

裁 決 書

福裁(法)令4第4号

令和4年10月5日

国税不服審判所長 伊 藤 繁



審査請求人

所在地

名称

代表者

原処分庁

原処分

別紙1記載のとおり

上記審査請求について、次のとおり裁決する。

主 文

審査請求をいずれも棄却する。

理 由

1 事実

(1) 事案の概要

本件は、審査請求人（以下「請求人」という。）が、企業提携に係る業務委託費等を損金の額に算入して法人税等の確定申告をしたところ、原処分庁が、当該費用は有価証券の購入のために要した費用であり有価証券の取得価額に加算すべきであ

るとして更正処分等を行ったのに対し、請求人が、当該費用は有価証券の購入のために要した費用に当たらないとして、原処分の全部の取消しを求めた事案である。

(2) 関係法令の要旨

イ 法人税法第130条《青色申告書等に係る更正》第2項は、税務署長は、内国法人の提出した青色申告書に係る法人税の課税標準又は欠損金額の更正をする場合には、その更正に係る国税通則法第28条《更正又は決定の手続》第2項に規定する更正通知書にその更正の理由を付記しなければならない旨規定している。

ロ 法人税法施行令第119条《有価証券の取得価額》第1項第1号は、内国法人が購入により有価証券を取得した場合の取得価額を、その購入の代価（購入手数料その他その有価証券の購入のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）とする旨規定している。

(3) 基礎事実

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

イ 請求人について

請求人は、[] に設立された法人であり、平成31年4月に [] を吸収合併し、その納税義務を承継した（以下、この合併後存続する法人を「[]」といい、被合併法人を「[]」という。）。

ロ [] について

(イ) [] は、主に包装資材の加工販売業を営む法人であり、平成25年3月に []（以下「本件代表者」という。）が代表取締役役に就任し、同人が代表取締役を務める []（以下「[]」という。）の関連会社となった。

(ロ) 平成29年3月31日時点において、[] の発行済株式の全ては、本件代表者が代表取締役を務める []（以下「[]」という。）が保有していた。

ハ [] について

(イ) [] は、[] に設立された、主に商業用シールの印刷業を営む法人である。

(ロ) [] は、平成25年3月に [] の関連会社となり、本件代表者が代表取締役役に就任した。

(ハ) 平成29年3月31日時点において、の発行済株式の全ては
が保有しており、ととは、いわゆる兄弟会社であった。

ニ について

(イ) は、に設立された、主にプラスチックフィルム
印刷業等を営む法人であり、請求人を含む関連企業グループの中核をなしてお
り、本件代表者が代表取締役を務めていた。

(ロ) 平成29年3月31日時点において、の発行済株式は、その完全
親会社であるを通じて、が
過半数を保有していた。

ホ について

は、にによって設立された、主に包装資材
の製造販売業を営む法人であり、本件代表者が代表取締役を務めていた。

ヘ 及び について

(イ) (以下「」という。)は、
に設立された、主に印刷業を営む法人である。

(ロ) (以下「」という。)は、に設立された、
主にクリアボックスの製造・加工業を営む法人である。

ト によるの株式の購入について

(イ) は、平成27年11月20日に、(以
下「」という。)との間で、との企業提携
に関する仲介業務(以下「本件提携仲介業務1」という。)を委託する契約を
締結し(以下「本件提携仲介契約1」という。)、同日付の提携仲介契約書
(以下「本件提携仲介契約書1」という。)を取り交わした。

なお、本件提携仲介契約書1には要旨次の記載があった。

A は、が情報提供したとの
間の企業提携を実現するため、に対し、当該企業提携
の仲介に関する専門的な業務を委託する(第1条)。

B 本件提携仲介業務1の範囲は、①情報収集・調査及び資料の作成、②
についての企業価値判断の参考資料の作成、③基本スキームの立案、④実務手続き上の助言及び交渉のスケジューリング、⑤契約書等の草案

の作成、⑥企業提携の交渉の立会い及び助言、⑦企業精査（デューデリジェンス）のセッティング、立会い及び助言、⑧その他必要なサービスの提供とする（第3条）。

C 本件提携仲介業務1に対する報酬として、①本件提携仲介契約1の締結後5日以内に情報提供料（業務着手金を含む。）を、②基本合意等締結後に業務中間報酬を、③最終契約の締結時に成功報酬を支払う（第4条ないし第7条）。

なお、①の情報提供料には、理由の如何に拘わらず返金されないとの条件が付されていた。

- (ロ) [] は、[] からの平成27年11月16日付の請求書に基づき、平成27年11月27日までに、上記(イ)のCの情報提供料1,000,000円及び消費税80,000円合計1,080,000円を支払った。
- (ハ) [] は、[] からの平成27年12月25日付の請求書に基づき、上記(イ)のCの業務中間報酬7,728,000円及び消費税618,240円合計8,346,240円を支払った。
- (ニ) [] は、平成28年2月29日に、[] の株主との間で、[] の全部の株式を譲り受けることに合意し（以下「本件基本合意1」という。）、同日付の基本合意書を取り交わした。
- (ホ) [] は、顧問契約を締結している [] （以下「本件弁護士」という。）に対し、[] の法務調査（以下「本件法務調査1」という。）を委託した。
- (ヘ) [] 、 [] 及び [] は、平成28年4月15日に、[] が、上記(イ)の本件提携仲介契約1に係る [] の契約上の地位を承継することについて合意した。
- (ト) [] は、平成28年4月15日に、臨時株主総会を開催し、[] から承継した本件基本合意1に基づき、[] の全部の株式を譲り受ける契約を締結することの承認を受けた。

