

平成26年9月26日判決言渡 同日原本領収 裁判所書記官

平成●●年(〇〇)第●●号 青色申告承認取消処分取消等請求事件(第1事件)

平成●●年(〇〇)第●●号 国税還付金の滞納国税充当処分取消請求事件(第2事件)

口頭弁論終結日 平成26年5月21日

判 決

第1事件原告	株式会社X1
第2事件原告	X2
被告	国
第1事件処分行政庁	西淀川税務署長

主 文

- 1 原告らの請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告らの負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

1 第1事件

- (1) 西淀川税務署長が平成21年3月30日付けで第1事件原告に対してした平成15年10月1日から平成16年9月30日までの事業年度(以下「平成16年9月期」という。)以後の事業年度の法人税の青色申告の承認を取り消す旨の処分を取り消す。
- (2) 西淀川税務署長が平成21年4月22日付けで第1事件原告の平成16年9月期の法人税についてした更正処分のうち所得金額1270万4896円、納付すべき税額317万1200円を超える部分並びに過少申告加

算税及び重加算税の各賦課決定処分を取り消す。

- (3) 西淀川税務署長が平成21年4月22日付けで第1事件原告の平成16年10月1日から平成17年9月30日までの事業年度（以下「平成17年9月期」という。）の法人税についてした更正処分のうち所得金額1841万4682円、納付すべき税額488万4200円を超える部分及び重加算税の賦課決定処分を取り消す。
- (4) 西淀川税務署長が平成21年4月22日付けで第1事件原告の平成17年10月1日から平成18年9月30日までの事業年度（以下「平成18年9月期」という。）の法人税についてした更正処分のうち所得金額1627万3596円、納付すべき税額424万1900円を超える部分及び重加算税の賦課決定処分を取り消す。
- (5) 西淀川税務署長が平成21年4月22日付けで第1事件原告の平成15年10月1日から平成16年9月30日までの課税期間（以下「平成16年課税期間」という。）の消費税及び地方消費税についてした更正処分のうち納付すべき消費税額1067万9100円、納付すべき地方消費税額266万9700円を超える部分及び重加算税の賦課決定処分を取り消す。
- (6) 西淀川税務署長が平成21年4月22日付けで第1事件原告の平成16年10月1日から平成17年9月30日までの課税期間（以下「平成17年課税期間」という。）の消費税及び地方消費税についてした更正処分のうち納付すべき消費税額1470万円、納付すべき地方消費税額367万5000円を超える部分及び重加算税の賦課決定処分を取り消す。
- (7) 西淀川税務署長が平成21年4月22日付けで第1事件原告の平成17年10月1日から平成18年9月30日までの課税期間（以下「平成18年課税期間」という。）の消費税及び地方消費税についてした更正処分のうち納付すべき消費税額1252万4800円、納付すべき地方消費税額313万1200円を超える部分及び重加算税の賦課決定処分を取り消す。

2 第2事件

被告は、第2事件原告に対し、1000万円を支払え。

第2 事案の概要

第1事件は、法人税の青色申告の承認を受けていた第1事件原告（以下「原告会社」という。）が、西淀川税務署長から、架空の外注費を帳簿書類に記載したとして、平成16年9月期以後の事業年度の法人税の青色申告の承認を取り消す旨の処分（以下「本件青色申告承認取消処分」という。）を受けた上、平成16年9月期から平成18年9月期までの法人税についての各更正処分（以下、併せて「本件法人税各更正処分」という。）及び各加算税賦課決定処分（平成16年9月期については過少申告加算税及び重加算税、平成17年9月期及び平成18年9月期については重加算税。以下、併せて「本件法人税関連各賦課決定処分」という。）並びに平成16年課税期間から平成18年課税期間までの消費税及び地方消費税（以下、併せて「消費税等」という。）についての各更正処分（以下、併せて「本件消費税等各更正処分」という。）及び各重加算税賦課決定処分（以下、併せて「本件消費税等関連各賦課決定処分」という。）を受けたことから、上記各処分はいずれも違法であると主張して、被告に対し、これらの取消し（本件法人税各更正処分及び本件消費税等各更正処分については、原告会社主張額を超える部分に限る。）を求める事案である。

第2事件は、原告会社の代表取締役である第2事件原告（以下「原告X2」という。）が、上記各更正処分及び各賦課決定処分（以下、併せて「本件各更正処分等」という。）等に係る原告会社の滞納国税について国税徴収法39条の規定による第二次納税義務を負う者として、その告知処分（以下「本件告知処分」という。）を受けた上、財産を差し押さえられ、換価代金等を原告会社の滞納国税に充当又は配当されるなどしたことから、被告に対し、原告会社の滞納国税及び原告X2の第二次納税義務がいずれも存在しないなどと主張して、国税通則法56条1項に基づき、充当又は配当に係る誤納金の内金1000万

円の還付を求める事案である。

1 関係法令の定め

(1) 法人税に係る青色申告の承認の取消し

青色申告の承認を受けた内国法人につき、その事業年度に係る帳簿書類に取引の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装して記載し又は記録し、その他その記載又は記録をした事項の全体についてその真実性を疑うに足りる相当の理由がある事実がある場合には、納税地の所轄税務署長は、当該事業年度までさかのぼって、その承認を取り消すことができ、この場合において、その取消しがあったときは、当該事業年度開始の日以後その内国法人が提出したその承認に係る青色申告書（納付すべき義務が同日前に成立した法人税に係るものを除く。）は、青色申告書以外の申告書とみなす（法人税法127条1項3号）。

(2) 各事業年度の所得の金額の計算

内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該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（法人税法22条1項）、その金額の計算上当該事業年度の損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、①当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額、②上記①に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（一定のものを除く。）の額及び③当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るものとする（同条3項）。

(3) 仕入れに係る消費税額の控除

ア 事業者が、国内において課税仕入れ（事業者が、事業として他の者から一定の役務の提供等を受けることをいう（消費税法（平成24年法律第68号による改正前のもの。以下同じ。）2条1項12号）。以下同じ。）を行った場合には、当該課税仕入れを行った日の属する課税期間

の課税標準額に対する消費税額から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額（当該課税仕入れに係る支払対価の額に105分の4を乗じて算出した金額をいい、以下「控除対象仕入税額」という。）等を控除する（同法30条1項1号）。

イ 上記アの規定は、事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿及び請求書等を保存しない場合には、当該保存がない課税仕入れ等の税額については、原則として、適用しない（同条7項）。

(4) 無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務等

ア 滞納者の国税につき滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合において、その不足すると認められることが、当該国税の法定納期限の1年前の日以後に、滞納者がその財産につき行った政令で定める無償又は著しく低い額の対価による譲渡（担保の目的とする譲渡を除く。）、債務の免除その他第三者に利益を与える処分に基因すると認められるときは、これらの処分により権利を取得し、又は義務を免かれた者は、これらの処分により受けた利益が現に存する限度（これらの者がその処分の時にその滞納者の親族その他の特殊関係者（納税者が同族会社（法人税法2条第10号）である場合におけるその判定の基礎となった株主である個人等をいう（国税徴収法38条、国税徴収法施行令13条）。以下同じ。）であるときは、これらの処分により受けた利益の限度）において、その滞納に係る国税の第二次納税義務を負う（国税徴収法39条）。

イ 税務署長は、納税者の国税を第二次納税義務者から徴収しようとするときは、その者に対し、政令で定めるところにより、徴収しようとする金額、納付の期限その他必要な事項を記載した納付通知書により告知しなければならない（同法32条1項前段）。

(5) 過誤納金の還付

国税局長、税務署長又は税関長は、還付金又は国税に係る過誤納金があるときは、遅滞なく、金銭で還付しなければならない（国税通則法５６条１項）。

２ 前提となる事実

以下の事実は、当事者間に争いが無いが、後掲の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認めることができる。

（１） 当事者等

ア 原告会社は、土木工事業、建築業等を目的とする株式会社（法人税法上の同族会社）であり、原告X2は、原告会社の発行済株式の全部を所有し、遅くとも平成11年1月8日以降、原告会社の代表取締役の地位にある者である（第2事件甲2）。

イ A（以下「A」という。）は、原告会社の経理担当者である。

ウ B（以下「B」という。）は、原告X2の義兄で、原告会社の元従業員であり、C（以下「C」という。）は、原告X2の義弟で、原告会社の元従業員であり、D（以下「D」という。）及びEことE（以下「E」という。）は、いずれも原告会社の元従業員であり、F（以下「F」という。）は、原告会社の専属下請業者の元従業員であり、G（以下「G」という。）は、上記5名と併せて「本件外注先6者」という。）は、原告X2の知人である。

（２） 本件青色申告承認取消処分及び本件各更正処分等の経緯

ア 原告会社は、平成2年7月2日、西淀川税務署長に対し、法人税の青色申告承認申請書を提出して、同日から同年9月30日までの事業年度以後の法人税の申告を青色申告によることを申請し、その後、法人税法125条の規定により、青色申告の承認があったものとみなされた。

