税務訴訟資料　第２５８号－１（順号１０８５９）

山形地方裁判所　平成●●年(○○)第●●号　所得税更正処分取消請求事件
国側当事者・国（山形税務署長）
平成２０年１月１５日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　県が納税者から土地を取得したのは緊急道路整備事業工事の用に供するためであって、県は当該土地上の居宅を取得していないこと、納税者と県との間で締結された建物等の移転補償に関する契約書にも建物移転補償金が移転料である旨明示されていること、県の補償基準の規定によれば、県が公共事業のために土地を取得する場合、その土地上にある建物等については移転に要する費用を補償するのが原則となっていることなどに鑑みれば、県が納税者に支払った建物移転補償金は、収用する土地上にある建物を移転するのに要する費用を補償するものであって、当該建物の対価として支払われたものとは認められない。そして、当該建物移転補償金は、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得に係る収入金額のいずれにも該当せず、しかも一時の所得で労務その他の役務の対価としての性質を有しないものであることが明らかであるから、その金額は、一時所得にかかる総収入金額に算入すべきであるとされた事例

(2)　収用等により取得した建物移転補償金等に対する租税特別措置法３３条（収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例）の適用関係

(3)　収用された土地の上にあった居宅は、第三者に譲渡された後、取り壊されることなく、当該土地から当該第三者の土地に曳行移転され、現在も同土地上に存在しており、建物自体の資産価値は失われていないから、当該建物を移転するのに要する費用を補償するため交付された建物移転補償金について、建物の対価又は建物自体の損失に対する補償金に該当するとして租税特別措置法３３条に定める特例の適用を認めることはできないとされた事例

(4)　青色申告に対する更正通知書に理由の付記を要する所得の範囲

(5)　納税者が青色申告の承認を受けていたのは、不動産所得及び事業所得についてであって、青色申告の承認を受けていない譲渡所得及び一時所得に関する処分に係る更正通知書に更正の理由が付記されていなくても、違法ではないとされた事例

(6)　理由付記のない更正処分は憲法３１条が定める適正手続の保障の趣旨に反するとの納税者の主張が、行政処分については、憲法３１条による適正手続の保障が及ぶと解すべき場合があるにしても、それぞれの行政目的に応じて多種多様であるから、常に必ず行政処分の相手方に事前に告知、弁解、防御の機会を与え、事後に理由を提示するなどの一定の手続を必要とするものではないところ、国税に関する法律に基づく処分は、主に申告納税制度が採用されているため、多数の申告納税者に対して各年又は各月毎に反復して行なわなければならないという特殊性を有しており、更正処分についても、その例外ではなく、比較的大量の事案を限られた人員で短期間のうちに行うことが要請されており、単に納税者の利益の保護の観点からすべての更正処分に理由の付記を要求すれば、迅速で能率的な課税行政の遂行を妨げることになることから、法は、納税者の利益保護と課税行政の迅速で能率的な遂行の要請を調整するため、青色申告の普及を促進する点も考慮して、更正処分の際の理由付記を青色申告に限定して要求したものと解され（国税通則法２８条２項、所得税法１５５条２項、法人税法１３０条２項)、青色申告以外の申告に係る更正処分について理由付記を要求しないことにも相応の合

理性が認められるから、理由付記のないことの故をもって直ちに、更正処分が適正手続の保証を定める憲法３１条の法意に反するということはできないとして排斥された事例

(7)　理由付記のない更正処分は憲法２９条が定める財産権の保障の趣旨に反するとの納税者の主張が、日本国憲法は、国民がその総意を反映する租税立法に基づいて納税の義務を負うことを定め（憲法３０条）、新たに租税を課し又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要としており（憲法８４条）、課税要件及び租税の賦課徴収の手続は、すべて法律で定めなければならないのと同時に法律の定めるところに委ねられていると解される上、上記のとおり、青色申告以外の申告に対する更正処分をするに当たり、理由の付記を要しないとすることにも相応の合理性が認められるから、所得税法が青色申告以外の申告に対する更正処分に係る更正通知書に理由の付記をしなければならない旨規定しないことが憲法２９条１項に違反しているとはいえないとして排斥された事例

(8)　理由付記のない更正処分は行政手続法１４条（不利益処分の理由の提示）に違反するとの納税者の主張が、国税通則法７４条の２第１項によれば、国税に関する法律に基づき行われる処分及び公権力の行使に関する法律行為については、行政手続法第３章の規定は適用されない旨規定されているところ、更正処分は国税通則法２４条に基づき行われる処分であるから、不利益処分の理由の提示について定めた行政手続法１４条は適用されないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　省略

(2)　土地を収用されたり、収用権を背景にした土地の買収に応じて、起業者からその土地の上にある建物の移転に要する費用の補償を受けた者が、当該建物を取り壊して代替資産を取得した場合には、租税特別措置法３３条の趣旨に照らし、当該補償金について、当該建物の対価又は建物自体の損失に対する補償金に該当するものとして、同条に定める課税の特例の適用を認めるべきである。

(3)　省略

(4)　所得税法１５５条２項（青色申告書に係る更正）が、更正に係る理由付記につき、青色申告と白色申告とによって差異を認めているのは、同法が青色申告書提出承認のあった所得については、その計算を法定の帳簿書類に基づいて行なわせ、その帳簿書類に基づく実額調査によらないで更正されることのないように保障している関係上、その更正にあたっては、特にそれが帳簿書類に基づいていること、あるいは帳簿書類の記載を否定できるほどの信憑力のある資料によったという処分の具体的根拠を明確にする必要があり、かつ、それが妥当であるとしたからにほかならず、そうであるとすれば、更正理由の付記は、法定の帳簿書類に基づいて計上される青色申告書提出承認のあった所得について更正のあった場合に限られるべきであって、青色申告に対する更正であっても、それ以外の部分に関する場合には、白色申告に対する更正と同様に処理すれば足り、更正通知書に理由の付記を要しないものであると解すべきである。

(5)～(8)　省略

大阪高等裁判所　平成●●年(○○)第●●号　相続税更正処分等取消請求控訴事件
国側当事者・国（城東税務署長）
平成２０年１月１５日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　借地上の建物の所有権が移転された場合には、特段の事情のない限り、それと同時にその借地権も移転されたものと推定するのが相当であるから（最高裁判所昭和４７年７月１８日判決、最高裁判所昭和４０年５月４日判決参照)、遺産分割協議において、各相続人は、本件借地権を、本件建物の取得者に帰属させる旨の合意をしたものと推定すべきであるとされた事例（原審判決引用）

(2)　本件の亡夫の相続に係る遺産分割協議において、本件借地権を借地上の建物を相続した亡母ではなく、子である納税者に取得させるという合意があったことをうかがわせる特段の事情を認めるに足りる証拠はないから、納税者が同遺産分割によって、本件借地権を取得した旨の納税者の主張が排斥された事例（原審判決引用）

(3)　亡母が、納税者に対し借地契約に関する一切の包括的な代理権を与えていたとか、本件借地権の譲渡につき、明示又は黙示の承諾があったとは認められないから、本件借地権の譲渡を明示的又は黙示的に承諾していたとはいえないとされた事例（原審判決引用）

(4)　本件の亡夫の相続に係る遺産分割協議書では、建物は亡母が取得するとされているが、建物の敷地である本件借地権の帰属について特別の定めはなく、「残り全部」は亡母が取得するとされているに止まるから、特別の事情がない限り、本件借地権もまた建物の所有権とともに亡母に移転したと解すべきであり、このことは、納税者らにおいて借地権の経済的価値についての認識がなかったとしても左右されず、また、土地は全体を一体として建物の敷地として使用することを目的として賃借されているから、建物が存在しない部分も含め一体としてその借地権が亡母に移転したものというべきであるとされた事例

(5)　本件借地権は、本件の亡夫の相続に係る遺産分割協議により子である納税者が取得したと認めるに足りる特別の事情があるとの納税者らの主張が、納税者らの主張の事実は、いずれも建物の所有者でない納税者が建物の敷地である土地の借地権を取得したと解すべき特別の事情に該当するとはいえないとして排斥された事例

(6)　納税者ら及び亡母は、本件借地権について納税者らが主張する法律関係に基づく納税を約４０年間も行い、所轄税務署も同申告内容に異議を述べることなく課税していたのであるから、課税庁が納税者らの主張する法律関係を否定することは、信義則に反するとの納税者らの主張が、納税者らの主張は、申告納税方式による法人税、所得税の納付に関する事実に過ぎないところ、納税申告は、納税者が所轄税務署長に納税申告書を提出することによって完了する行為であり、税務署長による申告書の受理及び申告税額の収納は、当該申告書の申告内容を是認するものではなく、所轄税務署長が納税者ら及び亡母に対し、本件借地権に関して何らかの公的見解を示したものとはいえないから、信義則適用の法理を考える余地はないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)～(6)　省略

（第一審・大阪地方裁判所　平成●●年(○○)第●●号、平成１９年４月１９日判決、本資料２５７号

－８８・順号１０６９７）

東京地方裁判所　平成●●年(○○)第●●号　法人税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国（日立税務署長）
平成２０年１月１６日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　訴えの追加的変更がされた場合の出訴期間（行政事件訴訟法１４条）の判断基準

(2)　裁決のあったことを知った日から６ヶ月以上経過した後に更正処分の取消しを求める訴えの追加的変更により追加された過少申告加算税賦課決定処分の取消しを求める訴えは、出訴期間を徒過しており不適法であるとの課税庁の主張が、原告会社は更正処分の取消し訴訟については、出訴期間内に提起しているところ、そもそも、過少申告加算税は、附帯税の一つであり、更正処分を基礎として行われるものに他ならず、そして、原告会社が過少申告加算税賦課決定処分を違法とする理由は、更正処分を違法とする理由と全く同一の内容であって、このような両者の関係にかんがみれば、更正処分の取消しの訴えは、単に各更正処分に対する不服の表明にとどまるものではなく、これらの処分に基づく附帯税として課された過少申告加算税賦課決定処分に対する不服の表明としての性格も合わせ有するものというべきであるから、過少申告加算税賦課決定処分の取消しを求める訴えは、出訴期間の関係においては、更正処分の取消しを求める訴えの提起の時に提起されたものと同視することが相当であり、出訴期間の遵守において欠けるところがないと解すべきであるとして排斥された事例

(3)　法人税法（平成１８年法律第１０号による改正前のもの。）３６条（過大な役員退職給与の損金不算入）が定める役員退職給与の損金算入に、損金経理が要件とされている趣旨

(4)　法人税法３６条により役員に対する退職給与を損金の額に算入するための要件

(5)　退職慰労金が原告会社の社員総会において承認され、費用として確定したのは平成１３年３月期であると認められるところ、原告会社は平成１３年３月期の確定した決算において退職慰労金を費用又は損失として経理していないから、法人税法３６条、２条２５号により退職慰労金を損金と認めることはできず、また、原告会社は、平成１２年３月の確定申告において退職慰労金を未払金として計上しているが、退職慰労金が確定した平成１３年３月期において退職慰労金を損金の額に算入して確定申告をしていないから、法人税基本通達９－２－２０によっても損金経理をしたとの取り扱いをすることはできないとされた事例

(6)　平成１２年３月期の確定申告において、退職慰労金の全額を損金経理により未払金として計上していた以上、当該退職慰労金について、平成１３年３月期において新たに損金経理を要求する合理的な理由はなく、当然に、同事業年度において損金に算入されるべきであるとの原告会社の主張が、そもそも、退職慰労金は平成１２年３月の確定申告の段階においては社員総会による承認も経ていない未確定のものであったから、そのようなものを法人税法３６条による損金算入の対象と認めることはできず、原告会社が平成１３年３月期において本件退職慰労金について損金算入の取り扱いを受けるためには、法人税基本通達９－２－２０が求める手続きを履践する必要があったというべきであり、そして、法人税基本通達９－２－２０は、法人税法３６条の趣旨を踏まえ、退職給与の額が具体的に確定する日の属する事業年度前の事業年度において未払金として計上したという事実にとどまらず、その後、その退職給与の額が確定した日の属する事業年度又はその額を支給した日の属する事業年度においてその確定し、又は支給した額につき確定申告書において損金の額に算入した場合には、当該

法人により、退職給与が費用としての性質を有することが明らかにされたものと評価し、当該事業年度において、当該退職給与の額を損金として算入する途を開いたものと解されるのであるから、原告会社が単に平成１２年３月期の確定申告において退職慰労金を未払金として計上したことのみによって同基本通達によって損金経理があったと評価することはできないとして排斥された事例

(7)　国税通則法２３条２項（更正の請求）の趣旨、目的に照らせば、原告会社がした更正の請求が適法なものとして是認されるか否かは、原告会社が退職慰労金を平成１３年３月期において損金に計上しないで確定申告し、後に更正の請求という手段によって損金計上の実現を求めることが、申告時には予知し得なかった事情その他やむを得ないと評価できる後発的な事情に基づくものと評価することができるか否かという点を踏まえて検討する必要があるところ、原告会社としては、平成１２年３月期における役員退職慰労金の損金計上の当否を訴訟において争うことはもとより、その主張が将来訴訟上認められない場合を慮って、更正処分後にした平成１３年３月期の法人税の確定申告において、当該退職慰労金を損金に計上して確定申告することは十分可能であったというべく、これが不可能であったとか、著しく困難であったという事情は何ら認められず、原告会社としては、このような手段を講じていれば、仮に、平成１２年３月期の損金算入が訴訟上否定されたとしても、少なくとも、平成１３年３月期において当該退職慰労金を損金として算入するという結果を得ることができたというべきであるから、本件について、国税通則法２３条２項が更正の請求を認める場合として予定するような、申告時には予知し得なかった事情その他やむを得ないと評価すべき後発的事情により更正の請求をした場合に該当するということは困難であるとされた事例

(8)　国税通則法２３条２項１号は、文言上、やむを得ない事情が後発的に生じたために当該更正の請求に至ったという限定的な解釈をすべき根拠は何ら見当たらないとの原告会社の主張が、同条２項３号は「その他当該国税の法定申告期限後に生じた前二号に類する政令で定めるやむを得ない理由があるとき」を掲げていることに照らしても、同条２項は、申告時には、予知し得なかった事態その他やむを得ないと評価できる事情が後発的に生じたことにより、当初の課税が実体的には不当になった場合における救済規定と理解すべきであるとして排斥された事例

(9)　そもそも、原告会社が問題とする平成１２年３月期の確定申告に基づく課税と平成１３年３月期の確定申告に基づく課税は課税の根拠を異にする別個のものである上、原告が退職慰労金を平成１３年３月期において損金に計上するためには、平成１２年３月期において未払金として計上するにとどまらず、退職慰労金を平成１３年３月期の確定申告において損金に計上して確定申告するという新たな行為が必要なのであるから、別件訴訟の確定判決により退職慰労金が平成１２年３月期の損金として算入されない旨の判断が示されたとしても、そこから当然に、当該退職慰労金が平成１３年３月期の損金として算入される旨の法的効果が導き出されることにはならず、そうすると、別件訴訟の確定判決が平成１３年３月期の「課税標準等又は税額等の基礎となった事実に関する訴えについての判決」（国税通則法２３条２項１号）に該当するものではないことはもとより、別件訴訟の確定判決によって「その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定した」（同号）と認めることも困難というほかないとされた事例

(10)　原告会社の更正の請求を認めないとすると、本来当然に損金に計上されるべき退職慰労金が課税関係に何ら反映されないことになって不当であるとの原告会社の主張が、たしかに、原告会社において別件訴訟における主張と矛盾する内容の確定申告をすることについて、躊躇ないし抵抗感を感じたとしても、それには、無理からぬ側面が存することは否定できないものの、平成１２年３月期の更正処分を争う一方で、退職慰労金を平成１３年３月期において損金に算入して確定申告するという手段

を採ることは容易であり、原告会社は上記手段によって平成１３年３月期において退職慰労金を損金に算入するという法人税法上の効果を享受することが十分可能であったと認められるところ、原告会社がこのような手段に出なかった以上、原告会社の更正の請求が認められないことにより、退職慰労金が損金に計上されないという結果になったとしてもやむを得ないといわざるを得ないとして排斥された事例

(11)　更正すべき理由のない旨の通知処分が取消されるべきものを前提としてなされた原告会社の減額更正処分の義務づけの請求が（行政事件訴訟法３条６項２号、３７条の３）、通知処分は適法であるから、上記義務づけの訴えはその前提を欠き、不適法であって却下されるべきであるとされた事例

判　決　要　旨

(1)　訴えの追加的変更がされた場合、追加された訴えは新たな訴え提起にほかならないから、出訴期間の遵守の有無は、従前から存する訴えと追加請求された訴えとの間に存する関係から、追加された請求に係る訴えを当初の訴えの提起の時に提起されたものと同視し、出訴期間の遵守において欠けるところがないと解すべき特段の事情があるときを除き、訴えが追加された時を基準として決すべきである（最高裁昭和６１年２月２４日判決・民集４０巻１号６９頁）。

(2)　省略

(3)　内国法人が各事業年度においてその退職した役員に対して支給する退職給与の額を各事業年度の所得の計算上損金の額に算入するためには、当該事業年度において損金経理、すなわち、法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することが要件とされているが、これは、役員に対して支給される退職給与には、過去の勤労に対する対価の後払（費用）としての性質にとどまらず、在職中の功労に対する報償（利益処分）という性質も含まれうるため、使用人に対する退職給与の場合（法人税法３６条の３）と異なり、特に、法人が当該事業年度において損金経理をし、退職給与が費用としての性質を有することを明らかにした額のみを損金に算入しうるという要件を課すことにより、退職給与に名を借りた利益処分がなされることを防止しようとした趣旨であると解される。

(4)　法人税法３６条等の趣旨、目的及びその内容に照らせば、内国法人が法人税法３６条により役員に対する退職給与を損金に算入するためには、当該退職給与の額が確定した事業年度において損金経理をすることが必要であり、また、法人税基本通達９－２－２０により損金経理をしたとの取り扱いを受ける場合であっても、当該法人が退職給与の額が具体的に確定する日の属する事業年度前の事業年度において未払金として計上したというにとどまらず、その後その退職給与の額が確定した日の属する事業年度又はその額を支給した日の属する事業年度においてその確定し、又は支給した額につき確定申告書において損金の額に算入したことが必要というべきである。

(5)～(11)　省略

大阪地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　相続税無申告加算税賦課決定処分取消請求事件
国側当事者・泉大津税務署長
平成２０年１月１６日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　遺贈により財産を取得した場合の相続税法２７条１項（相続税の申告書）に規定する「相続の開始があったことを知った日」の意義

(2)　納税者は、被相続人により納税者に不動産が遺贈されており、被相続人の死亡により不動産が納税者のものになったという比較的単純な事情を認識し、その意味を理解することができない状態にあったとみるのは困難であること、また、相続した不動産の所有権移転登記手続等において納税者が所有権登記等の意味を全く理解することなく長女らの指示に従って動いていたとは考え難いこと、さらに、税務調査の際にも、遺贈により納税者に相続税がかかるという趣旨の課税庁調査担当者の話を理解することができない状態にあったとはにわかに考え難いことを併せ考えると、納税者は、司法書士事務所に相続した不動産の所有権移転登記手続等を依頼した日までには、被相続人により当該不動産が遺贈されていたこと、被相続人が死亡したこと及びこれによって自らが当該不動産を取得したことを認識したものと認めるに十分であり、そうであるとすれば、納税者は、遅くとも同日までに「相続の開始を知った」ものといえるところ、本件の相続税申告書の提出は、その翌日から１０か月を経過した後にされているから、当該申告書は、国税通則法６６条１項１号（無申告加算税）、１８条２項（期限後申告）にいう期限後申告書に該当するというべきであるとされた事例

(3)　納税者に遺贈があったことを知ったと同視し得る状況が生じたことがあるとしても、その後、一般の健常人に比して著しく知能が劣る状態になっていた期間は、法定申告期限の算入から控除すべきであるとの納税者の主張が、申告期間を通じて納税者主張のような事実を認めることはできず、納税者の主張は前提を欠くのみならず、納税者の主張によれば、申告書の提出期限について、提出の義務を負う者の知能の程度を起算点から終期に至るまで逐一確認しなければ、提出期限が定まらないこととなる上、納税者が主張するような事情により、期限内申告書の提出がなかったことについて正当な理由があると認められる場合には、国税通則法６６条１項ただし書の規定により無申告加算税を課されないのであって、納税者主張のような解釈をする必要性も認められないとして排斥された事例

(4)　国税通則法６６条１項に規定する「正当な理由があると認められる場合」の意義

(5)　納税者は、老齢に伴う疾患のため、期限内に適正な申告を自主的にすることを期待することができる状態にはなかったのであって、期限内に本件相続税の申告をすることができなかったのは、納税者の責めに帰すことのできない外的事情によるものであるから、納税者に対して、無申告加算税という行政上の制裁を課すことは、著しく不当又は納税者にとって酷であり、申告納税制度の維持という無申告加算税の目的を逸脱した課税となり許されないとの納税者の主張が、納税者の社会生活能力の程度にかんがみると、本件申告期間を通じて、納税者が本件相続税について自ら又は納税者の子らの援助を得ることにより申告手続を行うことが十分可能であったものと認められるのであって、納税者が相続税納税の意味を理解し、これを自ら又は親族等の援助を得て行うことができない程度にまで意識レベルないし知的能力が低下していたような事情は見当たらないし、援助を求めるべき適切な者がいないといった事情も認められないから、本件相続税について、期限内申告書の提出がなかったこと

が、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があるとは到底いうことができず、無申告加算税の趣旨に照らしてもなお無申告加算税を賦課することが不当又は酷になるということはできないから、本件相続税の申告において国税通則法６６条１項ただし書きにいう「正当な理由」があるものということはできないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　遺贈の効果は、遺言がその効力を生ずる遺言者の死亡のときに発生するから、遺贈により財産を取得した場合の相続税法２７条１項にいう「相続の開始があったことを知った日」とは、自己が遺贈により当該財産を取得したことを知った日、すなわち、①被相続人により自己のために遺贈がされていたこと、②被相続人の死亡したことをともに認識し、①及び②により当該財産が自らのものとなったと認識した日をいうが、遺贈による当該財産の取得の日常的意味を認識すれば足り、必ずしも遺贈による当該財産の取得の法的意味まで認識することは要さないものと解される。

(2)～(3)　省略

(4)　国税通則法６６条１項ただし書きに規定する「正当な理由があると認められる場合」とは、真に納税者の責めに帰すことのできない客観的な事情があり、当初から適正に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、無申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図りもって納税の実を挙げようとする無申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に無申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいう。

(5)　省略

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国（葛飾税務署長）
平成２０年１月１７日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　所得税法上の「住所」の意義

(2)　亡夫は、本件の各係争年分において、相当の期間国外に滞在しているほか、役員を務める海外企業から給与等を得ていたが、他方で滞在日数の最も長い国・地域は本件の各係争年分を通じて本邦である上、本邦以外の国でのそれぞれの滞在日数は本邦でのそれと比較して格段に短いものであること、代表者、取締役を務める日本法人から多額の収入を得ていたこと、国内の自宅には配偶者である納税者がそのまま居住していたことを総合するならば、亡夫の生活の本拠は本邦にあったものと認めるのが相当とされた事例

(3)　亡夫が代表取締役を務めていた日本法人のグループ企業である外国法人及びその生産拠点である工場が、シンガポール、マレーシア、香港及び中国に多数存していたためシンガポールを拠点として業務を行う必要があったこと、一時的に日本国内に住民票上の住所を定めていたのも印鑑証明を取得するなどの諸手続を執る目的であること、シンガポール当局に登録住所を届け出ておりシンガポールの出入国カードを所持していたこと、シンガポール当局に納税申告を行っていたこと等から、各係争年分中の亡夫の住所はシンガポールにあったとする納税者の主張が、亡夫の各係争年分中のシンガポール国内の滞在日数は短期間にとどまる上、仮に、シンガポールがマレーシア、香港及び中国で業務を行う場合の拠点になっていたという事実があり、そのことを考慮に入れてこれら各国での滞在日数を合算してみても、本邦での滞在日数をなお相当程度下回っているのであるから、亡夫の生活の本拠は本邦にあったとみるほかなく、また、シンガポール当局への登録住所の届出や税務申告をした事実があったとしても、上記結論を左右するものではないとして排斥された事例

(4)　平成１３年中、亡夫は所得税法２条３号に規定する「居住者」に該当するところ、亡夫が株式を保有するＡ社（マレーシア法人）は、平成１２年１２月期において、特定外国子会社等に該当し、租税特別措置法４０条の４第１項（居住者に係る特定外国子会社等の留保金額の総収入金額算入）所定の課税対象留保金額が存することになるから、同事業年度の終了する日の翌日から２月を経過する日の属する平成１３年分の亡夫の雑所得の金額の計算上、これを総収入金額に算入すべきことになるとされた事例

(5)　租税特別措置法４０条の４の規定は、日本の居住者が極めて税率の低い国に名目上の会社を設立して、その名目上の会社が事業活動を行う形式をとった場合には、その名目上の会社が内部に利益を留保することで、日本の所得税や法人税の負担を免れる結果になることから、そうした租税回避行為に対処するために、いわゆるタックスヘイブン税制として設けられたものであるところ、①Ａ社は、Ｂ社（マレーシア法人）の株式上場の条件（民族資本を一定割合以上とすること）を満たすという正当な目的に基づいて設立されたこと、②Ａ社が平成１２年１２月期に行ったＢ社株式の売却で得た所得は、未払いの株式売買代金債務及び配当の支払に充てられており、Ａ社の内部に留保された利益はないこと、③納税者がＡ社株式を売却したことにより、その売却代金及び亡夫が受け取った配当のほかには、当該株式から経済的利益を得る可能性がなくなったことからすると、亡夫のＡ社株式の保有

に関して、租税回避行為は存在しないから、タックスヘイブン税制である租税特別措置法４０条の４第１項の適用が予定された場合には当たらないとの納税者の主張が、特定外国子会社等の留保金額を総収入金額に算入する場合の要件、その適用除外となる特定外国子会社等の範囲、適用対象留保金額の算定方法等は、租税租特別措置法４０条の４及びその関係法令が規定するとおりであって、特定外国子会社等の設立の目的（動機）や、事業年度中の所得の具体的使途、居住者が保有株式等から実際に取得した又は将来取得し得る経済的利益の多寡、ひいては、居住者又は特定外国子会社等に租税回避の意図があったかどうかなどが考慮要素・課税要件となることは、およそ予定されていないというほかないとして排斥された事例

(6)　Ａ社株式を処分しても、その価値は約２９８２万円にとどまっており、今後、Ａ社からＢ社株式の売却に伴う配当以上の配当を受ける可能性も消滅したことからすれば、課税対象留保金額約４億１８５８万円を雑所得の総収入金額に算入すべきものとした平成１３年分の所得税の更正処分は、担税力のないところに課税するものであって、憲法１４条１項（法の下の平等）に基づく租税公平主義に反し、また、国税課税権及び徴収権の濫用に当たるものであって許されないとの納税者の主張が、租税特別措置法は、外国会社の財務状況及び居住者の株式等の保有形態に照らして、税負担の不当な軽減という事態が生じかねない場合を類型的に定め、これに該当する場合には、一律に所定の方法で算定された留保金額を居住者の総収入金額に算入することにして、税負担の公平を図り、併せて、法技術的な観点から効率的な法執行を企図したものとみることができ、そうであるとすれば、仮に、亡夫及び納税者がＡ社株式から得た配当及び処分したことによる対価が納税者主張のものであったとしても、それだけで租税公平主義に違反するとまではいえず、法令上の要件にそった課税について、その濫用が問題となって違法と評価される余地もないとして排斥された事例

(7)　マレーシアは法人の所得に対して通常２８パーセントの税率で課税しており、極めて税率の低いタックスヘイブン国には該当しないとの納税者の主張が、本店等の所在地における税負担が著しく低い外国関係会社として租税特別措置法４０条の４第１項の適用対象になるかどうかは、専ら租税特別措置法施行令２５条の１９第１項（特定外国子会社等の範囲）の規定するところに該当するかどうか、同条２項の規定に従って計算された当該外国法人の各事業年度の所得に対して課される租税の額の割合が２５パーセントを超えるかどうかによって判断すべきものとされており、本店等の所在地における法人税の一般的な税率それ自体によって判断すべきものとはされていないとして排斥された事例

(8)　Ａ社はＢ社と実質的に一体の会社であるとみるべきであるところ、Ｂ社はマレーシア国内において工場及び事務所という固定施設を有し、その事業の管理、支配及び運営を自ら行っており、Ａ社もこれと同視すべきであるから、租税特別措置法４０条の４第３項、租税特別措置法施行令２５条の２２第５項３号（特定外国子会社等の事業の判定等）に該当し、同法４０条の４第１項の適用除外に当たるものであるとの納税者の主張が、外国法人のうち租税特別措置法４０条の４第１項の適用除外となる会社の範囲は同条３項の規定するとおりであり、株式等の保有を主たる事業とする会社が適用除外となり得ないことは同条の規定が明文で定めているところ、Ａ社がいわゆる持株会社であって、株式の保有を主たる事業とするものであることは明らかであるから、その主張自体失当であるといわざるを得ないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　所得税法上の「住所」とは、各人の生活の本拠をいうものと解すべきであり（民法２２条（住所）参照）、その判断に当たっては、原則として、その者の所在、職業及び生計を一にする配偶者その他

の親族の居住の有無といった生活実態、資産の所在等の財産に係る客観的事実を総合して判断すべきものと解される。

(2)～(8)　省略

仙台高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税更正処分取消請求控訴事件
国側当事者・山形税務署長
平成２０年１月１８日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　所得税法６４条２項（資産の譲渡代金が回収不能となった場合等の所得計算の特例）の意義と同１５２条（各種所得の金額に異動を生じた場合の更正の請求の特例）に該当する事実の立証責任の所在（原審判決引用）

(2)　所得税法１５２条（各種所得の金額に異動を生じた場合の更正の請求の特例）は、同６４条２項（資産の譲渡代金が回収不能となった場合等の所得計算の特例）に該当する事実が生じた日の翌日から２月以内に更正の請求ができる旨定め、同項においては「求償権の全部又は一部を行使することができないこととなったとき」と規定しているところ、租税法の規定は、法的安定性及び予測可能性の確保の見地から、課税減免規定ないし非課税規定も含めて、みだりに拡張解釈すべきものではないから、納税者が、弁護士の調査により、求償権の行使が不能であることを確認した日の翌日から２月以内に更正の請求ができるものと解する余地はないとされた事例（原審判決引用）

(3)　確定申告書と更正の請求書を総合して判断するか、又は確定申告に、所得税法６４条２項（資産の譲渡代金が回収不能となった場合等の所得計算の特例）の保証特例の適用を求める更正の請求の趣旨および根拠となる事由が含まれていると理解して保証特例を適用すべきであるとの納税者の主張が、租税法の規定は、課税減免規定ないし非課税規定も含めて、みだりに拡張適用すべきものではないから、確定申告書に保証特例を受ける旨記載するとともに所得税法施行規則３８条（保証債務の履行のため資産を譲渡した場合の所得計算の特例の適用を受けるための記載事項）に定める事項を記載するか、確定申告書に提出しなかったこと又は前記事項を記載しなかったことについてやむを得ない事情がある場合でない限り、保証特例を適用することはおよそできないというべきであるとして排斥された事例（原審判決引用）

(4)　譲渡土地の土地代金は、契約書に譲渡土地の売買代金として記載された金額であるとの納税者の主張が、契約書に譲渡土地の売買代金として記載された金額は、残地に係る宅地造成費等の負担金が相殺されたものであり、当該負担金を相殺した後の金額が取引における譲渡土地の対価とは認められず、また、譲渡土地の譲受人が作成した買取証明書及び売却の仲介人が作成した一覧表の記載から、譲渡土地の土地代金は上記負担金を相殺する前の金額である旨容易に理解できるとして排斥された事例（原審判決引用）

(5)　租税特別措置法３５条１項（居住用財産の譲渡所得の特別控除）の意義と同項に該当する事実の立証責任の所在（原審判決引用）

(6)　納税者ら家族がその住宅の敷地として利用しているから、租税特別措置法３５条１項（居住用財産の譲渡所得の特別控除）の居住用特例が認められるべきであるとの納税者の主張が、納税者の建物が建築されていた場所は、売却していない土地上であり、また、売却していない土地の外周部分にすぎないといえること、その上、工場等に出入りするための通路として使用されていたもので、本件売却当時も駐車場などに進入するための通路として使用されていたことからすれば、納税者が居住の用に供していた建物と一体として利用されていたとはいえないのであり、居住の用に供されている家屋

の敷地とは認められないとして排斥された事例（原審判決引用）

(7)　弁護士から回収困難であるとの結論を添えた報告を受けた時こそ、求償債権者である納税者において、その権利行使がかなわないことを知らされた日であり、原判決のいう「客観的に見て主債務者および相保証人から求償債権を回収できる見込みのないことが明らかになった日」であるとの納税者の主張が、弁護士からの報告を受けた日は納税者が求償権を行使することができないことを知ったときにすぎず、求償権を行使することができないこととなったときとは、原判決説示のように、客観的に見て主債務者及び相保証人から求償債権を回収できる見込みのないことが明らかになったときと解すべきであるところ、主債務者について、所得税法６４条２項所定の事実は本件確定申告の申告期以前に生じていたものというべきであり、納税者がその事実を知らず、申告期限後にその事実を知ったからといって、納税者が認識した時点で同事実が発生したものと見ることはできないし、また、相保証人らについては、弁護士の報告書によっても、同人らが債務超過か否かなどの資産状況や、支払能力の有無は不明であり、求償権を行使することができないこととなったことが立証されたとはいえないとして排斥された事例

(8)　法律は、国民に対する行為規範であるから、不可能を強いることはなく、所得税法６４条２項の定める「求償権を行使することができないこととなったとき」とは、社会通念上の基準において、当事者が一般的に是認される方法によりその事態を認識した時を指すものと理解されるべきであるし、本件においては、納税者が求償権を行使することができないこととなったことを調査できない事情があったとの納税者の主張が、本件の具体的事情に照らして判断しても、納税者は、平成８年春ころには課税庁係官に保証特例の適用について相談していたのであり、各確定申告の申告期限までに主債務者及び相保証人の資産状況及び支払能力を調査して保証特例の適用を受けられるか否かを判断できたというべきであり、各確定申告の時点で求償権を行使することができないこととなった部分について、保証特例の適用を受ける旨の記載をすべきであったとしても、不可能を強いるものということはできないとして排斥された事例

(9)　主債務者のほかに連帯保証人がある場合、求償権者は、その全ての対象者について、求償権行使の可否を検討する必要があり、その後に初めて求償不能の判断をすることが可能になるとの納税者の主張が、所得税法６４条２項は、求償権の行使の一部を行使することができないこととなったときにも適用されるのであるから、主債務者や連帯保証人らの一部に対して求償することができなくなった場合には、そのため求償することができなくなった部分について同条項所定の事実が発生したものというべきであるとして排斥された事例

(10)　各確定申告書と第一次更正の請求書は同時に受理されており、効力発生日も同１日であるから、両者を総合して判断するか、又は各確定申告に所得税法６４条２項の保証特例の適用を求める第一次更正の請求の趣旨および根拠となる事由が含まれていると理解して保証特例を適用すべきであるとの納税者の主張が、各確定申告書は平成１４年３月１５日付けで、第一次更正の請求書は翌１６日付けで通信日付印が押印されて郵送されており、国税通則法２２、２３条によれば本件各確定申告書と第一次更正の請求書は、上記通信日付印により表示された日に提出がされたものとみなされるものであるから、両書面の効力発生日が同一であるということはできず、第一次更正の請求書は、申告期限後に提出された更正の請求書とみるほかないものであって、確定申告書と更正の請求書の記載を総合判断したり、確定申告に更正の趣旨などが含まれていると解して、保証特例の適用を認めることはできないとして排斥された事例

(11)　そもそも売買契約の内容は、売主と買主の両当事者が任意に決めることであり、そこには契約自

由の原則が適用されるところ、本件の契約内容は、双方当事者の最終合意内容を記した不動産売買契約書記載のとおりであり、売買契約の主要要件である代金額については、売買契約当事者の合意が成立している限り、契約書に記載された内容が、合理的に確定された意思として、裁判においても認められるべきであるとの納税者の主張が、契約書記載の売買代金は残地に係る宅地造成費等の負担金が相殺されたものであって、譲渡土地の対価は買取証明書の買取り価格欄等に記載された価格であり、契約書記載の売買代金に上記負担金を加算したものと認められるから、売買契約書に負担金控除後の金額を記載していても、対価関係にある以上、代金と認定すべきであるとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　所得税法６４条２項にいう「求償権の行使の全部又は一部を行使することができないこととなったとき」とは、求償権を行使すべき相手方の資産状況及び支払能力などから客観的にみて、債権回収の見込みのないことが明らかになった場合をいうと解される。そして、確定申告に係る年分の各種所得について同項に規定する事由が生じたとして同法１５２条に基づき更正の請求を行う場合にあっては、申告により確定した税額を自己に有利に変更することを求めることになるのであるから、同条に該当する事実については納税者に立証責任があるというべきである。

(2)～(4)　省略

(5)　措置法３５条１項は、住宅政策等の観点から所定の場合に租税を減免する例外的な特別規定であるから、同項に該当する事実については、租税の減免を求める納税者に立証責任があるというべきである。

(6)～(11)　省略

（第一審・山形地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１８年１１月７日判決、本資料２５６号－３０３・順号１０５６３）

千葉地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　過少申告加算税等賦課処分取消請求事件
国側当事者・国（千葉西税務署長）
平成２０年１月１８日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　延滞税の納税義務は、特別の手続を要することなく、国税通則法６０条１項（延滞税）所定の要件を充足することによって法律上当然に成立し、確定するものであり、国税に関する法律に基づく処分によって確定するものではないから、取消しの対象となる処分は存在せず、したがって、本件訴えのうち処分行政庁による処分が存在することを前提として、延滞税の賦課決定処分の取消しを求める部分は、その対象を欠くものであり、不適法であるとされた事例

(2)　過少申告加算税（国税通則法６５条）の趣旨

(3)　国税通則法６５条４項（過少申告加算税）が定めた「正当な理由があると認められる場合」

(4)　納税者は、課税庁の所得区分に関する見解が変わり、取扱いが変更されたことを認識しながら、個人的見解に基づき、あえてストックオプションの権利行使益については申告しなかったものであって、課税庁側の取扱いや見解等を信頼し、これに依拠したものではないから、納税者が確定申告において過少申告をした理由は、納税者の主観的な事情に基づく単なる法律解釈の誤りにすぎないものというべきであって、このような事情の下においては、国税通則法６５条４項の「正当な理由」があるとは認められないとされた事例

(5)　ストックオプションの権利行使益は給与所得に当たらないから過少申告加算税の納税義務は生じないとの納税者の主張が、納税者は確定申告の期限後に自らストックオプションの権利行使益を給与所得に当たるとして修正申告をしているのであるから、本税について当該権利行使益が給与所得に当たるかどうかは、過少申告加算税の納税義務に直ちに影響を及ぼすものではないというべきであるとして排斥された事例

(6)　本件のストックオプションは、納税者が、日本支社との間の雇用契約に基づき、職務遂行の対価として、同社の１００％親会社である米国親会社から付与されたものであり、それを行使して得られたストックオプションの行使益が、雇用契約に基づき給付された非独立的な労務の対価として、所得税法２８条１項（給与所得）所定の給与所得に当たることは明らかとされた事例

判　決　要　旨

(1)　省略

(2)　過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。

(3)　国税通則法６５条４項が定めた「正当な理由があると認められる場合」とは、過少申告をしたことについて真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解される。

(4)～(6)　省略

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税賦課決定処分取消等請求事件
国側当事者・国（荒川税務署長）
平成２０年１月２２日却下・控訴

判　示　事　項

(1)　国税通則法１１５条１項（不服申立ての前置等）における裁決の意義

(2)　納税者の平成１１年から平成１５年分所得税に対する決定処分等に係る納税者の異議申立ては、いずれも、国税通則法７７条１項（不服申立期間）の定める不服申立期間を経過した後にされたものであり不適法であって、また、納税者がその後にした当該各処分に係る審査請求も、適法な異議申立てを経ないでされたものであり不適法であるから（同法７５条３項（国税に関する処分についての不服申立て））、本件訴えは、国税通則法１１５条１項本文（不服申立ての前置等）に定める審査請求についての裁決を経ていない不適法な訴えであるとされた事例

(3)　本件各処分の通知書を受領した際、本件各処分の「通知書」を受領したとは認識しておらず、実際に本件各処分の通知書であることを認識したのは翌日になってからであるから、納税者が認識した日の翌日から２ヶ月以内に行った異議申立ては不服申立期間内になされたものであるとの納税者の主張が、処分に係る通知を受けたというためには、社会通念上、処分を受ける者が通知の内容を了知し得る客観的状態に置かれれば足り、現実にその内容を了知することを必要とするものではないというべきであるところ、納税者が通知書を受領したときに通知書の内容を十分に了知し得る客観的状態にあったということができるのであって、その翌日から起算して２か月以内に異議申立てがされなかったことは明らかであるとして排斥された事例

(4)　納税者は異議申立てを不服申立期間から１日経過した後にしており、かつ、本件各処分には重大な違反があるから国税通則法１１５条１項の充足を認めるべきであり、また、不服申立制度を理由に国民の司法の判断を受ける権利に制限を加えることはできないなどの納税者の主張が、いずれも納税者独自の見解に基づく主張であるとして排斥された事例

(5)　納税者が主張する事情を考慮しても、納税者が不服申立期間内に異議申立てをしなかったことについてやむを得ない理由（国税通則法７７条３項（不服申立期間））があったとはいえず、また、裁決を経ないことにつき正当な理由（同法１１５条１項ただし書、同項３号）があったということもできないとされた事例

判　決　要　旨

(1)　国税通則法１１５条１項本文は、国税に関する法律に基づく取消訴訟は、当該処分が審査請求をすることができる処分にあっては、審査請求についての裁決を経た後でなければ提起することができないと定めるところ、上記裁決とは、適法な審査請求に基づいてなされた裁決を指すのであって、不適法な審査請求に基づく却下裁決はこれに含まれないというべきである（最高裁昭和３０年１月２８日第二小法廷判決・民集９巻１号６０頁参照）。

(2)～(5)　省略

最高裁判所（第三小法廷）　平成●●年（○○）第●●号　差押処分無効確認上告受理申立て事件
国側当事者・国
平成２０年１月２２日不受理・確定

決　定　事　項

申立人の上告受理申立ての理由は民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）に規定する事件に当たらないとして、上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年４月２５日判決、本資料２５７号－９２・順号１０７０１）

（控訴審・東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年９月２５日判決、本資料２５７号－１６５・順号１０７７４）

税務訴訟資料　第２５８号－１０（順号１０８６８）

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　贈与税決定処分取消等請求控訴事件
国側当事者・国（杉並税務署長）
平成２０年１月２３日原判決取消・棄却・上告

判　示　事　項

(1)　住所の意義及び判断の要件

(2)　納税者は、香港に居住すれば将来贈与を受けた際に贈与税の負担を回避できること及びその方法による贈与税回避を可能にする状況を整えるために香港に出国するものであることを認識し、出国後は、香港滞在期間を通じて、贈与の日以後の国内滞在日数が多すぎないように注意を払い、滞在日数を調整していたものと認めるのが相当であるとされた事例

(3)　納税者が贈与税回避を可能にする状況を整えるため香港に出国することを認識していたこと、納税者の香港における執務状況によれば、執務した日数は１６８日にすぎず、かつ、納税者は、執務日を自由に決定することができる立場にあったものと考えられることに照らすと、納税者は、その香港における滞在日数を贈与税回避の計画を考慮して容易に調整することができたものと認められること、実際にも、滞在日数を調整していることからすると、香港における滞在日数を重視し、これを日本における滞在日数と形式的に比較してその多寡を主要な考慮要素として香港の自宅と国内の自宅のいずれが住所であるかを判断するのは相当ではないというべきであるとされた事例

(4)　納税者は、香港滞在期間以前は、国内の自宅に亡父、母らとともに居住し、当該自宅を生活の本拠としていたものであり、①当該自宅の納税者の居室は、納税者が香港に出国した後も、家財道具等を含めて出国前のままの状態で維持され、納税者が帰宅すれば、従前と同様にそのまま使用することができる状況にあったのであり、②納税者は、香港滞在期間中も、１か月に１度は日本に帰国し、香港滞在期間を通じて４日に１日以上の割合で日本に滞在し、日本滞在時の当該自宅における納税者の生活の実態は、香港滞在期間以前と何ら変わっていないのであり、③納税者は、香港滞在期間前から、日本国内において、東京証券取引所一部上場企業である日本法人の役員という重要な地位にあり、香港滞在期間中も引き続きその役員としての業務に従事して職責を果たし、その間に昇進していたのであり、④納税者は、亡父の跡を継いで日本法人の経営者になることが予定されていた重要人物であり、納税者にとって日本法人の所在する日本が職業活動上最も重要な拠点（組織）であったのであり、⑤納税者は、香港に滞在するについて、家財道具等を移動したことはなく、香港に携帯したのは、衣類程度に過ぎず、⑥納税者は本件の贈与がされた当時、莫大な価値を有する株式等の資産を有していた一方、香港において納税者が有していた資産は、納税者の資産評価額の０．１パーセントにも満たないものであり、⑦納税者の居住意思の面からみても、香港を生活の本拠と使用とする意思は強いものであったとは認められないのであって、これらの諸事情に、本件の事実関係の下では、香港における滞在日数を重視し、日本における滞在日数と形式的に比較してその多寡を主要な考慮要素として香港の自宅と日本の自宅のいずれが住所であるかを判断するのは相当ではないことを考え合わせると、香港滞在期間中の納税者の香港滞在日数が６５．８パーセントであり、納税者が香港において職業活動に従事していたことを考慮しても、香港滞在期間中の納税者の生活の本拠は、それ以前と同様に、日本の自宅にあったものと認めるのが相当であり、他方、香港の自宅は、納税者の香港における生活の拠点であったものの、納税者の生活全体からみれば、生活の本拠ということはできないとされた事例

(5)　納税者の所得税について賦課決定処分がされていないから、課税庁は、納税者の住所が日本国外にあったと判断していたことになるとの納税者の主張が、納税者が主張する事実のみで納税者の住所が日本国外にあったとの判断を課税庁がしたことを認めることはできないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　法令において人の住所につき法律上の効果を規定している場合、反対の解釈をすべき特段の事由のない限り、その住所とは、各人の生活の本拠を指すものと解するのが相当であり（最高裁判所昭和２９年１０月２０日大法廷判決・民集８巻１０号１９０７頁参照）、生活の本拠とは、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものである（最高裁判所昭和３５年３月２２日第三小法廷判決・民集１４巻４号５５１頁参照）。そして、一定の場所が生活の本拠に当たるか否かは、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の存否、資産の所在等の客観的事実に、居住者の言動等により外部から客観的に認識することができる居住者の居住意思を総合して判断するのが相当である。なお、特定の場所を特定人の住所と判断するについては、その者が間断なくその場所に居住することを要するものではなく、単に滞在日数が多いかどうかによってのみ判断すべきものでもない（最高裁判所昭和２７年４月１５日第三小法廷判決・民集６巻４号４１３頁参照）。

(2)～(5)　省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年５月２３日判決、本資料２５７号－１０８・順号１０７１７）

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税納税告知処分取消等請求事件
国側当事者・国（氏家税務署長）
平成２０年１月２４日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　運転手に対する運行費の支払状況及び支払給与との差引計算・精算の状況、すなわち、①運行費がいったん運転手に現実に支給された上で、翌月以降の名目給与額（売上額等を基礎として算定された歩合給）から控除されることによって差引精算されていること、②その控除が、運行費が支払われた月の翌月のみならず、２回又は３回にわたって分割して控除されている場合があることからすれば、運行費の支払及び翌月以降に行われる支払給与からの控除・差引計算は、運転手に対する金銭の貸付けとその回収を目的とした支払給与との相殺とみるのが相当であるとされた事例

(2)　運転手に支払う運行費は配送先における宿泊代、入浴代等、運転手の職務遂行のために通常必要となる費用の実費弁償として支払われているものであって、所得税法９条１項４号（非課税所得）の規定する「旅費」に該当するとの原告会社の主張が、上記「旅費」の趣旨で金銭が交付されたのであれば、通常は、従業員に渡し切りになるはずのものであって、翌月以降の給与の額からこれを控除するとの取扱いをする合理的理由は見いだせず、さらに、支払給与との差引計算・精算の状況から、実際に支給を受けた運行費の額だけ翌月以降の手取り給与の額が少なくなるという関係にあることからすれば、本件運行費をもって実費弁償の趣旨で交付された旅費とみるのは困難というほかなく、裏を返していうならば、そもそも旅費の趣旨であるならば、旅費の支払要件に該当する場合には一律に支払われるべきものであるがそのような関係になっていないことが、運行費が旅費とみることができない証左というべきであるとして排斥された事例

(3)　運行費は原告会社の運転手に対する貸付金とみるべきものであって、その金額が翌月分以降の支払給与から控除されているのはその回収目的でする相殺というべきであるから、運行費の額を控除する前の額をもって、源泉所得税の課税対象である支払給与等の額とすべきであるとされた事例

(4)　運転手に支払った運行費は貸付金、すなわち、原告会社の従業員である運転手にとっては給与の前借りにほかならず、翌月以降の差引計算・精算を通じ、給与等として運転手に支払われているものであって、消費税法２条１項１２号の課税仕入れには当たらないから、本件運行費に係る消費税相当額を控除対象仕入税額に算入することはできないとされた事例

(5)　課税処分の取消しに信義則の法理を適用する場合の判断基準

(6)　原告会社はこれまで長期間にわたり、運行費の支払額を控除した残余の額を支払給与等とみて、これに係る源泉所得税を納付しており、また、運行費の支払額を課税仕入れとみて、仕入税額控除を行い消費税等の申告を行っていたところ、課税庁がこうした原告会社の取扱いを是正しなかったにもかかわらず、従前と異なる対応をとって源泉所得税の納税告知処分及び消費税の更正処分等を行ったことは、信義則違反に当たるとの原告会社の主張が、原告会社の主張によっても、長期間にわたり、運行費の支払額を控除した残余の額が支払給与等であること（運行費相当額が給与等に該当しないこと）を前提として、原告会社がした源泉所得税の納付及び消費税の納税申告について、課税庁が積極的に是正の措置をとらなかったにとどまるのであって、納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示した場合に当たらないことは明らかであり、また、仮に、原告会社が運行費相当額が給与等に該当

することを前提とした課税処分が行われないものと誤信したとしても、その信頼に基づいて行った原告会社の行動なるものは、租税法規を正当に適用した場合の税額を下回る源泉所得税を納付し、消費税を申告納付したにすぎないのであって、そのことによって経済的不利益を被ったと評価できるものではないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)～(4)　省略

(5)　信義則の法理の適用により、租税法規に適合する課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、それは、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れさせて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別な事情が存する場合に初めて、その適用の是非を論ずべきである。そして、かかる特別な事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、後にその表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁のその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮が不可欠である（最高裁昭和６２年１０月３０日第三小法廷判決・裁判集民事１５２号９３頁参照）。

(6)　省略

岐阜地方裁判所　平成●●年（○○）第●●、●●号、平成●●年（○○）第●●、●●号、所得税更正処分等取消請求事件　平成●●年（○○）第●●号　相続税更正処分等取消請求事件

国側当事者・岐阜北税務署長、国（岐阜北税務署長）

平成２０年１月２４日認容・控訴

判　示　事　項

(1)　本件の各組合参加契約は、①共同事業性が認められる根拠となる解任権について、各組合の一般組合員に対して組合員名簿が配布されておらず、解任権の行使が現実的でない、②発起人が各組合の創立総会の前に理事長として各ＬＰＳ契約に署名しているから、各組合において、当該発起人は、納税者らほか一般組合員の議決権を認めておらず、また、組合員としても扱っていない、③納税者が自己資金を送金する前に創立総会が開催されており、不自然であるから、納税者ら一般組合員としての地位が形式を作出されたにすぎない、④納税者ら一般組合員は裸傭船期間全般を通じて各船舶の処分権限を制限されているから、組合財産である各船舶の処分権限を有していない、⑤納税者ら一般組合員は、各金銭消費貸借及び譲渡担保契約によって組合員としての地位を譲渡している、⑥納税者ら一般組合員は、その出資の限度でしか実質的な危険を負わない、ことから、出資の合意、履行、共同事業目的の合意のいずれも欠くものであり、任意組合契約としては不成立ないし無効であって、利益配当契約に該当するとの課税庁の主張が、①各組合において解任権の行使が現実的ではないとか、解任権が排除されているとまで認めることはできない、②各ＬＰＳ契約締結の際、発起人が理事長としての肩書きを使用したことは不適当なものであったとはいえるものの、同発起人は、各組合を代表して各ＬＰＳ契約を締結する権限を有していたのであり、同契約の効力について法律的な問題があるとはいえず、まして、このことから納税者らほか一般組合員の議決権が否定されるとか、発起人が一般組合員を組合員として扱っていないと解することはできない、③納税者が自己資金を送金する前に創立総会が開催されているからといって、このことが不自然であると解することはできない、納税者らほか一般組合員の組合員としての地位が形式を作出されたにすぎないなどと解することはできない、④納税者らほか一般組合員が、組合財産である各船舶の処分権限を有していないとまで解することはできない、⑤各譲渡担保契約は、飽くまで譲渡担保の趣旨の契約であると解され、納税者ら一般組合員が組合員としての地位を譲渡しているとは認められない、⑥組合の無限責任は任意組合契約の要件ではなく、このことは、民法６７４条及び６７５条が、組合契約等をもって組合員の損失分担割合を定めることを許容していることからも明らかであるから、納税者らほか一般組合員が、各組合に対して出資することを合意し、その履行もしており、また、各船舶賃貸事業を共同で行うことに合意し、一般組合員に検査権（民法６７３条）及び業務執行組合員の解任権（同法６７２条２項）を有しているといえるから、共同事業目的の合意もあるものと解され、よって、各組合の設立契約及び各組合参加契約は、共に任意組合契約であると解されるとして排斥された事例

(2)　英国領ケイマン諸島に組成された各ＬＰＳは、①リミテッド・パートナー（有限責任パートナー）についてのみ、特定額の資金の出資を要求しているのであり、ゼネラル・パートナー（無限責任パートナー）についてまで出資を要求しているとは解し得ず、すべての組合員が出資を行う義務を負うことを要さない点で任意組合とは著しく異なる、②ケイマンのパートナーシップ法３条１項が「パートナーシップとは、収益を目的として共同で事業を営む人の間に存在する関係である」と規定している

としても、同項から直ちに共同事業目的の合意を導くことは短絡に過ぎ、かえって、匿名組合との類似性等にかんがみれば、同項は、「当事者の一方が相手方の営業のために出資をし、その営業より生ずる利益を分配する」（商法５３５条）という匿名組合の合意に相当するものと解し得る、③各ＬＰＳには、無限責任を負うゼネラル・パートナーと、有限責任しか負わないリミテッド・パートナーの２者が存在し、この点は、無限責任を負う営業者と有限責任しか負わない匿名組合員が存在する匿名組合と類似する、④各ＬＰＳが営利を目的とした事業を営んでいる点で匿名組合と類似する、⑤各ＬＰＳにおいて、ゼネラル・パートナーに業務執行に係る権限が集中している点は、匿名組合に類似することから、任意組合の成立要件のうち、各当事者が出資をすることの合意・履行、各当事者が共同事業を営むことの合意がそれぞれ欠けており、我が国における任意組合と認めることはできず、むしろ、我が国の匿名組合（商法５３５条）ともいうべき存在であるとの課税庁の主張が、①ケイマンのパートナーシップ法４６条２項は、リミテッド・パートナーシップがゼネラル・パートナーとリミテッド・パートナーから構成されること並びに各パートナーの負う責任の範囲について定めているものの、このような点を超えて、ゼネラル・パートナーに出資を要求していないとまで解すことはできず、実際に本件において、ゼネラル・パートナーは１００円の出資をすることを合意しており、これが名目的なものにせよ、あえて出資の合意をした上で金銭による出資がされている事実を否定することはできないし、本件のゼネラル・パートナーは、各ＬＰＳに対して信用及び労務を出資していると解することもできるから、任意組合の成立要件である出資の合意が認められる、②パートナーシップ法３条１項の規定、各ＬＰＳ契約におけるＬＰＳの組成目的及びリミテッド・パートナーに検査権及びゼネラル・パートナーの解任権が認められていることなどから、各ＬＰＳに共同事業性、そして、各ＬＰＳの構成員の間に共同事業の目的が存在すると解される、③任意組合の成立要件としては、各組合員が無限責任を負うことが必要とされておらず、各ＬＰＳを組成する者の中に、有限責任しか負わないリミテッド・パートナーが存在するからといって、このことから、組合契約の成立が妨げられるとか、あるいは、各ＬＰＳに共同事業目的の合意が存在しないとまで解することはできない、④任意組合においては、その事業目的に制限はないのであるから、各ＬＰＳが営利を目的とした事業を営んでいるからといって、このことから直ちに各ＬＰＳに共同事業目的の合意がないと解することはできない、⑤任意組合においても、組合員が組合契約で業務執行組合員を選任した場合には（民法６７０条２項等参照）、組合の業務執行が同組合員に集中することになるのであり、各ＬＰＳにおいて、特定の組合員に業務執行権限が集中しているからといって、このことから直ちに各ＬＰＳが任意組合でないとか、各ＬＰＳに共同事業目的の合意が存在しないとまで解することはできず、パートナーシップ法３条１項の規定からは、各ＬＰＳに共同事業性、そして、各ＬＰＳの構成員の間に共同事業の目的が存在すると解されるから、各ＬＰＳは、出資の合意・履行及び共同事業目的の合意などが認められ、日本法における任意組合に相当すると解することができるとして排斥された事例

(3)　各ＬＰＳないし各組合が任意組合であるとしても、①納税者らによる各船舶の所有権（共有持分権）の取得については、その船籍登録があるパナマ共和国の法令により判断されるべきであるところ、同国海商法の定めによれば、登記を経由していない納税者らの所有権（共同持分権）取得は、課税庁との関係で効力を生じていないものとみるべきである、②仮に、契約準拠法であるケイマン法によるとしても、特例リミテッド・パートナーシップ法６条２項は、特例パートナーシップの財産がゼネラル・パートナーに帰属することを認めたものであり、リミテッド・パートナーたる各組合は、各船舶の所有権（共有持分権）を喪失した、③各組合の内部において、納税者ら一般組合員が発起人との間で金銭消費貸借及び譲渡担保契約を締結したことにより、一般組合員は、発起人に対して各船舶の共

有持分を譲渡している、④我が国において各船舶の船籍登録がされていないことは、各船舶の所有者が日本国民（納税者ら）でないことを強く推認させることから、納税者らは、各船舶の所有権（共有持分権）を有しておらず、その結果、納税者らが各組合から受ける利益の所得区分は雑所得であり、また、各船舶の減価償却費を納税者らの必要経費に算入することはできないとの課税庁の主張が、①課税庁の主張は各船舶についてのいかなる物権変動のいかなる原因事実を主張しているのかが必ずしも明らかでないのみならず、法の適用に関する通則法１３条２項は、動産又は不動産に関する物権及びその他の登記をすべき権利の得喪は、その原因となる事実が完成した当時におけるその目的物の所在地法による旨定めており（なお、同法附則２条により、同法は、同法施行前の本件についても当てはまる。）、同項の文言（「所在地」）を離れて、各船舶の準拠法を、船籍登録があるパナマ共和国の法令により判断すべきである（旗国籍法）とする根拠も明らかではない、②パートナーシップ法、特例リミテッド・パートナーシップ法、各ＬＰＳ契約の定め、各裸傭船契約の記載、各ＬＰＳ名義で各船舶の登記・登録がされていること、各組合は、各ＬＰＳによる各船舶賃貸事業から収益を得ており、損益の分配も受けていることによれば、パートナーシップ財産を所有するのは、各ＬＰＳであると解するのが自然であり、この点に加え、特例リミテッド・パートナーシップ法６条２項にいう「Ｈｅｌｄ」は、ゼネラル・パートナーがパートナーシップ財産を「所持」ないし「占有」するとの意味に解釈するのが相当である、③各譲渡担保契約は、納税者ら一般組合員が発起人に対して、各組合における組合員としての地位等を債務の担保として供する旨の譲渡担保契約であると解するのが相当であり、これを単なる譲渡契約であるとすることはできない、④国際法上、船籍の二重登録（二重国籍）が禁止されている点については、当事者間に争いがないところ、本件各船舶は、各パートナーシップ契約締結後、直ちにパナマ国籍で登録されているといえ、また、現在、我が国で船籍の登録がされていないこと、船舶を所有する者が所属する国に船籍を置くことを義務付ける国際法上ないし国内法上の定めはないから、登録更新の際に我が国の船籍に変更しなかったからといって、このことから、直ちに、本件各船舶の所有者が日本国民でないと解することはできないから、納税者らは各船舶の所有権を共有しているものと解され、これに反する課税庁の主張は採用することができないとして排斥された事例

(4)　各ＬＰＳないし各組合が任意組合であり、納税者らが各船舶の所有権（共有持分権）を有しているとしても、これが納税者らにとって減価償却資産といえるかは、①納税者らが各船舶の使用収益権限及び処分権限を実質的に有しているか、②納税者らが借入金の返済等について実質的な危険を負担しない地位にあるか、③納税者らが各船舶賃貸事業から得られる収益について出資額に相当する関心を抱いているかなどの観点から判断すべきであるところ（最高裁平成１８年１月２４日第三小法廷判決、民集６０巻１号２５２頁参照）、納税者らは実質的に各船舶の使用収益権限及び所有権限を失っており、各船舶を納税者らの事業において収益を生む源泉であるとみることはできず、納税者らの事業の用に供されているものということはできないから、減価償却資産に当たると解することはできないとの課税庁の主張が、①一般の組合員が各組合の意思決定及び業務の執行に直接関与することができないとしても、各船舶の使用収益権限及び処分権限を実質的に喪失しているとまで解することはできず、また、各組合規約上、各組合の一般組合員が、組合員としての地位や出資持分等の処分を制限されていることや、各組合からの脱退についての制限があったとしても、各船舶の処分権限までも実質的に喪失しているとまで解することはできないし、さらに、各ＬＰＳにおいて、業務執行権を有するゼネラル・パートナーがパートナーシップ財産を保有するからといって、このことから、納税者ら一般組合員が各船舶の管理処分権を実質的に喪失しているとまで解することはできない、②一般組合

員が出資額の３割の範囲内でしか危険を負担しないからといって、その額が高額であることにもかんがみれば、このことから、納税者ら一般組合員が、実質的に危険を負担していないとまで解することはできず、上記最高裁判決は、映画に関する使用収益権限及び処分権限を喪失していることを前提に、問題とされている組合が映画の購入資金の約４分の３を占める借入金の返済について実質的な危険を負担しない地位にあることを、事業の用に供しているかを認定する上で付加的に検討しているにすぎないところ、納税者ら一般組合員が、各船舶の使用収益権限及び処分権限を喪失していないのであるから、各船舶が、納税者らほか一般組合員の事業の用に供されていないとまで解することはできない、③上記最高裁判決は、映画に関する使用収益権限及び処分権限を喪失していることを前提に、納税者らに出資額に相当する収益への関心がうかがえないことを、事業の用に供しているかを認定する上で付加的に検討しているにすぎないところ、本件において、納税者ら一般組合員が、各船舶の使用収益権限及び処分権限を喪失していないことに加え、事業本体からの収益が上がり出すころに、出資に係る権利を第三者に譲渡することが各組合参加契約締結当初から決まっていたことを認めるに足りる証拠はなく、結果的に、一般組合員の多くが上記譲渡を行ったからといって、このことから一般組合員に出資額に相応する収益への関心がうかがわれないとまで解することはできないし、また、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、低い収益率であることから、一般組合員に、出資額に相応する収益への関心がうかがわれないとまで解することはできず、さらに、納税者ら一般組合員が個人顧客であり、船舶賃貸事業のノウハウがないとしても、事業のノウハウがあることと出資額に相応する収益への関心があることは別の問題であり、しかも、事業のノウハウがない点は、これを有する業務執行組合員を選任すればすむことであるから、課税庁の主張は、いずれも認めることができないとして排斥された事例

(5)　最高裁平成１７年１２月１９日第二小法廷判決（裁判所時報１４０２号７頁）を踏まえ、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の課税庁の主張が、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、さらに、納税者ら一般組合員が各船舶の所有権（共有持分権）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かんがみれば、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ず、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上で、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排斥された事例

(6)　各組合参加契約は任意組合契約としての要件を欠き、有効に成立しているとは認められず、これを合理的に解釈すれば利益配当契約というべきものであり、また、仮に当該各組合参加契約が有効に成立していたとしても、納税者らの相続財産の内容は各組合がパートナーシップ契約により各ＬＰＳから傭船料収入及び残余財産の分配を受けることができる権利というべきであるとの課税庁の主張が、各組合は任意組合であり、被相続人が有していたのは船舶の所有権（共有持分権）であるから、納税者（相続人）らも同所有権を相続したものといえ、また、各船舶について、将来必ず売却されることが確実であるとまで解することはできず、被相続人は、各船舶の所有権（共有持分権）を有していたと解されることにかんがみれば、納税者らの相続財産は、同所有権の共有持分権であると評価するのが相当であるとして排斥された事例

(7)　納税者らが本件スキームに参加した主な動機が、各船舶に係る減価償却費等を必要経費とし、それによって生じる損失を不動産所得の損失として損益通算するという、いわゆる節税効果にあったことは、容易に推認し得るところではあるが、税の効果を考慮して経済活動を行うこと自体は何ら不当なことではなく、節税効果が主たる理由だからといって、各組合や各ＬＰＳを任意組合ではなく、利益配当契約であるとまで認めることができず、そして、納税者らが各船舶の所有権（共有持分権）を喪失しているとか、あるいは、各船舶の使用収益権限や処分権限を実質的に喪失している等の理由から、事業の用に供していないとして、減価償却が認められないとまで解することもできないし、まして、本件が減価償却制度の濫用であると認めることもできないとされた事例

(8)　税の効果を考慮して経済活動を行うこと自体は何ら不当なことではないことにもかんがみれば、課税庁の本件における主張で否認を行うことは、租税関係の訴訟における主張立証責任の所在の点にふれるまでもなく、国民の経済活動における予見可能性と法的安定性を実質的に阻害しかねないものであり、租税法律主義（憲法８４条）の観点からも相当とは解されないとされた事例

判　決　要　旨

(1)～(8)　省略

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国（高田税務署長）
平成２０年１月２５日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　法人税法３７条（寄附金の損金不算入）の趣旨

(2)　原告会社の景品卸売会社に対する特殊景品の無償譲渡は、原告会社自身はもちろん、景品卸売会社においても、景品卸売会社が当該特殊景品を廃棄することは想定されておらず、いったん景品卸売会社に対して無償で引き渡すものの、翌日以降、再び原告会社が景品卸売会社から、本件特殊景品を必要数量ずつ仕入れることが予定され、引き続き３店方式内で特殊景品として流通させることを前提としてされたものと認めるのが相当であり、したがって、景品卸売会社は、将来的には当該無償譲渡により当該特殊景品の単価から算出した金額相当の経済的利益を得ることができるが、少なくとも、本件無償譲渡時点においては、同日の景品卸売会社からの仕入れ価格を基に算出され原告会社の帳簿に計上されていた除却損の金額相当の経済的利益を得たものということができ、いずれにしても、本件無償譲渡は景品卸売会社に対する金銭その他の資産又は経済的利益の贈与又は無償の供与（法人税法３７条７項）に当たるとされた事例

(3)　原告会社は景品卸売会社に対して特殊景品の廃棄を委託して無償譲渡を行ったものであり、最終的な買戻し義務を履行した後の無価値となった特殊景品を引き渡したのであるから、当該特殊景品の引渡し行為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（法人税法３７条７項）に当たるということはあり得ないとの原告会社の主張が、原告会社が無償譲渡が廃棄であると主張し、その根拠として主張するところは、いずれも認めることができず失当であるとして排斥された事例

(4)　国税通則法６８条（重加算税）の意義及び重加算税の賦課要件

(5)　原告会社は、景品卸売会社に対し、特殊景品を廃棄するよう委託しておらず、むしろ廃棄しないことを前提として特殊景品の無償譲渡を行い、翌日以降も、当該特殊景品を従前同様に景品卸売会社から購入して使用を継続していたにもかかわらず、本件事業年度の法人税について無償譲渡により特殊景品を廃棄したとして当該特殊景品の棚卸評価相当額を除却損として損金に計上した上で所得金額を算出し、所得金額及び納付すべき税額を過少に申告したということができ、原告会社は、故意に課税標準等の計算の基礎となる課税要件事実の一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺい仮装したところに基づき申告書を提出したというべきであるから、課税庁は国税通則法６８条１項を適用して、重加算税を課することができるとされた事例

判　決　要　旨

(1)　法人税法３７条（寄附金の損金不算入）は、法人が支出する寄附金が、対価を伴わず法人の資産を減少させるものではあるものの、法人が支出した寄附金の全額を無条件で損金に算入するとすれば、法人税の減収を招き、国の財政収入の確保を阻害するばかりでなく、寄附金の出捐による法人の負担が、法人税の減収を通じて国に転嫁され、課税の公平上適当ではないことから、これを利益処分の一形態として損金処理することができないようにし、上記不都合を是正しようとしたものである。他方において、法人が支出する寄附金には、それが法人の収益を生み出すのに必要な費用としての側面を有するものもあり、そのどれだけが費用としての性質を持ち、どれだけが利益としての性質を持つの

かを客観的に判定することは困難であることから、法人税法は、行政的便宜及び公平の維持の観点から、統一的な損金算入限度額を設け、寄附金のうちその限度額の範囲内の金額は費用として損金算入を認め、それを超える部分の金額は損金に算入しないこととしたものである。

(2)・(3)　省略

(4)　国税通則法６８条（重加算税）の規定する重加算税は、同法６５条から６７条までの規定する各種の加算税を課すべき納税義務違反が、課税要件事実を隠ぺいし、又は仮装する方法によって行われた場合に、行政機関の行政手続により違反者に課されるものであって、これによって、かかる方法の納税義務違反の発生を防止し、もって徴税の実を挙げようという趣旨に出た行政上の措置であり、違反者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せられる刑罰とは趣旨、性質を異にするものである（最高裁昭和●●年(○○)第●●号同４５年９月１１日第二小法廷判決・刑集２４巻１０号１３３３頁参照)。したがって、国税通則法６８条１項（重加算税）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納税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必要とするものではないと解するのが相当である（最高裁昭和●●（○○）第●●号同６２年５月８日第二小法廷判決・裁判集民事１５１号３５頁参照)。

(5)　省略

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国（兵庫税務署長事務承継者兼処分行政庁渋谷税務署長）
平成２０年１月２５日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　課税庁が刑事事件におけるＡ医師の供述に基づき、Ａ医師について、低額の給与又は無給で納税者に雇用されていたと認定したことは非常識であり、合理性がなく、また、課税庁は更正処分をするに当たり、Ａ医師の給与を所得税法１５６条所定の推計課税の方法により認定をした上で、納税者の事業所得の金額の計算上必要経費に算入すべきであったのにこれをしなかったのであるから、当該更正処分は違法であるとの納税者の主張が、刑事事件における検察官に対するＡ医師の供述は、Ａ医師が納税者から得た報酬の額につき、当時の状況と関連させながら具体的かつ明確にされているものであり、他方において、Ａ医師に報酬又は給与を支払う立場にあった納税者が具体的にその報酬等の額を主張していないことに照らすと、納税者がＡ医師に対して支払った報酬又は給与の実額は、課税庁の認定額どおりと認めることが相当であるとして排斥された事例

(2)　納税者は、各院長に確定申告させることにより、各医院から生じた事業所得が自己に帰属することを隠ぺいし、又は仮装していたばかりか、各医院から生じた事業所得について、納税者が自己の所得として申告した場合における所得税額は、累進税率（所得税法８９条１項）の適用により、本件各院長にそれぞれ確定申告させた場合の所得税額の合計額を通常上回ることにもなるのであって、このような工作をした上で正規の所得税額よりも過少な税額を納付すべきものとして申告した納税者の行為が「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」（国税通則法６８条１項）に該当することは明らかであるとされた事例

(3)　納税者は本件各医院の実質的な経営者であり、各医院の収入の帰属者であったところ、各院長名義でされた源泉所得税の納付は、納税者の収入からされたものであって、納税者がしたものと見るのが当然であり、納税者が各院長の名義を借りたものとして有効であるとの納税者の主張が、各院長はいずれも実在の人物で、各医院以外において医療に従事するなどの社会的活動を行っており、各院長の名義をもって外観上一見して納税者の通称ないし別名と判断できるような事実が存在したことを認めるに足りる証拠はなく、私法関係と異なり、法的安定性及び法律関係の明確性の要請が強く支配する租税法の下において、各院長の名義をもってされた源泉所得税の納付は、これを納税者の通称ないし別名と解する余地がない以上、納税者に係る源泉所得税の納付義務の履行としてされたものと認めることはできないとして排斥された事例

(4)　各院長の名義による納付が納税者による納付義務の履行としての効果を生じないとしても、この場合の誤納金の還付は納税者にされるべきであって、処分行政庁としては、その還付金をもって納税者が納付すべき源泉所得税に充当すべきであるとの納税者の主張が、源泉所得税の納付が納税者によりされたものではなく、各院長によりされたものであると認めざるを得ない以上、各院長がその誤納金の還付の相手方となるのは当然であり、各院長が還付を受けた後の各院長と納税者の内部関係等は私法関係の問題であるとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)～(4)　省略

大分地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　課税処分取消請求事件
国側当事者・国
平成２０年１月２８日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　所得税法上の所得の意義

(2)　生命保険契約に基づき一括して支払われた保険金が、納税者の新たに取得した経済的価値としてその所得を構成し、かつ所得税法３４条１項（一時所得）の規定により一時所得に該当することは明らかであり、また、当該保険金は、所得税法９条１項各号（非課税所得）に掲げられた非課税所得には該当しないとされた事例

(3)　約款上、満期保険金が被保険者の生活安定に資することを目的とされており、生命保険会社の職員からも満期保険金が非課税になるとの説明を受けたことから、金融庁もその旨承認しているはずであり、その点で国税庁との間で見解が異なるというのであれば、それは国側の責任であるから、本件更正処分等は違法である旨の納税者の主張が、保険契約上の約款は、保険金が課税対象となるか否かを決するものではないから、保険の目的として「生活安定」が掲げられていることをもって、満期保険金が非課税になるとは到底解されず、また、課税の公平性の観点から見て、生命保険契約の当事者間において、本来課税対象となる満期保険金の全部又は一部を非課税とする旨の合意をしたことにより、納税義務が免除されることはあり得ないから、仮に、生命保険会社の職員が納税者に対して、保険金が非課税となる旨説明をしていたとしても、納税者の納税義務には何ら影響を及ぼさないというべきであり、そもそも、本件の約款には、満期保険金が一時所得として課税されることの説明が記載されており、生命保険会社から納税者に送付された「お知らせ」と題する書類にも、満期保険金を一時所得として課税する場合の計算方法が記載されているから、生命保険会社あるいは金融庁が、満期保険金が非課税となるという解釈を採用していたとは到底認められないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　所得税法上の所得とは、各人が収入等の形で新たに取得する経済的価値をいい、その中には、利子・配当・地代・利潤・給与等、反復的・継続的に生ずる利得だけでなく、一時的・偶発的な利得も含まれる（所得税法７条１項１号参照）。

(2)・(3)　省略

税務訴訟資料　第２５８号－１６（順号１０８７４）

福岡地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税の更正処分取消請求事件
国側当事者・国（福岡税務署長）
平成２０年１月２９日認容・控訴

判　示　事　項

(1)　租税法規不遡及の原則

(2)　租税法規の遡及適用の禁止は、国民の経済生活に法的安定性、予見可能性を保障する機能を有することにかんがみると、遡及適用とは、新たに制定された法規を施行前の時点に遡って過去の行為に適用することをいうと解すべきであり、平成１６年法律第１４号「所得税法等の一部を改正する法律」によって改正された租税特別措置法３１条は、平成１６年３月２６日に成立し、同月３１日に公布され、同年４月１日から施行されたものであるところ、その施行前である同年１月１日から同年３月３１日までの建物等の譲渡について適用するものであるから、遡及適用に該当するというべきであるとされた事例

(3)　租税法規不遡及の原則で問題とされる租税法規の遡及適用とは、既に成立した納税義務の内容を国民の不利益に変更するものをいうところ、所得税は１暦年（１月１日から１２月３１日まで）の所得ごとに課税され、暦年の終了時に納税義務が成立する期間税であり、１暦年の途中においては納税義務は成立していないのであるから、暦年途中の法改正によってその暦年における所得税の内容を変更する本件改正は、既に成立した納税義務の内容を変更するものではなく、遡及適用に当たらないとの国の主張が、確かに、期間税の場合、納税者の納税義務の内容が確定するのは１暦年の終了時であるが、期間税の場合であっても、納税者は、その当時存在する租税法規に従って課税が行われることを信頼して、各種の取引行為等を行なうのであって、そのような納税者の信頼を保護し、国民生活の法的安定性や予見可能性の維持を図る要請は、期間税であるかどうかで変わりがないから、遡及適用に当たるかどうかは、新たに制定された法規が既に成立した納税義務の内容を変更するものかどうかではなく、新たに制定された法律が施行前の行為に適用されるものであるかどうかで決せられるべきであるとして排斥された事例

(4)　平成１６年法律第１４号「所得税法等の一部を改正する法律」による租税特別措置法３１条の改正で遡及適用を行う必要性・合理性（とりわけ、損益通算目的の駆け込み的不動産売却を防止する必要性など）は一定程度認められはするものの、損益通算を廃止するかどうかという問題は、その性質上、その暦年途中に生じ、あるいは決定せざるを得ない事由に係っているものではないこと、同改正は生活の基本である住宅の取得に関わるものであり、これにより不利益を被る国民の経済的損失は多額に上る場合も少なくないこと、平成１５年１２月３１日時点において、国民に対し同改正が周知されているとはいえる状況ではなかったことなどを総合すると、同改正の遡及適用が、国民に対してその経済生活の法的安定性又は予見可能性を害しないものであるということはできず、損益通算目的の駆け込み的不動産売却を防止する必要性も、駆け込み期間を可及的に短くする限度で許容されるのであって、それを超えて国民に予見可能性を与えないような形で行うことまでも許容するものではないというべきであり、そうすると、平成１６年法律第１４号「所得税法等の一部を改正する法律」による租税特別措置法３１条の改正は、同改正に当たって設けられた特例措置（租税特別措置法４１条の５、４１条の５の２）の適用もなく、損益通算の適用を受けられなくなった納税者に適用される限り

において、租税法規不遡及の原則（憲法８４条）に違反し、違憲無効というべきであるとされた事例

判　決　要　旨

(1)　租税法規不遡及の原則について、憲法上明文の規定はないものの、憲法８４条が規定している租税法律主義は、国民に不利益を及ぼす租税法規の遡及適用を禁じていると解すべきである。なぜならば、租税法律主義は、国民の経済生活に法的安定性、予見可能性を保障することをその重要な機能とするものであるところ、国民に不利益を及ぼす遡及立法が許されるとするとこの機能が害されるからである。もっとも、租税法規については、刑罰法規とは異なり、憲法上遡及適用を禁じる旨の明文の規定がないほか（憲法３９条前段参照)、適時適切な景気調整等の役割も期待されていることなどにかんがみると、租税法規不遡及の原則は絶対的なものではなく、租税の性質、遡及適用の必要性や合理性、国民に与える不利益の程度やこれに対する救済措置の内容、当該法改正についての国民への周知状況等を総合勘案し、遡及立法をしても国民の経済生活の法的安定性又は予見可能性を害しない場合には、例外的に、租税法規不遡及の原則に違反せず、個々の国民に不利益を及ぼす遡及適用を行うことも、憲法上許容されると解するのが相当である。

(2)～(4)　省略

福岡高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　更正決定処分取消等請求控訴事件
国側当事者・飯塚税務署長、国
平成２０年１月３０日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　納税義務者が申告した場合、更正の請求（国税通則法２３条１項）によってのみその減額変更を求め得ることからして、更正の請求をすることなく、納税義務者が自己の申告書に記載した金額が高額にすぎるとして、更正処分のうち申告額を超えない部分の取消しを訴えをもって求めることは許されず、不適法になるというべきであり、本件では、控訴人会社が申告後、更正の請求をしたと認めるに足りる証拠はないから、申告額を超えない部分についての原告の取消しを求める訴えは、いずれも不適法として却下を免れないとされた事例（原審判決引用）

(2)　法令上は課税庁に修正申告のしょうようを義務付けた規定は存在しないことから、これを行わなかったからといって、国家賠償法上違法となると解することはできないとして、控訴人会社の主張を排斥した事例（原審判決引用）

(3)　課税処分において課税評価額の認定に過誤があったからといって、その過誤があることをもって、直ちに国家賠償法上も担当公務員に故意又は過失があって違法な処分となるものではなく、担当職員が資料の収集並びにこれに基づく認定及び判断において、職務上通常尽くすべき注意義務を尽くさず、過大認定となることを予見しながら、又は予見し得べかりしにかかわらず、漫然と処分をなした場合に初めて、国家賠償法１条の不法行為が成立するものと解されるところ、本件の場合このような場合に該当しないとして控訴人会社の主張を排斥した事例（原審判決引用）

(4)　Ａ社に支払った金員等は、その支払日が裁決において損金性を肯定された金員の支払日と接着しているうえ、これが事業に関連する支出である旨の証人の証言及びこれに沿うＡ社代表者の陳述書があるから、当該金員は損金に算入すべきであるとの控訴人会社の主張が、当該証人は、他方において、当該金員が事業と関連のない支出である旨供述しており、その他、当該金員が控訴人会社の事業と関連性を有すると認め得る客観的な資料は提出されていないから、当該金員が控訴人の事業と関連性を有すると認めることはできないとして排斥された事例

(5)　控訴人会社は、その業務として、主として手形貸付の形態で貸金業を営んでおり、これに関連して受け取った手形が不渡りとなり、それに伴う多数の貸倒れが生じているから、この貸金業による各事業年度の利息収入と貸倒損失の額は、各事業年度の益金及び損金に計上すべきであるとの控訴人会社の主張が、証人の主張などには控訴人会社の主張に沿う部分があるが、貸金業に関する預金口座は親戚の者の名が用いられ、貸付けの際に受領した手形には、控訴人会社名義で裏書されたものは全くないことからすると、貸金業を控訴人会社が行っていたと認めることはできないとして排斥された事例

(6)　課税庁の担当職員が修正申告のしょうようの際に提示した増差税額を大幅に上回る税額となる更正処分をするについては、課税庁には、控訴人会社等に対し、その理由を説明し、反論の機会を与えるべき信義則上の義務があるのに、これに反しているとの控訴人会社の主張が、課税庁の担当職員がそのような増差税額の修正申告をしょうようしたと主張する点について、証拠に照らして容易に信用することができず、その前提を欠き、なお、仮に控訴人会社主張のような経緯があったとしても、課

税庁がしょうよう内容に拘束されなければならない根拠はなく、かえって、更正処分を行うについては、しょうよう額に拘束されることなく、調査により更正すべきであるとして排斥された事例

(7)　異議決定において現処分の一部が取消されているところ、異議決定における全ての証拠資料は原処分の段階で提出済みであって、課税庁においてもこれを把握していたにもかかわらず、原処分時の課税庁の担当職員は、個人名義の預金口座への入金額の全額を漫然と控訴人会社の売上額と認定したものであり、さらに、裁決において約１５００万円の損金算入が認められたことも、証拠資料は原処分と同一であり、違法の徴表として評価すべきであるとの控訴人会社の主張が、原処分と意義決定との認定の差異は、証拠評価の差異によって生じたものと認められ、また、裁決において損金算入が認められたのは、控訴人会社が、審査請求の段階で、初めて、一部の領収書を提出したためと認められ、控訴人会社のこの点の主張は理由がないから、課税庁の担当職員が、職務上通常尽くすべき注意義務を尽くさなかったということはできず、国家賠償法１条の不法行為が成立するものではないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)～(7)　省略

（第一審・福岡地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年３月２３日判決、本資料２５７号－５７・順号１０６６６）

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国（日本橋税務署長）
平成２０年１月３０日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　租税特別措置法（平成１４年法律第７９号による改正前のもの。以下同じ）６６条の６（内国法人に係る特定外国子会社等の課税対象金額の益金算入）の規定の趣旨

(2)　特定外国子会社等に生じた欠損金額を、内国法人の所得の計算上、損金の額に算入することの可否

(3)　原告会社がパナマ共和国に設立した法人（以下、「原告パナマ法人」という。）については、いずれも資本金の払込みがされていないが、原告会社は原告パナマ法人を直接支配することができる地位にある上、パナマ共和国は、パナマ登録会社の国際海運業務に係る所得を免税としているから、原告パナマ法人は、租税特別措置法６６条の６第１項が定める「特定外国子会社等」に該当し、また、原告パナマ法人は、本店所在地国であるパナマ共和国において主たる事業を行うのに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有しておらず、その事業の管理、支配及び運営を自ら行っているとも認められないから、本件に租税特別措置法６６条の６第３項に定める適用除外規定の適用はなく、原告パナマ法人については同条の適用があるというべきであるとされた事例

(4)　原告パナマ法人は、パナマ船籍の船舶を所有し、自ら又は原告会社から資金を調達した上で自ら船舶の発注者として造船契約を締結していたほか、自ら定期傭船契約を締結し、これらの船舶の傭船に係る収益を上げていたこと等の事実が認められ、これによれば、原告パナマ法人が有する法人格がおよそ形式的なものにすぎないと評価することができないことは明らかであるから、本件においては原告会社に原告パナマ法人の損益等が帰属すると認めるべき事情がなく、本件事業年度においては、原告パナマ法人自身に損益が帰属し、欠損が生じたものというべきであり、したがって、原告会社の所得の金額を算定するに当たり、原告パナマ法人の欠損の金額を損金の額に算入することはできないとされた事例

(5)　原告パナマ法人は単なる名義人にすぎず、また、原告会社と原告パナマ法人との間にはその損益等を原告会社に帰属させる旨の合意があったから、原告パナマ法人に生じた欠損金は原告会社の損金に算入されるべきであるとの原告会社の主張が、原告パナマ法人は独立した法人格を有するものであって、単なる原告会社の名義人にすぎないと評価することはできず、原告会社が問題とする原告パナマ法人の欠損も、このような原告パナマ法人の活動に伴い生じたものと認められるのであるから、上記の合意があったとしても、原告パナマ法人に生じた欠損が原告会社に帰属すると評価することはできないとして排斥された事例

(6)　原告パナマ法人に租税特別措置法６６条の６が適用されたとしても、法人税法１１条（実質所得者課税の原則）の適用が排除されると解すべき法的根拠はないとの原告会社の主張が、原告パナマ法人が租税特別措置法６６条の６第１項の定める「特定外国法人等」に該当し、かつ、同条３項の定める適用除外規定に該当しないのであり、しかも、本件において、原告パナマ法人の法人格がおよそ形式的なものに過ぎないと評価することはできないのであるから、法人税法１１条を適用して、原告パナマ法人に生じた欠損の金額を原告会社の損金の額に算入すべきであるということにはならないと

して排斥された事例

(7)　本件について租税特別措置法６６条の６を適用することは、原告会社が何ら租税回避行為を行っていないにもかかわらず、法人税法１１条の実質所得者課税の原則を適用した場合よりも重い負担を原告会社に課すものであり、しかも本来所得が生じていない部分に課税をすることを是認する結果となるのであるから、違憲、違法であるとの原告会社の主張が、租税特別措置法６６条の６は、タックス・ヘイブンを利用した租税回避行為に対し、法人税法１１条が定める実質所有者課税の原則の適用では課税執行面における安定性に問題があったことから、課税要件を明確にして課税執行の安定を図るとともに、このような事例に対処して税負担の実質的公平を図ることを目的として導入された規定であって、このような経緯及び規制内容に照らせば、原告パナマ法人が同条の定める「特定外国子会社等」に該当する以上、原告会社が原告パナマ法人を利用して租税回避行為を行う意図があったか否かという点や、原告会社がした確定申告が現に租税回避の効果を有していたか否か等について具体的に問うことはなく同条を適用することには、合理的な理由があるというべきであり、また、そもそも、原告会社と原告パナマ法人とは別個独立の法人であり、原告パナマ法人に生じた欠損金を原告会社の損金に算入すべき事情は認めがたいのであるから、当該欠損金が原告会社の損金に算入されることを前提として、更正処分による課税が法人税法１１条の実質所得者課税の原則により課税した場合と比較して重きに失するとか、違憲、違法であるという主張をすることは失当であり、そして、原告会社が、あえてパナマ法人を子会社として設立して船舶を所有させるという法形式を選択した以上、そのような法的関係に則って課税を行うことは当然のことであって、租税特別措置法６６条の６に従って更正処分をしたことが違憲、違法であるということはできないとして排斥された事例

(8)　課税庁が従前は法人税法１１条に基づく確定申告を許容していたにもかかわらず、更正処分はこれに基づく原告会社の信頼を覆すものであって、信義則に反し、違法であるとの原告会社の主張が、原告パナマ法人に生じた欠損金が原告会社に帰属するものとは認められないから、更正処分は租税特別措置法６６条の６等の法の規定を正当に適用した結果にほかならないというべきであって、それにもかかわらず、更正処分が信義則に反する違法な処分として取り消すべき場合があるとしても、それは、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお更正処分に基づく課税を免れさせて原告会社の信頼を保護しなければ正義に反すると評価することができるような特別の事情が存する場合に限られるというべきであり（最高裁昭和６２年１０月３０日判決・裁判集民事１５２号９３頁参照）、この観点から検討すると、先行事業年度の法人税について課税庁から更正処分等を受けるまでの間、法人税法１１条に基づき原告パナマ法人に損益等を合算した確定申告について、原告会社が課税庁から修正申告を求められたり、更正処分を受けたりしたことはなかったこと自体は、単に課税庁が原告に対し租税特別措置法６６条の６を適用しなかったというにとどまるのであって、課税庁が原告会社に対し原告パナマ法人の収益について租税特別措置法６６条の６の適用がない旨の公的見解を表明したり、その立場を積極的に是認したりしたことはうかがえず、仮に、原告会社が、自らに租税特別措置法６６条の６の適用がないと考えたとしても、そのような信頼をもって、納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお課税を免れさせなければ正義に反するという特別の事情に当たると解することは困難というほかなく、その他、上記事情を認めるに足りる証拠はないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　措置法６６条の６は、内国法人が、タックス・ヘイブンに子会社を設立して経済活動を行い、当該子会社に所得を留保することによって我が国における租税の負担を回避しようとする事例が生ず

るようになったことから、課税要件を明確化して課税執行面における安定性を確保しつつ、このような事例に対処して税負担の実質的公平を図ることを目的として、一定の要件を満たす外国会社を特定外国子会社等と規定し、これが適用対象留保金額を有する場合に、その内国法人の有する株式等に対応するものとして算出された一定の金額を内国法人の所得の計算上益金の額に算入することとしたものである。

(2)　特定外国子会社等に生じた欠損の金額は、法人税法２２条３項により内国法人の損金の額に算入されないことは明らかであるところ、措置法６６条の６第２項２号は、特定外国子会社等の留保所得について内国法人の益金の額に算入すべきものとしたこととの均衡を図る必要があること等に配慮して、当該特定外国子会社等に生じた欠損の金額についても、その未処分所得の金額の計算上５年間の繰越控除を認めることとしたものと解され、そうすると、措置法６６条の６によれば、内国法人に係る特定外国子会社等に欠損が生じた場合であっても、これを翌事業年度以降の当該特定外国子会社等における未処分所得の金額の算定に当たり５年を限度として繰り越して控除することが認められているにとどまるものというべきであって、当該特定外国子会社等の所得について、同条１項の規定により当該特定外国子会社等に係る内国法人に対し上記の益金算入がされる関係にあることをもって、当該内国法人の所得を計算するに当たり、上記の欠損の金額をその損金の額に算入することができると解することはできないというべきである（最高裁平成１９年９月２８日判決参照）。

(3)～(8)　省略

さいたま地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　更正処分等取消請求事件
国側当事者・川口税務署長
平成２０年１月３０日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　納税者が確定申告を提出すれば、原則として、それによって納税義務が確定するのであるから、納税者が申告の誤り等を是正するためには、国税通則法２３条（更正の請求）の更正の請求という手続によらなければならないところ、本件において、納税者は更正の請求ができる期限までに更正の請求をしていないから、納税者が確定申告に記載した金額までの部分の納税義務に関しては既に確定していることになり、よって、納税者が取消しを求める課税処分のうち、申告額までの部分の取消しを求める訴えは不適法であり、却下されるべきものであるとされた事例

(2)　推計課税の必要性が認められる場合の判断基準

(3)　課税庁係官らは、納税者宅への臨場を６回行った上、納税者が不在であった場合には連絡を依頼する旨記載した文書を差し置くなど、納税者に対し税務調査への協力を繰り返し促したにもかかわらず、この間、納税者は、課税庁係官らの臨場調査においても、第三者の立ち退き要請や、調査協力要請に応ずることなく、非協力的な態度をとり続け、結局、確定申告の基となる帳簿書類等を提示しなかったのであるから、本件は、納税者が税務調査に非協力的であることにより、所得金額を実額で算定することが不可能又は著しく困難な場合に該当するというべきであり、また、納税者は日々継続的に記録された会計帳簿や総勘定元帳を作成しておらず、仮に納税者が調査に協力をしたとしても、納税者の帳簿等に基づき、納税者の正確な所得金額を明らかにすることはできなかったというべきであるから、推計の必要性は認められるとされた事例

(4)　課税庁係官らは、納税者が当時民主商工会に入会していたことなどから、調査への協力を要請するに当たって、社会通念上当然に要求される程度の努力を行わず、調査に協力する意思を有していた納税者の調査を打ち切ったのであるから、納税者が調査に協力しなかったとはいえず、推計の必要性がなかったとの納税者の主張が、納税者は税務調査に非協力的な態度を示しており、仮に納税者の内心に調査へ協力する意思があったとしても、納税者や税理士が課税処分に至るまで、同係官からの連絡に対し、調査に応ずる態度を示したとはいえない上、同係官の説明がやや形式的な傾向があるとしても、同係官は、社会通念上要求される程度の努力を行ったといい得るとして排斥された事例

(5)　推計課税の合理性について

(6)　電気配線工事業を営む納税者の所得金額を、①課税庁の管轄の個人事業者のうち、②電気配線工事業を営んでいる青色申告事業者で、③年間の売上が、課税庁の反面調査により把握した納税者の事業所得の総収入金額の２分の１から２倍の範囲内の者（いわゆる倍半方式）を機械的に抽出して調査したところ、④平成１１年分は２９件、平成１２年分は４７件、平成１３年分は３６件の⑤各年分ごとのこれら同業者の平均所得率を用いて事業所得の金額を推計したことには合理性があるとされた事例

(7)　納税者には、平成１１年に特発性拡張型心筋症を発症し、指定疾患医療受給者に認定されたという特殊な事情があり、この事情により、納税者の事業においては以前に比べ常時１人分の外注工賃が多く発生することとなった旨の納税者の主張が、仮に納税者の主張する外注工賃の額によれば、その

割合が類似同業者と比較して高いとしても、その原因が納税者の同症によるものと直ちに認定することはできず、納税者の上記疾病が外注工賃に大きく影響を与えているとは認められないから、上記疾病をもって、推計の合理性を覆す事情とみることはできないとして排斥された事例

(8)　実額反証の主張・立証責任と立証の程度

(9)　納税者の実額反証に対し、納税者の主張する総収入金額が捕捉漏れのない当該年中におけるすべての総収入金額であることと、その主張に係る経費が上記収入に対応するものであることを認めるに足りないから、納税者の主張する事業所得の金額を実額と認めることはできないとして排斥された事例

(10)　消費税法３０条７項（仕入れに係る消費税額の控除）にいう「保存」の意義

(11)　納税者は、税務調査時において、課税仕入れに係る資産又は役務の内容、課税仕入れに係る支払対価の額等を記載した帳簿を作成していなかったこと及び課税庁係官らが適法に帳簿等を提示して調査に協力するよう幾度となく要請したにもかかわらず、これに応ずることなく、税務調査時において、消費税等に係る確定申告の基となった帳簿、請求書等を提示することはなかったことが認められるから、納税者が消費税法６２条（当該職員の質問検査権）に基づく税務職員による帳簿及び請求書等の検査に当たり、適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存していたということはできず、よって、本件は、同法３０条７項にいう「事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿及び請求書等を保存しない場合」に当たるというべきであるとされた事例

判　決　要　旨

(1)　省略

(2)　所得金額は、収入金額から必要経費を控除して計算されるものであり、その計算は、本来、帳簿書類等の直接資料に基づき実額により行われるべきものであるが、①納税義務者が収支を明らかにする帳簿書類を備え付けていない場合、②納税義務者において、帳簿書類の備付けがあっても、その記載内容が不正確である場合、③納税義務者が税務署長の行う税務調査に非協力であることにより、所得金額を実額で算定することが不可能又は著しく困難な場合には、各種の間接資料から所得金額を推計して課税することも許容されると解される。

(3)～(4)　省略

(5)　所得の推計は、当該事案において得られた資料を基礎として実額に近似する所得を推測する算出方法であるから、その性質上、絶対的な合理性を要求することはできず、一応の合理性が認められれば足りる。もっとも、これは一応の合理性であるから、納税者は、被告の主張する合理性を基礎付ける事実に対し反証を提出して争ったり、例えば、同業者比率が平均値をもって推計されているときは、納税者には上記平均値に吸収され得ないような特殊事情があることを主張立証することにより、その合理性を覆すことができると考えられる。

(6)～(7)　省略

(8)　推計の方法による課税は、帳簿等の不備や調査非協力など納税義務者に基因することから、やむを得ず採用される方式であること、そして、所得税法２７条２項（事業所得）は、事業所得金額をその年中の総収入金額から必要経費を控除したものとすると規定し、同法３７条１項（必要経費）は必要経費を売上原価その他当該収入金額を得るために直接要した費用及び所得を生ずべき業務について生じた費用の額とすると規定していることに照らすと、課税庁の側で推計の方法による所得税を課したのに対し、納税者の側で実額を主張して反証しようという場合には、収入及び経費の双方について主張立証する必要があり、具体的には、当該収入金額が捕捉漏れのない当該年中におけるすべての

総収入金額であることと、その主張に係る経費が上記収入を得るために直接ないし関係に要したものであること、即ち収入と経費との対応性を、合理的に疑いの容れない程度に証明しなければならないと解するのが相当である。

(9)　省略

(10)　消費税法３０条１項は、仕入れ等に係る消費税額の控除について規定するところ、事業者が、同法施行令５０条１項（課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿等の保存期間等）の定めるとおり、同法３０条７項に規定する帳簿又は請求書等を整理し、これらを所定の期間及び場所において、同法６２条に基づく税務職員による検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存していなかった場合、これは、同法３０条７項にいう「事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等を保存しない場合」に当たり、事業者が災害その他やむを得ない事情により当該保存をすることができなかったことを証明しない限り（同項ただし書）、同条１項の規定は、当該保存がない課税仕入れ等の税額については、適用されないものというべきである（最高裁平成１６年１２月１６日判決・民集５８巻９号２４５８頁）。

(11)　省略

さいたま地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国（大宮税務署長）
平成２０年１月３０日一部認容・確定

判　示　事　項

(1)　内国法人の所得金額の計算上、損金の額に算入することができる支出の範囲
(2)　従業員との懇親会費が損金として認められる場合の判断基準
(3)　損金の額についての主張・立証責任
(4)　原告会社の各店舗において懇親会費として計上された額のうち、総勘定元帳の記載や懇親会一覧表と整合する領収書の発行されているもので、支払先の名称等から飲食代として使用されたと推認されるものについては、領収書の信用性に特段の疑いを抱かせるものでない限りは、従業員の飲食に要した費用であったと認めるのが相当であるが、従業員の飲食等に要したと認められる費用であっても、原告会社において、原告会社の懇親会マニュアルに従って支出されたことが確認できないものについては、同マニュアル記載の目的のために支出されたとも、一定の基準に従って支出されていたとも認められず、さらに、その額の相当性の確認ができないのであるから、原告会社の業務との関連が明らかでなく、交際費等に該当すると判断せざるを得ないとされた事例

判　決　要　旨

(1)　法人税法２２条１項及び３項（各事業年度の所得の金額の計算）の各規定に照らせば、内国法人の所得金額の計算上、損金の額に算入することができる支出は、当該法人の業務の遂行上必要と認められるものでなければならないというべきであり、支出のうち、使途の確認ができず、業務との関連が明らかでないものについては、損金の額に算入することができないというべきである（法人税基本通達９－７－２０）。
(2)　従業員の飲食に要した費用が、どういう場合に、業務と関連し、交際費等に該当せず、損金算入が認められるかは、業務に関連する目的で支出されていないもの、その額が社内の一定の基準に従って支出されていないものや、その額が会合等の趣旨に照らし社会通念上相当な額を超えるものについては、一部の特定の者だけの飲食に要したものであるか、参加者の個人的なものであると認めるのが相当である。そうであれば、ある支出を懇親会費として法人の損金に算入できるかは、通常各支出につき、「いつ」、「誰が」、「誰と」、「どの場所で」、「何の目的で」これを行ったものであるかが明らかにされる必要があるが、当該支出が、業務の遂行上必要としたものであり、交際費に該当しないことが帳簿、社内の管理体制や領収書等に係る関係証拠から推認される場合にも当該支出を行った内国法人の損金の額に算入できるというべきである。
(3)　所得を構成する損金の額については、本来、国に主張、立証責任があるが、国は、損金の存否に関連する事実に直接関与していないのに対し、原告会社はこれに関与しより証拠に近い立場にあり、一般に、不存在の立証は困難であることなどに鑑みると、更正処分時に存在し、又は提出された資料等を基に、当該支出を損金の額に算入することができないと判断される場合には、原告会社において、上記推認を破る程度の具体的な反証、すなわち、当該支出と業務との関連性を合理的に推認させるに足りる具体的な立証を行わない限り、当該支出の損金への算入を否定されてもやむを得ないというべきである。

(4)　省略

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　相続税更正処分取消等請求控訴事件
国側当事者　国（三島税務署長）
平成２０年１月３０日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　保証債務が相続税法１４条１項（控除すべき債務）の「確実と認められる債務」の判断基準（原審判決引用）

(2)　訴外会社を主たる債務者とする被相続人の連帯保証債務は、訴外会社の資産状況や支払能力からみて、連帯保証人が履行しなければならない状況にあり、かつ、求償権の行使が不可能な状況にあったから、相続債務として債務控除されるべきであるとの納税者の主張が、訴外会社は借入金の一部については元利金を返済していたこと、営業状態は回復傾向にあり、営業を続ける意思と能力を有していたこと及び同社の代表者であった被相続人に信用があったことなどからすれば、被相続人死亡時に、訴外会社が債務を返済することができなかったとはいえないとして排斥された事例（原審判決引用）

(3)　相続税法２２条（評価の原則）の「時価」の意義（原審判決引用）

(4)　財産評価基本通達２０４（貸付金債権の評価）及び同２０５（貸付金債権の元本価額の範囲）による評価の合理性（原審判決引用）

(5)　被相続人の訴外会社に対する本件貸付金は、同社が資金繰りに窮し、被相続人に対する役員報酬の支払ができず、その報酬の未払分を貸付金として処理したものであり、また、訴外会社は被相続人の相続開始時において債務超過であったから、回収不能な債権であり、相続財産に含めないのが相当であるとの納税者の主張が、訴外会社は、被相続人死亡時において、財産評価基本通達２０５で列挙された事由がなかったことはもとより、債務を返済することが十分に可能な状態であったのであるから、本件貸付金の回収が不可能又は著しく困難であったとはいえず、本件貸付金は、債権それ自体としては、法律上は他の債権と同様に額面額で行使することが可能であったから、これを相続財産として計上することを不合理ならしめる特段の事情にあたるとはいえないとして排斥された事例（原審判決引用）

(6)　訴外会社は、①年々債務超過額が増加し、売上げは減少し、業績は悪化していた、②Ｂ銀行が借入金の元金返済について猶予をしていなければ、旅館を営業しながら弁済を続けることは困難であった、③被相続人の死亡により、同社の営業は直ちに廃止しなければならない状況が顕在化し、その時点における資産、負債等の状況からいえば、Ｂ銀行及びＣ公庫に対する借入金につき、連帯保証人への請求が確実で、求償権も行使できない状態であったとの納税者の主張が、相続税法１４条１項の確実と認められる債務か否かの判断の基準時は、相続開始の時点である被相続人死亡時であるところ、訴外会社は、被相続人死亡時においては、旅館営業を継続していて、営業を廃業することを予見させる兆候はなく、Ｂ銀行から元金返済の猶予や追加融資を受けるなどしつつも、債務の弁済を続けていたのであり、被相続人死亡時において、同社が債務を返済することができない状態であったとはいえないとして排斥された事例

(7)　被相続人の訴外会社に対する本件貸付金は、形式上貸付金として帳簿上の処理を行ってきたものにすぎず、実質上貸付金とはいえないとの納税者の主張が、本件貸付金は、被相続人の報酬金の未払分を訴外会社の貸付金としたもので、同社の決算報告書に記載され、被相続人死亡時までに放棄もさ

れていないのであり、本件貸付金が、貸付金としての実体を有していることは明らかであって、そして、被相続人死亡時においては、評価通達２０５に列挙された事実が発生していなかったことはもとより、これらの事実に匹敵するような事情により、本件貸付金の回収が不可能又は著しく困難であったとはいえないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　保証債務は、主たる債務者が債務を履行しない場合に主たる債務者に代わってその債務を履行するものであって、被相続人の保証債務が相続された場合に将来現実にその債務が履行されるか否かは不確実であり、履行された場合でも法律上は主たる債務者に対する求償権の行使等によって補填されうるから、連帯保証債務は、原則として相続税法１４条１項の定める「確実と認められるもの」には該当しないが、相続開始の時点を基準として、主たる債務者がその債務を弁済することができないため保証人がその債務を履行しなければならない場合で、主たる債務者に求償しても補填を受ける見込みがないことが客観的に認められる場合には、相続税法１４条１項の定める「確実と認められるもの」にあたると解するのが相当である。

(2)　省略

(3)　相続税法２２条は、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価による旨規定するところ、ここにいう「時価」とは相続開始時における当該財産の客観的交換価値をいう。しかしながら、相続財産の客観的交換価値といっても一義的に確定されるものではないことから、課税実務においては、相続財産評価の一般的基準が評価通達によって定められ、これに定められた画一的な評価方式によって相続財産の時価、すなわち客観的交換価値を評価するものとしている。これは、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地から、予め定められた評価方式により画一的に評価する方が合理的であるという理由に基づくものであり、相続財産の価額は、評価通達に基づき評価をすることが合理性を欠くと認められる特段の事情がない限り、評価通達に規定された評価方法で画一的に評価するのが相当である。

(4)　財産評価基本通達２０４及び同２０５は、貸付金債権等の評価方法を定めるところ、貸付金債権は債務の内容が金銭の支払という抽象的な内容であり、通常元本及び利息の金額が一義的に定めることができるものである一方、取引相場のように交換価値を具体的に示すものはないから、同通達２０４が貸付金の価額を元本の金額と既経過利息との合計額で評価すると規定し、同通達２０５が、手形交換所における取引の停止処分その他、債権金額の全部又は一部の回収が不可能又は著しく困難であると見込まれるときに限り、それらの金額を元本の価額に算入しないとしているのは、かかる貸付金債権の性質に照らして合理的な評価方法であるということができる。

(5)～(7)　省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年９月５日判決、本資料２５７号－１６１・順号１０７７０）

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税決定処分取消等請求事件
国側当事者・国（相模原税務署長）
平成２０年１月３１日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　所得税法３６条１項（収入金額）に規定する「収入すべき金額」の意義
(2)　消費税法２条１項８号（定義）に規定する課税資産の譲渡等が行われた時期の基本的な考え方
(3)　弁護士報酬のうち、着手金に係る収入の原因となる権利の確定する時期
(4)　着手金の性質は弁護士としての人的役務の提供の対価であるから、着手金請求権は人的役務の提供が完了するまで確定せず、着手金が現実に支払われた時点で収入として計上する慣習があり、また、権利確定主義の解釈としても着手金が現実に支払われた時点で収入として計上するべきであるとの納税者の主張が、仮に納税者主張のように、着手金は役務の提供があって初めて収入として計上されるとするならば、納税者が受領した着手金について、役務の提供が既にあり、収入に計上される分と、役務の提供が未了で、収入に計上されない分に配分しなければならないはずであるが、本件全証拠によっても、このような会計処理が納税者のみにとどまらず弁護士一般によって行われている形跡はうかがわれず、また、着手金について現金主義を採用するならば、着手金が受任契約締結時に一括して支払われたときには、その時点で役務の提供がないにもかかわらず、当該着手金を収入として計上することになり、着手金が人的役務が提供されるまで確定しないという納税者の主張と相いれないことになるし、さらに、着手金について分割払の定めがあったとしても、それは単に着手金の支払方法を定めたものにすぎず、受任時に支払われる金員であるという着手金の本質を変更するものではなく、着手金に係る権利の確定時期を左右するものではないというべきであるから、こうした事情に照らすと、納税者の主張にそうような慣習があるということはできないし、納税者の主張のような扱いに合理性があるともいえないとして排斥された事例
(5)　当時の所属弁護士会の報酬規程において、受任契約に基づく事件等の処理が、解任又は辞任等により中途で終了したときは、弁護士は、依頼者との協議の上、委任事務処理の程度に応じて、受領済みの弁護士報酬の全部又は一部を返還する旨定められているから、事件の受任時に着手金に係る権利は確定しないとの納税者の主張が、受任後の事情により、着手金の全部又は一部について返還義務が生じたとしても、それは所得税法の規定に従い、別途処理すれば足りるものであるから、納税者指摘の上記事実は、着手金を収入として計上する時期を左右するものではないとして排斥された事例
(6)　弁護士報酬のうち、着手金請求権を収入に計上すべき時期及び資産の譲渡等の時期
(7)　納税者が通常の郵券、交通費、送料等に充てるために支払いを受ける概算実費については、現実の支払があった時点で収入として計上すべきであるとの納税者の主張が、同金員の支払が委任契約において合意され、かつ、事件終了後清算を予定されていないことにかんがみると、その内容は、委任契約において確定するというべきであるから、受任時に収入として計上し、また、同時点で資産の譲渡等があったと解するのが相当であるとして排斥された事例
(8)　弁護士の報酬金は、成功結果が得られない限り取得できない報酬であり、通常の場合、事件を着手する段階では確定しておらず、しかも、多くの場合には弁護士会規定に基づく額などの抽象的な定めしかなく、事件が終了したからといって直ちに金額が自動的に確定せず、弁護士と依頼者との間で

報酬金額に関する合意が成立しない限り、報酬金債権が確定したといえないとの納税者の主張が、受任契約に報酬金額として具体的な金額を明示していなかったとしても、当事者間には報酬金額を各単位弁護士会において定める報酬金の原則的な算定方法に従って決められた相当額にする旨の合意があるというべきであることなどによれば、報酬金請求権は、委任事務処理が終了した時点（委任契約に、納税者が請求した時とする特約がある場合には、請求があったとき）に権利が確定するというべきであるから、当該時点の属する年の収入に計上すべきものと解するのが相当であり、また、消費税に関しても、同時点の属する期間に資産等の譲渡があったと解するのが相当であるとして排斥された事例

(9)　着手金が回収不能である依頼人については、これらの着手金を各年の収入に計上すべきでないとの納税者の主張が、これらの着手金請求権は権利として確定しており、その後、仮に回収が困難になったとしても、このことは、着手金請求権の権利確定を左右しないとして排斥された事例

(10)　報酬金が回収不能である依頼人については、これらの報酬金を請求した各年の収入に計上すべきでないとの納税者の主張が、これらの報酬金請求権は権利として確定しており、その後、仮に回収が困難になったとしても、このことは、報酬金請求権の権利確定を左右しないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　所得税法は、現実の収入がなくても、その収入の原因たる権利が確定的に発生した場合には、その時点で所得の実現があったものとして、同権利発生の時期の属する年度の課税所得を計算するという建前（いわゆる権利確定主義）を採用しているものと解され、これは、所得税が、経済的な利得を対象とするものであるから、究極的には実現された収支によってもたらされる所得について課税するのが基本原則であり、ただ、その課税に当たって常に現実収入の時まで課税できないとしたのでは、納税者の恣意を許し、課税の公平を期し難いので、徴税政策上の技術的見地から、収入すべき権利の確定したときをとらえて課税することとしたものであり（最高裁判所昭和４９年３月８日第二小法廷判決民集２８巻２号１８６頁）、ここにいう収入の原因となる権利が確定する時期はそれぞれの権利の特質を考慮し決定されるべきものである（最高裁判所昭和５３年２月２４日第二小法廷判決民集３２巻１号４３頁）。

(2)　国税通則法１５条２項７号（納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定）は、消費税は、課税資産の譲渡等をした時に納税義務が成立する旨定めており、消費税法２条１項８号（定義）によれば、事業として対価を得て行われる役務の提供もここにいう課税資産の譲渡等に含まれるところ、この課税資産の譲渡等が行われた具体的な時期の判断についても、所得税法３６条１項（収入金額）に規定する「収入すべき金額」の考え方を踏まえ、課税資産の譲渡による対価や役務の提供による報酬を収受する権利が確定した時点で課税資産の譲渡等があったとすることを原則としつつ、取引の実態に応じて個別的に検討するのが相当である。

(3)　弁護士報酬の種類としては、一般に、法律相談料、書面による鑑定料、着手金、報酬金、手数料、顧問料及び日当があり、このうち、着手金とは、事件又は法律事務の性質上、委任事務処理の結果に成功不成功があるものについて、その結果のいかんにかかわらず受任時に受けるべき委任事務処理の対価をいうこと、及び、着手金は事件等の依頼を受けたときに支払を受けるものであることが認められ、このように、着手金は、ほかの種類の弁護士報酬と異なり、事件等の結果のいかんにかかわらず、委任事務処理が開始される前に支払を受けるものであり、その金額も受任時に確定されることによれば、弁護士が依頼者から事件等を受任した時点で収入の原因となる権利が確定するとみるのが自然である。

(4)・(5)　省略

(6)　着手金請求権は、受任時において確定したというべきであるから、着手金は、事件等の処理について委任契約が締結された日の属する年の収入に計上すべきものと解するのが相当であり、また消費税についても、事件等の処理について委任契約が締結された日の属する期間に資産の譲渡等があったと解するのが相当である。

(7)～(10)　省略

広島高等裁判所岡山支部　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分取消等請求控訴事件
国側当事者・笠岡税務署長
平成２０年１月３１日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　元常務取締役の詐欺による不法行為によって控訴人会社の被った損害は控訴人会社の当該事業年度の損金を構成するが、他方、当該損害に相当する控訴人会社の元常務取締役に対する不法行為に基づく損害賠償請求権が益金を構成するとされた事例（原審判決引用）

(2)　控訴人会社の元常務取締役に対する損害賠償請求権が発生した各事業年度において、既に上記損害賠償請求権の実現不能が明白であったとは認められないから、控訴人会社は、上記各事業年度において、上記損害賠償請求権の全部又は一部を実現不能として損金に計上することはできないとされた事例（原審判決引用）

(3)　元常務取締役がした売上先の簿外資金捻出への協力行為は、東京営業所の営業と無関係になされたものではなく、東京営業所の営業の一環としてなされたものというべきであるから、この対価である本件協力金は、甲個人ではなく、控訴人会社に帰属するものと認めるのが相当であるとされた事例（原審判決引用）

(4)　控訴人会社代表者が知らなかったというだけでは、客観的にみて、東京営業所の営業の一環として行われた本件架空取引による対価が控訴人会社に帰属することを否定することはできないというべきであるとされた事例（原審判決引用）

(5)　損害賠償金の損金算入時期（原審判決引用）

(6)　本件協力金は、売上先から不法行為に基づく損害賠償請求がなされれば、売上先に損害賠償金として支払うことになるとの控訴人会社の主張が、本件各事業年度の時点で損害賠償義務の履行による金員の支出の時期、方法、金額等が具体的に確定していなかったから、本件協力金の全部又は一部を本件各事業年度の損金の額に算入することはできないとして排斥された事例（原審判決引用）

(7)　元常務取締役が、控訴人会社に架空請求をする協力者に対して支払った協力金は、会計の公正処理基準に反することとなる本件架空取引の処理に協力したことに対する対価として支出されたものであるから、このような支出を損金の額に算入することは、公正処理基準に反し許されない（最高裁判所平成６年９月１６日第三小法廷判決・刑集４８巻６号３５７頁参照）とされた事例（原審判決引用）

(8)　使途不明金は控訴人会社の業務との関連が不明であるから損金に算入されない（法人税法２２条３項（各事業年度の所得の金額の計算））とされた事例（原審判決引用）

(9)　直接的には元常務取締役及び東京営業所の職員の仮装又は隠ぺい行為は、控訴人会社による仮装又は隠ぺいと同視するのが相当であり、したがって、控訴人会社が帳簿書類に本件架空仕入及び本件架空売上を仮装して計上し、本件協力金を計上せず隠ぺいしたというべきであるから、このような控訴人会社の行為は、法人税法１２７条１項３号前段（青色申告の承認の取消し）の「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」したことに該当するとされた事例（原審判決引用）

(10)　法人税法１２７条３項が理由附記を要求する趣旨（原審判決引用）

(11)　青色申告書の更正処分において要求される理由附記の程度（原審判決引用）

(12)　青色申告承認取消処分における理由附記の程度は最低でも青色申告書の更正処分における理由附記と同程度でなければならないとの控訴人会社の主張が、青色申告書の更正処分は、青色申告の承認が取り消されずに維持されていること、すなわち青色申告制度の基盤をなす納税者の誠実性ないしその帳簿書類の信頼性が維持されていることを前提に、青色申告書による申告内容を更正する処分であるが、他方で、青色申告承認取消処分は、青色申告制度の基盤をなす納税者の誠実性ないしその帳簿書類の信頼性が欠けると認められる類型的場合（法人税法１２７条１項各号）に当たるとしてなされる処分であり、青色申告書の更正処分とは前提とするところが相違するから、理由附記の程度について両者を同列に論じるべきであるとはいい難いとして排斥された事例（原審判決引用）

(13)　本件青色申告承認取消処分の通知書の記載から、控訴人会社は、いかなる事実関係に基づき、いかなる法規を適用して本件青色申告承認取消処分がなされたかを了知することができ、不服申立てにおいて被告の前提とする事実関係の有無や法規の適用の是非を争う的確な手がかりを得ることができるし、また、本件架空取引や収益除外金の各総額を知ることにより、不服申立てにおいて被告の裁量権行使の適否を争う的確な手がかりを得ることもできるというべきであるから、本件青色申告承認取消処分には、法人税法１２７条３項で要求される理由附記に欠けるところはないとされた事例（原審判決引用）

(14)　本件青色申告承認取消処分の翌日に理由附記をしないで本件各法人税更正処分をしたことが、青色申告者に対する更正処分に理由附記を要求する法人税法１３０条２項（青色申告等に係る更正）の脱法行為であり税務署長の裁量権を逸脱した違法な処分であるとの控訴人会社の主張が、青色申告承認取消処分をした後、当該事業年度の青色申告書をそれ以外の申告書とみなして、理由附記をせずに当該事業年度以降の法人税法更正処分をなすことは、法人税法１２７条１項や１３０条２項の予定するところであり、脱法行為とも、税務署長の裁量権を逸脱したものとも認められないとして排斥された事例（原審判決引用）

(15)　本件協力金は売上先の簿外資金捻出の協力行為に対する反対給付であり、この協力行為は「資産の譲渡等」（消費税法２条８号（定義））に該当するとされた事例（原審判決引用）

(16)　元常務取締役及び東京営業所の職員が本件架空売上及び本件架空仕入を仮装して計上し、本件協力金を計上せずに隠ぺいしたことは、控訴人会社による仮装及び隠ぺいと同視されるから、かかる行為が、国税通則法６８条１項（重加算税）の「国税の課税標準額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、その隠ぺい又は仮装したところに基づき納税申告書を提出」したことに該当することは明らかであるとされた事例（原審判決引用）

(17)　本件スポット架空仕入については、直接的には元常務取締役及び東京営業所の職員が仮装して計上したものであるが、東京営業所の営業の一環として行われたものと認められ、元常務取締役の地位等に照らしても、控訴人会社の行為と同視するのが相当であるから、かかる行為が国税通則法６８条１項の「仮装し」に該当することは明らかであるとされた事例（原審判決引用）

(18)　本件架空支払手数料について、控訴人会社代表者らは元常務取締役の仮装行為を承認していたと認められる、そうすると、控訴人会社が本件架空支払手数料の支出を仮装したと認められるから、かかる行為が国税通則法６８条１項の「仮装し」に該当することは明らかであるとされた事例（原審判決引用）

(19)　控訴人会社は、元常務取締役に包括的代理権を与える等しておらず、控訴人会社の認識の基準となるのは、あくまでも代表者であるところ、代表者は、取引が架空のものであることも、帳簿が仮装

であることも知らず、申告額が正当なものと信じていたのであるから、当該取引に係る金員は控訴人会社の所得（益金）とはなり得ず、代表者が不審に思って、仮にさらに調査をすれば、本件架空取引が実体のないものであることを認識することができたとしても、代表者にそれ以上の調査をすべき責任があるとはいえないから、代表者が調査をしなかったことが本件架空取引を認識していたことと同視することはできないとの控訴人会社の主張が、元常務取締役は、代表権はなく、また、金員の支出に関する最終的な決裁権まではなかったものの、当時、常務取締役であり、控訴人会社の経営に名実ともに参画しており、代表者、専務取締役に次ぐナンバー３の地位にあったものであること、東京営業所の最高責任者として、同営業所の営業その他業務全般を統括する権原を与えられていたことなどからすれば、代表者が架空取引について認識がなかったとしても、その取引の対価である協力金も、元常務取締役個人に帰属するものではなく、控訴人会社に帰属するものと認めるのが相当というべきであるとして排斥された事例

(20)　実質所得者課税の原則（法人税法１１条）があるから、仮に常務取締役であった者に隠ぺい仮装の意図があればそれが会社の故意となり、隠ぺい仮装の主体が控訴人会社になるとしても、これによって自動的に犯罪利得金が控訴人会社に帰属することにはならないとの控訴人会社の主張が、架空取引は控訴人会社の取引であり、その対価である協力金が直ちに犯罪利得金であると断定することはできないから、当該協力金は、形式的にも実質的にも控訴人会社に帰属するものであるというべきであり、そして、元常務取締役が当該協力金をどのような使途に使用したか、また、控訴人会社が元常務取締役に対し、どのような権限を与え、黙認していたか否かは、当該協力金の帰属に直ちに影響を与えるものではないとして排斥された事例

(21)　仮に、「協力金」額全部を控訴人会社の所得と認定する場合でも、控訴人会社から元常務取締役らに支払われ、渡された金員は、そもそも脱税を目的とした金員ではないから、法人税法５５条１項（不正行為等に係る費用等の損金不算入）の規定には該当せず、損金として認められるべきであり、平成１８年法律第１０号による法人税法５５条の改正は、控訴人会社の主張を裏付けるものであり、損金不算入として行われてきた実務及び裁判は、法律に定めのない課税をしたものであって、法律と憲法８４条に違反したものであるとの控訴人会社の主張が、脱税協力金は架空の経費を計上するという会計処理に協力したことに対する対価として支出されたものであって、公正処理基準に反する処理により法人税を免れるための費用として損金の額に算入することはできないものと解すべきであり、脱税協力金のような支出については、従来から法人税法２２条４項等により損金不算入の取扱いがされてきたところ、この取扱いを明確化したのが、平成１８年法律第１０号によって改正された法人税法５５条であるというべきであるから、法人税法あるいは憲法８４条に違反するものということはできないとして排斥された事例

(22)　青色申告承認取消処分は、法人税法１２７条１項３号の解釈を誤ったもので、憲法８４条、３０条にも違反するとの控訴人会社の主張が、控訴人会社は、帳簿書類に本件架空仕入及び本件架空売上を仮装して計上し、本件協力金を計上せず隠ぺいしたというべきであるから、このような控訴人会社の行為は、法人税法１２７条１項３号前段の「その事業年度に係る帳簿書類の取引の全部又は一部を隠ぺい又は仮装して記載」したことに該当するものと認められ、青色申告承認取消処分が、法人税法１２７条１項３号の解釈を誤ったものとも、憲法８４条、３０条に違反したものとも認められないとして排斥された事例

(23)　計算の基礎事実を仮装したのは、元常務取締役らという取引を決定する権限も、帳簿を記載管理する権限も、まして、納税申告をする権限もない者が行ったものであり、控訴人会社の代表者は事情

を全く知らず、控訴人会社としては、仮装隠ぺいはしていないのであるから、原判決の「原告による仮装隠ぺいと同視される」とする判断は誤りであり、憲法８４条に違反するとの控訴人会社の主張が、甲の控訴人会社における地位・権限等からすれば、元常務取締役の本件における隠ぺい仮装行為は、控訴人会社の行為というべきであるから、原判決の上記判断に誤りがあるとも、憲法８４条に違反するものとも認められないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)～(4)　省略

(5)　損害賠償義務の履行による金員の支出を損金として計上すべき事業年度は、損害賠償義務の履行による金員の支出の時期、方法，金額等が具体的に確定した日の属する事業年度であると解すべきである。

(6)～(9)　省略

(10)　法人税法１２７条３項が理由附記を要求する趣旨は、青色申告承認取消処分が青色申告法人に認められる種々の特典を剥奪する不利益処分であることにかんがみ、取消事由の有無に関する処分庁の判断の慎重と公正妥当を担保してその恣意を抑制するとともに、承認の取消しの理由を処分の相手方に知らせることによって、その不服申立てに便宜を与えることにあり、それゆえ、この場合に要求される附記の内容及び程度は、特段の理由がない限り、いかなる事実関係に基づき、いかなる法規を適用して当該処分がされたかを相手方においてその記載自体から了知し得るものでなければならず、単に抽象的に処分の根拠規定を示すだけでは、それによって当該規定の適用の原因となった具体的事実関係を当然に知り得るような例外の場合を除いては、法の要求する附記として十分でないといわなければならない（最高裁判所昭和４９年６月１１日第三小判定判決・判例時報７４５号４６頁)。

(11)　青色申告書の更正処分は、青色申告の承認が取り消されずに維持されていること、すなわち青色申告制度の基盤をなす納税者の誠実性ないしその帳簿書類の信頼性が維持されていることを前提に、青色申告書による申告内容を更正する処分であるから、帳簿書類の記載自体を否認して更正する場合の理由の附記にあたっては、更正をした根拠を帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示することによって具体的に明示することを要すると解される

（最高裁判所昭和６０年４月２３日第三小法廷判決・民集３９巻３号８５０頁)。

(12)～(23)　省略

（第一審・岡山地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年５月２２日判決、本資料２５７号－１０７・順号１０７１６）

東京地方裁判所八王子支部　平成●●年（○○）第●●号　文書提出命令申立事件
国側当事者・国
平成２０年１月３１日認容・確定

決　定　事　項

(1)　民事訴訟法２２０条４号ロ（文書提出義務）に規定する「公務員の職務上の秘密」の意義

(2)　税務調査の際に関係者から聴取した内容を記載した書面（聴取書）が提出された場合、当該調査に協力した関係者との信頼関係が損なわれ、秘密に該当する事実の供述を躊躇する等の影響が生ずることによって、今後行われる他事案の税務調査を含め、公務の公正かつ円滑な運営に支障を来たすことになるとの国の主張が、基本事件は税務調査に関与した税理士を被告として納税者らが損害賠償請求訴訟を提起している事件であって、国がいう秘密に関わる関係者内部の訴訟であり、基本事件の当事者である納税者ら及び関与した税理士にとっては、当該文書の記載内容自体は非公知の事実とはいえないか仮に税理士において知らない事項があったとしても税理士に対して秘密にしておくべき関係にはなかったものであるし、また、基本事件において、調査を受けた関係者においてその提出に同意していることからすれば、当該文書が基本事件に提出されることにより、上記関係者との関係が損なわれたり、その利益が害される等の事態は想定できず、公務の公正かつ円滑な運営に支障を来たすことは認められないとして排斥された事例

(3)　税務調査の際の関係者からの聴取書は、調査担当者の質問内容がほぼそのまま記載されているとの性質上、調査担当者の質問意図・問題意識がそのまま記載に表れるものであるから、当該文書が開示された場合、調査の円滑な遂行の利益が害されるとするとの国の主張が、税務調査における質問事項・意図は、調査担当者のみならず当該被調査者の会計・経理関係者若しくはその委任を受けた税理士等においても、通常想定しうるものである上、本件文書が基本事件に提出されることにより課税庁の主張に係る調査の円滑な遂行の利益を害すると認めうる調査担当者の質問意図・問題意識が本件文書に記載されているとは認められないとして排斥された事例

(4)　民事訴訟法２２０条４号ロに規定する「その提出により公共の利益を害し、又は公務の遂行に著しい支障を生ずるおそれがある」の意義

(5)　税務調査の際の関係者からの聴取書が基本事件に提出された場合、申述者との信頼関係が損なわれる可能性が高く、秘密が同人から漏れたことが発覚することをおそれる者が任意の供述を拒む事態が生じ、第三者の利益及び調査の円滑な遂行を害し、ひいては租税の賦課徴収事務の構成かつ円滑な運営に支障をきたすとの国の主張が、納税者ら及び当該調査を受けた関係者は当該文書の提出に同意しており、申述者や関係者との関係が損なわれる可能性があるとは認められない上、国が主張するその他の事情も、極めて抽象的な主張にとどまり、当該文書の記載内容に照らしても、公共の利益を害し、又は公務の遂行に著しい支障を生ずる具体的なおそれがあるとは認められないとして排斥された事例

決　定　要　旨

(1)　民事訴訟法２２０条４号ロにいう「公務員の職務上の秘密」とは、公務員が職務上知り得た非公知の事実であって、実質的にもそれを秘密として保護するに値すると認められるものをいうと解すべきであり、上記「公務員の職務上の秘密」には、公務員の所掌事務に属する秘密だけでなく、公務員

が職務を遂行する上で知ることができた私人の秘密であって、それが本案事件において公にされることにより、私人との関係が損なわれ、公務の公正かつ円滑な運営に支障を来たすこととなるものも含まれると解すべきである（最高裁判所平成１７年１０月１４日第三小法廷決定・民集５９巻８号２２６５頁参照）。

(2)・(3)　省略

(4)　民事訴訟法２２０条４号ロに規定する「その提出により公共の利益を害し、又は公務の遂行に著しい支障を生ずるおそれがあるとは、単に文書の性格から公共の利益を害し、又は公務の遂行に著しい支障を生ずる抽象的なおそれがあることが認められるだけでは足りず、その文書の記載内容から見てそのおそれの存在することが具体的に認められることが必要であると解すべきである（最高裁判所平成１７年１０月１４日第三小法廷決定・民集５９巻８号２２６５頁参照）。

(5)　省略

大阪地方裁判所　平成●●年（○○）第●●ないし第●●号　法人税更正処分取消等請求事件
国側当事者・東税務署長
平成２０年２月１日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　法人税法２２条２項（各事業年度の所得の金額の計算）の規定の文言からすれば、実現した収益、すなわち外部からの経済的価値の流入は、原則として全て益金に含まれることが明らかであり、そして、Ｂから支払われた見舞金は、Ｂという外部からの経済的価値の流入にほかならないところ、これを益金の額に算入する必要がないとする定めは、法人税法及びその関連規定中には見いだせないから、その全額を各事業年度における益金の額に算入すべきであるとされた事例

(2)　本件の経理処理は、競走馬を繁殖牝馬に転用する際に要する税務処理に係る事務を簡素化する方法として、雑収入となる見舞金未計上額と、これに相当する減価償却費を相殺処理してまとめ、これと同額を競走馬の資産勘定から直接減算したものに過ぎないとの原告会社の主張が、法人税の申告において見舞金相当額を減価償却費として所得の金額の計算上損金の額に算入するためには，法人税法３１条１項（減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法）の規定に従って、償却費として損金経理することが必要というべきところ、原告会社は見舞金未計上額について損金経理していないから、見舞金と同額の減価償却を行ったものと同視することにより見舞金を益金の額に算入しないことは許されないとして排斥された事例

(3)　法人税法３１条１項が減価償却費の損金算入につき損金経理を要求した趣旨と償却費の損金経理の意義

(4)　本件の経理処理は、法人税の圧縮記帳の処理と同様であるとの原告会社の主張が、圧縮記帳は、益金の額に算入すべき金額について規定した法人税法２２条２項の例外であるから、法律の規定がない限り納税者の側で自由に行うことは許されないというべきところ、そもそも本件の経理処理は圧縮記帳とはその趣旨、目的を異にするものである上、本件のような場合において圧縮記帳と同様の処理を行うことを認める規定は見当たらないとして排斥された事例

(5)　本件の経理処理は、少なくとも、企業会計原則上の重要性の原則により正規の簿記に従った処理と認められるべきであるとの原告会社の主張が、重要性の原則の趣旨は、厳密な会計処理の原則及び手続並びに表示の方法を適用するための費用とその結果から得られる情報の便益とを比較して、前者が後者を上回る場合には、簡便な会計処理方法及び手続並びに表示の方法を採用してもよいとする点にあること、重要性が乏しいか否かは、当該企業の採用した会計方針が情報利用者の意思決定に影響を及ぼすか否かによって判断されるのが通常であり、金額及び表示の両面について意思決定に及ぼす影響が低いものについては、重要性が乏しいと判断されること、が認められるところ、見舞金未計上額は、金額的に些少であったとまでは認められず、しかも、事故見舞金が支給された競走馬を繁殖牝馬に転用する場合、事故見舞金を益金に算入し、繁殖時期である３月から６月に種付けをし、９月末日に獣医によって受胎確認がされた後に初めてこれを繁殖牝馬に用途変更した上、用途変更前は競走馬として、用途変更後は繁殖牝馬としてそれぞれ減価償却を行なうというのが正規の経理処理であると認められるところ、このような手順を踏むことによって増える事務量が具体的にいかほどのものかについては証拠上必ずしも明らかではなく、見舞金未計上額を益金に算入せず、競走馬の帳簿価額か

ら直接減価することが上記のような意味で重要性に乏しかったものと解することは困難であるのみならず、そもそも損金経理のこのような趣旨からすれば、情報利用者の意思決定にとって重要ではないとの理由のみによってこれを省略することは認められないとして排斥された事例

(6)　租税法律関係における信義則の法理の適用要件

(7)　税務調査における見舞金に係る一連の経理処理についての課税庁係官と原告会社会長とのやり取りは、当該経理処理が適法である旨の公的見解の表示に当たるとの原告会社の主張が、これらはいずれも税務当局の一担当者が調査の過程における質疑において、当該経理処理に対する微温的な態度を示したことがあるにとどまり、一定の責任のある立場の者の正式の見解の表示と評価できるようなものとは到底いうことができず、したがって、最高裁昭和６２年１０月３０日第三小法廷判決（裁判集民事１５２号９３頁）にいう「公的見解の表示」とは認められないとして排斥された事例

(8)　税務調査における見舞金に係る一連の経理処理についての課税庁係官と原告会社会長とのやり取りが最高裁昭和６２年１０月３０日第三小法廷判決のいう公的見解の表示には当たらないとしても、競走馬見舞金の経理を行っている法人は国内でも数社しか存在せず、本件においては租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請は存在していないから、信義則法理の適用について前記判決ほどに慎重になる必要はないとの原告会社の主張が、ある減価償却資産を見舞金ないし奨励金等の支給を受けて耐用年数の異なる別の用途に転用する事例は、本件のような馬を競争用から繁殖用に転用する事例に限られず、本件の経理処理を許容することで、他の同様の立場におかれた納税者との間に不公平を生じる可能性が皆無であると断定することはできないとして排斥された事例

(9)　原告会社は見舞金を受領して廃馬処分や売却処分をした際にも見舞金相当額を帳簿価額から直接減算する方法で仕訳処理を行っていたのであって、これを含めれば本件の経理処理に類する方法は毎年相当の件数に上っていたから、２度の税務調査でもこれが問題にされなかったということは、こうした処理が適法であるとの公的な見解の表示がされていたのと同様に扱ってよいはずであるとの原告会社の主張が、競走馬を廃馬処分や売却処分する場合には、見舞金を益金に計上した上で従前の帳簿価額のまま除却損ないし売却損の処理をするか、見舞金相当額を帳簿価額から減算した上で残額につき同様の処理をするかによって原告会社の所得の額に差異は生じず、しかも、減価償却と異なり除却損や売却損では損金経理も問題にならないことからすれば、廃馬処分や売却処分を行った際の経理処理を、見舞金相当額を益金に計上せずに帳簿価額から減算するという点のみに着目して本件の経理処理と同視することはできないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)・(2)　省略

(3)　減価償却費は、法人の内部取引（すなわち、法人の意思決定自体）によって生じるものであって、その金額が客観的に存在するわけではない上、それが償却限度額を下回っている限り、課税庁その他の第三者が減価償却費の計上額の存否及び多寡について介入することは想定されないから、いかなる金額を減価償却費として計上するかを法人の最高意思決定機関である株主総会等の意思にゆだねるとともに、当該意思決定を客観的存在として確認することができる形で行うというのが損金経理を要求した法の趣旨であり、このような法の趣旨からすれば、償却費として損金経理をしたということができるためには、損益計算書上に償却費の科目をもって経理しなければならず、当該金額を帳簿価額から直接減額する形で貸借対照表に反映されるだけでは足りないというべきである。

(4)・(5)　省略

(6)　信義則の法理の適用により、課税処分が違法なものとして取り消すことができる場合があるとし

ても、法律による行政の原理なかんずく租税法律主義の原理が貫かれるべき租税法律関係においては、当該法理の適用については慎重でなければならず、納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分にかかる課税を免れさせて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別な事情が存する場合に、初めて信義則の法理の適用の是非を考えるべきである。そして、上記特別な事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、後に当該表示に反する課税処分が行われ、そのため納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の上記表示を信頼し、その信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものである（最高裁昭和６２年１０月３０日第三小法廷判決（裁判集民事１５２号９３頁）参照)。そして、「公的見解の表示」に当たるというためには、原則として、それが一定の責任ある立場の者の正式の見解の表示であることが明らかであることを要すると解すべきである。

(7)～(9)　省略

大分地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　相続税更正処分取消請求事件
国側当事者・国（別府税務署長）
平成２０年２月４日認容・控訴

判　示　事　項

(1)　相続税法上の相続財産の意義

(2)　亡母（被相続人）に対する所得税更正処分等の取消訴訟における取消判決が確定したことを受けて還付されることとなった過納金の原資は被相続人が拠出した納付金ではあるが、相続開始時には当該取消訴訟が係属中であり、未だ過納金の還付請求権が発生していなかったことは明らかであるから、相続開始の時点で存在することが前提となる相続財産の中に、当該過納金の還付請求権が含まれると解する余地はないとされた事例

(3)　取消判決の遡及効により亡母（被相続人）に対する所得税更正処分が初めからなかったことになるから、取消判決の確定により生ずる過納金の還付請求権は被相続人が納付した当時から存在していたことになり、同還付請求権自体が相続財産を構成するとの国の主張が、一般に抗告訴訟における取消判決の形成力に遡及効が認められるのは、瑕疵のある行政処分を遡及的に失効させることによって国民の権利利益に対する違法な侵害状態を排除することを目的とするものであって、そのことから直ちに更正処分取消訴訟における取消判決が確定した場合に、過納金の還付請求権自体が納付時に遡って発生するとは解されない（還付請求権が発生するのは、あくまで取消判決が確定したときからである。）として排斥された事例

(4)　還付加算金の起算日と過納金の還付請求権の発生との関係

(5)　過納金は亡母（被相続人）が有していた財産を原資として納付された金銭（過納金）であり、取消判決の確定によりそれが当初から逸出しなかったことになるに過ぎず、被相続人の納付により減少した相続財産が、納税義務が消滅して過納金が発生することにより回復されるだけであるから、これを納税者の所得と見ることはできないとの国の主張が、確かに、被相続人の存命中に取消判決が確定した場合には還付金を新たな収入額として所得税を課すことはできないが、相続開始後に還付金を取得した納税者との関係ではこれを一時所得（所得税法３４条１項）に該当すると解する余地は十分あるというべきであって、還付金が納付者の相続開始後に発生した場合には相続人の新たな収入金額として扱うことも格別不合理ではないとして排斥された事例

(6)　納付の基礎となった更正処分が取消されること、すなわち、国が納付金を保有することの法律上の原因が失われることは、還付請求権の発生要件事実であり、これを停止条件と解することはできず、還付請求権は条件付き債権としても発生していないのであるから、過納金の還付請求権が相続財産を構成すると認めることはできないとされた事例

(7)　公定力により行政処分はそれが権限ある機関によって取り消されるまでは有効と扱われるから、こうした公定力が排除される以前の段階では、過納金の還付請求権も将来発生しないものとして扱われることになり、そうすると、更正処分取消訴訟の原告たる地位は、取り消し判決が確定する以前の段階では、財産法上の法的地位ということもできず、金銭に見積もることができる経済的価値のあるものとして評価することはできないというべきであるし、また、仮に当該地位の財産性を肯定して、相続開始時点における金銭的評価を行う場合、更正処分取消訴訟において処分の適法性を主張してい

る処分庁ないし国が、他方では、過納金が将来発生すること（すなわち、当該処分が違法であること）を前提として納税者の地位を評価するという矛盾した態度を取らざるを得なくなり、こうした事実上の不都合にかんがみても、相続開始時に被相続人が更正処分取消訴訟の原告である場合には、その原告たる地位に財産性を認めるべきではないから、別件所得税更正処分取消訴訟の原告たる地位に財産性を認めることはできず、係る地位も相続財産たり得ないこととなるとされた事例

(8)　相続税法２２条（評価の原則）において財産評価の時点を「当該財産の取得の時」と明確に定めた趣旨

(9)　相続税法２２条の規定文言及び趣旨に加え、後発的事由に基づく更正の請求（同法３２条、同法施行令８条）においても、相続財産の価額に変動が生じた場合は行われないことをも考慮すると、同法は、相続財産の評価時期を相続開始時のみとし、後発的事由に基づく再評価は許容していないと解するのが相当であるから、本件においても、相続開始時に別件所得税更正処分取消訴訟の原告たる地位を零と評価しておきながら、その後に同訴訟の取消判決が確定し、反射的に還付請求権が発生したからといって、原告たる地位の評価額を還付金相当額に改めた上で、増額更正処分を行うことは許されないというべきであるとされた事例

判　決　要　旨

(1)　相続税法上の相続財産は，相続開始時（被相続人死亡時）に相続人に承継された金銭に見積もることができる経済的価値のあるものすべてであり，かつ，それを限度とするものであるから，相続開始後に発生し相続人が取得した権利は，それが実質的には被相続人の財産を原資とするものであっても相続財産には該当しないと解すべきである。

(2)・(3)　省略

(4)　国税通則法において還付加算金の起算日を当該国税の納付のあった日の翌日としているからといって過納金の還付請求権が国税の納付時に遡って発生したと解する理論的根拠とはならず、むしろ、還付加算金の起算日を法定したのは、不当利得につき利息を付すのを受益者悪意の場合に限定する一般不当利得の法理を修正した結果であることからすると、過納金の還付請求権が国税の納付時に遡って発生したために還付加算金が国税の納付のあった日の翌日から起算されることになったとはいえず、還付加算金の起算日は過納金の還付請求権の発生時期とは無関係に定まったというべきである。

(5)～(8)　省略

(9)　相続税法が財産評価の時点を明確に定めた趣旨は、一般に財産は時間の経過によってその金銭的価値に変動が生じるところ、相続開始後に生じた事情変動に基づく価値変動を常に評価額に反映させなければならないとすると、相続税の課税価格を確定することが困難となり、手続的に著しく煩雑となるだけでなく、財産の種類によっては金銭的価値の恣意的操作がなされるおそれもあり、課税の公平を欠くことにもなりかねないため、こうした弊害を除去し、課税手続の安定・明確化、公平な課税の実現を図ることにあると解される。

最高裁判所（第三小法廷）　平成●●年（○○）第●●号　各債務不存在確認請求上告受理事件
国側当事者・国
平成２０年２月５日不受理・確定

決　定　事　項

申立人の上告受理申立ての理由は民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）に規定する事由に当たらないとして、上告人の上告が棄却され、上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、第●●号、平成１９年２月１６日判決、本資料２５７号－２５・順号１０６３４）

（控訴審・東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年９月２０日判決、本資料２５７号－１７４・順号１０７８３）

広島高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税決定処分取消請求控訴事件
国側当事者・尾道税務署長
平成２０年２月６日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　所得税法は、所得金額の計算について、いわゆる権利確定主義の原則及び債務確定主義の原則を採っており、商品先物取引の差益が納税者の雑所得であるというためには、納税者が差益の支払請求権を取得したことを要するが、納税者がその利益を現実に収受したことまでは必要としないとされた事例（原審判決引用）

(2)　所得税法１２条（実質所得者課税の原則）の意義（原審判決引用）

(3)　納税者が商品先物取引委託契約上の委託者であるから、納税者が実質的にも商品先物取引の差益を享受した者であることが事実上推定され、この推定を覆すに足りる反証のない限り、納税者がその所得者であると認められるとされた事例（原審判決引用）

(4)　納税者は、先物取引の投機性や危険性を十分認識した上で先物取引を開始し、取引内容、特に損益について逐次確認していたこと、納税者が訴外会社従業員の相場予測に依拠して取引を行ったとしても、結局は納税者の判断であることには変わりはないこと、納税者が商品先物取引の差益のうち５００万円の返金を受けたこと等を総合考慮すると、納税者が訴外会社従業員に支配され、商品先物取引の差益の支払請求をしたり手仕舞いをしたりすることができなかったとは考え難く、むしろ、実質的にも商品先物取引の差益の支払請求権は納税者に帰属していたとされた事例（原審判決引用）

(5)　先物取引の損益結果としては平成１３年、１４年を通じて損金が生じるに至っているから、損益通算をすべきであるとの納税者の主張が、本件の先物取引のように専ら反対売買成立の際に清算すべきものにあっては、反対売買の成立時に差損益金として債権債務の金額が具体的に確定するものである以上、その時点で雑所得の総収入金額又は必要経費の計上をすべきこととなるから、翌年の取引によって確定した損失について損益通算することができないのはやむを得ないとして排斥された事例

(6)　平成１３年１２月２８日時点では、納税者の取引上まだ売り玉、買い玉が残っており、これを同日の終値で計算すると値洗い損になっていたから、これを差し引く前の差益金は納税者が支配・管理している金額ではないとの納税者の主張が、値洗い損が計算上生じていたとしても、反対売買をして決済して初めて差損金として実現するものであって、平成１３年中に先物取引を終了させていない以上、納税者の主張する値洗い損通算額が同年中に具体的に確定したものということはできないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　省略

(2)　所得税法１２条の規定は、所得の帰属につき名義又は形式と実質が異なる場合には、その名義又は形式にかかわらず、これを実質的に観察して、事実上これを享受する者の所得として課税するという、「実質所得者課税の原則」を明らかにしたものである。

(3)～(6)　省略

（第一審・広島地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１８年５月３０日判決、本資料２５６号－１４９・順号１０４０９）

広島高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税決定処分取消請求控訴事件
国側当事者・国（廿日市税務署長）
平成２０年２月６日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　納税者の商品先物取引は、委託した先物取引業者に背信行為があることなどから、公序良俗に反する無効なものというべきであり、当初に遡って存在しないものであるから、納税者の利益とされているものも現実のものではなく、これに課税することは許されないとの納税者の主張が、仮に納税者主張のような事情から先物取引の委託行為又はその基本となる委託契約そのものが公序良俗に反し無効であるといえたとしても、これは、納税者が先物取引業者に対し先物取引の売買差益の支払請求権を主張してその支払を求めることを妨げるものではないから、上記公序良俗違反による無効を理由として先物取引の売買差益の請求権が納税者の所得でないとはいえないとして排斥された事例（原審判決引用）

(2)　所得税法１２条（実質所得者課税の原則）の意義（原審判決引用）

(3)　実質所得者課税の原則からすれば、本件のような雑所得である先物取引委託契約上の差益の支払請求権についても、この利益を実質的に享受する者に課税しなければならないと解せられるが、通常、同支払請求権は法律上同契約上の委託者とされている者に帰属するから、委託者が実質的にもその利益を享受した者であることが事実上推定され、この推定を覆すに足りる反証のない限り、委託者がその所得者であることが認められると解するのが相当であるところ、本件においては、納税者の主張に沿う事実によって前記推定を覆すことはできないというべきであり、むしろ、実質的にも本件差益の支払請求権は納税者に帰属していたものと認められるとされた事例（原審判決引用）

(4)　商品先物取引につき、翌年生じた損失の損益通算を認めるべきであるとの納税者の主張が、本件の先物取引のように専ら反対売買の成立の際に清算すべきものにあっては、反対売買の成立時に差損益金として債権債務の金額が具体的に確定するものである以上、その時点で雑所得の総収入金額又は必要経費の計上をすべきこととなるから、翌年の取引によって確定した損失について損益通算することができないのはやむを得ないものというべきであるとして排斥された事例

(5)　平成１５年１２月２６日時点では、納税者の取引上まだ売り玉、買い玉が残っており、これを同日の終値で計算するとマイナスになっていたから、取引を終了させて利益の返還請求権を行使した場合にはこれを清算した金額しか返還してもらえないとの納税者の主張が、値洗い損が計算上生じていたとしても、反対売買をして決済して初めて差損金として実現するものであって、平成１５年中に先物取引を終了させていない以上、納税者の主張する値洗い損通算額が同年中に具体的に確定したものということはできないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　省略

(2)　所得税法１２条（実質所得者課税の原則）は、所得の帰属につき名義又は形式と実質が異なる場合には、その名義又は形式にかかわらず、これを実質的に観察して、事実上これを享受する者の所得として課税するという、「実質所得者課税の原則」を明らかにしたものであると解せられる。

(3)～(5)　省略

（第一審・広島地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１８年１０月１７日判決、本資料２５６号－２７０・順号１０５３０）

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国（麻布税務署長）
平成２０年２月６日却下・棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　訴えの変更に係る出訴期間の遵守の有無の判断基準時

(2)　原告会社が訴えの変更を申し立てたのは、再更正処分及びこれに係る重加算税賦課決定処分が原告会社に送達されてから６か月を経過した後であるから、出訴期間経過後にされたものであるが、訴えの変更後の本訴において原告会社が主張している再更正処分の違法事由は、原告会社の主張する当初更正処分についての違法事由と全く同一であるから、当初更正処分に対する訴えが提起されていることにより、再更正処分について争う意思が明確であり、これに対しても訴えが提起されていたものと同視することができるというべきであるから、出訴期間の遵守において欠けることがないと解すべき特段の事情があるというべきであり、一方、再更正処分に係る重加算税賦課決定処分は、再更正処分における税額のうち増加部分を基礎として計算されたものであって、当初更正処分における税額全体を基礎として計算された賦課決定処分とは実質的に何ら重なるところがない別個のものであり、そして、再更正処分に係る重加算税賦課決定処分の適法性は、当初更正処分及びこれに係る賦課決定処分とは違法事由が異なり、争点を異にするものであるところ、このような場合、当初更正処分及びこれに係る賦課決定処分に対する訴えが提起されていても、再更正処分に係る重加算税賦課決定処分について争う意思が明確であるとは到底いえず、他に出訴期間の遵守においてかけることがないと解すべき特段の事情は認め難く、また、別途、不服申立手続を経ていないことに正当の理由があるとは認めがたいから、本件訴えのうち、再更正処分の取消しを求める部分は適法であるが、再更正処分に係る重加算税賦課決定処分の取消しを求める部分は不適法であるとされた事例

(3)　原告会社が、その保有するＡ社株式を企業グループ内のスイス法人に譲渡したのは、原告会社の課税逃れのために、名義上、当該スイス法人を取引に介在させる形式を整えたにすぎないものであり、実体を伴わない契約、すなわち、実質上の意思を欠く通謀虚偽表示による契約というべきであって、その効力を認めることはできず、第三者に当該株式を譲渡したのは真の所有者である原告会社であり、当該第三者との間の株式譲渡契約書の売主の記載は事実に反するものであって、原告会社は当該第三者から当該株式の譲渡対価を取得したものと認めるのが相当であるとされた事例