なお、当該臨時株主総会時、[] の株主は [] 1社であり、総会に出席したのは本件代表者のみであった。

- (チ) [] は、平成28年4月15日に、[] の株主との間で、株式

譲渡契約を締結し、同日付の株式譲渡契約書を取り交わした。

- (リ) は、平成28年5月20日に の株主から の全部の株式を譲り受け、同日、 に対して上記(イ)のCの成功報酬32,674,891円及び消費税2,613,991円合計35,288,882円を支払った。
- (ヌ) は、平成28年8月8日に、本件弁護士に対して上記(ホ)の本件法務調査1に対する報酬196,000円及び消費税15,680円合計211,680円を支払った。
- (ル) は、平成29年3月31日付で に対して、 に支払った上記(ロ)の情報提供料1,080,000円（税込み）及び上記(ハ)の業務中間報酬8,346,240円（税込み）を請求した。
- (レ) は、下表の本件提携仲介業務1及び本件法務調査1に係る各対価の額（以下、併せて「本件費用1」という。）を雑費として、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（以下「平成29年3月期」といい、他の事業年度についても同様に表記する。）の損金の額に算入した。

計上年月日	支出先	内容等	金額 (税抜き)
平成28年4月30日		成功報酬（上記(リ)）	32,674,891円
平成28年8月8日	本件弁護士	報酬（上記(ヌ)）	196,000円
平成29年3月31日		情報提供料（上記(ル)）	1,000,000円
平成29年3月31日		業務中間報酬（上記(ル)）	7,728,000円
合計			41,598,891円

チ による の株式の購入について

- (イ) は、平成28年8月22日に、 との間で、 との企業提携に関する仲介業務（以下「本件提携仲介業務2」という。）を委託する契約を締結し（以下「本件提携仲介契約2」という。）、同日付の提携仲介契約書（以下「本件提携仲介契約書2」という。）を取り交わした。

なお、本件提携仲介契約書2には要旨次の記載があった。

A は、 が情報提供した との間の企業提携を実現するため、 に対し、当該企業提携の仲介に関する専門的な業務を委託する（第1条）。

B 本件提携仲介業務2の範囲は、①情報の収集・調査及び資料の作成、②

■についての企業価値判断の参考資料の作成、③基本スキームの立案、④実務手続き上の助言及び交渉のスケジュールリング、⑤契約書等の草案の作成、⑥企業提携の交渉の立会い及び助言、⑦企業精査（デューデリジェンス）のセッティング、立会い及び助言、⑧その他必要なサービスの提供とする（第3条）。

C 本件提携仲介業務2に対する報酬として、①本件提携仲介契約2の締結後5日以内に情報提供料（業務着手金を含む。）を、②基本合意等締結後に業務中間報酬を、③最終契約の締結時に成功報酬を支払う（第4条ないし第7条）。

なお、①の情報提供料には、理由の如何に拘わらず返金されないとの条件が付されていた。

- (ロ) ■は、■からの平成28年8月12日付の請求書に基づき、平成28年8月24日までに、上記(イ)のCの情報提供料1,000,000円及び消費税80,000円合計1,080,000円を支払った。
- (ハ) ■は、平成28年10月12日に、■の株主との間で、■の全部の株式を譲り受けることに合意し（以下「本件基本合意2」という。）、同日付の基本合意書を取り交わした。
- (ニ) ■は、■からの平成28年10月12日付の請求書に基づき、上記(イ)のCの業務中間報酬16,210,000円及び消費税1,296,800円合計17,506,800円を支払った。
- (ホ) ■は、■の法務調査（以下「本件法務調査2」という。）を本件弁護士に、また、同社の財務調査（以下「本件財務調査」という。）を■（以下「■」という。）に、それぞれ委託した。
- (ヘ) ■は、平成28年12月5日に、■に対して、本件財務調査の報酬2,131,334円及び消費税170,506円合計2,301,840円を支払った。
- (ト) ■、■、■及び■は、平成29年1月20日に、■が、上記(イ)の本件提携仲介契約2に係る■の契約上の地位を承継することについて合意した。
- (フ) ■は、平成29年2月1日付で■に対して、■

[REDACTED]に支払った上記(ニ)の業務中間報酬17,506,800円(税込み)を請求し、[REDACTED]は、平成29年3月7日、[REDACTED]に支払った。

(リ) [REDACTED]は、平成29年2月6日に、臨時株主総会を開催し、[REDACTED]から承継した本件基本合意2に基づき、[REDACTED]の株主との間で、[REDACTED]の全部の株式を譲り受ける契約を締結することの承認を受けた。

なお、当該臨時株主総会時、[REDACTED]の株主は[REDACTED]1社であり、総会に出席したのは本件代表者のみであった。

(ヌ) [REDACTED]は、[REDACTED]の株主との間で、平成29年2月7日付の株式譲渡契約書を取り交わした。

(ル) [REDACTED]は、平成29年2月13日に[REDACTED]の全部の株式を譲り受け、翌14日に[REDACTED]に対して、上記(イ)のCの成功報酬64,860,000円及び消費税5,188,800円合計70,048,800円を支払った。

(レ) [REDACTED]は、本件弁護士に対して本件法務調査2の報酬930,000円及び消費税74,400円合計1,004,400円を支払った。

(ロ) [REDACTED]は、平成29年3月31日付で[REDACTED]に対して、[REDACTED]に支払った上記(ロ)の情報提供料1,080,000円(税込み)及び本件弁護士に支払った上記(レ)の本件法務調査2の報酬1,004,400円(税込み)を請求した。