イ 原告会社は、平成16年9月期から平成18年9月期までの法人税について、いずれも青色の確定申告書を提出して、別紙1の「確定申告」

欄記載のとおり、それぞれ法定申告期限内に確定申告をするとともに、平成16年課税期間から平成18年課税期間までの消費税等について、いずれも確定申告書を提出して、別紙2の「確定申告」欄記載のとおり、それぞれ法定申告期限内に確定申告をした。

ウ 原告会社は、上記イの法人税の各確定申告の際、本件外注先6者に対して別紙3のとおり土木工事業に係る外注費（以下「本件外注費」という。）を支払ったとして、その金額から本件外注費に係る消費税等相当額を控除した金額を各事業年度の所得の計算上、損金の額に算入するとともに、上記イの消費税等の各確定申告の際、本件外注費に係る消費税相当額を各課税期間の控除対象仕入税額とする税額控除を行った。

エ 大阪国税局査察部は、平成19年8月7日、原告会社に対する国税犯則取締法に基づく調査（以下「本件犯則調査」という。）に着手した。

オ 西淀川税務署長は、本件犯則調査によって収集された資料の開示を受けるなどした結果、本件外注費が架空に計上されたものであると認定し、平成21年3月30日、本件青色申告承認取消処分をした（第1事件甲1、弁論の全趣旨）。

カ 西淀川税務署長は、同年4月22日、原告会社に対し、別紙1の「更正処分等」欄記載のとおり、本件法人税各更正処分及び本件法人税関連各賦課決定処分をするとともに、別紙2の「更正処分等」欄記載のとおり、本件消費税等各更正処分及び本件消費税等関連各賦課決定処分をした（本件各更正処分等。第1事件甲2～7。）。

(3) 本件告知処分の経緯等

ア 西淀川税務署長は、平成21年4月22日、原告会社に対し、本件各更正処分等並びに源泉所得税に係る納税告知処分及び不納付加算税に係る賦課決定処分によって確定した各国税の徴収について、納期限を同年5月22日から同年4月22日午前9時20分に繰り上げる旨の繰上請

求を行い、その請求書を原告会社に送達した（第1事件甲2～7、第2事件乙1の1・2）。

イ 西淀川税務署長は、上記アの各国税が、繰上請求期限までに納付がなく滞納となったため、同日、大阪国税局長にその徴収の引継ぎを行い、大阪国税局の徴収職員は、同日、徴収の引受通知書を原告会社に送達した（第2事件乙2の1・2）。

ウ 大阪国税局長は、同日、原告X2に対し、原告X2が、上記アの各国税について別紙4のとおり第二次納税義務を負うとして、本件告知処分を行い、その納付通知書を原告X2に送達するとともに、納期限を同年5月25日から同年4月22日午前9時42分に繰り上げる旨の繰上請求を行い、その請求書を原告X2に送達した（第2事件甲1、乙3、4）。

エ 大阪国税局長は、同日以後、別紙5記載の原告X2名義の財産を差し押さえ、これらを換価して、本件告知処分に係る第二次納税義務に充当又は配当した。

オ 国税不服審判所長は、平成22年8月30日付けで、西淀川税務署長が平成21年4月22日付けで原告X2に対してした所得税の更正処分の一部等を取り消す裁決をし、西淀川税務署長は、上記裁決を受けて、平成22年9月30日付けで、原告会社に対し、上記アの源泉所得税について、本税及び不納付加算税等を減額する旨の訂正告知処分及び変更決定処分（以下、併せて「本件訂正告知処分等」という。）をした（第2事件甲2、乙6、8。以下、本件訂正告知処分等による訂正・変更後の上記アの各国税を併せて「本件国税」といい、本件告知処分に係る本件国税の第二次納税義務を「本件第二次納税義務」という。）。

カ 大阪国税局長は、同年12月10日、上記オの裁決により原告X2に還付すべき所得税に係る過誤納金合計383万2659円（還付加算金を含む。）及び本件訂正告知処分等により還付すべき源泉所得税に係る

過誤納金（第二次納税義務に基づき原告X2から徴収されたものであるため原告X2に還付すべき過誤納金として処理することとされた。）合計8114万3771円（還付加算金を含む。）を本件第二次納税義務に充当する処分（以下「本件充当処分」という。）をし、同日付けで、原告X2に対し、その旨の通知をした（第2事件甲3の1～4、乙7の1～3、8、弁論の全趣旨）。

（4） 不服申立て及び訴訟提起等

ア 原告会社

（ア） 原告会社は、本件青色申告承認取消処分について、平成21年5月28日付けで異議申立てをしたが、同年7月22日付けで西淀川税務署長から上記異議申立てを棄却する旨の決定を受け、同年8月19日付けで審査請求をしたが、平成22年8月30日付けで国税不服審判所長から上記審査請求を棄却する旨の裁決を受けた（第1事件乙1、3）。

（イ） 原告会社は、本件各更正処分等について、別紙1、2の各「異議申立て」欄記載のとおり異議申立てをしたが、西淀川税務署長から同「異議決定」欄記載のとおり決定を受け、同「審査請求」欄記載のとおり審査請求をしたが、国税不服審判所長から同「裁決」欄記載のとおり裁決を受けた（第1事件乙2、3）。

（ウ） 原告会社は、平成22年11月8日、第1事件に係る訴えを提起した（顕著な事実）。

イ 原告X2

（ア） 原告X2は、平成23年2月4日、本件充当処分についての審査請求をしたが（なお、原告X2は、本件告知処分については不服申立てをしていない。）、同年12月15日付けで、国税不服審判所長から、上記審査請求を棄却する旨の裁決を受けた（第2事件乙8、

弁論の全趣旨)。

(イ) 原告X2は、平成24年6月15日、本件充当処分の取消し等を求めて第2事件に係る訴えを提起したが、その後、請求の趣旨を第1の2記載のとおりに変更した(顕著な事実)。

3 課税の根拠及び適法性に関する被告の主張

本件各更正処分等に係る課税の根拠及び適法性に関する被告の主張は、後記4に記載するほか、別紙6に記載のとおりである。

4 争点及び当事者の主張

本件の争点は、①本件外注費が架空に計上されたものであるか(第1事件及び第2事件関係)及び②本件告知処分に無効原因があるか(第2事件関係)であり、これらの点についての当事者の主張は以下のとおりである。

(1) 争点①(本件外注費が架空計上されたものであるか)

(被告の主張)

ア 本件外注費の支払事実をうかがわせる唯一の客観的証拠は、本件外注先6者が原告会社に外注費を請求したとする請求書及び本件外注先6者が原告会社から請求金額を領収したとする領収証(以下、これらを併せて「本件請求書等」という。)であるところ、本件請求書等の記載内容は、以下のとおり、虚偽であると認められる。

すなわち、①C、D及びFの預貯金口座の取引明細表等によれば、C、D及びFの各預貯金口座に対し、毎月、ほぼ一定の金額の振込入金等がされており、②原告X2が本件犯則調査の着手時に所持していたパソコン(以下「代表者パソコン」という。)及びAの居宅から発見されたパソコン(以下「Aパソコン」という。)には、それぞれ、B、D及びEの給与明細と思われるデータ(以下「本件給与明細データ」という。)が保存され、③代表者パソコンには、「現金支払」欄に、「B」、「C D T」、「D」、「F」、「E D T」及び「H」に対する支払額と思われる金額

が入力されたデータ（以下「本件金銭流通表データ」という。）が保存され、④Bの居宅からは、平成17年1～12月の支払額等を記載したと思われるメモ（以下「Bメモ」という。）が発見されているところ、本件金銭流通表データに「C D T」、「D」及び「F」として入力された金額と、C、D及びFの預貯金口座の取引明細表等に記載された入金額、並びに本件金銭流通表データに「B」及び「D」として入力された金額と、本件給与明細データのB及びDに係るものの「内振込」欄の金額は、それぞれほぼ一致し、本件金銭流通表データに「B」として入力された金額と、Bメモに「残金」として記載された金額とが一致する上、本件金銭流通表データにおいて、「I」、「J」、「K」、「L」などとして入力された金額が、原告会社の総勘定元帳又は元帳や預金口座の取引明細表に記載された金額とほぼ一致することから、本件金銭流通表データは、原告会社が月々の資金管理等のために毎月作成していたものと認められる。そうであるところ、上記各資料によって認められる本件外注先6者への支払金額は、本件請求書等に記載された金額と完全に齟齬している。そして、Fは、本件犯則調査において、本件請求書等に記載された内容が虚偽であることを明確に供述していること、Gは「M」の屋号で大工工事業を営み、平成16年3～8月頃には診療所の工事に従事しており、原告会社に労務を提供することができる状況にはなかったこと等を併せ考慮すれば、本件請求書等に記載された金額は虚偽であると認められる。

イ そして、原告会社は、本件外注費として、合計約21億円に及ぶ巨額の外注費を計上しているが、これらが原告会社から本件外注先6者に対して支払われたことを直接裏付ける客観的な証拠は他に一切存在しない。

この点、原告会社は、本件外注費の大部分は土木業界の慣習により現金で支払われており、本件外注先6者は、ブローカーに重機等の手配を依頼し、上記のとおり原告会社から支払を受けた外注費を原資としてブローカ

