

神戸地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 賦課決定処分等取消請求事件  
国側当事者・国(兵庫税務署長)  
平成27年3月19日棄却・控訴

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	堺 充廣
同	矢形 幸之助
同	中尾 悦子
同訴訟復代理人弁護士	岸田 洋一
被告	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	兵庫税務署長
被告指定代理人	栗原 圭
同	徳山 健一
同	小銭 慎司
同	松田 喜久
同	黒田 武志
同	中島 孝一
同	大串 仁司
同	辻 清人

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

処分行政庁が平成18年3月30日付けで原告に対してした別紙第1の1「所得税処分目録」及び別紙第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

本件は、平成11年～平成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～平成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、両者を併せて「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、それぞれ別紙第1の1「所得税処分目録」及び別紙第1の2「消費税等処分目録」(以下「処分目録」と総称する。)記載の各加算税賦課決定処分及び変更決定処分(以下、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。)を受けた原告が、その各取消しを求める事案である。

## 1 前提事実

### (1) 原告について

ア 原告は、昭和44年1月にA税理士会(現在のB税理士会)に税理士登録を行い、神戸市兵庫区に「C事務所」(以下「原告事務所」という。)を構え、税理士業を営んできた。なお、原告は、後記刑事事件に係る捜査中の平成17年11月●日付けで税理士登録を抹消する旨の届出を行い、税理士業を廃業している。(争いが無い)

イ 原告には、妻の乙(以下「乙」という。)との間に、丙(平成11年6月1日付け婚姻届出により改姓。以下「丙」という。)、丁(以下「丁」という。)の子がいる。(乙324)

ウ 原告事務所は、原告が所有する「Dビル」(以下「Dビル」という。)の中にあり、原告は、Dビルの各室を賃貸して賃貸料収入を得ていた。また、原告は、その所有する土地を駐車場として賃貸して賃貸料収入を得ていた。(弁論の全趣旨)

エ 株式会社E(本店所在地:神戸市兵庫区。以下「E」という。)は、乙が代表取締役を務める株式会社である。(甲61)

### (2) 本件各納税申告

ア 原告は、本件各課税年分の所得税及び本件各課税期間に係る消費税等について、いずれも法定申告期限内の日である別紙第2の1「所得税課税処分一覧表」(以下「所得税課税処分一覧表」という。)及び別紙第2の2「消費税等課税処分一覧表」(以下「消費税等課税処分一覧表」という。)の各「確定申告日」欄記載の日に、それぞれ確定申告を行った(以下「本件各確定申告」と総称し、うち所得税及び消費税等についての各確定申告をそれぞれ「本件各所得税確定申告」及び「本件各消費税等確定申告」と総称し、各年分の所得税及び各課税期間の消費税等についてのものを年分及び課税期間により、「平成11年分所得税確定申告」及び「平成11年課税期間消費税等確定申告」のようにいう。)

イ 原告は、その後、平成17年11月28日の最終の修正申告(ただし、平成15年の課税期間の消費税等の最終の修正申告は平成16年11月22日。以下、これを除く平成17年11月28日の最終の修正申告を課税年分又は課税期間及び税目を用いて「最終修正申告〔平成11年分所得税〕」のように略称し、「本件各最終修正申告」と総称し、所得税及び消費税等ごとに「本件各所得税最終修正申告」及び「本件各消費税等最終修正申告」とそれぞれ総称する。)に至るまで、同各別紙「修正申告」欄記載の各日に、それぞれ修正申告を行った(以下、各修正申告を、修正申告の日と課税年分又は課税期間及び税目を用いて「平成15年12月4日付け修正申告〔平成12年分所得税〕」のように略称し、全体を「本件各修正申告」と総称するとともに、所得税及び消費税等ごとに「本件各所得税修正申告」及び「本件各消費税等修正申告」とそれぞれ総称する。また、本件各確定申告及び本件各修正申告を併せて「本件各納税申告」と総称するとともに、本件各最終修正申告を除く各修正申告を「本件各従前修正申告」と総称し、そのうち所得税についてのものを「本件各所得税従前修正申告」と総称するとともに、その各年分のものを、年分を用いて「平成11年分所得税従前修正申告」のようにいう。)(争いが無い)

ウ 本件各確定申告及び本件各修正申告に係る申告書に記載された申告内容は、所得税につき年分ごとに別紙第3の1の1～6の各「所得税内訳表」（以下、各年分の表を「平成13年所得税内訳表」のようにいい、全体を「本件各所得税内訳表」と総称する。）中「納税申告」欄の各「金額」欄に、消費税等につき課税期間ごとに別紙第3の2の1～5の各「消費税等内訳表」（以下、各課税期間の表を「平成13年消費税等内訳表」のようにいい、全体を「本件各消費税等内訳表」と総称する。）中「納税申告」欄の各「金額」欄に、それぞれ記載のとおりである。（上記各「納税申告」欄中「証拠」欄記載の各証拠）

(3) 刑事事件等の状況

ア 兵庫税務署の税務職員（以下、「兵庫税務署職員」というほか、税務署の職員一般を指して「税務職員」ということがある。）は、平成15年11月頃、原告に対する税務調査を行い（以下「平成15年税務調査」という。）、大阪国税局査察部（以下「査察部」という。）は、平成16年11月18日以降、原告に対する国税犯則取締法に基づく調査（以下、「犯則調査」といい、原告に対して行われたものを「本件犯則調査」という。）を行った。

イ 原告は、平成17年11月28日、所得税法違反の罪により、神戸地方裁判所に起訴され（以下「本件起訴」という。）、同裁判所は、平成18年3月●日、原告に対し、●●に処する旨の判決を言い渡し、その判決は、同月●日、確定した（当庁平成●●年（〇〇）第●●号所得税法違反被告事件。以下、事件を「本件刑事事件」、判決を「本件刑事判決」という。）。  
（乙4、甲20）

(4) 青色申告承認処分の取消し

原告は、平成17年11月15日付けで、兵庫税務署長から、原告の平成11年分以降の青色申告承認取消処分（以下「本件青色申告承認取消処分」という。）を受けた。（弁論の全趣旨）

(5) 本件各賦課処分等

ア 処分行政庁は、いずれも平成18年3月30日付けで、本件各修正申告によって増加した税額（以下「増加税額」という。）に対する加算税に関し、本件各賦課処分等を行い、併せて、平成15年の消費税等に関し、最終の平成16年11月22日付け修正申告〔平成15年消費税等〕に対する減額更正を行い、上記申告による増加税額に対する重加算税賦課決定処分（本件賦課処分等<sup>㉔</sup>〔平成15年消費税等〕）を一部取り消した（以下「本件取消処分」という。）。上記減額更正の内容は、平成15年消費税等内訳表の「金額」欄記載のとおりである。（上記「更正」欄中「証拠」欄記載の各証拠、弁論の全趣旨）

イ 本件各賦課処分等の内容は、それぞれ所得税課税処分一覧表及び消費税等課税処分一覧表中各「課税処分」欄記載の過少申告加算税及び重加算税のいずれか又はその双方を課したものであり（「過少申告加算税賦課額」に「15,000→0」のような記載があるのは、従前課されていた過少申告加算税を0円に減額する変更決定を行ったという意味である。）、各金額は、本件各修正申告ごとに、本件各所得税内訳表の「No.」欄「79」及び「82」並びに本件各消費税等内訳表の「No.」欄「31」の各「課された重加算税額」欄及び各「課された過少申告加算税額」欄記載の金額に対応する（後記（6）のとおり、後に審査請求に対する裁決で一部取り消された平成16年11月22日付け修正申告〔平成13年分所得税〕に係る部分を除く。）。  
ウ 本件各所得税賦課処分等は、本件各所得税最終修正申告において納付すべきものとされた税額を基礎として、次の理由（以下「本件各当初課税根拠」という。）に基づいて、重加算

税及び過少申告加算税のいずれか又は双方をそれぞれ賦課したものである。

(ア) 重加算税

いずれも、原告が、本件各所得税確定申告及び本件各所得税従前修正申告において、①所得税の収入金額ないし消費税等の課税売上高の金額を殊更除外したこと、所得税の必要経費として、②従業員である戊（以下「戊」という。）及び雇用していない者である丙並びにアルバイトに対する架空の給料を計上し、③業務委託の実態のない業者であるEに対する架空の外注費を計上し、④その余の必要経費を過大計上したことのいずれか又は全てを行ったことが、国税通則法68条1項所定の「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」に該当することを理由として行われた（以下、上記①～④の仮装・隠ぺい行為を、丸数字を用いて「本件仮装・隠ぺい行為①」のようにいう。なお、被告は、本訴において、上記①及び④を併せて「つまみ申告」と呼称している。）。具体的に課税の根拠とされた本件仮装・隠ぺい行為①～④による所得の増額分は、本件各所得税内訳表中「課税根拠」欄の「根拠分類」欄に「①」～「④」と記載したものである。

(イ) 本件賦課処分等②〔平成16年分所得税〕における過少申告加算税平成17年8月10日付け修正申告〔平成16年分所得税〕による増加税額に含まれていた税額から控除される源泉徴収税額40万6600円（平成16年所得税内訳表の「納税申告」欄中「H17. 3. 15」と「H17. 8. 10」の各欄の各「No.」欄「63」欄の金額の差額〔1050万0105円－1009万3503円＝40万6602円〕に基づく同「65」欄記載の増加税額40万6600円）が二重計上されていたこと（以下「平成16年源泉二重分」という。）が、国税通則法68条1項括弧書き（三つ目。以下「本件括弧書き」という。）所定の「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」（以下「明らかに仮装・隠ぺいに当たらない事実」という。）に基づくことを理由として行われた。（乙133、弁論の全趣旨）

(ウ) 本件青色申告承認取消処分に伴う過少申告加算税

本件青色申告承認取消処分により、本件各所得税最終修正申告以前において、事業所得に関して計上されていた青色事業専従者給与のうち50万円を超える部分及び不動産所得に関して計上されていた青色申告特別控除額55万円（平成11年分は10万円）がいずれも過大となったが（所得税法57条1項、3項1号ロ、平成16年法律第14号による改正前の租税特別措置法25条の2第1項1号、3項1号。本件各所得税内訳表中「科目・項目」欄の「専従者給与」欄〔「No.」欄「36」欄〕及び「青色申告控除」欄〔「No.」欄「49」欄〕参照。以下「本件各課税年分青取分」と総称する。）、この部分は、本件括弧書きの明らかに仮装・隠ぺいに当たらない事実に基づくことを理由として過少申告加算税の賦課の対象とされた（本件賦課処分等③〔平成11年分所得税〕、⑦〔平成12年分所得税〕、⑫〔平成13年分所得税〕、⑰〔平成14年分所得税〕、⑳〔平成15年分所得税〕及び㉓〔平成16年分所得税〕）。

エ 本件各消費税等賦課処分等は、本件各消費税等最終修正申告において納付すべきものとされた税額を基礎として、本件仮装・隠ぺい行為①を行ったことが、国税通則法68条1項所定の「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」に該当することを理由として、本件各消費税等修正申告による増加税額に対して重加算税を賦課したものであり、具体的に課税の根拠とされた本件仮装・隠ぺい行為①による課税売上げの増減額は、本件各消費税等内訳表中「課税根拠」欄の記載のとおりである。（弁論の全趣旨）

なお、地方消費税は、道府県の課する地方税の一つであるが（地方税法4条2項3号）、同法附則9条の4第2項により、当分の間、消費税の例により、国税通則法所定の加算税の対象となる。

#### （6）本件訴訟に至る経緯

本件各賦課処分等に対する異議申立て及び審査請求の経緯は、別紙第4の1「課税の経緯（所得税）」及び別紙第4の2「課税の経緯（消費税及び地方消費税）」記載のとおりである。

審査請求に対する裁決（以下「本件裁決」という。）において、国税不服審判所長は、平成16年11月22日付け修正申告〔平成13年分所得税〕による増加税額に含まれていた50万2762円の部分（平成13年所得税内訳表の納税申告欄中「H15. 12. 4」と「H16. 11. 22」の各欄の各「No.」欄「63」の「源泉徴収税額」欄記載の金額の差額〔887万7982円－837万5220円＝50万2762円〕に基づく増加税額50万円）は、原告が、誤って転記したことによるものであり（以下「平成13年源泉転記ミス分」という。）、本件括弧書きの明らかに仮装・隠ぺいに当たらない事実に基づくとして、本件賦課処分等⑨〔平成13年分所得税〕によって課された重加算税551万2500円のうち、重加算税の額533万7500円及び過少申告加算税の額5万円を超える部分12万5000円を取り消した。取消後の重加算税及び過少申告加算税の賦課額は、平成13年所得税内訳表の「No.」欄「79」及び「82」記載のとおりである（甲12・67～68頁）。

#### （7）本件訴訟の経過

原告は、平成20年3月14日、本件訴訟を提起した。

被告は、本件各賦課処分等の適法性に関し、本件各所得税内訳表及び本件各消費税等内訳表の各「課税根拠」欄記載の本件各当初課税根拠のとおり、前記（5）と同様の主張をするとともに、加算税賦課決定処分である本件各賦課処分等についても、いわゆる総額主義の適用があると主張して、本件訴訟における調査に基づいて把握した過少申告分を含め、上記各表の各「総額主義に基づく主張」欄記載の主張を主位的主張として追加した。

## 2 争点

本件の争点は、次のとおりであり、これを処分ごとに整理すると、原告は、別紙第6「違法性対照表」の各争点項目欄に「○」を付した点を違法として、本件各賦課処分等の取消しを求めている（ただし、争点4において、被告の主張する総額主義が採用された場合には、争点5の仮装・隠ぺい行為の有無につき、本件各賦課処分等の全てを争う趣旨である。）。

### （1）本件各賦課処分等に加算税の賦課要件そのものを欠いた違法があるか

#### ア 本件各最終修正申告の効力（争点1）

本件各最終修正申告が無効であることにより、本件各賦課処分等に、国税通則法65条1項所定の「修正申告書の提出…があったとき」又は同法68条1項所定の「第65条第1項（過少申告加算税）の規定に該当する場合」という賦課要件を欠く違法があるか否か

#### イ 調査を欠くことによる違法（争点2）

本件各賦課処分等に同法32条1項の調査を欠くことによる違法があるか否か

ウ 更正予知（争点3）

本件各修正申告が同法65条5項所定の「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」ことにより、同条1項が適用されず、又は同法68条1項括弧書き（2つ目）所定の「同条〔第65条〕第5項の適用がある場合を除く。」に該当し、本件各賦課処分等に賦課要件を欠く違法があるか否か

(2) 本件各賦課処分等に過大に加算税を賦課した違法があるか否か

ア 総論の争点（争点4）

(ア) 本件各賦課処分等の過大賦課の違法審査について、被告が主位的に主張するいわゆる総額主義の適用があるか否か

(イ) 本件括弧書きの明らかに仮装・隠ぺいに当たらない事実に基づく部分の算定方法

(ウ) 上記（ア）及び（イ）を踏まえた過大賦課の違法の有無

イ 各論の争点

(ア) 仮装・隠ぺい行為の有無及び金額（争点5）

本件各賦課処分等につき国税通則法68条1項に該当する次の事由があるか否か、あるとして本件各賦課処分等の計算の基礎とすべき金額

① いわゆる「つまみ申告」（争点5①）

② 架空給与（争点5②）

③ 架空外注費（争点5③）

(イ) 「正当な理由」の有無及び金額（争点6）

本件各賦課処分等につき国税通則法65条4項所定の「正当な理由」に該当することにより、同法68条1項所定の「過少申告加算税の計算の基礎となるべき税額」に含まれない金額があるか否か、あるとしてその金額

(3) 本件各賦課処分等に信義則違反の違法があるか（争点7）

3 争点に関する当事者の主張

(1) 争点1（本件各最終修正申告の効力）について

【原告の主張】

ア 原告は、①平成17年11月●日、逮捕されたが、その後、取調べ担当検事から、「裁判官は検事の言うとおりにすることを覚えておきなさい。」と繰り返し言われ、②同月15日には「逮捕の理由の全部を認めるまで出さない。これだけの物（差押物件）があれば、他にも逮捕の理由は何ぼでも探せる。」「孫はかわいいか、娘は大切か、家族は大事か」、「否認したら、娘の丙と主人の住所録にある友人知人の全部を調べる」、「君次第だ。局（査察官）には、否認すれば再逮捕して勾留延長すると教えてある。査察官が、再逮捕してくれと言えぱそうする。検察と局は一体だ。忘れるな」、「取り調べる全部を認めなければ、認めるまで何度でも逮捕して留置する」、「家族の友人、知人も調べる」、「否認は許さない」、「顧問先の300人以上の社長を一人ずつ呼び出して、一晩泊めて順次調べる。こちらは時間に制限はない」と脅迫して自白を迫られ、③同月22日からの大阪国税局査察官の取調べでは、査察官において、約10冊（厚さ10cm以上）にも及ぶ査察官調書に「署名指印すれば良い。貸借対照表にも指印しろ」とめくら判を迫った上、実態とかけ離れていることを理由に拒否すると「検事に報告する」と威迫し、④担当検事においても、机を叩いて大声で「局の売上

げに反抗した。一生戦ってやる。何だこれは。反抗し指印しなかった。許さん。」「明日は黙って全部に署名、指印しなさい。」と恫喝し、⑤同月23日、署名指印を拒否すれば担当検事の機嫌を損ね、家族や知人に迷惑がかかることを恐れた原告が、査察調書に署名指印すると、翌24日には、担当検事において、修正申告に応じるように迫り、断ると、「再逮捕する。家族も取り調べる」と威迫して修正申告書の提出を迫り、⑥同月27日、大阪国税局職員らが、事前に数字を書き込んだ平成11年～16年の修正申告書の下書きを示し、白地の確定申告書とペンを差し出して、「この下書きどおりに金額を書き写せ。」「言われたとおりに書かないと検事に報告して再逮捕させるぞ」などと迫ったため、原告は、これ以上拒否するとどれだけ身柄を拘束されるか分からないなどの不安から、意思に反して下書きを書き写した修正申告書に署名せざるを得なかった。その際、領置されていた帳簿その他の関係書類も一切確認していない。したがって、本件各最終修正申告は、任意性ないし信用性を欠くものであり、強制によるものとして無効である。

イ 被告は、原告の平成13年～15年の各年分の総所得金額及び所得税額は、本件各所得税最終修正申告に基づいていると主張するが、別件の訴訟において、被告は、本件各所得税最終修正申告の増加所得の内容が査察官調査書（甲15～17）のとおりであると説明し、本件各所得税最終修正申告当時、刑事事件において、大阪国税局の告発（甲18）、神戸地方検察庁（以下「神戸地検」という。）の起訴（甲19）及び神戸地方裁判所の判決（甲20）も、それぞれ上記調査書と同額のほ脱額を認定しているところ、被告主張の金額は、上記調査書記載の金額とは一致せず、加算税の対象となる新たな所得金額を含んでいるから、存在しない所得及び税額を基礎とするものである。被告は、新たな資料を提出するが、これらの資料は、上記調査書より後に作成されたものであるから、本件各賦課処分等の正当性を裏付ける根拠になるものではない。

また、刑事事件においては、不動産所得について、売上除外や租税公課の架空計上は認められないとされたのであり、この部分についても、全く合理性がない。

ウ さらに、原告は、被告から本件各所得税最終修正申告に係る申告書について開示を受けたところ（甲77～81）、これには第五表に加筆がされており、被告が提出した申告書（乙354）と同一の物ではなかったから、改ざんが行われている。

本件においては、平成17年11月28日付けで本件各最終修正申告がなされたが、それ以前にも、確定申告の後、数回にわたって修正申告がなされている。そして、納税申告制度のもとにおいては、確定申告及び修正申告によって課税額及び申告内容は確定し、これを変更するには、さらに修正申告を行うか更正処分を行うかしかない。しかしながら、本件では、原告はこの様な修正申告を行っていないのみならず、被告も更正処分は行ってない。その結果、平成17年11月28日付けの本件各最終修正申告より前の確定申告及び各修正申告は適法に確定している。

修正申告をなすには、前の確定申告又は修正申告が確定している以上、確定した前の確定申告又は修正申告の内容を反映させたものでなければならない。しかしながら、本件各最終修正申告は、既に確定している確定申告及び各修正申告と顕著に矛盾する内容となっている。このため、上記のとおり、被告は、権限がないにもかかわらず、既に確定している修正申告の内容を修正前の課税額枠の総合課税の所得金額欄に記載のように勝手に改ざんし、事業所得の増加額を減少して記載することによって本件各最終修正申告の矛盾を解消しようとし

た。

この様な不合理な本件各最終修正申告を原告が、任意に、自発的に行うわけではなく、本件各最終修正申告は、任意性ないし信用性を欠くものであり、無効である。

#### 【被告の主張】

ア 査察官らは、平成17年11月22日、検察官検事・G（以下「G検事」という。）から、原告が修正申告書を提出する意思を有しているので、犯則調査に係る所得金額を説明し、内容に間違いがないかの確認を求めた上で、間違いがなければ、その旨の質問てん末書を作成して欲しい旨の依頼を受け、同日、神戸拘置所に勾留されていた原告方に赴き、所得金額を確認しようとしたところ、原告は、査察官が入室するなり大声を出し、査察官調査書を示され、確認を求められても、確認・説明を拒否し、修正申告の意思についても「今やっているのは、刑事の話であって、修正申告は行政上の話であり、今話するような話題ではない」と述べた（甲55・1～2頁）。しかし、原告は、同日夕方、G検事の取調べの際、誤解であると述べたので、再度、査察官らによる確認が行われ、同月23日、原告は、告発対象とされた平成13～15年分所得税についての査察官調査書の確認に応じ、内容に間違いのないとの質問てん末書に署名するなどした（甲50～54、55・3頁）。さらに、G検事は、同月25日、原告を取り調べたところ、原告は、その収入について詳細に説明し（乙330）、架空旅費交通費や架空外注計算料、アルバイトに対する架空給料賃金の計上等について説明し（乙12）、従前の自白を維持し、同月26日までの取調べの中で、G検事が修正申告の意思について訪ねたところ、自ら修正申告を行いたい旨申し出た。そのため、G検事は、査察官らに対し、必要な書類を持参して原告が修正申告書を作成することができるようにしてほしい旨を要請した（甲55・3頁）。査察官らは、同月27日、原告の平成11年分～16年分の所得税等に関し、それまでの調査結果を基に計算した資料を持参して神戸拘置所を訪れ、原告に対し、①告発対象の平成13年～15年の増加所得の内容は、同月23日に示した査察官調査書のとおりであること、②その余の年分の増加所得は、売上除外は出納帳記載額と公表計上額との差額であり、給料賃金については勤務実態のない丙に係る支給額を否認し、外注計算料については告発年分と同様に否認することなどを伝えたところ、原告は、不満を述べながらも、修正申告書を記載し、同月28日、弁護人を通じて、これを処分行政庁に提出した。

以上の経緯からみて、本件各最終修正申告に「強制」があったとする原告の主張は理由がない。

イ 本件各所得税最終修正申告の金額と告発額との差異については、所得税法238条は、ほ脱の犯意が認められる所得部分に限定して刑事処分の対象としているが、ほ脱の犯意が認められない所得についても、ほ脱の犯意が認められない脱漏所得（いわゆる「その他所得」又は「非犯則金額」）として修正申告あるいは更正処分の対象となることは当然であり、そもそも刑事処分の対象とされていない所得金額があることをもって、修正申告における所得金額が「客観的所得」とかけ離れているなどと結論づけることはできない。

ウ 本件各所得税最終修正申告に係る申告書（甲77～81）の第五表「〇修正前の課税額」欄に鉛筆で記載をしたのは、兵庫税務署職員であるが、当該行為は、修正申告書の入力の際に、事務処理時のエラーを防止する観点から、国税庁所得税課作成の「個人課税事務提要（事務手続篇）」（乙359）に基づいて行われたものであり、課税庁の担当者において確定申告

書や修正申告書の所得金額を補完記入することは業務の内容とされているのであって、改ざんと評価されるものではないし、本件各賦課処分等の適法性に影響を与えることはない。

(2) 争点2 (調査を欠くことによる違法) について

【原告の主張】

ア 犯則調査と税務調査とは、国税通則法上、厳密に峻別されているから、国税通則法32条1項の「調査」は、税務署長が行う税務調査のみをいい、犯則調査は含まれないと解すべきところ、本件では、平成16年11月18日、平成17年6月17日及び同年11月8日、大阪国税局査察部による犯則調査が行われたのみで、税務署長の調査は行われていない。本件裁決によれば、処分行政庁は、平成18年3月2日、大阪国税局査察部から犯則調査のために差押えないし領置された資料の開示を受けて、机上調査を行ったとされるが、わずか20数日間では税務調査の実態がない。

イ 被告は、原告の文書提出命令の申立てに対し、当該資料は検察庁が保管しており、所持していない、写しも所持していないと回答している。すなわち、本件各賦課処分等を課した際には、処分の基礎となるべき査察資料は、刑事事件の証拠資料として検察庁に提出されており、刑事事件終了後も確定事件記録として検察庁が保管していたということであり、国税当局はその写しも所持していなかったということである。

そうすると、処分行政庁は、告発者である国税庁も所持していない告発にかかる資料は、国税庁より引き継ぎを受けていないことになるため、原処分庁が机上調査をし、処分の基礎としたという資料もないということになり、最大限考慮するとしても、平成17年11月28日付けの修正申告書と告発されたという事実だけしかない。

よって、原処分庁は、仮装、隠ぺいという点については何らの資料も検討しないまま、漫然と、修正申告額の全てが告発の対象額であり、重加算税の対象となると判断したとしか解されないから、本件の重加算税賦課決定には、適正な判断資料がなく、合理的な根拠を欠き、調査自体を欠いていた。

【被告の主張】

国税通則法32条5項は、同条1項及び2項による賦課決定について同法27条の規定を準用する旨規定しているから、同法27条所定の「前三条」のうちの一つである同法24条の「調査」と同法32条の「調査」は、同じ意味内容と解されるところ、この調査とは、課税標準等又は税額等を認定するに至る一連の判断過程の一切を意味するものと解されており、課税庁が内部において既に収集した資料を検討することも、その調査に含まれる。また、犯則調査が税務調査に先行した場合、犯則調査の資料を税務調査の資料とすることは許されており（最高裁昭和63年3月31日第一小法廷判決・裁判集民事153号643頁）、加算税の賦課決定の前提となる調査でも、その利用は許される。

(3) 争点3 (更正予知) について

【原告の主張】

ア 原告は、平成15年税務調査を受け、調査終了後に担当署員の懲慥に従い、自発的、かつ、適正に修正申告をしているのであり、懲慥に応じて修正申告をすれば、以後は、当該年度分の申告に関しては、申告内容が適正なものとして取り扱われ、これを否定して更なる更正を受けることはないと信じることは極めて合理的であるし、修正申告を奨励する観点からも、かかる信頼は保護されるべきである。したがって、当該修正申告は、その後の更正を予知し

てなされたものとは認められない。

被告は、犯則調査も上記調査に含まれると主張するが、国税通則法65条5項は、課税庁に「手数をかけている場合」に加算税を免除しない趣旨の規定であるから「調査」は質問検査権を行使するものに限定的に解すべきであり、本件では、犯則調査が行われたのみで、税務調査の実態がないことは、争点2において主張したとおりである。

イ 申告期限から3年を経過した日以降は、更正決定は行えないから（国税通則法70条1項）、申告期限から3年を経過した日以降に行われた本件各修正申告は、更正があることを予知したのではない。被告は、偽りその他不正の行為の場合における期間の伸長について指摘するが、本件各修正申告には、争点4及び5のとおり客観的に仮装・隠ぺいがない上、原告自身は仮装・隠ぺい行為を行っていないと認識して行っているから、申告時点で、更正があることを予知して行ったものでないことは明白である。

#### 【被告の主張】

ア 国税通則法65条5項は、過少申告加算税が、申告秩序を維持し、適正な納税申告を期待するための行政上の制裁であることから、課税庁において先になされた申告が過少申告であることを認識する以前に、納税者が自発的に過少申告を認め、新たに適正な修正申告書を提出した場合に、例外的に過少申告加算税を賦課しないこととして、自主的、自発的な修正申告を奨励する趣旨の規定であるから、同項に規定する「調査」に犯則調査を含まないと解する理由はない。そして、原告が提出した本件各従前修正申告（平成13年4月2日付け修正申告〔平成12年分所得税〕及び兵庫税務署の調査により提出した平成15年12月4日付け各修正申告〔平成12年～14年分所得税〕を除く。）は、いずれも原告が査察部による犯則調査を受けた平成16年1月18日より後のものであるから、これらが「調査」があったことにより更正があるべきことを予知して提出されたものであることは明らかである。

イ 原告は、本件各修正申告のうち、法定申告期限から3年を経過したものは更正予知がないと主張するが、原告は、偽りその他不正の行為によって税額を免れた者であるから、その更正の除斥期間は法定申告期限から7年であり（国税通則法70条5項）、税理士であった原告は、そのことを十分に予測できたものである。

(4) 争点4（本件各賦課処分等の過大賦課の違法の総論の争点）について

#### 【被告の主張】

ア いわゆる総額主義の適用について

加算税は、申告納税制度及び徴収納付制度の定着と発展を図るため、納税義務者が適正な申告及び納付義務の履行を怠った場合に、これに対する行政上の措置として国が賦課徴収する附帯税であって、その賦課決定処分に係る取消訴訟の訴訟物は、処分の違法一般であるところ、重加算税及び過少申告加算税の賦課決定処分は、申告又は更正に係る納付すべき税額と関係法令によって客観的に成立している（国税通則法15条2項13号）「加算税」という租税債務を確定する（同法16条1項2号）一個の処分であり、この点は、他の課税処分一般と同様である。そして、紛争の一回的解決の見地からみて、加算税賦課決定処分取消訴訟においても総額主義は妥当するといふべきであり、加算税の賦課決定処分取消訴訟において、被告は、処分時における認識ないし判断に拘束されることなく、処分当時に客観的に存在していた事実を新たに主張し（理由の差替え）、当該処分の適法性を基礎づけることができるものといふべきである。

ただし、加算税は、納税申告又は更正処分がされた場合に、その附帯税として、本税の納付すべき税額に税率を乗じて計算された金額が賦課されるものであるから（国税通則法68条1項、65条1項）、総額主義を前提とした場合でも、加算税の賦課決定処分の課税根拠として、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を限度とする必要があると考えられる。

#### イ 総額主義を前提とした重加算税の課税標準の算定方法

総額主義を前提とすると、重加算税は、修正申告に基づく増加税額の範囲内で、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額から、本件括弧書きにより、明らかに仮装・隠ぺいに当たらない事実に基づく税額を控除した税額について、35%の重加算税の額を算定することとなる。しかし、確定申告及び修正申告に基づく増加税額の内容が不明確であり、増加税額の内訳として、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できない場合には、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、重加算税の額の計算の基礎となる税額を算定せざるを得ない。その場合、重加算税の額の計算の基礎となるべき税額分を先に計算する（以下「重加算税先取説」という。）のか、あるいは、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額分を先に計算する（以下「過少申告加算税先取説」という。）のかにより、算定される加算税の合計額に差異が生ずることがあるが、①本件括弧書きは、その立法経緯からみて、行為者責任の原則に照らして、仮装・隠ぺいがあった場合に当該部分に重加算税を賦課し、隠ぺい又は仮装されていない部分は重加算税の基礎としないことを確認的に明らかにする趣旨にとどまると解されること、②両者は裏返しで同時に賦課要件となることは論理的にあり得ないこと、③総額主義に立った上で過少申告加算税先取説を採ると、重加算税賦課決定の際に把握されていなかった仮装・隠ぺいされていない所得が後に認定された場合、当初は適法であったはずの重加算税賦課決定が一部違法となるという不合理な結果がもたらされることからみて、重加算税先取説が妥当である。

#### ウ 総額主義が適用される場合の本件各賦課処分等の適法性

(ア) 本訴において証拠を精査したところによれば、原告が平成11年～16年の各年分の所得税について申告すべき課税標準及び税額は、それぞれ本件各所得税内訳表中各「総額主義に基づく主張」欄の「No.」欄「55」欄及び「64」欄記載のとおりであり、原告が平成11年～平成15年の各課税期間について申告すべき課税標準及び税額は、それぞれ本件各消費税等内訳表中各「総額主義に基づく主張」欄の「No.」欄「12」欄及び「25」欄記載のとおりであって、原告が本件各最終修正申告で申告した課税標準及び税額は、本来の課税標準及び税額に比してなおも過少なものである。そして、上記各課税標準及び各税額の計算の基礎とされた金額のうち、仮装・隠ぺいされたと認められる金額が、上記各表中各「総額主義に基づく主張」欄の「重加分」欄記載の金額であることは、争点5において主張するとおりである。

(イ) そこで、重加算税先取説を前提として、所得税について、総額主義の下で課税標準となる実際の総所得金額を、明らかに仮装・隠ぺいに当たらない事実に基づく部分とその余の部分とに区分して検討すると、原告に対して課し得る重加算税及び過少申告加算税の総額は、本件各所得税内訳表中各「総額主義に基づく主張」欄「金額」欄の「No.」欄「78」

欄及び「81」欄記載のとおりとなるところ、この各金額は、原告に対して課された重加算税及び過少申告加算税の合計額（同別紙各「修正申告」欄及び「最終修正申告」欄の「金額」欄の「No.」欄「79」欄及び「82」欄記載の金額の合計額）を上回るから、本件各所得税賦課処分等は適法である。なお、原告は、上記計算において、控除した源泉徴収税額に誤りがあると主張するが、被告が控除した源泉徴収税額は、本件訴訟において、原告から提出された客観的な資料に基づいたものであって正当である。

(ウ) 消費税等については、総額主義の下で課税標準となる実際の課税資産の譲渡等の対価の総額に明らかに仮装・隠ぺいに当たらない事実に基づく部分はないから、全て重加算税を課し得るところ、これによれば、原告に対して課し得る重加算税の総額は、本件各消費税等内訳表中各「総額主義に基づく主張」欄「金額」欄の「No.」欄「30」欄記載のとおりとなるところ、この各金額は、原告に対して課された重加算税の合計額（同別紙各「修正申告」欄及び「最終修正申告」欄の「金額」欄の「No.」欄「31」欄記載の金額の合計額）を上回るから、本件各消費税等賦課処分等は適法である。

エ 総額主義が適用されない場合の本件各賦課処分等の適法性

(ア) 仮に総額主義を前提としない場合、納税者が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の重加算税の額の計算は、国税通則法65条1項、68条1項により、修正申告又は更正ごとに、その申告又は更正による増加税額を基礎として行うことになり、各増加税額のうち明らかに仮装・隠ぺいに当たらない事実に基づくものがあるときは、重加算税は、それのみに基づいて修正申告又は更正がされたと仮定して、直前の修正申告等における総所得金額に、明らかに隠ぺい・仮装に当たらない事実のみに基づいて算出された所得金額（以下「明らかに隠ぺい・仮装に当たらない事実に係る所得金額」という。）を加えて算出した総所得金額に対する税額から、直前の修正申告等における税額を控除し算出された税額（以下「明らかに隠ぺい・仮装に当たらない事実に基づく税額」という。）を控除した税額を基礎として算定されることとなり（本件括弧書き、国税通則法施行令28条1項）、「隠ぺいし、又は仮装されていない事実」であることが「明らか」であることは、納税者が立証責任を負担する。そして、原告が、課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実を隠ぺい・仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づいて納税申告書を提出していたことは、争点5において主張するとおりである。

(イ) そこで、これに基づいて所得税について検討すると、本件各所得税修正申告による増加税額の基礎とされた事実のうち、明らかに仮装・隠ぺいに当たらない事実は、課税標準たる所得については、①本件各所得税最終修正申告による増加税額の計算の基礎とされた本件青色申告承認取消処分に伴う本件各課税年分青取分、税額については、②平成16年11月22日付け修正申告〔平成13年分所得税〕による増加税額に含まれていた平成13年転記ミス分50万2762円及び③平成16年源泉二重分40万6600円であり、原告の主張立証を踏まえても、他に明らかに仮装・隠ぺいに当たらない事実と認められるものはない。そして、前記1の(5)で主張したところに基づき、これを本件各所得税修正申告ごとに整理すると、次のとおり、本件各所得税賦課処分等はいずれも適法である。

a 本件各所得税最終修正申告による増加税額

上記①の本件各課税年分青取分については、本件青色申告承認取消処分が平成17年11月15日付けであることから、同日以降の本件各所得税最終修正申告による増加税額において考慮するよりほかはなく、本件各所得税最終修正申告による増加所得金額（本件各所得税内訳表の「H17. 11. 28」の修正申告欄中「No.」欄「57」欄の「直前申告との増差」欄記載の各金額。いずれも桃色の網掛けを付した。）と本件各課税年分青取分の金額（同表の「課税根拠」欄「賦課計算」欄中「過少分」欄の「No.」欄「56」欄の「当初申告との増差」欄記載の各金額。いずれも水色の網掛けを付した。）のいずれか少ない方の金額が、明らかに仮装・隠ぺいに当たらない事実に係る所得金額となる。

