

事実

原告Xの父Cは、平成8年12月29日、88歳で死亡した。これより先、平成2年4月に、Cは土地を売却し譲渡代金約54億円を取得した。Cがこの代金その他の資産の管理運営を訴外S社に依頼したところ、S社所属の顧問税理士の指示に従い、大要次のような一連の行為が行われた（「本件一連の行為」）。すなわち、CとXが自己資金と借入金あわせて58億円を出資して有限会社A社を設立し、さらにCが借入金28億円を増資により払い込む。CがA社出資持分の全部を現物出資して有限会社B社を設立し、受入価額を8599万円とする。CがB社出資持分（「本件出

資」）をXに42億円余で譲渡し（「本件譲渡」）、受領した譲渡代金で借入金を返済する。B社がA社を吸収合併したのち、減資によりXに減資払戻金68億円余を払い戻す。Xがそれを借入金の返済に充てる、というものである。

紙面の都合により、第1の争点については評釈で一言するにとどめ、第2の争点についての判示部分を引用する。

判旨

請求認容（確定）。

I 「通則法70条が規定する国税の更正、決定等の期間制限は、法定の申告期限又は納税義務の成立の日から一定期間が経過した後は課税庁が新たに国税の賦課権を行使することができないものとするので、租税法関係の早期安定を図ったものと解される。

そして、同条5項は、納税者が『偽りその他不正の行為』によって税額を免れたときは、同条の前各項が規定する期間より延伸された期間まで、更正、決定等を行うことができる旨を規定しているが、これは、納税者が『偽りその他不正の行為』によって税額を免れようとしたときには、課税庁による国税の賦課権の行使が困難となることはいうまでもないところ、このような場合、その者に対する適正な課税の機会を確保し、納税者間の公平を確保する必要があることや、賦課権の行使が困難となる原因を自ら生み出した以上、租税法関係の早期安定に係るその者の利益を考慮する必要性に乏しいことなどから、通常の場合よりも長期間その国税の賦課を可能として、適正・公平な課税の実現を図ることとしたものといえる。

このような、通則法70条5項の趣旨からすれば、同項が規定する『偽りその他不正の行為』とは、税額を免れる意図の下に、税の賦課徴収を不能又は著しく困難にするような偽計その他の工作を行うことをいうものと解するのが相当である（福岡高等裁判所昭和51年6月30日判決・税務訴訟資料89号123頁、最高裁判所昭和52年1月25日第三小法廷判決・訟務月報23巻3号563頁参照）。

II 「本件贈与税決定処分の根拠となる本件譲渡の事実及び本件出資の時価の評価の基礎となる本件一連の行為に係る客観的な事実関係については、……X等及びその顧問税理士らにより、関連資料が秘匿されたり、被告課税庁側に虚偽の事実ない

租税判例研究 第391回 国税通則法70条5項 「偽りその他不正の 行為」の意義

東京大学教授

増井良啓

租税判例研究会

横浜地裁平成16年3月17日判決

（平成13年（行ウ）第28号，甲野太郎対川崎西税務署長，贈与税及び加算税賦課決定処分取消請求事件）
判例集未登載

〔参照条文〕 国税通則法70条5項，相続税法7条

資」）をXに42億円余で譲渡し（「本件譲渡」）、受領した譲渡代金で借入金を返済する。B社がA社を吸収合併したのち、減資によりXに減資払戻金68億円余を払い戻す。Xがそれを借入金の返済に充てる、というものである。

本件譲渡は平成3年12月25日になされたが、Xはこれに係る贈与税の申告をしなかった（「本件不申告行為」）。これに対し、平成11年3月9日付けで、Y税務署長が、本件譲渡が相続税法7条にいう「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に該当するとして、その対価の額とYが算定した時価との差額をXがCから贈与により取得したものとみなして、平成3年分の贈与税の決定処分と無申告加算税の賦課決定処分をした（「本件各課税処分」）。これに不服のXが異議申立て、審査請求を経て出訴したのが本件である。

