

大阪高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消等請求控訴事件
国側当事者・東税務署長
平成20年11月13日棄却・上告

判 示 事 項

- (1) 法人税法22条2項(各事業年度の所得の金額の計算)の規定の文言からすれば、実現した収益、すなわち外部からの経済的価値の流入は、原則として全て益金に含まれることが明らかであり、そして、B相互会から支払われた見舞金は、B相互会という外部からの経済的価値の流入にはほかならないところ、これを益金の額に算入する必要がないとする定めは、法人税法及びその関連規定中には見いだせないから、その全額を各事業年度における益金の額に算入すべきであるとされた事例(原審判決引用)
- (2) 本件の経理処理は、競走馬を繁殖牝馬に転用する際に要する税務処理に係る事務を簡素化する方法として、雑収入となる見舞金未計上額と、これに相当する減価償却費を相殺処理してまとめ、これと同額を競走馬の資産勘定から直接減算したものに過ぎないとの控訴人会社の主張が、法人税の申告において見舞金相当額を減価償却費として所得の金額の計算上損金の額に算入するためには、法人税法31条1項(減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法)の規定に従って、償却費として損金経理することが必要というべきところ、控訴人会社は見舞金未計上額について損金経理していないから、見舞金と同額の減価償却を行ったものと同視することにより見舞金を益金の額に算入しないことは許されないとして排斥された事例(原審判決引用)
- (3) 法人税法31条1項が減価償却費の損金算入につき損金経理を要求した趣旨と償却費の損金経理の意義
- (4) 本件の経理処理は、法人税の圧縮記帳の処理と同様であるとの控訴人会社の主張が、圧縮記帳は、益金の額に算入すべき金額について規定した法人税法22条2項の例外であるから、法律の規定がない限り納税者の側で自由に行うことは許されないというべきところ、そもそも本件の経理処理は圧縮記帳とはその趣旨、目的を異にするものである上、本件のような場合において圧縮記帳と同様の処理を行うことを認める規定は見当たらないとして排斥された事例(原審判決引用)
- (5) 本件の経理処理は、少なくとも、企業会計原則上の重要性の原則により正規の簿記に従った処理と認められるべきであるとの控訴人会社の主張が、重要性の原則の趣旨は、厳密な会計処理の原則及び手続並びに表示の方法を適用するための費用とその結果から得られる情報の便益とを比較して、前者が後者を上回る場合には、簡便な会計処理方法及び手続並びに表示の方法を採用してもよいとする点にあること、重要性が乏しいか否かは、当該企業の採用した会計方針が情報利用者の意思決定に影響を及ぼすか否かによって判断されるのが通常であり、金額及び表示の両面について意思決定に及ぼす影響が低いものについては、重要性が乏しいと判断されることが認められるところ、見舞金未計上額は、金額的に些少であったとまでは認められず、しかも、事故見舞金が支給された競走馬を繁殖牝馬に転用する場合、事故見舞金を益金に算入し、繁殖時期である3月から6月に種付けをし、9月末日に獣医によって受胎確認がされた後に初めてこれを繁殖牝馬に用途変更した上、用途変更前は競走馬として、用途変更後は繁殖牝馬としてそれぞれ減価償却を行なうというのが正規の経理処理であると認められるところ、このような手順を踏むことによって増える事務量が具体的にいかほどのものか

