

水戸地方裁判所 平成●●年（〇〇）第●●号 法人税更正処分等取消請求事件  
国側当事者・国（下館税務署長）  
平成27年1月29日棄却・控訴

判 決

|            |        |
|------------|--------|
| 原告         | A株式会社  |
| 同代表者代表取締役  | 甲      |
| 同訴訟代理人弁護士  | 萩原 慎二  |
| 同          | 鈴木 元   |
| 同訴訟復代理人弁護士 | 野田 幹子  |
| 被告         | 国      |
| 同代表者法務大臣   | 上川 陽子  |
| 処分行政庁      | 下館税務署長 |
|            | 野邊 匡伸  |
| 同指定代理人     | 野田谷 大地 |
| 同          | 齋藤 誠密  |
| 同          | 小原 弘行  |
| 同          | 宮本 昌平  |
| 同          | 酒井 英樹  |
| 同          | 皆川 征治  |
| 同          | 戸部 恵子  |
| 同          | 北條 進午  |
| 同          | 福地 武司  |
| 同          | 村手 康之  |
| 同          | 板垣 悟   |
| 同          | 青木 一茂  |

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 処分行政庁が平成23年11月28日付けで原告に対してした、原告の平成18年5月1日から平成19年4月30日までの事業年度の法人税の更正処分のうち所得金額1531万9813円及び納付すべき税額642万0700円を超える部分、並びに、過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 2 処分行政庁が平成23年11月28日付けで原告に対してした、原告の平成19年5月1日か

ら平成20年4月30日までの事業年度の法人税の更正処分のうち所得金額8485万4787円及び納付すべき税額2481万2300円を超える部分、並びに、過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

- 3 処分行政庁が平成23年11月28日付けで原告に対してした、原告の平成21年5月1日から平成22年4月30日までの事業年度の法人税の更正処分のうち所得金額3397万5935円及び納付すべき税額923万1800円を超える部分、並びに、過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

## 第2 事案の概要

- 1 本件は、原告が、商品券の購入費用につき交際費等の額に当たるとして損金の額に算入して法人税の確定申告をしたのに対し、処分行政庁が、当該商品券の用途が明らかではなく業務との関連性も不明であるからその購入費用の額につき損金の額に算入されないとして更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をしたところ、原告が、上記各処分は違法であると主張して、被告に対し、上記更正処分のうち所得金額及び納税すべき税額につき更正前の額を超える部分並びに上記賦課決定処分の取消しを求める事案である。

### 2 関係法令の定め

本件の関係法令の定めは別紙「関係法令の定め」のとおりである（なお、同別紙の中で定めた略称は、以下の本文中においても同様に用いる。）。

### 3 前提事実（争いのない事実並びに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）原告は、オフィス家具等の販売、ガソリンスタンドの経営、二輪車等の販売等を主たる業務とする資本金8452万5000円の株式会社であり、5月1日から翌年4月30日までを事業年度としている（以下、平成18年5月1日から平成19年4月30日までの事業年度を「平成19年4月期」といい、他の事業年度も同様の略称とする。また、平成19年4月期、平成20年4月期及び平成22年4月期を併せて「本件各事業年度」という。）。

原告は、本件各事業年度を通じて、株式会社B（以下「本件親法人」という。）及び同社の関連会社が発行済株式総数の過半数を保有する同族会社である。原告の代表取締役は、本件各事業年度を通じて、甲（以下「甲社長」という。）であるが、本件親法人の代表取締役である乙（以下「乙会長」という。）も、平成22年1月1日から同年7月17日まで及び同月31日から平成23年4月26日までの各期間において、原告の代表取締役の一人であった（乙1の1）。

- （2）原告は、別表1のとおり、本件各事業年度において購入した商品券（以下「本件商品券」という。）の各購入費用（以下「本件商品券各購入費用」という。）を、本件各事業年度の総勘定元帳の接待交際費勘定にそれぞれ計上した上で、租税特別措置法61条の4第1項を適用し、本件商品券各購入費用の額のうち、平成19年4月期につき180万円、平成20年4月期につき180万円、平成22年4月期につき270万円を損金の額に算入して、確定申告をした。
- （3）処分行政庁は、平成23年11月28日付けで、原告に対し、本件各事業年度の法人税について、別表2のとおり、それぞれ更正処分（以下「本件各更正処分」という。）及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」といい、これと本件各更正処分を併せて「本件各処分」という。）をした。

本件各更正処分の通知書の「更正の理由」欄には、原告が本件商品券各購入費用の一部の額を損金の額に算入したことに関して、「商品券の具体的用途の内容を確認できる証拠資料がな

く、使途が明らかではありませんので、当該金額は損金の額に算入されません」などの記載（以下、上記通知書に記載された更正の理由を「本件付記理由」という。）がなされた（甲２の１ないし３）。

