

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(館山税務署長)

平成26年8月6日棄却・上告受理申立

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成26年3月18日判決、本資料264号-56・順号12437)

判 決

控訴人	医療法人A
代表者理事長	甲
訴訟代理人弁護士	山本 洋一郎
同	菅野 直樹
同	松田 めぐみ
補佐人税理士	田中 治樹
同	中島 政雄
被控訴人	国
代表者法務大臣	谷垣 禎一
処分行政庁	館山税務署長
	尾部 良一
指定代理人	田辺 昌紀
同	森本 利佳
同	浅見 茂晴
同	久保 俊明
同	井越 満
同	水上 啓一

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 処分行政庁が控訴人に対し平成23年5月31日付けでした次の処分をいずれも取り消す。

(1) 控訴人の平成17年4月1日から平成18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マイナス1789万8806円を超える部分、納付すべき法人税額マイナス1億4870万5024円(中間納付税額の還付金額1億4868万6200円を含む。)を超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金の額1789万8806円を下回る部分並びに無申告加算税の賦課決定処分

- (2) 控訴人の平成18年4月1日から平成19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マイナス5182万2537円を超える部分、納付すべき法人税額マイナス10万4980円を超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金の額6972万1343円を下回る部分
 - (3) 控訴人の平成19年4月1日から平成20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マイナス3005万5205円を超える部分、納付すべき法人税額マイナス24万2641円を超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金の額9977万6548円を下回る部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分
 - (4) 控訴人の平成20年4月1日から平成21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4977万7218円を超える部分、納付すべき法人税額1353万9500円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分
- 3 訴訟費用は、第1、2審を通じ、被控訴人の負担とする。

第2 事案の概要

- 1 本件は、医療法人である控訴人が、平成8年3月期及び平成9年3月期の各事業年度に発生した資産に係る控除対象外消費税額等（繰延消費税額等）につき、平成11年3月期及び平成12年3月期に損金経理を行った後、平成18年3月期から平成20年3月期までの各事業年度の所得の金額の計算において、平成17年3月期から繰り越した損金算入限度超過額を損金の額に算入し、法人税の確定申告及び修正申告をしたところ、処分行政庁から、上記の金額は、平成16年3月期以前の各事業年度において損金の額に算入すべきであり、平成18年3月期から平成20年3月期までの各事業年度の損金の額に算入することはできないとして、当該各事業年度の法人税に係る各更正処分並びに無申告加算税及び過少申告加算税の各賦課決定処分を受けたことについて、上記の各更正処分及び各賦課決定処分が違法なものであると主張して、その取消しを求める事案である。

原判決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。

なお、原判決と同様に、「損金算入限度額」とは、平成12年政令第145号による改正前の法人税法施行令第139条の10（同条については、数次の改正が行われており、事業年度により適用される条文が異なるが、便宜上、平成12年3月期の事業年度に適用される平成12年政令第145号による改正前の法人税法施行令の規定をいう。以下、同条を「本件施行令」という。）第3項及び4項により計算される金額をいい、また、上記の「損金算入限度超過額」とは、法人が確定した決算において費用又は損失として経理（損金経理）した繰延消費税額等の金額が損金算入限度額を超える場合のその超過部分の金額をいう。

- 2 関係法令の定め、前提事実、被控訴人が主張する本件各更正処分等の根拠及び適法性、争点は、原判決「事実及び理由」中の第2の2ないし5記載のとおりであるから、これを引用する。
- 3 争点についての当事者の主張は、次のとおり控訴人が当審において敷衍した主張を付け加えるほか、原判決「事実及び理由」中の第2の6記載のとおりであるから、これを引用する。

（控訴人が当審において敷衍した主張）

- (1) 租税法は国民の財産権を侵害する規範であるから、租税法律主義の見地から、法的安定性、法的予測可能性が強く要請され、その解釈は原則として文理解釈によるべきである。

本件施行令第4項の「達するまで」という文言は、法律用語としては、数量を限定するとき用いられるものであり、基準となる数量を含み、その範囲内の数字の全てを指す表現である。

そのため、本件施行令4項は、損金経理額が損金算入限度額以上の場合、法人が、損金算入限度額を上限とした範囲内で、当該事業年度の所得の金額の計算上の損金算入額を任意に選択し得る趣旨と解釈される。

