

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国(麻布税務署長事務承継者京橋税務署長)
平成23年1月21日却下・棄却・確定

判 決

原告	甲
訴訟代理人弁護士	赤松 幸夫
被告	国
代表者法務大臣	江田 五月
処分行政庁	麻布税務署長事務承継者 京橋税務署長
指定代理人	伊藤 憲明 倉持 俊宏 茅野 純也 今井 健 小松 茂 木村 政文 中村 秀利 橋田 隆宏

主 文

- 1 本件訴えのうち、麻布税務署長が原告に対して平成11年8月4日付けでした以下の(1)から(4)までの各処分の各取消しを求める部分をいずれも却下する。
 - (1) 原告の平成6年分の所得税の更正処分、過少申告加算税賦課決定処分及び重加算税賦課決定処分
 - (2) 原告の平成7年分の所得税の更正処分
 - (3) 原告の平成8年分の所得税の更正処分及び重加算税賦課決定処分
 - (4) 原告の平成9年分の所得税の更正処分のうち純損失の額1948万8920円から1451万0870円までの部分及び重加算税賦課決定処分
- 2 その余の訴えに係る原告の請求をいずれも棄却する。
- 3 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

- 1 麻布税務署長が原告に対して平成11年8月4日付けでした平成4年分以降の所得税の青色申告の承認の取消処分を取り消す。
- 2 麻布税務署長が原告に対して平成11年8月4日付けでした、原告の平成4年分の所得税の更正処分のうち、総所得金額1317万8752円を超え、還付金の額に相当する税額2248万

8825円を下回る部分、並びに同年分の過少申告加算税賦課決定処分及び重加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。

3 麻布税務署長が原告に対して平成11年8月4日付けでした、原告の平成5年分の所得税の更正処分のうち、総所得金額1077万7963円を超え、還付金の額に相当する税額1671万8398円を下回る部分、並びに同年分の過少申告加算税賦課決定処分及び重加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。

4 麻布税務署長が原告に対して平成11年8月4日付けでした、原告の平成6年分の所得税の更正処分のうち、総所得金額1423万7934円を超え、還付金の額に相当する税額1618万2883円を下回る部分、並びに同年分の過少申告加算税賦課決定処分及び重加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。

5 麻布税務署長が原告に対して平成11年8月4日付けでした、原告の平成7年分の所得税の更正処分のうち、純損失の額4963万1056円を下回る部分を取り消す。

6 麻布税務署長が原告に対して平成11年8月4日付けでした、原告の平成8年分の所得税の更正処分のうち、総所得金額2473万6445円を超え、還付金の額に相当する税額886万9122円を下回る部分及び同年分の重加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。

7 麻布税務署長が原告に対して平成11年8月4日付けでした、原告の平成9年分の所得税の更正処分のうち、純損失の額1948万8920円及び還付金の額に相当する税額1214万5762円をいずれも下回る部分及び同年分の重加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。

第2 事案の概要

本件は、企業財務に関するコンサルティング報酬を得るとともに、税理士及び公認会計士として税務及び会計業務に係る収入を得ていた原告が、麻布税務署長から、平成11年8月4日付けで、平成4年分以降の所得税の青色申告の承認を取り消す処分、同年分から同9年分までの所得税の各更正処分、同4年分から同6年分までの過少申告加算税の各賦課決定処分並びに同4年分から同6年分まで、同8年分及び同9年分の重加算税の各賦課決定処分を受けたため、これらの各処分を不服としてその取消しを求めている事案である。

1 前提事実

本件の前提となる事実は、次のとおりである。証拠により容易に認めることができる事実等は、その旨付記した。その余の事実は、当事者間に争いが無い。

(1) 当事者等

ア 原告は、公認会計士及び税理士の資格を有し、昭和58年頃から、「A」の屋号を用いて公認会計士及び税理士としての業務を行うなどしていた者であり、青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けていた。(甲2から4まで)

イ 株式会社B(以下「B」という。)は、名古屋市を本店所在地として、昭和58年8月に設立された、企業財務に関するコンサルティング業務等を目的とする会社であり、原告は、乙公認会計士(以下「乙会計士」という。)と共にその代表取締役であった。(甲2から4まで)

ウ 株式会社C(以下「C」という。)は、東京都港区を本店として、昭和63年に設立された、経営・経理に関する講習会、講演会、研修会等の開催、企業の合併、分割、提携、営業権の譲渡並びに事業承継に関する調査、企画及びコンサルティング業務等を目的とする会社であり、原告はその代表取締役であった。(甲2、4)

エ 株式会社D（以下「D」という。）は、名古屋市を本店所在地とする企業間の提携、合併に関する仲介及びコンサルティング業務等を目的とする会社として登記されているものであり、原告は、平成4年7月23日にその代表取締役役に就任したが、事業の実体のない会社であった。なお、Dは、同9年4月に本店所在地を東京都中央区に移転した。（甲2、4、乙44）

(2) 原告の本件各係争年分の所得税に係る確定申告

原告は、平成4年分から同9年分まで（以下「本件各係争年分」という。）の所得税について、別表1の各「確定申告」欄記載のとおり確定申告をし、同6年分の所得税について、同表の「修正申告（自主）」欄記載のとおり修正申告をした。

(3) 原告等に対する査察調査

名古屋国税局査察部は、平成10年1月13日、原告及び関連法人に対する国税犯則取締法に基づく査察調査に着手し、その結果、Dを始めとする原告の関連法人等の収入として計上されたコンサルティング報酬等の収入は、実際は原告に帰属するにもかかわらず、原告において、関連法人の収入とするなどして申告し、所得税を不正に免れていたとして、所得税法違反等の嫌疑で原告を名古屋地方検察庁に告発した。名古屋地方検察庁は、同年12月22日から同11年3月31日にかけて、原告を業務上横領、所得税法違反及び法人税法違反の罪で名古屋地方裁判所に起訴した（以下、当該起訴に係る事件を「別件刑事事件」という。）。（甲2、弁論の全趣旨）

(4) 原告に対する更正処分等

麻布税務署長は、原告に対し、平成11年8月4日、原告の平成4年分以降の所得税の青色申告の承認を取り消す処分（以下「本件青色取消処分」という。）をするとともに、同日、本件各係争年分の原告の所得税について、別表1の各「更正処分等」欄記載のとおり更正処分（以下「本件各更正処分」という。）、同4年分から同6年分までの過少申告加算税の各賦課決定処分並びに同4年分から同6年分まで、同8年分及び同9年分の重加算税の各賦課決定処分（以下、これらの各賦課決定処分を併せて「本件各賦課決定処分」といい、本件青色取消処分及び本件各更正処分と併せて「本件各処分」という。）をし、その頃、これらを原告に通知した。（甲1）

なお、原告は、平成17年7月14日に肩書住所地に住所移転したことから、京橋税務署長が麻布税務署長の原告に係る所得税に関する事務を承継した。（甲2）

(5) 別件刑事事件の経緯

名古屋地方裁判所は、平成14年9月4日、別件刑事事件について、原告に対し、懲役6年及び罰金5億円の有罪判決を言い渡した。

これに対し、原告は控訴の申立てをしたが、名古屋高等裁判所は、平成16年11月16日、これを棄却する旨の判決をした。原告は上告の申立てをしたが、最高裁判所は、同17年7月11日、これを棄却する旨の決定をした。

（以上につき、乙1から3まで）

(6) 本件各処分に対する不服申立手続

原告は、平成11年10月4日、本件各処分を不服として、麻布税務署長に対して異議申立てをしたが、3か月を経過しても当該異議申立てについての決定がされなかったため、同18年2月16日、国税不服審判所長に対して審査請求をしたところ、同19年3月29日、国税

不服審判所長はこれを棄却した。(甲2、弁論の全趣旨)

(7) 滞納処分の執行停止等

ア 東京国税局長は、平成17年12月16日付けで、①原告の平成6年分の所得税の更正処分(以下、「平成6年分更正処分」といい、他の本件各係争年分の所得税の更正処分についても同様に表記する。)、②平成6年分の過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分(以下「平成6年分各賦課決定処分」という。)、③平成8年分更正処分、④平成8年分の重加算税の賦課決定処分(以下「平成8年分賦課決定処分」という。)、⑤平成9年分更正処分、⑥平成9年分の重加算税の賦課決定処分(以下「平成9年分賦課決定処分」といい、①から⑥までの各処分を併せて「本件納税義務消滅対象各処分」という。)並びに⑦小石川税務署長が平成13年4月10日付けでした原告の平成10年分の所得税の更正処分(以下「平成10年分更正処分」という。)及び過少申告加算税の賦課決定処分に係る各滞納国税について、滞納処分の執行を停止し(以下「本件執行停止」という。)、原告に対してその旨を通知した。

(乙65、66)

なお、本件執行停止の対象となった上記各滞納国税の額は、本件納税義務消滅対象各処分により原告が新たに納付すべきこととなった所得税額、過少申告加算税額及び重加算税額とそれぞれ同額である。

イ 上記アの本案執行停止の対象となった各滞納国税については、国税徴収法153条4項の規定により、平成20年12月17日をもっていずれもその全額の納税義務が消滅した(以下「本件納税義務消滅」という。)ことから、東京国税局長は、原告に対し、同21年1月13日付けでその旨を通知した。(乙67、68)

(8) 本件訴えの提起

原告は、平成19年8月20日、本件訴えを提起した。(当裁判所に顕著な事実)

2 被告が主張する本件各処分の根拠及び適法性

被告が主張する本件各処分の根拠及び適法性は、別紙「本件各処分の根拠及び適法性」記載のとおりである。

3 原告が主張する本件請求の根拠等

原告が主張する本件請求の根拠は、別表1の各「請求の根拠」欄記載のとおりである。なお、本件各更正処分に係る項目のうち、原告が明示的に違法性の根拠を主張するものについては、後記4(2)の各争点に係る主張を理由とするものにあつては、別紙の該当項目の各金額欄の下の括弧内に当該主張に係る後記4(2)の争点の番号を掲げ、本件青色取消処分の違法を理由として更正処分の違法を主張するものにあつては、別紙の該当項目の各金額欄の下の括弧内に「青色取消」と記載した。

また、原告は、本件青色取消処分及び本件各賦課決定処分について、いずれもその処分の要件に該当しないから違法である旨主張している。

4 争点

本件の主要な争点は、次のとおりである。

(1) 本案前の争点

ア 本件訴えのうち、申告額を超えない部分の取消しを求める訴えが適法か否か。

イ 本件納税義務消滅により、本件訴えの一部について、訴えの利益が消滅したか否か。

(2) 本案の争点

本件の本案の主要な争点は、本件各更正処分の適法性であり、具体的には次のとおりである。

ア 次の①から⑥までの各収入は、原告又は原告の関連法人（D、B又はCをいう。以下同じ。）のいずれに帰属するか。

- ① 平成4年分から同7年分までのEからのL P S 紹介手数料
- ② 平成4年分のFの出資持分の売買に伴うコンサルティング報酬
- ③ 平成6年分及び同7年分のGからの受取利息
- ④ 平成6年分から同9年分までのHからの報酬
- ⑤ 平成7年分の丙からのコンサルティング報酬
- ⑥ 平成7年分のIからのL P S 第3 2物件に係る管理料収入

イ 次の⑦から⑪までの各収入は、原告又は原告の関連法人のいずれに帰属するか、また、麻布税務署長がした収入の計上時期の認定に誤りがあるか否か。

- ⑦ 平成6年分の丁に対するJの売却による収入
- ⑧ 平成8年分の戊に対するKの売却による収入
- ⑨ 平成8年分のLらに対するMの売却による収入
- ⑩ 平成9年分のNに対するO及びPの売却による収入
- ⑪ 平成9年分のQ一族から得た相続税の物納に係る手数料収入

ウ 次の⑫についての課税に係る麻布税務署長による認定が適法か否か。

- ⑫ 平成4年分から同8年分までのL P S 第5物件の建物の減価償却費及び同6年分から同8年分までの同物件に係る支払利息

エ 本件各更正処分に次の違法があるか否か。

- ⑬ 理由付記不備の違法
- ⑭ 更正期間徒過の違法

5 争点に関する当事者の主張の要旨

(1) 本案前の争点について

ア 本案前の争点ア（申告額を超えない部分の取消しを求める訴えの適法性）について
（被告の主張）

申告納税方式における納付すべき税額は、第1次的には納税者の納税申告書の提出により確定するものであり（国税通則法15条、16条）、納税者が自らの申告によっていったん確定した課税標準等又は税額等を自己に有利に変更しようとする場合には、更正の請求を行う必要がある（同法23条）。このように、納税者側から自己に有利に申告内容の是正を求めるための方法として、国税通則法が専ら更正の請求の手續に関する規定を設けた趣旨に照らせば、納税者が申告に係る納付すべき税額が過大であるなどとしてその誤りを是正するためには、原則としてその他の救済手段によることは許されず、更正の請求の手續によらなければならないのであり、更正の請求の手續を採ることなく、更正処分のうち申告額を超えない部分の取消しを求める訴えは、訴えの利益を欠くものとして不適法である。

ところが、原告は、平成6年分の所得税の修正申告並びに同7年分及び同8年分の所得税の各確定申告を行った後、上記各年分の所得税について更正の請求を行っていないのであるから、平成6年分更正処分から平成8年分更正処分までのうち、上記修正申告又は上記各確定申告により既に確定している納付すべき税額等を超えない部分の取消しを求める各訴えは、訴えの利益を欠くものであり、不適法である。

(原告の主張)

争う。

イ 本案前の争点イ (本件納税義務消滅により訴えの利益が消滅したか否か) について

(被告の主張)

(ア) 前記1の前提事実(以下「前提事実」という。)(7)のとおり、本件執行停止の対象となった各滞納国税については、平成20年12月17日をもっていずれもその全額の納税義務が消滅したことから、本件納税義務消滅対象各処分並びに平成10年分更正処分により新たに納付すべきこととなった所得税額、過少申告加算税額及び重加算税額については、いずれもその全額の納税義務が消滅した(本件納税義務消滅)。

(イ) ところで、国税通則法24条に規定する更正は、新たに納税義務を課す行為ではなく、課税要件の充足によって既に成立している納税義務の内容を確定する行為であり、同法32条に規定する賦課決定も、上記更正と同様、納税義務の内容を確定する行為である。

そして、納税義務の消滅に関しては、国税徴収法153条4項が、同条1項の規定により滞納処分の執行を停止した国税を納付する義務はその執行の停止が3年間継続した時に消滅する旨規定していることから、滞納処分の執行の停止をした場合において、その停止処分が取り消されずに3年を経過したときは、その停止に係る国税及び滞納処分費の納税義務は法律上当然に消滅することとなる。これらのことからすると、更正処分及び賦課決定処分をした後、これらの処分により新たに納付すべきこととなった国税について、同条4項の規定に基づきその納税義務が消滅した場合には、当該国税の納税義務は法律上当然消滅することになるのであるから、納税義務の内容を確定する行為である上記各処分の法的効果は消滅することとなる。

そうすると、訴えの対象となっている更正処分及び賦課決定処分により新たに納付すべきこととなった国税について、国税徴収法153条4項の規定に基づき納税義務が消滅した場合には、これらの処分自体は存在するものの、納税義務の内容を確定する行為である上記各処分の法的効果は消滅するのであるから、上記各処分の取消しを求める訴えについては、訴えの利益が消滅するというべきである。

(ウ) これを本件についてみると、本件納税義務消滅により、本件納税義務消滅対象各処分により原告が新たに納付すべきこととなった所得税額、過少申告加算税額及び重加算税額の納税義務はいずれも消滅したことから、本件納税義務消滅対象各処分の取消しを求める原告の訴えについては、いずれもその訴えの利益が消滅した。

また、平成7年分更正処分については、同更正処分が本件納税義務消滅の対象とはなっていないものの、同年分の確定申告が損失申告であり、かつ、平成8年分更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった所得税額の納税義務が消滅したことから、これが取り消されても、平成8年分の所得税の納税義務に影響を与えることはないため、平成7年分更正処分の取消しを求める訴えについても、訴えの利益が消滅したというべきである。

しかし、平成9年分更正処分の取消しを求める原告の訴えについては、これが取り消されても同10年分の所得税の納税義務に影響を与えることはないものの、原告が同11年分の所得税の確定申告(以下「平成11年分確定申告」といい、以下、他の暦年分の確定申告についても同様とする。)において、平成9年分確定申告における翌年へ繰り越す純損失の額のうち、平成10年分確定申告においても翌年へ繰り越すこととされた純損失の

額を控除していないから、平成9年分更正処分の取消しを求める原告の訴えの一部（総所得金額0円及び分離短期譲渡所得金額マイナス1451万0870円を超える部分の取消しを求める部分）につき訴えの利益が認められることになる。

(エ) したがって、本件訴えのうち、平成6年分更正処分、平成6年分各賦課決定処分、平成7年分更正処分、平成8年分更正処分、平成8年分賦課決定処分の取消しを求める各訴え、並びに平成9年分更正処分のうち、純損失の額1948万8920円から純損失の額1451万0870円までの部分及び平成9年分賦課決定処分（以下「本件本案前対象各処分」という。）の取消しを求める各訴えについては、本件納税義務消滅により、その訴えの利益が消滅した。

(オ) これに対し、原告は、国税徴収法153条4項の規定に基づき納税義務が消滅した場合であっても、本件本案前対象各処分後の課税標準等の増額分に係る法的効果は消滅していないのであるから、同各処分の法的効果は消滅しておらず、したがって、同各処分の取消しを求める訴えについては、その訴えの利益は消滅していない旨主張する。

しかし、行政事件訴訟法（以下「行訴法」という。）9条1項所定の「法律上の利益を有する者」とは当該処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され、又は必然的に侵害されるおそれのある者をいうと解されているところ、更正処分を受けた納税者において、国税徴収法153条4項の規定に基づき同処分に係る納税義務が消滅し、外形的に、納税義務の伴わない同処分後の所得金額等のみが残存することとなった場合には、当該納税者は、もはや同処分により自己の権利若しくは法律上保護された権利を侵害され、又は必然的に侵害されるおそれのある者とはいえないことは明らかであるから、処分の取消しを求める法律上の利益は存在せず、行訴法9条1項所定の原告適格を有しないというべきである。

(カ) また、原告は、本件納税義務消滅対象各処分が取り消されると、消費税並びに個人の道府県民税（又は都民税）及び市町村民税（又は特別区民税）（以下、これらを併せて「個人住民税」という。）の納税義務は当然に減額されることになるから、本件納税義務消滅対象各処分の取消しを求める訴えには、訴えの利益がある旨主張する。

a しかし、本件本案前対象各処分は所得税の納税義務を確定させる法的効果を有するものであるのに対し、本件本案前対象各処分に関連してされた消費税の各更正処分（以下「消費税各更正処分」という。）に係る消費税の納税義務は、本件本案前対象各処分によってではなく、消費税各更正処分の法的効果によってその納税義務が確定するのであるから、原告が主張する消費税各更正処分に係る納税義務が減額される利益は、本件本案前対象各処分によって侵害された利益ではなく、それとは別個の消費税各更正処分によって侵害された利益である。そして、同各更正処分に対しても、本件本案前対象各処分に対するそれとは別に、国税通則法75条1項の規定に基づき不服申立てをし得たことから明らかなように、原告の主張する上記利益は、本件本案前対象各処分を取り消すことによって同処分が侵害された利益を回復するという関係には立たないものである。したがって、そのような利益をもって訴えの利益を有するとの原告の主張は失当である。

なお、仮に、本件本案前対象各処分が本件訴訟において取り消されるようなことがあったとしても、本件本案前対象各処分に関連してされた消費税各更正処分は、平成9年

分に相当する課税期間以前の各課税期間につきそれぞれされたものであるから、処分行政庁は、国税の更正の期間制限について規定した国税通則法70条2項1号（5年）及び同条5項1号（7年）の各規定により、消費税各更正処分につき減額の再更正処分をすることはできない。

- b また、本件本案前対象各処分は所得税の納税義務を確定させる法的効果を有するものであるのに対し、同各処分に関連してされた個人住民税の増額の各変更賦課決定処分（以下、単に「個人住民税各変更決定処分」という。）は個人住民税の納税義務を確定する法的効果を有するものであるから、原告の主張する、同各変更決定処分に係る納税義務が減額される利益は、本件本案前対象各処分によって侵害された利益ではなく、同各変更決定処分によって侵害された利益であり、同各変更決定処分に対しても、本件本案前対象各処分に対するそれとは別に、地方税法19条1号及び行政不服審査法4条1項等の各規定に基づき不服申立てをし得たことから明らかなように、本件本案前対象各処分を取り消すことによって、同処分で侵害された利益を回復するという関係には立たない。したがって、そのような利益をもって訴えの利益を有するとの原告の主張は、失当である。

この点を措くとしても、個人住民税の所得割の課税標準は、所得税に係る総所得金額等に連動して算定されるものである（地方税法32条1項、313条1項、315条、41条）が、所得税の更正処分が判決で取り消され、個人住民税の納付義務が減額されるのは、地方税法の各規定に基づき、市町村長の減額の変更決定が行われて初めて実現するものである（同法321条の2第1項、41条）ことに加え、前記のとおり、個人住民税に係る賦課決定処分についても、所得税の更正処分に対するそれと同様に不服申立てができ、当然に処分の取消しの訴えを提起できること（同法19条の11、行訴法9条1項）にも照らすと、所得税の更正処分が判決で取り消されることにより個人住民税の納税義務が減額される場合、その利益は、同処分の取消しの法的効果として生じるものではなく、同処分が取り消される結果として生じる事実上の利益にすぎないものであり、行訴法9条所定の法律上の利益に該当しない。

- (キ) 原告は、平成4年分更正処分及び平成5年分更正処分において事業所得の金額に加算された金額の一部が過少申告加算税の対象であるべきこと及び国税通則法70条の更正の期間制限に関する規定を根拠として、平成4年分更正処分及び平成5年分更正処分において重加算税の対象とされたものに係る部分が取り消されるか過少申告加算税の対象とされれば、課税されないことになるから、平成6年分から同9年分までにおいて重加算税の対象とされたものについて、その更正処分の取消し又は重加算税の対象となるか否かの判断を求める必要がある旨主張する。

しかし、平成4年分更正処分及び平成5年分更正処分において偽りその他不正の行為によるものとされた部分に係る国税通則法70条5項の適用の可否や上記各更正処分の適否を判断するに当たっては、上記各更正処分そのものの適法性を判断すれば足りるのであり、平成4年分更正処分及び平成5年分更正処分の適否の判断ができないなどというものでないことは明らかである。

- (ク) 原告は、訴訟中における被告の行為により訴えの利益がないとして訴えが却下され、訴訟費用が原告の負担となることは、原告にとって不利益であるから、本件本案前対象各

処分取消を求める各訴えには訴えの利益があると主張するが、原告が主張する上記不利益、すなわち訴訟費用が原告負担とならない旨の利益は、本件本案前対象各処分によって侵害された利益ではなく、原告による本件訴訟の提起の存在を前提とすることによって初めて観念し得るものであり、同各処分を取り消すことによって同各処分で侵害された利益を回復するという関係には立たないものであるから、かかる利益をもって訴えの利益を有するとの原告の主張は失当である。また、訴訟費用は、裁判所の職権による裁判でその負担が決するものであるから、原告の上記主張は、却下判決によって本件訴訟に係る訴訟費用が当然に原告負担となることを前提とする点において失当である。のみならず、本件訴訟において却下判決がされ、その結果として訴訟費用が原告負担となったとしても、そのような不利益は事実上の不利益にすぎない。

(ケ) 原告は、本件納税義務消滅対象各処分に係る納税義務が消滅したとしても、国税通則法123条1項及び国税通則法施行令41条1項5号所定の滞納処分を受けたことがない旨の納税証明書（以下「納税証明書（その4）」という。）の交付を受けることはできないが、本件訴訟において更正処分が取り消される場合には、納税証明書（その4）の交付を受けることができるとして、本件本案前対象各処分の取消しを求める各訴えには訴えの利益がある旨主張する。

しかし、納税証明書（その4）の交付を受けることができる旨の利益は、本件本案前対象各処分によって侵害された利益ではなく、原告による同各処分に係る税金の滞納及び当該滞納税金に係る滞納処分の存在を前提にすることによって初めて観念し得るものであり、本件本案前対象各処分を取り消すことによって、同各処分で侵害された利益を回復するという関係には立たないものであから、そのような利益をもって訴えの利益を有するとの原告の主張は失当である。また、原告は、本件訴訟において本件本案前対象各処分が取り消されるか否かにかかわらず、納税証明書（その4）の交付を受けることができないことに変わりはない。

(原告の主張)

(ア) 被告は、更正処分は納税義務の内容を確定する行為であることを前提に、本件執行停止から3年が経過して本件納税義務消滅対象各処分に係る滞納国税が消滅したことにより、当該処分の法的効果も消滅することになるから、本件本案前対象各処分の訴えの利益が消滅すると主張する。

しかし、更正処分により確定される「納税義務の内容」とは、単に納税額のみをいうものではなく、課税標準等を含むものであり、このことは、本件においても、平成7年分更正処分については、税額等は欠損であるために変更されておらず、課税標準のみが更正されていることから明らかである。しかし、被告の主張によっても、納税義務の消滅によって課税標準が変更されることはないというのであるから（このことは、原告が平成9年分更正処分について一部訴えの利益を認めていることから明らかである。）、納税義務の消滅によって更正処分の法的効果が消滅するということはない。

(イ) また、平成6年分から同9年分までの各更正処分については、次のとおりの理由により、訴えの利益がある。

a 平成6年分

原告が取消しを求めている増額更正及び減額更正の金額がすべて認められると総所

得金額が減少するから、還付すべき税額が生じる。

b 平成7年分

原告が取消しを求めている増額更正の金額が認められると純損失の額が増加するから、平成8年分の長期譲渡所得から控除する額が増加し、その結果、同8年分の還付金額が増加する。

c 平成8年分

原告が取消しを求めている増額更正の金額がすべて認められると、総所得金額が減少することとなり、その結果、還付すべき税額が生じるとともに、前年からの繰越金額を控除した長期譲渡所得の金額の減少に伴い、それに対応する税額も減少して、当該減少額が還付すべき税額となる。

d 平成9年分

被告は、平成9年分更正処分の取消しを求める訴えについては、その一部についてのみ訴えの利益が消滅したと主張しているが、原告が取消しを求めているのは、本案の争点⑩及び同⑪に関するものであるから、被告の上記主張は、これらの一方又は双方のうち、一部についてのみ訴えの利益がないとするものとなり、不可解といわざるを得ない。そもそも訴えの利益がないためにその却下を求めるということは、実質審理を行って判決を得たとしても原告に利益がないために実質審理を行う必要がないということのはずであるのに、被告の主張によれば、1つの取引の一部の金額については審理を行わず、残りの部分については審理を行うということになるが、結果としてはあくまで1つの取引である以上全てについて審理を行うことと何ら変わりはないのであり、一部について訴えの利益がないとして訴えの却下を求める意味はない。

(ウ) さらに、個人が所得税について更正処分を受けた場合、それに付随して消費税及び個人住民税についても更正処分等を受けるところ、所得税に係る更正処分が取り消され、課税標準等が減額されると、消費税及び個人住民税も職権によって再更正等がされることになる。特に、個人住民税については、その賦課決定に対して異議申立てをしなくても、所得税についての更正処分に対して異議申立てを行い、その結果として更正処分が取り消されれば、その結果を受けて市区町村による賦課決定も取り消されることとなるのであり、逆に、市区町村に対してのみ賦課決定の取消しを求めても、その決定の根拠となった所得税についての更正処分が取り消されない限り、賦課決定が取り消されることはない。

したがって、原告についても、所得税に係る更正処分が取り消されれば、消費税について再更正がされて納付済みの消費税が還付されるし、個人住民税についても納税義務を負う金額が減額されることになるから、本件本案前対象各処分のすべてについて訴えの利益がある。

