

横浜地方裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分等取消請求事件

国側当事者・国(緑税務署長事務承継者横浜南税務署長)

令和6年2月14日棄却・控訴

判 決

| | |
|-----------|--------------------------------|
| 原告 | 甲 |
| 同訴訟代理人弁護士 | 片桐 久充 |
| 被告 | 国 |
| 同代表者法務大臣 | 小泉 龍司 |
| 処分行政庁 | 緑税務署長事務承継者 横浜南税務署長 井上 俊生 |
| 指定代理人 | 印南 真吾 |
| 同 | 別紙1指定代理人目録記載のとおり |

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

- 1 緑税務署長が令和2年3月31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のうち、総所得金額1億2057万5200円、納付すべき税額55万3000円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 2 緑税務署長が令和2年3月31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(ただし令和4年2月7日付け裁決により一部取り消された後のもの)のうち、総所得金額1億2531万6866円、納税すべき税額66万6200円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要等

- 1 原告は、平成29年及び平成30年分に係る所得税及び復興特別所得税(以下「所得税等」という。)の各申告をしたところ、緑税務署長から、原告が地方団体(以下「本件各団体」という。)から取得したふるさと納税に関する各返礼品(以下「本件各返礼品」という。)に係る経済的利益が一時所得に該当するとして、所得税等の各更正処分(以下、平成29年分の更正処分を「平成29年分更正処分」、平成30年分の更正処分を「平成30年分更正処分」といい、これらを併せて「本件各更正処分」という。)及び過少申告加算税の各賦課決定処分(以下「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と併せて「本件各更正処分等」という。)を受けた。

本件は、原告が、本件各更正処分(ただし、平成30年分更正処分については後記3(3))

ウの裁決により一部取り消された後のもの)のうち、令和2年2月13日付けでした各修正申告書(以下「本件各修正申告書」という。)に係る総所得金額及び納付すべき税額を超える部分並びに本件各賦課決定処分取消しを求める事案である。

2 関係法令の定め

- (1) 所得税法34条1項は、一時所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう旨規定し、同条2項及び3項は、一時所得の金額は、その年中の一時所得に係る総収入金額からその収入を得るために支出した金額(その収入を生じた行為をするため、又はその収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額に限る。)の合計額を控除し、その残額から一時所得の特別控除額50万円(当該残額が50万円に満たない場合には、当該残額)を控除した金額とする旨規定している。
- (2) 所得税法36条1項は、その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額(金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額)とする旨規定し、同条2項は、同条1項の金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額は、当該物若しくは権利を取得し、又は当該利益を享受する時における価額とする旨規定している。

3 前提事実(争いのない事実、顕著な事実並びに後掲各証拠及び弁論の全趣旨により容易に認定できる事実)

(1) ふるさと納税制度の概要等(甲4、乙10~12、弁論の全趣旨)

ア ふるさと納税制度とは、地方団体に対する寄附のうち、一定額を超える部分について、地方税法37条の2及び314条の7に規定する個人住民税における税額控除並びに所得税法78条1項に規定する所得税における所得控除を総称する制度であり、平成20年度税制改正によって創設された。

地方団体に対する寄附は、経済的利益の無償の供与として行われるものであり、ふるさと納税に関して地方団体から返礼品の送付がある場合でも、これは寄附の対価としてではなく、謝礼として提供されるものである。

イ ふるさと納税制度の創設当時、地方団体が寄附金の受領に伴い当該寄附金を支出した者に対して謝礼として提供する返礼品について特に定める法令上の規制は存在しなかった。

ウ その後、返礼割合(寄附金の額に対する返礼品の調達価格の割合をいう。以下同じ。)の高い返礼品を提供する地方団体が多くの寄附金を集める事態が生じたこと等から、総務大臣は、地方自治法245条の4第1項の技術的な助言として、平成27年4月1日付け通知(総税企第39号)及び同28年4月1日付け通知(総税企第37号)を発した。上記各通知は、返礼品について、換金性の高いものや高額な又は返礼割合の高いものの送付を行わないようにすること等を求めるものであった。

エ しかし、その後も、地方団体間の競争が過熱するほか、一部の団体においてふるさと納税の趣旨に反するような返礼品が送付される状況にあった。このような状況を受けて、総務大臣は、各都道府県知事宛てに、地方自治法245条の4第1項の技術的な助言として、平成29年4月1日付け通知(総税市第28号。以下「平成29年通知」という。)を発

した。平成29年通知は、返礼割合を3割以下とすることを求めるものであった。

(2) 本件各更正処分等に至る経緯等

ア 原告は、平成29年及び平成30年の間、本件各団体から、別紙2及び3のとおり、ふるさと納税に関して返礼品（本件各返礼品）を取得した（乙6（枝番を含む。以下同じ。）、弁論の全趣旨）。

イ 原告は、平成29年及び平成30年分の所得税等について、当時の原告の納税地を所轄する緑税務署長に対し、それぞれ確定申告書を提出したが、いずれの申告にも本件返礼品に係る所得を含めていなかった（乙1、2、弁論の全趣旨）。

ウ 原告は、平成30年5月10日、緑税務署長に対し、平成29年分の所得税等について、前記イの確定申告において申告漏れとなっていた不動産所得を加えた内容の修正申告書を提出した（乙3）。

エ 緑税務署長は、原告の平成29年及び平成30年分の所得税等について、原告に対する税務調査を実施した。同署所属の調査担当職員は、調査において、本件各団体に対し本件各返礼品に係る照会を行い、本件各返礼品の評価額（以下「原処分認定額」という。）や原告が指定した場所への返礼品の到達日等を把握し、その調査結果を基に、原告に修正申告書の提出を勧奨した。

