

津地方裁判所 平成●●年（○○）第●●号 所得税の更正等取消請求事件

国側当事者・桑名税務署長

平成20年2月28日却下・棄却・控訴

判 示 事 項

- (1) 更正の請求後に増額更正処分がされた場合において、更正の請求に対する更正すべき理由がない旨の通知処分の取消しを求める訴えの利益の有無
- (2) 過少申告加算税の賦課決定処分がされた後に、その税額を減額する変更決定処分がされた場合には、当初の賦課決定処分の一部が取り消されたものと解されるから、納税者の過少申告加算税賦課決定処分の取消しを求める訴えのうち、変更決定後の税額を超える部分は、訴えの利益を欠き、不適法であるとされた事例
- (3) 更正処分がされた後に、更に税額を増額する再更正処分がされた場合には、当初の更正処分は、後の増額再更正処分に吸収されて一体となり、その外形が消滅して独立の存在を失うこととなるものと解され、そうすると納税者に対する当初更正処分は、再更正処分に吸収されて消滅したというべきであるから、納税者の当初更正処分の取消を求める訴えは、利益を欠き、不適法であるとされた事例
- (4) 増額更正処分の取消訴訟において、申告に係る税額を超えない部分についてまでの取消しを求めることの可否、及び、更正の請求後に増額更正処分が行われた場合に、当該更正の請求に際して納付すべき税額とした金額を超えない部分の取消しを求めることの可否
- (5) 所得税法36条（収入金額）が採用する収入の計上時期
- (6) ゴルフ場用地の取得に係る業務委託契約に基づき納税者に支払われた金員は、納税者と委託者等との間で平成11年に交わされた合意等によって最終的に精算されたものと認められ、そして、この段階では、当該委託業務に関するゴルフ場の工事が完了するに至っていたから、これらの報酬等は客観的にみても実現可能な状態であったといえ、平成11年中に債権債務が確定したものととして、同年度分の事業所得の収入金額に算入すべきものであるとされた事例
- (7) ゴルフ場の開発許可を得た時点で納税者らの役務は完了したから、納税者の業務委託に関する報酬の権利は、遅くとも開発許可を得た平成6年中には確定したとみるべきであるとの納税者の主張が、委託者として、開発許可を得た時点においても、2年以内にゴルフ場用地の全てを取得しなければ事業計画が頓挫してしまう可能性があったことなどから、納税者らがその時点で業務を完遂したとは考えていなかったと認められ、加えて、納税者が、平成6年の確定申告において、当該報酬を総収入金額に含めて申告を行なったと認めるに足りる証拠もなく、納税者自身が同年の時点で当該報酬の権利が確定したと認識していたとも言えないから、平成6年の時点で、納税者の主張する報酬の権利について、その収入の原因たる権利が確定的に発生し、所得の実現があったと解することはできないとして排斥された事例
- (8) 租税法律関係において信義則の法理の適用が許される場合
- (9) 課税庁の行政指導に従い、業務委託に関する報酬の一部については平成12年分の事業所得の収入金額として申告したものであるのに、同報酬額を平成11年分の事業所得の収入金額であるとしてした更正処分は信義則に反し違法であるとの納税者の主張が、課税庁が納税者に対し、当該報酬の一部を平成12年分の事業所得の収入金額に計上するよう指導したとの納税者の関与税理士の陳述を

裏付ける証拠はなく、仮に当該陳述に係る事実を前提としても、納税者は、当該報酬を平成12年分の事業所得の収入金額に計上して確定申告したものの、その後に更正の請求をしており、課税庁もそれに応じて減額更正をしている経緯からすれば、納税者が、課税庁の指導を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、そのために経済的不利益を受けることになったものとは認められないから、当該更正処分が信義則に反し違法であるとはいえないとして排斥された事例

- (10) 青色申告書に係る更正の理由附記（所得税法155条2項）の趣旨と記載の程度
- (11) 更正通知書には、単に結論が示されているのみであり、業務委託に関する報酬がなぜ平成11年度分の収入になるのかが明らかにされていないから、理由附記の不備があり違法であるとの納税者の主張が、更正通知書における理由の記載は、更正処分をした理由及びその法的根拠を具体的に示し、納税者の提出した確定申告書及びその者が備え付ける帳簿書類の内容との関連が了知し得るものといえ、かつ、納税者の不服の申立てに便宜を与えるに不足するものではないとして排斥された事例
- (12) 税務調査手続の違法と更正処分との関係
- (13) 税務調査には違法があるから、違法な調査に基づいて行われた更正処分等は違法であるとの納税者の主張が、納税者の税務調査の違法に関する主張内容は、そもそも課税処分の取消事由となり得る事情を主張するものではないとして排斥された事例
- (14) 修正申告書の提出は更正があるべきことを予知してされたものではないとの納税者の主張が、納税者は、本件調査が実施されていることを認識し、金融機関への調査等により業務委託に関する報酬の一部の入金が判明し、やがて更正があるべきことを予知して修正申告をしたものと認められるとして排斥された事例
- (15) 平成11年分の所得税の過少申告は、税務職員の誤指導によるものであるから、国税通則法65条4項に規定する正当な理由があるとの納税者の主張が、当該過少申告は、納税者が支払をうけた報酬の一部についてであるが、納税者は、そもそも確定申告及び修正申告において、当該報酬を計上しておらず、納税者が税務職員による誤指導があったと主張している時期は、確定申告書及び修正申告書が提出された以後のことであるから、納税者の主張を前提としても、当該過少申告についての正当な理由になるものではないとして排斥された事例
- (16) 納税者に事実の隠ぺい・偽装はないから、重加算税の賦課は違法であるとの納税者の主張が、納税者は業務委託に関する報酬の一部を簿外口座に入金させた上で、これを帳簿に記載せずに確定申告を行なったものであり、当該報酬を簿外口座に入金させる理由は何ら存在しないことからすれば、納税者には、当該報酬を秘匿する意図があったものと認められ、当該報酬を除外した確定申告書を提出したことは、事実の隠ぺい・偽装に当たるとして排斥された事例

判 決 要 旨

- (1) 更正の請求は、納税申告書を提出した者が、その申告内容を自己に有利に是正することを求める行為であり、更正すべき理由がない旨の通知は、更正の請求を棄却する処分であり、是正権の発動を拒否し、申告税額等について減額を認めないことを確認する効果を持つ処分である。一方、いわゆる増額更正処分は、課税庁が課税要件事実を全体的に見直し、申告に係る税額を含めて全体としての税額を総額的に確定する処分である。このような性質からすれば、更正の請求があった後にされた増額更正処分は、申告税額等を減額しないという趣旨を含むものといえるから、更正の請求を棄却する内容を包摂するものというべきである。また、更正の請求がしてある限り、増額更正処分の取消訴訟においては、更正の請求に係る税額を超える部分の取消しを請求することができるものと解されるから、処分を受けた者としては、増額更正処分の取消しを求めれば足りることになる。そうすると、納税者

が更正の請求をした後、当該更正の請求に係る税額を超える額を所得税額とする増額更正処分がされた場合には、更正すべき理由がない旨の通知について、その取消しを求める利益は存しない。

(2)・(3) 省略

(4) 納税者において、申告に係る税額が過大であるとしてその誤りを是正するためには、所定の期間内に更正の請求をすることが要求されている（国税通則法 23 条（更正の請求））ことからすれば、確定申告書の記載の錯誤が客観的に明白かつ重大であって、更正の請求以外に是正を許さないならば納税者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合は格別、更正の請求という法の求める手続を経由することなしに、増額更正処分の取消訴訟において、申告に係る税額を超えない部分についてまでの取消しを求めることはできず、かかる訴えは不適法というべきである。そして、更正の請求をした場合についても、納税者が更正の請求に際して納付すべき税額とした金額を超えない部分については、国税通則法 23 条所定の期間の経過により納税義務が確定するから、増額更正処分の取消訴訟において同部分の取消しを求めることも、同様に不適法というべきである。

(5) 所得税法 36 条 1 項は、「その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額とする」と規定し、現実の収入がなくとも、その収入の原因たる権利が確定的に発生した場合には、その時点で所得の実現があったものとして、その権利発生の時期の属する年度の課税所得を計算するという建前（いわゆる権利確定主義）を採用しているものである。そして、権利が確定的に発生する場合とは、単に権利の発生要件が満たされたというだけでは足りず、客観的にみて、権利の実現が可能な状態になったことを要すると解される。

(6)・(7) 省略

(8) 租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、同課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なканずく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、同法理の適用については慎重でなければならない。租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて同法理の適用の是非を考えるべきものである。そして、特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに同表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の同表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものである（最高裁昭和 62 年 10 月 30 日第三小法廷判決・裁判集民事 152 号 93 頁）。

(9) 省略

(10) 所得税法 155 条 2 項の趣旨は、課税庁の判断の慎重・合理性を担保して、その恣意を抑制するとともに、処分の理由を納税者に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものであるから、更正通知書に附記すべき理由は、課税庁の行う更正処分と、納税者の提出した確定申告書及びその者が備え付ける帳簿書類の内容との関連が、更正の通知書の理由の記載自体から了知し得る程度に記載されていることを要すると解される。

(11) 省略

(12) 一般に、税務調査手続の単なる瑕疵は更正処分に影響を及ぼさないものと解すべきであり、調査

の手續が刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の限度を超えて濫用にわたる等重大な違法を帯び、何らの調査なしに更正処分をしたに等しいものとの評価を受ける場合に限り、その処分に取消原因があるものと解するのが相当である。

(13)～(16) 省略

判	決
原告	甲
同訴訟代理人弁護士	瀬辺 勝
同補佐人税理士	I
被告	桑名税務署長
	中堀 博治
同指定代理人	辻 由起
同	竹内 寛和
同	鶴巻 勲
同	兼子 正文
同	片岡 則之
同	乾 貴博
同	柳原 國良
同	山下 智子

主 文

- 1 本件各訴えのうち、次の部分を却下する。
 - (1) 被告が平成13年6月28日付けで原告に対してした、原告の平成11年分の所得税に係る更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分の取消しを求める訴え
 - (2) 被告が平成13年6月28日付けで原告に対してした、原告の平成10年分の所得税に係る過少申告加算税の賦課決定処分の取消しを求める訴えにつき、税額2万8000円を超える部分
 - (3) 被告が平成13年6月29日付けで原告に対してした、原告の平成11年分の所得税に係る更正処分の取消しを求める訴え
 - (4) 被告が平成13年10月24日付けで原告に対してした、原告の平成11年分の所得税に係る更正処分の取消しを求める訴えにつき、納付すべき税額471万6200円を超えない部分
- 2 原告のその余の請求を棄却する。
- 3 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

- 1 被告が平成13年6月28日付けで原告に対してした、原告の平成11年分の所得税に係る更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。

