

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消請求控訴事件

国側当事者・国(東京上野税務署長)

平成22年9月15日棄却・上告

(第一審・東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号、平成21年4月28日判決、本資料259号-78・順号11191)

判 決

控訴人	A株式会社
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	小田 修司
同	篠 連
同	渡辺 潤
同補佐人税理士	志茂坂 康史
被控訴人	国
代表者法務大臣	千葉 景子
処分行政庁	東京上野税務署長 若林 俊六
指定代理人	秦 智子
同	雨宮 恒夫
同	殖栗 健一
同	古嶋 敬三
同	荒井 豊
同	米本 邦典

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は、控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 処分行政庁が控訴人に対し平成17年6月29日付けでした、控訴人の平成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。
- 3 処分行政庁が控訴人に対し平成17年6月29日付けでした、控訴人の平成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。

4 処分行政庁が控訴人に対し平成17年6月29日付けでした、控訴人の平成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。

5 処分行政庁が控訴人に対し平成17年6月29日付けでした、控訴人の平成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、過少申告加算税賦課決定については全部、重加算税賦課決定については重加算税額4万5500円を超える部分を取り消す。

6 処分行政庁が控訴人に対し平成17年6月29日付けでした、控訴人の平成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。

7 訴訟費用は、第1、2審を通じて、被控訴人の負担とする。

第2 事案の概要

1 事案の要旨

本件は、控訴人が、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（平成18年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。）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（DES）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並びに本件重加算税賦課決定処分（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、過少申告加算税賦課決定については全部、重加算税賦課決定については重加算税額を超える部分の各取消しを求めた事案である。

なお、上記②の「DES」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 (Debt Equity Swap) の略称である。

原審は、控訴人の請求をいずれも棄却したところ、控訴人が請求の認容を求めて控訴した。なお、控訴人は、当審において、本件重加算税賦課決定処分 of 取消しを求める訴えの一部を取り下げた (「第1 控訴の趣旨」第5項)。

2 当事者の主張等

関係法令等の定め、前提事実、被控訴人の主張に係る本件各更正処分及び本件各賦課決定処分の根拠・計算、争点及びこれに関する当事者の主張の要旨は、次のとおり補正し、当審における当事者の主張を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」中の「2 事案の概要」の1ないし5に記載のとおりであるから、これを引用する。

(原判決の補正)

- (1) 12頁22行目の「3044万円」を「3040万円」に改める。
- (2) 17頁21行目の「増額額」を「増加額」に改める。
- (3) 19頁8行目の「原告が」を「控訴人が振替処理した後の返済金として」に改める。

(当審における当事者の主張)

- (1) 争点(1) (役員報酬の損金不算入の適否)

(控訴人)

ア 本件特別手当額等の損金処理は、控訴人においてではなく、当時、資産超過の状況にあり役員報酬を支払うことが可能であったBにおいてされたものであり、本件は、Bが、Gに対する給与を仮装して、Bの代表取締役である甲に対する役員報酬を支払ったものであり、損金計上しているのはBであって控訴人ではないのであるから、法人税法34条2項を適用するのであれば、控訴人に対してではなく、Bに対して適用すべきである。

イ 収益の計上の時期は、法人税法22条4項により、資産の引渡しによって認識することになる。したがって、収益としての受贈益が認められるには、現金等の資産が引き渡されたことが必要であるところ、控訴人とBとの間の精算は、年度末に、Bの控訴人に対する代理店収入等の売掛債権と、控訴人のBに対する貸付金債権 (Bへの出向者に対する給与手当) 及びその他の債権とを相殺処理していたところ、Bの有する債権額が控訴人の有する債権額に足りず、常に決算期をまたいで、Bが控訴人に対し残債務を負っている状況にあり、本件においては、実際のところ、平成10年6月1日から平成12年5月31日までにおいて、Bは、控訴人に対し、貸付金の返済の支払を行っておらず、控訴人総勘定元帳の貸付金勘定 (甲70の1ないし3) によれば、Gに支払った本件特別手当額等は、平成10年6月から平成12年8月まで支給されているが、Bの控訴人に対する返済金については、法定充当に従うと、平成12年7月分と同年8月分のみが本件特別手当額等の返済金として充当されるのであり、平成10年6月1日から平成12年5月31日までの間において、Bから控訴人に対する現実の現金交付、すなわち資産の引渡しはない。よって益金は発生しないのであり、仮に控訴人に対して法人税法34条2項が適用され損金算入が否認されたとしても、益金が発生しない以上、課税対象となる控訴人の所得金額は増加しないのである。また、仮に、Gに支払った本件特別手当額等について、貸付金の根拠がなく無効であるということであれば、単に相殺によって消滅したはずの債権が復活するということであって、益金とはならない。

