

東京地方裁判所 平成●●年（○○）第●●号 法人税更正処分取消請求事件
国側当事者・国（東京上野税務署長）
平成21年4月28日棄却・控訴

判 決

原告	A株式会社
代表者代表取締役	甲
訴訟代理人弁護士	小田 修司
同	篠 連
同	渡辺 潤
補佐人税理士	志茂坂 康史
被告	国
代表者法務大臣	森 英介
処分行政庁	東京上野税務署長
	若林 俊六
指定代理人	遠藤 伸子
同	雨宮 恒夫
同	沼田 渉
同	小林 正樹
同	米本 邦典
同	牧迫 洋行

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は、原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

- 1 処分行政庁が原告に対し平成17年6月29日付けでした、原告の平成10年6月1日から平成11年5月31日までの事業年度（以下「平成11年5月期」という。）の法人税の更正処分（以下「本件更正処分1」という。）のうち、所得金額マイナス11億4591万8570円を超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金額11億5355万0371円を超えない部分を取り消す。
- 2 処分行政庁が原告に対し平成17年6月29日付けでした、原告の平成11年6月1日から平成12年5月31日までの事業年度（以下「平成12年5月期」という。）の法人税の更正処分（以下「本件更正処分2」という。）のうち、翌期へ繰り越す欠損金額9億3174万1965円を超えない部分を取り消す。
- 3 処分行政庁が原告に対し平成17年6月29日付けでした、原告の平成12年6月1日から平

成13年5月31日までの事業年度（以下「平成13年5月期」という。）の法人税の更正処分（以下「本件更正処分3」という。）のうち、翌期へ繰り越す欠損金額5億9683万7394円を超えない部分を取り消す。

4 処分行政庁が原告に対し平成17年6月29日付けでした、原告の平成14年6月1日から平成15年5月31日までの事業年度（以下「平成15年5月期」という。）の法人税の更正処分（以下「本件更正処分4」という。）並びに過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件過少申告加算税賦課決定処分1」という。）及び重加算税の賦課決定処分（以下「本件重加算税賦課決定処分」という。）のうち、更正については所得金額1億7336万8090円、納付すべき税額5194万3600円を超える部分、各賦課決定については全部を取り消す。

5 処分行政庁が原告に対し平成17年6月29日付けでした、原告の平成15年6月1日から平成16年5月31日までの事業年度（以下「平成16年5月期」という。）の法人税の更正処分（以下「本件更正処分5」という。）及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件過少申告加算税賦課決定処分2」という。）のうち、更正については所得金額3億9962万6744円、納付すべき税額1億2823万3700円を超える部分、賦課決定については全部を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、原告が、平成11年5月期、平成12年5月期、平成13年5月期、平成15年5月期及び平成16年5月期の各法人税につき各確定申告をしたところ、処分行政庁から、平成17年6月29日付けで、①平成11年5月期、平成12年5月期及び平成13年5月期について、法人税法34条2項に該当する役員報酬の仮装経理があったとして、本件更正処分1ないし3を受け、②平成15年5月期について、(a)関連会社からの債権の現物出資及び同社への新株発行による同社に対する債務の株式への転化（D E S）につき混同による債務消滅益の計上漏れがあり、(b)上記の仮装経理等のため欠損金額の繰越額が過大であるとして、本件更正処分4を受けるとともに、本件過少申告加算税賦課決定処分1及び本件重加算税賦課決定処分を受け、③平成16年5月期について、他の関連会社の債権を対価とする同社への自己株式の譲渡につき混同による債務消滅益の計上漏れがある等として、本件更正処分5を受けるとともに、本件過少申告加算税賦課決定処分2を受けたため、上記①ないし③の各認定は誤りであり、本件更正処分1ないし5（以下「本件各更正処分」という。）並びに本件過少申告加算税賦課決定処分1及び2並びに本件重加算処分（以下「本件各賦課決定処分」という。）はいずれも違法であるとして、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分のうち、更正については確定申告に係る所得金額・納付すべき税額を超える部分又は確定申告に係る翌期へ繰り越す欠損金額を超えない部分、各賦課決定については全部の各取消しを求めている事案である。

なお、上記②の「D E S」とは、株式会社の債務（株式会社に対する債権）を株式に転化するいわゆるデット・エクイティ・スワップ（D e b t E q u i t y S w a p）の略称である。

1 関係法令等の定め

(1) 所得の金額の計算及び損金不算入

ア 法人税法（平成18年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。）22条1項

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

イ 法人税法34条2項

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。

(2) 益金算入の対象取引

ア 法人税法 22 条 2 項

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

イ 法人税法 22 条 5 項

上記アに規定する「資本等取引」とは、法人の資本等の金額の増加又は減少を生ずる取引及び法人が行う利益又は剰余金の分配（商法（平成 17 年法律第 87 号による改正前のもの。以下「旧商法」という。） 293 条ノ 5 第 1 項（中間配当）又は資産の流動化に関する法律 102 条 1 項（中間配当）に規定する金銭の分配その他これに類する金銭の分配として政令で定めるものを含む。）をいう。

ウ 法人税法 2 条 16 号

資本等の金額とは、法人の資本の金額又は出資金額と資本積立金額との合計額をいう。

(3) 現物出資と資本積立金額

ア 現物出資法人・被現物出資法人及び適格現物出資

(ア) 法人税法 2 条（定義） 12 号の 4

「現物出資法人」とは、現物出資によりその有する資産の移転を行い、又はこれと併せてその有する負債の移転を行った法人をいう。

(イ) 同条 12 号の 5

「被現物出資法人」とは、現物出資により現物出資法人から資産の移転を受け、又はこれと併せて負債の移転を受けた法人をいう。

(ウ) 同条 12 号の 14 イ等

「適格現物出資」とは、その現物出資に係る現物出資法人と被現物出資法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する関係その他の政令で定める関係がある場合の当該現物出資をいう。

(エ) 法人税法施行令（平成 18 年政令第 125 号による改正前のもの。以下同じ。） 4 条の 2 第 8 項

上記(ウ)に規定する「政令で定める関係」は、次に掲げるいずれかの関係とする。

① 略（1 号）

② 現物出資前に当該現物出資に係る現物出資法人と被現物出資法人（略）との間に同一の者（当該者が個人であるときは、当該個人及びこれと 4 条 1 項に規定する特殊の関係のある個人）によってそれぞれの法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有される関係（以下この号において「同一者による完全支配関係」という。）があり、かつ、当該現物出資後に当該現物出資法人と被現物出資法人との間に同一者による完全支配関係が継続すること（略）が見込まれている場合（略）における当該現物出資法人と被現物出資法人との間の関係（2 号）

(オ) 法人税法施行令 4 条 1 項

法人税法 2 条 10 号（同族会社の意義）に規定する政令で定める「特殊の関係のある個

人」(上記(エ)括弧書参照)は、次に掲げる者とする。

- ① 株主等の親族(1号)
- ② 株主等と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者(2号)
- ③ 株主等(個人である株主等に限る。次号において同じ。)の使用人(3号)
- ④ 前三号に掲げる者以外の者で株主等から受ける金銭その他の資産によって生計を維持しているもの(4号)
- ⑤ 前三号に掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族(5号)

イ 適格現物出資による資産等の帳簿価額による譲渡

(ア) 法人税法62条の4第1項

内国法人が適格現物出資により被現物出資法人にその有する資産の移転をし、又はこれと併せてその有する負債の移転をしたときは、当該被現物出資法人に当該移転をした資産及び負債の当該適格現物出資の直前の帳簿価額による譲渡をしたものとして、当該内国法人の各事業年度の所得の金額を計算する。

(イ) 法人税法施行令123条の5

法人税法62条の4第1項(適格現物出資による資産等の帳簿価額による譲渡)に規定するときにおいては、同項の被現物出資法人の同項に規定する資産及び負債の取得価額は、同項に規定する帳簿価額に相当する金額(その取得のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額)とする。

ウ 資本積立金額

(ア) 法人税法2条17号柱書

資本積立金額は、法人(連結申告法人を除く。)のイからワまでに掲げる金額の合計額から当該法人のカからムまでに掲げる金額の合計額を減算した金額をいう。

(イ) 同号ロ

自己の株式を譲渡した場合(略)における譲渡対価の額(略)から当該自己の株式の当該譲渡の直前の帳簿価額を減算した金額

(ウ) 同号ト

適格現物出資により移転を受けた資産の現物出資法人の当該移転の直前の帳簿価額(略)から当該適格現物出資により増加した資本の金額(略)を減算した金額

(4) 更正並びに過少申告加算税及び重加算税

ア 国税通則法70条5項(更正)

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、若しくはその全部若しくは一部の税額の還付を受けた国税(当該国税に係る加算税及び過怠税を含む。)についての更正決定等又は偽りその他不正の行為により当該課税期間において生じた純損失等の金額が過大にあるものとする納税申告書を提出していた場合における当該申告書に記載された当該純損失等の金額(当該金額に関し更正があった場合には、当該更正後の金額)についての更正は、前各項の規定にかかわらず、次の各号に掲げる更正決定等の区分に応じ、当該各号に定める期限又は日から7年を経過する日まで、することができる(各号略)。

イ 国税通則法65条(過少申告加算税)

(ア) 期限内申告書(略)が提出された場合(略)において、修正申告書の提出又は更正があったときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき35条2項(略)の規

定により納付すべき税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する（1項）。

（イ） 前項の規定に該当する場合において、同項に規定する納付すべき税額（略）がその国税に係る期限内申告税額に相当する金額と50万円とのいずれか多い金額を超えるときは、同項の過少申告加算税の額は、同項の規定にかかわらず、同項の規定により計算した金額に、当該超える部分に相当する税額（略）に100分の5の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とする（2項）。

ウ 国税通則法68条1項（重加算税）

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

2 前提事実（争いが無い事実、顕著な事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実）

（1） 当事者等

ア 原告は、自動ドアの製作、販売、工事及び保守管理、エレベーター・エスカレーター・ダムウエーター・リフト等の製作、販売、工事及び保守管理を目的とする昭和45年11月27日に設立された株式会社である。（乙1の1・2）

イ B株式会社（以下「B」という。）は、建築工事の設計、施工、管理及び請負、電気、給排水設備の保守管理及び工事等を目的とする平成7年11月1日に設立された法人であり、発行済株式のすべてを原告が保有していたが、平成15年4月25日、原告に吸収合併された。（甲7、乙3、4の1ないし6）

ウ 原告の代表取締役である甲（以下「甲」という。）は、平成11年5月31日から平成13年5月31日までの間、原告の発行済株式のすべてを保有していたが、その後変動があり、平成15年2月28日当時、原告の発行済株式の約56%に当たる50万株を甲が保有し、約44%に当たる40万株を有限会社C（以下「C」という。）が保有していた。Cの代表者取締役も甲が務めていた。（甲7、乙1の1・2、同2の1ないし3、同21）

エ Cは、平成14年3月12日、Bから会社分割により設立された法人である。原告は、Bの出資の全持分を有していたが、同月31日、有限会社D（以下「D」という。）に対し、その出資の全持分を譲渡した。（甲7、乙21、23）

オ Dは、平成14年2月6日設立された法人であり、平成15年2月28日当時、甲がその出資の60%の持分を、甲の長女（乙。以下「甲の長女」という。）がその出資の40%の持分をそれぞれ保有していた。Dの代表者取締役も甲が務めていた。（甲7、乙23、24の1・2）

カ E株式会社（以下「E」という。）は、温泉の開発等を目的として平成9年12月2日に

設立された法人であり、甲が代表者取締役を務め、その発行済株式の全部をCが所有していた。(乙34、35)

キ F株式会社(以下「F」という。)は、エレベーター等の製作、販売、工事及び保守管理等を目的として昭和50年9月9日に設立された法人であり、平成18年5月22日に原告と合併して解散するまで、甲が代表取締役を務めていた。(乙36)

ク 原告の代表取締役は、平成20年2月25日現在、甲、丙、丁、戊の4人である。甲の実兄であるG(以下「G」という。)は、平成6年7月29日から平成8年7月31日までの間、平成9年1月14日から平成10年1月19日までの間、同年7月30日から平成11年4月26日までの間、平成13年8月16日から平成18年12月31日までの間、原告の取締役であった。(乙1の1・2、同2の1ないし3)

(2) 平成11年5月期、平成12年5月期及び平成13年5月期

ア Gは、原告の使用人兼役員であったが、Bの設立時(平成7年11月1日)から同社に出向し、平成9年1月14日から平成10年1月19日まで及び同年7月31日から平成15年4月25日(同社が原告と合併して解散した日)まで同社の代表取締役の地位にあった。(甲27、乙3、8)

イ 原告は、原告の従業員及び原告からBに出向していた従業員に対する給与手当について、原告において一括して支給し、これらの給与手当につき所得税の源泉徴収を行った上、Bへの出向者に対する給与手当を給与勘定から控除して同社に対する貸付金に振り替える経理処理をしていた。(甲7、乙5の1ないし26、同6の1ないし28、同7)

ウ Bは、上記イにより貸付金に振り替えられた金額について、原告の請求を受けて、原告に対してこれを支払って精算していた。(甲7)