- （４）原告は、本件各処分を不服として、平成２３年１２月９日付けで、処分行政庁に対し異議申立てを行ったところ、処分行政庁は、平成２４年３月５日付けで、当該異議申立てを棄却する旨の決定をした（甲４）。原告は、当該決定を不服として、同年４月５日付けで、国税不服審判所長に対し審査請求を行ったところ、国税不服審判所長は、平成２５年３月２６日付けで、当該審査請求を棄却する旨の裁決をした（甲５、７）。原告は、同年９月２５日、本件訴えを提起した。

#### ４ 争点及び争点に関する当事者の主張

- （１）本件各更正処分は通則法２４条所定の調査に基づいてなされたか否か。

（被告の主張）

ア 通則法２４条の「調査」の具体的な実施手続については、これを定めた規定は存在しないが、その専門技術的な性質上、課税庁に広範な裁量権が認められるべきである。調査を十分に尽くさなかったことを理由に課税処分が違法となるのは、同条の趣旨を没却すると考えられる場合、すなわち、調査を行うことによって正確な事実関係の把握が可能となることが期待でき、かつ、その実施に特段の支障がないにもかかわらずこれを怠った場合ないしはこれと同視すべき重大な手続上の懈怠がある場合に限られるべきである。

イ 本件についてみると、原告に対して本件各更正処分に先立ち行った税務調査（以下「本件調査」という。）において、下館税務署法人課税第●部門丙上席国税調査官（以下「丙係官」という。）及び他の調査担当職員（以下、総称して「丙係官ら」という。）は、原告に対して帳簿書類の提示を求め、原告から提示を受けた帳簿書類を検査し、また、乙会長に対しては、本件商品券の配布先、配布額等について質問するなどしている。これらの事実は、課税庁の証拠資料の収集等に該当し、通則法２４条に規定する「調査」に当たるから、本件各更正処分が「調査」に基づいて行われた適法なものであることは明らかである。

（原告の主張）

被告の主張を争う。以下の点からすれば、本件調査は不当かつ不十分であるから、本件各更正処分は、通則法２４条所定の「調査」を欠いてなされた違法な処分というべきである。

ア 原告は、調査担当職員に対し、「商品券使用リスト」と題する書面を提示し、本件商品券をトライデングというイベントで使用した旨を明らかにした。また、原告の関与税理士である丁（以下「丁税理士」という。）も、調査担当職員に対し、原告から毎年商品券を受け取っていた事実及びその金額について具体的に申述した。このように、原告が本件商品券の具体的な使途の説明等をしていたにもかかわらず、調査担当職員はこれらの事実の詳細を確認しなかった。

イ 処分行政庁は、原告に対する調査につき、原告の他のグループ会社に対する調査との整合性を図らなかった。

ウ 商品券が余った場合には棚卸資産又は貯蔵品として扱われることからすれば、調査担当職員は、原告に対し、期末の現況として商品券が余っているか否かを確認すべきところこれをせず、さらには、商品券が余った場合の税務処理について原告から質問を受けてもこれに回答しなかった。

## (2) 本件付記理由の適法性

### (被告の主張)

法人税法130条2項が更正をする場合に更正の理由を付記すべきものとしている趣旨は、処分行政庁の判断の慎重、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ことにある。そして、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、更正の根拠を上記の処分行政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ものではない。

本件各更正処分は、帳簿書類の記載自体を否認するものではないところ、本件各更正処分の通知書の更正理由には、更正処分の対象となった事実として、原告が本件商品券各購入費用を交際費として計上したことや、これに対する法的評価として、「商品券の具体的使途の内容を確認できる証拠資料がなく、使途が明らかではありませんので、当該金額は損金の額に算入されません。」との記載がなされ、処分の対象となった事実及び処分行政庁の具体的判断根拠が明示されている。処分行政庁は、上記のような内容の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、合理性を担保してその恣意を抑制するという点について欠けるところはない。また、不服申立ての便宜を与える趣旨からみても、更正理由の記載内容から、処分行政庁がなぜその結論に至ったのかということが十分読み取れ、原告において、処分行政庁の判断の可否を検討するのに必要な判断根拠を了知することができる。

そうすると、本件付記理由は、上記の理由付記制度の趣旨目的を充足しているものであり、法人税法130条2項の要求する更正理由の付記として欠けるところはなく、憲法31条にも反しない。

### (原告の主張)

被告の主張を争う。本件付記理由には、本件商品券各購入費用が損金の額に算入されていない理由として「使途が明らかでない」と記載されているだけであり、本件商品券についての業務関連性の有無や業務遂行上の必要性に関して一切記述がないし、本件商品券各購入費用が交際費に該当しないと判断した法的根拠も明記されていない。したがって、本件付記理由は、法人税法130条2項の要件を欠いており、さらには、憲法31条にも違反しているというべきである。

## (3) 本件商品券各購入費用の損金算入の可否

### (被告の主張)

以下の理由によれば、本件商品券各購入費用は、使途不明金に該当するから、本件各事業年度の損金の額に算入することはできないというべきである。

#### ア 使途不明金は損金の額に算入されないこと

法人税法22条1項及び3項の規定に照らせば、内国法人の所得金額の計算上、損金の額に算入することができる支出は、当該法人の業務の遂行上必要と認められるものでなければならないというべきであり、支出のうち、使途の確認ができず、業務との関連性の有無が明らかではないいわゆる使途不明金については、損金の額に算入することができないというべきである。

