

大阪高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 賦課決定処分等取消請求控訴事件

国側当事者・国(兵庫税務署長)

平成28年6月17日一部認容・上告・上告受理申立て

(第一審・神戸地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成27年3月19日判決、本資料265号-50・順号12633)

判 決

|            |        |
|------------|--------|
| 控訴人(1審原告)  | 甲      |
| 同訴訟代理人弁護士  | 武田 純   |
| 被控訴人(1審被告) | 国      |
| 同代表者法務大臣   | 岩城 光英  |
| 処分行政庁      | 兵庫税務署長 |
| 指定代理人      | 栗原 圭   |
| 同          | 小銭 慎司  |
| 同          | 松山 修   |
| 同          | 中島 孝一  |
| 同          | 大串 仁司  |
| 同          | 辻 清人   |

主 文

- 1 原判決を次のとおり変更する。
- 2 (1) 処分行政庁が平成18年3月30日付けで控訴人に対してした原判決別紙第1の1「所得税処分目録」記載⑪の加算税賦課決定処分のうち76万7500円を超える部分を取り消す。  
(2) 処分行政庁が平成18年3月30日付けで控訴人に対してした原判決別紙第1の1「所得税処分目録」記載⑫の加算税賦課決定処分のうち27万円を超える部分を取り消す。  
(3) 処分行政庁が平成18年3月30日付けで控訴人に対してした原判決別紙第1の1「所得税処分目録」記載⑬の加算税賦課決定処分のうち116万6500円を超える部分を取り消す。  
(4) 処分行政庁が平成18年3月30日付けで控訴人に対してした原判決別紙第1の1「所得税処分目録」記載⑭の加算税賦課決定処分のうち35万9000円を超える部分を取り消す。
- 3 控訴人のその余の請求をいずれも棄却する。
- 4 訴訟費用は、第1、2審を通じてこれを37分し、その1を被控訴人の負担とし、その余を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 処分行政庁が平成18年3月30日付けで控訴人に対してした原判決別紙第1の1「所得税

処分目録」及び同別紙第1の2「消費税等処分目録」記載の各加算税賦課決定処分及び変更決定処分をいずれも取り消す。

## 第2 事案の概要

- 1 (1) 本件は、平成11年～同16年の各年分（以下「本件各課税年分」という。）の所得税及び平成11年～同15年の各課税期間（以下「本件各課税期間」という。なお、課税期間は各年1月1日～12月31日である。）に係る消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）について、処分行政庁から、いずれも平成18年3月30日付けで、それぞれ原判決別紙第1の1「所得税処分目録」及び同別紙第1の2「消費税等処分目録」（以下「処分目録」という。）記載の各加算税賦課決定処分及び変更決定処分（以下において各処分を処分目録記載の丸数字と課税年分又は課税期間及び税目を用いて「本件賦課処分等①〔平成11年分所得税〕」のように略称し、全体を「本件各賦課処分等」と総称するとともに、所得税及び消費税等ごとに「本件各所得税賦課処分等」及び「本件各消費税等賦課処分等」とそれぞれ総称する。）を受けた控訴人が、その各取消しを求める事案である。

(2) 原審は、控訴人の請求をいずれも棄却したことから、これを不服として控訴人が本件控訴を提起した。

- 2 前提事実（当事者間に争いがないか、後掲の証拠及び弁論の全趣旨により認定することができる事実）

(1) 後記(2)のとおり補正するほかは、原判決の「事実及び理由」の「第2 事案の概要」の「1 前提事実」（原判決2頁18行目～9頁14行目、151頁～166頁）のとおりであるから、これを引用する。なお、以下において原判決を引用するに際し、原判決の太字表記部分を全て通常の表記に改める。

(2) ア 原判決3頁11行目の「別紙第2の1」を「原判決別紙第2の1」と改める。以下において原判決を引用するに際し、原判決に「別紙」とあるのを全て「原判決別紙」と改める。

イ 原判決3頁26行目の「同各別紙」を「所得税課税処分一覧表及び消費税等課税処分一覧表」と改める。

ウ 原判決5頁2行目～3行目の「神戸地方裁判所」の後に「(以下「神戸地裁」という。)」を加える。

エ 原判決5頁5行目～6行目の「当庁」を「同庁」と、5頁6行目の「以下、事件を」を「以下、同刑事事件を」と、5頁7行目の「判決を」を「同刑事事件に係る判決を」とそれぞれ改め、同行目の「甲20」の後に「、弁論の全趣旨」を加える。

オ 原判決5頁20行目の「金額」を「納税申告」欄中「更正」欄の「金額」と、同行目の「上記」を「同」とそれぞれ改める。

カ 原判決7頁22行目の「科目・項目」欄のものを「科目・項目」欄の」と改める。

- 3 争点及びこれに対する当事者の主張

(1) 後記(2)のとおり補正し、後記4において「当審における控訴人の主張」を加えるほかは、原判決の「事実及び理由」の「第2 事案の概要」の「2 争点」（原判決9頁16行目～11頁3行目、198頁）及び「3 争点に関する当事者の主張」（原判決11頁5行目～37頁6行目、167頁～174頁11行目、189頁～192頁7行目、194頁～196頁6行目）のとおりであるから、これを引用する。

- (2) ア 原判決11頁13行目の「査察官」を「国税査察官（以下「査察官」という。）」と、12頁17行目の「神戸地方裁判所」を「神戸地裁」とそれぞれ改める。
- イ 原判決16頁12行目～13行目及び同頁16行目の各「原処分庁」をいずれも「処分行政庁」と改める。
- ウ 原判決20頁8行目の「両者は」を「隠ぺいし、又は仮装した部分と隠ぺいし、又は仮装されていない部分は、」と改める。
- エ 原判決20頁19行目の「各課税期間について」の後に「消費税等につき」を加える。
- オ 原判決21頁7行目の「同別紙各」を「本件各所得税内訳表中各「納税申告」欄の」と改める。
- カ 原判決21頁20行目の「同別紙各」を「本件各消費税等内訳表中各「納税申告」欄の」と改める。
- キ 原判決23頁8行目の「修正申告欄中」を「最終修正申告欄中」と改める。
- ク 原判決25頁11行目の「同額である」を「同額であるから」と、21行目の「別件訴訟」を「別件の租税債務不存在確認訴訟（神戸地裁平成●●年（〇〇）第●●号租税債務不存在確認等請求事件。以下「別件訴訟」という。）」とそれぞれ改める。
- ケ 原判決33頁20行目の「課税される税」を「賦課される税」と改める。
- コ 原判決33頁23行目の「納税者に不衡平ではない」を「不公平ではない」と改める。
- サ 原判決35頁17行目の「平成15年に行われた税務調査」を「平成15年税務調査」と改める。
- シ 原判決168頁19行目の「被告」の後に「の原審」を加え、22行目の「(被告主張額)から168頁24行目の「欄参照)」までを削る。
- ス 原判決171頁5行目の「～ニまで」を「～へまで」と改める。
- セ 原判決173頁10行目の「必要経費」から11行目の「する場合には」までを「必要経費を自己否認する場合には」と改める。
- ソ 原判決174頁9行目の「(被告第16準備書面第2、3、(1)イ(イ))」を削る。

#### 4 当審における控訴人の主張

- (1) 原判決には「種類外所得」の認定がなく、重加算税賦課決定の処分理由との間に食違があること

ア 原判決は、控訴人が、平成17年1月14日付け修正申告（平成11年～15年）及び同年7月20日付け修正申告（平成13年～15年分）において、機械的に所得を加算して修正申告した部分について、「何を申告したのか不明である」との判断を前提に「種類外所得」として重加算税の賦課決定処分がされていることを是認し、その処分は適法であると判断している。原判決は、上記各修正申告に対し、「何を是正したのかは不明である。」と判断しており、所得の種類を判断していないが、上記各修正申告に係る所得金額及び税額は、各年分の総所得金額及び税額の一部であるから、原判決のいう「最低総所得金額」のうちには上記各修正申告に係る「種類外所得」が含まれることになる。ところが、原判決が示す「最低総所得金額」に係る原判決別紙7の1の1～5記載の裁判所認定額をみると、「事業所得」等の記載はあるものの、当該各修正申告に係る「種類外所得」は存在しない。この点、上記「種類外所得」について重加算税を賦課したはずであるのに、上記原判決別紙7の1の1～5の中に「種類外所得」の金額が記載されていないのは矛盾である。

イ そもそも「種類外所得」という前提に立って、その所得金額に重加算税を賦課し得るのかも疑問である。一般的に、所得とは、経済的利得のことであり、この場合の所得とは種々雑多であり多岐にわたる。これに対し、所得税法での所得とは、所得税の対象（課税対象）となる総合課税の所得のことをいう。そして、所得税法は、総合課税の所得の種類を10種類に分類している（所得税法23条～35条）。したがって、「種類外所得」とは、所得税法に定める10種類の総合課税の所得外の所得のことをいうものと理解するほかなく、このような所得に課税する規定は、税法上存在しないのであるから、仮に、原判決が、控訴人が修正申告において申告した所得金額を「種類外所得」と認定するのであれば、これについて課税することはできず、重加算税を賦課することもできないというべきである。

ウ また、上記「種類外所得」は、税法上は「雑所得」に当たるから、それについて事業所得の仮装・隠ぺいが問題となる余地はないし、そのような雑所得は客観的には存在しなかったから、存在しない所得について仮装・隠ぺいが問題となる余地はない。

(2) 本件各最終修正申告は税法上効力を有しないこと

ア 本件各最終修正申告は、控訴人が身柄拘束中の拘置所において、あらかじめ査察官が下書きした修正申告用紙を丸写しする形で作成させられたものであり、前提となる会計資料も何ら手元になく、査察官からの説明もないままに署名押印したもので、控訴人の真意に出たものではなく、査察官もこのことを十分に知っていた。査察官が、控訴人が修正申告を希望した場合に備えて、拘置所内に申告用紙を持ち込んだことはともかく、査察官側であらかじめ修正申告の内容を具体的に指示する下書きまで作成して持ち込み、十分な説明もないまま、これを写し書きして署名することを強く迫る行為は、事実上の強要にほかならない。しかも、その内容は、控訴人の当初申告に多額の源泉徴収税の控除漏れがあることを確定的に把握しており、この点の反面調査まで行っていた査察官が、本件最終修正申告をさせるに当たって、このような控除漏れの事実を無視し、控訴人を意図的に誤った修正申告に導いている点で、内容的に見ても、明らかに過大な税額を申告させていた。したがって、本件最終修正申告書は、作成及び提出の経緯に関し、疑問があり、そもそも控訴人の意思に基づかないものとして、全体が無効である。

