

広島地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国(福山税務署長)
平成27年3月24日棄却・控訴

判 決

原告	A株式会社
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	井上 正信
同	岡林 幸雄
同訴訟復代理人弁護士	渡邊 一生
被告	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	福山税務署長
	近藤 哲英
同指定代理人	檜野 一穂
同	重田 勉
同	笹木 祐司
同	清水 良樹
同	阿井 賢二
同	小倉 良太

主 文

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

事 実 及 び 理 由

第1 請求

- 1 福山税務署長が原告に対して平成21年6月30日付けでした平成15年2月1日から平成16年1月31日までの事業年度以後の法人税の青色申告承認取消処分を取り消す。
- 2 福山税務署長が原告に対して平成21年6月30日付けでした以下の各処分をいずれも取り消す。
 - (1) 原告の平成15年2月1日から平成16年1月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち、欠損金額3958万8050円を下回る部分及び翌期へ繰り越す欠損金1億0232万8334円を下回る部分並びに重加算税の賦課決定処分
 - (2) 原告の平成16年2月1日から平成17年1月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち、欠損金額9129万9957円を下回る部分及び翌期へ繰り越す欠損金1億8669万9501円を下回る部分並びに所得税額等の還付金額600円を下回る部分
 - (3) 原告の平成17年2月1日から平成18年1月31日までの事業年度の法人税の更正処分の

うち、欠損金額378万6056円を下回る部分及び翌期へ繰り越す欠損金1億7202万9924円を下回る部分

(4) 原告の平成19年2月1日から平成20年1月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち、欠損金額37万8194円を下回る部分及び翌期へ繰り越す欠損金1億1338万2186円を下回る部分

(5) 原告の平成20年2月1日から平成21年1月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち、翌期へ繰り越す欠損金7096万5314円を下回る部分及び過少申告加算税の賦課決定処分

3 福山税務署長が原告に対して平成22年2月16日付けでした、原告の平成18年2月1日から平成19年1月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち、翌期へ繰り越す欠損金1億1300万3992円を下回る部分及び所得税等の還付金額2869万8336円を下回る部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要

1 事案の要旨

青色申告承認を受けていた原告は、平成15年2月1日から平成16年1月31日までの事業年度（以下「平成16年1月期」という。他の事業年度についても同様に表記する。）以降、平成21年1月期までの各事業年度（以下「本件各事業年度」という。）について法人税の確定申告を行ったところ、福山税務署長が、土地の譲渡対価が益金の額に算入されていないなどの理由で、本件各事業年度の法人税についての更正処分（以下、本件各事業年度の法人税の更正処分を併せて「本件各更正処分」という。）、平成16年1月期の法人税に係る重加算税賦課決定処分（以下「本件重加算税賦課決定処分」という。）、平成19年1月期及び平成21年1月期の各法人税に係る過少申告加算税賦課決定処分（以下、本件重加算税賦課決定処分と併せて「本件各賦課決定処分」という。）並びに原告の青色申告の承認の取消処分（以下「本件青色申告承認取消処分」といい、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分と併せて「本件各処分」という。）を行った。

本件は、原告が、本件各処分は違法であると主張して、これらの取消しを請求している事案である。

2 前提事実（証拠等の掲記のない事実は、当事者間に争いがない。）

(1) 当事者等

原告は、宅地建物取引業等を目的として設立された株式会社であり、平成15年3月●日に商号を「株式会社B」から現在のものに変更した。

原告代表者は、平成12年から平成16年1月6日までの間、C有限会社（以下「C」という。）の代表取締役にも就任していた。

(2) D町の土地造成開発について

ア Cは、広島県福山市D町に所在する計202筆の一団の土地（以下「本件造成地」という。）の宅地造成開発（以下「本件開発事業」という。）を計画し、平成7年6月2日に開発許可申請を行った（乙3・2頁）。

原告は、平成10年6月10日、株式会社E（以下「E」という。）から3億円の借入れ（以下「E借入金」という。乙4の1、乙4の2）をするなどして、本件開発事業に関与するようになった。

イ 原告及びCは、平成10年12月25日、次の条件で、Cが取得した本件開発事業に係る一切の権利を原告に売却する旨約した同日付け協定書を作成した(乙5)。これにより、地権者からの土地のとりまとめ等は本件開発事業の許可申請を行ったCが継続して行うものの、本件開発事業は原告が事業主として遂行することになった(甲3の2・6頁)。

(ア) 地位継承代金及び土地代金を8億8000万円とする。

ただし、本件開発事業完成後、有効宅地1万4300坪(以下「本件有効宅地」という。)は原告名義の所有地とし、有効坪数が不足する場合は、換地3270坪から差し引き計算する。

(イ) 本件開発事業の円滑な促進のため両社協力する。

ウ 福山市長は、平成12年1月7日、Cに対し、本件開発事業を許可した(乙3・3頁)。

エ 原告は、本件造成地のうち一部については所有権を取得して所有権移転登記も経ていたところ、さらに、平成12年3月●日、株式会社F銀行(現株式会社G銀行。以下「F銀行」という。)から6億4000万円、H株式会社(以下「H」という。)から、同社がF銀行から借り入れた3億2000万円のうちの3億円の融資をそれぞれ受け(以下、これらの原告の借入金を、それぞれ「F銀行借入金」及び「H借入金①」という。)、本件造成地の地権者に対して4億円を支払って、その所有権を取得した(甲3の2・6頁、乙3・3頁)。なお、Hは、F銀行借入金について保証人となった(乙6)。

上記のとおり原告が取得した本件造成地のうち、山林の一部については、同日付け、同年4月●日付け又は同年5月●日付けで、原告への所有権移転登記がされた(以下、この土地を「原告名義土地①」という。)。また、農地の一部については、原告に農地を取得する資格がなかったため、同年3月●日付けで、Cへの所有権移転登記がされるとともに、原告への所有権移転仮登記がされた(以下、この土地を「原告仮登記付着土地」という。)。なお、他の本件造成地の一部についても、同年12月●日付けで原告への所有権移転登記がされた(以下、この土地を「原告名義土地②」という。)(甲3の2・6頁、乙3・3頁)。