エ 原告からBに出向していた従業員に対する給与手当には、原告がGに支給したとする平成10年6月分ないし平成12年8月分の給与手当の金額が含まれていた。(乙5の1ないし26、乙6の1ないし28)

オ 原告は、Gに対し、平成10年6月から平成11年5月までの間、毎月基本給として17万3000円を、平成11年6月から平成12年8月までの間、毎月、基本給として10万6300円及び特別手当として70万円を、平成12年9月に基本給として10万6300円を、それぞれ支給した。(乙6の1ないし28)

(3) 平成15年5月期

ア H株式会社(以下「H」という。)は、原告に対し、平成2年4月27日、同年7月25日及び同年10月29日、それぞれ1億円、1億円及び3億円を貸し付けた。(甲7ないし9)

イ Hは、平成14年3月4日、上記アの債権(以下「本件貸付債権」という。)を有限会社Iに対し譲渡し、同社は、同月12日、本件貸付債権をJ銀行に譲渡した。(甲7、9、乙15)

ウ J銀行とCは、平成14年11月7日付け債権譲渡契約を締結し、J銀行は、Cに対し、本件貸付債権(元本残高4億3044万2435円)を代金1億6200万円で譲渡した。(甲7)

エ 原告とCは、原告が普通株式80万株(1株の発行価額538円(資本に組み入れない額28円))を発行し、Cが本件貸付債権のうち4億3040万円の債権を現物出資すること

によりこの新株を引き受けることを合意し、原告において、この新株発行（以下「本件新株発行」という。）及び平成15年2月28日を払込期日とする現物出資（以下「本件現物出資」という。）に伴い、同年3月1日付けで80万株のCへの第三者割当てによる増資（以下「本件増資」という。）が行われた。（甲7、乙1の2、同16ないし18）

オ 原告は、上記エの本件現物出資を受けるに当たり、旧商法280条の8第1項に基づき、東京地方裁判所に検査役の選任を請求し、同裁判所から選任された検査役は、平成15年1月28日付けで同裁判所に対し調査報告書を提出し、現物出資を行う法人（C）の存在及び現物出資の目的である本件貸付債権の存在が認められ、その目的の価額は額面どおり4億3040万円を下らないので、これに対して1株の発行価額を538円とする新株発行会社（原告）の株式80万株を割り当てることは妥当である旨の報告をした。（甲9）

カ 原告は、上記エの一連の行為により、原告に移転した本件貸付債権のうち4億3040万円の債権及びこれに対応する債務が消滅し、80万株の新株が発行され（以下、本件貸付債権の移転及びこれに対応する債務の消滅並びに本件新株発行により原告の債務が株式に転化したこれらの一連の行為ないし過程を「本件DES」という。）、本件貸付債権のうち残金4万2435円はCから免除を受けたとして、平成15年3月3日付けで、長期借入金勘定を4億3044万2435円減少させるとともに資本金勘定を4億円、資本準備金勘定を3044万円、雑収入勘定を4万2435円増加させる経理処理を行った。（甲7、乙20）

(4) 平成16年5月期

ア 株式会社K銀行（当時の商号。以下「K銀行」という。）は、平成2年11月30日、原告に対し、手形貸付けにより15億円を貸し付けた。（甲7）

イ K銀行は、平成14年1月30日、J銀行に対し、上記アの手形貸付けにより生じた債権及びこれに係る未収利息債権（以下「本件利息債権」という。）を譲渡した。（甲7）

ウ 原告は、平成16年1月8日及び同月13日、Fに対し、合計2億2500万円を貸し付けた。（乙25）

エ Fは、平成16年1月14日、Eに対し、2億6000万円を貸し付けた。（乙26）

オ J銀行は、Eに対し、平成16年1月26日、本件利息債権（残高4億6931万0500円）を2億5663万2756円で譲渡した。（甲7、乙27）

カ 原告は、平成16年4月6日、Eに対し、本件利息債権の弁済として1億4461万0500円を支払った。このため、この時点における本件利息債権の残高は、3億2470万円となった。（乙28）

キ 原告は、平成16年4月30日、自己株式34万株（帳簿価額3億2470万円。以下「本件自己株式」という。）をEに譲渡し、その対価として、本件利息債権（残高3億2470万円）を取得した（乙32、33）

(5) 本訴の提起に至る経緯等

ア 原告は、平成11年5月期、平成12年5月期、平成13年5月期、平成15年5月期及び平成16年5月期の法人税につき、別紙3「法人税の更正処分等の経緯」の別表1-1ないし1-5の区分「確定申告」欄記載のとおり、確定申告書を提出した。（甲7）

イ 処分行政庁は、原告に対し、平成19年6月29日付けで、別紙3「法人税の更正処分等の経緯」の別表1-1ないし1-5の区分「更正処分欄記載のとおり、平成11年5月期、平成12年5月期、平成13年5月期、平成15年5月期及び平成16年5月期の各法人税

につき、本件各更正処分を行い、平成15年5月期及び平成16年5月期については本件各賦課決定も併せて行い、これらを同日付けで各通知書（甲1ないし5）をもって通知した。上記各通知書には、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分の理由として、次のとおり記載されている。（甲1ないし5、7）

（ア）平成11年5月期（本件更正処分1の理由）

原告は、平成11年5月期において、原告の取締役であるGに対し役員報酬（平成10年6月分172万9000円、同年7月分ないし同年11月分各171万3000円、同年12月分179万6380円及び平成11年1月分ないし同年5月分各171万3000円）を支給したとして、その相当する金額を当期の損金の額に算入しているが、このうち、各月70万円合計840万円（以下「本件報酬額①」という。）については、Gから甲に対し、源泉所得税相当額とする金額を差し引いた残額が手渡されて、甲がこれを費消していた事実が認められるところ、本件報酬額①は、原告から甲に対して支給された役員報酬であると認められ、原告は本件報酬額①をGに対して支給したと仮装して経理処理を行っていることから、本件報酬額①は、法人税法34条2項の規定の適用により、損金の額に算入されないことになる。

そこで、損金の額に算入されない役員報酬の額を840万円とした上、欠損金の当期控除額の増加額を840万円（減算項目）とし、満期に繰り越す欠損金の減少額を840万円（翌期に繰り越す欠損金の額は11億4515万0371円）とした。

（以上につき、甲1）

（イ）平成12年5月期（本件更正処分2の理由）

原告は、平成12年5月期において、原告の取締役であるGに対し役員報酬（平成11年6月分186万3000円、同年7月分・同年8月分各176万3000円、同年9月分186万7177円、同年10月分ないし平成12年5月分各176万3000円）を支給したとして、その相当する金額を当期の損金の額に算入しているが、このうち、各月70万円合計840万円（以下「本件報酬額②」という。）については、Gから甲に対し、源泉所得税相当額とする金額を差し引いた残額が手渡され、甲が費消していた事実が認められるところ、本件報酬額②は、原告から甲に対して支給された役員報酬であると認められ、原告は本件報酬額②をGに対して支給したと仮装して経理処理を行っていることから、本件報酬額②は、法人税法34条2項の規定により、当期の所得金額の計算上、損金の額に算入されないことになる。

そこで、損金の額に算入されない役員報酬の額を840万円とした上、欠損金の当期控除額の増加額を840万円（減算項目）とし、満期に繰り越す欠損金の減少額を1680万円（翌期に繰り越す欠損金の額は9億1494万1965円）とした。

（以上につき、甲2）

（ウ）平成13年5月期（本件更正処分3の理由）

原告は、平成13年5月期において、原告の取締役であるGに対して役員報酬（平成12年6月分ないし同年8月分各176万3000円）を支給したとして、その相当する金額を当期の損金の額に算入しているが、このうち各月70万円合計210万円（以下「本件報酬額③」という。）については、同人から甲に対し、源泉所得税相当額とする金額を差し引いた残額が手渡され、甲が費消していた事実が認められ、本件報酬額③は、原告か

ら甲に対して支給された役員報酬であると認められるところ、原告は本件報酬額③をGに対して支給したと仮装して経理処理を行っていることから、本件報酬額③は、法人税法34条2項の規定の適用により、当期の所得金額の計算上、損金の額に算入されないことになる。

そこで、損金の額に算入されない役員報酬の額を210万円とした上、欠損金の当期控除額の増加額を210万円（減算項目）とし、満期に繰り越す欠損金の減少額を1890万円（翌期に繰り越す欠損金の額は5億7793万7394円）とした。

（以上につき、甲3）

（エ） 平成15年5月期（本件更正処分4の理由）

原告は、平成15年5月期において、4億円の新株発行による増資（本件増資）を行い、Cから、同社が有する原告に対する額面額4億3044万2435円の本件貸付債権の出資（本件現物出資）を受け、これに対し原告の株式の割当てを行っている。Cは、甲及び甲の長女が出資の全部を保有するDが出資の全部を保有していること、さらに、原告の発行済株式数の全部を甲及びCが保有していることから、原告とCとの関係は、法人税法施行令4条の2第9項2号に規定する本件増資前において「同一者による支配関係」があり、本件増資後において「同一者による支配関係」が継続する関係に該当すると認められることから、本件現物出資は、法人税法2条12号の14に規定する適格現物出資に該当し、法人税法62条の4第2項及び法人税施行令123条の5の規定の適用により、被現物出資法人である原告の本件貸付債権の取得価額は、現物出資法人であるCの本件現物出資の直前の帳簿価格に相当する1億6200万円と認められるので、当該混同によって消滅した本件貸付債権の額面額4億3044万2435円のうち、本件貸付債権の取得価額1億6200万円を超える部分の2億6844万2435円については、債務消滅益として益金の額に算入することになる。

そこで、債務消滅益の計上漏れの額を2億6844万2435円とした上、欠損金の当期控除額の過大額を1936万1574円（加算項目）、雑収入の過大計上額を4万2435円（減算項目）、課税留保額に対する税額の増加額を1万8500円とした。

（以上につき、甲4）

（オ） 平成16年5月期（本件更正処分5の理由）

原告は、平成16年5月期において、Eに対し自己の株式を譲渡し、同社から本件利息債権を譲り受けたことに伴い、本件利息債権及びこれに対応する債務（以下「本件利息債務」という。）が混同により消滅したとして、平成16年4月30日付けで、本件利息債務の消滅に係る長期未払金勘定3億2470万円の減額及び自己株式勘定3億2470万円の減額をしたが、本件利息債権の取得価額は、直近の取引価額等からみて1億1202万2256円と認められるので、当該混同によって消滅した本件利息債務3億2470万円のうち、本件利息債権の取得金額1億1202万2256円を超える部分の金額2億1267万7744円については、債務消滅益として、法人税法22条2項の規定により、所得金額の計算上、益金の額に算入することとなる。

そこで、債務消滅益計上漏れの額を2億1267万7744円とした上、加算項目として、子会社の株式売却損の過大計上額を3295万円、売上計上漏れの額を200万円、給与手当の過大計上額を1401万5198円とし、減算項目として、仕入計上漏れの額

を1625万5897円、外注加工費計上漏れの額を4981万1937円、販売手数料計上漏れの額を451万4561円、受取利息の過大計上額を48万5925円、雑損失計上漏れの額を19円、事業税の損金算入額を3165万3800円とし、課税留保金額に対する税額の増額額を1337万2900円とした。(以上につき、甲5)

ウ 別紙3「法人税の更正処分等の経緯」の別表1-1ないし1-5の区分「審査請求」欄及び「裁決」欄記載のとおり、原告は、平成17年8月26日、上記イの本件各更正処分及び本件各賦課決定処分を不服として、それぞれ審査請求をしたが、国税不服審判所長は、平成19年6月21日、各審査請求をいずれも棄却する旨の各裁決を行い、同月22日付け各裁決書の謄本は同月26日に原告に送達された(甲6、7、弁論の全趣旨)

エ 原告は、平成19年12月18日、本件訴えを提起した。(顕著な事実)

3 被告の主張に係る本件各更正処分の根拠及び計算は、別紙1のとおりであり、被告の主張に係る本件各賦課決定処分の根拠及び計算は、別紙2のとおりである。

4 争点

- (1) 役員報酬の損金不算入の適否
- (2) 本件DE Sについて債務消滅益が生ずるか否か。
- (3) 本件自己株式の譲渡について債務消滅益が生ずるか否か。

5 争点に関する当事者の主張の要旨

- (1) 争点(1)(役員報酬の損金不算入の適否)について
(被告の主張の要旨)

ア 原告は、Gに対し、①平成10年6月から平成11年5月までの間、毎月基本給として171万3000円を、②平成11年6月から平成12年8月までの間、毎月、基本給として106万3000円及び特別手当として70万円を支給したが、上記①の期間も毎月70万円は本来の給与に上乗せされた手当であり(以下、上記①及び②の各期間における毎月70万円の支給金額を「本件特別手当額等」という。)、Gは本件特別手当額等の税等諸控除後の金額に相当する金額(以下「本件手渡し額」という。)を甲に現金で交付していたものである。

イ Gは原告からBへの出向者であるところ、一般に、出向は、労働者が、出向元法人(出向者を出向させている法人をいう。以下同じ。)に在籍したまま、出向先法人(出向元法人から出向者を受けている法人をいう。以下同じ。)の事業所において相当長期間にわたって出向先法人の業務に従事することを内容とし、出向を実現するためには、出向元法人と出向先法人との間において、出向元法人の従業員の出向を出向先法人が受け入れることについての合意(受入契約の締結)を必要とするものとされる。また、出向においては、出向労働者と出向元法人との間の労働契約関係が存続するものとされる。

