

最高裁判所（第一小法廷） 平成●●年（〇〇）第●●号

過少申告加算税賦課処分取消等請求上告事件

国側当事者・渋谷税務署長

平成20年3月27日一部破棄自判・一部棄却・確定

### 判 示 事 項

- (1) 過少申告加算税の制度趣旨
- (2) 国税通則法65条4項（過少申告加算税）にいう「正当な理由があると認められる」場合の要件
- (3) 納税者には、税理士の説明をたやすく信じて、その根拠等を確認することなく、税理士に確定申告書の控えの交付を求めることもしなかったといった落ち度が見受けられ、税理士が不正行為に及ぶことを予測し得なかったからといって、それだけで、「正当な理由」があるということとはできないものの、当該確定申告において土地の譲渡所得を申告しなかったことに関しては、税理士が本件における不正行為のような態様で脱税をするなどとは通常想定し難く、納税者としては適法な確定申告手続を行ってもらうことを前提として必要な納税資金を提供していたといった事情があるだけではなく、それらに加えて、税務署の職員が、収賄の上、当該不正行為に積極的に共謀加担した事実が認められ、租税債権者である国の、しかも課税庁の職員のこのような積極的な関与がなければ当該不正行為は不可能であったともいえるのであって、過少申告加算税の賦課を不当とすべき極めて特殊な事情が認められるから、このような事実関係及び事情の下においては、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に当たるといえることができ、土地の譲渡所得が確定申告において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」があると認めることができるとされた事例

### 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課されるものであり、これによって、当初から適法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（過少申告加算税）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（最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同18年4月20日第一小法廷判決・民集60巻4号1611頁、最高裁平成●●年（〇〇）第●●号、第●●号同18年4月25日第三小法廷判決・民集60巻4号1728頁参照）。
- (3) 省略  
（第一審・東京地方裁判所 平成●●年（〇〇）第●●号、平成13年2月27日判決、本資料250号・順号8847）  
（控訴審・東京高等裁判所 平成●●年（〇〇）第●●号、平成14年1月23日判決、本資料252

号・順号 9050)

(上告審・最高裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 平成17年1月17日判決、本資料255号-12・順号9893)

(差戻し控訴審・東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号、平成18年1月18日判決、本資料256号-5・順号10265)

## 判 決

別紙当事者目録記載のとおり

上記当事者間の東京高等裁判所平成●●年(〇〇)第●●号過少申告加算税賦課処分取消等請求事件について、同裁判所が平成18年1月18日に言い渡した判決に対し、上告人から上告があった。よって、当裁判所は、次のとおり判決する。

## 主 文

- 1 (1) 原判決中、被上告人が平成9年12月19日付けで上告人に対してした重加算税賦課決定のうち過少申告加算税額相当分370万2000円に係る部分及び被上告人が同日付けで上告人に対してした過少申告加算税賦課決定のうち加算税額1万円を超える部分の取消請求に関する部分を破棄し、同破棄部分につき第1審判決を取り消す。
- (2) 上記重加算税賦課決定のうち過少申告加算税額相当分370万2000円に係る部分を取り消す。
- (3) 上記過少申告加算税賦課決定のうち加算税額1万円を超える部分を取り消す。
- 2 上告人のその余の上告を棄却する。
- 3 訴訟の総費用は、これを100分し、その99を被上告人の負担とし、その余を上告人の負担とする。

## 理 由

上告代理人北武雄、同松野嘉貞、同吉川知宏の上告受理申立て理由第3について

- 1 本件は、上告人から平成2年分の所得税の申告手続を委任された税理士が税務署の職員と共謀して不動産の譲渡所得を隠ぺいするという不正行為をしていたことが発覚し、上告人が修正申告をしたところ、被上告人から、平成9年12月19日付けで、上記不正行為により隠ぺいされた不動産の譲渡所得の税額に係る重加算税の賦課決定(以下「本件重加算税賦課決定」という。)を受けるとともに、事業所得の過少申告分の税額に係る過少申告加算税の賦課決定(以下「本件過少申告加算税賦課決定」という。)を受けたため、上告人がこれらの処分の取消しを求めている事案である。
- 2 原審の適法に確定した事実関係等の概要は、次のとおりである。
  - (1) 不動産の譲渡所得の発生  
上告人は、昭和62年10月、川崎市所在の土地(以下「本件土地」という。)を代金6836万5000円で買い受け、平成2年9月、代金1億3000万円で売却した。
  - (2) 税理士に対する申告手続の委任  
上告人は、平成3年2月ころ、知人から乙税理士(以下「乙税理士」という。)を紹介

介され、本件土地の譲渡所得の申告について相談した。上告人は、乙税理士に対し、本件土地の売買契約書等の手持ち資料を示して、本件土地の譲渡に関し金融機関からの借入れの利息、仲介業者への仲介手数料等の出費をしたと説明したところ、乙税理士から、本件土地の譲渡所得の税額は概算で2600万円であるが、自分に申告手を委任すれば1800万円程度で済ますことができるなどと説明を受けた。この説明により、上告人は、金融機関からの借入れの利息を必要経費に算入し、乙税理士の専門的な知識に基づいて正確な計算をし控除可能な諸経費を控除するなどすれば、本件土地の譲渡所得の税額は1800万円程度にまでなると理解した。

上告人は、乙税理士に対し、平成2年分の所得税の確定申告及び納税の手続を委任し、平成3年3月6日、納税資金1800万円を交付するとともに、税務代理報酬5万円を支払った。

### (3) 乙税理士による確定申告

ア 不動産の譲渡所得税については、税務署において作成される事績書等の課税資料や譲渡所得を生じた納税義務者の氏名等を登載した譲渡者名簿等に基づき徴収が図られているところ、納税義務者が転居した場合には、課税資料が転居先の所轄税務署に送付されるが、その授受を確認する手続は執られていなかった。そのため、課税資料の送付を受けた税務署において譲渡者名簿が作成される前に課税資料が廃棄されると、譲渡所得の発生を事実上把握することができなくなり、納税義務者は、譲渡所得の申告をしないことにより脱税をすることができた。