- 2 被告が平成13年6月28日付けで原告に対してした、原告の平成11年分の所得税の重加算税及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 3 被告が平成13年6月28日付けで原告に対してした、原告の平成10年分の所得税の過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 4 被告が平成13年6月29日付けで原告に対してした、原告の平成11年分の所得税に係る更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 5 被告が平成13年10月24日付けで原告に対してした、原告の平成11年分の所得税に係る更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要

- 1 本件は、被告が、原告の平成11年分所得税について、原告がA株式会社（以下「A」という。）から支払を受けた報酬等合計9940万円を、平成11年分の事業所得の収入金額として算入すべきであることなどを理由として、原告に対して次の①ないし⑤の各処分（以下「本件各処分」という。）をしたところ、原告が、被告に対し、上記収入は平成6年までに既に確定していたものであるから、平成11年分の事業所得の収入金額にはならず、本件各処分は違法であるなどと主張して、その取消しを求めた事案である。
 - ① 原告の平成11年分所得税に係る更正の請求に対し、平成13年6月28日付けでした更正をすべき理由がない旨の通知処分（以下「本件通知処分」という。）
 - ② 原告の平成11年分所得税について、平成13年6月28日付けでした重加算税及び過少申告加算税の賦課決定処分
 - ③ 原告の平成10年分所得税について、平成13年6月28日付けでした過少申告加算税の賦課決定処分（以下「平成10年分過少申告加算税賦課決定処分」という。）
 - ④ 原告の平成11年分所得税について、平成13年6月29日付けでした更正処分（以下「本件更正処分1」という。）及び過少申告加算税の賦課決定処分
 - ⑤ 原告の平成11年分所得税について、平成13年10月24日付けでした更正処分（以下「本件更正処分2」という。）及び過少申告加算税の賦課決定処分

2 前提となる事実

当事者間に争いのない事実のほか、甲11、14ないし19、24、乙15ないし17、19ないし22によれば、次のとおり認められる。

(1) 当事者等

ア 原告は、Bの屋号で不動産業を営む者であり、青色申告の承認を受けていた。

イ C株式会社（なお、同社は昭和62年合併に伴い株式会社Cとなったが、便宜上、以下、合併の前後を問わず「C」という。）は、Cグループの経営母体であり、映画の興行、レジャー施設等の経営を目的とする会社である（乙34）。

Aは、Cの関連会社であり、Cグループの不動産部門を担当している。

(2) 業務委託契約の締結

ア 原告及び乙（以下「原告ら」という。）は、昭和61年8月28日、Aとの間で、下記事業計画（以下「本件事業計画」という。）について、業務委託契約を締結した（甲11、乙14、以下「本件業務委託契約」という。）。

記

- (ア) 事業名 (仮称) D倶楽部(四日市コース)(以下「本件ゴルフ場」という。)
- (イ) 事業主体 C
- (ウ) 事業場所 三重県四日市
- (エ) 開発予定面積 130万平方メートル(約40万坪)

イ 本件業務委託契約の趣旨は、Cにおいて本件事業計画を遂行完成させるため、必要な用地取得並びに開発許可取得と営業開始に至るまでのあらゆる問題について、原告らが、Aに対し、全面的に協力することであった(本件業務委託契約1条)。

ウ 本件業務委託契約に基づき、Aが原告らに支払う報酬の額と支払条件は次のとおりとされた(本件業務委託契約4条)。

- (ア) 本件事業計画に必要な用地取得(売買又は賃貸)及び開発についての同意書を地権者より全部徴求し事前協議申請をなし事前協議完了したとき、又はAが支払を認めたとき(4条(1)) 1億円
- (イ) 本件事業計画の開発許可が得られたとき、又はAが支払を認めたとき(4条(2)) 1億5000万円
- (ウ) ゴルフ場工事が完了したとき(4条(3)) 5000万円
- (エ) 合計 3億円

(3) 本件事業計画の進捗状況

ア Cは、昭和62年10月13日、三重県知事に対し、「大規模土地取引等に関する事前指導要綱」(以下「大規模要綱」という。)に基づき、大規模土地取引等事前協議申出(土地利用目的)をし、昭和63年4月5日、三重県知事の承認を得た(甲24)。

イ Cは、平成2年4月2日、三重県知事に対し、「ゴルフ場等の開発事業に関する指導要綱」(以下「指導要綱」という。)に基づく設計協議申出書の提出期限の延長を申し出て、同日付けで同年10月5日までの期限延長の承認を得た(乙15)。

Cは、同年10月4日、三重県知事に対し、本件ゴルフ場の設計協議申出書を提出した(乙16)。

ウ 三重県知事は、平成6年11月28日、Cに対し、設計協議の承認をし、本件事業計画に基づく開発を許可した(甲24)。

エ Cは、平成8年10月7日、三重県知事に対し、本件ゴルフ場の工事着手届(着手年月日・平成8年11月1日、完了予定・平成11年5月末日)を提出した(乙17)。

オ 本件ゴルフ場は、平成11年5月28日に仮オープンし、平成12年4月1日、E倶楽部の名称で本オープンした(乙18)。

(4) 平成2年の覚書締結

原告らは、平成2年4月18日、Aとの間で、Aが原告らに対し、本件業務委託契約の報酬の前払金として、平成2年4月を第1回とし(ただし、本件ゴルフ場の開発が可能と判断される期間)、月額100万円を毎月初めに支払うことなどを内容とする覚書を取り交わした(甲14、乙19、以下「平成2年覚書」という。)

(5) 乙の地位の承継等

ア A、原告、丙及び丁は、乙の死亡後の平成6年5月6日、本件業務委託契約及び

平成2年覚書における乙の地位を丙が承継することを確認した（甲15）。

イ 原告と丙は、平成8年12月20日、本件業務委託契約に基づいて受け取る報酬の分配基準を、原告6割、丙4割とする誓約書を取り交わした（甲16）。

(6) 平成11年の覚書締結

ア 原告及び丙は、平成11年2月19日、Aとの間で、同社が原告及び丙に対し、本件業務委託契約に基づく報酬及び費用の精算金として、平成11年3月上旬及び平成12年1月上旬に各6100万円（合計1億2200万円）を支払う旨合意した（甲17、乙21）。

もともと、上記合意に係る覚書には、当事者がAではなく、株式会社C（C）と誤って記載されたため、原告及び丙とAは、改めて同年3月5日、次の合意内容を記載した確認書を取り交わした（甲19、乙22、以下「平成11年合意」という。）。

（ア） 本件業務委託契約の報酬額を2億6500万円に変更する。

（イ） Aは、本件業務委託契約に基づく報酬及び費用の残金1億2200万円を、平成11年3月10日及び平成12年1月10日限り各6100万円ずつ分割して支払う。

イ また、原告は、平成11年2月28日、Aとの間で、同社が原告に対し、上記アによる金員以外に2500万円（以下「本件特約金」という。）を支払う旨の覚書を取り交わした（甲18、乙20）。

(7) Aからの報酬の支払

ア Aは、原告及び乙（平成6年5月の地位承継以後は丙）に対し、平成2年覚書に基づき、平成2年4月分から平成11年2月分まで、毎月100万円ずつ合計1億0700万円を支払った。そのうち、平成11年1月分は平成10年12月30日に支払われ、平成11年2月分は同年1月29日に支払われ、原告は、その6割の各60万円（合計120万円）を受領した（乙26）。

イ Aは、平成11年合意に基づき、原告及び丙に対し、平成11年3月10日及び平成12年1月7日に各6100万円（合計1億2200万円）を支払った。原告は、その6割の各3660万円（合計7320万円）を受領した（乙26）。

ウ Aは、平成11年3月10日、原告に対し、本件特約金である2500万円を支払った（乙27。以下、上記アないしウのとおり、原告がAから支払を受けた報酬等をあわせて「本件報酬等」という。）。

(8) 課税の経緯等

原告の平成10年分所得税及び平成11年分所得税の各課税の経緯並びに本件各処分に対する不服申立ての経緯は、別表1のとおりであるが、敷衍すると次のとおりである。

ア 平成10年分所得税について

（ア） 原告は、確定申告後、平成12年3月15日に更正の請求をし、これを受けて、被告は、同年4月7日付けで更正処分をした。

（イ） 原告は、平成12年10月13日付けで修正申告をし、同修正申告に係る過少申告分につき、被告は、平成13年6月28日付けで平成10年分過少申告加算税賦課決定処分をした。その後、被告は、同月29日付けで減額更正処分及び

過少申告加算税の変更決定処分をし、この変更決定処分により、過少申告加算税の額は4万3000円から2万8000円へと減額された。

イ 平成11年分所得税について

(ア) 原告は、確定申告後、平成12年10月13日付けで修正申告（以下「本件修正申告」という。）をし、また、平成13年3月14日付けで納付すべき税額を471万6200円とする旨の更正の請求（以下「本件更正の請求」という。）をした。そして、被告は、本件更正の請求に対し、同年6月28日付けで本件通知処分をし、さらに、本件修正申告に係る過少申告分につき、同日付けで過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分をした。

(イ) また、被告は、平成13年6月29日付けで本件更正処分1及び過少申告加算税の賦課決定処分をし、その後、同年10月24日付けで本件更正処分2及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。

(ウ) 被告が主張する原告の平成11年分所得税の具体的な税額計算は、別表2のとおりである（なお、各項目ごとの原告と被告の主張額の対比は、別表3のとおりであり、事業所得の収入金額に本件報酬等合計9940万円が算入されるかの点を除くその余の部分は、当事者間に争いが無い。）

(9) 原告は、平成15年3月25日、本件訴訟を提起した。

3 争点

(1) 本件各訴えのうち次の部分についての適法性（本案前の主張）

ア 本件通知処分の取消しを求める訴え

イ 平成10年分過少申告加算税賦課決定処分の取消しを求める訴えにつき、平成13年6月29日付け変更決定処分によりその一部が減額された後の税額（2万8000円）を超える部分

ウ 本件更正処分1の取消しを求める訴え

エ 本件更正処分2の取消しを求める訴えにつき、納付すべき税額471万6200円を超えない部分

(2) 本件各処分の適法性

ア 原告がAから次のとおり支払を受けた報酬等（本件報酬等）合計9940万円は、いずれも平成11年中に債権債務が確定したものとして、平成11年度分の事業所得の収入金額に算入すべきものといえるか。

① 平成10年12月30日及び平成11年1月29日に支払われた各100万円のうち6割相当額（合計120万円）

② 平成11年3月10日及び平成12年1月7日に支払われた各6100万円のうち6割相当額（合計7320万円）

③ 平成11年3月10日に支払われた2500万円

イ 本件更正処分2及びこれに併せてされた過少申告加算税の賦課決定処分は、信義則に反し違法であるか。

ウ 本件更正処分2及び本件通知処分の理由附記に不備があるか。

エ 税務調査に違法があるとして、本件各処分が違法となるか。

オ 平成11年分所得税に係る加算税の各賦課決定処分につき

(ア) 本件修正申告に係る平成12年10月13日付け申告書(以下「本件修正申告書」という。)の提出は、更正があるべきことを予知してされたものでないとして、国税通則法65条5項が適用されるか。

