

宮崎地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 青色申告取消処分等請求事件

国側当事者・国(日南税務署長)

平成28年11月25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	坂元 直人 黒沢 佐和美 藤岡 諒 折田 健市郎
同補佐人税理士	徳留 利幸 奥田 浩二 楠田 公郎
被告	国
同代表者法務大臣	金田 勝年
処分行政庁	日南税務署長 佐藤 謹二
同指定代理人	菊地 英理子 石橋 輝明 竹本 英孝 永田 篤希雄 北林 淳治 日高 剛 鈴木 讓 吉岡 啓三 光 洋平 亀井 勝則 鈴木 章義 鶴田 貴志

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 日南税務署長が原告に対し平成24年4月25日付けでした平成19年4月1日から平成20年3月31日までの事業年度(以下「本件事業年度」という。)以後の法人税の青色申告承認

取消処分（以下「本件青色取消処分」という。）を取り消す。

- 2 日南税務署長が原告に対し平成24年4月25日付けでした本件事業年度の法人税の更正処分（ただし、平成24年12月21日付けでされた減額更正処分後のもの。以下「本件更正処分」という。）のうち所得金額4829万3518円、納付すべき税額1382万8100円を超える部分及び重加算税の賦課決定処分（ただし、平成24年12月21日付けでされた変更決定処分後のもの。以下「本件賦課決定処分」という。）をいずれも取り消す。

第2 事案の概要等

1 事案の要旨

本件は、いわゆる青色申告の承認を受けていた原告が、本件事業年度に係る法人税の確定申告に当たり、有限会社B（以下「B」という。）との間で魚（カンパチ）の売買を行ったとして、同売買に係る売上額を益金の額に算入するなどしたところ、日南税務署長が、同売買は架空の取引であり、また、これにより原告が受領した金員は何ら対価性なく得たものであるから、同金員の受領は「無償による資産の譲受け」として益金の額に算入されるとして、原告に対して、青色申告の承認の取消処分、法人税の更正処分、重加算税の賦課決定処分をしたことについて、原告が、Bとの取引は架空ではなく上記各処分は違法であるなどと主張して、本件青色取消処分、本件更正処分、本件賦課決定処分（以下、これら3つの処分を併せて「本件各処分」という。）の取消しを求めた事案である。

2 関係法令の定め

別紙1「関係法令」記載のとおり

3 前提事実（末尾に証拠等を掲げた事実以外は当事者間に争いが無い。）

(1) 原告の事業及び役員等

ア 原告は、昭和63年1月●日に設立された宮崎県串間市を本店所在地とする株式会社であり（なお、当初は有限会社として設立され、平成23年3月1日、現在の商号に変更された。）、魚類の養殖・販売、魚介類の加工・製造・販売等の事業を行っている（乙1）。

イ 原告代表者は、平成14年8月10日、原告代表取締役役に就任し、同人の叔父である乙は、平成20年当時、原告の取締役であった（甲24、乙1、18、弁論の全趣旨）。

ウ 原告は、平成元年4月1日から平成2年3月31日までの事業年度以後、法人税の確定申告書等の提出について、青色申告の承認を受けていた。

エ 原告の関連会社として、C株式会社（以下「C」という。）があり、平成20年当時、乙が同社の代表取締役であり、丙（以下「丙」という。）は同社の役員（専務）であった（乙19、43、乙3項、弁論の全趣旨）。

(2) 原告の取引先等の関係者

ア D株式会社（以下「D」という。）は、平成20年当時、酒類事業、水産飼料事業等を行っており、同社の水産飼料事業部は、九州及び四国を中心に養殖魚用配合飼料の製造・販売を行っていた（甲10、弁論の全趣旨）。丁（以下「丁」という。）は、平成20年当時、Dの水産飼料事業部所属の従業員（平成18年2月に同事業部水産営業部営業一課長となり、平成20年4月から同事業部水産営業部長となった。）として、原告の担当をしていた（甲10、26）。

イ Bは、飼料原料を仕入れ、製造業者に販売する事業を行っている有限会社であり、平成20年1月当時から現在に至るまで、同社の代表取締役は、戊（以下「戊」という。）であ

る（乙31、戊1項、弁論の全趣旨）。

ウ E株式会社（以下「E」という。）は、平成20年当時、魚粉の製造等を事業としていた株式会社であり、F（以下「F」という。）は、平成18年4月にDからEに出向し、平成19年12月にDを退職して、同月から平成23年7月までEの工場長であった（甲25、乙17）。

（3）Bとの間の取引等

ア Bに対する売上げ

（ア）原告の本件事業年度の総勘定元帳の成魚売上高勘定には、Bに対するカンパチの売上げ（以下「本件売上取引」という。）として、平成20年1月31日に1億5000万円（15万尾×1000円）、同年2月29日に1億8000万円（18万尾×1000円）の合計3億3000万円が計上されている（乙8）。

（イ）原告は、Bから、平成20年2月28日に1億5750万円（消費税込みの金額の趣旨であると認められる。消費税抜きの金額は1億5000万円である。）、同年3月28日に1億8900万円（消費税込みの金額の趣旨であると認められる。消費税抜きの金額は1億8000万円である。）を、原告名義の口座に対する振込みにより受領した（甲7。以下、原告が受領した上記各金額の合計3億4650万円を「本件金員」という。）。

イ Dに対する買掛金の支払

原告は、Dに対する買掛金の支払として、平成20年2月29日に1億5334万4698円、同年3月28日に1億8621万8238円を上記原告名義の口座からD名義の口座への振込みにより支払った（甲7ないし9、乙13）。

ウ Bからの仕入れ

原告の本件事業年度の総勘定元帳の成魚仕入高勘定には、Bからのカンパチの仕入れ（以下「本件仕入取引」といい、本件売上取引と併せて「本件各取引」という。）として、平成20年3月31日に3億2000万円（32万尾×1000円）が計上されている（乙9）。また、買掛金勘定には、同仕入れに対する買掛金として3億2000万円及びこれに対する仮払消費税として1600万円の合計3億3600万円が計上されている（乙13）。

（4）確定申告等

ア 原告は、平成20年5月26日、日南税務署長に対し、別表の「確定申告」欄記載のとおり、本件事業年度に係る法人税の確定申告書を提出した（乙5）。

イ 原告は、平成20年12月16日、日南税務署長に対し、別表の「修正申告」欄記載のとおり、所得金額等を修正する本件事業年度に係る法人税の修正申告書を提出した（以下「本件修正申告」という。）ところ、日南税務署長は、同月25日、別表の「賦課決定」欄記載のとおり、原告に対し、修正申告に対する重加算税の賦課決定処分を行った（乙6、7）。

（5）Dによる調査とその結果の公表

ア Dは、水産飼料事業部が一部の取引先との間で行っていた不適切な取引について事実関係の調査、解明のため、平成22年5月21日、社内調査委員会を設置し、同年8月12日付けの社内調査報告書（以下「本件調査報告書」という。）を作成し、同日、公表した（甲10）。

イ 本件調査報告書には、本件売上取引に関し、要旨以下のとおり記載されている（甲10、

弁論の全趣旨)。

(ア) Dは、原告に対する平成20年2月末及び同年3月末が支払期限である売掛金を回収するため、別図記載のとおり、水産飼料事業部がEに飼料の製造を委託したことにしてEが飼料の架空製造を行い、Dがこれを購入したことにしてその代金をEに支払い(別図④・⑤)、他方、原告は養殖魚をBに販売したこととし(別図②)、さらにBがEに魚粉を販売したことにして(別図③)、それぞれ仮装取引を行い、EがBに魚粉代金を支払い(別図⑥)、Bが原告に養殖魚代金を支払う(別図⑦)ことによって原告に資金を回すこととし、現に、Bから原告に対し合計3億4650万円(本件金員)が支払われ、Dは原告から売掛金全額を回収した(別図⑧)。