ウ このような出向の実態に照らすと、原告がGに対して給与手当を支給した行為は、出向元法人である原告と出向者であるGとの間における労働契約関係に基づくものであり、また、原告がBから給与手当額に相当する金額の支払を受けた行為は、出向元法人である原告と出向先法人であるBとの間における従業員の受入契約関係に基づくものであって、両者は支払原因を異にする行為ということになる。

そうすると、原告においては、Gに対して支払った給与手当額を損金の額に算入するとともに、Bから支払を受けた、出向先法人(B)が出向元法人(原告)に対し負担すべき出向

者の給与に相当する金額（以下「給与負担金」という。）を雑収入等として益金の額に算入するのが、本来の経理処理であるというべきである。このことは、法人税法22条4項が当該事業年度の収益の額及び同条3項各号に掲げる額（当該事業年度の損金の額に算入すべき金額）は一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されると規定するところ、「費用及び収益は、総額によって記載することを原則とし、費用の項目と収益の項目とを直接に相殺することによってその全部又は一部を損益計算書から除去してはならない。」（企業会計原則第二の一B）とする企業会計原則の総額主義の要請にもかなうものである。

また、仮に、実務において、出向者に対して支払った給与と出向先から支払を受けた給与負担金とを相殺する仕訳がみられたとしても、本件においては、本件特別手当額等に相当する部分の金額は、原告のBに対する請求の内容に反し、現実には甲に支払われ、Gに支払われていないのであるから、Bの側において負担するいわれがなく、原告が主張するところの「Bに対する貸付金（債権）」にはなり得ないのであって、結局において、Bから贈与を受けたものにほかならないから、原告が支払を受けた当該金額は雑収入に計上されるべきであり、一方、原告が支払った本件特別手当額等は、甲に対する給与手当として計上されるべきことになる。

しかるに、原告は、給与手当（損金）と雑収入（益金）の両建て経理をすべきであるにもかかわらず、給与手当の取消処理をして貸付金に振り替えることにより、費用の項目と収益の項目とを相殺して損益計算書から除去したのであり、原告の主張は、原告独自の発想に基づく経理処理を前提とするものである。

エ そうすると、本件特別手当額等は、その税等諸控除後の本件手渡し額がGを経由して甲に現金で交付されていた以上、原告の甲に対する役員報酬であり、原告は、本件特別手当額等をGに対して支給したと仮装して甲に支給していたものと認められる。

そうすると、本件特別手当額等は、正当な経路を経ない、いわば隠れた財産の処分としての支出といえ、「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」（法人税法34条2項）に当たるので、原告の所得の金額の計算上損金の額に算入されないことになる。

（原告の主張の要旨）

ア Gが特別手当相当額を支払ったのは、原告の代表者の甲ではなく、Bの会長である甲に渡していたものであるから、Bにおいて損金処理すべきものであって、原告において損金処理すべきものではない。

イ そもそも、原告は、Gに支給した給与について損金算入をしていない。Gは、Bへの出向社員であり、Gに支給した給与を含むBへの出向社員全員の給与手当につき、当該金額を原告のBに対する貸付金（債権）として振替計上し、原告においては給与手当（損金）の取消処理をしており、損金には算入していない。損金算入をしていないにもかかわらず、損金算入をしたものとして扱った上で、損金算入を認めないと認定するのは、当該金額を二重に計上して損益計算することとなり、二重課税である。

ウ Bは、法人税基本通達9-2-33にのっとり、Gの出向元である原告がGに支払った給与につき、Gの出向先法人として自己の負担すべき給与に相当する金額（給与負担金）を原告に支払ったものであり、原告において雑収入等にすべき理由はない。

(2) 争点(2)（本件DE Sについて債務消滅益が生ずるか否か）について

(被告の主張の要旨)

ア 旧商法には債務の株式化を直接認めた規定はなく、会計処理としては、現物出資の制度にのっとり、現物出資により債権の受入れがされ、受け入れた債権が債務との混同により消滅するのであるから、債務の株式化は、会社のバランスシートにおける結果的な姿を表現したものにすぎない。このように、D E Sは、旧商法における現物出資の制度を適用して行われるものであり、出資された債権の時価が券面額に満たないときは、混同により消滅した券面額との差額につき債務消滅益が発生する。

原告は、平成12年ころ東京地方裁判所民事第8部（以下「東京地裁商事部」という。）が会社債権者の債務者会社に対する債権の現物出資における当該債権（以下「現物出資対象債権」という。）の評価について券面額によるとの見解（券面額説）を採ることを明らかにして以降、D E Sは民商法上借用された現物出資として扱われ、甲19（国税速報）に「債務が消滅すると同時に、資本取引である株式の発行を行ったことになりますので、原則として債務免除益が計上されることはないと考えられます。」とあるように、債務者法人に関しては、資本等取引であるので、債務消滅益が計上されることはなく、課税関係は発生しないとされてきたのであり、券面額による処理を否定した平成18年法律第10号による改正（以下「平成18年改正」という。）後の法人税法は、本件D E Sには遡及適用されない旨主張する。しかしながら、現物出資対象債権の評価につき、東京地裁商事部が券面額によることを明らかにした後、課税実務において券面額により評価の運用がされていたという事実はない。甲19（国税速報）は、私的整理に関するガイドラインに基づく私的整理において、再建計画に従って債権放棄を行うとともに、その余の債権についてD E Sを行った場合を前提として、原則として債務免除益が計上されることがないと述べたものすぎず、かかる前提を欠くときに、債務免除益が計上されないとしたものではない。また、平成18年改正において改正されたのは、法人税法中の非適格現物出資に係る資本積立金額の規定であり、原告が行った適格現物出資に係る資本積立金額の規定については、条文が法人税法から法人税法施行令に移されるとともに、会社法の制定に伴う字句の修正が行われた以外には、本件D E Sが行われた当時の規定（法人税法2条17号ト）と平成18年改正後の規定（平成18年政令第125号による改正後の法人税法施行令8条1項8号）とで内容に変更はない。

イ D E Sによる債権の消滅は、①債権（資産）の移転と資本金の増加、②混同による債権（資産）と債務（負債）の消滅という過程を経て生ずるものであるところ、原告は、D E Sは債権（資産）の移転及び資本金の増加であるという過程を無視し、債務（負債）の移転のみであるとする独自の見解を根拠にしている。

ウ 法人税法22条2項にいう資本等取引以外の取引（以下「損益取引」という。）とは、財産に影響を及ぼす一切の事実を含む簿記上の取引を指すものと解されているのであり、仮に、混同による債務の消滅が民法上は取引ではなく事実であったとしても、この混同による債務の消滅は税法上は損益取引に該当し、これに伴う債務消滅益を益金の額に算入することについて何ら違法な点はない。

エ 本件貸付債権に係る本件現物出資は、適格現物出資（法人税法2条12号の14、法人税法施行令4条の2第8項2号）に該当するから、本件貸付債権の取得価格は、現物出資法人であるCの当該移転の直前の帳簿価額1億6200万円となり、これから本件現物出資により増加した資本の金額4億円を減算したマイナス2億3800万円が本件現物出資により

増減した資本積立金額となる。したがって、本件DESにより増加した原告の「資本等の金額」は、増加した資本の金額4億円から減少した資本積立金額2億3800万円を減算した1億6200万円となる。

(原告の主張の要旨)

- ア DESは、1個の取引行為として資本等取引（法人の資本等の金額の増加又は減少を生ずる取引）に該当するので、DESによって債務が消滅しても、債務消滅益は発生しない。
- イ 債務者会社の債務を現物出資するに当たり、現物出資対象債権の評価を巡って、債権の券面額によるべきとの見解（券面額説）と時価によるべきであるとの見解（評価額説）に分かれて議論があったが、平成12年ころ東京地裁商事部が券面額を採用することを明らかにしてからは、現物出資の検査役の調査報告も券面額によってされるようになった。課税実務においても、税法上DESに関する明確な規定はなく、民商法上借用された現物出資として扱われたが、債務者法人に関しては、甲19（国税速報）に「債務が消滅すると同時に、資本等取引である株式の発行を行ったこととなりますので、原則として債務免除益が計上されることはないと考えられます。」とあるように、資本等取引として、債務消滅益が計上されることはなく、課税関係は発生しないとされてきた（なお、債権者側において、取得した株式の取得価額によって、譲渡利益あるいは譲渡損失として処理するとされてきた。）。法人税法の平成18年改正により、DESにおいて券面額での処理が認められなくなったと解されているが、これはそれまでの処理を立法により変更したものであり、平成15年2月28日に行われた本件DESには、平成18年改正後の法人税法は遡及的には適用されない。本件DESにおける本件貸付債権の評価は券面額によるべきであり、東京地裁商事部において選任された検査役も券面額で評価する旨の調査報告書を提出している。
- ウ 現物出資は資産の増加をもたらすものであるが、DESは負債の減少をもたらすものであり、会社財産に対する影響という観点からは同一の効果を生ずることから、DESを行うに当たっては、現物出資の形式を借用し、債務（負債）を出資できると擬制してきたのであり、DESによって移転するのは資産ではなく、自己の債務であるから、法人税法が規定する現物出資に該当せず、法人税法等の関連法令の適用はない。
- エ DESも取引行為であるところ、取引行為は法概念であるから、税法の分野における概念の取扱いとしても、税法上明確な特則が法律により定められていない限りは、基本分野である民商法等の他の法分野におけるものと同じ意義に解さなければならない。DESを現物出資と混同に分解しなければならないという必要性はなく、当事者の意思に反してそのように分解し得る許容性の根拠や契機は民商法等には何ら存在しない。
- オ 被告は、混同をもって損益取引であると主張するが、そもそも、混同は事実であって取引ではないので、損益取引には該当しない。
- カ 取得価格を現物出資法人の直前の帳簿価格とする旨の法人税法62条の4第1項にいう「内国法人が適格現物出資により被現物出資法人にその有する資産の移転をし、又はこれと併せてその有する負債の移転をしたときは、当該被現物出資法人に当該移転をした資産及び負債の当該適格現物出資の直前の帳簿価額による譲渡をしたものとして、当該内国法人の各事業年度の所得の金額を計算する」とは、適格現物出資の場合であって資産のみを現物出資した場合又は資産と負債を併せて現物出資した場合には、現物出資法人について譲渡損益を認識しないとする（所得金額がないものとする）趣旨であり、この規定を受けて、法人税法

施行令123条の5は、資産のみを現物出資した場合又は資産と負債を併せて現物出資した場合には、被現物出資法人の資産及び負債の取得価額を、法人税法62条の4第1項に規定する帳簿価額相当額としたものである。ところが、DESの場合、被現物出資法人は資産又は資産及び負債を取得しておらず、自己の負債の移転がされたにすぎないから、法人税法62条の4第1項の適用はない。

- (3) 争点(3) (本件自己株式の譲渡について債務消滅益が生ずるか否か) について
(被告の主張の要旨)

ア 法人が自己株式を譲渡した場合には、譲渡対価の額から当該自己株式の当該譲渡の直前の帳簿価額を減算した金額を資本積立金額とすることとされている(法人税法2条17号ロ)。譲渡対価の額は、時価を意味し、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われた場合に通常成立する価額、すなわち、客観的な交換価値をいうものと解されるところ、本件貸付債権は、平成16年1月26日付けで、Eがいわゆる第三者であるJ銀行から2億5663万2756円で取得したもので、その取得に当たって取引価額を左右するような条件や見合いの取引も見当たらないことにかんがみれば、当該金額をもって同日における時価とみるのが合理的である。

そして、Eは、同年4月6日に原告から本件貸付債権のうち1億4461万0500円の弁済を受けた上、同月30日に残余の本件貸付債権を原告に譲渡したものであるところ、Eが本件貸付債権を取得してから原告に譲渡するまでの期間が極めて短いことにかんがみれば、原告が取得した本件貸付債権の同日における時価は、当初の第三者間における取引価額である2億5663万2756円から、その後の弁済額1億4461万0500円を差し引いた1億1202万2256円となる。譲渡した本件自己株式の譲渡直前の帳簿価額は3億2470万円であるから、これらの差額であるマイナス2億1267万7744円が、本件自己株式の譲渡により増加する資本積立金額となる。

イ 本件自己株式の譲渡取引により、債権債務が同一人である原告に帰属する結果として、債権債務は混同により消滅するが、ここで消滅する資産の帳簿価額は、上記アのとおり1億1202万2256円であり、また、混同により消滅する債務の金額は、額面の3億2470万円である。

本件自己株式の譲渡取引により、原告は3億2470万円の債務の返済を免れたのであるから、この金額に相当する経済的利益を現実を得たことになるが、反対に、本件自己株式の譲渡取引により取得した1億1202万2256円の債権が消滅したことによる損失が計上されるから、結果として、これらの差額の2億1267万7744円が課税対象となる損益取引により生じた益金(債務消滅益)の額ということになる。

(原告の主張の要旨)

