

税務訴訟資料 第260号-70 (順号11426)

東京地方裁判所 平成●●年(○○)第●●号 法人税更正処分取消等請求事件

国側当事者・国(芝税務署長)

平成22年4月22日棄却・控訴

判 決

原告 財団法人A

同代表者理事 甲

同訴訟代理人弁護士 山田 二郎

小池 信行

井上 康一

被告 国

同代表者法務大臣 千葉 景子

処分行政庁 芝税務署長

木村 直人

被告指定代理人 馬田 茂喜

松田 喜逸

古瀬 英則

中村 秀利

佐々木 智恵

主 文

1 原告の請求をいずれも棄却する。

2 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

1 芝税務署長が原告に対し平成19年2月27日付けでした原告の平成15年4月1日から平成16年3月31日まで、平成16年4月1日から平成17年3月31日まで及び平成17年4月1日から平成18年3月31日までの各事業年度（以下、それぞれの事業年度を「平成16年3月期」、「平成17年3月期」及び「平成18年3月期」という。）の法人税の各更正処分（ただし、平成19年5月16日付けの再度の更正処分及び平成20年7月3日付け裁決により一部取り消された後のもの）のうち、別表1-1ないし3の各「確定申告」欄記載の所得金額及び納付すべき税額を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定処分（ただし、上記の再度の更正処分及び裁決により一部取り消された後のもの）をそれぞれ取り消す。

2 芝税務署長が原告に対し平成19年11月30日付けでした原告の平成18年4月1日から平成19年3月31日までの事業年度（以下「平成19年3月期」といい、上記1の各事業年度と併せて「本件各事業年度」という。）の法人税の更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、芝税務署長が、原告がB公社（以下「B公社」という。）に対して行っていったいわゆるDの局舎の提供に係る業務は、法人税法施行令（平成19年政令83号による改正前のもの。以下「施行令」という（ただし、別紙「本件各更正処分等の根拠及び適法性」を除く。））5条1項5号に規定する「不動産貸付業」に該当し、原告がB公社から局舎の賃貸借料として支払を受けた金員は、収益事業から生じた所得に含まれ法人税の課税対象となる等として、原告の本件各事業年度の法人税について、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分又は更正の請求に対する更正すべき理由がない旨の通知処分をしたことに対し、原告が、上記の業務における局舎の提供は、賃貸借契約に基づくものではなく、原告の退職給付事業における投資とその回収として行われたもので、同事業と不可分一体を成すから、「不動産貸付業」に当たらない等と主張して、それらの取消しを求める事案である。

1 法令等の定め

(1) 法人税法（平成19年法律6号による改正前のもの。以下「法」という（ただし、別紙「本件各更正処分等の根拠及び適法性」を除く。。））

ア 内国法人とは、国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいい、公益法人等とは、法別表第2に掲げる法人をいう（法2条3号、6号）。同別表に掲げられた法人の一つとして、財団法人（民法（平成18年法律第50号による改正前のもの）34条（公益法人の設立）の規定により成立されたものに限る。）がある。

イ 収益事業とは、販売業、製造業その他の政令で定める事業で、継続して事業場を設けて行われるものという（法2条13号）。

ウ 内国法人は、法により、法人税を納める義務がある。ただし、内国法人である公益法人等については、収益事業等を行う場合に限る（法4条1項）。

エ 内国法人に対しては、各事業年度の所得について各事業年度の法人税を課する（法5条）。これに対し、内国法人である公益法人等にあっては、各事業年度の所得のうち収益事業から生じた所得以外の所得については、各事業年度の所得に対する法人税を課さない（法7条）。

(2) 施行令

ア 施行令5条1項は、法2条13号に規定する政令で定める事業を「次に掲げる事業（その性質上その事業に付随して行われる行為を含む。）とする」と規定し、その各号において、不動産貸付業等の事業を挙げている。

イ 施行令5条5号は、「不動産貸付業のうち次に掲げるもの以外のもの」（以下「収益事業たる不動産貸付業」という。）を収益事業とする旨規定し、不動産貸付業のうち「国又は地方公共団体に対し直接貸し付けられる不動産の貸付業」（同号ホ）等を収益事業から除外している。

ウ 施行令6条は、公益法人等は、収益事業から生ずる所得に関する経理と収益事業以外の事業から生ずる所得に関する経理とを区分して行わなければならない旨定める。

2 前提事実（争いのない事実及び文中記載の証拠により容易に認められる事実）

(1) 原告の設立等

ア 原告は、昭和29年10月1日、当時の郵政大臣を発起人として、「財団法人A」の名称で設立された財団法人である。原告は、平成17年10月1日、財団法人H及び財団法人Aを統合し、その名称を「財団法人A」に改めた。

イ 郵政省は、平成13年1月6日、郵政省、自治省及び総務庁を統合して、総務省及びその外局である郵政事業庁に再編された。B公社は、平成15年4月1日、いわゆる郵政三事業（郵便、郵便貯金及び簡易保険）を行うことを目的として設立された国営の公社であり、その設立に当たって、郵政三事業に関して国が有する権利義務等を承継した。その後、B公社は、平成19年10月1日、そのすべての業務をBグループ（B株式会社、C株式会社、D株式会社、株式会社E銀行及び株式会社F生命保険）に移管・分割して解散した。

(2) 原告の事業目的等

ア 原告の本件各事業年度中の平成17年10月当時における目的は、B公社の役員及び職員（以下「公社役職員」という。）の相互扶助及び郵政事業の利用者に対する便益の提供を行い、もって公社役職員の福祉増進と郵政事業の発展とに寄与することとされており、公社役職員の退職、死亡、非常災害等に対する相互扶助、公社役職員に対する資金の貸付け、郵政事業の利用者に対する便益の増進に資する事業等を行っていた（乙15）。原告には、平成18年度末当時、公社役職員の84.9%が加入していた（甲1）。

イ 原告は、上記の各事業に関する経理を行うに当たり、8つの会計（①公益事業会計、②退職給付事業会計、③災害見舞事業会計、④援護事業会計、⑤年金事業会計、⑥保険事業会計、⑦収益事業会計及び⑧業務会計）を設置していた（なお、平成17年10月1日より前には、上記④ないし⑥の会計は存在していなかった。）。そして、各会計の収入（収益）及び支出（費用）は、「非収益」（収益事業以外の事業に係るもの）と「収益」（収益事業に係るもの）とに区分して経理され、各事業の運営に直接要した費用については当該事業の負担とされ、間接費については一定の基準に基づいて各事業に分計されていた。

ウ 原告における公社役職員の退職給付事業は、加入者からその給与の額に応じた掛金の納付を受け、加入者が退職した場合に退職給付金を本人に、退職が死亡による場合はこれに併せて弔慰金を遺族にそれぞれ支給するというものであった。原告は、上記事業に係る収益・費用、資産・負債を、退職給付事業会計で処理しており、同会計における区分として、一般給付会計及び分割給付会計に分けた上で、前者について、さらに、給付（非収益）、局舎（非収益及び収益）、I宿舎（非収益）、預託金（非収益）、証券（非収益）及び会員貸付（非収益及び収益）の区分があり、後者について、分割給付（非収益）の区分があった。なお、収益事業会計において、貸ビル（非収益及び収益）の区分があった。

(3) Dの局舎の提供に係る業務

ア P（当時）は、昭和31年4月18日付けで「AにおけるD局舎建設業務の実施について」を原告あてに発出し、その別紙において「A投資によるD局舎建設実施要綱」を定めた。原告は、これにより、Dの局舎を建設して郵政省に提供し、金員の支払を受けるという業務（以下「本件局舎業務」という。）を開始した（甲4ないし6、34、乙3の1、3の2）。

イ 原告とL（当時）は、昭和39年7月10日付けで、原告が建設する局舎の基本的賃貸借条件について協定（以下「昭和39年協定」という。）を締結し、「D局舎賃貸借に関する協定書」（乙5）を作成した。

同協定書に添付された「賃貸借契約書標準書式」によれば、本件局舎業務に関して締結される契約に係る契約書には、対象物件（1条）、契約期間（2条）、「賃貸借料」及びその支払（3条及び4条）、賃貸人の公租公課及び火災による損害の負担（5条及び6条）、賃貸人の修繕義務（7条）、原状変更（8条）、賃借人による解約（9条）、契約終了の際の原状回

復（10条）、空き家補償（11条）、紛争の解決方法（12条）などの条項を置くこととされた。他方、敷金、保証金等の差入れに関する条項は置くこととされていなかった。

また、同協定書に添付された「賃貸借料算出基準」によれば賃貸借料の月額は、原則として、「純家賃額」及び「地代相当額」の合計額とされ、①純家賃額については、局舎工事費に家賃乗率（建物の構造ごとに定められた数値）及び地域是正率を乗じることを基本とする計算式が、②地代相当額については、局舎敷地の「固定資産課税台帳登録価格」に一定の係数を乗じることを基本とする計算式が、それぞれ示されていた。

ウ　原告が昭和31年から昭和59年までの間に建設した局舎の数は、集配局が1407、無集配局が660であった（甲6）。

エ　原告は、局舎となる物件を直接取得せず、第三者から借り受けて、それを局舎の仕様に合うように内部模様替え等の工事をした上で、国に転貸するという業務（以下「転貸形式の局舎業務」という。）も行っていた（甲18ないし20（各枝番を含む。）、乙22及び23（各枝番を含む。））。

オ　原告の本件各事業年度における本件局舎業務に係る収入のうち、局舎の賃貸借料の分は、次のとおりである（甲1）。

- ① 平成16年3月期 約98億3392万円
- ② 平成17年3月期 約94億7842万円
- ③ 平成18年3月期 約93億1167万円
- ④ 平成19年3月期 約92億2041万円

また、原告の本件各事業年度における本件局舎業務に係る収入のうち、貸ビル賃貸借料の分は、次のとおりである（甲1）。

- ① 平成16年3月期 約1億3191万円
- ② 平成17年3月期 約1億3007万円
- ③ 平成18年3月期 約1億3244万円
- ④ 平成19年3月期 約1億3973万円

（4）職員の宿舎の提供に係る業務

ア　P（当時）等は、昭和47年9月29日、「Aからの借受けによる職員宿舎の取扱いについて（通達）」を発出し、その別紙として「Aからの借受けによる宿舎の設置要綱」を定めた。原告は、これにより、郵政省が管理する土地上に職員の宿舎を建設し、これを郵政省に提供し、金員の支払を受けるという業務（以下「本件宿舎業務」という。）を開始した（甲5、6、乙6の1、6の2）。

イ　原告とL（当時）は、同年10月14日、「郵政省職員宿舎の建設および賃貸借に関する協定」（乙7。以下「昭和47年協定」という。）を締結した。

同協定に添付された「賃貸借契約書標準書式」によれば、本件宿舎業務に関して締結される契約に係る契約書には、賃貸物件（2条）、契約期間（3条）、「借料」及びその支払（4条及び5条）、国側による維持管理及び修繕（6条及び7条）、不可抗力による損害の原告側による負担（8条）、原告側の負担による小新営工事（9条）、物件に係る権利の制限（10条）、国側による借り入れの解除と物件の買取り（11条）などの条項を置くこととされていた。

ウ　原告が昭和48年から昭和60年までの間に建設した宿舎の数は、97であった（甲6）。

エ　原告は、平成16年9月30日付で、本件宿舎業務の対象となっていたすべての宿舎の所有権をB公社に移転し、本件宿舎業務を廃止した。

オ　原告の平成16年3月期及び平成17年3月期における本件宿舎業務に係る収入は、次のとおりである（甲1）。

- | | |
|------------|------------|
| ① 平成16年3月期 | 約57億9731万円 |
| ② 平成17年3月期 | 約30億6116万円 |

(5) 本件各更正処分等の経緯等

ア　原告は、平成16年3月期ないし平成18年3月期の法人税について、別表1の1ないし3の各「確定申告」欄記載のとおり、青色申告をした。

イ　芝税務署長は、平成19年2月27日、原告の平成16年3月期ないし平成18年3月期の法人税について、別表1－1ないし3の各「更正処分」欄記載のとおり、それぞれ、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をした。また、芝税務署長は、同年5月16日、原告の平成18年3月期の法人税について、別表1－3の「再更正処分」欄記載のとおり、減額更正処分（以下「本件再更正処分」という。）をした。

