

(租税判例研究)

青色申告に対する更正の理由附記と海外渡航費の損金性

(岡山地裁昭和四七年二月三日判決)

齊藤 稔

(租税務大学校
租税理論研究室教授)

青色申告に対する更正の理由附記と海外渡航費の損金性

岡山地裁 昭和四七年二月三日判決

(昭和四四年(行ウ)第四四号、所得税並びに法人税加算賦課更正処分取消請求事件、原告株式会社倉森一級建築士事務所、被告岡山税務署長)

行政事件裁判例集 第二三卷 第一、二号一頁

〔参考 本件は確定〕

〔事実〕

一 原告Xは、株主約一〇名の同族会社形態の株式会社で、建築設計および建築監督を目的とし、青色申告提出の承認を受けている。

同社は、昭和四一年度(昭和四一年四月一日から昭和四二年三月三十一日まで)の法人所得につき、所得金額八七三、〇三二円、税額二二六、四四〇円として申告した。

この申告の基礎となった計算には、同社の取締役Aが、訴外株式会社B社主権のヨーロッパ建築視察団に加わり、昭和四一年八月四日から同月三〇日までの間、ヨーロッパ各地を旅行した費用五六万円が、研究費として損金に計上されていた。

二 被告Y税務署長は、原告の帳簿書類等を調査し、前記のヨーロッパ旅行費用五六万円が、原告の業務の遂行上必要な費用とは認められず、同費用は原告が取締役Aに賞与として支出したものにほかならないと認定し、昭和四三年一二月二五日付で、原告の所得金額を一、四三三、〇三二円(申告所得金額に五六万円を加算した金額)、税額三八三、二四〇円、

過少申告加算税七、八〇〇円とする更正および賦課決定処分をした。

三 この課税処分通知書には、更正の理由として、「加算、研究費の否認（夏期ヨーロッパ建築視察旅行）五六万円」とのみ附記されてあった。

四 原告は、本件課税処分が違法であり、取り消さるべきものとして、昭和四四年一月二〇日、所轄国税局長に対し、本件課税処分につき審査請求したところ、同国税局長は、同年三月七日付で、同審査請求を棄却するとの裁決をなし、同月一三日、原告に通知した。

五 原告は、これを不服とし、被告のなした前記課税処分の取消を求めて、本件訴訟に及んだものである。

なお、この旅行の目的ないし内容は、判決の認定したところによれば、次のような事実のものであった。

(1) 旅行の目的

原告としては、特に差し迫って海外視察旅行を必要とする具体的な目的はなかったが、一級建築士である取締役Aの建築家としての素養を高めるという意味もあって、同人を原告の費用で参加させることにしたものである。

(2) 旅行先および旅行経路

ハバロフスク、モスクワ、ヴァルナ、イスタンブール、アテネ、ナポリ、ローマ、ヴェネチア、ミラノ、チューリッヒ、パリ、ロンドン、ロッテルダム、コペンハーゲン、ストックホルム、パリ、カイロと順次旅行し、各都市の主要建築物を視察したものである。

(3) 旅行中の行動

取締役Aは、旅行期間中一、〇〇〇枚をこえるスライド写真を撮影した。また、予定されていたシンポジウムが、旅

行中に開催されたが、専門的な分野まで立入ったいわゆるシンポジウムといえるようなものではなかった。

(4) 帰国後の報告等

取締役Aからは、原告に対して、前記写真と簡単な旅行日程を記載した書面を提出したのみで、特に報告書等は提出していない。

(5) 他の参加者とその費用負担

高校教諭六名、建築会社従業員、ホテル経営者、トルコ風呂経営者各一名ほか一名合計一〇名が、同時に参加したが、Aほか一名を除く九名の者は、旅行費用を自己負担している。

〔原告の主張〕

一 更正の理由附記について

本件更正処分の理由附記に不備がある。

すなわち、本件課税処分のお知らせには、理由として、前記事実三に掲げた記載がなされていたのみで、その否認しなければならぬ原因について、原告を納得させるに足る記載を欠いている。