- (2)ア 租税法規において、金額や期間を一義的に限定する場合は、その旨規定されており、本件施行令4項に用いられている「に達するまでの金額」というような範囲を表す文言は用いられていない。すなわち、本件施行令1項及び2項は「損金経理をしたときは、当該損金経理をした金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。」と定め、損金経理額を損金算入すべきことを明示している。法人税法62条の8第4項は「六十で除して計算した金額に当該事業年度の月数を乗じて計算した金額（中略）に相当する金額を、当該事業年度（中略）において減額しなければならない。」と定め、5項は「前項の規定により減額すべきこととなった資産調整勘定の金額に相当する金額は、その減額すべきこととなった日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。」と定め、減額した額そのもの（一義的な金額）を損金算入すべきことを明示している。租税特別措置法48条1項は「その用に供した日（以下この項において「供用日」という。）以後五年以内の日を含む各事業年度の当該倉庫用建物等の償却限度額は、供用日以後五年以内（中略）でその用に供している期間に限り」と定め、5年以内の期間に限定することを明示している。所得税法施行令182条の2第4項は「必要経費に算入する金額は、（中略）六十で除し（中略）計算した金額（中略）とする」と定め、「六十で除し計算した金額」と一義的な金額を示している。これに対し、本件施行令4項は、「に達するまでの金額」という範囲を表す文言が用いられているから、損金経理額が損金算入限度額以上の場合の当該事業年度の所得の金額の計算上の損金算入額を損金算入限度額に一義的に定めていると解することはできない。
- イ 本件施行令4項の「当該繰延消費税額等を60で除しこれに当該事業年度の月数を乗じて計算した金額に達するまでの金額」という文言の文理解釈からは、損金経理額が損金算入限度額以上の場合の当該事業年度の所得の金額の計算上の損金算入額が損金算入限度額に一義的に定まり、償却期間が5年間に限られるという解釈を導くことはできない。
- (3) 所得税法施行令137条1項1号は、「六十で除し、これに（中略）期間の月数（中略）を乗じて計算した金額（略）」と定めているが、この規定について、国税庁は、同庁ホームページの質疑応答事例で、5年均等償却に限るのではなく任意償却を認めている（甲9）。このように、「60で除し」という文言により、金額が「60で除して計算した金額」に一義的に定められたり期間が5年間に限定されたりすることはなく、金額を一義的に定めたり償却期間を限定したりするには特別な規定がなければならない。本件施行令4項については、特別な規定が存在しないことに加え、「達するまでの金額とする」という、上限の範囲までの金額を意味する文言があるから、損金算入限度額を上限とする範囲内のいずれの金額でも当該事業年度の所得の金額の計算上損金算入できることを定めたものと解すべきである。
- (4) 本件施行令4項の規定は、その文言上、二つの金額の大小を比較して場合分けをするものとして定められていないから、原判決20頁12行目冒頭ないし24行目末尾の趣旨とは解されず、そのように解釈することは文理を逸脱する。
- (5) 原判決20頁12行目冒頭ないし24行目末尾の解釈に従うと、損金経理額が損金算入限度額よりも小さい場合は、当該事業年度の所得の金額の計算上損金算入する金額は「損金経理をした金額」であるから、本件施行令4項の「達するまでの金額」という文言は不要となって

しまうが、これは文理解釈を逸脱する。

- (6) 決算調整事項における確定決算基準とは、法人が損金経理等をしていない限り、税務申告段階での調整は認めないということであり、そのことを超えて、法人が決算において費用として計上した額をそのまま申告書に記載しなければならないことまでを定めたものではない。法人税法施行令133条の2、租税特別措置法42条の11は、確定決算を法人の損金の適用を受ける最終的な意思表示ととらえるのではなく、確定申告を法人の最終的な意思表示ととらえ、確定決算と異なる確定申告を認めている。したがって、決算において計上した額をそのまま申告書に記載しなければならないか否かについては、個々の規定に従って判断することになる。本件施行令4項については、当該事業年度の所得の金額の計算上の損金算入について特別の規定がないから、損金算入限度額に達するまでの任意の金額を損金算入できると解すべきである。
- (7) 本件施行令4項について、法的安定性があり国民に予測可能性のある解釈としては、損金経理額が損金算入限度額以上の場合に、損金算入限度額「に達するまでの金額を上限としその範囲内で法人が選択する金額を損金算入できる」と解すべきである。

第3 当裁判所の判断

- 1 争点に対する判断は、控訴人が当審において敷衍した主張に対する判断の補足を付け加えるほか、原判決「事実及び理由」中の第3の1記載のとおりであるから、これを引用する。

(控訴人が当審において敷衍した主張に対する判断の補足)

- (1) 控訴人は、本件施行令4項の「達するまで」という文言は、基準となる数量を含み、その範囲内の数字の全てを指す表現であるから、本件施行令4項は、損金経理額が損金算入限度額以上の場合、法人が、損金算入限度額を上限とした範囲内で、当該事業年度の所得の金額の計算上の損金算入額を任意に選択し得る趣旨と解釈されると主張する。

しかし、「達するまでの金額」という文言の意味が、損金算入限度額を上限としてその範囲内のすべての金額を表しているとして解し得るとしても、そのことから直ちに、その範囲内で法人が任意に当該事業年度の所得の金額の計算上の損金算入額を選択し得ることまでを意味するものとは解されない。したがって、控訴人の上記主張を採用することはできない。

- (2)ア 控訴人は、租税法規において、金額や期間を一義的に限定する場合は、その旨規定されており、本件施行令4項に用いられている「に達するまでの金額」というような範囲を表す文言は用いられていないから、本件施行令4項は、損金経理額が損金算入限度額以上の場合の当該事業年度の所得の金額の計算上の損金算入額を損金算入限度額に一義的に定めると解することはできないと主張する。

