

主 文

- 一 本件訴えのうち、被告が原告に対し平成二年一月三十一日付けでした原告の昭和六一年分及び昭和六二年分の所得税の過少申告加算税の各賦課決定処分を請求を却下する。
- 二 原告のその余の請求を棄却する。
- 三 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第一 当事者の求めた裁判

一 原告の請求

- 1 被告が原告に対し平成二年一月三十一日付けでした原告の昭和六一年分及び昭和六二年分の所得税の過少申告加算税の各賦課決定処分を取り消す。
- 2 被告が原告に対し平成三年二月二七日付けでした原告の昭和六三年分の所得税の更正処分のうち納付すべき税額一三四四万七七〇〇円を超える部分並びに加算税の賦課決定処分（ただし、裁決により一部取り消された後のもの）を取り消す。
- 3 被告が原告に対し平成三年二月二七日付けでした原告の平成元年分の所得税の更正処分のうち納付すべき税額一八二万八八〇〇円を超える部分及び加算税の賦課決定処分（ただし、裁決により一部取り消された後のもの）を取り消す。

二 被告の答弁

- 1 （本案前の答弁）

主文第一項と同旨

- 2 （本案の答弁）

原告の請求2及び3をいずれも棄却する。

第二 事案の概要

本件は、原告の昭和六一年分及び昭和六二年分の所得税の修正申告に対して被告がした過少申告加算税賦課決定処分、並びに原告の昭和六三年分及び平成元年分の所得税について被告のした更正処分、過少申告加算税賦課決定処分及び重加算税賦課決定処分につき、原告が、右各処分を不服として、右各処分（裁決により一部取り消されたものについては、右一部取消し後のもの）の取消しを求めた事案である。

一 前提となる事実（当事者間に争いがない。）

1 原告は、肩書地において、不動産売買・仲介業、農業及び不動産賃貸業を営む個人事業者である。

2 昭和六一年分及び昭和六二年分の所得税の修正申告等に関する経緯

（1）原告は、被告に対し、平成元年一二月一六日、昭和六一年分及び昭和六二年分の所得税に係る修正申告書を提出した。

（2）被告は、平成二年一月三十一日付けで、右所得税の各修正申告に係る過少申告加算税賦課決定処分（以下「本件第一各賦課決定処分」という。）をし、右賦課決定処分に係る通知書は、平成二年二月一日に原告に送達された。

（3）原告は、被告に対し、平成二年二月二一日付けで「嘆願書」と題する書面（以下「本件嘆願書」という。）を提出した。

（4）さらに、原告は、平成三年四月七日、本件第一各賦課決定処分に対し異議申立てをしたが、被告は、平成四年四月八日、右異議申立てを不適法として却下する旨の決定をした。

原告は、右決定を経た後の右処分になお不服があるとして、平成四年五月一三日、国税不服審判所長に対し審査請求をしたが、同所長は、平成七年一〇月三十一日、右審査請求を却下する旨の裁決をした。

3 昭和六三年分及び平成元年分（以下「本件係争各年分」という。）の所得税の更正処分等に関する経緯

（1）原告は、被告に対し、平成元年一二月一六日、昭和六三年分の所得税に係る修正申告書を提出した。

（2）原告は、被告に対し、平成二年二月二三日、右所得税の修正申告に係る課税標準等について、更正の請求（以下「本件更正請求」という。）をした。

（3）被告は、本件更正請求の内容及び平成元年分の所得税の確定申告の内容について調査（以下「本件調査」という。）をすることとし、平成二年五月以降、被告所属のP1調査官が原告と数回にわたって面接した。

（4）その後、被告は、平成三年二月二七日、本件更正請求につき更正すべき理由がない旨の通知処分をするとともに、推計により算定した所得金額を基に、右同

日、昭和六三年分の所得税の更正処分、過少申告加算税及び重加算税の賦課決定処分並びに平成元年分の所得税の更正処分及び重加算税の賦課決定処分をした（以下、右の各更正処分を「本件各更正処分」という。）。

(五) 原告は、本件各更正処分及び右各賦課決定処分等を不服として、平成三年四月九日、被告に対して異議申立てをしたが、被告は、平成四年四月八日、右異議申立てを棄却する旨の決定をした。

原告は、右決定を経た後の右各処分等になお不服があるとして、平成四年五月一日、国税不服審判所長に対し審査請求をした。同所長は、平成七年一〇月三十一日、次のとおりの裁決をした（以下、右の審査裁決により取り消された後の各過少申告加算税及び重加算税の賦課決定処分を「本件第二各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と併せて「本件更正処分等」という。）。

ア 昭和六三年分の所得税の更正をすべき理由がない旨の通知処分に対する審査請求を棄却する。

イ 昭和六三年分の所得税の加算税の賦課決定処分（過少申告加算税と重加算税の合計額二九三万四五〇〇円）のうち三七万六〇〇〇円（重加算税の基礎とされた税額のうち審判所長がその基礎とすべきものと認定した金額を超える部分を基礎として計算される重加算税の額から右部分を基礎として計算される過少申告加算税の額を控除した金額）を取り消し、右加算税のうちのその余の部分及び昭和六三年分の所得税の更正処分に対する審査請求を棄却する。

ウ 平成元年分の所得税の加算税の賦課決定処分（重加算税の額一〇一四万三〇〇〇円）のうち二八万円（重加算税の基礎とされた税額のうち審判所長がその基礎とすべきものと認定した金額を超える部分を基礎として計算される重加算税の額から右部分を基礎として計算される過少申告加算税の額を控除した金額）を取り消し、右加算税のうちのその余の部分及び平成元年分の所得税の更正処分に対する審査請求を棄却する。

4 昭和六一年分ないし平成元年分の所得税について、①原告がした確定申告及び修正申告、②被告が原告に対してした右各所得税についての更正ないし加算税賦課決定、③原告がした更正の請求とそれに対する被告の通知処分、④原告がした異議申立てとそれに対する被告の決定、及び⑤原告がした国税不服審判所長に対する審査請求とそれに対する国税不服審判所長の裁決の経緯及びそれらの内容は、別表1ないし4記載の各欄記載のとおりである。

二 本件各更正処分等の適法性に関する被告の主張

1 昭和六三年分の所得税の総所得金額、分離土地事業所得の金額（租税特別措置法二八条の五に規定する所得金額をいう。以下同じ。）、分離長期譲渡所得（租税特別措置法三一条に規定する所得金額をいう。以下同じ。）の金額（以下これらを「総所得金額等」という。）及び納付すべき税額の算出根拠は、それぞれ次のとおりである。（カッコ内に「争いがない。」と表記したものは、その金額等について当事者間に争いがないものである。以下同じ。）

(一) 営業所得（不動産業に係る事業所得のうち、総合課税の事業所得に係る部分をいい、農業所得に係る事業所得を除く。以下同じ。）の金額及び分離土地事業所得の金額

(1) 収入金額 四七一〇万円

右金額は、原告の営む不動産業に係る昭和六三年分の収入金額の合計額であり、その内訳は、次表のとおりである（争いがない。）。

また、次表のうち、②のP2からの収入金額一七三六万円は、分離土地事業所得の収入金額であり、営業所得に係る収入金額は、次表の収入金額の合計額から右金額を控除

した二九七四万円である（争いがない。）。

取引先	金額 (円)	摘要
① P3	一七〇〇万	売買
② P2	一七三六万	売買
③ P4	五〇万	仲介
④ 茨城イセキ販売株式会社	七四万	仲介
⑤ P5	一八六万	仲介
⑥ P6	一八六万	仲介
⑦ P7	二〇〇万	仲介
⑧ 京葉緑地株式会社	一八〇万	仲介
⑨ P8	三七万五〇〇〇	仲介

⑩	川商不動産株式会社	三〇〇万	仲介
⑪	P 9	二万	仲介
⑫	P 1 0	四万	仲介
⑬	P 1 1	三万六〇〇〇	仲介
⑭	P 1 2	四万	仲介
⑮	P 1 3	二万五〇〇〇	仲介
⑯	東向西産業株式会社	四四万四〇〇〇	仲介
	合計	四七一〇万	

(2) 売上原価 一五三二万七五六〇円
 右金額は、原告の営む不動産業に係る昭和六三年分の売上原価の合計額であり、その内訳は、次表のとおりである(①及び②については争いがない。)
 なお、次表のうち、③に係る売上原価一〇一五万円は、分離土地事業所得の売上原価となり、営業所得に係る売上原価は、次表の合計額から右金額を控除した五一七万七五六〇円である。

取引先	金額(円)	摘要
① P 1 4	四五七万九一七三	(1) ①の売上原価
② ①に係る造成費等	五九万八三八七	(1) ①の売上原価
③ P 1 5	一〇一五万	(1) ②の売上原価
合計	一五三二万七五六〇	