そこで、本件各課税年分青取分のみに基づいて本件各所得税最終修正申告がされたと仮定して、それぞれ直前の修正申告における総所得金額に、上記のうちいずれか少ない方の金額を加えた総所得金額とこれに対する税額とを算定すると、それぞれ本件各所得税内訳表中「仮定最終修正申告」欄の「No.」欄「55」欄の「総所得金額」欄及び「No.」欄「64」欄の「納付すべき税額」欄記載の金額となり、この納付すべき税額から各直前の修正申告における納付すべき金額を控除して、明らかに仮装・隠ぺいに当たらない事実に基づく税額を算定すると同表中「仮定最終修正申告」欄の「No.」欄「65」欄の「増差税額」欄記載の金額となる。

この各金額を本件各所得税最終修正申告による増加税額から控除して重加算税及び過少申告加算税の課税標準を求めると、同表中「仮定最終修正申告」欄の「No.」欄「77」欄の「重加算税の課税標準」欄及び「No.」欄「80」欄の「過少申告加算税の課税標準」欄に記載の各金額となる。その金額は、本件各所得税最終修正申告による増加税額について原告に対して課された重加算税の課税標準額（同表中「H17. 11. 28」欄の「No.」欄「77」欄の「重加算税の課税標準」欄。平成15年分については重加算税は課されていない。）と同額であるから、本件各所得税賦課処分等のうち、本件各所得税最終修正申告による増加税額に対するもの（本件賦課処分等③〔平成11年分所得税〕、⑦〔平成12年分所得税〕、⑫〔平成13年分所得税〕、⑰〔平成14年分所得税〕、⑳〔平成15年分所得税〕及び㉓〔平成16年分所得税〕）は適法である。

b 平成16年11月22日付け修正申告〔平成13年分所得税〕による増加税額

上記②の平成13年分源泉転記ミス分50万2762円は、平成16年11月22日付け修正申告〔平成13年分所得税〕におけるものであり、税額に関するものであるから、上記金額を上記修正申告による増加税額から「明らかに隠ぺい・仮装に当たらない事実に基づく税額」として控除して、上記各修正申告による増加税額に対する重加算税の課税標準を定めるべきである。その金額は、平成16年11月22日付け修正申告〔平成13年分所得税〕による増加税額について原告に対して課された本件賦課処分等⑨〔平成13年分所得税〕の課税標準額（平成13年所得税内訳表中「H16. 11. 22」欄の修正申告欄の「No.」欄「77」欄の「重加算税の課税標準」欄及び同欄「80」欄の「過少申告加算税の課税標準」欄）と同額であるから、本件各所得税賦課処分等のうち、上記修正申告による増加税額に対する本件賦課処分等⑨〔平成13年分所得税〕は適法である。

c 平成17年8月10日付け修正申告〔平成16年分所得税〕による増加税額

上記③の平成16年源泉二重分40万6600円は、平成17年8月10日付け修正申告〔平成16年分所得税〕におけるものであり、税額に関するものであるから、上記金額を上記修正申告による増加税額から「明らかに隠ぺい・仮装に当たらない事実に基づく税額」として控除して、上記修正申告による増加税額に対する重加算税の課税標準を求めるべきである。上記増加税額は、その全てが明らかに仮装・隠ぺいに当たらない事実に基づく税額に該当し、その金額は、原告に対し課された本件賦課処分等<sup>②</sup>〔平成16年分所得税〕の課税標準額（平成16年所得税内訳表中「H17. 8. 10」の修正申告欄の「No.」欄「80」欄の「過少申告加算税の課税標準」欄）と同額である、本件各所得税賦課処分等のうち、上記修正申告による増加税額に対する本件賦課処分等<sup>②</sup>〔平成16年分所得税〕は適法である。

d その余の本件各所得税修正申告による増加税額に対するもの

その余の本件各所得税修正申告による増加税額の基礎とされた事実のうち、明らかに仮装・隠ぺいに当たらない事実はなく、当該事実に基づく税額は0円となる。よって、その余の本件各所得税修正申告による増加税額は、全て重加算税の額の計算の基礎となる税額に該当するから、その各増加税額を重加算税の課税標準としたその余の本件各所得税賦課処分等は適法である。

なお、原告は、被告が別件訴訟において試算した源泉徴収税額から各修正申告における源泉徴収税額を差し引いた部分については、本来控除されるべきであったにもかかわらず控除されなかったものであり、かかる控除漏れがあった部分については「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」な事実（国税通則法68条1項かつこ書）に当たるから、重加算税賦課の基礎とすべき税額には当たらない旨主張する。しかし、重加算税を課すには国税通則法65条1項に規定する過少申告加算税が課される場合であることが前提であり、過少申告加算税は、修正申告又は更正により新たに納付すべきこととなった税額を基礎として、それらの税額確定ごとに課されるものであることから、重加算税賦課の適否を判断するに当たっては、当該税額確定行為により新たに納付すべきこととなった税額の計算の基礎となるべき事実が仮装又は隠ぺいに当たるか否かを判断することとなるところ、原告は、いわば原告が控除せずに申告したという控除漏れの事実を主張しているに過ぎず、当該修正申告により新たに納付すべきこととなった税額の計算の基礎となるべき事実について主張するものではなく、原告の主張は、「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」な事実に関する主張には当たらないものであり、失当である。

(ウ) 消費税等については、本件各消費税等修正申告による増加税額の基礎とされた事実のうちには、明らかに隠ぺい・仮装に当たらない事実に基づくものはないから、本件各消費税等修正申告に係る増加税額に対して重加算税を賦課した本件各消費税等賦課処分等は適法である。

**【原告の主張】**

ア いわゆる総額主義の適用について

重加算税は、課税庁の処分によって初めて確定する賦課課税方式の租税であり、その要件は、過少申告の事実があったことと、その過少申告が仮装・隠ぺいした事実によることであ

る。重加算税の税額を決定するためには、納税者が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・隠ぺいしたことを確定する必要がある、その課税理由ごとに処分の同一性は異なる。重加算税は、納税義務違反が事実の仮装・隠ぺいという不正な方法に基づいて行われた場合に違反者に対して特に重い負担を課する行政上の制裁措置であり、制裁という性質上、当該非違行為に対する処分であって、非違行為が異なれば処分も異なると解すべきである。

総額主義は、本来、納税すべきであった税額との差額を検討し、違法性を判断するというものであるが、国税通則法68条1項は、期限内申告がなされ、その後、修正申告若しくは更正決定があり、確定した税額に増差が生じた場合に、その増差税額に関して重加算税を賦課する旨規定しており、ここには「あるべき納税額」という概念はない。「あるべき納税額」を試算する総額主義は、国税通則法68条1項からは出てこない。したがって、本件に総額主義は妥当しない。

#### イ 重加算税先取説について

国税通則法68条1項は、過少申告加算税を課すべき税額から、仮装・隠ぺいがなされていない事実に基づく税額を控除した残額について重加算税を課すると明確に規定していることは文理上明白である。被告が主張するような重加算税先取説は、国税通則法68条1項の規定をどのように解釈しても出てこない。

被告は、法人税法の改正前の文言とほとんど同一文言であるから、重加算税先取説が適切である旨主張する。確かに、法人税法の改正前の文言と違いがないことはそのとおりであるが、被告の主張は、従前の税務当局の取扱いが法的に正当であったことが認められなければ成り立たない議論であり、自己の見解を正当化する根拠を欠いている。

被告の主張する総額主義に基づいて再計算した場合に重加算税を課することができなくなる場合が生じてくるとの不都合（前記【被告の主張】欄イ③）は、総額主義によって本来の原処分の誤りを補完しようとすることからくる不合理に過ぎず、明白な法文上の規定を曲げてまで、納税者の負担によって解消されるべきものではない。

#### ウ 本件各賦課処分等の適法性について

以上のとおり、総額主義を前提として本件各賦課処分が適法であるとする被告の主張は理由がない。なお、所得税の税額計算に当たり控除すべき源泉所得税の合計は、後記（6）【原告の主張】イのとおりであるから、総額主義に基づく被告の主張は、控除すべき源泉所得税を控除していない点においても違法がある。

エ また、原告は、被告が予備的に主張する国税通則法68条1項の解釈については争わないが、後記（5）のとおり、原告は何ら仮装・隠ぺいに基づいて本件各確定申告及び本件各修正申告をしていないから、本件各修正申告によって発生した増加税額の全てが明らかに仮装・隠ぺいに当たらない事実であって、重加算税が課される部分はない。

さらに、本来控除されるべき源泉徴収税額部分（その額については、後記（6）【原告の主張】イ（イ）のとおり。）については、控除すべき源泉所得税を控除した額が適正な税額であり、修正申告に係る本来控除されるべき源泉徴収税額部分は、税額の裏付け、実体がないものであるから、仮装・隠ぺいされていないことが明らかなものとして、重加算税賦課の基礎とすべき税額には当たらないというべきである。

#### （5）争点5（仮装・隠ぺい行為の有無及び金額）について

【被告の主張】

別紙第5の1～3各「仮装・隠ぺい行為整理票」の各【仮装・隠ぺいとされる行為の概要】欄及び【被告の主張】欄記載のとおり。

【原告の主張】

上記各別紙の【原告の主張】欄記載のとおり。

(6) 争点6（「正当な理由」の有無及び金額）について

【原告の主張】

ア 平成15年税務調査に基づく修正申告について

(ア) 原告は、平成15年税務調査を受け、その終了後に担当職員の懲憑に従い、自発的、かつ、適正に修正申告をしているのであり、懲憑に応じて修正申告をすれば、それ以降、当該年度分の申告に関して申告内容が適正なものとして取り扱われ、これを否定して更なる更正を受けることはないと信じることは極めて合理的であるし、修正申告を奨励する観点からも、かかる信頼は保護されるべきである。よって、税務調査を受けて懲憑に応じて当該修正申告がなされた場合には正当な理由がある。

(イ) 被告は、平成15年税務調査の際、適式に入出金が記載された金銭出納帳（乙33ないし38、179。以下「本件出納帳」と総称する。）が提示されずに調査が進められたから、税務調査の結果は適正ではないと主張しているが、事実と異なる。原告は、税務調査の際に担当職員に対して適正に入出金が記載された本件出納帳（これに適正に入出金が記載されていることは、査察の際に担当した査察官も認めている。）を提示し、これを基に担当職員が調査をした結果、所得等を確認し、修正申告を懲憑したものであり、その経過に不適切な点はない。

被告は、修正申告の際に原告が虚偽の総勘定元帳を示したと主張しているが、経費等について担当職員と見解が異なったのであるから、数値が異なるのは当然であり、金額が異なっていたという点だけで、総勘定元帳が虚偽のものと断定できるものではない。そもそも、被告のいう虚偽の総勘定元帳とは2枚きりのものであり、税務調査を行った担当職員がこの様な総勘定元帳だけで事足りるとして税務調査を終了することなどありえない。

イ 源泉徴収税額分について

(ア) 被告は、本件犯則調査の過程で、控除されるべき源泉徴収税額が控除されないまま申告されていることを把握し、これを修正し、重加算税計算の基礎とすべく調査を進めたが、結局、これを断念し、本件各最終修正申告に際して、控除されるべき源泉徴収税額が控除されていないことを認識し、本来なら控除されていない源泉徴収税額を控除して修正申告をさせるべきであったのに、あえてこれを控除させず、過大に修正申告をさせた（甲92、93）。本来、本件各最終修正申告については減額修正をさせるべきであったし、本件各従前修正申告についても、減額修正の懲憑、もしくは、減額更正をすべきであったにもかかわらず、被告は、これをせず、その結果、原告は、その過大な税額を基準に過大な重加算税を課せられたものであり、本件の重加算税賦課処分は二重に違法な扱いをしたことになる。

よって、控除すべき源泉所得税額相当分の誤りは、被告の責めに帰すべきことであり、原告が原告の顧客によって徴収・納付されていなかった源泉所得税額相当分を含めないで申告したことには、新た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、また、

加算税の趣旨に則っても、そもそも原告によって納付すべき必要性のない源泉所得税額相当分を含めずに申告したことをもって原告に加算税を賦課することは不当に酷である。

(イ) 税理士報酬に係る源泉徴収税のうち、本件においてさらに控除すべき源泉徴収税額は以下のとおりである（甲 59、92）。

- |          |           |
|----------|-----------|
| ① 平成11年分 | 514万3273円 |
| ② 平成12年分 | 534万1679円 |
| ③ 平成13年分 | 606万1574円 |
| ④ 平成14年分 | 475万3080円 |
| ⑤ 平成15年分 | 366万7650円 |
| ⑥ 平成16年分 | 191万7354円 |

#### 【被告の主張】

ア 平成15年税務調査に基づく修正申告について

原告は、平成15年税務調査において、実際の売上金額や経費の金額を記載した本件出納帳を提示せず、売上金額を除外するなどした内容虚偽の総勘定元帳を提示し（乙8）、課税を免れるための工作を行っており、そのことに起因して原告の不正行為が発覚しなかったことから、兵庫税務署の調査担当者が、原告に対し、上記不正行為の存在を前提としないまま、修正申告の懲遷を行ったに過ぎない。

そうすると、その後の調査において、平成15年税務調査の際に把握されていなかった原告の不正行為が発覚し、従前の申告内容が客観的な所得金額等を反映したものではなかったことが露見して過少申告加算税ないし重加算税が賦課されることとなった原因は、原告自らが課税を免れるための工作を行ったことにあるというべきである。

この点、原告は、今後申告内容が適正なものとして取り扱われると「信頼」した旨主張するが、かかる「信頼」の実質は、平成15年税務調査において、自己の不正行為が発覚することがなかったことから、今後も、発覚することはないだろうと安心した、というものにすぎず、原告がこのように「信頼」したことをもって、「正当な理由」があるといえないことは明らかである。

イ 源泉徴収税額分について

(ア) 過少申告加算税は、修正申告書の提出に基づき、納付すべき税額に対して課されるものであるが、その納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうち、その修正申告書の提出前の税額の計算の基礎とされなかったことについて「正当な理由」がある場合に、その部分について過少申告加算税が課されないところ、原告は、上記「正当な理由」として、本件各所得税最終修正申告が控除されるべき源泉徴収税額を控除せずにされたものであること及びその経緯を主張しており、同修正申告に係る修正申告書の提出前に過少申告となっていたこと及びその経緯を主張しているわけではないから、そもそも、原告が主張する事情は、国税通則法65条4項に規定する「正当な理由」に該当しない。

(イ) 所得税の確定申告は、申告納税方式が採用されているため、本来、納税者が、自己の判断と責任において申告・納税を行うものであるところ、所得税法120条1項5号の規定によれば、仮に源泉徴収がされていなかったとしても、源泉徴収税額があれば、その額も加算して申告すべきであることは法文上明らかである。

また、原告は、本件各所得税最終修正申告以前の修正申告において（平成16年11月

22日付け修正申告〔平成13年分所得税〕及び平成15年12月4日付け修正申告〔平成14年分所得税〕を除く。)、事業所得の売上金額を加算している場合でも、源泉徴収税額について、確定申告書等に記載した源泉徴収税額と同額の金額を記載している。そうすると、原告が、納付すべき税額から控除されるべき源泉徴収税額を控除しなかったことは、税法の不知若しくは誤解に基づくものと認められ、国税通則法65条4項に規定する「正当な理由」には当たらない。

(ウ) 下記a及びbに述べるとおり、原告は、そもそも確定申告書作成の段階から、控除されるべき源泉徴収税額に誤りがないように対応することが十分に可能であり、かつ、そうすべきであったにもかかわらず、自らの判断によって、源泉徴収税額を控除せずに申告をしていたことから、原告が控除されるべき源泉徴収税額を控除しなかったことについて、「真に納税者の責めに帰することのできない客観的事情」があるとは到底いえない。

a 原告は、税理士であり、当然に、税務に関する専門的な知識を有し、申告において控除される源泉徴収税額についても、正しい処理方法を知っていたといえる者であるにもかかわらず、顧問先に対し、税理士報酬に係る源泉徴収について、適正な指導を怠り、過去からの慣習を理由として顧問先から源泉徴収税額を控除せずに報酬を受領していた。また、原告は、従前から、独自の判断で、源泉徴収税額を控除しないという取扱いで確定申告を続けていた。

b 担当査察官らは、原告に対し、本件各最終修正申告に係る申告書の下書きを示したのみであり、原告が、自らの意思に基づき任意に修正申告書を作成し、原告の関係人を通じて兵庫税務署に提出したものである。そして、原告は、本件各最終修正申告に係る申告書の下書きの基礎資料となった査察官調査書の内容について、同月23日に、神戸拘置所において確認し、その内容に誤りがない旨の質問てん末書に署名・押印している(乙391~395)。

(7) 争点7 (信義則違反) について

#### 【原告の主張】

ア 平成15年税務調査に基づく修正申告について

原告は、平成15年税務調査を受け、担当職員の懲慥に従い、自発的、かつ、適正に修正申告をしているのであるから、その後、見解を変更し、修正申告の額を超えた所得を認定し、過少申告加算税を賦課したり、仮装・隠ぺい等を認定して重加算税を賦課することは、税務職員の税務調査に従い、指導を信頼して修正申告を行った納税者に対して著しく信義に反し、不公正であって、許されない。

重加算税は賦課課税方式であり、課税処分があつて初めて課税される税であるから、申告納税方式のように、客観的な資料から認定しても、本来納付すべき税額を納付するだけであるから後日見解を変更して課税しても納税者に不衡平ではないと解することはできない。平成16年12月14日裁決(裁決事例集No. 68、33頁。甲96)の事例では、異議審理庁は、本税については異議申立てを棄却したが、加算税の賦課決定処分については、その後、見解を変更し、修正申告の額を超えた所得を認定し、過少申告加算税を賦課することは違法であるとして、加算税の賦課決定の全部を取り消す旨の異議決定をしているが、同趣旨である。

イ 源泉徴収税額分について

被告は、査察の過程で、控除されるべき源泉徴収税額が控除されないまま申告されていることを把握し、1度は、これを修正し、重加算税計算の基礎とすべく調査を進めたが、結局、これを断念し、本件各最終修正申告に際して、控除されるべき源泉徴収税額が控除されていないことを認識し、本来なら控除されていない源泉徴収税額を控除して修正申告をさせるべきであったにもかかわらず、あえてこれを控除せず、過大に修正申告をさせた（甲92、93）。本来なら、本件各最終修正申告については減額修正をさせるべきであったし、また、それより以前の修正申告についても、減額修正の憑憑、もしくは、減額更正をすべきであったにもかかわらず、被告は、あえてこれをしないまま、増額修正をなさせたわけである。

結果として、被告は、本来、納付されるべき税額を著しく超えた税額を認定し、原告は、その過大な税額を基準に過大な重加算税を課せられたものであり、本件の重加算税賦課処分は二重に違法な扱いをしたことになる。かかる被告による違法行為を看過したまま、重度の制裁である重加算税算定の基礎とし、賦課処分を課すことは、著しく不公正、不適正であり、余りにも正義に反する。

したがって、少なくとも重加算税の認定、計算に関しては、本来、控除されるべき源泉徴収税額を控除した税額を、申告があったものとして取り扱い、重加算税算定の基礎となる税額とすべきである（なお、控除すべき源泉徴収税額は、上記（6）【原告の主張】イ（イ）のとおり）。

#### 【被告の主張】

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、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かか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、上記特別の事情が存するか否かの判断に当たっては、少なくとも、①税務官庁が納税者に対して信頼の対象となる公的見解を表示したこと、②納税者の信頼が保護に値するものであること（納税者の責めに帰すべき事由がないこと）、③納税者が公的見解の表示を信頼し、それに基づいて何らかの行為をしたことが必要であるところ（最高裁昭和62年10月30日第三小法廷判決・判例時報1262号91頁）、原告の主張するところは、いずれにも当たらない。

#### ア 平成15年税務調査に基づく修正申告について

原告は、平成15年税務調査において、本件出納帳を提示せず、売上金額を除外するなどした内容虚偽の総勘定元帳を提示し（乙8）、課税を免れるための工作を行っていた。そのため、原告の不正行為を認識できなかった兵庫税務署の調査担当者は、平成15年に行われた税務調査において、原告に対し、上記不正行為の存在を前提としない修正申告の憑憑を行ったに過ぎない。それにもかかわらず、上記不正行為が発覚したことを踏まえ、改めて所得金額等を算定し直して本件各賦課処分等をするに際し、上記不正行為をした張本人である原告が、兵庫税務署の調査担当者の憑憑を信頼したことを理由として保護されるべき立場にあるとは到底いえない。

むしろ、平成15年税務調査の際に原告に憑憑した修正申告の内容が後に変更されること

となった原因は、不正行為をし、そのことを隠していた原告にあるというべきであるから、原告の信頼が保護に値するものといえないことは明らかである。

#### イ 源泉徴収税額分について

本件では、査察部は調査を行う部署であり、課税庁ではないため、査察官が修正申告の懲遷をすることはできず、犯則嫌疑者が修正申告の意向を示した場合に金額の教示を行うにとどめており、平成17年11月27日に原告に対して本件各最終修正申告に係る申告書の下書きを提示したのも、修正申告を懲遷しようという意図ではなく、あくまで修正すべき金額を教示したに過ぎないから、公的見解を示したとはいえない。

また、申告納税制度の下では、納税者は、税額控除されるべき未徴収の源泉徴収税額がある場合には、当該税額を自らの責任で正確に計算し、当該税額を記載した申告書を提出すべきものとされているし、税理士である原告は、顧問先からの報酬が源泉徴収の対象となることを熟知していたにもかかわらず、平成11年分～平成16年分の所得税に係る確定申告及び修正申告をするに当たり、顧問先が源泉徴収せずに原告に対し支払った報酬について、源泉徴収されるべき税額をあえて控除することなく、納付すべき税額を計算して確定申告及び修正申告を行っていた。さらに、原告が顧問先に対して発行していた請求書には「源泉所得税」欄があることから（乙52・1枚目など）、顧問先に対して税理士報酬を請求するに当たり、当該「源泉所得税」欄に源泉徴収税額を記載していれば、過去の取引慣行に関係なく顧問先が源泉徴収税額を控除することは十分可能であったし、原告が顧問先に代わって源泉徴収税額を所轄税務署長に代理納付することも可能であったのに、これらをしていなかった。犯則調査が行われた当時も、本件出納帳や顧問先からの入金を記帳していた預金通帳には、源泉徴収の有無や源泉徴収税額は何ら記載されておらず、源泉徴収税額を特定するための基本的かつ重要な資料となる請求書も一部しか把握されないなど、査察部においても控除されるべき源泉徴収税額を正確に算定することが著しく困難な状況にあった（乙351・25頁）。原告も、犯則調査を担当した査察官らに対し、控除されるべき源泉徴収税額を控除する意思を示したり、当該税額を算定する基礎となる事項を説明したりすることも一切しなかった。したがって、控除すべき源泉徴収税額が控除されず、そのことを査察官らが指摘しなかったことの原因は、専ら原告にあるといえ、納税者の責めに帰すべき事由がないとはいえない。

### 第3 争点1～3（加算税賦課要件の有無）に対する判断

#### 1 認定事実

原告が本件各納税申告をし、本件犯則調査、本件起訴及び本件刑事判決を受けたことは前記前提事実（2）及び（3）のとおりであるところ、後掲各証拠及び弁論の全趣旨によれば、その経緯につき、次の事実が認められる。

##### （1）平成11年～14年の申告状況

原告は、平成11年～14年、各年分の所得税及び各課税期間に係る消費税等につき、いずれも法定申告期限内に確定申告をした。その申告は、平成11年～14年所得税内訳表及び平成11年～14年消費税等内訳表中の各「確定申告」欄記載の各日に、同各欄中「金額」欄記載の内容で行われ、平成14年までには、平成12年分所得税についての修正申告が、平成13年4月2日に、平成12年所得税内訳表中「修正申告」欄「H13.4.2」欄記載のとおり行われた（平成13年4月2日付け修正申告〔平成12年分所得税〕）。（乙367）

##### （2）平成15年税務調査等

- ア 兵庫税務署職員は、平成15年11月頃、原告事務所で、原告の平成12年～14年の各年分の所得税について平成15年税務調査を行った。同調査の際、原告は、調査を担当した兵庫税務署職員に対し、平成12年～14年分の総勘定元帳（乙3、8）を提示した。（甲65、乙3、8、弁論の全趣旨）
- イ 原告は、兵庫税務署職員の懲憑に応じ、平成15年12月4日、平成12年～14年所得税内訳表中の各「修正申告」欄「H15.12.4」欄及び平成12年～14年消費税等内訳表中の各「修正申告」欄「H15.12.4」欄にそれぞれ記載のとおり、平成12年～14年の各年分の所得税及び平成12年～14年の各課税期間に係る消費税等の修正申告をした（平成15年12月4日付け修正申告〔平成12年～14年分所得税及び消費税等〕）。（甲65、乙151、158、159、370～372、弁論の全趣旨）
- ウ 処分行政庁は、平成16年1月19日付けで、平成12年～14年の各年分の所得税及び平成12～14年の各課税期間の消費税等に関し、上記各修正申告に係る過少申告加算税賦課決定処分をした。（甲13〔枝番含む〕、弁論の全趣旨）
- エ 原告は、平成16年3月15日、平成15年分の所得税及び平成15年課税期間に係る消費税等につき、平成15年所得税内訳表及び平成15年消費税等内訳表「確定申告」欄の「金額」欄にそれぞれ記載のとおり、法定申告期限内に確定申告をした。
- (3) 本件犯則調査と本件各従前修正申告の状況

ア 原告宅等の捜索・差押、原告事務所従業員に対する質問調査等

査察部は、原告が平成13年～15年の各年分の所得税を脱税したという疑いで本件犯則調査を開始し、平成16年11月18日、原告事務所及び原告の自宅等に臨場し、原告が保有する原告作成に係る本件出納帳等の帳簿書類等を差し押さえ、丙並びに原告事務所の従業員であった戊、H（以下「H」という。）及びI（以下「I」という。）に対して質問等を行った。（甲29、35、58、74、86、乙11、107～109、172、319、320、360）

イ 修正申告

(ア) 原告は、平成16年11月22日、平成13年～15年の各年分の所得税及び平成13年～15年の各課税期間の消費税等につき、平成13～15年所得税内訳表及び消費税等内訳表中「修正申告」欄「H16.11.22」欄にそれぞれ記載のとおり修正申告をした（平成16年11月22日付け修正申告〔平成13年～15年分所得税及び消費税等〕）。

(イ) 原告は、平成16年12月8日、平成12年分の所得税及び平成12年課税期間の消費税等につき、平成12年所得税内訳表及び消費税等内訳表中各「修正申告」欄「H16.12.8」欄にそれぞれ記載のとおり修正申告をした（平成16年12月8日付け修正申告〔平成12年分所得税及び消費税等〕）。

(ウ) 原告は、平成16年12月15日、平成11年分の所得税及び平成11年課税期間の消費税等につき、平成11年所得税内訳表及び消費税等内訳表中の各「修正申告」欄「H16.12.15」欄にそれぞれ記載のとおり修正申告をした（平成16年12月15日付け修正申告〔平成11年分所得税及び消費税等〕）。

ウ 原告に対する質問調査

大阪国税局収税官吏は、本件犯則調査として、同月17日、大阪国税局において、原告に対し、原告事務所の税理士業務に係る売上げから記帳までの流れ、原告事務所で作成してい

た帳簿及び原告が作成していた帳簿などについて質問を行った。(乙8)

エ 修正申告

原告は、平成17年1月14日、平成11年～15年の各年分の所得税につき、平成11年～15年所得税内訳表中の各「修正申告」欄「H17. 1. 14」欄にそれぞれ記載のとおり修正申告をした(平成17年1月14日付け修正申告〔平成11年～15年分所得税〕)。

オ 原告事務所従業員に対する質問調査

大阪国税局収税官吏は、本件犯則調査として、大阪国税局において、平成17年4月6日、原告事務所の従業員であるJ(以下「J」という。)に対し、Jの業務内容、丙の給料及びE等に関し、質問調査を行い、同月15日、原告事務所の従業員であるK(以下「K」という。)に対し、Kの業務内容、原告事務所の従業員及び原告事務所とEとの間で各顧問先について記帳代行をEが行う旨の「記帳代行契約書」(乙316・資料1-2。以下「本件記帳代行契約書」という。)等について、それぞれ質問調査を行った。(乙316、317、322、323)

カ 原告事務所の捜索・差押

査察部は、本件犯則調査として、同年6月17日、原告事務所を捜索し、事務所内にあった書類等を差し押さえ、領置した。(甲86、乙360)

キ 修正申告

(ア) 原告は、平成17年7月20日、平成13年～15年の各年分の所得税につき、平成13年～15年所得税内訳表中の各「修正申告」欄「H17. 7. 20」欄にそれぞれ記載のとおり修正申告をした(平成17年7月20日付け修正申告〔平成13年～15年分所得税〕)。

(イ) 原告は、同年8月10日、平成16年分の所得税につき、平成16年所得税内訳表中「修正申告」欄「H17. 8. 10」欄に記載のとおり修正申告をした(平成17年8月10日付け修正申告〔平成16年分所得税〕)。これは、平成16年源泉二重分に関するものである。

ク 乙に対する質問調査

大阪国税局収税官吏は、本件犯則調査として、平成17年9月16日、大阪国税局において、乙に対し、原告及び丙との関係等並びに乙の原告事務所及びEにおける業務内容等について質問調査を行った。(乙315)

ケ 原告に対する質問調査

大阪国税局収税官吏は、本件犯則調査として、同年10月21日、大阪国税局において、原告に対し、本件出納帳の記載内容及び顧問先からの顧問料収入に関する源泉徴収税額等について質問調査を行った。(乙389)

(4) 本件刑事事件の捜査

ア 原告の逮捕・勾留

同年11月●日、平成13年～15年の各年分の所得税を脱税した疑いで、原告事務所や自宅に対し、神戸地検及び査察部の合同捜索が行われ、帳簿書類等が差し押さえられた。原告は、同日、平成13年～15年の各年分の所得税に係る所得税法違反の被疑事実により、G検事に逮捕され、同月●日から同年12月8日に保釈されるまでの間、神戸拘置所に勾留された。なお、上記勾留には、本件起訴がされた同年11月28日まで、接見等禁止決定が

付されていた。(甲26、27、乙1、134、弁論の全趣旨)

イ G検事による取調べ

(ア) G検事は、同年11月9日～同月28日、神戸拘置所において、原告に対し、丙及び戊への給料賃金、原告事務所の売上げ及び経費の記録、Eへの業務委託等、丙に支給していた交通費等、原告の収入等の内容、源泉徴収されていない収入金額、脱税の動機及び本件各最終修正申告などについて取調べを行った。(乙2、3、7、10、12、330、331、345、357)

(イ) G検事は、①同月9日、丙に対し、原告事務所での稼働状況、給料賃金の支払状況等について、②同月10日、Kに対し、Kの業務内容、Eへの業務委託等について、③同月11日、戊に対し、戊の業務内容、給料賃金等の支払状況、原告の確定申告との違い等について、④同月15日、乙に対し、原告からの生活費等の支払状況、乙の原告事務所及びEにおける業務内容、丙の生活状況及び原告事務所での業務状況等について、それぞれ取調べを行った。(乙9、13、14、321)

ウ 査察官による質問及び原告の供述等

査察官L(以下「L査察官」という。)、同M(以下「M査察官」という。 )及び同N(以下「N査察官」といい、「質問担当査察官ら」と総称する。)は、同月22日、23日に神戸拘置所を訪れて、原告に対し、平成13年～15年の各年分の所得税に関する本件犯則調査によって判明した平成13年～15年の各年分の事業所得及び不動産所得に係る収入金額及び必要経費額、架空給料賃金及び架空外注計算料等の存在、原告の資産、負債等をまとめた査察官調査書の内容を、本件犯則調査において差し押さえられた各種資料と照合させるなどして確認するとともに、その内容を質問てん末書にまとめた。(甲50～54、乙391～395)

(5) 本件各最終修正申告等

ア 申告書の作成

(ア) 神戸地方裁判所裁判官は、同月26日、G検事の申立てにより、大阪国税局財務事務官と原告との間における原告に係る平成11年～16年の各年分の所得税及び平成11年～14年の各課税期間に係る消費税等の修正申告に関する書類一式の授受について、原告の勾留に付された接見等禁止決定の一部解除決定(以下「本件解除決定」という。)をした。(甲21、22、68、82、87。なお、本件解除決定の日付につき、乙333。)

(イ) L査察官、M査察官及び査察官O(以下、「O査察官」といい、「修正申告担当査察官ら」と総称し、本件起訴に係る原告の犯則調査を担当した上記各査察官を併せて「担当査察官ら」という。)は、平成17年11月27日、神戸拘置所を訪れて原告と面会し、O査察官が作成した本件各最終修正申告に係る申告書の下書きを提示し、原告は、これを基に本件各最終修正申告に係る申告書を作成した。その具体的な内容は、本件各所得税内訳表及び本件各消費税等内訳表中の各「最終修正申告」欄に記載のとおりである(ただし、平成15年消費税等内訳表を除く。)

イ 申告書の提出及び納付

原告の弁護人は、平成17年11月28日、本件各最終修正申告に係る申告書を原告から受け取って、同日、これを兵庫税務署に提出し、丁が本件各最終修正申告に伴い増加する所得税額等の追加納付を行うとともに、丁は、平成11～16年分の所得税に係る重加算税4

151万1000円を見込み納付し、法律扶助協会に対して1000万円の贖罪寄附をした。  
(甲60、76・23～25頁、77～81、乙160、378、379、381、386、  
396～400、弁論の全趣旨)

(6) 本件刑事事件

ア 本件起訴

M査察官は、平成17年11月28日、原告を所得税法違反の嫌疑で神戸地検の検察官に告発し、G検事は、同日、所得税法違反の罪で当庁に原告を起訴した。なお、上記告発における原告の所得金額は、本件起訴に係る下記の公訴事実における所得金額と同額であり、本件各最終修正申告とも同額である。(甲18、19、乙4)

本件起訴に係る公訴事実は、原告が、自己の所得税を免れようと企て、

- ① 平成13年分の総所得金額が8955万5376円で、これに対する所得税額が2105万5000円であるのに、売上げの一部を除外し、架空の外注計算料及び給料賃金を計上するなどの方法により上記所得金額の一部を秘匿した上、同14年3月14日、兵庫税務署において、同税務署長に対し、同13年分の総所得金額が2906万5357円で、これに対する所得税額は源泉徴収による所得税（以下「源泉所得税」という。）の額を控除すると132万6262円の還付を受けることとなる旨の内容虚偽の所得税確定申告書を提出し、そのまま法定納期限を徒過させ、もって、不正の行為により、同年分の所得税2238万1200円を免れ、
- ② 平成14年分の総所得金額が7902万3929円で、これに対する所得税額が1778万6200円であるのに、前記同様の方法により上記所得金額の一部を秘匿した上、同15年3月13日、兵庫税務署において、同税務署長に対し、同14年分の総所得金額が2383万0029円で、これに対する所得税額は源泉所得税額を控除すると263万5162円の還付を受けることとなる旨の内容虚偽の所得税確定申告書を提出し、そのまま法定納期限を徒過させ、もって、不正の行為により、同年分の所得税2042万1300円を免れ、
- ③ 平成15年分の総所得金額が6975万7471円で、これに対する所得税額が1262万3200円であるのに、前記同様の方法により上記所得金額の一部を秘匿した上、同16年3月15日、兵庫税務署において、同税務署長に対し、同15年分の総所得金額が2397万4399円で、これに対する所得税額は源泉所得税額を控除すると431万9925円の還付を受けることとなる旨の内容虚偽の所得税確定申告書を提出し、そのまま法定納期限を徒過させ、もって、不正の行為により、同年分の所得税1694万3100円を免れた

というものであった。

イ 公判の状況

原告は、本件刑事事件の公判において、本件起訴に係る公訴事実を全て認め、検察官調書の任意性や信用性も争わず、被告人質問においては平成10年以前の過少申告についても認めた。(乙137～140)

ウ 本件刑事判決

原告は、平成18年3月●日、本件起訴に係る公訴事実どおりの事実が認定され、●●に処する旨の有罪判決の言渡しを受け、同判決は、同月●日に確定した。(甲20)

