

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消等請求控訴事件

国側当事者・国(太田税務署長)

平成23年7月19日棄却・上告

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成22年8月26日判決、本資料260号-140・順号11496)

判 決

控訴人	有限会社A
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	赤井 文彌
同	笹浪 恒弘
同	横田 高人
同	齊藤 貴一
同	深瀬 仁志
被控訴人	国
同代表者法務大臣	江田 五月
処分行政庁	太田税務署長
	高野 克則
被控訴人指定代理人	右田 直也
同	馬田 茂喜
同	森本 利佳
同	岡田 豊
同	菊池 豊

上記当事者間の法人税更正処分取消等請求控訴事件について、当裁判所は、次のとおり判決する。

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は、控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 当事者の求めた裁判

1 控訴人

- (1) 原判決を取り消す。
- (2) 太田税務署長が平成18年11月28日付けで控訴人に対してした、①控訴人の平成15年7月1日から平成16年6月30日までの事業年度の法人税の更正のうち所得金額-6614万9653円、納付すべき税額1122万8400円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定及び重加算税賦課決定、②控訴人の平成16年7月1日から平成17年6月30日までの事業年度の法人税の更正のうち所得金額0円、納付すべき税額-3万5148円を超える

部分並びに過少申告加算税賦課決定及び重加算税賦課決定をいずれも取り消す。

## 2 被控訴人

主文第1項と同旨

## 第2 事案の概要

- 1 本件は、農業生産法人である控訴人が、被控訴人に対し、「控訴人の平成15年7月1日から平成16年6月30日までの事業年度（以下「平成16年6月期」という。）及び平成16年7月1日から平成17年6月30日までの事業年度（以下「平成17年6月期」という。）の各法人税につき、控訴人は、租税特別措置法（以下「措置法」という。）67条の3（平成16年6月期については平成17年法律第21号による改正前のもの、平成17年6月期については平成18年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。）第1項の農業生産法人の肉用牛の売却に係る所得の課税の特例の定め（以下「本件特例」という。）が適用されるとして、肉用牛の売却による利益の額に相当する金額を損金の額に算入して確定申告をした。ところが、太田税務署長は、上記確定申告書の提出に当たり当該売却が同項各号に掲げる売却の方法により行われたこと及びその売却価額その他租税特別措置法施行規則（以下「措置法規則」という。）22条の16（平成20年財務省令第30号による改正前のもの。以下同じ。）で定める事項を証する書類（以下「肉用牛売却証明書類」という。）が添付されていなかったため、本件特例を適用することができないこと、また、上記の売却の一部に措置法67条の3第1項1号に規定する「市場において行う売却」の方法によったものであるかのように仮装したものがあつたことを理由に、各更正（以下「本件各更正」という。）並びに各過少申告加算税賦課決定（以下「本件各過少申告加算税賦課決定」という。）及び各重加算税賦課決定（以下「本件各重加算税賦課決定」といい、本件各過少申告加算税賦課決定と併せて「本件各賦課決定」という。）をした。しかし、控訴人が保管していた売買仕切書及び社団法人Y協会発行の個体登録通知書（以下「売買仕切書等」という。）により措置法67条の3第1項の定める実体的要件を確認することが可能な状態であつたのであり、また、太田税務署の職員において、約25年の長期にわたり、措置法67条の3第3項書面の添付をしなくても本件特例の適用を認める旨の積極的な指導をしていたのであるから、措置法67条の3第3項の適用又は類推適用によって、本件特例が認められるべきであり、措置法67条の3第4項の「やむを得ない事情」があるので本件特例の適用が認められるべきである。また、本件各更正及び本件各賦課決定（以下「本件各処分」という。）は信義則に反する。」として、本件各処分の取消しを求めた事案である。

原判決は、控訴人の請求をいずれも棄却したので、控訴人が不服を申し立てたものである。

- 2 関係法令の定め、前提事実、本件各処分の根拠等、争点及び争点についての当事者の主張の要旨は、控訴人の当審における主張を次のとおり付加するほか、原判決の「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の1から5まで（原判決3頁4行目から同39頁26行目まで）のとおりであるから、これを引用する。