(3) 差益金額 三一七七万二四四〇円
 右金額は、(1)の収入金額から、(2)の売上原価を差し引いた金額である(次のアにつき争いがない。)。また、差益金額の営業所得に係る分と分離土地事業所得に係る分の内訳、差益金額三一七七万二四四〇円のうちに占める、営業所得及び分離土地事業所得の各差益金額の割合(以下「構成割合」という。)は、それぞれ次のとおりである。

ア 営業所得の差益金額	二四五六万二四四〇円
営業所得の構成割合	〇・七七三一
イ 分離土地事業所得の差益金額	七二一万円
分離土地事業所得の構成割合	〇・二二六九

(4) 売上原価を除く必要経費 九二五万五一五〇円
 右金額は、(1)の収入金額に、原告と同種の不動産業を営み、かつ、事業規模が類似する青色申告者(以下「比準同業者」という。)の収入金額に占める売上原価を除く必要経費の割合の平均値(以下「平均経費率」という。)である〇・一九六五(別表5参照)を乗じて算出した金額であり、その内訳は次のとおりである。

ア 営業所得に係る必要経費	七一五万五一五六円
イ 分離土地事業所得に係る必要経費	二〇九万九九九四円

右ア及びイの金額は、必要経費九二五万五一五〇円に、それぞれの差益金額の構成割合を乗じて算出した金額である。

(5) 事業専従者控除額控除前の所得金額 二二五一万七二九〇円
 右金額は、(3)の差益金額から、(4)の売上原価を除く必要経費を差し引いた金額であり、その内訳は次のとおりである。

ア 営業所得の事業専従者控除額控除前の所得金額	一七四〇万七二八四円
イ 分離土地事業所得の事業専従者控除額控除前の所得金額	五一一万〇〇〇六円

(6) 営業所得の金額 一七四〇万七二八四円
 原告が提出した確定申告書には、所得税法五七条(事業に専従する親族がある場合の必要経費の特例等)五項の事業専従者に関する記載がなく、また、同条六項の事由も認められないことから、(5)のアの金額が営業所得の金額となる。

(7) 分離土地事業所得の金額 五一一万〇〇〇六円
 (6)と同様に、原告の確定申告書に事業専従者に関する記載等がないことから、(5)のイの金額が分離土地事業所得の金額となる。

(二) 不動産所得の金額
 (1) 収入金額 六一六万九二〇〇円
 右金額は、原告の営む不動産貸付に係る昭和六三年分の収入金額の合計額である(争いがない。)
 なお、このうち、建物貸付に係る不動産所得の収入金額と土地貸付に係る不動産所得の収入金額の内訳は、次のとおりである(争いがない。)

ア 建物貸付に係る不動産所得の収入金額 四二〇万一二〇〇円
イ 土地貸付に係る不動産所得の収入金額 一九六万八〇〇〇円

(2) 事業専従者控除額控

除前の所得金額 四三六万三六七二円

右金額は、(1)のア及びイの収入金額に、建物のみを貸し付け又は土地のみを貸し付けており、かつ、貸付けの規模が類似する青色申告者(以下「比準不動産所得者」という。)の青色申告特典控除前の所得金額(収入金額から必要経費の額を控除して算定した所得金額をいう。以下同じ。)がそれぞれの収入金額に占める割合の平均値(以下「平均所得率」という。)である〇・六二七九及び〇・八七六九(別表6及び7参照)を乗じて算出した金額の合計額であり、その内訳は次のとおりである。

ア 建物貸付に係る不動産所得の事業専従者控除額控除前の所得金額 二六三万七九三三円

イ 土地貸付に係る不動産所得の事業専従者控除額控除前の所得金額 一七二万五七三九円

(3) 不動産所得の金額 四三六万三六七二円

(一)の(6)と同様に、原告の確定申告書に事業専従者に関する記載等がないことから、(2)の金額が不動産所得の金額となる。

(三) 農業所得の金額 六三万二〇五〇円

右金額は、原告の申告額である(争いがない)。

(四) 分離長期譲渡所得の金額 一億四四六五万円

右金額は、次の(1)の金額から、(2)ないし(4)の合計額を控除した金額である。

(1) 収入金額 一億九五七五万円

右金額は、原告が農業の用に供していた土浦市α二一五番一及び同所二一六番一所在の田(以下「本件譲渡資産」という。)を株式会社セントラルハウジング(以下「セントラルハウジング」という。)に譲渡した譲渡金額である。

(2) 取得費 四五〇〇万円

右金額は、原告が本件譲渡資産を外村新太郎から取得した取得費である。

(3) 譲渡費用 五一〇万円

右金額は、本件譲渡資産を譲渡するに当たり原告が有限会社浦水産業に支払った仲介手数料五〇〇万円とセントラルハウジングとの間に取り交わした不動産売買契約書に貼付した収入印紙代一〇万円の合計額である。

(4) 譲渡所得の特別控除額 一〇〇万円

右金額は、租税特別措置法三一条四項に規定する特別控除額である。

(五) 所得控除額 一六二万〇八〇〇円

右金額は、原告の申告額である(争いがない)。

(六) 課税所得金額

総所得、分離土地事業所得及び分離長期譲渡所得に係る課税所得金額は、それぞれ、次の(1)ないし(3)のとおりである。

(1) 総所得金額分 二〇七八万二〇〇〇円

右金額は、総所得金額((一)の(6)の金額、(二)の(3)の金額及び(三)の金額の合計額)から(五)の所得控除額を控除した額(ただし、国税通則法(以下「通則法」という。)一一八条一項により千円未満の端数を切り捨てたもの)である。

(2) 分離土地事業所得金額分 五一一万円

右金額は、(一)の(7)の金額(ただし、通則法一一八条一項により千円未満の端数を切り捨てたもの)である。

(3) 分離長期譲渡所得金額分 一億四四六五万円

右金額は、(四)の金額(ただし、通則法一一八条一項により千円未満の端数を切り捨てたもの)である。

(七) 納付すべき税額 四八〇三万〇二〇〇円

右金額は、次の(1)ないし(3)の合計額である。

(1) 課税総所得金額に対する税額 六四九万一〇〇〇円

右金額は、(六)の(1)の金額に昭和六三年分の所得税の臨時特例に関する法律(昭和六三年法律第八五号)に規定する税率を適用して算出した金額である。

(2) 分離土地事業所得金額に対する税額 三〇六万六〇〇〇円

右金額は、(六)の(2)の金額に租税特別措置法二八条の五(昭和六二年法律第九六号により追加されたもの)を適用して算出した金額である。

(3) 分離長期譲渡所得金額に対する税額 三八四七万三二〇〇円

右金額は、(六)の(3)の金額に租税特別措置法三一条(昭和六二年法律第九六号による改正後のもの)を適用して算出した金額である(別表13参照)。

2 平成元年分の所得税の総所得金額等及び納付すべき税額の算出根拠は、それぞれ次のとおりである。

(一) 営業所得の金額及び分離土地事業所得の金額

原告の平成元年分の営業所得の金額及び分離土地事業所得の金額とその計算根拠は、後記(1)ないし(7)のとおりである。

① 収入金額 二億四一〇九万四一七六円

右金額は、原告の営む不動産業に係る平成元年分の収入金額の合計額であり、その内訳は、次表のとおりである(争いがない。)

なお、次表のうち、分離土地事業所得の収入金額となるものは、次のとおりである。

ア ②の株式会社村山商事からの収入金額合計五五〇〇万円(総売上面積五六三平方メートルに係るもの)のうち、収入金額四七八万六八五六円(総売上面積に占める当該売上面積四九平方メートルの割合を収入金額合計に乗じて求めた金額)

イ ④のP16からの建物及び土地に係る収入金額

合計二四四〇万円のうち、土地に係る収入金額一五三一万八〇四七円(平成元年一月一日現在の、土地と建物の固定資産税評価額の合計額二四八万二八一円に占める土地の固定資産税評価額一五五万八六八一円の割合を収入金額合計に乗じて求めた金額)

ウ ③の曙興産株式会社、⑤のP17及び⑥の東向西産業株式会社からの収入金額したがって、分離土地事業所得の収入金額は、アないしウの合計一億三六三六万四九〇三円となり、営業所得に係る収入金額は、次表の収入金額の合計額から右金額を控除した一億〇四七二万九二七三円となる(争いがない。)

取引先	金額(円)	摘要
① P18	二三二〇万	売買
② 株式会社村山商事	五五〇〇万	売買
③ 曙興産株式会社	六六〇〇万	売買
④ P16	二四四〇万	売買
⑤ P17	二七六〇万	売買
⑥ 東向西産業株式会社	二二六六万	売買
⑦ 曙興産株式会社	五五六万	仲介
⑧ 株式会社ニュートピアプランニング	一二三六万	仲介
⑨ 豊国興産株式会社	三〇八万八一七六	仲介
⑩ 京葉緑地株式会社	一〇〇万	仲介
⑪ P19	三万五〇〇〇	仲介
⑫ P20	三万七五〇〇	仲介
⑬ P21	四万三〇〇〇	仲介
⑭ P9	二万四〇〇〇	仲介
⑮ P22	二万四〇〇〇	仲介
⑯ 株式会社茨城ウルノ	一万七五〇〇	仲介
⑰ 東向西産業株式会社	四万五〇〇〇	仲介
合計	二億四一〇九万四一七六	