(7) 本件各賦課処分等

処分行政庁は、平成18年3月2日、大阪国税局から本件犯則調査の際に収集した資料の開示を受け、その内容に基づき、本件各確定申告及びこれに添付された青色申告決算書等を再検討するなどの調査を行った上、本件各最終修正申告によって納付すべきものとされた税額を基礎として、同月30日付けで本件各賦課処分等を行った。(甲12、弁論の全趣旨)

(8) 押収した帳簿書類等の返還

査察部が本件犯則調査において原告から押収した帳簿書類等は、平成18年5月頃に原告に返還された。(弁論の全趣旨)

2 本件各最終修正申告の効力について(争点1)

本件各賦課処分等は、本件各最終修正申告において納付すべきものとされた税額を基礎とするところ(前記1(7))、原告は、本件各最終修正申告につき、①強制によるものである、②本件訴訟における被告の主張額と一致しない、③申請書が改ざんされた、とそれぞれ主張して(前記第2の3(1)【原告の主張】欄ア～ウ)、その効力を争うので、以下判断する(なお、原告は、本件各最終修正申告の無効を理由として、当庁に対し、租税債務不存在確認訴訟〔当庁平成●●年(〇〇)第●●号租税債務不存在確認等請求事件〕を提起し、平成25年3月●日、請求棄却〔一部却下〕の判決を受けている〔当裁判所に顕著である。〕。以下、同訴訟を「別件訴訟」という。)

(1) 強制による無効の主張について

ア 原告の主張

原告は、本件各最終修正申告は、強制によるものとして任意性ないし信用性を欠き無効であると主張して、前記第2の3(1)【原告の主張】欄ア①～⑥のとおり、逮捕・勾留中のG検事及び大阪国税局査察官の取調べ状況を挙げ、拒否するとどれだけ身柄を拘束されるか分からないなどの不安から、意思に反して下書きを書き写した修正申告書に署名せざるを得ず、その際、領置されていた帳簿その他の関係書類も一切確認していないと主張し、原告の陳述書(甲71)及び別件訴訟の本人尋問調書(甲73、76)中には、これに沿う部分がある。

イ 原告の供述の信用性について

しかしまず、原告の上記主張ないし供述は次のとおり原告自身の言動等と整合しない。

(ア) 本件刑事事件の公判における言動等

原告が、本件刑事事件において、本件起訴に係る公訴事実を全て認め、検察官調書の任意性や信用性も争わず、被告人質問においては平成10年以前の過少申告についても認めたことは、前記認定のとおりである(前記1(6)イ)。すなわち、原告は、G検事の取調べについて脅迫があった旨の供述をせず、かえって、「査察時から脱税の事実を認めていました。取り調べ中に個々の事案について説明し、見解の相違はありましたが脱税の事実は認めました。」「平成11年度分から15年度分まで、脱税の指摘の前に15条1項に基づき自ら修正申告しました。」などと供述しており(乙137、138)、その供述は、修正申告の強要をうかがわせるものではない。また、原告の弁護士も、弁論において、「被告人は、自ら脱税を認めて深く反省し、国税通則法19条1項1号に基づいて、平成17年11月28日、平成11年分から平成16年分までの所得税の修正申告をし、同日、所得税を次のとおり合計2843万9000円納付した」などと主張しており、修正申告の

強要をうかがわせるような主張を全くせず、むしろ自発的な修正申告を有利な情状として主張している（乙139）。加えて、原告の弁護人は、同年12月7日、原告が平成11年～16年分の所得税に係る重加算税4151万1000円を見込み納付したこと、法律扶助協会に対して1000万円の贖罪寄附をしたことなどを保釈の理由として、当庁に対し、同月7日付け保釈請求を行っている（甲26）。

以上のような本件刑事事件の状況からは、本件各最終修正申告をしたことを本件刑事事件において積極的に利用している態度が見て取れ、原告が主張するような脅迫、強要によって仕方なく行った意思に反する本件各最終修正申告に対する態度とは思われない。

(イ) 原告作成の書面の内容

また、原告は、本件起訴と同日の平成17年11月28日付けでG検事に宛て、同月29日付けでL査察官、M査察官及びO査察官に宛て、同年12月6日付けで当庁第1刑事部に宛て、それぞれ書面を作成、提出しているところ、その各内容も次のとおり修正申告の強要をうかがわせるものではない。

a G検事に宛てた平成17年11月28日付け書面（乙355）

同書面は、「申し訳ありません。私の11年分以前の出納帳に関するお取調べの間に対する私の答ははいが正しいと思いますのではいいです。取調べ当時頭の中が混乱しており、わかりませんとお答えしたと思いますが、『わかりません』を取消しさせていただきますようお願いいたします。私が国税局の査察官に申し上げたかったことはへりくだって私を先生と呼ばずに、わからないことをたずねると、否認になりますよと言わずに検察官と同じようにきびしい態度で取調べてほしいことを言いたかったのです。言葉がきたなかったこと、たとえ話が悪かったことは幾重にもおわびいたします。他意は全くありません。乱筆乱文お許してください。」という内容であり、原告が取調べ当時、自由に供述していたことがうかがわれるとともに、「検察官と同じようにきびしい態度で取調べて欲しいことを言いたかったのです。」という記載からは、むしろ取調べにおける脅迫的な言辭はなかったことがうかがわれる。

b L査察官、M査察官及びO査察官に宛てた平成17年11月29日付け書面（乙143）

同書面は、「おわび状」と題され、「私は貴職から取調べを受けている中で雑言を發しました。まことに申し訳なくおわび申し上げます。貴職には検察官と同じきびしきで取調べてほしかったのが本心です。言葉もきたなくたとえ話も悪かったことを心からおわび申し上げます。」などという内容であり、原告の雑言を詫びる内容となっている。原告の主張では、その2日前に同人らに「言われたとおり書かないと検事に報告して再逮捕させるぞ」などと迫られたとされているが（前記ア⑥）、そのような相手に上記のような内容の「おわび状」を書くことは不自然である。

c 当庁第1刑事部に宛てた同年12月6日付け書面（乙356）

同書面は、「誓約書」と題され、「私は、今回の件に関し、自ら犯した罪の深さを強く感じ反省する毎日を過ごしています。国税局とは、平成16年11月から始まった長期間の査察がありましたので、国税局査察官の事情聴取になると、私は年甲斐もなくつい感情的になり、不適切な発言を繰り返してしまいました。ただ私は、事実関係については全て認めており、公判において否認するつもりなど毛頭ありません。何卒よろしくお

願い申し上げます。」という内容であり、脅迫、強要をうかがわせる記載はなく、むしろ原告が査察官に対して不適切な発言をしていたことを積極的に詫げる内容となっている。

(ウ) 本件各最終修正申告に関する供述

さらに、原告は、G検事に対し、次のとおり、自らの意思で本件各最終修正申告をした旨の供述をしていたものである。

a 平成17年11月27日のG検事の取調べに対する供述（乙357）

今回脱税に問われた平成13年～15年の各年分の所得税のほか、平成11年、12年及び16年分の所得税に関する修正申告書並びに平成11年～14年の各課税期間に係る消費税等に関する修正申告書も書いた。この修正申告書は、平成17年11月28日、弁護人が接見に来た際に、拘置所を通じて渡し、同日中に税務署の方に提出してもらおうと思っている。また、後日、重加算税や延滞税等の納付も求められることとなるであろうが、金額が確定して、その旨の通知が来たら、速やかに納付する。

b 同月28日のG検事の取調べに対する供述（甲73・35頁、乙331）

同日の朝、接見に来た弁護人に対し、同月27日に自ら記入した平成11年～16年の各年分の所得税の修正申告書及び平成11年～14年の各課税期間に係る消費税等の修正申告書を、拘置所の係官を通じて渡してもらった。原告が今回修正申告に応じたのは、本件の脱税の事実を反省するという気持ちからであり、検察官の心証を良くしたいという思いのもとに、仕方なく応じたというのではなく、いずれにせよ原告が納めなければならないものであるから、納得の上で修正申告したものである。今回の原告が行った脱税の事実に関しては、当初から一貫して認めているし、先日の取調べで確認した脱税金額についても争うつもりはない。原告は、今回逮捕された平成13年～15年分の所得税の脱税の事実だけ認めておけば済むと思って、本件の事実を認めているのではなく、平成11年分からの修正申告にも応じているし、修正申告が平成11年分からになったのも、時効の関係でそれ以前に遡ることができないからである。平成11年以降の修正申告については、平成15年税務調査を受けてから逮捕されるまでにも行っている。

(エ) 以上の事情を併せみれば、原告の陳述書（甲71）及び別件訴訟の本人尋問（甲73、76）における供述は、にわかに信用することのできるものではない。

ウ 本件各最終修正申告に係る申告書の作成状況

一方、前記前提事実、前記1で認定した事実、後掲各証拠及び弁論の全趣旨によれば、本件各最終修正申告に係る申告書の作成、提出に至る経緯につき、次の事実が認められる（なお、以下の頁数は、甲73及び76については2枚目以降に記載の頁数、甲93については3枚目以降に記載の頁数を記載する。）。

(ア) M査察官らは、平成17年11月22日頃、G検事から、原告が修正申告を提出したいという意向を示しており、修正申告の前段階として、原告に査察官調査書を確認させ、その旨を質問てん末書として徴してほしい旨の依頼を受けた。（甲93・2頁）

(イ) 質問担当査察官らは、同月22日、段ボール箱2箱分程度の査察官調査書（原告の平成13年～15年分の所得税に係る売上げや経費などの調査結果を科目別にまとめて金額を算定した書類）及び質問てん末書を持参して、神戸拘置所に赴き、午後1時過ぎから午

後3時半頃まで、原告と面会した。原告は、神戸拘置所内の取調室に入室するやいなや、質問担当査察官らに対し、「おまえら、何というひどいことをしてくれたんや」、「これからおまえらと一生闘ってやるからな」などと激しい口調で怒鳴り付けた。原告は、質問担当査察官らが持参した査察官調査書の確認を求められたところ、各科目を確認しながら意見を述べるとともに、上記調査書だけを見ても合っているかどうか分からない、査察官調査書に添付されていた本件出納帳のコピーについて、「このコピーでは全体の金額が分からない」、「こんなもん見ても合ってるかどうか分からへん」などと申し立て、上記査察官調査書の一部を確認したものの、それ以上の確認を拒んだ。また、原告は、質問担当査察官らから修正申告書提出の意思の有無について質問されたが、「今やっているのは、刑事の話であって、修正申告は行政上の話であり、今話すようなことではない」などと申し立てた。そこで、質問担当査察官らは、査察官調査書の確認を求めるのを諦め、神戸拘置所から引き揚げた。(甲73・12、13、31、43、47頁、甲93・2～7頁)

(ウ) G検事は、質問担当査察官らから原告と面会した結果の報告を受け、同日夕方頃、原告に対して担当査察官らとのやりとりについて尋ね、同日の夕方から夜頃にかけて、M査察官らに対し、原告が修正申告書を提出したいという意思を示しているとして、再度神戸拘置所に面会に行くよう依頼した。(甲93・8、9頁)

(エ) 質問担当査察官らは、同月23日、再び神戸拘置所に赴き、昼食休憩を挟んで午前9時半過ぎから午後2時半頃まで原告と面会した。M査察官らが、前日に示した査察官調査書を一から確認するように求め、本件出納帳の原本を原告に示したところ、原告は、特に不平不満を述べることもなく確認に応じ、査察官調査書記載の算定金額と本件出納帳の最後の1～2枚に記載された集計結果(後記第4の1(1)エ(イ)a)を見比べるなどして確認し、滞りなく確認作業を終えた。(甲93・9～11頁)

質問担当査察官らは、原告に対し、質問てん末書(甲50～54、乙391～395)を示し、原告がその内容を確認した上で質問てん末書に署名指印した。なお、各書面末尾の「今まで述べられたことで、何か付け加えたり、訂正することはありますか。」と記載された部分より前の部分は、担当査察官らにおいて面会以前に作成していたものであり、面会時に査察官が内容の読み聞かせをした上で、原告が署名指印したものであるが、うち、甲54号証及び乙395号証には、末尾の訂正の有無を問う文言の次に、事業主貸及び事業主借の科目について説明する文言の記載が付け加えられている。(甲50～54、甲73・16、17頁、甲93・11～13頁、乙391～395)

(オ) M査察官らは、同月26日、G検事から、同月28日に原告を起訴する予定であること、起訴前に原告が修正申告を提出したいという意向を示していることなどを伝えられた上で、修正申告書の下書きを持って拘置所に行くことを依頼された(なお、同日、本件解除決定がされた。)(甲93・13、14、54頁)

(カ) 修正申告担当査察官らは、同月27日、O査察官が作成した原告の平成11年～16年の各年分の所得税に係る所得金額等を記載した修正申告書の下書き等、原告が修正申告書を作成するために必要な書類一式を持参して神戸拘置所に赴き、昼食休憩を挟んで、午前9時半頃から午後2時頃まで原告と面会した。

L査察官は、原告に対し、平成11年、12年及び16年分所得税における増加所得の内容について、税額計算の根拠となる資料は示さなかったものの、出納帳記載額と確定申

告書上の計上額との差額を売上除外額としていること、勤務実態のない丙に対する架空人件費を否認していること、Eに対する架空外注計算料を否認していること及び本件各課税年分青取分を否認していることなどを説明した。

原告は、修正申告担当査察官らに対し、「これ、ほんまに金額合うてるのか」、「認めたのは、検事が調書をとった平成13年から平成15年分の犯罪の期間だけや。そんなもん検事がおらんかったら、一発で飛ばすぞ」、「検事がついとるからといって、他の年分まで便乗してむちゃくちゃな処理をしゃがって」、「平成16年分更正する度胸あるか。還付請求出すぞ」などと声を荒げたが、そのうちに、「修正申告をしないと検事を怒らせてしまい、また逮捕されてしまうとかかわん」、「検事を怒らせたなら釈放してもらえなくなるかもしれないから、今言ったことは、検事には黙っといてや」などと述べて、O査察官が作成した下書きどおりに本件各最終修正申告に係る申告書を作成した。その際、原告が平成11年分及び平成12年分所得税に係る申告書の第五表「異動の理由」欄（ただし、地方税に関する欄。甲60・3、5枚目）に「O写」と記載したため、修正申告担当査察官らは、当該記載を抹消するように指示し、原告も当該指示に応じて二重線で抹消した。また、原告は、平成11～16年分の所得税に係る申告書の第一表の「住所」欄（甲60・2、4、6、8、10、12枚目）に「舎」と記載した。

修正申告担当査察官らは、原告が作成した本件最終修正申告に係る申告書を、原告に手渡しして、取調べを終えた。（以上につき、甲60、77～81、73・20、21、43、49頁、甲93・14～23、40、41、53、63～65頁、乙160、378、379、381、386、396～400）

エ 本件各最終修正申告の効力について

上記ウで認定した事実によれば、原告は、平成17年11月22日、査察官調査書の内容の確認等のために神戸拘置所を訪れた質問担当査察官らを激しい口調で怒鳴り付け、上記査察官調査書の確認を一部を除いては拒み、修正申告書を提出する意思についても「今話すようなことではない」などと申し立て、質問担当査察官らが諦めて引き揚げるような状況にあったが（前記ウ（イ））、当時からG検事に対しては、修正申告の意思を示していたことがうかがわれ（前記ウ（ア））、G検事と話した後は、不平不満を述べることなく上記査察官調査書の確認にも応じていたものである（前記ウ（ウ）、（エ））。また、原告は、本件各最終修正申告に係る申告書を作成した同月27日も、修正申告書の下書きの内容等について、「これ、ほんまに金額合うてるのか」、「認めたのは、検事が調書をとった平成13年から平成15年分の犯罪の期間だけや。そんなもん検事がおらんかったら、一発で飛ばすぞ」、「検事がついとるからといって、他の年分まで便乗してむちゃくちゃな処理をしゃがって」などと声を荒げていたが、「修正申告をしないと検事を怒らせてしまい、また逮捕されてしまうとかかわん」、「検事を怒らせたなら釈放してもらえなくなるかもしれないから、今言ったことは、検事には黙っといてや」などと述べ申告書を作成したものであり（前記ウ（カ））、その言動からは、原告が主張しているような質問担当査察官らの強要をうかがうことはできないし、原告は、G検事に本件起訴前に修正申告を提出したいとの意向を示し、そのために本件解除決定がされた（前記1（5）ア（ア））と推認される。そして、このような経緯と前記本件刑事事件での経緯、当時原告には弁護人があったこと等（前記イ（ア）～（ウ））も総合すると、原告は、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推認するのが自然である。

また、原告が本件各最終修正申告に係る申告書を作成した際、帳簿等を直接確認していないことは原告主張のとおりであるが、平成13年～15年の各年分の所得税に関しては、それより前に、本件犯則調査の結果の確認がされており（前記ウ（イ））、その確認状況からみて、原告は、関連する資料等の開示を受けて、質問てん末書記載の内容を了解し、署名指印をしたと認められるし、その余の年分の所得税に関しても、増加所得の内容について、本件出納帳の記載額と確定申告上の計上額との差額を売上除外額としていること、勤務実態のない丙に対する架空人件費を否認していること、Eに対する架空外注計算料を否認していること及び本件各課税年分青取分を否認していることなどの説明がされている（前記ウ（カ））。そして、原告は、本件各最終修正申告を自ら行ったとして、その事実を本件刑事事件において積極的に援用しているのであり、原告が、本件各最終修正申告の内容を十分に確認しないまま、申告してしまったとは認められない。なお、本件各最終修正申告に係る申告書に「〇写」及び「舎」という記載がされ、前者が抹消された経緯は、前記認定のとおりであるが（前記ウ（カ））、これらは原告がいうような強要を推認させるものとはいえない。

そして、そのほか、G検事による自白の強要又はG検事及び質問担当査察官らによる修正申告の強要を認めるに足りる証拠はないから、強制による無効の主張は理由がない。

## （2）被告主張の所得額との不一致について

原告は、被告が、本件訴訟において、新たな資料を提出して、本件刑事事件や別件訴訟で主張していた査察官調査書（甲15～17）に基づく増加所得の内容とは異なる主張をしていることについて、これには加算税の対象となる新たな所得金額を含んでいるから、存在しない所得及び税額を基礎とするものであるし、本件訴訟において新たに提出された資料は、上記調査書より後に作成されたものであるから、本件各賦課処分等の正当性を裏付ける根拠になるものではない旨主張し、本件各最終修正申告以後の調査等によって同申告の効力を認めることはできないと主張するものようである。

しかし、所得税及び消費税等は、いずれも納付すべき税額が納税者の行う申告により確定することを原則とする申告納税方式の租税であり（国税通則法16条1項1号、2項1号、所得税法120条、消費税法42条）、修正申告は、申告納税方式の租税について、先の納税申告書の提出により、納付すべきものとしてこれに記載した税額に不足額があるとき（国税通則法19条1項1号）、すなわち、過少な申告がされたとき等に納税者が新たに正しい税額を確定させるために行われるものである。

本件各最終修正申告を基礎とする本件各賦課処分等により原告に課された加算税は、国税通則法65条1項所定の過少申告加算税及び同法68条1項所定の重加算税であるところ、これらはともに申告納税方式による租税について過少申告という納税義務違反行為をした納税者に対する行政上の制裁として賦課されるものであるから（最高裁昭和58年10月27日第一小法廷判決・民集37巻8号1196頁）、納税者が自由な意思で修正申告を行って新たに納付すべき税額を確定させ、これによって従前の申告が過少となれば、国税通則法65条1項所定の「修正申告書の提出…があったとき」又は同法68条1項所定の「第65条第1項（過少申告加算税）の規定に該当する場合」という賦課要件を欠くことはない。したがって、上記原告の主張は、本件各最終修正申告の効力に関する主張としては理由がない。

なお、仮に原告が本件刑事事件における検察官の主張と本件における被告の主張が異なるこ

とを指摘するものであれば、国税通則法に規定する各種の加算税は上記のとおり行政上の措置であり、違反者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目してこれに対する制裁として科せられる刑罰とは趣旨、性質を異にするものであるから（最高裁昭和33年4月30日大法廷判決・民集12巻6号938頁、最高裁昭和36年7月6日第一小法廷判決・刑集15巻7号1054頁、最高裁昭和45年9月11日第二小法廷判決・刑事判例集24巻10号1333頁参照）、その主張の違いをもって不当とすることはできない。

そのほか、本件訴訟における被告の主張が本件刑事事件または別件訴訟と異なるとしても、そのことから本件各最終修正申告の効力を否定すべき理由はない。なお、原告の主張は、本件各賦課処分等に係る理由の差替えについての主張と解する余地があるが、この点は、後記第4の2（4）、4（1）ア、（2）（別紙第5の1【当裁判所の判断】欄2（2））において判断する。

### （3）改ざんによる無効の主張について

ア 証拠（甲77～81、乙396～400）によれば、被告が保存する本件各所得税最終修正申告に係る申告書には、平成11年～15年の各年分の「修正前の課税額」欄のうち「総合課税の所得金額」欄に鉛筆で書き込みがされていることが認められ、この書き込みが、兵庫税務署に提出された後に兵庫税務署職員が加筆したものであることについて、当事者間に争いはない。

そして、証拠（国税庁所得税課作成の「個人課税事務提要（事務手続編）」・乙359）及び弁論の全趣旨によれば、国税当局では、納税者から提出を受けた確定申告書や修正申告書の内容をコンピューター入力する際に、事務処理時のエラーを防止する観点から、確定申告書や修正申告書に補完記入することがあると認められ、上記加筆は、原告からの提出を受けた兵庫税務署職員が、これにより行ったものと推認される。

イ 原告は、上記加筆が改ざんであると主張する。

しかし、最終修正申告〔平成11年～15年分所得税〕により確定した所得税の課税標準及び税額は、原告が「第一表」（乙396～400）に記載したとおりの内容であり、原告が申告したところと異なるものとは認められない（平成11年～15年所得税内訳表中「最終修正申告」欄参照）。したがって、この加筆を理由として、国税通則法65条1項所定の「修正申告書の提出…があったとき」又は同法68条1項所定の「第65条第1項（過少申告加算税）の規定に該当する場合」という賦課要件を欠くということとはできない（なお、税務署長は、納税者が提出した申告書の内容を調査することができるのであり〔国税通則法24条〕、大量に行われる申告に係る事務を円滑かつ合理的に行う上では、申告内容を明確化するため、納税者の課税標準や税額等に影響を及ぼさない限度で、申告表そのものに内部の事務処理上必要な加筆をすることは、許容されないものとも解されない。）。

原告は、この加筆により、重加算税等が増額になる不利益を受ける旨主張するが、本件各賦課処分等における加算税賦課の理由は、前記前提事実（5）ウ（ア）～（ウ）のとおりであって、本件全証拠によっても、上記加筆とこれらが関連し、原告が重加算税等の増額という不利益を被ったと認めることはできない。

### （4）小括

以上のとおり、本件各最終修正申告の効力を争う原告の主張は、いずれも理由がなく、本件全証拠によっても他に本件各最終修正申告を無効とするような瑕疵があると認めることはで

きない。

したがって、本件各最終修正申告は有効なものと認められ、本件各賦課処分等には、国税通則法65条1項所定の「修正申告書の提出…があったとき」又は同法68条1項所定の「第65条第1項（過少申告加算税）の規定に該当する場合」という賦課要件を欠く違法はない。

### 3 調査を欠くことによる違法について（争点2）

- (1) 本件各賦課処分等によって課された過少申告加算税及び重加算税は、法定申告期限の経過のときに納税義務が成立し（国税通則法15条2項13号）、その納付すべき税額が専ら税務署長の処分により確定する賦課課税方式の租税であり（国税通則法16条1項2号、同2項2号）、その課税標準及び納付すべき税額は、税務署長が、その調査により決定するものである（国税通則法32条1項3号、5項）ところ、原告は、本件各賦課処分等のうち、別紙第6「違法性対照表」の表中「争点2」欄に「○」を記載しているものについて、大阪国税局査察部による犯則調査が行われたのみで、税務署長の調査が行われておらず、処分行政庁は、大阪国税局査察部から犯則調査のために差押えないし領置された資料の開示を受けてわずか20数日間の机上調査しかしていないなど、犯則調査以外に実質的な調査がされていないから、加算税賦課決定の前提となる国税通則法32条1項に定める「調査」がされていない違法がある旨主張する。
- (2) 同項所定の調査は、その条文の文言上も、税務署長が、課税標準たるその税額の計算の基礎となる税額及び納付すべき税額の検討のために行うものであるから、国税に関する犯則事件の調査として国税犯則取締法に基づき税務署長以外のものが行う犯則調査は含まれない。しかし、その調査の時期・方法については特に規定がなく、収税官吏が犯則嫌疑者に対し国税犯則取締法に基づく調査を行った場合に、課税庁がかかる調査により収集された資料を当該犯則嫌疑者に対する課税処分を行うために利用することは何ら妨げられるものではない（最高裁昭和63年3月31日第一小法廷判決・裁判集民事153号643頁）。したがって、税務署長が国税査察官から引き継いだ調査資料に検討を加えて課税処分に及び、その際、質問検査権（所得税法234条、法人税法153条等）を行使していないとしても、国税通則法24条、32条1項に違反するとは解されない。

そして、本件では、前記1（7）認定のとおり、処分行政庁は、平成18年3月2日、大阪国税局から本件犯則調査の際に収集した資料の開示を受け、その内容に基づき、本件各確定申告及びこれに添付された青色申告決算書等を再検討するなどの調査を行った上で、同月30日付けで本件各賦課処分等を行ったのであるから、本件各賦課処分等に当たっては、国税通則法32条1項に規定された調査が行われている。

原告は、本件訴訟における文書提出命令の際、処分行政庁が資料の写しを保有していなかったことを指摘するが、そのような事後の事情から、処分行政庁による調査が行われたことに疑いが生じるものとはいえず、他に本件各賦課処分等に当たり処分行政庁が調査をしたことに疑いを生じさせるような事実を認めるに足る証拠はないから、本件各賦課処分等には、国税通則法32条1項の調査を欠くことによる違法はない。

### 4 更正予知について（争点3）

- (1) 過少申告加算税は、修正申告又は更正があった場合に課されるが（国税通則法65条1項、2項）、このうち修正申告がされた場合、当該修正申告が、その国税に係る租税について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なされたものでないと

きは、過少申告加算税及び重加算税は課されないところ（国税通則法65条5項、68条1項括弧書き〔二つ目〕）、原告は、本件各賦課処分等のうち、別紙第6「違法性対照表」の表中「争点3」欄に「○」を記載しているものについて、当該処分に係る修正申告は、「更正があるべきことを予知してされたものでない」旨主張する。

- (2) そこで検討すると、同項は、申告納税制度の普及を図るため、自発的な修正申告を奨励することを目的とする趣旨で、調査により更正を予知してなされたものでない修正申告については過少申告加算税を課さないこととしたものと解される。

しかし、本件においては、前記1(1)及び(2)で認定したとおり、原告は、平成15年税務調査以前には、平成13年4月2日付け修正申告〔平成12年分所得税〕を行ったのみであり、平成15年12月4日付け修正申告〔平成12年～14年分所得税及び消費税等〕は、平成15年税務調査後、兵庫税務署職員の懲憑に応じて行われたものであったから、調査により更正を予知してされたことが明らかである。

また、前記1(3)～(5)で認定したところによれば、その余の本件各従前修正申告は、いずれも本件犯則調査が開始された平成16年11月18日以降に、本件犯則調査と並行する形で行われ、本件各最終修正申告は、本件起訴の前日に申告書を作成し、その翌日である同月28日に提出されたものであり、原告がその申告書を作成するに当たり、「平成16年分更正する度胸あるか」と述べていることからしても（前記2(1)ウ(カ)）、原告が、本件犯則調査を受けて、更正を予知して行ったものであることは明らかである。

- (3) 原告は、平成15年税務調査を受けてした修正申告については、更なる更正を受けることがないとの信頼が保護されるべきと主張するが、本件犯則調査における原告の言動から見て、原告がそのような信頼を抱いていたと認めることはできない。

原告は、犯則調査と税務調査とは、国税通則法上、厳密に峻別されているから、国税通則法65条5項に規定する「その申告に係る国税についての調査」に、犯則調査は含まれないと主張するが、同項は、同法32条1項とは異なり、調査の主体を限定しておらず、自発的申告を促す趣旨に照らしても、そのように解すべきとする手掛かりは見当たらない。

原告は、同法65条5項の調査は、課税庁に「手数料をかけている場合」である質問調査権を行使するものに限定されるなどと主張するが、前記3(2)のとおり、課税庁が、犯則調査により収集された資料を当該犯則嫌疑者に対する課税処分を行うために利用することは妨げられず、同項の前記趣旨に照らせば、その適用において、税務署長が犯則調査により収集された資料を用いた調査をしたか、自ら質問調査権を行使して調査をしたかを区別する合理的理由は見当たらない。

さらに、原告は、法定申告期限から3年を経過したものについては、それぞれ更正の余地がなく、更正を予知して行ったものではないと主張するが、後記第4の4(2)ア(ア)及びイ(ア)（別紙5の1～3を含む。）のとおり、原告は、平成11年～16年分の所得税に係る総所得金額及び平成11年～15年課税期間に係る消費税等について、そ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認められるから、偽りその他不正の行為によって税額を免れた者ということができ、その場合、更正の除斥期間は法定申告期限から7年となる（国税通則法70条5項）。税理士であった原告は、このことを認識していたと認められるから、原告の主張はその前提を欠き、採用できない。

## 5 小括

以上のとおり、本件各賦課処分等には、加算税の賦課要件そのものを欠いた違法はない。

### 第4 争点4～6（過大賦課の有無）に対する判断

そこで、進んで、本件各賦課処分等に過大に加算税を賦課した違法があるか否かについて判断する。なお、仮装・隠ぺいを争う別紙第5の1～3【原告の主張】欄記載の原告の主張のうち、事実に関する主張については、次の1の認定事実の中で、「(補足説明)」として判断することとする。また、次の1の認定事実において、当裁判所が認定する原告の所得の金額計算は別紙第7の1の1～6（以下、それぞれ課税年分に対応して「平成11年所得税認定表」のようにいい、同表中の各欄を「H11所A①」のように特定する。）に、同じく認定する原告の消費税等の課税標準の計算は別紙第7の2（以下「消費税等認定表」といい、同表中の各欄を「H11消A①」のように特定する。）に、それぞれ示すとおりである。

#### 1 認定事実

原告が、本件各修正申告による増加税額につき本件各賦課処分等を受けたことは前記前提事実（2）及び（5）のとおりであるところ、本件各修正申告及び本件各賦課処分等のうち、所得税に関するものは、事業所得、不動産所得及びその他の所得（配当所得、給与所得及び雑所得）について行われたものであり、消費税等に関するものは、上記事業所得及び不動産所得に係る役務の提供を消費税法2条1項8号所定の課税資産の譲渡等として行われたものである（弁論の全趣旨）。そして、前記第3の1で認定した事実に加え、後掲各証拠及び弁論の全趣旨によれば、原告の事業所得、不動産所得、その他の所得及び消費税等の課税標準額とその納税申告の状況並びに当該納税申告に対して本件各賦課処分等がされた状況につき、次の事実が認められる。

##### (1) 事業所得について（甲50、乙3、7、8、172、330、391）

###### ア 原告事務所の概要

原告事務所では、主として顧問先等の記帳及び申告等の代行並びに税務顧問等の税理士業務を行っていたが、その周辺の業務（以下「税理士周辺業務」といい、税理士業務と合わせて「税理士業務等」という。）を行うこともあった。

原告事務所では、原告、J、K、I及び戊の5名で顧問先を分担していたが、平成16年9月にJが辞めてからは4名で顧問先を分担していた。また、各担当者の補助として、丁及び女性従業員（なお、後記のとおり丙は含まれない。）が原告事務所の業務に従事していた。

###### イ 原告事務所の売上げの内容

原告事務所の主たる収入は、税理士業務に関わる売上げであり、これには、法人税や所得税の申告に関する税務顧問料、記帳代行料、決算料、申告代行料及び税務調査立会料などがあり、相続税の申告に関与した場合には、その申告代行料も原告の税理士業務に係る収入となる。

税理士周辺業務に関わる収入として、例えば、税理士が行うことのできる行政書士の業務に関わる各種の届出書類作成料、社会保険労務士の業務に関する各種届出についての報酬などがある。

また、原告は、顧問先の役員変更などの登記手続をQ司法書士に依頼しており、顧問先が支払うべき登記費用等を原告がQ司法書士に立替払する際に、報酬額の15%相当額を差し引いて支払い、当該15%相当額を原告の収入としていた（乙44、49、71、86、100。以下「Q司法書士分収入」という。）。

#### ウ 原告事務所における金銭の管理

原告事務所の売上げは、全て原告名義又はE名義の4口座（R銀行〔当時〕兵庫支店の口座が3つ、S信用金庫神戸駅前支店の口座が1つ。以下「本件各原告口座」という。乙40～43、46～48、51、53、55、56、73、88、97、340）に入金されており、R銀行の3つの口座のうち、①1つは戊及びIが担当していた顧問先からの売上げの入金用に（乙40、46、51、73、88、340）、②他の1つは集金代行業者であるT株式会社（以下「T」という。）が集金する売上げの入金用に（乙42、47、56）、それぞれ充てられていた（以下、上記①及び②の各口座をそれぞれ順次「戊・I用口座」、「T用口座」といい、両者を「別管理口座」と総称する。）。

売上げの入金の流れは、まず、各担当者が、顧問料などの請求書（以下「本件請求書等」という。乙52、54、57～70、74～85、89～95、97～99、105、106、141、142、170、171、180～309）を各顧問先に対して発行し（ただし、請求書を発行していないところもあった。）、①顧問先からの振込み、②小切手又は現金支払などによる各担当者の集金、③Tによる集金のいずれかを通じて、本件各原告口座に入金されていた。上記②については、各担当者若しくはHが、それぞれ担当する顧問先から集金した分を上記各口座に入金後、通帳の入金額の横に顧問先名を記入しており、上記③については、毎月、Tから1か月間の集金総額と集金手数料などが記載された「報酬自動振替結果報告書兼振込通知書」（以下「本件集金代行明細書」という。乙39、45、50、72、87、95、96、173、176、310、341）が送付され、集金総額から集金手数料を引いた金額がT用口座に振り込まれていた。

#### エ 原告事務所で作成されていた帳簿

原告事務所で作成されていた帳簿には、（ア）総勘定元帳、（イ）本件出納帳、（ウ）その他の帳簿があるところ、それぞれの記帳等の状況は、次のとおりである。

##### （ア）総勘定元帳（乙3、8）

原告は、平成12年～14年分については、総勘定元帳を作成し、これを平成15年税務調査の際、同調査を担当した兵庫税務署職員に提示していた（前記第3の1（2）ア）。しかし、これらの総勘定元帳は、原告が、同調査の際、同職員に見せるため、前年分の所得税青色申告決算書の記載金額を参考に、勝手に決めた過少な売上金額や適当な必要経費の金額を記載した平成12年～14年分の所得税の確定申告書及び青色申告決算書の内容と一致するように作成したものであって、上記各年分の確定申告書を提出する際に作成したものではなかったし、正しい売上げや必要経費の金額を記載したものでもなかった。

##### （イ）本件出納帳（乙33～38、177、179）

- a 本件出納帳は、原告が、原告事務所の実際の売上げや必要経費の支払額などを把握するために、自ら作成していたものであり、時系列的な記帳のほか、最後の1～2枚に、①前年分の各月の売上金額、②当年分の各月の売上金額（本件出納帳の売上集計額）、③前年分と当年分の売上金額の差額、④③の累計額、⑤戊及びI分の各月の売上金額、⑥当年分の各月の支出金額、⑦当年分の各月の収支差額などが記載されたページがある（乙33・後ろから2枚目、34・後ろから2枚目、35・最後の1枚、36・最後の1枚、37・最後の1枚、38・最後の1枚。以下「集計ページ」という。）。
- b 本件出納帳における売上げの記帳は、各月中に本件各原告口座の通帳に記載された顧

問先名や請求書・領収証などに基づき、別管理口座に入金されたものを除いて、入金額ベースで個別に時系列的に記帳し、Tの集金分については、各月の合計金額を記帳し、その月の記帳を終えるときに、これら月ごとの合計額を集計ページに転記するとともに、戊・I用口座への各月の入金額を併せて記帳していた（ただし、上記戊・I用口座への入金額については、何か月分かをまとめて記帳することもあった。）。

なお、原告事務所では、売上げに関しては、本件出納帳のほかに売上帳などの帳簿は作成されていなかった。ただし、売上げは全て本件各原告口座に入金され、振込み以外のものについては各担当者が顧問先名を記載していた（前記ウ）。また、Q司法書士分収入については、「Q司法書士立替金入金明細」（乙44、49、71、86、100。以下「司法書士入金明細」という。）が作成されていた。