(イ) 別図記載のとおりの一連の架空取引は、DがG株式会社(以下「G」という。)に対して有する売掛金を回収するため、同社が原告と同様の立場となつて行われ、最終的にBからGに対し合計6億3010万円が支払われ、DはGから売掛金全額を回収した。

(6) 本件各処分等

ア 日南税務署長は、原告の帳簿書類(総勘定元帳)には、以下の事実が認められ、これらの事実は帳簿書類に取引の一部を隠ぺいし又は仮装して記載し又は記録し、その記載又は記録をした事項の全体についてその真実性を疑うに足りる相当の理由があることになるとして、平成24年4月25日、原告に対し、本件青色取消処分を行った(乙10)。

(ア) 本件事業年度において、Dから資金を得るために、循環取引により、Bに対し実際にはカンパチを販売していないにもかかわらず、本件売上取引に係る請求書を架空に発行した上、総勘定元帳に成魚売上高として架空に計上していたこと

(イ) 本件事業年度において、Bからカンパチを仕入れた事実はないにもかかわらず、Bから本件仕入取引に係る架空の請求書の発行を受け、これを基に総勘定元帳に成魚仕入高として架空に計上していたこと

イ 日南税務署長は、平成24年4月25日、原告に対し、別表の「更正処分等」欄記載のとおり、本件事業年度の法人税に係る更正処分及び重加算税賦課決定処分を行った(乙11。以下、下記ウ記載の減額更正がされる前の本件更正処分については「本件更正処分(変更前のもの)」といい、下記ウ記載の変更がされる前の本件賦課決定処分については「本件賦課決定処分(変更前のもの)」という。)

ウ 日南税務署長は、平成24年12月21日、本件更正処分(変更前のもの)及び本件賦課決定処分(変更前のもの)について、別表の「減額更正」欄記載のとおり、所得金額及び納付すべき税額を減額する更正処分及び重加算税の額を変更する決定を行った(乙12)。

(7) 不服申立手続

ア 原告は、日南税務署長に対し、平成24年6月19日付けで、本件青色取消処分、本件更正処分(変更前のもの)及び本件賦課決定処分(変更前のもの)について異議申立てをしたところ、日南税務署長は、平成24年9月14日付けで異議申立てをいずれも棄却する旨の決定(甲1)をした。

イ 原告は、上記アの決定を不服として、国税不服審判所長に対し、平成24年10月4日付けで、審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成25年9月30日付けで、審査請求をいずれも棄却する旨の裁決(甲3)をした。

(8) 訴えの提起

原告は、平成26年1月27日、本件訴訟を提起した（顕著な事実）。

4 本件更正処分及び本件賦課決定処分の根拠及び適法性に関する被告の主張

本件更正処分及び本件賦課決定処分の根拠及び適法性に関する被告の主張は、後記5に掲げるほか、別紙2「本件更正処分及び本件賦課決定処分の根拠及び適法性」に記載のとおりである。

5 争点及び争点に関する当事者の主張

(1) 本件金員は「無償による資産の譲受け」として益金の額に算入すべきものであるか（以下「争点1」という。）

（被告の主張）

ア 本件各取引は、次のとおり、実体のない架空のものであるから、原告が本件売上取引の対価として受領したと主張する本件金員は、何らの取引関係に基づかず無償で得たものというべきである。また、本件金員は、原告がBに対して返還すべきものでも、Bに対する何らかの債務の履行として弁済すべきものでもない。本件金員の提供元がDであるとしても、Dと原告との間に、本件金員の清算に関する何らかの合意が成立していたと評価できる事実もない。

したがって、本件金員は、本件事業年度において、「無償による資産の譲受け」として益金の額に算入すべきものである。

(ア) 本件各取引は実体のない架空のものであること

本件各取引の相手方であるB代表者の戊や、本件各取引を仲介したFは、いずれも本件各取引が架空の取引であったと供述し、本件調査報告書においても、本件売上取引は、原告がDに対して負担する買掛金債務を解消するために行われた架空の取引であったと結論付けている。現に、本件仕入取引に係る債務は一切履行されないまま、最終的には存在しないものとして処理されているのであって、本件各取引が実体のない架空の取引であったことは明らかである。

(イ) 本件各取引の架空性を原告も認識していたこと

原告は、本件各取引が架空の取引であるとは当時認識していなかった旨主張し、原告代表者及び丁もこれに沿う供述をする。

しかし、乙ら原告関係者は、平成20年8月に行われた国税局の調査において、本件各取引が架空のものであることを認め、原告代表者及び丁も、平成22年5月から同年8月にかけて行われたDの社内調査委員会による調査等において、本件売上取引が架空のものであったことを認識していた旨述べていることに加え、次のとおり、原告代表者やその関係者が本件各取引の架空性を認識していたことをうかがわせる事実が複数存在することを併せ考慮すれば、原告代表者やその関係者は、いずれも本件各取引が架空の取引であったことをその取引当時から認識していたものというべきである。

a 原告は、本件売上取引は、有効な「先買い」（養殖途中のカンパチを売買し、成魚になるまで養殖業者側で管理・飼育がおこなわれるもの）であった旨主張するが、カンパチの引渡し量に影響する単位数量や餌代等の負担、死滅したカンパチの取扱いについて全く取り決めておらず、不自然である。

b 本件売上取引に係る請求書が尾数単位で記載されたもの（甲13、14）から重量単位で記載されたもの（甲5、6）に書換えがされたのは、Fが後者の請求書をBと

E間の取引を仮装する資料として用いるためであり、これを原告の経理担当者である丙も認識していたからこそ、原告代表者に相談等をせず書き替えたのである。

c 本件売上取引については、他の取引と異なり、売掛金ノート（乙32）や資金繰り表（乙25）に詳細な記載がされておらず、在庫管理表（乙44）上も、本件売上取引の対象になったカンパチと対象にならなかったカンパチで算定根拠が異なるなど、不自然な点が複数ある。

d 原告代表者は、本件売上取引により在庫が枯渇し次の取引計画を立てることができない状況に陥ったことから、本件仕入取引をするしかなかった旨供述するが、本件売上取引の時点で、そのように在庫が枯渇する可能性があることは容易に予測がついたはずである。

e 3億円以上もの高額の本件仕入取引をするに際し、その支払日や支払方法の取決め等をしないのは、通常取引においておよそ考え難い。

f 本件仕入取引に関する協議がされたのは、本件事業年度の最終日（平成20年3月31日）以降であるのに、本件仕入取引に係る請求書は平成20年3月31日付けで作成され、これに基づき、本件仕入取引が本件事業年度の損金に計上されているのであって、損金計上時期を仮装しただけでなく、現実の在庫と整合性を図るためにされたものである。

g 原告は、本件仕入取引に係る買掛金債務を約2年9か月もの間、一切履行しておらず、Bに対してその猶予を求めたこともない。

h 原告は、平成23年1月にBに本件仕入取引に係る債務の残高確認を行い、Bから残債務は存在しない旨の回答を受けているが、3億円以上の債務について一切履行しないまま突然、債務が存在しない旨の回答を受けたにもかかわらず、その理由についてBに一切問合せをしておらず、極めて不自然である。

イ なお、本件金員の性格を実質的に捉えた場合であっても、原告は、EやBを経由してDから本件金員の提供を受け、これによってDに対する買掛金を支払ったのであるから、原告としてはDから買掛金を免除されたことになり、買掛金免除益3億3956万2936円及び（本件金員から上記買掛金免除額を差し引いて）原告の手元に残った693万7064円の受贈益の合計3億4650万円が益金の額に算入されるべきこととなる。