(カ) [REDACTED]は、下表の本件提携仲介業務2、本件法務調査2及び本件財務調査に係る各対価の額(以下、併せて「本件費用2」という。)を雑費として、平成29年3月期の損金の額に算入した。

計上年月日	支出先	内容等	金額 (税抜き)
平成28年12月2日	[REDACTED]	報酬(上記(ハ))	2,131,334円
平成29年2月14日	[REDACTED]	成功報酬(上記(ル))	64,860,000円
平成29年3月7日	[REDACTED]	業務中間報酬(上記(リ))	16,210,000円
平成29年3月31日	[REDACTED]	報酬(上記(レ))	930,000円
平成29年3月31日	[REDACTED]	情報提供料(上記(ロ))	1,000,000円
合計			85,131,334円

(4) 審査請求に至る経緯

イ [] は、平成29年3月期及び平成30年3月期の法人税並びに平成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（以下「平成29年3月課税事業年度」といい、他の課税事業年度についても同様に表記する。）及び平成30年3月課税事業年度の地方法人税について、それぞれ青色の確定申告書に別表1-1の「確定申告」欄及び別表1-2の「確定申告」欄のとおり記載して、いずれも法定申告期限までに申告した。

ロ [] は、平成29年3月期及び平成30年3月期の法人税並びに平成30年3月課税事業年度の地方法人税について、青色の確定申告書に別表2-1の「確定申告」欄及び別表2-2の「確定申告」欄のとおり記載して、いずれも法定申告期限までに申告した。

また、[] は、[] の平成31年3月期の法人税及び平成31年3月課税事業年度の地方法人税について、それぞれ青色の確定申告書に別表2-1の「確定申告」欄及び別表2-2の「確定申告」欄のとおり記載して、法定申告期限までに申告した。

ハ [] は、令和2年3月期の法人税及び令和2年3月課税事業年度の地方法人税について、それぞれ青色の確定申告書に別表1-1の「確定申告」欄及び別表1-2の「確定申告」欄のとおり記載して、法定申告期限までに申告した。

ニ 原処分庁は、上記イないしハに対し、原処分庁所属の調査担当職員の調査に基づき、本件費用1及び本件費用2は、それぞれ [] の株式及び [] の株式の購入のために要した費用に当たり取得価額に加算すべきとして、令和3年7月26日付で別表1-1ないし別表2-2の「更正処分等」欄のとおり、次の各処分を行った。

なお、[] の平成29年3月期の法人税の更正通知書に記載された更正の理由の要旨は別紙2のとおりであり、[] の平成29年3月期の法人税の更正通知書に記載された更正の理由の要旨は別紙3のとおりである（以下、[] の平成29年3月期の法人税の更正通知書及び [] の平成29年3月期の法人税の更正通知書を併せて「本件各更正通知書」という。）。

(イ) [] の平成29年3月期及び令和2年3月期の法人税並びに平成29年3月課税事業年度及び令和2年3月課税事業年度の地方法人税の各更正処分

- (ロ) []の平成29年3月期及び令和2年3月期の法人税並びに平成29年3月課税事業年度の地方法人税の過少申告加算税の各賦課決定処分
- (ハ) []の平成30年3月期の法人税及び地方法人税の各更正（減額）処分
- (ニ) []の平成29年3月期ないし平成31年3月期の法人税並びに平成30年3月課税事業年度及び平成31年3月課税事業年度の地方法人税の各更正処分（以下、上記(イ)の各更正処分と併せて「本件各更正処分」という。）
- (ホ) []の平成30年3月期及び平成31年3月期の法人税並びに平成31年3月課税事業年度の地方法人税の過少申告加算税の賦課決定処分（以下、上記(ロ)の各賦課決定処分と併せて「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と併せて「本件各更正処分等」という。）

ホ 請求人は、これらの処分を不服として令和3年10月26日に審査請求をした。

なお、請求人は、当該審査請求のうち、上記ニの(ハ)の各更正（減額）処分に係る審査請求について、減額更正処分には訴えの利益がないことを理由として、令和3年12月7日に取り下げた。

2 争点

- (1) 本件各更正処分の理由付記に不備があるか否か（争点1）。
- (2) 本件費用1及び本件費用2は、法人税法施行令第119条第1項第1号に規定する「その有価証券の購入のために要した費用」に当たるか否か（争点2）。
- (3) 本件各更正処分等には信義則に反する違法があるか否か（争点3）。

3 争点についての主張

- (1) 争点1（本件各更正処分の理由付記に不備があるか否か。）について

原 処 分 庁	請 求 人
<p>本件各更正処分の理由には、本件費用1及び本件費用2が、それぞれ []の全株式及び []の全株式を取得することを目的として行われた役務提供の対価であることを記載し、本件費用1及び本件費用2は、その取得に関連して支出された費用であることを明示し</p>	<p>本件各更正処分の理由には、特定の有価証券を取得することを目的として、その取得に関連して支出された費用が法人税法施行令第119条第1項第1号に規定する「その有価証券の購入のために要した費用」に当たる旨の法令解釈が記載されているが、その根拠が示されておら</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>ている。</p> <p>したがって、本件各更正処分の理由付記に不備はない。</p>	<p>ず、また、事実認定において、 及び の意思決定の時点が特定されていない。そのため、更正の根拠を、原処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由付記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示するものといえない。</p> <p>したがって、本件各更正処分の理由付記には不備がある。</p>