(2) 売上原価 一億三六九四万九〇二五円

右金額は、原告の営む不動産業に係る平成元年分の売上原価の合計額であり、その内訳は、次表のとおりである(⑩を除いて争いがない。)

なお、次表のうち、⑦ないし⑪の売上原価の合計額一億一五五五万一五三八円は、分離土地事業所得の売上原価となり、営業所得に係る売上原価は、次表の売上原価の合計額から右金額を控除した二一三九万七四八七円となる。

取引先	金額(円)	摘要
① P14	五八四万七二三〇	(1) ①の売上原価
② ①に係る造成費等	七六万四〇九一	
③ P14	三一五万九一〇一	(1) ②の売上原価
④ ③に係る造成費等	五四万二六九〇	右同

⑤	P 2 3	八八一万七一一三	右同
⑥	⑤に係る造成費等	二二六万七二六二	右同
⑦	P 2 4	七五〇万	右同
⑧	⑦に係る造成費等	四〇万一五三八	右同
⑨	P 2 5	四三六五万	(1) ③の売上原価
⑩	P 2 6	一八〇〇万	(1) ④の売上原価
⑪	P 2 7	四六〇〇万	(1) ⑤⑥の売上原価

合計 一億三六九四万九〇二五
 ③ 差益金額 一億〇四一四万五一五円

右金額は、(1)の収入金額から、(2)の売上原価を差し引いた金額である(次のアにつき争いが無い)。また、差益金額の営業所得に係る分と分離土地事業所得に係る分の内訳、営業所得及び分離土地事業所得の各差益金額の構成割合は、それぞれ次のとおりである。

ア	営業所得の差益金額	八三三三万一七八六円
	営業所得の構成割合	〇・八〇〇二
イ	分離土地事業所得の差益金額	二〇八一万三三六五円
	分離土地事業所得の構成割合	〇・一九九八

(4) 売上原価を除く必要経費 三一八七万二六五〇円
 右金額は、(1)の収入金額に、比準同業者の平均経費率〇・一三二二(別表8参照)を乗じて算出した金額であり、その内訳は次のとおりである。

ア	営業所得に係る必要経費	二五五〇万四四九五円
イ	分離土地事業所得に係る必要経費	六三六万八一五五円

右ア及びイの金額は、必要経費三一八七万二六五〇円に、それぞれの差益金額の構成割合を乗じて算出した金額である。

(5) 事業専従者控除額控除前の所得金額 七二二七万二五〇一円

右金額は、(3)の差益金額から、(4)の売上原価を除く必要経費を差し引いた金額であり、その内訳は次のとおりである。

ア	営業所得の事業専従者控除額控除前の所得金額	五七八二万七二九一円
イ	分離土地事業所得の事業専従者控除額控除前の所得金額	一四四四万五二一〇円

(6) ①営業所得の金額 五七八二万七二九一円

前記1の(一)の(6)と同様に、原告の確定申告書には、事業専従者に関する記載等がないことから、(5)のアの金額が営業所得の金額となる。

(7) 分離土地事業所得の金額 一四四四万五二一〇円

(6)と同様に、原告の確定申告書には、事業専従者に関する記載等がないことから、(5)のイの金額が分離土地事業所得の金額となる。

(二) 不動産所得の金額

原告の平成元年分の不動産所得の金額とその計算根拠は、(1)ないし(3)のとおりである。

(1) 収入金額 八〇九万九四〇〇円

右金額は、原告の営む不動産貸付に係る平成元年分の収入金額の合計額であり、その内訳は、次表のとおりである(争いが無い)。

取引先	金額(円)	摘要
① P 2 8	八六万五〇〇〇	貸家
② P 2 9	一三二万	貸家
③ 朝日生命相互会社土浦営業所	八四万	貸家
④ 菱化工業株式会社	七八万	貸家
⑤ 大創瓦工業	三七万	貸家
⑥ 株式会社パロマ	四〇万六四〇〇	貸家
⑦ 武田薬品工業株式会社	二一万六〇〇〇	地
⑧ 有限会社大野建築設計	七万二〇〇〇	地
⑨ 四国建設株式会社	一五万	地
⑩ P 3 0	一六八万	地
⑪ 東向西産業株式会社	一四〇万	地
合計	八〇九万九四〇〇	

なお、右表のうち、建物貸付に係る不動産所得の収入金額と土地貸付に係る不動

産所得の収入金額の内訳は、次のとおりである（争いが無い）。

ア 建物貸付に係る不動産所得の収入金額 四五八万四〇〇〇円

イ 土地貸付に係る不動産所得の収入金額 三五一万八〇〇〇円

(2) 事業専従者控除額控除前の所得金額 五九五万三六二六円

右金額は、(1)のア及びイの収入金額に、それぞれの比準不動産所得者の平均所得率である〇・六三〇〇及び〇・八七一九（別表9及び10参照）を乗じて算出した金額の合計額であり、その内訳は次のとおりである。

ア 建物貸付に係る不動産所得の事業専従者控除額控除前の所得金額 二八八万六二八二円

イ 土地貸付に係る不動産所得の事業専従者控除額控除前の所得金額 三〇六万七三四四円

(3) 不動産所得の金額 五九五万三六二六円

(一)の(6)と同様に、原告の確定申告書に事業専従者に関する記載等がないことから、(2)の金額が不動産所得の金額となる。

(三) 農業所得の金額 五二万八九四〇円

右金額は、原告の申告額である（争いが無い。）。

(四) 所得控除額 一七四万九九〇〇円

右金額は、原告の申告額である（争いが無い。）。

(五) 課税所得金額

総所得及び分離土地事業所得に係る課税所得金額は、それぞれ、次の(1)及び(2)のとおりである。

(1) 総所得金額分 六二五五万九〇〇〇円

右金額は、総所得金額（(一)の(6)の金額、(二)の(3)の金額及び(三)の金額の合計額）から(四)の所得控除額を控除した額（ただし、通則法一一八条一項により千円未満の端数を切り捨てたもの）である。

(2) 分離土地事業所得金額分 一四四四万五〇〇〇円

右金額は、(一)の(7)の金額（ただし、通則法一一八条一項により千円未満の端数を切り捨てたもの）である。

(六) 納付すべき税額 三六〇四万六五〇〇円

右金額は、次の(1)及び(2)の合計額である。

(1) 課税総所得金額に対する税額 二七三七万九五〇〇円

右金額は、(五)の(1)の金額に所得税法八九条（昭和六三年法律第一〇九号による改正後のもの）に規定する税率を適用して算出した金額である。

(2) 分離土地事業所得金額に対する税額 八六六万七〇〇〇円

右金額は、(五)の(2)の金額に租税特別措置法二八条の五（平成元年法律第一二号による改正後のもの）を適用して算出した金額である。

3 本件各更正処分の適法性

本件各更正処分における総所得金額等及び納付すべき税額は、別表3及び4記載のとおりであり、納付すべき税額は、昭和六三年分は四四八五万一〇〇〇円、平成元年分は三〇八一万四九〇〇円であるところ、これらはいずれも前記1及び2記載の総所得金額等及び納付すべき税額の範囲内であるから、本件各更正処分は適法である。

4 本件第二各賦課決定処分の根拠及び適法性

(一) 重加算税賦課決定の根拠

(1) 原告は、本件係争各年分の所得税の営業所得及び分離土地事業所得に関して、次のとおり、虚偽の契約書を作成するなどして、所得金額を計算していた。

ア 昭和六三年分

について

a 原告は、土浦市β一〇九二番四及び同一一〇九三番四の畑二六〇平方メートルを、P3に一七〇〇万円で譲渡したにもかかわらず、一二〇〇万円で譲渡した旨の虚偽の契約書を作成することにより、その収入金額を圧縮し、収入金額の一部である五〇〇万円を過少に計上していた。

b 原告は、土浦市γ一〇七七番三一の畑二〇七平方メートルを、P2に一七三六万円で譲渡したにもかかわらず、当該土地の前所有者であるP15が直接P2に一七〇〇万円で譲渡したとする虚偽の契約書を作成することにより、収入金額の全部を計上していなかった。

イ 平成元年分について

a 原告は、土浦市β一〇九二番一、同一一〇九二番二、同一一〇九三番一及び同一一〇九三番二の畑二六〇平方メートルを、P3に一七〇〇万円で譲渡したにもかかわらず、一二〇〇万円で譲渡した旨の虚偽の契約書を作成することにより、その収入金額を圧縮し、収入金額の一部である五〇〇万円を過少に計上していた。

