Excel
PDF データ商品

～各顧問先ごとにカスタマイズ可能！～

法人税申告チェックリスト（勘定科目別）

確認すべき項目を網羅的に載せた【２４６２項目】のチェックリスト!

どの顧問先でも利用できるよう、網羅的にチェック項目を盛り込んでおりますが、Excel・PDFデータで納品いたしますので、各顧問先に合わせた項目の削除など修正を行っていただければ、顧問先ごとの申告チェックリストを簡単に作ることができます。

全ての税理士・会計事務所の法人税申告業務において、すぐに使えてミス・漏れを徹底的に回避しながら、手順よく作業できる本チェックリスト。作成いただいたのは、租税法研究者でもある伊藤俊一税理士です。

最新の税制改正も押さえた本チェックリストで、ミス・漏れを排除し、法人税申告業務を効率的・質の高い状態で進めましょう。

監修者：伊藤 俊一

伊藤俊一税理士事務所代表

1978年(昭和53年)愛知県生まれ。
税理士試験5科目合格。一橋大学大学院修士。
勤務時代、都内コンサルティング会社にて某メガバンク案件に係る事業再生、事業承継、資本政策、相続税等のあらゆる税分野を経験。
特に、事業承継・少数株主からの株式集約(中小企業の資本政策)・相続対策・地主様の土地有効活用コンサルティングは勤務時代から通算すると数百件のスキーム立案実行を経験しており、豊富な経験と実績を有する。
現在、厚生労働省ファイナンシャル・プランニング技能検定試験委員 一橋大学大学院国際企業戦略研究科博士課程在学中。

仕様　EXCEL・PDFデータ
(書籍ではありません)
※メールにてお届けいたします

Web　http://kachiel.jp/?p=30546
※弊社HPよりクレカでのお申込みも可能です

商品内容（一部）

◆ 資産（５７８項目）
- 現金預金（３２）
- 受取手形・売掛金等（４２）
- 貸倒引当金関係（８５） etc...

◆ 資産 ～有形固定資産・基本論点～（１３８項目）
- 建物取得原価等（６９項目）
- 評価損関係（１１項目）
- 償却方法関係（５８項目）

◆ 資産 ～各種特別償却～（５９項目）
- 特定経営力向上設備等（８）
- 生産性向上設備等（１７）
- 高度省エネルギー増進設備等（１５） etc...

◆ 負債（１００項目）
- 支払手形（８）
- 買掛金（９）
- 未払金等（１８）etc...

◆ 純資産（１４４項目）
売上高（２４９項目）
売上原価（６３項目）

◆ 販売費及び一般管理費（７７８項目）
- 役員給与（７５）
- 従業員給与・退職金（７３）
- 会議費・諸会費等（１２３）
- 保険料等（９２） etc...

◆ 営業外損益～特別損益（３０７項目）
- 受取利息等（１０７）
- 雑収入等（５０）
- 支払利息等（５３） etc...

◆ 貸倒損失（４６項目）etc...

販売価格
一般 → ２２,０００円(税込)
会員 → １１,０００円(税込)

返信用 FAX ０３－５４２２－６９９２

※お申込み頂いた個人情報につきましては、(株)KACHIELの商品やサービスの情報提供を目的として利用させて頂きます。

会員区分	KACHIEL税務アカデミー ・ プレミアム会員		詳細はコチラから！
フリガナ		事務所名	
申込者名			
電話番号	―	―	
メールアドレス	商材はメールにてお届けいたします。必ずご記入ください。 @	お支払い方法	銀行振込 ※弊社HPよりクレカでのお申込みも可能です

FAX停止希望の方はこちらにチェックをいれてください → □

株式会社KACHIEL
〒105-0022
東京都港区海岸1-4-22
SNビル4階
TEL 03-5422-6166
mail info@kachiel.jp
FAX 03-5422-6992
URL kachiel.jp

DVD

～未経験者もできる！２時間で身に付く！！～
「事業再生・スモールM＆Aにおける財務ＤＤ報告書攻略」

評定平均４．８３点（５点満点中）の大好評セミナーがＤＶＤ化 ！

財務ＤＤ報告書の作成方法について、基本的な理解・留意点を徹底解説する！

コロナ禍の不景気対策によって
ここ数か月は大幅な金融緩和が起こっていましたが、
当然その後に起こるのは「貸し渋り」です。

そうなると、債務の解消が出来なくなる事業が続出し、事業再生を検討する経営者からの依頼が増えることでしょう。

そんな時、税理士としては財務DD(デューデリジェンス)に力を発揮すべきところですが、
「ＤＤ業務をやった事がない」という理由で断る・断るつもりでいる方は少なくないかと思います。

これまで関与してこなかった方にとっては特に難しく感じる「財務ＤＤ報告書」ですが、ポイントさえ掴めれば
どんな税理士でも【絶対に】作成する事が出来ます。

本DVDでは、ＤＤの基本的な概念や留意点、実務における場面ごとの相違点をはじめ、ＤＤ報告書の作成を確実にこなせるようになるためのポイントからプレゼンテーション方法まで、
２時間でみっちり解説いたします。

さらに、伊藤講師によるＤＤ依頼資料のリストや、
報告書作成に使えるパワポ・エクセルのひな形を
ご購入者、全員にプレゼント！

ぜひ、ご購入ください！！

伊藤 俊一　講師

伊藤俊一税理士事務所代表

税理士試験5科目合格。一橋大学大学院修士。

勤務時代、都内コンサルティング会社にて某メガバンク案件に係る事業再生、事業承継、資本政策、相続税等のあらゆる税分野を経験。
特に、事業承継・少数株主からの株式集約（中小企業の資本政策）相続対策・地主様の土地有効活用コンサルティングは勤務時代から通算すると数百件のスキーム立案実行を経験しており、豊富な経験と実績を有する。

厚生労働省ファイナンシャル・プランニング技能検定　試験委員
一橋大学大学院国際企業戦略研究科博士課程在学中
1級ファイナンシャル・プランニング技能士
税務会計研究学会所属
信託法学会所属

DVD内容

- ◆ ＤＤとは？
- ◆ 事業再生局面における
  ＤＤとM＆AにおけるＤＤの相違点
- ◆ ＤＤと企業価値（バリュエーション）の関係
- ◆ ＤＤスコープ（射程）
- ◆ ＤＤの実務
- ◆ 税務ＤＤ
- ◆ 報告書のプレゼンテーションの方法
  ～現場所感を踏まえて～

Web　kachiel.jp/?p=31168
※弊社HPよりクレカでのお申込みも可能です

収録日　２０２０年９月９日

仕様
①DVD１枚 (約１３８分) + レジュメ + Excel
②動画サイトURL +音声 + レジュメ + Excel
③DVD１枚 +音声データ + レジュメ + Excel
④DVD１枚 +動画サイトURL + レジュメ + Excel
※動 画 ・ 音 声 の内容は DVD と同様でございます。

販売価格
一般　２７,５００円(税込)
会員　１６,５００円(税込)
※③ ④ は各+5,500円(税込)

返信用 FAX ０３－５４２２－６９９２

※お申込み頂いた個人情報につきましては、(株)KACHIELの商品やサービスの情報提供を目的として利用させて頂きます。

会員区分	KACHIEL税務アカデミー　・　プレミアム会員		詳細はコチラから！
フリガナ		事務所名	
申込者名			
ご住所	〒　都・道 府・県		
電話番号	ー　ー	商品選択	①DVD ②動画 ③DVD+MP3 ④DVD+動画
メールアドレス	メールにて詳細をお送りしております。　必ずご記入ください。 @	お支払い方法	銀行振込・代金引換

FAX停止希望の方はこちらにチェックをいれてください ➡ □

株式会社KACHIEL　〒105-0022 東京都港区海岸1-4-22 SNビル4階
TEL 03-5422-6166　FAX 03-5422-6992
mail info@kachiel.jp　URL kachiel.jp

DVD

～改正通達、ＦＡＱを網羅的に解説～

「多くの税理士が誤解している？保険税務」

評定平均４．７５点（５点満点中）の大好評セミナーがＤＶＤ化！

保険の改正通達・ＦＡＱを網羅的に解説するDVDです！

・多くの税理士が理解したつもりで
　「本当は」理解していない？！
・令和元年に改正された保険税務を網羅的に理解できる！
・具体的事例から実際の経理処理の流れがわかる！

令和元年、何かと話題になった【保険税務】

本DVDでは、税理士を対象とした「提案型税理士塾」、生保営業パーソンを対象とする「生保営業支援塾」など主宰する日本中央税理士法人の見田村元宣税理士が、昨年の保険税務の改正内容を徹底的に解説いたします。

実際の商品ベースでの経理処理の流れなどの具体的事例を交え、盛りだくさんの内容となっています。

改正された保険税務は理解しているつもりであっても、実は理解していない税理士はたくさんいます。

そもそも、あまり理解していない税理士の方にも必聴の内容となっております。

ぜひ、ご購入ください！！

見田村 元宣 講師

日本中央税理士法人　代表社員
株式会社日本中央会計事務所　代表取締役
株式会社日本中央研修会　代表取締役

昭和４３年生まれ。愛知県一宮市出身。
早稲田大学卒業後、㈱タクトコンサルティング・本郷会計事務所等を経て、平成１４年１月に㈱日本中央会計事務所の代表取締役に就任（独立）。
平成１４年４月に日本中央税理士法人の代表社員に就任。
その後、㈱日本中央研修会の代表取締役にも就任。
現在は通常の顧問業務の他、税務調査、節税、相続、事業承継等のコンサルティング及びセミナーも主な業務として活動しながら、節税や税務調査に関するメールマガジンを発行しており、その読者数はなんと約６２，０００人。
日本全国の経営者、相続人、各業界の営業パーソン、税理士などから多くの相談が寄せられ、日本全国の税理士会等からの講演依頼も多い。

DVD内容

◆９－３－５と９－３－５の２の違いを正しく理解する
◆被保険者１人につき、保険料３０万円以下の本当の意味
◆実際の商品ベースでの経理処理の具体的事例の流れ
◆改正通達、ＦＡＱの網羅的解説

Web　kachiel.jp/?p=30777
※弊社HPよりクレカでのお申込みも可能です

収録日　２０２０年１０月２６日

仕様
①DVD１枚（約１８７分）＋レジュメ
②動画サイトURL＋音声＋レジュメ
③DVD１枚＋音声データ＋レジュメ
④DVD１枚＋動画サイトURL＋レジュメ
※動画・音声の内容はDVDと同様でございます。

販売価格
一般　３３,０００円(税込)
会員　２２,０００円(税込)
※③④は各＋５,５００円(税込)

返信用 FAX ０３－５４２２－６９９２

※お申込み頂いた個人情報につきましては、(株)KACHIELの商品やサービスの情報提供を目的として利用させて頂きます。

会員区分	KACHIEL税務アカデミー　・　プレミアム会員			詳細はコチラから！
フリガナ		事務所名		
申込者名				
ご住所	〒　都・道 府・県			
電話番号	ー　ー	商品選択	①DVD ②動画 ③DVD+MP3 ④DVD+動画	
メールアドレス	メールにて詳細をお送りしております。　必ずご記入ください。 @	お支払い方法	銀行振込・代金引換	

FAX停止希望の方はこちらにチェックをいれてください → □

株式会社KACHIEL　〒105-0022 東京都港区海岸1-4-22 SNビル4階
TEL 03-5422-6166　FAX 03-5422-6992
mail info@kachiel.jp　URL kachiel.jp

【各種評価損についての検証】
【評価損適用要件に係る盲点・留意点】
【実務上必要なエビデンス】
【過去の裁決、裁判例から問題となった要件・エビデンス】

１）棚卸資産　評価損
●基本チェック項目
・期末評価額が帳簿価額を下回っている理由はどこ？
・災害により著しく損傷。
・流行性の強い商品の売れ残り。
・型式，性能，品質等が著しく異なる新製品が発売。
・破損，型崩れ，棚ざらし，品質変化等により通常の方法によって販売すること不可。
・単に物価変動，過剰生産，建値の変更等の事情によって低下しただけではない。
→経済的事情は含めない
・通常の価額で販売できないことを疎明可。
・見切り価格による販売でしか処分できないことを既往の実績等から疎明可。
・新製品発売後の実勢市場価格データ等により疎明可。

●基本エビデンス
・セールちらし、セール写真
・処分品の明細「棚卸表」
・翌期「売上状況を示す帳簿等」
・新製品＆旧機器のカタログ「機能比較」
・従前の価格表＆単価修正後の価格表価格動向データ
・品質低下の状況が分かるような商品「写真」
・「補修用部品在庫調整勘定」に関する確認書

●実務→有税が多い
→→届出関係が面倒、疎明が面倒

※実際のご質問事例より
>　①法基通 9－1－5 では、「準ずる特別な事実」として、破損、型崩れ 、棚ざらし、品質変化等を例示してされていますが、サイズ不良による販売不可に伴う評価損は、「準ずる特別な事実」に該当すると考えても良いでしょうか？

→はい、そもそも仕損品と考えられるため、評価損に係る例示列挙に該当すると考えます。

> ②また、「準ずる特別な事実」に該当する場合、商品評価損の表示
> 箇所は損益計算書上、売上原価が適当と考えておりますが、それで
> よいでしょうか？> あるいは特別損失のほうが適当でしょうか？

→通常、売上原価に計上、金額が非常に大きい、特殊事情のため評価替えした等々の理由があれば特別損失です。租税法は会計に介入しません。どちらでも結構です。
対与信を考えるのであれば特別損失のほうがよいと思います。しかし、この決定はクライアントマターです。

> ③商品評価損を当期に計上した場合、翌期首に商品評価損の戻り入れをする必要があると考えておりますが、それでよいでしょうか？

→洗替法、先生のご指摘どおりの理解となります。
→→切放し低下法は平成 23 年 6 月税制改正により廃止

> ④その他決算書、法人税申告書作成上、注意すべき点があれば、ご指導ください。

→後述です。

> なお、「棚卸資産の評価方法の届出書」は現時点では提出しておりませんが、必要であれば、申告書の提出期限までに提出することは可能です。

→設立時にしか先生ご指摘の届出書は提出できませんのでご指摘のとおり間にあいます。
※先生ご指摘の届出書なき場合「法定評価方法である「最終仕入原価法による原価法」」を採用しているとみなされます。
一方、多くの先生は下記のほうが多いと思います。
いったん、有税処理（会社仕訳、費用処理、別表四、加算・留保）して、（予備的に変更届出書（事業年度開始の日の前日までに提出）しておき、）「本当に廃棄した事業年度で」減算するのです。
実務ではこちらのほうが圧倒的に多いです。理由は低下法の場合、エビデンスの整理が極めて大変で本当に処分業者等で処分してもらった事実があったほうが疎明しやすいからです。

※骨董商の所有する絵画の相場が購入価額の半額以下に低下しても評価損 NG
→平成 8 年 10 月 23 日東高
→→租税法、棚卸の評価損はその資産自体に物理的、客観的損失が生じたとき初めて OK、

市場相場等、経済的事情関係なし
※法令改正、行政通達により使用・販売が禁止となった物質を有する食料品、医薬品、農薬等は評価損 OK
→通達昭和 45.2.28、昭和 45.4.7 等々

※公認会計士の鑑定意見書「正味売却価額」（＝売却可能価額－見積追加製造原価－見積販売直接経費）（法基通 5-2-11）は租税法でも「いける」と思われるが、見積りの合理性を疎明するのは納税者（挙証責任の転嫁場面）、実際は困難ではないか？

２）有価証券　評価損
●基本チェック項目
・事業年度終了時：売買目的有価証券→時価法
・事業年度終了時：売買目的有価証券の評価益、評価損を益金の額、損金の額に算入した場合，翌事業年度開始時に帳簿価額を洗替計算→その金額を損金の額、益金の額に算入したか。
・取引所売買有価証券：金融商品取引所公表の事業年度終了の日における最終売買価格
・店頭売買有価証券、取扱有価証券：金融商品取引法６７条の１９の規定公表の事業年度終了日における最終売買価格
・その他価格公表有価証券：価格公表者公表の事業年度終了日における最終売買価格
・償還期限、償還金額の定めのある有価証券：事業年度終了の時における償却原価法を適用した後の帳簿価額，その他その有価証券のその時における価額として合理的な方法により計算した金額。
・償還期限、償還金額の定めのある有価証券以外の有価証券：事業年度終了の時における帳簿価額。
・売買目的外有価証券の期末評価方法等？
・事業年度終了時保有：売買目的外有価証券→原価法により評価
→事業年度終了時における帳簿価額。
→償還有価証券：償却原価法適用後の金額。

●基本エビデンス
・有価証券台帳
・有価証券証書
・有価証券の一単位当たりの帳簿価額の算出方法の届出書
・株式相場表

※会計の減損損失≠租税法上の評価損

※匿名組合出資、評価損計上不可　（関係会社株式、持分会社、協同組合等出資金等は OK）
※協同組合等出資金＝出資金+加入金　セットで考慮
※自己株式　評価損計上不可　･･･資本等取引
※外国株式評価損　上場有価証券評価損要件満たしたら･･･
→当期末現地相場時価×期末為替レート

３）有形固定資産　評価損
●基本チェック項目
・災害により著しく損傷
・いったん事業の用に供された固定資産が，「１年以上にわたり」遊休状態→物理的、経済的減耗？
・本来の用途に使用することができない→他の用途に使用されたことにより価値が損耗した？
・資産所在場所状況が著しく変化したことにより価値が損耗した？
・固定資産がやむを得ない事情によりその取得の時から「１年以上」事業の用に供されないため，価額が低下した？
・財産評定の場合？
・評価損計上 OR 減価償却制度等
・過度使用、修理不十分等→当該固定資産が著しく損耗している場合：耐用年数の短縮，増加償却
・固定資産：償却不足額が生じていることを理由に評価減していない？
・固定資産：取得価額、取得時における事情等により同種資産の価額に比して高い場合，取得時に適切に処理した？
・機械装置が旧式化している場合：陳腐化一時償却した？
・滅価償却資産：評価損損金算入規定？
・減価償却資産：時価の算定方法？
・資産の時価：その資産の再取得価額を基礎とし、取得時から、事業年度終了時、再生計画認可決定時まで旧定率法、定率法により償却を行ったものとした場合、計算される未償却残額に相当する金額として算定した？

●基本エビデンス
・固定資産台帳
・総勘定元帳

●参照裁決
・平成 11 年 12 月 22 日裁決

・平成 15 年 6 月 13 日広高判決

※減損会計≠租税法の評価損

※減損会計適用のための測量費＝損金算入可

※無形固定資産、生物の評価損は事実上不可

※土地の１年以上遊休＝評価損簡単に計上できる？→しないほうが無難
→市場価格が下落しているわけではないから（平成 15 年 1 月 28 日裁決）
→→評価損が計上できるのは震災等々ぐらいか？（例）土壌汚染の場合、いつ計上するか？が論点となる

※当初契約で取壊しが決定している資産は評価損計上できない

※そもそも固定資産「評価損」の金額認識方法は？

４）「上場」有価証券　評価損
●基本チェック項目
・上場有価証券：価額が帳簿価額のおおむね５０％相当額を下回っている
・事業年度終了時の価額により判定
・近い将来回復が見込まれないということを合理的な基準により判定
・減損処理会計により税務上も評価損を計上していないか
・専門性を有する第三者である証券アナリスト等による個別銘柄別・業種別分析や業界動向に係る見通し，株式発行法人に関する企業情報等を用いて，その株価が近い将来回復しないことについての根拠が必要
・税効果会計等の観点から自社の監査を担当する監査法人から，その合理性についてチェックを受け，継続的に使用する上場株式の事業年度末における株価が帳簿価額の５０％相当額を下回る場合の株価の回復可能性の判断の基準として策定されたもの（形式基準）であることが必要（自社の収益状況に合わせて，当該基準の使用を取りやめたり，正当な理由なく変更したりしてはいけない）。
・自社の経営についてのコンサルタント業務のみを行う監査法人等による株価の回復可能性の判断の基準では NG
・会計参与や税理士による関与のように，利害関係を有する第三者の保護のために行われる監査における株価の回復可能性の判断の基準では NG
・株価の回復可能性の判断基準に該当した場合→評価損否認金

・過去事業年度、有税減損処理した上場株式：その後事業年度で，税務上評価損を計上できる状況になった場合，評価損否認金の額は申告調整により損金の額に算入。
・会計上減損処理をしていない金額，申告調整により損金算入していないか。

●基本エビデンス
・有価証券台帳
・有価証券証書
・証券アナリストによる分析リポート
・監査法人による評価分析書
・稟議書
・取締役会議事録

●参照　FAQ
（質疑応答事例）
評価損を計上した上場株式の時価が翌期に回復した場合の遡及是正について
【照会要旨】
　当社が長期保有目的で所有する上場株式の時価（株価）は大幅に下落しており、当事業年度末における株価が帳簿価額の 50%相当額を下回る状況にあります。そこで、当社では当事業年度末時点において合理的な判断基準に基づいて株価の回復可能性を判断した上で、その株式の評価損を損金算入することとしました。
　ところで、翌事業年度で株価が上昇した場合など翌事業年度以降に状況の変化があった場合には、当事業年度に評価損として損金算入した処理を遡って是正する必要がありますか。
【回答要旨】
　翌事業年度以降に株価の上昇などの状況の変化があったとしても、そのような事後的な事情は、当事業年度末の株価の回復可能性の判断に影響を及ぼすものではなく、当事業年度に評価損として損金算入した処理を遡って是正する必要はありません。
（理由）
　法人税基本通達 9-1-7（注）2 にもあるとおり、株価の回復可能性の判断は、あくまでも各事業年度末時点において合理的な判断基準に基づいて行うものです。
　このため、例えば、当事業年度末においては将来的な回復が見込まれないと判断して評価損を計上した場合に、翌事業年度以降に状況の変化（株価の上昇など）があったとしても、そのような事後的な事情は当事業年度末時点における株価の回復可能性の判断に影響を及ぼすものではなく、当事業年度に評価損として損金算入した処理を遡って是正する必要はありません。
【関係法令通達】

法人税法第 33 条第 1 項、第 2 項
法人税法施行令第 68 条第 1 項第 2 号イ
法人税基本通達 9-1-7

（質疑応答事例）
株価が 50%相当額を下回る場合における株価の回復可能性の判断基準について
【照会要旨】
当社が長期保有目的で所有する上場株式の時価（株価）は大幅に下落しており、当事業年度末における株価が帳簿価額の 50%相当額を下回る状況にあります。
税務上、上場株式の評価損の損金算入が認められるには、一般的に株価が過去 2 年間にわたり 50%程度以上下落した状況になくてはならないというようなことを聞きますが、当社が所有する上場株式はこのような状況に該当しないことから、損金算入することは認められないのでしょうか。
【回答要旨】
上場株式の事業年度末における株価が帳簿価額の 50%相当額を下回る場合における評価損の損金算入に当たっては、株価の回復可能性についての検証を行う必要がありますが、回復可能性がないことについて法人が用いた合理的な判断基準が示される限りにおいては、その基準が尊重されることとなります。
したがって、必ずしも株価が過去 2 年間にわたり帳簿価額の 50%程度以上下落した状態でなければ損金算入が認められないというものではありません。
（理由）
1　法人の所有する上場有価証券等（取引所売買有価証券、店頭売買有価証券、取扱有価証券及びその他価格公表有価証券（いずれも企業支配株式に該当するものを除きます。））について、その価額が著しく低下し、帳簿価額を下回ることとなった場合で、法人が評価換えをして損金経理によりその帳簿価額を減額したときは、帳簿価額とその価額との差額までの金額を限度として評価損の損金算入が認められます（法法 33②、法令 68①二イ）。
2　この場合の「価額が著しく低下したこと」については、①上場有価証券等の事業年度末の価額がその時の帳簿価額のおおむね 50%相当額を下回ることになり、かつ、②近い将来その価額の回復が見込まれないことをいうものとされています（法基通 9-1-7）。
3　このように、評価損の損金算入が認められるためには、株価の回復可能性に関する検証を行う必要がありますが、どのような状況であれば、「近い将来その価額の回復が見込まれない」と言えるかが問題となります。株価の回復可能性の判断のための画一的な基準を設けることは困難ですが、法人の側から、過去の市場価格の推移や市場環境の動向、発行法人の業況等を総合的に勘案した合理的な判断基準が示される限りにおいては、税務上その基準は尊重されることとなります。有価証券の評価損の損金算入時期としては、これらの合理的な判断がなされる事業年度で損金算入が認められることとなりますので、必ずしも、