これを受けて、原告は、令和2年2月13日、平成29年分については寄附金控除の額、平成30年分については雑所得の金額に誤りがあったとして、緑税務署長に対し、本件各修正申告書を提出したが、これらの修正申告には、本件各返礼品に係る所得を含めていなかった。（甲1、乙4、5、弁論の全趣旨）

オ 緑税務署長は、令和2年3月31日、本件各返礼品に係る経済的利益の価額は一時所得の総収入金額に算入すべきであるとして、原告に対し、本件各更正処分等をした。

本件各更正処分等の内容は、別紙4の「更正処分等」欄に記載のとおりである。（甲1）

(3) 審査請求及び本件訴えの提起

ア 原告は、令和2年6月29日、国税不服審判所長に対し、本件各更正処分等の全部の取消しを求めて審査請求をした（甲2）。

イ 東京国税不服審判所の担当審判官は、本件各返礼品に係る経済的利益の価額について、本件各団体に対する照会を行ったところ、本件各団体は、別紙2及び3のとおり、返礼品の評価額（各「返礼品評価額」欄。以下「本件各団体評価額」という。）や原告が指定した場所への返礼品の到達日（各「返礼品到着年月日」欄）を回答した（乙6の1）。

本件各団体評価額は、本件各団体が本件各返礼品の調達に当たって調達先の各事業者（以下「本件各調達事業者」という。）に対して現に支出した金額であり、本件各団体評価額に送料相当額が含まれている旨回答した団体は、返礼品の調達から発送に至るまでの業務を一括して調達事業者に委託し、当該委託に係る費用を一括して調達事業者を支払っていた（甲2、乙6の1、弁論の全趣旨）。

ウ 国税不服審判所長は、令和4年2月7日、平成30年分更正処分において認定した一時所得の金額に一部誤りがあるとして、更正処分の一部を取り消す旨及びその余の原告の審査請求を棄却する旨の裁決をした。

裁決により取り消された後の平成30年分更正処分の内容は、別紙4の別表2の「裁決」欄に記載のとおりである。（甲2。以下、平成30年分更正処分は、同裁決により取り消

された後のものをいう。)

エ 原告は、令和4年5月31日、本件訴えを提起した（顕著な事実）。

4 本件各更正処分等の根拠及び適法性に関する被告の主張

本件各更正処分等の根拠及び適法性に関する被告の主張は、別紙5のとおりであり、原告は、後記5の争点に関する部分を除き、その計算の基礎となる金額及び計算方法を争っていない。

5 争点及び争点に関する当事者の主張

(1) 本件各返礼品に係る経済的利益の価額として一時所得の総収入金額に算入すべき金額（争点1）

(被告の主張)

ア 総収入金額に算入すべき経済的利益の価額

所得税法36条1項及び2項は、前記2(2)のとおり規定している。

ここでいう「価額」とは、収入時の時価、すなわち取得等の時における客観的交換価値であり、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいうものと解される。

イ ふるさと納税に関する返礼品に係る経済的利益の価額は、当該返礼品を送付した地方団体における調達価格を基礎として算定するのが相当であること

(ア) ふるさと納税に関する返礼品は、寄附を受けた地方団体が、その謝礼として寄附者に送付するものであるから、当該地方団体は、寄附金の募集に要する費用の額や返礼品に係る予算計画の立案、返礼品の選定、調達個数の検討、市場調査、調達事業者等との折衝などを踏まえて、寄附金の額に応じた返礼品を選定し調達するものと考えられる。そのため、返礼品を選定・調達した地方団体が、当該返礼品の価値を最もよく理解していると考えられる。

そうすると、地方団体が当該返礼品の調達のために支出した金額こそ、当該返礼品の価値を最もよく表しているといえることから、地方団体が返礼品の調達のために支出した金額をもって、返礼品に係る経済的利益の価額とするのが合理的である。

(イ) また、ふるさと納税をした寄附者への返礼品の送付は、地方団体から当該寄附者への謝礼であり、当該地方団体は、この謝礼をする目的で返礼品を調達している。このような返礼品の調達目的を踏まえると、寄附者に供与される経済的利益の価額は、地方団体が謝礼となる返礼品の調達のために支出した金額をその算定の基礎とすることが相当である。

(ウ) 調達事業者は、通常、返礼品の発送をもって地方団体に対して返礼品の代金を請求し、当該地方団体は、当該調達事業者はその代金を支出するものと考えられるから、地方団体が返礼品の調達に係る代金を支出した時期と、ふるさと納税をした寄附者が当該返礼品を取得した時期とは近接していると認められる。そうすると、返礼品の取得時期は返礼品の調達に係る代金の支出時期と同視することができるから、地方団体が返礼品の調達のために支出した金額をもって返礼品に係る経済的利益の価額とすることは、時価という観点からみても合理的である。

(エ) 総務大臣が前提事実(1)ウ及びエの各通知において、返礼割合の高い返礼品を送付しないよう求めた趣旨は、返礼割合の高い返礼品を提供する地方団体が多くの寄附金を集める事態が生じたこと等から、返礼品が対価の提供との誤解を招くことを防止するこ

とであるところ、返礼割合とは、上記のとおり、寄附額に対する返礼品の調達割合を意味するのであるから、返礼品の経済的価値を返礼品の調達価格によって測定することを前提にしていることは明らかである。