一に対する支払を行っていたと主張する。しかし、ブローカーに対する依頼や金銭支払を裏付ける客観的証拠は一切存在せず、この点に関する関係者の供述も不自然であり、信用性に乏しい。また、原告会社は、本件外注先6者が、それぞれ、確定申告書や収支内訳書に本件外注費を各自の事業収入として計上しているから本件外注費が支払われたことは疑いがないと主張するが、上記の確定申告書等は、客観的資料に基づいて作成されたものではなく、本件外注費の支払を裏付けるものということとはできない。

ウ さらに、以下のとおり、本件外注費が架空に計上されたものであることを推認させる間接事実が多く認められる。

すなわち、①本件請求書等には、本件外注先6者の名字と思われる丸印等が押捺されているところ、一部を除き、押捺された丸印等がAの居宅から発見されていることから、本件請求書等は、A又はその指示を受けた原告会社の関係者が作成したものと認められる。また、②本件請求書等と日付等の記載が同一であるにもかかわらず金額が大きく異なる領収証が別に存在しており、これは、本件請求書等に記載された金額が支払われた事実がないことをうかがわせる事情の一つといえることができる。さらに、③総勘定元帳の現金勘定における現金残高は、真実の現金の受入れ及び払出しを記帳している限り、マイナスとなることはあり得ないにもかかわらず、原告会社の総勘定元帳の現金残高がマイナスとなっている月が多数認められ、その原因は、本件外注先6者に対する外注費を架空に計上していることにあると認められる。そして、④原告X2名義の貸金庫に保管されていた現金6億8500万円のうち、少なくとも4億円は、原告会社が本件外注費を架空計上することによって捻出した現金の一部であると認められる。

エ 以上のとおり、本件請求書等の記載内容は虚偽であると認められ、関係者の一部の供述等によっても、そのことが裏付けられている上、本件

外注費の支払事実を裏付ける客観的な証拠は一切存在しないのであり、このほか本件外注費が架空に計上されたものであることを推認させる間接事実が多く認められることをも併せ考慮すれば、本件外注費は、架空に計上されたものであると認められる。

(原告らの主張)

ア 本件外注費が現実に支払われたことについては、支払った側（原告会社）と受け取った側（本件外注先6者）の言い分が完全に一致している上、支払の事実を証する本件請求書等が存在しており、さらに、本件外注先6者の確定申告書や収支内訳書の内容もこれに沿うのであるから、疑う余地がない。

イ 原告会社は、I株式会社（以下「I」という。）を主な発注元とする下請業者であり、自社で工事を行う部分を除き、専属の下請業者である本件外注先6者にその業務を更に発注していた。そして、原告会社から発注を受けた本件外注先6者は、その業務の大半を、ブローカーや手配師（以下、併せて「ブローカー等」という。）に依頼して集めた重機やオペレーター、人夫等に遂行させ、ブローカー等に対して、原告会社から支払われた本件外注費を原資として、現金で対価を支払っていた。本件外注先6者は、個人事業主として毎年確定申告をしているところ、申告書に添付された収支内訳書には、毎年「外注工賃」が計上されており、その金額はブローカー等からの請求書及び領収証によって確認されたものであるから、上記「外注工賃」が支払われたことは明らかである。

仮に、被告が主張するように本件外注費のほとんどが架空だとすると、本件外注先6者はブローカー等に対する支払ができず、工事を完成させることができなかつたはずであるし、他方、原告会社は、常識的に考えてあり得ない水準の利益（二つの現場において、それぞれ30%程度になると試算される。）を得たことになる。被告の主張は、土木現場の実態を無視

したものである。

ウ 本件外注費の大部分は、土木業界の慣行により、Aが、毎月、原告会社の事務所において、本件外注先6者に対し、直接現金で支払っていた。

すなわち、Aは、毎月20日の少し前に、原告会社がN銀行四貫島支店に開設している当座預金口座（口座番号 〇〇〇〇〇〇）。以下「四貫島口座」という。）から現金を出金し、その後、原告会社の事務所において、本件外注先6者から送付された請求書に基づき、それぞれに支払う現金を振り分ける作業を行っていたが、その際、B、D、C及びFについては、同人らの依頼により、支払う外注費の一部を生活費として同人らの家計用口座に振り込む（Bについては、自宅に現金を持参する）ことになっており、また、G及びEについては、原告会社からの貸付金の返済分等を天引きする必要があったため、これらの金額を控除し、さらに、原告X2が、本件外注先6者の了承の下、請求金額の5%程度を営業協力金として抜き取った上で、Aが、残額を紙袋に入れ、集金に来た本件外注先6者に手渡していた。このことは、AやB、D及びCの証言等から明らかである。この点、被告は、D、C及びFの預貯金口座に毎月の振り込まれた金額が外注費の全部であると主張するが、当該振込金額は、上記のとおり、支払われた外注費の一部にすぎない。

エ 本件請求書等は、本件外注先6者本人又はその妻が作成したものであり、その内容は、現場の作業時間等（重機の稼働時間は、本件外注先6者がその現場にいる場合には自ら確認し、ブローカー等に現場の管理を任せていた場合にはその請求書や報告によって確認していた。）に基づくものであって虚偽ではない。Aは、本件外注先6者から印鑑を預かっていたが、これは、元請業者に提出する安全衛生関係等の書類の作成をAが代行していたためにすぎず、Aや原告会社の関係者が本件請求書等を作成したことはない。

オ 被告は、本件金銭流通表データを原告会社の裏帳簿であると決めつけ、その「現金支払」欄に記載された金額が本件外注先6者に対する真実の支払額であると主張するが、本件金銭流通表データは、単なるAの手控えであり、実際の現金の流れを記載したものではなく、しかも、一時期にしか作成されていないのであって、これが原告会社の裏帳簿であるはずがない（「現金支払」欄は、上記ウの生活費分や天引き分が記載されたものであり、支払われた外注費の全額を示すものではない。）。また、本件給与明細データは、従業員の給与や社会保険料等を管理するためのものであり、従業員でないB及びDの分は、両名が便宜的に原告会社の社会保険に加入していたため、その社会保険料等を管理するためにのみ作成されていたのであって（なお、Eは、当時、原告会社の従業員であった。）、それ以外の数値は適当に入力されたものにすぎず、支払われた外注費とは関係がない。さらに、Bメモは、Aが、Bの求めに応じて、本件金銭流通表データの内容を転記するなどしたものにすぎず、これと本件金銭流通表データ等の内容が一致するのは当然である。

カ また、本件外注先6者は、上記のとおり、本件外注費の支払を前提とする内容の確定申告を毎年行っており（本件外注先6者において、受け取ってもいない多額の外注費を売上金額に計上して確定申告をする必要は一切ない。）、本件外注先6者に対する税務調査においてもこの点が問題とされることはなかった。本件外注先6者の確定申告書を作成した原告会社の顧問税理士であるO（以下「O税理士」という。）は、本件外注先6者の収入金額やブローカー等に支払った金額については資料によって確認していたし、確定申告書作成手数料を原告会社が負担したことはない。

キ 本件反則調査における関係者の供述は、大阪国税局査察部により、調査の目的も告げないまま長時間にわたり圧迫的に行われた取調べによっ

て得られたものであり、任意性を欠くものであるから、事実認定の基礎とされるべきではない（特に、Aの供述は、本件金銭流通表データの作成について、脳こうそくにより意味のある発語ができない状態であったa（原告X2の父）の指示によるものであるなどという客観的事実に明らかに反する内容のものである。）。

ク 被告は、本件外注費が架空であった場合の現金の使途先すら明らかにすることができておらず、本件外注費が架空であることの立証ができたとはいえない。この点、原告X2名義の貸金庫内の現金は、原告X2が昭和61年から平成3年にかけてaから生前贈与された現金約10億円の一部であり、原告会社の資産とは一切関係がない（当該現金に、平成16年9月期から平成18年9月期までの間に銀行から出金されたことを示す帯封があるものが含まれているのは、aから生前贈与された旧1万円札を平成14年頃から少しずつ新1万円札に両替していたためである。）。

ケ 以上によれば、本件外注費が実際に本件外注先6者に対して支払われていたことは明らかであり、これが架空に計上されたものであることを前提とする本件青色申告承認取消処分及び本件更正処分等は、いずれも重大な事実誤認に基づく違法・無効なものである。

（2） 争点②（本件告知処分に無効原因があるか）

（原告X2の主張）

ア 租税確定処分は第三者の利害に影響するところが少なく、それを信頼する第三者の保護を考慮する必要も少ない上、租税実体法上理由のない利得の保有を認めることは正義・公平の観点から見て適切でないから、租税確定処分は、課税要件に関する重大な瑕疵があれば、その瑕疵が明白でなくても、無効である。

イ ところで、前記（1）（原告らの主張）のとおり、本件外注費は架空

に計上されたものではないから、本件各更正処分等は重大な事実誤認に基づく違法・無効な処分であるところ、本件各更正処分等が無効であるか、又は取り消されれば、その限りで本件国税に係る納税義務が存在しないことになる。また、原告X2は、原告会社の財産の無償譲渡等を受けていない（原告X2が貸金庫内に保管していた現金は、前記（1）（原告らの主張）のとおり、原告X2がaから生前贈与を受けたものであり、原告会社の資産とは一切関係ない。）。そうすると、原告X2は、本件国税の第二次納税義務を負うものではなく、本件告知処分は重大な事実誤認に基づくものといえる。

