

東京地方裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分取消等請求事件

国側当事者・国(小石川税務署長)

令和5年3月14日棄却・確定

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	北村 豊
同訴訟復代理人弁護士	大和屋 力
被告	国
同代表者法務大臣	齋藤 健
処分行政庁	小石川税務署長
	倉成 由利子
同指定代理人	江原 謙一
同	野間 隆一郎
同	尾形 信周
同	笹田 淳也
同	峯川 守人
同	森西 ひとみ

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用はこれを50分し、その1を原告の負担とし、その余を被告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

- 1 処分行政庁が令和2年3月10日付けで原告に対してした、平成28年分の所得税及び復興特別所得税の更正処分のうち、総所得金額1億4231万9266円を超える部分及び納付すべき税額4452万8600円を超える部分並びに同更正処分に伴う過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税の額608万6000円を超える部分(ただし、それぞれ令和4年5月30日付け更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分により一部取り消された後のもの)をいずれも取り消す。
- 2 処分行政庁が令和2年3月10日付けで原告に対してした、平成29年分の所得税及び復興特別所得税の更正処分に伴う過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税の額66万1000円を超える部分(ただし、令和4年5月30日付け過少申告加算税の賦課決定処分により一部取り消された後のもの)を取り消す。
- 3 処分行政庁が令和2年3月10日付けで原告に対してした、平成30年分の所得税及び復興特別所得税の更正処分に伴う過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税の額7000円を超える部分(ただし、令和4年5月30日付け過少申告加算税の賦課決定処分に

より一部取り消された後のもの)を取り消す。

第2 事案の概要

処分行政庁は、原告に対し、令和2年3月10日付けで、原告の平成28年分から平成30年分までの所得税及び復興特別所得税（以下、併せて「所得税等」という。）の各更正処分（以下、各更正処分を「平成28年分当初更正処分」などといい、併せて「本件各当初更正処分」という。）及びこれに伴う過少申告加算税の各賦課決定処分（以下、各賦課決定処分を「平成28年分当初賦課決定処分」などといい、併せて「本件各当初賦課決定処分」といい、本件各当初更正処分及び本件各当初賦課決定処分を併せて「本件各当初処分」という。）をした後、令和4年5月30日付けで、本件各当初更正処分の一部を取り消す旨の各再更正処分（以下、各再更正処分を「平成28年分再更正処分」などといい、併せて「本件各再更正処分」という。また、本件各再更正処分による変更後の本件各当初更正処分をそれぞれ「平成28年分更正処分」などといい、併せて「本件各更正処分」という。）及びこれに伴う本件各当初賦課決定処分の一部を取り消す旨の各変更決定処分（以下、各変更決定処分を「平成28年分変更決定処分」などといい、併せて「本件各変更決定処分」といい、本件各再更正処分及び本件各変更決定処分を併せて「本件各再更正等処分」という。また、本件各変更決定処分による変更後の本件各当初賦課決定処分をそれぞれ「平成28年分賦課決定処分」などといい、併せて「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分を併せて「本件各処分」という。）をした。

本件は、原告が、平成28年分更正処分及び本件各賦課決定処分のうち、原告の主張する税額を超える部分は違法であると主張して、その各取消しを求めている事案である。

なお、処分行政庁は、原告に対し、本件各当初更正処分及び本件各当初賦課決定処分と併せて、原告の平成26年分の所得税等についても、更正処分（以下「平成26年分当初更正処分」という。）及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「平成26年分当初賦課決定処分」という。）をした。原告は、本件訴えの提起時には、本件各再更正等処分がされていなかったことから、本件各当初処分並びに平成26年分当初更正処分及び平成26年分当初賦課決定処分について、原告の主張する税額を超える部分の取消しを求めている。原告は、本件訴えの提起後に、本件各再更正等処分のほか、平成26年分当初更正処分及び平成26年分当初賦課決定処分についてもそれぞれ同様の再更正処分及び変更決定処分がされたことを受けて、平成26年分当初更正処分、平成26年分当初賦課決定処分、平成29年分当初更正処分及び平成30年分当初更正処分の各一部の取消しを求める訴えを全部取り下げるとともに、平成28年分当初更正処分及び本件各当初賦課決定処分のうち、本件各再更正等処分により取り消された部分についても訴えを取り下げたため、請求の趣旨は前記第1のとおりとなった。

1 関係法令の定め

本件に関係する法令の定めは、別紙1「関係法令の定め」に記載のとおりである。なお、同別紙において定めた略称等は以下においても用いることとする。

2 前提事実

以下の事実は当事者の間に争いがなく若しくは当裁判所に顕著であり、又は各項掲記の証拠及び弁論の全趣旨から認めることができる。

(1) 原告等

ア 原告

原告は、平成25年から平成29年までの各年12月31日において、所得税法2条1項3号の定める「居住者」に該当する者であった。

イ D及びE

D（以下「D社」という。）及びE（以下「E社」という。）は、いずれも、スイス連邦（以下「スイス」という。）に所在し、スイスの法律に基づいて設立された株式会社であり、外国法人（所得税法2条1項7号）に該当するとともに、原告の特定外国子会社等（措置法40条の4第1項）に該当する。

D社及びE社は、いずれも、1月1日から12月31日までを事業年度としている（以下、平成27年1月1日から同年12月31日までの事業年度を「平成27年12月期」といい、その余の事業年度も同様に表記する。）。

D社は、議決権及び配当等の請求権の内容が異なる複数の種類株式を発行していたところ、E社は、平成25年12月期から平成29年12月期までの各事業年度において、D社のそれらの種類株式のうちCommon Share及びVoting Shareの全てを保有していた。

また、原告は、平成25年1月1日以降、E社の発行済株式の60%（60株）を保有していたが、平成29年1月31日、原告の弟である乙に対し、E社の発行済株式の10%（10株）を譲渡価格4411万6830円で売却したため（乙46。以下「本件譲渡」という。）、本件譲渡以降同年12月31日までの間は、E社の発行済株式の50%（50株）を保有していた。

（2）原告による確定申告

原告は、平成28年分から平成30年分までの所得税等の各確定申告書を、いずれも法定申告期限内に提出した（乙6から8まで。以下「本件各確定申告」という。）。なお、本件各確定申告は、いずれも、所得税法143条の定める青色申告には該当しない。

（3）本件各当初処分等

処分行政庁は、原告に対し、令和2年3月10日付けで、平成28年分から平成30年分までの所得税等につき、その納付すべき税額を増額する本件各当初更正処分をするとともに、これに伴い、本件各当初賦課決定処分をした（甲1の2から4まで）。なお、処分行政庁は、原告に対し、同日付けで、平成26年分の所得税等についても、その納付すべき税額を増額する更正処分及びこれに伴う過少申告加算税の賦課決定処分をした（甲1の1）。

本件各当初処分に係る通知書に記載された本件各当初更正処分の理由は、D社及びE社が原告との関係で特定外国子会社等（措置法40条の4第1項）に該当するため、D社及びE社に係る各課税対象金額（同項）に相当する金額は、原告の雑所得に係る収入金額とみなされるにもかかわらず、本件各確定申告においては、上記各課税対象金額が雑所得として申告されていないなどというものであった。処分行政庁は、上記各課税対象金額の計算の過程において、E社の保有するD社の株式に係る「その株主等が当該請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の額がその総額のうちに占める割合」（措置法施行令25条の21第2項2号イ括弧書き。以下「本件持株割合」という。）について、E社がD社から配当決議により実際に分配されることとなった剰余金の配当等の額を基にして算出した。

（4）本件各当初処分に対する不服申立て等

ア 審査請求

原告は、令和2年5月25日、国税不服審判所長に対し、本件各当初処分全部の取消しを求めて審査請求をした（甲2）。

原告は、本件訴えの提起後である令和3年4月6日、上記審査請求を取り下げた（乙9）。

イ 本件訴えの提起

原告は、令和3年1月20日、前記アの審査請求がされた日の翌日から起算して3か月を経過しても裁決がされていないとして、本件各当初処分一部の取消しを求めて、本件訴えを提起した。

本件訴えにおいて、原告は、本件持株割合について、請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の額がその総額のうちに占める割合を基にして算出すべきであり、E社がD社から配当決議により実際に分配されることとなった剰余金の配当等の額を基にして算出するのは誤りである旨主張した。

（5）原告に対する再更正処分等

ア 本件各再更正等処分

処分行政庁は、原告に対し、令和4年5月30日付けで、平成28年分から平成30年分までの所得税等につき、その納付すべき税額を減額する本件各再更正処分をするとともに、これに伴い、本件各変更決定処分をした（なお、本件各再更正等処分は、全体として税額を減少させ、原告の利益となる処分であることから、それ自体に理由は付記されていない。もっとも、本件各再更正等処分に先立ち、原告宛てのレター等（甲5の1、2）により、後記イ及びウの理由が通知されている。）。

被告が主張する本件各処分の根拠及び適法性は、別紙2「本件各処分の根拠及び適法性」のとおりである。

イ 平成28年分再更正処分による所得税等の額の変更の理由

平成28年分再更正処分によって、原告の平成28年分の所得税等の額が変更されたのは、D社及びE社に係る平成27年12月期の課税対象金額が変更されたことによるものであるところ、課税対象金額が変更された理由の一部として、以下の各点がある。

（ア）請求権勘案保有株式等割合の変更

前記（3）のとおり、処分行政庁は、平成28年分当初更正処分においては、本件持株割合について、E社がD社から平成27年12月期の配当決議により実際に分配されることとなった剰余金の配当等の額を基にして算出し、別紙3「平成28年分課税対象金額計算表」の「D社」の「⑨請求権勘案保有株式等割合」の「平成28年分当初更正処分」欄記載の割合としていた。これに対し、処分行政庁は、平成28年分更正処分においては、本件持株割合について、平成27年12月期の終了時において請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の額がその総額のうちに占める割合を基にして算出し、同「平成28年分更正処分」欄記載の割合とした。

（イ）D社及びE社の所得の金額及び法人所得税等の額の変更

- a 処分行政庁は、平成28年分当初更正処分においては、D社の平成27年12月期の決算に基づく所得の金額（措置法施行令25条の20第1項、39条の15第1項1号。以下「1号所得金額」という。）として、別紙3「平成28年分課税対象金額計算表」の「D社」の「⑩D社の決算に基づく所得の金額」の「平成28年

