

**損金該当性、課税仕入れ該当性、重加算税賦課要件の関係性**

【文献種別】 判決／東京地方裁判所  
【裁判年月日】 令和6年2月15日  
【事件番号】 令和4年（行ウ）第171号  
【事件名】 更正処分等取消請求事件  
【裁判結果】 一部認容、一部棄却、一部却下  
【参照法令】 法人税法22条、消費税法2条・30条、国税通則法68条  
【掲載誌】 判タ1539号129頁、裁判所ウェブサイト  
◆ LEX/DB 文献番号 25612701

関西学院大学教授 中尾真和

**事実の概要**

株式会社X（原告）は、環境負荷物質を含有する物を輸送するための商品の開発・製造・仕入れ販売等を営んでおり、その代表取締役をA、取締役をBが務めていた。Xは、平成23年頃から、福島第一原子力発電所事故に関する除染作業で生じた廃棄物に使用する圧縮袋等を他の法人から仕入れた上、関連会社C（代表取締役B）を経由して、地方自治体から除染関連業務の依頼を受けた組合等（以下「本件各納入先事業者」という<sup>1)</sup>）に納入していた。

Xは、平成29年頃、地方自治体等が指定する圧縮袋等の仕様緩和による低価格の製品を扱う競合他社の出現を懸念するようになり、コンサルティング等を目的とする株式会社Dの代表取締役であった元税務署職員Eに対し、地方自治体等が仕様を緩和しないための働きかけを依頼した。その後、Xは、翌年度も本件各納入先事業者との取引を継続することができたことから、Eの関係先であるD社ほか1社に対し、「販売協力金」等の名目で合計約2584万円（消費税込み。以下「本件各支出」という。）を支払った。

Xは、平成29年5月1日から平成30年4月30日までの事業年度（課税期間）に係る法人税、地方自治体等及び消費税につき、本件各支出から消費税相当額を除いた額（以下「本件各支出額」という。）を損金に算入し、本件各支出を課税仕入れに係る支払対価の額<sup>2)</sup>に算入して各税額を計算した上、所轄税務署長Y（被告）に確定申告書を提出した。

これに対し、Yは、令和2年7月1日付けで

Xに係る本件事業年度以降の青色申告の承認を取り消した上で、同月28日付けで、本件各支出はその用途が明らかでなく、損金や課税仕入れに係る支払対価の額に算入することはできないなどとして、法人税、地方自治体等及び消費税に係る更正処分（以下「本件各更正処分」という。）及び重加算税の賦課決定処分（以下「本件各重加算税賦課決定処分」という。）を行った。Xは、上記各処分に係る取消しを求め、審査請求を経て、本件訴訟を提起した。

**判決の要旨**

一部認容、一部棄却、一部却下。

**1 訴えの利益の有無**

「法人税法、地方自治体等及び消費税法は、いずれも申告納税方式を採用しているところ……納税者において申告が過大であるとしてその誤りを是正するためには、所定の期間内に更正の請求をする必要があり……更正の請求を経ていないときは、申告の錯誤が客観的に重大かつ明白であって、更正の請求の方法以外にその是正を許さない場合には納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、確定申告に係る課税標準等又は税額等を超えない部分までの取消しを求める訴えは、その訴えの利益を欠くと解するのが相当である。」とした上で、本件取消しを求める訴えのうち申告額を超えない部分に関して、訴えの利益を欠くとして却下した。

**2 損金該当性について**

「（引用者注：法人税法22条）2項、同条3項1号及び2号において例示列举されている費用の性

質、内容等に鑑みると、同項1号及び2号にいう、当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、当該法人の業務との間に関連性を有するもの、すなわち、原告の事業の遂行上必要と認められるものが該当すると解するのが相当である。」

「信用性を有するB取締役の供述によれば、原告は、Eに対し、本件各納入先事業者が関与する公共工事等につき、当該地方自治体等が指定する各物品の仕様等に係る従前の基準を緩和等しないように働き掛けを行うことを依頼し、Eは、具体的な働き掛けの内容については明らかにしないことを前提として同依頼を受けたが、原告は、原告の希望する仕様等が実現できず、又は原告が物品を販売することができなかった場合には、Eに報酬を支払う必要がないとされていたことが認められる。」