イ 控訴人の作成した最終修正申告書は、第五表の「修正前の課税額」欄に記載されるべき所得の種類が記載されておらず、修正申告としての記載要件を欠いているから、そもそも税法上の効力を有しない。この点、兵庫税務署職員は、上記の所得の種類を欄に手書きで加筆訂正を加え、修正申告書として完成させているが、納税者本人でもない職員が、控訴人に無断でこのような加筆訂正を行ったとしても、このような訂正は効力を有しない。これについて、被控訴人は、コンピューターを稼働させるための加筆であり、事務提要による加筆であると主張する。しかし、コンピューターは、不正の発見機能が備えてあり、最終修正申告書をコンピューターが受け付けないのは、それ自体、控訴人の最終修正申告書（査察官の下書きによるもの）が控訴人の真意に基づくものではないことを示している重要な間接事実であって、その内容に本質的な欠陥（修正申告として不可欠の記載事項の欠落）があるからにはほかならない。仮に、内容に不備や矛盾があり、申告書として受け付けられないのであれば、不備があるものとして無効と扱うか、納税者本人に訂正を求めべきであって、本人に訂正を求めると拒否される可能性があるなどの課税庁側の都合で、職員が最終修正申告書に勝手に手を加え、修正申告の内容を課税庁に都合のよいように変容

させてよいということにはならない。したがって、上記の改ざん部分は、控訴人の意思に反するものとして無効であり、このような改ざんがない限り、修正申告書としての記載要件を欠くこととなる本件最終修正申告書も、全体として無効である。

- (3) 本件各賦課処分等について総額主義は適用されず、理由の差替えは一切認められないこと  
原判決が、重加算税の賦課決定処分について、原則として総額主義の適用を否定したことは、妥当であるが、以下の点は不十分であるので、改められるべきである。

ア 処分の同一性は、処分理由ごとに判断されるべきであり、理由の差替えは一切認められるべきではない。原判決は、加算税の賦課決定処分について総額主義の適用を否定しておきながら、結論部分においては、理由の差替えを一切認めない趣旨ではなく、処分としての同一性が認められる範囲内では差替えが許されるとしている。しかしながら、重加算税のように納税者の「仮装・隠ぺい」という納税義務違反の態様に着目して賦課される不利益処分については、原判決も認定するように、処分の根拠とされた納税義務違反の態様が本質的内容とされているのであるから、処分当時に理由とされた仮装・隠ぺい行為が存在しないことが明らかになれば、当該賦課決定処分は、取り消されるべきである。したがって、処分の同一性は、処分理由ごとに判断されるべきであり、賦課決定処分を正当化するために、処分当時、理由とされていなかった仮装・隠ぺい行為を新たに付け加えることは、許されないと解するべきである。

イ 重加算税賦課の前提としての所得の認定については、同一年度の賦課決定処分の妥当性を判断する場合であっても、理由の差替えは許されるべきではない。重加算税の賦課決定処分の課税要件事実とは、①修正申告又は更正処分により増差税額が生じたこと、②増差税額が生じる原因となった過去の申告に「仮装・隠ぺい」があったことである。そして、過去の申告に「仮装・隠ぺい」があったか否かは、納税者の真実の所得をどのように認定するかという問題と不可分一体のものである。しかるに、その前提としての所得金額の算定に当たっては、処分当時の課税庁の計算を前提とせず、新たに取消訴訟で主張された事実を踏まえて算定し直し、理由の差替えも認めるというのでは、結局、加算税について総額主義の適用を認めるのに近い結果になりかねない。したがって、重加算税の賦課決定処分の適法性を判断するに当たっては、処分理由の差替えは一切認められるべきではなく、処分理由の中には「仮装・隠ぺい」行為の具体的態様のほか、処分当時に前提とした所得金額の認定の結果も含まれると解するべきである。すなわち、課税庁が賦課決定処分の当時に認定した所得の一部が存在しないことが判明した場合には、これを他の所得と差し換えるようなことは認められず、賦課決定処分の理由とした「仮装・隠ぺい」が存在しなかったものとして、当該賦課決定処分は取り消されるべきである。

- (4) 修正申告書に記載された所得金額が真実の所得に比して過大である場合に、その過大申告部分には重加算税は賦課されるべきではないこと

ア 重加算税の賦課決定処分の適法性の判断に当たっては総額主義の適用はなく、処分理由に一部でも誤りがあれば、その誤りの金額に対する賦課決定処分は取り消されるべきである。しかし、仮に、課税庁が、処分当時の計算方法によらず、取消訴訟において新たに判明した事情に基づき、納税者の総所得金額を計算し直し、主張することが許されるとしても、本件で控訴人が修正申告した所得金額は真実の所得を大幅に上回っており、このような過大申告部分について、重加算税は賦課されるべきではない。

イ（ア）原判決は、控訴人の所得金額について、「少なくともこの金額を下回ることはない」という「最低所得金額」であると断りつつも、原判決別紙7の1の1から同別紙7の1の6記載の「裁判所認定額」欄記載のとおりの所得金額を認定しているが、その認定は、次の点で誤っている。

（イ）必要経費額の認定の誤り

原判決は、控訴人の事業所得を過大に認定し、①青色専従者給与の額、②給与賃金（丙・戊）の額、③外注計算料の額が、それぞれ控訴人の事業所得に含まれると認定し、これらは、過少申告加算税及び重加算税の算定の基礎となる所得税額の算定の基礎となる課税要件事実当たると判示したが、上記の判断は、いずれも誤りである。

a 青色専従者給与について

青色専従者給与は、青色申告の承認申請を提出し、承認処分を受けている納税者において、税法上、必要経費に算入することが認められているものである。他方、青色申告の承認の取消しがあった場合には、青色専従者給与を必要経費に算入することができなくなるが、同取消処分は、青色申告承認処分の撤回にすぎず、同取消処分があったとしても、それだけで、青色専従者給与が所得金額になるわけではない。同給与が所得に算入されるためには、当該納税者が修正申告をするか又は所轄の税務署長が更正処分するという法的手続を行わなければならない。この点、本件でも、青色申告特別控除額については、青色申告の承認の取消処分を受けたことに基づき、最終修正申告の不動産所得において修正申告が行われている。

ところが、控訴人の事業所得に関連する青色専従者給与については、前記のとおり、これを否認する内容の修正申告はしておらず、これを否認する更正処分も行われておらず、単に青色申告の承認取消しがされただけであるから、これにより、青色専従者給与の額が所得金額に自動的に算入されることはない。したがって、当該青色専従者給与が控訴人の所得金額に含まれるとした原判決の認定は、誤りである。

b 給料賃金について

（a）原判決は、納税申告の必要経費のうち戊及び丙に対して支払われた給料賃金の額は架空給与であり、所得金額に含まれると判断した。しかし、控訴人は、上記給料賃金を必要経費として申告しており、納税申告制度のもとでは、控訴人による修正申告又は課税庁による更正処分がない限り、上記給料賃金は必要経費として取り扱われなければならない。本件では、控訴人が、上記給料賃金を事業所得として修正申告したことはなく、兵庫税務署長が上記給料賃金を事業所得に算入する旨の更正処分をしたこともない。したがって、被控訴人は、上記給料賃金を必要経費として取り扱う義務がある。

（b）上記給料賃金は、その支払実態からしても、必要経費として扱われるべきものであり、本来、否認されるべきものではなかった。

例えば、「戊分増額記載」の13年分120万円、14年分240万円、15年分240万円については、控訴人と戊との間における賃金支払に係る約束事のとおり、現実に支払がされている（甲67）。

c 外注計算料について

（a）Eへの外注計算料について、控訴人は、必要経費として申告しており、これを

事業所得と認める修正申告をしたことがないことは、架空給与の場合と同じである。また、本件では、その外注計算料を事業所得に算入する旨の更正処分も行われていない。したがって、被控訴人は、前記給料賃金と同様、上記外注計算料を必要経費として取り扱う義務がある。

- (b) 上記外注計算料は、その実態からしても、必要経費と認められるべきものであり、否認されるべきものではなかった。

上記外注計算料の支払先であるEは、控訴人の行う事業及び不動産賃貸業の補助業務を一体で行うことを業とする株式会社である。同社は、上記補助業務を遂行するために諸々の経費を現実に支払ってきたが、これらの経費については、控訴人から補助業務の対価として収受する金額によって賄われているという関係にあった。この関係を控訴人からいうと、Eに対して支払った外注計算料、不動産管理料等の費用は、同社が、控訴人の行う事業の補助業務を行うために支出した費用を負担したという関係にある。しかるに、原判決は、控訴人がEに対して支払った外注計算料は、控訴人の事業所得の増額分であると認定したが、原判決がそのような認定をするのであれば、Eが支払った必要経費についても、これを控訴人の必要経費と認定するの でなければ、辻褄が合わない。

原判決は、Eの不動産管理収入と賃貸収入については、これらを控訴人の不動産所得の増額分である旨認定していないが、これらの合計額は同社の必要経費の金額とほぼ同額であることから、実質的な不動産所得は増加しないことを踏まえて認定することを行わなかったものと推認される。このように、Eに対して控訴人が支払った補助業務の対価のうち不動産所得の補助業務の対価は必要経費である旨認定しながら、同社に支払った外注計算料のみが必要経費ではなく事業所得である旨認定するのは、合理性を欠いている。

なお、Eに対して外注計算料は支払われている（甲86）。

- (ウ) 収入金額の認定の誤り

原判決の所得の認定には、収入金額にも誤りがある。

- a 収入金額に関する被控訴人の見解の変遷

原判決が認定した最低収入金額と最終修正申告書記載の収入金額との間には食い違いがあり、このこと自体、被控訴人が主張する収入金額に合理性がなかったことを示す事情である。また、本件において、控訴人の事業所得の各年分総収入金額の結果をまとめた査察官及び大阪国税局財務事務官作成に係る報告書は、いくつか存在するが、それぞれの内容は一致していない。

