

東京高等裁判所 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・国(日本橋税務署長)

平成26年11月19日棄却・上告・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7月18日判決、本資料264号-129・順号12510)

判 決

控訴人	C株式会社
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	山下 清兵衛
同	山下 功一郎
同	田代 浩誠
被控訴人	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	日本橋税務署長
	小棹 ふみ子
同指定代理人	田原 昭彦
同	吉本 健太
同	齋藤 誠密
同	高橋 富士子
同	東辻 淳次
同	植山 昌文
同	三浦 一樹
同	小原 三枝
同	上田 興

主 文

本件控訴を棄却する。

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 日本橋税務署長が控訴人に対し平成23年6月29日付けでした、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(以下「本件事業年度」という。)の法人税の更正の処分(以下「本件更正処分」という。)のうち、所得の金額1億4560万4536円及び納付すべき税額3998万0400円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定の処分(以下「本件賦課決定処分2」といい、本件更正処分と併せて「本件更正処分等」という。)を取り消

す。

3 被控訴人は、控訴人に対し、1591万8800円を支払え。

第2 事案の概要

1 本件は、内国法人である控訴人が、その役員に対して支給した給与は法人税法34条1項2号に規定する給与に当たるとして、所得の金額の計算上その額を損金の額に算入して本件事業年度の法人税の確定申告をしたところ、日本橋税務署長から、当該給与は同号に規定する給与には当たらないとして、本件更正処分等を受けたため、被控訴人に対し、本件更正処分等は日本橋税務署の調査担当職員ら（以下「本件調査担当職員ら」という。）が行政指導にとどめる旨を述べていたにもかかわらずされたものであり、信義則ないし禁反言の法理に反し違法であるなどと主張して、その取消しを求めるとともに、本件更正処分等及びこれに続く控訴人保有の預金債権の差押えによって控訴人の信用が毀損されるなどの損害が生じたなどと主張して、国家賠償法（以下「国賠法」という。）1条1項の規定に基づき、その賠償を求めた事案である。

2 原審は、控訴人の請求をいずれも棄却したので、これを不服として、控訴人が本件控訴を提起した。

3 関係法令等の定め、前提事実、本件更正処分等の根拠及び適法性に関する被控訴人の主張、争点及びこれに関する当事者の主張の要旨は、後記4に当審における控訴人の補充主張を加えるほかは、原判決の「事実及び理由」中「第2 事案の概要等」の1～4に記載のとおりであるから（ただし、原判決6頁10行目の「同日」を「平成22年12月10日」に改める。）、これを引用する。

4 当審における控訴人の補充主張

(1) 争点1（本件役員給与が事前確定届出給与に該当するか否か）について

ア 法人税法34条1項は、原則として役員給与を損金不算入とし、例外的に同項各号記載の事由のいずれかに該当する場合にのみ損金算入を認める旨規定するが、これは法人所得の根源的性格（収益－費用＝所得）を否定するものであり、合理的理由なく内国法人の財産権（憲法29条）を侵害するものであって、違憲無効である。

イ 事前確定届出給与に該当するとして所轄税務署長に届出がされた役員給与が、当該届出に係る事前の定めにおける確定額を超えて支給された場合であっても、法人税法34条1項2号の趣旨からすれば超過額のみを損金不算入とすれば足りること、役員給与は費用であるから可能な限り積極的に損金算入を認めるべきこと、法人税法34条1項2号の文言上も同法施行令69条3項の規定上も届出額と支給額の厳格な一致を要求されていないことなどに照らせば、当該届出額までは損金算入を認めるべきである。

ウ 法人税法34条1項2号の趣旨や文言等に照らせば、事前確定届出給与に該当するとして所轄税務署長に対してされた届出に係る事前の定めにおいて複数の所定の時期及び確定額が定められていた場合、当該役員給与の支給が事前の定めのとおりにされたか否かは、個々の支給ごとに判断すべきであって、それらの支給中に事前の定めのとおりにされたものではないものがあるときでも、全体として事前の定めに基づくものでなかったことになるわけではない。

