

横浜地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 更正処分取消請求事件
国側当事者・国(神奈川県税務署長事務承継者三島税務署長)
平成22年3月24日棄却・控訴

判 決

原告	有限会社A
上記代表者取締役	甲
被告	国
上記代表者法務大臣	千葉 景子
処分行政庁	神奈川県税務署長事務承継者三島税務署長 角田 信悟
指定代理人	新田 眞弓
同	殖栗 健一
同	鈴木 徳和
同	萬 健一
同	米村 忠司
同	武田 克彦
同	竹内 寛和

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

- 1 神奈川県税務署長が平成20年7月8日付けで原告に対してした、平成17年8月16日から同年12月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち、欠損金額1620円として計算した額を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 2 神奈川県税務署長が平成20年7月8日付けで原告に対してした、平成18年1月1日から同年12月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち、欠損金額1389円として計算した額を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 3 神奈川県税務署長が平成20年7月8日付けで原告に対してした、平成19年8月1日から同年12月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち、欠損金額570円として計算した額を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。

第2 事案の概要

1 事案の骨子

本件は、原告が、平成17年8月16日から同年12月31日までの事業年度(以下「平成17年12月期」という。)、平成18年1月1日から同年12月31日までの事業年度(以下「平

成18年12月期」という。)及び平成19年1月1日から同年12月31日までの事業年度(以下「平成19年12月期」といい、これらの事業年度を併せて「本件各事業年度」という。)の法人税の所得金額の計算上、原告代表者の配偶者に対し交際費として支出した金額(以下「本件交際費」という。)を損金の額に算入して確定申告をしたところ、神奈川県税務署長が、本件交際費は、原告代表者がその配偶者に対し個人的に支出したものであり役員給与(役員賞与)に当たるとして損金算入を否認し、平成17年12月期の法人税の更正処分(以下「平成17年12月期更正処分」という。)、平成18年12月期の法人税の更正処分(以下「平成18年12月期更正処分」という。)及び平成19年12月期の法人税の更正処分(以下「平成19年12月期更正処分」といい、平成17年12月期更正処分及び平成18年12月期更正処分と併せて「本件各更正処分」という。)並びに過少申告加算税の各賦課決定処分(以下「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と併せて「本件各更正処分等」という。)をしたのに対して、原告が、本件交際費を損金の額に算入しなかったことが違法であり、また、更正通知書の理由付記の程度が不十分であり違法であるとして、本件各更正処分のうち確定申告額を超える部分及び本件各賦課決定処分の取消しを求めている事案である。

2 基礎となる事実(掲記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実)

(1) 関係法令等の内容(本件に関係のない部分は適宜省略してある。)

ア 法人税法(以下「法」という。)130条2項は、税務署長は、内国法人の提出した青色申告書又は連結確定申告書等に係る法人税の課税標準又は欠損金額若しくは連結欠損金額の更正をする場合には、その更正に係る国税通則法(以下「通則法」という。)28条2項(更正通知書の記載事項)に規定する更正通知書にその更正の理由を付記しなければならない旨規定している。

イ 法132条1項1号は、税務署長は、内国法人である同族会社に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる旨規定している。

ウ 平成18年法律第10号による改正前の法35条1項は、内国法人がその役員に対して支給する賞与の額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない旨規定し、同条4項は、同条1項等に規定する賞与とは、役員又は使用人に対する臨時的な給与(債務の免除による利益その他の経済的な利益を含む。)のうち、他に定期の給与を受けていない者に対し継続して毎年所定の時期に定額(利益に一定の割合を乗ずる方法により算定されることとなっているものを除く。)を支給する旨の定めに基づいて支給されるもの及び退職給与以外のものをいう旨規定している。

上記改正後の法34条1項は、内国法人がその役員に対して支給する給与のうち同項各号に掲げる給与(①その支給時期が8月以下の一定の期間ごとである給与で当該事業年度の各支給時期における支給額が同額であるもの等、②その役員の職務につき所定の時期に確定額を支給する旨の定めに基づいて支給する給与、③同族会社に該当しない内国法人がその業務執行役員に対して支給する利益連動給与)のいずれにも該当しないものの額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない旨規定し、同条4項は、同条1項等に規定する給与には、債務の免除による利益その他の経済的な利益を含むものとする

旨規定している。

エ 租税特別措置法（平成17年12月期及び平成18年12月期については平成18年法律第10号による改正前のもの、平成19年12月期については平成20年法律第23号による改正前のもの。以下「措置法」という。）61条の4第1項は、法人が各事業年度において支出する交際費等の額（当該事業年度終了の日における資本金の額又は出資金の額が1億円以下である法人については、当該交際費等の額のうち400万円に当該事業年度の月数を乗じてこれを12で除して計算した金額（以下「定額控除限度額」という。）に達するまでの金額の100分の10に相当する金額及び当該交際費等の額が定額控除限度額を超える場合におけるその超える部分の金額との合計額）は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない旨規定している。

また、同条3項は、同条1項に規定する交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するもの（専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用等の所定の費用を除く。）をいう旨規定している。

(2) 本訴に至る経緯等

ア 原告は、本件各事業年度の法人税について、別表4の「摘要」欄及び「計上金額」欄記載の本件交際費を損金の額に算入した上、別表1ないし3の「確定申告」欄の「年月日」に、同欄の「所得金額」以下のとおり記載した確定申告書を提出して確定申告をした（甲7の1ないし3、甲15の1ないし3、乙11の1ないし3、乙13）。

本件交際費の金額の本件各事業年度における合計額は、いずれも本件各事業年度における交際費等の定額控除限度額の範囲内である。

イ 神奈川税務署長は、本件各事業年度の法人税について、損金の額に算入されない交際費等の額を、平成17年12月期においては165万9850円、平成18年12月期においては399万9850円、平成19年12月期においては399万9850円とした上、別表1ないし3の「更正処分等」欄の「年月日」に、同欄の「所得金額」以下の記載のとおり本件各更正処分等をした。