しかし、租税法規において、金額や期間を一義的に限定する旨の規定がある一方で、本件施行令4項が「に達するまでの金額」という範囲を示す文言を用いているとしても、そのことから当然に、本件施行令4項の解釈において、損金経理額が損金算入限度額以上の場合に当該事業年度の所得の金額の計算上の損金算入額が損金算入限度額に一義的に定められるとの解釈が否定されることはない。

イ 控訴人は、本件施行令4項の文理解釈からは、損金経理額が損金算入限度額以上の場合の当該事業年度の所得の金額の計算上の損金算入額が損金算入限度額に一義的に定まり、償却期間が5年間に限られるという解釈を導くことはできないと主張する。しかし、本件施行令4項の解釈は、原判決20頁12行目冒頭ないし24行目末尾のとおりであるところ、これは、原判決19頁18行目冒頭ないし20頁11行目末尾記載の事情に基づき、本件施行令

4項の文言にも合致することを考慮した上のものであり、拡張解釈や類推解釈によるものではない。

- (3) 控訴人は、「六十で除し」という文言を用いた所得税法施行令137条1項1号について任意償却が認められていることを挙げ、本件施行令4項についても、損金算入限度額に達するまでの任意の額を当該事業年度の所得の金額の計算上損金算入できると主張する。

しかし、所得税法には法人税法における損金経理要件がなく、所得税法施行令137条3項が繰延資産の償却額について、納税者が確定申告書に記載した金額を必要経費に算入することを認めているなど、所得税法施行令137条1項1号の解釈の前提は、本件施行令4項と異なるから、控訴人の上記主張は、採用することができない。

- (4) 控訴人は、本件施行令4項の規定は、その文言上、二つの金額の大小を比較して場合分けをするものとして定められていないから、原判決20頁12行目冒頭ないし24行目末尾の趣旨とは解されず、そのように解釈することは文理を逸脱すると主張する。

しかし、原判決20頁12行目冒頭ないし24行目末尾の趣旨を表す条文として、本件施行令4項とは異なる法文の定め方が可能であるとしても、原判決20頁12行目冒頭ないし24行目末尾の解釈は、本件施行令4項の文理を逸脱するものではなく、控訴人の主張は、採用することができない。

- (5) 控訴人は、原判決20頁12行目冒頭ないし24行目末尾の解釈に従うと、損金経理額が損金算入限度額よりも小さい場合は、当該事業年度の所得の金額の計算上損金算入する金額は「損金経理をした金額」であるから、本件施行令4項の「達するまでの金額」という文言は不要となってしまうが、これは文理解釈を逸脱すると主張する。

しかし、本件施行令4項は、原判決20頁12行目冒頭ないし24行目末尾のとおり、損金経理額が損金算入限度額よりも小さい場合に損金経理額を損金に算入することとともに、損金経理額が損金算入限度額以上の場合に損金算入限度額を損金に算入することをも定めていると解釈され、後者を含めて表すために、「損金経理をした金額のうち、…（損金算入限度額の）金額に達するまでの金額」という文言は必要であると解されるから、控訴人の上記主張は、採用することができない。

- (6) 控訴人は、決算調整事項における確定決算基準とは、法人が損金経理等をしていない限り税務申告段階での調整は認めないということにとどまり、法人税法施行令133条の2、租税特別措置法42条の11は、確定決算と異なる確定申告を認めているから、決算において計上した額をそのまま申告書に記載しなければならないか否かについては、個々の規定に従って判断することになるとし、本件施行令4項については、当該事業年度の所得の金額の計算上の損金算入について特別の規定がないから、損金算入限度額に達するまでの任意の金額を損金算入できると主張する。

しかし、決算調整事項についての確定決算基準が、損金経理等をしていない限り税務申告段階での調整は認めないということであったとしても、法人税法74条1項、22条4項から、法人税法は、内国法人が確定決算において採用した具体的な会計処理（損金経理を含むもの）が適正な会計処理基準に従って計算されているものであれば、原則としてそれに依拠して、各事業年度の所得の金額を計算するという考え方を採用しているものと解することは（原判決20頁3行目冒頭ないし11行目末尾）妨げられない。上記解釈は、確定決算基準をもって、決算において計上した額をそのまま申告書に記載しなければならないとの意味を含むというも

のではないから、確定決算基準の不当な拡張とはいえない。法人税法施行令133条の2、租税特別措置法42条の11により、確定決算と異なる確定申告が認められているとしても、それ以外の場合に、確定決算と異なる確定申告ができるのが原則であるということとはできない。

これまで述べたところによれば、本件施行令4項の解釈は、原判決20頁12行目冒頭ないし24行目末尾のとおりと解すべきである。

2 本件各更正処分等の適法性について

本件各更正処分等の適法性についての判断は、原判決「事実及び理由」中の第3の2記載のとおりであるから、これを引用する。

第4 結論

よって、控訴人の請求はいずれも理由がないから棄却すべきであり、これと同旨の原判決は相当であるから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11民事部

裁判長裁判官 瀧澤 泉

裁判官 中平 健

裁判官 松田 典浩