(4)　原告会社は、第三者にＡ社株式を譲渡し、譲渡代金を得たものであり、また、原告会社と企業グループ内のスイス法人との間のＡ社株式の譲渡契約書、及び当該スイス法人と第三者との間のＡ社株式の譲渡契約書の売主に関する記載は、いずれも仮装されたものであることが認められ、このうち原告会社と当該スイス法人との間の契約書は原告自身が作成したものであることは明白であるから、原告会社は、第三者に対してＡ社株式を直接譲渡したが、この事実を隠ぺいして、原告会社から当該スイス法人、当該スイス法人から第三者に対する取引であるかのように仮装したとの課税庁の主張には理由があり、また、原告会社はこれら仮装した契約書に基づき帳簿書類を作成したものと推認され、同推認を覆すに足りる証拠もないから、原告会社に対する法人税の更正処分、各加算税賦課決定処分、及び青色申告取消処分は適法であるとされた事例

判　決　要　旨

(1)　訴えの変更は、変更後の新請求については新たな訴えの提起にほかならないから、訴えにつき出訴期間の制限がある場合には、行政事件訴訟法２０条のような特別の規定のない限り、出訴期間の遵守の有無は、変更前後の請求の間に訴訟物の同一性が認められるとき、又は両者の間に存する関係から、変更後の新請求に係る訴えを当初の訴えの提起の時に提起されたものと同視し、出訴期間の遵守において欠けるところがないと解すべき特段の事情があるときを除き、訴えの変更の時を基準としてこれを決すべきである。

(2)～(4)　省略

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　過少申告加算税賦課決定処分取消請求事件
国側当事者・国（雪谷税務署長）
平成２０年２月７日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　過少申告加算税の趣旨

(2)　国税通則法６５条４項（過少申告加算税）の「正当な理由」があると認められる場合

(3)　納税者が確定申告書の作成の際、誤って不動産の譲渡に係る損失を他の所得と損益通算し、過少申告をするに至ったことについては、国税通則法６５条４項の「正当な理由」があるとの納税者の主張が、納税者は、租税特別措置法３２条１項後段（短期譲渡所得の課税の特例）及び所得税法等の一部を改正する法律（平成１６年法律第１４号）附則２７条６項の規定の存在を知らなかったため、賃貸不動産の譲渡に係る損失を他の所得と損益通算したと認められ、過少申告するに至ったのは専ら納税者の税法の不知によるものといわざるを得ず、この場合については、国税通則法６５条４項の「正当な理由」があるとは認められないとして排斥された事例

(4)　過少申告加算税の計算の基礎となる税額には、修正申告前の還付金の額に相当する税額がその申告により減少するときにおけるその減少額が含まれないことを前提に、修正申告に係る申告納税額から予定納税額を控除した税額を計算の基礎として過少申告加算税を計算すべきとの納税者の主張が、国税通則法６５条１項、同法３５条２項１号（申告納税方式による国税等の納付）、同法１９条４項３号（修正申告）の規定によれば、納税者の主張は、過少申告加算税の計算の基礎となる税額について、修正申告前の還付金の額に相当する税額がその申告により減少するときにおけるその減少額が含まれないという前提自体が失当であるとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対して課されるものであり、これによって、当初から適正に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。

(2)　過少申告加算税の趣旨に照らせば、過少申告があっても例外的に過少申告加算税が課されない場合として国税通則法６５条４項が定めた「正当な理由」があると認められる場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である（最高裁平成１８年４月２０日第１小法廷判決・民集６０巻４号１６１１頁、最高裁平成１８年４月２５日第３小法廷判決・民集６０巻４号１７２８頁参照）。このような見地からすれば、過少申告が単に納税者の税法の不知又は誤解に基づく場合は、「正当な理由」があると認められる場合には該当しないというべきである。

(3)・(4)　省略

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国（上尾税務署長）
平成２０年２月８日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　納税者が、理事長を務めていた社会福祉法人が運営する施設の寄附口口座から払戻しを受けた金員を原資とするもの以外について、所得又は架空の貸付金債権の発生の有無を争うことは、訴訟の終結間近に至って、新たな主張立証を追加しようとするものであって、故意又は過失によって時機に後れた攻撃防御方法（民事訴訟法１５７条１項）であり、許されないとの国の主張が、納税者は、第５回口頭弁論で陳述した準備書面(3)によって所得又は架空の貸付金債権の発生の各事実についてこれを否認し、反論をしていたところ、さらに、第９回口頭弁論において陳述した準備書面(6)により、この反論を詳細にしたに過ぎず、時機に後れた攻撃防御方法ということはできないとして排斥された事例

(2)　納税者が理事長を務めていた社会福祉法人が運営する施設の会費口口座及び寄附口口座から引き出された金員を取得した事実については、納税者が第５回口頭弁論で陳述した準備書面(3)において、これを認めた上、納税者の社会福祉法人に対する貸金の返済として受領した旨主張していたものであるから、納税者が第９回口頭弁論において陳述した準備書面(6)において、この受領自体を否認することは、自白の撤回に当たり、許されないとされた事例

(3)　税務調査の際に納税者が課税庁職員に提出した現金出納簿は、納税者の自己資金と社会福祉法人が運営する施設の寄附口口座を巡る収支をさかのぼって整理することにより、納税者自身がその内容を理解することを目的として作成したものにすぎず、実際の日々の現金の出納状況をそのまま記録したものではなく、寄附口会計の現実の現金の流れを反映したものではないとの納税者の主張が、当該出納簿は納税者自身が出入金の状況を理解するために作成したその点では正確な内容のものというべきであって、この点に関する納税者の主張は失当であり、また、本件の各更正処分が事実に基づかないものであり違法であるとの主張も理由がないとして排斥された事例

(4)　納税者が社会福祉法人の運営する施設の寄附口口座及び会費口口座から預金の払戻しを受けるなどして取得した金員は、社会福祉法人に対する貸付債権の返済又は社会福祉法人の負担すべき債務の弁済に費消するためのものであるとは認められず、いずれも当該寄附口座等から払戻しを受けた時点で納税者の所得に該当し、各係争年分に係る総所得金額の計算上、雑所得に含まれるとされた事例

(5)　重加算税の趣旨及び賦課要件

(6)　納税者は工事代金の領収書等の作成に関与していないから、納税者には事実の隠ぺい又は仮装行為がないとの納税者の主張が、納税者は、自らが社会福祉法人の運営する施設の寄附口口座の払戻金等を受領し費消していた事実を隠ぺいしようという意図の下に、当該寄附口口座に係る会計の出納管理を行う立場にあることを奇貨として当該寄附口口座の金員を不正に領得しつつ、その発覚を免れるべく、出納簿に寄附金の名目で集めた金員について、施設の工事等の支払に当てた旨、又は、納税者に対する架空の貸付金債権への返済に充てた旨の虚偽の記載をするなどして、正規の支出をしたものと装った上、自らが当該寄附口口座の払戻し等によって受領した金員を除外して雑所得を計算して所得金額を計算した確定申告書を提出し、所得金額の過少申告をしたものということができるから、た

とえ納税者が工事代金の領収書等の作成自体に関与していなかったとしても、そのことにより上記判断が覆るものではないとして排斥された事例

(7)　納税者は、真実は社会福祉法人の運営する施設の寄附口口座から払戻しを受けた金員等を受領していたにもかかわらず、出納簿に故意に虚偽の記載をし、あたかも工事代金の支払をし、あるいは、納税者に対する債権の返済としての支払と見せる方法により、あたかも所得に含まれないかのごとくに隠ぺいし、又は仮装したものと評価できるというべきであるから、納税者は、故意に課税標準等の計算の基礎となる課税要件事実の一部を隠ぺいし、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たものというべきであるとされた事例

判　決　要　旨

(1)～(4)　省略

(5)　国税通則法６８条（重加算税）の規定する重加算税は、同法６５条（過少申告加算税）から６７条（不納付加算税）までに規定する各種の加算税を課すべき納税義務違反が、課税要件事実を隠ぺいし、又は仮装する方法によって行われた場合に、行政機関の行政手続きにより違反者に課されるものであって、これによって、かかる方法の納税義務違反の発生を防止し、もって徴税の実を挙げようという趣旨に出た行政上の措置であり、違反者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せられる刑罰とは趣旨、性質を異にするものである（最高裁昭和●●年（○○）第●●号同４５年９月１１日第二小法廷判決・刑集２４巻１０号１３３３頁参照）。したがって、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納税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必要とするものではないと解するのが相当である（最高裁昭和●●年（○○）第●●号同６２年５月８日第二小法廷判決・裁判集民事１５１号３５頁参照）。

(6)・(7)　省略

金沢地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　原処分取消請求事件
国側当事者・国（金沢税務署長）
平成２０年２月１２日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　相続税法２７条１項（相続税の申告書）にいう「その相続の開始があったことを知った日」の意義

(2)　相続税法２７条１項の「その相続の開始があったことを知った日」とは、相続財産の全部が明らかになり、各相続人の相続税額が確定したことを知った日であるとの納税者の主張が、国税通則法１９条（修正申告）、２３条（更正の請求）、相続税法３１条（修正申告の特則）、３２条（更正の請求の特則）は、申告書提出後においても修正申告書の提出や更正の請求をすることを許容し、相続税法５５条（未分割遺産に対する課税）は、未分割財産があるときは、各共同相続人等が法定相続分に従って財産を取得したものとして課税価格を計算するものとし、その後に未分割財産の分割があって、この割合に基づく課税価格が法定相続分に従って計算された課税価格と異なった場合には、修正申告書の提出や更正の請求を妨げないとしているのであって、相続財産の全容が把握できない場合に理由の如何によって申告書の提出義務を免除したり、猶予する旨定めた規定は存在しないことを考慮すれば、原告の主張は採用できないとして排斥された事例

(3)　遺言書に納税者に対する遺贈の記載がなく、その余の相続財産の存在についても触れられていないこと、及び税務署に対し被相続人の所得税の確定申告書の開示を求めたが拒否されたことから、遺留分減殺請求書を送付した時点においても、遺贈の対象外の未分割財産があるとの認識はなく、未分割財産につき課税価格を具体的に算定して申告することは不可能であったとの納税者の主張が、納税者は、他の共同相続人に対し、遺留分減殺請求書を送付した際に、未分割財産に言及した上でその遺産分割協議を求めているほか、調停の申立てをした際には、当時判明していた遺産総額を算定した上で、未分割財産について遺産分割の調停を申し立てているのであるから、それを前提として、認定した「自己のために相続の開始があったことを知った日」である被相続人の死亡した日の翌日から１０か月以内に相続に係る納税申告書を提出することはできたとして排斥された事例

(4)　無申告加算税の趣旨

(5)　国税通則法６６条１項（無申告加算税）所定の「正当な理由があると認められる場合」の意義

(6)　国税通則法５７条１項（充当）所定の「納付すべきこととなっている国税」とは、充当すべき還付金との関係で無限定にすべての国税をいうものではないとの納税者の主張が、充当処分を定めた関係法令上、国税の税目を制限する旨の規定は存在しないし、国税通則法５７条１項の文言上からも、国税の税目を制限する趣旨とは解することはできないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　相続税法２７条１項にいう「その相続の開始があったことを知った日」とは、自己のために相続の開始があったことを知った日を意味するものと解すべきである（最高裁平成１８年７月１４日第二小法廷判決・裁判集民事２２０号８５５頁参照）。

(2)・(3)　省略

(4)　国税通則法６６条が定める無申告加算税は、法定申告期限内の申告を怠った納税者に対して、原

則として課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、無申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実をあげようとする行政上の措置であり、制裁の要素も含むと解される。

(5)　国税通則法６６条１項所定の「正当な理由があると認められる場合」とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、無申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に無申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解すべきである（最高裁平成１８年４月２０日第一小法廷判決・民集第６０巻４号１６１１頁参照）。

(6)　省略

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、第●●号、第●●号、第●●号
更正をすべき理由がない旨の通知処分取消請求事件
国側当事者・国（芦屋税務署長、目黒税務署長、吹田税務署長）
平成２０年２月１４日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　租税法規の遡及適用禁止の要件
(2)　租税法規の遡及適用の許容範囲
(3)　遡及適用に関する合憲性の判断基準
(4)　所得税はいわゆる期間税であり、これを納付する義務は、国税通則法１５条２項１号（納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定）の規定により暦年の終了の時に成立し、また、その年分の納付すべき税額は、原則として確定申告の手続によって確定するところ、所得税に関する法規が暦年の途中に改正され、これがその年分の所得税について適用される場合、暦年の最初から当該改正法の施行までの間に行われた個々の取引についてみれば、当該改正法が遡及して適用されるとみることができるものの、所得税の納税義務が成立するのはその暦年の終了の時であって、その時点では当該改正法が既に施行されているのであるから、納税義務の成立及びその内容という観点からみれば、当該改正法が遡及して適用されその変更をもたらすものであるということはできないとされた事例
(5)　平成１６年法律第１４号（所得税法等の一部を改正する法律）附則２７条１項により改正租税特別措置法３１条１項後段（長期譲渡所得の課税の特例）の規定を平成１６年１月１日から同年３月３１日までの間に行われた土地等又は建物等の譲渡について適用することは、その個々の譲渡についてみれば納税者が一定の不利益を受け得ることは否定できないものの、納税者の平成１６年分所得税の納税義務の内容自体を不利益に変更するものではなく、遡及適用をすることに合理的な必要性が認められ、かつ、納税者においても、既に平成１５年１２月の時点においてその適用を予測できる可能性がなかったとまではいえないのであるから、これらの事情を総合的に勘案すると、当該変更は合理的なものとして容認されるべきであり、したがって、上記附則２７条１項が租税法律主義に反するということはできないとされた事例

判　決　要　旨

(1)　租税法規を遡及して適用することは、それが納税者に利益をもたらす場合は格別、過去の事実や取引を課税要件とする新たな租税を創設し、あるいは過去の事実や取引から生ずる納税義務の内容を納税者の不利益に変更するなど、それによって納税者が不利益を被る場合、現在の法規に従って課税が行われるとの一般国民の信頼を裏切り、その経済生活における予測可能性や法的安定性を損なうものとして、憲法８４条、３０条から導かれる租税法律主義に反し、違憲となることがあるものと解される。
(2)　「租税は、今日では、国家の財政需要を充足するという本来の機能に加え、所得の再分配、資源の適正配分、景気の調整等の諸機能をも有しており、国民の課税負担を定めるについて、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、課税要件等を定めるについて、極めて専門技術的な判断を必要とすることも明らかである」（最高裁昭和６０年３月２７日大法廷判決・民集３９巻２号２４７頁）。したがって、課税要件等に限らず、租税法規を納税者に不利

益に遡及適用することについても、その合理的な必要性が認められるときは、租税法律主義に反しないものとして許容される余地があるものと解される。

(3)　納税者に不利益な遡及適用が租税法律主義に反しないものといえるかどうかは、その遡及適用によって不利益に変更される納税者の納税義務の性質、その内容を不利益に変更する程度、及びこれを変更することによって保護される公益の性質などを総合的に勘案し、その変更が合理的なものとして容認されるべきものであるかどうかによって判断すべきである。

(4)・(5)　省略

高松高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分等取消請求控訴事件
国側当事者・国（松山税務署長）
平成２０年２月１５日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　建物のみが譲渡資産で、土地等が買換資産である場合における租税特別措置法６５条の７第２項（特定の資産の買換えの場合の課税の特例）の適用の有無（原審判決引用）

(2)　租税特別措置法６５条の７第２項や同法施行令３９条の７第１９項（特定の資産の買換えの場合等の課税の特例）が定めている面積制限の方法は、もともと建物から土地等への買換えには適用できないのであるから、立法者は建物から土地等への買換えに同法６５条の７第２項が適用されることを想定していなかったとの控訴人会社の主張が、土地の不急需要を招かないようにするという土地政策の下で買換資産に該当しないものとする範囲を土地等に係る面積の比較により算出しようとするという同項の立法趣旨は、建物を譲渡資産として、土地等を買換資産とする場合にも妥当するのであり、立法者がこの場合を除外して同項を規定したとは解することができないとして排斥された事例（原審判決引用）

(3)　租税特別措置法６５条の７第２項の立法趣旨は、土地等から土地等への買換えが無制限に行われることのないよう一定の面積制限措置を設けたものであるところ、建物から土地等への買換えについては、面積制限を行うことができず、面積制限の措置に親しまないものであるから、同項の趣旨は妥当しないとの控訴人会社の主張が、同項は買換資産の面積制限を規定したものであって、その趣旨は、譲渡した土地の面積に比して著しく広い土地等を取得するような不要不急の土地等の取得を税制面で奨励しないとする点にあるところ、仮に譲渡資産が建物のみである場合を同項が想定しておらず、その場合には買換資産に土地が含まれる場合であってもおよそ面積制限が働く余地がないとの解釈を採るとするならば、譲渡資産中にわずかでも土地等が含まれていれば同項の面積制限が働くこととの間で権衡を失し同項の趣旨に悖ることとなり、むしろ同項が土地等を買換資産とする場合を一般的に対象とする規定であり、土地等が譲渡資産である場合に限定していないことに照らせば、同項の適用を譲渡資産が土地等の場合に限定するという解釈は相当でないというべきであるから、建物を譲渡して土地等を取得する場合についても同項の適用があり、その場合には譲渡資産に係る土地等の面積が存在せず、したがって買換資産である土地等の全面積に相当する部分が買換資産に該当しないこととなると解するのが相当であるとして排斥された事例

(4)　平成１０年度の改正により、建物から土地等への買換えが認められることになったことに照らすと、被控訴人の主張する「零面積論」を採るとおよそ建物から土地等への買換えの余地がなくなることとなって、改正の趣旨にそぐわないとの控訴人会社の主張が、同年度の改正の際には本件特例第２項に一切の改正が加えられていないことからすれば、同改正は同項の面積制限を前提としたものであり、建物を譲渡して土地を取得する場合を課税上の特例と認める趣旨ではなかったものと解するのが相当であるし、同年度の改正によれば買換資産について既成市街地の内外を問わないこととされ、土地を取得する場合等にも適用の余地が拡張されたのであるから、建物を譲渡して土地を取得する場合に同号の適用がないと解しても同年度の改正の趣旨を没却することにはならないというべきであるとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　租税特別措置法６５条の７第２項の立法経緯及び趣旨は、建物のみを譲渡資産として土地等を買換資産とした場合にも妥当すること、同項は、規定上、同条１項が適用されるすべての場合を予定し、面積制限の規定は、買換資産のうちに土地等がある場合に、買換資産に該当しないものとする範囲を面積の比較により規定しようとしたのであって、譲渡資産を建物のみとする場合を特に排除するような文言となっていないことなど、立法の経緯や趣旨及び条文の文言に照らすと、同項は、土地等を譲渡資産とし、土地等を買換資産とする場合だけでなく、建物のみを譲渡資産として土地等を買換資産とした場合も適用されると解すべきである。

(2)～(4)　省略

（第一審・松山地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　平成１９年８月２８日判決、本資料２５７号－１５８・順号１０７６７）

税務訴訟資料　第２５８号－３６（順号１０８９４）

大阪地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、第●●号　所得税更正処分等取消請求事件
国側当事者・国（豊能税務署長）
平成２０年２月１５日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　所得税法における各種所得の金額上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額の計上基準

(2)　納税者の勤務先（日本法人）の外国親会社グループが実施する、同グループの各社に雇用される従業員等に対し当該外国親会社の株式を無償で取得することができる権利（ストックアワード）を付与する従業員株式報奨制度（アワード・プラン）に基づきストックアワードを付与された従業員等については、ストックアワードの「ｖｅｓｔ（権利確定)」時にストックアワードに係る外国親会社の株式の時価相当額の経済的利益を取得し、当該経済的利益（当該株式の「ｖｅｓｔ」時における時価相当額）が所得税法３６条１項にいう「収入すべき金額」として当該「ｖｅｓｔ」時に係る年分の所得税の課税対象になるというべきであるとされた事例

(3)　アワード・プランにおける「ｖｅｓｔ」は、ストックアワードを付与された従業員等においてその時点から無償で外国親会社の株式を取得し、又は当該株式の売却により現金を取得することが可能な地位に就くことを意味するにすぎず、ストックアワードが「ｖｅｓｔ」されただけでは、ストックアワードの権利は未確定であって、従業員等においてその権利を行使する旨の意思表示をして初めて、当該従業員等のストックアワードに基づく経済的利益を享受する権利が確定するとの納税者の主張が、ストックアワードを付与された従業員等がストックアワードの「ｖｅｓｔ」後に行うことができるとされているものの内容が、外国親会社の株式に係る配当の受領、受託者を介しての議決権の行使及び当該株式の処分といった株主の地位に本質的かつ重要なものであり、これらの行為はいずれも「ｖｅｓｔ」後特段の意思表示を要せずに従業員等において行うことができるものとされていること、「ｖｅｓｔ」後に従業員等においてストックアワードを放棄（拒否）することができるものとされているとしても、「ｖｅｓｔ」後のストックアワードに係る株式についての受託者に対する売却の指示やストックアワードの放棄（拒否）についての期間制限は定められていないことからすれば、納税者の主張するように、当該従業員等において当該選択権を行使するまでは、ストックアワードに係る外国親会社の株式についての権利の帰属が法的に確定しないという仕組みが採られていると解するのは困難というほかないとして排斥された事例

(4)　アワード・プランにおけるストックアワードが「ｖｅｓｔ」されたことによる従業員等の地位は、ストックオプションにいう会社から新株予約（購入）権を付与され、権利者において、いつでもそれを行使してもよい状態と同視することができ、ストックアワードとストックオプションとは、その付与が無償であるか有償であるかの違いにすぎないから、ストックオプションが権利行使時にその権利行使益に対して課税される以上、ストックアワードについてもストックオプションの場合との取扱いの均衡上、「ｖｅｓｔ」時ではなく権利行使時にその権利行使益に対して課税されるべきであるとの納税者の主張が、ストックオプションにおいては、権利行使をして初めて当該株式に係る配当の受領、議決権の行使及び当該株式の処分等が可能になるものとされているのが通常であると考えられる上、少なくとも最高裁平成１７年１月２５日第三小法廷判決（民集５９巻１号６４頁）の事案においては、

当該ストックオプションの一般的な権利行使期間並びにこれを付与された納税者の権利行使時期及びその方法が具体的に定められていたというのであるから、平成１７年最高裁判決が当該ストックオプションの権利行使時における権利行使益が所得税の課税対象であることを前提とする判示をしているからといって、当該ストックオプションとその制度の内容が異なるストックアワードの課税時期及び課税内容について、平成１７年最高裁判決に係るストックオプションと同様に解すべき理由はないとして排斥された事例

(5)　「ｖｅｓｔ」される前に納税者が日本法人を退職したストックアワードについては、納税者の退職により失効し、その後の復活交渉の結果、納税者が再取得するに至ったが、いつ再取得の手続がされたのかの連絡は納税者にされなかったのであるから、ストックアワードが納税者に転送（交付）された時にその利益が実現されたというべきであるとの納税者の主張が、納税者が付与されていた各ストックアワードで退職時に「ｖｅｓｔ」されていないものについて、勤務先の日本法人から、退職に先立って、納税者に対し、これらのストックアワードに関する納税者の権利を消滅させずに存続させる旨の説明がされていたことなどから、これらのストックアワードについても、アワード・プランに基づき、納税者の退職後も消滅せずに納税者がその権利を保持し続ける旨の措置が確定的に執られていたものと認めるのが相当であるから、当該ストックアワードについても、アワード・プランに基づいてその「ｖｅｓｔ」時にこれらのストックアワードに係る株式の受益所有権を取得したものというべきであり、その後受託者の手違いにより納税者において取得した受益所有権の円滑な行使が事実上妨げられたとしても、所得税の課税対象とすべき所得の実現という意味においては、当該受益所有権の取得をもってこれらのストックアワードに係る株式の時価相当額の経済的利益を「収入すべき金額」として得たものというべきであるとして排斥された事例

(6)　アワード・プランは、外国親会社グループの各社に雇用される従業員等に対する精勤の動機付け（インセンティブ）とすることを企図した従業員報奨制度として設けられたものであって、外国親会社は、納税者がその職務を遂行しているからこそ、納税者に対し各ストックアワードを付与したものであって、各ストックアワードが「ｖｅｓｔ」されたことにより納税者が取得した経済的利益は、納税者がその職務を遂行したことに対する対価としての性質を有する経済的利益であることが明らかであるから、当該経済的利益は、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価として給付されたものとして、所得税法２８条１項（給与所得）所定の給与所得に当たるとされた事例

(7)　退職所得について所得税の課税上他の給与所得と異なる優遇措置を講じている趣旨

(8)　所得税法３０条１項（退職所得）に規定する退職所得に当たるか否かの判断基準

(9)　アワード・プランにおいては、ストックアワードを付与された従業員等の雇用が「ｖｅｓｔ」前に終了したときは、当該ストックアワードに関する権利は原則として消滅するものとされているにもかかわらず、納税者の退職後もその権利を保持し続ける旨の措置が執られたストックアワードに係る経済的利益は、仮に一時所得に当たらないとしても、退職所得に当たるとの納税者の主張が、例外措置として退職後も保持し続けるものとされたストックアワードに係る経済的利益は、「退職、すなわち勤務関係の終了という事実によって初めて給付されること」との退職所得の要件を欠くものというほかないし、退職所得に対する優遇措置についての立法趣旨に照らしても、その経済的利益をもって実質的にみて「退職、すなわち勤務関係の終了という事実によって初めて給付されること」の要件の要求するところに適合し、課税上、「退職により一時に受ける給与」と同一に取り扱うことを相当とするものであると認めることもできないというべきであるとして排斥された事例

(10)　ストックアワードの権利行使時における株式の価格が権利行使可能時における価格より著しく下落した場合には、権利行使可能時に課税された所得税の一部を還付する等の立法措置が講じられなければ不合理であるところ、そのような措置は何ら設けられていないから、納税者に対する課税処分は憲法２９条１項(財産権)に違反するというべきであり、このような税制の不備を補う観点からも、本件に限っては、その課税時期をストックアワードの権利行使時とした上で、その権利行使益を一時所得とするよう、所得税法３６条等を合憲的に解釈すべきであるとの納税者の主張が、アワード・プランに従ってストックアワードを付与された従業員等は、通常報奨についても任意報奨についても、諮問委員会が決定するストックアワードの「ｖｅｓｔ」時に特段の意思表示等を要することなく自動的にストックアワードに係る外国親会社の株式等の時価相当額の経済的利益を取得し、当該経済的利益は、当該従業員等の職務の遂行に対する対価としての性質を有する給付に該当するのであって、そのような経済的利益を給与所得として所得税の課税対象とすることは、何ら立法政策としての合理性を欠くということはできないとして排斥された事例

(11)　国税通則法６５条４項（過少申告加算税）にいう「正当な理由があると認められる」場合

(12)　本件の確定申告当時、ストックアワードに関する課税上の取扱いは明確に示されておらず、納税者が、ストックオプションに関する議論を参考にして、ストックアワードについても株式の売却又は名義変更の意思表示をした時点で課税されると考え、また、その権利行使益を一時所得として申告したとしても、それをもって納税者の主観的事情に基づく単なる法律解釈の誤りに過ぎないということはできず、国税通則法６５条４項にいう正当な理由が認められるべきであるとの納税者の主張が、納税者が確定申告に当たり参照した勤務先が作成したアワード・プランに関するガイドライン等には、ストックアワードに係る経済的利益の課税対象及び課税時期について、ストックアワードの「ｖｅｓｔ」時にそのときにおける当該アワードに係る外国親会社株式等の時価相当額の経済的利益が給与所得として課税の対象となる旨が明記されていたところ、本件の各確定申告当時、既に課税実務においてはストックオプションについてその権利行使益を給与所得とする統一的取扱いがされており、当該ガイドラインは、当時の課税実務をも踏まえて作成されたものと合理的に推認され、また、当該ガイドライン等の記載を読めば、少なくともストックアワードとストックオプションとが従業員等に対し経済的利益を付与する仕組みにおいて基本的に異なるものであることを容易に理解することができたことなどから「正当な理由」があるとは認められないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　所得税法３６条（収入金額）の規定からすれば、同法は、現実の収入がなくても、その収入の原因である権利が確定的に発生したときは、その時点で所得の実現があったものとして、当該権利発生の時期の属する年分の課税所得を計算するいわゆる権利確定主義を採用しているものと解される。

(2)～(6)　省略

(7)　所得税法が退職所得につき所得税の課税上他の給与所得と異なる優遇措置を講じているのは、一般に、退職手当等の名義で退職を原因として一時に支給される金員は、その内容において、退職者が長期間特定の事業所等において勤務してきたことに対する報償及び当該機関中の就労に対する対価の一部分の累積としての性質を持つとともに、その機能において、受給者の退職後の生活を保障し、多くの場合いわゆる老後の生活の糧となるものであるため、他の一般の給与所得と同様に一律に累進税率による課税の対象とし、一時に高額の所得税を課することとしたのでは、公正を欠き、かつ、社会政策的にも妥当しない結果を生ずることになることから、このような結果を避ける趣旨に出たものと解される。

(8)　従業員の退職に妻子退職手当又は退職金その他種々の名称の下に支給される金員が所得税法３０条１項にいう退職所得に当たるか否かについては、同項の規定の文理及び退職所得に対する優遇措置についての立法趣旨に照らしてこれを決するのが相当であり、このような観点からすれば、同項にいう「退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与」に当たるというためには、それが①退職、すなわち、勤務関係の終了という事実によって初めて給付されること、②従来の継続的な勤務に対する報償ないしその間の労務の対価の一部の後払いの性質を有すること、③一時金として支払われること、の各要件を備えることが必要であり、また、同項にいう「これらの性質を有する給与」に当たるというためには、それが、形式的には上記各要件のすべてを備えていなくても、実質的にみてこれらの要件の要求するところに適合し、課税上、「退職により一時に受ける給与」と同一に取扱うことを相当とするものであることを必要とすると解される。

(9)・(10)　省略

(11)　過少申告があっても例外的に過少申告加算税が課されない場合として国税通則法６５条４項が定めた「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告による納税義務の違反者に対して過少申告加算税を課すことによって、当初から適正に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置としての過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解される。

(12)　省略

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国（浦和税務署長）
平成２０年２月１５日認容・控訴

判　示　事　項

(1)　法人税法における収益計上時期の判定基準

(2)　不法行為による損害賠償請求権の益金計上時期

(3)　原告会社は、平成９年から平成１６年までの間、元経理部長Ａによる詐取行為によって金員を詐取され続け、課税庁が平成１６年４月に開始した税務調査を契機として初めてこれが発覚したものであり、原告会社が詐取行為を理由として、Ａを懲戒解雇としたのが同年５月、詐欺罪等で告訴したのが同年７月、損害賠償請求訴訟を提起したのが同年９月であったというのであるから、原告会社は、本件各事業年度においては、いまだ当該詐取行為による損害及び加害者を知らず、原告会社がこれを知ったのは、平成１６年９月期であったことが認められるので、当該詐取行為によって原告会社がＡに対して取得することとなる損害賠償請求権の額は、本件各事業年度の益金の額に算入すべきものではなく、平成１６年９月期の益金の額として算入すべきものであるとして、更正処分及び重加算税賦課決定処分が取り消された事例

判　決　要　旨

(1)　ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定した時の属する事業年度の益金に計上すべきものと考えられる（最高裁平成５年１１月２５日第一小法廷判決・民集４７巻９号５２７８頁参照）。もっとも、企業会計における収益認識の基本原則とされている実現原則、すなわち財貨やサービスが実際に市場で取引されたときに収益があったと認識する原則は、収益計上の確実性及び客観性を確保するための原則であるとされており、また、法人税に係る所得の金額の計算上益金の額に算入すべき収益の額は、そこから生じる経済的利益に担税力があること、すなわち、当該利益に現実的な処分可能性のあることが必要であると考えられることからすると、収益に係る権利の確定時期に関する会計処理を、純粋に法律的視点から、どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないと考えるのは相当ではなく、現実的な処分可能性のある経済的利益を取得することが客観的かつ確実なものとなったかどうかという観点を加えて、権利の確定時期を判定することが、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものというべきである。

(2)　一般に、詐欺等の犯罪行為によって法人の被った損害の賠償請求権についても、その法人の有する通常の金銭債権と同様に、その権利が確定した時の属する事業年度の益金に計上すべきものと考えられるが、不法行為による損害賠償請求権の場合には、その不法行為時に客観的には権利が発生するとしても、不法行為が秘密裏に行われた場合などには被害者側が損害発生や加害者を知らないことが多く、被害者側が損害発生や加害者を知らなければ、権利が発生していてもこれを直ちに行使することは事実上不可能である。この点、民法上、一般の債権の消滅時効の起算点を、権利を行使することができる時としている（１６６条１項（消滅時効の進行等））のに対し、不法行為による損害賠償請求権については、これを、被害者又はその法定代理人が損害及び加害者を知った時としている（７２

４条（不法行為による損害賠償請求権の期間の制限））のも、上記のような不法行為による損害賠償請求権の特殊性を考慮したものと解される。このように、権利が法律上発生していても、その行使が事実上不可能であれば、これによって現実的な処分可能性のある経済的利益を客観的かつ確実に取得したとはいえないから、不法行為による損害賠償請求権は、その行使が事実上可能となった時、すなわち、被害者である法人（具体的には当該法人の代表機関）が損害及び加害者を知った時に、権利が確定したものとして、その時期の属する事業年度の益金に計上すべきものと解するのが相当である（最高裁平成４年１０月２９日第一小法廷判決、裁判集民事１６６号５２５頁参照）。

(3)　省略

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税更正処分取消等請求控訴事件
国側当事者・川越税務署長事務承継者佐久税務署長
平成２０年２月２０日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　確定申告額を超えない部分の訴えの適否の判断基準（原審判決引用）

(2)　納税者の平成１２年分及び平成１３年分の確定申告額を超えない部分の取消しを求める納税者の主張が、上記各部分については国税通則法所定の期間内に更正の請求をした事実の主張立証はないのであり、かつ、更正の請求以外の方法をもってその取消しを求めることを相当とする特段の事情の主張、立証はないから、上記各部分の取消しを求める部分は、いずれも不適法のものであるから、却下を免れないとして排斥された事例（原審判決引用）

(3)　法人代表者が法人経営の実権を掌握し、法人を実質的に支配している事情がある場合の給与所得該当性の判断基準（原審判決引用）

(4)　㋑は社会福祉法人が保養所として使用していたものであり、これにかかる改装費用等はすべて同法人が負担すべきものであるとの納税者の主張が、本件の各事実によれば、同保養所は、実質は納税者夫妻の別荘として利用されていたのであるから、これにかかる費用は、社会福祉法人の職員の保養所に係る費用との外形をとっていたとしても、その実質は、納税者に対する給与と認定するのが相当であるとして排斥された事例（原審判決引用）

(5)　本件各車両はいずれも社会福祉法人で使用していたものといえるから、上記各車両に係る費用は、同法人が負担すべきものであり、納税者に対する給与とは認められないとの納税者の主張が、同各車両は、納税者の個人資産であって、これに要した修繕費、税金，保険料等の費用は、納税者に対する給与と認定するのが相当であるとして排斥された事例（原審判決引用）

(6)　財団法人が所有している会館の改装費用、運営費等は、社会福祉法人のために支出されたものであり、納税者に対する給与とは認められないとの納税者の主張が、財団法人は、社会福祉法人とは全く別個の法人であり、また、会館は財団法人が所有する建物であって、社会福祉法人が、この建物を借り受けたなどの事情は認められないから、社会福祉法人が財団法人所有の会館にかかる費用につき支払うべき理由はなく、かえって、財団法人が納税者の父が創設した組織であること、納税者の父の亡き後、納税者が代表者を務めていたこと、同会館が、納税者の一族のゆかりの地にあり、公民館として使用されていたことをかんがみれば、納税者が地元民に対するサービスとして会館の改装を行ったと考えることができるから、同会館にかかる費用は、納税者がその地位を利用し、社会福祉法人にこれを負担させたものであるから、納税者に対する給与と認められるとして排斥された事例（原審判決引用）

(7)　一定額で支給される旅費の給与所得該当性（原審判決引用）

(8)　渡しきり交際費の給与所得該当性（原審判決引用）

(9)　社会福祉法人から納税者が受け取った出張費・交際費は、同法人の業務に必要な費用であり、納税者に対する給与とは認められないとの納税者の主張が、同出張費・交際費については、精算・報告が行われておらず、その使途が明らかでないから、納税者に対する給与と認めざるをえないとして排斥された事例（原審判決引用）

(10)　欧州視察旅行は、社会福祉法人がグループホームを開業するための準備として行ったものであり、主な目的は、イギリス等のグループホームの建物を視察することであったから、納税者に対する給与とは認められないとの納税者の主張が、上記旅行は、納税者の個人的な旅行とみるのが相当であり、上記旅行にかかる代金は、納税者がその地位を利用して、法人の視察旅行の体裁をとり、社会福祉法人等に負担させたものであり、納税者に対する給与と認められるとして排斥された事例（原審判決引用）

(11)　納税者に対する貸付金とされている支出は、いずれも社会福祉法人等のために支出された費用であり、認定報酬とされている納税者に対する貸付金は存在しないものであるとの納税者の主張が、貸付金処理した各金員につき、これらを納税者に対する貸付金とした処理はいずれも相当であるから、これに対する利息である各金額は、納税者に対する給与と認めるのが相当であるとして排斥された事例（原審判決引用）

(12)　納税者が社会福祉法人等の財産を自由にすることができる立場になく、決算書についても理事会、評議会の承認を得ていたとの納税者の主張が、納税者が社会福祉法人等の経営の実権を掌握し、これを実質的に支配し、監査を形骸化させていたのであって、納税者の主張するように理事会の承認や監事の了承があったとしても納税者個人のための資金の支出が、社会福祉法人等の公的資金の支出として正当化されるものではないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　いわゆる申告納税制度は、自己の所得につき最もその間の事情に通じている納税義務者自身の申告という行為によってその課税標準等を確認し、これによって納税義務者と課税権者との間の具体的租税法律関係を発生させることを目的とするものである。そして所得税法は同制度を採用し、かつ、納税義務者が確定申告書を提出した後において、申告書に記載した所得税額が適正に計算したときの所得税額に比し過少であることを知った場合には、更正の通知があるまで、当初の申告書に記載された内容を修正する旨の申告書を提出することができ（国税通則法１９条１項（修正申告））、右と逆の事実を知った場合には、確定申告書の提出期限後１年以内に限り、当初の申告書に記載した内容の更正の請求をすることができる（同法２３条１項（更正の請求））とされている。そして、租税債務を可及的速やかに確定させるという国家財政上の要請および、前記のとおり自己の所得につき最もその間の事情に通じている納税義務者自身の申告を尊重するたてまえから、申告内容の訂正については、他に特段の事情がない限り、右修正申告および更正の請求という手続以外の方法でこれを主張することは許されない趣旨であると解するのが相当である（京都地方裁判所昭和４７年４月２８日判決参照）。

(2)　省略

(3)　所得税法２８条１項（給与所得）は、給与所得につき、俸給、給料、賃金、歳費、賞与及びこれらの性質を有する給与にかかる所得をいう旨規定しているところであるが、給与所得とは、名目のいかんを問わず、雇用関係ないし右に準ずる関係に基づいて、被用者が使用者から受ける労務その他の役務の対価たる経済的利益をいうものと解すべきであり、その判断にあたっては、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうかを重視すべきものと解される（最高裁判所第二小法廷昭和５６年４月２４日判決）。そして、法人の役員に対し一定の利益が当該法人から支給された場合には、一般に給与（賞与）所得とみるのが相当であると考えられる。なぜなら、法人の役員は当該法人と委任関係にあり、法人に従属し、委任事務処理に関し善管注意義務を負っているものであり、当

該法人から一定の利益が支給された場合には、特段の理由がない限り、その趣旨は役員としての空間的・時間的拘束、継続的ないし断続的な労務又は役務の対価とみるのが社会通念上相当であるからである。

換言すれば、法人の役員が当該法人から一定の利益を支給され、担税力を増加させたとみられる場合、その支給が役員の立場を離れて全く無関係になされるというケースも考えられないではないが、そういった特段の事由がない限り普通はそのような利益の支給は、まさに当該法人の役員としての地位や仕事に対する広義の見返りとして支給されたとみるのが自然であるからである（さいたま地方裁判所平成１５年９月１０日判決参照）。

ことに代表権を有する役員の場合には、代表権を有しない役員の場合より格段に業務及び権限が広範であり、上記の推認はなおさら強く働くといえる。

とりわけ、法人代表者が法人経営の実権を掌握し、法人を実質的に支配している事情がある場合、代表者は、実質的に、その法人資産を自由に処分し得る地位及び権限を有し、簿外資産を捻出し、これを当該法人の事業とは無関係に利得し、消費することも可能であるから、その者が法人から得る利益を、その地位及び権限と切り離してその対応を観念することは著しく困難である。そして、このような利益を代表者が取得している以上、代表者がその地位及び権限に基づいて当該法人から利益を得て担税力を増加させているにもかかわらず、給与所得の課税を免れるとすれば、租税負担公平の原則に反する。したがって、代表者がその意思に基づき、法人の資産から、経理上、給与の外形によらず、法人の事業活動を利用して利益を得たような場合には、特段の事情がない限り、実質的に、法人代表者がその地位及び権限（これに基づく法人に対する貢献などを含む。）に対して受けた給与であると推認されるべきである（仙台高等裁判所平成１６年３月１２日判決参照）。

(4)～(6)　省略

(7)　所得税法上非課税とされる旅費は、給与所得者が職務を遂行するための旅行をした場合に、その旅行の実情に応じて支給されるものでなければならないが、このような旅費は、その旅行の都度支給されるのが通常であって、旅行の回数、内容等に関係なく年額又は月額の一定額で支給されることは原則としてあり得ず、このように月額等の一定額で支給される場合には、むしろ、業務に関連して一定額の経済的利益が支給されることにかんがみ、給与所得者に対する給与とみるのが相当である。ただし、その支給を受けた者が、実際にこれを業務のために使用したことが明らかな場合にも、これを給与と扱うことは不適当であるから、支給額が業務のために使用されたことが明らかにされた場合には、これを旅費ないし出張費として取り扱うこととすべきである。所得税法基本通達２８－３（年額又は月額により支給される旅費）が、「職務を遂行するために行う旅行の費用に充てるものとして支給される金品であっても、年額又は月額により支給されるものは、給与とする。ただし、その支給を受けた者の職務を遂行するために行う旅行の実情に照らし、明らかに法第９条第１項第４号（非課税所得）に掲げる金品に相当するものと認められる金品については課税しない。」と定めているのも、上記と同趣旨であると考えられる。

(8)　交際費についても同様に、本来は使用者が直接支出すべき性質のものであって、役員等に対して支給されるようなものではないから、たとえ交際費、接待費等の名目で支給されたものであっても、それが役員等に対して支給されたものである限り、その支給を受けた者の給与所得と認めるべきであり、例外として、その支給を受けた者が実際にこれを業務のために使用したことが明らかにされた場合には、これを給与とすることは不適当であるから、使用者が直接支出した交際費と同様に取り扱うものとするのが相当である。所得税基本通達２８－４（役員等に支給される交際費等）も、「使用者

から役員又は使用人に交際費、接待費として支給される金品は、その支給を受ける者の給与とする。ただし、使用者の業務のために使用すべきものとして支給されるもので、そのために使用したことの事績の明らかなものについては、課税しない」として、かかる考えをとることを明らかにしている。

(9)～(12)　省略

（第一審・さいたま地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年５月３０日判決、本資料２５７号－１０９・順号１０７１８）

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　消費税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国（飯田税務署長）
平成２０年２月２０日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　仕入税額控除制度の趣旨

(2)　保税地域からの貨物の引取りに係る仕入税額控除の趣旨

(3)　申告納税制度は、法定の納税義務者に対し、その課税内容を最も知悉する者として、法律の定める手続に従って、一定の要式により、できるだけ正確な課税内容を申告することを期待する一方、この納税申告に対し、原則として、既に国家と納税義務者との間に成立している納税義務の確定という公法上の効果を付与するものであり、納税義務者が第三者名義で納税申告することは法が予定していないところであると解される（最高裁昭和４６年３月３０日判決・刑集２５巻２号３５９頁参照）ところ、本件において、輸入消費税の申告納付は、訴外会社名義で行われたものと認められ、訴外会社が当該輸入消費税の納税義務者であったということが公法上確定されたというべきであるから、特段の事情がない限り、輸入消費税の申告名義人ではない原告会社が課税事業者として納付すべき消費税において控除されることはないと解すべきであるとされた事例

(4)　消費税法基本通達１１－１－６（実質的な輸入者と輸入申告名義人が異なる場合の取扱い）は、いわゆる限定申告の場合に輸入申告を行なう者が単なる名義人であって、実質的な輸入者が別に存在するとき、実質的な輸入者が輸入消費税の仕入税額控除を受けることを認めており、すなわち、上記通達は、消費税法３０条１項に関する課税庁の公権的解釈として、輸入申告名義人ではない実質的な輸入者に対し、輸入消費税の仕入税額控除を受け得ることを正面から認めたものであるとの原告会社の主張が、同通達は、輸入申告をする者が限定されているような場合には、実質的な輸入者である商社等と、申告をするいわゆる限定申告者との名義が異なることが想定されることから、そのような例外的な場合には、実質的な輸入者が引取りに係る消費税について仕入税額控除を受け、いわゆる限定申告者は実質的な輸入者からの買取りについての消費税額について仕入税額控除を受けることとして、仕入税額控除制度の趣旨を全うさせようとしたものであると解され、この通達が存在することによって、およそ消費税法３０条１項について、一般的に実質的輸入者が仕入税額控除を受けると解釈すべきことにならず、そして、本件の取引が同通達が例外的に定める要件に該当するとは認められないとして排斥された事例

(5)　訴外会社が申告名義人であることから直ちに実体法上の納税義務者となるわけではない上、仮に申告名義人である訴外会社が実体法上の納税義務者であったとしても他に実質的な輸入者がいれば、その者も実体法上の納税義務を負うと解すべきであるから、実質的な輸入者であれば、輸入消費税の申告、納付をしていない者に対しても仕入税額控除の規定を適用すべきであるとの原告会社の主張が、訴外会社が輸入消費税の申告名義人となって申告したことは、輸入消費税の内容を知悉する訴外会社が国家との関係では納税義務者となることを自認して、公法上の納税義務を確定させたことに他ならないというべきであるし、そもそも国家との関係で、申告名義人以外の者に納税義務が生じることは想定し難く、さらに、本件における取引の実態に照らしても、真実の輸入者が訴外会社ではなく原告会社であるとはいえないとして排斥された事例

(6)　輸入消費税を実質的に原告会社が負担していること、税関から原告会社として扱うべきである旨の指摘を受け、その指摘に従った処理をせざるを得ない状況にあったこと、対中国貿易実務の知識・経験を有する訴外会社に輸入手続を委託する必要があったことなどから、原告会社に仕入税額控除の適用を認めないのは著しく酷である旨の原告会社の主張が、そもそも本件は、原告会社において、輸入消費税等の申告、納付が訴外会社名義でされるのを容認しながら、仕入税額控除の適用のみ原告会社名義でしようとしたことに起因するものであり、仮に原告会社が輸入消費税についての控除を受けたいのであれば、自ら輸入申告をし、あるいは輸入手続に詳しい業者を代理人として原告会社に輸入申告の効果を帰属させればよかったのであり、本件においてそのようなことをすることができない障害が存在したことをうかがわせる事情も見られないのであるから、輸入消費税に係る仕入税額控除を受けられないのは、原告会社自らの責任に帰すべきものであるとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　仕入税額控除の制度は、消費税の課税事業者が納付すべき税額を算定する際に、仕入れの際に含まれていた税額（仕入税額）を控除することによって、納税事業者が、仕入れの際に負担した税額を累積して納税することを防止するためのものである。すなわち、そもそも仕入税額控除の制度は、本来、消費税を納付する課税事業者が、仕入れの際に自ら負担した税額を控除することを予定した制度であると解される。

(2)　保税地域からの貨物の引取りに係る輸入消費税は、原則として課税事業者が輸入時に自ら納付するものとされ（消費税法５条１項、４７条１項、５０条１項）、消費税法３０条１項が、行為の主体としては冒頭に「事業者」のみを掲げ、他に主体となるべき記載をしていないことは、保税地域からの引取りに係る仕入税額控除の制度が、原則として、課税事業者が自ら輸入段階で納付した税額を控除する仕組みであることを念頭に置いたものであると解すべきであり、さらに、課税貨物を引き取る事業者が、同事業者の氏名又は名称の記載された輸入許可通知書を含む、帳簿及び請求書等を保存すべきとされているのも、課税事業者が自ら輸入段階で納付した税額を控除することを当然の前提として規定したものと解される。

(3)～(6)　省略

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　第二次納税義務納付告知処分取消請求、所得税更正処分取消等請求、法人税更正処分取消等請求、訴えの追加的併合申立各控訴事件
国側当事者・東京国税局長、品川税務署長事務承継者渋谷税務署長、江東西税務署長、国（麹町税務署長）
平成２０年２月２０日一部認容・確定

判　示　事　項

(1)　オーストラリア法人であるＡ社から納税者へのＢ社株式の譲渡は、Ｂ社株式の売買という法形式が採られているものの、その実質は、被控訴人会社の株式公開の円滑な実現を目的としたＤ社株式の一時避難的な預託行為の一部（Ｂ社に預託したＤ社株式の返還）であり、すなわち、納税者からＢ社に一時的に譲渡したＤ社株式を、特約において予め定められた価格で再売買（買戻し）したものであるとの納税者の主張が、Ｄ社株式の譲渡に付随してされた再売買等の特約の内容は、譲渡された株式と異なる株式が譲渡の対象となっており、その価格も売却価格の５０パーセントから１５０パーセントの範囲内と幅が大きく、納税者と取引を行う主体も、Ｂ社からＡ社に変わっているのであって、このような点を考慮すれば、これを直ちにＤ社株式の再売買と認めることはできないとして排斥された事例

(2)　法人税における資産を低額譲渡した場合の収益の認識

(3)　Ｂ社株式の適正な価額を純資産価額方式によって算出する場合、Ｂ社がＤ社株式を介して間接所有する被控訴人会社株式は、財産評価基本通達１７４(1)イ（気配相場等のある株式の評価）を準用して評価すべきであるとの納税者の主張が、同通達(1)イが典型的に念頭に置いているのは取得時期を選ぶことのできない相続による財産取得であることから、そのときどきの需給関係による偶発的な値動きがある登録銘柄及び店頭管理銘柄の価額の評価に当たっては、そのような偶発性を排除し、ある程度の期間における取引の実勢を評価の判断基準として考慮して評価上のしんしゃくを行うことが適切であると考え、評価上のしんしゃくを行うことを通常の評価方法として規定したものと解され、一方、同通達(1)ロで定められた負担付贈与又は個人間の対価を伴う取引といった売買取引に準じた対価を伴う経済的取引行為の場合には、その取引の時期を自由に選択できることから、上記のような偶発性を排除するための評価上のしんしゃくを行うことは不要であるとして、課税時期一時点の取得価格で評価することとしたものと解されるところ、本件は、Ｂ社株式の譲渡が行われた時点における株式の売買取引において通常取引される価額を評価する場合であるから、同ロを準用して当該譲渡の時点の取引価格によって評価すべきであるとして排斥された事例

(4)　Ａ社から納税者へのＢ社株式の譲渡が行われた平成１１年当時、関係会社間等において非上場株式の売買を行う場合における適正な価額（時価）の算定に財産評価基本通達１８５（純資産価額）を準用するに当たり、法人税額等相当額を控除しない取扱いは課税実務として一般に定着していたし、また、上記譲渡直後に行われたＢ社株式の譲渡における価額算定の基礎となった鑑定評価書等において、いずれも評価差額に対する法人税額等相当額を控除しない純資産価額方式で評価が行われており、本件においては、法人税額等相当額を控除しないことが、通常の取引における当事者の合理的意思と認められるとの課税庁の主張が、最高裁平成１７年１１月８日第三小法廷判決及び最高裁平成１８年１月２４日第三小法廷判決の趣旨に照らすと、法人税基本通達の一般的な解説書の記載内容を考慮に

入れても、平成１１年１月ころに、財産評価基本通達１８５が定める１株当たりの純資産価額の算定方式のうち法人税額等相当額を控除する部分が、法人税課税における評価に当てはまらないということを関係通達から読み取ることは、一般の納税義務者にとっては不可能と認めるのが相当であり、また、法人税額等相当額を控除して算定された１株当たりの純資産価額が一般に通常の取引における当事者の合理的意思に合致するか否かについて、被控訴人会社から依頼を受けた税理士の評価手法から、直ちに通常の取引における当事者の合理的意思を推認することはできず、他に通常の取引における当事者の合理的意思を認めるに足りる証拠はないとして排斥された事例

(5)　Ｂ社株式を評価するに当たり、Ｂ社が所有するＤ社株式の純資産価額を算出する場合も、財産評価基本通達１６５及び同１８６－２（評価差額に対する法人税額等に相当する金額）に従って、法人税額等相当額を控除すべきであるとの納税者の主張が、同通達１８６－３（評価会社が有する株式等の純資産価額の計算）は、純資産価額方式を適用して評価会社の所有する資産を評価する場合に、その資産に取引相場のない株式が含まれているときは、当該株式の評価においては法人税額等相当額を控除しない旨定めており、これは、法人税額等相当額控除の趣旨は、個人と個人が所有する株式の発行会社（評価会社）との関係において考慮すれば足り、株式の発行会社（本件ではＢ社）と当該会社が所有する株式の発行会社（本件ではＤ社）との関係において、さらに重ねてその均衡を考慮する必要はないと考えられるためであると解され、このことは、本件においても妥当するから、本件においても、財産評価基本通達１８６－３を準用して、Ｄ社株式の価額を算定するのが相当であるとして排斥された事例

(6)　国税徴収法３９条（無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務）にいう「基因する」とは、当該無償譲渡等がなかったならば、国税の徴収不足を生じなかったであろうことをいうものであり、いわゆる条件関係があることを意味すると解され、「基因性」があるというためには、顕著な低額譲渡が行われる前に、滞納者に納付すべき国税が存在していたか、あるいは、その発生が見込まれる状況にあったかのいずれかの場合であることを要するところ、Ａ社から納税者に対するＢ社株式の譲渡がなかったならば、外国法人であるＡ社に対する法人税課税はなく、徴収不足となる国税も存在しないことになるから、上記条件関係が存在するという前提を欠き、よって、Ａ社の滞納国税につき徴収不足が生じたのは、納税者に対するＢ社株の譲渡に基因しないというべきであるとの納税者の主張が、同条にいう「滞納者の国税につき徴収不足と認められることが、当該国税の法定納期限の１年前の日以後に、滞納者がその財産につき行った無償譲渡等に基因する」は、当該無償譲渡等によって滞納者の国税について徴収不足が生じた場合を含むと解するのが、同条の文言及び第二次納税義務の性格（最高裁昭和●●年（○○）第●●号同５０年８月２７日第二小法廷判決・民集２９巻７号１２２６頁、最高裁平成●●年（○○）第●●号同年１２月６日第三小法廷判決・民集４８巻８号１４５１頁参照）に照らしても相当であるとして排斥された事例

(7)　納税者らから被控訴人会社に対するＢ社株式の譲渡について、税理士の作成したＢ社株式の鑑定評価書に基づいて定められた譲渡価額は適正な価額とはいえず、当該譲渡は、適正な価額より低い対価をもってする資産の低額譲受けにあたり、譲受時の適正な価額と譲渡価額との差額相当額が法人税法２２条２項に規定する「収益の額」に算入されるべきであるとの課税庁の主張が、当該譲渡に係るＢ社株式の譲受け価額が適正な価額に比して低額であるということはできないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　省略

(2)　法人税法２２条２項は、無償による資産の譲渡も収益の発生原因になることを定めているが、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け入れその他資産の増加を来たすべき反対給付を伴わない場合であっても、譲渡時における資産の適正な価額に相当する収益があると認識すべきことを明らかにした規定であって、同項の趣旨が、適正な価額で取引を行った者との間の税負担の公平の確保・維持にあることに照らせば、法人が資産を他に譲渡した場合、譲渡者たる法人において、流入した経済的価値が譲渡時における適正な価額の一部である場合には、流入した経済的価値に加えて当該資産の適正な価額との差額に相当する収益があると認識すべきであり、その収益が同項の定める益金に算入されることになると解される。そうすると、当該譲渡における具体的な譲渡価額とその資産の「譲渡時における適正な価額」とを比較して低額譲渡に当たる場合には、その差額を収益の額として、益金に算入されるべきであり、この「適正な価額」は、原則として、譲渡時における当該財産の客観的な交換価値、すなわち時価相当額を意味するものと解される。

(3)～(7)　省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●ないし●●号、平成●●年（○○）第●●号、平成１９年２月２３日判決、本資料２５７号－２８・順号１０６３７）

税務訴訟資料　第２５８号－４１（順号１０８９９）

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　贈与税更正処分等取消請求控訴事件
国側当事者　国（浜松西税務署長）
平成２０年２月２１日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　相続税法２２条（評価の原則）の「時価」の意義（原審判決引用）

(2)　財産評価通達による評価の適法性（原審判決引用）

(3)　財産評価基本通達７－２（評価単位）の「利用の単位となっている１区画の宅地」の判断基準（原審判決引用）

(4)　土地の利用状況について、土地上にある同族法人所有の倉庫兼事務所の出入口の位置、同建物の屋根の取付状況、建物の外観及び同法人が税務署に提出した同土地の無償返還届出書の記載内容等から土地上に同法人の借地権が存在したものと認められた事例（原審判決引用）

(5)　同族法人の代表者の居宅及び同法人の倉庫兼事務所は密接不可分の建築物であり、両建物の敷地は建築基準法の定めによれば１つとみることができる旨の納税者の主張が、両建物は、外観上独立し、所有者も利用の目的も異なるから密接不可分の建築物と評価することはできず、また、建築基準法と相続税法とは目的が異なる別の法律であるから、前者における敷地概念と後者における１区画の宅地概念とを同一に解さなければならない理由はないとして排斥された事例（原審判決引用）

(6)　土地を区分評価すると、建築基準法の接道条件（同法４３条参照）に抵触する部分が生じる旨の納税者の主張が、財産評価基本通達７－２（評価単位）の１画地の宅地とはあくまで課税価格算定にあたっての単位であり、その判定に際し、立法趣旨が異なる建築基準法の定めを考慮しなければならない理由はなく、また、上記区分は、あくまでも課税評価上のことであって、現実に本件土地が分筆されるものではないから、分筆されれば西側部分が建築基準法の接道条件に抵触することになることは、土地を区分して評価できないことの理由とはならないとして排斥された事例（原審判決引用）

(7)　「相当の地代を支払っている場合等の借地権等についての相続税及び贈与税の取り扱いについて」通達及び「相当の地代を収受している貸宅地の評価」通達によれば、同族関係者が同族会社に対して賃貸した宅地であって、無償返還届出書が提出されている場合には、その土地は自用地とみなされるのであるから、同族会社へ賃貸した土地は貸宅地ではなく、自用地として評価されるべきである旨の納税者の主張が、上記各通達は、課税評価の際における宅地の評価の方法を定めたものにすぎず、無償返還届出書が提出されたことによって当該貸宅地それ自体が評価区分上の自用地となると定めたものではないとして排斥された事例（原審判決引用）

(8)　相続税法第２１条の６（贈与税の配偶者控除）の「居住用不動産」の意義（原審判決引用）

(9)　居宅建物及び倉庫兼事務所の２棟の建物の敷地について、両建物は密接不可分で、かつ、一体的に利用しているから、その敷地全体が相続税法基本通達２１の６－３（店舗兼住宅等の持分の贈与があった場合の居住用部分の判定）が定める「店舗兼住宅等」に該当するという納税者の主張が、同通達の「店舗兼住宅等」とは、居住用部分と非居住用部分とが併存する１棟の家屋あるいは当該家屋の敷地をさすものであることは明らかであり、本件の所有者の異なる別個独立の２棟の建物は、そのいずれもが「店舗兼住宅等」にはあたらないから、その敷地も「店舗兼住宅等」にあたらないとして排斥された事例（原審判決引用）

(10)　審理請求において指摘した事項について、裁決は全く触れていないこと及び理由附記の不備の違法（裁決固有の瑕疵）がある旨の納税者の主張が、審査請求における審査の対象は原処分の当否であり、納税者の不服とする事柄について判断を加えなくても処分の当否に対する結論を導くことができれば、裁決の理由としては、その結論に至る過程を明らかにすれば足りるのであって、結論に至る過程とは関連がない事由について判断がされなくても、理由附記の不備は認められないとして排斥された事例（原審判決引用）

(11)　１画地の宅地か否かの判断は、所有者による自由な使用収益を制約する他者の権利があるかどうかでなされるべきであって、対象地の外観、利用状況及び権利関係等を総合的に斟酌してこれを行うことが相当であるとの原判決の判断の仕方は、課税庁の恣意的な判断を認めるおそれがあるので許されないとの納税者の主張が、ここでの問題は「利用の単位」についての判断であるから、対象地の利用状況を考慮すべきは当然であるし、また、利用の範囲を判断する上で、対象地の外観も軽視できないのであって、これらの要素を総合的に判断すべきことに問題はないとして排斥された事例

(12)　財産評価基本通達２０－２（無道路地の評価）は、評価にあたり、建築基準法による接道条件を重視することを明確にしているし、また、同通達２０－５（容積率の異なる２以上の地域にわたる宅地の評価）も、同法の定める容積率を問題にしているのであって、１画地か否かの判断に際しても、同法の定めを考慮すべきであるとの納税者の主張が、評価単位とされた宅地をどのように評価するかの問題では、当該土地に建築基準法上の制限があることを考慮してその価額を評価すべきは当然であるが、評価単位をどのように決めるかという判断は、建築基準法とは別個に相続税法の観点から判断されるべきであるとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　相続税法２２条にいう「時価」とは、財産取得時において、それぞれの財産の現況に応じて、正常な条件の下に成立する客観的な交換価値をいうものと解するべきである。

(2)　財産評価基本通達は、法形式上は行政庁内部における行政規則にとどまるものであるが、納税者に対して申告内容を確定する指針を与えるとともに、課税庁における課税事務を統一するという意義を有するものであるから、評価通達が合理的な内容を有するものである限り、これによる評価は適法なものというべきである。

(3)　財産評価基本通達７－２が定めるところの「利用の単位となっている１区画の宅地」であるか否かを判断するに当たっては、対象地の外観、利用状況及び権利関係等を総合的に斟酌してこれを行うことが相当である。なぜなら評価通達が定めるところの「利用の単位」を判断するにあたっては、対象地の利用状況あるいは権利関係が重要な要素となることはもちろんのこと、対象地の実際の利用実態を推認させる事情として、対象地の外観も重要な要素をなすものということができるからである。

(4)～(7)　省略

(8)　相続税の補完税たる贈与税の性質及び「専ら居住の用に供する」という相続税法第２１条の６の文言を考え併せれば、贈与された不動産が居住用不動産にあたるか否かの判断をするに当たっては、当該不動産の権利関係や利用の実態等を踏まえた上で、厳密にこれを行うことが相当であり、課税の公平をはかるためにも、安易に拡張解釈することは許されないというべきである。

(9)～(12)　省略

（第一審・静岡地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年７月１２日判決、本資料２５７号－１４３・順号１０７５２）

福岡高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　課税処分等取消請求控訴事件
国側当事者・香椎税務署長
平成２０年２月２１日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　本件各役員報酬は、各役員に対して支払われたものではなく、原告会社の代表者に対する役員報酬とは別個の給与として支払われたものであり、同人に対する賞与と認定された事例（原審判決引用）

(2)　原告会社の従業員給与から天引きされ原告会社の元代表者名義口座に入金されていた本件ペナルティ金は原告会社の収益として益金に算入するべきものとされた事例（原審判決引用）

(3)　一定額の無事故報奨金及び懇親会費用の支払があったことは認められるものの、具体的な支出額を確定できないから、同支出はなかったものとされた事例（原審判決引用）

(4)　代表者の姉に対する役員報酬の架空計上、収益の入金されていた預金口座を公表外とし、これを益金の額に計上しなかったことは、法人税法１２７条１項３号（青色申告の承認の取消し）所定の事由に該当するから、原告会社に対する青色申告承認取消処分が適法とされた事例（原審判決引用）

判　決　要　旨

(1)～(4)　省略

（第一審・福岡地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年４月２７日判決、本資料２５７号－９７・順号１０７０６）

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国（天草税務署長）
平成２０年２月２２日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　寄附金の損金不算入制度の趣旨
(2)　資産の低額譲渡が行なわれた場合の寄附金該当性
(3)　法人税法３７条に規定する「寄附金」の意義
(4)　原告法人が医療法人Ａに現物出資をした時には、既にその後にＡが特定医療法人化のために定款変更を行うことを認識していたのであり、かつ、定款変更をした場合にはそれに伴い原告法人が残余財産分配請求権を喪失することは、原告法人自身の特定医療法人化のための定款変更に伴う出資者の持分放棄を経験していたことから十分に理解していたものと認めることができるところ、それにもかかわらず、それを前提として現物出資を行い、当時有していた資産価値を、Ａの定款変更に伴い何らの対価も得ずに放棄して雑損に振り替え、その後も、何の見返りもないにもかかわらず、出資未払金を支払い続けているのであるから、原告法人は、Ａに対し、現物出資に係る支出を無償で供与したものであり、その行為について、通常の経済的取引として是認することができる合理的理由が存在しないものと認めることができるから寄附金に該当するとされた事例
(5)　原告法人はＡの社員ではないから、現物出資の時点において、将来Ａの社員総会において特定医療法人化のための定款変更がされるか否かが不確実であり、また、財務大臣の承認が得られるか否かも不確実であるから、残余財産分配請求権を喪失することを予め了知した上で現物出資を行ったということはできないとの原告法人の主張が、原告法人は、公認会計士に対し業務委託契約どおり平成１４年３月末までにＡの特定医療法人化の業務を遂行することを依頼し、それが実現可能性のあるものであるとの認識の下に現物出資を行い、また、Ａにおいて、残余財産分配請求権を喪失させる結果をもたらす定款変更がされたときにもこれに特段の異議を述べることなく、何ら法的措置を講ずることもないまま、その後も、引き続き出資未払金の支払を継続していることを認めることができ、そうすると、以上の事実関係に照らせば、残余財産分配請求権の喪失が不確実な事柄であったなどという原告法人の主張は失当であるというほかなく、しかも、仮に、原告法人が現物出資をした時点で残余財産分配請求権の喪失が予定されていなかったとしても、残余財産分配請求権を喪失した時点において、原告法人が何らの対価も得ずにこれを放棄し、また、何の見返りもないまま出資未払金の支払を継続するということは、遅くともその時点において、原告法人からＡに対する寄附金に該当するというべきであるとして排斥された事例
(6)　Ａの定款変更により原告法人が残余財産分配請求権を喪失したとしても、大蔵省主税局課長、国税庁直税部審理課長及び厚生省医務局総務課長が交換した覚書である昭和３９年１２月２８日付け「租税特別措置法第６７条の２の適用を受けるための社団たる医療法人の組織変更について」の適用又は類推適用により、法人税の課税関係が生じないと解すべきであり、Ａへの出資金相当額の損金算入が認められるべきであるとの原告法人の主張が、法令ではない覚書の適用又は類推適用により寄附金該当性が否定される理由はないし、当該覚書はそもそも本件のような場合を想定しておらず、当該覚書のような例外的な措置が、当該覚書が想定していない本件のような場合にまで適用又は類推適用

される余地はないとして排斥された事例

(7)　過少申告加算税の趣旨及び国税通則法６５条４項（過少申告加算税）に規定する「正当な理由」の意義

判　決　要　旨

(1)　法人税法３７条は、法人が支出する寄附金が、対価を伴わず法人の資産を減少させるものであるものの、法人が支出した寄附金の全額を無条件で損金に算入するとすれば、法人税の減収を招き、国の財政収入の確保を阻害するばかりでなく、寄附金の出捐による法人の負担が、法人税の減収を通じて国に転嫁され、課税の公平上適当ではないことから、これを利益処分の一形態として損金処理することができないようにし、上記不都合を是正しようとしたものである。他方において、法人が支出する寄附金には、それが法人の収益を生み出すのに必要な費用としての側面を有するものもあり、そのどれだけが費用としての性質を持ち、どれだけが利益としての性質をもつのかを客観的に判定することは困難であることから、法人税法は、行政的便宜及び公平の維持の観点から、統一的な損金算入限度額を設け、寄附金のうちその限度額の範囲内の金額は費用として損金算入を認め、それを超える部分の金額は損金に算入しないこととしたものである。

(2)　法人税法３７条８項の規定によれば、例えば、資産の譲渡が行われ、それが私法上は売買契約であったとしても、その売買代金と売買当時の当該資産の時価との間に較差があり、その較差が通常の取引を前提にすれば合理的理由がないと認められるときは、法人税法上、その売買代金額と資産の時価との差額を寄附金と認定できるものと解される。

(3)　寄附金の損金不算入制度の趣旨及び法人税法３７条の規定の内容からすれば、同条の「寄附金」は、民法上の贈与に限らず、経済的にみて贈与と同視し得る資産の譲渡又は利益の供与であれば足りるというべきである。そして、ここにいう「経済的にみて贈与と同視し得る資産の譲渡又は利益の供与」とは、資産又は経済的利益を対価なく他に移転する場合であって、その行為について通常の経済取引として是認することができる合理的理由が存在しないものを指すと解するのが相当である。

(4)～(6)　省略

(7)　過少申告加算税は、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置であり、主観的な責任の追及という意味での制裁的な要素は重加算税に比して少ないものである。そして、この過少申告加算税の趣旨に照らせば、国税通則法６５条４項にいう「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である（最高裁平成●●年（○○）第●●号同１８年４月２０日第一小法廷判決・判例時報１９３９号１２頁、同平成●●年（○○）第●●号同１８年４月２５日第三小法廷判決・判例時報同号１７頁参照）。

水戸地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　相続税過少申告加算税の賦課決定処分等取消請求事件
国側当事者・国（土浦税務署長）
平成２０年２月２７日却下・棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　修正申告は、課税庁係官に強要されて行ったものであり、無効であるとの納税者の主張が、納税者は、課税庁係官による修正申告しょうよう額のとおりではなく、借入金を債務控除して修正申告を行っているのであるし、当該貸付金の額については、課税庁係官より、同人が当初検討を依頼した額から納税者の申立てに係る額を控除した額について修正申告をしょうようされ、納税者はそのとおりに修正申告をしたのであって、本件修正申告について納税者の意思に基づかないものであると認めることは困難であることなどから、当該修正申告は、課税庁係官に強要されたものであり、納税者の意思に基づかないものであると認めることはできないとして排斥された事例

(2)　確定申告書に記載された各農地の評価額は、不当に高額であり、かかる評価額により申告を行ったことについて、錯誤が客観的に明白かつ重大であって、法定の方法以外にその是正を許さないならば、納税者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合に該当するとの納税者の主張が、確定申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、税法所定の方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、税法所定の方法によらないで記載内容の錯誤を主張することは許されないものであるところ、本件において、各農地の評価額の算定に不合理というべき点はないというべきであり、財産評価基本通達及び同通達を受けて国税局長が定めた倍率等に基づき算定された評価額を確定申告書に記載して申告を行ったことについて、客観的に明白かつ重大な錯誤があったとは認められないとして排斥された事例

(3)　修正申告で相続財産とした家屋は、被相続人から建築資金の贈与を受けて納税者が建築したものであり、相続財産ではなく、また、納税者に対する貸付金も存在しないものであるから当該修正申告は錯誤により無効であるとの納税者の主張が、修正申告が納税者の意思に基づかないものであるとは認め難い上、修正申告で相続財産とした家屋及び貸付金は、贈与税についての申告もないなど、家屋の建築資金ないし家屋及び貸付金に係る金員が被相続人から贈与されているなどの事実はいずれも認め難く、これらに関する修正申告に錯誤があり、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、税法所定の方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情があるとは認められないとして排斥された事例

(4)　申告（修正申告）額を超えない部分の取消を求める訴えの利益の有無

(5)　納税者は修正申告を行い、その後、国税通則法２３条（更正の請求）所定の更正の請求ができる期限までに同請求の手続をしておらず、そして、本件においては、修正申告が無効であるとは認められず、また、確定申告及び修正申告について、錯誤があり、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、税法所定の方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情があるとは認められないから、納税者の、更正処分のうち、納税者による修正申告額を超えない部分の取消しを求める訴えの利益はないというべきであり、修正申告に係る課税価格及び納付すべき税額を超えない部分の取消しを求める訴えは不適法というべきであるとされた事例

(6)　修正申告で債務控除した借入金が存する旨の納税者の主張が、借入金の原資が不分明であること等に加え、納税者が借入金の存在を主張し始めた時期や、借用証書の作成部数や原本の保管状況、貸付けの回数等に関する納税者の主張の変遷などにかんがみると、借入金の存在は到底認めることができないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　省略

(2)　修正申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、税法所定の方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、税法所定の方法によらないで記載内容の錯誤を主張することは許されないものである。

(3)　省略

(4)　申告納税制度の下において、納税義務者は、申告（修正申告）の無効を主張することができる例外的な場合を除き、国税通則法２３条所定の更正の請求の手続によってのみその申告の誤りを是正することができるのであって、その手続を経ることなく、申告額（修正申告額）を超えない部分の取消しを求めることは許されないと解される。

(5)・(6)　省略

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正決定義務付け等請求控訴事件
国側当事者・国（巻税務署長）
平成２０年２月２７日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　法人税法４０条（法人税額から控除する所得税額の損金不算入）及び同法６８条１項（所得税額の控除）の規定の趣旨（原審判決引用）

(2)　法人税法６８条３項、４項（所得税額の控除）の趣旨及びその合理性（原審判決引用）

(3)　巨額の源泉徴収税額の場合、納税者たる法人においては、源泉所得税額を損金として納付すべき法人税額を計算することには経済合理性がないとしても、控訴人会社が申告時任意にそのような選択をして確定申告書を提出したと認められる以上は、課税庁において、それに基づいて、当該源泉所得税額につき、当該事業年度の法人税額から控除せず、損金の額に算入して納付すべき法人税額の計算をすることとなる結果、控訴人会社が、控除制度を利用した場合とで生じる差額分の不利益を負担すべきことになるのは、法人税法６８条３項、４項（所得税額の控除）の趣旨からの当然の帰結であるとされた事例（原審判決引用）

(4)　本件申告書の作成に当たり、確定申告書の不適切な様式や記載によって、誤りが引き起こされたものであり、このような事情は「やむを得ない事情」に該当するとの控訴人会社の主張が、法人税法施行規則３４条１項、２項（確定申告書の記載事項）及び別表六(1)において、確定申告書の記載事項及び記載要領が定められているところ、それらの記載において特段不適切な点は見られないとして排斥された事例（原審判決引用）

(5)　単純な申告書の記載誤りも、更正の請求が可能な「当該計算に誤りがあったこと」（国税通則法２３条１項１号（更正の請求））に包摂されるとの控訴人会社の主張が、所得計算の特例等において、一定事項の申告等を適用条件としているものにつき、同特例等を適用しない選択の基に、当該申告がなされなかったことから、当該措置を受けられず、その結果納付すべき税額が過大となった場合には、同項に基づく更正の請求によりその過大となっている部分の減額を請求することができない（最高裁判所昭和６２年１１月１０日判決参照）ところ、本件もこれに該当するとして排斥された事例（原審判決引用）

(6)　法人税法６８条１項の規定に基づく源泉所得税の控除をするか損金算入をするかについては法人の選択にゆだねられているとの課税庁の解釈は、そもそも法人の負担する所得税が本質的に損金となり得ないものなのであるから、重複課税回避の立法趣旨にそぐわず違法であるとの控訴人会社の主張が、法人の負担する源泉所得税についてこれを控除の対象とするか損金の対象とするかは挙げて法人の判断（申告）にゆだねられていることは法文上明らかであり、当該法制度の下では法人にそのいずれを選択するかの便宜が供与されていることに変わりはなく、法人が損金算入を選択した場合には税額控除の利益を受けられないこととなるが、それは、その選択の動機がどうであれ、法人の意思に基づく選択の結果にすぎず、重複課税回避という法人税法６８条１項の立法趣旨になんら抵触するものではないとして排斥された事例

(7)　法人が経済的に有利な法人税法６８条１項所定の税額控除を選択するとの記載をせずに申告した場合であっても、後になってその記載の過誤、錯誤の申し出をした場合には、制度の趣旨に照らし最

大限その申し入れを尊重して税額控除が認められるべきであるとの控訴人会社の主張が、法人税法６８条４項に定める「やむを得ない事情」があるときとは、条文の規定に照らし、当該法人の主観的な事情を離れた客観的にみてやむを得ない事情がある場合をいうものと解すべきであって、本来源泉所得税は法人が当然に負担すべきものではないとの点や重複課税回避の立法趣旨を強調する控訴人会社の主張を斟酌してみても、上記の点を別異に解すべきものとはいえないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　法人税法が、内国法人が各事業年度において、所得税法１７４条各号（内国法人に係る所得税の課税標準）に規定する利子、配当等を受ける場合に源泉徴収される所得税の額につき、法人税の額から控除することを認めるとともに、控除をする場合には、控除された金額につき、損金の額に算入しないこととしている（法人税法４０条、６８条１項）のは、いずれも、いわゆる重複課税（二重課税）の事態を回避するための措置である。

(2)　法人税法６８条３項（所得税額の控除）において、同条１項が適用される場合につき、確定申告書に控除を受けるべき金額及びその計算に関する明細の記載をすることを要求しているのは、納税者である法人に対してこの制度の適用を受けるか否かの選択による一定の便宜を供与するとともに、租税債権を早期に、かつ、簡便な手続で確定させることにより法的安定性を確保するために、所得税額の控除を納税者である法人の選択にゆだね、その選択に当たり、確定申告書において一定の要式をとることを定めて手続を明示し、もって、上記確定申告後にその選択自体を覆し、控除すべき金額の変更を求めることはできないこととしたものといえる。そして、上記の選択が任意に行い得ないような事情がある場合には、その救済を図る必要があることから、同条４項において「やむを得ない事情があると認めるとき」として、同条３項に定める記載を欠いた場合でも、同条１項を適用することができるとしたものである。このような取扱いは制度設計としての合理性を見いだすことができ、租税負担公平の原則又は租税法律主義違反、ひいては憲法違反であるとはいい難い。

(3)～(7)　省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●、第●●号、平成１９年１０月３０日判決、本資料２５７号－２００・順号１０８０９）

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税決定処分取消等請求控訴事件
国側当事者・国（麻布税務署長）
平成２０年２月２８日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　租税法における住所の意義（原審判決引用）

(2)　納税者は、本件の株式譲渡の日の前後の期間において、日本に帰国する都度、ホテル等の宿泊施設にチェックインして滞在し、日本を出国する都度、同施設をチェックアウトしていたという状況に照らせば、日本国内において納税者の住居といい得る場所は存在せず、他方、シンガポールにおいて賃借していた住居の賃貸借契約期間等の諸事情を勘案すると、納税者の住居は日本国内には存在せず、むしろシンガポールに存在したものと認めるのが相当であることから、住居の点からすると、上記期間において納税者が日本国内に住所を有していたものと認めることはできないとされた事例（原審判決引用）

(3)　訴外Ａ社と特別顧問契約等を締結した納税者のそもそもの意図としては、Ａ社と協力又は提携関係を築き、Ａ社から助言を受けたり、Ａ社の事業にかかわることにより納税者又は納税者が役員を務める関係会社において収益を上げることなどが主たる目的であったものと認めることができること及び納税者がＡ社の事務所の賃貸契約の内容や内装仕様について意見を述べ、賃料の一部を負担していること等の事情に照らせば、本件の株式譲渡の当時、具体的に上記顧問契約に基づく納税者の業務が開始されていなかった（あるいは準備段階にすぎなかった）としても、同時点以前のＡ社の事務所等において株式取引を開始したころから、納税者の生活の本拠がシンガポールに移転したものと見ることが可能であること等からすると、納税者の職業（又は経済活動）をもって、本件の株式譲渡当時、納税者が日本国内に住所を有していたと認めることはできないとされた事例（原審判決引用）

(4)　日本国内に居住する納税者の長女及び両親がそれぞれ納税者とは独立した生計を営んでいたことからすれば、本件のような巨額の株式譲渡契約を締結するような経済規模を有する納税者の家族又は親族間における家具購入代金の贈与や数か月の家賃の立替払い等の経済的支援をもって、直ちに納税者の住所が日本国内にあったと認めることはできないとされた事例（原審判決引用）

(5)　本件の株式譲渡期日当時における納税者の住居が国内になく、むしろシンガポールにあったものと認められること、納税者の職業についても、シンガポールにおいて株式取引を開始した時点でその生活の本拠がシンガポールに移転したものと見ることができること、国内において生計を一にする納税者の家族又は親族は存在せず、かつ、納税者が継続して居住するに適する場所を有していなかったこと、国内に所在する資産についても、シンガポールに居住しながら管理することが困難とまではいえないと認められることなどを総合的に考慮すると、当該株式譲渡期日当時、納税者が国内に住所を有していたと認めることはできないとされた事例

(6)　納税者が我が国における課税を回避するためにその住所をシンガポールに移転させたものとうかがわれる余地もあり得るが、住居、職業、生計を一にする家族又は親族の存否、資産の所在等の客観的事実に基づき総合的に判定した結果、本件の株式譲渡期日当時、納税者が国内に住所を有していたと認めることができない以上、納税者が国内に真実の住所を有していたにもかかわらず、シンガポールに住所があるように仮装、偽装したと認めることはできず、この限りにおいて、納税者が課税回避

を目的としていたか否かによってその住所の認定が左右されるものではないとされた事例

(7)　納税者が本件の株式譲渡期日において国内に引き続いて１年以上居所を有していたから、所得税法２条１項３号に規定する「居住者」に該当するとの国の主張が、「国内に引き続いて１年以上居所を有する」というためには、その間に在外期間が含まれる場合には、在外期間中も、国内に、それまで生計をともにしていた配偶者その他の親族を残し、再入国後生活する予定の居住場所を保有し、又は生活用動産を預託していて再入国後直ちに従前と同様の生活をすることができる状態にあるなどして、一時的な出国であることが明らかであることが必要であると解されるところ、本件において、納税者が国内に再入国後生活する予定の居住場所を保有していたとは認められず、また、国内に配偶者その他生計を一にする親族もおらず、さらに、生活用動産を預託していたともいえず、そもそも、納税者がシンガポールに出国したのは、その後、相当長期にわたって同国を生活の本拠とするためにしたものと認められ、その後の納税者の状況に照らして、出国後の同国への滞在をもって、一時的な出国であることが明らかであるとはいえないから、納税者が当該株式譲渡期日に国内に引き続いて１年以上居所を有していたと認めることはできないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　法令において人の住所につき法律上の効果を規定している場合、反対の解釈をすべき特段の事由のない限り、住所とは、各人の生活の本拠を指すものと解するのが相当であり（最高裁判所昭和２９年１０月２０日大法廷判決参照)、生活の本拠とは、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものである（最高裁判所昭和３５年３月２２日第三小法廷判決参照)。そして、一定の場所がその者の住所であるか否かは、租税法が多数人を相手方として課税を行う関係上、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるを得ないところからして、一般的には、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の居所、資産の所在等の客観的事実に基づき、総合的に判定するのが相当である。これに対し、主観的な居住意思は、通常は、客観的な居住の事実に具体化されているであろうから、住所の判定に無関係であるとはいえないが、このような居住意思は必ずしも常に存在するものではなく、外部から認識し難い場合が多いため、補充的な考慮要素にとどまるものと解される。

(2)～(7)　省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年９月１４日判決、本資料２５７号－１６７・順号１０７７６）

名古屋地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　相続税更正処分取消請求事件
国側当事者・国（名古屋西税務署長）
平成２０年２月２８日却下・棄却・確定

判　示　事　項

(1)　租税特別措置法７０条の６第１項（農地等についての相続税の納税猶予等）の趣旨及び同項所定の「その農業の用に供されていた農地」の意義

(2)　被相続人は、その生前に農業協同組合を通じて農作業の全面委託の申込みをし、相続各土地の一切の耕作作業及び休耕管理作業をオペレーターに委託しており、自らは水の管理や草刈りをする程度で、機械による作業全般や肥料や苗代の費用の負担、更には収穫物の販売も委託を受けたオペレーターが行い、その収穫物の販売代金をもって作業代金に充てられていたのであるから、相続各土地における農業経営は、すべてオペレーターが行っていたものと認められ、被相続人が行っていたものとは認めることができず、相続各土地は、租税特別措置法７０条の６第１項所定の「その農業の用に供されていた農地」には当たらないとされた事例

(3)　被相続人が機械による農作業以上に時間を要する除草や水の管理などを行っていたのであるから、農業協同組合に対する委託は実質的には一部委託であるとの納税者の主張が、納税者はオペレーターによる実際の作業内容を見たことがなく、オペレーターの作業時間を的確に把握していたかについて疑問がある上、オペレーターは自らの判断や費用負担をもって田起こし、田植え、稲刈り、肥料やりなどの作業全般を行っていたというのであるから、これを一部委託であると認めることはできないとして排斥された事例

(4)　農業委員会が発行した適格者証明書が取り消されていない以上、課税庁としては、納税者に租税特別措置法７０条の６第１項所定の特例の適用があるものとして扱うべきであるとの納税者の主張が、当該特例は、法律上の実体的要件を充足した場合に適用されるべきものであり、租税特別措置法上、農業委員会に当該特例の適否を判断すべき権限が付与されているものと解することもできないのであるから、農業委員会の発行した適格者証明書が存在する限り、それが当該相続人の農業経営に関する実態に符合していなくとも、当該特例を適用すべきものと解することはできないとして排斥された事例

(5)　租税特別措置法通達７０の６－６を根拠とする、租税特別措置法７０条の６第１項１号を受けた租税特別措置法施行令４０条の７第１項１号（農地等についての相続税の納税猶予等）の「その生前において有していた農地につきその死亡の日まで農業を営んでいた個人」には、老齢又は病弱により農業を営めなくなった後死亡するまでの間、一時的に当該農地において第三者に農業経営をさせていた者も含まれるとの納税者の主張が、上記通達は、家族経営的な色彩が強い農業経営において、被相続人が高齢又は病弱などの特別の事情により、その生前に住居及び生計を一にする親族に農業経営を移譲した場合には、実質的に被相続人が農業経営を継続しているのと同視し得ることから、このような被相続人についても租税特別措置法施行令４０条の７第１項１号の「その死亡の日まで農業を営んでいた個人」に当たるとの解釈を示したものと解するのが相当であって、これを根拠として、その生前に何ら親族関係のない第三者に農業経営を移譲していた被相続人が「その死亡の日まで農業を営んでいた個人」に当たると解することはできないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　租税特別措置法７０条の６第１項所定の納税猶予は、すべての財産を金銭評価して課税することとされている相続税において、農地の売買実例価額が、将来の宅地転売への期待から、農業経営を前提とした場合には成立し得ないほど高額なものとなっており、このような価格を基準として相続税を課税する場合には、相続税の納付のために農地を売却することを余儀なくされるなど、農業経営の継続を希望する農家の経営規模の縮小を招来する可能性があることにかんがみ、設けられたものと解され、被相続人によって行われていた農業経営が現実に相続人によって承継されている場合における当該農業経営を税制面から保護しようとするものであることが明らかであるから、同項所定の「その農業の用に供されていた農地」についても、被相続人が死亡の日まで自ら農業の用に供していた農地をいうものと解するのが相当であり、請負耕作契約により農作業のすべてを第三者に行わせていたような土地はこれに該当しないものと解するのが相当である。

(2)～(5)　省略

津地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税の更正等取消請求事件
国側当事者・桑名税務署長
平成２０年２月２８日却下・棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　更正の請求後に増額更正処分がされた場合において、更正の請求に対する更正すべき理由がない旨の通知処分の取消しを求める訴えの利益の有無

(2)　過少申告加算税の賦課決定処分がされた後に、その税額を減額する変更決定処分がされた場合には、当初の賦課決定処分の一部が取り消されたものと解されるから、納税者の過少申告加算税賦課決定処分の取消しを求める訴えのうち、変更決定後の税額を超える部分は、訴えの利益を欠き、不適法であるとされた事例

(3)　更正処分がされた後に、更に税額を増額する再更正処分がされた場合には、当初の更正処分は、後の増額再更正処分に吸収されて一体となり、その外形が消滅して独立の存在を失うこととなるものと解され、そうすると納税者に対する当初更正処分は、再更正処分に吸収されて消滅したというべきであるから、納税者の当初更正処分の取消を求める訴えは、利益を欠き、不適法であるとされた事例

(4)　増額更正処分の取消訴訟において、申告に係る税額を超えない部分についてまでの取消しを求めることの可否、及び、更正の請求後に増額更正処分が行われた場合に、当該更正の請求に際して納付すべき税額とした金額を超えない部分の取消しを求めることの可否

(5)　所得税法３６条（収入金額）が採用する収入の計上時期

(6)　ゴルフ場用地の取得に係る業務委託契約に基づき納税者に支払われた金員は、納税者と委託者等との間で平成１１年に交わされた合意等によって最終的に精算されたものと認められ、そして、この段階では、当該委託業務に関するゴルフ場の工事が完了するに至っていたから、これらの報酬等は客観的にみても実現可能な状態であったといえ、平成１１年中に債権債務が確定したものとして、同年度分の事業所得の収入金額に算入すべきものであるとされた事例

(7)　ゴルフ場の開発許可を得た時点で納税者らの役務は完了したから、納税者の業務委託に関する報酬の権利は、遅くとも開発許可を得た平成６年中には確定したとみるべきであるとの納税者の主張が、委託者として、開発許可を得た時点においても、２年以内にゴルフ場用地の全てを取得しなければ事業計画が頓挫してしまう可能性があったことなどから、納税者らがその時点で業務を完遂したとは考えていなかったと認められ、加えて、納税者が、平成６年の確定申告において、当該報酬を総収入金額に含めて申告を行なったと認めるに足りる証拠もなく、納税者自身が同年の時点で当該報酬の権利が確定したと認識していたとも言えないから、平成６年の時点で、納税者の主張する報酬の権利について、その収入の原因たる権利が確定的に発生し、所得の実現があったと解することはできないとして排斥された事例

(8)　租税法律関係において信義則の法理の適用が許される場合

(9)　課税庁の行政指導に従い、業務委託に関する報酬の一部については平成１２年分の事業所得の収入金額として申告したものであるのに、同報酬額を平成１１年分の事業所得の収入金額であるとしてした更正処分は信義則に反し違法であるとの納税者の主張が、課税庁が納税者に対し、当該報酬の一部を平成１２年分の事業所得の収入金額に計上するよう指導したとの納税者の関与税理士の陳述を

裏付ける証拠はなく、仮に当該陳述に係る事実を前提としても、納税者は、当該報酬を平成１２年分の事業所得の収入金額に計上して確定申告したものの、その後に更正の請求をしており、課税庁もそれに応じて減額更正をしている経緯からすれば、納税者が、課税庁の指導を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、そのために経済的不利益を受けることになったものとは認められないから、当該更正処分が信義則に反し違法であるとはいえないとして排斥された事例

(10)　青色申告書に係る更正の理由附記（所得税法１５５条２項）の趣旨と記載の程度

(11)　更正通知書には、単に結論が示されているのみであり、業務委託に関する報酬がなぜ平成１１年度分の収入になるのかが明らかにされていないから、理由附記の不備があり違法であるとの納税者の主張が、更正通知書における理由の記載は、更正処分をした理由及びその法的根拠を具体的に示し、納税者の提出した確定申告書及びその者が備え付ける帳簿書類の内容との関連が了知し得るものといえ、かつ、納税者の不服の申立てに便宜を与えるに不足するものではないとして排斥された事例

(12)　税務調査手続の違法と更正処分との関係

(13)　税務調査には違法があるから、違法な調査に基づいて行われた更正処分等は違法であるとの納税者の主張が、納税者の税務調査の違法に関する主張内容は、そもそも課税処分の取消事由となり得る事情を主張するものではないとして排斥された事例

(14)　修正申告書の提出は更正があるべきことを予知してされたものではないとの納税者の主張が、納税者は、本件調査が実施されていることを認識し、金融機関への調査等により業務委託に関する報酬の一部の入金が判明し、やがて更正があるべきことを予知して修正申告をしたものと認められるとして排斥された事例

(15)　平成１１年分の所得税の過少申告は、税務職員の誤指導によるものであるから、国税通則法６５条４項に規定する正当な理由があるとの納税者の主張が、当該過少申告は、納税者が支払をうけた報酬の一部についてであるが、納税者は、そもそも確定申告及び修正申告において、当該報酬を計上しておらず、納税者が税務職員による誤指導があったと主張している時期は、確定申告書及び修正申告書が提出された以後のことであるから、納税者の主張を前提としても、当該過少申告についての正当な理由になるものではないとして排斥された事例

(16)　納税者に事実の隠ぺい・仮装はないから、重加算税の賦課は違法であるとの納税者の主張が、納税者は業務委託に関する報酬の一部を簿外口座に入金させた上で、これを帳簿に記載せずに確定申告を行なったものであり、当該報酬を簿外口座に入金させる理由は何ら存在しないことからすれば、納税者には、当該報酬を秘匿する意図があったものと認められ、当該報酬を除外した確定申告書を提出したことは、事実の隠ぺい・仮装に当たるとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　更正の請求は、納税申告書を提出した者が、その申告内容を自己に有利に是正することを求める行為であり、更正すべき理由がない旨の通知は、更正の請求を棄却する処分であり、是正権の発動を拒否し、申告税額等について減額を認めないことを確認する効果を持つ処分である。一方、いわゆる増額更正処分は、課税庁が課税要件事実を全体的に見直し、申告に係る税額を含めて全体としての税額を総額的に確定する処分である。このような性質からすれば、更正の請求があった後にされた増額更正処分は、申告税額等を減額しないという趣旨を含むものといえるから、更正の請求を棄却する内容を包摂するものというべきである。また、更正の請求がしてある限り、増額更正処分の取消訴訟においては、更正の請求に係る税額を超える部分の取消しを請求することができるものと解されるから、処分を受けた者としては、増額更正処分の取消しを求めれば足りることになる。そうすると、納税者

が更正の請求をした後、当該更正の請求に係る税額を超える額を所得税額とする増額更正処分がされた場合には、更正すべき理由がない旨の通知について、その取消しを求める利益は存しない。

(2)・(3)　省略

(4)　納税者において、申告に係る税額が過大であるとしてその誤りを是正するためには、所定の期間内に更正の請求をすることが要求されている（国税通則法２３条（更正の請求））ことからすれば、確定申告書の記載の錯誤が客観的に明白かつ重大であって、更正の請求以外に是正を許さないならば納税者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合は格別、更正の請求という法の求める手続を経由することなしに、増額更正処分の取消訴訟において、申告に係る税額を超えない部分についてまでの取消しを求めることはできず、かかる訴えは不適法というべきである。そして、更正の請求をした場合についても、納税者が更正の請求に際して納付すべき税額とした金額を超えない部分については、国税通則法２３条所定の期間の経過により納税義務が確定するから、増額更正処分の取消訴訟において同部分の取消しを求めることも、同様に不適法というべきである。

(5)　所得税法３６条１項は、「その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額とする」と規定し、現実の収入がなくとも、その収入の原因たる権利が確定的に発生した場合には、その時点で所得の実現があったものとして、その権利発生の時期の属する年度の課税所得を計算するという建前（いわゆる権利確定主義）を採用しているものである。そして、権利が確定的に発生する場合とは、単に権利の発生要件が満たされたというだけでは足りず、客観的にみて、権利の実現が可能な状態になったことを要すると解される。

(6)・(7)　省略

(8)　租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、同課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なかんずく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、同法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて同法理の適用の是非を考えるべきものである。そして、特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに同表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の同表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものである（最高裁昭和６２年１０月３０日第三小法廷判決・裁判集民事１５２号９３頁）。

(9)　省略

(10)　所得税法１５５条２項の趣旨は、課税庁の判断の慎重・合理性を担保して、その恣意を抑制するとともに、処分の理由を納税者に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものであるから、更正通知書に附記すべき理由は、課税庁の行う更正処分と、納税者の提出した確定申告書及びその者が備え付ける帳簿書類の内容との関連が、更正の通知書の理由の記載自体から了知し得る程度に記載されていることを要すると解される。

(11)　省略

(12)　一般に、税務調査手続の単なる瑕疵は更正処分に影響を及ぼさないものと解すべきであり、調査

の手続が刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の限度を超えて濫用にわたる等重大な違法を帯び、何らの調査なしに更正処分をしたに等しいものとの評価を受ける場合に限り、その処分に取消原因があるものと解するのが相当である。

(13)～(16)　省略

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　不当利得返還請求事件
国側当事者・国
平成２０年２月２８日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　各修正申告書は偽造されたものであり、仮に、当該修正申告書の原告会社代表者の署名押印が真正なもので原告会社により修正申告がされたと認められるとしても、その修正申告は、課税庁係官から「納付した税金は返す。」などの虚偽の説明を受けるなどして、錯誤に陥ったものであって無効であるとの原告会社の主張が、認定した事実によれば、各修正申告書による申告は、原告会社代表者及び実質的に経営の実権を握っていた者両名の意思に基づいてされたものであって、両者のいずれをとっても、課税庁係官から「納付した税金は返還する。」旨の説明を受けた事実や、その旨錯誤に陥っていた事実は認めがたいとして排斥された事例

(2)　申告書記載内容の錯誤を主張することが許される場合

(3)　修正申告の内容は課税庁係官の誤った慫慂によりされたものであり、本件には国税通則法の定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合に当たるとの原告会社の主張が、原告会社代表者らは、課税庁係官が慫慂する修正申告の内容に疑問があればこれを問いただすことが可能であって、更なる修正を求める余地もあったと考えられ、また、そもそも申告納税制度の趣旨にかんがみれば、税務調査等を通じて調査官等が申告を慫慂する場合でも、課税標準等の基礎となる事実関係につき調査官等においてどこまで把握できているか、その程度は事案ごとに異なるものといわざるを得ないこと、他方で、慫慂した税額及びその前提となる所得金額については、原告会社代表者らが課税庁係官から説明を受け、その金額に基づいて修正申告書を作成・提出することを了解していたこと等の事情を総合すれば、本件において、課税庁係官の慫慂した税額の計算過程において、「預け金」の処理に誤りがあったことが発端となって、法人税修正申告書の申告税額が過大なものとなっている可能性があるとしても、そのことから直ちに、国税通則法の定めた方法以外に申告の是正を許さなければ、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情があるとはいえないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　省略

(2)　申告納税制度を採用している法人税等について、国税通則法が申告書記載事項の過誤の是正につき特別の規定を設けているのは、法人税等の課税標準等の決定については最もその間の事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限る建前とすることが、租税債務を可及的速やかに確定させなければならない国家財政上の要請に応ずるものであり、納税義務者に対しても過当な不利益を強いるおそれがないと認めたからにほかならない。したがって、修正申告によるものも含めて申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、国税通則法の定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合には、法定の方法によらないで記載内容の錯誤を主張することが許される余地もあるものである（最高裁判所昭和３９年１０月２２日第１小法廷判決・民集１８巻１７６２頁参照）。

(3)　省略

広島地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　不当利得返還請求事件
国側当事者・国
平成２０年２月２９日棄却・確定

判　示　事　項

納税者は、他の相続人との間で、相続不動産を法定相続分に応じて相続すること、これを速やかに売却して代金も分配することで合意したが、売却手続の便宜上、納税者が単独で相続で取得したことにして売却したものであるから、納税者の本来の不動産譲渡所得は相続割合に応じた部分に止まるところ、課税庁係官の誤った指導により、不動産譲渡所得額について誤った認識をし、これに基づいて譲渡所得税額を計算して納税をしたものであるから、納税者の当該納税行為は、錯誤により無効であり、国は、納税者が納税した額と本来納付すべき額との差額を不当に利得しているとの納税者の主張が、相続財産に係る合意は相続人間で潜在的にされたことであって、表面的には納税者があえて単独相続するという形式を採っていること、調停調書によれば、他の相続人に対し、費用以外の一定額を相続不動産の売却代金から支払っていることが認められ、純然たる相続分に応じた分配がされているとはいえないことからすれば、相続人間の潜在的な合意についてあずかり知らない課税庁としては、納税者が相続不動産を単独取得したとの前提で申告を指導したとしても、やむを得ないところであり、納税者としては、あえて単独相続の形式を採るからには、それによる便宜だけでなく、不利益も勘案し、これによる不利益については、他の相続人との間で調整して対処しておくべきであったのであるから、更正の手続を経ずにした納税者の不当利得返還請求には理由がないとして排斥された事例

判　決　要　旨

省略

大阪地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　納税告知処分取消等請求事件
国側当事者・国（門真税務署長）
平成２０年２月２９日認容・確定

判　示　事　項

(1)　退職所得に他の給与所得と異なる優遇措置を講じている趣旨

(2)　所得税法３０条１項（退職所得）に規定する「退職所得」の判断基準

(3)　原告法人理事長の大学学長就任後の職務は、高校校長在職時の職務に比べ、その量において相当軽減されたものであるだけでなく、勤務形態自体が異なるとともに、その内容、性質においても、学校の代表者、最終責任者としての職務という点では本質的な違いはないものの、具体的な職務内容や自らのかかわり方については相当程度異なるところがあり、また、大学学長としての職務に対する給与は、高校校長としての職務に対する給与に比べて、約３０パーセント減少し、給与面にも職務の量、内容、性質の変動が一応反映されていることからすれば、原告法人理事長の高校からの退職、大学学長への就任という勤務関係の異動は、社会通念に照らし、単に同一法人内における担当業務の変更（単なる職務分掌の変更）といった程度のものにとどまらず、これにより、同理事長の勤務関係は、その性質、内容、処遇等に重大な変更があったといわなければならず、以上に加えて、原告法人理事長が２回の定年延長を経て５２年間もの長期間にわたって高校に教員として勤務し、高校校長の職を退いたときの年齢が７４歳と高齢であったこと、同理事長が、今後、大学学長を退職する際には、学長就任から退職までの期間のみが退職金算出の基礎とされ、高校における勤続期間は加味されない予定であることなども併せかんがみれば、同理事長の大学学長就任後の勤務関係を、その校長在職時の勤務関係の単なる延長とみることはできず、よって、退職金として支給された金員については、「退職すなわち勤務関係の終了という事実によって初めて給付されること」との要件を満たすとまでいうのは困難であるとしても、実質的にみて、このような要件の要求するところに適合し、少なくとも、課税上、これと同一に取り扱うのが相当というべきであるとされた事例

(4)　原告法人理事長は、高校校長退職の前後において、理事長及び学園長として原告法人の経営上の最上位の地位にあり、法的にも最高責任を負う立場にあって、原告法人を代表し業務一切を総括する広範な権限を有しており、高校校長を退職しても、高校及び中学の運営に関する職務を行わなくなったわけではないとの国の主張が、原告法人理事長が原告法人における中心的、象徴的存在として原告法人との間の法律関係を維持持続しているからといって、直ちに退職金として支給された金員を「退職所得」として扱うのが相当でないということはできず、そもそも、学校法人における理事及び理事長の権限は、当該学校法人の組織及び運営の基本的事項に関するものにとどまり、教育に関してはその設置する各学校の校長ないし学長にその多くがゆだねられている上、原告法人理事長の場合、理事長としての職務が高校校長在職時の理事長の職のうちのごく一部にすぎないところ、学校教育法、私立学校法等の定めや職務内容の変動等に照らせば、原告法人理事長は、高校校長退職後、理事長として学校法人の運営に関する方針決定等をするほかは、高校及び中学の校務に関する権限を失ったものといわざるを得ず、少なくとも、社会通念上は、高校及び中学における教育の現場から引退したというほかないから、国の主張は、少なくとも本件においては、退職金として支給された金員に係る所得が退職所得に該当しないことの根拠としては当を得ないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　所得税法が、退職所得について所得税の課税上他の給与所得と異なる優遇措置を講じているのは、一般に、退職手当等の名義で退職を原因として一時に支給される金員は、その内容において、退職者が長期間特定の事業所等において勤務してきたことに対する報償及び同期間中の就労に対する対価の一部の累積としての性質をもつとともに、その機能において、受給者の退職後の生活を保障し、多くの場合いわゆる老後の生活の糧となるものであって、他の一般の給与所得と同様に一律に累進税率による課税の対象とし、一時に高額の所得税を課することとしたのでは、公正を欠き、かつ社会政策的にも妥当でない結果を生ずることになることから、このような結果を避ける趣旨に出たものと解される。

(2)　ある金員が、所得税法３０条１項にいう「退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与」に当たるというためには、それが、①退職すなわち勤務関係の終了という事実によって初めて給付されること、②従来の継続的な勤務に対する報償ないしその間の労務の対価の一部の後払いの性質を有すること、③一時金として支払われていること、との要件を備えることが必要であり、また、同項にいう「これらの性質を有する給与」に当たるというためには、それが、形式的には上記各要件のすべてを備えていなくても、実質的にみてこれらの要件の要求するところに適合し、課税上、上記「退職により一時に受ける給与」と同一に取り扱うことを相当とするものであることを必要とすると解すべきである（最高裁第二小法廷判決昭和５８年９月９日、同第三小法廷判決昭和５８年１２月６日）。

(3)・(4)　省略

大阪地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　納税告知処分取消等請求事件
国側当事者・国（八尾税務署長）
平成２０年２月２９日認容・控訴

判　示　事　項

(1)　退職所得に他の給与所得と異なる優遇措置を講じている趣旨

(2)　所得税法３０条１項（退職所得）に規定する「退職所得及びこれらの性質を有する給与」の判断基準

(3)　本件の使用人から執行役員に就任した者について、法的身分に変動を生じたことにより直ちに原告法人と同者の間の勤務関係がいったん終了したとみるのは困難であり、同者に退職金として支払われた金員が「退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与」に該当するとまではいい難いが、一般に、会社の使用人がその執行役に就任する場合、会社の規模、性格、実情等に照らし、当該身分関係の異動が形式上のものにすぎず、名目的、観念的なものといわざるを得ないような特別の事情のない限り、その勤務関係の基礎を成す契約関係の法的性質自体が抜本的に変動し、勤務関係の性質、内容、労働条件等に重大な変動を生じるのが通常であるということができるところ、本件において、使用人から執行役員に就任した者と原告会社との間の勤務関係は、執行役就任により、その性質、内容、労働条件等において重大な変動を生じており、実質的にみて、執行役就任前の勤務関係の単なる延長とみることはできないから、同者に対して退職金として支払われた金員は、単なる従前の勤務関係の延長とはみられない実質を有する新たな勤務関係に入ったことに伴い、それまでの従業員としての継続的な勤務に対する報償ないしその間の労務の対価を一括清算する趣旨の下に、一時金として支給されたものであり、課税上、「退職により一時に受ける給与」と同一に取り扱うのが相当であって、所得税法３０条１項にいう「これらの性質を有する給与」に当たるというべきであるとされた事例

(4)　打切り支給でなければ退職手当等が本来有すべき精算金的性質を有しないから、打切り支給である旨が就業規則等に明記されていない限り、所得税法３０条１項にいう「これらの性質を有する給与」には該当しないとの国の主張が、継続的な勤務の中途で支給される金員であっても、当該金員支払の前後において、形式的には継続している勤務関係が実質的には単なる従前の勤務関係の延長とはみられないなどの特別の事実関係があるときは、実質的に勤務関係の終了があったものと同視することができ、このような場合には、打切り支給の条件が明示されないからといっておよそ勤務関係の終了と同視する余地がないということはできず、また、その金額の算出方法等に照らし、当該金員が、従前の勤務に対する当該支払時までの評価を尽くすとともに、従前の勤務期間中の給与をいったん精算する趣旨のものであると認められる場合には、従前の長期間にわたる勤務に対する報償ないし従前の勤務期間中の労務の対価の一括後払としての性質を有するということができるとして排斥された事例

(5)　継続的な勤務の中途で支給される給与で打切り支給でないものは、その者が今後も勤務を続け、いずれ勤務関係を終了した時に勤務期間全体に対応した精算金（退職金）が支給されることを前提とする中途段階での一時金であって、所得税法が特別に優遇措置を講じることとした退職手当等としての性質を有しないとの国の主張が、打切り支給明記要件を満たさないような場合であっても、一般的な退職金算出方法に従ってその金員が算出されたようなときは、勤務関係の当事者は、その金員の支

給時点において可能な限度で、従前の勤務に対する功労についての評価を尽くすとともに、従前の勤務期間中の労務の対価を一括精算する目的を有するのが通常と考えられるから、その限りにおいては精算金的性質を有するものということができ、したがって、打切り支給の明記要件を欠く場合にはおよそ清算金的性質を有しないということはできないとして排斥された事例

(6)　継続的な勤務の中途で支給される金員が精算の趣旨で支給されるものとして「退職により一時に受ける給与」と同一に取り扱うことを相当とするものであるか否かについては、中途支給の前後における勤務関係の性質、内容、労働条件等における重大な変動の有無、当該変動に当たり変動前の継続的な勤務に対する報償ないしその間の労務の対価を一括精算する合理的必要性の有無等をしんしゃくした上で退職金制度の規定内容やその具体的運用状況等に即して個別具体的に検討し判断すべきであるとされた事例

(7)　使用人から執行役に就任した者については執行役への就任の前後でその勤務関係の性質、内容、労働条件等において重大な変動があったと認められる上、執行役への就任の時点で同者のそれまでの継続的な勤務に対する報償ないしその間の労務の対価を一括精算することについて合理的な必要性も認められるのであって、退職金規程において執行役を含む役員への就任による退職の場合とそれ以外の事由による普通退職の場合とで退職金の支給率を区別して規定していないことなどを併せ考えると、退職金として支給された各金員の支給に当たり打切り支給の条件が明示されていなかったとしても、退職金として支給された金員は、同者が執行役への就任という従前の勤務関係の延長とはみられない事実を有する新たな勤務関係に入ったことに伴い、その時点で同者のそれまでの継続的な勤務に対する報償ないしその間の労務の対価を一括精算する趣旨で支給されたものと認めるに十分であり、退職金として支給された金員は、課税上、「退職により一時に受ける給与」と同一に取り扱うのが相当というべきであるとされた事例

(8)　所得税基本通達３０－２が「これらの性質を有する給与」に該当するためには打切り支給でなければならない旨を規定したものであり、その合理性は判例上も是認されている旨の課税庁の主張が、同通達が打切り支給でない給与を退職所得として取扱うことを禁じる趣旨のものとまで解されないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　所得税法が、退職所得について所得税の課税上他の給与所得と異なる優遇措置を講じているのは、一般に、退職手当等の名義で退職を原因として一時に支給される金員は、その内容において、退職者が長期間特定の事業所等において勤務してきたことに対する報償及び同期間中の就労に対する対価の一部の累積としての性質をもつとともに、その機能において、受給者の退職後の生活を保障し、多くの場合いわゆる老後の生活の糧となるものであって、他の一般の給与所得と同様に一律に累進税率による課税の対象とし、一時に高額の所得税を課することとしたのでは、公正を欠き、かつ社会政策的にも妥当でない結果を生ずることになることから、このような結果を避ける趣旨にでたものと解される。

(2)　ある金員が、所得税法３０条１項にいう「退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与」に当たるというためには、それが、①退職すなわち勤務関係の終了という事実によって初めて給付されること、②従来の継続的な勤務に対する報償ないしその間の労務の対価の一部の後払いの性質を有すること、③一時金として支払われていること、との要件を備えることが必要であり、また、同項にいう「これらの性質を有する給与」に当たるというためには、それが、形式的には上記各要件のすべてを備えていなくても、実質的にみてこれらの要件の要求するところに適合し、課税上、上記

「退職により一時に受ける給与」と同一に取り扱うことを相当とするものであることを必要とすると解すべきである。そうであるところ、上記①の要件を満たさず、継続的な勤務の中途で支給される退職金名義の金員が、実質的にみて上記３つの要件と要求するところに適合し、課税上、「退職により一時に受ける給与」と同一に取り扱うことを相当とするものとして、「これらの性質を有する給与」に当たるというためには、当該金員が定年延長又は退職年金制度の採用等の合理的な理由による退職金支給制度の実質的改変により精算の必要があって支給されるものであるとか、あるいは、当該勤務関係の性質、内容、労働条件等において重大な変動があって、形式的には継続している勤務関係が実質的には単なる従前の勤務関係の延長とはみられないなどの特別の事実関係があることを要するものとして解すべきである（最高裁第二小法廷判決昭和５８年９月９日、同第三小法廷判決昭和５８年１２月６日）。

(3)～(8)　省略

名古屋地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国（昭和税務署長）
平成２０年３月５日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　扶養控除の適用において、早生まれの子（１月１日から４月１日までに生まれた子）の扶養者は、遅生まれの子（４月２日から１２月３１日までに生まれた子）の扶養者と比較して、扶養控除の権利を１年分行使できないという不公平な扱いを受けるため、早生まれの子の扶養者は、その子が遅滞なく各教育課程を終え、かつ、各最終学年（卒業年の前年）における１２月３１日までに特定扶養親族の要件を満たす場合には、その翌年にこれまで短縮されてきた１年分の扶養控除の権利を行使できると解すべきであるとの納税者の主張が、所得税法８５条３項（扶養親族等の判定の時期）は「特定扶養親族（中略）に該当するかどうかの判定は、その年の１２月３１日の現況による」と定めており、ここにいう「その年の１２月３１日」を遅滞なく各教育課程を終えた早生まれの子については「卒業の前年１２月３１日」をいうものと解することはできないとして排斥された事例

(2)　扶養控除及び特定扶養親族に係る扶養控除制度の趣旨

(3)　同一学年に属する子であっても、その子の進学の有無、居住、就学状況、送金等の有無、収入の額等の諸事情により、特定扶養親族に該当するか否かについての判断に差異が生ずるのであり、そのこと自体、扶養控除制度が当然に予定しているのであるから、扶養親族に該当するか否かの判断基準日を「その年１２月３１日」とする所得税法８５条３項（扶養親族等の判定の時期）は不合理であるとはいえないとされた事例

判　決　要　旨

(1)　省略

(2)　所得税法が規定する扶養控除制度は、自己と生計を同一にする扶養親族を有する納税者に対して、その税負担能力（担税力）を減殺する個別的事情を調整する趣旨から設けられたものであり、特定扶養親族に係る扶養控除は、扶養親族のうち教育費に多額の支出を要するものがある場合には、その教育費を負担する納税者の税負担能力への配慮が必要なことから認められたものである。

(3)　省略

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分等取消請求控訴事件
国側当事者・国（神田税務署長）
平成２０年３月６日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　法人税法が寄附金の損金算入に制限を設けた趣旨（原審判決引用）

(2)　法人税基本通達９－６－１(4)（金銭債権の全部又は一部の切捨てをした場合の貸倒れ）、同９－４－２（回収不能の金銭債権の貸倒れ）の合理性（原審判決引用）

(3)　法人が債務超過の状態にあるかどうかを判断する場合には、土地は路線価をもって評価すべきであるとの原告会社の主張が、債権放棄に経済的合理性があるかどうか、債務者に支払能力がなく回収不能といえるかどうかは、債務者の有する財産を換価することにより実際にどれだけの支払原資が得られるかを基準に判断すべきものであるところ、路線価が地価公示価格の８０パーセントを目途とした評価によるものとされていることからすれば、路線価を０．８で除した価額を土地の時価相当額とみなし、これを基にして訴外会社が債務超過の状態になかったものと判断したことは相当性を有するとして排斥された事例（原審判決引用）

(4)　原告会社所有の土地に根抵当権が設定されていたから、これを評価に反映させるべきであるとの原告会社の主張が、所有土地に第三者を債務者とする抵当権が設定されている場合であっても、土地所有者は当該第三者に対して求償権を有するから、そのことを土地の評価に反映させなければならないものではないとして排斥された事例（原審判決引用）

(5)　訴外会社に対する立替金債権を放棄する旨の通知（本件通知）は、不良債権を貸倒損失として処理するために発したにすぎないのであり、寄附や贈与の意思がないにもかかわらず、法人税基本通達の基準を満たしていないという理由で、これを寄附金と認定するのは、懲罰的かつ過酷で非常識な課税処分であるとの原告会社の主張が、同債権の放棄については、これを原告会社から関連会社に対する経済的な利益の無償の供与とみるほかなく、また、訴外会社が債務超過・回収不能の状況になく、その他債権を放棄する経済的合理性があるものと認められない以上、その損金算入を認めるべきものではないとして排斥された事例（原審判決引用）

(6)　訴外会社に対し原告会社がした立替金債権の放棄は、訴外会社の資産状況から同債権は回収不能の状態になかったこと、及び債権放棄をしたことについて相当な理由があったとも認められないことから、訴外会社に対する寄附金に該当するものと認められ、所定の額の限度でしか損金算入をすることはできないとされた事例（原審判決引用）

(7)　青色申告書に係る法人税について更正をする場合に要求される理由付記の程度（原審判決引用）

(8)　原告会社に対する更正通知書には、原告会社が訴外会社に対する立替金債権を放棄したことが貸倒損失に当たらず、寄附金に当たるとした法的評価を加えた根拠・判断過程に関し、訴外会社が債務超過の状況になく、同債権が回収不能とは認められないこと、訴外会社の倒産防止のためにやむを得ず行われたとの事実はなく経済的合理性が存しない旨記載されており、課税庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由付記制度の趣旨目的を充足する程度に理由を具体的に明示したものといえるから、その理由の記載に不備はないとされた事例（原審判決引用）

(9)　本件通知は、貸倒損失の計上のために行ったもので、関連会社に対し現実に債務免除の効力を発

生させることを意図したものではないとの控訴人会社の主張が、①本件通知には控訴人会社が関連会社に対して有する債権を放棄する旨が記載されており、②控訴人会社の取締役会においても関連会社に立替金債権が回収不能であるから損金処理することが確認されていること、③控訴人会社は立替金債権を「その他特別損失」勘定に計上したこと、④関連会社所有の建物に対する賃料につき、立替金債権と相殺していたが、債務免除後は関連会社に賃料の支払をしていることなどの事実によると、控訴人会社は、関連会社に対し、立替金債権を放棄したものであって、債権放棄の私法上の効果を発生させることを意図していなかったことを窺わせる事情はないとして排斥された事例

(10)　法人税基本通達９－６－１(4)は、債務者が債務超過の状態にあるなどの要件を満たす場合に、債権者が債務免除をし、その額が書面により明らかにされている場合に、同額を貸倒れとして損金算入することを認めるものであり、実際には債務免除をしていないのに書面で債務免除額として債権額が示されればその損金算入を認めるものではないことは明らかであるところ、立替金債権を損金算入して法人税の申告をしたのであるから、税務申告に際しては、実際に関連会社に対し債務免除をしたことを表示しているものというべきであり、私法上の債務免除を行っていないにもかかわらず税務申告上これを債務免除したとして申告をしているものと解すべき事情は見当たらないとされた事例

(11)　本件通知は、税務署において貸倒損失を認めることが停止条件となっていたとの控訴人会社の主張が、関連会社に対する債権放棄について停止条件が付されていたことを認めるに足りる証拠はないとして排斥された事例

(12)　関連会社が破綻状態にあり、関連会社に対する債権が貸倒損失として認められるものとして債権放棄の意思表示をしたのだから、その意思表示の要素には重大な錯誤があるとの控訴人会社の主張が、本件通知は、単に立替金債権を放棄するというに過ぎず、その後の税務申告の処理上、放棄した債権額を損金算入することが認められるかどうかは債権放棄の要素ではないとして排斥された事例

(13)　納税義務者が、納税義務の発生の原因となる私法上の法律行為を行った後、当初予定していなかった納税義務が生ずることが判明したことにより、この法律行為を取り消し、あるいは解除したとして、租税行政庁に対し、当該法律行為の効力が生じないことを主張しうるのは、租税法律関係の安定の維持及び納税者間の公平の確保の観点から、法定申告期限が経過するまでの間であるものと解するのが相当であるから、当該事業年度の法定申告期限を経過した後にした撤回を処分行政庁に対し主張することはできないとされた事例

(14)　債務超過を判断するための土地の時価評価の方法は、路線価によるべきであるとの控訴人会社の主張が、債務者が債務超過の状態にあるかどうかは、その保有する資産をもって債務の返済が可能かどうかを判断すべきであり、控訴人会社が行った債権放棄における債権額を損金に算入することを認めるか否かを判断するに当たっては、関連会社の資産価値を地価公示価格の８０パーセントを目途とした価格とされている路線価により評価するなど控えめに評価すべき必要性はないとして排斥された事例

(15)　路線価や固定資産税評価額が公示価格を基準として定められており、関連会社が保有する土地について、路線価や固定資産税評価額から算出した公示価格と同水準の価格が現実の時価と乖離していることを窺わせる事情は見当たらないのであって、これにより関連会社の資産を評価した結果、債務超過の状態にないとされた事例

(16)　貸倒損失の計上を否認し、かつ、関連会社に対し債務免除益について課税するのは二重課税であるとの控訴人会社の主張が、関連会社は控訴人会社が債権放棄をしたことによる立替金債権相当額の利益、控訴人会社は立替金債権を無償放棄したことによる損金算入限度額超過部分に対し課税された

ものであるから、同一の原資に対し課税されているのではないとして排斥された事例

(17)　債務超過について具体的に資産及び負債を評価しなかった更正通知書の更正の理由付記には不備又は瑕疵があるとの主張が、更正通知書記載の更正の理由に、関連会社の資産及び負債の具体的な積算過程が記載されていなかったとしても、それだけで理由付記制度の趣旨目的が損なわれるとはいえないことからその記載には不備がないものというべきであり、本件更正処分に際しては債務超過について具体的に資産及び負債を評価しているとして排斥された事例

判　示　要　旨

(1)　法人税法が一定額を超える寄附金を損金に算入しないものとしたのは、法人が支出した寄附金の全額を無条件で損金に算入するとすれば、国の財政収入の確保を阻害し、寄附金の出捐による法人の負担が法人税の減収を通じて国に転嫁され、課税の公平を害することによるものと解される。もっとも、法人が支出する寄附金には法人の収益を生み出すのに必要な費用としての性質を有するものもあるところ、これを客観的に判定するのには困難が伴うことから、行政的便宜及び課税の公平の観点から、法人税法は統一的な損金算入限度額を設け、その範囲内であれば寄附金の損金算入を認めることにしたものと解される。

(2)　法人がする債権放棄は、対価的意義を有する反対給付を受けないで、一方的に債務者に経済的利益を与えるものであるから、これを寄附金として扱うべきであって、損金算入限度額を超える部分の金額は課税の対象になるものであるが、他方で、法人と当該債権放棄の相手方との間に資本関係、取引関係、人的関係、資金関係等において関連性が存する場合で、業績不振による倒産を防止するために当該法人が債権放棄を行った場合等、当該債権放棄に経済的合理性がある場合にあっては、損金算入限度額を超える部分であるという理由により一律に損金算入を認めないこととすると、かえって、法人税法が寄附金の損金算入を認めた趣旨に反する結果になることから、その損金算入を認めるべきものと考えられるところ、債権放棄した額を損金に算入できる場合について規定した法人税基本通達９－６－１(4)、同９－４－２の定めは債権放棄に経済的合理性があるかどうかを判断する基準として相当であると認められる。

(3)～(6)　省略

(7)　法人税法が青色申告書に係る法人税について更正をする場合の更正通知書に更正の理由を付記すべきものとしているのは、青色申告に係る所得の計算については、それが法定の帳簿組織による正当な記載に基づくものである以上、その帳簿の記載を無視して更正されることがないことを納税者に保障した趣旨にかんがみ、課税庁の判断の慎重、合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、更正の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与える趣旨に出たものというべきである。したがって、帳簿書類の記載自体を否認して更正をする場合には、更正をした根拠を帳簿記載以上に信ぴょう力のある資料を摘示することによって具体的に明示することを要するが、帳簿書類の記載自体を否認することなく更正をする場合には、そうした資料の摘示は必ずしも必要はなく、課税庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由付記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示するものである限り、法人税法が要求する更正理由の付記として欠けるところはないというべきである。（最高裁昭和６０年４月２３日判決参照）

(8)～(17)　省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年９月２７日判決、本資料２５７号－１８３・順号１０７９２）

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国（渋谷税務署長）
平成２０年３月６日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　納税者は、従前Ａ医師が経営していたＢクリニックの事業を平成９年末までに事実上承継し、平成１０年１月までには、同じ場所で本件クリニックとして事業を行うことのできる態勢を整え、実際にも同月からその事業を開始したということができるから、本件クリニックの開業時期は平成１０年１月初めであると認めることができるとされた事例

(2)　本件クリニックの開業時期は平成１０年１月初めであるから、それ以降に発生した本件費用は、「事業を開始するまでの間に開業準備のために特別に支出した費用」ということはできず、繰延資産としての開業費に当たらないとされた事例

(3)　たとえ本件費用が開業費に該当しないとしても、納税者がこれを平成１０年分所得税の確定申告において開業費として計上した以上、その法定申告期限から３年が経過することによって、もはやその開業費としての性格を否定することができなくなったのであり、これを否定する本件更正は違法であるとの納税者の主張が、本件更正は、納税者の平成１５年分所得税について、納税者が確定申告書に記載した課税標準等及び税額等と処分行政庁が調査したところが異なっていたことから行われたものであり、その時期も同年分の所得税の法定申告期限である平成１６年３月１５日から３年を経過する前に行われているから、国税通則法７０条１項（国税の更正、決定等の期間制限）に反するものではなく、平成１０年分所得税の法定申告期限から３年が経過したことにより、本件費用が開業費に該当することが確定するような効果を定めた法令上の規定は存在しないとして排斥された事例

(4)　本件更正が適法とされるのであれば、本来平成１０年分の必要経費としての性格を有する本件費用について、その法定申告期限から５年を経過した現在、もはやこれを同年分の必要経費として処理することが不可能となるが、これは納税者にとって酷であるから、本件更正は違法とすべきであるとの納税者の主張が、事業を開始した時期がいつであるのかは、これに直接かかわった者として納税者自らが容易に判断することができるものであるから、本件費用が開業費に該当するか否かも第一次的には納税者の責任において判断されるべきものであって、その判断を誤った以上、納税者はこれによる不利益を甘受すべきものといわざるを得ないとして排斥された事例

(5)　本件のような事情の下では、本件各処分は徴税権の濫用として違法となるとの納税者の主張が、本件各処分は関係法令の規定に基づき行われたものであって何ら違法なものではなく、納税者にとって不利な結果になるとしても、それは納税者自身の判断の誤りに起因するものであるから、これをもって、本件各処分が徴税権の濫用であることを基礎付ける事情ということはできないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)～(5)　省略

最高裁判所（第二小法廷）　平成●●年（○○）第●●号、平成●●年（○○）第●●号
消費税更正処分等取消請求上告及び上告受理申立事件
国側当事者・木更津税務署長
平成２０年３月７日棄却・不受理・確定

決　定　事　項

上告人の上告理由が民事訴訟法３１２条１項又は２項（上告の理由）所定の場合に当たらず、申立人の上告受理申立ての理由は民事訴訟法３１８条（上告受理の申立て）に規定する事件に当たらないとして、上告人の上告が棄却され、上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・東京地方裁判所平成●●年（○○）第●●号、平成１９年３月２０日判決、本資料２５７号－５０・順号１０６５９）

（控訴審・東京高等裁判所平成●●年（○○）第●●号、平成１９年１０月３１日判決、本資料２５７号－２０４・順号１０８１３）

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　誤納金返還等請求控訴事件
国側当事者・国、麹町税務署長
平成２０年３月１２日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　所得税法１６１条６号（国内源泉所得）の「貸付金（これに準ずるものを含む。）の利子」の意義（原審判決引用）

(2)　本件レポ取引に基づくエンド取引においては売買代金債権が所得税法１６１条６号の「貸付金（これに準ずるものを含む。）」に該当するか否かは、本件各レポ取引の法形式及び経済的効果を踏まえ、エンド取引における売買代金債権が、消費貸借契約における貸付債権とその性質、内容等がおおむね同様ないし類似するか否かによって判断するのが相当である（原審判決引用）

(3)　本件各レポ取引にはマージン・コール条項が定められており、買主が対象債権の価格変動リスクを負わず、エンド取引において再譲渡価格を確実に取得できるとされていることから、買主から被控訴人会社に対して一定期間信用を供与する取引であるとの課税庁の主張が、マージン・コール条項は、約定された再売買代金額と再売買の対象となる有価証券の現在市場価値との間に差額が生じたときに、一方当事者が、他方当事者に対し、その差額に対応する金銭又は有価証券を差し入れることを義務づけるものであるが、相手方の再売買契約上の債務不履行によって損害を被らないようにする措置という意味では広い担保といえるとしても、売買価格変動リスクを調整し、再売買契約における目的物と代金との対価的均衡を維持し、エンド取引の履行を確保するための措置であって、一方が他方に与信し、その返済義務を履行するという性質のものということはできないとして排斥された事例

(4)　本件各レポ取引は、収入金支払条項により売主対象債券に生じた収入金を受領する権利が留保されており、買主に対象債券の完全な所有権が移転していないことから、買主から被控訴人会社に対して一定期間信用を供与する取引であるとの課税庁の主張が、収入金支払条項は、対象証券の所持人に対して収入金が支払われた場合において、レポ取引の買主がその収入金を受領したか否かに関係なく売主に対して当該収入金相当額を支払うことを定めているものであって、同条項の存在と対象債券の所有権の帰属とは切り離されており、売主が対象債券についての果実収取権を失うことを前提に、一定の要件の下で、買主が売主に対して対象証券の収入金相当額を支払うことを定めたものと解することができ、債券の所有権が買主に完全に移転していることと整合するものであるとして排斥された事例

(5)　本件各レポ取引には、担保権条項において、担保権付貸付けと評価された場合、売主は、対象債券及びその収入金をエンド取引における義務のために担保権を設定したとみなすとされており、本件各レポ取引の本質が対象証券を担保とする与信行為であることを示していることから、本件各レポ取引は買主から被控訴人会社に対して一定期間信用を供与する取引であるとの課税庁の主張が、担保権条項は仮定的に設けられたものであり、レポ取引がその意図した法的構成により解釈されない場合に備えて設けられた条項であって、同条項を根拠としてレポ取引自体の法的性質に影響を与えるものではないことが明らかであるから、これをもって、当事者にレポ取引がローンであるなどとする意思があったと解釈することは相当とはいえないとして排斥された事例

(6)　本件各レポ取引には一括精算条項により、一方当事者に債務不履行のリスクが生じた場合には、

すべての契約を一括して清算できるとされ、当事者の信用リスクを最小限に抑えることができるようになっていることから、本件各レポ取引は買主から被控訴人会社に対して一定期間信用を供与する取引であるとの課税庁の主張が、一括清算条項は、当事者間に複数存在し得るレポ取引のうち１つについてでも債務不履行があったときは、他のレポ取引の履行期も到来することを定めているが、この点は、当事者の一方の債務不履行によるリスクを最小限に抑えられることになるとしても、当事者間に複数の契約関係がある場合に、リスクを回避するため各契約において債務不履行を原因とする期限の利益の喪失特約を定めることは特段不自然なことはなく、当事者間に複数の取引関係が存在する場合に一般的にみられるものであり、一括清算条項の存在が本件各レポ取引の法的性質を判断する上で重要であるとはいえないとして排斥された事例

(7)　本件各レポ取引には単一契約条項が定められ、相互に約因として約定され、レポ取引が単一の取引上及び契約上の関係を構成するものとし、スタート取引とエンド取引とが一体のものとして評価されるべきであることからすれば、エンド取引に係る売買代金債権のうちスタート取引の譲渡価格相当額の部分が信用供与の対価としての利子を生じさせる元本債権に当たるというべきであることから、本件各レポ取引は買主から被控訴人会社に対して一定期間信用を供与する取引であるとの課税庁の主張が、単一契約条項は、本件各基本契約に基づく同一当事者間における複数の取引について単一の取引上及び契約上の関係を構成するとすることにより、複数存在する契約関係の一つの不履行が他の契約関係においても影響することを明らかにし、倒産等の場合に、管財人によって複数存在する契約関係の一部のみの履行をせまられることを防止するものであって、スタート取引とエンド取引とを一体の契約として解釈することを意味する条項ではないから、これをもって本件各レポ取引が売買契約であることについて変容をもたらすものではないとして排斥された事例

(8)　本件各レポ差額は、その算定方法から、元本債権である譲渡価格に対して一定のレポレートにより取引期間に応じて発生する法定果実であって、エンド取引の弁済があるまでの間の譲渡価格相当額の金員の利用可能性の対価、すなわち、レポ取引期間における信用供与の対価としての性質を有するとの課税庁の主張が、将来のエンド取引の日における再譲渡価格を算定するに当たって、現在の市場価格（譲渡価格）を基礎に将来の一時点までの期間に伴う負担と利益を加味した一定の率（レート）を使用して、当該期間に応じて代金額を決定することは、履行期限を将来の一時点とする売買取引において相応の合理性を有するといえるから、本件各レポ取引がエンド取引の再譲渡価格をスタート取引の日に合意する契約であるという性質上、エンド取引における再譲渡価格の決定方法が契約条項として明確に定められているとしても、そのことから直ちに当該エンド取引における代金債権の本質が売買によるものであることに影響を与えるものではないとして排斥された事例（原審判決引用）

(9)　レポ取引に係る本件各基本契約は、倒産隔離を果たすため、契約条項において売買及び再売買により構成されることを明確に定めたものであって、同契約に基づく本件各レポ取引は、売買・再売買を一つの契約で実行する複合的な性格を有する契約であると解され、取引に金融的取引の側面が存在し、それを示唆するかのような契約条項の存在によっても、その法的性質を変容させるまでのものとはいえないから、本件各レポ取引の買主は、売主に対し、信用を供与する目的で譲渡価格相当の金員を交付したもので、エンド取引における再譲渡価格のうち、上記譲渡価格相当額の部分が債権に当たり、本件レポ差額が所得税法１６１条６号の「利子」に該当するとは解されないとされた事例（原審判決引用）

(10)　本件各レポ取引は、買主である外国法人において、売主である被控訴人会社に対し、一定期間信用を供与する取引であることは、本件各基本契約の条項に照らし、客観的に明らかというべきである

から、所得税法１６１条６号（国内源泉所得）にいう貸付金に該当するとの課税庁の主張が、レポ取引の法律形態を素直にとらえることなく、その金融取引的側面のみを強調し、専らこの観点から債務者に対して信用を供与する目的で弁済期日まで一定期間設けられた金銭債権であり、その金銭債権から果実が発生し得る元本債権であるとして所得税法１６１条６号（国内源泉所得）にいう貸付金に該当すると解することには無理があるとして排斥された事例

(11)　所得税法施行令２８３条１項各号（国内業務に係る貸付金の利子）の定め及びその立法経緯によれば、所得税法１６１条６号（国内源泉所得）の貸付金には、資産の譲渡又は役務の提供の対価に係る債権などの売買、請負、委任、準委任、賃貸借等の多様な契約に基づいて発生する債権が含まれるとして、所得税法１６１条６号に規定する貸付金の意義を検討するに当たっても信用の供与が重要な考慮要素とされるべきであるとの課税庁の主張が、所得税法２８３条１項は、法的にも元本に付随する利子が存在するといえる場合の規定と解される上、所得税法１６１条６号の末尾には「(政令で定める利子を除く。)」と規定されており、所得税法施行令２８３条１項は国内において業務を行う者に対してする資産の譲渡又は役務の提供の対価に係る債権であってもその発生の日からその債務を履行すべき日までの期間が６月を超えないものについては、所得税法１６１条６号の貸付金の利子から除外されることを明記しているから、仮に所得税法１６１条６号が本件各レポ取引に適用されるのであれば、所得税法施行令２８３条１項１号もレポ取引に適用されることとなり、スタート取引からエンド取引までの期間が６か月を超えていない本件各レポ取引については、本件各レポ差額は源泉徴収義務の対象とならないこととなるとして排斥された事例

(12)　ＭＲＡやＧＭＲＡに基づくレポ取引が、売買及び再売買という法形式を採りながらも、経済的には信用供与を伴う金融取引としての性格を有していることは、企業会計上の取扱い等からも明らかである上、銀行経理の実務もこれに従っており、さらに、被控訴人会社も本件各レポ取引を金融取引として経理処理しているとの課税庁の主張が、企業会計上の取扱い等を根拠に法律上の概念についての法的性質を決定することは相当ではないとして排斥された事例

(13)　所得税法１６１条６号（国内源泉所得）の貸付金について、課税の公平性や経済取引に対する税制の中立性を確保する趣旨から、信用の供与という経済的実質に着目してその解釈を行うべきであるとの課税庁の主張が、課税の公平性や経済取引に対する税制の中立性を確保する趣旨が重要であることは疑いがないものの、本件においてそのような解釈をすることは、解釈論の域を超えるものであって相当とはいえないとして排斥された事例

(14)　措置法４２条の２（外国金融機関等の債券現先取引に係る利子の課税の特例）は、所得税法の特例として所得税を課さないことを定めた創設的な規定であり、措置法施行令２７条の２第１項（外国金融機関等の債券現先取引に係る利子の課税の特例）の「債券の売買又は売戻条件付売買」が所得税法１６１条６号（国内源泉所得）の国内源泉所得の基因とならないとするなら、措置法４２条の２の適用の余地がないことになるが、これは立法者の意思に反するものであるとの課税庁の主張が、措置法４２条の２（外国金融機関等の債券現先取引に係る利子の課税の特例）の規定は、平成１４年度税制改正により創設されたものであって、本件各レポ取引がされた当時には制定されていなかったものであるから、この規定をもって本件各レポ取引について所得税法１６１条６号の適用があると解釈すべきことにはならず、所得税法１６１条６号の適用があるかどうかはあくまでも課税要件を定めた所得税法１６１条６号自体の解釈が重視されるべきものであるとして排斥された事例

(15)　措置法４２条の２（外国金融機関等の債券現先取引に係る利子の課税の特例）による非課税措置の導入に先立ち、Ｄ協会等の団体や金融庁から、レポ差額が所得税法１６１条６号の貸付金の利子に

該当し、源泉徴収の対象となることを前提とした上での税制改正要望があったことからも、レポ差額が利子に当たると裏付けられているとの課税庁の主張が、仮に上記陳情において提出された書面にレポ差額が課税の対象となることを前提としたような趣旨の記載が含まれていたとしても、それがいかなる根拠に基づくものであるか明らかにされておらず、レポ差額が利子に該当するものと解することが正当であることの裏付けがなく、レポ差額に対して課税がされていたものと認めることもできないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　所得税法１６１条６号の「貸付金（これに準ずるものを含む。）」の「利子」とは、消費貸借契約に基づく貸付債権を基本としつつ、その性質、内容等がこれとおおむね同様ないし類似の債権の利子ということができる。したがって、付帯する合意いかんでは資産の譲渡や役務の提供の対価として発生する債権に付随して発生した利益をも含むと解する余地があるといえ、その意味で、原因となる法律行為の法形式のみからその適用の有無を判断できるものではないが、他方、その法形式等を全く考慮することなく、経済的効果のみに着目して、同条号の「貸付金（これに準ずるものを含む。）」の「利子」に該当するか否かを判断することもできないというべきである。

(2)～(15)　省略

（第一審・東京地方裁判所平成●●年（○○）第●●号　平成１９年４月１７日判決、本資料２５７号－８０・順号１０６８９）

大阪高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　贈与税更正処分等取消請求控訴事件
国側当事者・茨木税務署長
平成２０年３月１２日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　納税者は、更正処分のうち申告に係る納付すべき税額を超えない部分について、その取消しを求める訴えの利益を有しないというべきであるから、本件における訴えのうち、申告に係る納付すべき税額を超えない部分の取消請求に係る部分については、不適法として、却下された事例（原審判決引用）

(2)　相続税法７条（贈与又は遺贈により取得したものとみなす場合―低額譲受）の趣旨及び「時価」の判断基準（原審判決引用）

(3)　売買契約時における各土地の時価（相続税法７条にいう時価）は、課税庁の鑑定とおりであると認められるところ、売買契約における各土地の売買代金の合計額は時価の合計額の２分の１にも満たない上、各売買契約は、母からその法定相続人である子（納税者）に対して母所有の土地を譲渡するものであり、しかも、その決済方法は、譲渡人である母の銀行からの借入金を譲受人である納税者が引き受け、譲渡人に対する仮払金と相殺するなどとされていることなどにかんがみると、各土地の譲受けは、相続税法７条（贈与又は遺贈により取得したものとみなす場合―低額譲受）にいう「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に該当するものというべきであり、納税者は、各土地の時価と売買代金との差額に相当する金額について、これを母から贈与により取得したものとして、贈与税の納税義務を負うというべきであるとされた事例（原審判決引用）

(4)　納税者の母は、納税者に対し、別件土地が市の名義であると説明しないまま、本件売買契約を締結したものであり、別件土地の所有権移転登記を受けられなければ、他の土地等を購入することはなかったから、内容証明郵便により、民法５６３条２項（権利の一部が他人に属する場合の売主の担保責任）に基づいて、本件売買契約を解除したのであって、同契約を贈与とみなして課税することはできないとの納税者の主張が、①納税者の母及び父は、多数の不動産を取得、賃貸、賃借して賃貸マンション等を経営する会社を経営していたこと、②納税者の父及び母は、行政指導に基づく開発寄附金の負担軽減のために、別件土地を分筆した上で市に寄附し、その所有権移転登記まで経由したこと、③別件土地は所有権移転登記が経由されず、かつ納税者がこれを問題にした形跡がないこと、④納税者は、本件売買契約の不動産として別件土地以外の土地等の鑑定評価は依頼したが、別件土地は評価対象にしなかったこと、⑤本件各処分に係る異議申立書の理由欄には、別件土地の地番は記載されていなかったこと、⑥本件売買契約の締結後に提起された別件訴訟において、別件土地が納税者の母の所有にかかることを前提に納税者に譲渡された旨の主張立証がなされた形跡がないこと、⑦本件訴訟の原審の審理において、納税者が別件土地を母から売買で取得した旨の主張立証がなされていないこと等の事実に照らせば、納税者とその母との間の不動産売買契約の対象に別件土地が含まれていたことを認めることはできないから、本件売買契約は、売買の目的である権利の一部が他人に属する場合（民法５６３条１項（権利の一部が他人に属する場合における売主の担保責任））に該当せず、同条２項に基づく解除をすることができないとして排斥された事例

(5)　不動産鑑定評価基準は、貸家及びその敷地の鑑定評価額について、実際実質賃料に基づく純収益

を還元して得た収益価格を標準とし、積算価格及び比準価格を比較考量して決定するとするところ、納税者の行った鑑定１は、取引事例比較法については取引事例の収集が困難であったとして採用せず、また、収益価格をもって鑑定評価額としたものであり、収益価格と積算価格の乖離が約２倍もあったにもかかわらず、積算価格は収益価格の土地・建物への個別の配分比率を定めるについてのみ参考とされたにすぎず、積算価格・比準価格を比較考量して鑑定評価額を決したと言い難く、自らが採用した評価方法に正確に準拠したものと直ちに言えないとされた事例

(6)　納税者の行った鑑定２は、土地につき取引事例比較を行い、無道路地減価をせず、建物につき観察減価法を併用した点で妥当であるが、積算価格は収益価格の土地・建物への個別の配分比率を定めるについてのみ参考とされたにすぎない点で納税者の行った鑑定１と同旨の疑問が残るとされた事例

(7)　課税庁が行った鑑定は、対象地の更地価格を求めるに当たり、比準価格、公示価格、収益価格を参酌したもので、収益価格を求めるに当たっては土地残余法により、賃貸経費は更地化に際しての費用も考慮したもので、その額も納税者の母の不動産所得用青色申告決算書上の１年当たり費目毎平均額と比べて特に過大とも過小ともいえないものであるし、更地価格からの貸家建付地減価率２０％は、評価通達上の減価率と一致するなど適切なものといえるものとされた事例

(8)　課税庁が行った鑑定は、個々の物件の特性を十分に勘案していない評価通達が定める方法に準拠したものである上、同鑑定が参酌したとする収益還元法は、更地価格を算定するための収益還元法であり、現に存在する建物を前提として計算されたものではなく、本件建物の撤去費用や賃借人の立退費用等、更地化に伴う減額要因を何ら考慮していないとの納税者の主張が、同鑑定は単に評価通達に依拠したといえるものではないし、その収益還元法の適用は、土地残余法により収益価格を算出したもので不動産鑑定評価基準に拠ったものとして妥当でないとはいえず、空室等による損失相当額や建物等の取壊費用積立金を経費として考慮した上で算出したものであるから、更地化に伴う減額要因を何ら考慮していないとはいえないとして排斥された事例

(9)　納税者ら当事者は、各土地の売買契約を締結するに際し、税務署からみなし贈与と指摘されることのないよう、不動産鑑定士による鑑定評価額を時価であると認識して売買代金額の合意をしたのであるから、売買契約当時、契約当事者が全く予定していなかったみなし贈与税の納税義務が発生することは、売買契約にとっては要素の錯誤となり、売買契約は無効であるとの納税者の主張が、納税者が依頼した不動産鑑定士による鑑定評価額は、その方法、判断過程及び内容に合理性を欠くところが多く、各売買契約の締結に先立って、各売買契約の目的不動産の正常価格ないし限定価格を鑑定評価するために作成されたものであるかについて合理的な疑問が存するから、納税者らが、各売買契約の締結に当たり各土地の売買代金額が時価（客観的交換価値）とかい離するものではなく相続税法７条の規定によるみなし贈与の課税の対象となるものではないとの認識を有し、かつ当該認識（動機）を表示して各売買契約を締結した事実を証拠上認めるのは困難であり、さらに、納税者は時価と売買代金額との差額に相当する経済的利益を現実に享受していたということができ、納税者が主張するような錯誤無効が国税通則法２３条２項各号にいずれの事由にも該当しないことをも併せ考えると、少なくとも各土地の取得に係る贈与税の法定申告期限の経過後においては、各売買契約の錯誤無効を主張して贈与税の課税を免れることは許されないとして排斥された事例（原審判決引用）

(10)　各売買契約は覚書による合意解除によりそ及的に無効となったから、贈与税の課税要件を満たさないとの納税者の主張が、覚書が各売買契約の効力をその締結時にさかのぼって消滅させる趣旨の合意であるとしても、覚書が各土地の取得に係る贈与税の法定申告期限の経過後に課税庁の職員から各

土地の取得が相続税法７条に規定する低額譲渡に該当する旨の指摘を受けて贈与税の課税を免れるために作成されたものであることは明らかであるところ、国税通則法２３条２項３号、同施行令６条１項２号が、当該国税の法定申告期限後に、その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る契約が、解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、又は取り消されたときに限って、２か月以内に更正の請求をすることができる旨規定している趣旨にもかんがみると、納税者が覚書による各売買契約の効力のそ及的消滅を主張して贈与税の課税を免れることは許されないとして排斥された事例（原審判決引用）

判　決　要　旨

(1)　省略

(2)　相続税法７条の規定は、贈与税は、相続税の補完税として、贈与により無償で取得した財産の価額を対象として課される税であるところ、法律行為としての贈与契約によらずに、時価より著しく低い対価で財産の譲渡を受けた場合についても、経済的にみれば当該対価と時価との差額について実質的に贈与があったということができ、他方で、贈与税の課税原因を法律行為としての贈与契約に限定した場合には、時価より著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けることによって、容易に贈与税の負担を回避するとともに、将来的に相続税の負担の軽減を図ることができることにもなるから、租税負担の公平の見地に照らし、時価より著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合には、当事者の贈与の意思ないし租税回避目的の有無のいかんを問わず、当該対価と当該財産の譲渡があった時における当該財産の時価との差額に相当する金額を当該財産を譲渡した者から贈与により取得したものとみなして贈与税の課税の対象とする趣旨のものと解される。このような同条の規定の趣旨からすれば、同条にいう時価とは、自由な経済取引の下で成立すると認められる取引価額（すなわち、客観的交換価値）をいうと解され、時価より著しく低い価額の対価に該当するか否かについては、時価と当該対価とのかい離の程度、当該財産の譲受の事情、譲渡当事者間の関係等を勘案し、社会通念に従って判断すべきであるとされた事例

(3)～(10)　省略

（第一審・大阪地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１８年１１月１７日判決、本資料２５６号－３１５・順号１０５７５）

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国（武蔵野税務署長）
平成２０年３月１３日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　課税処分の基礎となる裁判上の和解条項の解釈

(2)　和解条項によって形成された法律関係を検討すると、亡Ａ及びＢ社は、当該和解において、建物及び各土地の売買契約に基づく法律関係を将来的に消滅させ、既に同契約から発生した法律関係を原状に復させる趣旨で当該和解条項の内容を定めたものと認められ、このような合意を和解によって行ったものであるから、それは、解除の文言は現れていないが、まさに当該売買契約の合意解除とみるべきものであるとされた事例

(3)　本件の和解条項第１項が、建物につき、利害関係人である第三者のＣ社が所有権を有することを確認する旨定めており、従前の訴訟で売買契約時にＣ社と亡Ａとが同一体であると認定されていたとしても、和解当時にはＣ社の代表者が納税者に変更され、Ｃ社と亡Ａとを同一視する理由はなくなっていたことからすれば、亡ＡではなくＣ社が和解により建物を取得したというべきであるとの納税者の主張が、当該和解条項第１項は、亡ＡとＣ社との間では建物の実質的な所有権が亡Ａにあり、将来必要に応じてその名義を変更することを前提に、Ｂ社と亡Ａとの間で、Ｂ社が建物の所有権を有するのではなく、Ｃ社が所有権を有することを確認するものであったと解されるのであり、そうすると、当該和解条項第１項の文言は、むしろ、和解の法的な効果が、売買契約の法的効果を将来的に消滅させ、建物の所有権を亡Ａに帰属させ、その法律関係を原状に復することを目的とするものであったとの認定にそうものといえるとして排斥された事例

(4)　本件の和解条項においては「解除」という文言が使用されておらず、当該和解条項第２項において各土地の登記において「錯誤を原因とする抹消登記手続をする」との記載があることや、建物については明渡しが終了しており、債務不履行を理由とした解除をし得ない状態になっていたことから、和解をした当事者の合理的な意思として、合意解除と同様の法的効果を生じるものとみることはできないとの納税者の主張が、和解調書においては、和解成立の前提となる個別の権利関係について明確に記載しないことは必ずしも珍しいことではなく、上記和解条項に明確に「解除」する旨の記載がないことや、錯誤を理由に登記を抹消するとの記載があるからといって、和解においてＢ社や亡Ａが売買契約に基づく法律関係を消滅させる意思がなかったと認めることはできず、建物の明渡しが終了していることも合意解除自体の妨げになるものではないとして排斥された事例

(5)　建物及び各土地の売買契約は、法律上、借地権付建物の売買と建物底地権売買の２個の契約であると解すべきであり、前者の代金額が４億６０００万円、後者の代金額が３億５００２万円であったが、建物の売買契約については、売買代金支払を完了し、売主から買主への占有移転も終了していたものであって、それを前提とすると、本件の和解は、各土地の売買契約の合意解除と借地権付建物の新たな売買契約が併存したものと考えるべきであり、和解金１億３０００万円の内訳は、上記売買における代金割合と同じ割合で７２８０万円が建物の対価として、５５９０万円が各土地の対価として支払われたというべきであるから、亡Ａが既に受領している２億円の土地代金と５５９０万円の差額が所得税法３６条１項（収入金額）括弧書に規定する「経済的利益」というべきであるとの納税者の

主張が、売買契約は各土地と建物とを一括売買したものであって、売買契約書等でそのような形式をとらなかったのは、あくまでも税金対策によるものであるから、建物の売買契約が各土地の売買契約とは別に独立して存在するわけではなく、建物売買代金への充当のみが完了していたとみる余地もないとして排斥された事例

(6)　建物については、Ｂ社が平成５年５月及び８月に明渡しを受けていたことから、その時点で各土地及び建物の占有が、Ｂ社に移転していたということができ、同時点で、譲渡所得が確定し、課税権が発生しているとして、更正処分時には、既に上記課税権が時効により消滅しており、これに平成１３年分の所得税として課税することは許されないとの納税者の主張が、更正処分は、亡ＡとＢ社との間で平成１３年２月２３日になされた和解により、亡Ａが、既に受領していた金額（合計６億６０００万円）と和解金として支払う金額（１億３０００万円）との差額について、返還を免れることとなるから、これが所得税法３６条１項（収入金額）括弧書きの規定する「経済的利益」に該当するとしているのであって、売買契約に基づいて亡Ａが取得した利益に対して課税するものでないから納税者の主張には理由がないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　課税処分の基礎となった裁判上の和解に基づく権利関係を検討するに当たって、まずは、当該和解調書に記載された条項の文言解釈が中心となることは勿論であるが、一般法律行為の解釈と同様、文言とともにその解釈に資すべき他の事情、特に裁判上の和解であるからこそ、当該訴訟事件の従来の経過等をも十分に参酌して、もって当事者の真意を探求してなされるべきである。

(2)～(6)　省略

広島地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　行政処分取消等請求事件
国側当事者・国（広島西税務署長）
平成２０年３月１３日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　租税特別措置法６８条の２（中小企業者等に対する同族会社の特別税率の不適用）の規定によると、添付書類の添付がない確定申告書の提出があった場合には、その添付がなかったことについてやむを得ない事情があると認められない限り、同条１項が適用される余地はなく、法人税法の定める留保金課税規定が適用されるから、本件のように留保金課税規定の適用を前提とした留保金課税の申告をした場合、やむを得ない事情があると認められないときには、同申告が、留保金課税不適用制度の適用をしていないということを理由として、国税通則法２３条１項１号にいう「国税に関する法律の規定に従っていなかった」ものであるということはできない（昭和●●年（○○）第●●号、昭和６２年１１月１０日最高裁第三小法廷判決参照）とされた事例

