

東京高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 更正処分等取消請求控訴事件

国側当事者・国(津山税務署長)

令和2年12月2日棄却・確定

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、令和元年10月18日判決、本資料269号-105・順号13328)

判 決

控訴人	A株式会社
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	若杉 大樹
同補佐人税理士	浅山 直希
被控訴人	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	津山税務署長 山根 均
同指定代理人	高橋 紀子 角木 渉 茂泉 尚子 加藤 正志 小川 高由 安藤 直人 三浦 雅晃

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 原判決の主文2、3項を取り消す。
- 2 以下の各処分を取り消す。
 - (1) 津山税務署長が平成29年3月28日付けでした、控訴人の平成22年9月1日から平成23年8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1億4722万1023円及び納付すべき税額マイナス1万0614円を超える部分(控訴状にこれに続いて「及び過少申告加算税の賦課決定処分」とある部分は誤記と認める。)
 - (2) 津山税務署長が平成29年3月28日付けでした、控訴人の平成26年9月1日から平成27年8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0円及び納付すべき税額マイナス178円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分

第2 事案の概要（以下においては、特に断らずに原判決記載の略称を用いることがある。なお、原判決と同様に欠損金額を所得金額のマイナス、還付金額を納付すべき税額のマイナスとして表記する。）

1 (1) 控訴人は、不動産の売買等を目的とする会社であるが、平成22年6月14日にB株式会社（B）から同社の所有する時価7283万9889円の岡山県勝田郡所在の4筆の土地（本件土地）を代金1億8421万7112円（本件売買価額）で買い取る旨の売買契約（本件売買）を締結し、その際、控訴人とBは、本件売買価額の支払債務と当社がその帳簿上控訴人に負っていた同額の債務とを対当額で相殺する旨の合意をした。なお、平成21年8月31日の控訴人の帳簿上はBの上記債務に対応する控訴人の債権は合計1億6838万0572円であり（本件債権）、差引1583万6540円の代金債務が残ることとなったが、控訴人は同額をBに支払わずに控訴人の受贈益として処理した。

控訴人は、平成22年9月1日から平成23年8月31日までの事業年度（平成23年8月期）に本件土地を合計4913万9600円で売却し、同期の法人税について、平成23年10月28日、上記時価との差額1億1137万7223円（本件差額）を含む本件売買価額の全額を棚卸資産である本件土地の売却に係る「売上原価」として損金の額に算入することを前提として、所得金額をマイナス1億4722万1023円、納付すべき税額をマイナス1万0614円、翌期へ繰り越す欠損金を2億2754万4828円等とする確定申告（平成23年8月期確定申告）を行った。

その後、控訴人は、平成23年8月期確定申告どおりの翌期へ繰り越す欠損金額があることを前提に、平成27年10月30日、平成27年8月期の法人税について、所得金額を0円、納付すべき税額をマイナス178円、翌期へ繰り越す欠損金を4749万5038円等とする確定申告（平成27年8月期確定申告）を行った。

処分行政庁（津山税務署長）は、平成29年3月28日、本件差額を「売上原価」として平成23年8月期の損金に算入することはできない（時価の限度でのみ算入できる）ことを前提として、控訴人の平成23年8月期の法人税について、所得金額をマイナス3584万3800円、納付すべき税額をマイナス1万0614円、翌期へ繰り越す欠損金を1億1616万7605円等とする増額更正処分（本件更正処分1）をし、さらにこの欠損金額を前提として税額等に変更が生じた平成27年8月期の法人税について、所得金額を6388万2185円、差引納付すべき法人税額を1544万9800円、翌期へ繰り越す欠損金を0円等とする増額更正処分（本件更正処分2）をし、併せて、上記法人税額を基礎とした過少申告加算税229万1000円の賦課決定処分（本件賦課決定処分）をした。

本件は、控訴人が、被控訴人に対し、本件差額を売上原価に算入できないとする法律上の根拠はなく、仮に被控訴人の主張のようにBからの本件土地の買受代金のうち原則として時価を超える差額が法人税法37条の「寄附金」に当たるとしても、Bは債務超過の状態にあり、本件債権は不良債権となっていた等の事情があるから、本件差額は実質的に貸倒損失に当たって「寄附金」に該当せず、「売上原価」として損金への算入が認められるなどと主張して、上記各処分（本件各処分）の全部取消しを求めた事案である。