（原告の主張）

法人税法22条2項の益金該当性を判断するに当たっては、同項にいう「収益」性の有無が問題になる。当事者間で金銭の移動が生じた場合、これが売買・贈与であれば収益となるし、貸金・預り金であれば収益にはならない。すなわち、収益性が認められるかどうかは、外形のみから判断することは不可能であり、当事者の主観面に左右されることになる。したがって、当事者の経済行為を基礎付ける主観面の分析と特定が不可欠である。被告は、益金性の判断には、経済的価値の流入のみで足りると述べるが、それは誤りである。

また、被告は、本件売上取引が正常取引ではなく売買契約が成立しないことをいうのみであるが、収益該当性・益金該当性を判断するに当たっては、それを超えて、贈与契約が成立することまで主張立証する必要があるはずである。しかし、本件では、以下のとおり、当事者の全体を通じて、贈与・受贈の意思を有する者は一人もいなかった。

ア 原告の主観的認識

そもそも原告は、本件各取引を通常行われる先買い取引、すなわち正常取引と認識していたのであり、本件売上取引による本件金員を先買いによる正当な代金として受領していた。原告は、本件各取引と同時期に、Dからの指示を受けて、H株式会社（以下「H」という。）とも有効な先買い取引をしており、原告から見れば、Bとの取引も併せていずれもDの指示に従った正常取引であった。仮に、原告に本件売上取引が架空であるという認識があれば、本件仕入取引を行う必要性はないはずであるし、また、原告は、Bから本件仕入取引に係る買掛金債務が存在しない旨の回答を受け、現に高額消費税を納付してもいるのである。

イ B及びDの認識

本件各取引の相手方であるBは単なる送金代行の意思を有するのみであり、資金の原資も有していなかった。

資金の出所であるDとしても消費寄託等の認識に基づき当該資金の回収を前提としていた。現に、Dは、原告と同様に一連の循環取引により資金提供を受けたGに対し、同社に渡った金銭の一部の返還を求める訴訟を提起しており、その中でDは、Gに対する資金提供は、贈与ではなく、将来的な回収を意図した一時的な資金融通であったことを明確に述べている。

(2) 本件賦課決定処分の要件該当性（以下「争点2」という。）

(被告の主張)

ア 原告は、本件事業年度に係る総勘定元帳に本件各取引を記載しているところ、本件各取引は、いずれも売買の実体のない架空のものであって、これについて原告自身も認識していたのであるから、原告が本件各取引を実際に行われた取引であるかのようにして本件事業年度に係る総勘定元帳に記載し、本件金員を無償による資産の譲受けとして益金の額に算入せず法人税の確定申告書を提出したことは、「事実の隠ぺい又は仮装」したところに基づき確定申告書を提出したことに当たり、その結果、過少申告状態が生じたのであるから、国税通則法68条1項に規定する重加算税の賦課要件を満たすことは明らかである。

イ 原告は、原告の会計処理手順を示した上、原告代表者や乙がこれに関与することは一切なかった旨主張し、「隠ぺい又は仮装」の存在を否定するが、原告代表者及び乙は、当時、本件各取引が架空のものであることを認識しており、その上で、総勘定元帳への記載を指示ないし黙認し過少申告を続けたのであるから、原告による「隠ぺい又は仮装」に当たることは明らかである。

ウ さらに、仮に、原告側では丙のみが、当時、本件各取引の架空性を認識していたのだとしても、原告の経理について一任されていた経理責任者で、原告代表者や乙とも親族関係にある丙の行為は、原告の行為と同視すべきものであり、本件賦課決定処分の要件該当性に欠けるところはない。

(原告の主張)

ア 上記(1)(原告の主張)に記載のとおり、被告は、本件売上取引について、売買契約の不成立を主張するのみで、益金の増額・税額の変更を導く贈与契約の成立について何ら主張立証していないことから、重加算税賦課の基礎となる過少申告加算税の要件を欠く。

イ 上記(1)(原告の主張)に記載のとおり、原告としては、本件各取引を正常な実取引と認識していたのであるから、「隠ぺい又は仮装」する前提(外形と事実とが異なることの認

識という意味での「故意」)を欠く。

ウ 仮装隠ぺい行為を論じる場合、被告としては、実行行為者、故意、仮装隠ぺい行為の具体的内容について主張立証する必要があるはずであるのに、仮装隠ぺいの主体を原告とするにとどまり、誰が仮装隠ぺいをしたかという点について具体的に特定しておらず、故意についても、漠然と「原告に故意があった」と述べるのみで何らその内容を明確にしていない。また、仮装隠ぺい行為の具体的態様についても、「原告が本件各取引を実際に行われた取引であるかのようにして本件事業年度に係る総勘定元帳に記載した」というのみで、原告における会計処理手順を理解しないまま主張されており、仮装隠ぺい行為の具体的内容を指摘したとは到底いえない。なお、原告における会計処理には、原告代表者はもとより、乙も一切関与しておらず、虚偽事実の作出を担当者に指示した事実もない。

(3) 本件青色取消処分の要件該当性 (以下「争点3」という。)

(被告の主張)

法人税法127条1項3号にいう「隠ぺい又は仮装」の意義は、重加算税のそれと同義に解される。

ア 原告は、本件事業年度に係る総勘定元帳に本件各取引を記載しているところ、本件各取引は、いずれも売買の実体のない架空のものであった上、これについて原告自身も認識していたのであるから、原告が本件各取引を実際に行われた取引であるかのようにして本件事業年度に係る総勘定元帳に記載したことは、帳簿書類に取引を「隠ぺい又は仮装」して記載したことに当たり、法人税法127条1項3号に規定する青色申告承認の取消事由に該当する。

イ 原告代表者、乙、丙の関与については、上記(2)(被告の主張)イ・ウと同じである。

(原告の主張)

上記(2)(原告の主張)イ・ウと同じである。

(4) 租税公平(平等)主義との関係 (以下「争点4」という。)

(原告の主張)

被告の主張を前提とすると、D、E、Bについても、当然に原告と同様の処分が行われるはずである。また、DからE及びBを介するという原告と全く同じ構造による取引を行ったGについても同様の処分が行われるはずである。しかし、実際には、関係当事者の中で最も事情を知らなかった原告にだけ処分が行われ、他に原告と同様の処分が行われた者はおらず、明らかに租税の公平性を害している。

(被告の主張)

個々の納税者には多くの差異があり、それにより課税関係が異なってくるのであるから、原告とGに課税関係の差異があるとしても特に不自然なことではない。むしろ、原告は、GがBとの間で買戻契約をした事実はない旨主張し、その差を自認している。

また、法の適用に違法がなく適法であれば、処分を受けた納税者に税法上不利益な結果を与えたとはいえ、租税公平主義に反したとはいえない。結局、原告の主張は、ある納税者に課税漏れがあれば、原告も課税を受けるべきでないという悪平等を求めるものであり、失当である。

第3 当裁判所の判断

1 判断順序について

以下では、まず各争点の前提となる本件各取引の実態及びこれらに対する関係者の認識について検討した上で、各争点について判断を示すこととする。

2 本件各取引の実態及びこれらに対する関係者の認識について

(1) 認定事実

前記前提事実、後掲の証拠及び弁論の全趣旨を総合すると、次の事実が認められる。

ア 本件各取引前の経緯

(ア) 原告は、会社設立当初より魚類の養殖を事業の中心としており、中でもカンパチの養殖及び販売を事業の中核としてきたが、遅くとも平成19年時点では、カンパチを養殖するための配合飼料について、ほぼ100%の比率でDから仕入れるようになっていた(原告代表者31項・弁論の全趣旨)。

(イ) 平成18年10月、Dの水産飼料事業部が販売した養殖魚用飼料からI等の使用禁止成分が検出された。Dは、取引先の養殖業者からI等が混入しているおそれのある飼料を摂取した養殖魚を買い上げるなどしたが、さらに他の飼料への汚染の可能性も考慮して、同時期に製造された他の飼料を摂取した全ての養殖魚を買い上げた上、販売が可能となるまでの間、それら買い上げた養殖魚の管理を原告及びGに委託した。