株価が過去 2 年間にわたり帳簿価額の 50%程度以上下落した状況でなければ損金算入が認められないということではありません。

4　なお、法人が独自にこの株価の回復可能性に係る合理的な判断を行うことは困難な場合もあると考えられます。このため、発行法人に係る将来動向や株価の見通しについて、専門性を有する客観的な第三者の見解があれば、これを合理的な判断の根拠のひとつとすることも考えられます。

具体的には、専門性を有する第三者である証券アナリストなどによる個別銘柄別・業種別分析や業界動向に係る見通し、株式発行法人に関する企業情報などを用いて、当該株価が近い将来回復しないことについての根拠が提示されるのであれば、これらに基づく判断は合理的な判断であると認められるものと考えられます。

【関係法令通達】

法人税法第 33 条第 1 項、第 2 項

法人税法施行令第 68 条第 1 項第 2 号イ

法人税基本通達 9-1-7

５）非上場有価証券　評価損

●基本チェック項目

・非上場有価証券の発行法人の資産状態が著しく悪化

・会社法の規定による特別清算開始の命令

・破産法の規定による破産手続開始の決定

・民事再生法の規定による再生手続開始の決定

・会社更生法、金融機関等の更生手続の特例等に関する法律の規定による更生手続開始の決定

・資産状態が悪化したことを示す事実は，当該有価証券を取得して相当期間を経過した後に発生した？

・価額低下：事業年度終了日における発行法人の１株、１口当たりの純資産価額で判定？

・発行法人：債務超過の状態にあるため純資産価額が負（マイナス）であるときは，負の金額を基礎として比較を行った？

・発行法人にとって中心的な同族株主に該当する場合：小会社としての評価？

・土地，上場有価証券は時価で評価？

・評価差額に対する法人税額等相当額を控除していない？

・外国法人発行有価証券の発行法人の資産状態が著しく悪化した？

・純資産価額比較：発行法人が帳簿作成に使用する外国通貨表示金額により計算した金額で行った？

・増資払込み「後」：株式の評価損を計上していない？

・保有株式の発行法人の増資に係る新株を引き受けて払込みをした場合，発行法人が増資

の直前において債務超過の状態にあり，「かつ」，増資後において「なお」債務超過状態が解消していないことをもって評価損を計上していない？
・増資から「相当期間を経過した後において」「改めて」評価損を計上できる事実が生じたと認められる場合？

●基本エビデンス
・有価証券台帳
・有価証券証書
・会社登記簿謄本
・株主名簿
・不動産登記簿謄本
・貸借対照表
・資産管理簿
・株式評価明細書
・評価鑑定書
・増資関係資料
・勘定科目内訳明細書

●参照裁決
【法人税制関係】
・非上場株式評価損
拙稿　月刊税理令和 2 年 6 月号より一部抜粋

「〇本稿脱稿時点、COVID-19（新型コロナウイルス感染症）の影響から、業績不振に陥っている法人が多いため、関連法人評価損が租税法でも認容されるための基本的な考え方を平成 7 年 4 月 14 日裁決から整理する。

本稿脱稿時点、COVID-19（新型コロナウイルス感染症）の影響から、業績不振に陥っている法人は少なくない。ここでは、そういった業績不振法人（閉鎖会社を前提とする）を子会社等関連会社として所有していた場合の評価損計上について検証する。
①評価損計上に係る可否と計上時期
法人税基本通達 9-1-9(2)の要件を満たした場合、関連法人株式につき評価損が計上できる。

（上場有価証券等以外の有価証券の発行法人の資産状態の判定）
9－1－9　令第 68 条第 1 項第 2 号ロ《上場有価証券等以外の有価証券の評価損の計上ができる事実》に規定する「有価証券を発行する法人の資産状態が著しく悪化したこと」には、

次に掲げる事実がこれに該当する。（昭 52 年直法 2－33「7」、昭 54 年直法 2－31「三」、平 11 年課法 2－9「十」、平 12 年課法 2－7「十六」、平 16 年課法 2－14「八」、平 17 年課法 2－14「九」、平 19 年課法 2－3「二十一」、平 21 年課法 2－5「七」、平 22 年課法 2－1「十七」により改正）

(1)　当該有価証券を取得して相当の期間を経過した後に当該発行法人について次に掲げる事実が生じたこと。
イ　特別清算開始の命令があったこと。
ロ　破産手続開始の決定があったこと。
ハ　再生手続開始の決定があったこと。
ニ　更生手続開始の決定があったこと。
(2)　当該事業年度終了の日における当該有価証券の発行法人の 1 株又は 1 口当たりの純資産価額が当該有価証券を取得した時の当該発行法人の 1 株又は 1 口当たりの純資産価額に比しておおむね 50%以上下回ることとなったこと。
(注)　(2)の場合においては、次のことに留意する。
1　当該有価証券の取得が 2 回以上にわたって行われている場合又は当該発行法人が募集株式の発行等若しくは株式の併合等を行っている場合には、その取得又は募集株式の発行等若しくは株式の併合等があった都度、その増加又は減少した当該有価証券の数及びその取得又は募集株式の発行等若しくは株式の併合等の直前における 1 株又は 1 口当たりの純資産価額を加味して当該有価証券を取得した時の 1 株又は 1 口当たりの純資産価額を修正し、これに基づいてその比較を行う。
2　当該発行法人が債務超過の状態にあるため 1 株又は 1 口当たりの純資産価額が負（マイナス）であるときは、当該負の金額を基礎としてその比較を行う。

同通達 9-1-12 によると、発行法人の増資を引き受け、増資後でも債務超過が解消できない場合、増資後の株式評価損は計上できない。

（増資払込み後における株式の評価損）
9－1－12　株式（出資を含む。以下 9－1－12 において同じ。）を有している法人が当該株式の発行法人の増資に係る新株を引き受けて払込みをした場合には、仮に当該発行法人が増資の直前において債務超過の状態にあり、かつ、その増資後においてなお債務超過の状態が解消していないとしても、その増資後における当該発行法人の株式については令第 68 条第 1 項第 2 号ロ《上場有価証券等以外の有価証券の評価損の計上ができる事実》に掲げる事実はないものとする。ただし、その増資から相当の期間を経過した後において改めて当該事実が生じたと認められる場合には、この限りでない。（昭 54 年直法 2－31「三」により追加、平 12 年課法 2－7「十六」、平 17 年課法 2－14「九」、平 21 年課法 2－5「七」

により改正）

このように，増資後においては評価損は計上できない。納税者が期末日直後に増資（DES）をした。当該増資の直前期末に評価損を計上しており，上記通達と整合していた。一方で，当局は増資前である期末日での評価損を否認した。簡単な時系列は 4 月 20 日決算法人において、同月 10 日、18 日時点（期末日直前、ここで評価損を計上している）では増資決議等社内稟議を行っただけ（増資前）であり、同月 23 日（翌事業年度）に DES 実行（増資後）である。このように、納税者は期末日前後で増資に係る一連の手続を実行しており，当局は利益操作の意図があるとして，同通達 9-1-12 につき事実上の拡大解釈をした[1]。宮崎裕子先生の補足意見を勘案すれば、当該裁決の結論は現時点でも変わらなかったか。

②評価損金額

債務超過法人に出資した場合，評価損計上要件は法人税基本通達 9-1-9（注）2 となる。これにつき、逐条解説において「取得時における 1 株当たりの純資産価額がプラス 100 の場合には、これに比して 50%以上下回るというのは、プラス 50 以下となることであるが、マイナス 100 が 50%以上下回るというのはマイナス 150 以下となること（出典：法人税基本通達逐条解説（税務研究会出版局 705 頁）」とある。この差額が評価損金額となる。」

（非上場株式の評価損／資産状態の著しい悪化）非上場株式の発行法人の資産状態が著しく悪化し、その価額が著しく低下した場合に該当するとして、評価損の計上が認められ、更正処分の全部が取り消された事例（平成 7 年 4 月 14 日裁決）（TAINZ コード　Ｆ０－２－１１６）

〔裁決の要旨〕

１親会社が欠損の子会社を存続させるためにその子会社に対して増資払込みをすることは、その事情においてやむを得ないものがあることもあり、請求人の場合には、関連会社が同じ経済圏で営業している等の事情を併せ考慮すれば、単に増資払込みの事実をもって業況の回復が見込まれると解するのは相当でない。

２また、増資直後の株式の評価減が認められないとしても、増資直前の事業年度についてまで無条件に旧株について株式の評価減を行うことを妨げるものではないと解するのが、相当であるところ、請求人の場合、本件事業年度にＸ社の増資に対して払込みを行う旨の社内決済を了しているものの、翌事業年度に本件増資払込みが貸付金の充当という形で行われていることから、翌事業年度においての本件増資払込みが本件事業年度の株式の評価

[1] 平成 7 年 4 月 14 日（東裁（法）平 6 第 243 号）3 判断「親会社が欠損の子会社を存続させるためにその子会社に対して増資払込みをすることは、その事情においてやむを得ないものがある場合があることもあり、請求人の場合には、（･･･筆者中略･･･）関連会社が同じ経済圏で営業している等の事情を併せ考慮すれば、単に増資払込みの事実をもって業況の回復が見込まれると解するのは相当でない。」は昨今のコロナによる業績不振下における子会社支援策等として、括目すべきである

損の計上に影響を与えるものではないと解するのが相当である。
３Ｘ社の財務状態が大幅な債務超過に陥ったことに伴い、主たる株主などが多額の撤退費用を支払って、その経営から退いたこと、Ｘ社は多額の欠損金を有し、請求人から多額の借入れをし、その利息を支払っていないこと等を考慮すると、Ｘ社の業績が早期に回復することが見込まれる状態にあるとすることは相当ではない。
４以上の結果、本件株式は法人税法施行令第６８条第２号ロに規定する「その有価証券を発行する法人の資産状態が著しく悪化したため、その価額が著しく低下した」場合に該当するので、本件株式について評価損を計上することが認められ、本件更正処分はその全部を取り消すべきである。

※DES 取得子会社株式
→適格現物出資→DES による取得子会社株式の帳簿価額＝現物出資した貸付金（債務超過 DES ではない）
→DES 直後に評価損の計上不可

※評価損　金額測定　→　すべて「時価」（少なくとも土地、上場有価証券は）

６）その他評価損関係
（質疑応答事例）
ゴルフ会員権の預託金の一部が切り捨てられた場合の取扱い
【照会要旨】
　ゴルフ場経営会社につき民事再生法の規定による再生計画認可の決定が行われ、預託金の一部が切り捨てられる場合、そのゴルフ場の会員権を有する法人は、その事実が生じた事業年度において、その切り捨てられた金額を貸倒損失として計上することができますか。

【回答要旨】
　預託金の一部が切り捨てられ、法律的に債権の一部が消滅した場合には、その切り捨てられた部分の金額については、原則として、切捨ての事実が生じた事業年度において貸倒損失として損金の額に算入されます。
　ただし、会員がゴルフ会員権を預託金の額面金額以下で取得している場合は、貸倒損失に計上できる金額は、帳簿価額と切捨て後の預託金の金額との差額を限度とします。

（理由）
　金銭債権の一部が更生計画認可の決定や再生計画認可の決定によって切り捨てられた場合には、切り捨てられた金額は、その事実が生じた事業年度において貸倒損失として損金算入されます（法人税基本通達 9－6－1(1)）。

ゴルフ会員権は、会員契約の解除がなければ預託金返還請求権（金銭債権）に転換しません。再生手続は経営の継続が前提となっているので、通常、会員契約は解除されることはないため、認可決定により預託金の一部が切り捨てられたとしても、金銭債権の性格を有しないゴルフ会員権について貸倒損失を計上することは認められないとも考えられます。

しかしながら、会員契約を解除しなければゴルフ会員権が金銭債権と認められないのは、契約上「預託金は、据置期間経過後、退会を条件に返還請求することができる」とされているからであって、契約自由の原則の下では、当事者の合意により、契約継続中のある時点で預託金の一部を返還又は切り捨てるという契約に変更することは可能です。

すなわち、再建型の倒産手続などによって預託金の一部切捨てが行われた場合も、契約変更により、預託金返還請求権の一部が金銭債権として顕在化した上で、その一部が切り捨てられたとみることができます。

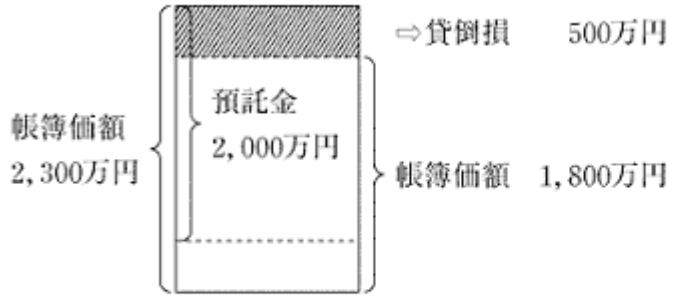
また、預託金の一部切捨てという事実は、契約の当事者間に存在した債権・債務関係が法律的に消滅することであり、ゴルフ場経営会社はこのことにより債務免除益を計上することになります。このような当事者間の契約上の債権・債務関係が変更されたという事実を踏まえれば、債権者においても、その消滅した債権に相当する貸倒損失を容認することが相当であると考えます。

したがって、預託金の一部が切り捨てられた場合には、会員が従来どおりゴルフ場施設を利用できても、その切り捨てられた部分の金額については貸倒損失の計上が認められると解することが相当と考えられます。

〔預託金の一部が切り捨てられた場合の例〕

民事再生法の規定による再生計画認可の決定により預託金の一部（500 万円）が切り捨てられ、額面 1,500 万円とされた。

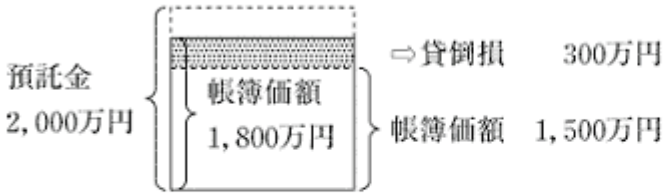
（事例１）　帳簿価額が 2,300 万円の場合



（税務上の処理）

（借）貸倒損失　500 万円　　（貸）ゴルフ会員権　500 万円

（事例２）　帳簿価額が 1,800 万円の場合



（税務上の処理）

（借）貸倒損失　300 万円　　（貸）ゴルフ会員権　300 万円

【関係法令通達】

法人税法第 22 条第 3 項

法人税基本通達 9-6-1(1)

（質疑応答事例）

ゴルフ場について会社更生法の申立てがあった場合のゴルフ会員権に対する貸倒引当金の計上

【照会要旨】

ゴルフ場経営会社について会社更生法の規定による更生手続開始の申立ての事実があった場合、会員権を保有する法人は、当該ゴルフ会員権の帳簿価額の 50%相当額を個別評価の貸倒引当金に繰り入れることができますか。

なお、当該法人は、法人税法第 52 条第 1 項第 1 号イの要件を満たす法人です。

【回答要旨】

ゴルフ場経営会社につき会社更生法の規定による更生手続開始の申立てが行われた場合でも、退会により施設利用権が失われない限りゴルフ会員権は金銭債権に該当しませんので、当該会員権の帳簿価額の 50%相当額を個別評価による貸倒引当金に繰り入れることはできません。

（理由）

金銭債権に係る債務者につき会社更生法の規定による更生手続開始の申立てが行われた場合は、その金銭債権の額の 50%相当額を個別評価による貸倒引当金に繰り入れることができることとされています（法人税法第 52 条第 1 項、法人税法施行令第 96 条第 1 項第 3 号）。

ゴルフ場経営会社について更生手続開始の申立てが行われた場合に、当該ゴルフ会員権についてこの規定が適用されるためには、ゴルフ会員権として処理していたものの全部又は一部が金銭債権としての性格を有するものである必要があります。

預託金制ゴルフクラブの会員権の法的性格は、会員のゴルフ場経営会社に対する契約上

の地位であり、施設利用権、預託金返還請求権、年会費納入義務等を内容とする債権的法律関係であるといわれています（最高裁判所昭和 61 年 9 月 11 日第一小法廷判決）。

会員権に含まれている預託金返還請求権は、一定の据置期間経過後、退会（会員契約の解除）を条件にゴルフ場経営会社に対して預託金の返還を請求し得る金銭債権です。

預託金の拠出は、施設利用権を得るために必要不可欠なものとして拠出されるものですから、預託金返還請求権は、施設利用権と一体不可分となってゴルフ会員権を構成する権利であって、施設利用権が顕在化している間は潜在的・抽象的な権利にすぎません。

ゴルフ場経営会社につき会社更生法の規定による更生手続開始の申立てが行われた場合、更生手続は再建型の倒産処理手続であり、経営の継続を前提としており、会員契約は通常その手続の中では解除されないことからするとゴルフ場経営会社につき会社更生法の規定による更生手続開始の申立てが行われた場合でも、退会しない限りゴルフ会員権は金銭債権としての性格を有しているとはいえませんので、当該会員権の帳簿価額の 50%相当額を個別評価による貸倒引当金に繰り入れることはできません。

【関係法令通達】

法人税法第 52 条第 1 項

法人税法施行令第 96 条第 1 項第 3 号

（質疑応答事例）

代理店契約の破棄を理由に支払拒絶を受けている債権

【照会要旨】

仏壇メーカーである A 法人は、従来、B 法人を代理店として製品の販売をしていましたが、諸般の事情から一方的に B 法人との代理店契約を破棄し、C 法人と代理店契約を締結して取引を始めました。

このため、B 法人との間に紛争が生じ、A 法人が B 法人に対して有していた売掛金について B 法人が支払を拒絶しています。

そこで、A 法人はこの売掛金について法人税基本通達 9－6－3((一定期間取引停止後弁済がない場合等の貸倒れ))に準じて貸倒処理をすることができますか。

【回答要旨】

当該売掛金について法人税基本通達 9－6－3 により貸倒処理をすることはできません。

（理由）

法人税基本通達 9－6－3 は、回収不能の判断について一種の外形基準を適用して簡素化を図ったものですから、照会事案のように当事者間に営業上の紛争が生じ、そのために事実上回収困難になっている債権についてまで、これを適用して損金算入を認めるものではありません。

【関係法令通達】

法人税基本通達 9－6－3

（質疑応答事例）

第三者に対して債務免除を行った場合の貸倒れ

【照会要旨】

A 社は、得意先である B 社に対して 5 千万円の貸付金を有していますが、B 社は 3 年ほど前から債務超過の状態となり、その業績及び資産状況等からみても、今後その貸付金の回収が見込まれない状況にあります。

そこで、A 社は B 社に対して有する貸付金 5 千万円について書面により債務免除を行うことを予定していますが、これを行った場合、A 社の B 社に対する貸付金 5 千万円を貸倒れとして損金算入することは認められますか。

なお、A 社と B 社との間には資本関係や同族関係などの特別な関係はなく、A 社と B 社との取引はいわば第三者間取引といえるものです。

【回答要旨】

当該貸付金については、貸倒れとして損金の額に算入されます。

（理由）

1　御照会の趣旨は、第三者に対して債務免除を行った場合に、その債務免除額は損金の額に算入できるかということかと思われます。この点、法人の有する金銭債権について、債務者の債務超過の状態が相当期間継続し、その金銭債権の弁済を受けることができないと認められる場合において、その債務者に対し書面により明らかにされた債務免除額は、その明らかにされた日の属する事業年度において貸倒れとして損金の額に算入することとされています（法人税基本通達 9-6-1(4)）。

この場合の貸倒損失の計上は、金銭債権の弁済を受けることができないと認められる場合の債務免除の取扱いですので、その債務者が第三者であることをもって無条件に貸倒損失の計上ができるというものではありませんが、第三者に対して債務免除を行う場合には、金銭債権の回収可能性を充分に検討した上で、やむなく債務免除を行うというのが一般的かと思われますので、一般には同通達の取扱いにより貸倒れとして損金の額に算入されます。

(注)　第三者に対して債務免除を行う場合であっても、同通達に掲げる場合と異なり、金銭債権の弁済を受けることができるにもかかわらず、債務免除を行い、債務者に対して実質的な利益供与を図ったと認められるような場合には、その免除額は税務上貸倒損失には当たらないことになります。

2　A 社の場合、第三者である B 社は債務超過の状態にあり、B 社に対する貸付金の免除は、今後の回収が見込まれないために行うとのことですから、当該貸付金については上記 1 の取扱いにより貸倒れとして損金算入されます。

3　なお、上記 1 の取扱いの適用に当たっては、次の点に留意する必要があります。

(1)　「債務者の債務超過の状態が相当期間継続」しているという場合における「相当期間」

とは、債権者が債務者の経営状態をみて回収不能かどうかを判断するために必要な合理的な期間をいいますから、形式的に何年ということではなく、個別の事情に応じその期間は異なることになります。

(2)　債務者に対する債務免除の事実は書面により明らかにされていれば足ります。この場合、必ずしも公正証書等の公証力のある書面によることを要しませんが、書面の交付の事実を明らかにするためには、債務者から受領書を受け取るか、内容証明郵便等により交付することが望ましいと考えられます。

【関係法令通達】

法人税基本通達 9-6-1(4)

（質疑応答事例）

保証人がいる場合の貸倒れ

【照会要旨】

A 社は、得意先 B（個人事業者）に対する売掛債権の回収を図るため、B と分割返済の契約を締結し、その際、B の実兄 C を保証人としました。

その後、この売掛債権は返済されることなく、B が自己破産してその資産状況、支払能力等からみてその全額が回収不能となったことから、保証人 C からの回収可能性を検討したところ、C は生活保護と同程度の収入しかない上、その有する資産も生活に欠くことができない程度、すなわち差押禁止財産（破産法 34、民事執行法 131）程度しか存しないため、保証人 C からの回収も見込めないことが判明しました。

そこで、A 社は、C に対して保証債務の履行を求めることなく、当期においてこの売掛債権について貸倒れとして損金経理しようと考えていますが、税務上、この処理は認められますか。

【回答要旨】

当該売掛債権については、貸倒れとして損金の額に算入されます。

（理由）

1　法人の有する金銭債権につき、その債務者の資産状況、支払能力等からみてその全額が回収できないことが明らかになった場合には、その明らかになった事業年度において貸倒れとして損金経理をすることができることとされています（法人税基本通達 9-6-2）。

この場合において、保証人があるときには、保証人からも回収できないときに貸倒処理ができます。

2　お尋ねの場合、保証人 C は生活保護と同程度の収入しかない上、その資産からも回収することができないと見込まれるとのことですので、実質的に保証人からは回収できないものと考えられます。

したがって、A 社は、C に対して保証債務の履行を求めていない場合であっても、C からの回収がないものとして取り扱って、貸倒れとして損金の額に算入することができます。

【関係法令通達】
破産法第 34 条
民事執行法第 131 条
法人税基本通達 9-6-2

（質疑応答事例）
貸倒損失に該当する債権放棄（特定調停）
【照会要旨】
特定調停において元本又は利息の全部又は一部の放棄が行われた場合、貸倒れとして損金の額に算入できるか否かはどのように検討するのでしょうか。
【回答要旨】
特定調停において元本又は利息（元本に充当される利息を除きます。）の全部又は一部の放棄が行われ、次のような場合に該当するときには、当該債権放棄の額は貸倒れとして損金の額に算入されます。