オ 原告名義土地①及び原告仮登記付着土地には、平成12年3月●日又は同年5月●日付けで、極度額6億4000万円、債権者F銀行、債務者原告とする根抵当権(以下「F銀行根抵当権①」という。)、及び、極度額3億2000万円、債権者F銀行、債務者Hとする根抵当権(以下「F銀行根抵当権②」という。))の各設定登記がされた。

カ 原告及びHは、平成12年11月15日、本件造成地について、工事名を「(仮称)I造成工事」、発注者を原告、請負人をH、代金額を14億5000万円とする工事請負契約を締結した(以下「本件造成工事契約」という。乙9)。

また、原告及びHは、同日、金銭消費貸借契約を締結し、原告はHから2億円の融資を受けた(以下「H借入金②」という。乙11)。

キ 原告名義土地①及び原告仮登記付着土地には、平成12年12月●日付けで、原因を「平成12年11月15日宅地造成請負の先取特権発生」、先取特権者をH、債務者を原告及びCとする不動産工事先取特権(以下「H先取特権」という。))の保存登記がされた。

ク 原告及びHは、平成13年1月22日、金銭消費貸借契約を締結し、原告はHから1億円の融資を受けた(以下「H借入金③」といい、これにH借入金①と同②を併せた計6億円の債務を「H借入金」という。乙12)。

ケ Hが本件造成工事契約に基づく工事を行っていたところ、工事現場に岩盤が出るなどし

て追加工事が必要となったため、原告及びHは、平成14年6月28日、代金額を6500万円として、追加の工事請負契約を締結した（以下、同契約及び本件造成工事契約に係る工事を「本件造成工事」という。乙13）。

コ 本件造成工事は、平成15年1月中旬頃に終了し、福山市長は、同年3月6日、Cに対して、「開発行為に関する工事の検査済証」を発行した（甲3の2・7頁、乙3・4頁）。

サ 原告は、原告名義土地①の一部について、平成15年3月●日付けで、権利者をEの関連会社であるJ株式会社（以下「J」という。）、原因を「平成12年6月1日代物弁済予約」とする所有権移転請求権仮登記（以下「J仮登記」という。）をした（乙8）。

(3) 原告及びHの交渉の経緯等

ア 原告は、上記(2)のとおり、Eに対し、E借入金3億円、F銀行に対し、F銀行借入金6億4000万円、Hに対し、H借入金6億円のほか、請負工事代金合計15億1825万円（消費税相当額325万円を含む。）の負債を有していた。

また、Hも、上記(2)エのとおり、F銀行から3億2000万円を借り入れていたほか、F銀行から多額の借入れをしていた（甲3の2・16頁）。

イ F銀行は、原告及びHに対する貸付金の回収を懸念し、平成14年12月29日、原告代表者に対して、Hとの本件造成工事に係る請負代金の支払の話をするよう要請し、平成15年1月頃から、原告とHの交渉が始まった（乙3・11頁）。

当初、原告は、本件有効宅地を原告とHの費用の負担割合で按分して精算することを提案したが（甲13、甲14）、上記交渉は進展せず、原告代表者は、Hに対して、原告を倒産させるか民事再生法の申立てをするなどと述べた（乙6、乙7）。

Hは、原告に民事再生法が適用されるなどすれば、本件造成地を販売するのが遅れるだけでなく、H借入金や本件造成工事に係る請負代金がほとんど回収できなくなってHも倒産しかねないことから、できる限りの回収方法として、本件有効宅地を原告から取得することとした（乙6、乙8）。

ウ 原告は、平成15年5月21日付けで、Hに対し、以下の内容を含む「最終和解条件」と題する書面（乙14）を提示した。

(ア) Hが原告に対して計1億3000万円を支払うことを条件に、原告は、Hに対して本件有効宅地を引き渡す。

(イ) ただし、J仮登記は、Hが本件有効宅地のうち1600坪をJに対して引き渡すのが確定したのと同時に抹消する。

エ (ア) Hは、「最終和解条件」に概ね同意し、原告との間で、原告が本件有効宅地から1600坪を除いた1万2700坪を引き渡し、これに対してHが1億3000万円を支払うこと、及び、引き渡される土地に係るF銀行根抵当権①の設定登記については抹消しないままとすることを合意した。

(イ) 原告、H及びCは、前項の合意に基づき、①原告が本件有効宅地全ての権利をHに譲渡することを条件として、Hは、現金及び手形により原告に合計1億3000万円を支払うこと、並びに、②平成15年7月31日までに、本件有効宅地の全てについて、Hへの所有権移転、合筆及び分筆の全ての登記手続が完了しない場合には、同年8月25日支払期日以降の手形の決済を行わないという内容の、同年5月29日付けの「確認書」（乙15。以下「本件確認書」という。）を作成した。

