

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分等取消請求控訴事件

国側当事者・国(安芸税務署長)

平成28年3月10日棄却・確定

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成27年6月30日判決、本資料265号-102・順号12685)

判 決

控訴人	甲
訴訟代理人弁護士	遠藤 幸子
同	中田 好泰
同	宇野 康枝
被控訴人	国
代表者法務大臣	岩城 光英
処分行政庁	安芸税務署長 西山 雅裕
指定代理人	早田 祐介

ほか別紙指定代理人目録のとおり

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 安芸税務署長が控訴人に対して平成24年3月1日付けでした平成20年分の所得税更正処分のうち、分離長期譲渡所得金額229万8479円、これに対する税額34万4700円、申告納税額マイナス96万0170円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。

第2 事案の概要

- 1 本件は、控訴人が、控訴人の父である乙(以下「乙」という。)から相続するなどして取得した土地を譲渡し、当該土地の譲渡所得を含め平成20年分の所得税に係る確定申告をしたところ、安芸税務署長が、①乙は当該土地につき、乙の事業の用に供する買換資産として租税特別措置法(昭和49年法律第17号による改正前のもの。以下「旧措置法」という。)37条1項に規定する特例(以下「本件買換特例」という。)の適用を受けた者であり、課税の繰り延べがされているから、当該土地の譲渡所得については同法37条の3第1項に基づいて取得価額を算定すべきであるとし、また、②控訴人が当該土地の譲受人から受領した当該土地に係る固定資産税及び都市計画税相当額(当該土地の引渡日からその年の12月31日までの期間に対応

するもの。以下「本件未経過固定資産税等相当額」という。)を譲渡所得に係る総収入金額に算入すべきであるなどとして、更正処分(以下「本件更正処分」という。)及び過少申告加算税の賦課決定処分(以下「本件賦課決定処分」といい。本件更正処分と併せて「本件更正処分等」という。)をしたことに対し、控訴人が、被控訴人に対し、①乙は本件買換特例の適用を受けた者ではないこと、②本件未経過固定資産税等相当額を譲渡所得にかかる総収入金額に算入すべきではないこと等を主張して、本件更正処分等の取消しを求めている事案である。

原審は、①乙は、当該土地について本件買換特例の適用を受けた者に当たると認められ、②本件未経過固定資産税等相当額は、控訴人の譲渡所得の金額の計算上、総収入金額に算入すべきであり、結論として本件更正処分等に違法な点はないと判断し、控訴人の請求を棄却した。

これを不服とする控訴人が、本件控訴を提起した。

2 関係法令の定め、前提事実、争点及び争点に関する当事者の主張は、次のとおり補正し、後記3のとおり「当審における当事者の補充主張」を加えるほかは、原判決の「事実及び理由」第2の2ないし5に記載のとおりであるからこれを引用する。

(原判決の補正)

(1) 原判決4頁8行目から同頁9行目にかけての「準用する」を「準用する旨規定する」に改める。

(2) 原判決7頁13行目の末尾に改行して、次のとおり加える。

「(9) 過少申告加算税について

ア 国税通則法(以下「通則法」という。)65条1項は、法定申告期限までに納税申告書(還付請求申告書を含む。)が提出された場合において、修正申告又は更正がされ、当初の申告税額が結果的に過少になったときに、その修正申告又は更正による納付すべき税額(増差税額)に百分の十の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する旨規定する。

イ 同条4項は、増差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(還付金の額に相当する税額を含む。)の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除して、過少申告加算税の額を算定する旨規定する。」

(3) 原判決8頁15行目冒頭から同頁21行目末尾までを次のとおり改める。

「(エ) 本件土地は、第一種低層住宅専用地域であり、本件土地の所在する地域は昭和31年1月27日建設省告示第148号により風致地区の指定を受けた地域でもある。さらに、本件土地は、建築基準法69条による逗子市建築協定条例の規定に基づき制定されたA地区建築協定の協定区域内に所在することから、本件土地における建物の用途は一戸建専用住宅に限定され、長屋建住宅及び共同住宅は建築できない。A宅地売買契約においても、上記建築協定を厳守すべき旨が定められている(甲10、11、16、17)。」