(2)　租税特別措置法６８条の２第２項及び３項の趣旨と同条３項にいう「やむを得ない事情」の意義

(3)　原告会社の関与会計士は、確定申告書を作成する時点ないし確定申告を行う時点において、租税特別措置法６８条の２の規定を適用して法人税額を算出することを失念していたため、同条の規定を適用しなかった場合の法人税額を記載した確定申告書を作成し、これにより確定申告を行い、かつ、これに添付書類を添付しなかったのであり、このような事情はやむを得ない事情には当たらないとされた事例

(4)　課税庁が国民に留保金課税不適用制度を周知徹底させるのが不十分であり、また、確定申告の書式が難解なものであることは、租税特別措置法６８条の２第３項のやむを得ない事情に当たるとの納税者の主張が、同制度の適用をした申告をしなかったのは、課税庁の広報が不十分であったことや書式が難解なものであったためでないことは明らかであるとして排斥された事例

(5)　確定申告の翌日に課税庁に電話連絡し、その後協議を行ったこと等の事情を考慮すれば、原告会社には、租税特別措置法６８条の２第３項に規定するやむを得ない事情があるとの原告会社の主張が、同項の規定からすれば、「やむを得ない事情」とは、当該確定申告時点における事情をいうものと解され、「やむを得ない事情」の有無は、当該確定申告時点までに存した事情によって判断すべきであり、当該確定申告後の事情を斟酌してこれを判断することは許されないと解されるところ、原告会社が主張する課税庁側との協議等の事実は確定申告後の事情であり、これを斟酌して「やむを得ない事情」の有無を判断することは許されないとして排斥された事例

(6)　期限ぎりぎりに提出された確定申告書の記載に誤りがあり、納税者が、提出の翌日に申告書添付書類等の一部差替えを求めた場合には、税務署は、実務慣行としてこれを広く認めており、また、留保金課税不適用制度の適用に関し、平成１６年１０月２０日付けで、納税者に不利にならないように配慮せよという通達まで出されていたのであるから、課税庁及びその係員らは、原告会社からの確定申告書の一部差替えの要請に対し、直ちにこれを認めるべき法的義務を負っていたのにこれを認めなかったことは、国家賠償法１条の違法行為に当たるとの原告会社の主張が、原告会社が主張する実務慣行があったという事実を認めることができず、また、当該通達等からすると、租税特別措置法６８条の２第３項の「やむを得ない事情」の判断は慎重に、かつ、適切にしなければならないという程度

の一般的な注意義務の発生は肯定できるものの、確定申告書の一部差替えを認める義務があったなどとはいえないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　省略

(2)　租税特別措置法６８条の２第２項及び３項の趣旨は、納税者自身に、本件制度の適用対象法人であることを明らかにする書類を添付させ、その添付があった場合に本件制度の適用を認めることで、大量かつ反復的に行われる税額確定手続の明確化、安定化を図り、もって当該手続の画一的かつ的確な処理の実現を図る一方、添付書類の添付がなかった場合に常に本件制度の適用を認めないとの処理を行うことは、納税者にとって酷といえる場合もあることから、やむを得ない事情がある場合には、添付書類の提出があれば、本件制度の適用を認め、その救済を図ろうとした点にあると解せられ、このような法の趣旨にかんがみれば、同条３項にいう「やむを得ない事情」とは、客観的にみて納税者の責めに帰することのできない事情をいい、納税者が本件制度の適用を失念していたような場合はこれに当たらないと解するのが相当である。

(3)～(6)　省略

神戸地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　相続税更正決定取消請求事件
国側当事者・国（姫路税務署長）
平成２０年３月１３日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　延滞税の納付義務は、納税者が更正決定を受けた場合において納付すべき国税があるとき等の場合に発生するところ（国税通則法６０条１項（延滞税））、延滞税はその納税義務の成立と同時に特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定する（同法１５条３項６号（納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定））ものとされ、延滞税の納税義務の成立及び税額の確定に賦課決定処分等の行政処分が介在することはないから、延滞税賦課決定処分の取消しを求める訴えは、いずれも不適法であるとされた事例

(2)　相続税法２２条の時価の意義と財産評価基本通達の趣旨

(3)　財産評価基本通達の定められた評価方式以外の評価方式によることが許される場合

(4)　本件各土地の評価額について、財産評価基本通達による評価額と修正申告における申告額又は鑑定評価額が著しく乖離しているから、財産評価基本通達による評価方法によらないことが相当と認められる特段の事情があるとの納税者らの主張が、一般に、同一不動産につき、財産評価基本通達による評価額と不動産鑑定評価基準による評価額との間に、合理的な複数の時価評価方法によった場合にも生じ得る開差を明らかに逸脱する著しい開差が発生した場合、それが、財産評価基本通達を適用し得ない事案であるのにこれを適用したことに起因する場合もあるが、財産評価基本通達の適用上の過誤、不動産鑑定評価における試算価格算定方法の選択の誤り又は同試算価格算定過程における適用の誤り等に起因する場合もあり得るから、単に上記の著しい開差発生の一事をもって、上記特段の事情があると即断すべきではないし、しかも、本件の場合、納税者の行った各土地の時価の評価は、いわば財産評価基本通達と不動産鑑定評価基準とを組み合わせた算出方法を用いるものと解されるところ、評価通達と不動産鑑定基準はそれぞれ異なった理論に基づく算出方法であり、それぞれの算出基準を組み合わせて適用できるものではないから、そのような評価により得られた価額が客観的な土地の交換価格であるということはできないとして排斥された事例

(5)　相続開始当時、本件各土地付近の地価下落率の高さは日本一であり、このことは路線価が時価を反映していない特段の事情を基礎づける事実であるとの納税者らの主張が、その下落率は、相続開始時点での下落率を直接示すものではなく、また、路線価は公示価格の８０パーセント以下の水準で設定されていることからすれば、かかる地価下落は路線価評価において既に織り込み済みであるということができるから、未だ特段の事情を基礎づけるものと認めることはできないとして排斥された事例

(6)　甲土地と丙土地の路線価については、平成１１年から平成１６年にかけて逆転、再逆転をするという推移が見られるが、このような現象を起こすような地域要因の変化は何ら見られないから、路線価に疑義があるとの納税者らの主張が、そのような現象があるからといって、当然に財産評価基本通達の定める路線価方式に構造的な欠陥があり、一般的に又は特定の場合に評価の精度が著しく劣ることなどが推測されるとはいえないから、特段の事情には当たらないとして排斥された事例

(7)　甲土地の路線の南側に変電所が存在しているから、本件には財産評価基本通達によらない特段の事情があるとの納税者らの主張が、財産評価基本通達及び各国税局長が定める財産評価基準において

特定の事実が減価要因と明示されていなくても、路線価を設定する際、当該事実が減価要因となると判断されるならばこれを考慮すべきは当然であるから、財産評価基本通達に変電所近隣地の評価についての格別の定めがないことは、特段の事情に当たらず、また、本件変電所の規模、形状等も勘案すると、甲土地の路線価の設定に当たり、本件変電所の存在を考慮しなかったことが直ちに誤りとはいえないとして排斥された事例

(8)　乙土地の敷地部分は、納税者らのみではなく、借家人、郵便配達人、近隣住民の犬の散歩等にまで利用されていることから、財産評価基本通達に定める私道に当たるとの納税者らの主張が、乙土地は一筆の土地であり、乙土地上の建物も一棟の建物であることが認められるから、乙土地全体が一棟の貸家の敷地として利用されているといえ、貸家の借家人らが本件敷地部分を通行していたとしても、敷地部分を一棟の貸家の敷地として利用しているにすぎないものであり、乙土地のうち敷地部分を他と区別して評価する必要性、合理性は認められないから、財産評価基本通達に定める私道には該当しないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　省略

(2)　相続税法２２条（評価の原則）は、特別の定める場合を除くほか、相続財産の価額は、当該財産の取得の時における時価によるべき旨規定するところ、同条にいう時価とは、相続開始時における当該財産の客観的な交換価値をいうと解するのが相当であるが、客観的な交換価値は必ずしも一義的でないことから、課税実務上は、相続財産評価の一般的な基準が評価通達により定められ、それに定める画一的な評価方法によって相続財産を評価することとされ、その趣旨は、上記客観的交換価値を個別具体的に評価する方法をとると、その評価方式や基礎資料の選択如何により異なった評価額が生じることが避けがたく、また、課税庁の事務負担が過重となり迅速な処理が困難となるおそれがあること等からして、あらかじめ定められた評価方式によりこれを画一的に評価する方が、納税者間の公平、課税事務処理の円滑化という見地からみて、合理的であるという理由に基づくものと解される。

(3)　特に租税平等主義という観点からして、財産評価基本通達に定められた評価方式が合理的なものである限り、これが形式的に全ての納税者に適用されることによって租税負担の実質的な公平を実現することができると解されるから、特定の相続財産についてのみ財産評価基本通達に定める方式以外の方法によってその評価を行うことは、たとえその方法による評価額がそれ自体としては相続税法２２条の定める時価として許容できる範囲内のものであったとしても、納税者間の実質的負担の公平を欠くことになり、許されないものというべきであるが、財産評価基本通達の画一的な適用という形式的平等を貫くことによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかな場合は、別の評価方式によることが許されるものと解すべきであり、すなわち、相続財産の評価に当たっては、特別の定めのある場合を除き、評価通達に定める方式によるのが原則であるが、評価通達によらないことが相当と認められるような特段の事情がある場合には、他の合理的な時価の評価方式によることが許されると解するのが相当である。

(4)～(8)　省略

大阪地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　不納付加算税賦課決定処分取消請求控訴事件
国側当事者・国（住吉税務署長）
平成２０年３月１４日一部認容・控訴

判　示　事　項

(1)　所得税法２０４条１項２号（源泉徴収義務）の趣旨、文言に照らせば、同号にいう弁護士の業務を弁護士法３条１項（弁護士の職務）に規定する訴訟事件等に関する行為その他一般の法律事務を行うことに限定して解すべき理由はなく、弁護士が破産管財人として行う業務は、所得税法２０４条１項２号にいう弁護士の業務に該当し、その報酬は同号の弁護士の業務に関する報酬又は料金に該当するとされた事例

(2)　ある給付が源泉徴収の対象となるためには、支払者と受給者との間に委任契約又はこれに類する原因が存在し、これに基づいて支払われるものでなければならないと解すべきところ、破産者と破産管財人との間には、委任契約又はこれに類する原因が存在しないから、破産管財人の報酬は弁護士の業務に関する報酬等に当たらないとの原告管財人の主張が、源泉徴収の対象を支払者と受給者との間に委任契約又はこれに類する原因が存在しこれに基づいて支払われるものに限定しなければ、支払者にとって徴収納付義務を履行することが著しく困難であるなど源泉徴収制度を採用することが著しく不合理であるとも考えられないとして排斥された事例

(3)　源泉徴収義務者となる報酬、料金等の支払をする者の意義

(4)　破産債権に対する配当及び財団債権に対する弁済が経済的利益の移転としての支払に当たることはその性質上明らかであるところ、破産者は、破産宣告後も破産財団に係る実体的権利義務の帰属主体であり、破産管財人に法主体性は認められないと解されるから、破産債権に対する配当及び財団債権に対する弁済に係る経済的出捐の効果の帰属主体は破産者であり、したがって、破産債権に対する配当又は財団債権に対する弁済が所得税法において源泉徴収の対象として規定されている一定の所得又は報酬、料金等に係るものであるときは、当該配当又は弁済に係る支払をする者は、破産者であると解すべきであるとされた事例

(5)　源泉徴収制度の仕組みにかんがみると、破産債権に対する配当又は財団債権に対する弁済をする際に生じる源泉所得税は、当該破産債権に対する配当又は当該財団債権に対する弁済に供される金員のうちの一部であるということができるから、破産債権の配当又は財団債権の弁済の際の源泉所得税の徴収及び納付は、破産財団の処分に必然的に伴う事務ということができ、したがって、破産債権に対する配当又は財団債権に対する弁済に係る源泉所得税の徴収及び納付は、破産管財人の権限に包含されると解するのが相当であるとされた事例

(6)　自らの権限で支払をすることができない者はその支払の対象である経済的利益から源泉所得税を天引きすることができないから、支払をする者とは、当該支払に係る経済的出捐の効果の帰属主体であるだけでは足りず、これに加えて自らの権限で支払行為をすることができる者でなければならないとの原告管財人の主張が、破産者の場合は、破産管財人が破産債権に対する配当及び財団債権に対する弁済という形で経済的利益の移転としての支払をする権限を有するとともに、当該支払に係る源泉所得税の徴収及び納付の権限を有し、その効果が破産者に帰属する関係にあるから、当該経済的利益の移転に係る所得について源泉徴収制度を採用する合理的根拠に欠けるところはなく、源泉徴収制度

の趣旨からすれば、源泉徴収制度の適用場面を本人又はその法定代理人、代表者等本人と同視し得るものが支払並びに当該支払に係る源泉所得税の徴収及び納付をする権限を有する場合に限定すべき必然性はなく、そのように限定解釈すべき手がかりとなるような法令の規定も見いだせないとして排斥された事例

(7)　本来支払を受ける者において負担すべき源泉所得税の徴収及び納付を破産管財人の権限に含ませることは、破産管財人に破産財団に対する管理処分権が専属することとした破産法の目的に反するとの原告管財人の主張が、破産債権に対する配当又は財団債権に対する弁済に係る源泉所得税についても、その支払者である破産者のみが当該源泉所得税の徴収、納付義務者として国との間で直接の法律関係に入り、当該源泉所得税の徴収、納付義務は当該配当又は弁済の時に法律上当然に成立し、その成立と同時に納付すべき税額が確定するものであって、これを破産管財人において徴収し納付することは、破産者に対するその他の租税債権の納付と何ら異なるところはなく、正に、破産者の財産等の公正かつ公平な精算に資する行為というべきであるから、何ら破産法の目的に反するものではないとして排斥された事例

(8)　源泉徴収に係る租税債権が破産債権又は財団債権に該当しないとすれば、源泉所得税の徴収及び納付に係る事務は破産管財人の権限に属しないと解する余地があるが、破産債権に対する配当又は財団債権に対する弁済に係る源泉所得税相当額は、破産債権者の共同的満足の引当てとなるべきものではないのであって、当該源泉所得税相当額は、破産債権者において共益的な支出として共同負担するのが相当な破産財団管理上の経費として、破産財団に関して生じたものに当たると解すべきであるから、破産債権に対する配当又は財団債権に対する弁済に係る源泉所得税の納税義務は破産法４７条２号（財団債権の範囲）ただし書の規定により財団債権に該当するというべきであり、また、不納付加算税の債権は、本税たる租税債権に附帯して生じるものであるから、それが財団債権に当たるかどうかは、本税である租税債権が財団債権性を有するかどうかにかかるものというべきあるところ、本税である源泉所得税に係る租税債権が財団債権に該当する以上、その附帯税である不納付加算税に係る租税債権も財団債権に該当するというべきであるとされた事例

(9)　破産債権の配当は個別的執行手続等と同様、支払の任意性を欠き、その実体関係と切り離された手続としての特殊性ゆえに配当は「支払」に当たらないから、破産債権の配当について源泉徴収義務は生じないとの原告管財人の主張が、個別的執行手続等における配当が支払の任意性を欠き、又は実体関係と切り離された手続として行われるものであるとしても、当該配当により経済的利益が移転する以上、当該経済的利益を所得税の課税対象とすることに何ら支障はなく、その徴収方法として源泉徴収制度を採用するか否かは、立法政策の問題にすぎないというべきところ、源泉徴収制度の趣旨に照らしても、支払の任意性の欠如や手続としての特殊性が直ちに当該配当に係る所得について源泉徴収制度を採用することの合理性を失わせるものとは認め難いとして排斥された事例

(10)　破産債権に対する配当は、本来の属性に従った債権に対する支払の意味を有せず、当該破産債権の経済的価値に即した破産財団所属財産の金銭的価値の配分にすぎないから、源泉徴収義務は生じないとの原告管財人の主張が、個別的執行手続等における配当であると破産手続における配当であるとを問わず、当該配当によって当該配当に係る報酬、料金等の実体法上の債権が消滅するのであり、当該配当に係る経済的利益の移転の原因である実体上の法律関係の内容、性質等に応じた種類の所得が発生することは明らかであるから、個別的執行手続等及び破産手続における執行債権ないし破産債権が実体法上の性質が捨象された債権としての様相を呈することを理由に源泉徴収義務を否定することはできないとして排斥された事例

(11)　破産管財人に源泉徴収義務を課し、源泉徴収の際に不可避的に生じ得る過誤について個人として賠償責任を負い、又は法的紛争に巻き込まれるリスクを負わせることに合理性はないとの原告管財人の主張が、各種所得又は報酬、料金等に係る源泉徴収、納付手続において源泉徴収義務者が徴収すべき所得税の額の計算や年末調整の手続を破産管財人が行うことが破産手続ないし破産管財人の地位、権限等に照らして不可能又は著しく困難であるとまでいうことはできず、加えて、破産財団の規模、内容、破産債権者の数等によっては破産管財人の業務内容が複雑、膨大なものとなることも少なくないのであって、このことをも斟酌すれば、破産法が源泉徴収、納付手続における徴収すべき所得税の額の計算や年末調整の手続に係る事務の煩雑さ等を理由に源泉徴収納付事務を破産管財人の権限から除外しているものと解することはできず、個別の事案において源泉徴収すべき所得税の額の計算方法等について法律解釈上ないし事実上の問題を生じ、破産管財人が個人として賠償責任を負う危険を負担するとしても、そのような場面は源泉所得税の徴収、納付事務以外の管財事務の遂行過程においても生じ得るものであることからすれば、直ちに一般的に破産管財人が源泉徴収義務を負わないことの根拠とすることはできないとして排斥された事例

(12)　破産債権の配当又は財団債権の弁済の際に生ずる源泉所得税の徴収納付に係る事務は、特定の破産債権者又は財団債権者の利益のためのものでしかなく、源泉徴収義務を破産管財人に課し、上記事務に係る費用を破産債権者全体（破産財団）の負担とするのは妥当でないとの原告管財人の主張が、源泉徴収制度の仕組みが直ちに不合理であるということはできない以上、当該源泉所得税の徴収及び納付に係る費用をその支払をする者において負担することは、所得税法が当然に予定するところというべきであり、そうであるとすれば、破産債権の配当又は財団債権の弁済の際の源泉所得税の徴収及び納付に係る費用について、破産者に対する他の租税債権の納付に係る費用と同様に破産財団の負担とすることとしても、破産法の趣旨目的に反するということはできないとして排斥された事例

(13)　不納付加算税の趣旨と「正当な理由」の意義

(14)　破産債権の配当に係る破産管財人の源泉徴収義務については、①課税庁が個別の事案においてこれを肯定する見解を表明した例が過去にあったことが認められること、②課税庁によって破産管財人に対する源泉所得税の納税告知等の処分がされた例は従前ほとんどないこと、③破産管財業務に携わってきた弁護士等によってこれを否定する見解を採るべきとする論稿が複数発表されるとともに、平成５年９月ころ以降、この見解を採る旨が東京、大阪、名古屋の各地方裁判所の破産事件担当部から公表され、破産実務において、これに従った取扱いが長期にわたってされてきたこと、④関連判決以前に破産債権の配当に係る破産管財人の源泉徴収義務について判示した裁判例も存在しなかったことから、遅くとも平成５年以降、破産債権の配当について破産管財人は源泉徴収義務を負わないという実務慣行が形成され、破産裁判所も破産管財人もその旨の共通認識の下に破産管財業務を遂行ないし監督し、課税庁においてもこれに対する態度を明確にしないままこのような実務慣行をいわば黙認してきたものということができ、このことに加えて、個別的執行手続等における配当については源泉徴収義務がないと解する余地があることなどからして、破産手続においても破産債権の配当について破産管財人には源泉徴収義務はないとする見解にも相応の論拠があるといい得ることをも併せ考えると、破産管財人において、破産債権の配当について破産管財人に源泉徴収義務はないとして、これに係る源泉所得税の徴収及び納付をしなかったとしても、それには無理からぬ面があり、それをもって当該破産管財人の主観的な事情に基づく法律解釈の誤りにすぎないものということはできず、原告管財人が本件退職金に係る源泉所得税を法定納期限までに納付しなかったことについて、真に原告管財人の責めに帰することのできない客観的な事情があり、不納付加算税の趣旨に照らしてもなお破産

会社に不納付加算税を賦課することが不当又は酷になるというのが相当であるから、国税通則法６７条１項（不納付加算税）ただし書にいう「正当な理由」があるとされた事例

(15)　退職金に係る源泉所得税を法定納期限までに納付しなかったことについて課税庁に何らの帰責事由もなく、法律の専門家である弁護士であれば、破産管財人として労働債権の配当をした場合、所得税法上、何らかの源泉徴収義務が生じる可能性があることは容易に想定することができ、また、この点について課税庁に照会することもできたとの課税庁の主張が、遅くとも平成５年以降の破産実務においては、破産債権に対する配当について破産管財人に源泉徴収義務はないとする取扱いが慣行として行われてきたのに、課税庁においてこの取扱いを否定する立場を積極的には表明して来なかったのであり、少なくとも、原告管財人において課税庁が破産実務における上記取扱いを否定する立場を採用しているものと認識するなどし、破産債権に対する配当について源泉徴収義務が生じる可能性を想定することは著しく困難であったというべきであるとして排斥された事例

(16)　弁護士たる破産管財人に対する報酬が所得税法２０４条１項２号（源泉徴収義務）の弁護士の業務に関する報酬又は料金に当たらないとする見解に相応の論拠があるというのは困難である上、財団債権に対する弁済については、特に手続上の特殊性があるといった事情もないから、破産管財人において、破産管財人報酬の支払について破産管財人に源泉徴収義務はないとして、これに係る源泉所得税の徴収及び納付をしないのは、当該破産管財人の主観的な事情に基づく法律解釈の誤りにすぎないものというほかなく、原告管財人が本件破産管財人報酬に係る源泉所得税を法定納期限までに納付しなかったことについて、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、不納付加算税の趣旨に照らしてもなお破産会社に不納付加算税を賦課することが不当又は酷になるとまでいうことはできないから、国税通則法６７条１項（不納付加算税）ただし書にいう「正当な理由」があるということはできないとされた事例

判　決　要　旨

(1)・(2)　省略

(3)　所得税法が、一定の所得又は報酬、料金等について、その支払をする者に源泉徴収義務を課すこととした趣旨は、当該支払によって支払をする者から支払を受ける者に移転する経済的利益が課税の対象となるところ、支払をする者は、その支払によって経済的利益を移転する際に、所得税として、その利益の一部をいわば天引きしてこれを徴収し、国に納付することができ、かつ、当該税額の算定が容易であるからであると解され、そうであるとすれば、支払をする者とは、当該支払に係る経済的出捐の効果の帰属主体をいうと解すべきである。

(4)～(12)　省略

(13)　不納付加算税は、源泉所得税の不納付による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対して課されるものであり、これによって、当初から適正に徴収及び納付をした納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、源泉所得税の不納付による納税義務違反の発生を防止し、適正な徴収納付の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。この趣旨に照らせば、源泉所得税の不納付があっても例外的に不納付加算税が課されない場合として国税通則法６７条１項（不納付加算税）ただし書が定めた「正当な理由があると認められる場合」とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、不納付加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に不納付加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である。

(14)～(16)　省略

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　損害賠償等請求事件
国側当事者・国
平成２０年３月１４日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　過少申告加算税の趣旨
(2)　国税通則法６５条４項（過少申告加算税）に定める「正当な理由」の意義
(3)　第１次修正申告においてストックオプションの権利行使益を株式等に係る譲渡所得に当たるとして納税申告したのは、課税庁の職員からその旨の指導を受けたからであり、平成１２年分確定申告において同様の納税申告をしたのは、その取扱いにならったものにすぎないとの納税者の主張が、そのような指導があったことを認めるに足りる証拠はなく、第１次修正申告に際しては過少申告加算税賦課決定処分がされていないこともそのような指導がなかったことをうかがわせるものであるとして排斥された事例
(4)　ストックオプションの権利行使益を譲渡所得とする見解にも相応の論拠があり、最高裁平成１７年１月２５日第三小法廷判決（民集５９巻１号６４頁）の判断が示されるまでは、判断が分かれていたとの納税者の主張が、本件の権利行使益に係るストックオプションは、納税者が代表取締役を勤める会社とは資本関係のない米国法人から付与されたもので、本件のストックオプションの権利行使益について最高裁平成１７年判決の判断が直ちに妥当する関係にはないとして排斥された事例
(5)　既判力の作用のうち主たるものは争点効であり、平成１２年分賦課決定処分の適否については主要な争点としていないから、その取消請求を棄却する判決について既判力は生じないとの納税者の主張が、講学上のいわゆる争点効は、判決理由中の判断に生ずる通用力を指し、判決の主文に包含するものに限り生ずる既判力（行政事件訴訟法７条、民事訴訟法１１４条）とは全く別個のものであるから、平成１２年分賦課決定処分が違法でないことについては既判力が生じているとして排斥された事例
(6)　第１次修正申告及び平成１２年分確定申告において、納税者がストックオプションの権利行使益を株式等に係る譲渡所得に当たるとして納税申告したことにつき、国税通則法６５条４項にいう「正当な理由」があったと認めることはできないとされた事例

判　決　要　旨

(1)　過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対して課されるものであり、これによって、当初から適正に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。
(2)　国税通則法６５条４項（過少申告加算税）が定めた「正当な理由」があると認められる場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である。
(3)～(6)　省略

税務訴訟資料　第２５８号－６４（順号１０９２２）

大分地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　文書提出命令申立事件
国側当事者・国
平成２０年３月１８日却下・抗告

決　定　事　項

(1)　民事訴訟法２２０条１号（文書提出義務）の意義

(2)　申立人が提出を求める第三者の法人税申告書等の文書（本件文書）には、法人名、住所のほか、売上高、売上原価、人件費、外注費その他詳細な経費項目等、第三者である各法人の営業上の秘密に関する情報が多数記載されており、各法人の所轄税務署長が守秘義務（国家公務員法１００条１項（秘密を守る義務）、法人税法１６３条）を負うことから「公務員の職務上の秘密に関する文書」に該当することは明らかであるとされた事例

(3)　国が、本案事件において、本件文書に記載された数値を明らかにしており、自ら守秘義務に違反する行為をしながら守秘義務を根拠に開示を拒否するのは訴訟上の信義則に反するとの申立人の主張が、国が調査票等を用いて本件文書に記載された数値を開示した態様が、直ちに守秘義務に違反する行為ということはできず、そもそも守秘義務によって保護される利益は納税者の利益であって、本件文書の記載内容の一部が明らかにされたからといって、申立人との関係で、守秘義務によって保護されるべき納税者の利益が失われると解すべき理由はないとして排斥された事例

(4)　本件文書について、住所、氏名等が分からないような抄本の形式により公務秘密文書に該当しない形で提出することができるとの申立人の主張が、一件記録によれば、固有名詞等を伏せた形式であっても、その記録内容や筆跡等から納税者を特定される具体的危険性のあることが認められるし、特定の地域同種業者において、特定の期間内に役員退職給与の支払われた事例等の限定がなされた中では、納税者を特定される危険性は一層高まることが推認されるのであるから、抄本形式であっても、納税者の秘密が公にされることにより、税務当局との信頼関係が損なわれ、将来の税務事務の遂行に著しい支障が生じるおそれは払拭できないとして排斥された事例

決　定　要　旨

(1)　民事訴訟法２２０条１号（文書提出義務）には、同条４号のような除外規定が設けられていないものの、申立人が提出を求めている文書が、同号ロ所定の「公務員の職務上の秘密に関する文書でその提出により公共の利益を害し、又は公務の遂行に著しい支障を生ずるおそれがあるもの」に該当する場合には、たとえ当該文書が同条１号所定の文書に該当する場合であっても、同法１９１条（公務員の尋問）、１９７条１項１号の各規定の趣旨に照らし、相手方は、本件文書の提出を拒むことができるというべきである（最高裁平成●●年（○○）第●●号・同１６年２月２０日第二小法廷決定・裁判集民事２１３号５４１頁参照）。

(2)～(4)　省略

最高裁判所（第二小法廷）　平成●●年（○○）第●●号、平成●●年（○○）第●●号
無申告加算税賦課決定処分取消請求上告及び上告受理事件
国側当事者・国（世田谷税務署長）
平成２０年３月２１日棄却・不受理・確定

決　定　事　項

上告人の上告理由が民事訴訟法３１２条１項又は２項（上告の理由）所定の場合に当たらず、申立人の上告受理申立ての理由は民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）に規定する事件に当たらないとして、上告人の上告が棄却され、上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年５月１１日判決、本資料２５７号－１００・順号１０７０９）

（控訴審・東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年１１月８日判決、本資料２５７号－２１０・順号１０８１９）

千葉地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　源泉所得税納税告知取消請求事件
国側当事者・成田税務署長
平成２０年３月２５日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　法人でない社団及び法人でない財団に該当するか否かの判断基準

(2)　①各病院の意思決定及び業務執行に関する組織の全ぼうが明らかではないこと、②各病院が社団であるとした場合の構成員及びその特定方法が明らかではないこと、③代表の方法、総会の運営、財産の管理等を定めた定款その他の規定が存在したかどうかも明らかではないことから、各病院は法人でない社団であるとは認めるに足りないとされた事例

(3)　各病院の財産を個人財産から分離して管理するための組織が存在し、これを基礎付ける規定が定められていたなど、そのための管理体制が確立されていたとは認められないから、各病院は法人でない財団であるとは認めるに足りないとされた事例

(4)　平成１０年９月から平成１１年１２月までの各病院の経営者は、税務当局に対する関係のみならず、院長に対する関係においても、Ａ（納税者らの被相続人）であるとされ、その前後の時期を通じて、各病院が法人でない社団又は財団であるとして法人税の申告がされたことはなく、各病院が法人でない社団又は財団であるとは認めるに足りないことからすると、各病院における給与賃金、弁護士報酬及び税理士報酬等（本件給与等）に係る源泉所得税の納税義務者は、当時の各病院の経営者であるＡ個人にほかならないとされた事例

(5)　租税法における信義則の法理の適用

(6)　課税庁職員は各病院に実質的に課税される税金につき、納税者らの固有財産をもって納税させられることはないという趣旨の表明をしていたのであるから、本件の各処分は信義則に反するとの納税者らの主張が、源泉所得税についての納税義務は、給与、報酬等の所得の支払の時に成立し、これと同時に特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定することからすると、本件給与等に係る源泉所得税は、平成１０年９月から平成１１年１２月までの各月の給与等の支払の時に、その納税義務が成立し、納付すべき税額が確定したのであるから、平成１２年２月ころの納税者らとの面接の際における課税庁職員の言動によって、納税義務の有無及び納付すべき税額が変動するものではないし、納税者らの主張によっても、課税庁職員は源泉所得税の成否に関する租税法規の解釈に関する見解を示したものということはできず、また、税務官庁の言動に対する信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情もないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　法人でない社団に当たるというためには、団体としての組織を備え、多数決の原則が行われ、構成員の変更にかかわらず団体そのものが存続し、その組織において代表の方法、総会の運営、財産の管理その他団体としての主要な点が確定していなければならない（最高裁昭和●●年（○○）第●●号同３９年１０月１５日第一小法廷判決・民集１８巻８号１６７１頁）。また、法人でない財団に当たるかどうかは、目的財産が個人財産から分離独立し、そのための管理体制が確立しているなど、法人でない財団として社会生活において独立した実体を有するかどうかを基準として判断すべきである。

(2)～(4)　省略

(5)　信義則の法理の適用により、租税法規に適合する課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なかんずく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、上記法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れさせて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて上記法理の適用の是非を考えるべきものである。そして、上記特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、後に上記表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の上記表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものである（最高裁昭和●●年（○○）第●●号同６２年１０月３０日第三小法廷判決・裁判集民事１５２号９３頁）。

(6)　省略

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分等取消請求控訴事件
国側当事者・国（板橋税務署長）
平成２０年３月２５日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　債務免除益の益金算入の意義及び計上時期（原審判決引用）

(2)　訴外会社の控訴人会社に対する立替金債権を放棄する旨の通知を控訴人会社が受領したことにより、債務免除を受け、無償の経済的価値を受け入れたものということができるから、その効力が発生した本件事業年度の所得計算において、これを益金の額に算入すべきことになるとされた事例（原審判決引用）

(3)　訴外会社からの債務免除の効力は生じていないとの控訴人会社の主張が、①訴外会社の立替金債権を放棄する旨の通知及び取締役会の議事録によれば、同社の債権放棄の意思表示を何らかの条件に係らしめる旨の記載はないから、債務免除の効力は、同通知が控訴人会社に到達した時点に生じたというべきであり、また、②両社は極めて密接な関係にあったことからすれば、控訴人会社の関係者において、訴外会社が債権放棄を行った経緯は十分に了解し、そうした処理を異議なく了承していたものとみるのが自然であるとして排斥された事例（原審判決引用）

(4)　訴外会社の控訴人会社に対する債権放棄は、専ら貸倒損失として債権額を損金に計上する目的で行われたものであって、私法上の効果の発生を企図したものではなく、貸倒損失の計上が課税庁に認容されることを停止条件としてされたものであるとの控訴人会社の主張が、訴外会社は、損金計上の前提として、私法上の効果の発生をも意図していたことは明らかというべきであるとして排斥された事例（原審判決引用）

(5)　法定申告期限後の錯誤無効の主張の可否（原審判決引用）

(6)　①本件通知は、訴外会社の貸倒損失計上のみを目的としてされたもの（私人の公法行為）であって、私法上の効果を意図した私法上の行為ではなく、②私法上の行為としても、本件立替金債権に係る税務上の貸倒損失の計上が税務当局により是認されることが停止条件となっていたものであるから、上記債権につき債務免除の効力が発生していない、③仮に、債務免除の効力が生じているとすれば、訴外会社には、控訴人会社の破綻状況と貸倒損失が認められるかどうかの点について重大な錯誤があったので、本件通知は無効であるなどの控訴人会社の主張が、訴外会社がした本件通知が、単に公法上の行為であるとか停止条件付き法律行為で私法上の効力が生じていないと解することは到底できず、また、単に貸倒損失の計上に関する訴外会社の思惑が外れたという一事をもって本件通知が錯誤に出たものであると認めるには足りないとして排斥された事例

(7)　税法における収益の確定は、実現の可能性の高いことが条件とされており、課税されても無理のない状況であることが要件であって、本件の債務免除益は、本件通知が私法上の効果を目的とせず、又は停止条件付きであったものであるし、訴外会社が後に本件通知を撤回する旨の通知を行っていることからも、本件立替金債権はなお存在しているものであるにもかかわらず、その債務免除益を法人税法２２条２項（各事業年度の所得の金額の計算）の「その他の取引で資本等取引以外のものに係る」収益と認定することが誤りであるとの控訴人会社の主張が、その前提となる主張には理由がないから、それ自体失当であり、訴外会社が、本件更正処分の後に「債権放棄通知書の撤回について」と題する

書面を控訴人会社に送付した事実が認められるが、本件通知によって生じた本件事業年度における債務免除益が消滅するものと解するのは相当ではなく、債務免除益の発生を前提とした本件更正処分に誤りはないとして排斥された事例

(8)　訴外会社の立替金債権に係る貸倒損失計上を否認しつつ、控訴人会社に対して上記債権につき債務免除益を認めてこれに課税を行うことは二重課税であり、損害賠償請求権の益金算入についての課税実務等に照らしても、本件更正処分は違法であるとの控訴人会社の主張が、訴外会社の貸倒損失計上が税務上是認されるかどうかということと、控訴人会社が債務免除を受けたことによる利益に対する課税とは別個の問題であり、二重課税の問題を生ずる余地はなく、損害賠償請求権の益金算入に係る主張も債務免除益のそれとは性質を異にするものであるとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　無償の経済的価値の流入は広く益金に含まれるものと解すべきところ、債務免除益についても、債権者からの債務免除の意思表示により、債務が消滅することになって、債務者である当該法人に無償で経済的価値が流入するものであるから、法人税法の所得の計算上、益金の額に算入されるべきものであり、また、収益等の計上は、一般に、その原因となる権利が確定した時期をもって行うべきものであるところ、債務免除が行われた場合にあっては、それが債権者の単独行為として行われるものであり、債務者がその意思表示を受けた時点でその効力が発生するものであるから、その時点を基準にして免除された債権額を益金に計上すべきものというべきである。

(2)～(4)　省略

(5)　過少申告を含む申告義務の違反について加算税等の制裁を課すなどして、期限内に適正な申告を行うべきことを納税者の責務とする申告納税方式の下において、仮に、申告期限後において、見込みよりも租税負担が大きなものであったという理由のみから、錯誤の主張を認め、法律行為の効力を否定した上で、所得計算の是正等をそのまま許容するとすれば、納税者間の公平を維持することができず、租税法律関係の安定を害することは明らかであるから、こうした錯誤を理由とした所得計算の是正等は許容されないものと解するのが相当である。

(6)～(8)　省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年９月２７日判決、本資料２５７号－１８２・順号１０７９１）

大阪地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　相続税更正処分取消請求事件
国側当事者・国（東税務署長）
平成２０年３月２５日却下・控訴

判　示　事　項

国税に関する法律に基づく処分で不服申立てをすることができるものの取消しを求める訴えは、異議申立てをすることができる処分については異議申立てについての決定を経た後でなければ提起することができない（国税通則法１１５条１項（不服申立ての前置等）本文）ところ、納税者は、本件通知処分については、処分行政庁に対し異議申立てを行っているものの、本件更正処分については、異議申立てをすることができる（国税通則法７５条１項１号（国税に関する処分についての不服申立て））のにこれを行っておらず、国税通則法１１５条１項本文の規定する「異議申立てについての決定」を経ていないから、本件更正処分の取消しを求める訴えは、訴訟要件を具備しない不適法なものであるとして却下された事例

判　決　要　旨

省略

最高裁判所（第三小法廷）　平成●●年（○○）第●●号　贈与税決定処分取消等請求上告受理事件
国側当事者・麻布税務署長
平成２０年３月２５日不受理・確定

決　定　事　項

申立人の上告受理申立ての理由は民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）に規定する事由に当たらないとして、申立人の上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年２月２３日判決、本資料２５７号－２９・順号１０６３８）

（控訴審・東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年１０月３１日判決、本資料２５７号－２０３・順号１０８１２）

最高裁判所（第三小法廷）　平成●●年（○○）第●●号、平成●●年（○○）第●●号
通知処分取消請求上告及び上告受理申立事件
国側当事者・長田税務署長
平成２０年３月２５日棄却・不受理・確定

決　定　事　項

上告人の上告理由が民事訴訟法３１２条１項又は２項（上告の理由）所定の場合に当たらず、申立人の上告受理申立ての理由は民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）に規定する事件に当たらないとして、上告人の上告が棄却され、上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・神戸地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、　平成１９年２月９日判決、本資料２５７号－２２・順号１０６３１）

（控訴審・大阪高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年９月２１日判決、本資料２５７号－１７８・順号１０７８７）

さいたま地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　更正処分等取消請求事件
国側当事者・川口税務署長事務承継者西新井税務署長
平成２０年３月２６日一部認容・控訴

判　示　事　項

(1)　課税庁職員が、納税者宅への臨場を３回行い、納税者が不在の場合には日時を指定して再訪問する旨や、連絡を依頼する旨記載した文書を２回にわたり差し置き、これを受けた納税者との間で調査日程等の調整を電話で多数回行って調査日程等の調整を試み、その間、調査への協力要請を継続して行ったにもかかわらず、納税者は、課税庁職員による帳簿書類等の提示要請や第三者である立会人らの立退き要請に応じないという非協力な態度を取り続け、課税庁職員と合意した調査日の当日になってこれを取り消し、結局、確定申告の基となった帳簿書類等を提示することはなかった事実に鑑みると、納税者が税務調査に非協力的であることにより所得金額を実額で算定することが不可能又は著しく困難な場合に該当し、推計の必要性が認められるとされた事例

(2)　所得税法２３４条（当該職員の質問検査権）の趣旨

(3)　課税庁職員らは、納税者が調査に応じる意思を有し、調査のための資料を用意していたことを認識していたのに、説明義務を果たさず、また、その裁量を逸脱して記帳補助者の立会いを認めないまま、やむを得ない理由もないのに直ちに反面調査を行ったもので、本件税務調査は社会通念上相当性を欠く違法なものであるから、納税者が協力しなかったとはいえず、推計の必要性は認められないとの納税者の主張が、①課税庁職員は調査期間や調査対象の税目を告げて、納税者の申告内容を確認しに来たと述べたのであるから、理由の告知自体は行ったといい得る上、各年分の確定申告書に収入金額を記載せず、収支内訳書も添付しなかった状況と課税庁職員の応答を併せ考えれば、納税者は自身が調査対象となった事情を知り得たこと、②課税庁職員は、本件税務調査において、一律に記帳補助者の立会いを排除しておらず、その対応は社会通念上相当な限度内にとどまること、③納税者が最初に受け入れた調査日は課税庁職員が連絡をしてから約２か月後であった上、調査当日においても非協力的な姿勢を示したこと、④その後も、協力する姿勢を示さなかったため、反面調査に着手したことが認められること、⑤反面調査はそもそも納税者本人に対する調査とは一応別個のものであることを併せ考慮すると、納税者の了解を得ずにその取引先に対する反面調査を行ったことが社会的に相当な限度を超えたものであったとまではいえないとして排斥された事例

(4)　推計課税の合理性の意義

(5)　大工工事業を営む納税者の所得金額を、管内で同種の事業を営んでいる青色申告事業者で、年間の売上が反面調査により把握した納税者の売上げの２分の１から２倍の範囲内にある者、４６件、２３件、又は１０件の平均所得率を用いて推計したことには合理性があるとされた事例

(6)　課税庁が把握し得た総収入金額は取引先の不正確な資料を基礎に補足したものであって推計課税の根拠とはなり得ないとの納税者の主張が、取引先は、納税者に対する支払の都度、支払明細書を納税者に送付し、当該支払明細書上の支払額から相殺金額を控除した後の金額を納税者名義の普通預金口座に振り込んでいたのであるから、取引先からの資料に基づき課税庁の把握する額が、納税者の取引先に対する売上金額であると認めるのが相当であるとして排斥された事例

(7)　課税庁の推計方法は比準業者の抽出基準において所得率に顕著な影響を与える外注依存率を考慮

しない不合理なものであるとの納税者の主張が、外注工賃率は実額を検証しなければ正確な数字を算定できない性質のものである上、外注工賃は特に売上の少ない事業者において事業経営上不可欠な経費とはいえず、その多寡は個別事情に依存する部分が多いものであり、青色申告決算書においても、その具体的内容を明らかにできない性質の金額であるから、外注工賃も収入に対応する経費の一種であるとして、実額によって把握した収入金額から、所定の割合による経費を控除して所得金額を算出することはやむを得ないものであり、また、必ずしも外注依存度の差異が当該推計を不合理にする程度になりうるとも認められないとして排斥された事例

(8)　実額反証における納税者の主張立証の範囲

判　決　要　旨

(1)　省略

(2)　所得税法２３４条（当該職員の質問検査権）による質問検査の範囲、程度、時期、場所等の実定法上特段の定めがない実施の細目については、質問検査の必要があり、かつ、必要性と相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる限り、これを権限ある税務職員の合理的な選択に委ねたものと解するのが相当である。

(3)　省略

(4)　所得の推計は、当該事案において得られた資料を基礎として実額に近似する所得を推測する算出方法であるから、その性質上、絶対的な合理性を要求することはできず、一応の合理性が認められれば足りる。もっとも、これは一応の合理性であるから、納税者は、課税庁の主張する合理性を基礎付ける事実に対し反証を提出して争ったり、例えば、同業者比率が平均値をもって推計されているときは、納税者には上記平均値に吸収され得ないような特殊事情があることを主張立証することにより、その合理性を覆すことができると考えられる。

(5)～(7)　省略

(8)　課税庁の側で推計の方法により所得税を課したのに対し、納税者の側で実額を主張して反証しようという場合には、収入及び経費の双方について主張立証する必要があり、具体的には、当該収入金額が当該年中における総収入金額であること、その主張に係る経費が上記収入を得るために直接ないし間接に要したものであること、即ち収入と経費との対応性を立証しなければならないことになる。

名古屋高等裁判所金沢支部　平成●●年（○○）第●●号　所得税更正処分等取消請求控訴事件
国側当事者・国、高岡税務署長、国税不服審判所長
平成２０年３月２６日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　行政手続法３２条２項（行政指導の一般原則）の意義（原審判決引用）

(2)　税務調査の目的、内容において違法がある以上、課税処分も違法であるとの納税者の主張が、調査手続の違法は、それが刑罰法規に触れたり、公序良俗に反するなど、およそ税務調査を行ったといえないほど違法性の程度が著しい場合を除いては、課税処分の取消事由にならないものと解するのが相当であるところ、本件においては、課税庁係官は、納税者に対し、再三にわたり帳簿書類等の提示を求め、提示を受けたものについて不明な点は質問するなどの必要な調査を行ったものであり、むしろ納税者が本件調査に際し帳簿書類等の提示を拒否したものというべきであるから、課税庁による質問検査の過程に本件処分の取消理由となるような違法があったと認めることはできないとして排斥された事例（原審判決引用）

(3)　納税者が提示した帳簿書類等は完全なものではなく、その記載内容も裏付けを欠く不正確で信ぴょう性に乏しいものであって、これらの帳簿書類等に基づいて実額計算を行うことは困難であると認められること、及び納税者は、調査担当職員らの長期かつ多数回にわたる調査に対して非協力的な態度を示し続けたというべきであることから、本件においては推計課税の必要性が存在したと解するのが相当であるとされた事例（原審判決引用）

(4)　主にロシア人向けの中古自動車販売業を営む納税者の所得金額を、反面調査により把握した仕入金額を基礎として、課税庁管内及び近隣税務署管内の類似同業者２又は３件の仕入金額に対する平均売上原価率及び平均必要経費率を用いて推計したことには合理性があるとされた事例（原審判決引用）

(5)　同業者の類似性の程度（原審判決引用）

(6)　本件抽出基準は同業者の類似性を担保し得るものではないにもかかわらず、これによって抽出された類似同業者の件数が少ないから、これを基礎とする本件推計は合理性を欠く旨の納税者の主張が、同業者比率法を採る場合に、抽出された類似同業者の数が多い方が望ましいことは勿論であるが、推計課税の趣旨ないし性格に照らせば、同一地区で他に正確な資料を有する同業者のない場合には、青色申告者のような資料の正確性の認められる同業の一人だけと対比することも許されると解すべきであって、このように対比する同業者の数が一人若しくは少ない場合でも、同業者の事業規模、内容等が、納税者のそれと細部の点に至るまで完全に一致する必要はなく、その主要な点において類似していれば足りるものというべきであるとして排斥された事例（原審判決引用）

(7)　推計課税の合理性の程度（原審判決引用）

(8)　実額反証の立証の程度（原審判決引用）

(9)　平成６年及び平成７年当時、青色申告の承認を受けておらず、白色申告者であり、所得税法上、貸借対照表科目の記帳義務を課されていないから、貸借対照表科目の欠如を理由に実額反証を許さず、課税上不利益な取扱いをするのは、租税法律主義に反するとの納税者の主張が、平成６年当時、前年度の事業所得の金額が３００万円を超えているから、事業所得の金額が正確に計算できるように、こ

れらの所得を生ずべき業務に係るその年の取引でこれらの所得に係る総収入金額及び必要経費に関する事項を整然と、かつ明瞭に記録する義務並びにこの記録した帳簿及び業務に関して受領した請求書、納品書、送り状、領収書その他これらに類する書類の保存義務を負っていたとして排斥された事例

(10)　消費税法７条１項（輸出免税等）輸出の意義（原審判決引用）

(11)　課税処分に信義則の法理が適用される場合（原審判決引用）

(12)　納税相談及び前回調査において輸出免税規定の適用について否定されていないのに、今回の更正処分で否定することは信義則に反して違法であるとの納税者の主張が、税務相談は、相談者の一方的な申立てに基づきその申立ての範囲内で、行政サービスの一環として納税申告をする際の参考とするために、税務署の一応の判断を示すものであって、仮に、その相談が課税に関わる個別具体的なものであったとしても、その助言内容どおりの納税申告をした場合には、その申告内容を是認することまでを意味するものではなく、最終的にいかなる納税申告をすべきかは、納税義務者の判断と責任に任されているものであるから、納税相談における一職員の回答を直ちに公的見解の表示と評価することはできないというべきであり、また、前回調査において、課税庁が納税者の消費税の確定申告に何ら指摘を行わなかったが、公的見解の表示というためには、少なくともその内容が明示的に表示されていることが必要であって、上記のような課税庁の不作為をもって、課税庁が、その後の輸出免税の適用について公的見解を示したものと評価することはできないものというべきであるから、信義則が適用される特別の事情は認められないとして排斥された事例（原審判決引用）

(13)　消費税法３０条７項（仕入れに係る消費税の控除）に規定する「保存」の意義（原審判決引用）

(14)　不服申立手続や訴訟手続において帳簿等の保存が確認された場合の仕入税額控除の可否（原審判決引用）

(15)　課税庁係官が、納税者に対し、再三にわたり調査への協力及びすべての帳簿書類の提示を求めたにもかかわらず、納税者は、一部の帳簿書類等の提示には応じたものの、本件調査終了に至るまで、すべての帳簿書類等の提示には応じようとしなかったことが認められる税務調査において、課税庁係官が帳簿書類等の保存及びその内容を確認するために社会通念上当然要求される程度の努力を行ったにもかかわらず、納税者が正当な理由なくして帳簿等の提示を拒否したものというほかないから、仮に、当時、納税者が帳簿書類等を所持、管理していたとしても、消費税法６２条に基づく税務職員による検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように体勢を整えて保存していたということはできず、同法３０条７項にいう「事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等を保存しない場合」に該当するものというべきであるとされた事例（原審判決引用）

(16)　国税通則法６５条４項の「正当な理由」の意義（原審判決引用）

(17)　国税通則法６６条１項の「正当な理由」の意義（原審判決引用）

(18)　担当審判官は、法律関係を独断的に評価したもので実質的な審理が尽くされていないので裁決には審理不尽の違法があるとの納税者の主張が、裁決の取消しの訴えにおいては、裁決の主体、手続等の形式に関する違法等の当該裁決固有の違法事由に限り主張できると解するのが相当であるところ、納税者の主張する事由は、採決固有の違法事由に当たらず、また、本件裁決に審理不尽の違法は認められないとして排斥された事例（原審判決引用）

(19)　審査請求手続において、担当審判官が証拠資料に対する納税者らの具体的な意見、説明を聴取する機会を設けず、証拠資料にかかる不明事項について納税者の説明を求めなかったことに審理不尽の違法があるとの納税者の主張が、国税通則法９７条１項１号には、審判官は、審理を行うために必要

があるときは、審査請求人若しくは原処分庁又は関係人等に質問することができる旨規定するところ、その判断は担当審判官の裁量によるものであって、担当審判官が明らかに必要な質問を怠るなどの裁量権を逸脱、濫用した事由のない限り、担当審判官の行為が違法と評価されることはないというべきであり、本件においては、担当審判官が有する裁量権を逸脱、濫用したことを認めるに足りる証拠はないとして排斥された事例（原審引用判決）

(20)　調査手続、異議審理手続及び審査請求手続には違法があるから、国は国家賠償法１条により、損害を賠償すべきであるとの納税者の主張が、所得税法２３４条、消費税法６２条に基づく質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、客観的に判断して具体的な必要性のある場合には、権限ある税務職員の合理的な裁量に委ねられていると解され、税務調査においては、調査を担当する税務職員がこのような権限を適切に行使せず、明らかに必要な調査を怠るなど裁量権を逸脱、濫用した事由がない限り、税務職員の行為が国家賠償法上違法と評価されることはないというべきであり、本件においては、本件調査における質問検査の過程に課税庁係官が有する裁量権を逸脱、濫用するなどの違法があったと認めることはできないとして排斥された事例（原審引用判決）

(21)　調査に関与した統括官が異議審理担当をしたことが違法であるとの納税者の主張が、そもそも異議申立制度は、国税の賦課に関する処分が大量的かつ反復的に行われ、当初の処分が必ずしも十分な資料と調査に基づいてし得ない場合があることに照らし、まず、原処分庁に対する不服申立てにより、事案を熟知している原処分庁自身に再度の調査及び審理の機会を与え、簡易かつ迅速な救済を図る目的で制定されたものであるから、その性質上、原処分に関与した担当官が異議審理手続に関与することを排除するものではないから納税者の主張には理由がないとして排斥された事例（原審引用判決）

(22)　異議調査における口頭意見陳述の場に複数の代理人が同席することが制限され、また、杜撰な陳述録取が行われたことが違法であるとの納税者の主張が、国税通則法８４条１項には、口頭意見陳述の方式については何ら規定を設けていないことからすれば、いかなる方式でそれを実施するかは、上記規定の趣旨、目的に反しない範囲で事案の審理にあたる異議審理庁の合理的裁量に委ねられているものというべきであり、本件においては、納税者及び代理人に対し、十分な口頭意見陳述の機会を与えているから、複数の代理人が同席することを制限したことをもって、異義審理庁に裁量権の逸脱があったということはできないとして排斥された事例（原審判決引用）

(23)　各更正処分ごとに調査の適法性を判断する必要があるとの納税者の主張が、調査は、各年分の所得税並びに各課税期間の消費税を対象として行われた一連のものであり、所得税、消費税という税目や課税期間ごとに個別に行われたものでないから、その適法性も一体として判断することが可能かつ相当であるとして排斥された事例

(24)　消費税法において推計課税が許される場合

(25)　推計課税の必要性は、各更正処分ごとに判断する必要があるとの納税者の主張が、各年分のいずれについても推計課税の必要性の存在したことが是認されるのであるし、納税者が提出した帳簿書類等によって収入の状況を明らかにすることができないという事情は、所得税と消費税で変わらないとして排斥された事例

(26)　推計課税の必要性は、原処分調査時の状況にとらわれず、訴訟上に現れた帳簿書類等の証拠も踏まえた上で判断すべきであるとの納税者の主張が、推計課税は、所得金額等を実額で把握することが困難な場合の代替的手段であるから、その必要性は、原処分時に具備することを要するが、原処分の適法性を争う訴訟の段階に至って帳簿書類等を用意すれば、その必要性が否定され、課税処分が取り

消されることになるとすれば、推計課税の目的たる租税負担の公平性を害することになるとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　行政手続法３２条２項（行政指導の一般原則）は、相手方が行政指導に従わなかったことを理由として、不利益な取扱いをしてはならないことを規定しているところ、相手方に行政処分を行いうる法律上の要件が既に生じている場合に、直ちに行政処分を行うのではなく、事前に自主的な改善を促すために行政指導を行い、相手方が自主的に改善する意思がないときに、当該法律に基づいて相手方に不利益となる行政処分を行うことは、当該法律上正当に認められた権限の行使であって、同項の適用はないと解すべきである。

(2)～(4)　省略

(5)　推計による課税は、納税者の所得金額を直接資料によって把握することができない場合に、やむを得ず間接資料によって推計した金額をもって真実の所得金額に近似するものとして認定し、課税するものであるところ、原告と類似同業者の類似性を過度に要求することは、推計の方法による課税自体を不可能にすることになりかねない。所得税法が推計による課税を認めている以上、業種・業態、事業所の近接性、事業規模等の基本的な要因において類似同業者の抽出が合理的であれば、類似同業者間に通常存在する程度の個別的な営業諸条件の差異は、それが推計を不合理ならしめる程度に顕著なものでない限り、その平均売上原価率等を算定する過程で捨象されるものというべきである。

(6)　省略

(7)　推計課税は、課税標準を実額で把握することが困難な場合、税負担公平の観点から、実額課税の代替手段として、合理的な推計の方法で課税標準を算定することを課税庁に許容した実体法上の制度と解するのが相当である。そうすると、推計課税は、実体法上、実額課税とは別に課税庁に所得の算定を許すことを認めたものであって、真実の所得を事実上の推定によって認定するものではないから、その推計の結果は真実の所得と合致している必要はなく、実額近似値で足りるものである。そして、その推計の方法も、真実の所得を算出しうる最も合理的なものである必要はなく、実額近似値を求めうる程度の合理性を有するものであれば足りると解するべきである。他の推計方法による推計結果の方が実額に極めて近似し、当該推計方法による推計結果との差が著しいというのでない限り、当該推計方法が合理性を有することは揺るがないというべきである。

(8)　推計課税は、推計の必要性が認められる場合に、合理的と認められる方法で所得金額を推計するものであり、収入金額、必要経費の金額等を個別的に推計するものではないから、原告がこのような推計課税に対する反証として、実額による所得金額の主張をする場合には、収入又は支出の一部について立証するのでは足りず、収入金額と必要経費の全部についての実額と、主張に係る経費が同収入金額に対応していることをも立証する必要があり、その実額が真実の所得金額に合致することを合理的疑いを容れない程度に立証する必要がある。そして、事業所得の金額は、所得税法上、総収入金額から必要経費を控除した金額とされているから、これを実額で把握するためには、余程単純、小規模な事業でもない限り、事業に関して生じる収入及び支出の一切を細大漏らさず記録した会計帳簿の存在が必要不可欠である。すなわち、収入金額については、これを継続して個別具体的に記録した会計帳簿が他の会計記録（例えば現金出納帳）と突合され、領収証控え、請求書控えなどの原始書類と照合されて初めて収入金額の実額を把握し得るのであり、必要経費についても、収入金額と同様に、これを継続して個別具体的に記録した会計帳簿や原始書類が突合されることによって必要経費の実額を把握し得るというべきであり、こうした会計帳簿の適切な記帳により始めてその収入金額と必要経

費について費用と収益の対応関係が明らかになるものと解される。したがって、会計帳簿への適切な記帳が実額計算の不可欠な前提であることからすれば正確な記帳に基づかない実額の立証は、基本的には許容されるべきではない。

(9)　省略

(10)　消費税法７条１項１号の「輸出」とは、関税法２条１項１号にいう内国貨物を外国に向けて送り出すことをいうものと解される。加えて、関税法及び同法施行令は、貨物を輸出しようとする者は、同法施行令所定の事項を記載した輸出申告書を税関長に提出してしなければならない（業務通関）旨規定するとともに、当該貨物が旅客又は乗組員の携帯品であるときは、口頭で申告させることができる（旅具通関）旨規定していることから、結局、上記「輸出」に該当するためには、当該事業者が上記業務通関又は旅具通関の手続を経ていることも必要となる。

(11)　租税法律関係においては、法律による行政の原理、特に、租税法律主義の原則が貫かれるべきであるから、課税処分への信義則の法理の適用については慎重であるべきであって、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に初めて上記法理の適用の是非を考えるべきものであり、上記特別の事情の判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに上記表示に反する課税処分がなされ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったか否か、また、納税者が税務官庁の上記表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責に帰すべき事由がないか否かについて考慮する必要があるというべきである（最高裁判所昭和●●年（○○）第●●号　同６２年１０月３０日　第三小法廷判決・裁判集民事１５２号９３頁参照）

(12)　省略

(13)　事業者が、法定帳簿又は法定請求書等を整理し、これらを所定の期間及び場所において、消費税法６２条に基づく税務職員による検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように体勢を整えて保存していなかった場合は、同法３０条７項にいう「事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等を保存しない場合」に当たり、事業者が災害その他やむを得ない事情により当該保存をすることができなかったことを証明しない限り（同項ただし書）、同条１項の規定は、当該保存がない課税仕入れに係る課税仕入れ等の税額については、適用されないものというべきである（最高裁判所平成●●年（○○）第●●号　同１６年１２月１６日　第一小法廷判決・民集５８巻９号２４５８頁参照）。

(14)　税務調査等のために税務職員等により適法な提示要求がされたにもかかわらず、正当な理由なく納税者がこれに応じなかったときは、その時点において帳簿等の保存がなかったことが事実上推定され、反証のない限り、仕入税額控除は認められないことになると解すべきである。また、この事実上の推定は、その後の不服申立手続や訴訟手続において、その不服申立手続又は訴訟手続の時点における帳簿等の保存が確認されたからといって、それだけで直ちに覆されるものではなく、それ以上に、税務調査等の時点において帳簿等が保存されていたことを推認させる事実の具体的な立証がされてはじめて上記の推定が覆されるというべきである。

(15)　省略

(16)　国税通則法６５条４項の「正当な理由」があるとは、例えば、税法の解釈に関して、申告当時に公表されていた見解がその後改変されたことに伴い、修正申告し、若しくは、更正を受けた場合、又

は、災害、盗難等に関し申告当時損失とすることを相当としたものが、その後予期しなかった保険金等の支払を受け、若しくは、盗難品の返還を受けたため、修正申告し、若しくは、更正を受けた場合等、申告当時適法とみられた申告が、その後の事情の変更により、納税者の故意過失に基づかずして過少申告となった場合のように、当該申告が真にやむを得ない理由によるものであり、こうした納税者に過少申告加算税を課すことが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である。

(17)　国税通則法６６条１項但書の「正当な理由」とは、無申告加算税制度が、申告の適正を担保し申告納税制度を確保するための行政上の制裁として設けられたものであることからすれば、期限内に申告書を提出できなかったことに宥恕すべき事情があり、行政上の制裁を課すことが相当でない場合を意味するものと解するのが相当である。

(18)～(23)　省略

(24)　推計課税とは、所得金額等を実額で把握することが困難な場合に、税負担の公平の観点から実額課税の代替的な手段として合理的な推計の方法で所得金額等を算定することを指すものである。消費税法は、所得税法１５６条及び法人税法１３１条のような推計課税をすることができる旨の規定を設けていないけれども、所得税及び法人税と同じく申告納税制度を採用している以上、納税義務者の申告した課税標準額等を実額として採用することができず、他にこれらの実額を直接把握するための十分な資料がない場合に課税を行わないことは、租税負担の公平の見地から到底許されないから、消費税においても、推計課税をすることが許されるというべきである。そして、推計課税を行う場合には、その前提として所得金額等を実額で把握することが困難であることが必要となるものと解され、具体的には、①納税義務者が帳簿書類等を備え付けておらず、収入、支出の状況を直接資料によって明らかにすることができない場合、②納税義務者が帳簿書類等を備え付けてはいるが、その内容が不正確で信頼性に乏しい場合、③納税義務者が調査に協力しないため、直接帳簿書類等が入手できない場合などが、これにあたる。

(25)・(26)　省略

（第一審・富山地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１８年４月１２日判決、本資料２５６号－１０３・順号１０３６３）

広島高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　損害賠償請求控訴事件
国側当事者・国
平成２０年３月２７日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　所得税法２３４条（当該職員の質問検査権）及び消費税法６２条（当該職員の質問検査権）等に基づく質問検査の意義

(2)　調査対象者が調査を拒否する限りは一切調査の続行は許されないとの納税者の主張が、納税者は質問検査について一般的にこれを受忍すべき義務を負っているものであり、納税者が拒絶の意思を表示している場合であっても、課税庁職員はなお強制にわたらない限度で、かつ、その場の具体的状況に応じて社会通念上相当と認められる範囲内で、説得や質問を試みることができると解すべきであるとして排斥された事例

(3)　納税者が、課税庁の調査担当者に対し、帰って欲しい旨を述べて税務調査を拒否したが、調査担当者が直ちに辞去せず、質問や説明をしたことの適否につき、納税者の帳簿に記載された売上額と青色決算書の売上額に差額が生じている以上、質問及び説明は、税務調査において及び税務調査官として当然なすべきものといえること、調査等の内容や要した時間（約１５分間）に照らし、納税者に直接的物理的に受忍義務の履行を強制したとまではいえないことなどを総合勘案すると、同調査等は、社会通念上相当な限度にとどまるものというべきであるから、国家賠償法１条１項（公権力の行使に当る公務員の加害行為に基く損害賠償責任・その公務員に対する求償権）にいう違法行為に当たるとはいえないとされた事例（原審判決引用）

(4)　調査担当者は、従前の調査結果や当日の相手方の回答、態度その他の事情を総合考慮して、なお相当と認められる限度で調査への協力の説得や質問を行うことも許されると解されるところ、本件における調査担当者の態度は任意調査の限界を超え、強制力を行使するものとは認められないこと、調査担当者が臨場していた時間はわずか１５分程度であって、相手方への協力依頼などのための会話、折衝の所要時間として長いとはいえないものであったこと、控訴人の体調は不良であったとしても、わずか１５分程度の会話にも耐え難いものであったとまで認められないことなどに照らせば、調査担当者の対応が、一般的に調査の受忍義務を負う者に対するそれとして社会通念上相当な程度を越えたものとは認められないとされた事例

判　決　要　旨

(1)　国税担当職員が所得税法２３４条、消費税法６２条等に基づいて納税義務者等に対して行う質問検査は法的強制力を有しないいわゆる任意調査に属するものであるが、これら規定に基づく質問検査に対しては相手方はこれを受忍すべき義務を一般的に負い、その履行を間接的心理的に強制されているものであって、ただ、相手方においてあえて質問検査を受忍しない場合にはそれ以上直接的物理的にこれら義務の履行を強制しえないという関係にあるものと解され（最高裁昭和４８年７月１０日第三小法廷決定・刑集２７巻７号１２０５頁、判例時報７０８号１８頁等参照）、直接的物理的強制にわたらない限度で、相手方に調査への協力を求めて説得を行い、あるいは、必要な質問をすることは、上記税法の規定の本来予定するところと解すべきであって、上記行為自体が直ちに違法不当となるものとはいえない。

(2)～(4)　省略

（第一審・広島地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年７月３日判決、本資料２５７号－１３５・順号１０７４４）

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　贈与税決定処分等取消請求控訴事件
国側当事者・厚木税務署長
平成２０年３月２７日原判決取消・認容・上告

判　示　事　項

(1)　相続税法２２条（評価の原則）にいう時価の意義及び財産評価基本通達に基づく課税処分が違法とされる場合

(2)　本件の医療法人の社員は、退社した場合に当該法人の運用財産についてその出資額に応じて払戻しを請求することができると共に、当該法人が解散した場合に残余財産中の運用財産についてその出資額に応じて分配を受けることができることとしているのであるから、納税者らが当該法人の増資に伴い出資した当時の当該法人の出資１口当たりの客観的な交換価値を算定するに当たっては、当該法人の運用財産の評価額から負債合計額を控除した額を基準とするのが相当であり、基本財産と運用財産とを区分しない純資産価額を基準とするのは相当とはいい難く、また、当該法人の出資持分を評価する上で参考とすることができる医療法人その他の法人の適切な実例は見いだし難いことに加えて、医療法５４条が医療法人は剰余金の配当をしてはならないと規定していることにかんがみると、取引相場のない株式を評価するについて採られている類似業種比準方式が算定要素とするもののうち配当金額及び年利益金額を考慮する合理性は見いだし難く、基本財産と運用財産とを区分しない同業者を標本として類似業種比準方式によりその交換価値を算定することもその前提を欠くものと言うべきであって、結局、運用財産の評価額から負債合計額を控除した額及び実際の出資金額等を考慮して算定すべきであるとされた事例

判　決　要　旨

(1)　相続税法２２条にいう時価とは、課税時期において正常な条件の下に成立する当該財産の取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいうものと解するのが相当である。相続税法の規定の適用上必要となる財産の評価に関し、全国一律の統一的な評価基準による評価を図るため、財産の評価の基本原則、基準及び方法を定める財産評価基本通達が定められているが、同条にいう時価の意義は上記のとおりに解すべきであるから、財産評価基本通達の定める評価の基準によって財産の評価がされ、これに基づいて課税処分がされた場合であっても、上記の評価がされるについて採られた前提が客観的な事実と異なるなどの理由により、上記の評価による価格が客観的な交換価値を上回るときには、当該課税処分は違法となると解するのが相当である（最高裁平成●●年（○○）第●●号同１５年６月２６日第一小法廷判決民集５７巻６号７２３頁参照）。

(2)　省略

（第一審・横浜地方裁判所平成●●年（○○）第●●号、平成１８年２月２２日判決、本資料２５６号－６１・順号１０３２１）

最高裁判所（第一小法廷）　平成●●年（○○）第●●号
所得税更正処分等取消請求上告受理申立事件
国側当事者・名古屋北税務署長、名古屋西税務署長
平成２０年３月２７日不受理・確定

決　定　事　項

申立人らの上告受理申立ての理由は、民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）に規定する事件とは認められないとして、申立人らの上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・名古屋地方裁判所　平成●●年（○○）第●●～第●●号、平成１７年１２月２１日判決、本資料２５５号－３６７・順号１０２４８）

（控訴審・名古屋高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年３月８日判決、本資料２５７号－３８・順号１０６４７）

最高裁判所（第一小法廷）　平成●●年（○○）第●●号、平成●●年（○○）第●●号
更正処分取消等請求上告及び上告受理申立事件
国側当事者・熊本東税務署長
平成２０年３月２７日棄却・不受理・確定

決　定　事　項

上告人の上告理由が民事訴訟法３１２条１項又は２項（上告の理由）所定の場合に当たらず、申立人の上告受理申立ての理由は民事訴訟法３１８条（上告受理の申立て）に規定する事件に当たらないとして、上告人の上告が棄却され、上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・熊本地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年１月１８日判決、本資料２５７号－２・順号１０６１１）

（控訴審・福岡高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年１１月３０日判決、本資料２５７号－２２９・順号１０８３８）

最高裁判所（第一小法廷）　平成●●年（○○）第●●号
過少申告加算税賦課処分取消等請求上告事件
国側当事者・渋谷税務署長
平成２０年３月２７日一部破棄自判・一部棄却・確定

判　示　事　項

(1)　過少申告加算税の制度趣旨
(2)　国税通則法６５条４項（過少申告加算税）にいう「正当な理由があると認められる」場合の要件
(3)　納税者には、税理士の説明をたやすく信じて、その根拠等を確認することなく、税理士に確定申告書の控えの交付を求めることもしなかったといった落ち度が見受けられ、税理士が不正行為に及ぶことを予測し得なかったからといって、それだけで、「正当な理由」があるということはできないものの、当該確定申告において土地の譲渡所得を申告しなかったことに関しては、税理士が本件における不正行為のような態様で脱税をするなどとは通常想定し難く、納税者としては適法な確定申告手続を行ってもらうことを前提として必要な納税資金を提供していたといった事情があるだけではなく、それらに加えて、税務署の職員が、収賄の上、当該不正行為に積極的に共謀加担した事実が認められ、租税債権者である国の、しかも課税庁の職員のこのような積極的な関与がなければ当該不正行為は不可能であったともいえるのであって、過少申告加算税の賦課を不当とすべき極めて特殊な事情が認められるから、このような事実関係及び事情の下においては、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合に当たるということができ、土地の譲渡所得が確定申告において税額の計算の基礎とされていなかったことについて、「正当な理由」があると認めることができるとされた事例

判　決　要　旨

(1)　過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。
(2)　過少申告があっても例外的に過少申告加算税が課されない場合として国税通則法６５条４項（過少申告加算税）が定めた「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である（最高裁平成●●年（○○）第●●号同１８年４月２０日第一小法廷判決・民集６０巻４号１６１１頁、最高裁平成●●年（○○）第●●号同１８年４月２５目第三小法廷判決・民集６０巻４号１７２８頁参照）。

(3)　省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１３年２月２７日判決、本資料２５０号・順号８８４７）

（控訴審・東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１４年１月２３日判決、本資料２５２

号・順号９０５０）

（上告審・最高裁判所　平成●●年（○○）第●●号　平成１７年１月１７日判決、本資料２５５号－１２・順号９８９３）

（差戻し控訴審・東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１８年１月１８日判決、本資料２５６号－５・順号１０２６５）

津地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税更正処分取消請求事件
国側当事者・国（四日市税務署長）
平成２０年４月３日却下・棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　納税者の訴えのうち、重加算税の賦課決定処分の取消しを求める訴えは、異議決定及び審査裁決を経ていないもので、かつ、そのことにつき国税通則法１１５条１項（不服申立ての前置等）但書所定の正当理由等も認められないから、不服申立ての前置を欠き不適法であるとされた事例

(2)　所得税法３６条１項（収入金額）に定める各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額の意義

(3)　納税者と納税者が代表者を務める同族会社との間で締結した事業用借地権設定契約（本件契約）は、両者に共通の錯誤があり無効であるとの納税者の主張が、納税者の主張する錯誤の内容からすると、納税者は土地の使用貸借との認識であったことになるところ、当該契約書を一読すれば、納税者と同族会社との間の契約が使用貸借になどなっていないことは容易に把握でき、また、納税者は不動産業を営む者であり、当該契約書に自分でも目を通したというのであり、かつ、顧問税理士にも内容を確認しているのであって、拙速に当該契約を締結したという事情もないから、納税者は当該契約の内容を検討する能力も機会も有していたとして排斥された事例

(4)　本件契約の内容では、納税者が代表者を務める同族会社は恒常的に損を被ることになるもので、経済的合理性を欠き、その内容を認識していたら契約するはずがないとの納税者の主張が、納税者は納税者と同族会社とを一体的にみて経済的利益を把握していた可能性も高く、同族会社の立場からみて契約内容に経済的合理性があるかどうかという点を意識することなく、本件契約を締結したとしてもあながち不自然ではないとして、排斥された事例

(5)　納税者は、納税者が代表者を務める同族会社に対して借地料に係る債権を有していたものと認められ、納税者が同族会社から現実には借地料の支払を受けていなくても、支払期日が到来した時点で、借地料に係る債権は確定的に発生しており、未収債権として納税者に帰属していたから、借地料は、納税者の不動産所得の総所得金額に算入すべきであるとされた事例

(6)　不動産所得の金額の計算上必要経費に算入される費用の意義

(7)　不動産賃貸業を営む個人の所有する土地で、ある年度において未だ貸付けの用に供されていなかったものに係る固定資産税が、その年度における「所得を生ずべき業務について生じた費用」と認められるためには、その者がその主観において当該土地を貸付けの用に供する意図を有しているというだけでは足りず、当該土地がその形状、種類、性質その他の状況に照らして、近い将来において確実に貸付けの用に供されるものと考えられるような客観的な状況にあることを必要とするものと解すべきであるとされた事例

(8)　本件契約の対象となった遊休地について、その対象となった部分が本件契約締結前から確実に貸付けの用に供されるものと考えられるような客観的な状態にあったということはできないし、また、本件契約の対象とされていない部分が、本件契約締結後、確実に貸付けの用に供されるものと考えられるような客観的な状態にあったというのは困難であるから、それらに係る固定資産税は、納税者の不動産所得の必要経費に算入することはできないとされた事例

(9)　交際費を所得税法上の必要経費として計上するためには、当該交際費が、事業活動と直接の関連性を有し、事業の遂行上必要な費用であることが客観的に認められなければならないところ、納税者の青色決算書に記載された交際費の金額のうち、国側が必要経費に算入されないと主張する部分については、納税者の不動産所得の事業活動と直接の関連性を有し、事業の遂行上必要な費用であることを裏付ける証拠はないから、納税者の不動産所得の必要経費に算入することはできないとされた事例

(10)　納税者が「その他８名」分とし計上した給与賃金のうち、４名については、氏名も不明であるし、就業状況や給与賃金の計算根拠等を裏付ける客観的資料が何ら存在しておらず、さらに、納税者の妻は、税務調査において、青色申告決算書では架空の金額を上乗せしていた旨の申立書を作成していることなどからすると、当該給与賃金のうち、国側が主張する金額との差額については、納税者の不動産所得の必要経費に算入することはできないとされた事例

判　決　要　旨

(1)　省略

(2)　所得税法３６条１項は、現実の収入がなくとも、その収入の原因たる権利が確定的に発生した場合には、その時点で所得の実現があったものとして、その権利発生の時期の属する年度の課税所得を計算するという建前（いわゆる権利確定主義）を採用するものである。

(3)～(5)　省略

(6)　所得税法３７条１項（必要経費）、同法４５条１項（家事関連費等の必要経費不算入等）及び同法施行令９６条（家事関連費）の規定からすれば、不動産所得の金額の計算上必要経費に算入される費用とは、不動産所得の総収入金額を得るために直接要した費用の額、これらの所得の生ずべき業務について生じた費用の額及び家事関連費のうち業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができるものでなければならない。

(7)～(10)　省略

鹿児島地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税更正処分取消請求事件
国側当事者・国（知覧税務署長）
平成２０年４月９日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　納税者が元妻に支払った金員のうち、地代家賃として経理処理した金額は、納税者が元妻の経営する法人との間で締結した賃貸借契約に基づき、当該賃貸借の対象となる土地を自らの経営する眼科医院の駐車場として使用する対価として支払った金額であるから、納税者の眼科医としての事業所得を生ずべき業務について生じた費用（所得税法３７条１項）であるとの納税者の主張が、当該土地は、各係争年において納税者の経営する眼科医院のための駐車場として使用されていなかったものと認められるから、上記金員は、各係争年において客観的にみて納税者の眼科医としての業務の遂行上必要な支出とはいえず、事業所得の必要経費には当たらないとして排斥された事例

(2)　元妻との間の婚姻費用分担の申立ての審判により土地の取得費用の支払を命じられながら、当該土地が別訴において他人所有物件とされたこと等を理由として、当該金員を納税者の所得金額の計算上必要経費に算入すべきであるとする納税者の主張が、納税者が主張する事情は当該金員の必要経費性を基礎づけるものではないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)・(2)　省略

名古屋高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税重加算税賦課決定処分取消請求控訴事件
国側当事者・国（多治見税務署長）
平成２０年４月１５日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　ことさら過少申告に対する国税通則法６８条１項（重加算税）の重加算税の賦課要件（原審判決引用）

(2)　控訴人会社の名義となった訴外中国会社株式は、控訴人会社が取得したものではなく、訴外Ａ社らからの要請により、４年後にＡ社が買い戻すとの約定のもとで、控訴人会社が形式的に名義を貸して株式名義人になったものにすぎないとの控訴人会社の主張が、控訴人会社は密接な取引関係にあった訴外中国会社に対する経営支配の維持という控訴人会社自身の営業利益の確保を目的として本件株式の取得をしたものにほかならず、また４年後を目途に株式名義を返還するとの合意についても、具体的な返還の方法や経理上の処理等は明確ではなく、実際に４年経過後も、買い戻しはなされておらず、控訴人会社の実質的な株主権の行使を制約する約定等も認めることはできないとして排斥され、同株式が控訴人会社の簿外資産にあたるとされた事例（原審判決引用）

(3)　訴外中国会社からの利益配当についての認識はなかったとの控訴人会社の主張が、訴外中国会社から控訴人会社に送付された最高意思決定機関の議事録に、未払配当をもって控訴人会社の訴外中国会社株式の買取資金に充てることが記載されており、控訴人会社代表者が、これに署名している経過等から、遅くとも議事録に署名した時点において控訴人会社は訴外中国会社からの配当を認識していたとして排斥された事例（原審判決引用）

(4)　控訴人会社は、訴外中国会社株式の取得代金の支払について帳簿上未払金の決済であるかのように仮装しこれを簿外資産として、同株式を取得した事実を隠ぺいすることによって、同株式に係る配当があったことを認識しながら、これを収益から除外して法人税の過少申告をしたことが明らかであるから、国税通則法６８条１項（重加算税）に基づいてなされた控訴人会社に対する重加算税賦課決定処分が適法とされた事例（原審判決引用）

(5)　中国では自己株式の取得が禁止されており、訴外中国会社が自己株式を取得することができないために、控訴人会社が同社に代わって、形式的にこれを取得することとしたものであって、いわば控訴人会社による名義貸しであり、控訴人会社には当該株式を確定的実質的に取得しているという認識がないとの控訴人会社の主張が、当該株式を中国側から取得するという経営上の大きな決定は、控訴人会社が自ら行ったものであり、控訴人会社は中国において合弁企業である訴外中国会社を設立して、事業を展開してきた地位を維持確保する見地から、当該株式を自ら取得するという決定を自らの主体的な判断の下に行ったものということができ、このような背景的な事実からすると、控訴人会社が訴外中国会社に当該株式の購入名義を貸しただけであるとか、控訴人会社が当該株式を確定的実質的に取得したという認識がない等との主張は実態に反したものであるとして排斥された事例

(6)　訴外中国会社株式の譲渡に際し、訴外Ａ社による４年後の買い戻しが定められたことは控訴人会社による取得が確定的でないことを示すとの控訴人会社の主張が、買い戻しの内容は、自動的に訴外Ａ社に当該株式が移転するというわけではなく、種々の条件が付され、これを満たす場合には買い戻すことができるというにとどまり、上記のような合意が付加されていたことをもって、控訴人会社に

よる当該株式の取得があったとの判断が影響を受けるものではないとして排斥された事例

(7)　訴外中国会社株式の取得資金の負担につき、訴外中国会社の内部留保金と控訴人会社の訴外中国会社に対する債務の支払資金とが使用されたから、購入資金の負担者は実質的には訴外中国会社であるとの控訴人会社の主張が、実質的とはいえ、訴外中国会社が同株式（自己株式）を取得するということは制度上禁止されていたことであるから、そのようなことがされたとは通常は考えられず、また、訴外中国会社の内部留保金の利用の点については、控訴人会社は訴外中国会社の株主であり、配当利益を受ける権利を有するので、訴外中国会社において配当決議があれば、配当所得が発生し、それに相当する金員が控訴人会社に帰属することになり、そこで、控訴人会社が、その所得を当該株式の購入資金に当てるということにはなんら不自然な点がないし、さらに、控訴人会社から訴外中国会社への送金の目的につき、控訴人会社作成の外国送金依頼書兼告知書には、資本金と記載されていることに加えて、控訴人会社の訴外中国会社に対する未払金勘定が当該送金によって一度は減少したものの修正申告時には同額だけ増加され、元に戻っているから、控訴人会社においても、最終的には当該送金は当該株式の購入代金の一部の支払いと理解しているとうかがわれるとして排斥された事例

(8)　控訴人会社が係争年度の申告について外国税額控除を適用していないことは、控訴人会社自身に配当があったとの認識がなかったことを示すものであるとの控訴人会社の主張が、それは控訴人会社の主観的な事情に過ぎず、そのことにより、本件配当所得が発生し、控訴人会社がそれを同株式の購入資金の一部に充当することを認識していたとの認定が左右されるものではないとして排斥された事例

(9)　控訴人会社は、本件配当を受けたにもかかわらず、これを除外して係争年度の当初の確定申告を行い、また本件配当収入及び本件送金によって、本件株式を取得したのにその旨の経理処理をせずに資産を隠ぺいし、さらに本件送金につき、未払金勘定を減算処理するという仮装経理をし、かつ、それらの事実を認識していたのであるから、本件重加算税賦課処分は適法であるとされた事例

判　決　要　旨

(1)　重加算税の制度は、納税者が過少申告をするについて、隠ぺい、仮装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を科すことによって、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ものであるから、重加算税を課すためには、納税者が故意に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・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場合はもちろんのこと、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為がなくても、納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図に基づいてことさら過少に記載した内容虚偽の申告をしたような場合には、重加算税の上記賦課要件が満たされるものと解すべきである（最高裁判所昭和６２年５月８日・集民１５１号３５頁、最高裁判所平成６年１１月２２日第三小法廷判決・民集４８巻７号１３７９頁、最高裁判所平成７年４月２８日第二小法廷判決・民集４９巻４号１１９３頁等参照）。

(2)～(9)　省略

（第一審・名古屋地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年７月１９日判決、本資料２５７号－１４６・順号１０７５５）

長野地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　損害賠償等請求事件
国側当事者・国
平成２０年４月１６日棄却・控訴

判　示　事　項

課税庁又は課税庁所部職員の行った違法・不当な課税は、納税者の所得について著しく誤った認識に基づき、職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく漫然と行われたものであり、国家賠償法１条にいう違法があったなどとして行われた納税者の損害賠償請求が、納税者の主張は、公務員のいかなる行為を「その職務を行うについて、故意又は過失によって違法に他人に損害を加えたとき」に該当するとしているのか必ずしも明らかではないが、納税者の主張する事実に限っても、これを認めるに足りる証拠はなく、本件全証拠によっても、公務員がその職務を行うについて、故意又は過失によって、違法に納税者に損害を加えたこと、もしくはこれを推認させる事実を認めるに足りないとして棄却された事例

判　決　要　旨

省略

広島高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号
所得税更正処分等取消、法人税更正処分等取消請求控訴事件
国側当事者・広島東税務署長、呉税務署長
平成２０年４月１６日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　譲渡土地の時価の検討に当たり、当該土地を更地化するのが納税者にとって最有効使用を実現することになるものといえるためには、控訴人会社をして建物収去に応じさせるために要する合理的なコストを含めた各種の負担や危険性を勘案してもなお総合的にみて更地化して別の建物を新築したほうが高い収益が期待できる場合に限られるところ、全証拠によっても、そのような比較を行うための的確な資料が存在するものとは認められない上、課税庁側鑑定書においては当該土地の上に存する建物の現状を前提とした収益価格が最有効使用の状態を想定した場合の収益価格を上回る結果となるものと認められることから、当該土地は価格時点の現状で最有効使用の状態又は少なくともこれに準ずる状態にあるものというべきであるとされた事例（原審判決引用）

(2)　建物及びその敷地の所有者の関係が同族関係にあることに照らすと同一の所有者に属する類型である貸家及びその敷地に準ずるものと解されること、譲渡土地はその上に存する建物の存在を前提として一体的に使用収益することが前提であること、当該土地は商業地域内にあり、当該建物は中層の店舗兼賃貸用ビルであるから、処分も本件土地建物を一体として行われるのが通常であると解されることを踏まえれば、当該土地は、まず貸家及びその敷地である土地建物としての価格を算定し、これを土地建物の積算価格でそれぞれ按分した額をもって土地の正常価格とする納税者側鑑定書の手法には合理性があるとされた事例（原審判決引用）

(3)　土地の時価は課税庁において立証すべきものであり、納税者の主張する鑑定手法を不合理なものとして排斥しえない限り、これによって算定された鑑定評価額を超える土地の評価額を認定することはできないとされた事例（原審判決引用）

(4)　課税庁側鑑定書は現実の収益を基礎として土地残余法を適用しているところ、土地残余法は新築か築後間もない建物でなければ適用できないのであるから、築後１９年を経過した件外建物の建つ本件土地に適用するのは不適切であるとされた事例（原審判決引用）

(5)　建付減価前の譲渡土地の価格（標準価格）を認定する基礎とした近隣取引事例による比準価格は、課税庁の提出した財団法人作成の調査報告書の結果を根拠に、原処分において課税庁が採用した比準価格（原処分鑑定）よりも上回っているとの課税庁の主張が、調査報告書、原処分鑑定及び課税庁側鑑定の３者に共通する２つの取引事例について検討するに、これら３者の主たる相違点は、地域格差補正によって、原処分鑑定が減価するのに対し、課税庁側鑑定及び調査報告書は増価させている点にあるところ、原処分鑑定は、課税庁からの依頼によるものであるからことさら納税者に有利に鑑定がされることはないと推認される一方、地域格差につき増価要因となる事実を認めるに足りる証拠はないこと等に照らすと、原処分鑑定の補正は採用できるが、課税庁側鑑定及び調査報告書のうちこれと異なる部分は採用できないとして排斥された事例

(6)　譲渡土地が現況で最有効使用又は少なくともこれに準ずる状態にあるものと認定しながら、当該土地の価格の算定に当たり建付減価をすることは、整合性を欠くとの課税庁の主張が、当該土地を更

地化するためのコストや負担を考慮してもなお別の建物を新築した方が高い収益が期待できることを認めるに足りる資料が存在しないことからすると、現状について最有効使用状態にあるものと認定するほかないのであって、課税庁側鑑定書が指摘するように、当該土地の建物敷地の状態から見て更地状態にあるよりは効率が高くない土地利用状態にあることは否定できない上、当該土地と建物との評価上の割付けを考えるに当たっては、当該土地には建物の存在による負担が付着しているものと認定せざるを得ないから、建付減価をした上で当該土地の価格を算定することには合理性があるとして排斥された事例

(7)　譲渡土地の収益価格算定の基礎となる総合還元利回りは、原判決が認定した１２％を下回る１０％であるとの課税庁の主張が、課税庁が主張の根拠とする調査報告書によると、類似の不動産の取引事例との比較による還元利回りは７．５２ないし１１．０１％、借入金と自己資金に係る還元利回りは５．１％、土地と建物に係る還元利回りは５．７３％としており、これを前提にリスクプレミアムを６％強と考えても、総合還元利回りは１２％程度になるところ、納税者側鑑定書において当該土地について指摘しているリスクプレミアム６％は最低限存在するものというべきであるから、総合的還元利回りを１２％と認定することが不相当であるとはいえず、また、調査報告書において、還元利回り１２％では８．３年間で投下資本を回収することになるからリスクプレミアムを過大に評価し過ぎである旨指摘されているが、投下資本回収期間が８．３年間であることが一般的でないとの資料は見いだせないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)～(7)　省略

（第一審・広島地方裁判所平成●●年（○○）第●●号、同第●●号、同第●●号、同第●●号、平成１８年１１月３０日判決、本資料２５６号－３２８・順号１０５８８）

広島高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税更正請求棄却処分取消請求控訴事件
国側当事者・海田税務署長
平成２０年４月１６日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　税法律主義の意義（原審判決引用）

(2)　租税特別措置法３３条の４第３項１号（収用交換等の場合の譲渡所得等の特別控除）の規定の趣旨（原審判決引用）

(3)　国税通則法２３条１項１号（更正の請求）が定めるとおり、本件修正申告について更正すべき理由があるといえるためには、「当該申告書に記載した課税標準若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったこと」を要するところ、納税者の代理人である税理士が、契約締結時の年分の譲渡所得として申告しなければ本件特別控除を受けられないものと誤解し、本件確定申告をしたことが、上記要件を充足する事実でないことは明らかであるとされた事例（原審判決引用）

(4)　本件建物の補償金は、移転料として支払われたものであり、本件修正申告当時、本件建物は他に賃貸され、移転も取壊しもなされていないから、これによる一時所得も譲渡所得も発生する余地がないにもかかわらず、本件修正申告はこれによる譲渡所得が発生しているとしており誤りであるとの納税者の主張が、建物移転料及び工作物移転料は、本来は譲渡所得ではなく一時所得というべきものであるところ（租税特別措置法３３条の４第１項（収用交換等の場合の譲渡所得等の特別控除）、同法３３条３項２号（収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例）によって譲渡所得とみなされるにすぎない。）、一時所得も所得税法上の収入帰属の時期は権利確定主義が妥当するから、支払請求権の取得によって所得が発生したものとみるべきであり、移転や取壊しが未了であることを理由として所得が発生していないとはいえないとして排斥された事例（原審判決引用）

(5)　租税特別措置法３３条３項２号の規定の趣旨（原審判決引用）

(6)　租税特別措置法３３条の４第３項１号は、憲法８４条に違反する不明確な規定であるから、納税者の代理人税理士が本件特別控除を受けるには契約締結日の属する年度に譲渡所得の申告をしなければならないと錯誤したことに過失はなく、よって、この錯誤に基づきした本件確定申告を前提とする本件修正申告は、錯誤による更正（撤回）が認められるべきであるとの納税者の主張が、納税者が主張するような錯誤による撤回を認める法律上の規定はないこと、確定申告は法律の範囲内で申告者に自由な選択を許していることからすれば、本件のように申告者の一方的な錯誤を理由に申告の撤回を認容しなければならない合理的な理由を見出すことはできないとして排斥された事例

(7)　本件各土地の譲渡所得の権利確定の時期は、本件各土地を買主に引き渡したときであるとの納税者の主張が、不動産のような特定物の売買において売主から買主に売買の目的物の所有権が移転する時期は、所有権移転の特約があればこれに従い、特約がない場合は契約締結時であると解するべきであるところ、本件契約には上記約定があることを認めることはできないから、本件契約が締結された日に本件各土地の所有権は買主に移転し、これによって、納税者の譲渡所得が発生したというべきであるとして排斥された事例

(8)　本件各土地上にある本件建物及び工作物の移転料についての譲渡所得の権利発生時期は、本件建

物及び工作物が解体撤去されたときであり、本件建物及び工作物が解体撤去される前に権利が発生したとすると、本件建物の取得費を算定するのに必要な減価償却費や解体撤去費用の金額が不明であるから、これを控除しないまま譲渡所得の申告をしなければならない不都合な結果となるとの納税者の主張が、上記移転料は、目的物の譲渡の対価ではないから譲渡所得に当たらず、本来一時所得であって、その権利は本件契約締結時に確定しており、本件契約が締結された日には一時所得として発生しているところ、租税特別措置法の特例に基づき、一定の場合に、このような一時所得を譲渡所得として本件特別控除の対象となることとしたものであるから、本件建物及び工作物の移転料に係る所得を譲渡所得として申告する場合には、本件契約が締結された日の属する年分の所得となり、また、納税者は、修正申告において、本件建物の減価償却費を本件契約が締結された日（一時所得・譲渡所得が発生した日）の属する月まで計算して取得費を算定していたのであるから、算定不能ということはできないし、解体費用については、課税庁はそれが発生した後の日付で、解体料を控除して税額を減額した更正決定をしたことからして、それが不都合とまでいうことはできないとして排斥された事例

(9)　本件建物及び工作物の移転料に係る所得を譲渡所得として申告する場合、納税者が本件各土地の譲渡所得を平成１４年分の所得として行った本件確定申告に拘束されることなく、平成１５年分以降も申告することができると解するべきであるのに、課税庁の職員は、納税者の代理人に対して、平成１５年分以降に申告するなら、譲渡所得として申告することはできない（すなわち、一時所得としてしか申告できないため、本件建物の減価償却費が考慮されず、また、本件特別控除を受けることができない。）旨の誤った違法な指導をした結果、本件修正申告をするに至ったから、課税庁においては本件更正の請求を認めるべきであるとの主張が、本件各土地の譲渡所得と本件建物及び工作物の移転料に係る所得は、本件契約に基づき発生したものであるから、後者につき譲渡所得として申告する場合、本件各土地の譲渡所得と同じ年の所得として申告すべきであると解するのが相当であるとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　憲法が保障する租税法律主義は、単に租税の種類及び根拠を法律によって定めることを要求するだけでなく、納税義務者、課税物件、その帰属、課税標準、税率等の課税要件を法律で定めることを要求するものと解され、その目的が、国民の経済生活の安定を図り、経済活動の予測可能性を与えようとする点にあることからすれば、その定めは、できる限り一義的で、細目にわたるものであることが望ましいといえる。しかし、租税は、国民の担税力に即応して公平に課されるべきものであり、しかも複雑多様で絶えず変遷する経済事象に対処して公平課税の目的を達成しなければならないという点からすれば、課税に関する法律の定めが一定程度抽象的なものとなることも止むを得ないといえるから、課税要件が一義的ではないということから直ちに租税法律主義に違反し違憲であるということはできない。

(2)　本件規定（租税特別措置法３３条の４第３項１号（特別控除の適用除外））にいう「譲渡」が契約締結をいうのか、あるいは、引渡しをいうのかは、本件規定の文言上からは必ずしも明らかでなく、その解釈や運用は本件特別控除を受けられるかどうかを左右するものであるといえるが、一般に、「譲渡」という概念は、「契約締結」及び「引渡し」の両方の意味に解され、かつ、契約締結が引渡しに先行するのが通常であり、また、引渡しが公共事業施行者からの買取り等の申出のあった日６か月を経過した後に行われることもあり得ることから、本件規定は、公共事業施行者からの買取り等の申出のあった日から６か月以内に契約の締結があればその要件を充足しているものと解し、納税者が所得申告の年度を契約締結の年度とするか引渡しのあった年度とするかを選択できるものとする趣旨と

解することは十分可能であり、実際の実務もそのような運用がなされていることにかんがみれば、本件規定が租税法律主義に反し違憲・無効であるとはいえない。

(3)・(4)　省略

(5)　租税特別措置法は、土地が土地収用法の規定に基づいて収用されることとなる場合において買い取られ（租税特別措置法３３条１項２号（収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例）に該当するとき)、これに伴い、その土地上の建物等の資産につき、取り壊し、又は除去しなければならなくなった場合（同条３項２号）には、これに対する補償金は譲渡所得とみなすことができ、本件特別控除の適用を受けることとなる（同法３３条の４第１項１号（収用交換等の場合の譲渡所得等の特別控除)）旨規定する。これは、土地が収用されるに伴って土地上の資産が取り壊される場合であるからこそ本来は一時所得である同資産の補償金も譲渡所得とみなすことができ、本件特別控除を受けられることとしたものと解され、この点からすれば、上記の土地上の資産の取壊し等による補償金を取得した者がこれを譲渡所得として申告するためには上記土地の譲渡所得と同１年分の所得として申告しなければならないものと解するのが相当である。

(6)～(9)　省略

（第一審・広島地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年５月１５日判決、本資料２５７号－１０２・順号１０７１１）

大阪地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　損害賠償請求事件
国側当事者・国
平成２０年４月１７日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　納税者らが平成１０年１２月２２日に課税庁Ａの職員に対し嘆願書や同書添付資料目録記載の資料を提出した際、課税庁Ａの職員が、納税者Ｚの修正申告が認められれば、自動的に嘆願書どおりの更正を認めると約束したとの納税者らの主張が、課税庁Ａの職員は、嘆願書や添付資料の一部は見たことがないと一貫して述べていること、確定申告書等税務署に提出された書類の控えには課税庁の受付印が押印されているのに、嘆願書の控えには課税庁の受付印の押印が存しないことなどから、課税庁Ａの職員が嘆願書どおりの更正を認めるとの約束をした事実は認められないとして排斥された事例

(2)　平成１１年４月初めころ、電話で課税庁Ａの職員から、納税者Ｚの納税地を所轄する課税庁Ｂが認めたので、納税者Ｚの修正申告と連動して、嘆願書どおりの更正を認めるとの連絡を受けたとの納税者らの主張が、納税者Ｚが平成９年分の修正申告書を提出したのは平成１１年１２月１５日であり、当該修正申告書が提出される約８か月以上も前の同年４月初めころの時点で課税庁Ｂの職員が納税者Ｚの修正申告がなされたと発言することは時間的先後が逆であってあり得ないことであり、さらに税務職員は、一般の国家公務員以上に厳格な守秘義務が課されているのであって、かかる税務職員が、原告らに対し、第三者である納税者Ｚの修正申告の有無や内容について教示することはおよそあり得ず、したがって、課税庁Ａの職員が納税者に嘆願書どおりの更正を認めるとの連絡をした事実は認められないとして排斥された事例

(3)　納税者らが平成９年分所得税の更正の請求書を提出した際に、課税庁Ａの職員は平成９年分申告書の提出が法定申告期限後であることを認識していたはずであり、そうであれば平成９年分につき純損失の繰越控除ができない旨納税者らに説明する義務があったとの納税者らの主張が、更正の請求に関しては、担当者等が審査した後、国税統括官の決裁を受けてから、税務署長名で更正の通知書を送達するという手順で事務処理がなされるものであるから、更正の請求書が提出された場合、窓口担当の職員が、即時に単独でその内容の適否を判断する権限があるとはいえないし、そもそも、確定申告は、納税者が自己の判断と責任で行うことが義務づけられており、純損失の繰越控除は期限内に申告した納税者に対する所得税法上の特典にすぎない上に、所得税の確定申告の期限が毎年３月１５日であることは広く一般に知られており、納税者らが課税庁職員に対して、期限後申告であっても純損失の繰越控除ができるか否かについて質問をしたわけでもないことは納税者Ｙも認めていることからすれば、課税庁職員が、納税者から何の質問も受けていなくても、純損失の繰越控除（所得税法７０条４項（純損失の繰越控除））について説明すべき法的な義務を負っていたとまではいえないから、この点につき納税者Ｙに説明をしなかったとしても、違法とはいえないとして排斥された事例

(4)　課税庁Ａの職員が所得税法７０条４項に気づかず、平成９年分については期限後申告であるにもかかわらず純損失の繰越控除を認めるとして、平成７年分と平成８年分の純損失の繰越金額についてのみ訂正を指導したとの納税者らの主張が、上記の金額訂正の指導は、純損失の繰越控除の適否の観点からなされたものではなく、その目的は、単に、平成１０年分申告書の記載内容を過去の各年分の

記載内容と一致させるべく、訂正させることにあったのであり、課税庁Ａの職員は、実際に納税者Ｙに対し、期限後申告の場合でも純損失の繰越控除を受けることができる旨を述べたことはなく、期限後申告であっても純損失を繰り越せる旨を積極的に説示したとは到底認められないとして排斥された事例

(5)　平成１０年分申告書を法定の申告期限内に提出することができなかったのは課税庁Ａの職員が更正の請求の受理を遅延したためであるとの納税者らの主張が、そもそも、納税者は、更正の請求に対する税務署長の最終判断がなされる前であっても、自らした前年の確定申告等により第１次的に確定した金額に基づき翌年分の確定申告を行うことができるのであって、そのような場合、税務署長は、更正の請求に基づき更正を行うに際し、その更正年分以外の年分の課税標準等又は税額等につき更正を行う必要があると認めれば、当該更正の請求の処理に併せて処理するのが通常であるから、何ら不都合は存しないとして排斥された事例

(6)　平成９年分申告書の提出が法定申告期限を経過してなされた期限後申告であり、同年分の純損失の繰越控除は認められないこととなるのであるから、そもそも、更正の請求は理由がないことが明らかであったにもかかわらず、課税庁Ａが、納税者Ｘに対し、速やかに更正の請求が理由がない旨の通知をしなかったために、納税者Ｘにおいて、期限後申告であっても純損失の繰越控除が認められるものと誤信し、その後も期限後申告を繰り返した結果、各更正処分を受けるに至ったとの納税者らの主張が、そもそも、確定申告は、納税者が自己の判断と責任で行うことが義務づけられている上に、所得税の確定申告の期限が毎年３月１５日であることは広く一般に知られており、納税者Ｙ自身もそのことを本件更正の請求以前から知っていた旨供述しており、現に、平成７年分や平成８年分申告書については申告期限内に提出されていることから、純損失の繰越控除という特例を受けるためには法定申告期限内に申告しなければならないということは、納税者らにおいても容易に知ることができたといえるから、課税庁Ａが更正の請求に対する処理を速やかに行わなかったことをもって、納税者Ｘに対する国賠法上の違法行為に該当するとは認められないとして排斥された事例

(7)　納税者らは共同経営者で、確定申告、税務調査はすべて２人同時に行ってきたのであるから、納税者Ｘに対する違法行為は、納税者Ｙに対する関係でも違法行為に当たるということができるとの納税者らの主張が、平成１１年６月９日の本件金額訂正の際には、課税庁Ａの職員の説明は納税者Ｘの平成１０年分申告書の内容に関するものであり、納税者Ｙの確定申告に関するものではない以上、課税庁Ａの職員の説明をもって、納税者Ｙに対する説明義務違反を構成するとはいえないから、納税者Ｙに対する関係においても、課税庁Ａの職員に違法な職務行為があったということはできないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)～(7)　省略

福岡高等裁判所那覇支部　平成●●年（○○）第●●号　課税処分取消請求控訴事件
国側当事者・国（那覇税務署長）
平成２０年４月１７日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　住宅借入金等特別控除の対象となる増改築とは、居住者が所有している家屋につき行う増築、改築その他の一定の工事をいうところ、本件増改築の対象となった本件家屋は、納税者の夫の所有しているもので、納税者が所有しているものではないから、本件増改築は租税特別措置法４１条３項（住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除）に規定する増改築に該当しないとされた事例

(2)　納税者が借り入れた本件における借入金は、償還期間が１０年以上の割賦償還の方法により返済するものではなく、租税特別措置法４１条１項１号（住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除）の住宅借入金等に該当しないから、課税庁が本件借入金が住宅借入金等特別控除の対象とならないとしたのは相当であるとされた事例

(3)　本件家屋は夫婦の共有財産であるから、租税特別措置法４１条３項に規定する「当該居住者が所有している家屋」に該当するとの納税者の主張が、仮に本件家屋が納税者と夫とが婚姻後共同して形成した夫婦共有財産であったとしても、本件家屋が夫の単独所有名義となっている以上、納税者の本件家屋に対する共有持分はいまだ潜在的なものにとどまり、夫との関係で共有持分を主張することはできても、本件のように租税特別措置法の適用を受ける関係で、納税者が本件家屋について共有持分を有することを主張することはできないとして排斥された事例

(4)　借入金は、償還期間が１０年以上の割賦償還の方法による返済をすることとされている借入金等ではないけれども、計算明細書の作成の必要のない短期借入れで一括返済をした場合として、住宅借入金等特別控除の対象となるとの納税者の主張が、住宅借入金等特別控除の対象となる住宅借入金等は、租税特別措置法の規定上、契約において償還期間が１０年以上の割賦償還の方法により返済するものであることを要するのであって、平成１７年３月２８日に弁済期を同年８月２５日と定めて借り入れられた借入金が、上記要件を満たしていないことは明らかであるとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)～(4)　省略

（第一審・那覇地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年１０月３０日判決、本資料２５７号－２０１・順号１０８１０）

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　各所得税更正処分取消等請求控訴事件
国側当事者・国（京橋税務署長、静岡税務署長）
平成２０年４月２２日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　訴外Ａ社が納税者Ｘ１、Ｘ２、Ｘ３に交付した本件金員は、他の共同相続人らの本件借地権付建物１の共有持分の対価であるから、所得税法１２条（実質所得者課税の原則）の規定により、単なる名義人であった納税者らに享受すべき収益はないとの納税者らの主張が、納税者Ｘ１、Ｘ２、Ｘ３は、訴外Ａ社から本件金員の交付を受け、これを他の共同相続人に対する本件代償金支払債務の弁済に充てることにより当該債務を消滅させたものであるから、納税者らは各人の相続分に応じて負担すべき代償金相当額の経済的利益を受けたことになるとして排斥された事例（原審判決引用）

(2)　本件遺産分割調停においては、実質的当事者である訴外Ａ社が共同相続人の持分を取得し、その対価として本件金員を形式的当事者である納税者Ｘ１、Ｘ２、Ｘ３を通じて他の共同相続人に支払ったものであり、所得税法１２条（実質所得者課税の原則）により、単なる名義人である納税者Ｘ１、Ｘ２、Ｘ３に帰属する収益はない旨の主張が、所得税法１２条は、課税の根拠となる法律関係を当事者の真意に基づいて判断すべきことを明らかにしたものと解すべきであって、そこから離れて専ら経済的な観点から課税の根拠を見出すことを許容したものではないというべきところ、本件調停において、他の共同相続人と納税者Ｘ１、Ｘ２、Ｘ３は、本件借地権付建物１を取得する代わりに他の共同相続人に対し代償金として金員を支払う旨の合意をしたものであるとされた事例（原審判決引用）

(3)　訴外Ａ社から納税者Ｘ１、Ｘ２、Ｘ３に交付された本件金員が本件売買契約に基づく本件各借地権付建物の対価であったと認めることはできず、また、本件売買契約が更改等によって譲渡代金増額の合意がされたことをうかがわせる証拠もないことから、本件金員に係る収入は譲渡所得であるとは認められず、所得税法３４条１項（一時所得）にいう一時所得に当たるとされた事例（原審判決引用）

(4)　所得税法３６条１項（収入金額）に規定する「収入すべき金額」の趣旨（原審判決引用）

判　決　要　旨

(1)～(3)　省略

(4)　所得の帰属年度について、所得税法３６条１項（収入金額）に規定する「収入すべき金額」とは、現実の収入がなくても、その収入の原因となる権利が確定した場合には、その時点で所得の実現があったものとしてその権利確定の時期の属する年分の所得課税を計算する趣旨であると解される（最高裁判所昭和５３年２月２４日第２小法廷判決）。

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、同第●●号、同第●●号、平成１９年１１月１６日判決、本資料２５７号－２１７・順号１０８２６）

最高裁判所（第三小法廷）　平成●●年（○○）第●●号・平成●●年（○○）第●●号
各贈与税決定通知更正処分等請求上告及び上告受理申立事件
国側当事者・国
平成２０年４月２２日棄却・不受理・確定

決　定　事　項

上告人の上告理由が民事訴訟法３１２条１項又は２項（上告の理由）所定の場合に当たらず、申立人の上告受理申立ての理由は民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）に規定する事件に当たらないとして、上告人の上告が棄却され、上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、同第●●号～同第●●号、平成１９年２月９日判決、本資料２５７号－２１・順号１０６３０）

（控訴審・東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年１２月１９日判決、本資料２５７号－２４２・順号１０８５１）

最高裁判所（第三小法廷）　平成●●年（○○）第●●号
所得税更正処分等取消請求上告受理申立事件
国側当事者・国
平成２０年４月２２日不受理・確定

決　定　事　項

申立人の上告受理申立ての理由は、民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）に規定する事件に当たらないとして、上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・札幌地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年５月１４日判決、本資料２５７号－１０１・順号１０７１０）
（控訴審・札幌高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年１１月２１日判決、本資料２５７号－２２０・順号１０８２９）

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　消費税及び地方消費税更正処分取消等請求控訴事件
国側当事者・国（杉並税務署長）
平成２０年４月２３日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　控訴人会社が訴外Ａ社から請け負った電気配線工事及び電気配線保守業務等に従事していた本件各支払先は、控訴人会社から指定された各仕事先において控訴人会社代表者又はＡ社の職員である現場代理人の指示に従い、電気配線工事等の作業に従事し、１日当たりの「基本給」に従事日数を乗じた金額、約２割５分増しの「残業給」に従事時間を乗じた金額及び５割増しの夜間の「基本給」に従事日数を乗じた金額の合計額から遅刻による減額分を差し引かれた金員を労務の対価として得ていたこと、この間、控訴人会社に常用される者として他の仕事を兼業することがなかったこと、各仕事先で使用する材料を仕入れたことはなかったこと、ペンチ、ナイフ及びドライバー等のほかに本件各支払先において使用する工具及び器具等その他営業用の資産を所持したことはなかったことなどが認められるところ、さらに、控訴人会社が本件各支払先に係る定期健康診断の費用を負担していたこと、控訴人会社が福利厚生費として計上した費用をもって本件各支払先に無償貸与する作業着を購入していたことなどを総合的に考慮すると、その労務の実態は、いわゆる日給月給で雇用される労働者と変わりがないものと認めることができるから、このような本件各支払先について、自己の計算と危険において独立して電気配線工事業等を営んでいたものと認めることはできないとされた事例（原審判決引用）

(2)　本件において、本件各支払先は、控訴人会社に対し、ある仕事を完成することを約して（民法６３２条（請負）参照）労務に従事していたと認めることはできず（控訴人会社は本件各支払先に対し作業時間に従って労務の対価を支払っており、達成すべき仕事量が完遂されない場合にも、それを減額したりはしていない。）、労働に従事することを約して（同法６２３条（雇用）参照）労務に従事する意思があったものと認めるのが相当であり、実際、控訴人会社と本件各支払先の契約関係では、他人の代替による労務の提供を容認しているとは認めることができないこと（同法６２５条２項（使用者の権利の譲渡の制限等）参照）、本件各支払先は控訴人会社代表者又は訴外Ａ社の職員である現場代理人の指揮命令に服して労務を提供していたことが認められることなどからすると、本件各支払先による労務の提供及びこれに対する控訴人会社による報酬の支払は、雇用契約又はこれに類する原因に基づき、控訴人会社との関係において空間的（各仕事先の指定等）又は時間的（基本的な作業時間が午前８時から午後５時までであること等）な拘束を受けつつ、継続的に労務の提供を受けていたことの対価として支給されていたものと認めるのが相当であるとされた事例（原審判決引用）

(3)　本件では、本件各支払先による労務の提供及びこれに対する原告会社による報酬の支払は、雇用契約又はこれに類する原因に基づき、控訴人会社との関係において空間的又は時間的な拘束を受けつつ、継続的に労務の提供を受けていたことの対価として支給されていたものと認めるのが相当であるから、所得を事業所得、給与所得等に分類し、その種類に応じた課税を定めている所得税法の趣旨及び目的や、他の給与所得者等との租税負担の公平の観点等に照らし、本件各課税期間（及び本件各月分）における本件各支払先に対する本件支出金の支払は、所得税法２８条１項（給与所得）に規定する給与等に該当するものと認めることができるとされた事例（原審判決引用）

(4)　作業に関する指揮監督等の点は、控訴人会社を含む訴外Ａ社の下請業者が元請業者であるＡ社の綿密な工程監理と予算監理に従って工事しているという現代の大規模建設工事の特殊性に基づくものであり、実際、控訴人会社及び本件各支払先は共にＡ社の指定する詳細な作業指示に従わざるを得ないことに変わりはないとの控訴人会社の主張が、控訴人会社と本件各支払先とは、控訴人会社が資本の額を１０００万円とする株式会社であることに比べ、本件各支払先はペンチ、ナイフ及びドライバー等以外の営業用資産を所持していないという違いがあるほか、Ａ社と控訴人会社及び控訴人会社と本件各支払先との関係は、既述のとおり、工事請負基本契約書の作成の有無を始めとして様々な違いがあるのであって、控訴人会社及び本件各支払先が共にＡ社の指定する詳細な作業指示に従わざるを得ないことなどをもって、控訴人会社がＡ社との関係で下請業者であることと同様に本件各支払先が控訴人会社との関係で請負契約に基づく事業所得者であると認めなければ不相当であるとはいえないとして排斥された事例（原審判決引用）

(5)　本件各処分が、税務調査及び本件各処分のいずれの担当調査官からも事前の税務指導や話合いもなく、最初の税務調査時から約９箇月という長期間の遅延の末、処分理由すら明らかにすることなく突如としてされたものであり、本件各処分が適正手続、租税法律主義及び平等原則に違反するとの控訴人会社の主張が、本件各処分について理由を附記すべきことを求める法令上の根拠はなく、本件各処分に先立って事業所得と給与所得の区分等について何らかの行政指導をしなかったものとしても、それが直ちに適正手続に違反するとまではいえないとして排斥された事例（原審判決引用）

(6)　異議申立てに係る審理の段階で請求書等が発見されたにもかかわらず、また、審査請求に係る審理の段階で、本件各支払先以外の個人下請業者に関する証拠を提出したにもかかわらず、これらの資料が全く考慮されていないことから、本件各処分が適正手続、租税法律主義及び平等原則に違反するとの控訴人会社の主張が、異議決定及び審査裁決の違法又は不当を主張するものであって、本件各処分の違法を主張するものではなく、失当であるとして排斥された事例（原審判決引用）

(7)　事業所得と給与所得の判別基準

(8)　「租税負担の公平」の内実は、事業所得として本件各支払先に確定申告をさせるよりは給与所得として控訴人会社から源泉徴収する方が課税しやすいという税務当局側の結論先行の価値判断を理由なく追認するものであるとの控訴人会社の主張が、所得税法は事業所得と給与所得とではそれぞれの所得の金額につき異なる扱いをしているのであって（所得税法２７条２項（事業所得）、２８条２項（給与所得））、各種所得の種類に応じた課税をすることは、課税の公平を維持する上で不可欠であり、その業務の法的性格の判断の枠組みは、所論のような課税の便宜等の観点から一義的に所与の結論を導こうとするものでないことは明らかであるとして排斥された事例

(9)　控訴人会社と本件各支払先の間では、本件各支払先の提供する労務を請負契約に基づくものとする旨の合意があったとの控訴人会社の主張が、課税要件である各種所得の該当性は、当該業務ないし労務とこれに対する反対給付という当該契約から生ずる各債務（効果意思としての給付内容）の性質から実質的に判断すべきものであり、当該法律関係において当事者が付した名称や当事者の理解（主観的意図）に拘束されるものではないから、本件では、本件各支払先による労務の提供及びこれに対する控訴人会社による報酬の支払は、雇用契約又はこれに類する原因に基づき、控訴人会社との関係において空間的又は時間的な拘束を受けつつ、継続的に労務の提供を受けていたことの対価として支給されていたものと認めるのが相当であり、このことは、控訴人会社と本件各支払先の間において、請負契約という私法上の法形式に基づいて税務申告等をする理解（主観的意図）を共有していたものとしても左右されるものではなく、また、控訴人会社及び本件各支払先において租税回避目的を有し

ていたか否かとも関係がないとして排斥された事例

(10)　(ア)私人間に真実に存在する法律関係は、私法上の契約関係に係る当事者の意思ないし認識、税務申告上の認識、租税回避の意思の有無等と関係なく又はそれに反して成り立ち得るものではなく、当事者の意思の合致により選択された契約の結果が当事者以外の外部的機関の認定により覆されると、国民の経済活動に支障が生ずるし、(イ)仮に本件各支払先が所得税源泉控除や社会保険料控除まで真実に認識していたとすれば、私法上、控訴人会社との法律関係につき請負契約を選択して自ら税務申告をすることはあり得ず、本件における真実に存在する法律関係が請負契約であることは証拠上も明白であるとの控訴人会社の主張が、①控訴人会社と本件各支払先との間の法律関係が雇用ないし請負のいずれに該当するかは、当該事案における当該業務ないし労務及び所得等の態様などの客観的な事実関係に即した法的評価に係る事柄であり、このような客観的な評価と控訴人会社の主観的な意図との間に認識・見解の相違が存するとしても、それによって当該法律関係の客観的な評価が左右されるものではなく、その客観的な評価に従って税務行政が遂行されることを論難する所論は当を得ておらず、②当該業務ないし労務及び所得等の態様等の客観的な事実関係を総合的に考察すれば、控訴人会社と本件各支払先との間に真実に存在する法律関係は、客観的な評価としては、雇用契約又はこれに類する原因と認めるのが相当であり、本件の全証拠によっても、これを請負契約と評価し得る事実関係の存在を認めるに足りないというべきであるとして排斥された事例

(11)　本件各課税期間に控訴人会社において本件各支払先と同様に稼働していたC、D、E、F、G及びH等については、その報酬の事業所得性を否認されていないとの控訴人会社の主張が、これらの者が本件各課税期間において控訴人会社に常用されていたことを明確に示す証拠はなく、本件各課税期間においてA社に提出した協力業者従業員名簿に記載されていたことを示す証拠もなかったことから、C外５名に係る税務申告が否認されなかったにすぎず、このことから、前記認定が左右されるものではないとして排斥された事例

(12)　(ア)控訴人会社において稼働していた下請業者は、個人・法人ともに、従前から一貫して出勤簿等に基づく労務費明細書によって請負代金が計算されて支払われていたことから、その計算方法は「人工数×残業時間」によらざるを得ないことは明らかであり、請負代金の定額性等の事情は請負契約性と矛盾するものではない、(イ)控訴人会社においては、役員及び従業員のみが社会保険及び雇用保険の被保険者であり、本件各支払先を含む下請業者は、社会保険及び雇用保険の被保険者として取り扱われておらず、一人親方として労働者災害補償保険に加入していたといった点からも、常用の有無を認定基準として本件各支払先につき請負契約性を否定することは不当かつ誤りであるとの控訴人会社の主張が、本件各支払先への支払は、各人が控訴人会社に常用されて専属的かつ継続的に控訴人会社の下で稼働する状況の下で、「基本給」並びに労働基準法等が定める時間外労働・深夜労働に係る割増賃金額におおむね準ずる「残業給」及び夜間の「基本給」によって、継続的に行われていたこと、控訴人会社は、本件各支払先の定期健康診断の費用を負担し、福利厚生費として計上した費用で本件各支払先に無償貸与する作業着を購入していたこと等に照らすと、上記主張を考慮しても、前記認定が左右されるものではないとして排斥された事例

(13)　課税庁調査担当職員が控訴人会社の役員に係る扶養控除等申告書を提出すれば経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律別表第一（平成１１年４月１日以後の給与所得の源泉徴収税額表（月額表））の甲欄を適用する旨事前指導し、控訴人会社がそれに従って修正申告をすると、今度は、給与の支払日までに扶養控除等申告書の提出がないことをもって、上記の事前指導を覆し、甲欄の適用をしないで課税したことは、適正手続、租税法律主義及

び平等原則に違反するとの控訴人会社の主張が、本件全証拠によるも、課税庁の行為が信義則に違反するといえる事情（税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示し、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、後にその表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになった等の事情）を認めることはできない（最高裁判所昭和６２年１０月３０日第三小法廷判決参照）として排斥された事例

(14)　本件各処分は、事業所得と給与所得の定義・区別について所得税法中に明文の規定を欠く上、納税者に開示された基本通達すら欠いたまま、強行されたことから、本件各処分が適正手続、租税法律主義及び平等原則に違反するとの控訴人会社の主張が、事業所得と給与所得との区別は、事柄の性質上、所得税法の解釈として判示事項(1)の基準により個々の事案ごとに当該事業の具体的態様に応じて判断されるべきもので、通達の欠如が処分の違法事由となるものではなく、失当であるとして排斥された事例

(15)　本件各処分は、他の税務調査・指導の状況に照らしても、極めて均衡を欠くことから、本件各処分が適正手続、租税法律主義及び平等原則に違反するとの控訴人会社の主張が、他の納税者の税務調査・指導との対比において処分の違法事由となるような不合理な差別的取扱いの存在を認めるに足りる証拠はないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)～(6)　省略

(7)　およそ業務の遂行ないし労務の提供から生ずる所得が所得税法上の事業所得（同法２７条１項（事業所得）、同法施行令６３条１２号（事業の範囲））と給与所得（同法２８条１項（給与所得））のいずれに該当するかを判断するに当たっては、租税負担の公平を図るため、所得を事業所得、給与所得等に分類し、その種類に応じた課税を定めている所得税法の趣旨及び目的に照らし、当該業務ないし労務及び所得の態様等を考察しなければならず、当該業務の具体的態様に応じて、その法的性格を判断しなければならないが、法的性格の決定は法律の当てはめであるから、その判断にあたり、当該法律関係について当事者が付した名称や当該契約に対する当事者の理解（主観的意図）を参考とすべきではあるものの、これに拘束されるものではなく、当該業務ないし労務とこれに対する反対給付という当該契約から生ずる各債務（効果意思としての給付内容）の性質から実質的に判断されるべきものであり、その場合、判断の一応の基準として、事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性及び有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得をいい、これに対し、給与所得とは、雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいうものと区別することが相当であり、給与所得については、とりわけ、給与支給者との関係において何らかの空間的又は時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうかが重視されなければならない（最高裁判所昭和５６年４月２４日第二小法廷判決参照）。

(8)～(15)　省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年１１月１６日判決、本資料２５７号－２１６・順号１０８２５）

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税返還請求控訴事件
国側当事者・国（上尾税務署長）
平成２０年４月２３日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　電信売相場（ＴＴＳ）と電信売買相場の仲値（ＴＴＭ）の差額は、金融機関の手数料としての性格を有するものの、本件の差額相当額は、納税者が各年に投資商品を取得するための外貨を購入する際に支払ったもので、投資商品という所得税法上の資産を取得する際に支払った円貨による代価の一部として、資産の取得価額に含まれるべき性質の支出といえるのであり、投資商品が売却されるなどして、その交換価値が収入として認識されたときに初めて費用として認識され得べきものであって、投資商品から生じる受取利息という利益を獲得するために、支出された差額相当額の価値が犠牲にされたものとはいえず、受取利息を得るのに直接要した費用に当たらないとされた事例

(2)　ＴＴＳとＴＴＭの差額相当額を必要経費に算入できなければ、当該差額相当額につき、取扱銀行の法人税と納税者の所得税が課されることになり、不合理であるとの納税者の主張が、納税者の必要経費は、納税者の収入に対する費用として課税上考慮されるべき支出をいうのであって、当該差額相当額が取扱銀行の所得金額を計算する際、益金の額に算入されるべき金額の一部を構成するか否かといった当該差額相当額の支出先における課税関係が、納税者の所得計算において必要経費として算入されるべきかどうかの判断に影響を与えるものではないとして排斥された事例

(3)　ＴＴＳとＴＴＭの差額相当額が費用として認識される余地がないことは不当であるとの納税者の主張が、投資商品を取得する際に支払われたＴＴＳとＴＴＭの差額相当分は、投資商品が売却されるなどして、その交換価値が収入として認識されたときに費用として認識されるべきであるとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)～(3)　省略

（第一審・さいたま地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年１１月２８日判決、本資料２５７号－２２４・順号１０８３３）

那覇地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分等取消請求事件
国側当事者・国（名護税務署長）
平成２０年４月２３日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　Ａ協同組合に対する売上高の計上もれが生じたのは、当時の経理担当者及び依頼していた税理士から帳簿等の返還がされず、やむなく、出荷実績表を集計し、決算書作成に至ったことによるのであって、故意に売上金額を過少にしたものではないとの原告会社の主張が、当該税理士が原告会社から預かった会計伝票はすべて返却した旨供述しているのに対し、原告会社の代表者である納税者の供述はあいまいなものであって、上記事実関係を認めることはできないし、また、Ａ協同組合との取引は経常的に行われているにもかかわらず一定期間の売上げが未計上となっており、その割合は当該事業年度の売上げの２３．４％にも達するものであることからすると、原告会社はＡ協同組合との取引内容を認識しながら、取引の一部を隠ぺいして総勘定元帳に記帳したものと認めるのが相当であるとして排斥された事例

(2)　青色申告承認取消通知書の理由附記の趣旨並びに要求される記載の程度

(3)　青色申告承認取消通知書に原告会社の取引相手として記載された「Ａ組合」は存在せず、処分理由に虚偽や理由附記の不備があるから、青色申告承認取消処分は違法であるとの原告会社の主張が、同通知書の記載内容から、「Ａ組合」との記載がＡ協同組合を指すことは極めて容易に了知できるものであり、このような極めて明白な誤記をもって、理由附記不備の瑕疵が存するものということは到底できないとして排斥された事例

(4)　取引の事実がないＢ商会に対する主要材料費を計上し、買掛金として処理した後に短期貸付金と相殺した経理処理は、予定していた材料仕入れが履行前に取り消されたものであり、処理方法については、前関与税理士と相談の上で行ったとの原告会社の主張が、納税者の陳述書にはこれに沿う記載があるが、納税者は、本人尋問において、当該陳述書の記載内容について記憶がないなどの供述をしていることに照らせば、税理士の指導、助言に基づいてされたものということはできず、取引事実のない金額を主要材料費とするために仮装の経理処理を行ったものと認めるのが相当であるとして排斥された事例

(5)　Ｃ社との取引として計上した賃借料、外注加工費及び修繕費は、取引の事実があり、また、支払を行っていないのには正当な理由があるとの原告会社の主張が、Ｃ社の代表者である納税者の二男が国税事務所職員の質問に対して、原告会社が計上している上記賃借料、外注加工費及び修繕費についての請求はない旨の応答等をしているのに対し、原告会社は上記賃借料等の計上に係る取引が存したことを裏付けるような資料の提出をしていないことなどからすれば、上記賃借料、外注加工費及び修繕費に係る取引の事実はなく、したがって、その支払もされておらず、これらについて仮装の経理処理を行ったものと認めるのが相当であるとして排斥された事例

(6)　Ｄ運送に対する配送委託費として計上した外注加工費は、取引（運送）の事実があり、対価の支払もあるとの原告会社の主張が、国税事務所職員の質問に対しＤ運送において中心となって業務を行っていた者が原告会社との取引は行っていない旨の申し述べを行っているのに対し、原告会社からは、上記計上に係る取引が存したことを裏付けるような資料の提出がないことなどからすれば、上記外注

加工費に係る取引の事実はなく、したがって、その支払もされておらず、これらについて仮装の経理処理を行ったものと認めるのが相当であるとして排斥された事例

(7)　原告会社が、事業年度末に売上高を減額する経理処理を行ったことについて、このような経理処理を根拠付ける資料が何ら提出されておらず、また、納税者による説明があいまいかつ不自然であることから、実体を伴わずに根拠なく行われたものと認めるのが相当であるとされた事例

(8)　原告会社が、Ａ協同組合との取引の一部を翌事業年度の売上げとして繰延べ計上したのは、Ａ協同組合との取引内容を認識しながら、係争事業年度におけるＡ協同組合との取引について、利益調整のため意図的に過少計上し、翌事業年度に繰延べしたものと認めるのが相当であるとされた事例

(9)　原告会社が、総勘定元帳（売上高）に「紛失手形　二重計上取消」と記載し、売上高を減額する経理処理を行ったことについて、原告会社は、受取手形及びこれに対応する売上高が二重に計上されていたことを示す根拠を何ら示しておらず、その他、当該経理処理を行った理由についての説明もしていないことからすれば、売上高の減額のため架空の経理処理を行ったものと認めるのが相当であるとされた事例

(10)　Ｅに対する賃借料として計上した金額は、消防法との兼ね合いで購入と記載はできないと判断した資産の購入（燃料備蓄用のタンクローリー）費用について、勘定科目を変えて処理したものであるとの原告会社の主張が、資産の購入と賃借とは明らかに内容を異にするものであって、原告会社の主張は容易に信用しがたく、また、Ｅは国税事務所職員からの電話聴取に対し、タンクローリーを所有していたことはなく、これに係る請求書を作成したことも、金員を受け取ったこともない旨述べていることからすれば、Ｅから原告会社に対するタンクローリーの売却も賃貸も存在しないものというべきであり、請求書も架空のものであって、上記賃借料は架空計上されたものと認めるのが相当であると排斥された事例

(11)　Ｆ興産に対する賃借料は、原告会社工場内に砕石コンビナートを設置、移転する業務を依頼したものであって、取引の事実も、金銭の支払もあるとの原告会社の主張が、Ｆ興産の代表者は国税事務所職員からの聴取に対し、Ｆ興産は平成３年５月から休業状態であり、以後、Ｆ興産としても個人としてもプラント設備や重機などの車両は一切所有しておらず、原告会社に重機をリースしたことはないなどの申し述べを行っているのに対し、原告会社の主張自体が変遷していることなどからすれば、Ｆ興産からクレーン等の重機を賃借し、あるいは、これら重機を使用しての作業を依頼していたものとは認められず、同賃借料は架空計上されたものと認めるのが相当であるとして排斥された事例

(12)　課税庁が否認したＧに対する外注費（クラッシャー移設工事費）は、Ｈに対して同工事を依頼したものであって、現に費用も支払っているとの原告会社の主張が、Ｇの原告会社に対する同工事に係る領収証や、発行名義人の記載がない同工事の領収証などが存在し、同工事費用に係る領収証の存在をもって、一概に同工事費用が支払われたものとは認め難く、国税事務所職員の電話聴取に対するＨの代表者の供述は、極めてあいまいな応答に収支していることなどからすれば、原告会社がＨに対して同工事を依頼したとは認められず、支払の事実も存しないものであって、同移設工事費は架空計上されたものと認めるのが相当であるとして排斥された事例

(13)　原告会社がＡ協同組合から受け取った約束手形を納税者が取り立てた結果、納税者名義の預金口座に入金されたことから、課税庁がこれを納税者に対する賞与と認定したことは、資金の移動において、借入金の返済とすべきところ当該記載を失念したことをもって賞与と認定したものであり、事実認定に誤認があるとの原告会社の主張が、納税者からの借入金の返済としてされたものであることをうかがわせるような資料は何ら存在しないことなどから、同入金は原告会社から納税者に対する賞与

の支給と認めるのが相当であるとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　省略

(2)　青色申告承認取消通知書に理由の附記が命じられているのは、承認の取消しが同承認を得た法人に認められる納税上の種々の特典（前５事業年度内（平成１６年法律第１４号による改正前の法人税法５７条１項〔青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し〕）の欠損金額の繰越し、推計課税の禁止、更正理由の附記等）をはく奪する不利益処分であることにかんがみ、取消事由の有無についての処分庁の判断の慎重と公正妥当を担保してその恣意を抑制するとともに、取消しの理由を処分の相手方に知らせることによって、その不服申立てに便宜を与えるためであって、そこにおいて要求される附記の内容及び程度は、特段の理由のない限り、いかなる事実関係に基づきいかなる法規を適用して当該処分がされたのかを、処分の相手方においてその記載自体から了知し得る程度のもので足りる（最高裁判所昭和●●年（○○）第●●号同４９年４月２５日第一小法廷判決・民集２８巻３号４０５頁参照）。

(3)～(13)　省略

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　消費税更正処分等取消請求控訴事件
国側当事者・国（新潟税務署長）
平成２０年４月２４日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　消費税法７条１項１号（輸出免税等）の文言上、免税対象となる輸出取引とは、資産の譲渡又は貸付が本邦からの輸出として行われる場合をいうのであって、先に資産の譲渡又は貸付が行われ、その後当該資産が本邦から輸出された場合がこれに当たらないことは明らかであるから、日本国内において、来日したロシア人に対し中古自動車を売り渡した取引である本件各取引は、同号の定める輸出取引には該当しないとされた事例（原審判決引用）

(2)　関税法の定める通関手続に照らすと、控訴人会社が本件各取引について保存している書面のうち、一部の書面については、その様式自体から輸出申告書でないことが明らかであり、税関支所長の許可印も押捺されていないことから税関長の輸出許可書とはいえないものであるなど、本件各取引については、消費税法７条１項（輸出免税等）を適用するための手続的要件も備わっていないとされた事例（原審判決引用）

(3)　消費税法８条（輸出物品販売場における輸出物品の譲渡に係る免税）は輸出物品販売場の許可を得ている者に関する規定であって、同許可を受けるためには、同条６項、同法施行規則７条（輸出物品販売場における購入者誓約書の保存）、１０条（輸出物品販売場の許可の申請の手続等）等の条件を満たす必要があることにかんがみると、同法においては、同法８条の許可を受けた者とそうでない者の間に免税に関する差異が生じることは当然に予定されているというべきであり、両者の間に取扱いに差異があっても不合理といえないから、本件において、租税法律主義における合法性の原則に対する例外を認めるべき特段の事情は認められず、本件各取引を非課税とする理由はないとされた事例（原審判決引用）

(4)　本件各取引における中古車の引渡しは、輸出通関手続後保管場に移動された時点であり、その時点では中古車は外国貨物となっているから、本件各取引は消費税法７条１項２号（輸出免税等）所定の外国貨物の譲渡に当たるとする控訴人会社の主張が、当該中古車の引渡しは、輸出通関手続前に控訴人会社とロシア人船員との間で完了し、輸出通関手続の申告者はロシア人船員であるとして排斥された事例

(5)　控訴人会社が保存している申告書（業者用）及び港施設利用組合発行の車輌搬入表は消費税法７条２項（輸出免税等）所定の証明書類の実質を有しているとする控訴人会社の主張が、申告書の申告者はロシア人船員であり、申告書による申告に対する許可、確認は申告者に対するものであること、同組合は港の秩序維持のため設立された団体であり、その作成に係る書面は、法定の書面ではなく、任意のものとして扱われていたことが認められるから、控訴人会社が主張する上記各書面が同項所定の証明書類に当たるものということはできないとして排斥された事例

(6)　本件各取引は、控訴人会社とロシア人船員が国内においてした中古車の売買に当たり、当該中古車を携帯又は別送して輸出するのはロシア人船員であるから、消費税法３１条１項及び２項（非課税資産の輸出等を行った場合の仕入れに係る消費税額の控除の特例）所定の場合に当たらないとされた事例

(7)　消費税は、同法４条１項（課税の対象）により、国内において事業者が行った資産の譲渡等に課されるのが原則であり、その例外として消費税が課されず又は免除される資産の譲渡等は同法上に規定されているところ、本件各取引については、そのいずれにも該当しない上、同法に規定のない控訴人会社主張の不課税取引を認める余地もないから、消費税を課さないとすることはできないとされた事例

判　決　要　旨

(1)～(7)　省略

（第一審・新潟地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年１１月２９日判決、本資料２５７号－２２６・順号１０８３５）

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　不当利得返還請求事件
国側当事者・国
平成２０年４月２４日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　更正の請求の期間経過後に既に納付した税の返還を求めることが許される場合

(2)　財産評価基本通達に従って算出した相続財産である山林の評価額は、鑑定評価による評価額よりも高額であるから、相続税法２２条（評価の原則）にいう「時価」としては著しく高額であって、これが是正されなければ納税者の地位を著しく害するとの納税者の主張が、納税者が当該山林の価額について鑑定書の作成を依頼することは、更正の請求をなしうる期間内に十分可能であったのであり、これを納税者が行うことができなかった客観的な事情は何ら窺えないのであるから、このような場合にまで、租税債務を可及的速やかに確定させるべきであるとする国家財政上の要請を損なってまで、法が定める更正の請求によらずしてその是正を認めることはできないと言うべきであり、税法の定めた過誤是正方法以外の方法による是正を許さないとすれば納税者の利益を著しく害すると認められる特段の事情があるとは到底認められないとして排斥された事例

(3)　財産評価基本通達の合理性と同通達によらない評価が許される場合

(4)　財産評価基本通達に基づいて評価額を算出すると、相続税法２２条の時価として許容し得ない額が算出されてしまうにもかかわらず、国がその状態を放置したことは、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情に当たるとの納税者の主張が、財産評価基本通達自体が、同通達による評価方式を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが生じ得ることを予定しており、また、そのような例外的な事態が生じている場合には、当該相続財産の個別的事情に最も通じている納税義務者が、同通達に基づかない他の評価方式に基づいて当該不動産を評価して申告することもまた予定されているというべきであるから、国が納税者が主張するような状態を放置していたとしても、それをもって、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情があるとはいえないとして排斥された事例

(5)　相続財産たる山林について財産評価基本通達に基づいて計算すると、相続税法２２条の「時価」として許容し得ない額が算出されてしまうにもかかわらず、課税庁の職員が同通達に基づいて評価額を計算するよう指導したことは、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情に該当するとの納税者の主張が、相続財産の評価に当たっては、財産評価基本通達に定める方式によるのが原則であるところ、同通達によると著しく不適当と認められるような特別の事情があるか否かについては、むしろ当該相続財産の個別的事情に最も通じているべき納税義務者が知悉しているべきであり、課税庁の職員はそのような例外的事態を知り得ないのが通常であるから、課税庁の職員が山林を同通達に基づいて計算するよう指導したことをもって直ちに納税者の主張する特段の事情に該当するということはできないとして排斥された事例

(6)　本件は、最高裁判所第一小法廷昭和４８年４月２６日判決が指摘するように、申告納税にかかる内容上の過誤が、課税要件の根幹についてのそれであって、徴税行政の安定とその円滑な運営の要請を斟酌してもなお、不服申立期間の徒過による不可争的効果の発生を理由として被課税者にその不利益を甘受させることが、著しく不当と認められるような例外的な事情がある場合に当たるとの納税者

の主張が、申告納税に関する本件事案に、課税処分が法定の処分要件を欠く事案に関する上記最高裁判決の趣旨がそのまま適用されるものではないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　法が相続税について申告納税方式を採用し、申告書記載事項の過誤の是正について、更正の請求等の特別の規定を設けたのは、相続税の課税標準等の決定については、最もその事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限るとすることが、租税債務を可及的速やかに確定させるべきであるとする国家財政上の要請に応じるものであり、納税義務者に対しても過当な不利益を強いるおそれがないと認めたからであると解され、したがって、納税者の申告がされた場合に、納税者がその額が過大であったとして是正を求めるためには、原則として更正の請求によらなければならず、申告書の記載内容についての錯誤の主張は、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、税法の定めた過誤是正方法以外の方法による是正を許さないとすれば納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ許されないと解すべきである（最高裁判所第二小法廷昭和３９年１０月２２日判決・民集１８巻８号１７６２頁参照）。

(2)　省略

(3)　一般に、財産評価基本通達に定められた評価方式が合理的なものである限り、これがすべての納税者に適用されることによって租税負担の実質的な平等が図られるのであって、特定の納税者あるいは特定の相続財産についてのみ財産評価基本通達に定める方式以外の方法によってその評価を行うことは、租税平等主義の見地から、原則として許されないというべきであるが、財産評価基本通達に定められた評価方式を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかな特別な事情がある場合には、別の評価方式によることが許されるものと解すべきである（東京高等裁判所平成５年１月２６日判決参照）。

(4)～(6)　省略

最高裁判所（第一小法廷）　平成●●年（○○）第●●号、平成●●年（○○）第●●号
所得税青色申告承認取消処分取消等請求上告及び上告受理申立事件
国側当事者・東山税務署長
平成２０年４月２４日棄却・不受理・確定

決　定　事　項

上告人の上告理由が民事訴訟法３１２条１項又は２項（上告の理由）所定の場合に当たらず、申立人の上告受理申立ての理由は民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）に規定する事件に当たらないとして、上告人の上告が棄却され、上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・京都地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１８年１０月２７日判決、本資料２５６号－２９６・順号１０５５６）

（控訴審・大阪高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年１１月１６日判決、本資料２５７号－２１８・順号１０８２７）

熊本地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分取消請求事件
国側当事者・国
平成２０年４月２５日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　特別清算中のＢ会社（以下「清算法人」という。）から、文書、口頭等のいかなる形式においても、債権放棄の意思表示を受けていないとの原告会社の主張が、①清算法人及び清算法人のメイン取引銀行（以下「母体行」という。）の連名で原告会社に対して発せられた書面には債権放棄額が明記されていること、②原告会社は、母体行の原告会社に対する新規貸付額決定の前提となる担保不動産の評価額の減額を求めるなどして、新規融資額に多大な関心を寄せていたところ、清算法人が、原告会社に対する債権のうち、新規融資という形の下で母体行に引き継がれる部分を除いたその余の部分について放棄する意向であることを認識していたためであると考えるのが合理的であること等からすれば、原告会社は本件債権放棄について認識していたと見るべきであるとして排斥された事例

(2)　母体行から送付された「債権譲渡の試案について」と題する書面を見て、清算法人の原告会社に対する債権が他に譲渡されたものと理解していたとの原告会社の主張が、仮にこれが事実であるとすれば、原告会社は債権者ではなくなったはずの清算法人と接触を続けたことになり、不自然であるし、原告会社は、上記書面を受け取った後、債権譲渡先として記載された銀行等にそれぞれ譲渡された債権額を確認することもなく、また、債権放棄の方向が一転して債権譲渡に変更されることは、原告会社にとっては重大な変更（不利益変更）に当たるはずであるにもかかわらず、この点について、清算法人等にその理由を問いただすこともなかったばかりか、かえって、その後の確定申告書には漫然と清算法人を債権者とする借入金が存在する旨を記載し続けているのであって、これらの事情に照らすと、原告会社の債権が他に譲渡されたと認識していたとの主張も採用できないとして排斥された事例

(3)　本件債権放棄がされていたとするなら、当然なしうる節税措置を全く取っていないことから、本件債権放棄がされたとは認められないとの原告会社の主張が、原告会社が本件債権放棄を認識していなかったということが不自然であり、原告会社が節税の措置を講じていなかったとしても、それは原告会社側の問題であって、そのことをもって本件債権放棄がされなかったということにはならないとして排斥された事例

(4)　本件債権放棄の意思表示がなされたとしても、清算法人の特別清算手続上必要とされる債権者集会の決議ないし裁判所の許可がされていないから無効であるとの原告会社の主張が、清算法人は原告会社に対する債権について担保を設定していた銀行等に対し、原告会社を破綻懸念先に含めた上で、清算法人の原告会社に対する債権のうち、担保評価額プラス３年分の返済相当額について母体行に引き継ぎ、その余はすべて債権放棄する旨説明して特別清算にかかる協定案（以下「本件協定案」という。）に対する同意を求め、その後、本件協定案は、債権者集会で可決された上で、裁判所の認可を受けているのであるから、本件協定案に基づく本件債権放棄は有効であるということができるとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)～(4)　省略

大阪高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　源泉徴収納付義務不存在確認請求控訴事件
国側当事者・国
平成２０年４月２５日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　源泉徴収制度の合理性（原審判決引用）

(2)　所得税法２０４条１項２号（源泉徴収義務）にいう弁護士の業務を弁護士法３条１項（弁護士の職務）に規定する訴訟事件等に関する行為その他一般の法律事務を行うことに限定して解すべき理由はなく、弁護士法が弁護士の使命及び職責にかんがみ、弁護士が破産管財人の地位に就きその業務を行うことを予定していることをも併せかんがみれば、弁護士が破産管財人として行う業務は、所得税法２０４条１項２号にいう弁護士の業務に該当するものと解すべきであるとされた事例（原審判決引用）

(3)　ある給付が源泉徴収の対象となるためには、支払者と受給者との間に委任契約又はこれに類する原因が存在し、これに基づいて支払われるものでなければならないと解すべきところ、破産者と破産管財人との間には委任契約又はこれに類する原因が存在しないから、破産管財人の報酬は弁護士の業務に関する報酬又は料金には当たらないとの破産管財人の主張が、特定の租税につき源泉徴収制度を採用する場合に源泉徴収の対象をどのように定めるかについては、立法府の政策的、技術的な裁量判断にゆだねられているところ、源泉徴収の対象を支払者と受給者との間に委任契約又はこれに類する原因が存在しこれに基づいて支払われるものに限定しなければならない合理的理由は見いだし難く、所得税法２０４条１項２号（源泉徴収義務）にいう弁護士の業務に関する報酬又は料金について限定的に解すべき根拠も見いだせないとして排斥された事例（原審判決引用）

(4)　所得税法が、一定の所得又は報酬、料金等について、その支払をする者に源泉徴収義務を課すこととした趣旨及び支払をする者の意義（原審判決引用）

(5)　破産債権に対する配当及び財団債権に対する弁済の支払者（原審判決引用）

(6)　①所得税法等においては「支払」なる用語が「支払行為」の意味で用いられており、また、「支払をすべき者」でなく「支払をする者」と規定されており、さらに、②源泉徴収制度は、「支払をする者」であれば、その支払の際に天引きすることによって所得税相当額を容易に徴収できることに着目した制度であり、上記「支払をする者」に該当するためには、その者が自ら現実に天引きの機会を有する必要があるから、ある者が上記「支払をする者」に該当するためには、その者が経済的出捐による効果の帰属者である必要があることはもとより、さらに現実に「支払行為」をする者でなければならないとの破産管財人の主張が、①文理解釈上、「支払をする者」にいう「支払」を現実の「支払行為」の意味に限定して解すべきまでの根拠に乏しいといわざるを得ず、②破産会社は、現実には自ら現実の支払行為をすることはできず、天引き徴収もできないことになるが、他方で、破産会社の破産宣告時点の財産についての管理処分権を専有する破産管財人が存在するから、その法律的性質論の点はさておき、これに基づく配当をする際に所得税相当額を天引き処理することが全く不可能なわけではなく、上記の制度趣旨との関係でいう限り、必ずしも支払を自ら行い得る場合に限るべき理由はなく、少なくともこれと同視できる場合であれば足りるものと解するのが相当であるとして排斥された事例

(7)　個別的執行手続や滞納処分においては、執行機関、徴収職員及び債務者はいずれも源泉徴収義務を負わないから、それと類似の手続である破産手続においても、破産者及び破産管財人は、いずれも源泉徴収義務を負うことはない旨の破産管財人の主張が、破産債権としての所得又は報酬、料金等に対する配当の効果の帰属する破産者自身は、破産財団の管理処分権を有さないから、源泉所得税を徴収し、納付することはできないものの、破産財団の管理及び処分をする権利を専有する破産管財人において当該配当に係る源泉所得税の額を算出し、これを徴収し、納付することができるのであるから、破産手続を個別執行手続等と同様に解することはできず、当該配当について源泉所得税の徴収、納付義務を認めるのが、所得税法の定める源泉徴収制度の趣旨に沿うものというべきであるとして排斥された事例（原審判決引用）

(8)　破産債権に対する配当又は財団債権に対する弁済に係る源泉所得税の徴収及び納付の主体（原審判決引用）

(9)　破産管財人が退職手当等について源泉徴収義務を負うとすると、破産管財人は、各従業員の個別の事情を把握した上で税額を計算しなければならないし、破産管財人が給与等について源泉徴収義務を負うとすると、年末調整の事務をも破産管財人が負うことになるが、このように煩雑な事務を大量に行うことは、破産管財人にとって過大な負担になり、管財事務が停滞することになるから、破産法がそのような事態を予定しているとは解されないとの破産管財人の主張が、各種所得又は報酬、料金等の支払をする者がすべきものとされている徴収すべき所得税の額の計算や年末調整の手続を破産管財人において行うことが破産手続ないし破産管財人の地位、権限等に照らして不可能又は著しく困難であるということはできず、加えて、破産管財人は、破産財団の管理及び処分をする権利を専有するものとされており、破産財団の規模、内容、破産債権者の数等によっては破産管財人の業務内容が複雑、膨大なものとなることも少なくないことをもしんしゃくすれば、破産法が源泉徴収、納付手続における徴収すべき所得税の額の計算や年末調整の手続に係る事務の煩雑さ等を理由に源泉徴収、納付事務を破産管財人の権限から除外しているものと解することはできないとして排斥された事例（原審判決引用）

(10)　破産債権に対する配当又は財団債権に対する弁済に係る源泉所得税及び不納付加算税の財団債権該当性（原審判決引用）

(11)　破産手続における配当についての源泉徴収制度の適用（原審判決引用）

(12)　破産会社が本件退職金の支払に関し源泉徴収義務を負担するとしても、破産管財人は、破産会社の代理人でも機関でもないから、当該義務を引き継ぐべき根拠はないとの控訴人の主張が、破産法において、破産宣告時点の破産者の積極的財産によって破産宣告前に原因の生じた破産者に対する債権（消極的財産）を弁済又は配当するという破産的清算の目的を実現する限りで、破産者から破産宣告時点の一切の積極消極財産（破産財団）に対する管理処分権を奪い、これを破産管財人において、自己に専有する管理処分権に基づき当該原資を用いて本件退職金債権についての配当を実施したものである以上、破産会社自体が自ら支払をしたのと同視できるし、また、その場合、破産管財人は、破産法７条の管理処分権に基づき、上記配当を、本来の管財業務として行ったのであるから、これに付随する職務上の義務として、国に対して本件退職金に係る所得税の源泉徴収義務を負うと解するのが相当であるとして排斥された事例

(13)　本件退職金につき破産管財人が源泉徴収義務を負担するとすれば、受忍しがたい過大な手続上の負担を強いられるばかりか、その履行に要する費用は破産財団の負担となって合理的な理由なく破産債権者の負担に帰せられるとする破産管財人の主張が、破産管財人に不可能又は可能であっても受忍

を求めることが相当でないような過大な手続上の負担が生じるとまで認めるに足りる証拠はないし、仮にその履行のための費用が財団債権となって破産債権者の負担に帰するとしても、そのような費用は破産会社が支払を行ったとしても生じる費用であるから、元来、自己の債権の引当てとして期待できなかった性質のものであること等の点を考慮すれば、いずれも破産管財人の源泉徴収義務を否定する根拠とはならないとして排斥された事例

(14)　破産の場合も、実務上、破産裁判所は破産管財人に源泉徴収義務がない旨の指導をしてきたとする破産管財人の主張が、各地の破産事件担当の裁判所が破産管財人は源泉徴収義務を負わないとの見解を有し、破産管財人向けのマニュアル等でも同様の見解が示されていることが窺われるが、これらはもとより裁判ではないから、本件の解釈を直ちに左右するものではないし、その根拠とするところも必ずも明らかではないとして排斥された事例

(15)　日米租税条約２２条３項(c)では、我が国の源泉徴収制度の下で支払者に不当なリスクを課さないようにするため、同条約の軽減税率の適用を容易に判断できるような規定が置かれているが、現行法は、源泉徴収の要否及び額の計算を容易にし、また源泉徴収義務を行う破産管財人の負担、リスクを軽減するような規定を設けていないから、破産管財人が源泉徴収義務を負うことを予定していないとする破産管財人の主張が、日米租税条約２２条の趣旨は、日米租税条約では、投資所得に関する限度税率が大幅に引き下げられたことに伴い、第三国の者による不正利用の防止を目的として、租税条約の適用要件を限定するための要件の一つの判定方法を規定したにすぎず、源泉徴収義務の存否や程度にかかわる規定ではないから、直ちに破産管財人が源泉徴収義務を負わないことの根拠となるものではないとして排斥された事例

(16)　破産管財人の破産財団に対する管理処分権は、破産者がなすべき義務すべてを破産者に代わって履行する権限ではない旨の破産管財人の主張が、破産者は破産財団に対する管理処分権を有せず、破産管財人が、破産財団の管理処分権を専有しているのであるから、破産管財人は、その権限の行使として破産財団からの支払をするとき、その事務として源泉所得税の徴収、納付を行うのであり、破産管財人は、破産財団の管理処分権を行使する上で、自己の義務として源泉徴収及び納付する義務を負うのであって、破産者の代理人あるいは代表者として源泉徴収義務を破産者に代わって履行しているのではないとして排斥された事例

(17)　源泉所得税は、受給者の収入に課せられる租税であり、受給者の収入となる給付は、それが支払われる時点で破産財団を離脱し、その時点で初めてこれに係る源泉所得税が成立するのであって、破産財団の管理には関係がないとして、本件退職金に係る源泉所得税の徴収、納付に係る事務が破産管財人の管理処分権の範囲に含まれない旨の破産管財人の主張が、源泉徴収とは、租税を徴収するに当たって、納税者の便宜と徴税上の便宜を図るため、本来の納税義務者から直接国に納付させず、納税義務者に対して課税標準となるべき金銭等の支払を行う者（いわゆる源泉徴収義務者）をして、その税金相当額を支払う際に天引き徴収させ、その徴収した金額を国に納付させる方式であって、いったん、受給者に支払われて、給付者から離脱した受給者の収入から源泉徴収するものではないとして排斥された事例

