

広島高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消等請求控訴事件

国側当事者・国(益田税務署長)

令和4年1月28日棄却・確定

(第一審・広島地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、令和3年6月8日判決、本資料271号-73・順号13575)

判 決

控訴人	A株式会社
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	中田 憲悟
同	毛利 圭佑
同	久保 豊年
同	渡邊 直樹
同	吉谷 光弘
同	三保 友佳
被控訴人	国
同代表者法務大臣	古川 禎久
処分行政庁	益田税務署長
	中野 和則
被控訴人指定代理人	大澤 貴司
同	青山 耕治
同	正木 一紀
同	加藤 正志
同	福田 浩幸
同	和久里 亮一
同	柳屋 孝太

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 益田税務署長(処分行政庁)が平成28年3月28日付けで控訴人に対してした次の(1)から(8)までの各更正処分及び各重加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。
  - (1) 控訴人の平成24年10月1日から同25年9月30日までの事業年度についての法人税の更正処分のうち納付すべき税額4964万2500円を超える部分及び重加算税賦課決定

処分

- (2) 控訴人の平成25年10月1日から同26年9月30日までの事業年度についての法人税の更正処分のうち納付すべき税額9359万7000円を超える部分及び重加算税賦課決定処分
- (3) 控訴人の平成24年10月1日から同25年9月30日までの課税事業年度についての復興特別法人税の更正処分のうち納付すべき税額499万6500円を超える部分及び重加算税賦課決定処分
- (4) 控訴人の平成25年10月1日から同26年9月30日までの課税事業年度についての復興特別法人税の更正処分のうち税額939万1500円を超える部分及び重加算税の賦課決定処分
- (5) 控訴人の平成23年10月1日から同24年9月30日までの課税期間についての消費税及び地方消費税の更正処分のうち、納付すべき消費税額528万0900円を超える部分及び納付すべき地方消費税額132万2000円を超える部分並びに重加算税の賦課決定処分
- (6) 控訴人の平成24年10月1日から同25年9月30日までの課税期間についての消費税及び地方消費税の更正処分のうち、納付すべき消費税額1900万6700円を超える部分及び納付すべき地方消費税額475万1600円を超える部分並びに重加算税の賦課決定処分
- (7) 控訴人の平成25年10月1日から同26年9月30日までの課税期間についての消費税及び地方消費税の更正処分のうち、納付すべき消費税額3847万7900円を超える部分及び納付すべき地方消費税額993万7000円を超える部分並びに重加算税の賦課決定処分
- (8) 控訴人の平成26年10月1日から同27年9月30日までの課税期間についての消費税及び地方消費税の更正処分のうち、納付すべき消費税額268万5600円を超える部分及び納付すべき地方消費税額67万7900円を超える部分並びに重加算税の賦課決定処分

3 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、略語は原判決の例による。）

1 事案の要旨等

本件は、建設業等を営む控訴人が受注したマンション等の新築工事の工事原価について、処分行政庁が、架空の経費を上乗せして計上した部分が含まれており、当該上乗せ部分は、法人税及び復興特別法人税の所得金額の計算上、損金の額に算入することはできず、また、消費税及び地方消費税（消費税等）の計算上、当該支出について仕入税額控除の対象に含めることも許されないなどとして、平成25年9月期及び平成26年9月期についての法人税、平成25年9月課税事業年度及び平成26年9月課税事業年度についての復興特別法人税並びに平成24年9月課税期間ないし平成27年9月課税期間についての消費税等につき、それぞれ更正処分（本件各更正処分）をするとともに、併せて、控訴人が隠蔽・仮装に基づく過少申告をしたとして、重加算税賦課決定処分（本件各賦課決定処分）をしたところ、これに対し、控訴人が、上記上乗せ部分は、上記工事を紹介してくれた人物（W）に対する紹介料（情報提供料）等の支払であり、上記工事のために必要な支出として損金の額に算入し、また、仕入税額控除の対象に含めることが許されるべきであるなどと主張して、本件各更正処分のうち控訴人が主張する納付すべき税額を超える部分の取消しと、本件各賦課決定処分

の取消しを求める事案である。

原審は、控訴人の請求を棄却し、これに対し、控訴人が本件控訴を提起した。

2 法令等の定め概要等、前提事実、争点及びこれに対する当事者の主張は、次のとおり補正し、後記3のとおり当審における控訴人の補充主張を加えるほかは、原判決の「事実及び理由」の第2の2ないし4に記載のとおりであるから、これを引用する。