(エ) その他、以下のような理由においても、訴えの利益はあるというべきである。

a 平成4年分更正処分及び平成5年分更正処分に係る項目のうち、為替差益、L P S 減価償却費及びL P S 第11物件に係る経費の各一部については、重加算税の対象とされているが、これらは本来過少申告加算税の対象であるところ、更正項目の中に重加算税項目があると7年間遡って課税されることになるから、平成6年分から同9年分までの各更正処分までにおいて重加算税項目とされたものについて、その更正処分を取り消すか、又は重加算税の対象とならないと判断されれば、同4年分及び同5年分において課

税されないこととなるのであるから、上記判断を求める必要がある。

- b 訴訟提起の時点においては訴えの利益があったのに、訴訟の係属中に被告の執行停止という行為により訴えの利益がなくなったとして訴えが却下され、訴訟費用が原告の負担となることは、原告にとってかえって負担である。
- c 更正処分が取り消されれば、納税証明書（その4）の交付を受けることができ、借入れ等が可能となるのに、訴えが却下された場合には、納税証明書（その4）の交付を受けることができないことになる。

(2) 本案の争点について

ア 争点①から⑩までの前提となる原告と原告の関連法人の関係等と所得税法上の収入の帰属について

(原告の主張)

被告は、個別争点①から⑩までの収入の帰属主体を原告であると認定しているが、平成4年から同9年までの間の原告、B、C及びDの事業実体とその相互関係は以下のとおりであった。

(ア) B

Bは、原告の勤務先のR会計事務所の所長である乙会計士らの出資により、昭和58年8月に相続税対策や株式対策のコンサルティングを業務とする会社として、名古屋市において設立されたものであり、乙会計士が東京都内で経営していた株式会社Bの子会社あるいは乙会計士のグループ会社として設立されたものである。Bにおいては、乙会計士と原告が共同代表取締役となっていたが、平成6年10月以降の出資比率も、乙会計士関係が60パーセントを占め、役員構成も原告以外は乙会計士の関係者であった。

Bは、その負担において事務所を構え、また、従業者として多いときには合計15名程度の公認会計士、税理士及び事務員を雇用して業務を行い、売上高は1億円以上に上っていた。

(イ) C

Cは、Bの業務が拡大し、東京地区のコンサルティング業務に関連する顧客も増えたことから、これに対応するべく、原告が、乙会計士の了解を得た上で、いわば乙会計士のグループ会社として、昭和63年12月に東京都港区内で設立した会社である。

Cは、その負担において事務所を構え、4名程度の従業者を雇用し、Bと同様の業務を行い、売上高は1000万円以上に上っていた。

(ウ) D

Dは、原告がその株式を第三者から取得したものであるが、その理由は、BとCの収益のうち、単発的なコンサルティング業務を行った案件の収入をDの収益として計上することにより、BとCのメンバーに将来分配する収益を確保するとともに、その資金を運用して更なる収益を獲得し、また、営業上必要となる銀行からの損失補填等の要求に応じるための資金の拠出元とするためである。すなわち、原告がDの株式を取得するに当たっては、B及びCのメンバーとの間で合意をし、乙会計士の了解も得ていたものである。

Dには、実質的な事務所はなく、従業者も雇用しておらず、事務経費の支払もほとんどなかった。

(エ) S

原告は、Bの設立とともにその代表取締役役に就任したが、そのコンサルティング業務との関連で顧客から税務申告を頼まれることも予想されたことから、上記設立と時を同じくして、乙会計士の指示に基づき、名古屋税理士会に税理士としての登録をするとともに、Sの屋号を掲げた。

そして、B及びCの顧客から税務申告を依頼されたときには、Sの扱いとするが、実際には、BやCに所属する税理士が上記依頼に係る業務を行っていた。

Sの登録上の事務所はBの事務所所在地となっていて、固有の事務所は構えておらず、従業者も全く雇用していなかったほか、電話も設置していなかった。したがって、Sに係る家賃や電話代等の事業経費の支出はなく、税務申告業務による売上げから、B又はCに対し、それぞれの所属の税理士などに業務を行わせていることによる負担金を支払っていたにすぎない。

なお、東京地区のCの税務申告の依頼については、Cの共同経営者であったT公認会計士兼税理士がCの事務所を所在地として設立したT会計事務所の名目で、C所属の税理士が扱っていた。

(オ) B、C、D及びS等の相互関係等

B、C、D、S及びT会計事務所は、乙会計士関連会社のグループ（以下「乙グループ」という。）に包含される1つのグループ（以下「B・Cグループ」という。）を形成し、乙グループの方針や了解の下に、B又はCが窓口となって業務を行うとともに、売上げについては、その内容に応じて、継続的なコンサルティング業務であればB又はCに、単発的なコンサルティング業務であれば、Dに税務申告業務であればS又はT会計事務所に振り分けていた。また、B・Cグループに属するSを離れて原告個人で行っていた業務は一切なかった。

B・Cグループにおける賞与額は原告が決定し、原告の年収は乙会計士が決定することとなっていた。

また、原告は、B、C及びDの役員となっていたから、Sとしてコンサルティング業務を行うことは、競業避止義務に違反することになるためできなかった。

なお、原告が名古屋国税局から査察を受けた後には、原告は、乙グループから事実上解雇された上、B、C及びDの引取りを求められたが、B、C、D及びSの顧客と資産については、B所属の税理士が乙会計士の指示で開設したU会計事務所及びT公認会計士側に譲渡された。

(カ) 収入の帰属等について

- a 以上のとおりの関係から、D名義での取引に係る収入については、Dに帰属するものとして確定申告を行ったのであるが、被告は、Dに事業実体がないとしてその帰属を否認するとともに、Sには事業実体があるとして、Sへの帰属を認定している。しかしながら、仮にDに事業実体がないというのであれば、前記(ウ)及び(エ)のとおりDとSの実情に照らすと、Sは、D以上に事業実体がないことになる。

また、Sの目的は税理士業であり、本件で問題となっている各取引に係る収入は、Sの収入と考えるよりDの収入と考える方がはるかに合理的である。

さらに、上記各取引の業務を行った者は、すべてB又はCの社員であり、関連経費はすべてB又はCから支出されていること、前記(オ)のとおりB・Cグループの相互関

係などからすると、上記各取引に係る各収入が仮にDに帰属するものでないとするれば、それはB又はCに帰属するものと認められるべきであって、その点からもSに帰属することはあり得ない。

b なお、被告が原告に収入が帰属することの主張の根拠として掲げる事項は、次のとおり、いずれも不自然又は不合理である。

(a) 取引の相手方が公認会計士である原告と取引をしたと認識していることについて
所得税法において採られている実質所得者課税の原則においては、仮に契約があつたとしても、その契約上の事業体を収益の帰属者とはせず、真の法律上の帰属者に収益を帰属させるのであるから、契約書もなく一方の取引の相手方が認めたというだけでは当然収益を認定することはできない。

また、原告は、税務調査がされた時点からB、C及びDの代表取締役であり、Sの代表者でもあつて、名刺にも「(株) C 代表取締役・公認会計士 甲」と記載していたから、相手方としては、公認会計士の甲と取引したと認識したとしても、それが直ちにSとの取引を認識していたか疑問であるし、例えば、Fの代表者であるVは、原告との打合せのために数回Cの事務所を訪問し、原告が不在のときもCの社員との打合せのためにCを訪問しているのであつて、そのようなVが、名古屋にあり、事務所も電話もない上、依頼した目的とは異なる税務申告のみを行っているSに会社売却のコンサルティングを依頼したと考えるのは、極めて不自然かつ不合理である。

(b) Dの通帳管理について

原告は、Dの代表取締役であるから、原告がDの通帳を管理していることは当然のことであり、そのことが関係各収入がSに帰属する理由にはなり得ない。なお、B、C、D及びSの通帳はすべて原告の管理下にあつたが、D及びSは事務所もなく社員もいないので、Bにおいて管理されていた。

c なお、実質所得者課税の原則には、法律的帰属説と経済的帰属説があるが、これらのうち、法律的帰属説によるというのが通説かつ判例であるのに、被告は経済的帰属説により判断を行っており、不合理である。

被告は、B又はCに対して費用弁償がされているので、両社は費用を負担していないなどと主張するが、法律的帰属説の下において本質的に費用を負担し、出捐行為を行ったのかを判定するに際し、グループ会社間の費用弁償は出捐とは考えていないのであり、逆に、Sにおいて人件費や事務所経費を支出したことはないのであるから、実質的出捐はB又はCがしているというべきである。

d さらに、被告は、本案の争点⑦から⑫までに係る収入が原告に帰属する理由として、原告には貸付債権があり、したがって、原告には経済的利益があることを挙げているが、このことは、本件執行停止が貸付債権の不存在を前提としていることと整合しない。

(被告の主張)

争点①から⑩までに係る収入は、後記イからシまでの被告の主張のとおり、原告に帰属するものである。

ところで、原告は、上記各収入がDに帰属しないとしても、B又はCに帰属する旨の予備的主張をし、当該主張は、原告陳述書(甲4)における原告自身の陳述に依拠するものであるところ、上記陳述書には信用性がない。また、R会計事務所とB及びSとの関係を立証す

るものとして提出されたWの陳述書（甲3）及びXの陳述書（甲6）も、原告の上記予備的主張を直接的にも間接的にも立証するものではない。さらに、争点①から⑩までに係る各取引の相手方当事者の各供述を精査しても、取引の相手方をB又はCと認識している旨の供述は全く見当たらず、他にこれを客観的に裏付ける証拠はない。したがって、原告の上記予備的主張は、客観的な裏付けを欠くものである。

また、後記ウの被告の主張のとおり、原告は、F案件に係る業務委託の対価をCに支払っているほか、本件各係争年分においてB及びCに対する支払手数料等を計上していることを考慮すると、仮に争点①から⑩までに係る各取引において、その業務をB又はC所属の社員が行い、その経費をB又はCが支出し、B又はCの事務所等が使用されていたなどの事実が認められるようなことがあったとしても、これらのことは、上記各取引に係る各収入を得る原告が、B又はCに対して上記各取引に係る業務を委託したことにより生じ得るものと解されるのであって、これらのことをもってB又はCに上記各収入が帰属するなどとは、到底いえない。

イ 争点①（EからのL P S紹介手数料の帰属）について

（被告の主張）

関係各証拠によれば、①Eの代表取締役であるZは、アメリカ合衆国連邦政府及び州政府から支給される医療費により運営されていたナーシングホーム（療養院）に対する投資方法である、米国パートナーシップ法に基づくパートナーシップへの投資は、商品価値があり、Eの事業としてその出資者を募集することにはメリットがあると考え、取引銀行であるY銀行に専門家の紹介を依頼したところ、顧客の税務相談にも積極的に関与する公認会計士として原告を紹介されたこと、②Zからの相談を受けた原告は、パートナーシップがナーシングホーム自体を所有する形態を採れば顧客に案内できるとして興味を示し、顧客に勧めるには、年間10パーセントのキャッシュフローの保証が必要であるとの要望を行ったこと、③Zは、パートナーシップについて対外的な行為を行っている法人であるaの役員と相談した結果、a側が、今後はパートナーシップが株式を保有する形ではなく、ナーシングホーム自体を所有する形態で構成すること及び原告がZに紹介した顧客については、年間12パーセント以上のキャッシュフローを生み出すことができるよう最大限努力することを約束したことから、Zは、原告に対し、原告が出資者をEに紹介してくれた場合には、Eがa側から受け取る紹介手数料3パーセント前後のうち半分を支給する契約を結び、原告から顧客の紹介を受けるようになったこと、④紹介手数料については、取引当初は、3パーセントがEの口座に振り込まれ、これをEと原告とで折半していたが、その後1.5パーセントずつを、E及び原告の口座にそれぞれ振り込んでもらうようになったこと、⑤原告の振込口座は、原則としてZを通じて連絡しており、その中には、原告名義口座以外の口座もあったが、Zとしては、原告から指定された口座を連絡したままであったこと、⑥原告がEに紹介した物件の手数料は、平成4年には、Y銀行名古屋支店のb株式会社（原告が⑦に赤字会社として売却した法人であり、原告が同社の預金口座を管理していた。以下「b社」という。）名義の普通預金口座に、同5年には、Y銀行名古屋駅前支店のD名義の普通預金口座に、同6年及び同7年には、Y銀行名古屋駅前支店の原告名義の外貨預金口座にそれぞれ振り込まれたことが認められるのであるから、上記手数料が原告個人の業務に対する報酬であることは明らかである。なお、上記⑤の事情に照らせば、L P S紹介手数料が、原告名義以外の口座（例えばDの口

座)に送金されていたことをもって、当該L P S紹介手数料がD等に帰属することにはならない。

(原告の主張)

ZからのL P Sについての顧客紹介の依頼は、原告個人に対するものではなく、Dを含むB・Cグループの代表者である原告に対するものであった。そこで、原告は、上記依頼についてはDとして引き受けることとしたが、実際の業務は、B所属の会計士及び税理士が行っており、その出張費用等の関係経費や国内での販売経費はBが支出しているし、上記会計士及び税理士に対しては、L P S関係業務に関する業績を加味した賞与が支給されている。

そして、L P S紹介手数料を含むL P S関係業務に関する収入は、DからEに対して請求したものが、D又はその関連のb社名義の普通預金口座に振り込まれている。

なお、L P S紹介手数料の一部が原告名義の外貨預金口座に振り込まれているが、これは、Dには外貨預金口座がなかったことから、便宜上振り込ませたものであり、それについては、原告とDとの間の貸借として経理処理を行った。

以上のとおり、L P Sについては、DとBの関与はあるが、S、すなわち原告個人の業務としての関与はない。

したがって、L P S紹介手数料については、Dに帰属するものであり、そうでないとしてもBに帰属するものである。

これに対し、被告は、取引の相手方が原告と取引したと認識していることを原告に帰属することの根拠としているが、相手方がB、C及びDの代表者としての原告と取引をしたのか、Sの代表者としての原告と取引をしたのかについて、その主張内容又は根拠が不明確であること、並びに実質所得課税の原則においては、法律的帰属説により収益の帰属を判定するのであるから、その意味において相手方の認識は収益の帰属の判定基準とはならないこと等から、相手方の認識は、収益の帰属の根拠とはならない。

ウ 争点② (Fの出資持分の売買に伴うコンサルティング報酬の帰属) について

(被告の主張)

(ア) 関係各証拠によれば、①Fの元代表者Vは、平成3年頃、将来の遺産分割でFの出資持分の分割をめぐる子供達の間でトラブルが生じないように生前贈与してしまおうと考え、当時の取引銀行であったY銀行に税理士の紹介を依頼したところ、原告を紹介され、Vは、原告に出資持分の生前贈与に係る贈与税の税額計算及び申告手を依頼したこと、②平成4年3月頃、Vは、Y銀行矢口支店の支店長から、Fの出資持分全部を有償譲渡しないかとの提案を受け、Fの資産及び負債の調査をY銀行から派遣されてきた原告に依頼したこと、③Fの社員と株式会社④との間で、原告が作成した出資持分評価計算書による一口当たりの評価額15万9260円に基づき、Fの出資持分全部を売買する旨の契約が締結されたこと、④上記③の契約の手数料について、Vは、同契約に関与した弁護士及び原告に対する報酬も含めてY銀行に支払うこととし、原告に対する報酬の金額及び支払方法はY銀行に任せていたこと、⑤実際に「Vホカ」という振込人名義により、D名義の普通預金口座に2億5172万円余りが振り込まれたこと、⑥Vは、Dという会社の口座に金を振り込んだ事実はなく、なぜこのような名前も知らない会社に報酬が支払われたかについては関知していない旨供述していることが認められ、これらの事実を照らせば、Fの出資持分の売買に伴うコンサルティング報酬は、Dではなく原告個人に対する手数料とし

て支払われたものと認められ、当該手数料収入は、Dに帰属するものではなく、原告の平成4年分の収入であることが明らかである。

(イ) この点に関する原告の主張は、信用できるVの供述と食い違うもので、信用できない。

(ウ) なお、Fの出資持分の売主であるV側の担当者としてCの従業員であったe税理士が業務に携わっているが、その供述内容によれば、原告は、F案件において、D名義を使用しているものの、Vから2億5172万5813円の報酬を受領した後、Cの従業員であるe税理士が行った業務の対価、すなわちCに対する業務委託の対価として1100万円の手数料を支払ったことが認められるのであるから、かかる業務をe税理士が行っていることをもってしても、F案件に係る報酬がCに帰属するといえないことは明らかである。また、仮に、F案件に関して、Cにおいて経費が支出されているとか、Cの事務所で打合せが行われたなどの事実が認められるとしても、上記のとおりCは原告から業務委託を受けていることからすると何ら不自然なことではなく、むしろそれらの事実は、Cが原告から業務の委託を受けていたことの証左ともいえる。

したがって、F案件に係る報酬がCに帰属するとは認められない。

(原告の主張)

Fの売却については、Cに対し、株式会社f（以下「f」という。）から情報提供があり、CがY銀行に連絡したところ、同銀行の業務部長が買手を探してくれることとなり、その結果、同業務部長からCに④株式会社の購入希望が伝えられた。そして、f関係者、Y銀行関係者及びC代表者としての原告とで事前の打ち合わせを行った結果、当該案件の報酬は、B・Cグループとして、同グループのうちのDから請求すること、Dがfに対して情報提供手数料を支払うこと、銀行側は手数料を得られない代わりとして、関係資金について預金協力を得ることなどを合意した。

その後、上記三者にVを加えて話し合いをした結果、Vにおいても、関係コンサルティング業務は、Dにおいて引き受け、したがって、同業務についての報酬はDから請求することを了解したが、それ以後のVとの打合せは、Cの事務所において、原告とC所属のe税理士が加わって行われた。その際、原告は、Vに対し、Cの代表取締役で公認会計士であるとして自己紹介しており、Vに対して、原告個人あるいはSとして対応したことはない。

そして、上記売却に伴う報酬については、原告が、Vに対し、D名義の普通預金口座への振込みを指示し、同人においても、何らの異議なく上記指示に従った振込みを行った。そこで、原告が、Y銀行に対し、預金協力の方法について問い合わせたところ、個人預金残高を増やしたいとの希望があったことから、原告において、D名義の上記普通預金口座の資金から、原告のDに対する貸付けの返済を受け、これを個人名義で定期預金とした。

以上のとおりの事実経過に照らせば、Fの売却に関する業務については、D、C及びd税理士事務所の関与はあるが、S、すなわち原告個人の業務としての関与はなかった。したがって、Fの出資持分の売却に関する報酬は、Dに帰属するものであり、そうでないとしても、Cに帰属するものである。この点に関し、被告は、原告からCに対する業務委託があった旨の主張をするが、業務委託があったことはVには明示されておらず、Vの認識としてもCの代表者としての原告と取引をし、その社員であるe税理士が原告の指示に基づき書類の作成等を行っていると考えていたものである。Cに対する業務委託費が計上されているのは、業務を行ったのはCであるが、その収入がDに帰属したので、その結果としてDからCに対し

て費用弁償を行ったものを、会計処理の項目として業務委託費を用いたにすぎない。

被告が主張する相手方の認識が収益の帰属の根拠とならないことは、前記イの原告の主張のとおりである。

エ 争点③（Gからの受取利息収入の帰属）について

（被告の主張）

（ア） 関係各証拠によれば、①Gは、平成6年3月期の自己の納税額をなるべく低額にする目的で、L P Sに係る出資持分を購入することとしたが、当該購入資金の調達ができなかったことから、g株式会社（以下「g」という。）の取締役であるh（以下「h」という。）において、原告に対し購入資金の調達を依頼したこと、②平成6年6月頃、原告から、L P S第9物件の出資持分に係るGとi（以下「i」という。）との間の出資金売買契約書と、GとDとの間の金銭消費貸借契約書及び金銭消費貸借契約に基づく利息の請求書がGへ送付されたこと、③hは、当該金銭消費貸借契約書に記載された貸主であるDについて、全く聞いたことはなく、どのような会社であるか知らなかった上、原告の指示により、（借方）出資金1億0599万5250円、（貸方）借入金1億0599万5250円という経理処理をしたものの、実際には、Dから金銭消費貸借契約に基づく資金の移動はなく、Gはiに対して売買代金の支払はしていないこと、④Gは、Dが当該出資金を上記出資金売買契約書の売主となっていたL P S側のiに対し送金したかどうかは全く確認していないこと、⑤Gが出資したとするL P S第9物件の米国における所有権移転の手続は、平成6年3月末時点で行われておらず、同物件の所有権は、同年9月3日付けでjから原告に変更されているものの、Gに変更されていないこと、⑥Dに対しては、上記金銭消費貸借契約に基づき、支払利息として、Gが同年6月16日に、Gを吸収合併したgが同7年6月26日に、それぞれ529万9712円を支払ったことが認められる。

そうすると、当該支払利息は、実体のない架空の出資金売買契約に係る売買代金支払に伴い生じたG又はgの借入金債務に基づくものであるが、G又はgからDに対し実際に支払われており、かつ、Dの従業員は、実質的には原告1人であり、かつ、商業登記簿の目的欄には、不動産の賃貸、管理及び運営を始め損害保険代理業などが記載されているものの全く実体のない法人で、多額の繰越欠損金があるため、原告が脱税のために利用した法人であると認められることから、当該支払利息の金額は、原告の平成6年分及び同7年分の雑所得に係る収入金額に該当するものである。

（イ） この点に関する原告の主張は、客観的な裏付けを欠くものであるのみならず、合理性がなく、本件訴訟における原告の従前の主張及び原告に対する査察調査の際の原告の供述と食い違う場当たりのものである上、信用性の高いj及びhの供述とも一致しないから、信用性は認められず、失当である。

（原告の主張）

（ア） L P S第9物件のGに対する売却の経緯は、次のとおりである。

jは、投資利回りがよいということでL P S第9物件を購入したが、減価償却費が大きく、申告所得額が減少することに不満を持ち、Bの社員に対し、これを売却したい旨を申し出た。そこで、原告は、かねてから節税の相談があったGにL P S第9物件を購入してもらうことにしたが、Gは購入資金を工面することが困難であったことから、原告はjと話し合い、すぐに売買は実行するが、その代金はそのままいったんGに対する貸付けとし、

L P S 第 9 物件の名義はそのままにして G から利息を支払うことで j の了解を得た。ところが、G から、知らない第三者からの借入れは困る、原告の会社からの借入れにできないかとの申出があったため、D からの貸付けとした。

その後、原告は、j から上記資金の返済を催促されたところ、全額返済は不可能であったため、取りあえず 7 割を返済し、残額については調達でき次第ということで了解を得て、7 割の返済を行った。そこで、原告は、上記 7 割の返済に係る G に対する債権を担保するため、L P S 第 9 物件の名義を原告に変更した。

そして、D における関係経理処理については、L P S 第 9 物件の名義が G に変更されていないことを理由に否認されたため、D から G に対し、上記借入金の利息は返還されている。

(イ) 以上のとおり、D は、G に L P S 第 9 物件を売却するとともに、G に対して L P S 第 9 物件の代金相当額を貸し付けたことから、同貸付けにつき、D と G との間で消費貸借契約を締結し、かつ、同消費貸借の担保として当該 L P S の名義は D のままとすることとした。このような経緯により、G は、D に対し、利息を支払っていたものである。

また、上記の L P S 売却に関する業務については、B の丙会計士が担当し、関係経費も B から支出されていた。

したがって、G からの受取利息については、D としての関与はあるが、S すなわち原告個人の業務としての関与は全くない。そして、同利息は、D の G に対する貸付金によるものであるから、そのことから、これが D に帰属することは明らかである。

また、仮にこれが D に帰属しないとしても、B に帰属するもので、いずれにしても原告に帰属するものではない。

被告が主張する相手方の認識が収益の帰属の根拠とならないことは、前記イの原告の主張のとおりである。

(ウ) これに対し、被告は、L P S 第 9 物件に係る取引を架空取引であるとし、その根拠として、i に送金がされていないこと、名義変更が行われていないことを挙げる。

しかし、送金に関しては、既に送金済みの出資の売買であるから、送金されないのは当たり前であり、根拠にならない。また、名義変更は、あくまで対抗要件を備えるためであり、名義変更がないからといって所有権の移転がないことにはならない。原告に名義変更したのは、あくまで、7 割の資金を負担したことにより、その債権を保全するためである。

したがって、当事者間では売買及び貸付けは有効に行われたものであると認識しており、そのため、原告も j も、L P S 第 9 物件の差益は認識しておらず、それに基づく確定申告を行っている。

仮に、被告が主張するように L P S 第 9 物件に係る取引が架空のものであるとすると、逆に事業実体のない D に L P S 第 9 物件に係る受取利息が帰属するとしても、何ら問題はなくなるともいえ、むしろ法律関係が存在する D にその帰属を認めることが自然ともいえる。

また、被告が主張するように、資金の調達を根拠に収入の帰属を考えるとすると、平成 6 年 4 月から同年 8 月までは j に、それ以降は 7 割が原告に、3 割が j に帰属しなければならぬところ、被告はそのような主張をしていない。

なお、仮に、被告が主張するように G との取引が架空のもので、L P S 第 9 物件が原告

に帰属するとしても、その必要経費のうち、減価償却費の計算（別表3参照）には誤りがある。

オ 争点④（Hからの報酬の帰属）について

（被告の主張）

Hの取締役副社長であるk（以下「k」という。）及びHの代表者であるm（以下「m」という。）の各供述の信用性は極めて高いところ、これらによれば、m、k及び原告は、HがDに対して架空の支払手数料を計上することによって、Hが法人税等を脱税することとし、原告は、その脱税行為に協力する報酬として、当該各支払手数料の1割相当額の報酬を受領することに合意したことが認められる。

そして、①Hが平成6年12月7日にDへ支払った1200万円は、翌日、原告が1080万円をH側にバックしていることが認められることから、差額の120万円は原告の平成6年分の雑所得となること、②平成7年6月7日にHからDに支払われた3000万円は、原告から持ち込まれた2700万円にH側が用意した300万円を併せて送金されていることが認められることから、H側が原告への脱税の手数料として用意した当該300万円は、原告の平成7年分の雑所得となること、③平成8年5月27日にHがDに支払った334万円、及び同年9月19日にHからDに支払った3090万円から翌日H側が原告の弟から回収した2700万円と差額390万円の合計724万円は、原告の平成8年分の雑所得に該当すること、④平成9年9月16日にHがDに支払った312万円は、Hの平成8年9月期に計上した架空手数料2472万円（税込み）の1割の脱税協力金及び消費税相当額72万円の合計額であることが認められるところ、当該312万円は、原告がHの脱税行為に起因して得た収入であるから、原告の平成9年分の雑所得に該当することは、それぞれ明らかである。

なお、上記①から④までの各報酬金額は、いずれもDが受取人になっているものの、原告がHの脱税に協力したことによる報酬であり、かつ、前記エの被告の主張のとおり、Dには実体がないことから、Dではなく原告に帰属することが明らかである。

（原告の主張）

Dは、Hからコンサルティング業務を依頼され、同業務を行っていたものであり、同業務は、Sの業務として行われたものではない。

Hのmらにあっても、原告は、B・Cグループの代表者であること、Dは同グループに属する一方、原告個人としてのSは税務申告業務のみを行っているにすぎないことなどを認識し、その上で、同報酬についての振込みは、D名義の預金口座に対して行っていたものである。

また、H側は、自社についての脱税事件として調査された後、H関連報酬の返却を求め、その結果、H側の依頼によって、Dとしての債務確認を行っており、そのことは、Hの関係税務申告によっても明らかである。

そして、原告は、Hに関連する業務のため、10回以上にわたってHの事務所を訪問しているところ、その関連経費は、B又はCから支出されている。また、Hに対して作成する報告書は、Bにおいて作成されている。

