

広島高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分等取消請求控訴事件
国側当事者・国(下関税務署長)

令和2年12月16日棄却・上告受理申立て

(第一審・広島地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、令和2年3月18日判決、本資料270号-40・順号13400)

判 決

控訴人	株式会社A
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	三木 義一
同	山本 洋一郎
同	菅野 直樹
同	松本 道弘
被控訴人	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	下関税務署長
	三宅 朗
同指定代理人	福田 恭平
同	福本 吉秀
同	川合 康之
同	加藤 正志
同	宍戸 英生
同	安藤 直人
同	新島 万寿夫

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 下関税務署長が平成27年5月27日付けで控訴人に対してした控訴人の平成24年4月1日から平成25年3月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち、所得金額216万6119円を超える部分、納付すべき税額27万8600円を超える部分及び重加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 3 下関税務署長が平成27年5月27日付けで控訴人に対してした控訴人の平成25年4月1日から平成26年3月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち、所得金額マイナス2

億 2 2 9 2 万 1 7 9 1 円を超える部分、翌期へ繰り越す欠損金額 2 億 2 2 9 2 万 1 7 9 1 円を超えない部分の賦課決定処分を取り消す。

- 4 下関税務署長が平成 2 7 年 5 月 2 7 日付けで控訴人に対してした控訴人の平成 2 4 年 4 月 1 日から平成 2 5 年 3 月 3 1 日までの事業年度の復興特別法人税の更正処分のうち、課税標準法人税額 3 2 万 4 0 0 0 円を超える部分、納付すべき税額 3 万 2 2 0 0 円を超える部分及び重加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 5 下関税務署長が平成 2 7 年 5 月 2 7 日付けで控訴人に対してした控訴人の平成 2 4 年 4 月 1 日から平成 2 5 年 3 月 3 1 日までの課税期間の消費税及び地方消費税の重加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 6 下関税務署長が平成 2 7 年 5 月 2 7 日付けで控訴人に対してした控訴人の平成 2 5 年 4 月 1 日から平成 2 6 年 3 月 3 1 日までの課税期間の消費税及び地方消費税の重加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 7 下関税務署長が平成 2 7 年 5 月 2 7 日付けで控訴人に対してした控訴人の平成 2 4 年 4 月 1 日から平成 2 5 年 3 月 3 1 日までの事業年度以降の法人税の青色申告の承認の取消処分を取り消す。

【本判決における表記】

以下、「第 2 事案の概要」及び「第 3 当裁判所の判断」は、原判決を加除訂正した。下線を付した部分が、当審において、加除訂正した主要な箇所である。些末な箇所には、下線を付さないことがある。

第 2 事案の概要

- 1 本件は、控訴人が、平成 2 5 年 3 月期及び平成 2 6 年 3 月期（以下「本件各事業年度」という。）において、B 株式会社（以下「B」という。）との間で、合計 3 件のマンション建築工事（以下、本件各事業年度内において完成した 3 件のマンション建築工事を「本件各工事」という。）の請負契約を締結するために、同請負契約の締結の都度、第三者との間でコンサルタント業務契約を締結し、同契約に基づいて情報の提供を受け、コンサルタント業務の対価として金員（以下「本件各金員」という。）を支払ったとして、本件各金員を本件各工事の完成工事原価（以下「本件各工事原価」という。）として損金に算入したところ、原処分庁は、これを否認した上、控訴人が隠蔽ないし仮装に基づく過少申告をしたとして、平成 2 7 年 5 月 2 7 日付けで、次の（1）ないし（7）のと通りの処分（以下「本件各処分」という。）を行ったため、控訴人が、本件各処分は違法であると主張して、その取消しを求める事案である。
 - (1) 原判決別表 1－1 の「更正処分等」欄記載の法人税更正処分（以下「本件各法人税更正処分」という。）
 - (2) 原判決別表 1－2 の「更正処分等」欄記載の復興特別法人税更正処分（以下「本件復興特別法人税更正処分」という。）
 - (3) 控訴人の平成 2 5 年 3 月期以降の青色申告承認の取消処分（以下「本件青色申告承認取消処分」という。）
 - (4) 原判決別表 1－1 の「更正処分等」欄記載の法人税に係る重加算税賦課決定処分（以下「本件法人税賦課決定処分」という。）
 - (5) 原判決別表 1－2 の「更正処分等」欄記載の復興特別法人税に係る重加算税賦課決定処分（以下「本件復興特別法人税賦課決定処分」という。）

(6) 原判決別表1-3の「更正処分等」欄記載の消費税等更正処分（以下「本件各消費税等更正処分」という。）

(7) 原判決別表1-3の「更正処分等」欄記載の消費税等に係る重加算税賦課決定処分（以下「本件各消費税等賦課決定処分」という。）

原審は、本件各金員は、コンサルタント業務の対価として交付されたものではなく、使途が確認できないばかりか控訴人の業務との関連性を認めることはできず、本件各金員に相当する本件各工事原価を本件各事業年度における控訴人の所得の計算上、損金の額に算入することができないとして、①本件各法人税更正処分（前記（1））、本件復興特別法人税更正処分（前記（2））及び本件各消費税等更正処分（前記（6））。なお、これについては本件各工事原価の消費税等に相当する額について消費税法30条1項の規定を適用することはできないとして行われた。）はいずれも適法である、②前記①の各処分を前提とした本件法人税賦課決定処分（前記（4））、本件復興特別法人税賦課決定処分（前記（5））及び本件各消費税等賦課決定処分（前記（7））。以下、これらの賦課決定処分を併せて「本件各賦課決定処分」という。）はいずれも適法である、③控訴人が隠蔽ないし仮装に基づく過少申告をしたとしてなされた本件青色申告承認取消処分（前記（3））は適法であるとして、控訴人の請求をいずれも棄却した。

控訴人は、これを不服として、本件控訴をしたが、本件各消費税等更正処分（前記（6））の取消しを求める部分は取り下げた（以下では、「本件各処分」と呼称する場合、特に記載のない限りは、本件各消費税等更正処分（前記（6））を除いた各処分（前記（1）ないし（5）、（7）の各処分）を指すこととする。）。

2 関係法令等の定め

関係法令等の定めは、原判決別紙「関係法令等の定め」（ただし、2項を除く。）のとおりである。

3 前提事実（証拠掲記のない事実は当事者間に争いが無い。なお、枝番のある書証は、特記しない限り枝番全てを含む。以下同じ。）

(1) 控訴人は、土木建築工事の設計施工監理及び請負業務等を目的とする株式会社である。控訴人の代表取締役は、平成14年3月11日から平成26年6月10日までは乙、同日以降は甲である。

(2) 控訴人は、Bとの間で複数のマンション建築工事の請負契約を締結したところ、そのうち、本件各事業年度である平成25年3月期及び平成26年3月期において完成した本件各工事に関する請負契約の概要は、以下のとおりである。

ア 控訴人は、Bとの間で、平成23年6月14日、工事名「C新築工事」について、請負代金5億610万円（税込金額）、同年7月1日着工、平成24年10月31日完成の約定で、工事請負契約を締結した（乙2。以下、当該契約に係る工事を「本件C工事」という。）。

イ 控訴人は、Bとの間で、平成23年9月16日、工事名「D新築工事」について、請負代金6億4260万円（税込金額）、同年10月1日着工、平成25年2月28日完成の約定で、工事請負契約を締結した（乙3。以下、当該契約に係る工事を「本件D工事」という。）。

ウ 控訴人はBとの間で、平成24年6月15日、工事名「E新築工事」について、請負

代金13億1250万円（税込金額）、同日着工、平成25年12月31日完成の約定で、工事請負契約を締結した（乙4。以下、当該契約に係る工事を「本件E工事」という。）。
(3) 控訴人は、本件C工事につき平成23年4月11日付け、本件D工事につき同年6月30日付け、本件E工事につき平成24年3月30日付けで、いずれも、株式会社F（以下「F」という。）がコンサルタント業務を提供し、控訴人がコンサルタント業務費を支払う旨のコンサルタント業務契約書を作成した（以下、各契約書を併せて「本件各契約書」という。）。

本件各契約書には、いずれも、Fが、本件各工事に関する土木建築工場の紹介及びあつせん、土木建築工場に関する情報の提供並びに請負契約締結に至るまでの監理及び助言・報告を行うこと、控訴人が、コンサルタント業務費として、建築工事請負契約金の2.5%を同請負契約の締結後に支払うことが記載されている。

（契約書上のコンサルタント業務契約の相手方につき、甲2～4）

(4) 控訴人が本件各契約書に基づいて支出したとする本件各金員についての出金処理の概要は、以下のとおりである。

ア 控訴人は、平成23年6月20日、本件C工事に係るコンサルタント業務費として、額面を1205万円とする小切手を振り出した。同小切手は、控訴人名義で裏書された上、同日、株式会社G銀行本店営業部に開設された控訴人名義の当座預金口座から現金で出金された。

控訴人は、上記コンサルタント業務費の支出について、F作成の領収金額1205万円の同日付け領収書を保管していた。

イ 控訴人は、平成23年9月30日、本件D工事に係るコンサルタント業務費として、額面を1530万円とする小切手を振り出した。同小切手は、控訴人名義で裏書された上、同日、控訴人名義の前記預金口座から現金で出金された。

控訴人は、上記コンサルタント業務費の支出について、F作成の同日付け領収書（但し、領収金額欄に「¥15,3000,000」と記載されたもの）を保管していた。

ウ 控訴人は、本件E工事に係るコンサルタント業務費として、平成24年6月29日額面1300万円、同年7月10日額面1750万円の各小切手を振り出した。同各小切手は、いずれも控訴人名義で裏書された上、前記各振出日の当日、控訴人名義の前記預金口座から現金で出金された。

控訴人は、上記コンサルタント業務費の支出について、F作成の領収金額3050万円の領収書（但し、作成日欄が空欄のもの）を保管していた（以下、前記ア及びイの各領収書と併せて「本件各領収書」という。）。

(5) 控訴人が本件各金員を本件各工事原価（会計帳簿上の記載）として経理処理をした概要は、以下のとおりである。

ア 控訴人は、本件C工事に係るコンサルタント業務費を支出したとして、借方科目を未成工事支出金、貸方科目を当座預金、取引金額を1205万円、取引先名をF、明細費目を雑費とする平成23年6月20日付けの会計伝票を起票した。控訴人は、同会計伝票に基づいて、上記取引金額を未成工事支出金勘定に計上した上、本件C工事の完成日の属する事業年度の末日である平成25年3月31日付けで完成工事原価の雑費勘定に振り替えることにより、平成25年3月期の所得の金額の計算上、上記取引金額を損金