(オ) 以上に加え、ふるさと納税に関する返礼品は多種多様であるので、その全てについて、当該返礼品を取得した日における小売価格を調査することはおよそ現実的ではなく、小売価格の存在しない非売品を返礼品とする地方団体もあることに鑑みると、小売価格をもって返礼品に係る経済的利益の価額とすることは不可能である。他方で、地方団体が返礼品の調達のために支出した金額については、当該地方団体に問い合わせることによって把握することが可能であるから、ふるさと納税に関する返礼品に係る経済的利益の価額を適正かつ公平に算定するためには、当該地方団体が返礼品の調達のために支出した金額をもって算定の基礎とするのが相当であるといえる。

ウ 本件各返礼品に係る経済的利益の価額は本件各団体評価額によるのが相当であり、原告が本件各返礼品を取得した日をもって、同評価額が総収入金額に算入されること

本件各団体評価額は、本件各団体が本件各返礼品の調達に当たって本件各調達事業者に対し実際に支出した金額を回答したものであるから、本件各返礼品に係る経済的利益の価額は、本件各団体評価額によるのが相当である。

そして、本件各返礼品に係る経済的利益の所得区分は一時所得となるから、一時所得の計算上、総収入金額に算入すべき金額は、本件各団体評価額となり、収入すべき時期は、一般にその支払を受けた日となるから、本件においては、原告が本件各返礼品を取得した日、具体的には本件各返礼品が原告の指定した送付先に到達した日というべきである。

(原告の主張)

ア 本件各団体評価額は、所得税法36条1項の「価額」の定義に合致しないこと

被告は、本件各返礼品に係る経済的利益の価額（所得税法36条1項）とは不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立する価額をいうと主張する（前記（被告の主張）ア）。しかし、本件各団体評価額は、特定の公共団体が調達のために支出した金額であるから、正に特定少数の当事者間で取引がなされた場合の価額である。これを実質的にみても、不特定多数の当事者間における自由な取引とは、自由競争原理が働く一般の市場においてなされる取引のことであり、そのような取引下において通常成立すると認められる価格をもって、上記「価額」というべきところ、地方団体は、一般の事業者とは異なり、利潤を追求する団体ではなく、返礼品について在庫リスクや廃棄リスクを抱えることもなければ、返礼品を安価で仕入れる必要性もほとんどない上、一般の地方公務員が他の業務と並行して業務を行っていることからすると、一般の事業者における価格交渉力との間に大きな乖離が存すると評価せざるを得ない。

したがって、地方団体が返礼品のために支出した金額を時価額とする被告の主張は、「価額」の定義に合致しない。

イ 本件各団体評価額を本件各返礼品の経済的利益の価額とすることは、課税要件の明確化及び納税者の予測可能性の観点から不当であること

(ア) そもそも、ふるさと納税をした納税者は、地方団体が返礼品の金額をいくらかと評価しているのかを知り得ないから、原則として、地方団体における調達価格を基礎とすると、納税者が自らの経済的利益の価額を把握し得ず、いくらかで申告すべきかの判断をなし得

ないこととなり、課税要件の明確化及び納税者の予測可能性の観点から不当である。

よって、本件各返礼品に係る経済的利益の価額を被告が主張するように解するとしても、その額は、当該納税者の住所地近辺における小売価格の最安値ないしはそれと近似する金額等によって判断すべきであり、少なくとも、本件各団体評価額をそのまま経済的利益の価額とすることは不合理である。

(イ) ふるさと納税は、最小で数千円から寄附が可能であり、1万円から3万円程度を寄附金額とするものが多い。そうすると、ふるさと納税の返礼品について課税の可能性がある者は、おおむね100件を超える寄附をしている場合も容易に想定でき、件数が多ければ、寄附先の地方団体も多くなると考えられる。

このような場合において、被告の主張によれば、各納税者において、各地方団体に返礼品の評価額を問い合わせることになるが、それ自体膨大な労力を要するものであるし、各地方団体が回答するかどうかにも疑義がある。また、一つでも回答を拒否する地方団体があると、納税者は自らの一時所得金額を正確に判断し得なくなり、課税要件の明確化及び納税者の予測可能性の観点から不当である。

さらに、各地方団体に問い合わせない限り、自らの一時所得の金額を把握することができなくなる以上、基礎控除を超えない場合にも、念のためこのような調査をしなければならないこととなり、納税者に過大な負担を強いることとなる。

(2) 本件各更正処分等が信義則の法理に反して違法かどうか(争点2)

(原告の主張)

総務省は、平成29年通知を発出し、ふるさと納税の返礼品については、寄附金額の3割以下とすることを各地方団体に要請し、この内容は、ふるさと納税を利用するものにおいては十分に周知されていた。

そうすると、ふるさと納税の利用者は、平成29年通知によって寄附に対する返礼品は、寄附金額の少なくとも3割を超えるものではないとの信頼の下に返礼品を受領していたはずであり、3割を超える認定額により一時所得の課税を行うことは、行政庁の通知を信頼したふるさと納税利用者に不意打ちとなるものであって、信義則上認められない。

最高裁昭和62年10月30日第三小法廷判決・集民152号93頁(以下「最高裁昭和62年判決」という。)の事案は、信頼を惹起した庁と処分行政庁が同一の場合について判示したものであるが、それ以外の場合を除外する趣旨ではない。特定の制度ないしは処分に複数の行政庁が関与するという事はしばしば起こり得るのであり、国民としては広く行政庁に信頼を寄せていることに鑑みれば、信頼を惹起した庁と処分行政庁が異なる場合であっても、信義則の適用が認められるべきである。