争点は2つある。第1は、本件出資の時価の評価方法である。第2は、本件一連の行為を基礎とする本件不申告行為が国税通則法（「通則法」）70

し資料が提示されたことはなく、むしろ、Cの納税申告の内容や、Yによる税務調査の過程においてX側から提示された資料の内容により、Yにおいて認識し、少なくとも認識し得べき状態にあったものといえることができるのである。……通則法70条5項の趣旨を踏まえて本件一連の行為を基礎とする本件不申告行為を考察したところによれば、本件において、Xが、贈与税の賦課徴収を不能又は著しく困難にするような偽計その他の工作をしたものと認めることはできないというべきである」。

「X等及び顧問税理士らにおいて、本件一連の行為を、『税額を免れる』意図の下に、そのための工作として行ったものと推認することは困難である……」。

評釈 結論に賛成。

I 本判決は、2つの争点について判断を下している。第1に、いわゆるA社B社方式の事案につき、課税庁が評価通達によらない評価を行うことを認めた。同旨の方向で下級審裁判例がほぼ固まっている（東京地判平成10・9・29判タ1025号142頁、神戸地判平成11・12・13税務訴訟資料〔「税資」〕245号749頁、大阪地判平成12・5・12訟月47巻10号3106頁、大阪高判平成12・7・13税資248号319頁、東京高判平成13・3・15判時1752号19頁、東京高判平成13・5・23判タ1126号114頁）。本判決はこれに1例を付け加えたものである。この争点についての本判決の判断は、処分取消しという結論に結びついていないため、傍論である。

第2に、本件不申告行為が通則法70条5項という「偽りその不正の行為」に該当しないと判断した。以下の評釈は、この点を対象とする。

II 1 課税処分の除斥期間に関する規定は、昭和26年4月にシャープ勧告に基づいて設けられた。当時の規定では、「詐偽その不正の行為」により租税を免れた者に対し更正を行う場合、3年の除斥期間の適用がなかった。その場合の扱いは解釈に委ねられており、徴収権の消滅時効が5年であるところから、賦課権も5年の消滅時効に服するものと解されていた。昭和37年の通則法は、「偽りその不正の行為」により税額を免れた者に対する更正につき、除斥期間を5年と定めた。また、無申告の場合において決定する場合の除斥期間も、同様に5年と定めた。その後、昭和56年5月の改正により、「偽りその不正の行為」の場合につき、

更正と決定の両方につき除斥期間が7年とされた。これが現行通則法70条5項である。

2 同項に関する最高裁の先例としては、2件が知られている。①最三小判昭和51・11・30判時833号57頁は、除斥期間が延びるのは、「偽りその不正の行為」によって免れた税額に相当する部分についてのみに限られるものではないとした。②小三最判昭和52・1・25訟月23巻3号563頁は、原審の判断を正当として是認したものである。原審の福岡高判昭和51・6・30行集27巻6号975頁は、「偽りその不正の行為」の意義について一般論を述べており、本判決はこれをほぼそのまま踏襲している。なお、②の最判は、原審の判断を追認するにあたり、通脱犯に関する③最三小判昭和48・3・20刑集27巻2号138頁を参照している。③は、「真実の所得を隠蔽し、それが課税対象となることを回避するため、所得金額をことさらに過少に記載した内容虚偽の所得税確定申告書を税務署長に提出する行為……自体……『詐偽その不正の行為』にあたる」と判示していた。

下級審においては、通則法70条5項の「偽りその不正の行為」の意義につき、やや異なる解釈を示すものも散在する。②の最高裁判決以前のものとして、④名古屋地判昭和46・3・19訟月18巻12号1900頁は、「脱税を可能ならしめる行為であって、社会通念上不正と認められる一切の行為を包含する」という基準をとっていた。また、最近のものとして、⑤東京高判平成15・5・20訟月50巻5号1663頁では、過少申告加算税を重加算税に変更した処分が争われたところ、重加算税の「隠ぺい又は仮装」の要件が満たされるときは通則法70条5項との関係でも「偽りその不正の行為」に該当し、その重加算税に関する更正決定についての除斥期間は7年になるとされた。