法人税基本通達 ９－６－１（3） ロに該当する場合 →	行政機関又は金融機関その他の第三者のあっせんによる当事者間の協議により締結された契約でその内容が次に準ずるものにより切り捨てられることとなった部分の金額 ○　債権者集会の協議決定で合理的な基準により債務者の負債整理を定めているもの
法人税基本通達 ９－６－１（4） に該当する場合 →	債務者の債務超過の状態が相当期間継続し、その金銭債権の弁済を受けることができないと認められる場合において、その債務者に対し書面（特定調停においては調停調書）により明らかにされた債権放棄額

【関係法令通達】
法人税基本通達 9－6－1(3)ロ、9－6－1(4)

※評価損は上記の他、「災害」「再生計画等」が考えられるが、通常実務では登場しないため説明割愛。

【評価損に係る税務上の処理について疑義ある点】
【下記について適正な税務上の取扱いについての検証】
１）簿外資産の評価損
資産の評価損の損金算入は損金経理が要件

↓
そもそもオフバランス
↓
ということは･･･？

２）確定決算修正後の評価損
更正の請求当然不可

３）評価損否認金の基本的な取り扱い
会計上の評価損を自己否認
↓
租税法では評価損計上可
↓
評価損を申告調整で損金算入

４）固定資産評価損の取得価額・帳簿価額修正
減価償却資産評価損計上
●旧定額法、定額法→取得価額は減額しない（当初取得原価のまま計算）
●旧定率法、定率法→帳簿価額は減価必要

５）譲渡損益調整資産の評価損
完全親子会社

親→子　有価証券譲渡　譲渡損益調整額 1,000 と仮定
子で当該有価証券の取得価額 50%（500）を評価損計上
↓
親で譲渡損益調整額の戻入額は 1,000（100%）OR500（50%）のどっち？

上場有価証券の評価損に関するＱ＆Ａ

平成 21 年４月
国税庁

上場有価証券の評価損の損金算入に当たっては、基本的には個別銘柄ごとの状況を踏まえ、その適否を判断することになります。

このＱ＆Ａは、その適否を判断するに当たって参考になると考えられる事例を取りまとめたものです。

（注）このＱ＆Ａは、平成 21 年１月１日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

◆　株価が 50%相当額を下回る場合における株価の回復可能性の判断基準　◆

［Ｑ１］　当社が長期保有目的で所有する上場株式の時価（株価）は大幅に下落しており、当事業年度末における株価が帳簿価額の 50%相当額を下回る状況にあります。

税務上、上場株式の評価損の損金算入が認められるには、一般的に株価が過去２年間にわたり 50%程度以上下落した状況になくてはならないというようなことを聞きますが、当社が所有する上場株式はこのような状況に該当しないことから、損金算入することは認められないのでしょうか。

◇◇

［Ａ］

上場株式の事業年度末における株価が帳簿価額の 50%相当額を下回る場合における評価損の損金算入に当たっては、株価の回復可能性についての検証を行う必要がありますが、回復可能性がないことについて法人が用いた合理的な判断基準が示される限りにおいては、その基準が尊重されることとなります。

したがって、必ずしも株価が過去２年間にわたり帳簿価額の 50%程度以上下落した状態でなければ損金算入が認められないというものではありません。

◇◇

［解説］

⑴　法人の所有する上場有価証券等（取引所売買有価証券、店頭売買有価証券、取扱有価証券及びその他価格公表有価証券（いずれも企業支配株式に該当するものを除きます。））について、その価額が著しく低下し、帳簿価額を下回ることとなった場合で、法人が評価換えをして損金経理によりその帳簿価額を減額したときは、帳簿価額とその価額との差額までの金額を限度として評価損の損金算入が認められます（法 33②、法令 68①二イ）。

⑵　この場合の「価額が著しく低下したこと」については、①上場有価証券等の事業年度末の価額がその時の帳簿価額のおおむね 50%相当額を下回ることになり、かつ、②近い将来その価額の回復が見込まれないことをいうものとされています（法基通 9－1－7）。

⑶　このように、評価損の損金算入が認められるためには、株価の回復可能性に関する検証を行う必要がありますが、どのような状況であれば、「近い将来回復が見込まれない」と言えるかが問題となります。株価の回復可能性の判断のための画一的な基準を設けることは困難ですが、法人の側から、過去の市場価格の推移や市場環境の動向、発行法人の業況等を総合的に勘案した合理的な判断基準が示される限りにおいては、税務上その基準は尊重されることとなります。

　有価証券の評価損の損金算入時期としては、これらの合理的な判断がなされる事業年度で損金算入が認められることとなりますので、必ずしも、株価が過去２年間にわたり帳簿価額の 50%程度以上下落した状況でなければ損金算入が認められないということではありません。

⑷　なお、法人が独自にこの株価の回復可能性に係る合理的な判断を行うことは困難な場合もあると考えられます。このため、発行法人に係る将来動向や株価の見通しについて、専門性を有する客観的な第三者の見解があれば、これを合理的な判断の根拠のひとつとすることも考えられます。

　具体的には、専門性を有する第三者である証券アナリストなどによる個別銘柄別・業種別分析や業界動向に係る見通し、株式発行法人に関する企業情報などを用いて、当該株価が近い将来回復しないことについての根拠が提示されるのであれば、これらに基づく判断は合理的な判断であると認められるものと考えられます。

［関係法令通達］

法人税法第 33 条第 1 項、第 2 項

法人税法施行令第 68 条第 1 項第 2 号イ

法人税基本通達 9－1－7

◆　監査法人のチェックを受けて継続的に使用される形式的な判断基準　◆

［Ｑ２］　当社は、上場株式の事業年度末における時価（株価）が帳簿価額の 50%相当額を下回る場合の株価の回復可能性の判断の基準として、過去一定期間における株価動向に関する一定の形式基準を策定したいと考えており、税効果会計等の観点から当社の監査を担当する監査法人のチェックを受けながら、この基準を継続的に使用する予定です。この基準に基づいて損金算入することとした場合、税務上その基準に基づく損金算入の判断は合理的なものと認められますか。

◇◇◇

［Ａ］

監査法人による監査を受ける法人において、上場株式の事業年度末における株価が帳簿価額の 50%相当額を下回る場合の株価の回復可能性の判断の基準として一定の形式基準を策定し、税効果会計等の観点から自社の監査を担当する監査法人から、その合理性についてチェックを受けて、これを継続的に使用するのであれば、税務上その基準に基づく損金算入の判断は合理的なものと認められます。

◇◇◇

［解説］

⑴　Ｑ１のとおり、所有する上場株式の事業年度末における株価が帳簿価額の 50%相当額を下回る場合におけるその株式の評価損の損金算入に当たっては、株価の回復可能性についての検証を行う必要がありますが、お尋ねは、監査法人によるチェックを受け、継続的に使用することを前提として、この株価の回復可能性の検証を、過去一定期間における株価動向に関する一定の形式基準に基づいて行うことができるかというご質問であると考えます。

貴社の策定した株価動向に関する一定の形式基準に基づく判断は、それが、評価損の損金算入が与える繰延税金資産への影響といった税効果会計等の観点から、株主や債権者などの利害関係者の保護のために財務情報の信頼性を確保する責務を有する独立の監査法人のチェックを受けたものであれば、客観性が確保されていると考えられます。さらに、この基準が継続的に使用されるのであれば、そのような基準に基づく判断は恣意性が排除されていると考えられることから、税務上の損金算入の判断としても合理的なものと認められます。

（注）

１．法人が繰延税金資産を含む財務諸表の監査を受けている場合には、上場株式の評価損の損金算入の基準が繰延税金資産に対して影響を与えるものであることから、その監査の過程で、監査法人によりその合理性についての検討が行われているものと考えられます。このため、財務諸表の監査を経ているものであれば、この損金算入の基準に対するチェックを受けたものと同様に取り扱うことができます。

２．ただし、この基準が税務上の観点から明らかに不合理である場合、損金算入の基準として認められないことは言うまでもありません。

⑵　ところで、企業会計上は、「時価のある有価証券」については、時価が取得原価に比べて50%程度以上下落した場合には、合理的な反証がない限り、取得原価まで回復する見込みがあるとは認められないとして、評価損の計上（減損処理）を行わなければならないこととされています（参考：金融商品会計に関する実務指針 91 項）。

この企業会計上の減損処理の基準と、監査法人のチェックを受けて継続的に使用される形式基準は、その内容を異にすることは想定されるところであり、ある事業年度において企業会計上の減損処理を行った場合であっても、その評価損は損金算入の対象とはならないことがあります。

このように、企業会計上の減損処理の基準と継続的に使用される形式基準の内容が異なることによって生ずる減損処理と評価損の損金算入の時期の差は、それぞれの基準を定めている目的そのものが異なることによるものであり、企業会計上の減損処理を行った事業年度において、その評価損の損金算入を行わなくてはならないということではありません。

⑶　なお、株価の回復可能性の判断をするための形式基準を新規に策定した場合、または、現在使用している形式基準を変更した場合、新たな形式基準に基づく判断はその基準を自社の監査を担当する監査法人によるチェックを受けながら継続的に使用することを前提とすれば、新規策定又は変更を行った最初の事業年度から合理的なものとして取り扱うことができます。

ただし、自社の収益状況に合わせて、この基準の使用を取りやめたり、正当な理由なく変更したりするような場合は、合理的な判断と認められないことは言うまでもありません。

（参考）　－「自社の監査を担当する監査法人によるチェック」について－

ここでいう「自社の監査を担当する監査法人によるチェック」は、税効果会計等の観点から、株主や債権者など利害関係を有する第三者の保護のために財務情報の信頼性を確保する責務を有する独立の監査法人や公認会計士が行うその責務に裏付けられた監査の一環として行われるものを指しています。

このため、監査法人等による関与であっても、その関与が自社の経営についてのコンサルタント業務のみを行うものや、会計参与や税理士による関与のように、利害関係を有する第三者の保護のために行われる監査には当たらないものは、これに該当しません。

［関係法令通達］

法人税法第 33 条第 1 項、第 2 項

法人税法施行令第 68 条第 1 項第 2 号イ

法人税基本通達 9－1－7

◆　株価の回復可能性の判断の時期　◆

［Ｑ３］　当社が長期保有目的で所有する上場株式の時価（株価）は大幅に下落しており、当事業年度末における株価が帳簿価額の 50%相当額を下回る状況にあります。そこで、当社では当事業年度末時点において合理的な判断基準に基づいて株価の回復可能性を判断した上で、その株式の評価損を損金算入することとしました。

ところで、翌事業年度で株価が上昇した場合など翌事業年度以降に状況の変化があった場合には、当事業年度に評価損として損金算入した処理を遡って是正する必要がありますか。

◇◇

［Ａ］

翌事業年度以降に株価の上昇などの状況の変化があったとしても、そのような事後的な事情は、当事業年度末の株価の回復可能性の判断に影響を及ぼすものではなく、当事業年度に評価損として損金算入した処理を遡って是正する必要はありません。

◇◇

[解説]

法人税基本通達 9－1－7(注)2 にもあるとおり、株価の回復可能性の判断は、あくまでも各事業年度末時点において合理的な判断基準に基づいて行うものです。

このため、例えば、当事業年度末においては将来的な回復が見込まれないと判断して評価損を計上した場合に、翌事業年度以降に状況の変化（株価の上昇など）があったとしても、そのような事後的な事情は当事業年度末時点における株価の回復可能性の判断に影響を及ぼすものではなく、当事業年度に評価損として損金算入した処理を遡って是正する必要はありません。

[関係法令通達]

法人税法第 33 条第 1 項、第 2 項
法人税法施行令第 68 条第 1 項第 2 号イ
法人税基本通達 9－1－7

◆　株価の回復可能性の判断基準に該当した場合の評価損否認金の取扱い　◆

［Ｑ４］　当社は、前事業年度において、長期保有目的で所有する上場株式の前事業年度末時点での時価（株価）が帳簿価額の 50%相当額を下回っていたことから、会計上減損処理を行いました。ただし、税務上の処理については、株価の回復可能性を判断した結果、合理的な判断基準に該当しなかったことから、その会計上減損処理した金額を申告調整により所得金額に加算して申告を行っています。

ところで、この上場株式の株価は、当事業年度末時点でも帳簿価額の 50%相当額を下回っていますが、税務上の株価の回復可能性を改めて判断した結果、合理的な判断基準に該当したため、当事業年度において評価損として損金算入できる状況にあると考えています。

このような過去の事業年度における評価損否認金のある上場株式について、その後の事業年度において､損金算入できる合理的な判断基準に該当することとなった場合には、損金算入の処理や損金算入される金額についてどのように取り扱えばよいのでしょうか。

◇◇

［Ａ］

評価損否認金の額（過去の事業年度において有税で減損処理した金額をいいます。）のある上場株式について、その後の事業年度で、税務上評価損を計上できる状況になった場合には、評価損否認金の額も含めて、その事業年度の損金の額に算入することが認められます。なお、この場合の具体的な取扱いは、次のとおりとなります。

①　評価損否認金の額については、その事業年度において申告調整により損金の額に算入した金額を、評価損として損金経理したものとして取り扱うこととされています。

②　評価損として損金算入の対象となる金額は、その事業年度末における帳簿価額と株価との差額となります。

（注）税務上、評価損として損金算入される金額は、あくまでも損金経理した金額に限られますので、会計上減損処理していないものは含まれません。

◇◇

［解説］

⑴　評価損否認金については、過去の事業年度において評価損として損金経理が行われていること、会計上、一旦損金経理されたものについて改めて評価損を計上させる必要性も認められないこと等の理由から、実際に税務上の合理的な判断基準に該当することとなった事業年度において、申告調整により損金の額に算入した場合には、この処理をもってその事業年度において評価損として損金経理したものとして取り扱うこととされています（法基通 9－1－2)。

⑵　この場合の税務上の合理的な判断基準に該当することとなった事業年度における損金算入額は、その事業年度末における株価を基礎として算定することとなりますので、その事業年度末の帳簿価額と株価との差額に達するまでの金額となります。

例えば、当事業年度末の株価が、直近の減損処理による会計上の帳簿価額を上回るものの依然として帳簿価額の 50%相当額を下回っている場合は、当事業年度末の帳簿価額と株価との差額が損金算入の対象となります。

《具体例１》

帳簿価額	：１００	(A)
直近の減損処理後の会計上の帳簿価額	：　４０	(B)
当事業年度末の株価	：　４５	(C)
損金算入対象額	：　５５	(A)－(C)

⑶　ただし、税務上、評価損として損金算入される金額は、あくまでも損金経理した金額に限られますので、会計上減損処理をしていない金額については、損金算入することは認められないことになります。

例えば、当事業年度末の株価が、直近の減損処理による会計上の帳簿価額を更に下回るものの、当事業年度において会計上減損処理がされない場合は、帳簿価額と直近の減損処理後の会計上の帳簿価額との差額が損金算入の対象となります。

《具体例２》

帳簿価額	：１００	(A)
直近の減損処理後の会計上の帳簿価額	：　４０	(B)
当事業年度末の株価	：　３５	(C)
損金算入対象額	：　６０	(A)－(B)

当期に下落した金額５は、減損処理せず

［関係法令通達］

法人税法第 33 条第 1 項、第 2 項

法人税法施行令第 68 条第 1 項第 2 号イ

法人税基本通達 9－1－2、9－1－7

資産課税課情報	第22号	令和２年９月30日	国税庁資産課税課

「『所得税基本通達の制定について』の一部改正について（法令解釈通達）」の趣旨説明（情報）

令和２年８月28日付課資４－２ほか１課共同「『所得税基本通達の制定について』の一部改正について（法令解釈通達）」により、所得税基本通達59－６《株式等を贈与等した場合の「その時における価額」》の改正を行ったところであるが、その改正事項の趣旨及び同通達の取扱いを別紙のとおり取りまとめたので、今後の執務の参考とされたい。

別 紙

〈省略用語例〉

本情報において使用した次の省略用語は、それぞれ次に掲げる法令等を示すものである。

所得税法・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	所得税法（昭和40年法律第33号）
所得税基本通達、所基通・・・・・・・・	所得税基本通達の制定について（昭和45年７月１日付直審（所）30）
財産評価基本通達、評基通・・・・・・	財産評価基本通達（昭和39年４月25日付直資56ほか１課共同）

※　各法令等は、令和２年８月28日現在による。

○　法第59条《贈与等の場合の譲渡所得等の特例》関係

※　アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

【一部改正】

（株式等を贈与等した場合の「その時における価額」）

59－６　法第59条第１項の規定の適用に当たって、譲渡所得の基因となる資産が株式（株主又は投資主となる権利、株式の割当てを受ける権利、新株予約権（新投資口予約権を含む。以下この項において同じ。）及び新株予約権の割当てを受ける権利を含む。以下この項において同じ。）である場合の同項に規定する「その時における価額」は、23～35共－９に準じて算定した価額による。この場合、23～35共－９の⑷ニに定める「１株又は１口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」については、原則として、次によることを条件に、昭和39年４月25日付直資56・直審（資）17「財産評価基本通達」（法令解釈通達）の178から189－７まで《取引相場のない株式の評価》の例により算定した価額とする。

⑴　財産評価基本通達178、188、188－６、189－２、189－３及び189－４中「取得した株式」とあるのは「譲渡又は贈与した株式」と、同通達185、189－２、189－３及び189－４中「株式の取得者」とあるのは「株式を譲渡又は贈与した個人」と、同通達188中「株式取得後」とあるのは「株式の譲渡又は贈与直前」とそれぞれ読み替えるほか、読み替えた後の同通達185ただし書、189－２、189－３又は189－４において株式を譲渡又は贈与した個人とその同族関係者の有する議決権の合計数が評価する会社の議決権総数の50％以下である場合に該当するかどうか及び読み替えた後の同通達188の⑴から⑷までに定める株式に該当するかどうかは、株式の譲渡又は贈与直前の議決権の数により判定すること。

⑵　当該株式の価額につき財産評価基本通達179の例により算定する場合（同通達189－３の⑴において同通達179に準じて算定する場合を含む。）において、当該株式を譲渡又は贈与した個人が当該譲渡又は贈与直前に当該株式の発行会社にとって同通達188の⑵に定める「中心的な同族株主」に該当するときは、当該発行会社は常に同通達178に定める「小会社」に該当するものとしてその例によること。

⑶　当該株式の発行会社が土地（土地の上に存する権利を含む。）又は金融商品取引所に上場されている有価証券を有しているときは、財産評価基本通達185の本文に定める「１株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）」の計算に当たり、これらの資産については、当該譲渡又は贈与の時における価額によること。

⑷　財産評価基本通達185の本文に定める「１株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）」の計算に当たり、同通達186－２により計算した評価差額に対する法人税額等に相当する金額は控除しないこと。

《説　明》

１　所得税法第59条第１項では、「贈与（法人に対するものに限る。）、相続（限定承認に係るものに限る。）若しくは遺贈（法人に対するもの及び個人に対する包括遺贈のうち限定承認に係るものに限る。）又は著しく低い価額の対価による譲渡（法人に対するものに限る。）により居住者の有する譲渡所得の基因となる資産等の移転があった場合、その者の譲渡所得等の金額の計算については、その事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額により、その資産の譲渡があったものとみなす。」こととされている。

2　また、所得税基本通達59－６《株式等を贈与等した場合の「その時における価額」》（以下「本通達」という。）では、所得税法第59条第１項の規定の適用に当たって、譲渡所得の基因となる資産が株式（株主又は投資主となる権利、株式の割当てを受ける権利、新株予約権（新投資口予約権を含む。）及び新株予約権の割当てを受ける権利を含む。）である場合の同項に規定する「その時における価額」とは、所得税基本通達23～35共－９に準じて算定した価額によることとし、この場合、所得税基本通達23～35共－９の⑷ニに定める「１株又は１口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」については、原則として、一定の条件の下、財産評価基本通達178から189－７まで《取引相場のない株式の評価》の例により算定した価額とすることとしている。

3　そして、本通達の⑴では、財産評価基本通達188の⑴に定める「同族株主」に該当するかどうかは、株式を譲渡又は贈与した個人の当該譲渡又は贈与直前の議決権の数により判定することとする条件を定め、当該株式を譲渡又は贈与した個人である株主が譲渡又は贈与直前において少数株主に該当する場合に、取引相場のない株式の譲渡又は贈与の時における価額をいわゆる配当還元方式(注)により算定することと取り扱っている。

(注)　相続税等について財産の評価方法等を定めた財産評価基本通達では、取引相場のない株式の価額について、原則的な評価方法を定める一方、会社の事業経営への影響力に乏しい少数株主が取得した株式の場合に用いる例外的な評価方法（配当還元方式）を定めているところ、財産評価基本通達188は「同族株主以外の株主等が取得した株式」の範囲を定め、当該株式に該当するものについて、財産評価基本通達188－２の定めにより配当還元方式によって算定することとしている。

4　先般、取引相場のない株式の譲渡の時における価額を争点として、本通達の⑴の条件に関し、譲渡所得に対する課税の場面において配当還元方式を用いることとなるのは、譲渡人である株主が少数株主に該当する場合（国側の主張）なのか、譲受人である株主が少数株主に該当する場合（納税者側の主張）なのかが争われた事件に対する最高裁判決（令和２年３月24日付最高裁第三小法廷判決）の中で、最高裁は、本通達の定めは、譲渡所得に対する課税と相続税等との性質の差異に応じた取扱いをすることとし、少数株主に該当するか否かについても当該株式を譲渡した株主について判断すべきことをいう趣旨のものということができると判示し、国側の主張を認めた(注)。

しかしながら、当該最高裁判決に付された裁判官の補足意見において、本通達の作成手法については、分かりやすさという観点から改善されることが望ましい等の指摘がなされ、この指摘を踏まえ、本通達の⑴の条件に係る従前からの取扱いがより明確になるよう、本通達の改正を行ったものである。

(注)　当該最高裁判決においては、株式の譲受人である株主が少数株主に該当することを理由として、譲渡人が譲渡した株式につき配当還元方式により算定した額が株式の譲渡の時における価額であるとした原審（平成30年７月19日付東京高裁判決）の判断部分（国側敗訴部分）が破棄され、原審に差し戻されている。

5　具体的には、本通達の⑴の条件について、譲渡又は贈与した株式の価額について株式を譲渡又は贈与した個人である株主が譲渡又は贈与直前において少数株主に該当する場合に財産評価基本通達188等の定めの例により算定するという従前からの取扱いを分かりやすく表現するため、①「取得した株式」と定めている部分について「譲渡又は贈与した株式」と読み替えるなどの必要な読替えを行うとともに、②読替え後の財産評価基本通達188等の定めの例により算定するかどうかを譲渡又は贈与直前の議決権の数により判定することを明確化するほか、所要の整備を行っている。

