私法上の取引の結果として記述された仕分けは租税法的見地から法的に議論する出発点にすぎない⁷⁹。

したがって、当該記帳を仮装と評価することは、取引の私法上の構造を踏まえたうえで、私法上の行為が無効ないし存在しないと認定できる場合であろうし、また、租税法律主義の下からすれば、当該私法上の行為を税法上否認するには明文の根拠規定が必要であろうと思料する。なお、本件において同族会社の行為計算否認規定（法 132）からの主張はない。

重加算税制度は、隠ぺい又は仮装という点を捉えて、申告納税制度維持のために課される行政罰であって刑事罰ではないから、税を免れようとする犯意までは不要であり、隠ぺ

⁷⁸ 伊藤義一「青色申告承認取消事由である『仮装』の意義」TKC 税研情報 14 巻 3 号（2005 年）19 頁参照。

⁷⁹ 中里実「租税法における新しい事例研究の試み」ジュリスト 1242 号（2003 年）68 頁参照。

い又は仮装という事実が存在し、隠ぺい又は仮装すること自体を認識しさえすれば、これと合せて過少申告があれば足りるのであって、税法に関する法的解釈の差が徴税当局と食い違っているため過少申告したとしても、過少申告加算税は賦課されても、重加算税の賦課処分は許されないのである⁸⁰。

最後に、言い換えるならば、国税通則法 68 条の保護法益は、「納税者による適正な納税申告書の提出の維持」⁸¹である。

⁸⁰ 松澤智『租税処罰法』有斐閣（1999 年）88 頁参照。

⁸¹ 木村弘之亮「重加算税」『加算税制度』日税研論集 VOL13（1990 年）82 頁。

〔 本件損失負担金支出および訴訟に至るまでの経緯 〕

〔休眠会社を買収するまでの状況〕

平成 3 年 9 月 13 日	書簡 1（J 社長乙→原告代表丙）：子会社買収は数ヵ月後売却時の税務上損失が最高となる額で買取る検討。
平成 3 年 9 月 17 日	書簡 2（原告コントローラー丁→乙・丙）：J 社損失補填方策として子会社高額買収には、税務当局説明目的として子会社の将来的収益力と事業計画を作成検討。
平成 3 年 9 月 21 日	書簡 3（丁→丙・H 副社長戊）：子会社の損失補填の方法検討。
平成 3 年 9 月 25 日	書簡 4（丁→J の已）：資金提供損金性問題・J 社子会社評価 1500 万 K。
〔買収後〕	
平成 3 年 9 月 26 日	①原告は、H 社の子会社で休眠会社であった海外子会社を資本金と同額の 5 万 K で買収し、自己の子会社とした。
平成 3 年 9 月 27 日	②買収した会社の商号を K 社とした。
平成 3 年 10 月 1 日	J 社が X 社と同社製品の 5 年間販売契約締結。
平成 3 年 10 月 22 日	③原告の取締役会で、同買収と商号変更、K 社の資本金 5000 万 K に増資することを承認可決。
平成 3 年 11 月 1 日	④株式取得代金 5 万 K と増資払込金 4995 万 K の合計 5000 万 K（10 億 6000 万円）を K 社口座へ送金。
平成 3 年 11 月 22 日	K 社は、J 社の子会社 6 社の売却条件合意。
平成 3 年 12 月 3 日	⑤原告は K 社と貸付金 5 億円とする金消契約締結し、同日 5 億円相当（2225 万 1891.42 K）を送金。
平成 3 年 12 月 10 日	⑥ K 社は、J 社の子会社 6 社を簿価 3479 万 9000 K で買収。
同日	J 社は本件子会社に合計 2600 万 K を送金し、コントリビューションとして処理し、各社は損失補填に充てた。
平成 3 年 12 月 13 日	⑦ K 社は、P 社の子会社 2 社を簿価の 142 万 5000 K で買収。
平成 3 年 12 月 16 日	⑧ K 社は 1000 万 K を出資して、B E A B 社と共同で W 社を設立。
平成 3 年 12 月 20 日	⑨ K 社は、J 社の未払い金 794 万 4000 K（約 1 億 7000 万円）を負担した。
平成 4 年 5 月～6 月	K 社は、本件子会社 8 社のうち 5 社にキャピタルインジェクションとして、合計 1199 万 6000 K（約 2 億 5000 万円）を支払った。
平成 4 年 5 月 21 日	K 社は三菱電機との代理店契約を解除、O 社を除く子会社 7 社