- b 原判決が認定した最低収入金額

原判決が採用した各年分の最低収入金額は、被控訴人の原審第16準備書面の別紙2-1～同7-1記載の事業所得の売上金額と一致する。ところで、この売上金額は、消費税等及び控除すべき源泉所得税の金額を含めて算定された額であり、いわゆる内税方式の金額である。しかし、消費税等は租税債務であり、納期限までの間は一種の預り金にすぎない。納税者は、当該消費税額について売上金額から控除して申告することが認められており、これを売上高に計上しないことは、決して脱税ではない。しかるに、原判決認定の最低収入金額は、預り消費税という租税債務

の部分を含めた金額となっており、結論において過大である。原判決認定額から消費税相当額を除いた最低収入金額は、次のとおりである。

平成11年分 164,330,254円×100/105=156,505,003円

平成12年分 164,650,971円×100/105=156,810,448円

平成13年分 150,346,683円×100/105=143,187,317円

平成14年分 138,955,134円×100/105=132,338,222円

平成15年分 124,200,801円×100/105=118,286,477円

平成16年分 119,196,564円×100/105=113,520,537円

このような控訴人の主張に対しては、所得税の計算においては、消費税を含めた売上金額全部（いわゆる税込金額）を収入金額に計上し、他方で支払った消費税額を必要経費に計上するという計算方式（税込方式）も認められるとの反論が予想される。しかし、仮に、被控訴人が税込みの算定もあり得ると主張するのであれば、消費税等の納税申告に係る納税額は、その全額を必要経費として認定すべきである。しかるに、本件最終修正申告書では、このような消費税の必要経費への計上が正確に行われているとは考えられない。したがって、原判決では、収入金額の面からみても、控訴人の所得が過大に計算されている。

ウ 前記のとおり、原判決が認定した控訴人の所得金額には誤りがあり、所得金額が過大に計算されている。控訴人は、平成17年7月20日までに自主的に修正申告をしていたものであり、これは、控訴人自身の所得状況を勘案して行ったものであるから、控訴人の所得金額は、少なくとも自主的な修正申告の金額を超えることはない。

エ 原判決は、控訴人主張の必要経費を認めず、これらの必要経費額を全額事業所得に算入している。これ自体不当な判断であるが、原判決の認定によっても、平成12年分及び同16年分の所得金額については、「原判決認定額」が「最終修正申告額」を下回るという、いわゆる「逆転現象」が生じている。これについて、原判決は、原判決が認定した所得金額は、「少なくともこの金額を下回ることではない」という「最低所得金額」であって、これを上回る所得がないという意味ではないと述べるが、これらの認定額は、被控訴人が犯則調査で押収した全資料に基づいて、本件訴訟で主張している控訴人の所得金額をほぼ全面的に認めたものであって、控訴人において、これ以上の所得が存在することはあり得ない。したがって、控訴人の最終修正申告書に記載されている所得金額の中には原判決の認定によっても、明らかに過大申告となっている部分が存在する。

重加算税の賦課決定処分は、納税者が本来納付すべき税額を不正に免れたことに対する制裁として課せられる不利益処分であるから、その立法趣旨に照らしても、「納税者が税法上納付すべき税額を免れた（ほ脱税額が存在する）」ことが必要と解するべきである。したがって、納税者の当初申告が過少であり、その後に行った修正申告において真実の所得を上回る過大な所得金額を申告してしまった場合には、納税者が賦課決定処分取消訴訟において、過大申告となっている所得金額を主張立証すれば、その過大申告部分については、重加算税の賦課決定処分は取り消されるべきである。

(5) 修正申告書に記載された税額において、控除されるべき源泉徴収税額が控除されていない場合には、その源泉徴収税相当額の税額について、過大な申告となっており、加算税は賦課されるべきではないこと



- ア 原判決は、控訴人の最終修正申告の中に源泉徴収税額の控除漏れがあることは認めつつも、源泉徴収税額が売上げとしても申告されていなければ、結果的に申告された税額は過大にならないとし、控訴人の最終修正申告における収入金額に源泉徴収税額がいくら含まれているかは不明であると認定する。しかしながら、入金ベースで把握された収入金額の中に控除されるべき源泉徴収税額が含まれているかどうかは、入金分に対応する請求書を見れば容易に把握可能なものであって、被控訴人は、これらの請求書についても、全て押収し、分析していた。
- イ 修正申告書に記載された税額において、控除されるべき源泉徴収税額が控除されない場合は、それだけ税額が過大になっているから、それらについて加算税は課されるべきではない。
- ウ 原判決は、前記申告外源泉徴収税額は、本件各所得税最終修正申告においても申告の基礎とされていないと認定するが、控除漏れとなっている源泉徴収税額は、本件最終修正申告における売上金額の中に含まれており、所得金額の一部として申告されている。それにもかかわらず、その源泉徴収税額は、控訴人の納付すべき税額から控除されずに本件最終修正申告がされている。このように、所得の一部として申告された源泉徴収税額が税額として控除されずに本件最終修正申告がされた結果、控訴人が支払う必要のない増差税額を負担することとなっている。このような源泉徴収税の控除漏れにより過大な増差税額が生じたことは、控訴人が当初申告において所得税法どおりの処理を行っていなかったことや、その結果を査察官が是正しないまま申告させた結果生じたものであるとしても、控訴人が所得を「仮装・隠ぺい」したことにより生じたものではないことは明らかである。したがって、当該控除漏れにより過大に支払うこととなった税額については、「仮装・隠ぺいによらないことが明らかな税額」であり、重加算税は賦課されるべきではない。
- エ 原判決は、源泉徴収税の控除漏れの責任は控訴人にあり、真に納税者の責めに帰することができない客観的な事情があるということとはできないと判断する。しかしながら、本件各最終修正申告書の下書きは、被控訴人が作成したものであり、査察官は、当初の申告の多額の控除漏れがあることを知りながら、これを故意に無視し、これを一切是正させない内容の最終修正申告書に署名捺印させている。このような事実関係のもとでは、本件各最終修正申告において、源泉徴収税が正しく控除されなかった責任は、決して控訴人にあるとはいえず、むしろ被控訴人こそ、その責任を負うべきである。
- (6) 控訴人が提出した修正申告書は、更正を予知してされたものではないこと
- ア 本件では消費税についての調査は全くされておらず、課税庁側から修正申告の懲慥も全くなされていない。このような段階で更正処分が行われることはあり得ず、控訴人は、所得税の修正申告を行う際に自発的に消費税の修正申告も行っている。したがって、これについては更正があることを予知してされたものではない。
- イ 調査がされたからといって、課税庁が必ず更正処分を行うとは限らないのであって、「税務調査があった＝更正の予知があった」という短絡的な事実認定はされるべきではない。国税通則法65条5項は、仮に調査があったとしても、納税者が、更正があることを予知せずに修正申告をすることがありうることを法が予定していることを示しており、「調査＝更正の予知」と捉える見解（調査開始説）は、法文解釈としても無理がある。したがって、納税者から修正申告書が提出された場合において「更正の予知があった」といえるた

めには、調査により脱漏所得を発見するに至るか、又はその端緒となるべき資料が発見され、更正に至るであろうことが客観的に相当程度の確実性をもって認められる段階に達した後に、納税者が更正に至るべきことを認識したうえで修正申告をした場合を指すと解すべきである（客観的確定性説）。

本件では、犯則調査後に、控訴人において数回にわたる修正申告をし、その後に最終修正申告をしている。このうち雑所得を申告した修正申告については、そもそもこのような雑所得は存在せず、控訴人としては、犯則調査が継続されることによる顧客への迷惑や、刑事告発を回避するためにしたものである。したがって、課税庁が、このような存在しない雑所得について増額更正処分を行うことはありえず、控訴人としても、このような修正申告と同様の更正処分を受けるなどということは考えていなかったから、これらの修正申告は、決して更正処分を予知してしたものではない。

本件最終修正申告については、このまま修正申告を行わないでいると、査察官により刑事告発され、刑事処分を受けなければならなくなると言われたため、やむを得ずしたものであり、真実そのような所得があると思ってした申告ではない。現実にも本件最終修正申告は、真実の所得よりも相当に過大になっており、控訴人としては、重い刑事処分を回避したい一心で、やむなく修正申告に応じたにすぎないから、課税庁がこのような更正を行うことは絶対にできないはずだと考えていた。したがって、控訴人としては、将来、確実に更正に至るであろうということを認識していたわけではなく、本件の修正申告書は、更正の予知があつてしたものとはいえない。

ウ 平成13年分～平成15年分について平成16年11月20日に行った修正申告における事業所得の消費税等益税額の部分について、被控訴人は、更正する予定がなかったから更正を予知してされたものではない。

### 第3 当裁判所の判断

1 争点1（本件各最終修正申告の効力）、同2（調査を欠くことによる違法）及び同3（更正予知）について

(1) 後記(2)のとおり補正するほかは、原判決の「事実及び理由」の「第3 争点1～3（加算税賦課要件の有無）に対する判断」（原判決37頁8行目～62頁10行目、153頁～163頁、198頁）のとおりであるから、これを引用する。

(2) ア 原判決42頁20行目の「神戸地方裁判所」を「神戸地裁」と改める。

イ 原判決43頁21行目の「当庁」を「神戸地裁」と改める。以下において原判決を引用するに際し、原判決に「当庁」とあるのを全て「神戸地裁」と改める。

ウ 原判決45頁25行目の「租税債務不存在確認訴訟」から26行目の「請求事件」までを「別件訴訟」と改める。

エ 原判決46頁1行目の「判決を受けている」から同頁2行目までを次のとおり改める。

「判決を受けた。控訴人は、同判決を不服として控訴したが（大阪高等裁判所平成●●年（○○）第●●号）、同裁判所は、平成26年1月●日、控訴棄却の判決をした。さらに、控訴人は、最高裁判所に対し、上告受理の申立てをしたが（同裁判所平成●●年（○○）第●●号）、同裁判所第二小法廷は、平成27年5月●日、不受理決定をし、別件訴訟の判決は確定した。（乙366、390、406）」

オ 原判決52頁25行目の「出納帳記載額」を「本件出納帳記載額」と改める。

- カ 原判決53頁19行目の「本件最終修正申告」を「本件各最終修正申告」と改める。
- キ 原判決55頁1行目の「前記ウ(イ)」を「前記ウ(エ)」と改める。
- ク 原判決57頁4行目の「なお、」から6行目までを削る。
- ケ 原判決58頁5行目の「申告表」を「申告書」と改める。
- コ 原判決60頁16行目の「同項」を「国税通則法65条5項」と改める。