エ 本件役員給与のうち平成20年7月8日に支給されたものについては、事前の定めのとおりに支給されたから、全額損金算入となる。

同年12月10日に支給されたものについては、届出額より合計150万円を超えて支給

されたので、原則として届出額までが損金算入となること、上記超過分についても、日本橋税務署において恣意性が排除されていると判断して届出書の付表を差し替えさせたのであるから、届出どおりに支給されたものといえ、結局、全額損金算入となる。

(2) 争点2（控訴人と日本橋税務署長との間の和解ないし公法上の合意の成否）について

課税庁は、課税要件が充足されている限り、法律の根拠に基づくことなしに租税を減免したり、その徴収を猶予したりすることは許されず、仮に納税者との間で納税義務の内容や徴収の方法等について法律の定めるところとは異なる内容の和解ないし合意をしたとしても、上記に述べたところが左右されるものではないと解されているが（最高裁昭和49年9月2日第一小法廷判決・民集28巻6号1033頁。以下「昭和49年判決」という。）、これは、このように解さなければ、租税法の執行に当たって不正が介在するおそれがあるのみでなく、納税者によって取扱いがまちまちになり、税負担の公平が維持できなくなるためである。そうであるとすれば、租税法の執行に当たって不正が介在するおそれがなく、また、納税者によって取扱いがまちまちになったとしても税負担の公平を維持することができる特段の事情がある場合には、昭和49年判決を適用する基礎を欠くというべきである。

本件において、控訴人と日本橋税務署長との間の和解や公法上の合意は、租税行政庁が主導して行ったものであり、控訴人はその指導に従ったにすぎないから、租税法の執行に当たって不正が介在するおそれはなく、また、税務署の指摘に対して積極的に修正申告を行って合意形成に協力した勤勉な納税者を保護することは、むしろ税負担の公平性を高めるものである。

したがって、本件は昭和49年判決の適用外であって、本件相違を行政指導にとどめる旨の公法上の合意が成立している以上、本件役員給与について全額の損金算入を認めるべきである。

(3) 争点3（通則法74条の11第6項の規定の適用の有無）について

通則法74条の11第6項は、信義則や禁反言の法理の具体的な内容を定めるものとして、平成23年12月以前に存在した公正基準を確認した規定であるから、同年6月29日付でされた本件更正処分等にも信義則を媒介として適用されるべきところ、本件相違については、新たに得られた情報に照らして非違があると認められたものではないから、本件更正処分等は、通則法74条の11第6項の規定又はその趣旨により、違法である。

(4) 争点4（過少申告加算税を免除すべき正当な理由の有無）について

本件調査担当職員らが平成22年12月10日に本件発言をしていたこと、控訴人が同日に本件調査担当職員らの求めに応じて本件付表Bを提出していたこと及び日本橋税務署長が同月24日に控訴人に対し本件賦課決定処分1をしていたことの各事情があるにもかかわらず、日本橋税務署長が控訴人に対して平成23年6月29日に本件賦課決定処分2をしたことは、納税者である控訴人を著しく不利益な状況に追い込むものである。

したがって、本件については、真に納税者の責めに帰することのできない客観的事情があり、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になるものといえるから、控訴人には過少申告加算税を免除すべき「正当な理由」（通則法65条4項）があるというべきである。

(5) 争点5（本件更正処分等が信義則ないし禁反言の法理に反し違法であるか否か）について

税務署の調査担当職員らは当該税務署を代表して納税者と折衝し調査に当たっているのであるから、税務署長その他の責任ある立場にある者の見解の表示でなくとも、調査担当職員らの見解は信頼の対象となり、納税者がこれを信頼して行動した場合には、信義則ないし禁反言の法理により保護されるべきである。

仮にそうでないとしても、事案の公正妥当な解決を図るという信義則の本来の目的や国民の権利の救済を図る裁判所の本来の目的を達成する観点から、税務署長その他の責任ある立場にある者の見解の表示であるか否かは緩やかに認定すべきところ、本件調査担当職員らに対する懲戒処分が行われなかった事実及び本件相違を行政指導にとどめることを日本橋税務署の見解として一旦決定していた事実と照らせば、本件発言は税務署長その他の責任ある立場にある者の見解の表示であったと認められる。

