

租税訴訟における国敗訴事件の検討（第二部）

小 島 俊 朗

（広島国税不服審判所長）

目 次

はじめに

(1) 相続税法関係

- イ 事件No.18 [大阪高裁平成17年4月14日]
- ロ 事件No.21 [東京地裁平成17年10月12日]
- ハ 事件No.58 [東京地裁平成19年8月23日]

(2) 法人税法関係

- イ 事件No.5 萬有製薬事件 [東京高裁平成15年9月9日]
- ロ 事件No.14 日本興業銀行事件 [最高裁第二小法廷平成16年12月24日]
- ハ 事件No.22 一条住宅研究所事件 [名古屋高裁平成18年2月23日] 及び事件No.23 一条工務店事件 [東京高裁平成18年3月15日]
- ニ 事件No.39 旺文社ホールディング事件 [東京高裁平成19年1月30日]
- ホ 事件No.40 中部電力事件 [東京地裁平成19年1月31日]
- ヘ 事件No.62 しまむら事件 [さいたま地裁平成16年2月4日]

別表 分析対象期間（平成15年4月～平成20年3月）の国敗訴事件一覧（相続税法，法人税法関係の検討対象事件のみ抜粋）

はじめに

国敗訴事件のうち，紙面の都合上，前号に掲載できなかった相続税法関係及び法人税法関係の個別事件を紹介する。なお，文中の下線は筆者によるものである。また，意見にわたる部分は筆者の個人的見解である。

(1) 相続税法関係

- イ 事件No.18（他に，類似事件No.20）
[大阪高裁平成17年4月14日（一部取消し）]

【争点】

納税者らの出資持分の評価につき，財産評価基本通達（以下「評価通達」という。）の定めによらない場合の合理的な算定方法を純資産価額方式とすることは妥当か。なお，その前提となる，評価通達によらないことが正当と是認される「特別

の事情」の有無については、「特別の事情」があると国側の主張が認められている。

【事件の概要】

納税者らは、平成6年12月27日、納税者らの父から出資（1口100万円を資本金1万円と資本準備金99万円に振り分けしている。）の持分の贈与を受け、配当還元方式により同出資を1口当たり5,000円と評価して、平成6年分の贈与税の申告を行ったところ、課税庁は、本件出資の1口当たりの価額を出資額と同額の1,000,000円と評価して更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をしたことから、納税者らはこれを不服として、異議申立て（棄却）を経て、審査請求をしたところ、国税不服審判所は、本件出資の価額について、純資産価額方式により評価することが相当であるとして、1口当たり869,211円と評価して、原処分の一部を取り消す裁決をした。

納税者らは、裁決を経た後の原処分になお不服があるとして、訴訟を提起した。大阪地裁は、課税庁が主張する方式によって評価するのではなく、評価通達に定める配当還元方式に準じた方法により評価するのが相当であると判断し、その余の納税者らの請求は認められないとして、本件処分等の一部を取り消す判決をしたところ、納税者ら及び課税庁の双方は、同判決に不服があるとして控訴した。

【判示内容】

本件のように、もっぱら本件出資の評価額を低廉なものとする目的で、資本金と資本準備金への振り分けを1対99の割合にしているような場合は、評価通達によらないことが正当と認される「特別の事情」に当たるとしたが、評価通達の考え方自体には合理性があることから、原審で認定された資本金と資本準備金への振り分けのない出資全部を資本金とした場合につき、配当還元方式の考え方による評価をすることの合理性は否定し得ず、少なくとも本件において、配当還元方式の考え方による評価方法は、純資産価額方式に比し相対的に合理性があるといえる。

【コメント】

本件は、租税負担の軽減を念頭に置きたいわゆる

スキーム事案である。

本件の出資持分が支配力のないものであれば、配当還元方式による評価を不合理であるとすることはできないが、実態的に支配力があるあるいは将来において確実に支配力を持ち得ると認められるならば、配当還元方式による評価は妥当ではない。本件取引は明らかに不自然であり、資本金と資本準備金への振り分けを1対99の割合にしたことによる問題は是正されたが、納税者の配当還元方式による評価は否定していない。少数株主の有する非上場株式の評価につき、評価通達の配当還元方式が司法判断においても一定の合理性があるものとして受け入れられている以上、配当還元方式による評価を否定するには、当該出資が将来納税者により買い戻される約束がなされている等の事実の把握や、出資会社の損益計算の妥当性等の実態把握を通じて、明確な根拠を示す必要があると思われる。

□ 事件No.21 [東京地裁平成17年10月12日 (全部取消し)]

【争点】

譲渡された非上場株式の評価につき、財産評価基本通達（以下「評価通達」という。）によらないことが正当と認される「特別の事情」はあるか。

【事件の概要】

(イ) 納税者（オーストラリア人）Xは、平成7年2月16日付けでA社の取締役会長であり創業者である甲（以下「譲渡人」という。）から、A社の株式63万株（以下「本件株式」という。）を6,300万円（1株当たり100円）で購入する旨の売買契約を締結した。また、納税者は、同年3月31日にB銀行Y支店（オーストラリア）から納税者の主宰法人名義で6,600万円を借り入れ、同日、B銀行Z支店（日本）の譲渡人名義の預金口座に譲渡代金を送金した（以下、納税者と譲渡人の間で行われた本件株式の売買を「本件売買」という。）。なお、本件株式の株券は、平成7年4月3日付けで納税者名義に変更された。

(ロ) 課税庁は、本件株式の時価は1株当たり785円（譲渡人とF銀行等外4社との間の5件の売買実例価額を基に785円と認定した。）であり、納税者が譲渡人から本件株式を1株当たり100円で譲り受けた行為は、相続税法7条に規定する「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」（みなし贈与）に該当するとして、平成12年1月18日付で、課税価格を431,550千円（＝（785－100）円×63万株）、納付すべき税額を290,765千円とする贈与税の決定処分及び無申告加算税43,614千円の賦課決定処分を行ったところ、納税者はこれを不服として本訴に及んだ。

【判示内容】

株式発行会社の取引先である会社の代表者X（外国人）が株式発行会社の取締役会長から株式を買い受けた場合において、①当該株式の取引価格は、1株100円であること、②配当還元方式により評価した価格は、75円であること、③本件売買取引後のXのA社株式の保有割合は6.6%に過ぎず、A社株式を保有するB社及びC社株式の保有割合は、それぞれ7.5%、25.3%であって、譲渡人及びその親族の有する株式の保有割合と比較して、XがA社の事業経営に実効的な影響力を与え得る地位を得たものとは認められないこと、④Xが株式売買代金の支払原資とした銀行借入金債務を譲渡人及び譲渡人の相続人が保証しているが、借入金の利息自体はXが支払っており、実質的な金銭支出を伴うことなく株式を取得したとはいえないこと、⑤本件売買取引の経緯に不自然、不合理な点はなく、譲渡人側の相続・事業承継対策の一環として行われたことが、本件売買取引が実質的に贈与に等しいとか、贈与税の負担を免れる意図が存したということに直ちにつながるものではないこと、⑥A社株式の売買実例価格1株793円及び806円は、類似業種比準方式ないしこれと純資産価額とを参酌して評価されたものであるとしても、配当収入以外に期待するものがない非同族株主について配当還元方式による評価によらないで類似業種比準方式ないし純資産価額方式によ

って評価することが正当化されるほどの客観性を備えたものとはいえないこと、以上によれば、財産評価基本通達に定める評価方法によらないで評価することが相当とされるような特段の事情が存するとはいえない。

【コメント】

本件は、課税庁が、①納税者が株式の取得資金を銀行から借入れた際、譲渡人が当該債務の保証をし、その関係が続いていること、②当該借入金の元本は、現在に至るまで納税者から返済された事実がないこと（借入金利子は支払われているが、取得した株式から生じる配当金によって十分賄える関係にある。）、③納税者は、本件売買によってA社の個人筆頭株主になり、オーストラリアにおけるA社総代理店の経営者として譲渡人一族と親密な関係にあることを考慮すれば、単なる少数株主にとどまらないこと、④本件売買は、譲渡人の相続・事業承継対策として行われたものであること、⑤譲渡人とF銀行等外4社との間の5件の売買実例が存在することを理由に、本件株式には、評価通達によらないで財産の評価をすることが許される「特別な事情」があり、売買実例価額を基にした価額が、相続税法7条に規定する「時価」であるとして課税処分を行ったが、本判決は、課税庁が主張するような上記①ないし④のような事実があったとしても、それらはいずれも不自然、不合理とはいえず、そのような事実の存在をもって、「特別な事情」に当たるとはいえないとして、課税庁の主張を斥けたものである。また、取引相場のない株式について、取引事例に基づいた株式の評価が許される場合があるとしても、当該取引事例が「取引相場による取引に匹敵する程度の客観性を備えたもの」など相当程度の客観性を備えている例外的な場合に限られると判示している。

課税庁は、F銀行等の5件の売買実例価額を基に評価した1株当り785円と本件の売買価額100円との間に著しい開差があることなどから、評価通達の6項適用を行ったものと思われるが、「特別な事情」があったとは認められないとされたことに加えて、採用した売買実例が配当還元方式によることの合理性を否定するほどの信頼性を有さな

いと判断されている。仮に、売買実例が説得力のあるものであれば、「特別な事情」の存否についての認定も異なったものとなったとも考えられる。支配株式と配当しか期待できない非支配株式とではその価額に大きな差が生じうるのであって、単に開差がある不自然な取引であるからといって「特別な事情」が認定されるわけではないことに留意する必要がある。非上場株式は、通常、全く無関係な第三者間で売買されることは稀であるので、売買実例によるときは、第三者間であっても、その取引の背景を十分に検討する必要があると思われる。

ハ 事件No.58 [東京地裁平成19年8月23日 (全部取消し)]

【争点】

相続税評価額で土地を取得したことは相続税法7条の規定する「著しく低い価額の対価」に当たるか。

【事件の概要】

親族から土地の持分を買った原告（納税者）らが、当該購入代金額は相続税法7条の規定する「著しく低い価額の対価」であり時価との差額は贈与による取得とみなされるとして、贈与税の決定又は更正及びこれに伴い無申告加算税又は過少申告加算税の賦課決定を受けたため、原告らが、当該代金額は相続税評価額と同額であるから同条は適用されず各処分は違法であると主張して、各処分の取り消しを求めて提訴した事件である。なお、本件の取引の概要は次のとおりである。

