

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 過少申告加算税賦課決定処分取消請求事件
国側当事者・国(雪谷税務署長)
平成20年2月7日棄却・控訴

判 示 事 項

- (1) 過少申告加算税の趣旨
- (2) 国税通則法65条4項(過少申告加算税)の「正当な理由」があると認められる場合
- (3) 納税者が確定申告書の作成の際、誤って不動産の譲渡に係る損失を他の所得と損益通算し、過少申告をするに至ったことについては、国税通則法65条4項の「正当な理由」があるとの納税者の主張が、納税者は、租税特別措置法32条1項後段(短期譲渡所得の課税の特例)及び所得税法等の一部を改正する法律(平成16年法律第14号)附則27条6項の規定の存在を知らなかったため、賃貸不動産の譲渡に係る損失を他の所得と損益通算したと認められ、過少申告するに至ったのは専ら納税者の税法の不知によるものといわざるを得ず、この場合については、国税通則法65条4項の「正当な理由」があるとは認められないとして排斥された事例
- (4) 過少申告加算税の計算の基礎となる税額には、修正申告前の還付金の額に相当する税額がその申告により減少するときにおけるその減少額が含まれないことを前提に、修正申告に係る申告納税額から予定納税額を控除した税額を計算の基礎として過少申告加算税を計算すべきとの納税者の主張が、国税通則法65条1項、同法35条2項1号(申告納税方式による国税等の納付)、同法19条4項3号(修正申告)の規定によれば、納税者の主張は、過少申告加算税の計算の基礎となる税額について、修正申告前の還付金の額に相当する税額がその申告により減少するときにおけるその減少額が含まれないという前提自体が失当であるとして排斥された事例

判 決 要 旨

- (1) 過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対して課されるものであり、これによって、当初から適正に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。
- (2) 過少申告加算税の趣旨に照らせば、過少申告があっても例外的に過少申告加算税が課されない場合として国税通則法65条4項が定めた「正当な理由」があると認められる場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、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をいうものと解するのが相当である(最高裁平成18年4月20日第1小法廷判決・民集60巻4号1611頁、最高裁平成18年4月25日第3小法廷判決・民集60巻4号1728頁参照)。このような見地からすれば、過少申告が単に納税者の税法の不知又は誤解に基づく場合は、「正当な理由」があると認められる場合には該当しないといふべきである。
- (3)・(4) 省略

判 決
原告 甲

被告	国
代表者法務大臣	鳩山 邦夫
処分行政庁	雪谷税務署長
	池田 幸雄
指定代理人	遠藤 伸子
	板垣 浩
	龍崎 博之
	白井 文緒
	嶋村 正弘

主 文

- 1 原告の請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

処分行政庁が原告に対して平成18年5月31日付けでした原告の平成17年分所得税についての過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、原告が、平成17年分所得税の確定申告をした際、不動産の譲渡によって生じた損失について、租税特別措置法32条1項後段の規定の適用により、他の所得との損益通算ができないにもかかわらず、これを行ったため、後に、上記損益通算をしない修正申告をしたところ、処分行政庁から過少申告加算税賦課決定処分を受けたことから、原告には国税通則法65条4項の正当な理由があり、又は過少申告加算税の計算の基礎となる税額に誤りがあるから、上記処分は違法であると主張して、その取消しを求めている事案である。

1 関連法令

- (1) 租税特別措置法32条1項後段は、個人が、その有する土地等又は建物等で、その年1月1日において所有期間が5年以下であるものの譲渡をした場合において、短期譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、所得税法その他所得税に関する法令の規定の適用については、当該損失の金額は生じなかったものとみなされる旨規定している。
- (2) 所得税法等の一部を改正する法律（平成16年法律第14号）附則27条6項においては、同法律による改正後の租税特別措置法32条の規定は、個人が平成16年1月1日以後に行う同条1項に規定する土地等又は建物等の譲渡について適用し、個人が同日前に行った同法律による改正前の租税特別措置法32条1項に規定する土地等又は建物等の譲渡については、なお従前の例による旨規定している。

