

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(土浦税務署長)

平成28年3月23日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成27年9月25日判決、本資料265号-142・順号12725)

判 決

控訴人	有限会社A
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	増田 英敏
同訴訟復代理人弁護士	大山 勉
被控訴人	国
同代表者法務大臣	岩城 光英
処分行政庁	土浦税務署長 鈴木 秀也
指定代理人	大津 由香 齋藤 誠密 寺本 大介 杉山 泰久 佐々木 浩二 小谷野 幹人

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 土浦税務署長が平成24年3月27日付けで控訴人に対してした平成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「平成21年3月期」という。)に係る法人税の更正処分(ただし、平成24年8月21日付け異議決定により一部取り消された後のもの。以下「本件法人税更正処分」という。)のうち所得の金額0円を超える部分、納付すべき税額につきマイナス3281円を超える部分及び翌事業年度に繰り越す欠損金額につき77万4351円を下回る部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分(ただし、平成24年8月21日付け異議決定により一部取り消された後のもの。以下、「本件法人税賦課決定処分」といい、本件法人税更正処分と併せて「本件法人税更正処分等」という。)をいずれも取り消す。
- 3 土浦税務署長が平成24年3月27日付けで控訴人に対してした平成20年4月1日から平

成21年3月31日までの課税期間（以下「平成21年3月課税期間」という。）に係る消費税の更正処分（ただし、平成24年8月21日付け異議決定により一部取り消された後のもの）のうち納付すべき税額168万4000円を超える部分及び上記課税期間に係る地方消費税の更正処分（ただし、平成24年8月21日付け異議決定により一部取り消された後のもの。以下、上記の消費税の更正処分と地方消費税の更正処分を併せて「本件消費税等更正処分」という。）のうち納付すべき譲渡割額42万1000円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、平成24年8月21日付け異議決定により一部取り消された後のもの。以下「本件消費税等賦課決定処分」といい、本件消費税等更正処分と併せて「本件消費税等更正処分等」という。また、本件法人税更正処分等及び本件消費税等更正処分等を併せて「本件各処分」という。）をいずれも取り消す。

4 訴訟費用は、第1・2審とも被控訴人の負担とする。

第2 事案の概要等

1 本件は、一般小型貨物自動車運送事業を営む控訴人が、平成21年3月期の法人税について、B株式会社（以下「本件外注先」という。）に対する過年度の外注費980万2260円（以下「本件外注費」という。）を損金の額に算入して確定申告を行ったところ、土浦税務署長が、本件外注費は平成21年3月期の損金の額に算入することはできないとして、本件法人税更正処分等を行ったのに対し、本件法人税更正処分には理由付記の不備があつて違法であり、また、本件外注費を損金に算入する処理は法人税法上違法なものではないと主張して、本件法人税更正処分等の取消しを求めるとともに、平成21年3月課税期間の消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）について、本件外注費に係る消費税相当額につき消費税法30条1項（平成24年法律第68号による改正前のもの）に規定する課税仕入れに係る消費税額の控除（以下「仕入税額控除」という。）をして確定申告を行ったところ、土浦税務署長が、本件外注費に係る消費税相当額につき仕入税額控除をすることはできないとして、平成24年3月27日付けで本件消費税等更正処分等を行ったのに対し、本件消費税等更正処分には理由付記の不備があつて違法であり、また、本件外注費に係る消費税相当額について仕入税額控除をする処理は違法ではないなどと主張して、本件消費税等更正処分等の取消しを求める事案である。

原判決が、控訴人の請求をいずれも棄却したところ、控訴人が、これを不服として本件控訴をした。

2 関係法令の定め、前提事実、本件各処分の根拠及び適法性に関する被控訴人の主張、争点並びに争点に対する当事者の主張は、次の3のとおり当審における控訴人の主張を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要等」の1から5まで（原判決別紙及び別表を含む。）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5頁17行目の「本件各処分の根拠及び適法性」を「本件各処分の根拠及び適法性に関する被控訴人の主張」と改める。

3 当審における控訴人の主張

(1) 法人税法22条4項が定める公正処理基準とは、企業会計原則に定められた会計処理の基準はもちろん、企業会計上広く受け入れられている会計慣行を含む会計処理の基準であると解され、本件のように、過年度（平成13年度）に計上すべき外注費につき何らかの原因により計上漏れが生じた場合、計上漏れを認識した事業年度（平成21年度）の前期損益修正項目として費用計上する処理についても企業会計上の会計慣行として広く受け入れられ、確