上記の各更正処分の通知書（乙8の1ないし3）には、更正の理由の欄に、「1 不動産賃貸料収入の計上漏れ」として、「貴財団は、B公社に対して貸し付けているD局舎及びI宿舎の賃貸料収入を収益事業以外の収益としていますが、当該賃貸料収入は、貴財団が所有する建物を、その用途に従ってB公社に利用させることの対価であり、また、法人税法施行令第5条第1項第5号のイないしルに掲げられた収益事業とされない不動産貸付業には該当しませんので、収益事業とされる不動産貸付業に係る収益となります」との記載があり、また、所得金額に加算すべき金額の記載がある。

ウ　原告は、平成19年3月期の法人税について、別表1－4の「確定申告」欄記載のとおり、青色申告をするとともに、別表1－4の「更正の請求」欄記載のとおりに更正の請求をしたが、更正をすべき理由がない旨の通知（乙9。以下「本件通知処分」という。）を受けた。

エ　原告は、上記イ及びウの更正処分等に対する審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、これらを併合し、別表1－1ないし4の「裁決」欄記載のとおり裁決（以下「本件裁決」という。）をした。

本件裁決（甲1）は、いわゆるフルペイアウト方式によるファイナンス・リース契約は、「賃貸借契約と類似の形式を有するものの、その実質は、…消費貸借契約と賃貸借契約的なものが混合した無名契約ということができ、この場合は貸与物件の利用と各月の賃貸借料の支払は対価関係にないことから、収益事業の判定においても、…不動産貸付業に該当しないものと解するのが相当である」旨述べた上、本件各事業年度における本件宿舎業務に係る契約（以下「本件宿舎契約」という。）については、ファイナンス・リース契約であると認定し、施行令5条1項5号所定の「不動産貸付業」には該当しないと判断して、上記イの更正処分等を一部取り消したが、本件各事業年度における本件局舎業務に係る契約（以下「本件局舎契約」という。）については、不動産の賃貸借契約であると認定した。

3 本件各更正処分等の根拠等

上記2(5)記載の各更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分（ただし、本件再更正処分及び本件裁決により一部取り消された後のもの。以下、それぞれ「本件各更正処分」、「本件賦課決定処分」という。）並びに本件通知処分（以下、本件各更正処分及び本件賦課決定処分と併せて「本

件各更正処分等」という。)の根拠及び適法性に関する被告の主張は、別紙「本件各更正処分等の根拠及び適法性」に記載のとおりである。

4 争点及び当事者の主張の要点

本件の主たる争点は、(1) 本件局舎業務は、施行令5条1項5号所定の収益事業たる不動産貸付業に当たるか(争点1)、(2) 本件各更正処分に係る通知書の記載には、理由付記の不備の違法があるか(争点2)、(3) 過少申告について国税通則法(以下「通則法」という(ただし、別紙「本件各更正処分等の根拠及び適法性」を除く。))65条4項所定の「正当な理由」があるか(争点3)である。そして、上記(1)については、更に以下の点が争われている。

ア 本件局舎契約は、不動産賃貸借契約か無名契約(ファイナンス・リース契約)か。

イ 本件局舎業務の実質は、国に対する資金提供であるから、不動産貸付業に当たらないといべきか。

ウ 本件局舎業務は、原告の退職給付事業の一部にすぎないから、不動産貸付業に当たらないといべきか。

エ 本件局舎業務については、国に対する貸付けに準じるものとして施行令5条1項5号ホの適用ないし準用がされるべきか。

オ 本件局舎業務は、イコール・フィッティング論の見地から収益事業に当たらないといべきか。

カ 本件局舎業務は、法が予定している「事業」に当たらないといべきか。

キ 本件各更正処分等による本件局舎業務に係る収益に対する課税は、切り出し計算に基づく著しく過酷で不合理な負担を課すものであるから許されないといべきか。

以上の各点に関する当事者の主張の要点は、以下のとおりである。

(1) 本件局舎業務は、施行令5条1項5号所定の収益事業たる不動産貸付業に当たるか(争点1)

ア 本件局舎契約は、不動産賃貸借契約か無名契約(ファイナンス・リース契約)か
(原告の主張)

(ア) 施行令5条1項5号所定の「不動産貸付業」とは、基本的には、民法上の典型契約である不動産の「賃貸借契約」を業とするものを意味すると解するべきである。

しかるに、本件局舎契約は、局舎の建設が郵政事業の推進という専ら郵政省の意向によるものであるにもかかわらず、郵政省が原告からその建設資金の融資を直接受けることができないという制度上の制約があることから生まれた特殊な契約関係であり、その契約関係においては、原告が局舎の建設のために投下した資金について、当該建物の耐用年数に応じた期間で、投下資金及び金利を郵政省等から回収する仕組みとなっている。そのような観点から、使用料が設定され、「空き家補償」という特殊な条項が設けられている反面、一般的の不動産賃貸借契約では不可欠な敷金、保証金の預託条項が含まれていない。以上のような特殊性に照らすと、本件局舎契約は、民法上の不動産賃貸借契約ではなく、その実質において、郵政事業の推進及び公社役職員の福祉向上を図るための局舎の建設資金の提供とその回収を目的とする特殊な無名契約であるといるべきである。

本件局舎契約に関する上記のような認識は、同契約の相手方であったB公社の認識とも一致しており(甲38の2)、同契約が不動産賃貸借契約ではないことは明らかである。

(イ) 使用料の性格等

本件局舎業務に関して締結される契約における使用料算出の仕組みは、当初から一貫して、局舎の建設費用については減価償却期間中の確定利回りによる原告の投下資本の回収を保証し、局舎敷地については敷地に係る投下資本に対する金利相当額以上を基本とする運用益の獲得を保証するという基本的な考え方に基づいて構築されていた。また、減価償却期間中に郵政省等の都合によって廃局等が行われ、原告が不測の損害を被る事態から原告を保護するために、常に原告に対し空き家補償を行うという考え方が維持され、現に、本件局舎業務に関して締結される契約においては、空き家補償条項が設けられるか、又は空き家補償条項の代わりに空き家補償費を使用料の中にあらかじめ含ませる内容となっており、このような条項等は、局舎の減価償却期間を通じて原告の投下資本を回収することを事実上保証するという重要な機能を営んでいたのである。

このように、B公社が原告に対し支払った使用料の中身は、D局舎建設費用の回収分及び金利相当額等に、敷地の取得費用に対する金利相当額以上を基本とする運用益を加算した金額であって、賃貸借期間中の局舎の利用との対価関係に立つものではない。使用料が上記の性格を有すること並びにD局舎の建設・提供業務が開始された経緯及び背景に照らし、本件局舎業務に関して締結される契約の実体は、原告からB公社に対する金融上の便宜の付与にあったとみるべきである。

以上のとおりであるから、本件局舎契約は、通常の不動産賃貸借契約ではなく、不動産のファイナンス・リース契約（原告が所有する物をリースの目的物とする二当事者形態のもの）に該当するとみるべきである。このことは、本件局舎契約が、原告が収益事業として行っている通常の不動産賃貸借契約と、使用料算出基準、契約条項及び契約の実施等の面で著しく異なっていることからも裏付けられる。とりわけ、本件局舎契約における使用料算出基準は、比準賃料を一切考慮せず、また、不動産鑑定評価基準に定める積算法とも異なるものであり、本件局舎契約における使用料は、同基準に定める積算法により算出した賃料よりも大幅に高い。したがって、本件局舎契約における使用料を、通常の不動産賃貸借契約における賃料と同視することは、誤りである。

また、上記の結論の正当性は、本件宿舎契約との対比からも補強することができる。すなわち、本件宿舎業務と本件局舎業務は、本質的には同一であり、その相違点は、前者の場合には国側が敷地を提供し原告が建物を建設するのに対し、後者の場合には原告が敷地の取得も建物の建設も担うという点に求められる。この相違点は、両業務に関して締結される契約の内容に若干の影響を及ぼし、具体的には、使用料の構成要素の中に地代相当額を含むかどうかという点と、契約の解約及び更新拒絶時の処理の仕方をどのようにするかという点に現れている。しかし、かかる相違点は、両者の法的性格や契約の本質を左右するものではない。両者の法的性格の決定は、最終的にはそれぞれの使用料の性格と契約の経済的実体に照らして行われるべきであり、この観点からすれば、両者の法的性格は基本的に同一であり、実質的にはともに不動産のファイナンス・リース契約に該当するとみるべきである。

(ウ) 中途解約の可否等

本件局舎業務に関して締結される契約においては、①昭和31年から昭和46年6月までは、空き家補償条項が置かれ、②昭和46年7月から平成15年12月までは、同条項が廃止される代わりに、使用料中の純家賃額の構成要素の中に空き家補償費が含まれるこ

ととされ、③平成16年1月以降は、空き家補償費に代えて空き家補償条項が再導入されたという経緯がある。

B公社は、上記③を行うに際して、「賃貸借料の改定について」と題する書面により、B公社の都合により減価償却期間の経過前に契約を解約するときは空き家補償を行う旨を明らかにしていましたことに照らすと、B公社が本件局舎契約の中途解約をすることにつき制約が設けられていたというべきである。また、上記②の空き家補償費は、例えば、平成14年度において、6950万円を超える額であり、同年度の局舎使用料に対する割合は約0.69%となるところ、このような額の空き家補償費の支払が通算で30年以上に及び、その累計額は相当な金額に達していた。これを廃止することと引換えに空き家補償条項の再導入がされたことからすると、同条項に法的拘束力がないはずはない。

なお、空き家補償条項が簡潔で、多くの点が協議にゆだねられているのは、特殊な信頼関係で結ばれていた原告と郵政省等の協議により解決することが想定されていたためであり、その拘束力に疑義を挟む根拠にはならない。

(被告の主張)

(ア) 本件局舎業務は、原告の要望と国の承認に基づいて原告が建設し所有・管理する建物を、原告が、平成15年4月1日前においては国に対し、平成15年4月1日以後においてはB公社に対し、Dの局舎の用に供する物件として貸与し、当該用途として使用させ、その対価として国又はB公社が一定の賃貸借料を支払う旨の契約に基づく業務ということができる。このことは、①本件局舎契約の内容として、いわゆる使用収益の対価として局舎の賃貸借料が定められているほか、契約期間、修繕義務、原状回復、解約などの不動産賃貸借一般にみられる定めが置かれていること、②賃借人の建物買取義務などの、通常の不動産賃貸借契約にはみられない特殊な条項が認められないこと、③空き家補償条項がみられるものもあるが、すべての契約に空き家補償条項が置かれているわけではないこと、④空き家補償条項は、単に賃借物の他への転用不能を条件としてその賃貸借料相当額を補償するものであって、賃借物の使用収益とその対価たる賃料の支払という賃貸借の本質に反するものではないことからも、明らかである。したがって、本件局舎業務は、原告と国又はB公社との間の賃貸借契約に基づく、いわゆる不動産貸付（賃貸）業というべきである。

(イ) 賃貸借料の性格等

本件局舎契約の賃貸借料の決定方式は、不動産鑑定評価基準において賃料の鑑定手法として掲げられる積算法に類似するという点で、正に不動産賃貸借契約における賃料算定方式そのものである。また、空き家補償費及び空き家補償条項もまた、積算法における賃料の算出において必要諸経費等として考慮することは通常のことであり、かえって、その賃料としての性格を根拠づけるものである。

(ウ) 中途解約の可否等

本件局舎契約における契約書には、通常の賃貸借契約においてみられる契約期間の定めがある一方（2条）、賃借人による解約権が留保されており（9条）、賃借人たる国又はB公社は、契約を中途解約をした場合、賃貸人たる原告に対し、局舎工事費やその他の費用といった投下資本相当額を支払うべき義務を負わず、賃貸人は、その回収を保証されていない。また、同契約書の中には、空き家補償条項があるものもあるが、同条項は、当該物

件を他に転用するみちがないと認められることを要件とし、かつ、その補償すべき期間、金額等について当事者双方が協議するとされているなど、およそ、投下資本全額の回収を義務付けるほど拘束力があるとはいえないことから、実質的にも、中途解約の自由を制限するようなものではない。

イ 本件局舎業務の実質は国に対する資金提供であるから、不動産貸付業に当たらないというべきか。

(原告の主張)

