

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消等請求事件  
国側当事者・国(太田税務署長)  
平成22年8月26日棄却・控訴

判 決

原告	有限会社A
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	赤井 文彌 笹浪 恒弘 横田 高人 齊藤 貴一 深瀬 仁志
被告	国
同代表者法務大臣	千葉 景子
処分行政庁	太田税務署長 小林 又次郎
被告指定代理人	玉田 康治 馬田 茂喜 岡田 豊 菊池 豊

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

太田税務署長が平成18年11月28日付けで原告に対してした、

- ① 原告の平成15年7月1日から平成16年6月30日までの事業年度の法人税の更正のうち所得金額-6614万9653円、納付すべき税額1122万8400円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定及び重加算税賦課決定
- ② 原告の平成16年7月1日から平成17年6月30日までの事業年度の法人税の更正のうち所得金額0円、納付すべき税額-3万5148円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定及び重加算税賦課決定  
をいずれも取り消す。

第2 事案の概要

本件は、農業生産法人である原告が、平成15年7月1日から平成16年6月30日までの事業年度(以下「平成16年6月期」という。)及び平成16年7月1日から平成17年6月30日ま

での事業年度（以下「平成17年6月期」といい、平成16年6月期と併せて「本件各事業年度」という。）の法人税について、租税特別措置法（以下「措置法」という。）67条の3（平成16年6月期につき平成17年法律第21号による改正前のもの、平成17年6月期につき平成18年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。）第1項の農業生産法人の肉用牛の売却に係る所得の課税の特例の定め（以下「本件特例」という。）が適用されるとし、肉用牛の売却による利益の額に相当する金額を損金の額に算入して確定申告をしたところ、太田税務署長が、その確定申告書の提出に当たり当該売却が同項各号に掲げる売却の方法により行われたこと及びその売却価額その他租税特別措置法施行規則（以下「措置法規則」という。）22条の16（平成20年財務省令第30号による改正前のもの。以下同じ。）で定める事項を証する書類（以下「肉用牛売却証明書類」という。）が添付されていなかったため、本件特例を適用することができないこと、また、上記の売却の一部に措置法67条の3第1項1号に規定する「市場において行う売却」の方法によったものであるかのように仮装したものがあつたことを理由として、更正並びに過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定をしたことから、それらの取消しを求めた事案である。

## 1 関係法令の定め

### (1) 措置法

ア 措置法67条の3第1項は、農地法2条7項（平成17年法律第87号による改正前のもの。以下同じ。）に規定する農業生産法人が、各事業年度において、家畜取引法2条3項に規定する家畜市場、中央卸売市場その他政令で定める市場において行う売却の方法により当該農業生産法人が飼育した肉用牛を売却した場合（1号）等において、その売却した肉用牛のうち免税対象飼育牛（家畜改良増殖法32条の2第1項の規定による農林水産大臣の承認を受けた同項に規定する登録規程に基づく政令で定める登録がされている肉用牛又はその売却価額が100万円未満である肉用牛に該当するもの。以下同じ。）があつたときは、当該農業生産法人の当該免税対象飼育牛の当該売却による利益の額に相当する金額は、当該売却をした日を含む事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する旨を定めている。

イ 措置法67条の3第2項は、同条1項の肉用牛とは、農業災害補償法111条1項に規定する肉用牛等及び乳牛の雌等（政令で定めるものを除く。）をいう旨を定めている。

ウ 措置法67条の3第3項前段は、同条1項の規定は、確定申告書等に同項の規定により損金の額に算入される金額の損金算入に関する申告の記載があつたこと、かつ、当該確定申告書等にその損金の額に算入する金額の計算に関する明細書（以下「明細書」という。）及び肉用牛売却証明書類の添付があつた場合に限り、適用する旨を定め、同項後段は、この場合において、同項の規定により損金の額に算入される額は、当該申告に係るその損金の額に算入されるべき金額に限るものとする旨を定めている。

エ 措置法67条の3第4項は、税務署長は、同条3項の記載又は添付がない確定申告書等の提出があつた場合においても、その記載又は添付がなかつたことについてやむを得ない事情があつたと認めるときは、当該記載をした書類並びに同項の明細書及び肉用牛売却証明書類の提出があつた場合に限り、同条1項の規定を適用することができる旨を定めている。

### (2) 租税特別措置法施行令（以下「措置法施行令」という。）

措置法施行令39条の26第2項（平成18年政令第135号による改正前のもの。以下同じ。）は、措置法67条の3第1項1号に規定する政令で定める市場として、畜産物の価格安定に関する法律附則10条の規定により中央卸売市場とみなされた市場（2号）等を定めてい

る。

(3) 措置法規則

措置法規則 2 2 条の 1 6 は、措置法 6 7 条の 3 第 3 項に規定する財務省令で定める事項について、同条 2 項に規定する肉用牛の売却が同条 1 項 1 号に規定する市場において行われた場合においては、①当該肉用牛の売却をした同項に規定する農業生産法人の名称、納税地及び代表者の氏名並びにその売却年月日、②当該市場の名称及び所在地（当該市場が措置法施行令 3 9 条の 2 6 第 2 項各号に掲げる市場である場合には、その旨及び当該各号に掲げる市場に該当することとなった年月日を含む。）、③当該肉用牛の種類、生年月日、雌雄の別その他の事項で当該肉用牛が措置法 6 7 条の 3 第 1 項 1 号に掲げる肉用牛に該当することを明らかにする事項とする旨を定めている。

(4) 卸売市場法等

ア 卸売市場法 2 条 2 項は、卸売市場とは、生鮮食料品等の卸売のために開設される市場であって、卸売場、自動車駐車場その他の生鮮食料品等の取引及び荷さばきに必要な施設を設けて継続して開場されるものをいう旨を、同条 4 項は、地方卸売市場とは、中央卸売市場以外の卸売市場で、その施設が政令で定める規模以上のものをいう旨を定めている。

イ 卸売市場法 6 2 条は、卸売業者は、地方卸売市場において行う卸売については、都道府県の条例で定めるところにより開設者が業務規程をもって定めるところに従い、せり売若しくは入札の方法又は相対取引（一の卸売業者と一の卸売の相手方が個別に売買取引を行う方法。同法 3 5 条 1 項 2 号参照）によらなければならない旨を定めている。

ウ 埼玉県卸売市場条例 1 2 条 1 項は、卸売市場法 6 2 条の規定による地方卸売市場において卸売業者が行う卸売に係る売買取引の方法は、業務規程で特に定める生鮮食料品等を除き、せり売若しくは入札の方法又は相対取引（一の卸売業者と一の卸売の相手方が個別に売買取引を行う方法。同条例 1 2 条 1 項 2 号参照）によるべき旨を定めている。

2 前提事実（争いのない事実、各項末尾に掲記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実並びに当裁判所に顕著な事実）

(1) 原告等

ア 原告は、昭和 2 6 年に設立された肉用牛の飼育及び販売等を目的とする有限会社であり、本件各事業年度の当時、農地法 2 条 7 項に規定する農業生産法人であった。（甲 1 の 1 及び 2、乙 1 9、弁論の全趣旨）

イ 有限会社 B（以下「B」という。）は、昭和 5 9 年に設立された有限会社であり、平成 1 3 年 3 月 1 日を合併期日として原告と合併し、解散した。（乙 1 6、弁論の全趣旨）

ウ C 株式会社（以下「C」という。）は、精肉の卸売等を目的とする株式会社である。（乙 4）

エ D 株式会社（以下「D」という。）は、枝肉等の受託販売等を目的とする株式会社であり、E 卸売市場（以下「本件市場」という。）の開設者である。（乙 3、2 7、弁論の全趣旨）

本件市場は、卸売市場法及び埼玉県卸売市場条例に基づく地方卸売市場であり、措置法施行令 3 9 条の 2 6 第 2 項 2 号に規定する「畜産物の価格安定に関する法律附則 1 0 条の規定により中央卸売市場とみなされた市場」（中央卸売市場以外の市場であって、農林水産大臣の指定するもの）である。（乙 3、弁論の全趣旨）

オ 乙（以下「乙会長」という。）は、原告の代表取締役会長、C の取締役会長、D の取締役であり、原告の平成 1 7 年 6 月 3 0 日当時の出資金 2 3 0 0 万円のうち 1 1 5 0 万円（5 0

パーセント)を出資し、Cの同年9月30日当時の発行済株式総数6万株のうち2万7500株を保有していた。(乙2、4、27、弁論の全趣旨)

## (2) 確定申告

- ア 原告は、平成16年8月31日、太田税務署長に対し、平成16年6月期の法人税の確定申告書(以下「平成16年6月期申告書」という。)を提出して、本件特例の適用による免税対象飼育牛の売却(以下「平成16年6月期取引」という。)に係る所得の特別控除額を「1億9737万9913円」とした上、別表1の平成16年6月期の「確定申告(期限内)」の区分記載のとおり、所得金額を「-6614万9653円」、納付すべき税額を「1122万8400円」とする確定申告をした。(甲1の1)
- イ 原告は、平成17年8月25日、太田税務署長に対し、平成17年6月期の法人税の確定申告書(以下「平成17年6月期申告書」といい、平成16年6月期申告書と併せて「本件各申告書」という。)を提出して、本件特例の適用による免税対象飼育牛の売却(以下「平成17年6月期取引」といい、平成16年6月期取引と併せて「本件各取引」という。)に係る所得の特別控除額を「1億5483万3035円」とした上、別表1の平成17年6月期の「確定申告(期限内)」の区分記載のとおり、所得金額を「0円」、納付すべき税額を「-3万5148円」とする確定申告をした。(甲1の2)
- ウ 原告は、本件各申告書を提出した際、措置法67条の3第3項に規定する明細書については添付していたものの、同項に規定する肉用牛売却証明書類については添付していなかった。(甲1の1及び2、弁論の全趣旨)

## (3) 更正処分

- 太田税務署長は、平成18年11月28日付けで、原告に対し、以下のとおり、原告の本件各事業年度の法人税について、①本件特例の適用により肉用牛の売却による利益の額に相当する金額を損金の額に算入したことに関して、本件各申告書に肉用牛売却証明書類の添付がないことから、本件特例の適用はないこと、②当該利益の額に相当する金額の一部に係る取引は、原告とCとの間で行われた取引であるにもかかわらず、措置法67条の3第1項1号に定める「市場において行う売却」を行ったかのごとく仮装した取引と認められることなどを理由に、各更正(以下「本件各更正」という。)並びに各過少申告加算税賦課決定(以下「本件各過少申告加算税賦課決定」という。)及び各重加算税賦課決定(以下「本件各重加算税賦課決定」といい、本件各過少申告加算税賦課決定と併せて「本件各賦課決定」といい、本件各更正と本件各賦課決定とを併せて「本件各処分」という。)をした。(甲2の1及び2)
- ア 平成16年6月期の法人税について、別表1の平成16年6月期の「更正処分等」の区分及び別表2の1各記載のとおり、所得金額を「1億2310万5005円」、納付すべき税額を「4095万3800円」とする更正(以下「平成16年6月期更正」という。)、過少申告加算税の賦課決定(以下「平成16年6月期過少申告加算税賦課決定」という。)及び重加算税賦課決定(以下「平成16年6月期重加算税賦課決定」という。)
- イ 平成17年6月期の法人税について、別表1の平成17年6月期の「更正処分等」の区分及び別表2の2各記載のとおり、所得金額を「1億7863万1358円」、納付すべき税額を「5291万4100円」とする更正(以下「平成17年6月期更正」という。)、過少申告加算税の賦課決定(以下「平成17年6月期過少申告加算税賦課決定」という。)及び重加算税賦課決定(以下「平成17年6月期重加算税賦課決定」という。)

(4) 審査請求等

原告は、平成19年1月22日、国税不服審判所長に対し、本件各処分について審査請求をした。これに対し、同所長は、平成20年1月18日付けで、上記の審査請求をいずれも棄却する裁決をした。(甲3)

(5) 本件訴えの提起

原告は、平成20年6月12日、本件訴えを提起した。

3 本件各処分の根拠等

被告の本件各処分の根拠及び適法性に係る主張は、後記5において述べるほか、別紙「本件各処分の根拠及び適法性」に記載のとおりである。

4 争点

(1) 措置法67条の3第3項の適用又は類推適用の可否(争点1)

措置法67条の3第3項の適用又は類推適用により、原告の本件各取引による利益の額に相当する金額について本件特例を適用して本件各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入することができるか否か。

(2) 措置法67条の3第4項に規定する「やむを得ない事情」の有無(争点2)

本件各申告書に肉用牛売却証明書類の添付がなかったことについて、措置法67条の3第4項に規定する「やむを得ない事情」が認められるか否か。

(3) 信義則違反の有無(争点3)

太田税務署長が本件各処分をしたことについて、信義則違反が認められるか否か。

(4) 国税通則法65条4項の「正当な理由」の有無(争点4)

本件各過少申告加算税賦課決定の税額の計算の基礎となった事実について、国税通則法65条4項の「正当な理由」が認められるか否か。

(5) 本件各重加算税賦課決定の適法性(争点5)

本件各取引のうち原告がDに卸売のための販売の委託をしてCが買い受けたとされる取引(以下「本件C取引」という。)について、措置法67の3第1項に規定する「市場において行う売却」の方法によったものであることを仮装したかといえるか否か。

5 争点についての当事者の主張の要旨

(1) 争点1(措置法67条の3第3項の適用又は類推適用の可否)について

(原告の主張の要旨)

ア 太田税務署による原告に対する指導の経過

(ア) 原告と合併する前のBの設立当初の昭和59年から15年以上にわたって、同社から確定申告書の作成等を依頼されていた丙税理士(以下「丙税理士」という。)は、本件特例の存在及びその適用につき肉用牛売却証明書類の添付が要件であることを認識しながら、確定申告書に肉用牛売却証明書類を添付することなく本件特例の適用を前提として確定申告をしており、太田税務署長も、本件特例の適用を認めてきた。このことからすれば、丙税理士は、太田税務署から肉用牛売却証明書類の添付が不要である旨の指導があったからこそ、あえて添付をしなかったと考えるのが自然であり、かつて東京国税局法人税課に勤務していた丙税理士が、太田税務署の指導なく、独自の見解に基づき添付をしなかったということはある得ない。したがって、太田税務署は、平成9年以前のBの設立当初から、丙税理士に対し、本件特例の適用に当たり、肉用牛売却証明書類の添付が不要で



ず、G調査官に対し、担当者が不在なので分かりませんと答えたところ、G調査官は、原告代表者に対し、「これまで、売却証明書を保管しているから免税の措置を認めてきたものであるが、保管していないのであれば、認められない」とはっきりと告げた。これに対し、原告代表者は、「保管しているはずだから探します。見つかったら提示します」と答え、G調査官は、この申出を了解した。そして、同年2月8日に行われた税務調査において、原告代表者は、提出を求められた書類を探ることができていなかったため、G調査官に対し、その旨を伝えると、ここでも、G調査官は、「売却証明書が会社で保管されているから免税の特例措置を認めてきたが、ないのであれば認められない」と発言した。そこで、原告は、提出を求められた書類を速やかに見つけることができない場合も想定して、各市場に対し、肉用牛売却証明書類に該当する「肉用牛売却証明書」と題する書面の発行を依頼したところ、G調査官は、その後の原告に対する税務調査において、後から発行して、それを会社で保管していても、それは免税の対象にはならないと発言した。なお、原告は、同年6月になって、原告において保管していた売買仕切書等を見つけ、太田税務署に提出した。

上記のG調査官の発言は、肉用牛売却証明書類の添付が絶対的要件ではなく、本件特例の適用の根拠が肉用牛の売却の事実を証明する書類を保管していることにあったという太田税務署の公的見解を表示したものであることは明らかである。

(オ) 以上のとおり、太田税務署は、原告及びBに対し、売買仕切書等によって肉用牛の売却の事実に係る証明書類が保管されていることを根拠として、本件特例の適用に措置法67条の3第3項に規定する肉用牛売却証明書類の添付が不要であるとの公的な見解に基づき、その添付が不要である旨の指導を繰り返し行うとともに、実際に、その添付なく本件特例の適用を認めてきた。

イ 措置法67条の3第3項の適用又は類推適用があること

(ア) 主位的主張

①そもそも措置法67条の3第3項は、本件特例の実体的要件があることについての証明方法を定めた手続的要件にすぎないこと、②太田税務署の職員が、原告に対して、肉用牛売却証明書類を添付せずとも売買仕切書等を保管しているのであれば本件特例の免税措置を認める旨の指導を行っていたこと、③原告は、太田税務署からの上記の指導に従い、本件各取引に係る売買仕切書等を会社内に保管しており、太田税務署の職員は、いつでもそれらの内容を確認することができる状況にあったことなどの諸事情にかんがみると、本件においては、本件各申告書に肉用牛売却証明書類の添付があるとの同視すべき事情があり、同項が適用又は類推適用されるというべきである。

