

東京高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 各過少申告加算税賦課決定処分等取消請求控訴事件

国側当事者・国(玉川税務署長ほか)

令和4年1月14日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成●●年(〇〇)第●●号、平成●●年(〇〇)第●●号、平成●●年(〇〇)第●●号、平成●●年(〇〇)第●●号、令和3年5月27日判決、本資料271-67・順号13569)

判 決

控訴人	乙
控訴人	丙
控訴人	丁
控訴人	戊
上記4名訴訟代理人弁護士	佐々木 英乃
被控訴人	国
同代表法務大臣	古川 禎久
処分行政庁	玉川税務署長 吉田 憲司
処分行政庁	世田谷税務署長 水上 勝弘
同指定代理人	前川 悠 淵 政博 今中 暉 宗形 久美子 橋口 政憲 中島 千恵

主 文

- 1 本件控訴をいずれも棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人らの負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 玉川税務署長が平成29年3月14日付けでした控訴人乙(以下「控訴人乙」という。)の平成23年分の所得税に係る過少申告加算税の賦課決定処分、平成30年1月19日付けでした控訴人乙の平成24年分の所得税に係る過少申告加算税の賦課決定処分並びに同日付け

でした控訴人乙の平成25年分及び平成26年分の所得税及び復興特別所得税に係る過少申告加算税の各賦課決定処分をいずれも取り消す。

3 玉川税務署長が平成29年3月14日付けでした亡甲（以下「亡甲」という。）の平成23年分の所得税に係る無申告加算税の賦課決定処分のうち3万1500円を超える部分、平成30年1月19日付けでした亡甲の平成24年分の所得税に係る無申告加算税の賦課決定処分のうち3万9500円を超える部分、同日付けでした亡甲の平成25年分及び平成26年分の所得税及び復興特別所得税に係る過少申告加算税の各賦課決定処分並びに同日付けでした亡甲の平成27年分の所得税及び復興特別所得税に係る過少申告加算税の賦課決定処分（平成30年1月31日付け変更決定処分後のもの）をいずれも取り消す。

4 世田谷税務署長が平成29年3月14日付けでした控訴人丙（以下「控訴人丙」という。）の平成23年分の所得税に係る過少申告加算税の賦課決定処分、平成30年1月19日付けでした控訴人丙の平成24年分の所得税に係る過少申告加算税の賦課決定処分並びに同日付けでした控訴人丙の平成25年分及び平成26年分の所得税及び復興特別所得税に係る過少申告加算税の各賦課決定処分をいずれも取り消す。

5 世田谷税務署長が平成29年3月14日付けでした控訴人丁（以下「控訴人丁」という。）の平成23年分の所得税に係る過少申告加算税の賦課決定処分、平成30年1月19日付けでした控訴人丁の平成24年分の所得税に係る過少申告加算税の賦課決定処分（平成30年1月31日付け変更決定処分後のもの）並びに同日付けでした控訴人丁の平成25年分及び平成26年分の所得税及び復興特別所得税に係る過少申告加算税の各賦課決定処分をいずれも取り消す。

6 世田谷税務署長が平成29年3月14日付けでした控訴人戊（以下「控訴人戊」という。）の平成23年分の所得税に係る過少申告加算税の賦課決定処分、平成30年1月19日付けでした控訴人戊の平成24年分の所得税に係る過少申告加算税の賦課決定処分並びに同日付けでした控訴人戊の平成25年分及び平成26年分の所得税及び復興特別所得税に係る過少申告加算税の各賦課決定処分をいずれも取り消す。