分当初更正処分」欄記載の金額と認定していた。これに対し、平成２８年分更正処分においては、同「平成２８年分更正処分」欄記載の金額と認定した。

- b また、処分行政庁は、平成２８年分当初更正処分においては、Ｄ社及びＥ社の平成２７年１２月期において納付をすることとなる法人所得税の額又は還付を受けることとなる法人所得税の額（措置法施行令２５条の２０第５項２号。以下「５項法人所得税額」という。）について、別紙３「平成２８年分課税対象金額計算表」の各「②当該事業年度において納付する法人所得税等、還付を受ける法人所得税等」の「平成２８年分当初更正処分」欄記載の金額と認定していた。これに対し、平成２８年分更正処分においては、同各「平成２８年分更正処分」欄記載の金額と認定した（以下、この再更正の理由と前記 a の再更正の理由とを併せて「本件理由１」という。）。

（ウ）控除対象配当等の額の変更

処分行政庁は、平成２８年分当初更正処分においては、Ｅ社の平成２７年１２月期の控除対象配当等の額（措置法施行令２５条の２０第３項）として、別紙３「平成２８年分課税対象金額計算表」の「Ｅ社」の「③控除対象配当等の額の控除」の「平成２８年分当初更正処分」欄記載の金額と認定していた。これに対し、平成２８年分更正処分においては、同「平成２８年分更正処分」欄記載の金額と認定した（以下、この再更正の理由を「本件理由２」という。）。

ウ 本件各変更決定処分による過少申告加算税の額の変更の理由

前記イのとおり、平成２８年分の所得税等の額が平成２８年分再更正処分によって変更されたほか、平成２９年分及び平成３０年分の所得税等の額についても、平成２９年分再更正処分及び平成３０年分再更正処分によってそれぞれ概ね同様の理由により変更されたことに伴い、平成２８年分から平成３０年分までの過少申告加算税の額も、本件各変更決定処分によって変更された。

それに加えて、処分行政庁は、本件各当初賦課決定処分においては、過少申告加算税の額の計算に当たり、国外送金調書法６条２項に基づく国外財産調書不提出加算を適用していなかったが、本件各賦課決定処分においては、これを適用したため、過少申告加算税の額が変更された（以下、この変更の理由を「本件理由３」といい、本件理由１から本件理由３までを併せて「本件各理由」という。）。

3 争点

被告は、本件訴訟において、平成２８年分更正処分（平成２８年分再更正処分により一部取り消された後の平成２８年分当初更正処分）及び本件各賦課決定処分（本件各変更決定処分により一部取り消された後の本件各当初賦課決定処分）の適法性を維持するため、平成２８年分当初更正処分及び本件各当初賦課決定処分に付記された理由とは異なる本件各理由を主張していることから、このような理由の差し替えが許されるか否かが問題となるところ、この点に関する当事者の主張は、以下のとおりである（このほか、原告の主張中には、平成２８年分再更正処分及び平成２８年分変更決定処分が更正の除斥期間経過後にされたこと自体が違法である旨を主張するかに見える部分もあるが、その主張は、結局のところ、後記（２）アの主張に帰着するものであると解される。なお、更正の除斥期間経過後の減額再更正処分の可否に関する当裁判所の判断は、後記第３の２（１）のとおりである。）。

(1) 更正の付記理由と異なる主張の可否

ア 原告の主張

(ア) 更正の付記理由と異なる理由を主張することができる要件

更正処分をした行政庁は、当該更正処分の取消訴訟においては、原則として、更正通知書に付記されていない理由を主張することは許されず、①更正通知書に付記された理由と訴訟において被告が主張する理由との間に、基本的な課税要件事実の同一性があり、②処分理由の差し替えを認めても、原告の訴訟上の防御活動に格別の不利益を与えることにはならないような場合に限り、例外的に、理由の差し替えが許容されると解すべきである。

(イ) 被告が本件訴訟において本件各理由を主張することの可否

処分行政庁が平成28年分更正処分及び本件各賦課決定処分において理由とした本件各理由は、平成28年分当初更正処分及び本件各当初賦課決定処分に係る更正通知書に付記されていない理由である。そして、本件各理由は、以下のとおり、上記更正通知書に付記された理由との間に基本的な課税要件事実の同一性があるとはいえず、かつ、原告の訴訟上の防御活動に格別の不利益を与えることにならないとはいえないから、本件各処分のうち本件各理由に係る部分は違法である。

a 本件理由1

本件理由1と平成28年分当初更正処分に付記された理由とでは、D社の1号所得金額並びにD社及びE社の5項法人所得税額という基本的な課税要件事実において同一性がない。

また、処分行政庁が、本件各再更正処分において、1号所得金額及び5項法人所得税額として認定した金額が正確か否かを検証するためには、原告は、多大な時間と費用をかけて、スイス会社法及びスイス税制を調査した上で、スイス会社法上の決算に基づく所得を本邦法令の規定の例に準じて計算をし、さらに、スイスにおける税金が法人所得税に該当するか否かを検証する必要がある。そのため、被告が本件理由1を主張することが、原告の訴訟上の防御活動に格別の不利益を与えることにならないとはいえない。

b 本件理由2

本件理由2と平成28年分当初更正処分に付記された理由とでは、E社の基準所得金額を計算するに当たり必要とされる控除対象配当等の額において同一性がないから、所得の金額及び法人所得税の額という基本的な課税要件事実において同一性がない。

また、処分行政庁が、本件各再更正処分において、控除対象配当等の額として認定した金額が正確か否かを検証するためには、E社の平成27年12月期以前の出資対応配当可能金額及びD社の平成27年12月期以前の配当可能金額をそれぞれ計算する必要があり、そのためには、スイス会社法及びスイス税制の調査のため、多大な時間と費用が必要となる。そのため、被告が本件理由2を主張することが、原告の訴訟上の防御活動に格別の不利益を与えることにならないとはいえない。

c 本件理由3

本件理由3と本件各当初賦課決定処分に付記された理由とでは、見積価額が50

00万円を超える国外財産を有することという、国外送金調書法6条2項に基づく過少申告加算税の加重分を課するための基本的な課税要件事実において同一性がない。

また、処分行政庁が、本件各変更決定処分において、国外財産の見積価額を正確に計算したか否かを検証するためには、平成28年12月31日、平成29年12月31日及び平成30年12月31日におけるE社の株式の現況に応じ、同株式の取得価額や売買実例価額等を基に、合理的方法により算定した価額を検討する必要がある、本件訴訟の争点である「請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の額がその総額のうちに占める割合」の解釈とは無関係な事項について検討することを迫られる。そのため、被告が本件理由3を主張することが、原告の訴訟上の防御活動に格別の不利益を与えることにならないとはいえない。

イ 被告の主張

(ア) 更正の付記理由と異なる理由を主張することができる要件

更正処分の取消訴訟において、被告は、原則として、更正通知書に記載されていない理由をもって課税処分の適法性を主張することができるというべきである。さらに、被告が訴訟で新たな主張をした場合であっても、当該主張によって、納税者がその訴訟上の防御権の行使に当たって格別の不利益を受けるものではない場合には、そもそも理由の差し替えの枠外の問題として、当該新たな主張は許されると解するのが相当である。

(イ) 被告が本件訴訟において本件各理由を主張することの可否

本件各理由は、以下のとおり、いずれも、被告がこれを主張することによって、原告がその訴訟上の防御権の行使に当たって格別の不利益を受けるものではないから、被告は、本件各理由をもって、本件各処分の適法性を主張することができる。

a 本件理由1

本件理由1と平成28年分当初更正処分に付記された理由とでは、1号所得金額及び5項法人所得税額において差異があるものの、措置法40条の4を適用するための基本的な事実関係には同一性があるから、基本的な課税要件事実の同一性が認められる。

また、法人所得税の額及び所得の金額が修正されたのは、原告から提示を受けたD社及びE社の納税引当金勘定等の資料に基づき、平成27年12月期に計上された納税引当金の金額を1号所得金額の計算上所得の金額に加算して1号所得金額を正しく計算し、あるいは5項法人所得税額として適用対象金額から減算せず、また、同期に確定した資本税及び法人所得税の金額を1号所得金額の計算上減算し、かつ、5項法人所得税額として適用対象金額から加減算して、5項法人所得税額を正しく計算したことによるものである。これらの修正の正確性は、D社及びE社がスイス課税当局から受領した査定決定に関する文書の記載内容によって容易に検証することができるから、被告が本件理由1を主張することは、原告の訴訟上の防御権の行使に当たって格別の不利益を与えるものではない。

b 本件理由2

本件理由2と平成28年分当初更正処分に付記された理由との間では、控除対象配当等の額において差異があるものの、基準所得金額の算定要素である控除対象配当等という基本的な事実関係の同一性が認められるから、基本的な課税要件事実の

同一性が認められる。

また、控除対象配当等の額の算定に用いる割合は、請求権勘案保有株式等割合と同様、「請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の額がその総額のうちに占める割合」について原告の主張する解釈を採用したことに基づいて修正したものである。さらに、平成28年分の所得税等に係る基準所得金額の算定の基礎となるE社の平成27年12月期の控除対象配当等の額の正確性を検証するためには、平成27年12月期以前のD社から受ける配当等の額並びにE社の平成26年12月期及び平成27年12月期の出資対応配当可能金額を検証すれば足るところ、これらの金額の検証は、実質的には、D社の平成26年12月期及び平成27年12月期の適用対象金額の計算を検証することであり、同金額は、D社及びE社がスイス課税当局から受領した査定決定に関する文書の記載内容によって容易に検証することができる。そのため、被告が本件理由2を主張することは、原告の訴訟上の防御権の行使に当たって格別の不利益を与えるものではない。

c 本件理由3

原告が、平成28年12月31日、平成29年12月31日及び平成30年12月31日において国外資産であるE社の株式を保有していたことや、平成28年分から平成30年分までに係る国外財産調書を処分行政庁に提出していなかったことは、当事者間に争いが無い。そして、本件譲渡の際の譲渡価額や、平成29年12月31日及び平成30年12月31日現在のE社の株式1株当たりの簿価純資産価額等に照らすと、平成28年12月31日、平成29年12月31日及び平成30年12月31日においてそれぞれ原告が保有していたE社の株式の見積価額が、いずれも5000万円を超えていたことは明らかであり、容易に認識することができる。そのため、被告が本件理由3を主張することは、原告の訴訟上の防御権の行使に当たって格別の不利益を与えるものではない。