ア 自己株式の処分は損益の発生しない資本等取引であり、本件取引が資本等取引に該当する以上、また、本件取引当時及び本件取引を含む事業年度分の法人税確定申告当時、他に別段の定めがない以上、自己株式の処分について債務消滅益を認定することは違法である。

イ また、処分行政庁が未収利息債権の取得価額を1億1202万2256円であると認定したのは、原告の財務内容を考慮しない何ら根拠のないものであり、その認定は違法である。被告の主張に基づけば、本件自己株式の時価は1株あたり329円となり(34万株で1億1202万2256円)、全く時価からかけ離れた低額すぎる価額である。本件自己株式の

譲渡取引当時、原告は財務体質を改善させ、自己の債務を全額支払うに足りる十分な能力があったことは、本件自己株式の譲渡取引当時の貸借対照表に照らしても明らかであって、その重要な証左として、原告が本件自己株式の譲渡取引直前の平成15年11月28日、L銀行から5億円にものぼる融資を受けた事実があり、名実ともに譲渡の対価は3億2470万円であった。

ウ 契約は両当事者の合意により決せられるものであり、これは、民商法の大原則である。譲渡契約における譲渡対価の額は、当事者の合意により定まるものであり、譲渡対価の額は本件自己株式の簿価である3億2470万円である。

エ 自己株式の譲渡の対価が債権の時価であるとしても、相続財産評価に関する基本通達（昭和39年4月25日付け直視56、直審（資）17）204によれば、貸付金債権等に係る利息の価額は、課税時期現在の既経過利息として支払を受けるべき金額（券面額）で評価されるから、本件利息債権は券面額である3億2470万円と評価されることになる。

オ 被告は、民商法上、本件自己株式の譲渡取引、すなわち、一つの取引を、何らの根拠なく譲渡金額は別異の金額であるとした上で、独自の解釈に基づき「仕訳」という会計処理上のテクニカルな方法により2つに分解し、一の部分は資本等取引でありその余の部分は損益取引であるとするが、これは、明らかに、公正妥当な会計処理の原則に反し、法人税法22条4項に反する。

第3 当裁判所の判断

1 争点(1)（役員報酬の損金不算入の適否）について

(1) 前記前提事実、掲記の証拠及び弁論の全趣旨によれば次の事実が認められる。

ア Bは、平成15年4月25日に原告に合併されるまで、その発行済株式の全部を原告が所有し、その従業員も原告からの出向者で占められていた。（甲7、乙4の1ないし6）

イ Bの代表取締役は、平成10年7月31日から平成13年8月14日までの間、甲及びGの2名がその地位に就いており、甲が退任した同日以来、Gがその地位にあった。（甲7、乙3）

ウ Gは、原告の使用人兼役員であったが、B設立時（平成7年11月1日）から同社に出向し、平成9年1月14日から平成10年1月19日まで及び同年7月31日から平成15年4月25日（同社が原告と合併して解散した日）まで同社の代表取締役の地位にあった。（甲27、乙3、8）

エ 原告は、原告の従業員及び原告からBに出向していた従業員に対する給与手当について、原告において一括して支給し、当該給与手当につき所得税の源泉徴収を行った上、Bへの出向者に対する給与手当を給与勘定から控除して同社に対する貸付金に振り替える経理処理をしていた。（甲7、乙5の1ないし26、同6の1ないし28、同7）

オ Bは、上記エにより貸付金に振り替えられた金額について、原告の請求を受けて、原告に対してこれを支払って精算していた。（甲7）

カ 原告からBに出向していた従業員に対する給与手当には、原告がGに支給したとする平成10年6月分ないし平成12年8月分の給与手当の金額が含まれていた。（乙5の1ないし26、乙6の1ないし28）

キ 原告は、Gに対し、平成10年6月から平成11年5月までの間、毎月基本給として171万3000円を、平成11年6月から平成12年8月までの間、毎月、基本給として10

6万3000円及び特別手当として70万円を、平成12年9月に基本給106万3000円を、それぞれ支給した。(乙6の1ないし28)

ク Gは、平成16年11月16日の東京国税局の聴取に際し、同国税局の職員に対し、原告がGに対し上記のとおり支払っていたことについて、甲(なお、Gによる呼称については、後記(3)参照)から、毎月の給与に70万円の金額を特別手当として上乗せして支給するから、70万円に対する税等諸控除後の金額に相当する金額を甲に渡して(「バックして」)ほしい旨を依頼され、その上乗せ支給がなくなるまで毎月給料日後に甲に現金を渡していた旨述べた。(乙8)

ケ Bの社長室の机に保管されていたGの手帳(以下「Gの手帳」という。)には、平成10年6月から平成12年8月までの間に、Gから甲に手渡したとされる現金の額(本件手渡し額)の記載があり、Gの手帳の平成12年8月29日の欄(乙9の3最終頁)には、「バックマネー¥416108今日渡す」「バックマネー今回で終了との事」との記載がある。(乙9の1ないし3)

コ 甲は、平成10年6月から平成12年8月までの間、本件手渡し額に相当する金員をGから受け取っていたが、その金員は、原告がGに支払った給与から拠出されたものであった。(乙10)

サ Gの給与につき、月額70万円の増額がされたのは、甲の指示に基づくものであり、月額70万円の増額が中止されたのも、甲の指示に基づくものであった。(乙10)

(2) 上記(1)の認定事実を総合して検討するに、原告が、Gに対し、平成10年6月から平成11年5月までの間、毎月基本給として171万3000円を、平成11年6月から平成12年8月までの間、毎月基本給として106万3000円及び特別手当として70万円を支給していることに関して、Gが、甲から、毎月の給与に70万円の金額を特別手当として上乗せして支給するから、70万円に対する税等諸控除後の金額に相当する金額を甲に渡してほしいと依頼され、本件特別手当額等の支給がなくなるまで毎月給料日後に甲に本件手渡し額を現金で渡していたこと、甲は当時の原告の代表取締役であり、甲が自ら本件特別手当額等の支給及びその中止を決定していたこと、原告がBへの出向者ではない同社の会長としての甲に対し給与又は役員報酬を支払うべき理由はないこと等の事情を総合すれば、本件各給与手当額のうち本件特別手当額等は、Gに対する出向社員の給与ではなく、原告代表者の指示により当初から原告代表者に支給されることが予定された原告から原告代表者に対する代表取締役の役員報酬であり、原告は本件特別手当額等をGに支給したと偽装して実際には原告代表者に支給していたものと認めるのが相当である。

(3) 原告は、本件特別手当額等について、原告からGが管理する同人の銀行口座に振込送金され、GからBの会長である甲に渡されたものであって、原告の代表者である甲に渡されたものではなく、このことはGの手帳に「会長」とあることから明らかである旨主張する。

しかしながら、上記(2)のとおり、原告においては、当初から本件特別手当額等が甲に支払われることを認識し、当初の意図どおり本件特別手当額等がGを介して甲に支払われたのであり、甲は当時の原告の代表取締役であって、原告がBへの出向者ではない同社の会長としての甲に対し給与又は役員報酬を支払うべき理由はないのであるから、かかる事情の下では、本件特別手当額等は原告から原告代表者に対して支払われた代表取締役の役員報酬であると認めるのが相当であり、原告の関連会社の一つでGの出向先であったBは、本件特別手当額等をG

に対する給与と仮装した経理処理において形式的に用いられたにすぎないものというべきである。確かに、Gの手帳には、原告及びBを含む複数の関連会社の経営者である甲を「会長」と表記している部分があるが、複数の関連会社においてその経営者が一の会社の社長と他の会社の会長を兼任している場合、尊称の意味を込めて当該者を会長と呼ぶことは一般にあり得ることであって、しかも、G自身がBのもう1人の代表取締役であることから、自らと区別する観点からも甲を会長と呼ぶことは自然であり、また、Gにおいて、甲について原告の社長とBの会長の各立場を厳密に区別して呼称を用いていたとは考え難い（そのことは、Gの手帳（乙9の1）には、平成10年8月31日の欄外に「毎月のバックマネー460,000 社長に渡す 17.20分頃」と、同旨の文脈の中で甲を「会長」ではなく「社長」と記載している部分もあることからもうかがわれる。）。したがって、Gが甲を会長と呼び、Gの手帳に甲の呼称として会長と記載していたことをもって、上記(2)の認定が左右されるものではなく、原告の上記主張は理由がない。

- (4) 原告は、原告がGを含むBへの出向社員に給与を支払った時点で、原告において、Gに支給した給与を含むBへの出向社員全員の給与手当につき、当該金額を原告のBに対する貸付金（債権）として振替計上し、原告において給与手当（損金）の取消処理をしており、したがって、損金には算入していないから、そもそも原告が損金算入していない額（本件特別手当額等）を損金算入したとしてされた本件更正処分1ないし3は、法人税法34条の適用の前提を欠き、二重課税にも該当し、違法である旨主張する。

しかしながら、上記(1)エのとおり、原告は、Bに出向していた従業員に対する給与手当を一括して支給し、当該給与手当につき所得税の源泉徴収を行った上、Bの出向者に対する給与手当を給与勘定から控除して同社に対する貸付金に振り替える経理処理をしていたものであるところ、上記(2)の認定のとおり、Gから甲に対して手渡しで交付されていた金員（本件特別手当額等）は、原告が甲に対して支払った原告の代表取締役の役員報酬であり、原告がBから支払を受けたこれに相当する金額の金員とは支払原因を異にするものであるから、本来、原告としては、原告が支払った本件特別手当額等を原告代表者に対する給与手当として損金の額に算入し、Bから支払を受けたこれに相当する金額を雑収入として益金の額に算入する両建て経理をすべきであり、原告が自らの代表取締役に支払った役員報酬についてBから貸付金返済として支払を受ける理由はない（仮に両社間で給与と給与負担金との相殺の仕訳がされていたとしても、出向社員に対する給与の実態を欠く以上、上記のことは同様である。）のに、原告は本件特別手当額等について給与手当の取消処理をして貸付金に振り替える経理処理をしており、これは原告の代表取締役に対する役員報酬である本件特別手当額等を原告の出向社員に対する給与と仮装したことに伴い誤った経理処理をしたものというべきであって、所得金額の増減のない本来の両建て経理の処理と対比すると、所得金額から本件特別手当額等の金額が減額されている点で、実質的には損金算入の処理がされたのと同視すべき処理がされたものというべきである。そして、上記(2)のとおり、原告は、甲に対する原告の代表取締役の役員報酬である本件特別手当額等を出向社員であるGに対する給与と仮装して経理処理をし、かつ、現実これを支給している以上、法人税法34条2項の適用を受けることは当然であり、原告が支払った本件特別手当額等は、法人税法34条2項の適用により、原告の所得の金額の計算において、損金の額に算入されないことになる。したがって、原告の経理処理に基づく所得金額の申告額は、所得金額から本件特別手当額等が減額されている点で、実質的には損金算入の処

理がされたのと同視すべき処理に基づくものというべきであり、法人税法34条2項の適用を前提として、当該申告額に本件特別手当額等を加算した金額を原告の所得金額と認定してされた本件更正処分1ないし3は、法人税法34条2項の解釈適用の誤りはなく、二重課税にも該当せず、所論の違法はないというべきである。

- (5) なお、原告は、①Bは、法人税基本通達9-2-33にのっとり、Gの出向元法人である原告がGに支払った給与につき、Gの出向先法人として自己の負担すべき給与に相当する金額（給与負担金）を原告に支払ったものであり、原告において雑収入等にすべき理由はない旨主張し、また、②「地方税法及び同法施行に関する取扱（道府県税関係）」（昭和29年5月13日自乙府発109。以下「地方税法取扱通達」という。）4の2の14が、地方税法72条の15について、出向先法人の出向元法人に対する出向者の給与負担金の支払は出向元法人における報酬給与額として取り扱わないと定めていることを指摘する。

しかしながら、上記(2)のとおり、本件特別手当額等は、原告が、出向者のGではなく、原告の代表者である甲に対して支払った役員報酬であり、出向元法人が出向者に対する給与を支給した場合ではなく、また、Bから原告に対する本件特別手当額等に相当する金額の支払も、出向先法人が出向元法人に対して給与負担金を支払った場合ではないので、上記各通達が適用される余地はなく、上記①及び②の各主張はいずれも理由がない。

- (6) 以上によれば、上記(2)のとおり、原告は、自社の代表取締役に対する役員報酬である本件特別手当額等を他社への出向社員に対する給与と仮装して経理処理をし、かつ、これを現実には自社の代表取締役に支給した上で、実質的には損金算入の処理がされたのと同視すべき処理に基づき所得金額からこれを控除して所得金額の申告額を算定している以上、平成11年5月期及び平成12年5月期の各840万円並びに平成13年5月期の210万円については、法人税法34条2項所定の「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支給する報酬の額」に該当するものといわざるを得ず、同項の適用により、原告の所得金額の計算において損金として算入することができないことを前提として、当該各事業年度の所得金額の申告額に上記金額を加算した金額をそれぞれ当該各事業年度の原告の所得金額と認定すべきものと解するのが相当であり、原告のその余の主張も、この判断を左右するに足りるものとは認められない。