(イ) 原告の過少申告は税務署員の誤指導によるものであるとして、国税通則法64条4項所定の正当な理由があるといえるか。

(ウ) 重加算税賦課の根拠たる国税通則法68条1項所定の事実の隠ぺい又は仮装があったといえるか。

4 争点に関する当事者の主張

(1) 争点(1)(本件各訴えの適法性)について

(被告の主張)

ア 本件通知処分の取消しについて

(ア) 前提となる事実(8)のとおり、被告は、原告が平成11年分所得税につき本件更正の請求をしたのに対し、本件通知処分をしたが、その後、本件更正の請求に係る税額を超える額を所得税額とする本件更正処分1をしている。

ここで、更正すべき理由のない旨の通知は、更正の請求に対する単なる棄却処分ではなく、更正の請求に係る課税標準等について調査した結果に基づいて行う処分であり、その実質は、数額に関する一種の更正処分あるいは更正処分に準じるものである。そうすると、本件通知処分は、後にされた本件更正処分1との関係においては、「最初の更正処分」に相当するものであり、その結果、後記ウで述べるいわゆる吸収説により、本件通知処分は、後にされた本件更正処分1に吸収されて消滅した。

(イ) したがって、本件通知処分の取消しを求める訴えは、訴えの利益を欠き、不適法である。

イ 平成10年分過少申告加算税賦課決定処分の取消しについて

(ア) 原告は、平成10年分過少申告加算税賦課決定処分の取消しを求めているが、前提となる事実(8)のとおり、同処分については、同月29日付けの変更決定処分により一部が減額されている。

(イ) したがって、平成10年分過少申告加算税賦課決定処分の取消しを求める訴えのうち、上記変更決定処分により減額された後の金額(2万8000円)を超える部分は、訴えの利益が存しないから、不適法である。

ウ 本件更正処分1の取消しについて

(ア) 原告は、平成11年分所得税につき本件更正処分1の取消しを求めているところ、前提となる事実(8)のとおり、被告は、本件更正処分1の後に本件更正処分2をし、これにより原告の所得税額は増額されている。

ところで、一般に更正処分がされた後に、更にこれを増額する再更正処分がされた場合においては、当初の更正処分は、増額再更正処分に吸収されて一体となり、その外形が消滅して独立の存在を失うこととなるから、増額再更正処分がされると当初の更正処分の取消しを求める利益は失われる(いわゆる吸収説)。

(イ) したがって、本件更正処分2がされたことにより、本件更正処分1の取消しを求める訴えの利益は失われたから、本件更正処分1の取消しを求める訴えは不

適法である。

エ 本件更正処分2の取消しについて

(ア) 原告の本件更正処分2の取消しを求める訴えについても、納付すべき税額471万6200円を超えない部分については、やはり訴えの利益を欠く。

なぜなら、更正の請求が納税者の側から自己の利益に申告を是正する唯一の方法として法定されている以上、更正の請求を超えない部分については、納税者の側からもはやこれを是正する途はなく、納税義務は確定するのであり、本件更正処分2についても、原告が本件更正の請求に際して納付すべき税額とした471万6200円を超えない部分については、その範囲において納税義務が確定しているからである。

(イ) したがって、本件更正処分2の取消しを求める訴えのうち上記額を超えない部分は、訴えの利益が存しないから、不適法である。

(原告の主張)

ア 被告の主張はいずれも争う。

イ いわゆる吸収説の問題点について

吸収説の立場では、増額更正処分のみを争うことになるので、増額分のみが審理対象となるとの解釈があり得る。そうだとすれば、増額更正処分に先立つ処分が無視されて、更正額を下回る税額による減額をなし得ないことになり、納税者に不利益な結果となる。

(2) 争点(2)ア(本件報酬等合計9940万円は原告の平成11年分の事業所得の収入金額に算入すべきものか)について

(被告の主張)

ア 所得税法36条1項は、「各種所得の金額の計算上収入すべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年に収入すべき金額とする」と定めている。この「収入すべき金額」とは、実現した収益、すなわち、まだ収入がなくても「収入すべき権利の確定した金額」のことであり、同規定は、いわゆる権利確定主義を採用したものである。

もっとも、所得税法上いかなる事実をとらえて「権利の確定」と解するかについては、個々の具体的な権利を規制する契約内容その他の法律上、事実上の諸条件を総合考慮し、それぞれ権利の特質を考慮し決定されるべきものであり、また、収入の原因となる権利が確定したというためには、単に権利の発生要件が満たされたというだけでは足りず、客観的にみて、権利の実現が可能な状態になったことを要すると解される。

イ 本件報酬等については、次のような事実経過がある。

(ア) 本件業務委託契約2条1項は、要旨、「原告らは、本件事業計画による用地取得及び開発に関する地権者らの同意書を取得する」と定めているところ、この条件こそが本件業務委託契約における原告らの事務内容の核心であり、原告らは、この事務のうち、少なくとも地権者らの同意書の取得を昭和61年12月末日を目途に完了させることとなっていた。しかし、原告らは、この期限を遵守できなかったため、AないしCは、数回にわたって、本来原告らがなすべき事務処理を

自社の社員を投入して遂行した。

(イ) 本件業務委託契約4条(1)では、報酬の支払条件として、「(原告らが)本件事業計画に必要な用地取得(売買又は賃貸)及び開発について同意書を地権者から全部徴求し事前協議申請をなし事前協議完了したとき又はAが支払を認めたとき」とされているが、昭和63年4月5日に事前協議の承認は得られているものの、この時点で、原告らは、本件ゴルフ場開発に必要な用地買収はもとより、その後の設計協議申出に必要とされる数の同意書すら、地権者から取得するに至っていない。そうすると、原告らは、継続的に債務不履行の状態にあったというほかなく、それゆえ、原告らが本件業務委託契約4条(1)所定の報酬債権を取得することはあり得なかったばかりか、逆に、Aは、本件業務委託契約を解除し得る状況にあった。

(ウ) そして、このような状況下において、平成2年4月18日、原告らとAは、月額100万円を報酬としてAが原告らに支払うという内容の平成2年覚書を締結している。

ウ 以上の経過に照らして合理的に考えると、本件業務委託契約4条の報酬の支払に関する定めは、平成2年覚書により白紙の状態となったというべきである。すなわち、原告らとAは、平成2年覚書により、①本件業務委託契約4条所定の報酬の支払条件を解消し、新たに、月々の報酬金の支払を定めるとともに、②本件ゴルフ場のオープンに至った時に、それまでの原告らの事務処理状況等を勘案の上で、報酬額を具体的に定める(精算する)旨の合意に至ったと解するのが相当である。そして、本件ゴルフ場開発の目途が立ち始めた後に、原告及び丙とAの間でした平成11年合意によって報酬額が具体的に定められ、これにより、原告の報酬は確定したとみるのが相当である。しかも、この時点では、原告らのなすべき事務はほとんど終了しているのであるから、原告の報酬は客観的にみても実現可能な状態となったといえる。

したがって、平成11年合意により確定した支払総額1億2200万円のうち、原告が実際に支払を受け得る状態となった7320万円及び別途原告に支払われることとなった2500万円(本件特約金)は、その合意の日に、原告にとって「収入すべき金額」となったものであり、これらの金員は、いずれも原告の平成11年分の不動産業に係る事業所得の総収入金額に算入すべき金額となる。

エ また、平成10年12月30日及び平成11年1月29日に支払われた各100万円のうち6割相当額(合計120万円)は、平成2年覚書に基づく平成11年1月分及び同年2月分の報酬であり、それらは各月初めに支払われるべきものであるから、その各時点で、権利の実現が可能な状態になった、すなわち、原告にとって「収入すべき金額」となったとみるのが相当であり、平成11年分の不動産業に係る事業所得の収入金額と認められる。

オ 以上のとおり、Aから支払を受けた本件報酬等7320万円、2500万円及び120万円の合計9940万円は、原告の平成11年分の不動産業に係る事業所得の収入金額となるので、被告が、これを算入して原告の平成11年分の事業所得の金額を認定したことは適法である。

そして、原告の平成11年分所得税の具体的な税額計算は、別表2のとおりである。

(原告の主張)

ア 事業所得としての委任契約による収入についての権利確定の時期については、所得税基本通達36-8(5)が「人的役務の提供（請負を除く。）による収入金額については、その人的役務の提供を完了した日。ただし、人的役務の提供による報酬を期間の経過又は役務の提供の程度に応じて収入する特約又は慣習がある場合におけるその期間の経過又は役務の提供の程度等に対応する報酬については、その特約又は慣習によりその収入すべき事由が生じた日」としている。

これは、役務の提供が終了すれば、権利実現の可能性が客観的に認識することができるようになるのが通常だからである。

イ 本件業務委託契約では、原告は、用地取得並びに開発に関する地権者の同意書をC名義で取得することを委託されているのであるから、同契約が、人的役務の提供により報酬を支払う契約であることは明らかである。そして、報酬の支払時期については、本件業務委託契約4条により明確に規定されている。

Cは、昭和63年中に事前協議の承認を得て、平成6年11月28日には三重県知事から開発許可を得ており、その時点には原告らの役務は終了していたから、原告の報酬の権利は、本件業務委託契約4条(1)、(2)に対応する2億5000万円分については、遅くとも平成6年中には確定したとみるべきである。

ウ 原告とAとの間の本件業務委託契約の内容は、契約締結時から終了まで一貫して、当初の契約書によって画されていた。原告とA間との間で交わされた平成2年覚書や平成11年合意は、もっぱらAの資金繰りの都合から、総額としての値引きを認め、支払方法についての変更を認めたものにすぎないのであって、債権債務の内容を何ら変動させるものではない。

この点、被告は、原告らが本件業務委託契約の債務不履行の状態にあったなどと主張するが、Aは、そもそも昭和61年12月末日を目途に全地権者との間で売買又は賃貸借契約を締結したり同意書を取得する意思など有していなかったし、用地買収はAがなすべき業務であって、原告らは、あくまでCの戊（以下「戊」という。）の指示に従って業務遂行をしていたのであるから、本件業務委託契約の債務不履行など存しない。

エ また、本件特約金の2500万円についても、本件業務委託契約と別個の収入ではない。

本件特約金を定めた平成11年2月28日付け覚書は、共同業務受託者である丙に報酬の減額を納得させ、功勞の多かった原告には、値引きの額を少なくして報酬額について差を付けるために交わされたものである。したがって、上記覚書により、原告のAに対する2500万円の債権が発生したのではなく、平成6年以前に既に発生している原告の報酬額を丙との間で調整し、2500万円多く報酬を配分したものにすぎない。

オ 以上からすると、原告の平成11年分の事業所得の収入金額は、赤字となる。

すなわち、原告は、平成11年2月19日にゴルフ場の工事が完了した時点で発

生する５０００万円のうちの原告の取得割合（６割）である３０００万円を取得している。しかし、このうち報酬の減額（値引）分は平成１１年に生じた特別損失として所得から控除すべきところ（所得税法５１条２項、同法施行令１４１条）、原告に対する報酬減額基準額の総値引額５０００万円のうちの原告の負担分（６割）の３０００万円を控除すると、０円となる。そして、これに加えて、必要経費を考慮すると、原告の平成１１年度分の事業所得は赤字となり、納付すべき税額は０円となる。