(2) 更正の除斥期間経過後の主張の可否

ア 原告の主張

処分理由の差し替えは、実質上新たな課税処分をするのと同じことであり、特に、更正の除斥期間の経過後に処分理由の差し替えをする場合は、更正の除斥期間の経過後に再更正をすることを認めるのと同じ結果になることから、それが例外的に認められる場合かどうかについては、より慎重に判断すべきである。

本件各再更正等処分のうち、平成28年分再更正処分及び平成28年分変更決定処分は、その更正に係る国税の法定申告期限から5年を経過した後にされたものであるから、平成28年分更正処分及び平成28年分賦課決定処分の適法性を維持するために本件各理由を主張することは、更正の除斥期間を定めた国税通則法70条1項の趣旨に反し、許されない。

イ 被告の主張

課税処分の取消訴訟における実体上の審判の対象は当該課税処分の違法一般であり、処分理由は単なる攻撃防御方法にすぎないことからすれば、被告が当該攻撃防御方法を提出すること自体が国税通則法70条1項によって制限されることはない。

更正の除斥期間を定めた国税通則法70条1項の趣旨は、過大な課税処分を受けた納税

者が同処分を争わないまま一定期間を経過した場合に、そのような継続した事実状態を尊重して租税法律関係の早期安定を図るとともに、一定期間経過後に税務官庁が資料を廃棄することによる納税者間の不公平を防止することなどのため、課税の適正を図る要請を後退させ、期間制限を設けたものと解されるが、過大な更正処分を受けた納税者が同処分を争い所定の不服審査手続を前置して出訴期間内に当該各処分の取消訴訟を提起している場合は、既に課税庁との間で紛争状態が生じているのであるから、処分を争わないまま一定期間が経過したという事実状態を尊重する必要はなく、課税処分の適法性をめぐって現に訴訟で争っている場合にまで、上記除斥期間の趣旨を持ち出す必要はない。

したがって、本件においても、平成２８年分更正処分及び平成２８年分賦課決定処分につき、国税通則法７０条１項の定める除斥期間が経過しているからといって、被告がこれらの処分に関して本件各理由を主張することが制限されることはない。

第３ 当裁判所の判断

１ 更正の付記理由と異なる主張の可否について

（１）更正の付記理由と異なる理由を主張することができる要件

ア 課税処分の取消訴訟における実体上の審判の対象は、当該課税処分によって確定された税額の適否であり、課税処分における課税標準の認定等に誤りがあっても、これにより確定された税額が総額において租税法規によって客観的に定まっている税額を上回らなければ、当該課税処分は適法というべきである（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）。そのため、更正処分の取消訴訟において、更正通知書に記載された理由と異なる理由を主張したとしても、処分の同一性を害することにはならない。

また、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分は、いずれも行政手続法２条４号の定める不利益処分に該当するから、税務署長は、更正処分をする場合は、その名宛人である納税者に対し、同時に、当該処分の理由を示さなければならない（同法１４条１項本文）ところ、これは、当該処分の理由の有無について行政庁の判断の慎重と公正妥当とを担保してその恣意を抑制するとともに、当該処分の理由を納税者に知らせることによって、その不服申立てに便宜を与えることを目的としていると解すべきである。そして、そのような目的は当該処分の理由を具体的に記載して通知させること自体をもってひとまず実現されるところ、行政手続法及び国税通則法等の規定をみても、上記理由提示の定めが、上記の趣旨を超えて、一たび当該処分の通知書に理由を記載した以上、被告が当該理由以外の理由を当該処分の取消訴訟において主張することを許さないものとする趣旨をも含むと解すべき根拠はない（最高裁平成１１年１１月１９日第二小法廷判決・民集５３巻８号１８６２頁参照）。

そうすると、被告が、更正処分又は過少申告加算税の賦課決定処分の取消訴訟において、当該処分の適法性を根拠付ける事実として、当該処分に係る通知書に記載された理由と異なる理由を主張することは、原則として許されると解すべきであるが、通知書に記載された理由と異なる理由を主張することにより、納税者の訴訟上の防御活動に格別の不利益が生ずるような場合には、不服申立てに便宜を与えるという理由提示の目的を没却することとなるから、当該理由を主張することは許されないものと解する。

イ 本件訴訟において、平成２８年分更正処分及び本件各賦課決定処分のうち、本件各理由をいずれも斟酌しなかった場合の各税額を上回る部分を根拠付ける理由として被告が主張

するのは本件各理由であるところ、本件各理由は、平成２８年分当初更正処分及び本件各当初賦課決定処分に係る通知書には記載されていなかったものである。そこで、以下では、被告が本件訴訟において本件各理由を主張することによって、原告の訴訟上の防御活動に格別の不利益が生ずると認めることができるかにつき検討することとする。

(２) 本件各理由を主張することによる格別の不利益の有無

ア 本件理由１

(ア) 本件理由１による税額の変更の内容（甲１の２、４の２、弁論の全趣旨）

a １号所得金額

前記前提事実（５）イ（イ）aのとおり、処分行政庁は、平成２８年分再更正処分によって、D社の平成２７年１２月期の１号所得金額につき、別紙３「平成２８年分課税対象金額計算表」の「D社」の「①E社の決算に基づく所得の金額」の「平成２８年分当初更正処分」欄記載の金額から、同「平成２８年分更正処分」欄記載の金額へとその認定を変更した。この変更の詳細は、以下のとおりである。

(a) 納税引当金繰入額の加算

D社は、平成２７年１２月期において、納税引当金の繰入額として３９７２．００CHFを計上した（乙１２・２０１５年１２月３１日の項）。もっとも、法人税法における所得の金額の計算上、損金は債務の確定したときに計上すべきとされている（同法２２条３項）ため、法人が納税引当金の繰入額を費用として計上していた場合、同法上、当該引当金の繰入額は費用の見積り計上であり、債務として確定した額ではないことから、これを計上した事業年度において債務として確定しなかったときには、当該事業年度には損金に算入すべきでないこととなる。そのため、原告が平成２７年１２月期に計上した納税引当金の繰入額についても、平成２７年１２月期において債務として確定しなかったときには、平成２７年１２月期には損金に算入すべきでないこととなるため、平成２７年１２月期の１号所得金額の計算上、納税引当金の繰入額相当額を加算する必要があるものの、平成２８年分当初更正処分においては、これが加算されていなかった。

そこで、平成２８年分再更正処分においては、別紙４「平成２７年１２月期D社所得金額への加算減算項目」の「１ 措置法施行令３９条の１５第１項に基づく基準所得金額の算定（措置法施行令２５条の２０第１項）」と題する表（以下「１号所得金額算定表」という。）の順号④の項目の３９７２．００CHFが新たに１号所得金額に加算された。

(b) 平成２７年１２月期に納付した税額の減算

D社は、平成２７年１２月期において、納税引当金を取り崩して、平成２５年１２月期分の法人所得税として４万７９０４．６５CHF（乙１２・２０１５年４月７日の項上段、乙１３・３頁）及び資本税として４３０．３０CHF（乙１２・２０１５年４月７日の項下段、乙１３・４頁）並びに平成２６年１２月期分の法人所得税として９３９７．００CHF（乙１２・２０１５年２月１６日の項上段、乙２９・３頁）及び資本税として３０６８．７５CHF（乙１２・２０１５年２月１６日の項下段、乙２９・４頁）の合計６万０８００．

70CHFの租税を納付したものの、これらの租税の債務確定時及び納付時のいずれにおいても、費用として計上していなかった。前記（a）と同様の理由から、これらの法人所得税及び資本税の納付債務について、平成27年12月期に確定したと認められる場合には、平成27年12月期に損金に算入すべきこととなるため、平成27年12月期の1号所得金額の計算上、納税引当金の繰入額相当額を減算する必要があるものの、平成28年分当初更正処分においては、これが減算されていなかった。

そこで、平成28年分再更正処分においては、1号所得金額の算定において、1号所得金額算定表の順号⑥から⑨までの各項目の合計6万0800.70CHFが新たに減算された。

b 5項法人所得税額

前記前提事実（5）イ（イ）bのとおり、処分行政庁は、平成28年分再更正処分によって、D社及びE社の平成27年12月期の5項法人所得税額につき、別紙3「平成28年分課税対象金額計算表」の各「②当該事業年度において納付する法人所得税等、還付を受ける法人所得税等」の「平成28年分当初更正処分」欄記載の金額から、同各「平成28年分更正処分」欄記載の金額へとその認定を変更した。この変更の詳細は、以下のとおりである。

（a）D社の5項法人所得税額

前記a（b）のとおり、D社は、平成27年12月期において、納税引当金を取り崩して、平成25年12月期分の法人所得税として4万7904.65CHF（乙13・3頁）及び平成26年12月期分の法人所得税として9397.00CHF（乙29・3頁）の合計5万7301.65CHFの法人所得税を納付した。これらの法人所得税は、平成27年12月期の「当該特定外国子会社等が当該各事業年度において納付をすることとなる法人所得税の額」（措置法施行令25条の20第5項2号）に該当することから、平成27年12月期の5項法人所得税額に算入すべきであるものの、平成28年分当初更正処分においては、これが算入されていなかった。

そこで、平成28年分再更正処分においては、別紙4「平成27年12月期D社所得金額への加算減算項目」の「2 措置法施行令25条の20第5項の規定による調整」と題する表（以下「D社5項法人所得税額算定表」という。）の順号②及び③の項目の合計5万7301.65CHFが新たに5項法人所得税額に加算され、適用対象金額の計算上減算された。

（b）E社の5項法人所得税額

E社は、納税引当金を取り崩して、平成28年12月期において9万3211.00CHFの、平成29年12月期において3万2045.00CHFの、それぞれ租税を納付した。これらの法人所得税は、平成27年12月期の「当該特定外国子会社等が当該各事業年度において納付をすることとなる法人所得税の額」（措置法施行令25条の20第5項2号）には該当しないことから、平成27年12月期の5項法人所得税額には算入すべきではないものの、平成28年分当初更正処分においては、これが算入されていた。

そこで、平成28年分再更正処分においては、上記合計12万5256.00CHFが新たに5項法人所得税額から減算され、適用対象金額の計算上加算された。

(イ) 格別の不利益の有無

前記(ア)のとおり、本件理由1による平成28年分の所得税等の額の変更は、いずれも、D社及びE社が計上した納税引当金の額及び納付した租税の額につき、1号所得金額又は5項法人所得税額を加算若しくは減算するものである。そして、これらの納税引当金及び租税の額は、いずれも、D社及びE社がそれぞれ作成し、原告が処分行政庁に提出した納税引当金勘定に係る帳簿書類(乙12、乙20。以下「本件納税引当金勘定関係書類」という。)及びスイス課税当局が作成した査定決定(乙13、乙29。以下「本件査定決定関係書類」という。)に基づき認定されたものである。