本通達に基づく株主の態様による評価方法の概要は、次のとおりとなる。

<table>
<tr><th colspan="5">株主の態様による区分</th><th rowspan="2">評価方法</th></tr>
<tr><th>会社区分</th><th colspan="4">株主区分</th></tr>
<tr><td rowspan="5">譲渡等直前に同族株主のいる会社</td><td rowspan="4">譲渡等直前に同族株主グループに属する株主</td><td colspan="3">譲渡等直前の議決権割合が５％以上の株主</td><td rowspan="4">原則的な評価方法</td></tr>
<tr><td rowspan="3">譲渡等直前の議決権割合が５％未満の株主</td><td colspan="2">中心的な同族株主がいない場合の株主</td></tr>
<tr><td rowspan="2">中心的な同族株主がいる場合の株主</td><td>中心的な同族株主</td></tr>
<tr><td>役員である株主又は役員となる株主</td></tr>
<tr><td colspan="2">譲渡等直前に同族株主以外の株主</td><td>その他の株主</td><td>例外的な評価方法</td></tr>
<tr><td rowspan="5">譲渡等直前に同族株主のいない会社</td><td rowspan="4">譲渡等直前に議決権割合の合計が15％以上のグループに属する株主</td><td colspan="3">譲渡等直前の議決権割合が５％以上の株主</td><td rowspan="3">原則的な評価方法</td></tr>
<tr><td rowspan="3">譲渡等直前の議決権割合が５％未満の株主</td><td colspan="2">中心的な株主がいない場合の株主</td></tr>
<tr><td rowspan="2">中心的な株主がいる場合の株主</td><td>役員である株主又は役員となる株主</td></tr>
<tr><td colspan="2">譲渡等直前に議決権割合の合計が15％未満のグループに属する株主</td><td>その他の株主</td><td>例外的な評価方法</td></tr>
</table>

6　なお、本通達の改正は、これまでの取扱いを変更するものではないことに留意する。

7　また、本通達の取扱いに関して、今般、別添に掲げる点についても整理した。今後はこの点についても留意すること。

別　添

・　本通達の現行の取扱いに関し、以下の点について整理を行う。
　1　本通達の⑵の適用がある場合の財産評価基本通達 180 の取扱いについて
　2　評価会社が有する子会社株式を評価する場合の本通達の⑵の取扱いについて
　3　評価会社が有する子会社株式を評価する場合のその子会社が有する土地及び上場株式の評価について

1　本通達の⑵の適用がある場合の財産評価基本通達180の取扱いについて

⑴　本通達の⑵の適用がある場合、譲渡等をした株式の「その時における価額」は、その株式を発行した会社（以下「評価会社」という。）を「財産評価基本通達 178 に定める『小会社』に該当するものとして」同通達 179 の例により算定することになる。

財産評価基本通達 179 には、同通達 178 に定める大会社などの会社規模に応じた評価額の算定方法が定められ、その算定方法である「類似業種比準価額」及び「純資産価額」を用いる場合の原則形態が定められている。そしてこの「類似業種比準価額」については、同通達 180 において具体的算定方法が定められており、ここでは、類似業種の株価等に「しんしゃく割合」を乗ずることとされている。このように、同通達 179 における会社規模に応じた評価額の算定で「類似業種比準価額」を用いることから、本通達の⑵の適用がある場合、この「類似業種比準価額」を算出する計算において類似業種の株価等に乗ずる「しんしゃく割合」についても、小会社のしんしゃく割合（0.5）になるのかといった疑問がある。

⑵　本通達の⑵は「当該株式の価額につき財産評価基本通達 179 の例により算定する場合（…）において、当該株式を譲渡又は贈与した個人が当該譲渡又は贈与直前に当該株式の発行会社にとって同通達 188 の⑵に定める『中心的な同族株主』に該当するときは、当該発行会社は常に同通達 178 に定める『小会社』に該当するものとしてその例によること」としている。

このことからすると、本通達の⑵は、譲渡等をした株式の「その時における価額」を財産評価基本通達 179 の例により算定する場合において、譲渡等をした者が「中心的な同族株主」に該当するときの評価会社の株式については、同通達 179⑶の「小会社」の算定方法である「純資産価額方式」又は選択により「類似業種比準方式と純資産価額方式との併用方式」を用いることを定めたものである。

本通達の⑵が上記のとおり定めた趣旨は、「中心的な同族株主」とは、議決権割合が 25%以上となる特殊関係グループに属する同族株主をいうところ、評価会社が「中心的な同族株主」で支配されているような場合において、同族株主にとってその会社の株式の価値は、その会社の純資産価額と切り離しては考えられないところではないかと考えられ、また、本通達の制定に先立って行われた取引相場のない株式の譲渡に関する実態調査においても、持株割合が高い株主ほど純資産価額方式による評価額により取引されている傾向があったことが確認されている。

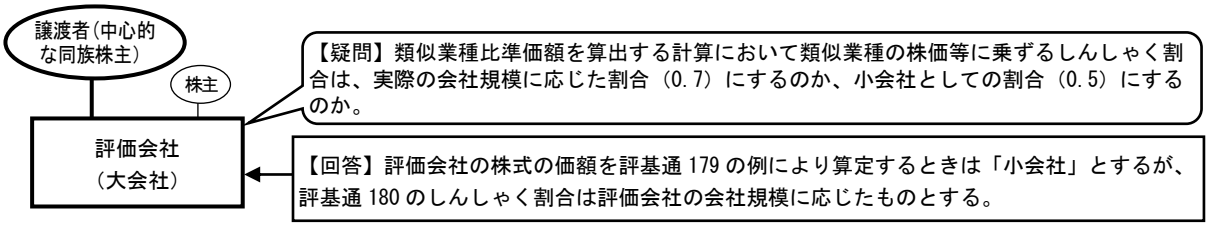
このため、「中心的な同族株主」の有する株式については、たとえその会社が大会社又は中会社に該当する場合であっても、小会社と同様に「純資産価額方式」を原則とし、選択的に「類似業種比準方式と純資産価額方式との併用方式」による算定方法によることとしている。

⑶　一方、「類似業種比準価額」を算出する計算において類似業種の株価等に乗ずる「しんしゃく割合」を会社規模に応じたものとしている趣旨は、次のとおりである。

類似業種比準方式による評価額は、評価会社の実態に即したものになるように、評価会社の事業内容が類似する業種目の株価を基として、評価会社と類似業種の１株当たりの①配当金額、②利益金額及び③純資産価額の３要素の比準割合を乗じて評価することとしている。しかしながら、株価の構成要素としては、上記の３要素のほか、市場占有率や経営者の手腕などが考えられるが、これらを具体的に計数化してその評価会社の株式の評価に反映させることは困難である。また、評価会社の株式は現実に取引市場を持たない株式であることなどのほか、大半の評価会社はその情報力、組織力のほか技術革新、人材確保、資金調達力等の点で上場企業に比し劣勢にあり、一般的にその規模格差が拡大する傾向にあるといえる社会経済状況の変化を踏まえると、評価会社の規模が小さくなるに従って、上場会社との類似性が希薄になっていくことが顕著になってくると認められる。このため、この上場会社と評価会社の格差を評価上適正に反映させるよう、大会社の「0.7」を基礎として、中会社を「0.6」、小会社を「0.5」とするしんしゃく割合が定められている。

⑷　以上のとおり、本通達の⑵において「中心的な同族株主」の有する株式の価額を、評価会社が「常に『小会社』に該当するものとして」財産評価基本通達179の例により算定することとした趣旨（上記⑵参照）と、類似業種比準価額を求める算式におけるしんしゃく割合を評価会社の規模に応じたしんしゃく割合としている趣旨（上記⑶参照）は異なっており、本通達の⑵において「中心的な同族株主」の有する株式の価額を、評価会社が「常に『小会社』に該当するものとして」財産評価基本通達179の例による算定方法を用いることとした趣旨からしても、本通達の⑵は、財産評価基本通達180の類似業種比準価額を算出する計算において類似業種の株価等に乗ずるしんしゃく割合まで小会社の「0.5」とするものではない。

【イメージ図】



２　評価会社が有する子会社株式を評価する場合の本通達の⑵の取扱いについて

⑴　本通達の⑵は、譲渡等をした株式の「その時における価額」の算定について、株式を譲渡等した者が、その譲渡等の直前に評価会社にとって財産評価基本通達188の⑵に定める「中心的な同族株主」に該当する場合には、その評価会社を「財産評価基本通達178に定める『小会社』に該当するものとして」同通達179の例によることとするものである。

その上で、例えば、評価会社が子会社株式を有している場合に、当該譲渡等の直前に当該評価会社がその子会社にとって「中心的な同族株主」に該当するときにも、当該評価会社が有する子会社株式の「その時における価額」は、その子会社を「財産評価基本通達178に定める『小

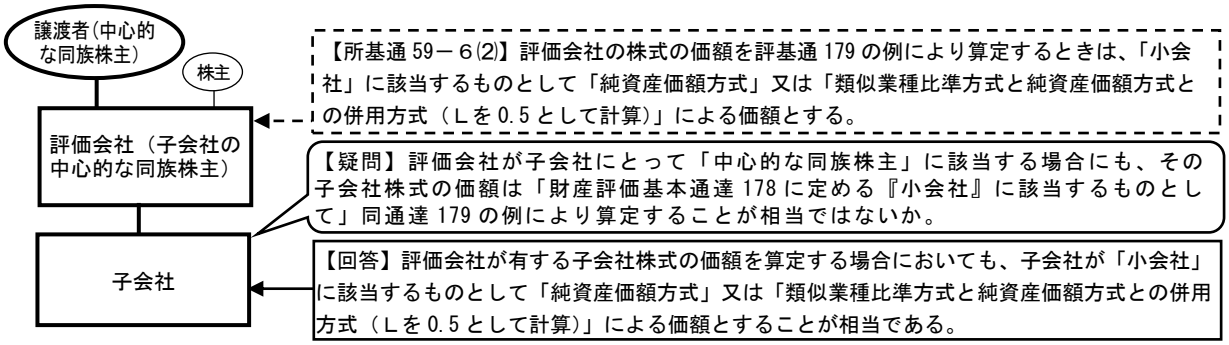
会社』に該当するものとして」同通達179の例により算定することが相当なのではないかといった疑問がある。

⑵　この点、本通達の⑵の「株式を譲渡又は贈与した個人」が「中心的な同族株主」に該当する場合に、その会社を「小会社」に該当するものとしてその例によることとした趣旨は、評価会社が「中心的な同族株主」で支配されているような場合において、同族株主にとってその会社の株式の価値は、その会社の純資産価額と切り離しては考えられないのではないかという理由等によるものである（上記１⑵参照）。

⑶　このような本通達の⑵の取扱いの趣旨に照らせば、評価会社が有する子会社株式の価額につき、財産評価基本通達179の例により算定する場合、評価会社がその子会社の「中心的な同族株主」に該当するときにも、当該子会社は、同通達178に定める「小会社」に該当するものとして、「純資産価額方式」又は選択により「類似業種比準方式と純資産価額方式との併用方式（Ｌを0.5として計算）」による価額とすることが相当である（この場合の類似業種比準価額を算出する計算において、類似業種の株価等に乗ずるしんしゃく割合（評基通180）については、当該子会社の実際の会社規模に応じたしんしゃく割合となる。）。

⑷　なお、評価会社の子会社が有する当該子会社の子会社（評価会社の孫会社。以下「孫会社」という。）の株式の価額を算定する場合にも、評価会社の株式の譲渡等の直前において当該評価会社の子会社が、孫会社にとって「中心的な同族株主」に該当するときには、上記と同様の理由により、当該孫会社は、「小会社」に該当するものとしてその例によることが相当である。

【イメージ図】



３　評価会社が有する子会社株式を評価する場合のその子会社が有する土地及び上場株式の評価について

⑴　本通達の⑶は、譲渡等をした株式の「その時における価額」の算定について、評価会社が有する土地及び上場株式の財産評価通達185の本文に定める「１株当たりの純資産価額」の計算に当たっては、これらの資産については、当該譲渡等の時における価額によることとするものである。

その上で、例えば、評価会社が子会社株式を有している場合に、その子会社株式を評価する

場合の「１株当たりの純資産価額」の計算に当たっても、その子会社が有する土地及び上場株式については、評価会社の株式の譲渡等の時における価額により当該子会社株式の評価をすることが相当ではないかといった疑問がある。

⑵　この点、財産評価基本通達に定める土地の評価額（評基通11）については、「評価の安全性」を配慮して公示価格等のおおむね８割で定められており、上場株式の評価額（評基通169）については、一時点（相続開始時）における需給関係による偶発性の排除等を理由に一定のしんしゃくをしている。また、本通達の制定に先立って行われた取引相場のない株式の譲渡に関する実態調査においても、純資産価額方式についてみると、土地や上場株式は時価に洗い替え、かつ、その洗い替えに伴う評価差額についての法人税額等相当額は控除していないものが相当数であったことが確認されている。

一方、所得税法第59条によるみなし譲渡課税は、法人に対する贈与等があった時にその時における価額に相当する金額により譲渡があったものとみなして課税するものである。このため、同条第１項の規定の適用に当たっては、土地について、評価の安全性を配慮する必要性に乏しく、また、上場株式については、その日における取引価額（偶発性はあったとしても、その日にはその価額で取引される）が明らかであり、財産評価基本通達169に定める上場株式の評価額のようなしんしゃくをする必要性は乏しい。

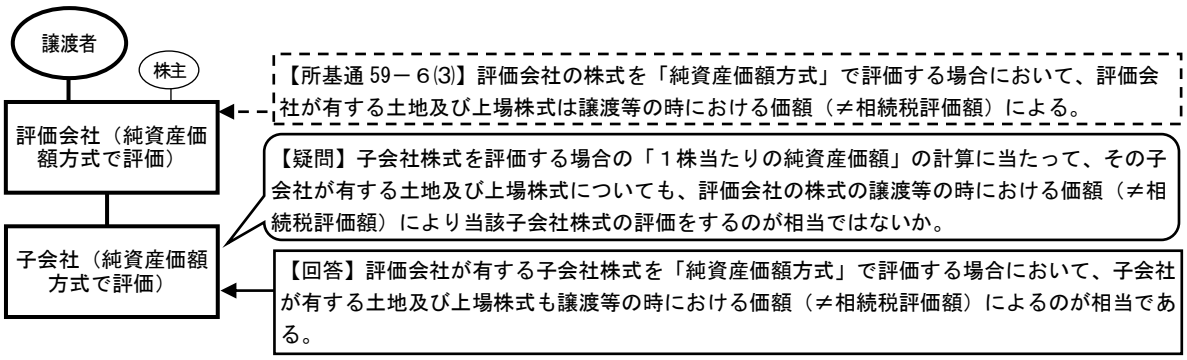
これらの理由から、本通達の⑶において、土地及び上場株式について、財産評価基本通達の例により評価した価額ではなく、譲渡等の時における価額によることとしている。

⑶　このことは、評価会社の子会社が有している土地及び上場株式についても同様に当てはまり、子会社が有する土地又は上場株式についても評価の安全性を配慮等する必要性に乏しいと考えられる。

したがって、評価会社が有する土地又は上場株式だけでなく、評価会社の子会社が有する土地又は上場株式についても、本通達の⑶の趣旨に照らして、譲渡等の時における価額を基に評価会社が有する子会社株式を評価するのが相当である。

⑷　なお、評価会社の子会社が有する孫会社の株式を評価する場合にも、当該孫会社が有する土地や上場株式についても、上記と同様の理由により、当該土地及び上場株式は、譲渡等の時における価額を基に子会社が有する孫会社株式を評価するのが相当である。

【イメージ図】



（参考１）

○　（改正後の）所得税基本通達59－６の⑴による読替え等を行った後の財産評価基本通達（抜粋）

※　読替え等が必要な項のみを掲載し、アンダーラインを付した部分が読替え等を行った部分である。
なお、二重線のアンダーラインを付した部分が、本通達の⑴の改正部分の①「読み替えた後の財産評価基本通達185ただし書、189－２、189－３又は189－４において株式を譲渡又は贈与した個人とその同族関係者の有する議決権の合計数が評価する会社の議決権総数の50％以下である場合に該当するかどうかは、株式の譲渡又は贈与直前の議決権の数により判定すること」及び②「読み替えた後の同通達188の⑴から⑷までに定める株式に該当するかどうかは、株式の譲渡又は贈与直前の議決権の数により判定すること」を表した部分である。

（取引相場のない株式の評価上の区分）

178　取引相場のない株式の価額は、評価しようとするその株式の発行会社（以下「評価会社」という。）が次の表の大会社、中会社又は小会社のいずれに該当するかに応じて、それぞれ次項の定めによって評価する。ただし、同族株主以外の株主等が<u>譲渡又は贈与した株式</u>又は特定の評価会社の株式の価額は、それぞれ188《同族株主以外の株主等が取得した株式》又は189《特定の評価会社の株式》の定めによって評価する。

【以下省略】

（純資産価額）

185　179《取引相場のない株式の評価の原則》の「１株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）」は、課税時期における各資産をこの通達に定めるところにより評価した価額（この場合、評価会社が課税時期前３年以内に取得又は新築した土地及び土地の上に存する権利（以下「土地等」という。）並びに家屋及びその附属設備又は構築物（以下「家屋等」という。）の価額は、課税時期における通常の取引価額に相当する金額によって評価するものとし、当該土地等又は当該家屋等に係る帳簿価額が課税時期における通常の取引価額に相当すると認められる場合には、当該帳簿価額に相当する金額によって評価することができるものとする。以下同じ。）の合計額から課税時期における各負債の金額の合計額及び186－２《評価差額に対する法人税額等に相当する金額》により計算した評価差額に対する法人税額等に相当する金額を控除した金額を課税時期における発行済株式数で除して計算した金額とする。ただし、179《取引相場のない株式の評価の原則》の⑵の算式及び⑶の１株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）については、<u>譲渡又は贈与直前において、株式を譲渡又は贈与した個人</u>とその同族関係者（188《同族株主以外の株主等が取得した株式》の⑴に定める同族関係者をいう。）の有する議決権の合計数が評価会社の議決権総数の50％以下である場合においては、上記により計算した１株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）に100分の80を乗じて計算した金額とする。

㈱１　１株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）の計算を行う場合の「発行済株式数」は、直前期末ではなく、課税時期における発行済株式数であることに留意する。

２　上記の「議決権の合計数」及び「議決権総数」には、188－５《種類株式がある場合の議決権総数等》の「株主総会の一部の事項について議決権を行使できない株式に係る議決権の数」を含めるものとする。

（同族株主以外の株主等が取得した株式）

188　178《取引相場のない株式の評価上の区分》の「同族株主以外の株主等が譲渡又は贈与した株式」は、次のいずれかに該当する株式をいい、その株式の価額は、次項の定めによる。

⑴　同族株主のいる会社の株式のうち、同族株主以外の株主の譲渡又は贈与した株式

この場合における「同族株主」とは、譲渡又は贈与直前における評価会社の株主のうち、株主の１人及びその同族関係者（法人税法施行令第４条《同族関係者の範囲》に規定する特殊の関係のある個人又は法人をいう。以下同じ。）の有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の30％以上（その評価会社の株主のうち、株主の１人及びその同族関係者の有する議決権の合計数が最も多いグループの有する議決権の合計数が、その会社の議決権総数の50％超である会社にあっては、50％超）である場合におけるその株主及びその同族関係者をいう。

⑵　中心的な同族株主のいる会社の株主のうち、中心的な同族株主以外の同族株主で、その者の株式の譲渡又は贈与直前の議決権の数がその会社の議決権総数の５％未満であるもの（課税時期において評価会社の役員（社長、理事長並びに法人税法施行令第71条第１項第１号、第２号及び第４号に掲げる者をいう。以下この項において同じ。）である者及び課税時期の翌日から法定申告期限までの間に役員となる者を除く。）の譲渡又は贈与した株式

この場合における「中心的な同族株主」とは、譲渡又は贈与直前において同族株主の１人並びにその株主の配偶者、直系血族、兄弟姉妹及び１親等の姻族（これらの者の同族関係者である会社のうち、これらの者が有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の25％以上である会社を含む。）の有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の25％以上である場合におけるその株主をいう。

⑶　同族株主のいない会社の株主のうち、譲渡又は贈与直前において株主の１人及びその同族関係者の有する議決権の合計数が、その会社の議決権総数の15％未満である場合におけるその株主の譲渡又は贈与した株式

⑷　中心的な株主がおり、かつ、同族株主のいない会社の株主のうち、譲渡又は贈与直前において株主の１人及びその同族関係者の有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の15％以上である場合におけるその株主で、その者の株式の譲渡又は贈与直前の議決権の数がその会社の議決権総数の５％未満であるもの（⑵の役員である者及び役員となる者を除く。）の譲渡又は贈与した株式

この場合における「中心的な株主」とは、譲渡又は贈与直前において株主の１人及びその同族関係者の有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の15％以上である株主グループのうち、いずれかのグループに単独でその会社の議決権総数の10％以上の議決権を有している株主がいる場合におけるその株主をいう。

（投資育成会社が株主である場合の同族株主等）

188－６　188《同族株主以外の株主等が取得した株式》の⑴から⑷までについては、評価会社の株主のうちに投資育成会社（中小企業投資育成株式会社法（昭和38年法律第101号）に基づいて設立された中小企業投資育成株式会社をいう。以下この項において同じ。）があるときは、

次による。

⑴　当該投資育成会社が同族株主（188《同族株主以外の株主等が取得した株式》の⑴に定める同族株主をいう。以下同じ。）に該当し、かつ、当該投資育成会社以外に同族株主に該当する株主がいない場合には、当該投資育成会社は同族株主に該当しないものとして適用する。

⑵　当該投資育成会社が、中心的な同族株主（188《同族株主以外の株主等が取得した株式》の⑵に定める中心的な同族株主をいう。以下⑵において同じ。）又は中心的な株主（188《同族株主以外の株主等が取得した株式》の⑷に定める中心的な株主をいう。以下⑵において同じ。）に該当し、かつ、当該投資育成会社以外に中心的な同族株主又は中心的な株主に該当する株主がいない場合には、当該投資育成会社は中心的な同族株主又は中心的な株主に該当しないものとして適用する。

⑶　上記⑴及び⑵において、評価会社の議決権総数からその投資育成会社の有する評価会社の議決権の数を控除した数をその評価会社の議決権総数とした場合に同族株主に該当することとなる者があるときは、その同族株主に該当することとなる者以外の株主が譲渡又は贈与した株式については、上記⑴及び⑵にかかわらず、188《同族株主以外の株主等が取得した株式》の「同族株主以外の株主等が譲渡又は贈与した株式」に該当するものとする。

㈱　上記⑶の「議決権総数」及び「議決権の数」には、188－５《種類株式がある場合の議決権総数等》の「株主総会の一部の事項について議決権を行使できない株式に係る議決権の数」を含めるものとする。

（比準要素数１の会社の株式の評価）

189－２　189《特定の評価会社の株式》の⑴の「比準要素数１の会社の株式」の価額は、185《純資産価額》の本文の定めにより計算した１株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）によって評価する（この場合における１株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）は、譲渡又は贈与直前において、当該株式を譲渡又は贈与した個人とその同族関係者の有する当該株式に係る議決権の合計数が比準要素数１の会社の185《純資産価額》のただし書に定める議決権総数の50％以下であるときには、同項の本文の定めにより計算した１株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）を基に同項のただし書の定めにより計算した金額とする。）。ただし、上記の比準要素数１の会社の株式の価額は、納税義務者の選択により、Ｌを0.25として、179《取引相場のない株式の評価の原則》の⑵の算式により計算した金額によって評価することができる（この場合における当該算式中の１株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）は、本項本文かっこ書と同様とする。）。

なお、当該株式が188《同族株主以外の株主等が取得した株式》に定める同族株主以外の株主等が譲渡又は贈与した株式に該当する場合には、その株式の価額は、188－２《同族株主以外の株主等が取得した株式の評価》の本文の定めにより計算した金額（この金額が本項本文又はただし書の定めによって評価するものとして計算した金額を超える場合には、本項本文又はただし書（納税義務者が選択した場合に限る。）の定めにより計算した金額）によって評価する。

㈱　上記の「議決権の合計数」には、188－５《種類株式がある場合の議決権総数等》の「株主総会の一部の事項について議決権を行使できない株式に係る議決権の数」を含めるものとす

