

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)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23年1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	笠原 慎一 飯田 豊浩 高取 由弥子 桜木 佳子 石崎 弘規
被告	国
代表者法務大臣	江田 五月
処分行政庁	東京上野税務署長 藤岡 龍男
指定代理人	磯村 建 馬田 茂喜 譜久村 意次 田中 正美 久田 治伸

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 東京上野税務署長が原告に対して平成19年3月27日付けでした、原告の同15年4月1日から同16年3月31日までの事業年度の法人税の更正処分(ただし、同21年1月15日付け裁決により一部取り消された後のもの)のうち納付すべき税額14億8153万9200円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。
- 2 東京上野税務署長が原告に対して平成19年3月27日付けでした、原告の同16年4月1日から同17年3月31日までの事業年度の法人税の更正処分(ただし、同21年1月15日付け裁決により一部取り消された後のもの)のうち納付すべき税額7億9573万6400円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分(ただし、同21年1月15日付け裁決により変更された後のもの)を取り消す。
- 3 東京上野税務署長が原告に対して平成19年3月27日付けでした、原告の同17年4月1日

から同18年3月31日までの事業年度の法人税の更正処分（ただし、同21年1月15日付け裁決により一部取り消された後のもの）のうち納付すべき税額10億9440万0200円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分（ただし、同21年1月15日付け裁決により変更された後のもの）のうち税額114万円を超える部分を取り消す。

第2 事案の概要

1 本件は、原告が、平成15年4月1日から同16年3月31日まで（以下「平成16年3月期」という。）、同年4月1日から同17年3月31日まで（以下「平成17年3月期」という。）及び同年4月1日から同18年3月31日まで（以下「平成18年3月期」という。）の各事業年度（以下「本件各事業年度」という。）の法人税について、子会社に出向させた原告の従業員に対して支払った給与の支給額の合計額から出向負担金名目で同子会社から支払を受けた上記給与の支給額の合計額の約50%に相当する金額を差し引いた額（以下「給与負担差額」という。）を、損金の額に算入してそれぞれ確定申告を行ったところ、東京上野税務署長が、給与負担差額は法人税法（平成18年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。）37条の寄附金に該当し、損金の額に算入することはできないとして、本件各事業年度につきそれぞれ更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をしたことから、原告が上記各処分（ただし、裁決により一部取り消され、又は変更された後のもの）の取消しを求める事案である。

2 前提事実

本件の前提となる事実は、次のとおりである。証拠により容易に認めることができる事実等は、その旨付記しており、それ以外の事実は、当事者間に争いがない。

(1) 原告は、電気工事、電気通信工事、管工事、土木工事、消防施設工事、鋼構造物工事、塗装工事及び機械器具設備工事の請負、企画、設計及び監理等を業とする株式会社である。（甲1）

また、B株式会社（以下「B」という。）は、電気工事、電気通信工事、消防施設工事及び管工事の設計、積算及び施工等を業とする株式会社であり、原告がその株式のすべてを所有する、原告の完全子会社である。（甲2）

(2) 原告とBは、平成11年4月1日、原告からBに出向させる原告の従業員の取扱いに関する協定書（以下「本件協定書」という。）を作成した。本件協定書第3条は、原告からBに出向する原告の従業員に対する給与は、原告が原告の規程により支給し、Bは、当該給与に係る負担金を原告に支払うものとしている。（乙5）

(3) 原告は、本件各事業年度において、本件協定書に基づき、原告の従業員をBに出向させ（以下「本件出向」という。）、これらの従業員のうち、Bのサポート事業本部以外の部署に所属する者（平成16年3月期は42名、平成17年3月期は41名、平成18年3月期は33名。以下「本件出向者」という。）に対しては、原告がその給与を支給した上で、その合計額の約50%に相当する金額（以下「給与負担金額」という。）をBから出向負担金名目で受領した。すなわち、本件出向者に対する給与の合計額のうち、給与負担金額をBが負担し、その余（給与負担差額）を原告が負担した。

本件各事業年度における本件出向者の給与の合計額、給与負担金額（B負担分）及び給与負担差額（原告負担分）は、次のとおりである。（乙7から9まで）

ア 平成16年3月期

(ア) 本件出向者の給与の合計額

3億5290万0204円

- | | |
|--------------------|--------------|
| (イ) 給与負担金額 (B負担分) | 1億7645万0102円 |
| (ウ) 給与負担差額 (原告負担分) | 1億7645万0102円 |
| イ 平成17年3月期 | |
| (ア) 本件出向者の給与の合計額 | 3億9193万2156円 |
| (イ) 給与負担金額 (B負担分) | 1億9596万6078円 |
| (ウ) 給与負担差額 (原告負担分) | 1億9596万6078円 |
| ウ 平成18年3月期 | |
| (ア) 本件出向者の給与の合計額 | 3億1057万3589円 |
| (イ) 給与負担金額 (B負担分) | 1億5528万6975円 |
| (ウ) 給与負担差額 (原告負担分) | 1億5528万6614円 |
- (4) 原告は、本件各事業年度の法人税について、給与負担差額を損金の額に算入してそれぞれ確定申告を行ったが、これに対し、東京上野税務署長は、給与負担差額が法人税法37条の寄附金に該当するなどとして、それぞれ更正処分等をした。