イ 乙税理士は、昭和44年又は同45年ころから、委任者の住所地の所轄税務署に虚偽の転居通知をし、課税資料の送付を受けた虚偽の転居先の所轄税務署の職員にこれを廃棄させ、不動産の譲渡所得の申告をしないという方法による脱税をし、委任者から預かった納税資金等を領得しており、税務署の職員である丙（以下「丙税務署員」という。）は、同49年ころから、その共犯者となっていた。

ウ 乙税理士は、丙税務署員と共謀して、上告人の住所地の所轄税務署である渋谷税務署に虚偽の転居通知をし、丙税務署員の勤務する荻窪税務署に本件土地の譲渡に係る課税資料を送付させ、丙税務署員にこれを廃棄させた。乙税理士は、平成3年3月15日、上告人の平成2年分の所得税について、総合課税の所得金額を999万3048円、納付すべき税額を7100円とする確定申告（以下「本件確定申告」という。）をしたが、本件土地の譲渡所得の申告はせず、上告人から預かった納税資金1800万円を領得し、丙税務署員に対し、上告人ほか6名の課税資料を廃棄したことに対する謝礼合計850万円を支払った（以下、これらの一連の行為を「本件不正行為」という。）。

エ 上告人は、納税資金として1800万円で不足がないか心配であったことから、乙税理士に確認したが、申告手続は無事完了し追加納付分はないという返事を得て安心し、確定申告書の控えの交付を求めることはしなかった。

オ 上告人は、乙税理士が適法に確定申告手続を行うものと信頼して、同税理士に委任したものであり、上告人と乙税理士との間に本件土地の譲渡所得につき事実を隠ぺいし、又は仮装することについて意思の連絡があったと認めることはできない。

### (4) 上告人の修正申告

上告人は、乙税理士による脱税の発覚した後である平成9年12月12日、渋谷税務署の係官のしょうようを受けて、平成2年分の所得税について、総合課税の所得金額を1036万5148円（事業所得の過少申告分を補ったもの）、分離課税の短期譲渡所得金額を4882万2934円、納付すべき税額を2529万3600円とする修正申告をした。

(5) 本件重加算税賦課決定及び本件過少申告加算税賦課決定

被上告人は、前記修正申告を受けて、平成9年12月19日付けで、上告人に対し、本件不正行為により隠ぺいされた本件土地の譲渡所得について税額を880万9500円とする本件重加算税賦課決定をするとともに、事業所得の過少申告分について税額を1万1000円とする本件過少申告加算税賦課決定をした。

(6) 乙税理士及び丙税務署員に対する有罪判決

乙税理士は、平成10年7月21日、所得税法違反及び贈賄の罪により懲役4年6月、罰金7000万円の有罪判決を受けた。また、丙税務署員は、同月3日、前記(3)ウの課税資料を廃棄しその謝礼の支払を受けた行為について、加重収賄の罪により懲役3年の有罪判決を受けた。

- 3 原審は、上記事実関係等の下において、次のとおりの理由により、本件土地の譲渡所得及び事業所得の過少申告分が本件確定申告において税額の計算の基礎とされていなかったことについて、国税通則法65条4項所定の「正当な理由」があると認めることはできないものと判断して、上告人の請求のうち本件重加算税賦課決定中の過少申告加算税額相当分及び本件過少申告加算税賦課決定に係る部分を棄却した。

上告人の過少申告は、上告人の委任した乙税理士による本件土地の譲渡所得の隠ぺいあるいは事業所得の申告漏れという違法行為に基づくものであり、それが被上告人の行政処理の盲点を利用したものであったとしても、違法行為に基づく過少申告について「正当な理由」があるということにはならず、他に「正当な理由」があると認めるに足りる事情はない。

- 4 しかしながら、原審の上記判断のうち、事業所得の過少申告分に関する部分は是認することができるが、本件土地の譲渡所得に関する部分は是認することができない。その理由は、次のとおりである。

【判示(1)】 (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、当初から適法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（最高裁平成●●年（○）第●●号同18年4月20日第一小法廷判決・民集60巻4号1611頁、最高裁平成●●年（○○）第●●号、第●●号同18年4月25日第三小法廷判決・民集60巻4号1728頁参照）。

【判示(2)】

【判示(3)】 (2) これを本件についてみると、前記事実関係等によれば、確かに、上告人には、本件土地の譲渡所得の税額は概算で2600万円であるが、自分に申告手を委任すれば1800万円程度で済むことができるという乙税理士の説明をたやすく信じて、その根拠等を確認することなく、同税理士に確定申告書の控えの交付を求めることもしなかったといった落ち度が見受けられ、同税理士が本件不正行為に及ぶことを予測し得なかったからといって、それだけで、「正当な理由」があるということとはできない。

しかしながら、本件確定申告において本件土地の譲渡所得を申告しなかったことに関しては、税理士が本件不正行為のような態様で脱税をするなどは通常想定し難く、上告人としては適法な確定申告手続を行ってもらうことを前提として必要な納税資金を提供していたといった事情があるだけではなく、それらに加えて、税務署の職員が、収賄の上、本件不正行為に積極的に共謀加担した事実が認められ、租税債権者である国の、しかも課税庁の職員のこのような積極的な関与がなければ本件不正行為は不可能であったともいえるのであって、過少申告加算税の賦課を不当とすべき極めて特殊な事情が認められる。このような事実関係及び事情の下においては、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に当たるということができ、本件土地の譲渡所得が本件確定申告において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」があると認めることができるものというべきである。

これに対して、事業所得の過少申告分に関しては、本件不正行為に関係がなく、税務署の職員が当該過少申告にかかわった事実もうかがわれない。このような事情の下においては、事業所得の過少申告分が本件確定申告において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」があると認めることはできないものというべきである。

5 そうすると、本件土地の譲渡所得が本件確定申告において税額の計算の基礎とされていなかったことについて国税通則法65条4項所定の「正当な理由」があると認めることはできないものとした原審の判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。この点に関する論旨は理由がある。しかし、事業所得の過少申告分が本件確定申告において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」があると認めることはできないとした原審の判断は、是認することができる。この点に関する論旨は採用することができない。そして、以上に説示したところによれば、原判決のうち本件重加算税賦課決定中の過少申告加算税額相当分に係る部分は破棄を免れず、また、上告人の平成2年分の所得税の修正申告により新たに納付すべきこととなった税額に係る過少申告加算税の額が1万円となることは計算上明らかであり、原判決のうち本件過少申告加算税賦課決定中の加算税額1万円を超える部分は破棄を免れない。上記各部分に関する上告人の請求には理由があるから、上記各部分につき第1審判決を取り消し、上記各部分に係る請求を認容すべきであるが、その余の上告は棄却すべきである。