- (1) 原判決4頁24行目の「同法61条の4第3項」を「平成26年法律第10号による改正前の措置法61条の4第3項」に改める。
- (2) 原判決5頁10行目の「もの」を削る。
- (3) 原判決6頁9行目の「14条」を「44条」に改める。
- (4) 原判決14頁3行目の「措置法61条の4第3項」を「平成26年法律第10号による改正前の措置法61条の4第3項」に改める。
- (5) 原判決16頁11行目の「作成」を「記載」に改める。
- (6) 原判決16頁25行目の「65条」を「68条」に改める。

3 当審における控訴人の補充主張

(1) 争点(1)(損金算入の可否)について

ア Wに支払った紹介料が工事原価に該当すること

完成工事原価には「受注又は引渡しをするために直接要した全ての費用」(法人税基本通達第2章第2節第1款2-2-5)が含まれる。Wに対して支払った紹介料は、控訴人に過大な負担とならないよう、本件各工事代金に上乘せし、一部は施主に転嫁されているのであって、紹介料を支払っても控訴人には一定の粗利益が生じている。そうであれば、工事代金のみを基準として、例えば、紹介料が極めて高額であるとか、本件各工事での利益を度外視したとかということとはできない。控訴人としては、広島においては、Wとは無関係に比較的大規模な工事の受注実績を作って今後の広島営業活動を活かそうとしていたのであって、Wとの継続的な関係の構築を図って紹介料を支払ったわけではない。

控訴人は、Wとの間では、工事の受注を停止条件とし、紹介料を支払っても一定の利益を確保できることを確認しており、Wとの間で紹介料の支払につき具体的に交渉し、Wから施主に対して控訴人への発注を働きかけるという具体的な役務も想定していた。したがって、紹介料の金額につき交渉しなかったとか、具体的にいかなる役務にどのような基準で対価が決まったのか定かでないとかいうことはできない。

イ Wに支払った紹介料は交際費等には該当しない。

損金は、原則として全ての費用と損失を含む広い概念であり、必要性の要件を満たせばよく、通常性の要件を満たす必要はない。控訴人は、紹介料の支払によって、本件各工事を受注し、利益を確保しているのであるから、収益との関連性があり、必要性が認められる。したがって、限度額の定めのある交際費等に該当しない限り、損金計上が認められる。原審は、情報提供料通達の3要件に単純に当てはめているだけで、措置法の法解釈に基づいて交際費等に該当するか、提供された方法や役務の内容から正当な対価の支払に該当するか、実質判断をしておらず、通達に基づく課税といえ、租税法律主義(憲法84条)、特に課税要件法定主義に違反する。控訴人のWに対する紹介料の支払は、紹介や発注働き掛けという情報又は役務の提供の対価であり、これによって控訴人は相応の粗利益を上げ、広島での施工実績を作ることもできたのであって、Wの働きによる有形無形の利益は大き

かった。上記紹介料は、情報又は役務提供の対価との関係で適正な相関関係を有している。対価性を認めるためには、給付と一般的・抽象的な役務提供との関連性が存在すれば足りるから、対価性も十分である。交際費等であれば、支出する法人の側で取引関係の円滑な進行を図る目的を有し、それが客観的な法人の活動の一環として認められる目的として支出されていること、又は相手方がそれによって法人から利益を受けていると認識し得る客観的な状況下で支出されていることが必要であるが、Wは紹介料として支払を求めているのであるから、取引関係の円滑進行のための利益を供与されていると認識する客観的な状況にはなく、交際費等には該当しない。対価としての支払であれば、個別の収益と直接の関連がなくとも、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（法人税法22条4項）に照らしても会計上の費用として認められることは明白で、これは法人税法上の損金として認められるべきであって、以上の理が情報提供料通達のみに基づく判断でゆがめられてはならない。

仮に、紹介料として高額すぎるとしても、全体ではなく、通常の紹介料としての水準を超える部分のみ交際費等と認定すべきである。

## (2) 争点 (3) (仮装隠蔽行為の有無等) について

### ア 仮装隠蔽行為は存しない。

Wに対する紹介料の支払は実際にされていたから、支出の「仮装」はなかった。原価でないものを原価と仮装しても、勘定科目（費用）の仮装にすぎず、重加算税を課す事由となる「仮装」には当たらない。