- c 本件出納帳における必要経費の記帳は、支払額ベースで、原告事務所で支払った給料の支払金額の合計額や月末に支払う経費、小口経費の出金額、口座から引き落とされた経費等のほか、原告自身が支払った交際費などの経費が時系列で記帳されていた。

このうち、現金での支払については、支払の都度記帳されていたわけではなく、大抵は何日分かをまとめた記帳がされており、その記帳は、原告が備忘のために付けていたメモやレシートなどを基に行われていた。

また、本件各原告口座から振替出金される経費（ただし、戊・I用口座は、経費の支払には使われていなかった。）は、通帳への記帳内容に基づいて、各月末に1か月分が本件出納帳に書き写されており、Tに支払う経費については、本件集金代行明細書記載の集金手数料が支出として記帳されていた。

- d 本件出納帳には、そのほか顧問先から預かった元帳代などの預かり金の金額、原告や原告の家族名義の預金口座への振替金額、事業主貸などの金額が記帳されていた。
- e 原告は、毎年、おおむね2月末頃に、前年の1月～12月の売上げや経費の金額の記録を集計ページに記載して、それに基づき原告事務所の年間の売上げや経費の金額を集計しており、上記のようにして作成していた本件出納帳によって、原告事務所の売上げや経費の金額を確定申告の際におおむね把握していたし、原告の所得税の確定申告書に記入した収入金額との差額についてもおおむね把握していた（乙7）。

(ウ) その他の帳簿（乙8、11、11、317、322）

原告は、本件出納帳に基づいて、どの顧問先からいくらの顧問料が入金されたのかを把握するため、顧問先別の入金状況を記した集計帳を作成していたほか、原告事務所で現金で支払った事務用品費やお茶代などの小口経費の金額に関して、原告事務所で小口の現金を管理しているHが日々記帳していた金銭出納帳（乙8・資料1）や、原告事務所の従業員の給料に関して、平成16年9月頃まではJが、それ以降は丁が、出勤簿及び休暇届に基づき給料計算を行い、毎月、給料明細書及び「合計&金種表」（乙102。以下「金種表」という。）を作成していた。そして、年末には、同給料明細書等のデータに基づいて、年間の集計や年末調整の計算を行い「年末調整社内一覧表」（乙109、346、347。以下「年末調整一覧表」という。）及び各従業員の源泉徴収票を作成していた。

オ 平成11年～16年分の税理士業務等に係る収入金額

(ア) 当初申告金額

原告は、本件各所得税確定申告において、本件各課税年分の事業所得に係る収入金額が、

本件各所得税内訳表中「確定申告」欄の「No.」欄「9」欄記載のとおりであるとして、これを事業所得に係る収入金額として（以下「当初申告収入金額」という。H11～H16所A①）、青色申告決算書（乙21、23、25、27、29、31）に計上し、本件各所得税確定申告を行った。なお、原告の税理士業務等に係る収入は、所得税法204条1項2号の報酬に当たるから、原則として顧客に源泉徴収義務が課されるが（同項柱書）、事業所得に係る収入金額は、その源泉徴収前の収入すべき報酬の金額であるため（同法36条1項）、顧客が源泉徴収をしたときは、現に支払われた金額に源泉徴収税額を加算し、顧客から源泉徴収されるべき源泉徴収税額は、所得税の額から控除すべきことになるところ（同法120条1項3号、5号）、当初申告収入金額は、平成16年分を除き、本件各所得税内訳表中「課税根拠」欄「計算根拠」欄の「金額」欄の「No.」欄「8」欄の金額（以下「申告加算源泉徴収税額」という。H11～H16所A②）を源泉徴収税額として加算するものとなっており、所得税の額からは、平成16年分を含め、同表中「確定申告」欄の「No.」欄「63」欄の金額（以下「申告控除源泉徴収税額」という。）が控除されていた。

(イ) 原始資料に基づいて認められる収入金額

しかし、前記イ～エで認定した総勘定元帳を除く原始資料、すなわち、本件出納帳、本件各原告口座の通帳、本件請求書等、本件集金代行明細書、司法書士入金明細、年末調整一覧表、金種表その他の原始資料（以下「本件事業所得原始資料」という。）に加え、原告、丙、乙、戊及びKの各検察官調書（乙2、3、7、9、10、12～14、321、330、345、357）並びに同人ら、J及びHの供述内容をまとめた質問てん末書（甲50～54、乙8、11、315～317、319、320、322、323、391～395）、これらを基に原告の所得税及び消費税等に係る課税標準等を精査した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各報告書（以上の各報告書につき、本件各所得税内訳表中「課税根拠」欄の「証拠」欄及び「証拠」欄のうち、「No.」欄「1」～「9」欄に各記載のもの。）によれば、原告の本件各課税年分の事業所得に係る収入金額は、実際には、少なくとも次の各金額（）を下回るものではなかった（以下、次の各金額を「最低収入金額」という。H11～H16所C①。なお、同金額には、同各欄「8」欄記載の申告加算源泉徴収税額が含まれる。）。なお、この最低収入金額には、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収入金額（H11～H16所G①）は、次の括弧内記載の金額であり、平成16年分の括弧内の金額は、平成16年分所得税確定申告における収入金額（当初申告収入金額）と同額である（弁論の全趣旨）。

- ① 平成11年分 1億6433万0254円  
(1億6212万5797円)
- ② 平成12年分 1億6465万0971円  
(1億6583万7783円)
- ③ 平成13年分 1億5034万6683円  
(1億4937万7169円)
- ④ 平成14年分 1億3895万5134円  
(1億3530万4056円)

- ⑤ 平成15年分 1億2420万0801円  
(1億2280万8385円)
- ⑥ 平成16年分 1億1919万6564円  
(1億1968万8271円)

(ウ) 差額

上記(ア)の当初申告収入金額と上記(イ)の最低収入金額との差額を各年分についてみると、次のとおりとなり、本件各所得税確定申告における事業所得に係る収入金額は、平成11年～15年分については、少なくともその差額に相当する次の過少額欄記載の金額分(H11～H16所E①)だけ過少であったことになる(括弧内はいずれも最低収入金額に対する小数点以下を四捨五入した百分率による割合。以下同じ。当初申告収入金額に関しH11～H16所F①)。ただし、平成16年分については、当初申告収入金額が最低収入金額を49万1707円上回っている。

① 平成11年分

最低収入金額 1億6433万0254円  
 当初申告収入金額 1億2275万4425円 (約75%)  
 過少額 4157万5829円 (約25%)

② 平成12年分

最低収入金額 1億6465万0971円  
 当初申告収入金額 1億1742万8431円 (約71%)  
 過少額 4722万2540円 (約29%)

③ 平成13年分

最低収入金額 1億5034万6683円  
 当初申告収入金額 1億0689万6395円 (約71%)  
 過少額 4345万0288円 (約29%)

④ 平成14年分

最低収入金額 1億3895万5134円  
 当初申告収入金額 9935万0716円 (約72%)  
 過少額 3960万4418円 (約28%)

⑤ 平成15年分

最低収入金額 1億2420万0801円  
 当初申告収入金額 9376万0793円 (約76%)  
 過少額 3044万0008円 (約24%)

⑥ 平成16年分

最低収入金額 1億1919万6564円  
 当初申告収入金額 1億1968万8271円  
 過少額 -49万1707円

カ 平成11年～16年分の税理士業務等に係る必要経費中給料賃金の支払額

(ア) 平成13年～15年分の戊に対する給与支払額

a 当初申告金額(H13～H15所A⑤)

原告は、平成13年～15年分所得税確定申告において、戊に対する給料賃金(賞与

を含む。以下同じ。)として、次の金額をそれぞれ支払ったものとして、これらを平成13年～15年分の事業所得に係る必要経費中、給料賃金の内訳として青色申告決算書(乙25、27、29)に計上し、確定申告をした。したがって、平成13年～15年所得税内訳表中「確定申告」欄の「No.」欄「22」欄に記載の金額には、次の各金額が含まれていた。

- ① 平成13年 400万円
- ② 平成14年 520万円
- ③ 平成15年 520万円

b 原始資料に基づいて認められる支払額(H13～H15所C⑤)

しかし、本件事業所得原始資料中、戊の給与に係る平成13年1月～12月分の給与明細書(乙9・11～24枚目〔添付資料2〕)、平成14・15年分源泉徴収票(乙9・9、10枚目〔添付資料1〕)、平成13年～15年分の本件出納帳(乙35～37)、同年分の金種表(乙102)、同年分の年末調整一覧表(乙103、109)、これらの原始資料等に対する査察官の調査結果(乙109)に加え、戊及び原告の各検察官調書(乙2、9)並びに同人らの供述内容をまとめた質問てん末書(甲51、乙319、392)によれば、戊に対する平成13年～15年分の給料として実際に支払われていた金額は、多くとも各年280万円を上回るものではなかった。

(補足説明)

原告は、上記申告どおりの金額を、実際に戊に対して支払っており、所得税の源泉徴収を行って納税もしていると主張する(別紙第5の2【原告の主張】欄1)。そして、本件事業所得原始資料中、①平成13年分の年末調整一覧表(乙109・27頁)には「戊追加 100,000×12=1,200,000」との鉛筆による加筆が、②原告宅で差し押さえられた給料支給額、人員及びメモ書き等在中のファイル中、平成14年の給与に関するメモ書き(乙109・29頁)には、「戊を実際支給に訂正 追加2,400,000」との記載が、③平成15年分の月別合計表(乙109・25頁)には「戊 1,200,000 +1,200,000」との鉛筆による加筆が、それぞれされており(乙102、103、109、弁論の全趣旨。以下「戊分増額記載」という)、これと上記認定の280万円を合計すると前記aの申告額と同額となることが認められる。

しかし、戊分増額記載は、鉛筆での加筆であったり、メモであったりするものである上、戊の給与に係る平成13年1月～12月分の給与明細書(乙9・11～24枚目〔添付資料2〕)、平成14年・15年分の源泉徴収票(乙9・9、10枚目〔添付資料1〕)に記載された給与(賞与を含む)の支払額はいずれも280万円となっている。そして、戊及び原告は、検察官の取調べ及び本件犯則調査における質問調査のいずれにおいても、上記給与明細書及び源泉徴収票に記載された年280万円以外に給与の支払はない旨明言し(甲51、乙2、9、319、392)、戊にあつては、検察官の取調べにおいて、上記青色決算書記載の給料賃金との差額は、原告の判断による架空計上である旨(乙9・5頁)、及び、戊分増額記載は見たことがなく、原告がしたものと思われる旨(乙9・5～8頁)を供述し、原告にあつては、検察官の取調べにおいて、上記青色申告決算書記載の給料賃金との差額は、原告が所得税の確定申告に際して、戊に対する架

空の給料賃金を計上したものであり、戊の給料賃金を上乗せしたのは、戊の給与が、他の従業員より低かったからである旨（乙2・3頁）、及び、戊分増額記載は、いずれも原告が、所得税の確定申告に当たり、戊に対する架空の給料賃金を上乗せ計上した際に記載したものである旨（乙2・5頁）を供述している。

以上の証拠によれば、原告は、真実の支払額各年280万円に加え、平成13年に120万円、平成14年及び平成15年に240万円をそれぞれ追加で支払った旨の虚偽の記載を、原告事務所の従業員に対する給料の支払額に関する各種資料に加筆し、平成13年～15年分所得税確定申告に係る申告書に添付した青色申告決算書にも、戊に給与として、平成13年に400万円、平成14年に520万円、平成15年に520万円をそれぞれ支払った旨記載して、平成13年～15年分所得税確定申告を行っていたと認められ、他に同認定を覆すに足りる証拠はない。

c 差額（H13～H15所E⑤）

以上によれば、原告の平成13年～15年分所得税確定申告における給料賃金の額は、戊への支払分につき、少なくとも次の金額が過大であったことになる。

- ① 平成13年分 120万円
- ② 平成14年分 240万円
- ③ 平成15年分 240万円

(イ) 平成11年～16年分の丙に対する給与支払額（H11～H16所A⑥）

a 当初申告金額

原告は、本件各所得税確定申告において、丙に対する給料賃金として、次の金額をそれぞれ支払ったものとして、これらを各年分の事業所得に係る必要経費中、給料賃金の内訳として青色申告決算書（乙21、23、25、27、29、31）に計上し、確定申告をした。したがって、本件各所得税内訳表中「確定申告」欄の「No.」欄「22」欄記載の各金額には、次の各金額が含まれていた。

- ① 平成11年分 328万7120円
- ② 平成12年分 373万2550円
- ③ 平成13年分 378万6730円
- ④ 平成14年分 399万6280円
- ⑤ 平成15年分 401万0780円
- ⑥ 平成16年分 166万1100円

b 丙の稼働実態からみた必要経費額（H11～H16所C⑥）

しかし、丙は、平成11年6月頃に結婚し、東京都に転居してから原告事務所で仕事に従事したことはなく、同月以前にも、ときどき原告事務所で確定申告書の清書などの仕事を手伝うことがあるのみで、毎日通っていたというものではなかった（乙10、11、315、320～323）。

すなわち、丙は、原告事務所において原告の税理士業務に関して、給与の支払に値するような業務を何ら行っていなかったから（乙320、321）、本件事業所得原始資料中、年末調整一覧表に丙に対する給与として記載された平成11年分328万7120円、平成12年分373万2550円、平成13年分378万6730円、平成14年分399万6280円、平成15年分401万0780円（乙103、109、34

6、347)及び平成13年～15年分の本件出納帳(乙35～37)に記載された従業員に対する給与の中に含まれていた丙に対する給与の支払分は、いずれも給与としての趣旨で支払われたものでない架空の必要経費であり、平成16年分についても同様である。

(補足説明)

原告は、実際に丙の業務に対して給料を支払い、所得税の源泉徴収を行って納税もしていると主張する(別紙第5の2【原告の主張】欄1)。

しかし、原告自身が作成していた丙の平成13年～15年分の所得税に係る確定申告書(乙109・17～21頁)には、いずれも給与収入として原告事務所からの給与は計上されていない。また、原告事務所で平成7年4月頃から勤務していたHは、丙が同事務所で仕事をしていなかった旨を(乙11)、同じく原告事務所の従業員であるJ(乙322)及びK(乙323)並びに原告の妻である乙(乙315)は、いずれも、丙が、遅くとも結婚して東京に転居した平成11年6月頃以降、原告事務所で勤務していない旨をそれぞれ供述し、加えて、丙自身も、検察官の取調べ(乙321)及び本件犯則調査における質問調査(乙320)において、同旨の供述をしているところである。原告も、検察官の取調べにおいて、概要、国税局に対しても、検察官に対しても、当初、丙が原告事務所に出勤して仕事をしていたなどと説明したが、実際にはそのような仕事をさせていたことはなく、事実と異なる説明をしたのは経費として認めてもらいたかったからであり、丙に対する給料賃金として計上した経費は、その全額が架空であることは間違いないし、架空経費として否認されることについて異議はない旨を供述している(乙10)。

以上の事情を総合すると、原告が丙に対して給与名目で支払っていた金員は、架空の必要経費と認められ、原告の上記主張は理由がない。

c 差額(H11～H16所E⑥)

以上によれば、原告の本件各所得税確定申告における給料賃金の額は、丙への支払分につき、少なくとも次の金額が過大であったことになる。

- ① 平成11年分 328万7120円
- ② 平成12年分 373万2550円
- ③ 平成13年分 378万6730円
- ④ 平成14年分 399万6280円
- ⑤ 平成15年分 401万0780円
- ⑥ 平成16年分 166万1100円

(ウ)平成14年分のアルバイトに対する給与支払額(H14所A⑦、C⑦、E⑦)

原告は、平成14年分所得税確定申告において、アルバイト3人に対する給料賃金として、平成14年中に30万1500円を支払ったものとして、これを同年分の事業所得に係る必要経費中、給料賃金の内訳として青色申告決算書(乙27)に計上し、確定申告をした。したがって、平成14年分所得税内訳表中「確定申告」欄の「No.」欄「22」欄記載の金額には、上記金額が含まれている。

しかし、上記アルバイト3人に対する給料賃金30万1500円の支払は、本件事業所得原始資料上裏付けがなく、原告の主張(別紙第5の2【原告の主張】欄2)によっても、

Uに支払ったものを二重計上したもので、実際に支払われてはいない（甲51、乙12、36、103、109・26、29頁、392）。

したがって、原告の平成14年分確定申告における給料賃金はさらに少なくとも30万1500円分過大であったことになる。

(エ) 平成11年及び12年分のその余の過大な給与支払額

原告は、平成11年及び12年分所得税確定申告において、上記（イ）の丙への支払分を含めて、次の金額（括弧内の金額はうちに含まれる丙への支払分）を給料賃金として支払ったものとして、これを同年分の事業所得に係る必要経費中、給料賃金の内訳として青色申告決算書（乙21、23）に計上し、確定申告をした。

① 平成11年分 4425万8177円（328万7120円）

② 平成12年分 4477万9986円（373万2550円）

しかし、本件事業所得原始資料及び平成11年分及び平成12年分の年末調整一覧表（乙346、347）によれば、原告が平成11年及び12年に支払った給料賃金は、多くとも次の金額を上回るものではなかった（H11及びH12所H⑧）。

① 平成11年分 3703万7557円

② 平成12年分 3814万2076円

したがって、原告の平成11年及び12年分所得税確定申告における給料賃金は、丙への支給分のほか、更に少なくとも次の金額が過大であったことになる。ただし、上記（ア）～（ウ）の過大額は、本件各賦課処分等の当時、判明していたのに対し、次の過大額は、その当時であってはいまだ判明していなかった（弁論の全趣旨。H11及びH12所A⑧とH⑧の差額。）。

① 平成11年分 393万3500円

② 平成12年分 290万5360円

(補足説明)

原告は、上記過大給与の金額に関する被告の主張を変遷であるとし、信用性がない（別紙第5の2【原告の主張】欄3）と主張するが、上記過大給与に係る被告の主張は、本件各賦課処分等の後、本件事業所得原始資料を更に検討したところ、丙への支払分以外にも過大な給与として申告されていたものが判明したという趣旨の主張であって、その趣旨に照らして信用できない主張とはいえないし、上掲各証拠によれば、実際に上記各金額は過大であったと認められ、他に同認定を覆すに足りる証拠はない。

(オ) 差額の合計額

a 本件各賦課処分等の当時に判明していた架空給与の除外額

原告は、本件各所得税確定申告において、本件各課税年分の事業所得に係る必要経費のうち給料賃金として、次の各申告額欄記載の金額（本件各所得税内訳表中「確定申告」欄の「No.」欄「22」欄記載の金額）を、青色申告決算書（乙21、23、25、27、29、31）に計上し、確定申告をしたが、以上によれば、本件各賦課処分等の当時に判明していた上記（ア）～（ウ）のみでも、そのうち次の過大額欄記載の金額（H11～H16所E④）は過大となっており、各年分の必要経費となる給料賃金は、多くともこれを申告額欄記載の金額から控除した次の最高額欄記載の金額（以下「最高給料賃金額」という。H11～H16所C④）を上回るものではなかった。

- ① 平成11年分
  - 申告額 4425万8177円
  - 過大額 328万7120円
  - 最高額 4097万1057円
- ② 平成12年分
  - 申告額 4477万9986円
  - 過大額 373万2550円
  - 最高額 4104万7436円
- ③ 平成13年分
  - 申告額 4093万2107円
  - 過大額 498万6730円
  - 最高額 3594万5377円
- ④ 平成14年分
  - 申告額 4046万9804円
  - 過大額 669万7780円
  - 最高額 3377万2024円
- ⑤ 平成15年分
  - 申告額 3939万6266円
  - 過大額 641万0780円
  - 最高額 3298万5486円
- ⑥ 平成16年分
  - 申告額 3506万0633円
  - 過大額 166万1100円
  - 最高額 3339万9533円

b 本件各賦課処分等の後に判明した過大な給料賃金

さらに、平成11年及び12年分について、本件各賦課処分等の後に判明した上記(エ)の過大な給与支払額をも考慮すると、上記a①及び②の申告額は、更に少なくとも平成11年分について393万3500円、平成12年分について290万5360円過大であったことになる。

キ 平成11年～16年分の税理士業務等に係る必要経費中外注計算料の支払額

(ア) 当初申告金額(H11～H16所A⑨)

原告は、本件各所得税確定申告において、Eに対する外注計算料として、次の金額(本件各所得税内訳表中「確定申告」欄の「No.」欄「24」欄記載の金額)をそれぞれ支払ったものとして、これらを各年分の事業所得に係る必要経費として青色申告決算書(乙21、23、25、27、29、31)に計上し、確定申告をした。

- ① 平成11年 974万3580円
- ② 平成12年 974万3580円
- ③ 平成13年 932万4000円
- ④ 平成14年 932万4000円
- ⑤ 平成15年 812万4000円

⑥ 平成16年 932万4000円

(イ) 外注の実態 (H11～H16所C⑨)

しかし、本件事業所得原始資料によれば、Eと原告との間に外注の実態は存しておらず、外注計算料が支払われた事実はなかった(乙12～14、33～38、315～317、322、323)。

(補足説明)

- a 原告は、上記各外注計算料について、Eに対して現実に発注した作業の対価として支払ったものである旨主張し(別紙第5の3【原告の主張】欄1)、原告とEとの間の平成13年1月1日付け本件記帳代行契約書(乙3・資料1など)には、原告の顧客のうち6社の記帳業務(伝票精査、総勘定元帳作成)をEが代行し、月額記帳料として1か月当たり合計74万円を支払う旨の記載があり、Eの平成13年～15年事業年度(いずれも1月1日～12月31日)の法人税確定申告書(甲62～64)に添付されたEの各事業年度の損益計算書には、上記各事業年度にそれぞれ932万4000円の電算収入があった旨の記載がある。
- b しかし、本件出納帳(乙33～38)のうち、①平成11年～13年及び平成16年分には、Eへの外注計算料の支払を確認できる記載がなく、②平成14年分にはEなし乙への「外注費」の支払の記載はあるが、その支払金額の合計179万9106円は平成14年分所得税確定申告における外注計算料932万4000円(上記(ア)④)と金額が整合しない上、証拠(乙360)によれば、当該記載はいずれもE及び乙が納付すべき源泉所得税及び市県民税等の支払事実に関するものであると認められる。さらに、③平成15年分には「外注費」として「乙」、「乙 E(株)払」に75万円を支払った旨、Eの源泉所得税、市県民税等を支払った旨の記載があるが、その支払金額の合計871万9505円は、平成15年分所得税確定申告における外注計算料932万4000円(上記(ア)⑤)及び本件記帳代行契約書における記帳料(月額74万円)のいずれとも金額が整合しない上、乙が毎月75万円等Eの役員報酬として原告から受け取っていた旨の供述をしていること(乙13、315)などをも考慮すれば、本件出納帳の上記記載から原告の主張するような外注計算料の支払があったとは認められない。
- c また、原告事務所の従業員であるK及びJは、本件記帳代行契約書記載の顧客のうち、4社をKが、他の2社をJ(平成16年9月にJが辞めた後は原告)が、それぞれ担当していた旨供述し(乙14、316、317、322、323)、Eの代表取締役である乙は、本件記帳代行契約書を見た記憶はなく、その作成に関わったこともない、乙の認識ではEが原告から本件記帳代行契約書にあるような記帳代行業務を請け負っていたということではなく、乙が本件記帳代行契約書に記載されている各会社の記帳代行を行ったこともない旨供述している(乙13、315)。加えて、原告自身も、G検事の取調べにおいて、本件記帳代行契約書は、原告が、Eに対する外注計算料を裏付けるための書面として、平成15年税務調査後に、平成13年1月1日付けで形式的に作成したものであり、これに記載された顧問先6社について、Eに記帳代行業務を委託した事実はなく、Kが4社、Jが2社の書類の作成等を担当していたこと、乙はEの代表取締役であるが、乙に上記各顧問先の記帳代行業務を行わせていたということはないことなど

を供述している（乙3、12）。

d 以上によれば、本件記帳代行契約書の記載及びEの平成13年～15年事業年度の損益計算書の記載は、いずれも虚偽のものと認められるから、原告の上記aの主張は理由がない。

(ウ) 差額（H11～H16所E⑨）

以上によれば、前記（ア）の原告の本件各所得税確定申告における外注計算料の額は、全て過大であったことになり（以下「架空外注計算料」という。）、本件各課税年分の原告の事業所得に係る必要経費中、外注計算料は、いずれも0円であったことになる。なお、これらは全て本件各賦課処分等の当時判明していた。

ク 平成11年～16年分の税理士業務等に係る必要経費中その他の経費額

(ア) 当初申告金額（H11～H16所A⑩）

原告は、本件各所得税確定申告において、本件各課税年分の事業所得に係る必要経費中、給料賃金（上記カ）及び外注計算料（上記キ）を除く必要経費（以下「その他経費」という。）の金額が、それぞれ本件各所得税内訳表中「確定申告」欄の「No.」欄「11」～「21」、「23」及び「25」～「33」欄記載のとおりであるとして、これを事業所得に係る必要経費として、青色申告決算書（乙21、23、25、27、29、31）に計上し、本件各所得税確定申告を行った。上記申告されたその他経費の合計額は、次のとおりである。

- ① 平成11年分 3439万6189円
- ② 平成12年分 2916万1722円
- ③ 平成13年分 2836万2790円
- ④ 平成14年分 2626万3343円
- ⑤ 平成15年分 2435万0263円
- ⑥ 平成16年分 3257万5516円

(イ) 原始資料に基づいて認められるその他経費額

a 平成13年～15年分

しかし、本件事業所得原始資料及びこれらを基に原告の所得税及び消費税等に係る課税標準等を精査した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各報告書（以上の各報告書につき、平成13年～15年所得税内訳表中「課税根拠」欄の「証拠」欄及び「証拠」欄のうち「No.」欄「11」～「21」、「23」、「25」～「33」欄に記載のもの。）によれば、原告の平成13年～15年分の事業所得に係るその他経費は、実際には、多くとも平成13年～15年所得税内訳表中「総額主義に基づく主張」欄「金額」欄の「No.」欄「11」～「21」、「23」、「25」～「33」欄記載の金額を上回るものではなく、その合計金額は、多くとも次の金額を上回るものではなかった（以下、次の金額を「最高その他経費額」という。H13～H15所C⑩、H⑩）。なお、この最高その他経費額には、本件各賦課処分等より後に判明した増減分が含まれており、本件各賦課処分等の当時、処分行政庁が把握していたその他経費の合計額は、次の括弧内記載の金額であった（H13～15所G⑩）。

- ① 平成13年分 2109万0304円  
(2318万1394円)

- ② 平成14年分 1907万5731円  
(2102万5625円)
- ③ 平成15年分 1932万7083円  
(1984万2810円)

b 平成11年、12年及び16年分

さらに、本件事業所得原始資料及びこれらを基に原告の所得税及び消費税等に係る課税標準等を精査した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各報告書（以上の各報告書につき、平成11年、12年及び16年所得税内訳表中「証拠」欄のうち「No.」欄「11」～「21」、「23」、「25」～「33」欄）に記載のもの。）によれば、原告の平成11年、12年及び16年分の事業所得に係るその他経費も、実際には、多くとも次の金額を上回るものではなかった（H11、H12、H16所H⑩。ただし、これらは本件各賦課処分等の当時判明していなかったため、上記各年分については、前記（ア）の当初申告金額〔H11、H12、H16所A⑩〕を「最高その他経費額」という。）。

- ① 平成11年分 1919万1257円
- ② 平成12年分 1929万4424円
- ③ 平成16年分 2244万1781円

(ウ) 差額

a 平成13年～15年分（H13～H15所E⑩）

上記（ア）の当初申告金額と上記（イ）aの最高その他経費額との差額を各年分についてみると、それぞれ次の申告額、最高額欄及び差額欄記載のとおり金額となり、平成13年～15年所得税確定申告における事業所得に係るその他必要の金額は、少なくともその差額に相当する次の差額欄記載の金額分だけ過大であったことになる。なお、この過大額は本件各賦課処分等の当時、判明していた。

- ① 平成13年分
  - 申告額 2836万2790円
  - 最高額 2109万0304円
  - 過大額 727万2486円
- ② 平成14年分
  - 申告額 2626万3343円
  - 最高額 1907万5731円
  - 過大額 718万7612円
- ③ 平成15年分
  - 申告額 2435万0263円
  - 最高額 1932万7083円
  - 過大額 502万3180円

b 平成11年、12年及び16年分

さらに、原告の平成11年、12年及び16年所得税確定申告におけるその他経費の金額も、少なくとも上記（ア）①、②及び⑥の金額から、それぞれ順次上記（イ）b①～③の金額を控除した次の金額分が過大であったことになる。ただし、次の過大額は、

本件各賦課処分等の当時であってはいまだ判明してはいなかった。

① 平成11年分 1520万4932円

② 平成12年分 986万7298円

③ 平成16年分 1013万3735円

ケ 平成11年～16年分の税理士業務等に係る必要経費のまとめ

(ア) 当初申告金額 (H11～H16所A③)

原告は、本件各所得税確定申告において、本件各課税年分の事業所得に係る必要経費の経費項目ごとの金額が、本件各所得税内訳表中「確定申告」欄の「No.」欄「11」～「33」欄記載のとおりであり、その合計額が同「34」欄記載のとおりであるとして、これらを事業所得に係る必要経費として、青色申告決算書(乙21、23、25、27、29、31)に計上し(以下「当初申告必要経費額」という。)、本件各所得税確定申告を行った。

(イ) 原始資料に基づいて認められる必要経費の金額

しかし、本件各課税年分の給料賃金の額を最高給料賃金額とし(上記カ(オ)a)、外注計算料の額を0円とし(上記キ(ウ))、その他経費を最高その他経費額として(上記ク(ウ)a。平成11年、12年及び16年は確定申告どおり。)、算定すれば、原告の本件各課税年分の必要経費は、多くとも次の金額(以下「最高必要経費額」という。H11～H16所C③)を上回るものではなかった(平成13年～15年分の括弧内記載の金額は、本件各賦課処分等の当時、処分行政庁が把握していた金額である。H13～H15所G③)。

① 平成11年分 7536万7246円

② 平成12年分 7020万9158円

③ 平成13年分 5703万5681円

(5912万6771円)

④ 平成14年分 5284万7755円

(5479万7649円)

⑤ 平成15年分 5231万2569円

(5282万8296円)

⑥ 平成16年分 6597万5049円

(ウ) 差額

a 上記(ア)の当初申告必要経費額と上記(イ)の最高必要経費額との差額を各年分についてみると、次のとおり(括弧内は最高必要経費額に対する割合。H11～H16所F③)、本件各所得税確定申告における事業所得に係る必要経費の金額は、少なくともその差額に相当する次の過大額欄記載の金額分(H11～H16所E③)だけ過大であったことになる。

① 平成11年分

当初申告必要経費額 8839万7946円(約117%)

最高必要経費額 7536万7246円

過大額 1303万0700円

② 平成12年分

当初申告必要経費額 8368万5288円(約119%)

最高必要経費額 7020万9158円

過 大 額 1 3 4 7 万 6 1 3 0 円

③ 平成13年分

当初申告必要経費額 7 8 6 1 万 8 8 9 7 円 (約138%)

最高必要経費額 5 7 0 3 万 5 6 8 1 円

過 大 額 2 1 5 8 万 3 2 1 6 円

④ 平成14年分

当初申告必要経費額 7 6 0 5 万 7 1 4 7 円 (約144%)

最高必要経費額 5 2 8 4 万 7 7 5 5 円

過 大 額 2 3 2 0 万 9 3 9 2 円

⑤ 平成15年分

当初申告必要経費額 7 1 8 7 万 0 5 2 9 円 (約137%)

最高必要経費額 5 2 3 1 万 2 5 6 9 円

過 大 額 1 9 5 5 万 7 9 6 0 円

⑥ 平成16年分

当初申告必要経費額 7 6 9 6 万 0 1 4 9 円 (約117%)

最高必要経費額 6 5 9 7 万 5 0 4 9 円

過 大 額 1 0 9 8 万 5 1 0 0 円

b さらに、本件各賦課処分等の後に判明した原告の平成11年及び12年分の過大な給料賃金(上記カ(エ))並びに同各年及び平成16年分のその他経費の過大額(上記ク(ウ)b)をも考慮すると、原告の平成11年、12年及び16年分所得税確定申告における必要経費は、上記a①、②及び⑥の各差額欄に記載の各金額より、更に少なくとも次の金額(H11、H12及びH16所G③とH③の差額)が過大であったことになる(括弧内は過大額の合計額。H11、H12及びH16所A③とH③の差額)。

① 平成11年分 1 9 1 3 万 8 4 3 2 円 (3 2 1 6 万 9 1 3 2 円)

② 平成12年分 1 2 7 7 万 2 6 5 8 円 (2 6 2 4 万 8 7 8 8 円)

③ 平成16年分 1 0 1 3 万 3 7 3 5 円 (2 1 1 1 万 8 8 3 5 円)

コ 事業所得の金額

(ア) 当初申告金額(H11~H16所A⑬)

原告は、本件各所得税確定申告において、本件各課税年分の事業所得が本件各所得税内訳表中「確定申告」欄の「No.」欄「37」欄記載のとおりであるとして、これを青色申告決算書(乙21、23、25、27、29、31)に計上し、本件各所得税確定申告を行った(ただし、平成15年分の申告額は、青色申告決算書記載の事業所得の金額より60円高い事業所得の金額が申告されている[乙19、29]。以下「当初申告事業所得額」という)。

(イ) 原始資料に基づいて認められる事業所得

しかし、原告の本件各課税年分の事業所得に係る最低収入金額(上記オ。H11~H16所C①)から最高必要経費額(上記ケ。H11~H16所C③)を控除すると、次の控除後額欄記載の金額(H11~H16所C⑩)となるから、本件各所得税確定申告において原告が申告すべきであった本件各課税年分の事業所得の金額は、少なくとも同金額から本件各確定申告において申告した次の専従者給与額欄記載の専従者給与の金額(所得税法

57条1項。H11～H16所A<sup>⑫</sup>を控除した次の最低事業所得額欄記載の金額（以下、これを「最低事業所得額」という。H11～H16所C<sup>⑬</sup>）を下回るものではなかった。なお、原告は、後に本件青色申告承認取消処分を受けており（前記前提事実（4））、これにより上記専従者給与のうち50万円を上回る金額は必要経費に算入できなくなるため（所得税法57条3項1号ロ）、本件青色申告承認取消処分に申告すべきことになる事業所得の金額は、少なくとも次の控除後額欄記載の金額から50万円を控除した次の最低事業所得額（青取後）欄記載の金額（以下、これを「最低事業所得額（青取後）」という。H11～H16所C<sup>⑭</sup>）を下回るものではなかった。

① 平成11年分

最低収入金額	1億6433万0254円
最高必要経費額	7536万7246円
控除後額	8896万3008円
専従者給与額	567万9370円
最低事業所得額	8328万3638円
最低事業所得額（青取後）	8846万3008円

② 平成12年分

最低収入金額	1億6465万0971円
最高必要経費額	7020万9158円
控除後額	9444万1813円
専従者給与額	619万5200円
最低事業所得額	8824万6613円
最低事業所得額（青取後）	9394万1813円

③ 平成13年分

最低収入金額	1億5034万6683円
最高必要経費額	5703万5681円
控除後額	9331万1002円
専従者給与額	637万3780円
最低事業所得額	8693万7222円
最低事業所得額（青取後）	9281万1002円

④ 平成14年分

最低収入金額	1億3895万5134円
最高必要経費額	5284万7755円
控除後額	8610万7379円
専従者給与額	613万8780円
最低事業所得額	7996万8599円
最低事業所得額（青取後）	8560万7379円

⑤ 平成15年分

最低収入金額	1億2420万0801円
最高必要経費額	5231万2569円
控除後額	7188万8232円

専従者給与額	606万8780円
最低事業所得額	6581万9452円
最低事業所得額（青取後）	7138万8232円

⑥ 平成16年分

最低収入金額	1億1919万6564円
最高必要経費額	6597万5049円
控除後額	5322万1515円
専従者給与額	625万5780円
最低事業所得額	4696万5735円
最低事業所得額（青取後）	5272万1515円

(ウ) 差額

上記（ア）の当初申告事業所得額と上記（イ）の最低事業所得額との差額を各年分についてみると、次の過少欄記載の金額（H11～H16所E⑬）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（括弧内は最低事業所得額に対する割合。当初事業所得額に関しH11～H16所F⑬。）。