本件各更正処分に係る各更正通知書に付記された更正の理由（以下「本件更正理由」という。）は、「貴法人は、(中略)法人税の所得金額の計算上、交際費等として下記の合計額(中略)を損金の額に算入していますが、貴法人の法人税の調査の結果、当該各交際費等として支出した金額については、いずれも貴法人の代表取締役がその配偶者に対し支出したもので、その内容は貴法人の業務とは何ら関連のない支出であるものと認められ、当該各支出は代表取締役個人が支出すべき費用を貴法人に支出させたものと認められる」とした上、本件交際費の支出額は原告代表者に対する役員賞与（平成17年12月期及び平成18年12月期）又は役員給与（平成19年12月期）の額に当たり、平成18年法律第10号による改正前の法35条1項（平成17年12月期及び平成18年12月期）又は法34条1項（平成19年12月期）の規定により損金の額に算入されないこととなるなどというものである（甲1ないし3）。

ウ 原告は、国税不服審判所長に対し、本件各更正処分等について、別表1ないし3「審査請求」欄の「年月日」に、同欄の「所得金額」以下の記載のとおり審査請求をした（甲4）。

エ 原告は、平成20年10月30日、本件訴えを提起した。

オ 国税不服審判所長は、平成21年6月10日付けで、上記ウの審査請求をいずれも棄却する旨の裁決をした（弁論の全趣旨）。

カ 口頭弁論終了後の平成21年12月14日に原告の本店所在地が静岡県田方郡に移転したことに伴い、三島税務署長は、本件各更正処分等の際における納税地を所轄する税務署長であった神奈川税務署長から、その事務を承継した。

(3) 原告及び原告の関係会社等（甲14、弁論の全趣旨）

ア 原告は、横浜市●●を本店所在地とし、不動産の管理等を目的として、平成17年8月16日に設立された法人であるが、平成18年9月1日に横浜市●●に移転した（なお、上記のとおり、原告の本店所在地は平成21年12月14日に更に静岡県田方郡に移転している。）。

原告の役員は、代表者の甲の1名のみである。また、原告には、甲が役員であるほかに従業員はおらず、甲が唯一の役員兼従業員である。

原告の資本金300万円については、甲がその全額を出資しており（乙1の1ないし3）、原告は、法2条10号に定める「同族会社」に該当する。

イ 有限会社B（以下「B」という。）は、本店所在地を神奈川県逗子市、事業目的を不動産の管理等として、平成10年8月11日に設立された法人である。

有限会社C（以下「C」という。）、有限会社D（以下「D」という。）、有限会社E（以下「E」という。）及び有限会社F（以下「F」といい、B、C、D、Eと併せて「本件関係各社」という。）は、本店所在地を横浜市●●、事業目的を不動産の管理等として、それぞれ平成13年7月5日、平成16年8月24日、平成17年3月31日及び平成18年2月27日に設立された法人であるが、平成18年9月1日に本店所在地を、原告と同所の横浜市●●に移転している。

本件関係各社は、いずれもその取締役である乙が100パーセント出資する同族会社であり、また、本件関係各社に従業員はおらず、乙が唯一の役員兼従業員である。

ウ 甲と本件関係各社との間においては、甲が、本件関係各社に対して、甲が個人で所有する賃貸用不動産（以下「本件不動産」という。）の管理業務を委託する内容の「建物管理委託契約」を、C、D、E及びBとは平成18年1月1日付けで、Fとは平成18年4月1日付けで締結し（以下「本件管理委託契約」という。）、「建物管理委託契約書（総合管理代行・家賃保証）」と題する契約書を作成している（乙2の1ないし5）。なお、契約期間は、それぞれ平成18年12月31日までとされ、いずれも、平成19年1月1日付けで本件管理委託契約が更新され、上記と同様の契約書が作成されている（乙2の6ないし10。以下、乙2の1ないし5の契約書と併せて「本件管理委託契約書」という。）。

本件管理委託契約書3条には、委託業務の内容が次のとおり記載されている。

「第三条 委託業務の内容は次のとおりとする。

①管理委託契約

対象物件の賃借人の募集業務の代行・取次

対象物件の契約金、賃料、共益費等の徴収代行ならびに催促代行業務

賃料等の入金状況報告

入居者ならびに近隣からの苦情処理業務の代行

賃借人の家賃支払い保証

不良入居者の明け渡し業務の代行

退去時原状回復業務（ただし、乙2の10のみに記載がある。）

②共用部メンテナンス委託契約

共用部電球の点検・交換

共用設備（ポンプ、浄化槽等）の点検

共用部の小修繕等メンテナンス業務

③清掃委託契約

共用部の定期清掃・不定期の特別清掃（ただし、乙2の10においては、単に「共用部の清掃」とされている。）

雑草むしり・木伐採、庭木の手入れ（ただし、乙2の10にはかかる記載がない。）

なお、平成18年4月1日付け甲とFとの本件管理委託契約書（乙2の4）3条には、上記①ないし③のほか、次の項目が記載されている。

「④業務委託契約

会計業務（収支状況報告、家賃収入明細表などの決算書類の作成）

賃貸借契約更新手続きに関する業務の代行

火災保険に関する事務の代行

甲が新規物件購入検討の際の収益計算、物件調査、購入手続の代行」

また、平成19年8月1日付けで更新された本件管理委託契約書（乙2の6ないし10）3条には、次の項目が追加されている。

「④業務委託契約

物件管理に関する会計業務（収支状況報告、家賃収入明細表などの決算書類の作成）

賃貸借契約更新手続きに関する業務の代行

火災保険に関する事務の代行

甲が新規物件購入検討の際の収益計算、物件調査、購入手続の代行」

エ 上記ウの本件管理委託契約により甲から本件関係各社に委託された業務については、本件関係各社と原告との間で、本件管理委託契約が締結された日と同日である平成18年1月1日付けで、「建物管理業務（一部）委託契約」（以下「本件補助委託契約」という。）が締結され、「建物管理業務（一部）委託契約書（総合管理）」と題する契約書が作成されており（乙3の1ないし5）、本件関係各社から原告に対して、業務の補助が委託されている。なお、契約期間及び更新日は、本件管理委託契約と同じであり、更新後に上記と同様の契約書が作成されている（甲10の1ないし5、乙3の1ないし10。以下、これらの契約書を「本件補助委託契約書」という。）。

