

名古屋高等裁判所 平成●●年（○○）第●●号 更正処分等取消請求控訴事件

国側当事者・国（大垣税務署長）

平成26年12月11日棄却・確定

（第一審・名古屋地方裁判所、平成●●年（○○）第●●号、同第●●号、平成26年4月24日判決、本資料264号－81・順号12462）

判 決

控 訴 人	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	大垣税務署長 長尾 悟
同指定代理人	布目 武
同	立田 渉
同	土田 悟士
同	杉本 正弘
同	高橋 秀樹
同	土田 徹
被控訴人	有限会社A
同代表者取締役	甲
被控訴人	有限会社B
同代表者取締役	甲
上記2名訴訟代理人弁護士	川上 明彦
同	川上 敦子
同	原 武之
同	岡部 真記
同	西脇 健人

主 文

- 1 本件控訴をいずれも棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事実及び理由

第1 当事者の求めた裁判

1 控訴人

- (1) 原判決を取り消す。
- (2) 被控訴人らの請求をいずれも棄却する。
- (3) 訴訟費用は、第1、2審とも、被控訴人らの負担とする。

2 被控訴人ら

主文同旨

第2 事案の概要

1 事案の要旨

本件は、被控訴人らが総勘定元帳に計上した外注費を法人税の所得金額の計算上、損金の額に計上し、消費税及び地方消費税の計算上、課税仕入れに係る支払対価の額に含めてそれぞれ確定申告をしたところ、処分行政庁が上記外注費が架空の原価であり、損金の額に算入できず、課税仕入れに係る支払対価の額に含まれるものではないとして、更正処分等をしたことから、被控訴人らが、これら処分の取消しを求めた事案である。

原審が、被控訴人らの請求を認容したため、控訴人が控訴した。

以下、略語は、特に断らない限り、原判決の例による。

2 法令等の定め

原判決「事実及び理由」の「第2 事案の概要」の2に記載のとおりであるから、これを引用する。

3 前提事実

原判決「事実及び理由」の「第2 事案の概要」の3に記載のとおりであるから、これを引用する。

4 本件の争点及びこれに関する当事者の主張

次のとおり当審における控訴人の主張を付加するほかは、原判決「事実及び理由」の「第2 事案の概要」の4及び5に記載のとおり（ただし、原判決19頁7行目の「Y・m工場」を「Y株式会社（以下「Y」という。）のm工場」に改める。）であるから、これを引用する。

（当審における控訴人の主張）

(1) Cが産業廃棄物を不法投棄していた事実は認められないこと

原判決は、被控訴人らが、H等で発生した産業廃棄物を公には説明し難い不適切な方法でCに処分してもらっていた旨判示した。

しかし、岐阜県、岐阜市、愛知県、三重県、滋賀県が環境省に報告した産業廃棄物の不法投棄及び不適切処理事案中、Cが関係したものは一切存在せず、また、Cは、平成16年5月●日に産業廃棄物の収集運搬業を行うために必要な許可を取得しているところ、監督官庁がCに対して不法投棄等に関する行政指導等をした事実もない。

さらに、甲は、原審の代表者本人尋問において、Cに産業廃棄物の不法投棄を依頼していた旨供述している。しかし、甲は、税務調査の初期段階において、CにH工場内での作業を依頼していた旨主張していたところ、調査担当職員が、H・i事業所の入退場記録を調査し、Cの従業員がH工場内に入場した記録がない事実を指摘したのを契機として、CにD事務所横の廃棄物置場に置かれた一般廃棄物の処理を依頼していた旨主張を変遷させた経緯がある。他にも、甲は、廃棄物の内容等に関する供述を変遷させており、本件の判断において重要な点に関する供述は、不自然であり、信用性が認められない。

そもそも、Cは、適法に産業廃棄物を処分することができ、かつ、現に行っていたにもかかわらず、被控訴人らとの取引に限って、あえて処分や処罰を受けるリスクを負ってまで、大量の産業廃棄物の不法投棄を請け負う合理的な理由も見当たらないし、当時の法整備からして大量の産業廃棄物の不法投棄を継続し得る状況にない。

本件外注費は、月額約170万円、毎年約2000万円程度であるところ、原判決の認定を前提にすれば、Cとの取引が途絶えた後、Mの仲介により、XやLが、被控訴人らの廃棄物等

の処分を請け負っていることとなるが、その額は月額65万円程度にすぎない。そうすると、被控訴人らは、Cに対し、適法な処理に要する金銭以上の対価を支払ってまで、あえて不法投棄を依頼していたこととなり、このような取引自体、経験則に反するものである。

以上から、原判決の上記認定は、事実誤認である。

(2) Cへの支払が現金決済となっている点が不自然であること

原判決は、被控訴人らが本件外注費の金額と同額の小切手を振り出しながら、自らこれを現金化して現金決済をしていた旨判示する。

しかし、本件基本契約3条1項によれば、現金支払を原則としつつも、受注者側が望む場合には、小切手や銀行振込による支払とすることも容認されていたのであって、乙から現金決済を求められ、被控訴人らがこれに応じたという甲の供述は、上記条項に符合するものではない。また、乙が、現金決済を求めたことを裏付ける証拠もない。