① 平成11年分

最低事業所得額	8328万3638円
当初申告事業所得額	2867万7109円（約34%）
過少額	5460万6529円（約66%）

② 平成12年分

最低事業所得額	8824万6613円
当初申告事業所得額	2754万7943円（約31%）
過少額	6069万8670円（約69%）

③ 平成13年分

最低事業所得額	8693万7222円
当初申告事業所得額	2190万3718円（約25%）
過少額	6503万3504円（約75%）

④ 平成14年分

最低事業所得額	7996万8599円
当初申告事業所得額	1715万4789円（約21%）
過少額	6281万3810円（約79%）

⑤ 平成15年分

最低事業所得額	6581万9452円
当初申告事業所得額	1582万1544円（約24%）
過少額	4999万7908円（約76%）

⑥ 平成16年分

最低事業所得額	4696万5735円
当初申告事業所得額	3647万2342円（約78%）
過少額	1049万3393円（約22%）

(2) 不動産所得について（乙13、330）

## ア 収入の内容と管理状況等

原告は、原告事務所における税理士業務等に係る収入以外に、原告の所有するDビルの賃貸に係る収入及び駐車場の使用料金に係る収入を有していた。原告は、これら所有不動産からの収入のうち、Dビルの賃貸に係る収入については本件各原告口座中E名義のR銀行口座（乙110）に、駐車場の使用料金についてはVに開設した口座において、それぞれ入出金の管理をしていた。また、原告は、Dビル及び原告の所有する土地の賃貸をEに管理させ、賃貸料等の集金を行わせていた。しかし、これら不動産所得に係る入出金は、本件出納帳には記載されておらず、帳簿等が作成されていなかった。

## イ 原告の本件各課税年分の不動産所得に係る申告金額及び原始資料に基づいて認められる金額

### (ア) 当初申告金額

原告は、本件各課税年分の所得税について、本件各課税年分の不動産所得に係る収入金額及び必要経費の金額を、それぞれ本件各所得税内訳表中「確定申告」欄の「No.」欄「39」、「40」欄及び同「43」～「46」欄記載のとおりであるとして、青色申告決算書（乙22、24、26、28、30、32）に計上し、これから同「49」欄記載の青色申告控除をし、不動産所得の金額は、同「50」欄記載のとおりであるとして（以下「当初申告不動産所得額」という。H11～H16所A<sup>⑱</sup>）、本件各所得税確定申告を行った。

### (イ) 原始資料に基づいて認められる金額

しかし、証拠（乙35、36、110、112、167、168、350）及び弁論の全趣旨によれば、当初申告不動産所得額には、次の誤りがあった。ただし、次のb～dの誤りは本件各賦課処分等の当時までに判明していたが、次のaの平成12年分の誤りはその当時までには判明していなかった。

#### a 平成12年分

原告は、上記Dビルの賃料のうち、平成12年中に支払期が到来していたが同年中は未払となっていたWの平成12年7月分～12月分賃料合計85万4280円を申告していなかった（以下「平成12年分未申告賃料」という。）。

#### b 平成13年分

原告は、Dビルの賃料のうち、平成13年中に支払期が到来していたWの平成13年2月分～11月分賃料合計141万3300円（以下「平成13年分未申告賃料」という。）及び駐車場の賃料のうち4万5500円を申告せず、必要経費として租税公課（固定資産税及び都市計画税）を28万9037円分過大に申告していた。ただし、原告は、不動産所得に係る必要経費として認められる借入金利子5万1005円を申告していなかった。

#### c 平成14年分

原告は、駐車場の賃料のうち2万4250円を申告せず、必要経費として租税公課（固定資産税及び都市計画税）を15万1137円分過大分に申告していた。

#### d 平成15年分

原告は、駐車場の賃料のうち15万4750円を申告せず、必要経費として租税公課（固定資産税及び都市計画税）を5万5398円分過大に申告していた。ただし、原告は、Dビルの賃料を13万4152円分過大に申告しており、また、必要経費として認

められる貸倒金6万2300円を申告していなかった。

(ウ) 差額

本件各賦課処分等の当時判明していた平成13年～15年分について、上記(イ) b～dの誤りを申告金額に増減し、その余は平成13年～15年所得税確定申告の金額により計算すると、原告の平成13年～15年分の不動産所得に係る収入金額は、少なくとも次の最低不動産収入金額欄記載の金額を下回るものではなく(以下、この金額を「最低不動産収入金額」という。H13～H15所C⑮)、必要経費は、多くとも次の最高不動産経費額記載の金額を上回るものではなかった(以下、この金額を「最高不動産経費額」という。H13～H15所C⑯)。したがって、原告が上記各年分所得税確定申告において申告すべきであった不動産所得の金額は、少なくとも最低不動産収入金額から最高不動産経費額を控除した次の控除後額欄記載の金額から、平成13年～15年分所得税確定申告における青色申告控除額55万円(平成13年～15年所得税内訳表中「確定申告」欄の「No.」欄の「49」欄記載の金額。)を控除した次の最低不動産所得額欄記載の金額(以下、この金額を「最低不動産所得額」という。H13～H15所C⑰)を下回ることではなく、当初申告不動産所得額との差額に相当する次の差額欄記載の金額分は、過少に申告されていたこととなる。なお、原告は、後に本件青色申告承認取消処分を受けており(前記前提事実(4))、これにより上記青色申告控除額は控除できなくなるため(平成16年法律第14号による改正前の租税特別措置法25条の2第3項1号)、本件青色申告承認取消処分後に申告すべきことになる不動産所得の金額は、少なくとも次の控除後額欄記載の金額(以下、これを「最低不動産所得額(青取後)」という。H13～H15所C⑱、㉔)となる。

① 平成13年分

最低不動産収入金額	1240万3658円
最高不動産経費額	825万1187円
控除後額	415万2471円
(最低不動産所得額〔青取後〕)	
青色申告控除額	55万0000円
最低不動産所得額	360万2471円
当初申告不動産所得額	190万5639円
差額	169万6832円

② 平成14年分

最低不動産収入金額	1034万4308円
最高不動産経費額	772万4181円
控除後額	262万0127円
(最低不動産所得額〔青取後〕)	
青色申告控除額	55万0000円
最低不動産所得額	207万0127円
当初申告不動産所得額	189万4740円
差額	17万5387円

③ 平成15年分

最低不動産収入金額	991万5226円
最高不動産経費額	770万4925円
控除後額	221万0301円
(最低不動産所得額〔青取後〕)	
青色申告控除額	55万0000円
最低不動産所得額	166万0301円
当初申告不動産所得額	164万6605円
差額	1万3696円

さらに、本件各賦課処分等の後に判明したところによれば、平成12年分についても、不動産所得の金額は、少なくとも85万4280円過少に申告されていたこととなる(上記(イ) a。H12所H⑮、⑰参照)。

(3) その余の所得(甲52、81、乙16、17、19、35~37、110、367、393)

ア 当初申告金額(H11~H16所A⑳~㉔)

原告は、事業所得及び不動産所得以外の所得(以下「その余の所得」という。)について、本件各所得税確定申告において、本件各課税年分にX株式会社の役員として受け取っていた役員報酬に係る給与所得について、本件各所得税内訳表中「確定申告」欄の「No.」欄「53」欄記載のとおり、平成13年及び15年所得税確定申告において、平成13年中にY株式会社(以下「Y」という。)から支払を受けた配当及び平成15年中にZ株式会社(以下「Z」という。)及びa株式会社(以下「a」という。)から支払を受けた配当に係る配当所得につき、平成13年及び15年所得税内訳表中「確定申告」欄の「No.」欄「52」欄記載のとおり、それぞれ確定申告をした。本件各課税年分において申告されたその余の所得の合計額は、次のとおりである(以下、この金額を「当初申告その余の所得額」という。H11~H16所A㉔)。

- ① 平成11年分 528万0000円
- ② 平成12年分 511万8000円
- ③ 平成13年分 525万6000円
- ④ 平成14年分 478万0500円
- ⑤ 平成15年分 650万6250円
- ⑥ 平成16年分 970万0000円

イ 申告誤り

しかし、後掲各証拠によれば、原告のその余の所得に関する申告には、次の誤りがあった。なお、これらの誤りは、本件各賦課処分等の当時までに全て判明していた。

(ア) 平成12年及び15年分の配当所得(H12及びH15所C㉑)

Yからの配当は、平成12年にも30万円あったが、その申告はされていなかった。平成15年のZ及びaからの配当は、合計55万円であったが、平成15年分所得税確定申告時には61万8750円と過大に申告されていた。(乙19、29、110、367、393、弁論の全趣旨)

(イ) 平成13年~15年の雑所得(H13~H15C㉒)

原告は、平成12年~14年分所得税確定申告において、それぞれ同年所得税内訳表中「確定申告」欄の「No.」欄「64」欄の記載のとおり、還付申告をしたことにより、所

得税に係る還付金及び還付加算金として、平成13年5月2日に平成12年分48万4215円、平成14年4月19日に平成13年分133万0962円、平成15年4月9日に平成14年分264万1362円の支払を受けたが（乙35・21枚目、36・15枚目、37・14枚目、113）、平成13年～15年分所得税確定申告において、同年所得税内訳表中「確定申告」欄の「No.」欄「54」欄記載のとおり、上記各還付加算金を雑所得として申告せず、これが申告されたのは、最終修正申告〔平成13年～15年分〕においてであった。

ウ その余の所得の額及び差額

上記イの誤りを申告金額に増減して計算すると、原告の平成12年～15年分のその他所得は、少なくとも次の金額を下回らないことになる（以下「最低その余の所得額」という。H12～H15所C②）。括弧内は当初申告その余の所得額との差額〔H12～H15所E②〕。）。

- ① 平成12年分 541万8000円（30万円）
- ② 平成13年分 525万8400円（2400円）
- ③ 平成14年分 478万5200円（4700円）
- ④ 平成15年分 644万3700円（-6万2550円）

(4) 総所得金額

ア 当初申告金額（H11～H16所A⑤）

原告は、本件各所得税確定申告において、本件各課税年分の総所得金額が本件各所得税内訳表中「確定申告」欄の「No.」欄「55」欄記載のとおりであるとして（以下、この金額を「当初申告総所得金額」という。）、本件各所得税確定申告を行った。

イ 原始資料に基づいて認められる総所得金額

しかし、本件各課税年分の事業所得の金額を最低事業所得額とし（上記（1）コ（ウ））、平成13年～15年の不動産所得の金額を最低不動産所得額とし（上記（2）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）算定すれば、原告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、本件各賦課処分等の当時までに誤った申告が判明していなかった平成11年、12年及び16年の不動産所得並びに平成11年及び16年のその余の所得について確定申告の金額を採用しても、少なくとも次の最低総所得額欄記載の金額（以下「最低総所得金額」という。H11～H16所C⑤）を下回るものではなかった。

① 平成11年分

最低事業所得額	8328万3638円
当初申告不動産所得額	367万9326円
当初申告その余の所得額	528万0000円
最低総所得金額	9224万2964円

② 平成12年分

最低事業所得額	8824万6613円
当初申告不動産所得額	321万5702円
最低その余の所得額	541万8000円
最低総所得金額	9688万0315円

③ 平成13年分

最低事業所得額	8693万7222円
最低不動産所得額	360万2471円
最低その余の所得額	525万8400円
最低総所得金額	9579万8093円

④ 平成14年分

最低事業所得額	7996万8599円
最低不動産所得額	207万0127円
最低その余の所得額	478万5200円
最低総所得金額	8682万3926円

⑤ 平成15年分

最低事業所得額	6581万9452円
最低不動産所得額	166万0301円
最低その余の所得額	644万3700円
最低総所得金額	7392万3453円

⑥ 平成16年分

最低事業所得額	4696万5735円
当初申告不動産所得額	470万1879円
当初申告その余所得額	970万0000円
最低総所得金額	6136万7614円

ウ 差額

上記アの当初申告総所得金額と上記イの最低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とりの金額（H11～H16所E④）となり、本件各所得税確定申告において原告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（括弧内は最低総所得額に対する割合。当初総所得金額に関しH11～H16所F④。）。

① 平成11年分

最低総所得金額	9224万2964円
当初申告総所得金額	3763万6435円（約41%）
過少額	5460万6529円（約59%）

② 平成12年分

最低総所得金額	9688万0315円
当初申告総所得金額	3588万1645円（約37%）
過少額	6099万8670円（約63%）

③ 平成13年分

最低総所得金額	9579万8093円
当初申告総所得金額	2906万5357円（約30%）
過少額	6673万2736円（約70%）

④ 平成14年分

最低総所得金額	8682万3926円
当初申告総所得金額	2383万0029円（約27%）

過 少 額 6299万3897円 (約73%)

⑤ 平成15年分

最低総所得金額 7392万3453円

当初申告総所得金額 2397万4399円 (約32%)

過 少 額 4994万9054円 (約68%)

⑥ 平成16年分

最低総所得金額 6136万7614円

当初申告総所得金額 5087万4221円 (約83%)

過 少 額 1049万3393円 (約17%)

エ 本件青色申告承認取消処分後の総所得金額

また、本件各課税年分の事業所得の金額を最低事業所得額（青取後）とし（上記（1）コ（ウ）。H11～H16所C⑭）、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（上記（2）イ（ウ）。H13～H15所C⑯）、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。H12～H15所C⑰）算定すれば、原告が本件青色申告承認取消処分後に申告すべき本件各課税年分の総所得金額は、本件各賦課処分等の当時までに誤った申告が判明していなかった平成11年、12年及び16年の不動産所得並びに平成11年及び16年のその余の所得について確定申告の金額（ただし、不動産所得については、青色申告控除額を加算した金額〔H11、H12及びH16所C⑰〕。以下「申告不動産所得額（青取後）」という。その余の所得につきH11及びH16所C⑰）を採用しても、少なくとも次の最低総所得額（青取後）欄記載の金額（以下、この金額を「最低総所得金額（青取後）」という。H11～H16所C⑱）を下回るものではなかった。

① 平成11年分

最低事業所得額（青取後） 8846万3008円

申告不動産所得額（青取後） 377万9326円

当初申告その余所得額 528万0000円

最低総所得金額（青取後） 9752万2334円

② 平成12年分

最低事業所得額（青取後） 9394万1813円

申告不動産所得額（青取後） 376万5702円

最低その余の所得額 541万8000円

最低総所得金額（青取後） 1億0312万5515円

③ 平成13年分

最低事業所得額（青取後） 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

最低総所得金額（青取後） 1億0222万1873円

④ 平成14年分

最低事業所得額（青取後） 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  
最低総所得金額（青取後） 9301万2706円

⑤ 平成15年分

最低事業所得額（青取後） 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  
最低総所得金額（青取後） 8004万2233円

⑥ 平成16年分

最低事業所得額（青取後） 5272万1515円  
申告不動産所得額（青取後） 525万1879円  
当初申告その余所得額 970万0000円  
最低総所得金額（青取後） 6767万3394円

(5) 本件各所得税修正申告及び本件各所得税賦課処分等（別紙第2の1参照）

ア 平成13年4月2日付け修正申告（乙367）

(ア) 修正申告

原告は、平成12年分所得税につき、同日付けで修正申告を行った。しかし、同申告は、前記(3)イ(ア)のYからの配当所得30万円を追加しただけの申告であり（平成12年所得税内訳表中上記修正申告欄の「No.」欄「52」欄）、その余の点は全く是正されていなかった。

(イ) 加算税賦課処分

同申告により、原告の還付金の額に相当する税額が3万6000円減少したが（国税通則法19条4項3号ロ）、同申告は、平成15年税務調査より前に行われており（前記第3の1(1)）、加算税は賦課されなかった（弁論の全趣旨）。

イ 平成15年12月4日付け修正申告（甲65、乙151、158、159）

(ア) 修正申告

原告は、平成12年～14年分所得税につき、同日付けで修正申告を行った。同申告は、平成15年税務調査を踏まえた兵庫税務署職員の恣意を受けて行われたものであったが、前記(1)オ、ク及びコの点を次の限度で是正するとどまり、他の点は是正されなかった。

a 事業所得に係る収入金額の増額（前記(1)オ。平成12年～14年所得税内訳表中上記修正申告欄の「No.」欄「9」欄。括弧内の金額は、上記(1)オ(ウ)の収入金額の過少額の残存額であり、割合は、その残存額の上記過少額に対する割合である。以下、事業所得に係る収入金額の記載につき同じ。）

① 平成12年分 顧問収入42万円を増額  
（なお4680万2540円〔約99%〕が過少。H12所N～P①）

② 平成13年分 顧問収入42万円を増額  
（なお4303万0288円〔約99%〕が過少。H13所J～L①）

③ 平成14年分 顧問収入321万6545円を増額  
（なお3638万7873円〔約92%〕が過少。H14所J～L①）

b 事業所得に係るその他経費の減額（前記(1)ク。なお、括弧内の金額は、上記(1)

ク（ウ） a のその他経費額の過大額の残存額であり、割合は、その残存額の上記過大額に対する割合である。以下、事業所得に係る必要経費の記載につき同じ。）

① 平成13年分 旅費交通費112万9940円を減額  
（なお614万2546円〔約84%〕が過大。H13所J～L⑩）

② 平成14年分 接待交際費46万円を減額  
（なお672万7612円〔約94%〕が過大。H13所J～L⑩）

c 事業所得金額の増額（前記（1）コ。平成12年～14年所得税内訳表中上記修正申告欄の「No.」欄「37」欄。なお、括弧内の金額は、上記（1）コ（ウ）の事業所得額の過少額の残存額であり、割合は、その残存額の上記過少額に対する割合である。以下、事業所得額の記載につき同じ。）

① 平成12年分 42万円増額  
（なお602万78670円〔約99%〕が過少。H12所N～P⑬）

② 平成13年分 154万9940円増額  
（なお634万83564円〔約98%〕が過少。H13所J～L⑬）

④ 平成14年分 367万6545円増額  
（なお591万37265円〔約94%〕が過少。H14所J～L⑬）

#### （イ）加算税賦課処分

同申告により、原告の還付金の額に相当する税額（国税通則法19条4項3号ロ。以下同じ。）が、平成12年～14年所得税内訳表中上記申告欄の「No.」欄「65」欄記載の金額減少し、処分行政庁は、同申告当時、同欄「77」欄記載の金額を課税標準として、過少申告加算税を賦課していたが、本件各所得税最終修正申告後、本件賦課処分等④〔平成12年分所得税〕、同⑧〔平成13年分所得税〕及び⑬〔平成14年分所得税〕により、によって、これを同じ課税標準に対する重加算税に変更した。

#### ウ 平成16年11月22日付け修正申告（乙148、154、161）

##### （ア）修正申告

原告は、平成13年～15年分所得税につき、同日付けで修正申告を行った。しかし、同申告は、平成13年～15年分の所得計算につき、前記（1）オ、ク及びケの点を次のa及びbの限度で、平成13年分の税額計算につき次のcの点を、それぞれ是正することとなり、他の点は是正されなかった。

a 事業所得に係る収入金額の増額（前記（1）オ。平成13年～15年所得税内訳表中上記修正申告欄の「No.」欄「9」欄）

① 平成13年分 383万48882円の増額  
（なお468万1406円〔約11%〕が過少。H13所N～P①）

② 平成14年分 280万90059円の増額  
（なお829万7814円〔約21%〕が過少。H14所N～P①）

③ 平成15年分 285万35758円の増額  
（なお190万4250円〔約6%〕が過少。H15所J～L①）

b 事業所得金額の増額（前記（1）ケ。平成13年～15年所得税内訳表中上記修正申告欄の「No.」欄「37」欄）

① 平成13年分 412万25092円の増額

(なお2225万8472円〔約34%〕が過少。H13所N～P<sup>⑬</sup>)

② 平成14年分 3019万6864円の増額

(なお2894万0401円〔約46%〕が過少。H14所N～P<sup>⑬</sup>)

③ 平成15年分 3567万6033円の増額

(なお1432万1875円〔約28%〕が過少。H15所J～L<sup>⑬</sup>)

c 税額計算の修正(平成13年源泉転記ミス分)

平成13年分については、それまで(同年分所得税確定申告及び平成15年12月4日付け修正申告〔平成13年分所得税〕)、申告控除源泉徴収税額887万7982円が税額計算において控除されていたところ、同申告では、これより50万2762円低い837万5220円を控除して、納付すべき税額が申告された(平成13年所得税内訳表中「No.」欄「63」欄参照)。

(イ) 加算税賦課処分

同申告により、原告の還付金の額に相当する税額の減少額と新たに納付すべき税額(国税通則法35条2項1号括弧書き〔二つ目〕。以下同じ。)の合計額が、平成13年～15年所得税内訳表中上記申告欄の「No.」欄「65」欄記載の金額発生し、処分行政庁は、本件各所得税最終修正申告後、本件判決による変更前の本件賦課処分等<sup>⑨</sup>〔平成13年分所得税〕、同<sup>⑬</sup>〔平成14年分所得税〕及び同<sup>⑭</sup>〔平成15年分所得税〕によって、同欄「77」欄記載の金額を課税標準として重加算税を賦課した。本件判決において、上記(ア)cの平成13年分の税額計算の修正で生じた50万2762円の増加税額は、申告控除源泉徴収税額887万7982円のうち50万2762円が誤った転記により過大であったことによるものであり(平成13年転記ミス分)、明らかに仮装・隠ぺいに当たらない事実に基づくとして、本件賦課処分等<sup>⑨</sup>〔平成13年分所得税〕を、平成13年転記ミス分に対応する平成13年所得税内訳表中、同申告欄「80」欄記載の金額を課税標準として過少申告加算税を、その余の同欄「77」欄記載の金額を課税標準として重加算税を、それぞれ課すものに変更された(前記前提事実(6))。

エ 平成16年12月8日付け修正申告(乙374)

(ア) 修正申告

原告は、平成12年分所得税につき、同日付けで修正申告を行った。しかし、同申告は、前記(1)オ及びケの点を次の限度で是正することとどまり、他の点は是正されなかった。

a 事業所得に係る収入金額の増額(前記(1)オ。平成12年所得税内訳表中上記修正申告欄の「No.」欄「9」欄)

平成12年分 3519万9550円の増額

(なお1160万2990円〔約25%〕が過少。H12所R～T<sup>①</sup>)

b 事業所得金額の増額(前記(1)ケ。平成12年所得税内訳表中上記修正申告欄の「No.」欄「37」欄)

平成12年分 3519万9550円の増額

(なお2507万9120円〔約41%〕が過少。H12所R～T<sup>⑬</sup>)

(イ) 加算税賦課処分

同申告により、原告の還付金の額に相当する税額の減少額と新たに納付すべき税額の合計額が平成13年所得税内訳表中上記申告欄の「No.」欄「65」欄記載の金額発生し、

処分行政庁は、本件各所得税最終修正申告後、本件賦課処分等⑤〔平成12年分所得税〕により、同「77」欄記載の金額を課税標準として重加算税を賦課した。

オ 平成16年12月15日付け修正申告（乙373）

（ア）修正申告

原告は、平成11年分所得税につき、同日付けで修正申告を行った。しかし、同申告は、前記（1）オ及びケの点を次の限度で是正するとどまり、他の点は是正されなかった。

a 事業所得に係る収入金額の増額（前記（1）オ。平成12年所得税内訳表中上記修正申告欄の「No.」欄「9」欄）

平成11年分 3114万2562円の増額

（なお1043万3267円〔約25%〕が過少。H11所J～L①）

b 事業所得金額の増額（前記（1）ケ。平成12年所得税内訳表中上記修正申告欄の「No.」欄「37」欄）

平成11年分 3114万2562円の増額

（なお2346万3967円〔約43%〕が過少。H11所J～L⑬）

（イ）加算税賦課処分

同申告により、原告の納付すべき税額（国税通則法19条4項3号イ。以下同じ。）が平成11年所得税内訳表中上記申告欄の「No.」欄「65」欄記載の金額分増加し、処分行政庁は、本件各所得税最終修正申告後、本件賦課処分等①〔平成11年分所得税〕により、同「77」欄記載の金額を課税標準として重加算税を賦課した。

カ 平成17年1月14日付け修正申告（乙146、147、149、152、155、弁論の全趣旨）

（ア）修正申告（平成11年～15年所得税認定表中の上記各修正申告欄）

原告は、平成11年～15年分所得税につき、同日付けで修正申告を行った。しかし、同申告は、総所得金額を直前の修正申告から1000万円（平成15年分は500万円）、それぞれ増額させたものであり（平成11年～15年所得税内訳表中上記修正申告欄の「No.」欄「55」欄）、前記（1）オ～ケ、同（2）イ及び同（3）のうち、何を是正したかは不明である。

（イ）加算税賦課処分

同申告により、原告の納付すべき税額が平成11年～15年所得税内訳表中上記申告欄の「No.」欄「65」欄記載の金額分増加し、処分行政庁は、本件各所得税最終修正申告後、本件賦課処分等②〔平成11年分所得税〕、同⑥〔平成12年分所得税〕、同⑩〔平成13年分所得税〕、同⑮〔平成14年分所得税〕及び同⑲〔平成15年分所得税〕により、同「77」欄記載の金額を課税標準として重加算税を賦課した。

キ 平成17年7月20日付け修正申告（乙150、153、156、弁論の全趣旨）

（ア）修正申告（平成13年～15年所得税認定表中の上記各修正申告欄）

原告は、平成13年～15年分所得税につき、同日付けで修正申告を行った。しかし、同申告は、総所得金額を上記カの修正申告から、平成13年分及び平成15年分は1000万円、平成14年分は999万9999円、それぞれ増額させたものであり（平成13年～15年所得税内訳表中上記修正申告欄の「No.」欄「55」欄）、前記（1）オ～ケ、同（2）イ及び同（3）のうち、何を是正したかは不明である。

(イ) 加算税賦課処分

同申告により、原告の納付すべき税額が平成13年～15年所得税内訳表中上記申告欄の「No.」欄「65」欄記載の金額分増加し、処分行政庁は、本件各所得税最終修正申告後、平成13年及び14年分については、本件賦課処分等⑩〔平成13年分所得税〕及び同⑪〔平成14年分所得税〕、により、平成13年及び14年所得税内訳表中上記申告欄の「No.」欄「77」欄記載の金額を課税標準として重加算税を賦課した。なお、平成15年分については、本件各所得税最終修正申告後、本件賦課処分等⑫〔平成15年所得税〕により、平成15年所得税内訳表中上記申告欄の「No.」欄「80」欄記載の金額を課税標準として過少申告加算税を、その余の同欄「77」欄記載の金額を課税標準として重加算税を、それぞれ賦課したが、それは後記ケ(イ) bのとおり、本件各課税年分青取分のうち平成15年分に関するものであった(弁論の全趣旨)。

ク 平成17年8月10日付け修正申告(乙133、339、375)

(ア) 修正申告(平成16年所得税認定表中の上記各修正申告欄)

原告は、平成16年分所得税につき、同日付けで修正申告を行った。平成16年分所得税については、同年分所得税確定申告で申告控除源泉徴収税額1050万0105円が税額計算において控除されていたところ、同申告では、これより40万6600円低い1009万3503円(以下、平成16年分については、これを「申告控除源泉徴収税額」という。)を控除して、納付すべき税額が申告された(平成16年所得税内訳表中上記修正申告欄の「No.」欄「63」欄。平成16年源泉二重分)だけであり、その余の点は全く是正されなかった。

(イ) 加算税賦課処分

同申告により、原告の納付すべき税額が平成16年所得税内訳表中、同申告欄の「No.」欄「65」欄記載の金額分増加し、本件各所得税最終修正申告後、処分行政庁は、上記申告控除源泉徴収税額が転記ミスのために40万6600円だけ過大となっており、これが明らかに仮装・隠ぺいに当たらない事実と当たるとして(平成16年源泉二重分)、上記増加税額の全額に当たる同「80」欄記載の金額を課税標準として過少申告加算税を賦課した。

ケ 本件各所得税最終修正申告

(ア) 修正申告

a 原告は、本件各課税年分の所得税につき、平成17年11月28日付けで本件各所得税最終修正申告を行った。同申告の内訳は、本件各所得税内訳表中「最終修正申告」欄「金額」欄に記載のとおり、事業所得に係る収入金額及び事業所得金額、不動産所得に係る収入金額及び不動産所得金額、その余の所得の各金額を、それぞれ次のとおりとし、これらを合計した次の総所得額欄記載の金額を総所得金額とするものである。

これらと、これまで認定した最低収入金額、最低事業所得金額(青取後)、最低不動産収入金額(平成11年、12年及び16年分については申告金額。以下「申告不動産収入金額」という。H11、H12及びH16所C⑮)、最低不動産所得金額(青取後)(平成11年、12年及び16年分については申告不動産所得額(青取後)。H11、H12及びH16所C⑯)、最低その余の所得額及び最低総所得金額(青取後)とを順次比較すると、それぞれ次のとおり、平成12年及び16年分所得税については、初め

て最低収入金額、最低事業所得金額及び最低総所得金額に満つる事業所得金額及び総所得金額が申告され、事業所得に係る必要経費の金額（事業所得に係る収入金額から事業所得金額を控除した金額）も最高必要経費額を上回っていないことが分かるが、その余の平成11年及び13年～15年分所得税については、申告された事業所得に係る収入金額、事業所得の金額及び総所得金額がなお最低収入金額、最低事業所得金額、最低総所得金額より過少となっていることが分かる。

① 平成11年分

事業所得に係る収入金額	1億6212万5797円
最低収入金額	1億6433万0254円
事業所得金額	8625万8551円
最低事業所得額（青取後）	8846万3008円
不動産所得に係る収入金額	1373万3052円
申告不動産収入金額	1373万3052円
不動産所得金額	377万9326円
申告不動産所得額（青取後）	377万9326円
その余の所得の合計額	528万0000円
当初申告その余の所得額	528万0000円
総所得金額	9531万7877円
最低総所得金額（青取後）	9752万2334円

② 平成12年分

事業所得に係る収入金額	1億6583万7783円
最低収入金額	1億6465万0971円
事業所得金額	9512万8625円
最低事業所得額（青取後）	9394万1813円
不動産所得に係る収入金額	1271万9338円
申告不動産収入金額	1271万9338円
不動産所得金額	376万5702円
申告不動産所得額（青取後）	376万5702円
その余の所得の合計額	541万8000円
最低その余の所得額	541万8000円
総所得金額	1億0431万2327円
最低総所得金額（青取後）	1億0312万5515円

③ 平成13年分

事業所得に係る収入金額	1億4937万7169円
最低収入金額	1億5034万6683円
事業所得金額	8975万0398円
最低事業所得額（青取後）	8693万7222円
不動産所得に係る収入金額	1240万3658円
最低不動産収入金額	1240万3658円
不動産所得金額	415万2471円

最低不動産所得額（青取後）	4 1 5 万 2 4 7 1 円
その余の所得の合計額	5 2 5 万 8 4 0 0 円
最低その余の所得額	5 2 5 万 8 4 0 0 円
総所得金額	9 9 1 6 万 1 2 6 9 円
最低総所得金額（青取後）	1 億 0 2 2 2 万 1 8 7 3 円
④ 平成14年分	
事業所得に係る収入金額	1 億 3 5 3 0 万 4 0 5 6 円
最低収入金額	1 億 3 8 9 5 万 5 1 3 4 円
事業所得金額	8 0 0 0 万 6 4 0 7 円
最低事業所得額（青取後）	8 5 6 0 万 7 3 7 9 円
不動産所得に係る収入金額	1 0 3 4 万 4 3 0 8 円
最低不動産収入金額	1 0 3 4 万 4 3 0 8 円
不動産所得金額	2 6 2 万 0 1 2 7 円
最低不動産所得額（青取後）	2 6 2 万 0 1 2 7 円
その余の所得の合計額	4 7 8 万 5 2 0 0 円
最低その余の所得額	4 7 8 万 5 2 0 0 円
総所得金額	8 7 4 1 万 1 7 3 4 円
最低総所得金額（青取後）	9 3 0 1 万 2 7 0 6 円
⑤ 平成15年分	
事業所得に係る収入金額	1 億 2 2 8 0 万 8 3 8 5 円
最低収入金額	1 億 2 4 2 0 万 0 8 0 1 円
事業所得金額	6 9 4 8 万 0 1 4 9 円
最低事業所得額（青取後）	7 1 3 8 万 8 2 3 2 円
不動産所得に係る収入金額	9 9 1 万 5 2 2 6 円
最低不動産収入金額	9 9 1 万 5 2 2 6 円
不動産所得金額	2 2 1 万 0 3 0 1 円
最低不動産所得額（青取後）	2 2 1 万 0 3 0 1 円
その余所得の合計額	6 4 4 万 3 7 0 0 円
最低その余所得額	6 4 4 万 3 7 0 0 円
総所得金額	7 8 1 3 万 4 1 5 0 円
最低総所得金額（青取後）	8 0 0 4 万 2 2 3 3 円
⑥ 平成16年分	
事業所得に係る収入金額	1 億 1 9 6 8 万 8 2 7 1 円
最低収入金額	1 億 1 9 1 9 万 6 5 6 4 円
事業所得金額	5 3 2 1 万 3 2 2 2 円
最低事業所得額（青取後）	5 2 7 2 万 1 5 1 5 円
不動産所得に係る収入金額	1 1 3 7 万 1 0 6 4 円
申告不動産収入金額	1 1 3 7 万 1 0 6 4 円
不動産所得金額	5 2 5 万 1 8 7 9 円
申告不動産所得額（青取後）	5 2 5 万 1 8 7 9 円

その余所得の合計額	970万0000円
当初申告その余所得額	970万0000円
総所得金額	6816万5101円
最低総所得金額（青取後）	6767万3394円

- b 本件各所得税最終修正申告において、原告の所得税額からは、申告控除源泉徴収税額（上記（1）オ（ア））と同一金額が控除されていた（本件所得税内訳表中「確定申告」欄及び「最終修正申告」欄の「No.」欄「63」参照）。

（イ）加算税賦課処分

同申告により、原告の納付すべき税額が本件各所得税内訳表中、「最終修正申告」欄の「No.」欄「65」欄記載の金額分増加し、処分行政庁は、本件各所得税最終修正申告後、同申告が、その基にされた○査察官作成の下書き（前記第3の1（5）ア（イ））における算定根拠（本件各所得税内訳書中「科目・項目」欄及び「課税根拠」欄「計算根拠」欄記載のもの）によることを前提に、原告の本件各所得税確定申告及び本件各所得税従前修正申告に本件仮装・隠ぺい行為①～④の全部又はいずれかがあったとし（具体的には、本件各所得税内訳書中「課税根拠」欄「根拠分類」欄記載のもの）、本件各所得税賦課処分等として、本件各所得税従前修正申告による増加税額に対し上記イ～クの各（イ）記載の各重加算税を賦課するとともに、本件各所得税最終修正申告による増加税額（本件各所得税内訳表中、最終修正申告欄の「No.」欄「65」欄）について、本件各課税年分青取分を明らかに仮装・隠ぺいに当たらない事実として、次の各加算税賦課処分をした（弁論の全趣旨）。その際、処分行政庁は、本件各所得税最終修正申告の基礎となる所得計算において、平成11年～15年分については、原告の事業所得に係る収入金額に、申告加算源泉徴収税額（上記（1）オ（ア））と同一金額が源泉徴収税額として加算されていることを前提としており（本件所得税内訳表中「課税根拠」欄「計算根拠」欄の「No.」欄「8」参照）、平成16年分については、事業所得に係る収入金額が、平成16年分所得税確定申告と同一金額であることを前提としていた（平成16年所得税内訳表中「確定申告」欄及び「課税根拠」欄「計算根拠」欄の「No.」欄「9」参照）。

a 平成11年～14年及び16年分

本件青色申告承認取消処分によって、原告の事業所得及び不動産所得の金額からは、50万円を上回る専従者給与の金額及び青色申告控除の金額（上記各年の所得税内訳表中「課税根拠」欄「賦課計算」欄「過少分」欄の「No.」欄「38」欄〔「36」欄と金額は同じ。〕及び「51」欄〔「49」欄と金額は同じ。〕を合計した「56」欄記載の金額）を控除できなくなるため（前記（1）コ（イ）及び（2）イ（ウ））、その金額分、総所得金額は増加するところ、この増加した部分に対応する税額が明らかに仮装・隠ぺいに当たらない事実に基づく税額であるとして、本件賦課処分等③〔平成11年分所得税〕、同⑦〔平成12年分所得税〕、同⑫〔平成13年分所得税〕、同⑰〔平成14年分所得税〕及び同⑳〔平成16年分所得税〕により、本件各所得税最終修正申告による増加所得（同表中「最終修正申告」欄「金額」欄の「No.」欄「57」欄記載の金額）のうち、その金額のみを、上記各年分の本件各所得税最終修正申告の直前の納税申告において申告された総所得金額に加算して算定した納付すべき税額（同表中「仮定最終修正申告」欄の「No.」欄「64」欄記載の金額）から、その直前の修正申告において申告