本件補助委託契約書1条には、業務委託の内容が記載されており、その内容は、本件管理委託契約書3条とほぼ同じ内容である。

また、平成19年1月1日付けで更新されたすべての本件補助委託契約書（甲10の1ないし5、乙3の6ないし10）1条には、同日付けで更新された本件管理委託契約で追加された部分（上記ウ参照）とほぼ同じ内容の項目が追加されている。

オ 甲は、平成19年1月1日付けで、原告との間において、原告に対して本件不動産の入居者の募集等の業務を委託する「業務委託契約」を締結し（以下「本件募集委託契約」という。）、

「業務委託契約書」と題する契約書を作成した（乙4）。

カ 原告と本件関係各社は、原告及び本件関係各社の共通経費を均等割りしてそれぞれが負担することに合意し、平成19年1月1日付けで「経費共同負担合意書」と題する契約書を作成している（乙5）。

キ 本件関係各社の本件各事業年度における各収入金額は、そのほとんどが本件管理委託契約に係る業務による収入である。また、原告の本件各事業年度における収入金額も、そのほとんどが本件補助委託契約に係る業務による収入である（乙8の1ないし5、乙9、弁論の全趣旨）。

3 争点及び当事者の主張

(1) 本件交際費の金額を本件各事業年度の損金の額に算入することができるか

(被告の主張)

ア 法132条1項の規定によれば、①同族会社の行為又は計算であること、②これを容認した場合にはその同族会社の法人税の負担を減少させる結果になること、③②の法人税の負担の減少が法の適用に当たって不当と評価されるものであるという要件を満たすときは、同族会社の行為又は計算にかかわらず、税務署長は、正常な行為又は計算を前提とした場合の法人税の計算を行うことができる。

また、上記③の要件において、法人税の負担の減少が「不当」と評価されるか否かは、専ら経済的・実質的見地において、当該行為又は計算が通常のエconomic人の行為又は計算として不合理・不自然なものと認められるかどうかを基準として判断されるべきである。

イ 原告は、法の規定する同族会社に該当するところ、原告が、原告代表者の配偶者である乙に対し、交際費等として金銭を支出し、損金の額に算入して所得金額の計算を行ったことは、同族会社の行為又は計算に該当する（上記①）。

原告は、甲が負担すべき金銭を、原告の交際費等として支出することにより、平成17年12月期に32万8200円、平成18年12月期に77万5000円、平成19年12月期に75万3000円、原告の法人税の負担を減少させた（上記②）。

原告及び本件関係各社の事業活動の経済的実態は、甲及び乙の夫婦の個人的な共同事業と同視できるものである。

このような経営実態の下において、原告が、乙との親睦の度を密にするために多額の交際費等を支出する必要があるとは考え難い。

しかも、原告及び本件関係各社は、営利企業であるにもかかわらず、約600万円ないし約800万円の収入金額に対し、400万円近い交際費等を支出し、その結果、確定申告に当たり、いずれも損失を計上しているところ（乙8の1ないし5、乙9）、原告の経営実態に照らし、本件交際費を支出すべき必要性を認め難いから、本件交際費を計上する行為又は計算が通常のエconomic人の行為又は計算として不合理・不自然であることは明らかである（上記③）。

よって、本件交際費の支出については、法132条1項に規定する「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる」ものであるとしてその支出額の損金算入を否認し、所得の金額に加算すべきものである。

(原告の主張)

ア 法132条が規定する「不当」という概念が不確定で課税要件明確主義（憲法84条）に

反する可能性があり、また、同族会社に対してのみこの規定を設けている点で憲法14条に反する可能性があり、当該規定の適用は極めて慎重であるべきであるから、当該規定が適用されるのは、①「不当」の法的評価につき、経済合理性の判断が法的に明確にできるものが対象になる場合、②他の法令で想定されていないような、同族会社特有の経済合理性のない行為があった場合に限定されるべきである。

また、事案に即した明確な法的評価基準を明示の上、その法的評価過程、根拠を客観的具体的に十分に示した上で、正常な行為を導くべきである。

イ 約280戸もの不動産の管理業務を補助している原告の現実的な業務実態や、乙が原告の売上げに大きく貢献し、重要な取引関係者であるという事実にかんがみれば、原告と乙との間に円滑な取引関係を維持する必要があるとみるのが純粋な経済人の判断であり、本件交際費を損金算入しないことは違法である。

ウ 被告は、交際費等の支出の必要性の高さを交際費等の課税要件と解釈しているようであるが、そもそも措置法61条の4の文言からも、判例の法規範からも、支出の必要性の高さは交際費等の課税要件とされていない。むしろ、冗費の削減という同条の立法趣旨からすれば、同条は、支出の必要性の低い冗費への課税を念頭に置いていると解釈するのが自然である。よって、仮に、本件交際費の支出が必要性の低いものであったとしても、交際費等として経理処理した原告の経理処理は正しいものである。

エ そもそも、「会社から取引先へのお祝い」という事実について、神奈川税務署長が信憑力のある資料を摘示して否認しない限りは、神奈川税務署長は、「代表者の個人的な横領行為」と認定することができず、役員給与に該当すると主張することができないことはもちろんのこと、「会社から取引先へのお祝い」という事実に対し、特別法である措置法が優先適用されてしまうから、被告が、法132条の適用があると主張することもできないというべきである。