第2 事案の概要（以下、略称は、別途定めるもののほか、原判決の例による。）

1 本件は、控訴人ら及びその被相続人（本件被相続人）である亡甲が、平成23年分から平成26年分まで（亡甲については平成23年分から平成27年分まで）の所得税（復興特別所得税を含む。以下同じ。）につき、修正申告書及び期限後申告書（本件各修正申告書等）を提出したところ（本件各修正申告等）、世田谷税務署長及び玉川税務署長が、控訴人ら及び亡甲の上記所得税に係る過少申告加算税及び無申告加算税の各賦課決定処分（本件各賦課決定処分）をしたことについて、控訴人らが、本件各修正申告等は、申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正又は決定（更正等）があるべきことを予知してされたものでないから、過少申告加算税を課すこと等はできず、また、本件各賦課決定処分は信義則に反し違法であるなどと主張して、本件各賦課決定処分（ただし、亡甲の所得税に係る無申告加算税の各賦課決定処分については、平成23年分は3万1500円、平成24年分は3万9500円をそれぞれ超える部分。また、亡甲の平成27年分の所得税に係る過少申告加算税の賦課決定処分及び控訴人丁の平成24年分の所得税に係る過少申告加算税の賦課決定処分については、平成30年1月31日付けの各変更決定処分後のもの）の取消しを求める事案である。

原審が控訴人らの請求をいずれも棄却したため、控訴人らがこれを不服として控訴した。

2 関連法令の定め、前提事実、本件各賦課決定処分根拠及び適法性に関する被控訴人の主張、争点及び争点に関する当事者の主張は、原判決6頁17行目の「原告乙及びM税理士に対し、」から24行目末尾までを「控訴人乙及びM税理士に対し、控訴人ら及び亡甲がそれぞれ本件相続の開始時点で所有していた不動産、有価証券及び預貯金等を記載した書面を提出するよう要請し、これに対してM税理士から依頼事項を書面で交付することを求められたことから、同月14日、M税理士に対し、控訴人ら及び亡甲を名義人とする韓国財産の所有状況の確認を依頼する文書並びに上記要請事項を記載した「相続財産以外の所有財産」と題する書面（以下「本件交付書面」という。）を郵送により交付した（乙90、91）。」に改め、原判決6頁25行目の「カ」から7頁9行目の「ケ」までの項番号を、「オ」から「ク」までに繰り上げ、後記3のとおり当審における当事者の補充的主張を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」の「第2 事案の概要」の1から5までのとおりであるから、これを引用する。

3 当審における当事者の補充的主張

(1) 争点1（本件各修正申告書等の提出が、「その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正等があるべきことを予知してされたものでないとき」に該当するか否か）に関する補充的主張

(控訴人らの主張)

ア M税理士は、平成27年8月5日、L主査に対し、控訴人ら及び亡甲から韓国財産についての相続税と申告所得税についての修正申告等を依頼されていることを明確に伝えた。そうでないとしても、控訴人ら及び亡甲は、M税理士を通じて、遅くとも同年12月15日に、局調査担当職員に対し、修正申告等に係る意思を表明した。

イ 資料調査二課は、本件調査の時点において、控訴人ら及び亡甲の平成23年分から平成26年分まで（亡甲にあつては平成23年分から平成27年分まで）の申告所得税に係る課税標準等又は税額等を認定する目的を有しておらず、本件調査中及び調査後のいずれの段階においても資料調査二課からは上記申告所得税の調査である旨の宣言や通知・説明も何らされていない。したがって、本件調査は上記申告所得税に係る調査には該当しない。

ウ 控訴人ら及び亡甲は、上記申告所得税に係る調査の事前通知が送付された平成28年10月25日以前から、局調査担当職員に対し、再三にわたり、本件各修正申告等を行う意思を伝えていた。したがって、本件各修正申告書等の提出は、「その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してなされたもの」には該当しない。

(被控訴人の主張)

ア 本件調査は、形式的には本件相続税に関する財産を調査対象とするものであったが、相続財産である可能性のある控訴人ら及び亡甲名義の韓国財産の帰属を明らかにするために質問検査を行った結果、当該韓国財産に係る控訴人ら及び亡甲の所得税の申告漏れが反射的に確定したものであり、実質的に控訴人ら及び亡甲の所得税が調査対象に含まれていた。また、本件各規定における調査の目的は、調査担当者による一連の行為の内容、性格等から実質的に判断すべきものであり、個々の調査担当者の具体的な意図及び意図によって判断すべきものではない。控訴人ら及び亡甲の所得税に係る調査着手宣言についても、本件調査が所得税