したがって、本件報酬等合計９９４０万円は、いずれも原告の平成１１年度分の事業所得の収入金額に算入されるものではないから、本件各処分は違法である。

(3) 争点(2)イ（本件更正処分２及びこれに併せてされた過少申告加算税の賦課決定処分の信義則違反の有無）

（原告の主張）

ア 原告は、原告の所得税の申告に係る税務調査（以下「本件調査」という。）において、四日市税務署特別調査官（桑名税務署併任）のF（以下「F特別調査官」という。）から、本件報酬等のうち平成１２年１月７日に支払を受けた３６６０万円について、平成１２年分の事業所得の収入金額として申告するよう指導を受けた。また、原告から依頼を受けた原告補佐人であるI税理士（以下「I税理士」という。）も、被告（桑名税務署長）と面接した際に、同人から「平成１２年度分の所得として申告してやむを得ない。」との回答を受けた。

原告は、上記指導に基づき、平成１３年３月１４日付けで、上記報酬３６６０万円を原告の平成１２年分の事業所得の収入金額とする確定申告書を提出した。ところが、被告は、平成１３年１０月２４日付けで、同報酬額が原告の平成１２年分の事業所得の収入金額ではないとして、原告の平成１２年分所得税の減額更正処分をするとともに、同日付けで、同報酬額は、原告の平成１１年分の事業所得の収入金額であるとして、本件更正処分２と過少申告加算税の賦課決定処分をした。

イ このように、原告は、被告の行政指導に従い、報酬３６６０万円を原告の平成１２年分の事業所得の収入金額として申告したものであるのに、同報酬額を平成１１年分の事業所得の収入金額であるとしてした本件更正処分２、及びこれに併せてされた過少申告加算税の賦課決定処分は、信義則に反し、違法である。

（被告の主張）

ア 被告（桑名税務署長）を始めとする税務職員において、原告主張の指導をした事実はない。

イ 租税法規に適合する課税処分に対する信義則の法理の適用については、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めてその適用の是非を考えるべきものである。

仮に原告の主張するとおり、原告が税務職員の指導に従って、平成１２年１月７日に支払を受けた報酬３６６０万円を平成１２年分の事業所得の収入金額として申告をしたとしても、原告主張の事実では、税務官庁が、納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したものとはみられないし、原告は、その主張する行政指導

自体によって、何らの経済的不利益も受けていない。

よって、本件更正処分2及びこれに併せてされた過少申告加算税の賦課決定処分について、信義則違反が問題となる余地はない。

(4) 争点(2)ウ(理由附記の不備)について

(原告の主張)

ア 更正通知書には、その更正の理由を付記しなければならず、帳簿書類の記載自体を否認して更正する場合において、更正通知書に付記すべき理由としては、単に更正にかかる勘定科目とその金額を示すだけでなく、そのような更正をした根拠を帳簿記載以上に信憑力のある資料を提示することによって具体的に明示することが必要である。

イ 本件更正処分2の通知書には、単に結論が示されているのみであり、本件報酬等がなぜ平成11年度分の収入になるのかが明らかになっていない。したがって、本件更正処分2は、理由附記の不備という点でも違法である。また、本件通知処分についても、同様に理由附記の不備という違法がある。

(被告の主張)

被告は、本件更正処分2をした理由及びその根拠を具体的に通知書に記載しており、かつ、同記載は、処分の理由を相手方に知らせて不服の申立てに便宜を与えるのに必要にして十分なものといえるから、原告の主張には理由がない。

(5) 争点(2)エ(税務調査の違法)について

(原告の主張)

F特別調査官ほか4名の職員(以下「F特別調査官ら」という。)は、所得税法34条に基づいて、原告の平成9年度から平成11年度分の所得の調査(本件調査)を実施した。本件調査においては、本件業務委託契約に基づく役務の提供の開始から完了までの事実認定が不可欠であり、原告は、証拠資料の提示及び十分な説明を行ったにもかかわらず、F特別調査官らは、これを無視し、昭和60年から平成11年2月に至るまでの事実を確認する調査を行わなかった。

したがって、本件調査は違法といわざるを得ず、違法な本件調査に基づいてされた本件各処分も違法である。

(被告の主張)

ア 課税処分における手続保障の見地に照らすと、税務調査のいかなる違法も課税処分の適否に影響を及ぼさないということはできないが、税務調査の違法といっても、その程度には種々の段階があり、他方において課税の公平という公益がある以上、税務調査のいかなる違法もすべて更正・決定処分の違法となると解するのも相当でない。そこで、調査の手続が刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の限度を超えて濫用にわたる等重大な違法を帯び、何らの調査なしに更正処分をしたに等しいものと評価を受ける場合に限り、その処分に取消事由があると解される。

原告は、このような課税処分の取消事由となり得る事情については、何等の主張もしていないから、主張自体失当である。

イ 被告は、所要の税務調査を経て、事実関係を把握し、これに基づいて本件各処分をしたものであり、その手続に何等の違法はない。

原告の主張は、結局のところ、原告があるべきと判断する税務調査の内容を措定し、その調査がされていなければ当該調査が違法になると主張するもので、独自の見解に基づく主張といわざるを得ない。

(6) 争点(2)オ（平成11年分所得税に係る加算税の賦課決定処分の適法性）

（原告の主張）

ア 更正の予知の欠如

原告は、平成11年分所得税について、確定申告書の内容に誤りがあることを発見したので、平成12年10月13日付けで自主的に修正申告書を提出して本件修正申告をした。税務職員による臨場調査があったのは同月20日であり、調査担当官が帳簿調査に着手したのは同年12月7日、その調査により原告が具体的に非違事項の指摘を受けたのは同月26日であった。

このように、本件修正申告書の提出は、その申告に係る国税についての調査があったことにより、当該国税について更正があるべきことを予知してされたものではないから、国税通則法（以下「通則法」という。）65条5項が適用され、過少申告加算税は賦課できない。

よって、平成11年分所得税についての過少申告加算税、及びこれに代えてされた重加算税の賦課決定処分は違法である。

イ 通則法65条4項所定の正当な理由

平成11年分所得税の過少申告は、前記(3)（原告の主張）のとおり、税務職員の誤指導によるものであって、通則法65条4項に規定する正当な理由があると認められるから、過少申告加算税は賦課できない。

よって、被告が本件更正処分2に伴せてした平成11年分所得税の過少申告加算税の賦課決定処分は違法である。

ウ 通則法68条1項所定の事実の隠ぺい又は仮装の不存在

原告に事実の隠ぺい又は仮装があったとの被告の主張は否認する。

よって、平成11年分所得税の重加算税の賦課決定処分は違法である。

（被告の主張）

ア 更正の予知の欠如について

F特別調査官は、平成12年10月3日には、原告の事務所へと臨場し、本件調査への協力依頼をし、さらに金融機関への調査を実施することも告げた。このことにより、原告は、自身に対する税務調査の認識を有するに至ったばかりではなく、本件特約金が入金された簿外口座の存在が判明する可能性が大きい金融機関への調査が実施されることを認識したのであるから、同口座の判明、ひいては本件特約金の入金判明して、やがて更正に至るべきことを予知するに至ったとみるのが自然である。

本件修正申告書は同月13日付けで提出されたものであるから、正に①調査の着手、②納税者が調査を認識、③更正があるべきことを予知という経過でされたというほかに、およそ自発的にされた修正申告とはいえるものではない。

したがって、本件に通則法65条5項の適用はない。

イ 通則法65条4項所定の正当な理由について

原告は、本件更正処分2に係る平成11年分の所得税の過少申告は、税務職員の誤指導によるものである旨主張するが、原告は、そもそも平成11年分の所得税の確定申告及び本件修正申告において、平成12年1月7日に支払を受けた報酬3660万円を計上せず、過少申告であった。

原告の確定申告書は本件調査が行われる以前の平成12年3月15日に提出され、本件修正申告書も税務職員が原告に本件調査への協力要請等をした直後の同年10月3日に提出されているのであるから、これらの申告書の内容が税務職員の指導によるものでないことは明らかである。

したがって、本件更正処分2と併せてされた過少申告加算税の賦課決定処分について、通則法65条4項の規定が適用される余地はない。

ウ 通則法68条1項所定の隠ぺい又は仮装の有無について

(ア) 通則法68条1項により重加算税を課することとされる、「事実の隠ぺい」

とは、売上除外、証拠書類の廃棄等、課税要件に該当する事実の全部又は一部を隠すことをいい、「事実の仮装」とは、架空仕入・架空契約書の作成、他人名義の利用等、存在しない課税要件事実が存在するように見せかけることをいう。

(イ) 原告は、平成11年2月28日付け覚書に基づく本件特約金2500万円を同年3月10日にAから受領しているが、原告の総勘定元帳には入金の記事をなかった上、平成11年分の確定申告書の事業所得の収入金額に計上しなかった。また、本件特約金が入金された口座は、原告の総勘定元帳の普通預金勘定に計上されていない、いわゆる簿外口座であった。しかも、本件特約金の入金と同日に、Aからは平成11年合意に基づく報酬金が振込入金されているが、原告は、本件特約金についてのみ、特段の事情もなく、被告にとって捕捉困難な簿外口座に振込送金させている。

これらの事実からすれば、原告が当該収入金額を除外した平成11年分の確定申告書を提出したことは、通則法68条1項に規定する仮装・隠ぺいに該当するから、被告がした平成11年分所得税についての重加算税の賦課決定処分は適法である。

第3 当裁判所の判断

1 本件各訴えの適法性（争点(1)）

(1) 本件通知処分の取消しを求める訴えについて

ア 前提となる事実(8)のとおり、被告は、原告の本件更正の請求に対し、平成13年6月28日付けで本件通知処分をした後、同月29日付けで本件更正の請求に係る税額を超える額を所得税額とする本件更正処分1をしている。

【判示(1)】

更正の請求は、納税申告書を提出した者が、その申告内容を自己に有利に是正することを求める行為であり、更正すべき理由がない旨の通知は、更正の請求を棄却する処分であり、是正権の発動を拒否し、申告税額等について減額を認めないことを確認する効果を持つ処分である。一方、いわゆる増額更正処分は、課税庁が課税要件事実を全体的に見直し、申告に係る税額を含めて全体としての税額を総額的に確定する処分である。このような性質からすれば、更正の請求があった後にされた増額更正処分は、申告税額等を減額しないという趣旨を含むものといえるから、更

正の請求を棄却する内容を包摂するものというべきである。

また、更正の請求がしてある限り、増額更正処分の取消訴訟においては、更正の請求に係る税額を超える部分の取消しを請求することができるものと解されるから、処分を受けた者としては、増額更正処分の取消しを求めれば足りることになる。