(6) 争点6（国家賠償請求の成否）について

本件更正処分等及びこれを前提とする本件差押処分には、いずれも国賠法1条1項にいう違法がある。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人の被控訴人に対する請求はいずれも理由がないものと判断する。その理由は、当審における控訴人の補充主張に対する判断を後記2に付加するほかは、原判決の「事実及び理由」中「第3 当裁判所の判断」の1及び2に記載のとおりであるから、これを引用する。

2 当審における控訴人の補充主張に対する判断

(1) 争点1（本件役員給与が事前確定届出給与に該当するか否か）について

ア 控訴人は、法人税法34条1項の規定について、同規定は法人所得の根源的性格（収益－費用＝所得）を否定するものであり、合理的理由なく内国法人の財産権（憲法29条）を侵害するものであって、違憲無効である旨主張する（前記第2の4(1)ア）。

しかしながら、法人税法34条1項の規定が、役員給与のうち定期同額給与等のいずれにも該当しないものの額について、企業会計上の取扱いとは異なり、所得の金額の計算上、損金の額に算入しないものとしたのは、役員給与の支給の恣意性を排除することにより課税の公平を害することがないようにするためであると解され、その立法目的は正当なものというべきであり、また、その課税要件等の定めが当該立法目的との関連で著しく不合理であることが明らかであるとも認められないから、同項の規定が憲法29条に違反するものということとはできない（前記引用に係る原判決の「第3 当裁判所の判断」中の1(1)ア参照）。

したがって、控訴人の上記主張は、採用することができない。

イ 控訴人は、事前確定届出給与に該当するとして所轄税務署長に届出がされた役員給与が、当該届出に係る事前の定めにおける確定額を超えて支給された場合であっても、法人税法34条1項2号の趣旨等に照らせば、当該届出額までは損金算入を認めるべきである旨主張する（前記第2の4(1)イ）。

しかしながら、法人税法34条1項2号の規定の文理に加え同法施行令69条3項が事前の定めの内容を変更する場合の当該変更後の定めの内容に関する届出について規定していることなどに照らすと、損金算入の要件を満たすためには、実際に支給された役員給与が所轄税務署長に対する届出に係る事前の定めのとおりにされたものであることを要するといふべきであるから、事前の定めにおける確定額を超えて役員給与が支給された場合において、当該事前の定めの内容の変更に係る所定の届出がされていないときは、当該役員給与の支給が事前の定めに基づいて支給されたものということとはできない。実質的にみても、このような場合に、当該役員給与の額を損金の額に算入することとすれば、その支給額を恣意的に決定し、法人の所得の金額を殊更に少なくすることにより法人税の課税を回避するなどの弊害が生ずるおそれがあるため、課税の公平を害することとなるのは明らかであり、当該届出額の

限度で損金算入を認めることとしても、役員給与の支給の恣意性を排除することにより課税の公平を害することがないようにするという法人税法34条1項の趣旨に反することになりはしない。そうすると、事前の定めにおける確定額を超えて役員給与が支給された場合において、当該事前の定めの内容の変更に係る所定の届出がされていないときは、結局、その支給額全部について、法人税法34条1項2号の規定を適用して損金の額に算入することはできないというべきである（前記引用に係る原判決の「第3 当裁判所の判断」中の1(1)イ参照）。

したがって、控訴人の上記主張は、採用することができない。

ウ 控訴人は、法人税法34条1項2号の趣旨や文言等に照らせば、事前確定届出給与に該当するとして所轄税務署長に対してされた届出に係る事前の定めにおいて複数の所定の時期及び確定額が定められていた場合、当該役員給与の支給が事前の定めのおりにされたか否かは個々の支給ごとに判断すべきである旨主張する（前記第2の4(1)ウ）。