2 前提事実（争いのない事実、顕著な事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実）

- (1) 国税庁のホームページ

ア 国税庁は、所得税の確定申告書等の作成の便宜を図るため、インターネットを利用して、オンラインで所得税の確定申告書等のデータを作成することができる「確定申告書等作成コーナー」（以下「本件作成コーナー」という。）という一連のウェブページ（以下、単に「ページ」という。）を設けている。本件作成コーナーの利用者は、ページの案内に従って、所得の金額等をパソコンの画面上で入力することにより、所得税の確定申告書のデータを作成することができ、これを印刷するなどして税務署に提出することができる。（乙3の1・2、4の1～3）

イ 本件作成コーナーは「【確定申告書等作成コーナー】－TOP画面」というタイトルのページ（以下「本件トップページ」という。）から始まる。このページには、トップ項目として「ご利用の前に」という項目が置かれ、同項目の中に「ご利用できない方」というリンク（クリックすると他のページに直接接続して切り替わるもの。以下同じ。）表示があるほか、「平成17年分の作成コーナーはこちら」という項目の中に「所得税の確定申告書作成」というリンク表示がある。

上記「所得税の確定申告書作成」というリンク表示をクリックすると、「【所得税の確定申告書作成コーナー】－申告書選択」というタイトルのページ（以下「本件申告書選択ページ」という。）に切り替わる。このページには、トップ項目として「ご利用ガイド」という項目が置かれ、その下に「条件によっては、当コーナーをご利用できない場合もありますので、作成前に必ずお読みください。」という記載があり、同項目の中に「ご利用できない方」というリンク表示がある。

本件トップページ及び本件申告書選択ページの「ご利用できない方」という各リンク表示をクリックすると、「【確定申告書作成コーナー】－ご利用できない方（17年分）」というタイトルのページ（以下「本件利用案内ページ」という。）に切り替わる。本件利用案内ページは、本件作成コーナーを利用して平成17年分の所得税の確定申告書を作成することができない者を列挙しており、その中に「土地建物等の譲渡所得がある方」という表示がある（なお、その理由についての説明はない。）。

（以上につき、乙4の1～3）

（2） 過少申告加算税賦課決定処分に至る経緯

ア 原告は、平成15年3月28日付けで、東京都渋谷区所在のマンション「A」1001号室（以下「本件不動産」という。）を購入した（乙2）。

イ 原告は、平成17年10月31日付けで、本件不動産を代金3480万円で譲渡した（乙1、2）。

ウ 原告は、本件作成コーナーを利用して、所得税額を51万5200円、そこから定率減税額及び源泉徴収税額を差し引いた申告納税額をマイナス4万7840円、予定納税額を12万0000円、第3期分として納める税額を0円、還付される税額を16万7840円とする平成17年分所得税の確定申告書（以下「本件確定申告書」という。）を作成し、平成18年3月6日、これを雪谷税務署長に提出した。

原告は、本件利用案内ページを見ないまま本件確定申告書を作成し、その際、不動産所得の金額283万7663円及び給与所得の金額899万3326円から本件不動産の譲渡に係る損失金額276万3979円を控除（損益通算）する旨の入力をして、総所得金額を906万7010円とした。

なお、原告は、平成17年分よりも前の年分の所得税の確定申告において、本件作成コーナーを2回利用したことがあるが、これまでに不動産の譲渡に係る損失を他の所得と損益通算したことはなかった。

(以上につき、乙3の1・2)

エ 雪谷税務署長は、平成18年5月1日付けで、原告に対し、「譲渡所得の申告内容について」と題する書面（「不動産の譲渡による赤字は他の所得との損益通算は出来ません。」と記載されたもの）を送付し、雪谷税務署への来署を求めた（乙5）。

オ 原告は、平成18年5月9日、雪谷税務署を訪れ、同税務署所係官から、本件不動産の譲渡に係る損失は他の所得と損益通算することはできないとの指摘を受け、同税務署長に対し、総所得金額を1183万0989円、所得税額を106万8000円、そこから定率減税額及び源泉徴収税額を差し引いた申告納税額を39万4400円、予定納税額を12万0000円、第3期分として納める税額を27万4400円、還付される税額を0円とする平成17年分の所得税の修正申告書（以下「本件修正申告書」という。）を提出した（甲1、乙6）。