原告が行う各種共済事業の中核をなす退職給付事業にあっては、退職給付金の支給のため、加入者の掛金を安全・確実に運用することが事業の健全な運営に必要不可欠とされている。このため、原告は、郵政省等の指導及び指示に基づき、局舎及び宿舎（以下「D局舎等」という。）を建設した上、これを提供し、その使用料を運営資金としてきた。このことは、他面からみると、国の事務である郵政事業に供されるI局舎等の建設は、本来国の予算で賄われるべきものであるが、原告が公社役職員から納入を受けた退職給付掛金を拠出することにより、国に代わってD局舎等を建設し、これを郵政省等に提供して使用料を收受し、事業収入としてきたのであり、これがこれらの事業の基本スキームであった。以上のとおり、原告の郵政省等に対するD局舎等の提供は、国に対するこれらの施設の建設資金の提供とその資金回収にほかならない。したがって、本件局舎業務は、その実質において、施行令5条1項5号にいう「不動産貸付業」に当たらない。

(被告の主張)

本件局舎業務の経済的実質が、原告による資金提供とその回収業務であることをうかがわせるに足りる客観的な証拠はない。かえって、本件局舎業務に関して締結される契約においては、局舎建設費用に加えて、地域是正や土地所有権の価格をも基準として賃貸借料が算出されることや、賃借人が自由に賃貸借契約を解約でき、賃借物を買い取る義務がないことなどからみても、賃貸借の経済的実質を有していることは明らかであり、これを不動産賃貸借と異なる性質を有する業務とみる余地はない。

他方、本件宿舎契約は、所定の賃貸借年数の経過後に貸主である原告が当該物件を無償で郵政事業庁に譲渡（寄付）することを前提に、その借料を、投資額に当該物件の賃貸借年数（当該物件の法定耐用年数に準じた年数）に応じる年賦償還率等を乗じた金額としており、契約の中途解除に関する条項はあるものの、その際には同庁が当該物件をその投資額から償還済額を控除した額に相当する額で原告から買い取るものとされ、同物件の使用に伴って生ずる費用は、借主である郵政事業庁が実質的に負担する旨を内容とする契約である。したがって、本件宿舎契約の経済的実質は、いわゆるファイナンス・リース取引と同様の性格を有するものと認めることができる。

これに対し、本件局舎業務に関して締結される契約は、①いわゆる使用収益の対価としての局舎の賃貸借料が定められているほか、契約期間、修繕義務、原状回復、解約などの不動産賃貸借一般にみられる定めが置かれており、②投下資本の回収を保証する賃借人の建物買取義務が定められておらず、③空き家補償条項は、そもそもすべての契約において定められているものでもなく、かつ、その内容等を考慮しても、格別、賃借物の使用収益とその対価たる賃料の支払という賃貸借の本質に反するものでない。そうすると、本件局舎契約の経済的実質は、ファイナンス・リース取引とは全く異なり、賃貸借そのものであることは明らか

である。

ウ 本件局舎業務は、原告の退職給付事業の一部にすぎないから、不動産貸付業に当たらないというべきか。

(原告の主張)

(ア) 本件局舎業務は、公社役職員に対する退職給付事業という共済事業を安定的に運営していくための仕組みの一部として組み込まれたものであり、これと不可分一体の関係にある。また、本件局舎業務を通じて、国の建設予算が不足する中で局舎の建設を推進したいという郵政省等の施策に協力することにより、地域住民に対する利便性の向上、公社役職員の職場環境の改善と能率の向上、福利厚生の増進を図り、もって郵政事業の発展に寄与するという原告の目的の実現も可能となっているのである。このように、本件局舎業務は、退職給付事業及び局舎の建設の推進と不可分一体の関係にあるという特殊性を備えたものであるから、施行令5条1項5号にいう「不動産貸付業」に当たらない。

(イ) 原告が寄附行為に定められた目的に基づいて行っている退職給付事業は、構成員が掛金を拠出して構成員自身の福祉増進・相互扶助のために行っている共済事業そのものである。この中にあって、本件局舎業務は、原告の加入者に対する退職給付を行うために必要な原資を確保する上で不可欠の手段として長年にわたり実施されてきたのである。このような活動は、共済事業から分離されて独立の意義を有するものではないから、これ自体を採り出して、施行令5条1項各号の収益事業に当たるか否かを判定するのは相当ではなく、あくまで当該事業全体を観察して判定すべきものである。このような全体的観察の観点からすれば、原告の営む退職給付事業が、本件局舎業務を含め、非収益事業であることは明らかである。

(被告の主張)

現行の公益法人課税制度は、公益法人等が所定の収益事業を行う場合には、当該収益事業から生じた所得に対してのみ法人税を課することをその内容とするものであるから、このような制度を前提とすれば、公益法人等が行う事業が法所定の収益事業に該当するか否かは、その事業が当該公益法人等の本来の目的たる事業であるか否かや共済事業の一環として行われるものであるか否かにかかわらず、当該事業の具体的な内容に応じて個々に判断すべきである。これを本件についてみると、本件局舎業務が原告の退職給付事業の一環として行われ、また、国（B公社）による局舎の建設推進と不可分一体の関係にあったとしても、本件局舎業務が施行令5条1項5号所定の不動産貸付業に該当するというべきである。そして、原告が主張する本件局舎業務の特殊性、すなわち「公益法人等の行う退職給付事業と不可分一体の関係にある事業であること」や「国の行うべき業務と不可分一体の関係にある事業であること」を適用除外とする法令上の根拠が存在しないことも、施行令5条1項5号の規定の文言に照らし明らかである。

エ 本件局舎業務については、国に対する貸付けに準じるものとして施行令5条1項5号ホの適用ないし準用がされるべきか。

(原告の主張)

B公社は、国の全額出資により国の事業である郵政事業を運営することとされていた。郵政事業の運営主体は公社化されたが、B公社は国の事務を実施していた。そして、原告が行う本件局舎業務は、国から郵政事業を引き継いだB公社に対する局舎の提供であり、名実ともに国

の事務を行う事業体に対する施設の提供である。したがって、施行令5条1項5号ホの適用ないし準用がされるものを解すべきである。

(被告の主張)

施行令5条1項5号ホが国又は地方公共団体に対して直接貸し付けられる不動産の貸付業を法の適用の対象から除外するものであることは、その規定の文理上明らかであって、同規定を「国又は地方公共団体」以外の法人に不動産を貸し付ける場合に適用ないし準用することができると解すべき余地はないというべきである。このことは、不動産を貸し付ける行為自体は一般法人の行う事業と同じであり、しかも、貸付料について、貸付先によって区別していないのが通例であるとして、国又は地方公共団体に対し直接貸し付けられる不動産の貸付業に限定して収益事業から除外することとした昭和56年改正の改正の趣旨、経緯に照らしても明らかである。

オ 本件局舎業務は、イコール・フィッティング論の見地から収益事業に当たらないというべきか。

(原告の主張)

現行法が公益法人の営む収益事業に対し法人税を課すことについている根拠は、一般企業との競争条件の平等化を意味するイコール・フィッティング論にある。ところが、原告が行う本件局舎業務は、その態様が一般私企業と競合する余地がないような特殊性を備えたものであり、しかも、一般企業に対する課税とのバランス等を考慮する必要がない。このような態様である本件局舎業務は、イコール・フィッティング論に照らし、施行令5条1項5号所定の収益事業たる不動産貸付業に実質的に該当しないというべきである。なお、イコール・フィッティング論は、単に法人税課税の立法をするための原理にとどまるものではなく、租税法規の解釈原理としても機能していると解すべきであることは、最高裁平成20年9月12日判決・裁判集民事288号617頁の判示からも明らかである。

(被告の主張)

現行の公益法人課税制度の根拠の一つにイコール・フィッティング論があるとしても、その趣旨も踏まえ、法2条13号が、政令において、課税対象とされる収益事業の範囲を個別具体的に定めるべきものとしているのであるから、その範囲を確定するに当たっても、飽くまでも政令の規定の文理に沿った解釈をすれば足り、いたずらにその趣旨のみを強調して拡張的な解釈をすべきではない。また、施行令5条1項5号が収益事業から除かれるものとして特に掲げるイニシルに、「一般私企業と競合する余地がないような特殊性を備えた不動産貸付業」や「課税の公平を考慮する必要がない不動産貸付業」を適用除外とすべき具体的な文言も認められない。したがって、本件局舎業務が、実質的にみて一般私企業と競合する余地がないような特殊性を備えたものであるか否か、課税の公平を考慮する必要があるか否かといった点を論ずる必要はない。

また、本件局舎業務は、もともとは、国（郵政省）又はB公社に対する局舎用建物の貸付けに基づく業務であるから、その契約の成立経緯、貸付先、貸付物件などに、事実上の特殊性が認められるにしても、一般私企業が国又はB公社に対して局舎用建物の賃貸を行うことが法律上規制されているものではなく、もとより一般私企業においても十分営み得る事業であって、本件局舎業務が法律上原告のみの独占事業とされているわけではないから、一般私企業との競争条件の平等化という観点に照しても、本件局舎業務を除外する理由はない。更に、本件局舎

業務に係る不動産賃貸借契約には、原告が個人又は民間私企業から賃借した建物をB公社（N）に賃貸するいわゆる「転貸し」の事例もあることなどを考慮すれば、本件局舎業務に一般私企業と競合する余地のないような特殊性があるとまでは到底いい難い。

カ 本件局舎業務は、法が予定している「事業」に当たらないといるべきか。

（原告の主張）

法人の収益・費用等の額については「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従つて計算されること（法22条4項）などに照らすと、財団法人が営む特定の活動が法2条13号の収益「事業」に当たるか否かを判断するには、当該活動の成果である所得が当該財団法人に適用されている「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従つて正確に判定できるか否かによって決すべきである。換言すれば、公益法人の営む収益「事業」は、その成果である所得を、上記の会計処理の基準に従つて、当該財団法人の他の所得と分離して完結的に把握することができる程度の「まとまりのある活動」を単位として観念すべきであり、その程度に至らない活動を目して「事業」ということはできないと解すべきである。

原告の退職給付事業の会計においては、加入者への将来の退職給付債務の支払に備えて、貸借対照表の負債の部に「支払準備金」を計上している。これは、退職給付債務額を各事業年度において発生主義的に把握して期間損益計算を適正化するとともに、各事業年度末における退職給付債務の現在価値にほぼ等しい金額を、給付に当てるべき資産に対応させて引き当てるという役割を果たすものである。しかるに、退職給付事業会計から、本件局舎業務を切り出して、別に区分される会計に移転すると、貸借対照表上の「事業用固定資産」が減少した分に対応するだけ「支払準備金」を移転させなければならないことになるが、支払準備金の上記の役割からすると、それ自体を分割することはできず、そのような移転は不可能である。すなわち、本件局舎業務は、これを同事業から分離して別の会計区分を設けようとしても、そこから生ずる損益（所得）を完結的に把握することができず、費用収益対応の原則に従つた合理的な会計処理が不可能となる。このように、本件局舎業務は、それ自体の活動の成果を測定できる程度に「まとまりのある活動」とみることはできないから、法が予定する「事業」ということはできないといるべきである。

（被告の主張）

法人税法は、公益法人等については、一般私企業との競争関係の有無や課税上の公平の維持など、専ら税制固有の理由から、収益事業に対する課税のみを認め（4条1項ただし書、7条）、これを受けて、施行令6条は、「公益法人等及び人格のない社団等は、収益事業から生ずる所得に関する経理と収益事業以外の事業から生ずる所得に関する経理とを区分して行わなければならない。」と規定しているのであるから、当該公益法人等が営む個別の事業ごとに、それぞれが収益事業に当たるかどうかを判断しなければならないことは明らかである。このように、公益法人等の営む各種事業のうち、所定の「収益事業」に該当する事業から生ずる所得についてのみに課税をするということが法人税法の建前であって、公益法人等に対する課税において、例えば、収益事業と非収益事業との損益を通算するなどして、収益事業に対する課税を行うようなことは許されない。

そもそも、公益法人等の行う収益事業は、何らかの形で当該公益法人等の本来の目的たる非収益事業の原資確保につながるものである上、非収益事業の原資確保として行われる一体的な事業というのみで、すべて収益事業に該当しないこととなれば、正に一般私企業と競合し得る

事業を営む公益法人等が課税されないまま不当に優遇される事態を招く結果となる。単に共済事業の原資の確保のために収益事業が営まれていることのみによって、これが非収益事業とされることを認めるとすれば、公益法人等に対する課税制度の趣旨そのものを全く没却する結果となりかねず、不当である。

キ 本件各更正処分等による本件局舎業務に係る収益に対する課税は、切り出し計算に基づく著しく過酷で不合理な負担を課すものであるから許されないとすべきか。

(原告の主張)