る。189－３《株式等保有特定会社の株式の評価》及び189－４《土地保有特定会社の株式又は開業後３年未満の会社等の株式の評価》においても同様とする。

（株式等保有特定会社の株式の評価）

189－３　189《特定の評価会社の株式》の⑵の「株式等保有特定会社の株式」の価額は、185《純資産価額》の本文の定めにより計算した１株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）によって評価する。この場合における当該１株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）は、譲渡又は贈与直前において、当該株式を譲渡又は贈与した個人とその同族関係者の有する当該株式に係る議決権の合計数が株式等保有特定会社の185《純資産価額》のただし書に定める議決権総数の50％以下であるときには、上記により計算した１株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）を基に同項のただし書の定めにより計算した金額とする。ただし、上記の株式等保有特定会社の株式の価額は、納税義務者の選択により、次の⑴の「Ｓ１の金額」と⑵の「Ｓ２の金額」との合計額によって評価することができる。

なお、当該株式が188《同族株主以外の株主等が取得した株式》に定める同族株主以外の株主等が譲渡又は贈与した株式に該当する場合には、その株式の価額は、188－２《同族株主以外の株主等が取得した株式の評価》の本文の定めにより計算した金額（この金額が本項本文又はただし書の定めによって評価するものとして計算した金額を超える場合には、本項本文又はただし書（納税義務者が選択した場合に限る。）の定めにより計算した金額）によって評価する。

【以下省略】

（土地保有特定会社の株式又は開業後３年未満の会社等の株式の評価）

189－４　189《特定の評価会社の株式》の⑶の「土地保有特定会社の株式」又は同項の⑷の「開業後３年未満の会社等の株式」の価額は、185《純資産価額》の本文の定めにより計算した１株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）によって評価する。この場合における当該各株式の１株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）については、それぞれ、譲渡又は贈与直前において、当該株式を譲渡又は贈与した個人とその同族関係者の有する当該株式に係る議決権の合計数が土地保有特定会社又は開業後３年未満の会社等の185《純資産価額》のただし書に定める議決権総数の50％以下であるときは、上記により計算した１株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）を基に同項のただし書の定めにより計算した金額とする。

なお、当該各株式が188《同族株主以外の株主等が取得した株式》に定める同族株主以外の株主等が譲渡又は贈与した株式に該当する場合には、その株式の価額は、188－２《同族株主以外の株主等が取得した株式の評価》の本文の定めにより計算した金額（この金額が本項本文の定めによって評価するものとして計算した金額を超える場合には、本項本文の定めにより計算した金額）によって評価する。

（参考２）

○　令和２年３月24日付最高裁判決（抜粋）

・　「所得税法59条１項所定の『その時における価額』につき、所得税基本通達59－６は、譲渡所得の基因となった資産が取引相場のない株式である場合には、同通達59－６の⑴～⑷によることを条件に評価通達の例により算定した価額とする旨を定める。…（中略）…本件のような株式の譲渡に係る譲渡所得に対する課税においては、当該譲渡における譲受人の会社への支配力の程度は、譲渡人の下に生じている増加益の額に影響を及ぼすものではないのであって、前記の譲渡所得に対する課税の趣旨に照らせば、譲渡人の会社への支配力の程度に応じた評価方法を用いるべきものと解される。そうすると、譲渡所得に対する課税の場面においては、相続税や贈与税の課税の場面を前提とする評価通達の前記の定めをそのまま用いることはできず、所得税法の趣旨に則し、その差異に応じた取扱いがされるべきである。所得税基本通達59－６は、取引相場のない株式の評価につき、少数株主に該当するか否かの判断の前提となる「同族株主」に該当するかどうかは株式を譲渡又は贈与した個人の当該譲渡又は贈与直前の議決権の数により判定すること等を条件に、評価通達の例により算定した価額とする旨を定めているところ、この定めは、上記のとおり、譲渡所得に対する課税と相続税等との性質の差異に応じた取扱いをすることとし、少数株主に該当するか否かについても当該株式を譲渡した株主について判断すべきことをいう趣旨のものということができる。」

・　（裁判官補足意見）「所得税基本通達59－６は、評価通達の「例により」算定するものと定めているので、相続税と譲渡所得に関する課税の性質の相違に応じた読替えをすることを想定しており、このような読替えをすることは、そもそも、所得税基本通達の文理にも反しているとはいえないと考える。もっとも、租税法律主義は課税要件明確主義も内容とするものであり、所得税法に基づく課税処分について、相続税法に関する通達の読替えを行うという方法が、国民にとって分かりにくいことは否定できない。課税に関する予見可能性の点についての原審の判示及び被上告人らの主張には首肯できる面があり、より理解しやすい仕組みへの改善がされることが望ましいと思われる。」

・　（裁判官補足意見）「所得税法適用のための通達の作成に当たり、相続税法適用のための通達を借用し、しかもその借用を具体的にどのように行うかを必ずしも個別に明記しないという所得税基本通達59－６で採られている通達作成手法には、通達の内容を分かりにくいものにしているという点において問題があるといわざるを得ない。本件は、そのような通達作成手法の問題点が顕在化した事案であったということができる。租税法の通達は課税庁の公的見解の表示として広く国民に受け入れられ、納税者の指針とされていることを踏まえるならば、そのような通達作成手法については、分かりやすさという観点から改善が望まれることはいうまでもない。」

法人税　裁決　Ｆ０－２－０７７

（土地の譲渡損失）　含み損のある土地の譲渡損失は経済取引として不自然な点が少なからず見受けられるけれども、異常な取引ということはできず、その真実であることの推定を覆すには至らないとされた事例（平成７年１０月１日～平成８年９月３０日までの事業年度の法人税の更正処分並びに重加算税及び過少申告加算税の各賦課決定処分・全部取消し・平１１－１２－２２裁決）　【情報公開法第９条第１項による開示情報】

概要

〔裁決の要旨〕

１　評価損が生じている土地の帳簿価額を減額しても、税法上、その減額した部分の金額について損金の額に算入することは認められておらず、こうした税制の下では、関係会社間で含み損のある土地の売買が行われ、譲渡損として実現した含み損を損金の額に算入した場合で、しかも当該譲渡取引に仮装した買戻特約が付されているときには、譲渡損の計上を唯一の目的とした取引であって、真に当事者間で所有権を移転する意思がなかったのではないかという疑念が生じることは否定できない。

２　しかしながら、売買契約書等の書類が完備され、代金の支払、土地の引渡し及び所有権移転登記がいずれも実行されている本件のような場合においては、そうした買戻特約付の取引であっても、例えば譲受法人においてその土地を取得することに経済取引としての合理性が認められず、その土地を主体的に運用する能力も欠如しているというような場合でない限り、関係法人間の取引であることをもって、直ちにこれを利益調整のための仮装取引とみなし、譲渡損の計上を否定することはできないというべきである。

３　本件土地の取引については、経済取引として不自然な点が少なからず見受けられるけれども、請求人において経済取引としての合理性を欠き、主体的な運用能力も欠如した異常な取引ということはできず、譲渡損の計上を唯一の目的としてなされた取引とも認めることができないから、真実の売買でないと認めるに足りる特段の事情が存在するとまでは認められず、その真実であることの推定を覆すには至らないといわざるを得ない。

４　以上のことから、原処分庁が、本件土地に係る譲渡価額３２０，０００，０００円を益金の額に、また、本件土地に係る取得費等の額３２０，４４７，８８９円を損金の額にいずれも算入できないとするほか、本件土地の譲渡価額を資産の譲渡等の額から減算し、これに基づいて納付すべき消費税額等の計算を行った結果、減少することとなった、本件事業年度に対応する課税期間分消費税の額を益金の額に加算して行った更正処分はその全部を取り消すのが相当である。

５　重加算税・過少申告加算税の各賦課決定処分については、更正処分の全部が取り消されることに伴い、その全部を取り消すのが相当である。

裁決年月日　Ｈ１１－１２－２２

コード番号　Ｆ０－２－０７７

本文

裁　決　書

広裁（法）平１１第２９号
平成１１年１２月２２日
国税不服審判所長　島内乗統

審査請求人
所　在　地　　■■■■■■■■■■■
名　　称　　■■■■株式会社
代　表　者　　代表取締役■■■■■
原処分庁　　■■■■■■■
原　処　分　　平成９年１２月１２日付でされた平成７年１０月１日から平成８年９月３０日までの事業年度の法人税の更正処分並びに重加算税及び過少申告加算税の各賦課決定処分

上記審査請求について、次のとおり裁決する。

主　　文

原処分の全部を取り消す。

理　　由

１　事　　実

（１）　事案の概要

本件は、不動産業を営む同族会社である審査請求人（以下「請求人」という。）が行った土地の譲渡について、それが真実の譲渡取引に基づくものか（請求人）、関連会社の利益を圧縮するために仮装された取引であるか（原処分庁）が主として争われた事案である。

（２）　審査請求に至る経緯

法人税の審査請求に至る経緯は、別表１のとおりである（以下、平成７年１０月１日から平成８年９月３０日までの事業年度を「本件事業年度」という。）。

（３）　基礎事実

以下の事実は、請求人及び原処分庁の双方に争いはなく、当審判所の調査によってもその事実が認められる。

イ　請求人は、平成７年４月１８日に取得していたとする別紙の土地（以下「本件■■土地」という。）及び請求人が同土地上に建設した建物（「■■■■■■」と称されるマンションで、以下「本件■■建物」という。）について、平成８年７月、８５４，５１１，７１６円で株式会社■■■■■■■（以下「■■■■■■■」という。）に譲渡したとして、本件■■土地の原価を損金の額に算入した。

ロ　関係法人の状況は、別表２のとおりである（以下、株式会社■■を「■■」という。）。

２　主　　張

（１）　更正処分について

イ　更正の理由附記について

（イ）　請求人

法人税法上の根拠となるべき条項を示すことなく行われた更正処分は、理由附記が不備であるから違法である。

（ロ）　原処分庁

原処分庁は、請求人のなした本件■■土地の売買取引に実体がないとして更正処分を行ったものであり、更正通知書には、当該取引に実体がないと認定した事実及びその根拠を記載しているから、更正の理由附記に不備はない。

ロ　本件■■土地に係る取引について

（イ）　原処分庁

請求人は、以下に述べるとおり、本件事業年度において、本件■■土地を実際に譲渡しておらず、本件■■土地の譲渡に係る取得費等の額を損金の額に算入することも、本件■■土地の譲渡価額を益金の額に算入することもできない。

Ａ　原処分に係る調査（以下「本件調査」という。）の担当者（以下「原処分担当者」という。）及び異議審理に係る調査担当者が、請求人

、取引先等を調査した事実から次の内容が認められる。

（Ａ）　■■■■■■■は、平成元年から平成２年にかけて、当時の本件■■土地の所有者である株式会社■■■■■（以下「■■■■■」という。）と共同して、本件■■土地等の上にマンションを建築して分譲する事業を計画したが、平成４年８月２０日、同社とのマンション分譲に関する共同事業協定を解除し、同年１１月２０日、同社から本件■■土地を４９８，０００，０００円で購入した後、平成７年３月ころより■■■■■■■の企画部と株式会社■■■■（以下「■■■■」という。）の計画の下において■■■■■■■単独でマンションを建築、分譲する事業計画を進めていた。

（Ｂ）　■■■■■■■の専務取締役■■■■は、原処分担当者に対し、■■■■■■■の平成６年５月１日から平成７年４月３０日までの事業年度において、①第三者への譲渡は、譲渡価額が希望価額以下となり、マンションを分譲するという■■■■■■■の事業計画にも支障を来すこと、②本件■■土地の評価損を早期に計上しておけば、その後のマンション分譲の時点では利益が計上でき、銀行対策上有利であることから、■■■■■■■の当時の代表取締役■■■■（平成９年９月３０日辞任）と相談して、買い戻すことを前提として本件■■土地を請求人に譲渡し、譲渡損を計上することとした旨申述している。

（Ｃ）　■■■■■■■の企画部が本件■■土地に係る事業計画を継続して推進しているにもかかわらず、■■■■と■■■■の二人は、税務対策上、本件■■土地を請求人に譲渡することを決定し、■■■■■■■は、請求人の意思決定を得ず、一方的に、平成７年４月１８日付の売買契約書（以下「本件■■土地売買契約書」という。）を作成し、請求人への所有権移転登記を行った上、通常の土地の譲渡では作成されない公正証書（以下「本件公正証書」という。）も作成した。

（Ｄ）　原処分担当者が■■■■■■■から提示を受けた請求人と■■■■■■■との共同事業を記載した「共同事業一覧」と題する書類には、本件■■土地に係る事業の記載はなく、また、請求人が■■■■■■■と共同して行ったマンション分譲事業として記載されたもののほとんどにおいて、請求人が土地を取得する場合の資金を■■から調達している旨記載されており、請求人には、マンション分譲事業を行う資金力がないと認められる。

（Ｅ）　請求人が分譲マンションの建築を前提とする契約自体全く不自然なものであり、本件■■土地の譲渡以前に■■■■■■■が取得したマンション用の土地を転売したことはない。

（Ｆ）　請求人は、上記の共同事業の通常の資金調達の場合と異なり、■■からの資金提供を受け（■■より受けた資金は、経理処理上、仮受金とされている。）、当該資金により支払期日未到来の■■銀行■■■支店からの借入金を返済し、融資枠に余裕を生じさせた後、新たに同支店からの借入れを行い資金手当てをするという迂遠な方法により購入資金をねん出している。

（Ｇ）　本件■■土地売買契約書には、固定資産税等の債務の日割り分担の定めがあるにもかかわらず、■■■■■■■がその全額を負担している。

（Ｈ）　請求人は、本件■■建物に関して、建築基準法上の建築主を■■■■■■■に変更する旨の届け出を平成７年８月２８日付で提出し、■■■■■■■は、同社名義で、■■との間で本件■■建物の工事中及びしゅん工時における瑕疵の補修、補修にともなう損害賠償、アフターサービス、工事検査等に関する平成７年９月１日付の「■■■■■■■・瑕疵担保協定書」と題

する協定書（以下「本件瑕疵担保協定書」という。）を、また、有限会社■■■との間で本件■■建物のガス設備についての施工、所有権の帰属、保安の維持管理等に関する平成７年９月２０日付の「■■■■■■■ガス設備工事に関する協定書」と題する協定書（以下「本件ガス工事協定書」という。）をそれぞれ作成し、平成８年６月１２日付で■■■消防署長にあてて提出された防災対象物使用開始届出書（以下「本件使用開始届出書」という。）等の官公庁に対する届け出（使用者又は建築主が義務を負うところのもの）を■■■■■■■名義で行っている。

（Ｉ）　本件■■土地については、登記上の所有権が請求人に移転し、その後、■■■■■■■に移転しているが、本件■■建物は、■■■■■■■を権利者とする新築及び敷地権登記が行われている。

（Ｊ）　■■■■■■■は、請求人と本件■■土地及び本件■■建物を購入する旨の平成７年８月４日付の売買契約書（以下「本件■■土地建物売買契約書」という。）を作成しているが、これは■■■■■■■が当初の計画どおりに■■金融公庫融資付の分譲マンションを建築し分譲するためである。

Ｂ　上記Ａの事実からすると、請求人には、本件■■土地に関する一連の事業を遂行する経済的実態がないと認められ、請求人が本件■■土地の売買当事者及び本件■■建物の建築主たりえないことは明らかであり、また、マンション分譲事業は、一貫して■■■■■■■の下で行われていたことを考え併せると、本件■■土地売買契約書及び本件■■土地建物売買契約書は何ら実態を伴っていないことが認められる。

そうすると、■■■■■■■は、本件■■土地の評価損を顕在化するために、本件■■土地売買契約書を作成した上、請求人を利用して、いったん本件■■土地を譲渡した後に、本件■■建物とともに買い戻した外形を作出しようとしたものであり、■■■■■■■との間で実際に本件■■土地が譲渡されたものとは認められない。

（ロ）　請求人

請求人は、本件■■土地の譲渡に係る契約に基づき、譲渡代金の授受、所有権の移転登記手続を行った上で完全なる土地の引渡しを実行しているにもかかわらず、これらの行為を誤認して行われた更正処分は違法である。

なお、本件■■土地に係る取引経緯等は、次のとおりである。

Ａ　請求人は、■■■■■■■が本件■■土地に係るマンション分譲事業に関する計画書をもって本件■■土地の売却先を探していることを知り、当該マンション分譲事業には利益が見込まれたことから、本件■■土地を■■■■■■■から取得したものである。

しかし、その後、請求人の決算内容では、■■金融公庫の優良分譲住宅の事業承認が受けられないことが分かり、投下資本の回収に手間取る恐れがあると考え、本件■■土地に係るマンション分譲事業を断念し、■■■■■■■に対して、本件■■土地の買戻しを依頼したものである。

なお、本件■■建物については、既に請求人が■■に発注済であったため、本件■■土地と本件■■建物を一括して買い戻してもらうことにしたものである。

したがって、本件■■土地売買契約書作成の際に買戻し特約を付したことも、買い戻した形態を作出したこともない。

Ｂ　請求人は、請求人の意思決定のない契約書に押印することはないから、■■■■■■■が、請求人の意思決定を得ず一方的に本件■■土地売買契約書を作成することは不可能である。

また、本件公正証書の作成は、本件■■土地の売買契約に何ら影響

を及ぼすものではない。

C　■■銀行■■■支店の融資審査が厳しくなり、新規借り入れができないため、やむを得ず、いったん■■から資金提供を受け、当該資金により同支店における既存の借入金を返済し、新たに同支店から借り入れるという方法により本件■■土地の取得資金を手当てしたものである。

D　請求人は、単独でも、■■■■■■■との共同でもマンション分譲事業を行っており、マンション分譲事業を行う資金力も営業力も有している。

E　本件■■土地に係る平成７年度の固定資産税の日割り分担については、請求人が失念していたものである。

F　本件使用開始届出書の提出、本件瑕疵担保協定書等の作成を■■■■■■■名義で行ったのは、同社が本件■■建物を顧客へ販売するので、顧客への責任は同社が持つことになるからである。

G　本件■■建物について、■■■■■■■を権利者とする新築及び敷地権登記を行ったのは、中間の登記を省略したものである。

H　請求人は、■■■■■■■とは関連法人であり、■■■■の影響力は受けているが、だからといって、不正なことが許される訳もないし、不正なことをしたこともない。

■■■■■■■の利益圧縮のために、請求人が利用されたこともないし、また、■■■■■■■が本件■■土地に係る譲渡損を計上することは、請求人には計り知り得ないことである。

（２）　重加算税の賦課決定処分について

イ　原処分庁

上記（１）のイの（ロ）及び（１）のロの（イ）のとおり、更正処分は適法に行われており、また、請求人は、■■■■■■■に利用されていることを知りながら、これに協力し、請求人自身も過少に申告するという確定的な意図の下に、本件■■土地の売買取引の事実が存在しないにもかかわらず、本件■■土地売買契約書及び本件■■土地建物売買契約書を作成した上、売買を原因とする所有権移転登記を経由し、あたかも本件■■土地の売買取引が行われたごとく取引事実を作出することにより、譲渡損の計上による過少な所得金額に基づいて法人税の確定申告書を提出したものである。

このことは、国税通則法第６８条《重加算税》第１項に規定する国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の一部を隠ぺいし、又は、仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときに該当するので、同項の規定に基づき行った重加算税の賦課決定処分は適法である。

ロ　請求人

上記（１）のイの（イ）及び（１）のロの（ロ）のとおり、更正処分は違法で取り消されるべきであるから、これに基づく重加算税の賦課決定処分もその全部を取り消すべきである。

（３）　過少申告加算税の賦課決定処分について

イ　原処分庁

上記（１）のイの（ロ）及び（１）のロの（イ）のとおり、更正処分は適法に行われており、また、更正処分により納付すべき税額の計算の基礎となった事実には、国税通則法第６５条《過少申告加算税》第４項に規定する正当な理由があるとは認められず、上記（２）のイの重加算税の賦課決定処分の基礎とした部分以外の部分について、同条第１項の規定に基づき行った過少申告加算税の賦課決定処分は適法である。

ロ　請求人

上記（１）のイの（イ）及び（１）のロの（ロ）のとおり、更正処分は違法で取り消されるべきであるから、これに基づく過少申告加算税の賦課決定処分もその全部を取り消すべきである。

３　判　　断

（１）　更正処分について

イ　更正の理由附記について

青色申告書に係る更正処分において更正の理由附記が必要とされるのは、青色申告制度の趣旨にかんがみ、課税庁の慎重かつ妥当な判断による処分を担保するとともに、被処分者に対し処分理由を理解させ、もって不服申立ての便宜を与えるためのものと解され、更正処分の根拠につき必ずしも適用条文の明示まで要求するものではない。

原処分に係る更正通知書には、本件■■土地の原価の計上の基礎となる取引行為の存在が認められないからこれを否認する等の具体的な記載があり、処分の対象及び原処分庁の判断が明記され、請求人は、原処分の理由を理解することができると認められるから、理由附記制度の趣旨及び目的に照らし欠けるところはないと認められる。

したがって、この点に関する請求人の主張は、採用することができない。

ロ　本件■■土地に係る取引について

（イ）　認定事実

原処分関係資料及び当審判所の調査の結果によれば、以下の事実が認められる。

Ａ　請求人は、不動産業を目的として昭和■年に設立された■■の子会社であり、代表者は■■■■である。

請求人の役員は他に■■■■■ほか一名、従業員は経理担当者の■■■がいるのみであり、人件費関係では、■■■■の役員報酬のみ計上されている。

請求人は、昭和■年から■■県知事の宅地建物取引業者免許を取得しており、本件■■土地及び本件■■建物に係るマンション分譲事業のほかに、資金を■■あるいは金融機関から調達の上、■■■■■■■に販売委託をするなどして、単独で、あるいは同社と共同でマンション分譲事業を行った実績がある。

Ｂ　■■■■■■■は、■■の不動産販売部門が昭和４６年に分離独立して設立された■■の子会社で、その代表者（本件調査当時）■■■■は、■■の代表者■■■■の父である。

■■■■■■■の代表者は、平成９年から■■■■が兼務している。

■■■■■■■の決算期は、４月である。

Ｃ　本件■■土地については、元々、■■■■■■■が、■■■■■及び■■■■らと共同で、工業地域にある本件■■土地のマリーナ付きマンション開発を計画し、大手総合建設会社と仮工事請負契約書を交わす段階まで至りながら、平成３年ころに販売見通しに不安を持った■■■■■■■から同事業の中止を申し入れた結果、同事業は中途清算されることとなり、■■■■■及び■■■■らの求めに応じて、■■■■■■■が平成４年１１月２０日に代金等５０３，２３３，４５０円で買い取ったものである。

■■■■■■■はその買取りの資金を■■■銀行■■支店から調達しており、本件■■土地の上に、同行のために極度額３５０，０００，０００円の根抵当権を設定している。

その後、■■■■■■■は、本件■■土地の譲渡先を探したものの、手を尽くしても買い手がつかず、■■■銀行からは、損失を出しても早期に本件■■土地を処分して借入金の返済に充てるよう督促を受けるに至った。

Ｄ　平成７年４月１８日付で、■■■■■■■が請求人に本件■■土地を代金３０３，２００，０００円で譲渡し、同日引渡しをする旨の、本件公正証書及び双方代表者の記名押印のある本件■■土地売買契約書が作成された。

Ｅ　請求人は、平成６年１０月１日から平成７年９月３０日までの事業年度以前の３期にわたって１億円を超える繰越欠損額を計上している。

なお、本件事業年度は、■■■■■■■との共同事業とされている■■■■■■■及び■■■■■■■等の売上げを計上し、有所得の申

告をしている。

Ｆ　平成７年４月１３日、譲渡当事者双方の親会社である■■が、請求人に３２５，０００，０００円を提供し（請求人は仮受金として処理）、請求人はこれを■■銀行（■■■支店）からの従前の借入金残高の返済に充て、いったんその融資枠を確保した上で、同月１８日、同行から手形貸付により３０５，０００，０００円を借り入れ、直ちに本件■■土地売買契約書記載の代金相当額３０３，２００，０００円を■■■■■■■の当座預金口座に振り込んでおり、同日、■■■■■■はこれを■■■銀行（■■支店）からの借入金５５０，０００，０００円の返済に充て、同月１９日、本件■■土地の上の根抵当権登記を抹消した。