の調査の趣旨を含むものであることを示さなくても、納税者の予測可能性・税務調査手続の透明性は害されない。

イ 控訴人ら及び亡甲が、局調査担当職員に対し、平成27年8月5日又は同年12月15日に修正申告等の決意と内容を明らかにした事実はなく、調査の着手後かつ客観的確定時期に至る前にこれを明らかにしたことはなかった。また、M税理士が同年8月5日に修正申告等を行う予定であると発言したことがあったとしても、財産の具体的な金額や数量が分からなければ修正申告等が必要になるかどうかさえ明らかにならないから、同発言が修正申告等の意思を表明したものとはいえない。

(2) 争点2 (本件各賦課決定処分が信義則に反し違法であるか否か) に関する補充主張
(控訴人らの主張)

本件発言は、本件各修正申告等の準備期間中は、韓国財産の申告漏れに係る申告所得税に係る調査を行わないという意味を当然に含むものであり、控訴人ら及び亡甲は、これを信頼して本件各修正申告等の準備に十分な時間をかけた結果、所轄税務署からの所得税調査通知の前に本件各修正申告書等を提出する機会を奪われた。調査がされる前に本件各修正申告書等が提出されていれば、本件各修正申告等は、所轄税務署からの事前通知より前に提出されたはずであるから、いわゆる「自主修正扱い」とされた蓋然性が極めて高く、控訴人ら及び亡甲は、本件発言により、本件各賦課決定処分を受けることによる経済的不利益を受けた。

局調査担当職員は、平成28年5月17日までの間に本件発言及び同旨の発言を繰り返し行い、これを所轄税務署に引き継いだ。資料調査二課は、本件発言からわずか5か月後に、何らの合理的な理由なく、控訴人ら及び亡甲に対する説明もないまま、自ら所轄税務署の担当官らを招集して控訴人ら及び亡甲に対する所得税調査を行うよう指示しているのであって、このような対応は課税当局として極めて正義に反するものであり、信義則違反の判断に当たっても十分に斟酌されるべきものである。

(被控訴人の主張)

本件各賦課決定処分は、税務官庁の公的見解に基づく経済的行動をとった結果として生じたものではないから、信義則違反の有無の判断要素である経済的不利益が生じたものとはいえない。また、租税法規に適合する課税処分によって税額が増加することは、法律に従って本来負担すべきであった税額が顕在化したものにすぎず、経済的不利益に該当しない。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所の判断は、次のとおり補正し、後記のとおり当審における当事者の補充的主張に対する判断を示すほかは、原判決「事実及び理由」中の「第3当裁判所の判断」のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決25頁12行目の「その場合には」を「速やかに提出すれば」に改める。

(2) 原判決27頁16行目冒頭から26行目末尾までを次のとおり改める。

「他方において、資料調査二課が作成していた調査経過記録書(乙3の1)には、加算税を課さないことについて、速やかに申告をすることを条件とし、又は提出期限を設けたことをうかがわせる記載はない。

しかし、当該時点において加算税を賦課するか否かという点が、控訴人ら及び亡甲又はM税理士と資料調査二課との間で議論されていたものではなく、資料調査二課においては、加算税が賦課されるための要件を具備している蓋然性が高い状況になかったのであれば、何ら