- (ウ) 原告は、平成15年5月29日、Hから現金2000万円及び額面合計1億1000万円の為替手形6枚(乙16の1から乙16の6まで)を受領した(以下「H支払現金等」という。)
- (エ) 上記(イ)の合意に基づき、原告名義土地①及び同②については、平成15年5月●日付けで、原因を「真正な登記名義の回復」としてHへの所有権移転登記が、また、原告仮登記付着土地については、同年6月●日付けで、原因を「錯誤」として、原告への所有権移転仮登記の抹消登記が、それぞれ行われた(甲3の2・9頁)。
- オ Hは、この頃、F銀行との間で、本件有効宅地から1600坪を除いた1万2700坪は、Hのグループ会社である株式会社K(以下「K」という。)が取得することとし、F銀行がKに対して22億8600万円を融資すること、及び、Kは、Hに対して18億0600万円を支払い、これをHのF銀行からの借入金の返済に充てることを合意した。
- F銀行は、上記合意に基づき、Kに対して、23億円(22億8600万円に諸費用を加えた金額)を融資した(甲3の2・18頁、22頁から24頁まで、弁論の全趣旨)。
- カ Kは、平成15年6月27日、4億8000万円を、F銀行の「株式会社B」(原告の旧商号)名義の口座へ振り込んだ(乙19、乙20)。
- 原告代表者は、同日、自ら「お引き出し払戻請求書」に原告の社名印及び代表者印を押印するとともに、同口座の口座番号及び金額を記入し、同口座から4億8000万円を払い戻して、F銀行借入金の返済に充てた(乙21、乙22の1、乙22の2)。
- また、Kは、同日、18億0600万円をHに支払い、Hは、これをF銀行からの借入金の返済に充てた(乙23、乙24)。
- キ 平成15年6月、いずれも買主をK、決済日を同月27日とした、原告を売主とする2666坪の土地(代金額4億8000万円)の売買契約書、及び、Cを売主とする1万0014坪の土地(代金額18億0600万円)とする売買契約書(乙17、乙18)が作成された。
- なお、上記の売買契約書については、いずれも、契約日が記入されておらず、また、目的物の土地の所在については、「別紙による」と記載されているが、別紙は添付されていなかった。
- ク F銀行根抵当権①及び同②については、平成15年6月●日付けで、債務者を、それぞれ原告及びHからKに変更する旨の根抵当権変更登記がされた。
- また、本件造成地の一部には、極度額を23億円、根抵当権者をF銀行、債務者をKとする根抵当権設定登記がされた(以下「F銀行根抵当権③」という。)
- ケ 原告、H、K及びJは、平成15年7月25日、原告名義土地①の一部にされていたJ仮登記の抹消と引換えに、H及びKが所有する27区画5297.62㎡をJに引き渡す旨を約した念書(乙25)を作成した。
- コ H先取特権の保存登記については、平成15年8月●日付けで、原因を「放棄」として抹消登記がされた(乙3・13頁)。
- また、本件造成地の一部は、地目が宅地に変更された上で、同日までにKへの所有権移転登記手続きがされた(以下「K名義土地」という。甲3の2・9頁、乙3・13頁)。
- サ 原告は、Eに対し、E借入金の支払に代えて、合計5285.80㎡(1601.76坪)の土地27筆(以下「本件土地①」という。)を3億円と評価し、その所有権をEに譲

渡し、直ちに所有権移転登記手続をすることを承諾する旨の平成15年9月1日付け「代物
弁済承諾書」(乙26。以下「本件代物弁済承諾書」という。)を差し入れた。

シ J仮登記は、平成15年9月●日付けで、原因を「解約」として抹消登記手続がされた。
F銀行根抵当権①から同③までについては、同日付けで、原因を「解約」又は「解除」と
して抹消登記手続がされた。

K名義土地の一部については、同月11日、本件造成地以外のK名義の土地と共に合筆
された上、合計377筆に分筆された(甲3の2・9頁、乙3・13頁)。

本件土地①については、本件代物弁済承諾書に基づき、同月●日付けで、原因を「代物弁
済」として、Eへの所有権移転登記がされた(甲3の2・27頁)。

ス K名義土地以外の本件造成地について、その一部の地目が宅地に変更された上で、平成
15年10月●日までにKへの所有権移転登記がされた。

その結果、Kは、同土地とともに、上記シのとおり377筆に分筆されたもののうち、
福山市に寄付されるなどしたものを除く土地約1万2749坪(以下「本件土地②」といい、
本件土地①と併せて「本件土地」という。)を取得した。

(4) 本件開発事業に係る原告の経理処理及び確定申告の状況

ア 原告が本件開発事業に関して行った経理処理は、別表1及び別表2のとおりであり(ただ
し、別表2の「E借入金」は「E前受金」である。)、原告は、平成15年1月期及び本件
各事業年度の法人税の確定申告書(乙27から乙33まで)をいずれも法定申告期間内に提
出した。

なお、H支払現金等1億3000万円、E借入金3億円、H借入金6億円及びF銀行借
入金6億4000万円に関する原告の経理処理は、以下のとおりである。

(ア) H支払現金等1億3000万円について

原告は、H支払現金等のうち、本件確認書において支払期日を平成15年6月25日、
額面2000万円と記載されている為替手形1枚については、同日、L銀行福山蔵王支
店の原告名義の普通預金口座で取り立てた(乙34)。

原告は、平成16年1月期において、これをHからの2000万円の前受金として処
理した(乙35)。これについては、平成16年1月期から平成20年1月期までにおい
て、平成15年1月期末で前受金としていたH借入金6億円と共に前受金として計上し、
これらの前受金について、平成21年1月期の雑収入として計上した。

また、原告は、H支払現金等のうち現金2000万円及び支払期日平成15年7月2
5日以降の額面金額合計9000万円の為替手形5枚については、平成16年1月期以
降の各事業年度において、経理処理又は収益への計上をしなかった。

(イ) E借入金3億円について

原告は、平成16年1月期末において、E借入金3億円を前受金として計上してい
た。

原告は、E借入金3億円が代物弁済によって消滅した平成16年1月期にはこれを経理処理
又は収益への計上をせず、平成17年1月期において、平成16年1月期末現在におけ
る「D町」の前渡金9億2754万4295円と相殺する経理処理をし、平成17年1月
期から平成20年1月期までにおいて、その残額6億2754万4295円を前渡金と
して計上した。

(ウ) H借入金6億円について

原告は、平成15年1月期末現在で、H借入金6億円を前受金として処理し、上記(ア)の2000万円を加えた6億2000万円をHからの前受金として計上していた。

原告は、平成21年1月期において、このうち6億円を上記(イ)の前渡金と相殺する経理処理をし、差額2754万4295円を「D町精算分」の雑損失として計上したものの、収益の計上はしなかった。

イ 原告は、平成15年1月期末現在で、F銀行借入金6億4000万円を含め、F銀行からの短期借入金として7億8980万円を計上していたところ、上記(3)カのとおり、Kから4億8000万円の支払を受けたことと、これをF銀行借入金の返済に充てたことについて、平成16年1月期及びそれ以降の各事業年度において、経理処理や収益への計上をしなかった。

