

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分等取消請求控訴事件

国側当事者・国(水戸税務署長)

平成22年6月24日棄却・上告

(第一審・水戸地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号、平成21年11月25日判決、本資料259号-215・順号11328)

判 決

控訴人	医療法人社団A
同代表者理事長	甲
同訴訟代理人弁護士	石島 秀朗
同補佐人税理士	横山 哲郎
被控訴人	国
同代表者法務大臣	千葉 景子
処分行政庁	水戸税務署長 森井泉 育次郎
被控訴人指定代理人	緒方 由紀子
同	馬田 茂喜
同	田辺 之信
同	太田 智法
同	日下部 勇帆

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 当事者の求めた裁判

1 控訴人

- (1) 原判決を取り消す。
- (2) 処分行政庁が控訴人に対して平成18年11月28日付けでした、平成12年4月1日から平成13年3月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち、所得金額196万3383円、納付すべき税額35万2100円を超える部分及び重加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。
- (3) 処分行政庁が控訴人に対して平成18年11月28日付けでした、平成13年4月1日から平成14年3月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち、所得金額1億5207万4391円、納付すべき税額4471万6800円を超える部分及び重加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。
- (4) 処分行政庁が控訴人に対して平成18年11月28日付けでした、平成14年4月1日か

ら平成15年3月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち、所得金額7830万9357円、納付すべき税額2294万2300円を超える部分及び重加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。

(5) 処分行政庁が控訴人に対して平成18年11月28日付けでした、平成15年4月1日から平成16年3月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち、所得金額1億1036万4271円、納付すべき税額3308万7000円を超える部分及び重加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。

(6) 処分行政庁が控訴人に対して平成18年11月28日付けでした、平成16年4月1日から平成17年3月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち、所得金額8008万4145円、納付すべき税額2401万1200円を超える部分及び重加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。

2 被控訴人

主文と同旨

第2 事案の概要

1 事案の要旨

控訴人が、給食業務を委託していたB株式会社（以下「B」という。）に対して給食材料費の名目で支払っていた金員（以下「本件給食材料費」という。）を全額損金に算入して、平成12年4月1日から平成13年3月31日までの事業年度（以下「平成13年3月期」という。）、平成13年4月1日から平成14年3月31日までの事業年度（以下「平成14年3月期」という。）、平成14年4月1日から平成15年3月31日までの事業年度（以下「平成15年3月期」という。）、平成15年4月1日から平成16年3月31日までの事業年度（以下「平成16年3月期」という。）及び平成16年4月1日から平成17年3月31日までの事業年度（以下「平成17年3月期」といい、平成13年3月期ないし平成17年3月期の事業年度を併せて「本件各事業年度」という。）の法人税の確定申告をし、さらに、その修正申告をしたところ、処分行政庁は、本件給食材料費の支払は、実質的にはBを介した有限会社C（以下「C」という。）への利益供与であり、法人税法37条（平成13年3月期及び平成14年3月期につき平成14年法律第79号による改正前のもの、平成15年3月期ないし平成17年3月期につき平成18年法律第10号による改正前のもの）に規定する寄附金に該当するとして、本件各事業年度における法人税の増額更正処分及び重加算税の賦課決定処分をした。

本件は、控訴人が、被控訴人に対し、上記更正処分のうち修正申告額ないしその修正額を超える部分の取消し及び上記重加算税賦課決定処分の取消しを求めた事案である。

原審は、控訴人の請求を棄却したので、これを不服として、控訴人が控訴した。

2 法令等の定め及び前提事実は、原判決「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の1及び2（原判決3頁16行目から9頁7行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。

ただし、原判決4頁24行目冒頭から5頁2行目末尾までを、以下のとおり改める。

「控訴人は、甲が個人病院として開設したE病院を前身として、昭和60年2月15日に設立された、病院及び老人保健施設の経営等を主たる目的とする医療法人である。控訴人の主たる事務所の所在地は、水戸市であり、本件各事業年度における控訴人の理事長は、甲（以下「甲理事長」という。）である。」

3 争点及びこれに関する当事者の主張

争点及びこれに関する当事者の主張は、原判決「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の3及び4（原判決9頁8行目から12頁12行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。

ただし、原判決9頁9行目を「(1) 本件給食材料費が平成14年法律第79号による改正前の法人税法37条2項及び平成18年法律第10号による改正前の同条3項に規定する「寄附金」に該当するか」と改める。

第3 当裁判所の判断

1 争点(1)（本件給食材料費の寄附金該当性）について

(1) 前記前提事実に証拠（甲4、乙10の1ないし4、乙11の1ないし4、乙12ないし17、乙19ないし25）及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実を認めることができる。

ア 甲理事長は、昭和57年に個人病院としてE病院を開設し、昭和59年8月31日には、妻と2人で出資者となって、E病院に対するレントゲンフィルムの販売、入院患者等への給食材料の供給などの業務を行う会社としてCを設立した。