（控訴人の当審における主張）

### (1) 措置法67条の3第3項の書面の不添付に係る事実の誤認

原判決は、太田税務署の調査官が、長期にわたって、繰り返し措置法67条の3第3項の書面を添付するよう指導してきたのに、控訴人がこれを無視し続けたと認定したが、事実の誤認である。

すなわち、太田税務署の調査官が、約25年の長年にわたり、繰り返し、措置法67条の3

第3項の書面を添付するよう指導してきたのに、控訴人はこれに従わなかったにもかかわらず、太田税務署が本件特例の適用を認め続けたということは、課税当局の対応としてあり得ないことである。そして、控訴人の顧問税理士であった丙税理士（以下「丙税理士」という。）が、太田税務署の調査官から繰り返し上記のような指導を受けていたにもかかわらず、あえてこれに従わず、太田税務署長から更正決定を受けるリスクを負いながら、措置法67条の3第3項の書面を添付しないまま毎事業年度の確定申告を続けていたというのは、経済合理性に反する、およそ考えられない不自然な対応というほかない。

太田税務署の調査官が上記のような指導をしていた事実はなく、かえって措置法67条の3第3項の書面の添付が不要であるとの公的見解に基づく指導をしていたのである。

原判決は、平成14年調査に関し、H調査官の供述に依拠して事実認定を行っているが、上記供述は信用性がない。すなわち、H調査官は、証人尋問において、平成14年6月期の確定申告書に措置法67条の3第3項の書面の添付がなかったことを確認したが、これを理由に更正しても最終的な税額に影響しないことから、太田税務署の統括国税調査官と協議した結果、肉用牛売却証明書類の添付がないことを理由に更正せず、本件特例の適用に関しては指導するにとどめ、平成14年12月上旬頃、本件特例の適用を受けるには確定申告書に肉用牛売却証明書類を添付する必要がある旨を指摘し、その旨記載した書面（乙40の別添2）を作成したなどと供述しているが、本件特例の適用につき更正決定が行われると税額に影響が生じるのであって（本件特例の適用を否認した場合には、法人税額は、申告書記載の「0」ではなく、「3,916,100」となる。）、被控訴人が乙40の別添2が綴られている税務調査記録の原本を提出しないことをも考慮すると、H調査官の上記供述は信用できない。

また、平成18年調査の際、太田税務署のG調査官は、これまで売却に関する証明書の保管を理由として本件特例の適用を認めてきた旨発言し、平成18年6月30日、控訴人が売買仕切書等を提出したのを了承していたのである。

そして、平成9年以前の合併前のBに対する税務調査の際も、丙税理士は、本件特例の適用に関し、措置法67条の3第3項の書面の添付が求められていることを認識しつつ、確定申告書を提出していたが、太田税務署から上記書面の不添付につき修正を求められた形跡はない。

以上のとおり、太田税務署の調査官が繰り返し上記書面の添付を指導していたなどということはなく、かえって上記書面の添付が不要であるとの指導をしていたことが明らかである。

## (2) 措置法67条の3第3項の適用ないし類推適用

最高裁平成21年7月10日第二小法廷判決（民集63巻6号1092頁）は、手続要件を杓子定規に解釈するのではなく、形式的には手続規定に合致しない点があつたとしても、当該手続規定の趣旨に反することがないのであれば、実体的要件が具備されている以上、制度の趣旨に沿った柔軟な解釈を行うべきであるとしているのであって、これは租税法規に関する一般的な解釈の指針を示すものである。上記最高裁判決の考え方からすると、措置法67条の3第3項の趣旨は、免税対象飼育牛の売却による利益の額の損金算入制度の適用を受けるか否か、適用を受ける範囲の選択について、後になってこれを覆し追加的に拡張することを許さないという点にあるから、実体的要件が具備され、これを確認するための書類も備え、申告書の記載も正しくされていれば、措置法67条の3第3項に定める書面の添付を欠いたのは課税当局のこれを不要とする長年にわたる指導による（少なくとも書面添付のない申告をそのことを承知しながらそのまま是認し続けた。）という特殊事情に基づくものであつたから、措置法67条