前記(ア)の本件理由1に係る変更は、D社及びE社の会計処理という基本的な事実関係を共通にしながら、その課税要件事実への当てはめを異にするものにすぎない。また、同変更の内容に照らすと、本件理由1として被告が主張する1号所得金額及び5項法人所得税額の正確性を検証するためには、D社及びE社が計上した納税引当金及び納付した租税の額及び当該租税が措置法施行令25条の20第5項にいう法人所得税に該当するか否かのほか、納税引当金を計上した時期、租税を納付した時期及び当該租税債務が確定した時期がそれぞれ平成27年12月期であるか否かを検証することが必要となるといえるところ、これらのうち計上した納税引当金及び納付した租税の額、納税引当金を計上した時期並びに租税を納付した時期については、本件納税引当金勘定関係書類及び本件査定決定関係書類によって検証することができると認められる。また、各租税債務が確定した時期についても、本件査定決定関係書類には、D社及びE社が査定を受けた日等の日付が明示されていることからすれば、本件査定決定関係書類によって検証することができると認められる。さらに、法人所得税とは、本店所在地国以外の国等により法人の所得を課税標準として課される税等を意味するところ(措置法施行令25条の19第1項1号)、本件査定決定関係書類には、課税要素等が明示されていること(乙13・3及び4頁、乙29・3及び4頁)からすれば、かかる租税が法人所得税に該当するか否かについても検証することができると認められる。

これに対し原告は、スイス会社法上の決算に基づく所得を本邦法令の規定の例に準じて計算をし、さらに、スイスにおける税金が法人所得税に該当するか否かを検証するためには、スイス会社法及びスイス税制を調査する必要がある旨主張する。しかしながら、平成28年分当初更正処分及び平成28年分再更正処分は、いずれも、D社及びE社の会計処理という基本的な事実関係については、同一のものを基礎としているのであって、上記のとおり、1号所得金額及び5項法人所得税額の正確性は、本件納税引当金勘定関係書類及び本件査定決定関係書類によって検証することができると認められ、それ以外にスイスの法令等を調査する必要があると認めることは必ずしもできないし、また、スイス会社法及びスイス税制等の調査については、その性質上、時間の経過によって適切な防御の機会を奪われるものということとはできない。

したがって、被告が本件理由1を主張することによって、原告は、被告の主張する税額等の正確性の検証のために、本件納税引当金勘定関係書類及び本件査定決定関係書類

を調査することが必要となることが認められるものの、これらの書類はいずれも既に原告が入手しているものであって、原告自身が被告に提出したものであることなどに鑑みれば、原告がこれによって適切な防御の機会を奪われるということはできないから、訴訟上の防御権の行使に当たって、格別の不利益を受けると評価することはできない。

イ 本件理由 2

(ア) 本件理由 2 による税額の変更の内容 (甲 1 の 2、4 の 2、弁論の全趣旨)

前記前提事実 (5) イ (ウ) のとおり、処分行政庁は、平成 28 年分再更正処分によって、E 社の平成 27 年 12 月期の控除対象配当等の額につき、別紙 3「平成 28 年分課税対象金額計算表」の「E 社」の「③控除対象配当等の額の控除」の「平成 28 年分当初更正処分」欄記載の金額から、同「平成 28 年分再更正処分」欄記載の金額へとその認定を変更した。この変更の詳細は、以下のとおりである。

E 社が平成 27 年 12 月期において D 社から受けた配当等の額は 5 万 7 3 7 6 . 8 0 CHF である一方、E 社の平成 27 年 12 月期における出資対応配当可能金額は 2 万 1 5 6 4 . 2 8 CHF であり、前者が後者を超えるから、後者の金額に前年までの出資対応配当可能金額のうち控除未済額である 2 万 5 1 0 5 . 5 1 CHF を加えた 4 万 6 6 6 9 . 7 9 CHF が、控除対象配当等の額となる。

そこで、平成 28 年分再更正処分においては、4 万 6 6 6 9 . 7 9 CHF が E 社の平成 27 年 12 月期の控除対象配当等の額とされた。

(イ) 格別の不利益の有無

本件理由 2 に係る変更は、D 社及び E 社の会計処理という基本的な事実関係を共通にしながら、その課税要件事実への当てはめを異にするものにすぎない。また、同変更の内容に照らすと、以下のとおり、原告がこれによって適切な防御の機会を奪われるということとはできない。

a 配当可能金額の検証

E 社の平成 27 年 12 月期の配当可能金額は、E 社の平成 27 年 12 月期の適用対象金額 (措置法 40 条の 4 第 2 項 2 号) に、措置法施行令 25 条の 20 第 4 項 1 号イ及びロに掲げる金額の合計額を加算し、同号ハ及びニに掲げる金額の合計額を控除することによって算出される (同号)。

このうち、E 社の平成 27 年 12 月期の適用対象金額については、前記アのとおり、平成 28 年分再更正処分によって認定された金額の正確性につき検証することができる。また、同号イに掲げる金額、すなわち D 社の控除対象配当等の金額については、平成 27 年 12 月期及び平成 26 年 12 月期において E 社が D 社に対する配当をしていないことは E 社の会計帳簿 (乙 18・19 頁、乙 34・20 頁) から明らかであるから、同金額が 0 円であることは比較的容易に検証することができる。さらに、同号ロ、ハ及びニに掲げる金額は、いずれも、平成 28 年分当初更正処分においても、平成 28 年分再更正処分においても、0 円と認定されており変更がないのであるから、これらの金額について、平成 28 年分再更正処分において新たに被告が主張した事実はない。

そうすると、原告において E 社の平成 27 年 12 月期の配当可能金額の正確性につき検証するために適切な防御の機会を奪われるということとはできない。

b 出資対応配当可能金額の検証

E社の平成27年12月期の出資対応配当可能金額は、前記aの配当可能金額に、D社が、E社に対して剰余金の配当その他の経済的な利益の給付を請求する権利に基づき受けることができる配当等の額がその総額のうちに占める割合を乗じて計算した金額である（措置法施行令25条の20第4項2号）。

同割合については、平成28年分再更正処分で認定された割合は、本件訴えにおいて当初から原告が主張していた割合と同じであるから、E社の平成27年12月期の出資対応配当可能金額の正確性につき検証するために原告が適切な防御の機会を奪われるということとはできない。

c 控除対象配当等の額の検証

E社が平成27年12月期にD社から受ける配当等の額は出資対応配当可能金額を超えるから、控除対象配当等の額は、前記bの出資対応配当可能金額に前年までの出資対応配当可能金額のうち控除未済額を加算した額となる（措置法施行令25条の20第3項2号）。

E社は平成25年2月●日に設立され、E社の平成25年12月期は欠損が生じている（乙44・16頁）ことを踏まえると、上記計算に用いられる前年までの出資対応配当可能金額は、平成26年12月期の出資対応配当可能金額のみであり、前記a及びbと同様、かかる金額の正確性につき検証するために原告が適切な防御の機会を奪われるということとはできない。そして、上記のとおり、控除対象配当等の額は、前年までの出資対応配当可能金額及びD社から受ける配当等の額から計算されるから、E社の平成27年12月期の控除対象配当等の額の正確性につき検証するために原告が適切な防御の機会を奪われるということとはできない。

d 小括

したがって、被告が本件理由2を主張することによって、原告は、被告の主張する税額等の正確性の検証のために、前記アと同様、本件納税引当金勘定関係書類及び本件査定決定関係書類を調査することが必要となることが認められるものの、原告がこれによって適切な防御の機会を奪われるということとはできないから、訴訟上の防御権の行使に当たって格別の不利益を受けると評価することはできない。

ウ 本件理由3

(ア) 本件理由3による税額の変更の内容

前記前提事実（5）ウのとおり、処分行政庁は、本件各変更決定処分によって、国外送金調書法6条2項に基づく国外財産調書不提出加算を新たに適用した。

(イ) 格別の不利益の有無

国外財産調書不提出加算は、国外送金調書法5条1項の規定により税務署長に提出すべき国外財産調書について提出期限内に提出がないときに適用され（国外送金調書法6条2項）、国外財産調書の提出義務を負うのは、その年の12月31日においてその価額の合計額が5000万円を超える国外財産を有する場合である（国外送金調書法5条1項）。

原告が、平成28年12月31日において60株、平成29年12月31日及び平成30年12月31日において50株のE社の株式を有していたこと（前記前提事実（1）

イ)、同株式が国外財産（国外送金調書法２条１４号）に当たること、原告が平成２８年から平成３０年までの各年１２月３１日に有していた国外財産に係る国外財産調書を所定の提出期限までに税務署長に提出していないことは、原告においても争っていない。

さらに、以下のとおり、上記各時点において原告が有していたＥ社の株式の価額が５０００万円を超えるものであったことは以下のとおり明らかであり、かつ、Ｅ社は原告の外国関係会社に該当するものであって、原告がＥ社の株式の評価に係る資料等を入手することは容易であったと認められることからすれば、本件各変更決定において国外財産調書不提出加算を適用すべきか否かにつき検証するために原告が過大な負担を負い、適切な防御の機会を奪われることになるということはできないから、被告が本件理由３を主張することによって、原告が、訴訟上の防御権の行使に当たって格別の不利益を受けるということはできない。

a 平成２８年１２月３１日時点におけるＥ社の株式６０株の価額

証拠によると、本件譲渡の譲渡価格は、平成２７年１２月３１日現在のＥ社の株式１株当たりの簿価純資産価額である３万８８４５．５０CHFを本件譲渡の直前である平成２９年１月２６日におけるスイスフランと日本円との換算レートである１１３．５７円／CHFにより日本円に換算した金額に１０株を乗じて算出した金額であること（乙１８・１５頁、乙４６・第１条注１、乙４７）、かかる譲渡価格の計算方法はスイスの慣例に基づくものであり（乙４７）、かつ、令和４年６月２４日付け改正前の「内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律（国外財産調書及び財産債務調書関係）の取扱い」５－８（５）ハ（イ）に例示された算出方法と同一の方法であること（乙４５）をそれぞれ認めることができる。