### イ 仮装隠蔽行為と過少申告との因果関係は存しない。

国税通則法68条は、仮装隠蔽行為に基づいて過少申告が行われることを予定しており、仮装隠蔽行為と過少申告との間に因果関係を要する。勘定科目において、工事原価でないものを工事原価と仮装していても、費用としての損金性は認められる。本件においては、情報提供料通達によって交際費等に該当することとなり、その結果として損金算入が制限されて過少申告となったのであって、そのような結果となるには、仮装隠蔽行為があったというだけではなく、交際費等に該当し、それが限度額を超えるという条件が必要なのであるから、仮装隠蔽行為と過少申告の間には直接的な因果関係がなく、仮装隠蔽行為に基づき過少申告がされたとはいえない。このような場合にまで因果関係を認めると、例えば、福利厚生費として計上していたものが交際費等に当たると判断された場合も「仮装」していたことになって、重加算税の対象が不当に拡大する。

### ウ 控訴人に仮装隠蔽行為の故意はない。

仮装隠蔽行為には、それによって脱税をするという認識を故意として要する。勘定科目の仮装が行われ、結果的に過少申告となっているとしても、それは本来損金に該当するものが交際費等に該当すると認定され、限度額を超えたためであって、勘定科目の仮装だけでは過少申告の結果が生じない場合もあり得たのであるから、控訴人に故意があったとはいえない。

## 第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、控訴人の請求には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のとおり当審における控訴人の補充主張に対する判断を加えるほかは、原判決の「事実及び理由」の第3及び第4の1に記載のとおりであるから、これを引用する。

- (1) 原判決21頁1行目の「関わらず」を「かかわらず」に改める。
- (2) 原判決25頁2行目末尾に改行の上、次のように加える。

「被控訴人は、aはB新築工事にしか関わっておらず、その証言では、その余のD新築工事及びE新築工事ではWに対して紹介料が支払われたとは認定できないとも主張する。しかしながら、B新築工事については、aの証言によってWに対する紹介料の支払が認められるところ、その余の工事を含む本件各工事を通じて外注費等の水増しに関わる中間業者が用意されて本件各支出が行われており、架空の工事原価を計上する手法が類似しており、これらがいずれもWの指示に従ったものと具体的に述べる乙専務の陳述書（甲15）及び証言は、具体的で、上記事実にも即して、その陳述及び証言のとおり的事实を認定することができ、これらを踏まえると、B新築工事以外の本件各工事についても、同様の金銭の流れが推測される。」

- (3) 原判決27頁3行目の「前記」から5行目末尾までを「Wが施主を紹介し、控訴人に対する発注を勧めるなどの事実を勘案しても、前記①ないし③の事実と総合すると、正当な対価の支払に当たると認めるに足りない。」と改める。
- (4) 原判決28頁1行目の「作成」を「記載」に改める。
- (5) 原判決30頁9行目の「右表示」を「同表示」に改める。

## 2 前記第2の3の控訴人の補充主張に対する判断

- (1) 争点(1)(損金算入の可否)について

### ア 前記第2の3(1)アの補充主張(工事原価該当性)について

証拠(甲18ないし20、乙118、119)によれば、控訴人は、紹介料を支払った後であっても、7.0ないし8.8%の粗利益を確保していることは認められるが、原判決の「事実及び理由」の第3の2(2)ウのとおり、控訴人の乙専務は、今後の広島での受注につなげるつもりでWの言いなりに紹介料を支ったもので(甲9、15、原審証人乙)、その金額は本件各工事代金と比較して極めて高額であり(B新築工事につき水増し後の代金6億3400万円に対して紹介料9000万円、D新築工事の水増し後の代金3億7341万2496円に対して紹介料3000万円余り(最終的な支払額は2995万円)、E新築工事につき値引き後の代金9億2744万円に対して7100万円(最終的な支払額は5900万円)、3件の合計で紹介料1億7000万円余り)、Wの本件各工事に関する役務の提供だけでは多額に過ぎ、控訴人の利益の確保よりも今後の継続的な関係構築が優先させられていたと考えられる上、本件全証拠に照らしても、紹介料の金額が具体的交渉を経たとは認められず、Wのいかなる役務に対し、どのような基準で対価が定まったかは依然として定かでない。控訴人が工事代金を水増して紹介料の負担を施主に転嫁し、その結果として一定の粗利益を確保したとしても、そのような転嫁の有無、程度等をもって、紹介料が極めて高額であるという判断が左右されるわけではない。