よって、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。

最高裁判所第一小法廷

裁判長裁判官 横尾 和子

裁判官 甲斐中 辰夫

裁判官 泉 徳治

裁判官 才口 千晴

裁判官 涌井 紀夫

## 当事者目録

|           |                                                                                                                     |
|-----------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 上告人       | 甲                                                                                                                   |
| 同訴訟代理人弁護士 | 北 武雄<br>松野 嘉貞<br>吉川 知宏                                                                                              |
| 被上告人      | 渋谷税務署長 佐藤 和助                                                                                                        |
| 同指定代理人    | 貝阿彌 誠<br>中井 隆司<br>一原 友彦<br>木崎 弘之<br>小茄子川 栄治<br>太田 晃詳<br>加島 康宏<br>藤原 典子<br>塔岡 康彦<br>下屋 和孝<br>鍋内 幸一<br>櫻井 和彦<br>伊藤 仁志 |

平成●●年（〇〇）第●●号

平成●●年（〇〇）第●●号 過少申告加算税賦課処分取消等請求上告受理申立事件

申立人 甲

相手方 渋谷税務署長

## 上告受理申立理由書

平成18年3月14日

最高裁判所御中

申立人訴訟代理人

弁護士 北 武雄

弁護士 松野 嘉貞

弁護士 吉川 知宏

### 第1 本件の特質

- 1 本件上告審判決において滝井裁判官が正当に指摘するように「本件は、納税者から申告手続の委任を受けた税理士が税務署職員をして譲渡所得に係る課税資料を廃棄させた上、納税者から受領していた納税資金を領得して、譲渡所得についての申告をしなかったという特殊な事案」である。すなわち、納税者（申立人）から申告手続の委任を受けた元税務職員の乙税理士（以下「乙税理士」という）が、荻窪税務署の資産税担当特別国税調査官として、譲渡所得に係る所得税の賦課・減免、課税標準の調査及び賦課に関する資料・情報の収集整理などの職務に従事していた丙（以下「丙」という）をして、譲渡所得に係る課税資料を廃棄させた上、申立人から受領していた納税資金を領得して、譲渡所得について申告しなかったという特殊な事案である。

乙税理士は当初から申告手続をする意思はなく、税務署職員である丙の関与を得て納税資金の名下に金員を騙取する計画をしながらこれを秘し、脱税の意図が全くなく同税理士に対し正当な税額の申告の委任をした申立人から納税資金名下に1800万円を騙取したのである。他方申立人は譲渡所得の納付に使われると信じて上記1800万円を乙税理士に奪われただけでなく、修正申告により2552万7800円を納付せざるを得なくなり、1800万円については二重払いの憂き目となった。その淵源をたどれば、既に原審において詳細に述べたように不動産譲渡所得税に関する税務当局の課税システムの杜撰さにあることは否定しがたいところであり、それにつけこみ巨利を貪る税務職員及びこれと結託している元税務署職員の税理士、これに対する監督の弛緩、捜査過程にみられる人種的偏見、不当な取調べは黙過できないものがある。申立人は乙税理士に対し損害賠償訴訟を提起し勝訴したものの、同税理士の無資力、無資産のため強制執行は不能となり、現在に至っている。かような経緯をみれば実質的な加害者は国（相手方）であり、実質的な被害者は申立人にほかならない。それにもかかわらず申立人は本件土地譲渡所得について重加算税の追い討ちを受け、原判決により重加算税賦課決定処分は違法とされたものの、本件過少申告加算税賦課決定処分は適法とされた。その法律的可否は以下に述べるとして、その拠って来るところは、申立人には正当な税額を払う意思があり、すなわち脱税の意図は全くなく、乙税理士に正当な申告手続を委任

したにもかかわらず、乙税理士は申立人から納税資金名下に騙取して全く申告手をしなかったことにある。換言すれば、乙税理士が正当な申告手をしなかったことにあり、申立人はそのことについて全く与らなかったのである。かような税理士を跋扈させたのは、国の管理の杜撰さ、弛緩によるものである。本件についてはかかる特質を直視した妥当な判断が必要であり、従来の裁判例を形式的に適用するには慎重でなければならない。

- 2 原判決は、申立人は隠ぺい・仮装について乙税理士と意思連絡なく、申立人に対する本件重加算税賦課決定処分は違法である旨正当な判断をしながら、本件過少申告加算税賦課決定処分に違法がないとした。しかし、原判決は、(1) 国税通則法（以下「通則法」という）70条5項の解釈を誤り本件過少申告加算税賦課決定処分につき同項を適用し、(2) 同法65条4項所定の「正当な理由」が存在するのに存在しないと誤認した結果、本件過少申告加算税賦課決定処分を適法とし、(3) 本件土地譲渡収入から控除すべき経費を誤って控除しないで、過少申告加算税額の算定をした違法がある。これらはいずれも法令の解釈に関する事項を含むものと認められるので、本申立を受理されたい。

