

○ 主文

一 原判決を取り消す。

二 被控訴人が昭和五〇年五月二四日付で控訴人の昭和四八年二月一日から昭和四九年一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を取り消す。

三 訴訟費用は第一・二審とも被控訴人の負担とする。

○ 事実

第一 当事者の求めた裁判

一 控訴人

主文同旨の判決

二 被控訴人

「本件控訴を棄却する。控訴費用は控訴人の負担とする。」との判決

第二 当事者の主張及び証拠関係

次のとおり附加するほか、原判決事実摘示と同じであるから、これを引用する。

(被控訴人の主張)

一 本件冷房機が建物附属設備に該当することについて

本件冷房機は、先に設備され控訴人みずから建物附属設備と申告している暖房設備と一体にされて建物全体の冷房を目的とした設備である。すなわち、噴霧給湿装置の噴霧口はすべて織機設置場所に向けられているのに反し、冷(暖)風の送風口は織機設置場所に限らず建物全体に冷(暖)風が行きわたるように設置されており、また、控訴人の工場において、工場の構造上外気との遮断が不完全であるばかりでなく、温湿度計が織機から離れた、床から三ないし四メートルの高所に設置されているなど、温湿度の調節、管理は大まかなものであつて、控訴人自身本件冷房機による温度調整によつて織物の品質管理をすることまでは考えていなかつたものといわざるをえないのであり、したがつて、本件冷房機は織物の品質管理を目的としたものではないといわなければならない。しかも、本件冷房機にはそれ自体除湿機能はない。控訴人の工場には特別の除湿装置も設置されていないところ、織物の製造工程において、温度として二二ないし三〇度、湿度として五〇ないし六〇パーセントが好ましい状態であるとしても、姫路測候所における昭和四八年七月及び八月の観測記録によると、最高気温が三〇度以上の日(七月は二九日、八月は二八日)はすべて平均湿度が六〇パーセントを超えており、右のような高湿度の状態において除湿機能を有しない本件冷房機により工場内の温度を下げれば、逆に湿度が上昇することは科学的に公知の事実であるから、本件冷房機で温度を適温に下げることにより、温度の面では織物の製造工程に好影響を与えることができるといふかもしれないが、温度の低下に伴つて上昇する湿度は織物の製造工程に反対に悪条件を附加することになる(織物の製造では温度よりむしろ湿度の方が影響度が大きい)。)、本件冷房機をもつて織物設備ということとはできず、結局建物附属設備に該当するものと認められるのである。

二 本件更正の理由附記の適法性について

1 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、更正にかかる勘定科目とその金額を示すほか、そのような更正をした根拠を右帳簿書類の記載以上に信憑力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といふことができるとしても、本件は、被控訴人において、本件冷房機を取得した時期及びその価額等についての控訴人の帳簿書類の記載を信用できないとして更正をするものではなく、帳簿書類に記載の基本的な事実をそのまま認めたとす、その事実に対する法的評価(本件冷房機は建物附属設備か機械装置か)について納税者である控訴人と見解を異にする結果更正をする場合に該当するので、その理由附記にあつては、事実と法的判断の結論を示せば足り、それ以上にそのような結論をとるべき根拠を示すとか、右帳簿書類の記載以上に信憑力ある資料を摘示するまでの必要はないものと解すべきである。

2 仮に本件更正が控訴人の帳簿書類の記載を信用できないとして更正をする場合に該当するとしても、本件は、被控訴人において、本件冷房機がもつばら織物の製造工程を改良する目的や機能を有して直接生産に寄与するものではなく、夏場に工場内で働く従業員の労働環境を改善するためのもので、いわば間接的に生産に寄与するにすぎないものと認めて、機械(織物設備)ではなく、建物附属設備であると認定し、本件更正を行なつたものであり、それぞれの耐用年数も省令に明示され、普通償却限度額も容易に算出され、その正誤の試算もさして困難なものではないから、原判決別表(四)に記載の程度の本件更正の理由附記で、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し、あわせて処分理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与える目的は十分達成されているものというべきであり、しかも、「機械」ではなく「建物附属設備」と認めたとする文言により、その判断の過程、理由は社会通念上容易に理解しうるものであるから（ちなみに、法人税法施行令一三条一号には、減価償却資産として「建物及びその附属設備（暖房設備、・・・をいう。）」と規定されているのであつて、もともと冷房設備は法人税法上建物附属設備として取り扱われているものであることが明白であるから（それにもかかわらず、控訴人がこれを誤つて機械として償却して申告したので、被控訴人において本来あるべき建物附属設備としての通常の償却の計算に戻して本件更正をしたのであり、本件はいわば例外が原則に復帰した場合に相当する。）、本件冷房機につき機械としての特別償却を否認する理由としては、本件冷房機が建物附属設備であることを示すだけで必要かつ十分である。）、右文言により更正の根拠を帳簿書類の記載以上に信憑力ある資料を摘示して具体的に明示したものである。