そして、Wによる具体的な役務の提供やこれに関連するWからの支出については、控訴人からは具体的な主張や立証が提出されておらず、提出された証拠から判断する限り、本件各工事に関し、Wがその紹介料に相当するような具体的な役務の提供又はこれに関連する支出を行っていたと認めるのは困難である。

以上によれば、前記第2の3(1)アの補充主張を踏まえても、Wに対する紹介料が収益に直接かつ個別に対応するとはいえず、本件各工事の「受注又は引渡しをするために

直接要した」費用に当たるともいえない。

イ 前記第2の3(1)イの補充主張(交際費等該当性)について

(ア) 前記第2の2で引用した原判決の「事実及び理由」の第2の2(1)ウのとおり、情報提供料通達は、交際費等と情報提供料との区別に関し、交際費等に該当しない場合として、法人が取引に関する情報の提供又は取引の媒介、代理、あっせん等の役務の提供を行うことを業としない者に対して情報提供等の対価として金品を交付した場合であっても、「その金品の交付が正当な対価の支払であると認められるとき」を挙げ、その例として①その金品の交付があらかじめ締結された契約に基づくものであること、②提供を受ける役務の内容が当該契約において具体的に明らかにされており、かつ、これに基づいて実際に役務の提供を受けていること、③その交付した金品の価額がその提供を受けた役務の内容に照らし相当と認められることの各要件を全て満たす場合も挙げているところ、以上のような通達の内容は、措置法の定める「交際費等」(交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供給、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するもの)の解釈運用に当たり、交際費等に該当しないものを区別する基準を具体的に示したものとして、特段の事情がない限り、相当なものといえることができる。控訴人は、情報提供等を受けたときに支払う情報提供料は情報提供等に対する対価そのものであり、情報提供等を業とする者からの情報提供等か否かという区分には重要性がないと主張するが、情報提供等に対する正当な対価としての情報提供料と単なる謝礼の意味合いとしての交際費等を判別するに際し、支払を受けたのが情報提供等を業とする者であるか否かを考慮することは不合理なものではない。

したがって、Wに対する紹介料の交際費等への該当性について、情報提供料通達に従った判断をしても、措置法に基づかない判断になるものでも、租税法律主義や課税要件法定主義に反するものでもない。また、Wに対する紹介料が会計上の費用として認められるとしても、それが交際費等に該当する限り、損金として認められるのが措置法上の一定の限度に限られることが妨げられるものではなく、このことは、情報提供料通達のみに基づく課税にも、措置法に反する課税にも当たらない。

そして、前記1で補正の上、引用した原判決の「事実及び理由」の第3の2(3)のとおり、Wに対する紹介料は情報提供料通達が例示する各要件を全て満たす場合に当たるとは到底いえない。

もとより上記各要件は、「例えば次の要件の全てを満たしている等」との文言に照らすと、限定列挙ではなく、例示であると解する余地があり、そうであれば、上記各要件を全て満たさなくとも、「その金品の交付が正当な対価の支払であると認められるとき」に当たる場合もあり得ることとなるところ、このことを前提として、控訴人は、Wに対する紹介料は情報又は役務提供の対価との関係で適正な相関関係又は対価性を認めるに十分な関連性を有しているとも主張する。しかしながら、前記アのとおり、紹介料がWのいかなる役務に対しどのような基準で対価が定まったかは定かではなく、不自然に高額でもあり、見積書を水増しして施主に負担を転嫁した裏金から支払われていることにも鑑みれば、Wが施主を紹介し、控訴人に対する発注を勧めるなどの事実を考慮しても、そのような適正な相関関係又は関連性があるとはいえず、「正当な対価の支払」に当た

るとはいえない。

また、Wが「紹介料」として支払を求めていたとしても、Wが対価として担うべき役務の内容が定かでないことや、その額が控訴人の今後の広島での受注につなげるつもりでWの言いなりで定まった経過、本件各工事の代金額と比較して高額であることなど（前記ア）に照らすと、Wのいう「紹介料」は名目にすぎず、実質としては取引関係の円滑進行のための利益を供与するものであることが控訴人とWとの共通認識であったことがうかがえるから、交際費等を否定する理由にはならない。