(以上、甲10)

(ウ) 平成19年7月、台風4号の影響により原告がDから管理の委託を受けていた養殖魚が全滅する等の被害が生じた(甲10、弁論の全趣旨)。

イ 本件各取引

(ア) Bは、平成20年当時、Dを得意先としており、Fはその仲介を行っていた(乙31、戊18項)。当時、戊は、原告代表者や乙とは面識がなかった(乙31、戊21項)。

(イ) 戊は、平成20年1月の初め頃、Fから、「原告からBに請求書が送られてくるので、それに見合う量の魚粉をEに売却したことにして、その請求書をEに送ってほしい。その後、その請求書に基づいて、EからBにお金を振り込むので、そのお金で原告に支払をしてほしい。」旨の依頼を受けた(乙31、戊40項以下)。

(ウ) 戊がFの依頼に応じたことから、Bは、Eから魚粉代金の名目で入金を受けた上、平成20年2月28日に1億5750万円、同年3月28日に1億8900万円を原告名義の口座に振り込んだ(戊12、33、43項以下)。

(エ) 本件売上取引に係る請求書の送付

a 平成20年3月末頃、本件売上取引に関して、①カンパチ200万kgにつき単価75円とした合計1億5000万円に消費税750万円を併せた1億5750万円の平成20年1月31日付け請求書(甲5)及び②カンパチ240万kgにつき単価75円とした合計1億8000万円に消費税900万円を併せた1億8900万円の平成20年2月29日付け請求書(甲6)が、原告からBに対して渡っている(戊49項以下、F170、171項)。

b 原告からBに対しては、上記a以前に、①カンパチ15万尾につき単価1000円とした合計1億5000万円に消費税750万円を併せた1億5750万円の平成20年1月31日付け請求書(甲13)及び②カンパチ18万尾につき単価1000円とした合計1億8000万円に消費税900万円を併せた1億8900万円の平成20年2月29日付け請求書(甲14)も、渡っている(戊53項)。

c Fは、上記bの尾数単位で単価1000円の2通の請求書（甲13、14）が発行された後、丙に対し、Bの経理上、単価・数量を書き換えた請求書を発行してほしい旨依頼し、上記aの2通の請求書が発行されることとなった（甲25、F156項以下）。

(オ) 本件仕入取引に係る請求書の送付等

a Fは、平成20年4月末又は同年5月頃、戊に対し、Bが原告に魚を売ったことを内容とする請求書の作成を依頼し、戊は、これに応じ、同年3月31日付けで、「さかな」32万尾につき単価1000円とした合計3億2000万円に消費税1600万円を併せた3億3600万円のBから原告に対する請求書（甲12）を作成し、これをFに対し交付した。なお、同請求書の日付、品目、数量、単価については、Fの指示を受けたものであり、また、同請求書には代金支払日や支払方法に関する記載はなかった。

(以上、乙31、戊56項以下、75、77項)

b 戊は、Bの帳簿上、本件売上取引により原告から購入したことになっているカンパチが加工の上、Eへ売却されたことになっており、既に存在しなかったため、上記aの請求書作成と同時に、平成20年3月31日付けで、「キャンセルのため3/31付けで赤伝処理」と記載したマイナス3億3600万円のBから原告に対する請求書を作成し、これをFに対し交付した（乙31、戊68項以下）。

(カ) その後、原告からBに対し、上記(オ) aの代金3億3600万円の支払方法等について問合せや現実の支払はなく、Bから原告に対し支払を請求したこともなかった（戊82、83、90、91項）。

ウ 本件各取引後の経緯

(ア) 原告は、平成22年12月●日付けで、原告を合併会社、原告の関連会社であり原告代表者が代表取締役である有限会社J（以下「J」という。）を被合併会社とする吸収合併契約書を作成した（乙27）。

(イ) 原告は、平成23年1月5日付けで、Bに対し、「残高確認ご依頼の件」と題する書面を送付した。原告は、その中で、原告のBに対する買掛金の平成22年12月31日時点の帳簿残高は3億3600万円であることを示した上、Bに対し、同社における帳簿残高を確認し、相違があればその内容を記入して返送するよう求めた。これに対し、Bは、平成23年1月19日付けで、平成22年12月31日時点の同社の原告に対する売掛金の帳簿上の残高は0円である旨回答したが、原告から、Bに対して同回答に対する問合せはなかった。

(以上、乙21、戊103項)

(ウ) 原告は、Bに対する3億3600万円の帳簿上の買掛金残高のうち消費税相当額1600万円を除く3億2000万円について、平成23年3月31日、平成22年4月から平成23年3月までの事業年度の総勘定元帳の雑収入勘定に振り替え、同事業年度の益金の額に算入した（乙22）。また、原告は、これに伴い1600万円を消費税として納付した（甲23（枝番を含む。）、弁論の全趣旨）。

(エ) 原告は、平成22年4月から平成23年3月までの事業年度の確定申告に際し、原告自身の欠損金額3億1256万7042円に加え、法人税法上の適格合併を理由に被合

併法人であるJから引継ぎを受ける（法人税法57条2項）欠損金額1億3873万1412円（合計4億5129万8454円）を損金の額に算入した（乙29）。

(2) 本件に関する関係者の供述等

後掲各証拠によれば、本件関係者は、本件について、大要以下のとおり供述している（なお、本件証拠関係に加え、供述内容が変遷している者も含まれることに照らし、後記（3）の検討に当たって、各関係者の供述状況及び内容を的確に把握する必要があることから、以下では、比較的詳細に、各関係者の供述等を記載した。）。

ア 原告代表者の供述等の要旨

(ア) 平成22年8月11日付けD社内調査委員会に対する陳述書（乙20）

単価75円のBに対する請求書2通（甲5、6）を見るのは、初めてであるが、どのようなものであるかは分かる。原告がBに対してカンパチを売ったことにして資金を原告に回すために作成した請求書である。時期はよく覚えていないが、丁や丙らと話し合いをした際、丁から、実際には魚を動かすことはないもののBに魚を売ったことにして原告にお金を回し、これでDに対する買掛金の支払をしてもらえないかとの提案があったので、これを承諾することにした。実際にBから合計3億4650万円の支払があり、原告はほぼ同じくらいのタイミングで入金されたお金をそのままDに支払った。カンパチを実際に出荷したことはないし、Bから引渡しを求められたこともない。Bに売ったことにしたカンパチの在庫関係を帳簿上、どのように処理したかは覚えていない。

(イ) 平成27年2月12日付け陳述書（甲27）及び本人尋問の結果

a 本件各取引前の経緯について

平成19年末時点でDに対し未払の餌代が約4億7000万円あった。

平成19年7月の台風被害により原告の管理するカンパチが壊滅的な被害を受け、平成20年1月以降のDに対する買掛金の支払（同月末日に約1億3145万円、同年2月末日に約1億5334万円、同年3月末日に約1億8621万円）がままならない状態となり、丁に対し、平成19年12月、返済を先延ばしにしてほしい旨の陳情書（甲4）を送付した。丁からは支払の猶予は難しいと言われ、HとBに対する先買いによって決済資金を捻出する提案をされた。Hに対しては2歳魚を、Bに対しては当歳魚を先買いの方法で売却することになった。

b 本件売上取引等について

Hに対する先買いによって、支払期限が平成20年1月末日の買掛金の資金を捻出することができた。その後、Hに対しては、魚が成長した時点で実際に引き渡している。Bに対する売上げもHに対するものと同じく有効な先買いであると認識していた。Bとの本件売上取引の詳細については、丁から、原告の帳簿を管理していた丙に連絡があった。

c 本件仕入取引について

平成20年2月末になって、本件売上取引においてカンパチを尾数で売却していることが分かった。これにより、原告の魚の帳簿上の在庫がなくなり、今後の取引ができないということで、丁に買戻しの相談をしたところ、平成20年3月末か同年4月末、鹿児島県内の別の会社の事務所で原告代表者、丙、丁及びFらで話し合いをすることになった。その場で丙からFに対し、Bからのカンパチの買戻しを頼むと、Fはあ