#### イ 本件商品券の使途が不明であること

以下の事情からすれば、本件商品券は、その使途の確認ができず、業務との関連性があるものであるとは認められない。

(ア) 丙係官らが、平成23年7月26日、乙会長に対し、本件商品券の配布先やその記録等について質問したところ、乙会長は、本件商品券については大口取引先の担当者等に渡している、配布先については相手に迷惑がかかるから教えられないなどと申述するのみで、具体的な配布先を明らかにしなかった。

(イ) また、同日、調査に立ち会っていた丁税理士は、「私ももらっているよ。前は10万ぐらいだったけど今は5万ぐらい。」などと申述したものの、それ以上に、受け取った日や金額等について具体的な申述はしなかった。その後、同年9月12日、丙係官らは、丁税理士に対して、本件商品券の具体的な配布先について明らかにしない場合はその購入費用につき損金の額に算入されない旨の説明を行ったが、その後も、丁税理士による本件商品券の具体的な受領日等について明らかにされることはなかった。

(ウ) さらに、丙係官らが、同月22日、本件商品券の配布先等について質問したところ、乙会長は、配布したとする現場名等を記載した「平成19年4月期商品券使用リスト」、「平成20年4月期商品券使用リスト」、「平成21年4月期商品券使用リスト」及び「平成22年4月期商品券使用リスト」と題する各書面（以下、これらを併せて「本件4期リスト」という。）を提示したが、当該リストには具体的な配布先、配布日及び金額が明記されておらず、また、その際併せて提出された「商品券使用についての弁明」と題する書面においても、具体的な配布先、配布日及び金額は明記されていなかった。これに加えて、本件4期リストは、本件商品券の受払簿等の記録がない状況で作成されたものであることや、商品券の購入実績がなく在庫もなかったはずの平成21年4月期においても商品券を配布した旨の記載があることなどから、その記載内容の信用性は乏しいといわざるを得ない。したがって、当該リストによっても本件商品券の使途は確認できず、業務との関連性があるとはいえない。

なお、原告は、本件訴訟において、本件4期リストの一部であるとして、別表3-1ないし3の内容が記載された「商品券使用リスト」と題する書面（以下「本件リスト」という。）を提出しているが、当該リストにも具体的な配布先、配布日及び金額は明記されていないこと、当該リストに記載の「イベント」の開催事実やそこでの本件商品券配布の事実を示す客観的証拠はないこと、当該リストに記載の「工事関係者」についてもいかなる工事のいかなる関係者であるか全く明らかにされていないことなどに照らせば、当該リストによっても、本件商品券の具体的な配布先、配布日及び金額が明らかにされているとはいえない。

ウ よって、本件商品券各購入費用は、使途不明金というべきであり、本件各事業年度の損金の額に算入することはできない。

(原告の主張)

被告の主張を争う。以下の理由により、本件商品券各購入費用の額は、交際費等の額に当たり、損金算入が認められるべきである。

ア 原告は、本件商品券を、丁税理士の申述及び本件リスト記載のとおり、イベント等の業務に関連して配布したものであり、社会通念に照らし、業務遂行上の必要経費として認められるべきであるから、交際費に当たる。

- なお、上記リストの「イベント」とは、原告が取り扱っているバイク等の試乗会のイベントであり、原告は、当該イベントにおいて、本件商品券を、来場者や関係者（その氏名を特定することは困難である。）に配布したり、抽選会の商品として使用したりしたものである。上記イベントでの本件商品券の使用に係る費用は、本来であれば、販売促進費又は宣伝・広告費として損金算入が認められるところ、原告は、誤って交際費に分類したにすぎない。
- イ 原告も含まれる本件親法人に関連するグループ法人各社のうち、数社に対する税務調査においては、商品券の購入費用を交際費とした税務処理が認められているところ、原告においてこれと異なる取扱いがなされることは、憲法14条1項に反し許されるべきでない。
- ウ 上記イのとおり他のグループ法人各社と異なる取扱いをし、原告の予測可能性を奪うことは、憲法84条に反し許されるべきでない。
- エ 使途不明金を損金の額に算入しないとする法人税法上の規定はないにもかかわらず損金算入を否定して課税することは、憲法84条に反し許されるべきでない。