(2) 本件更正理由の付記に不備があるかどうか

(被告の主張)

ア 法130条2項の規定は、法が、青色申告制度を採用し、青色申告に係る所得の計算については、それが法定の帳簿組織による正当な記載に基づくものである以上、その帳簿の記載を無視して更正されることがないことを納税者に保障した趣旨にかんがみ、更正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、更正の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与える趣旨であり、帳簿書類の記載自体を否認することなしに更正をする場合においては、その更正は納税者による帳簿の記載を覆すものではないから、更正通知書記載の更正の理由が、そのような更正をした根拠について帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示するものでないとしても、更正の根拠を更正処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由付記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示するものである限り、法の要求する更正理由の付記として欠けるところはないと解されている。

本件は、原告が計上した本件交際費の支出について、原告から乙に支払われている旨の帳簿の記載自体を否認することなく、その法的評価について、原告の業務との関係は認められず、本来、甲が支出すべきであるのに、原告が支出したものであるから、原告の損金に算入できないとして、本件各更正処分を行ったものである。

本件更正理由は、本件各更正処分における更正処分庁の判断過程を必要十分な程度に記載

したものであり、更正処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由付記制度の趣旨目的を充足しているものである。

よって、本件更正理由は、法130条2項の要件を満たしている。

イ 原告は、被告があたかも帳簿に記載されている「接待行為」を否認したかのように主張する。

しかし、帳簿には「取引先への接待行為」という事実は記載されていないのであるから、帳簿に接待行為の事実が記載されていることを前提とする原告の主張は破綻している。

(原告の主張)

帳簿の記載自体の否認とは、ある帳簿記載の会計事実そのものを否認し、金額0円とすることを指し、法的評価の否認とは、帳簿に会計事実は残り、1円以上の金額が残るものを指す。

神奈川税務署長は、本件更正理由において、「損金の額に算入されない交際費等の額399万9850円」等と述べているから、会計事実そのものを否認し、金額0円としているのである。よって、本件更正理由は、帳簿の記載である取引先への接待行為の事実自体を否認するものである。したがって、神奈川税務署長は、更正した根拠を帳簿以上に信憑性のある資料を摘示することによって具体的に明示しなければならない。しかるに、神奈川税務署長は、帳簿以上に信憑性のある資料を示しておらず、理由付記に不備があるというべきであるから、本件各更正処分は取り消されるべきである。

(3) 本件訴訟において、課税の根拠として法132条の同族会社の行為・計算の否認の主張をすることは理由の差替えとして許されるか

(被告の主張)

神奈川税務署長は、本件各更正処分の時点においては、原告が交際費として計上した支出について、原告から乙に支払われているとする帳簿記載の事実自体は認めた上で、当該支出は原告の業務との関係が認められず、そのため、原告が支出すべきでなく、甲が支出すべき費用であるとの法的評価をして損金算入を否認し、当該支出については法の適用上甲に対する役員給与(役員賞与)に当たるとして、これを更正理由としたものである。

被告は、本件訴訟においても、原告から乙に支払われているとする帳簿記載の事実自体は認めた上で、原告による交際費等の損金の額への算入が法132条所定の法人税の負担を「不当に減少させるもの」に該当すると法的評価をし、それを課税根拠として主張している。

前者と後者とは、支出の評価を異にするものにすぎず、本件訴訟において、被告が法132条に規定する同族会社の行為・計算の否認の主張をすることが、本件各更正処分を争うにつき原告に格別の不利益を与えるものではないから、理由の差替えとして許されるものである。

(原告の主張)

そもそも、理由の差替えが認められるのは、更正処分時の手続が適法であることが前提であり、更正処分時に法130条2項の手続面で違法がある場合には、処分理由の差替えが認められるか否かを論じるまでもなく、違法であって、その瑕疵は理由の差替えで治癒するものではない。

仮に、本件各更正処分が帳簿の記載自体を否認した更正でないとしても、本件各更正処分の時点における課税根拠である法34条と、本件訴訟で被告が課税根拠として主張する法132条とでは、攻撃防御方法がまったく異なり、この差替えを許すことは、法130条2項が理由付記を要求した趣旨に反し違法である。

第3 当裁判所の判断

1 争点(1) (本件交際費の金額を本件各事業年度の損金の額に算入することができるか) について

(1) 前記基礎となる事実(2)アのとおり、原告は、本件各事業年度の法人税について、別表4の「摘要」欄及び「計上金額」欄記載の本件交際費を損金の額に算入した上、別表1ないし3の「確定申告」欄のとおりに確定申告書に記載して確定申告をした。

(2) ところで、法21条は、内国法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の課税標準は、各事業年度の所得の金額とすると規定し、法22条1項は、内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする旨規定している。そして、同条3項は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、同項各号に掲げる額とする旨規定している。

その上で、措置法61条の4第1項は、法人が各事業年度において支出する交際費等の額(当該事業年度終了の日における資本金の額又は出資金の額が1億円以下である法人については、定額控除限度額に達するまでの金額の100分の10に相当する金額及び当該交際費等の額が定額控除限度額を超える場合におけるその超える部分の金額との合計額)は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない旨規定している。

他方で、法132条1項は、税務署長は、内国法人である同族会社(同法2条10号)に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる旨規定している。

同条の趣旨は、同族会社が少数の株主ないし社員によって支配されているため、当該会社又はその関係者の税負担を不当に減少させるような行為や計算が行われやすいことにかんがみ、税負担の公平を維持するため、そのような行為や計算が行われた場合に、それを正常な行為や計算に引き直して更正又は決定を行う権限を税務署長に認めるものである。このような同条の趣旨にかんがみれば、法人税の負担の減少が「不当」と評価されるか否かは、専ら経済的・実質の見地において、当該行為又は計算が通常のエconomic人の行為として不合理・不自然なものと認められるかどうかを基準として判断されるべきである。