したがって、被控訴人らがCに対する支払に当たって、現金決済を選択していることは不合理であり、原判決の上記認定は事実誤認である。

(3) 被控訴人らの従業員等の証言が信用できないこと

原判決は、被控訴人らの従業員や取引先の供述に基づいて、本件外注費が架空のものであったとするには、なお合理的に疑いを差し挟む余地があると判示する。

しかし、被控訴人Aの従業員である戊は、社長である甲の意向に反した証言をすることは困難な立場にあるし、本件訴訟の結果に利害関係を有しているともいえるから、その信用性は慎重に判断すべきところ、戊は、銀行で小切手を現金化した後、自ら一度も現金額を確認することなく、現金の入った封筒を乙に渡していた旨証言しており、不自然である。

また、Mは、平成23年9月1日からIの取締役役に就任しているとともに、被控訴人らの産業廃棄物の処理を現実に請け負っている立場にあり、Mの勤務先であるXの事務所は、被控訴人らの事務所に設置されているというのであるから、甲の意向に反した証言をすることは困難な立場にあるし、本件訴訟の結果に利害関係を有する立場にあるといえる。そして、Mは、原審の証人尋問において、被控訴人らの事務所の駐車場に停まっていた白い4トンダンプには、ドアや後ろのあおりに「C」の名称が記されており、Cの車両であることが分かったなどと証言しているところ、Cが当時所有していた白い4トンダンプの後ろのあおりには、「C」の名称など記されていない上、税務調査の段階では、Cという会社は知らないと説明していたのであって、証人尋問での証言は虚偽のものである。

以上のとおり、被控訴人らの従業員や取引先の証言は信用性が認められず、これらを前提にした原判決の判断は誤りである。

(4) 被控訴人らの作業によって廃棄物が大量に発生していたことはないこと

被控訴人らが行っていたH・i事業場の養生作業によって生ずる廃棄物のみならず、H・i事業場及びm事業場において、被控訴人らが行っていた建浴作業及び清掃作業等において発生する廃棄物を含めても、D事業所横の廃棄物置場に持ち帰って処分すべき廃棄物は、ごく限られたものであった。

すなわち、被控訴人らがH・i事業場及びm事業場において行っている建浴作業や、事業場内の清掃作業によって発生する廃棄物は、被控訴人らが、これら作業を行うために自ら用意した道具などの消耗品類を使い古したものであり、定常的に大量の廃棄物となるものではない。

なお、Hの廃棄物置場に集積された廃棄物の運搬及び処分は、Hが廃棄物の種類ごとに指定

した業者が行っており、被控訴人らは、上記指定業者ではなく、被控訴人らがこれら廃棄物を運搬し処分するわけではないし、養生作業で発生する廃棄物は、ブルーシート、透明シート等であり、その量は、1か月当たり1.47m³（立方メートル）にすぎない。

また、被控訴人らは、Y・m工場において、生産事務所や食堂等の清掃・片付け作業、SPC試作設備での重合缶解体・清掃作業のほか、SPC試作設備の建屋の清掃作業を行っているが、これらの作業によって発生する廃棄物は、主としてYによって廃棄されているから、被控訴人らが処分すべき廃棄物は、使用済みとなったヘルメット以外に存在しない。これに加えて、被控訴人らは、Y・m工場において、道路補修工事、階段腐食防止工事、屋根の補修工事などの修繕工事を受注しているところ、これらの工事によって発生する廃棄物は、被控訴人らの下請業者が持ち帰っており、剪定作業によって生ずる草や木の枝以外には、被控訴人らが処分すべき廃棄物はない。

以上のとおり、廃棄物が大量に発生していたとの原判決の認定は、事実誤認である。

(5) 乙の証言に信用性が認められること

乙は、税務調査において、被控訴人らとの取引が架空であると述べたことによって、結果として被控訴人らを裏切ったこととなり、甲に対して後ろめたい気持ちを抱くようになったものであり、原審において、甲の面前で尋問を受けることに相当の精神的負荷があったことは容易に推測できる。そして、このような状況の下で、動揺し、記憶に若干の混乱を来したり、尋問の意味がわからないまま「覚えていない。」などと答えたとしてもやむを得ないところがある。そして、本件外注費に係る取引が架空取引であることに関する乙の証言内容の核心部分は、本件各処分に関する税務調査の段階から本件訴訟に至るまで一貫しているのであって、この点を重視せず、乙の置かれた状況を斟酌しないまま、表面的な証言態度のみから信用性がないと判断するのは相当ではない。

(6) 甲の供述自体から本件外注費に係る取引が架空取引であることが裏付けられること

甲は、原審の代表者本人尋問において、乙から、Cの税務調査の経過について「大きな問題になっていない。」との連絡を受けたこと、本件に関し、乙に対して、特に抗議をしていないこと、丁から5000万円の支払を要求されたことを供述しており、これらの事実は、被控訴人らとCとの間の取引が非正常なものであったことを前提としなければ説明ができないものである。この点、被控訴人らとCの双方と取引関係にあったZ株式会社の代表取締役であるa（以下「a」という。）も、甲から、Cに対する税務調査の際、乙が被控訴人らとの取引内容を話してしまい大変なことになった旨聞いたと述べており、これらを前提とすれば、本件外注費に係る取引が架空取引であったことは疑いがない（なお、aを回答者とする平成26年4月23日付けの質問応答記録書（乙全83）は、何の先入観もない時期に調査担当職員に対して証言した内容を記録したものであって、その信用性は高い。）。