「実際にEが当該地方自治体に対して何らかの活動をしたか否かについて検討するに、B取締役の証言内容ないし供述内容によれば、Eの原告に対する報告内容は抽象的なものにとどまっており、現時点においても、Eが原告の希望する仕様等を実現するために、当該地方自治体等に対して何らかの活動をしたとの事実を認めるに足りる的確な証拠はない。これらのことからすれば、当該地方自治体等がその取り扱う各物品の仕様等につき原告の希望内容に沿う形での決定をし、本件各納入先事業者が平成30年度もC社との取引を継続したことが、Eの何らかの活動に起因すると認めることはできない。」とした上で、本件各支出額につき、「事業の遂行上必要と」認められないことから、損金の額に算入することはできないと判示した。

### 3 課税仕入れ該当性について

「消費税法30条1項に規定する『課税仕入れ』とは、事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けることをいうところ（同法2条1項12号）、このような仕入れに係る消費税額の控除が認められているのは、税負担の累積を防止するためであると解されるから、『課税仕入れ』に該当するためには、消費税額の課税標準である課税資産の譲渡等の対価の額（消費税法28条1項）、すなわち、事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供の対価の額を生じることとなる事業と関連するものでなければならぬとい

うべきである。」

「そして、このような観点に立てば、法人税法の損金として算入できないものについては、『課税仕入れ』に該当しないと解するのが相当である。」とした上で、本件各支出につき、課税仕入れに係る支払対価の額に算入することはできないと判示し、上記2の判断と併せて、本件各更正処分により変更された部分の取消請求を棄却した。

### 4 重加算税賦課の可否について

「重加算税の制度は、納税者が過少申告をするについて隠蔽、仮装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を課することによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものである。」

「したがって、重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものが隠蔽、仮装に当たるというだけでは足りず、過少申告行為そのものとは別に、隠蔽、仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がされたことを要するものと解される。」

「信用性を有するB取締役の供述から、原告が、主観的には、Eの当該地方自治体等に対する具体的な働き掛けにより、原告の希望する形での仕様等の決定がされたものと考え、Eとの協議により販売単価及びマーケティングコンサルティング料を定め、原告がD社等発行に係る本件各請求書記載の合計金額を支払ったという事実についても、これを認定するのが相当である。」とした上で、隠蔽又は仮装に該当する事実を認めることはできないなどとして、本件各重加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税相当額を超える部分を取り消した。

## 判例の解説

### 一 問題の所在

本件における主たる争点<sup>3)</sup>は、①取消しを求める訴えのうち申告額を超えない部分に係る訴えの利益の有無、②本件各支出額の損金該当性、③本件各支出の課税仕入れ該当性、④重加算税の賦課要件充足性である。

本判決においては、立証責任の所在を踏まえた各争点に係る判断のほか、損金該当性、課税仕入れ該当性及び重加算税の賦課要件における相互関

係への考慮が看取される。そこで、以下、それぞれ項目を分けつつ解説する。

## 二 争点①について

本判決では、本件各更正処分取消しを求める訴えのうちXの申告に係る課税標準や税額等を超えない部分に関しては、更正の請求を控えず、更正の請求以外に是正を許すべき特段の事情もないとして、訴えの利益を欠くと判示されている。これは、更正の請求の排他性を踏まえた、いわゆる条件付却下説を採用したものと解される<sup>4)</sup>。

## 三 その他の争点

### 1 事実認定等

本判決では、専らBの証言内容に依拠しつつ<sup>5)</sup>、次のような事実認定が行われている。

まず、Xが、Eに対し、地方自治体等が圧縮袋等に係る仕様を緩和しないための働きかけを依頼した事実自体は存在していたと認定されている。

一方で、当該依頼に関しては、Eの活動を前提として、Xが希望する仕様等が実現し、本件各納入先事業者等に物品を販売することができた場合にのみ報酬が発生する内容のものであるとした上、Eが「地方自治体等に対して何らかの活動をしたとの事実を認めるに足りる的確な証拠はない」などとして、報酬支払の根拠となる事情の存在を否定し、客観的にはXの報酬支払義務は発生していなかった旨認定されている。