この点、被告は、原告会社の四貫島口座から出金された現金の用途は、原告X2が、本件金銭流通表データにより決定しているから、当該現金が四貫島口座から出金された時点で、当該現金の財産権が原告X2に移転し、本件外注先6者に実際に支払われた額を差し引いた額に相当する金銭が無償で譲渡されたと評価できると主張するが、本件金銭流通表データは四貫島口座から出金された現金の用途先を管理するものではない上、会社の代表者が用途を定めて会社の口座から現金を出金すれば当該現金の財産権が代表者個人に移転するという被告の上記主張を前提とすれば、およそ全ての中小企業において会社から代表者への無償譲渡行為が日々繰り返されていることになり不当であるし、会社から代表者に対して何らかの金銭の授受等がされた場合には役員賞与として源泉所得税が課されるかどうかの問題となるのみであり（実際、原告会社から原告X2への現金の流れは、源泉所得税を課す場面では役員賞与であると認定されている。）、これを無償譲渡であると評価して代表者に第二次納税義務を課することはできないというべきである。

ウ さらに、第二次納税義務の告知処分は課税処分であるから、これに係る納付通知書には、国税徴収法施行令11条の定める事項のほか、課税

の根拠となった事実も記載しなければならないと解すべきところ、本件告知処分に係る納付通知書には、国税徴収法 39 条という根拠条文の記載があるのみで、どのような事実をもって第二次納税義務が成立することとなったのかが分かる具体的な内容について一切記載がないから、本件告知処分については、理由付記に重大な瑕疵がある。

エ 以上によれば、本件告知処分は、重大な瑕疵があるものとして無効であり、これを前提とする本件第二次納税義務に充当又は配当された金銭については、誤納金として、国税通則法 56 条 1 項に基づき、還付を求めることができるというべきである（なお、本件告知処分は、仮に無効であるとまではいえないとしても違法であり、第二次納税義務の告知処分は徴収処分であるから、その違法は、その後の滞納処分に承継されるのであり、原告 X 2 は、違法に充当又は配当された金銭について、誤納金として還付を求めることができるというべきである。）。

（被告の主張）

ア 行政処分は、その違法が重大かつ明白である場合にのみ無効となると解するのが確立した判例であり、課税処分についても、例外的な事情がある場合には明白性の要件を満たさなくても無効となる余地はあるとしても、一般的に明白性の要件が不要とされるものではない。

イ そうであるところ、本件各更正処分等は、前記（1）（被告の主張）のとおり適法であり、取り消される余地はないから、本件国税が消滅することはない。また、原告会社の四貫島口座からは、毎月、多額の現金が引き出されているところ、原告 X 2 が本件犯則調査の着手時に所持していた代表者パソコンに保存されていた本件金銭流通表データは、四貫島口座から引き出された現金を原資とする使途先等を管理するために作成されたものであって、その使途先は、原告 X 2 の個人的な使途を含め、原告 X 2 が決定していたと認められるから、四貫島口座から出金された

現金は、出金された時点において、原告X2の支配下に置かれ、当該現金の財産権が、原告会社から原告X2（原告会社の「親族その他の特殊関係者」に該当する。）に移転したといえることができる。よって、四貫島口座から出金された現金のうち、本件外注先6者に実際に支払われた額を差し引いた額に相当する額について、原告会社から原告X2に対し、国税徴収法39条の「無償」の「譲渡」がされたものと評価できる（仮に、上記出金が「譲渡」に該当しないとしても、少なくとも、同条の「その他第三者に利益を与える処分」に該当するというべきである。）。

以上によれば、原告X2は、本件国税の第二次納税義務（本件第二次納税義務）を負う。

ウ また、平成23年法律第114号による改正前の国税通則法74条の2第1項は、不利益処分をするに当たり理由を提示する義務を定めた行政手続法14条等の規定の適用を除外しており、国税徴収法32条1項の委任を受けて第二次納税義務に係る納付通知書の記載事項を定める国税徴収法施行令11条1項は、第二次納税義務の告知処分の基因となる事実を提示すべきことを要求していないのであるから、本件告知処分に係る納付通知書に本件告知処分の「具体的な内容」が記載されていないからといって、本件告知処分に何らかの瑕疵があるということとはできない。

エ 以上のとおり、本件告知処分は適法であり、重大かつ明白な違法はないから、本件告知処分が無効とされる余地はない。よって、原告X2の国税通則法56条1項に基づく還付請求は理由がない。

第3 当裁判所の判断

1 争点①（本件外注費が架空計上されたものであるか）について

（1） 認定事実

前記前提となる事実、後掲の証拠及び弁論の全趣旨を総合すれば、以下

の事実が認められる。

ア 銀行口座等への入金状況

(ア) C名義のQ銀行西宮支店の普通預金口座(口座番号)には、別表2-2の「従事年月」欄記載の年月の翌々月20日頃に、原告会社又はCの名義により、それぞれ、同別表「銀行口座」欄記載の金額が振り込まれた(乙38、42)。

(イ) D名義のR信用金庫平野支店の当座預金口座(口座番号)には、別表2-3の「従事年月」欄記載の年月の翌々月20日頃に、原告会社又はDの名義により、それぞれ、同別表「銀行口座」欄記載の金額が振り込まれた(乙39、42)。

(ウ) F名義のS銀行のb口座(c番号)には、別表2-4の「従事年月」欄記載の年月の翌々月20日頃に、それぞれ、同別表「銀行口座」欄記載の金額が送金された(乙40、42)。

イ 本件金銭流通表データ(乙42)

(ア) 本件金銭流通表データには、別表2-1の「従事年月」欄記載の年月の翌月分の表の「現金支払」欄中「B」欄に、それぞれ、別表2-1の「金銭流通表」欄記載の金額が記録されていた。

(イ) 本件金銭流通表データには、別表2-2の「従事年月」欄記載の年月の翌月分の表の「現金支払」欄中「C D T」欄に、それぞれ、別表2-2の「金銭流通表」欄記載の金額が記録されていた。

(ウ) 本件金銭流通表データには、別表2-3の「従事年月」欄記載の年月の翌月分の表の「現金支払」欄中「D」欄に、それぞれ、別表2-3の「金銭流通表」欄記載の金額が記録されていた。

(エ) 本件金銭流通表データには、別表2-4の「従事年月」欄記載の年月の翌月分の表の「現金支払」欄中「F」欄に、それぞれ、別表2-4の「金銭流通表」欄記載の金額が記録されていた。

(オ) 本件金銭流通表データには、別表２－５の「従事年月」欄記載の年月の翌月分の表の「現金支払」欄中「E D T」欄に、それぞれ、別表２－５の「金銭流通表」欄記載の金額が記録されていた。

(カ) 本件金銭流通表データには、別表２－６の「従事年月」欄記載の年月の翌月分の表の「現金支払」欄中「H」欄に、それぞれ、別表２－６の「金銭流通表」欄記載の金額が記録されていた。

ウ 本件給与明細データ（乙４１）

(ア) 代表者パソコンに保存されていたBに係る本件給与明細データには、別表２－１の「従事年月」欄記載の年月分の表の「基本給」欄及び「内振込」欄に、それぞれ、別表２－１の「給与明細データ」欄中「X 2 P」欄及び「内振込」欄記載の金額が記録されており、Aパソコンに保存されていたBに係る本件給与明細データには、別表２－１の「従事年月」欄記載の年月分の表の「基本給」欄及び「内振込」欄に、それぞれ、別表２－１の「給与明細データ」欄中「A P」欄及び「内振込」欄記載の金額が記録されていた。

(イ) 代表者パソコンに保存されていたDに係る本件給与明細データには、別表２－３の「従事年月」欄記載の年月分の表の「基本給」欄及び「内振込」欄に、それぞれ、別表２－３の「給与明細データ」欄中「X 2 P」欄及び「内振込」欄記載の金額が記録されており、Aパソコンに保存されていたDに係る本件給与明細データには、別表２－３の「従事年月」欄記載の年月分の表の「基本給」欄及び「内振込」欄に、それぞれ、別表２－３の「給与明細データ」欄中「A P」欄及び「内振込」欄記載の金額が記録されていた。

(ウ) 代表者パソコンに保存されていたEに係る本件給与明細データには、別表２－５の「従事年月」欄記載の年月分の表の「基本給」欄及び「内振込」欄に、それぞれ、別表２－５の「給与明細データ」

欄中「X2 P」欄及び「内振込」欄記載の金額が記録されており、Aパソコンに保存されていたEに係る本件給与明細データには、別表2-5の「従事年月」欄記載の年月分の表の「基本給」欄及び「内振込」欄に、それぞれ、別表2-5の「給与明細データ」欄中「A P」欄及び「内振込」欄記載の金額が記録されていた。