そうすると、納税者が更正の請求をした後、当該更正の請求に係る税額を超える額を所得税額とする増額更正処分がされた場合には、更正すべき理由がない旨の通知について、その取消しを求める利益は存しない。

イ 以上からすれば、本件通知処分の後に、本件更正の請求に係る税額を超える額を所得税額とする本件更正処分1がされたことで、本件通知処分の取消しを求める利益は失われたといえる。

したがって、本件通知処分の取消しを求める訴えは、訴えの利益を欠き、不適法である。

(2) 平成10年分過少申告加算税賦課決定処分の取消しを求める訴えについて

ア 前提となる事実(8)のとおり、被告は、平成13年6月28日付けで平成10年分過少申告加算税賦課決定処分をしたが、その後、同月29日付けで、その税額を4万3000円から2万8000円に減額する変更決定処分をしている。

【判示(2)】

過少申告加算税の賦課決定処分がされた後に、その税額を減額する変更決定処分がされた場合には、当初の賦課決定処分の一部が取り消されたものと解されるから、平成10年分過少申告加算税賦課決定処分のうち税額2万8000円を超える部分は、上記平成13年6月29日付け変更決定処分により既に取り消されている。

イ したがって、平成10年分過少申告加算税賦課決定処分の取消しを求める訴えのうち、税額2万8000円を超える部分は、訴えの利益を欠き、不適法である。

(3) 本件更正処分1の取消しを求める訴えについて

ア 前提となる事実(8)のとおり、被告は、平成13年6月29日付けで本件更正処分1をした後、同年10月24日付けで本件更正処分2をし、これにより原告の所得税額は増額されている。

【判示(3)】

更正処分がされた後に、更に税額を増額する再更正処分がされた場合には、当初の更正処分は、後の増額再更正処分に吸収されて一体となり、その外形が消滅して独立の存在を失うこととなるものと解される。そうすると、本件更正処分1の後に、原告の所得税額を増額する本件更正処分2がされたことにより、本件更正処分1は、本件更正処分2に吸収されて消滅したというべきである。

イ したがって、本件更正処分1の取消しを求める訴えは、訴えの利益を欠き、不適法である。

(4) 本件更正処分2の取消しを求める訴えについて

ア 前提となる事実(8)のとおり、原告は、本件更正の請求において納付すべき税額を471万6200円とする旨の更正を求めたものであるが、本件訴訟では、本件更正処分2の全部取消しを求めている。

【判示(4)】

ところで、納税者において、申告に係る税額が過大であるとしてその誤りを是正するためには、所定の期間内に更正の請求をすることが要求されている(通則法23条)。このことからすれば、確定申告書の記載の錯誤が客観的に明白かつ重大で

あって、更正の請求以外に是正を許さないならば納税者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合は格別、更正の請求という法の求める手続を経由することなしに、増額更正処分の取消訴訟において、申告に係る税額を超えない部分についてまでの取消しを求めることはできず、かかる訴えは不適法というべきである。

そして、更正の請求をした場合についても、納税者が更正の請求に際して納付すべき税額とした金額を超えない部分については、通則法23条所定の期間の経過により納税義務が確定するから、増額更正処分の取消訴訟において同部分の取消しを求めることも、同様に不適法というべきである。

イ 原告は、本件更正の請求において、納付すべき税額を471万6200円とする旨の更正を求めたのであるから、本件更正処分2の取消訴訟において、同額を超えない部分の取消しを求めることはできない。なお、原告が錯誤を主張しているとしても、その内容は、単に、本件更正の請求の際には特別損失となる値引金額の判断を誤ったというものにすぎないから、前記特段の事情に当たるものとは認められない。

したがって、本件更正処分2の取消しを求める訴えのうち、納付すべき税額471万6200円を超えない部分は、不適法である。

2 本件更正処分2の適法性（争点(2)アないしエ）

(1) 前提となる事実と、甲10、11、14ないし19、24、28、29の1・2、197、乙9ないし13、15ないし22、34、証人戊の証言及び弁論の全趣旨によれば、次の事実が認められる。

ア 本件業務委託契約の締結

(ア) 原告らは、昭和60年ころから、本件ゴルフ場用地におけるゴルフ場開発を企図して、株式会社G（以下「G」という。）を始めとする数社に計画を持ち込んだところ、同年11月ころ、Gとの間で、本件業務委託契約とほぼ同内容の契約を締結するに至った（甲197）。

しかし、Gは、資金面の負担が大きいなどの理由から、Cへと本件事業計画の実施を持ちかけることとし、同社のグループ会社であるAが、Gの地位を引き継ぐ形で、昭和61年8月28日、原告らと本件事業委託契約を締結した。

(イ) 本件業務委託契約の契約書には、次の条項の記載がある（甲11、乙14）。

2条（業務委託）

1 Aは、原告らに対し、本件事業計画による用地取得（売買又は賃貸）並びに、開発に関する地権者らの同意書をC名義で取得を委託し、原告らはこれを受託する。

2 原告らは、前項の業務を昭和61年12月末日を目途に行うものとする。

（以下略）

3条（費用負担及び返還）

1 Aは、本件事業計画遂行のために要する一切の費用を負担する。

2 Aは、原告らに対し、本件委託業務の遂行のための費用として、4000万円を次のとおり分割して支払う。

- (1) 契約時に 200万円
 - (2) G名義の同意書をAに変更したとき 1500万円
 - (3) 用地取得（売買又は賃貸）の同意及び開発についての同意書を地権者らより、18ホール可能面積（実測35万坪）を徴求できたとき 1300万円
 - (4) 事前協議完了し、すみやかに18ホール可能面積（実測35万坪）を取得（売買又は賃貸）したとき 1000万円
- (以下略)

4条（報酬）

Aは、原告らに対し、業務委託報酬を次のとおり支払う。

- (1) 本件事業計画に必要な用地取得（売買又は賃貸）及び開発についての同意書を地権者より全部徴求し事前協議申請をなし事前協議完了したとき、又はAが支払を認めたとき 1億円
- (2) 本件事業計画の開発許可が得られたとき、又はAが支払を認めたとき 1億5000万円
- (3) ゴルフ場工事が完了したとき 5000万円

(ウ) 本件業務委託契約2条2項において、原告らの業務を「昭和61年12月末日を目途に行う」ものとされたのは、原告らが、C及びA（以下「C側」という。）に対して、既に、本件ゴルフ場用地の地元自治会の同意書はG名義で取得しているし、主たる地権者には了解してもらっていることから、用地取得や同意書の取得が比較的容易にできる旨述べたことによる。

本件業務委託契約の各条項は、原告らにおいて、早期に全地権者から同意書を取得し、用地を取得すること（地権者との間で売買契約又は賃貸借契約を締結すること）が可能であることを前提として定められたものであった。これにより、原告らは、昭和61年12月末日を目途に、少なくとも全地権者から同意書を取得することとされた（証人戊の証言）。

イ 本件業務委託契約締結後の状況

(ア) 原告らは、本件業務委託契約締結後、地権者の同意書の取得のための行動を開始したが、地権者の名寄名簿が作成されたのが昭和61年11月7日であったし、地元自治会の同意書についても、G名義で取得した時点とは自治会の役員が代わっていたため、C宛ての同意書に変更するために、地域説明会を実施することが必要となった（甲28、29の1・2、乙34）。

さらに、対象となる地権者の数が300名を超えていたことや、原告らが常に2名一組で地権者との交渉に当たっていたことから、原告らの交渉の進捗状況は緩慢であり、昭和61年12月末日までに、全地権者の同意書を取得することは到底できない状況であった。

(イ) Cは、昭和62年10月13日、三重県知事に対し、大規模要綱に基づいて、大規模土地取引等事前協議申出（土地利用目的）をし、昭和63年4月5日に三重県知事の承認を得た（甲24）。

しかし、この時点で原告らは、全地権者からの同意書の取得や用地取得の業務

を完遂するに至っていなかったことから、Aは、原告らに対し、本件業務委託契約4条(1)の報酬1億円を支払わなかった。

- (ウ) 平成2年当時の指導要綱では、事前協議の結果の通知後2年以内に開発許可申請及び設計協議申請をしなければならないものとされ、かつ、設計協議申出の際には、開発区域に係る3分の2以上の地権者及び開発総面積の3分の2以上の土地に係る地権者の同意書の添付が必要とされていた(乙11)。

C側は、事前協議手続の段階から、それまでの原告らの交渉状況からして、原告らのみでは所定の同意書を取得するのが困難であると判断して、自社の社員7、8名を動員し、地権者の担当を割り振って交渉事務を行うこととした。

Cは、三重県知事から平成2年4月2日に同年10月5日までの設計協議申出書の提出期限の延長の承認を得て、その後所定の同意書を取得し、同知事に対し、同月4日に設計協議申出書を提出した(乙15、16)。

ウ 平成2年覚書の締結に至る経緯

- (ア) Aは、原告らに対し、本件業務委託契約3条所定の費用として、昭和61年9月1日に200万円、同年10月31日に1500万円、平成元年7月10日に1000万円、同年8月1日に300万円を支払った(甲10)。

もともと、当初の200万円を除き、本件業務委託契約3条所定の条件が履行されたものではなく、原告らの活動資金の不足からであった(乙18、34)。

- (イ) また、Aは、前記のとおり事前協議の承認後も、本件業務委託契約書4条(1)の条件が完遂されていないとして、同条(1)に基づく報酬の支払を拒否していた。平成元年9月ころまでに原告らが取得した同意書は、全地権者数の3分の1以下であった(証人戊の証言)。

もともと、原告らとしても、引き続き活動資金を調達する必要があったことから、原告らは、本件事業計画をC側にあっせんしたGに対し、援助を要請した。

原告らは、平成元年9月5日、Gとの間で、本件事業計画の用地取得(売買又は賃貸)活動援助のため、Gが原告らに対し合計600万円を支払う旨の請書及び覚書を取り交わした。同覚書では、上記600万円は、Gが、本件業務委託契約4条(1)の報酬の前払金として、Aに代わって立替払いをするものであることが確認され、本件業務委託契約4条(1)の条件が完遂し、原告らが報酬を受領する際には、上記600万円を差し引くことが合意された(甲12、13)。

- (ウ) Gは、上記覚書に基づき、原告らに対し、平成元年9月12日、同年11月15日及び平成2年1月16日に各200万円、合計600万円を支払った(甲10)。

- (エ) 平成2年前後に至っても、全地権者からの同意書の取得に目途は立っていなかったが、原告らの活動資金の問題があったことから、Aは、平成2年4月18日、原告らとの間で、本件業務委託契約の報酬の前払金として、平成2年4月を第1回として(ただし、本件事業計画が可能と判断される期間)、月額100万円を毎月初めに支払う旨の平成2年覚書を取り交わした。

