平成２６年４月２４日判決言渡

平成２５年(行コ)第３６０号　源泉所得税納税告知処分取消等請求控訴事件

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　麻布税務署長が控訴人に対し平成２２年５月３１日付けでした平成１７年５月分から平成１７年８月分までの各月分の源泉徴収に係る所得税の各納税告知処分及びこれらに係る不納付加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。

３　日本橋税務署長が控訴人に対し平成２２年５月３１日付けでした平成１７年９月分から平成２０年１０月分までの各月分の源泉徴収に係る所得税の各納税告知処分及びこれらに係る各不納付加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。

４　日本橋税務署長が控訴人に対し平成２３年３月２８日付けでした平成２０年１１月分から平成２３年１月分までの各月分の源泉徴収に係る所得税の各納税告知処分及びこれらに係る各不納付加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。

第２　事案の概要（略称は原判決のそれによる。）

１　控訴人は石油・天然ガスの海洋掘削等を行う会社であり，外国法人である子会社との間で，子会社の所有する海洋掘削装置（石油リグ）である本件リグ１及び同２を賃借する裸用船契約を締結した。

麻布税務署長及び日本橋税務署長は，本件各リグは所得税法１６１条３号の「船舶」に該当し，控訴人が子会社にその賃料を支払うに当たり，同法２１２条１項に基づき，これを子会社の国内源泉所得として所得税を源泉徴収して納

付すべき義務を負うところ，これを怠ったとして，控訴人に対し，平成１７年５月分から平成２３年１月分までについての源泉徴収に係る所得税の納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分（本件各処分）をした。

本件は，控訴人が，本件各リグは所得税法１６１条３号にいう「船舶」には該当せず，国内源泉所得は発生しないとして本件各処分の取消しを求める事案である。

原審は請求を棄却したので，控訴人が控訴した。

２　関係法令の定め，前提事実，争点及び当事者の主張は，次のとおり付加するほか，原判決の「事実及び理由」第２の１ないし４に記載のとおりであるから，これを引用する。

（当審における控訴人の主張）

(1) 以下の事情によれば，本件各リグは所得税法１６１条３号にいう「船舶」には該当せず，本件各リグの賃料は，同法１６１条の「国内源泉所得」には該当しない。

ア　所得税法１６１条３号にいう「船舶」は総則的規定である所得税法２条１項１９号にいう「船舶」であることが前提であるところ，本件各リグは，同号のうち「船舶」ではなく「機械及び装置」に該当する。そして，所得税法１６１条７号は，「機械，装置」の使用料については，国内において業務を行う者から受けるものに限って国内源泉所得とすることを定めているところ，本件各リグはいずれも国外において使用されているから，その賃料は国内源泉所得に当たらないものである。

イ　本件各リグは，建造目的，構造，形状，機能並びに用途のいずれにおいても，船舶としての性質を欠くから，海洋掘削設備として「機械及び装置」に分類されるべきものである。本件各リグの主要な機能は海底に固定されて行う海洋掘削の作業であり，海上に浮揚可能な構造になっているのは，荷物としての移動を容易にするためである。その形状は社会通念に照らし

「船舶」には当たらない。外洋の航行や被曳航にも不向きな構造であり，航行の安全性から見ても人・物の運搬に適した構造・機能を備えるものではない。耐用年数通達も船舶該当性について用途に重きを置いており，本件各リグが海洋掘削設備であることに照らしても船舶として取り扱われる理由はない。本件各リグが各別の法律上等の取扱において「船舶」として取り扱われていたことがあったとしても，それぞれの局面でそれぞれの理由に基づいてなされたものに過ぎず，控訴人が本件各リグが船舶であることを自認したものではないし，本件各リグが船舶であるか否かは，その形状，性質，機能等から客観的に定められるべきものである。

(2) 原判決は，所得税法１６１条３号にいう「船舶」の貸付けの解釈を何ら示すことなく，また所得税法１６１条３号が何故船舶の貸付けによる対価を国内源泉所得としたのかを明らかにすることなく，社会通念に照らして本件各リグが所得税法１６１条３号にいう「船舶」に該当すると判断したものであり，憲法８４条の定める課税要件明確主義の要請に反する。

