

東京高等裁判所 令和●●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(緑税務署長事務承継者横浜南税務署長)

令和6年12月11日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・横浜地方裁判所、令和●●年(〇〇)第●●号、令和6年2月14日判決、本資料274号・順号13940)

判 決

控訴人	甲
同訴訟代理人弁護士	片桐 久充
被控訴人	国
同代表者法務大臣	鈴木 馨祐
処分行政庁	緑税務署長事務承継者 横浜南税務署長 長井 みわ
同指定代理人	印南 真吾
同	的場 将男
同	松尾 直哉
同	中村 志緒香
同	藤崎 直樹
同	森西 ひとみ
同	菊地 香里

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 緑税務署長が令和2年3月31日付けで控訴人に対してした、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、納税すべき税額5万3000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。
- 3 緑税務署長が令和2年3月31日付けで控訴人に対してした、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(以下、略語は、特に定めない限り、原判決の表記に従う。)

- 1 (1) 控訴人は、平成29年分及び平成30年分に係る所得税及び復興特別所得税(所得税等)

の各申告をしたところ、緑税務署長から、控訴人が地方団体（本件各団体）から取得したふるさと納税に関する各返礼品（本件各返礼品）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（本件各更正処分）及び過少申告加算税の各賦課決定処分（本件各賦課決定処分等）を受けた。

本件は、控訴人が、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（本件各修正申告書）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の取消しを求める事案である。

(2) 原審は、本件各更正処分等が適法であるものと認め、控訴人の本件各更正処分等の取消請求を棄却した。

(3) 控訴人が、これを不服として控訴した。

2 関係法令の定め、前提事実並びに本件各更正処分等の根拠及び適法性に関する被控訴人の主張

原判決の「第2 事案の概要等」の2から4まで記載のとおりであるから、これを引用する。

3 争点及びこれに関する当事者の主張

原判決の「第2 事案の概要等」の5記載のとおりであるから、これを引用する。なお、控訴人は、当審において、後記第3の1(2)記載のとおり、補充主張をしている。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、本件各更正処分等はいずれも適法であって、控訴人の請求はいずれも理由がないものと判断する。その理由は、次のとおり補正し、当審における控訴人の補充主張に対する判断を付加するほか、原判決の「第3 当裁判所の判断」記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決の補正

ア 12頁10行目の「調達価格は」の次に「、不特定多数の調達事業者の中から募集・選定の過程を経た上で」を加え、11行目の「調達事業者」を「選定された当該調達事業者」に改める。

イ 12頁19行目の「地方団体の調達価格は」を「地方団体における返礼品の調達価格は、不特定多数の調達事業者の中から募集・選定の過程を経た上で」に改める。

ウ 14頁4行目の「場合に」の次に「その返礼品に係る」を、19行目の「とって」の次に「、そのことが返礼品に係る経済的利益を知り得ない事情となるものではなく、納税者の予測可能性を害するものでもないから」をそれぞれ加える。

(2) 当審における控訴人の補充主張について

ア 争点(1)(本件各返礼品に係る経済的利益の額)について

(ア) 控訴人は、(a) 返礼品の募集に係る船橋市の取扱い(甲8、9)によれば、返礼品の価格は調達事業者が一方的に指定し、そこに価格交渉が介在する余地がないことが認められ、このように返礼品の調達価格の決定に際して、原判決が認定する「地方団体と調達事業者との折衝」は存在しない旨、また、(b) 返礼品の調達価格については、被控訴人において、返礼品ごとにその決定過程を立証しなければ、当該調達価格をもっ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と認められる価額と認定すべきではない旨、(c) 納税者は地方団体の調達価格を知り得ない可能性

があり、調達価格をもって返礼品の経済的利益の価額とすることは不合理であって認められない旨、(d) ふるさと納税の返礼品について確定申告を要する納税者は、基礎控除を超える経済的利益を獲得した者であるから、納税者において調達価格の調査を行うとした場合、調査対象の地方団体は相当数に及ぶ上、ふるさと納税はその制度上年末に寄附が集中することが予定されているため、調達価格をもって返礼品の経済的利益の価額とすることはふるさと納税の納税者に過大な負担を課すことになるものであって不合理である旨、(e) 返礼品の調達価格をもって返礼品の経済的利益の価額とした場合、同一の商品について異なる調達価格となる場合が生じ得ることになり不合理である旨主張するので、以下検討する。