2 争点(2)（本件DESについて債務消滅益が生ずるか否か）について

- (1) 前記前提事実を前提として、以下、検討する。

ア DESは、株式会社の債務（株式会社に対する債権）を株式に転化することであるが、我が国の会社法制上、これを直接実現する制度は設けられていないため、実務上、既存の法制度を用いてこれを実現する方法としては、株式会社の債権者がその有する債権を当該会社に対し現物出資し、混同により当該会社の債務を消滅させるとともに、当該会社が当該債権者に対し現物出資された債権に相応する株式を発行する方法が採られており、これは債権者の側からは債権を株式化する手法と認識され、債務者である会社（以下「債務者会社」という。）の側からは他人資本を自己資本化する手法として認識されている。かつて、平成13年法律第79号による改正前の商法（以下「平成13年改正前の旧商法」という。）においては、転換社債の制度が設けられ、社債に限って株式会社の債務を株式に直接転換する制度が設けられていたが、その場合も、転換社債の発行事項（転換社債の総額、転換条件、転換により発行すべき株式の内容、転換請求期間等）を具体的に定め、公示を義務付ける等の詳細な規

定が設けられていた（平成13年改正前の旧商法341条ノ2ないし341条ノ7）ことに照らしても、仮に株式会社の債務を株式に直接転換する制度を設けるのであれば、債権者、債務者会社、株主等の利害を調整するための転換の要件、手続及び効果の発生時期等に関する詳細な規定の定めが必要不可欠となるものと解されるところ、法令上、そのような規定は存在しない以上、本件DESがされた当時において、DESを直接実現する方法が法制度として存在したとは解し得ない。このように、法令上、DESを直接実現する制度について何らの規定が設けられていない以上、株式会社の債務（株式会社に対する債権）を株式に転化するためには、既存の法制度を利用するほかなく、既存の法制度を利用する以上、既存の法制度を規律する関係法令の適用を免れることはできないというべきである。そして、我が国の法制度の下において、DESは、①会社債権者の債務者会社に対する債権の現物出資、②混同による債権債務の消滅、③債務者会社の新株発行及び会社債権者の新株の引受けという各段階の過程を経る必要があり、それぞれの段階において、各制度を規律する関係法令の規制を受けることとなる。

イ 原告は、現物出資は資産の増加をもたらすものであるが、DESは負債の減少をもたらすものであり、会社財産に対する影響という観点からは同一の効果を生ずることから、DESを行うに当たっては、現物出資の形式を借用し、債務（負債）を出資できると擬制してきたのであり、DESによって移転するのは資産ではなく、自己の債務であるから、法人税法が規定する現物出資に該当せず、法人税法等の現物出資に係る関係法令は適用されない旨主張する。しかしながら、上記アのとおり、本件DES当時、DESを直接実現する方法、すなわち株式会社の債務を株式に直接転換する方法は法制度として存在せず、現物出資、混同及び新株発行の各制度を利用するほかなく、これらの既存の法制度を利用する以上、本件DESも現物出資、混同及び新株発行に係る法人税法等の関係法令の適用を免れることはできないのであるから、上記主張は理由がない。

ウ 原告は、本件DESは、一の取引行為であり、全体として法人税法22条5項の資本等取引（資本等の金額の増加又は減少を生ずる取引）に該当する旨主張する。しかしながら、上記アで述べたとおり、株式会社の債務を株式に直接転換する制度が存在しない以上、本件DESは、現行法制上、①本件現物出資によるCから原告への本件貸付債権の移転、②本件貸付債権とこれに対応する債務（以下「本件貸付債務」という。）の混同による消滅、③本件新株発行及び原告の新株引受けという複数の各段階の過程によって構成される複合的な行為であるから、これらをもって一の取引行為とみることはできない。また、上記①の現物出資及び同③の新株発行の過程においては、資本等の金額の増減があるので、これらは資本等取引に当たると認められるものの、上記②の混同の過程においては、資本等の金額の増減は発生しないので、資本等取引に該当するとは認められないから、①ないし③の異なる過程を併せて全体を資本等取引に該当するものということとはできず、いずれにしても、上記主張は理由がない。

エ 原告は、本件現物出資では本件貸付債権を券面額で評価すべきであり、東京地裁商事部において選任された検査役も券面額で評価する旨の調査報告書を提出している旨主張する。確かに、甲9、16の1・2によれば、平成12年ころ、債務者会社に対する債権を現物出資する場合において、当該債権の評価を券面額又は評価額のいずれで行うかにつき争いがあり、平成13年に東京地裁商事部はこれを券面額によるべきである旨の提言をし、東京地裁商事

部の選任した検査役も、調査報告書において、券面額によって現物出資に係る債権を評価していたところ、本件現物出資についても、東京地裁商事部によって選任された検査役は、調査報告書において、券面額によってその評価をしたことが認められる。

しかしながら、本件現物出資が適格現物出資であれば、法人税法62条の4第1項により、当該被現物出資法人に当該移転をした資産及び負債の当該適格現物出資の直前の帳簿価額による譲渡をしたものとして、当該内国法人の各事業年度の所得の金額を計算することとなるのであって、会社法制上、一般に現物出資対象債権の評価を券面額又は評価額のいずれで行うかという議論は、法人税法上、適格現物出資における現物出資対象債権の価額の認定には影響を及ぼさず、その認定とは関係がないこととなる。そこで検討するに、前記前提事実(1)ウ、エ及びオのとおり、本件増資時である平成15年3月1日（本件現物出資の払込期日自体は同年2月28日）より前において、Cの出資の全部をDが保有し、Dの出資の60%を甲が、その40%を甲の長女が保有していたところ、甲の長女は、法人税法施行令4条の2第8項イ及び4条1項に規定する甲と特殊な関係にある個人に該当するから、甲は、Dの発行済株式の全部を直接又は間接に保有していたと認められ、CもDを介して甲による完全支配関係にあったものと認められる。他方、原告の発行済株式の約56%を甲が、その約44%をCが保有していたから、原告も甲による完全支配関係にあったと認められ、さらに、本件増資によりCが原告の発行済株式の過半数である約71%を保有するに至ったものの、上記のとおりCは甲による完全支配関係にある会社であるから、本件増資の前後を通じて、原告は甲による完全支配関係にあることとなり、原告とCとの関係は、本件増資の前後を通じて、同一人である甲による完全支配関係が継続する関係にあったと認められるので、Cは法人税法2条12号の4に規定する現物出資法人に、原告は同条12号の5に規定する被現物出資法人にそれぞれ該当し、本件現物出資は、同条12号の14イ所定の適格現物出資に該当するものというべきである。そして、同条17号トによれば、本件現物出資により増加した資本積立金額は、適格現物出資により移転を受けた資産の現物出資法人（C）の当該移転の直前の帳簿価額1億6200万円から本件現物出資によって増加した原告の資本の金額4億円を減算した金額であるマイナス2億3800万円となるから、本件現物出資は、資本の金額を4億円増加させ、資本積立金額を2億3800万円減額させる取引であり、その差額である1億6200万円の資本等の金額の増加をもたらした資本等取引となる。したがって、適格現物出資に該当する本件現物出資について、資本等の金額の増減等は、上記のとおり専ら適格現物出資に関する平成18年改正前の法人税法及び同法施行令の上記各規定に従って算定されるので、一般的な現物出資対象債権の評価方法（券面額又は評価額）に関する原告主張の議論の影響を受けるものではなく、上記各規定に基づいて行われた処分行政庁による債務免除益の認定は、平成18年改正後の法人税法の規定の遡及適用によるものではない。

なお、適格現物出資によって移転された資産の評価を現物出資法人における直前の帳簿価格によるとする法人税法62条の4は、平成13年法律第6号による改正により設けられたものであり、平成18年改正の際には何ら内容は変更されていない。平成18年改正の際、資本積立金額に関する同法2条17号イの規定は削除され、資本積立金額の名称は用いられなくなったものの、資本等の金額（法人税法2条16号。ただし、平成18年改正後の同号の文言は「資本金等の額」）に組み入れる金額に関する同じ内容の規定が、平成18年政令

第125号による改正後の法人税法施行令8条1項5号として設けられており、平成18年改正の前後を通じて、適格現物出資を巡る税法上の規律の内容に何ら変更はない。

オ なお、原告は、会社法の施行に伴う平成18年改正後の法人税法においては、DESに係る現物出資について、現物出資対象債権の評価を券面額によることができなくなったが、それ以前は、券面額によるのが課税実務の運用であった旨主張している。

上記エのとおり、本件現物出資は適格現物出資であり、原告主張の議論の影響を受けるものではないが、念のため付言するに、平成18年改正後の法人税法2条16号は、「資本金等の額」は「法人（略）が株主等から出資を受けた金額として政令で定める金額をいう。」として、資本金等の額の定義を政令に委ね、これを受けて、平成18年政令第125号による改正後の法人税法施行令8条1項1号は、株式の発行又は自己の株式の譲渡をした場合に、「給付を受けた金銭以外の資産の価額その他の対価の額に相当する金額からその発行により増加した資本金又は出資金の額（中略）を減算した金額」を資本金等に加算すると規定し、この「給付を受けた金銭以外の資産」には、債務者会社に対する債権が含まれると解されることから、平成18年改正後の法人税法の下では、DESに係る現物出資対象債権は、対価の額（時価）が資本金等の額に加算され、その限度で資本等取引になるとされることとなったものと解される（甲20「税務通信」参照）。しかしながら、法人税法の平成18年改正前は、DESに係る現物出資対象債権の評価について、東京地裁商事部が検査役の調査実務において券面額による評価を採用した後も、「DESの実行を希望する会社および債権者にとって、税務上の取扱いがどのようになるかは切実な問題であり、早期に明らかにされることが望まれている」（甲16の2）状況にあり、法人税の課税実務の運用が注目されていたが、平成18年改正前に課税当局によって一般的な税務上の取扱いが示されたことを認めるに足りる証拠はない。平成15年2月の法人税基本通達の一部改正により、法人税基本通達2-3-14（債権の現物出資により取得した株式の取得価額）として、「子会社等に対して債権を有する法人が、合理的な再建計画等の定めるところにより、当該債権を現物出資（法第2条第12号の14《適格現物出資》に規定する適格現物出資を除く。）することにより株式を取得した場合には、その取得した株式の取得価額は、令119条第1項第8号《有価証券の取得価額》の規定に基づき、当該取得の時における価額となることに留意する。」との定めが設けられ、合理的な再建計画等に従い現物出資をした場合には、これによって取得した株式の取得価額の評価は、債務者会社の株式の時価によることが明らかにされたが、この通達でも、現物出資対象債権の評価については何ら言及されておらず、依然として評価額又は券面額のいずれによるかについて明確な指針は示されなかった（乙41。なお、原告の指摘に係る甲19（国税速報）の記述は、上記法人税基本通達2-3-14を引用した上で、「私的整理に関するガイドライン」に基づく私的整理において、合理的な再建計画に従い債権放棄を行うとともに、その余の債権についてDESを行う場合の株式の取得価額の評価に係る特例的な処理に言及したものにとらず、現物出資債権の評価について言及したものではないから、原告の上記主張の根拠となり得るものではない。）。加えて、東京地裁商事部における検査役の調査実務の変更がされる前は、法人税の課税実務において評価額による評価の運用がされていたこと、東京地裁商事部が券面額による評価を採用した後も、他の裁判所では検査役の調査実務において評価額による評価が行われていた例が多数あったとの指摘があること（乙41）を考慮すれば、法人税法の平成18年改正前において、DESに係る現

物出資対象債権の評価について、その評価方法を明らかにした通達等が示されない状況の下で、原告が主張するように課税実務において券面額による評価が一般的に採用されていたとは認め難い。むしろ、平成18年5月1日に施行された会社法は、債務者会社の負債の帳簿価額を超えない限り、券面額で行う現物出資について検査役の選任を不要とし（会社法199条1項3号、207条9項5号）、D E Sに係る現物出資に関する東京地裁商事部の従前の取扱いを踏まえつつ、さらに一層の手續の合理化を定めていることからすれば、会社法及びその制定に伴う法人税法の改正は、D E Sに係る現物出資対象債権の評価について、従来は両法制の関係を含めて解釈上の疑義があったことを前提とした上で、会社法制上の手續においては券面額によることを、税法上の法人税の課税においては評価額によることをそれぞれ明らかにすることによって、券面額と評価額の議論について立法的解決を図ったものとみることができる。このように、いずれにしても、原告の上記主張は、上記エの判断を左右する余地のあるものとは解されない。

カ 上記エで検討したとおり、本件現物出資は適格現物出資に該当するので、法人税法62条の4第1項により、本件貸付債権を直前の帳簿価額により譲渡したものとして、事業年度の所得の金額を計算することとなるから、混同により消滅した本件貸付債務の券面額とその取得価額（直前の帳簿価額）1億6200万円との差額につき、債務消滅益が発生したものと認められる。

原告は、法人税法22条2項にいう取引（損益取引）は、税法上明確な特則が法律によって定められていない限り、民商法等の他の法分野で定める取引と同義に解さなければならず、民商法上、混同は、人の精神作用を要件としない法律事実である事件であって、取引に当たらない旨主張する。しかしながら、法人税法22条2項の規定の性質上、同項の「資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受け」は「取引」の例示であり、同項の「その他の取引」には、民商法上の取引に限られず、債権の増加又は債務の減少など法人の収益の発生事由として簿記に反映されるものである限り、人の精神作用を要件としない法律事実である混同等の事件も含まれると解するのが相当である。したがって、混同により消滅した本件貸付債務の券面額から上記資本等取引に当たる1億6200万円を控除した残額は、損益取引により生じた益金と認められるので、上記主張は理由がない。

