

- 主 文
- 1 原判決中、被控訴人が平成6年1月25日付けで控訴人の平成2年分所得税についてした更正処分に関する部分はこれを取り消す。
 - 2 控訴人の同処分の取消請求に係る訴えを却下する。
 - 3 その余の本件控訴を棄却する。
 - 4 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 被控訴人が、平成6年1月25日付けで控訴人の平成2年分所得税についてした更正処分（ただし、平成7年2月17日付け再更正処分により減額された後の部分）のうち、分離長期譲渡所得の金額金1億2998万円、納付すべき税額金3457万2100円を超える部分を取り消す。
- 3 被控訴人が、平成6年1月25日付けで控訴人の平成4年分所得税についてした更正処分のうち、総所得金額金1367万147円、納付すべき税額金282万200円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分（ただし、平成6年12月5日付け異議決定により一部取り消された後の部分）を取り消す。
- 4 被控訴人が、平成8年6月6日付けで控訴人の平成5年分所得税についてした更正処分のうち、総所得金額金1963万9718円、納付すべき税額金525万6700円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。
- 5 被控訴人が、平成8年6月6日付けで控訴人の平成6年分所得税についてした更正処分のうち、総所得金額金1848万4397円、納付すべき税額金405万500円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。
- 6 被控訴人が、平成8年6月6日付けで控訴人の平成7年分所得税についてした更正処分のうち、総所得金額金1795万6730円、納付すべき税額金376万5600円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。
- 7 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

次のとおり補正するほかは、原判決の「第二 事案の概要」に記載のとおりであるから、これを引用する。

- 1 原判決5頁9行目及び同下から8行目の各「広島」をいずれも削除する。
- 2 同6頁10行目の「前記(五)の各処分」を「前記(六)のみなし審査請求」と改め、同13行目の「広島」を削除する。
- 3 同7頁下から4行目及び同2行目の各「年度」をいずれも「年分」と改める。
- 4 同8頁5行目の「平成2年度中」を「平成2年中」と改める。
- 5 同9頁下から11行目の「時期は平成3年度」を「帰属時期は平成3年」と、同下から5行目の「本件権利金」を「本件権利金等」とそれぞれ改める。
- 6 同11頁下から3行目の「B」を「ヤマサン」と改め、同2行目の「委託し」の前に「Bに」を加え、同行の「支払手数料」を「管理委託手数料」と改める。

第3 当裁判所の判断

一 平成2年分所得税に係る更正処分の取消請求について

1 控訴人の平成2年分所得税の課税処分の経過は、原判決別表1の1のとおりである（前記前提事実9）。これによれば、控訴人の平成2年分所得税については、平成6年1月25日付け更正処分により納付すべき税額が5億2501万4600円と更正されたが、同更正処分は同年12月5日付け異議決定により一部取り消されて納付すべき税額が2億6454万7100円に減額された後に、平成7年2月17日付け再更正処分により納付すべき税額が4億3927万7100円に増額されており、平成6年1月25日付け更正処分がなされた後に、増額再更正処分がなされていることが認められる。

2 ところで、更正処分がされた後に、更正処分による納付すべき税額を増額させ、又は、純損失等の金額もしくは還付税額を減少させる等の増額再更正処分がされた場合には、当初の更正処分は、増額再更正処分の内容としてこれに吸収されて一体となり、独立の処分としての存在を失うに至るから、増額再更正処分のみが取消訴訟の対象となり、当初の更正処分を対象としてその取消しを求める訴えの利益はないものと解するのが相当である。

3 しかるところ、訴状によると、控訴人の平成2年分所得税の課税処分に関

する請求の趣旨及び原因の記載は次のとおりであることが認められる。

(1) 請求の趣旨

被告が原告の平成2年分所得税について平成6年1月25日付けでした更正(但し、平成7年2月17日付の再更正により減額された後の部分)のうち、分離長期譲渡所得の金額金1億2,998万円、納付すべき税額金3,457万2,100円を超える部分を取り消す。

(2) 請求の原因

ア 被告は、・・・別表1の平成2年分の分離長期譲渡所得の金額及び納付すべき税額について、「更正処分等」欄記載のとおり更正(平成6年1月25日付け更正処分を指す。)した(なお右更正処分は再更正処分(平成7年2月17日付け再更正処分を指す。))で一部取り消されている。)(請求の原因二2(1))

イ 原告は、・・・平成2年分及び平成3年分長期譲渡所得の金額から譲渡費用としてそれぞれ3億円ずつ控除したところ、被告は、・・・別表1の平成2年分の分離長期譲渡所得の金額及び納付すべき税額について、「更正処分等」欄記載のとおり更正した(なお右更正処分は再更正処分で一部取り消されている。))。

