

東京高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 法人税及び地方法人税更正処分等取消請求控訴事件

国側当事者・国(西川口税務署長事務承継者新宿税務署長)

令和4年3月30日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・東京地方裁判所、令和●●年(〇〇)第●●号、令和3年9月9日判決、本資料271号-100・順号13602)

判 決

控訴人	A株式会社訴訟承継人 B株式会社
同代表者代表執行役	甲
同訴訟代理人弁護士	結城 大輔
同	野村 裕
同	白水 裕基
同補佐人税理士	山下 貴
被控訴人	国
同代表者法務大臣	古川 禎久
処分行政庁	西川口税務署長事務承継者新宿税務署長 井手 政紀
指定代理人	別紙指定代理人目録記載のとおり

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 西川口税務署長が平成30年8月28日付けでA株式会社に対してした平成27年4月1日から平成28年3月31日までの事業年度に係る法人税の更正処分のうち納付すべき税額1億4284万4900円を超える部分及び同更正処分に伴う過少申告加算税賦課決定処分のうち税額24万6000円を超える部分をいずれも取り消す。
- 3 西川口税務署長が平成30年8月28日付けでA株式会社に対してした平成27年4月1日から平成28年3月31日までの課税事業年度に係る地方法人税の更正処分のうち納付すべき税額628万5700円を超える部分及び同更正処分に伴う過少申告加算税賦課決定処分のうち税額1万円を超える部分をいずれも取り消す。
- 4 西川口税務署長が平成30年8月28日付けでA株式会社に対してした平成28年4月1日から平成29年3月31日までの事業年度に係る法人税の更正処分のうち納付すべき税額1

億7303万5000円を超える部分及び同更正処分に伴う過少申告加算税賦課決定処分のうち税額56万1000円を超える部分をいずれも取り消す。

- 5 西川口税務署長が平成30年8月28日付けでA株式会社に対してした平成28年4月1日から平成29年3月31日までの課税事業年度に係る地方法人税の更正処分のうち納付すべき税額762万0500円を超える部分及び同更正処分に伴う過少申告加算税賦課決定処分のうち税額2万4000円を超える部分をいずれも取り消す。

第2 事案の概要（以下、略語は、新たに定義しない限り、原判決の例による。）

- 1 A株式会社（A社）は、平成27年11月6日付けで、本件分割前の控訴人（本件分割法人）との間で、本件分割法人を分割法人とし、A社を分割承継法人とする吸収分割契約を締結し、同年12月11日、本件分割法人のレーザースキャンユニット関連事業（本件移転事業）を承継した。

本件は、A社が、平成28年3月期及び平成29年3月期（本件各事業年度）の法人税及び地方法人税（法人税等）の確定申告（本件確定申告）において、租税特別措置法（平成29年法律第4号による改正前のもの。法）42条の4に規定する試験研究費に関する法人税額の特別控除（本件特別控除）の額を計算するに際し、いずれも本件分割法人の売上金額及び試験研究費の額を加味することなく計算して申告したところ、西川口税務署長が、A社の本件各事業年度における本件特別控除の額の計算は、租税特別措置法施行令（平成29年政令第114号による改正前のもの。施行令）27条の4第9項、14項及び18項の規定に従い、本件分割法人の売上金額及び試験研究費の額を加味して行う必要があるなどとして、本件各事業年度に係る法人税等の更正処分（本件各更正処分）及び本件各更正処分に伴う過少申告加算税の賦課決定処分（本件各賦課決定処分）をしたことについて、A社が、被控訴人を相手方として、本件各処分（本件各更正処分及び本件各賦課決定処分）は違法であると主張して、その取消しを求めた事案である。

控訴人は、本件訴訟の第一審係属中に、A社を吸収合併したため、本件訴訟を承継した。

原審は、本件各処分は適法であるから、控訴人の請求はいずれも理由がないとして、これを棄却する旨の判決をしたところ、控訴人が、これを不服として、本件控訴を提起した。

- 2 関係法令等の定め、前提事実、税額等に関する当事者の主張、争点及び当事者の主張は、次のとおり付加訂正し、後記3のとおり当審における当事者の主張を加えるほかは、原判決の「事実及び理由」の第2の1から4まで（別紙2-1～3、別紙3及び4を含む。）に記載のとおりであるから、これを引用する。

- (1) 原判決4頁1行目の「会社分割があった場合における」を削る。
- (2) 原判決4頁19行目の「当該」の次に「増加」を加える。
- (3) 原判決4頁23行目末尾に改行の上、次のとおり加える。