(7) 法人税法の損金算入及び消費税法の仕入税額控除の要件と立証責任

本件の争点は、「①Cが被控訴人らに対し本件外注費にかかる役務を提供し、かつ、②その対価を受け取っていたか」と捉えるべきであり、本件外注費を、法人税における損金に算入し、消費税等における仕入税額控除の額に含めるためには、上記①及び②のいずれもが認められなければならない。

したがって、仮に、本件外注費に係る金員の支払がなかったことについて立証されなかったとしても、Cが被控訴人らに対し、本件外注費に対応する役務を提供した事実がないことが立

証されれば、本件外注費の支払は、被控訴人らの業務遂行上必要なもの及び役務の提供に対する対価であるとはいえず、損金算入及び仕入税額控除は否定されるから、本件各更正処分は適法とされ、本件各賦課決定処分も適法とされなければならない。

そうであるにもかかわらず、原判決は、本件の争点を「本件外注費は、被控訴人らがCに対し役務の提供の対価として支払った事実のない架空のものであったか否か」と捉え、金銭の授受に判断の重点を置き、役務の提供の有無については、Mの証言のみを根拠として十分な判断をしておらず、法令解釈の違法があるというべきである。

そして、損金の存否や役務の提供に対する対価性については、控訴人がその支出に係る事実と直接関与していないのに対し、被控訴人らはより証拠に近い立場にあり、また一般に、不存在の立証は困難とされることに鑑み、更正処分時に存在し、又は提出された資料等に基づいて、本件外注費を損金及び仕入税額控除の額に算入することができないことが事実上推認できる場合には、被控訴人らにおいて、本件外注費の支出と業務との関連性を合理的に推認させるに足りる具体的な立証を行わない限り、その支出の損金及び仕入税額控除への算入は否定されるべきである。

本件では、被控訴人らは、Cが本件外注費に対応する役務の提供をした事実について、実質的に主張、立証していないから、仮に、本件外注費がCに支払われていたとしても、その用途は不明であり、被控訴人らの業務との関連性の有無が明らかではないから、損金算入および仕入税額控除は否定されるべきである。

(8) Cが本件外注費に係る役務の提供をした事実がないこと

Cにおいては、平成9年以降、乙に変わり、丁が従業員の差配等を行っていたところ、丁は、本件外注費に関し、Cの従業員を一切派遣していないと述べており、これは、Cにおいて、各現場責任者が工事日ごとに作成することが義務付けられている工事日誌に、本件外注費に係る役務の提供をしたことを裏付ける記載が一切ないことから裏付けられている。また、Mや被控訴人らの従業員も誰一人として、Cが本件外注費に係る役務の提供をしたことを確認していない。

したがって、Cが本件外注費に係る役務の提供をしていないことは明らかである。

(9) 被控訴人らがCに本件外注費を支払ったことはないこと

Cが本件外注費ではなく、本件手数料のみ受け取っていたことは、乙が一貫して述べるところであり、乙に代わって甲から本件封筒を受け取ったことのある丁も、本件封筒には、本件各ファックス文書に記載されたような金額が入っていないと感じた旨述べている。

また、甲は、接待などの交際費として多額の金銭を必要としていたところ、税務調査の結果によれば、被控訴人らからの報酬で甲が自由に使えるのは、月額10万円程度、多くても月額30万円程度であって、本件外注費を計上して捻出した資金の一部が、これら不足資金に費消されたものと思料される。

以上から、Cが本件外注費に相当する金員を受け取っていないことは明らかである。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、本件各処分を取り消すべきものと判断する。

その理由は、次の2以下のとおりである。

2 争点（本件外注費が架空か否か）について

次のとおり補正するほかは、原判決「事実及び理由」の「第3 当裁判所の判断」の1に記載

のとおりであるから、これを引用する。

なお、控訴人は、本件の争点につき、①Cが被控訴人らに対し本件外注費に係る役務を提供したか否か、②Cがその対価を受け取っていたか否かとすべきであり、原判決における争点の捉え方が誤っている旨主張する。

しかし、原判決が、争点を「本件外注費が架空か否か」と把握した上、その実質的な内容を控訴人主張に係る上記①及び②と同様のものと捉え、判断していることは、原判決第3の1に記載されているとおりであるから、控訴人の上記主張は採用できない。

(原判決の補正)

- (1) 原判決21頁19行目の「16」の次に「、23」を加える。
- (2) 原判決22頁6行目の「、37」を削除する。
- (3) 原判決24頁2行目から3行目にかけての「、3の2」を削除する。
- (4) 原判決25頁14行目の「乙全5、6」を「乙全4ないし6」に改める。
- (5) 原判決28頁19行目の「銀行の封筒」から20行目の「持ち帰り」までを「銀行の封筒に入れて現金を持ち帰り、ホッチキスで封筒の封をし、」に改める。
- (6) 原判決35頁9行目の「後ろのあおり、」を削除し、10行目の「及び」を「又は」に改める。
- (7) 原判決35頁18行目の「月平均80万円から90万円程度」を「40万円から100万円程度」に改める。
- (8) 原判決36頁24行目の「銀行の封筒」から25行目の「持ち帰り」までを「銀行の封筒に入れた現金を持ち帰り、ホッチキスで封筒の封をし」に改める。
- (9) 原判決40頁13行目から14行目の「処分してもらい」を「処分してもらうことを前提に引き取ってもらい」に改める。
- (10) 原判決41頁2行目の「事実については」の次に次のとおり加える。