(請求の原因二2(2))

ウ 原告の平成2年分の所得税について被告がした更正処分(但し、再更正処分の一部取消し後の部分)・・・は、いずれも取り消されるべきものであるで、本訴に及ぶ次第である。(請求の原因三)

以上の訴状の請求の趣旨及び原因の記載からすると、控訴人が平成2年分所得税についての課税処分の取消訴訟の対象としているのは、被控訴人が平成6年1月25日付けでした更正処分であると解するのが相当である(訴状によると、控訴人は、平成4年分所得税についての更正処分の取消しも求めているところ、その請求の趣旨は、「被告が原告の平成4年分所得税について平成6年1月25日付けでした更正のうち、総所得金額・・・を超える部分及び過少申告加算税賦課決定(但し、平成6年12月5日付の異議決定により一部取り消された後の部分)を取り消す。」と記載されており、その取消しの対象が平成6年1月25日付け更正処分であることは明らかであって、その記載との対比からして、控訴人の平成2年分所得税についての課税処分の取消訴訟の対象も、平成4年分所得税の更正処分の場合と同様、平成6年1月25日付け更正処分であると解するほかないものというべきである。))。

もともと、訴状の請求の趣旨及び請求の原因第二、三項で、括弧書きでもって平成7年2月17日付け再更正処分のことが記載されているが、これは、当初の更正処分が異議決定により一部取り消されて納付すべき税額が5億2501万4600円から2億6454万7100円に減額され、その後、再更正処分により納付すべき税額が4億3927万7100円に増額されているにもかかわらず、異議決定により当初の更正処分が一部取り消されていることを見過ごして、当初の更正処分自体と再更正処分とを単純に比較して、再更正処分の納付すべき税額が当初の更正処分のそれより少ないことから、再更正処分を減額再更正処分と誤解し、減額再更正処分自体について取消しを求める利益がないことから、再更正処分により減額された後の当初の更正処分の取消しを求めているにすぎないから、再更正処分について括弧書きで記載されていることをもって、控訴人が、再更正処分自体を本件取消訴訟の対象としているものと解することはできない。

4 以上によれば、控訴人の平成2年分所得税について、被控訴人が平成6年1月25日付けでした更正処分の取消しを求める訴えは、訴えの利益を欠く不適法なものとして却下を免れないものというべきである。

なお、控訴人は、訴状の請求の趣旨第一項の括弧書き部分について、「減額された後の部分」は「増額された後の部分」の誤記であるから、平成2年分所得税についての取消訴訟の対象である処分は、平成7年2月17日付け再更正処分である旨主張する。しかしながら、同再更正処分を取消訴訟の対象としているというのであれば、これとは別個の処分である被控訴人の平成6年1月25日付け更正処分の取消しをも重複して求めていることとなるばかりでなく、再更正処分が本件訴訟の対象であるならば、端的に、「被控訴人が平成7年2月17日付けでした再更正処分の取消しを求める」旨記載すれば足りるから、単なる誤記と認めることは到底できず、控訴人の主張は採用できない。

二 争点3について

争点3に対する当裁判所の判断は、次のとおり補正するほかは、原判決の「第三 争点に対する判断」の「三 争点3について」に記載(原判決30頁下か

ら9行目から同32頁下から4行目まで)のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決30頁下から3行目の「本件土地を」を「平成2年7月31日、A土地を」と改める。

(2) 同31頁9行目の「ある支出」から同15行目までを次のとおり改める。「ある支出を不動産所得の必要経費として控除することができるためには、当該支出が、不動産所得を得るために直接に要した費用か、又は、不動産所得を生ずべき事業について生じた費用で、社会通念上、当該事業の維持・遂行のために客観的に必要又は有益であると認められる場合であることを要するものと解するのが相当である。」

(3) 同31頁下から10行目の次に改行して次のとおり加える。

「3 証拠(甲2ないし6, 7の2, 甲8の1ないし15, 甲14の1ないし6, 甲16ないし19, 44, 45の1ないし3, 甲49の1, 2, 甲67, 78, 乙2, 3, 7, 11, 乙13及び14の各1, 2, 原審証人C, 同D, 原審における控訴人本人)及び弁論の全趣旨によれば、次のとおり認められる。