- については証拠上必ずしも明らかではなく、見舞金未計上額を益金に算入せず、競走馬の帳簿価額から直接減価することが上記のような意味で重要性に乏しかったものと解することは困難であるのみならず、そもそも損金経理のこのような趣旨からすれば、情報利用者の意思決定にとって重要ではないとの理由のみによってこれを省略することは認められないとして排斥された事例（原審判決引用）
- (6) 租税法関係における信義則の法理の適用要件（原審判決引用）
- (7) 税務調査における見舞金に係る一連の経理処理についての課税庁係官と控訴人会社会長とのやり取りは、当該経理処理が適法である旨の公的見解の表示に当たるとの控訴人会社の主張が、これらはいずれも税務当局の一担当者が調査の過程における質疑において、当該経理処理に対する微温的な態度を示したことがあるにとどまり、一定の責任のある立場の者の正式の見解の表示と評価できるようなものとは到底いうことができず、したがって、最高裁昭和62年10月30日第三小法廷判決（裁判集民事152号93頁）にいう「公的見解の表示」とは認められないとして排斥された事例（原審判決引用）
- (8) 税務調査における見舞金に係る一連の経理処理についての課税庁係官と控訴人会社会長とのやり取りが最高裁昭和62年10月30日第三小法廷判決のいう公的見解の表示には当たらないとしても、競走馬見舞金の経理を行っている法人は国内でも数社しか存在せず、本件においては租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請は存在していないから、信義則法理の適用について前記判決ほどに慎重になる必要はないとの控訴人会社の主張が、ある減価償却資産を見舞金ないし奨励金等の支給を受けて耐用年数の異なる別の用途に転用する事例は、本件のような馬を競争用から繁殖用に転用する事例に限られず、本件の経理処理を許容することで、他の同様の立場におかれた納税者との間に不公平を生じる可能性が皆無であると断定することはできないとして排斥された事例（原審判決引用）
- (9) 原告会社は見舞金を受領して廃馬処分や売却処分をした際にも見舞金相当額を帳簿価額から直接減算する方法で仕訳処理を行っていたのであって、これを含めれば本件の経理処理に類する方法は毎年相当の件数に上っていたから、2度の税務調査でもこれが問題にされなかったということは、こうした処理が適法であるとの公的な見解の表示がされていたのと同様に扱ってよいはずであるとの控訴人会社の主張が、競走馬を廃馬処分や売却処分する場合には、見舞金を益金に計上した上で従前の帳簿価額のまま除却損ないし売却損の処理をするか、見舞金相当額を帳簿価額から減算した上で残額につき同様の処理をするかによって控訴人会社の所得の額に差異は生じず、しかも、減価償却と異なり除却損や売却損では損金経理も問題にならないことからすれば、廃馬処分や売却処分を行った差異の経理処理を、見舞金相当額を益金に計上せずに帳簿価額から減算するという点のみに着目して本件の経理処理と同視することはできないとして排斥された事例（原審判決引用）
- (10) 本件課税処分が本件経理処理に対する過去の対応と矛盾する明らかに不適正、不公正なものであるとの控訴人会社の主張が、過去2回の税務調査における質疑の過程において、税務当局の一担当者が本件経理処理に対する公的見解を表示したとは認められないところ、本件課税処分をもって、過去の対応と矛盾すると評価することはできないから、本件課税処分が不適正、不公正とはいえないとして排斥された事例
- (11) 本件経理処理を問題視するのであれば、まず指導事項に留めるべきであって、いきなり本件課税処分をした税務行政のやり方は、憲法14条の平等原則に違反し、また、行政目的と達成手段との間に要請される比例原則に反して著しく公正を欠き、裁量権の範囲を逸脱した違法があるとの控訴人会社の主張が、国税通則法24条（更正）に基づきされた本件課税処分が、他の何と比較して平等でな

いのか控訴人会社の主張は不明であり、まず指導事項に留めるべきであるとの主張をもってしても、その法的根拠もなく、減価償却費の計上に損金経理を要件とした法の趣旨に照らしても、本件課税処分が著しく不当であるといった事情は何ら見出すことができないとして排斥された事例