「なお、試験研究費割合とは、当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される試験研究費の額の平均売上金額に対する割合をいい（法42条の4第6項3号）、平均売上金額とは、同条1項又は4項に規定する事業年度及び当該事業年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度の売上金額の平均額として政令で定めるところにより計算した額をいう（同項10号）。また、比較試験研究費の額とは、同条4項に規定する事業年度（適用年度）開始の日前3年以内に開始した各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される試験研究費の額の合計額を当該3年以内に開始した各事業年度の数で除して計算し

- た金額をいう（同項8号）。」
- (4) 原判決4頁24行目の「政令への委任」の次に「(会社分割等があった場合の定め)」を加える。
  - (5) 原判決5頁1行目の「各事業年度」から3行目の「試験研究費の額」までを「適用年度（同条6項8号参照）の開始の日前3年以内に開始した各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される試験研究費の額」と改める。
  - (6) 原判決5頁7行目及び同頁16行目の各「各号に掲げる」の次にいずれも「合併等に係る」を加える。
  - (7) 原判決5頁11行目の「同項柱書き」を「各号柱書き」と改める。
  - (8) 原判決8頁16行目の「毎年」の次に「売上金額に比して」を加える。
  - (9) 原判決8頁20～21行目の「(以下「C」という。)」を削る。
  - (10) 原判決9頁5行目の「約定の効力発生日である」を「本件分割の効力発生日として定められた」と改める。
  - (11) 原判決9頁24行目、10頁16行目、同頁18行目及び11頁9行目の各「関係法令等」の次にいずれも「の定め」を加える。
  - (12) 原判決10頁7行目の「本件確定申告における」から8行目の「当たり」までを「本件確定申告において、本件各事業年度のいずれについても総額型特別控除及び増加型特別控除を適用して本件特別控除の額を計算したが、その計算を行うに当たり」と改める。
  - (13) 原判決10頁8行目、12行目及び25行目の各「加算すること」を「加味して計算すること」と改める。
  - (14) 原判決10頁18行目の「エ」の次に「、オ」を加える。
  - (15) 原判決11頁10行目の「提出」を削る。
  - (16) 原判決12頁22行目の「有効に」を削り、同頁23行目末尾に「定めたものであるとして、法による委任に基づかない無効な規定であるか否か。」を加える（以下、争点（3）につき、同様に訂正する。）。)
  - (17) 原判決25頁1行目の「措置特別措置法」を「租税特別措置法」と改める。
  - (18) 原判決44頁7行目の「本件法人税」を「本件地方法人税」と改める。
  - (19) 原判決47頁3行目の「法に定める」を「法が予定している」と改める。
  - (20) 原判決47頁20行目の「(2)」の次に「被控訴人は、会社分割が行われた場合には、認定申請・届出がされなければ、課税庁において、会社分割の存在及び内容を把握することができないと主張するが、」を加える。
  - (21) 原判決48頁2行目の「仕組み」から「課税要件を」までを「詳細を把握したいのであれば、そのような仕組みを課税要件として」と改める。
  - (22) 原判決48頁8行目の「(4)」の次に「被控訴人は、認定申請・届出について、本件期限が設けられているのは、恣意的な経理処理を防止するためであると主張するが、」を加える。
  - (23) 原判決48頁10行目の「仮に」から11行目末尾までを「仮にそのような恣意的な操作が行われるとしても、会社分割前を含め分割後2月の期限までの間に行うことは可能であるから、恣意的な操作を防止するためという被控訴人の主張には合理性がない。」と改める。
  - (24) 原判決49頁3行目の「移転する事業とそうでない事業ごとに按分」を「移転する事業に要したものと分割法人に残る事業に要したものとに按分」と、同頁5行目の「期末の状況」

を「期末の利益の状況」と、同頁7行目の「なってしまう。」を「なってしまうため、施行規則20条12項及び19項が2月の期限を定めることには必要性及び合理性がある。」とそれぞれ改める。

(25) 原判決50頁5行目の「規定からは」を「規定からは、増加型特別控除を受けようとする法人が合併法人、分割法人又は分割承継法人等である場合に、試験研究費の額の計算その他同条1項から5項までの規定の適用に関し必要な事項について政令に委任していることが読み取れるのみで、」と改める。