## 第2 通則法70条5項の適用の誤り

- 1 原判決は「通則法70条5項は、納税者本人が偽りその他の不正の行為を行った場合に限らず、納税者から委任を受けた者が偽りその他の不正の行為を行い、これにより納税者が税額の全部又は一部を免れた場合にも適用されるものと解すべきであるところ（本件上告審判決参照）」（12頁）として、申立人が偽りその他の不正の行為を行った乙税理士に申告手を委任している以上、本件各賦課決定処分は同条4項に規定する除斥期間（5年）経過後であっても、同条5項2号に規定する除斥期間（7年）内になされているから適法であるとの趣旨を判示し、乙税理士の行為が申立人の委任の範囲を越えたものであるから、本件上告審判決の判断の拘束力は及ばないとの申立人の主張を排斥した（12頁～13頁）。この点に関し申立人は、差戻し後の原審における第3準備書面の第3（11頁ないし13頁）において主張をしたが、ここで再説する。
- 2 原判決が依拠した本件上告審判決はこの点について「国税通則法70条5項の文理及び立法趣旨にかんがみれば、同項は、納税者本人が偽りその他不正の行為を行った場合に限らず、納税者から申告の委任を受けた者が偽りその他不正の行為を行い、これにより納税者が税額の全部又は一部を免れた場合にも適用されるものというべきである」と判示した（3頁）。この判示を形式的に読む限り、一旦納税者が第三者に申告を委任すれば、その第三者が委任された事項を全く申告せずこれにより納税者が税額を免れた場合にも、通則法70条5項が適用されるものの如く解されないではない。
- 3 しかし、それは本件の特質を忘れた議論である。本件上告審判決がそのように判示した根拠は「通則法70条5項の文理及び立法趣旨」である。そこにいう「文理」とは「偽りその他不正の行為」の主体が限定されていないことを指し、「立法趣旨」とは偽りその他不正の行為による脱税の場合は、発覚の遅れ、証拠隠匿、税務当局への不協力などが予想し得るため、同条1項ないし4項に定められた期間より長期の除斥期間を設定して、厳正な調査の上、賦課徴収の適正を図ることを指すものと解される。

ところで、脱税者に対する賦課徴収を厳正にして課税の適正を図ることは、納税者間の公平を保ち徴税秩序を維持するための当然の要請である。さりとて申立人のように、納税者としては全く脱税の意図がなく、適正な申告をしてくれるものと信じて（現に申立人は乙税理士に納税資金として

1800万円を交付した後、正規の税額に不足する場合には不足分を支払う旨を告げているのである）、委任した第三者が偽りその他不正の行為を行ったことにより結果として税額を免れた場合（これが正に本件の特質である）、その者が納税の義務を怠ったものと断ずることは、結果だけに捉われた余りにも皮相な見解であり、誤りである。同条5項の適用において偽りその他不正の行為の結果として国税を免れる、あるいは免れているという点についての納税者の認識が必要であると解すべきである（注1）（注2）。かように、故意に納税の義務を怠ったとは認められない納税者に対してまで、文理上主体が限定されていないことを理由に、また、課税の適正な名の下に、同条5項を適用し長期間不安定な状況におくような不利益を課することは誤りであることは明らかである。

しかして、原判決は詳細な事実を認定した上「控訴人（申立人）が乙税理士による隠ぺい又は仮装の行為による過少申告を容認し、乙税理士との間に意思連絡があったということはできず、また、その余の事情も乙税理士による隠ぺい行為による譲渡所得の過少申告につき、控訴人（申立人）の帰責事由を認めるには足りないから、控訴人（申立人）に対して本件重加算税賦課決定処分をすることはできないものというべきである」と正当に判示して、申立人について、乙税理士による不正行為の容認、乙税理士との意思連絡、帰責事由のすべてを明白に否定した。

かように納税者である申立人が偽りその他不正の行為を行っておらず脱税の意図がないことが明らかになった以上、通則法70条5項の文理上偽りその他不正の行為の主体が明記されていないことを理由に、また、立法趣旨である課税の適正を理由に控訴人に同項を適用することは誤りである。

（注1）酒井克彦「更正・決定等の遡及要件と重加算税の賦課要件（下）」税務事例37-10-6頁

（注2）この点は納税者同視説とも関連する。後に引用する占部裕典「偽りその他不正の行為と更正等の期間制限」－国税通則法70条5項の法的構造－同志社法学56巻6号245頁

- 4 ここで通則法70条5項の「文理及び立法趣旨にかんがみれば」として、その適用を認めた前記上告審判決全体を仔細に検討すると、同判決が偽りその他不正の行為の主体として、無限定に申告の委任を受けた者を指しているものとは解せられない。同判決の基底に流れる認識は、申立人が乙税理士による本件土地につき架空経費などの計上をするなど隠ぺい又は仮装の行為を容認し、乙税理士との間にこの点についての意思の連絡があったことに対する強い疑いである（同判決5頁）。そして、同判決はかかる前提の下に「被上告人（申立人）が脱税を意図し、その意図に基づいて行動したとは認められないとした原審の認定には、経験則に違反する違法があるというべきである」と断定し、差戻し前の原判決を破棄し差戻したのであった（注）。

しかし、差戻し後の原審において、申立人本人、証人E及び甲37号証の原本（乙メモ）を調べることで、差戻し後の原判決は上記3に引用したように、申立人について、乙税理士による不正行為の容認、乙税理士との意思連絡、帰責事由のすべてを明白に否定し、最高裁が懐いた疑点をすべて解明した。これらの証拠調は第一審、差戻し前の原審においては全く行われておらず、おそらく最高裁といえどもかかる結果は予想だにできなかったであろう。そして、第一審、差戻し前の原審においてこれらの証拠調べを行っていさえすれば、差戻し後の原判決と同じ事実認定に到達することは明らかである。そうなれば、申立人について、乙税理士による不正行為の容認、乙税理士との意思連絡、帰責事由のすべてが明白に否定された事実を前にすれば、最高裁はいかに文理、立法趣旨を理由としても、申立人に対し、通則法70条5項を適用することに躊躇を感じるであろう。

（注） 前掲酒井は、「最高裁は・・・偽りその他不正の行為が税理士によって行われているであ

ろうことを漠然と認識しているような場合には、通則法70条5項の適用があると理解しているようである」として（前掲5頁）、本件上告審判決について申立人代理人と同様な認識を示している。