そして、本件においては、現実の弁済の有無については争点になっておらず、控訴人は、現実的に弁済を受けていると述べたことはないから、自白の撤回には該当しない。仮に、控訴

人が、弁済を受けたことを認めていたとしても、益金があることを認めたことはなく、現実の弁済の有無は、益金があるか否かの間接事実であって、間接事実の自白は自白の当事者を拘束しないとされており、自白が真実に合致しないことの証明があるときは、その自白は錯誤に出たものと認めてよいとされているから、自白の撤回に当たり許されないとの被控訴人の主張は失当である。

ウ そもそも、処分庁は、控訴人が本件特別手当額等を減算処理して損金から除外していたことを見落として更正決定をし、さらに、Gに対するBの給与の支払を、控訴人のGに対する役員報酬と誤認した上で更正処分をしたため、本件更正処分における更正理由は、控訴人が控訴人の役員であるGに支払った役員報酬を仮装して、控訴人の甲に対する役員報酬を支給したため、法人税法34条2項により損金算入を認めないというものであった。ところが、被控訴人は、控訴人において、本件特別手当額等を減算処理して損金から除外していたことが明らかになると、法人税法34条2項により損金算入を認めないという理由ではなく、本件特別手当額等相当分については、Bから支払を受ける根拠がないので、無償による資産の譲受けが存在し、益金が増加したとの、更正処分において前提としていた事実と異なる理由をつけ、更正処分理由の差し替えを行ったものである。青色更正においては、更正処分理由の差し替えを全く認めないわけではないが、課税手続が行政処分であり、青色更正においては更正の理由を明記しなければならないとされている以上、理由の差し替えが無制限に許されるものではなく、本件のように、更正処分において前提としていた事実とも、更正処分理由とも異なる理由である場合において、更正処分理由の差し替えは許されない。

(被控訴人)

ア 乙5の1ないし26、乙6の1ないし28を総合すれば、本件特別手当額等は、控訴人が、Gに対して支給したと仮装して経理処理を行ったことは明らかである。

イ 控訴人は、Bから控訴人に対して、現実には給与負担金相当額の支払がない旨主張するが、控訴人は、原審はもとより、不服申立段階から一貫して、本件特別手当額等について、Bから控訴人に給与負担金の支払がなされていたこと、すなわち現金の交付を受けたことを認めていることは明らかであって、控訴人の主張は、従前の主張と両立しない上、控訴人の総勘定元帳の「貸付金」勘定(甲70の1ないし3)に記載された内容は、控訴人の主張と整合せず、また、その内容のみでは、相殺又は充当に関する個々の具体的内容が不明で、貸付債権のうち本件特別手当額等に当たる金銭債権を区別して観念できないし、相殺適状にある貸付債権と売掛債権を相殺したことによって必然的に本件特別手当額等が残債務であることにはならないのであり、控訴人の主張は失当である。そもそも、控訴人は、総勘定元帳(甲70の1ないし3)が存在していながら、控訴審における控訴理由書の陳述までは、Bから控訴人に給与負担金相当額の支払があるとの事実を争っておらず、控訴人の主張は自白の撤回に当たり、許されない(また、控訴人は、Bが、常に決算期をまたいで控訴人に対し残債務を負っている状況にあったと主張するが、平成13年5月期末においては、控訴人が有するBに対する貸付金債権の残高は0円となっており、結局貸付金債権はすべて決済されているのであるから、控訴人の主張には整合性がない)。