- ①平成13年8月23日、F有限会社（原告Aが代表者、Aの子である原告B及び訴外Cの全額出資法人）は、訴外乙（第三者）からその土地の上にある建物を70百万円で購入した。同日、訴外甲（原告Aの夫）は乙から土地を442百万円（512千円/㎡）で購入し、F有限会社に賃貸したが、権利金は授受せず、地代は本件土地の価額の6%に相当する金額である。
- ②甲は、平成14年ないし平成16年に、A、B、Cに土地の持分を贈与又は売買により譲渡した。本件は、平成15年12月25日にA及びBに対して

行った持分の譲渡に係るものであり、売買価額は総額125百万円余（276千円/㎡）であり、本件土地の1平方メートル当たりの価額の算定根拠は次のとおりである。

平成15年路線価×奥行価格補正率×（1－借地権割合）

=360千円×0.96×（1－0.2）=約276千円

- ③平成16年7月2日、課税庁は、更地価格から20%相当額を控除して求めた金額（354千円/㎡）を「負担付贈与又は対価を伴う取引により取得した土地等及び家屋等に係る評価並びに相続税法第7条及び第9条の規定の適用について」（平元直評5，直資-204；以下「負担付贈与通達」という。）にいう「通常の価格」と認定し、その「通常の価格」と上記平成15年路線価（すなわち本件土地の更地としての相続税評価額）との差額に相当する価額の相続税法7条に規定するみなし贈与があったものとして、Aに対しては決定処分等を、また、Bに対しては贈与税の更正処分等を行ったところ、これを不服として本訴に及んだ。なお、本件売買により、甲は116百万円余の譲渡損失が発生したとして他の所得と損益通算して平成15年分の申告をしている。

【判示内容】

- (イ) 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が、その課税原因を贈与という法律行為に限定するならば、有償で、ただし時価より著しく低い価額の対価で財産の移転を図ることによって贈与税の負担を回避することが可能となり、租税負担の公平が著しく害されることとなるし、親子間などで行われることとなれば、本来負担すべき相続税の多くの部分の負担を免れることにもなりかねない。相続税法7条は、このような不都合を防止することを目的として設けられた規定であり、時価より著しく低い価額の対価で財産の譲渡が行われた場合には、その対価と時価との差額に相当する金額の贈与があったものとみなす

こととしたのである。したがって、租税負担の回避を目的とした譲渡に同条が適用されるのは当然であるが、租税負担の公平の実現という同条の趣旨からすると、租税負担回避の意図・目的があったか否かを問わず、また、当事者に実質的な贈与の意思があったか否かを問わずに、同条の適用があるというべきである。

- (ロ) 相続税及び贈与税の課税対象となる財産の評価については、財産の時価すなわち客観的交換価値の評価は必ずしも容易でなく、これを個別に評価することになれば、納税申告をする納税者にとって不便かつ負担であるばかりか、課税庁の事務負担が重くなり、課税事務の迅速な処理が困難となるおそれがあるため、財産評価基本通達が定められており、課税実務上、財産の評価は、原則として、この通達に従って財産の種類に応じて画一的な方法で評価を行うこととしている。このような課税実務上の取扱いは、納税者の便宜、公平、徴税費用の節減という見地からみて合理的であり、財産評価基本通達の定める画一的な評価方法を形式的にすべての納税者に適用して財産の評価を行うことは、租税負担の実質的公平を実現するものとして是認することができる。
- (ハ) 財産評価基本通達に基づく相続税評価額は、画一的な評価方法によって評価された価額であるという点で合理性が認められることから、それが客観的交換価値を超えない限りにおいて、課税実務上、同条にいう時価に相当するものとして通用するにすぎない。すなわち、相続税法22条は、相続税評価額を課税実務上時価に相当するものとして使用することを許容していると解されるが、現実には、相続税評価額と時価すなわち客観的交換価値との間に開差が存在することは否定することができないのであり、これをあえて同じものとみなす必要はないし、そのようにすべきでもないのである。そうであるからこそ、特別の事情のある場合に

は、相続税評価額を離れ、時価すなわち客観的交換価値をよりよく反映していると考えられる別の評価方法によって評価を行うべきこととなるものである。このように、同条にいう時価を相続税評価額と同視しなければならないとする必要はないのであるから、そこにいう時価は、やはり、常に客観的交換価値のことを意味すると解すべきであり、そして、同法7条にいう時価と同法22条にいう時価を別異に解する理由はないから、同法7条にいう時価も、やはり、常に客観的交換価値のことを意味すると解すべきである。

- (ニ) 相続税法7条は、時価より「著しく低い価額」の対価で財産の譲渡が行われた場合に課税することとしており、その反対解釈として、単に「低い価額」の対価での譲渡の場合には課税しないものである。これは、同条が、相続税の補完税としての贈与税の課税原因を贈与という法律行為に限定することによって、本来負担すべき相続税の多くの部分の負担を免れることにもなりかねない不都合を防止することを目的として設けられた規定であることに加え、一般に、財産の時価を正確に把握することは必ずしも容易でなく、しかも、同条の適用対象になる事例の多くを占める個人間の取引においては、常に経済合理性に従った対価の取決めが行われるとは限らないことを考慮し、租税負担の公平の見地からみて見逃すことのできない程度にまで時価との乖離が著しい譲渡の場合に限って課税をすることにしたものであると解される。そうすると、同条にいう「著しく低い価額」の対価とは、その対価に経済合理性のないことが明らかなる場合をいうものと解され、その判定は、個々の財産の譲渡ごとに、当該財産の種類、性質、その取引価額の決まり方、その取引の実情等を勘案して、社会通念に従い、時価と当該譲渡の対価との開差が著しいか否かによって行うべきである。

- (ホ) 相続税評価額は、平成4年以降、時価と概ね一致する地価公示価格と同水準の価格の約80パーセントとされていることからすると、相続税評価額と同水準の価額を対価として土地を譲渡することは、その面だけからみれば経済合理性にかなったものとはいえない。しかし、80パーセントという割合は、社会通念上、基準となる数値と比べて一般に著しく低い割合とはみられていないし、課税当局がそのように定めることとした理由として、1年の間の地価変動の可能性を挙げていることは、一般に、地価が1年の間に20パーセント近く下落することもあり得ることを示すものである。そうすると、相続税評価額は、土地取引をするに当たり一つの指標となり得る金額というべきであり、これと同水準の価額を基準として対価を取り決めることに理由がないということではできず、少なくとも、そのようにして定められた対価をもって経済合理性のないことが明らかな対価ということはできない。したがって、相続税評価額と同水準の価額かそれ以上の価額を対価として譲渡が行われた場合は、原則として「著しく低い価額」の対価による譲渡ということではできず、例外として、当該土地の相続税評価額が時価の80パーセントよりも低くなっており、それが明らかである場合に限って、「著しく低い価額」の対価による譲渡になり得ると解すべきである。もっとも、この場合でも、さらに、当該対価と時価との開差が著しいか否かを個別に検討する必要があることはいうまでもない。
- (ヘ) 権利金の収受がなく、かつ「相当の地代」の収受が行われている貸宅地の評価は、課税実務上、その土地の自用地としての価額（更地価格）の100分の80に相当する金額によって評価するものとされている（「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6月5日付直資2—58（例規）・直評9）。この条件に当てはまる貸宅地上の借地権は、権利金を支払っていないことから、借地権設定による利益がないものとされ、その価格は零と評価されるのであるが、借地借家法上の制約、賃貸借契約に基づく制約があることや、借地権の取引慣行のない地域についても20パーセントの借地権相当額の控除を認めていることとの権衡を考慮し、自用地価格から20パーセント相当額の控除をすることとしたものである。これを本件土地についてみると、A興産の借地権は、権利金の収受がなく、かつ「相当の地代」の収受が行われているものであるから、本件土地を評価するに当たっては、その自用地としての価額（更地価格）から20パーセントを控除すべきことになる。
- (ト) 本件各売買が行われた平成15年12月25日当時、本件土地の路線価は更地価格の時価の約81パーセントだったのであるから、本件土地は、地価公示価格と同水準の価格の80パーセントという一般的な路線価決定の基準に合致していた。同時点における本件土地の相続税評価額も時価の約78パーセントだったのであり、路線価と更地価格の時価との比率におおむね一致している。この相続税評価額は、処分庁自身も贈与税課税の根拠とすることを是認していたものでもあった。そうすると、本件土地については、相続税評価額が時価の80パーセントの水準よりも低いことが明らかであるといえるような特別の事情は認められないから、相続税評価額と同程度の価額かそれ以上の価額の対価によって譲渡が行われた場合、相続税法7条にいう「著しく低い価額」の対価とはいえない。
- (チ) 「負担付贈与又は対価を伴う取引により取得した土地等及び家屋等に係る評価並びに相続税法第7条及び第9条の規定の適用について」（平成元年3月29日付直評5・直資2—204）（本件負担付贈与通達）2は、相続税法7条にいう「著しく低い価額」の対

価による譲渡に当たるかどうかは、個々の取引について取引の事情、取引当事者間の関係等を総合勘案し、実質的に贈与を受けたと認められる金額があるかどうかにより判定するものとしているが、前記のとおり、ここにいう「実質的に贈与を受けたと認められる金額があるかどうか」という判定基準は、同条の趣旨にそったものとはいい難いし、基準としても不明確であり、また、「著しく低い」という語からかけ離れた解釈を許すものとなっております、その意味で妥当なものといえることはできない。もっとも、同通達2は、結局のところ、個々の事案に応じた判定を求めているのであるから、上記のような問題があるからといって、それだけで直ちにこれを違法あるいは不当であるとまではいえない。