さらに、Hの子会社である㊦においては、DとSは、経理上区別されている。

以上のとおりであるから、Hに関連する報酬は、Dに帰属し、そうでないとしてもB又は

Cに帰属するのであって、いずれにしても原告に帰属するものではない。

被告が主張する相手方の認識が収益の帰属の根拠とならないことは、前記イの原告の主張のとおりである。

なお、被告は、Hに関連する報酬は、原告がHの脱税に加担した報酬であると主張するが、Hにおいては、先に脱税額とされた全額について修正申告に応じるとともに、その全額をDに対する貸付金として計上し、その翌期においてDに対して債権放棄をして実質的に損金算入しており、課税庁もこれを認めているのであって、被告の主張と上記課税庁の扱いとは矛盾している。

カ 争点⑤（丙からのコンサルティング報酬の帰属）について

（被告の主張）

関係証拠によれば、丙は、平成元年前後に知人の紹介で原告と知り合い、原告から税務に関する様々なアドバイスを受けるようになっていたところ、平成7年6月頃、丙が営む山林事業に関して税務調査を受けたことを契機として、そのころから同年12月頃までの間に、山林事業を中心とする丙の事業に関して、原告との間で、税務対策や個人の資産運用等のアドバイスを受ける内容のコンサルティング契約を結び、当該コンサルティングに係る報酬額を1030万円とし、原告はこれをDの収入として、平成7年12月31日付けで計上したことが認められる。

しかし、①Dには従業員はなく、商業登記上の事業の目的も、不動産の賃貸・管理・運営を始め損害保険代理業などとなっており、原告が多額の欠損金を利用して脱税に利用していた実体のない法人である上、②EやHといった他の顧客がコンサルティング等の役務提供取引に係る報酬等の債務の相手方を原告と認識していたにもかかわらず、原告がD名義の預金口座等へ金銭の振込みを指示していたこと、③GやIとの関係において、原告が金銭消費貸借契約書及び請求書の作成上、D名義を使用していたこと、及び④他の取引と異なって原告及び丙が丙に係るコンサルティング報酬を名実ともにDに帰属させなければならないような特別の事情も認められないことなどを考慮すれば、原告は、自ら行った一連の取引において、Dの名義を使用し、あたかも、Dの収入であるかのような事実を作出していたのであるから、上記コンサルティング契約に係る報酬が原告の平成7年分の事業所得の収入であることは明らかである。

（原告の主張）

原告は、丙から、同人が所有する熊野地方の土地の開発事業及び柵の育成事業の進め方、法人化の可否及び各事業の将来性についての調査と助言という内容のコンサルティング業務を依頼されたことから、これをDにおいて報酬1030万円で受託することとし、Dの代表として丙との間で業務委託契約を締結し、その後、原告が現地に赴いて調査を行ったが、資料の収集や分析等はBの社員が行い、また、原告の出張費等の一切の経費は、Bから支出された。

なお、上記各作業の結果、Dから丙に対してコンサルティング報酬を請求したが、丙の資金繰りの都合で支払が延びているうちに、原告に対する税務調査が行われたことから、上記報酬については、結局未払のままとなっている。

以上のとおり、上記報酬については、DとBの関与はあるが、S、すなわち原告個人の業務としての関与は全くない。

したがって、上記報酬は、Dに帰属するものであり、そうでないとしても、Bに帰属するものである。

被告が主張する相手方の認識が収益の帰属の根拠とならないことは、前記イの原告の主張のとおりである。

キ 争点⑥（IからのLPS第32物件に係る管理料収入の帰属）について
（被告の主張）

自動車運送業を営むn株式会社（以下「n」という。）の専務であったp（以下「p」という。）の供述は、具体的で信用性が認められるところ、同供述その他の証拠によれば、①pは、nの代表取締役であったq（以下「q」という。）の持株会社であるIの経理にも関与していたが、平成7年2月頃、銀行の紹介を受けて原告と知り合い、原告がI側に対し、LPS第32物件への投資を勧誘したところ、pは、同物件に対する投資を行うことを決断し、qの了解を得たこと、②その後、Iは、原告からの指示に従い、原告から指示された口座に190万ドルを送金したこと、③pが原告に他の投資物件がないか尋ねたところ、平成7年10月頃になって、原告は、別のLPSをIが購入することができることになったこと、及びこの物件の購入代金は、融資の形でもよい旨をpに話したこと、④その後、DがIに対し平成7年4月3日付けで92万2500ドルを貸し付けたという金銭消費貸借契約書及びIが購入したとされるLPS第9物件に係る管理料の請求書が原告から送られてきたこと、⑤上記金銭消費貸借契約書に基づき、DからIに対し、金利相当分として352万7563円及び管理料としてLPS第32物件につき495万9000円、LPS第9物件につき80万2000円の合計576万1000円の合計928万8563円が請求されたことから、Iは、平成7年11月8日、依頼人をIとしてD名義の普通預金口座に同額の振込入金を行ったこと、⑥LPS第9物件について所有権の変更手続は行われておらず、実際の所有者は、平成7年当時、原告であったことが認められる。

上記事実関係からすると、Iは、LPS第32物件への投資に関して、Dから管理料として495万9000円を請求され、平成7年11月に、同額をDに支払っていることが認められるところ、Dは従業員もなく実体がない法人であるから、当該管理料は、原告の同7年分の事業所得に係る収入金額となる。

（原告の主張）

（ア） 前記イの原告の主張のとおり、LPSについては、Dとして顧客に販売し、かつ、管理や転売を引き受けていたところ、Iに対しても、そのようなDの業務として、先にDが他社に対して売却したLPSをIに転売した。しかし、Iは、当該LPSの代金を支払えなかったことから、DがIに対して代金相当額を貸し付けるとともに、利息の趣旨も含めて当該LPSの管理料を徴収することとし、一方、当該LPSのIへの名義変更は留保した。

しかし、その後、Iは、税務調査の結果、当該売買が認められなかったことから、Dは、Iに対し、損害金を支払った。

なお、Iに係るLPS管理料の内容は、海外との物件に関する打合せ、決算内容を日本の基準に合わせて計算し直しこれを日本語に翻訳する作業及び物件に対する保証であるところ、これらの業務を行っていたのはBの社員であり、その費用もBから支出されている。

(イ) 以上のとおり、Iに係るL P S管理料については、D又はBとしての関与はあるが、S、すなわち原告個人の業務としての関与は全くないから、同管理料は、Dに帰属するものであり、そうでないとしてもBに帰属する。被告が主張する相手方の認識が収益の帰属の根拠とならないことは、前記イの原告の主張のとおりである。

なお、上記管理料は、上記のとおり、DのIに対する貸付金の利息の趣旨を含んだものであるところ、前記エのGからの受取利息と同様、利息部分はDに帰属するというべきものである。

被告は、L P S第9物件の管理料に関しては、Dの収入を否認せず認めており、一貫性に欠ける。

ク 争点⑦（Jの売却による収入の帰属及びその計上時期）について

（被告の主張）

(ア) 関係証拠によれば、①丁は、以前から自己の資産等について公認会計士及び税理士としての原告に相談していたところ、自己の相続税対策のために赤字法人の購入が必要である旨の原告の勧めに従い、Jを6000万円で購入し、その代金全額を原告が開設した同社名義の口座に振込送金したこと、②当該代金は、原告が自ら開設した上記口座に入金された後、原告が自己の関係会社であるr株式会社に運転資金として貸し付け、あるいは、原告所有に係る自動車の購入代金として費消されるなど、すべて原告個人が費用していたことが認められる。

これらの事実を総合すると、上記6000万円は、丁が、自己の相続税対策として、赤字会社であるJを原告から購入する代金として原告個人に支払ったものと認められ、原告に帰属するものというべきである。

(イ) なお、Jは、企業としての実体がなく、繰越欠損金を抱える欠損会社で、純資産価額はゼロであり、将来収益をもたらすような技術力、営業力なども何もない。原告は、このような点に着目して、将来の収益力もないJを利用した税金対策スキームを提示し、丁に対し、そのスキームに基づいた税負担軽減効果を期待させてJの購入を勧めていたものである。

他方、丁も、原告が提示した税金対策スキームを前提とし、その実現のための手段としてJを買い取るのであって、原告が提示した税金対策スキームがなければ、Jに何らかの価値を見出すことはあり得ず、Jを買い取ることはなかったことは明らかである。また、赤字会社を取得するとはいえ、出資持分権を取得する必要がある、解散や減資払戻しをするためには、法形式上は、出資持分に認められた権利を行使することになるところ、当該行為は、あくまで原告が提示した税金対策スキームの実現のために、その必要な限度で当該権利を行使するにすぎない。丁は、原告にその税金対策スキームを任せきりにしており、原告も、税金対策スキームの実現に必要な限度において、解散、減資払戻し等の手続きがされたとする書面を作成していたにすぎないことなどの経済的実質にかんがみれば、本件において税金対策の実現に不可欠の赤字会社であるJを丁に取得させたことによって原告に帰属することとなった利益は、Jの株式の譲渡それ自体によって生じたものではないことは明らかである。

換言すれば、本件において原告が取得した利益は、Jの出資持分権の譲渡は伴っているものの、原告の考案した税金対策スキームに対して報酬が支払われる場合と同様に、当該

スキームの実現に密接不可分の関係に立つ J の出資持分権譲渡を含む支配権の移転を理由として原告に帰属したものと認めることができる。他方、丁は、原告の考案した税金スキームを前提として、その実現に密接不可分の関係に立つものとしての J の株式の取得を含む支配権の移転を意図し、その対価として J の売買代金を原告に支払っているものと認めるのが相当である。結局、J を購入するという事実上の実質的に意味するところは、資産の譲渡によるものではなく、原告が公認会計士及び税理士としての専門家の知識、経験等を基にした人的役務の提供を継続して行った事業の一環として得られてものと評価することができる。

したがって、これが原告の平成 6 年分の事業所得に係る収入すべき金額に該当することは明らかである。

(ウ) 原告の主張は、丁の供述に反するもので信用できず、失当である。

(原告の主張)

原告は、丁から同人の相続人の相続税対策について相談を受けていたことから、平成 6 年 1 月頃、原告が出資持分を保有する赤字会社の J をその赤字額の 1 割である 6 0 0 0 万円で売却すること及びその手数料については上記 6 0 0 0 万円に含まれることとすることを提案し、丁の承諾を得た。その結果、丁は、同年 2 月 1 6 日、J の出資持分の代金及び相続税対策実行の手数料として 6 0 0 0 万円を J 名義の銀行預金口座に振り込む方法で支払い、その後、丁への出資持分の譲渡及び J の取締役の同人への変更に係る登記手続きがされた。また、J においては、上記振込みに係る 6 0 0 0 万円については丁からの長期借入金、同金額の支出については支払手数料として各経理処理し、その後、その旨の確定申告をしている。

ところが、原告は、丁の相続税対策として、J に寄付を行うことを予定していたところ、欠損会社に寄付等を行った場合、株主等に対して課税されるケースがあることが判明したことから、当初の計画を変更し、新たに類似業種比準価額方式により株価を引き下げた上で贈与を行う方法を採用することとした。ただし、この相続税対策を完了するまでには 3 年程度の期間を要するものと判断されたことから、原告は、その旨を丁に説明し、同人においても、これを了解した。

その後、原告は、丁に対し、J に事業実体を伴わせるためのアドバイス等を行い、3 年が経過した平成 1 0 年に相続税対策を実行しようとしていたところに、原告に係る税務調査が入り、その実行は中断することとなった。そのため、原告は、その後、丁側から、上記提案に係る相続税対策未了により、6 0 0 0 万円の返還を請求されている。

なお、上記相続税対策については、C 所属の e 税理士が業務を担当し、打合せ等の際には C の事務所や電話が使われたほか、関係経費も C から支出されている。

したがって、上記相続税対策に係る収入は、D に帰属すべきものであり、仮に D に帰属するものでないとしても、C に帰属するものと認められるべきであって、S 又は原告に帰属することはあり得ない。なお、被告は経済的帰属説によっているが、法律的帰属説によるべきである。

そして、上記収入は、相続税対策の実行、すなわち人的役務の提供の対価たる手数料収入であるから、その収入の時期は、「その人的役務の提供を完了した日」(所得税法基本通達 3 6 - 8 (5)) であるところ、その役務の提供は完了していないから、その計上の時期を誤っている。

ケ 争点⑧（Kの売却による収入の帰属及びその計上時期）について

（被告の主張）

（ア） 関係証拠によれば、①Kは、有価証券の投資及び運用等を目的とする会社であるが、t 有限会社と共に不動産業を営む x 株式会社（以下「x」という。）のオーナーであった t の相続税対策のために平成2年3月に設立された会社であるが、いわゆるバブル崩壊による景気の悪化や地価の下落等の影響を受け、多額の損失を被ったこと、②上記相続税対策の失敗による事後処理に苦慮していた t らは、平成5年4月頃、Y銀行新宿支店長から、相続税対策に詳しい公認会計士兼税理士として原告を紹介され、同年6月頃から、事後処理について助言を受けるなどしていたところ、原告は、同8年3月頃、x の代表取締役副社長兼Kの代表取締役であった y（以下「y」という。）に対し、Kの売却を持ちかけ、多額の欠損金を持つKが黒字会社を吸収合併すれば、黒字会社の利益を圧縮できるため、法人税の節税に使える旨説明してKを売却する承諾を得、同年5月頃、y にKを1000万円で売却することを承諾させたこと、③他方で、原告は、平成8年5月頃、知人であり貸金業を営む株式会社④（以下「④」という。）の代表取締役戊（以下「戊」という。）に対し、Kを購入することを勧めて承諾させ、同社の売買契約を成立させたこと、④原告は、平成8年6月28日、戊に、Kの売買代金である2億3000万円を原告が直前に開設したK名義の口座に振り込ませた上、そのうち1000万円を約定どおり x に支払うとともに、残りの全額を原告個人の用に費消したことが認められる。

これらの事実を総合すると、原告個人が赤字会社であるKを1000万円で購入した上、戊に対し、平成8年中に売却したというべきであるから、Kの売却収入は、原告に帰属するものである。

そして、前記ケの被告の主張（イ）と同様の理由により、これが原告の平成8年分の事業所得に係る収入すべき金額に該当することは明らかである。

（イ） 原告の主張は、戊及び y の供述に反するもので、信用できず失当である。

（原告の主張）

原告は、平成5年頃から、t 及び同人の相続人ら（以下「⑧一族」という。）から、他の会計士が行った相続税対策の失敗による負債の整理等について相談を受け、所要の提案を行うなどした結果、相続税対策として設立し、保有していたKが不要の存在となった一方、原告は、その頃、戊を紹介され、同人が節税対策及び④の店頭公開を望んでいることを知ったことから、平成8年春頃、⑧一族から、Kを1000万円で売却することについての了解を得た上、戊に対し、節税対策及び④の店頭公開に向けた増資策に利用できる会社として、Kの購入を勧めた。そして、戊は、これを承諾し、原告の提案した対策の実行の手数料を支払う旨の意思を示したが、原告は、Kの売買価格を2億3000万円とする一方、上記手数料については、この2億3000万円の中に含むものとする事、ただし、合併等に伴う諸費用については、戊側の負担とすることを申し入れ、戊はこれを承諾した。その結果、原告は、Kに1000万円を貸し付け、これにより同会社の⑧一族に対する未払金の支払として⑧一族に1000万円を支払うのと引き換えに、⑧一族からKの出資持分の贈与を受け、その後、戊にK名義の口座に2億3000万円を振り込ませる方法により支払を得て、Kの出資持分を戊に売却した。その後、原告は、節税対策等として、営業譲渡に伴う貸金業許可の取得等の手続を行っていたが、平成10年に原告に対する税務調査が入り、上記手続は中断となっ

た。そのため、原告は、戊から、上記対策未了により、2億3000万円の返還を請求されている。

なお、上記のとおりKの出資持分の移動等については、C所属のe税理士が業務を担当し、関係経費もCから支出されている。

したがって、上記相続税対策に係る収入は、Dに帰属すべきものであり、仮にDに帰属するものでないとしても、Cに帰属するものと認められるべきであって、S又は原告に帰属することはあり得ない。なお、被告は経済的帰属説によっているが、法律的帰属説によるべきである。

そして、上記収入は、相続税対策の実行、すなわち人的役務の提供の対価たる手数料収入であるから、その収入の時期は、「その人的役務の提供を完了した日」（所得税法基本通達36-8(5))であるところ、その役務の提供は完了していないから、その計上の時期を誤っている。

コ 争点⑨（Mの売却による収入の帰属及びその計上時期）について

（被告の主張）

関係証拠によれば、①原告は、昭和62年頃から、株式会社◎（以下「◎」という。）ほか関連する各会社（以下「◎グループ」という。）並びに◎グループのオーナー族（以下「◎一族」という。）の顧問として、◎グループ及び◎一族の会計又は税務処理、資産管理及び相続税対策等に関する相談を受けていたところ、平成7年10月頃、◎一族のうち、Lら（L（◎グループ各社の代表取締役であった◎（以下「◎社長」という。）の叔父）、◎（◎社長の叔父）、◎（◎社長の叔父である◎の妻）及び◎（◎と◎の長男））から◎株式の売却を前提とした将来の相続税対策について相談を受けたことから、同対策の一環として赤字会社の購入を勧め、同人らに承諾させたこと、②原告が、平成8年3月、Lらに対し、購入する会社がPであるかのように説明し、同月中旬、赤字会社の赤字額の1割に相当する購入代金を指定した口座に振り込むよう連絡したところ、◎及びLがそれぞれ2億0500万円、◎が2億9600万円（合計7億0600万円）を、原告の指定したM名義の口座に振込入金したこと、③上記口座に振り込まれた7億0600万円については、原告が、3億円余りを知人に対する貸付金等に充てるなど、ほとんどの金員を自己の用途に充てるために出金して費消したこと、④Lらが購入した赤字会社Mは、商号変更前は有限会社◎（以下「◎」という。）であり、休眠会社となっていた同社は、原告が以前所属していた会計事務所の◎を通じて30万円で取得し、商号を「有限会社M」（Mのこと）と変更した上で、Lらが希望した「有限会社◎」に商号変更するとともに、Lらが取締役に就任し、Lが代表取締役に就任する旨の登記手続をしたことが認められる。

これらの事実を総合すると、Lらが支払った7億0600万円は、Mを購入する代金であり、その収入は原告に帰属する。そして、前記クの被告の主張(イ)と同様の理由により、これが原告の平成8年分の事業所得に係る収入すべき金額になることは明らかである。

（原告の主張）

原告は、平成7年11月頃、Lらから、同人らの相続人の相続税対策について相談を受けたのに対し、いわゆる赤字会社を利用した相続税対策を提案し、その提案実行に係る費用については、「Pの購入費用を含む同提案実行の手数料が7億0600万円、各新会社設立のための実費が300万円、関係事務手続等に関するSへの手数料が300万円」と説明した

結果、㊦一族は、上記提案及び上記費用について承諾した。

しかし、原告は、その後、NがPを購入する意向を示したこと及びPには債務がないために他の赤字会社を使った方がよいと判断したことから、Pを㊦一族に売却することを取りやめることとし、その代替として、㊦一族のために、他の赤字会社を探すなどすることとした。

そこで、原告は、乙グループの仲介により、既存会社として、乙グループの顧問先が所有していた㊦を購入した。なお、原告は、売主が㊦の売買後速やかに社名の変更がされることを希望していたことなどから、便宜上、㊦の商号を「有限会社M」と変更した（これが「M」に相当する。）。

その後、原告は、Mを㊦一族に売却するとともに、㊦一族に対し、同会社の出資持分の代金及び将来の赤字会社購入費用を含んだ上での相続税対策実行の手数料として7億600万円の支払を請求し、㊦一族は、平成8年3月、同額の金員をM名義の口座に振り込む方法により支払った。

その後も、原告は、㊦一族の相続税対策の実行を図っていたが、平成10年に原告に対する税務調査が入り、上記対策の実行は中断となった。

なお、以上のとおりの㊦一族の相続税対策の実行に係る業務については、B所属の㊧公認会計士が担当し、打合せ等の際にはBの事務所や電話が使われたほか、関係経費もBから支出されている。

したがって、上記相続税対策に係る収入は、Dに帰属すべきものであり、仮にDに帰属するものでないとしても、Bに帰属するものと認められるべきであって、S又は原告に帰属することはあり得ない。なお、被告は経済的帰属説によっているが、法律的帰属説によるべきである。

そして、上記収入は、相続税対策の実行、すなわち人的役務の提供の対価たる手数料収入であるから、その収入の時期は、「その人的役務の提供を完了した日」（所得税法基本通達36-8(5)）であるところ、その役務の提供は完了していないから、その計上の時期を誤っている。

サ 争点⑩（O及びPの売却による収入の帰属及びその計上時期）について

（被告の主張）

関係証拠によれば、①原告は、昭和62年頃から㊨グループ及び㊦一族の顧問として、その税務相談や相続対策等について相談に乗っていたこと、②原告は、㊥社長及びNの取締役経理部長㊭（以下「㊭部長」という。）から、㊦一族が保有するN株式を買い取るに当たっての会計及び税務上の問題について相談を受けるや、再三にわたって、赤字会社の多額の欠損金を利用し、純資産価格方式による当時の㊨株式の価格を下げるスキームを提案していたこと、③原告は、平成9年春頃、㊥社長に対し、O及びPという赤字会社を特定した上で、これを早期に購入するように勧めるとともに、㊨株式の価格を下げるスキームを提案したところ、㊥社長は、㊦一族からも㊨株式を買い取ってほしい旨の要望を受けていたこともあり、同年5月頃、原告の提案どおり、赤字会社を買い取ることを決意し、その旨原告に伝えたこと、④㊭部長は、㊥社長の了解を得て、赤字会社の購入代金をNが貸付金あるいは仮払金として出金することとし、Nは、同年7月1日、N名義の口座から、原告が指定したO名義の預金口座に、20億8345万1200円を振込送金したこと、⑤原告は、平成9年7月1日付けで、Oの商号を有限会社㊰に、Pの商号を有限会社㊱に変更するとともに、両会社の

取締役⑥が就任した旨の登記手続きをしたこと、⑥原告は、O名義の預金口座に振込入金された20億8345万1200円を、原告個人がハワイの④ホテルを購入するための代金等として全額費消したこと、⑦他方、原告は、以前から、公認会計士及び税理士として、株式会社⑤（以下「⑤」という。）のオーナーであった⑥から、O及びPを含む関係会社の整理を依頼されていたこともあり、O及びPを売却することについては、両社の代表取締役であった④（なお、平成7年11月には、原告が両社の代表取締役に就任した。）らの承諾を得た⑤の⑧監査役（以下「⑧」という。）から、同8年1月頃、承諾を得ていたことが認められる。

以上の事実を総合すると、原告は、④らの承諾を得た上で、赤字会社であるO及びPを無償で取得した上、Nにこれらを売却したものということができるから、前記クの被告の主張（イ）と同様の理由も併せ考えると、その売却代金である20億8345万1200円が、原告の平成9年分の事業所得に係る収入金額に当たることは明らかである。

（原告の主張）

原告は、Nの代表取締役の⑥社長から、①一族からN及び③グループの会社の各株式の買取り対策について相談を受けたことから、平成8年2月頃、⑥社長に対し、上記対策として、赤字会社を購入した上、当該赤字会社について第三者割当増資を行うなどの方法により、上記各株式の株価を引き下げることを提案し、その了解を得た。

そこで、原告は、購入する赤字会社として、⑥の相続手続の終了等により不要となったO及びPの両会社を無償で取得した上で、両会社を⑥社長に売却し、両会社の各出資持分の代金を含んだ上での株式買取り対策実行の手数料として20億8345万1200円を請求し、同請求にかかる金員は、平成9年7月1日頃、NからO名義の口座に振り込まれる方法で支払われた。Nにあつては、上記金員について、O等の有価証券としては計上せず、仮払金に計上している。

しかし、平成10年に原告に対する税務調査が入り、上記株式買取り対策の実行は中断となった。そのため、原告は、Nから、平成19年3月12日付け催告書により、「株式買取り対策を実現する役務の提供を約束していたにもかかわらず、同役務が提供されなかった」旨の債務不履行に基づく損害賠償として20億8345万1200円の支払催告を受けている。

なお、上記株式買取り対策の実行に係る業務については、B所属の①会計士が担当し、打合せ等の際には、Bの事務所及び電話が使われたほか、関係経費もBから支出されている。

したがって、上記相続税対策に係る収入は、Dに帰属すべきものであり、仮にDに帰属するものでないとしても、Bに帰属するものと認められるべきであつて、S又は原告に帰属することはあり得ない。なお、被告は経済的帰属説によっているが、法律的帰属説によるべきである。

そして、上記収入は、相続税対策の実行、すなわち人的役務の提供の対価たる手数料収入であるから、その収入の時期は、「その人的役務の提供を完了した日」（所得税法基本通達36-8(5))であるところ、その役務の提供は完了していないから、その計上の時期を誤っている。

シ 争点⑩（平成9年分のQ一族から得た相続税の物納に係る手数料収入の帰属及びその計上時期）について

(被告の主張)

関係証拠によれば、①原告は、公認会計士及び税理士として、以前から故⑩の遺産相続に関する事務を任されていたところ、Q一族から相続税の物納に係る税務処理を依頼されて故⑩の相続財産である東京都品川区内にある不動産(⑤と①の各建物と敷地)につき物納申請を行ったところ、平成8年11月、⑤の物納は許可されたが、①については物納の必要性がなくなり取り下げることになって、再度相続人間で協議することになったこと、②その際、原告は、故⑩の相続人である⑪(養子)、⑫(長女)及び⑬(長男)が合計11億円を出資して⑭という新会社を設立するとともに、⑭が⑮(二男)及び⑯(三女)の所有する①を10億5748万円で取得することなどを内容とするスキームを提案し、Q一族はこれを了承したこと、③原告は、上記スキームを実行する手数料として、Q一族各人に対し、合計1億1000万円を請求したこと、④原告は、⑭の設立費用に含めて手数料など諸経費を振り込むよう、⑪、⑫及び⑬に説明するとともに、その手数料1億1100万円を含む合計代金12億1100万円を⑭名義の別段預金口座に振込入金させ、その後、同名義の普通預金口座に入金したこと、⑤上記金員から⑮及び⑯に①の売買代金として支払った10億5748円を除いた残額については、原告が知人の経営する会社に対する貸付金等として費消したことが認められる。

これらの事実を総合すると、公認会計士及び税理士であった原告が、Q一族の相続税に係る物納事務を請け負い、その際に⑭を利用した相続人間の取組額を調整するスキームを提案して実行した上で、Q一族から同スキームに係る当該物納手数料を受領したものであるから、当該物納手数料収入が原告の平成9年分の事業所得に係る収入金額になることは明らかである。

(原告の主張)

(ア) 原告は、平成7年1月17日、Sの業務として、Q一族の相続税申告及びビル2物件による物納申請手続きを行ったが、その報酬については、Q一族に対し、同年11月1日付けで5000万円を請求してその頃これを受領し、当該報酬については、同年の収入として確定申告を行った。

ところが、相続税額が減額となり、その結果、物納については、上記2物件のうちの1物件で足りることとなったことから、原告は、改めてQ一族から相続税の減額及び物納が不要となったビルの扱いに関連して、相続財産の手取額の調整を依頼された。

そこで、原告は、平成9年1月、上記依頼に基づく調整案として、相続税額の減額により現金の手取額が多くなった相続人が、当該現金分11億円を出資して新会社⑭を設立すること、物納が不要となったビルを相続した相続人は、上記出資額にほぼ相当する金額でこれを⑭に売却すること、⑭は、当該ビルを他の財団に寄付することを内容とする調整案を提案し、Q一族はこれを了解した。そして、原告は、上記調整案の実行についての手料を上記出資額の1割の1億1000万円としたところ、Q一族は、これを承諾した。