(5) 本件各処分を経緯等

ア 福山税務署長は、原告が、本件開発事業により、H支払現金等1億3000万円を受領し、H借入金6億円の支払の免除を受け、Kから4億8000万円の支払を受けてF銀行借入金の一部を返済した、また、E借入金3億円を代物弁済したと判断し、原告が、平成16年1月期の益金の額に、本件土地の譲渡の対価となる上記の合計15億1000万円、損金の額に、本件開発事業に関して支出したものである9億2754万4295円をいずれも算入していないとして、平成21年6月30日付け及び平成22年2月16日付けで、別表3のとおり、本件各処分を行った(甲1、甲2の1から甲2の6まで)。

なお、平成19年1月期については、福山税務署長は、平成21年6月30日付けで法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行ったが、平成22年2月16日付けで、上記各処分を取り消した上、改めて、法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。

イ 原告は、本件各処分について、別表3のとおり、福山税務署長に対する異議申立てを行ったが、いずれも棄却された。原告は、国税不服審判所長に対して審査請求を行ったが、国税不服審判所長は、平成17年1月期から平成20年1月期までの法人税の更正処分及び平成21年1月期の過少申告加算税賦課決定処分に係る審査請求は却下及び棄却し、その余の審査請求については棄却した(甲3の1、甲3の2。ただし、被告も、却下された審査請求が適法なものであったことは争わない。)

ウ 原告は、平成23年5月25日、本件各処分の取消しを求めて本件訴訟を提起した。

3 争点及び当事者の主張

(1) 原告は平成16年1月期の益金の額に本件土地の譲渡対価として15億1000万円を算入すべきであったか(争点1)

(被告の主張)

ア 債務免除等に関する合意の存在

(ア) Hと原告との間では、平成15年5月29日頃、前記2(3)エ(ア)の内容だけでなく、全体として、原告がHに本件有効宅地のうち有効坪数1600坪を除いた1万2700坪を引き渡し、Hが、原告に1億3000万円を支払い、H借入金6億円の支払を免除し、F銀行借入金の保証債務を弁済してこれに係る原告の求償債務を免除するという内容の合意(以下「合意①」という。)が成立した。本件確認書は、合意①の上記内容

の一部を記載したものである。

(イ) また、合意①のうちHによる保証債務の履行について、原告は、H及びF銀行との間で、同年6月頃、本件有効宅地から有効坪数1600坪を除いた1万2700坪をKが取得することとし、F銀行がKに23億円を融資すること、Kが、上記1万2700坪の売買代金名目で原告に対して4億8000万円を支払い、これをF銀行借入金の返済に充てるとともに、Hに対して18億0600万円を支払って、これをHのF銀行からの借入れの返済に充てることを内容とする合意(以下「合意②」という。)をした。前記2(3)キ記載の、平成15年6月に作成された2通の土地売買契約書は、合意②に基づくものである。

(ウ) そして、原告は、前記2(3)エのとおり、合意①に基づき、H支払現金等1億3000万円を受領して、原告名義土地①及び同②についてHへの所有権移転登記をし、原告仮登記付着土地の原告への所有権移転仮登記を抹消した。

また、原告は、前記2(3)カ及び同スのとおり、合意②に基づき、Kから4億8000万円の支払を受けてF銀行借入金の返済に充て、平成15年10月17日までに合計約1万2749坪の本件土地②がKの所有名義となった。

イ 本件土地の譲渡対価に関する収益の発生

このように、原告は、本件土地①をもってE借入金3億円の全額について代物弁済し、本件土地②をH、更にはKに譲渡したことの対価として、H支払現金等1億3000万円を受領し、H借入金6億円の支払の免除を受け、Kから4億8000万円の支払を受けているから、本件土地の譲渡の対価として合計15億1000万円の収益があったものである。

なお、Kによる4億8000万円の支払は、合意①の履行のためにされた合意②に基づき、Hによる保証債務の履行として行われたものであり、原告は、本件土地の譲渡対価の一部として上記4億8000万円を受けたというべきである。

これらの収益は、平成16年1月期において権利が実現し、確定したものであるから、平成16年1月期の益金の額に算入すべきである。

(原告の主張)

ア 合意①及び合意②について

被告が主張する合意①のうち、HがH借入金6億円の返済を免除すること及びHが保証債務を履行した後の求償債務を免除することを合意したことはない。

原告は、HがH借入金の返還請求をしないのではないかと、F銀行借入金の保証債務についてもHが履行するのではないかという期待感や見通しは持っていたが、原告とHとの間で、これらの借入金の処理については一切話題に出ず、具体的な協議もされことなく、曖昧にしたまま本件確認書が作成された。

したがって、上記内容について原告とHが合意したこともないし、Hが債務免除の意思表示をしたこともない。

イ 平成16年1月期の益金の額への算入について

(ア) E借入金3億円について

E借入金3億円の代物弁済を平成16年1月期において益金の額に算入すべきであったことについては、争わない。

(イ) H支払現金等1億3000万円について

H支払現金等1億3000万円を計上しなかったのは、本件開発事業が未精算であり、1億3000万円の趣旨も不明だったからである。

(ウ) H借入金6億円について

債務免除益を益金として算入するには、借用書原本が返還されるか、債務免除の意思表示を示す文書が存在するかのいずれかの要件を満たす必要があるが、本件においてはいずれも満たしていないため、債務免除益は確定していなかったものである。

(エ) Kの支払った4億8000万円について

Kが支払った4億8000万円は、土地の売買代金ではなく、Hによる保証債務の履行であるから、本件土地の売却に係る収益とはならない。なお、前記2(3)キ記載の、原告とKとの間の土地売買契約書(代金額4億8000万円のもの)は、原告代表者が内容を確認しないまま代表印を預けて作成されたものであり、実体のない契約書である。