平成2年覚書では、本件業務委託契約4条(1)の条件が完遂し、原告らが報酬を受領する際には、上記により支払われた金額と、Gから支払われた600万円

を差し引くものとされた（甲１４、乙１９）。

エ 平成１１年合意に至る経緯

（ア） 設計協議の承認を得るためには、平成３年以降は、開発区域内の地権者の９０パーセント以上及び開発区域面積の９０パーセント以上の地権者の同意書の添付が必要となり、平成５年以降は、開発区域内の全土地に係る同意書等の添付が必要となった（乙１２、１３）。

C側は、引き続き、原告ら（ただし、乙の地位は、同人の死亡後は丙に引き継がれた。）だけではなく、自社の社員を動員したが、全地権者からの同意書の取得は難航した。

Cは、平成６年１１月２８日、三重県知事から、設計協議の承認と開発行為の許可を得た（甲２４）。

（イ） 指導要綱では、設計協議の承認を受けた事業者は、設計協議の承認後、承認があった日から２年以内に工事着工の届出をしなければならないものとされている（乙９）。

C側は、上記のとおり開発行為の許可を得たものの、本来原告らが行うとされていた同意書取得の相当程度を自社の社員が肩代わりして行ったことや、工事の着工のためには不可欠となるゴルフ場用地の全てについての売買ないし賃貸借契約の締結が未了であったことから、その時点では原告らの業務が完遂されたとは言えないと考え、原告らに対し本件業務委託契約に基づく報酬の支払を行わなかった。

C側は、平成８年９月に、ようやく本件ゴルフ場用地の取得（売買ないし賃貸借契約の締結）を完了させ、Cは、同年１０月７日、三重県知事に工事着工届を提出した（乙１７）。

そして、本件ゴルフ場は、平成１１年２月に工事が完了し、同年５月２８日に仮オープンした。

（ウ） 原告及び丙は、本件ゴルフ場の完成が近づいたことから、Aとの間で、本件業務委託契約の報酬支払の交渉を重ね、平成１１年合意に至った。

また、Aは、乙あるいは丙よりも原告の方が業務への貢献度が高いことから、平成１１年２月２８日、原告との間で、平成１１年合意に基づく金員以外に、本件特約金２５００万円を原告に支払う旨の覚書を取り交わした（甲１８、乙２０、証人戊の証言）。

オ 上記認定に対する原告の主張について

（ア） 原告は、ゴルフ場開発では、地権者からの用地取得あるいは同意書の取得は手続の進捗状況に応じて取得していくものであり、Aとしても、昭和６１年１２月末日を目途に、全地権者との間で用地取得あるいは同意書を取得する意思を有してなどいなかったと主張し、これに沿う内容の原告本人の陳述書（甲１９９、２０２、２０４）を提出するほか、本件ゴルフ場の工程表（甲４５の１・２）、不動産買付証明書及び土地賃借証明書（甲１１４ないし１３２）をその裏付けとして提出する。

しかしながら、本件業務委託契約の契約書には、原告らの業務は昭和６１年１

2月末日を目途に行うものとする旨明記されているし、原告らが、本件業務委託契約締結以前から、既に地権者との交渉に着手している状況にあったことに鑑みれば、履行の目途が契約締結の4か月後とされたとしても不合理ではない。また、本件業務委託契約3条における費用の支払条件や4条における報酬の支払条件の定めをみると、いずれも、事前協議以前に、全地権者から同意書を取得することが想定された内容になっているといえるから、原告ら及びAは、契約締結当時、全地権者からの同意書の取得が早期に可能であることを前提に計画を立てていたことが窺われる。

こうした点からすると、原告らは、昭和61年12月末日を目途に、少なくとも全地権者から同意書を取得する債務を負っていたと認められ、これに反する原告の上記陳述書の記載は採用できない。なお、原告は、本件業務委託契約の契約書には、履行期限とは書かれておらず、あくまでも「目途」という文言であるから、目標にすぎないとも指摘するが、単なる目標であれば、あえて契約書に記載するまでの必要性はないと考えられることからすると、前記のとおり、原告らの業務は昭和61年12月末日を期限とすることが合意されていたものと解することができ、上記の指摘は採用することができない。

また、甲45の1・2の工程表は、昭和62年7月以降に作成された書面であり、昭和61年12月末日までに同意書が取得できないことが判明した後、かかる状況を前提とした工程が記載されたものにすぎないと考えられるし、甲114ないし132の不動産買付証明書や土地賃貸借証明書において、契約日が「平成2年4月の予定」とされているからといって、このことが上記認定と齟齬するものとはいえない。よって、これらの証拠により、上記認定は左右されない。

(イ) 原告は、Cの戊の指示どおりに業務を遂行していたのであって、地権者らとの交渉が遅れたのはもっぱらC側に責任があり、原告らの業務の履行が遅れたことはないこと、平成2年覚書及び平成11年合意は、Aの資金繰りの都合から、総額としての値引きを認め、支払方法についての変更を認めたものにすぎない、このことはGが、原告らに対する支払を一部立て替えていること(甲12、13)からも明らかである等と主張し、これに沿う内容の原告本人の陳述書(甲198、199、202)を提出する。

しかしながら、原告らの交渉が十分なものであったのであれば、C側が自社の社員を動員する合理的理由は見あたらない。

また、Aに資金不足があるとすれば、Gが何らの担保なしにAが支払うべき金員を原告らに立替払するのは不自然である。そして、前記のとおり、平成2年覚書やそれに先だって原告がGとの間で取り交わした平成元年9月5日付け覚書には、いずれも、本件業務委託契約4条(1)の条件が完遂し、原告らが報酬を受領する際には、これらの覚書により支払われた金額を差し引く旨の取り決めがあることからすると、当時、原告ら、A及びGの間には、同条件は完遂できていない旨の共通認識があったことが認められる。そうすると、平成2年覚書、さらには平成11年合意につき、Aの資金繰りの都合から支払方法の変更を認めたにすぎないなどとする原告の上記陳述書の記載は採用できない。

よって、原告の上記主張はいずれも採用できない。

(ウ) その他、原告は、戊の供述等（乙18、34、証人戊）には、これを補強する証拠はなく信用性がない、被告は原処分では何らの調査をしていない等とする主張するが、原告らとAとの間の契約は円満に終了している以上、戊が被告に対して、あえて虚偽の供述をする必要性は認められず、したがって、戊の供述等には信用性が認められる。そして、同人の供述をはじめとする証拠により認定が可能である以上、被告が原処分時にした調査内容を明らかにする必要性は認められず、その他原告の主張するところはいずれも採用できない。

(2) 本件報酬等合計9940万円の権利確定時期

【判示(5)】

ア 所得税法36条1項は、「その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額とする」と規定し、現実の収入がなくとも、その収入の原因たる権利が確定的に発生した場合には、その時点で所得の実現があったものとして、その権利発生の時期の属する年度の課税所得を計算するという建前（いわゆる権利確定主義）を採用しているものである。

そして、権利が確定的に発生する場合とは、単に権利の発生要件が満たされたというだけでは足りず、客観的にみて、権利の実現が可能な状態になったことを要すると解されるので、以下、本件報酬等合計9940万円について、前記(1)認定事実を踏まえ検討する。

イ 前記(1)認定のとおり、本件業務委託契約の締結時点では、原告らとAは、原告らにおいて、早期に全地権者から同意書を取得し、用地取得（地権者との間で売買契約又は賃貸借契約を締結すること）が可能であると判断しており、それを前提に、費用及び報酬の支払条件が定められたものであった。

しかしながら、原告らは、全地権者からの同意書の取得を昭和61年12月末日を目途に行うことができなかったばかりか、平成元年9月ころまでに取得できた同意書は全地権者の3分の1以下であり、かつ、C側は、自社の社員をも動員して地権者との交渉に当たらなければならない状況となっていた。そのため、Aは、本件業務委託契約4条(1)の条件が完遂していないとして、報酬の支払を拒否するに至っており、平成2年覚書は、かかる状況において、原告らとしても活動資金が必要であったことを考慮し、原告らとAとの間で取り交わされたものである。

【判示(6)】

以上の事実経過からすると、平成2年覚書が取り交わされた際には、本件業務委託契約の締結時点とは、原告らが行う業務量やその履行時期の見込みが大きく変わっていたといえ、平成2年覚書は、そうした状況を踏まえ、新たに、本件業務委託契約に基づき今後Aが支払うべき費用及び報酬についての支払条件を定めたものと解するのが合理的である。具体的には、平成2年覚書は、本件業務委託契約が当事者間に存在することを前提としつつ、同契約所定の費用及び報酬の支払条件についてはこれをいったん解消し、新たに、原告らの業務遂行のための活動資金に充てるための月々の報酬金の支払を定め、本件ゴルフ場が完成した際に、最終的な報酬額の確定を含めた精算を行うこととしたものと解釈される。

そうすると、本件ゴルフ場の完成が近づいた際に、原告及び丙とAの間で交わさ

れた平成11年合意と、原告とAとの間で別途交わされた平成11年2月28日付け覚書により、本件業務委託契約に基づく報酬等が最終的に精算されたものと認められる。そして、この段階では、本件ゴルフ場の工事が完了するに至っていたから、これらの報酬等は客観的にみても実現可能な状態であったといえる。

したがって、平成11年合意に基づく報酬等7320万円及び本件特約金2500万円は、いずれも、各合意の日に債権債務が確定したものと見えるから、これらの金員は、いずれも原告の平成11年分の不動産業に係る事業所得の総収入金額に算入すべき金額となる。

ウ また、平成10年12月30日及び平成11年1月29日に支払われた各100万円のうち6割相当額（合計120万円）は、平成2年覚書に基づく平成11年1月分及び同年2月分の報酬であるところ、前記(1)認定のとおり、この報酬は各月初めに支払われるべきものであるから、その各時点で、権利が実現可能な状態になったものといえる。

エ 以上からすれば、本件報酬等合計9940万円は、いずれも平成11年中に債権債務が確定したものと見て、平成11年度分の事業所得の収入金額に算入すべきものといえる。

オ 原告は、Cが平成6年11月28日に開発許可を得た時点で原告らの役務は完了したから、本件業務委託契約4条(1)、(2)に対応する2億5000万円分に係る原告の報酬の権利は、遅くとも平成6年中には確定したとみるべきであると主張する。

【判示(7)】

しかし、平成2年覚書によって、本件業務委託契約所定の費用及び報酬の支払条件がいったん解消されたのは前記のとおりであるし、Cとしては、開発許可を得た平成6年11月の時点においても、2年以内に本件ゴルフ場用地の全てを売買ないし賃貸借によって取得しなければ工事着工の届出を行うことができず、その結果本件事業計画が頓挫してしまう可能性があったことなどから、原告らがその時点で業務を完遂したとは考えていなかったと認められるところである。加えて、原告が、平成6年の確定申告において、当該報酬を総収入金額に含めた申告を行ったと認めるに足る証拠もなく、原告自身が同年の時点で当該報酬の権利が確定したと認識していたとも言えない。