「、Cに対する税務調査が開始された後、本件外注費が架空のものであるとの言い分の裏付け資料を提出するよう求められた乙から、下請業者に示すのに都合がよいなどと言われて、甲が記載したものであることが認められるから（甲全20、25、被控訴人ら代表者〔8～9頁、26～29頁〕）、実際に本件封筒に入っていた金額とその内訳を表すものとはいえないし」
- (11) 原判決41頁5行目末尾に次のとおり加える。

「この点、控訴人は、本件封筒の記載に関連して、甲の供述が、①乙に返済した金額につき19万5000円から20万円に変遷し、②本件封筒に記載された金額の意味につき、乙からの借入金としていたものが、本件外注費中、Cの取り分であると変遷し、③本件封筒が、本件外注費の支払に使用した封筒とは別の封筒であるとしていたものが、本件外注費の支払に使用した封筒であると変遷しており、信用できないなどと主張する。しかし、上記①については、調査担当職員から、乙が19万5000円しか受領していないと述べていると指摘されたのに対し、その金銭は借入金を返済したものであると回答したこと（乙全22）に端を発するものであり、その後、甲が、弁護士等と相談する中で記憶違いであるなど一応首肯し得る理由が述べられていること（被控訴人ら代表者〔25～26頁〕）、上記②については、甲が、税務調査の初期段階で、乙に19万5000円を支払ったことを指摘されて動揺するなどし、調査担当職員に対して、本件外注費である136万5000円を支払った際に返済

した借入金と混同して回答したことを、そのまま維持したものと推測され、そのような経緯が不自然であるとまではいえないこと、上記③については、原審に当初提出された本件封筒の写し（乙全14）では、表裏の大きさを異にして写しが作成された上、表の部分の差出人名がマスキングされているなど、一見しただけでは、表裏の同一性を確認できない状態であり、これによって別々の封筒であると誤認したとの甲の陳述（甲全25）には合理性が認められること、以上によれば、控訴人の主張は採用できないというべきである。」

(12) 原判決41頁21行目から22行目にかけての「H・i事業場」から23行目の「照らすと、」までを削除する。

(13) 原判決42頁2行目の「含まれていたというのであるから」を次のとおり改める。

「含まれていたことに加え、被控訴人らとCは、D事務所横の廃棄物置場の容量が、1階と中2階を含めて約50m³であることを1つの目安として、HやYのほか、fなどの業者から発生する廃棄物や有価物を分別することなく、まとめてCが引き取ることで合意していたものと認められること（甲全20、乙全18）、Hの養生作業を請け負うことがなくなった平成21年夏以降も、D事務所横の廃棄物置場には相当量の廃棄物が集積されていること（甲全5の2、13、23、被控訴人ら代表者〔4～5頁〕）をも勘案すると」

3 本件各処分 of 適法性について

当裁判所も、本件各更正処分のうち、本件外注費が架空のものであることを前提とする部分はいずれも違法であり、本件各更正処分を前提とする本件各賦課決定処分も違法であると判断する。

その理由は、原判決「事実及び理由」の「第3 当裁判所の判断」の2に記載のとおりであるから、これを引用する。

4 当審における控訴人の主張に対する判断

(1) Cが産業廃棄物を不法投棄していた事実は認められないとの主張について

ア 控訴人は、原判決が、被控訴人らにおいて、H等で発生した産業廃棄物を公には説明し難い方法で、Cに処分してもらっていた旨認定した点につき、Cに廃掃法上の処分歴はなく、岐阜県内や周辺地方公共団体の不法投棄事案で、Cが関係したものはないと主張し、これと同旨の名古屋国税局長による岐阜県知事、岐阜市長、愛知県知事、三重県知事及び滋賀県知事に対する照会結果（乙全58の1ないし5、乙全59、60）を提出する。

しかし、産業廃棄物を不適切に処分する場合には、通常、容易には発覚し難い方法が選択されると推測されるのであって、上記の地方公共団体において、Cが不法投棄等に関与した事実が確認されていないからといって、Cが産業廃棄物を不適切に処理した事実がないとはいえない。

したがって、上記主張は採用できない。

イ 控訴人は、甲が、税務調査当初においてCの従業員にHの工場内での作業を依頼したと説明していたため、調査担当職員がHの工場の入退場記録を調査し、Cの従業員の入退場が確認されない旨指摘したところ、D事務所横の廃棄物置場の廃棄物の処理を依頼していた旨主張を変遷させており、甲の供述には信用性がない旨主張する。

しかし、甲が税務調査当初、上記のように説明していたことを認めるに足る証拠はない。控訴人は、Cの従業員がH工場内で作業していなかったことについて争いがないにもかかわらず、同工場への入退場記録（乙全11ないし13）が存在するのは、甲が当初、CにH工場内の作業を依頼していた旨説明したためであるとも主張するが、上記入退場記録から、甲

