

## 答 申

審査請求人（以下「請求人」という。）が提起した地方税法（以下「法」という。）72条の41第1項第1号の規定に基づく下記第2記載の3期分の法人事業税（以下「事業税」という。）及び地方法人特別税等に関する暫定措置法（以下「措置法」という。）10条の規定に基づく地方法人特別税（以下「特別税」といい、事業税と併せて「法人二税」という。）の各更正処分に係る各審査請求について、審査庁から諮問があったので、次のとおり答申する。

### 第1 審査会の結論

本件各審査請求は、いずれも棄却すべきである。

### 第2 審査請求の趣旨

本件各審査請求の趣旨は、東京都〇〇都税事務所長（以下「処分庁」という。）が請求人に対し、令和3年1月26日付けでした平成28年4月1日から平成29年3月31日までの連結事業年度（以下「平成29年3月期」という。）、同年4月1日から平成30年3月31日までの連結事業年度（以下「平成30年3月期」という。）及び同年4月1日から平成31年3月31日までの連結事業年度（以下「平成31年3月期」といい、平成29年3月期及び平成30年3月期と併せて「本件各事業年度」という。）に係る法人二税の各更正処分（以下「本件各処分」という。本件各処分の本件各審査請求に係る内容は別紙処分目録記載のとおり。）について、それぞれの減額又は還付された、外国の法令により課された外国の法人税（以下「外国法人税」といい、減額又は還付されたものを「還付外国法人税」という。）を益金算入した処理及びタックスレシートのない外国法人税を損金算入せずに課税対象とした処理には誤りがあることを理由に「処分の基となった

所得割と単年度損益の増額更正」をした部分の一部取消しを求めるものである。

### 第3 請求人の主張の要旨

請求人は、本件各処分 of 課税標準額の更正のうち、還付外国法人税を益金算入した処理及びタックスレシートのない外国法人税を損金算入としないで課税対象とした処理に誤りがあるため、「処分の基となった所得割と単年度損益の増額更正」した部分に違法又は不当があると主張する。

#### (1) 還付外国法人税について

法72条の12、72条の23、地方税法施行令（以下「令」という。）21条の4（令和2年政令第109号による改正前のもの。以下同じ。なお、令和2年4月1日以降は令21条の5に移設）に基づき、「外国の法令により課された外国の法人税に相当する税の額のうち、当該内国法人の当該外国において行う事業に帰属する所得以外の所得に対して課されたもの」について個別帰属損金額に算入していたが、一方過年度において課された外国法人税が還付された場合については、令21条の4その他に規定はないため、法72条の23第1項2号の規定に基づいて、連結申告法人の個別所得金額の計算の例により算定し、法人税では還付外国法人税の相当額を益金不算入として扱い、事業税の計算上も個別帰属益金額として算入しないものであって、これを益金算入した処分庁の課税標準額は誤りであり、憲法84条に規定する租税法律主義に反する。

処分庁が上記還付外国法人税を益金算入する取扱いは、法的根拠がなく、〇〇、〇〇などの平成29年3月期の手引きの記載では指導がなく、東京都においてかかる扱いをすることは、納税者の公共の利益を脅かす。

また、処分庁の弁明に関連して、平成28年11月付けの〇

○、○○などの申告書類等の手引きにおいても、かかる取扱いの記載はなかったものである。大都市圏のみに記載されている手引書を前提とした課税は全納税者の課税の公平に立っていない弁明である。

(2) タックスレシートがない外国法人税について

請求人は、タックスレシートがない外国法人税を個別帰属損金額として算入するものであるが、法人税法上外国税額控除の対象となる要件としてタックスレシートを揃えることとされていても、令21条の4ではタックスレシートがない外国法人税は、当該外国の法人税に相当する税の額に該当しないとは規定していないため、処分庁において、タックスレシートがあることを事業税の外国法人税の額、個別帰属損金額の条件とするのは、法令に規定のない扱いである。

また、法72条の23第1項2号の規定で特別の定めをする場合に該当するとした以上、法人税の範疇外と解釈され、事業税独自の規定による損金算入であって、法人税に規定される書類を要求することは不当である。