九三番三の畑及び雑種地約三三二平方メートルを、二三二〇万円でP18に譲渡したにもかかわらず、一七二〇万円で譲渡したとする虚偽の契約書を作成することにより、収入金額を圧縮し、収入金額の一部である六〇〇万円を過少に計上していた。

b 原告は、株式会社村山商事に五五〇〇万円で譲渡した土浦市β一一九二番三、同一一九二番六、同一一八七番一及び同一一八八番三の畑五六三平方メートルについて、同社と平成元年一月二三日付けで売買契約をなし同日付けで土地売買契約書を作成したにもかかわらず、平成二年一月八日付けで譲渡したとする虚偽の契約書を作成することにより、収入金額の全部を計上していなかった。

c 原告は、土浦市δ三八五番一の宅地二〇一・三八平方メートル及び同建物七六・一五平方メートルを、P26から購入したうえ、P16に二四四〇万円で譲渡したにもかかわらず、当該土地建物の前所有者であるP26が直接P16に二四四〇万円で譲渡したとする虚偽の契約書を作成し、収入金額の全部を計上していなかった。

(2) 原告は、右のとおり、所得金額の算定の基礎となる事実を隠ぺい又は仮装し、右隠ぺい又は仮装したところに基づき納税申告書を提出したものであるところ、被告は、右行為が通則法六八条一項の要件に該当するものとして、本件係争各年分の所得税に係る重加算税を賦課したものである。

重加算税の対象となる所得金額は、以下のとおりである。

ア 昭和六三年分について

原告の営業所得に係る重加算税の対象となる収入除外金額は前記(1)アaの五〇〇万円であり、重加算税の対象となる所得金額は五〇〇万円である。

また、分離土地事業所得に係る重加算税の対象となる収入除外金額は、前記(1)アbの一七三六万円であり、重加算税の対象となる所得金額は被告主張の分離土地事業所得と同額の五一一万〇〇〇六円である。

これに基づいて、過少申告加算税の計算の基礎となる税額、そのうち隠ぺい仮装事由以外の事実のみに基づいた場合の額及び更正前の額を計算すると別表11のとおりである。

イ 平成元年分について

原告の営業所得に係る重加算税の対象となる収入除外金額は、前記(1)イaの六〇〇万円、同bの五五〇〇万円のうちの五〇二万三、一四四円(分離土地事業所得に係る収入金額四七八万六八五六円を控除した額)及び同cの二四四〇万円のうちの九〇八万九、五三三円(分離土地事業所得に係る収入金額一五三万八、〇四七円を控除した額)の合計の六五二、九万五〇九七円であり、重加算税の対象となる所得金額は、被告の主張する営業所得金額五七八、二万七、二九一円から、原告の当初申告の営業所得金額七四〇万円を差し引いた金額である五〇四、二万七、二九一円である。

また、分離土地事業所得に係る重加算税の対象となる収入除外金額は、前記

(1)イbの五五〇〇万円のうちの四七八万六八五六円及び同cの二四四〇万円のうちの五三、一八〇、四七七円の合計二〇一、〇万四、九〇三円であり、重加算税の対象となる所得金額は被告の主張する分離土地事業所得と同額の一四四、五万五、二一〇円である。

これに基づいて、過少申告加算税の計算の基礎となる税額、そのうち隠ぺい仮装事由以外の事実のみに基づいた場合の額及び更正前の額を計算すると別表12のとおりとなる。

(3) 重加算税の額

原告の本件係争各年分の重加算税の対象となる税額は、別表11及び12の各A(被告主張額)の⑰欄の金額から、同B(被告主張額のうち隠ぺい仮装事由以外の事実のみに基づいた場合の金額)の⑰欄の金額を控除した金額(通則法一一八条三項により一万円未満の端数を切り捨てた金額)に、通則法六八条に規定する税率(三五パーセント)を適用して算出した次の金額である。

昭和六三年分 一九七万四〇〇〇円

平成元年分 一一五八万一五〇〇円

(二) 過少申告加算税賦課決定の根拠

(1) 本件係争各年分の所得税の更正処分が適法であり、原告の申告が過少申告であることは前述したとおりであるところ、被告は、通則法六五条に基づき、原告が右各年分の過少申告加算税の税額のうち、重加算税の対象となる税額以外の税額を基礎として、右各年分の過少申告加算税の賦課決定を行ったもの

である。

(2) 過少申告加算税の額

原告の本件係争各年分の過少申告加算税の金額は、別表11及び12の各B(被告主張額のうち隠ぺい仮装事由以外の事実のみに基づいた場合の額)の①欄の金額(通則法一一八条三項により一万円未満の端数を切り捨てた後の金額)に、通則法六五条に規定する税率を適用して算出した、次の金額である。

昭和六三年分 一一四万一五〇〇円

平成元年分 一一万二〇〇〇円

(三) 本件第二各賦課決定処分 of 適法性

被告が、右(一)及び(二)において主張した、本件係争各年分の重加算税及び過少申告加算税の金額は、本件第二各賦課決定処分による重加算税及び過少申告加算税の金額と同額か又はこれを上回るから、右各賦課決定処分は適法である。

三 争点

本件の争点は、(一) 本件訴えのうち、本件第一賦課決定処分の取消しを求め部分の適否、すなわち、本件第一各賦課決定処分に対する不服申立てが法定の期間内にされたか否か、また、期間徒過後にされたとした場合に通則法七七条三項の「やむを得ない理由」があったといえるか否か(争点1)、(二) 推計による本件係争各年分の営業所得等の金額の算定の適否とそれらの金額がいくらか(争点2)、(三) 昭和六三年分の分離長期譲渡所得の金額がいくらか、すなわち、昭和六三年分の分離長期譲渡所得の金額の算定において、租税特別措置法(平成二年法律第一三号改正前のもの)三七条(特定の事業用資産の買換えの場合の譲渡所得の課税の特例)一項に規定される特例(以下「本件買換特例」という。)が適用されるべきかどうか等(争点3)、(四) 本件係争各年分の重加算税の賦課決定処分の根拠となる仮装隠ぺい行為があったかどうか(争点4)であり、右(二)の争点2に関しては、具体的には、(1) 推計の必要性が認められるか否か(争点2-1(一))、(2) 昭和六三年分の分離土地事業所得の売上原価の算定において、P15から購入した土地の価格はいくらか(争点2-1(二))、(3) 平成元年分の分離土地事業所得の売上原価の算定において、P26から購入した土地の価格はいくらか(争点2-1(三))、(4) 被告が採用した比準同業者比率による必要経費の推計が合理性を有するか否か(争点2-1(四))、(5) 昭和六三年分の所得の金額の算定にお

いて、過年分の支払利息を必要経費として算入すべきかどうか(争点2-1

(五))、(6) 平成元年分の所得の金額の算定において、原告がP33との間の裁判上の和解により引き受けた債務額(以下「本件債務引受額」という。)を必要経費として算入すべきかどうか(争点2-1(六))が問題になる。これらの点に関する当事者の主張は次のとおりである。

1 本件訴えのうち、本件第一各賦課決定処分の取消しを求め部分の適否、すなわち、本件第一各賦課決定処分に対する不服申立てが法定の期間内にされたか否か、また、期間徒過後にされたとした場合に通則法七七条三項の「やむを得ない理由」があったといえるか否か(争点1)

(被告の主張)

前記のとおり、原告が本件第一各賦課決定処分に対してした異議申立ては、右各賦課決定処分があったことを知った日の翌日から起算して二ヶ月を経過した後になされたものであって、不適法なものである。したがって、本件訴えのうち、右各賦課決定処分の取消しを求め部分は、審査請求前置を欠くものとして不適法である。

原告は、平成二年二月二三日に提出した本件嘆願書をもって、実質的な異議申立てである旨主張するが、右書面はその内容から異議申立てと解することはできない。

また、通則法七七条三項の「やむを得ない理由」とは、不服申立てをすることを困難にする事由で、人為的な災害や交通途絶など通常期待される程度の注意をもってしてもなお避けることのできない客観的な事由を意味するものと解されるところ、本件においてかかる事由は何ら認められない。

(原告の主張)

原告は、本件第一各賦課決定処分につき、法定の不服申立期間内である平成二年二月二三日、被告に対し、本件嘆願書をもって、昭和六一年分及び昭和六二年分の所得税についてした更正の請求(嘆願)に係る本税の付帯の課税であるから本税と同時に処置して欲しい旨を申し立て、実質的な異議申立てをしているものである。

なお、原告は、被告担当者から、本件嘆願書を取り下げれば次年度の損失金を差引くと言われたので、後に本件嘆願書を取り下げたものである。

仮に本件嘆願書の提出が異議申立てと解されないとしても、右のような事情からすれば、原告には、不服申立期間を徒過したことにつき、通則法七七条三項の「やむを得ない理由」があったというべきである。