(4) 原判決9頁15行目冒頭から同頁21行目末尾までを次のとおり改める。

「ウ 乙による建物の新築

乙は、昭和53年2月3日付けで、風致地区内の本件土地上に建築物を新築することにつき神奈川県横須賀土木事務所長の許可を取得し、同年3月6日付けで、用途を「専用住宅」とする建築計画について神奈川県建築主事から建築確認を得た。その上で、乙は、同

月18日付けでE株式会社と工事請負契約を締結し、同年11月●日、神奈川県逗子市●●(平成●年●月●日に町名が変更された後は「神奈川県逗子市●●」である。)●●番地●●及び同所●●番地●●に所在する建物(家屋番号●●。以下「本件建物」という。)を新築したとして建物の所有権保存登記をした。(甲12、13、乙8)

(5) 原判決10頁1行目冒頭から同頁7行目末尾までを次のとおり改める。

「イ 本件買換特例の事務に関しては、税務署の資産課税部門において処理する事務についての具体的な事務処理手順を定めた「資産税事務提要」に基づき、特例の規定を受け譲渡資産の取得価額を引き継いだ事案について、その取得価額の引継ぎ事績を明らかにし、じ後における譲渡所得等の金額の計算の資料とするため「取引価額引継整理票」を作成、保管すべきこととされている(乙12、16、19、23)。

その一般的な手続は以下のとおりである。

(ア) 取得価額引継整理票作成者は、税務署に課税の繰延べの特例を適用した確定申告があった場合に、申告審理を経て現地調査や確認調査をしないとした事案及び現地調査や確認調査を行った後に課税の繰延べの特例の適用を認めた事案において、取得価額引継整理票を作成する。

取得価額引継整理票作成者は、本件買換特例の適用に係る確認調査において、売買契約書、登記事項証明書等により取得の有無及び取得価額を確認し、賃貸借契約書、不動産所得の確定申告書等により事業の用に供したかなどを確認する。

(イ) 取得価額引継整理票作成者は、確認調査を経て取得価額引継整理票を作成した場合、確認調査事績書に取得価額引継整理票を添付して決裁を受ける。

(ウ) 取得価額引継整理票は、課税の繰延べの特例の適用を受けた資産を譲渡するまで取得価額引継整理票つづりにつづって保管する。

当該資産が譲渡されて納税された場合、課税の繰延べの特例に該当しない事実が判明して修正申告書が提出された場合、作成した取得価額引継整理票について統括官の決裁を受けることができない場合等により取得価額引継整理票の保管が不要になると、取得価額引継整理票は取得価額引継整理票つづりから抜き出して、譲渡所得現地調査書つづりにつづられる。

取得価額引継整理票は、かつては、取得価額引継整理票のみを買換資産の物件所在地の所轄税務署において管理していたが、平成12年頃から、本件買換特例適用者の住所地又は事業所の所在地の所轄税務署において、市区町村別50音順に名寄せし、内訳書及び登記事項証明書の写しを添付の上、取得価額引継整理票つづりに編てつて管理するよう変更された。

ウ 本件更正処分当時において、本件土地及び本件48年譲渡土地に係る取得価額引継整理票の原本(昭和51年2月21日付けのもの3枚。乙2の1枚目及び2枚目並びに乙21。以下これらを合わせて「本件引継整理票原本」という。)が存在していた。

