

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(廿日市税務署長)

令和6年4月17日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・広島地方裁判所、令和●●年(〇〇)第●●号、令和5年7月31日判決、本資料273号・順号13869)

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	大澤 久志 白石 充孝 坂倉 敬済
被控訴人	国
同代表者法務大臣	小泉 龍司
処分行政庁	廿日市税務署長
同指定代理人	高部 統光 松原 康隆 松本 拓也 村岡 恭子 赤代 道郎 山口 昌則 高橋 詩織

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 処分行政庁が令和元年5月28日付けで控訴人に対してした、平成29年4月1日から平成30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2億1445万8291円を超える部分及び法人税額0円を超える部分並びに重加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 3 処分行政庁が令和元年5月28日付けで控訴人に対してした、平成29年4月1日から平成30年3月31日までの課税事業年度の地方法人税の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地方法人税額0円を超える部分並びに重加算税の賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要等(以下、略称は、特記する場合のほか原判決の例による。また、証拠番号中枝

番があるものについては、特記しない限り全ての枝番を含む。）

1 事案の概要

控訴人が本件事業年度の法人税等につき本件納税申告をしたところ、処分行政庁は、控訴人が株式会社B（B社）との間で締結した地上権設定契約においてB社が控訴人に対して支払う旨を合意した権利金5億円を隠ぺいし、その隠ぺいに基づいて本件納税申告をしたとして、法人税等に係る更正処分（本件更正処分）及び重加算税賦課決定処分（本件賦課決定処分）をした。

本件は、控訴人が、本件各処分が違法であると主張して、その取消しを求める事案である。

原審は、控訴人の請求をいずれも棄却したところ、控訴人が控訴した。

- ## 2 関係法令等の定め、前提事実並びに争点及び争点に関する当事者の主張は、次の3のとおり当審における控訴人の補充主張を付加するほか、原判決「事実及び理由」第2の2から4まで（原判決2頁19行目から15頁24行目まで）のとおりであるから、これを引用する。ただし、原判決を次のとおり補正する。

（原判決の補正）

- （1）3頁4行目から5行目の「地方法人税法」から5行目末尾までを「同法により地方法人税を納める義務があると定め、同法5条は、同法6条の定める基準法人税額を対象として地方法人税を課すと定めている。」に改める。
- （2）5頁5行目の「15億円を」の次に「控訴人に」を加える。
- （3）7頁13行目の「乙22」の前に「乙11（ただし、乙11の280を除く。）」を加える。
- （4）8頁6行目の「役務提供も」を「役務提供が」に改める。
- （5）13頁23行目及び24行目の各「収益」の前に「本件事業年度の」をいずれも加える。

3 当審における控訴人の補充主張

- ### （1）争点1（B契約の虚偽表示による無効性）について

ア C社が地上権の本件仮登記を有する本件土地①とほぼ重なる本件土地②に、所有者である控訴人が義務者となって設定したB社を権利者とする地上権（以下「平成29年地上権」という。）の本件登記があることによって、C社は地上権への抵当権設定ができなくなって金融機関から太陽光発電事業のための融資を受けることが困難になる。B契約は、本件登記を作出し、C社に上記のような圧力を加える目的で行われたもので、通謀虚偽表示に該当し無効である。

このことは、平成29年地上権が順位2番の地上権であって、C社を権利者とする本件仮登記がC社の一方的意思表示により本登記となった場合には順位1番の地上権と相入れないものとして効力が否定され、法的に無意味となるものであるから、平成29年地上権に対して5億円を支払うことは不合理であること、B社が設立後間もないペーパーカンパニーで本件事業に必要な巨額資金を調達できる会社ではなかったことから明らかである。

イ なお、B契約締結当時、甲は、乙をパートナーとして本件事業を行おうと考えていたが、B社を本件事業の主体とするつもりはなかった。他方、同契約締結当時、乙は本件事業を行いたいと強く思っており、そのためにはC社を排除する必要があったから、本件登記の登記費用を乙側が負担したことはB契約が虚偽表示であることを否定しない。

ウ 本件金銭は、平成31年合意書及び令和元年11月8日付け解約合意書において敷金で

あるとされており、同月 11 日には敷金として I 社に返還されているから、本件金銭が支払われたことは B 契約が虚偽表示であることを否定しない。

エ B 社が、平成 29 年地上権を実際に利用せず、本件事業に実質的に関わることがなかったことは、同地上権の設定の対価として権利金 5 億円を支払うとの B 契約が虚偽表示であることを裏付けている。