(2) 原判決は、本件各更正処分のうち、平成23年8月期確定申告及び平成27年8月期確定申告における控訴人自身の申告額を超えない部分の取消しを求める部分を不適法として

却下した。そして、その余の控訴人の請求については、棚卸資産の高額譲受けにおいて、当該対価の額と当該資産の時価との差額については、その全部又は一部が「寄附金の額」と評価される場合には、当該差額は、法人税法22条3項1号にいう「売上原価」に当たらず、法人税法施行令32条1項1号イの「当該資産の購入の代価」に含まれないと解するのが相当であるとした上で、本件差額は法人税法22条3項1号にいう「売上原価」に当たらず、本件差額を「売上原価」として平成23年8月期の損金の額に算入することはできないとして、この判断を基に所得金額、納付すべき税額や繰越欠損金等を認定した本件各処分は適法であるとして、いずれも棄却した。

(3) 控訴人は、原判決の請求棄却部分を不服とし、同部分に係る本件各処分の取消しを求めて本件控訴を提起した。なお、控訴人は、当審において、平成22年8月期の控訴人の法人税について減額更正処分を行うよう求める新請求を追加し、さらにこの新請求に係る訴えを取り下げて国家賠償請求に交換的に変更する訴えの変更を申し立てたが、当裁判所がこの訴えの変更を不許可とする決定（行政事件訴訟法31条1項、21条）をしたところ、減額更正処分の新請求に係る訴えを取り下げた。

2 前提事実並びに争点及び争点に関する当事者の主張は、後記3のとおり補正し、後記4のとおり当審における控訴人の補充及び追加の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」の2及び3(2)に記載のとおりであるから、これを引用する。

3 原判決の補正

(1) 原判決3頁6行目の「甲2、」の次に「5、」を加える。

(2) 原判決7頁17行目の「無償の資産の譲渡に当たるといふべきであり」を「無償の資産の譲渡として寄附金に当たり、棚卸資産である本件土地の取得価額を構成する「購入の代価」（法人税法施行令32条1項1号イ）に含まれるものではないといふべきであつて」と改める。

4 当審における控訴人の補充及び追加の主張

(1) 本件売買当時、Bは経済的にひっ迫した状況で本件債権は回収不能な不良債権と化しており、本件売買価額で本件土地の売買契約を締結して売買代金の支払債権と本件債権とを相殺するというBの提案を断れば、控訴人は、巨額の不良債権を抱え続けて毎年これに対し課税対象となる利息を計上せねばならず、より大きな損失を被る状態にあった。そのため、控訴人は、やむを得ず、本件売買に応じたものであつて、本件売買とこれに続く本件売買価額の支払債務と本件債権との相殺は、実質的には回収不能な債権の放棄で、本件差額は経済的には貸倒損失の性格を有するが、貸倒損失の損金算入に関する法人税基本通達の要件を満たさず、平成22年8月期の損金に算入しようとしても適切な勘定科目がないため、平成23年8月期の売上原価として損金算入せざるを得なかったものである。

(2) 処分行政庁は税務調査の際に平成25年8月期から平成27年8月期までの3年分の調査を行う旨の事前通知をしながら、増額処分の成果が得られなかったという合理性を欠く理由により上記事前通知の範囲を越える調査をしたものであり、本件各更正処分には重大な手続的瑕疵がある。

(3) 本件各処分の理由は、控訴人が本件土地の時価を算定することなく本件売買価額を決定し、その価額が時価と比較して著しく高額であったことを述べるにとどまって、その法的根拠の明示がなく、行政手続法14条違反がある。

- (4) 控訴人は上記(1)のとおり本件差額を貸倒損失とすることができなかつたために「売上原価」とせざるを得なかつたのであるから、控訴人が本件差額を売上原価として損金に算入したことは、国税通則法65条4項にいう「正当な理由があると認められるものがある場合」に当たり、少なくとも本件賦課決定処分は違法である。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、本件各処分(ただし、本件各更正処分については控訴人の申告額を超える部分)は適法であつて、その取消しを求める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ると判断する。その理由は、後記2のとおり当審における控訴人の補充及び追加の主張に関する判断を示すほかは、原判決の「事実及び理由」中の「第3 当裁判所の判断」の2及び3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及び追加の主張に関する判断