本件各事業年度における原告の確定申告、東京上野税務署長による更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分、原告の異議申立てとこれに対する決定、原告の審査請求とこれに対する裁決の経緯及びその内容は、別紙1の別表1から3までのとおりである（以下、本件各事業年度に係る原告の法人税について東京上野税務署長が平成19年3月27日付けでした各更正処分（ただし、いずれも同21年1月15日付け裁決により一部取り消された後のもの）及び各過少申告加算税賦課決定処分（ただし、平成17年3月期及び平成18年3月期については同裁決により変更された後のもの）をそれぞれ「平成16年3月期更正処分」、「平成16年3月期賦課決定処分」等という。また、本件各事業年度の法人税に係る各更正処分を併せて「本件各更正処分」と、各賦課決定処分を併せて「本件各賦課決定処分」とそれぞれいう。）。(乙17)

- (5) 原告は、平成21年7月14日、本件訴えを提起した。（当裁判所に顕著な事実）

3 争点

- (1) 給与負担差額は、法人税法37条の「寄附金」に該当するか。
- (2) 原告が本件各事業年度の法人税について給与負担差額を損金の額に算入して申告したことに、国税通則法65条4項の「正当な理由」があるといえるか。

4 当事者の主張の要旨

- (1) 争点(1)（給与負担差額の寄附金該当性）について

(被告の主張)

ア 出向者に対する給与は、原則として当該出向者から労務の提供を受けている出向先法人が負担すべきものであるから、仮に、出向元法人が出向者に対する給与の全部又は一部を負担している場合には、出向元法人が負担した金額は、出向先法人に対して経済的利益を供与したものにほかならず、法人税法37条の寄附金に該当することになる。

もっとも、上記寄附金に該当するか否かは、その行為について通常の経済取引として是認できる合理的理由が存在しないものか否かにより判断すべきものであり、出向元法人が出向先法人との間の給与較差部分に相当する金額を負担する場合（法人税基本通達（以下「基本通達」という。）9-2-47参照）や、その負担が業績不振の子会社の倒産を防止するためにやむを得ず行われるもので、合理的な再建計画に基づくものである場合（基本通達9-

4-2参照)等、出向元法人が出向者に対する給与の全部又は一部を負担することに合理的な理由が存在すれば、その負担額は上記寄附金に該当しない。

イ しかし、原告は、何らの具体的根拠もなく、単にBが本件出向者の給与の合計額に相当する給与負担金を支払うことができないから、Bの負担能力を考慮して給与負担金額を本件出向者の給与の合計額の50%に相当する額と決定し、その余の金額(給与負担差額)を負担したにすぎないのであり、そこに合理的な理由は何ら認められない。

(ア) 原告が主張する、原告とBとの間の給与較差なるものは、要するに、低コスト化を図るため、従前原告が行ってきた業務を人件費の低廉なBに業務委託する以上、両者の間に給与較差があることが当然の前提であるとする極めて抽象的なものであり、本件出向者がBの社員であると仮定して、Bの給与規程に個別に本件出向者の勤務条件等を適用した場合に算定される額と本件出向者の給与との差額を計算するといった個別具体的なものではない。

本件出向者に係る原告の給与負担金額を決定した時点において、原告からの出向者ではないB固有の従業員(以下「プロパー従業員」という。)は存在せず、その給与額も定められていなかったことからすれば、そもそも、給与負担金額を決定する際に基準となるべき原告とBとの間の現実の給与較差というものを観念することはできない。原告が甲24から26までを基に原告とBとの間の給与較差として計算したものは、給与負担金額の検討において現実参考とされたものではなく、飽くまでも、本件訴えの提起後に事後的にシミュレーションされたものにすぎないから、これをもって、当時原告とBとの間に給与較差が存在していたものとみることはできない上、給与負担金額の決定過程とは無関係に、事後的に給与較差があったことを立証できたとしても、その分を切り分けて寄附金の額から減額すべきことにはならない。

(イ) また、本件出向に係る原告の内部資料においても、本件出向者の給与の一部負担を決定するに当たって、Bがその全額を負担した場合のBの経営状態、その将来予測等を具体的に検討した事実や、原告がBの倒産等の防止のために具体的な再建計画を策定した事実はいかなるものでもない。

(ウ) 原告が本件出向者の給与を一部負担することの合理性を基礎付けるものとして主張する諸事情は、いずれもBを含めた原告のグループ全体としての経営計画や企業活動の合理性にとどまるのであって、本件出向において、Bに対価なく経済的利益を移転させたこと自体についての合理性をいうものではない。

ウ よって、給与負担差額は法人税法37条の寄附金に該当し、これを損金の額に算入することはできず、原告の本件各事業年度の法人税に係る納付すべき税額等は、それぞれ別紙2の(1)から(3)までのおりとなるところ、本件各更正処分における課税所得金額及び納付すべき税額はこれらと同額であるから、本件各更正処分はいずれも適法である。

(原告の主張)

ア 法人間の出向は、様々な目的を持って行われており、経済社会において多様な機能を果たしているもので、このことに照らせば、出向者の給与の一部を出向元法人が負担することの合理性を判断するに当たっては、当該出向の経緯及び目的、当該出向が出向元法人及び出向先法人に与える影響、出向元法人と出向先法人との間の給与較差の有無及び程度その他の諸事情を総合的に考慮すべきである。そして、出向元法人が負担する出向者の給与の額の相当

性を判断するに当たっては、基本的には私的自治の原則が尊重されるべきであり、上記負担が法人間の特殊な関係に基づく租税回避のための価格操作と認めるべきものでなければ、合理性を有するものと判断すべきである。