同項の趣旨は、同条1項に規定する実体的要件を担保し、これを適正迅速に処理することにあるところ、原告が太田税務署から保管していれば本件特例の適用を認める旨の指導を受けていた売買仕切書等には、措置法規則22条の16において記載が要求されている事項のうち「法67条の3第1項に規定する農業生産法人の(中略)代表者の氏名」及び「当該市場が(中略)当該各号に掲げる市場に該当することとなった年月日」以外の事項がすべて記載され、それら2点の記載を欠くものであっても、これらは、あえて記載がなくても太田税務署長において十分に判断することができる常識的な事項であり、かつ、措置法67条の3第1項に規定する実体的要件そのものではないから、同条3項に規定する

肉用牛売却証明書類によって担保されるべきものは、上記の売買仕切書等に記載されており、その実体的要件の具備を適正、迅速に処理することは可能であるというべきである。したがって、本件においては、同項の適用又は類推適用の基礎があることは明らかである。

(イ) 予備的主張

仮に、太田税務署の職員が、原告に対して、措置法67条の3第3項に規定する肉用牛売却証明書類を添付せずとも売買仕切書等を保管しているのであれば本件特例の免税措置を認める旨の指導を行っていたとの事実が認められないとしても、①前記(ア)の①に加え、②太田税務署の職員が、原告及びBに対し、約25年の長期にわたって、同項に規定する肉用牛売却証明書類を添付せずとも本件特例の適用を認める旨の積極的な指導をしてきたといえること、③原告が売却した肉用牛については、原告の事務所保管の売買仕切書等によって出生から売却に至るまで徹底して全頭管理がされており、同条1項の実体的要件として同条3項によって担保されるべきものは、太田税務署の職員がいつでも確認することができる状況にあり、また、原告が年間2000頭という多数の肉用牛を売却することから、肉用牛売却証明書類を提出させるよりも、原告の事務所に売買仕切書等を保管させて、必要に応じて確認するという取扱いの方が合理的であることから、上記の指導には、同項の趣旨に反しない合理的な根拠があったこと、④太田税務署からの上記の指導に従って、原告が肉用牛売却証明書類を添付せずに法人税の確定申告をしていたことにかんがみると、本件においては、本件各申告書に肉用牛売却証明書類の添付があるのと同視すべき事情があり、同項が適用又は類推適用されるというべきである。

ウ 以上によれば、措置法67条の3第3項の適用又は類推適用により、原告の本件各取引による利益の額に相当する金額について本件特例を適用して本件各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入することができる。

(被告の主張の要旨)

ア 太田税務署による原告に対する指導の経過

(ア) 平成9年調査において、丁調査官は、Bの関与税理士である丙税理士に対し、本件特例の適用には確定申告書に肉用牛売却証明書類を添付することが必要である旨を指摘したのに対し、丙税理士は、肉用牛売却証明書類を添付していなくても、税務署職員が原告の事務所に来て売上関係の書類を確認すれば分かるはずだとの独自の見解を述べ、上記の指摘に従おうとしなかった。さらに、丁調査官は、丙税理士に対し、今後は本件特例の適用には確定申告書に肉用牛売却証明書類を添付すべきである旨を指導した。丁調査官は、同社については本件特例の適用要件を満たしていないものの、上司と相談の上、平成8年7月1日から平成9年6月30日までの事業年度開始の日前5年以内に開始した事業年度において生じた繰越欠損金額が多額にあり、同社に対する買取話が出ており、同社が近々消滅するとの状況から、指導にとどめた。

(イ) 前回調査において、担当のH調査官(以下「H調査官」という。)は、過去に一度も本件特例が適用される案件について取り扱った経験がなく、本件特例の適用には肉用牛売却証明書類の添付が要件であることを知らない状態で、平成14年10月、原告事務所に臨場したため、その際、肉用牛売却証明書類を添付すべきかどうかについては述べておらず、それ以外の持ち帰り事項の指摘にとどめた。その後、H調査官は、肉用牛売却証明書類の添付が要件であることを把握し、原告がこれを添付していないことを確認したが、最



終的には上司と相談の上で更正までせずに指導にとどめることとし、同年12月に再臨場した際、原告の経理担当であったFらに対し、他の指摘事項の指摘とともに、本件特例の適用には確定申告書に肉用牛売却証明書類を添付しなければならない旨を指摘した。

(ウ) 本件調査においては、本件特例の適用の有無の調査が主眼であったところ、G調査官は、臨場調査の前から、本件特例の適用には肉用牛売却証明書類の添付が要件であることを認識しており、原告の提出に係る確定申告書には肉用牛売却証明書類が添付されていないことも把握していた。また、G調査官は、前回調査の記録などを確認し、前回調査において、原告に対して本件特例の適用には確定申告書に肉用牛売却証明書類を添付することが必要である旨を指摘したことがあることも把握していた。そして、G調査官は、本件市場を端緒とする肉用牛売却証明書類の不正使用等の解明、確認をする必要もあり、第1回目の臨場調査において、原告の関係者に対し、肉用牛売却証明書類の発行の有無を確認し、これが見つかったら提示するという原告側の申出を拒否しなかった。このように、G調査官は、本件調査において、原告に対し、「これまで、売却証明書を保管しているから免税の措置を認めてきたものであるが、保管していないのであれば、認められない」との発言をしたことはなく、むしろ、本件特例の適用には肉用牛売却証明書類の添付が不可欠の要件であるとの認識を有していたことは明らかである。

(エ) 以上によれば、原告による本件各申告書に係る各確定申告に先立ち、平成9年調査や前回調査において、太田税務署の調査官が、本件特例の適用には確定申告書に肉用牛売却証明書類を添付することが必要であると指導していたことは明らかであり、逆に肉用牛売却証明書類の添付を不要とする見解を示したことなどは認められない。

イ 措置法67条の3第3項の適用又は類推適用が認められないこと

(ア) 租税法は、法的安定性の要請が強く働くことから、その解釈は、原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されるものではない。本件特例についても、農業生産法人という特定の者に対する税制上の大きな優遇措置であることからすれば、必要以上に租税負担の公平性を害しないように厳格に運用されるべきであり、その要件の充足も厳格に判断されるべきである。また、本件特例については、措置法67条の3第3項において、確定申告書等に肉用牛売却証明書類を添付した場合に限り適用されることが明確に規定され、同条4項において、確定申告書等に肉用牛売却証明書類の添付がなかった場合であっても、添付がなかったことについて「やむを得ない事情」があると認めるときは、その提出があった場合に限り、本件特例を適用することができる」と規定されている。このような規定からすれば、同条の規定は、確定申告書等に肉用牛売却証明書類の添付がなかった場合には、同条3項の適用はもはやあり得ず、同条4項の適用の有無が問題になるにすぎないとする趣旨であることは明らかである。したがって、本件特例が適用されるためには、法の文言に従い、同条1項の実体的要件のみならず、同条3項の証明方法及び証明時期の要件も満たしている必要があると解すべきである。

原告は、本件各申告書に肉用牛売却証明書類を添付しなかったのであるから、明文上、同条3項の適用の前提を欠くものであり、同条4項の適用の可否が問題となるにすぎない。

(イ) 原告は、肉用牛売却証明書類の添付の要件が単に手続的要件にすぎないから、これを要しないと主張するものの、そのような主張は、明らかに措置法の文言に反する解釈であって法的安定性を害するものである上、法定の証明方法及び証明時期を軽視するものであ

り失当である。

また、前記アのとおり、太田税務署の職員が、原告やBに対し、本件特例の適用には確定申告書に肉用牛売却証明書類を添付することが必要である旨を指導していたのであるから、それとは相反する事実関係を前提とする原告の主張は失当である上、原告が主張する指導の存否は別にして、そもそも確定申告書に肉用牛売却証明書類を添付していない原告については、明文上、措置法67条の3第3項の適用は前提を欠くといわざるを得ない。

さらに、原告は、同項及び措置法規則22条の16で要求されている肉用牛売却証明書類の記載事項のうち売買仕切書等で欠けているのは形式的、付随的事項の2点にすぎないと主張するものの、形式的な記載事項について不要と解するのは文言に反する解釈であって失当である上、そもそも売買仕切書等では、原告が形式的な記載事項と主張する事項のみならず、販売年月日や肉用牛の価格などの肉用牛売却証明書類の主要な実質的記載事項といえる事項も満たしていないのであるから、上記の原告の主張は前提において失当である。

ウ 以上によれば、本件について、措置法67条の3第3項の適用又は類推適用を認める余地がないことは明らかである。

(2) 争点2（措置法67条の3第4項に規定する「やむを得ない事情」の有無）について  
（原告の主張の要旨）

ア 主位的主張

原告が、太田税務署の職員から、肉用牛売却証明書類を添付しなくても売買仕切書等を保管していれば本件特例の適用を認める旨を指導されていた以上、原告としては、肉用牛売却証明書類を添付しなかったことについて措置法67条の3第4項に規定する「やむを得ない事情」があるというべきである。しかも、太田税務署長は、原告から、太田税務署の職員の指導に従って売買仕切書等を会社内にすべて保管していたことを告知されていたにもかかわらず、その一部の写しのみ提出を求めるとどまり、その後、肉用牛売却証明書類の添付がないこと又は上記の一部の写ししか提出されていないことを理由として、本件各処分を行ったことなどの事情からすれば、本件においては、同項の適用があるというべきである。

また、同項の趣旨は、同条3項に規定する書面の不添付等について、やむを得ない事情があり、その後、証明書を追加提出することができたというような案件について、あまりに形式的かつ厳格な取扱いをすることによって生じる不平等を避けることにあると解すべきであり、同条4項に規定する「やむを得ない事情」について、農業生産法人の責めに帰すべき事由がないことに加え、「租税負担の一部を犠牲にしてもなおその権利を保護するに値するような事情」がある場合に限定する必要はなく、むしろ、同条1項に規定する実体的要件を充足し、かつ、同条3項に規定する書面の不添付について、農業生産法人の責めに帰すべき事由がない場合には、広く同条4項の適用を認めることが、同項の趣旨に適うというべきである。原告は、太田税務署の職員から、上記の指導がされ、25年以上という極めて長期間にわたって、本件特例の適用が認められてきたところ、本件各事業年度においても、上記の指導を信頼して、本件各申告書に肉用牛売却証明書類を添付せず、売買仕切書等を原告の事務所に保管していたことからすれば、肉用牛売却証明書類の不添付について、原告の責めに帰すべき事由がなく、同条4項に規定する「やむを得ない事情」が認められる。

イ 予備的主張

仮に、太田税務署の職員が、原告に対して、措置法67条3第3項に規定する肉用牛売却証明書類を添付せずとも売買仕切書等を保管しているのであれば本件特例の免税措置を認める旨の指導を行っていたとの事実が認められないとしても、原告及び原告と合併する前のBは、太田税務署の職員から、肉用牛売却証明書類を添付せずとも本件特例の適用を認める旨を指導されており、この指導には、同項の趣旨に反しない合理的な根拠があった以上、原告としては、肉用牛売却証明書類の不添付について同条4項に規定する「やむを得ない事情」があるというべきであり、後日、売買仕切書等を太田税務署に提出していることから、同項の適用があることは明らかである。

(被告の主張の要旨)

ア 「やむを得ない事情」が存しないこと

(ア) 措置法67条の3第4項は、厳格に証明方法及び証明時期の要件まで定められている本件特例に関して、あまりに形式的かつ厳格な適用不適用の扱いを行うとかえって不平等が生じるので、それを避ける趣旨の規定と解される。しかしながら、本件特例が、農業生産法人に対して例外的に極めて優遇した措置を与えるものであり、必要以上に税負担の公平性を害しないように厳格に運用、解釈されるべきであること、同項の規定により、細かく証明方法や証明時期まで定めた同条3項の規定の趣旨を没却すべきではないことなどからすれば、同条4項に規定する「やむを得ない事情」とは、自然的災害、人為的災害などの農業生産法人の責めに帰することができない客観的事情に限られると厳格に解すべきであり、本人の法の不知や事実の誤認などの主観的事情はこれに当たらないものと解すべきである。

(イ) 原告は、市場を介して売却した肉用牛につき、売却証明書を発行してもらうことは極めて容易であったというにもかかわらず、その発行を依頼せず、肉用牛売却証明書類の添付も行っていなかった。そして、原告は、数十年にわたり、肉用牛の飼育を営んでいたところ、本件特例の適用を受けるため、自ら税理士に依頼して、確定申告書に本件特例に該当する損金の金額を記載して提出し、かつ、措置法67条の3第3項に規定する明細書も添付していることからすれば、原告が本件特例を熟知していたことは明らかであり、本件特例の適用には肉用牛売却証明書類の添付が必要であることも容易に把握することができたのであるから、原告の責めに帰すことができないやむを得ない事情は認められない。

また、前記のとおり、太田税務署の職員は、原告及びBに対し、確定申告書に肉用牛売却証明書類を添付することが必要であると指導していたのであるから、仮に、原告が本件特例の適用には肉用牛売却証明書類の添付が不要であり、代わりに売買仕切書等の保管をしておけば足りると考えたとしても、法の不知又は事実の誤認等の個人的事情にすぎない。

したがって、原告には、措置法67条の3第4項に規定する「やむを得ない事情」は認められず、同項の適用はない。

イ 原告が措置法67条の3第4項に規定する「やむを得ない事情」のほかの要件を満たさないこと

なお、措置法67条の3第4項は、同条3項の規定にもかかわらず、本件特例の適用を認めるための要件として、「やむを得ない事情」の存在のほかに、記載内容を満たした同条3項記載の明細書及び肉用牛売却証明書類の提出を要件としている。しかしながら、原告は、太田税務署に対し、肉用牛売却証明書類を提出しておらず、また、売買仕切書等については

肉用牛売却証明書類の代わりになるものではないから、「やむを得ない事情」の存否にかかわらず、同条4項の適用がないことは明らかである。

(3) 争点3 (信義則違反の有無) について

(原告の主張の要旨)

ア 主位的主張

(ア) 原告に対する平成14年の前回調査から平成18年の本件調査までの期間中、太田税務署の調査官の中で、本件特例の適用には肉用牛売却証明書類の添付が絶対的要件ではないとの共通認識が持たれていたこと等にかんがみると、太田税務署は、遅くとも平成14年10月当時には、原告についての本件特例の適用には肉用牛売却証明書類の添付が不要であるとの公的見解を有していたことは明らかであって、前回調査の調査官による売買仕切書等を保管しておけばよいとの指導は、上記の公的見解を表示したものである。この公的見解は、太田税務署が過去25年以上にわたって原告について本件特例の適用を認めてきたという事実と矛盾するものではなく、売買仕切書等を原告の事務所に保管するとの取扱いの方が、確定申告書に売買仕切書等を添付するとの取扱いよりも、合理的であり、かつ、措置法67条の3第3項の趣旨に反しないという十分な根拠に基づくものであったことからすれば、信頼の対象に足り得るものであった。

(イ) 原告は、前記(ア)の公的見解の表示を信頼し、その信頼に基づいて、確定申告書に肉用牛売却証明書類を添付せず、売買仕切書等を原告の事務所に保管するという取扱いをしていたところ、平成18年11月28日、突然に、前記(ア)の公的見解の表示に反する本件各処分が行われ、このため、原告は、1億円を超える納税義務を負わされるという経済的不利益を受けることになったものである。

(ウ) 前記(ア)の公的見解の表示は、太田税務署が過去25年以上にわたって原告について本件特例の適用を認めてきたという事実と合致し、その取扱いに合理的な根拠があること、太田税務署が本件特例の適用に関する取扱いを変更するのであれば、その変更を納税者に周知させる措置をとるべきであるにもかかわらず、そのような措置をとることなく、突然に、本件特例の適用を否定したことからすれば、本件各事業年度において、原告が本件各申告書に肉用牛売却証明書類を添付することなく確定申告をしたとしても、やむを得ない面があり、そのことについて原告の責めに帰すべき事情はない。

(エ) 以上によれば、本件各処分については、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な事情が存するのであるから、本件各処分は、信義則に反し、違法である。