(26) 原判決50頁11行目の「ならないが、」から12行目の「いえない。」までを「ならないところ、被控訴人の主張は、法42条の4第8項の解釈を介して、同条9項は、手続に関する事項も含む技術的細目的事項として必要な事項を政令に委任する趣旨を含むというものであるが、そのような解釈は、技巧的で余りに飛躍がある。」と改める。

(27) 原判決51頁13行目の「したがって、」の次に「本件期限規定が単なる手続要件を超えて、課税要件を定めたものと解することはできないから、」を加え、同行目の「認定申請」を「本件認定申請」と改める。

(28) 原判決52頁5～6行目の「具体的個別的な委任に限られ」を「具体的個別的な委任であることを要し」と、同頁8行目の「必要な事項」を「必要な共通的事項」とそれぞれ改める。

(29) 原判決52頁14行目の「9項が」から16行目の「明らかである。そして、」までを次のとおり改める。

「9項が、本件特別控除を受けようとする法人が分割承継法人等である場合における試験研究費の額の計算その他1項から5項までの規定の適用に関し、技術的細目的事項として必要な事項を政令に委任したことは明らかである。そして、このことからすれば、9項で「政令で定める」こととされている「必要な事項」の中には、8項で定める共通的事項としての手続に関する事項以外のもので、上記分割承継法人等における技術的細目的事項としての手続に関する事項も含まれる。また、」

### 3 当審における当事者の主張

#### (1) 控訴人の主張

ア 施行令や施行規則において、手続的な課税要件を定めることは法42条の4第9項の委任の範囲を逸脱する。この点、原判決は、行政立法への委任は、具体的・個別的な委任に限り許容され、概括的・白紙的な委任は許されないと説示しているところ、仮に、同条9項の委任が、概括的・白紙的なものではないとしても、本件との関係で同項が政令に委任したのは、同条「第4項の規定の適用を受けようとする法人が（中略）第1項から第5項までの規定の適用に関し必要な事項」である。そして、同条1項から5項までの規定は、いずれも本件特別控除の内容・種類及びこれらの適用を受けるための実体的要件を定めたものであり、手続的な事項について定めたものではない。

したがって、法42条の4第9項は、会社分割の場合における手続について何ら触れておらず、同項が手続的な課税要件についてまで政令に委任したと解することはできない。そのため、認定申請・届出を分割の日以後2月以内に行うことを規定する本件期限規定が手続的な課税要件を定めたものであるとすれば、この部分は、委任の範囲を逸脱するものである。

イ 原判決は、東京高等裁判所平成7年11月28日判決行政事件裁判例集46巻10・1

1号1046頁（以下「東京高裁平成7年判決」という。）を踏まえた判断をしていない。

すなわち、東京高裁平成7年判決は、「(租税法律主義のもと、) 租税の優遇措置を定める場合や、課税要件として手続的な事項を定める場合も、これを法律により定めることを要するものである」、「法律が租税に関し政令以下の法令に委任することが許されるのは、徴収手続の細目を委任するとか、あるいは、個別的・具体的な場合を限定して委任するなど、租税法律主義の本質を損なわないものに限られるものといわねばならない。すなわち、もし仮に手続的な課税要件を定めるのであれば、手続的な事項を課税要件とすること自体は法律で規定し、その上で課税要件となる手続の細目を政令以下に委任すれば足りるのである」、「租税法律主義のもとで租税法規を解釈する場合には、ある事項を課税要件として追加するのかどうかについて法律に明文の規定がない場合、通常はその事項は課税要件ではないと解釈すべきものである。それにもかかわらず、「政令の定めるところによる」との抽象的な委任文言があることを根拠として、解釈によりある事項を課税要件として追加し、政令以下の法令においてその細目を規定することは、租税関係法規の解釈としては、許されるべきものではない」と判示している。

東京高裁平成7年判決を踏まえて本件を検討すると、法42条の4第9項には手続的な事項を示す内容がないため、「手続的な事項を課税要件とすること自体は法律で規定し、その上で課税要件となる手続の細目を政令以下に委任」しているとはいえない。

したがって、東京高裁平成7年判決の規範を本件に当てはめるならば、施行令や施行規則のうち、分割の日以後2月以内に認定申請・届出をしなければ、後から認定申請・届出をしても、移転分加算方式の適用を受けることができないとする部分は、法律による有効な委任がないのに本件特別控除の要件を加重したものとして、無効と解される。

原判決は、控訴人がこの点を繰り返し主張していたにもかかわらず、これを明示的に取り上げず、東京高裁平成7年判決との整合性について具体的に論じておらず、不十分である。