二 旅行費用の損金性について

ヨーロッパ視察旅行費用の五六万円は、次に述べるように、原告の業務の遂行上必要な費用であり、法人税法第二二条第三項所定の損金に該当する。

(1) 最近の建築設計は、世界共通の規模で行なわれているものであるから、一級建築士の資格を持つ原告会社の取締役が、建築物の構造設計の研究のため、古い歴史を経、また近代建築物の粋を集めているヨーロッパの建築物を視察し

ておくことは、原告の事業の発展に直接結び付くものである。

(2) この視察旅行の成果は、やがて原告の業績のうえに現われてくるのであって、いわば社業発展のために必要な投資ともいふべきものである。

〔被告の主張〕

一 更正の理由附記について

本件課税処分通知書に記載された更正処分の理由附記によって、否認の対象事項も金額も明白であるから、この程度の記載であっても、理由の記載として欠けるとはならない。

ただし、法人税法第一三〇条第二項は、青色申告書にかかる更正について、その更正の理由を附記しなければならないと定めているが、同条項は、本件におけるように、帳簿書類の記帳自体に虚偽があるわけではなく、その記帳を前提として、原告の判断が誤りであるとして更正する場合には、その判断が誤っていると認定した理由まで附記することを求めたものではない。

本件においては、更正の理由は、損金計上の許否にかかる法律的問題であり、被告は、更正通知書にその更正の対象を特定し、本件建築視察旅行費が損金に計上し得ないことを端的に示しているのであるから、理由附記の不備の違法はない。

二 旅行費用の損金性について

原告の帳簿書類等を調査したところによれば、本件旅行は、その目的、旅行先、旅行経路、旅行期間および旅行中取締役Aが行なった行動等からして、観光を主たる目的とする一般の観光旅行の域を出ないものと言わざるを得ず、原告の業

務の遂行上必要なものとは到底認められない。

したがって、原告が支出した旅行費用五六万円は、原告が取締役Aに賞与を支給したものにほかならず、損金に算入することはできない。

〔判旨〕

原告の請求を棄却。

一 更正の理由附記について

(1) 法人税法第一三〇条第二項が更正に理由附記を命じている趣旨は、青色申告書提出の承認を受けた納税義務者は、大蔵省令の定めるところの帳簿書類を備えつけてそれに記帳すべき義務を負わされているので、その申告にかかる所得の計算が右の法定の帳簿書類による正当な記載に基づくものである限り、その帳簿の記載を無視して更正することがない旨を納税義務者に対して保障する（同条第一項）ものであるから、その更正通知書に附記すべき理由も、帳簿との関連においていかなる理由によって更正するかを明らかにする程度のものであることを要すると解すべきである。

(2) したがって、帳簿の記帳自体の信憑性について問題があるわけではなく、その記帳を前提として、その記帳にかかる費用が損金に該当しないとして更正する場合には、帳簿のどの費用が右に該当するかを特定すれば足り、何故その費用を損金と認めなかったかその認定の理由まで附記しなければならない趣旨と解すべきではない。

(3) 本件においては、夏期ヨーロッパ建築視察旅行費用五六万円との帳簿の記帳自体には問題がなく、右費用を原告が研究費として損金に算入したために、被告がそれを否認したものであり、しかもその際、夏期ヨーロッパ建築視察旅行費用と特定しているのであるから、被告が右につき、損金と認めない理由を附記しなかったからと言って本件更正処

分が違法となるものではない。

二 旅行費用の損金性について

本件旅行費用は、その旅行内容からして、原告の業務の遂行上必要な費用とは解されず、その支出は取締役Aに対する賞与として支出したものと云わざるをえない。

〔評釈〕

本件の争点は、青色申告書に対する更正の理由附記の問題と、いわゆる海外渡航費の損金性の問題である。

一 更正の理由附記について

(1) 判旨一の(1)は、青色申告書に対する更正の理由附記の趣旨を述べたものである。この点に関しては、すでに確立している判例として、最高裁第二小、昭和三八・五・三一および同第二小、昭和三八・一二・二七があり、本判決は、この両判決の判旨と基本的に軌を一にするものである。すなわち、判旨一の(1)の前半部は昭和三八・五・三一の最高裁判例の考え方を、後半の「帳簿との関連において」以降の部分は、昭和三八・一二・二七の最高裁判例の考え方を踏襲したもののように思われる。