イ(ア) 本件出向の実施以前において、Bの経営状態は安定しており、原告からの出向者を受け入れる必要性は特段なく、本件出向は、主として原告の一般電気工事部門をめぐる経営環境が著しく悪化する中、法令の遵守、技術力を有する従業員の離散防止等の観点から、組織のスリム化と低コスト型外注体制の構築という専ら原告の利益を図ることを目的として企画され、実施されたものである。

(イ) 本件出向が実施された当時、B以外の原告の子会社と原告との間には既に相当額の給与較差が存在しており、本件出向の実施に先立ち、Bにおいても、具体的な金額がいくらとなるかはともかく、原告の基準と相当額の較差を設けた賃金表を作成することは決定されていた事項であった。そして、遅くとも平成17年12月までには完成していたBの賃金表に基づいて計算すれば、本件各事業年度において、原告とBの間には、41.1%から46.0%の給与較差が存在した。

(ウ) 本件出向者の出向期間中、原告と本件出向者との間には雇用契約が維持されていたところ、出向によって出向者に対し賃金等の労働条件で不利益を与えることは原則として許されないから、原告は、本件出向者に対し、本件出向の実施後においても従来どおりの給与水準を保証する義務を負っていた。しかし、Bが本件各事業年度において本件出向者に係る給与全額を負担した場合には、直ちに倒産の危機にひんすることとなるため、そのような事態を防止するために、原告は、給与負担差額を負担したものである。

ウ 本件出向者の給与のうち、原告がBに対して負担を求められることができる額は、前記イ(イ)の給与較差によればせいぜいその54.0%から58.9%程度の額であるというべきであり、これに加えて、同(ア)及び(ウ)の諸事情を考慮すれば、更に低額になるというべきである。

よって、本件出向者の給与のうち現実にBが負担した金額(本件出向者の給与額の50%)は、社会通念上Bが負担すべきものと判断される金額と同等であり、又は不相当に低額ではないから、給与負担差額が原告のBに対する寄附金に当たるとすることはできない。

仮に、本件出向者の給与の一部を原告が負担した行為が、Bに対する経済的利益の無償供与に当たるとされとしても、原告からBに対する寄附金と評価することができるのは、社会通念上Bが負担すべき部分を超えて原告が負担した部分のみであるというべきである。

(2) 争点(2) (国税通則法65条4項の「正当な理由」の有無)について

(原告の主張)

原告は、本件各更正処分に先立つ調査がされるまでに、何度も東京上野税務署長による税務調査を受けたが、Bへの出向者の給与の一部を負担していることについて何ら指摘されたことはなく、そのため、給与負担差額が寄附金に該当するなどとは全く認識していなかった。

そして、本件と同種の、給与負担金の寄附金該当性について判断を示した裁判例、裁決例、通達等で公表されているものは存在しないところ、出向は種々の経済目的をもって行われるものであるから、出向元法人が出向者の給与の一部を負担する場合において、その負担額の合理性を判断するに当たっては、単に出向元法人と出向先法人との給与較差の有無及び程度を確認すれば足りるものではなく、個々の出向に至った経緯及び目的、当該出向が出向先法人及び出

向元法人に与える影響その他の諸事情を考慮しなければならないもので、明確な判断基準はない。

このように、原告が、従前の東京上野税務署長の対応を前提として、給与負担差額を損金の額に算入して本件各事業年度の法人税の申告をしたことには、相応の理由があり、これを覆して寄附金として申告することを期待できる状況にはなかった。

よって、本件においては、国税通則法65条4項にいう「正当な理由」があり、本件各賦課決定処分は取り消されるべきである。

(被告の主張)

ア 給与負担金の寄附金該当性を判断した裁判例又は裁決例がないことのみをもって直ちに「正当な理由」があるといえないことは明らかであり、また、給与負担差額がBに対する経済的利益の供与であり寄附金に該当するとの判断は、何ら不明確な判断基準に基づくものではなく、出向者に対する給与に関する基本通達の取扱いが変更されたこともない。

さらに、課税庁が、過去の税務調査において給与負担差額が寄附金に該当する旨の指導又は指摘をしなかったとしても、そのことから直ちに、課税庁が給与負担差額を寄附金に該当しないものとして是認してきたとはいえず、その旨の公的見解を表示したとみなすこともできない。

よって、原告が給与負担差額を損金に計上し、給与負担差額が寄附金に当たるものとして税額の計算の基礎とされていなかったことについて、原告の責めに帰することのできない客観的な事情は認められず、「正当な理由」はない。

イ 本件各更正処分に伴って原告に賦課される過少申告加算税の額は、それぞれ別紙3の(1)から(3)までのとおりとなるところ、本件各賦課決定処分における過少申告加算税の額はこれらと同額であるから、本件各賦課決定処分は適法である。

第3 当裁判所の判断

1 争点(1)(給与負担差額の寄附金該当性)について

(1)ア 法人税法37条に定める寄附金の損金不算入制度の趣旨は、寄附金も法人の純資産の減少をもたらすものではあるが、法人が支出した寄附金の全額が無制限に損金として控除されることとすれば、その寄附金に対応する分だけ当該法人の納付すべき法人税額が減少し、その寄附金は実質的に国庫が負担したのと同様の結果となることから、これを排除することにあるものと解される。そして、同条7項は、寄附金の額について、「寄附金、抛出金、見舞金その他いずれの名義をもってするかを問わず、内国法人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(括弧内省略)をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額」をいうものと規定している。