(被告の主張)

ア 最高裁昭和62年判決は、少なくとも、①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、②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、のちに同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、③納税者が税務官庁の右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と判示している。

イ ①については、平成29年通知を発出した総務省と処分行政庁は異なる官庁であるから、

処分行政庁が信頼の対象となる公的見解を表示したとは認められない。この点をおくとしても、平成29年通知は、総務大臣が各都道府県知事に宛てた「技術的な助言」であり、その通知内容も、「返礼割合に関しては、社会通念に照らし良識の範囲内のものとし、少なくとも、返礼品として3割を超える返礼割合のものを送付している地方団体においては、速やかに3割以下とすること」を要請するものにとどまるものであって、広く一般の納税者を対象に、一時所得の総収入額に算入すべきふるさと納税の返礼品に係る経済的利益の価額を表示したものではない。

したがって、平成29年通知をもって、原告に対し信頼の対象となる公的見解が表示されたとはいえない。

ウ ②については、平成29年通知が、ふるさと納税に係る寄附金の額に対する返礼品の調達価格の割合が3割を超えないという公的見解を表示したものであるかどうかは別にしても、原告は、平成29年及び平成30年分の確定申告及び修正申告において、寄附金の額の3割に相当する金額を本件各返礼品に係る経済的利益の価額とする所得を申告していないのであるから、原告は、当該表示を信頼してふるさと納税をしたとは認められない。

そして、②を欠く以上、これを前提とする③を欠くことも明らかである。

エ 以上のとおり、本件各更正処分等は、信義則の法理に反するものではない。

第3 当裁判所の判断

1 争点1（本件各返礼品に係る経済的利益の価額として一時所得の総収入金額に算入すべき金額）について

(1) ふるさと納税における返礼品は、寄附の対価としてではない謝礼として交付されるものであり、原告が行ったふるさと納税に関して本件各団体から取得した本件各返礼品に係る経済的利益は、一時所得に該当するものと解される。

(2) 所得税法36条1項は、その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とする旨規定し、同条2項は、同条1項の金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額は、当該物若しくは権利を取得し、又は当該利益を享受する時における価額（いわゆる時価）とする旨規定しているところ、ここでいう「価額」とは、取得時における客観的交換価値、すなわち、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われた場合において通常成立すると認められる価額をいうものと解するのが相当である。

そして、前提事実(1)アのとおり、返礼品は、ふるさと納税（寄附金）を受けた地方団体が、寄附金を支出した者に対し、謝礼として提供するものであるところ、地方団体は、調達事業者を募集し、返礼品に係る予算計画の立案、寄附金の募集に要する費用の額、調達を要する個数の検討、市場調査、調達事業者等との折衝を経て、寄附金の額に応じた返礼品を選定し、調達事業者との間で合意した価格で調達するものと考えられる。そうすると、返礼品の調達価格は、特別な関係ないしは動機を持たない地方団体と調達事業者との間において成立した取引価格であるといえるから、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われた場合において通常成立すると認められる価額と評価することができる。

以上によれば、地方団体が返礼品の調達に当たって調達事業者に対して支払った金額である調達価格を返礼品に係る経済的利益の価額として一時所得の総収入金額に算入すべき金額

とするのは合理的である。

(3) 原告の主張についての検討

ア 原告は、本件各団体評価額は特定少数の当事者間で取引がなされた場合の価額であると主張する。しかし、前記(1)のとおり、地方団体の調達価格は、特別な関係ないしは動機を持たない地方団体と調達事業者との間において成立した取引価格であるといえるところ、本件各団体と本件各調達事業の間において、特別な関係ないしは動機を持っていたとの事情はうかがわれないことからすれば、本件各団体評価額は、返礼品について、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われた場合において通常成立する価額を正に反映したものであるといえることができる。

また、原告は、不特定多数の当事者間における自由な取引とは、価格交渉力を有する一般の事業者が行う取引を指し、そのような価格交渉力を有しない地方団体が返礼品を調達するために支出した金額を時価額とするのは「価額」の定義に合致しないと主張する。しかし、不特定多数の当事者間における自由な取引を、価格交渉力を有する一般の事業者が行う取引に限定すべき根拠は見当たらない。これをおくとしても、前記(1)のとおり、地方団体においては、種々の検討や調達事業者等との折衝等を経て、返礼品を選定、調達しているものと考えられ、調達事業者においても、自らの納品する返礼品について寄附金が多く集まれば、その分地方団体との取引に基づく代金を得ることができると考えられる。そうすると、地方団体と調達事業者との間において成立した取引価格についても、自由競争原理が働いているとみることができる。

したがって、原告の上記各主張は、いずれも採用することができない。

イ 原告は、ふるさと納税をした納税者は、地方団体が返礼品の金額をいくらかと評価しているのか知り得ないから、自らの経済的利益の価額を把握し得ず、申告額の判断をなし得ないこととなり、課税要件の明確化及び納税者の予測可能性の観点から不当であるとして、前記「価額」は、当該納税者の住所地近辺における小売価格の最安値ないしはそれと近似する金額等によって判断すべきであり、少なくとも、本件各団体評価額をそのまま経済的利益の価額とすることは不合理であると主張する。