この点につき、原告は、法132条1項が規定する「不当」という概念が不確定で課税要件明確主義に反する可能性があり、また、同族会社に対してのみこの規定を設けている点で憲法14条に反する可能性があることを前提として、当該規定が適用されるのは、①「不当」の法的評価につき、経済合理性の判断が法的に明確にできるものが対象になる場合、②他の法令で想定されていないような、同族会社特有の経済合理性のない行為があった場合に限定されるべきであると主張する。

しかしながら、法132条の規定は、税負担を「不当に減少させる」という不確定概念を用いているが、これは課税要件明確主義(憲法84条)に反するものではないと解すべきであり(最高裁昭和52年4月21日第二小法廷判決・訟務月報24巻8号1694頁参照)、また、同条の上記趣旨にかんがみれば、同族会社に対してのみこのような行為計算の否認の規定を設けたことについては十分な合理性があり、憲法14条にも違反しないというべきである。

したがって、法132条が規定する「不当」という概念が不確定で課税要件明確主義に反する可能性があり、また、同族会社に対してのみこの規定を設けている点で憲法14条に反する可能性があることを前提とする原告の上記主張を採用することはできない。

(3) 原告が、法2条10号の定める同族会社に該当することは前記基礎となる事実(3)アのとおりであるところ、弁論の全趣旨によれば、仮に本件交際費の額を損金の額に算入することが容認されるところ、原告は、平成17年12月期に32万8200円（交際費165万9850円を支出することにより、所得金額が149万3865円減少する。）、平成18年12月期に77万5000円（交際費399万9850円を支出することにより、所得金額が352万5265円減少する。）、平成19年12月期に75万3000円（交際費399万9850円を支出することにより、所得金額が342万3765円減少する。）の法人税の負担を減少させる結果となるものと認めることができる。

以上を前提に、上記法人税の負担の減少が「不当」と評価されるか否かを検討するに、前記基礎となる事実、後掲各証拠及び弁論の全趣旨によれば、甲、原告及び本件関係各社間の金銭の流れ等に関し、平成18年12月期を例にとってみると、以下の事実を認めることができる。

ア 甲は、平成18年12月期において、本件不動産に係る賃貸料収入として、1億3409万9258円の収入を得、必要経費の額1億2035万7084円及び青色申告特別控除額65万円を差し引いた1309万2174円を不動産所得の金額とし、他の所得と併せて確定申告している（乙6、7）。

イ 上記アの必要経費額のうち、3825万8657円（C分814万3510円、D分801万1404円、E分789万3628円、F分596万2786円及びB分824万7329円の合計額）は、本件管理委託契約に基づき、本件関係各社に対する管理料及び業務委託料として支出され、これを受領した本件関係各社は、管理料収入及び業務受託収入として計上している（乙8の1ないし5）。

ウ 上記イの管理料を受領した本件関係各社は、本件補助委託契約に基づき、原告に対し、それぞれ業務委託費を支出している。その合計額は673万7000円である（乙9）。

また、本件関係各社は、「取引先甲氏誕生日祝金」等の名目で、甲に対し、それぞれ399万9850円（C、D、E及びB）又は366万5850円（F）を支出している。その合計額は1966万5250円である（乙10の1ないし5）。

さらに、本件関係各社は、乙に対し、合計で954万円の給与手当を支出している（乙8の1ないし5）。

なお、本件関係各社は、上記のほかに水道光熱費、通信費、消耗品費等を支出している（乙8の1ないし5）。

エ 原告は、甲に対し、給与手当120万円を支出し（乙9）、乙に対し、本件交際費399万9850円を支出している（甲5、乙9、11の2）。

オ 原告は、平成18年12月期の決算において、本件補助委託契約に基づく業務委託収入673万7000円を収入のすべてとし、本件交際費399万9850円を含む713万8374円の支出により損失40万1374円を計上している（乙9）。

本件関係各社も、平成18年12月期の決算において、約600万円ないし約800万円の収入金額に対し、原告と同様にこれらの収入金額を上回る支出をして、約40万円の損失

を計上している（乙8の1ないし5）。

原告及び本件関係各社は、平成18年12月期において、上記各決算に基づき法人税の確定申告をしているが、いずれもいわゆる赤字申告であり、法人税を納付していない（乙13、乙14の1ないし5、弁論の全趣旨）。

- (4) 前記基礎となる事実(3)ア、イのとおり、原告は甲が唯一の役員兼従業員であり、本件関係各社は乙が唯一の役員兼従業員であるところ、前記基礎となる事実(3)ウないしオによれば、本件管理委託契約により甲から本件関係各社に委託された本件不動産の管理業務は、ほぼ本件管理委託契約と同内容のまま原告に補助委託がされており、また、本件募集契約についても、甲が、原告に対し、本件不動産の入居募集等の業務を委託する内容となっている。そして、甲と乙とは夫婦であり、横浜市に居住しているところ（弁論の全趣旨）、原告及び本件関係各社が特に事業所を設けていないことからすると、原告及び本件関係各社の業務のほとんどは、甲及び乙の上記住所地において、両名のみで行われていると認められる。

このような実質的に夫婦間のみで行われている取引において、利益追求を目的とする法人である原告が、本件補助委託契約に係る補助業務の受託先である本件関係各社の代表者乙に対して、同人の歡心をつなぎ止めまた同人との親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るために、収入金額の約60パーセントにも及ぶ多大な交際費等を支出することを必要とする特段の事情を認めることはできない。

しかも、上記(3)オのとおり、原告及び本件関係各社は、約600万円ないし約800万円の収入金額に対し、400万円近い交際費等を支出し、その結果、確定申告に当たり損失を計上し、法人税を納付しないこととなっている。