カ 雪谷税務署長は、平成18年5月31日、原告に対し、原告の平成17年分所得税について、過少申告加算税の基礎となる税額を44万円、過少申告加算税を4万4000円とする過少申告加算税賦課決定処分（以下「本件処分」という。）をした（甲2）。

(3) 本件処分に対する不服申立て等の経緯

ア 原告は、平成18年6月19日、雪谷税務署長に対し、本件処分を不服として、異議申立てをした。これに対し、同税務署長は、同年8月22日、原告の上記異議申立てを棄却する旨の決定をした。（甲3）

イ 原告は、平成18年9月22日、国税不服審判所長に対し、本件処分を不服として審査請求をした。これに対し、同審判所長は、平成19年4月11日、原告の上記審査請求を棄却する旨の裁決をした。（甲4）

ウ 原告は、平成19年8月2日、本件処分の取消しを求めて本件訴えを提起した（顕著な事実）。

3 争点

本件の争点は以下のとおりであり、これらに関して摘示すべき当事者の主張は、後記第3の「争点に対する判断」において記載するとおりである。

(1) 原告が、平成17年分所得税の確定申告において、総所得金額を計算するに当たり、本件不動産の譲渡に係る損失を不動産所得及び給与所得の金額と損益通算し、その結果、過少申告をしたことについて、国税通則法65条4項の「正当な理由」があると認められるか否か。

(2) 過少申告加算税の計算の基礎となる税額に誤りがあるか否か（具体的には、①過少申告加算税の計算の基礎となる税額に還付金の減少額が含まれるか否か、②予定納税がある場合、国税通則法35条2項1号括弧書きの「当該納付すべき税額」及び同法19条4項3号イの「納付すべき税額」とは、申告納税額から予定納税額を控除した後の現実に納付すべき税額をいうのか否かである。）。

第3 争点に対する判断

1 争点(1) (国税通則法 65 条 4 項の「正当な理由」の有無) について

- (1) 原告は、①本件トップページ及び本件申告書選択ページの「ご利用できない方」という各リンク表示が、いずれもページの左端に小さく表示されているため、利用者がこれを確認することは困難であること、②本件利用案内ページには、本件作成コーナーを利用できない者として、「土地建物等の譲渡所得がある方」という表示があるが、その理由について説明がなく、極めて不親切であること、③所得税法等の法令が改正され、新たに本件作成コーナーを利用できない場合が生じたときは、国税庁において、確定申告書の作成過程でその旨を警告する表示をしたり、本件利用案内ページを見なければ確定申告書のデータを作成するためのページに進めないシステムにするなど、利用者の注意を喚起するための積極的な措置を講ずるべきであったにもかかわらず、これを怠っていたことに照らすと、原告が、本件確定申告書の作成の際、誤って本件不動産の譲渡に係る損失を他の所得と損益通算し、過少申告をするに至ったことについては、国税通則法 65 条 4 項の「正当な理由」がある旨主張する。

そこで、以下、この点について検討を加える。

- 【判示(1)】 (2) 過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対して課されるものであり、これによって、当初から適正に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。この趣旨に照らせば、過少申告があっても例外的に過少申告加算税が課されない場合として国税通則法 65 条 4 項が定めた「正当な理由」があると認められる場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような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をいうものと解するのが相当である（最高裁 18 年 4 月 20 日第 1 小法廷判決・民集 60 卷 4 号 1611 頁、最高裁平成 18 年 4 月 25 日第 3 小法廷判決・民集 60 卷 4 号 1728 頁参照）。

このような見地からすれば、過少申告が単に納税者の税法の不知又は誤解に基づく場合は、「正当な理由」があると認められる場合には該当しないというべきである。

- (3) 前記第 2 の 1 のとおり、租税特別措置法 32 条 1 項後段及び所得税法等の一部を改正する法律（平成 16 年法律第 14 号）附則 27 条 6 項は、個人が、その有する土地等又は建物等で、その年 1 月 1 日において所有期間が 5 年以下であるものを平成 16 年 1 月 1 日以後に譲渡した場合において、短期譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、所得税法その他所得税に関する法令の規定の適用については、当該損失の金額は生じなかったものとみなされる旨規定している。