処分庁は「地方自治体が独自に調査することは想定されていない」とするが、処分庁は本件各処分にあたり調査を行っている。調査を行ったにもかかわらず、外国法人税の中身を精査することなく、タックスレシートのない外国法人税の内容を精査せず課税していることは、課税所得の減額否認であって、課税徴収権の濫用に該当する（請求人の「弁明書に対する反論書」2-5）

(3) なお、本件各処分のうち、報酬給与額及び支払賃貸借料の減額及び加算の算定に係る更正については、請求人は争っていない（「審査請求書」別紙「審査請求の理由」、「弁明書に対する反論書」1）。

#### 第4 審理員意見書の結論

本件各審査請求はいずれも理由がないから、行政不服審査法 4 5 条 2 項の規定を適用し、棄却すべきである。

## 第 5 調査審議の経過

審査会は、本件諮問について、以下のとおり審議した。

| 年 月 日            | 審議経過              |
|------------------|-------------------|
| 令和 5 年 1 月 2 3 日 | 諮問                |
| 令和 5 年 5 月 2 3 日 | 審議（第 7 8 回第 3 部会） |
| 令和 5 年 6 月 2 0 日 | 審議（第 7 9 回第 3 部会） |

## 第 6 審査会の判断の理由

審査会は、請求人の主張、審理員意見書等を具体的に検討した結果、以下のように判断する。

### 1 法令等の定め

#### (1) 事業税について

ア 法 7 2 条の 2 によれば、東京都に事務所・事業所を有する法人の行う事業に対しては、事業税を課すこととし、事業年度終了の日における資本金又は出資金の額が 1 億円を超える法人の法人事業税については、付加価値割額、資本割額、所得割額の合算額によるとしている（法 7 2 条の 2 第 1 項 1 号イ及びロ並びに 2 項）。

付加価値割の課税標準となる付加価値額は、各事業年度の報酬給与額、純支払利子及び純支払賃借料の合計額と各事業年度の単年度損益との合計により計算される（法 7 2 条の 1 4）。

所得割の課税標準となる所得及び単年度損益を算定するための各事業年度の所得は、法人の区分に応じ、各号に定めるところにより算定するとされ、連結申告法人は、各事業年度の終了の日の属する各連結事業年度の個別帰属益金額から個

別帰属損金額を控除した金額によるものとされ、法律又は政令で特別の定めをする場合を除くほか、当該各連結事業年度の法人税の課税標準である連結所得に係る当該連結申告法人の個別所得金額の計算の例により算定するとしている（法72条の18第1項2号、法72条の23第1項2号）。

イ 外国税額に関する政令の特別の定めとして、令21条の4第1項は、各事業年度において、外国の法令により法人税に相当する税を課された内国法人に係る事業税の課税標準である各事業年度の所得の計算については、当該外国の法令により課された外国の法人税に相当する税の額のうち、当該内国法人の当該外国において行う事業に帰属する所得以外の所得に対して課されたものは、損金の額又は個別帰属損金額に算入するとしている。

(2) 特別税について

措置法3条及び8条によれば、特別税の課税標準は、基準法人所得割額（法の規定（税率については、標準税率による。）によって計算した所得割額（所得によって法人の行う事業に対して課する事業税の額（法72条）））とし、措置法10条は、特別税の賦課徴収は、都道府県が、事業税の賦課徴収の例により、事業税の賦課徴収と併せて行うものとしている。

(3) 事業税の課税標準額の更正について

ア 法72条の41第1項は、都知事は、連結申告法人が申告書又は修正申告書を提出した場合において、当該申告に係る収入金額若しくは所得又は収入割額若しくは所得割額がその調査したところと異なるときは収入金額若しくは所得又は収入割額若しくは所得割額を更正するものとしている。

イ 法72条の41の2第1項は、都知事は、法72条の2第1項1号イに掲げる法人が申告書を提出した場合において、当該申告に係る付加価値額又は付加価値割額がその調査した

ところと異なるときはこれを更正するものとするとしている。

(4) 外国法人税に関する法人税の規定について

ア 法人税法 69 条は、内国法人が各事業年度において外国法人税（外国の法令により課される法人税に相当する税で、政令で定めるものをいう。）を納付することとなる場合には、当該事業年度の所得の金額につき各事業年度の所得に対する法人税の税率の規定を適用して計算した金額のうち当該事業年度の国外所得金額に対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額を限度として、その外国法人税の額を当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除するとしている。