また、上記(ウ)と同様、Hによる保証債務の履行に係る求償債務を免除することは確定していなかったため、債務免除益としての収益計上も問題とならない。

(2) 隠ぺい仮装行為が認められるか(争点2)

(被告の主張)

ア 原告は、上記(1)の「被告の主張」のとおり、本件土地の譲渡対価である15億1000万円について、H支払現金等のうち2000万円を計上するのみで、平成16年1月期にその全額について収益に計上しなかった上、計上した2000万円についても前受金として仮装した。

原告は、全ての経理処理を行わず放置するつもりであったから意図的に隠ぺい仮装行為をしたものではないという趣旨の主張をするが、原告は、平成17年1月期においてE借入金を前渡金と相殺処理したり、平成16年1月期以降の各事業年度においても収益を計上し、決算書を作成して確定申告を行ったりという経理事務を継続しており、矛盾している。

したがって、原告の行為は、国税通則法68条1項の隠ぺい仮装行為及び法人税法127条1項3号の隠ぺい仮装行為に該当する。

イ また、原告の上記行為は、ほ脱の意思をもってその手段として税の賦課を不能又は著しく困難にならしめるような偽計工作を行ったものとして、「偽りその他不正の行為」(国税通則法70条5項(平成16年法律第14号による改正前のもの。以下同じ。))に当たるから、平成21年6月30日において、平成16年1月期の法人税の更正処分及び本件重加算税賦課決定処分をすることは可能である。

(原告の主張)

ア H支払現金等1億3000万円を平成16年1月期に計上しなかったのは、本件開発事業が未精算であり、1億3000万円の趣旨も不明だったからである。

E借入金3億円については、平成16年1月期から税理士を変更し、本件開発事業についての引継ぎが不十分だったため、平成11年1月期に前渡金として計上していたE借入金の取得原価を計上することができず、平成17年1月期に相殺処理したものであって、やむを得ない。

H借入金6億円については、上記(1)原告の主張のとおり債務免除益が確定していなか

ったため平成16年1月期には計上しなかったが、仮に本件確認書によって売上を認定された場合、5年以上経過すると本件開発事業のための支出が原価として認定されないおそれがあったので、平成21年1月期において前渡金と相殺処理したものである。

Kから支払われた4億8000万円については、土地売買契約が存在しないため、売上としては計上していない。F銀行借入金を返済したにもかかわらず、経理処理上減額しなかったのは、その後Hと紛争となったため、適正な帳簿処理ができなかったこと、及び、原告は多額の負債を抱えて一度法的整理を決意したことから、適正な決算処理をする意欲を失ったことが原因である。

イ このように、原告の経理処理が不適切であった可能性はあるが、原告はほ脱の意図をもってこのような経理処理を行ったのではないから、「隠ぺい偽装行為」には該当しない。

また、原告の経理処理は「偽りその他不正の行為」には当たらず、本件各事業年度について法人税の更正処分の除斥期間は5年間であるから（国税通則法70条1項）、平成16年1月期についての法人税の更正処分及び本件重加算税賦課決定処分は違法である。

第3 当裁判所の判断

1 平成16年1月期の益金の額に譲渡対価として15億1000万円を算入すべきかについて（争点1）

(1) 法人税の課税標準である法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とされている（法人税法21条、22条1項）。そして、益金の額に算入すべき金額は、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とされている（法人税法22条2項）。

また、所得の帰属時期については、その収益の実現があったときに、収入すべき権利が確定したものとして、その額を当該事業年度の益金の額に算入すべきと解される（最高裁平成5年11月25日判決・民集47巻9号5278頁参照）。

本件において、前記第2の2（2）エ、（3）シ及びスのとおり、平成16年1月期に、原告が所有していた本件造成地のうち、本件土地①はEに対して代物弁済の方法により譲渡され、本件土地②についてはKが取得していることが認められるから、これらの譲渡による対価に係る収益が平成16年1月期に実現している場合は、原告は、その額を同期の益金の額に算入すべきことになる。

これを前提に以下検討する。

(2) 掲記の証拠等によれば、以下の事実が認められる。

ア 原告は、平成15年1月頃、F銀行の要請により、本件造成工事に係る請負代金の支払についてHと交渉を開始した。Hの当時の代表者であった乙は、原告代表者に対し、請負代金全額の早期支払を求めた。

原告代表者は、これに対し、平成15年1月17日付けの「D事業資金」と題するメモ（甲13。以下「本件メモ①」という。）及び同年2月25日付けのメモ（甲14。以下「本件メモ②」といい、本件メモ①と併せて「本件各メモ」という。）を提示して、原告とHが本件開発事業で負担した費用の負担割合で本件有効宅地を按分し、両者がこれを取得する方法による解決方法を提案したが、Hはこれに応じなかったため、本件各メモに沿った解決はされなかった（甲18・1頁、2頁）。

イ (ア) 本件メモ①では、本件有効宅地の坪単価は22万円、本件開発事業の総事業費は32億円と試算されていた。

事業費の中には、原告負担分として、E借入金に当たる3億円及びF銀行借入金に当たる6億4000万円、H負担分として、H借入金の原資となったF銀行からの借入3億2000万円、本件造成工事に係る請負代金1億6000万円及びH借入金のうち3億円が含まれていた(甲13、甲18・2頁)。

(イ) 本件メモ②では、総事業費を33億3000万円、本件有効宅地の坪単価は23万3000円と試算し、各事業費に応じた坪数を算出した上、坪単価を12万円とした場合の額を各事業費と対比していた。総事業費の中には、E借入金3億円、F銀行借入金に利息を加えた7億1000万円、本件造成工事に係る請負代金1億6000万円、H借入金(3億円に3億円を加えた6億円)が含まれていた(甲14、甲18・2頁)。

ウ 原告とHの交渉が進展しない中、原告代表者は、Hに対し、原告について民事再生手続を検討していると告げた。Hは、原告が民事再生手続に入ることによって、本件造成工事に係る請負代金が回収できなくなり、Hも倒産するという事態を防ぐため、Hが本件有効宅地を全部取得するという方法での解決を検討することになった(甲18・乙54・4頁)。