の税務調査当初の供述内容を推測することは困難というほかない。

また、控訴人は、本件各請求書や本件各領収書に「H清掃その他作業」などと記載されていること、甲が乙をH工場の見学に連れて行ったことがあること、被控訴人らとCとの間で交わされた本件基本契約に係る契約書には、工事及び作業を依頼すると記載され、産業廃棄物の処理に関しては一切記載されていないことを指摘し、CがH工場内で作業をしていたように仮装していたことがうかがわれ、このことは、上記の甲の供述の上記変遷状況とも符合する旨主張する。

しかし、本件各請求書には「廃棄物整理 分別 片づけ その他」など廃棄物の処理に関する記載もあり（乙全4）、本件各領収書には摘要に関する記載がないものも相当数含まれている（乙全5）。また、乙がHの工場を見学したことは、Cが同工場から発生する廃棄物の処理を行っていたことと矛盾するものではない。さらに、被控訴人AとCとの間の本件基本契約に係る契約書（乙全2）は、平成12年頃から既に被控訴人BとCとの間で行われていた取引と同じ取引を対象とするものであり、取引内容が当事者間で了解済みとなっていたと考えられるのであって、契約書の記載内容が概括的かつ抽象的であっても特段不自然とはいえない。

したがって、控訴人の指摘する点を考慮しても、甲が当初の説明内容を不合理に変遷させたとはいえない。

ウ 控訴人は、Cが、適法に産業廃棄物を処分することができ、かつ、実際に処分していたにもかかわらず、被控訴人らとの取引に限って、不法投棄等を請け負うことは不自然であると主張し、平成21年5月から同年12月までの間、Cにおいて3件の産業廃棄物管理票が保管されていた旨記載された調査担当者作成の報告書（乙全62）を提出する。

しかし、上記報告書は、限定された期間における産業廃棄物管理票のうち、現時点において保管されていたものが3件であることを内容とするものとどまり、Cが、被控訴人らとの取引を行っていた期間中、適法に産業廃棄物の処分をしていたことまで推認し得るものではない。

エ また、控訴人は、原判決の認定を前提にすれば、被控訴人らが、Cとの取引が途絶えた後、不法投棄等をしていたCよりも低額の費用で、Lなどに産業廃棄物の処分を委託していることとなり、経験則に反する旨主張する。

しかし、Cとの取引とLなどとの取引とでは、取引の主体や時期が異なる上、Hが平成21年以降、被控訴人らに対し、養生作業を発注しておらず（甲全13）、被控訴人らにおいて引取りを依頼する廃棄物の分量が減少したと考えられることも勘案すれば、CとLとで、廃棄物の分量を含めた取引内容が異なっても何ら不自然ではない。また、CとLとでは、産業廃棄物の分別等の方法も異なる上、Cとの取引においては、Cと被控訴人らとの付き合いが長く、品種にかかわらず引取りに応じてくれるなど、被控訴人らにとって融通が利くなどの利点があったものと認められる（甲全11、20）。そうすると、Lに支払っている代金額が、本件外注費を下回るからといって、被控訴人らとCとの間の取引が不自然、不合理であるとはいえない。

したがって、控訴人の上記主張は採用できない。

(2) Cへの支払が現金決済となっている点が不自然であるとの主張について

控訴人は、甲が乙の要請に応じて現金決済としていた点が、被控訴人らの意向により小切手

等による決済を許容する本件基本契約に照らして不自然、不合理であると主張する。

しかし、本件基本契約が現金決済を基本とするものであり、受注側であるCの意思を尊重する旨定められていること（第3条1項、2項。乙全2）、被控訴人AがC以外の取引先との間でも、事前に請求金額をすり合わせた上で現金決済としていたこと（甲全16の1及び2、17ないし20）からすれば、事前に小切手を振り出し、これを現金化して支払うとの現金決済方法が特異なものとはいえないから、Cとの取引において、上記のような現金決済が採用されていたことが、特段不自然であるとはいえない。

したがって、控訴人の主張は採用できない。

(3) 被控訴人らの従業員の供述が信用できないとの主張について

ア 控訴人は、戊が被控訴人らの従業員であり、甲の意向に反して証言できる立場になく、自ら封筒内の現金を確認していないというのも不自然であるなどとして、その証言に信用性がない旨主張する。

しかし、戊は、主尋問、反対尋問を通じて、質問に対して端的に明確な証言をしているのであって、その内容に不自然、不合理な点があるとはいえない。また、自ら封筒内の現金を確認しなかった理由についても、小切手を持参して銀行で現金化しており、改めて確認する必要性を感じなかった旨証言しており、特段不合理とはいえない。

したがって、控訴人の主張は採用できない。

イ 控訴人は、Mが、平成23年9月1日以降、Iの取締役就任しており、被控訴人らから産業廃棄物の処理を請け負う立場にあって、甲の意向に反して証言できる立場になく、D事務所に停車していた白いダンプには、Cの名称が記載されていたなどと虚偽の証言をしており、その証言に信用性はないと主張する。