イ そして、連結法人が各連結事業年度において外国法人税を納付することとなる場合には、連結控除限度個別帰属額を限度としてその外国法人税の額を当該連結事業年度の連結所得に対する法人税の額から控除する（法人税法 81 条の 15 第 1 項）としている。法人税において法人税法 81 条の 15 第 1 項に規定する個別控除対象外国法人税の額につき同条の規定の適用を受ける場合には、当該個別控除対象外国法人税の額は、各連結事業年度の所得の計算上、損金の額に算入しないとされる（法人税法 81 条の 8 第 1 項）。

ウ 法人税法 26 条 3 項は、内国法人が納付することとなった外国税額控除に規定する外国法人税の額につき、連結事業年度における外国税額の控除の規定（法人税法 81 条の 15 第 1 項から第 3 項まで）の適用を受けた連結事業年度開始の日後 7 年以内に開始する当該内国法人の各事業年度において当該外国法人税の額が減額された場合には、その減額された金額のうち 69 条 1 項に規定する控除対象外国法人税の額又は 81 条の 15 第 1 項に規定する個別控除対象外国法人税の額

が減額された部分として政令で定める金額（益金の額に算入する額として政令で定める金額を除く。）は、当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しないとしている。

エ 法人税法 81 条の 15 第 1 項は、連結確定申告書、調整申告書又は更正請求書に同項の規定による控除を受けるべき金額及びその計算に関する明細を記載した書類並びに個別控除対象外国法人税の計算に関する明細その他財務省令で定める事項を記載した書類の添付があり、かつ、個別控除対象外国法人税の額を課されたことを証する書類その他財務省令で定める書類を保存している場合に限り、適用する（法人税法 81 条の 15 第 9 項、法人税法施行規則 37 条の 6 第 2 項）としている。

(5) 外国法人税にタックスレシートを要することについて

法人税法施行令 141 条 1 項は、外国法人税の範囲として、法人税法 69 条 1 項（外国税額の控除）に規定する外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるものは、外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により法人の所得を課税標準として課される税（以下この款において「外国法人税」という。）とするとし、同条 2 項は、外国又はその地方公共団体により課される外国法人税に含まれる所得に課されたものを例示し、同条 3 項として、外国又はその地方公共団体により課される外国法人税に含まれないものとして納税者の任意にかかるものや付帯税などを例示する。

そして、法人税法は、このように定められた「外国の法人税に相当する税の額」の解釈基準として、法人税法施行規則 29 条の 3 第 1 項 8 号（令和 2 年財務省令第 12 号による改正前のもの）の書類を揃えることを要している。

2 本件各処分についての検討

(1) 事業税の還付外国法人税の益金算入について

ア 事業税においては、技術的な調整のため、特別の規定をもって、外国税額控除を受けた事業年度において、控除対象の外国税額を損金算入するとしている（上記 1・(1)・イ）。

そして、法人税において、外国法人税について税額控除が選択されず過年度に損金算入されていて、当該年度で減額又は還付が生じた場合に、文言上当然、法人税法 26 条 3 項の適用外と解され、益金算入となる（「益金の額に算入しない」とは、発生原因が益金性のものであることを表すからである。）。

ところで、事業税における所得の計算方法が特にその例外を規定する場合を除き、法人税の「所得の計算の例によって算定する」とされる。そして、「所得の計算」ではなく「税額」の計算である税額控除に関する規定によるものは、事業税に影響を及ぼすものではない。そうとすれば、事業税においては、過年度において損金算入されていた外国法人税額の計算についても、外国税額控除を選択した場合についての減額又は還付を受けた事業年度において法人税法 26 条 3 項の益金不算入とする規定は適用外であり、資産の増加分は益金算入するのが合理的解釈である。

イ 法 72 条の 23 第 1 項 2 号及び法 72 条の 18 第 1 項 2 号の規定（上記 1・(1)・ア）は、地方法人税である事業税において、課税標準の決定に当たっては、納税者が二重の調査を受ける煩を避けることにより、税務行政の簡素化を図るために設けられた規定である。

したがって、法人税の課税標準と異なる計算をするものについては、別に都道府県知事の自主調査に基づく更正及び決定をするものとされている（法 72 条の 41 第 1 項）。