(ア) 原告は、本件局舎業務を退職給付事業全体と不可分一体のものとして運営しているにもかかわらず、本件各更正処分等は、本件局舎業務のみを収益事業とみなすという切り出し計算を行うことを是認したため、本件局舎業務による収益に対応する費用の主要な一部（下記（イ）参照）が全く考慮されない結果となっている。このような考慮を欠く本件各更正処分等は、法人税が純所得について課されるべきであるという原則に反するものであり、また、原告が営利法人よりもかえって不利な立場に置かれるという極めて不合理な結果を招来している。

(イ) 原告が退職給付事業会計の貸借対照表の負債の部に計上している支払準備金（将来の退職給付金の給付に備えて毎年度積立を要する額）には、「利子コスト相当額」が含まれ、これを本件局舎業務による収益に対応する費用として考慮すべきである。利子コスト相当額とは、長期将来給付契約事業であるという点で原告の退職給付事業と同じ性質を有する生命保険会社の生命保険事業において、保険料収入を原資として購入した運用資産の「運用益」として観念されるもので、将来の保険金の支払に備えるためのものであるという性質上、期間損益計算の観点から、責任準備金として積み立てておくべきこととされているものである。これを、施行令21条2項1号イ所定の「保険料積立金に係る利子に相当する金額」の計算方法等により算定すると、例えば、平成15年度においては約23億円、平成15年度から平成18年度までの総額で約91億円という巨額なものとなる。そうすると、上記の考慮を欠く本件各更正処分等は、費用収益対応の原則に反するものであるから、違法といるべきである。

(被告の主張)

(ア) 法人税法は、公益法人等に対する課税について、当該公益法人等が営む個別の事業ごとにそれが収益事業に当たるかどうかを判断し、該当する「収益事業」から生ずる所得にのみ課税をする建前をとっている。原告のいう「切り出し計算」は、むしろ法人税法が要求するところであり、区分経理を認める以上、個別の事案において一般営利法人より不利な立場に置かれる場合があり得ることもやむを得ない。

(イ) 原告が「利子コスト相当額」の主張に関して挙げる施行令21条2項1号イの規定等は、内国法人の受取配当等に係る益金不算入額の計算に関する定めをしたものであり、公益法人等の行う収益事業に係る所得計算に関し、益金の額から控除する損金の額の範囲を定めたものではなく、これを準用すべき理由は存在しない。

(2) 本件各更正処分に係る通知書の記載に理由付記の不備の違法があるか（争点2）

(原告の主張)

本件各更正処分に係る通知書に付記された更正理由は、原告が税務調査の段階で意見書等を提出して本件局舎業務に係る使用料が収益事業とされる不動産貸付業に係る収益に該当しな

いことについて詳しく主張したことに対して応答せず、結論を示しているにすぎない。このような更正理由は、必要かつ十分な説明義務を尽くしていない不備な記載であるから、本件各更正処分は違法である。

(被告の主張)

理由付記制度の趣旨は、更正処分庁の恣意抑制と不服申立ての便宜にあるのであって、納税者が意見を述べたり回答を求めるに至りした事項に対して説明義務を課す制度ではないから、原告の提出した意見書等に逐一回答しないことをもって不備な記載であるとする原告の主張に理由がないことは明白である。また、本件各更正処分の理由の記載は、本件局舎業務に係る所得が課税対象となることの具体的な法律上の根拠を明示し、原告の備え付けた帳簿書類上の金額を掲示した上、その帳簿書類等の記載を基に本件局舎業務に係る所得等を算出する趣旨のものであり、その内容は、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記載されたものであるから、本件各更正処分に理由付記不備の違法があるということはできない。

(3) 過少申告について通則法65条4項所定の「正当な理由」があるか（争点3）

(原告の主張)

原告は、平成15年4月1日付けで本件局舎業務に係る権利義務関係が国からB公社に承継されたことによってその使用料の課税関係が変更を受けるとは全く想定していなかった。このような想定をなすことについては、B公社法の成立・施行の際や平成15年3月に使用料の改定交渉を行っていた際に、郵政事業庁から原告に対し、課税関係の変更についての説明が全くなかつたこと、原告が平成15年4月以降も本件局舎業務を非収益の公益事業であることを前提として決算を行い税務申告を行っていたにもかかわらず、税務調査の開始（平成18年8月22日）に至るまでこれが収益事業とされる不動産貸付業の収益に該当する旨の指摘や指導はされなかつたことからすると、十分な理由がある。

したがって、原告が平成16年3月期、平成17年3月期及び平成18年3月期において、本件局舎業務に係る使用料が収益事業とされる不動産貸付業の収益に該当しないと信じて確定申告をしたことについては、真に原告の責めに帰することのできない客観的な事情があるから、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお原告に過少申告加算税を賦課することは不当又は酷になるというべきであり、本件においては通則法65条4項にいう「正当な理由」があるといふべきである。

(被告の主張)

本件については、平成17年3月期の法人税に係る過少申告加算税の計算において、更正前の税額の計算の基礎とされていなかつたことについて正当な理由があると認められる事実（「前期貸倒引当金繰入限度超過額の戻入額」の所得金額加算）がある以外に、通則法65条4項所定の「正当な理由があると認められるものがある場合」に該当する事実は認められない。

仮に、郵政事業庁が原告に対し課税関係の変更に関する具体的な説明を行わなかつたとしても、平成15年4月1日をもって本件局舎業務の相手方である国（郵政事業庁）がB公社にその権利義務等を承継したという事実は、法令の改正に伴うものであつて当然に認識すべきものであるし、原告は、本件局舎業務以外の不動産貸付けに係る所得については、従前からこれを収益事業として申告していたのであるから、原告が本件局舎業務に係る所得を課税標準等及び税額等の計算の基礎としなかつたことは、単に原告の法令の不知に基づくものか、あるいは法

令を認識した上でこれを独自に解釈したことによるものとしか理解せざるを得ず、郵政事業庁による説明がなかったことをもって、真に原告の責めに帰することのできない事情と認めるることはできない。

また、法人税法はいわゆる申告納税制度を採用し、法人税の納税義務者には、その課税標準等及び税額等を法令の規定に従って計算し、適正な申告を行うことが求められるのであるから、芝税務署長において、適時に本件局舎業務が収益事業に該当する旨の指摘を原告にしなかつたからといって、直ちにこれを真に原告の責めに帰すことのできない客観的な事情と認めるることはできない。

第3 当裁判所の判断

1 前記の前提事実（第2の2）及び証拠等（文中掲記のもの）によれば、以下の事実が認められる。

（1）本件局舎業務の概要

ア 本件局舎業務が開始された経緯

郵政省は、昭和30年6月、原告が不動産事業の一環としてD舎事業を行うことを可とする方針を決めた。原告は、理事会等により検討を行い、「局舎建設は、不動産事業としても妥当であり、また、原告の事業目的からしても郵政事業の発展に寄与し、郵政省職員に対し、職場環境の改善と能率の向上に資し、他面公衆の利便に供するものである」と判断し、昭和31年から、本件局舎業務を開始することとした。原告における本件局舎業務は、原告の資産の運用に資するとともに、郵政省において建設の必要は認めながらも予算等の関係から国費による早急の建設が困難として原告に提示された局舎を建設して郵政省の借上げに供することにより、現場職員の職場環境の改善を促進し、郵政事業の発展に寄与しようとするものであった（甲4、5）。なお、郵政省が局舎を建設するために必要となる財源としての長期借入金の調達は、F生命保険特別会計の積立金から行うこととされ、その事務は大蔵大臣（当時）が行うこととされていたため、郵政省が原告から建設財源を直接借り入れることは制度上不可能であった（甲38の2）。

イ 本件局舎業務の実施手順の概要は、以下のとおりであった（甲4）。

（ア）原告の本部は、郵政本省から当該年度の建設必要局の提示を受け、これを建設候補局として原告の地方本部に通知する。

（イ）原告の地方本部は、郵政局と連絡の上、Jに対して新築用候補地の物色を依頼し、その回答を待つて郵政局と打ち合わせ、その内諾を得て、原告の本部に報告する。

（ウ）原告の本部は、この報告に基づいて利回り概算を行い、建設可能と認める局を地方本部に通知する。地方本部は、更に必要な調査を行って、原告の本部に報告する。

（エ）原告の本部は、この調査報告に基づいて利回り計算を行い、建設を可と認める局については、郵政本省の承認を得た上で建設対象局として決定する。

ウ 本件局舎業務における利回り

原告においては、本件局舎業務を開始した当初、本件局舎業務は不動産投資の一環として実施するものであって、その投資額に対する収益は会員給付率の確保のため年率9%以上の収益を期待できるものでなければならないとの考え方のつとり、これを個々の局舎について適用していた。その後、本件局舎業務は、長期にわたって多数の局舎について継続的に提示を受けて多数多額の投資を続けていくことが確実に見込まれることから、一体として投資

総額に対する収益率が必要利回り以上に達するのであれば、必ずも個別利回りだけによって判定すべきではないとの考え方が採用され、昭和33年以降は、「D舎の利回りは全体として9分以上に廻ればよく、個々の局舎については、例えば8分程度以下のものがあつても建設を進めても差支えない。なお将来における土地価格の騰貴を含みとして、建物の減価償却は利回り計算上は含まないものとする。」との方針で行うこととされた（甲4）。

エ 本件局舎業務の実績等

- (ア) 原告が昭和31年から昭和59年までの間に郵政省から提示を受けた局舎の数は、281局であり、そのうち原告が建設した数は、2067局であった（甲6）。
- (イ) 原告は、局舎となる物件を直接取得せず、第三者から借り受けて、それを局舎の仕様に合うように内部模様替え等の工事をした上で、郵政省等に転貸するという業務（転貸形式の局舎業務）も行っていた（甲18ないし20（各枝番を含む。）、乙22及び23（各枝番を含む。））。
- (ウ) B公社が平成15年度ないし平成18年度において原告から借り入れていたDの局舎の数は、約1520局であった（甲38の2）。
- (エ) 原告は、平成19年9月、B公社に対し、集配業務を行うDに係る建物とその敷地のほぼすべてを売却し、また、平成20年2月、D株式会社に対し、同様に、集配業務を行わないDに係る建物とその敷地のほとんどを売却した（甲33）。
- (オ) B公社は、原告以外からも、Dの局舎を借り入れていた。平成15年度ないし平成18年度における借入先は、D長からのものが約4900ないし5800局、国・地方公共団体からのものが約170局、都市再生機構等からのものが約200局、その他民間からのものが約9700ないし1万0600局であった（甲38の2）。
- (2) 本件局舎業務に関して締結される契約の内容に係る主要な動向

ア 昭和39年協定等

原告とL（当時）は、昭和39年協定を締結した際に、「D局舎賃貸借に関する協定書」（乙5）を作成した。

(ア) 本件局舎業務における局舎の提供に係る契約は、上記協定書に添付された賃貸借契約書標準書式の内容（第2の2(3)イ参照）に沿って締結された。なお、本件局舎業務における局舎の提供に関し、原告とK（以下、（ア）において、それぞれ「甲」、「乙」という。）との間で昭和39年協定の締結に先立つ昭和37年12月に作成された契約書のうち、関係部分の概要は、以下のとおりであり、昭和39年協定において合意された内容は、かねての取扱いを踏まえるものであった（甲8）。

① 契約期間（2条）

この契約の期間は、昭和37年12月20日から昭和38年3月31日までとする。甲又は乙が、相手方に対し満期の6か月前に更新拒絶の通知をしないときは、この契約は、満期の翌日からなお1年間存続し、以後またその例による。

② 修繕義務（7条）

甲は、壁（内壁仕上げ部分を除く。）、基礎、土台、柱、床（仕上げ部分を除く。）、はり、屋根、天井、階段その他建物の重要な部分等の修繕については、自己の負担において行い、それ以外の修繕は、乙が自己の負担において行う（ただし、塗装については、2分の1を負担する。）。

③ 乙による解約（9条）

乙は、契約期間中であっても、3か月前に予告して、物件の全部又は一部を解約することができる。

④ 原状回復（10条）

乙は、この契約が終了したときは、遅滞なく物件を甲に返還する。この場合において、甲の請求により、当該物件を賃借権が設定された時の用途に供するために支障がある部分を原状に復し、又は当該部分を原状に復すために必要な費用を補償するものとする。