上記算出方法によれば、原告が平成２８年１２月３１日時点で有していたＥ社の株式６０株の価額は２億６４７０万０９８０円となり、５０００万円を大きく超えることになる。国外財産の価額を算出する方法は必ずしも上記算出方法に限られるものではないものの、上記各認定事実からすれば、上記算出方法は、国外財産の価額を算出する方法として合理性を有することは明らかである一方、上記算出方法を上回る合理性が認められ、かつ、Ｅ社の株式６０株の価額が５０００万円以下となるような算出方法が存在し得ることをうかがわせる事情はないことからすれば、原告が平成２８年１２月３１日時点で有していたＥ社の株式６０株の価額が５０００万円を超えることは明らかであり、その点につき検証するために原告が過大な負担を負い、適切な防御の機会を奪われるということはできない。

b 平成２９年１２月３１日時点におけるＥ社の株式５０株の価額

Ｅ社の平成２９年１２月３１日時点の貸借対照表に記載されている株主資本合計額は３９５万３２６１CHFであり（乙４８・１１頁）、同日現在のスイスフランと日本円との換算レートは１１５．４６円／CHFである（乙４９）から、同日時点において原告が有していたＥ社の株式５０株の価額を、１株当たりの簿価純資産価額に株式数を乗ずる方法により計算すると、２億２８２２万１７５７円となり、５０００万円を大きく超える。

そうすると、前記aと同様の理由から、原告が平成２９年１２月３１日時点で有

していたE社の株式50株の価額が5000万円を超えることは明らかであり、その点につき検証するために原告が過大な負担を負い、適切な防御の機会を奪われるということとはできない。

c 平成30年12月31日時点におけるE社の株式50株の価額

E社の平成30年12月31日時点の貸借対照表に記載されている株主資本合計額は401万5519CHFであり（乙50・5頁）、同日現在のスイスフランと日本円との換算レートは112.55円/CHFである（乙51）から、同日時点において原告が有していたE社の株式50株の価額を、1株当たりの簿価純資産価額に株式数を乗ずる方法により計算すると、2億2597万3332円となり、5000万円を大きく超える。

そうすると、前記aと同様の理由から、原告が平成30年12月31日時点で有していたE社の株式50株の価額が5000万円を超えることは明らかであり、その点につき検証するために原告が過大な負担を負い、適切な防御の機会を奪われるということとはできない。

(3) まとめ

以上のとおり、被告が本件各理由を主張することによって、原告が、訴訟上の防御権の行使に当たって格別の不利益を受けるということとはできないから、被告は、本件各処分 of 適法性の根拠として、本件各理由を主張することができる。

2 更正の除斥期間経過後の主張の可否について

(1) 減額再更正処分の可否

まず、前提として、更正の除斥期間経過後に減額再更正処分をすることができるか否かについて検討する。

国税通則法70条1項は、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を含む課税処分につき、同項各号所定の期間を経過した日以後はすることができない旨を定めており、当該課税処分が、納税者の納付すべき税額を増加させるものであるか減少させるものであるかにかかわらず適用されるところ、同項が税額を減少させる課税処分についても期間制限を定めた趣旨は、過大な課税処分を受けた納税者が同処分を争わないまま一定期間を経過した場合に、そのような継続した事実状態を尊重して租税法律関係の早期安定を図るとともに、一定期間経過後に税務官庁が資料を廃棄することによる納税者間の不公平を防止するなどのため、課税の適正を図る要請を後退させ、減額更正について期間制限を設けたものと解される。そうすると、増額更正処分がされた後、審査請求を経て当該処分の取消しの訴えが提起されている場合には、過大な課税処分を受けた納税者が同処分を争わないまま一定期間を経過した場合には当たらず、継続した事実状態を尊重して租税法律関係の早期安定を図る必要性はないことからすれば、当該訴えの係属中に同項所定の期間を経過した場合であっても、同法26条に基づき減額再更正処分をすることができると解すべきである。

そして、国税通則法26条に基づく再更正処分は、税務署長が、更正又は決定をした後、その更正又は決定をした課税標準等又は税額等が過大又は過少であることを知ったときに、その調査により、当該更正又は決定に係る課税標準等又は税額等を更正するというものであって、課税の適正の観点からすれば、調査により判明した課税標準等の基礎となる個別具体的な事実の一部のみを取捨選択して、当該更正又は決定を変更することは、同条の想定する

ところではなく、このことは、上記のとおり、処分の取消しの訴えの係属中であることを理由として、同法70条1項所定の期間の経過後に再更正処分をする場合であっても変わるところはないと解される。そうすると、税務署長は、そのような場合であっても、調査の結果税額を減少させる事実と増加させる事実との双方を発見したときは、その双方の事実を基礎とする更正処分をすべきであって、同項所定の期間が経過していることを理由として、前者の事実のみを基礎とする更正処分をすべきであるとはいえない。

(2) 更正の除斥期間経過後の理由の差し替えの可否

上記(1)のとおり、当初の更正処分について審査請求を経て取消訴訟が提起されている場合には、更正の除斥期間経過後においても減額更正処分をすることができ、その際には税額を増加させる事実を考慮することもできると解される。また、前記1(1)で述べたとおり、被告が、更正処分又は過少申告加算税の賦課決定処分の取消訴訟において、当該処分の適法性を根拠付ける事実として、当該処分に係る通知書に記載された理由と異なる理由を主張することは、納税者の訴訟上の防御活動に格別の不利益を生ずるような場合を除き、許されるものと解されるが、このことは、本件のように、当初の更正処分につき、更正の除斥期間経過後に減額再更正処分がされ、同処分において税額を増加させる事実が考慮されている場合であっても、異なるところはない。

しかるところ、被告が本件各理由を主張することによって、原告の訴訟上の防御活動に格別の不利益を生ずるとはいえないことは、前記1(2)及び(3)で説示したとおりである。

したがって、被告は、更正の除斥期間が経過した平成28年分更正処分及び平成28年分賦課決定処分についても、その適法性の根拠として、本件各理由を主張することができる。

3 結論

以上を前提とすると、別紙2「本件各処分の根拠及び適法性」のとおり、本件各処分はいずれも適法である。

したがって、原告の請求はいずれも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。

なお、訴訟費用については、前記第2のとおり、原告の当初の主張と同様の理由をもって本件各再更正等処分がされ、これを受けて原告が当初の訴えの一部を取り下げたという経緯に鑑みて、一部取り下げられた請求に関する訴訟費用を含めて、その一部を被告に負担させることとする。

東京地方裁判所民事第38部

裁判長裁判官 鎌野 真敬

裁判官 栗原 志保

裁判官 佐藤 貴大

関係法令の定め

1 外国子会社合算税制に関する関係法令の定め

(1) 外国子会社合算税制の概略

租税特別措置法（以下「措置法」という。）40条の4（平成29年法律第4号による改正前のもの。以下同じ。）第1項は、同項各号に掲げる居住者に係る外国関係会社（同条2項1号）のうち、本店又は主たる事務所の所在する国又は地域におけるその所得に対して課される税の負担が本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低いものとして政令で定める外国関係会社に該当するもの（以下「特定外国子会社等」という。）が、各事業年度において後記(2)の適用対象金額を有する場合には、その適用対象金額のうちその者の有する当該特定外国子会社等の直接及び間接保有の株式等の数に対応するものとしてその株式等（株式又は出資をいう。以下同じ。）の請求権（剰余金の配当等（法人税法23条1項1号に規定する剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配をいう。以下同じ。）、財産の分配その他の経済的な利益の給付を請求する権利をいう。以下同じ。）の内容を勘案して政令で定めるところにより計算した金額（以下「課税対象金額」という。）に相当する金額は、その者の雑所得に係る収入金額とみなして当該各事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日の属する年分のその者の雑所得の金額の計算上、総収入金額に算入する旨定めている。

(2) 適用対象金額の計算方法

ア 措置法40条の4第2項2号は、同条1項にいう適用対象金額とは、特定外国子会社等の各事業年度の決算に基づく所得の金額につき、法人税法及び措置法による各事業年度の所得の金額の計算に準ずるものとして政令で定める基準により計算した金額（以下「基準所得金額」という。）を基礎

として、政令で定めるところにより、当該各事業年度開始の日前7年以内に開始した各事業年度において生じた欠損の金額及び当該基準所得金額に係る税額に関する調整を加えた金額をいう旨定めている。

イ 租税特別措置法施行令（以下「措置法施行令」という。）25条の20第1項（平成29年政令第114号による改正前のもの。以下同じ。）は、前記アの基準所得金額は、特定外国子会社等の各事業年度の決算に基づく所得の金額に係る次の(ア)及び(イ)の合計額から(ウ)の金額を控除した残額とする旨定めている。ただし、同条3項（平成29年政令第114号による改正前のもの。以下同じ。）は、特定外国子会社等の各事業年度につき、次の(エ)の額（以下「控除対象配当等の額」という。）がある場合には、基準所得金額は、上記の残額からさらに当該控除対象配当等の額を控除した残額とする旨定めている。

(ア) 当該各事業年度の決算に基づく所得の金額につき、法人税法の規定の例に準じて計算した場合に算出される所得の金額又は欠損の金額（措置法施行令25条の20第1項、39条の15第1項（平成28年分及び平成29年分については平成27年政令第148号による改正前のもの、平成30年分については平成29年政令第114号による改正前のもの。以下同じ。）1号）

(イ) 当該各事業年度において納付する法人所得税の額（措置法施行令25条の20第1項、39条の15第1項2号）

(ウ) 当該各事業年度において還付を受ける法人所得税の額（措置法施行令25条の20第1項、39条の15第1項3号）

(エ)a 当該特定外国子会社等が当該各事業年度において当該居住者に係る他の特定外国子会社等から受ける配当等の額が当該他の特定外国子会社等の当該配当等の額の支払に係る基準日の属する事業年度（以下「基準事業年度」という。）の配当可能金額（措置法施行令25条の2

0第4項(平成29年政令第114号による改正前のもの。以下同じ。)
1号)のうち当該特定外国子会社等の出資対応配当可能金額(同項2
号)を超えない場合であつて、当該基準事業年度が措置法40条の4
第1項に規定する課税対象金額の生ずる事業年度である場合 当該配
当等の額(措置法施行令25条の20第3項1号)

b 当該特定外国子会社等が当該各事業年度において当該居住者に係る
他の特定外国子会社等から受ける配当等の額が当該配当等の額に係る
基準事業年度の出資対応配当可能金額を超える場合 当該他の特定外
国子会社等の基準事業年度以前の各事業年度の出資対応配当可能金額
をそれぞれ最も新しい事業年度のものから順次当該配当等の額に充て
るものとして当該配当等の額を当該各事業年度の出資対応配当可能金
額に応じそれぞれの事業年度ごとに区分した場合において、課税対象
金額の生ずる事業年度の出資対応配当可能金額から充てるものとされ
た配当等の額の合計額(措置法施行令25条の20第3項2号)