キ 原告は、税法分野における概念の取扱いとしても、税法上明確な特則が法律により定められていない限り、基本分野である民商法等の他の法分野におけるものと同義に解さなければならぬところ、本件D E Sを分解しなければならないという必要性や当事者の意思に反して分解し得る許容性の根拠や契機は民商法等には何ら存在しない旨主張する。しかしながら、前記アで述べたとおり、我が国の会社法制上、株式会社の債務を株式に直接転換してD E Sを直接実現する制度が存在しない以上、株式会社の債務を株式に転化するD E Sを実現するためには、既存の法制度を利用するほかなく、既存の法制度を利用する以上、既存の法制度を規律する関係法令の適用を受けることは当然の事理であって、当事者の意思としても、現物出資、混同及び新株発行という既存の法制度を利用することは所与の前提として認識しており、D E Sを①現物出資、②混同による消滅及び③新株発行という各段階の過程で構成される複合的な行為と捉えることが、当事者の合理的な意思に反するものとはいえない。

原告は、さらに、法人税法62条の4第1項は、適格現物出資の場合であって資産のみを

現物出資した場合又は資産と負債を併せて現物出資した場合には、現物出資法人について譲渡損益を認識しないとする（所得金額がないものとする）趣旨であり、この規定を受けて、法人税法施行令123条の5は、資産のみを現物出資した場合又は資産と負債を併せて現物出資した場合には、被現物出資法人の資産及び負債の取得価額を、法人税法62条の4第1項に規定する帳簿価額相当額としたものであるところ、DESの場合には、被現物出資法人は資産又は資産及び負債を取得しておらず、自己の負債の移転がされたにすぎない旨主張する。しかしながら、DESによる債務消滅の過程は、①現物出資による債務者会社への債権（資産）の移転、②債権及び債務が同一人に帰属したことによる混同による消滅、③新株発行及び債権者の新株引受けからなるのであり、債権という資産の移転があることを否定することはできない。本件DESにおいても、本件貸付債権がCから原告へ現物出資により移転し、本件貸付債権及び本件貸付債務が同一人である原告に帰属したため混同により消滅したのであるから、本件貸付債権という資産が原告に移転したことは明らかであり、原告について資産の移転がないことを前提とする上記主張は理由がない。

ク なお、原告は、本件貸付債権4億3044万2435円のうち、本件DESにより消滅したのは4億3040万円であり、残金4万2435円についてはCから債務免除を受けたものであるので、雑収入として計上すべきである旨主張する。債務者会社に対する債権のうち、どれだけの金額を現物出資に供するかは、債権者（株式引受人）と債務者（会社）との合意によって決せられるものであり、証拠（甲7ないし9、乙17、18）及び弁論の全趣旨によれば、現物出資の対象とされたのは原告の主張のとおり4億3040万円であり、本件貸付債権のうち、4億3040万円は混同により消滅し、残金4万2435円はCによる債務免除によって消滅したものと認められる。したがって、本件貸付債務の全額が混同により消滅したとの処分行政庁の認定は採用できないものの、残金4万2435円については、債務免除による消滅であっても、損益計算上は益金に算入され、税額は同一であるので、本件更正処分4において残金4万2435円を雑収入ではなく債務消滅益としたことに所論の違法はない。

(2) 以上に検討したところによれば、本件DESにおいて消滅した本件貸付債務4億3044万2435円（上記(1)キのとおり、本件現物出資に基づく混同により4億3040万円、債務免除により4万2435円）のうち、現物出資法人であるCにおける本件貸付債権の直前の帳簿価格1億6200万円を超える部分2億6884万2435円につき、債務消滅益が生じたものと認めるのが相当であり、所得金額の計算上、これを益金に算入すべきものと解されるのであって、原告のその余の主張も、この判断を左右するに足りるものとは認められない。

3 争点(3)（本件自己株式の譲渡について債務消滅益が生ずるか否か）について

(1) 前記前提事実を前提として、以下、検討する。

資本等取引は、法人の資本等の金額（資本の金額又は出資金額と資本積立金額との合計額。法人税法2条16号）の増加又は減少を生ずる取引等をいい（法人税法22条5項）、自己の株式の譲渡によって増加する資本積立金額は、自己の株式を譲渡した場合における譲渡対価の額から当該自己の株式の当該譲渡の直前の帳簿価額を減算した金額（法人税法2条17号ロ）である。この譲渡対価の額は、時価を意味するのであり、時価とは、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われた場合に通常成立する価額、すなわち、客観的な交換価値をいうものと解されるところ、前記前提事実(4)オのとおり、J銀行が平成16年1月26日付けでEに譲渡

した本件利息債権（残高4億6931万0500円）の譲渡代金は2億5663万2756円であったのであるから、特段の事情がない限り、平成16年1月26日当時の本件利息債権の時価は2億5663万2756円であったものと認めるのが相当であり、Eが時価と異なる価格で本件利息債権を取得したことをうかがわせる特段の事情の存在を認めるに足りる証拠はない。そして、前記前提事実(4)カ及びキのとおり、原告は、EがJ銀行から本件利息債権を取得してから間もない平成16年4月6日に、Eに対し、本件利息債権の返済として1億4461万0500円を支払い、同月30日に、その残額3億2470万円の本件利息債権を取得したものであるから、本件自己株式の譲渡対価である同日当時の本件利息債権の時価は、2億5663万2756円から1億4461万0500円を控除した残額である1億1202万2256円と認めるのが相当である。

法人税法2条17号ロによれば、譲渡対価の額から当該自己の株式の当該譲渡の直前の帳簿価額を減算した金額が資本積立金額となることから、本件利息債権の本件自己株式の譲渡直前の帳簿価額は3億2470万円であるから、上記譲渡対価の額1億1202万2256円からこれを減算した金額マイナス2億1267万7744円が資本積立金額となるので、本件自己株式の譲渡は資本等取引に該当する。

そして、本件自己株式の取得の結果、原告が取得した本件利息債権（取得価額1億1202万2256円）と本件利息債務（3億2470万円）は混同により消滅したが、これは本件自己株式の譲渡によって消滅したものではなく、混同によって消滅したものであり、混同は、資本等の金額の増減を発生させるものではないから、資本等取引に該当するとは認められない。したがって、原告は、損益取引に該当する混同によって3億2470万円の債務の返済を免れ、この金額に相当する経済的利益を得たことになるので、本件利息債権の取得価額1億1202万2256円を控除した残額2億1267万7744円につき、債務消滅益が発生したものと認めるのが相当である。

(2)ア 原告は、自己株式の処分は損益取引ではなく資本等取引であり、自己株式の処分について債務消滅益を認定することは違法である旨主張するが、上記(1)で検討したとおり、本件自己株式の譲渡及びその対価としての本件利息債権の譲受けそのものは資本等取引であるが、混同による債務の消滅自体は資本等取引には該当せず、損益取引に該当すると解されるので、これに基づく経済的利益につき債務消滅益を認定することは違法ではなく、上記主張は理由がない。

イ 原告は、被告の主張に基づけば、本件自己株式の譲渡取引時における本件自己株式の時価は1株当たり329円となり（34万株で1億1202万2256円）、全く時価からかけ離れた低額すぎる価額となるのであり、本件自己株式の譲渡取引当時の原告の貸借対照表に照らして、名実ともに譲渡の対価は3億2470万円である旨主張する。

しかしながら、本件では、本件自己株式の譲渡の対価として取得した債権の時価が争点となっているのであり、その時価は、上記(1)で検討したとおり、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われた場合に通常成立する価額、すなわち、客観的な交換価値をいうものであって、J銀行の譲渡価格から譲渡直前の弁済額を控除した額がこの時価に相当するものと認められるから、上記主張は理由がない。

確かに、債務者会社の財務状況は、債務者の返済能力にかかわる事情であるから、債権の時価を左右する一要素であり、かかる意味で、債務者会社の株価の評価と債務者会社に対す

る債権の時価との間には相応の関連性があると考えられるところである。しかしながら、原告の発行済株式は甲が直接又は間接にその全部を保有していたところ、本件自己株式の譲渡取引の相手方となったEが公認会計士に依頼し、平成15年11月30日を評価基準日（なお、EとJ銀行との間において債権譲渡契約が締結されたのは平成16年1月26日である。）として時価純資産価額方式により評価した原告の株価は、1株当たり212円であり（乙40）、その評価は、本件自己株式の譲渡取引が行われるであろうことを前提に、本件自己株式の譲渡取引により消滅する債務の金額（当該評価額算定上は3億3270万円）を負債の金額からあらかじめ控除した上で計算されたものであり（乙40）、3億3270万円を負債から控除しないで計算すると、1株当たりでは49円にすぎず、処分行政庁が認定した譲渡価格を前提として算出した株価329円よりもいずれも低額であり、仮に株価との関連を勘案しても、処分行政庁の認定した本件利息債権の時価が低額にすぎるとは認め難く、いずれにしても、上記主張は理由がない。

なお、原告は、平成16年5月31日現在の貸借対照表（甲22）並びに平成18年2月10日付けの収益還元方式、配当還元方式及び類似業種比準方式による株価の試算（甲23）を提出するが、いずれも本件利息債権が混同により消滅した後の改善された財務状況を前提とするものであり、これらが、本件自己株式の譲渡の時点における本件利息債権の時価の算定に直接の影響を及ぼすものとは認められない。

ウ 原告は、本件自己株式の譲渡取引当時、原告は財務体質を改善させ、自己の債務を全額支払うに足りる十分な能力があり、このことは、当時の貸借対照表に照らしても明らかであって、その重要な証左として、原告が、本件自己株式の譲渡取引の直前である平成15年11月28日、L銀行から5億円の融資を受けた事実がある旨主張する。しかしながら、本件自己株式の譲渡取引がされる直前の貸借対照表は、上記5億円の融資が実行された後に作成された原告の平成15年11月30日現在の貸借対照表（乙40）であり、同貸借対照表に基づく株式の評価は、上記イのとおりであって、その株式の対価として譲渡された本件利息債権の時価として処分行政庁が認定した価格が低額にすぎるとはいえない上、そもそも債権の時価は、債務者の財務状況だけでなく、物的・人的担保の有無、利息の有無及び多寡、利息・元本の種別、返済期間、従前の支払状況等の諸要素を総合的に勘案して定まるものであり、新規に5億円の融資が受けられたとしても、その一事をもって同一の債務者に対する債権の時価が直ちに額面額となるものではないから、上記主張は理由がない。

エ なお、原告は、譲渡契約における譲渡対価の額は、当事者間の合意により定まるのが民商法の大原則であり、譲渡対価の額は本件自己株式の簿価である3億2470万円である旨主張する。しかしながら、前示のとおり、時価とは、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われた場合に通常成立する価額、すなわち、客観的な交換価値をいうものと解されているのであり、当事者の合意した価額が客観的な交換価値としての時価と異なるときは、客観的な交換価値としての時価に基づいて損益を判断することになるのであるから、上記主張は理由がない。

オ 原告は、相続財産評価に関する基本通達（昭和39年4月25日付け直視56、直審（資）17）204によれば、貸付金債権等に係る利息の価額は、券面額で評価されるから、Eの原告に対する債権の評価は3億2470万円である旨主張する。しかしながら、同基本通達は、国税庁長官が下級機関に対して一般的な取扱いを示達したものであって、直接に国民に

対して法的効力を有するものではない上、その内容も、個人の相続税及び贈与税の課税価格計算の基礎となる相続財産の評価に関する基本的な取扱いを定めたものであって、法人税の課税価格計算の基礎となる資本積立金額の増減を判断する指標としての自己株式の譲渡対価の額等の評価についてその取扱いを定めたものではなく、その評価手法が直ちに妥当するものではないから、他の評価方法によって合理的な評価ができるときに、同基本通達の評価手法によらなければ法人税の課税処分が違法となるものではなく、前示のとおり本件利息債権は上記(1)のとおり評価するのが合理的であると認められるので、上記主張は理由がない。

カ 原告は、民商法上、一つの取引である本件自己株式の譲渡取引を、何らの根拠なく譲渡金額を合意とは別異の金額であるとした上で、独自の解釈に基づき2つに分解し、一の部分は資本等取引でありその他は損益取引であるとするのは、明らかに、公正妥当な企業会計原則に反し、法人税法22条4項に反する旨主張する。

しかしながら、本件利息債権の原告への移転及びその消滅の各過程は、私法上も、①原告がEに対し本件自己株式を譲渡し、その対価としてEが原告に対し本件利息債権を譲渡する旨の合意、②本件利息債権と本件利息債務が同一人である原告に帰属したことに基づく混同による消滅の2段階の各過程に分解されるものであり、特に、上記②の混同による債権債務の消滅の効果は、債権債務が同一人に帰属することにより当然に発生するものであり、仮にこの事件により当然に発生する法的効果についてその発生を企図する合意をしたとしても、法的には意味はなく、上記①及び②を併せて民商法上一つの取引とみることはできない。そして、資本等の金額の増減が発生するのは上記①の取引のみであり、上記①の合意は資本等取引と認めることができるが、上記②の混同は、資本等の金額に増減を発生させるものではなく、資本等取引に該当するとは認められず、損益取引に該当すると認められるので、これによって消滅した債務の額を債務免除益と認めて課税することは、公正妥当な企業会計原則に反するものではなく、法人税法22条4項に反するものでもないので、上記主張は理由がない。