【コメント】

本件は、土地を相続税評価額により持分譲渡したことが、相続税法第7条の「著しく低い価額」での譲渡に当たるか否かが争われた事件であり、課税庁が課税処分根拠とした負担付贈与通達の適用の可否が問題となった。国側が控訴せずに敗訴が確定したことから、相続税評価額以上での譲渡は、同条にいう「著しく低い価額」での譲渡に当たらないとの解釈が生じる余地がある。このような解釈が生じ得るのは、①本件判決が、同条は時価より「低い価額」ではなく「著しく低い価額」と定めているとした上で、相続税評価額での本件持分の譲渡が社会通念に照らして「著しく低い価額」によるものとは認められないとしており、相続税評価額での譲渡は時価より低い譲渡であるが同条の適用を受ける程の「著しく低い価額」とは認められないと判示しているようにとれること、②上記判示内容（二）のとおり、同条は租税負担の公平の見地からみて見逃すことのできない程度にまで時価との乖離が著しい譲渡の場合に限って課税をすることにしたものであるとしており、相続税評価額での譲渡はこれに当たらないとしており、③相続税評価額での譲渡が問題となった事例としては、国税不服審判所（以下「審判所」

という。）の平成15年6月19日付裁決（裁決事例集No65p576）の事件があるが、この裁決において、「負担付贈与通達の適用に当たっては、同通達の制定当事における地価の動向及び路線価の時価に対する水準を考慮しなければならない」とした上で、平成12年12月時点の相続税評価額についてではあるが、「本件不動産の評価は、課税庁が課税事実の公平と効率のために時価の範囲内と認める水準に留まるものと推認される」としており、当該時点と不動産市況等が同様な状況にある限りは、相続税評価額以上であれば同条の適用はないとの見方がすでに生じていたが、本件判決はこれを追認したようにも見受けられることなどによる。ただし、本件判決は、「著しく低い価額」であるか否かの判定は、「個々の財産の譲渡ごとに、当該財産の種類、性質、その取引価額の決まり方、その取引の実情等を勘案して、社会通念に従い、時価と当該譲渡の対価との開差が著しいか否かによって行うべきである」と前置きしており、相続税評価額以上で売買されている限り、いかなる場合も同条の低額譲渡に該当しないとしない。

負担付贈与通達は、発遣当時の地価高騰に伴い「路線価がその適用年分の終わりに時価の20%から30%程度にすぎず、路線価に相当する金額を対価とした負担付贈与や低額譲受という形式をとることによる実質的な財産の移転が行われるようになり、これを放置することは、課税の公平の見地から見て弊害がある」（上記裁決事例集p592）ことから、財産評価基本通達によらず「通常の取引価額」に相当する金額により評価する取扱いが定められたものであるが、その後、平成4年分から評価水準が公示価格の水準の70%から80%に引き上げられ、また、公的土地評価の精度についても平成3年の総合土地政策推進要綱等の閣議決定の趣旨に沿って均衡化・適正化が図られており、更に、バブル崩壊後の長期にわたる地価の下落・低迷により、近年では、路線価と時価との評価差額を利用する単純な租税回避行為はみられなくなっている。このような現況や、現実に相続税評価額を参考として土地取引が行なわれる実態もあると

いわれる中で、相続税評価額での譲渡に限れば、本件土地の譲渡時において、相続税評価額で譲渡をしたことが、社会通念上必ずしも不合理とはいえないという本件の司法判断に明らかな誤認があるということとはできない。

このように、本件判決が上記の前置きを示した上での判断であること、相続税評価額を基に譲渡したことが経済合理性を欠くとまで言い切れないことが、課税庁が控訴を断念した理由であると推察されるが、結果として、「著しく低い価額」の解釈に疑義を残したことは問題があるといわざるを得ない。

更地価額としての相続税評価額は、現行、公示価格の水準（以下「比準地価の仲値」という。）から、安全率として20%の減額をして、その80%で評価されているが、本件土地は同族会社の借地となっていることから、借地割合20%として、さらに更地価額の80%で評価されている。本件土地は相当の地代を収受しており、理論的には借地権を評価上考慮する必要はないと思われるが、借地権が設定されている以上何らかの制約があり得るとして、借地権を売買する慣行のない地域においても20%減としている取扱い上のバランスから、相続税の財産評価上、20%減としているものである。本件持分の課税庁の認定する通常の取引価額は440千円/㎡であり、申告された価額276千円/㎡はその約63%であるが、この差の大部分は、この二つの減額（ $0.8 \times 0.8 = 0.64$ ）によるものである。本件は、その一連の取引から、親族間の譲渡に同族会社への借地権の設定を組み合わせることにより財産評価基本通達上の評価減を相乗させ、低額での譲渡及び分割贈与を行うと共に、譲渡者においては、平成15年度の法改正により不動産の譲渡損と他の所得との損益通算ができなくなる直前に、多額の含み損を実現させ、他の所得との損益通算を行ったものであることを伺わせるものである。仮に、このような行為が比較的容易に実行できるとなれば、まさに負担付贈与通達を適用すべき取引ではないかと思われる⁽¹⁾。本件判決は、判示内容（ロ）のとおり、財産評価基本通達による取扱いの合理性を認めており、このことはこれま

での判例により確立された考え方を踏襲するものであるが、6項適用の趣旨にもあるように、機械的に財産評価基本通達を適用すればよいということにはならず、本件の場合、親族とその同族会社間で行われた一連の取引を通常の取引と区分せず、安全率やバランス上の減額割合を機械的に相乗させることが評価上はたして合理的であるのか何ら議論されていない。同族会社の借地としている場合には、借地の利用状況にもよるが、底地に利用上の制約があるといい得るか精査した上で、借地割合の減価を重ねて行なうことが妥当であるのか検討すべきではなかったかと思われる。課税庁は、実際には「通常の取引価額」から4割弱の評価減が生じているにもかかわらず、借地割合の減価について争わず、自らも借地割合の減価を行なった上で更正処分を行い、結果として、本件持分の譲渡は、社会通念上「著しく低い価額」によるものではないとの判断を受けることとなった。

本件判決は、相続税法7条が、「租税負担の公平の見地からみて見逃すことのできない程度にまで時価との乖離が著しい譲渡の場合に限って課税をすることにしたものである」と判示している。時価との乖離の程度につき「著しく」を「見逃すことのできない程度にまで」と言い換えたことになるが、依然として不確定な概念であるばかりか、そのように解した根拠が明らかにされていない。仮に、同法7条の文言が、「低い価額」ではなく「著しく低い価額」となっていることがその根拠であるとすれば、文言を表面的に捉えた解釈であり、ある程度時価と離れても許容しうるとの予断を生じさせるもので、妥当性を欠くように思われる。贈与税は相続税の補完税であるが、いずれも時価評価を原則としており、低額譲渡においても時価との差額を実質的に贈与があったものと観念するのであって、時価を下回っても社会通念上許されるというものではないと考える。現実の時価を算定することは困難な場合が少なくなく、低い価額での譲渡と映っても明らかに時価より低いといえない場合が往々にしてあることを考えると、「著しく低い」という文言は、明確に時価を下回る場合に同条を適用する趣旨であると解すること

ができ、むしろ時価と「課税の公平上見逃すことのできない程度にまで低い」との間に社会通念上課税を受けない「低い」価額での譲渡を観念しているのであれば、同法7条の適用をさらに曖昧にするものと言わざるを得ない。

本件でいう時価あるいは通常の取引価額は、比準地価の仲値を指しており、路線価は概念的に客観的交換価値とは異なるものとして認識されているように見受けられる。客観的交換価値を幅のあるものとして理解しないと路線価を時価として認めがたいし、路線価が時価でないとすれば違法である。公平の点から時価を下回ればよいとするものではなく、また、路線価は一律に時価より低く評価されているので問題がないとする考え方は、あらゆる財を公平に扱う相続税法では受け入れられない。なお、現実に比準地価の仲値から20%減してもなお客観的交換価値の幅の中にあるか、あるいは適用となる年を通して客観的交換価値の幅の中に納まるかは、時価の概念とは別の問題である点に留意が必要である。

本件では納税者が貸宅地の減額も適用しており、前述のとおり、比準地価の仲値の64%（奥行補正を除く。）で評価している。一方、課税庁は負担付贈与通達を適用し、路線価ではなく「通常の取引価額」によるべきであるとして、比準地価の仲値を採用した。また、審判所は本件の裁決（裁決事例集No.71p473）において原告の審査請求を棄却しているが、路線価ではなく、近隣の公示地価と標準地価格を基に安全率も貸宅地の減額も適用することなく時価を認定している。納税者の申告、課税庁の課税処分、審判所の裁決において、安全率の減額も貸宅地の減額もない地価はほぼ同額であり、原告の申告では財産評価基本通達にある両方の減額を適用し、課税庁は貸宅地の減額は認めたものの個別通達である負担付贈与通達に従い安全率の減額を適用せず、審判所はいずれの減額も認めずに時価を認定したものである。これにより、これらの認定する時価には、それぞれ36%減、20%減、減額なし（奥行補正を除く。）の著しい差が生じることとなった。路線価は客観的交換価値には幅があること、1年間の価格変動にお

いてもその幅の上限を超えることがないことを念頭に80%評価としているものであるが、負担付贈与通達のケースに該当する場合は財産評価基本通達の第2章から第4章を適用せず「通常の取引価額」によることを明らかにしているのであるから、原則に戻って課税時期における個別評価をすべきこととなる。そうすると、納税者は負担付贈与通達に反して個別評価せず、課税庁は個別評価によるべきとして路線価を採用しなかったものの貸宅地の減額は個別評価によらずあるいは適正な減額とみなし、また、審判所は原則に戻っていずれも適用せず個別評価したものである。負担付贈与通達で原則的扱いによることが明らかにされている以上、財産評価基本通達部分の画一的な取扱いを支持することは妥当でないと思われる。本件では、2年前に購入した土地を親族間で売買し、原告の同族会社が賃借人である貸宅地の所有者となり財産評価基本通達の形式的適用により評価して、低額で財産を移転したものであるが、路線価との比較では客観的交換価値の幅の中にあるとの見方ができるとしても貸宅地の減価との相乗効果により比準地価の仲値との間に約4割の差が生じていることに問題がある。見方を変えれば、このように大きな差が生じる評価方式にも問題があるようにも思われる。