以上に照らせば、平成6年の時点で、原告の主張する報酬の権利について、その収入の原因たる権利が確定的に発生し、所得の実現があったと解することはできない。

(3) 信義則違反について

ア 原告は、税務職員の指導に従って、平成12年1月7日に支払を受けた報酬3660万円を原告の平成12年分の事業所得の収入金額に計上して申告したにもかかわらず、本件更正処分2は、同報酬額を平成11年分の事業所得の収入金額としてされたものであるから、信義則に反し違法であると主張する。そして、同主張に沿う1税理士の陳述書（甲206）を提出している。

イ まず、平成11年分所得税の課税の経緯に関し、甲1ないし6、8、25、26、乙35及び弁論の全趣旨によれば、次のとおりの事実が認められる。

(ア) 原告は、平成12年3月15日、平成11年合意に基づき平成11年3月1

0日に支払を受けた3660万円のみを平成11年分の事業所得の収入金額に計上した同年分所得税の確定申告書を提出した（甲1）。

（イ） 原告は、平成12年10月2日、平成11年3月10日支払を受けた本件特約金2500万円を平成11年分の事業所得の収入金額に計上した本件修正申告書を提出した（甲2、5）。

（ウ） 原告は、平成13年3月14日、平成11年合意に基づき平成12年1月7日に支払を受けた報酬3660万円を、平成12年分の事業所得の収入金額に計上した同年分所得税の確定申告書を提出し、併せて、本件修正申告書における収入金額は、平成11年以前に確定した金額が含まれており、過大であったことを理由として、本件更正の請求をした（乙35、甲3）。

これに対し、被告は、平成13年6月28日付けで本件通知処分を行い、翌日付けで本件修正申告書の事業所得の必要経費について加減算を行って本件更正処分1及び過少申告加算税の賦課決定処分をした（甲4、6）。

（エ） 原告は、平成13年8月27日、平成12年分所得税の確定申告について、平成12年1月7日に支払を受けた報酬3660万円を事業所得の収入金額に計上したのは誤りであったとして、更正の請求をした（甲25）。

これに対し、被告は、平成13年10月24日付けで、上記更正の請求と同額の減額更正処分を行い、併せて、上記3660万円については、平成11年中に債権債務が確定したものであり、平成11年分の事業所得の収入金額であると認められるとして、本件更正処分2及び過少申告加算税の賦課決定処分をした（甲8、26）。

【判示(8)】

ウ 租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、同課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律よる行政の原理なканずく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、同法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて同法理の適用の是非を考えるべきものである。そして、特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに同表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の同表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものである（最高裁昭和62年10月30日第三小法廷判決・裁判集民事152号93頁）。

【判示(9)】

これを本件についてみると、被告（桑名税務署長）を始め税務職員が、原告に対し、平成12年1月7日に支払を受けた報酬3660万円を平成12年分の事業所得の収入金額に計上するよう指導したとの上記I税理士の陳述については、乙36によれば、当時桑名税務署長であったHはこれを明確に否定する旨陳述しており、他にI税理士の上記陳述を裏付ける証拠はないから、これをただちに採用すること

はできない。

仮に、I 税理士の陳述に係る事実を前提としても、そこでの指導というのも上記報酬 3 6 6 0 万円を非課税扱いにする内容ではないし、前記イのとおり、原告は、上記報酬 3 6 6 0 万円を平成 1 2 年分の事業所得の収入金額に計上して確定申告したものの、その後に更正の請求をしており、被告もそれに応じて減額更正をしている。かかる経緯からすれば、原告が、被告の指導を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、そのために経済的不利益を受けることになったものとは認められない。

エ 以上からすれば、本件更正処分 2 が信義則に反し違法であるということとはできない。

(4) 理由附記について

【判示(10)】 ア 所得税法 1 5 5 条 2 項は、税務署長は、居住者の提出した青色申告書に係る年分の総所得金額等の更正をする場合には、その更正に係る更正通知書にその更正の理由を附記しなければならない旨規定している。

この趣旨は、処分庁の判断の慎重・合理性を担保して、その恣意を抑制するとともに、処分の理由を納税者に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものであるから、更正通知書に附記すべき理由は、原処分庁の行う更正処分と、納税者の提出した確定申告書及びその者が備え付ける帳簿書類の内容との関連が、更正の通知書の理由の記載自体から了知し得る程度に記載されていることを要すると解される。

【判示(11)】 イ これを本件についてみると、甲 8 によれば、本件更正処分 2 に係る更正通知書には、総収入金額に 3 6 5 2 万 9 3 6 2 円を加算する旨記載され、その理由として、不動産業に係る総収入金額に関しては、「平成 1 1 年 3 月 5 日付確認書により、平成 1 2 年 1 月 7 日に受領した 6 1, 0 0 0, 0 0 0 円は、平成 1 1 年中に債権債務が確定したものと認められ、所得税法第 3 6 条第 1 項の規定により収入すべき時期が確定することになります。あなたは、6 1, 0 0 0, 0 0 0 円のうち 6 0 パーセントを受領していると認められますので、6 1, 0 0 0, 0 0 0 円に 0. 6 を乗じた 3 6, 6 0 0, 0 0 0 円を総収入金額に加算します。」と記載されていることが認められる。

かかる記載は、本件更正処分 2 をした理由及びその法的根拠を具体的に示し、原告の提出した確定申告書及びその者が備え付ける帳簿書類の内容との関連が了知し得るものといえ、かつ、原告の不服の申立てに便宜を与えるに不足するものではない。

したがって、理由附記の不備をいう原告の主張には理由がない。

(5) 本件調査の違法について

【判示(12)】 ア 一般に、税務調査手続の単なる瑕疵は更正処分に影響を及ぼさないものと解すべきであり、調査の手続が刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の限度を超えて濫用にわたる等重大な違法を帯び、何らの調査なしに更正処分をしたに等しいものとの評価を受ける場合に限り、その処分に取消原因があるものと解するのが相当である。

【判示(13)】

ところが、原告の本件調査の違法に関する主張内容は、F特別調査官らが、原告による証拠資料の提示及び十分な説明を無視し、昭和60年から平成11年2月に至るまでの事実を確認する調査を行わなかったというものであり、そもそも上記にいう課税処分の取消事由となり得る事情を主張するものではない。

なお、乙26ないし30によれば、F特別調査官らは、本件更正処分2をなすまでの間に、本件業務委託契約、平成2年覚書及び平成11年合意に係る書面を収集し、金融機関への照会などの調査を実施しているから、本件調査に仮に不十分な点があったとしても、何らの調査なしに更正処分をしたに等しいものとみることはできない。

イ 以上からすれば、本件調査が違法であるとして、本件更正処分2を始めとする本件各処分が違法となることはない。

- (6) 以上のとおり、本件報酬等は、いずれも平成11年分の事業所得の収入金額に算入されるものであって、これを前提として、原告の平成11年分の所得税に係る所得金額及び納付すべき税額を計算すると、具体的な算出方法は、別表2において被告が主張するとおりであり、本件更正処分2の金額と同額となる。

したがって、本件更正処分2は適法である。

3 平成11年分所得税に係る加算税の賦課決定処分の適法性（争点(2)オ）

- (1) 過少申告加算税及び重加算税に関する法規の定め

ア 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、修正申告書の提出又は更正があったときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき納付すべき税額に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、同条2項は、前項の規定に該当する場合において、同項に規定する納付すべき税額がその国税に係る期限内申告税額に相当する金額と50万円とのいずれか多い金額を超えるときは、同項の過少申告加算税の額は、同項の規定にかかわらず、同項の規定により計算した金額に、当該超える部分に相当する税額に100分の5の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とする旨規定している。

また、通則法65条4項は、同条1項又は2項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちにその修正申告又は更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、これらの項に規定する納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として計算した金額を控除して、これらの項の規定を適用する旨規定している。

通則法65条5項は、修正申告書の提出があった場合において、その提出が、その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでないときは、同条1項の規定は適用しない旨規定している。

イ 通則法68条1項は、65条1項の規定に該当する場合において、納税者がその国税の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ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出

していたときは、当該納税者に対し、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額（その税額の計算の基礎となるべき事実で隠ぺいし、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠ぺいし、又は仮装されていない事実に基づく税額として計算した金額を控除した税額）に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に100分の35の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する旨規定している。

(2) 平成13年6月28日付け過少申告加算税の賦課決定処分

ア 平成13年6月28日付け過少申告加算税の賦課決定処分は、原告による本件修正申告を受けてされたものであるところ、原告は、本件修正申告書の提出は、更正があるべきことを予知してされたものではないから、通則法65条5項の適用がある旨主張する。

イ 甲1、2、乙26ないし28、30及び弁論の全趣旨によれば、本件修正申告書の提出の経緯について、次の事実が認められる。

(ア) 原告は、平成11年合意に基づく報酬のうち平成11年3月10日に支払を受けた3660万円については、平成12年3月15日付けで提出した平成11年分の確定申告書において、原告の事業所得の収入金額として計上していたが、同じく平成11年3月10日に支払を受けた本件特約金2500万円については、上記3660万円が入金された口座とは異なり、かつ、原告の総勘定元帳の普通預金勘定に計上されていない口座に入金させた上で、同元帳に記載せず、平成11年分の確定申告書の事業所得の収入金額に計上しなかった（甲1、乙26ないし28）。

(イ) 桑名税務署職員は、原告に対し、平成12年9月7日以降、電話で本件調査の事前通知、臨宅の日程調整及び調査への協力要請をしたが、原告がこれに応じなかったため、同年10月3日には、F調査官ほか1名が原告の事務所へと赴いた。F特別調査官は、原告に対し、本件調査に対する協力要請をし、銀行や取引先の調査も進める旨告げたが、原告は、本件調査に協力する姿勢を示さなかった（乙30）。

(ウ) 原告は、平成12年10月13日、本件特約金を平成11年分の所得税の事業所得の収入金額に含めることなどを内容とする本件修正申告書を提出した（甲2）。

【判示(14)】

ウ かかる事実経緯からすれば、原告は、本件調査が実施されていることを認識し、金融機関への調査等により本件特約金の入金が判明し、やがて更正があるべきことを予知して、本件修正申告をしたものと認められる。

したがって、本件修正申告書の提出について通則法65条5項が適用されることはない。また、原告が平成11年分の所得税について過少に申告をしていたことにつき、通則法65条4項に規定する正当な理由は存しないから、同法65条1項及び2項に基づいて平成13年6月28日付けでした過少申告加算税の賦課決定処分は適法である。

(3) 平成13年6月29日付け過少申告加算税の賦課決定処分

平成13年6月29日付け過少申告加算税の賦課決定処分は、本件修正申告書の事

業所得の必要経費について加減算を行った本件更正処分1と併せてされたものである。

そして、前記2のとおり本件更正処分2は適法であるから、これを下回る本件更正処分1も適法であるところ、原告が平成11年分の所得税について過少に申告していたことにつき、通則法65条4項に規定する正当な理由は存しないから、同法65条1項及び2項に基づいてした過少申告加算税の賦課決定処分は適法である。