イ 予備的主張

(ア) 太田税務署は、原告と合併する前のBに対し、肉用牛売却証明書類の添付がなくても本件特例の適用を認める旨を指導し、また、少なくとも平成9年調査から本件調査までの期間中、太田税務署の調査官の中で、本件特例の適用には肉用牛売却証明書類の添付が絶対的要件ではないとの共通認識が持たれていたこと等にかんがみると、遅くとも平成9年当時には、原告についての本件特例の適用には肉用牛売却証明書類の添付が不要であるとの公的見解を有していたことは明らかであって、平成9年調査及び前回調査の各調査官による指導は、上記の公的見解を表示したものである。平成9年調査から本件調査まで、異

なる調査官がいずれも上記の見解を有していたことからすれば、上記の見解は、単なる調査官の独断によるものとは考えられず、太田税務署の公的見解であったと評価することができる。上記の公的見解は、前述のとおり、十分な根拠に基づくものであり、平成9年調査及び前回調査の各調査官による指導は、信頼の対象に足り得る公的見解の表示であるというべきである。

(イ) 原告は、前記(ア)の太田税務署の公的見解の表示を信頼し、本件各申告書に肉用牛売却証明書類を添付しなかったところ、突然、上記の公的見解の表示に反する本件各処分が行われ、このため、原告が1億円を超える納税義務を負わされるという経済的不利益を受けることになった。

(ウ) 前記(ア)の公的見解の表示は、太田税務署が過去25年以上にわたって原告について本件特例の適用を認めてきたという事実と合致し、その取扱いに合理的な根拠があること、太田税務署が本件特例の適用に関する取扱いを変更するのであれば、その変更を納税者に周知させる措置をとるべきであるにもかかわらず、そのような措置をとることなく、突然に、本件特例の適用を否定したことからすれば、本件各事業年度において、原告が本件各申告書に肉用牛売却証明書類を添付することなく確定申告をしたとしても、やむを得ない面があり、そのことについて原告の責めに帰すべき事情はない。

(エ) 以上によれば、本件各処分については、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な事情が存するのであるから、本件各処分は、信義則に反し、違法である。

(被告の主張の要旨)

ア 税法における信義則の法理の適用を認める前提となる公的見解の表示というためには、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って、少なくともその内容が明示的に表示されていることが必要となる。原告が主張する太田税務署の指導というのは、担当の調査官の言動であり、しかも、結局、消極的な認容、肉用牛売却証明書類の添付が必要である旨の指導の不存在にすぎず、太田税務署の職員が、原告やBに対して、確定申告書等に肉用牛売却証明書類の添付をしなくても売買仕切書等を保管していれば本件特例の適用を認める旨の指導をしたことはないのであるから、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とはいえず、その内容が明示的に表示されているともいえないから、公的見解の表示が認められないことは明らかである。

加えて、前記のとおり、太田税務署の職員は、原告等に対し、本件特例の適用には確定申告書に肉用牛売却証明書類を添付することが必要である旨を指導していたのであるし、これを不要とする見解を持っていたことを示したことなどもないから、原告が主張するような約25年の長期間にわたって、本件特例の適用につき、肉用牛売却証明書類の添付が不要である旨の積極的な指導などは存しないのであり、公的見解の表示が認められないことは明らかである。

イ Bは、設立当初の昭和59年から、本件特例の適用を受けるに当たって、確定申告書に肉用牛売却証明書類を添付することなく、確定申告を行っていた。このため、原告が主張するように、平成9年調査や前回調査において太田税務署の職員の指導を受けたことによって、本件各事業年度について、初めて本件各申告書に肉用牛売却証明書類を添付しなかったとい

う関係にない。また、確定申告書に肉用牛売却証明書類の添付がなく本件特例の適用が認められてきた事実、平成9年調査や前回調査において、肉用牛売却証明書類の添付が必要である旨述べられなかったという事実は、せいぜい原告の誤解を深めたものにすぎないから、原告が公的見解の表示を信頼し、それに基づいて特段の行動をしたものとは認められない。さらに、原告が主張する本件調査におけるG調査官の言動は、本件各事業年度の法人税の確定申告の後の言動であるから、そもそも信頼の対象とはなり得ない。

本件は、法令に規定のない物品の取扱いについての問題などではなく、法令上も、本件特例の適用には肉用牛売却証明書類の添付が必要であることは明らかであり、原告は、肉用牛の飼育を数十年にわたって営んできて、本件特例を熟知しており、しかも、税理士に依頼して本件特例の適用を申請していたのであるから、肉用牛売却証明書類の添付が必要であることを知ることは容易であった。原告が、確定申告書に肉用牛売却証明書類を添付しなかったことについて責めに帰すべき事由がなかったなどとは到底いえない。

ウ 以上に加えて、確定申告書に肉用牛売却証明書類を添付して申告している他の納税者との公平の観点なども考えれば、本件各処分信義則違反などないことは明らかである。

#### (4) 争点4 (国税通則法65条4項の「正当な理由」の有無) について

(原告の主張の要旨)

##### ア 主位的主張

国税通則法65条1項に規定する過少申告加算税は、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趣旨に基づくものであることからすれば、同条4項に規定する「正当な理由」があると認められる場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的事情があり、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。

原告は、太田税務署の指導に基づき、本件各事業年度に至るまで25年以上にわたって、肉用牛売却証明書類を添付しなくても売買仕切書等を保管することによって本件特例が認められてきたのであり、上記の太田税務署の指導の背景には、原告による年間2000頭以上にも及ぶ免税対象牛の売却について、売買仕切書等によって措置法67条の3第1項に規定する実体的要件を確認することが可能であることから、むしろ肉用牛売却証明書類を添付しないことの方が合理的であるという事情があった。太田税務署は、そのような従来の取扱いを変更するというのであれば、変更後の取扱いを納税者に周知するなどの措置を講ずべきであるにもかかわらず、何ら措置を講じることなく、突然、本件各申告書に肉用牛売却証明書類の添付がないことを理由に、本件各過少申告加算税賦課決定をした。そうであるとすれば、少なくとも原告が太田税務署から何らかの取扱いの変更を周知されるまでの間は、原告において、売買仕切書等を保管していれば、肉用牛売却証明書類を添付しなくても、売買仕切書等を保管することによって、本件特例の適用が認められると解し、これに従って、本件各申告書に肉用牛売却証明書類を添付しなかったとしても、やむを得ない点がある。

したがって、原告が、本件各事業年度において、本件各申告書に肉用牛売却証明書類を添付せず、原告の本件各取引による利益の額に相当する金額について本件特例を適用して本件各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入することについて、真に原告の責めに帰す

ることのできない客観的事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお原告に同税を賦課することが不当又は酷になるということは明らかであるから、国税通則法65条4項に規定する「正当な理由」が認められるというべきである。

イ 予備的主張

前記アに述べたように、原告は、合理的な理由に基づく太田税務署の指導が行われ、約25年という長期間にわたって、税務調査における指摘もないまま、措置法67条の3第3項に規定する肉用牛売却証明書類を添付しなくても本件特例が認められてきたにもかかわらず、太田税務署は、変更後の取扱いを納税者に周知するという措置を講じることのないまま、突然、本件各申告書に肉用牛売却証明書類の添付がないことを理由に、本件各過少申告加算税賦課決定をした。そうであるとすれば、原告が太田税務署から取扱いの変更を周知されるまでの間、原告において、肉用牛売却証明書類を添付しなくても、本件特例の適用が認められるものと解し、これに従って、本件各申告書に肉用牛売却証明書類を添付しなかったとしても、やむを得ない点がある。

したがって、原告が、本件各事業年度において、本件各申告書に肉用牛売却証明書類を添付せず、原告の本件各取引による利益の額に相当する金額について本件特例を適用して本件各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入することについて、国税通則法65条4項に規定する「正当な理由」が認められるというべきである。

(被告の主張の要旨)

ア 国税通則法65条4項に規定する「正当な理由」とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的事情があり、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い、納税者側の主観的な事情や法の不知や解釈の誤りは含まれないというべきである。

イ 前記のとおり、太田税務署の職員による肉用牛売却証明書類の添付がなくても本件特例の適用を認める旨の指導は認められず、原告は、自らの見解に基づき、確定申告書に肉用牛売却証明書類を添付することなく、本件特例の適用の申告をしていたものであり、太田税務署の職員の指導に基づき初めて肉用牛売却証明書類を添付しなかったものではなく、原告に責めに帰すべき事由がないとはいえないことからすれば、原告については、真に納税者の責めに帰することのできない客観的事情があり、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であったとはいえず、国税通則法65条4項に規定する「正当な理由」は認められない。

さらに、前記のとおり、太田税務署の職員は、本件特例の適用には確定申告書に肉用牛売却証明書類を添付することが必要である旨指導していたのであり、これを不要とする見解を持っていたことを示したこともないから、結局は、原告が税務署の指導に応じず、自己の誤った見解に固執して過少申告をしたにすぎず、この点からも、同項に規定する「正当な理由」など認められないことは明らかである。

(5) 争点5 (本件各重加算税賦課決定の適法性) について

(被告の主張の要旨)

ア 重加算税の要件

国税通則法68条に規定する重加算税は、同法65条ないし67条に規定する各種加算税を課すべき納税義務違反が課税要件事実を隠ぺいし、又は仮装する方法によって行われた場

合に、行政機関の手續により違反者に課せられるもので、これによってかかる方法による納税義務違反の発生を防止し、もって徴税の実を挙げようという趣旨に出た行政上の措置であり、違反者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目してこれに対する制裁として科せられる刑罰とは趣旨、性質を異にするものである。したがって、同法68条1項による重加算税を課し得るためには、納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺい、仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、それ以上に、申告に対し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではない。納税者が自己の所得の一部のみを抽出して、税額を過少に申告するいわゆるつまみ申告事案ではない本件のような事案においては、過少申告の意図は重加算税の賦課要件ではない。また、隠ぺい又は仮装の行為については、それが客観的にみて隠ぺい又は仮装であると判断することができれば、特段の事情がない限り、納税者が隠ぺい又は仮装することを認識していたと推認することができる。と解される。

そして、本件特例については、措置法67条の3第1項1号に規定する「家畜取引法第2条第3項に規定する家畜市場、中央卸売市場その他政令で定める市場において行う売却」の方法によるものであるかのように装えば、事実の隠ぺい、仮装に該当するというべきである。

イ 原告が「市場において行う売却」を行ったがごとく仮装したこと

(ア) 直接取引の存在

a 原告とCとの間で平成14年4月8日付けで作成された「牛売買条件覚え書き」と題する書面（以下「本件覚書」という。）は、Cの主導で、I牛のブランド化を目指すため、原告とCを含むグループ会社間で、生産から消費者への販売までの一元化を図り、安定的な供給を目的として作成されたものである。本件覚書の定めによれば、そもそも本件市場への委託者たるべき生産者の原告が、本件市場の買受人との間で、出荷頭数や売買価格まで定めた上で、本件市場に出荷するとされており、卸売業者であるDが実質的に売買取引にかかわらない直接取引が行われるものであることがうかがわれる。

そして、原告は、肉用牛を出荷するに当たり、「枝肉相場（税込）」と題する表（以下「本件枝肉相場表」という。）及び「精算単価計算書（対C）」と題する表（以下「本件精算単価計算書」という。）並びにこれらにより算出された単価に基づき計算した「精算書」と題する書面（以下「本件精算書」という。）を作成し、これらをCに送付していた。Cにおいては、本件精算書記載の金額になるように、枝肉格付を基に割り振って、「X」と題する書面（以下「本件X」という。）を作成し、これをDに送付していた。その後、Dは、本件Xを基に「売買仕切書（出荷者用）」と題する書面（以下「本件売買仕切書」という。）を作成していた。本件精算書に記載された「耳標No」と同じ特定の肉用牛が本件X及び本件売買仕切書に記載されているなど、Cが買い取る肉用牛が出荷前からあらかじめ決められており、実際に、Cにすべて買い取られていた。このように、本件覚書に沿って作成された本件精算書どおりの売買が実際に成立し、本件精算書記載の合計金額と本件売買仕切書記載の合計金額とがほぼ一致するのであり、本件覚書に沿った取引の実態がある。

b 前記aのとおり、本件市場へのお荷前の段階で、原告とCとの間で書類のやり取りが行われ、原告が出荷してCが買い取る肉用牛の特定とその価格があらかじめ両者の間で



定められており、本件市場を介した後の結果をみても、実際に原告とCとの間で定めたとおりの内容の売買が成立している。

- c 本件精算単価計算書には、各肉用牛の売却には、全く関係のない原告とCとの間の牛舎賃借料及び借入利息に係る精算を反映させて、定額50円を値引きした後の金額が各肉用牛の単価として記載されている。このような本件精算単価計算書を基にして作成された本件精算書に基づき本件市場による本件売買仕切書に記載の価格も形成されているのであり、このような本件市場における取引前の価格形成の事実は、正に原告とCとの間の直接取引を示すものといえる。
- d 本来、肉用牛は、枝肉化されて初めて市場における売買取引の対象となるものであるから、枝肉化するためのと畜料は、生産者がと畜料を負担し、内臓、皮の所有権は生産者が有するものであるところ、本件覚書では、と畜料はCが負担し、内臓、皮の所有権はCが有するものとされ、実際の取引においても、本件市場を介した原告とCとの間の取引については、上記のとおりになっていた。このような事実は、本件覚書に沿った取引が行われていたことを示す証左であるのみならず、本件市場に出荷されてと畜され枝肉化され売買の対象となる前に、あらかじめ原告とCとの間の直接取引が行われ、原告が出荷した肉用牛をCが購入することが決められていたことを示すものである。
- e Dは、通常、売買代金の3.5パーセントに相当する委託手数料を出荷した生産者から得ているところ、原告については、1頭当たり6300円を徴収しているにすぎず、このことは本件市場の関与が形式的であったことの証左である。
- f 以上のことからすると、原告とCとの間において、売却する肉用牛やその売却価格が決定され、形式的には本件市場に出荷し、そこからCに販売された形となっているものの、本件市場の関与は形ばかりのものであり、その実態は、原告とCとの直接取引であることは明らかである。
- g 本件市場における肉用牛の売買について本件特例の適用が認められる相対取引というためには、「一の卸売業者と一の卸売の相手方が個別に売買取引を行う方法」（卸売市場法35条1項2号及び埼玉県卸売市場条例12条1項2号）に該当することが必要であり、卸売市場の機能に照らして適切なものであることを要する。また、予約相対取引については、卸売業者と仲卸業者又は卸売を受ける者との間において、あらかじめ締結した契約に基づき確保した物品の卸売を行うことをいう。

本件C取引については、卸売業者であるD自身が、実質内に売買に関与せず、原告（委託者、生産者）とC（卸売を受ける者）との間で直接に売買取引の内容を実質的に決めてそれによって取引を行っているのであるから、事後、形式的に卸売業者に関与させたとしても、上記の相対取引又は予約相対取引に該当しない。

また、本件C取引のように、市場が関与する前から、生産者と卸売を受ける者によって内容が決められている取引であれば、それに形式的に卸売市場が関与したとしても、卸売市場が持つ正常な集分荷、物流機能や価格形成機能を果たすものとはいえないから、卸売市場法の趣旨に照らしても、本件特例が適用される相対取引とは認められない。なお、本件特例は、国内の肉用牛の増殖肥育を奨励し、併せて国内の牛肉価格形成の合理化等に資することを制度趣旨として定められたものであり、それは、決して、価格の決定が別の市場における直近の相場を反映していればよいということの意味するもので

はなく、当該肉用牛の取引が行われている市場において客観的に競争原理の下で価格づけされることによって客観的に決まることが要求されていることは明らかである。

さらに、農林水産省生産局畜産部食肉鶏卵課が作成した「肉用牛売却所得の課税の特例措置に係る執務参考資料の周知について」と題する書面の問5には、「農家等と買参人との間で、取引を行う市場が定めた中央御売市場又は指定市場のセリ売価格の動向をもとに、大筋の取引価格について相談することが商慣習として行われている場合であっても、最終的な価格が市場において認められている方法で決定されれば、これに対して売却証明書を発行することができます。」と記載されているものの、同記載は、いわゆる認定市場(措置法施行令39条の26第2項3号に定めるもの)に関するものであり、いわゆる指定市場である本件市場に適用されるものではない。

(イ) 本件市場への出荷の必要性が認められないこと

原告とCとの間の本件C取引は、グループ会社内の取引であり、I牛のブランド化に伴い、生産から販売までの一元化を図るものとして行われているのであるから、そもそも卸売市場を関与させる必要性に乏しいものである。原告は、Cに買い取ってもらう場合に、本件市場ではなく他の市場を選択することも可能であったというのであるから、Cに買い取ってもらう肉用牛について卸売市場に出荷するとしても、あえて価格形成が困難な本件市場に出荷する必要性は認められない。それにもかかわらず、原告は、市場価格の形成が困難であると認識していた本件市場に出荷し、しかも、本件市場の場合にだけ精算単価計算書等の送付や本件覚書の作成などを行ってまで意図的に東京等の市場価格に合わせた価格形成をしていたというのである。これらの点からみても、原告とCとの間の直接取引にすぎないものについて、本件市場を形式的に関与させるよう装っていたものといえる。