(18)　本件租税債権についてみるに、その徴収に係る技術的な構成の点はともかくとして、本件租税債権も所得税である以上、受給者に所得が生じない限りこれが発生するはずはなく、本件において受給者に所得が生じたのは、破産宣告後に元従業員らに対する配当又は破産管財人に対する弁済がなされたことによるのであるから、それによって発生した本件租税債権は破産宣告後の原因に基づく租税公課であるというほかないが、上記配当及び弁済は、元従業員らの未払退職金（破産債権）に対する配

当又は本件破産管財事務に係る破産管財人の報酬（財団債権）に対する弁済として、破産会社の破産宣告時点における財産から破産管財人の本来の管財業務としてなされたものであるから、消極積極財産からなる破産財団の管理上なされたものであることは明らかであり、そして、本件租税債権に係る源泉所得税の納税義務は、当該配当又は弁済の時に法律上当然に成立し、その成立と同時に納付すべき税額が確定するから、このように破産財団の管理上なされた支払に付随して当然に成立し確定する納税義務は、破産財団管理上の当然の経費として破産債権者にとって共益的な支出（共益的費用）に係るものであって、破産法４７条２号但書のいう「破産財団ニ関シテ生シタルモノ」に該当するというべきであるとされた事例

判　決　要　旨

(1)　特定の租税につき源泉徴収制度を採用するか否か、源泉徴収の対象をどのように定めるか、源泉徴収制度を採用する場合に徴収、納付義務をいかなる者に課すかについては、立法府の政策的、技術的な裁量にゆだねられており、徴収、納付義務を課された者にとって同義務を履行することが著しく困難であるなど同制度を採用することが著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することはできないものと解される。

(2)・(3)　省略

(4)　所得税法が、一定の所得又は報酬、料金等について、その支払をする者に源泉徴収義務を課すこととした趣旨は、当該支払によって支払をする者から支払を受ける者に移転する経済的利益が課税の対象となるところ、支払をする者は、その支払によって経済的利益を移転する際に、所得税として、その利益の一部をいわば天引きしてこれを徴収し、国に納付することができ、かつ、当該税額の算定が容易であるからであると解され、そうであれば、支払をする者とは、当該支払に係る経済的出捐の効果の帰属主体をいうと解すべきである。

(5)　破産債権に対する配当及び財団債権に対する弁済が経済的利益の移転としての支払に当たることはその性質上明らかであるところ、破産者は、破産宣告後も破産財団に係る実体的権利義務の帰属主体であり、破産管財人に法主体性は認められないと解されるから、破産債権に対する配当及び財団債権に対する弁済に係る経済的出捐の効果の帰属主体は、破産者であり、よって破産債権に対する配当又は財団債権に対する弁済が所得税法において源泉徴収の対象として規定されている一定の所得又は報酬、料金等に係るものであるときは、当該配当又は弁済に係る支払をする者は破産者であると解すべきである。

(6)・(7)　省略

(8)　破産管財人は、破産財団の管理及び処分をする権利を専有し（破産法７条）、破産手続によって破産債権を確定してこれに対する配当をし、財団債権について破産手続によらず随時に弁済をする（破産法４９条）ものとされているのであって、配当又は弁済をする際に、源泉所得税が生じるか否かを判断し、源泉所得税が生じる場合にその税額を算出することができる上、破産債権に対する配当又は財団債権に対する弁済に係る源泉所得税は、当該配当又は弁済の時に法律上当然に成立し、その成立と同時に納付すべき税額が確定するものであるから、その徴収及び納付は、破産財団の管理及び処分に係る事務として、破産管財人の権限に包含されると解するのが相当である。

(9)　省略

(10)　破産債権に対する配当又は財団債権に対する弁済に係る源泉所得税相当額は、破産債権者の共同的満足の引当てとなるべきものではなく、破産債権者において共益的な支出として共同負担するのが相当な破産財団管理上の経費として、破産財団に関して生じたものに当たると解すべきであるから、

破産債権に対する配当又は財団債権に対する弁済に係る源泉所得税の納税義務は破産法４７条ただし書（開始後の法律行為の効力）の規定により財団債権に該当するというべきであり、また、不納付加算税の債権は、本税たる租税債権に附帯して生じるものであるから、本税である源泉所得税に係る租税債権が財団債権に該当する以上、その附帯税である不納付加算税に係る租税債権も財団債権に該当するというべきである。

(11)　源泉徴収の対象となるべき所得等の支払がたまたま破産手続における配当によって行われた場合に、その受給者において当該配当に係る源泉徴収税額を申告により納付することは、所得税法がおよそ予定していないところというべきであり、他方で、破産手続における配当について源泉徴収制度を適用することは同法の定める源泉徴収制度の趣旨に沿うものというべきであるから、同法は、破産手続における配当について源泉徴収制度が適用されることを当然の前提として規定しているものと解される。

(12)～(18)　省略

（第一審・大阪地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１８年１０月２５日判決、本資料２５６号－２９１・順号１０５５１）

最高裁判所（第二小法廷）　平成●●年（○○）第●●号、平成●●年（○○）第●●号
法人税更正処分等取消請求上告及び上告受理申立事件
国側当事者・日本橋税務署長
平成２０年４月２５日棄却・不受理・確定

決　定　事　項

上告人の上告理由が民事訴訟法３１２条１項又は２項（上告の理由）所定の場合に当たらず、申立人の上告受理申立ての理由は民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）に規定する事件に当たらないとして、上告人の上告が棄却され、上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・松山地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１８年１０月３１日判決、本資料２５６号－３００・順号１０５６０）

（控訴審・高松高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年１１月２７日判決、本資料２５７号－２２３・順号１０８３２）

佐賀地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　相続税更正処分等取消請求事件
国側当事者・国（佐賀税務署長）
平成２０年５月１日認容・控訴

判　示　事　項

(1)　租税特別措置法６９条の４（小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例）の対象範囲

(2)　租税特別措置法６９条の４の特例（本件特例）は、昭和５０年６月２０日付「事業又は居住の用に供されていた宅地の評価について」通達の趣旨を引き継いで法制化されたものであるから、本件特例も、上記個別通達と同様に「居住の用に供された宅地」を「主として居住の用に供された宅地」と解釈すべきであるとの国の主張が、本件特例は上記個別通達がそのまま法律化されたものではなく、従来の通達による取扱いを発展的に吸収して相続税の課税上の特別の配慮を加えることとして、法律化されたものであり、個別通達に存在した「主として」という文言が本件特例では削除されているということは、文字どおり、個別通達の「主として」の制限を本件特例で解除したものにほかならないというべきであって、個別通達の趣旨のみから、本件特例には規定されていない「主として」を読み込むこと自体、法律の解釈としては無理があるとして排斥された事例

(3)　租税特別措置法６９条の４の特例の「居住の用に供されていた」宅地に当たるかどうかの判断基準

(4)　被相続人は、相続財産であるマンション（本件マンション）に生活の拠点を置いていたとはいえず、本件マンションは、租税特別措置法６９条の４の特例の「居住の用に供されていた宅地」には当たらないとの国の主張が、被相続人による本件マンションの利用は、単に娯楽や一時的な目的に出たものではなく、生活の改善を目的に、家屋及び本件マンション双方において生活することを選択した一つの生活スタイルに基づくものと認めることができ、よって、本件マンションは、被相続人にとって、生活の拠点として使用されている実態にあったというべきであって、その敷地は、租税特別措置法６９条の４の特例の「居住の用に供されていた宅地」にあたるものというべきであるとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　相続税と所得税の特例という違いはあるものの、所得税の場合には、租税特別措置法３１条の３第２項（居住用財産を譲渡した場合の長期譲渡所得の課税の特例）に「居住の用に供している（家屋）」という文言があり、これについて規定する同法施行令２０条の３第２項（居住用財産を譲渡した場合の長期譲渡所得の課税の特例）において、「その者がその居住の用に供している家屋を二以上有する場合には、これらの家屋のうち、その者が主としてその居住の用に供していると認められる一の家屋に限るものとする。」と規定しているにもかかわらず、同法６９条の４に規定する特例（本件特例）においてはそのような制限はされていないことからすると、本件特例の解釈として、主として居住の用に供されていた宅地等に限るとすることは困難であって、面積要件さえ満たせば、複数存在することも許容されていると解するのが相当である。

(2)　省略

(3)　「居住の用に供されていた宅地」に当たるかどうかについては、相続人らが生活の拠点を置いて

いたかどうかにより判断するべきであり、具体的には、その者の日常生活の状況、その建物への入居の目的、その建物の構造及び設備の状況、生活の拠点となるべき他の建物の有無その他の事実を総合勘案して判定されるべきであると解するのが相当である。

(4)　省略

高松高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分取消請求各控訴事件
国側当事者・松山税務署長
平成２０年５月９日一部認容・上告

判　示　事　項

(1)　租税特別措置法６６条の６第１項（内国法人に係る特定外国子会社等の留保金額の益金算入）にいう特定外国子会社等とは、内国法人と別個の法人と評価し得るだけの実体を有する場合をいうものと解されるところ、パナマを本店所在地として設立された一審原告会社の子会社である訴外Ａ社等は、そのような実体がなく、特定外国子会社等には該当しないとの一審原告会社の主張が、Ａ社等は、実際にパナマで船を取得して船主となり、本件各パナマ船のパナマ船籍を維持しているのであるから、パナマ船籍の船舶を所有することができない一審原告会社とは別個の法人として、少なくともその独自の目的とその目的を実現するための実体を有していると認められることなどからすれば、一審原告会社の主張は、その前提を欠くとして排斥された事例（原審判決引用）

(2)　一審原告会社のパナマ子会社である訴外Ａ社等は法人格が形骸化しており、「単なる名義人」（法人税法１１条（実質所得者課税の原則））にすぎず、その資産及び損益は実質的には一審原告会社に帰属しているから、一審原告会社がＡ社等が有するパナマ船に係る収入及び費用を自己に帰属する収入及び費用としても実質所得者課税の原則からして適法であるとの一審原告会社の主張が、Ａ社等が一審原告会社とは別法人として独自の活動を行っているということができるから、その資産及び損益についてもＡ社等に帰属するべきであるとして排斥された事例（原審判決引用）

(3)　一審原告会社とパナマ子会社である訴外Ａ社等との間で締結された合意により、Ａ社等には租税特別措置法６６条の６第１項（内国法人に係る特定外国子会社等の留保金額の益金算入）に規定する留保金額が存在せず、同条を適用することはできないとの一審原告会社の主張が、ある収入又は費用が税法上誰に帰属するかは、その権利義務が発生した段階において、実体法上誰に帰属するかということにより決定されるものというべきであり、実体法上誰に帰属するかは、その基礎となる法律関係の当事者間で決定されるものであって、当該法律関係の一方の当事者と当事者以外の第三者との間において、当該第三者が当該収入を受け取る権利又は費用を負担する義務を有するものと合意したとしても、それだけでは、その合意は当該契約の相手方に対して何ら効力を生ずるものではないと解されるから、仮に一審原告会社が主張する本件合意の存在が認められたとしても、それによっては、Ａ社等が有するパナマ船に係る収入及び費用が、実体法上一審原告会社に帰属するということはできず、したがって上記収入及び費用が税法上一審原告会社に帰属するということもできないとして排斥された事例（原審判決引用）

(4)　租税負担回避目的がない場合には租税特別措置法６６条の６第１項（内国法人に係る特定外国子会社等の留保金額の益金算入）は適用されないとする一審原告会社の主張が、タックスヘイブン対策税制の趣旨が、外国法人を利用することによる税負担の不当な回避又は軽減を防止するとともに、課税執行面の安定性を確保しつつ税負担の実質的公平を図ることにあることにかんがみれば、租税負担を回避する目的の有無という認定困難な事情によって、措置法６６条の６の適用の有無が左右されるものと解することはできないとして排斥された事例（原審判決引用）

(5)　一審原告会社のパナマ子会社である訴外Ａ社等に生じた欠損を一審原告会社の損金の額に算入で

きるという同会社の主張が、特定外国子会社等に生じた欠損の金額は、内国法人に係る特定外国子会社等における未処分所得の算定に当たり５年を限度として繰り越して控除することが認められているにとどまるものというべきであって、当該特定外国子会社等に生じた欠損の金額を当該内国法人の所得の計算上損金の額に算入することができると解することはできない（最高裁判所平成１９年９月２８日第二小法廷判決・民集６１巻６号２４８６頁参照）として排斥された事例（原審判決引用）

(6)　租税特別措置法６６条の６第１項（内国法人に係る特定外国子会社等の留保金額の益金算入）が憲法２９条（財産権）、同４１条（国会の地位）、同８４条（課税の要件）に反しないことは明らかであるとされた事例（原審判決引用）

(7)　租税法律関係における信義則の法理の適用について（原審判決引用）

(8)　課税庁が、租税特別措置法６６条の６第１項（内国法人に係る特定外国子会社等の留保金額の益金算入）の適用を主張し、一審原告会社のパナマ子会社である訴外Ａ社等の有するパナマ船に係る収益及び費用がＡ社等に帰属すると認定して本件各更正処分をしたことが、信義則に反し違法であるという一審原告会社の主張が、本件においては、課税庁が一審原告会社に対し、信頼の対象となる公的見解を表示したと認めるに足りる証拠は存在しないとして排斥された事例（原審判決引用）

判　決　要　旨

(1)～(6)　省略

(7)　租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、当該課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、上記法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて上記法理の適用の是非を考えるべきものである。そして、上記特別な事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、後に当該表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の当該表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものであるといわなければならない（最高裁判所昭和６２年１０月３０日第三小法廷判決参照）。

(8)　省略

（第一審・松山地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年１１月１４日判決、本資料２５７号－２１４・順号１０８２３）

千葉地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　通知処分取消請求事件
国側当事者・国（千葉西税務署長）
平成２０年５月１６日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　租税法規における遡及立法の可否

(2)　遡及立法が禁止の対象とする行為は、過去の事実や取引を課税要件とする新たな租税を創設し、あるいは過去の事実や取引から生じる納税義務の内容を納税者の不利益に変更する行為であるところ、所得税はいわゆる期間税であり、これを納付する義務は、国税通則法１５条２項１号（納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定）の規定により暦年の終了の時に成立し、また、その年分の納付すべき税額は、原則として所得税法１２０条（確定所得申告）の規定により確定申告の手続により確定するものであり、また、損益通算については、所得税法の関係規定によれば、所得税の納税義務が成立し、納付すべき税額を確定する段階において、その年間における総所得金額等を計算する際に、譲渡所得等の金額の計算上損失が生じている場合には、その金額を他の各種所得の金額から控除するという制度であり、個々の譲渡の段階において適用されるものではなく、対象となる譲渡所得の計算も、個々の譲渡の都度されるものでもなく、１暦年を単位とした期間で把握される（所得税法３３条３項（譲渡所得））ものであるから、本件において、平成１６年分の所得税の課税期間が開始したものの、その所得税の納税義務が成立する以前に行われた本件譲渡についても改正措置法を適用する旨を定めた改正租税特別措置法附則２７条１項は、厳密にいえば、遡及立法には該当しないとされた事例

(3)　期間税の場合における遡及適用の考え方

(4)　租税法規の立法が憲法８４条に反するか否かの判断要素

(5)　改正租税特別措置法３１条１項（長期譲渡所得の課税の特例）の立法目的については、税率引下げによる土地取引の活性化を促すことが低迷する我が国経済の現状に鑑みて急務とされていたことに加えて、株式に対する課税との不均衡是正の見地から、土地建物等の長期譲渡所得に係る損益通算をできるだけ早期に廃止する必要があったことが挙げられ、同法改正附則を設けたのも、同法の改正において、損益通算の廃止は、長期譲渡所得税率の引下げと一体の措置として実施することを予定していたところ、仮に損益通算の廃止のみの施行時期を遅らせれば、駆け込み目的の安売りによる資産デフレの助長が懸念されたことから、同条の規定を平成１６年分の所得の課税開始時以後に行う土地等の譲渡について適用する必要性が高かったことによるものであって、同法改正附則を含む改正租税特別措置法の立法目的は正当なものということができるとされた事例

(6)　改正租税特別措置法が施行される以前に認められていた、土地建物等の譲渡による損失を他の所得金額の計算上、損益通算できる制度が、年度内に成立、施行された改正租税特別措置法３１条（長期譲渡所得の課税の特例）によって廃止されたことにより著しい不利益を受けたものであり、また、このような不利益を受ける新たな制度（損益通算廃止）が設けられることの周知がされずに同法を年度開始時に遡って適用することを同法改正附則が規定していることから、納税義務者の予見可能性を奪うものであり、憲法８４条に違反するとの納税者の主張が、損益通算を廃止する等を内容とする改正租税特別措置法を成立・施行前の平成１６年１月１日に遡って適用する合理性・必要性を肯定する

ことができ、そして、その公益性と納税者にもたらされる不利益とを比較した場合、明らかに納税者の不利益が上回るということはいえず、少なくとも、同法改正附則の内容が立法目的に照らして著しく不合理であるということはできないから、同法改正附則は憲法８４条には違反しないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　租税法規については、刑罰法規の場合と異なり、遡及立法の禁止を明文する憲法の規定は存在しないものの、租税法規について安易に遡及立法を認めることは、租税に関する一般国民の予測可能性を奪い、法的安定性をも害することになることから特段の合理性が認められない限り、原則として許されるべきではなく、このことを憲法８４条は保障しているものと解される。

(2)　省略

(3)　期間税の場合であっても、納税者は、通常、その当時存在する租税法規に従って課税が行われることを信頼して各種の取引行為を行うものであるといえるから、その取引によって直ちに納税義務が発生するものではないとしても、そのような納税者の信頼を保護し、租税法律主義の趣旨である国民生活の法的安定性や予見可能性の維持を図る必要はあるところ、期間税について、年度の途中において納税者に不利益な変更がされ、年度の始めに遡って適用される場合とはいっても、立法過程に多少の時間差があるにすぎない場合や、納税者の不利益が比較的軽微な場合であるとか、年度の始めに遡って適用しなければならない必要性が立法目的に照らし特に高いといえるような場合等種々の場合が考えられるのであるから、このような場合を捨象して一律に租税法規の遡及適用であるとして、原則として許されず、特段の事情がある場合にのみ許容されると解するのは相当ではない。

(4)　租税法規において、国民の課税負担を定めるについては、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、極めて専門技術的な判断を必要とすることも明らかであるから、納税義務者に不利益に租税法規を変更する場合は、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された措置が同目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、憲法違反となることはないと解するのが相当であり、そして、当該立法措置が著しく不合理かどうかを検討するに際しては、それが厳密には納税義務者に不利益な遡及立法とはいえないとしても、不利益に変更される納税者の既得利益の性質、その内容を不利益に変更する程度、及びこれを変更することによって保護されるべき公益の性質、納税者の不利益を回避するためにあらかじめ取られた周知等の措置等を総合的に勘案すべきである。

(5)・(6)　省略

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　損害賠償請求事件
国側当事者・国
平成２０年５月２６日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　税務調査が違法であることを理由とする納税者の国に対する不法行為に基づく損害賠償請求が、納税者が本訴と同一の請求をした前訴について、納税者の請求を棄却する旨の判決が確定しており、本訴は同確定判決の既判力に抵触するとして棄却された事例

(2)　納税者が課税庁の差押処分の無効確認を求めて提訴した別訴の高裁判決によって原審判決が取り消されていることを理由とする納税者の不当利得返還請求が、上記高裁判決は、納税者には、差押処分が無効であることの確認を求める利益がないとして、納税者の請求を棄却した原審判決を取り消した上、納税者の訴えを却下したものであるから、納税者の主張は失当であるとして棄却された事例

判　決　要　旨

(1)・(2)　省略

最高裁判所（第一小法廷）　平成●●年（○○）第●●号、平成●●年（○○）第●●号　所得税更正処分取消等請求上告及び上告受理事件

国側当事者・武蔵府中税務署長、渋谷税務署長、新宿税務署長

平成２０年５月２６日棄却・不受理・確定

決　定　事　項

上告人の上告理由が民事訴訟法３１２条１項又は２項（上告の理由）に規定する事由に該当せず、申立人の上告受理申立ての理由は民事訴訟法３１８条（上告受理の申立て）１項により受理すべきものとは認められないとして、上告人の上告が棄却され、上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　平成１２年７月１３日判決、本資料２４８号・順号８６９５）

（控訴審・東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　平成１４年１月３０日判決、本資料２５２号・順号９０５４）

（上告審・最高裁判所第三小法廷　平成●●年（○○）第●●号、同年（○○）第●●号　平成１７年１１月８日判決、本資料２５５号－３１４・順号１０１９５）

（差戻控訴審・東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　平成１８年１２月２０日判決、本資料２５６号－３４４・順号１０６０４）

最高裁判所（第三小法廷）　平成●●年（○○）第●●号、平成●●年（○○）第●●号
租税債務不存在確認請求上告及び同上告受理事件
国側当事者・国
平成２０年５月２７日棄却・不受理・確定

決　定　事　項

上告人の上告理由が民事訴訟法３１２条１項又は２項所定の場合に当たらず、申立人の上告受理申立ての理由は民事訴訟法３１８条１項に規定する事件に当たらないとして、上告人の上告が棄却され、上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１８年１１月８日判決、本資料２５６号－３０７・順号１０５６７）

（控訴審・東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年６月２８日判決、本資料２５７号－１３１・順号１０７４０）

福岡高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　文書提出命令申立却下決定に対する即時抗告事件
国側当事者・国
平成２０年５月２８日棄却・確定

決　定　事　項

(1)　課税庁が本件文書の各法人から同意を得ることなく、無断で数値を開示するという守秘義務に違反する行為を行う一方で、開示していない数値については守秘義務を根拠に開示を拒否する行為は、文書提出命令の制度を骨抜きにするものであって、訴訟上の信義則に反するとの抗告人会社の主張が、課税庁が数値を開示した行為が直ちに守秘義務に違反する行為とはいえないことは原決定のとおりであり、抗告人会社の主張はその前提を欠く上、仮に守秘義務に違反する行為があったとしても、それが更なる守秘義務違反行為を命じる根拠とはなり得ないとして排斥された事例（原審判決引用）

(2)　現在の申告書は、ほとんどすべてコンピューターによる印字であることや、本件文書の各法人が熊本国税局管内の広い地域から抽出されていることから、その記載内容や筆跡等から納税者を特定される具体的危険性は認められず、抄本形式による提出は否定されるべきではないとする抗告人会社の主張が、コンピューターの印字によるものであっても、その記載内容になお営業上の秘密に関する情報が多量に合まれており、熊本国税局管内の熊本県、大分県、宮崎県及び鹿児島県と限定された地域であることから、抄本形式であっても、納税者が特定される危険性は高いとして排斥された事例（原審判決引用）

決　定　要　旨

(1)・(2)　省略

（第一審　大分地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　平成２０年３月１８日決定、本資料２５８号－６４・順号１０９２２）

最高裁判所（第二小法廷）平成●●年（○○）第●●号、所得税更正処分の一部取消請求上告事件
国側当事者・国
平成２０年５月３０日棄却・確定

決　定　事　項

民事事件について最高裁判所に上告をすることが許されるのは、民訴法３１２条１項又は２項所定の場合に限られるところ、本件上告理由は、違憲をいうが、その実質は事実誤認又は単なる法令違反を主張するものであって、明らかに上記各項に規定する事由に該当しないとされた事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・千葉地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１８年９月１９日判決、本資料２５６号－２４６・順号１０５０６）

（控訴審・東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１８年１２月２７日判決、本資料２５６号－３４８・順号１０６０８）

福岡高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　贈与税更正処分等取消請求控訴事件
国側当事者・国（宮崎税務署長）
平成２０年６月３日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　贈与土地の上に建設された建物の実質的な所有者は当初から納税者であったとの納税者の主張が、納税者は、一旦は建物を納税者夫婦が契約当事者となって建築しようとし、工事請負契約書（納税者夫婦分）等の関係書類を作成した上で、請負代金の一部を支払ったものの、相続税の負担の軽減を図るといった思惑から、納税者夫婦及び納税者の母との間で納税者の母を工事請負契約及び消費貸借契約の当事者にする旨の合意をし、銀行等の了解を得て契約主体の変更を行ったものと認めるのが相当であり、その経緯ないし動機については、いささか作為的なものを感じないわけにはいかないが、それにしても通謀虚偽表示であると目さなければならないというまでの事情は認められないから、工事請負契約及び消費貸借契約のいずれにおいても契約主体は納税者の母であることは紛れもない事実であり、加えて、納税者の母名義で建物の所有権保存登記がされるとともに、同建物に同人を債務者とする根抵当権設定登記がされていることなどからすれば、当初における建物の所有者や債務の主債務者は納税者の母であったと認めるのが相当であるとして排斥された事例

(2)　土地の贈与は、当該土地の贈与に関する登記手続と債務の免責的債務引受とを一括して行ったものであり負担付贈与に該当するとの納税者の主張が、贈与者である納税者の母と納税者との間においては、当初から、ゆくゆくは当該土地建物を納税者に贈与することを見越した上で、債務については実質的には納税者が負担することとし、納税者において贈与者である納税者の母に対して求償権を行使しないこととされていたものと認めるのが相当であり、納税者は、当該債務の免責的債務引受によって、新たな負担を負ったということはできず、負担付贈与と認めることはできないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)・(2)　省略

（第一審・福岡地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年１２月２０日判決、本資料２５７号－２４５・順号１０８５４）

最高裁判所（第一小法廷）　平成●●年（○○）第●●号　法人税決定処分等取消請求上告受理事件
国側当事者・麻布税務署長
平成２０年６月５日不受理・確定

決　定　事　項

申立人の上告受理申立ての理由は民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）に規定する事件に当たらないとして、上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１７年９月３０日判決、本資料２５５号－２７０・順号１０１５１）

（控訴審・東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年６月２８日判決、本資料２５７号－１３２・順号１０７４１）

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分取消等請求控訴事件
国側当事者・国（日立税務署長）
平成２０年６月１１日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　訴えの追加的変更がされた場合の出訴期間（行政事件訴訟法１４条）の判断基準（原審判決引用）

(2)　裁決のあったことを知った日から６ヶ月以上経過した後に更正処分の取消しを求める訴えの追加的変更により追加された過少申告加算税賦課決定処分の取消しを求める訴えは、出訴期間を徒過しており不適法であるとの課税庁の主張が、控訴人会社は更正処分の取消し訴訟については、出訴期間内に提起しているところ、そもそも、過少申告加算税は、附帯税の一つであり、更正処分を基礎として行われるものに他ならず、そして、控訴人会社が過少申告加算税賦課決定処分を違法とする理由は、更正処分を違法とする理由と全く同一の内容であって、このような両者の関係にかんがみれば、更正処分の取消しの訴えは、単に各更正処分に対する不服の表明にとどまるものではなく、これらの処分に基づく附帯税として課された過少申告加算税賦課決定処分に対する不服の表明としての性格も合わせ有するものというべきであるから、過少申告加算税賦課決定処分の取消しを求める訴えは、出訴期間の関係においては、更正処分の取消しを求める訴えの提起の時に提起されたものと同視することが相当であり、出訴期間の遵守において欠けるところがないと解すべきであるとして排斥された事例（原審判決引用）

(3)　法人税法（平成１８年法律第１０号による改正前のもの。）３６条（過大な役員退職給与の損金不算入）が定める役員退職給与の損金算入に、損金経理が要件とされている趣旨（原審判決引用）

(4)　法人税法３６条により役員に対する退職給与を損金の額に算入するための要件（原審判決引用）

(5)　退職慰労金が原告会社の社員総会において承認され、費用として確定したのは平成１３年３月期であると認められるところ、控訴人会社は平成１３年３月期の確定した決算において退職慰労金を費用又は損失として経理していないから、法人税法３６条、２条２５号により退職慰労金を損金と認めることはできないし、また、控訴人会社は、平成１２年３月の確定申告において退職慰労金を未払金として計上しているが、退職慰労金が確定した平成１３年３月期において、損金の額に算入して確定申告をしていないから、法人税基本通達９－２－２０によっても、損金経理をしたとの取り扱いをすることはできないとされた事例（原審判決引用）

(6)　平成１２年３月期の確定申告において、退職慰労金の全額を損金経理により、未払金として計上していた以上、当該退職慰労金について、平成１３年３月期において新たに損金経理を要求する合理的な理由はなく、当然に、同事業年度において損金に算入されるべきであるとの控訴人会社の主張が、そもそも、退職慰労金は、平成１２年３月の確定申告の段階においては未払金として計上されていたにすぎず、控訴人会社の社員総会による承認も経ていない未確定のものであったから、そのようなものを法人税法３６条による損金算入の対象と認めることはできず、控訴人会社が平成１３年３月期において本件退職慰労金について損金算入の取り扱いを受けるためには、法人税基本通達９－２－２０が求める手続きを履践する必要があったというべきであり、そして、法人税基本通達９－２－２０は、法人税法３６条の趣旨を踏まえ、退職給与の額が具体的に確定する日の属する事業年度前の事業年度において未払金として計上したという事実にとどまらず、その後、その退職給与の額が確定した日の

属する事業年度又はその額を支給した日の属する事業年度において、その確定し、又は支給した額につき確定申告書において損金の額に算入した場合には、当該法人により、退職給与が費用としての性質を有することが明らかにされたものと評価し、当該事業年度において、当該退職給与の額を損金として算入する途を開いたものと解されるのであるから、控訴人会社が単に平成１２年３月期の確定申告において退職慰労金を未払金として計上したことのみによって同基本通達によって損金経理があったと評価することはできないとして排斥された事例（原審判決引用）

(7)　国税通則法２３条２項の趣旨、目的に照らせば、控訴人会社がした更正の請求が適法なものとして是認されるか否かは、控訴人会社が退職慰労金を平成１３年３月期において損金に計上しないで確定申告し、後に更正の請求という手段によって損金計上の実現を求めることが、申告時には予知し得なかった事情その他やむを得ないと評価できる後発的な事情に基づくものと評価することができるか否かという点を踏まえて検討する必要があるところ、控訴人会社としては、平成１２年３月期における役員退職慰労金の損金計上の当否を訴訟において争うことはもとより、その主張が将来訴訟上認められない場合を慮って、更正処分後にした平成１３年３月期の法人税の確定申告において、当該退職慰労金を損金に計上して確定申告することは十分可能であったというべく、これが不可能であったとか、著しく困難であったという事情は何ら認められず、控訴人会社としては、このような手段を講じていれば、仮に、平成１２年３月期の損金算入が訴訟上否定されたとしても、少なくとも、平成１３年３月期において当該退職慰労金を損金として算入するという結果を得ることができたというべきであるから、本件について、国税通則法２３条２項が更正の請求を認める場合として予定するような、申告時には予知し得なかった事情その他やむを得ないと評価すべき後発的事情により更正の請求をした場合に該当するということは困難であるとされた事例（原審判決引用）

(8)　国税通則法２３条２項１号は、文言上、やむを得ない事情が後発的に生じたために当該更正の請求に至ったという限定的な解釈をすべき根拠は何ら見当たらないとの控訴人会社の主張が、同条２項３号は「その他当該国税の法定申告期限後に生じた前二号に類する政令で定めるやむを得ない理由があるとき」を掲げていることに照らしても、同条２項は、申告時には、予知し得なかった事態その他やむを得ないと評価できる事情が後発的に生じたことにより、当初の課税が実体的には不当になった場合における救済規定と理解すべきであるとして排斥された事例（原審判決引用）

(9)　控訴人会社の平成１２年３月期の更正処分等の取消訴訟に係る控訴人会社の請求を棄却する旨の高裁判決により、役員退職慰労金が平成１２年３月期ではなく平成１３年３月期に確定したことが明らかにされた以上、同判決は控訴人会社の平成１３年３月期に係る「課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決」（国税通則法２３条２項１号）に該当し、かつ、これにより「その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定した」（同号）から、控訴人会社がした更正の請求は同号により認められるべきであるとの控訴人会社の主張が、国税通則法２３条２項１号の文言に即して検討してみても、控訴人会社が問題とする平成１２年３月期の確定申告に基づく課税と平成１３年３月期の確定申告に基づく課税は、課税の根拠を異にする別個のものである上、原告が退職慰労金を平成１３年３月期において損金に計上するためには、平成１２年３月期において未払金として計上するにとどまらず、退職慰労金を平成１３年３月期の確定申告において損金に計上して確定申告するという新たな行為が必要なのであるから、別件訴訟の確定判決により退職慰労金が平成１２年３月期の損金として算入されない旨の判断が示されたとしても、そこから当然に、当該退職慰労金が平成１３年３月期の損金として算入される旨の法的効果が導き出されることにはならず、そうすると、別件訴訟の確定判決が平成１３年３月期の「課税標準等又は税額等の基礎となっ

た事実に関する訴えについての判決」（国税通則法２３条２項１号）に該当するものではないことはもとより、別件訴訟の確定判決によって「その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定した」（同号）と認めることも困難というほかないとして排斥された事例（原審判決引用）

(10)　控訴人会社の更正の請求を認めないとすると、本来当然に損金に計上されるべき退職慰労金が課税関係に何ら反映されないことになって不当であるとの控訴人会社の主張が、たしかに、控訴人会社において別件訴訟における主張と矛盾する内容の確定申告をすることについて、躊躇ないし抵抗感を感じたとしても、それには、無理からぬ側面が存することは否定できないものの、平成１２年３月期の更正処分を争う一方で、退職慰労金を平成１３年３月期において損金に算入して確定申告するという手段を採ることは容易であり、控訴人会社は上記手段によって平成１３年３月期において退職慰労金を損金に算入するという法人税法上の効果を享受することが十分可能であったと認められるところ、控訴人会社がこのような手段に出なかった以上、控訴人会社の更正の請求が認められないことにより、退職慰労金が損金に計上されないという結果になったとしてもやむを得ないといわざるを得ないとして排斥された事例（原審判決引用）

(11)　更正すべき理由のない旨の通知処分が取消されるべきものを前提としてなされた控訴人会社の減額更正処分の義務づけの請求が（行政事件訴訟法３条６項２号、３７条の３）、通知処分は適法であるから、上記義務づけの訴えはその前提を欠き、不適法であって却下されるべきであるとされた事例（原審判決引用）

(12)　本件各更正処分及び本件賦課決定処分に関して、平成１３年３月期において法人税法３６条の定める損金算入の要件を満たしているとの控訴人会社の主張が、役員退職給与は、役員報酬の後払的性質のほか、功労報酬的（賞与的）性質をも併せ有することから、法人税法３６条は、役員賞与との関連において、明確に損金経理したもののみを損金とすることとしているのであり、また、法人税基本通達９－２－２０は、帰属事業年度における損金経理を不要とする趣旨ではなく、「確定申告書において損金の額に算入する」という行為を当該事業年度の損金とする旨の意思表示とみているのであるとして排斥された事例

(13)　法人税法３６条（過大な役員退職給与の損金不算入）が退職給与額の確定事業年度の確定決算での損金処理を要求していないとして、本件において、更正の請求が認められるべきであるとの控訴人会社の主張が、同条は、当該事業年度における損金経理を要件としているのであるから、控訴人会社の上記主張は、その前提を欠くとして排斥された事例

(14)　本件訴訟における課税庁の主張が、別件訴訟における主張と矛盾し、禁反言の原則に反するとの控訴人会社の主張が、別件訴訟において、課税庁は、本件退職慰労金が平成１２年３月期の損金の額に算入できないとの主張を行ったにすぎず、平成１３年３月期の損金の額に算入できるとの主張はしていないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　訴えの追加的変更がされた場合、追加された訴えは新たな訴え提起にほかならないから、出訴期間の遵守の有無は、従前から存する訴えと追加請求された訴えとの間に存する関係から、追加された請求に係る訴えを当初の訴えの提起の時に提起されたものと同視し、出訴期間の遵守において欠けるところがないと解すべき特段の事情があるときを除き、訴えが追加された時を基準として決すべきである（最高裁昭和６１年２月２４日判決・民集４０巻１号６９頁）。

(2)　省略

(3)　内国法人が各事業年度においてその退職した役員に対して支給する退職給与の額を各事業年度の

所得の計算上損金の額に算入するためには、当該事業年度において損金経理することが要件とされているのは、役員に対して支給される退職給与には、過去の勤労に対する対価の後払（費用）としての性質にとどまらず、在職中の功労に対する報償（利益処分）という性質も含まれうるため、使用人に対する退職給与の場合（法人税法３６条の３）と異なり、特に、法人が当該事業年度において損金経理をし、退職給与が費用としての性質を有することを明らかにした額のみを損金に算入しうるという要件を課すことにより、退職給与に名を借りた利益処分がなされることを防止しようとした趣旨であると解される。

(4)　法人税法３６条等の趣旨、目的及びその内容に照らせば、内国法人が法人税法３６条により役員に対する退職給与を損金に算入するためには、当該退職給与の額が確定した事業年度において損金経理をすることが必要であり、また、法人税基本通達９－２－２０により損金経理をしたとの取り扱いを受ける場合であっても、当該法人が退職給与の額が具体的に確定する日の属する事業年度前の事業年度において未払金として計上したというにとどまらず、その後その退職給与の額が確定した日の属する事業年度又はその額を支給した日の属する事業年度においてその確定し、又は支給した額につき確定申告書において損金の額に算入したことが必要というべきである。

(5)～(14)　省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年１月１６日判決、本資料２５８号－３・順号１０８６１）

大阪高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税の更正処分等取消請求控訴事件
国側当事者・国（芦屋税務署長）
平成２０年６月１２日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　損金経理の意義（原審判決引用）

(2)　控訴人会社の損益計算書には、役員退職金を費用又は損失とする記載はなかったから、控訴人会社は、本件役員退職金につき「確定した決算」において損金経理していないとされた事例（原審判決引用）

(3)　法人税の確定申告書の別表四において、役員退職金を減算処理して所得から差し引いていること、同別表四に計上されている損金の額に算入した納税充当金の金額が損益計算書に記載された「法人税・住民税及び事業税額」と同じ金額であったとしても、別表四、五は、確定した決算を前提に作成された税務申告書類であるものの、「確定した決算」そのものを表示するものではないから、これをもって確定した決算において損金経理がなされているということはできないとされた事例

(4)　利益積立金から支給した役員退職金を損金処理するための具体的方法

(5)　本件役員退職金を損金として処理したとの控訴人会社の主張が、損金経理の前提となる仕訳を行わないまま、単に別表四において、役員退職金を所得金額から減算する調整（申告調整）を行うという控訴人会社の会計処理の方法では、本件役員退職金を損金として処理したとは認められないとして排斥された事例

(6)　役員退職金の損金処理の方法については、統一した方法が通達等により定められているわけではないから、役員退職金を損金として処理する意思が決算書類の書類中に表れていれば、税法上損金として認められるべきであるとの控訴人会社の主張が、旧法人税法３６条（過大な役員退職給与の損金算入）においては、役員退職金を損金として処理することも利益処分として処理することも認められていたのであるから、法人がどちらの意思であるかは、確定した決算の中で明らかにされるべきであるところ、控訴人会社の経理処理からは、役員退職金を損金経理する意思が明確にされていたとは認められないとして排斥された事例（原審判決引用）

(7)　損益計算書の「法人税・住民税及び事業税額」の欄に金額が記載され、本件役員退職金を損金に算入することを前提とした税額が計上されていることをもって、控訴人会社の株主が本件役員退職金を損金算入する意思で決算を承認したものであることは明らかである旨の控訴人会社の主張が、上記「法人税・住民税及び事業税額」欄の記載は、本件役員退職金を損金経理していると考えても矛盾が生じるとはいえないという程度の記載にすぎず、そもそも、上記「法人税・住民税及び事業税額」欄の記載から、控訴人会社の株主が本件役員退職金を損金算入する意思であったと読みとることはできないとして排斥された事例

(8)　本件のように確定申告書に記載された税額が正しく、添付書類である決算書類に記載不備があるにすぎない場合には、決算書類の表示と法人の内心の効果意思（損金算入するという意思）との間に一種の錯誤があったものとして、法人税の申告期限後であっても、決算書類の記載不備の訂正が許されるべきであるとの控訴人会社の主張が、本件は単なる決算書類の記載不備の訂正に当たらない上、確定した決算に基づく損益計算書に錯誤があるとして、その変更が認められるのは、その錯誤が客観

的に明白かつ重大であって、租税法規の定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、法定の方法によらないで記載内容の錯誤を主張することは許されないと解されるところ（最高裁昭和３９年１０月２２日第一小法廷判決）、控訴人会社の指摘する諸事情をもって、上記特段の事情があるとは認めることはできないから、確定した決算に基づく損益計算書の差替えは許されないとして排斥された事例

(9)　一定の要件が満たされる場合、税務職員は納税者の真意を確認し、その真意が実現されるように申告書その他の書類を是正させる機会を与える義務を負うと解すべきである旨の控訴人会社の主張が、課税庁の職員に、常に、納税者の真意確認等の義務があるとするのは、過重な負担を負わせるもので相当ではなく、本件においても、控訴人会社に対し、同社が本件役員退職金につき損金処理する意図であることを前提に、その真意を確認し、不備を是正する機会を与える義務があったとは解されないとして排斥された事例（原審判決引用）

判　決　要　旨

(1)　損金経理とは、法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいい、確定した決算とは、その決算に基づく計算書類につき株主総会等の承認があった場合の当該決算をいうと解される。

(2)・(3)　省略

(4)　利益積立金から支給した役員退職金を損金処理するための具体的方法については、法人において、役員退職金の損金経理を行う前提となる仕訳を行った上で、当該仕訳に基づいて当該役員退職金を費用又は損失として経理した損益計算書を作成し、法人の定時株主総会等においてその承認を受ける必要がある。そして、損金経理を行うに当たり利益積立金の取崩しを収益として処理する場合、当該取崩益については、前事業年度以前において課税済みの利益積立金に関するものであることから、そのままであれば二重に課税されることになるため、別表四において、当該取崩益の金額を所得金額から減算する調整（申告調整）を行うことになる。

(5)～(9)　省略

（第一審・神戸地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年６月１日判決、本資料２５７号－１１３・順号１０７２２）

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成●●年（○○）第●●号
法人税更正処分等取消請求事件
国側当事者・国（諏訪税務署長、神田税務署長）
平成２０年６月１２日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　原告会社グループの経営会議において、原告子会社は、平成１３年度の経常利益が１億円近い黒字となることが予測された一方で、原告親会社は、同年度の経常利益が２億円近い赤字となることが予測され、各経営会議においても、引き続き原告子会社は平成１３年度の決算が黒字予測であるにもかかわらず、原告親会社は赤字予測であったことから、原告親会社の銀行取引との関係などから原告親会社の決算を黒字にするために、原告子会社の利益を外注費として原告親会社に振り替えることにより、原告親会社の決算を黒字にすることが検討され、得意先から受注したソフトウェアの開発について不具合が発生したこととして、原告子会社から原告親会社に本件不具合対応業務を発注することによって、原告子会社の利益を原告親会社に振り替えることなどが決定されたことが認められるとされた事例

(2)　原告会社グループの経営会議資料によれば、一貫して、原告親会社に資金不足の懸念があるという認識が示され、原告親会社の資金繰り対策として、原告親会社が、銀行や原告子会社から融資を受ける方策が繰り返し検討されていたところ、実際に、原告親会社は、検討されたとおりに借入れを行ったことが認められ、役員らが、原告親会社について資金不足のおそれを懸念し、それに対する方策を検討し、実際に実行していたものであると認められ、このような原告親会社の資金不足の状況は、原告子会社から原告親会社への利益の振替えの前提ないし動機として認められるとされた事例

(3)　本件訴え提起後に作成した書証により、原告親会社に資金不足は生じていないとの原告らの主張が、同書証記載の当座比率や流動比率は、経営会議で示された数値とは大幅に異なるものであり、しかも、経営会議においては、当時示された数値を基に、原告らの代表取締役や取締役等の経営幹部が、毎月のように資金不足の懸念を示していたのであり、そして現に、原告親会社は、多額の資金を借り入れているのであって、他に経営会議等に、原告親会社の資金状況等について、あえて事実と異なる数値が示されたことについて首肯しうる合理的な事情は何ら見受けられないから、上記書証によって、原告親会社に資金不足が生じているという認定を覆すには足りず、他に同認定を覆すに足りる証拠はないとして排斥された事例

(4)　原告会社グループの経営会議の資料には、原告子会社の経常利益と原告親会社及び訴外の子会社の経常損失を通算し、原告会社グループ全体としての経常利益を算定し、当該経常利益のほぼ２分の１の金額ずつを原告子会社及び原告親会社に振り替え、また、訴外の子会社の経常利益をゼロにすることによって、原告会社グループ全体としての法人税等を減少させる試算を行っていることが認められ、同様の試算を繰り返した結果、原告子会社から原告親会社に対する振替額を確定したものと認められることから、本件不具合対応外注費の額は、本件不具合対応業務の現実の作業実績に基づいて試算、決定されたのではなく、むしろ、専ら原告会社グループ全体としての利益調整という観点から試算し、決定されたということができるとされた事例

(5)　技術担当の取締役が本件不具合対応業務の作業時間を見積もり、これを基に経営管理担当の常務

取締役が「２００１年度決算対応」を作成し、振替額を算定したものであるとの原告会社らの主張が、その後に作成されたグループ会社全体の決算の試算は、上記数字と異なり、技術担当の取締役の見積りに基づいた試算が行われていないことは明らかであり、むしろ、原告子会社の経常利益と原告親会社及び訴外の子会社の経常損失を通算し、これを調整することによって算定されたものであると解されるとして排斥された事例

(6)　本件不具合対応業務に係るシステムの開発費用として得意先から受注した額に対して、これらのシステムに関する本件不具合対応に係る外注費の額が多額に上り、受注額全体の６割以上を占めてしまうという事態になっているにもかかわらず、原告らの技術担当の取締役は、原告会社グループの経営会議において、毎回、経営会議資料の添付資料を作成してソフトウェア本体の開発状況について報告していたにもかかわらず、本件不具合対応業務については、これらの資料には一切記載しなかっただけでなく、口頭での報告すらしていなかったことが認められるうえ、得意先に対する売上は、原告子会社の売上の９０パーセント以上を占めることが認められ、真に得意先に納品したシステムに不具合が発生したのであれば、その進捗状況やそれに要する費用等は、原告会社グループの経営会議における重要な関心事であると解されるところ、技術担当の取締役は、この状況について、経営会議に提出したソフトウェアの開発状況資料に全く記載せず、口頭での報告さえもしていないというのであり、さらに、本件不具合対応業務の進捗状況に関する記載は、原告会社グループの経営会議の議事録等には一切見当たらないのであって、およそ真に多額の費用を要する不具合対応業務が行われていたとすれば、通常考え難い状況であるといわざるを得ないとされた事例

(7)　ソフトウェアに生じたとされる不具合の発生状況、本件不具合対応業務の存否及び内容等について検討するに、本件不具合対応業務に係る６つのシステムの開発状況及び不具合の発生状況については、６つのシステムのうち①４つのシステムは、開発作業の中止、中断等の理由によって、平成１３年度末までにそもそもシステム本体が納品されておらず、不具合対応業務は同時期までにはされていなかったと推認され、②また、１つのシステムは、不具合が改善された後のシステムが納品されるとともに、使い勝手の改善は、原告子会社の従業員限りで対応が可能なものであって、その作業は平成１４年１月には完了しており、③さらに、１つのシステムは、そもそも不具合が生じていなかったと認められるのであって、そもそも本件不具合対応業務が存在したとは考え難いとされた事例

(8)　本件不具合対応業務の外注を受けた原告親会社の従業員が、実際に本件不具合対応業務を行ったか否かについて、原告子会社が提出した「作業実績調査結果」によれば、原告親会社の従業員合計３０名が本件不具合対応業務に従事したとされているが、そもそもシステムに不具合が発生しなかったことが認められることから、原告親会社の従業員が本件不具合対応業務に従事した旨を記載した「作業実績調査結果」は、そもそも全体として、その信憑性に極めて乏しいものであるとされた事例

(9)　個別的に見ると、「作業実績調査結果」に記載されている従業員のうち５名については、その記載が事実とは到底認められず、このように、およそ事実であるとは到底認められない本件不具合対応業務の作業実績が多数記載されている「作業実績調査結果」は、およそ、本件不具合対応業務を仮装するために作出された資料であるというほかなく、内容についておよそ信用するに足りないといわざるを得ないから、そこに記載された作業実績をもって本件不具合対応業務が存在したものとは到底認められないとされた事例

(10)　「作業実績調査結果」に記載された従業員のうち１６名については、本件不具合対応業務に従事するための技術的能力を有しないか、あるいは、他の開発業務等に従事していたために本件不具合対応業務に従事できる環境になかったことが認められ、いずれも本件不具合対応業務に従事したとは認

められないのであって、このように、およそ事実であるとは認められない本件不具合対応業務の作業実績が多数記載されている「作業実績調査結果」は、それ自体が全体として本件不具合対応業務を仮装するために作出された資料であると認めるほかなく、そこに記載された作業実績をもって本件不具合対応業務が存在したものとはおよそ認めることはできないとされた事例

(11)　課税庁係官が、調査時において、原告親会社の社員である４名から、同人らが本件不具合対応業務に従事した事実を確認したはずであるとの原告らの主張が、証拠によれば、課税庁係官による事情聴取は、同係官が、従業員から真実の話を聴取したいので、個別に面接させていただきたいと依頼したところ、原告親会社の代表取締役がこれを拒否し、取締役らの立会いを要求し、結局、取締役ら立会いの下で、質疑応答され、さらに、代表取締役が、聴取書を作成して従業員に署名押印させることを固く拒否したことから、聴取書も作成することができなかったことが認められ、このように、役員らの有形無形の強い圧力のもとで、原告親会社の一社員である上記４名が、本件不具合対応業務について真実を述べたものとはおよそ解することはできず、その内容についても、代表取締役の妨害により聴取書さえ存在しないのであって、この点に関する原告らの主張は到底採用できないとして排斥された事例

(12)　本件訴え提起後に原告らが行ったアンケート調査に対し、原告親会社の現役ないし元従業員が、本件不具合対応業務に従事した旨回答していることを根拠として、本件不具合対応業務が存在していたとの原告らの主張が、上記アンケートは、「作業実績調査結果」と同じ内容の作業実績表を添付して、その作業実績に誤りがないかどうかを問い、これを常務取締役宛てに回答するように求めるものであるところ、その「作業実績調査結果」には、そもそも事実と異なる作業実績が記載されていて、その記載内容に信憑性がないのであって、作業実績表の記載どおりに不具合対応業務に従事したなどとする回答結果を直ちに信用することは困難であるといわざるを得ないとして排斥された事例

(13)　原告親会社が得意先に納品した本件不具合対応業務のプログラムＣＤ－ＲＯＭには、原告親会社の従業員らの氏名が記録されており、改ざんのしようがないから、原告親会社の従業員が本件不具合対応業務に従事したことは明らかであるとの原告の主張が、本件不具合対応ＣＤ－ＲＯＭから出力したとされるスクリプトの表示には、修正作業を行った者の氏名が記録されていると認められるが、そもそも修正作業を行った本人の氏名が必ず記録されるという保証はなく、また、本件不具合対応ＣＤ－ＲＯＭに氏名が記録されている上記従業員中、プログラムを修正する能力を有しないと認められる者の氏名も記録されているのであって、さらに、本件不具合対応ＣＤ－ＲＯＭは、経営会議によって決定された決算方針に基づいてはじめて作成することが決定され、作成されたものであり、このことは、そのような者が本件不具合対応業務に従事したことを裏付けるものではなく、むしろ、原告親会社が得意先に納品した本件不具合対応ＣＤ－ＲＯＭそのものが本件不具合対応業務を仮装するために作出されたものであることを推認させるものであるとして排斥された事例

(14)　本件不具合対応業務に係るシステムについて、実際に不具合が発生していたことは、本件不具合対応業務に係る外注申請書、御見積書、注文書、注文請書、納品書、検収書及び請求書が存在することや、原告子会社と得意先が締結した覚書において、本件不具合の発生が確認されていることから明らかであるとの原告らの主張が、本件不具合対応業務が存在しないことは、前記のとおりであり、それにもかかわらず、あたかも本件不具合対応業務が存在したかのような記載がされている原告子会社作成の外注申請書等及び覚書は、いずれも、およそ真実を記載したものとは認められないとして排斥された事例

(15)　原告会社グループの経営会議によって決定された決算方針に基づいて原告子会社の原告親会社

に対する利益の振替えを実施するための手順を記載した「作業項目」と題する書面によれば、外注申請書、御見積書、注文書、注文請書、納品書、検収書及び請求書並びに本件覚書については、いずれも、上記経営会議後に作成日付を遡って作成することが決定されたものであることが認められるのであって、そもそもの信憑性が乏しいものであるとされた事例

(16)　原告会社グループの代表取締役及び課税庁の係官の証言によれば、得意先の担当者は、原告子会社の取締役らから、覚書に記名押印することを求められた際、覚書の作成日付が約３か月前の日付になっていたことや、不具合対応の対象として改善要求していない他のシステムも記載されていたことに気付いたが、原告子会社の取締役らから原告親会社の社内的に必要であると言われたことから、言われるままに記名押印したものであること、また、得意先の担当者は、原告子会社の代表取締役から写真代と称してリベートを受け取っていたことがそれぞれ認められ、これらのことからすれば、その担当者が、上記のとおり事実と異なる内容が記載された覚書に記名押印したとしても、そのことが格別不自然ではなく、覚書は、到底信用できないものといわざるを得ないとされた事例

(17)　原告子会社は、代表取締役や経営管理担当の取締役らにおいて、本件不具合対応業務の実体が存在しないことを十分に知悉していたにもかかわらず、内容虚偽の注文書及び注文請書等を作成するなどして外注費に仮装し、原告子会社の法人税、消費税及び地方消費税について納付すべき税額を過少に申告していたものであると認められるから、この原告子会社の行為は、国税通則法６８条１項（重加算税）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、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」に該当するとされた事例

(18)　原告子会社は、代表取締役や経営管理担当の取締役らにおいて、平成１３年度において本件不具合対応業務が存在しないことを十分に知悉していたにもかかわらず、原告子会社が原告親会社に本件不具合対応業務を発注した旨の虚偽の注文書、及び原告親会社が原告子会社から本件不具合対応業務を受注した旨の虚偽の注文請書を作成するとともに、原告子会社の総勘定元帳の外注加工費科目に寄附金を仮装計上していたことが認められるから、この原告子会社の行為は、法人税法１２７条１項３号（青色申告の承認の取消し）に規定する「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」た場合に該当するとされた事例

判　決　要　旨

(1)～(18)　省略

最高裁判所（第二小法廷）　平成●●年（○○）第●●号、平成●●年（○○）第●●号
法人税更正処分取消等請求上告及び上告受理事件
国側当事者・笠岡税務署長
平成２０年６月１３日棄却・不受理・確定

決　定　事　項

上告人の上告理由が民事訴訟法３１２条１項又は２項（上告の理由）所定の場合に当たらず、申立人の上告受理申立ての理由は民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）に規定する事件に当たらないとして、上告人の上告が棄却され、上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・岡山地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　平成１９年５月２２日、本資料２５７号－１０７・順号１０７１６）

（控訴審・広島高等裁判所岡山支部　平成●●年（○○）第●●号　平成２０年１月３１日、本資料２５８号－２３・順号１０８８１）

名古屋高等裁判所金沢支部　平成●●年（○○）第●●号　消費税決定処分等取消請求控訴事件
国側当事者・国（福井税務署長）
平成２０年６月１６日原判決取消・棄却・上告

判　示　事　項

(1)　破産管財人の管理処分権に専属する破産財団は、消費税法上、破産法人の基準期間における課税売上高を引き継がない別の法的主体といえるか否か

(2)　新破産法４２条２項（他の手続の失効等）、２３８条１項（破産債権者の単純承認又は相続放棄の効力等）、１４８条１項５号、６号（財団債権となる請求権）、５０条２項（開始後の破産者に対する弁済の失効）等は破産財団が一種の法人であることを前提とした規定であるなどとして、破産財団は破産者とは別個独立の法人である旨の被控訴人の主張が、同法４２条２項が、破産財団に属する財産に対する強制執行等が「破産財団に対してはその効力を失う。」旨規定している（旧破産法７０条１項も同旨）のは、この強制執行等が絶対的に効力を失うものではなく、破産手続との関係のみで効力を失い、破産管財人は、強制執行等がなかったものとして破産財団に属する財産を自由に管理処分できることを意味するものにすぎず、破産財団を一種の法人と認めたものでないというべきであり、また、同法２３８条１項が、破産手続開始後に破産者がした単純承認及び相続放棄の効力を「破産財団に対しては、」限定承認の効力を有するとした（旧破産法８条、９条も同旨）のは、破産手続開始決定後は破産財団に属する財産の管理処分権が破産管財人に専属するところ（同法７８条１項、旧破産法７条も同旨）、相続財産が債務超過状態のときに破産者がする単純承認、及び相続財産が資産超過状態のときに破産者がする相続放棄は、その効力を無条件に認めると破産債権者を害することになるため、破産手続との関係において、限定承認がなされたのと同様の効力を有すると定めたものにすぎず、やはり破産財団を法人と認めたものではないというべきであり、同法５０条２項が、破産手続開始後にその事実を知って破産者にした弁済を「破産財団が受けた利益の限度」においてのみ有効とした（旧破産法５６条２項も同旨）のは、破産手続開始決定後は破産財団の管理処分権が破産管財人に専属するため、破産者に対する弁済は、本来、弁済者が善意の場合にのみ有効であるが（同法５０条１項、旧破産法５６条１項も同旨）、破産者が弁済として受領したものが破産管財人の手に渡って破産財団の維持が図られている場合には、その効力を否定する理由がないとの趣旨に基づくものであり、破産財団を法人と認めるものではないというべきであり、同法１４８条１項５号、６号の規定も、破産財団の法主体性に関する規定とは認められないから、被控訴人が主張する新破産法の規定は、いずれも破産財団が一種の法人であることを前提とした規定であると解することはできず、法人は、法律の規定によらなければ成立しないところ（民法３３条）、破産法、消費税法及びその他の法律上、破産財団を法人とする規定は存在しないとして排斥された事例

(3)　破産財団は、権利能力なき財団に該当し、消費税法３条（人格のない社団等に対するこの法律の適用）、２条１項７号（定義）にいう「人格のない財団」として「事業者」に該当する旨の被控訴人の主張が、権利能力なき財団の成立要件は、①目的財産の分離独立と、②当該財産の管理運営体制の確立、すなわち、その財産の管理人・管理機関への帰属であると解されるところ（最一小判昭和４４年６月２６日民集第２３巻第７号１１７５頁、最三小判昭和４４年１１月４日民集第２３巻第１１号１９５１頁）、破産者は、その財産の帰属主体たる地位や破産財団の所有権を喪失するものではなく、

破産管財人は単にその管理処分権を有するにすぎないし、その行為の効果も、すべて破産者に帰属し、破産財団自体に帰属するものではないから、破産財団は、権利能力なき財団の成立要件を満たさないものであるとして排斥された事例

(4)　本件破産財団に属する財産の管理処分権は破産管財人である被控訴人に専属するから、被控訴人が本件課税期間中に国内において行った本件破産財団に属する課税資産の譲渡等に係る消費税及び地方消費税の申告及び納付の義務は、被控訴人が負うことになるとされた事例

(5)　消費税法３９条２項（貸倒れに係る消費税額の控除等）が規定する、同条１項に規定する債権につき同項に規定する事実が生じたことを証する書類の「保存」の意義

(6)　破産財団が別の法的主体であるということはできないとしても、本件においては、破産した被控訴人の関連会社に対する売掛債権について、消費税法３９条１項（貸倒れに係る消費税額の控除等）の適用により、本件課税期間中の課税資産の譲渡による消費税の申告及び納付の義務を負わないとの被控訴人の主張が、被控訴人は、消費税法３９条２項が規定する同条１項に規定する債権につき同項に規定する事実が生じたことを証する書類を整理し、これらを税務職員による検査に当たって適時に提示することが可能なように所定の期間及び場所において態勢を整えて保存していなかったものというべきであるから、消費税法３９条１項の規定は適用されないものというべきであるとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　破産者は、破産宣告を受けても、あくまで破産財団の管理処分権を喪失するにすぎず、その財産の帰属主体たる地位や所有権を喪失するものではなく、破産手続終了後に残余財産が存在すれば、その管理処分権を回復するし、破産管財人の行った換価処分の効果は、すべて破産者に帰属するというべきである。

　このように破産者が破産手続中も破産財団の帰属主体たる地位や所有権を喪失するものではないと解すべきことは、①旧破産法４条は、解散した法人は破産の目的の範囲内で存続したものとみなす旨規定している（新破産法３５条も同旨）ところ、これは、法人が破産すると解散となり、清算が行われることとなるが、解散と同時に法人格が消滅すると、清算手続中の権利義務の帰属主体が欠けてしまうため、解散した法人も、破産の目的の範囲内でその存続を認めたものであり、破産者が破産手続中も破産財団の帰属主体たる地位や所有権を喪失するものでないことを前提とした規定と考えられること、②消費税法４５条４項（課税資産の譲渡等についての確定申告）は、「清算中の法人」の残余財産が確定した場合には当該法人に消費税を課す旨を規定しているところ、破産は一種の清算手続であるから、破産法人が「清算中の法人」に該当し、消費税の納税義務者は、破産財団ではなく破産法人であると考えられること、③最高裁昭和４３年判決（最三小判昭和４３年１０月８日民集２２巻１０号２０９３頁）は、破産宣告後に破産財団に属する財産が別除権の行使により競売され、その譲渡所得に課せられた所得税について、この所得が破産者の所得であることを前提に、所得税が一暦年内の個人の総所得金額について個人的事由に基づく諸控除を行う人的税であることを根拠に、破産財団に関して生じたる請求権にあたらない旨判示したものであり、その納税義務者を、破産財団ではなく破産者としていること、④所得税法９条１項１０号（非課税所得）は、「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難である場合における国税通則法第２条第１０号（定義）に規定する強制換価手続による資産の譲渡による所得」を非課税所得と規定し、国税通則法２条１０号（定義）は、強制換価手続を「滞納処分（その例による処分を含む。）、強制執行、担保権の実行としての競売、企業担保権の実行手続及び破産手続をいう。」と規定しているから、所得税法は、破産手続による資産の

譲渡による所得は、当該破産者の所得であることを前提として、その担税能力に鑑み、これを非課税所得とする旨規定していると考えられること、⑤法人は、破産すると解散となって清算が行われることとなり、破産は一種の清算手続であるところ、法人税法は、解散の場合の清算所得に対する法人税を規定し、破産清算の場合につき適用除外とする規定を設けていないから、破産法人を納税義務者としているものと解されること、⑥　現に、最高裁昭和６２年判決（最三小判昭和６２年４月２１日民集４１巻３号３２９頁）は、破産法人に法人税法１０２条、１０５条（清算中の所得に係る予納法人税の予納申告、納付義務規定）の適用があることを前提とするものであるし、最高裁平成４年判決（最三小判平成４年１０月２０日民集１６６号１０５頁）は、破産法人にこれらの規定の適用がある旨判示していること、以上の諸点からも裏付けられる。

また、仮に、破産財団は破産法人とは別の権利主体であり「事業者」にあたると解すると、破産宣告から２年間は消費税の基準期間がないため、消費税の納税義務を負わないことになる。そうすると、破産管財人が破産財団に属する財産を換価した際に譲受人から受領したものと取り扱われる消費税額分は、破産債権者に対する配当原資に充てられることになるが、上記の消費税額分は、破産財団に属する財産の譲受人からの預り金にすぎず、本来、国に納付すべきものであるから、これが破産債権者への配当に充てられる結果となるのは、消費税法の趣旨・目的に反し相当でないことが明らかである。したがって、破産財団は、破産法人の基準期間における課税売上高を引き継がない別の法的主体と解することはできず、破産法人が「事業者」として消費税の納税義務を負うと解するのが相当である。

(2)～(4)　省略

(5)　消費税法が採用する申告納税方式は、納税義務者のする申告が事実に基づいて適正に行われることが肝要であり、必要に応じて税務署長等がこの点を確認することができなければならない。そのため、同法は、事業者に対して、帳簿を備え付けてこれにその行った資産の譲渡等に関する事項を記録した上、当該帳簿を保存することを義務付け（同法５８条）、税務職員は、必要があるときは、事業者の帳簿書類を検査して申告が適正に行われたか否かを調査することができるものとし（同法６２条）、税務職員の検査を拒んだ者に対しては罰則を定め（同法６８条１号）、税務職員が必要なときに事業者が保存する帳簿等を検査することができるようにしている。そして、消費税法３９条２項が規定する同条１項に規定する債権につき同項に規定する事実が生じたことを証する書類の「保存」も、税務職員が必要なときに検査することができてはじめて意義を有するものであるから、ここにいう「保存」は、上記と同様、税務職員の質問検査権に基づく適法な提示要請があれば提示できる態勢で保存することを要するというべきである。したがって、事業者が、消費税法３９条１項に規定する債権につき同項（及び同法施行令５９条）に規定する事実が生じたことを証する書類を整理し、これらを税務職員による検査に当たって適時に提示することが可能なように所定の期間及び場所において態勢を整えて保存していなかった場合には、同条２項にいう「書類を保存しない場合」に該当すると解するのが相当である（最一小判平成１６年１２月１６日民集５８巻９号２４５８頁参照）。

(6)　省略

（第一審・福井地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年９月１２日判決、本資料２５７号－１６３・順号１０７７２）

広島高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　更正処分の義務付等請求控訴事件
国側当事者・国（広島西税務署長）
平成２０年６月２０日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　課税庁がした更正処分等に対する納税者の損害賠償請求が、同処分の違法に係る部分については、同処分の違法を請求原因とする損害賠償請求権の不存在という、別件訴訟の既判力が及ぶから、理由がないとされた事例（原審判決引用）

(2)　民事訴訟を提起された者が敗訴の確定判決を受けた場合において、応訴が相手方に対する違法な行為と評価される場合の意義（原審判決引用）

(3)　納税者が訴訟を提起した事案と同種の他の事案について、国税不服審判所長が課税処分を取り消した旨の裁決を提出せず訴訟を継続したことが違法であるとの納税者の主張が、当該裁決の事案と訴訟の事案とが同種であるとみるにしても、基礎となる事実関係が異なる以上、課税庁ないし国が、当該裁決の存在をもって、課税処分に事実的ないし法律的な根拠に欠ける部分があることを容易に知り得たとは認められないから、課税庁ないし国が当該裁決を証拠として提出せず応訴を続けたことについては、裁判制度の趣旨目的に照らし著しく相当性を欠くとは認められず、違法な行為といえないとして排斥された事例

(4)　税務調査には犯罪捜査と同様の強制力が認められており、刑罰権と同様に強制力のある課税権を適正かつ公平に行使することが求められている以上、課税処分をめぐる行政訴訟では、検察官が刑事訴訟で訴訟追行する場合と同様、有利不利を問わず真実の発見に役立つ可能性のある証拠を提出すべき義務があるとの納税者の主張が、行政訴訟を含む民事訴訟では、当事者が課税庁や国であったとしても、積極的真実義務まで課されるものではないとして排斥された事例

(5)　国税通則法２３条１項１号（更正の請求）所定の期間経過後に課税処分を争うことの可否（原審判決引用）

(6)　課税庁に対し消費税の申告についての減額更正処分の義務付けを求める納税者の請求は、当該申告について更正の請求をすることができる期間を既に経過していることから、租税法律関係の早期安定を図るという国税通則法２３条１項１号（更正の請求）の趣旨にかんがみ許されないとされた事例（原審判決引用）

(7)　課税庁が減額更正をしないことが違法であることを確認する旨の納税者の訴えは、法定抗告訴訟としての不作為の違法確認の訴えであり、これは「法令に基づく申請に対し」（行政事件訴訟法３条５項（抗告訴訟））、行政庁が処分等をしないことの違法の確認を求めるもので、法令に基づく申請権のあることにより原告適格が基礎付けられるものであるから、更正の請求をすることができる期間を経過するなどして、課税庁に対して減額更正を求める権限を失った（原告適格を有していない）納税者の当該訴えは不適法であるとされた事例（原審判決引用）

(8)　課税庁が減額更正をしないことが違法であることを確認する旨の納税者の訴えが無名抗告訴訟として許容されるための要件（原審判決引用）

(9)　課税庁が減額更正をしないことによる納税者の損害は、納税者がそもそも更正の請求をしなかったことにより自ら生じさせたもので、課税庁の不作為によるものではない上、国税通則法２３条１項

１号（更正の請求）所定の期間を経過した後は、納税申告書を提出した者が課税処分を争うことを許さないものと解すべきことを考えると、課税庁が減額更正をしないことが違法であることを確認する旨の納税者の訴えは、訴訟要件を欠き、不適法であるとされた事例（原審判決引用）

(10)　前件訴訟の確定判決は、違法な課税処分による精神的苦痛に対する慰謝料についてのみ判示したものであり、本件において納税者が請求している損害賠償は、違法な課税処分により支払わざるを得なくなった税金相当額の銀行借入利息や、その取消請求訴訟に要した訴訟遂行費用・弁護士費用などの経済的損失に対する損害賠償と「取消請求訴訟のために多くの時間と労力を費やすことになった精神的苦痛」に対する慰謝料であるから、前件訴訟の確定判決の既判力は及ばないとの納税者の主張が、前件訴訟の確定判決において納税者が求めていた損害賠償請求の内容は、本件更正等の処分の違法を原因として納税者が被った財産的及び精神的損害であり、処分の違法を原因とする損害賠償請求権が訴訟物となっており、納税者が本訴において請求している損害賠償請求権はこれと同一であるとして排斥された事例

(11)　本件で請求している銀行借入利息や訴訟遂行費用などの経済的損失及び慰謝料は、前件訴訟の確定判決の口頭弁論終結後に生じた損失も含まれるものであるから、前件訴訟の確定判決の既判力が及ぶものではないとの納税者の主張が、納税者に発生した損害が前件訴訟の確定判決の事実審口頭弁論終結時以後に生じたものであるとしても、前記標準時において本件更正等の処分の違法を理由とする納税者の課税庁に対する損害賠償請求権が不存在であるとの判断に既判力が生じそれを前提とする以上、前記標準時以後において本件更正等の処分の違法を理由とする損害賠償請求権が発生する余地はないとして排斥された事例

(12)　前件訴訟の継続中に同種事案において人件費倍率の適用の不合理性を理由に課税処分を取り消した国税不服審判所長の裁決が出されたにもかかわらず、これを秘匿して、納税者に無用な訴訟行為を課したことは違法であるとの納税者の主張が、前記裁決の内容は、比準同業者の選定の適否に関する事例判断であり、前件訴訟の審理判断の参考となるものではあるが、その限度にとどまるものであり、そのような裁決がなされたからといって、裁判所の判断が拘束されることもないから、前件訴訟において、課税庁が前記裁決の裁決書を提出しなかったことをもって、訴訟における信義誠実義務に反し、違法であるとはいえないとして排斥された事例

(13)　国税不服審判所長の裁決は、国税庁長官が認容したものであり、係る裁決は関係行政庁に対する拘束力があるとされている（国税通則法１０２条１項）から、課税庁が、国税不服審判所長の裁決の存在を知り得ないなどとは考えられず、その裁決により、人件費倍率の適用に当たっては、比準会社の合理性（同種・同規模）が問題となり得るものであり、その裁決によれば、納税者に対する課税処分も違法であることを認識することは容易であったとの納税者の主張が、裁決の拘束力は、対象となった具体的事実について生じるものであって、基礎的な事実の違う事案に及ぶものではない上、裁決の判断に裁判所が拘束されるものではないから、課税庁が前記裁決を前提として、訴訟活動をしなかったことが違法となるものではないとして排斥された事例

(14)　課税庁の誤った課税処分が先行行為としてあり、それにより納税者に多額の財産的損失が生じている事案の場合には、先行行為に基づき、条理上、誤った課税処分による損害の発生を防止し、既に発生している損害についてはそれを除去すべき義務が課税庁側に存在し、同義務に基づき、課税庁は、同種事案で課税処分が取り消された裁決を知った時点で、速やかにそれを法廷に提出する義務があったとの納税者の主張が、課税庁に納税者主張のような条理上の義務は認められないとして排斥された事例

(15)　国税通則法７１条１項１号（国税の更正、決定等の期間制限の特例）の意義

(16)　本件においては、課税庁が、国税通則法７１条１項１号の適用場面として、同法２４条に基づき、職権で減額更正をなすべき義務を負っており、その職権発動を促すことも行政事件訴訟法３条５項にいう「法令に基づく申請権」に含まれるとの納税者の主張が、本件においては、判決の理由に沿って本件修正申告等の課税標準等又は税額等を算定すれば、更正すべきことになるというにすぎず、国税通則法７１条１項１号の前提を欠くとして排斥された事例

(17)　納税者が平成８年分の所得税の申告について修正申告したのは、平成５、６、７年分に対する課税庁の違法な課税処分に基づくものであり、かつ、課税庁に問い合わせたものの、明確な回答を得られず、むしろ平成８年分について従前通りに処理した場合には税務調査もあり得る旨示唆を受けたため、重加算税、過少申告加算税などが賦課されるのを免れるためであったのであるから、課税庁は、国税通則法２４条（更正）によって、納税者の平成８年分の申告については、職権によって更正すべきであるとの納税者の主張が、本件は、同法７１条１項１号（国税の更正、決定等の期間制限の特例）に定める場合ではないから、仮に、課税庁が職権で更正すべきであったとしても、同法７０条１項（国税の更正、決定等の期間制限）によりその更正できる期間を経過しており、平成８年分の所得税の修正申告が納税者の意に添わないものであれば、これに対する更正の請求及びそれに続く取消訴訟の手続を取ることができ、そのような手続を採れば納税者が主張するリスクを軽減しつつ平成８年分所得税に関する課税庁の主張を争うことができたと考えられるから、納税者の平成８年分所得税については、課税庁が職権により更正すべき場合には当たらないとして排斥された事例

(18)　課税庁が減額更正をしないことが違法であることを確認する旨の訴えを提起後、これに追加して修正申告が錯誤無効であるとして、当該申告に基づき納付した税額と期限内申告の納付すべき税額との差額を不当利得として返還することを求める旨の納税者の訴えの追加的変更の申立ては、期日における納税者の主張の経緯からして、その変更を許すことが、著しく訴訟手続を遅延させることとなるものというべく、許されないとされた事例（原審判決引用）

判　決　要　旨

(1)　省略

(2)　民事訴訟を提起された者が敗訴の確定判決を受けた場合において、応訴が相手方に対する違法な行為といえるためには、少なくとも当該訴訟において応訴者の主張した権利又は法律関係が事実的、法律的根拠を欠くものであるうえ、応訴者が、そのことを知りながら又は通常人であれば容易にそのことを知り得たといえるのにあえて応訴したなど、応訴が裁判制度の趣旨目的に照らして著しく相当性を欠くと認められるときに限られるものと解するのが相当である（最高裁判所昭和６３年１月２６日判決参照）。

(3)・(4)　省略

(5)　国税通則法２３条１項１号（更正の請求）の規定は、納税申告書を提出した者の権利利益の救済を図りつつ、更正の請求をすることができる期間を限定し、その申告に係る税額等をめぐった租税法律関係の早期安定を図る趣旨のものであるところ、このような趣旨にかんがみれば同項所定の期間を経過した後は、同条２項各号所定の事由に当たらない限り、納税申告書を提出した者の側から課税処分を争うことを許さないものと解すべきである。

(6)・(7)　省略

(8)　行政事件訴訟法は、公権力の行使につき、原則として課税庁に第一次的判断権を留保しつつ、公権力の行使によって生じている違法な状態を排除する手段として抗告訴訟を位置付けているのであ

るから、課税庁が減額更正をしないことが違法であることを確認する旨の納税者の訴えが無名抗告訴訟として許容されるためには、行政庁の作為義務が法令上一義的に明確で、行政庁の一次的判断権を留保する必要性の認められない場合であって、行政庁の不作為によって国民に重大な損害ないし危険が切迫しており、かつ、他の適切な救済方法がないといった事情があることを訴訟要件として満たす必要があると解するのが相当である。

(9)～(14)　省略

(15)　国税通則法７１条１項１号は、判決等によってある年度の税額が変動したため、それとの関連で他の年度の同一税目の租税に変動を生ずるというような場合に、他の年度の租税について更正・決定等を行うことを認めるものであり、本件がこれに該当するというためには、判決によって本件更正等の処分に係る各年分の課税標準や税額が変動したため、それとの関連で本件修正申告等に係る各年分の租税に変動が生じるものでなければならない。

(16)～(18)　省略

（第一審・広島地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年１０月２６日判決、本資料２５７号－１９５・順号１０８０４）

福岡高等裁判所宮崎支部　平成●●年（○○）第●●号　更正処分取消請求控訴事件
国側当事者・国（鹿児島税務署長）
平成２０年６月２５日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　法人税基本通達２－１－２５（相当期間未収が継続した場合等の貸付金利子等の帰属時期の特例）に規定する「債務者が債務超過に陥っていることその他相当の理由」の意義

(2)　控訴人会社から、その前代表者に対する貸付債権の利息は、前代表者が法人税基本通達２－１－２５にいう「債務超過」の状態にあったというべきであるから、その利息を控訴人会社の益金に計上する必要はないとの控訴人会社の主張が、控訴人前代表者の有する有価証券の価値及び処分可能性いかんにかかわらず、本件各事業年度当時、同前代表者は、弁済能力の欠乏のために弁済期の到来した債務を一般的、かつ、継続的に弁済することができないと判断される客観的状態にあったとはいえず、本件未収利息が受取利息として益金計上すべき経済的実質を欠くといえるような場合には当たらないというべきであり、本件未収利息は、法人税法２２条２項（各事業年度の所得の金額の計算）に規定する要算入収益に当たるとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　企業会計原則上、法人所得の計算においては、当該所得が現実化しない場合であっても、いわゆる発生主義の原則により、当該取引においてこれが発生すべきものとされる事業年度において、当該所得が発生したものとして決算処理がされるべきものであり、このことは、貸金に係る利息債権（未収利息）の場合も同様である。したがって、このように決算処理がされるべき未収利息について、これを益金不算入として決算処理ないし法人税の確定申告をすることが許されるとするには、法人税法２２条２項及び４項（各事業年度の所得の金額の計算）の解釈上、一般に公正妥当と認められる会計処理の原則（企業会計原則）及び社会通念に照らし、客観的にやむを得ない例外的な事情の存することが必要であって、具体的には、弁済能力の欠乏のために債務者が弁済期の到来した債務を一般的、かつ、継続的に弁済することができないと判断される客観的状態にあり、当該未収利息が受取利息として益金計上すべき経済的実質を欠くといえるような場合に限るものと解するのが相当である。そうすると、法人税基本通達２－１－２５にいう「債務者が債務超過に陥っていることその他相当の理由」がある場合等というのも、このような趣旨における法人税法２２条２項の解釈運用の指針を示したものと解される。

(2)　省略

（第一審・鹿児島地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年１１月２７日判決、本資料２５７号－２２２・順号１０８３１）

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　相続税不当利得返還請求控訴事件
国側当事者・国
平成２０年６月２６日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　増額更正処分後に行った当初申告額を下回る減額更正処分の取消しを求める訴えの利益について

(2)　納税者が確定した相続税を納付したことには法律上の原因があり、納税者の不当利得返還請求は理由がないとされた事例

(3)　法定の方法によらずに申告書の記載内容の錯誤の主張が許される場合

(4)　本件修正申告には、市街地周辺農地については市街地農地の価額に１００分の８０を乗ずべきところ、それを看過したという点及び地盤改良費を宅地造成費として算入しなかったという点において誤りがあるが、市街地周辺農地の点について修正申告に誤りが生じたのは、専ら納税者が依頼した税理士の過誤によることが明らかであり、同過誤について、法の定める方法以外にその是正を許さないことによって納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情があるとは認めることができず、地盤改良費の点については、国において誤った教示をしたなどの国の責に帰すべき事情を認めることはできないとされた事例（原審判決引用）

(5)　課税庁がした減額更正処分には本件修正申告において減額すべき事由が存在するのに、これをあえて縮減してされた違法が存在するのであり、この誤りの是正を認めないことは法制度の不備というべきである旨の納税者の主張が、納税者の本件相続に係る相続税について、本件修正申告により確定した納付すべき税額を減額する更正処分がされた以上、当該更正処分の理由を問わず、納税者にその取消しを求める利益はなく、当該更正により確定した納付すべき税額を納付する義務があり、当該更正の理由が法的に誤りであるとして、上記の義務を争うことは許されないものというべきであるとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　国税通則法は、国税のうち納付すべき税額が申告納税方式により確定するものについては、納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とし、このようにして確定した納付すべき税額に係る部分の国税についての納税義務も確定することとしているところ、納税者のする申告により確定するのは、納付すべき税額であり、税額を算出する根拠となる課税標準等ではない。また、納税者が申告をした後修正申告をした場合であっても、修正申告は、既に確定した納付すべき税額に係る部分の国税についての納税義務に影響を及ぼさないし、税務署長が課税標準等又は税額等を更正した場合であっても、更正は、既に確定した納付すべき税額に係る部分の国税についての納税義務に影響を及ぼさない。同法がこのように定めている以上、納付すべき税額が納税者のする申告により確定した場合には、納税者は、確定した納付すべき税額を減少させる更正に対し、当該更正の理由のいかんを問わず、その取消しを求める利益はなく、当該更正により確定した納付すべき税額を納付すべき義務があり、当該更正の理由が法的に誤りであるとして、上記の義務を争うことは許されないものというべきである。

(2)　省略

(3)　納税者が行った申告に錯誤があり、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、法の定めた方法

以外にその是正を許さないとすれば納税義務者である控訴人の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、法定の方法によらないで申告書の記載内容の錯誤を主張することは許されない（最高裁昭和●●年（○○）第●●号同３９年１０月２２日第一小法廷判決・民集１８巻８号１７６２頁参照）。

(4)・(5)　省略

（第一審・新潟地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年１２月６日判決、本資料２５７号－２３５・順号１０８４４）

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国（京橋税務署長）
平成２０年６月２６日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　原告会社の平成１５年度の法人税の確定申告書に記載された新たな原告会社からＡ社に対する本件貸付金の記載は、新規の貸付、原告代表者の債務の引受等によるもの、又は従前存在した貸付金を経理操作によって平成１５年に新たに計上したもののいずれであるとも認め難く、他に、これが実際に存在した貸付金であることを認めるに足りる証拠はないから、実体上の裏付けを欠く架空のものであったと認められるとされた事例

(2)　平成１５年５月１４日に、原告代表者個人とＡ社との間で、原告代表者個人を貸主、Ａ社を借主としてされた、昭和５５年３月の３億５０００万円の貸付金の元利金４億１８１８万４４２１円が不存在であることを確認する旨の訴え提起前の和解が成立しており、これは、原告会社を貸主として申し立てるべきところを、原告代表者個人として間違えて申し立てたものであって、この不存在を確認した貸付金は、原告会社からＡ社に対する貸付金であり、それが本件貸付金となったものであるとする原告会社の主張が、本件和解は、弁護士が代理人として申し立てて、和解したものであると認められるところ、４億円以上の多額の債権債務について、およそ当事者を誤って和解を成立させることはおよそ考えられない上、仮にそのような重大な過誤があれば、直ちに法的手段を講じるなどして本件和解を無効にし、正しいものに改めると考えられるところ、本件和解は修正されておらず、現在でもその効力が維持されていると認められるのであって、およそ本件和解の存在から本件貸付金の存在を推認することはできないとして排斥された事例

(3)　原告会社は、本件貸付金が存在した証拠として、原告会社のＡ社に対する平成１３年１２月１７日付け債権放棄通知書、Ａ社所有の土地につき原告会社を債務者とする根抵当権が昭和６０年及び昭和６１年に設定された旨の記載がある登記簿謄本、Ａ社所有の土地につき原告代表者が当時代表者であったＢ株式会社を債務者とする抵当権が昭和５２年に設定された旨の抵当権設定契約証書、Ａ社が所有する不動産に係る昭和４７年及び昭和５０年の登記済権利証などを提出するが、Ａ社の法人税の確定申告書には、原告会社が放棄したと主張する債権がそもそも記載されておらず、ましてやその放棄の記載など存在しないのであって、上記の債権放棄通知書が存在するからといって、本件貸付金が存在したと推認することはできないし、また、上記の登記簿謄本、抵当権設定契約証書及び登記済権利証は、いずれも本件貸付金との関連性が明らかではないのであって、これらの存在をもって、原告会社のＡ社に対する本件貸付金が存在したと推認することはできないとされた事例

(4)　原告会社の取締役会議事録に、本件貸付金の存在を前提とする記載がある旨の原告会社の主張が、原告会社が税務調査時に示した取締役会議事録と同じ時期に原告会社が法務局に提出した取締役会議事録とでは、書式が大きく異なるばかりか印影も異なっているのであって、税務調査用に作出したものである疑いがあり、また、原告会社としての方針さえ定まれば、取締役会議事録には、その方針に沿った内容をいかようにも記載することが可能なのであるから、原告会社の取締役会議事録の記載に本件貸付金が存在することを前提とする記載があるからといって、前記認定を覆すことは到底できないとして排斥された事例

(5)　本件貸付金は、原告会社のＡ社に対する架空の債権と認められ、これを覆すに足りる証拠はないから、原告会社のＡ社に対する本件貸付金に関しては、その未収利息である本件未収入金も含めて、貸倒引当金及び貸倒損失に計上することはできないとされた事例

(6)　本件貸付金が、Ａ社に対するものとしては架空であると認められ、他に、原告会社がこの５億２１４２万３３８４円を原告代表者又はＡ社以外の第三者に対して貸し付けたことを窺わせる証拠はなく、原告会社が、平成１１年度ないし平成１３年度の法人税の確定申告書にも、本件貸付金とほぼ同額を継続して原告代表者に対する貸付金として計上していることを考え合わせれば、本件貸付金の相手方は、Ａ社ではなく、原告代表者であったと推認することができるとされた事例

(7)　原告会社が平成１１年度から平成１４年度の法人税の確定申告において原告代表者に対する未収利息を年利３パーセントとして計上していることに照らすと、本件貸付金に係る貸付けについては、上記利率による利息の約定があったと認め得るのであり、また、仮に利息の約定がないものであったとしても、法人税法２２条２項（各事業年度の所得の金額の計算）の適用上、通常取得すべき利率で計算した利息相当額の利益が生じたものと解され、その場合の利率は、所得税基本通達３６－４９（利息相当額の評価）が公定歩合に年４パーセントの利率を加算した利率により評価するとしていることに照らしても、上記の３パーセントの利率を下回るとは認め難く、いずれにせよ、平成１５年度及び平成１６年度の各益金の額には、上記利率により算定した利息相当額を算入することが相当であるとされた事例

(8)　法人税法３４条２項（過大な役員報酬等の損金不算入）に規定する「役員に対して支給する報酬」の意義

(9)　本件利息相当額は、法人税法３４条３項（過大な役員報酬等の損金不算入）の「経済的な利益」に該当し、同法３５条４項（役員賞与等の損金不算入）の賞与及び退職給与以外のものであると解されるから、同法３４条２項の「役員に対して支給する報酬」に該当するとされた事例

(10)　原告会社は、平成１５年度及び平成１６年度において、真実は原告代表者に対するものである本件貸付金及び本件未収入金を、Ａ社に対するものであると偽って、これを、平成１７年１０月１２日付け総勘定元帳、同年９月１３日付け仕訳リスト、平成１５年度及び平成１６年度の貸借対照表及び内訳書に記載し、上記各年度の確定申告書を提出するとともに、平成１７年９月１３日に税務調査を受けた際、本件和解の和解調書の正本のうち，その別紙である当事者目録のみを申立人を本来の原告代表者個人から原告会社と書き換えた当事者目録に差し替えた虚偽の和解調書を作出して国税調査官に提示し、これらによって、本件貸付金が、Ａ社に対する貸付金であるかのように仮装したと認められるから、本件利息相当額は、法人税法３４条２項（過大な役員報酬等の損金不算入）に規定する「事実を仮装して経理をすることによりその役員に対して支給する報酬の額」に該当し、平成１５年度及び平成１６年度の各益金の額に算入すべきである本件利息相当額は、上記各年度に係る各損金の額に算入することはできないとされた事例

(11)　原告会社は、平成１５年度及び平成１６年度において、真実は原告代表者に対する本件貸付金及び本件未収入金をＡ社に対するものと偽り、これを平成１７年１０月１２日付け総勘定元帳、同年９月１３日付け仕訳リスト、平成１５年度及び平成１６年度の貸借対照表及び内訳書に記載することによって、本件貸付金及び本件未収入金の存在を仮装し、その仮装した本件貸付金及び本件未収入金の存在を前提として、上記各年度に係る法人税の各確定申告書を提出したものであると認められるのであって、これを覆すに足りる証拠はなく、原告会社のこれらの行為は、「事実の一部を仮装し、その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」に該当するとされた事例

判　決　要　旨

(1)～(7)　省略

(8)　法人税法３４条２項は、「内国法人が、事実を隠ぺいし、又は仮装して経理をすることによりその役員に対して支給する報酬の額は、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。」と定めており、また、同条３項は、上記の「報酬」とは、「役員に対する給与（債務の免除による利益その他の経済的な利益を含む。）」のうち、同法３５条４項（役員賞与等の損金不算入）に規定する賞与及び退職給与以外のものをいう旨定めているところ、法人が、その代表者に対し無利息による金銭の貸付けを行った場合における利息相当額は、同法３４条３項の「経済的な利益」に該当すると解されるから、そのうち同法３５条４項に規定する賞与及び退職給与以外のものは、同法３４条２項の「役員に対して支給する報酬」に当たると解される。

(9)～(11)　省略

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分取消等請求控訴事件
国側当事者・国（高田税務署長）
平成２０年６月２６日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　法人税法３７条（寄附金の損金不算入）の趣旨（原審判決引用）

(2)　控訴人会社の景品卸売会社に対する特殊景品の無償譲渡は、控訴人会社自身はもちろん、景品卸売会社においても、景品卸売会社が当該特殊景品を廃棄することは想定されておらず、いったん景品卸売会社に対して無償で引き渡すものの、翌日以降、再び控訴人会社が景品卸売会社から、本件特殊景品を必要数量ずつ仕入れることが予定され、引き続き３店方式内で特殊景品として流通させることを前提としてされたものと認めるのが相当であり、したがって、景品卸売会社は、将来的には当該無償譲渡により当該特殊景品の単価から算出した金額相当の経済的利益を得ることができるが、少なくとも、本件無償譲渡時点においては、同日の景品卸売会社からの仕入れ価格を基に算出され控訴人会社の帳簿に計上されていた除却損の金額相当の経済的利益を得たものということができ、いずれにしても、本件無償譲渡は景品卸売会社に対する金銭その他の資産又は経済的利益の贈与又は無償の供与（法人税法３７条７項）に当たるとされた事例（原審判決引用）

(3)　控訴人会社は景品卸売会社に対して特殊景品の廃棄を委託して無償譲渡を行ったものであり、最終的な買戻し義務を履行した後の無価値となった特殊景品を引き渡したのであるから、当該特殊景品の引渡し行為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（法人税法３７条７項）に当たるということはあり得ないとの控訴人会社の主張が、控訴人会社が無償譲渡が廃棄であると主張し、その根拠として主張するところは、いずれも認めることができず失当であるとして排斥された事例（原審判決引用）

(4)　国税通則法６８条（重加算税）の意義及び重加算税の賦課要件（原審判決引用）

(5)　控訴人会社は、景品卸売会社に対し、特殊景品を廃棄するよう委託しておらず、むしろ廃棄しないことを前提として特殊景品の無償譲渡を行い、翌日以降も、当該特殊景品を従前同様に景品卸売会社から購入して使用を継続していたにもかかわらず、本件事業年度の法人税について無償譲渡により特殊景品を廃棄したとして当該特殊景品の棚卸評価相当額を除却損として損金に計上した上で所得金額を算出し、所得金額及び納付すべき税額を過少に申告したということができ、控訴人会社は、故意に課税標準等の計算の基礎となる課税要件事実の一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺい仮装したところに基づき申告書を提出したというべきであるから、課税庁は国税通則法６８条１項を適用して、重加算税を課することができるとされた事例（原審判決引用）

(6)　本件特殊景品は、本件３店方式による取引を行う控訴人会社、景品卸売業者及び旧景品買取業者の間でのみ価値を有する物であり、そうした価値は買戻義務を負担していない景品卸売業者及び旧景品買取業者が本件特殊景品を保有している間に限って認められるものであるから、本件特殊景品の元の調達者である控訴人会社が買戻義務を履行した結果、控訴人会社の手元に戻ってきた本件特殊景品は無価値な物にすぎず、無価値になった本件特殊景品を引き渡す行為は、それ自体、「廃棄」と同様の行為であるなどとの控訴人会社の主張が、控訴人会社、景品卸売業者及び新景品買取業者は、平成１６年６月３０日時点において、本件特殊景品を廃棄することは全く想定していなかったこと、控訴

人会社は、同日景品卸売業者に対して一旦本件特殊景品を引き渡すものの、翌７月１日以降再び景品卸売業者から本件特殊景品を仕入れる予定であり、景品卸売業者もそのことは十分認識し了解していたこと、本件特殊景品の３店方式内における交換価値は同年６月３０日の前後で変更しない旨の明示又は黙示の合意があったことを推認するのが相当であるから、本件特殊景品は、控訴人会社がこれを買い戻した時点でその価値が消失したということはできないとして排斥された事例

(7)　控訴人会社が何ら資本関係のない景品卸売業者に対して利益を供与すべき理由も動機もないし、控訴人会社の所得や本件無償譲渡を除却損と処理することにより控訴人会社が免れる税負担に照らせば、控訴人会社が経済的利益を景品卸売業者に供与する合理性は全くないなどとの控訴人会社の主張が、控訴人会社は、一方で、本件特殊景品の買取業務を行う主体を子会社である旧景品買取業者から新景品買取業者に変更し、警察からの是正指導に従うとともに、他方で、これまでの本件３店方式による取引のスキームを（景品買取業者を旧景品買取業者から新景品買取業者に交代させるほかは）変更せず、控訴人会社の３店舗のパチンコ営業に空白を生じさせないようにするため、新景品買取業者に本件特殊景品の買取資金を供給する必要性があったのであり、控訴人会社が本件特殊景品の個数に見合った買取代金を景品卸売業者に支払ったのも、景品卸売業者を通じて本件特殊景品の買取代金を新景品買取業者に還流させるためであったと認定するのが相当であるとして排斥された事例

(8)　旧景品買取業者が保有していた運転資金を新景品買取業者に移転させるという目的を達成するためだけであれば、景品卸売業者への本件無償譲渡行為及び買取代金を支払って本件特殊景品を買い取れば足りるはずであり、控訴人が景品卸売業者に代金を支払って本件特殊景品を一旦買い取る行為は不必要である旨の控訴人会社の主張が、控訴人会社が警察からの是正指導に従うための方策として、景品卸売業者が所持していたすべての本件特殊景品を買い上げる必要があると判断したものであるし、本件特殊景品を一旦買い取った上で本件無償譲渡をしなければ、景品卸売業者には新たに「本件３店方式」で特殊景品を循環させるのに必要な本件特殊景品がなかったことが窺われるのであるから、控訴人会社の主張は採用し難いとして排斥された事例

(9)　事実を仮装・隠ぺいする動機も必要性もないとの控訴人会社の主張が、控訴人会社が企図したとおり本件特殊景品棚卸評価額相当額が本件除却損に計上されれば、本件事業年度の法人税について納付すべき税額は大幅に減少することになり、控訴人会社は、一方で新景品買取業者への本件特殊景品の買取資金の移転を行いつつ、他方で、納税額の減少を図ることができるから、控訴人会社に事実を仮装・隠ぺいする動機も必要性もないという控訴人会社の主張は当たらないとされた事例

(10)　控訴人会社は、本件無償譲渡時点において、同日の景品卸売業者からの仕入れ価格を基に算出された控訴人会社の帳簿に計上されていた本件特殊景品除却損相当の損失を発生させ、景品卸売業者は同額の経済的利益を得たと認めるのが相当であるとされた事例

(11)　控訴人会社が本件事業年度以前の事業年度において、本件特殊景品を本来の消耗品価格でなく３店方式による交換価値に基づく価格により計上していたのは、税務当局の強力な指導があり、これに従ったためであるから、控訴人会社が故意に仮装・隠ぺいを行い、それに基づいて申告をしたことはないとの控訴人会社の主張が、本件においては、控訴人会社は、真実は本件特殊景品を廃棄せずそのまま翌日以降も３店方式において使用し続けたにもかかわらず、景品卸売業者に対し廃棄を委託して本件特殊景品を無償で引き渡したと事実を隠ぺいし、又は仮装して、本件特殊景品棚卸評価額相当額を本件除却損に計上した上で、本件事業年度の法人税について納付すべき税額を過少に申告していたものであり、かかる行為が本件事業年度の法人税の課税標準の計算の基礎となるべき事実を仮装した行為と認められるのであるから、税務当局が、本件特殊景品を本来の消耗品価格でなく３店方式によ

る交換価値に基づく価格により計上すべきであると指導したか否かにより、本件処分の適法性が左右されることはないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　法人税法３７条（寄附金の損金不算入）は、法人が支出する寄附金が、対価を伴わず法人の資産を減少させるものではあるものの、法人が支出した寄附金の全額を無条件で損金に算入するとすれば、法人税の減収を招き、国の財政収入の確保を阻害するばかりでなく、寄附金の出捐による法人の負担が、法人税の減収を通じて国に転嫁され、課税の公平上適当ではないことから、これを利益処分の一形態として損金処理することができないようにし、上記不都合を是正しようとしたものである。他方において、法人が支出する寄附金には、それが法人の収益を生み出すのに必要な費用としての側面を有するものもあり、そのどれだけが費用としての性質を持ち、どれだけが利益処分としての性質を持つのかを客観的に判定することは困難であることから、法人税法は、行政的便宜及び公平の維持の観点から、統一的な損金算入限度額を設け、寄附金のうちその限度額の範囲内の金額は費用として損金算入を認め、それを超える部分の金額は損金に算入しないこととしたものである。

(2)・(3)　省略

(4)　国税通則法６８条（重加算税）の規定する重加算税は、同法６５条から６７条までの規定する各種の加算税を課すべき納税義務違反が、課税要件事実を隠ぺいし、又は仮装する方法によって行われた場合に、行政機関の行政手続により違反者に課されるものであって、これによって、かかる方法の納税義務違反の発生を防止し、もって徴税の実を挙げようという趣旨に出た行政上の措置であり、違反者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せられる刑罰とは趣旨、性質を異にするものである（最高裁昭和●●年（○○）第●●号同４５年９月１１日第二小法廷判決・刑集２４巻１０号１３３３頁参照）。したがって、国税通則法６８条１項（重加算税）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納税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必要とするものではないと解するのが相当である（最高裁昭和●●年（○○）第●●号同６２年５月８日第二小法廷判決・裁判集民事１５１号３５頁参照）。

(5)～(11)　省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年１月２５日判決、本資料２５８号－１３・順号１０８７１）

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税納税告知処分取消等請求控訴事件
国側当事者・国（氏家税務署長）
平成２０年６月２６日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　運転手に対する運行費の支払状況及び支払給与との差引計算・精算の状況、すなわち、①運行費がいったん運転手に現実に支給された上で、翌月以降の名目給与額（売上額等を基礎として算定された歩合給）から控除されることによって差引精算されていること、②その控除が、運行費が支払われた月の翌月のみならず、２回又は３回にわたって分割して控除されている場合があることからすれば、運行費の支払及び翌月以降に行われる支払給与からの控除・差引計算は、運転手に対する金銭の貸付けとその回収を目的とした支払給与との相殺とみるのが相当であるとされた事例（原審判決引用）

(2)　運転手に支払う運行費は配送先における宿泊代、入浴代等、運転手の職務遂行のために通常必要となる費用の実費弁償として支払われているものであって、所得税法９条１項４号（非課税所得）の規定する「旅費」に該当するとの控訴人会社の主張が、上記「旅費」の趣旨で金銭が交付されたのであれば、通常は、従業員に渡し切りになるはずのものであって、翌月以降の給与の額からこれを控除するとの取扱いをする合理的理由は見いだせず、さらに、支払給与との差引計算・精算の状況から、実際に支給を受けた運行費の額だけ翌月以降の手取り給与の額が少なくなるという関係にあることからすれば、本件運行費をもって実費弁償の趣旨で交付された旅費とみるのは困難というほかなく、裏を返していうならば、そもそも旅費の趣旨であるならば、旅費の支払要件に該当する場合には一律に支払われるべきものであるがそのような関係になっていないことが、運行費が旅費とみることができない証左というべきであるとして排斥された事例（原審判決引用）

(3)　運行費は控訴人会社の運転手に対する貸付金とみるべきものであって、その金額が翌月分以降の支払給与から控除されているのはその回収目的でする相殺というべきであるから、運行費の額を控除する前の額をもって、源泉所得税の課税対象である支払給与等の額とすべきであるとされた事例（原審判決引用）

(4)　運転手に支払った運行費は貸付金、すなわち、控訴人会社の従業員である運転手にとっては給与の前借りにほかならず、翌月以降の差引計算・精算を通じ、給与等として運転手に支払われているものであって、消費税法２条１項１２号の課税仕入れには当たらないから、本件運行費に係る消費税相当額を控除対象仕入税額に算入することはできないとされた事例（原審判決引用）

(5)　課税処分の取消しに信義則の法理を適用する場合の判断基準（原審判決引用）

(6)　控訴人会社はこれまで長期間にわたり、運行費の支払額を控除した残余の額を支払給与等とみて、これに係る源泉所得税を納付しており、また、運行費の支払額を課税仕入れとみて、仕入税額控除を行い消費税等の申告を行っていたところ、課税庁がこうした控訴人会社の取扱いを是正しなかったにもかかわらず、従前と異なる対応をとって源泉所得税の納税告知処分及び消費税の更正処分等を行ったことは、信義則違反に当たるとの控訴人会社の主張が、控訴人会社の主張によっても、長期間にわたり、運行費の支払額を控除した残余の額が支払給与等であること（運行費相当額が給与等に該当しないこと）を前提として、控訴人会社がした源泉所得税の納付及び消費税の納税申告について、課税庁が積極的に是正の措置をとらなかったにとどまるのであって、納税者に対し信頼の対象となる公的

見解を表示した場合に当たらないことは明らかであり、また、仮に、控訴人会社が運行費相当額が給与等に該当することを前提とした課税処分が行われないものと誤信したとしても、その信頼に基づいて行った控訴人会社の行動なるものは、租税法規を正当に適用した場合の税額を下回る源泉所得税を納付し、消費税を申告納付したにすぎないのであって、そのことによって経済的不利益を被ったと評価できるものではないとして排斥された事例（原審判決引用）

(7)　本件運行費が旅行先における宿泊代、入浴代等の運転手として必要となる費用の実費弁償であれば、その金額が翌月分以降の支払給与から控除されるべき理由はなく、また、本件運行費の支給額は一定額であって、実際に要する費用額との関連はなく、その支給の有無を従業員の選択に委ねるということも実費であるとすれば考えがたいことであるとされた事例

(8)　翌月分以降の支払給与からの本件運行費の控除は、成績評価の一方法として本件運行費相当額が控除されるに過ぎないとの控訴人会社の主張が、従業員が宿泊を要する遠隔地への配送業務において宿泊のための実費とされる本件運行費を要したことが、当該従業員の成績評価においてマイナスされ、同額を必ず給与から控除するというのも、極めて不自然な成績評価方法というべきであり、そのようなものと理解することはできないとして排斥された事例

(9)　本件運行費は、従業員に対し仮に支給（貸付）し、その精算（返還）を受けるものと解すべきであり、その支給が、従業員の申出にかかるものであり、遠隔地への配送業務に伴うものであるが、宿泊等の一定の要件が存することで支給されるものではないこと、支給された場合は必ず精算が行われること、精算が場合によって翌月のみならず、２回又は３回にわたって分割して行われることからすれば、遠隔地への配送業務に伴って行われる、金銭の貸付とその回収を目的とした支払給与との相殺というほかはないとされた事例

(10)　控訴人会社が税務調査を受けたことがあった際に、本件運行費の取扱いについて、担当官から口頭で是認する趣旨の発言を得たことが課税庁の公的見解に当たる旨の控訴人会社の主張が、本件運行費が旅費にあたるなどの具体的な見解が明らかにされたものではなく、税務署長その他の責任ある立場での見解が控訴人会社に対し表明されたものでもないから、信頼に足る公的見解が明示的に明らかにされたということはできないとして排斥された事例

(11)　控訴人会社は、自らの見解に従って本件運行費に係る税務処理をし、そのことにつき課税庁が是正を求めず、税務調査を行った場合においても是正を求めずに、その状態が長年継続したというにすぎないものであるから、長年課税がされないという状態が続き、控訴人会社において課税がされないものと信頼したからといって、このような状態が法的確信に基づく法的状態に至っているというに足りる事情は認められないのであり、この信頼を保護すべきであるとまでいうことはできないとされた事例

判　決　要　旨

(1)～(4)　省略

(5)　信義則の法理の適用により、租税法規に適合する課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、それは、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れさせて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別な事情が存する場合に初めて、その適用の是非を論ずべきである。そして、かかる特別な事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、後にその表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになっ

たものであるかどうか、また、納税者が税務官庁のその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮が不可欠である（最高裁昭和６２年１０月３０日第三小法廷判決・裁判集民事１５２号９３頁参照）。

(6)～(11)　省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年１月２４日判決、本資料２５８号－１１・順号１０８６９）

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分取消等請求事件（第１事件）平成●●年（○○）第●●号　所得税更正処分取消等請求事件（第２事件）

国側当事者・国（徳島税務署長）

平成２０年６月２７日一部認容・確定

判　示　事　項

(1)　法人税法上の「退職給与」の意義

(2)　納税者が、取締役を退任後も原告会社の監査役であるとともに筆頭株主であること、約１５年間にわたり原告会社の代表取締役を務めていたこと、原告会社の現在の代表取締役である者の父であることなどから、長年の経験を活かし、また、その所有する株式を通じて、原告会社の経営に影響を与え得るとして、納税者は引き続き原告会社の経営上主要な地位を占めており、原告会社を実質的に退職したと同様の事情にあるとは認められない旨の課税庁の主張が、納税者を監査役に就任させたのは、家族以外の者を役員とした際における事務処理の煩雑を避けるためのものであることが認められるところ、原告会社のように役員全員が同居する家族のみで構成される小規模な同族会社においては、監査役の業務が実際上重要視されておらず、納税者のように、現実には仕事をすることが困難な状況にある者について上記のような扱いをすることは間々あることということができるし、納税者の他に新たに役員に就任するに足りるほど、原告会社の業務に関与している者の存在はうかがわれないのであるから、納税者が監査役に就任したことをもって、納税者に原告会社の経営上重要な地位又は権限が残っていることの現れとみることはできないとして排斥された事例

(3)　確かに、納税者は役員の分掌変更の前後を通じて原告会社の発行済株式の３５％を所有する筆頭株主ではあるものの、原告会社の発行済株式は、その全部を同居する家族がその出資割合に応じた比率のまま所有していることなどに照らすと、原告会社において、役員が経営上の方針等について、その株式の所有割合に応じた影響力又は発言力を有しているとは認め難く、また、納税者は原告会社において、役員としてはおろか、従業員としても一切の業務を行っていない状態になったのであって、仮に、納税者が筆頭株主として原告会社に対して何らかの影響を与え得るとしても、それは、飽くまで株主の立場からその議決権等を通じて間接的に与え得るにすぎず、役員の立場に基づくものでないから、株式会社における株主と役員の責任、地位及び権限等の違いに照らすと、上記のような株式保有割合の状況は、納税者が原告会社を実質的に退職したと同様の事情にあると認めることの妨げとはならないとされた事例

(4)　納税者が約１５年間にわたり原告会社の代表取締役を務めており、原告会社の現在の代表取締役である者の父であるとしても、そのような事情は納税者が原告会社の経営に影響を与え得る可能性を抽象的に示すものにすぎず、実際に納税者が上記のような立場に基づいて原告会社の経営に関与していることは何らうかがわれないのであるから、上記事情をもって納税者が経営上主要な地位を占めていることを示すものと評価することはできないとされた事例

(5)　納税者は、かつては原告会社の経営において中心的な役割を担っていたものの、その病状が悪化するに連れて、従前と同様の業務を行うことに支障を来たすようになり、徐々に原告会社において行う業務が減少し、以前に自己が行っていた業務と比べてはもちろんのこと、他の役員とくらべても、その行う業務の分量及び重要性が著しく低下していたところ、手術などをきっかけとして、原告会社

の代表取締役を退任し、かつ、取締役を辞任して、監査役に就任することで、以後、原告会社の業務を行わなくなったのであり、代わりに、原告会社における主要な業務は、いずれも現代表取締役である納税者の息子が中心となって行うようになったということができ、そうすると、納税者については、上記分掌変更によって役員としての地位又は職務の内容が激変し、実質的に退職したと同様の事情にあると認められるべきとされた事例

(6)　本件退職給与の支給は本件事業年度における多額の補償金等の取得により発生する高額の納税義務を回避するために行われたものである旨の課税庁の主張が、原告会社は補償金に係る所得によって本件事業年度に高額の納税義務が発生することを回避することを１つの動機として本件退職給与を支給することとしたものであることが強くうかがわれるものの、納税者は代表取締役を退任するなどして監査役に就任したのを機に原告会社の業務を行うことがなくなったということができるのであるから、仮に、本件退職給与の支給に上記のような動機があったとしても、納税者が原告会社を実質的に退職したと同様の事情にあると認められるという判断を左右しないとないというべきであるとして排斥された事例

(7)　本件退職給与の損金算入該当性

(8)　本件の事実を考慮すると、本件退職給与の金額が本件事業年度の末日までに確定したと認めるのは困難であり、そうすると、本件退職給与の金額が確定したのは本件事業年度においてではなく、また、その支払がされたのも本件事業年度においてではないことになるから、結局、原告会社は本件事業年度において本件退職給与に係る金額を損金に算入することはできないとされた事例

(9)　退職所得の意義

(10)　納税者は、原告会社の代表取締役を退任し、かつ、取締役を辞任して、監査役に就任することで、役員としての地位又は職務の内容が激変し、実質的に退職したと同様の事情にあると認められるから、本件退職給与は「退職により一時に受ける給与」に該当し、納税者の本件退職給与に係る所得は退職所得に当たるというべきであって、これを給与所得ということはできないとされた事例

(11)　本件雑費は、補償金の修正分配金及び土地使用承諾料の合計額であり、それらの支払いには合理的な理由があり、本件事業年度末には確定していたから、本件事業年度において損金算入することができ、かつ、雑所得に該当するとの原告会社及び納税者の主張が、原告会社が納税者に対して本件雑費を支払う合理的な理由が存在していたということはできず、納税者は本件雑費が支払われた時点において、原告会社の監査役であったのであるから、本件雑費は、原告会社の役員の立場とは無関係の立場に基づいて支払われたものということができない限り、納税者に対する職務執行の対価としての臨時的な給与であったと認めるのが相当であるから、原告会社は本件雑費に係る金額を本件事業年度において損金算入することはできず、また、納税者の本件雑費に係る所得は雑所得ではなく給与所得に該当するとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　法人税法上、役員に対する退職給与は損金の額に算入することとされているところ（平成１８年法律第１０号による改正前の法人税法３６条（過大な役員退職給与の損金不算入））、ここにいう「退職給与」とは、本来退職しなかったならば支払われなかったもので、退職に基因して支払われる給与をいうと解すのが相当である。

また、役員が実際に退職した場合でなくても、役員の分掌変更又は改選による再任等がされた場合において、例えば、常勤取締役が経営上主要な地位を占めない非常勤取締役になったり、取締役が経営上主要な地位を占めない監査役になるなど、役員としての地位又は職務の内容が激変し、実質的に

退職したと同様の事情にあると認められるときは、上記分掌変更又は再任の時に支給される給与も、「退職給与」として損金に算入することとされるのが相当である。法人税基本通達９－２－２３（役員の分掌変更等の場合の退職給与）（平１９課法２－３による改正前のもの。以下同じ）は、これと同様の趣旨を、一般的に、実質的に退職したと同様の事情にあると認められる場合を例示した上で、規定したものであると解することができる。

そして、法人税基本通達９－２－２３（役員の分掌変更等の場合の退職給与）が具体的に規定している事情は飽くまで例示にすぎないのであるから、分掌変更又は再任の時に支給される給与を「退職給与」として損金に算入することができるか否かについては、当該分掌変更又は再任に係る役員が法人を実質的に退職したと同様の事情にあると認められるか否かを、具体的な事情に基づいて判断する必要があるというべきである。

(2)～(6)　省略

(7)　納税者が実質的に退職したと同様の事情にあると認められるとしても、法人税に係る所得の計算上、損金に算入される費用は、当該事業年度の最終日までに債務が確定しているものでなければならない（法人税法２２条３項２号）。したがって、本件退職給与を本件事業年度の損金に算入することができるというためには、本件退職給与の金額が本件事業年度において具体的に確定していなければならないというべきである。

(8)　省略

(9)　退職所得とは、退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与及びこれらの性質を有する給与に係る所得をいうところ（所得税法３０条１項）、法人の役員が実際に退職した場合でなくても、役員の分掌変更又は改選による再任等により、役員としての地位又は職務の内容が激変し、実質的に退職したと同様の事情にあると認められる場合には、分掌変更又は再任の時に支給される給与も「退職により一時に受ける給与」に該当するものとして、同給与に係る所得も退職所得として扱うのが相当である。

(10)・(11)　省略

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国（浅草税務署長）
平成２０年６月２７日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　事業所得該当性の判断基準
(2)　競走馬の保有に係る所得の事業所得該当性の判断基準
(3)　所得税基本通達２７－７（競走馬の保有に係る所得が事業所得に該当するかどうかの判定）の合理性
(4)　本件個別通達（平成１５年８月１９日付課個５－５「競走馬の保有に係る所得の税務上の取扱いについて（通知）」）の合理性
(5)　本件競走馬所得は、所得税基本通達２７－７及び本件個別通達の基準に該当するということはできないから、これらに該当することを理由に事業所得に該当するということはできないとされた事例
(6)　所得税基本通達２７－７及び本件個別通達が定める基準が不合理である旨の納税者の主張が、これらの基準が合理性を有することは上記(3)及び(4)のとおりであり、これらが不合理であることをうかがわせる事実を認めることはできないとして排斥された事例
(7)　競走馬の保有に係る所得の所得区分の原則と例外
(8)　競走馬の保有に係る所得が事業所得に該当するか否かに当たっての考慮要素
(9)　平成１４年において、本件各競走馬は相当数出走したにもかかわらず、多くの賞金を得ることができなかったにすぎないから、本件競走馬所得が事業所得であるか否かの判断において、損失が生じていたことを重視すべきではない旨の納税者の主張が、多数の出走回数にもかかわらず収益を得ることができないということは、いまだ射こう的行為の手段となる動産であり、「生活に通常必要でない動産」であることの証左ともいい得るものであるとして排斥された事例
(10)　納税者の競走馬の登録期間・保有頭数・出走回数、その保有に係る収支、管理・運営の状況（人的・物的設備の有無）、納税者の職業・収入状況等の事実を総合的に考慮し、また、競走馬の保有に係る所得については、飽くまで例外的に、「その規模、収益の状況その他の事情」によっては、事業所得であると認めることができることとした所得税法及び同法施行令の趣旨及び目的に照らすと、納税者の平成１４年分の本件競走馬所得は、社会通念上いまだ事業所得とまで認めることはできないとされた事例
(11)　本件各事故馬については、納税者に継続して保有する意思があるものとして、保有を継続しているものとして登録期間を加算した上で、事業規模等を判断すべきである旨の納税者の主張が、本件各事故馬は、事故により登録を抹消され、出走できなくなったものであり、その後、復帰して再登録されることなく、平成１４年に死亡し、又は処分されたことがうかがわれるのであり、そうすると、本件各事故馬によってはもはや継続した収益を得る見込みはなくなったものというべきであるから、平成１４年分の本件競走馬所得が事業所得に該当するか否かの判断において、納税者が本件各事故馬を保有する意思があったか否かという主観的要素を殊更重視すべき理由はなく、登録抹消後も本件各事故馬の登録が継続されているものと取り扱うべき必要性は認められないとして排斥された事例
(12)　納税者は平成１４年９月に銀行から５，０００万円を借り入れ、これを種付料や預託料等に充当

し、納税者が本件各競走馬等の保有に係る管理及び運営の重要な部分を自ら行っていたため、平成１４年分の本件競走馬所得が事業所得に該当するか否かの判断において上記５，０００万円の借入金を重視すべきとする旨の納税者の主張が、納税者が上記５，０００万円を借り入れたこと、及び上記５，０００万円の借入金のうち７５０万円が本件各繁殖ひん馬の種付料に充てられたことが認められるものの、その余の借入金が本件各競走馬等の保有のために充てられたことをうかがうことはできないとして排斥された事例

(13)　納税者が社団法人H馬主協会の理事に就任して活動していたことを理由に、本件各競走馬等の管理業務を自ら行っていた旨の納税者の主張が、平成１４年に納税者が同社団法人の理事の職に在ったことは認められるものの、そのことを理由に、直ちに納税者が自ら本件各競走馬等の管理業務を行っていたということはできないとして排斥された事例

(14)　上記(7)～(13)のことからすると、本件競走馬所得は、事業所得ということはできず、雑所得であるとされた事例

(15)　繁殖ひん馬の保有に係る所得の事業所得該当性の判断基準

(16)　平成１１年から同１３年までの納税者の本件各繁殖ひん馬の保有に係る収支は、いずれの年においても損失が生じたこと、納税者は、同１４年において、本件各繁殖ひん馬２頭しか保有していなかったところ、子馬の売却代金の収入があったものの、そこから必要経費合計を差し引いた僅少の利益しか生じなかったこと、納税者は、本件各繁殖ひん馬の保有に係る管理及び運営を有限会社乙に委託し、それらの委託料を株式会社丙の預金口座に振り込んだ競馬賞金等の一部から支払っていたことが認められ、その他一定の労力を費やしていたことがうかがえるものの、本件各繁殖ひん馬の保有について事業と認めるに足りるだけの大きな精神的及び肉体的労力を費やしていたことや、本件各繁殖ひん馬の保有のための人的及び物的設備を有していたことを認めることはできないこと、納税者は、同年当時、会社の取締役や監査役を務めており、これらの会社から役員報酬を得ていたほか、自ら歌手として活動し、さらに、自己所有の不動産の貸付けに係る賃料収入等を得ていたことが認められることからすると、本件繁殖ひん馬の保有に係る所得は、社会通念上いまだ事業所得とまで認めることはできないといわざるを得ないとされた事例

(17)　所得税基本通達２７－７（競走馬の保有に係る所得が事業所得に該当するかどうかの判定）の注書きやＪ連合会が作成した「個人馬主が所得税の確定申告に添付する収支明細書」の書式を根拠に、本件競走馬所得と本件繁殖ひん馬所得とを別個に評価すべきではない旨の納税者の主張が、同通達の注書きは、「競走馬の生産その他競走馬の保有に直接関連する事業を営む者」が「その事業に関連して保有している競走馬の保有に係る所得」を事業所得に該当する旨規定しているのであって、飽くまで競走馬の生産等が事業に該当することを前提とするものであるところ、本件各繁殖ひん馬の保有が事業に該当するということができないことから、納税者の主張はその前提を欠いているものといわざるを得ず、また、Ｊ連合会が作成した「個人馬主が所得税の確定申告に添付する収支明細書」の書式によって、本件所得の所得分類が決せられるものではないとして排斥された事例

(18)　仮に、本件競走馬所得と本件繁殖ひん馬所得とを併せて評価したとしても、本件各競走馬に係る考慮要素と本件各繁殖ひん馬に係る考慮要素を総合して考慮すると、本件所得が社会通念上いまだ事業所得とまで認めることはできないといわざるを得ないとされた事例

(19)　上記(15)～(18)のことからすると、本件繁殖ひん馬所得は、事業所得ということはできず、雑所得であるとされた事例

判　決　要　旨

(1)　ある所得が事業所得に当たるか否かは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得であるか否かによって判断すべきであり（最高裁昭和●●年（○○）第●●号同５６年４月２４日第二小法廷・民集３５巻３号６７２頁参照）、より具体的にいえば、営利性及び有償性の有無、反復継続性の有無、自己の危険と計算においてする企画遂行性の有無、その者が費やした精神的及び肉体的労力の有無及び程度、人的及び物的設備の有無、その者の職業、経験及び社会的地位等を総合的に考慮し、所得税法等の趣旨及び目的に照らし、社会通念によって判断すべきであると解するのが相当である。

(2)　競走馬の保有に係る所得が事業所得に当たるか否かの判断は、上記(1)の諸要素及びその規模、収益の状況その他の事情を総合的に考慮し、所得税法等の趣旨及び目的に照らし、社会通念によって判断すべきであると解するのが相当である。

(3)　所得税基本通達２７－７(1)（競走馬の保有に係る所得が事業所得に該当するかどうかの判定）は、登録馬の登録期間及び保有頭数を基準としており、競走馬の保有の規模を重視するものであって、また、同通達(2)は、登録馬の登録期間及び保有頭数並びに過去の収益の状況を基準としており、競走馬の保有の規模及び収益の状況を重視するものであるから、同通達(1)又は(2)のいずれかに該当する場合には、その年の競走馬の保有に係る所得を事業所得に該当するものとして取り扱うとする同通達の基準は、上記(1)及び(2)（事業所得の意義）に照らして合理性を有するということができる。

(4)　本件個別通達（平成１５年８月１９日付課個５－５「競走馬の保有に係る所得の税務上の取扱いについて（通知）」）は、その年以前３年間の各年において競馬賞金等の収入があり、その３年間のうち、年間５回以上（２歳馬については年間３回以上）出走している競走馬を保有する年が１年以上ある場合には、競走馬の保有に係る所得を事業所得として取り扱うこととしているところ、これは競走馬の出走回数、保有期間及び競馬賞金等の収入を基準としており、競走馬の保有の規模及び収益の状況を重視するものであるから、上記(1)及び(2)（事業所得の意義）に照らして合理性を有するということができる。

(5)・(6)　省略

(7)　所得税法及び同法施行令の改正の経緯からすると、所得税法及び同法施行令は、競走馬の保有に係る所得は、原則として「生活に通常必要でない資産」の保有に係る所得として事業所得ではないとしつつ、飽くまで例外的に、「その規模、収益の状況その他の事情」によっては事業所得であると認めることができることとしたものというべきである。

(8)　所得税法及び同法施行令における上記(7)の規定は、競走馬は、通常射こう的行為の手段としての性格が強く、「生活に通常必要でない資産」であるといえるが、それにより継続的な収益を得られる可能性が認められる場合には、もはや射こう的行為の手段となる動産ということはできず、「生活に通常必要でない資産」ということができないから、その保有を事業であると認めることができるという考えなどに基づくものであると解するのが相当であり、そうすると、競走馬により継続的な収益を得られる可能性があるか否かは、競走馬の保有に係る所得が事業所得であるか否かを判断するに当たり、重要な考慮要素であるというべきである。

(9)～(14)　省略

(15)　繁殖ひん馬の保有に係る所得が事業所得に該当するか否かを判断するに当たっては、上記(1)の諸要素を総合的に考慮し、所得税法等の趣旨及び目的に照らし、社会通念によって判断すべきであると解するのが相当である。

(16)～(19)　省略

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　更正すべき理由がない旨の通知処分取消請求事件
国側当事者・国（杉並税務署長）
平成２０年６月２７日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　共有物分割の法的性質

(2)　共有物分割の法的性質を踏まえると、本件共有物分割は、納税者、丙及び丁らの間で、本件共有土地のうち、本件土地１につき丙が単独所有権を取得し、本件土地２につき丁らが他の共有者の持分を取得して丁らのみの共有とし、本件土地３及び本件土地４につき納税者が単独所有権を取得するとしたものと認められるので、本件各土地につき、共有者相互間において共有持分の交換が行われたものと解するのが相当であるとされた事例

(3)　譲渡所得における「資産の譲渡」の意義と共有物分割との関係

(4)　本件共有物分割は、共有持分の交換ではなく、共有持分の放棄によって行われた旨の納税者の主張が、①本件調停調書には、(イ)本件建物については、共有者の一部による持分の全部の「放棄」と記載されているのに対し、本件各土地については、「放棄」との記載はなく、共有者全員の合意事項として、一部の土地を「単独所有」とし、残余の土地を「共有」とするとの記載があるのみであり、(ロ)本件各土地の持分移転登記の登記原因についても、「持分放棄」ではなく、「共有物分割」と明記されていることが認められ、②現に、「共有物分割」を原因とする持分移転登記手続がされていること等の諸事情にかんがみると、本件調停は、各共有者が個別に共有持分を放棄して共有物分割と実質的に同じ結果を作出したのではなく、現に共有者全員の合意により共有物分割をしたものと認めるのが相当であるとして排斥された事例

(5)　本件調停調書の「単独所有」等の文言を持分の放棄ではなく持分の譲渡として拡張解釈することは本件調停の既判力に反する旨の納税者の主張が、私人間の調停に基づく資産の移転に関し課税庁が課税を行うことが、調停の既判力に抵触する余地はない上、本件各土地に係る本件調停の内容が現に共有物分割の合意と認められ、その法的性質が共有持分の交換と解される以上、上記主張は理由がないとして排斥された事例

(6)　金銭の授受を伴う共有物分割の民法上の意義

(7)　①本件調停調書には、本件各土地に係る共有持分の交換としての本件共有物分割を内容とする調停条項の記載に続き、丙及び丁らが、納税者に対し、本件各土地の「分割清算金」として、それぞれ２００万円ずつの支払義務のあることが記載され、②現に、当該義務の履行として、本件４００万円が、丙及び丁らから納税者に対し支払われたこと、③本件調停における共有持分の交換により原告が取得した本件土地３及び４は、丙及び丁らが取得した本件土地１及び２よりも、資産価値が低かったこと等の諸事情にかんがみると、本件４００万円は、本件共有物分割において、納税者と丙及び丁らとの間で、本件土地１及び２の共有持分と本件土地３及び４の共有持分とを交換するに当たって等価関係の調整のために支払を約された補足金であると認めるのが相当であるため、本件４００万円は、納税者が、本件土地１及び２の共有持分の本件土地３及び４の共有持分との交換に係る補足金として、すなわち、本件土地１及び２の共有持分の譲渡の対価として取得したものと認められ、かつ、所得税法５８条１項（固定資産の交換の場合の譲渡所得の特例）において、交換に係る補足金は、同項によ

り譲渡がなかったものとみなされる対象から除外されているので、譲渡所得の収入金額に含まれるとされた事例

(8)　①本件４００万円は、納税者が、本件建物の共有持分を喪失したこと、②資産価値の低い本件土地３及び４を取得することになったことに対する損害賠償金（調整金）であって、その金額は、譲渡所得の収入金額に含まれない旨の納税者の主張が、まず、②については、共有物の分割により資産価値の低い部分を取得することとなる共有者に対し、その差額分を填補するために支払を約される金員は、まさに共有物の分割における交換に係る補足金としての性質を有し、その金額は譲渡所得の収入金額に含まれるというべきであるから、当該主張を採用することはできないとして、そして、①についても、本件調停調書には、本件４００万円について、本件建物に関する損害賠償金（調整金）の趣旨を含むことをうかがわせる内容の記載はなく、かえって、専ら「本件土地」（本件各土地）の「分割清算金」であると明記されていることが認められるので、納税者の当該主張を採用することはできないとして、それぞれ排斥された事例

(9)　本件４００万円に対し譲渡所得課税をすることは、①共有物分割の公平性に反し、②本件調停の既判力にも反する旨の納税者の主張が、まず、①については、固定資産の交換に係る譲渡所得課税の特例における補足金の取扱いは、専ら租税法規によって規律されるべき事柄であり、共有物分割における持分の交換による譲渡に伴う補足金の性質を有する本件４００万円が、所得税法５８条１項（固定資産の交換の場合の譲渡所得の特例）の定めにより譲渡がなかったものとみなされる対象から除外されるという税法上の帰結が、当該譲渡の原因である共有物分割における分割の結果の公平性に関する当事者の主観的な認識・評価によって左右される余地はなく、当該主張は理由がないとされ、また、②についても、私人間の調停に基づく資産の移転に関し課税庁が課税を行うことが、調停の既判力に抵触する余地はない上、本件の譲渡所得課税が本件調停の文言・内容に沿ったものであることから、当該主張は理由がないとして、それぞれ排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　共有物の分割は、共有者相互間において、共有物の各部分につき、その有する持分の交換又は売買を行うことであって（民法２４９条（共有者の使用権）、２６１条（担保責任）参照）、これにより、共有物に係る従前の共有状態が解消され又は変更され、各共有者が単独所有権若しくは共有持分、補足金請求権、代金請求権又は価格賠償請求権のいずれかを取得するものということができる（最高裁昭和４２年８月２５日第二小法廷判決・民集２１巻７号１７２９頁参照）。

(2)　省略

(3)　所得税法３３条１項（譲渡所得）の譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものであるから、同項にいう「譲渡」とは、売買、交換、贈与その他の有償無償を問わず資産を移転させる一切の行為をいうものと解される（最高裁昭和５０年５月２７日第三小法廷判決・民集２９巻５号６４１頁参照）。そして、本件共有物分割は、上記のとおり、これにより本件各土地に係る共有持分の交換が行われたものと解される以上、同項の「資産の譲渡」に当たると解するのが相当である。

(4)・(5)　省略

(6)　民法上の交換に係る補足金は、交換の対象となる財産権の等価関係の調整のために支払を約される金員であるところ（民法５８６条２項）、交換としての法的性質を有する共有物の現物分割においても、持分の価格以上の現物を取得する共有者に当該超過分の対価を支払わせ、過不足の調整をする

ことも現物分割の一態様であると解される（最高裁昭和６２年４月２２日大法廷判決・民集４１巻３号４０８頁参照）。

(7)～(9)　省略

最高裁判所（第二小法廷）　平成●●年（○○）第●●号、平成●●年（○○）第●●号
法人税等更正処分等取消、法人税更正処分取消等請求上告及び上告受理事件
国側当事者・日本橋税務署長
平成２０年６月２７日棄却・不受理・確定

決　定　事　項

上告人の上告理由が民事訴訟法３１２条１項又は２項（上告の理由）所定の場合に当たらず、申立人の上告受理申立ての理由は民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）に規定する事件に当たらないとして、上告人の上告が棄却され、上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、同第●●号、平成１７年７月２８日判決、本資料２５５号－２１０・順号１００９１）

（控訴審・東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１８年６月２９日判決、本資料２５６号－１８０・順号１０４４０）

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税返還請求上告提起事件
国側当事者・国（上尾税務署長）
平成２０年７月２日却下・確定

決　定　事　項

民事訴訟法３１５条２項（上告の理由の記載）によれば、上告の理由は、民事訴訟規則１９０条各項（法第３１２条第１項及び第２項の上告理由の記載方法・法第３１５条）所定の方式により記載しなければならないところ、本件について、上告人が提出した上告状及び上告理由書には、憲法違反又は民事訴訟法３１２条２項各号（上告の理由）所定の上告理由の記載があるとはみることができず、その記載は、同法３１５条２項に違反し、しかも、補正により適法、適式な上告理由となる余地もないとして、上告人の上告が却下された事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・さいたま地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　平成１９年１１月２８日判決、本資料２５７号－２２４・順号１０８３３）

（控訴審・東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　平成２０年４月２３日判決、本資料２５８号－９０・順号１０９４８）

広島地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　賦課決定処分取消し等請求事件
国側当事者・国（広島東税務署長・国税不服審判所長）
平成２０年７月３日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　無申告加算税の趣旨
(2)　国税通則法６６条１項（無申告加算税）ただし書にいう「正当な理由がある」場合の解釈
(3)　課税庁が納税者に送付した「譲渡所得の申告等についての連絡票」と称する文書には、納税者が確定申告をしなくてもよいと誤解させる不適切な設問があり、課税庁は注意喚起のための脚注を付けるべきであったにもかかわらず、これを付していなかったのであるから、納税者が期限内に申告しなかったことには、国税通則法６６条１項ただし書にいう「正当な理由」があるとの納税者の主張が、納税者は当該連絡票と同時に送付された「譲渡所得の申告のしかた（記載例）」の内容を正解せず当該連絡票の記載を誤って受けとめ、確定申告の必要性がないと速断したにすぎないから、このような事情が真に納税者の責めに帰することのできない客観的事情に当たるということはできないとして排斥された事例
(4)　納税者は課税庁に対し譲渡所得の内訳書等を送付しており、課税庁職員が通常の事務処理をしていたなら納税者の無申告を防げたはずであるから、納税者の無申告の責任は課税庁にあるとの納税者の主張が、申告納税方式の下では、納税者は所得税について自らの判断と責任においてその納税額を自ら確定し申告しなければならず、本件でも確定申告をするかどうかは納税者が責任を負うべき事柄であって、課税庁が納税者の無申告を防止する義務を負うことはないとして排斥された事例
(5)　本件の裁決は、担当審判官が納税者の主張の一部を排除するため「審査請求の理由書」を「審査請求の理由確認書」に差し替えさせ、納税者の主張を意図的に排除して判断をしたものであるから違法であるとの納税者の主張が、排除されたとする主張が「審査請求の理由書」に記載されていないこと及び納税者が「審査請求の理由確認書」の内容について審査請求の理由として相違ないことを確認し署名押印したことが明らかであるから、担当審判官が納税者の一部の主張を意図的に排除して判断した事実はないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　無申告加算税は、無申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に課されるものであり、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、無申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置であり、主観的責任の追及という意味での制裁的な要素は重加算税に比して少ない。
(2)　国税通則法６６条１項ただし書にいう「正当な理由がある」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、無申告加算税の趣旨に照らしても、なお納税者に無申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうと解される。
(3)～(5)　省略

最高裁判所（第二小法廷）　平成●●年（○○）第●●号、平成●●年（○○）第●●号
贈与税更正処分等取消請求上告及び上告受理事件
国側当事者・国
平成２０年７月４日棄却・不受理・確定

決　定　事　項

上告人の上告理由が民事訴訟法３１２条１項又は２項（上告の理由）所定の場合に当たらず、申立人の上告受理申立ての理由は民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）に規定する事件に当たらないとして、上告人の上告が棄却され、上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・静岡地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年７月１２日判決、本資料２５７号－１４３・順号１０７５２）

（控訴審・東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年２月２１日判決、本資料２５８号－４１・順号１０８９９）

最高裁判所（第三小法廷）　平成●●年（○○）第●●号、平成●●年（○○）第●●号　相続税更正処分等取消請求上告及び上告受理事件
国側当事者・小石川税務署長
平成２０年７月８日棄却・不受理・確定

決　定　事　項

上告人の上告理由が民事訴訟法３１２条１項又は２項（上告の理由）所定の場合に当たらず、申立人の上告受理申立ての理由は民事訴訟法３１８法１項（上告受理の申立て）に規定する事件に当たらないとして、上告人の上告が棄却され、上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１８年７月１９日判決、本資料２５６号－２１１・順号１０４７１）

（控訴審・東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年１２月４日判決、本資料２５７号－２３１・順号１０８４０）

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　課税処分取消請求事件
国側当事者・国（柏税務署長）
平成２０年７月８日却下・控訴

判　示　事　項

(1)　納税者の請求は、納税者が課税庁に対してした修正申告の取消しを求めるものであると解されるところ、申告納税方式をとる所得税にあっては、納付すべき税額は納税者の申告によって確定し、納税者は申告に係る税額を納付すべき義務を負担するに至るのであり、納税者の申告によって税務署長が何らかの課税処分を行うものではないから、上記訴えは、法律上存在しない処分の取消しを求めるものであって、不適法である（最高裁（第二小法廷）昭和４２年５月２６日判決・訴訟月報第１３巻８号９９０頁参照）とされた事例

(2)　延滞税の納付義務は、納付すべき税額をその法定納期限までに完納しないときなどに法律上当然に発生し（国税通則法６０条（延滞税））、納税義務の成立と同時に特別の手続きを要しないで納付すべき税額が確定する（同法１５条３項６号（納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定））ものであることから、課税庁は、延滞税の納付に関し、何らの処分を行っておらず、よって、延滞税課税処分の取消しを求める納税者の訴えは、法律上存在しない処分の取消しを求めるものであって、不適法であるとされた事例

(3)　納税者は、所得税の過少申告加算税賦課決定処分について、国税通則法７７条２項（不服申立期間）所定の不服申立期間に審査請求をしておらず、また、納税者には国税通則法１１５条１項３号（不服申立ての前置等）の「審査請求についての裁決を経ることにより生ずる損害を避け得るための緊急の必要があるとき、その他裁決を経ないことにつき正当な理由があるとき」に該当する事由も認められないから、所得税の過小申告加算税賦課決定処分の取消しを求める納税者の訴えは不適法な訴えであるとされた事例

(4)　介護保険料額変更決定、国民健康保険料変更決定及び市民税・県民税税額変更決定は、いずれも地方公共団体の長が行ったものであり、国又は国に所属する行政庁が行ったものではないところ、被告を国として提起された上記各決定の取消しを求める各訴えは、被告適格を欠くものであり、いずれも不適法であるとされた事例

判　決　要　旨

(1)～(4)　省略

名古屋高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税更正処分取消等請求控訴事件
国側当事者・国（昭和税務署長）
平成２０年７月９日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　扶養控除の適用において、早生まれの子（１月１日から４月１日までに生まれた子）の扶養者は、遅生まれの子（４月２日から１２月３１日までに生まれた子）の扶養者と比較して、扶養控除の権利を１年分行使できないという不公平な扱いを受けるため、早生まれの子の扶養者は、その子が遅滞なく各教育課程を終え、かつ、各最終学年（卒業年の前年）における１２月３１日までに特定扶養親族の要件を満たす場合には、その翌年にこれまで短縮されてきた１年分の扶養控除の権利を行使できると解すべきであるとの納税者の主張が、所得税法８５条３項（扶養親族等の判定の時期）は「特定扶養親族（中略）に該当するかどうかの判定は、その年の１２月３１日の現況による」と定めており、ここにいう「その年の１２月３１日」を遅滞なく各教育課程を終えた早生まれの子については「卒業の前年１２月３１日」をいうものと解することはできないとして排斥された事例（原審判決引用）

(2)　扶養控除及び特定扶養親族に係る扶養控除制度の趣旨（原審判決引用）

(3)　同一学年に属する子であっても、その子の進学の有無、居住、就学状況、送金等の有無、収入の額等の諸事情により、特定扶養親族に該当するか否かについての判断に差異が生ずるのであり、そのこと自体、扶養控除制度が当然に予定しているのであるから、扶養親族に該当するか否かの判断基準日を「その年１２月３１日」とする所得税法８５条３項（扶養親族等の判定の時期）は不合理であるとはいえないとされた事例（原審判決引用）

判　決　要　旨

(1)　省略

(2)　所得税法が規定する扶養控除制度は、自己と生計を同一にする扶養親族を有する納税者に対して、その税負担能力（担税力）を減殺する個別的事情を調整する趣旨から設けられたものであり、特定扶養親族に係る扶養控除は、扶養親族のうち教育費に多額の支出を要するものがある場合には、その教育費を負担する納税者の税負担能力への配慮が必要なことから認められたものである。

(3)　省略

（第一審・名古屋地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年３月５日判決、本資料２５８号－５３・順号１０９１１）

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税更正処分取消等請求控訴事件
国側当事者・国（葛飾税務署長）
平成２０年７月１０日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　所得税法上の「住所」の意義（原審判決引用）

(2)　亡夫は、本件の各係争年分において、相当の期間国外に滞在しているほか、役員を務める海外企業から給与等を得ていたが、他方で滞在日数の最も長い国・地域は本件の各係争年分を通じて本邦である上、本邦以外の国でのそれぞれの滞在日数は本邦でのそれと比較して格段に短いものであること、代表者、取締役を務める日本法人から多額の収入を得ていたこと、国内の自宅には配偶者である納税者がそのまま居住していたことを総合するならば、亡夫の生活の本拠は本邦にあったものと認めるのが相当とされた事例（原審判決引用）

(3)　亡夫が代表取締役を務めていた日本法人のグループ企業である外国法人及びその生産拠点である工場が、シンガポール、マレーシア、香港及び中国に多数存していたためシンガポールを拠点として業務を行う必要があったこと、一時的に日本国内に住民票上の住所を定めていたのも印鑑証明を取得するなどの諸手続を執る目的であること、シンガポール当局に登録住所を届け出ておりシンガポールの出入国カードを所持していたこと、シンガポール当局に納税申告を行っていたこと等から、各係争年分中の亡夫の住所はシンガポールにあったとする納税者の主張が、亡夫の各係争年分中のシンガポール国内の滞在日数は短期間にとどまる上、仮に、シンガポールがマレーシア、香港及び中国で業務を行う場合の拠点になっていたという事実があり、そのことを考慮に入れてこれら各国での滞在日数を合算してみても、本邦での滞在日数をなお相当程度下回っているのであるから、亡夫の生活の本拠は本邦にあったとみるほかなく、また、シンガポール当局への登録住所の届出や税務申告をした事実があったとしても、上記結論を左右するものではないとして排斥された事例（原審判決引用）

(4)　平成１３年中、亡夫は所得税法２条３号に規定する「居住者」に該当するところ、亡夫が株式を保有するＡ社（マレーシア法人）は、平成１２年１２月期において、特定外国子会社等に該当し、租税特別措置法４０条の４第１項（居住者に係る特定外国子会社等の留保金額の総収入金額算入）所定の課税対象留保金額が存することになるから、同事業年度の終了する日の翌日から２月を経過する日の属する平成１３年分の亡夫の雑所得の金額の計算上、これを総収入金額に算入すべきことになるとされた事例（原審判決引用）

(5)　租税特別措置法４０条の４の規定は、日本の居住者が極めて税率の低い国に名目上の会社を設立して、その名目上の会社が事業活動を行う形式をとった場合には、その名目上の会社が内部に利益を留保することで、日本の所得税や法人税の負担を免れる結果になることから、そうした租税回避行為に対処するために、いわゆるタックスヘイブン税制として設けられたものであるところ、①Ａ社は、Ｂ社（マレーシア法人）の株式上場の条件（民族資本を一定割合以上とすること）を満たすという正当な目的に基づいて設立されたこと、②Ａ社が平成１２年１２月期に行ったＢ社株式の売却で得た所得は、未払いの株式売買代金債務及び配当の支払に充てられており、Ａ社の内部に留保された利益はないこと、③納税者がＡ社株式を売却したことにより、その売却代金及び亡夫が受け取った配当のほかには、当該株式から経済的利益を得る可能性がなくなったことからすると、亡夫のＡ社株式の保有

に関して、租税回避行為は存在しないから、タックスヘイブン税制である租税特別措置法４０条の４第１項の適用が予定された場合には当たらないとの納税者の主張が、特定外国子会社等の留保金額を総収入金額に算入する場合の要件、その適用除外となる特定外国子会社等の範囲、適用対象留保金額の算定方法等は、租税特別措置法４０条の４及びその関係法令が規定するとおりであって、特定外国子会社等の設立の目的（動機）や、事業年度中の所得の具体的使途、居住者が保有株式等から実際に取得した又は将来取得し得る経済的利益の多寡、ひいては、居住者又は特定外国子会社等に租税回避の意図があったかどうかなどが考慮要素・課税要件となることは、およそ予定されていないというほかないとして排斥された事例（原審判決引用）

(6)　Ａ社株式を処分しても、その価値は約２９８２万円にとどまっており、今後、Ａ社からＢ社株式の売却に伴う配当以上の配当を受ける可能性も消滅したことからすれば、課税対象留保金額約４億１８５８万円を雑所得の総収入金額に算入すべきものとした平成１３年分の所得税の更正処分は、担税力のないところに課税するものであって、憲法１４条１項（法の下の平等）に基づく租税公平主義に反し、また、国税課税権及び徴収権の濫用に当たるものであって許されないとの納税者の主張が、租税特別措置法は、外国会社の財務状況及び居住者の株式等の保有形態に照らして、税負担の不当な軽減という事態が生じかねない場合を類型的に定め、これに該当する場合には、一律に所定の方法で算定された留保金額を居住者の総収入金額に算入することにして、税負担の公平を図り、併せて、法技術的な観点から効率的な法執行を企図したものとみることができ、そうであるとすれば、仮に、亡夫及び納税者がＡ社株式から得た配当及び処分したことによる対価が納税者主張のものであったとしても、それだけで租税公平主義に違反するとまではいえず、法令上の要件にそった課税について、その濫用が問題となって違法と評価される余地もないとして排斥された事例（原審判決引用）

(7)　マレーシアは法人の所得に対して通常２８パーセントの税率で課税しており、極めて税率の低いタックスヘイブン国には該当しないとの納税者の主張が、本店等の所在地における税負担が著しく低い外国関係会社として租税特別措置法４０条の４第１項の適用対象になるかどうかは、専ら租税特別措置法施行令２５条の１９第１項（特定外国子会社等の範囲）の規定するところに該当するかどうか、同条２項の規定に従って計算された当該外国法人の各事業年度の所得に対して課される租税の額の割合が２５パーセントを超えるかどうかによって判断すべきものとされており、本店等の所在地における法人税の一般的な税率それ自体によって判断すべきものとはされていないとして排斥された事例（原審判決引用）

(8)　Ａ社はＢ社と実質的に一体の会社であるとみるべきであるところ、Ｂ社はマレーシア国内において工場及び事務所という固定施設を有し、その事業の管理、支配及び運営を自ら行っており、Ａ社もこれと同視すべきであるから、租税特別措置法４０条の４第３項、租税特別措置法施行令２５条の２２第５項３号（特定外国子会社等の事業の判定等）に該当し、同法４０条の４第１項の適用除外に当たるものであるとの納税者の主張が、外国法人のうち租税特別措置法４０条の４第１項の適用除外となる会社の範囲は同条３項の規定するとおりであり、株式等の保有を主たる事業とする会社が適用除外となり得ないことは同条の規定が明文で定めているところ、Ａ社がいわゆる持株会社であって、株式の保有を主たる事業とするものであることは明らかであるから、その主張自体失当であるといわざるを得ないとして排斥された事例（原審判決引用）

(9)　租税特別措置法４０条の４の立法趣旨

(10)　租税特別措置法４０条の４の適用対象

(11)　亡夫らＡ社の株主には、租税回避の意図は全くなく、租税回避行為も存在せず、かつ、亡夫の保

有株式の価値は、本件の各処分による課税額に満たないものであるところ、各処分による課税は、明らかに担税力のないところに課税するという過酷な課税であるから、亡夫の相続人である納税者から各処分に基づく税額を徴収することは、国税課税権（賦課権または確定権）及び国税徴収権の濫用に当たり、許されず、少なくとも、亡夫の保有株式の価値を超える課税・徴収は、国税課税権及び国税徴収権の濫用に当たり許されないとの納税者の主張が、A社が租税特別措置法４０条の４第１項に規定する「特定外国子会社等」に該当し、関係法令が定めた亡夫に対する課税要件を満たすものである以上、亡夫や他の株主が個別に租税回避の意図をもって租税回避行為を行ったか否かにかかわらず亡夫に対して課税すべきであり、仮に納税者において本件の各処分による税額を納付する資力がないとしても、そのことをもって、亡夫の相続人である納税者から租税特別措置法４０条の４及び関係法令の要件を満たした税額を徴収することが国税課税権あるいは国税徴収権の濫用に当たり許されないということはできないし、また、納税者が納付すべき税額を、納税者が亡夫から相続により取得したA社株式を売却した価額の範囲内で定めなければならないとする法的根拠もないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　所得税法上の「住所」とは、各人の生活の本拠をいうものと解すべきであり（民法２２条（住所）参照）、その判断に当たっては、原則として、その者の所在、職業及び生計を一にする配偶者その他の親族の居住の有無といった生活実体、資産の所在等の財産に係る客観的事実を総合して判断すべきものと解される。

(2)～(8)　省略

(9)　租税特別措置法４０条の４の規定は、法人が極めて税率の低い国（タックスヘイブン）に名目上の子会社を設立して、子会社が事業活動を行う形式をとった場合には、子会社が内部に利益を留保することで日本の所得税や法人税の負担を免れる結果になることから、そうした租税回避行為に対処するために、いわゆるタックスヘイブン対策税制として設けられたものであるが、上記租税特別措置法４０条の４及び関係法令は、外国会社の財務状況及び居住者の株式等の保有形態に照らして、税負担の不当な軽減という事態が生じかねない場合を類型的に定め、これに該当する場合には、一律に所定の方法で算定された留保金額を居住者の総収入金額に算入することにして、税負担の公平を図り、併せて、法技術的な観点から効率的な法執行を企図したものとみることができ、タックスヘイブン対策税制として十分合理性を有するものということができる。

(10)　租税特別措置法４０条の４及び関係法令が定めた課税要件を満たす以上は、同法４０条の４第１項に規定する特定外国子会社等の設立の目的（動機）や、事業年度中の所得の具体的使途、居住者が保有株式等から実際に取得した又は将来取得し得る経済的利益の多寡、ひいては、居住者の資力などといった個別の事情を考慮することなく一律に課税することが、租税法律主義（憲法８４条）の下での公平な課税の見地からも要請されているものというべきである。

(11)　省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　平成２０年１月１７日判決、本資料２５８号－５・順号１０８６３）

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国（芝税務署長）
平成２０年７月１１日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　原告会社は、①取締役の訴外会社に対する債務の担保として差し入れた株式の売却について同意しておらず、②同意をしたとしても、当該同意は、訴外会社には当該担保株式を売却する法的に有効な処分権がないにもかかわらず、これがあるとの要素の錯誤に基づいてしたものであるから、当該担保株式の売却は無効であり、よって、原告会社は訴外会社に対する損害賠償請求権を取得するが、取締役に対する求償権を取得するものではないとの原告会社の主張が、証拠によれば、原告会社は訴外会社の当該担保株式の売却について同意していたと認められることなどから、訴外会社がした当該担保株式の売却は有効であり、そして、その売却代金を取締役の損失の補填に当てたことが認められるから、原告会社は取締役に対し、損失額相当額について求償権を取得したことが認められるとして排斥された事例

(2)　法人税における収益計上時期の判定

(3)　仮に取締役に対し損失額相当額の求償権を取得したとしても、法人税基本通達２－１－４３（損害賠償金等の帰属の時期）が適用あるいは類推適用されるべきであるから、係争事業年度にこれを益金の額に計上する必要はないとの原告会社の主張が、当該損失額相当額の求償権は、担保株式等の売却に係る売却代金が、取締役と訴外会社との間の消費貸借契約の元本及び利息へ充当され、又は取締役の損失の補てんに充てられたことにより、発生したというべきであり、かつ、その額は、原告会社が支出した当該損失額相当額に確定されているのであるから、不法行為に基づく損害賠償請求権のように不確定要素が多いものとはいい難く、これと同列に論じることはできないとして排斥された事例

(4)　訴外会社による担保株式の売却及び原告会社が行った株式の売却に係る売却手数料は、原告会社が保有する株式を現金にする際に必要となった費用であり、原告会社自身の費用であるから、取締役に対する求償権が発生しないとの原告会社の主張が、①担保株式の売却代金は、売却手数料を除きすべて取締役と訴外会社との間の消費貸借契約の元本及び利息に充当されていること、②原告会社が売却した株式が取締役の信用取引の決済のために売却されたことを原告会社が自認していること、③原告による売却株式の売却代金は、売却手数料を除きすべて取締役の損失の補てんに充てられていることからすると、当該担保株式及び原告による売却株式に係る売却手数料は、取締役の債務の弁済のために要した費用であり、原告会社のための費用であるということはできないとして排斥された事例

(5)　原告会社は、係争事業年度の法人税確定申告書において、取締役に対する求償権相当額について益金の額に算入することなく、内訳書の雑損失の欄に、取締役の「債務保証の履行による損失（請求権行使不能）」と記載して、これを損金の額に算入しているのであるから、貸倒れを認めることができない本件においては、原告会社は、当該求償権を放棄したものと認めるのが相当であり、当該求償権相当額は、「債務の免除による利益その他の経済的な利益」に該当し、法人税法３５条４項（役員給与の損金不算入額）所定の賞与に該当するとされた事例

判　決　要　旨

(1)　省略

(2)　ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定した時の属する年度の益金に計上すべきものと解するのが相当である（最高裁平成●●年（○○）第●●号同５年１１月２５日第一小法廷判決・民集４７巻９号５２７８頁参照）。

(3)～(5)　省略

大阪地方裁判所　平成●●年（○○）第●●～第●●号　法人税更正処分取消請求事件
国側当事者・南税務署長
平成２０年７月１１日却下・棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　国税通則法７７条１項及び２項（不服申立期間）の趣旨