- 5 本件に通則法70条5項を適用すると次のような不合理が生ずる。すなわち、本件では、原判決により申立人について、乙税理士による不正行為の容認、乙税理士との意思連絡、帰責事由のすべてが否定され、「控訴人（申立人）に対して本件重加算税賦課決定処分をすることはできないものというべきである」と判断された（30頁）。ところが、本件では重加算税賦課決定要件は認められないが、事業所得および譲渡所得の過少申告分につき過少申告加算税の賦課要件が認められ、このうち事業所得に係る本件過少申告加算税賦課決定に違法はなく、譲渡所得に係る重加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税370万2000円に相当する額を超える部分が違法とされた（32頁）。これによれば、申立人が課せられるのは過少申告加算税のみであるから、過少申告加算税についての賦課決定は同条4項により同項所定の期限から5年以内にしなければならないものと解すべきである。もし、同条5項所定の期限である7年以内に賦課すれば足りると解すると、過少申告加算税賦課決定を同条4項所定の期限から5年以内にしなければならないとする規定と矛盾することになるし、偽りその他不正の行為を行っておらず重加算税賦課要件のない申立人に同条5項を適用したと同じ結果を招くことになり、それが不当であることは明白である。本件上告審判決及び原判決のように納税者が申告を第三者に委任しその者が偽りその他不正の行為を行った場合に同条5項が適用されると考えたとしても、納税者である申立人自身に偽りその他不正な行為がない場合には同条5項の適用がないものと解するのが相当である（後記6（注3）参照）。従って、本件過少加算税賦課決定は同条4項所定の期限経過後になされているものとして無効である。
- 6 最高裁昭和51年11月30日（判例時報833-57）（その原審東京高判昭和49年9月30日（シュトイエル152-56）も同旨）は「通則法70条2項4号（現5項）は『偽りその他不正の行為』によって国税の全部又は一部を免れた納税者がある場合、これに対して適正な課税を行うことができるよう、同条1項各号掲記の更正又は賦課決定の除斥期間を同項の規定にかかわらず5年とすることを定めたものであって、『偽りその他不正の行為』によって免れた税額に相当する部分のみにその適用が限られるものではないと解するのが相当である」と判示していわゆる無限定説（前記占部論文による一括延長吸収説）を採用した。

この判決に対する評釈は概ね賛成のものが多い。しかし、そもそも申立人は脱税の意図なく、上記判決にいう「偽りその他不正の行為」によって国税の全部又は一部を免れた納税者ではないから、その前提を欠き、申立人にとっては同判決の射程距離外であると解すべきである。

V弁護士は限定説（前記占部論文の不正所得限定延長説）の立場から上記原審である東京高裁判決を批評し「70条各項各号は文理的に、課税処分の内容ごとに区別していて、いわば事項別に課税処分の期間制限を定めたものであって、『納税者別に』とは解し難いこと、国税についての更正とは、その脱税額を徴収するための更正と解釈するのが素直な読み方である」と述べている（注1）。また、W教授は、文理解釈としては限定説・無限定説いずれとも決定的に断定できないが、法条の趣旨からは無限定説のほうに分があるとしつつも「限定説にも基本的な考え方に首肯できるところも存するから、立法論としてどうあるべきかについては今後検討する必要がある」と述べているのが注目される（注2）。さらに、前掲占部論文は「偽りその他不正な行為により免れた所得とその余の所得を区別して更正の期間制限を設けること（不正所得限定延長説）も一つの立法政策として十分ありうるところであり、そのような解釈が同上からまったく排除されていないと解する余地

も残されていよう」と踏み込んだ見解を示している（注3）。

（注1）「脱税があった場合の更正の期間制限等」（シュトイエル153-12、特に16頁～17頁）。

（注2）「国税通則法70条2項4号により更正する場合の更正の範囲」（判例評論219-23、特に26頁）

（注3）占部前掲235頁。同論文は引き続いて「納税者（個人）が100億円が正当額であるところ、10億円のみ確定申告（50億円脱税額、40億円計算ミスによる過少申告）をおこなったとする。計算ミスによる40億円は3年の更正の期間制限に服し（原則として過少申告加算税を賦課）、偽りその他の不正な行為による50億円は7年の更正の期間制限に服する（隠ぺい又は仮装であれば重加算税を賦課）という解釈も現行法のもとで可能であるともいえよう」として申立代理人と同旨の見解を示している。

- 7 原判決中「通則法70条5項は同条4項所定の除斥期間の例外を規定したもので、偽りその他の不正な行為による申告行為等、課税当局の発見、調査が妨げられるような事情があった場合に、その例外を規定するものであって、これは偽りその他の不正な行為をした者への制裁を目的としたものではない」との判示は、同法70条5項の立法趣旨である課税の適正に触れたもので特に異論はない。しかし、「したがって、納税者、その補助者又は代理人であっても、納税者の納税義務の確定手続において客観的に『偽りその他の不正な行為により全部又は一部の税額を免れ』たとの事実がある場合には納税者自身が具体的な偽りその他の不正な行為を意図し、又は指示したか否かを問うことなく、同条5項が適用されるべきである」との判示には異論がある。確かに除斥期間が時的限界を画するものであり、それゆえに客観的な判断を要するとはいえ、全くの補助者とか委任者と意思を通じている場合はともかく、既に3で述べたことの繰返しであるが、申立人のように全く脱税の意図がなく、適正な申告をしてくれるものと信じて委任した第三者が偽りその他の不正の行為を行ったことにより、結果として税額を免れた納税者に同条5項を適用することは不合理といわざるを得ない（注）。同条が納税者に対する制裁を目的としたものでないとしても、自ら関わりのない偽りその他の不正の行為により長期の除斥期間の適用を受けるのは、脱税の意図のない納税者に不利益を与えるものである。

（注） 前掲占部論文245頁は「税理士と申告の委任を受けた納税者との関係において従業員等による隠ぺい又は仮装による行為とは区別して論ずる必要があろう」として佐藤英明「納税者以外のものによる隠ぺい又は仮装と重加算税」（総合税制研究4号79頁）のうち「受任者が税理士・公認会計士及び弁護士である場合に、一般論としての受任者を監視・監督する能力は納税者本人にはないと解すべきであるし、そこに高度の義務を求めることも不適当であろう」の一文を引用している。狡猾な乙税理士に委任した税務に全く暗い申立人にまさに当てはまるものである。

- 8 原判決が本件に通則法70条5項を適用したのは本件上告審判決の判断に従ったもので、審級制度を前提とする以上やむをえないものがある。しかし、差戻し後の原審における詳細な証拠調べの結果、最高裁が疑念を懐いた申立人による乙税理士の不正行為の容認、同税理士との意思の連絡などが否定された以上、その「文理と立法趣旨」の原点に立ち返り、かつ本件の特質を直視し、前記上告審判決に捉われることなく、申立人に対し通則法70条5項を適用すべきか否かについてご判断をいただきたい。