(ウ) 以上に加え、原告の経理担当であったFも、「本件特例の適用を受けるためにDを通して取引しているように書類を作成したり、代金の決済もDを通すようにしたと考えられる」と述べていることなどからすれば、原告が、Cとの間の直接取引である本件C取引について、「市場において行う売却」を行ったかのごとく仮装したことは明らかである。

ウ 以上によれば、本件C取引は、措置法67条の3第1項に規定する「市場において行う売却」に該当しないにもかかわらず、これを装い、本件特例の適用の要件に該当する事実を仮装し、又は真実は本件特例が適用されず課税対象となる要件に該当する事実を隠ぺいしたものであり、その隠ぺい又は仮装したどころに基づき、本件各申告書を提出したものであるから、本件各重加算税賦課決定は、適法である。

(原告の主張の要旨)

ア 重加算税の要件

重加算税の趣旨は、課税要件事実を仮装等するという不正手段を用いたという特別の事情が存する場合に、過少申告加算税等より重い制裁を課すことによって、仮装等したところに基づく過少申告等による納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度の信用を維持し、その基礎を擁護することにあると解すべきであるから、重加算税を課すためには、これにふさわしい「不正手段」性が要求されるべき、すなわち、少なくとも過少申告の意図をもって仮装等の行為を行って初めて上記の「不正手段」性が認められるべきであるから、仮装等の行為のときに過少申告の意図が必要であると解すべきである。

イ 仮装の事実がないこと

(ア) 措置法67条の3第1項1号に規定する「その他政令において定める市場において行う取引」の一つに、「一の卸売業者と一の卸売の相手方（仲卸業者や卸売を受ける者）が個別に売買取引を行う方法」（卸売市場法35条1項2号）、すなわち、「相対取引」という取引形態があり、その中には予約相対取引（卸売業者が卸売の相手方との間においてあらかじめ締結した契約に基づき確保した生鮮食料品等の卸売を行う取引）も含まれ、そして、上記にいう「売買取引」とは、民法555条に規定する「売買」である。

(イ) 本件C取引の具体的な流れは、①原告がDに対して出荷報告書と共に肉用牛を発送する、②Dは、その肉用牛の買い手を探すことになるところ、本件市場を利用する主要な買い手候補は3社ほどしかなく、その中でも、特にCが大口の取引先であったことから、まず、Cに上記の肉用牛の購入方を打診する、③Cは、本件市場に赴き、その場で上記の肉用牛の肉質等をチェックした上で購入価格等の提示内容を決定し、その内容を記載した本件XをDに提示し、Cが提示した上記の条件は、Dからみるといつも相場に従った適正価格であると思われたので、Dは上記の条件を受け入れて、上記の肉の「売買取引」を成立させる、④上記の売買契約に従い、Dは、Cに対し、上記の肉を交付し、Cは、Dに対し、売買代金を振り込む方法により支払う、⑤Dは、原告に対し、上記の売買契約の成立を証する本件売買仕切書を送付した上、売買代金から委託手数料を差し引いた金額を送金する、というものである。

このように、本件C取引については、売主であるDは、目的物を買主であるCに引き渡し、Cは、Dに対し、代金を支払い、最終的な売買条件は、DとCとの間で決定するという取引であり、原告から肉の売却の委託を受けたDとCとの間に「売買取引」がある。

(ウ) 原告としては、Cに対し、大まかな売買価格算定方法の希望を伝えていたことはあるものの、あくまでCは、目的物である肉を自らチェックした上で提示条件を決定し、原告も、DとCとの売買取引の結果が記載された本件売買仕切書が届いて初めて、自らの希望に従った売買条件になっているか否かを知るに至っていた。原告とCとの間で当時の運用を確認する限りで本件覚書を作成し、原告がCに対してあらかじめ大まかな売買価格算定方法の希望を伝えていたことがあるものの、このような取扱いは市場取引における商慣習として認められているものであり、まさしく「市場取引」の一態様というべきである。DがまずCに対して購入方を打診していたことについても、主要な買い手候補を3社ほどしか抱えていない本件市場も市場として認められている以上、相対取引を行うことができるのであって、市場が事実上特定の会社にまず購入方を打診するという運用が行われていたとしても、それだけで市場取引性を排除するものではない。Cが提示した条件をDがほぼ受け入れていたことについても、買い手候補者から相場に従った代金額を提示されたので、同提示を拒絶する理由はないと考えたというDの対応も合理的である。

また、被告は、原告とCとがI牛のブランド化を企図し、そのためにグループ会社全体で生産から販売までの一元化を図っており、その目的のために本件覚書を作成したものであり、本件覚書は、原告とCとの直接取引のための書面であると主張する。しかしながら、原告は、平成14年ころ、継続的に高値で購入してもらえるような一定の品種、肥育素牛、飼育農場、出荷月齢を満たした良質な枝肉を生産し、I牛のブランド化を図ることを企図していたため、原告は、上記の条件を満たす枝肉を他よりも高値で購入してくれることが多かったCとの間で、当時の本件市場における取引方法を確認する目的で、本件覚書を作

成することを依頼したにすぎない。被告が主張する生産から販売までの一元化については、その具体的な内容が必ずしも明らかではない上、原告が生産から販売までの一元化を図っていたのであれば、原告は、I牛について端的にCとの間で直接取引をすれば足りたのであり、わざわざ出荷する必要はなく、仮に、原告が本件特例を悪用したいと思っていたのであれば、あえて本件覚書等は作成せず、市場と共謀して売却証明書を偽装してもらおうという手段をとればよいのであり、本件覚書等が存在することは、むしろ、原告とCとの間に何ら直接取引がなかったことの証左になるというべきである。

被告が主張する本件精算書に記載された「耳標No」と同じ特定の肉用牛が本件X及び本件売買仕切書に記載されている点については、原告は、肉用牛をDに出荷すると同時に、Cに対し、本件精算書を送付していたのであるし、Cとしては、上記のとおり、本件精算書の記載に拘束されず、自らの判断で購入の有無、条件等を決めていたのであるから、Cが買い取る肉用牛が出荷前からあらかじめ特定され決められていたという事実はない。

(エ) と畜枠は生産者側が有することが多いものの、卸売を受ける者が有していることもあり、現に、Cは、本件市場においてと畜枠を有しており、他の市場においても他社と共同してと畜枠を有している。そして、原告は、本件市場にと畜枠を有していないものの、本件市場を利用する大手の卸売を受ける者らにと畜枠を有しているから、Dに肉用牛を出荷して、大手の卸売を受ける者らが購入してくれれば、卸売を受ける者らが自ら有すると畜枠でと畜してくれると考えていた。Dは、原告から肉用牛の出荷を受け、Cに対して購入の意思を確認して、Cが購入する意向を示した場合には、当該肉用牛をCのと畜枠でと畜してもらっており、本件覚書は、その場合におけると畜料の精算方法についての運用が書面化されたものである。

(オ) 農林水産省生産局畜産部食肉鶏卵課が作成した「肉用牛売却所得の課税の特例措置に係る執務参考資料の周知について」と題する書面の問5の趣旨は、中央卸売市場や指定市場のような大規模市場であれば、通常は市場における適正な価格形成機能があるため、「農家等と買参人との間で、取引を行う市場が定めた中央卸売市場又は指定市場のセリ売価格の動向をもとに、大筋の取引価格について相談する」必要性がないことが多いのに対し、小規模市場である認定市場の場合には、上記の必要性が高いことが多く、当該相談が商慣習上認められることが多いため、認定市場において取引を行う市場が価格動向を定めた場合という事例の判断として、上記の商慣習を尊重しようとしたものである。このような趣旨からすれば、上記の問5は、認定市場以外の事例や取引を行う市場が価格動向を定めた場合以外の事例を排斥するものではなく、上記の事例と類する事例においても、上記の商慣習と類する商慣習は尊重されるべきという解釈指針を示したものと解される。本件C取引は、まさに上記の事例と類する事例であり、そのような相談をすることは商慣習として行われているのであるから、上記の問5の趣旨に照らすと、原告とCとの間において「大筋の取引価格の相談」があることをもって、市場取引性が否定されることにはならない。

(カ) 以上によれば、本件C取引は、その実態も外形も「相対取引」であるから、原告は、偽装等を行っていない。

ウ 偽装の故意がないこと

(ア) 本件における偽装の故意とは、①本件C取引が措置法67条の3第1項に規定する

「その他政令において定める市場において行う売却」に該当しないことを認識しながら、  
②当該売却に該当する事実関係を装う故意をいうと解される。

(イ) ①については、原告には、本件C取引が「その他政令において定める市場において行う売却」に該当しないことの認識は全くなかった。

②についても、原告には、当該売却に該当する事実関係を装う故意もなかった。仮に、原告に上記の事実関係を装う故意があったならば、真っ先にDから措置法67条の3第3項に規定する肉用牛売却証明書類を取り寄せていたはずであり、当該売却の該当性を疑われる要素にもなりかねない本件覚書等の各種資料をあえて作成するはずもない。原告が肉用牛売却証明書類を取り寄せず、あえて本件覚書等の資料を作成していたことは、原告が上記の事実関係を装う故意を有していなかったことを如実に示すものである。また、原告は、肉用牛の多くを優先的に相場が高い東京食肉市場に出荷していたものの、と畜枠の関係で東京食肉市場に出荷することができなかつた分について、原告の事務所から近い本件市場に出荷してきた。大規模市場における取引の場合には、原告が買受人候補者との間で大筋の取引価格について相談せずとも、自ずと相場に従った価格が形成されるために問題はないのに対し、本件市場のような小規模市場における取引の場合には、買受人候補者がごく少数であるため、商慣習上認められている大筋の取引価格の相談をしない限り、買受人が不当に安く買いたたくなどといった極めて不安定な価格形成がされるおそれがあったため、原告が本件市場に出荷した分についてのみ、市場取引の商慣習として認められている大筋の取引価格についての相談として本件覚書等を作成したのである。

(ウ) したがって、原告には、①本件C取引が措置法67条の3第1項に規定する「その他政令において定める市場において行う売却」に該当しないことを認識していたことも、②当該売却に該当する事実関係を装う故意を有していなかったことも明らかである。

エ 原告には過少申告の意図がないこと

原告は、被告が偽装行為であると主張する本件C取引の時点において、過少申告の意図も有していなかった。

オ 以上によれば、原告が本件各取引のうち本件C取引について措置法67の3第1項に規定する「市場において行う売却」を偽装したとは認められず、本件各重加算税賦課決定は、不適法である。

### 第3 当裁判所の判断

#### 1 認定事実

前記前提事実（前記第2の2）並びに証拠（文中に記載したもの）及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

##### (1) 当事者等

ア 原告は、昭和26年に設立された肉用牛の飼育及び販売等を目的とする有限会社であり、農地法2条7項に規定する農業生産法人である。

J（以下「J」という。）は平成9年調査の当時、戊は平成13年から平成19年まで、それぞれ原告の代表取締役であり、Fは、平成13年4月から平成18年3月まで、原告の経理課長であり、原告代表者は、本件調査の当時、原告の総務部長であった（甲6、7、乙17、19、証人戊）。

イ Bは、昭和59年に設立され、平成13年3月1日を合併期日として原告と合併して解散

した有限会社であり、戊は、平成7年以降、同社の代表取締役であり、Jは、平成9年調査の当時、同社の経理の責任者であった（甲10、17、乙16、証人戊）。

ウ Dは、枝肉等の受託販売等を目的とする株式会社で、本件市場の開設者であり、K（以下「K」という。）は、平成17年7月以降、同社の代表取締役である（甲9、乙3、27）。

エ Cは、精肉の卸売等を目的とする株式会社であり、L（以下「L社長」という。）は、平成元年12月以降、同社の代表取締役社長であり、M（以下「M専務」という。）は、同社の取締役専務である。Cは、Dに対し、平成17年9月30日当時、4000万円を貸し付けていた（甲8、乙4、28、証人L）。

オ 乙会長は、原告の代表取締役会長で、Cの取締役会長であり、平成17年7月以降、Dの取締役である。乙会長は、原告の同年6月30日当時の出資金2300万円のうち1150万円（50パーセント）を出資しており、Cの同年9月30日当時の発行済株式総数6万株のうち2万7500株を保有していた（乙2、4、27）。

カ 丙税理士は、東京国税局法人課等に勤務した経歴を有する税理士であった者であり、Bが設立された当初から、同社の法人税の確定申告書の作成等を行っており、原告についても同様であったが、平成15年に死亡した（甲4の1及び2、12の1及び2、14）。

キ N税理士（以下「N税理士」という。）は、原告の本件各事業年度の法人税の確定申告に係る本件各申告書の作成等を行った税理士である（甲1の1及び2、乙4）。

## (2) 本件調査等の経過

ア 平成9年調査の状況等（乙18、29、30、証人丁）

(ア) 太田税務署の法人課税部門に勤務していた丁調査官は、平成9年秋ころ、Bの事務所に臨場し、法人税等に関する調査を実施した。丁調査官は、調査前に、同社の法人税の確定申告書に肉用牛売却証明書類の添付がなかったことを把握しており、調査の際に、J及び同社の関与税理士であった丙税理士に対し、本件特例の適用を受けるには確定申告書に肉用牛売却証明書類を添付することが要件であると指摘した。これに対し、丙税理士は、肉用牛売却証明書類の添付が要件であることは認識しているが、市場から肉用牛売却証明書類を発行してもらうにも量が多く、また、同社に保管してある売買仕切書などの書類により100万円以下の売却であることやその他本件特例に該当する肉用牛の売却であることを個別に確認することができるとして、同社に来て上記の書類を確認すれば分かるはずであるなどと繰り返し主張したほか、肉用牛売却証明書類は市場に依頼しないと発行してもらえないし、大量になるので発行の依頼もしていないなどと述べた。なお、丙税理士は、昭和59年にBが設立された当初から同社の各事業年度の法人税の確定申告に関与しており、本件特例の適用による損金算入に関する申告の記載をした確定申告書を作成して提出していたところ（甲4の1及び2）、その際に肉用牛売却証明書類を添付していなかったが、同社についてはこの点を理由とする更正等はされていなかった。丁調査官は、丙税理士に対し、本件特例の適用を受けるには肉用牛売却証明書類の添付が要件であり、肉用牛売却証明書類以外の書類を確認することができる状態にあることによって本件特例の適用を認めることはできないと指導した。

丁調査官は、太田税務署の統括国税調査官と協議した結果、同社の平成8年7月1日から平成9年6月30日までの事業年度（以下「平成9年6月期」という。）の開始の日前5年以内に開始した事業年度において生じた繰越欠損金額が多額であったこと、同社に対

する買収の話があったこと、今後肉用牛売却証明書類の添付について改善が見込まれることなどから、肉用牛売却証明書類の添付がないことを理由に更正をせず、本件特例の適用に関しては指導するにとどめることとした。

丁調査官は、丙税理士に対し、今後肉用牛売却証明書類を添付するよう指摘した上、平成9年6月期について本件特例の適用以外の指摘事項について確定申告に係る内容の修正を求め、修正申告書の下書きとして「別表4 所得の金額の計算に関する明細書」等（甲13。以下「修正明細書」という。）の用紙に書き込みをしたものを送付し、同社から同書面に従った修正申告書の提出を受けた。

(イ) 事実認定の補足説明

原告は、丁調査官は、Bの代表取締役であった戊に対し、確定申告書に肉用牛売却証明書類の添付がないことにつき何ら指摘せず、むしろ100万円以上の肉用牛の売却による利益は損金に算入されないの注意をくださいと指摘したにすぎない上、丙税理士に対し、本件特例が適用されることを前提とする修正明細書を送付しており、このような指摘等は、肉用牛売却証明書類の添付が不要であるとする指導であって、丁調査官の陳述書（乙18、29、30）及び証言（以下「丁調査官の供述等」という。）については信用性を欠くと主張し、戊の陳述書（甲10、17）及び証言（以下「戊の供述等」という。）にもこれに沿う部分がある。