本件訴訟では、本件持分の譲渡の時点において負担付贈与通達を適用することの妥当性を問うものとなっているが、判決では、本件持分の譲渡につき負担付贈与通達を適用することは排斥したものの、負担付贈与通達自体が違法・不当とまではいえないとしており、租税回避を推認させる不合理な取引であれば、仮に相続税評価額に基づく取引であったとしても負担付贈与通達が適用され得ることに留意すべきである。この点は、本件についての幾つかの書評においても慎重な見方がされており、相続税評価額であればよいとの単純な受け止め方はなされてない。

(2) 法人税法関係

イ 事件No.5 萬有製薬事件〔東京高裁平成15年9月9日（一部取消し）〕

【争点】

控訴人会社が英文添削業者に対して支払った外注費と英文添削の依頼者に請求した料金の差額（以下「本件負担額」という。）は交際費に該当するか。

【事件の概要】

控訴人（納税者）は、その医薬品を販売している大学病院の医師等から、その発表する医学論文が海外の雑誌に掲載されるようにするための英文につき、英文添削の依頼を受け、これをアメリカの添削業者2社に外注していた。控訴人は、医師等からは国内業者の平均的な英文添削の料金を徴収していたものの、外注業者にはその3倍以上の料金を支払い、その差額を負担しており、その金額は、平成6年3月期で1億4,513万円余、平成7年3月期で1億1,169万円余、平成8年3月期で1億7,506万円余に及んでいた。被控訴人は、英文添削の依頼をした医師等が控訴人の「事業に関係ある者」に該当し、本件負担額の支出の目的が医師等に対する接待等のためであって、本件負担額は交際費に該当するとして、更正処分をしたことから、控訴人が、本件負担額は、交際費ではなく損金の額に算入が認められる寄附金であると主張するなどして、その更正処分の取消しを求めた事件である。

【判示内容】

- (イ) 租税特別措置法第61条の4に規定する「交際費等」に該当するというためには、①「支出の相手方」が事業に関係ある者等であり、②「支出の目的」が事業関係者等との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図ることであるとともに、③「行為の形態」が接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為であること、の三要件を満たすことが必要であると解される。
- (ロ) 本件の英文添削は、若手の研究者らの研究発表を支援する目的で始まったものであり、

その後、差額負担が発生してからも、研究者らが、控訴人会社においてそのような差額を負担していた事実を認識していたとは認め難く、控訴人会社も上記負担の事実を研究者らあるいはその属する医療機関との取引関係の上で、積極的に利用していたとはいえないこと、また、英文添削の依頼者は主として若手の講師や助手であり、控訴人会社の取引との結びつきは強くなく、その態様も学术论文の英文添削費用のごく一部であることなどからすれば、英文添削の差額負担は、その支出の動機、金額、態様、効果等からして、事業関係者との親睦の度を密にし、取引関係の円滑な進行を図るといふ接待等の目的でなされたとは認められない。

- (ハ) 接待等に該当する行為とは、一般的に見て、相手方の快楽追求欲、金銭や物品の所有欲などを満足させる行為であるのに対し、控訴人会社が行った英文添削の差額負担によるサービスは、学問上の成果、貢献に対する寄与であり、通常の接待等とは異なり、それ自体が直接相手方の歓心を買えるような性質の行為ではなく、上記のような欲望の充足と明らかに異質の面を持つことが否定できず、接待等の範囲をある程度幅を広げて解釈したとしても、学術奨励といった性格のものまでもそれに含まれると解することはできない。

【コメント】

本件判決は、租税特別措置法（以下「措置法」という。）61条の4の「交際費等」の意義につき、上記の判示内容（イ）の三要件が充足される必要がある（いわゆる三要件説）とした上で、本件負担額は接待等の目的でもその形態を有するものでもないと認定したものである。本件判決は、その後の交際費の判定にたびたび引用されており、影響を与えた判決といえることができる。

交際費の成立要件は、必ずしも統一した見解が存在するわけではないが、主要なものとして、本件判決の三要件説のほか、新旧の二要件説がある

とされる⁽²⁾。旧二要件説は、①「支出の相手方」が事業に関係ある者等であり、②「支出の目的」がこれらに対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のためであることを要件とする説であり、新二要件説は、旧二要件説の②に代えて、「支出の目的」が接待等の行為により事業関係者等との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るためであることを要件とするものである。原審は新二要件説により判示しているが、この要件は課税庁の採用してきた要件でもあり、拡大解釈に繋がるとの指摘があった。本件判決は、判示内容（イ）の②と③の要件を充たしていないと判断しており、原審とは②の事実認定及び③の要件の追加により判断が分かれた。本件判決については多くの評釈があり、その結論を支持するものが多数であるが、②の事実認定については、営利企業の支出であり学術のためと言い切ることができるかなど、この要件を充足しないと判断を疑問視する意見もあり、断定し難いところである。しかし、③の要件については、充足するとは考えられないというのが一般的な受け止め方であろう。なお、相手方における受益認識の要否については、原審が判断要件ではなかったのに対して、本件判決は「差額相当額の利得があることについて、明確な認識がない場合なのであるから、その行為態様をこのような金銭の贈答の場合に準ずるものと考えすることはできない。」としている⁽³⁾。したがって、相手方の受益認識が必要であるとの解釈が生じ得るが、交際費に該当するか否かは、あくまで支出側の経費の性格の問題であり、相手方の認識に関わらず、今後の便宜を期待して一方的に支出するものでも交際費に該当するものはあると考える。ただし、相手方の便宜を期待するのであれば一般に相手方の受益認識が生じるような内容・形態で行うであろうから、相手方に受益認識が生じない態様での支出は、相手方の便宜を期待するものではないとの事実認定の一つとして理解されるべきであろう。金子宏教授は「その相手方がそれによって利益を受けていると認識しうる客観的状況のもとで支出されていることが必要と解すべきである」（「租税法」第14版

弘文堂p318）とされているが、相手方が認識しているというのではなく認識しうる客観的状況と表現されている点に留意する必要がある。

本件判決は、②の事実認定に重きを置いて事実を認定しているように思われるが、実務的には、要件③の接待等の行為に該当するか否か（接待等の範囲）につき疑義が生じやすい。現行の交際費課税は、例えば建設業における談合金の支出などのように、個人の欲望の充足というような限定的な解釈では捉えきれないほどに拡大している。本件判決では「接待等の範囲をある程度幅を広げて解釈したとしても」交際費に当たらないと判断しているが、接待等の範囲については、典型的な接待等の概念を示すにとどまり、その境界は依然として不透明であるといわざるを得ない。また、欲望の充足という概念に限定すると、要件①についても、支出の相手先は個人（自然人）に限定されるのか、あるいは法人であっても代表者等の個人が支配するものであれば法人への金銭の贈与を交際費と認定する余地があるのか（この場合、交際費と認定するには最終的に個人に帰属していることや費消されたことを示すことが必要か否か。）などの問題も生じる。

交際費の範囲が拡大解釈されてきているとの指摘は少なくないが、その要因として、交際費の意義が、概括的・抽象的に規定されていることがあげられ⁽⁴⁾、特に「（接待、供応、慰安、贈答）その他これらに類する行為」が課税庁により拡大解釈される危険が問題視されていたとされる⁽⁵⁾。そこで、上記の三説を比較すると、旧二要件説は、措置法第61条の4第3項の交際費の意義を分解しただけの要件であり、新二要件説の②は旧二要件説の②の「支出の目的」における「接待、供応、慰安、贈答」という支出の性格を一般化・抽象化して表現したもので、また、三要件説は新旧二要件説の②を併記したものにすぎず、本質的な差はどこにあるのか判然としない。交際費が「接待、供応、慰安、贈答」という行為に限られない概念であり、「その他これらに類する行為」を付加したことに異議が生じるものとは思われないが、類似の行為か否かは「接待、供応、慰安、贈答」と

いう概念を基点に判断するのは当然であって、これらの行為の態様は必然的に交際費該当性の判断に入ってくるのであり、どの説をとっても、支出の相手方、目的、態様は事実認定において考慮すべき事項ではないかと思われる。問題なのは、「親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図る」という目的は販売促進費、寄附金、会議費、研修費、広告宣伝費等でも同様な性格を併せ持つものが少なくないことから、目的だけが強調されると、(損金不算入である)交際費の範囲に取り込まれる懸念が生じることであり、その意味で、三要件説は、③の要件を併記したことにより、「接待、供応、慰安、贈答」という典型的な交際行為(態様)を基点にすべきことを再確認せしめたものということができる。本件判決は、曖昧とされる交際費等の課税要件を明確にするものとして実務への影響に期待する見方があるが、一方で、本件は特定の業界の特殊事情の下での事例で、支出の相手方において利益を受けた認識がないという特異な状況に係る判決であり、今後の実務に与える影響は限定的なものであるという見方もある⁽⁶⁾。上記のとおり、三つの説のいずれによるかで本来見解が分かれるというのではなく、また、接待等の範囲を限定するものでも明確にするものでもないように思われる⁽⁷⁾。したがって、本件判決により、拡大解釈が指摘されている交際費の扱いが修正されるとは思われないし、拡大解釈に歯止めがかかったとまでいうこともできないが⁽⁸⁾、行為の形態を課税要件の一つとしたことにより、課税庁や審判所がこの要件の充足についてより慎重な事実認定を行うことが期待(要求)されるという点で評価することはできよう。

□ 事件No.14 日本興業銀行事件 [最高裁第二小法廷平成16年12月24日(一部取消し)]

【争点】

上告人会社が債権放棄した貸付金債権は、事業年度末時点(平成8年3月31日)において、貸倒損失として損金計上できるか。

【事件の概要】

本件は、上告人である金融機関が、いわゆるバ

ブルの崩壊後の不良債権の処理のため、債権放棄した貸付金債権につき貸倒損失を計上して申告したところ、課税庁が貸倒れの状態にないとして更正処分等を行ったことから、これを不服として提訴した著名事件である。その経緯は、概略以下のとおりである。