ウ 原判決は、法の委任の範囲を逸脱するか否かの検討が形式的・表層的・断片的なものにとどまっている。

すなわち、原判決は、施行令が定める認定申請・届出の必要性・合理性や、施行規則が定める本件期限規定が委任の範囲内であるか否かについて、いずれもこれを肯定しているが、これらの説示は、形式的・表層的なものに終始し、規定内容の合理性について十分な検討を行っていないし、二段階の委任を個々・断片的に検討している。

しかし、施行令や施行規則の上記各規定が法の委任の範囲内であるとすれば、これによる結果が著しく不合理であることは明らかなのであるから、上記二段階の委任によって構築された会社分割時の本件特別控除の制度が、全体として法42条の4第9項による委任の範囲を逸脱していないかという観点から吟味しなければならない。原判決は、こうした観点を全く欠いており、その結果、誤った結論を導いている。

エ 仮に、本件期限規定が手続的な課税要件であるとすると、会社分割の場面では、全額加算方式の原則的な適用により、分割法人の過去の試験研究費の額や売上金額を分割法人と分割承継法人とでダブルカウントすることになり、納税者に必ず不利な税負担を強いることとなって、著しく不合理な結果をもたらすこととなる。したがって、このような結果をもたらす施行令及び施行規則の各規定は、法42条の4第9項による委任の範囲を逸脱す

る。

オ 以上のとおり、施行令27条の4第9項及び施行規則20条12項等は、法42条の4第9項による委任の範囲を超えて、手続的な課税要件を規定し、あるいは、不合理に厳格な期間制限を設けて、著しく不合理な結果をもたらすものであり、課税要件法定主義に違反し、無効である。

また、本件期限規定が課税要件ではなく、手続要件にとどまるならば、期間経過後にされた本件認定申請について、所轄税務署長による認定をせずにされた本件各処分は違法である。

## (2) 被控訴人の主張

全て争う。控訴人の主張は、いずれも、原審における主張を繰り返すものであるか、独自の見解に基づいて原判決を批判するものにすぎない。

## 第3 当裁判所の判断

### 1 当裁判所も、本件各処分はいずれも適法であり、控訴人の請求は理由がないと判断する。

その理由は、次のとおり付加訂正し、後記2において当審における当事者の主張に対する判断を加えるほかは、原判決の「事実及び理由」の第3の1から4までに記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決13頁7行目の「課税」を「租税」と改める。

(2) 原判決13頁11行目の「これは」を「すなわち」と、同頁13行目の「租税法規を」から同行目末尾までを「租税法規の解釈は、原則として文理解釈によるべきであり、文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難である場合に規定の趣旨や目的に照らしてその意味内容を明らかにすることがあるとしても、その結果、みだりに拡張解釈や類推解釈をすることは許されないし、規定の適用範囲を狭めるような解釈（限定解釈）をすることについても、慎重でなければならない。」とそれぞれ改める。

(3) 原判決14頁3～4行目の「素直な解釈である」を「相当である」と、同頁11行目の「いわざるを得ない」を「いわざるを得ないものであって、採用することができない」とそれぞれ改める。

(4) 原判決15頁2行目の「試験研究」の前に「企業は」を加える。

(5) 原判決15頁14行目の「この点においても」の前に「控訴人が主張するような限定解釈等の根拠となるものではなく、」を加える。

(6) 原判決19頁19行目の「実体要件」の次に「(計算方法を含む。)」を加える。

(7) 原判決19頁22行目の「添付等」の次に「の手続的事項」を加える。

(8) 原判決20頁6行目の「試験研究費の額の計算に関し」を「試験研究費の額の計算その他同条1項から5項の適用に関し必要な事項について」と改める。

(9) 原判決20頁18行目の「委任」を「省令(施行規則)への委任」と改める。

### 2 当審における当事者の主張に対する判断

(1) 控訴人は、法42条の4第9項は、会社分割の場合における手続について何ら触れておらず、同項が手続的な課税要件まで政令に委任したと解することはできない旨主張する。

しかしながら、付加訂正の上で引用する原判決(以下、単に「原判決」という。)の第3の3(2)ウのとおり、法42条の4の規定の構造や内容を見ると、1項から5項までは本件特別控除の内容・種類及びこれらが適用されるための実体要件(計算方法を含む。)を、