2 推計による本件係争各年分の営業所得の金額等の算定の適否とそれらの金額がいくらか（争点2）

（一） 推計の必要性が認められるか否か（争点2—（一））

（被告の主張）

本件調査において、原告が提示した書類等は、本件係争各年分の営業所得又は分離土地事業所得に係る不動産売買契約書、不動産仲介に関する契約書、不動産取引台帳、収入金額に関する領収書控及び仕入れに関する領収書等のみであり、P1係官は、原告に対して、再三にわたって必要経費についてその支払の事実を証する書類の提示を要請したが、原告はこれに応じず、また、収入及び支出について、日々の取引実績を継続的に記録した帳簿はなかった。さらに、P1調査官は、原告に対し、平成三年一月二八日、必要経費の関係書類の提示がなければ推計で所得金額を算出しなければならない旨説明したが、原告はそれでもこれらを提示しようとしなかった。

このような事情から、被告は、本件係争各年分の営業所得の金額等を推計により求めて課税したものであり、本件において推計の必要性があることは明らかである。

（原告の主張）

原告が、被告主張の帳簿書類以外のものを被告に提示しなかったのは、P1係官から提示の要請がなかったからにすぎない。

被告が本件係争各年分の営業所得の金額等を推計をしたことについてはその必要性を欠くというべきである。

（二） 昭和六三年分の分離土地事業所得の売上原価の算定において、P15から購入した土地の価格はいくらか（争点2—（二））

（被告の主張）

昭和六三年分の分離土地事業所得の売上原価のうち、P15から購入した土浦市γ一〇七七番三一の土地の売上原価は一〇五〇万円であり、これを一二一五万円と記載した不動産売買契約書は虚偽のものである。

（原告の主張）

昭和六三年分の分離土地事業所得の売上原価のうち、P15から購入した土浦市γ一〇七七番三一の土地の売上原価は一二一五万円である。

（三） 平成元年分の分離土地事業所得の売上原価の算定において、P26から購入した土地及び建物の価格はいくらか（争点2 - 三））

（被告の主張）

原告は、土浦市δ三八五番一の土地及び建物をP26から一八〇〇万円で購入したものであり、その余の金額は右土地及び建物の売上原価を構成するものとは認められない。

（原告の主張）

平成元年分の分離土地事業所得の売上原価のうち、P26から購入した右土地及び建物の売上原価は二〇二〇万円である。

（四） 被告が採用した比準同業者比率による必要経費の推計が合理性を有するか否か（争点2—（四））

（被告の主張）

被告が原告の営業所得、分離土地事業所得に係る必要経費及び不動産所得の金額を算出するに当たり採用した推計の方法は、前記のとおり、比準同業者の平均経費率及び比準不動産所有者の平均所得率によるものであるが、右比準同業者及び右比準不動産所得者は、次のようにして抽出されたものである。

（1） 営業所得及び分離土地事業所得に係る比準同業者について

関東信越国税局長が、被告の管轄区域に隣接する水戸税務署、竜ヶ崎税務署及び下館税務署の各税務署長に対し、各税務署管内において、次のアないしエの要件のすべてに該当する比準同業者の報告を求め、回答のあった業者（別表5及び8）を比準同業者とした。

ア それぞれの年分の暦年を通じて、不動産売買業を継続して営んでいた者（不動産仲介業を兼業している者に限る。）であること。

イ 所得税青色申告決算書を提出していた者であること。
ウ 年間の売上（収入）金額が、次の範囲内にある者であること。
昭和六三年分 二三五五万円以上九四二〇万円以下
平成元年分 一億二〇五四万七〇八八円以上四億八二一八
万八三五一円以下

エ 次の a 及び b のいずれにも該当しない者であること。
a 災害等により経営状態が異常であると認められる者。
b 税務署長から更正又は決定処分がされている者のうち、当該処分について通則法又は行政事件訴訟法の規定による不服申立期間又は出訴期間の経過していないもの、若しくは当該処分に対して不服申立てがされ、又は訴えが提起されて現在審理中であるもの。

(2) 不動産所得（建物貸付分）に係る比準不動産所得者について
関東信越国税局長が、被告に対し、土浦税務署管内において、次のアないしエの要件のすべてに該当する建物貸付に係る比準不動産所得者の報告を求め、回答のあった者（別表 6 及び 9）を比準不動産所得者とした。

ア それぞれの年分の暦年を通じて、建物を継続して貸し付けている者であること。

イ 所得税青色申告決算書を提出していた者であること。
ウ 年間の売上（収入）金額が、次の範囲内にある者であること。

昭和六三年分 二一〇万〇六〇〇円以上八四〇万二四〇〇円以下
平成元年分 二二九万〇七〇〇円以上九一六万二八〇〇円以下

エ 次の a 及び b のいずれにも該当しない者であること。

a 災害等により経営状態が異常であると認められる者。
b 税務署長から更正又は決定処分がされている者のうち、当該処分について通則法又は行政事件訴訟法の規定による不服申立期間又は出訴期間の経過していないもの、若しくは当該処分に対して不服申立てがされ、又は訴えが提起されて現在審理中であるもの。

(3) 不動産所得（土地貸付分）に係る比準不動産所得者について
関東信越国税局長が被告に対し、同税務署管内において、次のアないしエの要件のすべてに該当する土地貸付に係る比準不動産所得者の報告を求め、回答のあった者（別表 7 及び 10）を比準不動産所得者とした。

ア それぞれの年分の暦年を通じて、土地を継続して貸し付けている者であること。

イ 所得税青色申告決算書を提出していた者であること。
ウ 年間の売上（収入）金額が、次の範囲内にある者であること。

昭和六三年分 九八万四〇〇〇円以上三九三万六〇〇〇円以下
平成元年分 一七五万九〇〇〇円以上七〇三万六〇〇〇円以下

エ 次の a 及び b のいずれにも該当しない者であること。

a 災害等により経営状態が異常であると認められる者。
b 税務署長から更正又は決定処分がされている者のうち、当該処分について通則法又は行政事件訴訟法の規定による不服申立期間又は出訴期間の経過していないもの、若しくは当該処分に対して不服申立てがされ、又は訴えが提起されて現在審理中であるもの。

(4) 右のとおり、本件各更正処分に用いた各比準同業者及び比準不動産所得者の抽出過程には、被告のし意が介在する余地はなく、また、抽出された比準同業者及び比準不動産所得者はいずれも原告と業種、業態等が同一であり、その規模も類似している青色申告者であるから、右比準同業者の平均経費率又は比準不動産所得者の平均所得率を適用して営業所得、分離土地事業所得及び不動産所得の金額を算出した本件推計は合理的なものである。

(原告の主張)

被告の抽出した比準同業者等は、原告の事業内容と業種、業態、事業場所及び事業規模等において類似性を有するとはいえず、その抽出条件に合理性があるとは言えない。

(五) 昭和六三年分の所得の金額の算定において、過年分の支払利息を必要経費として算入すべきかどうか(争点2—(五))

(原告の主張)

原告は、昭和六〇年分、昭和六一年分及び昭和六二年分の所得の営業所得の金額の算定の際に

支払利息合計金額二〇〇〇万円を必要経費に算入していなかったところ、右過年分の支払利息は、被告が算定した昭和六三年分の所得税の営業所得の金額、不動産所得の金額及び分離土地事業所得の金額から別途控除されるべきである。

(被告の主張)

原告が主張する過年分の支払利息額二〇〇〇万円については、原告の事業との関連が全く不明であり、これが過年分の営業所得の金額等の算定の際に算入されるべき必要経費であることを認めるに足る証拠はない。

仮に、右金額がすべて原告の事業に関連する支払利息額であったとしても、事業所得の金額及び不動産所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用(償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。)の額とする旨(所得税法三七条一項)規定されていることから、過年分において必要経費に算入しなかった支払利息額については、昭和六三年中に生じた費用とはいえないため、昭和六三年分の営業所得、不動産所得及び分離土地事業所得から控除することはできない。

(六) 平成元年分の所得の金額の算定において、本件引受債務額を必要経費として算入すべきか否か(争点2—(六))

(原告の主張)

原告は、P33に対し、昭和六〇年ごろ、土浦市γー〇七九番五ほか三筆の土地を賃貸したが、同土地に建築された建物は、P33名義で所有権保存登記が経由されているものの、元来原告が所有するものであった。P33は、金融機関から金を借り入れ、原告がP33の借入金債務を保証するため右建物に抵当権を設定したが、昭和六二年ごろ、右借入金の返済が滞った。その後、原告は、P33に対して水戸地方裁判所土浦支部に右建物の明渡しを求めて訴訟を提起し、右訴訟において平成二年九月一日に成立した和解(以下「本件和解」という。)で、原告とP33は、右建物の所有権が原告にあることを確認するとともに、原告はP33の借入金債務を引き受けることに合意した。