立しているところ、会計慣行として確立した会計処理の基準を法人税法上違法というためには、同法の別段の定めにより前期損益修正を認めないことが明確に定められていなければならないが、そのような定めはないから、本件外注費を平成21年3月期において、外注費の額として帳簿に記載し、前期損益修正損として損金の額に算入することは、法人税法上、何ら違法なものではない。

- (2) 原判決は、法人税法上は修正申告や更正の請求という救済の制度が用意されているから、救済制度を利用すれば過年度の前期損益修正によらなくとも納税者の権利は救済されると理解しているようであるが、そのような見解によれば、控訴人のように更正の請求（当時の規定では、更正の請求は法定申告期限から1年以内にすべきものとされていた。）の期限が徒過した納税者の権利救済の機会を排除することになる。
- (3) 東京地方裁判所平成25年10月30日判決（訟務月報60巻12号2668頁。以下「東京地裁平成25年判決」という。）は、前期損益修正の処理は法人税法22条4項に定める公正処理基準に該当すると解するのが相当であると判示しているが、原判決は東京地裁平成25年判決に反している。
- (4) 青色申告に係る法人税について帳簿書類の記載自体を否定することなしに更正をする場合、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制度目的を充足する程度に具体的に明示することを要し、更正処分庁が当該評価判断に至った過程を検証し得る程度に記載する必要があるというべきところ、本件法人税更正処分の通知書には、本件外注費が平成21年3月期における損金に算入できない旨が記載されているのみで、前期損益修正が公正処理基準に該当しない法的根拠が明示されていないから、理由付記としては不十分である。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、控訴人の請求はいずれも理由がないからこれらを棄却するのが相当であると判断する。その理由は、次の2のとおり当審における控訴人の主張に対する判断を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」欄の「第3 当裁判所の判断」（原判決別紙2及び別表を含む。）及び「第4 結論」に記載のとおりであるから、これを引用する。ただし、原判決を次のとおり訂正する。

- (1) 原判決26頁12行目末尾に改行して次のとおり加える。

「ア 証拠（乙1・資料1）によれば、そもそも控訴人は、本件外注費を平成21年3月期の外注費（売上原価）として会計処理したものであって、平成21年3月期の損益計算書において前期損益修正損として特別損失に計上したのではないことが認められるから、控訴人の上記主張は、その前提を欠いており、採用することができない。

イ また、上記アの点を措くとしても、次のとおり控訴人の上記主張は採用することができない。」

- (2) 原判決26頁13行目の「ア」を「(ア)」と、19行目の「イ」を「(イ)」と、27頁3行目の「ウ」を「(ウ)」と、14行目の「エ」を「(エ)」と、19行目の「オ」を「(オ)」とそれぞれ改め、22行目の「得ない」の次に「から、控訴人の上記主張は採用することができない」を加える。

- (3) 原判決29頁21行目の「するが、」の次に「そもそも控訴人は、本件外注費を平成21年3月期の外注費（売上原価）として会計処理したものであって、平成21年3月期の損益計

算書において前期損益修正損として特別損失に計上したものではないところであり、」を加える。

(4) 原判決31頁24行目の「から」から25行目の「する」までを削る。

2 当審における控訴人の主張に対する判断

(1) ア 控訴人は、前記第2の3(1)のとおり主張する。

イ しかしながら、そもそも控訴人は、本件外注費を平成21年3月期の外注費(売上原価)として会計処理したものであって、平成21年3月期の損益計算書において前期損益修正損として特別損失に計上したものではないから、控訴人の上記アの主張は、その前提を欠いていること、その点を措くとしても、法人税法22条4項は、現に法人のした収益等の額の計算が、法人税の適正な課税及び納税義務の履行の確保を目的とする同法の公平な所得計算という要請に反するものでない限りにおいて、法人税の課税標準である所得の金額の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から定められたものと解され、このような同項の趣旨に照らすと、企業会計の慣行として広く行われている処理であっても、上記に述べたところを目的とする同法の所得計算という要請に反する場合には、公正処理基準に該当するということとはできず、公正妥当であるとはいえないものとして、同法上採用することができないものというべきであるところ、ある事業年度に損金として算入すべきであったのにそれを失念し、それを後の事業年度に発見したという単なる計上漏れのような場合において、企業会計上行われている前期損益修正の処理を法人税法上も是認し、後の事業年度で計上することを認めると、本来計上すべきであった事業年度で計上することができるほか、計上漏れを発見した事業年度においても計上することが可能となり、同一の費用や損失を複数の事業年度において計上することができることになって、こうした事態は、恣意の介在する余地が生じることとなり、事実在即して合理的に計算されているともいえず、公平な所得計算を行うべきであるという同法上の要請に反するものといわざるを得ず、また、同法上、修正申告や更正の制度があり、後に修正すべきことが発覚した場合、過去の事業年度に遡って修正することが予定されているから、過年度の計上漏れを修正するための前期損益修正を公正処理基準に該当すると認めることができないことは、前記1のとおり原判決を訂正して説示したとおりである。