特別の規定である令 21 条の 4 第 1 項によって、外国法人



税が課された過年度において、損金算入する取扱いをしている場合、当該事業年度において減額又は還付が生じた際に、実質的には、過年度に損金算入されて事業税の課税対象となっていなかった額にかかる変動であって、何ら納税者に不利益はなく、法人税において損金算入された場合と同様、純資産の増加となった額を益金として課税対象とすることは、公正妥当な会計処理である。

ウ 以上のとおり、事業税の計算においては、法人税法 81 条の 15 第 1 項の外国税額控除を適用した外国法人税額（事業税においては損金算入の処理）について、減額又は還付を受けた額を、減額又は還付の事実の生じた事業年度において、当該事業年度の個別帰属益金額とするのが法令の合理的解釈である。

(2) タックスレシートのない外国税の損金不算入について

法人税法施行令 141 条 1 項等の規定は、法 72 条の 23 第 2 号及び法 72 条の 18 第 1 項 2 号の趣旨からも法人所得に関する通則として定められているものと解される。

そして、事業税において令 21 条の 4 第 1 項で規定する「外国の法令により法人税に相当する税」として損金算入が認められるのは、法人税の税額控除の対象であり、文言上同じ「外国の法令により法人税に相当する税」であり、これは法人税法上控除対象外国法人税とされるものであって、法人税法と法における外国法人税を別異に解する規定もない。

したがって、事業税において、令 21 条の 4 第 1 項の損金算入が認められるのは、法人税の税額控除において規定されたタックスレシートが添付又は保存されている額であることを要する。

(3) 本件各処分 of 所得金額の計算

処分庁においては、個別外国法人税額が損金算入されて減額

された請求人の本件各申告書記載の金額（下記表①）に対して、税額の控除対象となる個別外国法人税から当該減額又は還付された個別外国法人税の額を控除した後の金額とすべきものとして、過年度において法人税の納付額の計算上外国法人税額控除を受け、請求人において事業税の所得計算上損金算入されていた外国法人税についての減額又は還付のあった額（還付外国法人税額、下記表②）の益金不算入に誤りがあるとし、また、法人税の控除外国法人税額の対象外であるタックスレシートのない外国法人税の額（下記表③）について損金算入に誤りがあるとして、更正をしたものである。

表（略）

そうすると、処分庁が、事業税の所得割の課税標準額について上記表②の額を益金算入し、上記表③の額を損金算入しないものとして控除して所得額を上記表④の額のとおりと判断して行った本件各処分は、いずれも上記1の法令等の定めに基づきなされたものと認められ、各税額の算定において、違算も認められない。

以上のことから、本件各処分にはいずれも違法又は不当な点は認められない。

### 3 請求人の主張について

請求人は、上記第3のとおり主張するので、以下検討する。

#### (1) 事業税における法人税と異なる取扱いについて

ア 請求人は、法人税と異なる取扱いは、外国の法令により法人税に相当する税を課された事業年度の損金算入に関してのみ定めており、還付・減額された事業年度の所得に関しては、租税法律主義からは、法人税の課税標準によるべきと主張する。

イ 法人税法22条は、我が国の法人に関する税法の所得の考

え方として、内国法人の各事業年度の所得の金額は、各事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とし（同条1項）、その益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資本等取引以外の取引に関わる収益の額であることとし（同条2項）、益金には企業会計上の収益が算入されることを明確にしている。

そして、別段の定めのあるものを除き、原則的には、企業会計上の費用及び損失を控除することとし（同条3項）、上記の収益、費用及び損失については、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算されるものとすることを明らかにしている（同条4項）。

ウ 外国法人税の減額又は還付は、社会経済的には、当該外国からの当該事業年度における無償の金銭供与であって、益金であるのが原則である。法人税法26条3項は、過年度に税額控除を選択した場合には損金算入されておらず課税済みであるので、法人税法22条2項にいう別段の定めとしての還付外国法人税の益金不算入を確認している規定である。したがって、法人税において、過年度に外国税額控除ではなく損金算入が選択されていた場合は、法26条3項の適用外すなわち法人税法22条2項の原則どおりの益金算入とすることは同項の文言上明らかである。事業税においても、過年度に損金算入されていた場合と同様、資産の増加発生の原則どおりの処理を行うことは、法72条の23第2号、法72条の18第1項2号に反するものではない。