の額に算入した。

イ 控訴人は、本件D工事に係るコンサルタント業務費を支出したとして、借方科目を未成工事支出金、貸方科目を当座預金、取引金額を1530万円、取引先名をF、明細費目を雑費とする平成23年9月30日付けの会計伝票を起票した。控訴人は、同会計伝票に基づいて、上記取引金額を未成工事支出金勘定に計上した上、本件D工事の完成日の属する事業年度の末日である平成25年3月31日付けで完成工事原価の雑費勘定に振り替えることにより、平成25年3月期の所得の金額の計算上、上記取引金額を損金の額に算入した。

ウ 控訴人は、本件E工事に係るコンサルタント業務費を支出したとして、①借方科目を資金諸口、貸方科目を当座預金、取引金額を1750万円、取引先名をF、明細費目を雑費とする平成24年7月10日付けの会計伝票、②借方科目、貸方科目、取引先名及び明細費目については前同様で、取引金額を1300万円とする同日付けの会計伝票を起票した。また、控訴人は、③借方科目を未成工事支出金、貸方科目を資金諸口、取引金額を3050万円、取引先名をF、明細費目を雑費とする同日付けの会計伝票を起票した。控訴人は、上記③の会計伝票に基づいて、前記取引金額（3050万円）を未成工事支出金勘定に計上した上、本件E工事の完成日の属する事業年度の末日である平成26年3月31日付けで完成工事原価の雑費勘定に振り替えることにより、平成26年3月期の所得の金額の計算上、上記取引金額を損金の額に算入した。

(6) ア (ア) 控訴人は、処分行政庁である下関税務署長に対し、平成25年5月31日、以下の申告書類を提出した。

- a 平成25年3月期の法人税の確定申告書
- b 平成24年4月1日から平成25年3月31日までの課税事業年度の復興特別法人税確定申告書
- c 平成24年4月1日から平成25年3月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）の確定申告書

(イ) 控訴人は、処分行政庁である下関税務署長に対し、平成26年5月30日、以下の申告書類を提出した（甲53、乙24、27）。

- a 平成26年3月期の法人税の確定申告書
- b 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（以下、前年度の課税期間と併せて「本件各課税期間」という。）の消費税等の確定申告書

イ 下関税務署長は、平成26年9月16日から控訴人に対する税務調査を実施した上、平成27年5月27日、控訴人が計上した本件各工事原価は、いずれも架空の契約に基づく架空の工事原価であり、本件各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することはできないとして、

- ① 原判決別表1-1の「更正処分等」欄記載の法人税更正処分（本件各法人税更正処分）、
- ② 原判決別表1-2の「更正処分等」欄記載の復興特別法人税更正処分（本件復興特別法人税更正処分）

をするとともに、

控訴人が隠蔽ないし仮装に基づく過少申告をしたとして、

- ③ 控訴人の平成25年3月期以降の青色申告承認の取消処分（本件青色申告承認取消処分）、
- ④ 原判決別表1-1の「更正処分等」欄記載の法人税に係る重加算税賦課決定処分（本件法人税賦課決定処分）、
- ⑤ 原判決別表1-2の「更正処分等」欄記載の復興特別法人税に係る重加算税賦課決定処分（本件復興特別法人税賦課決定処分）をした。

また、下関税務署長は、平成27年5月27日、架空の工事原価である本件工事原価の消費税等に相当する額について消費税法30条1項の規定を適用することはできないとして、

- ⑥ 原判決別表1-3の「更正処分等」欄記載の消費税等更正処分（本件各消費税等更正処分）

をするとともに、

控訴人が隠蔽ないし仮装に基づく過少申告をしたとして、

- ⑦ 原判決別表1-3の「更正処分等」欄記載の消費税等に係る重加算税賦課決定処分（本件各消費税等賦課決定処分）をした。

ウ 控訴人は、本件各消費税等更正処分を含めた本件各処分を不服として、下関税務署長に対し、平成27年7月23日付けで、その全部の取消しを求めて異議申立てをした。下関税務署長は、同年10月20日付けで、控訴人の異議申立てをいずれも棄却した。

控訴人は、前記棄却決定を不服として、同年11月16日、本件各消費税等更正処分を含めた本件各処分の全部の取消しを求めて、国税不服審判所長に対し、審査請求をした。国税不服審判所長は、平成28年10月17日付けで、控訴人の審査請求をいずれも棄却した（以下、この棄却した判断を「本件裁決」という。）

エ 控訴人は、平成29年4月20日、本件各消費税等更正処分を含めた本件各処分の全部の取消しを求めて、本件訴訟を提起した（訴訟提起日について、当裁判所に顕著な事実）。

4 争点及びこれに関する当事者の主張

本件の主要な争点は、

- ① 全体に関するものとして、被控訴人は、本訴において、国税不服審判所長が本件裁決で認定した事実に反する主張をすることができるか（争点1）、
- ② 本件各法人税更正処分及び本件復興特別法人税更正処分の取消請求に係るものとして、本件各金員は、本件各事業年度における控訴人の所得の金額の計算上、損金の額に算入されないか（争点2）、
- ③ 本件各賦課決定処分及び本件青色申告承認取消処分の取消請求に係るものとして、控訴人が、「事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し」（国税通則法68条1項）、あるいは、「取引の全部又は一部を隠蔽し又は仮装して」（法人税法127条1項3号）、本件各事業年度に係る帳簿書類に記載し、これに基づいて納税申告書を提出したか（争点3）、の諸点であるところ、これらに関する当事者の主張は、以下のとおりである。

- (1) 争点1（被控訴人は、本訴において、国税不服審判所長が本件裁決で認定した事実に反する主張をすることができるか。）について

【控訴人の主張】

国税不服審判所は国税庁の附属機関であって、国税庁の外部にある第三者的審査裁決機関ではなく、国税不服審判所長による裁決は、行政内部における最終的な判断というべきである。したがって、本件裁決における判断は、本件裁決に係る事件が訴訟になった場合には、被控訴人が行う主張に対する拘束力を有すると解すべきであるから、被控訴人は、本訴において、国税不服審判所長が本件裁決で認定した事実と反する主張をすることができない。

【被控訴人の認否反論】

控訴人の主張は、争う。

原処分を維持した裁決の結果に不服があるとして提起された処分の取消請求訴訟において、被控訴人が当該処分の適法性を根拠付けるためにする主張が、本件裁決の理由中の判断と同一でなければならないと解すべき根拠はなく、被控訴人は、本訴において、国税不服審判所長が本件裁決で認定した事実と反する主張をすることができる。

(2) 争点2 (本件各金員は、本件各事業年度における控訴人の所得の金額の計算上、損金の額に算入されないか。) について

【被控訴人の主張】

ア (ア) 内国法人の所得金額の計算上、損金の額に算入することができる支出は、当該法人の業務の遂行上必要と認められるものに限られるのであり、当該法人の支出のうち、使途の確認ができず業務との関連性が明らかでないものについては、損金の額に算入することができない。

また、損金の額については被控訴人が立証責任を負うが、更正処分時に存在し、又は提出された資料等を基に判断して、当該支出を損金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は、費用等の支出を主張する側において、この推認を破る程度の具体的な立証、すなわち、当該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う必要があり、そのような立証に奏功しない限り、当該支出の損金の額への算入は否定されるべきである。

(イ) 控訴人は、丙 (以下「丙」という。) との間で、本件各工事に係るコンサルタント業務契約を締結し、これらコンサルタント業務契約に基づいて、丙から役務の提供を受け、その対価として丙に本件各金員を支払った旨を主張するが、控訴人が作成し保管していた帳簿書類上、本件各工事に係るコンサルタント業務契約を締結した相手方はFであり、同社に対して役務の対価である本件各金員を支払ったとされている。

したがって、控訴人において、そうした帳簿書類の記載に反し、本件各金員が本件各工事の必要経費に該当する旨を主張する以上、本件各金員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うべきであり、そのような立証に奏功しない限り、本件各金員の支出が業務の遂行に必要であったと認めることはできず、本件各金員を損金の額に算入することは許されないというべきである。

イ 本件各契約書において、コンサルタント業務契約の相手方としてFの記載があるが、控訴人が、同社との間で本件各工事に係るコンサルタント業務契約を締結し、これらコンサルタント業務契約に基づき、同社から役務の提供を受け、その対価として同社に本件各金員を支払った事実はない。

ウ 控訴人は、丙との間で本件各工事に係るコンサルタント業務契約を締結し、これらコンサルタント業務契約に基づき、丙から役務の提供を受け、その対価として丙に本件各金員を支払った旨を主張するが、これを裏付けるべき証拠はなく、本件各金員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立証がされたとはいえない。かえって、以下に述べるところによれば、控訴人が、丙から役務の提供を受け、その対価として丙に本件各金員を支払った事実は、いずれも認められないというべきである。

したがって、本件各金員の支出は、控訴人の業務との関連性が明確でなく、控訴人の業務の遂行上必要であったと認められないから、本件各金員を損金の額に算入することはできない。

(ア) B発注のマンション建築工事について、建築業者の選定過程を見ると、①本件各工事においてマンション設計及び工事の施工監理を担当した株式会社H（以下「H」という。）が、Bからの受注歴がある建築業者等に参加を募って現場説明会を開催し、その後建築業者から見積書の提出を受ける、②現場説明会に参加する建築業者に対しては、事前にマンション建築工事に係る工事概要が伝えられ、現場説明会において、現場説明事項書や図面等の資料が配布され、より詳細な工事概要が説明される、③その後、Hは、予め、マンション工事の設計ないし仕様を変更するなどして減額可能額を試算し、Bと協議を行った上、前記のとおり見積書を提出した建築業者のうち、見積額が低額であった1社ないし数社に対し、変更した設計ないし仕様を示すとともに、Bが予定した工事予算額を伝えるなどして、再見積りを依頼する、④建築業者から再見積りの提出を受けた後、Hと建築業者との間で、更に設計ないし仕様変更を重ねた上で、減額交渉が行われる、⑤以上の結果、建築業者が工事予算額を下回る見積額を提示できた場合に、当該建築業者に対して工事が発注されるという流れとなる。

以上のとおり、控訴人が丙から提供されたという情報のうち、本件各工事に係る工事概要に関する情報は、現場説明会の前後に建築業者に対して提供される情報と何ら異なるものでなく、控訴人が、高額な対価を支払ってまで、丙からそうした情報を得るメリットはない。

また、控訴人は、丙から、Bが予定した本件各工事の工事予算額について情報提供を受けたと主張するが、当該情報にせよ、前記③のとおり、建築業者に対して再見積りを依頼する際にHから提供されるものであって、あえて丙から情報提供を受ける必要がないことは、前同様であるし、本来、社外秘として扱われる工事予算額を丙が容易に入手できたとは考えられず、そのような丙の情報提供があったことを裏付けるべき客観的な資料も存しない。