の3第3項に違反することはなく、同項を適用ないし類推適用して本件特例の適用を認めるべきである。

(3) 措置法67条の3第4項の「やむを得ない事情」

措置法67条の3第4項の趣旨は、同条の3第3項の書面の不添付等について、やむを得ない事情があり、その後証明書を追加提出することができたというような場合に、あまりに形式的かつ厳格に本件特例の適用の扱いをすることによって生じる不平等を避けることにあるから、措置法67条の3第1項の実体的要件を充足し、かつ、上記書面の不添付につき、農業生産法人の責めに帰すべき事由がない場合には、広く措置法67条の3第4項の適用を認めるのがその趣旨に沿うのであって、災害等の客観的事情に限定すべきではない。本件において、控訴人は、太田税務署の職員から、上記書面を添付しなくても、売買仕切書等の本件特例の実体的要件を証明する資料を保管していれば、措置法67条の3第1項の適用を認める旨指導され、かつ約25年にわたって、本件特例の適用が認められていたのであって、控訴人が、本件各事業年度において上記指導を信頼して、確定申告書に措置法67条の3第3項の書面を添付せず、売買仕切書等を保管していたことからすれば、上記書面の不添付について、控訴人の責めに帰すべき事由はなく、措置法67条の3第4項の「やむを得ない事情」が認められるべきである。

(4) 本件各処分信義則違反

前記のとおり、①太田税務署の調査官は、措置法67条の3第3項の書面の添付がなくても、売買仕切書等を保管しておけば、本件特例を認めるとの公的見解を持っており（上記の公的見解を持っていたことが認められないとしても、上記書面の添付がなかったとしても、本件特例の適用を認めるとの公的見解を持っていた。）、②太田税務署の職員が職務執行として、平成9年調査及び平成14年調査において、公的見解の表示たり得る指導を行い、③控訴人は、上記②の指導を信頼した結果として、本件各事業年度の確定申告書に上記書面を添付しなかったのであるから、控訴人の責めに帰すべき事由はなく、課税処分に係る課税を免れさせ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な事情があるというべきであるから、本件各処分は信義則に反する。

(5) 国税通則法65条4項の「正当な理由」

上記のとおり、控訴人は、太田税務署の措置法67条の3第3項の書面を添付しなくても本件特例を認める旨の指導に従っていたのであり、本件特例の実体的要件を満たし、また、措置法67条の3第3項の趣旨に反することもなかったのであるから、控訴人が、本件各事業年度において、本件各申告書に措置法67条の3第3項の書面を添付せず、控訴人の本件各取引による利益の額に相当する金額について本件特例を適用して本件各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入したことに関して、国税通則法65条4項の「正当な理由」が認められる。

(6) 本件各重加算税賦課決定の適法性

原判決は、本件特例の適用に係る要件に該当する事実の一部を仮装し、その仮装したところに基づき本件各申告書を提出したものと認めるのが相当であるとしたが、仮装行為は具体的に特定されておらず、控訴人には、重加算税の賦課要件である「仮装」、「仮装の故意」、「過少申告の意図」が認められない。

埼玉県農林部経済流通課卸売市場担当によると、措置法67条の3第1項にいう「市場において行う売却の方法」に該当するか否かについて判断するに当たって、「市場取引としての相対取引」該当性の具体的要件は、①伝票が市場を通過しており、②委託手数料が市場に支払われ