被告は、原告に対する従前の調査において、右の経緯を把握しておりながら、これを必要経費として計上せず黙殺していたものである。

そして、原告による右の債務引受は、一般に判決の効力が遡及すると解されている処分禁止の仮処分の登記がなされた日(本件では平成元年六月九日)に生じたものというべきであるから、本件引受債務の引受額は、被告が算定した平成元年分の営業所得の金額、不動産所得の金額及び分離土地事業所得の金額から別途控除すべきである。

(被告の主張)

必要経費に算入すべき費用については、その年において債務が確定している必要があるところ(所得税法三七条一項)、その年において債務の確定しているものとは、次に掲げる要件のすべてに該当するものとする解釈されている(所得税基本通達三七—二)。

(1) その年一二月三十一日までに当該費用に係る債務が成立していること。

(2) その年一二月三十一日までに当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること。

(3) その年一二月三十一日までにその金額を合理的に算定することができるものであること。

しかるに、本件和解の効果が、和解成立前に遡及する旨の実定法上の根拠は全くなく、本件引受債務は、本件和解の日である平成二年九月一日に確定したのであって(なお、本件引受債務額は四五〇〇万円である。)、平成元年中に債務が確定したとはいえないから、所得税法三七条一項の規定に基づき平成元年分の営業所得の金額、不動産所得の金額及び分離土地事業所得の金額の計算上必要経費とはなり得ないことは明らかである。

3 昭和六三年分の分離長期譲渡所得の金額がいくらか、すなわち、昭和六三年分の分離長期譲渡所得の金額の算定において、本件買換特例が適用されるべきかどうか

か等（争点3）

（原告の主張）

原告は、株式会社セントラルハウジングに対し、昭和六二年一二月一〇日、土浦市α一二五番一及び同一二六番一の田を譲渡したところ、昭和六三年分の分離長期譲渡所得の金額の算定については、被告の担当者において調査済みであったのであるから、申告書に本件買換特例の適用に関する記載等がなくても、本件買換特例が適用されるべきであり、その長期譲渡所得は五八〇〇万円とされるべきである。

また、仮に本件買換特例が適用されないとしても、平成元年一二月一六日に修正申告書を提出した際に原処分庁が認めた貸倒金八七〇八万三四二九円を一事不再理により別途控除すべきである。

（被告の主張）

租税特別措置法三七条七項は、「第一項の規定は、同項の規定の適用を受けようとする者の同項の譲渡をした日の

属する年分の確定申告書に、同項の規定の適用を受けようとする旨の記載があり、かつ、当該譲渡をした資産の譲渡価額、買換資産の取得価額又はその見積額に関する明細書その他大蔵省令で定める書類の添付がある場合に限り、適用する。」と規定しているところ、原告の昭和六三年分の所得税の確定申告書には、本件譲渡資産に係る分離長期譲渡所得の金額も、本件買換特例の規定の適用を受けようとする旨の記載もなく、また、本件譲渡資産の譲渡価額、買換資産の取得価額又はその見積額に関する明細書その他大蔵省令で定める書類の添付がないのであるから、原告に本件買換特例の適用がないことは明らかである。

また、譲渡所得の金額は、総収入金額から当該所得の基となった資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額の合計額を控除し、その残額の合計額から譲渡所得の特別控除額を控除した金額とする旨（所得税法三三条三項）規定されているところ、原告は、貸倒金八七〇八万三四二九円の存在及び右貸倒金が本件譲渡資産の取得費あるいは譲渡に要した費用であることを認めるに足る資料を何ら提出していないのであるから、右貸倒金を分離長期譲渡所得の金額の算定上、収入金額から控除することはできない。

なお、原告は、原告のした修正申告について一事不再理の適用があり、貸倒金八七〇八万三四二九円を必要経費として控除されるべきことが確定している旨主張するが、これは原告独自の見解に基づくものであり、主張自体失当である。

4 被告が本件係争各年分重加算税の賦課決定処分の根拠として主張する仮装隠ぺい行為があったかどうか（争点4）

（被告の主張）

原告が、本件係争各年分の所得税に係る営業所得及び分離土地事業所得に関して、虚偽の契約書を作成するなどして所得金額の算定の基となる事実を隠ぺい又は仮装し、右隠ぺい又は仮装したところに基づき所得金額を計算していたことは、前記二4（一）記載のとおりである。

（原告の主張）

原告が被告主張の各契約書を作成したことは認めるが、各契約書の内容に虚偽はなく、原告はこれらにより実額で所得を計算して申告をしたものであり、所得を隠ぺいした事実はない。

第三 当裁判所の判断

一 争点1（本件訴えのうち、本件第一各賦課決定処分の取消しを求める部分の適否、すなわち、本件第一各賦課決定処分に対する不服申立てが法定の期間内にされたか否か、また、期間徒過後にされたとした場合に通則法七七条三項の「やむを得ない理由」があったといえるか否か）について

1 証拠（原告本人のほか、文中指摘のもの。）に争いのない事実及び弁論の全趣旨を総合すれば、本件第一各賦課決定処分及びそれに対する原告の不服申立てに関する経緯について、以下の事実が認められ、これを覆すに足る証拠はない。

（一）原告は、昭和六一年分ないし昭和六三年分の所得税について、法定申告期限までに、白色申告書を被告に提出した。

（二）原告は、右各年分の所得税について、被告から調査を受けていたところ、平成元年一二月一六日、右各年分の所得税に係る修正申告書を被告に提出した（甲五、六、八）。

もっとも、原告は、昭和六二年分の所得税については一三〇〇万円程度、昭和六三年分の所得税については一二〇〇万円程度、それぞれ所得金額をさらに減額する

ことを被告の係官が約束していたと理解しており、その点が修正申告書に反映されていなかったことから、被告に対し、同年一二月二七日期、その旨の不服を申し入れた。

(三) 被告は、平成二年一月三十一日付けで、本件第一各賦課決定処分をし、平成二年二月一日、右各賦課決定処分に係る通知書が原告に送達された。

(四) 原告は被告に対し、平成二年二月一日付けで、「00081、00084、00085督促に対する異議申立」と題する書面を提出した。右書面は、納期限を平成元年一二月一八日とする督促状による標記の督促つき、既に不服の申し入れをしており、更正の請求又はその嘆願をすれば、同年四月にその調査がされると被告から聞いているところ、それまでの期間中、納税ができないので、標記督促を取り消されたく異議を申し立てる旨の内容のものであった(甲四の3)。

(五) そして、原告は被告に対し、平成二年二月二一日付けの本件嘆願書を、「昭和61年分所得税の更正の請求書(嘆願書)」及び「昭和62年分所得税の更正の請求書(嘆願書)」(以下「更正請求嘆願書」という。)並びに「昭和63年分所得税の更正の請求書」と題する書面とともに、郵便で提出した。本件嘆願書には、「平成二年一月三十一日付昭和六一年、六二年、六三年分所得税の加算税の賦課決定の通知書を戴きましたが下記理由により納付を下記期日迄御猶予くだされたく嘆願いたします。」としたうえ、「猶予期間 平成二年四月末日 理由 1 本書と同時同封でなされた更正の嘆願二

通、更正の請求一通は上記期日迄に定まる見込みがあるので、それ以前に支払うと巨額のため、事業資金の欠乏を来たし業務が維持できない。2 必要とされるなら問う加算税と併せ担保を差し入れます。」旨の記載がされている(甲四の1)。なお、その後、原告は、P1調査官の指導に基づき、平成二年七月一六日、右更正請求嘆願書を取り下げた(甲一九の1)。

(六) 原告は、平成三年四月七日、本件第一各賦課決定処分に対し異議申立書を提出して異議申立てをしたが、被告は、平成四年四月八日、右異議申立てを不合法として却下する旨の決定をした。

2 右の認定事実によれば、原告が本件各賦課決定処分に対し異議申立書を提出して異議申立てをしたのは平成三年四月七日であり、原告に対し右各賦課決定処分の通知がされた時から通則法七十七条一項所定の不服申立期間である二か月を経過してされたものであることは明らかであるから、右異議申立ては不合法である。

原告は、本件嘆願書により、本件第一各賦課決定処分に対し実質的な異議申立てをしている旨主張するところ、右1(五)で認定したところによれば、本件嘆願書は、その内容において、右各賦課決定処分それ自体について異議を申し立てることを明示的に示す文言はなく、更正請求嘆願書をもって修正申告が職権により更正されることを期待し、その間の納税の猶予を求めるとどまるものといわざるを得ない。そうすると、本件嘆願書をもって本件第一各賦課決定処分に対する異議申立てと解することはできない。

3 さらに、本件において、通則法七十七条三項の「やむを得ない理由」があったといえるか否かについて検討するに、右条項にいう「やむを得ない理由」とは、不服申立てをすることを困難にする事情で、天災地変等による交通途絶など、一般人に不服申立てをすることにつき通常期待される程度の注意をもってしてもなお避けることのできない客観的な事由を意味するものと解される。