その後、原告とQ一族との協議において、⑭は、上記調整案に係る役割を終えた段階で速やかに清算することが決められたが、上記調整案は、⑭の設立関係費用を含めて出資金額を決めていたものの、⑭の清算費用や会社の運営上必然的に発生する諸費用等の⑭設立後の諸経費(以下併せて「清算費用等」という。)は出資金額に含めていなかったため、その旨原告がQ一族に説明したところ、Q一族は、清算費用等については、上記調整案の

手数料に含めて支払うこととすることを求めた。

そこで、原告は、上記手数料の前払いとして、㊦の出資金を当初予定の11億円に上記手数料相当額の1億1000万円を加えた12億1000万円とすることとした。

また、上記手数料は、B・Cグループの原則に従って、Dから請求すべきものであり、通常、その場合には消費税は請求していなかったが、上記手数料については、その中から清算費用等を支出せざるを得ないことから、その支出を考慮して、上記手数料に消費税分を加算し、1億1100万円と算出して請求することとし、Q一族の承諾を得た。

しかし、平成10年に原告に対する税務調査が入ったことから、㊦については清算未了のままとなったが、それまでの間の上記手数料1億1100万円に関する作業については、B所属の㊩会計士が担当し、打合せ等の際にはBの事務所及び電話が使われたほか、関係経費は全てBから支出されている。Q一族に係る物納手数料とされているものは、上記作業に係るものであり、これは、Dに帰属するか、そうでないとしてもBに帰属するものと認められるべきものであって、S又は原告に帰属することはあり得ない。なお、被告は、収益の帰属について経済的帰属説によっているが、法律的帰属説によるべきである。

(イ) また、上記調整案に係る収入の内容は、すなわち人的役務の提供の対価たる手数料収入であるから、その収入の時期は、「その人的役務の提供を完了した日」(所得税法基本通達36-8(5))であるところ、上記調整案に係る役務の契約上の内容は、㊦の設立から㊦の清算手続(清算確定申告まで)に至るものであり、その役務の提供は完了していないから、その計上の時期を誤っている。

(ウ) さらに、上記手数料1億1100万円には、清算費用等、すなわち、公告費用、法人地方税均等割額、登記費用、司法書士費用及び各確定申告手数料等も含むものであり、その金額は清算が終了しないと確定しないのであるから、手数料収入としての金額も確定していない。

ス 争点㊫(LPS第5物件の建物の減価償却費及び平成6年分から同8年分までの同物件に係る支払利息の認定の適法性)について

(被告の主張)

(ア) 原告は、平成2年11月頃、㊲(㊲)及び㊳(㊳)の2か所の施設から構成されるLPS第5物件の持分を取得し、その後、平成4年分から同8年分までにおいて、同物件に係る収支を事業損失として申告していた。

そして、原告は、LPS第5物件に係る減価償却費について、各年分の必要経費として計上していたところ、このうち、建物に係る減価償却費の計算において、その耐用年数及び定額法に基づく償却率を、㊲については、耐用年数3年、償却率0.333とし、㊳については、耐用年数8年、償却率0.125としていた。

ところで、㊲及び㊳の建物の構造は、れんが造であるところ、両施設は、減価償却資産の耐用年数等に関する省令(ただし、平成10年大蔵省令第50号による改正前のもの。以下「耐用年数省令」という。)の別表第1の「れんが造、石造又はブロック造のもの」欄の「旅館用、ホテル用又は病院用のもの」欄に該当し、新規取得である場合には、減価償却費の計算上、その耐用年数は42年が適用される。

しかし、㊲が建築されたのは1969年8月、㊳が建築されたのは1977年5月であるところ、原告が両施設を取得したのは、1990年(平成2年)11月であるから、原

告は中古物件を取得したことになる。そして、耐用年数省令3条1項は、事業の用に供した時以後の使用可能期間を耐用年数とすることができる旨規定しているところ、耐用年数の適用等に関する取扱通達（以下「耐用年数通達」という。）1-5-2「中古資産の耐用年数の見積りの簡便法」（平成10年課法2-7による改正前のもの）は、残存耐用年数を見積ることが困難である場合には、法定耐用年数の一部を経過したものについては、その法定耐用年数から経過年数を控除した年数に経過年数の100分の20に相当する年数を加算した年数を残存耐用年数とすることができるとしている。

そこで、上記方法により計算すると、両施設の残存耐用年数は、㉔が24年、㉕が31年となる。したがって、LPS第5物件に係る減価償却費を計算するに当たっては、上記各残存耐用年数を適用すべきである。

なお、乙58号証の「不動産登記簿の内容」と題する各書面には、LPS第5物件の構造はいずれもれんが造りである旨記載されており、上記各書面の内容には信用性が認められるから、LPS第5物件建物の構造は、れんが造りであるというべきであり、乙58号証は被告の主張を裏付けるものではない旨の原告の主張は当たらない。原告は、平成3年頃に現地に赴き、LPS第5物件建物の柱は木造であり、壁の中にはれんがを入れてある旨の説明を受けていることを根拠として、同建物は木造である旨主張するが、上記主張は、客観的証拠により裏付けられたものとは認められない。

(イ) 原告の平成6年分から同8年分までのLPS第5物件に係る正当な支払利息（利子割引料）の額は、①上記各年分の同物件のアメリカ合衆国における損益計算書上、原告の出資持分に係る支払利息として計上されている金額の円換算額及び②原告が同物件の出資に当たってY銀行名古屋駅前支店から借り入れた外貨借入れに係る支払利息の円換算額の合計額であり、この点については、当事者間に争いが無い。

ところが、原告は、LPS第5物件に係る必要経費となる支払利息には、Dに対する支払利息もある旨主張するところ、原告は、LPS第5物件に係る出資持分の取得に当たって、平成2年11月15日にY銀行名古屋駅前支店から70万USドルを借り入れ、同日、その全額を同物件の持分取得に充てている。よって、同物件に係る原告の所得金額の計算上必要経費に算入される金額には、上記借入金70万USドルに係る上記②の支払利息の金額も含まれることとなる。ところが、原告の主張するDに対する支払利息については、上記のとおり、LPS第5物件の持分取得に際し、原告はY銀行名古屋駅前支店からの上記借入金を充てているのであって、Dから借入れを行った事実はないから、同社に対する支払利息が発生する余地はない。

加えて、Dの平成5年11月1日から同6年10月31日までの事業年度、同6年11月1日から同7年10月31日までの事業年度及び同7年11月1日から同8年10月31日までの事業年度の法人税の各確定申告書によれば、同社の原告に対する貸付金はなく、同社が原告から受取利息を受領したとする事実もない。

したがって、Dに対する支払利息が必要経費に算入される旨の原告の主張は、その前提である同社からの借入金という事実がないから、失当である。

(原告の主張)

原告は、平成3年頃に現地に赴き、LPS第5物件建物の説明を受け、その柱は木造であり、壁には火事による類焼を防ぐため中にれんがを入れてあることを確認した。したがって、

原告の確定申告における木造であるとして行った残存耐用年数及びそれに基づく減価償却費の計算に誤りはなく、被告のL P S第5物件の減価償却費に関する各更正処分は違法である。

被告が認定の根拠とした登記簿謄本の写し(乙58)からは、柱の材質を判断できないし、壁がれんが造であるということを確認することもできないから、被告の主張には根拠がない。

また、建物の耐用年数を決定するための構造は、耐用年数通達によって明らかなとおり、何によって屋根を支えているか、つまり柱の材質によって決定されるべきものであり、「れんが造」とは、柱を用いることなくれんがのみを積み上げ、その上に屋根を乗せた構造をいうのであり、単に壁にれんがを使ったにすぎないものは、これに当たらない。

さらに、耐用年数通達1-2-1は、「建物を構造により区分する場合において、どの構造に属するかは、その主要柱、耐力壁又ははり等その建物の重要部分により判定する」としているところ、柱が木造であり、壁がれんが造のL P S第5物件は、横揺れに弱く、耐力壁とはいえないし、仮に耐力壁だとしても、柱が木製である以上、すべてれんが壁としての耐用年数を使うのではなく、両方を折衷して耐用年数を決定するのが一般的であり、一律にれんが造とするのは間違いである。

セ 争点⑬(更正処分の理由付記の不備の有無)について

(原告の主張)

所得税法155条2項は、居住者の提出した青色申告書に係る年分の所得金額等の更正をする場合には、その理由を付記しなければならない旨規定しているところ、その趣旨は、処分庁の慎重さ及び合理性を担保して恣意専断を抑制すること並びに処分理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与えることにあるとされている。そのため、更正理由が全く付記されていない場合や間違った更正理由が記載されている場合には、当該更正処分は違法で取り消されるものとされるし、更正理由の記載があっても、それに不備があれば当該更正処分は取り消されるものとされている(最高裁昭和●●年(〇〇)第●●号同38年5月31日第二小法廷判決・裁判集民事66号253頁)。

また、理由付記の程度については、帳簿書類の記載以上に信ぴょう力のある資料を摘示して処分の具体的根拠を明らかにすることを要するとされている(上記第二小法廷判決)。

さらに、この更正理由の記載は、更正通知書にされる必要があり、後の追加や訂正はできない(最高裁昭和●●年(〇〇)第●●号同47年12月5日第三小法廷判決・裁判集民事107号291頁)。

ところが、本件各更正処分のうち別紙の金額欄下部に⑬と記載した項目に係るものは、付記理由において、信ぴょう力のある資料の摘示及び処分の具体的根拠の明示をいずれも欠いており、違法である。

なお、被告は、本件青色取消処分により原告については白色申告となるから理由付記の必要はないと主張するが、課税庁が更正を行うと同時に青色申告の承認の取消処分をする場合には、更正が適法に行われたことが前提となるところ、ここにいう適法とは、青色申告を前提としての適法ということであるべきであり、したがって、理由付記が必要であると解すべきである。なぜなら、課税庁が更正を行うと同時に青色申告の承認の取消処分をする場合には、理由付記の必要がないとすると、課税庁の恣意性を排除するという法の趣旨を没却するからである。また、本件青色取消処分は違法であり、本件青色取消処分も取り消されるべ

きであるから、本件各更正処分のすべてについて、理由付記の不備がある、

(被告の主張)

被告は、平成11年8月4日付けで、本件青色取消処分を行っており、その結果、原告の申告書は、本件各係争年分においては青色申告書以外の申告書(以下「白色申告書」という。)となるから、その更正処分には理由の付記は不要となる。理由の付記を要求する所得税法155条2項は、青色申告書に対する規定であり、白色申告書に適用されないことは明らかであるから、原告の前記主張はその前提を欠き失当である。

なお、原告は、所得税法150条1項の規定に基づき青色申告の承認を取り消す場合には、青色申告書に係る更正処分、すなわち理由付記された更正処分が適法に行われることが前提となるのであるから、本件各更正処分においては、その意味において理由付記が必要と解すべきである旨主張するが、同項の規定によれば、そのように解する余地がないことは明らかである。また、原告は、課税庁が更正を行うと同時に青色申告の承認を取り消す場合に当該更正につき理由付記を要しないとすると、課税庁の恣意性を排除するという法の趣旨を没却する旨主張するが、青色申告の承認の取消しがされたときは、当該取消しの対象となった年分以後の申告書は白色申告書とみなされることになるから、青色申告書に係る更正につき定めた所得税法155条2項の趣旨を持ち出して理由付記の必要があるとする主張に理由がないことは明らかである。

ソ 争点⑭(更正期間徒過の違法の有無)について

(原告の主張)

被告は、平成4年分及び同5年分の所得税についても更正処分をしているが、これは、通常課税庁が遡って更正処分をすることができる期間は5年であるが、重加算税の対象となる場合であれば7年であることによる。しかし、重加算税が課された項目に係る更正処分は、いずれも違法であるから、同4年分及び同5年分の所得税についての更正処分のうち別紙の金額欄下部に⑭と記載した項目に係るものは、更正期間を徒過するもので違法である。

(被告の主張)

争う。

第3 当裁判所の判断

1 本案前の争点ア(申告額を超えない部分の取消しを求める訴えの適法性)について

(1) 所得税法は、所得税につき、申告納税制度を採用しているところ(同法120条以下)、国税通則法は、納税すべき税額は、納税者のする申告により確定することを原則としながらも(同法16条1項1号)、納税申告書を提出した者において、当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより当該申告書の提出により納付すべき税額が過大であるとき等、一定の場合には一定の期間内に限り、その申告に係る課税標準等又は税額等につき更正の請求をすることができる旨を規定している(同法23条)。このように、所得税法及び国税通則法が、所得税につき、申告納税制度を採用する一方で、申告内容を是正する手段として更正の請求という特別の方法を設けたのは、所得税の課税標準等の決定については、最もその間の事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限るものとすることによって、租税債務を可及的速やかに確定させるべきであるとの要請に応えながら、納税義務者に対して過大な不利益を強いることがないよう配慮したためであると解される。

このような所得税法及び国税通則法の趣旨からすれば、納税者が、申告内容を自己に有利に変更するためには、更正の請求という法律が特に認めた手段によるべきであって、更正の請求の方法以外にその是正を許さないならば納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がない限り、更正の請求の手続を経ることなく、更正処分の取消訴訟において、申告に係る課税標準等又は税額等を超えない部分の取消しを求めることは許されないものというべきである。

(2) 前提事実(2)のとおり、原告の平成6年分の所得税の修正申告並びに平成7年分確定申告及び平成8年分確定申告に係る課税総所得金額又は純損失の額及び還付金の額に相当する税額は、次のとおりである。

平成6年分	総所得金額	1 6 7 7 万 2 0 5 5 円
	還付金の額に相当する税額	1 5 3 7 万 2 0 0 3 円
平成7年分	純損失の額	4 7 2 7 万 6 3 7 4 円
	還付金の額に相当する税額	1 9 5 1 万 6 0 0 0 円
平成8年分	総所得金額	4 1 9 7 万 8 4 8 0 円
	還付金の額に相当する税額	5 4 万 4 6 2 2 円

そして、原告は、麻布税務署長から平成6年分更正処分、平成7年分更正処分及び平成8年分更正処分を受けたものの、上記修正申告及び各確定申告に係る課税標準等又は税額等について更正の請求をしていないというのであり、証拠上、更正の請求の方法以外にその是正を許さないならば原告の利益を著しく害すると認められる特段の事情もうかがわれない。そうすると、本件各訴えのうち、平成6年分更正処分、平成7年分更正処分及び平成8年分更正処分のうち、上記申告額を超えない部分、すなわち、平成6年分更正処分のうち総所得金額1 6 7 7 万 2 0 5 5 円を超えず、還付金の額に相当する税額1 5 3 7 万 2 0 0 3 円を下回らない部分、平成7年分更正処分のうち純損失の額4 7 2 7 万 6 3 7 4 円を下回らない部分、及び平成8年分更正処分のうち総所得金額4 1 9 7 万 8 4 8 0 円を超えず、還付金の額に相当する税額5 4 万 4 6 2 2 円を下回らない部分の取消しを求める部分については、いずれも不合法といわざるを得ず、却下を免れない。

2 本案前の争点イ（本件納税義務消滅により訴えの利益が消滅したか否か）について

(1) 前提事実(7)のとおり、東京国税局長は、国税徴収法1 5 3 条1 項に基づき、平成1 7 年1 2 月1 6 日付けで本件納税義務消滅対象各処分に係る各滞納国税について、滞納処分の執行を停止したところ、その後、その停止が3年間継続したため、同条4 項に基づき、同2 0 年1 2 月1 7 日をもって上記各滞納国税については、いずれも全額の納税義務が消滅し、その結果、本件納税義務消滅対象各処分により原告が新たに納付すべきこととなった所得税、過少申告加算税及び重加算税については、いずれもその全額の納税義務が消滅した。

被告は、上記納税義務の消滅により、本件訴えの一部については訴えの利益が消滅した旨を主張するところ、原告がこれを争うので、以下この点について検討する。

(2) 国税徴収法1 5 3 条1 項は、税務署長は、滞納者（国税を納める義務がある者であるところの納税者で、その納付すべき国税をその納付の期限までに納付しないもの（同法2 条6 号、9 号））につき、滞納処分を執行することができる財産がないとき等の事実があると認めるときは、滞納処分の執行を停止することができる旨規定し、同法1 5 3 条4 項は、滞納処分の執行を停止した国税を納付する義務は、その執行の停止が3年間継続したときは、消滅する旨規

定している。

ところで、国税通則法24条に規定する更正は、すでに課税要件の充足によって成立している納税義務の内容を確定する行為であり、同法32条に規定する賦課決定も、既に成立している納税義務の内容を確定する行為であると解される。これを本件納税義務消滅対象各処分に見ると、所得税の更正処分は、所得税の課税要件の充足により暦年の終了の時（同法15条2項1号）において成立した納税義務について、所得税の確定申告等によりいったんその内容が確定したものの、申告された課税標準等又は税額等の計算が所得税法等関係法令の規定に従っていなかったとき等に、課税標準等又は税額等を増額し、又は減額することにより、その内容を再度確定するものであり、過少申告加算税及び重加算税の賦課決定処分は、それらの課税要件の充足により法定申告期限の経過の時（同条13号）において成立した納税義務について、その内容を確定するものであると解される。

そうすると、更正処分及び賦課決定処分がされた後、これらの処分により新たに納付すべきこととなった国税について、国税徴収法153条1項及び同条4項の規定によりその納税義務そのものが消滅したときには、当該納税義務の内容を確定する処分である更正処分及び賦課決定処分の法的効果も当然消滅するものと解するのが相当である。

これを本件についてみると、本件納税義務消滅により、本件納税義務消滅対象各処分により原告が新たに納付すべきこととなった所得税額、過少申告加算税額及び重加算税額の納税義務はいずれも消滅したことから、本件納税義務消滅対象各処分の法的効果も消滅したということになる。

- (3) ところで、行政処分の取消しの訴えは、当該処分の取消しを求めるにつき法律上の利益がある場合にのみ訴えの利益があると認められるのであるから、当該処分の法的効果が消滅した場合には、訴えの利益がないということになり、当該訴えは不適法となるのが原則であるが、当該処分の効果がなくなった後においてもなお当該処分の取消しによって回復すべき法律上の利益がある場合には、なお訴えの利益は存続するものとされている（行訴法9条1項）。

そうすると、本件納税義務消滅対象各処分の取消しを求める訴えについては、前記(2)のとおり同各処分の法的効果の消滅により、その後もなお同各処分の取消しによって回復すべき法律上の利益がある場合を除いては、訴えの利益が消滅するというのが相当である。他方、本件各処分のうち、本件納税義務消滅対象各処分以外の処分であっても、本件納税義務消滅により、当該処分の取消しによって回復すべき法律上の利益が消滅しているのであれば、当該処分の取消しを求める訴えについては、訴えの利益が消滅するというのが相当である。

- (4) そこで、原告について、本件納税義務消滅対象各処分のうちに本件納税義務の消滅後もなお当該処分の取消しによって回復すべき法律上の利益があるものがあるか否か、また、本件各処分のうち本件納税義務消滅対象各処分以外のものに、当該処分の取消しによって回復すべき法律上の利益が消滅したというべきものがないかについて検討する。

ア 本件納税義務消滅対象各処分のうち、平成9年分更正処分以外の各処分、すなわち、平成6年分更正処分、平成6年分各賦課決定処分、平成8年分更正処分、平成8年分賦課決定処分及び平成9年分賦課決定処分については、関係法令等によっても、原告について、これらの法的効果の消滅後もなおその取消しによって回復すべき法律上の利益があるとは認められないから、上記各訴えについては、訴えの利益が消滅したというべきである。

イ(ア) 次に、平成9年分更正処分についてみると、同処分によって新たに納付すべきことと

なった所得金額については、前提事実(7)のとおり、本件納税義務消滅によりその全額の納税義務が消滅したものであるが、同処分においては、前提事実(4)のとおり、確定申告における「翌年へ繰り越す純損失」の額1948万8920円をゼロ円に減額している(別表1の平成9年分の「更正処分等」欄の順号㉓「翌年へ繰り越す損失額」欄)ことから、仮に、本件訴訟において、本件青色取消処分及び平成9年分更正処分が取り消される場合には、平成9年分における「翌年へ繰り越す純損失」の額は確定申告における1948万8920円となり、当該純損失の額は所得税法70条1項及び租税特別措置法32条(平成12年法律第97号による改正前のもの)4項の各規定に基づき平成10年分及び同11年分の総所得金額又は譲渡所得金額から控除されることとなる。したがって、平成9年分更正処分が取り消されると、平成10年分及び同11年分の所得税額の計算に影響を与えることになるから、原告には、その取消しによって回復すべき法律上の利益があるといえそうである。

(イ) ところが、乙70によれば、原告は、平成10年分確定申告において、上記「翌年へ繰り越す純損失」のうち1317万4200円を総所得金額から控除し、これらの差額である631万4720円を「翌年へ繰り越す純損失」の額として申告していることが認められ、これに、乙65によれば、平成10年分更正処分が確定申告における上記純損失の控除額1317万4200円のみを否認した処分であると認められることを併せ考慮すると、仮に、本件青色取消処分及び平成9年分更正処分が取り消され、平成10年分更正処分につき減額の再更正処分をする必要が生じたとしても、平成10年分の納付すべき所得税額は、その計算上、確定申告のそれと同額にとどまることとなる。

そして、前提事実(7)のとおり、本件納税義務消滅により、平成10年分更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった所得税額242万6100円の納税義務が消滅したため、原告の平成10年分の所得税に係る納税義務は確定申告における還付金の額に相当する税額を超えることはなくなったのであるから、結局、本件訴訟において平成9年分更正処分が取り消されたとしても、そのことは、平成10年分の所得税に係る納税義務に影響を与えることはなくなったのであって、その限りにおいては、本件訴えのうち、平成9年分更正処分の取消しを求める訴えについては、原告においてその取消しによって回復すべき法律上の利益はなくなったということになり、その訴えの利益は消滅したということになりそうである。

(ウ) しかしながら、乙69によれば、原告は、平成11年分確定申告において、前記(イ)の平成10年分確定申告における「翌年へ繰り越す純損失」の額を控除せずに総所得金額を133万6670円とし、納付すべき所得税額を算出していることが認められるから、本件青色取消処分及び平成9年分更正処分が取り消され、平成10年分更正処分につき減額の再更正処分を行う必要が生じた場合には、平成9年分に生じた「翌年へ繰り越す純損失」の額1948万8920円のうち133万6670円に相当する金額については、平成11年分の総所得金額から控除されることになる。

そうすると、平成9年分確定申告における「翌年へ繰り越す純損失」の額1948万8920円のうち1451万0870円(平成10年分確定申告における総所得金額から控除される額1317万4200円と上記133万6670円の合計額)の部分については、平成9年分更正処分が本件訴えにおいて取り消されることにより原告が回復すべき法律

上の利益がある部分ということができるから、原告の平成9年分更正処分の取消しを求める訴えのうち、いずれも損益通算後である総所得金額につきゼロ円及び分離短期譲渡所得金額につきマイナス1451万0870円を超える部分の取消しを求める部分については、訴えの利益があると認められる。

したがって、本件訴えのうち、平成9年分更正処分の取消しを求める訴えについては、純損失の額1948万8920円から1451万0870円までの取消しを求める部分について訴えの利益が消滅したというべきである。

ウ(ア) 他方、本件納税義務消滅の対象とはなっていない処分のうち、平成7年分更正処分についてみると、前提事実(4)のとおり、同処分によっても、別表1の平成7年分の「更正処分等」欄記載のとおり、新たに納付すべきこととなった税額は生じておらず、同処分は、確定申告における「翌年へ繰り越す純損失」の額4727万6374円をゼロ円に減額するというものであるところ、仮に、本件訴訟において、本件青色取消処分及び平成7年分更正処分が取り消される場合には、平成7年分における「翌年へ繰り越す純損失」の額は、確定申告のとおり、上記の4727万6374円となり、これは、所得税法70条1項及び租税特別措置法32条(平成10年法律第23号による改正前のもの)4項の各規定に基づき平成8年分の総所得金額又は譲渡所得金額から控除されることとなる。したがって、平成7年分更正処分が取り消されると、平成8年分の所得税額の計算に影響を与えることになるから、原告には、その取消しによって回復すべき法律上の利益があるといえそうである。

(イ) ところが、原告は、平成8年分の所得税の確定申告において、上記「翌年へ繰り越す純損失」の額4727万6374円を分離長期譲渡所得金額から控除しているので、仮に、本件青色取消処分及び平成7年分更正処分が取り消され、さらに、平成8年更正処分も取り消されたとしても、平成8年分の納付すべき所得税額は、原告の確定申告のそれと同額にとどまることになる。

そして、本件においては、本件納税義務消滅により、平成8年分更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった所得税額4億6500万6900円(別表1の平成8年分の「更正処分等」欄の順号㊸「新たに納付すべきこととなった税額」欄)の納税義務が消滅したため、原告の平成8年分の所得税に係る納税義務は確定申告における納付すべき所得税額を超えることはなくなったのであるから、結局、本件訴訟において平成7年分更正処分が取り消されても、平成8年分の所得税に係る納税義務には何ら影響を与えることはなくなったということになる。

(ウ) したがって、本件訴えのうち、平成7年分更正処分の取消しを求める訴えについては、原告においてその取消しによって回復すべき法律上の利益はなくなったというべきであるから、その訴えの利益は消滅したというべきである。

エ 以上のとおりであるから、本件訴えのうち、平成6年分更正処分、平成6年分各賦課決定処分、平成7年分更正処分、平成8年分更正処分、及び平成8年分賦課決定処分の各取消しを求める各訴え、並びに平成9年分更正処分のうち、純損失の額1948万8920円から1451万0870円までの部分及び平成9年分賦課決定処分の各取消しを求める各訴えは、いずれも不合法というべきであり、却下を免れない。

(5) これに対し、原告は、本件納税義務消滅によっても、本件訴えについて訴えの利益が消滅

することはないと主張するが、当該主張は、以下のとおり採用できない。

ア 原告は、国税通則法24条の更正処分により確定される納税義務の内容には課税標準等も含まれるとし、本件納税義務消滅によっても本件各更正処分による課税標準等の確定という法的効果が消滅することはないとして、原告には、本件各処分の取消しを求める法律上の利益があり、訴えの利益は消滅していないと主張する。

しかし、所得税における課税標準は、所得税の額を計算するための基礎となる課税総所得金額等を計算するために所得税法の規定に従って計算されるものであり（所得税法21条参照）、いわば納税義務の内容を確定するために算出されるものといえることができる。そうすると、納税者が所得税に係る更正処分を受けた後、当該処分に係る納税義務が消滅したときには、前記(2)のとおり、納税義務の内容を確定する処分である更正処分の法的効果が消滅する以上、納税義務の内容を確定する過程で算出される課税標準による法的効果が存続することもないというべきである。

したがって、本件納税義務消滅によっても課税標準による法的効果が存続することを前提とする原告の上記主張は採用できない。

イ(ア) 原告は、所得税についての更正処分が取り消され、課税標準等が減額されると、消費税及び個人住民税も職権によって再更正されることになるとして、本件本案前対象各処分のすべてについて訴えの利益があると主張するところ、上記主張は、原告には、本件本案前対象各処分の取消しにより、消費税及び個人住民税の納税義務の額が減額されるという法律上の利益があり、それは、本件本案前対象各処分を取り消すことにより回復すべき利益である旨の主張と解される。

イ(イ) しかし、行政処分の取消しを求めるにつき法律上の利益を有する者（行訴法9条1項）とは、当該処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され、又は必然的に侵害されるおそれのある者をいう（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同53年3月14日第三小法廷判決・民集32巻2号211頁、最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同57年9月9日第一小法廷判決・民集36巻9号1679頁ほか参照）ところ、所得税の更正処分に関連して消費税の更正処分がされていたとしても、消費税の納税義務の内容は当該消費税の更正処分の効果として確定するものであり、所得税の更正処分の効果として確定するものではないから、所得税の更正処分が取り消されることにより、併せて消費税の更正処分によって確定された納税義務の内容である税額等が減額されることがあるとしても、それによって回復される利益は、所得税の更正処分によって侵害された利益ではなく、消費税の更正処分によって侵害された利益というべきであるから、当該利益を理由として所得税の更正処分の取消しを求めるにつき法律上の利益があるということとはできない。したがって、原告が主張するような消費税の納税義務の額が減額されるという利益は、本件本案前対象各処分の取消しによって同処分により侵害された利益を回復するという関係にあるものということとはできない。このことは、消費税の更正処分に不服のある者は、国税通則法75条1項の規定に基づき、所得税の更正処分に対する不服申立てとは別に、消費税の更正処分に対しても不服の申立てをすることができることから明らかである。