っさり了承してくれた。その後、自分からBに連絡などはしていないが、丁に支払について聞くと、丁は、「回るときぼちぼちで」良いと言ったので、Dが融通を利かせてくれ、結果的にDからBに対する債権の付替えになったのかなと思った。Bからいわゆる赤伝票（上記（1）イ（オ）b）は受け取っていない。Jとの合併に際して買掛金債務を整理するように税理士から指示されたため、Bに対して残高照会（上記（1）ウ（イ））を行ったが、これを行うまでは、残高がゼロであるとは本当に思っていなかった。それ以前にBに対して残高照会をすることは、仮に請求された時のことを考えると躊躇してできなかった。

イ 乙の供述等の要旨

（ア）平成20年8月20日の税務調査の際の質問応答書（乙19）

本件各取引について、実際にはカンパチの売上げや仕入れはしていない。全てDとの取引を清算するための架空の取引である。

（イ）平成26年7月14日付けの陳述書（甲24）及び証人尋問の結果

本件各取引の詳細はほとんど把握しておらず、平成19年末に原告がDから売掛金の回収を迫られていたことも知らなかった。税務調査の際は、原告の魚の在庫表を見せられ、魚が実際には動いていないのに売上げが計上されていることを聞いて、それは架空取引だと思い、そのように言うだけである。Dとの取引の清算に関しては話しておらず、調査担当者が質問応答書に書いてきたものである。

ウ 丁の供述等の要旨

（ア）平成24年2月20日の税務調査の際の質問応答書（乙14）

原告への餌の売上げには架空の売上げ等が含まれていた。Iの件以降、Dの餌の売上げが激減したことから、売上げを確保するため、原告に上記のような架空の売上げ等を多く計上することになった。その後、台風被害により原告からの売掛金回収が困難になったことから、別図記載のような取引をすることになり、原告代表者に対し、Bに魚を売ったこととして資金を原告に回すので、これでDに支払をしてほしいと依頼した。

（イ）平成26年12月16日付け陳述書（甲26）、平成27年11月25日付け陳述書（甲30）及び証人尋問の結果

a 本件各取引前の経緯について

平成19年末の時点で、Dの原告に対する売掛金は約4億7000万円になっていた。そのほとんどが架空の売上げによる債権であったが、原告側は、そのような事情は知らなかった。同年12月、原告代表者から、Dに対する買掛金の返済猶予を要望する陳情書（甲4）が提出され、当時の上司でDの水産事業部長であるK（以下「K」という。）らに相談したが、支払延期は認められなかった。そこで、自分とKの協議の結果、「先買い」によって原告の資金ショートを防ぐことになった。原告は、まずHとの間で先買いの取引を行っているが、これを決めたのは、Kであり、実務的なことは全て自分が行った。

b 本件売上取引について

売却先や金額、その方法についてはKが決めた。取引の詳細は、自分とFの間で協議して決定した。原告代表者には相談しておらず、決まったことを伝えただけである。本件売上取引も、Hとの取引と同じく魚が育てば、B宛てに出荷することが予定され

た実体のある取引だと思っていた。Eが関わっていることも知らなかった。本件の一連の架空取引の流れを正確に把握したのは、平成20年の秋頃である。Kからは、定期的に、「原告からはもらう分がある。」ということ言われていた。

c 本件仕入取引について

原告代表者か丙から魚の買戻しについて相談されたので、協議のためにFを呼ぶことにした。平成20年4月末、原告代表者、丙、F及び丁らで鹿児島県内の会社の営業所に集まり、その場で丙がFにBからの魚の買戻しを依頼したところ、Fはこれを了承した。その後、Fとの間でBに対する具体的な支払条件などについて特に協議はしていない。その時点では、本件仕入取引は実体の伴った取引であり、原告は代金をBに支払う必要があると思っていたが、Dが関わっているのだろうと思い、原告代表者に対しては、Bへの支払は、「ぼちぼち」で良いとしか伝えていない。

エ Fの供述等の要旨

(ア) 平成24年7月19日の税務調査の際の質問票末書(乙17)

平成20年1月頃、Dの丁等から指示があった。Dに対して配合飼料代として実際の売上げに架空分を上乗せして請求し、Bからは魚粉の架空仕入れを行った。全体の構図は知らされていないが、D担当者から平成20年1月頃、「Bを通じて原告にお金を渡さないといけないので協力してほしい。」とは言われた。

(イ) 平成26年8月7日付け陳述書(甲25)

平成20年1月当時、EからDへの請求や、BからEへの請求が実体を伴わない架空のものであることは認識していた。D担当者から「Bを通じて原告にお金を渡さないといけない、協力してくれ。」と言われたが、同担当者は丁ではない。原告からBへの単価75円の2通の請求書(甲5、6)を戊に渡したのは自分であるが、自分と原告との間で架空取引を前提とするやり取りはなかった。当初、単価が1000円の2通の請求書(甲13、14と思われる。)が発行されていたが、自分がBの経理上、書き換えてほしいと丙に依頼した。原告からの要請を受け、自分がBに買戻しの請求書(甲12)の作成を依頼した。

(ウ) 証人尋問の結果

a 本件売上取引について

Kの指示で、DやBとの架空の取引を行った。平成20年1月当時から、D・E間、E・B間の取引が実体を伴わず、金銭だけが流れる取引であることは分かっていた。本件売上取引の総額はKから指示されており、それに合うように数量や金額、単価を決めた。尾数単位で単価1000円の請求書(甲13、14)から重量単位で単価75円の請求書(甲5、6)への書換えは丙に依頼した。丙は抵抗なく受け入れてくれた。

b 本件仕入取引について

原告側から、Bの原告に対する請求書を発行してほしい旨の依頼があった。これに対しては、Bのこともあるのでその場で返事せず、後日返事したように思う。なぜそのような請求書が必要なのかは聞いていない。戊に話して請求書(甲12)を作成してもらい、これを原告側に渡したが、いわゆる赤伝票は渡していないかもしれない。

(3) 以上を踏まえ、本件各取引の実態及びこれらに対する関係者の認識について検討する。

ア 前記前提事実、上記(1)認定事実及びFの供述等(上記(2)エ)によれば、本件売

上取引は、Dが原告に対する売掛金債権を回収するために行われた、D・E・B・原告の四者による別図記載のとおりの一連の取引の一部であったことが認められる。そして、少なくとも、K、F、さらにはBの戊においては、上記一連の取引のうち、本件売上取引その他のE及びBの関与する取引は、いずれも実体を伴った取引とすることは予定されておらず、当初から、資金をDから原告まで、いわば循環させるためだけに行う架空の取引として考えていたことが認められ、本件売上取引のいわば巻戻しである本件仕入取引についても、F及び戊は、これが実体を伴わない、飽くまで請求書を作成するだけにとどまる架空の取引であることを認識していたことが認められる。

イ これに対し、原告は、本件各取引は実体を伴った正常な取引であった旨主張し、上記(2)ア(イ)及び同ウ(イ)のとおり、これに沿う甲第27号証(原告代表者作成の陳述書)及び甲第26号証(丁作成の陳述書)中各陳述記載部分、並びに原告代表者の尋問の結果中供述部分及び丁の証言部分がある。しかし、原告代表者、乙及び丁とも、上記(2)ア(ア)、同イ(ア)及び同ウ(ア)のとおり、平成20年から平成22年にかけて行われた、本件に関する税務調査の際ないしD社内調査委員会からの聴取の際には、本件売上取引が、原告のDに対する買掛金の支払のため、原告に資金を回すために行われた架空のもので、現実に物(カンパチ)が動くことは予定されていなかったことを認めていたのであって、本件訴訟に至って変遷した上記供述等を容易に採用することはできない。