(2) 争点2 (本件費用1及び本件費用2は、法人税法施行令第119条第1項第1号に規定する「その有価証券の購入のために要した費用」に当たるか否か。) について

原 処 分 庁	請 求 人
<p>イ 特定の有価証券を購入する意図の下で当該有価証券の購入に関連して支出される費用は、「その有価証券の購入のために要した費用」として当該有価証券の取得価額に当たるものと解されているところ、本件費用1及び本件費用2は、次の理由から、それぞれ の株式及び の株式という特定の有価証券を購入する意図の下で当該有価証券の購入に関連して支出される費用といえるため、「その有価証券の購入のために要した費用」に当たる。</p> <p>(イ) 本件提携仲介契約書1及び本件提携仲介契約書2からすると、本件提携仲介業務1及び本件提携仲介業務</p>	<p>イ 「その有価証券の購入のために要した費用」とは、特定の有価証券を購入する意図の下で当該有価証券の購入に関連して支出される費用であり、特定の有価証券を購入する意思を確定的に決定し、当該意思の下で支出される費用を意味するものと解すべきところ、本件費用1及び本件費用2は、次の理由から、特定の有価証券を購入する意図の下で支出した費用とはいえず、「その有価証券の購入のために要した費用」に当たらない。</p> <p>(イ) 及び の意思決定時点は、臨時株主総会において、株式譲渡契約の締結が承認され</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>2は、それぞれ [] の株式の購入及び [] の株式の購入を実現するための一連の手続きのサポートであり、これらの業務に係る費用は、 [] の株式及び [] の株式を購入するために支出したものと認められること。</p> <p>(ロ) 本件法務調査1、本件法務調査2及び本件財務調査は、 [] が、買収対象会社である [] 及び [] の財務内容等を検証するために第三者に委託したものであり、これらの業務に係る費用は、 [] の株式及び [] の株式を購入するために支出したものと認められること。</p> <p>ロ [] に対する情報提供料は、本件提携仲介契約書1及び本件提携仲介契約書2において、「本件提携に必要な情報の収集・調査及び資料の作成、 [] が行う対象会社についての企業価値判断の参考資料の作成の各業務に対する対価」であると記載されていることから、 [] の株式及び [] の株式を</p>	<p>た時点であるため、本件費用1及び本件費用2は、意思決定前に実施された業務の対価として生じたものであること。</p> <p>(ロ) [] 及び [] を含む企業グループでは、株式取得の際、買収候補企業を選定する前段階から、コンサルティング会社等との間で仲介契約を締結するが、正式な承認機関による承認前は、白紙撤回を許容する意思決定プロセスを採用しており、仲介契約に基づく費用の支払後に株式の取得を断念した事例もあること。</p> <p>ロ 仮に、 [] 及び [] における意思決定時点が、本件提携仲介契約1及び本件提携仲介契約2の締結時点と認定できるとしても、本件費用1及び本件費用2のうち [] に対する情報提供料は、買収候補企業に関する情報提供の対価として、本件提携仲介契約1及び本件提携仲介契約2の締結の有無に関わらず支</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>購入するために支出した費用と認められるため、「その有価証券の購入のために要した費用」に当たる。</p>	<p>払うべきものであり、意思決定の参考にするために必要な費用であることから、「その有価証券の購入のために要した費用」には当たらない。</p>

(3) 争点3 (本件各更正処分等には信義則に反する違法があるか否か。) について

請 求 人	原 処 分 庁
<p>有価証券の取得価額に加算すべき費用の範囲については、過去に [] を対象として行われた税務調査においても議論となっており、その際に、 [] 所属の調査担当職員は、「買収意思決定日を明確に示した取締役会議事録等を適切に作成し保管」する旨記載した確約書を提出させたものの、更正処分を行うことはなかった。</p> <p>これは、 [] が、当該確約書に基づいた運用を行う限り、これに反する不利益処分を行わないことを認めたことにほかならず、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したといえる。</p> <p>そして、請求人は、この公的見解に従って行動しており、請求人の責めに帰すべき事由はないにも関わらず、原処分庁は本件各更正処分等を行ったのであるから、本件各更正処分等には信義則に反する違法がある。</p>	<p>信義則の法理適用の要件である公的見解の表示は、事実上納税者をも拘束し、準法規的性格をも有する法令の解釈に関する公開の通達、税務官庁としての責任ある者からなされた公文書による回答、通知等、信頼度の強いものでなくてはならず、単なる意見若しくは意向の表示では足りないと解すべきである。</p> <p>そして、 [] 所属の調査担当職員が、 [] に対して確約書を提出させ、更正処分は行わなかったとしても、その事実をもって、 [] が公的見解を表示したものと認められない。</p> <p>したがって、本件各更正処分等には信義則に反する違法はない。</p>

4 当審判所の判断

(1) 争点1 (本件各更正処分の理由付記に不備があるか否か。) について

イ 法令解釈

法人税法第130条第2項が青色申告に係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付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、青色申告に係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鑑み、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、したがって、帳簿書類の記載自体を否認して更正をする場合において更正通知書に付記すべき理由としては、単に更正に係る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ぴょう力のある資料を摘示することによって具体的に明示することを要するが、帳簿書類の記載自体を否認することなしに更正をする場合においては、その更正は納税者による帳簿の記載を覆すものではないから、更正通知書記載の更正の理由が、そのような更正をした根拠について帳簿記載以上に信ぴょう力のある資料を摘示するものでないとしても、更正の根拠を前記の更正処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由付記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示するものである限り、法の要求する更正理由の付記として欠けるところはないと解するのが相当である（最高裁昭和60年4月23日第三小法廷判決・民集39巻3号850頁参照）。