なお、控訴人は、過年度の計上漏れを修正するための前期損益修正は、会計慣行として確立しているから、そのような処理を法人税法上違法であるとするためには、同法の別段の定めとして明確に定められていなければならないと主張するが、同法22条2項及び3項の「別段の定め」は、公正処理基準を修正するための規定であるところ、上記のとおり過年度の計上漏れを修正するための前期損益修正は公正処理基準に該当するものではないから、控訴人の主張はその前提を欠いている。

ウ したがって、控訴人の上記アの主張は採用することができない。

(2) 控訴人は、前記第2の3(2)のとおり主張する。

しかしながら、前記(1)のとおり、法人税法上、修正申告や更正の制度があり、後に修正すべきことが発覚した場合、過去の事業年度に遡って修正することが予定されているところ、控訴人も、所定の期限までに更正の請求をすることによって本件外注費の計上漏れを修正することができたにもかかわらず、所定の期限までに更正の請求をしなかったというだけ

のことであって、控訴人には本件外注費の計上漏れを修正する機会が確保されていたのであるから、控訴人の上記主張は採用することができない（逆に、更正の請求等の期限を徒過した後においてまで、計上漏れを発見した事業年度における前期損益修正を認めて実質的に過去の申告の誤りを修正することを許容することは法人税法及び国税通則法の趣旨に反することになる。）。

(3) 控訴人は、前記第2の3(3)のとおり主張する。

しかしながら、東京地裁平成25年判決は、過払金返還請求権に係る債権が更生債権として確定したことに伴い、過去の事業年度において益金の額に算入されていた制限利率超過利息につきその支払が利息等の債務の弁済として私法上は無効であったとする取扱いをすることとなることが確定したという、後発的に損益を修正すべき事由が発生した事案において、そのような場合に行われた前期損益修正について判示したものであり、本件のように、ある事業年度に損金として算入すべきであったのにそれを失念し、それを後の事業年度に発見したという単なる計上漏れの事案において判示したのではないから、東京地裁平成25年判決と本件とは事案を異にする。そして、東京地裁平成25年判決は、原判決と同様に、法人税法22条4項は、現に法人のした収益等の額の計算が、法人税の適正な課税及び納税義務の履行の確保を目的とする同法の公平な所得計算という要請に反するものでない限りにおいて、法人税の課税標準である所得の金額の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から定められたものと解されるから、法人が収益等の額の計算に当たって採った会計処理の基準が公正処理基準に該当するか否かについては、上記に述べたところを目的とする同法の独自の観点から判断されるべきであるとしているところである。

したがって、原判決の判断は東京地裁平成25年判決と矛盾するものではないから、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、前記第2の3(4)のとおり主張する。

しかしながら、本件通知書には、更正の理由として、原判決の「事実及び理由」欄の第2の2(前提事実)(3)アのとおり記載があり、控訴人が平成21年3月期の確定申告において損金として計上していた本件外注費は、平成12年11月分から平成13年10月分までの外注費であると認められ、そのため平成21年3月期における損金に算入されないと評価したということが十分に読み取れるものであり、結論に至る判断過程が示されているといえるから、本件付記理由は、更正をする処分行政庁の判断の慎重さや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という理由付記の制度の趣旨を充足する程度に具体的なものであるということができ、理由付記として不備はないことは、原判決が説示するとおりである。

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 以上によれば、控訴人の請求はいずれも理由がないからこれらを棄却すべきところ、これと同旨の原判決は相当である。

よって、本件控訴は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。

東京高等裁判所第17民事部

裁判長裁判官 川神 裕

裁判官 伊藤 繁

裁判官 本田 能久