そして、収益としての受贈益が認められるには、現金等の資産の取得が要件であるとして、受贈益の発生は現実の資産の引渡しを要件とする旨の控訴人の主張は、一般的な贈与に基因して発生する受贈益については妥当するが、個別事情において権利が確定したと認められる

場合であれば、その時が収益発生時点となるといえ、本件においては、仮装経理の実行行為者たる甲が、控訴人及びBの代表者を兼ね、GがBの代表者であった事実等を考慮すれば、控訴人がBから本件特別手当額等に相当する支払を受ける権利は、控訴人が甲に対する役員報酬をGに対する給与手当（本件特別手当額等）と仮装して処理し、これを貸付金に振り替えた時点において、既に具体的に確定していたと解し得るのであって、結局、Bから控訴人に支払われるべき、経理処理上は貸付金とされた、給与負担金名目の本件特別手当額等に相当する金銭の支払を受ける権利は、その後、現実の支払に至らなくとも、貸付金に振り替えた時点で、益金に計上されるべきものである。

ウ 青色申告者に対する更正処分の理由の差し替えについては、その理由付記制度を全く無意義ならしめるような場合、若しくは、これを認めることが納税者の正当な利益を害するような特段の事情がある場合以外は、広く認められるものである。

しかし、本件における被控訴人の主張は、本来の経理処理である両建て処理を前提として、法人税法34条2項の規定の適用により、本件特別手当額等を損金の額に算入することはできない旨主張した上で、さらに、控訴人の誤った経理処理であっても同様である旨主張したに過ぎない。そして、被控訴人が本訴で主張する法律上及び事実上の根拠は、本件各更正処分に係る更正通知書の更正の理由が、本件特別手当額等に係る事実関係を示した上で、「Gに報酬を支給したと仮装して経理処理を行っていることから、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となります。」とした記載内容と齟齬するものではなく、更正理由の差し替えには当たらない。

(2) 争点(2) (本件DESについて債務消滅益が生ずるか否か)

(控訴人)

DESは、負債（債務）の移転を受けるもので、資産の移転を受けるものではないから、法人税法等の関係法令を適用することはできない。

また、DES取引を、現物出資、混同による消滅、新株の発行というように分解し、その一部を法人税法22条2項所定の損益取引とすることは許されない。

(被控訴人)

法人税法22条2項は、「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。」と規定し、これは、実現した利益は原則としてすべて益金に含まれるとして、所得概念を包括的に構成する趣旨であるとされており、また、無償による資産の譲受けその他の取引からも収益が生ずると定めていることから（債務免除益、株式の低額譲受けの場合の受贈益など）、無償の経済的価値の流入が広く益金に含まれると解すべきである。すなわち、混同による債務の消滅が、法人税法上の資本等取引に該当しないものである以上、資本等取引以外の取引として、当該債務消滅益を益金の額に算入することについて、控訴人所論の違法はない。

(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)

(控訴人)

法人税法61条の2第1項第1号、同条第5項により、自己株式を譲渡した場合における譲渡対価の額は、当該自己株式の譲渡直前の帳簿価額に相当する金額であり、本件においては、

3億2470万円であって、控訴人においては、債務消滅益は発生していない。

そもそも、資本等取引である自己株式譲渡処分について、譲渡の対価を上記法律に反し、根拠なく1億1202万2256円と認定して債務消滅益を認定した原判決は、法人税法、憲法84条（租税法律主義）及びQ事件に関する最高裁判例等に反しており、違法である。

また、Eが時価と異なる価額で本件利息債権を取得したことについては、特段の事情が存在する。すなわち、本件においては、本件利息債権に係る控訴人とJ銀行との間の合意書に基づき、J銀行から一括繰り上げ返済額（債権譲渡案）が控訴人に提示され、平成16年1月26日、EがJ銀行から2億5663万2756円で本件利息債権を取得したものであり、1億1202万2256円をもって時価とした原判決には事実誤認がある。