しかるところ、前記認定の経緯に照らして、不服申立期間中である平成二年一月ないし三月ころ、原告において、不服申立てを困難とする客観的な事由が存在していたということとはできないし、他に右事由が存在していたことを認めるに足り証拠はない。

4 以上によれば、本件第一各賦課決定処分の取消しを求める訴えは、適法な不服申立てを経由していないというべきである。そして、通則法一一五条によれば、国税に

関する法律に基づく処分不服申立てをすることができるものの取消しを求める訴えは、不服申立てを前置すべきこととされているから、結局、右訴えは不合法である。

二 争点2(推計による本件係争各年分の営業所得の金額等の算定の適否及びそれらの金額がいくらか)について

1 争点2一(一)(推計の必要性が認められるか否か)について

(一) 証拠(乙三八、証人P1、原告本人)及び弁論の全趣旨によれば、本件係争各年分の所得税に関する被告の調査等に関する経緯について、以下の事実が認め

られ、これに反する証拠はない。

(1) 原告が、前記一(五)記載のとおり、昭和六三年分の所得税の修正申告に係る更正の請求書を提出したところから、被告所属の統括国税調査官からの指示により、P1調査官がその調査を担当することとなった。

(二) P1調査官は、平成二年五月一日ころ、原告方事務所に赴き、原告と面接し、原告の事業の概況と更正の請求の趣旨について尋ねたところ、明確な回答が得られず、具体的な調査ができなかった。また、その際の原告の言動から、平成元年分の所得税についても調査の必要があると判断し、統括国税調査官からその了解を得た。

(3) 平成二年六月五日、P1調査官は、原告方事務所に赴き、原告に対し、平成元年分の所得税の調査も併せて実施する旨伝え、本件係争各年分の確定申告の基礎となった取引の帳簿類及び不動産売買契約書の提示を求めた。これに対して、原告は、必要経費につき継続的に記帳している帳簿書類は存在しないと回答し、必要経費の領収書については提出せず、契約書は一部提示したものの複写機による写しの作成を拒絶した。

また、平成二年七月二七日、八月一七日及び九月一三日、P1調査官は、原告方事務所に赴き、帳簿書類等の提示を依頼したところ、原告は、不動産売買、仲介に係る書類の一部を提示した。

右調査により、P1調査官は、原告から、本件係争各年分の営業所得及び分離土地事業所得に係る不動産売買等契約書、不動産仲介に関する契約書、不動産取引台帳、収入金額に関する領収証控え及び仕入れに関する領収書等の提示を受けたが、収入及び支出について日々の取引を継続的に記録した帳簿や、必要経費についてその支払の事実を証明する書類の提示は受けることができなかった。

(4) 平成二年一〇月四日、P1調査官は、原告方事務所に赴き、原告に対して、反面調査の

内容と原告が提示した不動産売買契約書及び不動産取引台帳等の記載との齟齬について説明を求めたところ、原告から明確な説明は得られなかった。

(5) その後、P1調査官は、原告方事務所に赴き、原告に対して、その時点までの調査結果を説明し、必要経費に関する書類等の提示がないので推計により所得金額等の算出をしなければならない旨説明したが、原告は、必要経費について実額による主張を特に行わなかった。

(二) 以上の事実を前提に、推計課税の必要性について検討する。

(1) 所得金額は、収入金額から必要経費を控除して計算されるものであり、その計算は、本来、直接資料に基づき実額により行われるべきものであって、所得税法においても、実額課税を当然の原則としているものと解される。しかしながら、①納税義務者が収支を明らかにする帳簿書類を備え付けていないこと、②帳簿書類の備え付けがあっても、その記載内容が不正確であること、③納税義務者が税務署長の行う税務調査に非協力的であることなどにより、所得金額を実額で算定することが不可能又は著しく困難な場合には、各種の間接資料を用いて所得金額を推計して課税することも許容されるべきであり、所得税法一五六条は、このことを明らかにしたものである。他方、右のような推計の必要性がないにもかかわらず、推計により所得金額を計算して更正処分を行った場合には、当該更正処分は、手続上の適法要件を欠くものとして違法になるものというべきである。

(2) これを本件各更正処分についてみれば、本件においては、前記(一)

(3)で認定したとおり、P1調査官は、原告から、各年分の営業所得及び分離土地事業所得に係る不動産契約書、不動産仲介に関する契約書、不動産取引台帳、収入金額に関する領収証控え及び仕入れに関する領収書等の提示を受けたが、原告から、収入及び支出について日々の取引を継続的に記録した帳簿は存在しないと言明され、必要経費についてその支払の事実を証明する書類の提示も受けることができなかったというのであり、その結果、被告において、原告の営業所得及び分離土地事業所得に係る必要経費及び不動産所得に係る所得金額を実額で算定することができなかつたものと認められるから、本件各更正処分については、推計の必要性があったものというべきである。

2 推計課税は、前記1(二)(1)で説示したとおり、所得金額を実額で算定することができないときに、やむを得ず間接資料により所得金額を推計するものであるから、推計の方法は、真実の所得金額に近似した数値を算出し得る合理的なものでなければならぬ。もとより、この場合において、推計によって算出した所得金額ができるだけ真実の所得金額に近似することが望ましいことはいうまでもな

いが、推計というその方法の性質上、推計課税において求められる「推計の合理性」とは、推計方法が一般的にみて合理的であり、真実の所得金額と近似する蓋然性があると認められれば足りるものと解するのが相当である。

右の観点から検討するに、被告が本件訴訟において主張する推計方法は、営業所得及び分離土地事業所得の金額を算出する際、被告が反面調査等により把握した収入全額を基礎とし、右各所得に係る必要経費を比準同業者の平均経費率に基づき推計し、また、不動産所得を算出する際、右所得に係る所得を比準不動産所得者の平均所得率に基づき推計して、それぞれ算出したというものであるが、原告の営む事業が不動産売買・仲介業及び不動産賃貸業であることに照らすと、右推計の方法自体は、原告の事業所得の金額を推計する方法として合理性を有するものと認められる。

3 そこで、以下、右の推計の方法を前提として、収入金額等その基礎的数値の認定及び同業者比率の算定が適正か否かについて個別に検討を加える。

(一) (1) 原告の昭和六三年分の営業所得の金額及び分離土地事業所得の金額の基礎となる収入金額が四七一〇万円であること、前記第二の二1(一)(1)の①のP2からの収入金額一七三六万円が分離土地事業所得の金額であり、同②ないし⑬の各取引に係る収入金額の合計二七九四万円が営業所得に係る収入金額であること、また、同①の取引に係る売上原価が五一七万七五六〇円であることは当事者間に争いがない。

② 原告の平成元年分の営業所得の金額及び分離土地事業所得の金額の基礎となる収入金額が二億四一〇九万四一七六円であること、前記第二の二2(一)(1)の②の取引に係る収入金額のうち四九平方メートルの土地の分四七八万六八五六円(総売上面積五六三平方メートルに占める当該売上面積四九平方メートルの割合を収入金額に乗じて求めた金額)及び同③、④ないし⑤の各取引に係る収入金額の合計一億三六三六万四九〇三円が分離土地事業所得の金額であり、同①、⑦ないし⑰の各取引先からの

収入金額の合計一億〇四七二万九二七三円が営業所得に係る収入金額であること、また、同①の取引に係る売上原価が六六一万一三二一円、同②の取引に係る売上原価が二二六八万七七〇四円、同③の取引に係る売上原価が四三六五万円であること、同⑤ないし⑥の取引に係る売上原価が四六〇〇万円であることは、当事者間に争いがない。

(二) 争点2一(二)(昭和六三年分の分離土地事業所得の売上原価の算定において、P15から購入した土地の価格はいくらか)について

(1) 証拠(乙四ないし一〇、証人P1)及び弁論の全趣旨によれば、原告は、P15から、昭和六三年一月二七日、土浦市γ一〇七七番三一の畑を一〇五〇万円で購入し、手数料として三五万円を得たが、原告への登記名義を経由することなく、同年一〇月一三日、これをP2に対して一七三六万円で売却したこと、しかるに、原告は、P15(代理人原告)を売主、P2を買主として、右土地を一二〇〇万円で譲渡した旨の契約書を作成し、これを被告に提示したことが認められる。

なお、原告は、右土地の売上原価を一二一五万円であると主張し、原告本人の供述中には右に沿う部分があり、これと概ね一致する内容のP31名義の書面(甲二七)があるが、右書面の本文は原告により作成されたものであることに照らせば、必ずしも原告の供述を裏付けに足りる証拠とはいえない。また、代金額を一二〇〇万円と記載したP15との間の契約書(甲一三)は、収入印紙の貼付がなく正式の契約書としては不備が存し、これに、原告が複数の取引において代金額を異にする二種類の契約書を作成しているという本件における事情も勘案すれば、これをもって当事者間の真実の合意内容であると断ずることは困難である。よって、右各証拠は採用できない。