### 第3 当裁判所の判断

#### 1 認定事実

前記前提事実に加え、争いのない事実、証拠（乙3）及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

- （1）丙係官らは、平成22年10月5日、本件調査のため、原告の本社事務所（以下「原告事務所」という。）を訪れ、甲社長との面会を試みたが、同人が不在であり面会できなかったため、退去した。
- （2）丙係官らは、同月6日、再び原告事務所を訪れ、甲社長及び原告の総務部長戊（以下「戊部長」という。）と面会したところ、甲社長が本件調査への協力に関しては乙会長の指示に従う旨の意向を述べたため、戊部長に乙会長と連絡をとってもらい、戊部長を通じて、乙会長が本件税務調査に協力する意思を有していることを確認した。また、以後の調査については、原告の窓口を戊部長として進めることとなった。
- 丙係官らは、戊部長から、原告の事業概要について説明を受け、また、帳簿書類の提示を求めたところその提示がなされたため、原告の関連グループ法人の会議室を調査会場（以下「本件調査会場」という。）として提供してもらい、当該会場で帳簿書類を調査した。
- （3）丙係官らは、同月7日及び同月8日も、本件調査会場を訪れ、戊部長に提示を依頼した帳簿書類の調査を行った。
- 丙係官らは、同日、戊部長に、提示を依頼したものの提示がなされていない帳簿書類につき提示を依頼した。
- （4）丙係官らは、同月14日、本件調査会場を訪れ、帳簿書類の調査を実施したが、その際、乙会長が本件調査会場を訪れた。また、丙係官らは、同日の調査において、本件商品券各購入費用が接待交際費勘定に計上されていることを把握した。
- 丙係官らは、同月15日も本件調査会場にて帳簿書類の調査を行ったが、それまでに依頼したものの提出されていない帳簿書類があったため、当該書類につき準備ができ次第順次下館税務署に提出してもらうことを戊部長との間で約束した。
- （5）丙係官らは、同年11月から同年12月頃に、依頼していた帳簿書類の写しが原告から提出されたため、その内容を確認した。
- （6）丙係官らは、平成23年6月17日、原告事務所を訪れ、乙会長、甲社長、戊部長及び丁税

理士と面会した。丙係官らは、本件各事業年度において本件商品券各購入費用が接待交際費勘定に計上されているものの、それを管理している帳簿書類の確認ができなかったとして、戊部長に対し、本件商品券の配布先や受払簿の管理状況について説明を求めたところ、戊部長から、本件商品券の一部を仕入先に配布していることは特定できるかもしれないが、いつ、どこに、幾ら配布しているかは分からないなどといった説明を受けた。

(7) 丙係官らは、同年7月26日、原告事務所を訪れ、乙会長、甲社長、戊部長及び丁税理士と面会し、その際、以下のやりとりがなされた。

ア 丙係官は、乙会長に対し、本件商品券の配布先、配布金額、保管状況等について尋ねたところ、乙会長は、大口取引先の担当者など100人位に1000円の全国共通券を一人当たり2万円から3万円分渡しているし、今までは商品券が余って保管していたというようなことはなかったが、今期は100万ぐらい余っており会社の金庫に保管している、と回答した。

イ 丙係官が乙会長から上記アの回答を受けている最中に、丁税理士から、商品券につき「私も貰っているよ。前は10万ぐらいだったけど今は5万ぐらい。」との趣旨の発言があった。

ウ 丙係官は、引き続き乙会長に対し、本件商品券の配布先の詳細を尋ねた。これに対し、乙会長は、配布先についてはこれ以上話すことはない、教えたら相手先に確認に行き迷惑がかかるから話せないし、原告は昔から商品券を交際費で使っているが年間13億円の売上げがある会社であり商品券の配布ぐらいあってもおかしくない、などと述べた。

エ 丙係官は、乙会長に本件商品券の受払簿等を作成していないか尋ねたところ、乙会長は、作成していないと回答した。

オ 同席していた関東信越国税局課税第●部●課C情報技術専門官（以下「C係官」という。）が、乙会長に対し、再度、本件商品券を取引先の担当者に配ったということだが、その相手は教えられないということかと確認したところ、乙会長は、相手に迷惑がかかるだろうから教えられない、断じて私用に流用はしていないと述べた。

カ C係官が、本件商品券について、交際費としての損金性を確認するために質問しているのであり、交際費として損金とするには、配布した相手先を教えていただく必要があると説明し、その配布先の詳細について回答を求めた。これに対し、乙会長は、これだけの会社になれば必要なもので、商品券の配布先は決まっているのでだいたい分かるが言いたくない、取引先の担当者等に配ったのは間違いないからそれで判断すればいいし、課税になるなら課税にしてくれて結構であると述べ、具体的な配布先を明らかにしなかった。

(8) 丙係官及び下館税務署法人課税第●部門D統括国税調査官（以下「D統括官」という。）は、同年9月12日、下館税務署において、丁税理士との間で、以下のやりとりをした。

ア D統括官は、丁税理士に対し、接待交際費勘定に計上している本件商品券各購入費用については、本件商品券の配布先につき回答できないとのことなので、税法の取扱上は損金の額に計上されないこと、各期の接待交際費勘定に計上している本件商品券各購入費用については、平成19年4月期が200万円、平成20年4月期が200万円、平成22年4月期が300万円であることを説明した。

イ D統括官は、丁税理士に対し、今回説明した内容について原告が修正申告書を提出する意思があるかの確認を依頼し、その回答をもらう約束をした。

(9) 丙係官は、平成23年9月13日、丁税理士から、①交際費について、明細が分からなければ損金算入は認められない旨を乙会長に説明したところ、乙会長が今週中に明細書を税務署に

