

○ 主文

本件控訴を棄却する。  
控訴費用は控訴人の負担とする。

○ 事実

一 控訴代理人は「原判決を取消す。被控訴人が控訴人の昭和三十七年四月一日から昭和三十八年三月三十一日までの事業年度の法人税につき、昭和三十九年六月三〇日付をもつてした更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を取消す。訴訟費用は第一・二審とも被控訴人の負担とする。」との判決を求め、被控訴代理人は控訴棄却の判決を求めた。

二 当事者双方の事実上、法律上の主張並びに証拠関係は、次のとおり附加補充するほかは原判決事実摘示と同一であるからこれをここに引用する（ただし、原判決七一枚目表五行の「その金額を」を「その全額を」に、同七五枚目裏六行の「金額債務免除し、」を「全額債務免除し、」に各改める）。

(主張)

一 控訴人の主張（未収利息の損金算入の否認について）

控訴人が本件係争事業年度（昭和三十七年四月一日から昭和三十八年三月三十一日まで）の貸倒損失として計上した合計金四八、六四六、三〇四円（ただし、損金計上は貸倒準備金取崩しのためそのうち金四八、二一〇、七〇九円）のうち未収金利息金七、二五五、六七五円相当分を被控訴人において否認したのは特に不当であることを対言する。

原判決は、控訴人のなした「債務引受金及び貸付金（金四一、三九〇、六二九円）」と「計上未収利息金七、二五五、六七五円」との實質的にも、税務会計処理上も全く性質の異なる二つの処理（行為計算）を混同して判断している。

そもそも、控訴人のなした原判決別紙6の未収利息の処理は、旧法人税法三〇条一項（昭和四〇年法律第三四号による改正前のもの）の規定に基づいているもので、この規定（同族会社の行為計算の否認）を根拠に国税庁長官名の行政通達（旧基本通達三五五、昭和二九・九・一五直法一一一六五等）も出されており、現実には実務を支配しているのである。即ち、同族会社が同族関係者に金銭の貸付をし、又はそれと同視すべき利益を与える行為をした場合に、利息の約定がない場合にももちろん、その約定があつても通常の取引に比して低率である場合は、同族会社は通常の取引による利率の程度（年八分程度）の利益を計上し、益金に算入しなければならぬこととされており、かかる処理をしない同族会社の計算に基づく法人税の申告に否認されていたのである。控訴人もかかる実務に従つて未収利息を計上していたもので、従つて未収利息額はそれぞれその年度の所得の計算上当然ながら益金として算入され、その結果控訴人の当該年度の所得額はその分だけ増加し、又欠損額がそれだけ減少しているもので、控訴人はかかる計算に基づいて各年度の法人税の申告をしてきているものである。（控訴人は当初から法人税の青色申告法人であるから、欠損の繰戻し、繰越欠損金の損金算入制度の適用を受けており、従つて法人税額の負担において所得の増加と欠損額の減少は同一の意味をもっているのである。）右のように認定利息を未収金として計上したことにより、控訴人はそれに見合う法人税額を現実に負担してきているのであつて、従つて、右未収利息の計上は「債務引受金」「貸付金」の仮払処理とは全然性質を異にしており、原判決がいうような「正常な経済取引においては通常考えられない極めて不自然、不合理なものであり、控訴人及び山初印刷がともにAの支配する同族会社なるが故になしたものである」ということは明白であつて、当時の山初印刷の経理内容とも無関係である。否、むしろ正常な取引としての合理的な形をとつて課税するための実務上の処理なのである。そうである以上、未収金（資産）が実際にその内容を実現する見込みがなく、無価値になつたことが確定した時点において貸倒れとして損金処理をすることは、既に所得として課税されたものである以上理の当然といわなければならない、全く正当な貸倒損失処理なのである。

二 被控訴人の主張

控訴人の右主張は次の理由により失当である。

被控訴人は、控訴人が山初印刷のためにした債務引受及び与信（貸付）の行為は、正常な経済取引においては通常考えられない極めて不自然不合理なものであり、控訴人及び山初印刷がともにAの支配する同族会社なるが故になしたものであり、その結果として控訴人の本件係争事業年度の法人税を不当に減少させることとなつたので、被控訴人は右債務引受等から貸倒れ処理に至る一連の行為計算について、旧法人税法三〇条一項の規定を適用して控訴人の前記損金計上を否認したものであ

る。即ち、右規定の趣旨に、法人が経済人として経済的合理的に行為計算を行なうことす  
るものであるから、法人が合理的行為計算に基づいて算定される所得に課税しようとする  
ものから、法人がことさらに不自然不合理な行為計算をしようとするより、行為計  
算を否認し、経済的合理的に行動したとすれば通常とつたであらうと認められ行為計  
算に従って課税しうると解すべきである。つまり、右の規定に基づく行為計算  
の否認は、法人の選択した行為ないし計算が実在し、かつ、私法的には有効なもの  
であるにもかかわらず、租税回避防止の見地からその達成せんとしている経済的目  
的に照らし、通常の場合と比較して異常であると認められるときに、課税の面にお  
いてこれを否定したうえで、通常の場合のあるべき行為ないし計算におきかえて課  
税標準額等を算定しようとするものである。