本件引継整理票原本は、次のとおりの記載内容を含むものである(乙2、21)。

(ア) 本件引継整理票原本の1ないし3枚目の「非事業用」、「事業用」及び「併用」の記載のうち、いずれも「事業用」の記載を丸で囲んでいる。

(イ) 本件引継整理票原本の1ないし3枚目の「譲渡者(特例適用者)」欄には、いずれも乙の氏名、住所及び職業が記載されている。

- (ウ) 本件引継整理票原本の1ないし3枚目の「低額譲受者」欄には、いずれも「G(株)」の会社名及び住所が記載されている。
- (エ) 本件引継整理票原本の1枚目の「取得価額を引き継いだ資産(買換資産等)」の「所在地番」欄には「逗子市●●」、その横に赤字で「⇒●●」、同「種類」欄には「宅地」、同「数量欄」には「374.04㎡」、同「買換資産等の実際の取得価額等」欄には「28,531,200×374.04/475.52=22,442,399円」、同「引き継いだ取得時期」欄には「48年6月●日」、同「引き継いだ取得価額欄」には「4,317,757円」と記載されている。
- (オ) 本件引継整理票原本の2枚目の「取得価額を引き継いだ資産(買換資産等)」の「所在地番」欄には「逗子市●●」、同「種類」欄には「宅地」、同「数量欄」には「82.31㎡」、同「買換資産等の実際の取得価額等」欄には「28,531,200×82.31/475.52=4,938,599円」、同「引き継いだ取得時期」欄には「48年6月●日」、同「引き継いだ取得価額」欄には「950,151円」と記載されている。
- (カ) 本件引継整理票原本の3枚目の「取得価額を引き継いだ資産(買換資産等)」の「所在地番」欄左部分には「逗子市●●」、右部分には「逗子市●●」、同「種類」欄左部分及び右部分には「宅地」、同「数量欄」左部分には「15.81㎡」、右部分には「3.36㎡」、同「買換資産等の実際の取得価額等」欄左部分には「28,531,200×15.81/475.52=948,599円」、右部分には「28,531,200×3.36/475.52=201,603円」、同「引き継いだ取得時期」欄左部分及び右部分には「49年2月●日」、同「引き継いだ取得価額」欄左部分には「182,503円」、同「引き継いだ取得価額の計算根拠」欄右部分には計算結果として「38,786」と記載されている。
- (キ) 本件引継整理票原本の1ないし3枚目の「取得価額が引き継がれた資産(譲渡資産)」の「所在地番」欄左部分には「横浜市南区●●」、右部分には「同左●●」、同「種類」欄左部分及び右部分には「宅地」、同「数量」欄左部分には「155.30㎡」、右部分には「186.04㎡」、同「譲渡年月日」欄左部分及び右部分には「48年6月●日」、同「譲渡価額」欄には「26,000,000円」といずれも記載されている。
- (ク) 本件引継整理票原本の3枚目の「取得価額を引き継いだ資産(買換資産等)」及び「取得価額が引き継がれた資産(譲渡資産)」欄の右部分には、ピンク色のラインマーカーにより×印が記載されている。
- (ケ) 本件引継整理票原本の1ないし3枚目の「特例適用条文」欄の「所」、「法」及び「措」の記載のうち「措」をいずれも丸で囲み、「37条」といずれも記載されている。
- (コ) 本件引継整理票原本の1ないし3枚目の「申告等のあった税務署」欄には、いずれも「横浜南署」と記載されている。
- (サ) 本件引継整理票原本の1ないし3枚目の「整理票作成年月日」欄には、いずれも「51.2.21」と記載されている。
- (シ) 本件引継整理票原本の1ないし3枚目の「作成の基となった簿書名」欄には、いずれも「48年分」の「確認調査書」である旨記載されている。
- (ス) 本件引継整理票原本の1ないし3枚目の「作成者」欄には、いずれも「戊」の判子が押印されている。」

(6) 原判決13頁11行目の「(争点2)」の次に、「③本件賦課決定処分の適法性(争点3)」を加える。

(7) 原判決15頁4行目から同頁5行目にかけての「本件48譲渡土地」を「本件48年譲渡土地」と改め、同21頁8行目「所有権を有さず、」を削除する。

(8) 原判決17頁20行目冒頭から同頁22行目末尾までを次のとおり改める。

「f 原告分本件引継整理票が作成されてから安芸税務署に送付されるまでの間である平成12年ないし平成14年頃の間、前記のとおり、丁分本件引継整理票の3枚目となった本件引継整理票原本の3枚目の右側の本件土地4の欄にピンクのマーカで×印がつけられ(乙21)、原告分本件引継整理票の3枚目となった本件引継整理票原本の写しの3枚目の左側の本件土地3の欄に同じくピンクのマーカで×印がつけられた(乙2)。」