された納付すべき税額を控除した税額（同欄「65」欄記載の金額）を課税標準（同表中「最終修正申告」欄「No.」欄「80」欄）として過少申告加算税を、その余の部分（同欄「77」欄記載の金額）を課税標準として重加算税を、それぞれ賦課した。

b 平成15年分

本件青色申告承認取消処分によって事業所得及び不動産所得の金額から控除できなくなって増加する所得金額が611万8780円（平成15年所得税内訳表中「課税根拠」欄「賦課計算」欄の「No.」欄「38」欄〔「36」欄と金額は同じ。〕及び「51」欄〔「49」欄と金額は同じ。〕を合計した「56」欄記載の金額）となって、最終修正申告〔平成15年分所得税〕で増加した総所得金額348万3718円（同表中「最終修正申告」欄の「No.」欄「57」欄記載の金額）を超えるため、本件賦課処分等<sup>㉑</sup>〔平成15年分所得税〕により、同申告による増加税額（平成15年所得税内訳表中「最終修正申告」欄の「No.」欄「65」欄記載の金額）を課税標準として（同「80」欄記載の金額）過少申告加算税を賦課した。なお、直前の平成17年7月20日付け修正申告〔平成15年分所得税〕による増加税額に対する本件賦課処分等<sup>㉒</sup>〔平成15年所得税〕において、平成15年所得税内訳表中同申告欄の「No.」欄「80」欄記載の金額が過少申告加算税の、同欄「77」欄記載の金額が重加算税の、各課税標準とされた（上記キ（イ））のは、その超えた残りの金額263万5062円が、同申告で増加した総所得金額1000万円（上記キ（ア））に含まれるものとして、上記aと同様の計算方法を用いたものであった。

(6) 消費税等の申告状況等及び本件各消費税等賦課処分等について

ア 当初申告金額（H11～H15消A<sup>㉓</sup>）

原告は、本件各課税期間に係る消費税等について、本件各課税標準額が本件各消費税等内訳表中「確定申告」欄の「No.」欄「12」欄記載のとおりであるとして、本件各消費税等確定申告を行った。

イ 原始資料に基づいて認められる課税標準額

しかし、上記（1）オ（イ）及び（2）イ（ア）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、12年及び16年については申告不動産収入金額を、それぞれ加算し（H11～H15消G<sup>㉔</sup>）、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れば、原告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。H11～H15消B<sup>㉕</sup>）。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（H11～H15消G<sup>㉖</sup>）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（H11～H15消F<sup>㉗</sup>）。

- 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最低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(H11～H15消D②)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。H11～H15消E②)。

- 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%)

エ 本件各消費税等修正申告(別紙第2の2参照)

(ア) 平成15年12月4日付け修正申告(乙370～372)

原告は、同日付けで修正申告を行った。同申告は、平成15年税務調査を踏まえた兵庫税務署職員の懇諭を受けて行われたものであったが、平成12年～14年課税期間に係る消費税等につき、課税標準額を次の限度で是正するとどまり、括弧内のとおり是正されない部分が残っていた(括弧内の割合は、上記ウの各課税期間の差額に対する割合である。以下同じ)。

- ① 平成12年 40万円増額  
(なお4538万7000円〔約99%〕が過少。H12消I～K②)
- ② 平成13年 40万円増額  
(なお4237万1000円〔約99%〕が過少。H13消I～K②)
- ③ 平成14年 306万3000円増額  
(なお3467万8000円〔約92%〕が過少。H14消I～K②)

(イ) 平成16年11月22日付け修正申告(乙383、385、388)

原告は、同日付で修正申告を行った。しかし、同申告は、平成13年～15年課税期間に係る消費税等につき、課税標準額を次の限度で是正するとどまり、括弧内のとおり是正されない部分が残っていた。

- ① 平成13年 3652万3000円増額  
(なお584万8000円〔約14%〕が過少。H13消M～O②)
- ② 平成14年 2675万3000円増額  
(なお792万5000円〔約21%〕が過少。H14消M～O②)
- ③ 平成15年 2717万7000円増額  
(なお183万3000円〔約6%〕が過少。H15消I～K②)

(ウ) 平成16年12月8日付け修正申告(乙380)

原告は、同日付で修正申告を行った。しかし、同申告は、平成12年課税期間に係る消費税等につき、課税標準額を次の限度で是正するとどまり、括弧内のとおり是正されな

い部分が残っていた。

平成12年 4081万1000円増額

(なお457万6000円〔約10%〕が過少。H12消M~O②)

(エ) 平成16年12月15日付け修正申告(乙377)

原告は、同日付で修正申告を行った。しかし、同申告は、平成11年課税期間に係る消費税等につき、課税標準額を次の限度で是正するとどまり、括弧内のおり是正されない部分が残っていた。

平成11年 3698万8000円増額

(なお260万8000円〔約7%〕が過少。H11消I~K②)

(オ) 本件各消費税等最終修正申告

原告は、平成17年11月28日付けで修正申告を行った。同申告の内訳は、平成15年課税期間に係る消費税等を除き、本件各消費税等内訳表中「最終修正申告」欄「金額」欄に記載のとおりであり、最低課税標準額に比して、いずれもなお過少な申告となっていた(ただし、平成12年課税期間を除く。H11消M②、H12~H14Q②)。

① 平成11年 50万8000円増額

② 平成12年 489万3000円増額

③ 平成13年 492万4000円増額

④ 平成14年 444万8000円増額

オ 本件各消費税等賦課処分(別紙第2の2参照)

処分行政庁は、本件各消費税等最終修正申告後、原告の本件各消費税等確定申告及び本件各消費税等従前修正申告に本件仮装・隠ぺい行為①があったとし、本件賦課処分等②〔平成11年消費税等〕～③〔平成15年消費税等〕(ただし、本件賦課処分等③〔平成15年消費税等〕については、後記カの一部取消し前)により、本件各消費税等修正申告によって生じた増加税額(本件各消費税等内訳表中、各申告欄の「No.」欄「26」欄記載の各金額)の全額を課税標準として重加算税を課した。ただし、本件賦課処分等④〔平成14年消費税等〕は、平成15年税務調査当時、過少申告加算税を賦課していたものを重加算税に変更したものである。

カ 平成18年3月30日付け減額更正及び本件賦課処分等⑤〔平成15年消費税等〕(乙162)(別紙第2の2参照)

処分行政庁は、同日付けで、平成15年課税期間に係る消費税等につき、平成16年11月22日付け修正申告〔平成15年消費税等〕で申告されたものを更正した。

同更正の内訳は、平成15年消費税等内訳表中「更正」欄の「No.」欄「12」～「25」欄記載のとおり、課税標準額を1億2640万3000円(50万7000円増額)、控除対象仕入税額を252万8060円(1万0140円増額)にそれぞれ増額し、貸倒れに係る税額7万5400円を新たに追加して、納付すべき消費税等の額を314万7300円から306万5700円に減額(8万1600円)させるものであった。

本件賦課処分等⑥〔平成15年消費税等〕は、これに伴う一部取消し後のものである。

2 違法判断の基準について(争点4)

(1) 被告の主位的主張(総額主義及び重加算税先取説の適用)について

ア 本件各賦課処分等に過大賦課の違法があるか否かの審理について、被告は、いわゆる総額

主義の考え方が本件各賦課処分等についても妥当すると主張し、本件各所得税内訳表及び本件各消費税等内訳表中各「総額主義に基づく主張」欄記載のとおり、本訴において改めて、本件各課税年分の所得税及び本件各課税期間に係る消費税等のそれぞれの課税標準及び税額を、総額をもって主張した上、その税額を、まず、①明らかに仮装・隠ぺい行為による所得又は課税資産の譲渡に基づく税額に充てて、②それ以外の税額と区分し（重加算税先取説）、その区分した税額に基づいて、各年又は各課税期間に「課し得る重加算税」及び「課し得る過少申告加算税」の各総額（ただし、消費税等については「課し得る過少申告加算税」に当たるものはない。）を算定し（本件各所得税内訳表中「総額主義に基づく主張」欄の「No.」欄「78」及び「81」欄、本件消費税等内訳表中「総額主義に基づく主張」欄の「No.」欄「30」欄）、その各総額を、本件各賦課処分等によって現に課された重加算税及び過少申告加算税の各合計額（本件各所得税内訳表中「総額主義に基づく主張」欄の「No.」欄「79」及び「82」欄、本件消費税等内訳表中「総額主義に基づく主張」欄の「No.」欄「31」欄）が超えない限り、過大賦課の違法は生じないと主張する（前記第2の3（4）【被告の主張】欄ア～ウ）。これに対し、原告は、重加算税の性質から、非違行為が異なれば処分は異なるから総額主義の適用はないと主張するほか（前記第2の3（4）【原告の主張】欄ア）、重加算税先取説は条文上の根拠を欠くと主張し（同イ）、併せて、争点1に関する主張において、被告が本件訴訟で新たに資料を提出して主張する増加所得によっては本件各賦課処分等の正当性は裏付けられない旨主張しており、これが処分理由の差替えについて指摘するものとも解されることは、前記第3の2（2）のとおりである。

イ そこで検討すると、まず、いわゆる総額主義の考え方は、本税の納税申告や課税処分が納税義務を総額として確定する性質を有するため、客観的に課し得る総額としての納税義務を超えない限り違法にならないことから採用される考え方と解される。

例えば、所得税を例にとれば、その納税義務は、暦年の終了時に、納税者の当該年分における実際の総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額（以下「総所得金額等」と総称する。）を課税標準として（所得税法22条）、これに所定の税率を乗じた一義的な金額をもって総額として抽象的に成立し（国税通則法15条2項1号）、納税者は、法定申告期限内に、その総額としての課税標準及び税額を正しく申告し（同法2条5号、所得税法5条1項、120条）、確定させる義務を負っている（国税通則法16条1項1号、2項1号）。そして、更正処分は、その総額としての課税標準等又は税額等の計算が税務署長の調査したところと異なるときに、これを正しく確定させる処分であるため（同法24条）、その取消訴訟における訴訟物は、当該年分における実際の総所得金額等に対する課税の違法一般となり（最高裁昭和49年4月18日第一小法廷判決・訟務月報20巻11号175頁参照）、処分行政庁側は、処分当時の課税根拠から離れて、当該処分により課された所得税が実際の総所得金額等に対して課し得る所得税額を超えないことを基礎付ける全ての事情を主張立証し得ることになると解されるのである。

一般に、処分理由の差替えは、処分の同一性を損なわない限度で許容されるものであるから、このことは、同一年分の所得税に関する課税処分は、課税根拠にかかわらず、処分としての同一性を有するというにほかならない。なお、数次にわたる課税処分が訴訟上併存しないとされるのも（昭和32年9月19日第一小法廷判決・民集11巻9号1608頁、最高裁昭和42年9月19日第三小法廷判決・民集21巻7号1828頁。なお、最高裁昭

和56年4月24日第二小法廷判決・民集35巻3号672頁。)、上記処分としての同一性によると解される。

ウ 一方、国税通則法に定める各種の加算税は、本税の法定申告期限の経過の時に納税義務は成立するが(国税通則法15条2項13号)、例えば、その後に更正を予知せず修正申告が行われれば課されなかつたり(同法65条5項、68条1項括弧書き〔一つ目〕)、修正申告に仮装・隠ぺいがあれば、その後の修正申告や更正時には重加算税が課される(東京高裁平成16年7月21日判決・訟務月報51巻8号2176頁)など、納税義務が成立した後の納税義務違反の態様によって賦課し得る範囲が変動するものであり、本税のように、総額として不変の一義的な税額が存在するわけではない。

また、その確定も、修正申告や更正処分の都度、部分的に行われることとされており(国税通則法65条1項、66条1項、68条1項)、本税のように納税義務を総額として確定するものとされてはならず、数次にわたる加算税賦課処分は、訴訟上も併存し、処分としての同一性を有しない。そして何より、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制裁(最高裁昭和58年10月27日第一小法廷判決・民集37巻8号1196頁)であるから、加算税賦課処分という処分の本質は、その新たに確定された税額が、当初の確定申告や従前の納税申告で確定されなかつたことについて、納税者にどのような態様の申告義務違反があつたのかということになるはずであつて、加算税賦課処分当時、処分根拠とされた申告義務違反の態様(例えば、仮装・隠ぺい行為の内容など)は、処分の本質的内容というべきである。このような処分について、被告の主張のように、処分当時の根拠から離れて、新たに「課し得る加算税額」を算定したり、数次の修正申告に伴つてされた数次の加算税賦課処分の合計額をもって過大賦課を問題にするような考え方が、処分の本質に沿うものとは思われない。

エ 以上によれば、加算税賦課処分については、本税の課税処分のように、単純に課税標準及び税額の総額的な同一性から処分の同一性を導き、総額主義の適用を肯定することはできない。もとより、加算税賦課処分についても、処分の同一性が認められる限度では理由の差替えを許容しない理由はないが、加算税賦課処分について処分の同一性が及ぶ範囲、すなわち、処分理由の差替えが認められる範囲は、加算税の賦課要件の下で、その賦課処分の趣旨・性質等を踏まえて決すべきものと解される。

## (2) 課税根拠規定における賦課要件の定め

ア そこで、本件各賦課処分等の課税根拠規定である国税通則法65条1項及び68条1項の定める賦課要件をみると、同各項は、前者において、①「期限内申告書(括弧内省略)が提出された場合(同前)において、修正申告書の提出又は更正があつたとき」に、②「その修正申告又は更正に基づき第35条第2項(同前)の規定により納付すべき税額」を課税標準として、10%の税率による過少申告加算税を課する旨を定め、後者において、③「第65条第1項(過少申告加算税)の規定に該当する場合」、すなわち、上記①の場合において、④「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」(以下「加重要件」という。)は、⑤「過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額」、すなわち、上記②の税額を課税標準として、10%の税率による過少申告加算税に代え、35%の税率による重加算税を課することを定めるとともに、⑥「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政令で定めるところにより計算した金額」を、上記⑤の課税標準たる税額から控除し、その控除した部分に対しては、過少申告加算税を課することを定めている（本件括弧書き。以下「括弧書き要件」という。）。

イ また、同法65条4項は、⑦過少申告加算税の課税標準たる「その修正申告又は更正に基づき第35条第2項（同前）の規定により納付すべき税額」の「計算の基礎となつた事実のうちその修正申告又は更正前の税額（同前）の計算の基礎とされていなかつ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、「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政令で定めるところにより計算した金額」を、過少申告加算税の課税標準たる「その修正申告又は更正に基づき第35条第2項（同前）の規定により納付すべき税額」から控除することを定めており（以下「正当な理由要件」という。）、この場合、当該控除される税額に対して、過少申告加算税に代えて重加算税が課されることはない。

ウ なお、期限内申告書が提出された場合において修正申告書が提出されたとき（上記①及び③）における同法35条2項の規定により納付すべき税額とは、「修正申告書に記載した第19条第4項第3号（修正申告により納付すべき金額）に掲げる金額（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）であり、上記「同法19条4項3号に掲げる金額」とは、その申告前の納付すべき税額がその申告により増加するときは、修正申告書に記載された「その増加する部分の税額」（同号イ）であり、その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は、修正申告書に記載された「その減少する部分の税額」（同号ロ）である（以下、これらを「修正申告書に記載された増加税額」と総称する。）。

### （3）本件各賦課処分等における課税根拠規定の適用について

次に、上記課税根拠規定の本件各賦課処分等における適用をみると、まず、本件各賦課処分等は、本件各修正申告が、期限内申告書が提出された場合において修正申告書が提出されたとき（上記（2）ア①及び③）に当たるとして行われたものである（前記前提事実（2）ア）。

したがって、上記課税根拠規定を適用すれば、過少申告加算税及び重加算税の原則的な課税標準は、本件各修正申告に係る修正申告書に記載された増加税額となり（上記（2）ア②及び⑤及びウ）、加重要件があるときは、原則として、その全額に重加算税を課し得るが（上記（2）ア④）、括弧書き要件に該当する場合には、その部分については過少申告加算税を課すべきことになり（上記（2）ア⑥）、正当な理由要件に該当する場合には、その部分については過少申告加算税及び重加算税のいずれをも課し得ないことになると解される（上記（2）イ⑦）。

そして、本件各賦課処分等が、原告の本件各修正申告に係る修正申告書に記載された増加税額である、本件所得税内訳表中各「修正申告」欄及び「最終修正申告」欄の「No.」欄「65」欄記載の各金額（以下、この各金額を「本件各所得税増加税額」と総称する。）の全額を過少申告加算税又は重加算税のいずれかの課税標準とし、同じく本件消費税等内訳表中各「修正申告」及び「最終修正申告」欄の「No.」欄「26」欄記載の各金額（以下、この各金額を「本件各消費税等増加税額」と総称する。）の全額を重加算税の課税標準とした上（したがって、正当な理由要件による減額はされていない。）、原告の本件各確定申告及び本件各従前修正申告に本件仮装・隠ぺい行為①～④の全部又はいずれかがあったことを加重要件とし、所得税につ

いては、①平成16年11月22日付け修正申告〔平成13年分所得税〕に含まれていた平成13年源泉転記ミス分、②平成17年8月10日付け修正申告〔平成16年分所得税〕に含まれていた平成16年源泉二重分、③本件各所得税最終修正申告に含まれており、平成15年分については直前の平成17年7月20日付け修正申告〔平成15年分所得税〕にも含まれていたものとした本件各課税年分青取分の3つの事実のみが括弧書き要件に当たるものとして、上記①について本件賦課処分等⑨〔平成13年所得税〕、上記②について本件賦課処分等⑫〔平成16年分所得税〕、上記③について本件賦課処分等⑬〔平成11年分所得税〕、同⑭〔平成12年分所得税〕、同⑮〔平成13年分所得税〕、同⑯〔平成14年分所得税〕、同⑰及び⑱〔平成15年分所得税〕並びに同⑲〔平成16年分所得税〕において、それぞれ、本件各所得税増加税額のうち本件各所得税内訳表中「No.」欄「80」欄の各金額（以下、この各金額を「本件各所得税増加税額〔過少分〕」と総称する。）のみを過少申告加算税の課税標準とし、その余の「77」欄の各金額（以下、この各金額を「本件各所得税増加税額〔重加分〕」と総称する。）の全額を重加算税の課税標準として、過少申告加算税及び重加算税を賦課したことは、前記1（5）イ～ケの各（イ）並びに（6）オ及びカで認定したとおりである。

#### （4）過大賦課の違法について

ア 以上のような課税根拠規定の適用と本件訴訟における原告の主張を踏まえると、賦課要件に即してみる限り、本件各賦課処分等に過大賦課の違法があるか否かは、次の点を審理すべきことになるものと解される。

##### （ア）正当な理由要件による過大賦課の有無

本件各賦課処分等においては、いずれも正当な理由要件が適用されていないところ（前記（3））、原告は、争点6において、一部について正当な理由要件に当たる事情があると主張しており、これが認められる場合には、本件各賦課処分等のうち「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政令で定めるところにより計算した金額」に対して加算税を課した部分に過大賦課の違法が生じるものと解される（上記（2）イ⑦）。

##### （イ）加重要件を欠くことによる過大賦課

本件各賦課処分等は、原告の本件各確定申告及び本件各従前修正申告に本件仮装・隠ぺい行為①～④の全部又はいずれかがあったことを加重要件として、本件各所得税増加税額〔重加分〕及び本件各消費税等増加税額に重加算税を賦課しているところ（上記（3））、原告は、争点5において、被告主張の加重要件を争っており、仮に、本件各最終修正申告より過少であった本件各確定申告及び本件各従前修正申告のうちに、被告主張の加重要件が認められないものがあるときには、当該申告に係る過少申告部分の税率25%に相当する部分に過大賦課の違法が生じるものと解される（上記（2）ア④。最高裁昭和58年10月27日第一小法廷判決・民集37巻8号1196頁参照）。

##### （ウ）括弧書き要件違反による過大賦課

一方、原告の本件各確定申告及び本件各従前修正申告に被告主張の加重要件がある限り、原則として、本件各所得税増加税額及び本件各消費税等増加税額の全額を課税標準として重加算税を課し得るところ（上記（2）ア④）、本件各賦課処分等において重加算税の課税標準とされた金額は、本件各所得税増加税額〔重加分〕及び本件各消費税等増加税額であるから（上記（3））、被告主張の加重要件が認められれば、原則として、本件各賦課処分等に過大賦課の違法はないこととなる。

もつとも、本件各賦課処分等では、平成13年源泉転記ミス分、平成16年源泉二重分及び本件各課税年分青取分のみが括弧書き要件に当たるとして、本件各所得税増加税額〔過少分〕のみに過少申告加算税を賦課しているから（上記（3））、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税額、すなわち、明らかに仮装・隠ぺいに当たらない事実に基づく税額があることを原告が主張立証するときは、「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政令で定めるところにより計算した金額」に当たる部分について、税率25%に相当する部分に過大賦課の違法が生じるものと解される（上記（2）ア⑥）。なお、被告主張の重加算税先取説は、総額主義と離れて一般的にみれば、納税者の不利になることのない税額算定方法と解されるが、被告が、総額主義を前提としない予備的主張においてこれを採用していないこと（前記第2の3（4）【被告の主張】欄エ）からみても、飽くまで総額主義を前提としての主張とみられ、括弧書き要件の文言からみて採用し得ない。

イ 上記アは、賦課要件に即してみた限りのものであり、加算税賦課処分についても、処分の同一性が認められる限度では理由の差替えを許容しない理由はなく、その差替えが認められる範囲は、加算税の賦課要件の下で、その賦課処分の趣旨・性質等を踏まえて決すべきものと解されるから（上記（1）エ）、以下では、本件各賦課処分等に、過大賦課の違法があるか否かを、便宜、正当な理由要件（争点6。後記3）、加重要件又は括弧書き要件（争点5。後記4）の順に、それぞれ処分理由の差替えが許容される範囲の問題も併せて、順次検討することとする。

### 3 正当な理由要件について（争点6）

#### （1）正当な理由要件と処分理由の差替え等について

ア 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。この趣旨に照らせば、国税通則法65条4項にいう「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18年4月25日第三小法廷判決・民集60巻4号1728頁、最高裁平成18年10月24日第三小法廷判決・民集60巻8号3128頁参照）。

イ 被告は、本件各賦課処分等について、正当な理由要件を適用しておらず、本訴においてもその適用はないと主張しているから、正当な理由要件については、厳密な意味での処分理由の差替えの問題は生じない。

もつとも、原告は、本件各賦課処分等のうち、別紙第6「違法性対照表」中「争点6」欄に「○」を記載しているものについて、当該処分の課税標準とされた増加税額に、「その修正申告（中略）前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のあると認められるものがある」と主張するところ、被告の主位的主張は、実際に課された加算税が、総額として課し得る加算税を超えたときに過大賦課の違法が生じるというものであるから、仮に正当な理由要件が認められた場合、最後の賦課処分から順次前の賦課処分に遡ってその正当

な理由により課し得ないこととなる加算税額に満つるまでの部分が、過大賦課の違法を帯びると解することにもなりかねない。

しかし、国税通則法65条4項の、「第1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その修正申告又は更正前の税額（括弧内省略）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のあると認められるものがある場合」という文言に、上記アで説示した同項の趣旨を併せると、同項は、当初の確定申告を含む従前の納税申告の基礎とされなかったことについて「正当な理由」のある事実が、その後の修正申告において計算の基礎とされたときに、当該正当な理由のある事実を計算の基礎として新たに確定された税額については、加算税を課さないという趣旨のものとして解されるから、正当な理由があることによる過大賦課の違法は、当該正当な理由のある事実を計算の基礎とする修正申告について問題とされるべきものと解される（この点からも被告が主張する総額主義は採用し難いものといえる。）。

## (2) 平成15年税務調査に基づく修正申告について

平成15年12月4日付け修正申告〔平成12～14年分所得税及び消費税等〕が、平成15年税務調査の際の兵庫税務署職員の懲慥に応じたもので、同申告に係る修正申告書に記載された増加税額に対しては、当初過少申告加算税が課されたが、本件賦課処分等④〔平成12年所得税〕、同⑧〔平成13年分所得税〕、同⑬〔平成14年分所得税〕及び同⑳〔平成14年の課税期間に係る消費税等〕において、これが重加算税に変更されたことは、前記1(5)イ並びに(6)エ(ア)及びオのとおりであるところ、原告は、懲慥に応じて修正申告をすれば、それ以降は当該年度分の申告に関して申告内容が適正なものとして取り扱われるとの信頼が保護されるべきであるから、税務調査を受けて懲慥に応じて修正申告がなされた場合、当該修正申告で過少となった部分については、正当な理由があると主張する（前記第2の3(5)【原告の主張】欄ア(ア)）。

しかし、上記各修正申告が、なおも過少なものであったことは、前記1(5)イ(ア)及び(6)エ(ア)認定のとおりである。そして、兵庫税務署職員がそれを見抜けず、把握し得た限度で修正申告を懲慥したからといって、原告が当初から適法な申告をし得なかったこととなるものではなく、真に原告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、原告に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になるような事情があるとは認められない。

原告は、平成15年税務調査の際に提示した総勘定元帳は虚偽のものではないとか、本件出納帳も提示した上で行われた本件税務調査の結果は適正である旨主張するが（前記第2の3(5)【原告の主張】欄ア(ウ)）、総勘定元帳が虚偽のものであったことは、前記1(1)ウ(ア)認定のとおりであるし、本件全証拠によっても、原告が平成15年税務調査の際に本件出納帳を提示した事実は認められず、証拠(甲65)によれば、かえって原告はあえてこれを提示しなかったことがうかがわれる。

よって、原告の上記主張は理由がない。

## (3) 源泉徴収税額分について

### ア 原告の主張

原告の所得税額の計算において控除されるべき源泉徴収税額（上記1(1)オ(ア)）は、現に源泉徴収されたか否かにかかわらず、顧客から源泉徴収されるべき源泉徴収税額である

ところ（最高裁平成4年2月18日第三小法廷判決・民集46巻2号77頁参照）、本件各所得稅最終修正申告における稅額計算で控除された源泉徵收稅額は、当初申告控除源泉徵收稅額と同一金額（本件各所得稅内訳表中「最終修正申告」欄の「No.」欄「63」欄記載の各金額）であり（上記1（5）ケ（ア）b）、証拠（甲59、92、93）及び弁論の全趣旨によれば、これらは本件犯則調査において現に源泉徵收されたことが確認されたものであり、必ずしも顧客から源泉徵收されるべき源泉徵收稅額とはなっておらず、被告は、別件訴訟において、これを試算ないし推計し、本件においても、總額主義に基づく主張において、年分によっては、これを新たに算定していることが認められる。

そして、原告は、被告が、本件犯則調査の過程で、所得稅の額から控除されるべき源泉徵收稅額が控除されないまま申告されていることを把握したのに、本件各所得稅最終修正申告に際して、あえてこれを控除しない過大な修正申告をさせ、その後も、減額修正の態勢又は減額更正をすべきであったのに、これをしなかったから、別件訴訟において被告が試算ないし推計した源泉徵收稅額（以下、同源泉徵收稅額を「申告外源泉徵收稅額」という。）相当分については正当な理由がある旨主張する（前記第2の3（5）【原告の主張】欄イ）。

#### イ 正当な理由要件該当性

しかし、正当な理由要件による過大賦課の違法は、従前、当該正当な理由のある事実を計算の基礎としない過少申告が行われ、その後これを計算の基礎とする修正申告が行われた場合に、その正当な理由のある事実に基づく増加稅額について問題とされるべきものであるところ（前記（1）イ）、上記原告の主張によれば、申告外源泉徵收稅額は、本件各所得稅最終修正申告においても申告の基礎とされてはおらず、これまで申告の基礎とされたことのないものである。

また、前記1（1）オ（ア）で説示した源泉徵收の仕組みの下では、仮に顧客から源泉徵收されるべき源泉徵收稅額で所得稅額から控除されていないものがあつたとしても、当該源泉徵收稅額が収入金額にも含まれていないのであれば、結論として過大な申告となることはないところ、原告の事業所得に係る収入金額は、本件事業所得原始資料によって補足されたものであり（前記1（1）オ（イ））、これらは基本的には入金額ベースのものであつて、源泉徵收稅額の記載のある本件請求書等及び本件集金代行明細書を除き、本件出納帳及び本件各原告名義口座などからは、支払先が源泉徵收すべき稅額や、その源泉徵收がされたか否かは不明である（前記1（1）エ（イ）及び（ウ））。また、本件各所得稅最終修正申告では、平成11年～15年分の事業所得に係る収入金額は増額されたが、これに伴う源泉徵收稅額として申告加算源泉徵收稅額以外の加算はされていないのであり（上記1（5）ケ（ウ）。本件各所得稅内訳表中「課稅根拠」欄「計算根拠」欄の「No.」欄「8」欄。平成16年分は確定申告における収入金額と同額である。）、新たに所得計算の基礎とされた事業所得に係る収入金額の中に、源泉徵收稅額が含まれているか否か、含まれているとした場合にいくら含まれているのかは、本件全証拠によつても不明であつて、被告の別件訴訟における申告外源泉徵收稅額の試算ないし推計も、上記事業所得に係る収入金額に含まれる源泉徵收稅額の全ては把握していないことを前提とした試算ないし推計にすぎない。

一方、本件各所得稅最終修正申告において新たに所得計算の基礎とされた事業所得に係る収入金額の中に、源泉徵收稅額が含まれている場合、その稅額からの控除漏れは過大申告をもたらすおそれがあるが、これまでに説示したところによれば、その様な事態に至つたのは、

要するに、原告が当初から正しい申告をしなかったことによるのである。そして、税務に関する専門家として、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする税理士（税理士法1条）の立場にあった原告にとって、当初から正しい申告をすることは極めて容易と解されるのに対し、処分行政庁側が本件事業所得原始資料のような入金ベースの資料から1億円を超える原告の事業収入金額を構成する個別の報酬について、顧客が源泉徴収すべき金額やその現実の源泉徴収の有無を把握することは極めて困難であると考えられること、収入金額に含まれない可能性のある源泉徴収税額を税額から控除すれば税額は過少となること、本件各所得税最終修正申告においては、収入金額に加算される源泉徴収税額及び税額から控除される源泉徴収税額の双方につき、本件各所得税確定申告で原告が申告した申告加算源泉徴収税額及び申告控除源泉徴収税額が採用されていること、原告が本件事業所得原始資料を押収されている中で修正申告に応じたのは、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であること（前記第3の2（1）エ）など、本件の諸事情の下では、原告が○査察官作成の下書きを写す形でした本件各所得税最終修正申告に源泉徴収税額の控除漏れによる過大申告の可能性があると看做しても、そのことをもって、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るということとはできないから、原告の主張は採用できない。

#### （4）まとめ

以上によれば、正当な理由要件に関する原告の主張は採用できず、本件全証拠によっても、過少であった本件各確定申告及び本件各従前修正申告について、真に原告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、なお原告に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になるような事情を認めることはできないから、本件各賦課処分等について、正当な理由要件を適用しなかった点に過大賦課の違法はない。

### 4 加重要件及び括弧書き要件について（争点5）

#### （1）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

##### ア 加重要件について

重加算税の制度は、納税者が過少申告をするについて隠ぺい、仮装という不正手段を用いていた場合に、これを加重要件として、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を科することによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものである（最高裁平成7年4月28日第二小法廷判決・民集49巻4号1193頁）。上記重加算税の趣旨に照らせば、加重要件において、納税者がどのような仮装・隠ぺい行為をしたのかということは、処分の本質であるから、重加算税賦課処分の取消訴訟において、処分行政庁側が、処分の適法性を基礎づけるため、処分当時、課税根拠とされた仮装・隠ぺい行為とは同一性を有しない仮装・隠ぺい行為を新たに主張・立証するような処分理由の差替えが許されると解することは困難である。

被告は、主位的主張において、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が、本件各賦課処分等は、所得税については、各年分ごとに次の仮装・隠ぺい行為（本件各所得税内訳表中「課税根拠」欄の「根拠分類」欄。括弧内は本件仮装・隠ぺい行為②の架空給与の対象者。）を、消費税等については、本件仮装・隠ぺい行為①を加重要件として、原告に重加算税を課したものであるから（前記前提事実（5）ウ及びエ並びに前記1（5）ケ（イ））、上記加重要件に係る

主位的主張は、これと同一性の認められる限度で本件各賦課処分等の適法性を基礎づける主張として審理の対象となるものと解される。

- 平成11年分 本件仮装・隠ぺい行為①～③（丙）
- 平成12年分 本件仮装・隠ぺい行為①～③（丙）
- 平成13年分 本件仮装・隠ぺい行為①～④（丙・戊）
- 平成14年分 本件仮装・隠ぺい行為①～④（丙・戊・アルバイト）
- 平成15年分 本件仮装・隠ぺい行為①～④（丙・戊）
- 平成16年分 本件仮装・隠ぺい行為②・③（丙）

もっとも、被告主張の加重要件が認められれば、原告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、原則として、本件各賦課処分等に過大賦課の違法はないと解されることは、前記2（4）ア（ウ）のとおりであるところ、被告が、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、本件各賦課処分等の当時、課税根拠とした仮装・隠ぺい行為と同一性を有しない仮装・隠ぺい行為を主張・立証することは、上記原告の主張・立証に対する反対事実の立証ないし反証にはなり得るものと解される。

#### イ 括弧書き要件について

被告は、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から、括弧書き要件についても、正当な理由要件と同様に、厳密な意味での処分理由の差替えの問題は生じない。しかし、正当な理由要件と同様に、被告の主位的主張は、実際に課された加算税が総額として課し得る加算税を超えたときに過大賦課の違法が生じるというものであるから、原告が主張立証すべき明らかに仮装・隠ぺいに当たらない事実を本件各賦課処分等のいずれについて問題とすべきかは問題となる。

この点についても、国税通則法68条1項の「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政令で定めるところにより計算した金額を控除した金額）」という文言及び上記アで説示した重加算税の趣旨に照らし、括弧書き要件による過大賦課の違法は、正当な理由要件の場合と同様に、当該明らかに仮装・隠ぺいに当たらない事実を計算の基礎とする修正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ついて問題とされるべきものと解される。

ウ 申告内容の特定について、本件では、被告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、原告は、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、加算税の賦課要件は、上記2（2）のとおり、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、被告は、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、処分理由とされた加重要件と同一性のある仮装・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、納税者である原告が特定して主張立証する必要があると解される。

(2) 本件各賦課処分等に係る加重要件及び括弧書き要件について

ア 所得税について

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、本件各所得税賦課処分等について加重要件及び括弧書き要件を検討すると、別紙第5の1～3の各【当裁判所の判断】欄記載のとおりであり、これを整理すると、次のとおりである。

(ア) 加重要件について

本件各賦課処分等のうち平成11年及び12年分所得税についてのものは、上記各年分所得税確定申告及び上記各年分所得税従前修正申告に本件仮装・隠ぺい行為①～③があったことを、平成13年～15年分所得税について行われたものは、上記各年分所得税確定申告及び上記各年分所得税従前修正申告に本件仮装・隠ぺい行為①～④があったことを、それぞれ処分理由とするところ、平成11年～15年分所得税確定申告は、別紙第5の1～3の各【当裁判所の判断】欄記載のとおり、上記処分理由の同一性の範囲内で、いずれも事業所得について、原告が、当初から所得を過少に申告することを意図した上、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をし、架空給与及び架空外注計算費を支払ったかのように仮装して、行われたものと認められ、上記各年分所得税従前修正申告もその意図に基づくものと認めることができるから、優に加重要件を満たすと認められるものである。

また、本件各賦課処分等のうち平成16年分所得税について行われたものは、同年分所得税確定申告及び同年分所得税従前修正申告(平成17年8月10日付け修正申告〔平成16年分所得税〕のみである。)に本件仮装・隠ぺい行為②及び③があることを処分理由とするところ、平成16年分所得税確定申告は、別紙第5の2・3の各【当裁判所の判断】欄記載のとおり、事業所得について、原告が架空給与及び架空外注計算費を支払ったかのように仮装して行われたものであり、平成17年8月10日付け修正申告〔平成16年分所得税〕においても、これは是正されなかったものであり(前記1(5)ク)、別紙第5の1の【当裁判所の判断】欄で認定説示したところに照らし、処分理由の同一性を問題とするまでもなく、加重要件を満たすと認められるものである。

(イ) 括弧書き要件について

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、原告が、本件各所得税修正申告による本件所得税増加税額〔重加分〕の中に明らかに仮装・隠ぺいに当たらない事実に基づく税額があること(括弧書き要件)を主張立証しない限り、本件各所得税賦課処分等に過大賦課の違法があるとはいえないところ、仮装・隠ぺいを争う別紙第5の1～3の各【原告の主張】欄記載の原告の主張にいずれも理由がなく、その立証がないことは、同各別紙の各【当裁判所の判断】欄のとおりである。