⑤ 空き家補償（11条）

乙が2条による更新を拒み、又は9条により解約した場合において、当該物件を他に転用するみちがないと認められるときは、甲は、その補償を請求することができる。補償すべき期間、金額及び支払時期については、甲乙協議して定める。

(イ) 昭和39年協定においては、賃貸借料の月額は、原則として、以下の純家賃額及び地代相当額の合計額とされていた（乙5）。

I 純家賃額

(局舎工事費) × {家賃乗率 + (火災保険料率 × 1/12)} × (地域是正率)

家賃乗率の数値は、以下のとおりとされた。

① 木造	100分の1.09
② れんが造又は石造	100分の0.84
③ 鉄骨鉄筋コンクリート造又は鉄筋コンタリート造	100分の0.77

また、地域是正率は、「D局舎等級別基準額表」（甲7）を適用して都市町村ごとに定めた等級（1級から12級）に応じて、125%から75%の間の数値とすることとされていた。

II 地代相当額

(「局舎敷地の昭和38年度固定資産課税台帳登録価格」) × 12 × 2 / 100 × 1 / 12

なお、敷地の坪数が建物延べ坪数の2倍を超えるときは2倍をもって最高限度とすること、地目が宅地以外のものになっているため登録価格が極端に低いものについては付近類似の宅地の登録価格をもって代用すること、2階以上の共用局舎で1階を局舎に充当しているものについては2割増しとすることとされた。

イ 昭和42年の一部改正

原告とL（当時）は、昭和42年1月12日付けで、昭和39年協定の一部を改正する協定を締結した（甲9）。同協定により、上記ア(イ)Iの純家賃額については、家賃乗率の数値が以下のとおり変更され、地域是正率が削除された。

① 木造	100分の1.02
② ブロック造（れんが造、石造、鉄骨造を含む。）	100分の0.91
③ 鉄筋コンクリート造（鉄骨鉄筋コンクリート造を含む。）	100分の0.86

また、上記ア(イ)IIの地代相当額の計算式が、以下のとおりに変更された。

(昭和41年度1m²当たり「固定資産課税評価額」) × 借料対象面積 × 2 × 4 / 100 × 1 / 12

ウ 昭和46年の一部改正

(ア) 昭和45年以降、建設対象局の大半が地価の高い地域に集中する傾向を示し、敷地の入手難に加え、建築資材の著しい高騰等の事情から、竣工局数の減少が目立った。原告は、

これに対処するため、局舎の賃貸借料の引上げを郵政省に要請した（甲5）。

(イ) 原告とL（当時）は、昭和46年8月26日付けで、昭和39年協定の一部を改正する協定を締結した（甲10）。同協定により、上記ア(イ)Iの純家賃額については、家賃乗率の数値が以下のとおり変更され、これらには、空き家補償率として0.01%を含むこととされた。

① 木造	100分の1.06
② ブロック造	100分の0.93
③ 鉄筋コンクリート造	100分の0.88

他方、賃貸借契約書標準書式から、空き家補償に関する条項（11条）が削除された。

また、上記ア(イ)IIの地代相当額の計算式が、以下のとおりに変更された。

（昭和45年度1m²当たり「固定資産課税評価額」）×借料対象面積×2.3×4/100×1/12

エ 昭和52年協定

原告とL（当時）は、昭和52年6月14日付けで、局舎の賃貸借条件に関し、「D局舎の賃貸借に関する協定」（甲11。以下「昭和52年協定」という。）を締結した。これにより、従来の協定は廃止されたが、その基本的な内容は、従来の協定を踏襲するものであった。

昭和52年協定は、それに添付された「賃貸借契約書標準書式」において、双方の負担する修繕義務の内容を詳細に定めたところ、基礎、骨組類、仕上げ部分を除く床及び内部の壁、天井、外壁類等については、その補修及び部分又は全部の取替えは、原告が負担するものとされた。また、同じく添付された「D局舎の賃貸借料算出基準」において、一般局舎（ビル局舎以外のもの）とビル局舎（鉄筋コンクリート造3階建以上のもの）とに区分して定めた。

このうち、一般局舎については、「一般局舎借料算出基準」により、(1) 「純家賃」を構成する要素（減価償却費・資本利子、修繕費、課税引当金、管理費、空き家補償費、火災保険料）ごとに、それぞれの基礎額（局舎工事に要した直接工事費等に基づいて計算した額）に乗率（建物の構造により区分されたもの）を乗じたものを算出し、また、(2) 「地代相当額」を構成する要素（資本利子、課税引当金）ごとに、それぞれの基礎額（当該使用土地の昭和51年度「固定資産評価額」（土地借料対象面積分）を時価に換算したもの等）に乗率を乗じたものを算出し、これらの合計額として算出されることとなった。なお、上記の純家賃に関する乗率のうち、減価償却費・資本利子と空き家補償費の数値は、それぞれ以下のとおりとされた。

[減価償却費・資本利子] [空き家補償費]

① 木造	10.18%×1/12	0.13%×1/12
② 鉄筋造	9.05%×1/12	0.11%×1/12
③ その他	9.12%×1/12	0.11%×1/12

また、上部の地代相当額に関する乗率のうち、資本利子の数値は、4%×1/12とされた。

他方、ビル局舎については、「ビル局舎借料算出基準」により、Jがビルの全部若しくは一部を購入し、又はD設置を目的としてビルを建設し、その全部若しくは一部を専用局舎とする場合については、次の④により算出し、Jが保証金等を支出してビルの全部又は一部を借り入れ専用局舎とする場合については、次の⑤により算出することとされた。

④ 近傍類似賃貸借料1m²当たり実例平均額×建物借料対象面積×調整率（70／100）

⑤ 近傍類似名目賃貸借料 1 m²当たり実例平均額×建物借料対象面積×調整率（70／100）+保証金等の金利相当額

才 平成7年の一部改正

原告とL（当時）は、平成7年3月24日付で、昭和52年協定の一部を改正する協定を締結するとともに（甲12の1）、「D局舎借料改定に関する確認事項」（甲12の3）を作成した。これらにより、平成7年4月1日以降の一般局舎借料算出基準のうち、地代相当額の構成要素である資本利子の算出方法について、時価換算率の数値を従前の2.2から1.4に、乗率の数値を従前の4%×1/12から1.5%×1/12に改めるなどの変更を行い、以下の計算式により算出すること、ただし、従前の地代相当額の額が改定後の方により算出して得た額を上回っているときは従前の額とすること（以下「借料の維持」という。）が定められた。

（平成6年度1m²当たり「固定資産税評価額」）×土地借料対象面積×1.4×1.5/100×1/12

カ 平成9年の一部改正

（ア）会計検査院は、平成8年ころ、本件局舎業務に関し、①減価償却費と資本利子を合わせて利率を設定し、家賃乗率を決定しているのは、分かりづらく改善が必要である、②地価の下降局面においても地代相当額が据え置かれ高止まりしているなどの指導等をした（甲38の2、弁論の全趣旨）。

（イ）原告とL（当時）は、平成9年5月20日付で、昭和52年協定の一部を改正する協定を締結するとともに（甲14の1）、「D局舎借料改定に関する確認事項」（甲14の3）を作成した。

これらにより、純家賃の構成要素とされていた「減価償却費・資本利子」をそれぞれに分離した上、資本利子に関する乗率の数値は建物の構造を問わず一律4%とするという変更が行われ、減価償却費と資本利子に関する乗率の合計数値は、改正前に比較して、以下のとおり下げられた（甲38の2）。

（改正前）

- | | |
|-------|---|
| ① 木造 | 10.18%（減価償却費3.6% = 25年で90%償却、資本利子6.58%） |
| ② 鉄筋造 | 9.05%（減価償却費1.5% = 60年で90%償却、資本利子7.55%） |
| ③ その他 | 9.12%（減価償却費1.8% = 50年で90%償却、資本利子7.32%） |

（改正後）

- | | |
|-------|--------------------------------|
| ① 木造 | 8%（減価償却費4% = 25年で100%償却） |
| ② 鉄筋造 | 6.86%（減価償却費2.86% = 35年で100%償却） |
| ③ その他 | 7.33%（減価償却費3.33% = 30年で100%償却） |

また、地代相当額の構成要素である資本利子に関する乗率の数値は、2.5%とされた。

さらに、上記の確認事項により、一般局舎借料算出基準を適用する局舎にあっては、借料の維持はされず、平成10年1月1日現在のものとして新たに算出した額とすること、ただし、現行のものとの金額差は最大10%以内とすること（以下「激変緩和措置」という。）が定められた。

なお、転貸の場合において、①額が原契約を上回る場合は、原契約の額にとどめるものとするが、②敷金等を支払った場合の金利相当分（年利6%）や、貸主負担で内部模様替え等工事を実施した場合の借料相当分（一般局舎借料算出基準の木造による。）は、原契

約に加算するものとするとされた（甲14の2）。

キ 平成15年の一部改正

(ア) 原告とM（当時）は、平成15年3月28日付けで、昭和52年協定の一部を改正する協定を締結し、「『D局舎の賃借に関する協定』の一部を改正する協定」（甲16）を作成し、平成16年1月1日から実施することとした。同協定により、一般局舎借料算出基準において純家賃の構成要素となっていた空き家補償費が削除され、他方、賃貸借契約書標準書式において空き家補償に関する条項（11条）が設けられ、耐用年数経過前の一般局舎について適用されることとなった。なお、同協定によりほとんどの局舎につき生じる賃貸借料の減額について、激変緩和措置が採られることとなった（甲17）。

上記協定に沿って原告とB公社（以下、（ア）において、それぞれ「甲」、「乙」という。）との間でG局（平成5年11月に最初の契約の締結がされた局舎）に関して平成16年1月に作成された契約書における空き家補償条項の文言は、以下のとおりである（甲35の1、35の10）。

第11条 平成35年度以前において、乙が、Dを廃局又は局舎配置上Dを他へ移転する必要があるため第2条第2項に規定する更新を拒み又は第9条の規定により物件の全部若しくは一部を解約した場合は、当該物件を他に転用するみちがないと認められるときは、甲は、その補償を請求することができる。補償すべき期間、金額及び支払時期については、甲乙協議して定める。甲は、前条及び本条に定める以外の明渡しに伴う一切の補償請求は行わない。

(イ) B公社は、原告に対し、平成15年11月、「賃貸借料の改定について」と題する通知書（甲17）を発出した。同書面には、上記の一部改正の背景・目的に関し、「賃貸借料を取り巻く経済状況は、地価の12年連続の下落、預金金利の一層の低下、民間不動産賃貸料の下落等、引き続き低迷している状況」にあることから、「局舎の借入れに当たっては、借入条件が妥当かつ経済的な場合に行って」いるので、「現行の借料算出基準について、内容の合理性を確保する観点から見直しを」行う旨の記載があった。また、純家賃の構成要素の変更に関し、「空き家補償費は借料の一部として支払われているにもかかわらず、実際、公社の都合による廃局がほとんど実施されていないことから、実態に即した借料にするため、民間における賃料を求める場合の一般的手法の一つである「積算法」に基づく、D局舎の賃貸借料算出基準にある空き家補償費の項目を、家賃の構成要素の対象外と」すること、他方、「平成16年1月以降、公社の都合によりDを廃局又は局舎配置上Dを他へ移転する必要があるため契約期間の更新を拒み、又は公社の都合により局舎の全部若しくは一部を解約した場合で、その解約期間が減価償却期間の経過前であり、かつ、当該物件を他に転用するみちがないときは、公社において空き家補償を行」う旨の記載があった。

(3) 本件宿舎業務の概要

ア 原告は、郵政省の職員の宿舎の建設は原告の資産運用として極めて安全確実であり、他面、郵政省の職員対策に協力するものであるし、職員自体に対して便宜を供することとなるから、原告の目的にかなうものであると判断して、かねてからこれに着目し、郵政省に対し、その意向を伺いつつあったところ、郵政省との間で、昭和47年協定（前記第2の2(4)イ参照）を締結するに至った。その概要は、以下のとおりである（甲5、乙7）。