上記のような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、経済的に見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「経済的に見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エconomic取引として是認できる合理的理由が存在しないものを指すものと解するのが相当である。

イ 出向とは、一般的に、労働者が自己の雇用先の法人に在籍したまま、他の法人の事業所

において、相当長期間にわたって当該他の法人の業務に従事することをいい、出向者は、出向先法人の指揮命令の下で出向先法人のために労務の提供をするものであるところ、労働者の給与は労務提供の対価であるから、労務の提供を受ける法人が当該労働者の給与を負担するのが原則であり、したがって、出向者に対する給与は、労務の提供を受ける出向先法人において負担するのが原則であるといえることができる。そうすると、出向元法人が出向者に対する給与の全部又は一部を負担している場合には、このような負担をすることについて通常の経済取引としては是認できる合理的な理由がなければ、出向元法人が負担した金額は、出向先法人に対して経済的利益を供与したものであるということになり、法人税法37条の寄附金に該当するというべきである。

ウ そこで、本件においては、原告が本件各事業年度における本件出向者に対する給与の一部（給与負担差額）を負担したことについて、通常の経済取引としては是認できる合理的な理由があるか否かが問題となる。

なお、原告は、出向元法人が出向者の給与を負担した場合に、その負担が法人間の特別な関係に基づく租税回避のための価格操作と認めるべきものでなければ、上記の合理的な理由があるものと判断すべきである旨主張する。しかし、租税回避のための価格操作として出向元法人による出向者の給与の負担がされた場合に、上記の合理的な理由の存在が否定されることは当然であるとしても、前記アで説示したような寄附金の損金不算入制度の趣旨及び法人税法37条の規定の内容に照らせば、寄附金に該当する支出を上記のように限定的に解することは相当でなく、原告の上記主張は採用できない。

(2) 前記第2の2の前提事実に加え、証拠（該当箇所に付記したもの）及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実を認めることができる。

ア 原告は、電気設備工事を主たる事業としているところ、公共投資の削減に伴う受注競争の激化や材料費、労務費等の高騰により、厳しい経営状況にあり、特に、一般電気工事部門では減収が続いていた。原告は、その主たる原因が、工事施工高に比べて過剰な人員を抱えていることにあるとして、平成14年頃から、要員流動化策を実施することとした。

Bは、従前は主として原告が購入する工事材料の購入代理を行っており、原告における中高年齢の従業員の雇用の受け皿という性格の強い会社であったところ、原告は、従業員をBへ出向させると共に、これらの出向者によって、原告が行っている電気設備工事全般に関わる周辺分野の事業等をBにおいて創出させ、又は発展させ、また、原告の従業員と比較して賃金の安いBのプロパー従業員の雇用を実施し、これを拡大した上で、原告からの出向者による教育を通じてプロパー従業員の技術力を向上させ、低コスト型外注体制を整備することによって、グループ全体での収益向上を目指すこととした。Bは、平成15年4月1日付けで商号を従前の「C株式会社」から現在のものに変更するとともに、その業務を順次拡大し、また、原告からの出向者の受入れを拡大した。本件出向者は、本件各事業年度において、原告から出向してBの業務に従事した。（甲2、甲4から6まで（枝番を含む。）、甲8から17まで、甲30）

イ(ア) 原告は、前記アのような要員流動化策の一貫として原告の従業員をBに出向させるに当たり、出向者には給与面で不利益を与えないこととする一方で、その給与の負担については、経営企画本部長ほか3名作成に係る平成15年2月28日付けの「出向社員の取り扱いについて」と題する事務連絡文書において、同年4月1日以降に流動化要員としてB

へ出向する従業員の人件費の50%を出向元である原告の負担とすることを決定した。この取扱いは、本件各事業年度においても継続され、本件出向者の給与についても、その約50%に当たる給与負担差額を原告が負担した。(乙10、11)

(イ) 原告は、Bにおいて、平成18年4月1日からBのプロパー従業員を採用することとし、その頃までには、Bにおけるプロパー従業員に係る賃金表が作成されたが、それ以前にBのプロパー従業員は存在せず、プロパー従業員に係る賃金表も作成されていなかった。そのため、前記(ア)のとおり出向者に係る給与を原告が負担すること及びその負担額を給与の50%相当額とすることを決定するに当たっては、Bの給与ベースが原告よりも低いことが前提とされ、また、本件出向が原告の都合で行われるものであることや、Bに出向者の給与全額を負担させることは困難であることなどが強く考慮されたものの、Bの賃金表に基づく計算を踏まえて、原告とBとの間の具体的な給与較差の存在及び程度が確認されていたわけではなかった。(甲19、30)

(3) 前記(2)アの認定事実のとおり、本件出向者は、本件各事業年度において、Bの業務に従事したのであるから、原則として、その労務の提供を受けたBが本件出向者の給与の全額を負担すべきものであるということができるところ、これについて、原告は、原告とBの間には給与較差が存在し、給与負担差額の負担は、その補填のために行われたものであるから、通常の経済取引として是認できる合理的な理由がある旨主張する。

ア そこで検討するに、法人の従業員が他の法人に出向する場合に、出向元法人と出向者との間において雇用契約が維持されているときは、出向者としては、その出向後においても従来どおりの労働条件を保証するよう出向元法人に対して要求することができ、出向者の給与を出向先法人が自己の賃金表等に基づいて負担金等として支出し、又は出向者に直接支給する場合には、出向元法人においてその給与の較差部分に相当する金額を負担しなければならないことになる。そして、この場合の出向元法人における給与の較差部分の負担は、その出向者の労務が出向先法人に提供されていても、当該部分の負担を当然にその出向先法人に対して強制できるものではなく、出向先法人においてこれを負担し得ない事情があるときは、出向元法人においてこれを負担しなければならないものである。