しかし、所得税法は、申告納税方式を採用し(国税通則法16条2項1号、所得税法120条)、納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを前提としており(国税通則法16条1項1号)、その申告に係る税額が国税に関する法律の規定に従っていない場合その他当該税額が税務署長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長の処分により納付すべき税額が確定することとしている(同法24条)。このような申告納税方式の下では、納付すべき税額は、課税の前提となる事実関係を最も熟知している納税者が行う申告により確定されることが原則であるから、納税者は、自発的に正確な申告をする必要があり、ふるさと納税に関しても、返礼品に係る経済的利益の価額を把握した上で申告をする必要がある。そして、前記のとおり、返礼品に係る経済的利益の価額として調達価格によるのが合理的と考えられるから、原告は、本件各団体に対し、本件各返礼品の調達価格を確認するなどして、適正な時価額を把握した上で申告する必要があるところ、一般的には、ふるさと納税を行って返礼品を受領した場合に経済的利益が所得税法の一時的所得に当たることから、地方団体はふるさと納税を行った者から当該返礼品の調達価格の問合せがあればこれに答えているものと認められ(乙9、13)、原告が本件各返礼品の

調達価格を確認することが可能であったというべきである。

この点につき、原告は、返礼品の調達価格について必ずしも具体的な回答を得られるとは限らないと主張し、実際に原告代理人が紋別市に問い合わせをしたところ、返礼品の調達価格は寄附金の3割以内と教示する旨の回答をされた旨の証拠（甲6）を提出する。

前記のとおり、申告納税方式の下では、ふるさと納税に関しても、納税者が返礼品に係る経済的利益の価額を把握した上で申告をすべきものであり、返礼品に係る経済的利益の価額として調達価格によることが合理的と考えられるものであるが、納税者が調達価格を把握することができない事情がある場合には、調達価格に代わる根拠に基づいてふるさと納税に関する返礼品に係る経済的利益の価額を算出したとしても、その根拠が合理的であると認められる限り、返礼品に係る「価額」と認められるというべきである。したがって、納税者が返礼品の調達価格を具体的に知り得ない場合があるからといって、返礼品に係る経済的利益の価額を調達価格により把握することが不合理であるということにはならない。

また、原告は、同じ返礼品について地方団体によって調達価格が変わることがあることからすれば、調達価格は時価としての客観的合理性を有しているか疑わしい旨の主張をするが、同じ返礼品の調達価格が地方団体によって異なるとしても、実際に調達に要した価格が異なるのであれば、それぞれが適正な時価と評価することができる。

なお、仮に、本件各返礼品と同一の返礼品について、他の納税者が本件各団体評価額と異なる金額をもって確定申告をし、その者に対する更正処分がされていない事例があったとしても、そもそも、原告が本件各返礼品に係る一時所得を申告しなかったこと（前提事実（2）イないしエ）からすれば、原告は、上記他の納税者と課税の上で同様の状況にあるということとはできないから、租税平等原則（憲法14条1項）に反するものではない。また、これをおくとしても、いつ、いかなる者に対して、いかなる範囲の税務調査を行うかは、権限ある税務職員の合理的な裁量に委ねられているものであるから（最高裁昭和48年7月10日第三小法廷判決・刑集27巻7号1205頁参照）、税務署長が納税者の行った申告に対して常に税務調査を行わなければならないものではないことに照らし、直ちに原告以外の者について、返礼品に係る価額に関して合理的でない根拠に基づく算定を認めていることにはならないというべきである。

そして、以上によれば、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われた場合において通常成立する価額について、当該納税者の住所地近辺における小売価格の最安値ないしはそれと近似する金額等によって判断すべきとの原告の主張も根拠がないものというべきである。

したがって、原告の上記各主張は、いずれも採用することができない。

ウ 原告は、被告の主張によれば、各地方団体に返礼品の評価額を問い合わせることになるが、一時所得の課税対象となる者は、多数の地方団体に寄附をしている場合も想定でき、膨大な労力を要することとなる、基礎控除を超えない場合にも、念のためこのような調査をしなければならず、納税者に過大な負担を強いることとなる、などと主張する。

しかし、前記のとおり、申告納税方式の下では、納税者が自発的に正確な申告をする必要があるのである。多数回のふるさと納税を行ったために納税者が多数の返礼品に係る財産的価値の価額を把握する必要が生じたとしても、それは、自らの意思で多数回のふるさと納税を行った多数の返礼品を受領したことに伴う当然の負担とみるべきものであり、こ

れが納税者に過大な負担を強いることになるということとはできない。

したがって、原告の上記各主張は、いずれも採用することができない。

- (4) 以上によれば、本件各返礼品に係る経済的利益の価額は、本件各団体評価額によるのが相当であり、その経済的利益の区分は一時所得となるから、一時所得の金額の計算上、総収入金額に算入すべき金額は、本件各団体評価額となる。

そして、一時所得の総収入金額の算入すべき時期は、一般にその支払を受けた日と解されるところ、本件各返礼品が原告の指定する送付先に到達した日をもって、本件各団体評価額を一時所得の総収入金額に算入すべきである。

よって、平成29年及び平成30年の本件各返礼品に係る一時所得の金額の計算上総収入金額に算入すべき金額は、別紙2及び3の各「返礼品評価額」欄の「合計」欄のとおりとなり、本件各更正処分等に違法はない。

2 争点2（本件各更正処分等が信義則の法理に反して違法かどうか）について

(1) 判断枠組み

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、当該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とりわけ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ない、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させて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別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、①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、②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、後に上記表示に反する課税処分が行われ、③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、④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解すべきである（最高裁昭和62年判決参照）。