原告は、他に、本件各所得税最終修正申告において本来控除されるべき申告外源泉徴収税額は、税額の裏付け、実体がないから、明らかに仮装・隠ぺいに当たらない事実に基づくものとして、括弧書き要件が適用されるとも主張するが(前記第2の3(4)【原告の主張】欄)、括弧書き要件による過大賦課の違法は、正当な理由要件の場合と同様に、当

該明らかに仮装・隠ぺいに当たらない事実を計算の基礎とする修正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ついて問題とされるべきところ（前記（１）イ）、申告外源泉徴収税額が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はいないものであることは、正当な理由要件について前記３（３）イで説示したところと同様である。また、前記３（３）イで説示したところによれば、控除漏れの可能性ある源泉徴収税額は、原告が仮装・隠ぺい行為によって殊更除外した事業所得に係る収入金額の一部であって、それが明らかに仮装・隠ぺいに当たらない事実に基づくと認めることもできない。

そして、以上のほか、括弧書き要件に当たる事実を認めるに足りる証拠はない。

#### イ 消費税等について

次に、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、本件各賦課処分等のうち、消費税等について行われたものについて、加重要件及び括弧書き要件を検討すると、次のとおりである。

##### （ア）加重要件について

本件各賦課処分等のうち、平成１１年～１５年の各課税期間に係る消費税等について行われたものは、いずれも原告が消費税等の課税売上高の金額を殊更除外したこと（本件仮装・隠ぺい行為①）を処分当時の処分理由とするところ（前記第２の１（５）エ、消費税等内訳表中「課税根拠」欄「計算根拠」欄中「変動内容等」欄）、本件各消費税等確定申告において原告が、その事業所得及び不動産所得に係る役務の提供を消費税法２条１項８号の課税資産の譲渡等として申告した課税標準額、すなわち、上記役務の提供に係る対価の額（同法２８条１項）は、本件各所得税確定申告において原告が申告した事業所得及び不動産所得に係る収入金額と同額で、いずれも最低課税標準額を遥かに下回るものであり（前記１（６）イ及びウ）、本件各消費税等最終修正申告に至るまでの原告の消費税等に係る納税申告は、いずれも最低課税標準額に満つる収入金額を申告するものではなかったから（前記１（６）エ（ア）～（エ））、上記各確定申告及び上記各従前修正申告が加重要件を満たすことは明らかである。

なお、上記最低課税標準額は、本件各賦課処分等より後に判明した増減額を含んでいるが、本件各賦課処分等のうち、平成１１年～１５年各課税期間に係る消費税等について行われたものは、いずれも、課税標準額を殊更除外したこと（本件仮装・隠ぺい行為①）をつまみ申告として処分理由としたものであり（本文第２の１（５）ウ（ア））、訴訟において、その殊更除外した金額を増減しても、処分理由の同一性は害されないと解される。

##### （イ）括弧書き要件について

そして、本件各所得税確定申告において原告が申告した事業所得及び不動産所得に係る収入金額が、収入金額を殊更除外したものであったことを争う原告の主張に理由がないことは、前記ア（イ）のとおりであるから、本件各消費税等賦課処分等についても、括弧書き要件の主張立証があるとはいえない。

#### ５ 小括

以上のとおり、本件各賦課処分等には、過大に加算税を賦課した違法があるともいえない。

念のため付言すると、本件では、被告が、総額主義に基づく主位的主張をし、本件各修正申告に係る修正申告書に記載された増加税額から離れて、本訴において改めて、本件各課税年分の所得税及び本件各課税期間に係る消費税等の各課税標準及び税額を、総額をもって主張したことに

伴い、所得税については、平成12年及び16年分について、本件各所得税賦課処分等の基礎とされた最終修正申告〔平成12年及び16年分所得税〕における事業所得に係る収入金額、事業所得金額及び総所得金額が、それぞれ最低収入金額、最低事業所得金額及び最低事業所得金額（青取後）、最低総所得金額及び最低総所得金額（青取後）を上回り（前記1（5）ケ（ア）a②及び⑥、H12所C①、⑭及び⑯並びにY①、⑭及び⑯、H16所C①、⑭及び⑯並びにM①、⑭及び⑯）、消費税等については、平成12年課税期間に係る消費税等について、本件各消費税等賦課処分等の基礎とされた最終修正申告〔平成12年課税期間消費税等〕における課税標準額が最低課税標準額を上回る（前記1（6）エ（オ）。H12消B及びF②）結果が生じている（以下「逆転現象」という。）。しかし、課税根拠規定によれば、加算税の課税標準自体は、本件各修正申告に係る修正申告書に記載された増加税額という一義的なものであり（前記2（2））、本件各修正申告について正当な理由要件の立証がなく（前記3）、本件各確定申告及び本件各従前申告について加重要件が認められ、本件各修正申告について被告が自認するもの以外の括弧書き要件の主張立証がない（前記4（2））以上、本件各賦課処分等に過大賦課の違法が認められることはない。

なお、原告は、上記逆転現象を正当な理由要件及び括弧書き要件として主張していないが、最低収入金額、最低事業所得金額及び最低事業所得金額（青取後）、最低総所得金額及び最低総所得金額（青取後）並びに最低課税標準額は、いずれも少なくともその金額を下回ることがないという金額であって、本件全証拠によっても、その金額を上回ることがないとまでは認められないから（例えば、正当な理由要件について前記3（3）イで説示したとおり、原告の事業所得に係る収入金額及び消費税等の課税標準となる税理士業務等の役務の提供に係る対価の額は、顧客が所得税法204条1項2号の源泉徴収をしたか否かにかかわらず、その報酬の全額であるが、上記最低収入金額及び最低課税標準額のうち本件各確定申告を超える部分は、基本的には入金額ベースの本件事業所得原始資料に基づくものであり、顧客が源泉徴収をした後の額であれば、実際の報酬は最低収入金額を上回ることになるが、本件全証拠によっても、顧客が源泉徴収をした総額は確定できない。）、逆転現象によって直ちに過大申告と認められるわけではないし、過大申告の可能性が生じるとしても、これまで認定・説示したところによれば、それは要するに、原告が当初から仮装・隠ぺい行為によって正しい申告をしなかったことによるのである。このことを正当な理由要件（前記3（1）ア）及び重加算税（前記4（1）ア）の前記趣旨に照らしてみれば、その過大申告の可能性を正当な理由要件や加重要件ないし括弧書き要件の問題として取り扱うのは不合理である。上記過大申告の可能性は、更正の請求その他本税の是正手段がある限りにおいて、これによって是正されるべきものであって（本税が減額されれば、これに伴う加算税は、重加算税であれ過少申告加算税は取り消されることになり、平成15年課税期間の消費税等については、前記1（6）カのとおり、処分行政庁によりその処理が行われている。なお、原告が本件各最終修正申告の効力を争う別件訴訟を提起していることは前記説示のとおりである。）、申告義務違反に対する加算税を課さないということによって是正されるべきものとはいえない。

#### 第5 信義則違反の違法について（争点7）

- 1 原告は、本件各賦課処分等のうち、別紙第6「違法性対照表」中「争点7」欄に「○」を記載しているものについて、信義則違反の違法がある旨主張する。
- 2 しかし、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、上記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、上記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、初めて上記法理の適用の是非を考えるべきものである。そして、上記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、のちに上記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上記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といわなければならない（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）。

3 これを原告の主張について検討すると、原告の主張は、次のとおりいずれも採用できるものではない。

(1) 平成15年税務調査に基づく修正申告について

原告は、平成15年税務調査を受け、担当署員の懲憑に従い、自発的、かつ、適正に修正申告をしているのであるから、その後、見解を変更し、修正申告の額を超えた所得を認定し、過少申告加算税を賦課したり、仮装・隠ぺい等を認定して重加算税を賦課することは、税務署員の税務調査に従い、指導を信頼して修正申告を行った納税者に対して著しく信義に反し、不公正であって、許されない等と主張する（前記第2の3（6）【原告の主張】欄ア）。

しかし、上記各修正申告が、なおも過少なものであり、原告が、過少申告の意思でこれを行ったことは、これまで認定したとおりである。申告納税方式の下で、納税者は、総額として正しい課税標準及び税額を申告すべき義務を負っているのであって（前記第4の2（1）イ参照）、平成15年税務調査に当たり、兵庫税務署職員が過少であることを見破れないまま修正申告を懲憑したことにより、原告が当該懲憑の対象となったもの以外に課税を受けることはない信頼したとしても、それはいわば自己の申告義務違反を今後追及されることがないという信頼にすぎず、そのような信頼が、当初から正しい申告をした納税者との間の平等・公平を犠牲にして保護するに値しないことは明らかである。

(2) 源泉徴収税額分について

原告は、被告が、本件犯則調査の過程で、申告外源泉徴収税額を把握したのに、本件各所得税最終修正申告に際して、あえてこれを控除しない過大な修正申告をさせ、その後も、減額修正の懲憑又は減額更正をすべきであったのに、これをしなかったことは信義則違反であるから、申告外源泉徴収税額相当分については重加算税を課すべきではない旨主張する。

しかし、控除漏れの可能性ある源泉徴収税額が、原告が仮装・隠ぺい行為によって殊更除外した事業所得に係る収入金額の一部であることは、括弧書き要件との関係で、上記第4の4（2）ア（イ）で説示したとおりであって、原告が○査察官作成の下書きを写す形で本件各最終修正申告に係る修正申告書を作成するに当たり、増加した事業所得に係る収入金額に対応する源泉徴収税額が税額から控除されていると信頼したとしても、そのような信頼を、当初から正しい申告をした納税者との間の平等・公平を犠牲にして保護すべきものとは解されない。また、本件の諸事情の下で、原告が○査察官作成の下書きを写す形で本件各所得税最終修正申告に源泉徴収税額の控除漏れによる過大申告の可能性があると看做しても、そのことをもって、

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るといえないことは、正当な理由要件との関係で、上記第4の3（3）イで説示したとおりであって、同所で説示した諸事情からみても、本件各賦課処分等に信義則違反の違法があるとは到底いえない。

#### 4 まとめ

以上より、原告の主張はいずれも採用できず、他に本件各賦課処分等に信義則違反の違法があると認めるに足りる証拠はない。

#### 第6 結論

以上によれば、原告の請求は理由がないから、これを棄却することとして、主文のとおり判決する。

神戸地方裁判所第2民事部

裁判長裁判官 東 亜由美

裁判官 吉田 祈代

裁判官 塚本 晴久

所得税処分目録

【平成11年分所得税】

- ① 平成16年12月15日の修正申告に対する重加算税賦課決定処分
- ② 平成17年1月14日の修正申告に対する重加算税賦課決定処分
- ③ 平成17年11月28日の修正申告に対する過少申告加算税及び重加算税各賦課決定処分

【平成12年分所得税】

- ④ 平成15年12月4日の修正申告に対する加算税変更決定処分
- ⑤ 平成16年12月8日の修正申告に対する重加算税賦課決定処分
- ⑥ 平成17年1月14日の修正申告に対する重加算税賦課決定処分
- ⑦ 平成17年11月28日の修正申告に対する過少申告加算税及び重加算税各賦課決定処分

【平成13年分所得税】

- ⑧ 平成15年12月4日の修正申告に対する加算税変更決定処分
- ⑨ 平成16年11月22日の修正申告に対する重加算税賦課決定処分（裁決による一部取消し後のもの）
- ⑩ 平成17年1月14日の修正申告に対する重加算税賦課決定処分
- ⑪ 平成17年7月20日の修正申告に対する重加算税賦課決定処分
- ⑫ 平成17年11月28日の修正申告に対する過少申告加算税及び重加算税各賦課決定処分

【平成14年分所得税】

- ⑬ 平成15年12月4日の修正申告に対する加算税変更決定処分
- ⑭ 平成16年11月22日の修正申告に対する重加算税賦課決定処分
- ⑮ 平成17年1月14日の修正申告に対する重加算税賦課決定処分
- ⑯ 平成17年7月20日の修正申告に対する重加算税賦課決定処分
- ⑰ 平成17年11月28日の修正申告に対する過少申告加算税及び重加算税各賦課決定処分

【平成15年分所得税】

- ⑱ 平成16年11月22日の修正申告に対する重加算税賦課決定処分
- ⑲ 平成17年1月14日の修正申告に対する重加算税賦課決定処分
- ⑳ 平成17年7月20日の修正申告に対する過少申告加算税及び重加算税各賦課決定処分
- ㉑ 平成17年11月28日の修正申告に対する過少申告加算税賦課決定処分

【平成16年分所得税】

- ㉒ 平成17年8月10日の修正申告に対する過少申告加算税賦課決定処分
- ㉓ 平成17年11月28日の修正申告に対する過少申告加算税及び重加算税各賦課決定処分

以上

消費税等処分目録

【平成11年1月1日～同年12月31日の課税期間の消費税及び地方消費税】

⑳ 平成16年12月15日の修正申告に対する重加算税賦課決定処分

【平成12年1月1日～同年12月31日の課税期間の消費税及び地方消費税】

㉑ 平成16年12月8日の修正申告に対する重加算税賦課決定処分

㉒ 平成17年11月28日の修正申告に対する重加算税賦課決定処分

【平成13年1月1日～同年12月31日の課税期間の消費税及び地方消費税】

㉓ 平成16年11月22日の修正申告に対する重加算税賦課決定処分

㉔ 平成17年11月28日の修正申告に対する重加算税賦課決定処分

【平成14年1月1日～同年12月31日の課税期間の消費税及び地方消費税】

㉕ 平成15年12月4日の修正申告に対する加算税変更決定処分

㉖ 平成16年11月22日の修正申告に対する重加算税賦課決定処分

㉗ 平成17年11月28日の修正申告に対する重加算税賦課決定処分

【平成15年1月1日～同年12月31日の課税期間の消費税及び地方消費税】

㉘ 平成16年11月22日の修正申告に対する重加算税賦課決定処分（平成18年3月30日付け変更決定処分による減額後のもの）

以上

別紙第2の1及び別紙第2の2、別紙第3の1の1から別紙第3の1の6まで、別紙第3の2の1から別紙第3の2の5まで 省略

## 課税の経緯(所得税)

(単位:円)

年分	申告・更正等 区分	確定申告	修正申告	修正申告	修正申告	修正申告	修正申告	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決
平成11年分	年月日	12・3・7	16・12・15	17・1・14	17・11・28			18・5・26	－・－・－	18・9・25	19・9・12
	総所得金額	37,636,435	68,778,997	78,778,997	95,317,877						
	事業所得の金額	28,677,109	59,819,671		86,258,551						
	不動産所得の金額	3,679,326	3,679,326		3,779,326						
	給与所得の金額	5,280,000	5,280,000		5,280,000						
	納付すべき税額	107,000	11,629,900	15,329,900	21,449,300						
	過少申告加算税の額	－	－	－	195,000						
	重加算税の額	－	4,032,000	1,295,000	1,456,000			全部取消	異議決定なし	全部取消	棄却
平成12年分	年月日	13・3・15	13・4・2	15・12・4	16・12・8	17・1・14	17・11・28	18・5・26	－・－・－	18・9・25	19・9・12
	総所得金額	35,881,645	36,181,645	36,601,645	71,801,195	81,801,195	104,312,327				
	事業所得の金額	27,547,943	27,547,943	27,967,943	63,167,493		95,128,625				
	不動産所得の金額	3,215,702	3,215,702	3,215,702	3,215,702		3,765,702				
	配当所得の金額		300,000	300,000	300,000		300,000				
	給与所得の金額	5,118,000	5,118,000	5,118,000	5,118,000		5,118,000				
	納付すべき税額	△481,815	△445,815	△290,415	12,733,200	16,433,200	24,762,600				
	過少申告加算税の額	－	－	15,000 △15,000	－	－	231,000				
重加算税の額	－	－	52,500	4,557,000	1,295,000	2,103,500	全部取消	異議決定なし	全部取消	棄却	
平成13年分	年月日	14・3・14	15・12・4	16・11・22	17・1・14	17・7・20	17・11・28	18・5・26	－・－・－	18・9・25	19・9・12
	総所得金額	29,065,357	30,615,297	71,840,389	81,840,389	91,840,389	99,161,269				99,161,269
	事業所得の金額	21,903,718	23,453,658	64,678,750			89,750,398				89,750,398
	不動産所得の金額	1,905,639	1,905,639	1,905,639			4,152,471				4,152,471
	配当所得の金額	300,000	300,000	300,000			300,000				300,000
	給与所得の金額	4,956,000	4,956,000	4,956,000			4,956,000				4,956,000
	雑所得の金額						2,400				2,400
	納付すべき税額	△1,326,262	△752,762	15,003,200	18,703,200	22,403,200	25,112,000				25,112,000
	過少申告加算税の額	－	57,000 △57,000	－	－	－	237,000				287,000
	重加算税の額	－	199,500	5,512,500	1,295,000	1,295,000	115,500	全部取消	異議決定なし	全部取消	8,242,500

注 平成12年分及び平成13年分に係る過少申告加算税の額の△額は、変更決定による減少額である。

課税の経緯（所得税）

(単位：円)

年分	申告・更正等 区分	確定申告	修正申告	修正申告	修正申告	修正申告	修正申告	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決
平成 14 年分	年月日	15・3・13	15・12・4	16・11・22	17・1・14	17・7・20	17・11・28	18・5・26	－ － － －	18・9・25	19・9・12
	総所得金額	23,830,029	27,506,574	57,703,438	67,703,438	77,703,437	87,411,734	/	/	/	/
	事業所得の金額	17,154,789	20,831,334	51,028,198			80,006,407				
	不動産所得の金額	1,894,740	1,894,740	1,894,740			2,620,127				
	給与所得の金額	4,780,500	4,780,500	4,780,500			4,780,500				
	雑所得の金額						4,700				
	納付すべき税額	△2,635,162	△1,541,379	9,631,500	13,331,500	17,031,500	20,623,400	全部取消	異議決定なし	全部取消	棄却
	過少申告加算税の額	－	109,000 △109,000	－	－	－	228,000				
重加算税の額	－	381,500	3,909,500	1,295,000	1,295,000	455,000					
平成 15 年分	年月日	16・3・15	16・11・22	17・1・14	17・7・20	17・11・28		18・5・26	－ － － －	18・9・25	19・9・12
	総所得金額	23,974,399	59,650,432	64,650,432	74,650,432	78,134,150	/	/	/	/	/
	事業所得の金額	15,821,544	51,497,577			69,480,149					
	不動産所得の額	1,646,605	1,646,605			2,210,301					
	配当所得の金額	618,750	618,750			550,000					
	給与所得の金額	5,887,500	5,887,500			5,887,500					
	雑所得の金額					6,200					
	納付すべき税額	△4,319,925	8,880,100	10,730,100	14,430,100	15,722,300	全部取消	異議決定なし	全部取消	棄却	
過少申告加算税の額	－	－	－	97,000	129,000						
重加算税の額	－	4,620,000	647,500	952,000	－						
平成 16 年分	年月日	17・3・15	17・8・10	17・11・28				18・5・26	－ － － －	18・9・25	19・9・12
	総所得金額	50,874,221	50,874,221	68,165,101	/	/	/	/	/	/	/
	事業所得の金額	36,472,342	36,472,342	53,213,222							
	不動産所得の金額	4,701,879	4,701,879	5,251,879							
	給与所得の金額	9,700,000	9,700,000	9,700,000							
	納付すべき税額	5,143,300	5,549,900	11,947,200	全部取消	異議決定なし	全部取消	棄却			
	過少申告加算税の額	－	40,000	233,000							
重加算税の額	－	－	1,421,000								

## 課税の経緯(消費税及び地方消費税)

(単位:円)

期間	区分	確定申告	修正申告	修正申告	修正申告	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決	
	年月日	12・3・7	16・12・15		17・11・28	18・5・26	－	18・9・25	19・9・12	
平成11年課税期間	消費税	課税標準額	129,988,000	166,976,000		167,484,000				
		課税標準に対する消費税額	5,199,520	6,679,040		6,699,360				
		控除対象仕入税額	2,599,760	3,339,520		3,349,680				
		納付すべき消費税額	2,599,760	3,339,500		3,349,600				
	地方消費税	課税標準となる消費税額	2,599,760	3,339,500		3,349,600				
		納付すべき譲渡割額	649,900	834,800		837,400				
	消費税及び地方消費税の合計額	3,249,600	4,174,300		4,187,000					
	重加算税の額	－	322,000		－	全部取消	(異議決定なし)	全部取消	棄却	
	年月日	13・3・15	15・12・4	16・12・8	17・11・28	18・5・26	－	18・9・25	19・9・12	
平成12年課税期間	消費税	課税標準額	123,950,000	124,350,000	165,161,000	170,054,000				
		課税標準に対する消費税額	4,958,000	4,974,000	6,606,440	6,802,160				
		控除対象仕入税額	2,479,000	2,487,000	3,303,220	3,401,080				
		納付すべき消費税額	2,479,000	2,487,000	3,303,200	3,401,000				
	地方消費税	課税標準となる消費税額	2,479,000	2,487,000	3,303,200	3,401,000				
		納付すべき譲渡割額	619,500	621,700	825,800	850,200				
	消費税及び地方消費税の合計額	3,098,500	3,108,700	4,129,000	4,251,200					
	重加算税の額	－	－	357,000	42,000	全部取消	(異議決定なし)	全部取消	棄却	
	年月日	14・3・14	15・12・4	16・11・22	17・11・28	18・5・26	－	18・9・25	19・9・12	
平成13年課税期間	消費税	課税標準額	112,229,000	112,629,000	149,152,000	154,076,000				
		課税標準に対する消費税額	4,489,160	4,505,160	5,966,080	6,163,040				
		控除対象仕入税額	2,244,580	2,252,580	2,983,040	3,081,520				
		納付すべき消費税額	2,244,500	2,252,500	2,983,000	3,055,600				
	地方消費税	課税標準となる消費税額	2,244,500	2,252,500	2,983,000	3,055,600				
		納付すべき譲渡割額	561,100	563,100	745,700	763,900				
	消費税及び地方消費税の合計額	2,805,600	2,815,600	3,728,700	3,819,500					
	重加算税の額	－	－	318,500	31,500	全部取消	(異議決定なし)	全部取消	棄却	
	年月日	15・3・13	16・12・4	16・11・22	17・11・28	18・5・26	－	18・9・25	19・9・12	
平成14年課税期間	消費税	課税標準額	104,448,000	107,511,000	134,264,000	138,712,000				
		課税標準に対する消費税額	4,177,920	4,300,440	5,370,560	5,548,480				
		控除対象仕入税額	2,088,960	2,150,220	2,685,280	2,774,240				
		納付すべき消費税額	2,088,900	2,150,200	2,685,200	2,774,200				
	地方消費税	課税標準となる消費税額	2,088,900	2,150,200	2,685,200	2,774,200				
		納付すべき譲渡割額	522,200	537,500	671,300	693,500				
	消費税及び地方消費税の合計額	2,611,100	2,687,700	3,356,500	3,467,700					
	過少申告加算税の額	－	7,000 △7,000			全部取消	(異議決定なし)	全部取消	棄却	
重加算税の額	－	24,500	231,000	38,500						
	年月日	16・3・15	18・11・22	18・3・30(更正)		18・5・26	－	18・9・25	19・9・12	
平成15年課税期間	消費税	課税標準額	98,719,000	125,896,000	126,403,000					
		課税標準に対する消費税額	3,948,760	5,035,840	5,056,120					
		控除対象仕入税額	1,974,380	2,517,920	2,528,060					
		納付すべき消費税額	1,974,300	2,517,900	2,452,600					
	地方消費税	課税標準となる消費税額	1,974,300	2,517,900	2,452,600					
		納付すべき譲渡割額	493,500	629,400	613,100					
	消費税及び地方消費税の合計額	2,467,800	3,147,300	3,065,700						
	重加算税の額	－	234,500	△28,000		全部取消	(異議決定なし)	全部取消	棄却	

注 平成14年課税期間及び平成15年課税期間に係る加算税の額の△額は、変更決定による減少額である。

仮装・隠ぺい行為整理票：いわゆる「つまみ申告」(争点5①)

【仮装・隠ぺいとされる行為の概要】

1 事業所得について

原告は、事業所得の金額として、平成11年分2867万7109円、平成12年分2754万7943円、平成13年分2190万3718円、平成14年分1715万4789円、平成15年分1582万1544円、平成16年分3647万2342円を計上し、確定申告を行っていたが、各種資料等に基づき算定したところ、原告の事業所得の金額(ただし、青色事業専従者給与の否認額を除く。)は、平成11年分1億0242万2070円(うち1303万0700円は架空給与と架空外注費による除外額)、平成12年分1億0101万9271円(うち1347万6130円は架空給与と架空外注費による除外額)、平成13年分8693万7222円(うち1431万0730円は架空給与と架空外注費による除外額)、平成14年分7996万8599円(うち1602万1780円は架空給与と架空外注費による除外額)、平成15年分6581万9452円(うち1453万4780円は架空給与と架空外注費による除外額)、平成16年分5709万9470円(うち1098万5100円は架空給与と架空外注費による除外額)であり、確定申告額との差額(ただし、架空給与と架空外注費による除外額を除く金額)が、つまみ申告による事業所得の除外額である。

2 不動産所得について

原告は、不動産所得の金額として、平成12年分321万5702円、平成13年分190万5639円、平成14年分189万4740円、平成15年分164万6605円を計上し、確定申告を行っていたが、各種資料等に基づき算定したところ、原告の不動産所得の金額(ただし、青色申告特別控除の否認額を除く。)は、平成12年分406万9982円、平成13年分360万2471円、平成14年分207万0127円、平成15年分166万0301円であり、確定申告額との差額が、つまみ申告による不動産所得の除外額である。

3 雑所得について

原告は、確定申告において、雑所得を申告していなかったが、各種資料等に基づき算定したところ、原告の雑所得の金額は、平成13年分2400円、平成14年分4700円、平成15年分6200円であり、同金額が、つまみ申告による雑所得の除外額である。

【被告の主張】

1 事業所得について

原告は、本件出納帳の末尾に、①前年分の各月の売上金額、②本年分の各月の売上金額(本件出納帳の売上集計額)、③前年分の売上金額と本年分の売上金額との差額、④前年分の売上金額と本年分の売上金額との差額の累計額、⑤「戊」分の各月の売上金額、⑥「I」分の各月の売上金額などを記載しており、原告は、本件出納帳により事業所得に係る収入金額をおおむね把握していたと認められる(乙33ないし38)。

それにもかかわらず、原告の事業所得に係る売上金額の除外割合は、平成11年分は25.30%、平成12年分は28.68%、平成13年分は28.90%、平成14年分は28.50%、平成15年分は24.50%といずれも著しく高率である(被告第16準備書面第2の3(1)ア(イ)表参照)。

また、平成11年分ないし平成16年分における原告の事業所得に係る必要経費の合計額について、被告主張額は、原告がした確定申告額をいずれの年分も下回る（被告主張額と確定申告額の差額は、被告第14準備書面別表1ないし4、被告第21準備書面別表1、被告第14準備書面別表6の「②是否認額」の「計」欄参照）。

この点、原告は、実際の経費等の支払額を把握するために、本件出納帳に日々の経費等を自ら記載しており、これによって、実際の必要経費等の金額をおおむね把握していたにもかかわらず、毎年、その前年の申告内容を参考にして、本件出納帳（乙33～38、179）の記載に基づかない著しく過大な経費をもって申告していたものである。

そもそも、原告は、平成17年11月●日まで税理士業務を営んでいたものであるところ、税理士については、当然のことながら、高い職業的倫理が求められているにもかかわらず、原告は、連年にわたり、事業所得に係る売上金額を過少に記載し、かつ、必要経費を過大に記載することによって、著しく過少な所得金額を作為的に記載した内容虚偽の確定申告書を提出し続けたばかりか、平成15年税務調査に際しては、内容虚偽の申告に合わせて作成した内容虚偽の総勘定元帳を提示し（乙8）、さらに、査察部が犯則調査に着手した以降、総所得金額を小出しに増額させる修正申告を繰り返すなどしたものであり、査察部が犯則調査に着手した後に原告が確定申告を行った平成16年分についても、平成15年分以前に比べて、原告の事業所得の金額の除外割合は、著しく減少している。

このような原告の一連の行為は、真実の所得金額を隠蔽するという強固な目的によって貫かれたものであり、原告は、当初から所得を過少に申告することを意図し、かつ、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたものといえるから、原告による過少申告は、課税を免れることを意図して作為的に行われたものであると認められる。

以上によれば、原告は、事業所得に係る収入金額や必要経費をおおむね把握していたにもかかわらず、連年にわたり、作為的に売上を除外し、過大な必要経費を申告することによって、所得金額を殊更過少に記載した所得税青色申告決算書（一般用）を作成していたと認められる。

したがって、原告が、当初から、事業所得を過少に申告するという確定的な意図を有していたことは明らかである。

## 2 不動産所得について

原告は、客観的な賃料収入額及び収入金額の計上時期を把握した上で、賃貸料収入の一部を除外し、また、必要経費に算入されるべき租税公課の算定方法等を十分知悉していたにもかかわらず、過大な租税公課の金額を計上した所得税青色申告決算書（不動産所得用）を作成し、これに基づき、内容虚偽の確定申告書を作成、提出していることから、不動産所得についても、課税を免れることを意図して作為的に過少申告を行ったと認められる。

## 3 雑所得について

還付加算金が雑所得として課税対象となることを税理士である原告が知らないとは考えられないところ、原告は、還付加算金の通知を受け、その後、自己の口座に振込入金された金額を確認することによって、還付加算金を雑所得として申告する必要があることを認識していたにもかかわらず、平成13年分ないし平成15年分の所得税の確定申告において、これを申告から除外していたのであるから、原告は、雑所得についても、課税を免れるために作為的に過少申告を行ったと認められる。

## 【原告の主張】

### 1 過少申告行為そのものは隠ぺい、仮装の対象とならないこと（甲94）

(1) 典型的な隠ぺい、仮装行為がない場合の重加算税の賦課要件に関して、最高裁判決（平成7年4月28日第二小法廷判決・民集49巻4号1193頁）で示された「その意図を外部からもうかがい得る特段の行動」とは、単に過少申告の事実があるだけではなく、過少申告行為とは別に、原始資料や帳簿を税理士や課税庁へ提出しない等の不作為があり、この不作為とは別個に、客観的に過少申告の意図が認定されることによって、当該不作為が過少申告の「意図を外部からもうかがい得る特段の行動」として、典型的な隠ぺい、仮装行為と同等のものと評価できることが必要であるというべきである。

また、国税通則法68条1項は、「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たとき」に重加算税が賦課されると規定し、「課税標準等又は税額等」とは同法2条6号イ～ニまでに掲げる事項を指し（国税通則法19条1項）、これらは申告書の記載事項そのものであることから、「計算の基礎となる事実」とは、課税標準等又は税額等の申告書の記載事項は含まれず、所得発生原因事実や帳簿及び請求書、領収書などの書類が該当すると解すべきである。そして、重加算税における隠ぺい、仮装の対象となるのは、「課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実」であるから、隠ぺい、仮装の対象は、所得発生原因事実や帳簿及び帳簿作成の基となる原始帳票としての請求書、領収書などの書類であり、課税標準等又は税額等は、隠ぺい、仮装の対象に含まれないとするのが文理に即した解釈として相当である。このことは、典型的な隠ぺい、仮装行為はいずれもかかる証拠に関するものであり、重加算税の立法趣旨が、税務調査の対象となる正しい税額の算出に必要な正確な証拠を入手困難にする点にあり、課税標準等又は税額等を隠ぺい、仮装する行為には過少申告加算税を課し、「計算の基礎となる事実」を隠ぺい、仮装する行為には重加算税を課すこととして区別していることからもうかがえる。

(2) 以上の事情を踏まえると、本件では、「課税標準等又は税額等」を過少に申告した行為とは別に、二重帳簿の作成、原始資料や帳簿を税理士や課税庁へ提出しない等の過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動が認められないから、典型的な隠ぺい仮装行為と同等と評価される行動はないのであり、被告の主張を前提としても、仮装、隠ぺいの事実は認められない。

被告が主張する増加した所得の割合は、大半が売上除外に係るものであり、経費については、被告が主張する架空給与、架空外注費、架空アルバイト代3点を除外すると、ほとんど差異がないか、逆に、確定申告の方が少額なものも散見される。また、被告は、一方で、つまみ申告として、外形上客観的に過少申告の意図が認定されると主張しながら、個別に経費を仮装しているとも主張することによって、単純な過少申告となっているに過ぎない経費についても仮装、隠ぺいによるものとし、その外観があると強弁しているにすぎない。そうすると、少なくとも、上記経費については、被告の主張を前提としても、当初から過少申告をすることを意図し、その意図を外部からの窺い知りうる特段の行動をしたとは認められない。

### 2 事業所得について

(1) 売上金額に仮装・隠ぺいがないこと

① 原告が各修正申告をしたのは、帳簿、書類等を見直した結果、申告漏れがあることを発見

したことによる。この帳簿、書類等については、取引を仮装するとか、仮名の預貯金を使用するなどの仮装、隠ぺい工作はなされていない。また、売上に係る取引状況が正確に記載されていることについては、査察調査の売上担当であったN査察官も、その調査報告書において「以上の調査結果により、被疑者の記載していた各年分の出納帳には正しい取引内容（取引及び金額）を記載していたものである。」（甲29・4枚目）旨認めている。

- ② 被告の主張する売上金額については、二重売上計上という誤りがあること、売上計上時期に誤りがあること等から、実際の額より過大に計上している。
- ③ 売上高の計算方法の誤りにより増減する売上高については、単純な計算の誤りにすぎないから仮装、隠ぺいの事実はない。
- ④ いわゆるつまみ申告については、被告はその解釈を誤っている。

## （2）必要経費に仮装・隠ぺいがないこと

- ① 期限内申告書に記載された経費については、実際に経費として支出されているところ、刑事事件において、査察官が関係資料を精査した結果、仮装隠ぺいと認めた外注費と一部の人件費を除き、原告が申告している経費についてはその存在と支払及び支払内容の適法性を告発者である国税庁自身が公的に認め、それを前提として告発を行い、刑事裁判においても同様に認定され、判決が下されている。このことは、外注費と一部の人件費を除く経費は、適正に経費と認められるものであり、仮装、隠ぺいはないことを明確に示している。本修正申告は、経費の内訳については期限内申告と相違はなく、当然ながら、仮装、隠ぺいはない。
- ② 必要経費の否認額を自己否認（国通法第19条第1項修正申告、更正国通法第24条は行われていない）する場合には、修正申告書にその旨記載することによってのみ確定する。しかし、本件では、修正申告書に否認額は記載されていない。

被告は、提出された修正申告書の記載事項を加筆する（甲77ないし甲81）という方法で改ざんし、改ざんしたものをもって、その旨記載されている旨、主張の根拠としているが、本件における修正申告書の改ざんが原告の意思によってなされていないことは明白であり、これによって修正申告書に否認額が記載されていると認めることはできない。

- ③ 必要経費を否認する場合は、確定申告額の個別具体的取引額のうち否認すべき個別具体的取引額を特定する方法で特定されなければならない。

しかしながら、本件における被告の否認額の算定方法は、確定申告額から被告の恣意的算定額を控除した残りの額を否認額とした推定否認額にすぎない。個別具体的取引が特定されない否認額については、仮装・隠ぺいの事実を認めることはできない。

## 3 不動産所得について

収入金額、必要経費ともに、単なる計算上の誤りにすぎず、また金額的に少額であって、原告に仮装・隠ぺいするべき動機はない。

よって、隠ぺい・仮装の事実がないことは明らかである。

## 4 雑所得について

還付加算金は、本税の還付金と一緒に入金されたことから、原告が単に失念したにすぎず、仮装・隠ぺいの事実はない。

## 5 種類外所得について

原告が機械的に所得を加算して修正申告した部分については被告もこれを認めているところであり（被告第16準備書面第2、3、（1）イ（イ））、贖罪的寄付の目的で実際の所得金額に

比し過大に申告したにすぎない。よって、かかる過大申告分に仮装・隠ぺいなどない。

## 【当裁判所の判断】

### 1 いわゆるつまみ申告について

重加算税の制度は、納税者が過少申告をするについて隠ぺい、仮装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を科することによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものであるから、重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものが隠ぺい、仮装に当たるといっただけでは足りず、過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がされたことを要するものであるが、上記重加算税制度の趣旨にかんがみれば、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在したことまで必要であると解するのは相当でなく、納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算税の賦課要件が満たされるものと解すべきである（前掲最高裁平成7年4月28日第二小法廷判決）。