エ Bメモ

Bメモには、別表2-1の「従事年月」欄記載の年月の翌々月の「金額」及び「残金」として、それぞれ、別表2-1の「Bメモ」欄中「金額」欄及び「残金」欄記載の金額が記載されていた（乙48）。

オ 本件日報データ等（第1事件乙3）

(ア) 代表者パソコン及びAパソコンに保存されていた原告会社の工事日報に係る一定期間のデータ（以下「本件日報データ」という。）には、G以外の本件外注先6者が、職長又は重機オペレーターとして原告会社の工事に従事した旨の内容が含まれていた。

(イ) Iの工事日報のうち原告会社に係る部分の内容は、本件日報データの当該工事に係る作業内容、当該工事に使用した重機等の種類等の内容と一致している。

(ウ) 原告会社がIから工事を請け負った特定の現場に係る平成18年3月分及び同年4月分の本件日報データの「品名」欄には、本件請求書等のうち対応する請求書に記載されている重機の一部の記載がなく、上記(イ)のIの工事日報に記載された原告会社に係る作業時間数は、本件請求書等のうち対応する請求書に記載されている時間数を大きく下回っている。

カ 帳簿の記載及び本件請求書等

原告会社の総勘定元帳には、別紙3のと通りの本件外注費が計上されており、その金額は、Bの平成15年9月分、Cの同月分、同年10月分及

び平成17年8月分、Dの平成16年7月分（請求書のみ）並びにFの平成15年9月分を除き、本件請求書等の金額と一致している（第1事件乙4～22）。

キ Gの稼働状況等

Gは、平成15年11月、平成16年3～4月、同年5～8月、同年9月及び同年11月に、それぞれ、有限会社Tから、歯科医院の内装工事を請け負って、その作業に従事した（第1事件乙3）。

ク 本件外注先6者による確定申告の状況

(ア) Bは、平成16年分～平成18年分の所得税について、O税理士が作成に関与した確定申告書等により、それぞれ、事業所得に係る売上（収入）金額及び外注工賃を次のとおりとする確定申告又は修正申告をした（甲19の2～4、23の1～3、35）。

平成16年分	売上（収入）金額	1億3022万8929円
	外注工賃	1億1099万3600円
平成17年分	売上（収入）金額	1億1924万4353円
	外注工賃	1億0059万9400円
平成18年分	売上（収入）金額	1億8907万3075円
	外注工賃	1億6595万8400円

(イ) Cは、平成16年分～平成18年分の所得税について、O税理士が作成に関与した確定申告書等により、それぞれ、事業所得に係る売上（収入）金額及び外注工賃を次のとおりとする確定申告をした（甲21の2～4、25の1～3、35）。

平成16年分	売上（収入）金額	1億0885万8605円
	外注工賃	9727万9250円
平成17年分	売上（収入）金額	9531万9945円
	外注工賃	8392万1600円

平成18年分 売上(収入)金額 1820万0175円

外注工賃 994万4950円

(ウ) Dは、平成16年分～平成18年分の所得税について、O税理士が作成に関与した確定申告書等により、それぞれ、事業所得に係る売上(収入)金額及び外注工賃を次のとおりとする確定申告をした(甲20の2～4、24の1～3、35)。

平成16年分 売上(収入)金額 1億3524万7770円

外注工賃 1億2076万3400円

平成17年分 売上(収入)金額 1億3012万1355円

外注工賃 1億1467万4470円

平成18年分 売上(収入)金額 1億4545万8600円

外注工賃 1億2931万5530円

(エ) Fは、平成16年分～平成18年分の所得税について、O税理士が作成に関与した確定申告書等により、それぞれ、事業所得に係る売上(収入)金額及び外注工賃を次のとおりとする確定申告をした(甲22の2～4、26の1～3、35)。

平成16年分 売上(収入)金額 1億1915万8463円

外注工賃 1億0277万5400円

平成17年分 売上(収入)金額 1億1178万6255円

外注工賃 9490万3500円

平成18年分 売上(収入)金額 1億0995万7575円

外注工賃 9334万6590円

(オ) Gは、平成16年分～平成18年分の所得税について、O税理士が作成に関与した確定申告書等により、それぞれ、事業所得に係る売上(収入)金額及び外注工賃を次のとおりとする確定申告をした(甲27、28の各1～3、35)。

平成16年分	売上（収入）金額	1億2053万5643円
	外注工賃	1億0770万5500円
平成17年分	売上（収入）金額	5028万1875円
	外注工賃	4164万3200円
平成18年分	売上（収入）金額	2億7651万4350円
	外注工賃	2億6121万1920円

(カ) Eは、平成18年分の所得税について、O税理士が作成に関与した確定申告書等により、事業所得に係る売上（収入）金額及び外注工賃を次のとおりとする確定申告をした（甲29、30、35）。

平成18年分	売上（収入）金額	1億6751万6055円
	外注工賃	1億5678万2860円

ケ ニ崎口座への入金等

- (ア) 原告X2名義のN銀行尼崎支店の普通預金口座（口座番号 。以下「尼崎口座」という。）には、平成15年10月から平成18年1月までの間、毎月、200万円～800万円程度の入金がされており、毎月の入金額は、前月分の本件金銭流通表データの表の「L」欄の金額とほぼ一致しているが、当該入金については、原告会社の普通預金としては計上されていない（乙42、46、弁論の全趣旨）。
- (イ) ニ崎口座の通帳や届出印はAが管理し、キャッシュカードは原告X2が管理しており、その預金については、原告会社の接待費用等に費消されていた（甲53、第1事件乙3、原告X2本人）。

コ U口座への入金等

Aは、平成15年11月から平成18年7月までの間、原告会社の資金から、毎月30万円ずつを、Iの従業員であったU名義のQ銀行四貫島支店の普通預金口座（口座番号 。以下「U口座」という。）に振り込んだが、当該振込みについては、原告会社の帳簿書類には計上されていない

い（乙42、47、55、証人A、原告X2本人）。

サ aに対する支払

Aは、平成15年11月頃から平成17年12月頃までの間、原告会社の資金から、毎月100万円ずつを、aに支払ったが、当該支払については、原告会社の帳簿書類には計上されていない（乙42、78～80、82、証人A、原告X2本人）。

シ 本件貸金庫の現金

原告X2名義のN銀行四貫島支店、Q銀行江坂駅前支店、同銀行大阪中央支店、V銀行本店営業部、同営業部及びW銀行芦屋駅前支店の各貸金庫（以下、併せて「本件貸金庫」という。）には、本件犯則調査の着手日である平成19年8月7日当時、合計6億8500万円の現金が保管されていたところ、そのうち帯封のある1万円札1000枚の束4億円分は、平成15年10月から平成18年9月までの間にN銀行四貫島支店から出金されたものであり、そのうち少なくとも平成17年10月から平成18年9月までの間に現金された2億2000万円については、全ての束の出金可能期間において、原告会社の四貫島口座から1000万円以上の現金出金がされており、他方、同支店の原告X2名義及びa名義の各預金口座からは1000万円以上の現金出金がされていないことが確認された（乙67～76、83）。

(2) 検討

ア 本件金銭流通表データ等について

前記認定のとおり、本件金銭流通表データのうち、C、D及びFに係る「現金支払」欄に記録された各金額は、Cの平成15年10月分及びDの平成16年2月分を除き、対応する銀行口座等への入金額と一致しており（別表2-2～4の各「金銭流通表」欄及び各「銀行口座」欄参照）、また、銀行口座等への入金のないBについても、その所持していたBメモの

「残金」欄の金額が、対応する本件金銭流通表データのBに係る「現金支払」欄に記録された金額と完全に一致している（別表2-1の「金銭流通表」欄及び「Bメモ」欄中「残金」欄参照）。そして、このような客観的な銀行口座等への入金額や「現金支払」先として記録されている者が所持していたメモの金額との一致状況等に照らすと、本件金銭流通表データの「現金支払」欄には、原告会社から本件外注先6者に対する毎月の支払金額が記録されているものと認められるところ、その額は、計上された本件外注費の金額（別紙3参照）をはるかに下回っている（なお、本件金銭流通表データには、本件外注費の金額は記録されていない（乙42）。）のであって、このことは、本件外注費が実際には支払われていないことを推認させるというべきである。

この点、原告らは、本件金銭流通表データについて、実際の現金の流れを記載したものではなく、しかも、一時期にしか作成されていないから、裏帳簿などではあり得ず、その信用性は乏しいと主張するが、上記のような客観的な銀行口座等への入金額等との一致状況等に照らすと、本件金銭流通表データがいわゆる裏帳簿であるか否かはともかくとして、少なくとも、その「現金支払」欄に記録された金額の信用性は高いというべきである。また、原告らは、Bメモは、AがBから依頼を受けて本件金銭流通表データを加工して作成したものにすぎないから、本件金銭流通表データの信用性を裏付けるものではないと主張し、これに沿うA及びBの各供述（甲9、15、証人A、証人B）もあるが、上記各供述は、Bメモの作成目的等の点において曖昧である上、本件金銭流通表データの「現金支払」欄中「B」欄の金額はBの自宅に持参した金額であるとしつつ、これと一致するBメモの「残金」欄の金額は意味のない適当な金額であるとする点（証人A）等において不自然であり、信用することができない。よって、原告らの上記各主張は、いずれも採用することができない。