しかしながら、内国法人がその役員に対して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所轄税務署長に対する届出に係る事前の定めに基づいて給与を支給する場合、当該事前の定めの変更に係る規定が別に定められていることに照らすと、当該役員給与は、当該届出に係る事前の定めにおいて複数回にわたる支給をする旨定められた場合であっても、各所定の時期を通じ当該役員の職務の執行の対価として一体的に定められたものであると解される。そうすると、事前確定届出給与に該当するとして所轄税務署長に対してされた届出に係る事前の定めにおいて複数の所定の時期及び確定額が定められていた場合には、それに対応する全ての支給が当該届出に係る事前の定めのおりにされたものであるときに限り、当該役員給与の支給は当該事前の定めのおりに基づいてされたこととなるのであって、それらの支給中に1回でも事前の定めのおりにされたものでないものがあるときには、当該役員給与の支給が全体として事前の定めに基づくものではなかったこととなるというべきである（前記引用に係る原判決の「第3 当裁判所の判断」中の1(1)ウ参照）。

したがって、控訴人の上記主張は、採用することができない。

エ 控訴人は、本件役員給与のうち平成20年7月8日に支給されたものについては、事前の定めのおりに支給されたから、全額損金算入となり、同年12月10日に支給されたものについても、日本橋税務署が届出書の付表を差し替えさせたことなどに照らせば、届出どおりに支給されたものといえ、結局、全額損金算入となる旨主張する（前記第2の4(1)エ）。

しかしながら、前記イ及びウで説示したところを本件についてみると、控訴人が本件役員らに対して平成20年12月10日に支給した本件役員給与の支給額は本件各届出額のうち支給時期を同日とするものとは異なっていたのであるから、本件役員給与の支給は全体として本件定めに基づくものではなかったこととなり、そうである以上、本件役員給与については、その全額について法人税法34条1項2号の規定は適用されず、控訴人の本件事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入されないものというべきである（前記引用に係る原判決の「第3 当裁判所の判断」中の1(1)エ参照）。

したがって、控訴人の上記主張は、採用することができない。

(2) 争点2（控訴人と日本橋税務署長との間の和解ないし公法上の合意の成否）について

控訴人は、租税法の執行に当たって不正が介在するおそれがなく、また、納税者によって取扱いがまちまちになったとしても税負担の公平を維持することができる特段の事情がある場

合には、昭和49年判決を適用する基礎を欠くというべきところ、本件は昭和49年判決の適用外であって、本件相違を行政指導にとどめる旨の公法上の合意が成立している以上、本件役員給与について全額の損金算入を認めるべきである旨主張する（前記第2の4(2)）。

しかしながら、昭和49年判決に関する控訴人の見解は独自のものであり、本件が昭和49年判決の適用外であるということとはできないところ、法人税法の規定に従えば、本件役員給与の支給額の全額が、控訴人の本件事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入されないものである以上、仮に日本橋税務署長が控訴人との間でこの点を不問に付すような和解ないし公法上の合意をしたとしても、これによって上記損金算入が可能になる余地はないというべきである（前記引用に係る原判決の「第3 当裁判所の判断」中の1(2)参照）。

したがって、控訴人の上記主張は、採用することができない。

(3) 争点3（通則法74条の11第6項の規定の適用の有無）について

控訴人は、通則法74条の11第6項の規定又はその趣旨（信義則や禁反言の法理の具体的な内容を定めるものとして、平成23年12月以前に存在した公正基準を確認したもの）により、本件更正処分等は違法である旨主張する（前記第2の4(3)）。

しかしながら、通則法74条の11第6項の規定が適用されるのは、平成25年1月1日以後に行われる質問検査等についてであるから（平成23年改正法附則39条3項）、同日より前に行われた本件更正処分等に係る調査に通則法74条の11第6項の規定が適用される余地はない。また、同項の趣旨が、信義則や禁反言の法理の具体的な内容を定めるもので、平成23年12月以前に存在した公正基準を確認したものと解されないから、同項の趣旨により本件更正処分等が違法になるということとはできない（前記引用に係る原判決の「第3 当裁判所の判断」中の1(3)イ参照）。