確かに、Mは、平成23年9月1日、被控訴人らの会社分割によって設立したIの取締役に就任しており（乙全63）、Mの勤務先であるXの営業所もD事務所内に設置されている（証人M）ことから、Mと被控訴人らとの関係は、単なる取引先にとどまるものとはいえない。また、Mの証言中、D事務所に停車していたトラック荷台のあおり部分に「C」と記載してあり、そのトラックがCのものであることがわかったとの証言部分は、それが、税務調査段階から問題になっていたCによる業務遂行の有無に関し、極めて重要な事実であるにもかかわらず、証人尋問以前に作成されたMの陳述書（甲全8、11）には全く記載されておらず、現在Cが所持するトラックの荷台あおり部分にも「C」との名称が記載されていないこと（乙全64）からすれば、その信用性に疑義があるというべきである。

しかし、上記認定事実（引用に係る原判決第3の1(2)シ(イ)）によれば、Mは、平成20年頃にXに入社して以来、被控訴人らの産業廃棄物を引き取ることができるよう営業努力するよう指示されていたというのであり、競合会社としてCが被控訴人らに出入りしていたことを知っていたという証言内容が不自然であるとはいえず、このことは、被控訴人らとCとの間の取引が途絶えた後、直ちにその業務を承継し、継続的に廃棄物の引取り等を行っていることから裏付けられているというべきである。

この点、控訴人は、平成22年1月にXやMに対して反面調査を行った調査担当職員作成の平成26年6月付け陳述書（乙全65）を提出し、同陳述書には、反面調査当時、MがCを知らない旨記載されているが、反面調査の実施から4年以上が経過した時点で作成されたものであって採用できない。

さらに、控訴人は、Mが平成21年6月20日にD事務所においてCの白いダンプを見た
と述べたことについて、同日、Cの保有していた白いダンプは全て被控訴人らとは無関係の
現場に出向いており、Mの上記供述（陳述書を含む。）が虚偽のものであると主張し、これ
と同旨の調査担当職員作成の報告書（乙全67）を提出する。

この点、Mの上記供述（陳述書を含む。）は、青いパッカー車を手配した日に他社の白い
4トンダンプを目撃したという記憶に基づき、その白い4トンダンプがCの車両であると推
測したものであって、その記憶や推測に誤りがあったことは否定できない。しかし、上記の
とおり、Cの4トンダンプがD事務所に停まっているところを何度も目撃したとの供述及び
陳述書の記載は、Xの従業員として営業活動をしていたMにとって特段不自然な内容ではな
く、平成21年6月20日にCの白いダンプを見たとの点が真実に反するものであったとし
ても、Mの供述及び陳述書の記載が全体として信用性に欠けるものであるとはいえない。

以上のとおり、Mの証言には一部信用性に欠ける点があることは否定できないものの、C
がD事務所に出入りしていたとの部分は信用できるというべきであるから、これに反する控
訴人の主張は採用できない。

(4) 被控訴人らの作業によって廃棄物が大量に発生していたことはないとの主張について

ア 控訴人は、H・i事業場及びm事業場における被控訴人らの作業（建浴作業、事業場内清
掃、廃棄物集積作業。なお、i事業場においては養生作業を含む。）や、Y・m工場におけ
る被控訴人らの作業によって発生する産業廃棄物及び一般廃棄物の分量がごく少量にとど
まっており、Xの処理能力ではとても追いつかずにCに処分を依頼したとの甲の供述に信用
性はなく、実際には、Cに廃棄物の処分を依頼していたのではなく、Xが処理していたと見
るのが自然である旨主張し、これに沿う内容のHのb（以下「b」という。）及びd（以下
「d」という。）並びにYのe（以下「e」という。）の質問応答記録書（乙全68、69、
71、72）を提出する。

イ しかし、Hに関する上記質問応答記録書は、いずれも平成26年6月に実施された税務調
査の際に、調査担当職員が、平成21年に被控訴人らが作成した請求書等をbやdに示すな
どして、被控訴人らの担当した作業内容や、その作業から発生する廃棄物の種類や分量につ
いて説明を求めたものであり、次のとおり、その説明内容の正確性に疑問があるというべき
である。

まず、bは、H・n事業本部（●●の製造に関わる事業部）事業企画部専任部長であるところ、平成24年12月に実施された税務調査の際、調査担当職員に対し、Hのi事業場及びm事業場に関し、①建浴作業では、Hが支給するウエスのほか、被控訴人らが持ち込んだブルーシート、ゴム手袋、長靴、ゴーグルなどが廃棄物となること、②清掃作業では基本的に廃棄物が発生せず、被控訴人らが使用したブラシ等の清掃用具が廃棄物となり得ること、③養生作業では、ビニールシートとブリキ板が廃棄物となること、④被控訴人らが持ち込んだ材料等については、被控訴人らが持ち帰り、産業廃棄物として処分していたことなどと述べていたことが認められる（乙全32）。これに対し、bは、上記質問応答記録書（乙全68）において、H・m事業場に関し、建浴作業に使用するウエスのほか、ブルーシート、ブラシ、デッキブラシ、マスク、ビニール手袋、ゴム手袋、ゴーグル、カップ、長靴などの必需品は原則としてHが支給しており、使用後はHにおいて廃棄物として処理しており、被控訴人らが処理していた廃棄物は、台車やホースなどにとどまるなどと述べており、廃棄物の