(9) 原判決24頁6行目末尾に続けて改行の上以下を加える。

「この点に関し、被控訴人は、×印のつけられた本件引継整理票原本の写しが作成されたのは、平成12年ないし13年のことであるから、本件引継整理票原本についての統括官の決裁とは無関係であると主張する。しかしながら、本件買換特例の対象とされた本件土地は、本件土地1ないし4の4筆からなる土地であるところ、前記のとおり、安芸税務署に保管されていた原告分本件引継整理票には、本件引継整理票原本の写しの3枚目に記載された本件土地4の部分に×印がつけられており、鎌倉税務署に保管されていた丁分引継整理票には本件引継整理票原本の3枚目に記載された本件土地3の部分に×印がつけられていたのである。取得価額引継整理票は1筆について1枚作成するものとされていることからすると、上記の×印について、被控訴人の主張するように平成12ないし13年の写し作成時につけられたのではなく、戊が本件引継整理票原本を作成した昭和51年2月の時点で、本件土地3と本件土地4が併記された取得価額引継整理票を1枚作成し、そのコピーを作成した上で、原本及びコピーのそれぞれに片方ずつ×印をつけた上で、一連の書類としたことも考えられる。そのような体裁の書類が正式な取得価額引継整理票として取り扱われるとは考えがたく、そもそも、本件引継整理票原本は正式の書類として統括官の決裁を受けるようなものではなかったと考えられる。」

(10) 原判決25頁19行目冒頭から同頁21行目末尾までを次のとおり改める。

「しかも、本件の場合には、書面審理であっても、上記売買契約書(甲10)には「A宅地」という題が大きな字で記載されているから、確認調査では当然「事業の用に供する」の要件の充足について疑問を持つはずである。このような書面上明らかな事項があるのに敢えて買換特例が認められたのだとすれば、担当官は、納税者に対し、その点を追完させる資料や説明を求めたはずであるが、実態に照らせば、乙が税務署を納得させられるような資料や説明を用意できなかったはずである。

c 本件引継整理票原本には、作成者欄に当時新人職員であった戊の印が一つあるのみで、統括官など決裁権者が決裁した形跡もない。戊が決められた手続のとおり業務を行ったとする証拠は、戊本人の約40年前の記憶を述べた曖昧な供述のみであるが、本件引継整理票について述べるものではなく、証拠価値は低い。上記のとおり、決裁の形跡がないことからすれば、本件引継整理票原本が適式な内部手続を経て完成されたものではなく、反故にされた紙がたまたま保管されていただけである可能性も十分ある。」

3 当審における当事者の補充主張

(1) 争点1 (乙が本件買換特例の適用を受けたものかどうか) について

(控訴人の補充主張)

ア 乙の本件土地取得及び本件48年譲渡土地の譲渡は、客観的に本件買換特例の要件を満たしていなかったことは明らかである。したがって、仮に乙が、実体として本件買換特例を適用できない土地譲渡について、誤って本件買換特例を適用する旨を記載した昭和48年分確定申告書を作成したということになり、かかる申告行為は錯誤により無効である。

イ 申告に過誤があった場合について、その是正を求めるためには、原則として法の定める修正申告や更正の請求によらなければならないところ、乙が誤って本件買換特例を適用して行った確定申告を是正するには、乙が修正申告を行うか、課税庁が更正等を行うべきであったというべきである。本件においては、修正申告や更正を行うことのできる期間を経過しているから、その是正はできない状態となっている。