ていることの2要件で足りるから、控訴人が、真実は「市場において行う売却」の方法に該当しないと認識していたことはないのである。

### 第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人が提出した本件各事業年度の法人税の確定申告書（本件各申告書）には措置法67条の3第3項の書面（肉用牛売却証明書類）が添付されていないから、措置法67条の3第1項は適用されず、措置法67条の3第4項の「やむを得ない事情」も認められないのであって、本件各処分につき信義則に反するような事情はなく、国税通則法65条第4項の「正当な理由」も認められないから、本件各処分は適法であり、控訴人の本件各請求はいずれも理由がないものと判断する。その理由は、後記2のとおり、原判決を補正し、また、後記3のとおり、控訴人の当審における主張に対する判断を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」欄の「第3 当裁判所の判断」の1から8まで（原判決40頁2行目から同75頁22行目まで）の理由説示と同一であるからこれを引用する。

#### 2 原判決の補正

(1) 原判決41頁4行目の「丙税理士」の次に「(●年●月●日生)」と加え、同42頁6行目の「丁調査官は、」から同頁22行目の「提出を受けた。」までを「丁調査官は、Bの平成8年7月1日から平成9年6月30日までの事業年度（平成9年6月期）について、本件特例の適用以外の指摘事項につき確定申告に係る内容の修正を求め、修正申告書の下書きとして「別表4 所得の金額の計算に関する明細書」等の用紙に書き込みをしたもの（甲13）を控訴人に送付し、Bから上記修正の要請に従った修正申告書の提出を受けた。」と、同頁24行目の「原告は、」から同44頁13行目の「直ちに採用することはできない。」までを「控訴人は、丁調査官が、Bの代表取締役であった戊に対し、確定申告書に肉用牛売却証明書類の添付がないことにつき何らの指摘もせず、むしろ100万円以上の肉用牛の売却による利益は損金に算入されないので注意してくださいと指摘したにすぎない上、丙税理士に対し、本件特例が適用されることを前提とする修正明細書を送付しており、このような指摘等は、措置法67条の3第3項の書面（肉用牛売却証明書類）の添付が不要であるとの見解に立って、本件特例の適用につき上記書面の添付を不要とする指導を行っていたのである旨主張し、戊の陳述書（甲10、17）及び証言（以下「戊の供述等」という。）中にはこれに沿う陳述又は供述部分がある。これに対し、被控訴人は、平成9年調査において、丁調査官は、丙税理士に対し、本件特例の適用には確定申告書に肉用牛売却証明書類を添付することが必要である旨を指摘したが、丙税理士において、肉用牛売却証明書類を添付していなくても、税務署職員が控訴人の事務所に来て売上関係の書類を確認すれば分かるはずだとの独自の見解を述べ、上記の指摘に従おうとしなかったが、当時、同社に対する買収話が出ており、同社が近々消滅するとの状況もあったから、上記書面の添付については指導にとどめた旨主張し、丁調査官の陳述書（乙18、29、30）及び証言（以下「丁調査官の供述等」という。）にはこれに沿う陳述又は供述部分がある。しかし、丁調査官の供述等によると、丙税理士は、丁調査官から、措置法67条の3第3項の書面を添付するよう指導を受けたにもかかわらず、あえてこれに従わず、太田税務署長から更正決定を受けるリスクを負いながら、長期にわたって、上記書面を添付しないまま毎事業年度の確定申告を続けていたことになるのであって、このような対応は不自然というほかなく、他に丁調査官が上記指導をしたことを認めるに足りる客観的証拠もないから、丁調査官が上記指導をしたことまでは認められない。このように、昭和59年以降、Bが提出した確定申告書には

措置法67条の3第3項の書面が添付されていなかったものの、太田税務署が、丙税理士に対し、上記書面が添付されない限り本件特例の適用は認められないとする対応をしないまま推移していたのであるが、措置法上、本件特例の適用を受けるためには、上記書面が添付される必要があるのであって、太田税務署の調査官において、控訴人に対し、上記書面を添付するよう積極的に指導することはなかったものの、控訴人が主張するように、平成9年調査の際、丁調査官が、上記書面の添付が不要であるとの公的見解に立って、控訴人に対し、上記書面の添付が不要である旨の指導をしていたとは認め難い。」とそれぞれ改める。

