

主 文

原判決及び第一審判決を次のとおり変更する。

1 被上告人が昭和四一年六月二九日付で上告人の昭和三八年九月一日から昭和三九年八月三十一日までの事業年度分の法人税についてした更正及び過少申告加算税賦課決定は、課税所得金額一六九万〇七二九円を基礎として算出される税額を超える部分を取り消す。

2 被上告人が昭和四一年六月二九日付で上告人の昭和三九年九月一日から昭和四〇年八月三十一日までの事業年度分の法人税についてした更正及び過少申告加算税賦課決定は、課税所得金額三七万三四五一円を基礎として算出される税額を超える部分を取り消す。

3 上告人のその余の請求を棄却する。

訴訟の総費用はこれを一〇分し、その一を上告人の、その余を被上告人の各負担とする。

理 由

上告代理人根岸隆の上告理由第一点について

昭和四〇年法律第三四号による全面改正前の法人税法三二条及び右全面改正後の法人税法一三〇条二項は、青色申告にかかる法人税について更正をする場合には、更正通知書に更正の理由を附記すべき旨を定めているが、右のように法が更正通知書に更正の理由を附記すべきものとしているのは、法が青色申告制度を採用して、青色申告にかかる所得の計算については、それが法定の帳簿組織による正当な記載に基づくものである以上、その帳簿の記載を無視して更正されることがないことを納税者に保障した趣旨にかんがみ、更正処分庁の判断の慎重、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り、したがって、帳簿書類の記載を否認して更

正をする場合において更正通知書に附記すべき理由としては、単に更正にかかる勘定科目とその金額を示すだけではなく、そのような更正をした根拠を帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示することによつて具体的に明示することを要するものであることは、当裁判所の判例とするところである（当裁判所昭和三六年（オ）第八四号同三八年五月三十一日第二小法廷判決・民集一七巻四号六一七頁、同昭和三七年（オ）第一〇一五号同三八年一二月二七日第二小法廷判決・民集一七巻一二号一八七一頁、同昭和四〇年（行ツ）第五号同四七年三月三十一日第二小法廷判決・民集二六巻二号三一九頁、同昭和四三年（行ツ）第六一号同四七年一二月五日第三小法廷判決・民集二六巻一〇号一七九五頁、同昭和四七年（行ツ）第八八号同五一年三月八日第二小法廷判決・民集三〇巻二号六四頁参照）。そして、このことは、ある勘定科目にかかる計上金額について当該金額以上の収益又は費用若しくは損失の存在が認められるとして更正をする場合であると、当該金額の収益又は費用若しくは損失の存在が認められないとして更正をする場合であるによつて、異なるところはない。

そこで本件をみるのに、原審の適法に確定するところによれば、被上告人は、（Ａ）青色申告法人である上告会社の昭和三八年九月一日から昭和三九年八月三十一日までの事業年度分（以下「昭和三九年度分」という。）法人税の更正において、上告会社が確定申告において損金に計上していた上告会社のＤ支店関係取引による欠損金二八〇万九三五九円のうち訴外Ｅ食品工業株式会社（以下「Ｅ食品」という。）関係の支払利息一五五万八七七五円の損金算入を否認しながら、更正通知書にはその理由として「（１）主要取引銀行であるＦ銀行Ｇ支店の取引は、Ｅ食品の借入金によるＨ個人名義により取引されていること。（２）Ｄ支店は昭和三九年一月Ｅ食品の倒産時に設置されており、取引内容も債務整理関係のみで貴社の支店とは認められないこと。」と記載したにとどまり、また、（Ｂ）上告会社の昭和三九年九月一日

から昭和四〇年八月三十一日までの事業年度分（以下「昭和四〇年度分」という。）法人税の更正においては、上告会社が確定申告において損金に計上していた（イ）E食品関係の支払利息三〇九万七〇〇〇円及び（ロ）E食品に対する支払家賃五〇万円の損金算入を否認しながら、更正通知書には、その理由として、前者については、「E食品貸付金勘定より期末一括して支払利息に振り替えた下記のものについてはE食品の負債整理のためのもので会社の損金と認められません。」と記載し、支払相手別に支払金額を示したにとどまり、後者についても、「E食品に対する未払家賃は債務未確定のため」と記載したにとどまつた、というのである。被上告人は、右（A）及び（B）（イ）の各支払利息は、いずれもE食品の負債整理のためのものであり、上告会社がこれを負担すべき合理的理由がないと判断してこれを否認したものであり、前記各更正理由の記載は、いずれも右の趣旨を明らかにしたものである旨を主張するが、右更正理由の記載からは、右各支払利息が何ゆえにE食品の負債整理のためのものであるとされるのか、また、E食品の負債整理のためのものであると何ゆえに上告会社が現実に支払った利息を損金として計上することが許されないのかについてその具体的根拠を全く知ることができないうえ、右各支払利息をE食品の負債整理のためのものと認定した資料の摘示もないのであるから、右の程度の記載では、理由の附記としてはなお不十分であつて、法の要求する更正理由の附記があつたものということとはできない。なお、仮に右（A）の支払利息の損金算入否認が、上告会社のD支店なるものが上告会社の支店たる実体を有するものとは認められないので右D支店関係の取引全体が上告会社の営業取引とは認められないとしてされたものであるとしても、前記更正理由の記載のみでは、いまだ何ゆえに右D支店が上告会社の支店と認められないのかについてその具体的根拠を明らかにしているとはいえないうえ、そのように認定する資料の摘示もないのであるから、法の要求する更正理由の附記があつたものとするとはできない。次に、前