ロ 当てはめ及び請求人の主張に係る判断

(イ) 本件各更正処分は、上記1の(4)のニのとおり、本件費用1及び本件費用2の存在、計上時期及び金額についての帳簿記載を覆すことなくそのまま肯定した上で、平成29年3月期の所得の計算において本件費用1及び本件費用2は損金の額に算入することができないとする処分であり、帳簿書類の記載自体を否認して更正するものではないと認められる。

(ロ) そして、別紙2及び別紙3のとおり、本件各更正通知書には、①本件費用1及び本件費用2は、それぞれ本件提携仲介業務1及び本件法務調査1並びに本件提携仲介業務2、本件法務調査2及び本件財務調査の対価であること、② [] 及び [] が、それぞれ [] の本件提携仲介契約1及び本件提携仲介契約2の契約上の地位を承継したこと、③ [] 及び []

がそれぞれ の株式及び の株式を取得し、本件費用1及び本件費用2を負担したこと等の原処分庁が認定した事実が明示され、これらの事実に基づき、本件費用1及び本件費用2は、それぞれ の株式及び の株式を取得することを目的として、その取得に関連して支出された費用であるため、法人税法施行令第119条第1項第1号に規定する「有価証券の購入のために要した費用」に該当する旨記載されており、原処分庁がどのような事実関係に基づき、結論に至ったのかという判断過程が示されている。

そうすると、本件各更正通知書には、更正の根拠が原処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由付記の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示されていると認められ、法人税法第130条第2項の要求する更正理由の付記として欠けるところはないといえることから、本件各更正処分の理由付記に不備はなく、本件各更正処分を取り消すべき違法はない。

(ハ) 請求人は、上記3の(1)の「請求人」欄のとおり、本件各更正処分の理由には、法令解釈の根拠が記載されておらず、また、事実認定において、意思決定の時点が特定されていないことから、理由付記に不備があり、原処分は違法である旨主張する。

しかしながら、本件各更正通知書の記載は、法人税法第130条第2項の要求する更正の理由付記として欠けるものではなく、本件各更正処分に取り消すべき違法がないことは、上記(ロ)のとおりであるから、請求人の主張には理由がない。

(2) 争点2（本件費用1及び本件費用2は、法人税法施行令第119条第1項第1号に規定する「その有価証券の購入のために要した費用」に当たるか否か。）について

イ 認定事実

請求人提出資料、原処分関係資料及び当審判所の調査の結果によれば、次の事実が認められる。

(イ) による の株式の購入について

A は、平成27年11月に、 に対して、 名の企業概要書を提供し、 が事業の譲渡を希望している旨伝えた。

なお、当該企業概要書には、 の事業の譲渡スキームが全部

の株式の譲渡である旨の記載があった。

B は、上記1の(3)のトの(イ)の本件提携仲介契約1の締結後、本件代表者と の代表取締役とのトップ面談、本件代表者による現地視察への同行及び買収条件の調整を行った。

C は、平成27年12月22日に、 に対して、希望買収条件、スケジュール、 との独占交渉を依頼する旨などを記載した意向表明書を提出し、その後、上記1の(3)のトの(ニ)のとおり、平成28年2月29日に、 の株主との間で本件基本合意1の締結に至った。

D は、上記Cの本件基本合意1の締結後、 の企業精査（デューデリジェンス）のセッティング及び立会い、買収条件の最終調整を行うとともに、本件代表者及び の株主等が出席した、株式譲渡契約書の調印式への立会いを行った。

E 本件弁護士は、 からの依頼を受け、平成28年4月5日から同月7日にかけて、 の株式の購入に係る資料及び株式譲渡契約書について、法的な問題点の有無を検討した。

(ロ) の株式の購入について

A は、平成28年6月に、 に対して、 名の企業概要書を提供し、 が事業の譲渡を希望している旨伝えた。

なお、当該企業概要書には、 の事業の譲渡スキームが全部の株式の譲渡である旨の記載があった。

B は、上記1の(3)のチの(イ)の本件提携仲介契約2の締結後、本件代表者と の代表取締役とのトップ面談、本件代表者による現地視察への同行及び買収条件の調整を行った。その後、上記1の(3)のチの(ハ)のとおり、平成28年10月12日に、 と の株主との間で本件基本合意2が締結されるに至った。

C は、上記Bの本件基本合意2の締結後、 の企業精査（デューデリジェンス）のセッティング及び立会い、買収条件の最終調整を行うとともに、本件代表者及び の株主等が出席した株式譲渡契

約書の調印式への立会いを行った。

D 本件弁護士は、から依頼を受け、平成28年9月から12月にかけて、の株式の購入に係る資料、基本合意書及び株式譲渡契約書について、法的な問題点の有無を検討した。

また、本件弁護士は、から開示を受けた資料等に基づき実施した企業精査（デューデリジェンス）に関して、平成28年10月26日付の報告書を作成した。

E は、から開示を受けた資料等に基づき実施した企業精査（デューデリジェンス）に関して、平成28年11月7日付の報告書を作成した。

ロ 当てはめ

(イ) 本件費用1（本件提携仲介業務1に係る費用及び本件法務調査1に係る費用）について

A 本件提携仲介業務1に係る費用について

(A) 上記イの(イ)のAのとおり、は、平成27年11月にから、名の企業概要書の提供を受けるとともにが全株式の譲渡を希望している旨伝えられたことを契機として、と本件提携仲介契約1の締結に至ったと認められる。そして、上記1の(3)のトの(イ)のAないしCの本件提携仲介契約1に係る契約書の記載からすると、本件提携仲介契約1は、が同社ととの間の企業提携の実現のための両社の仲介業務を委託し、その対価として、企業提携の進行状況に応じて定められた報酬を支払うというものであったと認められる。