この点について、原告は、本件本案前対象各処分が取り消されると、原告に対してされた消費税各更正処分に対する不服申立てがされていなくても、消費税各更正処分については、当然に国税通則法26条に基づき減額の再更正処分がされることを前提としているよ

うである。しかし、消費税の課税の対象は資産の譲渡等であり（消費税法2条8号、4条）、その課税標準は資産の譲渡等の対価の額である（同法28条1項）ところ、所得税の課税対象となる資産の譲渡等が同時に消費税の課税対象となっていた場合において、所得税に係る更正処分が取り消され、その理由によれば、当該資産の譲渡の対価の額が消費税の課税対象とはならないと解されるようなときにおいて、課税庁が消費税に係る更正処分における課税標準等又は税額等が過大であることを事実上知り、そのような事情に基づき、消費税の更正処分について減額の再更正処分をすることがあったとしても、消費税法その他の関係法令にそれを義務付けるような規定は見当たらないのであって、所得税に係る更正処分が取り消された場合に、当然に消費税に係る再更正処分がされるという関係にはないというべきである。したがって、上記の原告の主張は採用できない。

なお、消費税に係る再更正の期間は、法定申告期限から5年（国税通則法70条2項1号）又は7年（同条5項1号）であるところ、原告に係る消費税各更正処分は、平成9年分に相当する課税期間以前の各課税期間につきそれぞれされたものである（弁論の全趣旨）から、いずれの法定申告期限についても既に7年以上の期間を経過しているのであって、もはやこれらについて減額の再更正処分をすることはできない（仮に本件訴えにおいて本件各更正処分が取り消されたとしても、それにより同法23条2項1号に規定する「その申告、更正又は決定についての判決（中略）により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき」に該当することにはならないから、更正の期間が判決確定の日から3年となるものではない（同法71条1項2号、国税通則法施行令30条参照。）。

したがって、消費税の納税義務に係る利益を理由として本件本案前対象各処分の取消しの訴えの利益がある旨の原告の主張は採用できない。

(ウ) 個人住民税に係る原告の主張についても同様であり、所得税の更正処分に関連して個人住民税の増額の変更賦課決定処分がされていたとしても、個人住民税の納税義務の内容は当該個人住民税の変更賦課決定処分の効果として確定するものであり、所得税の更正処分の効果として確定するものではないから、所得税の更正処分が取り消されることにより、併せて個人住民税の変更賦課決定処分によって確定された納税義務の内容である税額等が減額されることがあるとしても、それによって回復される利益は、所得税の更正処分によって侵害された利益ではなく、個人住民税の変更賦課決定処分によって侵害された利益というべきであるから、当該利益を理由として所得税の更正処分の取消しを求めるにつき法律上の利益があるということにはできない。したがって、原告が主張するような個人住民税の納税義務の額が減額されるという利益は、本件本案前対象各処分の取消しによって同処分により侵害された利益を回復するという関係にあるものということにはできない。このことは、個人住民税の変更賦課決定処分に不服のある者は、地方税法19条1号及び行政不服審査法4条1項等の規定に基づき不服申立てをすることができることから明らかである。

この点について、原告は、本件本案前対象各処分が取り消されると、原告に対してされた個人住民税の増額の変更賦課決定処分（以下「個人住民税各変更決定処分」という。）に対する不服申立てがされていなくても、個人住民税各変更処分についても当然に減額されることを前提としているようである。確かに、個人住民税の所得割の課税標準は、前年

の所得について算定した総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額であり（地方税法32条1項、313条1項）、市町村は、政府が上記総所得金額等を更正した場合において、所得割の課税標準である上記総所得金額等は、原則として当該更正した金額を基準として算定することとされている（同法315条、41条）ことから、個人住民税の課税標準は、所得税の総所得金額等に連動して算定されるものである。しかし、市町村長は、個人住民税を賦課した後に上記のように所得税の更正がされた場合には、同更正に関する書類を閲覧し、その賦課した個人住民税を変更する必要があると認めるときは、その減額の賦課決定をすることになる（同法321条の2第1項、同法41条）のであり、所得税の更正処分が判決で取り消され、それに連動するようにして個人住民税の納税義務が減額されることがあったとしても、それは、地方税法の各規定に基づき、市町村長が減額の変更賦課決定をして初めて実現するものである。そうすると、上記のとおり、地方税の賦課決定について、独自に不服の申立てをすることができることも併せ考慮すると、個人住民税の納税義務が減額されることは、所得税の更正処分が取り消されることにより当然に生じる法的効果ではなく、事実上のものにすぎないというべきであるから、このことを理由に、更正処分の取消しを求めるにつき法律上の利益があると解することはできない。

なお、所得税の更正又は所得税に係る訴えについての判決があった場合には、当該更正の通知が発せられた日又は当該判決のあった日の翌日から起算して2年間においても、市町村長は個人住民税の所得割に係る変更決定をすることができるとして、更正又は決定等の期間制限の特例が設けられている（地方税法17条の6第3項1号又は3号）が、個人住民税の減額が上記のとおり市町村長による変更決定という独自の処分によって初めて実現することからすると、上記の決定の期間制限の特例があるとしても、その適用を受けられることが、所得税の更正処分の法的効果であると解することはできないというべきである。

したがって、個人住民税の納税義務に係る利益を理由として本件本案前対象各処分の取消しの訴えの利益がある旨の原告の主張は採用できない。

ウ その他の原告が訴えの利益があるとする主張も、次のとおり採用できない。

(ア) 原告が、平成6年分更正処分、平成7年分更正処分及び平成8年分更正処分について、取消しを求めている項目がすべて認められると還付金額が増加するなどとする主張については、前記1のとおり、申告額を超えない部分の取消しを求める訴えが不合法であることから、採用できない。

(イ) 原告が、平成9年分更正処分について、1つの取引の一部についてのみ訴えの利益がないとすることになり不合理であると主張する点については、訴えの利益が認められる部分について処分の適法性を判断した結果、訴えの利益が認められない部分についても処分の適法性を判断することになったとしても、それが許されないと解すべき理由はなく、採用できない。

(ウ) 平成4年分更正処分及び平成5年分更正処分については、国税通則法70条5項が適用される場合、すなわち重加算税の対象となる項目がある場合でないと、同項の期間制限に反することになるから、平成6年分更正処分から平成9年分更正処分までのうち重加算税の対象とされた項目について判断する必要がある旨の主張については、平成4年分更正処分及び平成5年分更正処分がその更正の期間制限に反しないか否かを判断するために

は、平成4年分更正処分及び平成5年分更正処分がそれぞれ「偽りその他不正の行為」があったことを理由とするものであるか否かを判断すれば足りるのであるから、平成6年分更正処分から平成9年更正処分までの適否の判断が必要となる関係にはないというべきであって、採用できない。

(エ) 訴訟係属中の被告の行為によって訴えの利益がなくなったとして訴えが却下されて訴訟費用が原告の負担となることが不合理であることを理由として訴えの利益があるとする主張については、そもそも、前提事実(7)及び(8)のとおり、本件執行停止は、本件訴えの提起前にされており、本件納税義務消滅の効果が本件訴え提起後に生じているにすぎないのであるから、その前提において誤りがあるといえるが、その点を措くとしても、訴訟費用は、裁判所の裁判によってその負担が決定される(民訴法67条)のであるし、仮に訴訟費用が原告の負担とされたとしても、そのような負担を負わないことが、本件各処分を取り消すことにより回復すべき法律上の利益であるであるということはできず、採用できない。

(オ) 納税証明書(その4)の交付を受けられない不利益があるから訴えの利益があるとする主張についても、納税証明書(その4)の交付を受けられるという利益が本件本案前対象各処分を取り消すことによって回復される法律上の利益ということとはできず、採用できない。このことを措くとしても、原告に対しては、平成4年分更正処分及び平成5年分更正処分並びにこれらの更正に係る加算税の各賦課決定処分についての滞納処分がされているのであるから(弁論の全趣旨)、原告は、これらの滞納処分が取り消されない限り納税証明書(その4)の交付を受けることはできないのであるから、その点においても、原告の上記主張は採用できない。

3 本案の争点 (本件各更正処分の適法性) について

(1) 前記2に判示したところによれば、本案の争点については、本件各更正処分のうち、平成4年分更正処分、平成5年分更正処分及び平成9年分更正処分の一部の適法性のみが問題となるところ、本案の争点のうち、上記3年分の更正処分の適法性に関する争点は、①、②、④、⑩、⑪、⑫、⑬及び⑭であるから、以下、これらについて判断する(なお、原告は、平成9年分更正処分の違法事由として争点④に係る項目の違法性を明示的には主張していないが、平成6年分更正処分、平成7年分更正処分及び平成8年分更正処分についてはその主張をしているところから、平成9年分更正処分についても同様の主張をするものと解して判断する。)

(2) 所得税法における収入の帰属

本案の争点の①、②、④、⑩及び⑪においては、いずれも、ある収入が原告に帰属するか否かが争われているところ、所得税法12条は、「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する」と規定し、実質所得者課税の原則を明らかにしている。

そして、所得税法12条が法律上収益が帰属するとみられる者が「単なる」名義人である場合にその者以外の者に収益が帰属する余地を認めていることからすると、問題となる収益が私法上は名義人に帰属していて、名義人以外の者がその収益を消費しているにすぎない場合には、当該収益は名義人に帰属する趣旨と解するのが相当であり、結局、「収益を享受する」とは、収益が経済的に帰属することを意味するのではなく、それが私法上帰属することを意味するも

のと解すべきである。

しかし、収益の私法上の帰属を判断するに当たっては、実質所得者課税の原則が担税力に応じた公平な課税を実現するための要請であることからすると、本件のように事業による収益の帰属が問題となる場合には、当該事業による収益を実質的に支配している者が誰かということによって判断すべきであり、例えば、ある事業がAの名義において行われる場合であっても、Bが専ら自己のために当該事業活動を行い、その成果を直接Bに帰属させているときは、当該事業による収益を実質的に支配している者はBであり、その収益はBに帰属するというべきである。そして、上記の判断に当たっては、具体的には、当該事業に関する名義人であるAと名義人以外の者であるBの能力、関与の程度、収益の管理状況等を総合勘案して、AとBのいずれが当該事業の内容や収益等につき支配的影響力を有しているかによって決するのが相当である。

そこで、争点①、②、④、⑩及び⑪については、上記のような観点から検討する。

(3) Dの設立の経緯等

原告は、争点①から⑪までの収入はいずれもDに帰属すべきものであると主位的に主張するところ、証拠（甲2、乙14、15、44）及び弁論の全趣旨によれば、Dに関し次の各事実が認められ、この認定を左右するに足りる証拠はない。

ア 有限会社Dは、丁が、昭和59年に死亡した夫から相続した株式会社⑥（以下「⑥」という。）の株式を保有する目的で、同63年4月に設立した会社であったところ、丁は、平成3年頃、同社名義で所有していた⑥の株式を売却しようと考え、その節税対策を知人から紹介を受けた原告に相談した。

原告は、知人がオーナーであり赤字会社となって平成3年1月にいったん解散していたb社を上記節税対策に利用しようと考え、上記オーナーと交渉し、同年8月26日に会社継続の手続を取った上で、同年10月21日付けで丁にb社の購入に必要な費用として1億円を原告が指定したY銀行名古屋駅前支店のb社名義の普通預金口座に振込送金させた。そして、丁は、同月22日にb社の代表取締役役に就任した。なお、丁は、その後Dの代表取締役にもなり、同5年1月7日に退任したが、それまでの間、丁がDの代表者としての活動を行ったことはなかった。

イ その後、原告は、平成3年11月に有限会社Dを株式会社に組織変更するとともに（組織変更後吸収合併前のDを以下「旧D」という。）、丁が所有する旧Dの株式を⑥社に売却させ、その代金は未払金とした上で、b社に吸収合併させ、同4年2月14日、その旨の登記をし、さらに、商号を「株式会社D」と変更した。さらに、原告は、丁から取得していた旧Dの株式について自己株式償却損を計上するとともに、⑥の株式の評価額を当該償却損と同額に評価替えした後、同株式を売却する方法により株式売却益を圧縮した上で、上記株式売却代金の未払金の返済等の名目で、同代金相当額を丁に取得させた。

原告は、平成3年8月26日にb社の取締役役に、同4年7月23日にDの代表取締役役にそれぞれ就任しているが、その後、Dを原告が自由に処分することについて丁の了解を得たため、同年10月頃、Dの株式を顧問先の会社に取得させ、同社の税務の処理に利用するなどし、同9年10月には、原告がオーナーである会社がDの株式を取得した。

ウ Dには原告以外に3人の取締役がいたが、これらの者はいずれも名義だけの役員であって、事業に従事している役員や従業員はなく、同社には給料支払の事実がなく、事務経費の支払

もほとんどなかった。Dの経理処理はBの事務員が原告の指示を受けて行っていたが、その事務の内容は、預金の振込み、振替伝票の作成等にすぎなかった。また、Dの預金口座は原告が管理していた。

(4) 争点①（EからのL P S紹介手数料の帰属）について

ア 証拠（該当箇所に掲記したもの）によれば、次の各事実が認められ、この認定を左右するに足りる証拠はない。

(ア) Eは、東京都渋谷区に事務所を構え、広告、宣伝、販売促進に関する企画立案及びその政策業務等を目的とする会社であるところ、平成2年頃から、アメリカ合衆国テネシー州ナッシュビル市にあるaの日本代理店として、アメリカ合衆国内のナーシングホームの経営を目的とするパートナーシップに対する出資窓口となっていた。(乙4、5)

(イ) ナーシングホームとは、主に初老で病気やその他の経済的理由などから自己管理できない人のための長期養護療養施設のことをいい、これは、連邦政府及び州政府から支給される医療費により運営されていて、医療費が支給されると、高齢者が24時間体制の医療サービスを受けるとともに、ナーシングホームでの生活ができる仕組みになっている。しかし、高齢化に伴いナーシングホームに対する需要が増加しているにもかかわらず、アメリカ合衆国の国家予算上の制約により、新規のナーシングホームが急速に増加することは考えられないことから、ナーシングホームは非常に有利な投資物件であると考えられていた。

ナーシングホームに対する投資は、アメリカ合衆国パートナーシップ法に基づくパートナーシップへの出資という形で行われている。パートナーシップは、出資者であるリミテッドパートナー（以下「LP」という。）と、パートナーシップの経営を執行するGP（ジェネラルパートナー）とで構成され、GPが、出資金及び借入金によるナーシングホームの購入、登録申請、政府からのライセンス取得及びナーシングホームの経営（運営会社へ経営委託をすることもある。）を行う一方で、出資をしたLPは、収益分配請求権、パートナーシップの解散時の資産分配請求権、解散請求権、帳簿等の閲覧請求権及び出資金比率分の所有権を取得するが、パートナーシップ法により、LPの責任は、出資を限度とした有限責任であるとされ、この仕組み全体がリミテッドパートナーシップ（LPS）と呼ばれている。なお、パートナーシップには法人格がないが、対外的な行為については、④（④有限責任組合、⑤（⑤有限責任組合）という名称で行動することが認められている。

(以上につき、乙4、5)

(ウ) Zは、平成2年5月頃、ナーシングホームのパートナーシップへの投資家を日本で募るための代理店になってほしいと持ちかけられ、パートナーシップに対する投資は、多大なレバレッジ効果が生ずる節税商品で、商品価値があり、Eの事業として出資者を募集することにはメリットがあると考えたが、国内の税務処理が分からなかったことから、それを相談できる公認会計士か税理士を紹介してほしいと当時取引のあったY銀行の関係者に相談したところ、公認会計士として原告を紹介された。

Zが原告に対してナーシングホームに対する出資について説明したところ、原告は、現状ではパートナーシップがナーシングホームを所有し経営している会社の株式を購入するという形態を採っていたが、ナーシングホームを所有する形態を採れば、減価償却費を計上するメリットがあり、また、レバレッジドリースより汎用性や融通性があるとして、

興味を示し、自己の顧客を積極的に勧誘してもよいなどと言った。そして、原告は、顧客に勧めるためには、日本での調達金利よりアメリカ合衆国からのキャッシュフローの率が高いことが必要で、年間10パーセントのキャッシュフローの保証が必要であるなどと言った。

そこで、Zがa側と相談したところ、a側が、①パートナーシップがナーシングホーム自体を保有する形態で構成すること、及び②原告が紹介した顧客については、年間12パーセント以上のキャッシュフローを生み出すことができるよう最大限努力することを約束したため、Eは、原告との間で、原告がL P Sに対する出資者を紹介してくれた場合は、Eがaから受け取る紹介手数料3パーセント前後の紹介手数料のうち半分を支給する旨の契約をし、原告から顧客の紹介を受けるようになった。

取引当初は、3パーセントの紹介手数料が㊦からEの口座に振り込まれ、それをEと原告とで日本円で折半していたが、しばらくして、Eと原告の口座にそれぞれ1.5パーセントずつ振り込まれるようになった。原告の振込口座は、原則としてZを通じてG Pに連絡しており、その口座には、原告個人名義のほか、Bやその他の名義のものもあったが、Zは、原告から指定された口座を連絡したにすぎなかった。

(以上につき、乙4、5)

(エ) 原告は、Eに対し、㊦第5物件、同第9物件、同第11物件、㊧第16物件、同第17物件、㊨第18物件、同第20物件、同第22物件、同第27物件、同第29物件及び同第32物件について出資者を紹介した。(乙4、5、弁論の全趣旨)

(オ) 平成4年5月27日、Y銀行名古屋支店のb社名義の普通預金口座に、㊧から紹介手数料として、1851万6471円が振り込まれた。(乙6)

(カ) その後、平成5年には、㊨第18物件及び同第20物件の紹介手数料として、同年2月24日に1378万4225円が、同年9月14日に1156万3627円が、それぞれY銀行名古屋駅前支店のD名義の普通預金口座に振り込まれた。(甲2、乙7、弁論の全趣旨)

そして、平成6年には、㊨第27物件の紹介手数料として、同年6月30日に1185万6000円が、また、㊨第29物件の紹介手数料として、同年11月15日に525万1608円が、それぞれY銀行名古屋駅前支店の原告名義の外貨預金口座に振り込まれた。(甲2、乙9)

さらに、平成7年には、㊨第32物件の紹介手数料として、同年4月26日に611万9362円が上記外貨預金口座に振り込まれた。(甲2、乙9)

イ 以上の事実を総合勘案し、これに前記(3)のと通りのDの設立の経緯及び証拠(乙4、5)により認められる顧客紹介後の原告のL P S物件に係る関与の程度を併せ考慮すると、Eに対してL P S物件に対する出資者を紹介し、その報酬を得る旨の契約は、原告個人とZとの間で締結され、実際の出資者の紹介という事業も原告個人が事業として行い、その報酬も原告個人が得ていたと認めるのが相当である。なお、報酬の振込先口座の名義は、平成4年分はb社、平成5年分はDであったが、前記(3)のとおり、両社はいずれも原告が丁の節税対策として丁に買収させた会社が組織変更をしたものであって、会社としての事業を行っていたとは認められない一方、原告がその預金口座を管理していたと認められるのであるから、これらの名義の口座に報酬が振り込まれたことをもってしても、それが、これらの会社に対

する報酬の支払であると認めることはできない。

したがって、Eに対してL P S物件の出資者を紹介するという事業は、原告個人が原告個人のために行い、その成果である報酬を直接自己に帰属させていたというべきであり、当該事業による収益を実質的に支配していたのは原告であると認められるのであるから、Eを通じて㊸側から支払われた平成4年から同7年までのL P S物件の紹介手数料は、いずれも原告個人に法律上帰属していたものと認められる。

ウ これに対し、原告は、Eに対する出資者の紹介事業は、Bが行っていたもので、収益のみをDに帰属させることとしていたとし、また、実際の業務はB所属の税理士らが行っていてその経費もBが支出していたとして、上記紹介事業に係る収益はD又はBに帰属する旨主張する。

しかし、D又はBが自己のために上記紹介事業を行っていたことを認めるに足りる客観的な証拠はなく、また、経理処理上収益をDに帰属させる旨の処理を行っていたからといって、それが法律上の収益の帰属を基礎付けるものということとはできない。

したがって、原告の上記主張は採用できない。

(5) 争点② (Fの出資持分の売買に伴うコンサルティング報酬の帰属) について

ア 証拠(該当箇所に掲記したもの)によれば、次の各事実が認められ、この認定を左右するに足りる証拠はない。

(ア) Fの代表者であったVは、平成3年夏頃、自分の死後にその遺産分割においてFの出資持分(以下「本件出資持分」という。)の分割をめぐって子供達の間でトラブルが発生しないように、本件出資持分を子供達に生前贈与してしまおうと考え、その贈与税の申告手続等を担当してくれる税理士の紹介を取引銀行であったY銀行に依頼したところ、原告を紹介された。

Vは、原告に対し、本件出資持分の生前贈与に係る税額計算及び申告手続を依頼し、原告によって、これらの手続は、平成4年2月に一応終了した。

(以上につき、乙10)

(イ) ところが、平成4年3月頃、Y銀行矢口支店長からVに対し、本件出資持分全部を有償譲渡して現金に換えてはどうかとの提案がされた。そこで、Vは、本件出資持分が高額で売れるうちに売却し、その資金で、バブル崩壊の影響で負っていた70億円ほどの借入金債務の整理をしたいと考え、子供達の協力を得て、本件出資持分全部を有償譲渡しようと考えた。(乙10)

(ウ) その後、Y銀行東京本部の法人部が本件出資持分譲渡の件を担当することとなった。Vは、本件出資持分の売却価格を明確にする目的で、Fの資産及び負債の状況を調査することを、Y銀行から派遣されてきた原告に依頼したところ、原告は、Cの従業員であったe税理士の協力を得て、本件出資持分の評価計算書を作成した。同計算書によると、1口当たりの出資持分の評価額は15万9260円とされていた。(乙10、11)

(エ) そこで、前記(ウ)の評価に基づき、平成4年7月17日、Y銀行東京本部において、Fの社員と株式会社㊸との間で、本件出資持分全部を総額166億2626万6220円で売買する旨の契約が締結された。

上記契約に関する手数料について、Vは、Y銀行の法人部業務推進役から、手数料は取引価格の3パーセントでお願いしたい旨及びこの手数料の中から上記契約に関与した弁

護士に対する報酬や原告に対する報酬もすべて支払われると聞かされていたが、上記契約に際しては、Y銀行に対し、売手側が取引価格の1.5パーセントである2億4939万3000円、買手側が取引価格の1パーセントである1億6626万2000円をそれぞれ支払うこととされた。

(以上につき、乙10)

(オ) 平成4年7月17日、Y銀行名古屋支店のD名義の普通預金口座に、「Vホカ」名義で2億5172万5813円が振り込まれたが、これは、前記(エ)の契約に関する売買代金の配分等を記載した書面(乙10の資料④。以下「F代金配分表」という。)に記載されている原告に対する報酬額の合計と同額である。なお、F代金配分表は、e税理士が原告の指示の下に算出した金額を基に、Y銀行の担当者が作成したもので、その記載のと通りの決済が行われた。

また、同日付けで、Dの代表取締役としての原告名で、V宛てに、本件出資持分売買に関するコンサルティング手数料として、消費税込みで1億9759万3566円を上記D名義の普通預金口座に振り込むことを求める内容の請求書が作成されているが、これは、原告の指示によりe税理士が作成したものである。上記請求書に記載されている合計額は、F代金配分表に原告手数料のV負担分として記載されている金額と同額である。

(以上につき、乙10、11)

(カ) e税理士は、Cの従業員として、F案件に携わり、Cからの給与及び賞与のほか、臨時賞与として50万円を受け取ったが、それ以外に手数料を受け取っていない。

なお、Cには、F案件に係る売上げとして、平成4年7月24日付けでDから1100万円の入金が行われているが、VとCとの間でコンサルティング契約などを締結したことはない。

(以上につき、乙11)

イ 以上の事実を総合勘案し、これに前記(3)のと通りのDの実情を併せ考慮すると、F案件については、Y銀行の紹介により、Vと原告個人との間で業務委託契約がされ、原告が、e税理士の協力を得て業務を行い、報酬を得ていたと認めるのが相当である。

したがって、F案件のコンサルティング業務という事業は、原告個人が原告個人のためにを行い、その成果である報酬を直接自己に帰属させていたというべきであって、原告が当該事業による収益を実質的に支配していたと認められるのであるから、Vらから支払われたコンサルティング報酬は、原告個人に法律上帰属していたものと認められる。

ウ これに対し、原告は、F案件は、Cが業務を行い、その報酬はDに帰属させる旨の合意の下に行われたものであり、原告はCの代表者として関与したものであるとして、その報酬はDに帰属するものであり、そうでないとしてもCに帰属すると主張する。

確かに、前記アのとおり、F案件に係る報酬の振込先口座の名義はDであったと認められるが、前記(3)のとおりDには事業実体がなく、F案件にDが法人として関わったと認めるに足りる証拠はない一方、原告がDの口座を管理していたというのであって、前記イのとおり、当該事業は原告個人が実質的に支配していたといえる以上、D名義の口座に報酬が振り込まれたからといって、当該報酬がDに帰属するということとはできない。

また、F案件については、Cの従業員であるe税理士が業務に関与し、原告からCに対して手数料が支払われていることが認められるものの、CがVと何らかの契約を締結したこと

や、Cが会社としてF案件に関わったと認めるに足りる証拠はないことに加え、前記アのとおり、Cに支払われた手数料額が、原告が受領した総手数料額2億5000万円余りに比べ、1000万円余りとごく少額であることを総合考慮すると、Cは、原告からF案件の業務の一部の委託を受けてその業務を行ったにすぎないと認められるのであり、CがF案件の業務全体を行ったものとしてその報酬の全部がCに帰属するとは認められない。なお、被告は、前記のとおり、F案件に関連してCに支払った手数料として1100万0412円を必要経費として原告の事業所得から減算する旨主張しているところである。

以上によれば、原告の上記主張は採用できない。

(6) 争点④（Hからの報酬の帰属）について

ア 証拠（該当箇所に掲記したもの）によれば、次の各事実が認められ、他にこの認定を左右するに足りる証拠はない。

(ア) Hは、6名の公認会計士を含む合計8名の経営コンサルタントが役員として集まった共同事務的色彩を持つ会社であり、Hが受注したプロジェクトは、外部に発注する案件を除いて、いったんすべてHの関連子会社である㊦に発注し、その後、㊦がHの代表者であるmや取締役副社長であるkなどの役員のいずれかに発注する形を採っていた。

発注を受けた役員は、当該プロジェクトを責任者として遂行し、顧客からHに支払われた報酬も、いったん㊦に手数料として支払い、その上で㊦が各役員に手数料として支払う形を採っていた。すなわち、㊦は、Hが受注した業務を各役員に発注し、事業報酬を支払うための媒介にすぎず、そのようにすることで、Hの利益を50万円程度に抑えるとともに、㊦の収支がゼロになるようにしていた。

そして、具体的な支払手数料の計上に当たっては、決算期がHは9月、㊦は6月と異なることから、Hの9月期決算の処理を行う11月の時点において、翌年6月の㊦の決算期までのHの売上予測を立て、この予測売上総額から㊦への支払手数料以外の経費を控除して算出した㊦への支払手数料総額から6月までの毎月の支払手数料を決定し、さらに翌年7月から9月までの支払手数料は、同月のHの決算期において、6月までの支払手数料額と同額を計上してもなおHに利益として残る額が出た場合に、これを㊦への支払手数料として付け替える方法で調整していた。なお、この経理処理は、kが行っていた。