しかしながら、丁調査官の供述等においては、平成9年調査の際に、丙税理士等に対して本件特例の適用を受けるには確定申告書に肉用牛売却証明書類を添付することが必要である旨指摘したことが一貫して述べられており、その際の丙税理士とのやり取りに係る内容は具体的であり、特段不自然な点は見当たらず、また、丁調査官が上記のやり取り等を記憶している理由について、上記の指摘を受けた丙税理士が声を荒げて主張したこと、個人的には肉用牛売却証明書類の添付がないことを理由に更正をすることができると考えていたところそれができなかったことが印象に残っていることなどが述べられており、それらの内容は合理的で、首肯するに足りるものというべきである。

また、丁調査官が本件特例が適用されることを前提とする修正明細書を丙税理士に送付している点については、上司と協議した結果、肉用牛売却証明書類の添付がないことを理由に更正をしないとの判断に至った後にされたものであり、同社の平成9年6月期の確定申告書において約6600万円の繰越欠損金額が計上されており（甲12の1）、上記の更正をしても当該事業年度の法人税の納税額に影響しなかったことがうかがわれることなどからすれば、上記の更正をしなかった理由についても不合理であるとまでは認められない。

丁調査官が同社の代表者であった戊に対して肉用牛売却証明書類の添付がないことを指摘していない点については、丁調査官が同社の関与税理士である丙税理士に対して指摘をしているのであるから、不合理であるとはいえない。

なお、丁調査官の陳述書（乙18）中に、同社が平成9年調査の当時に赤字が大きく利益が出ていない状態にあった旨述べられている点については、他の陳述書（乙29）で、同社の繰越欠損金額を念頭に述べたものとされており、そのような説明をもって直ちに丁調査官の供述等の全体としての信用性が左右されるものというべき事情は見当たらない。また、上記の更正をしない旨の判断を最終的にした者が丁調査官であるか、その上司であ

るかの点についても、丁調査官の供述等に矛盾があるとまでは評価し難い。

以上に述べたことからすれば、丁調査官の供述等が信用性を欠くとはいえず、上記の原告の主張等は、直ちに採用することはできない。

イ 前回調査の状況等（甲16、乙15、40、証人H）

(ア) 太田税務署の法人課税部門に勤務していたH調査官は、平成14年10月7日及び8日、上席国税調査官と共に、原告の事務所に臨場し、法人税に関する調査を実施した。H調査官は、調査に立ち会っていたFから、売買仕切書その他の書面の提示を受け、本件特例の適用に係る肉用牛の取引の内容等を聴取した結果、Fに対し、太田税務署に持ち帰って検討する事項として、本件特例の適用に係る肉用牛の取引のうち市場等以外の相手に対する売却が含まれている点等について指摘した。H調査官は、それまで本件特例の適用が問題となる事案を扱った経験がなく、上記の時点では、本件特例を適用するには確定申告書等に肉用牛売却証明書類の添付があることが要件であると認識していなかったことから、Fに対し、丙税理士が作成した原告の平成13年7月1日から平成14年6月30日までの事業年度（以下「平成14年6月期」という。）の法人税の確定申告書（乙20）に肉用牛売却証明書類の添付がなかった点については、指摘することはしなかった。

その後、H調査官は、本件特例を適用するには確定申告書等に肉用牛売却証明書類の添付があることが必要であることを認識し、原告の平成14年6月期の確定申告書に肉用牛売却証明書類の添付がなかったことを確認したが、これを理由に更正をしても最終的な税額に影響しないことなどから、太田税務署の統括国税調査官と協議した結果、肉用牛売却証明書類の添付がないことを理由に更正をせず、本件特例の適用に関しては指導することとどめることとした。

H調査官は、平成14年12月上旬ころ、原告の事務所に臨場し、Fに対し、本件特例の適用を受けるには確定申告書に肉用牛売却証明書類を添付しなければならない旨等を指摘し、そのような指摘をした旨を記載した書面（乙40の別添2）を作成し、前回調査の記録に綴った。

(イ) 事実認定の補足説明

原告は、前回調査の担当調査官は、本件特例の適用を受けるに当たり、肉用牛売却証明書類の添付を不要とする旨の指導をしたものであり、Fに対し、肉用牛売却証明書類を添付しなければならない旨等を指摘したことはなく、H調査官の陳述書（乙15、40）及び証言（以下「H調査官の供述等」という。）については信用性を欠くと主張し、Fの陳述書（甲6）、戊の供述等にもこれに沿う部分がある。

しかしながら、「調査指摘事項」として「特別控除の適用のためには、売却の証明書を申告書に添付しなければならない。」等の記載のある書面（乙40の別添2）については、H調査官が平成14年12月に原告の事務所に臨場しFに対して上記の指摘をした後に作成し、前回調査の記録に綴っていたものであることが認められ（証人H）、これを覆すに足りる証拠はない。

また、前回調査の記録には本件特例の適用に関する資料（乙40の別添1）が綴られていることが認められ（同証人）、同資料のうちインターネットの画面を印刷したもの（同別添1の3枚目から9枚目）の印刷日付が同年10月22日であることにも照らし、H調査官が同月7日及び8日にした臨場後に本件特例の内容、要件等について調査したと認め



られること（同証人）からすれば、同調査の際に本件特例を適用するには確定申告書等に肉用牛売却証明書類の添付があることが要件であることを知ったというのも、経過として自然なものというべきであって、H調査官がそれより前の臨場の際に肉用牛売却証明書類が添付されていないことを指摘しなかったこと等についても、不自然ないし不合理とはいえない。なお、Fが作成した「税務調査結果」と題する書面（甲16の1枚目）については、同年10月の臨場の際の指摘事項がまとめられたものであることがその記載内容から明らかであり、同書面中に本体特例の適用を受けるには確定申告書に肉用牛売却証明書類を添付しなければならない旨の指摘が記載されていないことは、上記の認定判断に照らし、不合理とはいえない。

以上に述べたことからすれば、H調査官の供述等が信用性を欠くとはいえず、上記の原告の主張等は、直ちに採用することはできない。

ウ 本件調査の状況等（乙1、乙24、乙32、証人G）

(ア) 原告は、太田税務署長に対し、平成16年8月31日に平成16年6月期申告書（甲1の1）を、平成17年8月25日に平成17年6月期申告書（甲1の2）を、それぞれ提出したところ、それらの際、肉用牛売却証明書類の添付はなかった。

(イ) 太田税務署の法人課税部門に勤務していたG調査官は、本件調査に先立ち、肉用牛の生産者がDの発行に係る白地の肉用牛売却証明書類である売却証明書に金額等を記載する方法などにより不正に本件特例の適用を受けるという事案等の情報を知り、Dに対して肉用牛の枝肉の卸売のための販売の委託をしていた原告に対し、法人税に関する調査をすることとした。G調査官は、調査前に、本件特例を適用するには確定申告書に肉用牛売却証明書類の添付があることが要件であることを認識するとともに、原告が提出した法人税の確定申告書には肉用牛売却証明書類の添付がないことを把握しており、また、前回調査の記録（乙40の別添2）を確認し、前回調査において、原告に対し、本件特例の適用を受けるには確定申告書に肉用牛売却証明書類を添付することが必要である旨の指摘がされていたことを認識していた。

(ウ) G調査官は、平成18年1月16日、上席国税調査官ほか2名と共に、原告の事務所に臨場し、調査を実施した。G調査官らは、本件覚書の存在を把握する一方、立ち会っていた当時の原告の総務部長であった原告代表者及びN税理士に対し、Dから肉用牛売却証明書類の発行を受けているか否かについて確認したのに対し、原告代表者及びN税理士は、売却証明書を保管しているはずであるので探し、見つかったら提示する旨申し出た。G調査官らは、Dが発行した売却証明書の不正使用等について解明するため売却証明書を確認する必要があったことなどから、その申出について否定しなかった。G調査官は、原告の事務所に保管されていた売買仕切書については確認したものの、个体登録通知書については確認することができなかった。

(エ) その後、G調査官は、H調査官から、前回調査の状況について確認し、また、丁調査官から、平成9年調査について、Bに対して確定申告書に肉用牛売却証明書類の添付がないことを指摘した際の関与税理士とのやり取りの状況等を確認した。

(オ) G調査官及び上席国税調査官は、平成18年1月27日、Dに対し、調査を実施し、Kから、原告に対して肉用牛売却証明書類を発行していなかったところ、先日、原告からまとめて発行してほしいとの要求があり、平成17年分については原告に郵送したが、そ

れ以前の分については現在作成中である旨を聴取した。

- (カ) G調査官及び上席国税調査官は、平成18年1月31日、O市場を運営しているP協同組合に対し、調査を実施し、同協同組合の参事から、原告に対して肉用牛売却証明書類を発行しておらず、先日、原告からまとめて発行してほしいとの要求があり、現在作成中である旨を聴取した。
- (キ) G調査官及び上席国税調査官は、平成18年2月8日、原告の事務所に臨場して調査を実施し、その際、原告代表者から、前回の調査の後に原告の依頼に基づきDが発行した肉用牛売却証明書類である売却証明書の提示を受けたものの、原告代表者に対し、本件特例の適用には期限内に提出された確定申告書に肉用牛売却証明書類の添付があることが要件であり、後日に発行されたものを提出してもこれに該当しないこと、措置法67条の3第4項に規定する「やむを得ない事情」があるとは認められないことを説明し、上記の売却証明書を受領しなかった。
- (ク) G調査官は、平成18年2月20日、Cに対し、調査を実施し、L社長から、①原告との取引における肉用牛の価格は、本件覚書に記載があるとおり、生体に歩留率を乗じて計算しており、生体価格は東京と大阪の市場価格の平均であること、②1頭当たりの価格を決定するのに東京と大阪の市場価格の平均に18円を加算しているのは、重量の誤差を考慮したものであること、③平成17年6月から1キログラム当たり50円を値引きしているのは、債権の回収のためであること、④M専務が、原告から送信された精算書記載の金額を枝肉の格付を基に割り振り、Xを作成し、X記載の単価により計算された売上げの合計金額を上記の精算書記載の金額と近くなるように調整していること、⑤Xについては、CがDあてにファクシミリを利用して送信し、Dは、これにより売買仕切書を作成していることなどを聴取した。
- (ケ) G調査官及び上席国税調査官は、平成18年5月19日、当時は既に原告を退職していたFに対し、調査を実施し、Fから、本件覚書について、①原告とCとがブランド牛を安定的に売買することができるように作成したものであること、②乙会長が主導して作成したものであること、③本件覚書に係る取引については、Fとしては、本件特例が適用される取引には該当しないと考えており、本件覚書の作成には関与しなかったこと、④本件特例の適用を受けるためにDを通した取引をしているように書類を作成し、代金の決済も同社を通すようにしたと考えられることなどを聴取した(甲6)。
- (コ) 乙会長、戊及び原告代表者は、平成18年6月23日、太田税務署を訪問し、その際、G調査官は、乙会長に対し、本件特例の適用を受けるには確定申告書に肉用牛売却証明書類の添付があることが要件であることについての認識の有無を質問したところ、乙会長は、これを認識しており、まさか添付していないなんて思わなかった旨等回答した。
- (サ) 戊及び原告代表者は、平成18年6月30日、太田税務署を訪問し、その際、売買仕切書等については持参したが、D等から発行された肉用牛売却証明書類である売却証明書については持参しなかった(証人戊)。G調査官は、戊らが持参した売買仕切書及び个体登録通知書を確認したが、これらの書面は肉用牛売却証明書類には当たらないため、これらを受領しなかった。
- (シ) 太田税務署長は、平成18年11月28日付けで、原告に対し、原告の本件各事業年度の法人税について、①本件各申告書に肉用牛売却証明書類の添付がないことから、本件

特例の適用はないこと、②本件C取引について、措置法67条の3第1項1号に定める「市場において行う売却」を行ったかのごとく偽装した取引と認められることなどを理由に、本件各処分（甲2の1及び2）をした。

(ス) 事実認定の補足説明

原告は、平成18年1月16日の調査において、G調査官は、原告代表者に対し、「これまで、売却証明書を保管しているから免税の措置を認めてきたものであるが、保管していないのであれば、認められない」とはっきり発言したのに対し、原告代表者は、「保管してあるはずだから探します。見つかったら提示します」と回答し、G調査官がこれを了解し、同年2月8日の調査においても、上記と同様の発言をしたとし、これらの発言は、太田税務署が原告につき本件特例を適用するには確定申告書に肉用牛売却証明書類の添付があることが絶対的要件ではないなどの公的な見解を表示したものであることは明らかであり、G調査官の陳述書（乙1、24、32）及び証言（以下「G調査官の供述等」という。）については信用性を欠くと主張し、戊の供述等並びに原告代表者の陳述書（甲7）にもこれに沿う部分がある。

しかしながら、G調査官の供述等においては、G調査官は、Dが発行した売買証明書を用了本件特例の不正適用の事案等の情報を知ったことから、原告に対する平成18年調査を実施することになったこと、事前に本件特例を適用するには確定申告書等に肉用牛売却証明書類の添付があることが要件であることを把握し、原告が提出した法人税の確定申告書には肉用牛売却証明書類の添付がなかったことを確認した上で、原告の事務所に臨場したこと、原告代表者等に対し、肉用牛売却証明書類の有無を確認したのに対し、原告代表者等から、売却証明書を探して提示するという申出があったところ、上記の売却証明書の不正使用等について解明するため、その申出を拒否しなかったにすぎないこと、2回目に臨場する前にDに対する調査において原告からの依頼に基づき売却証明書を発行していることなどを確認したことから、2回目の臨場の際に上記の売却証明書の提示を受けたものの、後日に発行されたものを提出しても本件特例を適用する要件に該当しないことなどを説明して、これを受領しなかったことというように、平成18年調査の経過について具体的に述べられており、それらにつき不自然又は不合理な点は見当たらない。

前記に述べたとおり、H調査官が、前回調査の際にFに対して本件特例の適用を受けるには確定申告書に肉用牛売却証明書類を添付しなければならない旨を指摘したことについて書面（乙40の別添2）を作成し、これを前回調査の記録に綴っていたことを覆すに足りる証拠はなく、同記録中に綴られていた上記の書面を確認した旨のG調査官の供述等に不自然な点があるともいえない。

そして、原告の主張等によれば、原告は、平成18年1月16日の調査の際のG調査官の「これまで、売却証明書を保管しているから免税の措置を認めてきたものであるが、保管していないのであれば、認められない」との発言があった後、原告の事務所で保管しているはずの売買証明書が見つからない場合に備えて、各市場に対して肉用牛売却証明書類の発行を依頼したというのであるが、売買仕切書等の保管をもって本件特例の適用を受けることができると考えていたとする原告が、肉用牛売却証明書類に当たる書面の発行も受け、これを保管しているはずであるとした上で、それが見つからない場合に備えて、改めてその発行を依頼したというのは、一貫した行動とはいえない面があるのであって、むしろ

ろ、G調査官から本件特例の適用には肉用牛売却証明書類の添付が必要であるとの指摘を受け、原告代表者が、売却証明書を保管しているはずであるので探し、見つかったら提示する旨申し出たところ、G調査官がその申出を否定しなかったことから、原告において、速やかに肉用牛売却証明書類を追加提出すれば本件特例の適用が受けられるものと考え、肉用牛売却証明書類の発行を依頼したという方が自然であるともいえる。

以上に述べたことからすれば、G調査官の供述等が信用性を欠くとはいえず、上記の原告の主張等は、直ちに採用することはできない。

### (3) 本件C取引の内容等

#### ア 食肉卸売市場における取引について

Q卸売市場における卸売業者であるR株式会社に対して食肉の卸売市場における肉用牛に係る一般的な取引の流れを被告側において調査した結果は、以下のとおりである（乙6、35）。

(ア) 肉用牛に係るいわゆる生産者は、出荷を希望する日につき卸売市場に併設されていると畜場に空きがあるかを確認し、と畜場に空きがある場合には、食肉となる肉用牛の生体を搬入し、解体後の枝肉の卸売市場での卸売のための販売を卸売業者に委託する。

(イ) と畜枠は、一般的には、上記のと畜場の解体等の能力を超える申込みが常態化するような場合に、生産者に対して割り当てられるものであり、卸売を受ける者が有するものではない。

(ウ) 卸売市場においては、解体された後の枝肉が上場され、卸売業者によりせり売の方法又は相対取引により売買取引が行われ、卸売を受けた者は、その枝肉を消費者等に販売する。この場合、枝肉の所有権については、売買取引による売却まで、生産者に帰属し、と畜場使用料、と畜解体料、冷蔵庫保管料等の諸経費は、生産者が負担する。

(エ) 解体等の作業で生じる内臓、皮等の副生物については、いわゆる臓器業者や皮業者に対して建値で売却される。なお、上記の副生物の所有権についても、売却まで、生産者に帰属する。