(B) そうすると、本件提携仲介契約1は、当初からの株式という特定の株式の取得を目的として締結されたものと認められ、また、上記イの(イ)のBないしDのとおり、当該契約に基づいてが実施した各種の業務が、とのトップ面談の実施や買収条件の調整など、株式譲渡契約の成立に必要なものであったことからすると、その対価は、の株式の購入に関して支払われるものであったと認められる。

(c) そして、上記1の(3)のトの(ハ)の合意により本件提携仲介契約1に係る [] の地位を承継して [] の株式を取得した [] が、上記1の(3)のトの(ル)及び(7)のとおり、 [] が [] に支払った情報提供料及び業務中間報酬を含む本件提携仲介業務1に係る費用を負担していることから、本件提携仲介業務1に係る費用は、 [] が [] の株式の購入のために要した費用と認めることが相当である。

B 本件法務調査1に係る費用

上記1の(3)のトの(ホ)のとおり、 [] が本件弁護士に本件法務調査1を委託しているところ、上記イの(イ)のEのとおり、本件法務調査1の内容が [] の株式の購入に係る資料及び譲渡契約書の検討であったことからすると、その対価は、 [] が [] の株式の購入に関して支払ったものと認められるから、本件法務調査1に係る費用は、 [] が [] の株式の購入のために要した費用であると認めることが相当である。

(ロ) 本件費用2（本件提携仲介業務2に係る費用、本件法務調査2に係る費用及び本件財務調査に係る費用）について

A 本件提携仲介業務2に係る費用

(A) 上記イの(ロ)のAのとおり、 [] は、平成28年6月に [] から、 [] 名の企業概要書の提供を受けるとともに [] が全株式の譲渡を希望している旨伝えられたことを契機として、 [] と本件提携仲介契約2の締結に至ったと認められる。そして、上記1の(3)のチの(イ)のAないしCの本件提携仲介契約2に係る契約書の記載からすると、本件提携仲介契約2は、 [] が、同社と [] との間の企業提携の実現のための両社の仲介業務を委託し、その対価として、企業提携の進行状況に応じて定められた報酬を支払うというものであったと認められる。

(B) そうすると、本件提携仲介契約2は、当初から [] の株式という特定の株式の取得を目的として締結されたものと認められ、また、上記イの(ロ)のB及びCのとおり、当該契約に基づいて [] が実施した

各種の業務が、とのトップ面談の実施や買収条件の調整など、
ととの間の株式譲渡契約の成立に必要なものであったことからすると、その対価は、の株式の購入に関して支払われるものであったと認められる。

(C) そして、上記1の(3)のチの(ト)の合意により本件提携仲介契約2に係るの地位を承継しての株式を取得したのが、上記1の(3)のチの(フ)及び(リ)のとおり、
がに支払った情報提供料及びがに支払った業務中間報酬を含む本件提携仲介業務2に係る費用を負担していることから、本件提携仲介業務2に係る費用は、
がの株式の購入のために要した費用と認めることが相当である。

B 本件法務調査2に係る費用

上記1の(3)のチの(ホ)のとおり、
が本件弁護士に本件法務調査2を委託しているところ、上記イの(ロ)のDのとおり、本件法務調査2の内容がの株式の購入に係る資料、基本合意書及び株式譲渡契約書の検討並びにの企業精査に係る報告書の作成であったことからすると、その対価は、
がの株式の購入に関して負担したものと認められるから、本件法務調査2に係る費用は、
がの株式の購入のために要した費用であると認めることが相当である。

C 本件財務調査に係る費用

上記1の(3)のチの(ホ)のとおり、
がに本件財務調査を委託しているところ、上記イの(ロ)のEのとおり、本件財務調査の内容が、の企業精査に係る報告書の作成であったことからすると、その対価は、
がの株式の購入に関して支払ったものと認められるから、本件財務調査に係る費用は、
がの株式の購入のために要した費用であると認めることが相当である。

(ハ) まとめ

上記(イ)及び(ロ)のとおり、本件費用1及び本件費用2は、いずれも法人税法施行令第119条第1項第1号に規定する「その有価証券の購入のために要した費用」に当たることから、平成29年3月期の損金の額には算入されず、それぞれ

の株式及びの株式の取得価額に加算すべきである。

ハ 請求人の主張について

(イ) 請求人は、上記3の(2)の「請求人」欄のイの(イ)のとおり、及びの株式購入の意思決定時点は、臨時株主総会で株式譲渡契約の締結が承認された時点であるから、それ以前に実施された業務の対価は購入のために要した費用に当たらない旨主張する。

しかしながら、上記ロの(イ)及び(ロ)のとおり、本件提携仲介契約1及び本件提携仲介契約2が、当初からの株式及びの株式の各譲渡契約の成立のために締結されており、その締結後になされた業務の内容が当該各株式譲渡契約の成立に必要なものであったことは、臨時株主総会の開催前後で変わるものではないから、請求人の主張には理由がない。

(ロ) 請求人は、上記3の(2)の「請求人」欄のイの(ロ)のとおり、正式な承認期間による承認前は白紙撤回を許容する意思決定プロセスを採用していることから、取得を断念した事例もあり、正式な承認前の費用は購入のために要した費用に当たらない旨主張する。