(一) 控訴人は、本件土地取得後、造成工事を開始し、昭和46年ころまでにほぼ本件土地の原型が完成した。

(二) Bは、昭和46年に本件土地の管理を目的として設立され、数人の従業員を雇用していた。Bは、平成2年7月31日時点で、発行済み株式総数1万株(額面1000円)のうち74パーセントに当たる7400株を控訴人が筆頭株主として所有する同族会社であり、控訴人が代表取締役、控訴人の妻及び息子が取締役であった。

(三) Bは、昭和46年9月21日、広島県厚生信用組合から3000万円を借り受け、同債務を担保するため、本件土地につき根抵当権が設定され、登記された。控訴人は、同年12月20日、同組合から1000万円を借り受け、同債務を担保するため、本件土地につき根抵当権が設定され、登記された。

Bは、以上の債務をまとめ、さらに3000万円を借り増す形で第一勧業銀行から7000万円を借り受け、同債務を担保するため、昭和47年10月31日、本件土地につき根抵当権が設定され、登記された。

(四) Bが設立された当時、控訴人は、ビルを所有し、駐車場やレストランを経営しており、その事業資金については、控訴人所有の他の土地を担保に提供して融資を受けることもあった。

(五) 控訴人とBは、昭和47年までに本件土地の造成工事及び排水工事をほぼ完了させ、控訴人は、同年本件土地をBに賃貸し、Bは、その後、東洋工業、マツダ中販及び大協に転貸したが、東洋工業等は、本件土地を自動車保管場所として更地に近い状態で利用していた。

東洋工業等との賃貸借契約は、いずれもBの名義で締結され、マツダ中販からの賃料もB名義の口座に振り込まれている。

(六) 本件土地のうち3筆が保安林であったが、保安林のままでは建物を建築することができず、本件土地を事業用地とするためには、保安林の解除が必要であったところ、Bは、昭和59年に保安林解除の事前協議をし、昭和63年に同申請手続を行っている。

(七) 昭和47年以降東洋工業等に転貸するようになってからは、駐車場としての機能保持のため必要な工事は、転借人の費用負担で各転借人にさせており、Bが本件土地内部の工事をするとはなかったが、時折、周辺部分の法面が崩壊し、県道をふさぐことがあったので、Bがその復旧工事をしたり、保安林解除の際、法面や配水施設の整備等の工事をしている。

(八) Bは、前記(六)の事前協議の手続を株式会社日成林業コンサルタント(以下「日成林業」という。)に委託し、昭和59年10月4日及び昭和60年1月22日に各25万円を支払い、また、保安林解除申請手続を日成綜合株式会社(以下「日成綜合」という。)に委託し、昭和63年10月20日及び同年11月21日に各50万円を支払った。

(九) Bの昭和59年8月1日ないし昭和60年7月31日事業年度分及び昭和63年8月1日ないし平成元年7月31日事業年度分の総勘定元帳の雑費勘定に日成林業及び日成綜合に支払った前記委託料として合計150万円が記載されていたが、被控訴人からBに対し、Bが本来控訴人個人が負担すべき費用をBが負担し、会社の損金に算入するのは誤りである旨の指摘がなされ、Bは、前記各事業年度分の修正申告書を被控訴人に提出したが、雑費として否認された前記150万円は、各事業年度の総勘定元帳の仮払勘定に立替金として計上された。

(一〇) Bの顧問税理士Dの調査によると、Bの帳簿上、昭和59年6月末日時点で約6600万円の仮払金が残っており(本件土地に関する造成工事費に係る支出か否かは不明。)、同年7月時点では、そのうち5000万円が理由不明のまま借入金として振り替えられていた。D税理士は、実態を明確にし適正な経理処理をするため、第14期(昭和59年8月1日ないし昭和60年7月31日)元帳の仮払金勘定に振り替え分の5000万円分を戻し、新たに敷金勘定を設け、そのうち3000万円分を同勘定に振り替える処理をした。控訴人は、前記仮払金約6600万円全額が本件土地の造成工事費であると考えていたが、D税理士は、全額を造成工事費として捉えることは問題であると考え、約5000万円を造成工事費とすることとした。そこで、D税理士は、3000万円分を敷金名下に控訴人に差し入れる預託金としてBの資産とするべく、前記のとおり3000万円分を敷金勘定に振り替える処理をするとともに、本件土地の賃貸借契約書の作成を進言した。その結果、控訴人とBとの間で、控訴人がBに本件土地を賃貸し、Bが敷金3000万円を設定することを了解した旨の賃貸借契約書が作成された。