(オ) 決済については、卸売業者が、卸売を受けた者から代金の支払を受けるなどし、委託手数料や諸経費を差し引いた上で、生産者に対して支払うところ、委託手数料の額は、業務規程をもって、全国一律に代金の3.5パーセント以内とされ、卸売業者は、通常、3.5パーセントに相当する金額の委託手数料の支払を受けている。

#### イ 本件市場における取引方法等

(ア) 本件市場の業務規程（乙3、38。以下「本件業務規程」という。）

Dが開設する本件市場は、卸売市場法及び埼玉県卸売市場条例に基づく地方卸売市場であり、措置法施行令39条の26第2項2号に規定する「畜産物の価格安定に関する法律附則10条の規定により中央卸売市場とみなされた市場」（中央卸売市場以外の市場であって、農林水産大臣の指定するもの）であるところ、Dが定めた本件市場の業務規程である本件業務規程には、以下のような定めがある。

a 本件業務規程16条及び別表は、原則として、すべての物品の売買取引について、せり売若しくは入札の方法又は相対取引によらなければならない旨を定めている。

b 本件業務規程19条1項は、卸売業者は、受託物品に指値（委託者の指定価格の105/100に相当する金額をいう。）のある場合は、販売前にその旨を表示しなければ

ならない旨を定めている。

- c 本件業務規程30条は、卸売業者は、受託物品を卸売したときは、委託者に対してその卸売をした翌日までに、当該卸売をした物品の品目、等級、単価（せり売若しくは入札又は相対取引に係る価格をいう。）数量、単価と数量の積の合計額、当該合計額の5パーセントに相当する金額、控除すべき委託手数料及び当該卸売に係る費用のうち委託者の負担となる費用の項目と金額並びに差引仕切金額（以下「売買仕切金」という。）を明記した売買仕切書を送付するとともに売買仕切金を支払うものとする旨を定めている。
- d 本件業務規程31条は、委託手数料は、原則として、卸売金額に肉類及びその加工品につき3.5/100を乗じて得た金額とする旨を定めている。

(イ) 本件市場における慣習等

本件市場に併設されたと畜場においては、自らのと畜枠でと畜を受ける者が、これについての費用を負担し、その代わりに、内臓、皮等を取得するという慣習になっていた（証人L）。

(ウ) 出荷者コード

Dが発行する売買仕切書に記載される出荷者コードについては、原告との取引においては、一般上場（交雑種、和牛）には「●●」が、一般上場（経産牛）には「●●」が、後記オの本件C取引には「●●」が、それぞれ用いられている（乙1、24）。

ウ I牛のブランド化

- (ア) I牛のブランド化の取組についてのS大学生物資源科学部のT作成の調査報告（乙33）には、以下のような報告がされている。
  - a I牛は、原告によってブランド化された交雑牛であり、生産された牛肉の流通、販売には、グループ会社のC及び株式会社U（以下「U」という。）が関与している。
  - b I牛は、平成14年6月に商標の出願をし、平成15年8月に商標証の交付を受けた。
  - c I牛の流通過程については、原告で肥育された牛の出荷（交雑種の場合、年間2000から2300頭で、そのうちI牛ブランドとしては年間600頭程度）については、東京都内の市場及び本件市場に各40パーセント、さいたま市内の市場に20パーセントとなっている。本件市場には比較的品质の揃ったものを出荷しているが、これは、購買者が限られていることで、有利に販売しやすいことによる。グループ会社であるCは、I牛ブランドを月に20から30頭取り扱っているが、本件市場から70パーセント、東京都内の市場から20パーセント、残り10パーセントをさいたま市内の市場から入れ、同社で部分肉に加工して、Uを含むスーパーマーケットチェーンに販売している。
  - d I牛の銘柄創設の経緯については、国内でいわゆるBSEが発生したことへの対策事業の一環として実施された国産牛肉買取事業を悪用した牛肉産地偽装事件が平成14年に起きたことを契機に、原告が、系列企業である流通業者のCから、ブランド牛肉を作ることで、農家の顔が見える消費者にとって安全で安心な牛肉を提供することができ、それがバイヤーにとっても有利な販売につながるということで、ブランド作りを依頼されたことによる。
  - e 流通業者であるCにおけるI牛ブランドの牛肉を取り扱う理由や取り扱った時期とその契機については、生産から販売までグループ会社で一元化することができることに

より、販売店や消費者のあらゆるニーズに応えることができ、安心・安全なおいしい牛肉を食卓に届けることができ、また、自分たちで子牛から飼養状態を確認することができることにより、製品の品質に自信を持って販売することができるという思いから、ブランド牛肉を取り扱うようになり、自分たちで作ったものを販売していきたいということで原告に依頼して平成15年からブランド化したものを取り扱うようになったものである。

(イ) 財団法人Vが平成16年9月1日に発行した「W」(乙14)に掲載されている当時の原告の代表取締役である戊に対するヒアリング調査の記事には、戊が、I牛のブランド化について、相場に左右されない販売を目指しており、肉牛の4割については市場を通さずに、I牛ブランドでCを通して販売しており、これらは、生協などを通して消費者に販売され、消費者のクレームなどが生産現場にフィードバックされているとの記載がある。

#### エ 本件覚書の内容等

平成14年4月8日付けで、原告(当時の代表取締役社長は戊)は、C(当時の代表取締役社長はL社長)との間で、以下のような内容の本件覚書(乙7)を作成した。

(ア) 売買品目及び規格として、交雑種生体で生体重が580キログラムから800キログラムの正常なものとし、毎週月曜日及び火曜日にそれぞれ10頭を、Dに出荷する。

(イ) 毎週、①東京食肉市場及び大阪食肉市場の前週の交雑種枝肉相場を売買単価の基準とし、②両市場における去勢牛及び雌牛のB3及びB2枝肉相場の単純平均単価を算出し、これを先週の枝肉平均価格とし、③先週の枝肉平均価格に60.5パーセント(枝肉歩留まり実績)を乗じて生体単価に換算し、④生体単価に出荷体重を乗じたものを売買価格とするとの基準によって売買価格を決定する。

(ウ) 出荷体重について、①出荷対象牛のすべてについて個別に体重を測定する一方、②トラックスケールにより出荷牛の総重量を計量し、③個別体重の総和とトラックスケールによる総重量との差を出荷頭数で除した値を、実測個別体重に分配して、これを個体ごとの出荷体重とする。

(エ) 売渡しの場所は、Dとし、同所までの一切の責任は原告にあるものとし、売渡しの後の一切の責任はCに移るものとする。

(オ) と畜料は、Cが負担し、上場手数料は、原告が負担する。

(カ) 内臓・皮の所有権は、Cにあるものとする。

#### オ 本件C取引の概要等

(ア) 原告は、本件C取引に係る取引をするに当たって、本件枝肉相場表及び本件積算単価計算書(乙1の別紙3、乙8の1及び2、22)並びに本件精算書(乙1の別紙5、乙9の1及び2、23)を作成し、これらをCのM専務あてにファクシミリを利用して送信し、また、Dに出荷報告書を送付する(甲17、乙1、24)。

本件枝肉相場表には、東京食肉市場及び大阪食肉市場の枝肉相場として1週間の平均額等が記載されている。本件精算単価計算書には、同平均額に加算及び値引きをして算出した金額に歩留率を乗じて算出された生体換算の「精算単価(税抜)」が記載され、上記の歩留率が、雌について60パーセント、去勢について61パーセントと記載され、その平均率が60.5パーセントとなっており、また、販売先として、C等と記載されている。さらに、平成17年6月以降の本件精算単価計算書には、上記の計算に当たって、1キロ

グラム当たり50円(税抜)の値引きがされている旨の記載があるところ、この値引きについては、原告がCから賃借している牛舎の賃借料等を精算するものである(乙1、10)。

また、本件精算書には、「精算額」の算出の前提となる「単価」として、本件精算単価計算書の生体換算の「精算単価(税抜)」として記載された金額と同額が記載され、肉用牛の特定のために「耳標No」が記載されているほか、牛ごとの「個別体重」と「牛総重量(トラックスケール)」とが記載され、「個別体重」の合計と「牛総重量(トラックスケール)」との差を出荷頭数で除した数値を「個別体重」の数値に加算又は減算したものが「調査後体重」として記載されている(乙1の別紙5、9の1及び2、乙23)。

平成18年1月4日付け「出荷報告書」と題する書面(乙1の別紙1)には、各肉用牛ごとに区別した上で、手書きで「自家用」又は「一般上場」と記載され、同月3日付け「出荷報告書」と題する書面(乙1の別紙2)の「備考」欄には、各肉用牛ごとに区別した上で、「C」又は「一般上場」と記載されているところ、「自家用」は本件覚書にある売買品目及び規格のものでI牛のブランド名で売買するためにCと取引する肉用牛につき、「一般上場」はそれ以外の上場取引する肉用牛につき、それぞれ用いられていた(乙1)。

(イ) M専務は、原告から本件精算書が送信されると、これに基づき、本件X(乙25)を作成し、これをDあてにファクシミリを利用して送信する(乙24)。

本件Xの「牛番号」欄には、本件精算書の「耳標No」欄に記載されたものと同一の番号が記載されているほか、本件Xには、枝肉の単価等が記載されているところ、M専務は、解体された枝肉の格付を基に各枝肉の金額を割り振り、本件X記載の枝肉の単価により算出される売上げの合計金額が本件精算書記載の精算額の合計金額に近似するように調整していた(乙23ないし25)。

(ウ) Dは、Cから本件Xが送信されると、これに基づいて本件売買仕切書(乙1の別紙6、乙24の別紙1、26)を作成し、これを原告に送付し、Cから支払われた代金から委託手数料を控除した残額を原告に支払う。

本件売買仕切書には、①出荷者用コードとして「●●」、②「備考」欄等に本件精算書記載の「耳標No」及びこれと同一の本件X記載の肉用牛の特定のための番号と同一の番号、③「枝肉重量」欄及び「単価」欄に本件Xの「枝肉重量」欄及び「単価」欄記載のものと同じの重量及び単価が記載されているほか、本件売買仕切書の「売上合計金額」の合計欄に記載がある金額については、本件精算書の「精算額」欄記載の金額とほぼ一致し、差が生じた場合には直後の取引等で清算されている(乙1、8の1及び2、9の1及び2、11の2、乙23ないし26)。

Dが控除する委託手数料については、1頭当たり6300円とされており、本件売買仕切書の「差引仕切金額」欄には、「売上合計金額」欄記載の金額を合計した金額に「消費税」欄記載の金額を合計した金額を加算し、その合計金額から「控除金額合計」欄記載の金額(委託手数料のみの金額であり、と畜料、施設使用料等は計上されていない。)を差し引いた金額が記載されている一方、上記の「控除金額合計」欄記載の金額から「合計頭数」欄記載の数に6300円を乗じた金額を控除した残額を上記の「差引仕切金額」欄記載の金額に加算した金額が手書きで記載され、Dから原告に対して後者の金額が支払われている(乙1、11の1及び2、26)。

なお、出荷者コードが「●●」である平成17年12月16日付け「売買仕切書(控)」

と題する書面（乙24の別紙1）については、原告の肉用牛に係る枝肉がせり売の方法によりCに卸売された場合の取引に関するものであり、本件精算書に記載されている「耳標No」に相当する記載はなく、売上合計金額に消費税を加算した額に3.5パーセントを乗じた金額が委託手数料の額とされている（乙1、24）。

(エ) 本件C取引においては、Cが、解体等の作業で生じる牛の内臓、皮等の副生物を取得する一方、と畜に係る費用を負担していた（乙1、証人L）。

(オ) 本件精算書の一部（乙9の1及び2、23）に記載された210頭（備考欄に「一般上場」と記載されたものを除く。）については、出荷者コード「●●」の本件売買仕切書に記載されている（乙11の1及び2、26、37）。

(カ) Fは、乙会長に対し、Dから原告に対する入金が1週間遅れていることを連絡したことがあった（乙12）。

## 2 争点1（措置法67条の3第3項の適用又は類推適用の可否）について

(1) 本件特例について定める措置法67条の3第1項は、税制面における助成措置を講じることによって、国内農家における肉用牛の飼育の増加を図るとともに、肉用牛の流通を適正かつ円滑にして、その価格形成の合理化を図ることを目的として、農業生産法人が、その飼育した肉用牛を、所定の市場において行う売却の方法により売却した場合（1号）等において、その売却した肉用牛のうち所定の免税対象飼育牛があるときは、その免税対象飼育牛の売却による利益の額に相当する金額を、その売却した日を含む事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入することを認める旨規定しており、昭和42年に設けられたものである。

もともと、同条3項は、同条1項の適用について、確定申告書等に同項の規定により損金の額に算入される金額の損金算入に関する申告の記載があり、かつ、明細書及び肉用牛売却証明書等を添付した場合に限り、適用する旨規定し、同条4項は、税務署長は、上記の記載又は添付がない確定申告書等の提出があった場合においても、その記載又は添付がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、当該記載をした書類並びに明細書及び肉用牛売却証明書等の提出があった場合に限り、同条1項を適用することができる旨規定している。このように、同条3項は、農業生産法人が本件特例の適用を受けようとする場合につき確定申告書等への上記の申告の記載及び肉用牛売却証明書等への添付を要件とし、同条1項に規定する要件を充足することの証明の時期及び方法等を定めることにより、本件特例の適用を適正かつ迅速に行うことができるようにしたものであり、同条4項は、同条3項の記載又は添付がない確定申告書等の提出があった場合において、同項の規定により本件特例の適用を認めないとすると不当又は酷になるときもあることを考慮し、例外的に、「やむを得ない事情」があること等の要件を満たす場合に限り、なお本件特例の適用を受けることができるものとしたものと解される。

以上の規定の内容等に加え、本件特例が農業生産法人に対して特別に講じられた税制上の優遇措置であることなどを併せ考慮するならば、本件特例の適用を受けるには確定申告書等に肉用牛売却証明書等を添付することが要件であり、その添付がない場合には、同条1項を適用することはできず、同条4項の適用が問題となるにすぎないと解するのが相当である。

(2) 前記前提事実（第2の2）及び前記1の認定事実のとおり、原告が提出した本件各事業年度の法人税の確定申告書である本件各申告書には肉用牛売却証明書等の添付がなかったため、措置法67条の3第3項により、同条1項の適用を認めることはできない。



(3) これに対し、原告は、①措置法67条の3第3項が手続的要件にすぎないこと、②太田税務署の職員が、原告等に対して、肉用牛売却証明書類を添付せずとも売買仕切書等を保管しているのであれば本件特例の適用を認める旨の指導をし（主位的主張）、少なくとも、本件特例の適用を受けるには肉用牛売却証明書類の添付が不要である旨の積極的な指導をしてきたこと（予備的主張）などの事情にかんがみると、本件各申告書に肉用牛売却証明書類の添付があるのと同視すべき事情があり、同項が適用又は類推適用されると主張する。

しかしながら、前記(1)に述べたとおり、措置法67条の3第3項は、本件特例を適用することにつき法人税の確定申告書等に肉用牛売却証明書類の添付があることを要件として明確に規定しており、加えて、その添付がなかった場合のいわゆる宥恕規定として同条4項が設けられていることからすれば、これらの規定の文理から離れて、同条4項に該当する場合でないにもかかわらず、肉用牛売却証明書類の添付がないのに本件特例の適用があると解することはできないというべきである。また、前記1に記載したとおり、平成9年調査、前回調査及び本件調査の各担当調査官は、原告又は原告と合併する前のBに対し、いずれも、本件特例の適用を受けるには確定申告書に肉用牛売却証明書類が添付されていることが必要であることを指摘していたのであり、措置法が明文をもって定めるところとは異なって、原告が主張するような指導をしたことを認めることはできず、上記の原告の主張は前提を欠くものといわざるを得ない。さらに、原告が保管していたという売買仕切書等については、措置法67条の3第3項の規定による委任を受けて措置法規則22条の16が規定する肉用牛売却証明書類の記載事項のうち、農業生産法人の代表者の氏名、措置法67条の3第1項1号の市場が措置法施行令39条の26第2項各号に掲げる市場である場合の当該各号に掲げる市場に該当することとなった年月月の記載を欠くなど、措置法67条の3第3項が規定する肉用牛売却証明書類に該当するものではなく、仮に原告がその主張のとおり売買仕切書等を保管していたとしても、このことをもって所定の肉用牛売却証明書類が保管されていたのと同視するということもできない。