(2)　原告会社は、法定期間内に第１次更正処分に対する不服申立てを行っておらず、かつ、その違法事由をなんら主張しないから、第１次更正処分に対する不服申立期間経過後にされた第２次更正処分に対する行政上の不服申立て及び取消訴訟において第１次更正処分に係る課税標準又は税額を争う余地を認めることは、国税通則法７７条の１項及び２項の趣旨を没却するものであり、よって、原告会社は、第２次更正処分等の取消しを求める訴えにおいて、第１次更正処分に係る課税標準及び税額を下回る部分の取消しを求める利益を欠くとされた事例

(3)　審査請求に係る手続においては、第１次更正処分についてもあわせ審理がされており、しかも裁決において処分の一部が取り消されていることからすれば、第１次更正処分についても不服申立てを経ているものと評価し得るとの原告会社の主張が、あわせ審理（国税通則法１０４条２項）は、同一の国税について複数の更正決定等がされた場合、審理の重複、判断の矛盾・抵触等を避け、納税者の手数を軽減しつつ簡易迅速な権利救済を図る等の目的で、国税不服審判所長等が、納税者が不服申立てをしていない他の更正決定等についても職権で審理を行うことができるとしたものであって、あわせ審理がされた場合であっても、不服申立てのされていない他の更正決定等のうち取り消す必要がない部分についてまで必ず判断を行わなければならないものではないと解され（東京高裁平成●●年（○○）第●●号同１２年１月２６日判決・判例タイムズ１０５５号１３０頁）、また、本件裁決は、第１次更正処分については一部を取り消したほかになんら審理も行っておらず、実質的にも、本件裁決によっては第１次更正処分の内容すら明らかとなっていないことに照らすと、本件裁決において第１次更正処分の一部についてあわせ審理がされたという一事をもってしては、課税処分について取消訴訟を提起する前に行政上の二度の不服申立ての経由を原則とすることにより、裁判所にとっても早期に事案を解明しようとした国税通則法の趣旨はなんら達成されていないから、本件裁決におけるあわせ審理を根拠に第１次更正処分に対する不服申立てを不要と解することはいずれにせよ不合理であるとして排斥された事例

(4)　移転価格税制の適用要件

(5)　法人と国外関連者との間の取引価格が所与のものとして既に与えられている以上、その価格が当該取引に係る独立企業間価格と異なるか否かは、租税特別措置法６６条の４第２項（国外関連者との取引に係る課税の特例）が定めるいずれかの方法で独立企業間価格を算出することを通じてのみ判断することができるのであって、他に、独立企業間価格の算定を行うに先立ってなんらかの手続の履践ないし要件の充足の確認を課税庁に義務付ける趣旨の規定は措置法その他にも見当たらないから、本件において、課税庁が原告会社から海外販売子会社への所得移転が存在する蓋然性等について調査することなく、国外関連取引に係る独立企業間価格を算出したとしても、その手続には特段違法とされるような瑕疵はないとされた事例

(6)　原告会社にとって海外販売子会社からの安定受注は、原告会社本体の生産設備稼働率の上昇に直

結し、国内競争力の強化と利益に貢献しているとともに、原告会社は、海外販売子会社との間での販売価格の設定を同一にして業務の簡素化や販売と生産の流れの円滑化・柔軟化、販売量の最大化による国内利益の最大化を図っているのであるから、本件の国外関連取引に係る価格は、このような原告会社の経営戦略から合理的かつ自然に導き出されたものであって、このような価格こそが独立企業間価格であるとの原告会社の主張が、本件の国外関連取引は関連者間取引であるから、その価格設定にいかに原告会社にとっての経済合理性があるとしても、それが、独立企業間価格そのものであるとはいえず、その経済合理性を有する理由が、正に当該取引が関連者間取引であるがゆえであるというのであれば、そのような価格はいずれにせよ、自由競争市場において同一又は類似の条件の下に同様の取引が非関連者間で行われた場合の価格と解する余地はないとして排斥された事例

(7)　原価基準法について定める租税特別措置法施行令３９条の１２第７項（国外関連者との取引に係る課税の特例）に規定する「同種又は類似の棚卸資産」の意義

(8)　比較対象取引としての評価

(9)　原価基準法における取得原価の意義

(10)　原価基準法の適用において、ある独立企業間取引が比較対象取引としての適格性を有するための要件

(11)　原価基準法の適用において、国外関連取引と比較対象取引との間になんらかの要素について差異が存在する場合の調整の必要性

(12)　通常の利益率になんらかの影響を与え得る差異が存在することの立証責任

(13)　圧着端子類及びコネクタ類に属する原告会社製品が、いずれも性状、構造、機能等の面からみて租税特別措置法施行令３９条の１２第７項（国外関連者との取引に係る課税の特例）にいう「同種又は類似の棚卸資産」に該当すること、本件比較対象取引が、台湾法人グループ各社との間で、本件販売代理店契約及び本件価格表に基づく継続的な製品供給取引として行われていたこと、原価基準法の下で本件国外関連取引と比較対象取引とを比較するに際し、本件各事業年度における各事業年度ごとの圧着端子類及びコネクタ類の取引全体を対象とするのが適切であることはいずれも明らかというべきであり、よって、本件比較対象取引は、租税特別措置法関係通達（法人税編）６６の４(2)－３（比較対象取引の選定に当たって検討すべき諸要素）が列挙するような要素において通常の利益率に重大な影響を与えるような差異が存在し、かつ、その差異による具体的影響額を算定することができない場合でない限り、全体として原価基準法の下での比較対象取引としての適格性を有するというべきであるとされた事例

(14)　本件比較対象取引について、信用状を開設する間もなく出荷せざるを得ない取引が多く、原告会社が回収リスクを負うため、本件国外関連取引との間に回収リスクについて重大な差異があるとの原告会社の主張が、原告会社の側でそのような事実があったことが明らかとされていない上、そのような取引は緊急の場合に例外的に用いられたにすぎないことが推認され、原告会社も、本件審査請求においては、そのリスクによる差異の修正までは求めない旨の主張をしていたと認められる。そうすると、仮に本件比較対象取引の一部について原告会社が主張するような回収リスクの差異が存在していたことが事実であったとしても、それが通常の利益率に重大な差異を生じさせるようなものであるとまで認めることはできないとして排斥された事例

(15)　国外関連者が市場とする香港及びシンガポールは大陸市場であって競争が激しいのに対し、台湾は部品類も質の高さを求められる一方、価格的にはそれほどの競争がない市場であるため、市場について本件国外関連取引との間に重大な差異があるとの原告会社の主張が、原告会社は海外販売子会社

との間で販売価格設定を同一にして、業務の簡素化、販売と生産の流れの円滑化・柔軟化を図っているというのであるから、海外子会社に対する販売価格に関しては、取引市場間の差異を考慮に入れていないことが明らかであり、原告会社の営業現場では、台湾市場における価格競争は厳しいとの認識を有していることがうかがわれる上、香港販売子会社及びシンガポール販売子会社の本件各事業年度を通じた売上総利益率はいずれも高く、営業利益率に限れば本件各事業年度を通じて原告会社の海外販売子会社８社ないし９社の中でも高位に位置していることからも、香港販売子会社及びシンガポール販売子会社にとって、香港及びシンガポールの市場が原告会社の海外販売子会社が展開する他の市場にも増して厳しい競争環境であったと直ちに認めることはできないとして排斥された事例

(16)　国外関連取引が商社に対する販売取引であり、比較対象取引が台湾のハーネスメーカーに対する販売取引であるため、取引段階に差異があるとの原告会社の主張が、原告会社は台湾のハーネスメーカーと商社の双方に対し、ほぼ同一の内容である本件価格表に基づいて圧着端子類及びコネクタ類に属する製品を販売していたことが明らかであり、取引段階の差異について国外関連取引と比較対象取引との間に差異があるとはいえないとして排斥された事例

(17)　商社は強い情報力・営業力を有し、市場における発言力も強いことから、製造・供給業者の立場とすれば、新製品開発や事業計画の立案等において諸利益があるところ、シンガポール販売子会社及び香港販売子会社は商社であり、原告会社は両社との取引を通じて当該諸利益を享受し得るとの原告会社の主張が、原告会社はコネクタ類を拡販する目的で海外における技術情報を収集し、あるいは広告宣伝をするに当たり、各海外販売子会社から協力を受けているとして、日本から派遣された技術部員の給与・家賃・出張費・接待費・車両費・携帯電話代等及び技術部門の事務所の家賃・水道光熱費・電話代等、並びにカタログ製作・雑誌等への広告・展示会への出店費用等の広告宣伝費として支出した費用の各７割を負担するとの費用負担契約を各販売子会社と締結しており、当該諸利益のうち主なものについては、費用負担契約に基づく費用負担を通じて既にシンガポール販売子会社及び香港販売子会社に還元されているものと評価することもできるのであって、費用負担契約に加えて圧着端子類及びコネクタ類の両社に対する販売価格にもこの点を反映させるとすれば、両社に対する国外所得移転を二重に認めることになりかねず、妥当ではないとして排斥された事例

(18)　租税特別措置法３９条の１２第７項（国外関連者との取引に係る課税の特例）にいう「非関連者」とは、単独の法人又は事業者を想定していると解さざるを得ないとの原告会社の主張が、非関連者ごとにその個別具体的な差異に由来する利益率の較差が存する場合でも、これらをまとめて比較対象取引の相手方とすることで各法人ないし事業者間に存在する上記差異が相殺されて利益率が平準化され、より適切な比較を行うことができる場合も想定し得るとして排斥された事例

(19)　台湾法人グループと原告会社との取引は、各社ごとにその規模において１０倍以上の差異がある上、ハーネスメーカーと商社とが混在しているのであって、このような様々な差異がある複数の非関連者を一体化して比較対象取引とすると、各取引におけるそれぞれの差異が錯綜して差異の調整が事実上不可能となってしまうとの原告会社の主張が、比較対象取引が、販売代理店契約及びこれに基づくほぼ同一の内容の本件価格表に基づいて行われていたものと認められることから、独立企業間価格の算定に当たり台湾法人グループを一体として比較対象取引とするのが合理的であることは明らかであるとして排斥された事例

(20)　原価基準法における差異の調整の意義

(21)　租税特別措置法関係通達（法人税編）６６の４(2)－３（比較対象取引の選定に当たって検討すべき諸要素）が例示列挙する諸要素のうち、①取引時期については、本件国外関連取引と本件比較対

象取引とは、いずれも本件各事業年度における取引であるから両者間に差異がないことは明らかであり、②売手又は買手の使用する無形資産、③売手又は買手の事業戦略、④売手又は買手の市場参入時期及び⑤政府の規制については、いずれも原告会社からこれらを理由とした実質的な差異があることをうかがわせるに足りる具体的な主張がない上、本件全証拠によっても、そのような差異を認めるに足りないから、本件国外関連取引と本件比較対象取引との間で、これらを理由とした調整を行う必要も認められないとされた事例

(22)　原告会社の主力工場では、１か月単位の計画生産を行っているところ、シンガポール販売子会社及び香港販売子会社との取引については、受注から納期までの平均期間が１か月以上あるため十分対応できるが、台湾法人グループ法人の場合、受注から納期までの平均期間は１６日であり、稼動中の生産ラインをいったん止めた上で割込生産により対応せざるを得ず、金型の取り替え等でラインが止まる時間があり、生産コストの上昇を招くとし、分析調査報告書において、割込生産により増加した機会費用の割合が８．４１８パーセントになるとするとともに、台湾法人グループとの取引数量は相対的に少ないため、金型の交換時間等を考慮すると、製品１個当たりの製造時間が相対的に増加するためコストも増加するとの原告会社の主張が、当該分析調査報告書は、その結論において、受注金額が年間１億円に満たない台湾法人グループからの発注分を生産するために１３億円以上の機会原価を喪失しているという、およそ経済合理性を有しない結論を導いていることだけからしても直ちにその内容を採用することはできない上、そもそも、比較対象取引において原告会社が主張する程の機会原価が生じるというのであれば、台湾法人グループのような多品種少量発注を行う顧客に対しては、在庫によって対応する方がはるかに合理的であり、証拠によれば、実際に原告会社がそのように対応するため在庫リスクを負っていると認められるとして排斥された事例

(23)　製品は時間とともに劣化するのであり、いつあるか予想することができない発注に備えて不定期な受注を待つことはリスクが大きすぎ、商品の種類が多ければ多いほどそのリスクは高い上、在庫品の管理経費がかさむために非効率的である旨の原告会社の主張が、原告会社が提出する証拠によっても、在庫の劣化や在庫管理により増加する経費がどの程度のものかを判断することはできず、むしろ原告会社の会社概要説明書によれば、原告会社の製造する部品は、鉄道、船舶、航空機、パソコン、ＩＣカード読み取り機、ハイビジョンテレビ等、精密機械や高い安全性が要求される機械を含む多彩な製品に使用されているのであり、このことから、原告会社の劣化に関する主張は到底採用することができない、また、原告会社製品の大きさやその性状等からしても、大部分の原告会社製品は通常の状態において屋内で保管管理することが比較的容易なものであると推認されるのであり、在庫品の管理経費が割込発注による弊害を上回る程のものであるとまではにわかに認め難いとして排斥された事例

(24)　国外関連取引について独立企業間価格を算定するに際して利益率の調整が必要となるとすれば、その理由は正に取引規模が際立って大きいためであると考えられることに加え、取引規模の拡大に伴って値引き圧力が加わる関係は国内取引と国外取引とで差はないと一般に考えられる上、本件においても、国内取引と国外取引とでは原告会社の粗利率に明確な差異は認められず、本件裁決が採用した取引規模による差異の調整の方法については直ちに不合理ということはできないとされた事例

判　決　要　旨

(1)　国税通則法は、納税者の権利救済の実効性を確保しつつ、租税債務をめぐる法律関係を可及的早期に安定させ、かつ、更正処分の取消し等を求める行政訴訟において裁判所が国税不服審判所の専門技術的判断を参照して早期に事案の解明を図ることができるようにとの観点から、納税者が訴訟を提

起するに先立って原則として二段階の行政上の不服申立て手続を経由しなければならないものとした上、それらの不服申立ては２月（国税通則法７７条１項）又は１月（同条２項）という比較的短い期間内に行わなければならないものとした趣旨であると解される。

(2)・(3)　省略

(4)　租税特別措置法６６条の４及び同法施行令３９条の１２の各規定（国外関連者との取引に係る課税の特例）にかんがみると、ある法人に係る法人税の所得計算において移転価格税制を適用するに当たっては、当該法人が国外関連者との間で独立企業間価格と異なる価格によって取引を行ったことにより、結果として課税所得が減少していれば足り、法人の側で租税回避等の不当な意図を有していたか否か等は問われないものというべきである。

(5)・(6)　省略

(7)　原価基準法について定める租税特別措置法施行令３９条の１２第７項（国外関連者との取引に係る課税の特例）に規定する「同種又は類似の棚卸資産」は、独立価格比準法について定める租税特別措置法６６の４第２項１号イに規定する「同種の棚卸資産」より広く、国外関連取引に係る棚卸資産と性状、構造、機能等の面において類似である棚卸資産を含み、これらの一部について差異がある場合であっても、その差異が同法６６の４第２項１号ハに規定する通常の利益率の算定に重大な影響を与えないと認められるときは、同種又は類似の棚卸資産として取り扱うことができることが明らかである。

(8)　比較対象取引としての評価は、商品又は役務の供給の長期的な契約等、個々の取引が密接に結びついているか又は継続的に行われているため、別々には適正に評価することができないような場合には、これらをまとめて行った方がより合理的であることが明らかである。

(9)　取得原価を強調する原価基準法の下では、原則として取得原価は個々の製品に帰属せられるべきであり、その際、原材料費、労務費及び輸送費のように一定の期間にわたって変動するものについては、その原価を一定の期間にわたり平均したり、全製品グループ又はある特定の製品ラインを平均することが適当な場合もあり、また、異なる製品が同時に製造又は加工され、活動量が変動する場合には、固定資産に係る費用についても平均することが適切であることが明らかである。

(10)　原価基準法の適用において、ある独立企業間取引が比較対象取引としての適格性を有するための要件は、当該取引が、①比較されるべき国外関連取引との間、又はそれらの取引を行う企業間に存在するいかなる差異も、競争市場における通常の利益率に重大な影響を与えないものであるか、又は、②そのような差異による重大な影響を排除するために、相当程度正確な調整を行うことができるものであることが明らかである。

(11)　原価基準法の適用において、国外関連取引と比較対象取引との間になんらかの要素について差異が存在する場合、その差異が価格や利益に与える影響を十分正確に確認することができない場合には、その調整が不要である旨課税庁は主張するが、仮に、国外関連取引と比較対象取引との間において通常の利益率に重大な影響を与えるような差異が存在し、かつその差異による具体的影響額を算定することができない場合には、当該比較対象取引の比較対象としての適格性に疑義が生ずべきことは平成１３年６月１日付で国税庁長官が定めた移転価格事務運営要領の別冊である「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」の事例９（差異の調整）に記載のとおりである。

(12)　通常の利益率になんらかの影響を与え得る差異が存在することは、それが取引態様等から客観的に明らかなものでない限り、通常これを裏付けるに足りる証拠を容易に提出し得る地位にある原告会社において具体的に立証すべきであり、原告会社がこの点についてなんら説得的な立証を行わない場

合には、そのこと自体から、そのような差異が存在しないことを推認し得るものというべきである。

(13)～(19)　省略

(20)　租税特別措置法施行令３９条の１２第７項（国外関連者との取引に係る課税の特例）が規定する差異の調整は、国外関連取引と比較対象取引との間に通常の利益率の算定に重大な影響を与えるような差異が存在する場合においても、当該差異を相当程度正確に調整することによって、当該比較対象取引に基づく独立企業間価格を算定することができるようにする目的で行われるものと解される。したがって、国外関連取引と比較対象取引との間に差異があるとしても、それが通常の利益率の算定に重大な影響を与えるようなものでない場合には、その調整を行う必要がない反面、このような差異が存在しているのであれば、当該差異は相当程度正確に調整することを要し、それができないのであれば、当該比較対象取引に基づく独立企業間価格を算定することは許されないものと解される。

(21)～(24)　省略

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号
源泉徴収に係る所得税の納税告知及び不納付加算税の賦課決定取消請求事件
国側当事者・国（麹町税務署長）
平成２０年７月１５日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　中小企業等協同組合法に基づく事業協同組合の組合員が死亡した場合の取扱い
(2)　脱退組合員の持分の定め
(3)　組合員の持分の意義
(4)　脱退組合員に対する持分払戻額を制限できる範囲
(5)　中小企業等協同組合法の規定及び原告組合の定款によれば、原告組合においては、組合員の死亡により、原則として、脱退後の事業年度末日における払戻対象金額を出資口数に応じて算定した金額の持分の払戻請求権が当然に発生し、払込済出資額等以上の部分は、総会決議により減額されることがあることをいわば一部解除条件として、死亡した組合員がこれを取得するというべきであるとされた事例
(6)　死亡により成立する権利が死亡した者にいったん帰属することはあり得ないとの原告組合の主張が、持分払戻請求権は組合員の死亡によって発生する権利であって、およそ死亡によって組合員にいったん帰属することが法律上あり得ないということはできない上、実質的にみても、持分払戻請求権は組合員が有していた持分がいわば金銭に転化したものであって、同一性が認められるから、持分払戻請求権が死亡した組合員にいったん帰属すると解すべきことには合理性が認められるとして排斥された事例
(7)　原告組合の定款により、組合員が死亡した場合、相続人は、死亡した組合員の地位を承継することができ、相続人が組合員の地位を承継しない選択をして初めて脱退の効力が生じるのであるから、払戻請求権は相続人固有の権利であるとの原告組合の主張が、原告組合の定款の規定ぶりからも明らかなように、中小企業等協同組合法１９条１項２号（法定脱退）の規定により組合員の死亡によっていったん脱退の効果が生じることを前提とした上で、組合員である相続人が、被相続人たる組合員の死亡後に加入の申出をした場合、遡ってその相続人が相続開始の時に組合員となったと「みなす」にすぎないとして排斥された事例
(8)　原告組合の定款は持分払戻額の上限額を定めただけであって、総会決議により初めて具体的な持分払戻請求権が確定したのであり、その時点において死亡した組合員は権利帰属主体たり得ないから、死亡した組合員の所得として観念することは不可能であるとの原告組合の主張が、原告組合の定款が持分払戻請求権の上限額を定めたものであるとしても、総会決議により持分払戻請求権を全く剥奪したり、限度額を下回るものとすることは許されないと解すべきであって、脱退者が、その持分払戻請求権を取得すると解すべきであるとして排斥された事例
(9)　持分払戻請求権は脱退後の事業年度の末日を基準として定められるものであること等から、組合員が死亡した年の事業年度が終了するまでは持分払戻請求権は未だ発生も確定もしていないとの原告組合の主張が、実定法上は、一部解除条件付きではあるものの、脱退後の事業年度末日における払戻対象額を出資口数に応じて算定した金額の払戻請求権の発生が確定したといえるとして排斥され

た事例

(10)　持分払戻請求権は少なくとも事業年度が終了するまでは確定せず、法律上行使することは不可能であるから、所得税法３６条１項（収入金額）のいういわゆる「権利確定主義」の「確定」の要件を充たしていないとの原告組合の主張が、権利確定主義は、当該所得が１つの権利義務の主体のどの年の所得として認識されるべきであるかという所得の年度帰属の問題であるところ、組合員の死亡脱退に伴う持分払戻請求権は、組合員の死亡によって組合員の所得として発生するのであって、組合員が死亡した年の所得として認識されることになることは明らかであるとして排斥された事例

(11)　出資持分の払戻しは、組合員が生前組合活動に貢献してきた代償としての死亡退職金や賞与に類似する性格を持つから、死亡後３年以内の支給が確定した死亡退職金、賞与や、支給期が到来していない給料等と同様に、相続財産として扱われるべきであり、所得税を課すべきでないとの原告組合の主張が、中小企業等協同組合法の定めの下での、組合員の持分、あるいはその払戻請求権は、所得税法９条１項１５号（非課税所得）又は相続税基本通達３－３２（被相続人の死亡後確定した賞与）、３－３３（支給期の到来していない給与）にいう退職手当金、功労金及びこれらに準ずる給与あるいは賞与、俸給又は給与等に直接に該当すると解することはできず、いわば組合員の基本的な権利として位置づけられる性質を有するものであるとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　中小企業等協同組合法１９条１項（法定脱退）及び同法２０条１項（脱退者の持分の払戻）の規定によれば、組合員が死亡した場合には、当該組合員は、当然に組合から脱退するとともに、その持分の払戻請求権を取得することを定めたものと解するのが自然である一方、中小企業等協同組合の他の規定を見ても、持分払戻請求権が、組合員の死亡等による脱退の時点ではなく、それよりも後の時点で発生することをうかがわせる規定や、持分払戻請求権が、死亡した組合員ではなく、その相続人に発生することをうかがわせる規定は何ら存在しない。

(2)　中小企業等協同組合法２０条２項（脱退者の持分の払戻）は、同１項により払戻請求をすることができる脱退組合員の持分は、脱退した事業年度の終わりにおける組合財産によって定める旨を規定しており、それ以上の具体的な定めは、同条１項にいう定款の定めに委ねているものと解される。

(3)　組合員の持分は、いわば組合員の純資産に対して組合員が有する「分け前」であり、その払戻請求権は、持分を金銭化したもので、組合員にとって最も重要な基本的権利である。

(4)　定款によって、組合員が脱退する際の持分払戻請求権を剥奪することができないことはもとより、具体的な払戻額を、当該組合員の払込済出資額（組合財産全体が全体としての払込済出資額に達しないときは、その差額のうち脱退者の出資口数に応ずる部分を払込済出資額から減額した額）にまで制限することはできても、それより少ない額にすることは、原則として許されないと解すべきである。

(5)～(11)　省略

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号
相続税過少申告加算税の賦課決定処分等取消請求控訴事件
国側当事者・国（土浦税務署長）
平成２０年７月１６日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　修正申告は、課税庁係官に強要されて行ったものであり、無効であるとの納税者の主張が、納税者は、課税庁係官による修正申告しょうよう額のとおりではなく、借入金を債務控除して修正申告を行っているのであるし、当該貸付金の額については、課税庁係官より、同人が当初検討を依頼した額から納税者の申立てに係る額を控除した額について修正申告をしょうようされ、納税者はそのとおりに修正申告をしたのであって、本件修正申告について納税者の意思に基づかないものであると認めることは困難であることなどから、当該修正申告は、課税庁係官に強要されたものであり、納税者の意思に基づかないものであると認めることはできないとして排斥された事例（原審判決引用）

(2)　納税者所有である家屋及び自ら借入れをしていない貸付金をいずれも相続財産として申告させられているのであるから、修正申告は納税者の意思に反してさせられたものである旨の納税者の主張が、納税者は、課税庁係官から申告について具体的な資料に基づいて疑問点を指摘され、申告についての検討を促されてきたが、その間、税理士とともに課税庁係官と応対し、貸付金の一部について修正申告をしていることからすると、納税者は税理士と相談し、結局、法的に修正申告をせざるを得ないものと自ら判断して修正申告をしたものと認めるのが相当であるとして排斥された事例

(3)　確定申告書に記載された各農地の評価額は、不当に高額であり、かかる評価額により申告を行ったことについて、錯誤が客観的に明白かつ重大であって、法定の方法以外にその是正を許さないならば、納税者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合に該当するとの納税者の主張が、確定申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、税法所定の方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、税法所定の方法によらないで記載内容の錯誤を主張することは許されないものであるところ、本件において、各農地の評価額の算定に不合理というべき点はないというべきであり、財産評価基本通達及び同通達を受けて国税局長が定めた倍率等に基づき算定された評価額を確定申告書に記載して申告を行ったことについて、客観的に明白かつ重大な錯誤があったとは認められないとして排斥された事例（原審判決引用）

(4)　相続財産の評価額は、時価を基準とすべきであり、財務省の通達等であっても時価と甚だしく掛け離れたものである場合は、個別的検討をすべきであるから、各農地の時価はＡ不動産会社作成の査定書によるべきであるとの納税者の主張が、同査定書は、不動産鑑定士が時価を査定したものではない上、その算定根拠も示されておらず、また、相続開始前で、各農地が市街化区域に編入される前の固定資産税評価額を前提とするものであるから、相続開始時の時価の根拠とすることはできず、各農地を評価通達によって評価することが著しく不適当であるという事情は認められないとして排斥された事例

(5)　修正申告で相続財産とした家屋は、被相続人から建築資金の贈与を受けて納税者が建築したものであり、相続財産ではなく、また、納税者に対する貸付金も存在しないものであるから当該修正申告

は錯誤により無効であるとの納税者の主張が、修正申告が納税者の意思に基づかないものであるとは認め難い上、修正申告で相続財産とした家屋及び貸付金は、贈与税についての申告もないなど、家屋の建築資金ないし家屋及び貸付金に係る金員が被相続人から贈与されているなどの事実はいずれも認め難く、これらに関する修正申告に錯誤があり、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、税法所定の方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情があるとは認められないとして排斥された事例（原審判決引用）

(6)　家屋の所有権につき、贈与税の申告の有無と現実の贈与の有無は別問題であり、むしろ、行政は家屋の固定資産税を納税者に対して請求しているから、家屋は納税者の所有というべきであるとの納税者の主張が、家屋の建築資金は、被相続人の土地譲渡代金から支払われており、このような高額の金員の移動につき贈与税の申告等贈与を明らかにする証拠はなく、納税者が建築資金を支出したということはできず、しかも家屋の固定資産税は納税者が支払っているとはいえ、未だ登記もされていないことから、家屋の所有者は建築資金の出捐者である被相続人であったと認めるのが相当として排斥された事例

(7)　貸付金について、納税者は借用証等を書いたことはないし、被相続人に返済をしてきたということもなく、納税者は被相続人の通帳の現金を自らの預金と同様にして利用してきたから、貸付金は贈与されたものであるとの納税者の主張が、他にも相続人となる可能性のある妹がいることも考慮すると、２０００万円を超える金員の移動につき贈与等の権利関係を明らかにする証拠がないのであるから、被相続人から納税者に対し上記金員の譲渡がされたと認めるのは困難であり、貸付金は被相続人の納税者に対する貸金と認めるのが相当であるとして排斥された事例

(8)　申告（修正申告）額を超えない部分の取消を求める訴えの利益の有無

(9)　納税者は修正申告を行い、その後、国税通則法２３条（更正の請求）所定の更正の請求ができる期限までに同請求の手続をしていないところ、家屋と貸付金は相続財産であり、また、各農地の評価について錯誤があり、その錯誤が客観的に見て明白かつ重大であるということはできないから、納税者が、修正申告による納税額が過大であるとして、修正申告の是正を求めることはできないというべきであるから、修正申告は確定し、納税者においてはこれを争うことはできないというべきであるとされた事例

(10)　修正申告で債務控除した借入金が存する旨の納税者の主張が、借入金の原資が不分明であること等に加え、納税者が借入金の存在を主張し始めた時期や、借用証書の作成部数や原本の保管状況、貸付けの回数等に関する納税者の主張の変遷などにかんがみると、借入金の存在は到底認めることができないとして排斥された事例（原審判決引用）

(11)　借入金は納税者の妹の必要や、被相続人の隠居所を建てるために利用したと思われるし、納税者が具体的な理由を聞かずに被相続人に４０００万円を貸し付けたのは、被相続人は高齢であり、また、無駄な費消はしないと考えたことや、土地買収により被相続人に相当額の金員が入り、確実に回収できることが予定されていたためである旨の納税者の主張が、これらの事情をもってしても、具体的な理由を聞かずに４０００万円もの金員を高金利の業者から借り入れて、これを被相続人に貸し付けるというのは不自然であるとして排斥された事例

(12)　土地買収が実現した後も借入金が返済されていないのは、納税者が被相続人と同居し、いつでも弁済を受けられる地位にあったから放置されただけである旨の納税者の主張が、高金利の貸主に対する返済はできるだけ早くするのが通常であり、そのためには被相続人から早く返済を受けなければならないことに照らすと、首肯できるものではないとして排斥された事例

(13)　借用証書を発見後、半年以上経過してから課税庁係官に示したのは、課税庁からの要求に応えることで精一杯だったことや、課税庁から求められていなかったからである旨の納税者の主張が、被相続人に４０００万円もの相続債務があることは、相続税を納税する立場の納税者にとって重要な問題であり、不自然であるとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)～(7)　省略

(8)　申告書記載事項による納税額が過大であるとしてその是正を求める者は、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、法の認める更正の請求以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情があるという例外的場合を除けば、国税通則法２３条所定の更正の請求手続をとるほかはなく、その手続がとられない場合にはもはや申告書記載事項の過誤を争うことはできないというべきである。

(9)～(13)　省略

（第一審・水戸地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年２月２７日判決、本資料２５８号－４４・順号１０９０２）

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　不納付加算税賦課決定処分取消請求事件
国側当事者・国（芝税務署長）
平成２０年７月１６日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　国税通則法（以下「通則法」という。）６７条（不納付加算税）に規定する不納付加算税の趣旨

(2)　通則法６７条１項ただし書に規定する「正当な理由」の意義

(3)　本件不納付は、源泉所得税を法定納期限の日に納付することを予定し、その準備をしていたが、たまたま業務が立て込んでしまったため、当日の午後３時までに銀行に行くことができず、翌日の午前中に納付することになってしまったという事情によるものであるから、このような場合に不納付加算税を課することは不当かつ酷であるとの納税者の主張が、当該事情は納税者の個人的な都合によるものに過ぎない上、そもそも源泉所得税の納付は、法定納期限の日にしなければならないものではなく、同日までにすれば足りるのであるから、不納付加算税を課することが不当又は酷と評される場合には当たらないとして排斥された事例

(4)　本件不納付の正当な理由の判断に当たっては、本件源泉所得税は法定納期限の翌日に納付済みであり、税収確保という不納付加算税の目的は既に達成されているから、本件不納付は実質的違法性を欠くものである上、納付の遅延はわずか１日（実質的には半日程度）であるから、違法性の程度も極めて低いといった個別の要素を考慮すべきであるとの納税者の主張が、源泉所得税が納付済みであることや、遅延が１日であることは、本件不納付に正当な理由があるとする根拠に当然にはなり得ないとして排斥された事例

(5)　本件処分は、本件源泉所得税５，４７４，９１６円の納付が１日遅れただけで不納付加算税２７３，５００円を課するものであり、年利に換算すると年１８２５％もの割合となるが、これは出資の受入れ、預り金及び金利等の取締りに関する法律（以下「出資法」という。）における上限利率（年２９．２％）の実に６２．５倍に相当するものであり、通常の法感覚に照らし、著しく不合理で過大な金額であるとの納税者の主張が、不納付加算税の趣旨は上記(1)のとおりであり、期間利息のそれとは明らかに異なるのであるから、本件処分に係る不納付加算税の本件源泉所得税に対する割合を年利に換算し、出資法の上限利率を比較することは合理的でないとして排斥された事例

(6)　不納付加算税の金額の定め方等具体的内容としての合理性

(7)　納期の特例の適用について承認を受けている者が、源泉所得税の納付を１日遅延した場合、その承認を受けていない者に比べて６倍もの不納付加算税を課せられることになり不合理であるとの納税者の主張が、納期の特例の適用について承認を受けている者に対する不納付加算税の金額が、その承認を受けていない者に対するそれの６倍になるのは、不納付に係る税額が６倍になっていることからの当然の帰結であり、何ら不合理ではないとして排斥された事例

(8)　人の身体に対する罪である過失傷害罪（刑法２０９条１項）ですら、その法定刑は３０万円以下の罰金又は科料であるところ、本件処分による不納付加算税の金額はその上限に相当する金額であり、過大であるとの納税者の主張が、２７３，５００円という本件処分に係る不納付加算税の金額は、５，４７４，９１６円という本件源泉所得税の金額から算出された結果であり、その具体的金額と、刑法の過失傷害罪の法定刑の上限を対照することが、比較の方法として不適切なことも明らかであり、ま

た、その金額自体についてみても、過大と評価されるべきものとはいえないとして排斥された事例

(9)　通則法６７条の合憲性

判　決　要　旨

(1)　通則法６７条に規定する不納付加算税は、源泉所得税による国税が法定納期限までに完納されなかったという客観的な事実があれば、原則として当該源泉徴収義務者に課されるものであり、これによって、法定納期限までに完納した者との間の不公平の実質的な是正を図るとともに、法定納期限までに完納すべき義務の違反の発生を防止し、源泉徴収制度の適正な運用の実現を図り、もって納税の実をあげようとする行政上の制裁措置である。

(2)　不納付加算税の制度の趣旨からすれば、例外的に不納付加算税を課さないこととする通則法６７条１項ただし書に規定する正当な理由があると認められる場合とは、法定納期限内に完納しなかったことについて源泉徴収義務者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、そのため、このような源泉徴収義務者に不納付加算税を課することが不当又は酷と評されるような場合であって、法定納期限内に完納した者との間の公平を損ねることになってもなお制裁を免除するのが相当である場合をいうものと解するのが相当である。

(3)～(5)　省略

(6)　不納付加算税の趣旨及び目的に照らすと、１０％という割合は、課税目的に比して不均衡に大きいものであるとはいえないし、また、一定の場合には５％に軽減され、正当な理由がある場合には課されないのであるから、規定の具体的内容としても十分に合理性が認められる。

(7)・(8)　省略

(9)　不納付加算税は、その趣旨及び目的に照らし、課税の必要性があることは明らかであり、また、金額の定め方等規定の具体的内容としても十分に合理性が認められるから、通則法６７条２項の規定は、規制内容の合理性の原則や罪刑均衡の原則に反するとはいうことはできず、同条が憲法３１条（法定の手続の保障）に違反するという理由はない。

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分取消等請求控訴事件
国側当事者・国（日本橋税務署長）
平成２０年７月１７日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　租税特別措置法（平成１４年法律第７９号による改正前のもの。以下同じ）６６条の６（内国法人に係る特定外国子会社等の課税対象金額の益金算入）の規定の趣旨（原審判決引用）

(2)　特定外国子会社等に生じた欠損金額を、内国法人の所得の計算上、損金の額に算入することの可否（原審判決引用）

(3)　控訴人会社がパナマ共和国に設立した法人（以下、「原告パナマ法人」という。）については、いずれも資本金の払込みがされていないが、控訴人会社は原告パナマ法人を直接支配することができる地位にある上、パナマ共和国は、パナマ登録会社の国際海運業務に係る所得を免税としているから、原告パナマ法人は、租税特別措置法６６条の６第１項が定める「特定外国子会社等」に該当し、また、原告パナマ法人は、本店所在地国であるパナマ共和国において主たる事業を行うのに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有しておらず、その事業の管理、支配及び運営を自ら行っているとも認められないから、本件に租税特別措置法６６条の６第３項に定める適用除外規定の適用はなく、原告パナマ法人については同条の適用があるというべきであるとされた事例（原審判決引用）

(4)　原告パナマ法人は、パナマ船籍の船舶を所有し、自ら又は原告会社から資金を調達した上で自ら船舶の発注者として造船契約を締結していたほか、自ら定期傭船契約を締結し、これらの船舶の傭船に係る収益を上げていたこと等の事実が認められ、これによれば、原告パナマ法人が有する法人格がおよそ形式的なものにすぎないと評価することができないことは明らかであるから、本件においては控訴人会社に原告パナマ法人の損益等が帰属すると認めるべき事情がなく、本件事業年度においては、原告パナマ法人自身に損益が帰属し、欠損が生じたものというべきであり、したがって、控訴人会社の所得の金額を算定するに当たり、原告パナマ法人の欠損の金額を損金の額に算入することはできないとされた事例（原審判決引用）

(5)　原告パナマ法人の船舶運航に伴う損益等が控訴人会社に帰属する旨の合意により、原告パナマ法人の損益等は控訴人会社に帰属するとの控訴人会社の主張が、控訴人会社と原告パナマ法人は法人格を異にするもので、両者の所得は別個に計算されるべきものであり、原告パナマ法人名義の船舶に関する収益及び費用は、その生ずる実体法上の関係から原告パナマ法人に帰属するものであり、所得税法上収入、費用が誰に帰属するかは、当初発生した段階での実体法上の関係で決せられるべきものであるとして排斥された事例

(6)　原告パナマ法人に租税特別措置法６６条の６が適用されたとしても、法人税法１１条（実質所得者課税の原則）の適用が排除されると解すべき法的根拠はないとの控訴人会社の主張が、原告パナマ法人が租税特別措置法６６条の６第１項の定める「特定外国法人等」に該当し、かつ、同条３項の定める適用除外規定に該当しないのであり、しかも、本件において、原告パナマ法人の法人格がおよそ形式的なものに過ぎないと評価することはできないのであるから、法人税法１１条を適用して、原告パナマ法人に生じた欠損の金額を控訴人会社の損金の額に算入すべきであるということにはならないとして排斥された事例（原審判決引用）

(7)　本件について租税特別措置法６６条の６を適用することは、控訴人会社が何ら租税回避行為を行っていないにもかかわらず、法人税法１１条の実質所得者課税の原則を適用した場合よりも重い負担を控訴人会社に課すものであり、しかも本来所得が生じていない部分に課税をすることを是認する結果となるのであるから、違憲、違法であるとの控訴人会社の主張が、租税特別措置法６６条の６は、タックス・ヘイブンを利用した租税回避行為に対し、法人税法１１条が定める実質所得者課税の原則の適用では課税執行面における安定性に問題があったことから、課税要件を明確にして課税執行の安定を図るとともに、このような事例に対処して税負担の実質的公平を図ることを目的として導入された規定であって、このような経緯及び規制内容に照らせば、原告パナマ法人が同条の定める「特定外国子会社等」に該当する以上、控訴人会社が原告パナマ法人を利用して租税回避行為を行う意図があったか否かという点や、控訴人会社がした確定申告が現に租税回避の効果を有していたか否か等について具体的に問うことはなく同条を適用することには、合理的な理由があるというべきであり、また、そもそも、控訴人会社と原告パナマ法人とは別個独立の法人であり、原告パナマ法人に生じた欠損金を原告会社の損金に算入すべき事情は認めがたいのであるから、当該欠損金が控訴人会社の損金に算入されることを前提として、更正処分による課税が法人税法１１条の実質所得者課税の原則により課税した場合と比較して重きに失するとか、違憲、違法であるという主張をすることは失当であり、そして、控訴人会社が、あえてパナマ法人を子会社として設立して船舶を所有させるという法形式を選択した以上、そのような法的関係に則って課税を行うことは当然のことであって、租税特別措置法６６条の６に従って更正処分をしたことが違憲、違法であるということはできないとして排斥された事例（原審判決引用）

(8)　課税庁が従前は法人税法１１条に基づく確定申告を許容していたにもかかわらず、更正処分はこれに基づく控訴人会社の信頼を覆すものであって、信義則に反し、違法であるとの控訴人会社の主張が、原告パナマ法人に生じた欠損金が控訴人会社に帰属するものとは認められないから、更正処分は租税特別措置法６６条の６等の法の規定を正当に適用した結果にほかならないというべきであって、それにもかかわらず、更正処分が信義則に反する違法な処分として取り消すべき場合があるとしても、それは、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお更正処分に基づく課税を免れさせて控訴人会社の信頼を保護しなければ正義に反すると評価することができるような特別の事情が存する場合に限られるというべきであり（最高裁昭和６２年１０月３０日判決・裁判集民事１５２号９３頁参照）、この観点から検討すると、先行事業年度の法人税について課税庁から更正処分等を受けるまでの間、法人税法１１条に基づき原告パナマ法人に損益等を合算した確定申告について、控訴人会社が課税庁から修正申告を求められたり、更正処分を受けたりしたことはなかったこと自体は、単に課税庁が原告に対し租税特別措置法６６条の６を適用しなかったというにとどまるのであって、課税庁が控訴人会社に対し原告パナマ法人の収益について租税特別措置法６６条の６の適用がない旨の公的見解を表明したり、その立場を積極的に是認したりしたことはうかがえず、仮に、控訴人会社が、自らに租税特別措置法６６条の６の適用がないと考えたとしても、そのような信頼をもって、納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお課税を免れさせなければ正義に反するという特別の事情に当たると解することは困難というほかなく、その他、上記事情を認めるに足りる証拠はないとして排斥された事例（原審判決引用）

判　決　要　旨

(1)　措置法６６条の６は、内国法人が、タックス・ヘイブンに子会社を設立して経済活動を行い、当該子会社に所得を留保することによって我が国における租税の負担を回避しようとする事例が生ず

るようになったことから、課税要件を明確化して課税執行面における安定性を確保しつつ、このような事例に対処して税負担の実質的公平を図ることを目的として、一定の要件を満たす外国会社を特定外国子会社等と規定し、これが適用対象留保金額を有する場合に、その内国法人の有する株式等に対応するものとして算出された一定の金額を内国法人の所得の計算上益金の額に算入することとしたものである。

(2)　特定外国子会社等に生じた欠損の金額は、法人税法２２条３項（各事業年度の所得の金額の計算）により内国法人の損金の額に算入されないことは明らかであるところ、措置法６６条の６第２項２号は、特定外国子会社等の留保所得について内国法人の益金の額に算入すべきものとしたこととの均衡を図る必要があること等に配慮して、当該特定外国子会社等に生じた欠損の金額についても、その未処分所得の金額の計算上５年間の繰越控除を認めることとしたものと解され、そうすると、措置法６６条の６によれば、内国法人に係る特定外国子会社等に欠損が生じた場合であっても、これを翌事業年度以降の当該特定外国子会社等における未処分所得の金額の算定に当たり５年を限度として繰り越して控除することが認められているにとどまるものというべきであって、当該特定外国子会社等の所得について、同条１項の規定により当該特定外国子会社等に係る内国法人に対し上記の益金算入がされる関係にあることをもって、当該内国法人の所得を計算するに当たり、上記の欠損の金額をその損金の額に算入することができると解することはできないというべきである（最高裁平成１９年９月２８日判決参照)。

(3)～(8)　省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年１月３０日判決、本資料２５８号－１８・順号１０８７６）

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　過少申告加算税賦課決定処分取消請求控訴事件
国側当事者・国（雪谷税務署長）
平成２０年７月２３日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　過少申告加算税の趣旨（原審判決引用）

(2)　国税通則法６５条４項（過少申告加算税）の「正当な理由」があると認められる場合（原審判決引用）

(3)　納税者が確定申告書の作成の際、誤って不動産の譲渡に係る損失を他の所得と損益通算し、過少申告をするに至ったことについては、国税通則法６５条４項の「正当な理由」があるとの納税者の主張が、納税者は、租税特別措置法３２条１項後段（短期譲渡所得の課税の特例）及び所得税法等の一部を改正する法律（平成１６年法律第１４号）附則２７条６項の規定の存在を知らなかったため、賃貸不動産の譲渡に係る損失を他の所得と損益通算したと認められ、過少申告するに至ったのは専ら納税者の税法の不知によるものといわざるを得ず、この場合については、国税通則法６５条４項の「正当な理由」があるとは認められないとして排斥された事例（原審判決引用）

(4)　過少申告加算税の計算の基礎となる税額には、修正申告前の還付金の額に相当する税額がその申告により減少するときにおけるその減少額が含まれないことを前提に、修正申告に係る申告納税額から予定納税額を控除した税額を計算の基礎として過少申告加算税を計算すべきとの納税者の主張が、国税通則法６５条１項、同法３５条２項１号（申告納税方式による国税等の納付）、同法１９条４項３号（修正申告）の規定によれば、納税者の主張は、過少申告加算税の計算の基礎となる税額について、修正申告前の還付金の額に相当する税額がその申告により減少するときにおけるその減少額が含まれないという前提自体が失当であるとして排斥された事例（原審判決引用）

(5)　電子消費者契約及び電子承諾通知に関する民法の特例に関する法律（以下「電子契約法」という。）の趣旨からすれば、納税者がパソコンを使用した場合に意思表示の過誤を生じやすいため、国税庁側はホームページ利用上の過誤を防止するための積極的措置を講ずべきところ、それを怠ったため、納税者に過少申告が生じたのであるから、国税通則法６５条４項にいう正当な理由が認められるとの納税者の主張が、電子契約法は、事業者と消費者間の電子商取引において、電子計算機の映像面を介して締結される契約を対象にしている法律であって、所得税法の規定に基づき確定申告書を作成して提出する申告納税制度とは、趣旨や目的が全く異なるのであり、納税者等の行う申告書作成の便宜のために行政サービスとして設けられた申告書作成コーナーの利用について、電子契約法の趣旨が及ぶものではないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対して課されるものであり、これによって、当初から適正に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。

(2)　過少申告加算税の趣旨に照らせば、過少申告があっても例外的に過少申告加算税が課されない場合として国税通則法６５条４項が定めた「正当な理由」があると認められる場合とは、真に納税者の

責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である（最高裁平成１８年４月２０日第１小法廷判決・民集６０巻４号１６１１頁、最高裁平成１８年４月２５日第３小法廷判決・民集６０巻４号１７２８頁参照）。このような見地からすれば、過少申告が単に納税者の税法の不知又は誤解に基づく場合は、「正当な理由」があると認められる場合には該当しないというべきである。

(3)～(5)　省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年２月７日判決、本資料２５８号－３１・順号１０８８９）

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税賦課決定処分取消等請求控訴事件
国側当事者・国（荒川税務署長）
平成２０年７月２３日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　国税通則法１１５条１項（不服申立ての前置等）における裁決の意義（原審判決引用）

(2)　納税者の平成１１年から平成１５年分所得税に対する決定処分等に係る納税者の異議申立ては、いずれも、国税通則法７７条１項（不服申立期間）の定める不服申立期間を経過した後にされたものであり不適法であって、また、納税者がその後にした当該各処分に係る審査請求も、適法な異議申立てを経ないでされたものであり不適法であるから（同法７５条３項（国税に関する処分についての不服申立て））、本件訴えは、国税通則法１１５条１項本文（不服申立ての前置等）に定める審査請求についての裁決を経ていない不適法な訴えであるとされた事例（原審判決引用）

(3)　本件各処分の通知書を受領した際、本件各処分の「通知書」を受領したとは認識しておらず、実際に本件各処分の通知書であることを認識したのは翌日になってからであるから、納税者が認識した日の翌日から２ヶ月以内に行った異議申立ては不服申立期間内になされたものであるとの納税者の主張が、処分に係る通知を受けたというためには、社会通念上、処分を受ける者が通知の内容を了知し得る客観的状態に置かれれば足り、現実にその内容を了知することを必要とするものではないというべきであるところ、納税者が通知書を受領したときに通知書の内容を十分に了知し得る客観的状態にあったということができるのであって、その翌日から起算して２か月以内に異議申立てがされなかったことは明らかであるとして排斥された事例（原審判決引用）

(4)　納税者は異議申立てを不服申立期間から１日経過した後にしており、かつ、本件各処分には重大な違反があるから国税通則法１１５条１項の充足を認めるべきであり、また、不服申立制度を理由に国民の司法の判断を受ける権利に制限を加えることはできないなどの納税者の主張が、いずれも納税者独自の見解に基づく主張であるとして排斥された事例（原審判決引用）

(5)　納税者が主張する事情を考慮しても、納税者が不服申立期間内に異議申立てをしなかったことについてやむを得ない理由（国税通則法７７条３項（不服申立期間））があったとはいえず、また、裁決を経ないことにつき正当な理由（同法１１５条１項ただし書、同項３号）があったということもできないとされた事例（原審判決引用）

(6)　国税通則法１１５条の不服申立前置の規定は憲法３２条（裁判を受ける権利）に違反するとの納税者の主張が、憲法７６条２項（司法権・裁判所、特別裁判所の禁止、裁判官の独立）は行政機関もまた裁判を行うことのあることを前提としており、行政機関が行う裁判と司法裁判所が行う裁判との相互関係については、裁判所が終審として裁判を行うことを要求するものとしたほか、行政機関の行う裁判を裁判所に対する訴訟提起の前提要件とするか否かは法律の定めるところに一任していると解すべきである（最高裁判所昭和２６年８月１日大法廷判決・民集５巻９号４８９頁）として排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　国税通則法１１５条１項本文は、国税に関する法律に基づく取消訴訟は、当該処分が審査請求をすることができる処分にあっては、審査請求についての裁決を経た後でなければ提起することができ

ないと定めるところ、上記裁決とは、適法な審査請求に基づいてなされた裁決を指すのであって、不適法な審査請求に基づく却下裁決はこれに含まれないというべきである（最高裁昭和３０年１月２８日第二小法廷判決・民集９巻１号６０頁参照）。

(2)～(6)　省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年１月２２日判決、本資料２５８号－８・順号１０８６６）

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　相続税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国（東村山税務署長）
平成２０年７月２３日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　財産評価基本通達２５（貸宅地の評価）の趣旨
(2)　相当地代通達１（相当の地代を支払って土地の借受けがあった場合）の趣旨
(3)　相当地代通達５（「土地の無償返還に関する届出書」が提出されている場合の借地権の価額）の趣旨及び合理性
(4)　相当地代通達８（「土地の無償返還に関する届出書」が提出されている場合の貸宅地の評価）の趣旨及び合理性
(5)　本件各土地は、借地権の設定に際してその設定の対価として権利金を支払う取引慣行があると認められる地域に存在したが、本件各土地に係る本件賃貸借契約の締結に当たり、権利金の授受はされず、収受される地代も相当の地代に満たなかったが、権利金の授受に代えて、本件賃貸借契約の当事者である本件法人（借地人）と被相続人（土地所有者）は無償返還届出書を提出したことが認められるから、このような事実関係の下では、本件各土地の時価は、相当地代通達８によって評価されることとなり、その評価方法は、土地所有者と借地人との間の経済的実態に即した土地の評価の在り方として、合理性があるとされた事例
(6)　無償返還届出書に係る無償返還合意は、借地借家法の規定等に照らし、私法上無意味又は無効であり、その有無によって税額計算の基礎となる財産の価額の評価に差異を設けている相当地代通達８の定めは不合理であるとの納税者の主張が、無償返還届出書に係る無償返還届出は、認定課税の回避（法人税基本通達１３－１－７、１３－１－１４(1)）という課税上の利益を享受するための公法上の行為として課税庁に対して行われ、現にこれを享受し得る効果を伴うものとして有効に成立していると認められる以上、当該届出に係る当事者間の無償返還合意の私法上の効力のいかんによって、当該届出の税法上の効果が左右されるものではなく、また、無償返還届出書に係る無償返還合意が借地人である本件法人にとって必ずしも現実に不利なものであったと認めるには足りず、その私法上の効力を否定すべき事情も認め難いとして排斥された事例
(7)　本件において相当地代通達が適用されるとしても、同通達８ではなく、相当の地代に満たない地代を収受している場合の貸宅地の評価に関する同通達７が適用されるべきであるとの納税者の主張が、借地権が設定されている土地につき、無償返還届出書が提出されている場合については、専ら同通達８が適用され、同通達７は、当該届出書の提出がない場合のみについて適用されるものと解するのが相当であるとして排斥された事例
(8)　無償返還届出書に係る無償返還合意が有効であっても、その基礎となる特殊な関係は一身専属的で相続性がない旨の納税者の主張が、①土地所有者から借地人に対し何ら経済的価値が移転しておらず、借地人に帰属すべき利益もなかったという経済的実態が、当該届出書の提出により明らかにされており、また、②当該届出書に係る無償返還届出は、認定課税の回避という課税上の利益を享受するための公法上の行為として課税庁に対して行われ、現にこれを享受し得る効果を伴うものとして有効に成立していると認められる以上、当該届出に係る無償返還合意における一部当事者の私法上の地位

が相続により被相続人から納税者に承継されたことによって、上記①の経済的実態が左右されるものではなく、上記②の税法上の効果が影響を受けるものでもないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　財産評価基本通達２５の取扱いは、権利金の授受によって、賃借期間中、相当の地代と実際に支払う地代との差額に相当する経済的利益が借地人に帰属することになり、その反面、借地権の設定されている宅地の価額は、当該宅地の自用地としての価額よりも、借地権の価額（その実態は、土地の適正地代と実際に支払われる地代との差額に賃借権の存続期間を乗じた借地人に帰属すべき利益の額がこれに相当する。）だけ低く評価されることとなるという経済的実態が生じることから、借地権の設定に当たり権利金が支払われる取引慣行がある場合には、これを正常な取引条件ととらえ、これを当該借地の評価に反映する趣旨のものであると解される。

(2)　「相当の地代を支払っている場合等の借地権等についての相続税及び贈与税の取扱いについて」（昭和６０年直資２－５８（例規）、直評９。平成１７年課資２－４ほかによる改正前のもの。以下「相当地代通達」という。）１は、権利金の支払に代え、相当の地代が支払われている場合には、借地権の設定による利益はなかったものと取り扱うとしているところ、これは、このような場合には、土地所有者から見れば、当該土地の地代収受権としての経済的価値は減殺されておらず、その土地に借地権が設定されてもなお更地としての経済的価値が維持されているものと考えられ、借地人に帰属すべき利益の生ずる余地がないことによるものと解される。

(3)　相当地代通達５は、権利金の支払に代え、無償返還届出書が提出されている場合には、当該土地の借地権の評価は、零として取り扱うものとされているところ、これは、借地権の設定に際しその設定の対価として通常権利金を支払う取引慣行があると認められる地域であるにもかかわらず、権利金の授受がなく、しかも、土地所有者が借地権設定契約の際に将来借地人から無償で土地の返還を受ける旨の合意をし、両当事者がその合意をした旨の届出をしている場合には、土地所有者と借地人との間に、同族会社とその役員や関係会社間等のように利害の共通する特殊な関係があり、利害対立のある第三者間のような権利主張がされることが想定されないため、収受される地代が相当の地代に満たないときであっても、土地所有者から借地人に対し何ら経済的利益が移転しておらず、借地人に帰属すべき利益もないという経済的実態が存在するとみるべきであり、かつ、このことが両当事者による無償返還届出書の提出によって明らかにされていることから、こうした経済的実態を課税関係においても反映させる趣旨であると解される。そして、土地所有者と借地人との間に利害の共通する特殊な関係がある場合には、土地所有者と借地人との間の関係は、財産評価基本通達２５において想定されている通常の取引条件と異なる面があり、これを課税関係に反映することには、合理性がある。

(4)　相当地代通達８は、無償返還届出書が提出されている場合の貸宅地の価額の評価は、当該土地の自用地としての価額の１００分の８０に相当する金額によって評価することとしているところ、これは、当該土地の自用地としての価額によるべきであるとも考えられるが、当該土地は賃貸されていることから現にその利用は一定の制限を受けており、相続開始の時に返還されるものではなく、その返還に際しては借地借家法による制約も受け得ること、権利金の取引慣行がない地域でも貸宅地の評価額の算定において借地権の価額はある程度斟酌されること（財産評価基本通達２５(1)参照）等の点が考慮されたものと解される。そして、このような課税上の取扱いは、課税の内容を土地所有者と借地人との間の経済的実態に即したものにするものとして、合理性がある。

(5)～(8)　省略

大阪地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税納税告知処分取消等請求事件
国側当事者・国（西税務署長）
平成２０年７月２４日認容・控訴

判　示　事　項

(1)　所得税法１６１条６号（国内源泉所得）の「貸付金（これに準ずるものを含む）」の解釈基準

(2)　所得税法１６１条６号の「貸付金（これに準ずるものを含む）」の意義

(3)　所得税法１６１条６号の「貸付金（これに準ずるものを含む）」に当たるか否かを検討するに当たっては、その発生原因となった取引等の経済的効果において信用供与の実質があるかどうかを重視すべきであり、したがって、同規定にいう「貸付金（これに準ずるものを含む）」とは、金銭の交付からその返還までに一定の期間が設けられること等により、債務者に対して信用が供与される金銭債権であって、その期間において債務者が元本を使用することができ、その対価としての利子が生じ得るものをいうとの課税庁の主張が、そのような解釈をすべき必然性はないし、むしろ、法文上明確な解釈ができない規定について、対象となる取引の法形式を離れ、取引等の経済的効果における信用供与に実質があるかどうかといった観点から柔軟な解釈を採ることとなれば、租税法規が備えるべき客観性、ひいては、納税者の予見可能性や法的安定性を損ない、妥当でない結果を避け難いというべきであるとして排斥された事例

(4)　所得税基本通達及び法人税基本通達では、「これに準ずるもの」の例として、金銭消費貸借によるものに限定されず、与信取引により生ずる債権が広く挙げられているとの課税庁の主張が、上記通達では、消費貸借又は準消費貸借によって生じた債権のみならず、売買、請負、委任、賃貸借、その他多様な契約の過程で生じた債権が広く「貸付金（これに準ずるものを含む）」に含まれ得ることを前提としているが、これを子細にみると、預け金、保証金、敷金等、その返還に一定の条件が付され得るとはいえ、将来の返還を約束して授受した金員に係る債権、一般的には、準消費貸借を経たか、これと極めて類似した状況で生じることになると考えられる各種の延払債権等が列挙されているものであり、消費貸借又は準消費貸借の本質的要素に欠けるところのない債権をそこに列挙したとみることもできるとして排斥された事例

(5)　本件分割払金は、本来は売買の目的物である船舶の引渡しと同時履行であってしかるべき売買代金の支払につき、その一部の支払いを引渡しに先立って行うものであるから、本件分割払金の授受は、買主から売主に対して信用を供与したものといえ、その使用の対価としての利子が生じ得る債権として、所得税法１６１条６号にいう「貸付金（これに準ずるものを含む。）」に当たるとの課税庁の主張が、「貸付金（これに準ずるものを含む。）」の意義については、消費貸借に基づく貸付債権を基本としつつ、その性質、内容等がこれとおおむね同様又は類似の債権をいうものと解すべきであって、売主が買主に対して信用を供与したという点から「貸付金（これに準ずるものを含む。）」に該当するという見解は採り得ないとして排斥された事例

(6)　「貸付金（これに準ずるものを含む。）」というためには、返還約束が必要であるという立場に立ったとしても、本件造船契約においては、停止条件付きで「ｉｎｔｅｒｅｓｔ」を付して本件分割払金を返還することが合意されているから、返還約束に欠けるところはないとの課税庁の主張が、本件造船契約は、船舶の売買を主たる内容としており、本件分割払金も前払による代金の一部であって、

通常であれば、買主から売主に渡切りとなる性質のものということができ、それが返還される場合が想定されているとはいえ、同契約の条項に基づいて解約権を行使したときに限られており、実際にも、造船契約において解約により契約関係が終了する例はまれであるというのであるから、このように、将来返還の余地があるものとして金銭の授受が行われた場合であっても、その可能性は小さく、例外的な事象にとどまるような場合についてまで、消費貸借の本質的要素である返還約束があるものとみて、これを「貸付金（これに準ずるものを含む。）」に当たるものとするのは、かえって納税者の予測可能性や法的安定性を損なう結果を招きかねず、妥当でないとして排斥された事例

(7)　本件分割払金が企業会計上の前渡金又は前受金に当たり、法人税法基本通達２０－１－１９(3)（貸付金に準ずるもの）の「前渡金その他これらに類する債権」にほかならないとの課税庁の主張が、前渡金は、商品の購入等を行う場合に買主から売主に対して支払われる商品代金の内金又は手付金等を指すものであって、本件分割払金が前渡金に該当する余地を否定するものではないが、前渡金の実態には種々の内容のものがあり得、上記通達(1)、(2)に掲げられた預け金、保証金、敷金と比較してみても、将来の一部又は全部の返還を原則としておらず、返還自体の不確実性が高いものが多く含まれているといわざるを得ない。上記通達(3)の趣旨が、前受金として授受された金員の中には、消費貸借契約に基づく貸付債権とおおむね同様又は類似の性質、内容を有する債権に該当する余地があり、その場合に「貸付金（これに準ずるものを含む。）」として扱うというのであれば合理的であるが、その性質、内容等を問わず、一律に「貸付金（これに準ずるものを含む。）」に該当するものとするのであれば、そのような解釈には与することができないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　所得税法には貸付金の定義規定が置かれておらず、むしろ、同法１６１条６号が「消費貸借又は準消費貸借による貸付金」等と特定の私法上の契約類型によって規定せず、「貸付金（これに準ずるものを含む。）」と規定し、貸付金として通常理解される概念に更に貸付金以外のものを付け加えて規定していることからすると、同規定に文言自体からは、「貸付金（これに準ずるものを含む。）」の意義を明確に解釈することができない。このような場合に、所得税法１６１条６号の「貸付金（これに準ずるものを含む。）」の意義を解釈するに当たっては、当該規定の趣旨や所得税法の中での位置付け、一定の解釈に従って当該規定を適用した場合の結果の公平性及び相当性等の実質的な検討をした上、租税法規が備えるべき客観性、ひいては、納税者の予測可能性や法的安定性を損なわない解釈を選び採るほかない。

(2)　社会一般において、「貸付け」という用語が、消費貸借に基づいて貸し付けられた場合にのみ限定して用いられるとの共通した認識があるとまではいえないものの、「貸付け」の目的物と観念される「貸付金」という用語が用いられていることも勘案しつつ、前記(1)で述べた基準に従って判断するならば、「貸付金（これに準ずるものを含む。）」の意義については、消費貸借に基づく貸付債権を基本としつつ、その性質、内容等がこれとおおむね同様又は類似の債権をいうものと解するのが相当である。これを更に具体化すると、消費貸借にあっては、金銭を典型とする代替物を交付し、その相手方との間で将来返還することを約束することを本質的な内容とするものであるところ、準消費貸借にあっては、その要物性を緩和して、既に代替物の給付義務を負う者がその返還を改めて約束することを内容とし、民法上、消費貸借が成立した場合と同視するものとされていることからすれば、準消費貸借に基づく債権が「貸付金（これに準ずるものを含む。）」に当たることは当然であるが、典型契約としての純然たる消費貸借や準消費貸借に該当しないような契約類型であっても、将来の返還を約した上で金銭その他の代替物の授受があれば、その部分をとらえてみる限り、消費貸借の本質的要素に

欠けるところはないのであるから、これをもって、「貸付金（これに準ずるものを含む。）」とみることに妨げはないというべきである。

(3)～(7)　省略

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　相続税更正処分取消請求事件
国側当事者・国（玉川税務署長）
平成２０年７月２４日棄却・控訴

判　示　事　項

相続税等として納付した金額のなかに、納税者に対して返還すべき過誤納金があるとする納税者の主張が、更正処分に基づいて納付された金員については、その基礎となった処分が無効であるか、又は処分が取り消されて公定力が排除されない限り、納税者が不当利得としてその返還を求めることはできないと解されるところ、本件更正処分に基づく納税義務は、本件再更正処分によっても４９２万７３００円の範囲では影響を受けておらず（国税通則法２９条２項参照）、他に、上記金額の納税義務の基礎となる本件更正処分が無効であるか、又は取り消されたことを認めるに足りる証拠はないから、上記金額については、過誤納金として返還するよう求めることはできないとして、納税者の主張が排斥された事例

判　決　要　旨

省略

神戸地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　更正処分等取消請求事件
国側当事者・国（西宮税務署長）
平成２０年７月２９日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　所得税法６４条２項（資産の譲渡代金が回収不能となった場合等の所得計算の特例）の規定の趣旨

(2)　本件根抵当権が担保しているのは、根抵当権設定契約証書で明らかにされているとおり、飽くまで債権者Ａ金庫と債務者Ｂ社との間の銀行取引による一切の債権及びＡ金庫が第三者から取得する手形上・小切手上の債権であるというべきであって、Ｃ組合がＡ金庫から借り入れた本件債務が本件根抵当権によって担保されているということはできず、したがって、納税者のした本件弁済が、本件確認書に基づくＣ組合のＡ金庫に対する債務の第三者弁済であるとしても、物上保証人が被担保債務を弁済したものということはできないとされた事例

(3)　本件根抵当権はＡ金庫の主観においても、納税者の主観においても本件債務を担保するためのものであり、本件のように、主債務そのものは根抵当権設定契約上の被担保債権の範囲には明記されていないものの、連帯保証債務がそれに含まれる結果、抵当権設定者にとって、当該主債務を弁済しなければ担保権を実行される危険に瀕しており、根抵当権者も抵当物件を引当てとして考慮しているケースにおいては、所得税法６４条２項（資産の譲渡代金が回収不能となった場合等の所得計算の特例）の適用対象とされるべきである、また、連帯保証債権は主たる債権の存在を当然の前提としており、被担保債権の範囲が契約書上明示されたものに限定されるとの解釈に何らの根拠も存しない旨の納税者の主張が、契約書（本件根抵当権設定契約証書は一方当事者のみが作成したものであるが、契約書に準ずるものと考えることができる。）が作成されるのは、当事者間で合意した内容を明らかにして将来の紛争を予防し、あるいは紛争となった際に当事者の意思の内容を明らかにする資料として用いるためであるところ、このような契約書の性質にかんがみれば、契約書上明示されていないものが契約の対象に含まれることもあり得るが、それは、契約書の文言から当該契約に含まれていると合理的に解釈できるもの又は何らかの理由により意図的に契約書の記載からは除外されたもの等に限られるというべきであり、本件根抵当権の被担保債権に債務者をＣ組合とする債務が含まれるとすると、契約の一方当事者を異にする債務までもが本件根抵当権設定契約に含まれることになるが、契約の当事者という重要な要素について契約書に記載されていない当事者が含まれると解することは合理的ではなく、また、確かに、主債務と保証債務とは相応の関連性を有する債務ではあるが、両者は飽くまで別個の債務であるから、ある連帯保証債務が根抵当権の被担保債務とされているからといって、当該連帯保証債務に係る主債務までもが当然に当該根抵当権の被担保債務に含まれていると解することは相当ではないとして排斥された事例

(4)　所得税法６４条２項（資産の譲渡代金が回収不能となった場合等の所得計算の特例）所定の保証債務履行のための資産譲渡の範囲

(5)　本件弁済が、Ｂ社のＡ金庫に対する連帯保証債務の弁済であったと解した場合、納税者が求償権を行使する相手はＢ社であるが、Ｂ社の平成１６年３月期の貸借対照表における資産の部が５１億３２９３万７９０３円、負債の部が４４億６９８４万５８８３円、資本の部が６億６３０９万２０２０

円（資本金は４８００万円）であったところ、平成１７年３月期ないし平成１９年３月期のＢ社の当期利益等に照らせば、Ｂ社は、平成１９年３月期においても、少なくとも平成１６年３月期と同等の経営状態であったと認められること、納税者も当然そのことを認識していたと推認されること、納税者のＡ金庫に対する弁済額が１億８０３４万２６８７円であることなどからすれば、納税者のＢ社に対する求償権の行使が不可能になったとは認められないとされた事例

判　決　要　旨

(1)　所得税法６４条２項（資産の譲渡代金が回収不能となった場合等の所得計算の特例）は、資産を譲渡したことにより所得が発生した場合であっても、当該所得が保証債務を履行するために資産を譲渡したことによって生じたものであり、保証債務の履行に伴う求償権の行使が不能となった場合に、租税政策上の観点から、例外的に当該所得をなかったものとみなして課税対象としないこととした措置である。

(2)・(3)　省略

(4)　物上保証人による被担保債務の弁済のための資産譲渡も所得税法６４条２項（資産の譲渡代金が回収不能となった場合等の所得計算の特例）所定の保証債務履行のための資産譲渡に該当すると解することができる（所得税基本通達６４－４(5)）。

(5)　省略

津地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　更正処分取消等請求事件
国側当事者・国（桑名税務署長）
平成２０年７月３１日却下・棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　所得税は、納税者の申告により確定するのを原則とし、納税者において申告した課税価格及び納付税額が過大あるいは還付税額が過小であるとするときは、一定期間に限り更正の請求を行うことができるが、更正の請求がされていない場合には、納税者が自らの申告によってこれを確定させ、しかもその是正のため法律上認められた手続をとっていないのであるから、申告した課税価格及び納付税額を超えない部分あるいは還付税額を超える部分については、納税者にとって不利益な処分があったということはできず、その取消しを求める訴えの利益はないし、更正処分に対して適法な不服申立てがなされなければ当該更正処分は確定するから、当該更正処分において更正された税額を超えない部分について、その取消しを求めることはできないとされた事例

(2)　行政事件訴訟法３条２項（抗告訴訟）に規定される処分取消しの訴えにおいて取消しを求めることができる「行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為」の意義

(3)　納税者の延滞税の賦課取消しを求める訴えが、延滞税の納税義務は、国税通則法６０条１項（延滞税）所定の要件を充足することによって法律上当然に成立し、それと同時に特別の手続を要することなく税額が確定するものであって、同税の納税義務の成立又は税額の確定に関し、賦課決定等の行政庁の行為はないから、取消しの対象となるべき処分がないとして排斥された事例

(4)　納税者の差押予告の取消しを求める訴えが、差押予告は、滞納国税等が指定日に全額納付されない場合には、財産の差押えを執行する旨を伝える観念の通知に過ぎず、納税者の権利義務や法律上の地位に何らかの影響を及ぼすものではないから、処分取消しの訴えにおいて取消しを求めることができる「行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為」ということはできないとして排斥された事例

(5)　所得税法１５６条（推計による更正又は決定）の趣旨

(6)　税務調査に対して、領収書等の資料を提示し、コピーにも応じ、売上げや仕入れ先についても回答して協力しているから、所得金額等の実額は明らかであり、推計課税の必要性はないとの納税者の主張が、認定事実によれば、納税者は課税庁の調査官から再三にわたって、帳簿書類等の提示を求められながら、平成１７年分の領収書の束及び固定資産税の納税通知書の束を提示したのみで、各係争年度の帳簿書類等の提出に応じなかったのであり、このような納税者の対応のために、課税庁の調査官は、各係争年分の納税者の経費を実額で把握することができず、やむを得ず、納税者の取引先に対する調査によって把握した仕入れ金額を基礎として、納税者の本件各係争年中の売上金額及び一般経費を推計し、もって所得額を算出したと認められるとして排斥された事例

(7)　課税庁による類似同業者の選定は、納税者が中古物件を競売で取得して、賃貸しているという特殊性を反映しておらず、課税庁が選定した類似同業者の平均経費率を適用するのは不合理であるとの納税者の主張が、①納税者が中古住宅のみを購入していると認めるに足りる証拠はなく、証拠によれば、納税者が所有している物件には、売買によって取得した物件や新築の物件も含まれていると認められるから、納税者の業態、課税庁が選定した類似同業者の業態との比較において、通常の営業条件の差異の範囲を超え、推計の合理性を否定するような特殊性を有するとはいえず、②同業者の平均経

費率を用いた推計は、類型的に見て納税者との間に類似性のある業者を選定して、その平均的な率をもって課税標準等を推計するものであり、個々の業者について個別的にみればその事業内容や業態にある程度の差異があることは当然の前提とせざるを得ず、通常の営業条件の差異は、平均値を求める過程で捨象されるというべきであるとして排斥された事例

(8)　類似同業者の選定にあたっては購入件数を基準とすべきであるとの納税者の主張が、収入金額が同等であれば、経験則上、収入金額に占める必要経費の割合も同等と考えられ、収入金額の類似性をもって、事業規模の類似性の担保とすることは一般に用いられる手法として合理性を有するところ、物件の取得及び賃貸にかかる経費は個々の物件により異なるにもかかわらず、一律に物件の購入件数を基準として類似同業者を選定することがより合理的であるとは認められないとして排斥された事例

(9)　必要経費の実額に関する納税者の主張が、納税者は、一般管理費、減価償却費、貸倒金等といった費目ごとの金額を一覧にした表をもって主張するのみで、その裏付けとなる帳簿や領収書等の証拠は提出せず、上記支出と事業との関連性も明らかでないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　省略

(2)　行政事件訴訟法３条２項（抗告訴訟）に規定される処分取消しの訴えにおいて取消しを求めることができる「行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為」とは、公権力の主体である国または公共団体が行う行為のうち、その行為により直接国民の権利義務を形成しまたはその範囲を確定することが法律上認められているものをいう。

(3)・(4)　省略

(5)　実額を把握するに足りる帳簿書類等の直接資料が存在しない場合や存在しても記載内容が不正確であったり、納税義務者の協力が得られないため、直接資料が入手できない場合に、課税を放棄することは、租税の公平負担の原則に反する。そのため所得税１５６条（推計による更正又は決定）は、当該納税義務者の所得金額を間接的な資料に基づいて推計して課税することを認めている。

(6)～(9)　省略

那覇地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分等取消請求事件
国側当事者・国（北那覇税務署長）
平成２０年８月６日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　青色申告法人の帳簿書類の記載自体を否認することなしに更正をする場合における更正通知書に附記すべき理由の程度

(2)　本件各更正処分の理由附記は、原告会社にとっていずれの法令の要件を充足するのかうかがい知ることはできず、課税庁の判断の慎重、合理性を担保しているとはいえないから、不備があり違法であるとの原告会社の主張が、本件各更正処分に係る更正通知書には、本件各土地建物の契約書上の売買価額の区分が適正な価額を反映していると認められない根拠、課税庁の採用した土地価額と建物価額の区分方法の採用理由、具体的な算定方法、算定に用いられた資料、計算式、算定の結果などが詳細に説明されているというべきであり、課税庁の判断の慎重、合理性の担保や不服申立ての便宜といった理由附記制度の趣旨目的を損なうところはないとして排斥された事例

(3)　法人税法施行令５４条１項１号（減価償却資産の取得価額）の「当該資産の購入の代価」の意義

(4)　本件各契約でそれぞれ土地及び建物の価額が合意されており、それに従って各価額を認めるべきであるとの原告の主張が、土地及び建物の固定資産税評価額等との比較結果に本件各契約時における本件各建物の状況等を併せ考えると、本件各契約書における土地及び建物の価額の割付けは、その客観的な価値と比較して著しく不合理なものと認められるから、本件各契約書に記載された土地と建物への代金額の割付額をそのまま当該資産の購入の代価として認めることはできないとして排斥された事例

(5)　地価のように高騰する要因も少なく、取得時の標準的な建築価額等が客観的に求めやすい建物の対価の額を算出し、当該価額を土地及び建物の合計取得額から控除した残額を土地の取得価額とする直接法は、中古資産の場合には、取得時の適正な価額を算出するために損耗による補正や物価変動による時点修正を行う必要があるなどの不都合な面もあるものの、一応の合理性を有する算定方法といえることから、ほかによるべき方法の見いだし難い本件においては、直接法により本件各土地建物の価額を算定することも許容されると判断された事例

(6)　法人税法による規定でない建築統計年報を適用した建物価額の算定方法は、憲法９８条１項（憲法の最高性と条約及び国際法規の遵守）にいう「国務に関するその他の行為」に該当し、憲法８４条（租税法律主義）に反しその効力を有しないとの原告会社の主張が、建築統計年報は、客観的な合理性を有する資料であると認められることから、当該建物の建築に要した金額が不明である本件の場合において、建築統計年報を斟酌して１平方メートル当たりの工事費予定額を求め、本件各建物に対応する建築物工事費予定額を算定し、当該価額を本件各建物の建築時における建築価額として、これに減価償却による減算をして得られた価額を合理的な建物価額とすることには一定の合理性を認めることができるとして排斥された事例

(7)　本件各建物の前所有者はいずれも個人であり、個人の場合の減価償却方法は、所得税法により定額法によるべきと法定されているところ、課税庁は、定率法を採用して算定した未償却残高を売買契約時の建物の再取得価額としており、誤りであるとの原告会社の主張が、中古建物の市場価額を算定

する場合には、固定資産の生産性が最も高いと考えられる初年度の償却額が最も大きく、その後その生産性が低下するに従って償却額も規則的に減少する定率法を用いて減価償却費を算定することには一定の合理性が認められるとして排斥された事例

(8)　減価償却資産の耐用年数等に関する省令３条１項（中古資産の耐用年数等）の「使用可能期間」の意義

(9)　原告は、本件各建物の耐用年数を一律２５年と見積もって減価償却費を計算しているが、本件各建物の建築年月日や構造がそれぞれの建物で異なっていることからすれば、その使用可能期間が一律に２５年であるとは考え難く、原告会社の見積りには合理性がないものと認められると判断された事例

(10)　課税庁は、耐用年数の適用等に関する取扱通達（平成１０年６月２３日付課法２－７による改正前のもの）１－５－２に規定する簡便法により耐用年数を計算しているところ、簡便法は、比較的明らかな数値によって耐用年数を算出できるなどの合理性が認められ、租税の公平な負担を図る見地からみても相当な算出方法であって、中古資産の耐用年数の計算方法として一定の合理性を有するものといえると判断された事例

判　決　要　旨

(1)　税務署長が青色申告書に係る法人税の課税標準又は欠損金額の更正をする場合には、更正通知書にその更正の理由を附記しなければならないとされているところ（法人税法１３０条２項）、これは、法が、青色申告制度を採用し、青色申告に係る所得の計算については、それが法定の帳簿組織による正当な記載に基づくものである以上、その帳簿の記載を無視して更正されることがないことを納税者に保障した趣旨にかんがみ、更正処分庁の判断の慎重、合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、更正の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与える趣旨に出たものというべきであり、したがって、帳簿書類の記載自体を否認して更正をする場合において更正通知書に附記すべき理由としては、単に更正に係る勘定科目とその金額を示すだけではなく、そのような更正をした根拠を帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示することによって具体的に明示することを要するが（最高裁昭和●●年（○○）第●●号同３８年５月３１日第二小法廷判決・民集１７巻４号６１７頁、同昭和●●年（○○）第●●号同５４年４月１９日第一小法廷判決・民集３３巻３号３７９頁等）、帳簿書類の記載自体を否認することなしに更正をする場合においては、同更正は納税者による帳簿の記載を覆すものではないから、更正通知書記載の更正の理由が、そのような更正をした根拠について帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示するものでないとしても、更正の根拠を前記の更正処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由附記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示するものである限り、法の要求する更正理由の附記として欠けるところはないと解するのが相当である（最高裁昭和●●年（○○）第●●号同６０年４月２３日第三小法廷判決・民集３９巻３号８５０頁参照）。

(2)　省略

(3)　法人税法施行令５４条１項は、同項１号において、購入した減価償却資産の取得価額について、「当該資産の購入の代価」（同号イ）と「当該資産を事業の用に供するために直接要した費用の額」（同号ロ）の合計額としている。ところで、上記購入の代価については、土地と建物が一括して売買され、その売買契約において定められた土地及び建物それぞれの価額がその客観的な価値と比較して著しく不合理なものである場合に、これを同条項の取得価額としてそのまま認めることは、売買契約の際に、土地と建物への代金額の割り付けを操作することで容易に減価償却資産として損金に算入される額を操作できることとなり、これが租税負担の公平の原則に反する結果となるのは明らかである。し

たがって、このような場合には、合理的な基準により算定される土地価額と建物価額の割付額をもって、同条項にいう「当該資産の購入の代価」と解するのが相当である。

(4)～(7)　省略

(8)　減価償却資産の耐用年数は、法人税法施行令５６条（減価償却資産の耐用年数、償却率等）の委任により、減価償却資産の耐用年数等に関する省令により法定されている。平成１０年３月３１日大蔵省令第５０号による改正前の同省令３条１項は、中古資産の耐用年数につき、法人の事業の用に供された当該資産の耐用年数は、法定耐用年数にかかわらず、事業の用に供した時以後の使用可能期間の年数によることができる旨規定していた。そして、同条項による使用可能期間の見積もりに当たっては、減価償却資産の耐用年数は減価償却費の計算の基礎となる数字であるから、これを納税義務者の意思でいかようにも見積もることができるものとすれば、納税義務者が減価償却費を容易に操作できることになり、租税公平負担の原則に照らして許されない。よって、その見積りが合理的なものであることを要するのは当然であり、見積りに合理性がないと認められるときには、合理的な方法によりその算定がなされるべきである。

(9)・(10)　省略

福岡高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　相続税更正処分取消等請求控訴事件
国側当事者・国（福岡税務署長）
平成２０年８月７日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　当初申告を下回る更正処分についての訴えの利益の有無（原審判決引用）

(2)　本件更正処分は減額更正処分であるから、同処分の取消しを求める本件訴えは、訴えの利益を欠くとされた事例（原審判決引用）

(3)　更正の請求によらない申告内容の錯誤無効の主張の適否（原審判決引用）

(4)　相続財産である山林の評価誤りは、相続税申告書の別表の記載自体に客観的にみて誤りがあって、その誤りは申告書のみを精査しても発見できないのであり、一見して容易に明らかになるものとは到底いえないというべきであるから、その錯誤が客観的に明白であるとはいえないとして、納税者の錯誤無効の主張は認められないとされた事例（原審判決引用）

(5)　法定相続人数の計算は、相続税法１５条（遺産に係る基礎控除）に明確に規定されているものである上、納税者であれば容易に知り得る性格のものであることからすると、更正の請求以外の方法による是正を許さないならば、納税者の利益を著しく害すると認められる特段の事情があるとはいえないとして、納税者の錯誤無効の主張は認められないとされた事例（原審判決引用）

(6)　一つの更正処分に減額更正部分と増額更正部分があるときは、新たに認定された課税標準事実に対応する部分（増額部分）は不利益処分としてその取消しを求める訴えの利益があるとの納税者の主張が、本件更正処分は、納税者が納付すべき相続税額について減額更正したもので、納税者が納付すべき税額を一部取り消す内容のものであるから、納税者に有利な処分であり、納税者がその取消しを求める利益はないというべきである上、課税処分は課税標準等又は税額等を数額的に確定させる処分であり、数額算定の根拠事実が異なる場合に行うものではないと解されるから、一つの課税処分について、減額更正部分と増額更正部分とを分けて訴えの利益を考えるべきであるとすることはできないとして排斥された事例

(7)　減額更正と増額更正が別個に行われれば後者について訴えの利益があるのに、これが抱き合わせで行われれば訴えの利益がなくなるのは不合理であるし、更正の請求をして減額更正がされた後に増額更正がされた場合との均衡も欠くとの納税者の主張が、申告者には更正の請求という権利救済制度があること、国税通則法２４条（更正）は、「税務署長は・・・調査により、当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正する。」とするに止まり、減額部分があるときはそれが判明した段階で減額更正し、増額部分があるときはそれが判明した段階で増額更正するとしているわけではないこと、他方で、職権による更正を行うに当たっては、必要な調査をすべきところ、短期間に限られた人員で大量の事務処理を行わなければならないという課税庁の実情も無視できないことからすれば、減額部分が先に判明した場合には、その部分についてまず減額更正処分を行い、その後に改めて増額更正処分を行うべきであるとまではいえず、両者を併せて一個の処分で行うことは課税庁の裁量権の範囲内にあるというべきであり、これが不合理であるとはいえず、また、申告者に更正の請求という権利救済制度が設けられている以上、申告者がこの手続を踏んだ場合と、それを踏まない場合とを同一に論じることも相当でないとして排斥された事例

(8)　職権による更正制度が置かれている趣旨に照らし、本件においては速やかに減額更正がされるべきであったとの納税者の主張が、本件更正処分に対し、納税者からの更正の請求はなかったのであり、課税庁が本件更正処分に先立って減額更正すべきであったとはいえないとして排斥された事例

(9)　本件更正処分のうち、錯誤による無効部分を除外した有効部分の額によれば訴えの利益があるとの納税者の主張が、まず、相続財産である山林の評価誤りについては、相続税申告書の記載内容と「土地・家屋名寄帳」を逐一照合しなければ、納税者主張の誤りは判明しないものと言わざるを得ないこと、また、基礎控除額の算出に当たって法定の相続人数を誤った点についても、添付された戸籍謄本と照らし合わせてこれを精査して始めて判明するものであることから、これらの錯誤が客観的に明白であったとは言い難く、更正の請求によらないで無効を主張できる特段の事情があるということはできないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　課税処分の取消訴訟における実体上の審判の対象は、当該課税処分によって確定された税額の適否であり、課税処分における税務署長の取得財産の評価等に誤りがあっても、これにより確定された税額が総額において租税法規によって客観的に定まっている税額を上回らなければ、当該課税処分は適法であるというべきであるところ（最高裁判所平成４年２月１８日第三小法廷判決参照）、相続税については、いわゆる申告納税方式が採用されており、納付すべき税額は、原則として、納税義務者のする申告によって確定されるから（国税通則法１６条、相続税法２７条１項）、更正処分の取消訴訟に関していえば、更正処分により納付すべきとされた税額が、申告により確定したそれを上回っていなければ、当該更正処分は、原告に不利なものとはいえないから、訴えの利益を欠くというべきであって、税額算出過程の個々の項目ごとの金額の増減は、訴えの利益の有無の判断には何ら影響しないというべきである。

なお、上記最高裁判決は、訴えの利益の有無について直接言及したものではないが、上記のとおり、課税処分によって確定された税額が総額において租税法規によって客観的に定まっている税額を上回らない限り、当該課税処分は適法となるのであるから、本件更正処分による税額が、本件申告によって確定した税額を上回っておらず、納税者に不利益なものでない以上、納税者としてはその適否を争うことはできないもので、本件訴えは訴えの利益を欠くというべきである。

(2)　省略

(3)　相続税については、納税義務者が申告の内容を誤って自己に不利なものとなっていた場合に、原則として法定申告期限から１年以内に限り、その申告に係る課税標準等又は税額等につき、更正すべき旨の請求をすることができるとされているところ（国税通則法２３条）、相続税法が、いわゆる申告納税制度を採用し、かつ、国税通則法が、納税義務者が確定申告書を提出した後、一定期間内に、更正の請求をすることができるとした趣旨は、相続税の課税標準等の決定については最もその間の事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限る建前とすることが、租税債務を可及的速やかに確定させる国家財政上の要請に応じるものであり、納税義務者に対しても過当な不利益を強いるおそれがないと認めたからにほかならない。したがって、相続税の申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、法定の方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、法定の方法である「更正の請求」によらないで記載内容の錯誤を主張することは、許されないものというべきである（最高裁判所昭和３９年１０月２２日第一小法廷判決参照）。

(4)～(9)　省略

（第一審・福岡地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年１１月６日判決、本資料２５７号－２０８・順号１０８１７）

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　過誤納金還付請求事件
国側当事者・国
平成２０年８月８日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　源泉徴収義務者は、本件源泉所得税額を納税者から源泉徴収し、遅くとも平成４年９月１０日までに課税庁に納付した旨の納税者の主張が、納税に関する証拠として納税者が提出した本件退職金支給明細書及び本件入出金伝票その他の本件全証拠を精査しても、源泉徴収義務者が本件源泉所得税額を課税庁に納付した事実を認めるには足りないとして排斥された事例

(2)　源泉所得税の確定した租税債務の存否

(3)　本件退職金等に関する支払の決定のうち１７１０万円に関する部分は、違法・無効であったと認めるのが相当であるから、この部分については、所得の支払という納税義務の成立要件に該当する事実はなかったことになり、仮に、納税者の主張のとおり、遅くとも平成４年９月１０日までに源泉徴収義務者が本件源泉所得税額を納付した事実が認められるとしても、上記１７１０万円に対応する確定した租税債務は存在しなかったものというべきであって、源泉徴収義務者は、本件源泉所得税額のうち上記１７１０万円に係る部分については、納税義務がないにもかかわらず納付をしたことになるから、納付後直ちに国税通則法５６条１項（還付）に基づき誤納金としてその還付を請求することができたのであり、同法７４条１項（還付金等の消滅時効）に基づき、本件源泉所得税額のうち上記１７１０万円に係る部分の誤納金還付請求権は、その納付の日から５年間行使しないことによって、時効により消滅するというべきである（最高裁昭和●●年（○○）第●●号同５３年２月１０日第二小法廷判決・訟務月報２４巻１０号２１０８頁参照）とされた事例

判　決　要　旨

(1)　省略

(2)　源泉所得税の納税義務は、所得の支払の時に成立し、その成立と同時に特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定するものであるから（国税通則法１５条２項２号、３項２号）、源泉所得税の確定した租税債権の存否は、所得の支払という納税義務の成立要件に該当する事実の有無によって客観的に決定される。

(3)　省略

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号
相続税過少申告加算税の賦課決定処分等取消請求控訴事件の上告受理申立て事件
国側当事者・国（土浦税務署長）
平成２０年８月１１日却下・確定

決　定　事　項

上告人の上告受理申立ては、民事訴訟法３１８条５項（上告受理の申立て）、３１３条（控訴の規定の準用）、２８５条（控訴期間）所定の申立期間経過後に申し立てられた不適法なものであって、その不備を補正することができないとして、上告人の上告受理申立てが却下された事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・水戸地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年２月２７日判決、本資料２５８号－４４・順号１０９０２）
（控訴審・東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　平成２０年７月１６日判決、本資料２５８号－１３３・順号１０９９１）

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　源泉所得税納税告知取消請求控訴事件
国側当事者・成田税務署長
平成２０年８月２０日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　法人でない社団及び法人でない財団に該当するか否かの判断基準（原審判決引用）

(2)　①各病院の意思決定及び業務執行に関する組織の全ぼうが明らかではないこと、②各病院が社団であるとした場合の構成員及びその特定方法が明らかではないこと、③代表の方法、総会の運営、財産の管理等を定めた定款その他の規定が存在したかどうかも明らかではないことから、各病院は法人でない社団であるとは認めるに足りないとされた事例（原審判決引用）

(3)　各病院の財産を個人財産から分離して管理するための組織が存在し、これを基礎付ける規定が定められていたなど、そのための管理体制が確立されていたとは認められないから、各病院は法人でない財団であるとは認めるに足りないとされた事例（原審判決引用）

(4)　本件各病院の開設者が交代した場合には、前開設者が源泉所得税を納付するため、後の開設者が前開設者に還付金債権を譲渡していたものであり、このような取扱いは本件各病院の財産が開設者の個人財産から分離独立していることを示すものであるとの納税者らの主張が、このような取扱いは、前開設者に源泉所得税の徴収納付義務があり、後の開設者に税金の還付があった場合に、源泉徴収義務の発生時期及びその納付期限と確定申告時期との間のずれによって生じる税負担の均衡を前後両開設者間の個人的な合意により調整しようとするものにほかならず、本件各病院の事業に係る所得が開設者個人に帰属することを如実に示すものであって、本件各病院が開設者の個人財産から分離独立した財産を有していることを示すものではないとして排斥された事例

(5)　平成１０年９月から平成１１年１２月までの各病院の経営者は、税務当局に対する関係のみならず、院長に対する関係においても、Ａ（納税者らの被相続人）であるとされ、その前後の時期を通じて、各病院が法人でない社団又は財団であるとして法人税の申告がされたことはなく、各病院が法人でない社団又は財団であるとは認めるに足りないことからすると、各病院における給与賃金、弁護士報酬及び税理士報酬等（本件給与等）に係る源泉所得税の納税義務者は、当時の各病院の経営者であるＡ個人にほかならないとされた事例（原審判決引用）

(6)　租税法における信義則の法理の適用（原審判決引用）

(7)　課税庁職員は各病院に実質的に課税される税金につき、納税者らの固有財産をもって納税させられることはないという趣旨の表明をしていたのであるから、本件各処分は信義則に反するとの納税者らの主張が、源泉所得税についての納税義務は、給与、報酬等の所得の支払の時に成立し、これと同時に特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定することからすると、本件給与等に係る源泉所得税は、平成１０年９月から平成１１年１２月までの各月の給与等の支払の時に、その納税義務が成立し、納付すべき税額が確定したのであるから、平成１２年２月ころの納税者らとの面接の際における課税庁職員の言動によって、納税義務の有無及び納付すべき税額が変動するものではないし、納税者らの主張によっても、課税庁職員は源泉所得税の成否に関する租税法規の解釈に関する見解を示したものということはできず、また、税務官庁の言動に対する信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情もないとして排斥された事例（原審判決引用）

判　決　要　旨

(1)　法人でない社団に当たるというためには、団体としての組織を備え、多数決の原則が行われ、構成員の変更にかかわらず団体そのものが存続し、その組織において代表の方法、総会の運営、財産の管理その他団体としての主要な点が確定していなければならない（最高裁昭和●●年（○○）第●●号同３９年１０月１５日第一小法廷判決・民集１８巻８号１６７１頁)。また、法人でない財団に当たるかどうかは、目的財産が個人財産から分離独立し、そのための管理体制が確立しているなど、法人でない財団として社会生活において独立した実体を有するかどうかを基準として判断すべきである。

(2)～(5)　省略

(6)　信義則の法理の適用により、租税法規に適合する課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なかんずく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、上記法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れさせて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて上記法理の適用の是非を考えるべきものである。そして、上記特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、後に上記表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の上記表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものである（最高裁昭和●●年（○○）第●●号同６２年１０月３０日第三小法廷判決・裁判集民事１５２号９３頁)。

(7)　省略

（第一審・千葉地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年３月２５日判決、本資料２５８号－６６・順号１０９２４）

最高裁判所（第二小法廷）　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分等取消請求上告受理事件
国側当事者・国
平成２０年８月２０日不受理・確定

決　定　事　項

申立人の上告受理申立ての理由は民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）に規定する事由に当たらないとして、申立人の上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・長崎地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１８年１１月７日判決、本資料２５６号－３０５・順号１０５６５）

（控訴審・福岡高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年４月１０日判決、本資料２５７号－７３・順号１０６８２）

広島高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　行政処分取消等請求控訴事件
国側当事者・国（広島西税務署長）
平成２０年８月２２日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　租税特別措置法６８条の２（中小企業者等に対する同族会社の特別税率の不適用）の規定によると、添付書類の添付がない確定申告書の提出があった場合には、その添付がなかったことについてやむを得ない事情があると認められない限り、同条１項が適用される余地はなく、法人税法の定める留保金課税規定が適用されるから、本件のように留保金課税規定の適用を前提とした留保金課税の申告をした場合、やむを得ない事情があると認められないときには、同申告が、留保金課税不適用制度の適用をしていないということを理由として、国税通則法２３条１項１号（更正の請求）にいう「国税に関する法律の規定に従っていなかった」ものであるということはできない（昭和●●年（○○）第●●号、昭和６２年１１月１０日最高裁第三小法廷判決参照）とされた事例（原審判決引用）

(2)　租税特別措置法６８条の２第２項及び３項の趣旨と同条３項にいう「やむを得ない事情」の意義（原審判決引用）

(3)　原告会社の関与会計士は、確定申告書を作成する時点ないし確定申告を行う時点において、租税特別措置法６８条の２の規定を適用して法人税額を算出することを失念していたため、同条の規定を適用しなかった場合の法人税額を記載した確定申告書を作成し、これにより確定申告を行い、かつ、これに添付書類を添付しなかったのであり、このような事情はやむを得ない事情には当たらないとされた事例（原審判決引用）

(4)　課税庁が国民に留保金課税不適用制度を周知徹底させるのが不十分であり、また、確定申告の書式が難解なものであることは、租税特別措置法６８条の２第３項のやむを得ない事情に当たるとの原告会社の主張が、同制度の適用をした申告をしなかったのは、課税庁の広報が不十分であったことや書式が難解なものであったためでないことは明らかであるとして排斥された事例（原審判決引用）

(5)　確定申告の翌日に課税庁に電話連絡し、その後協議を行ったこと等の事情を考慮すれば、原告会社には、租税特別措置法６８条の２第３項に規定するやむを得ない事情があるとの原告会社の主張が、同項の規定からすれば、「やむを得ない事情」とは、当該確定申告時点における事情をいうものと解され、「やむを得ない事情」の有無は、当該確定申告時点までに存した事情によって判断すべきであり、当該確定申告後の事情を斟酌してこれを判断することは許されないと解されるところ、原告会社が主張する課税庁側との協議等の事実は確定申告後の事情であり、これを斟酌して「やむを得ない事情」の有無を判断することは許されないとして排斥された事例（原審判決引用）

(6)　期限ぎりぎりに提出された確定申告書の記載に誤りがあり、納税者が、提出の翌日に申告書添付書類等の一部差替えを求めた場合には、税務署は、実務慣行としてこれを広く認めており、また、留保金課税不適用制度の適用に関し、平成１６年１０月２０日付けで、納税者に不利にならないように配慮せよという通達まで出されていたのであるから、課税庁及びその係員らは、原告会社からの確定申告書の一部差替えの要請に対し、直ちにこれを認めるべき法的義務を負っていたのにこれを認めなかったことは、国家賠償法１条の違法行為に当たるとの原告会社の主張が、原告会社が主張する実務慣行があったという事実を認めることができず、また、当該通達等からすると、租税特別措置法６８

条の２第３項の「やむを得ない事情」の判断は慎重に、かつ、適切にしなければならないという程度の一般的な注意義務の発生は肯定できるものの、確定申告書の一部差替えを認める義務があったなどとはいえないとして排斥された事例（原審判決引用）

判　決　要　旨

(1)　省略

(2)　租税特別措置法６８条の２第２項及び３項の趣旨は、納税者自身に、本件制度の適用対象法人であることを明らかにする書類を添付させ、その添付があった場合に本件制度の適用を認めることで、大量かつ反復的に行われる税額確定手続の明確化、安定化を図り、もって当該手続の画一的かつ的確な処理の実現を図る一方、添付書類の添付がなかった場合に常に本件制度の適用を認めないとの処理を行うことは、納税者にとって酷といえる場合もあることから、やむを得ない事情がある場合には、添付書類の提出があれば、本件制度の適用を認め、その救済を図ろうとした点にあると解せられ、このような法の趣旨にかんがみれば、同条３項にいう「やむを得ない事情」とは、客観的にみて納税者の責めに帰することのできない事情をいい、納税者が本件制度の適用を失念していたような場合はこれに当たらないと解するのが相当である。

(3)～(6)　省略

（第一審・広島地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年３月１３日判決、本資料２５８号－６０・順号１０９１８）

札幌地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　文書提出命令申立事件
国側当事者・札幌北税務署長
平成２０年８月２５日一部認容・抗告

決　定　事　項

(1)　被告会社が基本事件において提出した各決算報告書等を基礎資料として鑑定を実施したところ、申立人は、上記各決算報告書は内容の改ざんが疑われるなどと主張して、鑑定内容の信用性を争っていることから、上記鑑定内容の信用性を判断するに当たっては、基本事件被告会社が基本事件において提出した上記各決算報告書と基本事件被告会社が税務署長に対して法人税の申告書の添付書類として提出した同事業年度の各決算報告書の重要部分を比較対照して、それぞれの決算期に対応する２つの決算報告書の同一性を確認するため、別紙文書目録１記載の各文書について文書提出命令を発令する必要があるが、それ以上に各決算報告書とは別の文書や各決算報告書中の取引先等の第三者を特定するに足りる記載部分まで取り調べる必要はなく、別紙文書目録１の各文書を超える各文書について文書提出命令を発令する必要は認められないとされた事例

(2)　民事訴訟法２２０条４号ロ（文書提出義務）の「その提出により公共の利益を害し、又は公務の遂行に著しい支障を生ずるおそれがある」の意義

(3)　別紙物件目録２記載の各文書が当裁判所に提出された場合、一般的に公開された裁判手続を通じて、これらの文書に記載された申告者や第三者の秘密が何人に対しても公となり、その結果、申告者及び第三者との信頼関係を損ない、税務行政の円滑な遂行に支障を来すこととなるとして、上記各文書には民事訴訟法２２０条４号ロ所定の文書に該当するとの税務署長の主張が、基本事件被告会社が法人税の確定申告書の添付書類として税務署長に対して提出した各決算報告書（別紙文書目録記載の各文書）は、基本事件被告会社が基本事件において提出した各決算報告書と同一の内容のものでなければならず、別紙文書目録１記載の各文書が当裁判所に提出されたからといって、申告者である基本事件被告会社の秘密を新たに公開することになるものではなく、課税庁と基本事件被告会社及び第三者との信頼関係を損ない、税務行政の円滑な遂行に支障を来す具体的なおそれを認めることはできないとして排斥された事例

決　定　要　旨

(1)　省略

(2)　民事訴訟法２２０条４号ロ（文書提出義務）の「その提出により公共の利益を害し、又は公務の遂行に著しい支障を生ずるおそれがある」とは、単に文書の性格から公共の利益を害し、又は公務の遂行に著しい支障を生ずる抽象的なおそれがあることが認められるだけでは足りず、その文書の記載内容からみてそのおそれの存在することが具体的に認められることが必要であると解すべきである（最高裁判所平成１７年１０月１４日第三小法廷決定・民集５９巻８号２２６５ページ）。

(3)　省略

最高裁判所（第二小法廷）　平成●●年（○○）第●●号　法人税額決定処分等取消請求上告事件
国側当事者・小牧税務署長
平成２０年８月２７日棄却・確定

決　定　事　項

上告人の上告理由が民事訴訟法３１２条１項又は２項所定の事由に当たらないとして、上告人の上告が棄却された事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・名古屋地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１７年３月２４日判決、本資料２５５号－９２・順号９９７３）

（控訴審・名古屋高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１８年３月７日判決、本資料２５６号－７８・順号１０３３８）

最高裁判所（第二小法廷）　平成●●年（○○）第●●号
法人税額決定処分等取消請求上告受理事件
国側当事者・小牧税務署長
平成２０年８月２７日受理

決　定　事　項

申立人の上告受理申立ての理由が民事訴訟法３１８条１項に規定する事件に当たるとして、申立人の上告受理申立てが上告審として受理された事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・名古屋地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１７年３月２４日判決、本資料２５５号－９２・順号９９７３）
（控訴審・名古屋高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１８年３月７日判決、本資料２５６号－７８・順号１０３３８）

仙台高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税更正処分取消請求控訴事件
国側当事者・国（山形税務署長）
平成２０年８月２８日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　県が納税者から土地を取得したのは緊急道路整備事業工事の用に供するためであって、県は当該土地上の居宅を取得していないこと、納税者と県との間で締結された建物等の移転補償に関する契約書にも建物移転補償金が移転料である旨明示されていること、県の補償基準の規定によれば、県が公共事業のために土地を取得する場合、その土地上にある建物等については移転に要する費用を補償するのが原則となっていることなどに鑑みれば、県が納税者に支払った建物移転補償金は、収用する土地上にある建物を移転するのに要する費用を補償するものであって、当該建物の対価として支払われたものとは認められない。そして、当該建物移転補償金は、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得に係る収入金額のいずれにも該当せず、しかも一時の所得で労務その他の役務の対価としての性質を有しないものであることが明らかであるから、その金額は、一時所得にかかる総収入金額に算入すべきであるとされた事例（原審判決引用）

(2)　租税特別措置法３３条（収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例）の趣旨

(3)　収用等により取得した建物移転補償金等に対する租税特別措置法３３条（収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例）の適用関係（原審判決引用）

(4)　収用された土地の上にあった居宅は、第三者に譲渡された後、取り壊されることなく、第三者によって当該土地から当該第三者の土地に曳行移転され、現在も同土地上に存在しており、建物自体の資産価値は失われていないから、当該建物を移転するのに要する費用を補償するため交付された建物移転補償金について、建物の対価又は建物自体の損失に対する補償金に該当するとして租税特別措置法３３条に定める特例の適用を認めることはできないとされた事例（原審判決引用）

(5)　所得税法４４条（移転等の支出に充てるための交付金の総収入金額不算入）の趣旨

(6)　所得税法４４条（移転等の支出に充てるための交付金の総収入金額不算入）の趣旨によれば、本件建物移転補償金は原則として所得税の課税対象となるべき収入金額に含まれないとの納税者の主張が、認定された事実によれば、納税者は、本件居宅及び本件物置・車庫について本件建物移転補償金の交付を受けたものの、その交付の目的に従った費用に充ててはいないのであるから、そもそも所得税法４４条の適用の前提を欠くといわざるを得ないとして排斥された事例

(7)　本件建物移転補償金を別の土地に新たに居宅を建築する費用に充てており、同補償金の収入相当の価値が納税者の手元に残されている事実はなく、所得税課税の実質的根拠となるべき担税力がないとの納税者の主張が、所得税の課税物件である『所得』とは、収入等の形で新たに取得する経済的価値、すなわち経済的利得をいうのであり、いったん取得された経済的利得が費消されたとしても、そのことは、所得の算定に影響を与えるものではなく、そのことによって担税力が失われるものではないとして排斥された事例

(8)　青色申告に対する更正通知書に理由の附記を要する所得の範囲（原審判決引用）

(9)　納税者が青色申告の承認を受けていたのは、不動産所得及び事業所得についてであって、青色申告の承認を受けていない譲渡所得及び一時所得に関する処分に係る更正通知書に更正の理由が附記

されていなくても、違法ではないとされた事例（原審判決引用）

(10)　青色申告に対する更正処分に理由を附記すべきであるとした所得税法１５５条２項（青色申告書に係る更正）等の趣旨によれば、理由附記を青色申告の承認を得ている場合に限るべきではないとの納税者の主張が、上記(8)及び(8)において説示したところに照らして採用することができないとして排斥された事例

(11)　理由附記のない更正処分は憲法３１条（法定の手続きの保障）が定める適正手続の保障の趣旨に反するとの納税者の主張が、行政処分については、憲法３１条による適正手続の保障が及ぶと解すべき場合があるにしても、それぞれの行政目的に応じて多種多様であるから、常に必ず行政処分の相手方に事前に告知、弁解、防御の機会を与え、事後に理由を提示するなどの一定の手続を必要とするものではないところ、国税に関する法律に基づく処分は、主に申告納税制度が採用されているため、多数の申告納税者に対して各年又は各月毎に反復して行なわなければならないという特殊性を有しており、更正処分についても、その例外ではなく、比較的大量の事案を限られた人員で短期間のうちに行うことが要請されており、単に納税者の利益の保護の観点からすべての更正処分に理由の附記を要求すれば、迅速で能率的な課税行政の遂行を妨げることになることから、法は、納税者の利益保護と課税行政の迅速で能率的な遂行の要請を調整するため、青色申告の普及を促進する点も考慮して、更正処分の際の理由附記を青色申告に限定して要求したものと解され（国税通則法２８条２項、所得税法１５５条２項、法人税法１３０条２項)、青色申告以外の申告に係る更正処分について理由附記を要求しないことにも相応の合理性が認められるから、理由附記のないことの故をもって直ちに、更正処分が適正手続の保証を定める憲法３１条の法意に反するということはできないとして排斥された事例（原審判決引用）

(12)　理由附記のない更正処分は憲法２９条（財産権）が定める財産権の保障の趣旨に反するとの納税者の主張が、日本国憲法は、国民がその総意を反映する租税立法に基づいて納税の義務を負うことを定め（憲法３０条)、新たに租税を課し又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要としており（憲法８４条)、課税要件及び租税の賦課徴収の手続は、すべて法律で定めなければならないのと同時に法律の定めるところに委ねられていると解される上、上記のとおり、青色申告以外の申告に対する更正処分をするに当たり、理由の附記を要しないとすることにも相応の合理性が認められるから、所得税法が青色申告以外の申告に対する更正処分に係る更正通知書に理由の附記をしなければならない旨規定しないことが憲法２９条１項に違反しているとはいえないとして排斥された事例（原審判決引用）

(13)　理由附記のない更正処分は行政手続法１４条（不利益処分の理由の提示）に違反するとの納税者の主張が、国税通則法７４条の２第１項（行政手続法の適用除外）によれば、国税に関する法律に基づき行われる処分及び公権力の行使に関する法律行為については、行政手続法第３章（不利益処分）の規定は適用されない旨規定されているところ、更正処分は国税通則法２４条（更正）に基づき行われる処分であるから、不利益処分の理由の提示について定めた行政手続法１４条は適用されないとして排斥された事例（原審判決引用）

(14)　国税通則法７４条の２第１項（行政手続法の適用除外）の趣旨

(15)　行政手続法１２条（処分の基準）は、行政庁は不利益処分の性質に照らしてできる限り具体的に処分基準を定めなければならない旨規定しているが、その趣旨からも、行政処分に理由を附記することが求められているというべきであるとの納税者の主張が、行政手続法第３章（不利益処分）の規定は、国税に関する法律に基づき行われる処分及び公権力の行使に関する行為について適用除外とされ

ており（国税通則法７４条の２第１項）、このことからすれば、行政手続法１２条の規定を国税に関する本件処分に理由附記を要するとする根拠とすることは困難であり、同条が規定するように、一般に行政処分をするに当たっては処分基準を設けておくことが求められるとしても、そのことから直ちに所得税の申告について更正処分を行う場合に理由を附記する必要性があるということはできないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　省略

(2)　租税特別措置法３３条（収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例）の趣旨は、強制的な収用又は収用権を背景とした買取りにより生じた収入金額について全額を課税の対象とするものとすれば代替資産の取得を阻害することになるので、これを回避するため、その収入金額について直ちに課税をしないで、譲渡所得の金額の計算については、その収用等によって譲渡した資産のうち再投資によって取得した代替資産の取得金額に相当する部分については、譲渡がなかったものとみなして、課税の繰延べを認めるというものである。

(3)　土地を収用されたり、収用権を背景にした土地の買収に応じて、起業者からその土地の上にある建物の移転に要する費用の補償を受けた者が、当該建物を取り壊して代替資産を取得した場合には、租税特別措置法３３条の趣旨に照らし、当該補償金について、当該建物の対価又は建物自体の損失に対する補償金に該当するものとして、同条に定める課税の特例の適用を認めるべきであり、実務上もこのように解され、運用されている（措置法通達３３－１４）。

(4)　省略

(5)　所得税法４４条（移転等の支出に充てるための交付金の総収入金額不算入）の趣旨は、資産の移転等のために交付を受けた金額は、本来一時所得の収入金額とされるのであるが、その交付を受けた金額に課税することは実費弁償の趣旨から交付されているものの交付の目的を減ずることになるので、交付の目的に従って支出すれば、その支出した分については、本来非課税とされるべきものと考えられることから、その部分の金額については国庫補助金等と同様に総収入金額に算入しないことにしたものと解される。したがって、この規定により総収入金額に算入されないのは、飽くまでも、交付の目的に従って支出した部分に限られるものというべきである。

(6)・(7)　省略

(8)　所得税法１５５条２項（青色申告書に係る更正）が、更正に係る理由附記につき、青色申告と白色申告とによって差異を認めているのは、同法が青色申告書提出承認のあった所得については、その計算を法定の帳簿書類に基づいて行なわせ、その帳簿書類に基づく実額調査によらないで更正されることのないように保障している関係上、その更正にあたっては、特にそれが帳簿書類に基づいていること、あるいは帳簿書類の記載を否定できるほどの信憑力のある資料によったという処分の具体的根拠を明確にする必要があり、かつ、それが妥当であるとしたからにほかならず、そうであるとすれば、更正理由の附記は、法定の帳簿書類に基づいて計上される青色申告書提出承認のあった所得について更正のあった場合に限られるべきであって、青色申告に対する更正であっても、それ以外の部分に関する場合には、白色申告に対する更正と同様に処理すれば足り、更正通知書に理由の附記を要しないものであると解すべきである。

(9)～(13)　省略

(14)　国税通則法７４条の２第１項（行政手続法の適用除外）が国税に関する法律に基づき行われる処分及び公権力の行使に関する行為について行政手続法第３章（不利益処分）の規定の適用除外を定め

た趣旨は、①国税に関する法律に基づく処分の多くは金銭に関する処分であるから、事後的な手続で処理することが適当であり、この点については国税不服審判所への審査請求が整備されていること、②国税に関する処分が大量・反復的であること、③限られた人員で適正・公平・迅速に手続の処理を図らなければならないこと等の理由によるもので、合理的なものと解される。

(15)　省略

（第一審・山形地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年１月１５日判決、本資料２５８号－１・順号１０８５９）

大阪高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　相続税更正処分取消請求控訴事件
国側当事者・国（東税務署長）
平成２０年８月２８日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　国税に関する法律に基づく処分で不服申立てをすることができるものの取消しを求める訴えは、異議申立てをすることができる処分については異議申立てについての決定を経た後でなければ提起することができない（国税通則法１１５条１項（不服申立ての前置等）本文）ところ、納税者は、本件通知処分については、処分行政庁に対し異議申立てを行っているものの、本件更正処分については、異議申立てをすることができる（国税通則法７５条１項１号（国税に関する処分についての不服申立て））のに、これを行っておらず、本件更正処分の取消しを求める訴えを提起するに当たり、国税通則法１１５条１項本文の規定する「異議申立てについての決定」を経ていないから、納税者の本件更正処分の取消しを求める請求に係る訴えは、訴訟要件を具備しない不適法なものであるとして却下された事例

(2)　本件更正処分については適法な異議申立てを行っておらず、本訴の提起がされたのが平成１９年９月１０日であり、納税者が本件更正処分の通知を受けたのが同年１月２５日であるから、本訴は訴え提起期間を経過して提起された（行政事件訴訟法１４条１項（審査請求期間））点においても不適法なものであるとして却下された事例

(3)　異議申立てについての決定を経ることにより生ずる著しい損害を避けるため緊急の必要があるとき、その他その決定を経ないことにつき正当な理由があるときには、不服申立ての前置の規定は適用されない（国税通則法１１５条１項３号）との納税者の主張が、本件通知処分と本件更正処分は同一の処分でないことはいうまでもないし、両処分は、その趣旨、目的、要件及び効果を異にするもので、各別に不服申立てを前置する合理的な理由があると考えられるのであるから、本件通知処分に不服申立てをしたからといって、本件更正処分につき不服申立ての前置を省略することはできないとして排斥された事例

(4)　本件更正処分は減額更正処分であり、取消しを求める訴えの利益がないと考えられるので、この意味でも本件訴えは不適法なものであるとして却下された事例

判　決　要　旨

(1)～(4)　省略

（第一審・大阪地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年３月２５日判決、本資料２５８号－６８・順号１０９２６）

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国（芦屋税務署長）
平成２０年８月２８日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とシンガポール共和国との間の協定（以下「日星租税協定」という。）７条１項の規定の内容

(2)　租税特別措置法４０条の４（居住者に係る特定外国子会社等の留保金額の総収入金額算入）の趣旨

(3)　租税特別措置法４０条の４は、本来、特定外国子会社等から我が国に居住する株主に利益移転がされるのが当然であると解される場合であるにもかかわらず、それがされていないときに、本来あるべき利益移転が実際にあったものとみなして、そのあるべき利益移転によって株主である我が国の居住者が得たとみなされる所得に対して課税するものであって、これが、シンガポール法人が事業等によって得た利得、すなわち「企業の利得」に対して課税するものではないことは明らかであり、「企業の利得」についての課税権限の分配について定めた日星租税協定７条１項に反するものではないと解すべきであるとされた事例

(4)　租税特別措置法４０条の４は、シンガポールに課税権が認められているシンガポール法人の所得を、我が国の株主に帰属させて課税するものであるから、日星租税協定７条１項に抵触するとの納税者の主張が、租税特別措置法４０条の４は、特定外国子会社等が適用対象留保金額を有する場合に、それが当該特定外国子会社等の株主である我が国の居住者に帰属するものとして課税しているのではなく、一定の要件を満たす場合には株主である我が国の居住者の有する株式等に対応するものとして算出された一定の金額は、株主に利益移転があったものとみなすべきであることから、そのあるべき利益移転に対して課税するために、当該居住者の雑所得の金額の計算上、総収入金額に算入することとしたものであって、シンガポール法人の所得を株主である我が国の居住者に帰属させるものではないとして排斥された事例

(5)　租税特別措置法４０条の５第１項が、同法４０条の４第１項によって株主である我が国の居住者に対する課税の対象とされた特定外国子会社等の留保所得を原資として、特定外国子会社等が、現に株主たる当該居住者に配当等を支払った場合には、既に課税対象とされた留保所得については当該居住者の配当所得又は雑所得の計算上、控除される旨規定しているところ、これは、租税特別措置法４０条の４第１項が、実質的には特定外国子会社等の所得に課税するものであることを前提として、そこに生ずる二重課税を排除しようとしたものに他ならないとの納税者の主張が、租税特別措置法４０条の５第１項は、同法４０条の４第１項が租税回避を防止することを目的とするにとどまり、それを超えて重い税負担を課すことを目的とするものではないことから、既に利益の移転とみなされて課税したものに対しては、その後、現に利益の移転がされたときには課税しないこととするという当然の調整規定を置いたにすぎないものと解され、このような調整規定である租税特別措置法４０条の５第１項が存在するからといって、租税特別措置法４０条の４第１項が、特定外国子会社等の所得に実質的に課税するものであるということはできないとして排斥された事例

(6)　フランス国務院は、フランスのタックス・ヘイブン対策税制が、フランスとスイスとの間の租税

条約が定める「恒久的施設なければ課税なし」の原則を定めた条項に違反する旨の判決をしており、これは、同じく「恒久的施設なければ課税なし」の原則を定めた日星租税協定７条１項の解釈について参考にすべきであるとの納税者の主張が、当時のフランスにおいては、法人税については、テリトリー基準（属地主義）に基づき、国外所得非課税主義を採用し、原則として外国の子会社や支店から生じた利益に対しては課税せず、タックス・ヘイブン国にある子会社の留保所得に対しては、通常の法人税の一部としてではなく、分離してフランスの親会社に直接課税するという特殊な法制度を有していたことが認められ、このように、そもそも我が国とは前提を異にする制度の下におけるフランス国務院の判決を、我が国の租税特別措置法４０条の４の解釈の参考とすることは適当とはいい難いとして排斥された事例

(7)　ＯＥＣＤの加盟国でないシンガポールとの租税協定を解釈するに当たり、ＯＥＣＤモデル租税条約７条１項のコメンタリーを解釈基準とすることは許されないとの納税者の主張が、ＯＥＣＤモデル租税条約７条１項のコメンタリー１０．１は、「第１項の目的は、一方の締約国の、他方の締約国の居住者である企業の事業所得に対する課税権の制限を規定することである。本項は、一方の締約国の、自国の国内法令の従属外国法人規定に基づく自国の居住者に対する課税権を、これらの居住者に対して課せられる当該租税が、他方の締約国に居住している企業の利得で、これらの居住者の当該企業への持分に帰せられる部分に基づき算定されるのにもかかわらず、制限していない。一方の国によって自国の居住者に対してこのように課される租税は、他方の締約国の企業の利得を減少させず、それ故、当該利得に対して課せられたとはいい得ない。」との見解を示しており、日星租税協定７条１項の解釈としても正当であるとして排斥された事例

(8)　租税特別措置法４０条の４第３項に規定する適用除外要件の趣旨

(9)　租税特別措置法４０条の４第３項が、特定外国子会社等の営む主たる業種が「株式の保有」である場合、タックス・ヘイブン対策税制の適用除外の対象としないと規定している趣旨

(10)　租税特別措置法４０条の４第３項に規定する「主たる事業」の判定

(11)　主たる事業の判定は、事業が複数存在することが前提となるところ、株式の保有は、純粋持株会社のように株式保有の事業目的を有する場合でなければ独立の事業とはいえず、他の事業に付随して株式が保有される場合は、株式の保有は事業とはいえないから、株式の保有が主たる事業か否かの判定をそもそも要しないとの納税者の主張が、そもそも株式は、これを保有又は運用することにより投資所得を得ることができるものであり、株式を保有することは、それが他の事業と関連するものであるか否かにかかわらず、１つの事業になり得るというべきであるとして排斥された事例

(12)　主たる事業とは、特定外国子会社等が所得源泉をより多く投入している事業をいうと解すべきところ、所得源泉とは、人・機械設備・不動産等の生産要素をいうから、主たる事業とは、このような生産要素がより多く投入されている事業をいうと解すべきであり、主たる事業を収入金額又は所得金額の多寡を基準として判定することは誤りであるとの納税者の主張が、たしかに、主たる事業を判定するに際し、納税者が主張するような生産要素を考慮要素とすべきであるものの、だからといって、事業活動の客観的結果として得る収入金額又は所得金額の多寡を基準として判定することが誤りであるということにはならないことはいうまでもなく、かえって、納税者主張によれば、さしたる生産要素を要しない株式保有事業と、相当規模の生産要素が投入された他の事業とを営む特定外国子会社等については、いかに当該株式の保有を通じて多額の所得を得ていたとしても、およそ株式の保有は主たる事業にはなり得ないという帰結を導くことになるものであって、このような結論が不合理であることは明らかであり、また、株式の保有については、いかにタックス・ヘイブン国において実体が

存し、そこで事業が行われていたとしても、タックス・ヘイブン対策税制の適用除外の対象としないとした租税特別措置法４０条の４第３項の立法趣旨に明らかに反するとして排斥された事例

(13)　A社は、平成１３事業年度の決算書において、その主要な事業活動が投資持株会社であることを自認していたこと、A社の総資産において株式の保有によるもの（C社の株式の売却代金を原資とする定期預金及びD株式等の合計）が占める割合は、９９．５パーセントを超えていたこと、A社の現地取締役が退任してシンガポールの現地事務所が閉鎖された平成１３年７月以降、鋼管の卸売事業はD社に移管され、その後はA社としての卸売事業の実績はないこと、これに対してA社は、C社の株式はこれを売却したときまで、D社の株式は平成１３年事業年度以降も、それぞれ継続して保有していたことがそれぞれ認められるのであって、これらの具体的かつ客観的な事業活動の内容をみれば、A社の平成１３年事業年度における主たる事業は、株式の保有にあったと認めるほかなく、A社は、租税特別措置法４０条の４第３項の適用除外要件のうち、非持株会社等基準を満たさないことが明らかであるから、その余の基準を満たすか否かを判断するまでもなく、租税特別措置法４０条の４第３項の適用除外規定の適用はないとされた事例

(14)　タックス・ヘイブン対策税制の適用に際し、我が国の企業の正常な海外投資活動を阻害しないという趣旨に則して解釈する必要があり、そのためには、租税特別措置法４０条の４に規定する個別の要件のみに依拠することなく、外国法人がタックス・ヘイブン国に所在することに「経済合理性」がある場合には、タックス・ヘイブン対策税制を適用すべきでないとの納税者の主張が、タックス・ヘイブン対策税制の立法過程においては、タックス・ヘイブン国に所在する外国法人であっても、その地に所在することに十分な経済的合理性があれば、タックス・ヘイブン対策税制による課税の対象とされるべきではないとの立法方針が示されていたことが認められるものの、このような外国法人がタックス・ヘイブン国に所在することの経済的合理性を、その業種に即して具体化したものが租税特別措置法４０条の４第３項の適用除外要件であると解されるから、特定外国子会社等がタックス・ヘイブン国に所在することの経済的合理性の有無は、租税特別措置法４０条の４第１項の要件に該当することを前提に、同条３項の適用除外要件の充足の有無を通じて判断することが予定されていると解するのが相当であり、そうすると、適用除外要件の１つである非持株会社等基準を充足しないと認められる外国法人について、更に「経済合理性」を検討しなければならないとすることは、タックス・ヘイブン対策税制の適用についての明確性及び法的安定性を損なうことになることは明らかであるとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　日星租税協定７条１項は、一方締約国の「企業の利得」については、原則として、その一方締約国のみが課税することができ、他方締約国は、その企業が、他方締約国内にある恒久的施設を通じて事業を行っている場合に、その恒久的施設に帰属する利得についてのみ課税することができるという内容を定めたものであって、我が国とシンガポールとの間での課税権限の分配として規定しているのは、「企業の利得」に対する課税、すなわち企業がその事業活動等を行うことによって得た利益に対する課税権限の分配であって、企業がその利益を配当等によって移転した場合に、それに対して課税されることを対象とするものではないというべきである。

(2)　租税特別措置法４０条の４（居住者に係る特定外国子会社等の留保金額の総収入金額算入）第１項は、株主である我が国の居住者が、その所得に対する租税の負担がないか又は極端に低い、いわゆるタックス・ヘイブンといわれる国に外国法人を設立して経済活動を行い、当該外国法人に所得を留保することによって、我が国における租税の負担を回避する場合に対処し、税負担の実質的な公平を

図ることを目的とする規定である。また、同条は、同条第３項に定める非持株会社等基準、実体基準、管理支配基準、非関連者基準及び所在地国基準を充足しない、当該国において事業を行うことに経済的合理性が認められないような特定外国子会社等に関しては、これを本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低い国又は地域に設け、そこに、本来法人の所有者である株主に対して移転されるべきである利益を留保することによって租税回避行為をしていると評価されることから、そのような場合には、当該特定外国子会社等に留保された適用対象留保金額は、本来、株主にその利益移転が行われるべきものであり、実際に配当等によって利益移転があったものとみなして課税することとしたものにほかならないと解される。

(3)～(7)　省略

(8)　非持株会社等基準、実体基準、管理支配基準、非関連者基準及び所在地国基準といった租税特別措置法４０条の４第３項に定める同条第１項の適用除外要件は、特定外国子会社等に該当する場合であっても、それが独立企業としての実体を備え、かつ、その所在地国で事業活動を行うにつき十分な経済的合理性がある場合にまでタックス・ヘイブン対策税制による課税を行うことは、我が国の企業の正常な海外投資活動を阻害する結果を招くことになることから、そのような事態をさけるべきであるとの趣旨で設けられたものである。

(9)　租税特別措置法４０条の４第３項が、特定外国子会社等の営む主たる業種が「株式･･･の保有･･･」である場合には、たとえタックス・ヘイブン国において実体が存し、そこで事業活動が行われていたとしても、そもそも、タックス・ヘイブン対策税制の適用除外の対象としない旨を規定している趣旨は、特定外国子会社等の主たる業種が、「株式の保有」である場合には、株式の保有は、株式を保有又は運用することにより利益配当ないしキャピタルゲインを得ることができるものであり、このような株式の保有に係る事業の性格からすれば、そのような事業は、我が国においても十分行うことができるものであって、このような事業を行う特定外国子会社等が、我が国ではなくわざわざタックス・ヘイブン国に所在することについて、我が国からの所得の移転による税負担の軽減以外の積極的な経済的合理性をおよそ見出し難く、タックス・ヘイブン対策税制の適用除外とする必要性をそもそも認めることができないからであると解される。

(10)　外国関係会社が複数の事業を営む場合、そのいずれの事業が「主たる事業」であるかの判定は、そもそも課税要件事実は、事業年度ごとにその存否が確定される性質のものであるから、結局のところ、課税要件事実である「主たる事業」は、特定外国子会社等の当該事業年度における事業活動の具体的かつ客観的な内容から判定するほかないというべきであって、当該特定外国子会社における、それぞれの事業活動の客観的な結果として得られた収入金額又は所得金額、それぞれの事業活動に要する使用人の数、事務所、店舗、工場その他の固定施設の状況等の具体的かつ客観的な事業活動の内容を総合的に勘案すべきであり、そうすると、特定外国子会社等の当該事業年度末以後における事情などの当該事業年度においてそもそも判断が不可能な事情については、主たる事業の判定に際しては考慮することは許されないというべきである。

(11)～(14)　省略

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　課税処分取消請求事件
国側当事者・国（世田谷税務署長）
平成２０年８月２９日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　被相続人は、同人が主宰していたＴ社に対しＫ土地を賃貸しており、同社は、Ｋ土地を洗車場等として使用していたこと、また、Ｋ土地と、隣接する駐車場であったＬ土地の間には防護壁が建てられており、両土地は明確に区分されていたことから、Ｋ土地はＬ土地とは別個に貸宅地として評価すべきであるとの納税者の主張が、①Ｋ土地にはＬ土地と同様に車両の駐車枠が引かれ、両土地は共に駐車場として利用されていたこと、被相続人は課税庁に対して、Ｋ土地とＬ土地を合わせた土地を一つの駐車場であるとして申告等していたこと、Ｋ土地はＬ土地に駐車していた車両等の一部について、外部につながる唯一の通路として利用されていたことから、Ｋ土地はＬ土地と一体として利用されていたということができるのであって、加えて、②被相続人とＴ社との間においてＫ土地に係る賃貸借契約書が作成された形跡がなく、また、賃料の授受があったこともうかがわれないことなどからすると、本件相続の開始時点において、被相続人とＴ社の間にＫ土地を洗車場等として使用させる旨の賃貸借契約があったとは認められないことなどからすれば、Ｋ土地とＬ土地は、合わせて１画地として評価すべきであるとして排斥された事例

(2)　地蔵尊の敷地について一定の評価減を認める趣旨

(3)　Ｅ－１土地は家庭菜園及び農具の納屋等の敷地として、また、Ｅ－２土地は自宅及び庭園として内部で区別されて使用されていたのであるから、両土地は別個に評価すべきであるとの納税者の主張が、①固定資産課税明細書では、Ｅ－１土地及びＥ－２土地の現況地目は、いずれも宅地とされていること、②Ｅ－１土地とＥ－２土地の上には、建物が両土地にまたがって建っていたこと、③Ｅ－１土地とＥ－２土地を合わせたＥ土地の周囲は石塀等で囲まれており、両土地は、同石塀等の中で１つになっていることなどに照らすと、Ｅ－１土地とＥ－２土地は、全体として建物の敷地として一体利用されていたことが明らかであり、Ｅ－１土地とＥ－２土地を合わせて１画地として評価すべきであるとして排斥された事例

(4)　Ｎ土地について、みなし位置指定道路として土地利用について制約を受けているから、位置指定道路と同様に私道に準じて減額して評価すべきであるとの納税者の主張が、①Ｎ土地は道路の用に供されておらず実際には何ら土地利用に関する制約を受けていなかったということ、②Ｎ土地に係る関係権利者は相続人のみであるため、Ｎ土地に係る道路位置指定については、Ｎ土地の所有者である相続人がその廃止手続の申請をしさえすれば、容易に廃止することが可能であることから、私道に準じて減額して評価すべき理由は見当たらないとして排斥された事例

(5)　Ｅ－１土地とＥ－２土地を別個に評価することを前提として、Ｅ－２土地の面積に建物の総床面積に占める賃貸部分の床面積の割合を乗じた面積を、貸家建付地として評価すべきであるとの納税者の主張が、①Ｅ－１土地とＥ－２土地は、建物の敷地として一体利用されていたことから合わせて１画地として評価すべきであること、②Ｅ－１土地とＥ－２土地を合わせたＥ土地の面積に建物の総床面積に占める賃貸部分の床面積の割合を乗ずると、建物の建築面積を大幅に超えて評価することになり不合理であるといわざるを得ないこと、③このような不合理な結果が生ずるのは、建物が広大なＥ

土地の一部分に建てられているにすぎないことから、貸家建付地の面積をより実態に即して算出するため、建物がＥ土地の建ぺい率の上限で建てられているものと仮定し、Ｅ土地のうち建物の用に供されている部分の面積は、Ｅ土地全体ではなく、建物の建築面積をＥ土地の建ぺい率で割り戻して算出した敷地面積として、貸家建付地として評価すべき面積は当該敷地面積に、建物の総床面積に占める賃貸部分の床面積の割合を乗じた面積とするのが相当であるとして排斥された事例

(6)　評価通達２４―４（広大地の評価）（(平成１４年課評２－２外による一部改正前のもの）以下「旧評価通達２４―４」という。）の合理性

(7)　最有効利用が高度利用（中高層の集合住宅等）にある土地の評価において、旧評価通達２４―４（広大地の評価）による減額の要否

(8)　Ａ土地・Ｂ土地・Ｃ－１土地・Ｋ土地とＬ土地を合わせた１画地及びＥ土地の各土地は、旧評価通達２４－４にいう広大地として評価すべきであるとの納税者の主張が、上記各土地はいずれも地積が１０００㎡を超える土地であり、①上記各土地の周辺に所在する被相続人が所有していた地積が１０００㎡を超える土地及びＡ土地には、売却後、いずれもマンションが建築されていること、②納税者は、買主である不動産会社がＡ土地にマンションを建設するということを前提として、Ａ土地の売買契約を締結していること、③被相続人は、上記各土地の周辺に所在する自己が所有する複数の土地にマンションを建築していること、④昭和５１年以降、上記各土地の周辺に新築された住宅の多くが共同住宅であること、⑤不動産鑑定評価では、上記各土地からＡ土地を除いた各土地についての最有効使用は、いずれも共同住宅の敷地と判断されていることなどからすると、上記各土地は、いずれもマンションの敷地として開発するのが経済的に最も合理的であるということが明らかであるから、広大地として評価することはできないというべきであるとして排斥された事例

(9)　Ｆ―２土地は、駐車場（Ｆ－１土地）の出入口として利用されていたのであり、Ｆ－１土地と一体として利用されていたから、両土地は合わせて１画地として評価すべきであるとの納税者の主張が、Ｆ－２土地は、本件相続以前から私道として利用することが予定され実際にそのような利用方法が確立することで、被相続人の自由な使用収益が制約されていたということができ、仮に駐車場であったＦ－１土地への進入路として利用されていたとしても、被相続人の自由な使用収益が可能であったＦ－１土地とは利用区分が異なっていたということができるから、Ｆ－１土地とＦ－２土地は、評価単位が異なるのであり、それぞれ１画地として別個に評価すべきものであるとして排斥された事例

(10)　路線価が地価公示価格と同水準の価格の８０パーセント相当と低く定められている趣旨

(11)　納税者が支出した地中埋設物処理費用について、評価通達が地価公示価格の８０パーセント相当である路線価を基準に土地の価格を評価していることを根拠として、土地の評価額から控除することができるのは、その８０パーセントのみであるとする課税庁の主張が、路線価が評価上の安全性を配慮して定められていることに照らすと、課税庁が主張するように、評価通達が土地の評価における積極的要因について８０パーセント相当で評価しているとして、消極的要因についても同様に８０パーセント相当で評価すべきと直ちにいうことができるかは疑問があり、土地の評価額から控除することができる地中埋設物処理費用は、その８０パーセントのみである旨の課税庁の主張を直ちに採用することはできないとして排斥された事例

(12)　相続税法２２条（評価の原則）に規定する時価の意義

(13)　Ｏ土地の評価額は、不動産鑑定評価書における鑑定評価額とすべきであるとの納税者の主張が、Ｏ土地について、実際の利用方法と異なる隣接する土地を取得して活用することを鑑定評価の前提としている鑑定が、評価額を正当に算定しているということができるかは疑問であり、それ以外にＯ土

地について、評価通達に定められた評価方法を画一的あるいは形式的に適用することによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害し、相続税法あるいは評価通達自体の趣旨に反するような結果を招くというような特別な事情はうかがわれないから、O土地の評価額は、評価通達によって算定すべきであるとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　省略

(2)　地蔵尊の敷地について一定の評価減を認める趣旨は、地蔵尊は地域住民の信仰の対象とされるため、その敷地について明渡しや地代の請求等がされることが考えにくく、事実上、土地の使用制限を受けているのと同視することができるという点を考慮したためであると解することができる。

(3)～(5)　省略

(6)　広大地の価額を旧評価通達２４－４において掲げる算式により減額して評価することとしたのは、広大地については、標準的な地積の土地と比べ、開発による有効活用がされる可能性が高いところ、都市計画法に規定する開発行為をするには、同法の定める公共公益的施設用地の負担が義務付けられ、かなりの面積のつぶれ地が生ずることが避け難いことから、相続税額の計算の基礎となる土地の価額の評価において、当該つぶれ地となることが見込まれる分の減額を行うこととしたものと解され、このような減額は、合理性を有するものということができる。

(7)　旧評価通達２４－４にいう「公共公益的施設用地となる部分の地積」とは、経済的に最も合理的であると認められる開発行為を行うとした場合において公共公益的施設用地となる部分の地積をいうと解されるところ、対象となる土地について経済的に最も合理的であると認められる開発行為が高度利用にあり中高層の集合住宅等（いわゆるマンション等）を建築することにある場合には、公共公益的施設用地となる部分の地積が生じないこと、又はこれが生じるとしてもごくわずかであって格別の減額は必要ではないとされるのが相当であることから、そのようなときには、当該土地について広大地の評価による減額はされないというべきである。

(8)・(9)　省略

(10)　路線価が地価公示価格と同水準の価格の８０パーセント相当と低く定められているのは、土地の価額には相当の値幅があることに加え、路線価は相続税等の課税に当たって１年間適用されるため、評価時点である１月１日以後の地価変動によっても、路線価による評価が土地の実際の価額を上回ることで過重な税負担を生じさせないようにする必要があることから、評価上の安全性を配慮したことによるものと解される。

(11)　省略

(12)　相続税法２２条（評価の原則）は、相続財産の価額は、特別に定める場合を除き、当該財産の取得の時における時価によるべき旨を規定しているところ、同条にいう「時価」とは、課税時期である相続開始時における当該財産の客観的な交換価格をいうものと解するのが相当である。

しかし、財産の客観的交換価値は必ずしも一義的に確定されるものではなく、これを個別に評価することとなると、その評価方法及び基礎資料の選択の仕方等により異なった評価額が生じることが避け難く、また、課税庁の事務負担が重くなり、課税処理の迅速な処理が困難となるおそれがあることから、課税実務上は、財産評価の一般的基準が評価通達によって定められ、これに定められた評価方法によって画一的に評価する方法が採られている。このような扱いは、納税者間の公平、納税者の便宜及び徴税費用の節減という見地からみて合理的であり、一般的には、すべての財産についてこのような評価を行うことは、租税負担の実質的公平を実現することができ、租税平等主義にかなうもので

ある。

したがって、評価通達に定められた評価方法を画一的あるいは形式的に適用することによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害し、相続税法あるいは評価通達自体の趣旨に反するような結果を招くというような特別な事情が認められない限り、評価通達に定められた評価方法によって画一的に時価を評価することができるというべきである。

(13)　省略

大阪高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分取消等請求控訴事件
国側当事者・泉大津税務署長
平成２０年８月２９日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　本件施設は、これを一体とみて、ばい煙処理の用に供されている機械及び装置であるといえるのであって、耐用年数省令２条２号別表第六の種類「機械及び装置」として、耐用年数を７年として普通償却限度額を算定すべきであるとの一審原告会社の主張が、本件施設は、工場棟上屋があるほか、それぞれ独立の機能、効用を有する機械及び装置等により構成されており、これを全体で１つの機械及び装置とみることは無理であり、建物や各設備ごとに区分してそれぞれの効用の耐用年数を考えることができ、法人税法及びその委任を受けた政令や耐用年数省令に照らしても、それぞれの規定による設備毎に減価償却をすべきものと解するのが相当であるとして排斥された事例

(2)　廃棄物ピットの側壁が工場棟の上屋（建物）の縦材の鉄骨の基礎として全く利用されていないことが明らかになったから、これを建物及びその附属施設ということができないとの一審原告会社の主張が、廃棄物ピットは、その側壁の構造上も、本件施設中の４階建てに相当する工場棟上屋の基礎となっており、コンクリートの直方体も廃棄物ピットの側壁の上に設置されているものと推認され、したがって、廃棄物ピットは、建物である工場棟上屋の一部であり、「建物」としての耐用年数を適用すべきであるとして排斥された事例

(3)　廃棄物クレーン及び投入ホッパが廃棄物を定量的に供給することにより、本件施設の焼却装置における安定的な完全燃焼が可能となり、それにより黒煙・すす、一酸化炭素、窒素酸化物及びダイオキシン類の排出を抑制することになるからばい煙処理の用に供される機械及び装置であるとの一審原告会社の主張が、廃棄物クレーン及び投入ホッパの本来的な効用は、あくまで、運搬及び供給にあり、それらの機能がばい煙の処理の観点から優れていることがあったとしても、そのことによって、これらの設備が耐用年数省令２条２号のばい煙処理の「用に供されている減価償却資産」であるとまでいえないとして排斥された事例

(4)　ロータリンキルン、後燃焼ストーカ、油圧ユニット、再燃焼室、助燃バーナー、補助燃料タンク、補助燃料供給ポンプ及び羽口金物冷却ファン（以下「各焼却設備」という。）については、公害防止等の観点を含む耐用年数省令の同号の趣旨に照らした弾力的な解釈手法を考慮して、ばい煙処理用の機械及び設備とすべきとの一審原告会社の主張が、各焼却設備は、廃棄物を焼却して減容させることを直接の目的とする本件施設の基本的、中核的な焼却設備部分というべきものであって、これらの部分においてばい煙の抑制や内部で発生したばい煙等の有害物質の処理のために各設備において様々な機能や工夫が施され、燃焼の過程で発生した有害物質除去のための化学反応が起こっているとしても、これらは、結局のところ、廃棄物の燃焼をより精度の高い完全なものにするための様々な機能や工夫であるといえるのであり（むろん、それらの機能や工夫も公害防止の観点からは評価されるべきものではある。）、各燃焼設備の主たる目的はあくまで廃棄物の焼却による燃焼反応をさせることにあるのであって、それらの機能や工夫があるからといって、極めて性能の良い優れた機械設備であるとはいえても、各設備自体が、耐用年数省令２条２号所定のばい煙処理の「用に供されている減価償却資産」であるとまではいえないものと解されるとして排斥された事例

(5)　押込ファンは、後燃焼ストーカ及び再燃焼室へ空気を供給する設備で、風道は、押込ファンで空気を送り込むためのダクトであり、いずれも、各焼却設備と同様の焼却設備又はその附属設備であり、蒸気タービンは、廃熱ボイラで生成された水蒸気によってタービンを回転させて本件施設で使用する電気を発電する設備であって、いずれも、耐用年数省令２条２号のばい煙処理の用に供されている機械及び装置とはいえないとされた事例

(6)　再燃焼室ピットが再燃焼室、後燃焼ストーカ及び灰出コンベヤ等の機械及び装置と分離可能であるとか、別個に取替が可能であるとか、本件仕様書では、再燃焼室、後燃焼ストーカ及び灰出コンベヤとは別個の建築項目として記載されていることなどを挙げ、上部の機械及び装置と一体として評価することはできず、再燃焼室ピットは構築物であるとの課税庁の主張が、上部の機械及び装置の基礎となること以外に再燃焼室ピットの独自の効用が特にあるとまでは考えられず（課税庁は、３００トン以上の大型の機械及び装置等を収納するという独立の効用を果たすことができるなどと主張するが、本件の再燃焼室ピットにそのような効用があるものとは認められない。）、再燃焼室ピットが上部の機械及び装置と分離可能であることは、各焼却設備としての機械及び装置の基礎部分であって、その上部の機械及び装置と一体となってその効用を発揮するものと考えられ、上部の機械及び装置の一部として減価償却資産とすべきものとの妨げとなるものではなく、むしろ、令１３条２号で構築物として例示する「ドック、橋、岸壁、さん橋、軌道、貯水池、坑道、煙突」などはいずれも機械及び装置の基礎となるような土木設備又は工作物ではないこと、それに、耐用年数通達１－４－８の前提となる機械装置の基礎についての原則的な考え方からも、再燃焼室ピットは、機械及び装置の基礎部分とみるのが合理的であるとして排斥された事例

(7)　本件施設を一体として特別償却の対象とすべきであるとの一審原告会社の主張が、本件施設は、工場棟上屋があるほか、それぞれ独立の機能、効用を有する機械及び装置等により構成されており、これを全体で１つの機械及び装置とみることは無理であり、それぞれの設備毎に減価償却をすべきものであることは、特別償却についても普通償却と同様であると解されるとして排斥された事例

(8)　廃棄物ピットは、建物である工場棟の上屋の一部であり、昭和４８年大蔵省告示（平成１０年大蔵省告示第１４０号による改正前のもの。以下「本件告示」という。）別表一は、種類「建物」について騒音防止用設備としての「遮音壁」しか規定しておらず、廃棄物ピットが「遮音壁」でないことは明らかであるから、本件特別償却をすることはできないとされた事例

(9)　再燃焼室ピットを構築物とした上で、特別償却できないとの課税庁の主張が、再燃焼室ピットは、焼却設備である機械及び装置の基礎として、それらと一体となる機械及び装置であり、租税特別措置法４３条１項（特定設備等の特別償却）、同法施行令（平成１３年政令第１４１号による改正前のもの）２８条１項、本件告示別表一の種類「機械及び装置」、区分「産業廃棄物処理用設備」、細目「高温焼却装置」に該当するから本件特別償却をすることができるとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)～(9)　省略

（第一審・大阪地方裁判所　平成●●年（○○）第●●～●●号、平成１８年７月１８日判決、本資料２５６号－１９４・順号１０４５４）

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　不当利得返還請求控訴事件
国側当事者・国
平成２０年９月３日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　各修正申告書は偽造されたものであり、仮に、当該修正申告書の原告会社代表者の署名押印が真正なもので原告会社により修正申告がされたと認められるとしても、その修正申告は、課税庁係官から「納付した税金は返す。」などの虚偽の説明を受けるなどして、錯誤に陥ったものであって無効であるとの原告会社の主張が、認定した事実によれば、各修正申告書による申告は、原告会社代表者及び実質的に経営の実権を握っていた者両名の意思に基づいてされたものであって、両者のいずれをとっても、課税庁係官から「納付した税金は返還する。」旨の説明を受けた事実や、その旨錯誤に陥っていた事実は認めがたいとして排斥された事例（原審判決引用）

(2)　申告書記載内容の錯誤を主張することが許される場合（原審判決引用）

(3)　修正申告の内容は課税庁係官の誤った慫慂によりされたものであり、本件には国税通則法の定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合に当たるとの原告会社の主張が、原告会社代表者らは、課税庁係官が慫慂する修正申告の内容に疑問があればこれを問いただすことが可能であって、更なる修正を求める余地もあったと考えられ、また、そもそも申告納税制度の趣旨にかんがみれば、税務調査等を通じて調査官等が申告を慫慂する場合でも、課税標準等の基礎となる事実関係につき調査官等においてどこまで把握できているか、その程度は事案ごとに異なるものといわざるを得ないこと、他方で、慫慂した税額及びその前提となる所得金額については、原告会社代表者らが課税庁係官から説明を受け、その金額に基づいて修正申告書を作成・提出することを了解していたこと等の事情を総合すれば、本件において、課税庁係官の慫慂した税額の計算過程において、「預け金」の処理に誤りがあったことが発端となって、法人税修正申告書の申告税額が過大なものとなっている可能性があるとしても、そのことから直ちに、国税通則法の定めた方法以外に申告の是正を許さなければ、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情があるとはいえないとして排斥された事例（原審判決引用）

判　決　要　旨

(1)　省略

(2)　申告納税制度を採用している法人税等について、国税通則法が申告書記載事項の過誤の是正につき特別の規定を設けているのは、法人税等の課税標準等の決定については最もその間の事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限る建前とすることが、租税債務を可及的速やかに確定させなければならない国家財政上の要請に応ずるものであり、納税義務者に対しても過当な不利益を強いるおそれがないと認めたからにほかならない。したがって、修正申告によるものも含めて申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、国税通則法の定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合には、法定の方法によらないで記載内容の錯誤を主張することが許される余地もあるものである（最高裁判所昭和３９年１０月２２日第１小法廷判決・民集１８巻１７６２頁参照）。

(3)　省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年２月２８日判決、本資料２５８号－４９・順号１０９０７）

最高裁判所（第三小法廷）　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分等取消請求上告受理申立事件

国側当事者・麹町税務署長

平成２０年９月５日受理

決　定　事　項

申立人の上告受理の申立ての理由によれば、民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）の事件に当たるが、申立ての理由中、法人税法施行令１３２条２号（資本的支出）の解釈適用の誤りをいう部分は、重要でないと認められるとして、申立ての理由中、法人税法施行令１３２条２号の解釈適用の誤りをいう部分を排除した上で、申立人の上告受理申立てが上告審として受理された事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、同●●年（○○）第●●号　平成１７年５月１３日判決、本資料２５５号－１４１・順号１００２２）

（控訴審・東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、同年（○○）第●●号　平成１８年４月２０日判決、本資料２５６号－１１２・順号１０３７２）

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税更正処分取消請求事件
国側当事者・国（所沢税務署長）
平成２０年９月１０日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　本来、柔道整復は医業に当たり、医師でなければ業としては行ってはならないものであるが、法律に特別の定めがあるため、医師でない者が行うことが許されるとの見解を前提として、柔道整復師は「医業又は歯科医業を営む個人」に当たるとの納税者の主張が、租税特別措置法２６条１項（社会保険診療報酬の所得計算の特例）が医師に対する課税庁の運用上の特別措置を法制化した特例規定であるという制定の趣旨・沿革、同規定の文言の立案の経緯、同規定の制定当時の課税庁の解釈及び同規定の制定後の運用を踏まえると、同項にいう「医業又は歯科医業を行う者」とは、同規定の立法趣旨に沿った解釈としては、医師若しくは歯科医師又は医師若しくは歯科医師を雇用して医業若しくは歯科医業を行う者をいうものであり、柔道整復師はこれに含まれないと解するのが相当であり、また、関係法律の体系上、柔道整復は、医行為としての医業でなく、医業類似行為として位置付けられており、その主体である柔道整復師も、医業の主体である医師とは異なる位置付けをされていると解するのが相当であるとして排斥された事例

(2)　柔道整復師法の制定に際し、あん摩師等法において、柔道整復師は明らかに医業類似行為の主体から除外されているのであり、同法の立法経過からも、柔道整復師が医業の主体として位置付けられていることは明らかであるとの納税者の主張が、柔道整復師法の制定後も、柔道整復師の業務は、法形式上はあん摩師等法とは別の単行法としての柔道整復師法によって規制されることになったが、その医業類似行為としての位置付け及び規制の内容は、同法の制定の前後を通じて何ら変わりがないと解するのが相当であり、柔道整復師の業務が医業類似行為として位置付けられることは、同法の制定後のあん摩師等法１２条のただし書の規定形式が採られたことによって、むしろより明らかになったものということができ、柔道整復師法の制定に際して、医療法、医師法等の医業に関連する諸規定について何らの手当てもされていないことからも容易にうかがわれるというべきであるから、関係法律の解釈として到底採り得ないものといわざるを得ないとして排斥された事例

(3)　すべての医業類似行為は一切許容されないものであることを前提として、柔道整復業が、あん摩、マッサージ、指圧、はり及びきゅうの各業と同様に法律によって許容されていることは、これらの施術が医療類似行為に該当しないことの証左であるとの納税者の主張が、あん摩師等法の規定は、柔道整復が、あん摩、マッサージ、指圧、はり及びきゅうと同様に、医業類似行為に含まれることを前提とした上で、医業類似行為を業とすることの一般的な禁止に対する法律の定めによる例外として、同法又は柔道整復師法の定めにより柔道整復業が許容される場合を規定しているものと解されるとして排斥された事例

(4)　柔道整復師法１５条（業務の禁止）が、医師である場合を除き、柔道整復師でなければ業として柔道整復を行ってはならない旨定め、同法１７条（施術の制限）が、柔道整復師は、医師の同意を得た場合のほか、脱臼又は骨折の患部に施術してはならないが、応急手当をする場合はこの限りでない旨定めていることから、柔道整復師は医師の業務の一部を行うことができるとして、柔道整復師が行う業務は医業の一部であるとの納税者の主張が、脱臼又は骨折の患部に対する措置が、医師により医

行為として行われる場合と、柔道整復師により柔道整復の施術として行われる場合の双方があり得ることから、その意味では、両者の各措置の内容の一部が重複することはあり得るところであるが、そうであるとしても、当該患部への柔道整復の施術の適応に医師の同意又は応急手当を要件とする制限が課せられていることからもうかがわれるように、柔道整復による施術は、医師とはその資格・技能を異にしている以上、医行為とは性質を異にするものであり、柔道整復師法１７条等の各規定も、上記のとおり当該患部への柔道整復の施術が例外的に許容される場合の要件を定めたものにすぎず、柔道整復師法１５条の規定を含め、柔道整復師が医業類似行為としての施術の範囲を超えて医行為を行うことまで許容するものとは解されないから、関係法律の体系において柔道整復が医業類似行為として位置付けられるとして排斥された事例

(5)　柔道整復師が医療法１条の２にいう「その他の医療の担い手」に含まれるから、柔道整復が医行為に当たるとの納税者の主張が、柔道整復師が柔道整復師法１７条（施術の制限）の要件を満たす場合に、例外的に、医師による医行為と重複する内容の施術が許容されるとしても、そのことから、柔道整復が一般的に医行為に当たるということはできず、あん摩師等法及び柔道整復師法等の定め、柔道整復の施術の性質・内容等によれば、柔道整復は医業類似行為に当たると解するのが相当であるとして排斥された事例