ウ 措置法施行令25条の20第5項(平成29年政令第114号による改
正前のもの。以下同じ。)は、前記アの「当該各事業年度開始の日前7年以
内に開始した各事業年度において生じた欠損の金額及び当該基準所得金額
に係る税額に関する調整」に関する政令の定めとして、適用対象金額は、
基準所得金額から、次の(ア)及び(イ)の合計額を控除した残額とする旨定めて
いる。

(ア) 当該特定外国子会社等の当該各事業年度開始の日前7年以内に開始
した事業年度(特定外国子会社等に該当しなかった事業年度等を除く。)
において生じた欠損金額(措置法施行令25条の20第5項の規定によ
り当該各事業年度前の事業年度において控除されたものを除く。)の合計
額に相当する金額

(イ) 当該特定外国子会社等が当該各事業年度において納付をすることと

なる法人所得税の額（当該各事業年度において還付を受けることとなる法人所得税の額がある場合には、当該還付を受けることとなる法人所得税の額を控除した金額）

(3) 課税対象金額の計算方法

ア 措置法施行令 25 条の 2 1（平成 29 年政令第 114 号による改正前のもの。以下同じ。）第 1 項は、前記(1)の課税対象金額とは、措置法 40 条の 4 第 2 項 2 号の定める適用対象金額から、当該適用対象金額に係る次の(ア)及び(イ)の合計額（措置法施行令 25 条の 20 第 4 項 1 号柱書きの定める調整金額）を控除した残額に、当該特定外国子会社等の当該各事業年度終了の時点における発行済株式等のうちに当該各事業年度終了の時点におけるその者の有する当該特定外国子会社等の請求権勘案保有株式等の占める割合（以下「請求権勘案保有株式等割合」という。）を乗じて計算した金額とする旨定めている。

(ア) 当該各事業年度の剰余金の処分により支出される金額（法人所得税の額及び配当等の額を除く。）

(イ) 当該各事業年度の費用として支出された金額（法人所得税の額及び配当等の額を除く。）のうち所得の金額の計算上損金の額に算入されなかったため又は所得の金額に加算されたため当該各事業年度の適用対象金額に含まれた金額

イ 措置法施行令 25 条の 2 1 第 2 項 1 号は、前記アにいう請求権勘案保有株式等とは、居住者が直接に有する外国法人の株式等の数又は金額（当該外国法人が請求権の内容が異なる株式等を発行している場合には、当該外国法人の発行済株式等に、当該居住者が当該請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の額がその総額のうちに占める割合を乗じて計算した数又は金額）及び請求権勘案間接保有株式等を合計した数又は金額をいう旨定めている。

ウ 措置法施行令 25 条の 21 第 2 項 2 号は、前記イにいう請求権勘案間接保有株式等とは、外国法人の発行済株式等に、当該外国法人の株主等である他の外国法人の発行済株式等の全部又は一部が居住者により所有されている場合には、当該居住者の当該他の外国法人に係る持株割合に当該他の外国法人の当該外国法人に係る持株割合を乗じて計算した割合を乗じて計算した株式等の数又は金額をいう旨定めている。

また、措置法施行令 25 条の 21 第 2 項号イ括弧書きは、同号にいう持株割合とは、その株主等の有する株式等の数又は金額が当該株式等の発行法人の発行済株式等のうちに占める割合をいい、当該発行法人が請求権の内容が異なる株式等を発行している場合には、その株主等が当該請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の額がその総額のうちに占める割合をいう旨定めている。

2 国外財産調書に関する関係法令の定め

内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律（令和 2 年法律第 8 号による改正前のもの。以下「国外送金調書法」という。）5 条 1 項は、居住者は、その年の 12 月 31 日においてその価額の合計額が 5000 万円を超える国外財産を有する場合には、財務省令で定めるところにより、その者の氏名、住所又は居所及び個人番号並びに当該国外財産の種類、数量及び価額その他必要な事項を記載した調書（以下「国外財産調書」という。）を、その年の翌年の 3 月 15 日までに、同項各号の定める場所の所轄税務署長に提出しなければならない旨定めている。内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律施行令 10 条 4 項及び内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律施行規則 12 条 5 項は、国外送金調書法 5 条 1 項の国外財産の価額は、当該国外財産のその年の 12 月 31 日における時価又は見積価額をいう旨定め

ている。

国外送金調書法 6 条 2 項は、国外財産に係る所得税に関し修正申告等があり、過少申告加算税が課されるべき場合において、国外送金調書法 5 条 1 項の規定により税務署長に提出すべき国外財産調書について提出期限内に提出がないときは、過少申告加算税の額は、国税通則法 6 5 条の規定にかかわらず、同規定により計算した金額に、当該過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額に 5 パーセントの割合を乗じて計算した金額を加算した金額とする（以下「国外財産調書不提出加算」という。）旨定めている。

以上

本件各処分の根拠及び適法性

第1 本件各更正処分の根拠及び適法性

1 本件各更正処分の根拠

(1) 平成28年分更正処分の根拠

ア 総所得金額(別表1・C①欄) 1億5158万4007円

上記金額は、次の(ア)ないし(エ)の各金額の合計額である。

(ア) 不動産所得の金額(別表1・C②欄) 74万9306円

上記金額は、原告が平成28年分確定申告書に記載した不動産所得の金額と同額である(乙6・1枚目③欄)。

(イ) 配当所得の金額(別表1・C③欄) 71万5745円

上記金額は、原告が平成28年分確定申告書に記載した配当所得の金額と同額である(乙6・1枚目⑤欄)。

(ウ) 給与所得の金額(別表1・C④欄) 4279万5000円

上記金額は、原告が平成28年分確定申告書に記載した給与所得の金額と同額である(乙6・1枚目⑥欄)。

(エ) 雑所得の金額(別表1・C⑤欄) 1億0732万3956円

上記金額は、次のaの金額からbの金額を差し引いた後の金額である。

a 総収入金額 1億0760万3064円

上記金額は、次の(a)及び(b)の各金額の合計額である。

(a) D社の課税対象金額に相当する金額 147万4348円

上記金額は、平成27年12月期におけるD社の所得の金額を基礎として計算した金額であり、措置法40条の4第1項の規定により、当該金額に相当する金額が原告の雑所得に係る収入金額とみなされ、平成27年12月期の終了の日の翌日から2月を経過する日の属する年分(すなわち平成28年分)の原告の雑所得の金額の計算上、総収入金額に算入される。

(b) E社の課税対象金額に相当する金額 1億0612万8716円

上記金額は、平成27年12月期におけるE社の所得の金額を基礎として計算した金額であり、措置法40条の4第1項の規定により、当該金額に相当する金額が原告の雑所得に係る収入金額とみなされ、平成27年12月期の終了の日の翌日から2月を経過する日の属する年分(すなわち平成28年分)の原告の雑所得の金額の計算上、総収入金額に算入される。

b 必要経費 27万9108円

上記金額は、原告がD社の株式等の取得に要した負債に係る支払利子の金額である(甲1の2・2ページ目)。

イ 所得控除の額の合計額(別表1・C⑥欄) 431万2915円

上記金額は、原告が平成28年分確定申告書に記載した所得控除の額の合計額と同額である(乙6・1枚目②⑤欄)。

ウ 課税総所得金額(別表1・C⑦欄) 1億4727万1000円

上記金額は、前記アの総所得金額１億５１５８万４００７円から前記イの所得控除の額の合計額４３１万２９１５円を控除した後の金額（ただし、国税通則法１１８条１項の規定により１０００円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。後記（２）オ及び（３）ウにおいて同じ。）である。

エ 差引所得税額（別表１・Ｃ⑩欄） ６１４４万０１６２円

上記金額は、次の（ア）の金額から（イ）の金額を差し引いた後の金額である。

（ア）課税総所得金額に対する税額（別表１・Ｃ⑧欄） ６１４７万５９５０円

上記金額は、前記ウの課税総所得金額１億４７２７万１０００円に所得税法８９条１項に規定する税率を乗じて計算した金額である。

（イ）配当控除の額（別表１・Ｃ⑨欄） ３万５７８８円

上記金額は、原告が平成２８年分確定申告書に記載した配当控除の額と同額である（乙６・１枚目㉔欄）。

オ 申告納税額（別表１・Ｃ⑬欄） ４９３４万７０００円

上記金額は、前記エの差引所得税額６１４４万０１６２円に、次の（ア）の金額を加算した金額から、（イ）の金額を差し引いた後の金額（ただし、東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法（以下「復興財源確保法」という。）２４条２項の規定により１００円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。後記（２）ケ及び（３）オにおいて同じ。）である。

（ア）復興特別所得税額（別表１・Ｃ⑪欄） １２９万０２４３円

上記金額は、前記エの差引所得税額６１４４万０１６２円に復興財源確保法１３条に規定する１００分の２．１の税率を乗じて計算した金額である。

（イ）源泉徴収税額（別表１・Ｃ⑫欄） １３３８万３３４７円

上記金額は、原告が平成２８年分確定申告書に記載した源泉徴収税額と同額である（乙６・１枚目㉕欄）。

カ 納付すべき税額（別表１・Ｃ⑮欄） ４８７８万５４００円

上記金額は、前記オの申告納税額４９３４万７０００円から、原告が平成２８年分確定申告書に記載した平成２８年分の所得税等の予定納税額５６万１６００円（乙６・１枚目㉖欄）を控除した後の金額である。