(2) 原判決45頁3行目の「その後、」から同頁13行目の「前回調査官の記録に綴った。」までを削除し、同頁15行目の「原告は、」から同46頁18行目の「直ちに採用することはできない。」までを「控訴人は、前回調査の担当調査官が、本件特例の適用を受けるに当たり、肉用牛売却証明書類の添付を不要とする旨の指導をしていたのであり、控訴人のFに対し、肉用牛売却証明書類を添付しなければならない旨等を指摘したことはない旨主張し、Fの陳述書（甲6）及び戊の供述等にはこれに沿う陳述又は供述部分がある。これに対し、被控訴人は、前回調査において、H調査官は、平成14年10月、控訴人事務所に臨場した際、肉用牛売却証明書類を添付すべきかどうかについては述べず、それ以外の持ち帰り事項の指摘をするにとどめたが、その後、肉用牛売却証明書類の添付が要件であることを把握し、控訴人がこれを添付していないことを確認したが、上司と相談の上、更正までせずに指導にとどめることとし、同年12月に再臨場した際、Fらに対し、他の指摘事項の指摘と共に、本件特例の適用には確定申告書に肉用牛売却証明書類を添付しなければならないと指摘した旨主張し、H調査官の陳述書（乙15、40）及び証言（以下「H調査官の供述等」という。）にはこれに沿う陳述又は供述部分がある。しかし、前記の丁調査官の供述等と同様、丙税理士が、措置法67条の3第3項の書面を添付するよう指導を受けていたのにこれにあえて従わず、長期にわたって、上記書面を添付しないまま確定申告を続けていたというのは不自然な成り行きである。H作成に係る陳述書（乙40）には、「調査指摘事項」として「特別控除の適用のためには、売却の証明書を申告書に添付しなければならない。」等と記載された別添2の書面（以下「別添2の書面」という。）があり、別添2の書面はH調査官が平成14年12月に控訴人の事務所に臨場し、Fに上記の指摘をした後に作成し、前回調査の記録に綴っていたものである旨の陳述記載があるが、上記調査記録の原本は提出されておらず、別添2の書面の作成経緯及び税務調査記録上の位置付け等が明らかでなく、上記指摘事項に係るその後の対応及び引継ぎがどのようになされたかも判然としない。そして、証拠（甲16）によれば、Fが作成した「税務調査結果」と題する書面（甲16）には、平成14年10月7日及び8日、太田税務署の調査官が控訴人事務所に臨場した際に指摘を受けた事項が記載されているが、この書面中には本件特例の適用を受けるには確定申告書に肉用牛売却証明書類を添付しなければならない旨の指摘を受けたとの記載はされていないことが認められ、Fは、平成14年の税務調査の際にH調査官から肉用牛売却証明書類の添付がないことを指摘されたことはない旨陳述している（甲30）のであって、別添2の書面によっても、太田税務署の調査官が、前回調査の際に措置法67条の3第3項の書面を添付するよう指導していたとは認め難い。したがって、前回調査の際にH調査官が措置法67条の3第3項の書面を添付するよう指導したとは認められないというべきであるが、平成9年調査の際と同様、平成14年調査の際、太田税務署の調査官が、措置法67条の3第3項の書面の添付が不要であるとの公的見解に立って、控訴人に対し、上記書面の添付