### 第3 過少申告についての「正当な理由」（通則法65条4項）

- 1 原判決は、乙税理士の行為は控訴人（申立人）との委任契約の履行上の問題として解決すべきものであり、かつ、控訴人（申立人）が税務署職員による調査結果を十分理解できないまま、本件修正申告に及んだとまでは認められないから、正当な理由（通則法 6 5 条 4 項）が存在するとは認められない、と判断した。

しかし、原判決の上記判断は、通則法 6 5 条 4 項の解釈適用を誤った違法がある。

- 2 税務署職員と税理士の共謀による脱税行為と正当な理由の存否について

- (1) 仮に正当な理由（通則法 6 5 条 4 項）の立証責任が納税者にあるとしても、本件においては以下のとおり、申立人（納税者）によって正当な理由の存在が立証されている。
- (2) 原判決の認定によれば、事績書等の課税資料は、納税義務者が転居したときは、転居先の所轄税務署に送付されるが、その授受を確認する手続はとられておらず、課税資料の送付を受けた税務署において、これに基づいて譲渡者名簿が作成される前に課税資料が隠匿され、又は廃棄されると、譲渡所得の発生が事実上把握されないシステムであったところ、元税務職員であった乙税理士は、昭和 4 4 年ないし 4 5 年ころから長年にわたり、受任した納税義務者について虚偽の転居通知をし、送付を受けた税務署の署員に課税資料を廃棄させ、当該納税義務者の譲渡所得税を申告しない方法による脱税を実行し、昭和 4 9 年ころからは丙税務署員と共謀して脱税をし、依頼者から預かった納税資金等を納税に使用することなく、その全額を領得し、共犯である丙税務署員に報酬金を支払っていた（原判決 1 8 頁）。

そして、申立人は、このような事情を全く知らなかったところ、平成 3 年 2 月下旬ころ、乙税理士に本件土地の譲渡所得税の申告について相談したうえ、同 3 月 6 日、乙税理士に対し、税務代理報酬 5 万円を支払い、納税資金として 1 8 0 0 万円を交付し、委任状を作成交付し、さらに必要資料等を送付して、平成 2 年分の確定申告を依頼したが、その際、乙税理士から 1 8 0 0 万円で納税資金が不足する場合は、また請求すると言われており、申立人も不足する場合は追加して支払う旨を伝えていた（原判決 2 3 頁）。

また、申告期限後、申立人は、納税予定額 1 8 0 0 万円で不足がないか心配し、妻を通じて乙税理士に確認させ、乙税理士から申告手続が無事完了し追加納付分はないとの返事を得て安心していた（原判決 2 4 頁）。

申立人が、事績書廃棄の方法による脱税を想定していなかったことは勿論、乙税理士は、自己に委任すれば、適法に多大の節税効果を得ることができる旨の説得をしたものであって、不正な手段による税額の圧縮を仄めかしたことを窺わせる証拠もない（原判決 2 6 頁）。

それ故、申立人が乙税理士による隠ぺい又は仮装の行為による過少申告を容認し、乙税理士との間に意思の連絡があったということはできないとしている（原判決 3 0 頁）。

- (3) 要するに、原判決の認定した事実は、現役の税務署員が税理士と共謀し、課税資料送付にかかるシステム上の欠陥を奇貨とした脱税行為をして多額の報酬を得ていたところ、事情を全く知らない申立人が騙されて納税資金を領得されたうえ、その意思に反して過少申告をされてしまった、ということである。

この本件過少申告の要因を、税務署側と納税者側の二つの側面から分けて考察してみよう。

税務署側の要因としては、課税資料送付にかかるシステムの欠陥と、この欠陥を知っていて悪用した税務署員及び元税務署員であった税理士があげられる。そもそも本件過少申告を作出した根本原因は、税務署における課税資料確認システムの欠陥であるが、これは簡単な税務署間の授受確認（月 1 回の電話ないしファクシミリ等で足りる程度の簡単なものである）を怠ったという

いわば税務署側の重大な過失に基づいて発生したものである。そして、これを熟知して悪用したのは現役の税務署員と元税務署員の税理士である。すなわち、税務署側には、客観面（システム）においても、主観面（税務署員による悪用）においても、本件過少申告を作出した重大な責任がある。

他方、納税者側の要因としては、乙税理士に委任したことがあげられる。しかし、上記(2)のとおり、申立人は、何ら乙税理士に不正の意図があるとは考えず、適法な節税効果のみを期待して委任したのであり、過少申告については一切容認をしていない。

とすれば、本件過少申告において、もっぱら責任を負担すべきは税務署側である。

そして、「正当な理由」（通則法65条4項）は、税務署側に過少申告の主要因があり、納税者に帰責事由がない場合に、結果として過少申告となった場合であっても、当該部分には過少申告加算税を課さないこととした趣旨の規定である。それ故、所得税基本通達（昭和26年1月1日直所1-1。旧通達）では「税法の解釈に関して、申告当時に公表されていた見解が、その後改変されたため修正申告をなし、又は更正を受けるに至った場合」のほか「真にやむを得ない事由があると認められる場合」に正当な理由があるとされていたのであるし、「申告所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて（事務運営指針）」（平成12年7月3日課所4-16ほか）では「税法の解釈に関し、申告書提出後新たに法令解釈が明確化されたため、その法令解釈と納税者の解釈とが異なることとなった場合において、その納税者の解釈について相当の理由があると認められること」や「確定申告の納税相談等において、納税者から十分な資料の提出等があったにもかかわらず、税務職員等が納税者に対して誤った指導を行い、納税者がその指導に従ったことにより過少申告となった場合で、かつ、納税者がその指導を信じたことについてやむを得ないと認められる事情があること」を正当な理由の具体例としているのである。

したがって、本件過少申告のように、もっぱらその原因を税務署側が作出し、納税者に何らの過少申告の意思もない場合は、まさしく正当な理由がある場合に該当するというべきである。