（２）平成２９年分更正処分の根拠

ア 総所得金額（別表２・Ｃ①欄） ３７５１万５３８１円

上記金額は、次の（ア）ないし（エ）の各金額の合計額である。

（ア）不動産所得の金額（別表２・Ｃ②欄） ７５万１８５６円

上記金額は、原告が平成２９年分確定申告書に記載した不動産所得の金額と同額である（乙７・１枚目③欄）。

（イ）配当所得の金額（別表２・Ｃ③欄） ７１万５７４５円

上記金額は、原告が平成２９年分確定申告書に記載した配当所得の金額と同額である（乙７・１枚目⑤欄）。

（ウ）給与所得の金額（別表２・Ｃ④欄） ３４４８万７０００円

上記金額は、原告が平成２９年分確定申告書に記載した給与所得の金額と同額である（乙７・１枚目⑥欄）。

(エ) 雑所得の金額 (別表 2・C⑤欄) 156万0780円

上記金額は、次の a の金額から b の金額を差し引いた後の金額である。

a 総収入金額 184万2943円

上記金額は、平成 28 年 12 月期における D 社の所得の金額を基礎として計算した金額であり、措置法 40 条の 4 第 1 項の規定により、当該金額に相当する金額が原告の雑所得に係る収入金額とみなされ、平成 28 年 12 月期の終了の日の翌日から 2 月を経過する日の属する年分 (すなわち平成 29 年分) の原告の雑所得の金額の計算上、総収入金額に算入される。

b 必要経費 28万2163円

上記金額は、原告が D 社の株式等の取得に要した負債に係る支払利子の金額である (甲 1 の 3・2 ページ目)。

イ 一般株式等の譲渡所得の金額 (別表 2・C⑥欄) 3902万3830円

上記金額は、平成 29 年 1 月 31 日に、原告が有する E 社の株式 10 株を乙に譲渡したことにより得た収入金額 4411万6830円から、当該譲渡に係る株式の取得費 509万3000円を差し引いた後の金額である (甲 1 の 3・4 ページ目)。

ウ 退職所得の金額 (別表 2・C⑦欄) 4080万円

上記金額は、原告が平成 29 年分確定申告書に記載した退職所得の金額と同額である (乙 7・3 枚目 ⑥9 欄)。

エ 所得控除の額の合計額 (別表 2・C⑧欄) 538万2792円

上記金額は、原告が平成 29 年分確定申告書に記載した所得控除の額の合計額と同額である (乙 7・1 枚目 ⑤5 欄)。

オ 課税総所得金額 (別表 2・C⑨欄) 3213万2000円

上記金額は、前記アの総所得金額 3751万5381円から前記エの所得控除の額の合計額 538万2792円を控除した後の金額である。

カ 課税される一般株式等の譲渡所得金額 (別表 2・C⑩欄) 3902万3000円

上記金額は、前記イの一般株式等の譲渡所得の金額 (ただし、国税通則法 118 条 1 項の規定により 1000 円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。) である。

キ 課税退職所得金額 (別表 2・C⑪欄) 4080万円

上記金額は、前記ウの退職所得の金額であり、原告が平成 29 年分確定申告書に記載した課税退職所得金額と同額である (乙 7・3 枚目 ⑦7 欄)。

ク 差引所得税額 (別表 2・C⑫欄) 2943万8462円

上記金額は、次の (ア) ないし (ウ) の各金額の合計額から (エ) の金額を差し引いた後の金額である。

(ア) 課税総所得金額に対する税額 (別表 2・C⑬欄) 1005万6800円

上記金額は、前記オの課税総所得金額 3213万2000円に所得税法 89 条 1 項に規定する税率を乗じて計算した金額である。

(イ) 課税一般株式等の譲渡所得金額に対する税額 (別表 2・C⑭欄) 585万3450円

上記金額は、前記カの課税される一般株式等の譲渡所得の金額に措置法 37 条の 10 第 1 項に規定する税率を乗じて計算した金額である。

(ウ) 課税退職所得金額に対する税額 (別表 2・C⑮欄) 1356万4000円

上記金額は、原告が平成29年分確定申告書に記載した課税退職所得に対する税額と同額である（乙7・3枚目⑧欄）。

(エ) 配当控除の額（別表2・C⑮欄） 3万5788円

上記金額は、原告が平成29年分確定申告書に記載した配当控除の額と同額である（乙7・1枚目⑳欄）。

ケ 申告納税額（別表2・C⑰欄） 594万6000円

上記金額は、前記クの差引所得税額2943万8462円に、次の（ア）の金額を加算した金額から、（イ）の金額を差し引いた後の金額である。

(ア) 復興特別所得税額（別表2・C⑱欄） 61万8207円

上記金額は、前記クの差引所得税額2943万8462円に復興財源確保法13条に規定する100分の2.1の税率を乗じて計算した金額である。

(イ) 源泉徴収税額（別表2・C㉑欄） 2411万0636円

上記金額は、原告が平成29年分確定申告書に記載した源泉徴収税額と同額である（乙7・1枚目㉒欄）。

コ 納付すべき税額（別表2・C㉒欄） 594万6000円

上記金額は、前記ケの申告納税額594万6000円と同額である。

(3) 平成30年分更正処分の根拠

ア 総所得金額（別表3・C①欄） 1661万7136円

上記金額は、次の（ア）ないし（エ）の各金額の合計額である。

(ア) 不動産所得の金額（別表3・C②欄） 75万2958円

上記金額は、原告が平成30年分確定申告書に記載した不動産所得の金額と同額である（乙8・1枚目③欄）。

(イ) 配当所得の金額（別表3・C③欄） 71万5745円

上記金額は、原告が平成30年分確定申告書に記載した配当所得の金額と同額である（乙8・1枚目⑤欄）。

(ウ) 給与所得の金額（別表3・C④欄） 1040万円

上記金額は、原告が平成30年分確定申告書に記載した給与所得の金額と同額である（乙8・1枚目⑥欄）。

(エ) 雑所得の金額（別表3・C⑤欄） 474万8433円

上記金額は、次のaの金額からbの金額を差し引いた後の金額である。

a 総収入金額 1035万1143円

上記金額は、次の（a）及び（b）の各金額の合計額である。

(a) 申告額 985万1107円

上記金額は、原告が平成30年分確定申告書に記載した雑所得の収入金額である（乙8・1枚目㉓欄、2枚目「○雑所得（公的年金等以外）、総合課税の配当所得・譲渡所得、一時所得に関する事項」の「雑」欄の「収入金額」欄）。

(b) D社の課税対象金額に相当する金額 50万0036円

上記金額は、平成29年12月期におけるD社の所得の金額を基礎として計算した金額であり、措置法40条の4第1項の規定により、当該金額に相当する金額が原告の雑所得に係る収入金額とみなされ、平成29年12月期の終了

の日の翌日から2月を経過する日の属する年分（すなわち平成30年分）の原告の雑所得の金額の計算上、総収入金額に算入される。

b 必要経費 560万2710円

上記金額は、次の（a）及び（b）の各金額の合計額である。

（a）申告額 532万7659円

上記金額は、原告が平成30年分確定申告書に記載した雑所得の必要経費の額である（乙8・2枚目「○雑所得（公的年金等以外）、総合課税の配当所得・譲渡所得、一時所得に関する事項」の「雑」欄の「必要経費等」欄）。

（b）支払利子の額 27万5051円

上記金額は、原告がD社の株式等の取得に要した負債に係る支払利子の金額である（甲1の4・2ページ目）。

イ 所得控除の額の合計額（別表3・C⑥欄） 404万3746円

上記金額は、原告が平成30年分確定申告書に記載した所得控除の額の合計額と同額である（乙8・1枚目⑤欄）。

ウ 課税総所得金額（別表3・C⑦欄） 1257万3000円

上記金額は、前記アの総所得金額1661万7136円から前記イの所得控除の額の合計額404万3746円を控除した後の金額である。

エ 差引所得税額（別表3・C⑩欄） 257万7302円

上記金額は、次の（ア）の金額から（イ）の金額を差し引いた後の金額である。

（ア）課税総所得金額に対する税額（別表3・C⑧欄） 261万3090円

上記金額は、前記ウの課税総所得金額1257万3000円に所得税法89条1項に規定する税率を乗じて計算した金額である。

（イ）配当控除の額（別表3・C⑨欄） 3万5788円

上記金額は、原告が平成30年分確定申告書に記載した配当控除の額と同額である（乙8・1枚目③欄）。

オ 申告納税額（別表3・C⑬欄） 87万8600円

上記金額は、前記エの差引所得税額257万7302円に、次の（ア）の金額を加算した金額から、（イ）の金額を差し引いた後の金額である。

（ア）復興特別所得税額（別表3・C⑪欄） 5万4123円

上記金額は、前記エの差引所得税額257万7302円に復興財源確保法13条に規定する100分の2.1の税率を乗じて計算した金額である。

（イ）源泉徴収税額（別表3・C⑫欄） 175万2820円

上記金額は、原告が平成30年分確定申告書に記載した源泉徴収税額と同額である（乙8・1枚目④欄）。

カ 納付すべき税額（別表3・C⑮欄） 87万8600円

上記金額は、前記オの申告納税額87万8600円と同額である。

2 本件各更正処分の適法性

被告が本訴において主張する原告の平成28年分ないし平成30年分の各納付すべき所得税等の額は、前記1のとおりであるところ、これらの金額は、本件各更正処分における各納付すべき所得税等の額（甲4の2ないし4の4・各2枚目「㊦更正後の額」欄の各④欄）とい

ずれも同額であるから、本件各更正処分は、いずれも適法である。

第2 本件各賦課決定処分の根拠及び適法性

1 本件各賦課決定処分の根拠

期限内申告書が提出された場合において、更正がされ、当初の申告に係る税額より更正後の税額が上回ることとなったときには、その更正により納付すべき税額に100分の10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こととされている（国税通則法65条（平成28年分については平成28年法律第15号による改正前のもの。その余の年分については令和2年法律第8号による改正前のもの。以下同じ。）1項）。そして、更正により納付すべき税額が、その国税に係る期限内申告税額に相当する金額と50万円とのいずれか多い金額を超えるときは、当該超える部分に相当する税額に100分の5の割合を乗じて計算した金額を加算することとされている（同条2項）。

前記第1で述べたとおり、本件各更正処分はいずれも適法であるところ、原告が本件各更正処分により新たに納付すべき税額の計算の基礎となった事実につき、本件各更正処分前における税額の計算の基礎とされていなかったことについて、国税通則法65条4項に規定する「正当な理由」があるとは認められない。

したがって、本件各更正処分に伴って原告に課されるべき過少申告加算税の額は、それぞれ次に述べるとおりとなる。

(1) 平成28年分（別表1・C⑩欄）

918万9000円

上記金額は、次のアないしウの各金額の合計額である。

ア 通常分の過少申告加算税の額

493万円

上記金額は、国税通則法65条1項の規定に基づき、平成28年分更正処分により原告が新たに納付すべき税額4930万円（納付すべき税額は前記第1の1（1）カのとおり①4878万5400円（甲4の2・2ページ目「㊸更正後の額」の④欄）となるところ、原告は、平成28年分確定申告書において還付金の額に相当する税額を②52万1900円（乙6・1枚目⑧欄）として申告しているため、新たに納付すべき税額は、上記①及び②を合算した金額である4930万7300円となる。ただし、国税通則法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。以下、後記（2）ア及び（3）アにおいて同じ。）に100分の10の割合を乗じて計算した金額である。