(6)　所得税法施行令２０７条（医療費の範囲）が、医療費の範囲について、柔道整復師による施術の対価を掲げ、かつ、その施術と医師又は歯科医師による診療又は治療とで同じ取扱いを定めていることから、柔道整復業は医業に当たるとの納税者の主張が、同条４号が、柔道整復師による施術のみならず、あん摩マッサージ指圧師、はり師及びきゅう師による施術を併せて列記し、かつ、あん摩師等法１２条の２により「医業類似行為を業とすることができる者」による施術を含む旨を明記していること、同条３号が病院、診療所等又は助産所へ収容されるための人的役務の提供の対価を、同条５号が保健師、看護士師又は准看護師による療養上の世話の対価を、同条６号が助産師による分べんの介助を対象としていること等にかんがみると、上記所得税法施行令２０７条の定めは、医業の対価に加え、医業類似行為の対価を広く対象とし、医療に関連する行為以外の行為の対価も一定の範囲で対象に含めた上で、これらを包括的に所得控除の対象として規定したものということができるので、同条の定めの存在及び内容は、柔道整復が医業類似行為に当たるとして排斥された事例

(7)　地方税法７２条の２第３項、９項（事業税の納税義務者等）及び７２条の４９の８（個人の事業税の課税標準の算定の方法）は、柔道整復師による施術と医師又は歯科医師による診療又は治療とで同じ取扱いをしていることから、柔道整復業は医業に当たるとの納税者の主張が、同法７２条の２第９項５号において、柔道整復をあん摩、マッサージ、指圧、はり及びきゅうとともに「医業に類する事業」の例示として明記するとともに、他の各号において、医業のみならず、医業以外の多種多様な事業を列挙していることに照らすと、同法の定めの存在及び内容は、柔道整復が医業類似行為に当たるとして排斥された事例

(8)　仮にあん摩、マッサージ若しくは指圧、はり又はきゅうが医行為に含まれないとすると、医師がそれを行った場合、それによる収入は、医師の社会保険診療報酬の所得計算の特例の適用外としなければならないが、そのような取扱はされていないとの納税者の主張が、仮に、医師が、治療目的で、あん摩、マッサージ若しくは指圧、はり及びきゅうを行った場合には、それは、当該医師による医行為の一環とみることができ、特例の適用を受けるものと解されるとして排斥された事例

(9)　所得税法１５５条２項（青色申告書に係る更正）にいう「更正の理由附記」の趣旨

(10)　本件各処分には租税特別措置法２６条１項（社会保険診療報酬の所得計算の特例）にいう「医業

又は歯科医業を営む個人」を具体的に定義する法律上の根拠を全く示さず、納税者がこれらの点を明らかにするよう処分行政庁に求めても一切回答がなかったことが、更正通知書に更正の理由を附記すべき旨を定めた所得税法１５５条２項（青色申告書に係る更正）に違反するとの納税者の主張が、各通知書に、判断した法令解釈の根拠が示されなかったとしても、それだけで理由附記制度の趣旨目的が損なわれたということはできず、各処分に係る各通知書の理由の記載は、課税庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由附記制度の趣旨目的を充足する程度に理由を具体的に示したものといえるから、その理由の記載に所得税法の要求する更正理由の附記として欠けるところはないとして排斥された事例

(11)　課税処分における信義則の法理の適用の判断基準

(12)　納税者の確定申告の際、複数の課税庁から、納税者の問い合わせに対し、柔道整復師に租税特別措置法２６条１項（社会保険診療報酬の所得計算の特例）が適用される旨の回答を受け、その後も、同項の適用を前提として確定申告をしてきたが、本件各処分の税務調査まで、何らの指導もなく、従前の確定申告が是認されてきたのであるから、本件各処分は、信義則に違反するとの納税者の主張が、特定の課税庁が納税者に対し柔道整復師が租税特別措置法２６条１項の適用を受ける旨の解釈を当該官庁の公式の見解として示す正式の回答をした事実を認めるに足りる的確な証拠はなく、また、納税者の所得税につき、同項の適用を前提とした確定申告に対し、納税者が主張するように処分行政庁から指導がなかったとしても、積極的に是正の措置をとらなかったにとどまるのであって、これをもって、納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示した場合に当たるということはできない上に、納税者が、柔道整復師が租税特別措置法２６条１項の適用を受けるものと誤信したとしても、その信頼に基づいて行った納税者の行動は、租税法規を正当に適用した場合の税額を下回る額の所得税を納付したにすぎないのであって、そのことによって、納税者が経済的不利益を被ったと評価することはできないから、本件において、納税者に本件各処分による課税を免れさせてその信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別な事情の存在は認められず、信義則の法理の適用により本件各処分の違法を論ずることはできないとして排斥された事例

(13)　憲法８４条（租税法律主義）と通達廃止との関係

(14)　租税特別措置法２６条１項（社会保険診療報酬の所得計算の特例）に規定する医業に柔道整復業が含まれないとしていた通達が廃止されているから、この通達を根拠として同項の規定を解釈することは、憲法８４条（租税法律主義）に違反するとの納税者の主張が、通達が廃止された後も、課税庁係官の執筆に係る同規定の解説の文献には、同通達と同旨の説明が記載されており、逆に課税庁係官の執筆に係る文献で同通達と異なる解釈を明示したものが発表された形跡は窺われず、証拠によっても、課税庁当局の公的見解として同通達と異なる解釈が正式に示された事実の存在を認めるには足りないので、通達廃止後も、その解釈に基づいて課税を行うことが憲法８４条に違反するということはできず、租税特別措置法が殊更に「医業」の定義を明文で規定していないことをもって租税法律主義に反するものではないとして排斥された事例

(15)　柔道整復師が医療従事者に関する法体系の中に位置付けられ、法律上は医師と全く同格であるにもかかわらず、社会保険診療報酬の所得計算の特例の適用を受けられないのは、合理性がなく、憲法１４条（法の下の平等）に違反するとの納税者の主張が、医師による医業としての医行為と柔道整復師による医業類似行為としての施術は、その性質を異にし、関係法律上も異なる位置付けがされているので、税法上もその取扱いを異にすることには合理性があるとして排斥された事例

(16)　柔道整復師が医師を雇用し、その医師に柔道整復の施術をさせた場合と、医師を雇用しない柔道

整復師が柔道整復の施術を施した場合とで、不平等が生じるとの納税者の主張が、柔道整復師が医師を雇用しても、専ら柔道整復業を営んでいる場合に、当該柔道整復師は租税特別措置法２６条１項（社会保険診療報酬の所得計算の特例）にいう「医業又は歯科医業を営む個人」に該当しないのであるから、医師を雇用しないで柔道整復業を営んでいる柔道整復師との間で、税法上の取扱いは何ら異なるものではなく、柔道整復師が医師を雇用して医業全般を営んでいる場合には、当該柔道整復師は、租税特別措置法２６条１項にいう「医業又は歯科医業を営む個人」に当たり、当該医師が行う柔道整復の施術もその医行為の一環として行われるものというべきであるから、医師を雇用しない柔道整復師が専ら柔道整復を行う場合との間で、税法上の取扱いが異なることには合理性があるとして排斥された事例

(17)　柔道整復師が租税特別措置法２６条１項（社会保険診療報酬の所得計算の特例）にいう「医業又は歯科医業を営む個人」に当たらないから、柔道整復師に租税特別措置法２６条１項の適用はないとされた事例

判　決　要　旨

(1)～(8)　省略

(9)　青色申告書に係る所得税について更正をする場合の更正通知書に更正の理由を附記すべきものとしているのは、青色申告に係る所得の計算については、それが法定の帳簿組織による正当な記載に基づくものである以上、その帳簿の記載を無視して更正されることがないことを納税者に保障した趣旨にかんがみ、課税庁の判断の慎重、合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、更正の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与える趣旨に出たものというべきである。したがって、帳簿書類の記載自体を否認して更正をする場合には、更正をした根拠を帳簿記載以上に信ぴょう力のある資料を摘示することによって具体的に明示することを要するが、帳簿書類の記載自体を否認することなく更正をする場合には、納税者による帳簿書類の記載を覆すものではないから、そのような資料の摘示は必ずしも必要がなく、更正の根拠を課税庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由附記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示するものである限り、所得税法の要求する更正理由の附記として欠けるところはない（最高裁昭和６０年４月２３日第三小法廷判決・民集３９巻３号８５０頁参照）。

(10)　省略

(11)　信義則の法理の適用により、租税法規に適合する課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、それは、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れさせて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別な事情が存する場合に、初めて同法理の適用の是非を考えるべきである。そして、かかる特別な事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、後にその表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的に不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の当該表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮が不可欠である（最高裁昭和６２年１０月３０日第三小法廷判決・民集１５２号９３頁参照）。

(12)　省略

(13)　憲法８４条は、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」と規定し、いわゆる租税法律主義を定めている。この租税法律主義は、

法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されないということを意味し、課税が法律に基づいて行われることを要求するものであるから、課税庁が法律の解釈につき通達を発出したとしても、当該通達自体が法規の性質を有するものとして課税の根拠になるものではなく、また、課税庁が当該通達を廃止したとしても、当該通達に係る解釈に影響を及ぼし得る関係法律の改廃又は社会事情の変更がなく、当該解釈が引き続き課税の根拠となる法律の解釈として相当と認められるものであれば、その廃止によって当該解釈に係る法律の根拠が失われるものではなく、憲法８４条違反の問題が生ずるものではない。

(14)～(17)　省略

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号
所得税更正処分取消等、源泉所得税納税告知処分取消等請求控訴事件
国側当事者・国（渋谷税務署長・本郷税務署長）
平成２０年９月１０日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　本件においては、控訴人会社に対してされた各当初処分に対する不服申立手続によって、これを一部減額訂正したことに伴い追加的になされた各追加処分についても、実質上審理判断がされており、再度、各追加処分について不服申立てを行っても、異なる判断がされることは、課税庁の合理的な判断としては考え難い場合には、各追加処分につき不服申立てを経ないで訴訟を提起したことには、国税通則法１１５条１項３号（不服申立ての前置等）にいう「正当な理由」があり、不適法であるとはいえないとされた事例（原審判決引用）

(2)　控訴人会社が、ロンドンで発行した他社株償還特約・劣後特約付社債（「ＥＢ債」）に係る取引は、控訴人会社が具体的な使途がないのに納税者家族らから資金調達をして欠損金を発生・蓄積させて、株式の売却益への課税を免れるべく行われたものであり、これに伴って生じる納税者家族の利益を隠ぺいするため、納税者丁が実質支配する海外のＳＰＣ、リミテッドパートナーシップ、ユニットトラスト等を複雑に組み合わせた海外投資スキームを作出・実行して、控訴人会社が納税者家族らとは無関係の独立した購入者に利息を支払ったかのような外形を整えたものであると認められるから、ＥＢ債のうち納税者家族らの資金により取得されたことが明らかな、リミテッドパートナーシップ、ユニットトラストが名義上の購入者となったものについては、控訴人会社から納税者丁が実質支配する名義上の投資家に利息が支払われたときに、納税者家族らの所得として帰属したというべきであるとされた事例（原審判決引用）

(3)　ＥＢ債の名義上の投資家であるリミテッドパートナーシップ等の法人格は否認されないとする控訴人会社及び納税者家族らの主張が、ＥＢ債取引は、納税者家族らがこれらの名義を借用したものであって、所得税法は、法律上収益が帰属するとみられる者が単なる名義人であってその収益を享受せず、他の者が収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するとして所得税法を適用するとしているのであるから（所得税法１２条（実質所得者課税の原則））、ＥＢ債の名義上の投資家の法人格を否認すべきか否かはそもそも問題とならないとして排斥された事例（原審判決引用）

(4)　名義上の投資家の預金口座に入金された金員が納税者家族の所得として帰属することはないとの控訴人会社及び納税者家族らの主張が、本件においては納税者家族らは、名義上の購入者の預金口座をも含めて、これらの名義を借用したものと認められるから、ＥＢ債１の利息が同口座に入金されることにより納税者家族の所得として帰属するというべきであるとして排斥された事例（原審判決引用）

(5)　ＥＢ債の真の投資家は納税者家族らであり、経済的にみればＥＢ債取引の実態が、納税者家族の控訴人会社に対する融資と、これに対する原告会社の利息の支払であって、ことさら金利を嵩上げするためにＥＢ債の形式が用いられたことから、納税者家族らの所得のうち、取引の実態に即した適正利率の範囲部分については利子所得となるものの、これを超える部分については、控訴人会社の役員としての納税者家族に対する利益供与として給与所得に該当するとされた事例（原審判決引用）

(6)　ＥＢ債取引は取引当事者が同一の経済主体であることなどの実体を勘案すると、ＥＢ債発行当時の銀行間の米ドル建て５年ものスワップレート（６．００５パーセント及び６．０９５パーセント）を基礎として、スプレッドとして１．９パーセント（控訴人会社の信用スプレッド１．４パーセント及び長短スプレッド０．５パーセント）を上乗せした率が適正利率であるとされた事例（原審判決引用）

(7)　納税者家族らに帰属する所得は、ＥＢ債取引に介在する各法主体の全投資活動による損益を各期末に通算したものを基礎として計算した金額が上限であるとの控訴人会社及び納税者家族らの主張が、ＥＢ債取引の実体は、ＥＢ債取引に介在したＳＰＣ等が納税者家族に名義貸しをしたものであって、これらのＳＰＣ等がＥＢ債取引以外の投資活動をしていたとしても、それは本件におけるＥＢ債取引による収益の帰属とは無関係であるというべきであるから、損益通算をすべき理由はないとして排斥された事例（原審判決引用）

(8)　控訴人会社がルクセンブルクで発行した他社株償還特約付社債に係る取引は、真実の購入者は納税者らであり、同取引に介在するユニットトラスト及び訴外会社はいずれも名義を貸しただけのものと認められるから、所得税法１２条（実質所得者課税の原則）により、控訴人会社から納税者丁が実質支配する名義上の投資家に利息が支払われたときに、納税者乙及び丁の所得として帰属し、社債の利子として利子所得に該当するとされた事例（原審判決引用）

(9)　訴外会社が外国会社Ｐ社から融資を受けた本件ローン取引の実体は、納税者の兄弟と訴外会社との融資取引を、実体のない外国法人等を介在させることによって海外の投資家と訴外会社との間の融資契約であるかのように装い、訴外会社が利息として支払う金員の一部を、受け取るべき合理的理由のない納税者らに供与することを企図したものであったと認められ、本件ローン取引に介在するＡ社らは納税者甲、丙に名義貸しをしたものにほかならず、本件ローン取引に介在するユニットトラストも委託者である納税者甲、丙からの独立性を有する存在ではないというべきであるから、訴外会社ないし同社と合併した後に控訴人会社から支払われた利息相当額のうちの一部は、納税者甲及び丙に対する利益供与であり、所得税法１２条（実質所得者課税の原則）により、訴外会社ないし控訴人会社からＰ社に対して支出されたあるいは支出されるべき時点において、納税者甲及び丙に帰属し、訴外会社から贈与により継続的に支払いを受けたものとして雑所得に該当し、原告会社が支払った金員は納税者乙及び丙への給与等の支払いとして源泉徴収義務が生ずるとされた事例（原審判決引用）

(10)　Ｑ社を営業者、Ｒ社を匿名組合員とする本件匿名組合契約の真の出資者は納税者丁であり、これを隠ぺいするためにＪ社を設立して名義を借用したものと認められるので、所得税法１２条（実質所得者課税の原則）により、Ｑ社がＲ社に利益を分配した時点で、その利益はすべて納税者丁に帰属し、匿名組合の営業目的が不動産賃貸業であるから不動産所得に該当するとされた事例（原審判決引用）

(11)　控訴人会社が、納税者丁の所有する株式投資信託を、償還日直前に基準価格に基づいた価格で購入した取引は、控訴人会社が同社の代表者であり同社を実質支配している納税者丁が償還差益に対する課税を免れるのに協力するため、損失を受けることが明らかな取引に応じたものであり、通常の経済活動を行う者の行為としては説明し得ない、不自然、不合理なものであったといわざるを得ないから、控訴人会社が、納税者丁からＳファンドを上記価格で買い取ったのは、本来、所得税及び地方税相当額である償還差益の２０パーセント相当額を控除して算出されるべき通常の対価に、償還差益の２０パーセント相当額を上乗せしたことで、納税者丁に対して、その額の利益供与をしたものであり、この利益供与は役員賞与として納税者丁の給与所得に該当するとされた事例（原審判決引用）

(12)　法人税法１３２条（同族会社等の行為又は計算の否認）及び所得税法１５７条（同族会社等の行

為又は計算の否認等）の合憲性（原審判決引用）

(13)　本件ファンド取引は、当時広く行われていた適法な節税行為であるとの納税者家族らの主張が、当時、本件ファンドを償還日前に証券会社に譲渡した場合には、値上がり益に対する所得税１５パーセント及び地方税５パーセントに相当するものとして、受益者が買取請求した日における値上がり益の２０パーセントを特別控除額として控除されていたところであり、証券会社以外の第三者に本件ファンドを譲渡する場合であっても、譲渡を受けた第三者が本件ファンドの償還を受ける際に値上がり益の２０パーセントを源泉徴収されることを考慮せずに譲渡代金が定められることが一般的であったとは考え難いが、本件ファンド取引は、控訴人会社が償還を受ける際に値上がり益の２０パーセントを源泉徴収されることを考慮せずに、納税者丁が控訴人会社に対し譲渡当時の基準価格そのままの代金で本件ファンドを譲渡したものであって、このような代金で本件ファンドの譲渡が当時広く行われていたとは認めることができないとして排斥された事例

(14)　結婚披露宴は、一般に個人の私的行事であることが明らかな結婚式に引き続いて行われるなど、これに付随するものであり、婚姻当事者が結婚の事実を双方の親族や親しい関係者に知らせて、これらの者から祝福を受け、今後の親交を願うため行われる行事であって、婚姻当事者の私的な社交的行事であると解すべきであるから、控訴人会社が負担した納税者甲の結婚披露宴関連費用は、控訴人会社から納税者甲に対する役員賞与に当たるとされた事例（原審判決引用）

(15)　納税者丁は、海外のＳＰＣ等を利用したスキームを実行して真実の法律関係と異なる外形を作出し、真実の法律関係を隠ぺいした上、その隠ぺいしたところに従って、納税者家族らに帰属する所得を意図的に申告しなかったものといえるから、重加算税の賦課要件を満たすことは明らかであり、納税者甲、納税者乙及び納税者丙は納税者丁の妻及び子であり、いずれも控訴人会社の取締役であるから、納税者丁の行為を認識し、又は容易に認識し得たというべきであるし、現実に、控訴人会社の取締役としてＥＢ債の発行を決議し、ＥＢ債１取引に介在した海外のパートナーシップ契約の締結に携わっていたにもかかわらず、自らの確定申告に関して過少申告を防止することもしていないことから、仮に納税者丁のした隠ぺい行為の全部に関与していなかったとしても、納税者丁の隠ぺい行為は納税者甲、納税者乙及び納税者丙の行為と評価でき、また、控訴人会社は、源泉徴収義務を負うにもかかわらず、納税者丁の指示のもと、真実の法律関係と異なる外形を作出してこれを隠ぺいし、納付を免れたものであるから、重加算税の賦課要件を満たすことは明らかであるとされた事例（原審判決引用）

(16)　課税庁が行った各更正処分に手続的違法があるとの控訴人会社及び納税者家族の主張が、上記各更正処分は所得税法２３４条１項（当該職員の質問検査権）及び国税通則法２７条（国税庁又は国税局の職員の調査に基づく更正又は決定）に反せず、手続上の違法があったとはうかがえないとして排斥された事例（原審判決引用）

(17)　ＥＢ債１取引、ＥＢ債２取引及び本件ローン取引の各利息及び匿名組合取引における匿名組合分配金はいずれも入金先の銀行口座の名義人に帰属し、納税者丁の家族に帰属するものではないとの納税者家族らの主張が、ＥＢ債１取引、ＥＢ債２取引、本件ローン及び匿名組合取引の実体は、納税者丁が、課税を免れるため、納税者丁又はその家族が実質的に支配して意のままになる多数の海外法人等を介在させた上、ＥＢ債取引、本件ローンによる融資及び本件匿名組合取引の外形を作り出したものであって、ＥＢ債１取引、ＥＢ債２取引及び本件ローンの利息並びに匿名組合取引における匿名組合分配金の入金先はいずれも納税者丁又はその家族の名義人にすぎず、納税者丁又はその家族がその収益を享受しているものと認めることができるとして排斥された事例

(18)　ＥＢ債の購入者である海外信託はいずれも投資信託であるから、所得税法１３条１項ただし書

（信託財産に係る収入及び支出の帰属）により、その収入は受益者である納税者丁の家族には帰属しない旨、及び課税に当たってはＥＢ債１取引、ＥＢ債２取引、本件ローン及び匿名組合取引に関与した各海外法人等の損益を通算すべきである旨の納税者家族らの主張が、これらの取引の実態からすると、これらの取引に関与した各海外法人及び投資信託は名義人にすぎず、これらの取引による収益は直接納税者丁の家族に帰属するものであるから、同項ただし書が適用される余地はなく、各海外法人等の損益を通算すべきものではないとして排斥された事例

(19)　ＥＢ債１の年２１．２５パーセントの利息は全額利子所得に当たり納税者丁の家族に対する役員報酬に該当しないとの納税者家族らの主張が、ＥＢ債１取引の実態は納税者丁の家族の控訴人会社に対する融資であり、年２１．２５パーセントの利率が通常の融資における適正利率を上回ることは明らかであるから、適正利率を超過する部分は控訴人会社の納税者丁の家族に対する役員報酬に当たるものというべきであるとして排斥された事例

(20)　本件ローンの利率年１１パーセントは適正利率であり、そうでないとしても年８．４０９５パーセントが適正利率であるから、控訴人会社の支払利息又はそのうち年８．４０９５パーセントの割合による部分は、控訴人会社の損金に算入されるべきとの納税者家族らの主張が、本件ローンの実体からすると、控訴人会社の利息名目の支出のうち年７．５８パーセントに相当する部分は納税者甲及び丙に対する利益供与であり、また、同日の時点では納税者の兄弟が控訴人会社からの利息の受け皿となっていた海外投資信託の受益権を控訴人会社に譲渡していたから、年３．２パーセントに相当する部分は、控訴人会社に還流しており、納税者の兄弟に対する利息ではないため、控訴人会社の上記名目的な支払利息を控訴人会社の損金と認めることはできないとして排斥された事例

(21)　本件各重加算税賦課決定処分は違法であるとの納税者家族らの主張が、納税者家族らのＥＢ債１取引、ＥＢ債２取引、本件ローン及び匿名組合取引については、真実の法律関係が明らかなることを回避するため、多数の名義人を介在させて形式的な取引の外形を作り出したものであるから、納税者家族らは、「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」したものというべきであるとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)～(11)　省略

(12)　法人税法１３２条（同族会社等の行為又は計算の否認）は、同族関係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課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し、同じ経済的効果を発生するために通常採用されるであるところの行為計算に従ってその課税標準を計算し得る権限を徴税機関に認めたものであって、同族会社に対してのみ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というべきであって、立法目的は正当であり、その区別の態様も、その目的との関連で不合理であるとはいえず、所得税法１５７条（同族会社等の行為又は計算の否認等）についても同様であるから、これらの規定はいずれも憲法１４条１項（法の下の平等）に違反するものとはいえない。

(13)～(21)　省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●～●●号、平成１９年１２月１９日判決、本資料２５７号－２４１・順号１０８５０）

大阪高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　納税告知処分取消等請求控訴事件
国側当事者・国（八尾税務署長）
平成２０年９月１０日原判決取消・棄却・確定

判　示　事　項

(1)　退職所得に他の給与所得と異なる優遇措置を講じている趣旨（原審判決引用）

(2)　所得税法３０条１項（退職所得）に規定する「退職所得及びこれらの性質を有する給与」の判断基準（原審判決引用）

(3)　執行役員から執行役に就任するという身分関係の異動は、形式的、名目的なものではなく、当該勤務関係の性質、内容、労働条件等において重大な変動があって、形式的には継続している勤務関係が実質的には単なる従前の勤務関係の延長とは見られないなどの特別の事実関係が認められ、本件各金員は、このような新たな勤務関係に入ったことに伴い、それまでの従業員としての継続的な勤務に対する報償ないしその間の労務の対価を一括精算する趣旨のもとに一時金として支給されたものであるから、少なくとも所得税法３０条１項（退職所得）の「これらの性質を有する給与」に該当するとされた事例

(4)　執行役員（使用人）から執行役に就任した者と被控訴人会社の勤務関係は、単に勤務関係の性質が雇用関係から委任関係に移行しただけで、現実には、執行役員時代の職名、担当業務に特段の変化がなく、支給された年間給与額に大幅な変更がないまま引き続き勤務をしている社会的実態に即してみれば、退職と同一に取り扱うことを相当とするものではないとの課税庁の主張が、被控訴人会社における使用人と執行役の実質的な相違を踏まえないものとして採用に由ないものであるとして排斥された事例

(5)　退職所得の「これらの性質を有する給与」に係る打切支給明記要件の当否

(6)　所得税基本通達３０－２（引き続き勤務する者に支払われる給与で退職手当等とするもの）の趣旨

(7)　同一事務所等に勤務を継続する場合の一括精算の必要性

(8)　「役員の定年および退職慰労金等についての内規」（以下「本件内規」という。）により、執行役の就任時の退職慰労金の算定に当たり、使用人としての勤務期間を含めたすべての在職年数を考慮されるから、本件各金員は中間段階での一時金（賞与）に過ぎず、精算金的性質を有しないとの課税庁の主張が、本件内規は、被控訴人会社が委員会等設置会社に移行したことに伴って当然にその効力を失い、甲らが執行役に就任した当時、執行役はもとより取締役の場合にあっても、被控訴人会社においては、これに適用すべき退職慰労金に係る内規は存在しなかったというのが正確であって、甲らの執行役の退任時に、本件内規により退職慰労金の算定に使用人としての在職年数が加味されることになっていたという前提自体が採用に由ないものであるとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　所得税法が、退職所得について所得税の課税上他の給与所得と異なる優遇措置を講じているのは、一般に、退職手当等の名義で退職を原因として一時に支給される金員は、その内容において、退職者が長期間特定の事業所等において勤務してきたことに対する報償及び同期間中の就労に対する対価の一部の累積としての性質をもつとともに、その機能において、受給者の退職後の生活を保障し、多

くの場合いわゆる老後の生活の糧となるものであって、他の一般の給与所得と同様に一律に累進税率による課税の対象とし、一時に高額の所得税を課することとしたのでは、公正を欠き、かつ社会政策的にも妥当でない結果を生ずることになることから、このような結果を避ける趣旨にでたものと解される。

(2)　ある金員が、所得税法３０条１項にいう「退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与」に当たるというためには、それが、①退職すなわち勤務関係の終了という事実によって初めて給付されること、②従来の継続的な勤務に対する報償ないしその間の労務の対価の一部の後払いの性質を有すること、③一時金として支払われていること、との要件を備えることが必要であり、また、同項にいう「これらの性質を有する給与」に当たるというためには、それが、形式的には上記各要件のすべてを備えていなくても、実質的にみてこれらの要件の要求するところに適合し、課税上、上記「退職により一時に受ける給与」と同一に取り扱うことを相当とするものであることを必要とすると解すべきである。そうであるところ、上記①の要件を満たさず、継続的な勤務の中途で支給される退職金名義の金員が、実質的にみて上記３つの要件と要求するところに適合し、課税上、「退職により一時に受ける給与」と同一に取り扱うことを相当とするものとして、「これらの性質を有する給与」に当たるというためには、当該金員が定年延長又は退職年金制度の採用等の合理的な理由による退職金支給制度の実質的改変により精算の必要があって支給されるものであるとか、あるいは、当該勤務関係の性質、内容、労働条件等において重大な変動があって、形式的には継続している勤務関係が実質的には単なる従前の勤務関係の延長とはみられないなどの特別の事実関係があることを要するものとして解すべきである（最高裁第二小法廷判決昭和５８年９月９日、同第三小法廷判決昭和５８年１２月６日）。

(3)・(4)　省略

(5)　退職手当等の実体を有する給与でありながら、打切支給明記要件を欠くという一事をもって、それが本来具有する実体を変じて退職手当性を喪失するというのは、退職手当等の判断が事柄の実体に即して判断されるべきとの要請に背理するし、もとより、所得税法３０条１項（退職所得）も、そのような要件は要求していない。

(6)　所得税基本通達３０－２が打切支給を要件としているのは、事業所等との間の勤務関係が継続している間に支給される給与については、過去の勤務を一括して精算して支給される趣旨であることを示す「退職」という客観的な指標がないため、税務職員の判断が区々となって、納税者間の不公平を招来することを避けるために、その給与の精算的要素を明確に看取するために有用な分別指標として、画一的で客観的な基準を設けたにとどまり、それ以上に打切支給明記要件を欠く場合に、そのことだけを理由として退職手当該当性を否定する趣旨ではないと解される。

(7)　使用人から役員への内部昇任により引き続き同一事業所等に勤務を継続する場合、役員としての退職慰労金の算定において、当然に、使用人時代の過去の勤務期間をも考慮することになっている制度を採用している場合は、その勤務期間が二重に評価されることを前提としているから、退職慰労金のうち使用人時代の過去の勤務期間を考慮した給与部分の退職手当等該当性が否定されるのみならず、それ以前に支給される使用人としての退職に伴う一時給付に一括精算の趣旨がなく、退職手当等の該当性を否定される場合もあるというのが相当である。

(8)　省略

（第一審・大阪地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年２月２９日判決、本資料２５８号－５２・順号１０９１０）

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　課税処分取消請求控訴事件
国側当事者・国
平成２０年９月１０日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　課税庁の係官が納税者の特定上場株式等非課税適用選択申告書の提出や異議申立てを拒んだとしても、これらをもって課税庁のした課税処分とみることはできないし、その他の納税者の主張によっても、課税庁が納税者に対して何らかの課税処分をしたものでないことは明らかであるとして、非課税所得の課税処分の取消しを求める納税者の訴えが、取消しの対象となる行政処分がそもそも存在しないから、不適法であるとされた事例

(2)　納税者のする修正申告自体は行政処分ではなく、また、税務署長は納税者の申告によって何らかの課税処分を行うものではないとして、修正申告の取消しを求める納税者の訴えが、法律上存在しない処分の取消しを求めるものであって、不適法であるとされた事例

判　決　要　旨

(1)・(2)　省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年７月８日判決、本資料２５８号－１２７・順号１０９８５）

最高裁判所（第二小法廷）　平成●●年（○○）第●●号・平成●●年（○○）第●●号
課税処分取消請求上告及び上告受理申立事件
国側当事者・国
平成２０年９月１２日棄却・不受理・確定

決　定　事　項

上告人の上告理由が民事訴訟法３１２条１項又は２項（上告の理由）所定の場合にあたらず、申立人の上告受理申立ての理由は民事訴訟法３１８条（上告受理の申立て）に規定する事件にあたらないとして、上告人の上告が棄却され、上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・那覇地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　平成１９年１０月３０日判決、本資料２５７号－２０１・順号１０８１０）

（控訴審・福岡高等裁判所那覇支部　平成●●年（○○）第●●号　平成２０年４月１７日判決、本資料２５８号－８５・順号１０９４３）

最高裁判所（第二小法廷）　平成●●年（○○）第●●号　法人税額決定処分等取消請求上告事件
国側当事者・小牧税務署長
平成２０年９月１２日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　宗教法人の行う事業の収益事業該当性の判断基準

(2)　死亡したペットの葬儀や供養等を行うペット葬祭の事業は宗教行為であり、収益事業には該当しないとの上告人宗教法人の主張が、ペット葬祭業は、外形的に見ると請負業等の形態を有するものと認められることに加え、ペット葬祭に伴う金員の移転は、依頼者において宗教行為としての意味を感じて金員の支払をしていたとしても、役務等の対価の支払として行われる性質のものとみるのが相当であり喜捨等の性格を有するものということはできず、また、目的、内容、料金の定め方、周知方法等の諸点において、宗教法人以外の法人が一般的に行う同種の事業と基本的に異なるものではなく、これらの事業と競合するものであるから、宗教上の儀式の形式により葬祭を執り行っていることを考慮しても、法人税法施行令５条１項１号、９号及び１０号（収益事業の範囲）に規定する事業に該当し、法人税法２条１３号（定義）の収益事業に当たるとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　法人税法が、公益法人等の所得のうち収益事業から生じた所得について、同種の事業を行うその他の内国法人との競争条件の平等を図り、課税の公平を確保するなどの観点からこれを課税の対象としていることにかんがみれば、宗教法人の行う事業で、外形的に見ると、請負業、倉庫業及び物品販売業並びにその性質上これらの事業に付随して行われる行為の形態を有すると認められる事業が、法人税法施行令５条１項１０号の請負業等に該当するか否かについては、事業に伴う財貨の移転が役務等の対価の支払として行われる性質のものか、それとも役務等の対価でなく喜捨等の性格を有するものか、また、当該事業が宗教法人以外の法人の一般的に行う事業と競合するものか否か等の観点を踏まえた上で、当該事業の目的、内容、態様等の諸事情を社会通念に照らして総合的に検討して判断するのが相当である。

(2)　省略

（第一審・名古屋地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１７年３月２４日判決、本資料２５５号－９２・順号９９７３）

（控訴審・名古屋高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１８年３月７日判決、本資料２５６号－７８・順号１０３３８）

最高裁判所（第三小法廷）　平成●●年（○○）第●●号
法人税更正処分等取消請求上告受理申立事件
国側当事者・札幌西税務署長事務承継者麹町税務署長
平成２０年９月１６日不受理・確定

決　定　事　項

申立人の上告受理の申立ての理由によれば、本件は、民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）により受理すべきものとは認められないとして、申立人の上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　平成１７年５月１３日判決、本資料２５５号－１４２・順号１００２３）

（控訴審・東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　平成１８年５月１８日判決、本資料２５６号－１３８・順号１０３９８）

最高裁判所（第三小法廷）　平成●●年（○○）第●●号
法人税更正処分等取消請求上告受理申立事件
国側当事者・仙台北税務署長事務承継者麹町税務署長
平成２０年９月１６日不受理・確定

決　定　事　項

申立人の上告受理の申立ての理由によれば、本件は、民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）により受理すべきものとは認められないとして、申立人の上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、同●●年（○○）第●●号　平成１７年５月１３日判決、本資料２５５号－１４３・順号１００２４）

（控訴審・東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、同年（○○）第●●号　平成１８年５月１７日判決、本資料２５６号－１３６・順号１０３９６）

最高裁判所（第三小法廷）　平成●●年（○○）第●●号
法人税更正処分等取消請求上告受理申立事件
国側当事者・金沢税務署長事務承継者麹町税務署長
平成２０年９月１６日不受理・確定

決　定　事　項

申立人の上告受理の申立ての理由によれば、本件は、民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）により受理すべきものとは認められないとして、申立人の上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　平成１７年５月１３日判決、本資料２５５号－１４４・順号１００２５）

（控訴審・東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、同年（○○）第●●号　平成１８年６月１３日判決、本資料２５６号－１６４・順号１０４２４）

最高裁判所（第三小法廷）　平成●●年（○○）第●●号
法人税更正処分等取消請求上告受理申立事件
国側当事者・名古屋東税務署長事務承継者麹町税務署長
平成２０年９月１６日不受理・確定

決　定　事　項

申立人の上告受理の申立ての理由によれば、本件は、民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）により受理すべきものとは認められないとして、申立人の上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　平成１７年５月１３日判決、本資料２５５号－１４５・順号１００２６）

（控訴審・東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、同年（○○）第●●号　平成１８年５月２５日判決、本資料２５６号－１４７・順号１０４０７）

最高裁判所（第三小法廷）　平成●●年（○○）第●●号
法人税更正処分等取消請求上告受理申立事件
国側当事者・北税務署長事務承継者麹町税務署長
平成２０年９月１６日不受理・確定

決　定　事　項

申立人の上告受理の申立ての理由によれば、本件は、民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）により受理すべきものとは認められないとして、申立人の上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、同●●年（○○）第●●号　平成１７年５月１３日判決、本資料２５５号－１４６・順号１００２７）

（控訴審・東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、同年（○○）第●●号　平成１８年６月６日判決、本資料２５６号－１５９・順号１０４１９）

最高裁判所（第三小法廷）　平成●●年（○○）第●●号
法人税更正処分等取消請求上告受理申立事件
国側当事者・広島西税務署長事務承継者麹町税務署長
平成２０年９月１６日不受理・確定

決　定　事　項

申立人の上告受理の申立ての理由によれば、本件は、民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）により受理すべきものとは認められないとして、申立人の上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、同●●年（○○）第●●号　平成１７年５月１３日判決、本資料２５５号－１４７・順号１００２８）

（控訴審・東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、同年（○○）第●●号　平成１８年５月１７日判決、本資料２５６号－１３５・順号１０３９５）

最高裁判所（第三小法廷）　平成●●年（○○）第●●号
法人税更正処分等取消請求上告受理申立事件
国側当事者・高松税務署長事務承継者麹町税務署長
平成２０年９月１６日不受理・確定

決　定　事　項

申立人の上告受理の申立ての理由によれば、本件は、民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）により受理すべきものとは認められないとして、申立人の上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、同●●年（○○）第●●号　平成１７年５月１３日判決、本資料２５５号－１４８・順号１００２９）

（控訴審・東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、同年（○○）第●●号　平成１８年５月１７日判決、本資料２５６号－１３４・順号１０３９４）

最高裁判所（第三小法廷）　平成●●年（○○）第●●号
法人税更正処分等取消請求上告受理申立事件
国側当事者・福岡税務署長事務承継者麹町税務署長
平成２０年９月１６日不受理・確定

決　定　事　項

申立人の上告受理の申立ての理由によれば、本件は、民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）により受理すべきものとは認められないとして、申立人の上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、同●●年（○○）第●●号　平成１７年５月１３日判決、本資料２５５号－１４９・順号１００３０）

（控訴審・東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、同年（○○）第●●号　平成１８年７月２０日判決、本資料２５６号－２１６・順号１０４７６）

最高裁判所（第三小法廷）　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分等取消請求上告事件
国側当事者・麹町税務署長
平成２０年９月１６日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　事実関係によれば、エントランス回線利用権は、Ｃ網依存型の方式を採用するＰＨＳ事業者が第１種電気通信事業者であるＣに対してその事業用電気通信設備である特定のエントランス回線の設置に要する費用を負担し、当該回線を利用して当該ＰＨＳ事業者の特定の基地局とＣの特定のＰＨＳ接続装置との間を相互接続し、もって、当該基地局のエリア内でＰＨＳ端末を用いて行われる通話等に関し、ＣをしてＰＨＳ利用者に対しＣのネットワークによる電気通信役務を提供させる権利であるが、本件権利は、エントランス回線１回線に係る権利一つを１単位として取引されているということができるとされた事例

(2)　減価償却資産は法人の事業に供され、その用途に応じた本来の機能を発揮することによって収益の獲得に寄与するものと解されるとされた事例

(3)　事実関係によれば、一般に、被上告人会社のようなＣ網依存型ＰＨＳ事業者が本件権利のようなエントランス回線利用権をそのＰＨＳ事業の用に供する場合、当該事業におけるエントランス回線利用権の用途に応じた本来の機能は、特定のエントランス回線を用いて当該事業者の設置する特定の基地局とＣの特定のＰＨＳ接続装置との間を相互接続することによって、当該基地局のエリア内でＰＨＳ端末を用いて行われる通話等に関し、Ｃをして当該事業者の顧客であるＰＨＳ利用者に対しＣのネットワークによる電気通信役務を提供させることにあるということができるとされた事例

(4)　減価償却資産は法人の事業において収益を生み出す源泉として機能することをその本質的要素とするところ、本件権利一つでは被上告人会社のＰＨＳ事業において収益を生み出す源泉としての機能を発揮することができないとの課税庁の主張が、事実関係によれば、エントランス回線が１回線あれば、当該基地局のエリア内のＰＨＳ端末からＣの固定電話又は携帯電話への通話等、固定電話又は携帯電話から当該エリア内のＰＨＳ端末への通話等が可能であるというのであるから、本件権利は、エントランス回線１回線に係る権利一つでもって、被上告人会社のＰＨＳ事業において、上記の機能を発揮することができ、収益の獲得に寄与するものということができるとして排斥された事例

(5)　本件権利については、エントランス回線１回線に係る権利一つをもって、一つの減価償却資産とみるのが相当であるから、法人税法施行令１３３条（少額の減価償却資産の取得価額の損金算入）の適用に当たっては、上記の権利一つごとに取得価額が１０万円未満のものであるかどうかを判断すべきであるとされた事例

(6)　事実関係によれば、被上告人会社は、本件権利をエントランス回線１回線に係る権利一つにつき７万２８００円の価格で取得したというのであるから、本件権利は、その一つ一つが法人税法施行令１３３条所定の少額減価償却資産に当たるというべきであるとされた事例

判　決　要　旨

(1)～(6)　省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、同●●年（○○）第●●号　平成１７年５月１３日判決、本資料２５５号－１４１・順号１００２２）

（控訴審・東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、同年（○○）第●●号　平成１８年４月２０日判決、本資料２５６号－１１２・順号１０３７２）

大阪高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　損害賠償請求控訴事件
国側当事者・国
平成２０年９月１７日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　平成９年分の更正の請求書のうち納税者らの住所氏名以外の事項は、平成９年分申告書の提出日（平成１０年３月２７日）も含め、課税庁職員が記入したから、同職員は、納税者甲の平成９年分申告が期限後申告であることを認識し得たのであるから、課税庁職員は、平成９年分の純損失は繰越控除の適用を受けられないこと（所得税７０条４項）を認識でき、これを納税者らに説明すべきであったとの納税者らの主張が、更正の請求に対する判断は制度上税務署長がすべきものであり、更正の請求書が提出された時点で、その内容の適否を判断し、当事者に告知する権限が窓口担当の職員にないことはもちろん、実務上もそのような取扱いがされているとは認め難いし、また、確定申告は納税者が自己の判断と責任で行うべきものであること、純損失の繰越控除は期限内に申告した納税者に対する所得税法上の特典であること、所得税の確定申告の期限が毎年３月１５日であることは広く一般に知られていること等に照らすと、純損失の繰越控除（所得税法７０条４項）の適用要件は納税者らにおいて調査すべきものであり、課税庁職員がこれについて納税者らに説明すべき職務上の法的義務を負っていたとはいえないとして排斥された事例

(2)　納税者甲の平成１０年分申告書原本の平成７年分及び平成８年分純損失の金額の記載の訂正の際、課税庁職員が、所得税法７０条４項に気付かず、平成９年分申告が期限後であり、同年分の純損失は繰越控除できないにもかかわらず、これを認めるという趣旨の指導をした旨の納税者らの主張が、課税庁職員は、納税者甲の平成９年分申告書記載の平成７年分ないし平成９年分の純損失の繰越金額を平成１０年分申告書に引き写してこれを訂正するよう指導しようとしたが、平成９年分の純損失の金額は、同日受け付けた納税者甲の平成９年分の更正の請求書に記載された純損失の繰越金額と合致しており、そのとおりに更正がなされる可能性もあったことから、敢えて訂正を求めなかったにすぎないものと認められ、課税庁職員が期限後申告であっても純損失を繰り越せる旨積極的に説明したとは認められないとして排斥された事例

(3)　平成９年分申告が期限後申告であるから、同年分の純損失の繰越控除は認められず、したがって納税者甲の更正の請求は理由がないことが明らかであったにもかかわらず、課税庁が、納税者甲に対し、速やかに更正の請求に理由がない旨の通知をしなかったために、納税者甲において、期限後申告であっても純損失の繰越控除が認められるものと誤信し、その後も期限後申告を繰り返した結果、本件各更正処分を受けるに至ったとの納税者らの主張が、課税庁は、納税者甲の更正の請求に対し、適正迅速な応答をすべき義務を負うと一般的にはいえるが、本件で遅延があったとは認められないし、また、当該請求を通じて、納税者ら自身が犯した過去の申告における過誤を発見し、教示する職務上の義務まで負うとは解されず、課税庁が早期に応答することによって上記過誤を知り得たという納税者らの利益は法的に保護されたものとはいえないから、課税庁が当該請求に対する処理を速やかに行わなかったことが、納税者甲との関係で、国家賠償法上の違法とは認められないとして排斥された事例

(4)　納税者らは共同経営者で、確定申告、税務調査はすべて２人同時に行ってきたのであるから、納

税者甲に対する違法行為は、納税者乙に対する違法行為でもあるとの納税者らの主張が、納税者らが課税庁職員ないし課税庁の不法行為として主張する各行為は、いずれも納税者甲に対するものであって納税者乙に対するものではなく、課税庁職員ないし課税庁が、これら各行為に当たり納税者乙との関係で職務上の法的義務を負うとは解されないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)～(4)　省略

（第一審・大阪地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年４月１７日判決、本資料２５８号－８４・順号１０９４２）

大阪地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　相続税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国（堺税務署長）
平成２０年９月１８日一部認容・控訴

判　示　事　項

(1)　会計帳簿の信用性

(2)　同族法人の帳簿の記載内容に高い信用性が認められるという評価を前提に、その帳簿記載を主たる根拠として、本件貸付金の存在を認定できるという課税庁の主張が、本件借入金勘定の一部の会計処理は誤った処理であることからすれば、本件借入金勘定における会計処理の継続性、連続性が保持されたものとは認められないところであって、本件借入金勘定に係る帳簿記載は全体として信用を置くべき基礎が備わっているとはいい難いとして排斥された事例

(3)　本件借入金勘定の各項目について、帳簿記載に対応した債権発生・消滅の原因となる具体的な事実があるとする課税庁の主張が、被相続人名義の預金の解約と同族法人における受入れに関する項目については、これらの預金と簿外資産に係る預金とを区別するだけの明確な根拠に乏しく、被相続人名義の預金であるからといって、それが同人に帰属するかどうかは必ずしも明らかではないとして排斥された事例

(4)　本件借入金勘定の各項目について、帳簿記載に対応した債権発生・消滅の原因となる具体的な事実があるとする課税庁の主張が、関連法人からの債権の譲受けに関する項目については、被相続人が入院中のこの時期に、巨額な取引を集中的に行う合理的な理由が容易には見当たらないところ、本件借入金勘定において、被相続人に対する残高がゼロになっていることからすれば、同族法人の経理担当者においては、被相続人と同族法人との間の債権債務を圧縮し、可能な限り少なくすることに専らその目的があったものと推認されるものであり、果たして、被相続人はもちろんのこと、同族法人の経理担当者、その他関係者において、この取引が真意に基づく実体を伴ったものとして行われたといえるかどうか、強い疑問を払拭できないとして排斥された事例

(5)　同族法人の借入金勘定に係る帳簿記載は全体として信用を置くべき基礎を欠いていることに加え、その項目を個別的に検討してみても、これに対応した課税庁主張の債権発生・消滅の事実が認められないものがあるため、結論において、本件相続に係る相続財産として、同族法人に対する貸付金の存在を認めることができないとされた事例

判　決　要　旨

(1)　商人が営業上の財産及び損益の状況を明らかにするため、公正なる会計慣行に従って、会計帳簿及び貸借対照表を作成するとされているとしても、そのことから当然に商人の作成する会計帳簿が一般的に高い信用性を有するとはいえず、会計帳簿の信用性の根拠は、会計帳簿が日常の業務の中で起こった事実に即して、継続的、連続的に途切れることなく、かつ、通常一般の会計処理方法に従った記載方法によって記載されていることにあるというべきである。

(2)～(5)　省略

大阪地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　相続税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国（右京税務署長、国税不服審判所長）
平成２０年９月１９日却下・棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　本件各更正処分等に係る審査請求（以下「本件第一審査請求」という。）の取下げは審判所担当官の誤った教示によって錯誤に陥ったためであり、錯誤により無効であるとの納税者らの主張が、納税者らは本件第一次審査請求を取り下げるまでは、本件各相続によって取得したとされた相続財産の範囲やその評価等については、課税庁と特段争っていなかったことが明らかであり、別件大阪訴訟和解により納税者らが被相続人の遺産から約２億６０００万円を最終的に取得する計算になるとして、相続税の課税上も本件各相続による納税者らの相続財産の価額をこの限度にまで縮減させ、もって現実に取得した相続財産と課税上の相続財産とのそごを解消することを意図して本件各更正の請求を行うとともに、別件大阪訴訟和解という後発的理由によってではあれ、上記のような不一致が解消されることになるのであれば、本件相続時における法定相続分に基づく財産状況についてはこれを争う実益がなくなったとの認識の下に、本件各更正処分等を確定させても特段の弊害はなく、むしろ手続的により簡明になり望ましいとの趣旨で本件第一審査請求を取り下げたものと推認することができるし、納税者自身、本訴において、納税者らは現に取得していない財産に課税されたことを除けば、本件各更正処分等に対する不服はなかった旨繰り返し供述する一方で、審判所担当官から具体的に本件第一審査請求の取下げをいかなる文言で教示されたのかについては明確に供述することができないこと等に照らしても、本件第一審査請求の取下げは要素の錯誤に基づくものとは認められず、その取下げは無効とは評価することができないとして排斥された事例

(2)　審査請求の取下げが錯誤に基づく場合における出訴の可否

(3)　審査請求の取下げが税務官署の責任ある者の誤った教示に起因するなど特段の事情がある場合には、当該取下げをした納税者は、「裁決を経ないことにつき正当な理由があるとき」に該当するとして、国税通則法１１５条１項３号（不服申立ての前置等）に基づき、審査請求についての裁決を経ることなく、適法に当該処分の取消訴訟を提起することができると解する余地があるが、本件訴えに納税者らが審査請求を経ずにその取消しを求めることについて正当な理由となるべき事情も特段認められず、本件訴えのうち本件各更正処分等の取消しを求める部分は不適法であるとされた事例

(4)　別件大阪訴訟和解は、実質的には被相続人の夫の遺産を巡る納税者らと別件被告らとの最初の遺産分割合意にほかならず、国税通則法２３条２項１号（更正の請求）にいう「判決と同一の効力を有する和解」に該当するとの納税者らの主張が、別件大阪訴訟和解は、被相続人の夫及び被相続人の死亡を契機に納税者らと別件被告らとの間に発生した遺産をめぐる一連の法的紛争を最終的に解決することを目的として、被相続人の夫及び被相続人の各遺産に関する納税者らと別件被告らとの間の権利関係の一切を不可分的に整理、確定させたものと解され、被相続人の夫の遺産に係る部分をも含めて、別件京都訴訟判決が確定した事実関係（被相続人が夫の遺産を４分の３の割合で相続し、納税者らが被相続人の遺産を各３分の１の割合で相続した旨の事実関係）に基づく法的帰結と異なる限りにおいて、上記の目的を達するため、当該事実関係に基づく権利関係を将来に向かって不可分的に変更する趣旨のものであると解するのが合理的かつ自然というべきであり、同和解中被相続人の夫の遺産

に係る部分のみを抽出して、その法的性質を遺産分割合意ないしこれと同視すべきものと評価する余地はないというべきであるから、別件大阪訴訟和解により、本件各更正処分等に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎とされた事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したということはできず、また、本件各更正の請求は相続税法５５条（未分割遺産に対する課税）、３２条１号（更正の請求の特則）の要件をも満たさないというべきであり、いずれにせよ別件大阪訴訟和解をもって国税通則法２３条２項１号（更正の請求）にいう「判決と同一の効力を有する和解」に当たるということはできないとして排斥された事例

(5)　国税通則法２３条２項（更正の請求）の規定の趣旨

(6)　国税通則法２３条２項（更正の請求）所定の理由に基づく更正の請求の調査、審理の範囲

(7)　本訴において本件各通知（更正をすべき理由がない旨の通知）処分の適法性の根拠として課税庁が主張する理由は本件各通知処分の付記理由とは異なっているところ、処分の不服申立手続における事後的な理由の差替えは違法であるとの納税者らの主張が、国税通則法２３条２項（更正の請求）の更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分において理由が付された場合に、その差替えを認めないこととしなければ、行政庁の恣意を抑制し、かつ、不服申立ての便宜を図るという理由付記の機能が阻害されると解すべきような根拠はなく、実質的にも、本件各通知処分に付記された理由と、本訴における本件各通知処分に係る課税庁の主張とは、いずれも別件大阪訴訟和解が国税通則法２３条２項１号（更正の請求）にいう判決と同一の効力を有する和解に該当しないとの範囲で共通であり、その差替えを認めることに特段の不都合があるとは考えられないとして排斥された事例

(8)　本件各通知処分が違法である以上、その是正を求めた審査請求を棄却した本件裁決は違法であるとの納税者らの主張が、本件裁決固有の瑕疵を何ら具体的に主張しないから、本件裁決の取消しを求める請求はその主張自体失当であるとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　省略

(2)　国税通則法には審査請求の取下げに係る特別の手続的規定等は見当たらないから、仮に納税者による取下げの意思表示が要素の錯誤に基づくものである場合には、民法９５条（錯誤）により納税者に重過失がない限り当該取下げが無効になり、結果的に審査請求がなお係属しているものと評価し得るというべきであり、この場合、納税者は、「審査請求がされた日の翌日から起算して３月を経過しても裁決がないとき」に該当するときは、国税通則法１１５条１項１号（不服申立ての前置等）に基づき、不服申立ての対象となっていた処分の取消しを求めて出訴することができるものと解される。

(3)・(4)　省略

(5)　国税通則法２３条２項（更正の請求）は、租税債務を可及的速やかに確定させるという国家財政上の要請から更正の請求をすることができる期間を限定するとともに、他方で、納税申告時等には納税者において予知し得なかった事態その他やむを得ない事由が後発的に生じ、これによって課税標準等又は税額等の計算の基礎に変更を生じたため、本来であれば税額の減額をすべき場合、納税者の側からする更正の請求を認めないとすると帰責事由のない納税者に酷な結果が生じる場合等があると考えられるため、このような一定の場合に後発的事由に基づく更正の請求を認めることによって、租税債務の可及的速やかな確定という前記のような要請を犠牲にしてもなお保護されるべき納税者の救済を認めた例外規定と解すべきである。

(6)　国税通則法２３条２項（更正の請求）が定める更正の請求が、同項１号ないし３号の事由が認められる場合にのみ納税者の救済を例外的に認める趣旨の規定であることからすると、税務署長は、同

項各号に規定する理由があるとしてされた更正の請求に対して、同理由が存在するか否かのみを判断し、これらの理由が存在しなければ、納税者に対して直ちに更正をすべき理由がない旨の通知をすれば足り、上記のような更正の請求がされた機会に、同理由に限定されることなく、改めて当該納税者の租税債務の範囲を検証しなければならない義務まではなく、納税者の側もこれに対応して上記理由以外の事由に基づく自己の租税債務の減額を求める権利を有するものとは認められないというべきである。

(7)・(8)　省略

横浜地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　登録免許税還付請求事件
国側当事者・国
平成２０年９月２４日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　登録免許税の納税義務の確定時期
(2)　宗教法人による不動産取得について、登録免許税が非課税とされるための要件
(3)　原告法人が行った本件各登記については、手続的要件を満たしてはおらず、登録免許税法４条２項（公共法人等が受ける登記等の非課税）の適用を受けることはできないから、原告法人が登録免許税を過大に納付したということはできないとされた事例
(4)　本件各登記が非課税になることを知らずに錯誤により登録免許税を納付したとの原告法人の主張が、非課税証明書を添付しなかったために登録免許税法４条２項（公共法人等が受ける登記等の非課税）の適用を受けることができないという以上は、自動確定の租税の一つである登録免許税の性質上、その納付義務があるというべきであって、これについて錯誤を論じる余地はないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　登録免許税は、国税通則法１５条３項（納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定）所定のいわゆる自動確定の租税の一つであり、納税義務の成立と同時に、納税者又は税務官庁の特別の行為を要することなくいわば自動的に納付すべき税額が確定する租税である。そして、登録免許税の納税義務は登記等のときに成立し（国税通則法１５条２項１２号）、その時に同時に納付すべき税額が確定することになる。また、登記を担当する登記官は、登記の申請の際、嘱託があったとき、その適正か否かの審査につき、形式的な審査権のみを有するものである。
(2)　登録免許税法４条２項（公共法人等が受ける登記等の非課税）、別表第３の１２第３欄１号（非課税の登記等の表）は、宗教法人が、専ら自己又はその包括する宗教法人の宗教の用に供する宗教法人法３条（境内建物及び境内地の定義）に規定する境内建物所有権の取得登記又は同条に規定する境内地の権利の取得登記については、登録免許税を課さない旨規定するが、同第４欄は、これを同号に該当するものであることを証する財務省令で定める書類（非課税証明書）の添付があるものに限るとしている。また、登録免許税法４条２項は、非課税となる登記等は、「同表の第４欄に財務省令で定める書類の添付があるものに限る旨の規定がある登記等にあっては、当該書類を添付して受けるものに限る。」旨その要件を明確に規定している。

以上によると、登録免許税法は、上記境内建物等の取得についての登記を非課税とすることにつき、登記を担当する登記官が形式的審査権しか有しないことも考慮し、非課税証明書の添付を要件（いわゆる手続的課税要件）としたものと解される。

(3)　省略
(4)　省略

津地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　不当利得返還請求事件
国側当事者・国
平成２０年９月２５日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　国が収納した申告又は税務署長の処分によって確定した税額に係る不当利得の該当性

(2)　更正の請求の原則的排他性

(3)　所得税法６４条２項（資産の譲渡代金が回収不能となった場合等の所得計算の特例）と同法１５２条（各種所得の金額に異動を生じた場合の更正の請求の特例）との関係及び民法上の不当利得返還請求権行使の可否

(4)　本件更正処分によって決定された本件所得税の納付すべき税額は、確定し、有効に存続しているから、納税者が、係争税額を含む本件所得税を、本件更正処分によって決定された納付すべき金額に従い収納することには、法律上の原因があるとされた事例

(5)　納税者は、本件係争土地の譲渡に係る譲渡所得の存在自体を争っていたのであり、更正の請求をする機会がなかったといえ、不当利得返還請求以外に救済される余地はないから、所得税法１５２条（各種所得の金額に異動を生じた場合の更正の請求の特例）に規定する更正の請求による救済を受けられなかった特段の事情があるとの納税者の主張が、譲渡所得の存在自体を争っていたとしても、そのことは、納税者が更正の請求をすることを法律上妨げるものではなく、所得税法１５２条が、法的安定の要請に基づき、更正の請求ができる期間の起算日を、納税者の認識の有無にかかわらず、更正の請求の事由が生じた日の翌日とし、短期間の期間制限を設けていることからしても、納税者の認識を基準として、更正の請求による救済を受けることができなかったとはいうことができないから、不当利得返還請求権の行使を認めるべき特段の事情とはいえないとして排斥された事例

(6)　国会議員の立法行為に係る国家賠償法１条１項（公権力の行使に当る公務員の加害行為に基く損害賠償責任・その公務員に対する求償権）適用の可否

(7)　更正の請求に当たり期間制限を定めた所得税法１５２条（各種所得の金額に異動を生じた場合の更正の請求の特例）の規定を設けた立法行為は、国家賠償法上違法である旨の納税者の主張が、申告納税方式のもとでは、自己の責任において確定申告をするために、法的安定性の要請に基づき短期間の期間制限を設けられても、納税者としてはやむを得ないところであり、また、所得税法１５２条の規定が、憲法の一義的な文言に違反しているといえないことは明らかである。よって、同条項の制定行為が上記の例外的な場合に当たると解する余地はなく、当該立法行為は国家賠償法１条１項（公権力の行使に当る公務員の加害行為に基く損害賠償責任・その公務員に対する求償権）の規定の適用上、違法の評価を受けるものではないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　申告納税方式をとる所得税は、納税者のする確定申告により納付すべき税額が確定するのを原則とし、その申告がない場合又はその申告にかかる税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税額が税務署長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長の処分により確定し（所得税法１２０条１項、国税通則法１６条１項）、その確定行為が有効に存続している限り、その税額が法令に従って計算した額を上回っていても、申告又は税務署長の処分によって確定した税

額に基づく納付には、法律上の原因があることとなるから、国がそれを収納することが、不当利得になることはない。

(2)　特別法において、当該不当利得の原因たる事実について何らかの救済措置が規定されているときは、当該不当利得の是正は原則として当該救済措置によるべきであって、所定の更正の請求の期間を徒過した等の理由で、更正処分を受けられなかったとしても、当該救済措置によることができなかった特段の事情がある場合を除き、これについて民法上の不当利得返還請求権を行使することはできない。

(3)　所得税法１５２条（各種所得の金額に異動を生じた場合の更正の請求の特例）において、所得税法６４条２項（資産の譲渡代金が回収不能となった場合等の所得計算の特例）に該当する事実が後発的に生じた場合の救済措置が定められていることからすれば、いったん確定した税額を所得税法６４条２項に基づき自己に有利に変更するためには、同法１５２条に基づく更正の請求をし、確定した税額を変更する処分がなされる必要があり、更正の請求によることができなかった特段の事情がない限り、納付した税額と所得税法６４条２項の適用を受け、減免された税額との差額に相当する部分について、民法上の不当利得返還請求権を行使することはできないと解するのが相当である。

(4)・(5)　省略

(6)　国家賠償法１条１項（公権力の行使に当る公務員の加害行為に基く損害賠償責任・その公務員に対する求償権）は、国又は公共団体の公権力の行使に当たる公務員が個別の国民に対して負担する職務上の法的義務に違背して当該国民に損害を加えたときに、国又は公共団体がこれを賠償する責任を負うことを規定するものであるところ、国会議員の立法行為が、本質的に政治的なものであることからすれば、国会議員は、立法に関しては、原則として国民全体に対する関係で政治的責任を負うに止まり、個別の国民の権利に対応した関係での法的義務を負うものではないというべきであって、国会議員の立法行為は、立法の内容が憲法の一義的な文言に違反しているにもかかわらず、国会があえて当該立法を行うというごとき、容易に想定しがたいような例外的な場合でない限り、国家賠償法１条１項の規定の適用上、違法の評価を受けるものではない（最高裁昭和●●年（○○）第●●号昭和６０年１１月２１日第一小法廷判決・民集３９巻７号１５１２頁参照）。

(7)　省略

鳥取地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税更正処分取消請求事件
国側当事者・国（倉吉税務署長）
平成２０年９月２６日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　所得税法施行令２０７条５号（医療費の範囲）にいう「療養上の世話」の解釈

(2)　要介護者が提供を受けている通所介護の内容は、医療機関による医療行為と一体となって、病傷の改善を図り、健康の増進を図るものであって、実質的、内実的には医療系居宅サービスと同等であって、その対価は療養上の世話に該当し、医療費控除の対象となるとの納税者の主張が、通所介護とは、居宅要介護者等について、老人福祉法５条の２第３項（定義）に規定する厚生労働省令で定める施設又は同法２０条の２の２（老人デイサービスセンター）に規定する老人デイサービスセンターに通わせ、当該施設において入浴及び食事の提供（これに伴う介護を含む。）その他の日常生活上の世話であって厚生労働省令で定めるもの並びに機能訓練を行うことをいうのであり（介護保険法７条１１項）、このようなサービスであれば、日常生活上の世話にとどまるのであって、療養上の世話に当たるものではないと解されるとして排斥された事例

(3)　医療系居宅サービスとそれ以外の居宅サービスを区分し、医療系居宅サービスを提供する事業者が、居宅サービス計画に医療系居宅サービスを位置づけてサービスを提供しない限り、対象居宅サービスの対価を医療費控除の対象として認めないという本件個別通達（平成１２年６月８日付課所４－１１「介護保険制度下での居宅サービスの対価に係る医療費控除の取扱いについて」）による運用は表面的、形式的にすぎるものであり、憲法２５条（生存権及び国民生活の社会的進歩向上に努める国の義務）、医療費負担による担税力の減少を考慮した所得税法７３条（医療費控除）及び介護保険法の趣旨に反するとの納税者の主張が、本件個別通達は、通所介護等の対象居宅サービスの費用についても、医療系居宅サービスと併せて利用する場合には、療養上の世話として医療費控除の対象となることを認めているが、この通達は、一般的に対象居宅サービスが療養上の世話に当たることを認めたものではなく、一般には通所介護等が療養上の世話に当たらないことを前提にして、一定の条件を満たす場合にのみその対象費用を医療費控除の対象と認めたものであると解されるとして排斥された事例

(4)　要介護者が提供を受けている介護福祉用具の貸与は、療養上の世話に該当し、医療費控除の対象となるとの納税者の主張が、介護福祉用具の貸与も、居宅要介護者等について行われる福祉用具（心身の機能が低下し日常生活を営むのに支障がある要介護者等の日常生活上の便宜を図るための用具及び要介護者等の機能訓練のための用具であって、要介護者等の日常生活の自立を助けるためのものをいう。）のうち厚生労働大臣が定めるものの貸与をいうのであるから（介護保険法７条１７項）、これも病気や傷の治癒や症状の改善に向けられたものではなく、要介護者に対する日常生活上の介護、介助に関するサービスであって、療養上の世話に当たるものではないとして排斥された事例

(5)　居宅サービスを提供する事業者が、要介護者に対して、実際に療養に必要なサービス又は療養上の世話をしていれば、居宅サービスの対価は医療費控除の対象となるとの納税者の主張が、要介護者に提供されたサービスの内容は、送迎、入浴、絵画、昼食等が日常生活上の世話であることは明らかであるし、服薬管理についても、家族が自宅で病人等に行う服薬介助と同程度のものであったにとど

まり、動作訓練及び機能訓練も療養上の世話とまで評価できるものであったとは認められないとして排斥された事例

(6)　居宅サービスを提供する事業者が、要介護者に対して行うバイタルサインのチェックや体調観察も、医療機関との連携・協調関係にも十分配慮して行われたとの納税者の主張が、主治医から脳梗塞の後遺症及び糖尿病の治癒や症状の改善に向けた指示がされたり、居宅サービスを提供する事業者が実施するサービスについての注文がされたりしたことはなく、一般的な健康管理として測定されていたにとどまると考えざるを得ないとして排斥された事例

(7)　主治医は、デイサービスの利用が治療上必要かつ有効であることを証明しており、本件実施サービスは療養上の世話に当たるとの納税者の主張が、同医師作成の証明書の記載内容は、居宅サービスを提供する事業者が実施するサービスがどのように要介護者の病状を回復、改善することになるのか具体的な指摘はなく、同証明書があるからといって、本件実施サービスが療養上の世話に該当すると認めることはできないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　所得税法施行令２０７条５号にいう「療養上の世話」とは、関係法令上定義規定がないところ、一般的な用語として「療養」は「病気を治すため、治療し養生すること」などとされており（岩波書店発行「広辞苑」第６版２９６５頁参照）、通例病気等の治療ということをその本質的部分として用いられる語であるから、療養上の世話とは、病傷者の病気や傷の治癒や症状の改善に向けられた世話を意味するものと解される。したがって、日常生活上の介護、介助を受けることは、療養上の世話には当たらず、このことは、日常生活上の世話を受ける者が同時に医療機関による治療を受けていた場合であっても、かわりがないというべきである。

もっとも、通所介護等の名称で、居宅サービス計画が作成され、サービスの提供がされた場合であっても、実際に提供されたサービスの内容が、傷病者の病気や傷の治癒や症状の改善に向けられた世話としての内実を有する場合には、そのようなサービスは療養上の世話として、医療費控除の対象となり得ると解される。

(2)～(7)　省略

名古屋地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国（刈谷税務署長）
平成２０年９月２９日一部認容・確定

判　示　事　項

(1)　所得税法６４条２項（資産の譲渡代金が回収不能となった場合等の所得計算の特例）の特例を適用するための要件

(2)　本件借入金債務は、訴外会社がその所有する本件建物を売却して得た代金によって自ら返済したものと認められ、納税者が保証債務を履行したものとは認められないから、所得税法６４条２項（資産の譲渡代金が回収不能となった場合等の所得計算の特例）の特例を適用するための要件を欠くものといわなければならないとされた事例

(3)　本件借入金債務は本件各土地の売却代金及び本件建物の売却代金の全体から弁済されたとみるべきであり、本件売買契約の代金総額のうち本件各土地の代金の割合に相当する金額については、納税者が訴外会社の保証債務を履行したことになるとの納税者の主張が、本件売買契約は、納税者が本件各土地を、訴外会社が本件建物をそれぞれ売却することを内容とするものであることが明らかであり、訴外会社は、本件借入金債務を本件建物の売却代金の中から返済したものと認められ、納税者は、本件各土地の売却代金の大部分を納税者自身の借入金の返済等に充てており、本件各土地の売却代金を本件借入金債務の返済に充てたものと認めるべき証拠は全くなく、納税者において、本件各土地の売却代金の一部を本件借入金債務の返済に充てたという認識を有していなかったことが明らかであるとして排斥された事例

(4)　金融機関が本件建物に加えて本件土地についても抵当権を有しており、本件土地と本件建物の売却代金全部から優先的に弁済を受け得る地位にあったとの納税者の主張が、本件においては、結局、訴外会社が本件建物を売却し、その売却代金から本件借入金債務を返済したものと認められるから、金融機関が上記のような地位にあることから直ちに納税者が保証債務の履行をしたものということはできないとして排斥された事例

(5)　譲渡費用該当性の判断基準

(6)　本件道路拡幅用地を取得することが本件売買契約の停止条件とされていたことなどにかんがみると、本件道路拡幅用地の購入費用は、客観的に見て本件各土地の譲渡を実現するために必要であったものと認められ、本件各土地の譲渡費用に当たると認めるのが相当であるとされた事例

(7)　本件道路拡幅用地の購入費用は、本件各土地の改良費に当たるものと解することはできないから、これを本件各土地の取得費に当たるということはできないとされた事例

(8)　本件道路拡幅用地の購入費用は、本件道路拡幅用地について譲渡所得の計算上取得費として控除されるべきものであるが、そのことをもって、本件各土地の譲渡に要した費用に当たらないとすることはできない（仮に本件道路拡幅用地について譲渡所得課税がされていれば、その課税分も含めて本件各土地の譲渡に要した費用に当たると解される。）とされた事例

判　決　要　旨

(1)　所得税法６４条２項の規定によれば、本件特例の適用を受けるためには、保証人が保証債務を履行したことが要件とされていることが明らかである。

(2)～(4)　省略

(5)　資産の譲渡に当たって支出された費用が所得税法３３条３項（譲渡所得）にいう「資産の譲渡に要した費用」に当たるかどうかは、現実に行われた資産の譲渡を前提として、客観的に見てその譲渡を実現するために当該費用が必要であったかどうかによって判断すべきである（最高裁平成●●年（○○）第●●号同１８年４月２０日第一小法廷判決・判例タイムズ１２１２号８１頁参照）。

(6)～(8)　省略

名古屋高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税更正処分取消請求控訴事件
国側当事者・国（四日市税務署長）
平成２０年９月２９日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　所得税法３６条１項（収入金額）に定める各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額の意義（原審判決引用）

(2)　納税者と納税者が代表者を務める同族会社との間で締結した事業用借地権設定契約（本件契約）は、両者に共通の錯誤があり無効であるとの納税者の主張が、納税者の主張する錯誤の内容からすると、納税者は土地の使用貸借との認識であったことになるところ、当該契約書を一読すれば、納税者と同族会社との間の契約が使用貸借になどなっていないことは容易に把握でき、また、納税者は不動産業を営む者であり、当該契約書に自分でも目を通したというのであり、かつ、顧問税理士にも内容を確認しているのであって、拙速に当該契約を締結したという事情もないから、納税者は当該契約の内容を検討する能力も機会も有していたとして排斥された事例（原審判決引用）

(3)　本件契約の内容では、納税者が代表者を務める同族会社は恒常的に損を被ることになるもので、経済的合理性を欠き、その内容を認識していたら契約するはずがないとの納税者の主張が、納税者は納税者と同族会社とを一体的にみて経済的利益を把握していた可能性も高く、同族会社の立場からみて契約内容に経済的合理性があるかどうかという点を意識することなく、本件契約を締結したとしてもあながち不自然ではないとして、排斥された事例（原審判決引用）

(4)　納税者は、納税者が代表者を務める同族会社に対して借地料に係る債権を有していたものと認められ、納税者が同族会社から現実には借地料の支払を受けていなくても、支払期日が到来した時点で、借地料に係る債権は確定的に発生しており、未収債権として納税者に帰属していたから、借地料は、納税者の不動産所得の総所得金額に算入すべきであるとされた事例（原審判決引用）

(5)　不動産所得の金額の計算上必要経費に算入される費用の意義（原審判決引用）

(6)　不動産賃貸業を営む個人の所有する土地で、ある年度において未だ貸付けの用に供されていなかったものに係る固定資産税が、その年度における「所得を生ずべき業務について生じた費用」と認められるためには、その者がその主観において当該土地を貸付けの用に供する意図を有しているというだけでは足りず、当該土地がその形状、種類、性質その他の状況に照らして、近い将来において確実に貸付けの用に供されるものと考えられるような客観的な状況にあることを必要とするものと解すべきであるとされた事例（原審判決引用）

(7)　本件契約の対象となった遊休地について、その対象となった部分が本件契約締結前から確実に貸付けの用に供されるものと考えられるような客観的な状態にあったということはできないし、また、本件契約の対象とされていない部分が、本件契約締結後、確実に貸付けの用に供されるものと考えられるような客観的な状態にあったというのは困難であるから、それらに係る固定資産税は、納税者の不動産所得の必要経費に算入することはできないとされた事例（原審判決引用）

(8)　交際費を所得税法上の必要経費として計上するためには、当該交際費が、事業活動と直接の関連性を有し、事業の遂行上必要な費用であることが客観的に認められなければならないところ、納税者の青色決算書に記載された交際費の金額のうち、国側が必要経費に算入されないと主張する部分につ

いては、納税者の不動産所得の事業活動と直接の関連性を有し、事業の遂行上必要な費用であることを裏付ける証拠はないから、納税者の不動産所得の必要経費に算入することはできないとされた事例（原審判決引用）

(9)　納税者が「その他８名」分とし計上した給与賃金のうち、４名については、氏名も不明であるし、就業状況や給与賃金の計算根拠等を裏付ける客観的資料が何ら存在しておらず、さらに、納税者の妻は、税務調査において、青色申告決算書では架空の金額を上乗せしていた旨の申立書を作成していることなどからすると、当該給与賃金のうち、国側が主張する金額との差額については、納税者の不動産所得の必要経費に算入することはできないとされた事例（原審判決引用）

判　決　要　旨

(1)　所得税法３６条１項は、現実の収入がなくとも、その収入の原因たる権利が確定的に発生した場合には、その時点で所得の実現があったものとして、その権利発生の時期の属する年度の課税所得を計算するという建前（いわゆる権利確定主義）を採用するものである。

(2)～(4)　省略

(5)　所得税法３７条１項（必要経費）、同法４５条１項（家事関連費等の必要経費不算入等）及び同法施行令９６条（家事関連費）の規定からすれば、不動産所得の金額の計算上必要経費に算入される費用とは、不動産所得の総収入金額を得るために直接要した費用の額、これらの所得の生ずべき業務について生じた費用の額及び家事関連費のうち業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができるものでなければならない。

(6)～(9)　省略

（第一審・津地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年４月３日判決、本資料２５８号－７８・順号１０９３６）

名古屋地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　異議決定取消請求事件
国側当事者・国（昭和税務署長）
平成２０年９月２９日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　本件納税管理人届けは、届出時点において、納税者が訴外会社から支払いを受けた退職所得について、確定申告をする目的で、米国に居住する納税者が訴外人を所得税の納税管理人に定めるために提出されたものと認められ、本件還付金の還付請求手続のためだけに限定してされたものであるとの納税者の主張が、本件納税管理人届けの記載内容と整合しないし、本件納税管理人届けから２か月以上経過した後に本件還付金の還付請求がされていることに照らしても、採用することができないとして排斥された事例

(2)　納税管理人の事務の範囲

(3)　本件納税管理人届けが本件還付金の還付請求手続のためだけに限定してされたものであり、訴外人には本件通知書を受領する権限はないとの納税者の主張が、訴外人は本件納税管理人届けにより、税務署長等の発する所得税に関する書類を受領する権限を有していたとして排斥された事例

(4)　本件納税管理人届けは訴外会社の都合によりその従業員が提出したものであって納税者の意思に基づいて提出されたものではないとの納税者の主張が、①訴外会社の従業員が、納税者に対し、本件還付金の還付手続について、個人を経由して還付金の支払がされることや、その手続において納税者の米国納税者番号が必要となることを説明しながら、納税者の個人名で手続をする本件納税管理人届けについて納税者に何ら説明しないというのはいかにも不自然である、②訴外人と納税者は経営者と従業員という関係以上の密接な繋がりがあったものと認められ、訴外人が納税者に何ら確認することなく納税者の納税管理人になるとは考えられない、③納税者の代理人が訴外人から聴取して作成した報告書の記載事項によれば、訴外人が納税者から指示を受けて、本件納税管理人届け等を提出したという認識を有していたことは明らかである、④訴外人の証人尋問における供述が合理的なものと認められない、⑤訴外前納税管理人の解任届けを提出するに当たって、訴外会社経理課従業員が解任について訴外前納税管理人のみに確認したとしても、訴外前納税管理人が納税者に全く確認を取らないことは考え難く、納税者の娘は本件通知書の送達時点において訴外会社の取締役であり、その後代表取締役を務めているものであるから、訴外前納税管理人の解任届けの事実を納税者が全く認識していないということも考え難いなどとして、本件納税管理人届け及び訴外前納税管理人に係る納税管理人の解任届けは納税者の意思に基づいて提出され、本件決定処分等に係る本件通知書が届けられた時点において、訴外人が納税管理人として適法に定められていたものと認められるとして排斥された事例

(5)　課税庁職員が、国税通則法１２条１項、４項、５項１号（書類の送達）に基づき、本件納税管理人の住所地において、同人の同居人である同人の妻に対し、適法に本件通知書を交付送達したものと認められるとされた事例

(6)　本件納税管理人の妻が本件納税管理人が不在であるとして本件通知書の受取りを拒否したにもかかわらず、本件納税管理人に確認する時間的余裕もないまま、受取りを強要されたとする納税者の主張が、仮に本件納税管理人の妻が正当な理由がなく受領を拒んだとすれば、課税庁職員としては国税通則法１２条５項２号（書類の送達）の差置送達をすれば足りるのであるから、課税庁職員が本件納

税管理人の妻に対して本件通知書の受領を強要するという行為に及ぶものとは容易に考え難いとして排斥された事例

(7)　国税通則法１２条５項１号（書類の送達）における送達の相手方

(8)　本件異議決定は違法であるとの納税者の主張が、本件通知書は適法に送達されたものと認められ、処分等に対する異議申立ては、送達日の翌日から起算して２ヶ月以内にしなければならないところ（国税通則法７７条１項)、本件異議申立ては不服申立期間を徒過してされたものであり、これを徒過したことにつき天災その他やむを得ない理由（同条３項）があったとも認められないから、本件異議申立てが不適法であることは明らかであり、本件異議申立てを却下した本件異議決定は適法なものであるとして排斥とされた事例

判　決　要　旨

(1)　省略

(2)　納税管理人の事務の範囲について、国税通則法１１７条１項（納税管理人）は「納税申告書の提出その他国税に関する事項」と定めているところ、これらの事項には、①国税に関する法令に基づく申告、申請、請求、届出その他書類の作成・提出、②税務署長等が発する書類の受領、③国税の納付及び還付金等の受領等の事項が含まれるところ、これらの事項の一部だけの管理は認められないと解される。

(3)～(6)　省略

(7)　国税通則法１２条５項１号の方法による書類の交付の相手方は、書類の受領について相当のわきまえのある者であれば足り、その者が当該文書の内容について特別の知識を備えていることは必要ではないと解すべきである。

(8)　省略

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　課税処分取消請求控訴事件
国側当事者・越谷税務署長
平成２０年１０月１日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　控訴人法人ら規模の家族経営体では、誰を役員に選任するか、当該役員にどのような職務を担当させ、報酬をどの程度とするかは、各経営体が独立して判断し得る事項であり、支払が明確でその支払に対する定められた税負担をしている限り、国家が介入すべき事項ではない旨の控訴人法人らの主張が、職務の対価としての報酬に当たらない計上額を法人税法上報酬として評価することはできないのであって、家族経営体規模であったとしても、そのことを理由に法人の所得金額の計算上損金の額に算入することはできないとして排斥された事例（原審判決引用）

(2)　訴外丙が看護婦経験を生かし、控訴人医療法人理事長の仕事上の相談に乗るなどして控訴人法人らの経営に参画していた旨の控訴人法人らの主張が、丙の控訴人法人らの経営への関与を控訴人医療法人理事長が認めていたとは考えられない上、控訴人医療法人らの意思決定は理事長の独断でされたものと認められるとして排斥された事例（原審判決引用）

(3)　控訴人法人らにおいて、訴外丙は補助的な事務を不定期に行うに過ぎず、管理者としての職務を行っていたとはいえないこと、控訴人法人から丙名義口座に振り込まれる金額は控訴人法人理事長が決定していた生活費相当額であったこと、同口座以外の丙名義の各口座は控訴人法人理事長に帰属することからすると、丙の役員報酬として計上された額は、職務の対価としてではなく、職務とは無関係の生活費として支給されたものか、あるいは、本人へ支給されていないものであるから、架空の役員報酬であるとされた事例（原審判決引用）

(4)　訴外丙が役員としての職務を行っており、丙名義口座に振り込まれた金銭は丙が行った職務に対する対価であり、丙が丙名義口座以外の丙名義の口座の存在や振り込まれていた報酬の存在を知っているから、丙名義の口座はいずれも丙に帰属するとの控訴人法人らの主張が、丙は控訴人法人らにおいてわずかばかりの補助的な業務を行ったことがあるにすぎず、これが経営者である控訴人法人理事長の妻としての手伝いという以上のものであったことを認めることはできない上、控訴人法人理事長において丙名義口座以外の同人名義口座の管理をし、これら口座は控訴人法人理事長に帰属すると認められるから、丙名義口座に控訴人法人らから振り込まれた金銭（預金）は丙に帰属するものではなく、その役員報酬ではないというべきであり、さらに、同金銭（預金）は、控訴人法人理事長が妻である丙に渡す毎月の生活費というべきものであって、これを丙の役員報酬と認めることはできないから、控訴人法人に計上された丙の役員報酬は、いずれも架空のものと認められるとして排斥された事例

(5)　同族法人の親族が、その職務内容に関わりなく税法上すべて役員として扱われるから、その行っている職務が役員の職務としての性質を有していない場合でもその対価として受けた金銭は役員報酬として扱われるとの控訴人法人らの主張が、法人税法２条１５号（定義）及び同法施行令７条（役員の範囲）の解釈を誤っており、そもそも訴外丙にその職務に対する対価としての報酬が支払われていないと認められるから、その前提を欠くものであるとして排斥された事例

(6)　本件において訴外丙が職務を行っていたとはいえないこと、控訴人医療法人理事長は丙に対する

退職金を自己が管理する丙名義口座に振り込んだ後、ほどなく自己が管理する借名口座へ移動させていること、丙は平成１５年６月に関与税理士から退職金を受領するよう申し出があるまで、同退職金支給の事実を知らなかったこと等を併せ考えると、同退職金は丙に支払われなかっただけでなく、そもそも丙に支払われる予定ではなかったと認めるのが相当であり、同退職金は架空の役員退職給与であるとされた事例

(7)　退職金が訴外丙本人に現実に支払われているのであるから、控訴人法人の損金に算入すべきであるとの控訴人法人らの主張が、丙は控訴人法人の役員としての職務に従事しておらず、退職金に相当する金銭が、控訴人法人理事長が開設した丙名義口座に振り込まれた上、それから間もなくその大部分が控訴人法人理事長の管理する借用名義口座に入金されたもので、丙は平成１５年６月までこの事実を知らず、丙に退職金に相当する金額が支払われたのが、課税庁から修正申告を促された日の後であることによると、控訴人法人らは、退職金を丙に支払わず、これを支払うつもりもないのに、退職金を支払ったかのような経理処理及び預金の操作をしたが、税務調査を受けたことから辻褄合わせのため、丙に対して退職金に相当する金銭を支払ったものと認められるとして排斥された事例

(8)　控訴人医療法人らは、訴外丙に対する役員報酬を架空に計上することにより、帳簿書類に取引の一部を仮装して記載していたと認めるのが相当であるから、各青色申告承認取消処分はいずれも適法であるとされた事例（原審判決引用）

(9)　処分理由の差替えが許される場合

(10)　控訴人法人らが青色申告を承認された法人であって、その税額の更正をする場合には更正通知書に理由の付記が要求されていることから、理由の差替えは許されないとの控訴人法人らの主張が、控訴人法人らについては平成８年１１月期に係る事業年度にさかのぼって青色申告の承認が取り消されているから、当該事業年度以後の申告書は青色申告以外の申告書（いわゆる白色申告書）とみなされ、その更正について理由付記を要するとした法人税法１３０条２項（青色申告書等に係る更正）の適用はないとして排斥された事例

(11)　訴外丁は、控訴人医療法人らにおいて、補助的な事務を単発的に行ったことが窺われるに過ぎず、管理者としての職務を行っていたとはいえないこと、控訴人医療法人らの役員報酬が振り込まれていた口座のうち、丁名義普通預金口座及び同貯蓄預金口座は控訴人医療法人理事長に帰属すると認められることからすると、丁の役員報酬として計上された額のうち、少なくとも上記両口座に振り込まれた額については、架空の役員報酬であると言わざるを得ないとされた事例（原審判決引用）

(12)　訴外Ｃが、平成１１年１１月以前の時期に控訴人法人の従業員として職務を行っていたことは認められず、同年１２月から翌年７月までは受付等の業務に従事していたものの、それ以降の時期の職務は極めて限られたものであったと推認されること、控訴人法人から使用人給与及び役員報酬が振り込まれていた口座のうち、Ｃ旧姓名義口座及びＣ名義口座は控訴人法人理事長に帰属することが認められることからすると、控訴人法人においてＣに対して支給したとする使用人給与及び役員報酬として計上された額のうち、少なくとも上記各口座に振り込まれた額については、架空のものであると言わざるを得ないとされた事例（原審判決引用）

(13)　訴外乙が、控訴人法人において、管理者としての職務を行っていたとまではいえないにしても、補助的な職務を一定程度継続的に行っていること、また、役員報酬が振り込まれていた乙名義口座が乙に帰属していなかったと認めることはできないことからすると、乙の役員報酬として計上された額については、架空の役員報酬であるとまではいえないとされた事例（原審判決引用）

(14)　訴外丁らが控訴人法人らの各種の職務を行い、それぞれ控訴人法人理事長からの相談を受けて助

言、激励をし、経営に関する協議に加わる等していたとの控訴人法人らの主張が、丁らがしていた事務はいずれも補助的な事務であって、乙を除けばこの補助的な事務でさえ継続的にされたものとは認められない上に、丁が控訴人法人を代表して控訴人法人らの設立の際に必要とされた多額の資金を金融機関から借り入れたのは各事業年度の最初の年であり、さらに、丁は控訴人法人の役員社宅等を建築する際に、その敷地を購入し、控訴人法人が建物建築資金の融資を受ける際にはその連帯保証人となっているが、この土地建物の取得は、要するに控訴人法人理事長の居宅購入としての実質を有するものであるから、このような資金調達に丁が携わったとしても、これらの事実は丁が控訴人法人らの役員としての職務を行っていたことの根拠となるものではないとして排斥された事例

(15)　インターネットバンキングサービスの利用申込み等は名義人本人の意思と関係なく控訴人法人理事長がすることはできない等とし、その代表口座ないし利用口座とされている訴外丁やC名義口座がそれぞれ名義人に帰属するものであるとの控訴人法人らの主張が、丁がインターネットバンキングサービスを利用するために必要なパソコンを自宅に持たず、その操作の方法も知らない上、インターネットバンキングの内容を理解しているのかさえも疑わしく、Cもコンピュータの操作に慣れていることが窺われるが、インターネットバンキングサービスを利用してコンピュータから振込みなどの操作をしたことがないことや、控訴人法人理事長、丁らに係るインターネットバンキングサービスの利用申込みがほぼ同時期に行われていることに照らすと、その代表口座ないし利用口座とされる口座を、控訴人法人理事長が管理していたものと認められるとして排斥された事例

(16)　C旧姓口座から払い出された２５００万円のうち、C口座に入金された１７９７万円との差額である７０３万円は、訴外C及びその夫の自宅建物の建築費用に充てられたとの控訴人法人らの主張が、不動産の購入・建築に関する資金計画表、領収証、周辺の建物の登記簿謄本を提出しながら、上記差額についての領収書等を一切提出せず、その主張を裏付ける客観的な証拠がないから、上記各口座がCに帰属していたことの根拠にはならないとして排斥された事例

(17)　訴外Cが控訴人法人のために眼科経理集計プログラムを開発、製作したものであって、現実に控訴人法人で現在でもこのプログラムを使用し、C以外の他の者がこれを製作したことを示す証拠はないことが主張を裏付けているとの控訴人法人らの主張が、上記プログラムを開発していたとされる期間にCが他の職場でほぼフルタイムで（時には残業をして）働いていたこと、上記プログラムの仕様書に不自然な点があること、控訴人法人が上記期間にCが職務に従事していたかのようなタイムカードを偽装して提出している事実からすれば、Cが控訴人法人の職務に従事していたと認めることはできないとして排斥された事例

(18)　控訴人法人所有のマンションの価格が下落したことを理由に訴外丁への報酬の支払が停止したとしながら、この支給の停止分に相当する金額を、その後丁への報酬に上乗せして支給し、振込名義人についても控訴人法人間で変わっただけで、その後も継続して報酬名目の金銭が同一口座に振り込まれている方法からしても、同口座に振り込まれた部分、並びに、控訴人法人から、訴外C及び訴外乙がそれぞれ管理する口座に振り込まれた金銭についても、役員の執務執行の対価としての実質は伴っておらず、かつ、金銭の振込元である乙名義口座も、控訴人法人理事長が管理・運用する預金口座であるから、控訴人法人理事長に帰属するとの被控訴人の主張が、丁らが、控訴人本人らのためにしたとされる職務の内容が役員の職務としての実質を有するものではないが、各口座はそれぞれの名義人が管理するものであるから、これら口座に控訴人法人らから役員報酬名目で振り込まれた金銭は、それぞれの名義人に属するものと考えられ、金銭の交付自体が架空とはいえず、丁らが役員の職務とはいえないとしても、控訴人法人らの業務を行っているのであるから、上記各口座に振り込まれた金

銭をもって、丁らが行った職務とは関連しない生活費の支援、名義借り料その他の目的でされた私的な金銭の交付であったと断言するまでの証拠もなく、乙名義口座については、控訴人法人理事長の管理が一部認められ、同口座から乙が管理する口座への振込みは課税処分後に行われたものであって、その不自然さは否めないが、乙が補助的な業務を一定程度継続的に行っており、上記口座から乙が管理している口座に振込みがあることも併せ考えると、乙が乙名義口座を管理しておらず、これを控訴人法人理事長だけに帰属するものであると断定することはできないので、丁らに対する控訴人法人らの報酬が、上記各口座に振り込まれた部分も含めてすべてが架空のものであったとする主張は採用できないとして排斥された事例

(19)　法人税法３４条１項（過大な役員報酬等の損金不算入）の趣旨（原審判決引用）

(20)　法人税法３４条１項（過大な役員報酬等の損金不算入）の「不相当に高額な部分の金額」が不確定概念であり、かつ同法施行令６９条（過大な役員報酬の額）をもってしても、その内容が明確であるとはいえないから、同規定は、課税要件明確主義の原則に照らし、憲法、租税法律主義に違反する旨の控訴人法人らの主張が、同条項の「不相当に高額な部分の金額」それ自体は不確定概念であるものの、法の趣旨によりその趣旨は明らかであり、しかも政令に定められた内容によって、その判断基準も客観的に明らかになっているから、同条項が、課税要件明確主義に反するとか、租税法律主義に反するということはできないとして排斥された事例（原審判決引用）

(21)　控訴人法人らには、租税回避行為による利益処分はなく、また、役員への報酬支払は臨時的支給にも該当しないことから、課税庁主張の前提が存在しない旨の控訴人法人らの主張が、過大な役員報酬が損金不算入とされるのは、それらの支給が実質的に利益処分としての賞与としての性質を持つものであるからであり、過大報酬額の判定に当たり、租税回避目的は課税要件とされておらず、役員報酬の額が不相当に高額であるかどうかは、あくまでも法人税法施行令６９条１号（過大な役員報酬の額）に規定するその役員の職務の内容その他の基準に照らして、その役員の職務に対する対価として不相当に高額であるかどうかを判断するのであり、これが臨時的に支給されたものである必要はないとして排斥された事例（原審判決引用）

(22)　類似法人の抽出基準として、課税庁の更正等の処分に対して、不服申立てないし訴訟中の同業者は除いたことが恣意的であるなどの控訴人法人らの主張が、かかる類似法人については、決算内容の正確性が未確定な状態にあるといえ、これを含めないことを不合理ということはできないとして排斥された事例（原審判決引用）

(23)　課税庁は、納税者が参照可能なデータを用いるべきであり、用いないのであれば、納税者が参照し得るデータを示すべきであるなどの控訴人法人らの主張が、課税庁が、納税者の参照し得るデータを用いることは望ましいことであるとはいえ、課税庁の集積したデータは、控訴人法人の類似法人を抽出した結果で、法人税法が求める資料として、合理性、客観性を有していないとはいえず、控訴人法人らの主張は採用できないとして排斥された事例（原審判決引用）

(24)　眼科医療の事業体には差異があり、それぞれの業態により収益構造も事業形態も異なり、同一業種として比較対象にならないなどの控訴人法人らの主張が、法人税法施行令６９条１号（過大な役員報酬の額）は、控訴人法人らの主張するところまで類似法人の類似性を求める趣旨ではないものと解されるとして排斥された事例（原審判決引用）

(25)　①訴外丁、Ｃ及び乙の職務内容は、いずれも補助的なものにとどまり、控訴人法人の経営に関与するものとは認められないこと、②同人らに対する役員報酬額は、職務の内容やその成果とは関係なく定められていたと認められること、③控訴人法人の役員に対する役員報酬額の総額は、使用人給与

等の総額の２．３倍から３．７倍になっているとともに、個々の役員報酬額は使用人給与等の額の最高額の約６．７倍から７．１倍にもなっていること、④控訴人法人と類似法人とは、同種の事業を行い、収入金額の平均値において、類似性が認められるところ、役員報酬額については、控訴人法人における理事長以外の役員報酬額は、類似法人の平均値の約２．９倍ないし約３．８倍であり、個々の役員報酬額は、類似法人における役員最高報酬額の平均値の約２．９倍ないし約３．１倍程度になっていることが認められるという事情からすれば、控訴人法人における丁、Ｃ及び乙に対する役員報酬額には不相当に高額な部分の金額があるというべきであるとされた事例（原審判決引用）

(26)　課税庁は、役員報酬の不相当に高額な部分の金額の算出をするため、類似法人の理事長以外の役員の最高報酬額の平均値に、収入金額、医業利益額、個人換算所得及び使用人給与額を勘案すべき要素として類似法人におけるこれらの額の平均と控訴人法人の上記要素の額の各比率につき等分の重み付けをして乗じ、控訴人法人役員の適正報酬額を算出したものであるが、丁らの職務の内容が補助的なものであり、類似法人における理事長以外の役員と比較して、その貢献度が大きいとは考えにくいこと、また、収入金額、医業利益額及び個人換算所得は、同法人の収益の状況等を示す指標であることからすると、課税庁の上記算出方法は、医業利益額について、役員報酬の額を加算する前の額を使用していること以外は、法人税法施行令６９条１号（過大な役員報酬の額）の判断要素を適切に勘案したものであって、妥当なものである（控訴人法人においては、過大役員報酬を支給した結果、医業利益額が減少していることからすると、医業利益額については理事長以外の役員の役員報酬額を加算した額で類似法人と比較するのが相当である。）とされた事例（原審判決引用）

(27)　類似法人の役員報酬額の平均値を具体的基準とすると、約半数の法人の役員報酬が常に否認されることとなるところ、これでは、役員報酬額に不相当に高額な部分があると認定された法人のみが平均値を上回る額を否認されることとなり、極めて不公平な結果をもたらす旨の控訴人法人らの主張が、判示事項(26)の算出方法は、理事長以外の役員の最高報酬額の平均値から適正報酬額を求めており、単純な役員報酬額の平均値からこれを求めているわけではないし、上記適正報酬額は、法人税法施行令６９条（過大な役員報酬の額）１号の基準を基に算出されたものであり、かかる数字を具体的基準とすることが不合理とはいえないとして排斥された事例（原審判決引用）

(28)　信義則の法理の適用により課税処分を取り消すための要件（原審判決引用）

(29)　本件各課税処分等は信義則に反し違法である旨の控訴人医療法人らの主張が、課税庁係官が、控訴人法人の税務調査を行った際、控訴人法人の役員報酬の申告内容について、期中の増額分については是正指導をしたものの、増額後の金額に不相当に高額な部分があるとの指摘をしなかったことをもって、増額後の役員報酬が適正であるとする公的見解を表示したとはいえず、また、その後、課税庁において過大役員報酬に対する課税をしていない状況が継続していたとしても、それをもって税務署長が公的見解を示したということもできないとして排斥された事例（原審判決引用）

(30)　本件退職金並びに訴外丁及びＣに対する役員報酬に相当する額（ただし、控訴人法人理事長に帰属する各口座に振り込まれた額に限る。）は、いずれも控訴人法人理事長の管理する口座へ入金されているのであるから、控訴人法人理事長に対する金銭の給付が存在したことが認められ、その支払は、控訴人法人理事長の賞与として、その給与所得となるものというべきであるとされた事例（原審判決引用）

(31)　重加算税の意義（原審判決引用）

(32)　控訴人法人らは、役員報酬、従業員給与及び役員退職給与の架空計上を行い、本件各事業年度の法人税について納付すべき税額を過少に申告していたものであり、かかる控訴人法人らの行為は、国

税通則法６８条１項（重加算税）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、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」に該当するとされた事例（原審判決引用）

(33)　過少申告加算税の意義（原審判決引用）

(34)　国税通則法６５条４項（過少申告加算税）に規定する「正当な理由があると認められる」場合の意義（原審判決引用）

(35)　課税庁が前回の税務調査において、控訴人法人の申告した役員報酬額に不相当に高額な部分があるとの公的見解を示し、この公的見解を信頼した控訴人法人には正当な理由がある旨の控訴人法人らの主張が、課税庁が公的見解を示したということはできず、乙らの職務や役員報酬額に鑑みると、控訴人法人において、乙らに対する役員報酬額が過大であると認識し得る余地がなかったとはいえないから、これを法人税額等の計算の根拠にしなかったこと等については、真に控訴人法人の責めに帰することができない客観的な事情があったとまではいえないとして排斥された事例（原審判決引用）

(36)　質問検査権の意義（原審判決引用）

(37)　反面調査は納税者本人に対する調査とは一応別個のものであること、また、控訴人法人が多数の借用名義口座を含む預金口座を管理している本件事案の事実に鑑みると、本件税務調査において、控訴人法人らの了解を得ずに銀行に対する反面調査をしたことが社会的に不相当であったということはできないとされた事例（原審判決引用）

(38)　本件税務調査において、係官が納税者に暴行したこと、本人が断っているにもかかわらず事情聴取を継続したことなどの違法な調査が行われた事実は認められず、その他本件税務調査を違法とすべき理由もないとされた事例（原審判決引用）

判　決　要　旨

(1)～(8)　省略

(9)　課税処分の取消訴訟における審判の対象は、当該課税処分によって確定された税額の適否であり、課税処分によって確定された税額が総額において租税法で定まっている税額を超えなければ当該課税処分は適法というべきであるから、原則として、課税処分取消訴訟において、課税処分において設定された理由と異なる理由を主張することは許されるものと解される。

(10)～(18)　省略

(19)　法人税法３４条１項（過大な役員報酬等の損金不算入）の趣旨は、役員報酬は職務の対価として企業会計上は損金に算入できるところ、法人によっては実際は利益処分たる賞与に当たるものを報酬の名目で役員に給付する傾向にあるため、これを抑制し課税の公平を確保しようとするところにある。そして、同法施行令６９条（過大な役員報酬の額）は、上記規定を受けて、不相当に高額な部分の金額の判断基準を明らかにしている。これは役員報酬額について厳密に一義的な適正額の基準を設定することは困難であることから、上記判断基準を定め、役員報酬額がこれから導かれる一定の合理的な範囲内にあれば、これを相当な金額とし、これを超えるときには不相当に高額な部分であると評価することとしたのであり、上記基準はそれ自体不合理なものと評価することはできない。

(20)～(27)　省略

(28)　租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、これを取り消す場合は、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が必要であり、特別の事情が存在するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が

納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに上記表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の上記表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものであると解される（最高裁判所昭和６２年１０月３０日判決）。

(29)・(30)　省略

(31)　重加算税という制度は、納税者が過少申告をするにつき隠ぺい又は仮装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を課すことによって、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ものである。そしてここでいう事実の隠ぺい又は仮装とは、取引状況などの所得を基礎付ける事実を隠ぺい又は仮装するなど申告納税制度の趣旨を没却する行為をいうものと解するのが相当である。

(32)　省略

(33)　過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対して課されるものであり、これによって、当初から適正に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。

(34)　国税通則法６５条４項（過少申告加算税）が定めた「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することができない客観的な事情があり、過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいい、納税者の主観的事情に基づく単なる法律解釈の誤りは、このような場合に当たらないと解するのが相当である（最高裁平成１８年１１月１６日判決・裁判所時報１４２４号１頁参照）。

(35)　省略

(36)　法人税法１５３条（当該職員の質問検査権）、１５４条や、所得税法２３４条（当該職員の質問検査権）による質問検査の範囲、程度、時期、場所等の実定法上特段の定めがない実施の細目については、質問検査の必要があり、かつ、必要性と相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる限り、これを権限ある税務職員の合理的な選択に委ねたものと解するのが相当である（最高裁昭和４８年７月１０日判決・刑集２７巻７号１２０５頁、最高裁昭和５８年７月１４日判決・訟務月報３０巻１号１５１頁参照）。

(37)・(38)　省略

（第一審・さいたま地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年１２月１９日判決、本資料２５７号－２４０・順号１０８４９）

東京高等裁判所　平成●●年(○○)第●●号　損害賠償等請求控訴事件
国側当事者・国
平成２０年１０月１日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　課税庁又は課税庁所部職員の行った違法・不当な課税は、納税者の所得について著しく誤った認識に基づき、職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく漫然と行われたものであり、国家賠償法１条（公権力の行使に基づく損害の賠償責任、求償権）にいう違法があったなどとして行われた納税者の損害賠償請求が、納税者の主張は、公務員のいかなる行為を「その職務を行うについて、故意又は過失によって違法に他人に損害を加えたとき」に該当するとしているのか必ずしも明らかではないが、納税者の主張する事実に限っても、これを認めるに足りる証拠はなく、本件全証拠によっても、公務員がその職務を行うについて、故意又は過失によって、違法に納税者に損害を加えたこと、もしくはこれを推認させる事実を認めるに足りないとして棄却された事例（原審判決引用）

(2)　仮に納税者が更正処分の違法をもって国家賠償法１条１項所定の公務員の違法行為に該当すると主張しているとしても、その主張は、更正処分の適法性を認めて納税者の取消請求を棄却した確定判決と抵触するものであるから、採用することができないとして排斥された事例

(3)　課税庁は、納税者に対し、著しく不当ないし違法な課税処分をし、その課税処分に係る税額を違法に強いて徴収したのであり、その一連の行為のいずれかに課税庁又は課税庁の担当係官である公務員による故意又は過失に基づく違法行為があったとの納税者の主張が、公務員にいかなる違法行為があったというのか明らかでないし、全証拠によっても、納税者主張の公務員がその職務を行うについて、故意又は過失によって違法に納税者に損害を加えた事実を認めることはできないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)～(3)　省略

（第一審・長野地方裁判所　平成●●年(○○)第●●号、平成２０年４月１６日判決、本資料２５８号－８１・順号１０９３９）

山口地方裁判所周南支部　平成●●年(○○)第●●号　損害賠償請求事件
国側当事者・国
平成２０年１０月１日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　法人税法１５３条１項（当該職員の質問検査権）の解釈
(2)　税務調査担当職員の反面調査が国家賠償法上違法となる場合
(3)　訴外会社の役員である納税者戊の金融機関等の取引内容について反面調査を行ったことは、その必要性はなく、違法な調査であるとの納税者らの主張が、訴外会社上海支店及び台北支店の事業資金が納税者戊名義で送金されていたと推測されるから、本件調査担当者において、その送金原資を確認すべく、納税者戊名義の預金等取引状況等について反面調査を行う必要性を認めたことは是認できるとして排斥された事例
(4)　訴外会社の役員である納税者甲の金融機関等の取引内容について反面調査を行ったことは、その必要性はなく、違法な調査であるとの納税者らの主張が、納税者甲の訴外会社に対する貸付金の記載の正確性を確認すべく、納税者甲の貸付金の出所について調査する必要性も認めたことは是認できるとして排斥された事例
(5)　訴外関係会社の役員及びその親族である納税者らの金融機関等の取引内容について反面調査を行ったことは、その必要性はなく、違法な調査であるとの納税者の主張が、納税者戊名義での訴外会社海外送金の原資や納税者甲名義の貸付金の原資を確認するに当たっては、納税者戊及び納税者甲のみならず、訴外関係会社の役員やその家族であるその他の納税者らの預金等取引状況等について確認する必要性を認めたことは是認できなくはないとして排斥された事例
(6)　訴外会社の役員及びその親族である納税者らへの通知及び納税者らの承諾もなく、金融機関等に反面調査を行ったことは、社会的に相当であるとは到底いえず、違法な調査であるとの納税者の主張が、反面調査について事前通知を行った場合、金融機関等の取引状況等と整合するように当該法人や役員等の手元に保存されている資料を改ざんする余地がないではないことをもあわせて考えると、本件調査担当者が納税者らへの通知及び納税者らの承諾なく、金融機関等に対する反面調査を行ったことが、社会通念上相当な限度を超えているとまでは認めることができないとして排斥された事例
(7)　取引先に対して反面調査を行ったことは、その必要性・相当性はなく、違法な調査であるとの納税者らの主張が、納税者甲及び訴外会社の役員である納税者Ｅの海外出張が訴外会社の業務の遂行上必要なものであるかを確認する必要性が認められるところ、本件調査担当者は、訴外会社の経理担当者から旅行の日程表等の提出を受けることができなかったため、取引先に対して反面調査を行う必要があると考えた点に不合理な点はなく、その方法について不適切な点などが見いだしがたいことに照らすと、取引先に対して行った反面調査を国家賠償法上違法とみる余地はないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　法人税法１５３条１項（当該職員の質問検査権）の質問調査権は、税務調査担当職員において、当該調査の目的、調査すべき事項、申請・申告の体裁・内容、帳簿等の記入保存状況、相手方の事業の形態等諸般の具体的事情にかんがみ、客観的な必要性があると認めた場合に行使しうるものであって、その質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施細目については、上記

質問検査の必要があり、かつ、相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる限り当該職員の合理的な選択に委ねられているというべきである。そして、質問検査を行う際に実施の日時・場所の事前通知、調査の理由及び必要性を個別的具体的に告知することは必ずしも必要とされるものではないと解される（所得税法２３４条１項の定める質問検査権につき最高裁昭和●●年(○○)第●●号昭和４８年７月１０日第三小法廷決定・刑集２７巻７号１２０５頁参照)。

(2)　税務調査担当職員の反面調査が国家賠償法上違法となるのは、①具体的事情にかんがみ反面調査を行う必要性に欠ける場合か、②当該反面調査が、当該法人ないし反面調査における質問先の私的利益との衡量の観点において、社会通念上相当な限度を逸脱した場合というべきである。そして、反面調査を認めた法の趣旨に照らすと、①の必要性については、脱税の疑いが認められるような場合はもとより、申告の真実性、正確性を確認する必要がある場合にも認められると解される。また、②の判断に当たっては、当該法人に対する反面調査の必要性の程度、当該必要性と反面調査で得られるべき情報との関連性、反面調査の態様、反面調査によって失われた当該法人や当該法人の役員等の私的利益（反面調査による信用失墜やそのおそれ、反面調査によって通常知られたくない情報が国家機関に知られてしまったことなどは、ここにいう私的利益に含まれる。）などを総合的に考慮して決するのが相当である。

(3)～(7)　省略

東京地方裁判所　平成●●年(○○)第●●号　法人税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国（北税務署長事務承継者芝税務署長再事務承継者神田税務署長）
平成２０年１０月３日却下・棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　申告額を超えない部分の取消しを求める利益の有無

(2)　増額部分と減額部分が含まれている増額更正処分が取り消されると、納税者は、当該増額更正処分のうちの減額部分に係る利益を失うこととなって極めて不利であるから、増額更正処分が増額部分と減額部分を含んでいる場合には、その増額部分のみの取消しを求めることができるとする原告会社の主張が、減額部分につき申告の内容を自己に有利に是正するためには、国税通則法２３条１項（更正の請求）に基づく更正の請求をすべきであって、納税者が当該減額部分に係る利益を受けられないことになったとしても、それは当該減額部分について期限内に更正の請求をしなかったことによるものであるから、その結果が納税者に極めて不利であるということはできないとして排斥された事例

(3)　日星租税協定７条１（所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とシンガポール共和国政府との間の協定）の規定が定める課税権限の分配の対象

(4)　租税特別措置法６６条の６第１項（内国法人に係る特定外国子会社等の留保金額の益金算入）の解釈適用と日星租税協定７条１（所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とシンガポール共和国政府との間の協定）の関係

(5)　租税特別措置法６６条の６第１項（内国法人に係る特定外国子会社等の留保金額の益金算入）は、我が国に恒久的施設を有しない特定外国子会社等の「企業の利得」について課税することを定めた規定であるから、日星租税協定７条１（所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とシンガポール共和国政府との間の協定）に違反する旨の原告会社の主張が、租税特別措置法６６条の６第１項が「企業の利得」について課税することを定めた規定でないから、原告会社の主張は前提を欠くものであるとして排斥された事例

(6)　フランス国務院は、フランスにおける従属外国法人立法が日星租税協定７条１（所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とシンガポール共和国政府との間の協定）に相当する規定であるフランス・スイス租税条約７条１に違反する旨を判示したところ、フランスの従属外国法人立法は我が国のタックス・ヘイブン対策税制と類似したものであるから、我が国のタックス・ヘイブン対策税制が日星租税協定７条１に違反するか否かの判断においては、フランス国務院の判示を参考にすべきである旨の原告会社の主張が、①フランスでは、法人税について、属地主義に基づく国外所得非課税主義及び外国法人からの配当を含めて受取配当の９５％を益金に算入しない制度が採られているため、外国子会社の留保所得について配当があったとみなして通常の法人税の課税の対象としても、その効果がほとんど生じないこと、②そのため、上記フランス国務院の判示がされた当時のフランスでは、タックス・ヘイブンに所在する子会社の留保所得について、通常の法人税の一部としてではなく、分離してその全体について直接に課税する、すなわち、親会社が適用対象とされる外国子会社の適用対象所得について法人税の納税義務を負うという制度が採られていたことが認められるところ、上記のような法制度は、我が国における制度とは全く異なるものであるというべきであるから、上記フランス国務院の判示が我が国のタックス・ヘイブン対策税制について

の解釈において直ちに参考になるものとはいい難いとして排斥された事例

(7)　租税特別措置法６６条の６第３項（内国法人に係る特定外国子会社等の留保金額の益金算入）の解釈適用

(8)　タックス・ヘイブン対策税制は正常な海外投資活動を阻害しないようにするという制度趣旨を有しているとして、特定外国子会社等がタックス・ヘイブンに所在することにつき経済合理性がある場合には、租税特別措置法６６条の６第３項（内国法人に係る特定外国子会社等の留保金額の益金算入）の適用除外要件を満たすか否かを検討するまでもなく、租税特別措置法６６条の６第１項は適用されない旨の原告会社の主張が、経済合理性があるか否かは租税特別措置法６６条の６第３項の規定を満たすか否かによって判断することが予定されていると解すべきであるし、また、租税法においては明確性及び法的安定性が重視されるべきであるところ、同条１項の適用において、同条３項の適用除外要件を離れて、条文上規定されていない経済合理性という要件を用いてその可否を判断することになると、その適用における明確性及び法的安定性を害することとなるから、租税特別措置法６６条の６第１項の適用が除外されるか否かは、同条３項に規定する適用除外要件を満たすか否かによって判断すべきであるとして排斥された事例

(9)　租税特別措置法６６条の６第３項（内国法人に係る特定外国子会社等の留保金額の益金算入）の非持株会社等基準の趣旨と主たる事業の判定基準

(10)　株式の保有が事業に該当するというためには、株式の保有により当該株式に係る配当を反復継続して取得していることが必要である旨の原告会社の主張が、株式は、その保有又は運用により利益配当やキャピタルゲインその他の投資所得を得ることができるという性格を有するものであるから、株式の保有は、それ自体、事業に該当し得るというべきであり、必ずしも原告会社が主張するような事情が必要であると解することはできないとして排斥された事例

(11)　特定外国子会社等の主たる事業の判断においては、対象となる事業年度における事情のみでなく、過去及び当該事業年度より後の事情も考慮すべきである旨の原告会社の主張が、租税特別措置法６６条の６第３項は、「第１項の規定は、…特定外国子会社等…が、…各事業年度においてその行う主たる事業が次の各号に掲げる事業のいずれに該当するかに応じ当該各号に掲げる場合に該当するときは、当該特定外国子会社等のその該当する事業年度に係る適用対象留保金額については、適用しない」と規定し、適用除外要件は属人的なものではなく、事業年度ごとに判定することが前提とされているのであるから、主たる事業の判定についても、事業年度ごとに判定すべきことが明らかであり、そして、課税要件の存否は事業年度ごとに確定されるべきものであることからすると、特定外国子会社等のある事業年度における主たる事業の判断についても、飽くまでも当該事業年度に存在した事情を基に判断するべきであって、当該事業年度より前及び後の事業年度における事情については、それが考慮されるべき場合があるとしても、当該事業年度に存在した事情を評価するに当たって間接的に考慮し得るにとどまるものというべきであるとして排斥された事例

(12)　特定外国子会社Ａ社は、平成１３年事業年度において、鋼管の卸売、金銭の貸付け及び株式の保有という複数の事業を営んでいたということができるから、そのいずれが「主たる事業」であるかは、それぞれの事業活動に係る収入金額及び所得金額、使用人の数、事務所、店舗、工場その他の固定施設の状況等の具体的かつ客観的な事業活動の内容を総合的に勘案して判定すべきであるところ、特定外国子会社Ａ社の平成１３年事業年度における事業報告書及び財務報告書には、特定外国子会社Ａ社の主な事業活動は持株会社としての業務である旨記載されており、また、特定外国子会社Ａ社が経理事務を委託していた会計事務所が作成した書類及びシンガポールの企業登録局における登録におい

ても、同旨の内容が記載又は登録されていたことも併せ考慮すると、特定外国子会社A社の平成１３年事業年度における「主たる事業」は、株式の保有であったと認めるのが相当であるとされた事例

(13)　特定外国子会社A社の株式保有は、原告会社及び特定外国子会社A社が行う鋼管の卸売に係る資金調達等を目的としてされたものであり、卸売業に付随するものであるから、特定外国子会社A社の主たる事業は株式の保有ではない旨の原告会社の主張が、株式の保有は、その目的がどのようなものであれ、それ自体、１つの事業となり得るものであるから、株式保有の目的から、特定外国子会社A社が株式の保有という事業を営んでいたことを否定することはできず、特定外国子会社A社が営む株式の保有事業及び卸売業について、具体的かつ客観的な事業活動の内容を総合的に勘案すると、特定外国子会社A社の主たる事業が株式の保有であるということができるとして排斥された事例

(14)　主たる事業の判断は、収入金額又は所得金額よりも、役職員、機械設備、不動産等の生産要素の投入の多寡を重視すべきであり、そうすると、特定外国子会社A社の主たる事業は卸売業である旨の原告会社の主張が、収入金額及び所得金額は企業の事業活動の結果を客観的に反映するものである上、資金は企業活動の原資として重要な要素となるものであるから、主たる事業の判定において収入金額及び所得金額は重要な要素となるものであり、また、特定外国子会社A社は株式の保有と卸売業のいずれが主たる事業であるかが問題となっているところ、株式の保有をするに当たっては、機械設備、不動産等の生産要素の必要性が高いとはいえないと考えられるのであるから、本件において、収入金額及び所得金額よりも機械設備、不動産等の多寡を重視すべきであるといえるかは疑問がある上、原告会社が重視すべきであると主張する役職員、機械設備、不動産等の生産要素の投入の多寡についてみても、特定外国子会社A社は、平成１３年事業年度において、平成１３年７月２５日以降、シンガポールの現地役員等がいなくなり、更に現地事務所を閉鎖したことにより、鋼管の卸売を行うことができなくなったため、同業務を特定外国子会社A社の子会社に移管していることが認められるのであるから、特定外国子会社A社は、同日以降、鋼管の卸売を行うに足りる役職員、機械設備、不動産等を有しなくなったものということができる一方、特定外国子会社A社は、平成１３年事業年度の全期間を通じて、株式の保有に係る事業を行っていたということができるのであるから、特定外国子会社A社は、平成１３年事業年度の全期間を通じて、株式の保有をするに足りる役職員、機械設備、不動産等を有していたものということができる（特定外国子会社A社は会計事務所の所在地を連絡先として登録するなどしているところ、そのような設備等の状況は、鋼管の卸売を行うには不十分なものであっても、株式の保有を継続するには十分なものであったと考えられる。）からすると、原告会社の主張を前提としても、平成１３年事業年度における特定外国子会社A社の主たる事業が株式の保有であるとの判断を左右しないとして排斥された事例

(15)　特定外国子会社A社は、平成１３年事業年度において、租税特別措置法措置法６６条の６第３項（内国法人に係る特定外国子会社等の留保金額の益金算入）に定める適用除外要件のうちの非持株会社等基準を満たさないということができるから、同項の適用除外要件のうちその余のものを満たすか否かについて検討するまでもなく、同項によって同条第１項の適用が除外されることはないというべきであるとされた事例

(16)　本件各事業年度にA社株式の売却益について課税されているところ、A社株式の売却代金は特定外国子会社A社の留保利益を反映したものであり、原告会社は上記課税により既に特定外国子会社A社の留保利益について課税されたことになるとして、原告会社に更にタックス・ヘイブン対策税制を適用することは二重課税に当たり、違憲又は違法である旨の原告会社の主張が、一般に、株式の売却価額は、当該株式に係る会社が留保している利益のみによって定められるものではなく、様々な要素

を勘案して当事者間で定められるものであるということができるから、租税特別措置法の各規定に基づいて、特定外国子会社等の未処分所得の金額に所定の調整を行って算出される課税対象留保金額と、当該特定外国子会社等に係る株式の売却益が同一のものであるということはできず、また、原告会社の主張を前提とすると、株式の売買の当事者がいかなる要素を勘案して株式の売却価額を定めたかによって、租税特別措置法６６条の６第１項（内国法人に係る特定外国子会社等の留保金額の益金算入）の適用の可否が左右されるということになりかねず、これが合理的であるとはいい難いことからすると、原告会社について、Ａ社株式の売却益についての課税と租税特別措置法６６条の６第１項に基づく課税によって、直ちに二重課税が生じているということはできないから、同項に基づく課税が違憲又は違法であるということはできないとして排斥された事例

(17)　本件売買がシンガポールの法令に違反して無効であったとして、本件各事業年度の各法人税について、国税通則法２３条２項３号（更正の請求）、国税通則法施行令６条１項２号（更正の請求）に基づき、更正の請求をすることができる旨の原告会社の主張が、国税通則法２３条２項は、更正の請求をすることができる場合について、申告等に係る課税標準等の計算の基礎となった事実に関する訴えの判決により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき（１号）及び申告等に係る課税標準等の計算に当たってその申告をした者等に帰属するものとされていた所得等が他の者に帰属するものとする当該他の者に係る国税の更正等があったとき（２号）に加え、３号において、「その他当該国税の法定申告期限後に生じた前２号に類する政令で定めるやむを得ない理由があるとき」と規定し、これを受けて、国税通則法施行令６条１項２号は、「その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る契約が、解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、又は取り消されたこと」と規定しているところ、原告会社が主張する事由である本件売買が無効であったことという事実は、同号に規定する要件に該当しないことが明らかであるとして排斥された事例

(18)　有効な取引が解除や取消しによって効力を失った場合には遡及的な更正の請求が認められるにもかかわらず、当初から無効な取引について遡及的な更正の請求が認められないのは均衡を欠く旨の原告会社の主張が、国税通則法２３条２項（更正の請求）は、申告時には予知し得なかった事態その他やむを得ない事由が後発的に生じたことにより、さかのぼって税額の減額等をすべきこととなった場合に、これを税務官庁の一方的な更正にゆだねることなく、納税者の側からもその更正を請求し得ることとして、納税者の権利救済の手段を拡充するための規定であると解されるところ、取引が法令に違反して無効であるか否かは、当該取引の時点において定まっているものであり、仮に当該取引が法令に違反して無効であることが後に判明したとしても、それは当該取引の当事者が法令の適合性について確認を怠ったこと等による結果にすぎないというべきであることからすると、取引が法令に違反して無効であったことが後に判明したという事情は、有効な取引が解除又は取消しにより後発的に消滅した場合などとは異なり、申告時には予知し得なかった事態その他やむを得ない事由が後発的に生じた場合であるということはできないから、当初から無効な取引について遡及的な更正の請求が認められないとしても、それが不合理であるということはできないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　法人税については申告納税制度が採られており（法人税法７４条）、申告に係る課税標準又は税額等が過大であるときには、納税者は、一定の期間に限り、更正の請求をすることができるとされている（国税通則法２３条）。

このように、納税者が申告の内容を自己に有利に是正することについては、更正の請求という手段

が定められ、更に更正の請求については一定の期間制限が設けられていることに照らすと、納税者は、申告の内容を自己に有利に是正するためには、更正の請求の手続によらなければならず、その手続を経ずに、更正処分の取消訴訟において、当該更正処分のうち申告に係る課税標準又は税額等を超えない部分の取消しを求めることはできないというべきである。

(2)　省略

(3)　日星租税協定７条１は、一方の締約国の企業の利得については、当該一方の締約国のみが課税することができ、他方の締約国は、当該企業が当該他方の締約国内にある恒久的施設を通じて事業を行わない限り課税することができないとすることで、我が国とシンガポールの間における企業の利得についての課税権限の分配を規定したものである。

他方で、一方の締約国の企業が、その親会社である他方の締約国の企業に対して配当その他の方法によって利益移転を行った場合に、その移転された利益について、当該他方の締約国において課税されることとなっても、それは当該移転された利益について課税するものであって、一方の締約国の企業の利得について課税するものではないから、企業の利得についての課税権限の分配を規定した日星租税協定７条１に違反するものではないというべきである。

(4)　租税特別措置法６６条の６第１項は、親会社である我が国の内国法人と特定外国子会社等の関係等に照らして、本来、特定外国子会社等から内国法人に対して利益移転が行われるのが当然だと考えられる場合であるにもかかわらず、そのような利益移転が行われていないときに、本来あるべき利益移転が実際に行われたものとみなし、それにより内国法人が得たとみなされる所得である利益移転に相当する額について、内国法人の所得の金額の計算上、益金の額に算入して課税するものであると解するのが相当である。

そうすると、租税特別措置法６６条の６第１項に基づくタックス・ヘイブン対策税制は、我が国の内国法人が得たとみなされる所得について課税するものであって、我が国に恒久的施設を有しない特定外国子会社等の「企業の利得」について課税するものではないというべきであるから、企業の利得についての課税権限の分配を規定した日星租税協定７条１に違反するものではないというべきである。

(5)・(6)　省略

(7)　租税特別措置法６６条の６第３項が、特定外国子会社等がタックス・ヘイブンに所在することにつき十分な経済合理性が認められる場合を特定外国子会社等の業種及び業態に即して具体化して規定していることに照らすと、特定外国子会社等がタックス・ヘイブンに所在することにつき十分な経済合理性があるか否かの判断は、同項に規定する適用除外要件を満たすか否かによって判断することが予定されており、同項の規定を離れてその判断をすることは予定されていないと解すべきである。

(8)　省略

(9)　租税特別措置法６６条の６第３項は、特定外国子会社等が株式又は債券の保有等を主たる事業とするものである場合には、同項に規定するタックス・ヘイブン対策税制の適用除外の対象とはされない旨規定するところ、これは、株式又は債券の保有等の事業は、その性格からして我が国においても十分行い得るものであり、タックス・ヘイブンに所在することについて経済合理性を見いだすことが困難であると考えられるからであると解される。

そして、特定外国子会社等が複数の事業を営む場合に、そのいずれの事業が「主たる事業」であるかは、対象となる事業年度におけるそれぞれの事業活動の客観的結果として得られた収入金額及び所得金額、使用人の数、事務所、店舗、工場その他の固定施設の状況等の具体的かつ客観的な事業活動

の内容を総合的に勘案して判定すべきである。

(10)～(18)　省略

最高裁判所（第三小法廷）　平成●●年(○○)第●●号、平成●●年(○○)第●●号
法人税重加算税賦課決定処分取消請求上告及び上告受理申立事件
国側当事者・国
平成２０年１０月７日棄却・不受理・確定

決　定　事　項

上告人の上告理由が民事訴訟法３１２条１項又は２項（上告の理由）所定の場合にあたらず、申立人の上告受理申立ての理由は、民事訴訟法３１８条（上告受理の申立て）に規定する事件にあたらないとして、上告人の上告が棄却され、上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・名古屋地方裁判所　平成●●年(○○)第●●号、平成１９年７月１９日判決、本資料２５７号－１４６・順号１０７５５）

（控訴審・名古屋高等裁判所　平成●●年(○○)第●●号、平成２０年４月１５日判決、本資料２５８号－８０・順号１０９３８）

東京高等裁判所　平成●●年(○○)第●●号　更正処分等取消請求控訴事件
国側当事者・川口税務署長事務承継者西新井税務署長
平成２０年１０月８日原判決取消・棄却・確定

判　示　事　項

(1)　課税庁職員が、納税者宅への臨場を３回行い、納税者が不在の場合には日時を指定して再訪問する旨や、連絡を依頼する旨記載した文書を２回にわたり差し置き、これを受けた納税者との間で調査日程等の調整を電話で多数回行って、調査日程等の調整を試み、その間、調査への協力要請を継続して行ったにもかかわらず、納税者は、課税庁職員による帳簿書類等の提示要請や第三者である立会人らの立退き要請に応じないという非協力な態度を取り続け、課税庁職員と合意した調査日の当日になってこれを取り消し、結局、確定申告の基となった帳簿書類等を提示することはなかった事実に鑑みると、納税者が税務調査に非協力的であることにより所得金額を実額で算定することが不可能又は著しく困難な場合に該当し、推計の必要性が認められるとされた事例（原審判決引用）

(2)　所得税法２３４条（当該職員の質問検査権）の趣旨（原審判決引用）

(3)　課税庁職員らは、納税者が調査に応じる意思を有し、調査のための資料を用意していたことを認識していたのに、説明義務を果たさず、また、その裁量を逸脱して記帳補助者の立会いを認めないまま、やむを得ない理由もないのに直ちに反面調査を行ったもので、本件税務調査は社会通念上相当性を欠く違法なものであるから、納税者が協力しなかったとはいえず、推計の必要性は認められないとの納税者の主張が、①課税庁職員は調査期間や調査対象の税目を告げて、納税者の申告内容を確認しに来たと述べたのであるから、理由の告知自体は行ったといい得る上、各年分の確定申告書に収入金額を記載せず、収支内訳書も添付しなかった状況と課税庁職員の応答を併せ考えれば、納税者は自身が調査対象となった事情を知り得たこと、②課税庁職員は、本件税務調査において、一律に記帳補助者の立会いを排除しておらず、その対応は社会通念上相当な限度内にとどまること、③納税者が最初に受け入れた調査日は課税庁職員が連絡をしてから約２か月後であった上、調査当日においても非協力的な姿勢を示したこと、④その後も、協力する姿勢を示さなかったため、反面調査に着手したことが認められること、⑤反面調査はそもそも納税者本人に対する調査とは一応別個のものであることを併せ考慮すると、納税者の了解を得ずにその取引先に対する反面調査を行ったことが社会的に相当な限度を超えたものであったとまではいえないとして排斥された事例（原審判決引用）

(4)　推計課税の合理性の意義（原審判決引用）

(5)　大工工事業を営む納税者の所得金額を、管内で同種の事業を営んでいる青色申告事業者で、年間の売上が反面調査により把握した納税者の売上げの２分の１から２倍の範囲内にある者、４６件、２３件、又は１０件の平均所得率を用いて推計したことには合理性があるとされた事例（原審判決引用）

(6)　課税庁が把握し得た総収入金額は取引先の不正確な資料を基礎に補足したものであって推計課税の根拠とはなり得ないとの納税者の主張が、取引先は、納税者に対する支払の都度、支払明細書を納税者に送付し、当該支払明細書上の支払額から相殺金額を控除した後の金額を納税者名義の普通預金口座に振り込んでいたのであるから、取引先からの資料に基づき課税庁の把握する額が、納税者の取引先に対する売上金額であると認めるのが相当であるとして排斥された事例（原審判決引用）

(7)　課税庁の推計方法は比準業者の抽出基準において所得率に顕著な影響を与える外注依存率を考慮

しない不合理なものであるとの納税者の主張が、外注工賃率は実額を検証しなければ正確な数字を算定できない性質のものである上、外注工賃は特に売上の少ない事業者において事業経営上不可欠な経費とはいえず、その多寡は個別事情に依存する部分が多いものであり、青色申告決算書においても、その具体的内容を明らかにできない性質の金額であるから、外注工賃も収入に対応する経費の一種であるとして、実額によって把握した収入金額から、所定の割合による経費を控除して所得金額を算出することはやむを得ないものであり、また、必ずしも外注依存度の差異が当該推計を不合理にする程度になりうるとも認められないとして排斥された事例（原審判決引用）

(8)　実額反証における納税者の主張立証の範囲（原審判決引用）

(9)　本件においては直接資料によって認められる実額をもって課税されるべきであり、（実額反証）、その反証の程度は、納税者がその主張額に対応する証拠を提出して課税庁の課税処分の適法性に対する疑義を生じさせれば足りる旨の納税者の主張が、本件各係争年分の所得税に係る本件各更正処分について、所得税法１５６条（推計による更正又は決定）所定の推計課税の必要性及び合理性が認められるのであるから、納税者は、実額反証によって推計課税の適法性を覆すためには、その主張する所得額が真実に合致することを主張立証する責任を負うというべきであり、その主張する所得額が真実に合致すると認められるためには、その主張する収入及び経費の各金額が存在すること、その主張する収入金額がすべての収入金額（総収入金額）であること、その主張する経費がその収入金額と対応するものであることの三点につき、合理的な疑いを容れない程度に証明される必要があると解するのが相当であるとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　省略

(2)　所得税法２３４条（当該職員の質問検査権）による質問検査の範囲、程度、時期、場所等の実定法上特段の定めがない実施の細目については、質問検査の必要があり、かつ、必要性と相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる限り、これを権限ある税務職員の合理的な選択に委ねたものと解するのが相当である。

(3)　省略

(4)　所得の推計は、当該事案において得られた資料を基礎として実額に近似する所得を推測する算出方法であるから、その性質上、絶対的な合理性を要求することはできず、一応の合理性が認められれば足りる。もっとも、これは一応の合理性であるから、納税者は、課税庁の主張する合理性を基礎付ける事実に対し反証を提出して争ったり、例えば、同業者比率が平均値をもって推計されているときは、納税者には上記平均値に吸収され得ないような特殊事情があることを主張立証することにより、その合理性を覆すことができると考えられる。

(5)～(7)　省略

(8)　課税庁の側で推計の方法により所得税を課したのに対し、納税者の側で実額を主張して反証しようという場合には、収入及び経費の双方について主張立証する必要があり、具体的には、当該収入金額が当該年中における総収入金額であること、その主張に係る経費が上記収入を得るために直接ないし間接に要したものであること、即ち収入と経費との対応性を立証しなければならないことになる。

(9)　省略

（第一審・さいたま地方裁判所　平成●●年(○○)第●●号、平成２０年３月２６日判決、本資料２５８号－７１・順号１０９２９）

最高裁判所（第二小法廷）　平成●●年(○○)第●●号、平成●●年(○○)第●●号
消費税及び地方消費税更正処分取消等請求上告及び上告受理申立て事件
国側当事者・国
平成２０年１０月１０日棄却・不受理・確定

決　定　事　項

上告人の上告理由が民事訴訟法３１２条１項又は２項（上告の理由）所定の場合に当たらず、申立人の上告受理申立ての理由は民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）に規定する事件に当たらないとして、上告人の上告が棄却され、上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年(○○)第●●号、平成１９年１１月１６日判決、本資料２５７号－２１６・順号１０８２５）

（控訴審・東京高等裁判所　平成●●年(○○)第●●号、平成２０年４月２３日判決、本資料２５８号－８９・順号１０９４７）

最高裁判所（第二小法廷）　平成●●年(○○)第●●号、平成●●年(○○)第●●号
所得税更正処分等取消請求上告及び上告受理申立事件
国側当事者・国、高岡税務署長、国税不服審判所長
平成２０年１０月１０日棄却・不受理・確定

決　定　事　項

上告人の上告理由が民事訴訟法３１２条１項又は２項（上告の理由）所定の場合に当たらず、申立人の上告受理申立ての理由は民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）に規定する事件に当たらないとして、上告人の上告が棄却され、上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・富山地方裁判所　平成●●年(○○)第●●号、平成１８年４月１２日判決、本資料２５６号－１０３・順号１０３６３）

（控訴審・名古屋高等裁判所金沢支部　平成●●年(○○)第●●号、平成２０年３月２６日判決、本資料２５８号－７２・順号１０９３０）

大阪高等裁判所　平成●●年(○○)第●●号　不納付加算税賦課決定処分取消請求控訴事件
国側当事者・国（住吉税務署長）
平成２０年１０月１５日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　所得税法２０４条１項２号（源泉徴収義務）の趣旨、文言に照らせば、同号にいう弁護士の業務を弁護士法３条１項（弁護士の職務）に規定する訴訟事件等に関する行為その他一般の法律事務を行うことに限定して解すべき理由はなく、弁護士が破産管財人として行う業務は、所得税法２０４条１項２号にいう弁護士の業務に該当し、その報酬は同号の弁護士の業務に関する報酬又は料金に該当するとされた事例（原審判決引用）

(2)　ある給付が源泉徴収の対象となるためには、支払者と受給者との間に委任契約又はこれに類する原因が存在し、これに基づいて支払われるものでなければならないと解すべきところ、破産者と破産管財人との間には、委任契約又はこれに類する原因が存在しないから、破産管財人の報酬は弁護士の業務に関する報酬等に当たらないとの原告管財人の主張が、源泉徴収の対象を支払者と受給者との間に委任契約又はこれに類する原因が存在しこれに基づいて支払われるものに限定しなければ、支払者にとって徴収納付義務を履行することが著しく困難であるなど源泉徴収制度を採用することが著しく不合理であるとも考えられないとして排斥された事例（原審判決引用）

(3)　源泉徴収義務者となる報酬、料金等の支払をする者の意義（原審判決引用）

(4)　破産債権に対する配当及び財団債権に対する弁済が経済的利益の移転としての支払に当たることはその性質上明らかであるところ、破産者は、破産宣告後も破産財団に係る実体的権利義務の帰属主体であり、破産管財人に法主体性は認められないと解されるから、破産債権に対する配当及び財団債権に対する弁済に係る経済的出捐の効果の帰属主体は破産者であり、したがって、破産債権に対する配当又は財団債権に対する弁済が所得税法において源泉徴収の対象として規定されている一定の所得又は報酬、料金等に係るものであるときは、当該配当又は弁済に係る支払をする者は、破産者であると解すべきであるとされた事例（原審判決引用）

(5)　源泉徴収制度の仕組みにかんがみると、破産債権に対する配当又は財団債権に対する弁済をする際に生じる源泉所得税は、当該破産債権に対する配当又は当該財団債権に対する弁済に供される金員のうちの一部であるということができるから、破産債権の配当又は財団債権の弁済の際の源泉所得税の徴収及び納付は、破産財団の処分に必然的に伴う事務ということができ、したがって、破産債権に対する配当又は財団債権に対する弁済に係る源泉所得税の徴収及び納付は、破産管財人の権限に包含されると解するのが相当であるとされた事例（原審判決引用）

(6)　自らの権限で支払をすることができない者はその支払の対象である経済的利益から源泉所得税を天引きすることができないから、支払をする者とは、当該支払に係る経済的出捐の効果の帰属主体であるだけでは足りず、これに加えて自らの権限で支払行為をすることができる者でなければならないとの原告管財人の主張が、破産者の場合は、破産管財人が破産債権に対する配当及び財団債権に対する弁済という形で経済的利益の移転としての支払をする権限を有するとともに、当該支払に係る源泉所得税の徴収及び納付の権限を有し、その効果が破産者に帰属する関係にあるから、当該経済的利益の移転に係る所得について源泉徴収制度を採用する合理的根拠に欠けるところはなく、源泉徴収制度

の趣旨からすれば、源泉徴収制度の適用場面を本人又はその法定代理人、代表者等本人と同視し得るものが支払並びに当該支払に係る源泉所得税の徴収及び納付をする権限を有する場合に限定すべき必然性はなく、そのように限定解釈すべき手がかりとなるような法令の規定も見いだせないとして排斥された事例（原審判決引用）

(7)　本来支払を受ける者において負担すべき源泉所得税の徴収及び納付を破産管財人の権限に含ませることは、破産管財人に破産財団に対する管理処分権が専属することとした破産法の目的に反するとの原告管財人の主張が、破産債権に対する配当又は財団債権に対する弁済に係る源泉所得税についても、その支払者である破産者のみが当該源泉所得税の徴収、納付義務者として国との間で直接の法律関係に入り、当該源泉所得税の徴収、納付義務は当該配当又は弁済の時に法律上当然に成立し、その成立と同時に納付すべき税額が確定するものであって、これを破産管財人において徴収し納付することは、破産者に対するその他の租税債権の納付と何ら異なるところはなく、正に、破産者の財産等の公正かつ公平な精算に資する行為というべきであるから、何ら破産法の目的に反するものではないとして排斥された事例（原審判決引用）

(8)　源泉徴収に係る租税債権が破産債権又は財団債権に該当しないとすれば、源泉所得税の徴収及び納付に係る事務は破産管財人の権限に属しないと解する余地があるが、破産債権に対する配当又は財団債権に対する弁済に係る源泉所得税相当額は、破産債権者の共同的満足の引当てとなるべきものではないのであって、当該源泉所得税相当額は、破産債権者において共益的な支出として共同負担するのが相当な破産財団管理上の経費として、破産財団に関して生じたものに当たると解すべきであるから、破産債権に対する配当又は財団債権に対する弁済に係る源泉所得税の納税義務は破産法４７条２号（財団債権の範囲）ただし書の規定により財団債権に該当するというべきであり、また、不納付加算税の債権は、本税たる租税債権に附帯して生じるものであるから、それが財団債権に当たるかどうかは、本税である租税債権が財団債権性を有するかどうかにかかるものというべきあるところ、本税である源泉所得税に係る租税債権が財団債権に該当する以上、その附帯税である不納付加算税に係る租税債権も財団債権に該当するというべきであるとされた事例（原審判決引用）

(9)　破産債権の配当は個別的執行手続等と同様、支払の任意性を欠き、その実体関係と切り離された手続としての特殊性ゆえに配当は「支払」に当たらないから、破産債権の配当について源泉徴収義務は生じないとの原告管財人の主張が、個別的執行手続等における配当が支払の任意性を欠き、又は実体関係と切り離された手続として行われるものであるとしても、当該配当により経済的利益が移転する以上、当該経済的利益を所得税の課税対象とすることに何ら支障はなく、その徴収方法として源泉徴収制度を採用するか否かは、立法政策の問題にすぎないというべきところ、源泉徴収制度の趣旨に照らしても、支払の任意性の欠如や手続としての特殊性が直ちに当該配当に係る所得について源泉徴収制度を採用することの合理性を失わせるものとは認め難いとして排斥された事例（原審判決引用）

(10)　破産債権に対する配当は、本来の属性に従った債権に対する支払の意味を有せず、当該破産債権の経済的価値に即した破産財団所属財産の金銭的価値の配分にすぎないから、源泉徴収義務は生じないとの原告管財人の主張が、個別的執行手続等における配当であると破産手続における配当であるとを問わず、当該配当によって当該配当に係る報酬、料金等の実体法上の債権が消滅するのであり、当該配当に係る経済的利益の移転の原因である実体上の法律関係の内容、性質等に応じた種類の所得が発生することは明らかであるから、個別的執行手続等及び破産手続における執行債権ないし破産債権が実体法上の性質が捨象された債権としての様相を呈することを理由に源泉徴収義務を否定することはできないとして排斥された事例（原審判決引用）

(11)　破産管財人に源泉徴収義務を課し、源泉徴収の際に不可避的に生じ得る過誤について個人として賠償責任を負い、又は法的紛争に巻き込まれるリスクを負わせることに合理性はないとの原告管財人の主張が、各種所得又は報酬、料金等に係る源泉徴収、納付手続において源泉徴収義務者が徴収すべき所得税の額の計算や年末調整の手続を破産管財人が行うことが破産手続ないし破産管財人の地位、権限等に照らして不可能又は著しく困難であるとまでいうことはできず、加えて、破産財団の規模、内容、破産債権者の数等によっては破産管財人の業務内容が複雑、膨大なものとなることも少なくないのであって、このことをも斟酌すれば、破産法が源泉徴収、納付手続における徴収すべき所得税の額の計算や年末調整の手続に係る事務の煩雑さ等を理由に源泉徴収納付事務を破産管財人の権限から除外しているものと解することはできず、個別の事案において源泉徴収すべき所得税の額の計算方法等について法律解釈上ないし事実上の問題を生じ、破産管財人が個人として賠償責任を負う危険を負担するとしても、そのような場面は源泉所得税の徴収、納付事務以外の管財事務の遂行過程においても生じ得るものであることからすれば、直ちに一般的に破産管財人が源泉徴収義務を負わないことの根拠とすることはできないとして排斥された事例（原審判決引用）

(12)　破産債権の配当又は財団債権の弁済の際に生ずる源泉所得税の徴収納付に係る事務は、特定の破産債権者又は財団債権者の利益のためのものでしかなく、源泉徴収義務を破産管財人に課し、上記事務に係る費用を破産債権者全体（破産財団）の負担とするのは妥当でないとの原告管財人の主張が、源泉徴収制度の仕組みが直ちに不合理であるということはできない以上、当該源泉所得税の徴収及び納付に係る費用をその支払をする者において負担することは、所得税法が当然に予定するところというべきであり、そうであるとすれば、破産債権の配当又は財団債権の弁済の際の源泉所得税の徴収及び納付に係る費用について、破産者に対する他の租税債権の納付に係る費用と同様に破産財団の負担とすることとしても、破産法の趣旨目的に反するということはできないとして排斥された事例（原審判決引用）

(13)　不納付加算税の趣旨と「正当な理由」の意義（原審判決引用）

(14)　破産債権の配当に係る破産管財人の源泉徴収義務については、①課税庁が個別の事案においてこれを肯定する見解を表明した例が過去にあったことが認められること、②課税庁によって破産管財人に対する源泉所得税の納税告知等の処分がされた例は従前ほとんどないこと、③破産管財業務に携わってきた弁護士等によってこれを否定する見解を採るべきとする論稿が複数発表されるとともに、平成５年９月ころ以降、この見解を採る旨が東京、大阪、名古屋の各地方裁判所の破産事件担当部から公表され、破産実務において、これに従った取扱いが長期にわたってされてきたこと、④関連判決以前に破産債権の配当に係る破産管財人の源泉徴収義務について判示した裁判例も存在しなかったことから、遅くとも平成５年以降、破産債権の配当について破産管財人は源泉徴収義務を負わないという実務慣行が形成され、破産裁判所も破産管財人もその旨の共通認識の下に破産管財業務を遂行ないし監督し、課税庁においてもこれに対する態度を明確にしないままこのような実務慣行をいわば黙認してきたものということができ、このことに加えて、個別的執行手続等における配当については源泉徴収義務がないと解する余地があることなどからして、破産手続においても破産債権の配当について破産管財人には源泉徴収義務はないとする見解にも相応の論拠があるといい得ることをも併せ考えると、破産管財人において、破産債権の配当について破産管財人に源泉徴収義務はないとして、これに係る源泉所得税の徴収及び納付をしなかったとしても、それには無理からぬ面があり、それをもって当該破産管財人の主観的な事情に基づく法律解釈の誤りにすぎないものということはできず、原告管財人が本件退職金に係る源泉所得税を法定納期限までに納付しなかったことについて、真に原告管

財人の責めに帰することのできない客観的な事情があり、不納付加算税の趣旨に照らしてもなお破産会社に不納付加算税を賦課することが不当又は酷になるというのが相当であるから、国税通則法６７条１項（不納付加算税）ただし書にいう「正当な理由」があるとされた事例（原審判決引用）

(15)　退職金に係る源泉所得税を法定納期限までに納付しなかったことについて課税庁に何らの帰責事由もなく、法律の専門家である弁護士であれば、破産管財人として労働債権の配当をした場合、所得税法上、何らかの源泉徴収義務が生じる可能性があることは容易に想定することができ、また、この点について課税庁に照会することもできたとの課税庁の主張が、遅くとも平成５年以降の破産実務においては、破産債権に対する配当について破産管財人に源泉徴収義務はないとする取扱いが慣行として行われてきたのに、課税庁においてこの取扱いを否定する立場を積極的には表明して来なかったのであり、少なくとも、原告管財人において課税庁が破産実務における上記取扱いを否定する立場を採用しているものと認識するなどし、破産債権に対する配当について源泉徴収義務が生じる可能性を想定することは著しく困難であったというべきであるとして排斥された事例（原審判決引用）

(16)　弁護士たる破産管財人に対する報酬が所得税法２０４条１項２号（源泉徴収義務）の弁護士の業務に関する報酬又は料金に当たらないとする見解に相応の論拠があるというのは困難である上、財団債権に対する弁済については、特に手続上の特殊性があるといった事情もないから、破産管財人において、破産管財人報酬の支払について破産管財人に源泉徴収義務はないとして、これに係る源泉所得税の徴収及び納付をしないのは、当該破産管財人の主観的な事情に基づく法律解釈の誤りにすぎないものというほかなく、原告管財人が本件破産管財人報酬に係る源泉所得税を法定納期限までに納付しなかったことについて、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、不納付加算税の趣旨に照らしてもなお破産会社に不納付加算税を賦課することが不当又は酷になるとまでいうことはできないから、国税通則法６７条１項（不納付加算税）ただし書にいう「正当な理由」があるということはできないとされた事例（原審判決引用）

(17)　所得税法２０４条１項２号（報酬、料金等に係る源泉徴収義務）の「報酬」が、委任契約又はそれに類する法律関係に基づくものに限られるとの控訴人会社の主張が、そのように解すべき理由はなく、破産法１６６条（支払の停止を要件とする否認の制限）が、破産管財人は「報酬」を受けることができる旨定めることとも整合しないとして排斥された事例

(18)　所得税法２０４条１項２号（報酬、料金等に係る源泉徴収義務）の「報酬」を源泉徴収の対象とするに適したものに限定すべきであるとし、支払者と受給者との間に委任又はこれに類する原因がない場合、支払者は支払をする立場になく、対価の原資を有さず現実に支払ができないから、この対価は源泉徴収の対象とならないとの控訴人会社の主張が、支払者が原資を有することや現実の支払行為をすることが源泉徴収義務の存否に関わるか否かは、所得税法２０４条１項２号の「支払をする者」に該当するか否かの判断にかかわることであり、「報酬」の概念について考慮する必要はないとして排斥された事例

(19)　最高裁判所昭和５６年４月２４日第二小法廷判決を引いて、ある給付が所得税法２０４条１項２号（報酬、料金等に係る源泉徴収義務）の「報酬」に当たり源泉徴収の対象となるためには、その給付が委任契約又はこれに類する原因に基づくものであることが必要であるとの控訴人会社の主張が、同判決は、弁護士の顧問料収入が給与所得に当たらず、事業所得に当たる旨判示したものであって、同収入が源泉徴収の対象か否かを判断したものではなく、破産管財人は裁判所によって選任・監督されるが、破産会社の財産である破産財団を管理処分して、破産債権を初めとする破産開始決定までの権利義務関係に関する事務を処理し、破産財団から報酬を受け、その効果は破産会社に帰属するから、

破産会社・破産管財人間に契約関係がなくても、その関係を委任契約に類するものということは可能であるとして排斥された事例

(20)　源泉徴収制度が、金員の支払者から受給者に移転する経済的利益に係る一定の所得等に対する税金を本来の納付義務者である受給者に代えて支払者に徴収・納付させようとする制度であることに照らすと、「支払をする者」とは、経済的利益移転の一方当事者として支払をする者であって受給者と「特に密接な関係」があるものをいうと解され（最高裁昭和３７年２月２８日大法廷判決（刑集１６巻２号２１２頁））、本件管財人報酬の場合は、破産会社と解されるから、破産会社は、上記「支払いをする者」として所得税法２０４条に基づく源泉徴収義務を負担するものということができるとされた事例

(21)　所得税法及び国税通則法の文言上、源泉徴収義務者は「支払」という行為をする者であり、支払の原資を有する者は税額の天引きができ、また、自らの権限で支払行為をする者は支払額を把握し、これに徴収税率を乗じて徴収税額を算定することができるから、これらの要件をいずれも備えた者に限って徴収義務を認めるべきであり、また、源泉徴収は、徴税事務手続上の負担を、行政上・刑事上の制裁を課して、本来の納税者（受給者）以外の者に強いる制度であって、義務者の範囲は、徴税義務を課するに足りる合理的理由のある者に限定すべきであるから、破産会社は「支払をする者」ではないとの控訴人会社の主張が、所得税法及び国税通則法の文理解釈上、上記「支払」を現実の「支払行為」の意味に限定して解すべき根拠は乏しく、破産会社自身は破産宣告によって破産財団の管理処分権を喪失し、自ら現実の支払行為をすることや天引徴収もできないとしても、他方で、上記財産の管理処分権を専有する破産管財人が存在するから、支払の際に所得税相当額を天引処理することが全く不可能なわけではなく、上記「合理的理由」は失われていないとして排斥された事例

(22)　破産管財人の管理処分権と源泉徴収義務

(23)　破産管財人は破産財団の管理処分権を破産会社から独立して行使するのであり、これを破産会社の行為と同視することはできないとの控訴人会社の主張が、破産会社から独立して管理処分権が行使されるということは、その行使が破産会社の意思に左右されないということであって、行使の効果は当然破産会社に帰属し、また、破産管財人は、自己に専有する管理処分権に基づいて破産財団という原資を用いて本件管財人報酬を支払ったのであり、破産会社自体がこれを行うのと実質的に異なるところはなく、法的には破産会社が自ら支払をしたのと同視できるとして排斥された事例

(24)　源泉所得税は、破産財団から離脱した受給者への給付に対して課せられ、受給者が負担すべきものであって、破産債権者の共益的費用ではなく、破産財団の管理上その経費と認められる公租公課に当たらないとの控訴人会社の主張が、本件において受給者に所得が生じたのは、破産宣告後に個人としての破産管財人に対する支払がなされたことによるものであり、それによって発生した源泉徴収に係る租税債権は破産宣告後の請求権に当たり、管財人報酬の支払は、破産財団を原資とし、破産管財事務に係る破産管財人の報酬（財団債権）に対する弁済として、破産管財人の本来の管財業務としてなされたものであるから、破産財団の管理上なされたものであることは明らかであり、管財人報酬に係る源泉所得税の納税義務は、支払の時に法律上当然に成立し、その成立と同時に納付すべき税額が確定するから、このように破産財団の管理上なされた支払に付随して当然に成立し確定する納税義務は、破産財団管理上の当然の経費として破産債権者にとって共益的な支出（共益的費用）に係るものであって、破産法４７条２号但書（開始後の法律行為の効力）のいう「破産財団二関シテ生シタルモノ」に該当するというべきであるとして排斥された事例

(25)　財団債権に当たる共益的費用は、積極的財産の維持・保全等のための経費に限られるとの控訴人

会社の主張が、そのように解すべき理由はなく、債務の履行に伴って発生する経費もこれに含まれるものと解される上、源泉徴収義務を履行することにより不納付加算税や延滞税等の経費の発生・増加を防止できるのであって、その限りで総債権者の利益にもかなうものといえるとして排斥された事例