(4) 平成13年10月24日付け過少申告加算税の賦課決定処分

ア 平成13年10月24日付け過少申告加算税の賦課決定処分は、本件更正処分2と併せてされたものであるところ、前記2のとおり本件更正処分2は適法である。

イ 原告は、本件更正処分2に係る平成11年分の所得税の過少申告は、税務職員の誤指導によるものであるから、通則法65条4項に規定する正当な理由がある旨主張する。

【判示(15)】

しかしながら、上記過少申告は、原告が平成12年1月7日に支払を受けた報酬3660万円についてのものであるが、前記2(3)イのとおり、原告は、そもそも確定申告及び本件修正申告において、上記報酬3660万円を計上していなかった。原告は平成12年12月ないし平成13年3月ころに税務職員による誤指導があったと主張しているもので、これは、確定申告書及び本件修正申告書が提出された以後のことであるから、原告の主張事実を前提としても、当該過少申告についての正当な理由になるものではない。

よって、原告の上記主張は採用できない。

ウ 以上から、被告が、通則法65条1項及び2項に基づいてした平成13年10月24日付け過少申告加算税の賦課決定処分は適法である。

(5) 平成13年6月28日付け重加算税の賦課決定処分

ア 平成13年6月28日付け重加算税の賦課決定処分は、原告による本件修正申告を受け、本件特約金2500万円の入金につき事実の隠ぺい・仮装があるとして、されたものである。

【判示(16)】

イ 前記(2)イのとおり、原告は、平成11年合意に基づく報酬のうち平成11年3月10日に支払を受けた3660万円については、平成12年3月15日付けで提出した平成11年分の確定申告書において、原告の事業所得の収入金額として計上していたが、同じく平成11年3月10日に支払を受けた本件特約金2500万円については、上記3660万円が入金された口座とは異なり、かつ、原告の総勘定元帳の普通預金勘定に計上されていない口座に入金させた上で、同元帳に記載せず、平成11年分の確定申告書の事業所得の収入金額に計上しなかった。

上記各金員は、同じく本件業務委託契約に係る報酬で、同一日に支払われているにもかかわらず、本件特約金のみをいわゆる簿外口座に入金させる理由は何ら存しないことからすれば、原告には、本件特約金の入金を秘匿する意図があったものと認められる。

よって、原告が本件特約金を除外した確定申告書を提出したことは、事実の隠ぺい・仮装に当たる。

ウ したがって、被告が、通則法68条1項に基づいてした平成13年6月28日付

け重加算税の賦課決定処分は適法である。

4 平成10年分過少申告加算税賦課決定処分の適法性

原告は、平成10年分過少申告加算税賦課決定処分の取消しを求めているものの、同処分の取消事由を具体的に主張していない。

そして、平成10年分過少申告加算税賦課決定処分は、原告が平成12年10月13日付けでした平成10年分所得税の修正申告を受け、その過少申告につきなされたものであり、原告が過少に申告していたことについて通則法65条4項に規定する正当な理由があるとは認められないから、同処分は適法である。

5 結論

以上からすれば、本件各訴えのうち、①本件通知処分の取消しを求める訴え、②平成10年分過少申告加算税賦課決定処分の取消しを求める訴えのうち税額2万8000円を超える部分、③本件更正処分1の取消しを求める訴え、④本件更正処分の取消しを求める訴えのうち納付すべき税額471万6200円を超えない部分は、いずれも不適法であるから却下し、原告のその余の請求はいずれも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、民訴法61条を適用して、主文のとおり判決する。

津地方裁判所民事第1部

裁判長裁判官 堀内 照美

裁判官 田中 正哉

裁判官 薄井 真由子

別表 1

課税の経緯

(単位：円)

区分及び項目／年分			平成10年分	平成11年分
確定申告 ①	総所得金額		9,342,363	30,148,321
	内 訳	営業所得の金額	2,016,636	28,239,424
		農業所得の金額	△683,678	△954,898
		不動産所得の金額	8,009,405	2,863,795
	納付すべき金額		1,387,600	8,139,100
更正の請求 ②	総所得金額		9,342,363	
	内 訳	営業所得の金額	2,016,636	
		農業所得の金額	△683,678	
		不動産所得の金額	8,009,405	
	納付すべき金額		1,287,600	
更正処分 ③	総所得金額		9,342,363	
	内 訳	営業所得の金額	2,016,636	
		農業所得の金額	△683,678	
		不動産所得の金額	8,009,405	
	納付すべき金額		1,287,600	
修正申告 ④	総所得金額		10,529,680	56,800,983
	内 訳	営業所得の金額	4,806,466	54,435,640
		農業所得の金額	△683,678	△954,898
		不動産所得の金額	6,406,892	3,320,241
	納付すべき金額		1,721,800	18,000,300
更正の請求 ⑤	総所得金額			20,897,725
	内 訳	営業所得の金額		18,714,357
		農業所得の金額		△954,898
		不動産所得の金額		3,138,266
	納付すべき金額			4,716,200
賦課決定処分 平成13年6月28日	⑥ 過少申告加算税の額		43,000	61,000
	重加算税の額		—	3,237,500
更正すべき理由が ない旨の通知 ⑦	総所得金額			56,800,983
	内 訳	営業所得の金額		54,435,640
		農業所得の金額		△954,898
		不動産所得の金額		3,320,241
	納付すべき金額			18,000,300
更正処分及び 賦課決定処分又は 変更決定処分 ⑧	総所得金額		10,020,641	60,574,565
	内 訳	営業所得の金額	6,179,267	56,959,357
		農業所得の金額	△683,678	△954,898
		不動産所得の金額	4,525,052	4,570,106
	納付すべき金額		1,569,100	19,396,700
	過少申告加算税の額		28,000	208,500
再更正処分及び 賦課決定処分 ⑨	総所得金額			97,202,118
	内 訳	営業所得の金額		93,559,357
		農業所得の金額		△1,087,591
		不動産所得の金額		4,570,106
		配当所得の金額		4,050
		雑所得の金額		156,196
	納付すべき金額			32,947,700
	過少申告加算税の額			2,032,500
異議申し立て ⑩	⑥に対するもの		全部取消し	全部取消し
	⑦に対するもの			全部取消し
	⑧に対するもの			全部取消し
異議申し立て 平成13年11月19日	⑨に対するもの			全部取消し
	⑩に対するもの			棄却
⑪に対するもの		棄却		
審査請求 平成13年12月26日			全部取消し	全部取消し
審査裁決 平成14年12月26日			棄却	棄却

別表 2

被告主張の税額の計算（平成11年分）

項目			順号	金額	書面第 5	
事業所得	営業（不動産業）所得	申告所得金額	1	28, 239, 424		
		加算	売上金額の計上もれ	2	62, 800, 000	1 (1) ア (ア)
			過大計上した租税公課	3	2, 918, 450	1 (1) ア (イ)
			過大計上した減価償却費	4	194, 517	1 (1) ア (ウ)
			計	5 (2+3+4)	65, 912, 967	
		減算	売上金額に含まれていた受取利息	6	3, 784	1 (1) ア (エ)
			租税公課の計上もれ	7	476, 400	1 (1) ア (オ)
			損害保険料の計上もれ	8	37, 650	1 (1) ア (カ)
			雑費の計上もれ	9	75, 200	1 (1) ア (キ)
		計	10 (6+7+8+9)	593, 034		
	否認金合計	11 (5-10)	65, 319, 933			
	被告主張額	12 (1+11)	93, 559, 357	1 (1) ア		
	農業所得	申告所得金額	13	-954, 898		
		減算	収入金額に含まれない金額	14	70, 638	1 (1) イ (ア)
			経費の計上もれ	15	62, 055	1 (1) イ (イ)
			計	16 (14+15)	132, 693	
		否認金合計	17 (-16)	-132, 693		
	被告主張額	18 (13+17)	-1, 087, 591	1 (1) イ		
	合計		19 (12+18)	92, 471, 766	1 (1)	
不動産所得	申告所得金額	20	2, 863, 795			
	加算	収入金額の計上もれ	21	1, 676, 644	1 (2) ア	
		必要経費の過大計上	22	1, 249, 865	1 (2) イ	
		計	23 (21+22)	2, 926, 509		
	減算	必要経費の計上もれ	24	1, 220, 198	1 (2) ウ	
		計	25 (+24)	1, 220, 198		
	否認金合計	26 (23-24)	1, 706, 311			
被告主張額	27 (20+26)	4, 570, 106	1 (2)			
配当所得	申告所得	28	0			
	加算	29	4, 050	1 (3)		
	被告主張額	30 (28+29)	4, 050	1 (3)		
雑所得	申告所得	31	0			
	加算	32	156, 196	1 (4)		
	被告主張額	33 (31+32)	156, 196	1 (4)		
総所得金額			34 (19+27+30+33)	97, 202, 118	1 (5)	
分離長期譲渡所得金額			35	0	1 (6)	
所得から差し引かれる金額	雑損医療費控除		36	166, 606		
	社会保険料控除		37	183, 600		
	損害保険料控除		38	15, 000		
	基礎控除		39	380, 000		
	計		40 (36+37+38+39)	745, 206	1 (7)	
課税される総所得金額（1000未満円切り捨て）			41 (34+35-40)	96, 456, 000	1 (8)	
算出税額			42	33, 198, 720	1 (9)	
配当控除の額			43	202	1 (10)	
定率減税額			44	250, 000	1 (11)	
源泉所得税の額			45	810	1 (12)	
納付すべき税額（100円未満切り捨て）			46 (42-43-44-45)	32, 947, 700	1 (13)	

別表 3

平成 1 1 年分

所得金額及び納税額の明細

(単位：円)

項目	年分	①被告の原処分額（主張額）	②原告の主張額	③①－②差引差額
①総収入金額		100, 102, 020	702, 020	99, 400, 000
②必要経費の合計額		7, 630, 254	7, 630, 254	0
③事業所得 (①－②)		92, 471, 766	△6, 928, 234	99, 400, 000
④総収入金額		16, 357, 987	16, 357, 987	0
⑤必要経費の合計額		11, 787, 881	11, 787, 881	0
⑥不動産所得		4, 570, 106	4, 570, 106	0
⑦配当所得		4, 050	4, 050	0
⑧雑所得		156, 196	156, 196	0
⑨総所得金額 (③＋⑥＋⑦＋⑧)		97, 202, 118	△2, 197, 882	99, 400, 000
⑩分離長期譲渡所得 金額		0	0	0
⑪所得控除の額		745, 206	745, 206	0
⑫課税総所得金額 (⑨－⑩) (1, 000未満切り捨て)		96, 456, 000	0	96, 456, 000
⑬算出税額		33, 198, 720	0	0
⑭配当控除		202	202	0
⑮差引所得税額 (⑬－⑭)		33, 198, 518	0	33, 198, 518
⑯定率減税額		250, 000	0	250, 000
⑰源泉徴収税額		810	810	0
⑱申告納税額 (⑮－⑯－⑰) (100円未満切り捨て)		32, 947, 700	△810	32, 948, 510