その頃、前記第2の2(2)サのとおり、原告名義土地①の一部についてJ仮登記がされた。

エ Hは、H借入金合計6億円については本件造成工事に係る出資金として経理処理していたところ、平成15年8月31日、これを未成工事支出金に振替処理して原告に対する債権を消滅させた上で、本件造成工事の原価として計上した(乙46、乙47)。

Kは、平成15年6月27日にした原告に対する4億8000万円の支払及びHに対する18億6000万円の支払について、いずれも平成16年1月期において商品として経理処理した(乙20、乙23)。

オ 原告の顧問弁護士であり、本件訴訟における原告訴訟代理人である丁弁護士は、本件各処分の後である平成22年8月5日付けで、原告の代理人として、内容証明郵便により、Hに対して、「通知書」と題する書面(乙48。以下「本件通知書」という。)を送付した。本件通知書には、「I造成事業に関して、A株式会社は御社へ造成工事を発注していましたが、完成後その工事代金の支払を巡り、両者の間で紛争となり、2003年(平成15年)5月29日付A株式会社と御社、及びC有限会社との間で交わされた確認書により和解解決したものです。この和解解決の条件は、Iの土地の内、5297.62平方メートル(27区画)は、A株式会社が本宅地開発事業のため株式会社Eより借り入れしていた3億円の返済のため代物弁済で株式会社Eへ所有権を移転すること、それと引き替えに、Iの土地へ設定されていた、権利者J株式会社の仮登記を抹消すること、その余のすべてのIの土地を御社へ所有権移転をすること、御社はその見返りに、1億3000万円を分割してA株式会社へ支払うこと、及び、御社がA株式会社へ貸し付け又は出資していた合計6億円の返還請求を放棄すること、並びに、F銀行のA株式会社に対する貸し付けの返済とIの土地へ設定していた担保の抹消は、御社の責任において交渉し解決すること並びに御社はF銀行への返済分をA株式会社へ求償しないことを合意し、I造成に関する両者間の紛争は全面解決しました。」と記載されていた。

カ Hは、平成15年5月以降、原告に対し、H借入金を含む、原告のHに対する債務の履

行を求めることはなかった（弁論の全趣旨）。

(3) 合意①及び合意②について

ア (ア) H代表者である丙（以下「丙」という。）の陳述書（乙54）には、平成15年5月29日に本件確認書を作成した際、本件確認書記載の内容とともに、Hが全部を譲り受けることとなっている本件有効宅地のうち1600坪はJに引き渡すこと、本件造成工事に係る工事代金及びH借入金を取得代金の一部に充てて「チャラ」にすること、及び、F銀行根抵当権の抹消のため、F銀行からH及び原告が借り入れた金員についてはHから返済する必要があること、といった被告が主張する合意①の内容が、原告とHの合意の当然の前提となっていたとの記載があり、丙は、その証人尋問においてもこれに沿う供述をする。

また、丙は、税務調査において、上記のHからの返済について、Hが4億8000万円の債務を履行することになったこと、その方法として、Kに対するF銀行の融資金を利用すること、といった、被告が主張する合意②があったことを供述している（乙45）。

(イ) 上記丙の陳述及び供述は、合意①及び合意②についての直接証拠と位置づけられるところ、上記（2）オのとおり、本件通知書に、原告代理人が自ら、合意①及び合意②をしたと記載していること、H及びKの経理処理及びHが原告に対して債務の履行を請求していないという事実が認められ、これは上記丙の陳述及び供述に沿うものであるから、これらの信用性を高めるものであるということが出来る。

なお、原告は、Hの債務免除については期待感を持っていたにすぎないが、Hに対して原告の強い姿勢を示す目的で、債務免除について本件通知書に記載したものであり、平成15年当時の原告の認識とは異なるという旨の主張をする。しかし、本件通知書記載の内容が事実であれば、Hによる債務免除については、売買による譲渡益となるか債務免除益となるかはともかく、いずれにしても益金の額に算入すべきであったのにこれを行わず、原告が法人税の確定申告において過少申告していたということになるから、本件各処分を受けた後にあえて事実と異なる記載をしたとは考え難く、原告の上記主張は採用できない。

イ (ア) 原告は、合意①について、原告とHとの間で、本件確認書作成の際、H借入金やHが保証債務を履行した場合の求償権の取扱いについては一切具体的な協議がされていないとか、原告との間の紛争を解決した合意の内容は、本件確認書に記載されたものが全てであるとして、原告には債務を免除するのではないかという期待感があったが、債務免除の意思表示や合意はなかったと主張し、原告代表者の陳述書（甲18）や尋問における供述にはこれに沿う内容がある。

(イ) しかしながら、本件確認書作成に当たって、原告とHが、E借入金の返済に充てるため、本件有効宅地のうち1600坪はHに引き渡さないという、本件確認書に記載のない内容の合意をしたことについては原告も認めており、本件確認書に記載されていることが合意の内容の全てとはいえない。

また、前記第2の2（3）ア及びイのとおり、本件造成工事に係る請負代金の支払交渉については、H及び原告に対する貸付金の回収を懸念したF銀行が主導して始まったのであるから、原告が主債務者となりHが保証人となっているF銀行借入金や、F

銀行からの融資がその原資の一部となっているH借入金についてどのように返済するかという点は、交渉の重大な内容となっていたと考えられる。現に、上記(2)イのとおり、本件各メモにおいても、これらは本件開発事業の総事業費の一部とされ、原告とHの間でどのように精算するかが話し合われていたことが認められる。

(ウ) 加えて、本件有効宅地については、原告を主債務者とするF銀行根抵当権①の設定登記がされたままであったことからすると、原告としては本件有効宅地の処理のみについて合意したいと考えていたとしても、Hがこれらの点について全く言及しないまま本件有効宅地の帰すうについて合意するということは考え難いから、全く協議がなかったという原告代表者の供述は不自然であって信用できない。