(イ) バブルの崩壊により顕在化した住専問題を抱えた関係金融機関は、平成7年12月19日の閣議決定等で示された住専処理策に沿って、平成8年4月に住専処理機構が設立されることを前提に、同年3月に、それぞれが母体となっている住専向けの貸出債権の債権放棄を行うべく準備していたが、国会審議の状況等により、同年3月末までには住専処理法案が成立しないことが現実になり、上告人会社を含む3行を除く母体金融機関は、平成8年3月期における住専向け貸出債権の放棄を見送った。

しかしながら、上告人会社は、自らが母体となる住専であるJ社に対する債権の全額(以下「本件債権」という。)について、平成8年3月29日に「平成8年12月末までにJ社の営業の譲渡及び解散の登記が行われないこと」を解除条件としてその全額を放棄し(以下「本件債権放棄」という。)、これを平成8年3月期(以下「本件事業年度」という。)の損金の額に算入し、同年7月1日に法人税の確定申告をした。

(ロ) 課税庁は、本件債権放棄に係る損失は、①住専処理策の成立時(すなわち、解除条件の不成就の確定時)に確定するものであること、②住専向け貸出債権は、平成8年3月末時点では全額回収不能とはいえ、貸倒れの状態にはないことを理由に、本件事業年度の損金の額には算入されないとして、同年8月23日付で更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。

(ハ) 上告人会社は、この更正処分等を不服として、平成9年10月30日に本訴を提起し、平成13年3月2日に東京地裁において国側全面敗訴の判決が言い渡されたが、平成14年

3月14日に東京高裁において国側逆転勝訴の判決（原判決）が言い渡された。上告人は、原判決を不服として、平成14年3月27日に上訴した。

【判示内容】

法人の各事業年度の所得の金額の計算において、金銭債権の貸倒れ損失を法人税法22条3項3号にいう「当該事業年度の損失の額」として当該事業年度の損金の額に算入するためには、当該金銭債権の全額が回収不能であることを要すると解される。そして、その全額が回収不能であることは客観的に明らかでなければならないが、そのことは、債務者の資産状況、支払い能力等の債務者側の事情のみならず、債権回収に必要な労力、債権額と取立費用との比較考量、債権回収を強行することによって生ずる他の債権者とのあつれきなどによる経営的損失等といった債権者側の事情、経済的環境等も踏まえ、社会通念に従って総合的に判断されるべきものである。

【コメント】

本判決は、金銭債権の貸倒れ損失を損金算入するためには、当該金銭債権の全額が回収不能であることを要とした上で、「金銭債権の全額が回収不能であること」の判断について、従来からの判断要素に加え、「債権回収に必要な労力、債権額と取立費用との比較衡量、債権回収を強行することによって生ずる他の債権者とのあつれきなどによる経営的損失等といった債権者側の事情、経済的環境等も踏まえ、社会通念に従って総合的に判断されるべき」との初の判断を示した⁽⁹⁾。

判決後、本判決の判示内容に従って、金銭債権の全額が回収不能であるかどうかの判定を行うため、各国税局に事前照会窓口が設けられた。この事件は、当時の国家経済全体に係る緊急の課題を背景とする極めて特殊な状況があり、一般の事例において、どのような債権者側の事情がどの程度考慮されるのかは明らかでないが⁽¹⁰⁾、本件判決は、債権者側の事情をも考慮して回収不能を判断すべきことを最高裁が示した点で、先例性を有するものである。

ハ 事件No.22 一条住宅研究所事件 [名古屋高裁平成18年2月23日（全部取消し）] 及び事件No.23 一条工務店事件 [東京高裁平成18年3月15日（全部取消し）]

【争点】

納税者の海外関連法人へのノウハウ等の譲渡契約は架空か。

【事件の概要】

本件は、被控訴人X社（納税者：B社の子会社）が、A社（B社のシンガポール子会社）との間で締結された、X社が保有する経営システム等に関するノウハウ等（以下「本件ノウハウ等」という。）を譲渡する旨の契約（以下「本件譲渡契約」という。）に基づきA社から受領した譲渡代金について、控訴人（課税庁）が、本件ノウハウ等はB社に帰属しており、上記契約は架空の取引であるから、受領した金員は受贈益に該当するとして更正処分等をしたことから、X社が、各処分の取消しを求めた事件である。

【判示内容】

(イ) 知的財産権の帰属主体を判断するに際して、最も重視すべき間接事実は、その研究開発の主体が誰であるかということであって、X社からB社の元代表者がシンガポールに設立した訴外A社に対して譲渡された本件ノウハウ等の研究開発の主体がA社とX社のどちらであるかは、当該経営システムを研究・開発した人物がどちらに所属していたか（在籍状況）、当該経営システムの研究・開発に必要な費用をどちらが負担していたが（費用負担状況）などを重視すべきではあるが、それだけでなく、両社の営業内容、設立目的、設立経緯などからみて、どちらがシステムを保有するにふさわしいと考えられていたか（事業目的との整合性）をも総合的に検討した上、判断すべきものである。そして、在籍状況、すなわち当該従業者の使用者はだれかの判断においては、給与の実質的支給者はだれかという点が最大のメルクマールとなるが、それだけではなく、研究施設の提供、研究補助者の提供、

指揮命令関係等を総合的に勘案して使用者を決定すべきものと解される。（原判決引用）

- (ロ) 課税庁は、B社からX社に対する経営システムを譲渡する内容の契約書は存在せず、X社の設立以前に経営システムの譲渡が無償で行われることは不自然であり、また、B社が現に保有する経営システムのすべてをX社に譲渡し、多額のロイヤリティをX社に支払わせる態勢を構築しなければならない理由はないこと、X社の従業員による対外的な研究発表がB社名で行われ、施主から出されたクレームに対してもB社の従業員として対応していること、X社のロイヤリティ収入の多くがB社から支払を受けたものであり、その金額がB社の研究開発費とほぼ等しいことに照らせば、B社が、ロイヤリティ名目で本件ノウハウ等の研究開発に係る費用を負担していたことを意味すること、本件特許権等がB社に帰属していることなどを考慮すれば、本件ノウハウ等はB社に帰属するものであると認められる旨主張する。

しかしながら、X社の設立が、B社から建設技術や住宅設備機器等の研究開発及び住宅展示場を用いた経営方法の開発指導等の業務部門を切り離して特化させるものであったことからすれば、これまでB社が保有していた経営システムのノウハウ等をX社に譲渡することも十分に考え得ること（既に確立した上記ノウハウ等を前提に、新たなノウハウ等を生み出すものであることからすれば、従前のノウハウ等をX社に集中させるのが自然であり、また、上記ノウハウ等が無償で譲渡されても、B社グループ全体の視点から考慮すれば、B社グループから他へ利益を流出させる結果にはならず、経済的な不合理性は認められない。）、本件ノウハウ等の研究開発行為が、X社に在籍する従業員らによって行われてきたこと（なお、同人らがB社の従業員としての地位

も有し、対外的に同社の従業員の肩書を用いていたとしても、B社グループとしての企業イメージを尊重したものとも考えられ、これをもって、X社の従業員が本件ノウハウ等の研究開発行為を行っていたことを否定するものではない。）、また、本件ノウハウ等の開発研究費についても、B社などから支払われるロイヤリティは、本件ノウハウ等の使用許諾の対価と考えるのが通常であり、この支払をもって直ちに本件ノウハウ等の開発研究費をB社が負担しているものということはできないこと、本件特許権等がB社に帰属することから本件ノウハウ等も同様であるとは必ずしもいえないことはいずれも原判示のとおりであり、課税庁の上記主張は採用できない。

- (ハ) A社は、B社グループにおける建築技術、住宅関連機器等の研究開発拠点たることを目的として設立されたのであるから、B社グループの有する研究開発能力のすべてが集中され、効率的な研究開発体制を築くことが期待されていたと認めるのが相当であり、したがって、本件ノウハウ等の譲渡契約は、経済的、経営的な観点からする合理性を有していたと判断するのが相当である。（原判決引用）

【コメント】

本件判決は、ノウハウ等の帰属主体を判断するに当り、上記判示内容（イ）の基準を示して、経営システムに係る本件ノウハウ等の研究・開発者の在籍の状況、開発費用の負担の状況、事業目的との整合性につき検討し、①X社の従業員らの研究開発行為がX社のためではなくB社のために行われたと認めることは相当でなく、また、本件ノウハウ等の開発研究費は、主としてX社によって負担されていたと認められる、②X社から訴外A社への本件譲渡契約は、経済的、経営的な観点から合理性を有していたものと判断されるなどの事実認定をして、課税庁の主張をことごとく斥けた。

ところで、本件課税処分においては、課税庁が、過去において多数回にわたる税務調査を実施し、

X社に本件ノウハウ等が帰属することを確認してきたこと、及び課税庁が譲渡契約における本件ノウハウ等の対価とされた金員が過少にすぎるとして、その適正評価額を認定し、これを前提とする先行処分をした事実がある。これについて、判決では、「先行処分は本件ノウハウ等がX社に帰属していたことを前提とするのに対し、更正処分等はそれがB社に帰属していたことを前提とするものであるから、両者間に矛盾があることは否定できず、課税庁が本訴において主張する契約書上の問題点も先行処分時に当然に認識したであろうことは想像に難くなく、本件における更正処分及び賦課決定処分に至った事情は、やや不可解であるとの印象を免れない」として、課税庁の一貫性の無い処分につき不信感を表明しているが、本件の認定においてはやや強引な事実認定があったと受け取られても致し方ない状況があるように思われる。

また、A社設立の真の目的は、同社の発行済株式総数の99.99%を所有するX社の代表者長男に対する贈与税・相続税の回避先作りの一環であった可能性が高く、また、法人税等の軽減を図るためであるとの課税庁の主張について、本判決は、「贈与税・相続税の回避の目的については、あくまで課税庁の推測にすぎず、これを認めるに足りる証拠はなく、また、仮に法人税等の軽減を図るためにA社を設立し、本件ノウハウ等の譲渡契約を締結したとしても、A社自体は、実態のある会社組織であり、本件譲渡契約もその実態を伴うものである以上、契約当事者に上記意図があったことをもって、譲渡契約自体が仮装のものであるとは認められない」としているが、課税庁は、租税回避の意図があったとの推測が事実認定に先入観を与える危険性も認識すべきである。