イ 本件貸金庫の現金について

前記認定事実によれば、原告X2名義の本件貸金庫には、少なくとも、平成18年9月期中に原告会社の四貫島口座から出金された帯封のある1万円札1000枚の束が2億2000万円分保管されていたと認められるところ、原告会社の元帳（現金勘定）上、平成18年9月期における1000万円以上の現金支払は、本件外注先6者に対するもの（本件外注費の一部）を除くと、同年5月20日のaに対する3179万円及び同年6月20日の原告X2に対する5300万円しかないから（乙80）、上記の現金2億2000万円が、帯封のある状態で原告X2の手に渡る理由はないというべきである。そうすると、当該現金は、原告会社において多額の現金支払を架空に計上することによって捻出されたものと認められ、上記のとおり、原告会社の元帳上、平成18年9月期における1000万円以上の現金支払のほとんどは本件外注費に係るものとされていることをも併せ考慮すれば、上記現金が本件貸金庫に保管されていたことは、本件外注費が実際には支払われていないことを推認させるというべきである。

この点、原告らは、本件貸金庫に保管されていた現金は、原告X2がaから生前贈与された現金約10億円の一部であり、原告会社の資産とは一切関係がない（当該現金に、平成16年9月期から平成18年9月期までの間に現金されたことを示す帯封があるものが含まれているのは、aから生前贈与された旧1万円札を少しずつ新1万円札に両替していたためである。）と主張し、これに沿う原告X2及びその妻の各供述（甲52、原告X2本人）もある。しかしながら、上記各供述は、10億円の生前贈与があったことを裏付ける的確な証拠がない上、原告X2において旧1万円札が使えなくなると考えていたとする点等において不自然である（新紙幣の流通が旧紙幣の効力に影響しないことは平成16年8月当時から広報

されており（甲51の1）、原告X2が平成18年9月期に至ってもなお上記のような誤信をして1000万円単位の両替を頻繁かつ継続的に行っていたとは考え難い。）から、信用することができない。また、原告らは、原告X2に対する所得税の更正処分等に係る国税不服審判所長の裁決によって、本件貸金庫内の現金が原告会社の資産とは関係ないことは決着済みであるなどと主張するが、国税不服審判所長の事実認定が、当裁判所の認定、判断を拘束するものでないことは明らかである。よって、原告らの上記各主張は、いずれも採用することができない。

ウ その他の簿外での現金の動きについて

前記認定事実によれば原告会社の簿外管理口座であると認められる尼崎口座には、前記認定のとおり、平成16年9月期から平成18年9月期にかけて、毎月、数百万円の現金が振り込まれており、また、原告会社は、その間、簿外で、U口座に月30万円の現金を振り込み、aに対して月100万円を現金で支払うなどしているところ、これらの原資は不明であるから（弁論の全趣旨）、原告会社が、現金支払の架空計上によって捻出した可能性が高いといえることができる。そして、このことは、本件外注費が実際には支払われていないことを推認させるというべきである。

この点、原告らは、aに対する月100万円の支払について、原告X2が負担していたものであり、Aは、一時的に原告会社の現金でこれを立て替えていたにすぎないと主張し、これに沿うA及び原告X2の各供述（証人A、原告X2本人）もある。しかしながら、原告X2が上記の月100万円を最終的に負担していたことをうかがわせる事情は認められない上、上記支払は、本件金銭流通表データにおいて、「株主配当」として記録されていること（乙42）、代表者パソコンには、原告X2に「給与」を支払う一方でaに「配当」100万円を支払う旨が記載されたメモに係るデータが保存されていたこと（乙82）等に照らすと、当該支払は原告会社

によって行われていたものと見るのが自然であり、これに反する上記各供述は信用することができない。また、原告らは、尼崎口座への入金について、本件外注先6者から、その了承の下、請求金額（月々の本件外注費の金額）の5%程度を営業協力金として徴収したものが原資であると主張するようであり、これに沿う原告X2の供述（甲16、原告X2本人）もある。しかしながら、尼崎口座への毎月の入金額は、月々の本件外注費の金額（別紙3参照）の5%を大きく上回るものが多く、かつ、月々の本件外注費の金額とは無関係に変動しているから（乙42）、原告X2の上記供述は信用することができない。よって、原告らの上記各主張は、いずれも採用することができない。

エ 原告らの主張について

（ア） 原告らは、本件金銭流通表データの「現金支払」欄の金額は、B、D、C及びFについては同人らの依頼により生活費として各家計用口座に振り込む金額であり、G及びEについては原告会社からの貸付金の返済等として天引きする金額であって、実際に支払われた外注費の全額ではなく、本件外注費の大部分は、Aが、毎月、本件外注先6者に対して直接現金で支払っていたと主張し、これに沿うB、C、D、F、A及び原告X2の各供述（甲9～12、15、16、59～63、証人B、証人C、証人D、証人A、原告X2本人）並びに本件請求書等（第1事件乙4～19）もある。

しかしながら、前記前提となる事実のとおり、本件外注先6者は、原告X2の親族や原告会社の元従業員等であり、いずれも原告らと密接な関係を有する者といえるから、上記各供述や本件請求書等の信用性については、通謀による偽装等があり得ることを念頭に置きつつ、合理性や他の裏付け証拠の有無等を考慮して、慎重に検討する必要があるというべきである。

(イ) ところで、上記各供述は、本件外注費のうち本件金銭流通表データの「現金支払」欄の金額以外の部分は現金で支払われ、本件外注先6者はその現金をブローカー等に対する支払に充てていたとするが、この点は、上記の「現金支払」欄の金額が、請求金額やブローカー等に支払うべき金額にかかわらず、毎月ほぼ一定であること等に照らして不合理というべきである。すなわち、例えば、Dの平成15年12月分の請求金額から同月分の「現金支払」欄の金額を差し引くと、ブローカー等に支払う現金が不足することになるところ（証人D）、Dは、自ら銀行に行くこと等が困難であるためAに生活費分の振込みを依頼し、Aから受け取った現金については額を確認することもなく現場に持ち帰っていたというのであるから（甲11、証人D）、上記のように受け取った現金だけではブローカー等に対する支払ができない事態が生じ得る受取方法をあえて継続することは考え難い。そして、このことは、本件外注先6者のいずれについても同様である。

また、本件外注先6者からブローカー等に対する発注や支払については、ブローカー等からの請求書や領収証といった本来存在すべき客観的な裏付け証拠が一切なく、そのことは、上記各供述の信用性を減殺するというべきである。この点、原告らは、原告会社からの受注やブローカー等への発注は全て口頭で行われていたと主張し、上記各供述もこれに沿うものであるが、本件外注先6者が、それぞれ複数の現場を原告会社から受注し、それを更に複数のブローカー等に発注することがある上（証人D、証人B、証人C）、発注単価等は現場や重機の機種等によって異なり得ること（証人D）等を前提とすると、本件外注先6者が管理すべき受注・発注の内容は相当複雑なものになるはずであり、これを口頭のやり取りのみで把握していたというのは不自

然であるといわざるを得ない。また、原告らは、本件外注先6者は、ブローカー等からの請求書や領収証を受領し、これに基づいて所得税の確定申告を行った上で請求書や領収証は廃棄したと主張し、これに沿う証拠として、上記各供述のほかO税理士の供述(証人O)もある。しかしながら、O税理士は、その陳述書(甲35)において、ブローカー等への支払(外注工賃)以外の経費に係る領収証には言及しつつ、外注工賃については、Aからの報告によって把握していたとするのみで、請求書や領収書の存在には全く言及していなかったところ、その後、Aから外注工賃に係る請求書及び領収証を受け取って確認したと供述し(証人O)、合理的理由なくその供述を変遷させている上、変遷後の供述は、ブローカー等の本件外注先6者に対する請求書等は手元に来ていなかったとするAの供述(証人A)と合致せず、また、Cの平成18年分の経費についてはブローカー等に下請に出さず自ら稼働する前提での所得率を用いて計算したとするなど、請求書や領収証に基づいて外注工賃を計上したとの供述と矛盾する内容をも含んでいる。そうすると、O税理士の上記供述は信用することができず、本件外注先6者が前記確定申告を行ったときに外注工賃に係る請求書や領収証が存在していたということとはできない。

(ウ) また、A及び原告X2は、本件金銭流通表データのE及びGに係る「現金支払」欄の金額は原告会社からの貸付金の返済(E分)や先払いした外注費の清算(G分)として天引きする金額であると供述するが(甲63、証人A、原告X2本人)、Eに対する貸付金等については、原告会社の帳簿書類に記載がなく(乙64~66)、他にその存在を裏付ける証拠もないから、その存在自体が認められず、そのことは、上記各供述の信用性を減殺するというべきである。