イ E病院での給食業務は、当初、同病院が行い、昭和60年2月15日に控訴人が設立された後は控訴人が行っていたが、控訴人は、平成9年1月15日以降、本件業務委託契約に基づいて、Bに対し、E病院の給食業務を委託するようになった。

本件業務委託契約上は、控訴人がBに対して必要な数の給食を発注し、Bは、受注した給食に必要な材料及びその数量を算出し、食材の納入業者に対して直接必要量を発注することとされていた。

ウ 平成9年3月ころ、Bは、担当者の丁を通じて、甲理事長から、「食材業者にCを絡ませて欲しい。」「Cは伝票だけ絡ませてくれればいいんだ。」「Cが絡んだ部分の金額は、Bで負担するのではなく、E病院で負担する。」と要請され、この要請を受け入れることにした。

エ その結果、E病院の給食に供される食材費の請求及び支払が以下の方法で処理されるようになった。

(1) 食材の納入業者からの請求については、平成17年3月まではBの子会社であったDが請求金額の取りまとめを行い、Cに対してその請求金額の合計額を請求する。

(2) Cは、Bに対して、Dから請求を受けた金額に本件給食材料費と同額を上乗せした金額を請求する。

(3) Bは、控訴人に対して、本件業務委託契約に定められた食種別の単価に患者数又は給食数を乗じて計算した額と月間管理費（本件委託費）、「給食材料費」（消費税込み）、本件委託費に対する消費税等の額の合計額を請求し、その際、Bは、控訴人に対し、金額のみが記載され算出根拠の記載がされていない「給食材料費」をその余のものと明確に区分して記載した請求書（本件請求書）を交付する。

(4) 控訴人は、Bに対して、上記(3)により、本件請求書に記載された金額を支払う。

(5) Bは、Cに対して、上記(2)によりCから請求を受けた金額を支払う。

(6) Cは、Dに対し、上記(1)により、Dから請求を受けた金額を支払う。

オ CとB又はDとの間で、E病院の給食材料の調達に係る契約書等の書面が作成されることはなく、上記エのような請求と支払の処理がなされるようになった以降も、Cは、給食材料の発注業務に全く関与せず、給食材料は、鮮魚、青果等の各食材業者から直接E病院に納品されていた。

カ 本件各事業年度において、Bが控訴人に対し本件請求書に基づいて請求した金額、及び、そのうち「給食材料費」の金額は、原判決別表4-1ないし4-5の「請求金額」及び「左のうち本件給食材料費の額」の各欄に記載のとおりであり、控訴人からBへの本件各事業年度における本件給食材料費の支払日と支払額は、原判決別表5の「①原告支払日」及び「②本件給食材料費」の各欄に記載のとおりである。

また、BからCへの支払日と支払額及びCからDへの支払日と支払額は、原判決別表5の「③入金年月日」、「④入金額」、「⑤振込み年月日」及び「⑥出金額」の各欄に記載のとおりである。

その結果、Cは、本件各事業年度において、毎月、控訴人がBに対して本件業務委託契約の費用を支払った日の約1か月後に、原判決別表5の「⑦入出金差額」欄に記載の金員（原判決別表5の②欄の金額に振込手数料が上乗せされたもの。ただし、平成15年2月分及び3月分は振込手数料の上乗せがなかった。）を取得した。

(2) 平成14年法律第79号による改正前の法人税法37条2項及び平成18年法律第10号による改正前の同条3項に規定する寄附金とは、その名義にかかわらず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的利益の贈与又は無償の供与（広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。）をした場合における当該金銭又は金銭以外の資産であり、法人の事業に関連するか否かを問わず、法人が行う対価性のない支出をいうものである（上記各改正前の法人税法37条6項又は7項）。

これを本件についてみると、上記(1)の事実によれば、Bが控訴人から受領していた業務委託費用のうち、本件給食材料費は、本件業務委託契約に基づいてBが遂行した給食業務の対価であるとは認められず、また、Bは、控訴人が支出する本件給食材料費の名目上の受取人として、控訴人とC間の金銭授受に介在したにすぎないことが明らかであって、本件給食材料費は、控訴人が、実質的にはCに対する無償の利益供与を行う目的で支出した金員であると認めるのが自然かつ合理的であり、この認定を覆すに足りる証拠はない。

そうすると、本件給食材料費は、平成14年法律第79号による改正前の法人税法37条2項及び平成18年法律第10号による改正前の同条3項に規定する寄附金に該当するものと認められる。

(3) 控訴人の主張について

ア 控訴人は、本件給食材料費の支払がCによる業務の対価であるかどうかは、Cに対する課税処分において斟酌されるべきであり、控訴人に対する課税の根拠とすることは許されない旨主張する。

しかし、控訴人は、その法人税の確定申告において、本件給食材料費を経費として損金に計上しているのであるから、その適否を判断するに当たって、本件給食材料費が経費として支出されたことの合理性すなわち業務の対価性の有無を考慮することは当然の理である。したがって、控訴人の主張はその前提を欠き、採用することができない。