の在庫資産を三菱に売却。○社は休業状態。

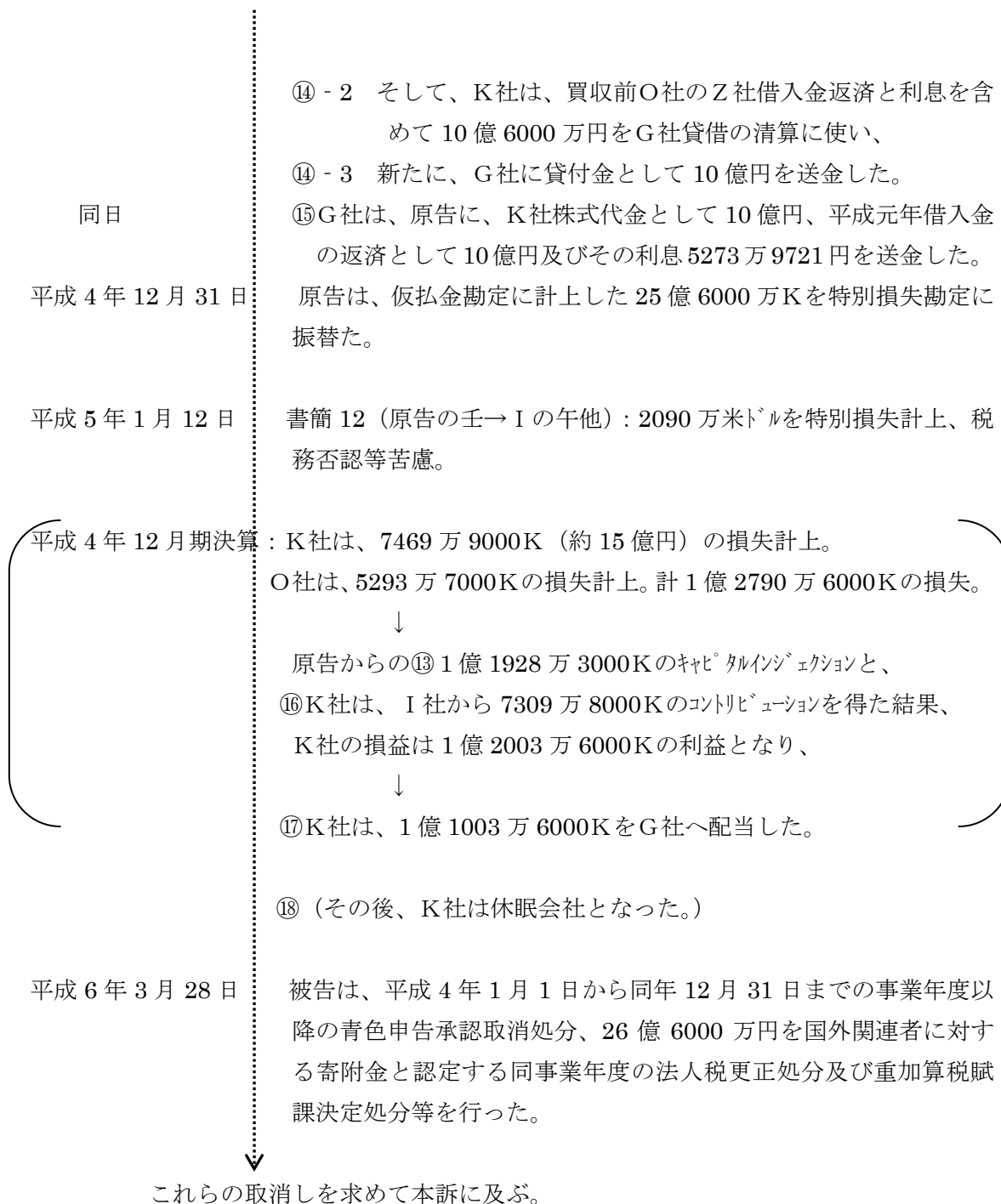
〔本件損失負担金支出までの状況〕

平成4年8月28日	書簡5(KPMGの辛→原告の壬): K社の1億1200万K損失予測、 寄附の意図でない工作資料提供を求めた。
平成4年9月1日	⑩W社の出資持分のすべてをBEAB社へ100万Kで売却。 ⑪K社は、上記キャピタルインジェクション後、○社の除く7社株式を代表者 等にはほぼ無償で売却。
平成4年9月14日	書簡6(原告の壬→Iの癸): 子会社買収の正当価額立証作業に着 手し、最終的戦略を承認決定する者を検討。
同日(10/20頁)	書簡13(財務経理室長→財務経理本部長の壬) 34億5000万円(1 億5000万K) 損失予定。残額損失の計上時期指示求めている。
平成4年10月12日	書簡7(原告財務部→原告の壬): K社への長期貸付金及び資本投 資の計1億2000万Kの特別損失計上は損金不可報告。
平成4年10月末日	K社及び○社の仮決算、合せて1億1977万5000Kの損失計上。
平成4年11月23日	書簡8(原告の壬→Jの巳): K社損失手当て資金の多額問題、さ らなるJ社損失補填は問題山積を指摘。
平成4年12月1日	書簡9(KPMGの辛→原告の壬): 投資損失正当化の追加情報入手 と、同投資損失現実化には、K社無価値売却ではなく清算提案。
平成4年12月4日	書簡10(原告の壬→Iの亥): KPMG提言に従うと、完全に従前 の戦略変更。
平成4年12月8日	書簡11(KPMG辛→原告の壬): K社清算、清算関連追加投資検 討。
平成4年12月15日	⑫原告は、G社とK社の全株式50万株を5000万K(約10億円) で売却した。
平成4年12月21日	⑬原告は、K社へ25億6000万円(1億1928万3000K)を送金 し、全額を仮払金勘定に計上した(「本件損失負担金」という。)

〔本件損失負担金支出後の状況〕

平成4年12月22	⑭-1 K社は、原告が平成3年12月3日に貸付けた5億円を返 済した。
-----------	--





〔 参考条文 〕

法人税法第 22 条（各事業年度の所得の金額の計算）