ここで強調されなければならないのは、法人の行為計算が異常であるということだ  
けでは右の規定を適用することが許されず、右の異常な行為計算により租税の負担  
を不当に減少させる結果が生じた時点において、当初の異常な行為計算からの一連  
の行為計算を一体のものとして、右規定を適用して課税所得を算出することとなる  
という点である。

ところで、税法上は期間損益計算の建前をとっているから、法人税を不当に減少す  
ることになった期間についてしか更正処分を行なうことができないのである。しか  
して、本件において控訴人は前記の債務引受等につき引受額に見合う金額を仮払金  
に計上したため、その時点においては右行為計算の結果控訴人の法人税を不当に減  
少させることとならなかつたのである。しかし、本件係争事業年度において控訴人  
が右仮払金を貸倒れとして損金に計上してきたことによつて、控訴人の本件係争事  
業年度の法人税を不当に減少させる結果が生ずることとなつたので、ここに到つて  
被控訴人は前記の規定を適用して本件更正処分をなしたものである。そして、未  
収利息相当額については、利息債権を生ずべき元本の成立が右に述べた理由によ  
り税務計算上否定され、当該元本債権の貸倒れ処理が否認されるべきものである  
以上、当該債権を元本とする利息債権について貸倒れを認容する余地はないので  
ある。被控訴人が本件未収利息部分の損金性を否認したのは右の事理に基づく  
税務上の当然の処理であつて、控訴人が未収利息を計上していたこと自体実体的  
ない単なる会計上の処理にすぎない。

更に、控訴人は、本件未収利息相当額は控訴人の既往の事業年度の益金に算入され  
ており、既に課税されているから、当該金額を本件係争事業年度の貸倒損失とし  
て損金に算入しうべきものであると主張するが、法人税は各事業年度の所得の金額  
を課税標準として課することとしており、いわゆる期間損益計算の建前を採つてい  
るので、控訴人主張のように本件未収利息相当額が既往の課税年度において益金に  
算入されていたとしても、そのこと自体当期の損金算入を認容する理由にはなら  
ないのである。

また、本件未収利息について、控訴人は認定利息として旧法人税法三〇条一項の規  
定に基づいて計上したごとき主張をしているが、右利息は、その計上の動機は別と  
して控訴人の行為計算によつて発生したものであり、右規定に基づいて被控訴人が  
認定したものではない。のみならず、控訴人による本件未収利息の計上は恣意的な  
行為計算の所産というほかはないのである。したがつて、「仮払金（貸付金）の否  
認の処理と未収利息の処理とは全く無関係であつて本質を異にする」とするがご  
とき控訴人の主張は全く失当である。しかして、このような既往の未収利息を計上  
したことの救済方法は別途法定の期間内である限り更正の請求（国税通則法二三  
条）、もしくは課税庁側による減額更正（五ヶ年以内、同法七〇条）の手続による  
ことになる。

### 三 控訴人の反論

未収利息の計上は、本来なんら不自然不合理な行為ではなく、当然の行為であり、  
しかも前述のように税務の実際においてこれをしない場合は課税庁によつて更正さ  
れることが明白であつて、私法上の効力と関係なく計上されているのが一般であ  
る。

控訴人は右の理に従つて現に債務引受等をした金額につき未収利息を計上したので  
あり、それは現実の行為であつて、被控訴人のような恣意的行為計算などとい  
うものではない。

そして、被控訴人は、元本の成立が税務計算上否定され、その元本債権の貸倒れ処  
理が否認されるべきものである以上、当該債権を元本とする利息債権について貸倒

これを認容する余地にない旨主張するが、これに論理的に矛盾している。仮に元本債権が否定されるとしても、それは元本債権が実在しないからではなく、その成立の不合理性、異常性と行為計算認容による法人税不当回避の結果招来が理由である。ところが、本件利息債権の計上には、前記のようにその成立になんらの不合理性、異常性がないばかりか、貸倒れ処理によつて法人税を不当に免れる結果にはならないのである。

また、被控訴人は法人税の期間損益計算の建前からその適法性を云々するけれども、控訴人は異つた年度間の損益通算が可能であると主張しているのではなく、本件未収利息の計算が不当な租税回避にならない一つの根拠として、それぞれの年度における未収利息益金算入の事実を主張したにすぎない。

更に、被控訴人の主張する国税通則法二三条の更正の請求手続は、明白な法規不遵守や計算違いの場合であつて、本件のごとき実務上一般に行なわれている認定利息の是正手続のための規定ではない。

(証拠関係) (省略)