Ｇ　平成７年４月１９日、本件■■土地につき、同月１８日の売買を原因として、■■■■■■■から請求人に所有権移転登記がなされた。

Ｈ　請求人が■■銀行に提出した平成７年４月１２日付の事業計画書では、所要金額として、土地代３０３，２００，０００円、建物代４６９，２２０，０００円及び諸経費３４，５５４，０００円の合計８０６，９７４，０００円を計上している。

　上記事業計画書の添付書類（平成７年３月１５日付■■■■作成の「計画概要」、「計画床面積表」等が記載されたもの）は、■■■■■■■の■■■企画部部長と■■■■の担当者との間の打合せに基づいて作成されたものである。

　また、■■■■■■■が平成７年４月２０日付で作成した「（仮称）■■マンション事業計画書（消費税別）」においては、原価計算欄で土地代として３０３，２００，０００円、建設関係費として５１４，４３０，０００円が計上されている。

Ｉ　■■銀行■■■支店の貸出りん議書の添付文書には、「今回のマンション事業計画では、土地資金について当行が支援を行い、建物部分については、■■が立替により資金負担を補うものであります。マンション完成後、■■■■■■■へ一括売却することから回収懸念はない。」という記載がある。

　なお、そのうち「マンション完成後、■■■■■■■へ一括売却することから回収懸念はない。」という部分については、■■銀行■■■支店■■■課長が「■■■■■■■が審査請求を行ったことを知り、この文言の記載があると、■■■■■■■が審査請求で負けるかも知れないと思い」、これを削除したものを改めて作成し、差し替えた（■■■の当審判所に対する答述）。

Ｊ　請求人は、平成７年４月２４日付で、■■■■に本件■■建物に係る設計監理を委託し、同年６月２６日付で建築確認申請書を提出して、同年７月１０日付で、■■との間で本件■■建物の建設工事請負契約が締結された。

Ｋ　請求人と■■■■■■■の間において、平成７年８月４日付で、請求人が、■■■■■■■に対し、本件■■土地及び本件■■建物を一括して代金８５５，６００，０００円（土地代３２０，０００，０００円、建物代５２０，０００，０００円、消費税１５，６００，０００円）で譲渡し、両物件の引渡期日を平成８年７月２０日とする旨の本件土地建物売買契約書が作成された。

Ｌ　平成８年７月９日、本件■■土地につき、同月１日の売買を原因として、請求人から■■■■■■■に所有権移転登記がなされるとともに、本件■■建物につき■■■■■■■名義で各区分建物所有権の保存登記がなされている。

Ｍ　平成８年９月２日、■■■■■■■が、■■銀行■■■支店の自己名義の通知預金を解約するなどして、同行の請求人名義の口座に値引き後の本件■■土地建物売買契約書記載の代金相当額８５４，５１１，７１６円を振込入金し、請求人は、このうち３０５，０００，０００円を同行に対する借入金の返済に充て、４９３，６６８，５５９円

を本件■■建物の建設費用として■■に支払っている。

Ｎ　本件■■土地売買契約書において、本件■■土地に係る固定資産税を日割り分担する旨の定めがあるところ、■■■■■■■は、いったん、平成７年度の固定資産税を全額負担する処理をした上、本件調査着手前の平成８年４月１５日付の仕訳伝票において、月割り計算の方法により、そのうち８４４，０００円につき請求人に対する立替金に振り替えている。

Ｏ　本件■■建物に係る■■との間の本件瑕疵担保協定書、本件ガス工事協定書、本件使用開始届出書等については、いずれも■■■■■■■名義で作成されている。

Ｐ　本件■■建物は、■■■■■■■により販売が開始され、平成７年９月６日から平成８年２月２０日までの間に完売した。

Ｑ　■■■■■■■は、本件■■土地に係る特別土地保有税、登録免許税等として合計２４，６４０，５００円を支出し、請求人は、不動産取得税、登録免許税、取得に係る借入金の利息及び固定資産税として合計１７，６３１，９４３円を支出した。

Ｒ　原処分関係資料等によれば、請求人において、本件■■土地の譲り受けから本件■■土地及び本件■■建物の譲渡取引に至る一連の取引により約２，０００万円程度の利益が発生している。

（ロ）　本件■■土地の譲渡取引の真実性について

本伝土地の譲渡取引については、譲渡当事者である請求人及び■■■■■■■の記名押印のある本件■■土地売買契約書及び本件■■土地建物売買契約書が存在し、その都度、振込入金により代金の支払も現実になされ、売買を原因とした所有権移転登記が経由されていることが認められるのであるから、このような場合には、当該譲渡取引の成立が事実上推定され、特段の事情がない限り、真実の譲渡取引がなされたと認められるべきものである。

そこで、本件の場合、上記各事実があるにもかかわらず、実際に譲渡取引がなされたものではないと認めるに足りる特段の事情が存在するか否かを以下で検討する。

Ａ　まず、本件■■土地については、■■■■■■■において、請求人に登記名義を移した後、わずか３か月余りでこれを買い戻す形が取られているところ、請求人はその理由について、「本件■■土地の譲渡後、請求人が連年の所得金額に欠損のある法人であるため、請求人では■■金融公庫の事業承認を受けられないことが判明し、請求人から買戻しを求め、■■■■■■■がこれに応じたものである」旨主張し、これに沿った■■■作成の■■金融公庫に対する相談内容に関するメモの存在が認められる。

しかしながら、単独でもマンション分譲事業の実績を有する請求人において、■■金融公庫の事業承認を直ちに受けうる見込みがないことを事前に把握できず、同じく■■を親会社とし、■■■■■■■と密接な関係を有する請求人の財務状況が、■■金融公庫の事業承認を容易に受けうる内容のものであるかどうかについて、永年にわたりマンション販売事業を営む■■■■■■■においても事前に把握できないということは通常考えられず、また、請求人及び■■■■■■■がいずれもそれを事前に調査せずして３億円ものマンション用地取引を行うということも通常考えられないこと、本件■■土地上のマンションについては、■■■■■■■が■■金融公庫の事業承認を受けないままで短期間のうちに完売していること等からすると、「本件■■土地の譲渡後になってはじめてそれが判明したために買戻しを求めた」旨の説明は、それ自体、不自然不合理といわざるを得ず、信用することができない。

ところで、■■■■■■■の役員である■■■■は、原処分担当者に対し、「本件■■土地を第三者に譲渡すると譲渡価額が■■■■■■■の希望額以下となるし、また、買い戻してマンションを建築、分

譲することができないので、■■■■■■■の事業計画に支障を来すこと、本件■■土地の評価損を早期に計上しておけば、その後のマンション分譲の時点では利益が計上でき、銀行対策上有利であることから、■■■■と相談し、口頭で買戻し特約を付けた上で、本件■■土地を請求人に譲渡し、譲渡損を計上することとした」旨、本件■■土地の譲渡後に初めて買い戻す必要性が生じたとする請求人の主張と相反する申述をしている。

この点、■■■■は、当審判所に対し、買戻し特約を付けた事実はない旨、上記申述を覆す答述をしているものの、供述を変遷させた理由については合理的な説明がなく、かえって、「口頭で買戻し特約を付けた」旨の上記申述は、■■銀行■■■支店の貸出りん議書添付書類に「マンション完成後、■■■■■■■へ一括売却することから回収懸念はない。」旨の記載が存在することと整合しており、当該記載部分が作為的に削除されたことと軌を一にして■■■■の供述が変遷していること、また、現にわずか３か月後には■■■■■■■が請求人から本件■■土地を本件■■建物と一括で譲り受ける契約をしていることからすると、■■■■の上記申述は信ぴょう性が高いと認められ、これに反する同人の上記答述は信用できない。

そうすると、本件■■土地の譲渡取引は、短期間のうちに■■■■■■■が本件■■土地を買い戻す約定の下になされたものと認めることが相当である。

Ｂ　ところで、評価損が生じている土地の帳簿価額を減額しても、税法上、その減額した部分の金額について損金の額に算入することは認められておらず（法人税法第３３条《資産の評価損の損金不算入等》）、こうした税制の下では、親子会社等の関係会社間で含み損のある土地の売買が行われ、譲渡損として実現した含み損を損金の額に算入した場合で、しかも当該譲渡取引に買戻し特約が付されているときには、譲渡損の計上を唯一の目的とした取引であって、真に当事者間で所有権を移転する意思がなかったのではないかという疑念が生じることは否定できない。

しかしながら、売買契約書等の書類が完備され、代金の支払、土地の引渡し及び所有権移転登記がいずれも実行されている本件のような場合においては、そうした買戻し特約付の取引であっても、例えば譲受法人においてその土地を取得することに経済取引としての合理性が認められず、その土地を主体的に運用する能力も欠如しているというような異常な取引で、法を潜脱するための手段であることが明白であるというような場合でない限り、関係法人間の取引であることをもって、直ちにこれを利益調整のための仮装取引とみなし、譲渡損の計上を否定することはできないというべきである。

これを本件についてみると、以下のとおりである。

（Ａ）　まず、請求人の従前の事業形態において、本件■■土地のように、いったん■■■■■■■からマンション用地を取得して、さらにこれを■■■■■■■に売り戻すなどという取引は他に存在しない上、■■■■■■■が■■■銀行から借入金返済の督促を受けながら手を尽くして譲渡先を探しても本件■■土地には買い手がつかなかったにもかかわらず、帳簿価額を大幅に下回る実勢を反映した価額であるとはいえ、請求人において単独でこれを取得するということは不自然の感を否めないのも事実である。

さらに、請求人の実態は、役員のほかには経理担当の従業員１名が存在するに過ぎず、マンション分譲事業の実績があるといっても、主に■■から資金を調達し、実際の営業活動については、販売代理を受ける形で■■■■■■■等がしているというのであるから、事業主といっても実質に乏しく、また、本件■■土地のマンション開発については、■■■■■■■におい

て、建物の規模を当初の１３階建てから９階建てに縮小するなど、企画立案と採算性についての詳細な分析をかねてから行っていたものであることを考え併せれば、原処分庁が、本件■■土地のマンション開発事業は実際のところ■■■■■■■の単独事業として終始し、本件■■土地の譲渡は、■■■■らの事実的支配力の下に、■■■■■■■の含み損の実現のために請求人の名義を利用したものに過ぎず、実際になされた取引ではないとする主張にも根拠がないわけではない。

（Ｂ）　しかしながら、他方において、請求人が実際に■■銀行（■■■支店）に事業計画を提出して融資を受け、これによって本件■■土地の取得代金を支払い、■■■■にマンションの設計を発注するとともに、■■に建築工事を発注して、設計費用及び建設工事代金を支払っているのであって、請求人が本件■■土地の運用についてまったく当事者性を持たなかったとまでは認めることができない上、確かに請求人は当時１億円以上の累積欠損を出している状態であり、■■金融公庫による事業承認を受けうる確実な見通しもなかったから、少なくとも単独では本件■■土地を取得してその上にマンションを建築し、分譲事業を行う能力は十分ではなかったことがうかがわれるものの、親会社から資金援助を得て■■■■■■■からマンション用地を取得し、その上にマンションを建設して土地と一括で■■■■■■■に譲渡するという一連の取引として見た場合、それによる相当の利益が請求人に生じている以上、請求人にとって、経済的な合理性のない、異常な取引であるということはできないし、したがって、原処分庁が主張するように、請求人において本件■■土地を取得するについての意思決定とみるべきものが存在しないという事実を認めることも困難であるといわざるを得ない。

また、原処分庁は、請求人の従前の資金調達先はほとんど■■であって、請求人には資金力がなく、本件■■土地の取得資金の調達形態は迂遠なものであるとするが、原処分関係資料によれば、請求人が■■ではなく金融機関から資金を調達し、単独または他と共同してマンション分譲事業を遂行した実績は数件存在するのであって、今回の資金調達の形態が際立って異例ということはできず、また、それが経済取引として合理性を欠くほどに異常であり、あるいは支払自体の効力に影響を及ぼすような瑕疵があるとまでは認めることができない。

（Ｃ）　さらに、原処分庁が主張するところの、本件瑕疵担保協定書、本件ガス工事協定書、本件使用開始届出書の作成名義がいずれも■■■■■■■になっており、本件■■建物の各区分建物所有権の保存登記が■■■■■■■名義でなされていることについては、それらが本件■■土地建物売買契約書の作成以後のものであって、当該マンションの分譲は■■■■■■■において行われていることを考えれば、本件■■土地の譲渡取引の真実性を左右するほど不自然な事実とはいえないし、平成７年度の固定資産税を全額負担する処理が■■■■■■■においてなされているとはいうものの、本件調査着手前の平成８年４月１５日付の仕訳伝票において、月割り計算の方法により、そのうち８４４，０００円につき請求人に対する立替金に振り替えているのであるから、この点も不自然とするに足りず、また、本件公正証書の作成についても、それが作成されていることが直ちに譲渡取引の真実性を疑わせるとまではいうことはできない。

（Ｄ）　そもそも、本件■■土地の譲渡損の計上により、■■■■■■■の平成６年５月１日から平成７年４月３０日までの事業年

度の法人税額が減少したことは認められるものの、譲渡損を計上する方法によらなくとも、本件■■土地上のマンション開発事業が収益を生む段階に至れば、本件■■土地の含み損も原価の一部として実現する性質のものであることを考えれば、請求人において、本件■■土地の所有権移転登記に伴い登録免許税、不動産取得税等合計７，９２７，１００円を負担し、■■■■■■■■においても、自発的に法定申告期限内に本件■■土地に係る特別土地保有税の申告をし、納税している上、本件■■土地の再取得に係る登録免許税等を負担して、双方において相当額のコストが発生していることからして、本件■■土地の譲渡取引が、■■■■■■■■において本件■■土地の含み損を実現し、利益操作を行うことのみを目的としてなされたとも断じ難い。

（Ｅ）　そうすると、本件■■土地の譲渡取引については、経済取引として不自然な点が少なからず見受けられるけれども、請求人において経済取引としての合理性を欠き、主体的な運用能力も欠如した異常な取引ということはできず、■■■■■■■■の譲渡損の計上を唯一の目的としてなされた取引とも認めることができないから、真実の売買でないと認めるに足りる特段の事情が存在するとまでは認められず、その真実であることの推定を覆すには至らないといわざるを得ない。

したがって、本件■■土地の原価を本件事業年度の事業所得の算定に当たり損金の額に算入できるとする請求人の主張には理由があるから、これに反する原処分庁の主張は採用できない。

ロ　以上のことから、原処分庁が、本件■■土地に係る譲渡価額３２０，０００，０００円を益金の額に、また、本件■■土地に係る取得費等の額３２０，４４７，８８９円を損金の額にいずれも算入できないとするほか、本件■■土地の譲渡価額を資産の譲渡等の額から減算して、消費税法第３０条《仕入れに係る消費税額の控除》第６項に規定する課税売上割合を算出し、これに基づいて納付すべき消費税額の計算を行った結果減少することとなった本件事業年度に対応する課税期間分消費税の額４４６，４００円を益金の額に加算して行った本件事業年度の更正処分はその全部を取り消すのが相当である。

（２）　重加算税の賦課決定処分について

重加算税の賦課決定処分については、上記（１）により更正処分の全部が取り消されることに伴い、その全部を取り消すのが相当である。

（３）　過少申告加算税の賦課決定処分について

過少申告加算税の賦課決定処分については、上記（１）により更正処分の全部が取り消されることに伴い、その全部を取り消すのが相当である。

（４）　原処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

よって、主文のとおり裁決する。

別表１　法人税

本件事業年度

区分 ＼ 項目	確定申告（青色・期限内）	更正処分等（平成９年１２月１２日）
	円	円
所得金額	■■■■■■■■	■■■■■■■■
納付すべき税額	３３０３２２００	３３３６７９００
重加算税の額	／	５６０００
過少申告加算税の額	／	１６０００

（注）　異議申立て　平成１０年２月　３日
　　異議決定　　平成１０年５月２８日　棄却
　　審査請求　　平成１０年６月１９日

別表２　関係法人

法　人　名	法　人　の　状　況
請　求　人	１　不動産業を営む法人である。 ２　代表者は■■■■である。 ３　■■を筆頭株主としている。
■■■■■	１　土木建築業を営む法人である。 ２　代表者は、■■■■■であり、筆頭株主でもある。
■■■■■	１　代表者は、■■■■である。 なお、平成９年９月３０日までは、■■■■が代表者であった。 ２　■■を筆頭株主としている。

別紙
　土　地
１　所在　■■市■■■■丁目
　　地番　■■番■■（平成７年９月１日に下記２の土地を合筆。）
　　地目　宅地
　　地積　３３０．５７平方メートル
　　（下記２の土地の合筆後は１，３８４．１３平方メートル。）
２　所在　■■市■■■■丁目
　　地番　■■番■■
　　地目　宅地
　　地積　１，０５３．５６平方メートル

TAINSキーワード

別紙リンク

原本URL　原本なし

関連判決

法人税　高裁　Ｚ２５３－９３６６

広島高等裁判所平成１４年（行コ）第４号法人税の加算税賦課決定処分取消請求控訴事件（原判決変更、一部取消し）（上告等）
国側当事者・広島東税務署長
平成１５年６月１３（変更判決１５年６月２０）日判決【税務訴訟資料　第２５３号　順号９３６６】
【重加算税／同族グループ法人間の不動産売買価格】

概要

判　示　事　項

（１）　控訴人会社らが不動産の譲渡により発生したとして計上した固定資産売却損は、当該不動産の譲渡が、売買契約書が作成されていないこと、所有権移転登記がなされていないことなどから仮装のものであり固定資産売却損は生じていないとされた事例（原審判決引用）

（２）　修正申告書は、納税者の任意の提出に任され、提出期限の定めもないのであるから、納税者は、税務職員からの修正申告の慫慂を受けても、それを十分に検討の上、納得できなければ、修正申告を行う必要はないものと考えられる反面、慫慂に従った修正申告を行う以上、原則として、慫慂の内容に納得したものと考えられるところ、控訴人会社らは税務職員が各不動産の売買取引の事実が認められないことを説明し、同売買が存在しないことを前提とする修正申告書を提出するよう慫慂したのに対し、いずれもこれに応じて修正申告書を提出したものであり、同各修正申告書の内容は、いずれも同売買が存在しないことを前提とするものであるから、控訴人会社らが同売買の不存在を自認したものと推認して然るべきものとされた事例（原審判決引用）

（３）　控訴人会社らは、買主である同族グループ法人と意思相通じて、それぞれ虚偽の取締役会議事録及び振替伝票を作成し、あたかも各不動産の売買が行われたかのように事実を仮装し、架空の固定資産売却損を損金の額に計上して、法人税の確定申告書を提出したものというべきであり、控訴人会社らのこの行為は、国税通則法６８条１項の「事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたとき」に該当するものとされた事例（原審判決引用）

（４）　控訴人甲社の代表者に対する不動産の売買価格については、当初、当事者において認識した価格を下回る価格で取引を行っているが、その価格で取引を行っており、確定申告書記載どおり（鑑定価格どおり）であると認めることができ、実際の売買価格（査定価格）を仮装したとする課税庁の主張が排斥された事例

（５）　重加算税の賦課と過少申告加算税の賦課との関係

（６）　重加算税賦課決定処分の取消しを求める訴訟における審理の対象

（７）　控訴人甲社の代表者に対する不動産の売買に関し、仮装又は隠ぺいの事実は認められず、加重事由の存在を認めることはできないが、重加算税賦課決定処分の基礎となった控訴人甲社による修正申告が適法にされたことについては当事者間に争いがなく、過少申告加算税の賦課要件が存在すると認めるのが相当であるから、この部分については同賦課決定処分を取り消す理由はないとされた事例

判決年月日	Ｈ１５－０６－１３	（Ｈ１４－０３－２６）	（Ｈ１６－０６－２９）
国税庁訴資	Ｚ２５３－９３６６	（Ｚ２５２－９０９３）	（Ｚ２５４－９６８０）
			上告審　不受理・棄却

本文

判　　決　　要　　旨

（１）～（４）　省　　略

（５）　国税通則法６５条の規定による過少申告加算税と同法６８条１項の規定による重加算税とは、ともに申告納税方式による国税について過少な申告を行った納税者に対する行政上の制裁として賦課されるものであって、同一の修正申告又は更正に係るものである限り、その賦課及び税額計算の基礎を同じくし、ただ、重加算税は、過少申告加算税の賦課要件に該当することに加えて、当該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するという不正手段を用いたとの特別の事由が存する場合に、当該基礎となる税額に対し、過少申告加算税におけるよりも重い一定比率を乗じて得られる金額の制裁を課することとしたものと考えられるから、両者は相互に無関係な別個独立の処分ではなく、重加算税の賦課は、過少申告加算税として賦課されるべき一定の税額に前記加重額に当たる一定の金額を加えた額の税を賦課する処分として、過少申告加算税の賦課に相当する部分をその中に含んでいるものと解するのが相当である。

（６）　重加算税賦課決定処分に対する取消訴訟においては、加重事由の存否のみならず、過少申告加算税の賦課要件の存否も当然に審理の対象となり、審理の結果、過少申告加算税の賦課要件の全部又は一部が否定された場合には、加重事由の存否を問うまでもなく当然にその限度で重加算税の全部又は一部が取消しを免れないこととなるとともに、過少申告加算税の賦課要件の存在が認められ、加重事由の存否についてのみ処分庁の認定判断に誤りがある場合には、加算税中これに応じて減額されるべき部分についてのみ原処分を取り消し、その余については請求を棄却すべきものと解すべきである（最高裁昭和５８年１０月２７日第一小法廷判決・民集３７巻８号１１９６ページ参照）。

（７）　省　　略

〔第一審・広島地方裁判所平成１０年（行ウ）第１７～２０号、平成１４年３月２６日判決、本資料－号－頁〕

－－

判　　決

控　訴　人　　　　　Ａ株式会社
同代表者代表取締役　甲
控　訴　人　　　　　株式会社Ｂ
同代表者代表取締役　甲
控　訴　人　　　　　Ｃ株式会社
同代表者代表取締役　甲
控　訴　人　　　　　株式会社Ｄ
同代表者代表取締役　乙
同４名訴訟代理人弁護士
　大　原　貞　夫
　田　村　道　雄
被　控　訴　人　　　広島東税務署長
　山　岡　義　憲
同指定代理人　　　　村　上　泰　彦
　阿　井　賢　二
　吉　村　正　志
　仲　前　二　郎

主　　文

１　原判決中控訴人株式会社Ｄに係る部分を取り消す。

２　被控訴人が控訴人株式会社Ｄに対して平成８年１０月２９日付けでした控訴人株式会

社Ｄの平成７年４月１日から平成８年３月３１日までの事業年度の法人税に係る重加算税の賦課決定処分を取り消す。

３　被控訴人が控訴人株式会社Ｄに対して平成８年１０月２９日付けでした控訴人株式会社Ｄの平成７年４月１日から平成８年３月３１日までの課税期間の消費税に係る重加算税の賦課決定処分を取り消す。

４　その余の控訴人らの本件各控訴をいずれも棄却する。

５　控訴人Ｄと被控訴人との間における訴訟費用は、第１、２審を通じて被控訴人の負担とし、その余の控訴人らと被控訴人との間における控訴費用は同控訴人らの負担とする。

事　実　及　び　理　由

第１　当事者の求めた裁判

１　控訴人ら

（１）　控訴人Ａ株式会社（以下「控訴人Ａ」という。原審第１７号事件原告）

ア　原判決を取り消す。

イ　被控訴人が控訴人Ａに対して平成８年１０月２９日付けでした同控訴人の平成６年７月１日から平成７年６月３０日までの事業年度の法人税に係る重加算税の賦課決定処分を取り消す。