判 決 要 旨

(1)・(2) 省略

(3) 減価償却費は、法人の内部取引（すなわち、法人の意思決定自体）によって生じるものであって、その金額が客観的に存在するわけではない上、それが償却限度額を下回っている限り、課税庁その他の第三者が減価償却費の計上額の存否及び多寡について介入することは想定されないから、いかなる金額を減価償却費として計上するかを法人の最高意思決定機関である株主総会等の意思にゆだねるとともに、当該意思決定を客観的存在として確認することができる形で行うというのが損金経理を要求した法の趣旨であり、このような法の趣旨からすれば、償却費として損金経理をしたということができるためには、法人がその確定した決算に基づく損益計算書（計算書類）において償却費の科目をもって経理し、自らの意思を客観的に明らかにすることを要すると解すべきであり当該金額を帳簿価額から直接減額する形で貸借対照表に反映されるだけでは足りないというべきである。

(4)・(5) 省略

(6) 信義則の法理の適用により、課税処分が違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なканずく租税法律主義の原理が貫かれるべき租税法律関係においては、当該法理の適用については慎重でなければならず、納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分にかかる課税を免れさせて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別な事情が存する場合に、初めて信義則の法理の適用の是非を考えるべきである。そして、上記特別な事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、後に当該表示に反する課税処分が行われ、そのため納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の上記表示を信頼し、その信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものである（最高裁昭和62年10月30日第三小法廷判決（裁判集民事152号93頁）参照）。そして、「公的見解の表示」に当たるといえるためには、原則として、それが一定の責任ある立場の者の正式の見解の表示であることが明らかであることを要すると解すべきである。

(7)～(11) 省略

（第一審・大阪地方裁判所 平成●●年（○○）第●●ないし●●号、平成20年2月1日判決、本資料258号－25・順号10883）

| 判 | 決 |
|----------|--------|
| 控訴人（原告） | 株式会社A |
| 代表者代表取締役 | 乙 |
| 訴訟代理人弁護士 | 金本 恒二郎 |
| 同 | 澤 由美 |
| 被控訴人（被告） | 東税務署長 |
| | 岩寄 理致 |
| 訴訟代理人弁護士 | 阿多 博文 |

| | |
|-------|--------|
| 指定代理人 | 鈴木 紀子 |
| 同 | 村上 幸隆 |
| 同 | 松山 佳弘 |
| 同 | 福田 ちひろ |

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 被控訴人が控訴人に対して平成15年5月30日付けでした控訴人の平成11年7月1日から平成12年6月30日までの事業年度の法人税についての更正のうち、所得金額マイナス5627万4540円を超える部分を取り消す。
- 3 被控訴人が控訴人に対して平成15年5月30日付けでした控訴人の平成12年7月1日から平成13年6月30日までの事業年度の法人税についての更正のうち、所得金額0円及び納付すべき法人税額0円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定を取り消す。
- 4 被控訴人が控訴人に対して平成15年5月30日付けでした控訴人の平成13年7月1日から平成14年6月30日までの事業年度の法人税についての更正のうち、所得金額0円及び納付すべき法人税額0円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定（ただし、いずれも国税不服審判所長の裁決によって一部取り消された後のもの。）を取り消す。

第2 事案の概要

- 1 本件は、競走馬の保有等を目的とする控訴人が、7月1日から翌年6月30日までを事業年度とする平成12年6月期、平成13年6月期及び平成14年6月期の各確定申告において、B相互会から競走馬事故見舞金支給規程に基づき支払われた見舞金のうち、競走馬登録を抹消し、種雌馬に転用する予定の競走馬に係る見舞金について、その一部を益金の額に算入せずに、当該競走馬に係る見舞金を受領した日の属する事業年度開始の日の当該競走馬の帳簿価額から、①見舞金受領時までの競走馬としての減価償却費及び見舞金未計上額相当額を控除した残高、又は②見舞金未計上額相当額のみを控除した残額を、それぞれ転用後の種雌馬の取得価額とするという一連の経理処理（以下「本件経理処理」と総称する。）を行ったことについて、被控訴人が、控訴人による上記見舞金未計上額の益金不算入を否認し、上記見舞金未計上額を本件各事業年度の益金の額に算入する更正及び過少申告加算税賦課決定（以下「本件課税処分」と総称する。）を行ったところ、控訴人が本件課税処分のうち、上記見舞金未計上額に係る金額の取消しを求めた事案であり、原審裁判所が控訴人の請求を棄却したため、これを不服とする控訴人が控訴したものである。
- 2 前提となる事実等、争点及び当事者の主張は、原判決「事実及び理由」欄第2「事案