(2) 争点 2 (本件権利金の収益としての計上時期) について

最高裁判所平成 5 年 1 月 25 日第一小法廷判決・民集 47 卷 9 号 5278 頁に照らせば、ある収益をどの事業年度に計上すべきかについては、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという点のみに着目して判断されるべきではなく、権利の実現が未確定であるにもかかわらずこれを収益に計上するものでないかについての検討が必要である。この点、B 契約が有効であるとすると、同契約に基づき控訴人が負担する義務は、B 社が太陽光発電設備を所有する目的のために、本件土地②を使用可能な状態に置く義務であるところ、平成 29 年地上権は順位 2 番である上、先順位地上権者である C 社と控訴人は紛争状態にあったのであるから、本件登記を具備しても、本件土地②の引渡しは未了の状態では、控訴人の本件権利金請求権の実現は未確定であったというべきである。このことは、B 契約締結時点の乙の認識とも合致している。したがって、本件権利金による収益は本件事業年度の収益として計上すべきものでない。

(3) 争点 3 (重加算税の賦課要件の充足の有無) について

ア 争点 1 について主張したとおり、B 契約は控訴人と I 社との通謀虚偽表示によるものであるから、甲は、同契約時点において B 契約書に記載された本件権利金実際に支払われるとは思っていなかった。したがって、甲には、本件納税申告時点において、控訴人が本件権利金請求権を有しているとの認識はなかった。

イ B 契約が有効であったとしても、平成 29 年地上権は順位 2 番の地上権であり、本件仮登記が C 社の一方的意思表示により本登記となった場合に順位 1 番の地上権と相入れないものとしてその効力が否定されるものであるから、本件登記が具備されたからといって、甲が、B 社が確定的に平成 29 年地上権を得、控訴人が本件権利金請求権を確定的に得たと認識して、本件権利金を控訴人の収益として計上すべきものと判断することは困難であった。

ウ 甲が本件権利金に関し過少申告の意図を有していたのであれば、B 契約締結と同時、あるいは本件金銭支払前に本件金銭が権利金ではなく敷金であることを示す書面を作成するなどの行為に出るはずであるところ、甲がこのような行為をしていないことは、甲がそのような意図を有していなかったことを示している。したがって、甲には本件納税申告において過少申告の故意はなかった。

エ 本件確認書は、本件調査担当者から長時間にわたって署名押印を求められたもので、甲は、丙税理士から、本件金銭について一旦課税されたとしても、既に決定していた I 社への返金の際には減算される、修正申告をしなければ意味のない書類である旨説明を受けたことから、同担当者に早く帰ってほしいとの一念でこれに署名押印した。そして、3 日後には修正申告を行わないことを決断している。

本件確認書が作成されたのは本件納税申告の後であるし、大阪国税局法人課税課が発出した通知において、確認書のみで安易に重加算税を賦課することがないように留意が求めら

れているのであるから、甲が本件確認書を作成したことをもって重加算税の賦課要件の充足が認められるべきではない。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人の請求はいずれも理由がないものと判断する。その理由は、次のとおりである。