(エ) なお、原告らは、本件外注費が実際に支払われたことを裏付ける

証拠として、本件請求書等を提出する。しかしながら、上記（ア）のとおり、本件請求書等の作成名義人は、いずれも原告らと密接な関係を有する本件外注先6者であり、原告らとの通謀により内容虚偽の請求書や領収証を作成することも容易であること等に照らすと、本件請求書等自体の信用性が典型的に高いということとはできない。そして、本件請求書等の内容を見ても、前記認定のとおり、本件日報データやこれと符合するIの作業日報の内容と一致しないこと等からすれば、仮に、これらを作成したのがA等ではなく本件外注先6者又はその妻であったとしても、その信用性は乏しいというべきであり、これが上記各供述を裏付けるものということとはできない。

また、原告らは、本件外注費が実際に支払われたことを裏付ける証拠として、多額の売上（収入）金額が計上された本件外注先6者の確定申告書及び収支内訳書（甲19～22の各2～4、23～28の各1～3、29、30）を提出する。しかしながら、これらについても、原告らとの通謀による偽装等が可能である上、当該確定申告書等がブローカー等からの請求書や領収証等の客観的資料に基づいて作成されたものと認められないことは、既に判示したとおりであるから、その信用性は乏しいというべきであり、これが上記各供述を裏付けるものということとはできない。なお、原告らは、本件外注先6者が受け取ってもいない多額の外注費を売上金額に計上して確定申告をする必要は一切ないと主張するが、本件外注先6者は、前記認定のとおり、多額の外注費を売上金額に計上する一方で、多額の外注工賃を経費に計上しているから、上記売上金額の計上により所得税額が極端に高くなるものではなく、前記認定のような原告らとの関係に照らすと、原告会社の利益を図るために架空の売上金額を計上することは十分にあり得るというべきである。また、原告らは、本件外注先6者に対す

る税務調査においても売上金額等が問題とされることはなかったから、本件外注費が支払われていることは既に確認済みであるなどと主張するが、仮に本件外注先6者に対する税務調査において上記の点が問題とされなかったとしても、それによって本件外注費の支払が公的に確定されるものでないことは明らかである。よって、原告らの上記各主張は、いずれも採用することができない。

- (オ) さらに、原告らは、仮に本件外注費のほとんどが架空だとすると、本件外注先6者はブローカー等に対する支払ができず、工事を完成させることができなかつたはずであり、他方、原告会社は、常識的に考えてあり得ない水準の利益を得たことになる（二つの現場において、それぞれ30%程度になると試算される。）から、被告の主張は、土木現場の実態を無視したものであるなどと主張し、二つの現場の収支を試算した結果を書証として提出する（甲31、42）。

しかしながら、現場の規模や原告会社が自ら行う作業の量等によっては、本件外注先6者がブローカー等に依頼して重機や人夫を集めるまでもなく工事を完成させることができる場合もあり得るし、原告会社が簿外で本件外注先6者以外の者に業務を発注していた可能性も否定できないというべきであるから、工事が完成しているからといって、直ちに、本件外注先6者がブローカー等に業務を依頼し、これに対する支払をしたものということとはできない。また、上記の収支試算結果は、重機や車両の費用のリース料や割賦代金を使用期間に応じて現場ごとに割り付け、一律に請求金額の7%を現場経費として計上するなど、当該現場の具体的な収支を的確に示しているか疑問である上、一般に、工事を請け負った場合、常に利益が確保されるものではない一方で、予想以上の利益が得られることも十分にあり得るといえるから、二つの現場において高い水準の利益が得られたとしても、直ちに

不自然であるということとはできないし、上記のとおり、原告会社が簿外で本件外注先6者以外の者に業務を発注していた可能性も否定できないことをも考慮すれば、上記の収支試算結果から、直ちに、本件外注先6者が本件外注費の支払を受けたということもできない。よって、原告らの上記主張は、採用することができない。

- (カ) 以上のとおり、本件外注費が実際に支払われていたとする上記各供述は、不自然・不合理であり、本件請求書等や本件外注先6者の確定申告書等の信用性は乏しく、他に、本件外注費の支払を裏付ける証拠は一切ないというべきであり、本件外注費の支払がなければ、当然に工事を完成させることが不可能であり、かつ、原告会社があり得ない水準の利益を得たことになるということもできないこと等をも考慮すれば、上記各供述は信用することができない。

オ まとめ

本件金銭流通表データの「現金支払」欄には、原告会社から本件外注先6者に対する毎月の支払金額が記録されているものと認められ、その額は、計上された本件外注費の金額をはるかに下回っているところ、本件貸金庫の現金のうち少なくとも2億2000万円は、原告会社が多額の現金支払を架空に計上することによって捻出したものと認められ、また、原告会社は、他にも、毎月、簿外で原資が不明な多額の資金を動かしており、これらの資金も現金支払の架空計上によって捻出された可能性が高いといえるのであって、これらの事情は、本件外注先6者に対して、本件外注費が実際には支払われていないことを推認させるものといえることができる。他方、本件外注費が実際に支払われていた旨の関係者の各供述は、不自然・不合理である上、裏付けとなる的確な証拠が一切存在しないこと等に照らすと、信用することができない。

以上を総合すると、本件請求書等の内容は虚偽であり、本件外注費は架

空に計上されたものであると認めることができる。

カ 本件外注先6者への支払額等

なお、前記認定事実によれば、本件外注先6者に対しては、基本的に、銀行口座等への振込金額又は本件金銭流通表データの「現金支払」欄の金額が実際に支払われたものというべきところ、Dに係る本件給与明細データの「内振込」欄の金額（別表2-3の「給与明細データ」欄中「内振込」欄参照）は、その銀行口座への振込金額（同別表の「銀行口座」欄参照）及び本件金銭流通表データの「現金支払」欄の金額（同別表の「金銭流通表」欄参照）と一致する部分が多いこと等に照らすと、その金額も本件外注先6者への支払金額として信用することができるというべきであり、銀行口座等への振込金額や本件金銭流通表データの「現金支払」欄の金額が確認できない月については、本件給与明細データの「内振込」欄の金額が支払われたものと認めることができる（この点、原告らは、D等に係る本件給与明細データの社会保険料以外の金額は適当に入力されたものにならず、「内振込」欄の金額は実際の支払金額とは関係がないと主張し、これに沿うAの供述（証人A）もあるが、上記のような銀行口座への振込金額等との一致状況等に照らすと、Aの上記供述は信用することができず、原告らの上記主張は、採用することができない。）。そして、さらに、前後の月の支払金額等をも考慮すれば、B、C、D、F及びEに対しては、それぞれ、別表2-1～5の各「損金算入額」欄の金額が原告会社から支払われたものと認めるのが相当である。そして、上記5名は、前記認定のとおり、原告会社の元従業員又は原告会社の専属下請業者の元従業員であり、また、本件日報データ上も原告会社の現場で稼働していたことが確認できることからすれば、上記金額は、原告会社に対する労務提供への対価など、原告会社の業務の遂行上必要と認められる支出に係るものであると認めることができる。

他方、Gは、前記認定のとおり、本件日報データ上、原告会社の現場で稼働していたことが確認できず、平成16年9月期から平成18年9月期までの間の多くの期間、歯科医院の内装工事を複数請け負ってその作業に従事していたのであるから、平成16年9月期以前において、Gを使用者とするブルドーザーの検査が行われ（甲49）、Gが締固め用機械の運転の教育を受けた（甲50）ことがあったとしても、平成16年9月期から平成18年9月期までの間に原告会社の現場で稼働するなどしていたとは認められない（なお、既に判示したところに照らすと、Gがブローカー等を使用して原告会社の業務を行ったと認めることもできない。）。そうすると、仮に、原告会社が、Gに対して何らかの金銭を支払っていたとしても、それが、原告会社の業務の遂行上必要と認められる支出に係るものであるということとはできない。

(3) 各処分の適法性について

ア 本件青色申告承認取消処分について

原告会社は、前記(2)のとおり、架空計上された本件外注費を内容虚偽の本件請求書等に基づいて原告会社の総勘定元帳に記載するなどしているのであるから、平成16年9月期に係る帳簿書類に取引の全部又は一部を仮装して記載したものであるということが出来る。そうすると、原告会社については、平成16年9月期において、法人税法127条1項3号に該当する事実があるといえるから、本件青色申告承認取消処分は適法である。

イ 本件各更正処分等について

- (ア) 法人税法22条3項が、損金の額に算入すべき金額として、①当該事業年度の収益に係る売上原価等の原価の額（同項1号）、②上記①に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用の額（同項2号）及び③当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの（同項3号）を列挙していること等に照

らすと、内国法人の所得金額の計算上、損金の額に算入することができる金額は、当該法人の業務の遂行上必要と認められる支出に係るものに限られ、用途の確認ができず業務との関連性の有無が明らかでない金額については、損金の額に算入することができないと解するのが相当である。

そうであるところ、本件外注費は、前記（２）のとおり、架空計上されたものであり、その金額については用途が不明であるというほかない。そうすると、原告会社の所得の金額の計算上、本件外注費の額から消費税等相当額を控除した金額を損金の額に算入することはできない（他方、別表２－１～５の各「損金算入額」欄記載の金額については、前記（２）のとおり、原告会社の業務の遂行上必要と認められる支出に係るものと認められるから、損金の額に算入される。）というべきである。