内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。

2 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有価又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。

（資産の評価損の損金不算入等）

第 33 条 内国法人がその有する資産の評価換えをしてその帳簿価額を減額した場合には、その減額した部分の金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

2 内国法人の有する資産（預金、貯金、貸付金、売掛金その他の債権（次項において「預金等」という。）を除く。）につき、災害による著しい損傷により当該資産の価額がその帳簿価額を下回ることとなったこと、会社更生法又は金融機関等の更生手続の特例等に関する法律の規定による更生計画認可の決定があつたことによりこれらの法律の規定に従つてその評価換えをする必要が生じたことその他の政令で定める事実が生じた場合において、その内国法人が当該資産の評価換えをして損金経理によりその帳簿価額を減額したときは、その減額した部分の金額のうち、その評価換えの直前の当該資産の帳簿価額とその評価換えをした日の属する事業年度終了の時における当該資産の価額との差額に達するまでの金額（これらの法律の規定に従つて行う評価換えの場合にあつては、その減額した部分の金額）は、前項の規定にかかわらず、これらの評価換えをした日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。

法人税法第 37 条（寄附金の損金不算入）

内国法人が各事業年度において支出した寄附金の額（次項の規定の適用を受ける寄附金の額を除く。）の合計額のうち、その内国法人の当該事業年度終了の時の資本金等の額又は当該事業年度の所得の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（第 4 項において「損金算入限度額」という。）を超える部分の金額は、当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