(イ) 本件各工事の規模や内容に照らし、仮にこれらに係るコンサルタント業務契約を締結するのであれば、当事者間で事前に協議し、合意内容を詰めておくべき事項は相当多岐にわたると予想され、契約締結に当たっても、そうした合意内容を確定し疑義のないものとするべく、契約書を作成するのが通常である。それにもかかわらず、控訴人は、特段の事情もないのに、本件各工事に係るコンサルタント業務契約の締結時点で契約書を作成することをせず、事後に作成された本件各契約書にも、通常の契約書作成では考えられないような不備が多々見られる。

(ウ) 丙が控訴人に対して本件各工事に係る情報を提供したのであれば、その過程におい

て、丙と控訴人担当者との間で種々の書面等が作成されるはずであるが、本件において、そうした丙の活動を裏付けるべき書面等は、証拠提出されていない。

(エ) 控訴人は、Fの代理人と称する丙との間で、本件各工事に係るコンサルタント業務契約を締結したと主張するが、乙は、契約締結に際し、丙がFの代理権を有することについて特段の調査をしておらず、通常の契約締結ではあり得ない態度というべきである。

(オ) 本件各金員の支出についても、丙から控訴人に対して請求書が作成されておらず、本件各金員の支出に係る小切手の換金経緯等も不自然であること、本件各金員の支出に際し作成されたという本件各領収書についても、作成経緯や記載内容に不自然な点があることを指摘できる。加えて、本件各金員を受領したとする丙において、一旦これを丁（以下「丁」という。）に全額交付した上で、その一部の金員のみ受領した旨の不合理な経緯を供述しており、控訴人が丙に本件各金員を支払った事実自体が存在しないというべきである。

また、仮に本件各金員の支払自体は否定できないとしても、前記のとおり、その具体的な用途を確認することができない以上、本件各金員が本件各工事に係るコンサルタント業務契約に基づく対価として支払われたということとはできない。

【控訴人の認否反論】

ア 前記【被控訴人の主張】アのうち、法人の支出のうち用途の確認ができず業務との関連性が明らかでないものを損金の額に算入することができないこと、損金の額について被控訴人が立証責任を負うことは認めるが、その余は争う。

控訴人が主張するコンサルタント業務契約は、控訴人の帳簿書類に記載のあるコンサルタント業務契約と、締結日、場所、役務の内容及び対価において同一であり、異なるのは相手方のみである。したがって、本件各金員は、本件各工事に係るコンサルタント業務契約に基づく業務の対価として支払われたことには変わりがない。本件各金員は、用途が明確であり、かつ、業務との関連性が明白である点で、いわゆる簿外経費や用途不明金とは異なっている。

被控訴人は、課税庁として、納税者の所得の存在、更には必要経費の不存在についても課税処分根拠となる以上、主張立証責任を負うのが原則である。そして、本件各金員の支出は、工事原価（売上原価）一般に含まれるかどうかの問題とされており、特別経費や貸倒損失などの特別の科目事項に関するものはなく簿外経費でもないこと、被控訴人は、法律に基づいて強力な税務調査権限を有していることを併せ考慮すると、安易に当該支出を損金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として、納税者において、この推認を破る程度の具体的な反証を求めるなどの「事実上の推定」論を適用すべきではない。したがって、本件各金員について、損金の額に算入することができないことが事実上推認されることはなく、控訴人において、本件各金員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うべきとする被控訴人の立論は本件には妥当しない。

なお、仮に、被控訴人の上記立論に拠ったとしても、控訴人と丙の間では、平成21年夏頃、本件各工事に係るコンサルタント業務契約の締結に先立って、控訴人がBからマンション建築工事を受注した場合にはその請負代金額の3%程度の金額を支払うことの基本合意をしており、本件各工事に係るコンサルタント業務契約は、上記基本合意に

基づいて締結され、かつ、本件各金員は上記基本合意に基づいて支払われたものである。その意味では、本件各金員は、控訴人が本件各工事を受注できるようにした対価、すなわち完全成功報酬である。そして、控訴人は、上記基本合意に基づき、Bの指名入札業者となり、本件各工事以外にも入札に参加した全ての工事（6件に上る。）について受注を成功させ、かつ、これに伴ってコンサルタント業務契約がその都度、締結されて、上記基本合意に基づいて、コンサルタント料が支払われている。そうすると、本件各金員は、上記基本合意に基づいて本件各工事を控訴人がBから受注する度に支払われたものであって、業務との関連性があることは明らかである。

また、処分行政庁において、更正処分時に存在し、又は提出された資料等を基に判断して、控訴人が、丙との間で本件各工事に係るコンサルタント業務契約を締結し、これらコンサルタント業務契約に基づいて、丙から役務の提供を受け、その対価として丙に本件各金員を支払った事実を認定することは、後記ウのとおり、十分に可能であったというべきである。

イ 前記【被控訴人の主張】イのうち、控訴人がFから役務の提供を受け、その対価として同社に本件各金員を支払った事実がないことは、認める。

ウ 前記【被控訴人の主張】ウのうち、控訴人が、丙から役務の提供を受け、その対価として丙に本件各金員を支払った事実がないとの点は、否認する。

(ア) 控訴人は、丙からFから代理権を授与されている旨の説明を受け、そのように誤信して本件各契約書を作成し、その内容に従って経理処理を行った。その後丙が同社から代理権を授与されていなかったことが判明したが、民法117条1項の法意に照らし、本件各工事に係るコンサルタント業務契約の効果は丙に帰属するから、結局、これらコンサルタント業務契約の相手方として権利義務を有するのは、丙である。

(イ) 丙は、本件各工事に係るマンションの建築所在地等の工事概要等やBが予定した工事予算額といった、建築業者が本来入手することのできない情報（取り分け、Bが発注するマンション建築工事に入札する業者となった以降にBとの価格調整を行うのに必要な情報）を、Bの会長の実弟である戊から入手し、控訴人に対して提供した。そのような丙の活動が存在したことは、本件各契約書が存在すること、控訴人が、本件各工事の受注に際し、丙から提供された情報に基づいて見積額を順次減額させたこと、丙からの情報提供を記録化した書類が存在すること等から、明らかである。

控訴人は、丙から本件各工事の工事概要等を知らされたことにより、早期に、現場対策の検討や経費の削減、工事資金の手当、工期の把握、人員配置、下請業者及び納品業者の確保等を行うことができたのであり、また、丙から工事予算額に関する情報提供を受けたことによって、減額交渉に際しHからの示唆の当否を検証することができ、本件各工事の受注による控訴人の利益が最大となるような見積額を提示することができた。

(ウ) 控訴人は、本件各工事に係るコンサルタント業務契約に基づき、丙から情報提供を受け、本件各工事の受注に成功したことから、その対価として、丙に本件各金員を支払った。本件各金員の支払については、これに副う本件各領収書が存在すること、本件各金員が控訴人名義の前記預金口座から現金で出金された後、丙に支払われることなく何らかの形で費消ないし蓄財されたことを窺うべき証拠もないこと等から、十分裏付けられる。

また、本件各金員の支出先ないし相手方が丙であることは授受の当事者同士が認めており、明らかな事実であって、これを「使途不明」と認定することは誤りである。使途不明とは、支出者から見て誰に金銭が支払われたのかが不明であることを意味するところ、本件では、支出者である控訴人から見て、金銭が丙に支払われたことは明らかであって、丙が誰にその金銭を渡したのか何に費消したのかが不明であるからといって、使途不明と認定することはできない。

(エ) 以上のとおり、控訴人は、丙から本件各工事に関する役務の提供を受け、その対価として本件各金員を支払ったのであるから、本件各金員の支出と業務との関連性があることは明らかであり、少なくとも関連性がないとの被控訴人の立証に対する反証には奏功している。

(3) 争点3 (控訴人が、「事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し」(国税通則法68条1項)、あるいは、「取引の全部又は一部を隠蔽し又は仮装して」(法人税法127条1項3号)、本件各事業年度に係る帳簿書類に記載し、これに基づいて納税申告書を提出したか。) について

【被控訴人の主張】

前記(2)【被控訴人の主張】のとおり、控訴人が、丙から役務の提供を受け、その対価として丙に本件各金員を支払った事実は存在せず、本件各金員を計上した本件各工事原価は架空の工事原価であったにもかかわらず、控訴人は、あたかもFから役務の提供を受け、その対価として同社に本件各金員を支払ったかのように装い、内容虚偽の本件各契約書及び本件各領収書を作成し、これに基づいて、本件各事業年度の総勘定元帳に架空の本件各工事原価を費用として計上するなどの経理処理をした。

したがって、控訴人は、「事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し」(国税通則法68条1項)、あるいは、「取引の全部又は一部を隠蔽し又は仮装して」(法人税法127条1項3号)、本件各事業年度に係る帳簿書類に記載し、これに基づいて納税申告書を提出したというべきである。

【控訴人の認否反論】

被控訴人の主張は、否認ないし争う。

前記(2)【控訴人の認否反論】のとおり、控訴人は、本件各工事に係るコンサルタント業務契約に基づき、丙から役務の提供を受け、その対価として丙に本件各金員を支払ったのであり、少なくとも控訴人が故意に事実を隠蔽又は仮装したとはいえない。

第3 当裁判所の判断

1 争点1 (被控訴人は、本訴において、国税不服審判所長が本件裁決で認定した事実に対する主張をすることができるか。) について

控訴人は、国税不服審判所長がした裁決における判断は、裁決に係る事件が訴訟となった場合には、その相手方(被告)となるものが行う主張を拘束すると解すべきであって、被控訴人が、本訴において、国税不服審判所長がした本件裁決中の認定判断に反する主張をすることは許されないと主張する。

しかしながら、国税通則法102条1項は、裁決は関係行政庁を拘束する旨を規定するところ、その趣旨は、裁決によって原処分が取り消され又は変更された場合に、原処分庁等の関係行政庁が当該処分と同一の処分を反復して違法な処分を蒸し返すことを防止することにあるか

ら、同条項によって、ある処分を維持した裁決の結果に対して不服があるとして提起された当該処分の取消訴訟において、被控訴人が処分の適法性を根拠付けるためにする主張が、裁決の理由中の判断と同一でなければならないと解することはできないというべきである。そして、他に控訴人が主張するような拘束性を是認するべき特段の法的根拠も見出し難い。