- (2) 原告は、平成29年通知によって寄附に対する返礼品が寄附金額の少なくとも3割を超えるものではないとの信頼の下に返礼品を受領したのであるから、寄附金額の3割を超える価額を認定して一時所得の課税を行うことは、信義則上認められないと主張する。

しかし、平成29年通知は、総務大臣が、各都道府県知事宛てに、地方自治法245条の4第1項の技術的な助言として表示したものであり（前提事実(1)エ）、税務官庁が納税者（原告）に対して表示したのではない。これをおくとしても、平成29年通知の内容は、地方団体に対して返礼割合を3割以下とすることを求めるものであって、納税者に対し、一時所得の総収入金額に算入すべき返礼品に係る経済的利益の価額を表示したのではない。これらによれば、①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とは認められない。

また、前提事実(2)イないしエのとおり、そもそも、原告は、平成29年及び平成30年の確定申告及び修正申告において、本件各返礼品に係る経済的利益の価額を所得として一切申告しなかったのであるから、②その表示を信頼しその信頼に基づいて行動したとも認められない。これに対し、原告は、単に返礼割合が3割を超えないと信じて受領したことをも

って、その表示を信頼しその信頼に基づいて行動したと主張するが、そうであれば、その信頼に基づいて算定される経済的利益の価額を所得として申告すべきであり、所得の申告を怠った原告について、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させて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情があるとはいえないことは明らかである。

(3) そうすると、本件各更正処分等について、上記特別の事情が存するとは認められないから、信義則の法理に反し違法であるということはできない。

(4) したがって、信義則の法理の適用により、本件各更正処分等を違法なものとして取り消すべきであるということはできない。

3 以上によれば、本件各更正処分等はいずれも適法である。

第4 結論

以上の次第で、原告の請求はいずれも理由がないからこれらを棄却することとして、主文のとおり判決する。

横浜地方裁判所第1民事部

裁判長裁判官 岡田 伸太

裁判官 向井 敬二

裁判官 蛭原 優夏

別紙 1

指定代理人目録

的場将男、松尾直哉、下村和正、加藤晴康、今直美、石橋一二美、山木順、久保
寺勝、白羽根峻、山田千絵、植村冬樹、井原康浩、鈴木勇氣

以 上

横浜地方裁判所

別表1

平成29年分の所得税等の課税の経緯

(単位：円)

| 項目 | 確定申告 | 修正申告① | 修正申告② | 更正処分等 | 審査請求 | 裁 決 |
|---------------------|---------------|-------------|-------------|-------------|-------------|----------|
| 年 月 日 | 法定申告期限内 | 平成30年5月10日 | 令和2年2月13日 | 令和2年3月31日 | 令和2年6月29日 | 令和4年2月7日 |
| 総所得金額 (②+③+④+⑤) | ① 119,925,000 | 120,575,200 | 120,575,200 | 120,765,512 | 120,575,200 | |
| 内 不動産所得の金額 | ② - | 650,200 | 650,200 | 650,200 | 650,200 | |
| 内 給与所得の金額 | ③ 117,800,000 | 117,800,000 | 117,800,000 | 117,800,000 | 117,800,000 | |
| 内 雑所得の金額 | ④ 2,125,000 | 2,125,000 | 2,125,000 | 2,125,000 | 2,125,000 | |
| 内 一時所得の金額 | ⑤ - | - | - | 191,312 | - | |
| 所得控除の額の合計額 (⑥+⑦) | ⑥ 3,598,602 | 3,598,602 | 3,598,602 | 3,598,602 | 3,598,602 | |
| 内 寄附金控除の額 | ⑦ 1,576,000 | 1,576,000 | 1,571,000 | 1,571,000 | 1,571,000 | |
| 内 その他の所得控除の額 | ⑧ 2,022,602 | 2,022,602 | 2,022,602 | 2,022,602 | 2,022,602 | |
| 課税総所得金額 (①-⑧) | ⑨ 116,326,000 | 116,976,000 | 116,981,000 | 117,172,000 | 116,981,000 | |
| 課税総所得金額 に対する税額 | ⑩ 47,550,700 | 47,843,200 | 47,845,450 | 47,931,400 | 47,845,450 | |
| 復興特別所得税額 (⑩×21%) | ⑪ 998,564 | 1,004,707 | 1,004,754 | 1,008,559 | 1,004,754 | |
| 源泉徴収税額 | ⑫ 48,297,180 | 48,297,180 | 48,297,180 | 48,297,180 | 48,297,180 | |
| 納付すべき税額 (⑩+⑪-⑫) | ⑬ 252,000 | 550,700 | 553,000 | 540,700 | 553,000 | |
| 過少申告加算税の額 | ⑭ - | - | - | 8,000 | 0 | |

棄 却

(注) 1 「一時所得の金額」(⑤欄)の金額は、所得税法22条2項2号の規定により2分の1した後の金額である。
 2 「課税総所得金額」(⑩欄)の金額は、千円未満の端数を切り捨てた後の金額である(同法118条1項)。
 3 「納付すべき税額」(⑬欄)の金額は、百円未満の端数を切り捨てた後の金額である(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24条2項)。