なお、最高裁平成●●年(〇〇)第●●号同21年7月10日第二小法廷判決・民集63巻6号1092頁参照は、法人税の確定申告において、法人税法(平成15年法律第8号による改正前のもの)68条1項に基づき配当等に係る所得税額を控除するに当たり、計算を誤ったために控除を受けるべき金額を過少に記載したとしてされた更正の請求について、判示の事実関係の下では、同条3項の趣旨に反するということはできず、国税通則法23条1項1号所定の要件を満たすものと判断しているところ、上記の判決の事案は、同一課税主体による二重課税の排除を趣旨とする上記の所得税額控除制度について、その適用を受ける方式の要件は満たしているものの、計算誤りにより控除額を過少に記載したというものであるのに対し、本件の事案は、上記のとおり、農業生産法人を対象として特別に講じられた優遇措置である本件特例について、措置法67条の3第3項が明確に規定する肉用牛売却証明書類の添付の要件を満たしていなかったというものであって、上記の判決とは事案が異なるものである。

上記の原告の主張は、採用することができない。

### 3 争点2(措置法67条の3第4項に規定する「やむを得ない事情」の有無)について

(1) 前記2(1)に述べたとおり、措置法67条の3第4項は、同条3項所定の記載又は肉用牛売却証明書類等の添付がない確定申告書等の提出があった場合において、同項の規定により本件特例の適用を認めないとすると不当又は酷になるときもあることを考慮し、例外的に、税務署

長が「やむを得ない事情」があると認め、当該記載をした書類及び肉用牛売却証明書類等の提出があった場合に限り、本件特例を適用することができる旨を規定したものである。そして、同条3項は、農業生産法人に対して特別に講じられた税制上の優遇措置である本件特例の適用を適正かつ迅速に行うことができるように、確定申告書等に肉用牛売却証明書類を添付すべきことを要件として規定しているのであって、その例外を広く認めることは、同項の趣旨を没却することになりかねないことなどからすれば、同条4項に規定する「やむを得ない事情」とは、災害などによる農業生産法人の責めにすることができない客観的事情に限られ、法の不知や事実の誤認等の農業生産法人の主観的事情は当たらないと解するのが相当である。

(2) 本件特例の適用の要件として確定申告書等への肉用牛売却証明書類等の添付を求める規定は、昭和42年に本件特例が設けられた当初から存在しており、前記1の認定事実のとおり、原告は、税理士に依頼して、平成14年6月期の法人税の確定申告書や本件各申告書に本件特例の適用による損金算入に関する申告の記載をするとともに、明細書を添付して、本件特例の適用を求めていることなどからすれば、本件特例の適用の要件に係る法令の定め等の存在等を十分に認識していたと考えられる。そして、このことは、平成9年調査及び前回調査の際に、太田税務署の調査官が、原告及び原告と合併する前のBに対し、本件特例の適用を受けるには肉用牛売却証明書類の添付があることが要件であり、今後添付すべき旨指摘しており、原告等から確定申告書の作成の依頼を受けた丙税理士も、平成9年調査の際に、上記の添付の要件を認識していた旨発言し、グループ会社である原告及びCの主要な社員又は株主であるとともに役員でもある乙会長も、平成18年6月23日に太田税務署を訪問した際に、上記の添付の要件を認識していた旨述べていたことなどからも、うかがわれるところである。

また、原告が本件各取引について肉用牛売却証明書類の発行を受けることを妨げたような事情は見当たらず、かえって、本件における原告の主張によれば、肉用牛売却証明書類を発行してもらうことは極めて容易であったにもかかわらず、太田税務署の職員の指導があったことから、その発行を依頼しなかったというのであり、前記1の認定事実のとおり、本件調査の実施されていた期間中に、現に原告がDから肉用牛売却証明書類の発行を受けていることからすれば、本件各申告書の提出に当たり、原告が本件各取引に係る肉用牛売却証明書類の発行を受けてこれを添付することが困難であったとは認められない。

以上に述べたところからすれば、本件各申告書に本件各取引に係る肉用牛売却証明書類の添付がなかったことについて、原告の責めに帰することができない客観的事情に基づくものとは認め難いから、「やむを得ない事情」があると認めることはできないというべきである。

(3) これに対し、原告は、太田税務署の職員が、原告等に対して、肉用牛売却証明書類を添付せずとも売買仕切書等を保管しているのであれば本件特例の適用を認める旨の指導をし（主位的主張）、少なくとも、本件特例の適用を受けるには肉用牛売却証明書類の添付が不要である旨の積極的指導をし、このような指導には措置法67条の3第3項の趣旨に反しない合理的な根拠があったこと（予備的主張）などの事情にかんがみると、同条4項に規定する「やむを得ない事情」の存在が認められるべきであると主張する。

しかしながら、前記1及び2(3)に認定説示したとおり、太田税務署の各担当調査官が原告が主張するような指導したことを認めることはできず、上記の原告の主張は前提を欠くものといわざるを得ない。

また、前記1の認定事実のとおり、原告と合併する前のBが、その昭和59年の設立の当初

から、確定申告書に肉用牛売却証明書類の添付がないのに本件特例の適用を受ける結果となっており、原告も、本件各申告書の提出前に、肉用牛売却証明書類の添付がないのに本件特例の適用を受ける結果となっていたとしても、そのことは、単に肉用牛売却証明書類の添付がないことを理由に更正等がされなかったというにとどまり、平成9年調査及び前回調査の際に上記の要件を満たさないことを理由に更正がされなかったことについては、相応の事情が存したことがうかがわれるところである。かえって、既に述べたとおり、太田税務署の各担当調査官は、本件特例の適用を受けるには確定申告書に肉用牛売却証明書類の添付があることが要件である旨を指摘していたことからすれば、上記の原告の主張は、採用することができない。

#### 4 争点3（信義則違反の有無）について

- (1) 租税法規に適合する課税処分に対する信義則の法理の適用については、租税法律関係においては租税法律主義の原則が妥当し、法的安定性が強く要請されることからすれば、同法理の適用については慎重であるべきであり、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させ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限り、同法理の適用を検討すべきものといえ、そのような特別の事情が存在するか否かについての判断に当たっては、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、後に上記の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の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の点を考慮することが不可欠であると解すべきである（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同62年10月30日第三小法廷判決・裁判集民事152号93頁参照）。
- (2) 原告は、太田税務署が原告について本件特例を適用するには肉用牛売却証明書類の添付は不要であるとの公的見解を有しており、その職員が職務執行として原告に対して信頼の対象に足り得る指導を行い、原告が何らその責めに帰すべき事由がなく上記の指導を信頼して確定申告書に肉用牛売却証明書類を添付せず売買仕切書等を保管するという行動をとっていたにもかかわらず、突然、肉用牛売却証明書類の添付がないことを理由に本件特例の適用を否定して本件各処分がされた結果、1億円を超える納税義務を負わされるという経済的不利益を被ったのであるから、本件各処分は信義則に違反すると主張する。

しかしながら、前記に述べたとおり、太田税務署が原告が主張するような公的見解を有していたとか、その職員が原告が主張するような指導をしたといった事実を認めることはできない。

また、前記1の認定事実のとおり、後に原告と合併したBは、平成9年調査が実施される前から、丙税理士に依頼し、確定申告書に肉用牛売却証明書類を添付することなく、本件特例の適用を前提とした確定申告をしていたものであり、また、丙税理士は、平成9年調査の際、丁調査官に対し、本件特例の適用を受けるには肉用牛売却証明書類の添付があることが要件であることを認識しているが、保管してある売買仕切書等によって本件特例の適用の要件の該当性を確認することができる旨述べていたほか、大量になるので肉用牛売却証明書類の発行を依頼していないなどと述べていたのである。このように、Bは、平成9年調査の前から、自らの判断に基づいて肉用牛売却証明書類の添付をしてこなかったものであり、前記2に述べたとおり、措置法67条の3第3項が本件特例を適用するには確定申告書等に肉用牛売却証明書類の添付があることが要件であることを明確に定めていることをも併せ考慮すれば、原告が、同じく

丙税理士の関与の下に、自らを対象として平成14年に前回調査が実施される前から、Bにおけるのと同様の対応をしていたとしても、それについて、その主張するような平成9年調査又は前回調査の際の太田税務署の各担当調査官の指導等を信頼した結果であると直ちには認めることはできず、そのことについて原告に責めに帰すべき事由がないということもできないといわざるを得ない。

さらに、原告及びBにつき確定申告書に肉用牛売却証明書類の添付がないのに本件特例の適用を受ける結果となっていた事情についての考え方は、前記3(3)に述べたとおりであり、このことをもって、先に述べた税務官庁による公的見解の表示に当たるとは認め難い上、上記のとおり、太田税務署の各担当調査官は本件特例の適用を受けるには肉用牛売却証明書類の添付があることが要件である旨を指摘していたことからすれば、仮に、原告が、本件各申告書に肉用牛売却証明書類を添付せずとも、売買仕切書等を保管しておけば、従前どおり、本件特例の適用を受けることができると期待していたとしても、そのような期待は、信義則の法理の適用を基礎付けるものとはいえない。

以上に述べたところによれば、上記の原告の主張は、採用することができない。

#### 5 争点4（国税通則法65条4項の「正当な理由」の有無）について

(1) 国税通則法65条1項に規定する過少申告加算税は、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課されるものであり、これによって当初から適法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り、このような過少申告加算税の趣旨に照らせば、同条4項にいう「正当な理由」とは、真に納税者の責めに帰することが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（〇〇）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（〇〇）第●●号等同18年4月25日第三小法廷判決・民集60巻4号1728頁参照）。

(2) 原告は、太田税務署の指導に基づき本件各事業年度に至るまで約25年にわたって本件特例の適用が認められてきた等の事情からすれば、太田税務署が従来の取扱いを変更するのであれば、変更後の取扱いを納税者に周知するなどの措置を講ずべきであったから、少なくとも原告が太田税務署から何らかの取扱いの変更を周知されるまでの間は、原告が確定申告書への肉用牛売却証明書類の添付がなくても本件特例の適用を受けることができると解し、これに従って、その添付をしなかったとしても、やむを得ない事情があると主張する。

しかしながら、既に述べたとおり、太田税務署又はその職員が原告に対してその主張するような指導をしたといった事実を認めることはできず、かえって、太田税務署の各担当調査官が本件特例の適用を受けるには確定申告書に肉用牛売却証明書類の添付があることが必要であることを指摘していたのであるから、上記の原告の主張は前提を欠くものといわざるを得ない。また、原告及びBにつき確定申告書に肉用牛売却証明書類の添付がないのに本件特例の適用を受ける結果となっていた事情についての考え方は、既に述べたとおりであり、太田税務署の調査官は本件特例の適用を受けるには肉用牛売却証明書類の添付があることが要件である旨を指摘していたことからすれば、仮に、原告が、本件各申告書に肉用牛売却証明書類を添付せずとも、売買仕切書等を保管しておけば、従前どおり、本件特例の適用を受けることができると

考えていたとしても、それは、法の規定や上記の指摘に反する不合理な期待にとどまるものといわざるを得ないのであり、原告がそのような対応をしたことについて、真に原告の責めに帰することができない客観的な事情があると認めることはできない。

以上によれば、上記の原告の主張は採用することができない。

#### 6 争点5（本件各重加算税賦課決定の適法性）について

- (1) 国税通則法68条に規定する重加算税は、同法65条1項（過少申告加算税）等に規定する加算税を課すべき納税義務違反が事実の隠ぺい又は仮装という不正な方法に基づいて行われた場合において、違反者に対して課される行政上の措置であって、故意に納税義務違反を犯したことに對する制裁ではないから、同法68条1項による重加算税を課し得るためには、納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺい又は仮装の行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、それ以上に、申告に対し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではないと解するのが相当である（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同昭和62年5月8日第二小法廷判決・裁判集民事151号35頁参照）。

そして、上記にいう事実の仮装とは、存在しない課税要件事実が存在するように見せかけることをいい、本件特例については、農業生産法人がしたその飼育した肉用牛の売却が措置法67条の3第1項1号に規定する「市場において行う売却」の方法によるものではないにもかかわらずそのようなものであるかのように装った場合には、上記の事実の仮装に該当すると解するのが相当である。

上記と異なる前提に立つ原告の主張は、採用することができない。

- (2) ア 前記1の認定事実のとおり、原告とCとの間で平成14年4月8日付けで作成された本件覚書には、原告が特定の品目及び規格並びに頭数の肉用牛を特定の曜日にDに対して出荷すべきこと、当該肉用牛の売却価格の決定の方法などが定められており、本件覚書の内容に従えば、Cが本件市場において買い受けるものとされる食肉については、あらかじめ原告とCとの間で生体である肉用牛を基礎に代金等が決定され、卸売業者であるDはそれに関与するところはないこととなる。

ところで、前記1の認定事実のとおり、本件C取引については、原告はあらかじめ本件枝肉相場表、本件精算単価計算書及び本件精算書を作成してCに対して送付し、その送付を受けたCは肉用牛の解体の内容を踏まえて本件Xを作成してDに対して送付し、その送付を受けたDは本件売買取引切書を作成して原告に送付し、これに従って代金の支払等がされている。そして、以上の各書面は、前記1に認定したその記載内容等に照らし、本件覚書の内容に沿って作成されたものと認められ、本件C取引は、本件覚書に従ってされていたものと認めるのが相当である。

以上に述べたところに加え、①卸売市場は、生鮮食料品等の卸売のために開設される市場であり（卸売市場法2条2項）、本件市場もその一つである地方卸売市場における売買取引は基本的に卸売業者と買受人との間で行われるものである（同法61条以下）ことから、卸売業者に卸売のための販売の委託をした生産者が買受人との間に債権債務関係を有していたとしても、そのことが卸売業者と買受人との間で行われる売買取引の内容に影響を及ぼすことは一般に考え難いところ、本件C取引においては、本件精算単価計算書の作成に当たり、生体換算の「精算単価（税抜）」を計算するのに際し、原告がCに対して負う債務の精算が

考慮されていること、②卸売市場においては、解体等がされた後の枝肉が売買取引の対象となり、このことを前提に、前記1の認定事実のとおり、食肉卸売市場における一般的な取引においては、生産者が、卸売市場に併設されると畜場につきと畜枠を割り当てられるとともに、肉用牛のと畜に係る費用を負担し、解体等の作業の後の内臓、皮等の副生物の所有権を有し、臓器業者等に対して売却されることとされているところ、本件C取引においては、本件覚書に沿って、Cがと畜に係る費用を負担し、内臓、皮等の所有権を取得することとされていたのであり、このことは、Dが原告から出荷報告書の送付を受けるのに先立つ段階で、当該肉用牛につき内臓、皮等を含めてCが取得することとなることが確定していたことを示すものであること、③前記1の認定事実によれば、Dは、本件市場における卸売のための販売の委託の手数料として、通常、生産者から取扱品目である枝肉等の卸売金額を基準に、その3.5パーセントに相当する金額を受領しているところ、本件C取引においては、委託手数料として1頭当たり6300円を徴収するものとされていたこと、④前記1の認定事実のとおり、本件C取引において、Fは、CのL社長に対し、Dから原告に対する入金が遅滞していることの連絡を入れたことがあったこと、⑤Cは、グループ会社である原告に対し、平成14年に発生した牛肉産地偽装事件を契機に、いわゆるブランド牛肉作りを依頼し、生産から販売までグループ会社で一元化を図ろうとしたところ、同年4月に作成された本件覚書の内容は、上記の企図に沿うものといえ、平成15年ころに具体化した上記の企図に係る取引については、原告の当時の代表取締役であった戊において、市場を通さないものであるとの認識を有していたとうかがわれることなどの事情を併せ考慮すれば、本件C取引については、原告とCとの間に原告の委託を引き受けた卸売業者としてDが介在する形態となっているものの、その役割等は形式的なものにとどまり、実際に卸売の業務が行われたということとはできず、実質的には、原告とCとが直接に取引をしたものと認めるのが相当である。したがって、本件C取引については、措置法67条の3第1項1号に規定する「市場において行う売却」の方法によったものには該当しないといえることができる。

イ これに対し、原告は、措置法67条の3第1項1号に規定する「市場において行う取引」の一つに相対取引（一の卸売業者と一の卸売の相手方が個別に売買取引を行う方法）があり、これには、予約相対取引（卸売業者と卸売の相手方との間においてあらかじめ締結した契約に基づき確保した生鮮食料品等の卸売を行う取引）も含まれるところ、本件覚書は、当時の本件市場における取引方法を確認する目的で作成されたものにすぎない上、本件C取引については、原告がCに対して大まかな売買価格算定方法の希望を伝えていたことはあるものの、あくまでCは、目的物である肉を自らチェックした上で提示条件を決定し、原告も、DとCとの売買取引の結果が記載された本件売買仕切書が届いて初めて、自らの希望に従った売買条件になっているか否かを知るに至っていたのであって、最終的な売買条件は、DとCとの間で決定するという取引であるから、上記の相対取引に該当すると主張する。