近年、我が国企業の東南アジアなどへの生産拠点の移転の動きが一層活発になっている。このため、我が国で創出された無形資産が流出することにより、将来においてロイヤリティの支払という形で我が国に帰属すべき所得が侵食されることが危惧されており、ノウハウ等の無形資産に対する適正課税が喫緊の課題となっている。本件におけ

る課税処分の適正さの問題は別にしても、本件判決は、ノウハウ等の帰属につき判断基準を示しており、意義のあるものであると思われる。

二 事件No.39 旺文社ホールディング事件 [東京高裁平成19年1月30日（一部取消し）]

【争点】

納税者がオランダに設立した100%子会社が同族関係にある他のオランダ法人に移転した資産価値の評価方法（純資産価額方式における法人税額等相当額の控除）の適否。なお、本件の主たる争点である資産価値を移転した当該行為が法人税法22条2項にいう取引に当たるか否かについては、国側の主張を認め、同項の取引に該当するとしている。

【事件の概要】

本件は、納税者がオランダ子会社であるA社に第三者割当て増資を決議させ（以下「本件増資」という。）、同族関係にある他のオランダ法人B社に著しく有利な価額で新株を発行させたことに関して、①本件増資により、納税者の保有していたA社株式に係る資産価値がB社に移転したことが、法人税法22条2項に規定する取引に該当するか否か、②B社に移転したA社株式に係る資産価値をどのような方法で評価すべきか、が争われた著名事件である。

課税庁は、納税者が、本件増資により、A社株式の資産価値をB社に移転したにもかかわらず、B社から何らの対価も受領しなかったことは、法人税法132条《同族会社等の行為又は計算の否認》に規定する法人税を不当に減少させる行為に当たるとして、移転した資産価値に相当する金額を寄附金とする平成10年12月18日付更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。

納税者は、この更正処分等を不服として、平成12年3月24日に、当該更正処分等の全部取消しを求める訴えを東京地裁に提起したところ、第一審の東京地裁は、平成13年11月9日に、国側全部敗訴の判決を言い渡したが、その控訴審である東京高裁は、平成16年1月28日に、国側逆転勝訴とす

る判決を言い渡した。そして、上告審である最高裁第三小法廷は、平成18年1月24日に、上記の争点①について、資産価値の移転は、納税者において意図し、かつ、B社において了解したところが実現したものであるから、法人税法22条2項にいう取引に当たると判示するとともに、上記の争点②については審理不十分であるとして、本件を東京高裁に差し戻した。

【判示内容】

財産評価基本通達（平成12年課評2-4、課資2-249による改正前）185は、企業の継続を前提とした場合にも、1株当たりの純資産価額の算定に当たり法人税額等相当額を控除することとしており、これは、平成7年2月当時において、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ものとして、法人税基本通達（平成12年課法2-7による改正前。以下、本件において同じ。）9-1-14（4）にいう「1株当たりの純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額」に当たるといふべきである。そして、このような価額によって株式の価額を評価し、これを前提に法人の収益の額を算定することは、法人税法の解釈として合理性を有するといふ得る。そして、本件においては、関係法人がc株式について法人税額等相当額を控除しない方式で評価する方が適切であると認識していたことを窺い知る証拠はないから、c株式の1株当たりの純資産価額の評価においては、法人税額等相当額を控除すべきである。

（参考）本件最高裁判決（抜粋）

「法人税基本通達については、平成12年課法2-7による改正により、法人税課税における1株当たりの純資産価額の評価に当たり法人税額等相当額を控除しないことが規定されるに至ったのであって、この改正前の平成7年2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に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である。取引相場のない株式の取引は、法人税額等相当額を控

除した純資産価額を上回る価額でされることもあり得るが、一般にその取引の当事者は上記関係通達の定める評価方法に関心を有するものであり、その評価方法が取引の実情に影響を与え得るものであったことは否定し難く、これとかけ離れたところに取引通念があったということとはできない。

したがって、企業の継続を前提とした株式の評価を行う場合であっても、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は、平成7年2月当時において、一般には通常の取引における当事者の合理的意思に合致するものとして、法人税基本通達9-1-14（4）にいう『1株当たりの純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額』に当たるといふべきである。このように解釈される上記『1株当たりの純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額』によって株式の価額を評価し、これを前提に法人の収益の額を算定することは、法人税法の解釈として合理性を有するといふことができる。

そうであるとすると、平成7年2月当時におけるd株式の1株当たりの純資産価額の評価において、企業の継続を前提とした価額を求める場合であることのみを根拠として、法人税額等相当額を控除することが不合理であって通常の取引における当事者の合理的意思に合致しないものであるといふことはできず、他に上記控除が上記の評価において著しく不合理な結果を生じさせるなど課税上の弊害をもたらす事情が伺われない本件においては、これを控除して1株当たりの純資産価額を評価すべきである。」

【コメント】

最高裁第三小法廷は、本件について、第三者割当て増資による資産価値の移転は法人税法22条2項の取引である「無償による資産の譲渡」に当たるとした上で、A社からB社に移転した資産価値の額を算定するに当たって、A社の保有するc株式は純資産価額方式（法人税額等相当額を控除する。）により評価することとし、d株式及びe株式については、配当還元方式と純資産価額方式のいずれで評価すべきかを審理させるために、本件を東京高裁に差し戻した。

差戻し審の東京高裁は、A社の株式に表章された資産価値の移転について、改めて「無償による資産の譲渡」に当たると判示した上で、c株式については、最高裁第三小法廷の判示するとおり、純資産価額方式（法人税額等相当額を控除する。）により評価し、d株式及びe株式については、純資産価額方式（法人税額等相当額を控除しない。）で評価すべきであると判示した。本判決では、国側が一部敗訴したものの、d株式及びe株式の評価方法については、国側の主張が認められた。

基本的には、法人税法における純資産価額方式の適用において、法人税額等相当額を控除することの合理性を認めたとうえで、d株式については、重ねて法人税額等相当額を控除する必要はないとして、また、e株式については、法人税額等相当額を控除しない方が適切であることを認識していたものといえることができるとして、法人税額等相当額の控除を認めていない。課税庁は本件のような資産価値の海外への不当な移転につき、会社資産の間接保有と直接保有の価値の差を考慮した法人税額等相当額の控除を認める必要はないとしたものであるが、株式の時価の算定である以上、課税上弊害があるからといって評価方法の合理性を否定することにはならないという点が教訓といえよう。

法人税法において、非上場株式を純資産価額方式で算定するに当たり、相続税法の財産評価基本通達に準じて法人税額等相当額を控除することについては、賛否両論がある。継続企業を前提とする限り法人税額等相当額を控除する必要はないなどの見解も有力に主張されるところ、法人税法において純資産価額方式により非上場株式を評価する場合に、控除が常に認められるわけではないことに留意すべきである。

本件の上記判示内容は、参考として掲げた本件最高裁判決のとおり、基本的に、昭和62年当時の所得税における非上場株式の純資産評価についての最高裁平成17年11月8日第三小法廷判決〔平成14年（行ヒ）第112号〕を踏襲するものである。また、別件であるが、事件No.24、No.53～55の事件でも法人税額等相当額の控除の可否が争われ、

同様の判断が行われている。

本件判決について、本件の取引が行われた平成7年2月までに法人税額等相当額の控除に係る評価通達の扱いは変化しており、判決においても控除を否定するものも増えてきていたところ、本件について、同最高裁判決の判断を踏襲していることを疑問視する意見がある⁽¹¹⁾。しかし、No.53～55の事件では、課税庁が、①株式の譲渡が行われた平成11年2月当時の法人税基本通達の一般的な解説書に、「合理的な理由があるときを除き、評価差額に対する法人税額等相当額を控除しないところで純資産価額を計算すべき」との解説がされていること、②控除しない取扱いが課税実務として一般に定着していたとして、法人税額等相当額の控除は、合理的な理由がない限り法人課税における評価に当てはまらないことを認識することは一般の納税者にとっては不可能でなかったと主張したが、司法の判断は変更されなかった。ただし、法人税における法人税額等相当額の控除が平成12年の改正通達発遣後においても認められるか否かは、いまだ司法判断があったとは言えず、課税実務は、同通達に従い法人税額等相当額の控除を認めていないことに留意すべきである。

ホ 事件No.40 中部電力事件〔東京地裁平成19年1月31日（全部取消し）〕

【争点】

係争事業年度において有姿除却に係る除却損の計上は認められるか。

【事件の概要】

- (イ) 納税者は、平成14年3月期及び平成15年3月期において、その保有する本件各発電設備について、法人税基本通達7-7-2（有姿除却）の要件が充足されたとして、本件各発電設備ごとに、一括してその設備全部について有姿除却に係る除却損を計上し、損金の額に算入して確定申告をした。
- (ロ) これに対し、課税庁は、本件各発電設備を構成する個々の資産のすべてが固定資産としての命数や使用価値を失ったことが客観的に明らかではなく、今後通常の方法によ

り事業の用に供する可能性がないとは認められないため、当該除却損の金額から、実際に解体済みと認められる部分の金額及び通常のメンテナンスを行っていたと認められる時期までの減価償却費の金額を控除した後の金額は損金の額に算入されないことなどを理由として、平成16年4月27日付で更正処分等を行った。

- (ハ) 原告は、本件更正処分等について不服があるとして審査請求をしたが、国税不服審判所はいずれも棄却する旨の裁決をしたため、原告はさらに不服があるとして本訴を提起した。