種類や分量についての説明内容を控訴人に有利に変遷させているが、この点を補足する合理的な説明もない。

また、dは、H・n事業本部生産統括部i生産部製造グループマネージャーであるところ、原審において提出された同人作成の平成25年4月5日付け陳述書（甲全13）において、被控訴人Aが行う作業により、日々、どのような廃棄物が発生したかについては把握していないが、養生作業の都度、ビニールシートや軽量鉄骨などが廃棄物となっており、ビニールシートだけでも1回当たり数十平方メートルから数百平方メートルに及ぶものであったこと、建浴作業では、清掃の対象となる機械の周囲に敷くビニールシート、ボロ切れ、ブラシ、タワシ等の様々な廃棄物が生じていたこと、被控訴人らは融通の利く業者として、清掃作業や解体作業も日常的に依頼し、これらの作業によって日常的に廃棄物が発生していたと考えられること、被控訴人らがHの工場内で実施した作業によって発生した廃棄物は、被控訴人らが分別収集した上、廃棄しており、Hの工場内で処理することにはなっておらず、外部の業者がHの工場内から廃棄物を持ち出してはならないという決まりもなかったことなどを記載していた。これに対し、dは、上記質問応答記録書（乙全69）において、H・i事業場に関し、建浴作業において使用する道具については、一部Hが産業廃棄物として処理する旨述べるなど、被控訴人らが処分すべき廃棄物の分量に関し、控訴人に有利に説明内容を変遷させている。

以上によれば、bやdの上記質問応答記録書の廃棄物の種類や分量に関する記載には、正確性に疑義があるというべきであって、これらを採用することはできない。

ウ また、eは、Y生産技術本部m工場事務部（管理）担当課長であるところ、同人の質問応答記録書（乙全72）も、b及びdの質問応答記録書が作成されたのと同時期である平成26年6月に作成されたものであり、その内容も、平成17年から平成22年までの間の被控訴人らとの取引内容や、被控訴人らによる作業内容、これら作業から発生する廃棄物の分量や種類を推測するものであって、この間、eが被控訴人らの取引にどのように関わってきたかについては不明であるから、その正確性には、なお疑問の余地があるというべきである。したがって、eの上記質問応答記録書の記載から、控訴人の主張するように、被控訴人らが処分すべき廃棄物が剪定作業によって発生する草木等のみであるということとはできない。

エ 以上によれば、上記質問応答記録書を採用することはできず、控訴人の上記アの主張は採用できない。

(5) 乙の証言に信用性が認められるとの主張について

控訴人は、乙が甲に対して後ろめたい気持ちを抱いており、甲の面前で尋問を受けることに相当の精神的な負荷があったから、記憶に若干の混乱を来したとしてもやむを得ないこと、本件外注費が架空であることとの核心部分は終始一貫していることから、乙の証言には信用性が認められる旨主張する。

しかし、原判決が指摘するとおり、乙は、本件外注費が架空のものであるとの自己の主張を根拠付けるものとして、本件封筒を控訴人の調査担当職員に提出したところ、本件封筒の入手経緯等について、客観的な事実関係と齟齬し、不自然、不合理な供述をしているのであって、いかに乙が、本件外注費が架空である旨一貫して述べていようとも、その証言の信用性を肯定することはできないというべきであり、控訴人が指摘するその余の点も、上記認定を左右するものではない。

したがって、控訴人の主張は採用できない。

- (6) 甲の供述自体から本件外注費に係る取引が架空取引であることが裏付けられるとの主張について

控訴人は、甲が、乙からCの税務調査において大きな問題となっていない旨説明を受けていること、乙に特に抗議していないこと、丁から5000万円を支払うよう求められたことなどを供述しており、これらはCとの取引が正常なものではなかったことをうかがわせる事情であると主張する。

しかし、甲が、長期間にわたって取引関係のあったCに対する税務調査の動向を気に止め、その調査の状況を確認し、回答を求めたことが不自然であるとはいえない。また、乙に対して抗議をしていないからといって、被控訴人らとCとの間の取引の正常性に疑義を生じさせるとはいえない。さらに、丁が5000万円を支払うよう求めた趣旨も不明であって、このことのみから、被控訴人らとCとの取引が非正常のものであるとはいえない。

この点、控訴人は、aがCに対する税務調査が実施された際、甲が動揺していたなどと述べたとして、その旨記載された平成26年4月23日付け質問応答記録書（乙全83）を提出するが、aは、同年6月28日付けで、上記質問応答記録書とは趣旨の異なる陳述書（甲全27）を作成し、更に、上記質問応答記録書の作成経緯に関し、同年7月29日税務調査に応じ、同日付け質問応答記録書（乙全86）の作成に応じるなど、その説明内容は、短期間のうちにめまぐるしく変転しているのであって、到底採用できるものではない。