そして、前記前提事実（第 2 の 2）(2)ア及びイのとおり、平成 17 年 1 月 1 日における本件不動産の原告の所有期間は 5 年以下であり、これを同年 10 月 31 日付けで譲渡したのであるから、これによって損失が生じた場合には、上記租税特別措置法 32 条 1 項後段等の規定が適用されることになる。

前記前提事実(2)（過少申告加算税賦課決定処分に至る経緯）に係る事実及び弁論の全趣旨によれば、原告は、上記租税特別措置法 32 条 1 項後段等の規定の存在を知らなかったため、本件不動産の譲渡に係る損失を他の所得と損益通算したと認められ

る。

- (4) 他方、原告は、以下のアないしウ記載のとおり、国税通則法65条4項の「正当な理由」を基礎付ける事情があるとして主張するので、それぞれにつき検討する。

ア まず、原告は、前記(1)のとおり、本件トップページ及び本件申告書選択ページの「ご利用できない方」という各リンク表示は、いずれもページの左端に小さく表示されているため、利用者がこれを確認することは困難であると主張する。

しかし、前記前提事実(1)イのとおり、本件トップページには、トップ項目として「ご利用の前に」という項目が置かれ、同項目の中に「ご利用できない方」というリンク表示がある。また、本件申告書選択ページには、トップ項目として「ご利用ガイド」という項目が置かれ、その下に「条件によっては、当コーナーをご利用できない場合もありますので、作成前に必ずお読みください。」という表示がある上、同項目の中に「ご利用できない方」というリンク表示があり、これらは、いずれも容易に認識できるよう、そして、本件作成コーナーを利用する者が事前に読むべき事項であると理解できるように表示がされている(乙4の1~3)。

それにもかかわらず、前記前提事実(2)ウのとおり、原告は、本件利用案内ページの内容を確認することを怠って本件確定申告書を作成したのであるから、原告が、本件不動産の譲渡に係る損失を他の所得と損益通算し、過少申告をするに至ったのは、原告の落ち度に基づくものといわざるを得ない。

イ また、原告は、上記(1)のとおり、本件利用案内ページには、本件作成コーナーを利用できない者として、「土地建物等の譲渡所得がある方」という表示があるが、その理由については説明がなく、極めて不親切であると主張する。

しかし、本件利用案内ページにおいて、土地建物等の譲渡所得がある者は本件作成コーナーを利用することができないことが明らかにされているのであるから、それに従えば、利用できない理由の説明の有無にかかわらず、同コーナーを利用したために過少申告になるということはない。

しかも、前記前提事実(2)ウのとおり、原告は、本件確定申告書を作成した際、本件利用案内ページを見ていないのであるから、そもそも、本件利用案内ページの内容が不親切であり、そのために過少申告に至ったと主張できる立場にはない。

ウ さらに、原告は、上記(1)のとおり、所得税法等の法令が改正され、新たに本件作成コーナーを利用できない場合が生じたときは、国税庁において、確定申告書の作成過程でその旨を警告する表示をしたり、本件利用案内ページを見なければ確定申告書のデータを作成するためのページに進めないシステムにするなどして、利用者の注意を喚起するために積極的な措置を施すべきであったにもかかわらず、これを怠っていたと主張する。

しかし、前記前提事実(1)イのとおり、本件利用案内ページは、本件作成コーナーを利用して平成17年分の所得税の確定申告書を作成することができない者を列挙しており、これに従えば、土地建物等の譲渡所得がある者が本件作成コーナーをそのまま利用することにより過少申告に至ることはないのであるから、租税特別措置法の改正があったことを前提としても、注意喚起の措置としては必要かつ十分な内容を備えていたものといえることができ、国税庁において、かかる措置を超えて、

原告が主張するような積極的措置を施すべき義務があるとまでは認められない。

- 【判示(3)】 (5) 以上によれば、原告が、平成17年分所得税の確定申告において、総所得金額を計算するに当たり、本件不動産の譲渡に係る損失を不動産所得及び給与所得の金額と損益通算し、その結果、過少申告するに至ったのは専ら原告の税法の不知によるものといわざるを得ず、この場合については、前記(2)のとおり、国税通則法65条4項の「正当な理由」があるとは認められない。