提出する旨述べたこと、②乙会長が修正申告書を提出しないと言っていることを、電話で聞いた。

丙係官は、丁税理士に、明細書が届いたら、内容を検討して、その結果を連絡する旨伝えた。

(10) 丙係官及びD統括官は、同月22日、乙会長と戊部長が本件商品券に係る明細書を持参したことから、下館税務署で面会したところ、以下のやりとりがなされた。

ア 乙会長は、指摘のあった交際費の明細書を持ってきた旨述べ、本件4期リストを丙係官らに提示したが、提出することは拒んだ。

丙係官は、乙会長が本件4期リストの提出を拒んだことから、同リストの題名やひな形、月別の件数について書き写したが(乙3・別添4)、相手先欄の記載内容については、乙会長が拒否したため書き写すことはできなかった(なお、弁論の全趣旨によれば、本件4期リストのうち平成21年4月期以外の3期分のリストは、本件リストと同内容であると認められる。 )。

イ 続いて、乙会長は、「商品券使用についての弁明」と題する書面(乙3・別添5)を提出した上で、「商品券の配布先については、相手によっては刑事罰を受けるかもしれないので公表できない。当社の商いの規模を考えれば、年間200万ぐらいの商品券は当たり前だと思う。今回指摘のあった交際費でも400万ぐらいだろう。別に課税されても当社では問題はない。ただ、今提示している書類を見ていただいて判断して欲しい。」と述べた。

ウ D統括官は、乙会長に対し、提示された本件4期リストの記載内容の説明を求めたところ、乙会長は、相手先欄に記載のある名前は現場名であって、配布先ではなく、記載されている現場の関係者に配ったものであり、また、「イベント」とは、Fのイベントがあった時に顧客やメーカーの人に配ったものであると説明した。

エ D統括官は、乙会長に対し、本件4期リストについて、配布金額の記載がないが、交際費として認められるには配布先と配布金額が分からないと認められず、これではお願いした配布先の確認にはならないと説明した。これに対し、乙会長は、本件商品券は担当者経由で配布しているため配布金額は分からない旨述べた。

オ D統括官は、乙会長に対し、再度、本件4期リストを提出できないか確認したところ、乙会長は、「提出はしません。更正していただいて結構です。しかるべき次の機関では提出するかもしれませんが。修正申告の提出については、他の案件で争っている件もあり、その案件の心証もありますので、この分だけ修正申告を提出する訳にはいきません。」と述べ、提出を拒絶した。

(11) 丙係官は、D統括官とともに、同年10月11日、本件調査の結果を説明し、本件調査を終了する旨を伝えるために、原告事務所を訪れ、乙会長、甲社長、戊部長及び丁税理士と面会した。D統括官は、提示された資料では配布時期、配布先及び配布金額を確認できないこと及び本件調査について更正を予定していることを説明したところ、乙会長は、「分かりました。更正していただいて結構です。」と述べた。

2 争点(1)(本件各更正処分は通則法24条所定の調査に基づいてなされたか否か。)について

(1) 通則法24条に規定する「調査」とは、納税者の申告により一応確定された納付すべき税額が課税要件の充足により成立する客観的な納税義務の内容たる納付すべき税額と一致しているかどうか、その他申告に係る事項が正しいかどうかを判定するための調査であり、課税標準等又は税額等を認定するに至る一連の判断過程の一切、すなわち、課税庁の証拠資料の収集、

証拠評価、課税要件事実の認定、租税法の解釈適用等の全てを意味すると解される。同条の調査の開始時期、範囲、方法等の具体的な実施手続や、どの程度まで調査を尽くすべきかの調査義務について定めた規定は存在しないこと、また、同条の調査については、その専門技術的な性質上、課税庁に広範な裁量権が認められるべきことに照らせば、課税処分が調査を十分に尽くさなかったことを理由に違法となるのは、「調査により」課税処分を行う旨を定めた同条の趣旨を没却すると考えられる場合、すなわち、全く調査を欠くに等しいと評価できる場合など重大な手続上の懈怠がある場合に限られるというべきである。

- (2) 前記1の認定によれば、本件商品券各購入費用につき使途不明金であるとの判断に至る前提として、本件調査を担当した丙係官らが、複数回にわたり、乙会長をはじめとする原告関係者に対して本件商品券の使途に関する説明や関係書類の提示を求めた上で、提示された本件4期リスト等では使途が不明であると告げて個々の配布先、配布金額等を明らかにするよう伝え、その機会を与えていたにもかかわらず、原告は個々の配布先、配布金額等の具体的事実を明らかにしなかったことが認められる。当該認定によれば、上記の丙係官らの行為について、全く調査を欠くに等しいなどと評価することは到底できず、重大な手続上の懈怠があったとは認められない。