が不要である旨の指導をしていたと認めることもできない。」と改める。

- (3) 原判決47頁6行目の「把握しており、」から同頁9行目の「認識していた。」までを「把握していた。」と改め、同頁13行目の「代表者及び」の次に「平成15年に死亡した丙税理士の後に控訴人の顧問税理士となった」と加え、同頁15行目の「探し、」を「探して、」と、同頁21行目の「G調査官は、」から同頁24行目の「確認した。」までを「G調査官は、H調査官からは前回調査について、丁調査官からは平成9年調査について、それぞれ調査した際の状況等を確認した。」とそれぞれ改め、同51頁10行目の「前記に述べたとおり、」から同頁15行目の「いえない。」までを削除する。
- (4) 原判決62頁1行目から同頁2行目にかけての「平成9年調査、」から同頁7行目の「いわざるを得ない。」までを「平成9年調査及び前回調査の各担当調査官は、控訴人又は控訴人と合併する前のBに対して、本件特例の適用を受けるには確定申告書に肉用牛売却証明書類が添付されていることが必要であることを明確に指導していたとは認め難いものの、措置法が明文をもって定めるところとは異なって、控訴人が主張するような肉用牛売却証明書類を添付せずとも売買仕切書等を保管しているのであれば本件特例の適用を認める旨の指導をし、また、本件特例の適用を受けるには肉用牛売却証明書類の添付が不要である旨の積極的な指導をしてきたとは認められず、上記の控訴人の主張は失当というべきである。」と改める。
- (5) 原判決64頁2行目の「そして、」から同頁10行目の「うかがわれるところである。」まで、同頁11行目の「原告が」から同頁12行目の「かえって、」まで、同頁65頁8行目の「また、」から同頁19行目の「ことができない。」までを削除する。
- (6) 原判決66頁21行目の「認めることはできない。」を「認めることはできず、また、B及び控訴人が肉用牛売却証明書類の添付をしないで確定申告をしてきたことに対し、太田税務署において、本件特例の適用を否定し更正処分を行ってこなかったことをもって、太田税務署が控訴人に対し本件特例を適用するには肉用牛売却証明書類の添付が不要であるとの公的見解を有していたということもできない。」に改め、同頁22行目の「また、」を削除し、67頁15行目の「さらに、」から同頁24行目の「とはいえない。」までを削除する。
- (7) 原判決68頁23行目から同頁24行目にかけての「かえって、」から同頁26行目の「であるから、」までを削除し、同69頁3行目の「太田税務署の調査官は」から同頁5行目の「ことからすれば、」までを削除し、同頁10行目の「認めることはできない。」の後に「また、太田税務署において、長年にわたってB及び控訴人の確定申告に対して本件特例の適用を否定し更正処分を行ってこなかったという事情も、控訴人が、本件各申告書に肉用牛売却証明書類を添付しなかったことについて国税通則法65条4項に定める「正当な理由」があることを裏付けるものということとはできない。」を加える。

### 3 控訴人の当審における主張に対する判断

控訴人は、前記第2の2の「(控訴人の当審における主張)」欄記載のとおり主張するが、次のとおり、いずれも理由がない。

- (1) まず、控訴人は、前記第2の2の「(控訴人の当審における主張)」欄記載(1)のとおり、太田税務署の調査官が、措置法67条の3第3項の書面の添付が不要であると指導していた旨主張するところ、前記2のとおり、太田税務署の調査官が、平成9年調査及び前回調査の際、丙税理士及び控訴人に対して、繰り返し措置法67条の3第3項の書面を添付するよう指導してきたのに、丙税理士又は控訴人がこれを無視し続けていたという事実は認め難いが、控訴人が

主張するように、太田税務署の調査官が、公的見解に基づいて、本件特例の適用を受けるには措置法67条の3第3項の書面（肉用牛売却証明書類）の添付が不要であると指導していたとは認められないから、控訴人の上記主張は失当である。

- (2) 次に、控訴人は、前記第2の2の「(控訴人の当審における主張)」欄記載(2)のとおり、最高裁平成21年7月10日第二小法廷判決の趣旨からすると、本件においては措置法67条の3第3項の適用ないし類推適用がされるべきである旨主張する。