なお、この点に関して若干表現を異にする判決として、最高裁第三小、昭和四二・九・一二があり、同判決においては理由附記の趣旨について、「帳簿書類に基づく実額調査によらないで更正されることのないよう保障している」ことと関係つけて説明がなされているが、さきに掲げた二判例の判旨も、この帳簿調査の保障との関連から導かれたものであると解することが出来よう。

最高裁判例（昭和三八・五・三一）においては、一般に、行政処分理由附記を要求する法の趣旨について、「処分庁

の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服の申立に便宜を与える」と述べ、理由附記の程度については、「処分の性質と理由附記を命じた法律の趣旨・目的に照らしてこれを決定すべきである」としているのであるが、法人税法においては、すべての更正処分について理由附記を命じているわけではなく、青色申告の場合に限って理由を附記すべきものとしていること、青色申告書提出の承認を受けた者に限り、一定の帳簿書類の作成、備付を義務づけ、その備付を欠く場合には青色申告の承認を取消すべきものとしていること、また第一三〇条の第一項において帳簿調査を保障し、同一法条の第二項において理由附記を命じていること等を勘案すれば、この判旨一の(1)については、異論のないところであろう。

(2) 判旨一の(2)は、理由附記の程度を述べるに当って、「帳簿の記帳自体の信憑性について問題があるわけではなく、その記帳を前提として、その記帳にかかる費用が損金に該当しないとして更正する場合には」と限定し、更正処分の態様には、本件のような場合(以下、本稿において、「帳簿の記帳を否定しない場合」という。)と、そうでない場合(以下本稿において、「帳簿の記帳を否定する場合」という。)との区分があり得ることを示唆し、前者の場合の理由附記は、帳簿の項目を特定すれば足るとしたもので、このことを、前述の青色申告書に対する更正の理由附記の趣旨から導いている。

この帳簿の記帳を否定しない更正と、帳簿の記帳を否定する更正とに区分する考え方は、帳簿の記載事項の持つ実質的証明力の範囲に着目した考え方であると思われる。

すなわち、正規の帳簿書類に、ある支出が記載されている場合、その支出が納税者の負担において支出されたこと自体については、帳簿は相当高い証明力を有しているといえよう。しかし、特定の支出が損金に該当するかどうかは、法

の適用をまって決定すべきことがらであり、その支出が帳簿に記載されただけで、それが当然に損金性（必要経費性）を備えたものと推定しうるに足りるだけの機能を、帳簿は有していないというべきであろう。

ちなみに、神戸地裁判決（昭和三五・六・六 行集一一一六 一七四九頁）が、「特定の支出にかかる経費が必要経費に該当するかどうかは、法律問題であって、事実問題ではないから、裁判上の自由の対象とはならない。」としているのは、この問題を考える上で参考となろう。

帳簿の持つ証明力がこのようなものであれば、課税庁が納税者の帳簿を調査して更正しようとする場合、帳簿の記載を否定するときに、帳簿の記載を否定しないときとでは、その理由附記の程度には、おのずから差異があつて然るべきであろう。帳簿の記載を否定する更正の理由附記には、帳簿以上に信憑力のある具体的資料を摘示して、処分の具体的根拠を明らかにすることが必要であらうが、帳簿の記載を否定しない更正にあつては、そのように詳細な理由附記がなくとも、あえて違法というには当たらないであろう。

このように、帳簿の記載を否定する更正と、帳簿の記載を否定しない更正とを区分して考える立場に立って、従来のも最高裁の判例をみると、昭和三八・五・三一判決は、差益率低調による基本金額の修正（売上過少による修正）という更正処分にかかるものであり、昭和三八・一二・二七判決は、売上計上洩加算という更正処分にかかるものであつて、いずれも帳簿の記載を否定する更正にかかるものであつた。これらの判例は、理由附記の程度については、帳簿の記載を否定する更正の場合にのみ機能するものということにならう。