したがって、控訴人の主張は採用できない。

- (7) 法人税法の損金算入及び消費税法の仕入税額控除の要件と立証責任に関する主張について

控訴人は、更正処分時に存在した資料等に基づき、本件外注費を損金及び仕入税額控除の対象とすることができないことが、事実上推認できる場合には、被控訴人らにおいて、本件外注費と業務との関連性を合理的に推認させるに足りる具体的な立証を行わない限り、本件外注費を損金及び仕入税額控除の対象とすることは否定されるべきであり、被控訴人らは、Cが役務の提供をした事実について具体的な立証を行っておらず、本件外注費を、損金算入及び仕入税額控除の対象とすることは否定されるべきであると主張する。

しかし、上記認定説示（引用に係る原判決第3の1(3)ア）のとおり、本件外注費については、Cが作成した本件各請求書及び本件各領収書が存在し、被控訴人らにおいて、これに対応する金額の小切手を振り出し、その控えには支払先がCである旨記載され、これら小切手をその都度現金化していたこと、被控訴人らの総勘定元帳の外注費勘定には、Cに対する外注費として本件外注費が計上されていたことが認められるのであって、これらの事実からは、被控訴人らがCの役務の提供に対し、本件外注費を支払っていたことが推認されるというべきである。そして、乙の供述と本件封筒以外には、本件外注費の支払や業務との関連性に疑問を差し挟む余地のある明確な資料はないところ、これらに信用性ないし証拠価値が認められないことは既に説示した（引用に係る原判決第3の1(3)、本判決第3の4(5)）とおりである。

そうすると、法人税法上の損金算入や消費税法上の仕入税額控除の可否に関する立証責任の所在に関し、控訴人が主張する理解を前提にしても、本件については、更正処分時に存在した資料等に基づいて本件外注費を損金に算入し、仕入税額控除の対象とすることができないことが事実上推認できる場合とはいえない。また、被控訴人らがCによる役務の提供（廃棄物の引取り）があったことについて、具体的な立証活動を行っていることは、記録上も明らかである。

したがって、控訴人の主張は採用できない。

(8) Cが本件外注費にかかる役務の提供をした事実がないとの主張について

控訴人は、平成9年以来、乙に代わって、Cの従業員の派遣等を差配してきた丁が被控訴人らに従業員を派遣したことがないと述べ、工事日報にもその記載がないことを指摘して、Cが本件外注費にかかる役務の提供をしたとは認められない旨主張し、これと同旨の丁の平成26年8月7日付け質問応答記録書（乙全74）を提出する。

しかし、丁は乙の息子であって、上記認定事実（引用する原判決第3の1(2)サ(イ)）のとおりに、乙が、Cの存続を望む丁のため、Cの倒産を回避すべく本件外注費が架空のものである旨供述したと述べていることからすれば、丁の説明も乙供述同様、その信用性に疑義があるというべきであるから、丁の説明内容を記録した上記質問応答記録書を直ちに採用することはできない。また、Cの工事日誌に従業員を被控訴人らの業務のために派遣した旨記載されていないとの指摘については、もともと乙が、本件外注費を現金で受領することを希望し、これをC口座に入金することなく現金のまま管理するなど、明確な記録を残すことを回避するような対応をとり続けており、工事日誌等の関係帳簿類の記載を不明朗なものにとどめていた可能性も否定できないのであって、工事日誌の記載の有無を殊更重視することもできないというべきである。

したがって、控訴人の主張は採用できない。

(9) 被控訴人らがCに本件外注費を支払ったことはないとの主張について

ア 控訴人は、乙や丁が、甲から交付された封筒の厚さなどから、本件外注費に相当する現金が入っていなかった旨述べているとして、被控訴人らが本件外注費を支払ったことはないと主張する。

しかし、乙や丁のこの点に関する供述が採用できないことは、既に認定説示したところ（引用に係る原判決の認定説示を含む。）から明らかであって、控訴人の主張は採用できない。

イ また、控訴人は、甲が接待などで多額の資金を必要としており、本件外注費と本件手数料との差額を甲が不足資金に充てて費消したなどと主張し、Hの取締役であるgが甲に対して送信した、H関係者に対する甲の接待が過剰である旨指摘した内容の平成17年3月29日付けの電子メールの写し（乙全76）、甲の生活費等に関し、甲の妻に対する調査を担当した者の陳述書（乙全81）、甲の預金口座の出入金状況等から毎月の不足資金額を試算した結果などが記載された報告書（乙全82）を提出する。

しかし、上記電子メールから、被控訴人らとCとの取引があった期間を通じて、甲が過剰接待に多額の資金を費やしていたことを認めることはできず、他にこれを認めるに足りる証拠はない。

また、上記陳述書や報告書も、甲の生活費等が不足がちであったことを指摘するものではあるが、甲が本件外注費と本件手数料との差額である100万円を優に超える現金を毎月必要とし、これを特定の用途に充てていたことを推認させるものとはいえない。

したがって、控訴人の主張は採用できない。

(10) その他、控訴人が当審において、るる主張する点は、補正して引用した原判決の認定判断を左右するものとはいえない。

5 まとめ

以上のとおり、被控訴人らの請求はいずれも理由がある。

第4 結論

よって、被控訴人らの請求を認容した原判決は相当であり、本件控訴は理由がないから、これを棄却することとして、主文のとおり判決する。

名古屋高等裁判所民事第3部

裁判長裁判官 揖斐 潔

裁判官 眞鍋 美穂子

裁判官 片山 博仁