○ 理由

当裁判所の認定・判断も原判決理由説示と同一であるから、これをここに引用する。

なお、控訴人は当審における争点として、未収利息相当分の損金算入否認を特に不当と論ずるので、以下この点について判断を追加する。

控訴人及び山初印刷がいずれもAの支配する同族会社であつて、控訴人が右出初印刷に対し原判決別紙1ないし5の各表とおりに債務引受及び貸付をしてそれを同表記載のとおり処理し、右債務引受(求償金)及び貸付(以下この両者を債務引受等という。)の金額に見合う合計金四一、三九〇、六二九円を山初印刷に対する仮払金として計上するとともに、右仮払金に対する仮払発生の日から昭和三四年三月までの利息上して、原判決別紙6表記載の金額(合計金七、二五五、六七五円)を未収金として計上し、更に、昭和三七年六月一日山初印刷との間で右債務引受等の仮払金と未収利息の合計金四八、六四六、三〇四円を一括して準消費貸借契約を締結し、右未収利息を仮払勘定に振替え、以上の仮払金の合計額(金四八、六四六、三〇四円)を昭和三八年三月一二日に全額免除の処理をして本件係争事業年度に貸倒損失として損金の算入をするに至つたことは原判決のとおり当事者間に争いのないところである。

しかして、成立について争いのない甲第一四号証と当審証人Bの証言によれば、同族会社における行為計算否認の規定に依拠して、無利息ないし一般より低率の利息の貸金については、一般の金融取引と同等程度の利息を計上してこれを益金に算入する取扱(いわゆる認定利息の取扱)が、課税当局を含め税務会計上の実務として行なわれていることが認められ、控訴人が前記のとおり原判決別紙6表記載の未収利息をそれぞれ当該年度の益金に計上したのも、この取扱に基いたものであることが右証言によつて窺うに十分である。そして、控訴人はこれを論拠に、控訴人が本件係争事業年度において貸倒損失として処理した金額のうち少なくとも右の未収利息(いわゆる認定利息)はその元本債権たる債務引受等と性質を異にし、未収利息相当額金七、二五五、六七五円は既往の事業年度において益金に算入されているのであるから、その回収不能が確定した時点において損金に算入しうべきはずであると主張する。

しかし、本件では前記のように債務引受等とその未収利息の仮払金が全額免除され、それが貸倒損失として損金算入の経理が行なわれたのを機会に、これが旧法人税法三〇条一項の規定する同族会社の租税不当回避の行為計算に該るとして否認されるに至つたのであり、このように元本債権とその未収利息の全額貸倒処理がその後の事業年度に於いて課税上改めて否認の処置を受けた以上、そのうちの未収利息相当分が前記実務上の取扱から既往年度において益金に算入されて所得の対象に計上されたことがあるとしても、それだけの理由で元本債権と別個に未収利息分だけの損金算入を是認すべきことにはならない。

なんとなれば、同族会社における行為計算否認の制度は、租税の公平負担の原則に由来し、法人税法の適用を受けるべき法人がすべて経済的、合理的な取引活動を行なつているものとの前提に立ち、とかく同族会社に認められる不自然不合理な行為計算による租税不当回避を抑止しようとするところにあるのであるから、控訴人のいういわゆる認定利息が右の趣旨から計上されて益金に算入されたとすれば(それが納税者の申告によると、課税当局の更正決定によるとを問わない)、その益金算入はその事業年度における当該法人の法人税の経理として当該理由のある処理とい

うべきであり、このようにすることによつて当該法人はあるべき自然かつ合理的な経済人として法人税法上容認され、その取引活動を右の経理記帳のとおりのものであり、控訴人は税法上かかる処遇のもとにあつて、本件係争事業年度において山初印刷に対する債務引受等（元本債権）とともにその未収利息を貸倒損失として損金に算入したところ、引用にかかる原判示のように、その債務引受等が同じAの支配する個人会社間の取引で、しかも事実上倒産している会社に対するものであることを理由にその全額免除による貸倒損失計上が税負担不当回避の行為計算であるとして改めて否認されたのであるから、その元本債権に附帯する未収利息債権が運命を共にするものとして、同様の理由により損金算入を否定されることになるのは、行為計算否認の制度趣旨と利息債権の法的性質からやむをえないところというべきであり、また、既往年度における益金算入とかかわりない右未収利息分の損金算入否認の処理は、税法における期間損益計算の建前から当然の帰結といわなければならない。

これを強いて換言するならば、同族会社が通常の利息の約定でその個人支配の他の会社に貸付をして未収利息を益金に計上したのち、別の年度においてその元利債権を免除して貸倒損失の処理をし、それが税負担不当回避の行為計算として否認された場合と何ら異るところがないのである。

以上の理由により、原判決の判断は相当であつて、本件控訴は理由がないからこれを棄却することとし、控訴費用の負担につき民訴法九五条、八九条を適用して主文のとおり判決する。

（裁判官 浅賀 栄 柴田源次 佐々木條吉）