しかしながら、本件費用1及び本件費用2がの株式及びの株式の取得に要した費用に当たることは上記ロの(イ)及び(ロ)のとおりであり、取得を断念する可能性があったとしても、その判断に影響を与えるものではない。

したがって、請求人の主張には理由がない。

ニ 請求人の予備的主張について

請求人は、上記3の(2)の「請求人」欄のロのとおり、仮に、及びにおける意思決定時点が、提携仲介契約締結時点と認定できるとしても、本件費用1及び本件費用2のうち、情報提供料は、意思決定の参考にするために必要な費用であることから、購入のために要した費用には当たらない旨主張する。

しかしながら、上記イの(イ)のA及び同(ロ)のAのとおり、本件提携仲介契約1及び本件提携仲介契約2は、名及び名の各企業概要書の提示を受け、及びの株式の購入を目的として締結されているところ、上記1の(3)のトの(イ)及び同チの(イ)の本件提携仲介契約書1及び本件提携仲介契約書2の記載のとおり、情報提供料は、本件提携仲介契約1及び本件

提携仲介契約2の締結後に支払うものであること、また、返還不可の条件が付されていることからすると、当該契約を締結するか否かの意思決定の参考にするための費用であったとは認められず、 の株式及び の株式の購入に関して支払われたものと認められるから、「その有価証券の購入のために要した費用」に当たる。

したがって、請求人の主張には理由がない。

(3) 争点3（本件各更正処分等には信義則に反する違法があるか否か。）について

イ 法令解釈

租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、当該課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なканずく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、信義則の法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて信義則の法理の適用の是非を考えるべきものである。そして、上記特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、後に上記表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の上記表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものであるといわなければならない（最高裁昭和62年10月30日第三小法廷判決・集民152号93頁参照）。

ロ 検討

信義則の適用につき慎重であるべき租税法律主義の特質を考慮すれば、様々な状況の下で行われる税務職員の見解の表示の全てが信頼の対象となる公的見解の表示となるものでないことはいうまでもなく、納税者はもともと自己の責任と判断の下に行動すべきものであることからすれば、信頼の対象となる公的見解の表示であるというためには、少なくとも、税務署長その他の責任ある立場にある者の正式の見解の表示であることが必要であるというべきである。

本件において請求人が主張する、 所属の調査担当職員が
 に対し、確約書を提出させたが更正処分を行わなかったという事実は、税務署長その他の責任ある立場にある者が、請求人に対して、正式の見解を表示したものと認められず、税務官庁による公的見解の表示に当たらないことは明らかである。そして、他に租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情の存在も認められないから、本件更正処分に信義則に反する違法はない。

(4) 本件各更正処分の適法性について

上記(1)のとおり、本件各更正処分の理由付記に不備はなく、上記(2)のとおり、本件費用1及び本件費用2は、いずれも法人税法施行令第119条第1項第1号に規定する「その有価証券の購入のために要した費用」に当たり、上記(3)のとおり、本件各更正処分には信義則に反する違法はない。これらを前提に、請求人の本件各事業年度における法人税の所得金額、納付すべき法人税額及び本件各課税事業年度の地方法人税額を計算すると、いずれも本件各更正処分の額と同額になる。そして、本件各更正処分のその他の部分について、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これらを不相当とする理由は見当たらない。

したがって、本件各更正処分はいずれも適法である。

(5) 本件各賦課決定処分の適法性について

上記(4)のとおり、本件各更正処分はいずれも適法であり、また、本件各更正処分により納付すべき税額の計算の基礎となった事実が本件各更正処分前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて、国税通則法第65条《過少申告加算税》第4項に規定する正当な理由があるとは認められない。

そして、同条第1項及び第2項の規定に基づき過少申告加算税を計算すると、本件各賦課決定処分の額と同額になることから、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

(6) 結論

よって、審査請求は理由がないから、いずれも棄却することとし、主文のとおり裁決する。

別表1-1 審査請求に至る経緯 (法人税)

(単位：円)

事業年度	項目	確定申告	更正処分等
平成29年3月期	年 月 日 等	法定申告期限内	令和3年7月26日
	所 得 金 額		
	納付すべき税額		
	繰越欠損金の 当期控除額		
	翌期へ繰り越すべき 欠 損 金 額		
	過少申告加算税の額		
平成30年3月期	年 月 日 等	法定申告期限内	令和3年7月26日
	所 得 金 額		
	納付すべき税額		
	繰越欠損金の 当期控除額		
	翌期へ繰り越すべき 欠 損 金 額		
	過少申告加算税の額		
令和2年3月期	年 月 日 等	法定申告期限内	令和3年7月26日
	所 得 金 額		
	納付すべき税額		
	繰越欠損金の 当期控除額		
	翌期へ繰り越すべき 欠 損 金 額		
	過少申告加算税の額		

別表1-2 審査請求に至る経緯 (地方法人税)

(単位：円)

課税事業年度	項目	確定申告	更正処分等
平成29年3月課税事業年度	年 月 日 等	法定申告期限内	令和3年7月26日
	課税標準法人税額		
	納付すべき税額		
	過少申告加算税の額		
平成30年3月課税事業年度	年 月 日 等	法定申告期限内	令和3年7月26日
	課税標準法人税額		
	納付すべき税額		
	過少申告加算税の額		
令和2年3月課税事業年度	年 月 日 等	法定申告期限内	令和3年7月26日
	課税標準法人税額		
	納付すべき税額		
	過少申告加算税の額		