- （イ） また、消費税法３０条１項１号は、事業者が課税仕入れを行った場合には、当該課税仕入れを行った日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から控除対象仕入税額を控除する旨を規定するが、事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿及び請求書等を保存しない場合には、当該保存がない課税仕入れ等の税額については同項の規定は適用しないとされている（同条７項）から、帳簿及び請求書等の保存がない支出に係る消費税額については、控除対象仕入税額に含めることができないと解するのが相当である。

そうであるところ、本件外注費は、前記（２）のとおり、架空計上されたものであり、その金額については、用途に係る帳簿及び請求書等の保存がないというほかない。そうすると、本件外注費に係る消費税額については、控除対象仕入税額に含めることができず、消費税法

30条1項1号に基づく税額控除は認められないというべきである。

(ウ) さらに、原告会社は、既に判示したところに照らすと、架空計上された本件外注費を原告会社の総勘定元帳に記載するなどしているのであるから、平成16年9月期（平成16年課税期間）から平成18年9月期（平成18年課税期間）までの法人税及び消費税等について、税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を仮装し、その仮装したところに基づき納税申告書を提出したものであることができる。そうすると、原告会社については、国税通則法68条1項に基づき、上記の法人税及び消費税等に係る重加算税を賦課することができるというべきである。

(エ) そして、以上のほか、既に判示したところ及び弁論の全趣旨によれば、本件各更正処分等に係る課税の根拠及び適法性については、別紙6に記載のとおり認めることができる。

2 争点②（本件告知処分に無効原因があるか）について

(1) 判断枠組み

行政処分が無効であるというためには、当該処分に重大かつ明白な瑕疵がなければならず（最高裁昭和31年7月18日大法廷判決・民集10巻7号890頁）、瑕疵が明白であるかどうかは、処分要件の存在を肯定する処分庁の認定の誤認であることが、処分成立の当初から、外形上、客観的に明白であるかどうかにより判定すべきものと解される（最高裁昭和36年3月7日第三小法廷判決・民集15巻3号381頁）。そして、このことは、課税処分についても、原則として、同様であると解するのが相当である（最高裁平成16年7月13日第三小法廷判決・裁判集民事214号751頁参照）。

(2) 検討

ア 実体的な瑕疵について

(ア) 原告X2は、①本件外注費は架空に計上されたものではないから、本件各更正処分等は重大な事実誤認に基づく違法・無効な処分であるところ、本件各更正処分等が無効であるか、又は取り消されれば、その限りで本件国税に係る納税義務が存在しないことになるし、②原告X2は、原告会社の財産の無償譲渡等を受けていないから、本件国税の第二次納税義務を負うものではないとして、本件告知処分は、重大な事実誤認に基づくものであるから、無効原因があると主張する。

(イ) まず、上記①の点については、本件各更正処分等は、前記1のとおり適法であると認められ、これが無効であり、又は取り消されるべきものであるということとはできないから、本件国税の一部である本件各更正処分等に係る納税義務は有効に存在するというべきである。よって、本件告知処分に、原告X2が主張するような瑕疵があるということとはできない。

(ウ) 次に、上記②の点について、被告は、原告会社の四貫島口座から毎月引き出される多額の現金の使途先は、原告X2の個人的な使途を含め、原告X2が決定しているから、四貫島口座から出金された現金は、出金された時点において、原告X2の支配下に置かれ、当該現金の財産権が原告会社から原告X2に移転したということができ、出金された現金のうち本件外注先6者に実際に支払われた額を差し引いた額については、原告会社から原告X2に対し、国税徴収法39条の「無償」の「譲渡」又は「その他第三者に利益を与える処分」がされたものと評価すべきと主張する。

しかしながら、例えば、四貫島口座から出金された現金の使途先の一つとされる尼崎口座は、前記1のとおり、原告X2の名義ではあるものの、実質的には原告会社に帰属する原告会社の簿外管理口座であ

ると認められるのであるから、これに入金された現金について、入金を決定したのが原告X2であるとしても、四貫島口座から出金された時点で当然に原告X2の支配下に置かれたということとはできない。また、被告は、四貫島口座から出金された現金の一部は、原告会社が行っていた土木工事等に関して支払われたことがうかがわれると主張するところ、原告会社の事業に関する支払に直接充てられた現金について、四貫島口座から出金された時点で原告X2の支配下に置かれたと見ることは困難というべきである。そうすると、四貫島口座から出金された現金について、出金された時点で原告X2の支配下に置かれたというべき特段の事情も他に認められない以上、当該時点において原告会社から原告X2に対して無償譲渡又は利益を与える処分がされたと認めることはできない。

もともと、前記1で判示したところに照らすと、四貫島口座から出金された現金は、原告会社が本件外注費を架空計上することによって捻出したものと認められるところ、原告X2は、前記前提となる事実のとおり、原告会社の唯一の株主兼代表取締役であること、尼崎口座の名義人は上記のとおり原告X2であり、証拠(第1事件乙3、46)及び弁論の全趣旨によれば、尼崎口座からは原告X2の妻の名義で使用されたクレジットカードの利用額が引き落とされていることが認められること、原告X2名義の本件各貸金庫には、前記1のとおり、四貫島口座から出金されたと認められる多額の現金が保管されていたこと等に照らすと、西淀川税務署長において、四貫島口座から出金された現金について、原告X2に無償譲渡され、又は原告X2に利益を与える処分がされたものと認定したことには、それなりの合理的な理由が認められるのであって、その認定に誤りがあるとしても、誤認であることが本件告知処分の成立の当初から外形的、客観的に明白で

あるということとはできない。

また、仮に本件告知処分に課税要件の根幹についての過誤があるとしても、既に判示したところに照らすと、原告X2は、原告会社の唯一の株主兼代表取締役として、本件外注費の架空計上に関わり、それによって捻出した原告会社の簿外資産の一部を個人的な用途に充てるなどしていたということが出来る。そうすると、徴税行政の安定とその円滑な運営の要請をしんしゃくしても、なお、不服申立期間の徒過による不可争的効果の発生を理由として原告X2に本件告知処分による不利益を甘受させることが著しく不当と認められるような例外的な事情がある場合（最高裁昭和48年4月26日第一小法廷判決・民集27巻3号629頁参照）に該当するということもできない。

(エ) 以上によれば、本件告知処分に、無効原因となるような実体的な瑕疵があるということとはできない。

イ 手続的な瑕疵について

(ア) 原告X2は、第二次納税義務の告知処分に係る納付通知書には、国税徴収法施行令11条の定める事項のほか、課税の根拠となった事実も記載しなければならないと解すべきところ、本件告知処分に係る納付通知書には、国税徴収法39条という根拠条文の記載があるのみで、どのような事実をもって第二次納税義務が成立することとなったのかが分かる具体的な内容について一切記載がないから、本件告知処分については、理由付記に重大な瑕疵があると主張する。

(イ) しかしながら、第二次納税義務の告知処分に係る納付通知書については、国税徴収法施行令11条1項が、納税者の氏名等（同項1号）や、適用すべき第二次納税義務に関する規定（同項4号）等の記載を義務付ける一方で、平成23年法律第114号による改正前の国税通則法74条の2第1項は、行政手続法14条等の規定の適

用を除外していたのであるから、本件告知処分に係る納付通知書に、本件告知処分の理由を示さなければならなかったということとはできず、他に、原告X2が主張するような内容を記載する必要があったと解すべき根拠もない。

そうであるところ、証拠（第2事件甲1）によれば、本件告知処分に係る納付通知書には、国税徴収法施行令11条1項所定の事項が記載されていたと認められるから、本件告知処分の理由提示に瑕疵があるということとはできない。

(ウ) よって、本件告知処分に、無効原因となるような手続的な瑕疵があるということとはできない。

ウ まとめ

以上によれば、本件告知処分に無効原因があるとは認められない。

(3) 誤納金還付請求について

本件告知処分については、前記(2)のとおり、無効原因があるとは認められないから、本件第二次納税義務は、有効に存在していたものといえることができる。そうすると、本件第二次納税義務に充当又は配当された金銭について、誤納金として還付を求めることはできないというべきである。

なお、原告X2は、本件告知処分は、仮に無効であるとまではいえないとしても違法であり、その違法は、その後の滞納処分に承継されるところ、違法に充当又は配当された金銭については、誤納金として還付を求めることができると主張する。しかしながら、第二次納税義務を具体的に確定する課税処分である告知処分の違法性は、具体的に確定した義務を強制する滞納処分に承継されないものと解される上、仮に滞納処分が違法であるとしても、その基礎となった課税処分である告知処分が無効であるか、又は取り消されない限り、第二次納税義務自体は有効に存

在しているのであるから、当該滞納処分により充当又は配当された金銭が直ちに誤納金となるものではなく、その還付を求めることはできないというべきである。よって、原告 X 2 の上記主張は、採用することができない。

3 結論

以上のとおりであって、原告らの請求はいずれも理由がないから棄却することとし、主文のとおり判決する。

大阪地方裁判所第 2 民事部

裁判長裁判官 西田 隆裕

裁判官 山本 拓

裁判官 佐藤 しほり