よって、本件各更正処分は通則法24条所定の調査に基づいてなされたというべきであり、当該調査に係る違法事由は認められない。

- (3) これに反し、原告は、調査担当職員に対し、本件4期リストを提示し、また、丁税理士も原告から毎年商品券を受け取っていた事実及びその金額について具体的に申述したにもかかわらず、調査担当職員がこれらの事実の詳細を確認しなかったことから、通則法24条の「調査」を欠くと主張する。しかし、前記1に認定したとおり、丙係官らは、本件4期リストの内容及び丁税理士の申述内容が具体性を欠くことを踏まえ、個々の配布先、配布金額等につき具体的に明らかにするよう求めたにもかかわらず、原告がこれをしなかったものであり、この認定に照らせば、本件調査に懈怠があったとはいえず、上記主張は理由がない。

また、原告は、原告に対する調査について、他のグループ法人に対する調査との整合性が図られていないゆえ、通則法24条の「調査」を欠くと主張する。しかし、他のグループ会社に対する調査の内容は明らかになされておらず、これと原告に対する調査とを比較することはできない上に、本件調査が他の調査と比べて著しく不当ないし不十分であると認めるに足りる証拠もない以上、上記主張は理由がない。

さらに、原告は、調査担当職員が、期末の現況として商品券が余っているか否かを確認しなかったことや、商品券が余った場合の税務処理について原告から質問を受けてもこれに回答しなかったことから、通則法24条の「調査」を欠くと主張する。しかし、丙係官らは、繰り返し、原告に対して本件商品券の具体的使途を明らかにするよう求めその機会を与えていたことや、上記質問に対して丙係官らが回答することが法的義務として課されているものと解すべき根拠は見当たらないことからすれば、丙係官らが上記の確認、回答をしなかったことをもって、本件調査自体に懈怠があったと解することはできず、上記主張は理由がない。

### 3 争点(2)(本件各更正処分に係る理由付記の適法性)について

- (1) 法人税法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、処分行政庁の判断の慎重、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ところ、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、当該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、更正の根拠を上記の処分行政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頁参照）。

- (2) 本件各更正処分においては、前記前提事実(3)のとおり、原告が本件商品券各購入費用の一部を損金の額に算入したことに關して、「商品券の具体的使途の内容を確認できる証拠資料がなく、使途が明らかではありませんので、当該金額は損金の額に算入されません」との理由が付記されている。

これを上記(1)の説示に照らしてみると、本件付記理由においては、処分行政庁が、本件商品券の使途が不明であり、本件商品券各購入費用が使途不明金に当たるとした判断過程について、「商品券の具体的使途の内容を確認できる証拠資料がなく、使途が明らかではありません」と記載されているが、この記載が、本件調査において原告から示された資料等からでは本件商品券の具体的使途が確認できなかったとの認定を前提に、本件商品券各購入費用は使途不明金に当たると判断したことを意味していることは明らかである以上、その判断過程を検証するに足るものであつて、恣意抑制の観点からみて不十分とはいえないし、不服申立ての便宜の観点から支障があるともいえない。

また、処分行政庁が、使途不明金である本件商品券各購入費用につき損金の額に算入できないと判断した点については、「使途が明らかではありませんので、当該金額は損金の額に算入されません」と記載されている。当該記載は、支出のうち使途の確認ができず業務との関連性の有無が明らかではないものについては使途不明金として損金の額に算入することができないとの法的解釈を前提としたものと解するのが相当であるところ、その判断過程において恣意を差し挟むことは考え難い。加えて、本件商品券の使途が明らかでなければ業務との関連性を認めることができず、その購入費用につき損金の額に算入できないことは明らかというべきである以上、当該記載につき不服申立ての便宜の観点から支障があるともいえない。

そうすると、本件付記理由は、処分行政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理由が明示されたものというべきであつて、法人税法130条2項の要求する更正理由の付記として欠けるところはないものというべきであるし、憲法31条に反するものでもない。

- (3) これに反し、原告は、本件商品券各購入費用が損金の額に算入されていない理由として「使途が明らかでない」と記載されているだけであり、本件商品券についての業務関連性の有無や業務遂行上の必要性に關して一切記述がないし、損金不算入とした法的根拠も明記されていないから、本件付記理由は法人税法130条2項の要求を満たさないと主張する。また、原告提出のE作成に係る意見書(甲11、13)では、本件商品券各購入費用が交際費に該当しないとの結論に至った判断過程や、関係法令の解釈適用といった法的根拠に基づく理由を記載することが求められているのに、本件付記理由にはそのような記載が欠如していることや、本件付記理由の記載では、交際費該当性の通説的要件とされる三要件(目的的要件、支出の相手方の要件、行為の相手方の要件)の全てに該当しないのか又はそのうちのいずれかに該当しないの

かが判別できないことから、違法であるとの意見が示されている。

しかしながら、前記（２）のとおり、本件付記理由は、本件商品券の具体的使途が不明であり、本件商品券各購入費用が使途不明金に当たることから、損金算入を否定したにすぎず（その理由に不足するところがないのは前記（２）のとおりである。）、本件商品券各購入費用が交際費に該当するか否かを直接的に判断した上でこれを前提に損金算入を否定したものではない以上、本件商品券各購入費用が交際費に当たらないことの理由などの原告が指摘する事項につき付記しなくとも、法人税法１３０条２項の定めには反するとはいえないというべきである。したがって、上記の主張及び意見は、その前提を誤るものであり、失当といわざるを得ない。