とりわけ、本件では、申立人が本件譲渡所得等に関する全ての資料を開示していること、委任を受けた乙税理士が元税務職員であるというだけでなく、現役の税務職員と共謀しており、実際にこの税務職員（丙）が申立人の課税資料たる事績書を廃棄するという本件脱税における最も重要な実行行為を担当していること、かかる脱税は税務署の重大なシステム上の欠陥に起因していること等に鑑みれば、上記「確定申告の納税相談等において、納税者から十分な資料の提出等があったにもかかわらず、税務職員等が納税者に対して誤った指導を行い、納税者がその指導に従ったことにより過少申告となった場合で、かつ、納税者がその指導を信じたことについてやむを得ないと認められる事情があること」と極めて類似していると評価することができる。

- (4) この点に関し、原判決は、乙税理士の行為は控訴人（申立人）との委任契約の履行上の問題として解決すべきであるとか、被控訴人（相手方）の落ち度をいう論旨は、乙税理士との委任契約上の問題を被控訴人（相手方）にすり替えるものというべきである、などと判示する。

しかし、原判決は、上記(3)記載のような本件過少申告が発生した根本的な要因、すなわち税務署において少し注意すればたいした負担もなく実施できたであろう課税資料送付の際の授受確認の懈怠を軽視しているうえ、丙税務署員が事績書廃棄という最も重要な実行行為を行っているという事実を看過しており、不当である。本件は、丙税務職員と乙税理士の共謀共同正犯である。しかも、丙税務職員は重大な実行行為を担当しているうえ、申立人の預けた「納税資金」の一部を領得している。

このように本件過少申告において、税務署側の落ち度は著しい。にもかかわらず、本件過少申告を申立人と乙税理士の委任契約の問題とする原判決は、本件の全体像を見失っているものであり、それこそ税務署側の落ち度を乙税理士と申立人の委任契約の問題にすり替えるものであって、理解しがたいこと甚だしい。

#### 第4 過少申告加算税の計算の誤り

1 原判決は、本件の事実経過について、次のとおり、詳細な事実を認定している。

- (1) 申立人は、友人のNの紹介により、「昭和62年10月に本件土地を6836万5000円で購入し、その資金は、株式会社O銀行から5000万円の融資を受け、台湾在住の父P及び姪から合計1480万円の借入れをした」ほかは自己資金によった（原判決16頁）。
- (2) 申立人は、「平成2年9月5日、Fの仲介で本件土地を1億3000万円で株式会社Bに譲渡し（甲26）、同月19日には代金決済のうえ移転登記を了し（乙8）、同年12月30日にはFに仲介手数料396万円を支払った（甲27）。なお、控訴人（申立人）は、上記O銀行からの融資については昭和62年10月23日から平成2年9月19日までの利息として756万7466円を支払い（乙8）、また親族2名からの借入金1480万円については昭和62年10月1日から平成2年10月1日までの利息として合計377万4000円を支払い（甲29ないし34の各1・2）、支払った借入利息は合計1134万1466円になる」（原判決17頁～18頁）。
- (3) 「本件事実関係の下においては、控訴人（申立人）の平成2年度所得税について、事業所得及び譲渡所得の過少申告分につき、過少申告加算税の賦課要件が存するというべきである。」

そして、以下の計算のとおり、事業所得に係る本件過少申告加算税賦課決定に違法はなく、「譲渡所得に係る本件重加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税額370万2000円に相当する額を超えない部分には、違法がない」こととなる（原判決32頁～33頁、別紙1）と判示する。

2 ところで、本件譲渡所得はいくらで、その所得に対する譲渡所得税額はいくらかになるのかの審理と計算が原判決では欠如している。しかしながら、申立人は、差戻し前の控訴審においても、本件上告審においても、さらに差戻し後の原審においても、これらの点について、次のとおり、主張と立証をつくしている。

- (1) 譲渡内容についてのお尋ね（甲8号証）及び修正申告書（乙10号証）は、申立人が、検討の時間をもらいたい旨の申出をしたにも拘らず、税務担当係官が下書をしたものをそのまま写して提出するようその場で強制されたものであり、その内容に誤りがある。それにもかかわらず、その誤りが原判決でも看過されている。
- (2) 申立人は、すでに平成13年7月27日付控訴人第2準備書面11頁において、「重加算税と過少申告加算税の対象所得については、重加算税については零(0)、過少申告加算税対象所得については0ないし7,174,700円と主張する。けだし、本件の事件の特別の経過と社会的背景や課税要件、証拠（特に甲1～3）、数々の判例、学説等に鑑みて当然の帰結といえる。」と主張した。
- (3) 申立人は、平成16年12月17日、差戻し前の最高裁第2小法廷において、本件では、特に「不動産譲渡所得計算上の必要経費の認容」の必要性を強く陳述済みである。更に、申立人は、同年同月6日付の答弁書23頁～24頁において、「本件の特別な事件の経緯から、相手方の損

害は、所得税本税の二重負担増1800万円、延滞税1274万8400円、都民税と延滞金1328万3100円等を合計すると4403万1500円となっている。」旨主張済みである。

(4) 最高裁から差戻し後の原審においても、申立人は、平成17年5月16日付控訴人第2準備書面13頁において、本件メモによれば、「譲渡所得の計算上必要経費として控除すべき

① 本件土地購入のための〇銀行生田支店からの借入債務に対する昭和62年10月23日から平成2年9月19日までの支払利息756万7466円（乙8添付の資料2の3）

② 父Pからの借入金880万円に対する昭和63年10月1日から平成2年10月1日の支払利息224万4000円（甲29ないし31）

③ Uからの借入金600万円に対する同期間の支払利息153万円（甲32ないし34）

④ 不動産取得税34万8000円（甲8）

⑤ 登記費用79万4000円（甲8）

以上合計1248万3466円があるのにこれを控除していない。」と主張した。

3 上記1の認定事実と上記2の主張等を基礎に、過少申告加算税の計算の基礎となった本件譲渡所得とそれに見合う譲渡所得税の再計算を行えば、次のとおりとなる。

(1) 甲8、9及び16号証によれば、前記2の(1)で記述された修正申告書に表記された本件譲渡所得金額は48,822,934円である。

(2) 甲8号証に表記された取得費（譲渡経費）は77,095,466円で、その中に〇銀行生田支店への支払利息7,567,466円は含まれているが、前記1の(2)で認定されたPとUへの支払利息377万4000円が計算上控除されていない。