2 争点4（総額主義の適用の可否）、同5（仮装・隠ぺい行為の有無等）及び同6（正当な理由の有無等）について

(1) 後記(2)のとおり補正するほかは、原判決の「事実及び理由」の「第4 争点4～6（過大賦課の有無）に対する判断」（原判決62頁12行目～144頁1行目、153頁～163頁、174頁12行目～188頁、192頁8行目～193頁、196頁7行目～197頁）のとおりであるから、これを引用する。

(2) ア 原判決62頁15行目の「また、」から20行目までを削る。以下、原判決別紙第7の1の1～6及び同別紙第7の2に関する記載を全て削る。

イ 原判決69頁7行目の「( )」及び同頁8行目の「同各欄「8」記載の」をいずれも削る。

ウ 原判決73頁25行目を次のとおり改める。

「れる。なお、甲99～101は、平成18年9月14日付けの戊の領収証、同日付けの振込金受取書及び同年3月22日付けの戊の領収証の各写しであって、これらが存するからといって、戊に対して真に給与として、平成13年分120万円、平成14年分及び平成15年分それぞれ240万円が支払われたことが認められるものではない。」

エ 原判決81頁20行目～21行目の「932万4000円」を「812万4000円」と改め、85頁9行目の「なお、」から10行目までを削り、89頁6行目を「(イ) 控訴人の事業所得」と改め、同頁7行目の「しかし、」を削る。

オ 原判決91頁12行目に続けて改行の上、次のとおり加える。

「本件各賦課処分等の後に判明した控訴人の平成11年及び12年分の過大な給料賃金並びに同各年及び平成16年分のその他経費の過大額をも考慮した必要経費額によると、控訴人の事業所得額（青取後）は、次のとおりである（以下「本件事業所得額」という。）。

- ① 平成11年分 1億0760万1440円
- ② 平成12年分 1億0671万4471円
- ③ 平成13年分 9281万1002円
- ④ 平成14年分 8560万7379円
- ⑤ 平成15年分 7138万8232円
- ⑥ 平成16年分 6285万5250円

カ 原判決91頁13行目から92頁16行目までを次のとおり改める。

「(ウ) 差額

上記(ア)の当初申告事業所得額と上記(イ)の本件事業所得額との差額を各年分についてみると、次の過少額欄記載の金額となり、本件各所得税確定申告における事業所得は、少なくともその差額分だけ過少であったことになる（括弧内は本件事業所得額に対する割合）。

|           |                    |
|-----------|--------------------|
| ① 平成11年分  |                    |
| 本件事業所得額   | 1億0760万1440円       |
| 当初申告事業所得額 | 2867万7109円         |
| 過少額       | 7892万4331円 (約73%)  |
| ② 平成12年分  |                    |
| 本件事業所得額   | 1億0671万4471円       |
| 当初申告事業所得額 | 2754万7943円         |
| 過少額       | 7916万6528円 (約74%)  |
| ③ 平成13年分  |                    |
| 本件事業所得額   | 9281万1002円         |
| 当初申告事業所得額 | 2190万3718円         |
| 過少額       | 7090万7284円 (約76%)  |
| ④ 平成14年分  |                    |
| 本件事業所得額   | 8560万7379円         |
| 当初申告事業所得額 | 1715万4789円         |
| 過少額       | 6845万2590円 (約80%)  |
| ⑤ 平成15年分  |                    |
| 本件事業所得額   | 7138万8232円         |
| 当初申告事業所得額 | 1582万1544円         |
| 過少額       | 5556万6688円 (約78%)  |
| ⑥ 平成16年分  |                    |
| 本件事業所得額   | 6285万5250円         |
| 当初申告事業所得額 | 3647万2342円         |
| 過少額       | 2638万2908円 (約42%)」 |

キ 原判決98頁25行目から103頁10行目までを次のとおり改める。

「イ 控訴人の総所得金額

本件各課税年分の事業所得の金額を本件事業所得額とし(上記(1)コ(イ))、平成13年～15年の不動産所得の金額を最低不動産所得額(青取後)とし、平成12年の不動産所得の金額を、当初申告不動産所得額に85万4280円を加算し、青色申告控除額を加算したものとし、平成11年及び平成16年の不動産所得の金額を、当初申告不動産所得額に青色申告控除額を加算したものとし(上記(2)イ(ウ))、平成12年～15年のその余の所得の金額を最低その余の所得額として(上記(3)ウ)、算定すると、控訴人が本件各所得税確定申告において申告すべきであった本件各課税年分の総所得金額は、次の総所得金額欄記載の金額(以下「本件総所得金額」という。)となる。

|             |              |
|-------------|--------------|
| ① 平成11年分    |              |
| 本件事業所得額     | 1億0760万1440円 |
| 上記不動産所得額    | 377万9326円    |
| 当初申告その余の所得額 | 528万0000円    |
| 総所得金額       | 1億1666万0766円 |

|               |              |
|---------------|--------------|
| ② 平成12年分      |              |
| 本件事業所得額       | 1億0671万4471円 |
| 上記不動産所得額      | 461万9982円    |
| 最低その余の所得額     | 541万8000円    |
| 総所得金額         | 1億1675万2453円 |
| ③ 平成13年分      |              |
| 本件事業所得額       | 9281万1002円   |
| 最低不動産所得額（青取後） | 415万2471円    |
| 最低その余の所得額     | 525万8400円    |
| 総所得金額         | 1億0222万1873円 |
| ④ 平成14年分      |              |
| 本件事業所得額       | 8560万7379円   |
| 最低不動産所得額（青取後） | 262万0127円    |
| 最低その余の所得額     | 478万5200円    |
| 総所得金額         | 9301万2706円   |
| ⑤ 平成15年分      |              |
| 本件事業所得額       | 7138万8232円   |
| 最低不動産所得額（青取後） | 221万0301円    |
| 最低その余の所得額     | 644万3700円    |
| 総所得金額         | 8004万2233円   |
| ⑥ 平成16年分      |              |
| 本件事業所得額       | 6285万5250円   |
| 上記不動産所得額      | 525万1879円    |
| 当初申告その余所得額    | 970万0000円    |
| 総所得金額         | 7780万7129円   |

#### ウ 差額

上記アの当初申告総所得金額と上記イの本件総所得金額との差額を各年分についてみると、次の過少額欄記載の金額となり、本件各所得税確定申告において控訴人が申告した総所得金額は、少なくともその差額分だけ過少であったことになる（括弧内は本件総所得金額に対する割合）。

|           |                  |
|-----------|------------------|
| ① 平成11年分  |                  |
| 本件総所得金額   | 1億1666万0766円     |
| 当初申告総所得金額 | 3763万6435円       |
| 過少額       | 7902万4331円（約68%） |
| ② 平成12年分  |                  |
| 本件総所得金額   | 1億1675万2453円     |
| 当初申告総所得金額 | 3588万1645円       |
| 過少額       | 8087万0808円（約69%） |
| ③ 平成13年分  |                  |
| 本件総所得金額   | 1億0222万1873円     |

|           |                  |
|-----------|------------------|
| 当初申告総所得金額 | 2906万5357円       |
| 過少額       | 7315万6516円(約71%) |
| ④ 平成14年分  |                  |
| 本件総所得金額   | 9301万2706円       |
| 当初申告総所得金額 | 2383万0029円       |
| 過少額       | 6918万2677円(約74%) |
| ⑤ 平成15年分  |                  |
| 本件総所得金額   | 8004万2233円       |
| 当初申告総所得金額 | 2397万4399円       |
| 過少額       | 5606万7834円(約70%) |
| ⑥ 平成16年分  |                  |
| 本件総所得金額   | 7780万7129円       |
| 当初申告総所得金額 | 5087万4221円       |
| 過少額       | 2693万2908円(約34%) |

ク 原判決104頁5行目の「。括弧内の金額」から8行目の「じ。」まで、10行目、12行目、14行目、15行目の「。なお、」から18行目の「同じ。」まで、20行目、22行目及び23行目の「。平成12年」から26行目の「同じ。」までをいずれも削る。

ケ 原判決105頁2行目、4行目及び6行目をいずれも削り、14行目の「によって、」を削り、20行目の「オ、ク及びケ」を「オ及びコ」と改め、26行目を削る。

コ 原判決106頁2行目及び4行目をいずれも削り、5行目の「前記(1)ケ」を「前記(1)コ」と改め、8行目、10行目及び12行目をいずれも削り、26行目の「⑬」を「⑭」と改める。

サ 原判決107頁14行目及び20行目の各「ケ」をいずれも「コ」と改め、同頁19行目及び23行目をいずれも削り、108頁7行目の「オ及びケ」を「オ及びコ」と改め、同頁12行目を削り、同頁13行目の「前記(1)ケ」を「前記(1)コ」と改め、同頁16行目を削る。

シ 原判決110頁5行目の「平成15年所得税」を「平成15年分所得税」と改め、25行目の「(平成16年源泉二重分)、」の後に「本件賦課処分等⑳〔平成16年分所得税〕により、」を加える。

ス 原判決111頁11行目から114頁25行目までを次のとおり改める。

「これらと、これまで認定した本件総所得金額とを比較すると、それぞれ次のとおり、申告された総所得金額が本件総所得金額より過少となっている。

|            |              |
|------------|--------------|
| ① 平成11年分   |              |
| 申告された総所得金額 | 9531万7877円   |
| 本件総所得金額    | 1億1666万0766円 |
| ② 平成12年分   |              |
| 申告された総所得金額 | 1億0431万2327円 |
| 本件総所得金額    | 1億1675万2453円 |
| ③ 平成13年分   |              |
| 申告された総所得金額 | 9916万1269円   |

|            |              |
|------------|--------------|
| 本件総所得金額    | 1億0222万1873円 |
| ④ 平成14年分   |              |
| 申告された総所得金額 | 8741万1734円   |
| 本件総所得金額    | 9301万2706円   |
| ⑤ 平成15年分   |              |
| 申告された総所得金額 | 7813万4150円   |
| 本件総所得金額    | 8004万2233円   |
| ⑥ 平成16年分   |              |
| 申告された総所得金額 | 6816万5101円   |
| 本件総所得金額    | 7780万7129円   |