(以上につき、乙45、47)

(イ) ところが、平成5年10月からは、Hの売上げがこれまでになく伸び、kが前年に予想した売上額をかなり上回っていたため、平成6年9月期決算においては、それまでに計上した㊦への支払手数料を超える試算利益が6000万円程度となる見通しとなった。そのため、そのすべてを㊦への7月から9月までの支払手数料に上乗せしてしまうとその他の月と比べて極端にバランスを欠くことになることから、㊦への付け替え分を考慮してもなおHにおいて3000万円から4000万円の所得を計上せざるを得ない見通しとなった。しかし、これは、法人税、法人住民税、法人事業税等の税額合計が1500万円から2000万円になることを意味することから、Hの月々の支払のための資金繰りも苦しいのに、多額の税金も支払わなければならないとして、mやkは、今後の資金繰りに不安を抱いていた。

(以上につき、乙45)

(ウ) その後の平成6年10月11日、m及びkが原告に資金繰りについて相談すると、原

告は、赤字会社を赤字額の1割で買って合併し、その会社の欠損金を利用してHの所得を減らす方法を提案した。しかし、m及びkは、1億円以上も支払って赤字会社を購入することはできないとしてこれを断った。すると、原告は、「だったら僕の赤字会社を貸してあげるよ。赤字会社に手数料を支払ったことにすればいい。僕への手数は、mだから、赤字会社に支払ったことにする手数料の1割でいいよ。」などと言って、原告が保有する赤字会社に架空の支払手数料を計上して経費を水増しし、所得を減らす方法による脱税を提案した。その提案は、赤字会社に対して手数料名目の資金を実際を送金するものの、それが赤字会社から別会社を通じて原告に支払われ、原告がそこから1割を手数料として差し引いた後、残りの9割についてmに貸し付ける形でmに戻し、mがこれをHに貸し付けることで、Hには当初支払った現金の9割が戻ってくるというような内容であった。m及びkは、原告から詳しい方法を聞いた結果、原告の提案を受け入れることとした。(乙45)

(エ) 平成6年11月10日頃、m及びkは、Hの平成6年9月期の予想利益が6300万円から6400万円であることを前提に、㊦への支払手数料の計上額を考慮した上で、原告が経営する赤字会社であるDに対して計上する支払手数料の金額を3600万円とすることを決定し、その後、原告にその旨を伝えると、原告はこれを承諾した。(乙47)

(オ) ところが、その数日後、Hの平成6年9月期の税引前当期利益が6760万円となること分かったため、kが再度Dに対する架空の支払手数料や㊦に対する支払手数料の上乗せ額を再度計算したところ、Dに対する架空の支払手数料を3600万円としてHの利益を50万円に抑えようとする、㊦への支払手数料を増額する必要があるものの、それでは不自然な形になってしまうため困難であると判断した。そこで、Dに対する架空の支払手数料の金額を4200万円に増額することとし、kがその旨mに説明すると、mもこれを承諾した。これを受け、平成6年11月15日頃、kが原告に対し、HからDに対する架空の支払手数料を4200万円に変更する旨を連絡したところ、原告はこれを承諾した。(乙47)

(カ) そこで、Hにおいては、HからDに対して架空の案件を発注したこととして、平成6年5月15日付けで1854万円、同年6月30日付けで1442万円、同年9月30日付けで1030万円の合計4326万円(うち消費税相当額126万円)をDに対する支払手数料として計上し、原告からの指示のとおり、上記の架空の支払手数料と同額をmからの借入金に振り替え、これを従来からあるHのmに対する貸付金と相殺する処理をした。その結果、Hの平成6年9月期の利益が59万6160円に抑えられることになり、Hは、上記処理に基づいて確定申告をした。

他方、Dに対する架空の支払手数料の決済については、原告からできるだけ早く4200万円を振り込んでほしい旨の連絡を受けていたものの、Hには資金的余裕がなかったため、Hの役員6名に各200万円のパーソナルチェックを振り出してもらい、kが平成6年12月5日に①銀行高輪台支店にこれを持参して取立てに回し、同行あざみ野支店のm名義の普通預金口座に入金し、同月7日に当該m名義の口座から1200万円をY銀行名古屋駅前支店のD名義の普通預金口座に振り込んで、1回目の決済を行った。mは、翌日である同月8日、名古屋で原告から上記1200万円の9割に該当する1080円を受け取り、同月9日にHの事務所に持参した。その後、同7年5月末か6月初め頃、Hの資金

繰りが苦しくて残金3000万円を用意できない旨をkが原告に相談したところ、原告が原告に対する手数料を除いた2700万円は立て替えることとなり、同年6月7日、kは、⑤銀行品川駅前支店のH名義の普通預金口座から300万円を引き出し、原告から現金2700万円を受け取って、①銀行高輪台支店から、m名義で合計3000万円をY銀行名古屋駅前支店のD名義の普通預金口座に入金して、2回目の決済をした。

(以上につき、乙47)

(キ) 続いて、Hの平成7年9月期においては、m及びkは、Dに対する架空の支払手数料の計上額を1600万円とすることを決め、原告の了承を得た。そして、kは、Hの総勘定元帳に、平成6年12月16日付けで504万円、同7年3月31日付けで98万円、同年4月28日付けで196万円、同年7月15日付けで294万円、同年8月31日付けで508万円を、いずれもDに対する未払金として計上し、これに基づいて確定申告をした。

上記1600万円の決済については、原告から早く支払うよう催促されていたものの、Hの資金繰りが苦しくて支払えずにいたところ、kは、平成8年5月27日、Hの事務所において、原告から、原告が1774万円をH名義でD名義の口座に振り込んでおいたから原告に334万円を支払うようにと要求された。原告は、kに対し、上記1774万円は、未払金1600万円に、これに対する消費税48万円と平成6年9月期に計上した未払金4200万円に対する消費税126万円を合計したものであり、334万円の内訳は、平成7年9月期に計上した未払金1600万円の1割である160万円に、上記消費税を合計した金額であると説明した。kは、Dに対する支払手数料として計上した金額は消費税込みの金額であると認識していたものの、原告からの要求を拒絶することができず、結局344万円を支払うこととし、同日、Y銀行高輪支店のH名義の普通預金口座から190万円、⑤銀行品川駅前支店のH名義の普通預金口座から245万円をそれぞれ引き出し、そのうち334万円を原告に手渡した。

(以上につき、乙48)

(ク) Hの平成8年9月期においては、kは、原告から、期中にもDに対する支払手数料を決済しておいた方がよいとして、3000万円くらい決済してはどうかと提案されたことから、mに相談した結果、決算期前にDに対する架空の支払手数料として3000万円を支払うこととした。

そして、kは、平成8年9月19日、⑩信用金庫新橋支店のH名義の普通預金口座から、架空の支払手数料3000万円と消費税90万円の合計3090万円をY銀行名古屋駅前支店のD名義の普通預金口座に振り込んだ。そして、kが原告に電話で上記のとおり振り込んだ旨を連絡したところ、原告から、現金を渡したい旨の連絡があったが、その翌日頃、原告から都合が悪くなったので原告の弟である㊸から渡す旨の連絡があった。そこで、kが指定された銀座の事務所に赴くと、㊸から2700万円を現金で手渡された。

(以上につき、乙49)

(ケ) さらに、Hの平成8年9月期においては、決算処理の過程でも、Hの利益を低額に抑えるため、Dに対する支払手数料を更に上乘せすることとし、平成8年10月頃、mとkは、2000万円を計上することとして、原告の承諾を得た。しかし、その後、決算報告書に計上漏れの収入等があることが判明したことから、kが計算し直した結果、Dに対す

る架空の支払手数料を2472万円（消費税込み）とすることとなり、原告の承諾も得たことから、kは、Hの総勘定元帳にその旨の記載をするとともに、Hの所得額を約540万円に抑えた内容の確定申告をした。

そして、kは、上記架空の支払手数料として計上した2472万円の決済については、まず、平成9年8月19日頃、上記2472万円のHへのバック金の一部として2000万円を原告から受け取ったkが、同月21日、①銀行高輪台支店のH名義の普通預金口座からY銀行名古屋駅前支店のD名義の普通預金口座に2160万円を振り込んで1回目の決済をした。この2160万円は、上記架空の支払手数料2472万円から消費税と原告への報酬240万円の合計312万円を差し引いた金額であった。そして、上記312万円については、kが、同年9月16日に上記D名義の普通預金口座に振り込んで2回目の決済をした。

（以上につき、乙49）

イ 以上の事実を総合勘案すると、m及びkと原告は、Hの平成6年9月期から平成8年9月期までの事業年度において、HがDに対する架空の支払手数料を計上することによってHの所得金額を低額に抑え、これによって法人税等の脱税をすることとし、原告は、これに協力することの報酬として、当該架空の支払手数料の額の1割程度を受領することを合意し、実際にそれを受領していたものと認められる。

そして、平成9年9月16日にHからD名義の預金口座に振り込まれた312万円は、前記ア(ケ)のとおり、Hの平成8年9月期に計上したDに対する支払手数料2472万円（消費税込み）の税抜き金額2400万円の1割である240万円及び消費税相当額72万円の合計額であるところ、これは、原告がHの脱税行為に協力したことに伴い、原告自身が得た収入と認められるから、原告の平成9年分の雑所得に該当するものと認められる。

ウ(ア) これに対し、原告は、Hに関連する報酬は、Dに帰属し、そうでないとしてもB又はCに帰属すると主張する。

確かに、前記アのとおり、Hからの原告に対する報酬相当額を含む金員の振込先口座の名義はDであったが、前記アのとおり、原告は、Hに対し、事業実体のないDに対する架空の支払手数料を計上することによる脱税行為を提案してこれを実行したと認められるのであり、架空の支払手数料額をD名義の口座に振り込むことによってこそ、脱税行為の実行がされたということになるのであるから、そのことをもって、脱税への協力行為の報酬相当額がDに帰属することにならないことは明らかというべきである。また、B又はCに帰属することを認めるに足りる証拠もない。

したがって、原告の上記主張は採用できない。

(イ) また、原告は、Hにおいては、原告に対する報酬相当額とされた額を含む脱税行為に関連する金額について、実質的に損金算入しており、これを課税庁も認めているのであるから、原告に対する報酬相当額とされる金額を原告の雑所得とすることは矛盾する旨主張するが、前記アのとおり、原告が現実には得た所得があると認められる以上、その認定がHの経理上の処理によって左右されるものでないことはいうまでもない。

(7) 争点⑩（Oの売却による収入の帰属及びその計上時期）について

ア 証拠（該当箇所に掲記したもの）によれば、次の各事実が認められ、この認定に反する証拠又は証拠の部分は信用できず、他にこの認定を左右するに足りる証拠はない。

(ア) ガス器具等の製造等を営むN及びガス器具等の販売を営むCほか関連する各会社からなるCグループ並びにそのオーナー一族であるD一族は、昭和62年頃から、Y銀行名古屋支店から紹介された原告を顧問として、Cグループの会計及び税務処理のアドバイスを受けるほか、D一族の資産管理や相続税対策等に関する相談をするようになった。(乙16、17)

(イ) Cグループの創業者の長男であるJ(以下「J」という。)は、CやNを設立したほか、その他のガス器具等の製造会社や販売会社を設立するなどしてCグループを拡大させていったが、昭和56年3月にJが代表取締役会長の職に退いてからは、E社長がCグループ各社の代表取締役となって経営を引き継ぎ、J及び役員をしている叔父ら(H、F及びL)の意見を聞きながら、その経営を行っていた。

その後、昭和63年10月にはHが、平成4年8月にはJがそれぞれ死去し、このころ、F及びLもCグループの経営から退いたため、平成4年頃からは、E社長がCグループの経営を取り仕切るようになった。

(以上につき、乙16、17)

(ウ) Cグループの各会社の株式については、会社設立の段階で、Jだけでなく、E社長の叔父らが相当程度保有しており、Jが死去した後は、E社長のほか、Jの他の相続人、Hの相続人、F、L等のD一族が保有しており、平成5年12月10日の時点でも、E社長は、自らの資産管理会社及びE社長の実子名義のものを合わせても、C及びNの各会社の株式のうちそれぞれ約20パーセントを保有するにすぎなかった。

そこで、平成4年頃からは、E社長以外のD一族の多くがCグループの経営に関与しておらず、その保有している株式の買取りをE社長に要請してくるようになったのに加え、E社長も、将来相続等が発生することによってCグループ各社の株式が分散することを回避し、グループ各社の株式を安定株主に保有させて経営の安定を図りたいと考えた。こうして、E社長は、同5年頃から、自己の家族以外のD一族等から株式の買取りを順次行い、同7年10月には、Cにおいて、D一族が保有するNの株式2万4000株余りを、類似会社比準方式(非上場会社の株価の評価方法で、同業同程度の類似上場会社の株価を参考にして非上場会社の株式買取価格を決定する方式)で評価した株価に基づき、合計86億円余りで買い取った。

しかし、この時点で、なお6万7204株のCの株式をE社長及びその家族以外のD一族が保有していたことから、Cグループとしては、経営を安定させるためには、これらの株式を更に取り戻す必要があった。

(以上につき、乙16、17)

(エ) E社長及びM部長は、前記(ウ)の平成7年10月のNの株式買取りに先立ち、同年夏頃、買取りに伴う会計及び税務上の問題について原告に相談したところ、原告は、Nの株式を買い取る際には、類似会社比準方式を採っても構わないが、CグループがCの株式を買い取る際には、Cが株式保有特定会社に該当することになるから、類似会社比準方式は採用できず、純資産価格方式による額、すなわちCの純資産額を総発行株式数で割った額で株式を買い取らなくてはならない旨を説明した。そして、原告は、Cの株式の1株当たりの価額は、類似会社比準方式で算出すると10数万円程度にとどまるものの、これを純資産価格方式で算出すると30万円から40万円くらいとなり、D一族から6万700

0株余りの株式を買い取るためには、200億円から300億円の資金が必要になると指摘した。

しかし、㊦社長には、200億円から300億円もの資金を調達する能力はなく、㊣グループとしてその資金を借り入れることも、グループ各社の財務状況を悪化させることは明らかであった。そこで、㊦社長と㊤部長は、将来㊣の株式を買い取ることに備えて、原告に、㊣の株価を引き下げない方法はないかと尋ねたところ、原告は、㊣の純資産価格方式による株価を下げるためには、額面による第三者割当増資を行い、㊣の総株式数を増加させればよいと説明するとともに、額面で第三者割当増資を行うことによって株式引受人に受贈益が生じ、それに対する課税が生じることについては、「赤字が大きい会社を買って利用すればよいでしょう。赤字会社は、私が探してきます。」などと提案した。

そして、原告は、そのころ「㊣御提案書」と題する書面を作成して㊦社長及び㊤部長に交付し、赤字会社を利用して純資産価格方式による株価を下げるスキームの具体的内容を提案し、赤字会社の購入を勧めた。しかし、㊦社長及び㊤部長は、将来的に㊣の株式を買い取る必要があることは認識しつつも、原告には、平成9年から同10年頃になるだろうと伝えており、原告が提案する赤字会社を利用するスキームを利用するかどうかについても、最終的に㊣グループの資本関係を整理するまでのスキームを作成し、その全体の合法性や妥当性を検討する必要があると考えていた。そして、同8年9月頃、原告から赤字会社を利用した純資産価格方式による株価を引き下げるスキームにより、株価を60万円余りから約40万円又は32万円余りに引き下げられる旨の提案を受けたときにも、㊦社長は、早期に㊣の株式を買い取ることは困難であると考え、これを受け入れる返事はしなかった。

(以上につき、乙16、17、20、27)

(オ) 他方、原告は、公認会計士及び税理士として、㊣のオーナーであった㊦が相続税対策のために設立した関係会社4社の整理を依頼されていたが、㊦が平成6年5月に死亡したことから、㊦の遺産分割を優先させ、それが終了した同7年1月頃から、上記関係会社の整理を再開した。

上記関係会社には、O、P、有限会社㊫(以下「㊫」という。)及び有限会社㊬(以下「㊬」という。)があったところ、故㊦の遺産分割においては、㊣の株式259万2700株、㊫の出資持分13万口余り及び㊬の出資持分3万口余りを財団法人㊭(以下「㊭」という。)に寄付することとして、㊭を㊣の安定株主とするとともに、㊦の長女であり、上記関係会社4社の役員となっていた㊮が、㊫、㊬及びPの出資持分や関係会社4社の債務などを相続することとして、これらの整理を行うこととなった。

そして、㊮は、原告の助言の下、平成7年4月、Pに㊬を、Oに㊫を吸収合併させるなどして、PとOの2社にし、両社が保有していた㊣の株式を、借入金の代物弁済に充てたり、市場で売却したりして債務の整理を進めた。ところが、P及びOの代表者であった㊮が㊣及び㊭の理事でもあったことから、証券会社から、上記株式の売却等がインサイダー取引になるおそれがあるとの指摘を受けたため、同年11月、原告がP及びOの取締役となり、代表者となった。

その後、平成8年1月頃、㊮が所有するP及びOの各出資持分を両社に対する未払金と相殺する形で両社に売却した上で、原告は、PとOの減資を行い、㊭が所有する両社の出

資持分全部を◎の株式で減資払戻しすることによって、⑩の所有する両社の出資持分を◎の株式に置き換えた。

このようにして、PとOは、◎やQ一族との関係がなくなったが、両社は、◎の株価が高い時にその株式を現物出資で受け入れたため、その簿価が高額だったものの、上記の減資払戻しでは低い株価で評価したため、Oは177億円余り、Pは66億8000万円余りの売却損を計上し、平成8年3月31日現在で、Oは422億7000万円余り、Pは273億円余りの欠損金を抱えていた。

そのような中、原告は、平成7年頃から、◎の監査役であった㊦に対し、OとPを譲ってもらいたいと要請していたところ、平成8年1月頃、㊦は、㊧らの了解を得て、これを承諾した。

(以上につき、乙18、19)

(カ) 原告は、平成9年春頃、㊥社長及び㊭部長に対し、O及びPという赤字会社2社を特定した上で、Oに約420億円、Pに約270億円の欠損金が出ることになった、2社のオーナーは、欠損金の3パーセントの20億円くらいで売ると言っているが、急いで資金を必要としているので、すぐに売りたいと言っている、などと言って、上記2社を早期に購入することを勧めた。

そして、原告は、㊣グループが、OとPを購入し、両社がそれぞれ50パーセントを出資して別の有限会社㊮を設立し、これら3社がそれぞれ50パーセントずつの出資金を持ち合う関係を作った上、額面500円で発行済株式数の2倍、すなわち19万2000株の◎の株式をOとPに割り当てる旨のスキームが記載された提案書を㊥社長及び㊭部長に交付した。この提案によると、◎の株価は、純資産価格方式によっても21万円程度に下げることができ、㊩一族が保有する株式を買い取るために必要な資金は、130億円程度にとどまるとされており、買取価格を約270億円圧縮できるというものであった。

㊥社長は、㊣グループ全体の資本構成などを考えた最終段階までのスキームを完成させてから赤字会社の購入を決めたいとは考えていたものの、原告からの上記提案を受け、㊩一族からも◎の株式を買い取ってほしい旨の要望を受けていたことから、㊭部長と相談した結果、㊣からの資金流出をできるだけ抑えた形で◎の株式を買い取るためには、原告のスキームに従うのがよいと考えるようになり、平成9年5月頃、原告の提案どおり、赤字会社2社を買い取ることを決意し、その旨を原告に伝えた。これに対し、原告は、赤字会社2社を購入した後も、◎の株式の買取りまでのすべてのスキームが終了するまで、上記2社の帳簿等を管理し、その経理処理もする旨述べた。

(以上につき、乙16、17)

(キ) ㊥社長は、O及びPの売買価格については、前記のとおりそのオーナーから欠損金額の3パーセントとの条件であると聞いていたことから、両社の確定申告書から算出した合計20億8345万1200円で了承する旨を㊭部長に伝えた。また、その購入代金の支払については、㊥社長は、当初はスキーム全体の進展に伴って段階的に支払うような方法にしたいと考えていたが、原告から、早急に全額を支払うよう求められたことから、これを了承した。

そして、赤字会社の購入代金の経理処理については、㊭部長において、将来第三者割当増資後に赤字会社から◎の株式を引き取る際に、◎が自社株を取得する結果とならないよ

う、㊦社長の了解を得て、これを一時的に両社に対するNからの貸付金又は仮払金として出金することとした。

その後、Nは、平成9年7月1日、Y銀行名古屋支店のN名義の口座から、原告が指定した㊧銀行赤坂支店のO名義の口座に20億8345万1200円を送金した。なお、㊦社長は、原告から、NからO名義の口座に振り込まれた金員については、原告が赤字会社2社の元オーナーの会社へ送金すると聞かされていた。

他方、原告は、㊦社長の意向を受けて、平成9年7月1日付けで、Oの商号を「有限会社㊰」に、Pの商号を「有限会社㊱」に変更し、その取締役にいずれも原告に替わって㊦社長が就任する旨の登記をした。また、有限会社㊰（以下「㊰」という。）については、その出資持分全705口のうち505口を20億8345万1200円で㊰が買い取って出資者に払い戻し、出資持分を200口にする方法で減資の手続きを行い、㊦社長が㊰の出資持分全200口を取得した旨の平成9年8月28日付けの㊰の臨時社員総会議事録を作成し、同年11月6日付けで減資の登記をした。

（以上、乙16、17、19、20、弁論の全趣旨）

(ク) 原告は、前記(キ)のとおりO名義の口座に振り込まれた20億8345万1200円について、平成9年7月2日頃、㊲（後記(8)ア(イ)のとおり、Q一族の相続税対策のために同年2月3日に設立した会社）名義の預金口座に振り替え、同年7月3日頃、これを原告が代表者となっている㊳株式会社（以下「㊳」という。）名義の口座に振り替えた。他方、原告は、アメリカ合衆国ハワイ州にある㊴ホテルを購入しようと考え、同年4月4日頃、申込金として20万ドルを送金し、同年6月にはホテルを保有させるためのハワイ州法人㊵（その後㊵に商号変更）を設立し、その頃、中間金30万ドルを送金するなどしていたところ、同年7月3日頃、㊳名義の口座に振り替えた上記20億8345万1200円のうち19億9715万2610円を出金し、㊳の名義でY銀行名古屋駅前支店から借り入れた約5億3000万円と合わせた2170万ドルをハワイに送金し、㊴ホテルを購入した。

（以上につき、甲2、乙20、33、弁論の全趣旨）

(ケ) その後、原告が提案したような㊰、有限会社㊱及び新設会社の3社が出資持分を持ち合う関係の形成や第三者割当増資の実施等による㊲の株価引下げ等のスキームが現実に実行されることはなかったところ、平成10年1月、㊦社長のもとに国税局の調査が入ったことから、㊦社長は、同年2月頃、㊶監査法人に原告の提案内容について相談し、スキーム全体としてみると租税回避行為であるとみなされるおそれが高いとの回答を得たため、原告の提案したスキームの実施を中止した。

（乙16）

イ 以上の事実を総合勘案し、また、原告が赤字会社となっていたO及びPをQ一族から譲り受ける際、それに対する対価を支払う旨の合意がされたことを認めるに足りる証拠はなく、上記2社は、原告が無償で譲り受けたものであると認められることを併せ考慮すると、NからO名義の口座に振り込まれた20億8345万1200円は、原告が㊲グループに対して提案した赤字会社2社を用いた㊲の株価の引下げ等のスキームの実現という事業の一環として、㊲グループがO及びPの出資持分を含む支配権の移転を受けたことに伴い、その役務の対価として原告に対して支払われたものと認めるのが相当である。

そして、前記アの事実に照らすと、上記の事業は、原告個人が原告個人のために行い、その成果である報酬を直接自己に帰属させていたというべきであるから、NからO名義の口座に振り込まれた金員は、原告個人に法律上帰属していたものと認められる。このことは、原告が、上記振込みの直後に、その大半を自己のハワイのホテル購入の残金として費消していることから明らかというべきである。

ウ そして、所得税法上の所得の確定の時期については、所得税法36条1項は、その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額について「その年において収入すべき金額」としてしていることから考えると、同法は、現実の収入があったか否かによるのではなく、その収入の原因となる権利が確定した場合には、その確定の時点で所得の実現があったものとしてこの権利確定の時期の属する年分の課税所得を計算するという建前（いわゆる権利確定主義）を採用しているものと解される。すなわち、課税に当たって常に現実収入の時まで課税することができないとしたのでは、納税者の恣意を許し、課税の公平を期し難いので、徴税政策上の技術的見地から、収入の原因となる権利の確定した時期をとらえて課税することにしたものとして解される。

そして、上記の収入の原因となる権利が確定する時期については、それぞれの権利の特質を考慮し決定されるべきものであり、所得税法基本通達36-8(5)が、事業所得のうち、人的役務の提供による収入金額について収入すべき時期は、「その人的役務の提供を完了した日。ただし、人的役務の提供による報酬を期間の経過又は役務の提供の程度等に応じて収入する特約又は慣習がある場合におけるその期間の経過又は役務の提供の程度等に対応する報酬については、その特約又は慣習によりその収入すべき事由が生じた日」としているのも、そのような観点に立つものと解される。

これを本件についてみると、確かに、前記アに認定したところによれば、原告は、◎グループに対し、◎の株価を引き下げるという最終的な目標をもったスキームを提案し、その第1段階として、赤字会社であるO及びPを購入するという事業を行ったのではあるが、原告が上記スキームを提案した時点において、その全体について具体的方法が定まっていたとは認められず、また、その実現可能性の見通しが立っているといえるかも明らかではなかったといえるし、スキーム全体に対する報酬の支払方法について原告と◎グループとの間で合意がされていたと認めるに足りる証拠がないことからすると、原告において、NにO及びPを取得させること自体が、完結した1つの事業であったとみることができ、O名義の口座に振り込まれた金員も、当該事業に対する対価であったとみるのが相当である。

そうすると、前記アのとおり、O及びPは、平成9年7月1日頃にはN側に譲渡されていたのであるから、これに伴う収入は、原告において同9年に収入すべき金額であるというのが相当である。

エ これに対し、原告は、◎グループの株式買取対策の実行に係る業務は、Bが行ったものであるとして、その報酬であるO名義の口座への振込金は、D又はBに帰属する旨主張するが、D又はBにおいて上記業務を行ったことを認めるに足りる証拠はないから、上記主張は採用できない。

なお、原告は、Bの平成9年6月期及び平成10年6月期の総勘定元帳において、Oの売却に係る事務に係る交通費の支出があり、また、D又はAからの業務委託費が計上されているから、当該事務はBにおける業務として行った旨の主張をする（甲9参照。）が、当該総

勘定元帳の記載と具体的業務との関連は明らかでない上、前記(5)のとおり、原告が行った業務の一部をBと同様の原告の関連法人であるCに委託していることもあることからすると、これらの記載をもって、Oの売却に係る手数料収入がBに帰属するものと認めることはできない。

- (8) 争点⑩(平成9年分のQ一族から得た相続税の物納に係る手数料収入の帰属及びその計上時期)について

ア 証拠(該当箇所に掲記したもの)によれば、次の各事実が認められ、この認定に反する証拠又は証拠の部分は信用できず、他にこの認定を左右するに足りる証拠はない。

(ア) 原告は、㉔のオーナーであり、平成6年に死亡した㉑の遺産相続(同人が死亡して間もなく同人の妻㉒も死亡したことによるその相続を含む。)に関連し、公認会計士及び税理士として、㉑の相続人であるQ一族の税務に関する事務を行い、遺産分割の調整等にも関与していた。