【判示内容】

- (イ) 一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（いわゆる公正処理基準）とは、一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価され得る会計処理の基準を意味し、その中心となるのは、企業会計原則や商法及び証券取引法の計算規定並びにこれらの実施省令である旧計算書類規則、商法施行規則及び財務諸表等規則の規定であるが、確立した会計慣行をも含んでいる。
- (ロ) 電気事業者が従うべき公正処理基準とは、電気事業会計規則の諸規定のほか、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準を含むものというべきである。
- (ハ) 電気事業会計規則にいう「電気事業固定資産の除却」とは、「既存の施設場所におけるその電気事業固定資産としての固有の用途を廃止する」ことを意味するものと解するのが相当である。
- (ニ) 除却損の計上が認められるためには、当該電気事業固定資産が「再使用不可能」であること、すなわち、もはやその本来の用法に従って事業の用に供される可能性がないと客観的に認められることを要するとして、①本件火力発電設備を構成する資産の有効活用を図るため、社内での活用又は流用を積極的に検討していたこと、②実際に社内において流用を行っていること、③本件火

力発電設備を構成する個々の資産を有効活用するため、商社等への売却の準備及び交渉をしていたことを挙げて、本件火力発電設備を構成する個々の資産は、本件各事業年度末の時点では、実際に解体済みであったものを除き、いまだその本来の用法に従って事業の用に供される可能性がないと客観的に認められるような状態には至っていなかったとの課税庁の主張は、証拠及び弁論の全趣旨を総合すれば、本件火力発電設備の廃止の時点で、各発電設備を構成する個々の資産は、そのほとんどが、社会通念上、その本来の用法に従って事業の用に供される可能性がなかったもの、すなわち、再使用が不可能であったものと認めるのが相当であり採用できない。

【コメント】

本件は火力発電設備の除却損の計上につき、法人税基本通達7-7-2（有姿除却）の要件が具備されているか否かが争われたものであるが、電気事業会計規則の諸規定がいわゆる公正処理基準に当たるとして、同規定の「電気事業固定資産の除却」の意義、すなわち「既存の施設場所におけるその電気事業固定資産としての固有の用途を廃止する」に該当するか否かにより、計上の可否を判断することを認めたものである。この判決では、電気事業会計規則が公正処理基準であることを根拠に課税庁の主張を排斥しているが、同通達（1）の「その使用を廃止し、今後通常の方法により事業の用に供する可能性がないと認められる固定資産」には当たらないとする判断があったのかは明らかではない。同通達（1）に当たるとすれば、公正処理基準を持ち出すまでもなく、単なる事実認定の問題である。一方、同通達（1）に当たらないとすれば、これと異なる扱いを認める根拠が必要であり、本件判決は、電気事業会計規則の諸規定がいわゆる公正処理基準に当たるとしてその根拠としている。法人税法は画一的・網羅的に規定することをせず、規定していない会計処理については公正処理基準に委ねる構造を採用しているが、公正処理基準と認められる会計慣行の採用に

より、画一性がある程度犠牲になることは法の予定するところであるので、同通達の解釈・適用に係る課税庁の主張が一般的に是認されるものであるとしても、電気事業会計規則の諸規定が公正処理基準と認められ、かつ、課税上の弊害がないと認められる場合は、課税庁の主張が排斥されるのはやむを得ない。

公正処理基準該当性を争う事例は少なくないが、公正処理基準を認める事例は多くない。この判決では電気事業会計規則の諸規定が公正処理基準といえるかにつき十分な検討が行われているとは認められず、やや断定的な前提の下に結論を出しているようにも見受けられるが、電気事業会計規則という性格上、業界については規範となっていると考えられ、課税上の弊害につき検討すれば足りるとも考えられる。

本件は、火力発電設備が廃止されることとなった経緯、再稼働させることの費用対効果及び再稼働が選択される可能性、廃止後に再稼働された事例の有無など、廃止日の時点で将来再稼働される可能性がなかったことについて詳細な事実認定を行っており、有姿除却についての事実認定のあり方として参考になるものと思われる。

へ 事件No.62しまむら事件 [さいたま地裁平成16年2月4日（一部取消し）]

【争点】

原告会社が購入し営業店舗に設置した防犯用のビデオカメラ等は少額減価償却資産に該当するか。

【事件の概要】

原告会社が購入しその営業店舗（平成15年3月時点で約820店）に設置した防犯用のビデオカメラ等を少額減価償却資産として費用計上し申告したところ、課税庁は、防犯用ビデオカメラ等を一体と捉え、少額減価償却資産に当たらないとして更正処分等をしたことから、処分の取消しを求めた事件である。

なお、当該防犯用ビデオカメラ等の構成は、ビデオカメラ、コントローラー、ビデオデッキ、テレビ、接続ケーブル（以下、これらを「防犯用ビ

デオカメラ等」という。）であり、その価額は接続ケーブルが2,000円、その他が1万5,000円ないし5万9,000円で、営業店舗ごとに、コントローラー、テレビ、ビデオデッキをそれぞれ1台とビデオカメラ4台以上を設置しており、防犯用ビデオカメラ等を一体とするとその取得価額は20万円を超えることになる。なお、係争事業年度における少額減価償却資産の判定基準額は20万円未満（現行10万円未満）である。

【判示内容】

- (イ) 法人税基本通達7-1-11によると、物品については基本的に普通の一般取引において用いられる取引単位（以下「通常1単位として取引されるその単位」という。）ごとに判定すべきこと、しかし構築物のうち例えば枕木や電柱等のように、（取引単位としては1本ごとに算定される場合もあろうが）単体では予定される機能を発揮できないと認められるものについては、例外的に、一の工事等ごとに判定するものとされている。
- (ロ) 本件防犯用ビデオカメラ等は、監視目的のために接続ケーブル等により接続し用いているにすぎず、その構造的、物理的一体性は希薄であり、ビデオカメラ、テレビ、ビデオデッキ（以下「テレビ等」という。）は、それぞれ独立した機能を有し、特にテレビやビデオデッキは、普通それら単独で取引単位となるものであり、応接セットなどの場合とは異なり、それらの組み合わせが取引の常態であるとはいえない。テレビやビデオデッキは、監視用として長期間の連続運転に耐えられるように製作されたものではなく、普通の家庭用の安価のものを購入し使用している。
- (ハ) 少額減価償却資産の制度は、耐用期間にわたり原価配分することにより期間損益の算定が適正化する必要があるほどの重要な金額ではなく、実務上減価償却資産として扱う実質的意味がないとの企業会計上の慣行に由来しているものであるから、制度の趣旨から、テレビやビデオデッキなどの普通

の家庭用品については、特段の事情がない限り、1品ごとの通常の取引価額により判定すれば足りる。

- (二) 監視カメラ、コントローラー、ケーブル（以下「監視カメラ等」という。）については、それらをセットとして購入、設置されたと認められ、これらの設置の経緯や監視カメラの使用状況等から見て、設置された店舗ごとの単位で判定するのが相当である。

【コメント】

本件は、いわゆる複合体資産について、少額減価償却資産該当性を判断したものであり、近年では類似の裁判事例が見られないことから、先例性を有するものと思われる。なお、本件の資産は、複数の異なる種類の資産を同一目的のために一体として利用するもので、構成するそれぞれの資産が単体で個別の機能を発揮できる点で、上記通達の例示の単体では機能を発揮できない同種・複数の資産の集合体とは異なるものである。

課税庁は、取得価額の判定を「資産の具体的な購入目的、用途、使用状況に基づいて把握しなければならない」として、防犯用ビデオカメラ等を一体と捉え、少額減価償却資産に当たらないと主張し、原告会社は、「取引単位として一つといえるかどうかの客観的一体性を基本とし、各資産の機能的な一体性のみならず、複合体資産を構成する個別機器の性質、性能、想定される使用の実態及び耐用年数を十分に考慮すべきである」として、防犯用ビデオカメラ等を構成する個々の資産を取得価額の計算単位と捉え、少額減価償却資産に当たると主張している。

上記の判示内容から、さいたま地裁は、一つの減価償却資産として扱うか否かにつき、①通常1単位として取引されるその単位、②予定されている機能を発揮できる単位、③構造的・物理的一体性のある単位、④購入や使用の実際の単位などにより、資産としての一体性を総合判断しているが、個々の基準がどのような関係にあるかは必ずしも明らかでない。判示から推測すれば、同通達を、①を原則とし、単体で予定される機能を発揮できないものについて例外として②を定めたものと解

した上で、テレビ等は、監視カメラ等との構造的、物理的一体性は希薄で、単体で機能を発揮し得るもので、通常の用途は普通の家庭用であるので、特段の事情がない限り、①により判定すれば足りるとの結論に至ったものと思われる。しかしながら、②は例外的な考え方ではなく①も包摂する実質基準と捉えるべきではないかと思われる。すなわち、一般に減価償却資産は1個あるいは1組で予定されている機能を発揮できることから、通常は外形的な基準である①により判断すれば足りるが、単体で予定されている機能を発揮できないもの、あるいは発揮できるのか明らかでないものについては、実質基準である②によって判定するのである。②の実質基準によれば、防犯の目的で購入したテレビ等は、単体では防犯の機能を発揮できず、また、監視カメラ等もそれらの組み合わせのみでは店舗の必要とする箇所の映像を映し出しあるいは録画することができないので、予定された防犯の機能を発揮するには、両者が一体となって初めて防犯の機能を発揮できるといわざるを得ない。しかし、さいたま地裁判決は、①を機械的に適用し、単体ごとに通常の用途を前提として判断したため、テレビ等が防犯目的で購入され、その用途のみに使用されているにもかかわらず、家庭用のテレビ等が取引される場合の1台ごとで取得価額を捉えたものである。

減価償却資産の取得価額を用途ごとに考えることは、その取得価額が減価償却の基礎となる単位であり、一の耐用年数を適用することとも合致する。例えば、この事例では、テレビ、ビデオデッキは防犯目的で使用されているが、家庭用のテレビ等の耐用年数は、防犯目的で長時間稼動すること（毎日最低9時間、年間で約3,200時間の録画が行われたとされる。）を前提とした場合の耐用年数とは乖離するであろう。事実、防犯用としたテレビ等の消耗は激しく、短期間での交換・補充が生じている。

一方、原告会社が指摘するLAN設備のように、用途が同じであっても、その構成する資産を一体として扱うことが実態に則さない資産があることも事実である。LAN設備について、かつては構