の概要」の1ないし3（原判決2頁21行目から22頁9行目まで）に摘示するとおりであるから、これを引用する（ただし、原判決4頁15行目「競争馬事故見舞金支給規程」とあるを「競走馬事故見舞金支給規程」と訂正する。）。

3 当審における控訴人の追加主張

(1) 適正手続違反

ア 憲法上の適正手続の保障（憲法31条）は、行政手続にも及ぶものであり、また、国税通則法1条の規定からみても、税務行政が「適正・公正」でなければならないことは憲法上及び法律上の要請である。

イ 控訴人の本件経理処理は、過去2回の税務調査において質問の対象となったが、いずれも控訴人の説明に納得して、経理是正の是非を求める指導がなかったことは原判決も認定するとおりであり、また、本件経理処理によって控訴人の所得額が減少しているわけではなく課税上の弊害もない。しかるに、本件課税処分は、過去の税務調査において何ら問題視されなかったという経緯及び本件経理処理に課税上の弊害がないということのを省みずにされたものである。被控訴人が従前の見解を変更して本件経理処理を問題視するのであれば、進行年度からの是正の指導を行うべきであり、過去の税務調査における対応と整合性を欠く更正処分を行ってはならない。

控訴人としては、善良な市民として、本件経理処理が違法なものではないと信頼して長期間にわたり経済活動を行ってきたのであり、被控訴人の本件課税処分は、本件経理処理に対する過去の対応と矛盾する明らかに不適正、不公正なものである。

ウ したがって、本件課税処分は、国税通則法1条及び憲法31条に違反するものである。

(2) 平等原則・比例原則違反

ア 税務行政のあり方として、課税要件が充足されている限り、課税庁には減免の自由がないことは当然であるが、現実の税務行政においては、納税者との話し合いを通じて、収入金額や必要経費の金額について和解に類似する決着をすることはまま見られることであり、それが納税者の保護や能率的な税務行政に寄与しているのである。また、税務調査を通じて、課税庁が問題視した事項について指摘や指導をすることも頻繁に行われている。このように、税務行政の処分のあり方としては、更正処分から修正申告の懲憑、更正指導等様々な段階があり、本件のように課税上の弊害がないという軽微なものについてまで更正処分という重い処分をすべきではないし、通常もこのような重い処分は行われていない。

イ 控訴人は、過去長きにわたり本件経理処理を行い、過去2回の税務調査においても本件経理処理は是認されたといっても過言ではない対応であったこと、本件経理処理によっても課税上の弊害はなく、むしろ課税所得金額が増えることに鑑みると、本件経理処理を問題視するのであれば、まず指導事項に留めるべきであって、いきなり本件課税処分をした被控訴人の税務行政のやり方は、控訴人のみを不平等に扱うものであって憲法14条に定める平等原則に違反し、また行政目的と達成手段との間に要請される比例原則に反して著しく公正を欠き裁量権の範囲を逸脱したものであり、違法である。

4 被控訴人の反論

(1) 適正手続違反

ア 過去2回の税務調査において、そもそも見舞金の経理処理は話題になっていないのであるから、そもそも調査担当者が本件経理処理を承認したことはなく、また、原判決が指摘するような「微温的態度」を示したこともない。仮に、「調査の過程における質疑」において、調査担当者が本件経理処理について質問したことがあったとしても、一定の責任ある立場の者の正式の見解が述べられたことはなく、課税庁が税務処理としてこれを是認したものではない。