しかしながら、上記の最高裁判決は、法人税の確定申告において、法人税法（平成15年法律第8号による改正前のもの）68条1項に基づき配当等に係る所得税額を控除するに当たり、計算を誤ったために控除を受けるべき金額を過少に記載したとしてされた更正の請求につき、同一課税主体による二重課税の排除を趣旨とする上記の所得税額控除制度について、その適用を受ける方式の要件は満たしているものの、計算の誤りにより控除額を過少に記載したという事実関係の下で、上記請求が同条3項の趣旨に反するということはできず、国税通則法23条1項1号所定の要件を満たすものと判断しているのであって、原判決も指摘するとおり、本件と事案が異なるものであって、上記最高裁判決の趣旨からすると、本件につき、措置法67条の3第3項の書面が添付されていなくても、本件特例の適用を認められるべきものであるということとはできない。

- (3) 次に、控訴人は、前記第2の2の「(控訴人の当審における主張)」欄記載(3)、(4)、(5)のとおり、太田税務署の職員から、措置法67条の3第3項の書面を添付しなくても、売買仕切書等を保管しておけば本件特例の適用を認める旨指導され、長期間にわたって本件特例の適用が認められてきたこと等の事情からすると、上記書面を添付しなかったことについて、控訴人には責めに帰すべき事由がなく、措置法67条の3第4項の「やむを得ない事情」が認められるべきである旨、また、上記事情の下においては、本件各処分は信義則に反する旨、そして、本件各取引による利益の額に相当する金額について本件特例を適用して本件各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入することにつき、国税通則法65条4項の「正当な理由」が認められるべきである旨それぞれ主張する。

しかしながら、前記のとおり、太田税務署の職員が、上記書面を添付しなくても、売買仕切書等を保管しておけば本件特例の適用を認める旨指導していたという事実は認められないから、控訴人の上記各主張はいずれも理由がない。

本件特例の適用が認められるためには措置法67条の3第3項の書面の添付が必要であるのに、従前、太田税務署の調査官は、丙税理士及び控訴人に対し、上記の措置法の趣旨に従った明確な指導をせず、B及び控訴人が肉用牛売却証明書類の添付をしないで確定申告をしてきたことに対し、太田税務署において、本件特例の適用を否定し更正処分を行ってこなかった状態が長年にわたって継続していたことが認められる。しかしながら、前記のとおり、太田税務署の調査官が、措置法67条の3第3項の書面の添付が不要であるとの公的見解に立って、控訴人に対して上記書面の添付が不要である旨指導していたとは認められないし、本件特例が、農業生産法人に対して特別に講じられた税制上の優遇措置であり、その適用を受けるには確定申告書等に肉用牛売却証明書類等を添付することを要件としており、その添付がない場合には、措置法67条の3第1項を適用することはできず、同条4項の適用が問題となるにすぎない。これが法の建前であり、租税負担の公平という観点からすると、措置法67条の3第3項の適用に当たっては、その要件は厳格であるべきものである。かかる措置法の趣旨からすると、平



成18年に至り、G調査官が、肉用牛の生産者がDの発行に係る白地の肉用牛売却証明書類である売却証明書に金額等を記載する方法等により不正に本件特例の適用を受けている旨の情報を得たのを機に、控訴人に対し、措置法67条の3第3項の書面の添付を求めたのは当然の措置であって、被控訴人が、本件各事業年度の法人税につき、その確定申告書の提出に当たり措置法67条の3第3項の書面（肉用牛売却証明書類）が添付されていなかったため、本件特例を適用することができないこと等を理由に本件各処分をしたのを不当とするいわれはない。

控訴人が売買仕切書等を保管していたとしても、これをもって所定の証明書類が保管されていたものと同視することはできないし、前記認定の事実関係によれば、控訴人に責めに帰すべき事由がないとか、措置法67条の3第4項にいう「やむを得ない事情」があるということもできないし、本件各処分が信義則違反により違法であるとも、控訴人に措置法67条4項の「正当な理由」があるということもできない。