そうすると、上記のような場合には、給与較差の補填のために出向元法人から出向者に対して支給される金額は、本来の雇用契約に基づくものであり、また、その出向は出向元法人の業務の遂行に関連して行われるのが通常であって、出向元法人が給与の較差部分に相当する金額を負担することには合理的な理由があるということができ、その負担部分に係る金額は、法人税37条の寄附金には該当せず、出向元法人において損金の額に算入できるものとすることが相当である(基本通達9-2-47は、その旨を定めている。)

しかしながら、前記(2)イ(イ)の認定事実のとおり、原告からBへの出向者に係る給与の一部を原告が負担すること、及びその負担額を給与の50%相当額とすることが決定された時点で、Bにプロパー従業員は存在せず、プロパー従業員に係る賃金表も作成されていなかったものであり、原告とBとの間に具体的な給与較差が存在したものと認めることはできない。Bが原告の子会社であり、原告の他の子会社の給与ベースが原告よりも低いこと(甲20から22まで(枝番を含む。))からすれば、Bの給与ベースも同様に原告より低いものとされることが自然であるということができ、このことをもって、原告とBとの間に給与較差が存在したと見る余地があるとしても、その給与較差は、いまだ抽象的な、又は一般的なも

のにとどまっていたものというほかない。

原告は、甲24から26までを基に、原告とBとの間には41.1%から46.0%の給与較差が存在した旨主張するが、上記の数値は事後的に算出されたものにすぎず、原告からBへの出向者の給与に係る原告の負担額が決定された時点で、原告において、上記のような給与較差の存在及び程度が認識されていたものではない。さらに、給与較差を補填するために出向者に係る給与の一部を負担するのであれば、各出向者の個別の給与較差を具体的に算出した上でその負担額を決定すべきものと解される所、本件においては、本件出向者につき一律に、原告が主張する上記の給与較差をも上回る50%の割合でその給与の一部を原告が負担していたものであり、その具体的な根拠は明らかでない。

そして、上記負担額の決定に当たって、本件出向が原告の都合で行われるものであることや、Bに出向者の給与全額を負担させることは困難であることなど、原告とBとの間の給与較差の存在及び程度とは直接に関係のない事情が強く考慮されたことは、前記(2)イ(イ)の認定事実のとおりである。

ウ そうすると、原告による給与負担差額の負担は、その全体について、原告とBとの間の給与較差を補填するためにされたものであるということとはできない。

(4) また、原告は、出向者の給与の一部を出向元法人が負担することの合理性を判断するに当たっては、出向元法人と出向先法人との間の給与較差の有無及び程度のほか、当該出向の経緯及び目的、当該出向が出向元法人及び出向先法人に与える影響等の諸事情を総合的に考慮すべきであるとの見解を前提に、Bが本件各事業年度において本件出向者に係る給与全額を負担した場合には、直ちに倒産の危機にひんすることなども考慮すれば、原告が給与負担差額を負担することには通常の経済取引として是認できる合理的な理由がある旨主張する。

ア しかし、出向者の給与に係る出向元法人の負担額が法人税法37条の寄附金に該当するか否かの判断に当たって検討の対象となるのは、飽くまでも、出向者による労務の提供を受けた出向先法人がその給与の全額を負担すべきであるという原則に反して出向元法人がその一部を負担すること自体の合理性の有無であるというべきである。

原告の上記主張は、要するに、要員流動化策の一環としての本件出向が成り立つためには、原告のBに対する経済的利益の供与が不可欠であった旨をいうにすぎないのであり、このことによって、本件出向者による労務の提供を受けたBがその給与の全額を負担すべきであるという原則に反して原告が給与負担差額を負担することの合理性が根拠付けられるものではない。

なお、原告の上記主張は、原告による給与負担差額の負担がBの倒産を防止するためにやむを得ず行われたものである旨をいうものとも解される。しかし、証拠(甲27の1から11まで)によれば、本件出向が実施される以前においてBの経営状況に特段の問題はなかったことが認められるところ、Bが原告からの出向者に係る給与全額を負担することによって倒産の危機にひんするというのであれば、それは正に本件出向に基因するものなのであるから、これを回避するためには、本件出向自体を取り止めれば足りるというべきであり、原告が、Bに倒産のおそれを生じさせる本件出向を自ら実施しながら、一方で給与負担差額を負担したとしても、このような負担が、業績不振の子会社の倒産を防止するためにやむを得ず行われるもの(基本通達9-4-2参照)と認められるものでないことは明らかである。

(5) そうすると、原告が本件各事業年度における本件出向者に対する給与の一部(給与負担差

額)を負担したことについて、通常の経済取引として是認できる合理的な理由はないものといわざるを得ないから、給与負担差額は、法人税法37条の寄附金に当たるといふべきである。そして、原告の本件各事業年度の法人税に係る納付すべき税額等に関する被告の主張(別紙2の(1)から(3)まで)のうち、上記以外の点については、原告もこれを争わず、また、上記主張に係る税額の計算の過程等にも特段不合理な点は見当たらないから、本件各更正処分はいずれも適法である。

2 争点(2)(国税通則法65条4項の「正当な理由」の有無)について

(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ところ、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(〇〇)第●●号同18年4月20日第一小法廷判決・民集60巻4号1611頁等参照)。