したがって、争点1に関する控訴人の主張は、理由がない。

2 認定事実

証拠（各項掲記のほか、証人乙、同丙。ただし、下記認定に反する部分を除く。）及び弁論の全趣旨によれば、以下の各事実が認められる。

(1) Bにおけるマンション建築工事の建築業者への発注過程

ア Bは、北九州市小倉北区●●に本店を置き、昭和39年9月●日にIにより創業設立された会社である。タクシー事業や不動産事業を中心に全国に事業を展開し、グループ会社を形成している。Bの北九州支店の不動産・分譲事業部では、北九州市を中心に分譲マンションの用地を取得してマンションを建築し、分譲販売する事業をしている。同事業を統括するのは、Bの取締役副社長であるUであり、北九州支店でのマンション事業の実務は、工務企画課長であるVが担当していた。（甲47、49、乙48、66、67）

イ Bは、マンション建築を計画した場合、予定地として複数の候補を検討した上、Hに打診する。Hは、Bと共に候補地の現地確認を行い、建築すべきマンションの戸数等から収支計画を立て、資料を作成してBに提出する。Bは、これらを精査の上、マンション建築予定地を決定して購入する。

Hは、その後約1か月にわたり、Bとの間で建築すべきマンションの設計等について協議を行いつつ、設計作業を進め、マンション建築予定地の購入後約2か月内に設計図面を完成させる。Bは、H作成の設計図面を検討し、売値、マンション建築に要する原価及び土地の購入原価等から利益の試算を行い、工事予算額等を決定する。工事予算額は、B及びHにおいて、社外秘として扱われており、みだりに第三者に漏洩されることはない。（甲49、52、乙48、56、66、67）

ウ マンション建築工事の受注業者の決定は、指名競争入札の方法で行われる。入札の実施に先立ち、建築業者を対象とした現場説明会が開催されるが、BないしHが、Bからのマンション建築工事の受注歴がある建築業者に対し、個別に連絡を取って参加を募る（以下、現場説明会への参加を依頼された建築業者を「指名入札業者」という。なお、これまでBと取引がない建築業者の現場説明会等への参加が排除されているわけではなく、前記の手順にかかわらず、HやBに営業活動を行ったり、関係者から紹介を得るなどして入札に参加することもあった。）。その際、指名入札業者に対しては、現場説明会の開催日時や場所の外、マンション建築予定地、階数、戸数及び工期等の工事概要が伝えられる。これら工事概要は、マンション建築予定地に設置された看板にも記載されており、建築確認申請の内容が建築関係の新聞等に掲載されるため、指名入札業者のみならず、広く一般に周知される性質の情報である。また、Hにおいて、現場説明会に参加していない建築業者からの問い合わせに応じ、工事概要を伝えたり資料を交付することもあった。（甲49、52、乙48、56、66、76）

エ Hは、現場説明会において、参加した指名入札業者に対し、現場説明事項書や図面等

の資料を配布して工事概要を説明し、種々の工事条件等を示した上で、見積書の提出を依頼する。(甲52、乙76)

オ 指名入札業者から見積書が提出された後、Hは、設計ないし仕様を変更する項目を選定し、それらによってどの程度、建築工事費用を減額できるかを試算した上で、Bとの協議に基づき、設計ないし仕様の変更プランを決定する（なお、前記イのとおりBが定めた工事予算額は相当低廉に抑えられており、指名入札業者による初回の見積額が当該金額を下回った例は、ほとんどなかった。）。

その後、Hは、初回の見積額が低額であった1社ないし数社の指名入札業者に対し、前記の変更プランを示して再度の見積書提出を依頼するが、その際に併せて前記イの工事予算額を伝える。なお、それまでの間に、前記イの工事予算額が、指名入札業者を含む第三者に開示されることはない。(甲49、52、乙48、56、66、76)

カ 指名入札業者から再度の見積書が提出された後、見積額が前記イの工事予算額以下であれば、当該建築業者に対して発注がされるが、見積額が前記イの工事予算額を上回る場合は、Hと建築業者との間で、約1週間をかけて、Hから更なる設計ないし仕様の変更を重ねつつ具体的な費用削減案を提示するなどして、減額交渉を行う。そうした減額交渉は、1社との間でのみ行われることもあるが、複数の建築業者との間でされることもある。

以上のとおり、発注業者の選定に当たっては、見積金額が低廉であることが唯一の条件とされており、関係者からの紹介の有無等が選定内容に直接の影響を与えることはない。この担当をしていたのは、Vであった。

(本項につき、甲49、52、乙48、56、66、76)

(2) 控訴人がBの指名入札業者となった経緯等

ア 乙は、平成21年10月頃、建築工事関係のブローカーないしコンサルタントとして活動していた丙から、B発注のマンション建築工事について、控訴人に受注の意向があれば、自身において紹介ないしあっせん等の労を取ることができると持ち掛けられた。控訴人は、その頃まで、Bからマンション建築工事を受注したことがなく、乙は、丙に対し、それまで自己が面識を有していなかったBの代表取締役会長Iに面会する機会を取り持ってほしいと依頼した。その後、Iとの面会が実現した。

控訴人は、Bの指名入札業者となった。

(甲48、57、乙69)

イ 丙は、Iの実弟である戊と面識があった。丙がBに出入りしていたことは、U、Vも認めており、Hの代表者であるWも丙と面識がある。Hは、控訴人がBの指名入札業者となったのは丙の紹介によるものであり、丙が戊に働き掛けを行ったとも聞いていた。

(乙66、67、76)

(3) 控訴人が最初にBからマンション工事を受注した経緯

ア 控訴人は、行橋市内のマンション建築工事の指名入札業者として、現場説明会に参加して見積書を提出し、Hとの間で再度の見積書を提出するなどして折衝を繰り返した。控訴人は、平成22年2月9日、Bとの間で、工事名「J新築工事」（以下「J工事」という。）について、請負代金4億5150万円（税込金額）、同月18日着工、平成23年2月28日完成の約定で、工事請負契約を締結した。(甲48、51、57、58、5

9の3)

イ 乙は、平成22年3月2日、自身が予め決裁した支払依頼書に基づいて発行された小切手により、株式会社G銀行本店営業部に開設された控訴人名義の当座預金口座から1290万円の支払を受けた。乙は、同日、丙から控訴人宛ての領収額を1290万円とする領収書を入手した。同領収書は、有限会社K（代表取締役L）を作成者とするものであった。

また、その頃、乙は、丙から、平成21年11月10日付けのJ工事に係るコンサルタント業務契約書1部を入手した。同契約書は、有限会社K（代表取締役L）を受託者とするものであって、控訴人がコンサルタント業務費として請負代金額の3%を支払うこと、同金員の弁済期を控訴人の受注に係る工事請負契約の締結後とすることの外、控訴人が建築工事請負に関する取りまとめ業務費として1290万円を支払うこと、同金員の弁済期をコンサルタント業務契約時とすることが記載されていた。

有限会社Kの代表取締役であるLは、上記領収書や業務委託契約書の作成に全く関与していない。

（本項につき、甲48、51、57、59の1・2、乙59、62）

(4) 控訴人の本件C工事の受注

ア 控訴人は、本件C工事の指名入札業者として、平成23年4月21日に行われた現場説明会に参加し、同年5月24日、見積額を6億7215万7500円（税込金額）とする見積書を提出した。その後、控訴人は、提示する見積額を順次減額するなどしてHとの間で折衝を繰り返した上、同年6月6日、見積額を5億610万円（税込金額）とする見積書を提出し、前提事実（2）アのとおり、同月14日、請負代金を同金額として、Bから本件C工事を受注した。（甲48、51、57、58、60、84、乙2、56）

イ 乙は、前提事実（4）アのとおり、平成23年6月20日、自身が予め決裁した支払依頼書に基づき発行された小切手により、控訴人名義の前記当座預金口座から1205万円の支払を受けた。前記支払依頼書には、乙の指示により、支払先を有限会社Mとする記載がされ、前記支払依頼書に基づいて作成された前記小切手の控えの「渡先」欄にも、有限会社Mとの記載がされた。

乙は、前同日、丙から、控訴人宛ての領収額を1205万円とする領収書を入手した。同領収書は、F（代表取締役N）を作成者とするものであったが、同社の記名印の横には別会社（株式会社O）の角印が押捺されていた。

また、乙は、その頃、前提事実（3）のとおり、丙から、同年4月11日付けの本件C工事に係るコンサルタント業務契約書1部を入手した。同契約書も、F（代表取締役N）を作成者とするものであったが、同社の記名印の横には別会社（株式会社O）の角印が押捺され、代表取締役の氏名の横に押捺された丸印（代表者印）は、F名義でも株式会社O名義でもない判読不明の別会社のものであった。

（本項につき、甲2、26、48、55、57、乙5～7、45、47、69）

(5) 控訴人の本件D工事の受注

ア 控訴人は、本件D工事の指名入札業者として、平成23年7月29日に行われた現場説明会に参加し、同年8月19日、見積額を8億1300万円（税抜価格）とする見積

書を提出した。その後、控訴人は、提示する見積額を順次減額するなどしてHとの間で折衝を繰り返した上、同年9月6日、見積額を6億1200万円（税抜価格）とする見積書を提出し、前提事実（2）イのとおり、同月16日、請負代金を前記の最終見積額（消費税を加えた6億4260万円）として、Bから本件D工事を受注した。（甲48、51、57、58、61、乙3、56）

イ 乙は、前提事実（4）イのとおり、平成23年9月30日、自身が予め決裁した支払依頼書に基づき発行された小切手により、控訴人名義の前記当座預金口座から1530万円の支払を受けた。乙は、前同日、丙から、1530万円を領収額とする控訴人宛ての領収書を入手した。同領収書は、本件C工事に係る領収書と同様に、F（代表取締役N）を作成者とするものであり、同社の記名印の横には別会社（株式会社O）の角印が押捺されていた。

また、乙は、その頃、前提事実（3）のとおり、丙から、同年6月30日付けの本件D工事に係るコンサルタント業務契約書1部を入手した。同契約書がF（代表取締役N）を作成者とするものであり、同社欄に押捺された角印及び丸印が株式会社Oないし別会社のものであったこと等は、本件C工事に係る契約書と同様であった。

（本項につき、甲3、48、57、乙8～10、42、45、47、62、69）

（6）控訴人の本件E工事の受注

ア 控訴人は、本件E工事の指名入札業者として、平成24年5月7日に行われた現場説明会に参加し、同月22日、見積額を16億1120万円（税抜価格）とする見積書を提出した。その後、控訴人は、提示する見積額を順次減額するなどしてHとの間で折衝を繰り返した上、同年6月7日、見積額を12億5000万円（税抜価格）とする見積書を提出し、前提事実（2）ウのとおり、同月15日、請負代金を前記の最終見積額（消費税を加えた13億1250万円）として、Bから本件E工事を受注した。（甲48、51、57、58、62、乙4、56）