2 認定事実

原判決「事実及び理由」第3の1（原判決15頁26行目から22頁13行目まで）のとおりであるので、これを引用する。ただし、原判決を次のとおり補正する。

（原判決の補正）

- (1) 16頁22行目から23行目の「乙21」の前に「乙7、」を、同26行目「●●」の次に「字」をそれぞれ加える。
- (2) 17頁25行目の「その頃」から18頁2行目「あったこと、」までを削る。
- (3) 19頁13行目の「丁司法書士に対し、」の後に「I社から借り入れた金銭で、同社の名義で、」を加え、21行目の「他の取引先」を「、乙に対し本件金銭を支払うよう求めてきた上、I社ないしB社とは別の取引先」に改める。
- (4) 20頁2行目の「その中で」から3行目の「約した」までを「同日、控訴人との間でC社合意及びC社地上権設定予約契約を解約した」に改める。
- (5) 20頁14行目の「(乙22、乙23、乙32)」を「この文言は、甲が平成31年合意書の案を乙に提示したときから、甲の意向により案文に盛り込まれており、乙は、本件金銭を返還されないものとして支払っていたところ、同文言はこれを将来返還されるものと変更するものであったことから、当該文言どおり合意した。なお、乙は、令和元年9月25日の本件調査担当者からの調査（質問）において、上記事実について供述しており、B契約が控訴人と通じてした実態を伴わない虚偽のものであるとは供述していなかった。(乙22、乙23、乙32、乙51)」に改める。
- (6) 20頁20行目の「原告は、」の後に「他社との間で売電事業を進めることとし、」を加え、23行目から24行目の「(乙34)」を「(乙22、乙34)」に改める。
- (7) 21頁1行目冒頭から2行目末尾までを次のとおり改める。
「サ 控訴人は、令和元年11月11日、I社に対し、控訴人が敷金として預かっていた金銭として5億円を返還した(甲7、乙35、乙36)。」
- (8) 21頁18行目の「提示しなかった。」の後に「本件納税申告に係る確定申告書及びその前提となる控訴人の総勘定元帳は丙税理士が作成したが、そのいずれにも本件金銭に関する記載はなく、甲が収入として丙税理士に伝えていた船舶のリース代162万円のみが本件事業年度の売上として計上された。」を、同行の「乙27、」の後に「乙37、乙38、」をそれぞれ加える。
- (9) 22頁1行目の「記載されてとおり」を「記載のあるとおり」に改め、同行の「乙43」の後に「。甲を調査対象者とした調査報告書の記載内容は、本件各処分に対する審査請求や本件訴訟における控訴人の主張及び甲の供述と基本的に同一であること等に鑑みると、上記報告書に記載されたやり取りがされたと認めることができる。」を加える。
- (10) 22頁12行目の「丙」の後に「税理士」を加え、同行から13行目の「(甲5の3、甲13、甲15、証人丙)」を「もっとも、甲は、同月27日付けで、広島地方検察庁に対し、

本件調査担当者が甲に執拗に本件確認書への署名押印を求めるなどしたことが公務員職権濫用罪に当たるなどとして、刑事告訴した。なお、同告訴に関しては、その後不起訴処分がされた。(甲5の1、甲5の3、甲13、甲15、証人丙)」に改める。

3 認定事実(前記2において原判決を補正して引用したもの。以下同じ。)に関する補足説明

(1) 上記認定事実のうちB契約締結の経緯等((2)イ)及び本件金銭の支払の経緯等((2)オ)は、控訴人の主張及び甲の供述等とは異なる内容の乙の質問応答記録書における供述(乙22、乙46、乙51。以下、併せて「乙供述」という。)に基づくところ、控訴人は同供述の信用性を争うので、この点について述べる。

(2) B契約締結の経緯等について

ア 乙供述においては、B契約締結の経緯について、認定事実(2)イで認定した事実に沿う供述がされている。その内容は、控訴人も主張するように、当時、乙が本件事業を行うことを強く希望していたとの事実や控訴人がその後も乙と本件事業を進めるための合意等をしていること(認定事実(2)キ、ク)、I合意とB契約とで対象土地や事業内容等が一致していること(同(2)ア、イ)、本件事業の実施主体としてI社とは別の特別目的会社を設立することはあり得る方法であると認められること(原審における控訴人代表者。以下いずれも、控訴人代表者の供述は原審におけるものである。)等に照らし信用できる。

また、控訴人がかねてから登記手続申請等を依頼していた丁司法書士は、本件調査担当者に対し、B契約に本件権利金規定を入れたのは甲の指示によるとの供述をしているところ(乙26)、同供述の内容は、甲から契約書の文案作成を依頼された司法書士の業務の在り方として自然なものであるし、同司法書士が本件調査において、敢えて事実と異なる供述をする動機や事情は見当たらない。したがって、上記供述は信用でき、同供述に沿う乙供述も信用できる。

イ 控訴人は、甲が丁司法書士に本件権利金規定を盛り込むことを指示したことはない旨主張し、甲はこれに沿う供述等をする(甲14、控訴人代表者)。しかしながら、丁司法書士は、I合意書の作成には関与していないところ(乙26、弁論の全趣旨)、B契約の使用目的、地代総額や支払方法に関する規定がI合意の内容と一致していることからすれば、B契約書が契約当日に、契約当事者である甲から特段の説明なしに作成されたとは認め難く、その旨の甲の供述は信用できず、控訴人の上記主張は採用できない。