Q一族の遺産分割については、相続人間で、平成7年1月には故㉑の遺産について、同年3月には故㉒の遺産について、それぞれ遺産分割協議ができていた。その結果、故㉑の相続財産である東京都品川区内にある不動産(㉓と㉔の建物及び敷地)につき、㉓については、㉕(養子)、㉖(長女)、㉗(長男)、㉘(二男)及び㉙(三女)が共有で取得し、㉔については、故㉒が取得した上で、更に㉘及び㉙が共有で取得することとなったが、これは、相続税の納付方法として、故㉑の遺産に関する相続税を㉓の物納により、故㉒の遺産に関する相続税を㉔の物納によりそれぞれ納付することを予定してのものであり、これは、原告の提案に基づくものであった。

そして、原告は、Q一族の相続税の申告を行うとともに、平成7年1月19日には㉓について、同年3月16日には㉔について、それぞれの相続人名義で作成した相続税物納申請書を雪谷税務署に提出した。

しかし、平成8年11月頃、相続税の軽減措置が採られたことに伴い、職権で相続税の更正が行われ、その結果、同年12月18日付けで㉓についての物納は認められたものの、㉔については、物納の必要がなくなったとして同月下旬に取り下げることとなり、㉔の取扱いについては、再度相続人間で協議する必要性が生じた。(以上につき、乙28から33まで)

(イ) Q一族は、協議の結果、㉔を㉕に寄付することとし、それに関する税務処理や相続人間の取扱いの調整を原告に依頼した。

原告は、平成9年1月頃、Q一族に対し、㉕が1億7510万円、㉖が7億1345万円、㉗が2億1145万円をそれぞれ出資して㉚という新会社を設立し、㉚が㉘に6億1248万5000円、㉙に4億4499万5000円を支払って㉔を購入した上で、㉚がこれを㉕に寄付し、これによって㉚は資産も負債もゼロとなって役割を終えることから、直ちに消滅させるというスキームを提案したところ、Q一族はこれを受け入れることとした。

(以上につき、乙28から33まで)

(ウ) そこで、原告は、平成9年1月頃、Q一族に対し、「Q家物納手数料計算書」と題する書面を送付し、Q一族各人の分割割合を明示して、手数料として1億1000万円を請求した。上記書面には、「なお、当方の便宜上(有)㉚から手数料として受け取りたく、

上記金額を(有)㊄の設立時の出資金に加えて処理していただきたく、お願い申し上げます。」と記載されていた。

そして、㊀は、同年1月31日頃、上記㊄の出資金11億円と原告への報酬1億1330万円(消費税込み)の合計12億1330万円を、Y銀行荏原支店の㊄名義の別段預金に入金した。

また、原告は、同年2月3日、㊄を設立し、自ら同会社の取締役役に就任して代表者となった。

(以上につき、乙28から33まで)

(エ) そして、原告は、平成9年2月4日、Q一族をY銀行荏原支店に集め、相続人間の金員の授受等を行わせたり、㊁の売買契約書を作成したりしたが、その際、同支店に開設した㊄名義の普通預金口座に別段預金から12億1100万円を入金し、そのうち10億5748万円を㊁の売買代金として、㊀及び㊁の口座に振り込んだ。また、この席上、Q一族の遺産分割が最終的に完了したことを確認するため、Q一族が署名押印した「合意書」及び「手続承認書」並びに㊄の代表取締役である原告が署名押印したQ一族宛ての「報告書」などを作成した。

上記「合意書」は、Q一族が、故㊁の相続財産に係る平成7年1月12日付け遺産分割協議及び故㊁の相続財産に係る同年3月11日付け遺産分割協議並びに「これに付帯する手続」を経て、それぞれ最終的に金員を受領したことを相互に確認することなどを内容とするものであった。また、上記「報告書」は、「当社こと有限会社㊄は、㊁氏から金1億7510円、㊀氏から金7億1345万円および㊁氏から金2億1145万円の出資を受けたうえ、不動産を購入し、この不動産の売主である㊀氏に金6億1248万5000円を、また同㊁氏に金4億4499万5000円を、それぞれ支払い、その後右不動産を寄附し、さらに右不動産の各移転に伴う諸経費を支払うなど残務の処理を行うことにより、無資産の状態となるものであることを御報告するとともに、当社と貴殿らとの間には、何らの債権債務が存しないことを確認いたします。」というものであり、上記「手続承認書」は、「私たちは、いずれも有限会社㊄の平成9年2月4日付報告書記載のとおりの内容を承認し、かつ右内容実行のために同社の株主としての権利が行使されることを承認するとともに、右内容の手続の実行をもって同日付合意書第1項の「付帯する手続」が実行されたものであって、今後私たちにおいて、同社に対し、出資金もしくは不動産の返還を求め、あるいは同社の株主としての権利行使を求めたりすることはなく、私たちと同社との間には、何らの債権債務が存しないものであることを、確認いたします。」というものであった。

そして、原告は、平成9年2月19日付けで、㊁の土地建物について、㊀及び㊁が直接それぞれの持分を㊄に寄付した旨の所有権移転登記手続をした。

(以上につき、乙28から33まで)

(オ) 原告は、㊄名義の普通預金口座から口座開設日である平成9年2月4日に㊀及び㊁に対する㊁の売買代金10億5748万円を振込みにより支払った残額の1億5352万円について、同月25日に3600万円余り、同月28日に3000万円余り、同年3月26日に4500万円余り、同年4月3日に3800万円余りをそれぞれ出金しているところ、同年2月28日、3月26日及び4月3日に、出金した合計1億1300万円余りに

については、いずれも原告の知人が経営する会社に対する貸付金等に充てられた。なお、㊦の清算手続は行われなかった。(乙33、34)

イ 以上の事実を総合勘案すると、Q一族から㊦名義の普通預金口座に振り込まれた1億1000万円は、原告がQ一族から物納申請手続の依頼を受け、その際、㊦を利用した相続人間の手取額を調整するスキームを提案して実行した上で、その事業に対する対価として原告に対して支払われたものと認めるのが相当である。

そして、前記アの事実を照らすと、上記の事業は、原告個人が原告個人のために行い、その成果である報酬を直接自己に帰属させていたというべきであり、原告がその収益を実質的に支配していたものと認められるから、Q一族から㊦名義の口座に振り込まれた金員は、原告個人に法律上帰属していたものと認められる。このことは、原告が上記振込みの直後にその金額のほぼ全額を知人の経営する会社に対する貸付金として費消していることから明らかというべきである。

ウ これに対し、原告は、㊦名義の口座に振り込まれた金員は、D又はBに帰属すべきものであると主張するが、Q一族の遺産相続に関する業務をD又はBにおいて行ったと認めるに足りる証拠はなく、上記主張は採用できない。

また、原告は、㊦の清算手続が終了していないから、人的役務の提供が終了しておらず、上記金員は収入として計上できない旨の主張をする。確かに、前記アに認定したところによれば、Q一族は、原告から、㊦を清算して消滅させることを予定している旨の説明を受けていたが、㊦の清算手続は行われていないのであるが、前記ア(エ)のとおり、Q一族と原告との間では、平成9年2月4日をもって業務がすべて完了した旨の確認がされているのであって、原告がQ一族に対して提案したスキームは、同日の関係書類への署名押印及び1億1000万円の支払によって実質的に終了したと認められるから、これをもって役務の提供は完了したものと認めるのが相当であり、上記金員は、平成9年に原告が収入すべき金額と認められる。なお、証拠(乙33)によれば、原告は、その後、㊦を前記(7)ア(ク)のとおり㊧ホテルを所有するための現地法人として設立した㊨の株主としていることが認められるのであって、このように自己のために利用していた㊦が清算されていないことをもって役務が完了していない旨の主張をすることは、失当といわざるを得ない。

さらに、原告は、上記金員には、清算費用等も含まれており、その金額が確定していない旨の主張をするが、上記のとおり、㊦の清算は業務の内容であったとは認められないのであるから、上記主張はその前提において失当である。

なお、Bの総勘定元帳の記載をもって、Q一族に対する業務に係る収入がBに帰属すると認めることができないことは、前記のとおりである。

(9) 争点㊩(LPS第5物件の建物の減価償却費の認定の適法性)について

ア 証拠(乙4、乙52の3、53の3、54の4、55の3、56の3)によれば、原告は、平成2年11月頃、㊪及び㊫の2か所の施設から構成されるLPS第5物件の持分を取得し、同8年10月に売却するまでの間である平成4年分から同8年分までの確定申告において、同物件に係る収支を事業損失として申告していたことが認められるところ、被告は、原告による上記各申告におけるLPS第5物件に係る必要経費の計上には、減価償却費の計算において誤りがある旨主張する。すなわち、原告は、LPS第5物件の建物に係る減価償却費の計算において、その耐用年数及び定額法に基づく償却率を、㊬については耐用年数3年、償

却率0.333と、㉔については耐用年数8年、償却率0.125としていたのに対し、被告は、耐用年数を㉔については24年、㉕については31年とすべきであると主張する。これは、LPS第5物件建物の構造について、原告が「木造」であるとして申告したのに対し、被告は「れんが造」であると主張することによるものである。

そこで、LPS第5物件の構成物件である㉔及び㉕の建物（以下併せて「LPS第5物件建物」という。）の構造について検討する。

イ 乙58は、名古屋国税局収税官吏が、アメリカ合衆国ミシガン州に所在する上記両建物の不動産登記簿の写し等を調査した結果の報告を受け、これを報告書にまとめたものであるところ、その報告によると、LPS第5物件建物は、いずれもその構造はれんが造りであるとされている。

ところで、耐用年数通達1-2-1は、建物を構造により区分する場合において、どの構造に属するかは、その主要柱、耐力壁、又ははり等その建物の主要部分により判定するとしているところ、乙58によっても、LPS第5物件建物の柱がいかなる材質のものかは判断することができない。もっとも、乙58の別添資料であるLPS第5物件建物の不動産登記簿の写しを調査した結果を記載した書面によれば、外壁はいずれも「表面煉瓦造り」とされ、特に㉔については、「コンクリートブロックの上に煉瓦を貼り付けたものと思われる」と記載されている。また、建物の基礎はいずれも「コンクリート」と記載されている。

これらの事情に照らすと、LPS第5物件建物の主要部分の構造は、れんが造り又はコンクリート造りと認められるというべきであり、LPS第5物件建物は、いずれも耐用年数省令別表第1の「れんが造、石造又はブロック造のもの」に該当するものと認めるのが相当である。

これに対し、原告は、平成3年頃現地へ赴き、LPS第5物件建物の柱は木造であり、壁の中には類焼を防ぐためにれんがを入れてある旨の説明を受けたとして、LPS第5物件建物の構造は木造であると主張し、それに沿う内容の原告の陳述書（甲4）がある。しかし、原告が実際にそのような説明を受けたことを裏付ける証拠はなく、仮にそのようなことがあったとしても、その説明内容を客観的に裏付ける証拠もないから、上記陳述書の内容を信用することはできず、原告の上記主張は採用できない。

ウ 以上に認定したところにより、LPS第5物件建物の耐用年数について検討する。

LPS第5物件建物は、いずれも療養施設であるから、耐用年数省令別表第1（ただし、平成4年分については平成5年大蔵省令第48号による改正前のもの、平成5年分については平成6年大蔵省令第42号による改正前のもの）の構造が「れんが造、石造又はブロック造のもの」のうち、「旅館用、ホテル用又は病院用のもの」に該当し、その耐用年数は42年となるのが原則である。

ところが、乙58によれば、LPS第5物件建物の建築年月は、㉔が1969年8月、㉕が1977年5月頃であると認められるところ、前記アのとおり、原告がこれらの持分を取得したのは、平成2年（1990年）11月であるから、原告は、中古物件を取得したことになる。

そして、耐用年数省令3条1項は、個人が、別の個人において使用、又は法人において事業の用に供された減価償却資産を取得してこれを個人の業務の用に供した場合における当該資産の耐用年数は、その用に供した時以後の使用可能期間の年数によることができるとし、

耐用年数通達1-5-2「中古資産の耐用年数の見積りの簡便法」（平成6年課法2-1による改正前のもの）は、残存耐用年数を見積もることが困難であるときは、法定耐用年数の一部を経過した資産については、当該資産の法定耐用年数から経過年数を控除した年数に経過年数の100分の20に相当する年数を加算した年数とすることができる旨を規定しているところ、LPS第5物件建物については、残存耐用年数を見積もることが困難であると認められるから、上記「中古資産の耐用年数の見積りの簡便法」にしたがってLPS第5物件建物の耐用年数を計算すると、次のとおりとなる。

A ㉔

$$(42年-21年3月(経過年数)) \\ + (21年3月(経過年数) \times 20 / 100) = 24年$$

B ㉕

$$(42年-13年6月(経過年数)) \\ + (13年6月(経過年数) \times 20 / 100) = 31年$$

エ そして、この耐用年数に基づき計算したLPS第5物件に係る必要経費に算入すべき減価償却費（平成4年分及び同5年分に係るもの）は、別表7-1及び同7-2の各「本年分の必要経費算入額」欄記載のとおり、平成4年分が1096万9133円、同5年分が1194万4034円であると認められる。他方、乙52の3及び53の3によれば、原告が平成4年分及び同5年分の確定申告の際に減価償却費として必要経費に算入した金額は、平成4年分が3661万8549円、同5年分が3759万3453円と認められるから、これらと上記認定額との差額である同4年分2564万9416円、同5年分2564万9419円が、原告において過大に計上した額であると認めるのが相当である。

(10) 争点⑬（更正処分の理由付記の不備の有無）について

原告は、本件各更正処分については、所得税法155条2項に基づき、その更正の理由を付記しなければならないところ、信ぴょう性のある資料の摘示や処分の具体的根拠の明示を欠いているから、いずれも違法である旨主張する。

しかし、原告については、平成11年8月4日付けで本件青色取消処分がされており、これは後記4のとおり適法なものと認められるところ、その結果、原告の申告書は、所得税法150条1項本文により本件各係争年分においては青色申告書以外の申告書（いわゆる白色申告書）とみなされるから、同法155条2項の適用はなく、その更正処分には理由の付記は不要となる。

したがって、原告の上記主張は、その前提を欠くものというべきである。なお、原告は、課税庁が更正処分を行うと同時に青色申告の承認の取消処分をする場合には、更正が適法に行われたことが前提になるところ、ここにいう「適法」には理由付記がされていることも含まれると解するべきであるとし、その理由は、このような場合に理由付記を不要とすると、課税庁の恣意性を排除するという法の趣旨を没却するからである旨の主張をする。しかし、所得税法その他の関係法令をみても、そのように解すべきとする規定は見当たらず、原告の上記主張は採用できない。

(11) 争点⑭（更正期間徒過の違法の有無）について

原告は、平成4年分更正処分及び平成5年分更正処分は、期間制限7年が適用される場合でないから違法である旨主張するが、後記6のとおり平成4年分重加算税賦課決定処分及び平成

5年分重加算税賦課決定処分はいずれも適法であるから、上記主張は理由がない。

4 本件青色取消処分の適法性について

前記3(5)ア(オ)のとおり、原告は、Fの出資持分の売却についてのコンサルティング業務に係る報酬として、Vから平成4年7月17日に2億5172万5813円を受領しており、これは、平成4年分の原告の事業所得とされるべきものであるのに、原告は、これを自己の事業収入の総勘定元帳に記載せず、Y銀行名古屋支店のD名義の普通預金口座に入金したことが認められるところ、前記3(5)に認定したところによれば、上記事実は、平成11年法律第160号による改正前の所得税法150条1項3号に規定する「帳簿書類に取引の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装して記載し又は記録し」たことに該当するものと認められる。

したがって、本件青色取消処分は適法である。

5 平成4年分更正処分、平成5年分更正処分及び平成9年分更正処分の適法性について

(1) 前記1から4までに判断したところによれば、

- ① 原告の平成4年分の所得税の算出に当たって、EからのLPS取引の紹介手数料1851万6471円及びVからのFに係るコンサルティング業務報酬2億5172万5813円は原告の事業所得とされるべきものであり、原告による確定申告においてLPS第5物件に係る減価償却費として計上されたもののうち2564万9416円は過大に計上されたものとして原告の事業所得の金額に加算されるべきものであり、
- ② 原告の平成5年分の所得税の算出に当たって、EからのLPS取引の紹介手数料2534万7852円は原告の事業所得とされるべきものであり、原告による確定申告においてLPS第5物件に係る減価償却費として計上されたもののうち2564万9419円は過大に計上されたものとして原告の事業所得の金額に加算されるべきものであり、
- ③ 原告の平成9年分の所得税の算出に当たって、Nに対するO及びPの売却に係る収入20億8345万1200円及びQ一族から受領した相続税の物納等に係る収入1億1100万円は原告の事業所得とされるべきものであり、

これらの事情に、前記3(10)及び(11)のとおり、本件各更正処分には、理由付記の不備又は更正期間徒過の違法が認められないこと、前記4のとおり本件青色取消処分が適法であること、原告の確定申告の内容及び弁論の全趣旨を総合考慮すると、前記3の各争点以外のところを含め、前記第2の2記載のとおり被告が平成4年分更正処分、平成5年分更正処分及び平成9年分更正処分の根拠として主張するところは、いずれも適法であると認められる。

(2) そして、前記(1)の点を踏まえ、所得税法89条1項(平成4年分及び同5年分につき、平成6年法律第109号による改正前のもの、平成9年分につき、平成18年法律第10号による改正前のもの)その他関係法令に従って計算すれば、前記第2の2記載の被告の主張に係る本件各更正処分の根拠のとおり、平成4年分の原告の総所得金額は2億7949万2380円、納付すべき所得税額は1億0979万3000円、同5年分の原告の総所得金額は6161万1058円、納付すべき所得税額は744万7100円、平成9年分の原告の総所得金額は21億1111万8253円、納付すべき所得税額は10億3765万3000円であるとそれぞれ認められる。

そして、平成4年分更正処分、平成5年分更正処分及び平成9年分更正処分における納付すべき所得税額は、いずれも上記各金額を下回るから、上記各更正処分は、いずれも適法であると認められる。

6 平成4年分賦課決定処分及び平成5年分賦課決定処分の適法性について

(1) 平成4年分賦課決定処分の適法性について

ア 平成4年分重加算税賦課決定処分の適法性について

平成4年分更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった所得税額1億3219万7300円のうち、EからのLPS取引の紹介手数料及びVからのFに係るコンサルティング業務報酬に対応する金額は1億0712万円であると認められるところ、前記3(4)及び(5)に認定したところによれば、これらの部分は、原告が国税通則法68条1項に規定する「国税の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、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたとき」に該当すると認められるから、上記金額について、同項の規定に基づき重加算税の額を算出すると3749万2000円となる。これは、平成4年分重加算税賦課決定処分における重加算税額と同額であるから、同処分は適法であると認められる。

イ 平成4年分過少申告加算税賦課決定処分の適法性について

平成4年分更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった所得税額1億3219万7300円のうち、前記アの重加算税の賦課決定の対象となった所得及び国税通則法65条4項に規定する正当な理由があると認められる青色申告特別控除額（別紙の第2の1(1)ア(ア) b (e)）に対応する税額を除く部分の税額2503万円について、同法65条1項及び2項の規定に基づき過少申告加算税の額を算出すると362万4500円となる。これは、平成4年分過少申告加算税賦課決定処分における過少申告加算税額と同額であるから、同処分は適法であると認められる。

(2) 平成5年分賦課決定処分の適法性について

ア 平成5年分重加算税賦課決定処分の適法性について

平成5年分更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった所得税額2408万1400円のうち、EからのLPS取引の紹介手数料に対応する金額は1267万円であると認められるところ、前記3(4)に認定したところによれば、この部分は、原告が国税通則法68条1項に規定する「国税の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、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたとき」に該当すると認められるから、上記金額について、同項の規定に基づき重加算税の額を算出すると443万4500円となる。これは、平成5年分重加算税賦課決定処分における重加算税額と同額であるから、同処分は適法であると認められる。

イ 平成5年分過少申告加算税賦課決定処分の適法性について

平成5年分更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった所得税額2408万1400円のうち、前記アの重加算税の賦課決定の対象となった所得及び国税通則法65条4項に規定する正当な理由があると認められる青色申告特別控除額（別紙の第2の1(2)ア(ア) b (c)）に対応する税額を除く部分の税額1130万円について、同法65条1項及び2項の規定に基づき過少申告加算税の額を算出すると160万8500円となる。これは、平成5年分過少申告加算税賦課決定処分における過少申告加算税額と同額であるから、同処分は適法であると認められる。

第4 結論

よって、その余の点につき判断するまでもなく、本件訴えのうち、平成6年分更正処分、平成6

年分各賦課決定処分、平成7年分更正処分、平成8年分更正処分、平成8年分賦課決定処分、平成9年更正処分のうち純損失の額1948万8920円から純損失の額1451万0870円までの部分、及び平成9年分賦課決定処分の取消しを求める部分是不適法であるから、これらをいずれも却下し、その余の訴えに係る請求は理由がないから、これらをいずれも棄却することとして、訴訟費用の負担につき、行訴法7条、民訴法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38部

裁判長裁判官 杉原 則彦

裁判官 角谷 昌毅

裁判官 澤村 智子

本件各処分根拠及び適法性

第1 本件青色取消処分の根拠及び適法性

原告は、V（以下「V」という。）による有限会社F（以下「F」という。）の出資持分の売却に係る案件（以下「F案件」という。）についてのコンサルティング業務を行い、これに係る報酬として平成4年7月17日に受領した2億5172万5813円を自己の事業収入の総勘定元帳に記載せず、Y銀行名古屋支店D名義の普通預金口座に入金したところ、このような事実は、所得税法150条1項3号（平成11年法律第160号による改正前のもの）に規定する「帳簿書類に取引の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装して記載し又は記録し」たことに該当する。

したがって、本件青色取消処分は適法である。

第2 本件各更正処分の根拠及び適法性

1 本件各更正処分の根拠

(1) 平成4年分

ア 総所得金額 2億7949万2380円

上記金額は、次の(ア)から(ウ)までの各金額の合計額である。

(ア) 事業所得の金額 2億3085万3141円

上記金額は、次のa及びbの各金額の合計額からcの金額を控除した金額である。

a 確定申告額 △3546万0487円

上記金額は、原告が確定申告書に記載した事業所得の金額である。

b 事業所得に加算される金額 4億2815万2832円

上記金額は、次の(a)から(e)までの各金額の合計額である。

(a) リミテッドパートナーシップLPS取引の紹介手数料 1851万6471円

【①⑬】

上記金額は、原告が、Z（以下「Z」という。）が代表取締役を務める株式会社E（以下「E」という。）からアメリカ合衆国テネシー州にあるa（a株式会社。以下「a」という。）が募集するリミテッドパートナーシップ（以下「LPS」という。）の出資権売買のあっせんを依頼され、このあっせんの対価として受領した紹介手数料の金額である。

(b) コンサルティング業務報酬 2億5172万5813円

【②⑬】

上記金額は、F案件に関するコンサルティング業務の報酬である。

(c) 為替差益 8万6255円

【⑬⑭】

上記金額は、Y銀行名古屋駅前支店の原告名義の外貨預金口座（以下「本件外貨預金口座」という。）に係る為替差益である。

(d) LPS取引に係る経費 1億5772万4293円

上記金額は、次のi及びiiの各金額の合計額である。

i LPS第11物件に係る経費 1億3207万4877円

【⑬⑭】

上記金額は、原告が出資を行っていないLPS取引である第11物件ナーシングホーム（以下「LPS第11物件」といい、以下LPS取引に係るナーシングホームについては同様に表記する。）に係る必要経費の合計額であり（詳細については、別表2参照。）、原告の必要経費とはならない金額である。

ii LPS第5物件に係る減価償却費 2564万9416円
【⑫⑬⑭】

上記金額は、原告が確定申告時に必要経費に算入したLPS第5物件に係る減価償却費のうち、耐用年数の誤りにより過大に計上された金額である。

(e) 青色申告特別控除額 10万円
【青色取消】

上記金額は、原告が確定申告時に記載した青色申告特別控除の金額であるが、原告の青色申告の承認は本件青色取消処分により平成4年分以降は取り消されているため、原告には当該控除は適用されない。

c 事業所得から減算される金額 1億6183万9204円
上記金額は、次の(a)から(c)までの各金額の合計額である。

(a) LPS取引に係る収入金額 1億0583万3278円
【⑬⑭】

上記金額は、前記b(d)iの原告が出資を行っていないLPS取引であるLPS第11物件に係る収入であり、原告の収入金額とはならないものである。

(b) コンサルティング業務報酬に係る必要経費 5600万0824円
【⑫⑬】

上記金額は、次のi及びiiの各金額の合計額であり、前記b(b)のF案件に係る必要経費の金額である。

i 情報提供料 4500万0412円
上記金額は、株式会社fに対して支払ったF案件の情報提供料である。

ii 手数料 1100万0412円
上記金額は、F案件に関連してCに支払った手数料である。

(c) 雑費 5102円
【①⑬】

上記金額は、LPSの出資のあっせんに関する外国為替チャージ料である。

(イ) 給与所得の金額 4790万円

上記金額は、原告が平成4年分確定申告書に給与所得として記載した金額と同額である。

(ウ) 雑所得の金額 73万9239円

上記金額は、原告が平成4年分確定申告書に雑所得として記載した金額と同額である。

イ 所得控除の額の合計額 192万8970円

上記金額は、原告が平成4年分確定申告書に記載した社会保険料控除の額81万3970円、生命保険料控除の額5万円、損害保険料控除の額1万5000円、扶養控除の額70万円及び基礎控除の額35万円の合計額である。

ウ 課税される総所得金額 2億7756万3000円

上記金額は、前記アの総所得金額2億7949万2380円から前記イの所得控除の額の合

計額192万8970円を控除した金額（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。以下同じ。）である。

エ 納付すべき税額 1億0979万3000円

上記金額は、次の(ア)の金額から(イ)の金額を控除した金額（国税通則法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。）である。

(ア) 課税される総所得金額に対する税額 1億3488万1500円

上記金額は、前記ウの課税される総所得金額2億7756万3000円に所得税法89条1項所定の税率（平成6年法律第109号による改正前のもの）を適用して算出した金額である。

(イ) 源泉徴収税額 2508万8425円

上記金額は、原告が平成4年分確定申告書に記載した源泉徴収税額と同額である。

(2) 平成5年分

ア 総所得金額 6161万1058円

上記金額は、次の(ア)から(ウ)までの各金額の合計額である。

(ア) 事業所得の金額 2474万1812円

上記金額は、次のa及びbの各金額の合計額からcの金額を控除した金額である。

a 確定申告額 △2609万1283円

上記金額は、原告が確定申告書に記載した事業所得の金額である。

b 事業所得に加算される金額 5134万7271円

上記金額は、次の(a)から(c)までの各金額の合計額である。

(a) LPS取引の紹介手数料 2534万7852円

【①⑬】

上記金額は、原告が、a募集のLPSに対する出資者を紹介することにより、Eから受領した手数料である。

(b) LPS取引に係る経費 2564万9419円

【⑫⑬⑭】

上記金額は、確定申告時に必要経費に算入されたLPS第5物件に係る減価償却費のうち、耐用年数の誤りにより過大に計上された金額である。

(c) 青色申告特別控除額 35万円

【青色取消】

上記金額は、原告が確定申告時に記載した青色申告特別控除の金額であるが、原告の青色申告の承認は本件青色取消処分により平成4年分以降は取り消されているため、原告には当該控除は適用されない。

c 事業所得から減算される金額 51万4176円

上記金額は、次の(a)及び(b)の各金額の合計額である。

(a) 為替差損 50万3925円

上記金額は、本件外貨預金口座に係る為替差損である。

(b) 雑費 1万0251円

【①⑬】

上記金額は、LPSの出資のあっせんに関する外国為替チャージ料、印紙代及び手形

用紙代の合計額である。

(イ) 給与所得の金額 3659万5000円

上記金額は、原告が平成5年分確定申告書に給与所得として記載した金額と同額である。

(ウ) 雑所得の金額 27万4246円

上記金額は、原告が平成5年分確定申告書に雑所得として記載した金額と同額である。

イ 所得控除の額の合計額 203万2190円

上記金額は、原告が平成5年分確定申告書に記載した社会保険料控除の額93万2190円、生命保険料控除の額5万円、扶養控除の額70万円及び基礎控除の額35万円の合計額である。