イ 乙は、前提事実（4）ウのとおり、平成24年6月29日、自身が予め決裁した支払依頼書に基づき発行された小切手により、控訴人名義の前記当座預金口座から1300万円の支払を受けた。乙は、前同日、丙から、控訴人宛ての領収書を入手した。同領収書は、上記金額にかかわらず、領収額を3050万円とするもので、本件C工事及び本件D工事に係る各領収書と同様に、F（代表取締役N）を作成者としていたが、同社の記名印の横には別会社（株式会社O）の角印が押捺されていた。また、乙は、前提事実（4）ウのとおり、平成24年7月10日、自身が予め決裁した支払依頼書に基づき発行された小切手により、控訴人名義の前記当座預金口座から1750万円の支払を受けた。

また、乙は、その頃、前提事実（3）のとおり、丙から、平成24年3月30日付けの本件E工事に係るコンサルタント業務契約書（1部）を入手した。同契約書がF（代表取締役N）を作成者とするものであり、同社欄に押捺された角印及び丸印が株式会社Oないし別会社のものであったこと等は、本件C工事及び本件D工事に係る各契約書と同様であった。

（本項につき、甲4、48、57、58、乙11～15、45、49、62）

（7）控訴人の本件各工事後に引き続いて受注した1件目の工事

ア Bは、控訴人以外の建築業者に対し、北九州市小倉南区内でマンション建築工事について見積書の提出を打診したが、これに応じた建築業者はなく、Hにおいて、控訴人に対し、以前に控訴人がBから受注したJ工事や本件E工事と同様の工事単価での受注が可能かを打診し、控訴人の了承を得た。

控訴人は、北九州市小倉南区内でマンション建築工事の指名入札業者として、平成25年1月21日頃、前記工事の現場説明会に参加し、同年2月16日、見積額を18億5398万4000円（税抜価格）とする見積書を提出した。その後、控訴人は、同月21日に見積額を18億3328万4000円（税抜価格）とする見積書を作成したものの、これを提出することはせず、同月22日に見積額を15億7970万円（税抜価格）とする見積書を提出し、同年3月27日、見積額を15億8500万円（税抜金額）とする見積書を提出するなどしてHとの間で折衝を繰り返した上、同年3月31日、Bとの間で、工事名「Q新築工事」について（以下「Q工事」という。）、請負代金16億6425万円（税込金額）、同年4月1日着工、平成26年10月31日完成の約定で、工事請負契約を締結した。

（本項につき、甲48、51、85、乙4、66）

イ 乙は、平成25年5月10日、自身が予め決裁した支払依頼書に基づき発行された小切手により、控訴人名義の前記当座預金口座から3300万円の支払を受けた。

乙は、前同日、丙から、控訴人宛での領収額を3300万円とする領収書を入手した。同領収書は、本件各領収書と同様に、F（代表取締役N）を作成者とするものであったが、同社の記名印の横には別会社（株式会社O）の角印が押捺されていた。

また、乙は、その頃、丙から、平成24年10月1日付けのQ工事に係るコンサルタント業務契約書1部を入手した。同契約書がF（代表取締役N）を作成者とするものであり、同社欄に押捺された角印等が株式会社O等のものであったこと等は、本件各契約書と同様であった。

（本項につき、甲48、57、80、乙45、62、63、68、69）

(8) 控訴人の本件各工事後に引き続いて受注した2件目の工事

ア Bは、平成25年10月ないし11月頃、控訴人以外の建築業者に対し、北九州市門司区内でマンション建築工事について見積書の提出を打診したが、Q工事の際と同様に、これに応じた建築業者はなく、一方で、控訴人において、Q工事と同一の工事単価での受注を容れる意向を示したため、Hは、控訴人に対してのみ前記工事の現場説明会への参加を依頼した。

控訴人は、北九州市門司区内でマンション建築工事の指名入札業者として、平成26年2月15日、前記工事の現場説明会に参加し、同年3月19日、見積額を25億6440万円（税抜価格）とする見積書を提出した。その後、控訴人は、同年4月1日に見積額を24億2150万円（税抜価格）とする見積書を提出し、同年5月20日に見積額を23億9000万円（税抜価格）とする見積書を提出するなどしてHとの間で折衝を繰り返した上、同月30日、Bとの間で、工事名「R新築工事」について（以下「R工事」という。）、請負代金25億8120万円（税込金額）、同月29日着工、平成28年2月28日完成の約定で、工事請負契約を締結した。

（本項につき、甲48、85、乙4、66）

イ 乙は、平成26年6月11日、自身が予め決裁した支払依頼書に基づき発行された小切手により、控訴人名義の前記当座預金口座から4250万円の支払を受けた。乙は、前同日、丙から、領収額を4250万円とする控訴人宛ての領収書を入手した。同領収書は、有限会社S（代表取締役T）を作成者とするものであった。

また、乙は、その頃、丙から、平成25年11月22日付けのR工事に係るコンサルタント業務契約書1部を入手した。同契約書も、有限会社Sを作成者とするものであった。

有限会社Sの代表取締役であるTは、上記領収書や業務契約書の作成に全く関与していない。

（本項につき、甲48、57、80、乙45、60～62、64、69）

(9) Fについて

本件各契約書及び本件各領収書には、契約の一方当事者として、所在地が「福岡県京都郡●●」、商号又は名称が「株式会社F」、代表取締役が「N」と記載されていた。本件各契約書の作成された時点で、「株式会社F」は、法人登記がされていなかった。所在地をほぼ同じくし、取締役にNが就任している「X株式会社」は、実在している。しかし、同社は、平成26年3月27日に、有限会社Yから商号変更された会社であった。なお、Nは、第三者から頼まれて、架空の本件各契約書及び本件各領収書の作成に一部関与し、これらが作成されたことを了解していた。Nは、本件各契約書及び本件各領収書の印影である株式会社Oの角印も所持し、第三者に貸与したことを認めている。（乙36、37、40、68）

3 争点2（本件各金員は、本件各事業年度における控訴人の所得の金額の計算上、損金の額に算入されないか。）について

(1) 法人税法22条1項は、内国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する旨を規定するところ、同条3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損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、①当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額、②前記①に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額、③当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るものとする旨を規定する。以上の各規定の趣旨等に加え、法人税基本通達9-7-20が、法人が交際費、機密費、接待費等の名義をもって支出した金銭でその費途が明らかでないものは、損金の額に算入しないと定めていることを踏まえると、内国法人の所得金額の計算上損金の額に算入することができる支出は、当該法人の業務の遂行上必要と認められるものでなければならないのであって、法人の支出のうち、その用途を確認することができず、そのために当該法人の業務との関連性の有無が明らかでないものについては、損金の額に算入することができないと解するのが相当である。

(2) そこで、本件各金員の支出が、上記(1)の①でいうところの「完成工事原価その他これらに準ずる原価」に該当するかについて検討する。

ア 前記前提事実及び認定事実によれば、控訴人は、本件各金員の支出について、いずれも本件各工事のコンサルタント業務費を支出したものとして、完成工事残高の雑費勘定に振り替えることにより、本件各事業年度の所得の計算上、損金の額に算入した（前提

事実（５））ところ、本件各領収書の作成者であり、本件各契約書に記載されたコンサルタント業務の受託者（契約の相手方）であるFは、その時点では当該名称で法人登記がされていなかったため実在が確認できず、同社の代表者と表示されたNの存在は確認できたが、同人は本件各工事のコンサルタント業務に関与したことはなく、本件各契約書及び本件各領収書の作成に関与し了解していたものの、いずれも架空のものであることを認めていた（２（９））ものである。

そうすると、本件各金員の支出を示す本件各契約書及び本件各領収書がいずれも架空のものである以上、上記各書類の記載どおりに、本件各金員の支出が本件各工事の受注のためのコンサルタント業務の対価として支出されたものと認めることはできず、本件各金員の支出を、上記（１）の①でいうところの「完成工事原価その他これらに準ずる原価」に該当すると認めることはできない。

控訴人は、本件各金員の支出は、丙を受託者（契約相手方）とするコンサルタント業務契約に基づくものであり、控訴人の帳簿書類に記載のあるコンサルタント業務契約と、締結日、場所、役務の内容及び対価において同一で、異なるのは相手方のみで（丙は、無権代理行為を行ったところ、民法１１７条１項に基づき当該契約の効果が帰属することを自認しているとする。）、使途も明確であって、本件各契約書及び本件各領収書は架空のものではない旨主張する。

しかしながら、契約の当事者は、契約の重要な要素であり、相手方が異なることは契約が異なることに他ならず、当該契約に基づく債務の履行（業務の履行や金銭支払義務の履行）も当然異なってくるのであるから、本件各金員の支出の実態を検討し、かつその法的性質等を検討する際に、真実の作成名義人が記載されていない本件各契約書及び本件各領収書の記載内容を実体のあるものとして検証することはできない。本件各契約書及び本件各領収書は、その作成名義人が実在せず、かつ、その作成経緯からしても、架空のもものと認める他はなく、控訴人の上記主張は失当である（なお、控訴人は、本件各契約書の相手方の名称が異なることは無権代理行為において題名を欠いたにすぎず、契約は有効であるとも主張する。しかし、仮に控訴人が民法１１７条１項に基づき、丙に対し、本件各契約書の記載に従った履行を求めることができるとしても、控訴人とFとの間の契約が存在しないことには変わりはなく、本件各契約書はいずれにせよ架空のものである。控訴人の主張は、つまるところ、本件各契約書の相手方の名称について単なる誤記と取り扱うべきと主張しているものと変わらないが、本件各契約書（本件各領収書も同様）の作成に当たっては、丙の氏名が意図的に秘匿され、実在しないFの名称が用いられて作成されている事実を鑑みると、およそ採用できるものではない。）。

イ　ところで、控訴人は、上記アのとおり、本件各契約書及び本件各領収書に基づいた帳簿書類の記載に反し、本件各金員が本件各工事の受注に必要な不可欠であった丙の受託したコンサルタント業務の対価であって、本件各工事の必要経費に該当する旨を主張する。控訴人のかかる主張は、帳簿書類と異なる必要経費（いわゆる簿外経費）を主張することに他ならず、そうであるならば、控訴人において、本件各金員の支出と業務との関連性を合理的に推認させるに足る具体的な立証を行うべきであり、そのような立証に奏功しない限り、本件各金員の支出が業務の遂行に必要なであったと認めることはできず、本件各金員を損金の額に算入することは許されないというべきである。

また、控訴人は、①本件各金員の支出は、帳簿上記載のあるコンサルタント業務契約に基づくもので、いわゆる簿外経費や使途不明金とは異なること、②被控訴人が強力な税務調査権限を有していることを踏まえると、本件のような事案には、本件各金員の支出について損金の額に算入することができないことが事実上推認され、控訴人において、本件各金員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うべきとする考え方（事実上の推定論）は妥当しないと主張する。