なお、控訴人は、丁司法書士が甲に契約書案を送付したとの供述や乙が甲からB契約締結の前に権利金5億円を返還しないものとして支払うこととする旨の連絡を受けたとする点について、裏付け資料がないから乙や丁司法書士の供述は信用性を欠く旨も主張するが、上記の点に関する裏付け資料が提出されていないことをもって、上述した同人らの供述の信用性が否定されるものではない。

(3) 本件金銭支払の経緯等について

ア 乙供述においては、本件金銭支払の経緯について、認定事実(2)オで認定した事実に沿う供述がされている。このうち、本件権利金を直ちに支払わなかった理由についての供述は、本件土地②の一部への所有権移転仮登記の存在、本件権利金には支払期限の定めがないところ、乙としては本件設備ID取得等のためにも資金を調達する必要があったこと(認定事実(2)ア、乙31。なお、本件金銭支払前にI社がC社と本件設備IDの譲渡について交渉していたことにつき甲14)等の客観的状況に合致しており信用できる。ま

た、本件金銭を支払った理由についても、同支払当時、控訴人には他の交渉相手が存在しており（甲14、控訴人代表者）、乙は本件事業の取得を強く希望していたこと等の客観的状況及び、平成30年8月頃、甲が乙に対し資金がないなら撤退してはどうかとの趣旨を告げていること（控訴人代表者）に合致しており、信用できるというべきである。

次に、本件金銭の性質について、乙は、本件金銭が振り込まれた翌日の調査において、I合意の敷金とB契約の本件権利金の中身は同じもので、返還を要するものが返還を要しないものへと変更になった旨及び本件権利金を前日に振り込んだ旨供述し（乙46）、令和元年9月の調査においても上記供述のとおりであることを確認するとともに、同調査の時点では平成31年合意により、返還を要する敷金に変更されたと申し出ている（乙51）。これに対し、令和3年8月の調査においては、I合意及びB契約を前提に、どの契約に基づくというのではない、「土地にからむお金」というおおまかな認識で地上権、敷金、地代といった区分は認識していないが、払うべき金銭であった旨供述し、他方、本件金銭の振込時期の説明としては、権利金の支払時期を決めていなかったことを含めた供述をしている（乙22）。本件金銭支払直後の調査及び令和元年の調査の当時は、控訴人とI社側とで本件事業に関する関係が継続していたことからすれば、これらの調査の際に乙が敢えて事実と異なることを述べたとは解し難く、上記各調査の際の乙供述は信用できるというべきである。そして、令和3年の調査の際の供述は、本件金銭支払後に本件金銭の性質について当事者間で変更合意がされたことや控訴人と税務当局が対立し、乙が控訴人から協力するよう求められていたことが影響したとかがわれる上、同調査の際の供述からも乙が権利金の支払を意識していたと認められるから、同調査の際の供述により先の調査における乙供述の信用性が否定されるものではない。

加えて、本件金銭が支払われた時期において、控訴人とI社側の間に存在したのはI合意とB契約のみであり、5億円の支払を要するのは前者に基づく敷金と後者に基づく本件権利金のみであるところ、B契約に基づいて本件登記がされていたことから、本件金銭の性質に関する上記乙供述には信用性が認められるというべきである。

イ 控訴人は、本件金銭はI合意に基づく敷金である旨及びB契約に基づく本件権利金は支払われるものではなかった旨主張し、甲は、本件金銭支払の前日に乙との間でI合意に基づく敷金の支払である旨を確認した等、これに沿う供述等をする（甲14、控訴人代表者）。

しかしながら、上記で認定説示したとおり、B契約における本件権利金規定が甲の意思に基づいて設けられたものであることからすれば、本件権利金が支払われるものではなかったとの甲の供述は採用し難い。また、本件金銭の支払の直前に甲との間でI合意の敷金を支払うことを明示的に確認していたのであれば、同支払の翌日に行われた本件調査において、乙が当該事実を本件調査担当者に告げるはずであるところ、乙供述ではそのような説明はされていない。これらによれば、乙が供述するとおり、本件権利金はI合意に基づく敷金と同一のものであり、本件権利金規定により返還しないものと合意されたと認めるのが相当である。