《改正》平 10 法 24 《改正》平 14 法 079 《全改》平 18 法 010

2 省略内国法人が各事業年度において当該内国法人との間に連結完全支配関係がある連結法人に対して支出した寄附金の額があるときは、その寄附金の額は、当該内国法人の各

事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

《追加》平 14 法 079 《改正》平 18 法 010 《1 項削除》平 18 法 010

3～6 省略

7 前各項に規定する寄附金の額は、寄附金、拋出金、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。次項において同じ。）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。（本件当時は 37 条 6 項。）

《改正》平 10 法 24 【令】第 78 条 《改正》平 14 法 079

8 内国法人が資産の譲渡又は経済的な利益の供与をした場合において、その譲渡又は供与の対価の額が当該資産のその譲渡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比して低いときは、当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額は、前項の寄附金の額に含まれるものとする。

（資産の評価損の計上ができる場合）

第 68 条 法第 33 条第 2 項（特定の事実が生じた場合の資産の評価損の損金算入）に規定する政令で定める事実、次の各号に掲げる資産の区分に応じ当該各号に定める事実とする。

1. 棚卸資産 （省略）
2. 有価証券

次に掲げる事実（イ及びロに掲げる事実並びにニに掲げる事実（ロに掲げる事実に準ずる特別の事実に限る。）にあつては、これらの事実が生じたことによりその有価証券の価額がその帳簿価額を下回ることとなつた場合に限る。）

イ 第 119 条の 13 第 1 号から第 3 号まで（売買目的有価証券の時価評価金額）に掲げる有価証券（第 119 条の 2 第 2 項第 2 号（有価証券の一単位当たりの帳簿価額の算出の方法）に掲げる株式又は出資に該当するものを除く。）の価額が著しく低下したこと。

ロ イに規定する有価証券以外の有価証券について、その有価証券を発行する法人の資産状態が著しく悪化したため、その価額が著しく低下したこと。

措置法第 66 条の 4（国外関連者との取引に係る課税の特例）

三 法人が各事業年度において支出した寄附金の額（法人税法第 37 条第 7 項に規定する寄附金の額をいう。以下この項及び次項において同じ。）のうち当該法人に係る国外関連者に対するもの（同法第 141 条第 1 号から第 3 号までに掲げる外国法人に該当する国外関連者に対する寄附金の額で当該国外関連者の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入されるものを除く。）は、当該法人の各事業年度の所得の金額（同法第 102 条第 1

項第1号に規定する所得の金額を含む。）の計算上、損金の額に算入しない。この場合において、当該法人に対する同法第37条の規定の適用については、同条第1項中「次項」とあるのは、「次項又は租税特別措置法第66条の4第3項（国外関連者との取引に係る課税の特例）」とする。（本件当時は66条の5。）

法人税法第127条（青色申告の承認の取消し）

第121条第1項（青色申告）の承認を受けた内国法人につき次の各号のいずれかに該当する事実がある場合には、納税地の所轄税務署長は、当該各号に定める事業年度までさかのぼって、その承認を取り消すことができる。この場合において、その取消しがあつたときは、当該事業年度開始の日以後その内国法人が提出したその承認に係る青色申告書（納付すべき義務が同日前に成立した法人税に係るものを除く。）は、青色申告書以外の申告書とみなす。

- 一 その事業年度に係る帳簿書類の備付け、記録又は保存が前条第1項に規定する財務省令で定めるところに従って行なわれていないこと。当該事業年度
- 二 その事業年度に係る帳簿書類について前条第2項の規定による税務署長の指示に従わなかったこと。当該事業年度
- 三 その事業年度に係る帳簿書類に取引の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装して記載し又は記録し、その他その記載又は記録をした事項の全体についてその真実性を疑うに足りる相当の理由があること。当該事業年度

第130条（青色申告書等に係る更正の理由付記）

2 税務署長は、内国法人の提出した青色申告書又は連結確定申告書等に係る法人税の課税標準又は欠損金額若しくは連結欠損金額の更正をする場合には、その更正に係る国税通則法第28条第2項（更正通知書の記載事項）に規定する更正通知書にその更正の理由を付記しなければならない。