セ 原判決115頁8行目から9行目及び12行目の各「本件各所得税内訳書中」をいずれも「本件各所得税内訳表中」と改める。

ソ 原判決117頁20行目から118頁26行目までを次のとおり改める。

「イ 課税標準額

上記(1)オ(イ)のとおり認められる最低収入金額に、平成13年～15年については最低不動産収入金額、平成11年及び16年については申告不動産収入金額、平成12年については申告不動産収入金額に85万4280円を加えたものをそれぞれ加算し、これにつき課されるべき消費税等の額を控除して(消費税法28条1項かつこ書後段)、課税標準額を算定すると、控訴人の本件各課税期間の課税標準額は、少なくとも次の金額を下回るものではなかった(以下「最低課税標準額」という)。なお、この最低課税標準額には、本件各賦課処分等より後に判明した増減額が含まれており、本件各賦課処分等の当時、処分行政庁が把握していた課税標準額は、次の括弧内記載の金額であった。

- ① 平成11年 1億6958万4000円  
(1億6748万4000円)
- ② 平成12年 1億6973万7000円  
(1億7005万4000円)
- ③ 平成13年 1億5500万0000円  
(1億5407万6000円)
- ④ 平成14年 1億4218万9000円  
(1億3871万2000円)
- ⑤ 平成15年 1億2772万9000円  
(1億2640万3000円)

ウ 差額

上記アの当初申告額と上記イの課税標準額との差額を各課税期間についてみると、次のとおりとなり、本件各消費税等確定申告における課税標準額は、少なくともその差額分だけ過少であったことになる(括弧内は、最低課税標準額に対する割合である)。

- ① 平成11年 3959万6000円(約23%)
- ② 平成12年 4578万7000円(約27%)

- ③ 平成13年 4277万1000円 (約28%)
- ④ 平成14年 3774万1000円 (約27%)
- ⑤ 平成15年 2901万0000円 (約23%)

タ 原判決119頁6行目の「括弧内のとおり」、7行目の「(括弧内」から8行目の「同じ。)」まで、10行目、12行目、14行目、18行目の「括弧内のとおり」、20行目、22行目及び24行目並びに120頁2行目の「括弧内のとおり」、4行目、8行目の「括弧内のとおり」及び10行目をいずれも削る。

チ 原判決120頁14行目の「とおりであり、最低課税」を「とおりであり、次のとおり是正するものであって、課税」と改める。

ツ 原判決122頁17行目の「解されることは、」から18行目までを「解される。」と改める。

テ 原判決122頁19行目から124頁26行目までを次のとおり改める。

「イ そこで検討するに、①課税処分取消訴訟の訴訟物は、他の行政処分の取消訴訟のそれと同じく、処分の違法性一般であると解される場所、加算税の賦課変更処分の取消訴訟も、基本的には、同様に解することができること、②加算税の賦課変更処分に、法律上理由付記は要求されていないこと(国税通則法32条参照)からすると、加算税の賦課変更処分の取消訴訟においても、本税の課税処分の取消訴訟と同様に、総額主義を採用することが相当であり、国は、処分時に客観的に存在した他の理由を主張することができるものと解することができる。

加算税は、申告納税方式による国税について申告義務を怠った納税者に対する行政上の措置(制裁)であって、重加算税は、申告者に「仮装・隠ぺい」があったときに課されるものであるからといって、上記の判断が左右されるべき理由はない。

もっとも、総額主義を採用した場合であっても、加算税の額は、修正申告等により現実に納付すべきこととされた本税の増加税額に基づく額を限度とすべきことになる。

ウ そして、賦課決定処分時に客観的に存在した事情から認められる増加税額のうち、仮装・隠ぺいされたものに基づく税額と仮装・隠ぺいされていないものに基づく税額を特定して、重加算税及び過少申告加算税の額の計算の基礎となる税額を算定するに際しては、国税通則法68条1項の重加算税の規定は、同法65条の過少申告加算税の規定の特別規定であることからすると、重加算税の額の計算の基礎となるべき税額を先に計算することが相当である。

エ 過少申告加算税及び重加算税は、ともに申告納税方式による国税について過少な申告を行った納税者に対する行政上の措置(制裁)として賦課されるものであり、同一の修正申告又は更正である限り、その賦課及び税額計算の基礎を同じくするものであるから、両者は、相互に無関係な別個独立の処分ではなく、重加算税の賦課は、過少申告加算税として賦課されるべき一定の税額に加重額に当たる一定の金額を加えた額の税を賦課する処分として、過少申告加算税の賦課に相当する部分をその中に含んでいると解するのが相当である(最高裁昭和●●年(○○)第●●号同58年10月27日第一小法廷判決・民集37巻8号1196頁参照)。

したがって、国税通則法65条1項及び同法施行令28条1項により、加算税の



税額計算の基礎となるべき税額のうち、隠ぺい又は仮装されていない事実に基づくことが明らかである税額(過少申告加算税の対象)につき過少申告加算税が課され、その余の税額(重加算税の対象)につき重加算税が課される場合には、過少申告加算税の賦課決定と重加算税の賦課決定の2個の処分がされるものとみるべきではなく、1個の加算税賦課決定がされているものと解すべきである。

そうすると、修正申告に基づき納付すべき税額の中に重加算税額の対象増加税額と過少申告加算税額の対象増加税額があるものとして重加算税及び過少申告加算税を賦課した加算税賦課決定処分の適否が争われている場合には、その賦課された重加算税額及び過少申告加算税額の総額が、その修正申告書に係る加算税として本来賦課されるべきである税額を超えているか否かを審理することとなる。

オ 総額主義による認定額等について

(ア) 所得税について

本件における総額主義による控訴人の総所得金額及びその当初申告額との差額は、前記1(4)イ及びウのとおりであり、前記1(5)ケのとおり、本件各所得税最終修正申告において申告された総所得金額は、全ての年度において、総額主義による控訴人の総所得金額より過少となっている。

(イ) 消費税等について

本件における総額主義による課税標準額及びその当初申告額との差額は、前記1(6)イ及びウのとおりであり、前記1(6)エのとおり、平成11年～14年の本件各消費税等最終修正申告において申告された金額は、平成12年を除いて、総額主義による課税標準額より過少となっている(平成12年については、課税標準額の方が小さい)。また、平成15年については、前記1(6)カのとおり、更正がされており、そのときの課税標準額は、総額主義による課税標準額より過少となっている。」

- ト 原判決127頁20行目の「平成13年所得税」を「平成13年分所得税」と改める。
- ナ 原判決128頁6行目の「ア」を削り、9行目の「(ア)」を「ア」と、17行目の「(イ)」を「イ」と、129頁2行目の「(ウ)」を「ウ」とそれぞれ改める。
- ニ 原判決129頁5行目の「ところ(上記)から9行目までを「(上記(2)ア④)」と改める。
- ヌ 原判決129頁19行目の「なお、」から130頁6行目までを削る。
- ネ 原判決130頁7行目の「正当な理由要件について」を「正当な理由の有無等について」と、同頁8行目の「正当な理由要件と処分理由の差替え等について」を「正当な理由要件について」とそれぞれ改める。
- ノ 原判決130頁9行目の「ア」及び同頁22行目から131頁20行目までをいずれも削り、132頁18行目の「前記1(1)ウ(ア)認定」を「前記1(1)エ(ア)認定」と改める。
- ハ 原判決133頁19行目から135頁25行目までを次のとおり改める。
- 「イ 正当な理由要件の問題は、客観的には過少申告加算税が賦課される場合であっても、納税者の申告当時の事情を考慮して、真に納税者の責めに帰することのできない客観的事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加

算税を賦課することが不当又は酷になる場合には、それを課さないこととするものであり、客観的に過少申告加算税が減額されるか又は賦課されない場合は、その部分については、申告の基礎とされていないから、そもそも正当な理由要件の問題ではない。

本件においては、総額主義により、処分行政庁のみならず、納税者においても、加算税の賦課決定処分時において客観的に存在した理由を主張することができるから、控訴人主張のように、源泉徴収税額の控除漏れがあり、それを適正に控除すると加算税額が減少する場合には、その加算税の賦課決定処分は、適正な加算税額を超える部分について違法となるものというべきである。

(4) まとめ

以上によると、本件においては、正当な理由要件とは関わりなく、総額主義との関係から、申告外源泉徴収税額を控除すると加算税が減少する場合には、その加算税の賦課決定処分は、適正な加算税額を超える部分について違法となるものというべきである。」

ヒ 原判決135頁26行目の「加重要件及び括弧書き要件について」を「仮装・隠ぺい行為の有無等について」と、136頁1行目の「加重要件及び括弧書き要件と処分理由の差替え等について」を「加重要件及び括弧書き要件について」とそれぞれ改める。

フ 原判決136頁3行目から137頁12行目までを次のとおり改める。

「被控訴人は、所得税に係る加重要件について、本件各所得税内訳表中「総額主義に基づく主張」欄の「変動内容等」欄記載のとおり主張する。そして、被控訴人主張の上記加重要件が認められると、控訴人が本件各所得税増加税額〔重加分〕又は本件各消費税等増加税額の中に括弧書き要件に当たる事実があることを主張立証しない限り、重加算税を課することができることになる。」

ヘ 原判決137頁14行目から138頁21行目までを次のとおり改める。

「被控訴人は、①平成13年源泉転記ミス分、②平成16年源泉二重分及び③本件各課税年分青取分について、本件訴訟においても、括弧書き要件により重加算税を課し得ないことを自認している。

また、申告内容の特定について、本件では、被控訴人が主位的に総額主義に基づく主張をしたこともあって、審理の過程において、控訴人は、本件各所得税確定申告の内訳の特定性を問題とし、本件各所得税修正申告によっては所得の種類や内容まで特定されていないから、本件各賦課処分等が、どの納税申告のどの部分がどの仮装・隠ぺい行為によるものとして行われたかを特定することができないなどと主張してきた。しかしながら、加算税の賦課要件は、要するに、従前の納税申告に加重要件がある場合は、原則として、修正申告書に記載された増加税額の全額に重加算税を賦課するが、そのうちに明らかに仮装・隠ぺいに当たらない事実に基づく税額部分があるときは、例外的に過少申告加算税を賦課するというものであるから、本件訴訟において、被控訴人は、本件各最終修正申告に至る前の申告が、本件各賦課処分等の当時、仮装・隠ぺい行為によって行われたことを主張立証すればよく、明らかに仮装・隠ぺいに当たらない事実及びその事実を計算の基礎とする修正申告は、納税者である控訴人が特定して主張立証する必要があると解される。」