別表2

平成30年分の所得税等の課税の経緯

(単位：円)

| 項 目 | 確定申告 | 修正申告 | 加算税の 賦課決定処分 | 更正処分等 | 審査請求 | 裁 決 |
|----------------------|---------------|-------------|----------------|-------------|-------------|-------------|
| 年 月 日 | 法定申告期限内 | 令和2年2月13日 | 令和2年2月27日 | 令和2年3月31日 | 令和2年6月29日 | 令和4年2月7日 |
| 総所得金額 (②+③+④+⑤) | ① 123,516,866 | 125,316,866 | / | 126,042,758 | 125,316,866 | 126,039,081 |
| 内 不動産 不動産所得の金額 | ② 3,116,866 | 3,116,866 | | 3,116,866 | 3,116,866 | 3,116,866 |
| 給与所得の金額 | ③ 120,200,000 | 120,200,000 | | 120,200,000 | 120,200,000 | 120,200,000 |
| 雑所得の金額 | ④ 200,000 | 2,000,000 | | 2,000,000 | 2,000,000 | 2,000,000 |
| 一時所得の金額 | ⑤ - | - | | 725,892 | - | 722,215 |
| 所得控除の額の合計額 (⑦+⑧) | ⑥ 7,121,516 | 7,121,516 | | 7,121,516 | 7,121,516 | 7,121,516 |
| 内 寄附金控除の額 | ⑦ 5,100,000 | 5,100,000 | | 5,100,000 | 5,100,000 | 5,100,000 |
| その他の所得控除の額 | ⑧ 2,021,516 | 2,021,516 | | 2,021,516 | 2,021,516 | 2,021,516 |
| 課税総所得金額 (①-⑥) | ⑨ 116,395,000 | 118,195,000 | | 118,921,000 | 118,195,000 | 118,917,000 |
| 課税総所得金額 に対する税額 | ⑩ 47,581,750 | 48,391,750 | | 48,718,450 | 48,391,750 | 48,716,650 |
| 復興特別所得税額 (⑩×2.1%) | ⑪ 999,216 | 1,016,226 | | 1,023,087 | 1,016,226 | 1,023,049 |
| 源泉徴収税額 | ⑫ 48,741,720 | 48,741,720 | | 48,741,720 | 48,741,720 | 48,741,720 |
| 納付すべき税額 (⑩+⑪-⑫) | ⑬ △160,754 | 666,200 | | 999,800 | 666,200 | 997,900 |
| 過少申告加算税の額 | ⑭ | | 123,000 | 33,000 | 0 | 33,000 |

- (注) 1 「一時所得の金額」(⑤欄)の金額は、所得税法22条2項2号の規定により2分の1した後の金額である。
 2 「課税総所得金額」(⑩欄)の金額は、千円未満の端数を切り捨てた後の金額である(国税通則法118条1項)。
 3 「確定申告」欄の「納付すべき税額」(⑬欄)の「△」は、還付金の額に相当する税額を表す。
 4 「納付すべき税額」(⑬欄)の金額は、百円未満の端数を切り捨てた後の金額である(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24条2項、「確定申告」欄を除く。)

別紙5

1 本件各更正処分の根拠

被告が本訴において主張する原告の本件各年分の所得税等の納付すべき税額等は、次のとおりである。

(1) 平成29年分

ア 総所得金額 1億2076万7512円

上記金額は、次の(ア)ないし(イ)の各金額の合計額である。

(ア) 不動産所得の金額 65万0200円

上記金額は、原告が平成29年分修正申告書に記載した不動産所得の金額と同額である(乙4・1枚目③欄)。

(イ) 給与所得の金額 1億1780万円

上記金額は、原告が平成29年分修正申告書に記載した給与所得の金額と同額である(乙4・1枚目⑥欄)。

(ロ) 雑所得の金額 212万5000円

上記金額は、原告が平成29年分修正申告書に記載した雑所得の金額と同額である(乙4・1枚目⑦欄)。

(ハ) 一時所得の金額(総所得金額に算入すべき一時所得の金額。以下同じ。)

19万2312円

上記金額は、次のaの総収入金額から、bの収入を得るために支出した金額及び一時所得の特別控除額50万円を控除した金額の2分の1に相当する金額である(所得税法22条2項。後記(2)のア(イ)においても同じ。)

a 総収入金額 88万4625円

上記金額は、原告が平成29年中に取得した本件各返礼品に係る経済的利益の価額の合計額として、本件各返礼品の本件各団体評価額を集計したものである(別表1「返礼品評価額」欄の「合計」欄。甲2・別表4「審判所認定額」①欄)。

なお、上記金額が所得税法34条の一時所得の総収入金額に該当することについては、後記第5の2で述べる。

b 収入を得るために支出した金額 0円

前記第3の1で述べたとおり、地方団体から取得する返礼品は寄附の対価には当たらず、他に、原告が、前記aの総収入金額(本件各返礼品)を得るために支出した金額(所得税法34条2項)を支払った事実は認められない。

イ 所得控除の額の合計額 359万3602円

上記金額は、原告が平成29年分修正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4・1枚目④欄)。

ウ 課税総所得金額 1億1717万3000円

上記金額は、前記アの総所得金額1億2076万7512円から前記イの所得控除の額の合計額359万3602円を控除した後の金額(ただし、国税通則法(以下「通則法」という。)118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの。後記(2)のウにおいても同じ。)である。

エ 納付すべき税額 64万1200円

上記金額は、次の(7)の課税総所得金額に対する税額に(イ)の復興特別所得税の額を加算した後の金額から、(ウ)の源泉徴収税額を控除した金額(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円未満の端数を切り捨てた後のもの。後記(2)のエにおいても同じ。)である。