3 本件事案の特徴は、X・C・顧問税理士が、関連資料を秘匿したこともなく、虚偽の事実や資料を提示したこともなかった点にある。すなわち、本件譲渡時と決定処分時の間に通達が変更されており、Xらは、本件譲渡時には合法的な節税行為であると認識して行動していた。

これに対し、先例の多くは、所得秘匿工作を伴う事案を扱っている。②は、事業所得をことさらに秘匿したいわゆる虚偽過少申告の事案であった。その他下級審の事案をみても、所得を秘匿する、虚偽の事実を提示する、といった事実関係がほとんどである（東京地判平成16・2・12未公判〔米国大

使館現地職員事件, つまみ申告), 福岡高那覇支判平成11・5・11税資242号527頁〔遺贈に伴うみなし譲渡・受贈益をないものとして申告〕, 名古屋地判平成7・1・31税資208号158頁〔売上金の一部除外〕, 名古屋地判昭和63・11・30税資166号598頁〔虚偽の領収証, 過少申告〕, 新潟地判昭和62・3・31税資157号1306頁〔偽りの答弁, 取引先との通謀, 帳簿の不作成〕, 東京地判昭和62・2・16税資157号482頁〔収入・仕入れの圧縮計上〕, 東京地判昭和61・12・17税資154号816頁〔支払の事実のない手数料を経費として計上〕, 神戸地判昭和57・4・28訟月28巻8号1662頁〔被相続人が譲渡価額を圧縮した契約書を作成〕, 横浜地判昭和54・6・11税資105号613頁〔偽りの領収証, 領得の事実を隠蔽〕, 京都地判昭和54・4・27訟月25巻8号2296頁〔青色申告取消し, 所得金額の3割をこえる更新料を帳簿に記載せず申告しない〕, 東京地判昭和52・11・7税資96号214頁〔譲渡価額の圧縮〕, 名古屋地判昭和51・1・26税資87号98頁〔賞与の架空計上〕, 富山地判昭和49・5・31行集25巻5号655頁〔所得の帰属, 実質所得者課税の原則〕。

本件事案にやや近い事案を扱ったのが⑤判決であり, パートナースHIPを用いた損失の計上が問題とされている。ただし, 原審未公開のため事実関係が不明である。訟務月報の解説によると, 処分理由は架空の事業損失を計上したというものであったようである。ここで架空ということの意味が問題であり, 存在しない事実をあるように仮装したという意味であるならば, 本判決とは事案が異なる。本件ではA社B社方式の一連の行為が現実に行われたことが事実として認定されているからである。

III 1 判旨Iは, 通則法70条5項の趣旨を詳細に述べたものとして注目される。判旨は, 更正決定の期間制限を租税法関係の早期安定を図ったものと解したうえで, 5項が「偽りその不正の行為」の場合の期間制限を7年としているのを, 1項や3項の期間を「延伸」したものと位置付けている。つまり, 5項は1項や3項の例外規定であるというのである。この位置付けは, 70条の規定振りや, 規定の沿革からして, 正当であろう。

判旨が「そして」以下の段落で, 除外期間を7年に延伸する趣旨としてあげている点も, 実質論として相当程度に説得的である。しかし, 果たして, この趣旨理解だけから, 次の段落の「(i)税額を免れる意図の下に, (ii)税の賦課徴収を不能又は

著しく困難にするような偽計その他の工作を行うこと」という定式が, ただちに帰結するものであろうか。

たしかに, 「賦課権の行使を困難にした」場合に除外期間を延長すべきであると考えれば, 「(ii)税の賦課徴収を不能又は著しく困難にする」工作を標的にする, という基準は一見すると自然である。この趣旨理解をとる以上, 被告が主張していた「社会通念上不正と認められる一切の行為」という基準では, 広すぎることになる。だが, この趣旨だけからすれば, 単に「税の賦課徴収を困難にする」ような工作であれば足りるはずであって, 「不能又は著しく困難にする」工作である必然性はない。