金銭の流れの面からみても、上記(3)で認定した事実によれば、平成18年12月期において甲から本件関係各社に対して支払われた3825万8657円は、本件関係各社において、水道光熱費、通信費、消耗品費等に支出されたほかは、甲に対しては、合計で2086万5250円が支払われ、乙に対しては、合計で1353万9850円が支払われており、合計で9割程度の金銭が甲及び乙に戻っていることになる。以上は平成18年12月期における金銭の流れであるが、原告、本件関係各社等との間の契約関係は平成19年12月期においても基本的に同様であること及び弁論の全趣旨によれば、平成19年12月期における金銭の流れも上記とほぼ同様であると優に推認することができ、これを覆すに足りる証拠はない。

さらに、平成18年12月期、平成19年12月期の原告及び本件関係各社における一事業年度の交際費等の支出額の合計額は400万円に近く、しかも400万円を超えない金額に統一されており、これは、措置法61条の4第1項1号の定額控除限度額400万円が念頭に置かれているとも考えられる。平成17年12月期についても同様の考慮がうかがわれる。

以上によれば、本件交際費を支出・計上する行為又は計算が通常の経済人の行為又は計算として不合理・不自然であることは明らかである。

そうすると、本件交際費を支出・計上する行為又は計算は、法132条1項に規定する「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる」ものに該当する。したがって、神奈川県税務署長は、同項の規定に基づき、同税務署長の認めるところにより、本件交際費の支出・計上を正常な行為や計算に引き直して、原告に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができることとなる。

そして、通常の経済人が原告の立場にある場合を想定すれば、上記認定のような特殊な関係

にある乙に対し交際費等を支出して同人の歓心をつなぎ止め又は同人との親睦を密にして取引関係の円滑を図るなどということはおよそ考え難いのであるから、本件においては、乙に対する交際費等を一切支出・計上しないことが正常な行為又は計算であると認めることができる。

よって、法132条1項の規定に基づき、本件交際費の金額は原告の本件各事業年度における所得金額の計算上、損金の額に算入することができないと認めるのが相当である。

- (5) 原告は、約280戸もの不動産の管理業務を補助している原告の現実的な業務実態や、乙が原告の売上げに大きく貢献し、重要な取引関係者であるという事実にかんがみれば、原告と乙との間に円滑な取引関係を維持する必要があるとみるのが純粋な経済人の判断であると主張する。

しかしながら、前述のとおり、原告、甲及び本件関係各社間の取引実態にかんがみれば、原告及び本件関係各社の業務のほとんどは、甲及び乙の上記住所地において、両名のみで行われていると認められるのであり、殊更に本件交際費を支出することにより原告と乙との間に円滑な取引関係を維持する必要があると認めることはできないから、原告の上記主張を採用することはできない。

また、原告は、そもそも措置法61条の4の文言からも、判例の法規範からも、交際費等の支出の必要性の高さは交際費等の課税要件とされておらず、むしろ、冗費の削減という同条の立法趣旨からすれば、同条は、支出の必要性の低い冗費への課税を念頭に置いていると解釈するのが自然であり、仮に、本件交際費の支出が必要性の低いものであったとしても、交際費等として経理処理した原告の経理処理は正しいものであると主張する。

しかしながら、措置法61条の4第1項1号の規定が交際費等の額を損金算入しないとするだけで、交際費等の支出の必要性の高低を要件としていないとしても、法132条1項の規定によれば、税務署長は、内国法人である同族会社における交際費等の支出・計上で、法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる」と解すべきであり、「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる」ものかどうかの判断において、交際費等の支出の必要性を吟味することは何ら措置法61条の4第1項1号の規定に反するものではないと解される。したがって、原告の上記主張を採用することはできない。

さらに、原告は、措置法61条の4第1項1号の規定は法132条1項の規定より優先適用されると主張する。しかし、そもそも措置法61条の4第1項は、一定の交際費等の「損金不算入」を定めた規定であって、交際費等の損金算入の根拠規定となるものではなく、その根拠規定はあくまでも法22条3項であると解されるどころ、同項に基づく交際費等の損金算入につき法132条1項の規定の適用が排除されるとする法的根拠はなく、原告の上記主張を採用することはできない。

以上に加えて、原告は、「会社から取引先へのお祝い」という事実について、神奈川税務署長が信憑力のある資料を摘示して否認しない限りは、神奈川税務署長は、「代表者の個人的な横領行為」と認定することができず、役員給与に該当すると主張することができないと主張するが、後述のとおり、神奈川税務署長が信憑力のある資料を摘示して否認する必要はないと解されるから、原告の上記主張も採用することはできない。

- 2 争点(2) (本件更正理由の付記に不備があるかどうか) について

- (1) 原告は、本件各更正処分に係る理由付記について、本件更正理由は、帳簿の記載である取引先への接待行為自体を否認するものであると主張した上で、被告は、本件更正理由に具体的な根拠（帳簿以上に信憑性のある資料）を示しておらず、理由付記に不備があると主張する。
- (2) 法130条2項が青色申告に係る法人税について更正をする場合には更正通知書に更正の理由を付記すべきものとしているのは、法が、青色申告制度を採用し、青色申告に係る所得の計算については、それが法定の帳簿組織による正当な記載に基づくものである以上、その帳簿の記載を無視して更正されることがないことを納税者に保障した趣旨にかんがみ、更正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、更正の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与える趣旨に出たものというべきである。したがって、帳簿書類の記載自体を否認して更正をする場合において更正通知書に付記すべき理由としては、単に更正に係る勘定科目とその金額を示すだけでなく、そのような更正をした根拠を帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示することによって具体的に明示することを要するが、帳簿書類の記載自体を否認することなしに更正をする場合においては、その更正は納税者による帳簿の記載を覆すものではないから、更正通知書記載の更正の理由が、そのような更正をした根拠について帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示するものでないとしても、更正の根拠を前記の更正処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由付記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示するものである限り、法の要求する更正理由の付記として欠けるところはないと解するのが相当である（最高裁昭和60年4月23日第三小法廷判決・民集39巻3号850頁）。