ウ そもそも、上記アのとおり、本件売上取引の相手方たるBは、Fを通じたDからの指示を受けて、本件売上取引は実体の伴わない架空取引であることを前提として送金等をしているのであって、Dが、丁を含めた原告側(以下、「原告側」という場合、原告にとってのDの窓口であった丁も含む趣旨である。)に対してのみ、あえて、架空の取引であることを伝えない合理的な理由は見当たらない。

仮に、Dが、原告側には、本件売上取引が架空取引であることを知らせないことにしたら、原告としては、本件売上取引によりBに売却したことになるカンパチの養殖を、自身の費用を投下して行うことになる上、当該カンパチを他の業者に売却することができなくなること、また、事情を知らない原告からBに対して問合せがされ、無用な混乱が生じ得ること、そもそもBは養殖魚の売買は行っていないこと(戊20項)を併せ考慮すれば、原告側のみが、本件売上取引が架空の取引であることを知らされないというのは考え難い。そして、Dが、原告に本件売上取引が架空取引であることを伝えるに当たっては、丁を介したものと考えるのが自然であるところ、その際に、あえて、原告代表者に伝わらないようにする合理的理由も見出し難い。

エ さらに、以下に述べる事情を踏まえれば、本件においては、原告代表者も、他の取引関係者(D、E、B)と同じく、本件各取引が実体を伴わないものであったことをその取引当初から認識した上で、これに関与したものと認められる。

(ア) 本件売上取引に関しては、上記(1)イ(エ)記載のとおり、当初、単価1000円で尾数単位の2通の請求書(甲13、14)が発行されていたが、Fが丙に差替えを依頼し、同じく本件売上取引に関するものとして、単価75円で重量単位の2通の請求書(甲5、6)が発行されているところ、仮に、原告側が、本件売上取引が真にカンパチの引渡しを要する正常な取引と考えていたのであれば、このような取引条件の大幅な変更になる請求書の再発行に応じることは通常考え難いのに、特段のやり取りもなく、請

求書が差し替えられていることからすれば、原告側も、本件売上取引が架空であることを認識していたと推認できるというべきである。

(イ) また、Cにおいて作成されていた原告の売掛金に関するノート（乙32）には、取引日、取引先名、売掛金額、商品名と数量、入金予定日と思われる記載がされているところ、本件売上取引を除く他の取引（Hとの先買いも含む。）については、上記のような売掛金債権に関する詳細な内容が記載されているにもかかわらず、本件売上取引については、平成20年2月分、同年3月分ともに、売掛金額、入金予定日の記載はあるものの、取引日欄には、月の記載までしかなく（「2/」及び「3/」としか記載されていない。）、商品名と数量の欄には、何らの記載もなく、余白に「伝票まだ」と記載されているだけであって、このようなノートが作成されていることは、原告側が、本件売上取引がカンパチの現実の引渡しを伴わない取引であることを前提にしていたことを推認させるというべきである。もっとも、上記ノートは、Cで作成されたものであり、原告代表者もこれを見たことはない旨供述する（原告代表者249項）が、原告はその経理をCの従業員に代行してもらっていた（原告代表者17から24項まで）というのであるから、そのCにおいて、上記ノートが作成されている以上、上記推認を妨げるとはいえない。

(ウ) 次に、原告代表者は、本件売上取引を行うことになった当初は、飽くまで3億3000万円分のカンパチを先買いの方法で売ることのみを考えていたところ、平成20年2月末になって、本件売上取引においてカンパチを尾数で売却してしまっていることに気づき、そのままでは帳簿上の在庫がなくなり、今後の取引ができなくなるため、丁に買戻しの相談をし、本件仕入取引を行うことになった旨供述する（上記（2）ア（イ）c、原告代表者373、380項等）。

しかし、原告代表者は、本件売上取引直前のカンパチの当歳魚の在庫が33万尾であったことは把握していた（原告代表者344、345項）のであるから、これらの売却価値も当然把握していたといえる。そうすると、本件売上取引により3億3000万円分の当歳魚のカンパチを売却すれば、その在庫がどうなるかは取引当初の時点から把握できたはずであり、本件仕入取引に至る経緯に関する上記のような供述は不自然といわざるを得ない。むしろ、本件仕入取引に至ったのは、本件売上取引が架空であり、現実にはカンパチを引き渡す必要はないことを前提に、ただ、帳簿上のカンパチの在庫を現実の在庫と合わせるために行ったものと考えるのが自然である。

(エ) 本件仕入取引については、上記（1）イ（オ）（a）のとおり、その請求書に代金支払日や支払方法に関する記載がなく、その他、Fを通じるなどして、支払について取決めがなされた事実も認められない上に、これに関して、原告側からB又はFに対して何らかの問合せが行われた事実も認められない。このように、3億円以上に上る本件仕入取引の代金について、何らの取決めもなされていないのみならず、原告側からも何らの働き掛けもないのは、本件仕入取引が実体を伴わないものであることについて、B及びFのみならず、原告側においてもこれを認識していたが故であると考えるのが自然である。

また、その後、原告は、本件仕入取引に係る支払を一切行っていないにもかかわらず、上記（1）ウ（イ）のとおり、Bに対して買掛金の残高照会を行った結果、残高が存在しない旨回答されたのに対し、Bに対して何らかの問合せをすることもなく、Fに対しても、原告側から同回答に関する問合せをした事実は認められない。3億円以上に上る買

掛金債務が真に存在していたとすれば、これが理由なく消滅することはおよそ考えられないのであり、それにもかかわらず、原告側から何らの働き掛けもないのは、本件仕入取引が実体を伴わないものであることについて、B及びFのみならず、原告側においてもこれを認識していたが故であると考えるのが自然である。

(オ) 以上に対し、原告は、当初より本件売上取引が架空であると分かっていたら、本来必要のない買戻し（本件仕入取引）をしている上に、上記（1）ウ（ウ）のとおり、本件仕入取引に係る買掛金の免除に伴い1600万円もの高額の消費税を納付していることを指摘して、原告の認識としては、飽くまで本件各取引が実体を伴う取引であった旨主張する。

しかし、本件仕入取引は、上記（ウ）のとおり、本件売上取引によって帳簿上の魚の在庫がなくなり、現に存在する魚を売却できなくなっていたために行ったものと考えられ、本件仕入取引の存在が、原告代表者らにおいて、本件売上取引が架空であると認識していたとの推認を妨げるものではない。消費税の支払についても、本件仕入取引及びこれに基づく買掛金債務の免除に付随的に必要になったにすぎず、原告代表者らの認識に直結するものではない。

また、原告は、原告代表者だけでなく、原告にとってのDの窓口である丁も、本件各取引当時、これらが実体を伴わない架空の取引であることを認識していなかった旨主張し、丁も、本件訴訟提起後、同趣旨の供述をしている（上記（2）ウ（イ）b）。

しかし、丁は、平成24年2月20日の税務調査の際には、質問応答書（乙14）において、本件売上取引が架空であることを認めているのみならず、D社内調査委員会に対する平成22年7月17日付けの陳述書（乙40）においても、自らがDの窓口として、架空の本件売上取引に如何にして関与したかについて詳細に供述している。加えて、丁は、本件仕入取引が実体を伴うものであると考えながらも、原告代表者から本件仕入取引に係る買掛金の支払について問われると、特にBを確認することなく、「ぼちぼち」で良いと答えた旨証言している（丁283項以下）ところ、本件仕入取引が実体を伴うものであれば、Bは原告に3億2000万円の売掛金債権を有することになるのに、通常、その支払が「ぼちぼち」になることなどおよそ考え難い。これについて、丁は、「Dが後ろで入っている」と思い、「ぼちぼち」で良い旨原告代表者に答えた旨証言する（丁291項）が、丁がDに対して何らかの確認をしたという形跡はなく、丁の本件訴訟提起後の供述を容易に信用することはできない。