#### ４ 争点（３）（本件商品券各購入費用の損金算入の可否）について

- （１）法人税法２２条１項は、内国法人の各事業年度の所得金額は、当該事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額とする旨規定し、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、当該事業年度の収益に係る売上原価等並びに当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用及び損失の額とする旨規定している。上記各規定に照らせば、内国法人の所得金額の計算上、損金の額に算入することができる支出は、当該法人の業務の遂行上必要と認められるものでなければならないというべきであり、支出のうち、使途の確認ができず、業務との関連性の有無が明らかではないものについては、使途不明金として損金の額に算入することができないと解すべきである。

なお、原告は、使途不明金を損金の額に算入しないとする法人税法上の規定はないにもかかわらず損金算入を否定して課税することは憲法８４条に反すると主張するが、上記説示に反する独自の見解というべきであり、採用できない。

- （２）そこで、本件商品券の使途が確認できず、本件商品券各購入費用につき業務との関連性が認められないか否かについて検討する。

ア 原告は、本件商品券の使途について、本件リスト及び丁税理士の申述のとおり、イベント等の業務に関連して配布したものであると主張する。また、乙会長も、上記主張に沿い、①上記リストの「工事関係者」とあるのは、販売品である家具の現場納入時に相手に迷惑をかけることから挨拶名目で商品券を配布したものであるとか、②上記リストの「イベント」とあるのは、自動車販売や展示会等のイベントにおいて関係者に配布したものであるとか、③丁税理士に対しては、盆暮れのお届け物として、本件商品券を渡したなどと陳述あるいは供述をする（甲１０、１２）。

しかしながら、本件リストの記載、丁税理士の申述、乙会長の供述等は、以下に説示するとおり、いずれも具体性を欠くものであり、本件商品券の使途を具体的に明らかにするに足りるものとは認め難い。

- （ア）すなわち、本件リストの記載内容は、別表３－１ないし３のとおりであるところ、①その配布先の一部に関して、「工事関係者」の法人名や、「イベント」の開催場所等の記載、当該法人等に対する配布年月については記載があるものの、これ以外に、当該法人等に対して何枚の商品券が配布されたかについての記載はなされていないこと、②当該法人等がどのような関係者であるのかという点や、「工事」の日時、内容等は明らかとされておらず、これらを裏付けるような客観的資料も提出されていないこと、③本件リストに関する乙会長の供述等も、個々の配布先に対する配布金額等を具体的に明らかにするものではない

いことからすれば、本件リストの記載内容は、本件訴訟に現れた他の証拠等を考慮したとしても、具体性を欠くものといわざるを得ない。

これに加えて、本件リストの作成経緯等をみても、①受払簿等の客観的資料を参照しながら作成されたものではないこと（なお、作成方法に関して、乙会長は営業上のメモに基づき作成したなどと供述しているが（甲１２）、そのメモの具体的記載内容等も明らかにされていない以上、当該供述によって本件リストの信用性は基礎付けられるものではない。）、②本件商品券が使用されたとされている時期から相当程度経過して作成されたものであること、③本件４期リストのうち平成２１年４月期分については、その期始に本件商品券の在庫はなかったことを乙会長が本件調査当時認めており（前記１（７）ア参照。なお、当該自認を翻すに至った乙会長の供述（甲１２）はにわかに採用し難い。）、かつ、期中に商品券購入の実績がないと認められる（乙４）にもかかわらず、本件商品券を２６社に配布した旨の記載がなされているが（乙３・別添４）、このような記載は、当該リストの信用性を減殺するものであり、ひいては、当該リストと同様の方法によって作成されたと認められる本件リストの信用性にも疑いを生じさせるものであることなどを踏まえれば、本件リストの記載内容を直ちに信用することはできないというべきである。

（イ）また、丁税理士が原告から本件商品券の配布を受けたとの申述内容は、前記１（７）イの認定のとおり、概括的な内容にとどまり、具体的な配布日時、配布金額等は明らかにされておらず、その後にさらに具体化するように求められこれを行うことが可能であったにもかかわらず、そのような具体化はなされていない。なお、丁税理士に対する本件商品券配布に関する乙会長の供述内容も、「顧問税理士」に対する「盆暮れのお届け物」をしたとの供述にとどまり（甲１２）、具体的な配布時期、配布金額等が明らかにされているとはいえない。

（ウ）そのほかの乙会長の供述等（甲１０、１２）をみても、その内容は抽象的なものにとどまっているといわざるを得ず、本件商品券の具体的な配布先、配布時期、配布金額等を明らかにするに足りるものとは認め難い。

イ さらに、原告は、本件商品券各購入費用が損金の額に算入されないことにつき被告が立証責任を負うところ、本件商品券は最終的にはイベント参加者等の個人に配布されるものであるから、具体的な金額や配布先の特定は困難であるものの、本件リストの存在及び取引慣行に関する乙会長の供述により業務関連性を有することが推認できるから、被告による上記立証は不十分である旨主張する。