(エ) また、原告代表者の陳述書には、本件確認書作成後、原告は、F銀行からのH及び原告の借入れについて、F銀行との交渉は全てHに任せたとする趣旨の記載があるところ(甲18・3頁、4頁)、原告とHとの間でH借入金やF銀行借入金の保証債務履行に伴う求償債務を免除するとの合意がないとすると、上記のような行動は会社の代表者としては無責任にすぎ、不自然である。

他方で、原告代表者の陳述書には、本件開発事業から撤退する際にHからいくら支払わせるかが一番重要な問題だったとか、F銀行借入金について保証人であるHが全額支払えない場合は、本件確認書での解決を白紙に戻さざるを得ないと考えていたという記載もあるところ(甲18・2頁、4頁)、これらの記述は、合意①及び合意②によって原告とHの間に債権債務がなくなると考えていたことと整合するものである。

(オ) 以上より、原告の上記主張は採用できず、原告とHの間で合意①が成立したと認めるのが相当である。

ウ(ア) 原告は、合意②について、HとF銀行との間での融資交渉に関してされたものであり、原告はその交渉には一切関与していないと主張する。

しかし、合意②自体はH、K及びF銀行の間の権利義務に関するものであるとしても、上記イのとおり合意①が成立した以上、どのように保証債務を履行するかということについては原告も関心を有していたはずであり、合意②を行うにあたり、HやF銀行から何らの情報提供も受けていなかったとは考え難い。

また、前記第2の2(3)カのとおり、原告代表者は、Kから振り込まれた4億8000万円を、当日、自ら払い戻してF銀行借入金の返済に充てているのであるから、合意②について原告が全く関与していなかったとは考えられない。

原告代表者は、上記払戻について、F銀行から連絡を受け、本件開発事業をHに譲渡した後の事務処理であると説明されて言われるままに払戻や返済等の手続を行ったとか、4億8000万円についてはF銀行から説明を受けたわけではないが原告の借入金についてHが支払ってくれた、すなわち、保証債務の履行という認識だったという趣旨の供述及び主張をすところ、原告代表者が、合意①や合意②について何も認識していないのに、Hが原告に支払う方法で保証債務の履行を行ったのだと認識したというのは不自然であって、上記供述は信用できず、上記主張も採用できない。

(イ) また、原告を売主、Kを買主とする平成15年6月に作成された土地の売買契約書(乙17)の作成経緯についての原告の主張は、原告代表者と丙が待ち合わせし、原告代表者が丙に原告の代表印を手渡して、丙が自動車の車内で上記契約書に原告の代表

印を押印したのであり、原告代表者は車内にも入っていないし、契約書自体も見えていないというものであるが、それ自体不自然であるといわざるを得ない。

(ウ) 以上から、原告の上記各主張は採用できず、原告、H、K及びF銀行の間で合意②が成立したと認めるのが相当である。

(4) 平成16年1月期の益金の額として算入すべき額について

ア 原告は、E借入金3億円の代物弁済について平成16年1月期の益金の額に算入すべきことは争わない。また、原告は、H支払現金等1億3000万円について趣旨が不明確であったため計上しなかったと主張するものの、原告の主張によっても、これは本件有効宅地1万2700坪を引き渡すことへの対価だったというのだから、これを受領した平成16年1月期において、本件土地②の譲渡による対価として収益に計上すべきである。

イ H借入金6億円については、上記(3)のとおり、合意①において、Hが債務免除をすることが確定したものであり、これは本件有効土地のうち1万2700坪を引き渡すことへの対価というべきであるから、合意①が成立して土地が引き渡された平成16年1月期において収益に計上すべきである。

原告は、債務免除益を益金として算入するには、借用書原本が返還されるか、債務免除の意思表示を示す文書が存在するかのいずれかの要件が必要であると主張するが、これを裏付ける法的根拠はないから採用できない。

ウ Kが支払った4億8000万円については、上記(3)のとおり、合意①及び合意②に基づくHの保証債務の履行であり、これに係る原告のHに対する求償債務は免除されているから、H借入金と同様に、原告がH又はKに対して本件土地を引き渡すことへの対価というべきであって、平成16年1月期において収益に計上すべきである。

エ 以上から、原告は、本件土地の譲渡対価として、E借入金3億円、H借入金6億円、Kが支払った4億8000万円及びH支払現金等1億3000万円の合計15億1000万円について、平成16年1月期の益金の額に算入すべきであったというべきである。

2 争点2 (隠ぺい仮装行為の有無) について

(1) 過少申告をした納税者が、その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は、その納税者に対して重加算税を課することとされている(国税通則法68条1項)。この重加算税の制度は、納税者が過少申告をするについて隠ぺい、仮装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を科することによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものと解される。

したがって、重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものが隠ぺい、仮装に当たるというだけでは足りず、過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がされたことを要するものである。(最高裁平成7年4月28日判決・民集49巻4号1193頁参照)。

また、重加算税は、同法65条ないし67条に規定する各種の加算税を課すべき納税義務違反が事実の隠ぺい又は仮装という不正な方法に基づいて行われた場合に、違反者に対して課される行政上の措置であって、故意に納税義務違反を犯したことに對する制裁ではないから、重加算税を課し得るためには、納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎とな

る事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は偽装し、その隠ぺい、偽装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、それ以上に、申告に対し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではないと解するのが相当である（最高裁昭和45年9月11日判決・刑集24巻10号1333頁、同62年5月8日判決・集民151号35頁参照）。

また、その事業年度に係る帳簿書類に、取引の全部又は一部を隠ぺいし、又は偽装して記録する行為（法人税法127条1項1号）についても、上記と同様に解するのが相当である。

(2) 本件においては、上記1のとおり平成16年1月期の益金の額に算入すべき15億1000万円について、原告は、2000万円のみを前受金として計上するのみで、その全額について益金の額に算入しなかったことが認められる。