オ 以上によれば、Bの戊だけでなく、原告代表者も、取引当初から、本件売上取引が飽くまでDから原告に対し資金を回すことを目的として行われたものであり、カンパチの引渡しを予定しない架空の取引であること、本件仕入取引も実体を伴わない架空の取引であることを認識して、本件各取引を行ったものと認めるのが相当である。

3 争点1（本件金員は「無償による資産の譲受け」として益金の額に算入すべきものであるか）について

(1) 原告は、被告が本件金員を受贈益として評価するのであれば、本件売上取引について、これが形式上は売買であるものの、実際には贈与契約であることについてまで明確に主張すべきであるのにこれをせず、また被告による立証も不十分である旨主張する。

しかし、本件更正処分 of 適否について判断するに当たっては、本件金員の受領が「無償に

よる資産の譲受け」に該当するか否かが問題になるのであって、原告と誰との間に民法上のいかなる典型契約が成立したかについてまで判断が求められるわけではなく、ただ、本件金員が本件売上取引の売買代金（及びその消費税）として受領されたものであるかどうか、返還あるいは何らかの債務の履行としての弁済が予定されたものであるかどうかについて判断することで足りるものと解される。以下、この視点から本件金員の性質について検討する。

(2) Bとの関係について

本件金員は、形式上、本件売上取引により、Bから原告が受領したものであるが、既に検討したとおり、本件売上取引は、その実体を伴わない架空の取引であること、上記2（1）イ認定の事実によれば、本件の一連の架空取引中、原告・B間の本件売上取引を贈与契約と評価するか否かにかかわらず、Bが本件金員に相当する金額を原告から返還してもらうことを想定していないことからすれば、Bとの関係において、本件金員の受領が「無償による資産の譲受け」に該当することを否定することはできない。

(3) Dとの関係について

ア 上記2（3）ア認定の事実のとおり、Dは、原告に対する売掛金を回収するため、原告に資金を回す目的で本件の一連の架空取引を行うこととして、Eから飼料を架空で仕入れ、その代金名目でEに支払を行っている。そうすると、Dとしては、何らかの方法で本件金員に相当する金額の回収を行うことを当初から予定していたと考えるのが自然であるともいえ、丁も、上司のKから、定期的に「原告からもらう分がある」と言われるなど、Dが原告から回収する意図を有しているものと思っていた旨供述する（丁101から106項まで）。

イ しかし、本件売上取引の当初から、Dが本件金員に相当する金額を最終的には原告から回収する意図を有し、これを原告も了承していたことを認めるに足りる的確な証拠は見当たらない。また、丁も、原告からの回収方法について、「架空でまた餌の単価に乗せたりとか、Kさんのことですから、そういうふうなやり方でいろいろ考えてくださると思ってました。」（丁104項）と述べるだけで、曖昧なものにとどまっている。Dとしては、本件一連の架空取引によりEから仕入れたこととなる架空の飼料の帳簿上の在庫の処理（ひいては、これら在庫処理により、如何にして原告やGに回した資金を回収するか）が問題になるが、本件調査報告書や乙第40号証（丁作成の平成22年7月17日付け陳述書）によれば、本件各取引当時、D水産飼料事業部がこれら架空の在庫の処理についての方針を確定していたとはいえ、また、回収するにしても、Gからの回収を念頭に置き、原告からの回収について検討された様子がないこと、そもそも丁によれば、平成19年末時点のDの原告に対する売掛金債権の多くが架空債権であり（丁12項）、原告に回した本件金員を原告自身から回収することがD水産飼料事業部にとって重要な事項ではなかったとうかがわれることからすると、Dが本件金員に相当する金額を後に何らかの形（架空の売上げの計上等）で回収する意図があったとしても、これを超えて、Dと原告との間で、本件金員に相当する金額を原告がDに返還することが予定されていたとまで認めることは困難である。

ウ 原告は、DがGに対し、原告と同様の一連の架空取引を理由として、Gに渡った金銭のうち一部の返還を求める訴訟を提起しているとして、Dは、本件金員の回収を当初から予定していたのであり、原告に対する贈与意思はなかった旨主張する。しかし、上記イのと

おり、D水産飼料事業部がGからの回収を想定していたとしても、原告からの回収を予定していたような事情は見受けられないし、そもそも、原告の主張は、租税法の問題とは直接は関係しない私人間の訴訟に関するものであり、かつ、原告とGの立場の異同を捨象したものであって、容易に採用することはできない。

- (4) 以上に加え、その他本件の主張立証を検討しても、本件金員について、原告がBその他の本件関係者に返還すべきものであるとか、何らかの債務の履行として弁済すべきものであるなどとはいえない。

したがって、本件金員の受領は「無償による資産の譲受け」に該当し、本件事業年度の雑収入として益金の額に算入すべきである。

4 争点2（本件賦課決定処分要件該当性）について

- (1) 国税通則法65条1項（過少申告加算税）該当性

上記3で検討したことに加え、下記7（まとめ）記載のとおりである。

- (2) 仮装・隠ぺい行為、これらに基づく納税申告書の提出について

ア 国税通則法68条に規定する重加算税は、同法65条等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、同法68条1項による重加算税を課し得るためには、納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺい、仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、それ以上に、申告に対し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではないと解するのが相当である（最高裁昭和62年5月8日第二小法廷判決・裁判集民事151号35頁）。

イ 原告代表者は、上記2（3）のとおり、現実には、Dに対する買掛金の弁済の原資として本件金員を受領しただけであるにもかかわらず、本件各取引の外形を仮装することに関与したものであり、現に仮装された本件各取引が本件事業年度の総勘定元帳に記載されている以上、国税通則法68条1項の仮装・隠ぺい行為及びこれらに基づく納税申告書の提出があったものと認められる。

ウ これに対し、原告は、本件各取引は、実体を有するものであり、少なくとも、原告代表者はそのように認識していたなどと主張するものの、上記2（3）で判断したとおり、原告の主張は採用できない。

また、原告は、原告の会計処理には原告代表者（及び乙）は関与していない旨を指摘する。確かに、本件証拠上、原告の会計処理は、丙及びCの従業員により、いわば代行されていることが認められるものの、原告代表者は、上記のとおり、本件金員の受領の実態を隠匿し、本件各取引を仮装したのであるから、原告の上記指摘をもってしても、重加算税賦課要件が欠けることにはならない。

エ その他、原告は、本件賦課決定処分の適法性について縷々主張するが、いずれも上記イの判断を左右するものではない。

5 争点3（本件青色取消処分要件該当性）について

法人税法127条1項3号にいう「隠ぺい」及び「仮装」の意義は、重加算税の場合のそれと同義に解することができる。本件では、上記4（2）で検討したとおり、原告代表者

による隠ぺい・偽装が認められることから、青色申告承認の取消処分要件に欠けるところはない。

原告は、本件青色取消処分の適法性について縷々主張するが、いずれも上記の判断を左右するものではない。

6 争点4（租税公平（平等）主義との関係）について

(1) 原告は、本件の一連の取引に関わったD、E及びB、さらには、DからE及びBを介するという原告と全く同じ構造による取引を行ったGについても原告と同様の処分が行われるべきであるところ、実際には、原告のみが本件各処分を受けており、明らかに租税の公平性を害しているなどと主張する。

(2) しかしながら、課税の公平・平等とは、課税の根拠となる法を適用すべき者に対しては等しく適用すべきとすることであって、法の適用を免れる者が生じないよう行政を運営すべきことはいうまでもないが、法の適用を免れる者が生じたが故に、直ちに他の者に対して法を適用することが平等に反し許されないことにはならないと解するのが相当である。

原告は、本件一連の架空取引に関与した法人の中に、原告と同様の処分を受けた者がいないなどと主張するが、このような主張は、本件更正処分や本件賦課決定処分が違法となることを基礎付け得るものであるとは認められない。

(3) また、青色申告の承認の取消しは、取消理由が存することを前提に、各納税者の個別の事情に応じてその要否を判断の上されるものであって、原告が主張するような他の納税者の取扱いの一事をもって、原告に対してされた本件青色取消処分が直ちに裁量権の濫用等に当たるとすることはできず、その他本件全証拠によっても、本件青色取消処分について、処分行政庁の裁量権の逸脱・濫用を基礎付ける事情は認められない。

7 まとめ

以上述べたところ及び弁論の全趣旨によれば、原告のその余の主張を考慮しても、本件青色取消処分は適法であり、本件更正処分及び本件賦課決定処分も、別紙2のとおり、いずれも適法なものと認められる（なお、原告は、本件仕入取引により仕入れたカンパチはその全てが本件事業年度の期末棚卸資産に計上されており、その代金である3億2000万円は、本件事業年度の売上原価とならず、これは損金に算入されていないにもかかわらず、被告が本件更正処分に当たり、3億2000万円を所得額に計上したことには、重大な疑義がある旨主張する。しかし、既に検討したとおり、本件売上取引及び本件仕入取引の双方が実体の伴わない架空の取引であり、さらに本件仕入取引の代金3億2000万円が、本件事業年度の末日に原告に実在したカンパチの評価額に合わせたものであると認められること（上記2（3）エ（ウ）参照）を考慮すれば、原告の主張は、本件更正処分の計算方法の問題を的確に指摘するものではない。）。

第4 結論

よって、原告の請求はいずれも理由がないから棄却することとし、主文のとおり判決する。

宮崎地方裁判所民事第1部
裁判長裁判官 藤田 光代
裁判官 安部 利幸
裁判官 伊藤 達也

関係法令

第1 法人税法

1 法人税法22条2項は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、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する旨を定めている。

2 法人税法127条1項(平成27年法律第9号による改正前のもの。以下同じ。)は、同法121条1項(青色申告)の承認を受けた内国法人につき次の各号のいずれかに該当する事実がある場合には、納税地の所轄税務署長は、当該各号に定める事業年度までさかのぼって、その承認を取り消すことができ(前段)、この場合において、その取消しがあったときは、当該事業年度開始の日以後その内国法人が提出したその承認に係る青色申告書は、青色申告書以外の申告書とみなす(後段)旨を定めている。

1号及び2号 略

3号 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仮装して記載し又は記録し、その他その記載又は記録をした事項の全体についてその真実性を疑うに足りる相当の理由があること 当該事業年度

4号及び5号 略

第2 国税通則法

国税通則法68条1項は、同法65条1項(過少申告加算税)の規定に該当する場合(同条5項の規定の適用がある場合を除く。)において、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、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額(その税額の計算の基礎となるべき事実で隠ぺいし、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠ぺいし、又は仮装されていない事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額)に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に100分の35の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する旨を定めている。

以上

(別紙2)

本件更正処分及び本件賦課決定処分の根拠及び適法性

第1 本件更正処分の根拠及び適法性

1 本件更正処分(変更前のもの)について

(1) 所得金額 3億8479万3518円

上記金額は、次のアないしウの合計金額からエの金額を控除した金額である。

ア 申告所得金額 4829万3518円

上記金額は、本件修正申告における所得金額である。

イ 売上原価(成魚仕入高)否認 3億2000万円

上記金額は、原告が本件事業年度において、本件仕入取引に係るBからの成魚仕入高として損金の額に算入した額であるが、当該成魚仕入高は実体のない架空の仕入れに係るものであるから、損金の額に算入されない金額である。

ウ 雑収入除外 3億4650万円

上記金額は、原告が本件事業年度において、本件売上取引に係るBに対するカンパチの売上げ(成魚売上高)の対価として受領したとする金員の額であるが、同金員は本件売上取引に関して受領したものではないから、無償による資産の譲受けであり、雑収入として益金の額に算入すべき金額である。

エ 売上高(成魚売上高)減算 3億3000万円

上記金額は、原告がBに対する成魚売上高として益金の額に算入した額であるが、当該成魚売上高は架空の売上げに係るものであるから、売上げとして益金の額に算入されない金額である。

(2) 納付すべき税額 1億1477万8100円

上記金額は、3億8479万3000円(上記(1)記載の金額から国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てたもの。)に、法人税法(平成23年法律第114号による改正前のもの)66条1項及び2項に規定する税率を乗じて算出した1億1479万7900円から控除税額1万9728円を控除した1億1477万8172円から国税通則法119条1項の規定により100円未満を切り捨てた金額である。

2 本件更正処分について

(1) 所得金額 3億8058万7268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 更正所得金額 3億8479万3518円

上記金額は、上記1(1)記載の金額である。

イ 寄附金の損金不算入額の過大額 420万6250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り、寄附金の額の損金不算入額として、本件事業年度の所得金額の計算上、過大に加算されていたものである。

(ア) 本件修正申告の寄附金の損金不算入額 8942万8766円

上記金額は、本件修正申告において、法人税法37条1項及び同法施行令73条の規定に基づき、原告が本件事業年度に支出した寄附金の額の合計額9117万7520円

のうち、所得金額の計算上、損金の額に算入されない金額として所得金額に加算した金額である。

(イ) 本件更正処分（変更前のもの）後の寄附金の損金不算入額 8522万2516円

上記金額は、本件更正処分（変更前のもの）に伴い、本件事業年度の寄附金支出前所得金額が、本件修正申告の1億3960万0372円から3億3650万円（上記1（1）イ及び同ウの合計金額から同エの金額を控除した金額）増加し、4億7610万0372円となったため、法人税法37条1項及び同法施行令73条の規定に基づき、損金の額に算入されない寄附金の額を再計算して算出された金額である。

(2) 納付すべき税額 1億1351万6300円

上記金額は、3億8058万7000円（上記（1）記載の金額から国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てたもの。）に、法人税法（平成23年法律第114号による改正前のもの）66条1項及び2項に規定する税率を乗じて算出した1億1353万6100円から控除税額1万9728円を控除した1億1351万6372円から国税通則法119条1項の規定により100円未満を切り捨てた金額である。

第2 本件賦課決定処分の根拠及び適法性

1 本件賦課決定処分（変更前のもの）について

国税通則法68条1項の規定により、本件更正処分（変更前のもの）に伴う重加算税の計算の基礎額1億0095万円（前記第1の1（2）の金額から本件修正申告による納付すべき税額1382万8100円を控除した金額）に35%を乗じた3533万2500円が重加算税の額となる。

2 本件賦課決定処分について

国税通則法68条1項の規定により、本件更正処分に伴う重加算税の計算の基礎額9968万円（前記第1の2（2）の金額から本件修正申告による納付すべき税額1382万8100円を控除した金額。ただし、国税通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てたもの。）に35%を乗じた3488万8000円が重加算税の額となる。

以上

別表

(単位：円)

	確定申告	修正申告	賦課決定	更正処分等	異議申立	異議決定	審査請求	減額更正	裁決
年月日	H20. 5. 26	H20. 12. 16	H20. 12. 25	H24. 4. 25	H24. 6. 19	H24. 9. 14	H24. 10. 4	H24. 12. 21	H25. 9. 30
所得金額	0	48,293,518	-	384,793,518	全部取消し	棄却	全部取消し	380,587,268	棄却
納付すべき 税額	0	13,828,100	-	114,778,100				113,516,300	
還付金額	▲19,728	-	-	-				-	
重加算税	-	-	4,844,000	35,332,500				34,888,000	

別図