しかしながら、本件覚書の内容及び本件C取引に係る各種の事務の流れ等は、既に認定したとおりである。その上で、本件市場において行う卸売の方法の一つとして認められる相対取引（卸売市場法62条、埼玉県卸売市場条例12条1項）は、「一の卸売業者と一の卸売の相手方が個別に売買取引を行う方法」（卸売市場法35条1項2号、埼玉県卸売市場条例12条1項2号）であり、前記アに述べたように、本件C取引については、あらかじめ原告とCとの間で取引の内容が決定され、Dはそれに関与するところはないのであって、原告と

Cとの間にDが卸売業者として介在する形態となっていたとしても、本件C取引は、上記の相対取引に該当するものとはいえず、相対取引の一つとされる予約相対取引（卸売業者と卸売の相手方との間においてあらかじめ締結した契約に基づき確保した生鮮食料品等の卸売を行う取引）に該当するものともいえないというべきである。このように、上記の原告の主張は採用することができない。

また、農林水産省生産局畜産部食肉鶏卵課が平成21年に作成した「肉用牛売却所得の課税の特例措置に係る執務参考資料の周知について」と題する書面（甲18）の問5（農家等と買参人との間で大まかに売却価格が決められている場合、認定市場は、売却証明書を発行することができますか。）の答えの一部として、「農家等と買参人との間で、取引を行う市場が定めた中央卸売市場又は指定市場のセリ売価格の動向をもとに、大筋の取引価格について相談することが商慣習として行われている場合であっても、最終的な価格が市場において認められている方法で決定されていれば、これに対して売却証明書を発行することができます。」と記載されているところ、原告は、上記の記載は、その対象である認定市場（措置法施行令39条の26条の第2項3号参照）の事例と類する事例においても解釈指針として妥当し、本件C取引については、そのような事例であり、そこに記載されているような相談することは商慣習として行われているのであるから、上記の記載の趣旨に照らすと、原告とCとの間において「大筋の取引価格の相談」があることをもって、市場取引性が否定されることにはならないと主張する。

しかしながら、上記の記載は、認定市場につき述べるものであり、指定市場（同項2号参照）である本件市場について当然に同様に考えることができるか否かの点はひとまずおくとしても、既に述べたとおり、本件C取引については、「最終的な価格が市場において認められている方法で決定されてい」とはいえないのであるから、上記の原告の主張は、その前提を欠き、採用することはできない。

- (3) 以上によれば、本件C取引については、措置法67条の3第1項1号に規定する「市場において行う売却」の方法によるものに該当しないにもかかわらず、そのような形態をもってされたものであり、原告は、本件特例の適用に係る要件に該当する事実の一部を仮装し、その仮装したところに基づき、本件各申告書を提出したものと認めるのが相当である。

そして、本件各申告書において、本件各事業年度の原告の所得の計算上損金の額に算入された本件各取引による利益の額に相当する金額のうち本件C取引に係る金額については、別紙「本件各処分根拠及び適法性」の1(1)ア(イ)及び(2)ア(イ)記載のとおり、平成16年6月期につき3533万8449円、平成17年6月期につき7341万6754円であると認められる（弁論の全趣旨）。

## 7 本件各更正の適法性について

- (1) 以上に述べたところによれば、本件各申告書において、本件特例が適用されるものとして、本件各事業年度の原告の所得の計算上損金の額に算入された本件各取引による利益の額に相当する金額（別紙「本件各処分根拠及び適法性」記載のとおり、平成16年6月期につき1億9737万9913円（別表2の1の順号②）、平成17年6月期につき1億5483万3035円（別表2の2の順号②））については、損金の額に算入することは許されないこととなる。

- (2) 前記(1)の点を踏まえると、原告の本件各事業年度の法人税に係る納付すべき税額は、別紙

「本件各処分 of 根拠及び適法性」記載のとおり、平成16年6月期が4095万3800円、平成17年6月期が5291万4100円となり、これらの金額は、本件各更正の各納付すべき税額と同額であると認められるから、本件各更正は、いずれも適法である。

#### 8 本件各賦課決定の適法性について

- (1) 本件各更正により原告が新たに納付すべき税額を基礎として、同税額のうち前記6のとおり措置法67条の3第1項に規定する「市場において行う売却」によったものであるかのように装った本件C取引に係る税額について、国税通則法68条1項等の規定に基づき重加算税を算定すると、その額は、別紙「本件各処分 of 根拠及び適法性」記載のとおり、平成16年6月期が238万7000円、平成17年6月期が770万7000円となり、これらの金額は、本件各重加算税賦課決定における重加算税の額と同額であると認められるから、本件各重加算税賦課決定は、いずれも適法である。
- (2) 本件各更正により原告が新たに納付すべき税額を基礎として、同税額のうち過少申告加算税の対象税額について、国税通則法65条1項等の規定により計算した金額に、同条2項の規定に基づき計算した同項にいう当該超える部分に相当する税額に係る金額を加算した金額は、別紙「本件各処分 of 根拠及び適法性」記載のとおり、平成16年6月期につき287万1000円、平成17年6月期につき461万3000円となり、これらの金額は、本件各過少申告加算税賦課決定における過少申告加算税の額と同額であると認められるから、本件各過少申告加算税賦課決定は、いずれも適法である。

#### 第4 結論

以上によれば、原告の請求はいずれも理由がないから棄却することとし、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 田中 一彦

裁判官 高橋 信慶



(別紙)

本件各処分根拠及び適法性

1 本件各更正の根拠及び適法性

原告の本件各事業年度の法人税に係る所得金額及び納付すべき税額は、以下のとおりであるところ、本件各更正における所得金額及び納付すべき税額と同額であるから、本件各更正は、いずれも適法である。

(1) 平成16年6月期更正

ア 所得金額 (別表2の1の順号⑥) 1億2310万5005円

以下の(ア)の金額に(イ)の金額を加算し、(ウ)の金額を減算した金額である。

(ア) 申告所得金額 (別表2の1の順号①) △6614万9653円

平成16年6月期申告書に記載された所得金額である。

(イ) 肉用牛の売却に係る所得の特別控除額 (別表2の1の順号②)

1億9737万9913円

平成16年6月期申告書において、本件特例が適用されるものとして、損金の額に算入された平成16年6月期取引による利益の額に相当する金額であり、平成16年6月期申告書に肉用牛売却証明書類の添付がないことから、本件特例の適用がなく、平成16年6月期の損金の額に算入されない金額である。

なお、上記の金額のうち3533万8449円に係る取引は、原告とCとの間で直接行われた取引であるにもかかわらず、本件特例の適用を受けるために「市場において行う売却」であるかのように仮装した取引と認められるものである。

(ウ) 繰越欠損金の当期控除額 (別表2の1の順号④) 812万5255円

前期から繰り越した欠損金の額であり、平成16年6月期更正により、所得金額が増加したことに伴い、平成16年6月期の損金の額に算入される金額である。

イ 納付すべき税額 (別表2の1の順号⑫) 4095万3800円

以下の(ア)の金額に(イ)の金額を加算し、(ウ)の金額を差し引いた金額 (ただし、国税通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後のもの。) である。

(ア) 法人税額 (別表2の1の順号⑦) 3629万1500円

前記アの所得金額 (ただし、国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの。) 1億2310万5000円のうち、800万円については、法人税法 (平成18年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。) 66条2項及び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 (以下「負担軽減法」という。) 16条1項の規定により100分の22の税率を、残額の1億1510万5000円については、法人税法66条1項及び負担軽減法16条1項の規定により100分の30の税率を、それぞれ乗じて計算した金額である。

(イ) 課税留保金額に対する税額 (別表2の1の順号⑨) 469万1400円

法人税法67条の規定に基づき、以下のとおり、算出した金額である。

a 当期留保金額 8724万8382円

法人税法67条2項の規定により、平成16年6月期の所得金額 (前記アの金額) のうち留保した金額1億3102万3162円から、前記(ア)の法人税額3629万1500

円から以下の(ウ)の控除所得税額2万9060円を控除した金額3626万2440円と、前記(ア)の法人税額に法人税法施行令140条(平成17年政令第99号による改正前のもの)に規定する100分の20.7を乗じて算出した金額751万2340円の合計額を控除した金額である。

- b 留保控除額 4597万2171円  
法人税法67条3項の規定により算出した留保控除金額であり、同項1号の適用により、平成16年6月期の所得の金額(前記ア(ア)に同(イ)を加算した金額)1億3123万0260円に受取配当等の益金不算入額11万8800円を加算した所得等の金額1億3134万9060円に100分の35を乗じて算出した金額である。
- c 課税留保金額(別表2の1の順号⑧) 4127万6000円  
前記aの金額から同bの金額を控除した後の金額(ただし、国税通則法118条1項の規定に準じて1000円未満の端数を切り捨てた後のもの。)である。
- d 課税留保金額に対する税額(別表2の1の順号⑨) 469万1400円  
前記cの課税留保金額に対する税額であり、法人税法67条1項の規定により、同課税留保金額4127万6000円のうち、3000万円については100分の10の税率を、残額の1127万6000円については100分の15の税率を、それぞれ乗じて計算した金額である。
- (ウ) 控除所得税額(別表2の1の順号⑩) 2万9060円  
法人税法68条の規定に基づき、法人税額から控除される所得税の金額である(平成16年6月期申告書に記載された金額と同額である。)

(2) 平成17年6月期更正

- ア 所得金額(別表2の2の順号⑧) 1億7863万1358円  
以下の(ア)の金額に(イ)及び(ウ)の金額を加算し、(エ)及び(オ)の金額を減算した金額である。
- (ア) 申告所得金額(別表2の2の順号①) 0円  
平成17年6月期申告書に記載された所得金額である。
- (イ) 肉用牛の売却に係る所得の特別控除額(別表2の2の順号②) 1億5483万3035円  
平成17年6月期申告書において、本件特例が適用されるものとして、損金の額に算入された平成17年6月期取引による利益の額に相当する金額であり、平成17年6月期申告書に肉用牛売却証明書類の添付がないことから、本件特例の適用がなく、平成17年6月期の損金の額に算入されない金額である。  
なお、上記の金額のうち7341万6754円に係る取引は、原告とCとの間で直接行われた取引であるにもかかわらず、本件特例の適用を受けるために「市場において行う売却」であるかのように仮装した取引と認められるものである。
- (ウ) 繰越欠損金の当期控除額(別表2の2の順号③) 3546万2759円  
平成17年6月期申告書に繰越欠損金の当期控除額として損金の額に算入した金額であり、平成16年6月期更正により、前期から繰り越した欠損金の額が0円となったため、損金の額に算入されない金額である。
- (エ) 事業税の損金算入額(別表2の2の順号⑤) 1154万2000円

平成16年6月期の所得金額が増加したことに伴い、納付することとなった金額である。

(オ) 寄付金の損金不算入額の減少額 (別表2の2の順号⑥) 12万2436円

平成17年6月期申告書において、寄付金の損金不算入額として、平成17年6月期の所得金額に加算した金額であり、平成17年6月期更正により、支出寄付金の額60万円が、更生後の寄付金の損金算入限度額226万8702円を超えないこととなったことから、損金の額に算入される金額である。

イ 納付すべき税額 (別表2の2の順号⑩) 5291万4100円

以下の(ア)の金額から(イ)の金額を差し引いた金額 (ただし、国税通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後のもの。) である。

(ア) 法人税額 (別表2の2の順号⑨) 5294万9300円

前記アの所得金額 (ただし、国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの。) 1億7863万1000円のうち、800万円については、法人税法66条2項及び負担軽減法16条1項の規定により100分の22の税率を、残額の1億7063万1000円については、法人税法66条1項及び負担軽減法16条1項の規定により100分の30の税率を、それぞれ乗じて計算した金額である。

(イ) 控除所得税額 (別表2の1の順号⑩) 3万5148円

法人税法68条の規定に基づき、法人税額から控除される所得税の金額である (平成17年6月期申告書に記載された金額と同額である。)

## 2 本件各賦課決定の根拠及び適法性

本件各更正に伴って賦課されるべき重加算税の額及び過少申告加算税の額は、以下のとおりであるところ、本件各賦課決定の額と同額であるから、本件各賦課決定は、いずれも適法である。

### (1) 平成16年6月期

ア 平成16年6月期重加算税賦課決定 238万7000円

国税通則法68条1項の規定に基づき、平成16年6月期更正によって新たに納付することとなった法人税額2972万5400円のうち、前記1(1)ア(イ)の仮装に係る税額 (ただし、国税通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。) 682万円に100分の35を乗じて算出した金額である。

イ 平成16年6月期過少申告加算税賦課決定 287万1000円

国税通則法65条1項 (ただし、平成18年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。) の規定に基づき、平成16年6月期における新たに納付すべき法人税額のうち過少申告加算税の対象税額 (ただし、同法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後のもの。) 2289万円に100分の10を乗じて算出した金額228万9000円に、同法65条2項に規定する当該超える部分に相当する税額1164万円に100分の5の割合を乗じて算出した金額58万2000円を加算した金額である。

### (2) 平成17年6月期

ア 平成17年6月期重加算税賦課決定 770万7000円

国税通則法68条1項の規定に基づき、平成17年6月期更正によって新たに納付することとなった法人税額5249万9200円のうち、前記1(2)ア(イ)の仮装に係る税額 (ただし、国税通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。) 2202万円に100分の35を乗じて算出した金額である。

イ 平成17年6月期過少申告加算税賦課決定

461万3000円

国税通則法65条1項の規定に基づき、平成17年6月期における新たに納付すべき法人税額のうち過少申告加算税の対象税額（ただし、同法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後のもの。）3092万円に100分の10を乗じて算出した金額309万2000円に、同法65条2項に規定する当該超える部分に相当する税額3042万円に100分の5の割合を乗じて算出した金額152万1000円を加算した金額である。

以上

(別表1)

(単位：円)

区分		年月日	所得金額	課税留保金額	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	重加算税の額
平成 16 年 6 月 期	確定申告 (期限内)	平成16年8月31日	△66,149,653	85,050,000	11,228,400	0	74,274,908		
	更正処分等	平成18年11月28日	123,105,005	41,276,000	40,953,800	8,125,255	0	2,871,000	2,387,000
	審査請求	平成19年1月22日	△66,149,653	85,050,000	11,228,400	0	74,274,908	0	0
	審査裁決	平成20年1月18日	123,105,005	41,276,000	40,953,800	8,125,255	0	2,871,000	2,387,000
区分		年月日	所得金額	課税留保金	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	重加算税の額
平成 17 年 6 月 期	確定申告 (期限内)	平成17年8月25日	0	0	△35,148	35,462,759	38,812,149		
	更正処分等	平成18年11月28日	178,631,358	0	52,914,100	0	0	4,613,000	7,707,000
	審査請求	平成19年1月22日	0	0	△35,148	35,462,759	38,812,149	0	0
	審査裁決	平成20年1月18日	178,631,358	0	52,914,100	0	0	4,613,000	7,707,000

(別表2の1)

平成16年6月期の法人税の所得金額及び法人税額

(単位：円)

区分		順号	金額
申告所得金額		①	△66,149,653
加算	肉用牛の売却に係る所得の特別控除額	②	197,379,913
	加算計 ( ② )	③	197,379,913
減算	繰越欠損金の当期控除額の損金算入額	④	8,125,255
	減算計 ( ④ )	⑤	8,125,255
所得金額 ( ① + ③ - ⑤ )		⑥	123,105,005
法人税額		⑦	36,291,500
留保	課税留保金額	⑧	41,276,000
	同上に対する税額	⑨	4,691,400
法人税額計 ( ⑦ + ⑨ )		⑩	40,982,900
控除所得税額		⑪	29,060
納付すべき税額 ( ⑩ - ⑪ ) ( 100円未満端数切捨て )		⑫	40,953,800

(別表2の2)

平成17年6月期の法人税の所得金額及び法人税額

(単位：円)

区分		順号	金額
申告所得金額		①	0
加算	肉用牛の売却に係る所得の特別控除額	②	154,833,035
	繰越欠損金の当期控除額の過大額	③	35,462,759
	加算計 ( ② + ③ )	④	190,295,794
減算	事業税の損金算入額	⑤	11,542,000
	寄附金の損金不算入額の減少額	⑥	122,436
	減算計 ( ⑤ + ⑥ )	⑦	11,664,436
所得金額 ( ① + ④ - ⑦ )		⑧	178,631,358
法人税額		⑨	52,949,300
控除所得税額		⑩	35,148
納付すべき税額 ( ⑨ - ⑩ ) ( 100円未満端数切捨て )		⑪	52,914,100