本件商品券各購入費用が損金の額に算入されないことにつき被告が立証責任を負うのは原告主張のとおりである。しかしながら、前記アの認定等によれば、本件リストの記載内容は信用するに足りず、他の証拠によっても本件商品券の具体的な配布先、配布時期、配布金額等は明らかとされていない以上、本件商品券の用途は不明といわざるを得ず、これに加えて、本来であれば本件商品券の具体的な用途やそれに関連する事実につき客観的資料によって容易に立証し得る立場にあるはずの原告からは、本件リスト以外に客観的資料は提出されていないことからすれば、本件商品券各購入費用につき業務との関連性がないことが事実上推認されるというべきである。他方、取引慣行に関する乙会長の供述だけでは上記推認を覆すには足りず、他に本件商品券各購入費用と業務との関連性を合理的に推認させるに足りる具体的な事実についての主張や立証は原告によってなされていない。

ウ 以上の認定、説示を踏まえれば、本件商品券の使途は不明であり、本件商品券各購入費用につき業務との関連性を認めることはできないものといわざるを得ない。

(3) そうすると、本件商品券各購入費用は使途不明金であるといわざるを得ず、当該費用を損金の額に算入することはできないというべきである。

(4) なお、原告は、本件商品券各購入費用が損金の額に算入されるべき根拠として、他のグループ法人各社との取扱いが異なるゆえ、憲法14条1項に反するとか、予測可能性を奪うものであって憲法84条に反するなどと主張する。

しかしながら、他のグループ法人各社において商品券の使途に関してどのような調査、認定がなされたかは明らかではなく、原告に対する取扱いと単純に比較することが困難である上に、本件商品券の使途が不明であることを理由に本件商品券各購入費用の損金算入を否定するという本件における取扱い自体が、原告に対してのみ殊更不利益を課すようなものとは認められない以上、本件における取扱いが憲法14条1項に反するとの主張は理由がない。また、前記(1)のとおり、使途不明金につき損金算入を否定する取扱い自体は、法人税法の規定を根拠とする適法な取扱いと解すべきであり、憲法84条に反するものではない以上、仮に原告が本件における取扱いについて予見していなかったとしても、当該取扱いが同条に反するとはいえない。

5 以上によれば、本件各更正処分は適法になされたものと認められ、これを前提になされた本件各賦課決定処分についても適法になされたものと認められる。

#### 第4 結論

よって、本件各処分の違法を理由とする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て、主文のとおり判決する。

水戸地方裁判所民事第2部

裁判長裁判官 新谷 晋司

裁判官 吉田 豊

裁判官 橋詰 英輔

(別表1)

本件商品券各購入費用の接待交際費勘定計上について

| 事業年度     | 計上年月日       | 金額    |
|----------|-------------|-------|
| 平成19年4月期 | 平成18年7月12日  | 200万円 |
| 平成20年4月期 | 平成19年7月20日  | 100万円 |
|          | 平成19年12月17日 | 100万円 |
|          | 平成20年4月期合計  | 200万円 |
| 平成22年4月期 | 平成21年7月22日  | 100万円 |
|          | 平成21年12月7日  | 200万円 |
|          | 平成22年4月期合計  | 300万円 |

(別表2)

本件各処分について

| 事業年度     | 確定申告        |             | 更正処分        |             | 過少申告<br>加算税<br>の額 |
|----------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------------|
|          | 所得金額        | 納付すべき<br>税額 | 所得金額        | 納付すべき<br>税額 |                   |
| 平成19年4月期 | 15,319,813円 | 6,420,700円  | 17,074,813円 | 6,795,900円  | 37,000円           |
| 平成20年4月期 | 84,854,787円 | 24,812,300円 | 86,445,499円 | 25,289,600円 | 47,000円           |
| 平成22年4月期 | 33,975,935円 | 9,231,800円  | 36,574,685円 | 10,011,500円 | 77,000円           |

別表 3－1 から別表 3－3 まで 省略

関係法令の定め

1 法人税法

(1) 22条 (各事業年度の所得の金額の計算)

ア 同条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を規定している。

イ 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、①当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額、②当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額及び③当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るものとなる旨を規定している。

ウ 同条4項は、上記イの①ないし③に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする旨を規定している。

(2) 130条 (青色申告書等に係る更正) 2項は、税務署長が、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28条2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を規定している。

2 国税通則法 (以下「通則法」という。) 24条 (更正) は、税務署長は、納税申告書の提出があった場合において、その納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったとき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正する旨を規定している。

3 租税特別措置法 (平成19年4月期及び平成20年4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。平成22年4月期については平成22年法律第6号による改正前のもの。以下同じ。) 61条の4 (交際費等の損金不算入)

(1) 同条1項は、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関しては、各事業年度において支出する交際費等の額のうち、①定額控除限度額 (平成19年4月期及び平成20年4月期においては400万円、平成22年4月期においては600万円に、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) に達するまでの金額の100分の10に相当する金額及び②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の合計額について、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を規定している。

(2) 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をいう旨規定している。