(イ) (a) について

地方団体における返礼品の調達価格は、不特定多数の調達事業者の中から募集・選定の過程を経た上で、特定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者の間において、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から、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と定めること、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上、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、他方で、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ことからすれば、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と、これらのことからすれば、返礼品に係る調達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合理的であると認められることは、前記引用に係る原判決「第3 当裁判所の判断」1(2)及び(3)(12頁5行目から13頁10行目まで)において認定説示したとおりである。この点について、控訴人は船橋市の取扱いを指摘するが、証拠(甲8、9)によれば、同市は、ふるさと納税の返礼品の調達事業者を広く募集し、応募のあった返礼品の内容や価格についての審査を経て、当該調達事業者との間で契約締結に至ることが認められるのであり、同取扱いをもって、返礼品の調達価格が、調達事業者が一方向的に指定したものであり、価格交渉が介在する余地がないもの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は、前記認定説示を左右するものではなく、採用することができない。

(ウ) (b) について

地方団体は、ふるさと納税の納税者に対する返礼品を決定するに当たり、一般的に、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。このような過程を経て決定された調達価格をいわゆる時価として評価することは合理的であり、返礼品ごとにその調達価格の決定過程を個別に立証されないことにより直ちに不

合理と評価されるものではない。

したがって、この点に関する控訴人の主張は理由がなく、採用することができない。

(エ) (c) 及び (d) について

所得税法は、申告納税方式を採用しているところ、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り、納税者は、自発的に正確な申告をする必要がある。このことは、ふるさと納税に関しても同様に解されるから、ふるさと納税の納税者は、ふるさと納税（寄附）に対する謝礼として提供される返礼品についても、その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。そうすると、本件各返礼品の調達価格については、控訴人において、本件各団体に対してそ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、証拠（乙9、13）によれば、地方団体においては、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部所得に当たることが認識されており、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回答していることが認められる。これらの事情によれば、控訴人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ものと認めることができる。また、仮に、納税者が調達価格を把握することができない事情があったとしても、これに代わる合理的な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ているのであれば、その算出した価額をもって返礼品に係る経済的利益の価額として申告することが許容されないとはいえない（弁論の全趣旨）。そして、申告納税方式の下では、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性が生じたとしても、それは自らの意思で多数回のふるさと納税を行い、多数の返礼品を受領したことに伴う当然の負担というべきであって、返礼品の調達価格の調査についても、上記のとおり地方団体に問合せをすることにより把握することは比較的容易といえるから、そのことがふるさと納税をした納税者に過大な負担を強いることになるものではない。

したがって、この点に関する控訴人の各主張はいずれも理由がなく、採用することができない。

(オ) (e) について

控訴人の主張は、返礼品に係る時価が定まった一つの価額しかないことを前提とするものであるが、経済的利益の額（時価）は、個々の取引において、その取引に関わる当事者間の合意により成立する価額であるから、同じ返礼品であっても異なる価額となることは当然のことであって、同じ返礼品に対する調達価格が地方団体ごとに異なっていたとしても、当該調達価格はいずれも適正な時価と評価することができる。

したがって、この点に関する控訴人の主張は理由がなく、採用することができない。

イ 争点（2）（本件各更正処分等が信義則の法理に反して違法であること）について

(ア) 控訴人は、最高裁昭和62年判決については、行政上の見解を表示した者と処分行政庁とが異なる場合であっても適用されると解すべきであり、また、総務大臣が発した平成29年通知の名宛人が地方団体であることは信義則の法理の適用を排斥する理由とはならないところ、控訴人は平成29年通知を信頼して行動したのであり、この信頼に基づく行動は返礼割合が寄附金額の3割を超えないと信じて返礼品を受領したことをもつ

て足りる旨主張する。

(イ) しかしながら、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、税務官庁が納税者に対して表示したのではない上、その内容についても、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定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から、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（最高裁昭和62年判決参照）とは認められないこと、そもそも、控訴人は、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だから、その表示を信頼しその信頼に基づいて行動した（前同）とは認められないこと、控訴人が、返礼割合が3割を超えないとの信頼に基づいて行動したとしても、その信頼に基づき本件各返礼品につ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るところ、当該所得の申告を怠った控訴人について、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な事情があるとはいえないことは、前記引用に係る原判決「第3 当裁判所の判断」2（1）及び（2）（16頁13行目から17頁22行目まで）において認定説示したとおりである。

したがって、控訴人の上記主張は失当であり、採用することができない。

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

東京高等裁判所第22民事部

裁判長裁判官 谷口 豊

裁判官 増田 吉則

裁判官 富岡 貴美