法人税基本通達 9-1-9（上場有価証券等以外の有価証券の発行法人の資産状態の判定）

略

(1) 略

(2) 当該事業年度終了の日における当該有価証券の発行法人の1株又は1口当たりの純資産価額が当該有価証券を取得した時の当該発行法人の1株又は1口当たりの純資産価額に比しておおむね50%以上下回ることとなったこと。

法人税基本通達 9-1-10（外国有価証券の発行法人の資産状態の判定）

外国法人の発行する有価証券につき9-1-9の(2)により当該有価証券の発行法人の資産状態が著しく悪化したかどうかを判定する場合には、原則として、当該有価証券を取得し

た日における当該発行法人の1株又は1口当たりの純資産価額（略）と当該事業年度終了の日における当該発行法人の1株又は1口当たりの純資産価額（以下、「比較純資産額」という。）の金額に基づいてその比較を行なう。

ただし、・・・。

法人税基本通達 9-4-1（子会社等を整理する場合の損失負担等）

法人がその子会社等の解散、経営権の譲渡等に伴い当該子会社等のために債務の引受その他の損失負担又は債権放棄等（以下 9-4-1 において「損失負担等」という。）をした場合において、その損失負担等をしなければ今後より大きな損失を蒙ることになることが社会通念上明らかであると認められるためやむを得ずその損失負担等をするに至った等そのことについて相当な理由があると認められるときは、その損失負担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。

法人税基本通達 9-6-1（金銭債権の全部又は一部の切捨てをした場合の貸倒れ）

法人の有する金銭債権について次の事実が発生した場合には、その金銭債権の額のうちに次に掲げる金額を、その事実の発生した日の属する事業年度において貸倒として損金の額に算入する。

- (4) 債務者の債務超過の状態が相当期間継続し、その金銭債権の弁済を受けることができないと認められる場合において、その債務者に対し書面により明らかにされた債務免除額。

法人税基本通達 9-6-2（回収不能の金銭債権の貸倒れ）

法人の有する金銭債権につき、その債務者の資産状況、支払能力等からみてその全額が回収できないことが明らかになった場合には、その明らかになった事業年度において貸倒として損金の額に算入することができる。後略。

国税通則法第 68 条（重加算税）

第 65 条第 1 項（過少申告加算税）の規定に該当する場合（同条第 5 項の規定の適用がある場合を除く。）において、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額（その税額の計算の基礎となるべき事実で隠ぺいし、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠ぺいし、又は仮装されていない事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額）に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に 100 分の 35 の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する。

【令】第27条の2・第28条

2 第66条第1項（無申告加算税）の規定に該当する場合（同項ただし書又は同条第5項若しくは第6項の規定の適用がある場合を除く。）において、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき法定申告期限までに納税申告書を提出せず、又は法定申告期限後に納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、無申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額（その税額の計算の基礎となるべき事実で隠ぺいし、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠ぺいし、又は仮装されていない事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額）に係る無申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に100分の40の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する。

【令】第28条 《改正》平18法010

3 前条第1項の規定に該当する場合（同項ただし書又は同条第2項若しくは第3項の規定の適用がある場合を除く。）において、納税者が事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づきその国税をその法定納期限までに納付しなかつたときは、税務署長は、当該納税者から、不納付加算税の額の計算の基礎となるべき税額（その税額の計算の基礎となるべき事実で隠ぺいし、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠ぺいし、又は仮装されていない事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額）に係る不納付加算税に代え、当該基礎となるべき税額に100分の35の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を徴収する。

【令】第28条 《改正》平18法010

4 第1項又は第2項の規定は、消費税等（消費税を除く。）については、適用しない。

〔東京地裁平成16年2月26日判決平成9年（行ウ）第239号（判タ1172-164）
東京高裁平成18年1月24日判決平成16年（行コ）第122号（LEX/DB28111864）〕