ところが、被控訴人は、もはや過誤是正ができない状態となった乙の申告について、その当時追徴すべきであった税額を、約35年後に、乙の相続人の確定申告を利用して実質的に追徴しようとしているものであって、法の定めた過誤是正方法を潜脱するものであり不当である。

(被控訴人の反論)

ア 控訴人の補充主張を争う。本件において、乙は本件買換特例の適用を受けたものであると認められる上、本件買換特例の適用を受けようとする旨を記載した昭和48年分確定申告が無効であるとは認められず、控訴人の本件土地の譲渡所得の算定は、乙が本件買換特例の適用を受けた者であることを前提に、旧措置法37条の3第1項に基づいてされなければならない。したがって、控訴人の上記補充主張に理由はない。

イ 本件買換特例の適用を受けようとする旨を記載した昭和48年分確定申告が無効であるとはいえないこと

一般に、行為者の過誤に対する救済が法律で規定されているときは、当該救済手段の設けられている趣旨・目的を勘案した上で、過誤による無効主張の成否及び限度を決定すべきであるところ、通則法は、所得税について申告納税制度を採用し、本件買換特例の適用を受けようとする者は、譲渡資産を譲渡した日の属する年分の確定申告書に、旧措置法37条1項の適用を受けようとする旨の記載をしなければならない旨規定されている。そして、特定の事業用資産の買換の場合の確定申告の過誤に関する救済手段は、法律により、義務的修正申告(旧措置法37条の2第2項)、一般の修正申告(通則法19条)、又は更正の請求(通則法23条)が規定されているところ、旧措置法及び通則法が、上記規定のとおり、申告納税制度を採用し、確定申告書記載事項の過誤につき特別の規定を設けたのは、所得税の課税標準等の決定については最もその間の事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限り許す建前とすることが、租税債務を可及的速やかに確定すべき国家財政上の要請に応じるものであり、納税義務者に対しても過度な不利益を強いるおそれがないと認めたからにほかならない。したがって、特定の事業用資産の買換の場合の確定申告について、法定の方法である義務的修正申告又は一般の修正申告によらないで、本件買換特例の適用を受けようとする旨の記載内容が過誤であるとして、本件買換特例の適用の無効を主張することは原則としてできず、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、法定の方法以外にその是正を許さないな

らば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、無効を主張することは許されないというべきである。そして、本件において、上記特段の事情があるとはおよそ認められない。

以上より、控訴人は、昭和48年分確定申告における本件買換特例の適用を受けようとする旨の記載内容が過誤であるとして、無効を主張することは許されない。

なお、控訴人は、本件更正処分等について、法の定めた過誤是正方法を潜脱するものである旨主張するが、乙が法定の方法である義務的修正申告又は一般の修正申告により昭和48年分確定申告の過誤是正をせず、錯誤無効を主張できる特段の事情も認められない結果、本件買換特例の適用の無効を主張することができなくなったにすぎず、上記控訴人の主張は失当である。

(2) 争点3 (本件賦課決定処分の適法性) について

(控訴人の補充主張)

ア 本件において控訴人が過少申告となったのは、以下に述べるとおり、控訴人の責めに帰することのできない客観的障害があったためである。したがって、控訴人には、通則法65条4項にいう「正当な理由」があったものであるから、過少申告加算税を賦課することはできない。したがって、控訴人に対してされた本件賦課決定処分は違法である。

イ 本件において控訴人が過少申告とされたのは、乙が昭和48年分の確定申告において、本件買換特例の適用を受けており、控訴人は、買換資産の取得価額を引き継ぐとされたからである。

しかし、控訴人は、乙の生前、本件買換特例の適用を受けた旨の話を聞いたことはなかったし、控訴人の手元に約40年前の確定申告に関する資料もなかった。そこで、控訴人は、本件賦課決定処分の前に、所轄税務署である安芸税務署に出向いて関係資料を確認したが、同税務署にも控訴人分本件引継整理票があったのみであった。しかも、控訴人分本件引継整理票は、3枚目に大きな×印がつけられており、その他の記載にも一見して分かるような誤記もあるものであり、不完全なものであった。そのために、控訴人としては、乙が本件買換特例の適用を受けたものには当たらないとして本件確定申告書を提出したのである。控訴人分本件引継整理票だけで納税の根拠とすることができないことは、被控訴人が、本訴提起後に行った資料収集や立証活動の経緯をみても明らかである。