これを本件についてみるに、前記基礎となる事実(2)イのとおり、本件更正理由は、「貴法人は、(中略)法人税の所得金額の計算上、交際費等として下記の合計額(中略)を損金の額に算入していますが、貴法人法人税の調査の結果、当該各交際費等として支出した金額については、いずれも貴法人の代表取締役がその配偶者に支出したもので、その内容は貴法人の業務とは何ら関連のない支出であるものと認められ、当該各支出は代表取締役個人が支出すべき費用を貴法人に支出されたものと認められる」とした上、本件交際費の支出額は原告代表者に対する役員賞与(平成17年12月期及び平成18年12月期)又は役員給与(平成19年12月期)の額に当たり、平成18年法律第10号による改正前の法35条1項(平成17年12月期及び平成18年12月期)又は法34条1項(平成19年12月期)の規定により損金の額に算入されないこととなるなどというものである。

証拠(甲1ないし3、乙11の1ないし3)によれば、本件各更正処分に係る更正通知書の本文には、本件各事業年度ごとに、別表4における「摘要」及び「計上金額」が記載された表が付記されており、その内容は、原告が作成した帳簿書類の記載がそのまま記載されていると認められる。

そうすると、本件各更正処分は、原告の帳簿書類の記載自体を否認することなく、その帳簿書類に記載された「取引先乙氏結婚記念祝金」等の支出の事実を前提として、その金員の性格及び内容等をどのように評価するかという法的評価につき、神奈川税務署長が原告と異なる法的見解に基づいて、当該支出額は甲に対する役員給与(平成17年12月期及び平成18年12月期は役員賞与)の額に当たるとして、これを本件更正理由としたものであると認めることができる。

- (3) これに対して、原告は、帳簿の記載どおりの事実である「取引先へのお祝い」を事実認定面で争わずに、法的評価と称して法律解釈適用面からその適用範囲を広げ、この事実を法34

条の「役員給与」の課税要件に該当させるのは、法解釈の限界を超えるなどと主張する。

しかしながら、本件更正理由における法34条（又は平成18年法律第10号による改正前の法35条）の解釈の適否と、本件更正理由の付記に不備があるか否かとは、別異の問題というべきであるから、原告の上記主張は、そもそも本件更正理由の付記の不備を根拠付け得るものではなく、失当である。

なお、念のため本件更正理由における法34条の解釈について検討すると、法34条に規定する「給与」には、「債務の免除による利益その他の経済的利益」を含むとされているところ（同条4項。なお、平成18年法律第10号による改正前の法35条4項にも同旨の規定がある。）、「債務の免除による利益その他の経済的利益」とは、法人がこれらの行為をしたことにより実質的にその役員に対して給与を支給したのと同様の経済的効果をもたらすものをいい、法人が役員に対する債権を放棄するように、法人から役員に対して直接的に経済的利益を供与するような場合に限られず、法人から役員以外の第三者に対する支出が間接的に役員に経済的利益を生じさせていると評価できる場合も含まれ、法人が役員等のために個人的費用を負担した場合におけるその費用の額に相当する金額も「債務の免除による利益その他の経済的利益」に該当すると解すべきである。そうすると、役員が法人から直接金銭その他の経済的利益を受けない場合であっても、法人が役員の個人的費用を代わって負担した場合には、その費用に相当する金額は、その役員に対する「給与」に該当し得るのであるから、「取引先へのお祝い」等の事実認定から「役員給与」の課税要件に該当させるのは法解釈の限界を超えるとの原告の主張は、この点においても失当である。

(4) 以上のとおり、本件更正理由は、原告の帳簿の記載を否認するものではないから、帳簿以上に信憑力のある資料を摘示することまでは必要ではなく、更正の根拠を更正処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という法130条2項の趣旨を充足する程度に具体的に明示するものである限り、法の要求する更正理由の付記として欠けるところはないというべきである。

そして、前記認定の本件更正理由によれば、原告の乙に対する本件交際費の支出が甲に対する役員給与（役員賞与）の支給に当たり、その金額を損金の額に算入することができないとする評価判断に至った過程自体は省略することなしに具体的に明示されているということができ、神奈川税務署長としては、上記の本件更正理由を記載することによって、本件各更正処分における自己の判断過程を逐一検証することができるのであるから、その判断の慎重、合理性を確保するという点について欠けるところはなく、上記の程度の記載でも更正処分庁の恣意抑制という理由付記制度の趣旨目的を損なうことはないというべきである。

また、上記のような本件更正理由の記載からすれば、本件更正理由は、不服申立ての便宜という要請に対しても、必要な材料を提供するものということができる。

したがって、前記の内容を有する本件更正理由の記載は、法130条2項の趣旨目的を充足するものというべきであり、本件更正理由の付記に不備はないと認めることができる。

3 争点(3)（本件訴訟において、課税の根拠として法132条の同族会社の行為・計算の否認の主張をすることは理由の差替えとして許されるか）について

(1) 原告は、そもそも、理由の差替えが認められるのは、更正処分時の手続が適法であることが前提であり、更正処分時に法130条2項の手続面で違法がある場合には、処分理由の差替えが認められるか否かを論じるまでもなく、違法であって、その瑕疵は理由の差替えで治癒するものではないと主張する。

しかしながら、本件各更正処分に法130条2項の手續面で違法があるとは認めることができないことは前記2のとおりであって、原告の上記主張は前提を欠いており、失当である。