(3) 上記のとおり，本件各リグが所得税法１６１条３号にいう「船舶」に該当するか否かについては客観的基準がなく，これが「船舶」に該当するとする処分行政庁の解釈は独自のものであり，「船舶」についての原判決の判断基準は説得性を欠き，控訴人には理解不能なものである。税務当局者が実質的に作成・監修して発行されていた書籍（甲３０）では，従前所得税法１６１条３号の「船舶」には推進器を持たない浚渫船，工作船，砂利採取船は含まれないものとされていたが，その後の版では該当部分が削除されており，これは処分行政庁による解釈の変更に当たる。これらの事情によれば，控訴人が本件各リグの賃借料にかかる源泉所得税を法定納期限までに納付しなかったことについては，国税通則法６７条１項ただし書の「正当な理由」があり，控訴人に不納付加算税を賦課したことは違法である。

第３　当裁判所の判断

当裁判所も，控訴人の請求はいずれも理由がないものと判断する。その理由は，当審における控訴人の主張について次のとおり判断を付加するほか，原判決の理由説示（「事実及び理由」第３）のとおりであるから，これを引用する。

１　本件各リグの船舶該当性

(1) 控訴人は，所得税法１６１条３号に規定する「船舶」は，総則規定である所得税法２条１項１９号に規定する「船舶」であることが前提であるが，本件各リグは同号にいう「船舶」に該当しないと主張する。控訴人のこの主張は，所得税法２条１項１９号が所得税法の総則規定であって，所得税法に規定する「船舶」は「船舶法４条から１９条までの規定の適用があるもので，航海の用に供する船舶ないし国際運輸の用に供する船舶」に限られるとの主張を前提とするものである。

しかし，所得税法２条１項１９号は，減価償却資産を定義するに際し，「船舶」を「償却をすべきものとして政令で定めるもの」の例示の一つとして掲げているにすぎず，その文言からみて，同号が所得税法に関する総則規定として「船舶」を「船舶法４条から１９条までの規定の適用があるもので，航海の用に供する船舶ないし国際運輸の用に供する船舶」と定義したものと解することはできない。また，同号による委任を受けた所得税法施行令６条４号が「船舶」を償却資産の一つとして定め，同令１２９条による委任を受けた耐用年数省令１条１項１号が「船舶」を「船舶法４条から１９条までの適用を受ける鋼船，木船，軽合金船（他の項に掲げるものを除く。），強化プラスチック船，水中翼船及びホバークラフト」と「その他のもの」に大別してその耐用年数を定めていること（同省令別表第１），これを受けて，同省令に基づく耐用年数通達２－４－４において，同省令上の「船舶」には船舶法上の船舶のほか，「自力で水上を航行しない作業船」も含まれるものと定められていることに照らすと，控訴人の主張するように，所得税法２条１項１９号に例示する「船舶」の定義を「船舶法４条から１９条までの規定の適

用があるもので，航海の用に供する船舶ないし国際運輸の用に供する船舶」に限られるものということはできない。

控訴人は，本件各リグは，所得税法２条１項１９号に定める減価償却資産としての「機械及び装置」に該当するのであり，これと同法１６１条７号の「機械，装置」とは同義であるから，本件各リグは同条３号にいう「船舶」には当たらない旨主張する。しかし，所得税法２条１項１９号は減価償却資産の定義規定であり，同号が，本件各リグのように自力で水上を航行しない作業船を「機械及び装置」に区分しているとする控訴人の主張を採用することはできない。

(2) 控訴人は，本件各リグは，建造目的，構造，形状，機能並びに用途のいずれにおいても，船舶としての性質を欠くから，海洋掘削設備として「機械及び装置」に分類されるべきものであり，「船舶」には該当しない旨主張する。しかし，本件各リグが，掘削機器や居住用の施設等を登載したまま洋上に浮揚することができ，その状態で曳航船に牽引されて海上を移動することができること，現に複数回にわたって曳航船に牽引されて海上を長距離移動したことがあること，船舶法所定の登記はされていないものの，建設機械抵当法に基づき「作業台船」として所有権保存登記がされ，船舶安全法の規定に基づき船舶検査証書の交付を受けていることなど，原判決「事実及び理由」第３の２に説示の事情によれば，本件各リグは，その建造目的，構造，形状，機能並びに用途に照らし，客観的にみて船舶としての性質を欠くものとはいえないものであり，控訴人の主張を採用することはできない。

２　憲法８４条違反の有無

控訴人は，原判決が所得税法１６１条３号にいう「船舶」の貸付けの解釈を何ら示すことなく，また，同号の規定が何故船舶の貸付けによる対価を国内源泉所得としたのかを明らかにすることなく，社会通念に照らして本件各リグが同号にいう「船舶」に該当すると判断したものであり，憲法８４条の定める課