しかし、上記①については、控訴人の主張は、丙を受託者とするコンサルタント業務が、本件各契約書及び本件各領収書の記載をもって、帳簿書類に記載されていることを前提とした主張と解されるところ、本件各契約書の記載をもって控訴人と丙との間のコンサルタント業務契約の記載があると認められないことや、本件各領収書をもって丙に対する必要経費（工事原価）の支払がされたと認めることができないことは前記アのとおりである。そして、本件各金員の支出について帳簿に記載されているのとは異なり、真実は、丙の行ったコンサルタント業務の対価としての支払であったとして、これを損金として主張するのは、簿外経費を主張することにほかならない。また、上記②についても、必要経費の存否及び額についての立証責任は、原則として課税庁側にあると解すべきであるものの、必要経費の支出は、納税義務者の直接支配する領域内になり、納税義務者は当該具体的事実を熟知していることが通常であるし、実額課税である青色申告の場合においては、これに加えて納税義務者は、帳簿書類を備え付け、これに個々の取引を記帳し、その帳簿書類を保存するなどして、事業所得等の金額を正確に記録することが義務付けられており、かつ税務署長は、当該帳簿書類について、必要な指示をすることができるものとされていること（法人税法126条1項、2項参照）などに鑑みると、青色申告の納税義務者である控訴人が、帳簿書類の記載と異なる経費の主張（簿外経費の存在の主張）をする場合には、控訴人において、必要経費として支出した金額、支払年月日、支払先及び支払内容等の事実につき、具体的に特定して主張立証をし、業務との関連性についても主張立証すべきあって、仮に控訴人において、上記の主張立証をすることができない場合には、業務との関連性が否定され、当該必要経費は事実上存在しないものと推定されることもやむを得ないというべきである。

したがって、控訴人の上記主張を採用することはできない。

- (3) そこで、処分行政庁において、更正処分時に存在し、又は提出された資料等を基に判断して、本件各金員の支出につき、控訴人の業務との関連性が合理的に推認できるかを検討する。

控訴人は、本件各金員の支出と業務との関連性について概ね次のとおり主張する（前記第2の4（2）【控訴人の認否反論】ア）。すなわち、控訴人と丙の間では、平成21年10月頃、本件各工事に係るコンサルタント業務契約の締結に先立って、控訴人がBからマンション建築工事を受注した場合にはその請負代金額の3%程度の金額を支払うことを口頭で合意しており（以下、この合意を「控訴人主張の基本合意」という。）、本件各工事に係るコンサルタント業務契約は、控訴人主張の基本合意に基づいて締結され、かつ、本件各金員は控訴人主張の基本合意に基づいて支払われるもので、控訴人が本件各工事を受注できるようにした対価、すなわち完全成功報酬である。そして、控訴人は、控訴人主張の基本合意に基づき、Bの指名入札業者となり、本件各工事以外にも入札に参加した全ての工事（6件に上る。）について受注を成功させ、かつ、これに伴ってコンサルタント業務

契約がその都度、締結されて、控訴人主張の基本合意に基づいて、コンサルタント料が支払われている。そうすると、本件各金員は、控訴人主張の基本合意に基づいて本件各工事を控訴人がBから受注する度に支払われたものであって、業務との関連性があることは明らかであるというのである。

控訴人の上記主張の検討に当たっては、これに沿う乙及び丙の供述があるところ、以下、①控訴人の主張に係るコンサルタント業務契約の締結の経緯、②丙の業務の内容、③本件各金員の支出の態様等に分けて乙及び丙の各供述の信用性について検討する。

ア 控訴人の主張に係るコンサルタント業務契約の締結の経緯

(ア) 乙及び丙は、概ね、次のような供述をする。

a 乙の供述（甲57、80、乙62、69、証人乙）

乙は、平成21年度春、控訴人の下請業者を通じて丁を知った。乙は、丁から、一緒に仕事をしているものとして、丙の紹介を受けた。丙は、乙に対し、Bのマンション建築工場の紹介、あっせんが可能であると述べた。

丙はBの創業者・会長のIの実弟である戊とも懇意にしていると述べた。乙は、丙の紹介で戊と3回程度会うことができ、同年10月には、Bの会長のIともBの本社で面会することができ、丙を信用した。

乙は、Iと面会した日に、丙に対し、Bのマンション建築工場の紹介、あっせんを依頼した。乙は、その際、控訴人とコンサルタント業務契約の締結をすること、コンサルタント料の支払は、Bから正式に発注（請負契約の締結）を受けた後にするとの条件を付けた。なお、丙は乙に対し、コンサルタント料は請負代金額の3%であると述べたが、乙は、3%の金額については工事ごとに話し合っていると回答した。

b 丙の供述（甲58、乙72、73、証人丙）

丙は、北九州市で不動産業をしている。丙は、丁からBの建築工場の紹介、あっせんしてあっせん料を取ろうとの話を持ち掛けられてこれに協力した。丙は、戊と懇意にしていたので、同人を通じて、建築業者をBに対し紹介しようと考えた。丙は、丁を通じて乙を知った。乙は、BのIを紹介するよう求めてきた。

丙は、戊を通して、Bの本社で乙をIに紹介することができた。乙は、丙に対し、Bのマンション建築工場のあっせんを依頼した。乙は、その際、あっせんに当たっては、コンサルタント業務契約を締結すること、業務の対価は、控訴人とBとの間でマンション建築工場の請負工事契約を締結した後となることの条件を付けた。

丙は、乙に対し、業務の対価は、請負代金額の3%となると述べたことに対し、同人は、工事ごとに話し合っていると述べた（甲58。ただし、丙は、原審における同人の証人尋問では2.5%から3%を目安とする旨を述べている。）。

(イ) そこで検討するに、乙と丙の各供述については、①丙は、平成21年、乙に対し、Bのマンション建築工場の紹介、あっせんの話を持ち掛けたこと、②丙がBの戊と親交があったため、乙は、丙の紹介でBのI会長と面会ができ、丙を信用したこと、③乙は、丙の紹介、あっせんの話に応じることとしたが、乙は、その際、コンサルタント業務契約を締結し、業務料の支払は、控訴人とBのマンション建築工場の契約が締結された後とすることを条件としたこと、④丙は、乙に対し、業務料につき請負代金額の3%程度とする話をしたことについては、概ね一致しているだけでなく、前期認定事実によれば、

丙は、Bの創業者の実弟である戊と面識があるだけでなく、Bの不動産・分譲事業部の職員（幹部も含む。）やHの代表者も、丙がブローカーとしてBに出入りしている者として、面識があったこと（（1）ア、（2）イ）を併せ考慮すると、乙は、丙から、B発注のマンション建築工事を紹介する話を持ち掛けられ、乙は、丙を信用して、丙との間で、控訴人がBからマンション建築工事を受注した場合に金員支払をする旨の合意をしたことは認められる。

そして、上記合意において、乙が丙に対し、紹介、あっせんを受けたその対価を支払う条件として、コンサルタント業務契約を締結し、かつその業務料の支払時期については控訴人とBのマンション建築工事の契約が締結された後とすることを条件としたことについても、乙が、本件各工事の請負工事契約が締結された都度、丙から本件各契約書及び本件各領収書を入手していること（（4）イ、（5）イ、（6）イ）を踏まえると、認めることができる。

（ウ） 以上のとおり、控訴人の主張に係るコンサルタント業務契約を締結した経緯を検討したところによれば、控訴人主張の基本合意として、①控訴人は、丙から、B発注のマンション建築工事を紹介する話を持ち掛けられ、乙は、丙を信用して、丙との間で、控訴人がBからマンション建築工事を受注した場合に金員支払をする旨の合意をしたこと、②乙は、その際、丙に対し、Bのマンション建築工事の紹介、あっせんに当たってその対価を支払うことを内容とするコンサルタント業務契約を締結し、かつその業務料の支払時期については控訴人とBのマンション建築工事の契約が締結された後とすることを認められる。

イ 丙の行った業務の内容

（ア） 乙及び丙は、概ね、次のような供述をする。

a 乙の供述（甲57、80、乙62、69、証人乙）

丙は、平成21年10月頃、乙に対し、Bが福岡県行橋市内でマンション建築を計画していることを知らせ、その後、一戸当たりの予算額を知らせた。これにより、控訴人は、J工事の受注ができた。

控訴人は、その後、Bから、本件各工事、Q工事及びR工事の受注にいずれも成功したところ、Bが行う建築業者向けの現場説明会よりも数か月早い段階で、マンションの建築予定地、戸数及び工期等の情報を丙から伝えられていた。

丙は、Bの一戸当たりの予算額も伝えていた。

丙は、乙に対し、事前に、Q工事では入札に応じる会社がなかったことやR工事では特命の工事であることも伝えていた。

丙は、本件各工事においては、Hに対して見積書を提出する段階のほか、その後の数次にわたる減額交渉においても、随時、B側の予算額を伝えてきていた。

丙は、その他にもBの関係者に対し、控訴人が受注できるよう働き掛けを行っていた。

b 丙の供述（甲58、乙72、73、証人丙）

丙は、懇意であった戊から、Bのマンション建築工事の計画を事前に知ることができた。工事予算額については、聞いたこともあり、聞けなかったこともあった。

乙からは、知りたい情報について問い合わせがあり、それに応じて、戊を通じてB

から情報を手に入れた。

丙は、本件各契約書に記載された業務については行っていた。

丙は、建築の積算や不動産に関する専門知識はなく、これに関連する国家資格は有していない。

また、北九州市内の廃棄物処理業者を紹介したこともあった。

なお、丙は、当初、自分はメッセンジャー的な立場で、控訴人と丁との間を取り持ただけである旨の供述をしていた（乙72）が、後にその供述を変え、尋問当初、自分はコンサルタント業務を行っていたと供述したものの、尋問の最後には、自分は丁のメッセンジャーにすぎないと再び供述を変遷させた（証人丙）。

(イ) そこで、検討するに、上記（ア）の丙及び乙の各供述によれば、丙が現実に行った業務について同趣旨の説明をするものの、同人らの供述以外に、丙が行った業務を裏付ける同人作成の業務日誌や報告書等の証拠はなく、控訴人が本件各工事を受注するまでに丙が実際に行った活動として証拠上認定できるものは、前記2（2）アのとおり、これまで、Bから受注をしたことがなかった控訴人が、丙の紹介により、Bの指名入札業者となったことにとどまる。