(3) 甲37号証で原判決の別紙2に表記された本件土地の購入時のNへの「差引勘定」による支払手数料207万円（原判決16頁～17頁）も計算上控除されていない。

(4) 甲37号証で原判決の別紙2に表記された草刈費用60万円も土地の管理費として現実に支出された（甲36号証）のに計算上控除されていない。

(5) 上記(2)から(4)までの未控除の譲渡経費の合計額は644万4000円となる。

(6) 従って、上記(2)の取得費の77,095,466円に上記(5)の644万4000円を加算した8353万9466円が本件の正しい譲渡経費である。

(7) 上記(6)の正しい譲渡経費と誤った取得費（譲渡経費）との差額の644万4000円に税率40%を掛けた257万7600円が譲渡所得に見合う税額として控除されなければ、正しい税額計算とはならない。

(8) 従って、257万7600円を2528万円（原判決32頁）から控除した2270万円に100分の10の割合を乗じて算出した金額227万円と、2370万円（原判決32頁）から257万7600円を控除した2112万円に100分の5の割合を乗じて算出した金額105万6000円との合計額332万6000円から本件過少申告加算税賦課決定処分に係る税額1万1000円を控除すると331万5000円となる。

(9) 以上により、正しい譲渡所得を含む所得税額は257万7600円が職権で「減額更正」をされなければならない、また、原判決の32頁の「370万2000円は331万5000円」と訂正されなければならない。

4 前記3の考えと計算を基礎に、前記2の(2)の主張を加味して、再々計算すれば、最終的には、次のとおりとなる。

(1) 上記3の(6)により算出された正しい譲渡経費8353万9466円を本件譲渡収入1億3

000万円から控除すると譲渡所得金額は4646万534円となる。

(2) 上記(1)の4646万534円に税率40%を乗じて得た譲渡所得税額1858万4000円から、乙元税理士に詐取された前記第3の2の(2)で記述の1800万円を控除すると、58万4000円となる。

(3) 上記(2)で得た58万4000円に国税通則法65条1項の100分の10の割合を乗じて出た5万8400円が納付すべき過少申告加算額となる。

(4) 以上により、正しい譲渡所得を含む所得税額は58万4000円となり、この金額まで所得税額は職権で「減額更正」され、還付されなければならない、また、原判決の32頁の「370万2000円は5万8400円」と訂正されなければならない。

5 更に前記2の(3)で述べた延滞税1274万円等(甲24)については正しい税額を再計算の上、減額の通知が課税当局である相手方からなされなければならない、また、それらを基礎として平成15年1月27日に行われた「乙元税理士に対する損害賠償金の支払い請求権に対する差押」は、国税通則法63条(延滞税の免除)及び国税徴収法79条の規定により、解除する手続が行われなければならない。

6 前述の申立人の受けた莫大な被害等を補填する手段は、老齢の申立人には何も残されていない。前記第1の1及び第3の2で詳述した如く、犯罪被害者の立場にありながら全くの補償も受けていない。司法当局である裁判所が乙元税理士から没収した7000万円の罰金(平成10年7月21日付東京地方裁判所判決参照)の中から前記5の2080万円(平成11年2月4日付東京地方裁判所民事35部判決参照)相当額の補償金を申立人に対して支出するのが犯罪被害者等の保護を図るための刑事手続に付随する措置に関する法律の精神である。

## 第5 結び

1 申立人の経歴、業績については、甲7記載のとおりである。申立人は、1928年9月30日生まれで(77歳)、G大学卒業後、H大学教育学部卒、I大学院教育学研究科教育社会学修士課程・同博士課程終了、I大学より教育学博士を授与され、日本国内の6大学の教授又は講師を歴任し、主要担当科目は教育社会学、アジアの文化と社会、アジアと日本、教育哲学であり、研究分野は社会学比較論、アジア教育史論、教育社会学である。また、日華親善をモットーにしている無類の親日家であるとともに人格者である。最近台湾で日本国内において発行された日本語の文献を集めた図書館を設立した。かように教育学関係の学問を専攻し、日本の幾つかの大学及び大学院を終了し、大学で研究し教鞭をとるとともにアジアの文化交流に貢献した。

2 反面学究の徒にありがちのように、申立人は税務、法律には疎く、税理士に騙され、税務署や検察庁さらに裁判所の法廷において十分主張をすることもできず、平成9年12月19日本件重加算税賦課決定を受けて以来、8年以上脱税者の汚名を着せられながら、これを雪ぐべく本件のほか、国を被告として損害賠償請求訴訟及び不当利得返還請求訴訟等を提起した。このうち損害賠償請求訴訟及び不当利得返還請求訴訟は残念ながらいずれも敗訴となった。しかし、紆余曲折を経てようやく本件のうちメインである重加算税賦課決定処分が原判決により取消され、相手方も上告申立をせず今日に至っている。かように申立人が全く隠ぺい・偽装をした事実はなく、また、偽りその他の不正の行為もした事実がないことが明らかにされたのであるが、譲渡所得に係る過少申告加算税の賦課要件が認められるとされて、370万2000円に相当する額を超える部分が違法とされたに過ぎなかった。しかし、そもそも乙税理士が申立人から委任されたように本件土地譲渡所得を正

当に申告していさえすればこのような過少申告加算税賦課の問題や不当利得返還請求訴訟も起こり得なかったのである。申立人は本件土地譲渡所得について修正申告により本税は納めている。それで十分に納税の義務を果たしたものであるといえる。繰り返して強調したいことは、税務当局（国）の課税態勢に対する管理の杜撰さ、職員・税理士に対する監督の弛緩が本件の直接の原因といって過言ではない。実質的な加害者は国であり、実質的な被害者は申立人にほかならないのである。

3 前記のような経歴、業績、高邁な人格を有する申立人が悪徳税理士乙と意思を通じて脱税をするということは、考えられないところであるのに、長年にわたりその疑いをかけられ、これを晴らすために前記のような訴訟を提起せざるをえなかった。それに要した裁判費用は1000万円を下らない。のみならずようやくその疑いが晴らされたとはいえ、その間に被った精神的損害ははかり知れないものがある。

4 以上の事情を勘案され、ご判決をたまわりたい。

以上