税要件明確主義の要請に反する旨主張する。

しかし，原判決は，前記１に説示のとおりの「船舶」についての所得税法２条１項１９号の定め並びにこれに基づく所得税法施行令，耐用年数省令の定め及び通達に加え，他の所得税法上の「船舶」の用語に関する解釈運用の実情等を総合考慮して，所得税法１６１条３号に定める「船舶」には，船舶法上の船舶のほか，「自力で水上を航行しない作業船」も含まれるものと解した上，この解釈に基づき，本件各リグの構造，機能，具体的な運用状況並びに本件各リグが建設機械登記における名称（「作業台船」），船舶検査証書の交付など様々な場面で船舶に含まれ得るものとして取り扱われていたことに照らし，本件各リグが所得税法１６１条３号の「船舶」に該当すると判断したものであり，この判断が憲法８４条に違反するものとはいえない。

３　不納付加算税の賦課の適否

(1) 控訴人は，本件各リグが所得税法１６１条３号にいう「船舶」に該当するか否かについては客観的基準がなく，これが「船舶」に該当するとする処分行政庁の解釈は独自のものであり，これと同旨の原判決の判断基準も説得性を欠くから，控訴人が本件各リグの賃借料にかかる源泉所得税を法定納期限までに納付しなかったことについては，国税通則法６７条１項ただし書の「正当な理由」があり，控訴人に不納付加算税を賦課したことは違法である旨主張する。

国税通則法６７条１項に規定する不納付加算税は，源泉徴収による国税が納付されない場合に，国は本来の納税義務者から直接徴収するのではなく徴収義務者のみを相手として強制徴収手続を取るものとされていることに照らし，徴収義務者の徴収・納付義務の適正な履行を確保することを目的として定められた制度であり，不納付による納税義務違反の事実があれば同項ただし書の「正当な理由」があると認められない限り，その違反者に対し課されるものである。このような不納付加算税の制度趣旨に照らすと，同項ただし

書の正当な理由があると認められる場合とは，真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり，上記のような不納付加算税の趣旨に照らしても，なお，納税者に不納付加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解される。この観点から検討すると，原判決「事実及び理由」第３の１及び２並びに前記１に認定判断したところによれば，本件各リグが所得税法１６１条３号に規定する船舶に当たることが法令の解釈上認められるのであり，これが客観的に理解不能であるということはできず，控訴人主張のその他の事情を総合しても，控訴人が本件各リグの賃借料に係る源泉所得税を法定納期限までに納付しなかったことにつき，正当な理由があるものと認めることはできない。

(2) 控訴人は，税務当局者が実質的に作成・監修して発行された書籍において，従前所得税法１６１条３号の「船舶」には推進器を持たない浚渫船，工作船，砂利採取船は含まれないものとされていたが，その後の版では当該部分が削除されており，これは処分行政庁による解釈変更に当たり，控訴人が法定納期限までに納税をしなかったことについて正当な理由があると主張し，甲３０号証及び弁論の全趣旨によれば，上記書籍に関し，控訴人主張の記載があったものが，その後の版では削除されたことが認められる。

上記書籍の当初の記載は，原判決「事実及び理由」第３の１及び２並びに前記１及び２に認定判断したところに照らせば，正確性を欠く。しかし，所得税法１６１条３号の船舶に「自力で水上を航行しない作業船」が含まれるかどうかは，所得税法，所得税法施行令，耐用年数省令等の総合的解釈で定まるものであり，税法に関する相応の解釈技術を要するものであることは，原判決「事実及び理由」第３の１及び２並びに上記１及び２に記載のとおりであり，この事実に，上記書籍が民間の出版社の出版に係るものであって編集者も私人としての個人であること及び控訴人において不納付に当たり上記書籍の見解が税務当局の見解であるかどうかを税務当局に照会した事実がな

いことを考えると，上記書籍の記載のみをもって税務当局が当該見解を示したものということはできない。したがって，この書籍中の上記記述をもって本件各リグが減価償却資産に該当するとの行政庁の解釈が表示されたものと認めることはできないから，控訴人の上記主張を採用することはできない。

4　よって，原判決は相当であり，本件控訴は理由がないから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１０民事部

裁判長裁判官　　園　　尾　　隆　　司

裁判官　　森　　脇　　江　津　子

裁判官吉田尚弘は異動のため署名押印できない。

裁判長裁判官　　園　　尾　　隆　　司