- (4) 控訴人は、前記第2の2の「(控訴人の当審における主張)」欄記載(6)のとおり、「市場取引としての相対取引」に該当するというためには、①伝票が市場を通過しており、②委託手数料が市場に支払われていることで足りるから、本件各取引のうち本件C取引につき、控訴人が措置法67の3第1項所定の「市場において行う売却」を仮装したということはできず、本件各重加算税賦課決定は不適法である旨主張する。

しかし、国税通則法68条1項による重加算税を課すべき事実の仮装行為とは、納税者が故意に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仮装し、その仮装の行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、上記の「事実の仮装」とは、存在しない課税要件事実を存在するように見せかけることをいうのであり、本件特例については、農業生産法人が飼育した肉用牛の売却が措置法67条の3第1項1号に規定する「市場において行う売却」の方法によるものではないにもかかわらず、そのようなものであるかのように装った場合をいう。そして、前記引用に係る原判決認定の事実（原判決52頁9行目から同60頁2行目まで）によれば、本件C取引については、控訴人とCとの間に控訴人の委託を引き受けた卸売業者としてDが介在する形態となっているものの、その役割等は形式的なものにとどまり、実際に卸売の業務が行われたとは認め難く、実質的には、控訴人とCとが直接に取引をしたものと認められ、控訴人代表者であった戊においても、財団法人Vが平成16年9月1日に発行した「W」(乙14)に掲載されたヒアリング調査の記事に係る取材を受けた際、I牛のブランド化について、相場に左右されない販売を目指しており、肉牛の4割については市場を通さずに、I牛ブランドでCを通して販売しており、これらは、Z等を通して消費者に販売され、消費者のクレーム等が生産現場にフィードバックされている旨回答していたのである。

そうすると、上記取引において、「最終的な価格が市場において認められている方法で決定されている」ということはできないから、「市場において行う売却」の方法によって行われたものには該当せず、控訴人は、本件C取引について「市場において行う売却」の方法によったものと仮装したと認められる。したがって、控訴人の上記主張も理由がない。

- (5) 文書提出命令の申立てについて

控訴人は、証明すべき事実を、太田税務署が、平成14年10月7日及び8日並びに同年12月の税務調査において、控訴人に対し、本件特例の適用につき措置法67条の3第3項の書面の添付が必要である旨の指導を行っていないこと及び本件特例の適用につき措置法67条

の3第3項の書面の添付を不要とする内容の指導を行ったこととして、「被控訴人が保管する、乙40の別添1及び2の書面が綴られている平成14年に行われた税務調査記録の原本」を対象文書とする文書提出命令の申立てをしている（当庁平成●●年（〇〇）第●●号文書提出命令申立事件）。

しかしながら、前回調査の際、太田税務署の調査官が措置法67条の3第3項の書面の添付が必要である旨の指導を行っていたと認定できないことは前記に説示したとおりであり、また、別添2は、「特例控除の適用のためには、売却の証明書を申告書に添付しなければならない」と記載した書面であり、別添2が綴られている税務調査記録の原本において、措置法67条の3第3項の書面の添付を不要とする旨の指導を行ったという記載がされているとは到底考えられない。そうすると、上記文書を取り調べても、措置法67条の3第3項の書面の添付を不要とする旨の指導を行ったとの認定に資することもない。

本件において、上記文書を取り調べる必要性は認められないから、控訴人の上記文書提出命令の申立てを却下する。

4 よって、原判決は相当であって、本件控訴は理由がないから、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第21民事部

裁判長裁判官 前田 順司

裁判官 原 敏雄

裁判官 一木 文智

更 正 決 定

控 訴 人 有限会社A

被控訴人 国

上記当事者間の平成●●年（○ ○）第● ●号法人税更正処分取消等請求控訴事件につき、平成23年7月19日当裁判所がした判決に明白な誤謬があるから、職権により次のとおり決定する。

主 文

上記判決中、16頁6行目に「措置法67条」とあるのを「国税通則法65条」と更正する。

平成23年7月25日

東京高等裁判所第21民事部

裁判長裁判官 前田 順司

裁判官 原 敏雄

裁判官 一木 文智