記（Ｂ）（ロ）の支払家賃五〇万円について、被上告人は、右は、上告会社とＥ食品との間には賃貸借契約が締結されておらず、また、上告会社は賃料の支払いもしていないから、使用貸借であつて、債務として確定していないと判断してこれを否認したものであり、前記更正理由の記載はその趣旨を記載したものであると主張する。右の記載を善解すれば、被上告人主張の趣旨を記載したものと解することができないでもないが、被上告人が右のような認定をするに至つた資料についてはその摘示が全くないのであるから、右更正理由の記載もまた、法の要求する更正理由の附記としてはなお不十分なものであるといわざるをえない。原審が前記の程度の更正理由の記載をもつて法の要求する更正理由の附記として欠けるところがないと判断したのは、法律の解釈適用を誤つたものであるといわざるをえず、これをいう論旨は理由がある。

それゆえ、本件上告はこの点において理由があり、その他の論旨について判断を加えるまでもなく、原判決は破棄を免れない。そして、右に説示したところによれば、上告会社の昭和三九年度分法人税の更正及び過少申告加算税賦課決定のうち、審査裁決によつて維持された課税所得金額四二一万五三八〇円から、第一審判決において理由附記不備の違法があるとされたＨに対する支払利息九六万五八七六円のほか、前記Ｅ食品関係の支払利息一五五万八七七五円を控除した一六九万〇七二九円を基礎として算出される税額を超える部分は、違法として取消しを免れず、また、上告会社の昭和四〇年度分法人税の更正及び過少申告加算税賦課決定のうち、審査裁決によつて維持された課税所得金額五七一万〇〇八〇円から、第一審判決において理由附記不備の違法があるとされたＨに対する支払利息九七万五五九九円及びＩ信用金庫に対する支払利息九八万一五〇〇円のほか、前記Ｅ食品関係の支払利息三〇九万七〇〇〇円及びＥ食品に対する支払家賃五〇万円を控除したうえ、右昭和三九年度分法人税の更正の一部取消しに伴う事業税額の減額分二一万七四七〇円（被

上告人は、昭和四〇年度分法人税の更正及び過少申告加算税賦課決定において、損金に算入すべき事業税額を右一部取消し前の昭和三九年度分法人税の更正における課税所得金額四二一万五三八〇円を基礎として三二万四六三〇円と計算していたが、前示のように右昭和三九年度分法人税の更正を一部取り消しその課税所得金額を一六九万〇七二九円とした場合、これを基礎として算出される前記事業税額は一〇万七一九〇円となるから((昭和四九年法律第一九号による改正前の地方税法七二条の二二第一項二号参照))、その差額二一万七四七〇円は損金計算上減額すべきものである。)を加算した三七万三四五一円を基礎として算出される税額を超える部分は、違法として取消しを免れないことが明らかであるから、原判決及び第一審判決は主文第一項のとおり変更すべきものである。

よつて、行政事件訴訟法七条、民訴法四〇八条一号、三九六条、三八六条、三八四条、九六条、九二条、八九条に従い、裁判官中村治朗の反対意見があるほか、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。

裁判官中村治朗の反対意見は、次のとおりである。

私は、本件各更正処分中訴外E食品工業株式会社(以下「E食品」という。)関係の支払利息の損金算入を否認した部分については、各更正理由の記載が法の要求するところに合致しない違法があるとする多数意見と同意見であるが、昭和四〇年度分の更正処分中E食品に対する支払家賃五〇万円の損金算入を否認した部分についても同様の違法があるとする点に関しては、多数意見に同調することができない。