- (ア) 郵政省は、職員宿舎の建設計画を原告に通知し、原告は、同意書を郵政省に提出する。
- (イ) 建設用地は、郵政省が指定する。宿舎の構造、規格等は、郵政省が指定する。原告は、これに基づいて自己の負担と責任において設計、積算及び施工に当たる。原告が設計及び積算を完了したときは、郵政省に施工の承認を求める。
- (ウ) 原告が、建築工事の請負契約を締結したとき及び宿舎の引渡しを受けたときは、速やかに郵政省に通知する。
- (エ) 郵政省は、建物について検査、確認の上、原告と賃貸借契約を締結する。
- (オ) 宿舎の維持及び管理は、郵政省が行い、各所修繕についても同じとする。小新営工事は、郵政省の承認を得て原告が行い、これに伴い借料の改定を行う。
- (カ) 契約に定められた更新することができる期間が満了したときは、原告は、現状のまま建物を郵政省に寄付する。ただし、その期間の途中においても、郵政省はその建物の全部又は一部を買い取ることができ、その価格は、当該賃貸借物件の投資額（建設工事費、設計監理費、地方公共団体等から課せられる負担金又は分担金、不動産取得税等の合計額）から、当該投資額の償還済額を控除して得た額に相当する額とする。
- イ 本件宿舎業務に係る宿舎の建設用地は、郵政省が共済組合連合会から借り受けて借料を支払っていた（甲33）。
- ウ 原告が昭和48年から昭和60年までの間に建設した宿舎の数は、97であった（甲6）。
- エ 原告は、平成16年9月30日付けで、本件宿舎業務の対象となっていたすべての宿舎の所有権をB公社に移転し、本件宿舎業務を廃止した。

(4) 本件宿舎業務に関する契約の内容

ア 昭和47年協定等

原告とL（当時）は、昭和47年10月14日、「郵政省職員宿舎の建設および賃貸借に関する協定」（乙7）を締結した。

(ア) 本件宿舎業務における宿舎の提供に係る契約は、上記協定に添付された「賃貸借契約書標準書式」の内容（第2の2(4)イ参照）に沿って締結された。本件宿舎業務に関し、Oと原告（以下、(ア)において、それぞれ「甲」、「乙」という。）との間で平成5年5月に作成された契約書のうち、関係部分の概要は、以下のとおりである（乙29の1）。

① 契約期間（3条）

契約期間は平成5年4月9日から同6年3月31日までとする。契約期間の満了前に甲が解約の通知をしないときは、1年間契約が更新されるものとし、以後においても同様とする。更新することができる期間は、平成5年4月9日から60年間とする。

② 修繕（7条）

物件の経年又は使用によって生ずる損傷に対する修繕は、甲が行う。

③ 物件に係る権利の制限（10条）

乙は、物件を甲以外の者に貸し付け、これに私権を設定し、所有権を第三者に譲渡する等甲が物件を使用するのに支障となる一切の行為をしてはならない。

④ 借入れの解除（11条）

甲は、契約期間中であっても、1月前に予告して物件の全部又は一部の借入れを解除することができる。解除された物件については、甲において買い取るものとする。

(イ) 昭和47年協定において定められた「借料算出基準」によれば、新規借入れの場合の

借料月額は、以下により算出された額とされていた（乙7）。

投資額×家賃乗率×1/12

上記の投資額は、建設工事費、設計監理費、地方公共団体等から課せられる負担金又は分担金、不動産取得税等の合計額とされていた。また、上記の家賃乗率の数値は、次の括弧内に記載した賃貸借年数に応じ、木造については100分の10.33（25年）、ブロック造については100分の9.27（50年）、鉄筋コンクリート造については100分の9.2（60年）とされていた。

イ 昭和51年の一部改正

原告とL（当時）は、昭和51年6月15日付けで、昭和47年協定の一部を改正することを合意した（甲23）。これにより、以後建築する建物延べ面積1440m²以上の宿舎について、前記ア(イ)の投資額の計算に当たり、投資額を構成する建設工事費、設計監理費、地方公共団体等から課せられる負担金又は分担金及び不動産取得税の合計額について、投資した日から賃貸借契約の開始する日の前日までの期間に応じて、年利9%の経過利子を加算することとされた。

ウ 平成13年の全部改正

原告とM等（当時）は、平成13年3月30日付けで、昭和47年協定の全部を改正する協定（以下「平成13年協定」という。）を締結した（乙24）。その基本的な内容は、昭和47年協定の内容を踏襲するものであった。

なお、平成13年協定において定められた「借料算出基準」によれば、家賃乗率の数値は、建物の基準賃貸借年数（木造は25年、ブロック造は50年、鉄筋コンクリート造は60年）に応じる年利6.5%の年賦償還率に事務費0.15%を加えたものとすることとされた。

2 争点1（本件局舎業務は、施行令5条1項5号所定の収益事業たる不動産貸付業に当たるか）について

施行令5条1項5号所定の「不動産貸付業」とは、基本的には、不動産について、民法上の典型契約である「賃貸借契約」、すなわち、「当事者の一方がある物の使用及び収益を相手方にさせることを約し、相手方がこれに対してその賃料を支払うことを約する」契約（民法601条）を締結して行う事業をいうものと解されるので、以下、その観点から検討する。

(1) 本件局舎契約の法的性質について

ア B公社の支払うべき金員の性格等について

前記1(2)で認定した事実によれば、本件局舎契約（ただし、転貸形式によるものを除く。）における賃貸借料は、局舎工事費等を基礎として建物の減価償却期間を勘案して計算された減価償却費や資本利子等を構成要素とする純家賃と、局舎が使用する土地の時価に相当する額を基礎として計算された資本利子等を構成要素とする地代相当額との合計額として算出されているというのであるから、当該額は、原告からみると、局舎の建設等及びその敷地の取得に投下した資本の回収及び運用という観点を盛り込んで定められているということができる。しかしながら、本件局舎契約においては、契約期間はいずれかの契約当事者から更新を拒絶する旨の意思表示がされない限り更新され、その限度となる期間は定められていないのであって、建物の減価償却期間を超えて契約が継続し得ることを排除しておらず、その場合でも同じ方法で算出された額の金員が授受されることとなる。また、B公社は、建物の減価償却期間内であっても、契約の解約等をすることができ、当該物件を他に転用するみち

があるときは、特に補償をする必要がないとされている。このような契約においてB公社が支払う金員は、原告が局舎及びその敷地につき投下した資本の回収及び運用という観点のみから説明することはできないものといわざるを得ない。

また、前記1で認定した事実によれば、本件局舎契約のうち、転貸形式によるものにおける借料の額は、原告が第三者との間で締結した賃貸借契約における借料の額に、内部模様替え等工事の工事費等を基礎とする減価償却費、資本利子等と、敷金等の金利相当分とを加算したものとされるというのであるから、このような契約においてB公社が支払う金員の基本的な性格が、原告が第三者から賃借した不動産をB公社に使用させることの対価であることは明らかである。

他方、前記1で認定した事実によれば、本件局舎契約においては、B公社は、契約期間中に契約を解約することや、減価償却期間の経過以前において契約の更新を拒絶することができるとされている反面、空き家補償条項が置かれている。しかしながら、同条項によつても、当該物件を他に転用するみちがあれば、B公社は、補償をする義務を負わず、逆に、当該物件を他に転用するみちがないと認められるときであつても、B公社は、当該物件を買い取る義務を負わず、また、補償の額等についても、原告が支出した局舎工事費等をてん補するに足りる額を直ちに補償すべきこととされていない。そうすると、本件局舎契約に空き家補償条項が存在していることをもつて、B公社が本件局舎契約を解約すること等を制約し原告が投下した資本の回収等を確保することを図るものと評価することは、やはり困難であるといわざるを得ない。

なお、本件局舎契約のうち、平成16年1月より前に締結されたものについては、空き家補償条項が置かれていなかつたのであるから、B公社は、より容易に個々の契約の解約等をすることができたことは明らかである。もっとも、前記1(2)ウないしキで認定した事実によれば、個々の契約において支払われる金員の中に空き家補償費が含まれていた時期もあるというのであるが、空き家補償費の計算に用いられる乗数の数値に照らすと、個々の契約における空き家補償費の額は、当該局舎に関し原告が支出した局舎工事費等をてん補するに足りる額に達するものとは認め難いし、原告がB公社に提供していた局舎全体を勘案するとしても、局舎全体の賃貸借料の中に含まれる空き家補償費の合計額が、解約等のされる蓋然性や解約等のされた場合の未償還の局舎工事費等に相当する額などを適切に参酌し、合理的な根拠をもつて見積もられるなどされたことを認めるに足りる的確な証拠はない。

以上の事情、殊に、B公社は、契約の解約等をした場合でも、未償還の局舎工事費等に相当する額を原告に対して支払う義務を負っていたとは認め難いこと、建物の減価償却期間その他の一定の期間が満了した後に建物の所有権が当然に原告からB公社に移転するとする条項は設けられていなかつたことのほか、原告が建物の枢要な部分につき修繕義務を負担するものとされていたことからすると、本件局舎契約における合意の内容は、原告が局舎に係る不動産をB公社に対して使用させる義務を負いB公社がこれに対する対価としての金員を支払う義務を負うというものと認めるのが相当であり、本件局舎契約の法的性質は、賃貸借契約であると解するのが相当である。

イ 原告の主張について

- (ア) 原告は、本件局舎契約は、郵政省が原告から局舎の建設資金の融資を直接受けることができないという制度上の制約があることから生まれた特殊な契約関係であり、その実質

において、郵政事業の推進及び公社役職員の福祉向上を図るための局舎の建設資金の提供とその回収を目的とする特殊な無名契約又はファイナンス・リース契約であるというべきである旨主張する。

この点、前記1(1)で認定した事実によれば、原告が本件局舎契約を締結するに至る背景として上記で挙げられているような事情があつたことがうかがわれるが、本件局舎契約における合意の内容をみる限り、本件局舎契約における賃貸借料は、局舎に係る不動産の使用の対価としての性格を有すると解され、また、原告が負担した局舎の工事費等の回収がされない状態においてもB公社は契約の解約等をすることができることとされていたことは、前記アで判示したとおりであつて、原告が本件局舎契約の目的等として主張するところは、契約締結上の動機にとどまるというべきであり、原告の上記主張は採用することができない。

(イ) 原告は、本件局舎契約の相手方であるB公社において、同契約が民法上の不動産賃貸借契約に該当せず、実質的には局舎の建築委託と局舎建築資金の長期立替えを本質的な性格とする無名契約と理解していると主張し、B公社が東京国税不服審判所からの照会に対して回答した平成19年7月30日付け回答書(甲38の2)にはそれに沿う記載がある。

しかしながら、前記1(2)キ(イ)で認定したとおり、B公社は、平成15年における昭和52年協定の一部改正に関し、原告に対して「賃貸借料の改定について」と題する通知文書を発出し、B公社においては「局舎の借入れに当たっては借入条件が妥当かつ経済的な場合に行って」いるところ、賃貸借料を取り巻く経済状況が、地価の12年連続の下落、民間不動産賃貸料の下落等で低迷している状況にあることから、賃貸借料の算出基準を内容の合理性を確保する観点から見直しを行う旨説明し、また、実態に即したものにするため、空き家補償費を純家賃の構成要素から外すものとする旨説明しているのであり、このような説明内容に照らせば、B公社は、本件局舎契約において支払う金員につき局舎に係る不動産を使用することの対価として認識していたものと認めるのが相当である。このことに、上記回答書が本件各更正処分の後に作成されたものであることを勘案すると、上記回答書の記載を直ちに採用することはできないというべきである。

(ウ) 原告は、本件局舎契約における賃貸借料の算出基準、契約条項等が原告が収益事業として行っている通常の不動産賃貸借契約と著しく異なっていること、本件局舎契約における賃貸借料の算出基準が、比準賃料を一切考慮しておらず、不動産鑑定評価基準に定める積算法とも異なっていること、同基準に定める積算法により算出した賃料よりも高いことをもって、本件局舎契約が賃貸借契約に当たらない旨主張する。

しかしながら、賃貸借契約における賃料の額や契約条項の詳細は、諸般の事情を考慮して契約当事者間の合意により様々に定め得るものであつて、賃料の水準等につき一般的な市場取引において通常とされるものと必ずしも一致しない点があるからといって、直ちに目的物の使用の対価として賃料を支払う旨の合意という賃貸借契約の本質的な性質が失われるというべき根拠は見当たらない。したがつて、原告の上記主張は採用することができない。

(エ) 原告は、本件宿舎業務と本件局舎業務とは、本質的には同一であるが、前者の場合には国側が敷地を提供し原告が建物を建設するのに対し、後者の場合には原告が敷地の取得も建物の建設も担うという相違点があり、これが両業務に関して締結された契約の内容に