（控訴人の反論）

一 本件冷房機は織物設備に該当するものである。控訴人の工場は、建物全体が一体をなした同一空間の工場であるから、本件冷房機からの冷風が建物全体に行きわたるような設計で本件冷房機が設置されているからといつて、本件冷房機が織物製造工程での温湿度調整を目的とした機械であることを否定する理由にならないし、なによりも控訴人は、工場の天窓にビニールを張るなど外気との遮断を十分に考え、完璧な温湿度調節を期していたのである。また、織物の品質管理上湿度にも一定の幅が許容されており、使用する材料によつてもその適湿度が微妙に異なるので、温湿度計を一応の目安にするが、最終的には実際の織れ具合で冷房機等の作動開始の判断をするようにするのが、織物工場の実情に即した合理的な機械の使用法といふべきであるから、控訴人の工場において温湿度計が床から三メートル高い場所に設置されていたからといつて、温湿度の調節、管理が大まかであると速断することは許されない。さらに被控訴人は、姫路測候所の観測記録をもとにして本件冷房機が織物の品質管理を目的とした機械でない旨の主張をするが、姫路市は瀬戸内海の内陸部の影響下にある地域であるのに対し、控訴人の工場の所在地は、瀬戸内海から三五キロメートルも内陸に入った山間の盆地にあつて、いわゆる内陸型気候に近い気象条件の地域であるから、距離的にも相当離れ、気象型も全く異なる場所での気象観測記録をもとにしてなされた被控訴人の右主張は根拠のないことが明らかである。

もともと控訴人は、主観的にも客観的にも、織物製造工程での品質管理を目的として本件冷房機を設置したのである。織物工場における製織の際には、糸むら、糸切れ防止のために湿度の調整が必要不可欠であり、そのため湿度調整装置は、法人税法上、織物設備としての耐用年数算定の基礎の中に盛り込まれているところ、湿度調整装置という各称の単一の機械は実際には存在しないため、暖房機、冷房機、噴霧機を組み合わせることで湿度の調整、管理をしており、それらを総称して湿度調整装置といつていたのであるから、控訴人が織物の製造工程における品質管理を目的として設置した本件冷房機は、湿度調整装置を構成する機械として、当然織物設備に含まれるものである。

二 本件更正の理由附記は不備であつて違法である。

1 被控訴人は、本件更正が帳簿書類の記載を信用できないとして更正をしたものではない旨主張するが、控訴人は、その総勘定元帳に本件冷房機を機械装置と記帳し、それを前提に減価償却費を算出し、中小企業特別償却を計上しているのであるから、本件更正は、控訴人の右帳簿書類の記載を信用できないものとして、これを否認したものであることが明らかである。また、本件では、まず冷房機が織物の生産にどのようにかわるのかという事実の認識が問題となるのであつて、単に事実に対する法的評価に相違があるだけの問題ではないし、さらに、法的評価の問題だから更正の理由附記にあつて単に法的判断の結論を示すだけで足りるという合理的理由はなく、法的評価の問題であつても税務当局の判断過程が更正通知書に記載されなければ、更正の理由附記制度の趣旨が没却されることになるものといわなければならない。

2 本件更正の通知書に附記された「内容を検討した結果、建物附属設備と認められ」という更正理由の表現からは、被控訴人が本訴で主張する本件冷房機を建物附属設備と認定した根拠は全く推測しえないのであつて、右程度の理由附記では、更正処分庁の判断の慎重、合理性が担保されているとか、相手方に不服申立ての便宜