(7) 課税総所得金額に対する税額 4793万1850円

上記金額は、前記ウの課税総所得金額1億1717万3000円に所得税法89条1項に規定する税率を乗じて算定した金額である。

(イ) 復興特別所得税の額 100万6568円

上記金額は、前記(7)の課税総所得金額に対する税額4793万1850円に復興財源確保法13条に規定する100分の2.1の税率を乗じて算出した金額である。

(ロ) 源泉徴収税額 4829万7180円

上記金額は、原告が平成29年分修正申告書に記載した源泉徴収税額と同額である(乙4・1枚目④欄)。

(2) 平成30年分

ア 総所得金額 1億2603万9081円

上記金額は、次の(7)ないし(イ)の各金額の合計額である。

(7) 不動産所得の金額 311万6866円

上記金額は、原告が平成30年分修正申告書に記載した不動産所得の金額と同額である(乙5・1枚目③欄)。

(イ) 給与所得の金額 1億2020万円

上記金額は、原告が平成30年分修正申告書に記載した給与所得の金額と同額である(乙5・1枚目⑥欄)。

(ロ) 雑所得の金額 200万円

上記金額は、原告が平成30年分修正申告書に記載した雑所得の金額と同額である(乙5・1枚目⑦欄)。

(ハ) 一時所得の金額 72万2215円

上記金額は、次のaの総収入金額から、bの収入を得るために支出した金額及び一時所得の特別控除額50万円を控除した金額の2分の1に相当する金額である(答弁書別表2「裁決」欄の「一時所得の金額」⑤欄)。

a 総収入金額 194万4430円

上記金額は、原告が平成30年中に取得した本件各返礼品に係る経

済的利益の価額の合計額として、本件各返礼品の本件各団体評価額を集計したものである(別表2「返礼品評価額」欄の「合計」欄。甲2・別表4「審判所認定額」①欄)。

b 収入を得るために支出した金額 0円

前記第3の1で述べたとおり、地方団体から取得する返礼品は寄附の対価には当たらず、他に、原告が、前記aの総収入金額(本件各返礼品)を得るために支出した金額(所得税法34条2項)を支払った事実は認められない。

イ 所得控除の額の合計額 712万1516円

上記金額は、原告が平成30年分修正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5・1枚目②欄)。

ウ 課税総所得金額 1億1891万7000円

上記金額は、前記アの総所得金額1億2603万9081円から前記イの所得控除の額の合計額712万1516円を控除した後の金額である(答弁書別表2「判決」欄の「課税総所得金額」⑨欄)。

エ 納付すべき税額 99万7900円

上記金額は、次の(7)の課税総所得金額に対する税額に(イ)の復興特別所得税の額を加算した後の金額から、(ロ)の源泉徴収税額を控除した金額である(答弁書別表2「判決」の「納付すべき税額」⑬欄)。

(7) 課税総所得金額に対する税額 4871万6650円

上記金額は、前記ウの課税総所得金額1億1891万7000円に所得税法89条1項に規定する税率を乗じて算定した金額である(答弁書別表2「判決」欄の「課税総所得金額に対する税額」⑩欄)。

(イ) 復興特別所得税の額 102万3049円

上記金額は、前記(7)の課税総所得金額に対する税額4871万6650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

じて算出した金額である(答弁書別表2「判決」欄の「復興特別所得税額」⑪欄)。

(ウ) 源泉徴収税額 4874万1720円

上記金額は、原告が平成30年分修正申告書に記載した源泉徴収税額と同額である(乙5・1枚目⑭欄)。

2 本件各更正処分の適法性

(1) 平成29年分更正処分

被告が本訴において主張する原告の平成29年分の所得税等の納付すべき税額は、前記1の(1)エのとおり、64万1200円であるところ、当該金額は、平成29年分更正処分における納付すべき税額である64万0700円(甲1の1・3枚目「更正後の額」⑭欄。答弁書別表1の「更正処分等」欄の「納付すべき税額」⑬欄)を上回るから、平成29年分更正処分は適法である。

(2) 平成30年分更正処分

被告が本訴において主張する原告の平成30年分の所得税等の納付すべき税額は、前記1の(2)エのとおり、99万7900円であるところ、当該金額は、平成30年分更正処分における納付すべき税額(甲2・22ページ「判決後の額」⑮欄。答弁書別表2の「判決」欄の「納付すべき税額」⑬欄)と同額であるから、平成30年分更正処分は適法である。

3 本件各賦課決定処分の根拠及び適法性について

前記2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、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のうち、本件各更正処分前における税額の計算の基礎とされなかったことについて、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、本件各年分において原告に課されるべき過少申告加算税の額は、本件各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を基礎とし

て、次のとおり計算される各金額であり、これらは、本件各賦課決定処分各金額と同額であるから、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

(1) 平成29年分 80,000円

上記金額は、平成29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8万円(前記1(1)エの納付すべき税額64万1200円と平成29年分修正申告に係る納付すべき税額55万3000円(答弁書別表1「修正申告②」欄の「納付すべき税額」⑬欄)との差額。ただし、通則法118条3項及び復興財源確保法24条6項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。以下同じ。)を基礎として、通則法65条1項の規定に基づき100分の10の割合を乗じて算出した金額である(甲1の1・3枚目「増減差額」⑮欄)。

(2) 平成30年分 3万3000円

上記金額は、平成30年分更正処分により新たに納付すべきこととなった税額33万円(前記1(2)エの納付すべき税額99万7900円と平成30年分修正申告に係る納付すべき税額66万6200円(答弁書別表2「修正申告」欄の「納付すべき税額」⑬欄)との差額)を基礎として、通則法65条1項に基づき100分の10の割合を乗じて算出した金額である(甲1の2・3枚目「増減差額」⑮欄)。

別紙 2、3 省略