このようにみると、本判決は、理由附記の程度について、具体的場合を分けて論じている点において、まさに注目すべき判決といえよう。

なお、この点に関連してなされた判決として本判決よりも後に、最高裁第二小、昭和四七・三・三一判決があるもので、簡単に触れてみたい。

この事件は、同族会社の行為計算の否認により、借地権の価額相当額の金額を認定加算して更正したものであるが、「建物譲渡損の否認金五八七、五九四円、建物の譲渡益金一二、四〇六円、借地権計上洩金三、三〇〇、〇〇〇円、寄付金超過取消金六〇三、〇四二円」と記載された理由附記について、第一審、第二審の判決は、不備の違法があるとし、最高裁も、これを支持したものである。

この上告審判決は、上告人（課税庁）の「帳簿の記載を否定しない更正の場合の理由附記としては、せいぜいのところ加除算科目と金額とを附記すれば足りる」という主張に対して、これを、「採用できない」としているのであるが、採用できない理由としては、「本件再更正処分に附記された前記理由においては、そもそも、所論借地権について帳簿の記載に誤りがあるという趣旨であるのか、あるいは、所論のように前記三一条の三を適用した結果であるのかさえ不明であるから」と述べており、換言すれば、この程度の理由附記では、帳簿の記載を否定するものか否定しないものであるのかさえ不明であるから、所論は採用できない、としているのであって、帳簿の記載を否定しない場合の更正についての上告人の主張の理論自体までは否定していないものようである。

この意味において、この最高裁判決は、本件判決の判旨に直ちに抵触するものではないというべきであろう。

(3) 判旨一の(3)は、理由附記の程度につき、判旨一の(2)の一般論を本件に適用したものである。

判旨一の(2)の立場をとる限り、判旨一の(3)の結論が導かれてくるのは、特に異論のないところであろう。

二 海外渡航費の損金性について

青色申告に対する更正の理由附記と海外渡航費の損金性

(1) 判旨二は、本件旅行費用の損金性について、裁判所が認定した事実に基づいて得た判断を示したものである。すなわち、判決は、まず旅行の目的を検討し、一般的に、従業員個人の素養を高める目的の旅行が会社の業務上必要でないと言えず、事実、本件旅行においても、そのような目的を漠然と有していたことはうかがえるとしながらも、実際の旅行内容（旅行先、旅行経路、旅行中の行動、帰国後の報告等）からみると、観光の目的達成の実効性が極めて乏しいことを指摘して、判旨二の結論を下したものである。

(2) 昭和三九年四月一日、わが国がIMF（国際通貨基金）八条国へ移行したことに伴い、貿易外支払の自由化の一環として観光渡航が自由化されて以来、本件にみられるような形式の海外渡航が、法人の役員、従業員の間で数多く実施されるようになり、その渡航費用の損金性が問題とされる事例も多くなったようである。

本判決は、そのような海外渡航費の損金性を個別に判断するための事実認定の仕方において、参考となるものがあるといえよう。

(3) そもそも、法人税法第二二条第三項は、法人の所得の計算上、損金に算入すべき費用として、販売費、一般管理費その他の費用（債務の確定したもの）を挙げているが、これらの費用は、客観的に事業活動上の必要経費に当たるとでなければならぬ。

これを海外渡航費についてみれば、その渡航費用が損金に算入されるためには、(1)その海外渡航が会社の業務の遂行上必要なものであり、かつ、(2)その支出額が通常必要であると認められる金額でなければならない（高松地裁、昭和三二・一〇・一一判決「旅費の損金性について」）。

また、本件旅行のような団体旅行の場合でも、その参加費用の損金性の判断は、本来、参加者個々の実情に基づいて

行なうべきであり、団体旅行の共通性を検討することは、参加者に対する税務上の処理の権衡を図る目安とはなっても、検討の結果の判断を、直ちに参加者すべてに機械的に適用すべきものではあるまい。

(4) 本判決は、原告会社の取締役の海外渡航について、その目的と実際の内容を、原告会社および参加者個人の実情に基づいて検討し、その結果、会社の業務の遂行上必要でないものと判定し、その渡航費用の全額について、損金算入を認めなかったもので、判旨には賛成である。

なお、このように結論した本判決が、その支出額について、通常必要とみられる金額の範囲内であるかどうかの検討に立ち入らなかったことは、当然といえよう。