そして、原告における経理処理は、原告代表者が事務員に対して取引の内容を指示し、事務員がこれに従って帳簿に記載するという態様であって（原告代表者本人37頁）、原告の経理処理内容には原告代表者の意思が介在していることから、原告代表者は、上記1のとおり合意①及び合意②を認識していたのに、あえて本件土地の譲渡対価のほとんどを経理処理せず、また、処理した2000万円についても、あえて収益ではなく前受金という科目で計上しているということができる。

そうすると、原告は、平成16年1月期について、故意に本件土地の譲渡対価の一部を帳簿に記載せず、また、これに合わせた過少申告を行ったものと認められる。

(3) これに対し、原告は、平成16年1月期の益金の額に算入しなかった理由として、E借入金については、税理士を変更したことや、取得原価を計上できなかったことを主張し、その余についても、Hとの間で紛争になったことで適切な処理をできなかっただけであり、原告代表者は原告を清算処理する意思であって原告はもはや事業を行っていないのであって、税のほ脱の意思はなかったと主張する。

しかしながら、上記(2)のとおり、原告の経理処理には原告代表者の意思が介在するのであって、帳簿への記載がないことについて税理士の変更は理由とならないし、取得原価が計上できないことについても収益としないことを正当化する理由とはならない。

また、合意①及び合意②の後で原告がほとんど事業を行っていないとしても、平成21年1月期に至るまで決算報告書を作成し、確定申告を行っているのであり（乙29から乙33まで）、適切な経理処理をしないことを正当化することはできない。

(4) したがって、原告の上記主張は採用できないから、平成16年1月期において、原告が本件土地の譲渡の対価を帳簿に記載せず、かつ、これに合わせた確定申告を行った行為は、隠ぺい偽装行為（国税通則法68条1項1号、法人税法127条1項3号）に該当すると認めるのが相当である。

また、原告は、偽りその他不正の行為によりその全部又は一部の税額を免れたものというべきであるから（国税通則法70条5項）、原告の平成16年1月期の法人税についての更正決定は、その法定申告期限から7年を経過する日まですることができることとなるところ、平成16年1月期の法人税の更正処分及び本件重加算税賦課決定処分は、上記期間内にされたものである。

3 本件各処分の適法性

(1) 以上を前提に原告の法人税等の額を計算するべきところ、原告は、15億1000万円を平

成16年1月期の益金の額に算入する場合、同期の法人税の確定申告において損金の額に算入すべきであったのにされていなかった額は9億2754万4295円となることについては争わない。

また、原告は、上記益金及び損金に基づいて計算すると、本件各事業年度の原告の法人税額は、別表4-1及び4-2のとおりとなること、平成19年1月期及び平成21年1月期の過少申告加算税の額は、別表5のとおりであり、平成16年1月期の重加算税の額は、別表6のとおりとなることについても争わない。

(2) 上記(1)の金額は、本件各更正処分における法人税額や、本件各賦課決定処分における過少申告加算税の額及び重加算税の額と同額となるから、これらの処分は適法である。

また、上記2のとおり、原告は、平成16年1月期に係る帳簿書類について隠ぺい偽装行為があったことが認められるから、同期にさかのぼって青色申告の承認を取り消した本件青色申告承認取消処分は適法である。

4 結論

よって、本件各処分はいずれも適法であり、これらの取消しを求める本件各請求はいずれも理由がないから棄却することとして、主文のとおり判決する。

広島地方裁判所民事第3部

裁判長裁判官 梅本 圭一郎

裁判官 財賀 理行

裁判官 内藤 陽子

別表 1 及び別表 2 省略

別表3

課税処分の経緯

(単位：円)

事業年度	区分		更正処分等	更正処分等の取消し	再更正処分等	異議決定	裁決
	項目	確定申告 (青色申告)					
青色申告の承認	年月日		平成21年6月30日			平成21年11月18日	平成22年11月18日
	処分状況		平成16年1月期以降の取消処分			棄却	棄却
平成16年1月期	年月日	平成16年3月26日	平成21年6月30日			平成21年11月18日	平成22年11月18日
	所得金額	▲ 39,588,050	444,355,794			棄却	棄却
	差引確定法人税額	0	159,256,200				
	翌期へ繰り越す欠損金	102,328,334	0				
	重加算税の額		55,737,500				
平成17年1月期	年月日	平成18年3月30日	平成21年6月30日			平成21年11月18日	平成22年11月18日
	所得金額	▲ 91,299,957	▲ 133,681,957			棄却	却下
	差引確定法人税額	▲ 600	▲ 600				
	翌期へ繰り越す欠損金	186,699,501	0				
平成18年1月期	年月日	平成18年3月24日	平成21年6月30日			平成21年11月18日	平成22年11月18日
	所得金額	▲ 3,786,056	▲ 3,786,056			棄却	却下
	差引確定法人税額	0	0				
	翌期へ繰り越す欠損金	172,029,924	0				
平成19年1月期	年月日	平成19年2月27日	平成21年6月30日	平成22年2月16日	平成22年2月16日	平成21年11月18日	平成22年11月18日
	所得金額	0	59,025,932	更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分の取消し	59,025,932	棄却	却下及び棄却
	差引確定法人税額	▲ 28,698,336	▲ 11,630,836		▲ 11,630,836		
	翌期へ繰り越す欠損金	113,003,992	0		0		
	過少申告加算税の額		2,534,000		2,534,000		
年月日	平成20年3月21日	平成21年6月30日					
所得金額	▲ 378,194	▲ 5,768,594		棄却		却下	
差引確定法人税額	0	0					
翌期へ繰り越す欠損金	113,382,186	0					
平成21年1月期	年月日	平成21年3月17日	平成21年6月30日			平成21年11月18日	平成22年11月18日
	所得金額	0	49,961,167			棄却	棄却
	差引確定法人税額	0	14,348,300				
	翌期へ繰り越す欠損金	70,965,314	0				
	過少申告加算税の額		2,126,000				

(注) 「所得金額」欄の▲印を付した金額は、欠損金額を示し、「差引確定法人税額」欄の▲印を付した金額は、所得税額等の還付金額を示す。

別表4-1及び別表4-2、別表5、別表6 省略