(26)　不納付加算税における「正当な理由」の解釈

(27)　課税庁が破産管財人報酬を源泉徴収の対象として納税告知等したことは本件までほとんどないこと、また、管財人報酬が源泉徴収の対象となる旨の通達や課税庁職員が監修した公刊物はなく、裁判所の破産事件担当部が作成した手引類その他の文献でも同様であるから、「正当な理由」があるとの控訴人会社の主張が、本件までに管財人報酬は源泉徴収の対象ではないという趣旨の通達が発出され、そのような課税実務が定着し、あるいは、国税庁職員が関与した文献等でそのような見解が示された等、課税当局が管財人報酬にかかる源泉徴収義務を否定していると信ずるに足りる積極的根拠があったと認めるに足りる証拠はなく、また、文献上も定説と呼ぶべきものがあったとは認められないし、裁判所の破産担当部のマニュアル等にも否定する記載があったわけではなく、逆に名古屋地裁破産部は平成１９年に源泉徴収義務を肯定する旨見解を改めており、必ずしも確定的とはいえず、従来、源泉徴収されていなかったことがどのような根拠によるのか明らかでない、したがって、本件では、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、不納付加算税の趣旨に照らしても、なお、破産会社に同税を賦課することが不当又は酷になるとはいえないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)・(2)　省略

(3)　所得税法が、一定の所得又は報酬、料金等について、その支払をする者に源泉徴収義務を課すこととした趣旨は、当該支払によって支払をする者から支払を受ける者に移転する経済的利益が課税の対象となるところ、支払をする者は、その支払によって経済的利益を移転する際に、所得税として、その利益の一部をいわば天引きしてこれを徴収し、国に納付することができ、かつ、当該税額の算定が容易であるからであると解され、そうであるとすれば、支払をする者とは、当該支払に係る経済的出捐の効果の帰属主体をいうと解すべきである。

(4)～(12)　省略

(13)　不納付加算税は、源泉所得税の不納付による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対して課されるものであり、これによって、当初から適正に徴収及び納付をした納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、源泉所得税の不納付による納税義務違反の発生を防止し、適正な徴収納付の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。この趣旨に照らせば、源泉所得税の不納付があっても例外的に不納付加算税が課されない場合として国税通則法６７条１項（不納付加算税）ただし書が定めた「正当な理由があると認められる場合」とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、不納付加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に不納付加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である。

(14)～(21)　省略

(22)　破産管財人の管理処分権は、破産財団の維持増殖による配当財源の形成のため行使されるとしても、破産管財人の職務である配当や財団債権の弁済として破産財団に属する財産から支払をすることを当然に含むといえる。そして、破産管財人は、破産法７条（破産事件の移送）の管理処分権に基づき、支払を本来の管財業務として行ったのであるから、これに付随する職務上の義務として国に対して本件管財人報酬に係る所得税の源泉徴収義務を負うと解するのが相当である。

(23)～(25)　省略

(26)　国税通則法６５条４項（過少申告加算税）は、過少申告加算税について、不納付加算税に関する同法６７条１項（不納付加算税）と同様、「正当な理由」があると認められる場合はこれを課さない旨定めるところ、過少申告加算税は過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置であり、主観的責任の追及という意味での制裁的な要素は重加算税に比して少ないから、同法６５条４項にいう「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいう（最高裁平成１８年４月２０日第一小法廷判決・民集６０巻４号１６１１頁）。そして、この理は、不納付加算税にも当てはまると解される。

(27)　省略

（第一審・大阪地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年３月１４日判決、本資料２５８号－６２・順号１０９２０）

名古屋高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税の更正等取消請求控訴事件
国側当事者・桑名税務署長
平成２０年１０月１６日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　更正の請求後に増額更正処分がされた場合において、更正の請求に対する更正すべき理由がない旨の通知処分の取消しを求める訴えの利益の有無（原審判決引用）

(2)　過少申告加算税の賦課決定処分がされた後に、その税額を減額する変更決定処分がされた場合には、当初の賦課決定処分の一部が取り消されたものと解されるから、納税者の過少申告加算税賦課決定処分の取消しを求める訴えのうち、変更決定後の税額を超える部分は、訴えの利益を欠き、不適法であるとされた事例（原審判決引用）

(3)　更正処分がされた後に、更に税額を増額する再更正処分がされた場合には、当初の更正処分は、後の増額再更正処分に吸収されて一体となり、その外形が消滅して独立の存在を失うこととなるものと解され、そうすると納税者に対する当初更正処分は、再更正処分に吸収されて消滅したというべきであるから、納税者の当初更正処分の取消を求める訴えは、利益を欠き、不適法であるとされた事例（原審判決引用）

(4)　増額更正処分の取消訴訟において、申告に係る税額を超えない部分についてまでの取消しを求めることの可否、及び、更正の請求後に増額更正処分が行われた場合に、当該更正の請求に際して納付すべき税額とした金額を超えない部分の取消しを求めることの可否（原審判決引用）

(5)　所得税法３６条（収入金額）が採用する収入の計上時期（原審判決引用）

(6)　ゴルフ場用地の取得に係る業務委託契約に基づき納税者に支払われた金員は、納税者と委託者等との間で平成１１年に交わされた合意等によって最終的に精算されたものと認められ、そして、この段階では、当該委託業務に関するゴルフ場の工事が完了するに至っていたから、これらの報酬等は客観的にみても実現可能な状態であったといえ、平成１１年中に債権債務が確定したものとして、同年度分の事業所得の収入金額に算入すべきものであるとされた事例（原審判決引用）

(7)　ゴルフ場の開発許可を得た時点で納税者らの役務は完了したから、納税者の業務委託に関する報酬の権利は、遅くとも開発許可を得た平成６年中には確定したとみるべきであるとの納税者の主張が、委託者として、開発許可を得た時点においても、２年以内にゴルフ場用地の全てを取得しなければ事業計画が頓挫してしまう可能性があったことなどから、納税者らがその時点で業務を完遂したとは考えていなかったと認められ、加えて、納税者が、平成６年の確定申告において、当該報酬を総収入金額に含めて申告を行なったと認めるに足りる証拠もなく、納税者自身が同年の時点で当該報酬の権利が確定したと認識していたとも言えないから、平成６年の時点で、納税者の主張する報酬の権利について、その収入の原因たる権利が確定的に発生し、所得の実現があったと解することはできないとして排斥された事例（原審判決引用）

(8)　租税法律関係において信義則の法理の適用が許される場合（原審判決引用）

(9)　課税庁の行政指導に従い、業務委託に関する報酬の一部については平成１２年分の事業所得の収入金額として申告したものであるのに、同報酬額を平成１１年分の事業所得の収入金額であるとしてした更正処分は信義則に反し違法であるとの納税者の主張が、課税庁が納税者に対し、当該報酬の一

部を平成１２年分の事業所得の収入金額に計上するよう指導したとの納税者の関与税理士の陳述を裏付ける証拠はなく、仮に当該陳述に係る事実を前提としても、納税者は、当該報酬を平成１２年分の事業所得の収入金額に計上して確定申告したものの、その後に更正の請求をしており、課税庁もそれに応じて減額更正をしている経緯からすれば、納税者が、課税庁の指導を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、そのために経済的不利益を受けることになったものとは認められないから、当該更正処分が信義則に反し違法であるとはいえないとして排斥された事例（原審判決引用）

(10)　青色申告書に係る更正の理由附記（所得税法１５５条２項）の趣旨と記載の程度（原審判決引用）

(11)　更正通知書には、単に結論が示されているのみであり、業務委託に関する報酬がなぜ平成１１年度分の収入になるのかが明らかにされていないから、理由附記の不備があり違法であるとの納税者の主張が、更正通知書における理由の記載は、更正処分をした理由及びその法的根拠を具体的に示し、納税者の提出した確定申告書及びその者が備え付ける帳簿書類の内容との関連が了知し得るものといえ、かつ、納税者の不服の申立てに便宜を与えるに不足するものではないとして排斥された事例（原審判決引用）

(12)　税務調査手続の違法と更正処分との関係（原審判決引用）

(13)　税務調査には違法があるから、違法な調査に基づいて行われた更正処分等は違法であるとの納税者の主張が、納税者の税務調査の違法に関する主張内容は、そもそも課税処分の取消事由となり得る事情を主張するものではないとして排斥された事例（原審判決引用）

(14)　修正申告書の提出は更正があるべきことを予知してされたものではないとの納税者の主張が、納税者は、本件調査が実施されていることを認識し、金融機関への調査等により業務委託に関する報酬の一部の入金が判明し、やがて更正があるべきことを予知して修正申告をしたものと認められるとして排斥された事例（原審判決引用）

(15)　平成１１年分の所得税の過少申告は、税務職員の誤指導によるものであるから、国税通則法６５条４項に規定する正当な理由があるとの納税者の主張が、当該過少申告は、納税者が支払を受けた報酬の一部についてであるが、納税者は、そもそも確定申告及び修正申告において、当該報酬を計上しておらず、納税者が税務職員による誤指導があったと主張している時期は、確定申告書及び修正申告書が提出された以後のことであるから、納税者の主張を前提としても、当該過少申告についての正当な理由になるものではないとして排斥された事例（原審判決引用）

(16)　納税者に事実の隠ぺい・仮装はないから、重加算税の賦課は違法であるとの納税者の主張が、納税者は業務委託に関する報酬の一部を簿外口座に入金させた上で、これを帳簿に記載せずに確定申告を行ったものであり、当該報酬を簿外口座に入金させる理由は何ら存在しないことからすれば、納税者には、当該報酬を秘匿する意図があったものと認められ、当該報酬を除外した確定申告書を提出したことは、事実の隠ぺい・仮装に当たるとして排斥された事例（原審判決引用）

(17)　過少申告加算税の意義

(18)　国税通則法６５条４項の「正当な理由があると認められる」場合

(19)　納税者の報酬等の権利が平成６年１１月２８日に確定したにもかかわらず、課税庁においてこれを平成１１年分の事業所得の収入金額として認定したのであるから、平成１１年分の所得税に係る更正処分の全部取消しを求める特段の事情がある旨の納税者の主張が、納税者は、平成１１年分所得税につき、確定申告後、平成１３年３月１４日付で、納付すべき税額を４７１万６２００円とする旨の本件更正の請求をしたのであり、納税者の主張に係る上記の事由が、確定申告及び上記の更正の請求の額を下回る範囲まで争うことを認めるべき特段の事情に当たらないとして排斥された事例

(20)　共同事業者が、訴外会社から平成１２年１月７日に受領した２４４０万円につき、税務職員から、平成１２年度の所得として申告するよう指導を受けて、その旨申告しており、納税者と共同事業者との間で異なった課税処分が行われている旨の納税者の主張が、課税庁の担当者が共同事業者に対して信頼の対象となる公的見解を表示したといった事情を認めるに足りる的確な証拠は見当たらない上、そもそも、納税者と共同事業者とに対する関係が同一でなければならないことの理由に関する十分な主張立証があるわけでもなく、いずれにしても、納税者の上記主張は採用できないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　更正の請求は、納税申告書を提出した者が、その申告内容を自己に有利に是正することを求める行為であり、更正すべき理由がない旨の通知は、更正の請求を棄却する処分であり、是正権の発動を拒否し、申告税額等について減額を認めないことを確認する効果を持つ処分である。一方、いわゆる増額更正処分は、課税庁が課税要件事実を全体的に見直し、申告に係る税額を含めて全体としての税額を総額的に確定する処分である。このような性質からすれば、更正の請求があった後にされた増額更正処分は、申告税額等を減額しないという趣旨を含むものといえるから、更正の請求を棄却する内容を包摂するものというべきである。また、更正の請求がしてある限り、増額更正処分の取消訴訟においては、更正の請求に係る税額を超える部分の取消しを請求することができるものと解されるから、処分を受けた者としては、増額更正処分の取消しを求めれば足りることになる。そうすると、納税者が更正の請求をした後、当該更正の請求に係る税額を超える額を所得税額とする増額更正処分がされた場合には、更正すべき理由がない旨の通知について、その取消しを求める利益は存しない。

(2)・(3)　省略

(4)　納税者において、申告に係る税額が過大であるとしてその誤りを是正するためには、所定の期間内に更正の請求をすることが要求されている（国税通則法２３条（更正の請求））ことからすれば、確定申告書の記載の錯誤が客観的に明白かつ重大であって、更正の請求以外に是正を許さないならば納税者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合は格別、更正の請求という法の求める手続を経由することなしに、増額更正処分の取消訴訟において、申告に係る税額を超えない部分についてまでの取消しを求めることはできず、かかる訴えは不適法というべきである。そして、更正の請求をした場合についても、納税者が更正の請求に際して納付すべき税額とした金額を超えない部分については、国税通則法２３条所定の期間の経過により納税義務が確定するから、増額更正処分の取消訴訟において同部分の取消しを求めることも、同様に不適法というべきである。

(5)　所得税法３６条１項は、「その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額とする」と規定し、現実の収入がなくとも、その収入の原因たる権利が確定的に発生した場合には、その時点で所得の実現があったものとして、その権利発生の時期の属する年度の課税所得を計算するという建前（いわゆる権利確定主義）を採用しているものである。そして、権利が確定的に発生する場合とは、単に権利の発生要件が満たされたというだけでは足りず、客観的にみて、権利の実現が可能な状態になったことを要すると解される。

(6)・(7)　省略

(8)　租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、同課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なかんずく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、同法理の適用については慎重でなけ

ればならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて同法理の適用の是非を考えるべきものである。そして、特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに同表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の同表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものである（最高裁昭和６２年１０月３０日第三小法廷判決・裁判集民事１５２号９３頁）。

(9)　省略

(10)　所得税法１５５条２項の趣旨は、課税庁の判断の慎重・合理性を担保して、その恣意を抑制するとともに、処分の理由を納税者に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものであるから、更正通知書に附記すべき理由は、課税庁の行う更正処分と、納税者の提出した確定申告書及びその者が備え付ける帳簿書類の内容との関連が、更正の通知書の理由の記載自体から了知し得る程度に記載されていることを要すると解される。

(11)　省略

(12)　一般に、税務調査手続の単なる瑕疵は更正処分に影響を及ぼさないものと解すべきであり、調査の手続が刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の限度を超えて濫用にわたる等重大な違法を帯び、何らの調査なしに更正処分をしたに等しいものとの評価を受ける場合に限り、その処分に取消原因があるものと解するのが相当である。

(13)～(16)　省略

(17)　過少申告加算税は、過少申告における納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。

(18)　過少申告があっても例外的に過少申告加算税が課されない場合として通則法６５条４項（過少申告加算税）が定めた「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である（最高裁平成１８年４月２０日第一小法廷判決・民集６０巻４号１６１１頁、最高裁平成１８年４月２５日第三小法廷判決・民集６０巻４号１７２８頁参照）。

(19)・(20)　省略

（第一審・津地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年２月２８日判決、本資料２５８号－４８・順号１０９０６）

最高裁判所（第一小法廷）　平成●●年（○○）第●●号、平成●●年（○○）第●●号
相続税決定処分等取消、差押処分取消請求上告及び上告受理申立事件
国側当事者・大阪国税局長
平成２０年１０月１６日棄却・不受理・確定

決　定　事　項

上告人の上告理由が民事訴訟法３１２条１項又は２項（上告の理由）所定の場合に当たらず、申立人の上告受理申立ての理由は民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）に規定する事件に当たらないとして、上告人の上告が棄却され、上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・大阪地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１８年１０月２５日判決、本資料２５６号－２９１・順号１０５５１）

（控訴審・大阪高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年４月１７日判決、本資料２５７号－８２・順号１０６９１）

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　相続税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国（小石川税務署長）
平成２０年１０月１７日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　財産の帰属の判定基準

(2)　財産の帰属の判定において、一般的には、当該財産の名義がだれであるかは重要な一要素となり得るものではあるが、我が国においては、夫が自己の財産を、自己の扶養する妻名義の預金等の形態で保有するのも珍しいことではないというのが公知の事実であるから、妻名義預金等の帰属の判定において、それが妻名義であることの一事をもって妻の所有であると断ずることはできず、諸般の事情を総合的に考慮してこれを決する必要があるとされた事例

(3)　妻が行った本件妻名義預金等に係る取引は、いずれも被相続人の指示によるものであるとする課税庁の主張が、①証券会社の担当者による説明の際における被相続人の様子からすると、妻名義での金融取引に際し、その内容について被相続人が妻に対して逐一指示をしていたとは考え難いこと、②脳こうそくで入院中の被相続人と妻との間に、何ら緊急性のうかがわれない妻名義の証券取引等について指示等のやり取りがされることは考え難いこと、③自身が証券取引口座を開設したのは、納税者夫婦と被相続人夫婦の関係が悪かったため、妻の老後の生活を心配した被相続人から指示を受けたからである旨の妻の供述の内容が、自ら証券取引を全くしていなかった被相続人が妻に対して証券取引口座の開設を指示するというのは合理的な行動とは言い難いことから信用できないことに照らすと採用できないとして排斥された事例

(4)　財産の帰属の判定において、財産の管理及び運用をだれがしていたかということは重要な一要素となり得るものではあるが、夫婦間においては、妻が夫の財産について管理及び運用をすることがさほど不自然であるということはできないから、これを殊更重視することはできず、被相続人の妻が被相続人名義で被相続人に帰属する預金等の管理及び運用もしていたことを併せ考慮すると、被相続人の妻が妻名義の預金等の管理及び運用をしていたとしても、妻名義の預金等が被相続人ではなく妻に帰属するものであったことを示す決定的な要素であるということはできないとされた事例

(5)　被相続人が、自分の死んだ後に妻が金銭的な面で不自由をしないように、本件遺言書の作成とは別に、自己に帰属する財産を妻名義にしておこうと考えたとしても、あながち不自然ではなく、被相続人が、実際に生前贈与をした土地建物の持分については贈与契約書を作成し、妻が課税庁に対し贈与税の申告書を提出していたのと異なり、妻名義預金等についてはそのような手続を何ら採っていないことも考慮すると、被相続人がその原資に係る財産を妻に対して生前贈与したものと認めることはできないとされた事例

(6)　被相続人の妻は本件調停の手続において一貫して本件妻名義預金等は被相続人から生前贈与を受けたものである旨主張していたから、本件妻名義預金等が妻の財産であるとする納税者の主張が、遺産分割調停においては、一方当事者が自己の取得する遺産の額を増やそうとするために、自己に有利な様々な主張をすることは通常考えられることであるから、妻が上記のように主張したからといって、真に生前贈与を受けた旨の認識を有していたかは明らかではないといわざるを得ない上、仮に妻が真に生前贈与を受けた旨の認識を有していたとしても、贈与の有無は受贈者の認識のみにより定まるも

のではないから、妻の本件調停における主張をもって本件妻名義預金等が被相続人から妻に贈与されたものであるということはできないとして排斥された事例

(7)　本件調停の調停条項において、本件妻名義預金等は被相続人の妻に生前贈与されたもので被相続人の遺産ではないとされたことから、本件妻名義預金等が被相続人の妻の財産であるとする納税者の主張が、本件調停の調停条項には本件妻名義預金等に係る記載はないのであるから、本件調停の調停条項において本件妻名義預金等が被相続人の遺産でないとされたとまでいうことはできないとして排斥された事例

(8)　遺産分割調停の制度の意義と課税庁に対する拘束力

判　決　要　旨

(1)　ある財産が被相続人以外の者の名義となっていたとしても、当該財産が相続開始時において被相続人に帰属するものであったと認められるものであれば、当該財産は、相続税の課税の対象となる財産となる。そして、被相続人以外の者の名義である財産が相続開始時において被相続人に帰属するものであったか否かは、当該財産又はその購入原資の出捐者、当該財産の管理及び運用の状況、当該財産から生ずる利益の帰属者、被相続人と当該財産の名義人並びに当該財産の管理及び運用をする者との関係、当該財産の名義人がその名義を有することになった経緯等を総合考慮して判断するのが相当である。

(2)～(7)　省略

(8)　遺産分割調停は、遺産の存在を前提に、当該遺産の分割について当事者間の自由な合意により成立することを基本とする制度であって、調停機関は当事者間の意思に反した何らかの判断を示すものではないから、仮に当事者間における自由な合意が課税庁を拘束することになると、当事者間において遺産の範囲を狭くする旨の合意をすることによって、容易に相続税の課税を免れることが可能になるのであり、そのような事態は、税負担の実質的公平を害することとなって、妥当でないというべきである。

松山地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　損害賠償請求事件
国側当事者・国
平成２０年１０月２０日棄却・確定

判　示　事　項

不服申立制度に基づいて行った申立てに対して回答しないこと及び制度上回答の義務がないものであれば不服申立制度に不備があり、課税庁が改善せずに運用したことは不法行為であり、精神的苦痛を被ったとする納税者の主張が、どのような法的根拠に基づいて、どのような内容の不服申立てをしたのか明らかにしないのであり、違法性についての主張がなされておらず失当であるとして排斥された事例

判　決　要　旨

省略

京都地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国（右京税務署長）
平成２０年１０月２１日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　事業所得と給与所得の判断基準

(2)　納税者が、法律相談名簿への登載を受けた上で法律相談を担当することは、強制加入団体であるＸ弁護士会の会則上の義務として定められており、納税者に、原則として諾否の自由はなく、また、本件相談業務に従事するに当たり、Ｘ弁護士会から特定の場所・日時を指定され、府及び市の職員がその設備を用いて運営する会場において、Ｘ弁護士会法律相談センター規程に定められた遵守事項に従いつつ、１件当たり２０分で法律相談に応じることが求められているほか、本件日当が相談件数にかかわらず、定額であることからすれば、本件日当は、Ｘ弁護士会又は府及び市から、空間的、時間的な拘束を受け、その指揮命令の下に提供した労務の対価として支給されたものというべきであり、給与所得に該当するとの納税者の主張が、本件日当は、Ｘ弁護士会の会員である納税者が、Ｘ弁護士会の会員らの総意により、弁護士の使命を達成するための公益的活動の一環である無料法律相談活動を行うための規律として自治的に定められた本件規程の規定に従い、無料法律相談業務に従事した対価として、Ｘ弁護士会から納税者に対し支給されたものであると認められるから、その給付の原因であるＸ弁護士会と納税者との間の法律関係は、雇用契約又はこれに類する支配従属関係ではないことが明らかであり、「雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付（給与所得)」に当たらないとして排斥された事例

(3)　医師又は歯科医師が地方公共団体等の開設する救急センター、病院等において休日、祭日又は夜間に診療等を行うことにより地方公共団体等から支給を受ける委嘱料等や、財団法人Ｙの委嘱を受けた相談担当弁護士が財団法人Ｙから支給を受ける日当が給与所得として扱われていることとの比較においても、本件日当は給与所得に当たると解すべきであるとの納税者の主張が、地方公共団体等の開設する休日急病診療所等において休日診療等を担当した医師等に対する報酬の支払者とその支払を受ける診療担当医師等との間の法律関係及び財団法人Ｙにおいて交通相談業務を担当した弁護士に対する日当の支払者である財団法人Ｙと相談担当弁護士との間の法律関係は、本件相談業務に関する納税者とＸ弁護士会との間の法律関係とは異なり、会員間の自治的な取り決めに基礎をおくものであるとは認められないから、これらの報酬又は日当と比較して本件日当の性格を論ずることは、その前提を欠き失当であるとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　およそ業務の遂行ないし労務の提供から生ずる所得が所得税法上の事業所得（所得税法２７条１項、所得税法施行令６３条１２号）と給与所得（所得税法２８条１項）のいずれに該当するかを判断するにあたっては、租税負担の公平を図るため、所得を事業所得、給与所得等に分類し、その種類に応じた課税を定めている所得税法の趣旨、目的に照らし、当該業務ないし労務及び所得の態様等を考察しなければならない。その場合、判断の一応の基準として、両者を次のように区別するのが相当である。すなわち、事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得をいい、こ

れに対し、給与所得とは雇傭契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいう。なお、給与所得については、とりわけ、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうかが重視されなければならない（最高裁昭和５６年４月２４日第二小法廷判決・民集３５巻３号６７２頁参照）。

(2)・(3)　省略

福岡高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税の更正処分取消請求控訴事件
国側当事者・国（福岡税務署長）
平成２０年１０月２１日原判決取消・棄却・確定

判　示　事　項

(1)　租税法規の不遡及の原則の趣旨
(2)　憲法が租税法規の遡及適用の禁止を明文で定めていない理由
(3)　立法府の合理的な裁量の範囲
(4)　遡及適用の合憲性の判断基準
(5)　遡及適用における法的安定性の侵害の程度
(6)　資産性財産であるゴルフ会員権やリゾートマンション会員権については損益通算制度が改正されておらず、一貫性、合理性がないとの納税者の主張が、ゴルフ会員権等の譲渡による所得については総合課税により課税されており、利益が生じた場合と損失が生じた場合とで税率の違いによる不均衡はないから、ゴルフ会員権等について損益通算制度を改正しなかったことが本件改正と一貫性・合理性を欠くとはいえないとして排斥された事例
(7)　居住用不動産と株式等の資産性財産の違いを十分審議しないまま改正しているとの納税者の主張が、国会においては、両者の性格の違いも踏まえて審議されていることが認められるし、本件改正は、居住用財産については一定の要件の下に損益通算を認めるなどの措置を設けており、株式等の資産性財産との性格の違いを考慮していないとはいえないとして排斥された事例
(8)　損益通算目的の駆け込み的な不動産売却の弊害については、生活基盤である住居について、購入時より大きく下落している市場で売却しても節税以上の大きな損失を残すこととなるのは常識であるから、不適当な予測であるとの納税者の主張が、平成１５年１２月に平成１６年度税制改正の大綱が公表されると、租税回避のため同月中に土地建物等を身内等に売却するよう勧める専門家が複数存在していたことからすれば、弊害のおそれが不適当な予測によるものとはいえないとして排斥された事例
(9)　土地建物等の譲渡損失の損益通算は、５０年以上にわたって継続して認められていたものであり、平成１５年当時、これを改正しなければならないような重大な経済状況の変動があったわけではないとの納税者の主張が、我が国においては、地価下落など土地をめぐる環境は大きく変化し、不動産市場は利用価値に応じた価格形成が行われる実需中心へと構造変化しており、この中で、土地市場の活性化及び土地価格の安定を図る必要があったもので、土地建物等の譲渡損失の損益通算の廃止の目的は合理性を有するものといえるとして排斥された事例
(10)　納税申告、課税事務の混乱のおそれには具体性がないとの納税者の主張が、１暦年を期間とする所得税において、期間途中で取り扱いが変わることは、納税申告事務及び徴収事務の負担を増大させるものであることは明らかであるとして排斥された事例
(11)　平成１５年１２月１７日、本件改正の内容を具体化した与党の平成１６年度税制改正大綱が公表され、同月１８日、我が国の主要な新聞紙上にその内容が掲載され、その後、租税及び不動産の専門誌等においても報道されていたことが認められるから、同日の時点で、平成１６年の所得税から土地建物等の長期譲渡所得について損益通算が廃止されることが予測できる状態になったことが認めら

れ、そして、一部の新聞には、上記損益通算の廃止が平成１６年１月１日から適用されることが報道されていたほか、所得税が期間税であり、過去の税制改正において、年度途中の改正の内容が年度開始時に遡って適用されることが数回あったことからすれば、上記損益通算の廃止が年度開始時に遡って適用されることも、ある程度予測可能な状態であったということができるとされた事例

(12)　本件改正の内容は、平成１５年１２月１５日の政府税制調査会の総会までは全く触れられず、同月１７日の「与党税制改正大綱の骨子」に唐突に登場しており、予測可能性がないものであったことは明らかであるとの納税者の主張が、本件改正の内容が、平成１５年１２月１５日の政府税制調査会の総会に直近した時期において同調査会で十分議論されなかったとしても、本件改正は、資産税所得に対する税制の一本化という従来の税制調査会の議論の流れの上にあることが認められるから、全く唐突であったとはいえないとして排斥された事例

(13)　大綱や法案が公表されただけでは、法改正がなされるか否かは明確ではないから、これにより個人の予測可能性の要請は満たされないとの納税者の主張が、租税法規に対する個人の予測可能性を完全に満たさなければならないとすれば、そもそも租税法規の改正はできないことになり、租税の機能（国家の財政需要充足、所得の再分配、資源の適正配分、景気の調整等）は不全に陥ることとなるし、大綱や法案であっても、法改正の内容は予測できることからすれば、租税法規の改正に当たって、個人における予測可能性を完全に満足することまでは要求されていないというべきであるとして排斥された事例

(14)　居住用財産の買換えにおける住宅借入金の有無は、金銭的余裕の有無とは関連しないから代償的措置は不十分であるとの納税者の主張が、譲渡に近接した一定の時期における居住用財産に係る借入金の有無は、担税力の差異を示すものであるから、一定の時期における居住用財産に係る借入金を代償的措置の適用要件とすることには合理性があるというべきであるとして排斥された事例

(15)　本件改正法附則２７条１項は租税法規不遡及の原則に違反し、憲法に違反するという納税者の主張が、本件改正法は、①期間税について、暦年途中の法改正によってその暦年における行為に改正法を遡及適用するものであって、既に成立した納税義務の内容を不利益に変更する場合と比較して、遡及の程度は限定されており、予測可能性や法的安定性を大きく侵害するものではなく、②土地建物等の長期譲渡所得における損益通算の廃止は、分離課税の対象となる土地建物等の譲渡所得の課税において、利益が生じた場合には比例税率の分離課税とされ、損失が生じた場合には総合課税の対象となる他の所得の金額から控除することができるという不均衡な制度を改めるものであり、税率の引下げ及び長期譲渡所得の特別控除の廃止と一体として実施することにより、土地市場における使用収益に応じた適切な価格形成の実現による土地市場の活性化、土地価格の安定化を政策目的とするものであって、この目的を達成するためには、損益通算目的の駆け込み的な不動産売却を防止する必要があるし、年度途中からの実施は徴税の混乱を招く等のおそれもあるから、遡及適用の必要性は高く、③本件改正の内容について国民が知り得た時期は本件改正が適用される２週間前であり、その周知の程度には限界があったことは否定できないものの、ある程度の周知はされており、本件改正が納税者において予測可能性が全くなかったとはいえず、④納税者に与える経済的不利益の程度は少なくないにしても、⑤居住用財産の買換え等について合理的な代償措置が一定程度講じられており、これらの事情を総合的に勘案すると、本件改正法の成立前である平成１６年１月１日以後の土地建物等の譲渡について新措置法３１条（長期譲渡所得の課税の特例）を適用する本件改正附則２７条１項は、憲法８４条（課税の要件）の趣旨に反するものとはいえず、違憲無効であるとはいえないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　租税法規不遡及の原則は、現在の租税法規に従って課税が行われるとの納税者の信頼を保護することを通じて、国民の予測可能性、法的安定性を保護することをその目的とするところ、期間税のように、当該取引等により直ちに納税義務が確定せず、期間の中途で行われた法改正の後に、期間が終了する時点で納税義務が成立するものであっても、納税者は当該取引等の時点における租税法規に従って当該取引等に関する納税義務が成立するであろうと信頼するのが通常であると考えられ、このような場合においても、その信頼を保護することが国民の予測可能性や法的安定性に資することは否定できない。したがって、租税法規不遡及の原則で問題とされる遡及適用は、既に成立した納税義務の内容を国民の不利益に変更するものには限られないというべきである。

(2)　憲法は、同法３９条の遡及処罰の禁止や同法８４条の租税法律主義とは異なり、租税法規の遡及適用の禁止を明文で定めていないが、このことは、憲法が、明文で定める租税法律主義（同法８４条、３０条）による課税の民主的統制を憲法上の絶対的要請としたのに対し、租税法規不遡及の原則による課税の予測可能性・法的安定性の保護を、租税法律主義から派生する相対的な要請としたことを示しており、租税法規不遡及の原則については、課税の民主的統制に基づく一定の制限があり得ることを許容するものといえるからである。

(3)　租税は、今日では、国家の財政需要を充足するという本来の機能のほか、所得の再分配、資源の適正配分、景気の調整等の諸機能をも有しており、国民の租税負担を定めるについて、財政、経済、社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、課税要件等を定めるについても極めて専門技術的な判断を必要とする。したがって、租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかはなく、裁判所は基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないものというべきであり（最高裁昭和６０年３月２７日大法廷判決）、このことは、租税法規の適用時期についても当てはまるものである。

(4)　納税者に不利益な遡及適用に合理性があって、憲法８４条の趣旨に反しないものといえるかは、①遡及の程度（法的安定性の侵害の程度）、②遡及適用の必要性、③予測可能性の有無、程度、④遡及適用による実体的不利益の程度、⑤代償的措置の有無、内容等を総合的に勘案して判断されるべきである（最高裁昭和５３年７月１２日大法廷判決）。

(5)　所得税はいわゆる期間税であり、その納付義務は国税通則法１５条２項１号（納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定）の規定により暦年の終了の時に成立し、また、当該年分の納付すべき税額は、原則として確定申告の手続によって確定するところ、損益通算は、所得税の納税義務が成立した後の納付すべき税額を確定する段階で初めて行うものであり、個々の譲渡の段階で行うものではない。したがって、暦年途中の法改正によってその暦年における所得税の内容を変更することは、既に成立した納税義務について改正法により変更をもたらすものではない。そして、このような期間税について暦年途中の法改正によってその暦年における行為に改正法を遡及適用することは、既に成立した納税義務を遡及的に不利益に変更する場合と比較して、遡及の程度は限定されており、納税者の予測可能性を害する程度や法的安定性を侵害する程度は低いと考えられる。

(6)～(15)　省略

（第一審・福岡地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年１月２９日判決、本資料２５８号－１６・順号１０８７４）

最高裁判所（第二小法廷）　平成●●年（○○）第●●号
法人税更正処分等取消請求上告受理申立事件
国側当事者・西福岡税務署長
平成２０年１０月２４日不受理・確定

決　定　事　項

申立人の上告受理申立ての理由は民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）に規定する事由に当たらないとして、申立人の上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・福岡地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１８年２月１３日判決、本資料２５６号－５３・順号１０３１３）
（控訴審・福岡高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年１２月１９日判決、本資料２５７号－２４３・順号１０８５２）

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　納税地変更処分取消請求事件
国側当事者・国（渋谷税務署長）
平成２０年１０月２４日却下・控訴

判　示　事　項

(1)　取消訴訟等の抗告訴訟の対象となる「処分」の意義

(2)　課税庁が納税者の納税地がＡ税務署の管轄内にあるため所得税及び消費税等の確定申告書等をＡ税務署長に送付した旨の通知は、実質的に納税者の納税地を変更する処分であり、所定の手続を経ていない違法なものであるとの納税者の主張が、所得税及び消費税の納税地が課税庁の行為によって変更されるのは、現行法令上、従前の納税地が不適当であると認められる場合にその所轄の国税局長等によって納税地の指定（所得税法１８条（納税地の指定)、消費税法２３条（納税地の指定)）がされる場合に限られるところ、本件各通知は、課税庁において、平成１８年の納税者の所得税及び消費税の納税地がＡ税務署の管轄内にあるとの認識を前提として、Ａ税務署長に各確定申告書及び本件届出書を送付したことを通知する内容のものと認められ、本件届出書の記載内容を含む本件の全証拠によっても、課税庁において、その時点における納税者の納税地が課税庁の管轄内にあって不適当であるとの認識に基づき殊更自ら法定の権限を欠く納税地の指定（所得税法１８条、消費税法２３条）をしたものとは認めることはできず、納税者の所得税及び消費税の納税地を実質的に変更する効力を有するものではないから、「処分」に該当しないとして排斥された事例

(3)　公務員としての処分行為の存否は、公務員の抽象的職務権限の範囲内に属するか否か、公務としての外観を有するか否かによって決すべきであるとし、①本件各通知が文書をもってされ、これと前後して、②Ａ税務署が税務調査を行おうとし、③Ａ税務署長が平成１６年分の所得税に係る更正処分等をしたことから、本件各通知は取消訴訟の対象となるとする納税者の主張が、本件各通知の文面自体から、本件各通知が納税者の納税地を実質的に変更する能力を有するものでないことが看取されること、Ａ税務署の対応も課税庁において納税者の納税地及び所轄税務署を当時の住所地及びＡ税務署であると認識していたとする認定と整合することから、本件各通知が処分でないとする判断を左右するものではないとして排斥された事例

(4)　行政事件訴訟法７条、民事訴訟法１４３条に基づく訴えの追加的変更の申立てとして、「訴の変更申立書」をもって、Ｂ税務署長が納税者に対してした平成１６年分の所得税及び消費税等に係る更正処分及び重加算税賦課決定処分の取消しを求める訴えを本件訴えに追加的に併合する旨の納税者の申立てが、本件訴えに係る請求と併合請求との関係については、取消しを求める対象となる行為の主体である行政庁、行為の性質・内容及び課税期間がいずれも異なり、各請求に係る争点並びにその判断の基礎となる主要事実及び訴訟資料・証拠資料が共通する関係にあるとはいえない以上、本件訴えに係る請求と併合請求との間に請求の基礎の同一性があるとは認められないとして却下された事例

判　決　要　旨

(1)　取消訴訟等の抗告訴訟の対象となる「処分」（行政事件訴訟法３条２項（抗告訴訟））とは、公権力の主体たる国又は公共団体（法令に基づきその権限の委託を受けた機関を含む。）が行う行為のうち、公権力の行使としてされる行為であって、その行為によって直接国民の権利義務を形成し又はその範囲を確定することが法律上認められているものをいう（最高裁昭和●●年（○○）第●●号同３

９年１０月２９日第一小法廷判決・民集１８巻８号１８０９頁参照)。

(2)～(4)　省略

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　相続税更正処分取消請求事件
国側当事者・国（徳島税務署長）
平成２０年１０月２４日認容・確定

判　示　事　項

(1)　被相続人と訴外Ａ（納税者Ｘが代表取締役をつとめる同族会社である訴外Ｂ社の総務部長）との間で本件株式をＡに売り渡す旨の本件売買契約が締結された事実が認められるところ、本件株式は、本件売買契約締結当時、既に本件海外信託会社へ信託されていたのであるから、本件売買契約が締結された時点で被相続人からＡに移転したのは、本件信託受益権のみということになるが、Ａは、本件売買契約の売買代金を被相続人に支払っており、また、本件信託契約は本件相続より前に解約されたのであるから、本件株式の所有権は、本件売買契約の効果として、本件相続より前に、本件信託契約が解約された時点で完全にＡに移転したというべきであるとされた事例

(2)　本件株式は議決権のある株式であったことが認められるところ、本件売買契約書には、本件株式の議決権について何ら記載がなく、本件売買契約によって、本件株式の議決権もＡに移転したと解するのが相当であり、一般的に、ある者が議決権を行使しなかったからといって、議決権がその者に帰属していなかったということはできないから、本件において、ＡにはＢ社の経営に参与する権利がなかったということはできないとされた事例

(3)　本件株式の収益受益権は、本件信託契約に基づき、Ｃ県共同募金会に帰属するものとされていたのであるから、本件信託契約が解約されるまでの間については、Ａが配当を受けなかったことは当然であり、また、その後、ＡがＢ社持株会に本件株式を売却するまでの間については、Ｂ社の全株式について配当がなかったのであって、Ａのみが配当を受けなかったというわけではなく、Ａは本件株式を買い受けるに当り配当を期待していたことが認められることからすると、Ａには本件株式による配当を受ける権利がなかったということはできないとされた事例

(4)　Ａは本件売買契約を締結すると同時に、被相続人及びＢ社との間で本件覚書を取り交わすとともに、Ｂ社との間で本件売買予約契約を締結し、被相続人及びＢ社に対し、①本件株式をＢ社持株会等以外には売却しないこと及び本件株式に質権その他の権利の設定をしないこと、②ＡがＢ社を退社したとき、Ｂ社持株会若しくはＢ社が本件株式の売渡しを求めたとき、又はＡが死亡したときは、Ｂ社持株会等に対して６５２万円で本件株式を売り渡すことなどを約し、実際にもＡが本件株式をＢ社持株会に６５２万円で売却した事実が認められるが、Ａにおいて、Ｂ社持株会等以外の者に対し、本件株式を６５２万円を上回る価格で売却することが不可能であったわけではなく、また、本件覚書及び本件売買予約によってＡが上記のような制限を受けることとされたのは、同族会社であるＢ社において、被相続人及び納税者らの親族ではないＡが本件株式を所有することにより、Ａがさらに第三者に本件株式を譲渡することを防ぐ目的でされたとも解し得るものであるとされた事例

(5)　Ｂ社がＡに対して本件借入れへの担保提供を行い役職手当を支給している事実から、Ａは自己の計算において買主としての義務を履行していないとする課税庁の主張が、当該役職手当はＢ社が当時目指していた円滑な事業承継を実現するために力を尽くしたＡの働きに報いるために支給され、当該担保提供も円滑な事業承継の実現という目的のために行われたものであると認めるのが相当であり、円滑な事業承継の実現という目的の重要性を考慮すると、Ｂ社において、Ａに経済的な負担がかから

ないように配慮することは合理的であるということができ、少なくとも、Ｂ社がそのような配慮をしたからといって、Ａが本件売買契約によって本件株式の所有権を取得したことを否定する根拠にはならないというべきであるとして排斥された事例

(6)　被相続人、納税者Ｘ及びＸの二男Ｙは、本件売買契約締結当時、最終的にはＡがＢ社持株会等に本件株式を譲渡し、Ｂ社持株会等が本件株式を所有することによる円滑な事業承継を図ろうと考えていたことが認められることから当事者の真意は本件株式の所有権を最終的にＡに移転することにはなかったとする課税庁の主張が、Ａが本件売買契約によって本件株式の所有権を取得した上で、後に設立されるＢ社持株会等に本件株式を売却することによっても、Ｂ社持株会等が本件株式を所有することによる事業承継の実現は可能であるから、必ずしも、Ａが本件売買契約によって一度は本件株式の所有権を取得したことを否定する根拠にはならないとして排斥された事例

(7)　調査報告書には、Ａが本件売買契約における独立した買主として本件株式の所有権を取得したことを否定する趣旨の記載部分があるところ、これらの証拠は、課税庁の職員が、Ａ及び納税者Ｘから聞き取った内容に基づいて作成しているもので、供述者であるＡ及び納税者Ｘが、内容の正確性について確認したわけではないことから、特に本件訴訟において納税者らが争っている事項については、高い信用性を認めることはできず、被相続人とＡとの間で本件売買契約が締結された事実を左右するには足りないとされた事例

(8)　本件株式を最終的にはＢ社持株会等に所有させることにするという事業承継の方法をＢ社が選択するに当たっては、本件相続に係る相続税の金額を低く抑えようとする意図があったことが認められるが、そのこと自体はＡが本件株式の所有権を取得したという事実と両立し得るものであり、被相続人とＡとの間で本件売買契約が締結された事実を左右するものではないとされた事例

判　決　要　旨

(1)～(8)　省略

最高裁判所（第三小法廷）　平成●●年（○○）第●●号　誤納金返還等請求上告受理申立事件
国側当事者・国、麹町税務署長
平成２０年１０月２８日不受理・確定

決　定　事　項

申立人の上告受理申立ての理由は民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）に規定する事由に当たらないとして、申立人の上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年４月１７日判決、本資料２５７号－８０・順号１０６８９）

（控訴審・東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年３月１２日判決、本資料２５８号－５７・順号１０９１５）

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分取消等請求控訴事件
国側当事者・国（品川税務署長）
平成２０年１０月３０日原判決取消・認容・確定

判　示　事　項

(1)　措置法６６条の４第２項２号イ（国外関連者との取引に係る課税の特例）に定める基本３法と「同等の方法」の意義（原審判決引用）

(2)　役務提供取引の場合における基本３法と同等の方法は、比較対象取引に係る役務が本件国外関連取引に係る役務と同種（独立価格比準法）か、あるいは同種又は類似（再販売価格基準法及び原価基準法）であり、かつ、比較対象取引に係る役務提供の条件が本件国外関連取引と同種であることを要するものと解するのが相当であるとされた事例（原審判決引用）

(3)　基本３法が適用できない場合の租税特別措置法６６条の４第２項１号ニ（国外関連者との取引に係る課税の特例）及び同項２号ロの意義（原審判決引用）

(4)　租税特別措置法６６条の４第２項２号（国外関連者との取引に係る課税の特例）の基本３法と同等の方法を用いることができない場合の主張立証責任の分配（原審判決引用）

(5)　課税庁調査官は、本件に基本３法と同等の方法を適用するために必要な比較対象取引が存在するか否かについて、調査をしたが、いずれの調査においても、適切な役務提供取引を見いだすことができないか、あるいは、役務提供取引を行っていても、関連者間の取引であったり、取引開始から日が浅いなどの理由により、比較対象取引とすることができなかったことが認められることなどからすると、課税庁が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず、基本３法と同等の方法を用いることができないことについての国の立証があったというべきであるとされた事例（原審判決引用）

(6)　仮に国が主張する本件比較対象取引が本件国外関連取引と比較可能性を有するのであれば、本件比較対象取引を比較対象取引として原価基準法と同等の方法を用いることができるから、基本３法と同等の方法を用いることができる旨の控訴人会社の主張が、基本３法と同等の方法といい得るには、比較対象取引に係る役務が本件国外関連取引に係る役務と同種か、あるいは同種又は類似であり、かつ、比較対象取引に係る役務提供の条件が本件国外関連取引と同種であることを要するものと解されるところ、課税庁調査官は、基本３法と同等の方法を適用するために必要な比較対象取引を見いだすことができなかったことから、後述のとおり、日本におけるＡ社製品の売上高にその売上総利益率を乗じたものを独立企業間価格としているのであって、これは、再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法を用いて独立企業間価格を算定したものであり、したがって、本件国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するについて、本件比較対象取引を比較対象取引として原価基準法と同等の方法を用いることができるということはできないとして排斥された事例（原審判決引用）

(7)　措置法６６条の４第２項第２号ロに定める「基本３法に準ずる方法と同等の方法」の意義

(8)　再販売価格基準法が独立企業間価格の算定方法とされているのは、再販売業者が商品の再販売取引において実現するマージン（通常の利益の額）は、その取引において果たす機能と負担するリスクが同様である限り、同水準となると考えられているためであり、取引当事者の果たす機能や負担するリスクが重要視される取引方法であることから（租税特別措置法施行令３９条の１２第６項、租税特別措置法（法人税法関係）通達６６の４(2)－３(6)(7)参照）、本件算定方式が、取引の内容に適合し、

かつ、基本３法の考え方から乖離しない合理的な方法であるか否かを判断するに当たっても、この機能やリスクの観点から検討すべきものと解された事例

(9)　本件国外関連取引は、本件各業務委託契約に基づき、本件国外関連者に対する債務の履行として、卸売業者等に対して販売促進等のサービスを行うことを内容とするものであって、法的にも経済的実質においても役務提供取引と解することができるのに対し、本件比較対象取引は、本件比較対象法人が対象製品であるグラフィックソフトを仕入れてこれを販売するという再販売取引を中核とし、その販売促進のために顧客サポート等を行うのであって、控訴人会社と本件比較対象法人とがその果たす機能において看過し難い差異があることは明らかであるとして本件比較対象取引の比較可能性を排斥した事例

(10)　再販売業者が行う販売促進等の役務の内容が控訴人会社の提供する役務の内容と類似しているとしても、およそ一般的に価格設定にかかわるそれ以外の課税庁主張の要因等が単なる事務処理作業としてほとんど考慮する必要がないものとはいい難いのであって（本件において、考慮する必要性がないことを裏付けるに足る具体的証拠はない。）、本件役務提供取引において控訴人会社と本件比較対象法人の果たす機能との間には捨象できない差異があるとされた事例

(11)　本件比較対象法人の行う役務提供の内容が控訴人会社が行う役務提供の内容と類似しているとしても、本件比較対象法人の総利益には製品の再販売の利益も含まれるのに対し、控訴人会社が卸売業者の再販売と並行して販売促進等を行う場合であっても、控訴人会社には製品を再販売することによる利益はないのであるから、本件算定方法のように、我が国における製品の売上高に本件比較対象法人の売上総利益率を乗じて得られる利益額の中には、卸売業者が再販売して取得する販売利益も含まれる蓋然性が高いとされた事例

(12)　本件国外関連取引において控訴人会社が負担するリスクと、本件比較対象取引において比較対象法人が負担するリスクとの比較において、控訴人会社は本件各業務委託契約上、報酬額が必要経費の額を割り込むリスクを負担していないのに対し、本件比較対象法人は、その売上高が損益分岐点を下回れば損失を被るのであり、負担するリスクの有無においても基本的な差異があり、この差異が捨象できる程軽微であったことについて、これを認めるに足りる的確な証拠はないとされた事例

判　決　要　旨

(1)　措置法６６条の４第２項２号イは、棚卸資産の販売又は購入以外の取引において、棚卸資産の販売又は購入について適用される基本３法と同等の方法により独立企業間価格を算定する旨規定しているところ、この「同等の方法」とは、棚卸資産の販売又は購入以外の取引において、それぞれの取引の類型に応じて、基本３法と同様の考え方に基づく算定方法を意味するものと解するのが相当である。

(2)　省略

(3)　租税特別措置法６６条の４第２項１号ニは、基本３法を独立企業間価格算定の基本的な方法と位置付けつつ、実際に行われている取引の複雑性を考慮し、個々の取引の態様等により基本３法が適用できない場合であっても、基本３法の考え方から乖離しない限りにおいて、取引内容に適合した合理的な方法を採用し得る余地を残したものと解すべきであり、同項２号ロも、これと同様の考え方に基づく規定であると解される。

(4)　課税庁は、課税処分取消訴訟において、所得の存在について主張立証責任を負うものであるから、租税特別措置法６６条の４第２項２号（国外関連者との取引に係る課税の特例）所定の基本３法と同等の方法を用いることができない場合に当たることについても、立証責任を負うものというべきとこ

ろ、国において、課税庁が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず、基本３法と同等の方法を用いることができないことについて主張立証をした場合には、基本３法と同等の方法を用いることができないことが事実上推定され、控訴人会社側において、基本３法と同等の方法を用いることができることについて、具体的に主張立証する必要があるものと解するのが相当である。

(5)・(6)　省略

(7)　「基本３法に準ずる方法と同等の方法」とは、棚卸資産の販売又は購入以外の取引において、それぞれの取引の類型に応じ、取引内容に適合し、かつ、基本３法の考え方から乖離しない合理的な方法をいうものと解するが相当である。

(8)～(12)　省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年１２月７日判決、本資料２５７号－２３７・順号１０８４６）

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税決定処分取消等請求控訴事件
国側当事者・国（相模原税務署長）
平成２０年１０月３０日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　所得税法３６条１項（収入金額）に規定する「収入すべき金額」の意義（原審判決引用）

(2)　弁護士報酬は、報酬支払請求権が確定的に発生した時期を基準として収入すべき金額を計上して所得を算定すべきであり、報酬支払請求権が確定的に発生した時期については、弁護士と依頼者との間で締結される委任契約において定められる弁護士報酬支払時期その他の支払に関する合意に基づいて判断すべきであるとされた事例

(3)　消費税法２条１項８号（定義）に規定する課税資産の譲渡等が行われた時期の基本的な考え方（原審判決引用）

(4)　納税者が所属する弁護士会の報酬規程に照らすと、会員である弁護士は、依頼者が経済的資力に乏しい場合又は特別の事情がある場合に弁護士報酬の支払時期を弁護士会報酬規程の定めと異なる時期に変更する必要があると判断したときは、弁護士と依頼人との間で弁護士報酬の支払に関する合意をするに当たり、弁護士報酬の支払時期について明示した上で合意をし、その内容を委任契約書に明記しておくことが相当であり、これにより、弁護士が依頼者に対する説明義務を十分に果たすことになるほか、権利確定主義により収入を計上して所得を算定すべき法制の下で適正な税務申告を行う上でも必要、かつ、相当な措置を執ることになるというべきであるとされた事例

(5)　弁護士報酬のうち、着手金に係る収入の原因となる権利の確定する時期（原審判決引用）

(6)　着手金の性質は弁護士としての人的役務の提供の対価であるから、着手金請求権は人的役務の提供が完了するまで確定せず、着手金が現実に支払われた時点で収入として計上する慣習があり、また、権利確定主義の解釈としても着手金が現実に支払われた時点で収入として計上するべきであるとの納税者の主張が、仮に納税者主張のように、着手金は役務の提供があって初めて収入として計上されるとするならば、納税者が受領した着手金について、役務の提供が既にあり、収入に計上される分と、役務の提供が未了で、収入に計上されない分に配分しなければならないはずであるが、本件全証拠によっても、このような会計処理が納税者のみにとどまらず弁護士一般によって行われている形跡はうかがわれず、また、着手金について現金主義を採用するならば、着手金が受任契約締結時に一括して支払われたときには、その時点で役務の提供がないにもかかわらず、当該着手金を収入として計上することになり、着手金が人的役務が提供されるまで確定しないという納税者の主張と相いれないことになるし、さらに、着手金について分割払の定めがあったとしても、それは単に着手金の支払方法を定めたものにすぎず、受任時に支払われる金員であるという着手金の本質を変更するものではなく、着手金に係る権利の確定時期を左右するものではないというべきであるから、こうした事情に照らすと、納税者の主張にそうような慣習があるということはできないし、納税者の主張のような扱いに合理性があるともいえないとして排斥された事例（原審判決引用）

(7)　当時の所属弁護士会の報酬規程において、受任契約に基づく事件等の処理が、解任又は辞任等により中途で終了したときは、弁護士は、依頼者との協議の上、委任事務処理の程度に応じて、受領済みの弁護士報酬の全部又は一部を返還する旨定められているから、事件の受任時に着手金に係る権利

は確定しないとの納税者の主張が、受任後の事情により、着手金の全部又は一部について返還義務が生じたとしても、それは所得税法の規定に従い、別途処理すれば足りるものであるから、納税者指摘の上記事実は、着手金を収入として計上する時期を左右するものではないとして排斥された事例（原審判決引用）

(8)　弁護士報酬のうち、着手金請求権を収入に計上すべき時期及び資産の譲渡等の時期（原審判決引用）

(9)　納税者が通常の郵券、交通費、送料等に充てるために支払いを受ける概算実費については、現実の支払があった時点で収入として計上すべきであるとの納税者の主張が、同金員の支払が委任契約において合意され、かつ、事件終了後清算を予定されていないことにかんがみると、その内容は、委任契約において確定するというべきであるから、受任時に収入として計上し、また、同時点で資産の譲渡等があったと解するのが相当であるとして排斥された事例（原審判決引用）

(10)　弁護士の報酬金は、成功結果が得られない限り取得できない報酬であり、通常の場合、事件を着手する段階では確定しておらず、しかも、多くの場合には弁護士会規定に基づく額などの抽象的な定めしかなく、事件が終了したからといって直ちに金額が自動的に確定せず、弁護士と依頼者との間で報酬金額に関する合意が成立しない限り、報酬金債権が確定したといえないとの納税者の主張が、受任契約に報酬金額として具体的な金額を明示していなかったとしても、当事者間には報酬金額を各単位弁護士会において定める報酬金の原則的な算定方法に従って決められた相当額にする旨の合意があるというべきであることなどによれば、報酬金請求権は、委任事務処理が終了した時点（委任契約に、納税者が請求した時とする特約がある場合には、請求があったとき）に権利が確定するというべきであるから、当該時点の属する年の収入に計上すべきものと解するのが相当であり、また、消費税に関しても、同時点の属する期間に資産等の譲渡があったと解するのが相当であるとして排斥された事例（原審判決引用）

(11)　着手金が回収不能である依頼人については、これらの着手金を各年の収入に計上すべきでないとの納税者の主張が、これらの着手金請求権は権利として確定しており、その後、仮に回収が困難になったとしても、このことは、着手金請求権の権利確定を左右しないとして排斥された事例（原審判決引用）

(12)　報酬金が回収不能である依頼人については、これらの報酬金を請求した各年の収入に計上すべきでないとの納税者の主張が、これらの報酬金請求権は権利として確定しており、その後、仮に回収が困難になったとしても、このことは、報酬金請求権の権利確定を左右しないとして排斥された事例（原審判決引用）

判　決　要　旨

(1)　所得税法は、現実の収入がなくても、その収入の原因たる権利が確定的に発生した場合には、その時点で所得の実現があったものとして、同権利発生の時期の属する年度の課税所得を計算するという建前（いわゆる権利確定主義）を採用しているものと解され、これは、所得税が、経済的な利得を対象とするものであるから、究極的には実現された収支によってもたらされる所得について課税するのが基本原則であり、ただ、その課税に当たって常に現実収入の時まで課税できないとしたのでは、納税者の恣意を許し、課税の公平を期し難いので、徴税政策上の技術的見地から、収入すべき権利の確定したときをとらえて課税することとしたものであり（最高裁判所昭和４９年３月８日第二小法廷判決民集２８巻２号１８６頁）、ここにいう収入の原因となる権利が確定する時期はそれぞれの権利の特質を考慮し決定されるべきものである（最高裁判所昭和５３年２月２４日第二小法廷判決民集３

２巻１号４３頁)。

(2)　省略

(3)　国税通則法１５条２項７号（納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定）は、消費税は、課税資産の譲渡等をした時に納税義務が成立する旨定めており、消費税法２条１項８号（定義）によれば、事業として対価を得て行われる役務の提供もここにいう課税資産の譲渡等に含まれるところ、この課税資産の譲渡等が行われた具体的な時期の判断についても、所得税法３６条１項（収入金額）に規定する「収入すべき金額」の考え方を踏まえ、課税資産の譲渡による対価や役務の提供による報酬を収受する権利が確定した時点で課税資産の譲渡等があったとすることを原則としつつ、取引の実態に応じて個別的に検討するのが相当である。

(4)　省略

(5)　弁護士報酬の種類としては、一般に、法律相談料、書面による鑑定料、着手金、報酬金、手数料、顧問料及び日当があり、このうち、着手金とは、事件又は法律事務の性質上、委任事務処理の結果に成功不成功があるものについて、その結果のいかんにかかわらず受任時に受けるべき委任事務処理の対価をいうこと、及び、着手金は事件等の依頼を受けたときに支払を受けるものであることが認められ、このように、着手金は、ほかの種類の弁護士報酬と異なり、事件等の結果のいかんにかかわらず、委任事務処理が開始される前に支払を受けるものであり、その金額も受任時に確定されることによれば、弁護士が依頼者から事件等を受任した時点で収入の原因となる権利が確定するとみるのが自然である。

(6)・(7)　省略

(8)　着手金請求権は、受任時において確定したというべきであるから、着手金は、事件等の処理について委任契約が締結された日の属する年の収入に計上すべきものと解するのが相当であり、また消費税についても、事件等の処理について委任契約が締結された日の属する期間に資産の譲渡等があったと解するのが相当である。

(9)～(12)　省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年１月３１日判決、本資料２５８号－２２・順号１０８８０）

名古屋地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　消費税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国（福井税務署長）
平成２０年１０月３０日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　担当税理士が平成１６年３月２６日午後７時過ぎころに郵便局の入り口前のポストに本件届出書及びその控えを入れた封筒を別件各申告書を入れた封筒と共に投函し、課税庁に対し郵送したとする旨の原告会社の主張が、原告会社が平成１６年３月中に課税庁に対して本件届出書を提出したことを裏付ける客観的証拠の存在は認められず、課税庁に郵送していたのであれば、課税庁からその収受印を押印した控えが返送されて事務所に保管されているはずであるのに、原告会社が担当税理士の所属する事務所に保管されていたとする本件届出書控えにはこれがない上、担当税理士は課税庁から収受印を押印した本件届出書の控えが返送されなかったにもかかわらず、約１年後の平成１７年３月に本件お尋ね文書が送付されるまで課税庁に対して問い合わせ等の対応を一切していないことから、担当税理士が本件届出書を平成１６年３月２６日に投函したものとは認められないとして排斥された事例

(2)　担当税理士は本件届出書は平成１６年３月上旬には完成していたとし、また、同年３月には書類の提出のために課税庁を何度も訪れていたというのであるから、担当税理士が同月２６日まで所属事務所に本件届出書を保管していたというのは不自然であるし、そもそも担当税理士の供述は肝腎な点についての記憶があいまいで、これを直ちに採用することはできないとされた事例

(3)　本件届出書控えの記載等については、担当税理士やその所属事務所の事務員がその業務の過程において通常行う記載方法とは異なるものであることが認められ、これらが業務の過程において作成されたものとは認め難く、これらをもって直ちに担当税理士が本件届出書を郵送したとの事実を認定することは困難であるとされた事例

(4)　別件各申告書が送付先に到達している事実は、直ちに本件届出書が別件各申告書と同時に郵便ポストに投函された事実を示すものとは言い難く、むしろ別件各申告書について収受印の押印された控えが返送されたのに本件届出書について返送がない事実は、本件届出書が別件各申告書と同時に投函された事実がないことをうかがわせるものというべきとされた事例

(5)　本件郵便報告書によれば郵便事故の可能性が疑われるとの原告会社の主張が、本件届出書が投函された事実が立証されていない以上、本件郵便報告書の記載は郵便事故等の可能性を示すものとはいえず、他に郵便事故の存在を具体的にうかがわせる証拠はないとして排斥された事例

(6)　本件引受書が作成された平成１５年３月７日までに原告会社とＢ社との間で本件売買契約が成立しており、同日、原告会社とＣ社の間で本件売買契約に係る買主の地位（権利義務）を原告会社がＣ社に移転する旨の合意が成立し、同年４月ころＢ社もこれを承諾したものと認められるが、原告会社とＣ社との間に、本件売買契約に係る買主の地位（権利義務）を移転するに当たり、その移転の対価として原告会社がＣ社から経済的利益を受けたことを認めるに足りる証拠はなく、本件買主の地位の移転が対価を得て行なわれたものと認めることはできないとされた事例

(7)　原告会社は本件売買契約に係る買主の地位（権利義務）の移転のうち、買主の権利（Ｂ社に対する債権）の移転部分のみを取り上げて、これを本件譲渡と構成した上で、買主の義務（Ｂ社に対する

代金支払義務）をＣ社が引き受けたことをもってその対価と構成するが、本件譲渡は独立した債権譲渡ではなく、買主の地位を移転する旨の合意の一要素にすぎないものであって、本件譲渡の対価ということはできないとされた事例

判　決　要　旨

(1)～(7)　省略

名古屋地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正等取消請求事件
国側当事者・国（熱田税務署長）
平成２０年１０月３０日却下・控訴

判　示　事　項

(1)　本件裁決書の謄本が平成１９年１１月９日に原告会社代表者にあてて原告会社の本店所在地において送達されたことが認められるから、原告会社代表者は同日に本件裁決につき行政事件訴訟法１４条３項（出訴期間）本文にいう「裁決があったことを知った」ものと認められ、そうすると、本件各処分の取消しの訴えは平成２０年５月９日までに提起しなければならないところ（同項本文）、本件訴えはこれを経過した後の同年６年２０日に提起されたものであるとされた事例

(2)　原告会社代表者が海外に行っており本件裁決に関する十分な対応をすることができなかったから、出訴期間経過後に本件訴えを提起したことにつき行政事件訴訟法１４条３項（出訴期間）ただし書の「正当な理由」があるとの原告会社の主張が、原告会社代表者が本件裁決の前後に本邦を出国したのは、本件裁決書の謄本が送達された後の平成１９年１２月２６日であり、平成２０年１月６日に帰国し、その後出国したのは同年７月２７日であると認められるから、出訴期間経過後に本件訴えを提起したことにつき原告会社の主張は採用することができないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)・(2)　省略

新潟地方裁判所高田支部　平成●●年（○○）第●●号　侵害財産権返還請求事件
国側当事者・国
平成２０年１０月３０日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　更正処分等は、①収入金額を定める所得税法３６条１項（収入金額）に反していること、②納税者の報酬を「謝礼金」と誤認して雑所得としたこと、③更正処分等の前に納税者に弁明の機会を与えなかったこと、等の点において、憲法違反の無効なものであるとの納税者の主張が、更正処分等の取消しを求める訴え及び更正処分等の無効確認を求める訴えをそれぞれ提起し、いずれの訴訟においても、納税者の請求を棄却する判決が確定している事実が認められるため、前訴の既判力に反し許されないとして排斥された事例

(2)　所得税等の納付手続を納税者の妻が行ったが、その際、納税者は納税に同意していなかったため、課税庁による徴税手続は、違法なものであるとの納税者の主張が、所得税等の納付は、いずれも納税者名義で行われたものであることが認められるため、所得税の徴収にあたり、収納官吏において、納税者の納税の同意を確認すべき義務があったということはできないから、徴収手続に違法はないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)・(2)　省略

名古屋地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成●●年（○○）第●●号、平成●●年（○○）第●●号　重加算税賦課決定処分等取消、消費税等の更正処分等取消請求事件
国側当事者・国（名古屋中村税務署長事務承継者千種税務署長）
平成２０年１０月３０日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　自ら本件各航空会社国内支店との間で運送契約を締結し、航空貨物の運送を行っているものであるとの原告会社の主張が、原告会社は、そもそも自ら物品の運送を行うために必要な設備・機器を有していない上、荷主の保護、事業者間の過当競争の防止、零細な事業者の集約化等を目的として、約款の認可、新規参入や事業計画の規制などの行政的規制が行われている運送事業に関し、実運送事業者、利用運送事業者としての関係法令上の登録等を経ていないのであるから、自ら荷送人に対し、物品の運送という役務を提供することはできないのであって、原告会社が混載業者や本件各航空会社国内支店との間で締結する契約を、航空貨物に係る運送契約であると解することはできないとして排斥された事例

(2)　本件各航空会社国内支店から受け取る運賃返戻及び手数料が「国際航空旅客輸送に係るキックバックの取扱について（平成４年１１月３０日付日旅協第９２－２６８号、貴協会照会文書に対する回答)」と題する通達（平成４年１２月１０日付け国税庁課消２－２７）にいう輸出免税取引に係る対価の返還に該当するものであるとの原告会社の主張が、原告会社は、混載業者と本件各航空会社国内支店との間に立って、運送契約の取次ぎを行う業者であって、運送契約の当事者は、あくまで混載業者と本件各航空会社国内支店であると認められ、上記キックバック通達も、運送契約当事者間における運賃の返戻についての取扱いを定めたものであって、原告会社が本件各航空会社国内支店から返戻を受ける金銭が、上記キックバック通達におけるキックバックであると認めることはできないとして排斥された事例

(3)　消費税法７条（輸出免税等）所定の輸出免税取引該当性についての主張立証責任の所在

(4)　消費税法７条１項３号（輸出免税等）の適用

(5)　原告会社の採用するいずれの決済方式においても、混載業者、本件各航空会社国内支店及び他の貨物販売代理店との間の取引（収入及び支出の双方を含む。）が、いずれも消費税法７条１項３号（輸出免税等）所定の国際輸送取引に該当するとの原告会社の主張が、原告会社は、本件各航空会社国内支店から委託を受けて、混載業者と本件各航空会社国内支店との間で締結される運送契約の仲介ないし取次ぎを行う業者であって、自ら貨物の輸送を行うものではなく、原告会社が混載業者に対して提供している役務の内容も、混載業者が集貨した混載貨物の積載スペースの手配にすぎないと認められるから、このような取引をもって同号所定の「貨物の輸送」（国際輸送取引）に該当すると認めることはできないとして排斥された事例

(6)　消費税法施行令１７条２項４号（輸出取引等の範囲）の意義

(7)　原告会社の採用するいずれの決済方式においても、混載業者、本件各航空会社国内支店及び他の貨物販売代理店との間の取引（収入及び支出の双方を含む。）が、いずれも消費税法７条１項５号（輸出免税等)、同法施行令１７条２項４号（輸出取引等の範囲）所定の輸出類似取引に該当するとの原告会社の主張が、原告会社は、そもそも保税地域内での業務を行うものではなく、本件各航空会社国

内支店から委託を受けた航空貨物の取次業者であって、外国貨物の運送はもとより、外国貨物に直接関わる役務の提供を行っているものではないから、原告会社の行っている航空貨物の取次ぎに係る取引をもって、同法７条１項５号、同法施行令１７条２項４号所定の「外国貨物に係る役務の提供」（輸出類似取引）に該当すると認めることはできないとして排斥された事例

(8)　原告会社とＡ航空Ｂ支店との間に他の貨物販売代理店Ｃ社が介在する取引については、原告会社の取引が、混載業者から航空会社のために運賃を預かりこれを航空会社に引き渡すものであるとか、航空会社のための予約業務、販売促進業務、運賃回収業務の委託を受けているものであるなどとはいえない旨の原告会社の主張が、当該取引形態においては、原告会社とＡ航空Ｂ支店との間に、原告会社と同様に中国の航空会社に対して航空貨物に係る役務の提供を行うＣ社が介在しているものの、原告会社の行っている取引の性質が航空貨物に係る運送契約の取次ぎであって自ら貨物の輸送を行っているとはいえないことに変わりはないから、Ｃ社が介在する取引についても、それが国際輸送取引又は輸出類似取引に該当するとは認められないとして排斥された事例

(9)　Ｄ社との取引が国際輸送取引及び輸出類似取引に該当するから、Ｄ社に対して支払う委託報酬は輸出免税取引の対価であるとする原告会社の主張が、Ｄ社は、大阪に拠点を有する会社であり、大阪の混載業者を中心に航空貨物の取次ぎを行っているものであって、原告会社との関係では、航空貨物の取次ぎに関する下請業者に類するものと認めるのが相当であり、Ｄ社の業務内容も、原告会社と同様のものであると認められるから、原告会社とＤ社との間の取引が国際輸送取引であるとか輸出類似取引であるなどとは認められないとして排斥された事例

(10)　混載業者の所在地から航空貨物の発送地までの運送費用を負担していることをもって「保税運賃」を負担しているとして、保税運賃は輸出類似取引の対価に該当するものであるから、これに対応する収入が消費税法７条１項５号（輸出免税等）、同法施行令１７条２項４号（輸出取引等の範囲）所定の輸出類似取引の対価に該当するとの原告会社の主張が、原告会社は自ら物品の運送を行うものではなく、下請けの運送会社に対し、混載業者から積載スペースの手配を依頼された航空貨物を、自ら手配した本件各航空会社国内支店の航空機の出発地まで輸送するよう依頼し、その費用を負担していたというものであって、混載業者に対する保税運送という役務の提供をしていたものであると認めることはできないから、原告会社から運送業者に支払った金員は、①航空会社が負担すべき運賃を、原告会社が航空会社へ支払うべき預り金から支払ったもの、あるいは、②保税運送を必要とする混載業者から受領した預り金から支払ったものと解すべきであり、原告会社が保税運送をした運送業者にその代金を支払っているという事実関係から、原告会社に保税運賃に対応する収入が存しそれが輸出類似取引の対価に当たるとは直ちに認めることができないとして排斥された事例

(11)　売上げを販売手数料（運賃返戻）と委託販売手数料の二つに区分することは不自然かつ不合理であり、委託販売手数料がマイナスの値となる場合には委託販売手数料の概念に反することなるとの原告会社の主張が、原告会社の行っている取引の性質は航空貨物に係る運送契約の取次ぎであって自ら貨物の輸送を行っているとはいえないものであり、原告会社は運送契約の取次ぎの対価として、受領金額と支出金額の差額に相当する手数料を得ているにすぎず、原告会社の売上げを販売手数料（運賃返戻）と委託販売手数料の二つに区分した結果、委託販売手数料がマイナスとなる場合があるとしても、そのことから、原告会社がその取引において受領金額と支出金額の差額に相当する手数料を得ていると評価することが直ちに不合理であるとはいえないとして排斥された事例

(12)　本件各航空会社国内支店と混載業者との２者の直接取引については、消費税方７条１項３号（輸出免税等）又は同法施行令１７条２項４号（輸出取引等の範囲）が適用され輸出免税取引とされてい

るにもかかわらず、これらの２者の間に原告会社（貨物販売代理店）が入った３者取引となったとき、途端に輸出免税取引に該当しなくなるという不合理な結果になるとの原告会社の主張が、混載業者が支払う運賃が混載業者にとって輸出免税取引の対価であり、本件各航空会社国内支店が受け取る運賃が本件各航空会社国内支店にとって輸出免税取引の対価であるとしても、原告会社はその取次ぎをしてその対価を得ているものにすぎないから、輸出免税取引に介入した原告会社の取引が輸出免税取引に該当しないと見ることに何ら不合理な点はない（原告会社の介入によって本件各航空会社国内支店と混載業者との取引が輸出免税取引に該当しないこととなるものでもない。）として排斥された事例

(13)　重加算税（国税通則法６８条）の趣旨及び賦課要件

(14)　隠ぺい、仮装の行為者が原告会社から申告の委任を受けた税理士であった場合の、重加算税（国税通則法６８条１項）の要件を充足する場合

(15)　原告会社代表者は、担当税理士に毎期一定の利益を上げるべく会計処理を操作するよう依頼しており、担当税理士において、主として期末処理において損益の操作をしていたところ、取引先に対する営業上の先行きに不安を抱き、租税負担を軽減すべく、担当税理士に平成１５年３月期の所得額を減少させるような経理処理をするように依頼し、担当税理士において、損金の繰上計上や益金の繰延計上をして総勘定元帳を作成し、これに基づいて法人税確定申告書を作成・提出したことが認められるので、原告会社は担当税理士と意思を通じて、意図的に過少申告をしたものというべきであるから、国税通則法６８条１項（重加算税）に該当するものであるとされた事例

(16)　売上げを翌期に繰り越したり、経費の算入を繰り上げるなどといった、いわゆる期間損益の変動による所得の減少に係る申告については、過少申告加算税賦課決定の要件を充足するとしても、重加算税賦課決定の要件は充足せず、このような運用は、本件事務運営指針によっても許容されているとの原告会社の主張が、税務調査時における原告会社の代表者や担当税理士の供述等によって平成１５年３月期における経理処理が税負担軽減の目的をもって意図的にされたことが認められるから、課税庁が、原告会社による上記のような経理操作を重加算税賦課決定の対象としたことが、本件事務運営指針に反する運用であるなどとはいえないとして排斥された事例

(17)　本件各更正処分や本件重加算税賦課決定の通知書に、処分の理由が附記されていないから、これらの処分が違法である旨の原告会社の主張が、これらの処分の根拠法令である消費税法や国税通則法には、これらの処分について理由を附記すべき旨の規定はなく、また、不利益処分一般について行政庁に理由附記を義務付けている行政手続法１４条１項（不利益処分の理由の提示）の規定は、課税処分については適用除外とされているのであるから（国税通則法７４条の２第１項（行政手続法の適用除外）参照）、上記各処分の通知書に理由を附記しないことが違法となるものではないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)・(2)　省略

(3)　消費税法７条１項（輸出免税等）は、事業者が国内において行う課税資産の譲渡等のうち、同項各号に掲げるものに該当するものについては消費税を免除することとして、同項各号に輸出免税取引となる取引類型を列挙しているところ、同法は、課税資産の譲渡等の対価の額を消費税の課税標準と定めており（同法２８条１項（課税標準）本文）、課税資産の譲渡等があれば、その対価については原則として消費税が課税され、それが免除されることが例外であること、同法７条１項各号所定の輸出免税取引に該当すれば、当該取引に係る課税資産の譲渡等の対価については消費税が免除され、納税者がその利益を享受するものであることからすれば、輸出免税取引該当性が問題となっている更正

処分の取消訴訟において、納税者が行った取引が輸出免税取引に該当することについては、納税者である原告が主張・立証責任を負担するものと解するのが相当である。

(4)　消費税法７条１項３号（輸出免税等）は、事業者が国内において行う課税資産の譲渡等が「国内及び国内以外の地域にわたって行われる貨物の輸送」（国際輸送取引）に該当する場合には、当該課税資産の譲渡等に係る消費税を免除する旨定めていることからも明らかなとおり、事業者が同号所定の「貨物の輸送」という課税資産の譲渡等（この場合は役務の提供）を行う場合に適用される規定であって、事業者の行う課税資産の譲渡等が同号所定の「貨物の輸送」に当たらない場合には適用されないものである。

(5)　省略

(6)　輸出類似取引にかかる消費税法７条１項５号（輸出免税等）、同法施行令１７条２項４号（輸出取引等の範囲）は、事業者が「外国貨物の荷役、運送、保管、検数、鑑定その他これらに類する外国貨物に係る役務の提供」を行った場合に、かかる役務の提供をもって輸出免税取引としているところ、これは、外国貨物の荷役、運送、保管、検数、鑑定などが貨物の輸出入取引に直接関連する業務であり、輸出入取引に必然的に発生するものであることから、これら外国貨物に係る役務の提供をもって輸出免税取引としたものであると解するのが相当であり、同法施行令１７条２項４号にいう「その他これらに類する外国貨物に係る役務の提供」とは、外国貨物に係る検量、梱包等の業務、通関手続、青果物や木材に係るくんじょう等のように保税地域内で行われる外国貨物に係る直接の役務の提供をいうものと解するのが相当である。

(7)～(12)　省略

(13)　国税通則法６８条１項（重加算税）に規定する重加算税の制度は、納税者が、過少申告をするについて隠ぺい、仮装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を加えることによって、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ものであり、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というべきである。しかし、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、重加算税の賦課要件が満たされるものと解すべきである（最高裁平成●●年（○○）第●●号同７年４月２８日第二小法廷判決・民集４９巻４号１１９３頁参照）。

(14)　納税者から申告の委任を受けた税理士が隠ぺい、仮装という不正手段を用いて過少申告を行っていた場合であっても、納税者本人と当該税理士との間に事実を隠ぺいし、又は仮装することについて意思の連絡があったと認められる場合には、国税通則法６８条１項（重加算税）の要件を充足するものというべきである（最高裁平成●●年（○○）第●●号同１７年１月１７日第二小法廷判決・民集５９巻１号２８頁参照）。

(15)～(17)　省略

静岡地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　土地売買に基づく課税処分取消請求事件
国側当事者・国（名古屋国税局長、三島税務署長）
平成２０年１０月３０日却下・棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　課税処分、差押処分及び売却決定処分の取消しを求める訴えは、いずれも異議申立て又は審査請求を経ずに提起されたものであり、国税通則法１１５条１項（不服申立ての前置等）本文、地方税法１９条の１２（不服申立てと訴訟との関係)、行政事件訴訟法８条１項（処分の取消しの訴えと審査請求との関係）但書に違反する不適法な訴えであるとされた事例

(2)　納税者の父親は本件売買をしていないのであるから、本件売買があったことを前提とする課税処分は違法であり、したがってこれに基づく徴収のためにした差押処分ないし配当及び充当処分も違法であるとする納税者の主張が、課税処分と滞納処分とは、互いに関連する処分ではあるものの、前者が租税確定手続であるのに対し、後者は租税徴収手続であって、両者は別個の法律効果を目的とする別個独立の処分であり、仮に、その基礎となった租税債権にかかる課税処分に違法性があったとしても、その違法性はその後の滞納処分に承継されず、課税処分が無効であるか、違法なものとして取り消されない限り、滞納処分が違法であるということはできないとして排斥された事例

(3)　行政処分たる課税処分が無効となる場合

(4)　納税者の国家賠償法に基づく損害賠償の請求が、課税庁職員による対応の一般的抽象的な不十分さを述べるにとどまり、その具体的な義務違反行為を明らかにしておらず、その主張が国家賠償法に基づく損害賠償を請求する主張としては不十分であるとされた事例

判　決　要　旨

(1)・(2)　省略

(3)　課税処分が無効となるのは、当該課税処分に課税要件の根幹に関する内容上の過誤が存し、徴税行政の安全とその円滑な運営の要請を斟酌してもなお、不服申立期間の途過による不可争的効果の発生を理由として、被課税者に当該処分による不利益を甘受させることが著しく不当であると認められるような例外的事情のある場合に限られると解される。

(4)　省略

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成●●年（○○）第●●号
青色申告承認取消処分取消等請求事件
国側当事者・国（京橋税務署長）
平成２０年１０月３１日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　国税通則法６８条（重加算税）１項所定の重加算税の賦課要件である隠ぺい、仮装と、法人税法１２７条（青色申告の承認の取消し）１項３号所定の青色申告の承認の取消要件としての隠ぺい、仮装との関係

(2)　重加算税制度の趣旨

(3)　重加算税の賦課要件

(4)　原告会社Ａは、同社の広島営業所から送付された売上集計表、仕訳日計等の記載により、同営業所の平成１７年３月分の本件完成工事収入が１億１４９４万１１８０円であることを認識し、いったんは上記金額を本件完成工事収入として経理システムに入力してデータを作成しながら、平成１７年３月期の事業年度の法人税の負担を軽減するため、既に入力したデータから殊更に２０００万円を控除し、その改変したデータの金額に基づいて、帳簿書類を作成した上、法人税の確定申告書を提出したものであり、その数額の改変はデータの改ざんと評価されるべきものであって、これらの一連の行為は、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動をした上、その意図に基づいて過少申告をしたものということができ、当該事業年度における完成工事収入の発生の事実の一部を隠ぺいし、これを当該事業年度に発生していないものと仮装したものと認められるから、原告会社Ａの平成１７年３月期の事業年度の法人税に係る申告は、国税通則法６８条１項（重加算税）所定の重加算税の賦課要件（課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の一部の隠ぺい、仮装）に該当するものと認められ、したがって、法人税法１２７条１項３号（青色申告の承認の取消し）所定の青色申告の承認の取消要件に該当するものというべきであるとされた事例

(5)　「法人税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）」（以下「事務運営指針」という。）の解釈

(6)　事務運営指針第１の３柱書所定の「証ひょう書類等の破棄、隠匿若しくは改ざんによるもの」に続く「等」の意義

(7)　原告会社Ａの行為は、事務運営指針第１の３柱書所定の「相手方との通謀又は証ひょう書類等の破棄、隠匿若しくは改ざんによるもの等」でなく、本件完成工事収入のうち平成１７年３月期の事業年度に計上しなかった２０００万円については、翌事業年度に計上したので、同第１の３(1)所定の「売上げ等の収入の計上を繰り延べている場合において、その売上げ等の収入が翌事業年度（括弧内略）の収益に計上されていることが確認されたとき」に該当し、同第１の１(2)の「帳簿書類の隠匿、虚偽記載等」には該当しない旨の原告会社Ａの主張が、本件における原告会社Ａのデータの改ざん及びこれに基づく帳簿書類の作成等の行為が過少申告の意図を外部からもうかがい得る「特段の行動」に該当するものと認められる以上、事務運営指針第１の３(1)の定めは、国税通則法６８条１項及び法人税法１２７条１項３号の解釈・適用に関する判断を左右するものではないとして排斥された事例

(8)　事務運営指針第１の３柱書及び同(1)の定めにより帳簿書類の隠匿、虚偽記載等に該当しないと認

められる場合

(9)　最高裁平成７年４月２８日判決は、株式の譲渡益収入を全く計上しなかった事案に関するものであり、翌事業年度に売上げを繰り延べた本件とは事案が異なるから、本件に当てはめることはできない旨の原告会社Ａの主張が、同最高裁判決は、本来の納付すべき税額を過少に申告した事案における重加算税の賦課要件について一般的な判断基準を示したものであって、その基準は当然に本件にも適用されるべきものであるとして排斥された事例

(10)　本件では、原告会社Ａに対する青色申告承認取消処分、更正処分及び加算税の賦課決定処分は、いずれも平成１８年７月７日付けで決定され、「青色申告の承認の取消通知書」及び「法人税額等の更正通知書及び加算税の賦課決定通知書」は、いずれも同月１０日に原告会社Ａに到達しており、事柄の性質上、原告会社Ａの青色申告承認取消処分が更正処分に先行するものと解するのが相当であるとされた事例

(11)　更正の理由付記と重加算税賦課決定処分との関係

(12)　課税庁が青色申告法人である原告会社Ａに対してした更正処分及び加算税の賦課決定処分に係る「法人税額等の更正通知書及び加算税の賦課決定通知書」には、更正の理由の付記がされておらず、法人税法１３０条２項（青色申告書等に係る更正）に反しているので、原告会社Ａの本件重加算税賦課決定処分は取り消されるべきである旨の原告会社Ａの主張が、本件においては、更正処分につき法人税法１３０条２項の適用がなく、更正通知書に更正の理由の付記を要しないのであるから、原告会社Ａの本件重加算税賦課決定処分について、理由の付記を欠くことを理由として取消しを求めることはできないと解するのが相当であるとして排斥された事例

(13)　原告会社Ｂは、本件投資契約の中途解約による投資収益を平成１６年６月期の事業年度において一括計上すべきことを認識しながら、当該事業年度に収益の全額を一括計上すると多額の法人税の負担が生ずることから、当該事業年度の法人税の負担を軽減するため、リース個別台帳に本件投資契約が中途解約された事実を殊更に記載せず、同契約が中途解約されていないのと同様に、残存契約年数で按分した収益の額のみを当該事業年度の帳簿書類に分割計上し、これに基づいて当該事業年度の法人税の確定申告書を提出したものであって、これらの一連の行為は、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動をした上、その意図に基づいて申告をしたものということができ、本件投資契約の中途解約及び投資収益の一括発生の事実を隠ぺいし、本件投資契約の存続及び投資収益の按分発生を仮装したものと認められるから、原告会社Ｂの平成１６年６月期の事業年度の法人税に係る申告は、国税通則法６８条１項（重加算税）所定の重加算税の賦課要件に該当するものと認められ、したがって、法人税法１２７条１項３号（青色申告の承認の取消し）所定の青色申告の承認の取消要件に該当するものというべきである。

(14)　原告会社Ｂの行為は、事務運営指針第１の３柱書所定の「相手方との通謀又は証ひょう書類等の破棄、隠匿若しくは改ざんによるもの等」でなく、本件投資契約の投資利益については、平成１７年６月期及び平成１８年６月期の事業年度に計上しているので、同第１の３(1)所定の売上げ等の繰延べに該当するから、同第１の１の「帳簿書類の隠匿、虚偽記載等」に該当しない旨の原告会社２の主張が、本件における原告会社Ｂのリース個別台帳への中途解約の事実の不登載及びこれに基づく帳簿書類の作成等の行為が「特段の行動」に該当するものと認められる以上、事務運営指針第１の３(1)の定めは、国税通則法６８条１項（重加算税）及び法人税法１２７条１項３号（青色申告の承認の取消し）の解釈・適用に関する判断を左右するものではないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　国税通則法６８条（重加算税）１項所定の重加算税の賦課要件である隠ぺい、仮装と、法人税法１２７条（青色申告の承認の取消し）１項３号所定の青色申告の承認の取消要件としての隠ぺい、仮装は、各規定の文言・趣旨等に照らし、同義であると解するのが相当である。

(2)　重加算税の制度は、納税者が過少申告をするについて隠ぺい、仮装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を科することによって、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ものである（最高裁平成７年４月２８日第二小法廷判決参照）。

(3)　重加算税を賦課するためには、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動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算税の上記賦課要件が満たされるものと解すべきである（最高裁平成７年４月２８日第二小法廷判決参照）。

(4)　省略

(5)　事務運営指針は、平成１２年７月３日付けで、国税通則法６８条１項又は２項（重加算税）の規定の適用に関して留意すべき事項等を定め、法人税の重加算税の賦課に関する取扱基準の整備等を図ったものであり、事柄の性質上、当然に、前掲最高裁平成７年４月２８日判決の示した判断基準を前提とした上で、実務上の取扱いの指針を定めたものと解されるのであり、事務運営指針の各条項も、前掲最高裁判決の示した判断基準と整合するように解釈されなければならない。

(6)　事務運営指針第１の３柱書所定の「証ひょう書類等の破棄、隠匿若しくは改ざんによるもの」に続く「等」には、前掲最高裁平成７年４月２８日判決にいう「当初から所得を過少に申告する（中略）意図を外部からもうかがい得る特段の行動」に該当するものはすべて含まれるものと解するのが相当である。

(7)　省略

(8)　同最高裁判決の示した判断基準との整合性の観点からは、事務運営指針第１の３柱書及び同(1)の定めに従い帳簿書類の隠匿、虚偽記載等に該当しないと認められるのは、例えば、売上収益の計上の時期に関する多くの基準のうち一の基準を継続して適用してきた法人が、当該取引の内容等に応じて他の基準を採用し、これにより売上げ計上の時期にずれが生じた結果、当該取引の収益を翌事業年度の収益として処理した場合など、現に発生した収入を当該事業年度の収益に計上しないことに合理的な理由が存する場合であることを要するものと解される。

(9)～(10)　省略

(11)　重加算税の賦課決定処分は、それ自体について理由の付記を義務付ける法令の規定はなく、更正処分とは別個の処分であり、更正処分が取り消されていない場合に、仮に更正通知書に更正の理由の付記を欠くとしても、そのこと自体が重加算税の賦課決定処分の取消事由となり得るものとは解されない。

(12)～(14)　省略

岡山地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分取消請求事件
国側当事者・国（岡山西税務署長）
平成２０年１１月６日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　本件役員退職慰労引当金取崩益と本件役員退職慰労金を相殺処理したことによって、本件役員退職慰労金を特別損失として計上した事実及び本件役員退職慰労引当金取崩益を特別利益として計上した事実が消えるものではないとの原告会社の主張が、両者は、相殺されたことにより、特別損失及び特別利益の残高を構成せず、本件役員退職慰労金が、確定した決算において費用又は損失として経理されたとはいえないとして排斥された事例

(2)　役員退職慰労引当金取崩益と役員退職給与の支給に係る損失の相殺処理をした場合にも、財務諸表にその旨注記することにより役員退職給与を損金経理したものと取り扱われるとすることには法令上の根拠がないとの原告会社の主張が、役員退職慰労金の損金算入に損金経理が必要であるとされる趣旨は、当該役員退職慰労金が報酬の後払いすなわち費用又は損失であるという法人の意思が確定した決算において明確にされたときにのみ、これを損金として扱うようにすることであること、上記のような注記をすることにより、当該役員退職給与を費用又は損失として経理するという法人の意思が、決算書上に表示されることになることが認められるのであるから、上記のような注記のあるときには損金経理がなされたと同様に取り扱うことに合理的理由がないとはいえないとして排斥された事例

(3)　役員退職慰労金引当金は既往年度における繰入れの際に損金として認められておらず、既に課税がされているのであるから、その取崩益にも課税をすることは二重課税となるとの原告会社の主張が、そもそも原告会社は本件役員退職慰労引当金取崩益を収益として計上しておらず、原告会社が行った減算が認められないこととなっても、そのことによって本件役員退職慰労引当金取崩益が収益として計上されることになるわけではなく、所得金額に含まれることになるわけではないので、これに対する二重課税になるとはいえないとして排斥された事例

(4)　他の法人においても、原告会社と同様の会計処理を行った場合に役員退職給与引当金取崩益の減算が認められているとの原告会社の主張が、これを認めるに足りる証拠はないとして排斥された事例

(5)　過去においては本件と同様の会計処理を行った場合でも、役員退職給与引当金取崩益の減算が認められているとの原告会社の主張が、たとえ原告会社の主張のとおりであっても、本件において原告会社が採った会計処理の方法では、損益計算書上、本件役員退職慰労引当金取崩益が収益として計上されていないことは認定のとおりであるから、本件事業年度において本件処分を行ったことが違法となるものではないとして排斥された事例

(6)　原告会社の株主らが本件と同様の会計処理を行って、役員退職給与を費用として計上していたのであるから、本件役員退職慰労金が費用又は損失として計上されたものと認識して原告会社の本件事業年度における決算を確定させたのであり、原告会社の株主らは、本件役員退職慰労金を費用又は損失として経理することを承認していたものであるとの原告会社の主張が、原告会社の株主の総勘定元帳上、原告会社と同様の経理処理をしていたことは、これを認めるに足りる証拠がないとして排斥された事例

(7)　役員退職給与引当金取崩益に課税することは二重課税であり、本件処分は、本件事業年度の所得金額に加算することができない本件役員退職慰労引当金の取崩益を所得金額に加算することを理由として行われている点で、理由が不備であり違法であるとの原告会社の主張が、原告会社の損益計算書上、本件役員退職慰労引当金取崩益は収益として経理されていないから、この減算を認めなかったことにより二重課税の問題を生じることとはならないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)～(7)　省略

千葉地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税更正等処分取消請求事件
国側当事者・国（千葉東税務署長）
平成２０年１１月１１日却下・確定

判　示　事　項

(1)　国税通則法７７条３項（不服申立期間）にいう「やむを得ない理由」の意義

(2)　異議申立てが遅延したのは、入院・治療を要したためであり、国税通則法７７条３項（不服申立期間）に規定する「やむを得ない理由」がある旨の納税者の主張が、納税者が入院したのは、本件更正処分等の通知を受けた約１か月半後であるところ、その間、納税者に異議申立てをすることが困難である客観的な事由があったと認めるに足りる証拠はなく、また、納税者の入院期間は約２週間という比較的短期間であり、その間意識不明の状態に陥っていたなどの事情を認めるに足りる証拠はないこと、異議申立ては代理人を選任してすることができること、退院した後不服申立期間が満了するまで２日間の期間があったことなどに照らせば、入院していたことのみをもって、上記客観的な事由があったと認めることはできず、仮に、入院していたことをもって、上記客観的な事由に該当するとみる余地があるとしても、納税者が異議申立てを行ったのは、退院してから約６か月経過した後であり、上記客観的な事由がやんだ日の翌日から起算して７日以内に異議申立てを行っていないことは明らかであるから、本件において同項に規定する「やむを得ない理由」があるとは認められないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　国税通則法７７条３項（不服申立期間）にいう「やむを得ない理由」とは、天災等による交通途絶など、一般的に不服申立てをすることにつき通常期待される程度の注意をもってしてもなお避けることのできない客観的な事由を意味すると解するのが相当である。

(2)　省略

神戸地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　裁決の取消し請求事件
国側当事者・国（国税不服審判所長）
平成２０年１１月１３日却下・棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　反論書を受理した担当審判官による求釈明に対し行政庁が口頭で回答する制度は存在せず、担当審判官は受理した意見書や反論書を相手方に送付しなければならないとした上、本件意見書の訂正についても、課税庁から担当審判官に対し、書面で提出され、納税者に送付されるべきであったなどとし、担当審判官が口頭で釈明させ、その結果を本件録取書に残すにとどめたことが裁決手続の違法に当たるとの納税者の主張が、国税通則法は、審査請求は書面によること、国税不服審判所長は受理した審査請求書副本を原処分庁に送付し、答弁書を提出させ、提出された答弁書副本を審査請求人に送付すること、審査請求人は送付された答弁書に対する反論書を提出できることを規定する（国税通則法８７条１項（審査請求書の記載事項等）など）ものの、これら以外に、審査請求人や原処分庁から意見等を徴する方式や審査請求書等の主張等が不明確な場合に講じるべき措置等について、書面によるべきことを義務付ける規定はなく、国税通則法が書面審理主義について規定した行政不服審査法２５条１項を準用していない（国税通則法８０条１項（行政不服審査法との関係））ことも併せると、不明確な審査請求書等の主張等に対する釈明の方式等の審理方式については、国税不服審判所長の裁量に委ねられており、その裁量権を逸脱又は濫用した場合に限り違法となるというべきであるとして排斥された事例

(2)　課税庁が担当審判官に対し提出した意見書添付の別紙の各訂正（以下「本件各訂正」という。）が２か所にとどまり、その訂正内容や担当審判官の求釈明の結果を本件録取書に記載した上で納税者に対し送付していることも勘案すると、課税庁に本件各訂正について書面で提出させて同書面を納税者に送付した場合と比較して、納税者の攻撃防御に実質的な不利益が生じるとは到底認められないというべきであるから、担当審判官が課税庁職員らに対し口頭で釈明を求めて本件録取書を作成した上、その結果を記載した本件求意見書を納税者に送付してその意見を求めたことに裁量権の逸脱又は濫用があるといえないことは明らかであるとして排斥された事例

(3)　課税庁が審判官に対し提出した意見書添付の別紙の「本件調査において」という記載を捉え、課税庁が、所得税法２３４条２項（当該職員の質問検査権）の規定に違反して本件各賦課決定処分を行ったことを自白したものであることは明らかであるとし、審判官は真実を明らかにすべきにもかかわらず本件録取書を作成したにとどめたものであり、審判官ひいては国税不服審判所長は、行政庁の所得税法２３４条２項違反の有無を明らかにすべき義務を怠ったものであるとする納税者の主張が、これが審理不尽の違法をいうものであるとしても、審査請求における審理方式については担当審判官の裁量に委ねられており、「本件調査において」を誤りとする訂正は課税庁の釈明を待つまでもなく誤記であることが容易に推測でき、むしろ納税者の解釈こそ語句の定義とも矛盾するものであるから、担当審判官が本件録取書を作成したことは疑義解消のため既に十分な措置というべきであり、それ以上の方策をとらなかったことにつき裁量権の逸脱又は濫用があったとはいえず、納税者の主張は失当であるとして排斥された事例

(4)　国税通則法９７条（審理のための質問検査等）の意義

(5)　担当審判官は、脅迫・強要を否認する検察官らの答述書や担当審判官による釈明陳述録取書を納税者に対し開示せず、納税者の反論の機会を不当に奪っているなどとして、本件裁決には裁決手続の違法があるとする納税者の主張が、国税通則法及び行政不服審査法その他関係諸法令には、担当審判官に対し、原処分庁からの提出資料や職権による収集資料について、納税者等に対する積極的開示を義務付けた規定はないとして排斥された事例

(6)　審査請求を棄却した裁決の取消しの訴えにおいては、原処分を維持した裁決の違法事由のうち、実体的判断に関する違法事由を除くその他の違法事由、すなわち、裁決主体、裁決手続、裁決形式に関する違法のみしか主張できず、原処分の違法を理由として取消しを求めることは主張自体失当となる。しかるに、納税者の主張は、担当審判官が、①納税者が修正申告書を交付した相手方について虚偽の事実認定をした、②査察官らが捏造した売上金額の明細の開示を拒否して税務署長が違法調査を行った事実を隠蔽して虚偽の売上金額を算定した、③検察官らは、納税者に修正申告書を作成提出させるにあたり、脅迫・強要を加えていないとの虚偽の事実認定をしたというものであるから、いずれも主張自体失当であるとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)～(3)　省略

(4)　国税通則法においても、行政不服審査法と同様に、不服申立手続においては職権探知主義が採用されていると解されることからしても、国税不服審判所長が、裁決において、審査請求人又は原処分庁の主張しない事実を認定すること自体が違法となることはない。

(5)・(6)　省略

大阪地方裁判所　平成●●年（○○）第●●、●●号　所得税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国（生野税務署長、国税不服審判所長）
平成２０年１１月１３日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　所得税法１２条（実質所得者課税の原則）の趣旨

(2)　株式の配当所得の帰属についての判断は、専ら、実際に当該株式の売買の意思決定をし、当該売買を支配、管理している者がだれであったかという観点から判断すべきであるとの納税者の主張が、本件において、納税者の妻及び娘名義の各株式の配当金に係る収益を享受する者がだれであるかは、これらの各株式の真実の権利者がだれであるかという観点から、諸般の事情を考慮して総合的に判断すべきであり、株式の取引行為者がだれであるかということは、株式の真実の権利者を決する際の判断要素の一つにすぎず、これのみを基準に判断しなければならない合理的理由を見いだすことはできないとして排斥された事例

(3)　本件各株式は、納税者の妻の原資で納税者の妻の名義を用いているとはいえ、納税者の行為により購入した株式であることからすれば、本件各株式に係る配当所得は、納税者に帰属するというべきであるとの納税者の主張が、本件各株式は、納税者の妻所有の財産を担保にした納税者の妻名義の本件キャッシュローンによる借入金を原資にして取得されたものであり、これらの一部が譲渡された際の代金も上記借入金の返済に充てられており、本件各株式の配当金も納税者の妻が受領していることが認められ、かかる事実に照らせば、納税者の妻名義の株式の真実の権利者は納税者の妻というべきであり、同株式に係る配当所得も納税者の妻に帰属するというべきであるとして排斥された事例

(4)　納税者の娘名義の株式の取引を行ったのは、納税者であり、別件判決において、その収益は納税者に帰属すると認定されており、本件でも同様の認定がされるべきであるから、納税者の娘名義の株式の真実の権利者は納税者であるとの納税者の主張が、別件判決において、納税者が納税者の娘名義を用いて行った株式の取引であると認定されたのは、昭和６２年に行われた買付けであり、本件各係争年の１５年以上前のものであること、別件判決は、株式取引に係る所得の非課税所得該当性の判断の前提として、上記買付けが昭和６２年中に納税者がした売買回数に含まれると認定したにすぎず、納税者の娘名義の株式に係る所得の帰属について直接判断したものではないため、本件各係争年における納税者の娘名義の株式に係る配当所得の帰属が当然に導かれるような内容を含んだものではないこと、本件各株式の原資は納税者の娘のものであり、本件各係争年において納税者の娘は本件各株式を自ら保管し、その配当金も自ら受領していること、納税者が納税者の娘名義の株式は納税者の娘の依頼に基づいて取得したと主張していることに照らせば、納税者の娘名義の株式の真実の権利者は納税者の娘というべきであり、同株式に係る配当所得も納税者の娘に帰属するというべきであるとして排斥された事例

(5)　行政事件訴訟法１０条２項（取消しの理由の制限）の意義

(6)　本件各裁決は、納税者の妻名義の株式取引の行為者は、納税者の妻のみならず、納税者も行為者として認定すべきであるにもかかわらず、納税者の妻のみを行為者として認定していることからすれば、本件各裁決は違法というべきであるとする納税者の主張が、原処分の違法を主張するにすぎないと解されるので、本件各裁決の取消しを求める納税者の主張は失当であるとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　所得税法１２条（実質所得者課税の原則）は、租税負担の公平を図るため、資産から生ずる収益の帰属について、名義又は形式とその実質が異なる場合には、当該資産の名義又は形式にかかわらず、当該資産の真実の所有者に帰属させようとした趣旨と解される。そして、所得税基本通達１２－１（資産から生ずる収益を享受する者の判定）が「法第１２条の適用上、資産から生ずる収益を享受する者がだれであるかは、その収益の基因となる資産の真実の権利者がだれであるかにより判定すべきである。」と規定しているのもこれと同じ趣旨であり、合理的なものと解すべきである。

(2)～(4)　省略

(5)　行政事件訴訟法１０条２項（取消しの理由の制限）については、裁決の取消しを求める者は、裁決固有の瑕疵を主張しなければならないと解される。

(6)　省略

神戸地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分取消請求事件
国側当事者・国（兵庫税務署長）
平成２０年１１月１３日却下・控訴

判　示　事　項

(1)　取消訴訟の適法性

(2)　本件各更正処分は、いずれも所得金額を減額し又は欠損金額及び繰越欠損金額を増額するいわゆる減額更正処分であり、原告会社にとって有利な処分であるから、同各更正処分の法的効果を除去する必要があるとはいえず、原告会社は同各更正処分の取消しを求めるにつき法律上の利益を有しないとされた事例

(3)　本件各更正処分により課税庁から債務超過の会社と認定されることは、社会通念上信用を失い不利益であるとの原告会社の主張が、原告会社の主張する信用上の不利益は同各更正処分に伴う事実上の不利益にすぎず、これをもって原告会社に訴えの利益があるとはいえないとして排斥された事例

(4)　本件各更正処分によっても税金は減少せず、欠損金が増加するにすぎないとの原告会社の主張が、そもそも本件各更正処分がなくとも平成１６年１２月期までの各期において繰越欠損金が生じていたのであって、増加した繰越欠損金を上記各期で控除する余地はおよそなかった上に、平成１７年１２月期の確定申告分については更正の請求が、また、平成１８年１２月期の確定申告分についても、同各更正処分の日から法定申告期限までに確定申告することが法的に可能であったのであり、同各更正処分が原告会社に新たな法的不利益を与えたものでないことはもとより、翌事業年度以降の税額が減額にならないからといって繰越欠損金の増加が法的に原告会社に有利な効果であることが否定されるものでもないとして排斥された事例

(5)　事業継続のために、原告会社代表者の夫から借入金につき債務免除を受けた場合には債務免除益に課税される不利益を被るとの原告会社の主張が、債務免除益に課税する増額更正処分がなされたとしても、本件各更正処分がそれまで存在しなかった原告会社の原告会社代表者の夫に対する借入金債務を発生させる効果を有するものではないから、原告会社は、借入れがないというのであれば債務免除を否定して当該増額更正処分を争えば足り、そもそも原告会社のいう増額更正処分は、本件各更正処分の後続処分ではなく同各更正処分から当然に派生する処分でもないから、いずれにしても同各更正処分を取り消す法律上の利益があるということはできないとして排斥された事例

(6)　本件各更正処分の公定力により、課税庁との関係では同各更正処分が確定し、その効力を争う機会が失われるとの原告会社の主張が、出訴期間経過により同各更正処分が確定しても、原告会社と国又は課税庁との間で実体法上存在しない原告会社の債務の存在が確定し、借入金であるとの課税庁の認定を争えなくなるわけではないとして排斥された事例

(7)　従前と同様に原告会社代表者の夫からの金員を収入に計上する経理処理を続けた場合、原告会社代表者の夫に対する借入金債務について免除を受けたとして債務免除益に課税する増額更正処分を受けない場合は本件と同様の減額更正処分を受けることとなり、その場合には従前と同じ経理処理の継続及び減額更正処分の無限の繰り返しとなるとの原告会社の主張が、仮にそうなったとしても、原告会社の受ける負担又は不利益は事実上のものにとどまり、本件各更正処分によって生ずる原告会社の法的不利益ではないとして排斥された事例

(8)　本件各更正処分が確定すると、原告会社代表者の夫は、原告会社に対し回収の見込みのない債権を有することとなり、相続が発生した場合にはその相続人に相続税が課されることになりかねず、さらに、原告会社は同各更正処分を是正しておかないと、原告会社代表者の夫又はその相続人から責任追及される可能性があるとの原告会社の主張が、原告会社の法的利益と無関係な原告会社代表者の夫又はその相続人の受ける不利益をもって本件訴えの利益の根拠とすることはできず、課税庁のする更正処分には私人間の実体法上の法律関係を創設、変動又は確定させる効果はなく、本来存在しない原告会社代表者の夫の原告会社に対する債権が発生又は確定することはないのであるから、あたかも架空債権の発生を肯定するかのような原告会社の主張は失当であり、本件各更正処分から間接的に生ずる可能性のある原告会社の事実上の不利益をいうにすぎないとして排斥された事例

(9)　課税庁と原告会社との経理処理の適法性に係る見解の当否が解決されず以後の経理処理ができない場合には、納付すべき税額が不利益でなくとも前提たる認定事実を争う法律上の利益が認められるべきであるとか、原告会社代表者の夫に対する刑事処分や重加算税賦課決定の反面として行われた本件各更正処分の効力を争えなければ事業の継続さえ困難となることが訴えの利益を認めるべき特段の事情に該当するとの原告会社の主張が、いずれも独自の見解にすぎず、採用できないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　課税処分の取消しを求めるには、取消しを求めるにつき法律上の利益を有すること、換言すれば、公定力により有効なものとして扱われる当該処分により原告会社が不利益な法的効果を受けているか又は将来受けるおそれがあるためそれを除去する必要があることを要するところ、課税処分が納税者にとって有利な場合には、納税者は救済を求める必要がなく、課税処分の取消しを求める法律上の利益があるとはいえないから、その取消しを求める訴えは、訴えの利益を欠き不適法である。

(2)～(9)　省略

大阪高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分取消等請求控訴事件
国側当事者・東税務署長
平成２０年１１月１３日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　法人税法２２条２項（各事業年度の所得の金額の計算）の規定の文言からすれば、実現した収益、すなわち外部からの経済的価値の流入は、原則として全て益金に含まれることが明らかであり、そして、Ｂ相互会から支払われた見舞金は、Ｂ相互会という外部からの経済的価値の流入にほかならないところ、これを益金の額に算入する必要がないとする定めは、法人税法及びその関連規定中には見いだせないから、その全額を各事業年度における益金の額に算入すべきであるとされた事例（原審判決引用）

(2)　本件の経理処理は、競走馬を繁殖牝馬に転用する際に要する税務処理に係る事務を簡素化する方法として、雑収入となる見舞金未計上額と、これに相当する減価償却費を相殺処理してまとめ、これと同額を競走馬の資産勘定から直接減算したものに過ぎないとの控訴人会社の主張が、法人税の申告において見舞金相当額を減価償却費として所得の金額の計算上損金の額に算入するためには，法人税法３１条１項（減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法）の規定に従って、償却費として損金経理することが必要というべきところ、控訴人会社は見舞金未計上額について損金経理していないから、見舞金と同額の減価償却を行ったものと同視することにより見舞金を益金の額に算入しないことは許されないとして排斥された事例（原審判決引用）

(3)　法人税法３１条１項が減価償却費の損金算入につき損金経理を要求した趣旨と償却費の損金経理の意義

(4)　本件の経理処理は、法人税の圧縮記帳の処理と同様であるとの控訴人会社の主張が、圧縮記帳は、益金の額に算入すべき金額について規定した法人税法２２条２項の例外であるから、法律の規定がない限り納税者の側で自由に行うことは許されないというべきところ、そもそも本件の経理処理は圧縮記帳とはその趣旨、目的を異にするものである上、本件のような場合において圧縮記帳と同様の処理を行うことを認める規定は見当たらないとして排斥された事例（原審判決引用）

(5)　本件の経理処理は、少なくとも、企業会計原則上の重要性の原則により正規の簿記に従った処理と認められるべきであるとの控訴人会社の主張が、重要性の原則の趣旨は、厳密な会計処理の原則及び手続並びに表示の方法を適用するための費用とその結果から得られる情報の便益とを比較して、前者が後者を上回る場合には、簡便な会計処理方法及び手続並びに表示の方法を採用してもよいとする点にあること、重要性が乏しいか否かは、当該企業の採用した会計方針が情報利用者の意思決定に影響を及ぼすか否かによって判断されるのが通常であり、金額及び表示の両面について意思決定に及ぼす影響が低いものについては、重要性が乏しいと判断されることが認められるところ、見舞金未計上額は、金額的に些少であったとまでは認められず、しかも、事故見舞金が支給された競走馬を繁殖牝馬に転用する場合、事故見舞金を益金に算入し、繁殖時期である３月から６月に種付けをし、９月末日に獣医によって受胎確認がされた後に初めてこれを繁殖牝馬に用途変更した上、用途変更前は競走馬として、用途変更後は繁殖牝馬としてそれぞれ減価償却を行なうというのが正規の経理処理であると認められるところ、このような手順を踏むことによって増える事務量が具体的にいかほどのものか

については証拠上必ずしも明らかではなく、見舞金未計上額を益金に算入せず、競走馬の帳簿価額から直接減価することが上記のような意味で重要性に乏しかったものと解することは困難であるのみならず、そもそも損金経理のこのような趣旨からすれば、情報利用者の意思決定にとって重要ではないとの理由のみによってこれを省略することは認められないとして排斥された事例（原審判決引用）

(6)　租税法律関係における信義則の法理の適用要件（原審判決引用）

(7)　税務調査における見舞金に係る一連の経理処理についての課税庁係官と控訴人会社会長とのやり取りは、当該経理処理が適法である旨の公的見解の表示に当たるとの控訴人会社の主張が、これらはいずれも税務当局の一担当者が調査の過程における質疑において、当該経理処理に対する微温的な態度を示したことがあるにとどまり、一定の責任のある立場の者の正式の見解の表示と評価できるようなものとは到底いうことができず、したがって、最高裁昭和６２年１０月３０日第三小法廷判決（裁判集民事１５２号９３頁）にいう「公的見解の表示」とは認められないとして排斥された事例（原審判決引用）

(8)　税務調査における見舞金に係る一連の経理処理についての課税庁係官と控訴人会社会長とのやり取りが最高裁昭和６２年１０月３０日第三小法廷判決のいう公的見解の表示には当たらないとしても、競走馬見舞金の経理を行っている法人は国内でも数社しか存在せず、本件においては租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請は存在していないから、信義則法理の適用について前記判決ほどに慎重になる必要はないとの控訴人会社の主張が、ある減価償却資産を見舞金ないし奨励金等の支給を受けて耐用年数の異なる別の用途に転用する事例は、本件のような馬を競争用から繁殖用に転用する事例に限られず、本件の経理処理を許容することで、他の同様の立場におかれた納税者との間に不公平を生じる可能性が皆無であると断定することはできないとして排斥された事例（原審判決引用）

(9)　原告会社は見舞金を受領して廃馬処分や売却処分をした際にも見舞金相当額を帳簿価額から直接減算する方法で仕訳処理を行っていたのであって、これを含めれば本件の経理処理に類する方法は毎年相当の件数に上っていたから、２度の税務調査でもこれが問題にされなかったということは、こうした処理が適法であるとの公的な見解の表示がされていたのと同様に扱ってよいはずであるとの控訴人会社の主張が、競走馬を廃馬処分や売却処分する場合には、見舞金を益金に計上した上で従前の帳簿価額のまま除却損ないし売却損の処理をするか、見舞金相当額を帳簿価額から減算した上で残額につき同様の処理をするかによって控訴人会社の所得の額に差異は生じず、しかも、減価償却と異なり除却損や売却損では損金経理も問題にならないことからすれば、廃馬処分や売却処分を行った差異の経理処理を、見舞金相当額を益金に計上せずに帳簿価額から減算するという点のみに着目して本件の経理処理と同視することはできないとして排斥された事例（原審判決引用）

(10)　本件課税処分が本件経理処理に対する過去の対応と矛盾する明らかに不適正、不公正なものであるとの控訴人会社の主張が、過去２回の税務調査における質疑の過程において、税務当局の一担当者が本件経理処理に対する公的見解を表示したとは認められないところ、本件課税処分をもって、過去の対応と矛盾すると評価することはできないから、本件課税処分が不適正、不公正とはいえないとして排斥された事例

(11)　本件経理処理を問題視するのであれば、まず指導事項に留めるべきであって、いきなり本件課税処分をした税務行政のやり方は、憲法１４条の平等原則に違反し、また、行政目的と達成手段との間に要請される比例原則に反して著しく公正を欠き、裁量権の範囲を逸脱した違法があるとの控訴人会社の主張が、国税通則法２４条（更正）に基づきされた本件課税処分が、他の何と比較して平等でな

いのか控訴人会社の主張は不明であり、まず指導事項に留めるべきであるとの主張をもってしても、その法的根拠もなく、減価償却費の計上に損金経理を要件とした法の趣旨に照らしても、本件課税処分が著しく不当であるといった事情は何ら見い出すことができないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)・(2)　省略

(3)　減価償却費は、法人の内部取引（すなわち、法人の意思決定自体）によって生じるものであって、その金額が客観的に存在するわけではない上、それが償却限度額を下回っている限り、課税庁その他の第三者が減価償却費の計上額の存否及び多寡について介入することは想定されないから、いかなる金額を減価償却費として計上するかを法人の最高意思決定機関である株主総会等の意思にゆだねるとともに、当該意思決定を客観的存在として確認することができる形で行うというのが損金経理を要求した法の趣旨であり、このような法の趣旨からすれば、償却費として損金経理をしたということができるためには、法人がその確定した決算に基づく損益計算書（計算書類）において償却費の科目をもって経理し、自らの意思を客観的に明らかにすることを要すると解すべきであり当該金額を帳簿価額から直接減額する形で貸借対照表に反映されるだけでは足りないというべきである。

(4)・(5)　省略

(6)　信義則の法理の適用により、課税処分が違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なかんずく租税法律主義の原理が貫かれるべき租税法律関係においては、当該法理の適用については慎重でなければならず、納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分にかかる課税を免れさせて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別な事情が存する場合に、初めて信義則の法理の適用の是非を考えるべきである。そして、上記特別な事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、後に当該表示に反する課税処分が行われ、そのため納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の上記表示を信頼し、その信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものである（最高裁昭和６２年１０月３０日第三小法廷判決（裁判集民事１５２号９３頁）参照)。そして、「公的見解の表示」に当たるというためには、原則として、それが一定の責任ある立場の者の正式の見解の表示であることが明らかであることを要すると解すべきである。

(7)～(11)　省略

（第一審・大阪地方裁判所　平成●●年（○○）第●●ないし●●号、平成２０年２月１日判決、本資料２５８号－２５・順号１０８８３）

福岡高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分取消請求控訴事件
国側当事者・国（熊本西税務署長）
平成２０年１１月１４日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　特別清算中のファイナンス会社（以下「清算法人」という。）から、文書、口頭等のいかなる形式においても、債権放棄の意思表示を受けていないとの控訴人会社の主張が、①清算法人及び清算法人のメイン取引銀行（以下「母体行」という。）の連名で控訴人会社に対して発せられた書面には債権放棄額が明記されていること、②控訴人会社は、母体行の控訴人会社に対する新規貸付額決定の前提となる担保不動産の評価額の減額を求めるなどして、新規融資額に多大な関心を寄せていたところ、清算法人が、控訴人会社に対する債権のうち、新規融資という形の下で母体行に引き継がれる部分を除いたその余の部分について放棄する意向であることを認識していたためであると考えるのが合理的であること等からすれば、控訴人会社は本件債権放棄について認識していたと見るべきであるとして排斥された事例（原審判決引用）

(2)　母体行から送付された「債権譲渡の試案について」と題する書面を見て、清算法人の控訴人会社に対する債権が訴外銀行に譲渡されたものと理解していたとの控訴人会社の主張が、①当該書面は、その作成名義人、体裁、内容等から見て、正式の債権譲渡通知と理解できず、②控訴人会社は、当該書面を受け取った後、債権譲渡先として記載された訴外銀行に譲渡された債権額を確認することもなく、③債権放棄の方向が一転して債権譲渡に変更されることは、控訴人会社にとっては重大な変更（不利益変更）に当たるはずにもかかわらず、この点について、清算法人等にその理由を問いただすこともなく、④金融機関が、債権を承継しながら、その担保物権を承継しないのは、金融機関の行動としては不合理であり通常考え難いところ、控訴人会社は、本件不動産について清算法人を根抵当権者とする第一順位の根抵当権設定登記の抹消登記手続の委任状を作成しているのであるから、同手続がされることを認識しており、本件不動産につきその後改めて、訴外銀行に抵当権ないし根抵当権を設定した事実がないことも認識していたものと認められるとして排斥された事例

(3)　本件債権放棄がされていたとするなら、当然なしうる節税措置を全く取っていないことから、本件債権放棄がされたとは認められないとの控訴人会社の主張が、控訴人会社が本件債権放棄を認識していなかったということが不自然であり、控訴人会社が節税の措置を講じていなかったとしても、それには種々の理由が考えられるところであるし、また、上記主張は審査請求の段階ではされておらず、本件訴訟提起後１年以上が経過した後に至って初めてされたものであるなどの事情を併せ考慮すれば、そのことをもって本件債権放棄がされなかったということにはならないとして排斥された事例

(4)　本件債権放棄の意思表示がなされたとしても、清算法人の特別清算手続上必要とされる債権者集会の決議ないし裁判所の許可がされていないから無効であるとの控訴人会社の主張が、清算法人は控訴人会社に対する債権について担保を設定していた銀行等に対し、控訴人会社を破綻懸念先に含めた上で、清算法人の控訴人会社に対する債権のうち、担保評価額プラス３年分の返済相当額について母体行に引き継ぎ、その余はすべて債権放棄する旨説明して特別清算にかかる協定案（以下「本件協定案」という。）に対する同意を求め、その後、本件協定案は、債権者集会で可決された上で、裁判所の認可を受けているのであるから、本件協定案に基づく本件債権放棄は有効であるということができ

るとして排斥された事例（原審判決引用）

判　決　要　旨

(1)～(4)　省略

（第一審・熊本地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年４月２５日判決、本資料２５８号－９５・順号１０９５３）

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　青色申告承認取消処分取消等請求事件
国側当事者・国（練馬東税務署長）
平成２０年１１月１４日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　所得税法１５０条１項１号（青色申告の承認の取消し）の該当性

(2)　本件では、課税庁が帳簿書類の備付けの状況等の確認を行うために社会通念上要求される程度の努力を尽くしたものということはできないとの納税者の主張が、課税庁の職員は、帳簿書類の備付け状況等の確認を行うために社会通念上要求される程度の努力を尽くしたが、納税者が正当な理由によらず本件調査への再三の協力依頼を拒否し続けたため、その確認を行うことができなかったと認められるとして排斥した事例

(3)　納税者は、課税庁職員による本件調査への協力依頼及び帳簿書類等の提示の求めを正当な理由なく拒否し、課税庁は独自調査により、納税者の事業に係る収入金額及び源泉徴収税額を把握したものの、本件各係争年分の事業所得の金額を把握するには至らず、その結果、事業所得の金額を推計の方法により算出するに至ったことが認められ、本件更正処分の当時において、推計の必要性があったものとされた事例

(4)　推計課税の合理性の判断基準

(5)　課税庁の独自調査により判明した納税者の事業に係る収入金額に、本件各係争年分における本件比準同業者の所得率の平均値を乗じてその事業所得の金額を推計した本件の推計方法には、実際の納税者の所得金額に近似した数値を算定し得る一応の合理性があるとして、推計の合理性が認められた事例

(6)　本件における推計は、所得標準率方式によるべきであるところ、同方式においては納税者の営む事業種が含まれる庶業の部については、人件費を特別控除する取扱いをしていたのであって、本件の推計課税が人件費を特別控除せずに計算していることが不合理であるとの納税者の主張が、課税庁が納税者の事業所得の金額を推計する方法として選択した比率法は、推計の方法として一般に承認された方法であるし、業種・業態に類似性がある同業者にあっては、特段の事情がない限り、同程度の収入に対し同程度の経費を支出することが通例といえるのであって、このことは、納税者が営む事業においても例外とはいえず、本件抽出基準は、納税者と同様に課税庁管内に事業所を有して納税者の営む事業と同様の事業を営む者を抽出している以上、比率法を選択すること自体が、推計の方法の合理性を失わせる事情であるということはできず、また、比率法の計算方法に従い、人件費を特別控除しない取扱いが採用されているとしても、そのことによって直に当該推計の合理性が減殺されるということもできないとして排斥された事例

(7)　給与を得ている従業員の数が納税者と同数であるという抽出条件を設けるべきであるのに、これを設けておらず、納税者が高齢であり半引退状態であったことが考慮されていないなど、本件報告には正確性の担保がないとする納税者の主張が、本件抽出基準においては、従業員に対する給与の支払をしている納税者の営む事業と同様の事業を営む者を比準同業者として抽出することにより、納税者との類似性を確保しているといえるところ、これに加えて更に納税者との従業員数の一致まで求めることは、比準同業者数が、各比準同業者の個別性を捨象できなくなる程度まで減少するおそれが大き

く、また、その抽出基準において従業員数が同数であるとの特別の限定を付さなかったことが、その推計の合理性を減殺するということもできないのであって、さらに、平均値による推計においては、通常程度の営業条件の差異は、平均値を求める過程で包摂されると考えられることを考慮すれば、事業者の年齢及び稼動時間につき特別の限定を付さなかったことを含めて、本件抽出基準におけるその他の条件の設定についても、推計の合理性に疑いを生じさせる事情の存在はうかがわれないとして排斥された事例

(8)　本件比準同業者と異議決定時における比準同業者とを比較すると、前者では所得率が高い同業者が選択される一方、最も所得率が低い同業者が排除されており、本件報告には課税庁の恣意が介在した疑いが強いとして、本件の推計の方法は推計の合理性を欠く旨の納税者の主張が、異議決定時及び審査裁決時の抽出基準と本件抽出基準との間に条件の一部の相違があることが認められる以上、比準同業者の一部が異なることも当然の帰結であって、その一事をもって、本件報告の内容に課税庁の恣意が介在したことを疑わせる事情になるとはいえず、その他、本件の全証拠によっても、本件報告に、課税庁の恣意が介在するなどの推計方法の抽出方法の合理性に疑いを生じさせる事情を見いだすこともできないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　青色申告者については、税法上の特典の付与を受ける前提として、所定の帳簿書類の備付け、記録又は保存の義務が課せられ、その義務の内容には、当該帳簿書類の備付け、記録及び保存が財務省令の定めに従って適正にされているか否か（当該帳簿書類が青色申告の基礎としての適格性の有無を判断し得る状態にあるか否か）についての課税庁の職員の調査に随時応ずべき義務も含まれており、青色申告者が正当な理由なく課税庁の職員の上記調査に応じないために帳簿書類の備付け、記録又は保存が財務省令の定めに従って適正にされているか否かを確認し得ない場合には、課税庁は、所得税法１５０条１項１号（青色申告の承認の取消し）所定の取消事由に該当する事由に含まれるものとして、青色申告の承認を取り消すことができるものと解するのが相当である。

(2)・(3)　省略

(4)　推計課税が合理的であるというためには、①推計の基礎事実が正確に把握されていること、②種々の推計方法のうち、当該具体的事案に最適なものが選択されていること、③具体的な推計方法自体、できる限り真実の所得に近似した数値が算出され得るような客観的なものであることが必要であり、本件のように、比準同業者から得られた比率を用いて推計を行う場合には、その比率が適正であることが担保されていることが必要であって、そのためには、○Ａ比準同業者の類似性、○Ｂ資料の正確性、○Ｃ比準同業者数の合理性、○Ｄ抽出過程の合理性、○Ｅ同業者率の内容の合理性といった要素を基礎として、その推計方法が所得の実額の近似値を求め得る程度の一応の合理性があるか否かを判断し、その推計方法に一応の合理性があると認められる場合には、特段の反証がされない限り、その推計方法によって算出される課税標準等の額が真実の課税標準等の額に合致するとの事実上の推定をすることができるというべきである。

(5)～(8)　省略

神戸地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　青色申告の承認取消処分の無効確認請求事件
国側当事者・国（兵庫税務署長）
平成２０年１１月２０日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　平成１１年分の所得税につき、青色申告承認取消事由がないとする納税者の主張が、所得税法１５０条１項３号（青色申告の承認の取消し）の青色申告承認取消事由の不存在につき具体的な主張立証がなされない以上、納税者の主張は失当といわざるを得ず、さらに、納税者の長女への給与支払に関し課税庁が更正処分をせず査察官調書も作成されていないこと、同長女の所得税に係る源泉徴収税額が還付されていないこと、外注計算料に関する実態的に適正である旨の査察官調書の存在及び調査担当者の発言が事実であると仮定しても、いずれも納税者に対する平成１１年分以降の所得税の青色申告承認取消処分（以下「本件取消処分」という。）の重大かつ明白な瑕疵とならないことはもとより、それにより当然に青色申告承認取消事由の不存在が認められるものではないとして排斥された事例

(2)　平成１３年分ないし平成１５年分について青色申告承認取消事由がない旨の納税者の主張が、本件取消処分は平成１１年分の青色申告承認取消事由の存在を処分理由とするものであり他の年分はそもそも無関係であるとして排斥された事例

(3)　税務署長が平成１１年分の所得税について調査を行わずに本件取消処分を行っており違法であるとの納税者の主張が、税務署長は、査察部から納税者に対する国税犯則取締法に基づく犯則調査（以下「本件犯則調査」という。）の際に収集した資料の開示を受け、その内容に基づき納税者が提出していた青色申告決算書等を再検討した結果、平成１１年分について青色申告承認取消事由があると判断して本件取消処分を行ったことが認められるとして排斥された事例

(4)　犯則調査により収集された資料に基づいて青色申告承認取消処分を行うことの可否

(5)　税務署長が本件犯則調査により収集された資料に基づいて本件取消処分を行ったことが違法であるとの納税者の主張が、本件では、税務署長の部下職員である国税犯則取締法上の収税官吏が、ことさら本件取消処分を行うために、納税者について嫌疑がないにもかかわらず同法に基づく犯則調査を行ったとの事情も窺われないことから、本件犯則調査により収集した資料を利用したことに関し、本件取消処分に重大かつ明白な瑕疵があるといえないことは明らかであるとして排斥された事例

(6)　所得税法１５０条２項（青色申告の承認の取消し）が理由附記を要求した趣旨

(7)　所得税法１５０条２項（青色申告の承認の取消し）に規定する理由附記の内容及び程度

(8)　本件取消処分の通知書（以下「本件通知書」という。）の理由附記の程度は、裁判例（最高裁判所昭和４９年６月１１日判決・判例時報７４５号４６ページ参照）に照らし違法であり、重大かつ明白な瑕疵があるとの納税者の主張が、本件通知書には、取消理由に該当の条項の附記に加え、所得税法１４３条（青色申告）に規定する帳簿書類の備付けがないこと、虚偽の売上金額及び必要経費の金額を青色申告決算書に記載したことが示されており、納税者が本件取消処分の基因事実について具体的に知り得る程度に特定して摘示されているとして排斥された事例

(9)　平成１５年調査の際に、平成１１年分の所得税につき非違事項の指摘がなかったことや平成１５、１６年分の確定申告においても青色申告用紙の送付を受けたことをもって、本件取消処分は、青色申

告承認取消処分がなされることはないとの納税者の信頼を不当に裏切るもので信義誠実の原則に違反するとの納税者の主張が、これらはいずれも課税庁等が納税者に対し信頼に足る公的見解を表示したものでもなく、納税者のいう信頼は思い込みにすぎず保護に値するものとは到底いえないとして排斥された事例

(10)　本件取消処分が国税通則法７０条１項（国税の更正、決定等の期間制限）に定める更正の期間経過後に行われていることをもって違法であるとの納税者の主張が、青色申告承認取消処分と更正処分はその目的及び効果を異にする別個独立の処分であり、青色申告承認取消処分について期間制限を定めた規定も存在しない以上、納税者の主張は独自の見解をいうものにすぎないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)～(3)　省略

(4)　収税官吏が犯則嫌疑者に対し国税犯則取締法に基づく反則調査を行った場合に、課税庁が上記調査により収集された資料を同嫌疑者に対する青色申告承認の取消処分を行うために利用することは許されると解される（最高裁判所昭和６３年３月３１日第一小法廷判決・民集１５３号６４３ページ。）。

(5)　省略

(6)　所得税法１５０条２項（青色申告の承認の取消し）が理由附記を要求した趣旨は、青色申告承認取消が納税義務者から納税上の種々の特典を剥奪する不利益処分であることにかんがみ、その他一般の行政処分における理由附記と同様に、取消事由の有無についての処分庁の判断の慎重と公正妥当を担保してその恣意を抑制するとともに、取消しの理由を処分の相手方に知らせることによって、その不服申立てに便宜を与える点にある

(7)　所得税法１５０条２項（青色申告の承認の取消し）が理由附記を要求した趣旨からすると、そこにおいて要求される附記の内容及び程度は、特段の理由のない限り、いかなる事実関係に基づきいかなる法規を適用して当該処分がされたのかを、処分の相手方においてその記載自体から了知しうるものでなければならず、該当号数を示すのみでは取消しの基因となった具体的事実を知ることができない場合には、該当号数の附記のみでは足りず、右基因事実自体についても処分の相手方が具体的に知り得る程度に特定して摘示しなければならないものと解するのが相当である（最高裁判所昭和４９年４月２５日第一小法廷判決・民集２８巻３号４０５ページ参照）。

(8)～(10)　省略

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　不当利得返還請求控訴事件
国側当事者・国
平成２０年１１月２０日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　更正の請求の期間経過後に既に納付した税の返還を求めることが許される場合
(2)　「錯誤が客観的に明白」であることの意義
(3)　財産評価基本通達に従って算出した相続財産である山林の評価額は、鑑定評価による評価額よりも高額であるから、相続税法２２条（評価の原則）にいう「時価」としては著しく高額であって、これが是正されなければ納税者の地位を著しく害するとの納税者の主張が、納税者が当該山林の価額について鑑定書の作成を依頼することは、更正の請求をなしうる期間内に十分可能であったのであり、これを納税者が行うことができなかった客観的な事情は何ら窺えないのであるから、このような場合にまで、租税債務を可及的速やかに確定させるべきであるとする国家財政上の要請を損なってまで、法が定める更正の請求によらずしてその是正を認めることはできないと言うべきであり、税法の定めた過誤是正方法以外の方法による是正を許さないとすれば納税者の利益を著しく害すると認められる特段の事情があるとは到底認められないとして排斥された事例（原審判決引用）
(4)　財産評価基本通達の合理性と同通達によらない評価が許される場合（原審判決引用）
(5)　財産評価基本通達に基づいて評価額を算出すると、相続税法２２条（評価の原則）の時価として許容し得ない額が算出されてしまうにもかかわらず、国はその状態を放置したことは、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情に当たるとの納税者の主張が、財産評価基本通達自体が、同通達による評価方式を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが生じ得ることを予定しており、また、そのような例外的な事態が生じている場合には、当該相続財産の個別的事情に最も通じている納税義務者が、同通達に基づかない他の評価方式に基づいて当該不動産を評価して申告することもまた予定されているというべきであるから、仮に、同通達に基づいて算出すると相続税法２２条（評価の原則）の「時価」として不適切な額が算出されてしまう場合であったとしても、そのことのみをもって納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情があるとはいえないとして排斥された事例
(6)　相続財産たる山林について財産評価基本通達に基づいて計算すると、相続税法２２条の「時価」として許容し得ない額が算出されてしまうにもかかわらず、課税庁の職員が同通達に基づいて評価額を計算するよう指導したことは、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情に該当するとの納税者の主張が、相続財産の評価に当たっては、財産評価基本通達に定める方式によるのが原則であるところ、仮に同通達によると相続税法２２条（評価の原則）の「時価」として不適切な額が算出されてしまう場合であったとしても、同通達自体が例外的な場合に他の方式による評価を許容しており、相続財産の個別的事情に最も通じている納税義務者が他の方式による評価を希望した場合には、税務署長もこれを受け入れるべきであるから、多数の納税義務者に迅速に対応する必要のある税務署の納税窓口において、第一次的に、課税庁の職員が山林を同通達に基づいて計算するよう指導したことをもって直ちに納税者の主張する特段の事情に該当するということはできないとして排斥された事例

(7)　本件は、最高裁判所第一小法廷昭和４８年４月２６日判決が指摘するように、申告納税にかかる内容上の過誤が、課税要件の根幹についてのそれであって、徴税行政の安定とその円滑な運営の要請を斟酌してもなお、不服申立期間の徒過による不可争的効果の発生を理由として被課税者にその不利益を甘受させることが、著しく不当と認められるような例外的な事情がある場合に当たるとの納税者の主張が、申告納税に関する本件事案に、課税処分が法定の処分要件を欠く事案（第三者の登記操作により土地の所有権移転の外形を作出された者に対して譲渡所得税が課せられた事案）に関する上記最高裁判決の趣旨がそのまま適用されるものではないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　法が、相続税について申告納税方式を採用し、申告書記載事項の過誤の是正について更正の請求等の特別の規定を設けたのは、相続税の課税標準等の決定については、最もその事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限るとすることが、租税債務を可及的速やかに確定させるべきであるとする国家財政上の要請に応じるものであり、納税義務者に対しても過当な不利益を強いるおそれがないと認めたからであると解され、したがって、納税者の申告がされた場合に、納税者がその額が過大であったとして是正を求めるためには、原則として更正の請求によらなければならず、申告書の記載内容についての錯誤の主張は、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、税法の定めた過誤是正方法以外の方法による是正を許さないとすれば納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ許されないと解すべきである（最高裁判所第二小法廷昭和３９年１０月２２日判決・民集１８巻８号１７６２頁参照）。そして、申告納税方式の下における更正の請求の制度趣旨及び国税通則法５６条（還付）以下の過誤納金の還付に関する諸規定の存在に照らせば、これらの規定は、民法の不当利得の規定の特則と位置付けられ、国税の過誤納金の還付については、民法の不当利得の規定の適用は排除されると解すべきである。

(2)　税法の定めた過誤是正方法以外の方法による是正を許さないとすれば納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情があると認められるために必要な「錯誤が客観的に明白」であるための要件は、申告書自体に誤記、誤算の誤謬があるような場合に限って認められると解すべきである。

(3)　省略

(4)　一般に、財産評価基本通達に定められた評価方式が合理的なものである限り、これがすべての納税者に適用されることによって租税負担の実質的な平等が図られるのであって、特定の納税者あるいは特定の相続財産についてのみ財産評価基本通達に定める方式以外の方法によってその評価を行うことは、租税平等主義の見地から、原則として許されないというべきであるが、財産評価基本通達に定められた評価方式を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかな特別な事情がある場合には、別の評価方式によることが許されるものと解すべきである（東京高等裁判所平成５年１月２６日判決参照）。

(5)～(7)　省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年４月２４日判決、本資料２５８号－９３・順号１０９５１）

最高裁判所（第二小法廷）　平成●●年（○○）第●●号、平成●●年（○○）第●●号
相続税不当利得返還請求上告及び上告受理申立事件
国側当事者・国
平成２０年１１月２１日棄却・不受理・確定

決　定　事　項

上告人の上告理由が民事訴訟法３１２条１項又は２項（上告の理由）所定の場合に当たらず、申立人の上告受理申立ての理由は民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）に規定する事件に当たらないとして、上告人の上告が棄却され、上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・新潟地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年１２月６日判決、本資料２５７号－２３５・順号１０８４４）

（控訴審・東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　平成２０年６月２６日判決、本資料２５８号－１１５・順号１０９７３）

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　損害賠償請求事件
国側当事者・国
平成２０年１１月２５日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　本件当初申告（平成１４年１０月）及び本件修正申告（平成１５年１２月）の当時、納税者は意思無能力であったとの納税者の主張が、①平成１５年１２月の時点で納税者の保佐開始の審判の申立てがなされており、後見開始の審判の申立は平成１７年２月の時点でようやくなされているのであって、仮に、平成１５年１２月の時点で納税者が意思無能力であったというのであれば端的に後見開始の審判を申し立てていたはずであると考えるのが自然であり、納税者の後見開始の審判の申立ての理由として納税者の精神状態の悪化の原因として平成１６年７月に強盗に襲われたことを挙げるなどしていたこと等の事情が存在し、②加えて、納税者は平成１５年４月の時点で代理人を伴うものとはいえ申立人本人として遺言書検認申立事件の期日に出頭し、同年１０月の時点においても同じく代理人を伴うものではあるが相手方本人として本件相続に係る遺産分割調停申立て事件の期日に出頭して遺産分割調停を成立させており、同年１０月及び同年１１月に税務職員から臨宅調査を受けた際に税務職員が納税者の意思能力の欠如を看取した形跡はなく、③また、前記強盗事件についても納税者が保佐人弁護士に対し強奪された金庫内の現金等について明確に説明しているのであるから本件相続に係る自己の経済的利益には相当程度の関心を有していたのであって、このような納税者が事理弁識能力を欠いていたものということはできないとして排斥された事例

(2)　税理士による本件当初申告及び本件修正申告が無権代理で無効であるのに、これらの申告を自主申告として漫然と受理し、これを前提として本件更正決定をした課税庁には注意義務を怠った違法があるとの納税者の主張が、納税者が当該各申告の時点で意思無能力であったとは認められず、これらの申告に際して提出された税務代理権限証書における納税者の氏名の筆跡は同一で、納税者がしたものと認められる聴取書の申述者欄の署名とも同一と認められることからすると、本件当初申告及び本件修正申告のいずれについても、納税者には税理士に税務申告についての代理権を授与する意思があったものと推認することができるから、当該各申告が無権代理で無効であるとは認められないとして排斥された事例

(3)　本件相続の開始時において本件土地上にＡが経営する株式会社Ｂの借地権が存在したので、この借地権価格を控除して本件土地を評価すべきである旨の納税者の主張が、本件土地上に存在する建物は、昭和６３年１１月に新築されてから本件相続の開始に至るまで納税者所有であったのであるから、本件土地上に株式会社Ｂの借地権があったと認められないとして排斥された事例

(4)　本件郵便貯金については、相続開始前から払戻しの手続きが開始されており、本件銀行預金については、解約払戻しに必要な定期預金証書及び印鑑等がＡに交付されていたとして、本件郵便貯金及び本件銀行預金が相続開始時において実質的に処分済みであるから、これらが相続財産に計上されるべきでないとする納税者の主張が、解約払戻しの手続きが開始されたというのみで本件郵便貯金が処分されていたということはできないし、本件銀行預金が本件被相続人からＡに譲渡されていたことを認めるに足りる証拠はないとして排斥された事例

(5)　本件貸家共同住宅が本件相続の開始時においてすでに取り壊されていたから、これを相続財産に

計上すべきでない旨の納税者の主張が、本件貸家共同住宅は本件被相続人死亡後の平成１５年１２月９日付けで、納税者に対して登記原因を平成１３年１２月９日相続とする所有権移転登記がなされた後、平成１５年１２月２６日に取り壊された旨登記されたことが認められ、上記登記の誤っていることをうかがわせる事情は認められないとして排斥された事例

(6)　本件借入金債務は、建物の建築資金として借り入れたものであり、被相続人が自己所有の土地及び建物に抵当権を設定し、相続人である納税者が金融機関に対し抵当権を抹消するために金銭を支払っていること、遺産分割調停の調書に本件借入金債務の記載があることから、本件借入金債務の実質的借主は被相続人であった旨の納税者の主張が、本件借入金債務を担保するため抵当権が設定されたのは、株式会社Ｂが本件被相続人から交換により取得した土地及び株式会社Ｂが所有権保存登記をした建物であって、本件借入金債務の債務者は株式会社Ｂと考えるのが自然であるとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)～(6)　省略

長野地方裁判所伊那支部　平成●●年（○○）第●●号　国家賠償請求事件
国側当事者・国
平成２０年１１月２６日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　課税庁職員が原告会社の帳簿書類の一部を複写する行為（以下「複写行為」という。）は、原告会社の承諾を得ずになされたもので、原告会社の正当な利益を著しく侵害し財産的損害以外の打撃を与えた不法行為であり、調査担当者がその職務を行うについて、故意又は重大な過失によって違法に原告会社に損害を与えたものであるから国家賠償法１条の違法行為（不法行為）であるとの原告会社の主張が、複写行為に至る経緯における課税庁職員と原告会社代表者ないし原告会社担当者とのやりとりの内容、複写行為の態様等を踏まえると、複写行為が、原告会社代表者ないし原告会社担当者の明示的ないし黙示的意思に反してなされたものとは認めがたく、かかる複写行為に至る経緯及びその態様、各複写行為の目的、これによって被る原告会社の不利益の内容及び程度等を踏まえると、複写行為について、国家賠償法上の違法性は認められないとして排斥された事例

(2)　課税庁職員が原告会社の帳簿書類を持ち帰る行為（以下「持ち帰り行為」という。）は、原告会社の承諾を得ずになされたもので、原告会社の正当な利益を著しく侵害し財産的損害以外の打撃を与えた不法行為であり、課税庁職員がその職務を行うについて、故意又は重大な過失によって違法に原告会社に損害を与えたものであるから国家賠償法１条の違法行為（不法行為）であるとの原告会社の主張が、持ち帰り行為に至る経緯における課税庁職員と原告会社代表者ないし原告会社担当者あるいは関係者とのやりとりの内容、持ち帰り行為の態様等を踏まえると、持ち帰り行為が、原告会社代表者の明示的ないし黙示的意思に反してなされたものとは認めがたく、かかる原告会社代表者に対する事前の予告を行い、原告会社代表者以外の原告会社担当者ないし関係者の了承の下に、預かり証を交付するなどした上で、平穏かつ公然になされた持ち帰り行為に至る経緯及びその態様、持ち帰り行為の目的、これによって被る原告会社の不利益の内容及び程度等を踏まえると、持ち帰り行為について、国家賠償法上の違法性は認められないとして排斥された事例

(3)　課税庁職員が原告会社の帳簿書類を預かる行為（以下「預かり行為」という。）は、原告会社の明示の返還要求を長期間にわたり無視して継続されたもので、原告会社の正当な利益を著しく侵害し財産的損害以外の打撃を与えた不法行為であり、課税庁職員がその職務を行うについて、故意又は重大な過失によって違法に原告会社に損害を与えたものであるから国家賠償法１条の違法行為（不法行為）であるとの原告会社の主張が、預かり行為の経緯における課税庁職員と原告会社代表者ないし原告会社担当者あるいは関係者とのやりとりの態様等を踏まえると、ことさらに課税庁が、預かり書類の返還請求を拒否して預かり書類の占有を継続したものとは認めがたく、かかる預かり行為における課税庁職員と原告会社代表者ないし原告会社担当者あるいは関係者とのやりとりの態様、預かり行為に先立つ持ち帰り行為の目的及び経緯ないし態様、預かり行為によって被る原告会社の不利益の内容及び程度等を踏まえると、預かり行為について、国家賠償法上の違法性は認められないとして排斥された事例

(4)　原告会社主張に沿う証拠は、相互に齟齬する部分があったり、その内容自体に不自然な点があるほか、これに反する証拠や、原告会社担当者が自ら原告会社の帳簿書類を複写したり、原告会社の複

写機を使用して複写がなされるなど、原告会社担当者らの協力ないし容認がなければ実行困難な、原告会社の主張と実質的に矛盾する態様で複写行為の一部がなされていること等に照らしても、不自然であって信用できないとされた事例

判　決　要　旨

(1)～(4)　省略

福岡高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　相続税更正処分取消請求控訴事件
国側当事者・国（別府税務署長）
平成２０年１１月２７日原判決取消・棄却・上告

判　示　事　項

(1)　取消訴訟の確定判決によって取り消された行政処分の効果は、特段の規定のない限り、遡及して否定され、当該行政処分は当初からなかった状態が回復されるが、この取消訴訟の原状回復機能はすべての取消訴訟に共通する最も重要な機能であり、取消しの遡及効（民法１２１条（取消しの効果））の原則とも整合する。したがって、別件所得税更正処分も、同処分の取消判決が確定したことによって、当初からなかったことになるため、判決により取り消された範囲において被相続人が納めた税金が還付され（国税通則法５６条（還付））、被相続人が納税した日を基準時として計算した日数に応じて法定の利率を乗じた還付加算金が支払われることになるが（同法５８条１項（還付加算金））、これは訴訟係属中に相続があった場合でも変わりはなく、別件所得税更正処分の取消判決が確定したことにより、被相続人が別件所得税更正処分に従い納税した日に遡って本件過納金の還付請求権が発生していたことになる。別件所得税更正処分の取消判決の遡及効を制限する特段の規定も存在しない。ちなみに、国税通則法７４条１項（還付金等の消滅時効）は、還付金等に係る国に対する請求権の消滅時効の起算日を「その請求をすることができる日」と定めており、本件については、当該日は別件所得税更正処分の取消判決の確定日となり、本件過納金を納入した日と異なるが、これは行政処分の公定力の効果によるものであって、前記判断と何ら矛盾するものではないとされた事例

(2)　本件過納金の還付請求権は、別件所得税更正処分の取消判決確定により初めて発生し、被相続人の相続開始時には訴訟継続中でまだ発生していなかったのだから相続財産を構成せず、原始的に納税者に帰属するとの納税者の主張が、無効な処分に基づき最初から法律上の原因を欠いていた利得であり、納税者がただちに不当利得としてその還付を求めることができる誤納金と異なり、過納金は、有効な行政処分に基づいて納付ないし徴収された税額であるから、基礎になっている行政処分が取り消され、公定力が排除されない限り、納税者は不当利得としてその還付を求めることができないという意味で、租税手続法的に見て、取消判決の確定により還付請求権が生じると言われるだけであって、租税実体法上は納付の時から国又は地方公共団体が過納金を正当な理由なく保有しているのであるから、取消判決の確定により行政処分が取り消されれば、過納金及びその還付請求権も納付時に遡って発生していたことになるとして排斥された事例

(3)　課税庁が本件過納金の還付請求権を相続税の課税対象としているのに、還付加算金を雑所得として所得税課税の対象としているのは矛盾であるとの納税者の主張が、還付加算金の性格は、還付金に対する利息であるので、還付金それ自体は相続税の課税対象となる財産に含まれるとしても、その還付金に附帯して法令の規定に基づいて生ずる加算金について、相続税の課税対象となる財産に含めるべきであるとする解釈を採るべき必然性はないとして排斥された事例

(4)　国税通則法施行令２３条１項（更正の請求）の「還付金等が生じた時」とは、課税処分が判決により取り消されたことにより生じた還付金等の場合は、その確定判決の効力が生じた時とされている（国税通則法基本通達の５７条関係の９－(3)）が、これは、還付金が生じたときに還付すべき相手方に納付すべき国税がある場合に、還付によらず他の国税に当該還付金を充当すべきとされる場合に

おいて、他の国税に充当するに適した状態の還付金が発生する時期を定めたものであり、取消判決の遡及効及びこれに基づき還付金が納付時に遡って発生することを否定するものではないとされた事例

(5)　取消訴訟の訴訟物は当該処分に係る違法性一般であって、取消しに基づく還付金の還付請求権の有無ではないから、相続財産の中に還付請求権は含まれないとの納税者の主張が、取消訴訟の訴訟物は、当該訴訟の審判の範囲及び判決の効力の及ぶ範囲を確定するだけであって、取消訴訟の対象はおよそ財産的な価値を持たないことまでも意味するものではなく、これは、不動産や動産の帰属をめぐって争われる民事訴訟の場合と異なるところはないとして排斥された事例

(6)　訴訟中の権利の価額は、課税時期の現況により係争関係の真相を調査し、訴訟進行の状況をも参酌して課税庁と納税者との主張を公平に判断して適正に評価するという取扱い（財産評価基本通達２１０）があるが、課税庁は本件過納金は発生しないものと別件所得税更正処分取消訴訟中は主張していたはずであるから、本件過納金還付請求権は金銭に見積もることができる経済的価値があるものとは認められず、相続の対象とはならないとの納税者の主張が、この基本通達は、相続が発生した場合について、課税庁が相続財産を適正に評価する際の目安を示したものであって、相続税納付後に納税者が勝訴した場合に、勝訴によって確定した権利の価格と通達にしたがった評価との差額が相続税の対象とならないということを意味しないとして排斥された事例

(7)　取消判決の確定が相続税の法定申告期限から３年を経過していた場合は、更正の期間制限によって、還付金について相続税が課税漏れになるという矛盾が生じるとの納税者の主張が、更正処分を受けた被相続人が当該更正処分に係る税額を納付しないまま死亡した場合の相続税の取扱いも同様であり、これとの整合性からすると、納付済みの事案である本件過納金も相続税の課税対象とするのが合理的であるとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)～(7)　省略

（第一審・大分地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年２月４日判決、本資料２５８号－２６・順号１０８８４）

大阪高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　相続税更正処分等取消請求控訴事件
国側当事者・大淀税務署長
平成２０年１１月２７日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　相続税の課税価格の算出に当たって、控除すべき債務の金額を「現況」により評価することの趣旨（原審判決引用）

(2)　弁済期が未到来の金銭債務の評価方法（原審判決引用）

(3)　保証金に係る返還債務について、留保される毎年の経済的利益の計算において適用すべき「通常の利率」は、本件相続の開始時を基準として、過去１０年間にわたる長期国債の応募者利回りと長期プライムレートの平均値を下回ることはないものと推認された事例（原審判決引用）

(4)　相続債務の評価は、額面金額と複利現価率という２つの要素のみによって決定されるから、これを過小評価して納税者の不利にならないようにするためには、後者において評価の安全性を考慮に入れなければならない旨の納税者の主張が、無利息又は低利息金銭債務の評価に適用すべき「通常の利率」は、その基準時によって変動があるにせよ、債務の種類によって不動産の評価と同程度に個別性が強いとか、その判定が困難であるとまでは解し難い上、相続税が課せられるべき相続財産の全体に占める金額的割合も不動産ほど高くないことが明らかであるから、「通常の利率」についても、債務ごとに適用すべき年利率を個別的に評価すれば足りると考えられ、複利現価率の算定において、客観的にみて合理性があると認められる年利率よりも低い年利率をあえて用いてまで評価の安全性を考慮する理由も必要もないとして排斥された事例（原審判決引用）

(5)　相続税法２２条（評価の原則）にいう「現況」とは、課税時期の時点における債務の評価額であるから、本件相続の開始時点における新発１０年ものの長期国債の約定利率が「通常の利率」の範囲内であることは明らかである旨の納税者の主張が、「通常の利率」は、将来に到来する弁済期までの間の運用益（経済的利益）を算定するための合理的かつ相当な数値であるべきところ、本件相続の開始時点である平成１２年ころの数年間は、我が国において歴史的な低金利状態が続いていた時期であったこと、本件保証金の弁済期が本件相続から約５０年後とされていることにかんがみると、納税者が主張する上記利率が本件保証金の返還債務に適用されるべき「通常の利率」であると解するのは明らかに不合理であり、同条に反するとして排斥された事例（原審判決引用）

(6)　平成１６年改正後の評価通達は、相続時点における利付国債の複利ベースの最終利回りを参考に基準年利率を決定することとしているところ、これは納税者の主張に親和的な算定方法である旨の納税者の主張が、平成１６年改正後の評価通達は、期間に応じて段階的に異なる利率を適用する点では、新発１０年もの長期国債の約定利率だけで「通常の利率」を求めようとする納税者の方法と原理的に相容れないのみならず、少なくとも、本件保証金のように弁済期までの期間が約５０年という極めて長期に及ぶ金銭債務に適用すべき「通常の利率」を推認する方法として、平成１６年改正以前の方法と比較してより合理的であるとも断定し難いとして排斥された事例（原審判決引用）

(7)　財産評価基本通達の基準年利率に関する定めが無利息債権を含む金銭債権の評価に適用されることは明らかであるところ、債権と債務が表裏の関係にあり、債務の評価もその経済的価値の評価という点において債権の評価と異なるところはないから、評価通達の上記基準年利率に関する定めが財産