(一一) 前記(一〇)により、Bが差し入れたこととされた敷金3000万円は、その後Bに返還された。」

(4) 同31頁下から9行目の「3」を「以上によれば、」と、同4行目を「ことが認められる。」とそれぞれ改める。

(5) 同32頁下から13行目の「しているが」から同10行目冒頭の「し、」までを次のとおり改める。

「しているので、まず、Bが本件土地につき潜在的持分を有するか否か検討する。

(一) 前記3認定のとおり、本件土地につき、控訴人及びBが共同で造成等の工事を実施し、費用を支出していたことは明らかであるところ、控訴人は、昭和47年10月31日、本件土地につきBを債務者として、極度額7000万円の根抵当権が設定されている事実や控訴人とB間で作成された本件土地についての土地賃貸借契約書(甲9)の特約条項で、Bが本件土地につき約5000万円の造成工事費を投じている旨明記されている事実をもって、Bが本件土地につき少なくとも5000万円の費用を支出している旨主張し、原審証人D及び控訴人本人(原審)もこれに沿う供述をしている。

しかしながら、前記のとおり、Bが設立される以前には本件土地の原型はほぼ完成しており、昭和47年に東洋工業に転貸するに当たり工事をしたとしても、東洋工業等への転貸後、本件土地は、自動車保管場所として更地に近い状態で利用され、転貸借契約上、Bは、本件土地について整備・補修工事をする義務を負担しておらず、本件土地全体に及ぶような大規模な工事を行う必要はなかったことに照らせば、控訴人主張のような多額の費用を要する工事が行われたとは考えられず、他にこれを認めるに足る証拠はない。

Bが、東洋工業への転貸後に本件土地についてした工事は、前記のとおり、せいぜい法面の崩落の際や保安林解除の際の補修工事程度に過ぎず、それらの諸工事に要した費用は3000万円を上回るものではないと認められる(甲38)。

証人Dの証言や控訴人本人の供述は、本件土地につき根抵当権が設定されていたこと以外は、何ら客観的な裏付けのないものであり、前記のとおり、根抵当権設定当時、控訴人は、他に事業を営んでおり、同事業のために資金が使用された可能性も否定できないところであるから、同根抵当権設定の事実をもって控訴人らの供述を裏付けることはできず、同供述はにわかに信用することができない。

よって、控訴人の前記主張は採用できない。

(二) 前記認定のとおり、Bは、D税理士の指導に従って、仮払勘定に累積していた約6600万円のうちから3000万円分を控訴人に対する敷金として新たに設定したことは、支出先が不明であった仮払金の中から本件土地についての造成工事費用に関する支出を選別し、控訴人に対する権利性を明確化する意味を帯びるものであるといえるところ、Bは本件土地につき3000万円を上回らない額の造成工事費を支出したものとし認められないことは前記認定のとおりであるから、控訴人主張の潜在的持分は、既にこの敷金返還請求権に具現化され、これに尽きていたものというべきである。

そうすると、前記敷金は、本件土地をヤマサンに賃貸するまでに全額返還されているから、その当時、Bは、本件土地につき何ら経済的権利がなく、潜在的持分も認めることはできない(なお、Bの確定申告書に添付されている決算報告

書の貸借対照表（昭和62年8月1日ないし昭和63年7月31日及び平成3年8月1日ないし平成4年7月31日の各事業年度）には、Bが本件土地に関して造成工事費を支出したことに対応する資産の計上はなされていない。）。

したがって、控訴人が本件委託管理費の算定根拠として主張する地代要素の部分については、Bが本件土地について何ら経済的権利・潜在的持分を有しないものであるから、認めることはできない。

また、」

三 平成4年分ないし平成7年分各処分の適法性について

当裁判所も、同各処分はいずれも適法であると判断するが、その理由は、原判決の「第四 本件各処分の適法性」の二に記載（原判決33頁下から3行目から同34頁下から4行目まで）のとおり（ただし、同34頁14行目の「平成7年分」の次に「が」を加える。）であるから、これを引用する。

四 結論

よって、控訴人の本訴請求のうち、平成2年分所得税について被控訴人が平成6年1月25日付けでした更正処分の取消しを求める部分は、不適法な訴えとしてこれを却下すべきであり、その余の部分はいずれも理由がないからこれを棄却すべきであり、これと異なる原判決は不当であるので、原判決中、平成2年分所得税の更正処分取消請求に関する部分を取り消し、同請求に係る訴えを却下し、その余の本件控訴は理由がないから棄却することとし、訴訟費用の負担について行政事件訴訟法7条、民事訴訟法67条、61条を適用して、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 高 升 五 十 雄

裁判官 松 井 千 鶴 子

裁判官布村重成は、転補につき署名、押印することができない。

裁判長裁判官 高 升 五 十 雄