若干の影響を及ぼし、契約の解約及び更新拒絶時の処理の仕方等が異なっているにすぎず、このことは、いずれもファイナンス・リースであるという契約の本質を左右するものではない旨主張する。

この点、前記1で認定した事実によれば、両業務は、原告の資金の確実な運用を行うという目的や動機において共通する点があるということはできるけれども、昭和47年協定、平成13年協定及び本件宿舎契約における合意の内容は、①契約の更新を想定しつつ、更新のされる期間を、建物の耐用年数に応じて固定したものとして定めている点、②上記の期間の経過後は、原告がB公社に対し建物を無償で譲渡することを定めている点、③新規借入れの場合の借料については、端的に投資額に年利6.5%の年賦償還率を基礎として定めた家賃乗率を乗じて求めることとしている点、④上記の期間の途中においてもB公社は契約を解除することができるが、その場合は建物を買い取る義務があることを定めている点、⑤上記の買取りの価格は、当該建物に係る投資額から償還済額を控除して得た額とすることを定めている点、⑥修繕義務はB公社が負担するものとされている点において、本件宿舎契約とは著しい相違があるのであり、これらの相違は、両契約の法的性質を左右する本質的なものであるといわざるを得ない。したがって、原告の上記主張は採用することができない。

(才) 原告は、平成15年12月まで存在していた空き家補償費は、その総額が多額であったことからして、その廃止と引換えに平成16年1月以降に導入された空き家補償条項に法的拘束力がないはずはないと認められると、空き家補償条項が簡潔で補償の内容の確定が協議にゆだねられていたことは原告とB公社との特殊な信頼関係によるものであり、拘束力に疑義を挟む根拠にはならない旨主張する。

しかしながら、前記1で認定したとおり、本件宿舎契約については、昭和47年協定において、B公社が期間の途中で契約を解除した場合の建物の買取りの価格の算定方法を「投資額から償還済額を控除して得た額に相当する額」とする旨具体的に定められていたのに対し、本件宿舎契約については、空き家補償の具体的な内容が原告とB公社との間の協議にゆだねられていたばかりか、空き家補償は、建物の減価償却期間経過前に解約等がされた場合で、当該物件を他に転用するみちがないと認められるときに行われるにすぎないこととされていたことからすると、本件宿舎契約における空き家補償条項は、原告がその投下資本をB公社から回収するのに十分な内容のものであったということはできず、解約等を実質的に制約するまでの効果を有するとはいひ難い。したがって、上記の原告の主張は採用することができない。

(2) 本件宿舎業務の実質について

原告は、原告においては、郵政省等の指導等に基づき、国の事務に供される局舎を建設して提供し、その使用料を退職給付事業の運営資金としてきたのであり、これが本件宿舎業務の基本スキームであるから、本件宿舎業務は、国に対する局舎の建設資金の提供とその資金回収にほかならず、その実質において、施行令5条1項5号にいう「不動産貸付業」に当たらない旨主張する。

しかしながら、本件宿舎業務の内容を定める本件宿舎契約は、局舎に係る不動産の使用の対価を支払うことを合意したものであり、局舎の工事費等を一定の期間で分割返済すること等を合意したものとはいえないことは、前記(1)で判示したとおりであって、他に、後者のような

合意がされたことを認めるに足りる的確な証拠はない。したがって、原告の上記主張は採用することができない。

(3) 本件局舎業務が退職給付事業の一部であることと「不動産貸付業」該当性について

原告は、本件局舎業務は、原告の退職給付事業や国の局舎の建設推進と不可分一体の関係にあるという特殊性を備えたものであり、原告の退職給付事業から分離されて独立の意義を有するものではないから、これ自体を採り出して、施行令5条1項5号にいう「不動産貸付業」に当たるというべきではない旨主張する。

しかしながら、法は、公益法人等について、収益事業から生じた所得について法人税を課することとし（法4条1項ただし書、7条）、法の委任を受けて、施行令は、収益事業に当たる事業を列挙している（施行令5条1項各号）のであるから、その列挙された事業から生じた所得についてのみ課税するという課税方式（収益事業課税主義）を採用していると解される。そして、法は、個別の事業が施行令5条1項各号に列挙されたものに該当するか否かの判断をするに当たって、当該各事業と公益法人等の他の事業との実質的な関連性の程度を勘案すべきことを定める規定を置いていない。そうすると、公益法人等が、施行令5条1項各号に列挙された事業のいずれかに該当するものを行う場合は、たとえその事業が当該公益法人等の本来の目的に係るものであったとしても、当該事業から生じた所得について法人税が課されることになると解ざるを得ない。したがって、原告の上記主張は採用することができない。

(4) 施行令5条1項5号ホの適用ないし準用について

原告は、B公社は国の事務を実施しており、原告が行う本件局舎業務は、国から郵政事業を引き継いだB公社に対する局舎の提供であり、名実ともに国の事務を行う事業体に対する施設の提供であるから、施行令5条1項5号ホの適用ないし準用がされるべきである旨主張する。

しかしながら、同号ホは、「国又は地方公共団体に対し直接貸し付けられる不動産の貸付業」を収益事業から除外するものであるから、その文言からして、同号ホを、B公社に対する貸付けである本件局舎業務につき適用する余地はない。また、同号ホは、かつて、「国、公共法人、公益法人等又は大蔵省令で定める人格のない社団等に対し直接貸し付けられる不動産（これらの者の主たる目的とする事業の用又はこれらの者の使用人の居住の用に供されるものに限る。）の貸付業」と規定されていたものが、昭和56年の改正により、上記のように改められ、収益事業とされない範囲が国等に限定されたことに照らすと、同号ホを本件局舎業務に準用することもできないといわざるを得ない。したがって、原告の上記主張は採用することができない。

(5) イコール・フィッティング論について

原告は、本件局舎業務は、その態様が一般私企業と競合する余地がないような特殊性を備えたものであり、一般企業に対する課税とのバランス等を考慮する必要がないから、公益法人等の収益事業に関する課税の根拠となっているイコール・フィッティング論に照らし、施行令5条1項5号所定の収益事業たる不動産貸付業に実質的に該当しないと解するべきである旨主張する。

この点、法が、先に述べたように収益事業課税主義を採用し、公益法人等に収益事業から生じた所得を課税の対象としたのは、同種の収益事業を行う営利法人の競争条件を特に不利にしないためであると解されるから、施行令5条1項各号に規定する各種の収益事業に該当するかどうかは、営利法人が一般的に行う事業と競合するか否かの観点を踏まえて判断すべきものと

解される（最高裁平成●●年（○○）第●●号同20年9月12日第二小法廷判決・裁判集民事288号617頁参照）。しかるに、B公社に対する局舎に係る不動産の貸付けは、法令上、原告しかすることができますないものとはされておらず、また、前記1(1)エ(オ)で認定した事実によれば、実際にも原告以外の多数の民間人等がB公社に対して局舎に係る不動産の貸付けをしていることからすると、営利法人との競合という点を勘案したとしても、本件局舎契約による不動産の貸付けに係る事業を収益事業から除外する実質的な理由はないといわざるを得ない。したがって、原告の主張は採用することができない。

(6) 本件局舎業務と法が予定している「事業」該当性について

原告は、本件局舎業務は、退職給付事業の一部であり、退職給付事業から分離して別の会計区分を設けようとしても、そこから生ずる損益（所得）を完結的に把握することができず、合理的な会計処理が不可能となるところ、それ自体の活動の成果を測定できる程度に「まとまりのある活動」とみることはできない本件局舎業務は、法が予定する「事業」ということはできないというべきである旨主張する。

しかしながら、法は、公益法人等について、前記(3)で判示したとおり、施行令5条1項各号で列挙された事業から生じた所得についてのみ課税するという課税方式（収益事業課税主義）を採用していると解される。そして、法は、公益法人等がその収益事業に属する資産のうちからその収益事業以外の事業のために支出した金額は、その収益事業に係る寄附金の額とみなして、一定限度の範囲で損金に算入するものとして（法37条5項。いわゆるみなし寄附金）、公益法人等においては施行令5条1項各号所定の各事業とそれ以外の事業とをあたかも別法人のもののように擬制して取り扱うこととし、経理上も、収益事業から生ずる所得に関する経理とそれ以外の事業から生ずる所得に関する経理とを区分して行わなければならないこととしている（施行令6条）。以上の法令の定めによれば、収益事業とそれ以外の事業との所得を一体として把握すべきものとする原告の上記主張は、法令の定めについての独自の理解を前提とするものであって、採用することができないといわざるを得ない。

(7) 切り出し計算について

原告は、本件各更正処分等は、本件局舎業務に係る収益を、退職給付事業会計から切り出して課税するものであるところ、法人税は純所得について課されるべきであるという原則に反するものであり、また、原告が営利法人よりもかえって不利な立場に置かれるという極めて不合理な結果を招来している旨主張する。

しかしながら、前記(3)で判示したとおり、法は、公益法人等について、施行令5条1項各号で列挙された事業から生じた所得についてのみ課税するという課税方式（収益事業課税主義）を採用し、さらに、みなし寄附金（法37条5項）の制度を用意し、軽減税率（法66条2項）を適用するなど、公益法人等以外の内国法人とは異なった体系により課税するものである。本件各更正処分等は、このような法にのっとり行われたものであるから、収益事業による多額の収益があった公益法人等に対して多額の課税がされる結果となることがあるとしても、それゆえに違法となるということはできない。

また、原告は、少なくとも「利子コスト相当額」については、本件局舎業務に係る収益に対応する費用として考慮されるべきである旨主張する。

しかしながら、原告が主張する「利子コスト相当額」は、施行令21条2項1号イ所定の「保険料積立金に係る利子に相当する金額」の計算方法により算定されるものであるところ、これ

は、内国法人の受取配当等に係る益金不算入額の計算に当たり、そこから控除すべき「負債の利子」に準ずるものを算定するために定められたものであり、公益法人等の行う収益事業から生ずる所得の計算において損金として控除すべきものとはその性格等を異にするものというのが相当であるから、本件各更正処分等が、原告が主張する「利子コスト相当額」を損金として控除しなかつたとしても、違法となるものではない。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

3 争点2（本件各更正処分に係る通知書の記載に理由付記の不備の違法があるか）について

前記第2の2(5)イで認定したとおり、本件各更正処分の通知書には、「貴財団は、B公社に対して貸し付けているD局舎及びI宿舎の賃貸料収入を収益事業以外の収益としていますが、当該賃貸料収入は、貴財団が所有する建物を、その用途に従ってB公社に利用させることの対価であり、また、法人税法施行令第5条第1項第5号のイないしルに掲げられた収益事業とされない不動産貸付業には該当しませんので、収益事業とされる不動産貸付業に係る収益となります」との記載があり、また、所得金額に加算すべき金額の記載がある。

この点、法130条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、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るから、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、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解するのが相当である（最高裁昭和●●年（○○）第●●号同60年4月23日第三小法廷判決・民集39巻3号850頁参照）。

これを本件についてみると、上記の通知書は、「当該賃貸料収入は、貴財団が所有する建物を、その用途に従ってB公社に利用させることの対価」であると記載し、本件局舎契約に係る業務が不動産貸付業に当たることの本質的な理由を端的に述べているのであるから、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記載されたものであるということができる。

これに対し、原告は、上記の通知書には、原告が税務調査の段階で行った詳細な主張に対する応答がなく、結論を示しているにすぎないものであって、説明義務を尽くしていない不備なものであるから、理由付記に違法があると主張する。しかしながら、前記の理由付記制度の趣旨目的からすると、納税者が税務調査の段階で主張したことに対して、更正処分庁が更正処分の通知書において逐一回答しなければならないものではないことは明らかである。したがって、原告の主張は採用することができない。

4 争点3（過少申告について通則法65条4項所定の「正当な理由」があるか）について

過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対して課されるものであり、これによって、当初から適正に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。この趣旨に照らせば、過少申告があっても例外的に過少申告加算税が課されない場合として通則法65条4項が定めた「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ことのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算

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するのが相当である（最高裁平成●●年（○○）第●●号同18年4月20日第一小法廷判決・民集60巻4号1611頁、最高裁平成●●年（○○）第●●号、第●●号同18年4月25日第三小法廷判決・民集60巻4号1728頁参照）。