イ 加重分の過少申告加算税の額

179万4000円

上記金額は、国税通則法65条2項の規定に基づき、前記アの平成28年分更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額4930万7300円のうち、平成28年分の所得税等に係る期限内申告税額に相当する金額1342万3047円（国税通則法65条3項2号及び復興財源確保法24条4項の規定に基づき、予定納税額56万1600円（乙6・1枚目⑥欄）及び源泉徴収税額1338万3347円（乙6・1枚目④欄）の合計額から、還付金の額に相当する税額52万1900円（乙6・1枚目⑧欄）を控除した金額）と50万円とのいずれか多い方の金額である1342万3047円を超える部分に相当する税額3588万円（ただし、国税通則法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。）に100分の5の割合を乗じて計算した金額である。

ウ 国外送金調書法6条2項の規定による加算額

246万5000円

上記金額は、前記アの過少申告加算税の基礎となるべき税額である4930万円に100分の5の割合を乗じて計算した金額である。

平成28年分更正処分は、国外送金調書法6条2項に規定する国外財産に係る所得税に関する更正処分であり、かつ、原告は、国外送金調書法5条1項に規定する税務署長に提出すべき国外財産調書を期限内に提出していないことから、国外送金調書法6条2項の規定に基づき過少申告加算税の額が加算される。

(2) 平成29年分(別表2・C②欄) 99万1500円

上記金額は、次のア及びイの各金額の合計額である。

ア 通常分の過少申告加算税の額 66万1000円

上記金額は、国税通則法65条1項の規定に基づき、平成29年分更正処分により原告が新たに納付すべき税額661万円(納付すべき税額は前記第1の1(2)コのとおり①594万6000円(甲4の3・2ページ目「㊥更正後の額」の④欄)となる)ところ、原告は、平成29年確定申告書において還付金の額に相当する税額を②66万7852円(乙7・1枚目④欄)として申告しているため、新たに納付すべき税額は、上記①及び②を合算した金額である661万3852円となる。)に100分の10の割合を乗じて計算した金額である。

イ 国外送金調書法6条2項の規定による加算額 33万0500円

上記金額は、前記アの過少申告加算税の基礎となるべき税額である661万円に100分の5の割合を乗じて計算した金額である。

平成29年分更正処分は、国外送金調書法6条2項に規定する国外財産に係る所得税に関する更正処分であり、かつ、原告は、国外送金調書法5条1項に規定する税務署長に提出すべき国外財産調書を期限内に提出していないことから、国外送金調書法6条2項の規定に基づき過少申告加算税の額が加算される。

(3) 平成30年分(別表3・C⑩欄) 1万0500円

上記金額は、次のア及びイの各金額の合計額である。

ア 通常分の過少申告加算税の額 7000円

上記金額は、国税通則法65条1項の規定に基づき、平成30年分更正処分により原告が新たに納付すべき税額7万円(納付すべき税額は前記第1の1(3)カのとおり①87万8600円(甲4の4・2ページ目「㊥更正後の額」の④欄)となる)ところ、原告は、平成30年分確定申告書において納付すべき税額を②80万2700円(乙8・1枚目④欄)として申告しているため、新たに納付すべき税額は、上記①と②の差額である7万5900円となる。)に100分の10の割合を乗じて計算した金額である。

イ 国外送金調書法6条2項の規定による加算額 3500円

上記金額は、前記アの過少申告加算税の基礎となるべき税額である7万円に100分の5の割合を乗じて計算した金額である。

平成30年分更正処分は、国外送金調書法6条2項に規定する国外財産に係る所得税に関する更正処分であり、かつ、原告は、国外送金調書法5条1項に規定する税務署長に提出すべき国外財産調書を期限内に提出していないことから、国外送金調書法6条2項の規定に基づき過少申告加算税の額が加算される。

2 本件各賦課決定処分の適法性

被告が本訴において主張する本件各更正処分に伴って原告に課されるべき各過少申告加算税の額は、それぞれ前記 1 のとおりであるところ、これらの金額は、本件各賦課決定処分における各過少申告加算税の額（甲 4 の 2 ないし 4 の 4 ・ 各 2 ページ目「㊥更正後の額」の㊦欄）といずれも同額であるから、本件各賦課決定処分は、いずれも適法である。

以上

別表1 平成28年分の所得税等の更正処分等の経緯

(単位:円)

項 目		確 定 申 告 A	更 正 処 分 等 B	再 更 正 処 分 等 C
年 月 日		平成29年3月6日	令和2年3月10日	令和4年5月30日
総 所 得 金 額 (② + ③ + ④ + ⑤)	①	44,260,051	314,562,946	151,584,007
内 不 動 産 所 得 の 金 額	②	749,306	749,306	749,306
配 当 所 得 の 金 額	③	715,745	715,745	715,745
給 与 所 得 の 金 額	④	42,795,000	42,795,000	42,795,000
雑 所 得 の 金 額	⑤	—	270,302,895	107,323,956
所 得 控 除 の 額 の 合 計 額	⑥	4,312,915	4,312,915	4,312,915
課 税 総 所 得 金 額 (① - ⑥)	⑦	39,947,000	310,250,000	147,271,000
⑦ に 対 す る 税 額	⑧	13,182,800	134,816,500	61,475,950
配 当 控 除 の 額	⑨	35,788	35,788	35,788
差 引 所 得 税 額 (⑧ - ⑨)	⑩	13,147,012	134,780,712	61,440,162
復 興 特 別 所 得 税 額 (⑩ × 2.1 %)	⑪	276,087	2,830,394	1,290,243
源 泉 徴 収 税 額	⑫	13,383,347	13,383,347	13,383,347
申 告 納 税 額 (⑩ + ⑪ - ⑫)	⑬	39,700	124,227,700	49,347,000
予 定 納 税 額	⑭	561,600	561,600	561,600
納 付 す べ き 税 額 (⑬ - ⑭)	⑮	△521,900	123,666,100	48,785,400
過 少 申 告 加 算 税 の 額	⑯	—	17,956,000	9,189,000

(注) 「納付すべき税額」(上記⑮欄)の「△」は、還付金の額に相当する税額を表す(以下、別表2の⑯及び⑰欄において同じ。)

別表2 平成29年分の所得税等の更正処分等の経緯

(単位:円)

項 目		確 定 申 告 A	更 正 処 分 等 B	再 更 正 処 分 等 C
年 月 日		平成30年3月13日	令和2年3月10日	令和4年5月30日
総 所 得 金 額 (② + ③ + ④ + ⑤)		① 35,954,601	320,460,101	37,515,381
内 訳	不 動 産 所 得 の 金 額	② 751,856	751,856	751,856
	配 当 所 得 の 金 額	③ 715,745	715,745	715,745
	給 与 所 得 の 金 額	④ 34,487,000	34,487,000	34,487,000
	雑 所 得 の 金 額	⑤ -	284,505,500	1,560,780
一般株式等の譲渡所得の金額		⑥ -	39,023,830	39,023,830
退 職 所 得 の 金 額		⑦ 40,800,000	40,800,000	40,800,000
所得控除の額の合計額		⑧ 5,382,792	5,382,792	5,382,792
課 税 総 所 得 金 額		⑨ 30,571,000	315,077,000	32,132,000
課税一般株式等譲渡所得金額		⑩ -	39,023,000	39,023,000
課 税 退 職 所 得 金 額		⑪ 40,800,000	40,800,000	40,800,000
⑨ に 対 す る 税 額		⑫ 9,432,400	136,988,650	10,056,800
⑩ に 対 す る 税 額		⑬ -	5,853,450	5,853,450
⑪ に 対 す る 税 額		⑭ 13,564,000	13,564,000	13,564,000
配 当 控 除 の 額		⑮ 35,788	35,788	35,788
差 引 所 得 税 額 (⑫ + ⑬ + ⑭ - ⑮)		⑯ 22,960,612	156,370,312	29,438,462
復興特別所得税額 (⑯ × 2.1 %)		⑰ 482,172	3,283,776	618,207
源 泉 徴 収 税 額		⑱ 24,110,636	24,110,636	24,110,636
申 告 納 税 額 (⑯ + ⑰ - ⑱)		⑲ △667,852	135,543,400	5,946,000
予 定 納 税 額		⑳		
納 付 す べ き 税 額 (⑲ - ⑳)		㉑ △667,852	135,543,400	5,946,000
過 少 申 告 加 算 税 の 額		㉒ -	19,259,000	991,500

(注) 「課税一般株式等譲渡所得金額」(上記⑩欄)の金額は、千円未満の端数金額を切り捨てた後の金額である(通則法118条1項)。

別表3 平成30年分の所得税等の更正処分等の経緯

(単位:円)

項 目		確 定 申 告 A	更 正 処 分 等 B	再 更 正 処 分 等 C
年 月 日		平成31年3月9日	令和2年3月10日	令和4年5月30日
総 所 得 金 額 (② + ③ + ④ + ⑤)		① 16,392,151	99,406,297	16,617,136
内 訳	不 動 産 所 得 の 金 額	② 752,958	752,958	752,958
	配 当 所 得 の 金 額	③ 715,745	715,745	715,745
	給 与 所 得 の 金 額	④ 10,400,000	10,400,000	10,400,000
	雑 所 得 の 金 額	⑤ 4,523,448	87,537,594	4,748,433
所 得 控 除 の 額 の 合 計 額		⑥ 4,043,746	4,043,746	4,043,746
課 税 総 所 得 金 額 (① - ⑥)		⑦ 12,348,000	95,362,000	12,573,000
⑦ に 対 す る 税 額		⑧ 2,538,840	38,116,900	2,613,090
配 当 控 除 の 額		⑨ 35,788	35,788	35,788
差 引 所 得 税 額 (⑧ - ⑨)		⑩ 2,503,052	38,081,112	2,577,302
復 興 特 別 所 得 税 額 (⑩ × 2.1 %)		⑪ 52,564	799,703	54,123
源 泉 徴 収 税 額		⑫ 1,752,820	1,752,820	1,752,820
申 告 納 税 額 (⑩ + ⑪ - ⑫)		⑬ 802,700	37,127,900	878,600
予 定 納 税 額		⑭		
納 付 す べ き 税 額 (⑬ - ⑭)		⑮ 802,700	37,127,900	878,600
過 少 申 告 加 算 税 の 額		⑯ -	5,320,000	10,500

別紙 3、4 省略