イ 控訴人は、控訴人に対する課税処分においては本件給食材料費の業務対価性を認めず、B及びCに対する課税処分においては業務対価性を認めるというのは、課税標準に二重性があるものといえ、本件給食材料費相当額のうち損金算入限度額を超える部分について法人税の二重課税という結果も生じさせているから、憲法84条の租税法律主義に反し、違法であると主張する。

しかし、法人税法は個々の法人を課税主体として課税を行うこととしており、それらの法人が関与した取引に係る寄附金該当性の判断も、各法人ごとに個別に行われるものであるから、本件給食材料費に係るB及びCに対する課税の有無は控訴人に対する課税処分を違法とする根拠とはなし得ない。

したがって、控訴人の主張は採用することができない。

ウ 控訴人は、課税庁は控訴人の調査に際して公正を欠く態度で臨み、これに対し控訴人が調査を拒否したことへの懲罰として調査対象期間を3年から5年としたことなど、本件各処分の過程に違法又は不当な点があった旨主張するが、これを基礎付けるに足りる事情を認めることはできないから、同主張は採用することができない。

なお、国税通則法70条1項1号（平成16年法律第14号による改正前のもの）は、更正は原則として法定申告期限から3年を経過した日以後においてはすることができない旨を規定しているが、同条5項は、同条1項の規定にかかわらず、「偽りその他の不正行為」によりその全部又は一部の税額を免れた国税の更正は、その更正に係る国税の法定申告期限から7年を経過する日まですることができる旨規定している。本件についてみるに、前記1(1)及び(2)のとおり、控訴人は、実体のない本件給食材料費に相当する金額を「給食材料費」と記載した本件請求書をBに作成・交付させ、これによりCに対する無償の金銭の提供を給食材料の取引であるように仮装し、正当に納付すべき税額を過少にしたものであるから、この行為が上記の「偽りその他の不正行為」に該当することは明らかである。本件各更正処分は、いずれも法定申告期限から7年以内にされたものであって、この点に違法は認められない。

エ その他、控訴人は、本件給食材料費を寄附金として扱うことの違法性について種々主張するが、争点(1)に対する前示の認定判断を覆すには足りず、採用することができない。

2 争点(2)（控訴人が国税通則法68条1項の事実を隠ぺいし、又は仮装したといえるか否か）について

(1) 国税通則法68条1項所定の重加算税の制度は、納税者が過少申告をするについて隠ぺい、仮装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を科することによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものであるから、重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものが隠ぺい、仮装に当たるというだけでは足りず、過小申告行為そのものとは別に、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がなされたことを要するものと解すべきである（最高裁平成7年4月28日第二小法廷判決・民集49巻4号1193頁参照）。

本件についてみるに、前記1(1)及び(2)のとおり、控訴人はBに対し「伝票だけCを絡ませて欲しい」旨を要請し、実体のない本件給食材料費に相当する金額を「給食材料費」と記載した本件請求書をBに作成・交付させて、控訴人から支出された本件給食材料費を無償で継続的にCに取得させ、その支出を給食材料の取引に係る支払であるかのように仮装していたものであり、こうした控訴人の行為が、国税通則法68条1項の「納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装していたとき」に該当することは明らかである。

(2) 控訴人は、本件給食材料費は、控訴人及びBの帳簿に記載され税務申告されており、控訴

人は、Bが作成した請求書に基づいて本件給食材料費を支払ったにすぎず、控訴人には、帳簿上、隠ぺい及び仮装の事実がないと主張する。

しかし、控訴人とB間、BとC間の各取引が帳簿に記載されていても、その記載がこれらの取引行為の経済的実質を反映するものでない以上、納税者が課税標準等の計算の基礎となる事実を隠ぺいし、又は仮装したと認めるのに何ら差し支えはないといえるから、控訴人の主張は採用できない。

- 3 控訴人は、本件重加算税賦課決定処分においては、控訴人が何を「仮装した」のかについて示されていないから、理由付記がなく、違法であると主張する。

しかし、重加算税賦課決定の方式について定めた国税通則法32条3項及び4項は、賦課課税方式による国税を賦課決定する場合に、その賦課決定書にその決定をした理由を付記すべきものとは定めておらず、同法74条の2第1項により課税処分については行政手続法14条1項の適用が除外されている上、法人税法においても、重加算税の賦課決定通知書にその決定した理由を付記すべきものとした規定は存しないから、本件重加算税賦課決定処分において理由が付記されていないからといって、そのことからただちに同処分が違法であるとは解されない。

控訴人は、行政処分には、その根拠となる法律に該当する事実を示すことを要するとも主張するが、重加算税賦課決定処分について理由の付記を要するとの法令の定めがない以上、その付記がないことをもって同処分を違法とすることができないことは上記のとおりである。

したがって、控訴人の主張は採用することができない。

- 4 以上の次第で、本件各処分の取消しを求める控訴人の請求は理由がないから、これと同旨の原判決は相当である。

よって、本件控訴を棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第19民事部

裁判長裁判官 青柳 馨

裁判官 小林 敬子

裁判官 大野 和明