ウ 課税される総所得金額 5957万8000円

上記金額は、前記アの総所得金額6161万1058円から前記イの所得控除の額の合計額203万2190円を控除した金額である。

エ 納付すべき税額 744万7100円

上記金額は、次の(ア)の金額から(イ)の金額を控除した金額である。

(ア) 課税される総所得金額に対する税額 2588万9000円

上記金額は、前記ウの課税される総所得金額5957万8000円に所得税法89条1項所定の税率(平成6年法律第109号による改正前のもの)を適用して算出した金額である。

(イ) 源泉徴収税額 1844万1898円

上記金額は、原告が平成5年分確定申告書に記載した源泉徴収税額と同額である。

(3) 平成6年分

ア 総所得金額 1億0826万5199円

上記金額は、次の(ア)から(ウ)までの各金額の合計額である。

(ア) 事業所得の金額 6300万5220円

上記金額は、次のa及びbの各金額の合計額からcの金額を控除した金額である。

a 修正申告額 △2198万8212円

上記金額は、原告が修正申告書に記載した事業所得の金額である。

b 事業所得に加算される金額 1億5024万0809円

上記金額は、次の(a)から(e)までの各金額の合計額である。

(a) 赤字会社の売却収入 6000万円

【⑦⑬】

上記金額は、原告が、丁(以下「丁」という。)に対して赤字会社である有限会社J(以下「J」という。)を売却することにより得た金額である。

(b) LPS取引の紹介手数料 1710万7608円

【①⑬】

上記金額は、原告がa募集のLPSに対する出資者を紹介することにより、Eから受領した手数料である。

(c) LPS取引に係る収入 6215万5356円

上記金額は、j(以下「j」という。)から購入したLPS第9物件に関する収入である。

(d) LPS取引に係る経費 1062万7845円

【⑫⑬】

上記金額は、確定申告時に必要経費に算入されたL P S第5物件に係る①耐用年数の誤り等によって過大に計上された減価償却費の額704万5125円、②借入金の支払利息の過大計上額358万2720円の合計額である。

(e) 青色申告特別控除額 35万円

【青色取消】

上記金額は、原告が確定申告時に記載した青色申告特別控除の金額であるが、原告の青色申告の承認は本件青色取消処分により平成4年分以降は取り消されているため、原告には当該控除は適用されない。

c 事業所得から減算される金額 6524万7377円

上記金額は、次の(a)から(d)までの各金額の合計額である。

(a) 赤字会社の売却収入に係る必要経費 55万7900円

【⑦⑬】

上記金額は、前記b(a)のJの購入費用及び変更登記費用の合計額である。

(b) L P S取引に係る経費 6350万7230円

上記金額は、前記b(c)のL P S第9物件に係る必要経費の合計額である（詳細については、別表3参照。）。

(c) 為替差損 108万6696円

上記金額は、本件外貨預金口座に係る為替差損である。

(d) 雑費 9万5551円

【①⑬】

上記金額は、L P Sの出資のあっせんに関する外国為替チャージ料、印紙代及び手形用紙代の合計額である。

(イ) 給与所得の金額 3859万円

上記金額は、原告が平成6年分修正申告書に給与所得として記載した金額と同額である。

(ウ) 雑所得の金額 666万9979円

上記金額は、次のa及びbの各金額の合計額である。

a 修正申告額 17万0267円

上記金額は、原告が平成6年分修正申告書に記載した雑所得の金額である。

b 雑所得に加算される金額 649万9712円

上記金額は、次の(a)及び(b)の各金額の合計額である。

(a) 受取利息収入 529万9712円

【③⑬】

上記金額は、原告のG株式会社（以下「G」という。）に対する貸付金に係る受取利息の金額である。

(b) 脱税協力金収入 120万円

【④⑬】

上記金額は、原告が株式会社H（以下「H」という。）の脱税に加担することにより受領した報酬の金額である。

イ 所得控除の額の合計額 205万6510円

上記金額は、原告が平成6年分修正申告書に記載した社会保険料控除の額95万3510円、

生命保険料控除の額5万円、損害保険料控除の額3000円、扶養控除の額70万円及び基礎控除の額35万円の合計額である。

ウ 課税される総所得金額 1億0620万8000円

上記金額は、前記アの総所得金額1億0826万5199円から前記イの所得控除の額の合計額205万6510円を控除した金額である。

エ 納付すべき税額 2864万3100円

上記金額は、次の(ア)の金額から(イ)及び(ウ)の各金額の合計額を控除した金額である。

(ア) 課税される総所得金額に対する税額 4920万4000円

上記金額は、前記ウの課税される総所得金額1億0620万8000円に所得税法89条1項所定の税率(平成6年法律第109号による改正前のもの)を適用して算出した金額である。

(イ) 特別減税額 200万円

上記金額は、平成6年分所得税の特別減税のための臨時措置法4条の規定に基づいて計算した金額である。

(ウ) 源泉徴収税額 1856万0803円

上記金額は、原告が平成6年分修正申告書に記載した源泉徴収税額と同額である。

(4) 平成7年分

ア 総所得金額 191万0803円

上記金額は、次の(ア)から(エ)までの各金額の合計額から、租税特別措置法(平成7年法律第55号による改正後のもの)31条1項、同法32条1項及び5項並びに所得税法69条1項の規定を適用することにより、後記(オ)の分離短期譲渡所得金額の損失額1億1206万5500円を控除した金額である。

(ア) 事業所得の金額 6113万7477円

上記金額は、次のa及びbの各金額の合計額からcの金額を控除した金額である。

a 確定申告額 2050万9126円

上記金額は、原告が確定申告書に記載した事業所得の金額である。

b 事業所得に加算される金額 2億8390万8674円

上記金額は、次の(a)から(g)までの各金額の合計額である。

(a) LPS取引の紹介手数料 611万9362円

【①⑬】

上記金額は、原告が、a募集のLPSに対する出資者を紹介することにより、Eから受領した手数料である。

(b) LPS取引に係る管理料 495万9000円

【⑥⑬】

上記金額は、I株式会社(以下「I」という。)から受領したLPSの出資契約に基づくLPS第32物件に係る管理料である。

(c) コンサルティング業務報酬 1030万円

【⑤⑬】

上記金額は、原告が丙(以下「丙」という。)に対して税務処理等に関するコンサルティングを行うことにより受領した報酬である。

(d) 為替差益 1043万5213円
【⑬】

上記金額は、本件外貨預金口座に係る為替差益である。

(e) LPS取引に係る収入 2億4092万5641円
上記金額は、jから購入したLPS第9物件に関する収入である。

(f) LPS取引に係る経費 1107万8572円
【⑫⑬】

上記金額は、確定申告時に必要経費に算入されたLPS第5物件に係る①耐用年数の誤りによって過大計上された減価償却費の額717万7319円、②支払利息の過大計上額390万1253円の合計額である。

(g) 青色申告特別控除額 9万0886円
【青色取消】

上記金額は、原告が確定申告時に記載した青色申告特別控除の金額であるが、原告の青色申告の承認は本件青色取消処分により平成4年分以降は取り消されているため、原告には当該控除は適用されない。

c 事業所得から減算される金額 2億4328万0323円
上記金額は、次の(a)及び(b)の各金額の合計額である。

(a) LPS取引に係る経費 2億4318万1518円
上記金額は、前記b(e)に記載したLPS第9物件に係る必要経費の合計額である(詳細については、別表4参照)。

(b) 雑費 9万8805円
上記金額は、LPSの出資のあっせんに関する外国為替チャージ料、印紙代及び手形用紙代の合計額である。

(イ) 給与所得の金額 4428万円
上記金額は、原告が平成7年分確定申告書に給与所得として記載した金額と同額である。

(ウ) 不動産所得の金額 25万9114円
【青色取消】

上記金額は、原告が平成7年分青色申告決算書(不動産所得用)に記載した、青色申告特別控除前の不動産所得の金額である。なお、原告は、青色申告特別控除額を25万9114円とし、不動産所得の金額を零円として計算しているが、原告は、本件青色取消処分を受けていることから、当該控除額の適用はない。

(エ) 雑所得の金額 829万9712円
上記金額は、次のa及びbの各金額の合計額である。

a 受取利息収入 529万9712円
【③⑬】

上記金額は、Gに対する貸付金に係る受取利息の金額である。

b 脱税協力金収入 300万円
【④⑬】

上記金額は、Hの脱税に加担することにより受領した報酬の金額である。

(オ) 分離短期譲渡所得金額 △1億1206万5500円

上記金額は、原告が平成7年分確定申告書に記載した分離短期譲渡所得の損失額である。

イ 所得控除の額の合計額 225万6260円

上記金額は、次の(ア)から(ウ)までの各金額の合計額である。

(ア) 確定申告額 144万6260円

上記金額は、原告が平成7年分確定申告書に記載した社会保険料控除の額106万6260円及び基礎控除の額38万円の合計額である。

(イ) 生命保険料控除額 5万円

上記金額は、更正処分時に新たに所得控除として認定した生命保険料控除の金額である。

(ウ) 扶養控除額 76万円

上記金額は、更正処分時に新たに所得控除として認定した扶養控除の金額である。

ウ 課税される総所得金額 0円

上記金額は、前記アの総所得金額191万803円から前記イの所得控除の額の合計額225万6260円を控除した金額である（なお、課税される総所得金額より控除される額が多いことから、課税される総所得金額は零円となる。）。

エ 納付すべき税額 △1951万6000円

上記金額は、次の(ア)の金額から(イ)の金額を差し引いた後の金額である。

(ア) 課税される総所得金額に対する税額 0円

前記ウのとおり、課税される総所得金額が生じないため、これに係る所得税額も生じない。

(イ) 源泉徴収税額 1951万6000円

上記金額は、原告が平成7年分確定申告書に記載した源泉徴収税額と同額である。

(5) 平成8年分

ア 総所得金額 9億7074万3890円

上記金額は、①租税特別措置法（平成7年法律第55号による改正後のもの）31条1項及び4項、同法32条1項及び4項並びに所得税法69条1項の規定を適用することにより、後記(カ)の分離短期譲渡所得金額2126万7369円から同(オ)の総合短期譲渡所得金額の損失額1241万8339円及び同(キ)の分離長期譲渡所得金額の損失額2062万0969円を控除し、②これにより控除未済となった損失額1177万1939円について、③次の(ア)から(エ)までの各金額の合計額9億8251万5829円から控除した金額である。

(ア) 事業所得の金額 9億2984万4165円

上記金額は、次のa及びbの各金額の合計額からcの金額を控除した金額である。

a 確定申告額 △310万3184円

上記金額は、原告が確定申告書に記載した事業所得の金額である。

b 事業所得に加算される金額 11億4516万1530円

上記金額は、次の(a)から(d)までの各金額の合計額である。

(a) 赤字会社の売却収入 9億3600万円

上記金額は、次のi及びiiの各金額の合計額である。

i Kの売却収入 2億3000万円

【⑧⑬】

上記金額は、原告が、戊に対して赤字会社であるK有限会社（以下「K」という。）を売却することにより得た金額である。

ii Mの売却収入 7億0600万円
【⑨⑬】

上記金額は、原告が、L、F、G及び①（以下「Lら」という。）に対して赤字会社である有眼会社M（以下「M」という。なお、同社は、当該売却後に有限会社Kに商号変更している。）を売却することにより得た金額である。

(b) LPS取引に係る収入 1億9706万3191円
【⑬】

上記金額は、jから購入したLPS第9物件に関する収入である。

(c) LPS取引に係る経費 1037万7730円
【⑫⑬】

上記金額は、確定申告時に必要経費に算入されたLPS第5物件に係る①耐用年数の誤りによって過大計上された減価償却費の額598万1099円、②支払利息の過大計上額439万6631円の合計額である。

(d) 貸倒引当金繰入額 172万0609円
【青色取消】

上記金額は、原告が確定申告時に記載した貸倒引当金繰入額であるが、原告の青色申告の承認は本件青色取消処分により平成4年分以降は取り消されているため、当該繰入額は必要経費に算入されない。

c 事業所得から減算される金額 2億1221万4181円
上記金額は、次の(a)から(e)までの各金額の合計額である。

(a) 赤字会社の売却収入に係る必要経費 1074万0821円

上記金額は、次のiからivまでの各金額の合計額であり、前記b(a)のK及びMの売却に係る必要経費の金額である。

i Kの購入費用 1000万円
【⑧⑬】

ii Mの購入費用 30万円
【⑨⑬】

iii Mの変更登記費用 44万0100円
【⑨⑬】

iv 振込手数料 721円
【⑧⑬】

(b) LPS取引に係る経費 1億9112万3494円
【⑬】

上記金額は、前記b(b)のLPS第9物件に係る必要経費の合計額である（詳細については、別表5参照。）。

(c) 支払利息 858万9626円

上記金額は、外貨建ての借入金に係る支払利息である。

(d) 雑費 49万4505円

上記金額は、LPSの出資のあっせんに関する外国為替チャージ料、印紙代及び手形用紙代の合計額である。

(e) 為替差損	1 2 6 万 5 7 3 5 円
上記金額は、次の i の金額と ii の金額との差額である為替差損の金額である。	
i 外貨預金から生じた為替差益	3 8 3 万 7 2 2 1 円
	【⑬】
上記金額は、本件外貨預金口座に係る為替差益である。	
ii 外貨出資金に係る為替差損	5 1 0 万 2 9 5 6 円
上記金額は、L P S への出資金に係る為替差損である。	
(イ) 給与所得の金額	4 4 2 8 万円
上記金額は、原告が平成 8 年分確定申告書に給与所得として記載した金額と同額である。	
(ウ) 不動産所得の金額	8 0 万 1 2 4 2 円
	【青色取消】
上記金額は、原告が平成 8 年分青色申告決算書（不動産所得用）に記載した、青色申告特別控除前の不動産所得の金額である。なお、原告は、青色申告特別控除額を 3 5 万円としているが、本件青色取消処分を受けていることから、当該控除額の適用はない。	
(エ) 雑所得の金額	7 5 9 万 0 4 2 2 円
上記金額は、次の a 及び b の各金額の合計額である。	
a 確定申告額	3 5 万 0 4 2 2 円
上記金額は、原告が平成 8 年分確定申告書に雑所得として記載した金額と同額である。	
b 脱税協力金収入	7 2 4 万円
	【④⑬】
上記金額は、H の脱税に加担することにより受領した報酬の金額である。	
(オ) 総合短期譲渡所得金額	△ 1 2 4 1 万 8 3 3 9 円
上記金額は、L P S 第 9 物件をその運営責任者であるジェネラルパートナー（以下「G P」という。）に売却したことに伴う営業権及び備品に係る損失の金額である。	
(カ) 分離短期譲渡所得金額	2 1 2 6 万 7 3 6 9 円
上記金額は、L P S 第 9 物件をその運営責任者である G P に売却したことに伴う土地及び建物に係る所得金額である。	
(キ) 分離長期譲渡所得金額	△ 2 0 6 2 万 0 9 6 9 円
	【⑫⑬】
上記金額は、L P S 第 5 物件の売却により生じた分離課税の長期譲渡所得の損失額である。	
イ 所得控除の額の合計額	2 4 1 万 1 2 7 4 円
上記金額は、原告が平成 8 年分確定申告書に記載した社会保険料控除の額 1 0 7 万 1 2 7 4 円、生命保険料控除の額 5 万円、扶養控除の額 9 1 万円及び基礎控除の額 3 8 万円の合計額である。	
ウ 課税される総所得金額	9 億 6 8 3 3 万 2 0 0 0 円
上記金額は、前記アの総所得金額 9 億 7 0 7 4 万 3 8 9 0 円から前記イの所得控除の額の合計額 2 4 1 万 1 2 7 4 円を控除した金額である。	
エ 納付すべき税額	4 億 5 7 2 9 万 3 8 0 0 円
上記金額は、次の(ア)の金額から(イ)及び(ウ)の各金額の合計額を控除した金額である。	
(ア) 課税される総所得金額に対する税額	4 億 7 8 1 3 万 6 0 0 0 円

上記金額は、前記ウの課税される総所得金額9億6833万2000円に所得税法89条1項所定の税率（平成18年法律第10号による改正前のもの）を適用して算出した金額である。

(イ) 特別減税額 5万円

上記金額は、平成8年分所得税の特別減税のための臨時措置法4条の規定に基づいて計算した金額である。

(ウ) 源泉徴収税額 2079万2122円

上記金額は、原告が平成8年分確定申告書に記載した源泉徴収税額と同額である。

(6) 平成9年分

ア 総所得金額 21億1111万8253円

上記金額は、次の(ア)から(エ)までの各金額の合計額から、租税特別措置法（平成8年法律第17号による改正後のもの）31条4項、同法32条1項及び4項並びに所得税法69条1項の規定を適用することにより、後記(オ)の分離短期譲渡所得金額の損失額2855万5412円を控除した金額である。

(ア) 事業所得の金額 21億0798万1543円

上記金額は、次のa及びbの各金額の合計額からcの金額を控除した金額である。

a 確定申告額 △1635万5630円

上記金額は、原告が確定申告書に記載した事業所得の金額である。

b 事業所得に加算される金額 27億8538万5045円

上記金額は、次の(a)から(d)までの各金額の合計額である。

(a) 赤字会社の売却収入 20億8345万1200円

【⑩⑬】

上記金額は、原告が、N株式会社（以下「N」という。）に対し赤字会社である有限会社O（以下「O」という。）及び有限会社M（以下「P」という。なお、同会社は当該売却後に有限会社Qに商号変更している。）を売却することにより得た金額である。

(b) 物納手数料収入 1億1100万円

【⑪⑬】

上記金額は、原告が被相続人Pの相続人であるQら（以下「Q一族」という。）から受領した物納手数料である。

(c) 為替差益 1万4404円

【⑬】

上記金額は、次のiの金額からiiの金額を控除した金額である。

i 外貨建て借入れに係る為替差益 21万9000円

上記金額は、LPSへの出資における外貨建て借入れの為替差益である。

ii 外貨預金から生じた為替差損 20万4596円

上記金額は、本件外貨預金口座に係る為替差損である。

(d) LPS取引に係る収入 5億9091万9441円

上記金額は、㊦から購入したLPS第29物件に関する収入である。

c 事業所得から減算される金額 6億6104万7872円

上記金額は、次の(a)から(e)までの各金額の合計額である。

- (a) 受取手数料 1 3 6 5 万円
 上記金額は、原告が株式会社㊦（以下「㊦」という。）の脱税に加担して計上した架空の受取手数料の金額である。
- (b) 登記費用 3 7 万 7 5 0 0 円
 【⑩⑬】
 上記金額は、前記 b (a) の O 及び P の変更登記費用である。
- (c) L P S 取引に係る損失額 3 4 0 5 万 8 7 6 0 円
 上記金額は、L P S 第 3 2 物件に関し、出資者である I が中途解約したことにより生じた損失額について、原告が補填した金額である。
- (d) L P S 取引に係る経費 6 億 1 1 2 4 万 1 0 0 3 円
 上記金額は、前記 b (d) の L P S 第 2 9 物件に係る必要経費の金額である（詳細については、別表 6 参照。）。
- (e) 貸倒引当金戻入額 1 7 2 万 0 6 0 9 円
 【青色取消】
 上記金額は、原告が確定申告時に記載した貸倒引当金戻入額であるが、原告の青色申告の承認は本件青色取消処分により平成 4 年分以降は取り消されているため、当該戻入額は原告の収益とはならない。
- (イ) 配当所得の金額 8 万 4 2 0 0 円
 上記金額は、原告が平成 9 年分確定申告書に配当所得として記載した金額と同額である。
- (ウ) 給与所得の金額 2 5 0 9 万円
 上記金額は、原告が平成 9 年分確定申告書に給与所得として記載した金額と同額である。
- (エ) 雑所得の金額 6 5 1 万 7 9 2 2 円
 上記金額は、次の a 及び b の各金額の合計額である。
- a 確定申告額 2 4 万 7 9 2 2 円
 上記金額は、原告が平成 9 年分確定申告書に雑所得として記載した金額と同額である。
- b 脱税協力金収入 6 2 7 万円
 【④⑬】
 上記金額は、H の脱税に加担したことにより受領した 3 1 2 万円及び㊦の脱税に加担したことにより受領した 3 1 5 万円の合計額である。
- (オ) 分離短期譲渡所得金額 △ 2 8 5 5 万 5 4 1 2 円
 上記金額は、原告が平成 9 年分確定申告書に記載した分離短期譲渡所得の損失額である。
- イ 所得控除の額の合計額 4 6 5 万 1 5 8 3 円
 上記金額は、次の(ア)から(ウ)までの各金額の合計額である。
- (ア) 確定申告額 4 5 9 万 8 5 8 3 円
 上記金額は、原告が平成 9 年分確定申告書に記載した、社会保険料控除の額 9 3 万 8 5 8 3 円、寄付金控除の額 1 9 9 万円、配偶者控除の額 3 8 万円、扶養控除の額 9 1 万円及び基礎控除の額 3 8 万円を合計した金額である。
- (イ) 生命保険料控除額 5 万円
 上記金額は、更正処分時に新たに所得控除として認定した生命保険料控除の金額である。
- (ウ) 損害保険料控除額 3 0 0 0 円

上記金額は、更正処分時に新たに所得控除として認定した扶養控除の金額である。

ウ 課税される総所得金額 21億0646万6000円

上記金額は、前記アの総所得金額21億1111万8253円から前記イの所得控除の額の合計額465万1583円を控除した金額である。

エ 納付すべき税額 10億3765万3000円

上記金額は、次の(ア)の金額から(イ)及び(ウ)の各金額の合計額を控除した金額である。

(ア) 課税される総所得金額に対する税額 10億4720万3000円

上記金額は、前記ウの課税される総所得金額21億0646万6000円に所得税法89条1項所定の税率(平成18年法律第10号による改正前のもの)を適用して算出した金額である。

(イ) 配当控除額 4210円

上記金額は、前記ア(イ)の配当所得の金額8万4200円に所得税法92条1項の規定を適用して算出した金額である。

(ウ) 源泉徴収税額 954万5762円

上記金額は、原告が平成9年分確定申告書に記載した源泉徴収税額1214万5762円から、前記ア(ア)c(a)の㉞に対する架空の受取手数料に係る源泉所得税260万円を控除した金額である。

2 本件各更正処分の適法性

(1) 被告が本件訴訟において主張する原告の本件各係争年分の納付すべき所得税額は、前記1(1)エ、同(2)エ、同(3)エ、同(4)エ、同(5)エ及び同(6)エのとおり、次の各金額である。

ア 平成4年分 1億0979万3000円

イ 平成5年分 744万7100円

ウ 平成6年分 2864万3100円

エ 平成7年分 △1951万6000円

オ 平成8年分 4億5729万3800円

カ 平成9年分 10億3765万3000円

(2) 被告が本件訴訟において主張する原告の平成4年分から同6年分まで及び同9年分の納付すべき各所得税額は、上記各年分の各更正処分におけるそれをいずれも上回っており、また、原告の同7年分の納付すべき所得税額は、同年分の更正処分におけるそれと同額であるから、同4年分から同7年分まで及び同9年分の各更正処分は、いずれも適法である。

(3) 被告が本件訴訟において主張する原告の平成8年分の納付すべき所得税額は、前記(1)オのとおり4億5729万3800円であるから、同年分の更正処分は、上記金額の範囲内において適法である。

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4年分

ア 過少申告加算税の額 362万4500円

上記過少申告加算税の額は、麻布税務署長が平成11年8月4日付けでした平成4年分更正処分により、原告が新たに納付すべきこととなった1億3219万7300円のうち、国税通則法65条4項所定の正当事由が存せず、かつ、隠ぺい又は仮装の事実がないことに対応する

部分に対する税額2503万円（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金額。以下同じ。）に同法65条1項の規定に基づき100分の10の割合を乗じて算出した金額250万3000円と、同条2項の規定に基づき上記2503万円のうち期限内申告税額に相当する金額を超える部分に相当する税額2243万円に100分の5の割合を乗じて計算した金額112万1500円との合計額である。

イ 重加算税額 3749万2000円

上記重加算税額は、平成4年分更正処分により、原告が新たに納付すべきこととなった1億3219万7300円のうち、正当な事由があると認められる部分及び過少申告加算税額の額の計算の基礎となる部分を控除した金額1億0712万円に、国税通則法68条1項の規定に基づき、100分の35の割合を乗じて算出した金額である。

(2) 平成5年分

ア 過少申告加算税の額 160万8500円

上記過少申告加算税の額は、平成5年分更正処分により、原告が新たに納付すべきこととなった2408万1400円のうち、国税通則法65条4項所定の正当事由が存せず、かつ、隠ぺい又は仮装の事実がないことに対応する部分に対する税額1130万円に同法65条1項の規定に基づき100分の10の割合を乗じて算出した金額113万円と、同条2項の規定に基づき上記1130万円のうち期限内申告税額に相当する金額を超える部分に相当する税額957万円に100分の5の割合を乗じて計算した金額47万8500円との合計額である。

イ 重加算税額 443万4500円

上記重加算税額は、平成5年分更正処分により、原告が新たに納付すべきこととなった2408万1400円のうち、正当な事由があると認められる部分及び過少申告加算税額の額の計算の基礎となる部分を控除した金額1267万円に、国税通則法68条1項の規定に基づき、100分の35の割合を乗じて算出した金額である。

(3) 平成6年分

ア 過少申告加算税の額 27万7000円

上記過少申告加算税の額は、平成6年分更正処分により、原告が新たに納付すべきこととなった4393万1100円のうち、国税通則法65条4項所定の正当事由が存せず、かつ、隠ぺい又は仮装の事実がないことに対応する部分に対する税額277万円に、同法65条1項の規定に基づき、100分の10の割合を乗じて算出した金額である。

イ 重加算税額 1436万4000円

上記重加算税額は、平成6年分更正処分により、原告が新たに納付すべきこととなった4393万1100円のうち、正当な事由があると認められる部分及び過少申告加算税額の額の計算の基礎となる部分を控除した金額4104万円に、国税通則法68条1項の規定に基づき、100分の35の割合を乗じて算出した金額である。

(4) 平成8年分

重加算税額 1億6024万0500円

上記重加算税額は、平成8年分更正処分に伴い原告が新たに納付することとなる4億5783万8400円（納付すべき税額4億5729万3800円及び原告の平成8年分確定申告書における還付金の額に相当する税額54万4622円の合計額（国税通則法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））について、その全額が隠ぺい又は仮装に基

づく部分に該当することから、加算税の基礎となる4億5783万円（同法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）に、同法68条1項の規定に基づき100分の35の割合を乗じて算出した金額である。

(5) 平成9年分

重加算税額

3億6655万1500円

上記重加算税額は、平成9年分更正処分により、原告が新たに納付すべきこととなった10億4729万8700円について、その全額が隠ぺい又は仮装に基づく部分に該当することから、加算税の基礎となる10億4729万円に、国税通則法68条1項の規定に基づき、100分の35の割合を乗じて算出した金額である。

2 本件各賦課決定処分の適法性

(1) 被告が本件訴訟において主張する平成4年分から同6年分まで及び同9年分の所得税に係る過少申告加算税及び重加算税の額は、前記1(1)から(3)まで及び(5)のとおりであり、これらは上記各年分の各賦課決定処分における過少申告加算税及び重加算税の額と同額であるから、同4年分から同6年分まで及び同9年分の各賦課決定処分はいずれも適法である。

(2) 被告が本件訴訟において主張する平成8年分の所得税に係る重加算税の額は、前記1(4)のとおり1億6024万0500円であるから、同年分賦課決定処分は、上記金額の範囲内において適法である。

以上

別表 省略