キ 原告は、本件自己株式の譲渡につき、課税庁がその対価を1億1203万2256円と認定することは、租税回避行為の否認に該当し、租税法律主義の下では許されない旨主張する。しかしながら、租税回避行為の否認とは、通常用いられない法形式を用いて税負担を減少させる行為を通常用いられる法形式に引き直して課税をすることをいうところ、自己株式の譲渡の対価を当事者の合意した価額よりも低く認定することは、法形式を異なる法形式に引き直すものではなく、単に同一の法形式において対価の額を合意と異なる額と認定したものにすぎず、租税回避行為の否認に該当しないから、上記主張は理由がない。

- (3) 以上に検討したところによれば、原告が本件自己株式の譲渡により得た本件利息債権の時価は1億1202万2256円であると認められ、混同により消滅した本件利息債務3億2470万円から本件利息債権の取得価額1億1202万2256円を控除した残額である2億126万7744円につき、債務消滅益が生じたものと認めるのが相当であり、所得金額の計算上、これを益金に算入すべきものと解されるのであって、原告のその余の主張も、この判断を左右するに足りるものとは認められない。

4 本件各処分の適法性

(1) 本件更正処分1ないし3

前記1によれば、平成11年5月期、平成12年5月期及び平成13年5月期において、原

告がGに対する給与の名目で甲に支払った本件特別手当額等は、仮装経理により原告代表者である甲に支払った役員報酬に該当し、上記各事業年度の所得金額の計算上、その額を損金の額に算入できず、上記各事業年度の所得金額に加算すべきことになると認められ、このことを前提として、証拠（甲7）及び弁論の全趣旨を総合すると、平成11年5月期の所得金額及び翌期へ繰り越す欠損金の額並びに平成12年5月期及び平成13年5月期の翌期へ繰り越す欠損金の額は、別紙1(1)ないし(3)のとおりであると認められるので、本件更正処分1ないし3はいずれも適法であるというべきである。

(2) 本件更正処分4

前記2によれば、平成15年5月期において、本件DESに伴う混同及び免除による本件貸付債務の消滅によって発生した債務消滅益の額は2億6884万2435円であると認められこのこと及び上記(1)の欠損金額の繰越額を前提として、証拠（甲7）及び弁論の全趣旨を総合すると、平成15年5月期の所得金額及び納付すべき税額は、別紙1(4)記載のとおりであると認められるので、本件更正処分4は適法であるというべきである。

(3) 本件更正処分5

前記3によれば、平成16年5月期において、本件自己株式の譲渡に伴う混同による本件利息債権の消滅によって発生した債務免除益の額が2億1267万7744円であることが認められ、このことを前提として、証拠（甲7）及び弁論の全趣旨を総合すると、平成16年5月期の所得金額及び納付すべき税額は、別紙1(5)記載のとおりであると認められるので、本件更正処分5は適法であるというべきである。

(4) 本件過少申告加算税賦課決定処分1

上記(2)のとおり平成15年5月期に係る本件更正処分4は適法であることから、本件更正処分4によって新たに納付すべきこととなった税額のうち、国税通則法65条4項所定の正当な理由がなく、かつ、隠ぺい又は仮装の事実がない事項に対応する部分について、同項所定の算定方法により算出される過少申告加算税を賦課すべきこととなり、賦課すべき過少申告加算税の金額は別紙2(1)ア記載のとおりであると認められるので、本件過少申告加算税賦課決定処分1は、適法であるというべきである。

(5) 本件重加算税賦課決定処分

前記1によれば、本件特別手当額等の支給行為及びこれに基づいて行われた平成15年5月期の確定申告書の提出は、本件特別手当額等から税等諸控除後の金額が甲に交付されることを予定しながら、あえてGに対する給与と仮装して支給したこと及びBが平成10年6月から平成13年7月までの間に甲に対する役員報酬を監査役（甲の妻）に対する監査役報酬と仮装して支給したこと（甲7）並びにこれらを前提として行われたものと認められ、法人税の課税標準等又は税務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たものと認められる以上、平成15年5月期については国税通則法68条1項所定の算定方法により算出される重加算税を賦課すべきこととなり、賦課すべき重加算税の金額は別紙2(1)イ記載のとおりであると認められるので、本件重加算税賦課決定処分は適法であるというべきである。

(6) 本件過少申告加算税賦課決定処分2

上記(3)のとおり平成16年5月期に係る本件更正処分5は適法であることから、本件更正処分5によって新たに納付すべきこととなった税額のうち、国税通則法65条4項所定の正当

な理由がなく、かつ、隠ぺい又は仮装の事実がない事項に対応する部分について、同項所定の算定方法により算出される過少申告加算税を賦課すべきこととなり、賦課すべき過少申告加算税の金額は別紙2(2)記載のとおりであると認められるので、本件過少申告加算税賦課決定処分2は適法であるというべきである。

(7) 以上によれば、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分は、いずれも適法であるというべきである。

第4 結論

以上によれば、原告の請求は、いずれも理由がないから棄却することとし、訴訟費用の負担について行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第2部

裁判長裁判官 岩井 伸晃

裁判官 本間 健裕

裁判官倉澤守春は、差し支えのため、署名押印することができない。

裁判長裁判官 岩井 伸晃

(別紙1)

本件各更正処分の根拠及び計算

原告の平成11年5月期ないし同13年5月期、平成15年5月期及び同16年5月期の所得金額及び納付すべき税額は、次のとおりであり、別表1ないし5は、これを取りまとめたものである。

なお、所得金額に「△」を付したものは、欠損金額を表す。

(1) 平成11年5月期(別表1)

ア 所得金額 △11億3751万8570円

上記金額は、次の(ア)及び(イ)の各金額を合計した金額である。

(ア) 申告所得金額 △11億4591万8570円

上記金額は、原告が処分行政庁に対して平成11年8月31日に提出した平成11年5月期の法人税の確定申告書(以下「平成11年5月期確定申告書」という。)に記載された所得金額である。

(イ) 損金の額に算入されない役員報酬の額 840万0000円

上記金額は、原告が、平成11年5月期において、Bへの出向社員であるGを介して甲に対して支給した役員報酬の金額の合計額(月額70万円の12か月分)であり、原告が事実を偽装して経理したことにより支給したものであることから、法人税法34条2項の規定により、損金の額に算入されない金額である。

イ 翌期へ繰り越す欠損金の額 11億4515万0371円

上記金額は、原告が平成11年5月期確定申告書に記載した翌期へ繰り越す欠損金の額11億5355万0371円から、上記ア(イ)により増加した同期の所得金額840万円を控除した金額である。

(2) 平成12年5月期(別表2)

ア 所得金額 0円

上記金額は、次の(ア)及び(イ)の金額の合計額から、(ウ)の金額を控除した金額である。

(ア) 申告所得金額 0円

上記金額は、原告が処分行政庁に対して平成12年8月31日に提出した平成12年5月期の法人税の確定申告書(以下「平成12年5月期確定申告書」という。)に記載された所得金額である。

(イ) 損金の額に算入されない役員報酬の額 840万0000円

上記金額は、原告が、Bへの出向社員であるGを介して甲に対して支給した役員報酬の金額の合計額(月額70万円の12か月分)であり、原告が事実を偽装して経理したことにより支給したものであることから、法人税法34条2項の規定により、損金の額に算入されない金額である。

(ウ) 繰越欠損金の当期控除額の増加額 840万0000円

上記金額は、上記(イ)により所得金額が増加したことに伴って生じた繰越欠損金の当期控除額の増加額である。

イ 翌期へ繰り越す欠損金の額 9億1494万1965円

上記金額は、原告が平成12年5月期確定申告書に記載した翌期へ繰り越す欠損金の額9億3174万1965円から、上記(1)ア(イ)の前期の所得金額の増加額840万円及び上記ア(ウ)の繰越欠損金の当期控除額の増加額840万円の合計額1680万円を控除した金額である。

(3) 平成13年5月期(別表3)

ア 所得金額 0円

上記金額は、次の(ア)及び(イ)の金額の合計額から、(ウ)の金額を控除した金額である。

(ア) 申告所得金額 0円

上記金額は、原告が処分行政庁に対して平成13年7月31日に提出した平成13年5月期の法人税の確定申告書（以下「平成13年5月期確定申告書」という。）に記載された所得金額である。

(イ) 損金の額に算入されない役員報酬の額 210万0000円

上記金額は、原告が、Bへの出向社員であるGを介して甲に対して支給した役員報酬の金額（平成12年6月ないし同年8月の各月70万円）の合計額であり、原告が事実を偽装して経理したことにより支給したものであることから、法人税法34条2項の規定により、損金の額に算入されない金額である。

(ウ) 繰越欠損金の当期控除額の増加額 210万0000円

上記金額は、上記(イ)により所得金額が増加したことに伴って生じた繰越欠損金の当期控除額の増加額である。

イ 翌期へ繰り越す欠損金の額 5億7793万7394円

上記金額は、原告が平成13年5月期確定申告書に記載した翌期へ繰り越す欠損金の額5億9683万7394円から、上記(1)ア(イ)の前々期の所得金額の増加額840万円、上記(2)ア(ウ)の繰越欠損金の前期控除額の増加額840万円及び上記(3)ア(ウ)の繰越欠損金の当期控除額の増加額210万円の合計額1890万円を控除した金額である。

(4) 平成15年5月期（別表4）

ア 所得金額 4億6066万8090円

上記金額は、次の(ア)及び(イ)の金額の合計額から、(ウ)の金額を控除した金額である。

(ア) 申告所得金額 1億7290万6516円

上記金額は、原告が処分行政庁に対して平成15年8月29日に提出した平成15年5月期の法人税の確定申告書（以下「平成15年5月期確定申告書」という。）に記載された所得金額である。

(イ) 所得金額に加算すべき金額 2億8780万4009円

上記金額は、次のa及びbの金額の合計額である。

a 債務消滅益の計上漏れの額 2億6844万2435円

上記金額は、原告がCから自己あて債権の現物出資を受けた結果、後記第5の2のとおり、原告の債務が混同により消滅したことに伴って生じた益金の額である。

b 繰越欠損金の当期控除額の過大額 1936万1574円

上記金額は、上記(1)ア(イ)、(2)ア(ウ)及び(3)ア(ウ)により前期から繰り越された欠損金の額が1890万円減少したこと並びに被合併法人であるBの受けた更正処分に伴って同社から引き継いだ繰越欠損金の額が46万1574円減少したことにより過大となった繰越欠損金の当期控除額である。

(ウ) 雑収入の過大計上額 4万2435円

上記金額は、上記(イ)aの債務消滅益として計上すべき金額の一部を原告が債務免除益であるとしたことに伴って過大に計上された雑収入の金額である。

イ 所得金額に対する法人税額 1億3820万0400円

上記金額は、上記アの所得金額（ただし、国税通則法１１８条１項の規定に基づき１０００円未満の端数金額を切り捨てた後の金額。以下同じ。）に法人税法６６条（ただし、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（平成１８年３月３１日法律第１０号による廃止前のもの）１６条１項の規定を適用した後のもの。以下同じ。）に規定する税率を乗じて計算した金額である。

ウ 課税留保金額 １８万５１２４円

上記金額は、次の(ア)の金額から(イ)の金額を控除した金額である。

(ア) 留保金額 ４億７９４９万５６７９円

上記金額は、平成１５年５月期確定申告書における留保所得金額３億７７８３万６７７８円に、上記ア(イ) a の金額を加算し、上記ア(ウ)の金額を控除した金額６億４６２３万６７７８円から、次の a 及び b の金額の合計額を控除した金額である。

a 上記イの金額から下記オの金額を控除した金額 １億３８１３万３６１７円

b 上記イの金額に２０．７パーセントを乗じた金額 ２８６０万７４８２円

(イ) 留保控除額 ４億７９３１万０５５５円

上記金額は、法人税法６７条３項に規定する留保控除額である。

エ 課税留保金額に対する税額 １万８５００円

上記金額は、上記ウの課税留保金額（ただし、国税通則法１１８条１項の規定により１０００円未満の端数を切り捨てた後のもの。以下同じ。）に、法人税法６７条１項に規定する税率を乗じて算出した金額である。

オ 法人税額から控除する所得税額等 ６万６７８３円

上記金額は、原告が平成１５年５月期確定申告書に記載した金額と同額である。

カ 納付すべき法人税額 １億３８１５万２１００円

上記金額は、上記イ及びエの金額の合計額から、上記オの金額を控除した納付すべき法人税額（ただし、国税通則法１１９条１項の規定により１００円未満の端数を切り捨てた後のもの。以下同じ。）である。