原告は、本件各更正処分に先立つ調査がされるまでに何度も税務調査を受けたが、Bへの出向者の給与の一部を負担していることについて何ら指摘されたことはなかったとして、国税通則法65条4項の「正当な理由」がある旨主張する。しかし、原告が主張するような上記事情があったとしても、そのことから直ちに、課税庁において、給与負担差額を寄附金に該当しないものとして是認してきたということとはできず、その旨の公的見解を表示したとみなすこともできない。

原告が主張するその他の事情を考慮しても、本件各事業年度の法人税の申告において、原告が給与負担差額を損金の額に計上し、給与負担差額が寄附金に当たるものとして税額の計算の基礎とされていなかったことにつき、真に原告の責めに帰することのできない客観的な事情があるということとはできず、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。

(3) そして、本件各事業年度において原告に課されるべき過少申告加算税の額は、それぞれ別紙3の(1)から(3)のとおりであると認められるから、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

3 よって、原告の請求はいずれも理由がないから、これらをいずれも棄却することとし、訴訟費用の負担につき、行政事件訴訟法7条、民訴法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38部

裁判長裁判官 杉原 則彦

裁判官 波多江 真史

裁判官 財賀 理行

(別紙1)

別表1 平成16年3月期の法人税に関する経緯

(単位：円)

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
確定申告	平成16年6月25日	4,972,961,072	1,399,249,600	—	—
更正処分	平成17年4月27日	5,227,252,691	1,481,539,200	6,158,000	7,245,000
更正処分	平成19年3月27日	5,382,589,163	1,528,140,300	2,943,000	6,006,000
異議申立	平成19年5月25日	5,227,252,691	1,481,539,200	0	0
同上決定	平成19年12月20日	棄却			
審査請求	平成20年1月17日	5,227,252,691	1,481,539,200	0	0
同上裁決	平成21年1月15日	5,325,364,013	1,510,972,800	2,943,000	0

別表2 平成17年3月期の法人税に関する経緯

(単位：円)

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
確定申告	平成17年6月24日	3,427,954,473	795,736,400	—	—
更正処分	平成19年3月27日	3,602,640,092	848,142,200	3,650,000	5,565,000
異議申立	平成19年5月25日	3,427,954,473	795,736,400	0	0
同上決定	平成19年12月20日	棄却			
審査請求	平成20年1月17日	3,427,954,473	795,736,400	0	0
同上裁決	平成21年1月15日	3,555,051,859	833,865,500	3,812,000	0

別表3 平成18年3月期の法人税に関する経緯

(単位：円)

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
確定申告	平成18年6月23日	3,772,568,133	1,078,428,200	—	—
更正処分	平成19年3月27日	3,934,515,499	1,127,012,300	3,446,000	4,942,000
異議申立	平成19年5月25日	3,825,808,133	1,094,400,200	1,140,000	1,599,500
同上決定	平成19年12月20日	棄却			
審査請求	平成20年1月17日	3,825,808,133	1,094,400,200	1,140,000	1,599,500
同上裁決	平成21年1月15日	3,906,100,407	1,118,487,800	3,548,000	1,599,500

(別紙2)

原告の本件各事業年度の法人税に係る納付すべき税額等

(1) 平成16年3月期

ア 課税所得金額 (別表I③欄) 53億2536万4013円

上記金額は、次の(ア)の金額に(イ)の金額を加算した金額である。

(ア) 東京上野税務署長が平成17年4月27日付けでした原告の平成16年3月期の法人税の更正処分 (以下「前回更正処分」という。)における課税所得金額 (別表I①欄)

52億2725万2691円

上記金額は、前回更正処分における課税所得金額である。

(イ) 寄附金の損金不算入額 (別表I②欄) 9811万1322円

上記金額は、Bに出向した原告の従業員のうち42名に対する給与の支給額の合計3億5290万0204円のうち原告が負担した金額 (1億7645万0102円) を支出寄附金の額に含めて寄附金の損金不算入額を再計算したことにより増加した寄附金の損金不算入額である。

イ 課税所得金額に対する法人税額 (別表I④欄) 15億9760万9200円

上記金額は、前記アの課税所得金額 (国税通則法118条1項の規定に基づき1000円未満の端数を切り捨てた後のもの) 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16条1項の規定を適用した後のもの) に規定する税率を乗じて計算した金額である。

ウ 法人税額から控除される特別控除額 (別表I⑤欄) 6347万7305円

上記金額は、前回更正処分における法人税額から控除される特別控除額と同額である。

エ 法人税額に加算される使途秘匿金に対する税額 (別表I⑥欄) 79万2000円

上記金額は、前回更正処分における法人税額に加算される使途秘匿金に対する税額と同額である。

オ 法人税額計 (別表I⑦欄) 15億3492万3895円

上記金額は、前記イの金額から同ウの金額を差し引いた金額に同エの金額を加算したものである。

カ 法人税額から控除される所得税額 (別表I⑧欄) 2395万1046円

上記金額は、前回更正処分における法人税額から控除される所得税額と同額である。

キ 納付すべき税額 (別表I⑨欄) 15億1097万2800円

上記金額は、前記オの金額から同カの金額を差し引いた金額 (国税通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数を切り捨てた後のもの) である。