(2) 原告は、本件各更正処分が帳簿の記載自体を否認した更正でないとしても、本件各更正処分の時点における課税根拠である法34条と、本件訴訟で被告が課税根拠として主張する法132条とでは、攻撃防御方法がまったく異なり、この差替えを許すことは、法130条2項が理由付記を要求した趣旨に反し違法であると主張する。

しかしながら、前述のとおり、本件各更正処分の時点においては、神奈川県税務署長は、原告から乙に対して交際費等として計上された金額が支払われているとする帳簿記載の事実自体は認めた上で、当該支出は原告の業務との関連が認められず、甲が支出すべき費用であるとの評価をして損金算入を否認し、当該支出額は甲に対する役員給与（役員賞与）の額に当たるとして、これを更正理由として本件各更正処分を行っている。

また、本件訴訟においても、被告は、原告から乙に本件交際費が支払われているとする帳簿記載の事実自体は認めた上で、原告による本件交際費の支出・計上が法132条所定の法人税の負担を「不当に減少させるもの」に該当することを課税根拠として主張している。

このような場合、本件更正理由と本件訴訟において被告が主張する処分理由とは、本件交際費の支出という同一の具体的事実を対象とするものであることには変わりはなく、前者と後者とは当該支出の評価を異にするものにすぎないのであって、本件訴訟において被告の上記主張の提出を許しても、本件各更正処分を争うにつき被処分者たる原告に格別の不利益を与えるものとはいえない。したがって、一般に青色申告書による申告についてした更正処分の取消訴訟において更正の理由とは異なるいかなる事実をも主張することができるかと解すべきかどうかとの点はともかく、本件訴訟において被告が上記主張をすることは妨げないというべきである。

この点に関する原告の主張も理由がない。

4 その余の原告の主張について

法130条1項本文は、税務署長は、内国法人の提出した青色申告書に係る法人税の課税標準又は欠損金額の更正をする場合には、その内国法人の帳簿書類を調査し、その調査により当該青色申告書に係る法人税の課税標準又は欠損金額の計算に誤りがあると認められる場合に限り、これを行うことができる旨規定しているところ、原告は、被告において、原告の租税会計処理に更正しなければならないほどの明らかな間違いがあったことの立証をしていないから、本件各更正処分は同項に違反すると主張する。

しかしながら、前述のとおり、神奈川県税務署長は、原告の帳簿書類を調査した上で、その帳簿に記載された事実を評価し、法所定の課税標準等の計算に誤りがあると認めたからこそ本件各更正処分を行ったと認めることができるから、原告の上記主張には理由がない。

5 本件各更正処分等の適法性

よって、本件各争点に関する被告の主張には理由がある。また、原告は、本件訴訟において、これまで判断した以外の計算関係等を争うというのではなく、その他弁論の全趣旨によれば、原告の本件各事業年度における課税所得金額及び納付すべき法人税額は、いずれも本件各更正処分における課税所得金額及び納付すべき税額とそれぞれ同額であると認めることができるから、本件各更正処分はいずれも適法である。

また、本件各更正処分により新たに納付すべき税額の計算の基礎となった事実が本件各更正処分前（各確定申告）における税額の計算の基礎とされていなかったことについて、通則法65条

4項に規定する正当な理由があると認めることはできない。そして、本件各更正処分により新たに納付すべきこととなった税額を前提に、同条1項及び通則法118条3項の規定に基づいて算出される本件各事業年度の法人税の過少申告加算税の額は、いずれも本件各賦課決定処分における過少申告加算税の額と同額であるから、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

6 結論

以上によれば、原告の請求はいずれも理由がないからこれを棄却することとし、主文のとおり判決する。

横浜地方裁判所第1民事部

裁判官 一原 友彦

裁判官 戸室 壮太郎

裁判長裁判官北澤章功は、差支えにより、署名押印することができない。

裁判官 一原 友彦

別表1 平成17年12月期の法人税に関する経緯

(単位：円)

区分	年月日	所得金額	納付すべき法人税額	翌期へ繰り越す欠損金	過少申告加算税
確定申告	平成18年2月20日	▲1,620	0	1,620	—
更正処分等	平成20年7月8日	1,492,245	328,200	0	32,000
審査請求	平成20年7月14日	▲1,620	0	1,620	0

別表2 平成18年12月期の法人税に関する経緯

(単位：円)

区分	年月日	所得金額	納付すべき法人税額	翌期へ繰り越す欠損金	過少申告加算税
確定申告	平成19年2月16日	▲1,389	0	3,009	—
更正処分等	平成20年7月8日	3,523,876	775,000	0	90,500
審査請求	平成20年7月14日	▲1,389	0	3,009	0

別表3 平成19年12月期の法人税に関する経緯

(単位：円)

区分	年月日	所得金額	納付すべき法人税額	翌期へ繰り越す欠損金	過少申告加算税
確定申告	平成20年2月21日	▲570	0	3,579	—
更正処分等	平成20年7月8日	3,423,195	753,000	0	87,500
審査請求	平成20年7月14日	▲570	0	3,579	0

別表4 原告が交際費等として計上した金額

(単位：円)

事業年度	計上日	摘要	計上金額
平成17年12月期	H17. 9. 5	取引先乙氏残暑見舞い	659,850
	H17. 12. 1	取引先乙氏お歳暮	1,000,000
	合計		1,659,850
平成18年12月期	H18. 3. 16	取引先乙氏結婚記念祝金	1,000,000
	H18. 6. 12	取引先乙氏誕生日祝金	1,000,000
	H18. 7. 4	取引先乙氏お中元	1,000,000
	H18. 12. 4	取引先乙氏お歳暮	999,850
	合計		3,999,850
平成19年12月期	H19. 3. 16	取引先乙氏結婚記念祝金	1,000,000
	H19. 6. 12	取引先乙氏誕生日祝金	1,000,000
	H19. 6. 29	取引先乙氏お中元	1,000,000
	H19. 12. 6	取引先乙氏お歳暮	999,850
	合計		3,999,850