6項は用語の定義を、7項は月数の計算方法を、8項は本件特別控除の適用を受けるために必要な確定申告書等への書類の添付等の手続的事項を定めたものであるところ、9項は、上記各項を受けて、4項（増加型特別控除）の適用を受けようとする法人が合併法人、分割法人又は分割承継法人等である場合の1項から5項までの適用に関し必要な事項については、6項から8項までに定めるもののほか、政令で定める旨を規定している。そうすると、9項は、手続的事項を含め、同条1項から5項までの適用に関し必要な専門的・技術的かつ細目的な事項について、政令に委任することを定めたものと解される。

したがって、法42条の4第9項は、手続的な事項に関する専門的・技術的かつ細目的な事項を政令に委任しているものと解されるから、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、原判決は、東京高裁平成7年判決を踏まえた判断をしていないと主張する。

しかしながら、東京高裁平成7年判決の事案は、平成4年法律第14号による改正前の租税特別措置法78条の3第1項が、中小企業者が集団化等のために取得する土地等の所有権移転登記に係る登録免許税の軽減税率について、「登録免許税の税率は、政令で定めるところにより、登録免許税法第9条の規定にかかわらず、千分の二十五とする。」とのみ定めていたところ、同法施行令42条の9第3項及び同法施行規則29条1項が、その軽減税率による登記申請には特定の証明書の添付を要する旨を規定していたことについて、上記施行令及び施行規則の各規定のうち、後に証明書を提出しても軽減税率の適用がないとする部分は、法律による有効な委任がないのに税率軽減の要件を加重したものとして無効であると判示したものである。

これに対し、本件においては、法42条の4第9項は、上記(1)のとおり、同条4項（増加型特別控除）の適用を受けようとする法人が合併法人、分割法人又は分割承継法人等である場合の同条1項から5項までの適用に関し必要な事項（手続的事項を含む。）については、政令で定める旨を規定しているのであるから、法から政令に対し、これらの事項に関する専門的・技術的かつ細目的な事項についての委任があることは明らかである。

したがって、控訴人が引用する東京高判平成7年判決は、本件とは事案を異にするものであり、本件には適切ではない。

(3) 控訴人は、原判決は法の委任の範囲を逸脱するかの検討が形式的・表層的・断片的なものにとどまっていると主張する。

しかしながら、施行令27条の4が、増加型特別控除の適用を受けようとする法人が分割承継法人である場合に認定申請・届出が必要であり、これらを欠く場合には全額加算方式が適用されるとしたことに合理性があることは原判決の第3の2(2)のとおりであり、また、施行規則20条12項及び19項等が定める本件期限規定が、法から政令を介した有効な委任に基づくことと解されることは原判決の第3の3(2)ウ及びエのとおりであって、これらの解釈や検討が形式的、表層的などということとはできない。

また、控訴人は、施行令や施行規則の上記各規定が法の委任の範囲内であるとすれば、これによる結果が著しく不合理であると主張するが、それは個別事案において全額加算方式と移転分加算方式とを適用した結果の差異が著しいことをいうものにすぎない。本件においても、控訴人は、法令の定めるところに従い認定申請・届出等の所定の手続を執れば、移転分加算方式の適用を受けることができたものと認められ、上記の差異が著しいことをもって、

制度自体が不合理であるなどということはいえない。

したがって、控訴人の上記主張はいずれも採用することができない。

(4) 控訴人は、本件期限規定が課税要件であるとする、会社分割の場面では、全額加算方式の原則的な適用により、分割法人の試験研究費の額や売上金額を分割法人と分割承継人とでダブルカウントすることになり、納税者に必ず不利な結果を強いることとなって、著しく不合理であると主張する。

しかしながら、全額加算方式の適用の結果が不利又は不合理であるというのであれば、法令の定めるところに従い移転分加算方式の適用に係る所定の手続を執れば足りること及び移転分加算方式の適用のために認定申請・届出等の手続が必要であるとするに合理性があることは、前記(3)のとおりである。

したがって、控訴人の上記主張も採用することができない。

(5) 控訴人は、その他種々主張するが、いずれも上記判断を左右するものとはいえない。

#### 第4 結論

以上によれば、控訴人の請求は理由がないからこれを棄却した原判決は相当であり、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1民事部

裁判長裁判官 志田原 信三

裁判官 吉田 純一郎

裁判官 村田 一広



(別紙)

指定代理人目録

高橋紀子、野間隆一朗、若狭圭悟、栗村慶一、野村智子、小島愛大

5

以上