を与える目的が達成されているとはいえない。被控訴人は、冷房機は原則として建物附属設備として取り扱われる旨主張するが、事務所あるいは居室については、生活の便益のために使用される冷房設備が建物の利用を有効にし、その効用を高めるものとして、建物附属設備にあたるのが常識であるといえるとしても、織物製造工程において温湿度調整が必要不可欠な織物工場では、温湿度調整のための冷房機は織物設備にあたるというのがむしろ常識であり、被控訴人の右主張は、居室についていえる常識を織物工場にまで押し付けるものであつて不当である。そもそも、本件冷房機が織物設備に該当するか建物附属設備に該当するかということを判断するのに、冷房機一般ということに抽象的に原則、例外論をいうのは全く無意味である。すなわち、控訴人は、織物業を営む会社であつて、織物の品質管理上必要な織物設備として本件冷房機を申告しているのであるから、右申告を更正する場合、冷房機一般という抽象的な形で問題とされるのではなく、具体的な織物業における冷房機ということに検討されなければならないことは当然である。

(証拠) (省略)

○ 理由

一 原判決事実摘示記載の控訴人の主張第1・第2項の事実及び同第3項のうち、控訴人が本件係争事業年度内に噴霧給湿装置と本件冷房機を取得し、事業の用に供したこと、被控訴人が本件更正において本件冷房機につき当期償却額を一七万三三一九円と計算したこと、本件冷房機が控訴人主張のとおり織物設備にあたることれば当期償却額が原判決別表(二)記載のとおり計算関係になることは、いずれも当事者間に争いが無い。

二 控訴人は、本件更正の理由附記が不備であるから、本件更正は違法である旨主張し、被控訴人は、本件更正の理由附記に不備はない旨争うので、まずこの点について判断する。

1 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、したがつて、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、単に更正にかかると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というべきである(最高裁判所昭和五四年四月一九日第一小法廷判決・民集三三卷三号三七九頁参照)。

2 ところで、控訴人が青色申告をしている内国法人であることは、弁論の全趣旨によりこれを認めることができる。そして、成立に争いのない甲第二号証によると、被控訴人のした本件更正についてその更正通知書に附記された更正の理由は原判決別表(四)記載のとおりであることが認められ、右記載によれば、控訴人が昭和四八年六月取得した冷暖房設備の減価償却費について、機械として特別償却して五四万一三五五円を損金に算入しているが、内容を検討した結果、右冷暖房設備は建物附属設備にあたること認められるから、特別償却の適用はなく、償却限度額は一七万三三一九円であつて、差引償却超過額の三六万八〇三六円は損金に算入されない旨を説明したにとどまり、右検討した内容については何の説示もなく、したがつてその検討した内容のどのような事実関係ないしは観点から、本件冷房機が何ゆえに機械ではなく建物附属設備であると認定されたかについてその具体的根拠が明示されていないといわざるをえない。

3 被控訴人は、本件は、被控訴人において控訴人の帳簿書類の記載を否認して更正をするものではなく、帳簿書類に記載の基本的事実はそのまま認めたとえ、その事実に対する法的評価(本件冷房機は建物附属設備か機械装置か)について納税者である控訴人と見解を異にして更正をする場合に当たるから、その理由附記にあつては、事実と法的判断の結論を示せば足り、それ以上にそのような結論をとるべき根拠を示すとか、右帳簿書類の記載以上に信憑力ある資料を摘示するまでの必要はない旨主張する。

しかし、前掲甲第二号証及び成立に争いのない甲第六号証を総合すれば、被控訴人は、本件冷房機を温湿度調整装置として記載した控訴人の帳簿書類について右記載

を否認して本件更正をしたものというべきである。のみならず、本件の冷房機が織物設備にあたるかは建物の附属設備に於いてかという判断は、純然たる法的に属するものとして扱われなければならない（なお、仮に本件が被控訴人主張の通り帳簿書類の記載に於いて納税者である控訴人と法的に評価を異にする場合、被控訴人において本件の冷房機が建物附属設備である織物設備にあつては織物設備に於いては織物設備と認められるべきである。）。また、被控訴人は、本件冷房機がもつばら織物の製造工程を改良する目的や機能を有して直接生産に寄与するものではなく、夏期に工場内で働く従業員の労働環境を改善するためのもので、いわば間接的に生産に寄与するにすぎないと認めて機械（織物設備）でなく建物附属設備であると認定し、本件更正を行なつたものであるが、本件更正通知書の右記載からは、本件冷房機が前説示のとおり何ゆえに機械（織物設備）にあたらないと認定されるのかについての具体的根拠を全く知ることができないものといわざるを得ない。