ウ（ア）控訴人は、本件金銭支払の経緯に関する乙供述につき、資金調達の準備をしたとの裏付け資料がないから、同供述の信用性はない旨主張するが、乙が代表者を務める会社から現実に本件金銭が支払われていることからすれば、上記裏付け資料のないこと

が同供述の信用性を阻害するとはいえない。

(イ) 控訴人は、令和元年9月の調査に対するI社の回答を、同調査に立ち会った同社の経営企画本部財務責任者であったP（以下「P」という。）が記載した文書（甲11の2）に、乙が、本件金銭が将来返還してもらえるものと考えており、発電所の稼働後は預け金（敷金）で処理しようと考えていると述べたと記載されていることから、上記調査の質問応答記録書（乙51）の内容は乙の述べた内容と異なる旨主張する。しかしながら、上記調査は本件金銭を敷金として後に返還するとの内容を含む平成31年合意がされた後に行われたものであり、上記認定のとおり、乙は同調査において平成31年合意をしたことを告げていることからすれば、P作成の上記文書はこれを記載したものと解される。したがって、同文書により乙供述の信用性が阻害されることはない。

(ウ) 控訴人は、乙が署名押印した平成31年3月19日付け陳述書（甲5の4）において、本件金銭が「I社と控訴人が締結した地上権設定の設定費用」であり、B社からの本件権利金の支払ではない旨を陳述していることを理由に、本件金銭の性質に関する乙供述の信用性を争う。しかしながら、同陳述書は、控訴人が本件調査担当者について行った告訴の添付資料として検察庁に提出したものであり（甲5の1）、その作成経緯等が不明である。また、その内容を見ても、B契約が、C社が控訴人の資産を仮差押えしていたため、控訴人所有の土地に保全をかける意味で地上権を設定したものであるといった、B契約が虚偽表示であるとの控訴人の主張に沿うような記載をしているが（甲5の4）、後述するとおり、B契約が虚偽表示であったとは認められない。したがって、上記陳述書の信用性は、先に認定した乙供述の信用性を否定するに足りるものではない。

(エ) 控訴人は、本件金銭の支払がI社において、太陽光売却建設仮勘定として処理されていること（乙30）から、本件金銭は返還を要しない本件権利金として支払われたものではないと主張する。しかしながら、上記経理処理は、I社において本件事業実施までに要する収支をL名義で支払ったものも含めて行うためのものと解することができ、I社が上記経理処理をしていることをもって、本件金銭の性質に関する乙供述の信用性が失われるとはいえない。

(4) 控訴人は、他にも縷々主張して乙供述の信用性を争うが、そもそも本件調査において作成された質問応答記録書は、本件調査担当者の質問とそれに対する調査対象者の回答が記載され、調査対象者は読み上げや閲覧により内容を確認した上で署名押印したものであり、その作成目的は税務調査における質問検査の結果を記録することにある。したがって、同記録書は、直接、民事訴訟の証拠とするために作成された陳述書とは異なるから、これを同一視し、調査対象者の反対尋問が行われていない以上、特段の事情がなければ同記録書における供述の信用性は認められない旨の控訴人の主張は採用できない。

B契約締結の経緯等及び本件金銭の支払の経緯等に関する乙供述が信用できることは、前記（2）及び（3）で説示したとおりであり、本件金銭支払後の事実によって、その信用性が左右されることもない。

4 本件更正処分の違法性

(1) 争点1（B契約の通謀虚偽表示による無効性）について

ア 前記認定事実によれば、B契約は、B社やその完全親会社であるI社が本件事業を行うには、本件土地②の利用権や本件設備IDを取得する必要があったことから、基本合意であるI合意に基づき、本件土地②について地上権を設定すると合意されたものであり、同契約の本件権利金規定は甲の意向により設けられたものであること、B契約に基づき本件登記が経由され、その登記費用がB社によりI社からの借入金により支払われた上、5億円という本件金銭が本件権利金規定どおりに控訴人に支払われたことが認められる。これらの事実によれば、B社はもとより控訴人においても、本件権利金規定を含むB契約を締結する意思に欠けるところがあったとは認められない。したがって、同契約が控訴人とB社との通謀虚偽表示に該当するとは認められない。