ク 既に納付の確定した本税額 (別表I⑩欄) 14億8153万9200円

上記金額は、前回更正処分における納付すべき法人税額である。

ケ 差引納付すべき税額 (別表I⑪欄) 2943万3600円

上記金額は、前記キの金額から同クの金額を差し引いた金額で、平成16年3月期更正処分により原告が新たに納付すべき法人税額である。

(2) 平成17年3月期

ア 課税所得金額 (別表II④欄) 35億5505万1859円

上記金額は、次の(ア)の金額に(イ)の金額を加算した金額から(ウ)の金額を差し引いた金額で

ある。

(ア) 確定申告における所得金額 (別表Ⅱ①欄) 34億2795万4473円

上記金額は、原告が平成17年6月24日に東京上野税務署長に提出した平成17年3月期の法人税の確定申告書(以下「平成17年3月期確定申告書」という。)に記載された所得金額である。

(イ) 寄附金の損金不算入額 (別表Ⅱ②欄) 1億3651万5986円

上記金額は、Bに出向した原告の従業員のうち41名に対する給与の支給額の合計3億9193万2156円のうち原告が負担した金額(1億9596万6078円)を支出寄附金の額に含めて寄附金の損金不算入額を再計算したことにより増加した寄附金の損金不算入額である。

(ウ) 事業税の損金算入額 (別表Ⅱ③欄) 941万8600円

上記金額は、平成16年3月期更正処分により所得金額が増加したことに伴い生じた事業税の金額であり、損金の額に算入されるものである。

イ 課税所得金額に対する法人税額 (別表Ⅱ⑤欄) 10億6651万5300円

上記金額は、前記アの課税所得金額(国税通則法118条1項の規定に基づき1000円未満の端数を切り捨てた後のもの)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 法人税額から控除される特別控除額 (別表Ⅱ⑥欄) 2億0879万7690円

上記金額は、平成17年3月期確定申告書に記載された法人税額から控除される特別控除額である。

エ 法人税額に加算される使途秘匿金に対する税額 (別表Ⅱ⑦欄) 128万円

上記金額は、平成17年3月期確定申告書に記載された法人税額に加算される使途秘匿金に対する税額である。

オ 法人税額計 (別表Ⅱ⑧欄) 8億5899万7610円

上記金額は、前記イの金額から同ウの金額を差し引いた金額に同エの金額を加算したものである。

カ 法人税額から控除される所得税額 (別表Ⅱ⑨欄) 2513万2100円

上記金額は、平成17年3月期確定申告書に記載された法人税額から控除される所得税額である。

キ 納付すべき税額 (別表Ⅱ⑩欄) 8億3386万5500円

上記金額は、前記オの金額から同カの金額を差し引いた金額(国税通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数を切り捨てた後のもの)である。

ク 既に納付の確定した本税額 (別表Ⅱ⑪欄) 7億9573万6400円

上記金額は、平成17年3月期確定申告書における納付すべき法人税額である。

ケ 差引納付すべき税額 (別表Ⅱ⑫欄) 3812万9100円

上記金額は、前記キの金額から同クの金額を差し引いた金額で、平成17年3月期更正処分により原告が新たに納付すべき法人税額である。

(3) 平成18年3月期

ア 課税所得金額 (別表Ⅲ⑧欄) 39億0610万0407円

上記金額は、次の(ア)の金額に(イ)の金額を加算した金額から(ウ)の金額を差し引いた金額である。

- (ア) 確定申告における所得金額 (別表Ⅲ①欄) 37億7256万8133円
 上記金額は、原告が平成18年6月23日に東京上野税務署長に提出した平成18年3月期の法人税の確定申告書 (以下「平成18年3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 (別表Ⅲ⑥欄) 1億4329万3274円
 上記金額は、次のaからdまでの各金額を合計した金額である。
- a 寄附金の損金不算入額 (別表Ⅲ②欄) 9005万3274円
 上記金額は、Bに出向した原告の従業員のうち33名に対する給与の支給額の合計3億1057万3589円のうち原告が負担した金額 (1億5528万6614円)を支出寄附金の額に含めて寄附金の損金不算入額を再計算したことにより増加した寄附金の損金不算入額である。
- b 完成工事原価の過大計上額 (別表Ⅲ③欄) 524万円
 上記金額は、外注費のうち、平成18年3月期中に工事が完了していない「D線ほか5線区信号設備修繕工事」に係る金額であり、未成工事支出金に該当し、損金の額に算入されないものである。
- c 調査研究費の過大計上額 (別表Ⅲ④欄) 3800万円
 上記金額は、E製品の使用料4875万円のうち、翌事業年度以降に係る使用料の金額であり、平成18年3月期の損金の額に算入されないものである。
- d 交際費等の損金不算入額 (別表Ⅲ⑤欄) 1000万円
 上記金額は、外注費として支出した金額 (3億0150万円)のうち、租税特別措置法61条の4 (平成18年法律第10号による改正前のもの)に規定する交際費等に該当する謝礼金として支払った金額を支出交際費等の額に含めて交際費等の損金不算入額を再計算したことにより増加した交際費等の損金不算入額である。
- (ウ) 事業税の損金算入額 (別表Ⅲ⑦欄) 976万1000円
 上記金額は、平成17年3月期更正処分により所得金額が増加したことに伴い生じた事業税の金額であり、損金の額に算入されるものである。
- イ 課税所得金額に対する法人税額 (別表Ⅲ⑨欄) 11億7183万円
 上記金額は、前記アの課税所得金額 (国税通則法118条1項の規定に基づき1000円未満の端数を切り捨てた後のもの)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 法人税額から控除される特別控除額 (別表Ⅲ⑩欄) 2672万8106円
 上記金額は、平成18年3月期確定申告書に記載された法人税額から控除される特別控除額である。
- エ 法人税額計 (別表Ⅲ⑪欄) 11億4510万1894円
 上記金額は、前記イの金額から同ウの金額を差し引いた金額である。
- オ 法人税額から控除される所得税額 (別表Ⅲ⑫欄) 2661万4044円
 上記金額は、平成18年3月期確定申告書に記載された法人税額から控除される所得税額である。
- カ 納付すべき税額 (別表Ⅲ⑬欄) 11億1848万7800円
 上記金額は、前記エの金額から同オの金額を差し引いた金額 (国税通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数を切り捨てた後のもの)である。