（被控訴人）

法人税法2条17号ロの規定は、自己株式を譲渡した場合における譲渡対価の額と、自己株式の譲渡直前における帳簿価額とが異なることは十分にあり得ることから、内国法人が、自己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旨定めるものであって、同号ロにいう「譲渡対価の額」が同法61条の2第5項所定の「当該自己の株式の当該譲渡の直前の帳簿価額」を指すものではなく、時価を指すものであることは明らかである。

一金融機関であるJ銀行と一企業であるEとの間で合意された本件利息債権の譲渡価額2億5663万2756円が、異常な取引に基づく、客観的な交換価値としての時価とは異なるものであったとは認められず、他方、その客観的な交換価値が本件自己株式の譲渡直前の帳簿価額である3億2470万円であったとも窺うことはできないのであるから、控訴人の主張には理由がない。

(4) 争点(4)（本件過少申告加算税1について）

（控訴人）

本件DES当時においては、著名な書籍・文献だけでなく、国税庁のホームページ（甲18）においても、DESを行った法人に対しては、券面額全額が資本等取引であり、課税されない、債務消滅益は発生しないとされ、控訴人が行った会計処理が正しいとされていたのであり（甲19、31、32、64、乙42）、このような事実関係からすれば、本件DESに関する更正処分に関しては、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」に当たり、少なくとも過少申告加算税賦課決定処分は取り消されるべきである。

なお、適格現物出資であったとしても、資本等取引が損益取引になるわけではないから、上記の結論を左右するものではない。

（被控訴人）

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ところ、控訴人が掲げる文献等の記載は、一般的な債権の現物出資により取得した株式の取得価額等に関するものであることは明らかであって、法人税法2条12号の14イ所定の適格現物出資に該当するような本件の場合とは異なるのであり、控訴人の主張する事情は、最高裁判所平成18年10月24日第三小法廷判決・民集60巻8号3128頁の趣旨に照らし、真に納税者の責めに帰すことのできない客観的な事情とはいえず、国税通則法65条4項所

定の「正当な理由があると認められる場合」に該当するとは認められない。

第3 当裁判所の判断

当裁判所も、控訴人の請求はいずれも理由がないと判断する。その理由は、次のとおり補正し、当審における当事者の主張に対する判断を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」中の「第3 当裁判所の判断」に説示するとおりであるから、これを引用する。

(原判決の補正)

43頁24行目及び50頁15、16行目の「2億6884万2435円」を、それぞれ「2億6844万2435円」に改める。

(当審における当事者の主張に対する判断)

1 争点(1) (役員報酬の損金不算入の適否)

(1) 控訴人は、本件は、BがGに対する給与を仮装して、Bの代表取締役である甲に対する役員報酬を支払ったものであり、損金計上しているのはBであって控訴人ではないことを前提に、本件更正処分1ないし3が違法である旨主張する。

しかし、本件の事実関係として、原判決の認定するとおり、本件特別手当額等は、控訴人において、Gの給与と仮装して経理処理されたと認められるから、同説示のとおり、益金に算入して処理すべきが相当である。

この点について、控訴人は、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いることをもって、本件特別手当額等を損金の額に算入していない旨主張する。しかし、控訴人から甲に対して支払われる役員報酬、すなわち本件特別手当額等は、出向者の給与ではなく、Bが負担すべきものではないから、Bに対する貸付金及びBからの返済という処理には根拠がなく、仮に、控訴人が支給した出向者への給与を貸付金に振り替えるとしても、Gを介して甲に支払った金員（本件特別手当額等に相当する金額）、すなわちBが負担すべき（Gの）給与額を超える部分については、控訴人がBから贈与を受けたことにほかならず、益金の額に算入すべきことになることも原判決の説示のとおりである。