- ホ 原判決138頁24行目～25行目の「上記(1)において説示したところを踏まえ、処分理由の差替えの点も含めて、」を削る。
- マ 原判決139頁3行目から8行目の「するところ」までを「本件各賦課処分等のうち平成11年～15年分所得税についてのものは」と改める。
- ミ 原判決139頁9行目から10行目の「上記処分理由の同一性の範囲内で、」、17行目の「同年分」から同頁19行目の「するところ、」、25行目から26行目の「処分理由の同一性を問題とするまでもなく、」、140頁2行目から3行目の「そうすると、前記(1)イ及びウ並びに2(4)ア(ウ)で説示したところに照らし、」をいずれも削る。
- ム 原判決140頁13行目の「括弧書き」から25行目までを次のとおり改める。  
「括弧書き要件は、明らかに仮装・隠ぺいに当たらない事実を税額計算の基礎とする納税申告がされたときに、これに対してされた加算税賦課処分において問題となるものであり、控訴人の主張する申告外源泉徴収税額は、税額計算の基礎とされるものではないから、控訴人の上記主張は採用することができない。なお、総額主義の観点から申告外源泉徴収税額を考慮すると加算税額が減少する場合には、違法に過大な加算税が賦課されたものとなることは、前記判示のとおりである。」
- メ 原判決141頁1行目～2行目の「処分理由の差替えの点も含めて、」及び同頁19行目から25行目までをいずれも削る。
- モ 原判決142頁7行目から144頁1行目までを次のとおり改める。

「(1) 源泉徴収税額の控除漏れについて

ア 前記判示のとおり、総額主義によると、申告外源泉徴収税額を控除すると加算税が減少する場合には、その加算税の賦課決定処分は、適正な加算税額を超える部分について違法となるものというべきである。

イ 証拠(甲90、128～132)によると、控訴人の控除されるべきであった源泉徴収税額は、次のとおりと認められ、各年分において、次のとおり控除漏れ金額(本件各所得税最終修正申告における源泉徴収税額との差額)が存在するものと認められる。

- |               |            |
|---------------|------------|
| ① 平成11年分      |            |
| 控除されるべき源泉徴収税額 | 1382万4383円 |
| 控除漏れの金額       | 318万0076円  |
| ② 平成12年分      |            |
| 控除されるべき源泉徴収税額 | 1437万4801円 |
| 控除漏れの金額       | 374万8416円  |
| ③ 平成13年分      |            |
| 控除されるべき源泉徴収税額 | 1350万5684円 |
| 控除漏れの金額       | 513万0464円  |
| ④ 平成14年分      |            |
| 控除されるべき源泉徴収税額 | 1206万4502円 |
| 控除漏れの金額       | 353万6563円  |
| ⑤ 平成15年分      |            |
| 控除されるべき源泉徴収税額 | 1111万5331円 |

控除漏れの金額 113万7743円

⑥ 平成16年分

控除されるべき源泉徴収税額 1077万5981円

控除漏れの金額 68万2478円

ウ この点について、被控訴人は、上記の控除されるべき源泉徴収税額は、飽くまでも、控訴人の要請により、別件訴訟の国家賠償請求に係る損害の基礎となり得る金額を示したものにすぎず、客観的な資料に基づいて納付すべき税額を算定するために試算したものではないのであり、これを控除されるべき源泉徴収税額とみることにはできないと主張する。しかしながら、被控訴人は、別件訴訟において、上記各金額を源泉徴収税額と考えることには一定の合理性があり、国家賠償請求に係る損害の基礎となり得ることは争わないとしている(甲90)のであるから、被控訴人の上記主張は採用することができない。

また、被控訴人は、別件訴訟で源泉徴収税額を推計するに当たり基礎とした事業所得の売上金額は、本件各修正申告における事業所得の売上金額であるが、本件において、被控訴人は、収入の計上時期に関する一般的な判断枠組みに従い、事業所得の売上金額を主張し直しており、別件訴訟の事業所得の売上金額とは、金額及び売上先ごとの売上金額が異なっているから、被控訴人が別件訴訟で示した数値を控除されるべき源泉徴収税額の基礎とすることはできない旨主張する。しかしながら、原判決別紙3の1の1～6記載のとおり、本件各修正申告における事業所得の売上金額は、いずれの年においても本件各最終修正申告に基づく各年度の売上金額以下である上、本件各最終修正申告に基づく各年度の売上金額と本件訴訟における被控訴人の主張する売上金額(原判決別紙3の1の1～6の「総額主義に基づく主張」欄の「収入金額」の「小計」欄)とを対比すると、平成12年分及び平成16年分以外は全て本件訴訟における被控訴人の主張する売上金額の方が多額であって、平成12年分についても118万6812円、平成16年分においては49万1707円の違いでしかないこと、甲90記載の源泉徴収税額の推計は、被控訴人において一定の合理性があると考えられる推計を行ったものであって、控訴人に有利に推計すれば、金額はより大きなものとなったこと(甲59、90、弁論の全趣旨)を考慮すると、甲90記載の控除漏れの源泉所得税額を採用することができるというべきである。

(2) 加算税の基礎となる税額の計算

前記(1)で認定した源泉徴収税額に基づいて控訴人に対して賦課することのできる加算税額を計算すると、別表1～6のとおりであり、それら及び控訴人に対して実際に賦課された加算税額は、次のとおりである。

なお、上記各別表中の「②認定額」欄記載の金額は、当裁判所の認定した金額であり、そのうち、「源泉徴収税額」欄記載の金額は、前記(1)認定の控除されるべき源泉徴収税額であり、その余の欄の各金額は、原判決別紙3の1の1～6の各所得内訳表記載のとおりである。

① 平成11年分

|                 |                     |
|-----------------|---------------------|
| 重加算税の基礎となる税額    | 2 1 3 4 万 0 0 0 0 円 |
| 課し得る重加算税額       | 7 4 6 万 9 0 0 0 円   |
| 課された重加算税額       | 6 7 8 万 3 0 0 0 円   |
| 課された過少申告加算税額    | 1 9 万 5 0 0 0 円     |
| ② 平成 1 2 年分     |                     |
| 重加算税の基礎となる税額    | 2 5 2 0 万 0 0 0 0 円 |
| 課し得る重加算税額       | 8 8 2 万 0 0 0 0 円   |
| 課された重加算税額       | 8 0 0 万 8 0 0 0 円   |
| 課された過少申告加算税額    | 2 3 万 1 0 0 0 円     |
| ③ 平成 1 3 年分     |                     |
| 重加算税の基礎となる税額    | 2 1 1 1 万 0 0 0 0 円 |
| 過少申告加算税の基礎となる税額 | 5 3 2 万 0 0 0 0 円   |
| 課し得る重加算税額       | 7 3 8 万 8 5 0 0 円   |
| 課し得る過少申告加算税額    | 5 3 万 2 0 0 0 円     |
| 課された重加算税額       | 8 2 4 万 2 5 0 0 円   |
| 課された過少申告加算税額    | 2 8 万 7 0 0 0 円     |
| ④ 平成 1 4 年分     |                     |
| 重加算税の基礎となる税額    | 1 9 1 5 万 0 0 0 0 円 |
| 過少申告加算税の基礎となる税額 | 4 0 9 万 0 0 0 0 円   |
| 課し得る重加算税額       | 6 7 0 万 2 5 0 0 円   |
| 課し得る過少申告加算税額    | 4 0 万 9 0 0 0 円     |
| 課された重加算税額       | 7 3 3 万 6 0 0 0 円   |
| 課された過少申告加算税額    | 2 2 万 8 0 0 0 円     |
| ⑤ 平成 1 5 年分     |                     |
| 重加算税の基礎となる税額    | 1 8 4 8 万 0 0 0 0 円 |
| 過少申告加算税の基礎となる税額 | 1 5 5 万 0 0 0 0 円   |
| 課し得る重加算税額       | 6 4 6 万 8 0 0 0 円   |
| 課し得る過少申告加算税額    | 1 5 万 5 0 0 0 円     |
| 課された重加算税額       | 6 2 1 万 9 5 0 0 円   |
| 課された過少申告加算税額    | 2 2 万 6 0 0 0 円     |
| ⑥ 平成 1 6 年分     |                     |
| 重加算税の基礎となる税額    | 6 8 0 万 0 0 0 0 円   |
| 課し得る重加算税額       | 2 3 8 万 0 0 0 0 円   |
| 課された重加算税額       | 1 4 2 万 1 0 0 0 円   |
| 課された過少申告加算税額    | 2 7 万 3 0 0 0 円     |

(3) 本件各所得税賦課処分等の違法性

ア 前記(1)認定の控除されるべき源泉徴収税額を考慮すると、前記(2)のとおり、平成13年分及び平成14年分については、加算税が過大に賦課されていることになる。

イ 平成13年分について

前記(2)③のとおり、平成13年分の所得税に係る重加算税の基礎となる税額は2111万円となるべきところ、本件賦課処分等⑧～⑫〔平成13年分所得税〕における重加算税の基礎となる税額の合計額は2355万円(57万円+1525万円+370万円+370万円+33万円〔原判決別紙3の1の3「所得税内訳表(平成13年)」の科目・項目No.77参照])であるから、244万円超過していることになる。この超過額について、本件賦課処分等⑫〔平成13年分所得税〕及び本件賦課処分等⑪〔平成13年分所得税〕の順で、重加算税の基礎となる税額を減額すると、本件賦課処分等⑫〔平成13年分所得税〕については、重加算税の基礎となる税額は33万円から0円となって、重加算税額は0円となり、本件賦課処分等⑪〔平成13年分所得税〕については、重加算税の基礎となる税額は370万円から159万円となって、重加算税額は55万6500円となる。また、重加算税の基礎となる税額の変更とともに、過少申告加算税の基礎となる税額も変更となり、平成13年分については532万円(別表3の「過少申告加算税の基礎となる税額」欄参照)となるところ、本件賦課処分等⑫〔平成13年分所得税〕については、237万円から270万円となって、過少申告加算税額は27万円となり、本件賦課処分等⑪〔平成13年分所得税〕については、0円から211万円となって、過少申告加算税額は21万1000円となる。