それ以外の丙及び乙の各供述にある丙が現実に行った業務については、次のとおり疑問点を指摘せざるを得ず、認めるに足りない。

a 控訴人は、Bから本件各工事を受注した過程において、丙から、Bが予定した工事予算額に関する情報提供を受けていたとの上記各供述については、これを裏付けるべき証拠は存しない。証拠（甲81、85）中、控訴人従業員において、Q工事及びR工事の受注に際し、乙から、丙から情報提供を受けた工事予算額を伝えられ、備忘のために手帳に金額を書き取った旨の陳述記載があるが、当該手帳の記載を見ても、その意味内容は必ずしも明らかでなく、ましてや、そのような手帳の記載のみをもって、当該情報の入手先が丙であることが裏付けられるわけではない。また、控訴人は、丙からの情報提供を記録化した書類（甲60～62）もある旨の主張もするが、上記と同様に、意味内容が明らかでなく、打合せした際のメモ書きと認められるにとどまり、当該情報の入手先が丙であることを推認させるものではない。

また、乙は、丙からの情報提供に関し、その具体的態様として、見積書の提出後に丙に連絡を取ると、いや、あともうちょっととか、あともう少しとか、頑張ってくださいとか言われたと供述する（証人乙）が、仮に丙がBとの間で人脈上の太いパイプを有しており、工事予算額に関する具体的情報を入手し得る立場にあつたのであれば、端的に当該金額を伝えればよいにもかかわらず、特段の事情も窺えないのに、丙が、乙に対し、具体的な金額（ないしは、少なくとも目安としての具体的な金額のライン）等を示すことをせず、先のような遠回しの曖昧な表現に終始したというのは不自然に過ぎるというべきであるし、丙からの情報提供に多額の出捐を予定していたはずの乙が、そのような曖昧な相手の言動に対して何らの抗議等をしなかった点にも疑問が残る。さらに、前記認定事実（1）イのとおり、B及びHにおいては、工事予算額に関する情報は社外秘として取り扱われ、みだりに第三者に漏洩されることはなかったものであり、これに対して、丙が独自に入手したという工事予算額に関する情報の具体的内容や入手経路等の詳細が証拠上全く不明であること（控訴人は、丙が戊を通じ

てB側から工事予算額等の機微にわたる情報を取得した可能性を指摘するかのようであるが、そのような可能性を窺うべき特段の根拠を見出し難い本件において、軽々に、そのような社内のコンプライアンスに反する疑いのある活動を許容する実態がB内に存したなどと断ずるのは相当でない。)を踏まえると、本件において、真に丙がそのような情報に接し得ていたかにすら甚だ疑問が残るところというべきである。加えて、前記2(1)エ及びオのとおり、指名入札業者から見積書が提出された後、Hは、指名入札業者のうち見積額が低額であった1社ないし数社に対し、見積額の減額に係る具体的な変更プラン等を示して再度の見積書提出を依頼し、その際に工事予算額も伝えていたのであって、そのような段階に至った後は、控訴人において、重ねて丙に工事予算額に関する情報を求めるべき筋合いがなく、そうした意味からも、工事予算額に関する情報が丙から提供されていた旨をいう丙及び乙の各供述について、信を措くことはできないというべきである。

b 乙は、丙の口利きにより本件各工事を受注することができた旨を繰り返し述べるものの、一方で、丙が行った口利きなるものの具体的内容を詳らかにしない。この点、丙が、戊を通じて、これまで受注実績がなかった控訴人をB側に紹介し、これにより控訴人がJ工事の指名入札業者になり得た可能性は指摘できる(乙56、弁論の全趣旨)ものの、前記2(1)イのとおり、指名入札業者は、現場説明会への参加を打診された業者という意味合いにすぎず、Bでは、過去に受注実績がある業者に対して広く現場説明会への参加を募っていたのであって、これまでBと取引がない建築業者が自らの営業活動等によって現場説明会等に参加することもあったというのであるから、控訴人がJ工事の指名入札業者になったこと自体に大きな価値があったということはできず、Hの代表者も、何人かが控訴人をBに紹介したからといって、受注に有利になるわけではない旨を明言するところである(乙56)。

c 控訴人は、事前に、B発注のマンション建築工事の案件がある旨の連絡を受け、当該案件の工事概要を知らされたと主張する。しかし、これを認めるに足りる証拠がないことはこれまで説示したとおりであるし、仮に、丙と戊との関係からそのような情報を丙が入手し、控訴人に対し知らせたことがあったとしても、前期2(1)イによれば、工事概要は、現地に設置された看板に掲示され、建築関係の新聞等にも掲載されるなど広く一般に周知される性質の情報であって、受注実績のある建築業者に対しては、現場説明会への参加を促す際に事前に提供され、現場説明会に参加していない建築業者からの問い合わせに応じることもあったというのであるから、そうした情報それ自体は価値に乏しいというべきである。もとよりBからの受注を企図とする建築業者がそうした情報を一般への公表前に入手できれば何らかのメリットがあることは否定できない(証人乙、弁論の全趣旨)が、その具体的内容として想定し得るものは、現場説明会に参加するか否かの検討に際し、若干の時間的猶予が与えられること等にすぎないといえ、その供述内容を子細に見ても、乙が述べるメリットなるものの実態が、前期の認定説示を超える内容であるとは認められない。

(ウ) 以上によると、丙の行った業務内容に関しての前期(ア)の乙及び丙の各供述は、いずれにもわかに措信できるものではなく、他に控訴人主張の基本合意に従い丙がいかなる業務を行ったのかを、具体的に認めることはできないというべきである。

ウ 本件各金員の支出の態様等

(ア) 乙及び丙は、概ね、次のような供述をする。

a 乙の供述 (甲57、80、乙62、69、証人乙)

本件各金員の支出については、いずれも乙が自ら決裁した支払依頼書に基づき発行された小切手により、控訴人名義の当座預金から現金として引き出した。

乙は、引き出した同日中に、当該現金を紙袋に入れて、北九州市内のファミリーレストラン内あるいは駐車場において、本件各領収書と引換えに、丙に渡した。

乙は、現金を上記のとおりで授受することについて特に疑問な点を感じなかった。

本件各金員の支出にとどまらず、J工事、Q工事及びR工事に関するコンサルタント業務費の支払も同様の支払方法であった。

b 丙の供述 (甲58、乙72、73、証人丙)

丙は、本件各金員を用意していた本件各領収書と引換えに、乙から直接現金で受領した。受領した日は、本件各領収書の日付である。受領場所は、北九州市内のファミリーレストランであった。丙は、いずれも一度に本件各領収書に記載された金額を受領しており、何回かに分けて受領したことはなかった。丙は、紙袋に入ったまま現金を受け取り、一瞥したのみで、現金を数えず、そのまま紙袋ごと、丁に渡している。丙は、紙袋入りの現金と引換えに封筒に入った本件各領収書を乙に対し交付したが、本件各領収書は封筒に入っており、丁が用意したもので、丙は作成には関与していない。丁は、現金授受の際、同席したこともあれば、同席しなかったこともある。

丙は、金額が多額であるにもかかわらず、銀行で支払を受けたり、送金や小切手で支払を受けるのではなく、現金で受領する理由を明らかにしていない。

丙は、本件各金員について、後に丁から「幾ばくか」、すなわち、額を明確にしないものの何百万円かを受け取った。残額について誰が取得しているのかは分からない。

本件各金員の支出にとどまらず、J工事、Q工事及びR工事に関するコンサルタント業務費の支払も同様の支払方法であった。

ちなみに、丁は既に死亡している。

(イ) そこで、検討するに、乙が本件各金員に相当する金員を控訴人の預金口座から出金した旨の供述は、前期2(4)イ、同(5)イ、同(6)イの各事実と一致している。また、乙及び丙の各供述は、乙が、本件各金員の出金手続きが行われた日に、丙に対し北九州市内のファミリーレストランにおいて、一度に現金を交付したこと、その際、引換えに丙から乙に対し、本件各領収書が交付された点で概ね同様であるところ、前期2(4)イ、同(5)イ、同(6)イのとおり、乙は、この頃、丙から、本件各領収書を入手している事実と整合することから、乙が、本件各金員の出金手続きが行われた日に、丙に対し北九州市内のファミリーレストランにおいて、一度に現金を交付し、その際、本件各領収書が引換えに丙から乙に対し交付されたとの事実を認めることができる。

(ウ) 控訴人は、本件各金員の支出先ないし相手方は、丙であって、その旨を丙も認めていると主張しているところ、本件各金員の支出ないし交付の態様については、上記のとおりと認めることができる。しかしながら、丙は、紙袋に入った現金を特に確認せずに、乙から渡された本件各金員全額の入った紙袋をそのまま丁に一旦渡し、そのうちから一

部の金員のみを受領し、大部分は丁が取得しており、そのほかは分からないとも述べている。また、丁が交付の場に同席していた場合には、当該紙袋は、丁が受領したと考えられるし、丙は、自ら行ったことは紙袋の受領と引換えに丁の用意した第三者名義の本件各領収書（なお、丙は自らその作成に関与したことはない。）を渡したことでありと供述していること（証人丙）を併せ考慮すると、丙が本件各金員を受領していることを認めているとしても、同人を本件各金員の支出先ないし相手方とは認め難いというべきである。そして、丙の上記供述について丙と共同でコンサルタント業務を行った丁と共に本件各金員を受領したと理解したとしても、丁の役割は、第三者名義の契約書や領収書を準備した程度であって（証人丙）、特段の事情も窺えないのに、本件にその程度の関わりしか有しない丁が本件各金員の大部分を手中にしたとは考え難く、丁がその後死亡していることも併せ考慮すると、いずれにしても社会一般の経験則上にわかに首肯し兼ねるところといわざるを得ない。

結局、本件においては、上記（イ）の限度で、乙から丙に対して本件各金員が交付されたことが認められるものの、これによれば、丙が本件各金員の受取に関与したことが認められるのみで実質的に丙が支払を受けたものと認めることはできない。また、本件各金員の使途については、本件各金員の多くが丙ないし丁以外の第三者の手に渡った可能性の有無を含め、証拠上不明という外ない。

これに対し、控訴人は、本件各金員の支出先ないし相手方は、丙であって、支出者から見て、本件各金員の支出先が丙であることが明確なのだから、使途については明確である（丙に支払われたということであって、丙が何に使ったかは無関係である。）と主張する。

しかしながら、支出先ないし相手方は、本件各金員の支出についての使途の明確性やその業務関連性を判断する上で重要な前提と事実となる。そうである以上、帳簿上の記載とは異なる本件各金員の支出先ないし相手方を認定するに当たっては、交付に関与した当事者の供述のみによって形式的に判断すべきものではない。そして、本件では、丙の供述によっても、丙は、本件各金員の交付に関与したことを自認しているだけで、自分は丁のメッセンジャーであるとして、本件各金員を「取得」したことは認めておらず、そのまま丁に渡したと述べているのであって（しかも、同人は後に死亡しており、その真偽は確認しようがない。）、このような供述をもってしては、丙を本件各金員の支出先ないし相手方と認めることはできず、結局のところ、本件各金員の支出先ないし相手方を的確に認めることはできないというべきである。