ウ 控訴人が納税に当たって、本件訴訟における被控訴人の立証活動のような調査をすることは不可能である。逆に、処分行政庁が示した原告分本件引継整理票のような不十分不完全な資料だけで納税を強要することが適切でないこともまた明らかである。そうだとすれば、本件の場合、控訴人が申告した税額に不足が生じたことは、真に納税者の責めに帰ることのできないやむを得ない理由によるものであったといえる。

このような事実関係及び事情のもとにおいては、通則法65条4項の「正当な理由」があったものとして、過少申告加算税の賦課は許されないというべきである。

(被控訴人の主張)

ア 控訴人の主張は争う。本件において通則法65条4項にいう「正当な理由」は認められず、本件賦課決定処分は適法である。

イ 通則法65条4項の「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でも、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される。

しかるに、控訴人がその主張の根拠として指摘する事情は、いずれも本件確定申告書に係る申告期限後に生じた事情であって、本件確定申告書の提出の時までに生じた事情ではないのであるから、そもそも、本件確定申告書における申告税額が過少となっていたことについて、控訴人の責めに帰することができないことを証する事情となり得るものではない。

また、控訴人は、乙が本件買換特例の適用を受けていたことを控訴人が知らなかったことをもって「正当な理由」を基礎づける事情に当たるとも主張するが、要するに、単なる事実誤認あるいは税法の不知、法令解釈の誤解というべきものであって、通則法65条4項所定の「正当な理由」には当たらないというべきである。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、乙は本件買換特例の適用を受けた者に当たることから、本件土地の譲渡所得の計算に当たり、本件買換特例の適用を受けた買換資産に該当するものとして、その取得価額を算定したことに誤りはなく、また、本件未経過固定資産税等相当額は譲渡所得に係る総収入金額に算入したことは相当であるから、本件更正処分は適法であり、本件賦課決定処分も適法であるので、控訴人の請求は棄却すべきものと判断する。その理由は、次のとおり補正し、後記2のとおり「当審における当事者の主張に対する判断」を加えるほかは、原判決の「事実及び理由」第3の1の(2)及び2並びに3の(1)に記載のとおりであるからこれを引用する。

(原判決の補正)

- (1) 原判決41頁5行目の「(2)」を「(1)」に、同頁8行目の「上記認定事実ウ」を「(2)」に、同頁19行目の「上記認定事実イ(ア)によれば」を「証拠(乙2、12、21)によれば」にそれぞれ改める。

- (2) 原判決42頁19行目の「そして、」から43頁14行目末尾までを次のとおり改める。

「そして、証拠(甲10ないし13、16、17、24の3及び4)及び弁論の全趣旨によれば、乙は、昭和48年4月6日付けでA宅地売買契約を締結した後、昭和53年3月ころに本件建物の建築を開始したが、その間は、本件土地は更地の状態であり、控訴人が建物を建てるなどして利用した形跡はないこと、A地区の建築協定書には、建築物の用途について、一戸建専用住宅とし、長屋建住宅及び共同住宅は建築できないとの規制はあるが、土地や建築物を第三者に賃貸してはならないという規制はないことが認められる。そうすると、乙が昭和48年分の確定申告を行った当時における本件土地の客観的な状況としては、第三者に賃貸するなどの利用を行うことが可能な状況であったことが認められる。その上で、前記前提事実(2)のイ認定のとおり、取得価額引継整理票作成者は、本件買換特例の適用に係る確認調査において、売買契約書、登記事項書等により取得の有無及び取得価額を確認し、賃貸借契約書、不動産所得の確定申告書等により事業の用に供したかどうか確認することとされていたが、更地を賃貸する場合について、どのような賃貸であれば「事業の用に供した」といえるのかという点について租税特別措置法通達等において定めがあるわけではなかった(乙29)。そして、本件引継整理票原本を作成した戊は、本件引継整理票原本を作成するに当たり、現地調査はせずに納税者か関与税理士に書類等の提出を求めて確認したのではないかと述べており(乙12)本件引継整理票原本は書類審査のみで作成されたものと認められる。これらの事情からすれば、乙が本件買換特例の適用を受けようとする旨の記載のある昭