したがって、本件賦課処分等⑫〔平成13年分所得税〕については、加算税額27万円を超える部分が違法となり、本件賦課処分等⑪〔平成13年分所得税〕については、加算税額7万7500円を超える部分が違法となるというべきである。

なお、前記(2)③によると、課された加算税額の合計額から課し得る加算税額の合計額を控除した金額は60万9000円となり、上記の取消額の合計額である61万円と食い違いが、これは、税額計算の際の端数処理の関係によるものである。

#### ウ 平成14年分について

前記(2)④のとおり、平成14年分の所得税に係る重加算税の基礎となる税額は1915万円となるべきところ、本件賦課処分等⑬～⑰〔平成14年分所得税〕における重加算税の基礎となる税額の合計額は2096万円(109万円+1117万円+370万円+370万円+130万円〔原判決別紙3の1の4「所得税内訳表(平成14年)」の科目・項目No.77参照])であるから、181万円超過していることになる。この超過額について、本件賦課処分等⑰〔平成14年分所得税〕及び本件賦課処分等⑯〔平成14年分所得税〕の順で、重加算税の基礎となる税額を減額すると、本件賦課処分等⑰〔平成14年分所得税〕については、重加算税の基礎となる税額は130万円から0円となって、重加算税額は0円となり、本件賦課処分等⑯〔平成14年分所得税〕については、重加算税の基礎となる税額は370万円から319万円となって、重加算税額は111万6500円となる。また、重加算税の基礎となる税額の変更とともに、過少申告加算税の基礎となる税額も変更となり、平成14年分につい

ては409万円（別表4の「過少申告加算税の基礎となる税額」欄参照）となる  
ところ、本件賦課処分等⑰〔平成14年分所得税〕については、228万円  
から359万円となって（端数処理の関係で1万円増額となる。）、過少申告加  
算税額は35万9000円となり、本件賦課処分等⑱〔平成14年分所得税〕  
については、0円から50万円となって、過少申告加算税額は5万円となる。

したがって、本件賦課処分等⑰〔平成14年分所得税〕については、加算税  
額35万9000円を超える部分が違法となり、本件賦課処分等⑱〔平成14  
年分所得税〕については、加算税額116万6500円を超える部分が違法と  
なるというべきである。

(4) 本件各消費税等賦課処分等の違法性

これまで判示したところに従って、控訴人に対して賦課することができる過少  
申告加算税及び重加算税の税額を計算すると、平成11年分から平成15年分ま  
での消費税等については、上記各年分の消費税等内訳表（原判決別紙3の2の1  
～5）の「総額主義に基づく主張」欄及び証拠欄のとおりであり、その金額は、  
次のとおりである。これらによると、消費税等については、課された重加算税額  
が、課し得る重加算税額を上回ることはないから、本件各消費税等賦課処分等に  
過大に加算税を課した違法があると認めることはできない。

|           |          |
|-----------|----------|
| ① 平成11年分  |          |
| 課し得る重加算税額 | 32万5500円 |
| 課された重加算税額 | 32万2000円 |
| ② 平成12年分  |          |
| 課し得る重加算税額 | 39万9000円 |
| 課された重加算税額 | 39万9000円 |
| ③ 平成13年分  |          |
| 課し得る重加算税額 | 35万3500円 |
| 課された重加算税額 | 35万0000円 |
| ④ 平成14年分  |          |
| 課し得る重加算税額 | 29万7500円 |
| 課された重加算税額 | 29万4000円 |
| ⑤ 平成15年分  |          |
| 課し得る重加算税額 | 20万6500円 |
| 課された重加算税額 | 20万6500円 |

ヤ 原判決159頁～163頁の各「裁判所認定額」欄をいずれも削る。

ユ 原判決175頁13行目～14行目の「最低事業所得金額の約66%～約79%」を  
「本件事業所得額の約74%～約80%」と、14行目～15行目の「少なくとも申告  
すべきであった最低総所得金額の約59%～約73%」を「申告すべきであった本件総  
所得金額の約68%～約74%」と、16行目の「あり、」を「ある。」とそれぞれ改め、  
16行目の「原告が」から18行目までを削る。

ヨ 原判決176頁8行目の「本件反則調査」を「本件犯則調査」と、15行目の「平成  
12年」から21行目までを「初めて実態に近い申告をしたものである。」とそれぞれ改

める。

ラ 1審原告176頁22行目から177頁17行目までを削り、18行目の「エ」を「ウ」と改める。

リ 原判決177頁22行目の「本件各所得税」から23行目の「範囲内で、」まで、179頁8行目から180頁2行目まで、182頁1行目の「(なお、」から3行目の「である。)」まで、183頁15行目の「(なお、」から17行目まで及び185頁3行目の「被告が」から20行目の「そして、」までをいずれも削る。

ル 原判決185頁8行目の「被告」の後に「の原審」を加え、186頁17行目の「その仮」から19行目の「でないが、」まで及び189頁4行目及び同頁10行目の各「訴外」をいずれも削る。

レ 原判決196頁10行目の「原告」を「E」と改める。

### 3 争点7（本件各課税処分等に信義則違反の違法があるか）について

(1) 後記(2)のとおり補正するほかは、原判決の「事実及び理由」の「第5 信義則違反の違法について(争点7)(原判決144頁3行目～146頁11行目)のとおりであるから、これを引用する。

(2) ア 原判決145頁8行目の「(前記第4の2(1)イ参照)」を削る。

イ 原判決145頁21行目の「控除漏れの可能性」から同頁23行目の「とおりであつて、」までを削る。

ウ 原判決146頁2行目の「また、」から8行目までを次のとおり改める。

「したがって、本件各賦課処分等に信義則違反の違法があるとはいえない。なお、総額主義の観点から源泉徴収税額の控除漏れを考慮した場合の本件各所得税賦課処分等の違法性については、前記判示のとおりである。」

### 4 当審における控訴人の主張に対する判断

(1) 「種類外所得」について

控訴人は、前記第2の4(1)のとおり主張する。

平成17年1月14日付け修正申告及び同年7月20日付け修正申告は、総所得金額をそれぞれ500万円又は1000万円増加させるものであったものの、控訴人は、これらの増加した所得の内訳を一切特定せずに総所得金額のみを増加させて修正申告をしたことから、控訴人がいかなる所得を増加させて修正申告をしたかは不明である。しかしながら、これらの修正申告において、所得税法22条2項に規定する10種類の所得区分とは異なる「種類外所得」なる所得区分があることが明示されているわけではないから、そのような所得区分の所得について申告したものと認めることはできず、「雑所得」について申告したものと認めることもできない。なお、原判決も、上記の各修正申告において、「何を是正したかは不明である」と認定しており(原判決第4の1(5)カ及びキ[108、109頁])、所得税法22条2項に規定する10種類の所得区分とは異なる「種類外所得」なる所得区分に該当すると認定したわけではない。そして、修正申告が、いかなる所得を増加させて修正申告をしたかは不明であるからといって、重加算税の加重要件の判断をすることができないということもない。

したがって、控訴人の上記主張は、その前提を欠き、採用することができない。

(2) 本件各最終修正申告の税法上の効力について



控訴人は、前記第2の4(2)のとおり主張する。

しかしながら、上記主張のアについては、前記で原判決(原判決第3の2(1)[46頁3行目～55頁17行目])を引用して判示したとおり、控訴人は、本件刑事事件の拡大を避けるとともに、その有利な情状とするために、自らの意思で本件各最終修正申告をしたと認められ、その意思に基づいて申請したことは明らかであるといえることができる。

また、上記主張のイについては、本件各所得税最終修正申告に係る申告書に、平成11年～15年の各年分の「第五表」の「修正前の課税額」欄に所得の種類が記載されていないとしても、税法上効力を有しないということとはできず、また、税務署職員が加筆した点については、前記で原判決(原判決第3の2(3)[57頁7行目～58頁11行目])を引用して判示したとおりである。

### (3) 総額主義の適用について

控訴人は、前記第2の4(3)のとおり主張する。

しかしながら、本件においては総額主義によることが相当であることは、前記で判示したとおりであり、控訴人の上記主張は採用することができない。

### (4) 過大申告部分に係る重加算税について

控訴人は、前記第2の4(4)のとおり主張する。

ア 青色申告承認の取消しは、通常の撤回と異なり、税務署長は、撤回の原因の存する年度までさかのぼって青色申告の承認の効力を失わせることができ、取消しがされたときは、その者の提出した申告書は、青色申告書以外の申告書とみなされると解されるから、青色申告の承認取消しがされたことを受けて、青色専従者給与を控訴人の所得金額に含めることは、正当というべきである。

また、控訴人は、青色専従者給与、給料賃金及び外注計算料について、控訴人が修正申告していないとか、更正処分がされていないことを理由に必要経費として取り扱わなければならないと主張するが、所得金額の認定は、総額主義に基づき、処分時に客観的に存在した所得金額を認定すべきであるから、修正申告や更正処分といった税額等の確定手続が行われなければ、所得金額として認定できないというものではなく、控訴人の主張は、失当である。

イ 控訴人は、戊及び丙に対する給料賃金(戊については超過分)並びにEに対する外注計算料について否認すべきものではない旨主張するが、前記で原判決(原判決第4の1(1)カ[71頁9行目～80頁5行目]、同キ[80頁6行目～82頁26行目])を引用して判示したとおり、控訴人が支払ったとする戊及び丙に対する給料賃金(戊については超過分)並びにEに対する外注計算料は、いずれも必要経費として認めることができない。なお、Eと控訴人との間に外注の実態はなく、外注計算料が支払われた事実はなかった(原判決第4の1(1)キ[80頁6行目～82頁26行目])のであるから、Eが支払った必要経費を控訴人の必要経費として認定すべき理由はない。

ウ 控訴人は、原判決認定の最低収入金額は、預り消費税という租税債務の部分を含めた金額となっており、過大である旨主張する。

そこで検討するに、課税実務上、消費税等の経理処理については、税込経理方式と税抜経理方式とがあり、いずれの方式によるかは、個人事業者(納税者)の選択とされるが、個人事業者の選択した方式は、原則としてその個人事業者の行う全ての取引について適用