成する個々の減価償却資産の全体を一の減価償却資産として6年の耐用年数により償却費の計算を行っている場合には、これを認めることとされていた（旧耐用年数通達2-7-6の2）。しかし、次のような事情が生じているとして、同通達は廃止された（平成14年2月15日付通達改正）。

- （イ）旧通達の取扱いは、LAN設備全体が同時に一括して取得及び更新が行われるといったことをその前提としていたが、技術革新等によって、大半のLAN設備については必ずしも同時に一括して取得及び更新が行われず、既存の設備の拡張や機能向上に伴う一部設備の更新も頻繁に行われる状況になったこと。
- （ロ）構成する個々の減価償却資産の内容が利用目的等に応じて多様化していること。
- （ハ）LAN設備全体を一つの耐用年数とすることについては、個々の法人の事情に応じてLAN設備の構成は区々であり、また、その主要な構成要素である電子計算機の耐用年数も2種類となったことから、一律に何年といった耐用年数を加重平均して算定すること自体が困難となったこと。

LAN設備を複合体資産というかどうかは別として、それを構成するサーバー、オペレーションシステム、端末機、プリンター、光ケーブルなどの減価償却資産は、一つのネットワークを構成しており、全体で予定されている機能を発揮すると考えられるが、上記の事情から、一体として扱うことが適当ではないと判断されたものである。同様に、防犯用ビデオカメラ等においても、テレビ等については、防犯用ではなく家庭用のものが代用され、また、個別に更新されているのであるから、全体が同時に一括して取得及び更新が行われるという実態にはなく、一体として扱うべきでないとする原告会社の主張にも合理性が認められる。さいたま地裁判決は、この点につき明確な判断を示さなかったが、テレビ等の通常の取引を家庭用のテレビ等の取引とするこの判決の考え方には賛成できないものの、防犯用ビデオカメラ等を一体として扱うことが減価償却資産の取得費用の

期間配分上不合理な結果を生じさせるというのであれば、より説得力があるものになったと思われる。

以上のように、全体を同時に一括して取得及び更新を行うという実態にない複合体資産については、一律に一体のものとして扱うことや耐用年数に係る別表への機械的な当てはめが、必ずしも適切と認められないことがある。したがって、減価償却資産によっては、上記②の基準が必ずしも当てはまらないことがあり、最終的には、減価償却資産の取得費用の使用可能期間にわたる適正配分という観点から、実態に応じた判断をすべき場合があると思われる、本件もそのような事例と見ることができるとは思われる。

別表 分析対象期間（平成15年4月～平成20年3月）の国取訴事件一覧（相続法、法人税法関係の検討対象事件のみ抜粋）

事件No	裁判所事件番号 (確定判決)	原処 分庁	付 日 (確定判 決)	裁判所	税目等	事実認 定・法令 解釈・当 てはめ	評価	資産の譲 渡(含、係 争に 関する 贈与)	所得等 の帰属	特例の 適用	加算税 (正当理 由等、仮 装の事 業、偽 り・不正 の行為)	一部 取消 全部 取消	外国法 人・非居 住者に 関する 取引	その他	取消内容等
5	平成14(行コ)242	日本橋	H15.9.9	東京高裁	法人税	事 (法)						一部 取消			三要件説を前提に、納税者の負担金は、支出の目的、性格のいずれの点においても交際費には該当しない。
14	平成14(行ヒ)147 平成14(行ツ)122	麹町	H16.12.24 H16.10.27	最高裁	法人税	事						一部 取消		貸倒れの認定	債権の全額が回収不能か否かについては、法人税法が法人の合理的な経済活動によってもたらされる利益に着目して法人税法4条、合理的な経済活動に関する社会通念に照らして判断するものが相当であり、法的措置を講ずれば、いかなる場合においても、債権者の負債及び資産状況、事業の性質、債権者と債務者との関係、債権者が置かれていた経済的地位を講ずること及び、有害又は無益でない行為であると評価できる場合に行うに値しない行為であると評価できる場合には、社会通念上当該債権の回収が不能であると評価すべきである。
18	平成16(行コ)94	門真	H17.4.14	大阪高裁	贈与税	事	○					一部 取消			租税回避を目的としたスキーム取引に係る事件。出資の評価方法は評価通達を適用しない「特別な事情」に当たるとして、課税庁の主張が認められなかったが、納税者の主張する配当還元方式の合理性は否定できないとして、課税庁の主張する純資産評価額は採用されなかった。)
21	平成15(行ウ)214	雪谷	H17.10.12	東京地裁	贈与税	事	○	○ (みなし 贈与)				全部 取消	○		評価通達によらないことができる「特別な事情」があることは認められず、また、課税庁の主張する純資産評価額は正当化されず、納税者の主張する純資産評価額は認められず、納税者の主張する配当還元方式の合理性は認められないとして、課税庁の主張する純資産評価額は採用されなかった。)

22	平成17（行コ）60	千種	H18.2.23	名古屋高裁	法人税	事					○ (ノウハウの帰属)		○	全部取消	○	ノウハウが事件No.23の法人（親会社）に帰属するとは認められず、譲渡契約に経済的合理性もあることから契約が架空とはいえない。
23	平成17（行コ）218 (事件No.22の関連事件)	江東西	H18.3.15	東京高裁	法人税	事					○ (ノウハウの帰属)		○	全部取消	○	契約書を仮装した事実とは認められない。
39	平成18（行コ）31	本郷	H19.1.30	東京高裁 (差戻し 審)	法人税	当	○							一部取消	○	子会社株式の含み益移転も法人税法22条2項の取引に該当すると判断した著名事件であり、この主たる争点については国側が勝訴したが、当該子会社の保有する非上場株式の価値については、その一部につき純資産価値方式における法人税等相当額の控除を認め、処分の一部を取り消した。
40	平成17（行ウ）597	名古屋東	H19.1.31	東京地裁	法人税	事								全部取消		電気事業会計規則は公正処理基準に当たるとして、同規則の除却の要件が充足されているので有差除却は認められる。
58	平成18（行ウ）582	国 (目黒)	H19.8.23	東京地方	贈与税	事	○				○ (みなし贈与)			全部取消		時価の約80%とされる相続税評価額と同水準の価額で譲渡を受けた場合は、相続税法7条の「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に当たらない。
62	平成14（行ウ）12	大宮	H16.2.4	さいたま地方	法人税	当								一部取消		複合資産の少額減価償却資産該当性につき、普通の家庭用商品は、特段の事情がない限り、一品ごとの通常の取引価額により判定すれば足り、複合資産の一部につき少額減価償却資産であると認定した。

注

- (1) 「親族間の相続税評価額による土地譲渡とみなし贈与課税」TKC税研情報(2008. 2) p43品川芳宣早稲田大学大学院客員教授
- (2) 「製薬会社による英文添削料の差額負担は、租税特別措置法61条の4第3項の『交際費等』に当たらないとされた事例」判例時報1870号田中治大阪府立大学教授
- (3) 相手方の受益認識がないことが交際費該当性を否定する大きな根拠となっているとみるものとして、前掲2 p179。
- (4) 費用の名目、支出の態様は区々であり、交際費の定義に不確定概念の使用はやむを得ないと考ええるが、税務通達などにより明確化することはできる。隣接経費については区分し難いものがあるため、税務通達に詳細な定めがあるが、実務上問題となることが少なくない。交際費課税については立法による明確化が不可欠であるとする意見もある。創設は昭和29年に遡るがその後の社会経済情勢の変化からその存在意義も変遷してきており、現行制度での趣旨目的が必ずしも明らかでないことが交際費課税の不明確さの根本的な原因になっており、この点からも立法による制度の再構築が必要と思われる。
- (5) 「英文添削費用の差額が交際費に該当しないとされた事例」税法学会554四方田彰p125
- (6) 「製薬会社が医師等から受ける英語論文の添削料金が、添削に要する費用に満たないとしても、その差額は交際費に当たらないとされた事例」税務事例(2004. 1) 木村政文p34、「英文添削料の負担が交際費に該当しないとされた事例」法学会552p129小山馨
- (7) 評釈には、交際費の範囲を明確にしたとして高く評価するものから明確とはなっておらず支出の目的も行為の態様についても十分な検討が行われていないとするものまで様々なものがある。また、本件判決の先例としての評価についても、射程距離は極めて狭いとするものから適正な法解釈により交際費の範囲を明確にしたもので先例としての価値は極めて高いとするものまで分かれている。
- (8) 「行為の形態の要件は、拡張解釈を阻止する上で効果的であり、課税要件明確主義にも寄与する」(「税法上の交際費等の意義とその判断要件」増田英敏専修大学法学部教授)との見方もある。
- (9) 債権者側の事情や経済的環境等を考慮要素に加え、社会通念により総合判断するという見解を示したことにつき、従来の判例と一線を画する判断であるとする見方(「判例評釈日本興業銀行事件最高裁判決」TKC税研情報2006. 4増田英敏専修大学教授)がある一方、最高裁が債権者側の事情や経済的環境等も考慮すべき旨を明言したことは意義があるとするものの、法人税基本通達9-6-3など債権者側の事情を考慮要素に加える取扱いもあることから、債権者側の事情を考慮することは必ずしも目新しい要素ではないという見方もある。ジュリストNo.1301(2005. 11. 15) 阪本勝最高裁調査官、「金銭債権の貸倒れを損金算入するための要件」ジュリストNo.1310(2006. 4. 15) 佐藤英明神戸大学教授
- (10) この判決の実務への影響につき、「本件の最高裁判決は、本件の個別・特異な事実関係に対応した個別妥当な判断を示したものであり、貸倒れ損失の計上(認定)について一般的(普遍的)変化を求めたものとは解されない」とし、最高裁判決により、「実務における貸倒れ損失の認定がそれほど変わるとも考えられない」とする意見がある。TKC税研情報(2005. 6) p66-68品川芳宣早稲田大学大学院教授
- (11) 「海外子会社株式にかかる含み益の増資移転における収益認識と当該株式の評価方法—オープンシャ事件—」TKC税研情報(2006. 6) 品川芳宣早稲田大学大学院客員教授。ただし、これは高裁差戻し前の上告審平成18年1月24日第三小法廷判決についての評釈である。