### 2 平成11年～15年分所得税について

#### (1) 平成11年～15年分所得税確定申告及び同各年分所得税従前修正申告がいわゆるつまみ申告に該当するか否かについて

ア 本文第3の1及び第4の1の認定事実によれば、原告は、本件出納帳によって原告の税理士業務等に関する売上及び必要経費等をおおむね把握していたものと認められる（本文第4の1（1）エ（イ）e）にもかかわらず、平成11年～15年分所得税確定申告において、本件事業所得原始資料から認められる1億円を超える各年分の事業所得に係る最低収入金額の約24%～約29%を申告せず（本文第4の1（1）オ（ウ））、各年分の事業所得に係る最高必要経費額のうち約11.7%～約14.4%にも及ぶ過大な必要経費を申告し（本文第4の1（1）ケ（ウ）a①～⑤）、これら収入金額の過少申告及び必要経費の過大申告によって、平成11年～15年分所得税確定申告において少なくとも申告すべきであった最低事業所得金額の約6.6%～約7.9%（本文第4の1（1）コ（ウ）①～⑤）、少なくとも申告すべきであった最低総所得金額の約5.9%～約7.3%（本文第4の1（4）ウ①～⑤）を、過少に申告していたものであり、原告が当初申告していた上記各年分の事業所得金額及び総所得金額は、それぞれ最低事業所得金額の約2.1%～約3.4%、最低総所得金額の約2.7%～約4.1%に過ぎない。

イ また、上記各年分の過大な必要経費の中には、別紙5の2・3で認定する架空経費が含まれている上、原告は、上記各確定申告に当たり、本件出納帳によらないで上記過少な収入金額及び過大な必要経費を記載した青色申告決算表を作成し（本文第4の1（1）オ（ア）、カ（ア）及び（イ）の各a並びに（ウ）、キ～コの各（ア））、平成12年～14年分所得税については、平成15年税務調査を受けて、適正な売上や経費の金額を記載したものではない総勘定元帳を作成し、これを兵庫税務署の調査担当者に提示している（本文第3の1（2）ア、第4の1（1）エ（ア））。その後、原告は、兵庫税務署職員の催告に応じて、平成12年～14年分所得税につき、平成15年12月4日付け修正申告〔平成12年～14年分所得税〕を行ったが、これらは、上記虚偽の総勘定元帳に基づき、過少に申告した収入金額及び過大に申告した必要経費のごく一部を修正したにすぎず、別紙5の2・3で認定する架空

経費を含めて、ほとんど是正されていない上（本文第4の1（5）イ（ア））、上記修正申告の約3か月後に行われた平成15年分所得税確定申告もなお、上記のとおり、過少な収入金額と架空経費を含む過大な必要経費を申告するものとなっていた。しかも、原告は、本件反則調査が開始されてもなお、最低事業所得金額及び最低総所得金額に足りない修正申告を繰り返し、中でも、平成17年1月14日付け修正申告〔平成11～15年分所得税〕及び同年7月20日付け修正申告〔平成13～15年分所得税〕は、内訳を明らかにせず、総所得金額を単純に増額させる内容となっており（本文第3の1（3）イ、エ、キ、本文第4の1（5）ウ～クの各（ア））、本件起訴と同日の最終修正申告〔平成11～15年分所得税〕に至って、平成12年分所得税について、初めて最低収入金額、最低事業所得金額及び最低総所得金額に満つる事業所得の収入金額、事業所得金額及び総所得金額を申告し、その余の平成11年及び13年～15年分所得税については、申告された事業所得に係る収入金額、事業所得の金額及び総所得金額がなお最低収入金額、最低事業所得金額、最低総所得金額より過少となっていたものである（本文第3の1（5）、第4の1（5）ケ（ア）a）。

ウ ①上記ア及びイの最低収入金額には、本件各賦課処分等より後に判明した増減が含まれているが（本文第4の1（1）オ（イ））、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行われたものは、いずれも、事業所得の収入金額を殊更除外したこと（本件仮装・隠ぺい行為①）をつまみ申告として処分理由としたものであり（本文第2の1（5）ウ（ア）、第4の4（1）ア、上記各年分の各所得税内訳表中「課税根拠」欄の「根拠分類」欄参照）、本件訴訟において、その殊更除外した金額を増減しても仮装・隠ぺい行為の同一性は害されないと解される。また、②上記ア及びイの最高必要経費額は、本件各賦課処分等までに判明し、処分理由とされた事由、すなわち、平成11年及び12年分については、本件仮装・隠ぺい行為②及び③、平成13年～15年分については、本件仮装・隠ぺい行為②～④（本文第2の1（5）ウ（ア）、第4の4（1）ア、上記各年分の各所得税内訳表中「課税根拠」欄の「根拠分類」欄参照）のみを考慮したものであり（本文第4の1（1）カ（オ）a、キ（ウ）、ク（ウ）a、ケ（イ）及び（ウ））、本件訴訟において、その各事由ごとの金額を増減しても仮装・隠ぺい行為の同一性は害されないと解される。そして、③上記ア及びイの最低事業所得額は、上記①から上記②を控除して得られた金額であり（本文第4の1（1）コ（ウ）a）、④上記ア及びイの最低総所得金額は、その最低事業所得額に本件各賦課処分等までに判明した最低不動産所得額（平成11年、12年及び16年分は申告額）及び最低その余所得額（平成11年及び16年分は申告額）を加算して得られた金額である（本文第4の1（2）イ（ウ）、（3）イ及びウ並びに（4）イ及びウ）。

エ 以上によれば、原告が、平成11～15年分所得税について、当初から所得を過少に申告することを意図した上、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたことは、優に認められ、上記各年分の所得税確定申告及び本件各従前修正申告が、いずれもその意図に基づいて行われたものであり、いわゆるつまみ申告に該当することが、本件各所得税賦課処分等の当時の処分理由の同一性の範囲内で、優に認められる。

上記各申告が単なる過少申告であり、つまみ申告に当たらないとする原告の主張（上記【原告の主張】欄1及び2（1）④）は採用できない。

（2）事業所得の仮装・隠ぺいに係る原告の主張について

ア 収入金額について

(ア) 原告の主張

原告は、売上金額に被告主張の仮装・隠ぺいはなく、①原告が本件各所得税修正申告をしたのは、帳簿、書類等を見直した結果、申告漏れがあることを発見したことによる、②被告主張の売上金額が過大である、③売上高の計算方法の誤りにより増減する売上高は、単純な計算の誤りにすぎないなどと主張する（上記【原告の主張】欄2（1）①～③）。

(イ) 上記（ア）①について

しかし、上記（ア）①についてみると、原告が、本件出納帳によらないで青色申告決算書を作成し、平成15年税務調査においても虚偽の総勘定元帳を提示してわずかな是正のみを行い、本件犯則調査開始後にこれと並行して修正申告を繰り返し、うち平成17年1月14日付け修正申告〔平成11～15年分所得税〕及び同年7月20日付け修正申告〔平成13～15年分所得税〕は、総所得金額を一定額増額させたに過ぎない過少申告であったことは、前記（1）イで本文中の認定事実をまとめて説示したとおりであって、税理士である原告が事業所得をおおむね把握していたことからみても、これらの修正申告が、原告が申告漏れに気付いて行ったものとは認められない。

原告は、本件出納帳が実際の売上げ及び経費を記載していたものであることは査察官も認めており、帳簿、書類等に取引を仮装するとか、仮名の預貯金を使用するなどの仮装、隠ぺい工作はなされていない旨主張するが、そうであるのに、原告は、平成11年～15年分所得税確定申告において、これとは異なる青色申告決算書を作成し、当初から事業所得を過少に申告しているのであって、その後も本件出納帳を含む本件事業所得原始資料から認められる最低事業所得に満たない修正申告を繰り返していたものであるから、本件出納帳の正確性から原告が事業所得を隠ぺいしたことが否定される理由はない。

(ウ) 上記（ア）②について

次に、上記（ア）②について、原告は、二重売上計上及び売上計上時期の誤りがあると主張するが、本件事業所得原始資料に基づいて認められる原告の平成11年～15年分の事業所得に係る収入金額は、少なくとも最低収入金額であり、その約24%～約29%が申告されなかったこと（本文第4の1（1）オ（イ）及び（ウ））は、前記（1）ア説示のとおりである。

もともと、最低収入金額には、本件各賦課処分等より後に判明した増減額が含まれているところ（前記（1）ウ。なお、殊更除外した収入金額を本件訴訟において増額しても、仮装・隠ぺい行為の同一性は害されないと解されることは、前記（1）ウ説示のとおりである。）、平成11年及び13年～15年分については、最終修正申告においても、いまだ最低収入金額に満たない過少な収入金額が申告されているから（本文第4の1（5）ケ（ア）a①及び③～⑤）、本件各賦課処分等の当時、前提とされた事業所得に係る収入金額が過大であったとは認められないのに対し、平成12年分については、最終修正申告で申告された事業所得に係る収入金額が最低収入金額を上回っていた計算になる（本文第4の1（5）ケ（ア）a②）。しかし、加算税の賦課要件からみて、被告が、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、処分理由とされた加重要件と同一性のある仮装・隠ぺい行為によって行われたことを主張立証すれば増加税額を課税標準とする重加算税の賦課は原則として許容され、その増加税額の中に明らかに仮装・隠ぺいによらない事実に基づく税額があることは、原告が特定して主張立証する必要があると解されると

ころ（本文第4の2（1）イ）、最低収入金額は、少なくともその金額を下回ることがないという金額であって、本件全証拠によっても、同年分にこれを上回る事業所得の収入金額がなかったとまでは断じ得ないから、その最低収入金額を上回って申告された部分が、明らかに仮装・隠ぺいによらない事実に基づくと認められるわけではない。

（エ）上記（ア）③について

原告は、上記（ア）③について、単純な計算誤りについては、仮装・隠ぺいには当たらないと主張する。しかし、原告が平成11年～15年分所得税確定申告において申告しなかった事業所得に係る収入金額は、本件事業所得原始資料に基づいて認められる1億円を超える最低収入金額の約24%～約29%にも及ぶものであって、その金額及び割合などからすれば、単純な計算誤りによるものとは認められない。

イ 必要経費について

（ア）原告の主張

原告は、①最終修正申告における必要経費は、外注費と一部の人件費を除き、期限内申告書に記載された経費と同額であり、適正な経費と認められ、仮装、隠ぺいはない、②必要経費の否認額を自己否認する場合には、修正申告書にその旨記載することによってのみ確定するが、本件では、修正申告書に否認額は記載されていない、③必要経費が確定申告額を特定する方法で否認されていないと主張する（上記【原告の主張】欄2（2）①～③）。

（イ）上記（ア）①について

上記（ア）①について、まず、本件各賦課処分等のうち平成11年及び12年分所得税について行われたものは、その他経費を過大計上したこと（本件仮装・隠ぺい行為④）を処分理由としておらず（本文第2の1（5）ウ（ア）、第4の4（1）ア、上記各年分の各所得税内訳表中「課税根拠」欄の「根拠分類」欄参照）、処分当時は、上記各年分の所得税確定申告において原告が申告した事業所得に係るその他経費の金額を、そのまま最終修正申告〔平成11年及び12年分所得税〕における税額の計算の基礎としたことが前提とされていたと認められ（上記各年分の各所得税内訳表中「課税根拠」欄の「計算根拠」欄「変動内容等」欄に「申告額」との記載があるもの。）、最終修正申告における外注費と人件費を除くその他経費は期限内申告書と同額であるとの原告の主張は、上記各年分については理由がある。

しかし、そのことから直ちに、原告が主張するように、最終修正申告におけるその他経費額が仮装のない適正な金額と認められないことは明らかである。かえって、実際には、平成11年及び12年分についても、最終修正申告におけるその他経費額は、本件事業所得原始資料から認められる最低その他経費額より過大であったのであり（本文第4の1（1）ク（イ）b）、最終修正申告で申告された事業所得の金額のうち、当該その他経費額に相当する部分は、明らかに仮装・隠ぺいによらない事実に基づくものでないことが認められる。

一方、平成13年～15年分については、最終修正申告〔平成13年～15年分所得税〕に係る申告書には必要経費の総額が記載されているのみで、それ以前の納税申告における必要経費の各項目のいずれをいくら増減したかは、申告書自体からは定かでないが、本件各賦課処分等の当時から、その他経費を過大に計上したこと（本件仮装・隠ぺい行為④）がつまみ申告として処分理由とされており（本文第2の1（5）ウ（ア）、第4の4（1）

ア、平成13年～15年分所得税内訳表中「課税根拠」欄の「根拠分類」欄)、原告自身も、平成17年11月23日に行われた質問担当査察官らの質問に対して、本件犯則調査の結果等を踏まえた資料を確認の上、確定申告において申告した平成13～15年分の必要経費の中に人件費、外注費のほかにも必要経費と認められないものが含まれていることを認めているから(甲53、乙394)、そもそも最終修正申告における外注費と人件費を除く経費が期限内申告と同額であったとは認められない(なお、その過大に計上した金額を訴訟上変更しても、仮装・隠ぺい行為の同一性が害されると解されないことは、前記(1)イで説示したとおりである)。

(ウ) 上記(ア)②及び③について

原告は、上記(ア)②及び③の主張において、処分行政庁が本件各賦課処分等において過大な必要経費を仮装したことを理由とするもの(本件仮装・隠ぺい行為④)が修正申告書に個別具体的に記載されていないことを問題とするようである。

しかし、修正申告書に記載すべき事項は国税通則法19条4項のとおりであって、確定申告において申告した必要経費を修正申告で減額する場合(原告のいう自己否認)に、修正申告書に確定申告書と対応する個別具体的な記載をすることは求められていないし、修正申告によって確定するのは納付すべき税額(国税通則法16条1項柱書)、すなわち、金銭債務である納税義務の範囲であって、必要経費の具体的内容を申告することがあったとしても、それは、その税額計算の基礎となる課税要件事実の申告に過ぎず、そのような事実の申告について、同項柱書にいう確定の概念を入れる余地はない。

そして、最終修正申告〔平成11年～15年分所得税〕は、原告の主張によっても、必要経費の具体的内容を申告したものではないから、その中に、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ことは、原告が特定すべきものであり(本文第4の4(1)ウ)、上記各最終修正申告に減額した必要経費の具体的内容が記載されていないことが平成11年～15年分所得税に係る本件各賦課処分等を違法とする理由となるとは思われない。

なお、最終修正申告〔平成11年～15年分所得税〕に係る修正申告書(甲77～81、乙396～400)の第五表の改ざんについては、本文第3の2(3)イのとおりである。

ウ まとめ

以上のとおり、平成11年～15年分の原告の事業所得について、仮装・隠ぺいを争う原告の主張は理由がない。

(3) 不動産所得の仮装・隠ぺいに係る原告の主張について

ア 原告の主張

原告は、平成13年～15年分所得税確定申告において、平成13年分の不動産所得に係る収入金額に平成13年分未申告賃料及び平成13年～15年分の各不動産所得については、いずれも駐車場の賃料をそれぞれ申告せず、必要経費として租税公課(固定資産税及び都市計画税)を過大に計上していたところ(本文第4の1(2)イ(イ)b～d)、これらは収入金額及び必要経費ともに、単なる計算上の誤りにすぎず、また金額的に少額であって、原告に仮装、隠ぺいする動機はないから、仮装、隠ぺいの事実が無いと主張する(なお、そのほかに、平成12年分所得税確定申告において、不動産所得に係る収入金額には平成12年分未申告賃料を含めていなかったことが認められるが、この分について加算税が課された

とは認められない。)

イ しかし、原告は、税務に関する専門的な知識を有する税理士であり、次のとおり、上記申告漏れの賃料の存在及び租税公課の全額を正確に把握し得たのに、誤った申告をしたと認められる。

(ア) 平成13年分未申告賃料 (Dビルに係るWの賃料)

すなわち、まず、平成13年分未申告賃料は、それぞれ同年中に支払期が到来したが、未払となっていたものであるところ(本文第4の(2)イ(イ) a、b)、所得税法36条1項が「各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額」として規定する「その年において収入すべき金額」とは、いまだ現実に収入がなくても、収入すべき権利の確定した金額のことをいうから(最高裁昭和40年9月8日第二小法廷決定・刑集19巻6号630頁、同昭和49年3月8日第二小法廷判決・民集28巻2号186頁等)、上記各賃料も同年分の不動産所得に係る収入金額に含めるべきものであり、税理士であった原告は、このことを十分に認識していたはずである。

そして、平成13年分未申告賃料について、Wの未払賃料が169万2300円(平成12年12月分、平成13年1月～11月分)ある旨記載した書面(乙112・19枚目)、未払賃料を敷金から充当する旨記載した書面(乙112・15枚目)及び未払となっている賃料を分割して払い込む旨記述した平成12年11月30日付け「借用書」と題する書面(乙112・15枚目)などが作成されているのであるから、原告は、遅くとも平成13年分所得税確定申告までには、平成13年中に発生した平成13年分未申告賃料があることを認識していたものと認められる。

(イ) 駐車場の賃料

次に、平成13年～15年分の駐車場賃料についても、その集金等を管理していた乙宛ての「払込取扱票」(乙168・4枚目など)や、同賃料の管理に使用していたE名義のV口座の記載(乙168・332枚目など)及び平成13年の駐車場賃料集計表(乙168・339枚目)からすれば、原告は、妻である乙を通じて、平成13年～15年分の駐車場の賃料として、不動産所得に係る収入金額に計上すべき金額を正確に把握し得たものと認められる。

(ウ) 租税公課(固定資産税及び都市計画税)

さらに、固定資産税及び都市計画税についても、原告が、送付を受けた各年度の「固定資産税・都市計画税納税課税明細書」(乙111・5、7、10枚目。以下、本別紙において「明細表」という。)の「相当税額」欄には、正確な税額が記載されているのであるから、各年分の固定資産税・都市計画税の額を正確に把握し得たと認められる。

ウ 被告が提出した平成13年～15年の各所得税内訳表には、不動産所得の「収入金額」欄(「No.」欄「39」欄及び「40」欄)及び「必要経費」欄中「租税公課」欄(「No.」欄「43」欄)の各「課税根拠」欄中「計算根拠」欄「変動内容等」欄に「つまみ申告」の記載があるが、「根拠分類」欄には丸数字の記載がなく、処分当時の処分理由に基づく主張をした被告第3・第4準備書面の主張をみても、本件各賦課処分等のうち平成13年～15年の所得税について行われたものが、不動産所得の仮装・隠ぺい行為を独立した処分理由としていたか否かは、必ずしも明らかでない。

しかし、仮にこれらが処分理由とされておらず、かつ、仮に事業所得の仮装・隠ぺい行為

と不動産所得の仮装・隠ぺい行為とが必ずしも同一性を有しないとしても、加算税の賦課要件からみて、被告が、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、処分理由とされた加重要件と同一性のある仮装・隠ぺい行為によって行われたことを主張立証すれば増加税額を課税標準とする重加算税の賦課は原則として許容され、増加税額の中に明らかに仮装・隠ぺいによらない事実に基づく税額があることは、原告が特定して主張立証する必要があると解される（本文第4の2（1）イ）。そして、上記イのとおり、税務に関する専門的な知識を有する税理士であった原告が、不動産所得に係る収入金額及び必要経費を正確に把握し得たのに誤った申告をしたことに加え、原告が事業所得について平成11年～15年分所得税確定申告の当初から過少申告の意図を有していたこと（上記（2））、原告が平成13年～15年分所得税確定申告当時は青色申告の承認を受けていたのに（本文第2の1（4））、不動産所得に係る帳簿等を作成せず（本文第4の1（2）ア）、正確な不動産所得の計算をしようという態度がうかがわれないこと、取り分け、租税公課については、明細表記載の金額を単に転記すれば足りるのに、何ら裏付けのない過大な申告をしたことなどの事情を総合すると、少なくとも、最終修正申告〔平成13年～15年分所得税〕において上記申告漏れの各賃料及び過大な租税公課を是正したことによって生じた不動産所得の金額が、明らかに仮装・隠ぺいによらない事実に基づくもの（括弧書き要件）に当たると認めることはできない。

（4）雑所得に係る原告の主張について

- ア 原告が、平成12年～14年分所得税確定申告において、還付金がある旨の申告をしたことにより支払を受けた平成12年～14年分所得税に係る還付金及び還付加算金については、平成13年～15年分所得税確定申告において雑所得として申告されず、最終修正申告〔平成13～15年分所得税〕に至るまで申告されなかったところ（本文第4の1（3）イ（イ））、これを申告しなかったのは失念によるから、仮装・隠ぺいの事実はないと主張する。
- イ 上記雑所得についても、不動産所得と同様、本件各賦課処分等のうち平成13年～15年の所得税について行われたものについて、その仮装・隠ぺい行為が独立した処分理由とされていたか否かは、必ずしも明らかでないが、原告がこれを失念していたと認めるに足りる証拠はないし、かえって、証拠（乙361）及び弁論の全趣旨によれば、一般に、税務署長は、国税還付金を支払うに当たり、納税者に対し、国税還付金振込通知書により支払金額及び還付加算金の額等を記載して通知しており、当該通知に用いられる文書には、「還付加算金は『雑収入（雑所得）』として、課税の対象になりますので注意してください。」と記載されていることが認められる上、原告は税理士であったのだから、これが申告すべき雑所得となることを当然に知っていたはずである。それにもかかわらず、これを原告が申告しなかったことに加え、原告が、事業所得について平成11年～15年分所得税確定申告の当初から過少申告の意図を有していたこと（上記（2））などからすれば、少なくとも、最終修正申告〔平成13年～15年分所得税〕において上記還付金及び還付加算金を是正したことによって生じた雑所得の金額が、明らかに仮装・隠ぺいによらない事実に基づく（括弧書き要件）と認めることはできない。

（5）「種類外所得」に係る原告の主張について

- ア 原告は、平成17年1月14日付け修正申告〔平成11～15年分〕及び同年7月20日付け修正申告〔平成13～15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

については、贖罪的寄付の目的で実際の所得金額に比し過大に申告したにすぎず、かかる過大申告分に仮装、隠ぺいなどない旨主張する。

イ しかし、上記各修正申告において機械的に増額された総所得金額は、何を是正したものが不明である上（本文第4の1（5）カ及びキの各（イ））、飽くまで「所得」として申告された金額であり、原告は、自らの納税義務の履行として、修正申告を行ったにすぎず、これにより増加した税額を納付したからといって、被告に寄付をしたことになるわけではない。しかも、その修正申告も、なお過少申告の意図の下に行われていた上（上記（2））、上記各修正申告において機械的に増額された金額が、明らかに仮装・隠ぺいによらない事実に基づくもの（括弧書き要件）に当たることはあり得ない。

（6）まとめ

以上によれば、平成11年～15年分所得税確定申告及び同各年分の所得税に係る本件各従前修正申告は、いずれも国税通則法68条1項にいう、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に当たり（加重要件）、かつ、平成13年源泉転記ミス分及び上記各年分の本件各課税年分青取分以外に、本件各所得税修正申告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（括弧書き要件）に当たるものの立証があるとはいえない。

以上

仮装・隠ぺい行為整理票：架空給与（争点5②）

【仮装・隠ぺいとされる行為の概要】

1 戊分

原告は、事業所得の計算上、訴外戊に対し、給料賃金として、平成13年分400万円（うち120万円は追加支給）、平成14年分520万円（うち240万円は追加支給）、平成15年分520万円（うち240万円は追加支給）をそれぞれ支払ったものとして、各年分の必要経費として計上し、確定申告を行っていたが、このうち、上記各追加支給分は架空計上されたものであった。

2 丙分

原告は、事業所得の計算上、訴外丙に対し、給料賃金として、平成11年分328万7120円、平成12年分373万2550円、平成13年分378万6730円、平成14年分399万6280円、平成15年分401万0780円、平成16年分166万1100円をそれぞれ支払ったものとして、各年分の必要経費として計上し、確定申告を行っていたが、丙が原告の業務に従事していた実態は認められず、原告の丙に対する給料賃金は架空計上であった。

3 アルバイト

原告は、事業所得の計算上、アルバイトに対し、給料賃金として、平成14年分30万1500円を支払ったものとして、当該年分の必要経費として計上し、確定申告を行っていたが、上記支給分は架空計上されたものであった。

【被告の主張】

1 戊分

平成13年1月分から同年12月分までの戊の給与に係る給与明細書並びに戊の平成14年分及び平成15年分の給与所得に係る源泉徴収票（乙9）によれば、戊に対する実際の支払金額は280万円であり、戊は、追加支給分を受領した事実はない旨供述している（乙9、319）上、原告自身も、架空計上を認めている（乙2）。

したがって、戊が原告から給料賃金として実際に受領した年額280万円を超える給料賃金（平成13年分につき120万円、平成14年分につき240万円、平成15年分につき240万円）は架空であると認められ、これを計上することはできないにもかかわらず、原告は、戊に対する給与の追加支給があったように装って、平成13年分ないし平成15年分の給与に関する「年末調整社内一覧表」等に架空の給与を手書きで追加記入し（乙2、109）、その合計額を当該年分の所得税青色申告決算書（一般用）に記載していた（乙25、27、29）。

このように、原告は、戊に対する給料賃金の架空計上という明らかに事実の仮装と評価される行為を行い、当該行為に基づいて事業所得を過少に申告していることから、重加算税の賦課要件に該当することは明らかである。

2 丙分

丙は、平成11年6月の結婚による転居後、仕事に従事した事実はない旨供述しており（乙320、321）、原告の事務所の従業員も丙の稼働事実を否定する供述をしている（乙11、322、323）ほか、原告自身も、丙に対する給与が架空であることを認めている（乙10）。

したがって、丙に対する給料賃金は本来計上し得ないにもかかわらず、原告は、丙に対する給

料賃金を、本件出納帳(乙33～38)に他の従業員分の給料賃金と合わせて記載するとともに、平成11年分ないし平成16年分の所得税青色申告決算書(一般用)の給料賃金の内訳欄に記載していた(乙21、23、25、27、29、31)。

このように、原告は、丙に対する給料賃金の架空計上という明らかに事実の偽装と評価される行為を行い、当該行為に基づいて事業所得を過少に申告していることから、重加算税の賦課要件に該当することは明らかである。

### 3 アルバイト

アルバイトに対する給与の支給について、本件出納帳に記載はなく、他にアルバイトに対する支払を裏付ける物証は存在しない上(乙109)、原告も架空計上であることを認めている(乙12)。

したがって、これを計上することはできないにもかかわらず、原告は、アルバイトに対する給与の支給があったように装い、平成14年分の給与に関する手書きのメモを作成し(乙12、109)、当該年分の所得税青色申告決算書(一般用)に記載していた(乙27)。

このように、原告は、アルバイトに対する給料賃金の架空計上という明らかに事実の偽装と評価される行為を行い、当該行為に基づいて事業所得を過少に申告していることから、重加算税の賦課要件に該当することは明らかである。

#### 【原告の主張】

- 1 丙の給与に関しては、給与を実際に支払い、所得税を源泉徴収し、納税もしている。これらの支出に偽装・隠ぺいはない。戊の給与についても同様である。被告の主張は、単なる経費性の否認にすぎない。これら給与の支払いについては、業務関連性が十分に認められるが、それをさておいても、偽装・隠ぺいがあったとして重加算税の対象とすることは違法である。
- 2 また、平成14年のアルバイトの30万1500円については、当該アルバイト料はUに支払われ、原告は、給与勘定に含めて申告している。当該アルバイト料の二重計算は、単なる計算ミスであり、このことは帳簿の記載から明らかである。この点についても偽装・隠ぺいはない。
- 3 被告は、従前、例えば、平成11年分について、専従者給与567万9370円と丙の給与328万7120円を控除した3703万円が適正な給与である旨主張していたが、その後、3703万円の適正な給与のうち、申告との差額722万0620円が架空と主張し、その内訳は、丙の給与328万7120円とその他393万3500円としている。一方、上記専従者給与567万9370円は過少申告加算税の対象として主張しており、その他393万3500円は二重計上になっている。また、当初は、丙の給与328万7120円は重加算税、専従者給与567万9370円は過少申告加算税としているのに対し、平成13年度～平成15年度は、丙と戊の追加分を架空と主張していたが、平成16年度は丙だけを重加算税の対象とし、専従者給与は過少申告加算税の対象と主張するに至っている。このように、給与に関する主張は著しく齟齬しているのであって、被告の主張に合理性がないことは明らかである。

#### 【当裁判所の判断】

##### 1 架空給与について

原告は、①平成13年～15年の戊に対する給料につき、原告事務所の従業員に対する給料の支払額に関する各種資料に追加支給を行った旨加筆して、平成13年～15年分所得税確定申告に係る申告書に添付した青色申告決算書にも計上し(本文第4の1(1)カ(ア)b)、最終修正申告〔平成13年～15年分所得税〕に至るまで申告の基礎とせず(本文第4の1(5))、②

平成11年～16年の丙に対する給与が、架空の必要経費であるのに、各年分の青色申告決算書に計上して本件各確定申告を行い（本文第4の1（1）カ（イ））、本件各所得税最終修正申告に至るまで申告の基礎とせず（本文第4の1（5））、さらに、③平成14年のアルバイトに対する給料賃金の支払の実態がないのに、その支払があったものとして、これを青色申告決算書に計上して平成14年分所得税確定申告を行い（本文第4の1（1）カ（ウ））、最終修正申告〔平成14年所得税〕に至るまで申告の基礎としていなかった（本文第4の1（5））。これらが、課税標準額の計算の基礎となるべき必要経費を仮装したところに基づいていることは明らかである（加重要件）。

## 2 原告の主張について

(1) 原告の主張のうち、上記1①～③が架空経費でないとする主張及び被告の主張の信用性に関する主張に理由がないことは、本文第4の1（1）カにおいて「(補足説明)」として認定・説示したとおりである。

(2) もっとも、上記1①～③のうち、②の丙の給与については、支払自体はされていることがわれるところ（乙10、35～37、103、109、320、321、346、347）、原告は、その支払の否認は、単なる経費性の否認にすぎず、重加算税の対象とすることは違法である旨主張する。

しかし、原告は、税理士であったのであるから、稼働実態のない者に対する給与が必要経費に含まれないことについて、熟知していたと推認される。そして、本文第4の1（1）カ（イ）bで認定したところによれば、原告が、丙の稼働実態がないことを知りながら、これを必要経費として申告していたことは明らかであるから、丙に対する給与の申告は、加重要件を満たすものというべきである。

(3) また、原告は、上記1①～③のうち、③のアルバイトに対する給料賃金は、Uに対するアルバイト代の単なる二重計上に過ぎない旨の主張をするが、平成14年分の本件出納帳（乙36）に該当する記載がなく、また、平成14年の年末調整一覧表（乙103、109・26頁）にも、Uに対する給料賃金30万1500円の支払の記載はある一方、アルバイト3人に対する給料賃金30万1500円の支払の記載はないのに、青色申告決算書（乙27）では、Uに対して給料賃金30万1500円を支払った旨計上しているのとは別に、アルバイト3人に対して30万1500円を支払った旨計上しているから、これが原告の主張するような単純な二重計上であったとは認められない。

以上

仮装・隠ぺい行為整理票：架空外注費（争点5③）

【仮装・隠ぺいとされる行為の概要】

原告は、事業所得の計算上、Eに対し、外注計算料として、平成11年分974万3580円、平成12年分974万3580円、平成13年分932万4000円、平成14年分932万4000円、平成15年分812万4000円、平成16年分932万4000円をそれぞれ支払ったものとして、各年分の必要経費として計上し、確定申告を行っていたが、Eが原告から業務委託を受けていた実態は認められず、Eに対する外注計算料は架空計上であった。

【被告の主張】

原告とEとの関係について、Eの代表取締役である乙及び原告の従業員は、業務委託の実態はなく、記帳代行業務は、Eではなく、原告の事務所の従業員が行っていた旨供述しており（乙13、14）、原告も、業務委託の実態はないことを認めている（乙3、12、137～139）。

また、原告からEに対し外注計算料が支払われた事実があるか否かについて関係資料を精査しても、平成13年分の本件出納帳においては、原告からEに対し何らかの金員を支払ったことを示す記載はなく、平成14年分の本件出納帳においては、「外注費」としてEに関する金員を支払ったことが記載されているものの、いずれも、E及び乙が納付すべき源泉所得税及び市県民税等の支払事実に関するものである。そして、平成15年分の本件出納帳においては、Eに対し何らかの金員を支払ったことに関する記載は、平成15年1月27日の「E（株）払」との記載のみである（以上、乙360）。

さらに、平成11年分、平成12年分及び平成16年分の本件出納帳を確認しても、Eに対し外注計算料を支払ったことが確認できる記載はない（乙33、34、38）。

以上によれば、原告のEに対する外注計算料は架空に計上されたものであると認められる。

また、原告及びEは、平成13年1月1日付けの「記帳代行契約書」と題する書面を作成しているところ（乙3）、当該書面は、原告が、平成15年の税務調査の際に、あたかも原告とEとの間で記帳代行に係る契約を締結していたかのように装うために作成した内容虚偽の契約書であり、原告は、このような内容虚偽の契約書を作成することによって、Eに対する外注の実態があるかのような体裁を整えていた。

このように、原告は、Eに対する外注計算料の架空計上という明らかに事実の仮装と評価される行為を行い、当該行為に基づいて事業所得を過少に申告していることから、重加算税の賦課要件に該当することは明らかである。

【原告の主張】

- 1 現実にEに対して支払われ、Eにおいても受注した作業の費用としているのであるから、過少申告加算税の対象となるのはともかく、仮装・隠ぺいはないのであって、重加算税の対象とすることは違法である。
- 2 平成15年12月4日付け修正申告は平成15年税務調査を経てなされたものであるから、この申告内容に相応する売上げ、経費に関しては、仮装・隠ぺいの事実はない。
- 3 原告は、平成15年税務調査を受けたが、担当の税務署員は、仮装、隠ぺいのない金銭出納帳を元に税務調査した結果、原告のEへの業務委託の実態を確認し、Eへの外注費を経費と認め、他の経費等の修正を懲慥して修正申告を懲慥したうえで、原告に対し、Eとの間で契約書が作成

されていないので業務委託契約書を作成するよう指示した。そのため、原告は、担当税務署員の指示に従い、平成15年11月ころ、Eとの間の平成13年1月1日付業務委託契約書を作成のうえ、平成15年12月4日、原告は、税務署員の修正態憑に応じ、平成12年分乃至14年分の所得税及び平成14年課税期間の消費税等について、それぞれ修正申告したのである。

このように、Eへの外注計算料は平成15年税務調査で適正な経費と認められているうえ、業務委託契約書は担当税務職員の指示に従って作成されたもので、原告が自発的に作成したものであるから、これをもって、原告が仮装・隠ぺい行為を行ったと認められるものではない。

#### 【当裁判所の判断】

##### 1 架空外注計算料について

原告は、平成11年～16年にEに対して現実に発注した作業の対価として上記各外注計算料を支払っていなかったのに、原告との間で記帳代行業務等について委託し、外注計算料の支払をしていた旨の内容虚偽の本件記帳代行契約書を作成し、これに基づきEに外注計算料を支払った旨を青色申告決算書に計上する一方、原告から外注計算料の支払を受けた旨を平成13年～15年事業年度のEの損益計算書に記載するなどし、これに基づき本件各所得税確定申告を行い（本文第4の1（1）キ）、その後も本件各最終修正申告に至るまで申告の基礎としていなかった（本文第4の1（5））。これらが課税標準額の計算の基礎となるべき必要経費を仮装したところに基づいていることは明らかである（加重要件）。

##### 2 原告の主張について

（1）原告の主張のうち、Eへの支払の実態があるとする主張に理由がないことは、本文第4の1（1）キにおいて「(補足説明)」として認定・説示したとおりである。

（2）原告は、平成15年税務調査の結果、原告のEへの業務委託の実態があるとして、Eへの外注計算料が経費と認められ、その他の経費等の修正申告の態憑を受け、これに応じて平成15年12月4日付け修正申告〔平成12～14年分所得税〕などを行ったものであるから、上記外注計算料につき仮装・隠ぺいをしたとは認められない旨主張する。

しかし、平成15年税務調査の際に、処分行政庁が上記架空外注計算料を見抜けなかったからといって、原告が上記架空外注計算料を仮装していなかったことになるわけではない。また、作成経緯にかかわらず、本件記帳代行契約書が内容虚偽であることに変わりはないし、平成15年税務調査の際には、内容虚偽の平成12年～14年分の総勘定元帳を作成し、これを提示していたのであるから、本件税務調査を担当した税務職員が積極的に上記架空外注計算料を正当な必要経費として認めたとは到底認められない。

以上

別紙第6、別紙第7の1の1から別紙第7の1の6まで、別紙第7の2 省略