右の家賃部分の損金算入を否認する理由として更正処分が掲げるところは、「E食品に対する未払家賃は債務未確定のため」という極めて簡単なものであり、確かにこれだけでは、上告人も主張するように、債務未確定の場合として考えられるさまざまな場合のうちのいずれを指すのかが明確にされているとはいえないとの批判が生ずるのもやむをえないかもしれない。しかしながら、原審の認定するところに

よれば、上告会社は昭和三九年一月 E 食品からその工場、設備一切を賃料月額四〇万円で賃借したが、同年三月末日右賃貸借契約は合意解約され、その後訴外 J 産業株式会社（以下「J 産業」という。）が右工場等を賃借し、上告会社は J 産業の了解のもとに右工場の一部分を使用していたが、昭和四〇年五月ころ J 産業が事業に失敗して右工場から退去したため、その後借り手のないままに、上告会社が徐々にその使用面積を拡げて行き、後には右工場敷地の約半分を使用するに至ったが、右使用に関しては上告会社と E 食品の間に賃料支払の合意があつたと認められないことはもちろん、E 食品が賃料の支払を前提として上告会社による使用を容認していたとも認められないというのである。このように、上告会社による賃料の現実の支払もなく、また、賃料債務発生の原因となる事実の存在も認められない場合においては、課税庁として上告会社が損金として計上した家賃支払を否認するにあたっては、その理由として右の両事実を指摘すれば足りるものというべきところ、前記更正理由中「未払」家賃と記載しているのは家賃の現実の支払がなされていないことを、また「債務未確定」と記載しているのは確定金額の賃料債務発生の原因である事実の存在しないことをそれぞれ表示したものと解しえられないではなく、更正の具体的理由の表示につき法の要求するところを最小限度みたしたものとみて差支えなく、多数意見もこの点に関する限りはこれと同一の見解をとっている。私見が多数意見とわかれるのは、多数意見が、更正の理由として単に右のような点を指摘するだけでは足りず、課税庁がそのような認定判断をする根拠となつた資料で上告会社の帳簿記載以上に信憑力のあるものを提示する必要があるのに、本件の場合にはその提示がないから、結局更正につき法の要求する理由の記載を欠くこととなっている点についてである。

多数意見の引用する当裁判所の従来判例は、青色申告の場合における更正理由の記載においては、右のような資料の提示が必要であると解しており、私も、一般

論としてはこの解釈は正当であると考え。しかし、課税庁が更正を行う場合及びその理由は多岐多様にわたり、右の一般論をもつては律し切れない場合又はこれを適当としない場合もありうるのであつて、上記各判例は、このような場合についても上記のような資料の提示を要求する趣旨ではないと思う。本件の場合についてみると、上告会社は五〇万円の家賃支払を経費として計上しているが、記録及びこれを通じて看取される弁論の全趣旨に徴すると、右賃貸借については、賃貸借契約書や賃料の支払に関する帳簿書類はなく、また、賃料債務の発生を示すものも存在しないことがうかがわれるし、他方工場等の使用に関する実際の事実関係は上記のごときものであつたのである。もとよりこのような場合においても、更正処分をする課税庁としては、あるいは債権者であるE食品から自己の認定を裏づける資料を取得し、あるいはその行つた反面調査の結果を書面資料として用意するなどしたうえ、これらを提示して上記損金算入否認の理由を説明するのが万全の措置というべきであろうが、私には、課税庁に対してそこまでを法律上の義務として要求するのは妥当とは思えない。それ故、被上告人がその調査の結果前記のような認定判断に到達した旨を更正理由に記載しただけで、それ以上にこのような認定判断の根拠資料を具体的に提示するところがなかつたとしても、そのことの故をもつて更正の理由の記載につき法の要求するところに欠けるものがあるとしてこれを違法とすることにはちゆうちよするものを感じざるをえないのである。

右の次第で、私は、上告理由第一点中前記五〇万円の家賃の損金算入についての更正処分に関する部分は理由なきものとしてこれを排斥すべきものとするものである。なお、右の部分に関するその他の上告理由は、いずれも原審の事実の認定判断の不当をいうに帰するものであるところ、この点に関する原審の認定判断は原判決挙示の証拠に照らし正当として是認することができるから、すべて採用することができない。そうすると、原判決は右の部分に関しては正当として維持すべきもの

であるから、本件の処理としては、本件更正処分中冒頭掲記の支払利息に関する部分についての上告はこれを認容し、第一審判決及び原判決はいずれも右の限度においてこれを変更し、その余の上告は失当としてこれを棄却する趣旨の判決をすべきものと思う。

最高裁判所第一小法廷

裁判長裁判官	本	山	亨
裁判官	団	藤	重 光
裁判官	藤	崎	萬 里
裁判官	戸	田	弘
裁判官	中	村	治 朗