別表2-1 審査請求に至る経緯 (XXXXXXXXXX・法人税)

(単位：円)

事業年度	項目	確定申告	更正処分等
平成29年3月期	年 月 日 等	法定申告期限内	令和3年7月26日
	所 得 金 額		
	納付すべき税額		
	繰越欠損金の 当期控除額		
	翌期へ繰り越すべき 欠 損 金 額		
	過少申告加算税の額		
平成30年3月期	年 月 日 等	法定申告期限内	令和3年7月26日
	所 得 金 額		
	納付すべき税額		
	繰越欠損金の 当期控除額		
	翌期へ繰り越すべき 欠 損 金 額		
	過少申告加算税の額		
平成31年3月期	年 月 日 等	法定申告期限内	令和3年7月26日
	所 得 金 額		
	納付すべき税額		
	繰越欠損金の 当期控除額		
	翌期へ繰り越すべき 欠 損 金 額		
	過少申告加算税の額		

別表 2-2 審査請求に至る経緯 (地方法人税)

(単位：円)

課税事業年度	項目	確定申告	更正処分等
平成30年3月課税事業年度	年 月 日 等	法定申告期限内	令和3年7月26日
	課税標準法人税額		
	納付すべき税額		
	過少申告加算税の額		
平成31年3月課税事業年度	年 月 日 等	法定申告期限内	令和3年7月26日
	課税標準法人税額		
	納付すべき税額		
	過少申告加算税の額		

別紙1 原処分

令和3年7月26日付でされた次の各処分

- 1 平成28年4月1日から平成29年3月31日まで及び平成31年4月1日から令和2年3月31日までの各事業年度の法人税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分
- 2 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の地方法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分並びに平成31年4月1日から令和2年3月31日までの課税事業年度の地方法人税の更正処分
- 3 被合併法人 [REDACTED] に係る次の各処分
 - (1) 平成28年4月1日から平成29年3月31日までの事業年度の法人税の更正処分並びに平成29年4月1日から平成30年3月31日まで及び平成30年4月1日から平成31年3月31日までの各事業年度の法人税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分
 - (2) 平成29年4月1日から平成30年3月31日までの課税事業年度の地方法人税の更正処分並びに平成30年4月1日から平成31年3月31日までの課税事業年度の地方法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分

別紙2 の平成29年3月期の法人税の更正通知書に記載された更正の理由（要旨）

本件費用1は、次の1ないし5の理由により、特定の有価証券である の全株式を取得することを目的として、その取得に関連して支出された費用であり、法人税法施行令第119条第1項第1号の「有価証券の購入のために要した費用」に該当するため、当該株式の取得価額に算入すべきものと認められることから、平成29年3月期の損金の額に算入できない。

- 1 が へ支出した情報提供料、業務中間報酬及び が へ支出した成功報酬は、特定の有価証券である の全株式を取得することを目的に、本件提携仲介業務1の履行により支払義務が生じたものであり、 の全株式取得に関連して支出された費用であること。
- 2 本件提携仲介業務1は、単なる情報の提供や資料の作成だけでなく、 の全株式を取得するために必要な契約書等の草案作成、面談や視察の調整、交渉・調印式・株式譲渡実行の立会い及び助言など の全株式の取得を実現するための一連の手続のサポートであったこと。
- 3 平成28年4月15日付の覚書により、 、 及び は、 の本件提携仲介契約1の契約上の地位を が承継することに合意し、 は の全株式を取得するために、情報提供料、業務中間報酬及び成功報酬を負担したこと。
- 4 が本件弁護士へ支出した費用は、本件法務調査1の対価であり、 の全株式という特定の有価証券を取得することを目的として、その取得に関連して支出された費用であること。
- 5 上記1ないし4の理由により、 が の全株式を取得することが実現されたと認められること。

別紙3 の平成29年3月期の法人税の更正通知書に記載された更正の理由（要旨）

本件費用2は、次の理由により、特定の有価証券である の全株式を取得することを目的として、その取得に関連して支出した費用であり、法人税法施行令第119条第1項第1号の「有価証券の購入のために要した費用」に該当するので、当該株式の取得価額に算入すべきものと認められることから、平成29年3月期の損金の額に算入できない。

- 1 が へ支出した情報提供料、請求人の親法人である が へ支出した業務中間報酬及び請求人が へ支出した成功報酬は、特定の有価証券である の全株式を取得することを目的に、本件提携仲介業務2の履行により支払義務が生じたものであり、 の全株式取得に関連して支出された費用であること。
- 2 本件提携仲介業務2は、単なる情報の提供や資料の作成だけでなく、 の全株式を取得するために必要な契約書等の草案作成、面談や視察の調整、交渉・調印式・株式譲渡実行の立会い及び助言など の全株式の取得を実現するための一連の手続のサポートであったこと。
- 3 平成29年1月20日付の覚書により、請求人、 、 及び は、 の本件提携仲介契約2の契約上の地位を請求人に承継することに合意し、請求人は の全株式を取得するために、上記1の情報提供料、業務中間報酬及び成功報酬を負担したこと。
- 4 請求人が へ支出した費用は、本件財務調査の対価であり、 の全株式という特定の有価証券を取得することを目的として、その取得に関連して支出された費用であること。
- 5 が本件弁護士へ支出した費用は、本件法務調査2の対価であり、 の全株式という特定の有価証券を取得することを目的として、その取得に関連して支出された費用であること。
- 6 請求人が の全株式を取得し、上記5の費用を負担したこと。
- 7 上記1ないし6の理由により、請求人が の全株式を取得することが実現されたと認められること。