- (1) 控訴人は、本件売買及びこれに続く本件売買価額の支払債務と本件債権との相殺は、実質的に回収不能な債権の放棄であり、本件差額は経済的には貸倒損失の性格を有するなどとして、本件差額を平成23年8月期の売上原価として損金算入せざるを得なかつたと主張する。

しかしながら、証拠(乙7、19)及び弁論の全趣旨によれば、本件売買を担当したのは控訴人の取締役で会長と呼ばれていた丙(以下「丙」という。)であること、丙は控訴人代表者の夫であり、当時Bの代表者であつた丁(以下「丁」という。)とは弟と兄の関係にあつたこと、丁はかつて控訴人の取締役を務めたこともあること、控訴人は不動産売買を目的とする株式会社であるにもかかわらず、本件売買価額の決定に際しては何らの調査も行ふことなく丁の言い値を一方向的に受け入れたことが認められる。そして、B不動産は平成20年9月以降、岡山県勝田郡●●内に所有していた不動産の固定資産税を滞納していたことがうかがわれるものの(甲3)、他に同社の資産や負債の状況の詳細、同社と控訴人との従前の取引内容及び本件債権の発生原因等に関する主張立証はなく、Bからの本件債権の回収が実際に不可能な状態にあつたなど、時価の2.3倍以上を超える高額の売買代金(本件売買価額)で本件土地を買い受け、本件差額を含む本件売買価額の支払債務と本件債権とを相殺することが必要かつ合理的であつたことを認めるに足りる証拠はない。そうすると、控訴人の上記主張は採用することができない。

- (2) 控訴人は、処分行政庁が税務調査の際には平成25年8月期から平成27年8月期までの3年分の調査を行う旨の事前通知をしながら、当該事前通知の範囲を越える調査をしたとして、本件各更正処分には重大な手続的瑕疵があると主張する。

しかるところ、国税通則法74条の9は、第1項5号において、納税義務者に対し実地調査を行う場合はあらかじめ調査の対象となる期間を通知すべき旨を規定するものの、同条第4項は、第1項の規定は、調査により事前通知した事項以外の事項について非違が疑われることとなつた場合に当該事項について質問検査等を行うことを妨げず、この場合には第1項の規定は適用しないと定めている。本件では、当初の調査対象となつた平成27年8月期に多額の営業外収益があつたのに、欠損金の繰越しによって所得金額が0となつていたことから繰越欠損金の推移の確認をし、平成23年8月期の多額の欠損金の発生を発見して本件各処分に至つたというのであつて、本件各処分に係る調査は同条第4項に基づくもので適法というべきである。そもそも、税務調査の過程に手続的違法があつたという一事をもって、これに基づいて収集された資料を基礎として行われた更正処分が直ちに

違法となるということとはできないというべきであり、控訴人の主張は、この観点からも理由がない。

(3) ア 控訴人は、本件更正処分1に当たって法的根拠の明示がないとして行政手続法14条に違反すると主張する(控訴人は、本件各処分について同様の違法があるかのように主張するが、具体的に理由不備の違法を主張しているのは本件更正処分1についてのみであり、控訴人の主張は、本件更正処分1が所論の違法により取り消される結果、これによる繰越欠損金を前提にして平成27年8月期申告につき納付すべき税額等を更正した本件更正処分2及び本件賦課処分も取消しを免れないというものと解される。)。行政手続法14条1項本文は、行政庁が不利益処分をする場合は、その名宛人に対し、同時に、当該不利益処分の理由を示さねばならないとし、同条3項は、不利益処分を書面とするときは、上記理由は書面により示さねばならない旨を定めており、同条は、法人税の更正処分にも適用される(国税通則法74条の14第1項)。他方、本件各処分は青色申告に対してされたものであり(乙3、5)、青色申告書に係る法人税の欠損金等の更正をする場合に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とする法人税法130条2項も適用されるが、いずれも処分行政庁の恣意の抑制と名宛人の不服申立ての便宜を趣旨目的とする点で実質的に異なるものではなく、青色申告書に係る更正通知書の理由付記に関する法人税法130条2項についての従前の解釈は、行政手続法14条の適用においても斟酌すべきである。