の条件も付されないまま「加算税を課さない」という発言のみがあったと認めることはいかにも唐突であって不自然な感が否めない。

また、局調査担当職員は、M税理士に修正申告書等を提出したいのであれば提出して差し支えないと発言したものであるところ、申告漏れがある場合、修正申告書等の提出がないまま更正等があった場合は、必ず加算税が課されるのに対し、修正申告書等の提出があった場合には、加算税が課されない場合があることからすれば、本件発言は、その時点で修正申告等をしたとしても加算税が課される蓋然性が高いことを前提としつつ、平成27年12月25日に自ら修正申告等の意向を示したことを勘案して、速やかに修正申告書等を提出すれば加算税を課さないが、提出が遅れば加算税を課するという方針を告げたものと解するのが当時の状況と最も良く整合するものといえる。そして、本件各修正申告等が行われたのが控訴人丁を除く控訴人ら及び亡甲については平成28年10月27日、控訴人丁については平成29年2月22日であったことからすれば、本件各賦課決定処分が行われたのは、速やかに修正申告等が行われなかったことを理由とするものと解することができる。

したがって、L主査及びN実査官の前記供述は信用するに足るものであり、これによれば、局調査担当職員は、O税理士らに対し、控訴人ら及び亡甲の所得税については、速やかに修正申告等をすれば加算税は課しないと発言し、遅くとも平成28年5月17日までは同趣旨の見解を繰り返し述べていたものと認められる。」

(3) 原判決35頁23行目末尾の後に、改行の上、次のとおり加える。

「(2) 控訴人らは、本件発言が、無条件で加算税を課さないというものであったことを前提に、本件各賦課決定処分が信義則に反し違法であるとの主張をする。

しかし、本件発言が速やかに修正申告書等を提出すれば加算税を課さないという内容のものであったことは、原判決認定事実(1)カ(ただし、本判決において補正した後のものである。以下同じ。)のとおりであり、これに対し、控訴人ら及び亡甲が平成28年10月27日及び平成29年2月22日に修正申告書等を提出したこと(本件各修正申告等)をもって速やかに提出されたものと解することは困難であるから、控訴人らの主張は前提を欠くものであって採用できない。」

(4) 原判決35頁24行目の「(2) これを本件についてみると、」を次のとおり改め、その末尾において改行する。

「(3) また、仮に、控訴人ら及び亡甲が、本件発言の趣旨を無条件で加算税を課さないものであると理解し、又は、本件各修正申告書等を速やかに提出したという認識を有していたとしても、以下の理由から、控訴人らの主張は採用できない。」

(5) 原判決37頁2行目の「(3)」を「(4)」に改める。

2 当審における当事者の補充的主張に対する判断

(1) 争点1に関する補充的主張について

ア 控訴人らは、M税理士が、平成27年8月5日、L主査に控訴人ら及び亡甲から相続税のみならず申告所得税についても修正申告等を依頼されていることを明確に伝えたことと主張する。

しかし、控訴人ら及び亡甲は、同月31日、本件被相続人名義であった韓国財産の申告漏れを是正する内容の本件相続税の修正申告をしたものととまること(原判決前提事実(3)ウ)、L主査及びN実査官らが控訴人ら及び亡甲に対し、本件相続の開始時点で所

有していた不動産、有価証券及び預貯金等を記載して提出するよう依頼したのは同年10月8日であり、M税理士は同依頼を書面により行うよう要請したこと（原判決前提事実（3）エ。ただし、本判決において補正した後のものである。）に照らせば、同年8月5日の時点で、控訴人ら及び亡甲がM税理士に申告所得税についての修正申告等を依頼したとは認め難く、控訴人らの上記主張は採用できない。