(イ) 控訴人は、通常の見積りとして水準を超える部分のみ交際費等と認定するべきであると主張するが、紹介料がWのいかなる役務に対しどのような基準で対価が定まったかは定かでないから、役務に対応する通常の見積りを定める前提に欠け、これを超える部分の確定は困難である。Wに対する紹介料は特に内訳が定められておらず、本件各工事を契機に支払われているものの、前記アのとおり、本件各工事代金と比較して極めて高額であり、その金額は控訴人の今後の広島での受注につなげるつもりでWの言いなりで定まったもので、紹介料の金額が定まる過程では本件各工事での利益確保が十分に配慮されていたとはいえず、今後の継続的な関係構築が優先させられていたと考えられるから、全体として一体不可分なものといえ、これを可分性にあるものと認めることも困難である。

## (2) 争点 (3) (仮装隠蔽行為の有無等) について

### ア 前記第2の3 (2) アの補充主張 (仮装隠蔽行為の存在) について

前記第2の2及び前記1でそれぞれ補正の上、引用した原判決の「事実及び理由」の第2の3 (3) 及び第3の1 (1) イないしキの認定事実のとおり、控訴人、具体的にはその専務取締役で、広島営業所での業務全般を掌握する乙専務のもと、本件各工事において、Wから依頼されて概算見積書を作成したが、Wから多額の紹介料支払を要求されて、水増し額を上乗せした見積書を作成して、本件各工事を受注し、トンネル会社から水増し分を還流させるなどの方法で、本件各支出が、Wに対する紹介料支払ではなく、中間業者に対する支払で、正当な工事原価であるかのように装って、完成工事原価に計上し、損金の額に算入し、課税仕入れに係る消費税額として課税標準額に対する消費税から控除して確定申告をしているのであるから、本件各支出の支払先、支払事由等の課税標準等又は税額計算等の基礎となる事実を隠蔽し、実際とは異なる事実を仮装したことは明らかであって、控訴人による仮装隠蔽行為があったといえる。

国税通則法68条1項は、重加算税を課する要件として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蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき申告した旨を定めており、支出の存否ではなく、勘定科目(費目)を仮装することも、その結果、過少申告が生じ得る限り、課税標準等又は税額計算等の基礎となるべき事実の一部を隠蔽し、又は仮装したことにほかならないから、重加算税の対象となる仮装隠蔽行為になることは明らかである。

### イ 前記第2の3 (2) イの補充主張 (過少申告との因果関係) について

控訴人は、過少申告となった原因は、仮装ではなく、交際費等の損金算入制限であるかのように主張するが、仮装隠蔽行為によって、損金算入に制限がある交際費等が工事原価に仮装され、課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の一部が隠蔽又は仮装さ

れて、その結果として過少申告に至ったのであるから、偽装隠蔽行為と過少申告との間に因果関係があることは明らかである。控訴人の主張は、交際費等の損金算入の限度額を超えない場合を前提とした立論をするものであって、本件とは前提を異にし、採用できない。

控訴人は、福利厚生費として計上していたものが交際費等に当たると判断された場合を設例として、重加算税の対象が不当に拡大するとも主張するが、設例の場合にも偽装隠蔽行為がなければ重加算税が課されることはなく、重加算税課税の不当な拡大が生じるとはいえない。

#### ウ 前記第2の3(2)ウ(偽装隠蔽行為の故意)について

国税通則法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、又は偽装し、その隠ぺい、偽装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、それ以上に、申告に対し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではないから、納税者において、客観的に偽装隠蔽行為についての認識は必要とするが、租税を免れる認識までは要しないと解される(最高裁昭和●●年(〇〇)第●●号昭和62年5月8日第2小法廷判決集民151号35頁参照)。

前記アの方法による偽装隠蔽行為は、控訴人が、Wに対する紹介料支払の実態を隠すことを意図して行ったものであり、控訴人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を隠ぺいし、又は偽装したと認められる。

税を免れる認識までは要しないから、偽装隠蔽行為によって脱税するという認識ないし意図までは要しない。また、偽装隠蔽行為の時点では、Wに対する紹介料以外の交際費等の金額によっては限度額を超えず、過少申告にならない可能性が残っていたとしても、租税を免れる認識までは要しないから、偽装隠蔽行為に故意があることは阻却されない。

#### (3) 総括

以上によれば、控訴人の補充主張は、いずれも採用できない。

#### 3 結論

よって、原判決は相当であり、本件控訴は理由がないから棄却することとして、主文のとおり判決する。

広島高等裁判所第2部

裁判長裁判官 金子 直史

裁判官 光岡 弘志

裁判官 若松 光晴