イ この点、控訴人は、ペーパーカンパニーであるB社に本件事業を実施させる意思はなかった旨あるいはB契約当時、B社がC社からH社の持分等の譲渡を受ける見通しは立っておらず、B社に順位2番の地上権設定の動機はなかった旨主張するが、甲の陳述（甲14）によっても、本件設備IDの譲渡の交渉が乙により続けられていたと認められること及び前記認定事実を照らし採用できない。

ウ 控訴人の当審における主張について

控訴人は、前記第2の3（1）のとおり、B契約がC社に圧力を加える目的で形式的にした無効なものであったと主張するが、前記アで説示したとおり、同契約が形式的なもので効力を持たないとは認められない。

控訴人は、平成29年地上権が順位2番の地上権であり、C社の本件仮登記が本登記となれば無意味になるものであったとして、その対価として5億円を支払うことの不合理性等を指摘するが、C社は、I合意やB契約締結当時、控訴人との間で訴訟に発展する係争状態にあったところ、本件土地②の所有権は控訴人が有しており、その許諾なくしては直ちに本件土地②の地上権の仮登記について本登記を経由し、同土地で本件事業を営むことはできない状況にあったのであるから、平成29年地上権が順位2番の地上権であることにより、それが同土地で本件事業を担おうとするI社やB社にとって無意味なものであったなどとは評価できない。

また、控訴人は、B社がH社から本件地位を取得しても、本件設備IDの再認定が必要となり売電価格の低下を招くため、B社として本件事業を営むことが困難であった旨も主張するが、甲が供述するように、本件事業を始めとする太陽光発電事業においては、その事業を営むことを目的とする会社を子会社（特別目的会社）として設立し、その株式ないし持分の譲渡をすることにより事業の譲渡をすることが通例的であったというのであり、そうであるとすれば、乙がB社又はI社として、H社の持分の譲渡を受け、B社が控訴人から設定を受けた地上権を意義あるものとすることも十分に考えられる。したがって、控訴人の上記主張は、B契約が通謀虚偽表示であることをうかがわせるものとはいえない。

控訴人は他にも種々の事柄を指摘して、B契約が通謀虚偽表示である旨主張するが、先に認定した事実を照らし採用できない。

エ 以上のとおりであるから、B契約が通謀虚偽表示により無効であるとの控訴人の主張は採用できない。

(2) 争点2（本件権利金の収益としての計上時期）及び小括について

ア 原判決「事実及び理由」第3の3（2）及び（3）（原判決26頁6行目から27頁2

0行目まで) のとおりであるから、これを引用する。ただし、原判決27頁7行目から8行目の「しかしながら、」の次に「権利金の支払と地代の支払との双方が定められている地上権設定契約においては、」を加え、9行目の「引渡しの対価」を「引渡しにより土地を使用ができることの対価」に改め、13行目末尾に「控訴人主張の法人税法基本通達(甲19)は、B契約のような地上権設定契約に係る収益について、控訴人主張のように取り扱うべきことまで定めるものとは解されない。」を加える。

イ 以上に対し、控訴人は、前記第2の3(2)のとおり主張する。

しかしながら、前記アで原判決を引用して説示したとおり、地上権は設定行為により成立する(民法176条)ところ、B社のための地上権設定の効果はB契約締結時に生じている上、本件登記が平成29年7月18日に具備されていることからすれば、遅くとも同日時点で、平成29年地上権設定の対価としての本件権利金請求権は権利として確定したとみるのが相当であり、控訴人主張の最高裁判所判例の基準によっても本件権利金による収入は本件事業年度に計上すべきものと認められる。

なお、平成29年地上権は順位2番であるものの、B契約締結時点では、前記認定事実(1)のとおり、控訴人はC社との契約を解除する意向であったと認められ、I合意やB契約はこれを前提として締結されたと認められるのであるから、平成29年地上権が順位2番であることは上記認定を覆すに足りない。

5 本件賦課決定処分 of 違法性

(1) 争点3(重加算税の賦課要件の充足の有無)について

原判決「事実及び理由」第3の4(原判決27頁22行目から31頁8行目まで)のとおりであるから、これを引用する。ただし、原判決を次のとおり補正する。

(原判決の補正)