のみならず、債務の評価にも適用されるものと解することは、少なくとも同通達自体の解釈として直ちに不合理であるということはできないとされた事例（原審判決引用）

(8)　財産評価基本通達が定める基準年利率（４．５パーセント）を本件保証金のような無利息債務の評価に用いられる複利現価率を求める際にも用いることが課税の公平性、統一性、安定性の観点から合理的である旨の課税庁の主張が、本件相続が開始した平成１２年６月当時は、同通達における基準年利率に関する定めの基準とされた時点ないし当該定めの適用開始時点（平成１１年１月１日）から約１年６か月の期間が経過しており、その直近１０年間の長期国債の応募者利回りと長期プライムレートの平均値を採るという同通達の定める基準年利率の算定方式によった場合、同通達の定める基準年利率と本件相続の開始当時における当該利率との間に約０．６パーセントのかい離があったことなどを考えると、本件相続の開始時点においては、同通達の定める基準年利率は、債務の経済的価値の評価基準としての一般的合理性を欠いていたものというべきであり、課税の公平性、統一性、安定性確保の要請をしんしゃくしてもなお、上記基準年利率を「通常の利率」として適用することは、相続税法２２条（評価の原則）の許容限度を超えているものといわざるを得ないとして排斥された事例（原審判決引用）

(9)　複利現価率算出のための「通常の利率」について、長期金利の平均値を考察するにつき、長期プライムレートは、あくまでK銀行の企業に対する最優遇貸出金利であるから、個人が納税者となる相続税の評価に当たって参考指標とするのは相当でない旨の納税者の主張が、保証金返還債務について留保される経済利益も運用利益であるから、これを長期国債の応募者利回りの動向とともに勘案するという手法は、より客観性のあるものとして合理性を有するものというべきであるとして排斥された事例

(10)　複利現価率算出のための「通常の利率」について、相続開始時点という一時点における新発１０年もの長期国債の約定利率を採用すべきであり、これが採用できないとしても、せめて、本件相続開始時点である平成１２年当時に存在した３０年国債を参考にすべきであるとの納税者の主張が、本件保証金返還債務の弁済期が本件相続開始から５０年後であるという期間を考えれば、相続開始における新発１０年ものの、あるいは３０年ものの国債の約定利率によることは、その間には経済状況の変化が考えられるから、相続開始時という一時点の利率で全期間の計算をするのは合理性を欠くので、経済状況の変化を考慮するためには、一定期間の平均によるのが合理的であり、景気変動循環を考えれば、過去１０年の平均によるのが相当であるとして排斥された事例

(11)　相続税の課税価格の計算上、控除の対象となる債務の意義（原審判決引用）

(12)　本件一般定期借地権設定契約においては、同契約に係る保証金のうち借地人借家人の立退料に充当すべき部分（６億円）について、賃貸人が借地人借家人の立退料がこれを下回った場合においても契約終了時に６億円全額の返還義務を負う旨を定めたものと解することはできないところ、本件相続の開始当時に訴外会社が当該時点までに本件土地の借地人借家人に対する立退料として現実に出捐した額は４億４３００万円であるから、相続税法１４条（控除すべき債務）にいう「確実と認められるもの」に該当するのは、４億４３００万円の限度にとどまると解すべきであるとされた事例（原審判決引用）

(13)　立退料について、訴外会社が現実に支払った額が６億円に満たなかったとしても、同額の返還義務を免れないとの納税者の主張が、本件契約後５年を経過して、その１５条による借地人借家人の立退を完了させる期間も過ぎ、立退が実現することが確実であったとはいえず、保証金に充当されるべき立退料の支払がされる見通しはなかったというべきであるから、返還義務も発生しないとして排斥

された事例

(14)　相続税法２２条が規定する「時価」についての自白成立の可否

(15)　課税庁が、訴訟においてその課税処分理由を差し替え、又は追加することの可否（原審判決引用）

(16)　租税法律関係における信義則の適用の要件（原審判決引用）

(17)　課税庁は、本件課税処分以前に、訴外会社等が立て替えている立退料が６億円に満たないことをいったんは認識し、その旨納税者にも指摘していたものの、平成１５年６月２４日には保証金額についての主張を撤回し、複利現価率の差異による評価の相違のみを問題点として指摘して本件課税処分を行ったのであり、行政不服審査の段階でも何ら保証金額に係る主張を行わなかったのであるから、本訴に至って再度保証金額に関する主張を持出すことは信義則に反する旨の納税者の主張が、課税庁が本件保証金の額について、本件課税処分と異なる数額を主張することは原則として許されるというべきであり、例外的に課税庁による上記追加的主張を違法とすべきような事情は認められず、また、本件において、納税者が課税庁の責任ある立場の者から本件保証金の額について公的見解を表示された事実はもとより、納税者が当該表示を信頼し、その信頼に基づいて申告等の具体的な行動を取ったところ、本件課税処分によって不利益を受けたというような事情を認めることもできないとして排斥された事例（原審判決引用）

(18)　納税者の追加的主張は、控訴審に至って初めて提出されたものであり、時機に後れて提出されたことが明らかであるといわなければならず、納税者が、同人に係る相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分に対する審査請求の段階において、本件土地を複数の画地に区分して評価すべきこと、すなわち、納税者の追加的主張とほぼ同旨の主張をしていたことからすれば、時機に後れたことについて、故意、少なくとも重大な過失が認められるといわざるを得ず、また、追加的主張について判断するには、その主張の借地権、借家権の存否及びその範囲について確定する必要があることは明白で、そのためには更なる証拠調べを必要とするといわなければならず、訴訟の完結を遅延させるものであるから、時機に後れ、かつ、訴訟の完結を遅延させるものであるとして排斥された事例

(19)　国税通則法６５条４項（過少申告加算税）に規定する「正当な理由があると認められる」場合の意義（原審判決引用）

(20)　本件相続税の申告又は修正申告において保証金債務額を算出するについて適用すべき複利現価率を相続の開始時点である平成１２年６月当時の新発１０年もの長期国債の約定利率年利により計算したのであるが、弁済期が約５０年後となる保証金返還債務の本件相続の開始当時における現況、すなわち経済的価値の評価に当たり適用すべき「通常の利率」について、その前後数年間にわたり歴史的な低金利状態が続いていた状況の下において、そのような状況下にある本件相続の開始当時という特定の一時点における特定の金融資産の金利にすぎない利率を上記経済的価値を評価するための基準として合理的かつ相当であると判断したことに無理からぬ面があるとは到底いえないとされた事例（原審判決引用）

(21)　本件相続の開始当時において、無利息金銭債務の評価については、具体的な法令ないし法令解釈通達が存在していなかったから、納税者が、種々の長期金利の指標のうち新発１０年もの長期国債の約定利率を「通常の利率」と判断したことについては、「正当な理由」がある旨の納税者の主張が、納税者が本件相続の開始当時における新発１０年もの長期国債の約定利率を適用して本件保証金債務額を算定し本件修正申告をしたのは、納税者の主観的な事情に基づく単なる法令解釈の誤りの域を出ないものというほかないから、本件修正申告には、国税通則法６５条４項（過少申告加算税）にいう「正当な理由」は認められないとして排斥された事例（原審判決引用）

(22)　「通常の利率」を合理的に認定するための手法が確立していないとして、納税者のとった考え方に合理性があるとの納税者の主張が、その方法は、一時点の特定の金融資産の金利を基準にするという点をみても合理的といえず、無利息債務については、基準年利率を用いた計算をするとの解説がされていたことからすると、国税通則法６５条４項にいう「正当な理由」を認めることはできないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　相続税の課税価格の算出に当たり、控除すべき債務については、その性質上、客観的な交換価値となるものがないため、交換価値を意味する「時価」に代えて、その「現況」により控除すべき金額を評価する旨が定められているものと解される。

(2)　弁済すべき金額の確定している金銭債務の場合であっても、その額面金額が当然に当該債務の相続開始時における消極的経済価値を示すものとして課税価格算出の基礎となるものではなく、金銭債権について、その権利の具体的内容によって時価を評価するものと同様に、金銭債務についてもその利率や弁済時期等の現況によって控除すべき金額を個別的に評価しなければならない。そして、弁済期が未到来の確定金銭債務に関して、その約定利率が通常の利率よりも低い場合には、相続人において通常の利率による利息と約定利率による利息との差額に相当する経済的利益を弁済期が到来するまで毎年留保し得ることとなるから、当該債務は、留保される毎年の経済的利益の現在価値の総額だけその消極的価値を減じているものというべきである。そうすると、このような債務を評価するには、債務者に留保される毎年の経済的利益について、通常の利率によって弁済期までの中間利息を控除して得られた、その現在価値を額面金額から差し引いた金額をもって、相続開始時において控除すべき債務の額と解するのが相当である。そして、当該中間利息は、これを複利によって計算するのが経済の実情に合致するというべきであるから（最高裁判所昭和４９年９月２０日第三小法廷判決参照）、相続債務の金額を相続開始時における「現況」によって評価するには、債務の額面金額に通常の利率を基に算出した複利現価率を乗ずる方法で行うべきこととなる。

(3)～(10)　省略

(11)　相続税法１４条１項（控除すべき債務）にいう「確実と認められる」とは、相続開始当時の現況に照らし、その履行が確実と認められるものをいうと解すべきである。

(12)・(13)　省略

(14)　相続税法２２条が規定する「時価」は、規範的要件であるところ、これは法的評価であって主要事実ではなく、これについて自白が成立する余地はない。

(15)　課税処分の取消訴訟における実体上の審判の対象は、当該課税処分によって確定された税額の適否であり、課税処分によって確定された税額が総額において租税法規によって客観的に定まっている税額を上回らなければ、当該課税処分は適法というべきであるから（最高裁判所平成４年２月１８日第三小法廷判決参照）、課税庁がその更正理由に当然に拘束されると解すべき必要はなく、課税庁は、訴訟の段階でも、特段の事情のない限り、処分理由を差し換え、又は追加するなどして、当該課税処分に係る税額の数額を維持するために、一切の理由を主張することができると解すべきである。

(16)　租税法規に適合する課税処分について信義則の法理の適用による違法を考え得るのは、納税者間の平等・公平という要請を犠牲にしてもなお、当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合でなければならず、このような特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対して、信頼の対象となる公的見解を示し、納税者がその表示を信頼し、その信頼に基づいて行動したところ、当該

表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものかどうか等の考慮が不可欠というべきである（最高裁判所昭和６２年１０月３０日第三小法廷判決参照）。

(17)・(18)　省略

(19)　国税通則法６５条４項（過少申告加算税）に規定する「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰すことのできない客観的な事情があり、当初から適正に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図りもって納税の実を上げようとする行政上の措置としての過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものであって、納税者の主観的な事情に基づく単なる法令解釈の誤りにすぎないような場合までを含むものではないと解するのが相当である（最高裁判所平成１８年１０月２４日第三小法廷判決参照）。

(20)～(22)　省略

（第一審・大阪地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年１１月１４日判決、本資料２５７号－２１２・順号１０８２１）

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　更正処分賦課決定処分取消等請求事件　平成●●年（○○）第●●号　法人税納税告知処分取消等請求事件　平成●●年（○○）第●●号　法人税納税告知処分取消等請求事件　平成●●年（○○）第●●号　法人税納税告知処分取消等請求事件　平成●●年（○○）第●●号　第二次納税義務告知処分取消請求事件　平成●●年（○○）第●●号　第二次納税義務告知処分取消請求事件
国側当事者・国（品川税務署長、東京国税局長）
平成２０年１１月２７日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　訴外米国法人の日本子会社が譲渡を受ける資産の購入価格（以下「本件譲渡金額」という。）は、訴外米国法人が作成した平成１０年８月２０日付けの意思確認書（以下「本件意思確認書」という。）４条に基づいて算定されたものであるとの原告会社らの主張が、①訴外米国法人の日本子会社が作成した平成１３年３月１９日付けの契約書（以下「本件契約書」という。）は、その冒頭部分において、契約が「平成１３年３月１９日付けで締結され、効力を生じる」と明確に記載した上、６．１項で、「本契約は法的拘束力を有する」旨規定しているのに対し、本件意思確認書は、その前文で同書面を「取引提案の基本的枠組みを述べたもの」とし、「取引の完成は両社が受諾できる明示的な契約の調印を条件とする」旨規定していること、②本件譲渡金額の具体的な額は、本件意思確認書では定められておらず、本件契約書において定められたこと、③本件意思確認書は平成１０年８月に作成されたのに対し、本件契約書は、原告会社の代表者らが訴外米国法人のために業務を行い始めた平成１３年１月から間もない時期である同年３月１９日付けで作成されていることからするならば、本件契約書が最終的な合意であり、本件意思確認書は、交渉過程における検討事項を確認したものにすぎないとして排斥された事例

(2)　本件譲渡金額は、訴外米国法人の日本子会社が原告会社の代表取締役らの「個人の営業的価値（ｐｅｒｓｏｎａｌ　ｇｏｏｄｗｉｌｌ）」の対価として原告会社の代表取締役らに支払われたとの原告会社らの主張が、本件契約書においては、①売主が原告会社と訴外法人とされていること、②売主は、原告会社の全営業資産に関する一切の権利、利益を買主に譲渡するものであり、当該資産には、有形の資産のみならず、全顧客リスト、企業秘密、取引上の名称、その名称に関する営業権（ｇｏｏｄｗｉｌｌ　ｏｆ　ｂｕｓｉｎｅｓｓ）、ライセンスに基づく権利などを含むと規定されていること、③その資産の購入価格として本件譲渡金額が記載され、その支払先は売主が指定する銀行口座と規定されていること、④原告会社の代表者らの個人の営業的価値に関する対価について明示的に定めた条項がないことからすると、本件契約書は、航空貨物取次業等を行う目的のために有機的一体として機能している原告会社の有形、無形の資産を、買主に譲渡し、原告会社がその対価を得ることを定めたものと解するほかないとして排斥された事例

(3)　本件意思確認書の４項は、拘束力のあるものと規定され、これにより個人の営業的価値（ｐｅｒｓｏｎａｌ　ｇｏｏｄｗｉｌｌ）の対価が原告会社の経営幹部に支払われることが合意されたこと、本件契約書は本件意思確認書が対象としていない部分について作成され、支払われるべき金額と支払方法を定めたものにすぎず、本件契約書において上記の合意が変更されたとみるべきではないとの原告会社らの主張が、本件意思確認書の４項は、新会社の業績を基礎として、一定の金員を原告会社の

株主に対して支払うという内容の規定であること、原告会社の株主には原告会社の代表者ら５名以外の者も存在することから、この規定が、原告会社の代表者ら５名の個人の営業的価値（ｐｅｒｓｏｎａｌ　ｇｏｏｄｗｉｌｌ）のみを評価してその対価を原告会社の代表者ら５名に支払うという内容ではないとして排斥された事例

(4)　本件譲渡金額は、訴外米国法人の日本子会社が原告会社の代表取締役らの「個人の営業的価値（ｐｅｒｓｏｎａｌ　ｇｏｏｄｗｉｌｌ）」の対価として原告会社の代表取締役らに支払われたとの原告会社らの主張が、原告会社の代表者ら５名が、貨物取次業を円滑に行うために取引先等との人的関係を築いてきたものであるとしても、それは原告会社の業務として行われてきたものであって、原告会社の事業とは別に個人の事業として行われたものではないとして排斥された事例

(5)　本件譲渡金額は、訴外米国法人の日本子会社が原告会社の代表取締役らの「個人の営業的価値（ｐｅｒｓｏｎａｌ　ｇｏｏｄｗｉｌｌ）」の対価として原告会社の代表取締役らに支払われたとの原告会社らの主張が、原告会社らは、処分行政庁に対し本件取引は株式譲渡による株式会社自体の譲渡であると主張し、訴状の主位的請求原因でもそれを維持し、その後、本件訴訟の準備書面において個人の営業的価値（ｐｅｒｓｏｎａｌ　ｇｏｏｄｗｉｌｌ）の譲渡であるとの主張を本格的に展開するようになったという経緯が存し、このような経緯は、本件取引の当時において、原告会社らの意思内容が個人の営業的価値（ｐｅｒｓｏｎａｌ　ｇｏｏｄｗｉｌｌ）の譲渡ではなかったことの証左というべきであるとして排斥された事例

(6)　平成１２年１１月の書簡や、平成１２年１２月の電子メールの存在から、本件意思確認書の４項の合意はその時期に至るまで変更されたものではないとの原告会社らの主張が、本件意思確認書の４項の内容自体、原告会社らの本件取引は個人の営業的価値（ｐｅｒｓｏｎａｌ　ｇｏｏｄｗｉｌｌ）の譲渡であるとの主張に沿うものとはいい難いとして排斥された事例

(7)　訴外米国法人の日本子会社が商法２４６条２項の手続において検査役に提出した営業譲渡契約案からすると、同社は、平成１２年１１月ころの時点においては、原告会社及び訴外法人からその営業の一切を譲り受けることを意図していたと解されるのであり、訴外米国法人の日本子会社が、本件契約書において、本件意思確認書の４項に従った取引を行う意思を有していなかったことは明らかであるとされた事例

(8)　本件契約書は、譲渡の対象となる資産を、原告会社の全営業資産に関する一切の権利等と定め、個人の営業的価値とは定めておらず、また、その対価の帰属者を原告会社の株主又は特定の個人とする旨の規定を置いていないことからすると、結局、本件契約書は、本件意思確認書の４項の内容を変更したものとみざるを得ないとされた事例

(9)　原告会社の代表者は本件契約書の内容を理解しないまま署名したとの原告会社らの主張が、本件契約書の記載内容によれば、原告会社の営業が譲渡の対象とされており、個人の営業的価値（ｐｅｒｓｏｎａｌ　ｇｏｏｄｗｉｌｌ）については何ら言及がなく、対価の支払先が原告会社の代表者ら５名やその他の株主とはされておらず、さらに、原告会社の代表者が長年にわたり米国など海外との間の取引に携わった経験を有することの勘案から排斥された事例

(10)　本件契約書のその他の規定内容（個人が契約当事者とされていること、個人が競業避止義務を負い、契約不履行等の場合に責任を負うべきとする規定があることなど）は、本件譲渡金額が個人の営業的価値（ｐｅｒｓｏｎａｌ　ｇｏｏｄｗｉｌｌ）の対価であることと合致するものであるとの原告会社らの主張が、本件契約書において、原告会社及び訴外法人に加えて、個人当事者が契約の当事者とされたのは、原告会社及び訴外法人の業務に関与したことがある者に対し競業避止義務を負わせる

ことを意図したものと解されるところ、会社の営業譲渡が行われる際に、その業務に携わっていた者に競業避止義務を負わせる合意をすることは必ずしも不自然とはいえないとして排斥された事例

(11)　国税徴収法３９条（無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務）にいう「滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合」の意義

(12)　訴外法人は創業第二期以来黒字を続けており、十分な価格の生命保険積立金や役員貸付金を有し、本件貸付金の弁済能力に何ら問題がないとする原告会社の代表者らの主張が、訴外法人の営業利益は僅かなものにすぎないし、上記の積立金等の資産も、訴外法人が本件貸付金に関する債務を負担していることに比較すると十分ではなく、その弁済能力には疑問があるとして排斥された事例

(13)　原告会社がした本件課税期間に係る消費税等の確定申告は期限後申告であるから無申告加算税として２８１万７０００円を課することができる。これに対し、本件消費税賦課決定処分は、過少申告加算税として２７５万８０００円を賦課したものであるが、これによって原告会社が上記の無申告加算税の賦課決定を受ける場合を超える不利益を受けていないことが明らかであり、また、過少申告加算税と無申告加算税はいずれも申告義務を適正に履行しなかった納税者に対する行政上の制裁として賦課されるものであり、その性質を共通にしていることを勘案すると、原告会社は、同処分の取消しを求める法律上の利益を有しないとされた事例

判　決　要　旨

(1)～(10)　省略

(11)　「滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合」とは、第二次納税義務を負わせるかどうかの判定をしようとする時の現況において、差押さができる滞納者の財産の見積価額の総額が、徴収しようとする国税の額に不足すると認めるときをいうものと解される。

(12)・(13)　省略

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分等取消請求事件
国側当事者・国（麹町税務署長）
平成２０年１１月２７日一部認容・控訴

判　示　事　項

(1)　私法上の法律行為と租税法の関係

(2)　本件ＥＬＣ再保険契約及び本件ファイナイト再保険契約等によって原告会社らが行った法律上の行為には経済的な合理性があり、これらが専ら租税回避等の目的で外形を作出したものにすぎないと認めることは到底できないのであるから、本件においては、原告会社らが行った法律行為に従った法的効果が生じると解すべきであるとされた事例

(3)　本件ＥＬＣ再保険契約の再保険料名目で支出した金員のうちのＥＡＢ繰入額相当部分の損金該当額は、本件ファイナイト再保険料のＥＡＢ繰入額の損金該当性の判断に従うべきであるとの課税庁の主張が、本件ＥＬＣ再保険契約及び本件ファイナイト再保険契約を中心とする一連のスキームは、原告会社が、保険事故が生じた場合にグループ会社を含めて単年度決算収支の著しい悪化を回避しつつ、利益を最大にすることを目的として採用したものとして十分に経済的な合理性が認められるのであるから、そもそも本件ファイナイト再保険契約とは、全く異なる当事者間における全く異なる内容の契約である本件ＥＬＣ再保険契約に基づいて原告会社が支払った金員の損金該当性について、本件ファイナイト再保険契約に基づいて支出された金員の損金該当性と全く同一に判断しなければならない理由はないとして排斥された事例

(4)　原告会社は、税金のかからない「第２の異常危険準備金」の創設という目的を達成するため、アイルランド子会社をあえて介在させて本件各契約を行ったものであり、経済取引としての合理性が認められないとの課税庁の主張が、原告会社が、アイルランド子会社に本件ファイナイト再保険契約を締結させたのは、ファイナイト型再保険契約は、日本では会計処理ないし税務上保険として扱われるかどうかが不明確であったが、アイルランドでは保険として扱われていたことから、保険事故発生の際にファイナイト型再保険契約に基いてアイルランド子会社が受領する保険金を収益として扱うことができ、それゆえにアイルランド子会社の単年度決算収支及び原告会社グループ会社の単年度連結決算収支が著しく悪化することを避けるという経済的合理性のある目的を達成するためであったと認められるのであって、専ら租税を回避する目的で行ったものと解することはできないとして排斥された事例

(5)　本件ＥＬＣ再保険契約に基づきアイルランド子会社に支払った掛捨ての再保険料は経費に該当し、その全額が損金の額に算入されると解すべきであり、また、本件ファイナイト再保険契約におけるＥＡＢ加算額が、当該契約の当事者ではない原告会社の益金に該当するということはないと解すべきであるから、課税庁が原告会社に対して行った更正処分は違法であるとされた事例

(6)　原告会社が本件ＥＬＣ再保険料のうちのＥＡＢ繰入額相当部分が支払再保険料であるかのように装って損金の額に算入し、また、ＥＡＢ加算額相当額を運用収益に計上せずに確定申告したことが、国税通則法６８条１項（重加算税）所定の「隠ぺい」又は「仮装」に当たるとしてされた重加算税賦課決定処分は違法であるとされた事例

(7)　国税通則法７０条５項（国税の更正、決定等の期間制限）の「偽りその他の不正の行為」があっ

たとは認められないから、３年の除斥期間が経過した後にされた過少申告加算税賦課決定処分は違法であるとされた事例

判　決　要　旨

(1)　租税法は、経済活動ないし経済現象を課税の対象としているところ、経済活動ないし経済現象は、第一次的には私法によって規律されているものであり、租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためには、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ことになると解される。もとより、税負担を回避ないし軽減することを目的として行われる行為が、たとえば仮装行為であったり通謀虚偽表示であって、外形上存在するようにみえる意思の合致が実際には存在しないと判断されるような場合などには、その行為が不存在又は無効であることを前提として課税が行われるべきであり、そのような場合には、税負担の回避ないし軽減の効果は生じないことになる。

(2)～(7)　省略

静岡地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　相続税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国（浜松西税務署長）
平成２０年１１月２７日却下、棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　課税庁は、納税者に対し、更正すべき理由のない旨の通知処分と同時にした更正処分により、その納付すべき税額を零円としているのであって、納税者が本件通知処分と本件更正処分を取り消すことにより回復するべき法律上の利益はないのであるから、納税者の本件通知処分と本件更正処分の取消しを求める訴えはいずれも不適法というべきであり、却下すべきであるとされた事例

(2)　共同相続における相続税において遺産全体について税額等の調整が行われる場合には、相続人全体についてその利益の有無が判断されるべきであり、相続人の一部に不利益が生ずる場合には、全体として訴えの利益があるとの納税者の主張が、共同相続の場合でも、相続税の申告及び課税は各相続人ごとに個別独立に行われ、その効力も個別的に判断されるものというべきであるから、処分の取消しを求める訴えの利益の有無は、各相続人ごとに、納付すべき税額の増減に着目して判断すべきであるとして排斥された事例

(3)　本件通知処分と本件更正処分とは、いずれも相続税の納税義務の確定に係る処分であり、ただ、本件通知処分が申告税額の減少のみにかかわるものに対し、増額更正処分である本件更正処分は、納付するべき税額全体にかかわり、実質的には申告税額等を正当でないものとして否定し、これに増額変更を加えて税額の総額を確定するものであるから、増額更正処分である本件更正処分の内容は、減額更正をしない旨の本件通知処分の内容を包摂する関係にあるといい得るものであり、本件通知処分と本件更正処分とがなされた本件において税額等を争う納税者らは、増額更正処分である本件更正処分について取消訴訟をもって争えば足り、これと別個に本件通知処分を争う利益や必要はないものと解すべきであるから、本件通知処分の取消しを求める各訴えは不適法であり、いずれも却下するべきであるとされた事例

(4)　国税通則法は、申告によっていったん確定した課税標準等又は税額等を納税者の有利に変更する場合の手続として更正の請求を法定しており、このような是正手段が法定されている趣旨に照らせば、申告に係る税額が過多であった場合には、原則として更正の請求によるべきであって、更正の請求によって減額を求めていなかった当該更正の請求に係る額を超えない部分の取消しを求める訴えは、当該部分について更正の請求を経ずに減額を求めるものとして不適法であるところ、本件において本件更正処分の取消しを求める訴えは、納税者らが更正の請求によって減額を求めている各課税価格及び各税額を超えない部分につき不適法なものであり、いずれも却下されるべきであるとされた事例

(5)　租税特別措置法６９条の４（小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例）の適用要件

(6)　本件土地は、Ａ社に賃貸され、同社により従業員専用の駐車場として利用されているが、その土地上には、地面に駐車位置を指定するためのロープが敷設され、道路に面した南側面の一部に駐車場であることを示す野立看板が設置されているのみで、それ以外に設置物はなく、いわゆる青空駐車場として利用されているにすぎないのであり、本件土地に何らかの構築物を設置し、その上で、当該構築物を利用した事業が行われているものでもないから、租税特別措置法６９条の４第１項（小規模宅

地等についての相続税の課税価格の計算の特例）の定める「財務省令で定める建物若しくは構築物の敷地の用に供されているもの」という要件を満たさず、同土地について小規模宅地等の特例を適用することはできないとされた事例

(7)　租税特別措置法６９条の４（小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例）に関する通達の改正経緯等に照らせば、看板等が構築物に該当するか否かにかかわらず、本件土地は同法６９条の４第１項２号に該当するとの納税者らの主張が、同法６９条の定める小規模宅地等の特例の適用を受けるためには、建物又は構築物の敷地の用に供されていることが当然の前提とされているものと解すべきは明らかであり、納税者らの主張するような例外を定めた規定は設けられてはいないとして排斥された事例

(8)　租税特別措置法６９条の５第１３項（特定事業用資産についての相続税の課税価格の計算の特例）の「やむを得ない事情」の意義

(9)　納税者らが提出した相続税の申告書には、本件株式について租税特別措置法６９条の５（特定事業用資産についての相続税の課税価格の計算の特例）に定める特定事業用資産の特例の適用を受けようとする旨の記載をせず、また、同特例の計算に関する明細書その他所定の書類を添付しておらず、さらに、申告に当たって、納税者らが本件株式について特定事業用資産の特例の適用を求めることができず、所定の書類を添付できなかったことについて、やむを得ない事情も認められないから、同法６９条の５に定める特定事業用資産の特例を適用することはできないとされた事例

(10)　一般に、修正申告においては、小規模宅地等の特例の適用を受けている場合には特定事業用資産の特例を追加的重畳的に適用することも容認されているのであるから、国税通則法２３条（更正の請求）に基づく本件更正請求においても、本件株式について特定事業用資産の特例を適用することは可能であるとの納税者らの主張が、国税通則法２３条にいう「納税申告書に記載した課税標準額等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったこと」とは、所得金額又は税額の計算等につき法令の適用を誤ったこと及び単純な計算誤謬等をいうのであって、所得計算の特例、免税等の措置で一定事項の申告を適用条件としているものについてその申告がなかったため、納付すべき税額がその申告があった場合に比して過多となっている場合において、更正の請求という形式でその過多となっている部分を減額することは含まれないというべきであるから、租税特別措置法６９条の５に定める特定事業用資産の特例の適用について申告等がなかったため、納付すべき税額がその申告等があった場合に比して過多となっていることから、その過多となっている部分を減額するために行われた納税者らの本件更正請求は、国税通則法２３条の定める更正の請求に該当せず、本件株式について租税特別措置法６９条の５の定める特定事業用資産の特例を適用することはできないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)～(4)　省略

(5)　租税特別措置法６９条の４第１項（小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例）は、特例対象地等について、財務省令で定める建物若しくは構築物の敷地の用に供されているものである場合に、同規定の定める特例の適用を受けるものとして選択したいわゆる選択特例対象宅地等について、限度面積要件を満たす小規模宅地等に限り、相続税の課税価格に算入すべき価額を、小規模宅地等の各区分に従い一定割合を乗じて計算した金額とするものであって、租税特別措置法６９条の４第１項の規定の適用を受けるためには、特定事業用宅地等である小規模宅地等であるか、これらの小規模宅地等以外の小規模宅地等であるかを問わず、特例対象宅地等の要件である財務省令で定める建物

若しくは構築物の敷地の用に供されていることが必要とされていることは明らかである。

(6)・(7)　省略

(8)　租税特別措置法６９条の５第１３項（特定事業用資産についての相続税の課税価格の計算の特例）の「やむを得ない事情」とは、自然災害、人為的災害、交通途絶等の客観的にみて本人の責めに帰することのできない事情がある場合をいうのであって、個人的な事情はこれに該当しないものである。

(9)・(10)　省略

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号
源泉徴収に係る所得税の納税告知及び不納付加算税の賦課決定取消請求控訴事件
国側当事者・国（麹町税務署長）
平成２０年１１月２７日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　中小企業等協同組合法に基づく事業協同組合の組合員が死亡した場合の持分の払戻請求権の取扱い
(2)　脱退組合員の持分の定め（原審判決引用）
(3)　組合員の持分の意義（原審判決引用）
(4)　払戻額を制限することができる範囲（原審判決引用）
(5)　控訴人組合の定款を見るに、除名以外の事由によって脱退する組合員は、払戻対象金額を出資口数に応じて算定した金額の持分の払戻請求権を、また、除名により脱退する組合員はその半額の持分払戻請求権を、それぞれ脱退によって当然に取得し、協同組合の財産的基礎を堅実にするために総会決議によって減額される余地はあるものの、その場合でも払込済出資額等より少ない額に減額されることはないと解すべきであるとされた事例（原審判決引用）
(6)　中小企業等協同組合法の規定及び控訴人組合の定款によれば、控訴人組合においては、組合員の死亡により、原則として、脱退後の事業年度末日における払戻対象金額を出資口数に応じて算定した金額の持分の払戻請求権が当然に発生し、払込済出資額等以上の額の部分は、総会決議により減額されることがあることをいわば一部解除条件として、死亡した組合員がこれを取得するというべきであるとされた事例（原審判決引用）
(7)　死亡により成立する権利が死亡した者にいったん帰属することはあり得ない旨の控訴人組合の主張が、持分払戻請求権は組合員の死亡によって発生する権利であって、およそ死亡によって組合員にいったん帰属することが法律上あり得ないということはできない上、実質的にみても、持分払戻請求権は組合員が有していた持分がいわば金銭に転化したものであって、同一性が認められるから、持分払戻請求権が死亡した組合員にいったん帰属すると解すべきことには合理性が認められるとして排斥された事例（原審判決引用）
(8)　控訴人組合の定款により、組合員が死亡した場合、相続人は、死亡した組合員の地位を承継することができ、相続人が組合員の地位を承継しない選択をして初めて脱退の効力が生じるのであるから、払戻請求権は相続人固有の権利である旨の控訴人組合の主張が、控訴人組合の定款の規定ぶりからも明らかなように、中小企業等協同組合法１９条１項２号（法定脱退）の規定により組合員の死亡によっていったん脱退の効果が生じることを前提とした上で、組合員である相続人が、被相続人たる組合員の死亡後に加入の申出をした場合に、遡ってその相続人が相続開始の時に組合員となったと「みなす」にすぎないとして排斥された事例（原審判決引用）
(9)　控訴人組合の定款は持分払戻額の上限額を定めただけであって、総会決議により初めて具体的な払戻請求権が確定したのであり、その時点において死亡した組合員は権利帰属主体たり得ないから、死亡した組合員の所得として観念することは不可能であるとの控訴人組合の主張が、控訴人組合の定款が持分払戻請求権の上限額を定めたものであるとしても、総会決議により持分払戻請求権を全く剥

奪したり、限度額を下回るものとすることは許されないと解すべきであって、脱退者が、その持分払戻請求権を取得すると解すべきであるとして排斥された事例（原審判決引用）

(10)　持分払戻請求権は脱退後の事業年度の末日を基準として定められるものであること等から、組合員が死亡した年の事業年度が終了するまでは持分払戻請求権は未だ発生も確定もしていないとの控訴人組合の主張が、実体法上は、一部解除条件付きではあるものの、脱退後の事業年度末日における払戻対象額を出資口数に応じて算定した金額の持分の払戻請求権の発生が確定したといえるとして排斥された事例（原審判決引用）

(11)　持分払戻請求権は少なくとも事業年度が終了するまでは確定せず、法律上行使することは不可能であるから、所得税法３６条１項（収入金額）のいういわゆる「権利確定主義」の「確定」の要件を充たしていないとの控訴人組合の主張が、組合員の死亡脱退に伴う持分払戻請求権は、組合員の死亡によって組合員の所得として発生するのであって、組合員が死亡した年の所得として認識されることになることは明らかであり、また、実質的にも、組合に対して、控訴人組合のいうような不可能を強いることにはならないとして排斥された事例（原審判決引用）

(12)　控訴人組合において、組合員の死亡による脱退に伴う持分の払戻請求権は、組合員が死亡した時点で確定的に発生し、死亡した組合員に帰属するというべきであるから、その出資金超過額は死亡した組合員の所得となるというべきであるとされた事例（原審判決引用）

(13)　中小企業等協同組合法の定めの下での、組合員の持分、あるいはその払戻請求権が、これらの所得税法又は相続税基本通達にいう退職手当金、功労金及びこれらに準ずる給与あるいは賞与、俸給又は給与等に、直接に該当すると解することはできず、いわば組合の純資産に対して組合員が当然に持つべき「分け前」であり、組合員の基本的な権利として位置づけられる性質を有するものであって、実質的にみても、これを雇用契約等から生じる退職手当金、賞与、給与等と同一に扱うべき理由はないとされた事例（原審判決引用）

(14)　本件各賦課決定処分について、組合員死亡時において、持分払戻請求権は支払金額も支払時期も未確定であり、権利確定主義は一定の算定基準となるべき事業年度末すら到来していない時点に適用されないなどとの控訴人組合の主張が、控訴人組合がこれと異なる認識を有していたとしても、国税通則法６７条１項ただし書き（不納付加算税）の「正当な理由があると認められる場合」に該当するともいえないとして排斥された事例（原審判決引用）

(15)　本件の関連法律に関する解釈は一義的に明確でないところ、その解釈及び行政上の取扱いを一般に国民に対して周知していない状態で、源泉徴収を履行しなければならないとするのには無理があり、源泉徴収に係る所得税を法定納付期限までに納付しなかったことについては正当な理由があるとの控訴人組合の主張が、中小企業等協同組合法の規定から、事業協同組合の組合員が死亡したときは、その組合員が脱退して持分払戻請求権を取得すると解した上で、その払戻金のうち出資金を超える部分については、組合員の所得として所得税が課せられると解することが、法律上、一義的に明確でないとまでいうことはできず、また、その解釈及び行政上の取扱いが一般に国民に対して周知されていないとしても、そのことから直ちに源泉徴収に係る所得税を法定納付期限までに納付しなかったことについて正当な理由があるということはできないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　中小企業等協同組合法１９条１項（法定脱退）の規定は、組合員は、死亡により脱退すると定め、同法２０条１項（脱退者の持分の払戻）の規定は、組合員は、死亡により脱退したときは、定款の定めるところにより、その持分の全部又は一部の払戻しを請求することができると定めているから、中

小企業等協同組合法の上記の規定によると、組合員が死亡により脱退したときは、その組合員がその脱退時にその脱退による持分払戻請求権を取得することは明らかであって、脱退による持分払戻請求権がその脱退時には発生せず、その後の総会の決議により組合員の相続人に発生すると解する余地はないというべきであり、同条２項の規定は、持分払戻請求権の行使の期限又は条件であって、組合員が死亡して脱退したときは、その組合員が持分払戻請求権を取得すると解することの妨げにはならないものというべきである。

(2)　中小企業等協同組合法２０条２項（脱退者の持分の払戻）は、同条１項により払戻請求をすることができる脱退組合員の持分は、脱退した事業年度の終わりにおける組合財産によって定める旨を規定しており、それ以上の具体的な定めは、同条１項にいう定款の定めに委ねているものと解される。

(3)　組合員の持分は、いわば組合の純資産に対して組合員が有する「分け前」であり、その払戻請求権は、持分を金銭化したもので、組合員にとって最も重要な基本的権利であるということができる。

(4)　定款によって、組合員が脱退する際の持分払戻請求権を剥奪することができないことはもとより、具体的な払戻額を、当該組合員の払込済出資額（組合財産全体が全体としての払込済出資額に達しないときは、その差額のうち脱退者の出資口数に応ずる部分を、払込済出資額から減額した額）にまで制限することはできても、それより少ない額にすることは、原則として許されないと解すべきである。

(5)～(15)　省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年７月１５日判決、本資料２５８号－１３２・順号１０９９０）

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　相続税更正処分取消請求控訴事件
国側当事者・国
平成２０年１１月２７日棄却・上告

判　示　事　項

更正処分に基づいて納付された金員については、その基礎となった処分が無効であるか、又は処分が取り消されて公定力が排除されない限り、納税者が不当利得としてその返還を求めることはできないと解されるところ、本件更正処分に基づく納税義務は、本件再更正処分によっても４９２万７３００円の範囲では影響を受けておらず（国税通則法２９条２項（更正等の効力）参照）、他に、上記金額の納税義務の基礎となる本件更正処分が無効であるか、又は取り消されたことを認めるに足りる証拠はないから、上記金額については、過誤納金として返還するよう求めることはできないとして、法律上の原因のない過誤納金があるとする納税者の主張が排斥された事例（原審判決引用）

判　決　要　旨

省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年７月２４日判決、本資料２５８号－１４０・順号１０９９８）

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国（麻布税務署長、渋谷税務署長）
平成２０年１１月２８日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　連担建築物設計制度等に関し、建築基準法及び都市計画法が、土地の所有権から独立した余剰容積利用権という物権的性質を有する財産上の権利を創設したものであるとの納税者らの主張が、連担建築物設計制度等は飽くまで公法上の規制の緩和を実質とするものであり、これらを定める前記各規定は、私法上、余剰容積利用権という新たな権利を創設するものではないとして排斥された事例

(2)　建築基準法８６条６項（一の敷地とみなすこと等による制限の緩和）は、その認定の申請者以外に対象区域内の土地の所有権又は借地権を有する者があるときは、その計画につき、これらの者の同意を得なければならないものと規定するところ、この同意を得るに至る手続等については特段の規定がなく、これを私的自治、すなわち当事者間の交渉又は取引等にゆだねているのであり、本件において、K社が納税者の同意を得て、上記認定の内容を将来にわたって確保するため、かつ、不動産登記という公示手段の存在等も考慮して、地役権の設定という方法を選択し、納税者からその設定を受けたというのであれば、それは余剰容積利用権という権利の移転又は譲渡ではなく、納税者らにとっては正しく本件各土地を承役地とする不作為の地役権の設定であるということができるとされた事例

(3)　連担建築物設計制度にかかわる地役権設定の対価の譲渡所得非該当性

(4)　本件地役権は、納税者が承役地である本件各土地について所定の容積率を超える建物を建設しない旨の不作為の地役権を設定し、連担建築物設計制度の認定によって、余剰容積の利用という便益を要役地であるK社所有地に供し、同社に本件各土地の所有権の一内容である余剰容積を使用させるものであるから、本件地役権設定の対価は、所得税法２６条１項（不動産所得）にいう不動産所得に該当するものと認めることができるとされた事例

判　決　要　旨

(1)・(2)　省略

(3)　所得税法３３条１項（譲渡所得）は、「建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の設定その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為」のうち「政令で定めるもの」を「資産の譲渡」に含めるものと規定しているところ、この「政令で定めるもの」として同法施行令７９条１項（資産の譲渡とみなされる行為）は、都市計画法８条１項４号の特定街区制度にかかわる地役権の設定についてはこれを「資産の譲渡」に該当し得るものとしているにもかかわらず、連担建築物設計制度にかかわる地役権の設定については何ら規定していないのであるから、同制度にかかわる地役権設定の対価が所得税法３３条１項（譲渡所得）に規定する譲渡所得に該当すると認めることはできず、また、そもそも同制度にかかわる地役権の設定契約は、一定の一団の土地の区域内に存する要役地所有者及び承役地所有者という限定された当事者の間で締結されるもので、地役権そのものが単独で転々譲渡される余地はないことからしても、当該地役権設定の対価が譲渡所得に該当するとはいえないことは明らかである。

(4)　省略

福岡地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分等取消請求事件
国側当事者・国（日田税務署長）
平成２０年１１月２８日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　本件スキームからすれば、入会権者らが本件基金の権利者であり、入会権者らと同視される原告会社らが本件基金により借入金の繰上弁済を行ったから、債務免除益は発生しないとの原告会社らの主張が、入会権者らと原告会社らとの法律上の人格が異なることは言うまでもなく、仮に、入会権者らと原告会社らの構成員とが一致していたとしても、入会権者らと原告会社らとを税法上同一のものとして取り扱うべき理由はないとして排斥された事例

(2)　本件基金は、A町が条例に基づき設置した基金であって、その管理処分権限は、A町が有していたものというほかなく、原告会社らは、A町が補助金を交付する限りにおいて、借入金の弁済原資を確保することができるという関係にあったに過ぎず、本件基金の全部又は一部について、直接管理処分権限を有していたものとも、A町に対し、補助金の交付という形式を採らずに直接その支払いを請求できるという関係にあったものとも認められず、さらに、原告会社らにおいてA町に対し、補助金を計画どおり交付すべき公法上又は私法上の請求権を有していたものと解すべき根拠もないのであるから、本件基金はA町に帰属するものといわざるを得ず、本件基金を原資とする借入金の繰上弁済により、A町に求償権が発生し、A町が当該求償権を放棄することにより債務免除益が生じたものと認められるとされた事例

(3)　本件基金の使途が、原告会社らの土地取得費用に充てるものと定められていることから、本件基金は入会権者らないし原告会社らに帰属するとの原告会社らの主張が、地方公共団体の基金とは、地方公共団体の財産であり、かつ、特定の目的のために設置、運用及び処分されるものであるから、ある基金が特定人の便益に供される目的で設置されているとしても、当該基金が処分される前から当該特定人に帰属するとはいえないし、当該特定人において、地方公共団体に対し、当該基金の処分について、何らかの公法上又は私法上の請求権を有するものとも解しがたいとして排斥された事例

(4)　土地を農地開発公社へ売却した時点で課税せずに放置しておきながら、債務免除益に課税するのは許されないとする原告会社らの主張が、税務官庁が売却に対する課税をしなかった理由は、入会権者らが入会権を放棄する一方で、財産区が前記売却の主体となったためであると認めるほかなく、仮に、入会権者らにおいて、農地開発公社への売却を含む本件スキームにつき課税負担が発生しない旨の説明を受け、これを信頼して入会権の放棄等に応じたとしても、当該信頼は、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことによって生じたものとはいえないから、各更正処分及び各賦課決定につき、課税上の信義則違反があったものとはいえないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)～(4)　省略

東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国（麻布税務署長）
平成２０年１１月２８日却下・確定

判　示　事　項

(1)　申告に係る税額につきこれを増額する更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分がされた後、納付すべき税額を減額する再更正処分及び過少申告加算税の額を減額する変更決定処分がされた場合、再更正処分等は、それにより減少した税額に係る部分についてのみ法的効果を及ぼすものであり（国税通則法２９条２項（更正等の効力））、それ自体、当初の更正処分とは別個独立の課税処分ではなく、当初の更正処分の変更であり、税額の一部取消しという納税者に有利な効果をもたらす処分であると解するのが相当であり、また、変更決定処分も同様に、賦課決定処分の変更であり、過少申告加算税の額の一部取消しという効果をもたらす処分であると解される（最高裁昭和５６年４月２４日第二小法廷判決・民集３５巻３号６７２頁参照）ところ、本件更正処分等のうち原告が取消しを訴求している部分は、再更正処分等によりその全部が取り消され、その効力が消滅しているものと認められる以上、本件訴えはその利益が消滅したというべきであるとされた事例

(2)　減額再更正処分等が原告会社の法人税の法定申告期限から５年以上経過した日になされたことから、国税通則法７０条２項１号（国税の更正、決定等の期間制限）の解釈次第でその有効性が揺らぐ事態となれば多大な不利益を被る可能性があり、訴えの利益があるとの原告会社の主張が、抗告訴訟における訴えの利益の有無は、処分が有効なものとして存在しているために生じている法的効果を除去することによって回復すべき権利又は法律上の利益が存在しているか否かという観点から検討すべきであり、減額再更正処分等が国税通則法７０条２項１号の期間制限により無効とされない限り、訴えの利益はないというべきであるとして排斥された事例

(3)　国税通則法７０条２項１号（国税の更正、決定等の期間制限）の趣旨と除斥期間経過後の減額再更正処分との関係

(4)　原告会社は、本件更正処分等について、所定の不服審査手続を経て出訴期間内にその取消しを求める本件訴訟を提起し、その係属中に減額再更正処分等がされたものと認められる以上、減額再更正処分等が国税通則法７０条２項１号（国税の更正、決定等の期間制限）の期間制限により無効とされるものではないから、減額再更正処分等がされた後もなお訴えの利益が残存するものと解すべき理由はないとされた事例

判　決　要　旨

(1)・(2)　省略

(3)　国税通則法７０条２項１号（国税の更正、決定等の期間制限）は、納税者が過大な課税処分を受けたとしても、これについて所定の手続を執って争わないまま一定の期間を経過した場合には、このような納税者の対応にかんがみ、税負担の適正を図る要請よりも租税法律関係の早期安定を図る要請を優先させ、争いのないまま継続した事実状態を確定的なものに高めて課税処分の安定を図る趣旨で、減額の更正及び変更決定に期間制限を設けたものと解され、このような規定の趣旨からすると、増額の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分について納税者がこれらを争い、所定の不服審査手続を前置して出訴期間内に当該各処分の取消訴訟を提起している場合には、租税法律関係の早期安定を

図る要請は後退し、税負担の適正を図る要請が優先すると考えられるので、上記取消訴訟の係属中に課税庁が減額の再更正及び変更決定をすることについては、同法７０条２項１号の期間制限を受けるものではないと解するのが相当である。

(4)　省略

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　過誤納金還付請求控訴事件
国側当事者・国
平成２０年１１月２８日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　本件訴訟は、納税者が源泉徴収義務者であるA信金に債権者代位し、A信金が課税庁に対して有する還付請求権を代位して請求するものであるところ、A信金は納税者に債権譲渡通知書を送付しており、それによれば、A信金は遅くとも債権譲渡通知書を送付した日までには退職金等うちの過払額に対応する源泉所得税について課税庁に対して還付請求をすることができることを認識していたものと認められるから、納税者の代位行使の対象となるA信金の有する還付請求権は、遅くとも債権譲渡通知書を送付した日から５年の経過により消滅時効が完成したというべきであるとされた事例

(2)　和解がされるまでは納税者に対する退職金の過払額が確定しないため、A信金に対する関係でも消滅時効の起算日は和解成立日であるとする納税者の主張が、A信金は遅くとも債権譲渡通知書を送付した日までには課税庁に対して退職金等を過払いしたことを認識していたのであり、その後の訴訟においてどの程度の過払い額が回収されるかは、上記認識とは関わりない事項であるとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)・(2)　省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年８月８日判決、本資料２５８号－１４５・順号１１００３）

最高裁判所（第二小法廷）　平成●●年（○○）第●●号、平成●●年（○○）第●●号
所得税賦課決定処分取消等請求上告及び上告受理申立事件
国側当事者・国
平成２０年１１月２８日棄却・不受理・確定

決　定　事　項

上告人の上告理由が民事訴訟法３１２条１項又は２項（上告の理由）所定の場合に当たらず、申立人の上告受理申立ての理由は民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）に規定する事件に当たらないとして、上告人の上告が棄却され、上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年１月２２日判決、本資料２５８号－８・順号１０８６６）

（控訴審・東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年７月２３日判決、本資料２５８号－１３７・順号１０９９５）

最高裁判所（第二小法廷）　平成●●年（○○）第●●号
過少申告加算税賦課決定処分取消等請求上告受理申立事件
国側当事者・国
平成２０年１１月２８日不受理・確定

決　定　事　項

申立人の上告受理申立ての理由は民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）に規定する事件に当たらないとして、上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年２月７日判決、本資料２５８号－３１・順号１０８８９）

（控訴審・東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年７月２３日判決、本資料２５８号－１３６・順号１０９９４）

大分地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分等取消請求事件
国側当事者・国（日田税務署長）
平成２０年１２月１日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　本件基金は、入会権者らが入会権を放棄したことに対する補償金として入会権者らに対して支払われたものを、A町が、造成地を入会権者らに取得させるため、名目は基金として、預かり金として預かっていたにすぎないものであるとの原告会社の主張が、本件基金の原資となったのは、財産区が所有する土地を公社に売却した際の売却代金であって、入会権者らに対する補償金ではない上、入会権者らは土地に対する入会権を放棄し、上記売却代金は、その全額が財産区の特別会計に計上され、そのうち１１億２４９１万円が本件特別会計に繰り出されたのであるから、本件基金は、設立目的に従い、広域農業開発事業によって実施された地元負担金並びにこの畜産振興を安定的長期にわたって推進するための資金に充てるという制約は受けるものの、その権利者はあくまでもA町であって入会権者らではないとして排斥された事例

(2)　本件弁済は、A町の原告会社に対する条例５条に基づく補助金の交付を、途中の手続を省略する形で行ったものであるとする原告会社の主張が、A町による補助金の交付は、補助金の交付を受けようとする者による補助金の交付申請、町長による補助金の交付指令書の交付、検査員による事業の完了検査等の一連の手続を経た上で、町長により交付されるものであるところ、A町及び原告会社は上記の手続を履践していないことが認められるから、補助金の交付がなされたとの原告会社の主張は理由がないとして排斥された事例

(3)　A町が、原告会社の承諾のもと、原告会社の公庫に対する債務を代位弁済した以上、A町は原告会社に対して求償債権を取得したというべきであり、その後、A町が求償債権を全額放棄したのであるから、原告会社は、これに伴って債務免除益を得たというべきであるとされた事例

(4)　原告会社は、本件基金の経済的実質を根拠に主張しているものであるが、ある経済的目的を達成するための法形式は複数存在するのであって、そのうちのある法形式を選択した以上、その法形式に従った法的効果を受けざるを得ず、それは課税においても同様であるから、その経済的実質に着目した主張は採用することはできないとされた事例

判　決　要　旨

(1)～(4)　省略

大分地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分等取消請求事件
国側当事者・国（大分税務署長）
平成２０年１２月１日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　原告会社の前代表取締役に対する適正役員報酬月額について、法人税法施行令６９条１号（定期同額給与の範囲）に定める形式的基準に基づき判断すると、原告会社は平成１３年５月３１日の株主総会決議において、役員に対し報酬として支給しうる限度額（総額）を年額５０００万円と定めたことが認められるところ、平成１５年３月期の原告会社の役員報酬の総額は株主総会決議にかかる限度額を超過していないから、形式的基準からみた場合には、不相当に高額な部分として損金に算入すべきでない金額はないとされた事例

(2)　原告会社の前代表取締役に対する適正役員報酬月額について、法人税法施行令６９条１号（定期同額給与の範囲）に定める実質的基準に基づき、①前代表取締役の職務の内容、②原告会社の収益、③原告会社の使用人に対する給料の支給の状況及び④類似法人（大分県下の税務署管内における同業種・同規模の法人５社）の役員に対する報酬の支給の状況等に照らして検討すると、役員報酬額を上昇させる特段の事情及び合理的な根拠はないといわざるを得ず、このことは、類似法人の比準報酬月額に照らしても確認できるところであり、そうすると、課税庁が前代表取締役に対する適正役員報酬額を、報酬増額前である平成１３年３月分の１３０万円と認めたのは合理的であり、相当であるというべきであって、前代表取締役に対する役員報酬額のうち、１３０万円を超える部分の金額は、不相当に高額な部分の金額であるとされた事例

(3)　前代表取締役は、原告会社の経営を刷新し、利益の出る体制に変革し、原告会社を地域における業界随一の会社に興隆させる功績があり、前代表取締役に対する役員報酬月額が不相当に過大とは言えないとの原告会社の主張が、役員報酬月額の金額には何ら明確な根拠があるわけではなく、前代表取締役の職務の内容や売上額・売上総利益率の推移、使用人への給料の支給状況、類似法人の比準報酬月額等に鑑みると、原告会社の主張には何ら理由がないとして排斥された事例

(4)　課税庁が抽出した類似法人の確定申告書、帳簿類等を一切提出していないことを理由に、類似法人の売上金額、売上総利益率、使用人最高給与額及び個人換算所得金額の比準４項目等の数値はその正確性が担保されていない等との原告会社の主張が、確定申告書に記載されている数字を写し取った役員報酬関係資料の内容・体裁に照らしてみて、また、本件訴訟の提起後に、熊本国税局長が大分県下の各税務署長に対し、本件と同じ抽出基準によって類似法人を抽出するよう指示して作成した調査表の数値と一致することが認められることからして、比準４項目等の数値は正確であるとして排斥された事例

(5)　類似法人の抽出において、比準４項目を用いること、これらを同等に扱うこと及び申告所得金額を重視しないこと並びに類似法人が原告会社より規模が小さいことの合理性について疑問があるとの原告会社の主張が、比準４項目は、類似法人と原告会社との規模の差異や個別性の代表取締役報酬額に対する影響を捨象するために使用されるものであるところ、「事業規模」に関する指標として売上金額を、「収益」に関する指標として売上総利益率を、「使用人に対する給料の支給の状況」に関する指標として使用人最高給与額を、役員との金銭の出入りに関する要素等を排除した実質的な所得金

額に関する指標として個人換算所得金額をそれぞれ比準項目としたのであるから、その内容に照らせば、これらの項目を用いるとともに、これらを同等に扱うことは合理的であるということができ、申告所得金額の内容は事業規模に関する指標であるところ、同指標は売上金額でもって評価されているとともに、個人換算所得金額においても評価されているし、比準４項目を用いれば、類似法人が原告会社より規模が小さいことによる影響は捨象されるとして排斥された事例

(6)　類似法人の抽出において、倍半基準を申告所得金額、総資産価額、純資産価額及び売上総利益率等の各項目についても適用して適正に抽出すべきであるとの原告会社の主張が、法人税法施行令６９条１号（定期同額給与の範囲）が定める類似法人の抽出は、適正役員報酬額を算定する一つの資料、指標を得るための手段にすぎないことに鑑みれば、類似法人の範囲を事業規模の点から一定の範囲内に絞るために使用される倍半基準の適用においては、比準４項目中の事業規模に関する指標である売上金額のみに適用することで十分であるとして排斥された事例

(7)　適正役員報酬月額を算定するに際しては、単年度の数値のみを調査の対象とするのではなく、複数年度の数値を用いる方が単年度の特殊事情が希釈化される結果、比準法人としての適格性を有する法人を抽出することが可能になるとの原告会社の主張が、単年度の数値に基づいて算出する場合でも、複数の類似法人を抽出した上でその平均値を算出し、比準４項目を用いることにより、類似法人の間に通常存在する諸要素の差異やその個々の特殊性が捨象されるから、単年度の数値のみを用いて算定しても十分であるし、適正役員報酬月額は、平成１５年３月期のものについて算出するのであるから、原告会社の数値は同期のものを使用すべきであり、そうであれば、類似法人の数値についても同期の数値を使用するのが相当というべきであるとして排斥された事例

(8)　前代表取締役に対する適正役員退職給与額について、法人税法施行令７２条（特殊支配同族会社の判定等）に定める判断基準に基づき、①退任時の報酬月額、②役員在任年数、③最終役位係数に照らして検討すると、前代表取締役に対する適正役員退職給与額として算出した金額は、国の主張する６３７０万円が相当であるとされた事例

(9)　弔慰金等は、役員・従業員の死亡を原因として雇用主から遺族に対して支払われるものであるから、社会通念上相当な額の弔慰金等については、法人税法上、退職手当等とは別に取り扱って別途損金算入を認めるのが相当であるものの、社会通念上相当な額を超える部分に相当する金額は、法人税法上、退職手当等に該当すると解するのが相当であり、相続税法基本通達３－２０（弔慰金等の取扱い）が、相続人等が被相続人の雇用主等から受ける弔慰金等のうち、当該被相続人の死亡当時における賞与以外の普通給与の半年分を弔慰金等に相当する金額として取り扱い、当該金額を超える部分に相当する金額は退職手当等に該当するものとして取り扱うと定めていることが認められることに鑑みれば、前代表取締役に対して支給した弔慰金のうち、適正役員報酬を超える部分に相当する金額は、役員退職給与に該当するものとして取り扱うのが相当であるとされた事例

(10)　国税通則法６５条１項（過少申告加算税）の趣旨と同条４項の「正当な理由があると認められる」場合の意義

(11)　適正報酬月額等に従った申告をすることができなかったことについて、「正当な理由があると認められる」場合にあったといえるから、過少申告加算税を賦課することは違法であるとの原告会社の主張が、適正役員報酬月額は、法人税法施行令６９条１項（定期同額給与の範囲）に基づいて、①当該役員の職務の内容、②当該法人の収益、③当該法人の使用人に対する給料の支給の状況及び④類似法人の役員に対する報酬の支給の状況等に照らして算定されるが、上記④の要素を調査するまでもなく、原告会社の把握している上記①ないし③の要素に照らしただけでも、前代表取締役に対する適正

役員報酬月額は算定することができたし、適正役員退職給与額及び適正な弔慰金額を算定することもできたというべきであるから、本件において原告会社の責めに帰することのできない客観的事情があったと認めることはできず、「正当な理由があると認められる」場合にあったと認めることはできないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)～(9)　省略

(10)　国税通則法６５条１項（過少申告加算税）は、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げる趣旨であり、同条４項の「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうと解される。

(11)　省略

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分取消等請求控訴事件
国側当事者・国（芝税務署長）
平成２０年１２月２日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　原告会社は、①取締役の訴外会社に対する債務の担保として差し入れた株式の売却について同意しておらず、②同意をしたとしても、当該同意は、訴外会社には当該担保株式を売却する法的に有効な処分権がないにもかかわらず、これがあるとの要素の錯誤に基づいてしたものであるから、当該担保株式の売却は無効であり、よって、原告会社は訴外会社に対する損害賠償請求権を取得するが、取締役に対する求償権を取得するものではないとの原告会社の主張が、証拠によれば、原告会社は訴外会社の当該担保株式の売却について同意していたと認められることなどから、訴外会社がした当該担保株式の売却は有効であり、そして、その売却代金を取締役の損失の補填に当てたことが認められるから、原告会社は取締役に対し、損失額相当額について求償権を取得したことが認められるとして排斥された事例（原審判決引用）

(2)　法人税における収益計上時期の判定（原審判決引用）

(3)　仮に取締役に対し損失額相当額の求償権を取得したとしても、法人税基本通達２－１－４３（損害賠償金等の帰属の時期）が適用あるいは類推適用されるべきであるから、係争事業年度にこれを益金の額に計上する必要はないとの原告会社の主張が、当該損失額相当額の求償権は、担保株式等の売却に係る売却代金が、取締役と訴外会社との間の消費貸借契約の元本及び利息へ充当され、又は取締役の損失の補てんに充てられたことにより、発生したというべきであり、かつ、その額は、原告会社が支出した当該損失額相当額に確定されているのであるから、不法行為に基づく損害賠償請求権のように不確定要素が多いものとはいい難く、これと同列に論じることはできないとして排斥された事例（原審判決引用）

(4)　訴外会社による担保株式の売却及び原告会社が行った株式の売却に係る売却手数料は、原告会社が保有する株式を現金にする際に必要となった費用であり、原告会社自身の費用であるから、取締役に対する求償権が発生しないとの原告会社の主張が、①担保株式の売却代金は、売却手数料を除きすべて取締役と訴外会社との間の消費貸借契約の元本及び利息に充当されていること、②原告会社が売却した株式が取締役の信用取引の決済のために売却されたことを原告会社が自認していること、③原告による売却株式の売却代金は、売却手数料を除きすべて取締役の損失の補てんに充てられていることからすると、当該担保株式及び原告による売却株式に係る売却手数料は、取締役の債務の弁済のために要した費用であり、原告会社のための費用であるということはできないとして排斥された事例（原審判決引用）

(5)　原告会社は、係争事業年度の法人税確定申告書において、取締役に対する求償権相当額について益金の額に算入することなく、内訳書の雑損失の欄に、取締役の「債務保証の履行による損失（請求権行使不能)」と記載して、これを損金の額に算入しているのであるから、貸倒れを認めることができない本件においては、原告会社は、当該求償権を放棄したものと認めるのが相当であり、当該求償権相当額は、「債務の免除による利益その他の経済的な利益」に該当し、法人税法３５条４項（役員給与の損金不算入額）所定の賞与に該当するとされた事例（原審判決引用）

(6)　原判決が控訴人会社の訴外会社に対する別件の損害賠償請求訴訟の１審判決のみに基づいて、控訴人会社が担保株式の売却に同意していたことなどを認定しており、不当であるとの控訴人会社の主張が、①控訴人会社は、担保株式の売却代金の内５億８００万円分を財団法人に寄付していること、②その余の担保株式などの売却代金については、控訴人会社の取締役に対する保証債務履行に使用されたものとして会計処理し、法人税の確定申告をしていること、③控訴人会社は、訴外会社に対して、訴外会社が控訴人会社の同意なくして担保株式を売却したなどの約定違反の処分行為により当該担保株式を失ったことによる損害の賠償を求める別件訴訟を提起して争い、双方共主張・立証を尽くした上、別件訴訟１審判決がされたことを踏まえての当該原判決の判示であるとして排斥された事例

(7)　控訴人会社の訴外会社に対する損害賠償請求権の存否が別件訴訟で争われており、法人税基本通達２－１－４３（損害賠償金等の帰属の時期）において争いが決着するまでの間は損害賠償請求権の益金不算入を認めている以上、損害賠償請求権と両立し得ない関係にある損失額相当額の求償権については、少なくとも当該損害賠償請求権の不存在が別件訴訟で確定し、その裏返しとして当該求償権の存在が確定するまでは、これを益金に算入しないことが認められるべきとの控訴人会社の主張が、係争事業年度における控訴人会社の法人税確定申告において、控訴人会社が取締役に対する保証債務の履行を前提としていることは明らかであり、当該求償権は取締役の債務について控訴人会社が株式を担保提供し、その債務を消滅させたことにより取得したものであるから、当該損害賠償請求権とは発生原因事実を同一にするものではなく、当該求償権の成否の判断は別件訴訟の確定を待たなければならないものではないとして排斥された事例

(8)　株式の売却手数料については、およそ株式を換価する場合にはいかなる場合においても必要となる費用であり、当該費用に関して控訴人会社の取締役に対する求償権が生じる法的根拠が不明であるとの控訴人会社の主張が、控訴人会社において担保株式の売却手数料を証券会社に対して負担しないことを認めるに足りる証拠はなく、控訴人会社株式の売却手数料についても、控訴人会社は、控訴人会社の取締役の委託を受けて、当該株式を担保に提供し、その代金をもって証券会社に対する取締役の債務の支払に充てたものであるから、控訴人会社は、保証債務に関する規定に従って取締役に対して弁済相当額のほか、避けることのできなかった費用についても求償権を取得し（民法３５１条（物上保証人の求償権）、４５９条（委託を受けた保証人の求償権）、４４２条２項（連帯債務者間の求償権）参照）、株式売却が通例証券会社を通じて行われることから、当該担保株式等の売却手数料は、上記避けることのできなかった費用であるというべきであるとして排斥された事例

(9)　係争事業年度における控訴人会社の法人税確定申告書の雑益、雑損失等の内訳書の「取締役の保証債務履行による損失（請求権行使不能）」との記載は、その字句から演繹的に一義的な意思内容を導けるような性質のものではなく、取締役に対する求償権の回収を放棄したのではなく、その後の取締役の資力回復等を待って回収を想定しているものであって、多額の課税関係を生じる結果となる「求償権の放棄」を意味すると解することは経験則に反する上、当該確定申告書を作成した税理士も、同様の主張を陳述書に記載しているとの控訴人会社の主張が、①当該陳述書は更正処分後に作成されたものであり、その内容は当該内訳書の文言の意味内容から乖離し、②控訴人会社が振替伝票においても「保証債務履行損」と記載し、当該確定申告においても「債務保証の履行による損失（請求権行使不能）」と記載していることに加え、③控訴人会社はその株式すべてを取締役が所有している会社であり、④控訴人会社が当該確定申告までに求償権の行使をした形跡がないことなどから、貸倒れが認められない本件においては、控訴人会社が取締役に対する求償権の行使を放棄したものと推認するのが合理的であるとして排斥された事例

(10)　取締役は確定申告書に目を通しておらず、控訴人会社及び取締役の双方において巨額の課税が生じる結果となる行為を意図することはあり得ないから、損失額及び手数料相当額の求償権を放棄することはあり得ないとの控訴人会社の主張が、控訴人会社らにおいて当該求償権を放棄することにより源泉所得税が課せられることを予期していなかったとしても、このこと故に求償権の放棄をしなかったということはできないとして排斥された事例

(11)　訴外会社による担保株式の売却は、控訴人会社及び取締役の意に反して最安値の時点で大量に行われ、両名とも財産を喪失した被害者であるのに、損失額及び手数料相当額にかかる源泉所得税の課税は、本件更正による法人税の課税を上回る金額であって過酷な二重課税であるとの控訴人会社の主張が、担保株式の売却による損失は、控訴人会社及び取締役と訴外会社との間の取引関係により生じたものであるのに対し、源泉所得税の課税は、控訴人会社が、求償権を放棄し、取締役が求償債務を免れることにより、同人に実質的にその役員等に対して給与を支給したのと同様の経済的効果をもたらすものであるから、改正前の法人税法３５条４項（役員賞与等の損金不算入）所定の「債務の免除による利益その他の経済的な利益」に該当し、同条所定の賞与に該当することによるものであるから、源泉所得税の課税が過酷な二重課税であるということはできないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　省略

(2)　ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定した時の属する年度の益金に計上すべきものと解するのが相当である（最高裁平成●●年（○○）第●●号同５年１１月２５日第一小法廷判決・民集４７巻９号５２７８頁参照）。

(3)～(11)　省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年７月１１日判決、本資料２５８号－１３０・順号１０９８８）

名古屋高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　更正処分取消等請求控訴事件
国側当事者・国（桑名税務署長）
平成２０年１２月４日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　所得税は、納税者の申告により確定するのを原則とし、納税者において申告した課税価格及び納付税額が過大あるいは還付税額が過小であるとするときは、一定期間に限り更正の請求を行うことができるが、更正の請求がされていない場合には、納税者が自らの申告によってこれを確定させ、しかもその是正のため法律上認められた手続をとっていないのであるから、申告した課税価格及び納付税額を超えない部分あるいは還付税額を超える部分については、納税者にとって不利益な処分があったということはできず、その取消しを求める訴えの利益はないし、更正処分に対して適法な不服申立てがなされなければ当該更正処分は確定するから、当該更正処分において更正された税額を超えない部分について、その取消しを求めることはできないとされた事例（原審判決引用）

(2)　行政事件訴訟法３条２項（抗告訴訟）に規定される処分取消しの訴えにおいて取消しを求めることができる「行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為」の意義（原審判決引用）

(3)　納税者の延滞税の賦課取消しを求める訴えが、延滞税の納税義務は、国税通則法６０条１項（延滞税）所定の要件を充足することによって法律上当然に成立し、それと同時に特別の手続を要することなく税額が確定するものであって、同税の納税義務の成立又は税額の確定に関し、賦課決定等の行政庁の行為はないから、取消しの対象となるべき処分がないとして排斥された事例（原審判決引用）

(4)　納税者の差押予告の取消しを求める訴えが、差押予告は、滞納国税等が指定日に全額納付されない場合には、財産の差押えを執行する旨を伝える観念の通知に過ぎず、納税者の権利義務や法律上の地位に何らかの影響を及ぼすものではないから、処分取消しの訴えにおいて取消しを求めることができる「行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為」ということはできないとして排斥された事例（原審判決引用）

(5)　所得税法１５６条（推計による更正又は決定）の趣旨（原審判決引用）

(6)　税務調査に対して、領収書等の資料を提示し、コピーにも応じ、売上げや仕入れ先についても回答して協力しているから、所得金額等の実額は明らかであり、推計課税の必要性はないとの納税者の主張が、認定事実によれば、納税者は課税庁の調査官から再三にわたって、帳簿書類等の提示を求められながら、平成１７年分の領収書の束及び固定資産税の納税通知書の束を提示したのみで、各係争年度の帳簿書類等の提出に応じなかったのであり、このような納税者の対応のために、課税庁の調査官は、各係争年分の納税者の経費を実額で把握することができず、やむを得ず、納税者の取引先に対する調査によって把握した仕入れ金額を基礎として、納税者の本件各係争年中の売上金額及び一般経費を推計し、もって所得額を算出したと認められるとして排斥された事例（原審判決引用）

(7)　課税庁による類似同業者の選定は、納税者が中古物件を競売で取得して、賃貸しているという特殊性を反映しておらず、課税庁が選定した類似同業者の平均経費率を適用するのは不合理であるとの納税者の主張が、①納税者が中古住宅のみを購入していると認めるに足りる証拠はなく、証拠によれば、納税者が所有している物件には、売買によって取得した物件や新築の物件も含まれていると認められるから、納税者の業態、課税庁が選定した類似同業者の業態との比較において、通常の営業条件

の差異の範囲を超え、推計の合理性を否定するような特殊性を有するとはいえず、②同業者の平均経費率を用いた推計は、類型的に見て納税者との間に類似性のある業者を選定して、その平均的な率をもって課税標準等を推計するものであり、個々の業者について個別的にみればその事業内容や業態にある程度の差異があることは当然の前提とせざるを得ず、通常の営業条件の差異は、平均値を求める過程で捨象されるというべきであるとして排斥された事例（原審判決引用）

(8)　類似同業者の選定にあたっては購入件数を基準とすべきであるとの納税者の主張が、収入金額が同等であれば、経験則上、収入金額に占める必要経費の割合も同等と考えられ、収入金額の類似性をもって、事業規模の類似性の担保とすることは一般に用いられる手法として合理性を有するところ、物件の取得及び賃貸にかかる経費は個々の物件により異なるにもかかわらず、一律に物件の購入件数を基準として類似同業者を選定することがより合理的であるとは認められないとして排斥された事例（原審判決引用）

(9)　必要経費の実額に関する納税者の主張が、納税者は、一般管理費、減価償却費、貸倒金等といった費目ごとの金額を一覧にした表をもって主張するのみで、その裏付けとなる帳簿や領収書等の証拠は提出せず、上記支出と事業との関連性も明らかでないとして排斥された事例（原審判決引用）

(10)　納税者は、本件税務調査に協力的であったのに対し、課税庁は、単に調査に時間がないとの理由により推計により納税者の所得金額を算定したのであるから、推計課税の必要性はなかったとの納税者の主張が、課税庁の調査官が平成１７年７月中旬に本件税務調査を開始して以降、本件各係争年分の所得税の確定申告書に添付された収支内訳書の作成の基となった帳簿書類等一切を提示するよう繰り返し求めたのに対し、納税者は、同月末に本件各係争年外である平成１７年分の領収書の束等を提示したほかは、用意できない、あるいは調査に応じられない、更には日時を限定すれば当該領収書あるいは電子ファイルの当該部分を提示するなどと言って、これを拒んだため、課税庁の調査官は、平成１８年２月中旬に至っても、本件各係争年分の納税者の所得金額を実額で把握できなかったと認められ、納税者が、具体的に見たい領収書を指定すれば見せる等というのも、本件各係争年分の所得税の確定申告書に添付された収支内訳書の作成の基となった帳簿書類等一切という同調査官による回答で十分具体的に特定しているのであって、結局のところ、納税者はいろいろ理由を述べて課税庁の調査官による本件税務調査に積極的に協力はしなかったというべきであり、課税庁が、納税者の所得金額を推計する必要があったとして排斥された事例

(11)　平均必要経費率算定のための同業者は、新規購入物件を有しないため、必要経費が安く計上されているのに対し、納税者は、最近事業を始めたばかりで、新規不動産購入が多く、かつその多くは、裁判所の競売物件で、立退料等の経費がかかるとの納税者の主張が、通常の営業条件の差異は、平均値を求める過程で捨象されるというべきであることは、原判決の説示するとおりであって、納税者が指摘する事情は推計を不合理ならしめるものとはいえないとして排斥された事例

(12)　必要経費について、実額の項目にとどまらず、個別の支出年月日と支出額とを一覧表にし、必要であれば国税不服審判所に提出した領収書を提出するとの実額反証に係る納税者の主張は、これらの領収書を審査した同審判所において、内容が確認できないものがあること、経費一覧表の必要経費には提出された領収書で支払を確認できないものがあること、収入について現金管理をしておらず、収支を記載した帳簿が作成されていないこと、領収書の中に係争年以外のものがあること、一見して家事上の経費があること、減価償却資産には、取得価額の裏付けを欠くもの、業務上ではない自宅建物等が含まれていること、家事費か業務上の必要経費か区別できないものを必要経費に算入していることなどの事実があると指摘され、納税者が、これに対する反論や是正をした形跡はなく、むしろ納税

者自身も一般管理費として一覧表にしたものの中には一部個人的な経費も含まれる旨を自認しており、個別の支出年月日と支出額とを一覧表にして主張しているものの、これをもって必要経費の実額による証明がされたということはできず、推計によらざるを得ないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　省略

(2)　行政事件訴訟法３条２項（抗告訴訟）に規定される処分取消しの訴えにおいて取消しを求めることができる「行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為」とは、公権力の主体である国または公共団体が行う行為のうち、その行為により直接国民の権利義務を形成しまたはその範囲を確定することが法律上認められているものをいう。

(3)・(4)　省略

(5)　実額を把握するに足りる帳簿書類等の直接資料が存在しない場合や存在しても記載内容が不正確であったり、納税義務者の協力が得られないため、直接資料が入手できない場合に、課税を放棄することは、租税の公平負担の原則に反する。そのため所得税１５６条（推計による更正又は決定）は、当該納税義務者の所得金額を間接的な資料に基づいて推計して課税することを認めている。

(6)～(12)

（第一審・津地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年７月３１日判決、本資料２５８号－１４２・順号１１０００）

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　通知処分取消請求控訴事件
国側当事者・国（千葉西税務署長）
平成２０年１２月４日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　租税法規における遡及立法の可否（原審判決引用）

(2)　遡及立法が禁止の対象とする行為は、過去の事実や取引を課税要件とする新たな租税を創設し、あるいは過去の事実や取引から生じる納税義務の内容を納税者の不利益に変更する行為であるところ、所得税はいわゆる期間税であり、これを納付する義務は、国税通則法１５条２項１号（納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定）の規定により暦年の終了の時に成立し、また、その年分の納付すべき税額は、原則として所得税法１２０条（確定所得申告）の規定により確定申告の手続により確定するものであり、また、損益通算については、所得税法の関係規定によれば、所得税の納税義務が成立し、納付すべき税額を確定する段階において、その年間における総所得金額等を計算する際に、譲渡所得等の金額の計算上損失が生じている場合には、その金額を他の各種所得の金額から控除するという制度であり、個々の譲渡の段階において適用されるものではなく、対象となる譲渡所得の計算も、個々の譲渡の都度されるものでもなく、１暦年を単位とした期間で把握される（所得税法３３条３項（譲渡所得））ものであるから、本件において、平成１６年分の所得税の課税期間が開始したものの、その所得税の納税義務が成立する以前に行われた本件譲渡についても改正措置法を適用する旨を定めた改正租税特別措置法附則２７条１項は、厳密にいえば、遡及立法には該当しないとされた事例（原審判決引用）

(3)　期間税の場合における遡及適用の考え方（原審判決引用）

(4)　租税法規の立法が憲法８４条に反するか否かの判断要素（原審判決引用）

(5)　改正租税特別措置法３１条１項（長期譲渡所得の課税の特例）の立法目的については、税率引下げによる土地取引の活性化を促すことが低迷する我が国経済の現状に鑑みて急務とされていたことに加えて、株式に対する課税との不均衡是正の見地から、土地建物等の長期譲渡所得に係る損益通算をできるだけ早期に廃止する必要があったことが挙げられ、同法改正附則を設けたのも、同法の改正において、損益通算の廃止は、長期譲渡所得税率の引下げと一体の措置として実施することを予定していたところ、仮に損益通算の廃止のみの施行時期を遅らせれば、駆け込み目的の安売りによる資産デフレの助長が懸念されたことから、同条の規定を平成１６年分の所得の課税開始時以後に行う土地等の譲渡について適用する必要性が高かったことによるものであって、同法改正附則を含む改正租税特別措置法の立法目的は正当なものということができるとされた事例（原審判決引用）

(6)　改正租税特別措置法が施行される以前に認められていた、土地建物等の譲渡による損失を他の所得金額の計算上、損益通算できる制度が、年度内に成立、施行された改正租税特別措置法３１条（長期譲渡所得の課税の特例）によって廃止されたことにより著しい不利益を受けたものであり、また、このような不利益を受ける新たな制度（損益通算廃止）が設けられることの周知がされずに同法を年度開始時に遡って適用することを同法改正附則が規定していることから、納税義務者の予見可能性を奪うものであり、憲法８４条に違反するとの納税者の主張が、損益通算を廃止する等を内容とする改正租税特別措置法を成立・施行前の平成１６年１月１日に遡って適用する合理性・必要性を肯定する

ことができ、そして、その公益性と納税者にもたらされる不利益とを比較した場合、明らかに納税者の不利益が上回るということはいえず、少なくとも、同法改正附則の内容が立法目的に照らして著しく不合理であるということはできないから、同法改正附則は憲法８４条には違反しないとして排斥された事例（原審判決引用）

(7)　租税法律主義と遡及立法との関係

(8)　暦年当初への遡及適用についての合理的な理由の判断要件

(9)　①分離課税の対象となる土地建物等の長期譲渡所得に対する課税については、利益が生じた場合には税率２０％の分離課税とされながら、損失が生じた場合には総合課税の対象となる事業所得や給与所得などの他の所得と損益通算して他の所得の額を減額することができること（改正前租税特別措置法３１条１項（長期譲渡所得の課税の特例)、所得税法６９条（損益通算））については、かねてから不均衡であるとの批判が強く、長期譲渡所得について損益通算の制度を廃止すべきことが指摘されていたこと、②平成１６年１月１日以降の土地建物等の長期譲渡所得について損益通算を廃止することは、自由民主党の「平成１６年度税制改正大綱」の中に盛り込まれており、同大綱は平成１５年１２月１８日の日本経済新聞に掲載されて、納税者においても、事前に予測することはできたこと、③また、改正租税特別措置法３１条１項と同様に暦年の途中から施行されながらその適用が１月１日にさかのぼるものとされた改正規定は少なからず存し、本件の暦年当初への遡及適用についても、納税者において、暦年の途中から改正規定が施行されてもその適用が１月１日にさかのぼるものとされることは予め十分に認識し得たといえること、④本件改正附則を設けないものとして、改正租税特別措置法３１条１項を１月１日にさかのぼって適用せず、１月１日から３月３１日までの長期譲渡と４月１日から１２月３１日までの長期譲渡とに区分し、前者については改正前租税特別措置法３１条１項を、後者については改正租税特別措置法３１条１項を適用して、別異に取り扱うものとすると、納税者においても所得税確定申告の手続がそれだけ煩雑となり、申告を受けた課税庁においても正しく区分されているか等を調べるために付加的な労力を要することとなること、⑤１月１日から３月３１日までの譲渡についてその損失を他の各種所得と通算できるものとすると、その間に譲渡損失を出すことのみを目的とした駆け込み的な不当に廉価な土地建物等の売却を許すことになり、公正な取引を行う他の納税者との間に不平等が生じ、不動産市場に対しても悪影響を及ぼしかねないこと、⑥本件において、暦年当初への遡及適用の期間は１月１日から３月３１日までの３か月にとどまるものであること、⑦居住用財産を譲渡した場合の譲渡損失の一部については、なお一定の要件の下に損益通算が認められていること（改正措置法４１条の５第１項（居住用財産の買換え等の場合の譲渡損失の損益通算及び繰越控除))、等の事情を総合考慮すると、本件における暦年当初への遡及適用には合理的な理由があり、暦年当初への遡及適用を行うものとしたことに立法府の合理的裁量の範囲を超えるところはなく、本件改正附則が憲法８４条の趣旨に反するものということはできないとされた事例

判　決　要　旨

(1)　租税法規については、刑罰法規の場合と異なり、遡及立法の禁止を明文する憲法の規定は存在しないものの、租税法規について安易に遡及立法を認めることは、租税に関する一般国民の予測可能性を奪い、法的安定性をも害することになることから特段の合理性が認められない限り、原則として許されるべきではなく、このことを憲法８４条は保障しているものと解される。

(2)　省略

(3)　期間税の場合であっても、納税者は、通常、その当時存在する租税法規に従って課税が行われることを信頼して各種の取引行為を行うものであるといえるから、その取引によって直ちに納税義務が

発生するものではないとしても、そのような納税者の信頼を保護し、租税法律主義の趣旨である国民生活の法的安定性や予見可能性の維持を図る必要はあるところ、期間税について、年度の途中において納税者に不利益な変更がされ、年度の始めに遡って適用される場合とはいっても、立法過程に多少の時間差があるにすぎない場合や、納税者の不利益が比較的軽微な場合であるとか、年度の始めに遡って適用しなければならない必要性が立法目的に照らし特に高いといえるような場合等種々の場合が考えられるのであるから、このような場合を捨象して一律に租税法規の遡及適用であるとして、原則として許されず、特段の事情がある場合にのみ許容されると解するのは相当ではない。

(4)　租税法規において、国民の課税負担を定めるについては、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、極めて専門技術的な判断を必要とすることも明らかであるから、納税義務者に不利益に租税法規を変更する場合は、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された措置が同目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、憲法違反となることはないと解するのが相当であり、そして、当該立法措置が著しく不合理かどうかを検討するに際しては、それが厳密には納税義務者に不利益な遡及立法とはいえないとしても、不利益に変更される納税者の既得利益の性質、その内容を不利益に変更する程度、及びこれを変更することによって保護されるべき公益の性質、納税者の不利益を回避するためにあらかじめ取られた周知等の措置等を総合的に勘案すべきである。

(5)・(6)　省略

(7)　憲法８４条（租税法律主義）の定める租税法律主義の内容の一つとしての課税要件法定主義は、課税要件（それが充足されることによって納税義務が成立するための要件）と租税の賦課・徴収の手続は法律によって規定されなければならないとする原則であるが、遡及立法は、納税義務が成立した時点では存在しなかった法規をさかのぼって適用して、過去の事実や取引を課税要件とする新たな租税を創設し、あるいは、既に成立した納税義務の内容を納税者に不利益に変更する立法であり、法律の根拠なくして租税を課することと同視し得ることから、租税法律主義に反するものとされる。

(8)　暦年当初への遡及適用（改正租税特別措置法３１条１項（長期譲渡所得の課税の特例）の暦年当初への遡及適用）によって納税者に不利益を与える場合には、憲法８４条（租税法律主義）の趣旨からして、その暦年当初への遡及適用について合理的な理由のあることが必要であると解するのが相当であるが、暦年当初への遡及適用に合理的な理由があるか否かについては、「租税は、今日では、国家の財政需要を充足するという本来の機能に加え、所得の再配分、資源の適正配分、景気の調整等の諸機能をも有しており、国民の租税負担を定めるについて、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、課税要件等を定めるについて、極めて専門技術的な判断を必要とすることも明らかである。したがって、租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないものというべきである。」（最高裁昭和６０年３月２７日大法廷判決・民集３９巻２号２４７頁参照）と解されることから、立法府の判断がその合理的裁量の範囲を超えると認められる場合に初めて暦年当初への遡及適用が憲法８４条の趣旨に反するものということができる。

(9)　省略

（第一審・千葉地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年５月１６日判決、本資料２５８号－１００・順号１０９５８）

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　損害賠償等請求上告提起事件
国側当事者・国
平成２０年１２月９日却下・確定

決　定　事　項

上告人の上告理由が民事訴訟法３１２条１項又は２項（上告の理由）所定の場合に当たらないことは明らかであり、かつ、民訴規則１９６条１項（補正命令・法第３１６条）による補正の余地がないから、本件上告は、不適法であるとして、上告人の上告が却下された事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・長野地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　平成２０年４月１６日判決、本資料２５８号－８１・順号１０９３９）

（控訴審・東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　平成２０年１０月１日判決、本資料２５８号－１８５・順号１１０４３）

東京高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税更正処分取消等請求控訴事件
国側当事者・国（渋谷税務署長）
平成２０年１２月１０日一部認容・上告

判　示　事　項

(1)　所得税法１８３条（給与所得に係る源泉徴収義務）又は２０４条（報酬、料金に係る源泉徴収義務）に規定する「源泉徴収義務」を負う者の意義

(2)　実質課税の原則に従い、本件各医院における事業活動から生ずる所得が納税者に帰属すると認められるということから、理論必然的に、本件各医院の事業活動をめぐる法律関係の当事者ないし主体が納税者であるということが導かれるものはなく、本件各医院が本件各院長を開設名義人として開設されている以上、本件各医院の開設者は、名実共に本件各院長であることは明らかであって、本件各医院における診療行為の対価として支払われる診療報酬請求権が、私法上、本件各院長に帰属することは否定する余地がないものというべきであり、そうであれば、このこととの対比において、本件各医院で勤務する看護師等の従業員との間の雇用契約の当事者は、開設者である本件各院長であり、本件各院長が従業員に対する給与等の支払義務を負うものと認めるのが相当であり、また、本件各医院の税務処理を担当してきた税理士に対する報酬支払義務についても、上記と別異に解すべき理由はなく、その報酬の支払義務者もまた、本件各院長であると認めるのが相当であるとされた事例

(3)　本件各医院の看護師等の従業員に対する給与等は、納税者に帰属する本件各医院における事業活動から生ずる所得の計算上、必要経費に算入されているのであるから、その経済的出捐の効果の帰属主体は、納税者とみるべきであるとの課税庁の主張が、本件各医院における診療行為の対価として支払われる診療報酬は、事業所得の計算上、収入の額に算入されるものではあるが、その支払請求権が本件各院長に帰属することは明らかなのであって、その収入から必要経費の額を控除した額の収益を納税者が最終的に享受しているということと、収益の額を計算する前提となる収入や支出の原因となる法律関係の主体ないし当事者が納税者であるということとが当然に一致すると解することはできないとして排斥された事例

(4)　納税者が本件各医院の従業員の採否の決定を含む人事権も給与等の支払の権限も有しており、本件各医院で勤務していた看護師等の従業員は、本件各医院のいずれかに勤務するかの区別もなく、漠然とした状態で勤務しており、納税者と従業員との間に指揮命令関係があるとの課税庁の主張が、所得税法１２条（実質所得者課税の原則）に基づき、その名義のいかんにかかわらず、収益の帰属主体が納税者であるとは認められるといえるものの、従業員との間の雇用契約の当事者が納税者であり、納税者が給与等の支払義務を負うとまで推認するには足りないとして排斥された事例

(5)　本件各医院における事業活動をめぐる法律関係は、本件各院長を主体ないし当事者として行われたことを前提としつつ、所得税法１２条（実質所得者課税の原則）に基づき、その結果生じた収益が納税者に帰属するものとして、同法を適用すれば足りるにもかかわらず、本件各納税告知処分は、源泉所得税の納付の場面に限って、上記と異なる前提の下に、納付済源泉所得税を本件各院長に還付した上で、改めて、これを納税者に納付させようとするものであるといわざるを得ないのであって、かかる法解釈に合理性を認めることはできないとされた事例

(6)　課税庁は、源泉所得税に係る各賦課決定処分の根拠として、納税者が給与等の支払義務者である

にもかかわらず、本件各医院の従業員に対する給与等及び税理士報酬の源泉所得税を本件各院長名義で納付することにより、源泉徴収義務者が本件各院長であるかのような事実を作出したことを主張するにとどまるから、源泉徴収義務者が本件各院長であると認められる以上、これと異なる前提に立つ源泉所得税に係る各賦課決定処分もまた、違法として取消しを免れないとされた事例

判　決　要　旨

(1)　所得税法１８３条（給与所得に係る源泉徴収義務）又は２０４条（報酬、料金に係る源泉徴収義務）によれば、居住者に対し国内において同法２８条（給与所得）所定の給与等又は同法２０４条１項各号所定の報酬、料金等の支払をする者は、給与等又は報酬、料金等について、所得税を徴収し、これを納付する源泉徴収義務を負うものとされているのであって、上記の給与等又は報酬、料金等の支払義務を負う者が、同法１８３条又は２０４条に基づき、源泉徴収義務を負うものと解される。

(2)～(6)　省略

（第一審・東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年１月２５日判決、本資料２５８号－１４・順号１０８７２）

名古屋地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　更正決定処分取消請求事件
国側当事者・国（中川税務署長）
平成２０年１２月１１日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　納税者及び税理士は、本件預貯金等が本件相続財産を構成することを前提として遺産分割交渉を行っていたものと認めるのが相当であり、また、納税者及び税理士が本件預貯金等の内容、金額等について全く把握していなかったことにかんがみれば、被相続人は貸金庫を排他的、専属的に管理していたと認められるところ、これらの事実に照らすと、本件預貯金等はいずれも被相続人が取得・管理してきたものであって本件相続財産を構成するものと認めるのが相当であるとされた事例

(2)　課税庁の調査官は資料を持参しなくてもよいと言ったにもかかわらず資料がなくては答えられない質問をし、既に課税は決定していると発言したこと、また、税理士の説明を聞かないまま調査を打ち切ったことなどから本件調査は違法である旨の納税者の主張が、税務調査の範囲、程度等は、税務職員の合理的な選択にゆだねられているものと解され、税務職員が納税者の側の税務調査の続行の求めに応じなかったからといって、ただちに税務調査全体が違法となるということはできないとして排斥された事例

(3)　国税通則法７０条５項（国税の更正、決定等の期間制限）にいう、「偽りその他不正の行為」の行為者

(4)　納税者及び納税者の依頼を受けた税理士は、本件預貯金等が本件相続財産に当たることを認識していたものと認められるところ、税理士において、本件預貯金等の一部のみが本件相続財産であるとして相続税を算定し、納付すべき税額を０円とする虚偽の申告を行ったのであるから、かかる行為が「偽りその他不正の行為」に当たることは明らかであり、そうすると、納税者から申告の委任を受けた税理士が偽りその他不正の行為を行い、これにより納税者が税額を免れたものと認められるから、納税者は「偽りその他不正の行為によりその全部若しくは一部の税額を免れ」たものに当たるとされた事例

(5)　納税者は、本件預貯金等が本件相続財産に属することを認識しながら、税理士をして、本件預貯金等の一部のみを相続財産とする申告を行わせたものと認められるから、納税者の行為が「事実を隠ぺいする」ものに当たることは明らかであるとされた事例

判　決　要　旨

(1)・(2)　省略

(3)　国税通則法７０条５項（国税の更正、決定等の期間制限）は、納税者本人が偽りその他不正の行為を行った場合に限らず、納税者から申告の委任を受けた者が偽りその他不正の行為を行い、これにより納税者が税額の全部又は一部を免れた場合にも適用されるものというべきである（最高裁平成●●年（○○）第●●号　同１７年１月１７日第二小法廷判決・民集５９巻１号２８頁参照）。

(4)・(5)　省略

最高裁判所（第一小法廷）　平成●●年（○○）第●●号
法人税更正処分等取消請求上告受理申立事件
国側当事者・国
平成２０年１２月１１日不受理・確定

決　定　事　項

申立人の上告受理申立ての理由は民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）に規定する事件に当たらないとして、上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・神戸地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年６月１日判決、本資料２５７号－１１３・順号１０７２２）
（控訴審・大阪高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年６月１２日判決、本資料２５８号－１０９・順号１０９６７）

最高裁判所（第三小法廷）　平成●●年（○○）第●●号、平成●●年（○○）第●●号
相続税更正処分取消請求上告及び上告受理申立事件
国側当事者・国
平成２０年１２月１６日棄却・不受理・確定

決　定　事　項

上告人の上告理由が民事訴訟法３１２条１項又は２項（上告の理由）所定の場合に当たらず、申立人の上告受理申立ての理由は民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）に規定する事件に当たらないとして、上告人の上告が棄却され、上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・大阪地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年３月２５日判決、本資料２５８号－６８・順号１０９２６）

（控訴審・大阪高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年８月２８日判決、本資料２５８号－１５４・順号１１０１２）

最高裁判所（第三小法廷）　平成●●年（○○）第●●号、平成●●年（○○）第●●号
更正処分の義務付等請求上告及び上告受理申立事件
国側当事者・国
平成２０年１２月１６日棄却・不受理・確定

決　定　事　項

上告人の上告理由が民事訴訟法３１２条１項又は２項（上告の理由）所定の場合に当たらず、申立人の上告受理申立ての理由は民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）に規定する事件に当たらないとして、上告人の上告が棄却され、上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・広島地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年１０月２６日判決、本資料２５７号－１９５・順号１０８０４）

（控訴審・広島高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年6月２０日判決、本資料２５８号－１１３・順号１０９７１）

長野地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税課税処分無効確認、債務不存在確認等請求事件
国側当事者・国（長野税務署長）
平成２０年１２月１７日却下・控訴

判　示　事　項

納税者が、課税処分を受けた後、その課税処分に係る税金を納付しないために滞納処分を受けるおそれがある場合において、課税処分の無効を主張してこれを争おうとするときは、納税者は、行政事件訴訟法３６条（無効等確認の訴えの原告適格）により、課税処分の無効確認を求める訴えを提起することができるところ、納税者が既に納税している場合には、滞納処分を受けるおそれはなく、課税処分の無効を前提とする既納税金の返還を求める訴えを提起することにより、納税者はその目的を達し得るのであるから、納税者には、課税処分の無効確認を求める原告適格は認められず、本件訴えは不適法であるとして却下された事例

判　決　要　旨

省略

名古屋地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国（豊橋税務署長）
平成２０年１２月１８日棄却・確定

判　示　事　項

(1)　所得税法１５７条１項（同族会社等の行為又は計算の否認等）の趣旨
(2)　所得税法１５７条１項による否認の対象
(3)　所得税法１５７条１項に規定する「不当」の意義
(4)　所得税法１５７条１項に規定する所得税の負担を「不当に」減少させるとは、同族会社という法形式を利用して、異常又は迂遠な行為又は計算をすることにより、通常の行為又は計算を採用した場合と同一の経済効果を獲得しながら、その通常の行為又は計算を採用した場合に課せられる税負担を免れ又は軽減した場合をいうものと解すべきであり、「通常の行為又は計算を採用した場合と同一の経済的効果」を獲得していない場合には本件規定の適用はないとする納税者の主張が、本件規定は、その文言上、株主等の所得税の負担を「不当に」減少させる結果となると規定するのみであるから、「通常の行為又は計算を採用した場合と同一の経済的効果」を獲得した場合にのみ適用されるものと解釈すべき根拠はなく、「通常の行為又は計算を採用した場合と同一の経済的効果」を獲得した場合に限定するならば、その適用範囲は極めて限られたものとなり、同族会社の行為又は計算における税負担の公平を維持するという本件規定の趣旨が達成されないこととなるとして排斥された事例
(5)　所得税法１５７条１項は、租税回避行為の否認規定と解すべきであり、租税回避が講学上「納税者が、取引上の理由に基づくことなく、不自然・不合理な（あるいは異常な）法形式を選択することにより、その結果、通常の法形式を選択した場合と同一の経済的効果を得ながら、それにもかかわらず、通常の法形式を選択した場合に課せられる税負担を軽減又は排除する行為」と定義されるのが一般的であるとして、本件規定は「通常の行為又は計算を採用した場合と同一の経済的効果」を獲得した場合にのみ適用されるとの納税者の主張が、本件規定が、租税回避行為（その講学上の解釈はともかくとして）に対処するために設けられたものであるとしても、その適用要件については、本件規定の定める要件に従って解釈すべきであって、講学上の租税回避行為に限定されなければならないと解釈すべき理由はないとして排斥された事例
(6)　所得税法１５７条１項に規定する「同族会社の行為又は計算」は、同族会社の側の行為又は計算をいうものであって、本件規定による否認の対象とされるべき経済的合理性のない不自然・不合理な行為又は計算であるか否かは、専ら同族会社にとって経済的合理性のない行為又は計算であるか否かによって判断されるべきであり、株主等の個人にとって経済的合理性のない行為であっても、同族会社の側に経済的合理性があるのなら、本件規定が適用されるべきではないとの納税者の主張が、本件規定は、「同族会社の行為又は計算」がされた場合に、「これを容認した場合にはその株主等の所得税の負担を不当に減少させる結果となること」を要件としているのであって、「不当に」の判断を同族会社にとって経済的合理性のない行為又は計算であるか否かによって判断されるべきものと限定的に解釈すべき根拠はないとして排斥された事例
(7)　所得税法１５７条１項の規定は、その文言が不明確で適用範囲が明らかではないから、租税法律主義を定める憲法８４条（租税法律主義）に反し無効であるとの納税者の主張が、本件規定は、税負

担の公平を維持するため、株主等の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為又は計算が行われた場合に、これを正常な行為又は計算に引き直して当該株主等に係る所得税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものであり、その適用に当たっては、株主等の収入の減少又は経費の増加が同族会社以外の会社との間における通常の経済活動としては不合理又は不自然であって同族会社とでなければ通常は行われないものか否か、株主等の所得税の負担の減少が不当なものか否かを判断すべきことになるところ、課税要件は、法律上できる限り具体的、個別的、一義的に規定しておくことが望ましいとしても、本件規定の性質上、様々な経済的事象を想定してこれに対処し得るような要件を定めることは極めて困難である上、本件規定の適用要件に係る解釈は、税務署長が客観的、合理的に行うことが十分可能なものというべきであるから、本件規定が憲法８４条に違反するということはできないとして排斥された事例

(8)　所得税法１５７条１項の効果

(9)　所得税法１５７条１項を適用して株主等に対し実際には発生していない収入を擬制することをも認めるものであると解するならば、同族会社の側にこれと同額の経費を控除して法人税の再計算を行うという対応的調整を認めるべきであり、対応的調整を認めないまま株主等の収入を擬制することは、正に「所得の創造」にほかならず、担税力のないところに課税することになる上、納税者の予測可能性を損なう結果となるとの納税者の主張が、本件規定は、租税負担の公平を維持するためのものであって、租税負担を回避しようとした者に通常以上の税を負担させるという制裁的な目的はないというべきであるが、本件規定の適用に当たっては、株主等の税負担の軽重が問題となるのであって、株主等と同族会社を通じた総合的税負担の軽重までをも考慮する必要があるものとは解されず、本件規定の趣旨等に照らせば、本件規定に基づく課税が「所得を創造」するもの、担税力のないところに課税するもの、あるいは納税者の予測可能性を損なうものということはできず、対応的調整がされなかったことをもって直ちに違法ということはできないとして排斥された事例

(10)　本件においては、納税者は、本件同族会社に対し土地を賃貸し、本件同族会社は訴外会社に対し土地を転貸したものであって、本件同族会社は土地を賃貸して専ら賃貸料の受領と契約の更新をするのみで、これら以外に特別な不動産管理業務を行っていないものと認められるから、納税者が、不動産管理会社に委任して、同族会社の関係にない第三者に対し、土地を賃貸した場合に得られる適正賃料収入を算出し、その適正賃料収入と本件賃貸借契約に係る約定賃貸料とを比較して、本件賃貸借契約が通常の経済活動としては不合理又は不自然で同族会社でなければ通常は行われないものか否かを判断すべきであるとされた事例

(11)　本件においては、本件同族会社と訴外会社との本件転貸借契約の転貸料が明らかになっており、本件同族会社と訴外会社が同族会社等の特殊な関係にあるものとは認められないから、転貸料は通常の経済活動として算定された適正な額であると推認することができ、当該転貸料を基に、納税者に事業規模及び物件の所在地が類似する同業者における平均管理料割合を適用して、納税者の本件各土地に係る適正賃貸料を算定することが合理的であると認められるところ、課税庁は、類似同業者を抽出するに当たり、いわゆる通達回答方式を採用し、抽出過程における恣意も排除されるよう配意されていることが認められる上、事業規模についても、いわゆる倍半基準を用いることによって一定の配慮をしていることが認められるから、適正平均管理料割合及び適正賃貸料の算出方法及び算出過程には、特段不合理な点は見当たらないとされた事例

(12)　納税者と本件同族会社との約定賃貸料は、適正賃貸料の約６割程度にとどまるものであるから、本件賃貸借契約は同族会社以外の会社との間における通常の経済的活動としては不合理、不自然で同

族会社でなければ通常は行われないものであると認められ、適正賃貸料を基にして納税者の本件各年分の納付すべき所得税額を算出すると、納税者が申告した所得税額は４割強の減少割合となっているから、納税者の所得税の負担の減少は不当なものというべきであるとされた事例

(13)　本件同族会社に対し、単に株主という立場に基づいて好意から低額で不動産を賃貸したにすぎず、納税者が異常な行為又は計算を選択することにより、通常の行為又は計算を選択した場合と同一の経済的効果を得ながら税負担のみを軽減させたという事実は存在しないとの納税者の主張が、本件同族会社に対し単に株主という立場に基づいて好意から低額で不動産を賃貸したこと自体が、正に、同族関係以外の会社との間における通常の経済活動としては不合理又は不自然であって同族会社でなければ通常は行われないものというべきであり、所得税法１５７条１項（同族会社等の行為又は計算の否認等）を適用して税負担の公平を維持する必要がある場合に当たることは明らかであるとして排斥された事例

(14)　国税通則法６５条１項（過少申告加算税）の趣旨と同条４項にいう「正当な理由があると認められる」場合の意義

(15)　納税者が本件同族会社との間で締結した賃貸借契約は、その約定賃料が適正賃貸料の約６割程度にとどまるものであり、通常の経済活動としては不合理又は不自然で同族会社でなければ通常は行われないものであって、それにより、本来納めるべき所得税額の４割強の所得税の負担を不当に減少させたものであるから、そのような税務申告をした納税者に国税通則法６５条４項の「正当な理由」があるといえないことは明らかであるとされた事例

判　決　要　旨

(1)　所得税法１５７条１項（同族会社等の行為又は計算の否認等）の規定は、①同族会社の行為又は計算であること、②これを容認した場合にはその株主等の所得税の負担を減少させる結果となること、③その所得税の負担の減少が不当と評価される程度のものであることという３要件を充足するときは、同族会社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、当該株主等に係る所得税の課税標準等又は税額等の計算を行い、これに基づいて更正又は決定を行うことを認めている。これは、同族会社において、これを支配する株主等の所得税の負担を不当に減少させるような行為又は計算が行われやすいことにかんがみ、税負担の公平を維持するため、株主等の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為又は計算が行われた場合に、これを正常な行為又は計算に引き直して当該株主等に係る所得税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものである（最高裁平成●●年（○○）第●●号　同１６年７月２０日第三小法廷判決・判例時報１８７３号１２３頁参照）。

(2)　所得税法１５７条１項による否認の対象は「同族会社の行為又は計算」であるが、「同族会社の行為又は計算」によって株主等の所得税の負担を減少させる結果となるものであって、否認の目的が株主等の所得税を正常な行為又は計算に引き直すことにあることからすれば、否認されるべき「同族会社の行為又は計算」とは、同族会社と株主等との間の取引等であって、典型的には当該株主等の収入を減少させ又は経費を増加させる性質を有し、それに伴って当該株主等の所得税の負担を減少させることとなるものであることは明らかである。

(3)　株主等の収入の減少又は経費の増加が同族会社以外の会社との間における通常の経済活動としては不合理又は不自然であって同族会社とでなければ通常は行われないものであり、このような行為又は計算の結果として当該株主等の所得税の負担が減少することとなる場合には、特段の事情がない限り、当該株主等の所得税の負担の減少は「不当」と評価されるものと解すべきである。

(4)～(7)　省略

(8)　所得税法１５７条１項は、同族会社において、これを支配する株主等の所得税の負担を不当に減少させるような行為又は計算が行われやすいことにかんがみ、税負担の公平を維持するため、株主等の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為又は計算が行われた場合に、これを正常な行為又は計算に引き直して当該株主等に係る所得税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものであり、本件規定に基づき正常な行為又は計算に引き直して所得税が算出されたとしても、同族会社と株主等との間で現実にされた行為又は計算そのものに実体的変動を生ぜしめるものではない。

(9)～(13)　省略

(14)　国税通則法６５条１項（過少申告加算税）の過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置であって、主観的責任の追及という意味での制裁的な要素は重加算税に比して少ないものであり、同条４項にいう「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解される（最高裁平成●●年（○○）第●●号　同１８年４月２０日第一小法廷判決・民集６０巻４号１６１１頁参照）。

(15)　省略

名古屋高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税更正処分等取消請求控訴事件
国側当事者・熱田税務署長、名古屋東税務署長事務承継者名古屋北税務署長、国（千種税務署長）
平成２０年１２月１８日原判決取消・認容・上告

判　示　事　項

(1)　租税特別措置法３３条（収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例）の趣旨

(2)　都市計画法５６条１項（土地の買取り）の趣旨及びその要件

(3)　租税特別措置法３３条１項３号の３（収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例）後段及び３３条の４第１項１号（収用交換等の場合の譲渡所得等の特別控除）により、長期譲渡所得の特別控除額を５０００万円とする特例（以下「本件特例」という。）の適用要件

(4)　都市計画法５６条１項（土地の買取り）の買取りの対価について、本件特例の適用を受けるには、都市計画法５６条１項の買取申出のため、都市計画施設の区域又は事業予定地の指定がなされただけではなく、地権者が具体的な建築物の建築を計画し、建築許可申請を求めたにもかかわらず不許可とされた場合にはじめて土地利用制限が具体化するのであるから、地権者が、現実に知事に対し、具体的建築意思を伴う建築許可申請をなし、これが不許可になることが必要であるとの課税庁の主張が、①都市計画法５６条１項やその他の関係法令上、同項の買取のために、現実に建築許可申請をなすことや、これに具体的建築意思が備わっていることを要求した規定が存在しないこと、②地権者自らは対象土地の利用計画を有しておらず、従前の土地利用形態を変更する予定がない場合であっても、建築したいときにも建築できないという客観的に当該土地の利用に高度の制限が加わるという状況の変化を踏まえた上、そのような状況を打開するために、積極的に所有土地を手放す決断をし、買取申出という態度に出た場合には、地権者が具体的な経済的不利益を被ったということができること、③本件係争以前の実務をみても、都市計画法５６条１項の要件として、具体的建築意思を必要とする扱いがなされていたことは認めることができないとして排斥された事例

(5)　本件売却は、いずれも参加人（土地の買取りの申出の相手方として公告された者）があらかじめ納税者らに土地買取申出書を提出させてから、形式的に都市計画法５６条１項（土地の買取り）の買取の外形を備えさせたものであり、土地所有権の強制的な移転と同視し得る状況は存在しないから、本件特例の適用がないとの課税庁の主張が、同法５６条１項は、明示的に、地権者から土地買取の申出があったことを同項適用の要件としており、参加人があらかじめ納税者ら地権者に買取申出書を提出させたことをもって、同項の適用を否定する理由にはならないし、そのことが土地の買取の申出の相手方として公告された者である参加人の買取手続を形骸化させている等と解する根拠も見当たらず、地権者に買取申出の真意があれば、同項の要件を充足するというべきであるとして排斥された事例

(6)　都市計画法５５条１項（許可の基準の特例等）但書が、知事は、土地の買取の申出の相手方として公告された者が土地買取の申出に応じない場合、建築許可申請を許可しなければならないと規定していることからすれば、同法５６条１項（土地の買取り）は、建築許可申請が実際になされることを前提としており、それには、現実に建築物を建築する計画・意図が必要と解すべきであるとの課税庁の主張が、同法５５条１項但書は、単に建築許可が必要的となる条件を定めたにすぎない規定であって、同法５６条１項の買取のできる要件を定めたものではないとして、排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　本件特例は、都市計画法上の公共目的に基づいて、事業予定地の地権者が同法５５条１項（許可の基準の特例等）本文による高度の土地利用制限を受けて、その結果、階数が２階以下で、主要構造部が木造等の堅固でない建築物を建築することも不可能となるという極めて大きな経済的不利益を被る点を考慮し、これらの地権者がその土地を事業者に買い取ってもらう場合の譲渡所得税について、税法上の特典を与えることによって、都市計画法の立法目的を間接的に実現しようとする政策的意図に出たものと認めることができる。

(2)　都市計画法５６条１項（土地の買取り）の買取の制度は、知事により事業予定地の指定があった場合に、その予定地内に土地を有する地権者は土地利用を制約され、当該土地の利用には都市計画事業に起因する著しい支障が発生したことになるから、これについて何らかの救済が必要となると解されるところ、この場合に、地権者が買取申出をすることで、買取の申出の相手方として公告された者に買取に応じる義務が生じ、これにより地権者が上記の権利制限から抜け出す手段を用意する趣旨に出たものと解することができるのであり、そうすると、同法５６条１項の「５５条１項の本文の規定により事業予定地内において建築許可がされないときはその土地利用に著しい支障をきたすこととなることを理由として、当該土地を買い取るべき旨の申出があった場合においては」とは、文理解釈だけではなく、実質的に考えた場合にも、具体的な建築意思までは必要ではなく、買取を求めるとの意思が明確であれば足り、これをもって同法５６条１項の要件を満たすと解される。

(3)　知事が事業予定地を指定し都市計画法５５条１項（許可の基準の特例等）本文に基づき事業予定地内の建築物の建築を許可しない意向を示した場合において、地権者の建築計画に具体的建築意思がない等として、都市計画法５６条（土地の買取り）の買受申出ができなくなると解したときには、知事は、地権者の建築計画を事実上封じながら、土地の買取の申出の相手方として公告された者は、本来必要な対象土地の買取を免れることができるか、買取をしても、地権者に本件特例の適用がなくなることになるが、そのような事態は、都市計画法及び租税特別措置法の本来予定したところとは到底解されないことからすれば、地権者において、現実に都市計画法５３条１項（建築の許可）所定の建築許可の申請をなしたが不許可となったこと、そして、同申請につき地権者が具体的建築意思を有することは、本件特例の適用を受けるための要件ではないというのが相当である。

(4)～(6)　省略

（第一審・名古屋地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成●●年（○○）第●●号、平成１９年５月１７日判決、本資料２５７号－１０５・順号１０７１４）

大阪高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税更正処分等取消請求控訴事件
国側当事者・国（豊能税務署長）
平成２０年１２月１９日棄却・上告

判　示　事　項

(1)　所得税法における各種所得の金額上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額の計上基準（原審判決引用）

(2)　納税者の勤務先（日本法人）の外国親会社グループが実施する、同グループの各社に雇用される従業員等に対し当該外国親会社の株式を無償で取得することができる権利（ストックアワード）を付与する従業員株式報奨制度（アワード・プラン）に基づきストックアワードを付与された従業員等については、ストックアワードの「ｖｅｓｔ（権利確定)」時にストックアワードに係る外国親会社の株式の時価相当額の経済的利益を取得し、当該経済的利益（当該株式の「ｖｅｓｔ」時における時価相当額）が所得税法３６条１項にいう「収入すべき金額」として当該「ｖｅｓｔ」時に係る年分の所得税の課税対象になるというべきであるとされた事例（原審判決引用）

(3)　アワード・プランにおける「ｖｅｓｔ」は、ストックアワードを付与された従業員等においてその時点から無償で外国親会社の株式を取得し、又は当該株式の売却により現金を取得することが可能な地位に就くことを意味するにすぎず、ストックアワードが「ｖｅｓｔ」されただけでは、ストックアワードの権利は未確定であって、従業員等においてその権利を行使する旨の意思表示をして初めて、当該従業員等のストックアワードに基づく経済的利益を享受する権利が確定するとの納税者の主張が、ストックアワードを付与された従業員等がストックアワードの「ｖｅｓｔ」後に行うことができるとされているものの内容が、外国親会社の株式に係る配当の受領、受託者を介しての議決権の行使及び当該株式の処分といった株主の地位に本質的かつ重要なものであり、これらの行為はいずれも「ｖｅｓｔ」後特段の意思表示を要せずに従業員等において行うことができるものとされていること、「ｖｅｓｔ」後に従業員等においてストックアワードを放棄（拒否）することができるものとされているとしても、「ｖｅｓｔ」後のストックアワードに係る株式についての受託者に対する売却の指示やストックアワードの放棄（拒否）についての期間制限は定められていないことからすれば、納税者の主張するように、当該従業員等において当該選択権を行使するまでは、ストックアワードに係る外国親会社の株式についての権利の帰属が法的に確定しないという仕組みが採られていると解するのは困難というほかないとして排斥された事例（原審判決引用）

(4)　アワード・プランにおけるストックアワードが「ｖｅｓｔ」されたことによる従業員等の地位は、ストックオプションにいう会社から新株予約（購入）権を付与され、権利者において、いつでもそれを行使してもよい状態と同視することができ、ストックアワードとストックオプションとは、その付与が無償であるか有償であるかの違いにすぎないから、ストックオプションが権利行使時にその権利行使益に対して課税される以上、ストックアワードについてもストックオプションの場合との取扱いの均衡上、「ｖｅｓｔ」時ではなく権利行使時にその権利行使益に対して課税されるべきであるとの納税者の主張が、ストックオプションにおいては、権利行使をして初めて当該株式に係る配当の受領、議決権の行使及び当該株式の処分等が可能になるものとされているのが通常であると考えられる上、少なくとも最高裁平成１７年１月２５日第三小法廷判決（民集５９巻１号６４頁）の事案においては、

当該ストックオプションの一般的な権利行使期間並びにこれを付与された納税者の権利行使時期及びその方法が具体的に定められていたというのであるから、平成１７年最高裁判決が当該ストックオプションの権利行使時における権利行使益が所得税の課税対象であることを前提とする判示をしているからといって、当該ストックオプションとその制度の内容が異なるストックアワードの課税時期及び課税内容について、平成１７年最高裁判決に係るストックオプションと同様に解すべき理由はないとして排斥された事例（原審判決引用）

(5)　ストックアワードにおける株式の法的所有権の移転ないし売却の指示等の行使が予約完結権の行使であり、ストックアワードにより付与される権利は予約完結権としての一種の形成権（期待権）付きの権利にすぎず、予約完結権の行使により初めて権利が確定すると解すべきであるとの納税者の主張が、ストックオプションにおいては、権利行使をして初めて当該株式に係る配当の受領、議決権の行使及び当該株式の処分等が可能になるものとされているのが通常であると考えられるから、そのようなストックオプションと「ｖｅｓｔ」により、その時点で当該株式に係る配当の受領、議決権の行使及び当該株式の処分等が可能となるストックアワードとの権利の性質を同列に論ずることはできず、予約完結権としての一種の形成権（期待権）付きの権利に止まると解することはできないとして排斥された事例

(6)　「ｖｅｓｔ」される前に納税者が日本法人を退職したストックアワードについては、納税者の退職により失効し、その後の復活交渉の結果、納税者が再取得するに至ったが、いつ再取得の手続がされたのかの連絡は納税者にされなかったのであるから、ストックアワードが納税者に転送（交付）された時にその利益が実現されたというべきであるとの納税者の主張が、納税者が付与されていた各ストックアワードで退職時に「ｖｅｓｔ」されていないものについて、勤務先の日本法人から、退職に先立って、納税者に対し、これらのストックアワードに関する納税者の権利を消滅させずに存続させる旨の説明がされていたことなどから、これらのストックアワードについても、アワード・プランに基づき、納税者の退職後も消滅せずに納税者がその権利を保持し続ける旨の措置が確定的に執られていたものと認めるのが相当であるから、当該ストックアワードについても、アワード・プランに基づいてその「ｖｅｓｔ」時にこれらのストックアワードに係る株式の受益所有権を取得したものというべきであり、その後受託者の手違いにより納税者において取得した受益所有権の円滑な行使が事実上妨げられたとしても、所得税の課税対象とすべき所得の実現という意味においては、当該受益所有権の取得をもってこれらのストックアワードに係る株式の時価相当額の経済的利益を「収入すべき金額」として得たものというべきであるとして排斥された事例（原審判決引用）

(7)　アワード・プランは、外国親会社グループの各社に雇用される従業員等に対する精勤の動機付け（インセンティブ）とすることを企図した従業員報奨制度として設けられたものであって、外国親会社は、納税者がその職務を遂行しているからこそ、納税者に対し各ストックアワードを付与したものであって、各ストックアワードが「ｖｅｓｔ」されたことにより納税者が取得した経済的利益は、納税者がその職務を遂行したことに対する対価としての性質を有する経済的利益であることが明らかであるから、当該経済的利益は、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価として給付されたものとして、所得税法２８条１項（給与所得）所定の給与所得に当たるとされた事例（原審判決引用）

(8)　退職所得について所得税の課税上他の給与所得と異なる優遇措置を講じている趣旨（原審判決引用）

(9)　所得税法３０条１項（退職所得）に規定する退職所得に当たるか否かの判断基準（原審判決引用）

(10)　アワード・プランにおいては、ストックアワードを付与された従業員等の雇用が「ｖｅｓｔ」前に終了したときは、当該ストックアワードに関する権利は原則として消滅するものとされているにもかかわらず、納税者の退職後もその権利を保持し続ける旨の措置が執られたストックアワードに係る経済的利益は、仮に一時所得に当たらないとしても、退職所得に当たるとの納税者の主張が、例外措置として退職後も保持し続けるものとされたストックアワードに係る経済的利益は、「退職、すなわち勤務関係の終了という事実によって初めて給付されること」との退職所得の要件を欠くものというほかないし、退職所得に対する優遇措置についての立法趣旨に照らしても、その経済的利益をもって実質的にみて「退職、すなわち勤務関係の終了という事実によって初めて給付されること」の要件の要求するところに適合し、課税上、「退職により一時に受ける給与」と同一に取り扱うことを相当とするものであると認めることもできないというべきであるとして排斥された事例（原審判決引用）

(11)　ストックアワードの権利行使時における株式の価格が権利行使可能時における価格より著しく下落した場合には、権利行使可能時に課税された所得税の一部を還付する等の立法措置が講じられなければ不合理であるところ、そのような措置は何ら設けられていないから、納税者に対する課税処分は憲法２９条１項（財産権）に違反するというべきであり、このような税制の不備を補う観点からも、本件に限っては、その課税時期をストックアワードの権利行使時とした上で、その権利行使益を一時所得とするよう、所得税法３６条等を合憲的に解釈すべきであるとの納税者の主張が、アワード・プランに従ってストックアワードを付与された従業員等は、通常報奨についても任意報奨についても、諮問委員会が決定するストックアワードの「ｖｅｓｔ」時に特段の意思表示等を要することなく自動的にストックアワードに係る外国親会社の株式等の時価相当額の経済的利益を取得し、当該経済的利益は、当該従業員等の職務の遂行に対する対価としての性質を有する給付に該当するのであって、そのような経済的利益を給与所得として所得税の課税対象とすることは、何ら立法政策としての合理性を欠くということはできないとして排斥された事例（原審判決引用）

(12)　国税通則法６５条４項（過少申告加算税）にいう「正当な理由があると認められる」場合（原審判決引用）

(13)　本件の確定申告当時、ストックアワードに関する課税上の取扱いは明確に示されておらず、納税者が、ストックオプションに関する議論を参考にして、ストックアワードについても株式の売却又は名義変更の意思表示をした時点で課税されると考え、また、その権利行使益を一時所得として申告したとしても、それをもって納税者の主観的事情に基づく単なる法律解釈の誤りに過ぎないということはできず、国税通則法６５条４項にいう正当な理由が認められるべきであるとの納税者の主張が、納税者が確定申告に当たり参照した勤務先が作成したアワード・プランに関するガイドライン等には、ストックアワードに係る経済的利益の課税対象及び課税時期について、ストックアワードの「ｖｅｓｔ」時にそのときにおける当該アワードに係る外国親会社株式等の時価相当額の経済的利益が給与所得として課税の対象となる旨が明記されていたところ、本件の各確定申告当時、既に課税実務においてはストックオプションについてその権利行使益を給与所得とする統一的取扱いがされており、当該ガイドラインは、当時の課税実務をも踏まえて作成されたものと合理的に推認され、また、当該ガイドライン等の記載を読めば、少なくともストックアワードとストックオプションとが従業員等に対し経済的利益を付与する仕組みにおいて基本的に異なるものであることを容易に理解することができたことなどから「正当な理由」があるとは認められないとして排斥された事例（原審判決引用）

(14)　ストックアワードにおいて「ｖｅｓｔ」時をもって所得の年度帰属を決することは、収入を生み出す抽象的な権利の帰属を基準とする発生主義的な権利確定主義にすぎず、収入を生み出す具体的な

権利の帰属時期（実現性充足時期）をもって年度帰属を決するべきで、それは、「ｖｅｓｔ」後に具体的な売却指示を出すか、自己の口座に移動するかなどの行為時であるとの納税者の主張が、「ｖｅｓｔ」により従業員が取得する権利は、「ｖｅｓｔ」時における客観的かつ具体的な権利として確定されており、経済的にみても、従業員は「ｖｅｓｔ」時に担税力を備えた財産権を取得するのであるから従業員の指示等による任意の時期をもって年度帰属の基準とする考え方は採用できないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　所得税法３６条（収入金額）の規定からすれば、同法は、現実の収入がなくても、その収入の原因である権利が確定的に発生したときは、その時点で所得の実現があったものとして、当該権利発生の時期の属する年分の課税所得を計算するいわゆる権利確定主義を採用しているものと解される。

(2)～(7)　省略

(8)　所得税法が退職所得につき所得税の課税上他の給与所得と異なる優遇措置を講じているのは、一般に、退職手当等の名義で退職を原因として一時に支給される金員は、その内容において、退職者が長期間特定の事業所等において勤務してきたことに対する報償及び当該機関中の就労に対する対価の一部分の累積としての性質を持つとともに、その機能において、受給者の退職後の生活を保障し、多くの場合いわゆる老後の生活の糧となるものであるため、他の一般の給与所得と同様に一律に累進税率による課税の対象とし、一時に高額の所得税を課することとしたのでは、公正を欠き、かつ、社会政策的にも妥当しない結果を生ずることになることから、このような結果を避ける趣旨に出たものと解される。

(9)　従業員の退職に際し退職手当又は退職金その他種々の名称の下に支給される金員が所得税法３０条１項にいう退職所得に当たるか否かについては、同項の規定の文理及び退職所得に対する優遇措置についての立法趣旨に照らしてこれを決するのが相当であり、このような観点からすれば、同項にいう「退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与」に当たるというためには、それが①退職、すなわち、勤務関係の終了という事実によって初めて給付されること、②従来の継続的な勤務に対する報償ないしその間の労務の対価の一部の後払いの性質を有すること、③一時金として支払われること、の各要件を備えることが必要であり、また、同項にいう「これらの性質を有する給与」に当たるというためには、それが、形式的には上記各要件のすべてを備えていなくても、実質的にみてこれらの要件の要求するところに適合し、課税上、「退職により一時に受ける給与」と同一に取扱うことを相当とするものであることを必要とすると解される。

(10)・(11)　省略

(12)　過少申告があっても例外的に過少申告加算税が課されない場合として国税通則法６５条４項が定めた「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告による納税義務の違反者に対して過少申告加算税を課すことによって、当初から適正に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置としての過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解される。

(13)・(14)　省略

（第一審・大阪地方裁判所　平成●●年（○○）第●●・●●号、平成２０年２月１５日判決、本資料２５８号－３６・順号１０８９４）

最高裁判所（第二小法廷）　平成●●年（○○）第●●号、平成●●年（○○）第●●号
所得税更正請求棄却処分取消請求上告及び上告受理申立事件
国側当事者・海田税務署長
平成２０年１２月１９日棄却・不受理・確定

決　定　事　項

上告人の上告理由が民事訴訟法３１２条１項又は２項（上告の理由）所定の場合に当たらず、申立人の上告受理申立ての理由は民事訴訟法３１８条１項（上告受理の申立て）に規定する事件に当たらないとして、上告人の上告が棄却され、上告受理申立てが上告審として受理されなかった事例

決　定　要　旨

省略

（第一審・広島地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成１９年５月１５日判決、本資料２５７号－１０２・順号１０７１１）

（控訴審・広島高等裁判所　平成●●年（○○）第●●号、平成２０年４月１６日判決、本資料２５８号－８３・順号１０９４１）

仙台地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　所得税更正処分等取消請求事件
国側当事者・国（仙台北税務署長、国税不服審判所長）
平成２０年１２月２２日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　所得税法１５６条（推計による更正又は決定）の趣旨

(2)　納税者が調査担当職員らに提出した帳簿書類は、恣意的な記載の余地が少ない日々継続して記帳されたものではなく、必要経費として計上された支出には、領収書等によっても必要経費性が不明なものが多数あって、調査担当職員らの質問に対しても明快な回答をしなかったのであり、さらに、帳簿書類等の不備への対応として、領収書等が保存されている支出のうち一部を必要経費に計上しなかった経理処理も、納税者独自の主観的判断に基づくものであって、客観的根拠を欠くといわざるを得ないことから、帳簿書類等は信頼性が乏しく、これに基づき所得税の課税標準の実額を把握することは困難であったというべきであり、課税庁が推計課税の方法によったのはやむを得ない選択であったとされた事例

(3)　帳簿書類の不正確な記帳は意図的なものではない、必要経費の一部を家事費と判断するのであれば、その部分を否認して課税すれば足りる、必要経費性が不明であれば納税者の自主申告を尊重すべきである等とする納税者の主張が、提示ないし提出された帳簿書類等は全体として信頼性が乏しいというべきで、帳簿書類の不正確な部分の一部が納税者の単純な過誤によるものであっても、それが信頼し難いことには変わりはないことからすると、調査担当職員らが家事費と判断した部分のみを否認すれば実額を把握できるというものではなく、ましてや、納税者の自主申告を尊重すべきとは到底言い難いとして排斥された事例

(4)　本件調査は、過年分の帳簿書類の不備を理由に、本件各年分の帳簿不備等を推測して行われたものであるから必要性はないとの納税者の主張が、前回調査の結果、納税者に何ら指摘すべき問題がなかったのであればともかく、青色申告承認取消処分及び更正処分をするに至ったのであるから、課税庁が前回調査に基づき納税者に是正を求めた事項が本件各年分の確定申告において是正されているか否か等を確認するため調査に及んだとしても、必要性がないとはいい難いとして排斥された事例

(5)　類似同業者の抽出基準について、本件各年分の収入が事業所得と給与所得から構成されているにもかかわらず給与所得等を得ていない者を基準としており、その結果、倍半基準の具体的適用を誤っている点において合理性を欠くとの納税者の主張が、納税者は複数の取引先から報酬を受領し、うち十数社からは毎月定額の報酬を受領しているが、本件各年分の確定申告において、自らこれら報酬を事業所得とし、審査請求においても、事業所得の収入金額は更正処分を相当として争わない旨陳述した事実が認められる上、特定の取引先との間で雇用契約又はこれに類する原因に基づき、取引先の指揮命令に服して労務を提供したことをうかがわせる証拠はないから、これらの報酬は事業所得に該当すると認めて差し支えなく、そうでなくとも、納税者がそのような主張をすることは信義に反するというべきであるとして排斥された事例

(6)　課税庁が採用した類似同業者の抽出基準は、納税者の事業実態に即していると認められるから、類似同業者の選定には合理性があり、その資料から算定された本件各年分の類似同業者の特前所得率の平均値から計算された各年分の納付すべき税額及び過少申告加算税の額の推計方法にも合理性が

あるとされた事例

(7)　納税者は本件各年分の収入について、基本的には課税庁が主張する実額と同額を主張するのみで、これがすべての収入であることの客観的な証拠を提出しない上、納税者が提出した決算資料等においても支出の必要経費性及び収入との対応関係について立証があったとはいい難いことから、所得税の課税標準が実額をもって立証されたということはできないとされた事例

(8)　所得税法２３１条の２第１項（事業所得等を有する者の帳簿書類の備付け等）、同法施行規則１０２条１項（事業所得等に係る取引に関する帳簿の記録の方法及び帳簿書類の保存）、昭和５９年大蔵省告示３７号（所得税法施行規則第１０２条第１項に規定する総収入金額及び必要経費に関する事項の簡易な記録の方法を定める件）が、白色申告者に対し、複式簿記による帳簿記帳までは求めていないとして、実額反証が奏功したとの納税者の主張が、上記(7)の説示は、納税者が複式簿記の記帳義務を怠ったとして実額反証を排斥する趣旨ではなく、法令上の記帳義務と実額反証における納税者が提出した帳簿書類等の証明力とは別問題であるとして排斥された事例

(9)　裁決行政庁に対し、主張書面をもって求釈明等を求め、口頭意見陳述の申立てをしたが、裁決行政庁は適切な対応をとらなかったとする納税者の主張が、主張書面には口頭意見陳述の申立ての記載はないことが認められるから、その機会を与えなくても手続きの違法を来すものではないし、その余の求釈明等の求めについても、一般に、裁決の審査手続は、裁決庁の合理的裁量に委ねられているところ、納税者が主張書面をもって求めたところは、既に課税庁が意見書を提出した事項、争点と直接関係のない事項又は法解釈に係る事項であることが認められるから、裁決行政庁が納税者の求めに応えなかったとしても、裁決行政庁に裁量権の濫用ないし逸脱があったとは到底いい難いとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)　所得税法１５６条（推計による更正又は決定）は、推計課税の方法による課税処分を認めているところ、これは、本来、所得税の課税が収入及び支出の実額に基づくべきものであることを前提として、課税庁が納税義務者の所得金額を実額で把握することができなかった場合に、課税を断念することとすると租税の公平負担の見地から妥当でないことから、実額に基づく課税の例外として、所得金額を間接的な資料に基づいて推計して課税することを認めたものであり、そのような推計課税は、実額を把握するのに必要な帳簿書類その他の資料を納税義務者が備え付けていない、備え付けていても資料の記載内容が不正確で信頼性が乏しい等の事情により、課税庁において所得税課税の前提となる収入及び経費の実額を把握することができない場合に許されるものと解される。

(2)～(9)　省略

松山地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分等取消請求事件
国側当事者・国（大洲税務署長、国税不服審判所長）
平成２０年１２月２４日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　砂利採取業者等は、砂利採取事業に関する原告組合の同意の有無について事実上強い利害関係があることにかんがみれば、本件漁業協力金等は、砂利採取業者等が原告組合の有する共同漁業権漁場区域内で砂利採取等を行うことについて原告組合から同意を得ることを目的として支払われたものであると強く推認される一方、本件漁業協力金等の使途について、砂利採取等により被る損失の補填に留まらない、漁業に対する税金補填等の経営支援や高齢化対策といった福祉目的又は漁協機能施設などの共同利用施設の設置という目的に用いるべきであるとの認識を有することも認められ、本件漁業協力金等が個々の原告組合員に対する純然たる損失補償であるとは認めがたいことを併せ考慮すれば、本件漁業協力金等は、砂利採取業者等が原告の有する共同漁業権漁場区域内で砂利採取等を行うことについて原告組合が同意を与えることに対する対価であると認めるのが相当であるとされた事例

(2)　Ｎ地区以外の地区の漁業者から砂利採取等を行うことについての同意は得ておらず、また、共同漁業権の海域における砂利採取は共同漁業権の変更に当たるところ、原告組合が特別総会決議を経た事実もない以上、原告組合が砂利採取に同意した事実はなく、本件砂利採取区域内において共同漁業権を行使する権利を有するＮ地区の漁業者の同意を得て砂利採取業者へ通知したにすぎないとの原告組合の主張が、共同漁業権漁場区域内における砂利採取が共同漁業権の変更に当たらないことは明らかであり、砂利採取等に対する同意不同意は、その他の法令又は定款上の総会決議事項にも当たらないことから、理事会で決定することができ、実際にも理事会が砂利採取等に同意する旨の決議を行っていることが認められ、Ｎ地区の漁業者からの賛同は、原告組合が同意不同意の判断の前提として得たものにすぎないと解することも可能であるとして排斥された事例

(3)　砂利採取業者等に対する同意は事実行為であり、法的権利性が認められない以上、当該同意に対価性を是認することはできないとの原告組合の主張が、いわゆる準委任契約など、事実行為の対価として金銭を支払う合意も存在することから、原告組合の主張には理由がないとして排斥された事例

(4)　本件漁業協力金等が原告の同意の対価であるとすれば、何故に地区間で各漁業者への配分が異なるかを説明し得ないとの原告組合の主張が、原告組合の理事は、各地区から選出されるところ、本件漁業協力金等が原告組合に帰属する以上、組合内部での配分は、理事会における議論ないし交渉で決定されるものであり、各地区の規模や力関係などの要因によって、各地区への配分額が単なる組合員数に比例した額と異なるものとなることは、何ら不自然なことではないとして排斥された事例

(5)　本件漁業協力金等が原告の同意の対価であるとすれば、漁業者に対する損失補償がないのであるから、砂利採取等に反対する漁業者は、その共同漁業権を行使する権利に基づいて、砂利採取行為等に対する妨害排除を求めることができ、さらには、許可漁業権者や自由漁業権者も損害賠償請求をすることができることとなり、当事者の主観的意思に反して不合理であるとの原告組合の主張が、漁業そのものは気象状況や海流などの諸般の事情により大きく影響を受けやすいものであり、それゆえ砂利採取等により各漁業者が被る損害は、その因果関係の点でも、額の点でも調査、把握が極めて困難

であることから、砂利採取業者等が各漁業者から差止請求又は損害賠償請求をなされるリスクを勘案した上で、各漁業者に対する損失補償契約を締結することなく、原告組合の同意を得ることで、原告組合による各漁業者との間の事実上の調整に期待したとしても何ら不合理とはいえないとして排斥された事例

(6)　組合員の記名押印のある委任状を根拠に、各漁業者から漁業を営むことができないことによる損失の補償に関し、その代理人として、交渉、契約の締結、補償金の受領、配分等を行うことの委任を受けているとの原告組合の主張が、本件においては、本件漁業協力金等が各漁業者に対する損失補償金であること自体が争われているところ、委任状作成後に新たに原告組合に加入した組合員も多数いると認められるが、原告組合が総会に諮るなどの方法により、本件漁業協力金等に係る個々の契約に先立って、新たに加入した組合員から本件漁業協力金等に係る交渉、契約の締結、補償金の受領、配分等を行うことの委任を受けたことをうかがわせる証拠はないことから、委任状と本件漁業協力金等の関係は不明であり、委任状をもって本件漁業協力金等が損失補償金であるとか、各漁業者に帰属すると推認することはできないとして排斥された事例

(7)　本件漁業協力金等の中には、「迷惑料」ないし「漁業補償」の名目で受領されたものもあるものの、金員を受領する際の名目は便宜的に付けられることがしばしばあり、必ずしも受領する金員の性格と一致するとは限らないことにかんがみれば、「迷惑料」ないし「漁業補償」の名目で本件漁業協力金を受領したからといって、本件漁業協力金等が原告組合の同意を得ることの対価であることと整合しないとまではいえず、各漁業者が受ける損失に対する「漁業補償」であることまで推認されるものではないとされた事例

(8)　県は、県下の漁業組合に対し、組合員の委任を受けて漁業補償金を取得することを認めるとともに、これを組合員に公正に配分するように指導してきたとの原告組合の主張が、当該指導は昭和４４年ころから行われているのに対し、砂利採取に伴う漁業補償問題は昭和５３年ころから発生したというのであるから、当該指導が砂利採取に伴う漁業補償を念頭に置いたものとは認めがいとして排斥された事例

(9)　国税庁は、通達により漁業補償金の仮受金勘定による経理を認めてきたのであり、支払者が国であれ私企業であれ、組合員の漁獲減少を填補する性格を有する以上、組合員への配分が予定されている部分の仮受金処理を認めなければならないとの原告組合の主張が、本件漁業協力金等が法的に各漁業者に当然に帰属すべき純然たる損失補償金であることを認めるに足りる証拠はないし、原告組合自らに帰属させることなく各組合員に配分することが当然に予定されていたとまでは認められないことから、仮受勘定を認める前提を欠くとして排斥された事例

(10)　最高裁昭和●●年（○○）第●●号同平成元年７月１３日第一小法廷判決・民集４３巻７号８６６頁は、結論としての判断において、漁業補償金の帰属主体が現実に漁業操業に関し損失を被る漁業協同組合の組合員たる漁業者であることを認めているとの原告組合の主張が、当該判決は、漁業協同組合がその有する漁業権を放棄した場合に漁業権消滅の対価として支払われる漁業補償金は、漁業協同組合に帰属し、組合員はその配分を受ける立場にあるにすぎない旨を判示したものであることは明らかであり、原告組合の主張は独自の見解であるとして排斥された事例

(11)　課税庁が、原告組合に対し、砂利採取業者等から受領した漁業補償金の個々の組合員に対する配分額を照会してきたことなどをもって、課税庁が漁業補償金を各組合員の所得であると認識してきたからにほかならないとの原告組合の主張が、本件漁業協力金等が、直接組合員に帰属する場合も、いったん原告組合に帰属したうえで組合員に配分される場合も、結果的に組合員の所得を構成すること

には変わりがない以上、組合員への配分金に関する調査・指導をしたことをもって本件漁業協力金等が各漁業者に帰属することや仮受金勘定を認めたことにはならないとして排斥された事例

(12)　原告組合らに対する課税処分以外には、同県内及び他県において砂利採取に伴う漁業補償金を漁業協同組合の益金とした課税処分の例はないとの原告組合の主張が、漁業協同組合が業者から受領した金員の帰属は、当該金員の支払われた趣旨によって個別に決まるものであるから、他の漁業協同組合に対する課税処分の例によって、本件漁業協力金等の帰属主体が左右されるものではなく、本件漁業協力金等が組合員の漁獲減少を填補する性格を有するとは認められないのであるから、他の漁業協同組合において組合員に配分した砂利採取に伴う漁業補償金について課税処分された例がないとしても、租税平等原則に違反することにはならないとして排斥された事例

(13)　原告組合は、各旧漁業協同組合の合併により新設されたところ、各地先海域における共同漁業権を管理するために、各地区の漁業者で構成する任意組合（人格なき社団）が設立され、各地区の任意組合が合併前の各旧漁業協同組合の事業を引き継いで原告組合とは別の事業として行ってきたとの原告組合の主張が、任意組合の存在を認めるに足りる証拠はなく、各旧漁業協同組合単位の各地区ごとに経理される収入及び費用は、原告組合の下部組織としての支所の活動によって生じたものと認められるところ、内国法人は法人格ごとに納税義務を負い（法人税法４条）、法人税の課税対象となる所得金額は、支店・支所の活動によるものも含め、その法人の活動により生じた収益及び費用を合算して算出するから、下部組織の活動により生じた収入及び費用は、原告組合の所得金額に加算あるいは減算されるべきものであるとして排斥された事例

(14)　租税法規における信義則の法理の適用要件

(15)　本件漁業協力金等について、２０数年余りの間、非課税の取扱いが税務署の指導により認められてきたこと、原告組合はその指導を信じてそれに基づいて仮受金の計上処理をしてきたこと、原告組合が税務署の指導を信じたことにつき何ら過失はないことなどを理由に、本件各更正処分は明らかに信義則に違反し、かつ裁量権を濫用した違法な処分であるとの原告組合の主張が、①課税庁が原告組合に対し、本件漁業協力金等の個々の組合員に対する配分額について調査・指導したことをもって、課税庁が本件漁業協力金等が各組合員に帰属することや仮受金勘定処理を認めた旨の公的見解を表示したとは認められず、②原告組合が課税庁に対して本件漁業協力金等の税務処理について積極的に相談をしたり指導を求めた事実はなく、③課税庁が過去の調査の際に、本件漁業協力金等についての仮受金勘定処理を是正しなかったとしても、それだけでは本件漁業協力金等を原告組合の所得として課税の対象としない旨の課税庁の黙示の意向の表明であるとまでは認めるに足らず、その他一切の事情を考慮しても信頼の対象となる公的見解の表示があったと認めるに足る証拠はないから、本件各更正処分について信義則の適用は認められないとして排斥された事例

(16)　本件裁決は、原告組合が審査請求においてした主張を意図的に脱漏させて判断しており、固有の瑕疵があるとの原告組合の主張が、国税不服審判所長は、原告組合の主張の要旨を的確に取り上げ、十分な理由と共にそれに対する判断を下していると認められるし、原告組合の独自の見解をあえて明示的には取り上げなかったとしても、裁量の範囲内であって、違法とまでは認められないとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)～(13)　省略

(14)　租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、上記課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なかん

ずく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、上記法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて上記法理の適用の是非を考えるべきものである。そして、上記特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに上記表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の上記表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものであるといわなければならない（最高裁昭和●●年（○○）第●●号同昭和６２年１０月３０日第三小法廷判決・裁判集民事１５２号９３頁）。

(15)・(16)　省略

松山地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分等取消請求事件
国側当事者・国（今治税務署長、国税不服審判所長）
平成２０年１２月２４日棄却・控訴

判　示　事　項

(1)　本件海面使用料の支払に係る契約ないし合意の意思表示の当事者及び本件海面使用料の支払いを受けた当事者は、いずれも原告組合であること、砂利採取業者等は、原告組合の同意を得ることについて強い動機を有しており、本件海面使用料は原告組合の同意の対価であると認識していたと推認される上、原告組合もそのことを十分に理解し得たし、実際にも同意を与えていること、本件海面使用料が個々の原告組合員に対する純然たる損失補償であるとは認めがたいことを併せ考慮すれば、本件海面使用料は、砂利採取業者等が砂利採取区域において砂利採取を行うことについて原告組合が同意を与えることの対価であると認めるのが相当であるとされた事例

(2)　本件海面使用料のうち、砂船監視料名目の金員は、砂利採取業者等が砂利採取が実施される際に監視業務を行った船舶に対する日当として支払ったものであると認められるが、同金員は、原告組合に帰属すると認められる砂利採取に関する本件海面使用料に付随して支払われたものであり、砂船監視料の契約ないし合意の形式や原告組合内部での取扱いは本件海面使用料と同じであることに照らすと、砂船監視料名目の金員も原告組合に帰属すると解するのが相当であるとされた事例

(3)　砂利採取業者等に対する同意は事実行為であり、法的権利性が認められない以上、当該同意に対価性を是認することはできないとの原告組合の主張が、いわゆる準委任契約など、事実行為の対価として金銭を支払う合意も存在する上、砂利採取の認可又は許可の手続的要件の充足や原告組合ないし原告組合員との間のトラブル回避のために金銭を支払うことは、一般取引通念に照らして合理性が認められるとして排斥された事例

(4)　本件海面使用料等が原告組合の同意の対価であるとすれば、漁業者に対する損失補償がないのであるから、砂利採取に反対する漁業者は、その共同漁業権を行使する権利に基づいて、砂利採取行為に対する妨害排除を求めることができ、さらには、許可漁業者や自由漁業者も損害賠償請求をすることができることとなり、当事者の主観的意思に反して不合理であるとの原告組合の主張が、漁業そのものは気象状況や海流などの諸般の事情により大きく影響を受けやすいものであり、それゆえ砂利採取により各漁業者が被る損害は、その因果関係の点でも、額の点でも調査、把握が極めて困難であることから、砂利採取業者等が、各漁業者から差止請求又は損害賠償請求をなされるリスクを勘案した上で、各漁業者に対する損失補償契約を締結することなく、原告組合の同意を得ることで、原告組合による各漁業者との間の事実上の調整に期待したとしても何ら不合理とはいえないとして排斥された事例

(5)　本件海面使用料等のうち、原告組合の有する共同漁業権の漁場区域内にある海面の使用に関するものについては、同金員に係る海面使用契約の締結並びに当該契約に基づく海面使用料名目の金員の請求及び受領がいずれも原告組合名義でなされていると認められるところ、原告組合の有する共同漁業権の管理は原告組合の目的事業であること、本件海面使用料等が個々の原告組合員に対する損失補償であるとは認めがたいことを併せ考慮すれば、本件海面使用料等のうち、原告組合の有する共同漁業権の漁場区域内にある海面の使用に関するものは、原告組合に帰属すると認めるのが相当であると

された事例

(6)　海運会社が所有する台船が転覆・漂流した事故について、原告組合と海運会社との示談協定の締結並びに当該協定に基づく漁業補償金名目の金員の請求及び受領は、いずれも原告組合名義でなされていること、本件事故海域は、原告組合の有する共同漁業権の漁場区域内にあるところ、共同漁業権の管理は、原告組合の目的事業であること等を考慮すれば、本件海面使用料等のうち、示談協定に基づいて支払われたものは、本件事故により原告組合の有する共同漁業権に生じた損害の賠償として原告組合に帰属すると認めるのが相当であるとされた事例

(7)　本件海面使用料等は砂利採取等により各組合員が被る損失を填補する補償金であるとの原告組合の主張が、本件海面使用料等の算定方法及び配分方法は、各漁業者の受ける損失を補填する実害補償であることと整合せず、原告組合が個々の組合員からたとえ黙示であっても本件海面使用料等に関して損失補償契約の締結等につき委任を受けていることを裏付ける証拠もないとして排斥された事例

(8)　本件海面使用料等の各組合員に対する配分の有無及び金額は、原告組合の裁量に委ねられていて、原告組合の財政状態等により、場合によっては金員の受領後、理事会等の議決により組合員には配分しないという事態もあり得ると考えられ、租税特別措置法関係通達６４(2)－２９（共同漁業権等の消滅による補償金の仮勘定経理）で仮受金勘定が認められている共同漁業権等の消滅等に対する補償金等とは異なり、原告組合が受領した海面使用料等を自らに帰属させることなく各組合員に配分することが当然に予定されていたとまでは認められないことから、原告組合が本件海面使用料等を各組合員に配分することを予定し又は現に配分したとしても本件海面使用料等について仮受金勘定が認められるものではないとされた事例

(9)　県が県下の漁業組合に対し、組合員の委任を受けて漁業補償金を取得することを認めるとともに、これを組合員に公正に配分するように指導してきことを根拠に、本件海面使用料等が各組合員に帰属するとの原告組合の主張が、これは県による判断、指導にすぎないうえ、本件海面使用料等が組合員の損失補償金であると認めるに足りる証拠はないとして排斥された事例

(10)　国税庁は、租税特別措置法関係通達６４(2)－２９（共同漁業権等の消滅による補償金の仮勘定経理）により漁業補償金の仮受金勘定による経理を認めてきたのであり、支払者が国であれ私企業であれ、組合員の漁獲減少を填補する性格を有する以上、組合員への配分が予定されている部分の仮受金勘定を認めなければならないとの原告組合の主張が、本件海面使用料等が法的に各組合員に当然に帰属すべき純然たる損失補償金であると認めるに足りる証拠はなく、原告組合が本件海面使用料等を各組合員に帰属させることが当然に予定されていたとも認められないことから、本件海面使用料等について仮受金勘定を認める前提を欠くとして排斥された事例

(11)　最高裁昭和●●年（○○）第●●号同平成元年７月１３日第一小法廷判決・民集４３巻７号８６６頁は、結論としての判断において、漁業補償金の帰属主体が現実に漁業操業に関し損失を被る組合員たる漁業者であることを認めているとの原告組合の主張が、当該判決は、漁業協同組合がその有する漁業権を放棄した場合に漁業権消滅の対価として支払われる漁業補償金は、漁業協同組合に帰属し、組合員はその配分を受ける立場にあるにすぎない旨を判示したものであることは明らかであり、原告組合の主張は独自の見解であるとして排斥された事例

(12)　課税庁が、原告組合に対し、砂利採取業者等から受領した漁業補償金の個々の組合員に対する配分額を照会してきたことなどをもって、課税庁が漁業補償金を各組合員の所得であると認識してきたからにほかならないとの原告組合の主張が、課税庁がそのような照会をしたことをうかがわせる証拠はなく、仮に、照会の事実が認められたとしても、本件海面使用料等が直接組合員に帰属する場合も、

いったん原告組合に帰属したうえで組合員に配分される場合も、結果的に組合員の所得を構成することには変わりがない以上、組合員への配分金に関する調査をしたことをもって本件海面使用料等が各漁業者に帰属することや仮受金勘定を認めたことにはならないとして排斥された事例

(13)　原告らに対する課税処分以外には、同県内及び他県において砂利採取に伴う漁業補償金を漁業協同組合の益金とした課税処分の例はないとの原告組合の主張が、漁業協同組合が業者から受領した金員の帰属は、当該金員の支払われた趣旨によって個別に決まるものであるから、他の漁業協同組合に対する課税処分の例によって、本件海面使用料等の帰属主体が左右されるものではなく、本件海面使用料等が漁業補償金であると認めるに足りる証拠はないから、他の漁業協同組合において組合員に配分した砂利採取に伴う漁業補償金について課税処分された例がないとしても、本件海面使用料等が原告に帰属するという認定が妨げられるものでも、租税平等原則に違反するものでもないとして排斥された事例

(14)　本件海面使用料等は、いずれも、原告組合の取引に係るものであって、砂利採取業者等から原告組合に支払われた時点で確定的に原告組合に帰属するものと認められることから、その全額が原告組合の収益と認められ、かつ、本件海面使用料等が「資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益」（法人税法２２条２項（各事業年度の所得の金額の計算））に該当することは明らかであることから、その全額が原告組合の益金となると解されるとされた事例

(15)　租税法規における信義則の法理の適用要件

(16)　本件海面使用料について、２０年余りの間、非課税の取扱いが税務署の指導により認められてきたこと、原告組合はその指導を信じてそれに基づいて仮受金の経理処理をしてきたこと、原告組合が税務署の指導を信じたことにつき何ら過失はないこと等を総合的に評価すると、本件各処分は明らかに信義則に違反し、かつ、裁量権を濫用した違法な処分であるとの原告組合の主張が、①課税庁が原告組合に対し、本件海面使用料等の個々の組合員に対する配分額について調査したことを認めるに足りる証拠はなく、仮にその事実が認められたとしても、それをもって課税庁が本件海面使用料等が各組合員に帰属することや仮受金勘定処理を認めたとはいえないから信頼の対象となる公的見解が表示されたとは認められず、②原告組合が課税庁に対して本件海面使用料等の税務処理について積極的に相談したり指導を求めた事実はなく、③課税庁が過去の税務調査の際に、本件海面使用料等についての仮受金勘定処理を是正しなかったとしても、それだけでは本件海面使用料等を原告組合の所得として課税の対象としない旨の課税庁の黙示の意向の表明であるとまでは認めるに足らず、その他一切の事情を考慮しても信頼の対象となる公的見解の表示があったと認めるに足る証拠はないから、本件各処分について信義則の適用は認められないとして排斥された事例

(17)　本件裁決は、原告組合の主張を的確に取り上げないまま、実質的審査をせずに裁決をなした違法があるとの原告組合の主張が、本件裁決の事実誤認をいうものについては、原処分である本件各処分（異議決定により一部取り消された後のもの）を維持した本件裁決の実体的判断に関する違法を主張するにすぎず、何ら裁決固有の瑕疵を主張するものではない上、裁決書によれば、国税不服審判所長は、原告の主張の要旨を的確に取り上げた上で判断を下しているとして排斥された事例

判　決　要　旨

(1)～(14)　省略

(15)　租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、上記課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なかんずく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、上記法理の適用については慎重で

なければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて上記法理の適用の是非を考えるべきものである。そして、上記特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに上記表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の上記表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものであるといわなければならない（最高裁昭和●●年（○○）第●●号同昭和６２年１０月３０日第三小法廷判決・裁判集民事１５２号９３頁）。

(16)・(17)　省略