（２）　控訴人株式会社Ｂ（以下「控訴人Ｂ」という。原審第１８号事件原告）

ア　原判決を取り消す。

イ　被控訴人が控訴人Ｂに対して平成８年１０月２９日付けでした同控訴人の平成５年１０月１日から平成６年９月３０日までの事業年度の法人税に係る重加算税の賦課決定処分〔被控訴人が同控訴人に対して平成１１年３月３０日付けでした法人税に係る重加算税の変更（減額）賦課決定処分により取り消された部分を除く。〕を取り消す（当審において請求が減縮された。）。

ウ　被控訴人が控訴人Ｂに対して平成８年１１月５日付けでした同控訴人の平成６年１０月１日から平成７年９月３０日までの課税期間の消費税に係る重加算税の賦課決定処分を取り消す。

（３）　控訴人Ｃ株式会社（以下「控訴人Ｃ」という。原審第２０号事件原告）

ア　原判決を取り消す。

イ　被控訴人が控訴人Ｃに対して平成８年１０月２９日付けでした同控訴人の平成６年３月１日から平成７年２月２８日までの事業年度の法人税に係る重加算税の賦課決定処分を取り消す。

ウ　被控訴人が控訴人Ｃに対して平成８年１０月２９日付けでした同控訴人の平成７年３月１日から平成８年２月２９日までの事業年度の法人税に係る重加算税の賦課決定処分〔被控訴人が同控訴人に対して平成１１年３月３０日付けでした法人税に係る重加算税の変更（減額）賦課決定処分により取り消された部分を除く。〕を取り消す（当審において請求が減縮された。）。

（４）　控訴人株式会社Ｄ（組織変更前の商号「有限会社Ｄ」。以下「控訴人Ｄ」という。原審第１９号事件原告）

主文第１ないし３項と同旨

２　被控訴人

本件各控訴をいずれも棄却する。

第２　事案の概要

１　原審第１７号事件、第１８号事件及び第２０号事件

（１）　本件は、同族グループ法人である控訴人Ａ、同Ｂ及び同Ｃの三社（以下、前記の三社を併せて「控訴人ら三社」という。）が、意思相通じてそれぞれが虚偽の取締役会議事録及び振替伝票を作成するなどしてあたかも不動産の売買が真実行われたかのように事実を仮装したとして（控訴人Ａから同Ｂに対する原判決別紙第一目録一ないし三の各不動産の売却、同Ｂから同Ｃに対する同第二目録一、二の各不動産の売却及び同Ｃから同Ｄに対する同第三目録一ないし三の各不動産の売却をそれぞれ仮装したとして）、被控訴人が、控訴人ら三社に対して国税通則法６８条１項に基づき重加算税の賦課決定処分をしたのに対し、同控訴人らが、前記各売買は真実行われたものであって事実を仮装したものではないとして、被控訴人に対し、前記各重加算税の賦課決定処分の取消しを求めた事案である。

（２）　その余の事案の概要は、次のとおり補正するほか、原判決別紙「第１７号事件」、「第１８号事件」及び「第２０号事件」の各事実中「第二　当事者の主張」欄記載のとおりであるから、これを引用する。

ア　原判決３９頁下から８行目の次に次のとおり付加する。

「その後被控訴人は、控訴人Ｂに対し、平成１１年３月３０日付けで前同期の事業年度の法人税について、重加算税を減額変更して２，３１３，５００円とする賦課決定処分をした。」

イ　７４頁下から３行目の次に次のとおり付加する。

「その後被控訴人は、控訴人Ｃに対し、平成１１年３月３０日付けで前同期の事業年度の法人税について、重加算税を減額変更して７，９４１，５００円とする賦課決定処分をした。」

（３）　原審は、前記各売買は、被控訴人主張のとおり事実を仮装したものであり、したがって、被控訴人の控訴人ら三社に対する重加算税の賦課決定処分はいずれも適法であるとして、同控訴人らの本件各請求をいずれも棄却した。

なお、控訴人Ｂ及び同Ｃは、前記のとおり、それぞれ平成１１年３月３０日付けで減額変更を内容とする各賦課決定処分を受けたため、当審において、各減額変更処分により取り消された分以外の取消しを求める旨それぞれ請求を減縮した。

（４）　当審おける争点も、原審におけるのと同様であって、控訴人ら三社が前記各不動産売買を真実行われたかのように仮装したものかどうか、である。

２　原審第１９号事件

（１）　本件は、控訴人ら三社と同族グループ法人の関係にある控訴人Ｄが、控訴人Ｃから不動産（前記第三目録一ないし三の各不動産）の譲渡を受けたかのように事実を装ったとして、また、甲（控訴人ら三社の代表取締役であり、控訴人Ｄの出資者でもある。）に対する不動産（原判決別紙第四目録一、二の各不動産）の売却について、実際の売買価格よりも低い価格で売買をしたかのように事実を装ったとして、被控訴人が、同控訴人に対して国税通則法６８条１項に基づき重加算税の賦課決定処分をしたのに対し、同控訴人が、前記各売買は事実を仮装したものではないとして、被控訴人に対し、前記各重加算税の賦課決定処分の取消しを求めた事案である。

（２）　その余の事案の概要は、原判決別紙「第１９号事件」の事実中「第二　当事者の主張」欄記載のとおりであるから、これを引用する。

（３）　原審は、前記各売買は、被控訴人主張のとおり事実を仮装したものであり、したがって、被控訴人の控訴人Ｄに対する重加算税の各賦課決定処分はいずれも適法であるとして、同控訴人の請求を棄却した。

（４）　当審における争点は、原審と同様であり、①第三目録一ないし三の各不動産の売買が事実を隠ぺい又は仮装したものかどうか、②控訴人Ｄが、甲に対して第四目録一、二の各不動産を、現実には、ｋ株式会社（以下「ｋ」という。）の調査に基づく査定価格（１億４９７５万円〔乙６３の１〕。以下「査定価格」という。）で売却したにもかかわらず、同価格から約１割減額した価格で売買したものとして、事実を隠ぺい又は仮装したかどうか（ただし、この点についての被控訴人の主張については、後記のとおり些か変遷したと認められなくはなく、したがって②に関する争点自体も原審と当審でやや微妙な変化を見せているといえなくもない。）、である。

（５）　当事者の主張は、前記①については原審と同様であり、同②については次のとおりである。

ア　被控訴人の主張

控訴人Ｄは、第四目録一、二の各不動産につき虚偽の平成８年３月１８日付け取締役会議事録及び同月１９日付け売買契約書を作成することにより、実際には査定価格で取引が行われたにもかかわらず、あたかも同控訴人と甲との間に後記（ア）の鑑定評価書の価格（１億３５４７万円〔乙６４の１〕。以下「鑑定価格」という。）を売買価格として取引が行われたかのごとく装い、同各不動産の売買価格を圧縮し、過大な固定資産売却損を計上し、同目録二の建物の課税売上高を過少に申告したものである。この控訴人の行為は、国税通則法６８条１項の「事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し

、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたとき」に該当する。

（ア）　鑑定評価書

控訴人Ｄは、第四目録一、二の各不動産を控訴人Ｂに対して賃貸し、同社はその代表取締役甲に対して社宅として賃貸していた。その後、「使用者が役員に貸与した住宅等に係る通常の賃貸料の額の計算に当たっての取扱いについて」と題する国税庁長官通達によって、いわゆる豪華社宅については、平成７年１０月から時価に基づいて家賃を計算されることになったため、税理士のアドバイスにより甲が同各不動産を購入することとなった。同各不動産については、ｋの平成７年１２月１日調査による査定価格が出されていた。同控訴人は、同各不動産を甲に対して売却するにつき、査定価格が通常の売買価格であることを知悉していたにもかかわらず、敢えてその価格の１割程度減額した価格で売却することを装う意図の下に、その合理的な根拠を作出するため、不動産鑑定士ｑ（以下「ｑ鑑定士」という。）に対し、平成８年３月２８日、査定価格の９割相当額に近い鑑定額を同月２９日までに提示するよう求めた。ｑ鑑定士は、これに応じ、十分な調査時間もなく、鑑定評価額が確定してもいないのに、同控訴人に対し、同日、同各不動産の鑑定評価額を１億３５４７万円（同目録一の土地６８３６万円、同目録二の建物６７１１万円）とする旨口頭で提示した上、その後である同年４月３日ころ、同金額を鑑定評価額とする鑑定評価書を作成したが、同控訴人から、控訴人Ｂの従業員のｎを通じ、同鑑定評価書の作成日付を実際の作成日よりも遡らせたものとして欲しいとの依頼を受けてこれに応じ、控訴人Ｄに対し、同年３月１５日付け鑑定評価書（乙６４の１）を交付した。この間、同控訴人は、ｑ鑑定士から口頭提示を受けた鑑定評価額に基づいて、上記取締役会議事録及び上記売買契約書を作成し、同各不動産について、あたかも実際に鑑定価格による売買取引が行われたかのように装った。

（イ）　慫慂による修正申告

被控訴人所部係官は、税務調査の結果、前記認定の下に、平成８年６月２５日及び同年７月１８日、甲並びに関与税理士３名に対し、第三目録一ないし三の各不動産に係る減価償却費及び支払利息を損金の額に算入できない旨を説明した上、同年９月６日から同年１０月１８日までの間３回にわたって同関与税理士３名を通じて控訴人Ｄに対し、同各不動産及び第四目録一、二の各不動産に関する調査結果を説明し、修正申告の慫慂をした。控訴人Ｄは、これに応じ、被控訴人に対し、同年１０月２５日、控訴人Ｃからの第三目録一乃至三の各不動産の取得がなかったことを認めるとともに、第四目録一、二の各不動産の売買価格を圧縮したことを認め、査定価格１億４９７５万円と売買契約書の代金額１億３５４７万円との差額１４２８万円に消費税相当額を加算した１４７０万８４００円を固定資産売却損から減算し、同金額を所得金額に加算して修正申告をした。また、同日、同建物の課税売上高を圧縮したことを認め、１４２８万円を課税売上高に加算して修正申告をした。

イ　控訴人Ｄの主張

控訴人Ｄが甲に対する第四目録一、二の各不動産の売買価格を圧縮した事実はない。すなわち、同控訴人は、同各不動産についてｑ鑑定士作成の鑑定評価書に係る鑑定評価額（鑑定価格）を前提に売買をしており、実際の売買価格と申告にかかる売買価格との間に不一致は存在しない（なお、被控訴人は、原審において、査定価格を正当な価格、鑑定価格を不当な価格として、鑑定価格による取引を論難するかのような主張をするなど、その主張は変遷している。しかし、この点に関して言えば、そもそも売買価格を問題視して重加算税を課すことができるのは、売買価格を仮装し、実際の売買代金と申告にかかる売買代金との間に不一致を生じさせた場合だけであり、たとえ売買価格が時価を多少下回ったとしても、そのことだけで売買価格を仮装した

ということにはならない。）。

（ア）　鑑定評価書

控訴人Ｄは、甲に対する第四目録一、二の各不動産の売却価格設定のため、不動産会社であるｋから、平成７年１２月１日調査による１億４９７５万円を査定価格とする査定表の提出を受けたが、通常、不動産会社は、最初から顧客と相談の上、自社の査定価格よりも低い金額で売り出したり、値引きしたりする場合が多いほか、同査定表の調査日が同各不動産の売買の約４か月も前であったことなどから、その信用性に疑問を感じ、査定価格を１割減額した価格を売買価格とすることを考えた。そして、それには、正式な鑑定評価をした方がよいと判断し、平成８年３月２６、７日ころ、株式会社ｒ（代表取締役ｑ鑑定士）に同各不動産の価格の鑑定を依頼した。その際、同控訴人が、ｑ鑑定士に対し、同各不動産の評価額について具体的な金額を提示し、評価金額をその提示額にするよう求めた事実はない。

なお、同控訴人が「この程度の金額ではないか。」と述べた可能性はあるが、具体的な取引の準備のために評価を依頼するのであるから、自分なりの評価額を言うのは当たり前である。また、通常、依頼者が不動産鑑定士の方からの評価についての質問を受けることも稀ではない。同控訴人の依頼に応じてｑ鑑定士は、鑑定の基準日を同月１１日とし、同月２８日深夜には実質的な鑑定業務を終了した上、同月２９日に控訴人に対して口頭で鑑定評価額を通知した。当時、同控訴人が作成していた同各不動産の売買に関する同月１８日付け取締役会議事録及び同月１９日付け売買契約書の各草案には、査定価格を１割減額した金額が売買価格として記載されていたが、同鑑定士から鑑定価格の口頭通知を受けたことから、同控訴人は、同各不動産について売買代金を鑑定価格に訂正して取締役会決議を得るとともに、甲との間においても売買代金額を鑑定価格に訂正して売買をすることを合意した。同鑑定士は、同口頭通知の後、同控訴人の平成８年３月期の決算後である同年４月になってから鑑定評価書を同控訴人に対して提出したが、前記のとおり、同月２８日深夜には実質的な鑑定業務を終了しており、その提出までには、鑑定作業を書面化するという形式的な作業が残っていたにすぎない。鑑定評価書の製本及び依頼者に対する提出前に、依頼者からの要望により、鑑定結果を口頭で報告することは日常茶飯事である。ｑ鑑定士が作成した鑑定評価書の作成日付や同鑑定に係る鑑定料の請求書の日付は、実際の作成日前の平成８年３月１５日に遡って記載されているが、この点は単に形式的な問題にすぎず、税務の本質とは関係がない。同請求書の作成日付は、同控訴人が鑑定料の支払を同月中に済ませたいと考え、同鑑定士に申し出てその旨の記載をして貰っただけのことであり、同鑑定料の支払は実際に同月末に済ませている。

被控訴人が同控訴人に対する各重加算税の賦課決定処分を正当化するためには、同控訴人と甲との間に第四目録一、二の各不動産について鑑定価格による売買契約がなかったことだけではなく、査定価格による売買契約のあったことをも主張立証する必要があるが、同控訴人と甲との間で査定価格を代金額とした売買契約を締結する意思はなかったし、その旨の契約書も存在しない。

（イ）　慫慂による修正申告

控訴人Ｄは、平成８年１０月２５日に修正申告をしたが、同控訴人が被控訴人所部係官の慫慂に応じた事実はなく、同修正申告によって、同控訴人の甲に対する第四目録一、二の各不動産の売買について売買価格を不当に圧縮した事実を自認したものでもない。同控訴人が前記修正申告をしたのは、被控訴人所部係官が、同控訴人の当初の確定申告にかかる所得金額及び税額を否認するとともに、「増減金説明書」と題する書面を示し、この金額で修正申告すれば否認しないと言うなど不公正な行政裁量行為に及んだことから、当時、店頭公開を目指

していた同控訴人としては、被控訴人と争って更正処分を受けるなどすれば、店頭公開や株式上場の際に行われる審査に不利となり、第三者から同控訴人らの財務諸表の信頼性が極めて低いと受け取られるなどの不利益が生じるおそれがあり、理由は希薄でも被控訴人所部係官の言うとおりにした方がよいとの判断をしたからにすぎない。

同控訴人は、前記修正申告に伴い、これに実態を一致させるため、第四目録一、二の各不動産について売買価格を一方的に値上げをしなければならなかった（なお、甲はこの一方的値上げに応じておらず、その値上げ分の代金も支払っていない。）。こうした手続は、同各不動産の売買において売買価格の圧縮が行われなかったために必要となったものである。

第３　当裁判所の判断（当審における当事者の主張を含む。）

１　原審第１７号事件、第１８号事件及び第２０号事件

【判示（１）～（３）】

（１）　当裁判所も、被控訴人の控訴人ら三社に対する各重加算税の賦課決定処分（ただし、控訴人Ｂ及び同Ｃについては請求減縮後のもの）は適法であって、控訴人ら三社の各本訴請求は理由がなく棄却すべきものと判断する。その理由は、原判決別紙「第１７号事件」、「第１８号事件」及び「第２０号事件」の理由説示のとおりであるから、これを引用する。

〔なお、前記のとおり、控訴人Ｂ及び同Ｃに対しては、平成１１年３月３０日付けでそれぞれ減額変更を内容とする各賦課決定処分がされているのであって、同控訴人らの本件各請求のうち、各減額変更処分により取り消された部分については、取消しを求める訴えの利益が消滅しているのであるから、同訴え部分は却下すべきであるにもかかわらず、原審は、同部分を含む同控訴人らのすべての請求について理由がないとしてこれらを棄却した。もっとも、当審において、前記各減額変更処分により取り消された部分（却下すべき訴え部分）は取り下げられており、これによって同部分に係る原判決も当然に失効したことになるから、請求のすべてを棄却した原判決は、現時点においては相当であったというべきである。よって、本判決の主文上に原審の前記不備の点を摘示することは不要となった。〕

（２）　なお、控訴人ら三社は、当審において、要旨次のとおり主張する。

ア　控訴人ら三社は、本件各不動産の売買に当たり、売買契約書を作成しておらず所有権移転登記手続も経ていない。しかし、これらの手続等は売買の成立要件ではない上、控訴人らは相互に同族グループ法人の関係にあり、相互の高度な信頼関係を前提とした契約を締結しており、将来にわたって紛争が発生するおそれもないことから、費用をかけてまでこのような手続等を敢えて採る必要を認めなかっただけのことである。このようなことは、同族グループ法人の特殊性にかんがみれば、不自然なこととはいえないし、珍しいことでもない。このことは、控訴人ら三社提出の各鑑定意見書（甲７２、７４、７６）からも明らかである。

イ　本件各不動産の売買については、真実売買が行われたことを明白に示す書類が多数残されている。

すなわち、売買契約書に代わる議事録が作成されており、売買代金の決済が行われていることも書類上明らかであるし、権利証の引渡しも行われ、売買代金の決済に伴い、振替伝票が作成され、総勘定元帳の土地、建物それぞれの欄に企業会計原則通りの記載がされ、消費税の支払、納付もされ、減価償却も譲受側において会計年度末ごとに適切に行われ、確定申告書に添付する「固定資産の内訳書」にも譲渡の事実が記載されている。また、賃貸人の変更に伴う賃貸借契約の締結、固定資産税の支払、賃料収受、管理費等の支払に関して、譲受側が行うべきことをしてないなどの経理上のミスがあったことは否定できないが、それは本件合計８戸の不動産のうちの一部にすぎず、前記経理上のミスは本件各不動産の売買が仮装であることの根拠とはならない。

ウ　本件において、控訴人ら三社は修正申告をしているところ、修正申告とは、国税通則法１９条によれば、納税申告書を提出した者（又は更正決定等の

処分を受けた者等）が、その法定申告期限後において、その申告（又は更正決定）に係る税額が過小であること等を理由としてその税額等を変更するための納税申告をいうにとどまり、その前提となる事実を認めることまでを含むものではなく、修正申告書にも前提事実の記載はない。控訴人ら三社は、被控訴人所部係官の慫慂を契機として、修正申告をしたのではあるが、同控訴人らにおいて、慫慂の前提となる事実関係、すなわち仮装の事実までを認めたものではない。控訴人ら三社は、被控訴人所部係官の慫慂は誤りであると認識していたが、修正申告を拒否して、更正処分を受けたり、会社としての信用を落とすなど種々の不利益を被るようなことになるのを避けるため、修正申告をしたにすぎない。

（３）　当裁判所の判断

しかしながら、次に述べるとおり、控訴人ら三社の前記主張はいずれも理由がない。

控訴人ら三社の主張するように、売買契約書の作成や所有権移転登記手続は民法上売買契約の成立要件ではなく、例えば親族など個人間では、売買の実態があってもこのような手続を経ないこともないではない。

しかしながら、本件では同族グループ法人間のこととはいえ、いやしくも法人間の取引であり、売買契約及びそれに伴う諸手続に関与するのも一個人ではない上、本件において明らかなように、売買に伴っては、代金決済のみならず、火災保険契約の名義変更手続、当該物件に設定されている抵当権の取扱い、不動産取得税の申告・納付、固定資産税の支払、不動産に賃借人がある場合の賃貸人の変更手続を含む不動産の管理等多岐にわたる手続が必要とされるのであり、しかも本件においては、不動産の譲受側が、譲渡側の債務を引き受けるといった第三者との取引においては通常考え難い内容までもが含まれており、後の経理処理に与える影響も大きく、会社組織の中ではこれらの諸手続に複数の人間の関与が予想される（原審における控訴人ら三社代表者本人の供述によれば、控訴人ら三社を含む同族グループ法人全体では、従業員は約１６００人にものぼることが認められることからすると、本件においては、売買に伴う諸手続について、将来的にも多数の従業員が関与することが容易に推認できる。）。これらの諸事情に照らすと、控訴人ら三社間における本件取引にあっては、相手が同族グループ法人であるかどうかを問わず、少なくとも契約内容を契約書等の文書によって明確化しておく必要性は極めて高いものというべきである。控訴人ら三社は、取締役会決議の議事録がこれに代わる旨主張するが、その記載は簡略であって、売買契約の内容が詳細にわたってまで明らかであるとはいえず、疑義を生じるおそれをはらんだものであることは否定できない。また、本件においては、不動産の譲渡側には、不動産の評価損を計上するメリットがあったことは明らかであるものの、譲受側についてのメリットないし動機の有無及び内容は判然としない。原審も認定するとおり、資産の取得といっても、担保の負担のあるものでは必ずしもメリットがあるとはいえないし、第三者に対する会社の信用力を高めるとはいっても、登記名義を備えていなければそのメリットも乏しいものといえる。このようなことからすると、本件において、売買契約書が作成されてなく、所有権移転登記が経由されていないこと、不動産取得税の申告・納付をしていないこと、火災保険契約の名義変更手続が採られていないこと、その他賃貸人の変更手続、賃料の収受、固定資産税の納付等に一部不備があることなどは不自然であるというほかはない。

なお、各鑑定意見書（甲７２、７４及び７６）には、控訴人ら三社の主張に沿う部分があるところ、確かに、これらの意見は、一般論としては傾聴に値するものを含んでいるということはできる。控訴人ら三社主張のとおり、売買契約の成立につき民法上意思主義が採用されていることからすれば、売買契約及びそれに伴う諸手続の一部について不備があったからといって、直ちに売買契約の成立が否定されるものではなく、売買契約書の作成や所有権移転登記を行わないことも皆無ではない。しかしながら、本件においては、控訴人ら三社が前記（２）イにおいて売買の事実を示す書類であると主張するもののうち確定申告書に添付する「固定資産の内訳書」、賃貸人の変更に関する覚書（甲２９、３０の各１）などを除けば、そのほとんどが控訴人ら三社内部において自由

に作成、変更できる文書である。言い換えれば、外部的に売買があったことを示す徴表はほとんどなく、売買契約に通常伴って作成される重要書類の作成や重要手続がことごとく欠けているのである。こうした諸事実及び同族グループ法人間においては取引の事実を仮装することは困難なことではないことなどをも併せ考慮すれば、控訴人ら三社の本件各不動産取引はいずれも事実を仮装したものと認めざるを得ない。

控訴人ら三社は、同族グループ法人の特殊性の点を強調するが、従業員がほとんどおらず、役員もほとんど名目のみで、すべての会社が実質的には一人の個人会社、あるいは家族のみの会社のような事例であれば、いざ知らず、同族グループ法人全体で従業員が約１６００人にものぼり、規模も業界（不動産売買、仲介及び賃貸借管理等）１２位（原審における控訴人ら三社代表者本人、弁論の全趣旨）という大規模な同族グループである控訴人ら三社については、同族グループ法人内の取引、第三者との取引のいずれについてもかなりの件数になることが容易に推認できることをも併せ考慮すると、契約内容を内部的にも外部的にも明確にしておく必要性は高いというべきである。同族グループ法人間の取引の点を強調する前記控訴人ら三社の主張はたやすく採用することができない。