キ 確定申告に係る法人税額 ５１８０万５０００円

上記金額は、原告が平成１５年５月期確定申告書に記載した金額と同額である。

ク 差引納付すべき法人税額 ８６３４万７１００円

上記金額は、上記カの金額から上記キの金額を差し引いた金額である。

(5) 平成１６年５月期（別表５）

ア 所得金額 ５億５８５４万７５４７円

上記金額は、次の(ア)及び(イ)の金額の合計額から、(ウ)の金額を控除した金額である。

(ア) 申告所得金額 ３億９９６２万６７４４円

上記金額は、原告が処分行政庁に対して平成１６年８月２７日に提出した平成１６年５月期の法人税の確定申告書（以下「平成１６年５月期確定申告書」という。）に記載された所得金額である。

(イ) 所得金額に加算すべき金額 ２億６１６４万２９４２円

上記金額は、次の a ないし d の金額の合計額である。

a 債務消滅益の計上漏れの額 ２億１２６７万７７４４円

上記金額は、原告が、Eに自己株式を譲渡した対価として本件利息債権を取得した結果、原

告の債務が混同により消滅したことによって生じた益金の額である。

b 外国子会社株式の譲渡損失の過大計上額 3295万0000円

上記金額は、原告が外国子会社であるM（深圳）有限公司（以下「M」という。）に対する貸付金として計上した金額のうち、Mに対する貸付金とは認められない金額であり、その後、原告は、当該金額をMの株式勘定に振り替えた上、Mの株式を譲渡した際に譲渡原価として損金の額に算入していることから、結果的に過大計上となった譲渡損失の金額である。

c 売上計上漏れの額 200万0000円

上記金額は、原告が平成16年6月1日付けで計上したN株式会社に対する売上金額であり、平成16年5月20日に同社の検収が完了していることから、平成16年5月期の売上げとして計上すべき金額である。

d 給与手当の過大計上額 1401万5198円

上記金額は、原告が給与の未払金として損金の額に算入した金額のうち、平成16年5月期の費用とは認められない金額の合計額である。

(ウ) 所得金額から減算すべき金額 1億0272万2139円

上記金額は、次のaないしfの金額の合計額である

a 仕入計上漏れの額 1625万5897円

上記金額は、原告の平成16年5月期の仕入金額として損金の額に算入されている金額のほか、同期の売上げに対応する仕入金額であるため、同期の仕入金額として損金の額に算入すべき金額である。

b 外注加工費計上漏れの額 4981万1937円

上記金額は、原告の平成16年5月期の外注加工費として損金の額に算入されている金額のほか、同期の売上げに対応する外注加工費であるため、同期の外注加工費として損金の額に算入すべき金額である。

c 販売手数料計上漏れの額 451万4561円

上記金額は、原告の平成16年5月期の販売手数料として損金の額に算入されている金額のほか、同期の売上げに対応する販売手数料であるため、同期の販売手数料として損金の額に算入すべき金額である。

d 受取利息の過大計上額 48万5925円

上記金額は、原告が受取利息として益金の額に算入した金額のうち、平成16年5月期の受取利息とは認められないため、益金の額に算入すべきではない金額である。

e 雑損失計上漏れの額 19円

上記金額は、原告の平成16年5月期の仮受消費税等の額及び仮払消費税等の額に基づいて、消費税及び地方消費税の税額を再計算した結果、損金の額に算入すべきものとして算出された金額である。

f 事業税の損金算入額 3165万3800円

上記金額は、原告の平成15年5月期の更正処分（本件更正処分4）に伴い増加した所得金額に対する事業税相当額で、平成16年5月期の損金の額に算入すべき金額である。

イ 所得金額に対する法人税額 1億6756万4100円

上記金額は、上記アの所得金額に法人税法66条に規定する税率を乗じて計算した金額である。

ウ 課税留保金額 1億4125万5144円

上記金額は、次の(ア)の金額から(イ)の金額を控除した金額である。

(ア) 留保金額 3億3675万0189円

上記金額は、平成16年5月期確定申告書における留保所得金額3億8004万7147円に、上記ア(イ) a ないし d の金額の合計額を加算し、上記ア(ウ) a ないし f の金額の合計額を控除した金額5億3896万7950円から、次の a 及び b の金額の合計額を控除した金額である。

a 上記イの金額から下記オの金額を控除した金額 1億6753万1993円

b 上記イの金額に20.7パーセントを乗じた金額 3468万5768円

(イ) 留保控除額 1億9549万5045円

上記金額は、法人税法67条3項に規定する留保控除額である。

エ 課税留保金額に対する税額 2175万1000円

上記金額は、上記ウの課税留保金額に、法人税法67条1項に規定する税率を乗じて算出した金額である。

オ 法人税額から控除する所得税額等 3万2107円

上記金額は、原告が平成16年5月期確定申告書に記載した金額と同額である。

カ 納付すべき法人税額 1億8928万2900円

上記金額は、上記イ及びエの金額の合計額から、上記オの金額を控除した納付すべき法人税額である。

キ 確定申告に係る法人税額 1億2823万3700円

上記金額は、原告が平成16年5月期確定申告書に記載した金額と同額である。

ク 差引納付すべき法人税額 6104万9200円

上記金額は、上記カの金額から上記キの金額を差し引いた金額である。

(別紙2)

本件各賦課決定処分の根拠及び計算

被告が本訴において主張する原告の平成15年5月期の過少申告加算税の額及び重加算税の額並びに平成16年5月期の過少申告加算税の額は、以下のとおりである。

(1) 平成15年5月期

ア 過少申告加算税の額 959万1000円

上記過少申告加算税の額は、処分行政庁が平成17年6月29日付けでした原告の平成15年5月期の法人税の更正処分（本件更正処分4）により、原告が新たに納付すべきこととなった8634万7100円のうち、国税通則法65条4項所定の正当事由が存せず、かつ、隠ぺい又は仮装の事実がない事項に対応する部分に対する税額（ただし、国税通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後の金額。以下同じ。）8123万円に国税通則法65条1項の規定に基づき100分の10の割合を乗じて算出した金額812万3000円と、同条2項の規定に基づき上記8123万円のうち期限内申告税額に相当する金額を超える部分に相当する税額2936万円に100分の5の割合を乗じて計算した金額146万8000円との合計額である。

イ 重加算税の額 178万5000円

上記重加算税の額は、本件更正処分4により、原告が新たに納付すべきこととなった8634万7100円から、過少申告加算税の額の計算の基礎となる部分に対する税額を控除した税額510万円に、国税通則法68条1項の規定に基づき100分の35の割合を乗じて算出した金額である。

(2) 平成16年5月期

過少申告加算税の額 610万4000円

上記過少申告加算税の額は、処分行政庁が平成17年6月29日付けでした原告の平成16年5月期の法人税の更正処分（本件更正処分5）により、原告が新たに納付すべきこととなった6104万9200円のうち、国税通則法65条4項所定の正当事由が存せず、かつ、隠ぺい又は仮装の事実がない事項に対応する部分に対する税額6104万円に、国税通則法65条1項の規定に基づき100分の10の割合を乗じて算出した金額である。

法人税の更正処分等の経緯

別表1-1

平成11年5月期

(単位:円)

区分	年月日	所得金額	納付すべき法人税額	翌期繰越欠損金額
確定申告	平成11年8月31日	▲1,145,918,570	▲104,619	1,153,550,371
更正処分	平成17年6月29日	▲1,137,518,570	▲104,619	1,145,150,371
審査請求	平成17年8月26日	▲1,145,918,570	▲104,619	1,153,550,371
裁 決	平成19年6月21日	棄却		

(注) 1 所得金額欄の「▲」は、欠損金額を示す。

2 納付すべき法人税額欄の「▲」は、還付税額を示す。

別表1-2

平成12年5月期

(単位:円)

区分	年月日	所得金額	納付すべき法人税額	翌期繰越欠損金額
確定申告	平成12年8月31日	0	▲673,224	931,741,965
更正処分	平成17年6月29日	0	▲673,224	914,941,965
審査請求	平成17年8月26日	0	▲673,224	931,741,965
裁 決	平成19年6月21日	棄却		

(注) 納付すべき法人税額欄の「▲」は、還付税額を示す。

別表1-3

平成13年5月期

(単位:円)

区分	年月日	所得金額	納付すべき法人税額	翌期繰越欠損金額
確定申告	平成13年7月31日	0	▲351,270	596,837,394
更正処分	平成17年6月29日	0	▲351,270	577,937,394
審査請求	平成17年8月26日	0	▲351,270	596,837,394
裁 決	平成19年6月21日	棄却		

(注) 納付すべき法人税額欄の「▲」は、還付税額を示す。

別表 1－4

(単位：円)

平成15年5月期

区分	年月日	所得金額	納付すべき法人税額	過少申告加算税	重加算税の額
確定申告	平成15年8月29日	172,906,516	51,805,000		—
更正処分	平成17年6月29日	460,668,090	138,152,100	9,591,000	1,785,000
審査請求	平成17年8月26日	172,906,516	51,805,000		0
裁 決	平成19年6月21日	棄却			

別表 1－5

(単位：円)

平成16年5月期

区分	年月日	所得金額	納付すべき法人税額	過少申告加算税	重加算税の額
確定申告	平成16年8月27日	399,626,744	128,233,700	—	—
更正処分	平成17年6月29日	558,547,547	189,282,900	6,104,000	—
審査請求	平成17年8月26日	399,626,744	128,233,700	—	—
裁 決	平成19年6月21日	棄却			

別表 1

平成 11 年 5 月期

(単位：円)

1 所得金額	確定申告における所得金額		①	△1,145,918,570
	加算金額	損金の額に算入されない役員報酬の額	②	8,400,000
	所得金額 (①+②)		③	△1,137,518,570
2	翌期へ繰り越す欠損金の額		④	1,145,150,371

※所得金額欄の「△」は、欠損金額を示す。

別表 2

平成 12 年 5 月期

(単位：円)

1 所得金額	確定申告における所得金額		①	0
	加算金額	損金の額に算入されない役員報酬の額	②	8,400,000
	減算金額	繰越欠損金の当期控除額の増加額	③	8,400,000
	所得金額 (①+②-③)		④	0
2	翌期へ繰り越す欠損金額		⑤	914,941,965

別表 3

平成 13 年 5 月期

(単位：円)

1 所得金額	確定申告における所得金額		①	0
	加算金額	損金の額に算入されない役員報酬の額	②	2,100,000
	減算金額	繰越欠損金の当期控除額の増加額	③	2,100,000
	所得金額 (①+②-③)		④	0
2	翌期へ繰り越す欠損金額		⑤	577,937,394

別表 4

平成15年5月期

(単位：円)

1 所得金額	確定申告における所得金額		①	172, 906, 516
	加算金額	債務消滅益の計上もれの額	②	268, 442, 435
		繰越欠損金の当期控除額の過大額	③	19, 361, 574
		所得金額に加算すべき金額の合計 (②＋③)	④	287, 804, 009
	減算金額	雑収入の過大計上額	⑤	42, 435
	所得金額 (①＋④－⑤)		⑥	460, 668, 090
2 所得金額に対する法人税額			⑦	138, 200, 400
3 課税留保金額 (⑨－⑩)			⑧	185, 000
(1) 留保金額			⑨	479, 495, 679
(2) 留保控除額			⑩	479, 310, 555
4 課税留保金額に対する税額			⑪	18, 500
5 法人税額から控除される所得税額等			⑫	66, 783
6 納付すべき税額 (⑦＋⑪－⑫)			⑬	138, 152, 100
7 既に納付の確定した本税額			⑭	51, 805, 000
8 差引納付すべき税額 (⑬－⑭)			⑮	86, 347, 100

※⑧課税留保金額の欄は、通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの。

別表 5

平成16年5月期

(単位：円)

1 所得金額	確定申告における所得金額		①	399,626,744
	加算金額	債務消滅益の計上もれの額	②	212,677,744
		外国子会社株式の譲渡損失の過大計上額	③	32,950,000
		売上計上もれの額	④	2,000,000
		給与手当の過大計上額	⑤	14,015,198
		所得金額に加算すべき金額の合計 (②+③+④+⑤)	⑥	261,642,942
		減算金額	仕入計上もれの額	⑦
	外注加工費計上もれの額		⑧	49,811,937
	販売手数料計上もれの額		⑨	4,514,561
	受取利息の過大計上額		⑩	485,925
	雑損失計上もれの額		⑪	19
	事業税の損金算入額		⑫	31,653,800
	所得金額から減算すべき金額の合計 (⑦+⑧+⑨+⑩+⑪+⑫)		⑬	102,722,139
	所得金額 (①+⑥-⑬)		⑭	558,547,547
2 所得金額に対する法人税額		⑮	167,564,100	
3 課税留保金額 (⑰-⑱)		⑯	141,255,000	
(1) 留保金額		⑰	336,750,189	
(2) 留保控除額		⑱	195,495,045	
4 課税留保金額に対する税額		⑲	21,751,000	
5 法人税額から控除される所得税額等		⑳	32,107	
6 納付すべき税額 (⑮+⑲-㉑)		㉑	189,282,900	
7 既に納付の確定した本税額		㉒	128,233,700	
8 差引納付すべき税額 (㉑-㉒)		㉓	61,049,200	

※⑯課税留保金額の欄は、通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの。