

大阪高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 更正処分取消等、更正処分等取消請求控訴事件
国側当事者・国(城東税務署長)

令和2年7月3日棄却・上告受理申立て

(第一審・大阪地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成●●年(〇〇)第●●号、令和元年11月8日判決、本資料269号-117・順号13340)

判 決

控訴人(一審第1事件及び第2事件原告)	A株式会社 (以下「控訴人A」という。)
同代表者代表取締役	甲
控訴人(一審第1事件及び第2事件原告)	有限会社B (以下「控訴人B」という。)
同代表者代表取締役	乙
上記2名訴訟代理人弁護士	水野 武夫
同	井関 正裕
同	元氏 成保
同	溝渕 雅男
同	小澤 拓
被控訴人(一審第1事件及び第2事件被告)	国
同代表者法務大臣	三好 雅子
処分行政庁	城東税務署長 清良 幸久
指定代理人	市谷 諭史
同	東 正幸
同	古曾部 歩
同	岡本 和宏
同	石田 武史

主 文

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

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 控訴人Aの請求

(1) 城東税務署長が平成25年11月29日付けで控訴人Aに対してした平成19年10月1日から平成20年9月30日までの事業年度以後の法人税に係る青色申告の承認の取消処分

を取り消す。

- (2) 城東税務署長が平成25年11月29日付けで控訴人Aに対してした平成19年10月1日から平成20年9月30日までの事業年度の法人税に係る更正処分のうち、所得金額0円を超える部分、納付すべき税額マイナス3223円を超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金額5109万7167円を下回る部分並びに当該法人税に係る重加算税賦課決定処分を取り消す。
- (3) 城東税務署長が平成25年11月29日付けで控訴人Aに対してした平成20年10月1日から平成21年9月30日までの事業年度の法人税に係る更正処分のうち、翌期へ繰り越す欠損金額7億1178万0918円を下回る部分を取り消す。
- (4) 城東税務署長が平成25年11月29日付けで控訴人Aに対してした平成21年10月1日から平成22年9月30日までの事業年度の法人税に係る更正処分のうち、翌期へ繰り越す欠損金額7億4755万4884円を下回る部分を取り消す。
- (5) 城東税務署長が平成25年11月29日付けで控訴人Aに対してした平成22年10月1日から平成23年9月30日までの事業年度の法人税に係る更正処分のうち、所得金額0円を超える部分、納付すべき税額マイナス2826円を超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金額7億3758万7713円を下回る部分を取り消す。
- (6) 城東税務署長が平成25年11月29日付けで控訴人Aに対してした平成23年10月1日から平成24年9月30日までの事業年度の法人税に係る更正処分のうち、所得金額0円を超える部分、納付すべき税額マイナス3234円を超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金額6億6695万3818円を下回る部分を取り消す。
- (7) 城東税務署長が平成26年7月9日付けで控訴人Aに対してした平成22年10月1日から平成23年9月30日まで及び同年10月1日から平成24年9月30日までの各事業年度の法人税に係る過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。
- (8) 城東税務署長が平成28年11月8日付けで控訴人Aに対してした平成24年10月1日から平成25年9月30日までの事業年度の法人税に係る更正処分のうち、所得金額0円を超える部分、納付すべき税額0円を超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金額6億2449万3162円を下回る部分並びに当該法人税に係る過少申告加算税賦課決定処分（ただし、それぞれ平成29年10月31日付け再更正処分及び過少申告加算税変更決定処分により一部取り消された後のもの）を取り消す。
- (9) 城東税務署長が平成28年11月8日付けで控訴人Aに対してした平成25年10月1日から平成26年9月30日までの事業年度の法人税に係る更正処分のうち、翌期へ繰り越す欠損金額7億4951万4518円を下回る部分を取り消す。
- (10) 城東税務署長が平成28年11月8日付けで控訴人Aに対してした平成26年10月1日から平成27年9月30日までの事業年度の法人税に係る更正処分のうち、翌期へ繰り越す欠損金額6億9353万4975円を下回る部分を取り消す。
- (11) 城東税務署長が平成28年11月8日付けで控訴人Aに対してした平成24年10月1日から平成25年9月30日までの課税事業年度の復興特別法人税に係る更正処分のうち、課税標準法人税額0円を超える部分及び納付すべき税額0円を超える部分並びに当該復興特別法人税に係る過少申告加算税賦課決定処分（ただし、それぞれ平成29年10月31日付け再更正処分及び過少申告加算税変更決定処分により一部取り消された後のもの）を取り消す。

(12) 城東税務署長が平成28年11月8日付けで控訴人Aに対してした平成24年10月1日から平成25年9月30日までの課税期間の消費税及び地方消費税に係る更正処分のうち、納付すべき消費税額195万円を超える部分及び納付すべき地方消費税額48万7500円を超える部分並びに当該消費税及び地方消費税に係る過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。

(13) 城東税務署長が平成28年11月8日付けで控訴人Aに対してした平成25年10月1日から平成26年9月30日までの課税期間の消費税及び地方消費税に係る更正処分のうち、納付すべき消費税額641万9300円を超える部分及び納付すべき地方消費税額166万6000円を超える部分並びに当該消費税及び地方消費税に係る過少申告加算税賦課決定処分（ただし、いずれも平成30年1月12日付け裁決により一部取り消された後のもの）を取り消す。

3 控訴人Bの請求

(1) 城東税務署長が平成25年11月29日付けで控訴人Bに対してした平成20年4月1日から平成21年3月31日までの事業年度の法人税に係る更正処分のうち、所得金額1057万3798円を超える部分及び納付すべき税額253万1900円を超える部分並びに当該法人税に係る重加算税賦課決定処分を取り消す。

(2) 城東税務署長が平成25年11月29日付けで控訴人Bに対してした平成21年4月1日から平成22年3月31日までの事業年度の法人税に係る更正処分のうち、所得金額767万3417円を超える部分及び納付すべき税額138万1100円を超える部分並びに当該法人税に係る重加算税賦課決定処分を取り消す。

(3) 城東税務署長が平成25年11月29日付けで控訴人Bに対してした平成20年4月1日から平成21年3月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税に係る更正処分のうち、納付すべき消費税額1729万4800円を超える部分及び納付すべき地方消費税額432万3700円を超える部分並びに当該消費税及び地方消費税に係る重加算税賦課決定処分を取り消す。

(4) 城東税務署長が平成28年11月8日付けで控訴人Bに対してした平成26年4月1日から平成27年3月31日までの事業年度の法人税に係る更正処分のうち、所得金額945万7084円を超える部分及び納付すべき税額157万1500円を超える部分並びに当該法人税に係る過少申告加算税賦課決定処分（ただし、それぞれ平成29年3月21日付け再更正処分及び過少申告加算税変更決定処分により一部取り消された後のもの）を取り消す。

(5) 城東税務署長が平成28年11月8日付けで控訴人Bに対してした平成25年4月1日から平成26年3月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税に係る更正処分のうち、納付すべき消費税額1508万9800円を超える部分及び納付すべき地方消費税額377万2400円を超える部分並びに当該消費税及び地方消費税に係る過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。

4 訴訟費用は、第1、2審とも、被控訴人の負担とする。

第2 事案の概要

以下で使用する略称は、特に断らない限り、原判決の例による。

1 控訴人らの請求と訴訟の経過

(1) 第1事件

第1事件は、亡丙（亡丙）を主要株主とする株式会社及び特例有限会社である控訴人らが、平成20年9月1日付けで控訴人Aが所有する土地及び建物（本件土地建物）を控訴人Bに売却する旨の売買契約（本件売買契約）を締結し、当該売却をしたことを前提に、それぞれ法人税及び復興特別法人税（以下、併せて「法人税等」という。）並びに消費税及び地方消費税（以下、併せて「消費税等」という。）の確定申告をしたところ、城東税務署長から、本件売買契約は虚偽表示により無効であり、本件売買契約を仮装した行為は青色申告の承認の取消事由及び重加算税の賦課事由に該当するとして、控訴人Aにつき後記アの各処分、控訴人Bにつき後記イの各処分を受けたことから、当該各処分（更正処分については申告額を超える部分であるが、後記ア（ウ）及び（エ）については、翌期へ繰り越す欠損金額のうち申告額を下回る部分に限る。）の取消しを求めている事案である。

ア 控訴人Aが受けた平成25年11月29日付けの各処分

（ア）本件A青色申告承認取消処分（控訴の趣旨2（1））

（イ）本件A更正処分（平成20年9月期）及び本件A重加算税賦課決定処分（平成20年9月期）（控訴の趣旨2（2））

（ウ）本件A更正処分（平成21年9月期）（控訴の趣旨2（3））

（エ）本件A更正処分（平成22年9月期）（控訴の趣旨2（4））

（オ）本件A更正処分（平成23年9月期）（控訴の趣旨2（5））

（カ）本件A更正処分（平成24年9月期）（控訴の趣旨2（6））

イ 平成26年7月9日付けの各処分

（ア）本件A過少申告加算税賦課決定処分（平成23年9月期）（控訴の趣旨2（7））

（イ）本件A過少申告加算税賦課決定処分（平成24年9月期）（控訴の趣旨2（7））

ウ 控訴人Bが受けた平成25年11月29日付けの各処分

（ア）本件B法人税更正処分（平成21年3月期）及び本件B法人税重加算税賦課決定処分（平成21年3月期）（控訴の趣旨3（1））

（イ）本件B法人税更正処分（平成22年3月期）及び本件B法人税重加算税賦課決定処分（平成22年3月期）（控訴の趣旨3（2））

（ウ）本件B消費税等更正処分（平成21年3月課税期間）及び本件B消費税等重加算税賦課決定処分（平成21年3月課税期間）（控訴の趣旨3（3））

（2）第2事件

第2事件は、控訴人らが、本件売買契約が有効であり、本件土地建物の売却がされたことを前提として、本件建物の賃料等を控訴人Aの益金の額に算入しない一方で、控訴人Bの益金の額に算入するなどした確定申告をしたところ、城東税務署長から、本件売買契約は虚偽表示により無効であり、平成26年4月に改めて本件土地建物の譲渡がされたとして、控訴人Aにつき後記アの各処分、控訴人Bにつき後記イの各処分を受けたことから、当該各処分（更正処分については申告額を超える部分であるが、後記ア（イ）及び（ウ）については、翌期へ繰り越す欠損金額のうち申告額を下回る部分に限る。裁決等により一部取り消された処分は取り消された後のもの）の取消しを求めている事案である。

ア 控訴人Aが受けた平成28年11月8日付けの各処分

（ア）本件A法人税更正処分（平成25年9月期）及び本件A法人税過少申告加算税賦課決定処分（平成25年9月期）

なお、前記各処分は、本件A法人税再更正処分等（平成25年9月期）により一部取り消された（本件A法人税更正処分（平成25年9月期・再処分後）、本件A法人税過少申告加算税賦課決定処分（平成25年9月期・再処分後））。（控訴の趣旨2（8））

(イ) 本件A法人税更正処分（平成26年9月期）（控訴の趣旨2（9））

(ウ) 本件A法人税更正処分（平成27年9月期）（控訴の趣旨2（10））

(エ) 本件A復興特別法人税更正処分（平成25年9月課税事業年度）及び本件A復興特別法人税過少申告加算税賦課決定処分（平成25年9月課税事業年度）

なお、前記各処分は、本件A復興特別法人税再更正処分等（平成25年9月課税事業年度）により一部取り消された（本件A復興特別法人税更正処分（平成25年9月課税事業年度・再処分後）、本件A復興特別法人税過少申告加算税賦課決定処分（平成25年9月課税事業年度・再処分後））。（控訴の趣旨2（11））

(オ) 本件A消費税等更正処分（平成25年9月課税期間）及び本件A消費税等過少申告加算税賦課決定処分（平成25年9月課税期間）（控訴の趣旨2（12））

(カ) 本件A消費税等更正処分（平成26年9月課税期間）及び本件A消費税等過少申告加算税賦課決定処分（平成26年9月課税期間）

なお、前記各処分は、平成30年1月12日付け裁決により一部取り消された（本件A消費税等更正処分（平成26年9月課税期間・裁決取消後）、本件A消費税等過少申告加算税賦課決定処分（平成26年9月課税期間・裁決取消後））。（控訴の趣旨2（13））

イ 控訴人Bが受けた平成28年11月8日付けの各処分

(ア) 本件B法人税更正処分（平成27年3月期）及び本件B法人税過少申告加算税賦課決定処分（平成27年3月期）

なお、前記各処分は、本件B法人税再更正処分等（平成27年3月期）により一部取り消された（本件B法人税更正処分（平成27年3月期・再処分後）、本件B法人税過少申告加算税賦課決定処分（平成27年3月期・再処分後））。（控訴の趣旨3（4））

(イ) 本件B消費税等更正処分（平成26年3月課税期間）及び本件B消費税等過少申告加算税賦課決定処分（平成26年3月課税期間）（控訴の趣旨3（5））

(3) 訴訟の経過

原審は、控訴人らの請求をいずれも棄却した。

これを不服として、控訴人らが本件控訴を提起した。

2 関係法令の定め

原判決「事実及び理由」第2の2（原判決12頁19行目から13頁22行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。

3 前提事実（争いのない事実並びに後掲の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認定できる事実。書証については特に明示しない限り枝番を含む。）

次のとおり補正するほか、原判決「事実及び理由」第2の3（原判決13頁23行目から24頁19行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決14頁7行目の「有限会社」の前に「特例」を加える。

(2) 原判決14頁10行目の末尾に「(甲60)」を加える。

(3) 原判決14頁13行目の末尾に「(甲60)」を加える。

(4) 原判決16頁1行目の「L損害保険会社」を「L損害保険株式会社」に改める。

(5) 原判決19頁15行目の「乙17、18」を「乙17～19」に改める。

4 本件各処分（先行年分）及び本件各処分（後続年分）の根拠及び適法性に関する被控訴人の主張

原判決別紙「本件各処分（先行年分）及び本件各処分（後続年分）の根拠及び適法性」のとおりであるから、これを引用する。

5 争点

本件に関する争点は、次の（1）から（7）までのとおりである。なお、争点に関する被控訴人の主張が認められた場合の税額算定過程等については、当事者間に争いが無い。

(1) 本件売買契約についての虚偽表示の有無（争点（1））

(2) 控訴人Aが平成20年9月期に係る帳簿書類に本件売買契約を仮装して記載したことにより、法人税法127条1項3号に該当するか否か（争点（2））

(3) 控訴人らが本件売買契約を仮装し、その仮装したところに基づき納税申告書を提出したことにより、通則法68条1項に該当するか否か（争点（3））

(4) 本件売却損を平成20年9月期の損金の額に算入できるか否か（争点（4））。争点（1）について被控訴人の主張が採用されない場合の予備的争点

(5) 本件A各更正処分等（先行年分）に係る理由の追加の可否（争点（5））。争点（1）について被控訴人の主張が採用されず、かつ、争点（4）について被控訴人の主張が採用される場合の予備的争点

(6) 本件売買契約の追認及び本件土地建物の引渡しの有無（争点（6））

(7) 理由付記の不備の有無（争点（7））

6 争点に関する当事者の主張

次のとおり補正し、当審における控訴人らの主張を後記7に、被控訴人の主張を後記8に加えるほか、原判決「事実及び理由」第2の6（原判決25頁12行目から38頁19行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決27頁9、10行目の「本件旧貸借契約」を「本件旧賃貸借契約」に改める。

(2) 原判決28頁19、20行目の「担保権者との関係で」の次に「真正な売買契約の成立により」を加える。

(3) 原判決31頁9行目の「勘定を設け、」の次に「同勘定科目内において」を加える。

(4) 原判決33頁12行目の「売却する目的は、」の次に「外部からの資金の獲得ではなく、」を加える。

(5) 原判決35頁2行目の「判断」を「計算」に改める。

(6) 原判決37頁23行目の「3月7日、」の次に「S社に対し、」を加える。

7 当審における控訴人らの主張

(1) 争点（1）（本件売買契約についての虚偽表示の有無）について

本件売買契約について虚偽表示は認められない。

ア 本件売買契約の性質上、虚偽表示により無効となる余地はないこと

(ア) 控訴人Aと控訴人Bの代表者はいずれも亡丙であった。

(イ) したがって、亡丙が両社の間で売買契約を締結すると決めれば直ちに売買契約が成立する。代金の支払についても、亡丙が両者間の債権債務を相殺すると決めれば直ちに

対当額で債権債務が消滅するという法的効果が生じる。

(ウ) 上記に加え、本件売買契約が真正売買であることを示す直接証拠として亡丙の申述書がある。この申述書によれば、亡丙の目的は、控訴人Aを再建して企業を存続させることに尽きる。あえて控訴人Aに本件土地建物の所有権を残すという内心が形成される事情は一切なかった。

イ 企業の存亡をかけて虚偽表示を行い、控訴人Aに収益を残すメリットは全くなく、虚偽表示を行う動機・目的が存在しないこと

(ア) 本件売買契約は、Rによる控訴人Aに対する再生支援としての債務免除に伴い、多額の租税債務が発生することによる二次破綻を回避するために締結された。このような手法は、租税法規その他の法令に違反せず、事業再生の実務において当然になされており、非難されるものではない。

(イ) 上記のとおり、本件売買契約を有効に締結することが、控訴人Aの存続のための必須の前提であった。にもかかわらず、あえて虚偽表示を行うと、それが露呈した場合にはたちまち控訴人Aは破綻することとなるのであるから、控訴人Aにとっては、企業の存亡をかけて課税庁を欺罔するという、極めてリスクの高い行為にほかならない。

本件では、そのような極めてリスクの高い虚偽表示をあえて行うだけの動機・目的が存在しない。

(ウ) 原判決は、控訴人らには、本件土地建物から得られる収益につき、本件売買契約の締結後も控訴人Aにおいて収受し続ける目的があったと説示する。

しかし、控訴人らにおいてそのような目的はなかった。また、本件土地建物の賃料は控訴人Aの取引規模に照らすと僅かであり、前記のリスクを上回る利益ということではできない。そして、控訴人らはいずれも亡丙が支配するグループ会社であり、本件土地建物から得られる収益が控訴人らのいずれに入るかはどちらでもよいことであった。

ウ 虚偽表示に向けられた偽装工作が全くなされていないこと

(ア) ある契約が虚偽表示と評価される場合は、通常、外形的偽装行為を伴う。本件売買契約について虚偽表示を行う場合は、それが露呈すると控訴人Aは企業として存続できなくなるのであるから、課税庁に疑念を抱かせないよう、細心の注意を払って偽装工作を講ずるのが通常である。

(イ) しかしながら、本件では、本件土地建物の所有権移転登記手続は長期間なされなかった。控訴人らが本件売買契約について虚偽表示をするのであれば、所有権移転登記手続を怠るということとはあり得ない。

エ 売買代金が支払われていること

(ア) 控訴人Aは、平成20年9月期において、本件土地建物の売却に伴い本件売買契約の売買代金債権を未収入金として、本件売却損を計上した。控訴人Bも、平成21年3月期において、本件土地建物の購入に伴い、本件売買代金債務を未払金として、本件土地建物を資産としてそれぞれ計上し、以降、本件建物の減価償却を行っている。

(イ) 一方、控訴人Bは、控訴人Aに対して長年にわたり継続的に資金提供をしており、平成20年9月の本件売買契約締結当時、控訴人Aに対して本件売買代金額の1億2432万円を優に上回る仮払金債権を有していた(平成20年9月30日時点で8億5592万9905円)。控訴人Bが控訴人Aに対して実際に資金提供を行っていたことは

預金取引履歴から明らかであり、その旨の会計処理もなされていた。

(ウ) 控訴人らは、平成20年10月1日以降、「関連会社」という勘定項目を設け、同勘定項目内において、売買代金の相殺処理を行った。

控訴人らの間において、本件売買契約に伴う売買代金債権が残存しないことは、同時期以降の控訴人らの貸借対照表において、控訴人Aの控訴人Bに対する債権（控訴人Bの控訴人Aに対する債務）の記載がないことから明らかである。

(2) 争点(5)（本件A各更正処分等（先行年分）に係る理由の追加の可否）について

被控訴人は、本件各処分（先行年分）の理由として、従前、本件売買契約は虚偽表示により無効である旨（理由①）を主張してきたが、本件売買契約が有効であるとしても、不動産の現実の支配が移転していないため本件売却損を平成20年9月期の損金の額に算入できない旨（理由②）の予備的主張を行った。

しかし、公権力の行使たる更正処分において、課税庁が一つの理由だけでは認められるかどうかの確信が持てず、その理由が否定されたときのためにこれと相容れない理由を予備的に付記して更正処分を行うなどということは許されない。そのような処分は理由の特定を欠くものとして、取り消されるべきである。

そもそも、抗告訴訟では、予備的主張をすること自体が認められないから、本件では、被控訴人が主位的主張を撤回し、予備的主張のみを処分の理由としていると解するほかはない（いわゆる「理由の差し替え」）。

そして、被控訴人が主張する予備的主張は、原処分に付記された理由とは相容れない事実に基づくものであって、そのような理由の差し替えは認められない。

(3) 争点(6)（本件売買契約の追認及び本件土地建物の引渡しの有無）について

ア 本件通知書が本件売買契約を追認したものと評価する余地はない。

(ア) 本件通知書の内容は、「平成26年3月1日付けでVの全ての管理を有限会社Bに委託することになりました」というものであり、「売買」という文言すら用いられていない。

(イ) 本件通知書は、控訴人Aを本件土地建物の所有者とし、その管理を控訴人Bに委託したという内容となっており、本件土地建物の所有権が控訴人Bに移転したことは矛盾する。

(ウ) 原判決は、本件売買契約の代金が支払われていないと認定するが、このことは、本件売買契約書の記載内容に基づく追認により平成26年4月1日をもって本件土地建物の所有権が控訴人Bに移転されたこととは矛盾する。

イ 追認したのであれば効果が遡及することについて

(ア) 原判決は、控訴人らが平成26年3月7日、本件売買契約が無効であることを知りながら、これを追認したものとし、民法119条1項ただし書により、本件売買契約と同内容の契約を新たに締結したものと認められると説示した。

(イ) しかし、無効行為に対する追認がされると、当該無効行為は行為時に遡及して有効になると解されている。

(ウ) そうすると、本件売買契約も遡及して有効となる結果、もはや本件各処分（先行年分）及び本件各処分（後続年分）を維持する理由はない。

(4) 争点(7)（理由付記の不備の有無）について

後記の各処分については、理由付記の不備の違法があるから、取消しを免れない。

ア 本件A青色申告承認取消処分について

上記処分については、いかなる事実関係に基づき、いかなる法規を適用して当該処分がされたのかがその記載自体から了知し得る程度に記載されなければならない。そして、上記処分の理由は、固定資産の売却が虚偽、仮装であるというのであるから、処分がいかなる事実関係に基づいているかを記載するに当たっては、その固定資産の売却が虚偽、仮装であるという認定がいかなる証拠資料に基づくかが明示されなければならない。申告が虚偽、仮装であるとする以上は、そのように認定した証拠資料を明らかにしなければ、取消事由の有無についての処分庁の判断の慎重と公正妥当を担保するという理由付記の趣旨を全うすることができないからである。

しかるに、上記処分に係る通知書においては、この要請を満たす十分な理由付記がなされていない。

したがって、上記処分は法人税法127条4項に反するものであり、取り消されなければならない。

イ 本件A各更正処分（先行年分）及び本件A各法人税更正処分（平成25年9月期～平成27年9月期）について

上記各処分については、上記アのとおり本件A青色申告承認取消処分が取り消されるべきものである以上、青色申告の更正処分の取消しに求められる程度の理由付記が要求される。すなわち、これらの更正処分においては、更正通知書に特に帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料が摘示されなければならない。

しかるに、上記通知書においては、この要請を満たす十分な理由付記がなされていない。

したがって、上記各処分は法人税法130条に反するものであり、取り消されなければならない。

ウ 本件A復興特別法人税更正処分（平成25年9月課税事業年度）、本件A各消費税等更正処分（平成25年9月課税期間、平成26年9月課税期間）及び本件A各過少申告加算税賦課決定処分（先行年分）について

上記各処分についても、いかなる事実関係に基づき、いかなる法規を適用して当該処分がされたのかがその記載自体から了知し得る程度に記載されなければならないが、上記各処分の理由は固定資産の売却が虚偽、仮装であるという以上、処分がいかなる事実関係に基づいているかを記載するに当たっては、その固定資産の売却が虚偽、仮装であるという認定がいかなる証拠資料に基づくかが明示されなければならない。

しかるに、同通知書においては、この要請を満たす十分な理由付記がなされていない。したがって、これらの上記各処分は行政手続法14条に違反するものであり、取り消されなければならない。

エ 本件B各法人税更正処分（先行年分）及び本件B法人税更正処分（平成27年3月期）について

控訴人Bは青色申告の承認を受けていることから、更正通知書に特に帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料が摘示されなければならない。

しかるに、同通知書においては、この要請を満たす十分な理由付記がなされていない。

したがって、上記各処分は法人税法130条に反するものであり、取り消されなければならない。

ならない。

オ 本件B消費税等更正処分（平成21年3月課税期間）及び本件B消費税等更正処分（平成26年3月課税期間）について

上記同様、いかなる事実関係に基づき、いかなる法規を適用して当該処分がされたのかがその記載自体から了知し得る程度に記載されなければならないが、上記各処分の理由は固定資産の売却が虚偽、仮装であるという以上、処分がいかなる事実関係に基づいているかを記載するに当たっては、その固定資産の売却が虚偽、仮装であるという認定がいかなる証拠資料に基づくかが明示されなければならない。

しかるに、同通知書においては、この要請を満たす十分な理由付記がなされていない。

したがって、これらの上記各処分は行政手続法14条に違反するものであり、取り消されなければならない。

8 当審における被控訴人の主張

(1) 争点(1)について

ア 本件売買契約が虚偽表示により無効となる場合について

控訴人らに本件売買契約についての効果意思がない以上、本件売買契約は虚偽表示により無効となる。

本件売買契約の締結後、同契約の本質的な債務が全く履行されておらず、控訴人Bも、本件土地建物の所有権を有することを前提とする行動をとっていない。亡丙作成の申述書は、これらの事実経過と符合せず、信用することができない。

イ 虚偽表示を行う動機・目的について

そもそも、虚偽表示の成立には、その動機が明らかであることが要件とされているわけではない。

この点をおくとしても、控訴人Aとしては、担保権者との関係で、本件土地建物の所有者を変更することを回避したかったし、控訴人Bとしては、本件土地建物の賃料収入が計上されると、法人税の額が増加する状況であるため、控訴人らには、本件売買契約を仮装する動機があったといえる。

ウ 偽装工作について

虚偽表示は、契約を成立させるという効果意思を欠いているにもかかわらず、これがあるように仮装することを合意することに本質があるのであって、偽装工作など、内心と異なる外形をあえて作出する必要はない。

エ 売買代金の支払について

控訴人Aが控訴人Bに対して仮受金債務8億5592万9905円を負っていたとしても、本件売買契約に基づく売買代金債権が相殺された旨の経理処理はされておらず、控訴人Bの控訴人Aに対する債権のうちどれが反対債権として供されたのか不明であり、相殺処理がされたと認めることはできない。

(2) 争点(5)について

被控訴人が、本件訴訟において、予備的主張をしても、本件各処分（先行年分）を争う控訴人らの防御に格別の不利益を与えるものとはいえないから、被控訴人が予備的主張をすることは許される。

被控訴人が、本件各処分（先行年分）の理由について、上記予備的主張を行うことによ

って、理由を差し替えたわけではなく、主位的主張を撤回したわけでもない。

(3) 争点 (6) について

ア 本件売買契約の追認の有無

控訴人Aが、平成26年3月7日、S社に対して本件通知書を送付したことから、それまでに、控訴人らが、本件売買契約を追認したものと認められる。また、控訴人Bが、本件土地建物の賃料のうち、平成26年4月分以降の賃料を受領していることから、控訴人Bは、追認した上記売買契約に基づき、平成26年4月1日に引渡しを受けたと認められる。

これと同旨の原判決の判断に誤りはない。

控訴人らが指摘する事情をもって、上記認定が左右されることはない。

イ 追認の効果の遡及効について

控訴人らは、本件売買契約が無効であることを知って追認したのであるから、その効果は、追認のときから将来に向かって発生する。

(4) 争点 (7) について

ア 本件A青色申告承認取消処分について

本件A青色申告承認取消処分に係る取消通知書(甲72)には、本件売買契約に関する具体的な間接事実が明示されており、これらの事実関係から、控訴人Aが、本件売買契約が実体のないものであるにもかかわらず、虚偽の内容の本件売買契約書を作成した上、本件売却損等を控訴人Aの帳簿書類に記載していること、これが法人税法127条1項3号に該当するという、上記取消処分に至る処分行政庁の判断過程が具体的に示されている。

上記記載は、控訴人Aが、いかなる事実関係に基づきいかなる法規を適用して本件A青色申告承認取消処分がされたのか、了知する程度に記載されたものというべきであり、上記処分の理由付記に不備はない。

イ 本件A各更正処分(先行年分)について

本件A各更正処分(先行年分)の対象となる申告書は、上記各更正処分と同日付けで行われた本件A青色申告承認取消処分により青色申告書以外の申告書とみなされる(法人税法127条1項)。したがって、本件A各更正処分(先行年分)にかかる理由提示は、法人税法130条2項(理由付記)ではなく、行政手続法14条1項に基づくものである。

本件A更正処分(平成20年9月期)に係る更正通知書(甲73の1)には、本件A青色申告承認取消処分に係る取消通知書に記載された内容と同様の具体的な間接事実が明示されており、これらの事実関係から、本件売買契約が実体のないものであるため、本件売却損を平成20年9月期の損金の額に算入できないという、上記更正処分に至る処分行政庁の判断過程が具体的に示されている。

また、本件A各更正処分(平成21年9月期～平成24年9月期)は、本件A青色申告承認取消処分に伴い、平成20年9月期以後に生じる繰越欠損金を繰り越すことができなくなるため行われたものであり、上記各更正処分に係る更正通知書(甲73の2～73の5)には、その過程が具体的な金額とともに記載されており、上記各更正処分に至る処分行政庁の判断過程が具体的に示されている。

- したがって、本件A各更正処分（先行年分）の理由提示に不備はない。
- ウ 本件A各法人税更正処分（平成25年9月期～平成27年9月期）について
上記各更正処分についても、行政手続法14条1項による理由の提示で足りるところ、上記各更正処分に係る更正通知書（甲31の1～31の3）にも、前記イと同様の記載がされ、上記各更正処分に至る処分行政庁の判断過程が具体的に示されている。したがって、上記各更正処分の理由提示に不備はない。
- エ 本件A復興特別法人税更正処分（平成25年9月課税事業年度）、本件A各消費税等更正処分（平成25年9月課税期間、平成26年9月課税期間）及び本件A各過少申告加算税賦課決定処分（先行年分）について
上記各更正処分についても、行政手続法14条1項による理由の提示で足りるところ、上記各更正処分に係る更正通知書（甲31の4・5・6、乙57）には、これらの更正処分に至る処分行政庁の判断過程が、金額とともに具体的に記載されており、理由提示に不備はない。
- オ 本件B各法人税更正処分（先行年分）及び本件B法人税更正処分（平成27年3月期）について
本件B各法人税更正処分（先行年分）に係る更正通知書（乙110、111）には、本件建物の賃貸借契約関係に関する具体的な間接事実が明示されており、これらの事実関係から本件売買契約が実体のないものであり、法人の所得計算上、控訴人Bが平成21年3月期又は平成22年3月期に計上した本件建物に係る減価償却費を損金の額に算入できないという、上記各更正処分に至る処分行政庁の判断過程が具体的に示されている。
また、本件B法人税更正処分（平成27年3月期）に係る更正通知書（甲32の2）には、平成26年3月7日付けの本件通知書の送付等の事実から、平成26年9月30日までに、本件土地建物の引渡しがあったとして、本件土地建物の収益・費用の帰属及び所得金額に誤りがあるとする、上記更正処分に至る処分行政庁の判断過程が具体的に示されている。
したがって、上記各更正処分の理由付記に不備はない。
- カ 本件B消費税等更正処分（平成21年3月課税期間）及び本件B消費税等更正処分（平成26年3月課税期間）について
上記各更正処分に係る更正通知書には、前記オと同様の記載がされ、上記各更正処分に至る処分行政庁の判断過程が、具体的に示されており、理由提示に不備はない。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、控訴人らの請求はいずれも理由がないと判断する。その理由は、次のとおり補正し、後記2において当審における控訴人らの主張に対する判断を付加するほか、原判決「事実及び理由」第3の1から7まで（原判決38頁21行目から75頁4行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。
 - (1) 原判決43頁11、12行目の「計上していたが、」の次に「各関係者との債権債務関係が複雑になり、」を加える。
 - (2) 原判決50頁19行目の「差額」の次に「(3578万4750円)」を加える。
 - (3) 原判決53頁9行目の「平成19年10月」を「平成19年11月」に改める。
 - (4) 原判決56頁26行目の「自然である」の次に「(このことは、契約当事者双方がグルー

プ会社を構成する場合であっても異なるものではないと考えられる。)」を加える。

(5) 原判決61頁3行目、12行目の各「粗略」をいずれも「不十分」に改める。

2 当審における控訴人らの主張に対する判断

(1) 争点(1)(本件売買契約についての虚偽表示の有無)について

ア 本件売買契約の性質上、虚偽表示により無効となる余地はない旨の控訴人らの主張について

控訴人らは、亡丙が控訴人らの間で売買契約を締結すると決めれば直ちに売買契約が成立し、亡丙が相殺をすると決めれば控訴人らの間で直ちに債権債務が対当額で消滅するので、本件売買契約が虚偽表示とされる余地はないと主張する。そして、控訴人らは、本件売買契約が真正売買であることを示す直接証拠として亡丙の申述書(甲76)を提出する。同申述書には、控訴人Bが本件土地建物を控訴人Aから購入した経緯として、本件売却損を計上して債務免除益と通算して課税所得を少なくするためであったこと、偽りの売買契約書を作成したものではないことなどが記載されている。

確かに、亡丙は控訴人Aの代表者であり、控訴人Bの代表者でもあったのであるから、亡丙の意思決定により控訴人らの間で売買契約を締結することができることは控訴人ら主張のとおりである。また、少なくとも本件売買契約が外形的に存在することは、当事者間に争いが無い。

しかし、その売買契約が、その効果を発生させる意思を伴う、有効に成立したものであるか、その効果を発生させる意思を伴わない、虚偽表示に係る売買として無効なものであるかは別途検討すべき問題であって、当該売買契約が締結されるに至った経緯、当事者の動機や目的、目的物の管理状況その他諸般の事情を総合考慮して判断せざるを得ない。

そして、前記1で引用した原判決「事実及び理由」第3の2に記載のとおり、控訴人Aは、本件土地建物について、賃料収入を自らの収益として計上するとともに、固定資産税、保守費用等を自らの費用として計上し、本件土地建物を自ら使用収益したほか、本件土地建物を譲渡する際には、根抵当権者である保証協会の承諾を得る必要があったのに、本件土地建物を譲渡したことを報告していないなど、本件売買契約の締結後、税務調査を受けるまでの約5年以上にわたり、一貫して、自らが本件土地建物の所有権を有することを前提に行動しており、また、本件売買契約について代金の支払がされたことも窺えない。これらの事情に照らすと、亡丙に本件売買契約の効果意思があったとは認めることはできない。後記イからエの検討結果からも同様のことがいえる。

したがって、本件売買契約について虚偽表示が認められる余地がないとする控訴人らの主張は、採用することができない。

イ 虚偽表示を行う動機・目的について

控訴人らは、企業の存亡をかけて虚偽表示を行い、控訴人Aに収益を残すメリットは全くなく、虚偽表示を行う動機・目的が存在しないと主張する。

ところで、控訴人らが主張するとおり(前記第2の7(1)イ)、Rが関与する「Uスキーム」を用いた私的再生によって控訴人Aの事業を再建することとなり、控訴人Aとしては、債権者から債務免除を受けることにより発生する債務免除益に対応する必要があった。このため、控訴人Aは、本件土地建物を売却して固定資産売却損を計上して損

金の額に算入することとし、本件売買契約が締結された。

しかし、このような手法により、本件売却損を発生させるためには、本件売買契約が、効果意思を伴う有効なものである必要がある。効果意思を伴わない場合は、本件売買契約は虚偽表示により無効となり、本件債務免除益に対する課税を免れるという目的をもったまま、本件売買契約の外形を作出し、帳簿書類にその旨の記載をしたことになる。すなわち、本件債務免除益に対する課税を避けるという、本件売買契約について、虚偽表示を行う動機・目的を有していたことにほかならない。

そこで、本件売買契約について、控訴人らが効果意思を有していたか否かが検討されるべきところ、前記1において引用した原判決「事実及び理由」第3の2(3)イのとおり、控訴人らは、本件土地建物から得られる収益について、本件売買契約の締結後も控訴人Aにおいて収受し続ける目的を有していたというべきである。すなわち、控訴人Aは、本件売買契約締結後も、それ以前と同様に、J社及びOから本件旧賃貸借契約及び本件通信設備設置契約に基づく賃料を控訴人A名義の銀行口座(当座預金)に振込入金を受ける方法で収受しており(前記1で引用した原判決「事実及び理由」第3の1の認定事実(以下、単に「認定事実」という。)(8)ア)、控訴人Aは、S社との間で、本件建物に関し、本件新賃貸借契約を締結し、賃料を収受するようになった(認定事実(8)ウ)。これらのことを考慮すると、控訴人らにおいて本件売買契約の締結後も控訴人Aにおいて本件土地建物から得られる収益を収受し続ける目的を有していたものというべきであり、そのことは、控訴人らにおいて、本件売買契約の効果意思を有していなかったことを意味する。

また、控訴人Aと保証協会との間の根抵当権設定契約では、根抵当権設定者は、保証協会の承諾を得ずに根抵当物件の所有権を移転してはならない旨が定められていたところ(乙6)、控訴人Aは、平成25年11月時点において、保証協会に対して本件土地建物を譲渡した旨を報告していなかった(乙34)。このことは、控訴人Aにおいて、本件土地建物の所有権を移転させてはいけないと認識しており、本件売買契約の効果意思を有していなかったことを示すものといえる。

したがって、控訴人らの上記主張は採用することができない。

ウ 虚偽表示に向けられた偽装工作について

控訴人らは、虚偽表示に向けられた偽装工作が全くなされていない旨主張する。

しかし、前記1において引用した原判決「事実及び理由」第3の2(3)ウのとおり、虚偽表示は、契約を成立させるという効果意思を欠いていたにもかかわらず、これがあるように仮装することを合意することにその本質があるのであって、上記仮装に加えて、控訴人ら主張に係る「内心と異なる外形をあえて作出する行為」が常に必要とされるものではない。また、前記イにおいて説示のとおり、控訴人らは、本件土地建物について引き続き控訴人Aが使用収益を行うことを目的としつつ、他方で、債務免除益の関係で本件売却損を計上するために本件売買契約書を作成したというものであるから、それ以上の外形の作出をするに至らなかったと考えられる。そうすると、本件売買契約書の作成以上の外形の作出に至らなかったことは、虚偽表示を否定する根拠にならないというべきである。

したがって、控訴人らの上記主張は採用することができない。

エ 売買代金の支払について

控訴人らは、本件売買契約の売買代金が支払われていると主張する。

しかし、前記1で引用した原判決「事実及び理由」第3の2(3)アのとおり、本件売買契約における代金の支払方法は、平成20年9月30日までに現金又は預金小切手で売主に支払うこととされていたが、このような弁済がされていないことは当事者間に争いが無い。

また、控訴人らは、支払方法は当初から相殺が予定されており、平成20年10月1日の時点又は同年12月31日までの時点で相殺処理がされたと主張するが、前記1で引用した原判決「事実及び理由」第3の2(3)ア(ウ)のとおり、控訴人Aが控訴人Bに対して仮受金債務8億5592万9905円を負っていたとしても、相殺適状にあったということがいえるだけで、控訴人Bの控訴人Aに対する債権のうちどれが相殺の用に供されたのか不明であり、その特定が十分でないことに帰することから、上記売買代金債権が相殺又は相殺合意により消滅したことを認めるに足りない。

したがって、控訴人らの上記主張は採用することができない。

(2) 争点(5)(本件A各更正処分等(先行年分)に係る理由の追加の可否)について

ア 控訴人らは、被控訴人が、本件各処分(先行年分)の理由として、本件売買契約が虚偽表示により無効であることを主張してきているので(主位的主張)、予備的に、本件売買契約が有効であるとしても損益通算ができないと主張すること自体が許されず、そのような処分は理由の特定を欠き、取り消されるべきであるし、予備的主張をしたことをもって主位的主張を撤回した(理由の差替えをした)と解するべきである旨主張する。

イ 本件では、被控訴人の主位的主張と予備的主張が基礎としている事実関係は、いずれも、同一の目的物(本件土地建物)に係る同一の契約(本件売買契約)及び引渡し等を前提にしている。被控訴人は、仮に、本件売買契約が有効と認められ、主位的主張が認められなかった場合に備えて、その余の上記事実関係を前提に、未だ、不動産の現実の支配が移転していないと主張して、予備的主張をするものである。

課税庁に追加主張の提出を許しても被処分者である納税者に格別の不利益を与えるものでない場合には、上記追加主張を提出することを妨げないというべきであるところ(最高裁判所昭和56年7月14日第三小法廷判決・民集35巻5号901頁参照)、被控訴人に予備的主張の追加を許したとしても控訴人らに格別の不利益を与えるものであるとは認め難い。そうすると、被控訴人が予備的主張を行うことは許されるというべきである。

また、本件では、すでに検討したとおり、被控訴人の上記主位的主張を認めることができるところ、上記予備的主張の内容と対比し、被控訴人が、上記主位的主張を撤回し、上記予備的主張に差替えたことを認めることはできない。

したがって、控訴人らの上記アの主張は採用することができない。

(3) 争点(6)(本件売買契約の追認及び本件土地建物の引渡しの有無)について

ア 本件売買契約(無効な行為)の追認

控訴人らは、本件通知書によって、本件売買契約を追認したと評価することはできないと主張する。

しかし、前記1において引用した原判決「事実及び理由」第3の5のとおり、控訴人A

は、平成26年3月7日に本件通知書をS社に送付した時点で、本件売買契約の内容に従い、本件土地建物の所有権が控訴人Bに移転していることを前提に、賃借人であるS社に対して控訴人Bに本件新賃貸借契約の賃料を支払うように求めたということができ、控訴人Bが、平成26年4月分からの賃料を受領していることから、平成26年4月1日には、本件土地建物の引渡しがあったことが認められる。また、その3か月経過後とはいえ、所有権移転登記が経由されている。これらの事実から、控訴人らにおいて、平成26年3月7日、本件土地建物の所有権を控訴人Bに移転させることとしたものと認められる。

以上によると、控訴人らは、虚偽表示であるため無効である本件売買契約を追認することにより、本件売買契約と同内容の契約を新たに締結したものと認められる（民法119条1項ただし書）。

本件通知書には、売買という文言が用いられておらず、控訴人Bに対し本件土地建物の管理を委託したという内容になっているが、上記認定を左右するに至らない。

また、本件売買契約が締結された当初、控訴人Aの控訴人Bに対する本件売買契約の売買代金債権が相殺又は相殺合意により消滅したとするには不十分であり、本件土地建物の所有権を移転させる効果意思を認めることができないと判断したからといって、控訴人らの間において新たに有効な売買契約が成立したという上記認定の妨げにはならない。

イ 追認の効果が遡及する旨の控訴人らの主張について

控訴人らは、控訴人らが平成26年3月7日に本件売買契約が無効であることを知りながらこれを追認したという事実については否認しつつ、仮に上記追認が認められた場合には、その効果は遡及する旨主張する。

民法119条は、「無効な行為は、追認によっても、その効力を生じない。ただし、当事者がその行為の無効であることを知って追認をしたときは、新たな行為をしたものとみなす。」と規定する。

同条の趣旨は、無効な法律行為（以下「旧行為」ともいう。）からは何らの権利変動も生じないことを前提とし、当事者の意思によって無効行為自体に効力を付与することはできないとした上で（同条本文）、当事者が法律行為の無効を知ってこれを追認したときには、当事者が当該行為と同一の目的を新たに達しようとしたものとみて、追認の時点で新たな法律行為が成立したと擬制したものである（同条ただし書）。

上記の趣旨に照らすと、追認の効果は、原則として、将来に向かって生じるものというべきである。他方、当事者間の関係においては、旧行為時に遡及して有効であったと取り扱うことは妨げられないと解されるが、追認前の法律関係を前提として法律上の利害を取得した第三者の法的地位が追認によって覆滅されてはならないというべきである（民法116条参照）。

ところで、本件では、控訴人らが平成26年3月7日に本件売買契約（無効行為）の追認を行うに先立って、控訴人Aは、平成20年12月1日、城東税務署長に対し、平成20年9月期の法人税について、本件債務免除益を益金の額に算入する一方で、本件売却損を損金の額に算入した内容の確定申告をし（認定事実（7）ア）、控訴人Bは、平成21年6月1日、城東税務署長に対し、平成21年3月の法人税について、本件建物に係る減価償却費64万6800円を含む減価償却費合計1億4892万6999円を損

金の額に算入して確定申告をするなどした（認定事実（7）イ）。本件各処分（先行年分）は、これらを前提として行われたのであるから、被控訴人は追認前の法律関係を前提として法律上の利害関係を有するに至ったと同視できるし、そもそも、いったん行われた課税処分が当事者の合意により覆されることは相当でないというべきである。

そうすると、控訴人らの追認の効力は、被控訴人との関係では将来に向かってのみ生じるといえるべきである。したがって、控訴人らの上記主張は、採用することができない。

（4）争点（7）（理由付記の不備の有無）について

ア 控訴人らは、前記第2の7（4）のとおり、控訴人ら主張に係る各処分については、理由付記の不備の違法があるから取消しを免れない旨主張する。

イ 必要とされる理由付記又は理由提示の程度

（ア）青色申告承認取消処分について（理由付記）

法人税法が青色申告承認取消しの通知書に理由の付記を命じたのは、承認の取消しが上記の承認を得た法人に認められる納税上の種々の特典を剥奪する不利益処分であることにかんがみ、取消事由の有無についての処分庁の判断の慎重と公正妥当を担保してその恣意を抑制するとともに、取消しの理由を処分の相手方に知らせることによって、その不服申立てに便宜を与えるためである。したがって、青色申告の更正における理由付記の規定その他一般に法が行政処分につき理由の付記を要求している場合の多くとその趣旨、目的を同じくするものであり、そこにおいて要求される付記の内容及び程度は、特段の理由のないかぎり、いかなる事実関係に基づきいかなる法規を適用して当該処分がされたのかを、処分の相手方においてその記載自体から了知しうるものでなければならぬといえるべきである（最高裁判所昭和49年4月25日第一小法廷判決・民集28巻3号405頁参照）。

（イ）青色申告に対する更正処分について（理由付記）

青色申告の更正における理由付記の規定は、申告に係る所得の計算が法定の帳簿組織による正当な記載に基づくものである以上、その帳簿の記載を無視して更正されることがない旨を納税者に保障したものであるから、そこで付記すべきものとしている理由としては、特に帳簿書類の記載以上に信憑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必要すると解するのが相当である（最高裁判所昭和38年5月31日第二小法廷判決・民集17巻4号617頁参照）。

もっとも、帳簿書類記載の会計事実を否認する類型（帳簿否認）のうち、課税庁が収集した資料に基づいて一定の間接事実を認定し、その上で、当該間接事実を総合的に判断することによって、帳簿書類の記載の根拠となる課税要件事実につき、それと異なる事実を認定して否認する場合は、処分の理由中に上記資料の摘示がなくても、当該資料から認定された一定の間接事実の摘示により、否認に至る重要な部分の説明が尽くされている限り、理由付記の程度としてはこれをもって足りるといえるべきである。

（ウ）一般の不利益処分について（理由提示）

行政手続法14条1項本文が、不利益処分をする場合に同時にその理由を名宛人に示さなければならないとしているのは、名宛人に直接に義務を課し又はその権利を制限するという不利益処分の性質に鑑み、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に

出たものと解される。そして、どの程度の理由を提示すべきかは、上記同項本文の趣旨に照らし、当該処分の根拠法令の規定内容、当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無、当該処分の性質及び内容、当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべきであると解される（最高裁判所平成23年6月7日第三小法廷判決・民集65巻4号2081頁参照）。

ウ 本件A青色申告承認取消処分について

(ア) 上記処分に係る通知書（甲72）には、処分の理由として、控訴人Aは、控訴人Bとの間で、本件土地建物の売買契約を締結した事実がなかったにもかかわらず、平成20年9月1日付けで、控訴人Bに対し本件土地建物を売却する旨の虚偽の内容の不動産売買契約書を作成した上、総勘定元帳に売買代金と帳簿価額との差額8億3647万8050円を固定資産売却損に計上し、それらに基づき同申告書を提出していたものと認められる旨、このことは、帳簿書類に取引の全部又は一部を隠蔽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になる旨、したがって、法人税法127条1項3号に規定する青色申告の承認の取消事由に該当するので、平成19年10月1日から平成20年9月30日までの事業年度以後の事業年度の青色申告の承認を取り消す旨が記載されている。

(イ) そして、上記を裏付ける事実として、控訴人Aが、平成24年9月30日現在においても、本件売買契約書に基づく売買代金を一切受領しておらず、本件土地建物の控訴人Bへの所有権移転登記も行っていない旨、本件売買契約書に記載されている売買代金は、本件土地建物に設定されている根抵当権（その被担保債務金額）が考慮されていないものと認められる旨、控訴人Aは、本件売買契約書の作成時に、本件土地建物についてJ社等第三者との間で賃貸借契約が継続していたにもかかわらず、賃貸人の変更に係る取扱いについて、控訴人Bと取決めをしていない旨、控訴人Aは、本件売買契約書の作成後においても、本件土地建物について新たに第三者との間で賃貸借契約を締結し、賃料収入を受受の上、収益に計上し、租税公課等を負担の上、費用に計上していた旨、控訴人Aは、本件土地建物を担保物件とする信用保証委託契約について、担保物件を売却したことを保証協会へ伝えずに、同協会へ更新の申込みを行った旨、控訴人Aは、固定資産売却損の計上後においても、本件土地建物の維持管理を引き続き行っていた旨が記載されている。

(ウ) 上記によれば、控訴人Aにおいて、処分の根拠となる事実関係及び法規の適用について、その記載自体から了知することができるというべきである。

したがって、上記通知書の記載には、青色申告承認取消処分の理由付記として欠けるところはないというべきである。

エ 本件A各更正処分（先行年分）について

(ア) 本件A青色申告承認取消処分がされた結果、控訴人Aは、青色申告書以外の申告書を提出したものとみなされる（法人税法127条1項）。したがって、前記イ（ウ）により判断すべきである。

(イ) 本件A更正処分（平成20年9月期）は、本件売買契約が仮装されたものであり、有効に締結されたものとは認められないから、本件売却損を計上することはできないと

して行われたものである。

本件A更正処分（平成20年9月期）の更正通知書（甲73の1）には、虚偽表示を基礎付ける事実（前記ウ（イ））が記載されるとともに、控訴人Aが控訴人Bに対し本件売買契約を締結した事実がなかったにもかかわらず、平成20年9月1日付けで本件売買契約書を作成することにより、控訴人Bに本件土地建物を売却したかのように装い、固定資産売却損を計上したとして、当該固定資産売却損として計上した金額8億3647万8050円は損金の額に算入されず、当事業年度の所得金額に加算した旨が記載されている。

（ウ）また、本件A更正処分（平成21年9月期～平成24年9月期）は、本件A青色申告承認取消処分に伴い、平成20年9月期以後に生ずる繰越欠損金を繰り越すことができなくなるため、その繰越欠損金の損金算入額が過大であるなどとして行われたものである。

本件A更正処分（平成21年9月期～平成24年9月期）の更正通知書（甲73の2～73の5）には、本件A青色申告承認取消処分により翌期へ繰り越す欠損金の額が減少したことなどが、具体的な金額とともに記載されている。

（エ）以上によれば、上記各通知書には、本件売買契約が虚偽表示であることの具体的理由に加え、繰越欠損金を繰り越すことができない理由など、当該処分の理由が具体的に記載されており、同記載は、処分の名宛人に処分の理由を通知し、これに対する不服申立てを行う便宜を与えるものであって、理由の提示として欠けるところはないというべきである。

オ 本件A各法人税更正処分（平成25年9月期～平成27年9月期）について

（ア）前記エ（ア）と同様、前記イ（ウ）により判断すべきである。

（イ）本件A各法人税更正処分（平成25年9月期～平成27年9月期）は、本件A青色申告承認取消処分に伴い、平成20年9月期以後に生ずる繰越欠損金を繰り越すことができなくなるため、繰越欠損金の損金算入額が過大であること、本件土地建物に係る収益・費用は、平成26年9月30日までは控訴人Aに、同日以後は控訴人Bに帰属するなどとして行われたものである。

（ウ）本件A法人税更正処分（平成25年9月期）の更正通知書（甲31の1）には、本件A青色申告承認取消処分がされたことから、繰越欠損金の損金算入額が過大であるとして、過大とされる額が当事業年度の所得金額に加算されたこと、本件売買契約は仮装の取引であると認められるため、本件土地建物に係る平成22年3月から平成24年9月分までの家賃収入は控訴人Aに帰属し、当該過年度損益修正損は損金の額に算入されないため、当事業年度の所得金額に加算したことなどが記載されている。

本件A法人税更正処分（平成26年9月期）は、本件土地建物の引渡し平成26年9月30日と認めたことに伴う更正処分であるところ、その更正通知書（甲31の2）には、本件売買契約が仮装の取引であることのほか、控訴人Aが平成26年3月7日に本件通知書をS社に送付したこと、本件土地建物について、平成26年7月24日に控訴人Aから控訴人Bに対して所有権移転登記手続がされたことなどが記載されている。

また、本件A法人税更正処分（平成27年9月期）の更正通知書（甲31の3）にも、本件A青色申告承認取消処分に伴い、繰越欠損金の損金算入額が過大であるとして、過

大とされる額を当事業年度の所得金額に加算したことが具体的に記載されている。

(エ) 以上によれば、上記各通知書には、当該処分の理由が具体的に記載されており、同記載は、処分の名宛人に処分の理由を通知し、これに対する不服の申立てを行う便宜を与えるものであって、理由の提示として欠けるところはないというべきである。

カ 本件A復興特別法人税更正処分（平成25年9月課税事業年度）、本件A各消費税等更正処分（平成25年9月課税期間、平成26年9月課税期間）及び本件A各過少申告加算税賦課決定処分（先行年分）について

(ア) 前記エ（ア）と同様、前記イ（ウ）により判断すべきである。

(イ) 本件A復興特別法人税更正処分（平成25年9月課税事業年度）は、その課税標準である基準法人税額が本件A法人税更正処分（平成25年9月期）に伴い増加するため、行われたものである。

その更正通知書（甲31の4）には、その旨が具体的な金額とともに記載されている。

(ウ) 本件A各消費税等更正処分（平成25年9月課税期間、平成26年9月課税期間）は、本件土地建物に係る収益・費用について、平成26年9月30日までは控訴人Aに、同日以後は控訴人Bに帰属するなどとして行われたものである。

本件A各消費税等更正処分（平成25年9月課税期間）の更正通知書（甲31の5）には、本件売買契約は偽装された取引であることに加え、本件土地建物に係る収益・費用は控訴人Aに帰属するとして、控訴人Aの算定の誤りが具体的な金額とともに記載されている。また、本件A各消費税等更正処分（平成26年9月課税期間）の更正通知書（甲31の6）には、本件売買契約が偽装された取引であることに加え、控訴人Aが平成26年3月7日に本件通知書をS社に送付したこと、本件土地建物について、平成26年7月24日に控訴人Aから控訴人Bに対して所有権移転登記手続がされたことなどから、控訴人Aから控訴人Bへの本件土地建物の引渡しが遅くとも平成26年9月30日までに行われたと認められ、本件土地建物に係る収益・費用が同日で控訴人Aから控訴人Bに移転したものととして算定すべきことが具体的な金額とともに記載されている。

(エ) 本件A各過少申告加算税賦課決定処分（先行年分）は、本件A更正処分（平成23年9月期～平成24年9月期）に伴い、行われたものである。

上記の賦課決定通知書（乙57）には、その旨が具体的な金額とともに記載されている。

(オ) 以上によれば、上記各通知書には、当該処分の理由が具体的に記載されており、同記載は、処分の名宛人に処分の理由を通知し、これに対する不服の申立てを行う便宜を与えるものであって、理由の提示として欠けるところはないというべきである。

キ 本件B各法人税更正処分（先行年分）及び本件B法人税更正処分（平成27年3月期）について

(ア) 控訴人Bは、青色申告承認取消処分を受けたわけではないので、前記イ（イ）により判断すべきである。

(イ) 本件B各法人税更正処分（先行年分）は、本件売買契約が偽装されたものであり、控訴人Bが本件建物に係る減価償却費を計上することはできないとして行われたものである。

本件B各法人税更正処分（先行年分）の更正通知書（乙110、111）には、更正

の理由として、控訴人Bは、控訴人Aとの間で、本件土地建物の売買契約を締結した事実がなかったにもかかわらず、平成20年9月1日付けで不動産売買契約書を作成し、控訴人Aから本件土地建物を購入したかのように装い、本件建物に係る減価償却費を計上した旨記載されている。

そして、上記記載を裏付ける事実として、控訴人Bが、平成25年3月31日現在においても、本件売買契約書に基づく売買代金を一切支払っておらず、本件土地建物の控訴人Aから控訴人Bへの所有権移転登記も行われていない旨、本件売買契約書に記載されている売買代金は、本件土地建物に設定されている根抵当権（その被担保債務金額）が考慮されていないものと認められる旨、本件土地建物は、本件売買契約書の作成時に、J社等第三者との間で賃貸されていたにもかかわらず、控訴人Bは、控訴人Aとの間で、賃貸人の変更に係る取扱いについて取決めをしていない旨、控訴人Bは、本件売買契約書の作成後において、本件土地建物の賃借人が変更しているにもかかわらず、新たな賃借人との間で賃貸借契約を締結していない旨、控訴人Bは、本件売買契約書の作成後、本件不動産に係る賃料収入を収受せず、収益も計上せず、また、租税公課等を負担せず、費用に計上もしていない旨、本件売買契約書の作成後、控訴人Bは、本件土地建物の維持管理を行っておらず、控訴人Aが引き続き維持管理を行っていた旨が記載されている。

(ウ) また、本件B法人税更正処分（平成27年3月期）は、本件土地建物に係る収益・費用について、平成26年9月30日までは控訴人Aに、同日以後は控訴人Bに帰属するなどとして行われたものである。

本件B法人税更正処分（平成27年3月期）の更正通知書（甲32の2）には、本件売買契約が仮装の取引であることのほか、控訴人Aが平成26年3月7日に本件通知書をS社に送付したこと、本件土地建物について、平成26年7月24日に控訴人Aから控訴人Bに対して所有権移転登記手続がされたこと、そのため、控訴人Aから控訴人Bへの本件土地建物の引渡しが遅くとも平成26年9月30日までに行われ、本件土地建物に係る収益・費用の帰属が同日で控訴人Aから控訴人Bに移転し、それを前提として所得金額を算定することなどが具体的な金額とともに記載されている。

(エ) 以上によれば、上記各更正通知書については、資料の摘示はないものの、当該資料から認定された間接事実の摘示はなされており、これにより処分行政庁の判断過程が具体的に示され、否認に至る重要な部分の説明が尽くされているといえることができる。したがって、理由付記として欠けるところはないといえるべきである。

ク 本件B消費税等更正処分（平成21年3月課税期間）及び本件B消費税等更正処分（平成26年3月課税期間）について

(ア) 本件B消費税等更正処分（平成21年3月課税期間）は、本件売買契約が仮装されたものであり、控訴人Bが本件建物を取得したものと認められず、本件建物に係る取得対価の額を課税仕入れに係る支払対価の額とすることはできないとして行われたものである。

更正通知書（乙112）には、前記キ（イ）と同様の事実が具体的に記載されている。

(イ) 本件B消費税等更正処分（平成26年3月課税期間）は、本件売買契約が仮装されたものであり、本件土地建物に係る収益・費用は控訴人Aに帰属するものとして行われたものである。

更正通知書（甲32の4）には、控訴人Aが、本件売買契約後も本件土地建物を変わらず使用収益していること、本件土地建物に係る収益・費用は控訴人Aに帰属するため、当該収益は控訴人Bの課税標準の額に含まれず、当該費用は控訴人Bの課税仕入れに係る支払対価の額に含まれないことが記載されている。

（ウ）以上によれば、上記各通知書には、当該処分の理由が具体的に記載されており、同記載は、処分の名宛人に処分の理由を通知し、これに対する不服の申立てを行う便宜を与えるものであって、理由の提示として欠けるところはないというべきである。

第4 結論

以上によれば、控訴人らの請求はいずれも理由がないから棄却すべきところ、これと同旨の原判決は相当である。よって、本件控訴をいずれも棄却することとし、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第8民事部

裁判長裁判官 山田 陽三

裁判官 倉地 康弘

裁判官 三井 教匡