なお、控訴人ら三社は、被控訴人所部係官の慫慂を契機として修正申告をしているところ、確かに同控訴人ら主張のとおり、必ずしも前提となる事実関係を認めたわけではなくとも、種々の事情から修正申告をすることはありえないわけではなく、申告をしたという事実のみから直ちに前提となる事実関係である事実の仮装を自認したものとすることのできない場合もありえよう。しかしながら、少なくとも、先にみた本件各売買に係る経緯等に照らすと、控訴人ら三社のした修正申告の点を除いても各売買の仮装の事実を認めることは十分可能なのであって、本件においては修正申告の事実自体によって同仮装の有無が左右されるものとはいい難い。

２　原審第１９号事件

【判示（４）】

当裁判所は、控訴人Ｃの同Ｄに対する第三目録一ないし三の各不動産の売却については、原審と同様、事実を隠ぺい又は仮装したものであると認めるが、控訴人Ｄの甲に対する第四目録一、この各不動産の売買価格については、確定申告書記載どおり（鑑定価格どおり）であると認めることができ、実際の売買価格を仮装したという被控訴人主張の事実を認めることはできないから、被控訴人の同控訴人に対する各重加算税賦課決定処分は違法であって取り消されるべきものと判断する。その理由は次のとおりである。

（１）　控訴人Ｃの同Ｄに対する第三目録一ないし三の各不動産の売却が事実を仮装したものであることについては、原判決別紙「第１９号事件」の理由説示のとおりであるから、これを引用する。

（２）　控訴人Ｄの甲に対する第四目録一、二の各不動産の売却について

ア　証拠（原審第１７号事件の甲６ないし８、１４ないし１６〔枝番号を含む。以下同様。〕、３２、３９、４０、４４ないし４７、５５、原審第１９号事件の甲１ないし５、乙６１ないし６６、７０ないし７２、７７、８１、原審第１７、第１８、第２０号事件の控訴人代表者〔原審〕）並びに弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

（ア）　鑑定評価書等について

控訴人Ｄは、第四目録一、二の各不動産を所有し（ただし登記名義は甲としていた。）、これを控訴人Ｂに対して賃貸し、これを同社は甲に対して転貸し、同人がこれを使用していた。そこに、平成７年４月３日付け「使用者が役員に貸与した住宅等に係る通常の賃貸料の額の計算に当たっての取扱いについて」と題する国税庁長官通達によって、いわゆる豪華社宅については平成７年１０月から時価で家賃が計算されることになり、同各不動産が豪華住宅に該当することから、税理士からのアドバイスにより、甲に対して同不動産を売り渡すことになった。

控訴人Ｄは、ｋに対し、第四目録一、二の各不動産の鑑定評価を依

頼したところ、同社は、同控訴人に対し、同各不動産について調査日を平成７年１２月１日、査定価格を１億４９７５万円（土地が７７０５万円、建物が７２７０万円）とする査定表を提出した。同控訴人は、査定価格が予想していた額よりも高額であり、実際にこのような価格での取引が可能なものなのかどうかとの疑念を抱いたことや同各不動産の買受人が同控訴人ら三社同族グループ法人の実質的な経営者である甲であることなどから、査定価格から１割減額した価格をもって売買価格とする意向をもったが、念のため別途不動産鑑定に付することとし、その旨をｋの従業員のｔに依頼した。

同控訴人の意を受けたｔは、平成８年３月２８日昼ころまでに、株式会社ｒに赴き、同社のｑ鑑定士に対し、急いで第四目録一、この各不動産を鑑定評価して欲しい旨依頼し、ｋ作成の査定表を手渡し、査定価格１億４９７５万円を念頭に置いてほしい旨も付け加えた。その際、ｑ鑑定士はｔから名刺を渡されたが、これには同日の日付が記載されていた。同鑑定士は、ｔから、同控訴人の件を担当するのは控訴人Ｂ（同目録記載の各不動産の控訴人Ｄからの賃借人であると同時に甲に対する同不動産の賃貸人でもある。）の従業員であるｎである旨を聞き、同日午後１時ころ同人に電話で連絡をとったところ、同人は、同鑑定士に対し、控訴人Ｄが希望する鑑定評価額が１億３４７７万５０００円（査定価格の９割相当額）程度である旨、査定価格よりも低い価額に評価してほしい旨、鑑定評価書の提出は遅れてもいいので、鑑定評価額の内示を同月中に行ってほしい旨を依頼した。ｑ鑑定士は、ｎが急いでいる様子であり、その指定した期限も同月末までとかなり切迫していることから、早速同控訴人の代表者である乙の同行を求め、同日午後３時ころから午後５時ころまでの間に、同人とともに同各不動産の現地確認をした上、同日の深夜までかけて同各不動産の評価額の算定を行い、１億３７８６万円（同目録一の土地７０３１万円、同目録二の建物６７５５万円）との鑑定評価額を算出した。同鑑定士は、それまでの経緯の中で、同各不動産が控訴人Ｂの代表者である甲に売却されることや同社と控訴人Ｄとがグループ法人であることなどを聞き知った。

ｑ鑑定士は、平成８年３月２９日午前、ｎに対して電話で上記鑑定評価額を内示した上、同日午後、控訴人Ｂの事務所に赴いて、ｎに面会し、再度その旨を告げた。これに対し、同人は、控訴人Ｄの同月１８日付け取締役会議事録の草案（甲に対して売却する第四目録一、二の各不動産の売買代金額につき、同目録一の土地を６９３４万５０００円、同目録二の建物を６６４３万円、合計を１億３５７７万５０００円と表示したワープロ印字の書面、なお、同各金額は査定価格の９割に相当する。）を示し、同鑑定士が内示した前記鑑定評価額では控訴人Ｄの希望価額との間に差があるとして、同鑑定士に対し、再度鑑定評価額を検討し直し、できるだけ同控訴人の前記希望価額に近づけてほしい旨を告げ、同月２９日が金曜日で、同月の最後の平日であり、同日のうちに同取締役会議事録に公証人役場の確定日付を得ることが必要なので、できるだけ速やかに希望価格に近づけた鑑定評価額を示してほしい旨を求めた。同鑑定士としては、先に示されていた査定価格は、当時の不動産価格が下落傾向にある中で平成７年７月ころの資料を時点修正せずに採用した結果算出された価額であると理解し、当時なら１億３０００万円ないし１億４０００万円の範囲であれば合理的な説明のできる相当と認められる鑑定評価額であると考えたことなどから、同範囲内にある控訴人Ｄの希望価格（１億３４７７万５０００円）に沿った鑑定評価額を改めて算出することは可能と判断し、ｎの求めに応じることとし、改めて１億３５４７万円（同目録一の土地６８３６万円、同目録二の建物６７１１万円）を鑑定評価額として内示し、上記取締役会議事録草案の代金額の数値を抹消して、新たな内示額を手書きで記入した。これを受けて、同控訴人は、同日のうち

に、新たな内示額によりワープロ印字をし直した同控訴人の同月１８日付け取締役会議事録を作成し、公証人から同月２９日付の確定日付けを得たほか、甲と合意の上、同人との間において、売買代金額を鑑定価格とする同月１９日付け土地建物売買契約書を作成した（なお、同各不動産の代金合計額は、１億３７４８万３３００円とされているが、消費税２０１万３３００円を控除した残額は鑑定価格である１億３５４７万円となる。）。

ｑ鑑定士は、その後、上記内示に係る鑑定評価額に沿った内容の鑑定評価書の作成作業を行い、平成８年４月３日にこれを完成し、そのころ控訴人Ｂの事務所に赴いて、ｎに対し、同鑑定評価書を提出し、同月中には、鑑定料の請求書を提出した。また、同鑑定士は、ｎからの依頼により、同鑑定評価書及び同請求書の作成日付を、実際の作成日付よりも遡らせた同年３月１５日と記載した（この日付は、控訴人作成の同月１８日付け取締役会議事録及び控訴人及び甲作成の同月１９日付け売買契約書の各日付よりも前である。）。なお、同鑑定評価書には、参考とした４物件の取引事例を掲げていたが、そのうちの１件は同月の取引事例であった。

（イ）　慫慂による修正申告について

被控訴人所部係官は、税務調査の結果、平成８年６月２５日と同年７月１８日に、甲及び控訴人Ｄの関与税理士らに対し、第三目録一ないし三の各不動産の売買取引の事実が認められないとして、同各不動産に係る減価償却費及び支払利息を損金の額に算入できない旨、また、第四目録一、二の各不動産の売買については実際の売買価格は査定価格であるにもかかわらず、それよりも低額の鑑定価格であったかのように圧縮しているとして、同各不動産の売買に係る固定資産税売却損を損金の額に算入できない旨を説明し、同年９月６日から同年１０月１８日までの間３回にわたり、同関与税理士らを通じて、同控訴人に対し、その説明を前提とした内容の修正申告をするよう慫慂した。これに対し、同控訴人は、その慫慂に応じ、第三目録一ないし三の各不動産の売買が存在しないこと、第四目録一、二の各不動産の売買において売買価格を圧縮したことを前提に、平成８年１０月２５日、第三目録一、二の各不動産に係る減価償却費及び支払利息を損金の額から減算し、第四目録一、二の各不動産の売買の売買価格を１億４９７５万円（査定価格）とし、確定申告の際の申告売買価格１億３５４７万円との差額１４２８万円に消費税相当額４２万８４００円（１４２８万円の３パーセント）を加算した１４７０万８４００円を固定資産売却損から減算し、同金額を所得金額に加算して、法人税の修正申告書を提出し、また、同日、消費税について、上記差額１４２８万円を課税売上高に加算して、修正申告書を提出した。

イ　先にみた控訴人Ｄの甲に対する第四目録一、二の各不動産の売買に至るまでの経緯、特に、同控訴人が査定価格を徴したのち改めて鑑定価格を得るまでの経緯や鑑定価格算出の根拠更には売買当事者間の合意のもとに作成された同不動産に係る前記売買契約書の内容等の諸事情によれば、前記売買は、同売買契約書に記載したとおりの価格（鑑定価格）で実際に行われたものと認めるのが相当である。

なお、同控訴人が鑑定評価書を受領したのは平成８年４月３日であって、同控訴人の甲に対する第四目録一、二の各不動産の売買契約書（乙６２の１）の作成日付（平成８年３月１９日付け）及び同売買に関する取締役会の議事録（乙６１の１）の作成日付（同月１８日付け）の当時、売買代金額を設定するための客観的な資料としては査定価格しかなかったことは明らかである。しかしながら、前記ア（ア）のとおり、控訴人Ｄは平成８年３月２８日にｑ鑑定士に鑑定を依頼し、同月２９日にはｑ鑑定士は、鑑定価格を同控訴人に対し口頭で説明していたものであり、公証人から同月２９日付けの確定日付を得る時点では、既に同控訴人は鑑定価格による売買が可能となっていた。このことからすると、売買契約書、取締役会議事録及び鑑定評価書の作

成日付を遡らせたことについての問題はあるにしろ（税務上有利になるように年度内に決済することを目的として、売買及びその前提となる鑑定を急いだ上、作成日付を遡らせ、また、年度内の売買であることを明らかにしておくために確定日付を得たことが窺われるものの、そのことは、前記各不動産の売買価格が事実を仮装したものであることとは直接関連がなく、事実を仮装したことの根拠ともならない。）、現実に売買代金額を最終的に決定した同月２９日当時、査定価格以外の資料がなかったということはできず、前記認定を覆すに足りる証拠もない。

また、前記ア（ア）によれば、ｑ鑑定士は極めて短時間のうちに鑑定価格を算定しており、鑑定価格が決定されるについては、控訴人Ｄの意向が大きく影響していたことは窺われる。しかしながら、前記ア（ア）のとおり、ｑ鑑定士は、査定価格も検討し、図面及び現地を確認の上、鑑定価格を合理性を有する範囲内のものであると考えていたのであって、それ自体不当な価格ということのできないことは当然であるのみならず、同控訴人は、当初から査定価格を一割程度減額した価格で売買したいと考えていたのであるから、その希望をｑ鑑定士に伝えることは不自然なことではなく、鑑定価格が同控訴人の意向に沿ったものであったとしても、そのことから直ちに鑑定価格が現実の取引価格でないことの根拠とならないものであることは明らかである。さらに、本件においては、現実の売買価格が低くなることは甲にとってもメリットのあることであった上、同控訴人が甲に対して第四目録一、二の各不動産を査定価格で実際に売買したことを示すような書類等は一切ない。

ところで、控訴人Ｄは、前記ア（イ）のとおり、被控訴人所部係官による慫慂ののち修正申告をしている。しかしながら、修正申告の前提となる事実関係については異論があっても、種々の事情によって申告をすることもあり得ないわけではなく、特に同控訴人の場合、店頭公開を目指していたこと（弁論の全趣旨）から、更正処分及びこれに伴う種々の不利益を受けるような事態を避けるために修正申告をすることにしたとの判断も首肯できないわけではない。そうしたことからすれば、申告をしたとの事実のみをもって前提事実を容認していたとまでいうことはできず、申告の事実をもって、前記各不動産の売買価格が事実を仮装したものであることの根拠とはならない。まして、本件においては、査定価格で売買されたことを示す書類等は一切ない上、査定価格を１割減額した鑑定価格は、既に述べたように控訴人Ｄの意向に沿ったものであったとしても、このような価格で同各不動産を売却することは通常考え難い（すなわち、明らかに事実とは異なるであろうことを疑わせる）というような不当な価格でもない（不動産鑑定士によって、同一物件に関する鑑定評価額に一割程度の幅があることはその算定方法から考えて経験則上珍しくない上、前記ア（ア）のとおりｑ鑑定士においても、査定価格を検討し、図面及び現地の確認もしていたことから、同控訴人の希望価格が合理性を欠くものではないとの判断があってのことであることは、同鑑定士作成に係る証明書〔甲１４〕からも明らかである。）。このようなことからすると、本件においては修正申告をしたことを根拠として売買価格に関する仮装の事実を認めることはできないというべきである。

また、被控訴人は、原審において、前記各不動産の売買価格を不当に圧縮したとして、売買価格の不当性を論難するかのような主張もするなど、その主張については明確性を欠く部分がある。しかしながら、売買価格の当不当は、事実の仮装と直接関連するものではないことはもとより、本件においては、前記のとおり売買価格が不当であるものとはいえない。

したがって、控訴人Ｄの甲に対する第四目録一、二の各不動産の売却は契約書記載どおりの金額（鑑定価格）で行われたものというべきであり、仮装の事実を認めることはできないから、被控訴人の同控訴人に対する各重加算税賦課決定処分は違法であり、取り消されるべきである.

３　結論

以上の次第で、控訴人Ｄの本訴請求は理由があり、これと異なる原判決は不相当であるから取り消し、その余の控訴人ら三社の本訴請求は理由がなく、これを棄却した原判決はいずれも相当であるから、その余の控訴人ら三社の本件控訴はいずれも理由

がないから棄却する。

よって、主文のとおり判決する。

（口頭弁論終結の日　平成１５年３月２５日）

（広島高等裁判所第２部　裁判長裁判官　鈴木敏之　裁判官　松井千鶴子　裁判官　工藤涼二）

更　正　決　定

控　訴　人　　株式会社Ｄ外３名

被　控　訴　人　　広島東税務署長

上記当事者間の平成１４年（行コ）第４号法人税の加算税賦課決定処分取消請求控訴事件につき、平成１５年６月１３日当裁判所が言い渡した判決に明白な誤りがあったので、当裁判所は、職権により、次のとおり決定する。

主　　文

１　本判決の主文第１ないし３項を次のとおり更正する。

「１　原判決中控訴人株式会社Ｄに係る部分を次のとおり変更する。

２（１）　被控訴人が控訴人株式会社Ｄに対して平成８年１０月２９日付けでした同控訴人の平成７年４月１日から平成８年３月３１日までの事業年度の法人税に係る重加算税の賦課決定処分（ただし、原判決別紙第三目録一ないし三の不動産に係る損金算入分計６１万円７７５１円に関する処分を除く。）を取り消す。

（２）　同損金算入分に関する同賦課決定処分に対する同控訴人の請求を棄却する。

３　被控訴人が控訴人株式会社Ｄに対して平成８年１０月２９日付けでした同控訴人の平成７年４月１日から平成８年３月３１日までの課税期間の消費税に係る重加算税の賦課決定処分を取り消す。」

２　本判決の３頁下から３行目の「主文第１ないし３項と同旨」とあるのを次のとおり更正する。

「１　原判決中控訴人株式会社Ｄに係る部分を取り消す。

２　被控訴人が控訴人株式会社Ｄに対して平成８年１０月２９日付けでした同控訴人の平成７年４月１日から平成８年３月３１日までの事業年度の法人税に係る重加算税の賦課決定処分を取り消す。

３　被控訴人が控訴人株式会社Ｄに対して平成８年１０月２９日付けでした同控訴人の平成７年４月１日から平成８年３月３１日までの課税期間の消費税に係る重加算税の賦課決定処分を取り消す。」

３　本判決の１６頁１５行目から１６行目にかけての「被控訴人の同控訴人に対する各重加算税賦課決定処分は違法であって取り消されるべきものと判断する。」とあるのを「被控訴人の同控訴人に対する各重加算税賦課決定処分（ただし、法人税に係る同処分のうち第三目録一ないし三の不動産に関する損金算入分計６１万７７５１円に関する部分を除く。）は違法であって取り消されるべきものであるが、同括弧書き部分（損金算入分）に関する処分は適法であると判断する。」に更正する。

４　本判決の２３頁末行から２４頁３行目までを次のとおり更正する。

「以上の次第であって、控訴人Ｄの本訴請求中、被控訴人が同控訴人に対して平成８年１０月２９日付けでした同控訴人の平成７年４月１日から平成８年３月３１日までの事業年度の法人税に係る重加算税の賦課決定処分のうち第三目録一ないし三の不動産に係る損金算入分計６１万円７７５１円に関する部分を除いたその余のすべての処分に対する請求は理由があるが、同損金算入分に関する処分に対する請求は理由がなく、その余の控訴人ら三社の本訴請求はいずれも理由がない。」

平成１５年６月１６日

（広島高等裁判所第二部　裁判長裁判官　鈴木敏之　裁判官　松井千鶴子　裁判官　工藤涼二）

判　　決（平成１５年６月２０日変更）

控　訴　人　　Ａ株式会社

同代表者代表取締役　甲

控　訴　人　　株式会社Ｂ

同代表者代表取締役　甲
控　訴　人　　Ｃ株式会社
同代表者代表取締役　甲
控　訴　人　　株式会社Ｄ
同代表者代表取締役　乙
同４名訴訟代理人弁護士
大　原　貞　夫
田　村　道　雄
被　控　訴　人　　広島東税務署長
山　岡　義　憲
同指定代理人　　村　上　泰　彦
阿　井　賢　二
吉　村　正　志
仲　前　二　郎

当裁判所が、平成１５年６月１３日に言い渡した本事件の判決（ただし、同月１６日付けの更正決定後のもの。以下「本判決」という。）を次のとおり変更する。

主　　文

１　原判決中控訴人株式会社Ｄに係る部分を次のとおり変更する。

（１）ア　被控訴人が控訴人株式会社Ｄに対して平成８年１０月２９日付けでした控訴人株式会社Ｄの平成７年４月１日から平成８年３月３１日までの事業年度の法人税に係る重加算税の賦課決定処分（ただし、原判決別紙第三目録一ないし三の不動産に係る損金算入分計６１万７７５１円に関する処分及び同第四目録一、二の不動産に係る過少申告加算税部分を除く。）を取り消す。

イ　同損金算入部分及び同過少申告加算税部分に関する同賦課決定処分に対する同控訴人の請求を棄却する。

（２）ア　被控訴人が控訴人株式会社Ｄに対して平成８年１０月２９日付けでした控訴人株式会社Ｄの平成７年４月１日から平成８年３月３１日までの課税期間の消費税に係る重加算税の賦課決定処分（ただし、同第四目録一、二の不動産に係る過少申告加算税部分を除く。）を取り消す。

イ　同過少申告加算税部分に関する同賦課決定処分に対する同控訴人の請求を棄却する。

２　その余の控訴人らの本件各控訴をいずれも棄却する。

３　控訴人株式会社Ｄと被控訴人との間における訴訟費用は、第１、２審を通じて被控訴人の負担とし、その余の控訴人らと被控訴人との間における控訴費用は同控訴人らの負担とする。

理　　由

１　本件において、控訴人株式会社Ｄは、甲に対する第四目録一、二の不動産の売買に関して仮装又は隠ぺいの事実があるとしてされた重加算税賦課決定処分に対し、仮装又は隠ぺいの事実はないとして同賦課決定処分の取消しを求めたものであるところ、同控訴人が被控訴人の慫慂を契機として修正申告に応じたことについては、当事者間に争いがない。

【判示（５）】

ところで、国税通則法６５条の規定による過少申告加算税と国税通則法６８条１項の規定による重加算税とは、ともに申告納税方式による国税について過少な申告を行った納税者に対する行政上の制裁として賦課されるものであって、同一の修正申告又は更正に係るものである限り、その賦課及び税額計算の基礎を同じくし、ただ、重加算税は、過少申告加算税の賦課要件に該当することに加えて、当該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するという不正手段を用いたとの特別の事由が存する場合に、当該基礎となる税額に対し、過少申告加算税におけるよりも重い一定比率を乗じて得られる金額の制裁を課することとしたものと考えられるから、両者は相互に無関係な別個独立の処分ではなく、重加算税の賦課は、過少申告加算税として賦課されるべき一定の税額に前記加重額に当たる一定の金額を加えた額の税を賦課する処分として、過少申告加算税の賦課に相当する部分をその中に含んでいるものと解するのが相当であり、

【判示（６）】
したがって、重加算税賦課決定処分に対する取消訴訟においては、前記の加重事由の存否のみならず、過少申告加算税の賦課要件の存否も当然に審理の対象となり、審理の結果、過少申告加算税の賦課要件の全部又は一部が否定された場合には、加重事由の存否を問うまでもなく当然にその限度で重加算税の全部又は一部が取消しを免れないこととなるとともに、過少申告加算税の賦課要件の存在が認められ、加重事由の存否についてのみ処分庁の認定判断に誤りがある場合には、加算税中これに応じて減額されるべき部分についてのみ原処分を取り消し、その余については請求を棄却すべきものと解すべきである（最高裁昭和５８年１０月２７日第１小法廷判決・民集３７巻８号１１９６頁参照）。
【判示（７）】
　そうすると、本件において、控訴人株式会社Ｄの甲に対する第四目録一、二の不動産の売買に関し、先にした本判決説示のとおり仮装又は隠ぺいの事実は認められず、前記の加重事由の存在を認めることはできないが、本件各重加算税賦課決定処分の基礎となった同控訴人による修正申告が適法にされたことについては当事者間に争いがなく、過少申告加算税の賦課要件が存在すると認めるのが相当であるから、この部分については同賦課決定処分を取り消す理由はないのであって、この部分の取消しをも命じた先の本判決は、国税通則法６５条、６８条１項に違反したものであるから、これを変更しなければならない。
　なお、前記変更されるべき部分を除いたその余の部分についての判断等は、本判決理由説示等のとおりである。
２　よって、主文のとおり本判決を変更する。
（広島高等裁判所第２部　裁判長裁判官　鈴木敏之　裁判官　松井千鶴子　裁判官　工藤涼二）

TAINSキーワード

別紙リンク	
原本URL	原本なし
関連判決	Ｚ２５２－９０９３ Ｚ２５４－９６８０