和48年分確定申告書を税務署に提出し、担当者である戊が、乙から本件土地を事業の用に供することを示す何らかの資料の提出を受けて本件買換特例の適用がある事案として処理したことは十分に考えられるところである。したがって、控訴人の主張する上記の事情は、乙が、昭和48年分確定申告を行うに当たり、本件買換特例の適用を受けようとする旨の記載を行ったものと推認することの妨げになるとはいえない。」

(3) 原判決44頁25行目の「上記認定事実ア」を「前記前提事実(2)イ」に、45頁16行目の「上記認定事実イ及びウ」を「前記前提事実(2)イ及びウ」に、46頁4行目の「(前記(1)ウ(ケ))」を「(前記前提事実(2)ウ(ケ))」に、同頁17行目の「(上記認定事実ウ(ウ))」を「(前記前提事実(2)ウ(ウ))」にそれぞれ改める。

(4) 原判決46頁20行目から47頁1行目までを以下のとおり改める。

「証拠(乙2、12、21ないし24、26)及び弁論の全趣旨によれば、横浜南税務署の職員であった戊は、昭和51年2月21日に本件引継整理票原本を作成したこと、作成された本件引継整理票原本は買換資産である本件土地の所在地を所轄する鎌倉税務署に送付され、同税務署内で取得価額整理票つづりにつづられて保管されていたこと、平成12年ころ、前記前提事実(2)イのとおり、取得価額引継整理票の保管について本件買換特例適用者の住所地又は事業所の所在地を所轄する税務署で保管するように取り扱いが改められたことに伴い、鎌倉税務署は、平成12年10月26日に控訴人の住所地を確認し、平成13年2月14日に丁の住所地を確認した上で、本件引継整理票原本について写しを作成し、原告分本件引継整理票と丁分本件引継整理票に分け、原告分本件引継整理票について1枚目及び2枚目は原本で3枚目は写しという形で作成し、安芸税務署に引き継いだこと、原告分本件引継整理票の3枚目の「取得価額を引き継いだ資産(買換資産等)」及び「取得価額が引き継がれた資産(譲渡資産)」欄の左部分には、ピンク色のラインマーカーにより×印が記載されているが、丁分本件引継整理票とされた本件引継整理票原本3枚目には、「取得価額を引き継いだ資産(買換資産等)」及び「取得価額が引き継がれた資産(譲渡資産)」欄の右部分に×印が記載されていることが認められる。

以上の事実によれば、原告分本件引継整理票の3枚目に×印が記載されたのは、平成12年ないし13年ころに本件引継整理票原本の写しが作成された後であると認められる。そうすると、原告分本件引継整理票の3枚目に×印が記載されていることをもって、本件引継整理票原本について統括官の決裁を受けていないものであったということとはできない。

控訴人は、この点に関し、取得価額引継整理票は1筆について1枚作成するものとされていることからすると、上記の×印について、平成12ないし13年の写し作成時に記載されたのではなく、戊が本件引継整理票原本を作成した昭和51年2月の時点で、本件土地3と本件土地4が併記された取得価額引継整理票を1枚作成し、そのコピーを作成した上で、原本及びコピーのそれぞれに片方ずつ×印をつけた上で、一連の書類としたことも考えられる旨主張する。しかしながら、昭和51年当時、横浜南税務署にコピー機は設置されておらず(乙28)、そもそも、同税務署において、コピー機を利用した取得価額整理票の作成事務を行われていたとは考えられない上、戊が本件引継整理票原本を作成するに当たり、3枚目の部分だけをあえてコピーして作成する必要性もおよそ想定しがたいところであるから、控訴人の上記主張は、前記認定を左右するものではない。」