イ しかるところ、本件更正処分1に係る更正通知書(乙3)は、控訴人が本件土地を4913万9600円で売却してこの価額を土地・建物売上勘定に計上し、他方、販売用土地建物勘定計上額1億8421万7112円(本件売買価額)を土地・建物仕入勘定に振り替えて損金の額に算入していると指摘した上、本件売買価額の決定過程に関する丙や丁の説明内容及び本件土地に係る価格や評価額等の算定根拠を具体的に示した上で、本件土地について土地・建物仕入勘定に計上すべき金額は7283万9889円と認められ、1億1137万7223円(本件差額)が過大に計上されているとし、同額を土地・建物仕入の過大計上額として平成23年8月期の所得金額に加算した旨を記載している。この記載は、帳簿書類に記載された本件売買価額を本件土地の仕入れ時の価額とする本件売買の存在を前提としつつ、本件売買価額の全額を法人税法22条3項1号の売上原価として損金に算入した控訴人とは法的評価を異にして、本件売買価額のうち本件土地の時価を超える金額(本件差額)は売上原価として損金に算入することができず所得金額に加算すべきであるとの趣旨を摘示したものである。そして、本件売買価額の決定過程に関する関係人の説明や本件土地の時価の算出根拠についても具体的に示した上で本件売買価額が過大である旨を摘示して、控訴人にこれらについて争う余地を与えているということができ、処分行政庁の恣意の抑制及び不服申立ての便宜という理由の提示及び理由付記の趣旨目的を充足するに足りるというべきであって、上記更正通知書に根拠法条の明示的な記載がないという一事をもって、行政手続法14条の理由の提示又は法人税法130条2項の理由付記の不備の違法に当たるということはできない(最高裁昭和●●年(○○)第●●号同60年4月23日第三小法廷判決・民集39巻3号850頁参照)。

ウ そうすると、本件更正処分1に所論の違法はなく、この点に関する控訴人の主張は

理由がないし、これを前提として本件更正処分2及び本件賦課決定処分の違法をいう控訴人の主張も採用することができない。

(4) 控訴人は、本件差額は経済的に貸倒損失に当たるなどとして、控訴人が本件差額を売上原価として損金に算入したことは国税通則法65条4項1号にいう「正当な理由があると認められるものがある場合」に当たり、本件賦課決定処分は違法である旨を主張する。

しかし、上記(1)で説示したところによれば、本件差額が経済的、実質的に貸倒損失に当たるような状況にあったとは認められず、控訴人の主張はそもそも前提を欠く。

また、過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図って納税の実を挙げようとする行政上の措置である。過少申告加算税の上記の趣旨に照らせば、国税通則法65条4項1号にいう「正当な理由があると認められるものがある場合」とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、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場合をいうものと解するのが相当である(最高裁平成●●年(〇〇)第●●号同18年4月20日第1小法廷判決・民集60巻4号1611頁参照)。本件では、法人税基本通達7-3-1でも不当高価買入資産につき買入価額から過大部分を差し引いた金額を取得価額とすることが定められており(乙27)、他方、控訴人は、不動産の売買等を業とする会社でありながら、担当者の丙は時価の2.3倍以上にも及ぶ高額の本件売買価額を定めるに当たってその根拠すら聞いておらず、もとより平成23年8月期確定申告に際して税務署職員が本件売買価額の全額を売上原価として損金に算入することを積極的に是認、指導した形跡もないのであって、控訴人の主張する事情が国税通則法65条4項1号にいう「正当な理由があると認められるものがある場合」に当たるといえることはできない。

そうすると、いずれの観点からも控訴人の上記主張は理由がない。

第4 結論

以上によれば、本件各処分(ただし、本件各更正処分については控訴人の申告額を超える部分)の取消しを求める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って、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て、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第9民事部

裁判官 瀬戸口 壯夫

裁判官 塩谷 真理絵

裁判長裁判官小川秀樹は、転補につき署名押印することができない。

裁判官 瀬戸口 壯夫