2 争点(2) (過少申告加算税の計算の基礎となる税額の誤りの有無) について

- (1) 原告は、過少申告加算税の計算の基礎となる税額には、修正申告前の還付金の額に相当する税額がその申告により減少するときにおけるその減少額が含まれないことを前提に、修正申告に係る申告納税額39万4400円から予定納税額12万0000円を控除した27万4400円を上記計算の基礎として、過少申告加算税は2万7000円とされるべきであるから、本件処分のうち同金額を超える部分は違法である旨主張する。

そこで、以下、この点について検討を加える。

- 【判示(4)】 (2)ア 国税通則法65条1項は、期限内申告書が提出された場合において、修正申告書の提出があったときは、当該納税者に対し、その修正申告に基づき同法35条2項の規定により納付すべき税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する旨規定している。

そして、この規定により納付すべき税額は、同項1号、同法19条4項3号によれば、下記①から④までの金額の合計額となる。

- ① その修正申告書の提出により納付すべき税額が新たに あることとなった場合には、当該納付すべき税額 (同法35条2項1号括弧書き)
- ② その修正申告前の納付すべき税額がその申告により増加する場合は、その増加する部分の税額 (同法19条4項3号イ)
- ③ その修正申告前の還付金の額に相当する税額がその申告により減少する場合 (④の場合を除く。) は、その減少する部分の税額 (同号ロ)
- ④ その修正申告前の純損失の繰戻し等による還付金額に相当する税額がその修正申告により減少する場合は、その減少する部分の税額と同法58条1項の規定により当該還付金額に加算された還付加算金のうち、その減少する部分の税額に対応する部分の金額との合計額 (同号ハ)

イ したがって、上記ア③によれば、前記(1)の原告の主張は、過少申告加算税の計算の基礎となる税額について、修正申告前の還付金の額に相当する税額がその申告により減少するときにおけるその減少額が含まれないという前提自体が失当といわざるを得ない。

ウ なお、予定納税 (所得税法104条) がある場合、前記ア①及び②の「納付すべき税額」とは、申告納税額をいうのか、申告納税額から予定納税額を控除した後の現実に納付すべき税額をいうのかが問題となる。

この点、国税通則法35条2項1号及び19条4項3号は修正申告により納付すべき税額の計算の基礎となるものであるから、前記ア①から④までの各税額は、それぞれ整合的に解釈する必要があるところ、前記ア③の「還付金」が、申告納税額

から予定納税額を控除した後の金額になることは明らかである（所得税法 139 条 1 項、120 条 1 項 8 号参照）。これとの整合性にかんがみると、上記ア①及び②の「納付すべき税額」も、申告納税額から予定納税額を控除した後の現実に納付すべき税額をいうと解するのが相当である。

- (3) 上記(2)を前提に、原告が納付すべき過少申告加算税の計算の基礎となる税額を検討する。

前記前提事実(2)ウ及びオのとおり、原告は、法定申告期限内に本件確定申告書を提出したところ、同申告書において、第3期分として納める税額を0円、還付される税金を16万7840円としていたが、本件修正申告書によって、前者を27万4400円、後者を0円に修正しているから、前記(2)ア①に該当する税額は27万4400円、同③に該当する税額は16万7840円である（同②及び④に該当する税額は0円である。）。

それゆえ、修正申告に基づき国税通則法35条2項の規定により納付すべき税額は、27万4400円と16万7840円の合計額である44万2240円となり、過少申告加算税の計算の基礎となる税額は、同法118条3項に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた44万円となる。

- (4) したがって、原告が納付すべき過少申告加算税の計算の基礎となる税額に誤りはなく、過少申告加算税は、44万円に100分の10の割合を乗じて計算した4万4000円となる（同法65条1項）から、本件処分は適法である。

3 結論

よって、原告の請求には理由がないから、これを棄却することとし、訴訟費用の負担につき、行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第2部

裁判長裁判官 大門 匡

裁判官 吉田 徹

裁判官 堀内 元城