され、また消費税と地方消費税は同一の方式によるものとされており、不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務のうち2以上の所得を生ずべき業務を行う場合には、所得の種類を異にする業務ごとに消費税等の経理処理を選択することができる（平成元年3月29日付け直所3-8ほか国税庁長官通達「消費税法等の施行に伴う所得税の取扱いについて」〔乙369〕）。これを本件についてみると、税込経理方式の場合は、納税申告によって確定した消費税等の額は必要経費に算入できるところ、控訴人も青色申告決算書で消費税を必要経費に算入していること（乙21～32）から、控訴人は、税込経理方式を選択していると認められる。税込経理方式によって申告している控訴人の場合は、売上げに係る消費税等の額は、売上げに含めて売上金額に算入することになり、また、仕入れ（必要経費）に係る消費税等の額は、仕入れに含めて必要経費に算入することになり、売上金額に含まれる消費税等と必要経費に含まれる消費税等の差額は、消費税等の納税申告書が提出された日の属する年分において、必要経費に算入されることから、消費税等の経理処理によって所得金額が過大に計上されることはないものと解される。そして、他に、控訴人について、平成11年から平成16年分の所得額の算定に当たって消費税等が過大に含まれているというべき事情は認められない。

エ 控訴人は、本件において、控訴人の事業所得の各年分総収入金額の結果をまとめた査察官及び大阪国税局財務事務官作成に係る報告書は、いくつか存在するが、その内容は一致しない旨主張する。しかしながら、前記判示のとおり、被控訴人は、本件訴訟において証拠に基づき控訴人の収入金額を立証しており、それと異なる金額を示す証拠が存在したとしても、そのことから直ちに前記認定の控訴人の収入金額が誤っているということとはできない。

オ その他、控訴人の主張を採用することができないことは、前記のとおり原判決を引用して判示したところから明らかである。

(5) 控除されていない源泉徴収税額に係る重加算税について

この点については、前記2(2)モで判示したとおりである。

(6) 更正の予知について

控訴人は、前記第2の4(6)のとおり主張する。

しかし、更正の予知については、前記で原判決（原判決第3の4〔60頁6行目～62頁7行目〕）を引用して判示したとおりである。消費税について調査が行われておらず、修正申告の懲慥がないとしても、控訴人は、所得税の調査等を通じて、消費税等についても調査が進展して更正に至るであろうことを容易に予知することができたものというべきであるから、消費税等の修正申告について、更正があることを予知してされたものではないとの控訴人の主張は採用することができない。

また、控訴人は、平成17年1月14日付け修正申告及び同年7月20日付け修正申告において申告した増加所得が雑所得として取り扱われることを前提とする主張をするが、前記判示のとおり、上記修正申告において増加した所得は、雑所得として申告されたものということとはできないから、控訴人の主張は、その前提において失当である。

さらに、控訴人は、平成13年分～平成15年分について平成16年11月22日に行った修正申告における事業所得の消費税等益税額の部分について、更正の予知はなかったと主張するが、平成16年11月22日には、既に本件犯則調査が行われており、更正を予知し

てされたものということができる。

その他、控訴人の主張を採用することができないことは、前記のとおり原判決を引用して判示したところから明らかである。

## 5 結論

以上によると、本件各賦課処分等のうち、本件賦課処分等⑪〔平成13年分所得税〕については76万7500円を超える部分、本件賦課処分等⑫〔平成13年分所得税〕については27万円を超える部分、本件賦課処分等⑬〔平成14年分所得税〕については116万6500円を超える部分、本件賦課処分等⑭〔平成14年分所得税〕については35万9000円を超える部分がそれぞれ違法というべきであるから、これらの部分について上記各賦課処分等を取り消すべきである。その余の本件各賦課処分等については、取り消すべき違法はない。

よって、これと異なる原判決を変更することとして、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第14民事部

裁判長裁判官 森 義之

裁判官 井上 一成

裁判官 住山 真一郎

別表 1 から別表 6 まで 省略

## 変 更 判 決

|             |        |
|-------------|--------|
| 控訴人（1 審原告）  | 甲      |
| 同訴訟代理人弁護士   | 武田 純   |
| 被控訴人（1 審被告） | 国      |
| 同代表者法務大臣    | 岩城 光英  |
| 処分行政庁       | 兵庫税務署長 |
| 指定代理人       | 栗原 圭   |
| 同           | 小銭 慎司  |
| 同           | 松山 修   |
| 同           | 中島 孝一  |
| 同           | 大串 仁司  |
| 同           | 辻 清人   |

上記当事者間の事件について、平成28年6月17日に当裁判所が言い渡した判決に法令の違反があるから、次のとおり変更の判決をする。

## 主 文

上記判決を別紙のとおり変更する。

## 事 実 及 び 理 由

- 1 当裁判所は、平成28年6月17日、上記当事者間の事件について判決を言い渡し、控訴人の平成13年分及び平成14年分の所得税に係る加算税の基礎となる税額について、上記判決の別表3及び4記載のとおりとしたが、上記判決には国税通則法等の適用に誤りがあり、控訴人の平成13年分及び平成14年分の所得税に係る加算税の基礎となる税額は、別表3及び4記載のとおりとなるべきであって、その結果、本件賦課処分等が違法となるべき部分についての判断を誤ったものである。
- 2 平成13年分及び平成14年分の所得税に係る加算税の基礎となる税額の計算につき、別表3及び4記載のとおり変更すると、本件賦課処分等<sup>⑪</sup>〔平成13年分所得税〕については、加算税額110万円を超える部分が違法となり、本件賦課処分等<sup>⑫</sup>〔平成13年分所得税〕については、加算税額27万円を超える部分が違法となるが、本件賦課処分等<sup>⑬</sup>及び<sup>⑭</sup>〔平成14年分所得税〕については、課された加算税額が課し得る加算税額を超えないから、違法とはならないというべきである。  
なお、平成11年分及び平成12年分についても、上記判決の別表1及び2記載の「⑤仮定加重算税の基礎となる税額」欄のうち「確定申告額との差額」欄の金額について誤りがあり、その金額は、それぞれ別表1及び2記載の「⑤仮定加重算税の基礎となる税額」欄のうち「確定申告額との差額」欄の金額となるべきであるが、それによって加算税の基礎となる税額については変更がないから、本件賦課処分等の効力に影響はない。
- 3 よって、上記判決には法令の違反があるので、これを変更することとして、主文のとおり変更の判決をする。

大阪高等裁判所第14民事部

裁判長裁判官 森 義之

裁判官 井上 一成

裁判官 住山 真一郎

(別紙)

1 上記判決の主文第2項を次のとおり変更する。

「2 (1) 処分行政庁が平成18年3月30日付けで控訴人に対してした原判決別紙第1の1「所得税処分目録」記載⑩の加算税賦課決定処分のうち110万円を超える部分を取り消す。

(2) 処分行政庁が平成18年3月30日付けで控訴人に対してした原判決別紙第1の1「所得税処分目録」記載⑫の加算税賦課決定処分のうち27万円を超える部分を取り消す。」

2 上記判決の主文第4項を次のとおり変更する。

「訴訟費用は、第1、2審を通じてこれを140分し、その1を被控訴人の負担とし、その余を控訴人の負担とする。」

3 上記判決の36頁24行目から37頁10行目までを次のとおり変更する。

|                 |            |
|-----------------|------------|
| 「重加算税の基礎となる税額   | 2244万0000円 |
| 過少申告加算税の基礎となる税額 | 399万0000円  |
| 課し得る重加算税額       | 785万4000円  |
| 課し得る過少申告加算税額    | 39万9000円   |
| 課された重加算税額       | 824万2500円  |
| 課された過少申告加算税額    | 28万7000円   |

④ 平成14年分

|                 |            |
|-----------------|------------|
| 重加算税の基礎となる税額    | 2179万0000円 |
| 過少申告加算税の基礎となる税額 | 146万0000円  |
| 課し得る重加算税額       | 762万6500円  |
| 課し得る過少申告加算税額    | 14万6000円   |
| 課された重加算税額       | 733万6000円  |
| 課された過少申告加算税額    | 22万8000円   |

4 上記判決の37頁25行目の「平成13年分及び平成14年分」を「平成13年分」と変更する。

5 上記判決の38頁2行目から40頁7行目までを次のとおり変更する。

「前記(2)③のとおり、平成13年分の所得税に係る重加算税の基礎となる税額は2244万円となるべきところ、本件賦課処分等⑧～⑫〔平成13年分所得税〕における重加算税の基礎となる税額の合計額は2355万円(57万円+1525万円+370万円+370万円+33万円〔原判決別紙3の1の3「所得税内訳表(平成13年)」の科目・項目No.77参照])であるから、111万円超過していることになる。この超過額について、本件賦課処分等⑫〔平成13年分所得税〕及び本件賦課処分等⑩〔平成13年分所得税〕の順で、重加算税の基礎となる税額を減額すると、本件賦課処分等⑫〔平成13年分所得税〕については、重加算税の基礎となる税額は33万円から0円となり、重加算税額は0円となり、本件賦課処分等⑩〔平成13年分所得税〕については、重加算税の基礎となる税額は370万円から292万円となり、重加算税額は102万2000円となる。また、重加算税の基礎となる税額の変更とともに、過少申告加算税の基礎となる税額も変更となり、平成13年分については399万円(別

表3の「過少申告加算税の基礎となる税額」欄参照)となること、本件賦課処分等⑫〔平成13年分所得税〕については、237万円から270万円となって、過少申告加算税額は27万円となり、本件賦課処分等⑪〔平成13年分所得税〕については、0円から78万円となって、過少申告加算税額は7万8000円となる。

したがって、本件賦課処分等⑫〔平成13年分所得税〕については、加算税額27万円を超える部分が違法となり、本件賦課処分等⑪〔平成13年分所得税〕については、加算税額110万円を超える部分が違法となるというべきである。

なお、前記(2)③によると、課された加算税額の合計額から課し得る加算税額の合計額を控除した金額は27万6500円となり、上記の取消額の合計額である27万7500円と食い違うが、これは、税額計算の際の端数処理の関係によるものである。」

6 上記判決の47頁3行目～10行目までを次のとおり変更する。

「以上によると、本件各賦課処分等のうち、本件賦課処分等⑪〔平成13年分所得税〕については110万円を超える部分、本件賦課処分等⑫〔平成13年分所得税〕については27万円を超える部分がそれぞれ違法というべきであるから、これらの部分について上記各賦課処分等を取り消すべきである。その余の本件各賦課処分等については、取り消すべき違法はない。」

7 上記判決の別表1～4を別表1～4のとおり変更する。

以上



別表 1 から別表 4 まで 省略