したがって、控訴人の上記主張を採用することはできない。

- (4) 以上によれば、控訴人主張に係るコンサルタント業務契約の締結の経緯を踏まえた検討からは、控訴人主張の基本合意として、①控訴人は、丙からB発注のマンション建築工事を紹介する話を持ち掛けられ、乙は、丙を信用して、丙との間で、控訴人がBからマンション建築工事を受注した場合に金員支払をする旨の合意をしたこと、②乙は、その際、丙に対し、Bのマンション建築工場の紹介、あつせんに当たってその対価を支払うことを内容とするコンサルタント業務契約を締結し、かつその業務料の支払時期については控訴人とBのマンション建築工場の契約が締結された後とすることとしたとの事実を認めることができるものの、控訴人主張の基本合意に従って、丙がいかなる業務を行ったかは明らかでなく、また、本件

各金員の支出先ないし相手方についても不明である（前期（3）ウで説示したところに照らすと、上記①②の事実から直ちに本件各金員の支出先ないし相手方が丙であるとも認め難い。）。

そうすると、本件各金員の支出は、その用途を確認することができず、控訴人の業務との関連性の有無が明らかでないというほかはなく、本件各事業年度における控訴人の所得の金額の計算上、本件各金員を損金の額に算入することはできないというべきである。

控訴人は、本件においては、Bと一定の人脈を有していた丙が、控訴人主張の基本合意に基づいて、Bの関係者に働きかけて何らかの情報取り等をし、これを控訴人に提供した結果、控訴人の受注交渉が他社に比べて優位に進み、これまでBからの受注実績がなかった控訴人が、本件各工事を含む6件もの工事案件につき相次いで受注に奏功したこと自体から、丙のコンサルタント業務が受注に貢献したことは明らかであり、本件各金員の支出と控訴人の業務との関連性は明らかであるとも主張する。

しかしながら、本件各金員の支出については、その用途を確認することができず、丙の行った業務も具体的には明らかになっていないことは前期説示のとおりである。そうであるにもかかわらず、上記主張のとおりに関連性のみで、本件各金員の支出について、控訴人の業務との関連性を肯定して、損金への算入を認めることとなれば、前記3（1）の法人税基本通達9-7-20の趣旨、すなわち、法人が費用として支出した金額のうち、その費途を確認できないいわゆる費途不明金については、これをそのまま税務上損金として認めると、課税所得計算の正当性や客観性を検証することができなくなり、課税の公平が保たれないこととなるから、法人が支出した費用を税務上損金とするためには、その支出内容、支出の相手方、支出の時期等が明確でなければならないとしていることにも反することとなるから、控訴人の上記主張を採用することはできない。

その他本件において、控訴人の反論を容れ、前記認定を覆すべき証拠はない。

(5) したがって、争点2に関する被控訴人の主張は、理由がある。

4 争点3（控訴人が、「事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し」（国税通則法68条1項）、あるいは、「取引の全部又は一部を隠蔽し又は仮装して」（法人税法127条1項3号）、本件各事業年度に係る帳簿書類に記載し、これに基づいて納税申告書を提出したか。）について

(1) 国税通則法68条1項にいう事実の隠蔽とは、売上除外、証拠書類の廃棄等、課税要件に該当する事実の全部又は一部を隠すことをいい、事実の仮装とは、架空仕入・架空契約書の作成・他人名義の利用等、存在しない課税要件事実が存在するように見せ掛けることをいうのであって、法人税法127条1項3号にいう取引の隠蔽及び仮装も、これと同義であると解される。

(2) 前期3（4）に認定説示したとおり、本件各金員の支出は、その用途を確認することができず、控訴人の業務との関連性の有無が明らかでないものであった。

それにもかかわらず、控訴人は、Fとの間で本件各工事に係るコンサルタント業務契約を締結し、同社に本件各金員を支払ったとする内容虚偽の経理処理を行い、前記前提事実（5）及び（6）のとおり、本件各事業年度の法人税の確定申告において、本件各金員の支出を損金に計上して納税申告書を提出したのであって、そうした控訴人の行為が、国税通則法68条1項、法人税法127条1項3号における隠蔽、仮装等に当たることは明らかである。

これに対し、控訴人は、国税通則法68条1項にいう事実を隠蔽する意図がないとして、故意がなく、同項の適用はない旨を主張する。

控訴人の本件各契約書及び本件各領収書を手に入れた経緯等から検討するに、前記3(4)のとおり、控訴人主張の基本合意においては、乙は、丙に対し、Bのマンション建築工場の紹介、あっせんによってその対価を支払うことを内容とするコンサルタント業務契約を締結し、かつその業務料の支払時期については控訴人とBのマンション建築工場の契約が締結された後とすることとしたとの事実を認めることができる。本件各契約書及び本件各領収書は、上記に基づいて作成され入手したものである。

これを踏まえると、乙は、本件各金員の支出をしたにもかかわらず、受注ができないというリスクを避けるとともに、本件各金員の支出については、コンサルタント業務契約に係る契約を締結し、その費用支出につき工事原価等の損金として経理処理した上で申告することを意図しており、その意図に基づいて本件各契約書及び本件各領収書を手に入れたと認められる。

しかしながら、前記2(4)イ、同(5)イ及び同(6)イのとおり、本件各契約書は、いずれも、コンサルタント業務の受託者を丙でなく、F(代表取締役N)とするものであって、同社の記名印の横には別会社(株式会社O)の角印が押捺され、代表取締役の氏名の横に押捺された丸印(代表者印)は、F名義でも株式会社O名義でもない判読不明の別会社のものであり、本件各領収書も、これと同様であった(なお、本件E工事に係るコンサルタント業務契約書〔甲4〕では、報酬について、建築請負契約金額の2.5%であること、建築請負契約金額が12億5000万円(税抜き)であることの記載があり、これによれば丙が受けるべき報酬額は3125万円となるが、特段の値引交渉等がされた経緯も窺えない(証人乙、弁論の全趣旨)のに、実際に丙に対して支払われた金員は同(6)イに認定のとおり3050万円であり、発行された領収書の金額も3050万円であって、前記コンサルタント業務契約書の内容とは明らかに相違している。)

控訴人主張の基本合意によれば、乙は、丙とのやり取り際し、合意事項を契約書という形で書面化し、報酬支払についても正規に領収書発行を求めるなど相応に慎重な対応を取ったといい得るが、丙から示された本件各契約書及び本件各領収書の作成名義は、前記2(4)イ、同(5)イ及び同(6)イのとおり、丙本人でなく、法人名ないし代表者名のいずれも乙にとって心覚えがないものであって、かつ、押捺された角印及び丸印が第三者名義のものであるなど契約書としての基本的体裁すら備えておらず、その内容も、一部の契約書については報酬額の記載が実体と相違するなど明らかな疑義があるものであった。それにもかかわらず、企業の経営者として相応の経験を有する乙が、前記2(4)イ、同(5)イ及び同(6)イのとおり、丙から、自らはFの代理人であるなどの説明を受けるのみで、丙と同社等との関係等を問い質すことをせず、丙の代理権を証する書類等を確認しないまま、かつ、前記の契約書の不備や内容の齟齬等を指摘し修正させることも怠って、一見して不体裁な契約書及び領収書をそのまま受領し、不自然な態様による多額の本件各金員の支払に応じたことになる。

乙は、控訴人としては、要は丙の働きにより受注奏功の結果を得ればよく、契約書の名義の如何等については、相手方の都合によるものと考えて深く詮索することを控えたにすぎないのであり、ブローカーないしコンサルタントを相手として交渉する際には、ままあ

ることである旨を供述する（証人乙）が、そのような契約書等の形式や内容の不備を軽く見る態度は、先に指摘したとおり、乙において、丙との交渉開始の当初に、あえて契約書等の作成を求めるなどして慎重な対応をしていたという自身の説明内容に明らかに整合しない。また、前記2（4）イのとおり、本件C工事に係る金員支払に際し、乙の指示により、控訴人からの支出に係る支払依頼書に支払先を有限会社Mとする記載がされるなどしたことに照らし、予め丙から乙に対し同社を支払先とするよう指示がされていた可能性を指摘できるが、一方で、乙は、なぜそのような支払先が記載されているのか説明できないとも証言しており（証人乙）、到底、腑に落ちるものではない。

そうすると、乙は、本件各契約書及び本件各領収書が真実のものでなく、架空のものであることを認識していたというほかなく、国税通則法68条1項にいう事実を隠蔽し、又は仮装する意図があったものというべきである。

5 各処分_の適法性について

(1) 本件各法人税更正処分について

前記3（4）に認定説示したとおり、本件各工事原価を本件各事業年度における控訴人の所得の計算上、損金の額に算入することはできず、これを前提に計算すると、控訴人の本件各事業年度の所得金額又は欠損金額、翌期に繰り越す欠損金額及び納付すべき法人税額は、本件各法人税更正処分と同額となる（弁論の全趣旨）から、本件各法人税更正処分は、いずれも適法である。

(2) 本件法人税賦課決定処分について

前記4（2）に認定説示したとおり、控訴人について国税通則法68条1項に該当する行為があったと認められ、これを前提に計算すると、本件法人税賦課決定処分と同額となる（弁論の全趣旨）から、本件法人税賦課決定処分は、適法である。

(3) 本件復興特別法人税更正処分について

前記（1）のとおり本件各法人税更正処分はいずれも適法であり、これを前提に計算すると、本件復興特別法人税更正処分と同額になる（弁論の全趣旨）から、本件復興特別法人税更正処分は、適法である。

(4) 本件復興特別法人税賦課決定処分について

前記（2）のとおり、控訴人について国税通則法68条1項に該当する行為があったと認められることから、これを前提に計算すると、本件復興特別法人税賦課決定処分と同額になる（弁論の全趣旨）から、本件復興特別法人税賦課決定処分は、適法である。

(5) 本件各消費税等賦課決定処分について

本件各消費税等更正処分は適法であり、前記4（2）に認定説示したとおり、控訴人について国税通則法68条1項に該当する行為があったと認められ、これを前提に計算すると、本件各消費税等賦課決定処分と同額になる（弁論の全趣旨）から、本件各消費税等賦課決定処分は、適法である。

(6) 本件青色申告承認取消処分について

前記4（2）で認定説示したとおり、控訴人について法人税法127条1項3号に該当する行為があったと認められることから、本件青色申告承認取消処分は、適法である。

6 その他、原審及び当審における当事者双方の主張に鑑み、証拠を検討しても、当審における上記認定判断を左右するには足りない。

第4 結論

以上の次第で、控訴人の本件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結論において相当であって、本件控訴は理由がない。

よって、主文のとおり判決する。

広島高等裁判所第3部

裁判長裁判官 西井 和徒

裁判官 絹川 泰毅

裁判官 澤井 真一