この点、所得を構成する損金の額に関する事項については、課税庁側が主張・立証責任を負うとされるのが一般的であるが<sup>6)</sup>、裁判例においては<sup>7)</sup>、しばしば、「国は損金の存否に関連する事実と直接関与していないのに対し、納税義務者はより証拠に近い立場にいること、一般に、不存在の立証は困難であることなどに鑑みると、更正処分等の時に存在し、又は提出された基礎資料から、当該支出を損金の額に算入することができないことが事実上推定される場合には、納税義務者において、この推定を破る程度の具体的な反証、すなわち、当該支出の存在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立証を行わない限り、当該支出の損金への算入は否定される」などとして、事実上の推定の概念を用いた実質的な立証負担の調整が図られることがある。本判決の言い回しなどを踏まえると、結論的には上記裁

判例と同様の処理を図っていることがうかがわれるが、詳細な判断過程は明らかでない<sup>8)</sup>。

### 2 争点②について

法人において費途の明らかでない支出は「使途不明金」と呼ばれ、法人税法に明文はないものの、少なくとも費用性が立証されない場合については、損金算入が否定される傾向にある<sup>9)</sup>。

本判決では、本件各支出額が使途不明金に該当する旨のYによる主張を踏まえ、法人の支出が損金に算入されるためには、「業務との間に関連性を有するもの、すなわち、原告の事業の遂行上必要と認められるもの」でなければならないとの規範が示されている。その上で、上記のとおり客観的には本件依頼に基づく報酬支払義務は発生していないことなどを理由として、本件各支出は事業の遂行上必要と認められない、すなわち、本件各支出額の損金該当性を否定する旨の判断が示されている<sup>10)</sup>。

### 3 争点③について

対価の支払を通して事業者間での税負担の転嫁が行われる消費税の構造などから、仕入税額控除の根拠となる「課税仕入れ」に該当するためには、いわゆる対価性が必要と解されているところ<sup>11)</sup>、Yは、本件各支出の業務との関連性が明らかでなく対価性が認められない旨主張していた。

これに対し、本判決では、上記関連性への言及がありつつも、結論としては、本件各支出が「損金として算入できない」ものであることを理由に課税仕入れ該当性が否定されている<sup>12)</sup>。この点、過去の裁判例<sup>13)</sup>で示された「具体的な役務提供があることを条件として、経済的利益が収受されるといえることを必要とする」などの対価性判断基準を本件にあてはめたととしても、同様の結論に至ることは可能であったと思われるが、法人税法における損金と消費税法における課税仕入れの性質上の違いなどからすれば<sup>14)</sup>、両者を安易に連動させた本判決の判断手法については理論的な疑問が残るところである。

### 4 争点④について

加重算税の賦課要件（国税通則法68条1項）に含まれる「隠蔽又は仮装」という概念について、法令等の内容に鑑みてもその内容が明らかとはいえないが、通達上<sup>15)</sup>、二重帳簿の作成等がその例として挙げられている。

Yは、XとEとの間の通謀による内容虚偽の請

求書作成という事実が隠蔽又は仮装に該当する旨主張していたが、これは、上記通達中の「相手方との通謀による虚偽の証ひょう書類の作成」を意識したものと解される。

本判決では、上記のとおり、客観的にはEによる地方自治体等への働きかけの存在は認定されなかったものの、Xの主観面<sup>16)</sup>に関しては、Eの具体的な働きかけがあったと信じて請求書の発行依頼や本件各支出に及んだと認定された結果、隠蔽又は仮装と評価すべき事情を認めるに足りる証拠はないなどとして、重加算税の賦課が否定されている。これは、隠蔽又は仮装が疑われた行為に故意<sup>17)</sup>が伴っていないことを理由とするものと解される<sup>18)</sup>。