これを本件についてみると、前記第2の2で認定した事実及び証拠（甲30）によれば、本件局舎契約に係る収入に関して原告の平成16年3月期ないし平成18年3月期に係る法人税の確定申告が過少となった原因是、B公社法の成立に伴い、本件局舎業務の相手方が国とは別法人であるB公社に変更され、原告は当然にそのことを知っていたにもかかわらず、上記の変更により同業務についてかかる課税上の問題が生ずるかを十分に検討することなく、従前の取扱いを継続した点にあるものと認められる。そして、郵政事業庁が原告に対して同業務の課税関係につき変更がある旨の説明をすることがなく、また、課税庁が原告に対して同業務が収益事業とされる不動産貸付業に当たる旨の指摘や指導を直ちに行わなかったことが認められるとしても、それらの事実をもって、真に納税者の責めに帰すことのできない客観的な事情に当たるということはできない。

したがって、本件における過少申告は、通則法65条4項が定めた「正当な理由があると認められる」場合に当たるということはできない。

5 本件各更正処分等の適法性

以上のとおり、本件各事業年度における本件局舎業務は、施行令5条1項5号所定の収益事業とされる不動産貸付業に当たるというべきところ、のことと、弁論の全趣旨を総合すれば、平成16年3月期ないし平成18年3月期の所得につき原告が納付すべき税額は、別紙「本件各更正処分等の根拠及び適法性」第1に記載のとおりであると認められ、本件各更正処分における原告の納付すべき法人税額は、これと同額かこれを下回るものであるから、本件各更正処分はいずれも適法であるというべきである。また、原告の平成19年3月期の確定申告書に記載された納付すべき法人税額が過大であったということはできないから、本件通知処分は適法であるというべきである。

他方、原告の平成16年3月期ないし平成18年3月期の法人税に係る過少申告加算税の額は、別紙「本件各更正処分等の根拠及び適法性」第3に記載したとおりであると認められるところ、本件賦課決定処分における過少申告加算税の額は、これと同額であるから、本件賦課決定処分は適法であるというべきである。

6 結論

よって、原告の請求はいずれも理由がないから、これらを棄却することとし、訴訟費用の負担について、行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第3部

裁判長裁判官 八木 一洋

裁判官 高橋 信慶

裁判官谷口豊は、転補のため署名押印することができない。

裁判長裁判官 八木 一洋

本件各更正処分の根拠及び適法性

第1 本件各更正処分の根拠及び適法性

1 平成16年3月期

(1) 確定申告における所得金額、所得金額に加算される金額、所得金額から減算される金額、差引合計額、所得金額は、それぞれ、別表2-1に記載したとおりである。

(2) 納付すべき法人税額 12億5180万8100円

上記金額は、次のアの金額からイの金額を差し引いた金額である（ただし、国税通則法（以下「通則法」という。）119条1項の規定により100円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。以下同じ。）。

ア 法人税額 12億5183万2120円

上記金額は、原告の所得金額（ただし、通則法118条1項の規定により1000円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。以下同じ。）に法人税法66条3項（ただし、平成18年法律第10号による改正前のもので、経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律（平成11年法律第8号）16条による特例を適用したもの。以下同じ。）所定の税率（100分の22）を乗じて算出した金額である。

イ 控除税額 2万4000円

上記金額は、原告が確定申告書に記載した控除税額である。

2 平成17年3月期

(1) 確定申告における所得金額、所得金額に加算される金額、所得金額から減算される金額、差引合計額、所得金額は、それぞれ、別表2-2に記載したとおりである。

(2) 納付すべき法人税額 10億7289万6600円

上記金額は、次のアの金額からイの金額を差し引いた金額である。

ア 法人税額 10億7292万0640円

上記金額は、原告の所得金額に法人税法66条3項所定の税率（100分の22）を乗じて算出した金額である。

イ 控除税額 2万4000円

上記金額は、原告が確定申告書に記載した控除税額である。

3 平成18年3月期

(1) 確定申告における所得金額、所得金額に加算される金額、所得金額から減算される金額、差引合計額、所得金額は、それぞれ、別表2-3に記載したとおりである。

(2) 納付すべき法人税額 7億0322万2000円

上記金額は、原告の所得金額に法人税法66条3項所定の税率（100分の22）を乗じて算出した金額である。

4 本件各更正処分の適法性

被告が本訴において主張する原告の平成16年3月期ないし平成18年3月期の納付すべき法人税額は、上記のとおりであるところ、本件各更正処分における原告の納付すべき法人税額は、別表1-1ないし3に記載のとおりであり、いずれも被告が本訴において主張する原告の納付すべき法人税額と同額かこれを下回るから、本件各更正処分はいずれも適法である。

第2 本件通知処分の根拠及び適法性

本件局舎業務に係る事業は、法人税法2条13号及び同法施行令5条1項5号所定の不動産貸付業に該当し、収益事業として同業務から生じた所得には法人税が課されるから、本件局舎業務に係る事業が法人税法施行令5条1項5号所定の「不動産貸付業」に該当しないとしてされた本件更正請求は、その前提を欠くものであり、当該理由により原告の平成19年3月期の確定申告書に記載された納付すべき法人税額が過大であったということはできない。

したがって、本件更正請求には、更正をすべき理由はなく、本件通知処分は、適法である。

第3 本件各賦課決定処分の根拠及び適法性

1 本件各賦課決定処分の根拠

(1) 平成16年3月期

1億4475万1000円

上記金額は、①通則法65条1項の規定に基づき、平成16年3月期の法人税の更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額10億3671万円（ただし、通則法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。以下同じ。）を基礎となる税額とし、これに100分の10の割合を乗じて算出した金額1億0367万1000円と、②通則法65条2項の規定に基づき、上記更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額10億3671万8100円のうち、期限内申告税額に相当する金額（控除税額を差し引く前の法人税額2億1511万4020円）を超える部分に相当する税額8億2160万円を基礎となる税額とし、これに100分の5の割合を乗じて算出した金額4108万円との合計額である。

(2) 平成17年3月期

1億2821万3000円

上記金額は、①通則法65条1項及び4項の規定に基づき、平成17年3月期の法人税の更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額9億1017万7200円のうち、更正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正当な理由があると認められる事実（「前期貸倒引当金繰入限度超過額の戻入額」の所得金額加算）に基づく税額として計算した金額117万2800円を控除した金額9億0900万円を基礎となる税額とし、これに100分の10の割合を乗じて算出した金額9090万円と、②同条2項の規定に基づき、上記更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額9億0900万4400円のうち、期限内申告税額に相当する金額（控除税額を差し引く前の法人税額1億6274万3460円）を超える部分に相当する税額7億4626万円を基礎となる税額とし、これに100分の5の割合を乗じて算出した金額3731万3000円との合計額である。

(3) 平成18年3月期

1億0137万8000円

上記金額は、①通則法65条1項の規定に基づき、平成18年3月期の法人税の更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額6億7602万円を基礎となる税額とし、これに100分の10の割合を乗じて算出した金額6760万2000円と、②同条2項の規定に基づき、上記更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額6億7602万0800円のうち、50万円を超える部分に相当する税額6億7552万円を基礎となる税額とし、これに100分の5の割合を乗じて算出した金額3377万6000円との合計額である。

2 本件各賦課決定処分の適法性

被告が本訴において主張する原告の平成16年3月期ないし平成18年3月期の法人税に係る各過少申告加算税の額は、上記のとおりであるところ、本件各賦課決定処分における過少申告加算税の額は、別表1－1ないし3に記載のとおりであり、いずれも被告が本訴において主張する過少申告加算税の額と同額であるから、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

平成16年3月期

別表1-1

(単位：円)

区分	年月日	所得金額	納付すべき 法人税額	過少申告加算税
確定申告	平成16年5月28日	977,791,329	215,090,000	—
更正処分	平成19年2月27日	9,512,115,359	2,092,641,300	270,876,500
審査請求	平成19年4月19日	977,791,329	215,090,000	0
裁決	平成20年7月3日	5,690,146,387	1,251,808,100	144,751,000

平成17年3月期

別表1-2

(単位：円)

区分	年月日	所得金額	納付すべき 法人税額	過少申告加算税
確定申告	平成17年6月27日	739,743,292	162,719,400	—
更正処分	平成19年2月27日	6,460,055,427	1,421,188,100	180,351,500
審査請求	平成19年4月19日	739,743,292	162,719,400	0
裁決	平成20年7月3日	4,876,912,114	1,072,896,600	128,213,000

平成18年3月期

別表1-3

(単位：円)

区分	年月日	所得金額又は 欠損金額	納付すべき 法人税額	過少申告加算税
確定申告	平成18年6月29日	△1,567,400,902	0	—
更正処分	平成19年2月27日	3,072,953,481	676,049,600	101,381,000
審査請求	平成19年4月19日	55,184,917	12,140,500	1,821,000
再更正処分	平成19年5月16日	3,072,822,838	676,020,800	101,378,000
裁決	平成20年7月3日	3,072,822,838	676,020,800	101,378,000

平成19年3月期

別表1-4

(単位：円)

区分	年月日	所得金額	納付すべき 法人税額
確定申告	平成19年6月28日	5,121,929,559	1,126,824,300
更正の請求	平成19年6月28日	0	0
理由なし 通知処分	平成19年11月30日	5,121,929,559	1,126,824,300
審査請求	平成20年1月30日	0	0
裁決	平成20年7月3日	5,121,929,559	1,126,824,300

別表2-1

所得金額の内訳（平成16年3月期）

(単位：円)

項目	区分	被告主張額
		申告所得金額
加算	①	977,791,329
	②	9,833,927,142
	③	131,918,138
	④	6,450,984
	⑤	1,431,540
	⑥	1,735,480
	⑦	885,560
	⑧	310,311
	⑨	24,368,607
	⑩	13,535,546
	⑪	638,483
	⑫	4,725,771,591
減算	⑬	14,740,973,382
	⑭	4,020,222,827
	⑮	49,644,622
	⑯	310,311
	⑰	49,249,906
	⑱	5,330,303
	⑲	5,903,860,355
計		10,028,618,324
差引合計額	(⑬ - ⑳)	4,712,355,058
所得金額	(① + ㉑)	5,690,146,387

別表2-2

所得金額の内訳(平成17年3月期)

(単位:円)

項目	区分	被告主張額
		①
申告所得金額	①	739,743,292
D局舎賃貸料収入の計上漏れ	②	9,478,429,337
貸ビル局舎賃貸料収入の計上漏れ	③	130,071,619
D局舎雑収入の計上漏れ	④	8,182,445
貸ビル雑収入の計上漏れ	⑤	1,950,001
損金の額に算入されない役員退職慰労引当金	⑥	1,470,378
損金の額に算入されない退職給与引当金	⑦	15,562,699
損金の額に算入されない賞与引当金	⑧	10,179,964
交際費等の損金不算入額	⑨	781,249
前期貸倒引当金繰入限度超過額の戻入額	⑩	5,330,303
寄附金の損金不算入額	⑪	4,613,407,110
計	⑫	14,265,365,105
D局舎賃貸に係る費用の計上漏れ	⑬	3,918,861,217
貸ビル局舎賃貸に係る費用の計上漏れ	⑭	52,072,849
役員退職慰労引当金認容額の計上漏れ	⑮	3,211,509
退職給与引当金取崩超過額計上漏れ	⑯	35,157,902
賞与引当金認容額の計上漏れ	⑰	13,535,546
貸倒引当金繰入限度超過額の過大計上	⑱	5,271,844
寄附金として損金の額に算入される金額	⑲	5,647,699,336
損金の額に算入される事業税相当額	⑳	452,386,000
計	㉑	10,128,196,203
差引合計額(⑫ - ㉑)	㉒	4,137,168,902
所得金額(① + ㉒)	㉓	4,876,912,194

別表2-3

所得金額の内訳(平成18年3月期)

(単位:円)

項目	区分	被告主張額
		申告所得金額
加算	①	△1,567,400,902
	②	9,311,673,976
	③	132,446,989
	④	7,224,717
	⑤	1,087,763
	⑥	22,957,272
	⑦	1,689,092
	⑧	41,247,628
	⑨	15,205,751
	⑩	35,579,419
	⑪	26,304,803
	⑫	140,660
	⑬	5,271,844
	⑭	5,032,592,735
	⑮	14,633,422,649
減算	⑯	3,561,368,820
	⑰	59,355,822
	⑱	1,337,184
	⑲	2,674,931
	⑳	582,982
	㉑	10,179,965
	㉒	5,180,840
	㉓	24
	㉔	5,831,708,803
	㉕	397,168,100
	㉖	9,869,557,471
差引合計額	(⑮ - ㉖)	4,763,865,178
所得金額	(① + ㉗)	3,196,464,276