4 また、被控訴人は、本件冷房機がもつばら織物の製造工程を改良する目的や機能を有して直接生産に寄与するものではなく、夏期に工場内で働く従業員の労働環境を改善するためのもので、いわば間接的に生産に寄与するにすぎないと認めて機械（織物設備）でなく建物附属設備であると認定し、本件更正を行なつたものであるが、本件更正通知書の右記載からは、本件冷房機が前説示のとおり何ゆえに機械（織物設備）にあたらないと認定されるのかについての具体的根拠を全く知ることができないものといわざるを得ない。

もつとも、この点について被控訴人は、法人税法施行令一三条一号には減価償却資産として「建物及びその附属設備（暖冷房設備、・・・をいう。）」と規定されているのであつて、もともと冷房設備は法人税法上建物の附属設備として取り扱われているものであることが明白である（それにもかかわらず控訴人がこれを誤つて機械として償却して申告したので、被控訴人において本来あるべき建物附属設備としての通常の償却の計算に戻して本件更正をしたのであり、本件は例外的に原則に復帰した場合に相当する。）から、本件冷房機につき機械としての特別償却を否認する理由として本件冷房機が「機械」ではなく「建物附属設備」であることを明記すれば、その文言だけで社会通念上その判断の過程、理由が容易に理解しうるものといふべきであり、したがつて、右文言だけでも本件更正の根拠を具体的に明示したものである旨主張する。

なるほど、法人税法施行令一三条一号には減価償却資産として「建物及びその附属設備（暖冷房設備、・・・をいう。）」と規定されているが、右は暖冷房設備が法人税法上一般的には建物附属設備として減価償却されることを示しているにすぎないもので、これが例外的に機械その他の減価償却資産と認められることまでを否定する趣旨でないことはいふまでもないところ、実際にも、特定の製品の製造工程において温湿度調節が必要不可欠である場合もありうる（原審証人Aの証言によれば、税務職員である右Aも冷房機が織物機械設備である温湿度調整機として扱われる場合のあることを肯定していることが認められる。）、右のような場合にもあくまでも暖冷房機は建物附属設備であるとし、機械としての実体に即した取扱いを認めないとする合理的理由は全くない。そうすれば、法人税法における減価償却資産の分類上、冷房機が建物附属設備ではなく機械設備として取り扱われることもありうるのであるから、控訴人が本件冷房機を織物機械設備として申告したのに対し、これを否認する理由として本件冷房機が「機械」でなく「建物附属設備」であるというだけでは、いかに冷房機が原則として建物附属設備に属し、織物機械設備と認めることが例外であるとしても、何ゆえに本件冷房機が建物附属設備のままにとどまつて織物機械設備とまでは認められないのかについての具体的根拠（本件ではこの点が最も重要な事実である。）を、社会通念に照らしても全く知ることができないといふべきであり、したがつて本件冷房機につき織物機械設備としての特別償却を否認する理由として、本件冷房機が「機械」ではなく「建物附属設備」と認められる旨の文言だけでは、本件更正の根拠、理由を具体的に明示したことになるものといわなければならない。

5 右に検討したところによれば、本件更正通知書に記載された前記内容の更正理

由では、本件更正の理由附記として不備であるといわざるをえないから、本件更正（過少申告加算税賦課決定を含む。）は違法であるといわなければならない。

三 以上の次第で、本件更正は、理由附記の点においてすでに違法であるから、その取消しを免れない。

よつて、右と結論を異にして控訴人の本件更正取消請求を棄却した原判決は相当でないから、原判決を取り消して控訴人の右請求を認容することとし、訴訟費用の負担につき行政事件訴訟法七条、民事訴訟法九六条、八九条を適用して、主文のとおり判決する。

（裁判官 唐松 寛 奥 輝雄 平手勇治）