エ 請求人の主張は、外国法人税の減額又は還付額が上記イ記載の法人税法上の所得の考え方の規定による課税対象の益金に当たること、法72条の23第2号及び法72条の18第1項2号の趣旨は事業税の課税標準の決定に当たり納税者への二重の調査を回避して税務行政の簡素化を図るためである

こと（上記２・(1)・イ）、法人税法２６条３項の税額控除と異なり過年度において損金算入されて課税対象となっていないものについては益金不算入とすべき理由がないことを捨象した主張であると言わざるを得ない。本件各処分は、租税法律主義に反するものではないから、請求人の主張を採用することはできない。

(2) 他の自治体での手引の記載・取扱に関する主張について

ア 請求人は、手引の記載を根拠に課税できない、あるいは令和２年度に記載がある〇〇についても平成２８年度の手引に記載がなく、その他の大都市圏以外の自治体の手引に、処分庁の処理同様の記載がないため、処分庁の弁明に根拠はないとするものである。

イ しかしながら、本件各処分は、処分庁が手引の記載を根拠として課税したのではなく、上記２・(1)のとおり法令の規定の合理的解釈に基づき課税したものである。

ウ 手引等への記載がなかったとしても、そのことは、他の自治体において、請求人の主張する還付外国法人税の益金不算入の取扱いやタックスレシートのない外国法人税の損金算入を認める取扱いを示すものではない。

エ 自治体の納税の手引等に、取扱について記載がなされるか否かは、各々の自治体はその想定する納税者の納税の便宜と留意事項の周知の必要性を勘案して記載をするものであって、記載がない処理を行うことが直ちに違法・不当となるものではない。

オ 以上のことから、請求人の手引に関する主張を採用することはできない。

(3) タックスレシートの必要性について

ア 請求人は、令２１条の４第１項の規定には、タックスレシートのない外国法人税は、外国の法人税に相当する税の額に

該当しないとの規定はないから、法令の規定のない処理であるとする。

イ 本件各処分をするに当たっての法令の解釈は、上記 2・(2)のとおりであり、条文の文理に沿った解釈である。

ウ 法人税と事業税の所得の計算において、過年度における法人税額控除とするか損金算入とするかの技術的調整から外国法人税に関して異なる取扱いが生じることとなっていることは確かだが、そのことが「外国の法人税に相当する税の額」の解釈において、タックスレシートのない外国法人税の損金算入を認める理由となるものではない。

エ タックスレシートのない外国法人税について、令 21 条の 4 第 1 項に規定する「外国の法人税に相当する税の額」とすることは、客観的証拠のない金額の損金算入を認めることになって不合理であり、かえって納税者相互間の公平に反して不当に請求人のみを利する不平等な扱いを求めるものといわざるを得ない。したがって、請求人の主張を採用することはできない。

#### (4) タックスレシートのない外国法人税の調査について

ア 請求人は、タックスレシートのない外国法人税について、内容も精査せずに全額課税するのは徴税権の濫用である（令和 3 年 6 月 2 日受領の弁明書に対する反論書）とする。

イ しかしながら、上記(3)のとおり、タックスレシートのない外国法人税は法人税の税額控除の対象とは認められず、同税額控除対象額についてのみが事業税の損金算入の対象であることからすれば、タックスレシートのない外国法人税に対して地方自治体独自の調査・認定を求める理由はない。

したがって、地方自治体が独自に調査を行い得ること、あるいは、行ったことが、タックスレシートのない外国法人税を損金算入すべきとする理由とはなり得ず、タックスレシー

トのない外国法人税について調査を行わなかったことに法令上の義務違反は認められない。したがって、請求人の主張を採用することはできない。

(5) 小括

以上のとおり、本件各処分が上記1の法令等の定めに従って適正になされたものと認められることは、上記2で述べたとおりであり、請求人の主張はいずれも採用することができない。

4 請求人の主張以外の違法性又は不当性についての検討

その他、本件各処分にはいずれも違法又は不当な点は認められない。

以上のとおり、審査会として、審理員が行った審理手続の適正性や法令解釈の妥当性を審議した結果、審理手続、法令解釈のいずれも適正に行われているものと判断する。

よって、「第1 審査会の結論」のとおり判断する。

(答申を行った委員の氏名)

羽根一成、加々美光子、青木淳一

別紙（略）