キ 既に納付の確定した本税額（別表Ⅲ⑭欄） 10億7842万8200円

上記金額は、平成18年3月期確定申告書における納付すべき法人税額である。

ケ 差引納付すべき税額（別表Ⅲ⑮欄） 4005万9600円

上記金額は、前記カの金額から同キの金額を差し引いた金額で、平成18年3月期更正処分により原告が新たに納付すべき法人税額である。

別表 I

平成16年3月期の法人税額の計算

(単位：円)

区分			金額
1 課 税 所 得 金 額	前回更正処分における課税所得金額	①	5,227,252,691
	寄附金の損金不算入額	②	98,111,322
	課税所得金額 (①+②)	③	5,325,364,013
2	課税所得金額に対する法人税額	④	1,597,609,200
3	法人税額から控除される特別控除額	⑤	63,477,305
4	法人税額に加算される使途秘匿金に対する税額	⑥	792,000
5	法人税額計 (④-⑤+⑥)	⑦	1,534,923,895
6	法人税額から控除される所得税額	⑧	23,951,046
7	納付すべき税額 (⑦-⑧)	⑨	1,510,972,800 *
8	既に納付の確定した本税額	⑩	1,481,539,200
9	差引納付税額 (⑨-⑩)	⑪	29,433,600

(注)「*」が付された金額は、100円未満の端数を切り捨てた金額である。

別表Ⅱ

平成17年3月期の法人税額の計算

(単位：円)

区分			金額
1 課税所得金額	確定申告における所得金額	①	3,427,954,473
	寄附金の損金不算入額	②	136,515,986
	事業税の損金算入額	③	9,418,600
	課税所得金額 (①+②-③)	④	3,555,051,859
2	課税所得金額に対する法人税額	⑤	1,066,515,300
3	法人税額から控除される特別控除額	⑥	208,797,690
4	法人税額に加算される使途秘匿金に対する税額	⑦	1,280,000
5	法人税額計 (⑤-⑥+⑦)	⑧	858,997,610
6	法人税額から控除される所得税額	⑨	25,132,100
7	納付すべき税額 (⑧-⑨)	⑩	833,865,500 *
8	既に納付の確定した本税額	⑪	795,736,400
9	差引納付税額 (⑩-⑪)	⑫	38,129,100

(注)「*」が付された金額は、100円未満の端数を切り捨てた金額である。

別表Ⅲ

平成18年3月期の法人税額の計算

(単位：円)

区分			金額		
1	課税所得金額	確定申告における所得金額	①	3,772,568,133	
		加算金額	寄附金の損金不算入額	②	90,053,274
			完成工事原価の過大計上額	③	5,240,000
			調査研究費の過大計上額	④	38,000,000
			交際費等の損金不算入額	⑤	10,000,000
			所得金額に加算すべき金額の合計 (②+③+④+⑤)	⑥	143,293,274
		事業税の損金算入額	⑦	9,761,000	
		課税所得金額 (①+⑥-⑦)	⑧	3,906,100,407	
2	課税所得金額に対する法人税額	⑨	1,171,830,000		
3	法人税額から控除される特別控除額	⑩	26,728,106		
4	法人税額計 (⑨-⑩)	⑪	1,145,101,894		
5	法人税額から控除される所得税額	⑫	26,614,044		
6	納付すべき税額 (⑪-⑫)	⑬	1,118,487,800 *		
7	既に納付の確定した本税額	⑭	1,078,428,200		
8	差引納付税額 (⑬-⑭)	⑮	40,059,600		

(注)「*」が付された金額は、100円未満の端数を切り捨てた金額である。

(別紙3)

本件各事業年度において原告に課されるべき過少申告加算税の額

- (1) 平成16年3月期 294万3000円
上記金額は、平成16年3月期更正処分により原告が新たに納付すべき法人税額2943万円（ただし、国税通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）に対して、同法65条1項に規定する100分の10の割合を乗じて計算した金額である。
- (2) 平成17年3月期 381万2000円
上記金額は、平成17年3月期更正処分により原告が新たに納付すべき法人税額3812万円（ただし、国税通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）に対して、同法65条1項に規定する100分の10の割合を乗じて計算した金額である。
- (3) 平成18年3月期 354万8000円
上記金額は、平成18年3月期更正処分により原告が新たに納付すべき法人税額4005万9600円から、原告が別紙2の(3)ア(イ)b及びdのとおり平成18年3月期の法人税の課税標準の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を偽装し、その偽装したところに基づき平成18年3月期の確定申告書を提出していたことにより、国税通則法68条1項、65条1項の規定に基づいて課される重加算税の対象となる税額457万2000円を差し引いた3548万円（ただし、同法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）に対して、同法65条1項に規定する100分の10の割合を乗じて計算した金額である。