したがって、控訴人の上記主張は、採用することができない。

(4) 争点4（過少申告加算税を免除すべき正当な理由の有無）について

控訴人は、本件調査担当職員らが本件発言をしていたこと、控訴人が本件調査担当職員らの求めに応じて本件付表Bを提出していたこと及び日本橋税務署長が控訴人に対し本件賦課決定処分1をしていたことの各事情に照らせば、本件については真に納税者の責めに帰することのできない客観的事情があり、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になるものといえるから、控訴人には過少申告加算税を免除すべき「正当な理由」（通則法65条4項）がある旨主張する（前記第2の4(4)）。

しかしながら、本件更正処分がされたのは、控訴人が、独自の見解に基づき、本件事業年度の所得の金額の計算上、本件役員給与の全額が損金の額に算入されないものであるにもかかわらず、これを算入して本件確定申告をした上、本件修正申告においてもその修正をしなかった結果にすぎず、控訴人の主張する本件発言等の各事情とはおよそ関係がないというべきであって、本件について真に納税者の責めに帰することのできない客観的事情があり、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になるものとは到底いえないから、控訴人に過少申告加算税を免除すべき「正当な理由」（通則法65条4項）があるものとは認められない（前記引用に係る原判決の「第3 当裁判所の判断」中の1(4)参照）。

したがって、控訴人の上記主張は、採用することができない。

(5) 争点5（本件更正処分等が信義則ないし禁反言の法理に反し違法であるか否か）について

控訴人は、納税者が調査担当職員らの見解を信頼して行動した場合には、信義則ないし禁反

言の法理により保護されるべきであり、仮にそうでないとしても、本件調査担当職員らに対する懲戒処分が行われなかった事実及び本件相違を行政指導にとどめることを日本橋税務署の見解として一旦決定していた事実と照らせば、本件発言は税務署長その他の責任ある立場にある者の見解の表示であったと認められる旨主張する（前記第2の4(5)）。

しかしながら、信義則の法理の適用について慎重であるべき租税法関係の特質を考慮すれば、様々な状況下で行われる税務職員の見解の表示の全てが信頼の対象となる公的見解の表示となるものではなく、修正申告をするかどうかも含めて最終的にどのような申告をすべきであるかは納税者の判断と責任に任されていることを考慮すれば、信頼の対象となる公的見解の表示であるというためには、税務署長その他の責任ある立場にある者の正式の見解の表示であることを要するというべきである。

そして、本件調査担当職員らがした本件発言及びそれに引き続く本件付表Aの差し替えの要請は、本件調査担当職員らが、調査の過程において、本件相違について、税務官庁の一担当者としての見解ないし処理方針を示したものにすぎず、日本橋税務署長その他の責任ある立場にある者の正式の見解の表示であるとは認められないから（控訴人の主張するように本件調査担当職員らに対する懲戒処分が行われなかった事実があるとしても、上記認定が左右されるものではない。また、本件相違を行政指導にとどめることを日本橋税務署の見解として一旦決定していた事実を認めるに足る証拠はない。）、本件発言及びそれに引き続く本件付表Aの差し替えの要請が上記信頼の対象となる公的見解の表示に当たるとすることはできない（前記引用に係る原判決の「第3 当裁判所の判断」中の1(5)参照）。

したがって、控訴人の上記主張は、採用することができない。

(6) 争点6（国家賠償請求の成否）について

控訴人は、本件更正処分等及びこれを前提とする本件差押処分には、いずれも国賠法1条1項にいう違法がある旨主張する（前記第2の4(6)）。

しかしながら、本件更正処分等は適法であり、また、本件差押処分に違法があったとは認められないから、本件更正処分等及び本件差押処分について国賠法1条1項にいう違法があったということはできない（前記引用に係る原判決の「第3 当裁判所の判断」中の2参照）。

したがって、控訴人の上記主張は、採用することができない。

第4 結論

以上によれば、控訴人の被控訴人に対する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。

よって、控訴人の被控訴人に対する本件控訴は理由がないから棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第15民事部

裁判長裁判官 井上 繁規

裁判官 齊木 教朗

裁判官 木太 伸広