(2) 控訴人は、Bから控訴人に対して、現実には給与負担金相当額の支払がない旨主張する。

しかし、甲7及び弁論の全趣旨によれば、控訴人は、原審はもとより、不服申立段階から一貫して、本件特別手当額等について、Bから控訴人に給与負担金の支払がなされていたこと、すなわち現金の交付を受けたことを認めていることは明らかであって、このことが自白に該当するかどうかはともかく、この点についての控訴人の主張は、従前の主張とは両立しない上、控訴人の総勘定元帳の「貸付金」勘定（甲70の1ないし3）に記載された内容も、控訴人の主張とは整合しない。また、その内容についても、相殺又は充当に関する個々の具体的内容が不明で、貸付債権のうち本件特別手当額等に当たる金銭債権を区別して観念できないし、相殺適状にある貸付債権と売掛債権を相殺したことによって必然的に本件特別手当額等が残債務であることにはならないのであり、かえって、控訴人は、Bが、常に決算期をまたいで控訴人に対し残債務を負っている状況にあったと主張するところ、平成13年5月期末においては、控訴人が有するBに対する貸付金債権の残高は0円となっており、結局貸付金債権はすべて決済されている事実が認められる。このような事情からすれば、本件特別手当等について、Bから控訴人に給与負担金の支払がなされていると認めることが相当である。

なお、収益としての受贈益が認められるには、現実の資産の引渡しを要件とする旨の控訴人の主張は、一般的な贈与に基因して発生する受贈益については妥当するが、個別事情において

権利が確定したと認められる場合であれば、その時が収益発生時点となるといえ、本件においては、仮装経理の実行行為者たる甲が、控訴人及びBの代表者を兼ね、GがBの代表者であった事実等を考慮すれば、現実の支払に至らなくとも、控訴人が甲に対する役員報酬をGに対する給与手当（本件特別手当額等）と仮装して処理し、貸付金に振り替えた時点で、具体的に受贈益が確定していたと解し得るから、その時点で益金に計上されるべきものである。

したがって、控訴人の主張は、いずれにしても採用することができない。

(3) また、控訴人が、更正処分理由の差し替えが許されないと主張する点については、本件において、被控訴人は、本来の経理処理である両建て処理を前提として、法人税法34条2項の規定の適用により、本件特別手当額等を損金の額に算入することはできない旨主張した上で、さらに、控訴人の誤った経理処理であっても同様である旨主張したに過ぎず、被控訴人が本訴で主張する法律上及び事実上の根拠は、本件各更正処分に係る更正通知書の更正の理由と齟齬するものではなく、本件においては、更正理由の差し替えには当たらない。

2 争点(2)（本件DESについて債務消滅益が生ずるか否か）及び争点(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）

当審における争点(2)及び争点(3)に関する控訴人の主張は、いずれも原審における主張の繰り返しか、法人税法等に関する控訴人独自の見解に基づき原判決の認定判断の違法を主張するものであり、当審における新たな証拠を併せ考慮しても、原判決の認定説示に照らし、控訴人の主張は、いずれも採用することはできない。

3 争点(4)（本件過少申告加算税1について）

控訴人は、本件DES当時、控訴人が行った会計処理が正しいとされたとして各種文献等（甲18、19、31、32、64、65、乙42）を挙げるが、これらはいずれも、適格現物出資により株式を取得した場合の取扱を前提としたものではない。本件現物出資は、法人税法2条12号の14イ所定の適格現物出資に該当し、法人税法62条の4第2項により、控訴人は本件貸付債権をCの現物出資直前の帳簿価額により取得しており、他方、適格現物出資を巡る税法上の規定の内容は、法人税法の平成18年改正の前後を通じて、何ら変更はなかったものであり、本件控訴人のDESについて、真に納税者の責めに帰すことができない客観的な事情があったとは認められず、国税通則法65条4項所定の「正当な理由があると認められる場合」に当たらないというべきである。

したがって、控訴人の主張は理由がない。

第4 結論

以上によれば、控訴人の請求はいずれも理由がないから棄却すべきであり、これと同旨の原判決は相当であって、本件控訴はいずれも理由がないから、これを棄却することとする。

東京高等裁判所第12民事部

裁判長裁判官 梅津 和宏

裁判官 大工 強

裁判官 坂口 公一