また、控訴人らは、M税理士を通じて、遅くとも同年12月15日に、局調査担当職員に対し、修正申告等に係る意思を表明したと主張する。

この点につき、M税理士は、同月1日頃、控訴人ら及び亡甲から本件相続の開始時点で所有していた韓国財産の数量等が記入された本件回答書を受け取ったと証言しており、このことを前提とすれば、同月15日の時点までに控訴人ら及び亡甲とM税理士との間で控訴人ら及び亡甲名義の韓国財産に関する税務処理について方針を定めていたとしても必ずしも不自然ではない。しかし、同月17日新たに控訴人ら及び亡甲から委任を受けて加わったO税理士が（原判決前提事実（3）キ）、同月24日、M税理士とともにL主査及びN実査官と面会し、それまでの資料調査二課の対応について問題視する発言をするとともに、この後、詳しい状況を相続人に聴取した上で、申告漏れとなっているものは修正申告等をさせたいと考えていると述べたこと（乙3の6）、控訴人乙、M税理士及びO税理士は、同月25日、L主査、P主査及びN実査官と面会し、同年10月8日の調査における発言を訂正した上で、本件会社の株式による配当所得等について修正申告等をする気持ちはあると述べたこと（乙3の7）が認められ、これらの事実によれば、O税理士が同年12月17日に新たに加わって検討したことにより同月25日に控訴人ら及び亡甲は修正申告等をする方針に変更したと解しても何ら不合理であるとはいえない。

したがって、控訴人ら及び亡甲が課税当局に対して自主的に修正申告等をする意思を表明したのは平成27年12月25日であるという原判決の認定は正当であり、控訴人らの主張は採用できない。

イ 控訴人らは、本件調査は控訴人ら及び亡甲の申告所得税に係る調査には該当しないと主張する。

しかし、本件各規定における「調査」の意義については、原判決「事実及び理由」の第3の2（2）のとおりであり、本件においては、とりわけ控訴人ら及び亡甲名義の韓国財産の帰属に関する事実関係は、名義どおり控訴人ら及び亡甲の財産であるか、そうでなければ本件被相続人の相続財産であるかのいずれかにほぼ絞られている状況にあったのであるから、実質的にみても、本件調査が控訴人ら及び亡甲の申告所得税に係る調査の趣旨を含むものであり、平成27年8月5日に本件調査を行う旨連絡したことにより国税通則法65条5項の通知の要件を満たしたものと解することは不当とはいえない。

また、調査は税務官庁が一体として行うものであって、その対象及び目的は個々の担当者の認識に左右されるものではないから、本件調査に関する局調査担当職員の当時の認識は上記結論を左右するものではない。

したがって、控訴人らの上記主張は採用できない。

ウ 控訴人ら及び亡甲は、上記申告所得税に係る調査の事前通知が送付された平成28年10月25日以前より、局調査担当職員に対し、再三にわたり、本件各修正申告等を行う意思を伝えていたと主張する。

しかし、上記の日まで国税通則法65条5項の通知がなかったと解すべきものではないことは、上記イで判断したとおりであり、平成27年12月25日より前の時点で本件各修正申告等を行う意思を伝えていたものと認めることができないことは、上記アで説示したとおりであるから、控訴人らの上記主張は前提を欠くものであって採用できない。

(2) 争点2についての補充的主張に対する判断

控訴人らは、申告所得税に係る調査の事前通知がされたのが平成28年10月25日であることを前提に、本件発言は、当然に、本件各修正申告等の準備期間中は、韓国財産の申告漏れに係る申告所得税に係る調査を行わないという意味を含むものであり、結果として、控訴人ら及び亡甲は、本件発言により、所得税調査の事前通知よりも前に本件各修正申告書等を提出する機会を奪われ、本件各賦課決定処分を受けることによる経済的不利益を受けた、局調査担当職員が本件発言により加算税を課さないと繰り返し説明・回答していたのに、その後、所轄税務署の担当官らを招集して控訴人ら及び亡甲に対する所得税調査を行うよう指示したと主張する。

しかし、前記(1)イ及び原判決認定事実(1)カのとおり、同主張はその前提を欠くものであって、いずれも採用できない。

(3) 控訴人らは、他に縷々主張するが、いずれも原審における主張の繰り返しにすぎず、これに対する判断はいずれも原判決で説示したとおりであり、採用できない。

3 結論

以上によれば、控訴人らの請求は理由がないから棄却すべきところ、これと同旨の原判決は相当であるから、本件控訴をいずれも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12民事部

裁判長裁判官 平田 豊

裁判官 酒井 良介

裁判官 矢口 俊哉