ア 28頁9行目冒頭から29頁24行目末尾までを次のとおり改める。

「イ 前記アに照らし、本件を検討するに、前記前提事実及び前記認定事実によれば、控訴人は、土地の賃貸借や仲介等を目的とする株式会社であり、その代表者である甲も永年にわたり不動産業に従事していた者であったところ、甲は、I合意において敷金5億円とされていたものを、丁司法書士に指示して返還を要しない権利金5億円とするB契約書案を作成させた上で、控訴人とB社との間のB契約を締結したものである。そうすると、甲は、B契約締結当時、その旨明確に認識していたものというべきであるし、平成29年7月18日に本件登記手続が終了したことも、その直後頃に認識していたと認めべきである。これらによれば、甲は、遅くとも本件登記が具備された日には、控訴人が本件権利金請求権を確定的に取得したことを十分認識していたものと認めることができる。

以上に基づけば、甲は、控訴人の代表取締役として、控訴人の確定申告を依頼していた顧問税理士である丙税理士に委任して本件納税申告をするに当たり、B契約の存在を告げ、本件権利金請求権が存在することを説明すべきであったことになる。殊に、控訴人は、平成25年度の事業年度以前、法人税の申告をしておらず、平成27年度の事業年度以降における他の収入としても船舶のリース代があるという程度の資本金1300万円の株式会社であったにとどまり(甲3、乙1、乙42)、本件事業年度の上記リース代による収入も162万円にとどまっていたのに対し、本件権利金による収益は、こ

れらを遥かに上回るものであったのであるから、尚更である。ところが、前記認定事実によれば、甲は、丙税理士から本件事業年度の決算に関する総勘定元帳の作成等のために収益として計上すべき控訴人の収入について問われたのに対し、B契約書を提示するなどして同契約の存在を報告することはなかったものである。

そして、前記認定事実（3）イのとおり、甲がB契約書作成の経緯や本件金銭受領の経緯につき、本件調査の段階から本件訴訟に至るまで、事実とは認められない主張や供述をしていることに照らすと、甲が丙税理士に上記報告をしなかったことは、甲が、本件権利金を本件事業年度の収益として申告すべきものであることを認識しながら、確定的な脱税の意思に基づいて、これを丙税理士に秘匿し、丙税理士に過少な所得が記載された確定申告書を作成させ、これにより本件納税申告をしたものと見ざるを得ない。

このように、控訴人には、所得を過少に申告することを意図して、過少申告の意図を外部からうかがい得る特段の行動があったと認められるから、控訴人のした本件の過少申告行為は、国税通則法68条1項所定の重加算税の賦課要件を満たすというべきである。」

イ 30頁4行目冒頭から7行目末尾までを次のとおり改める。

「しかしながら、本件権利金を収益として計上しないことにより課税を免れようとする意思を有している場合に、同時に課税を免れない場合に備えた損金計上をしないことは不自然とはいえないから、控訴人の上記主張は上記認定判断を左右するものではない。」

ウ 30頁17行目冒頭から31頁2行目末尾までを次のとおり改める。

「しかしながら、B契約が企業間の契約であることからすれば、本件権利金への課税を免れるために控訴人の指摘するような隠ぺい工作が当然に行われるなどとはいえない。また、甲が本件調査担当者らに本件金銭の存在を報告したとしても、それは本件調査開始後のことであり、上記で認定した本件申告当時の甲の意図等に関する認定を覆すに足りる事実ではない。平成29年地上権の本件登記による公示についても、本件権利金請求権の存在が公示されるものではないから、同様である。以上によれば、控訴人の上記主張は採用できない。」

(2) 控訴人の当審主張について

ア 控訴人は、前記第2の3（3）アのとおり、B契約が通謀虚偽表示であることを前提とする主張をするが、同契約が通謀虚偽表示とは認められないことは前記4（1）において認定説示したとおりである。

イ 控訴人は、前記第2の3（3）イ及びウのとおり主張するが、これらの主張は、前記4（2）及び前記（1）において原判決を引用して説示したところに照らし採用できない。

6 以上の点のほか、原審及び当審における当事者の主張に鑑み、証拠を改めて検討しても、当審における上記認定判断を左右するに足りるものはない。

第4 結論

以上の次第で、控訴人の請求はいずれも理由がなく棄却すべきところ、これと同旨の原判決は相当であって、本件控訴は理由がない。

よって、主文のとおり判決する。

裁判長裁判官 倉地 真寿美
裁判官 山口 格之
裁判官 芝本 昌征