また, 「(i)税額を免れる意図」という基準については, 趣旨理解との論理的つながりが必ずしも明らかではない。なぜなら, 脱税の意図がなくても賦課権の行使を困難にすることは十分にあり得るからである。

こうしてみると, (i)(ii)の定式は, 規定の趣旨だけから論理的に帰結する基準であるとはいえない。むしろ, 趣旨理解に加え, 通脱犯の構成要件と同様の基準を援用しているものと読むべきであろう。この点につき, Xは, 70条5項の「偽りその不正の行為」の対象は, 通脱罪に該当する脱税行為であることを必要とする, と主張していた。判旨はこれに直接には応答していないものの, (i)(ii)の定式自体が, 参照判例を介して, 通脱犯における最高裁の定式を借用している。(i)(ii)の定式は結局, 通脱犯における「偽りその不正の行為」の意義を基礎においているのである。

2 判旨IIは, 上記(i)(ii)の基準を本件事実にあてはめる判示部分の一部である。(ii)の基準との関係では, Xらが関連資料の秘匿や虚偽事実の提示をしていないこと, 課税庁が事実関係を認識し得る状態にあったこと, から, 贈与税の賦課徴収を著しく困難にする偽計はなかったとしている。また, 引用を省略したが, みなし贈与の課税処分をするかどうかは課税庁の判断によって決せられる関係にあったことなどから, 除外期間を延伸する相当性が認められない, としている。さらに, (i)の基準との関係では, 虚偽内容資料の作成提示や, 関連資料のことさらの秘匿が認められないことから, 「税額を免れる意図」を推認できないとしている。このように, あてはめ部分のポイントは, 本件のXが事実を隠したり嘘をついたりしてはいない,

という点にある。そのような場合には、規定の趣旨からみても、(i)の基準からみても、除斥期間の延長は認められない、と判断したものである。賛成したい。

この結論に対しては、第1の争点につき傍論でみなし贈与にあたるか判断した点との整合性を疑問視する見解があるかもしれない。しかし、この疑問は、手続と実体を混同している。手続面では、すでに平成5年10月に国税庁から各課税庁に対して資産評価企画官情報第1号及び資産税課情報第19号が発出されており、相続開始直前に現物出資により取得した株式等の評価についての処理方が示されていたと認定されている。したがって、課税庁としては、平成8年12月に至るまで決定処分を打つことができたはずであった。

3 引用を省略したが、本判決は、通則法70条5項の「偽りその他不正の行為」に該当するかどうかの判断にあたって、「納税者自身の行為及びその意図だけでなく、当該納税者から税務会計事務を委任された者の行為及びその意図を含めて」判断すべきであるとしている。会社代表者が税務会計事務の処理を放置し、またはそれを他の者に包括的に一任していた場合につき、同旨の先例がある（千葉地判平成3・10・28税資186号1109頁→東京高判平成5・2・25税資194号531頁→最一小判平成7・2・23税資208号430頁）。問題はその限界であって、納税者の意図に反しその支配領域の及ばないところで第三者が行った行為には原則として及ばないと解すべきではないか。

IV 関連する論点について付言しておく。

本判決は、通脱犯の構成要件について論ずるものではない。だが、納税者が行為時に合法的な節税と認識しており、事実を隠したり偽ったりしていない事案について、「不正の行為」にあたらないとした。この判断は、仮に通脱犯の場面に置き換えて考えた場合には、故意がなかったと認定する方向に働くであろう。

重加算税の「仮装又は隠ぺい」の要件についてはどうか。本件では無申告加算税の賦課決定処分が問題になっており、重加算税についての判断はされていない。しかし、社会通念上不正な行為であっても、納税者が合法と認識しており、事実を隠したり偽ったりしていない場合につき、「不正の行為」にあたらないとしている。この判断は、私法上有効である限りその記載が「仮装」にあたらないとした東京地判平成15・12・19未公刊と、傾

向が似ている。

これらの点は、いわゆる「事実認定による否認」という構成が、除斥期間・通脱犯・重加算税といった制度の要件論に波及することを示している。

(ますい・よしひろ)