イ したがって、本件課税処分が、過去の税務調査と矛盾するという控訴人主張の前提自体誤りであるから、本件課税処分が不適正、不公正であるとの主張は失当である。

ウ そして、本件課税処分に関する税務調査に手続的違法はないから、憲法31条に違反する余地はない。同条が過去の誤った経理処理を不問にする根拠とはならない。また、本件課税処分は、法人税の規定に従い適法にされたものであるから、国税通則法1条に違反するものでもない。

(2) 平等原則・比例原則違反

ア 競走馬の見舞金の経理を行っている法人が国内に数社しか存在しないとしても、当該数社が法令に従って適切に見舞金を収益に計上し、償却費の損金経理を行っているのに、控訴人の本件経理処理を許容するようなことになれば、それこそ当該数社との関係で、逆に平等、公平を害することになる。本件課税処分をすること自体が「租税法規の適用における納税者の平等、公平という要請」に適合するのであって、憲法14条に定める平等原則に合致する。

イ 国税通則法24条によれば、税務署長は、課税所得金額又は税額に誤りを把握した場合には、更正処分をしなければならないというのが法の枠組みであり、指導事項に留めるべきであるとか、本件課税処分が裁量権の逸脱であるなどという控訴人の主張は失当である。控訴人の本件経理処理は、償却費として損金経理したとは認められない経理処理であり、損金経理を定めた法の趣旨に照らし、課税上弊害がないとか、性質的に軽微であるなどとは到底いえず、控訴人の主張は失当である。

第3 当裁判所の判断

【判示(1)】 1 当裁判所も控訴人の請求は棄却すべきものと判断するものであり、その理由は、次の
～(2) とおり補正するほか原判決「事実及び理由」欄第3「当裁判所の判断」の1ないし3(原
・(4) 判決22頁11行目から33頁9行目まで)に認定、説示するとおりであるから、これ
～(9)】 を引用する。

【判示(3)】 (1) 原判決24頁5行目から6行目にかけての「損益計算上に償却費の科目をもって経理しなければならず、」を次のとおり改める。

「法人がその確定した決算に基づく損益計算書(計算書類)において償却費の科目をもって経理し、自らの意思を客観的に明らかにすることを要すると解すべきであり」

(2) 同26頁4行目の「供述によれば、」の後に「平成6年調査の後、」と加える。

2 当審における控訴人の追加主張について

(1) 適正手続違反について

【判示(10)】 控訴人は、被控訴人の本件課税処分が本件経理処理に対する過去の対応と矛盾する明らかに不適正、不公正なものである旨主張するが、過去2回の税務調査における質疑の過程において、税務当局の一担当者が本件経理処理に対する公的見解の表示をしたとは認められないことは原判決説示のとおりであり、本件課税処分をもって、過去の対応と矛盾すると評価することはできないから、上記の税務当局の対応の矛盾を理由として本件課税処分の不適正、不公正をいう控訴人の上記主張は、その前提を欠き失当である。

(2) 平等原則・比例原則違反について

【判示(11)】 控訴人は、本件経理処理を問題視するのであれば、まず指導事項に留めるべきであって、いきなり本件課税処分をした被控訴人の税務行政のやり方は、憲法14条の平等原則に違反し、また行政目的と達成手段との間に要請される比例原則に反して著しく公正を欠き、裁量権の範囲を逸脱した違法がある旨主張する。しかしながら、国税通則法24条に基づきされた本件課税処分が、他の何と比較して平等でないのか、控訴人の主張をもってしても不明であるというほかない。また、本件経理処理を問題視する場合でも、まず指導事項に留めるべきであるとの主張は、その法的根拠がないし、納税申告制度に基づく適正な租税債権債務の実現という目的のために減価償却費の計上に損金経理を要件とした法の趣旨に照らしても、本件課税処分が著しく不当であるといった事情は本件において何ら見い出すことができない。したがって、控訴人の上記主張も採用することはできない。

3 よって、控訴人の請求を棄却した原判決は相当であって、本件控訴は理由がないからこれを棄却することとして、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第5民事部

裁判長裁判官 大和 陽一郎

裁判官 黒岩 巳敏

裁判官 一谷 好文