#### 四 本判決の意義等

本来、それぞれ法令上の根拠や趣旨が異なる損金該当性、課税仕入れ該当性及び重加算税の賦課要件については、いずれかが認められれば当然に他方が認められるという関係にあるものとは解し難い。本件のように、損金該当性や課税仕入れ該当性が否定されたとしても、それらについて納税義務者に錯誤がある、正確な法的判断が困難であったなど、重加算税の賦課は酷いというべき事情が存在する場合について<sup>19)</sup>、妥当な結論へと導くため、重加算税に係る主観的要件が機能することが確認された点に、本判決の意義を見出すことができる。

一方で、上記のとおり、損金該当性に係る判断がそのまま課税仕入れ該当性の判断に流用されている点については、指摘を要する課題として捉えるべきであろう。

また、重加算税の制裁的性格を鑑みると、賦課要件に係る主張・立証責任は全て課税庁が負うことが強く要請されると解される。本判決では、全体的に見れば<sup>20)</sup>、隠蔽又は仮装の存否に係る立証責任を課税庁が負わされていることが看取される。しかしながら、損金該当性の判断において立証負担の調整の末に認定されたEによる地方自治体等への働きかけはなかったという客観的事実が、そのまま重加算税の判断に持ち込まれている点については、なお検討の余地があるように思われる。

●—注

- 1) 本稿における略語の定義は、一部を除き、本判決と合わせた文言を使用している。
- 2) 当時の消費税法30条1項で使用されていた概念。適格請求書制度の導入に伴い、現行法では条文構造が変化している(消費税法30条、57条の4、同施行令46条、70条の10等参照)。
- 3) その他、X所有のフォークリフトに係る特別償却制度(租税特別措置法42条の12の4第1項)適用の可否も争点となっていたが、紙面の都合上、割愛する。
- 4) 谷口勢津夫「課税処分取消訴訟に係る訴えの利益と更正の請求の排他性」税法学575号(2016年)135頁等参照。
- 5) なお、Eの供述については全面的に信用性が否定され、Aの供述については、内容が矛盾しないという意味でBの証言を補強するにとどまるとされている。
- 6) 泉徳治ほか『租税訴訟の審理について〔第3版〕』(法曹会、2018年)177頁以下参照。
- 7) 宇都宮地判令3・12・23税資271号順号13649等。
- 8) 本件における主張・立証内容を前提とした事実上の推定の可否について、検討の余地があるように思われる。
- 9) 金子宏『租税法〔第24版〕』(弘文堂、2021年)434頁以下、法人税基本通達9-7-20等参照。
- 10) なお、本件各支出額につき、寄附金(法人税法37条)として処理することなども考え得るが、その旨の主張がなされた形跡はうかがわれない。
- 11) 田中治「消費税における対価を得て行われる取引の意義」北野弘久先生追悼『納税者権利論の課題』(勁草書房、2012年)559頁以下等参照。
- 12) 必要経費及び課税仕入れ該当性が問題となった東京高判平24・9・19判時2170号20頁とほぼ同じ表現となっている。
- 13) 大阪高判平24・3・16訟月58巻12号4163頁。大阪高判平25・4・11訟月60巻2号472頁では、課税仕入れに係る対価性判断につき「反対給付」という概念が用いられている。
- 14) 岡根秀規「消費税法30条に規定する仕入税額控除の本質に関する考察」経済集志92巻1号(2022年)15頁等参照。
- 15) 事務運営指針「法人税の重加算税の取扱いについて」(平成12年7月3日付課法2-8ほか3課共同)参照。
- 16) 実際には、自然人であるA及びBの主観が基準となっているものと解される。
- 17) 最判昭62・5・8訟月34巻1号149頁参照。
- 18) ただし、未必的な認識の有無についても検討すべき余地があったように思われる(福岡高判昭59・5・30訟月30巻10号2006頁参照)。
- 19) 経済活動に従事する納税義務者が、微妙な判断を迫られる場面において、経済的合理性を志向して税負担を軽減させる方向の判断に至ることも、一定の範囲で尊重し得るものと解する。
- 20) 本判決中、「隠蔽、仮装と評価すべき事情を認めるに足りる証拠はない。」等参照。