(5) 原判決47頁3行目の「上記認定事実ウ(エ)、(オ)及び(カ)」を「前記前提事実(2)

ウ(エ)、(オ)及び(カ)」に、49頁19行目の「前記(1)イ認定のとおり」を「前記前提事実(2)イ認定のとおり」に、51頁3行目の「上記認定事実イ(イ)のとおり」を「前記イ(イ)cのとおり」に、52頁5行目の「上記(2)ア(イ)ないし(エ)で」を「上記(1)ア(イ)ないし(エ)で」にそれぞれ改める。

(6) 原判決53頁22行目全体を「3 本件更正処分の適法性について」と改め、同頁23行目冒頭の「(1)」を削除する。

2 当審における当事者の補充主張に対する判断

(1) 昭和48年分確定申告は無効であり、本件買換特例の適用を前提に本件土地の譲渡所得の算定をすべきではない旨の主張について(争点1について)

ア 控訴人は、仮に乙が昭和48年分確定申告において本件買換特例を適用した申告を行っていたとしても、かかる申告は錯誤により無効であるから、本来法定の方法により是正されるべきであったのに、その是正ができない状態になってから、乙が本件買換特例の適用を受けた者であることを前提に本件土地の譲渡所得を算定することは、実質的に昭和48年分確定申告について行うべきであった追徴を控訴人に対して行っているものであって不当である旨主張する。

イ しかしながら、前記第3の1に認定したとおり、乙は、本件48年譲渡土地の譲渡所得の算定において本件土地を買換資産とする本件買換特例の適用を受けたものであるところ、本件土地を相続等により取得した控訴人が本件土地を譲渡した場合の譲渡所得の金額を計算する際に、旧措置法37条の3第1項に基づき、取得価額の引継ぎを行って計算することは、本件買換特例の予定するところであり、何ら不当なことではない。

控訴人は、乙が、昭和48年譲渡土地の譲渡所得について本件買換特例を適用して行った確定申告は錯誤によって無効であるとも主張するが、確定申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、法の定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、法定の方法によらないで記載内容の錯誤を主張することは許されないと解される(最高裁昭和39年10月22日第一小法廷判決・民集18巻8号1762頁参照)ところ、本件において、上記の特段の事情があると認めることもできない。

ウ 以上より、上記の控訴人の主張は採用することができない。

(2) 本件賦課決定処分の適法性について(争点3について)

ア 控訴人は、控訴人には通則法65条4項所定の「正当な理由」が認められることから、控訴人に対して過少申告加算税を賦課すべきではなく、本件賦課決定処分は違法である旨主張する。

イ 過少申告加算税が、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対して課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図る趣旨で設けられた措置であることからすれば、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される(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頁参

照)。

ウ 控訴人は、上記「正当な理由」に当たる事情として、控訴人が、乙の生前、本件買換特例の適用を受けた旨の話聞いたことはなかったことや、控訴人の手元に昭和48年分確定申告に関する資料もなかったこと、また、控訴人が閲覧した控訴人分本件引継整理票に不審な点があったことという事情を述べるが、いずれも、控訴人において乙が本件買換特例を受けた者であるということを知らなかった、あるいは知るのが困難であったということ述べているにすぎない。このような事情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ということとはできないというべきであるから、控訴人について通則法65条4項にいう「正当な理由」があると認めることはできない。

したがって、この点に関する控訴人の主張を採用することはできず、本件賦課決定処分は適法である。

3 結論

よって、原判決は相当であり、本件控訴は理由がないから棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第14民事部

裁判長裁判官 富田 善範

裁判官 大須賀 寛之

裁判官 南部 潤一郎

(別紙)

指定代理人目録

長倉 哲也、高橋 富士子、竹本 修一、磯部 剛、今川 恭子、露原 賢一、川西 翔太

以上