(2) 右のとおり、原告はP15から右土地を代金一〇五〇万円を取得し、三五万円の手数料を得たものと認められところ、買主である原告が売主から手数料を得ることは通常考えられないから、右手数料は実質は売買代金の値引額とみるのが相当であり、したがって、前記第二の二1(一)(1)②の取引に係る売上原価は一〇五〇万円から右手数料額三五万円を差し引いた一〇一五万円とすべきである。

(3) 争点2一(三)(平成元年分の分離土地事業所得の売上原価の算定において、P26から購入した土地及び建物の価格はいくらか)について

(1) 証拠(乙一七、一八、証人P1)及び弁論の全趣旨によれば、原告は、P26から、平成元年三月九日、土浦市δ三八五番一の宅地二〇一・三八平方メートル及び同建物七

六・一五平方メートルを一八〇〇万円で購入し、これをP16に二四四〇万円で譲渡したこと、しかるに、原告は、P26が原告を代理人として直接P16に対して右土地及び建物を二四四〇万円で譲渡したとする内容の契約書を作成し、これを被告に提示したことが認められる。

なお、原告は、右土地及び建物の売上原価は、土地の取得費である一八〇〇万円に、原告がP32のために立て替えた二一五万円と雑費五万円の合計二二〇万円を加算した額であると主張し、原告本人の供述とP32名義の書面（甲一七の7、二八）にはこれに沿う部分がある。

そこで検討するに、証拠（甲一七の7、二八及び乙四〇）によれば、右土地等には、P32が経営する有限会社クラシックアートタカノが金融機関から資金を借り入れるために根抵当権が設定されていたところ、これを抹消するため、原告は、P32から依頼されて二一〇万円を貸し付けたこと、原告はその後同人から右貸金の返済を受けることができなかつたことが認められる。そうすると、右金員は原告の高野に対する貸金の趣旨で交付されたものであるから、これを売上原価と評価することはできないし、また、右雑費五万円についても、その金額が売上原価となるべき経費として支出されたことを認めるべき確たる証拠はない。

よって、原告の主張を採用することはできない。

(2) 右のとおり、原告はP32から右土地及び建物を代金一八〇〇万円で取得したものと認められ、したがって、前記第二の二1(一)(1)⑩の取引に係る売上原価は同額とすべきである。

(四) 争点2-1(四)（被告が採用した比準同業者比率による必要経費の推計が合理性を有するか否か）について

証拠（乙一九ないし二八、三九、証人P34）によれば、被告が行った比準同業者及び比準不動産所得者の抽出方法は、前記第二の三(争点)2(四)の(被告の主張)記載のとおりであること、設定した抽出条件に該当するすべての同業者を比準の対象としていることがそれぞれ認められ、また、その抽出条件は、原告の事業内容と比較して事業場所、業種、事業規模の点において類似性を有するものであることができる。

右認定の比準同業者及び比準不動産所得者は、原告と同一地域において不動産業を営む者ないし不動産の賃貸を行って不動産所得を得ている者で、その事業規模、不動産の賃貸の規模が原告に類似している青色申告者であり、その抽出について被告の恣意が介在した余地はなく、その抽出数も同業者の個別性を平均化するに足りるものといえることができるから、これらの比準同業者の平均経費率ないし比準不動産所得者の平均所得率は、その客観性、正確性及び普遍性が担保されているといえるべきである。したがって、被告が右平均経費率ないし平均所得率を適用して営業所得及び分離土地事業所得の必要経費の額ないし事業専従者控除額控除前の不動産所得の金額を算定したことには合理性がある。

4 争点2-1(五)（昭和六三年分の所得の金額の算定において、過年分の支払利息を必要経費として算入すべきかどうか）について

(一) 証拠（甲一の2、二二の一）及び弁論の全趣旨によれば、原告は、常陽銀行土浦支店から、手形貸付の方法により継続的に金銭の借り入れをしており、昭和六〇年ないし六二年においてその借入残高が存在しており、右借入金に係る支払利息は、昭和六〇年において約五三六万円、昭和六一年において約六三七万円、昭和六二年において約七九四万円であったこと、原告は、右支払利息を右各年分の必要経費として計上しないでそれぞれの所得税の確定申告書を被告に提出していたことが認められる。

(二) 原告は、右過年分の支払利息は、被告が算定した昭和六三年分の所得の金額から別途控除されるべきであると主張する。

そこで検討するに、本件記録を検討するも、右過年分の支払利息額と、原告に昭和六三年分の収入をもたらす各取引ないしその営業との関連を客観的に明らかにする証拠はなく、原告の陳述書（甲二九の2）及び原告本人の供述においてもその具体的な内容は不明であって、結局、これが過年分の営業所得の金額等の算定の際に算入されるべき必要経費であることを認めるに足りる証拠はない。

のみならず、所得税法三七条一項は、事業所得の金額及び不動産所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めのあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除

く。)の額とする旨規定しており、したがって、右1認定の過年分の支払利息については、仮にそれが原告の不動産業又は不動産貸付に関連するものであったとしても、当該利息債務が確定した各年分の営業所得の金額等の計算上必要経費に算入すべきものであり、これを昭和六三年分の営業所得の金額等の計算上必要経費に算入することはできないものである。

したがって、原告の主張は採用できない。

5 争点2一(六)(平成元年分の所得の金額の算定において、本件引受債務額を必要経費として算入すべきか否か)について

(一) 証拠(甲九の2、二〇の5、二五の1、2、三一1、5ないし7、乙一)及び弁論の全趣旨によれば、原告が本件引受債務を引き受けるに至った経緯は、次のとおりであると認められる。

(1) 原告は、P33に対し、昭和六〇年三月一四日、土浦市γ一〇七九番地五、同一〇八〇番地一、同一〇七九番地一一、同一〇八〇番地四所在の土地を、期間二〇年、地代一か月一万五〇〇〇円の約定で賃貸し(以下、この契約を「本件賃貸借契約」という。)、P33は、同年八月一〇日ごろ、右土地上に建物(以下「本件建物」という。)を建築して所有権保存登記を経た。原告は、P33の金融機関からの借入金債務合計四五〇〇万円につき保証し、また、右債務を担保するため右一〇七九番一及び一〇八〇番四の土地に抵当権を設定していた。

(2) 原告は、その後、昭和六〇年一月一日付けで、P33と覚書(以下「本件覚書」という。)を交し、昭和六〇年一月二日、P33の金融機関に対する借入金債務を担保するため同一〇七九番五の土地に抵当権を設定した。そして、原告は、本件建物につき、同年一月七日受付で、売買予約を原因とする所有権移転請求権仮登記を経由した。

(3) P33は、昭和六二年五月ないし六月ころから、租税債務を滞納し、借入先金融機関への返済を怠るようになり、本件建物については、昭和六三年一月一六日受付で、茨城県土浦県税事務所により差押登記がされた。

(4) 原告は、平成元年六月九日、本件建物につき処分禁止の仮処分の登記を得たうえ、同年七月五日、同人に対して本件建物の明渡しを求める訴えを水戸地方裁判所土浦支部に提起した。そして、原告とP33は、右訴一訟において平成二年九月一日に裁判上の和解をなし、本件建物の所有権が本件賃貸借契約及び本件覚書により原告に移転したことを確認した。

認したうえ、原告は、P33の金融機関に対する借入金債務につき債務引受(本件引受債務の引受け)をし、P33には負担させないこと等を合意した。

(二) 原告は、本件引受債務は、平成元年分の所得税において営業所得の金額等から控除すべきであると主張する。

しかし、事業所得又は不動産所得の金額の計算上必要経費に算入すべき費用については、その年において債務が確定していることが必要である(所得税法三七条一項)ところ、前記(一)で認定した事実によれば、本件引受債務は右和解の成立の日である平成二年九月一日に確定したものであるべきであり、右裁判上の和解の効果が当該訴訟を本案とする仮処分がされた日など右和解の成立前に遡及するものと解することはできないから、本件引受債務が平成元年中に確定したということは到底できない。したがって、原告の主張は採用することができない。

4 以上によれば、被告がした推計による本件係争各年分の営業所得の金額等の算定は、方法自体に合理性があり、また、推計の基礎数値は適正に認定されているのであって、適法というべきである。したがって、原告の本件係争各年分の営業所得、分離土地事業所得及び不動産所得の金額は前記第二の二1(一)及び(二)、同2(一)及び(二)記載のとおりであると認めるのが相当である。

三 争点3(昭和六三年分の分離長期譲渡所得の金額がいくらか、すなわち、昭和六三年分の分離長期譲渡所得の金額の算定において、本件買換特例が適用されるべきかどうか等)について

1 証拠(乙四一の1ないし4)によれば、原告は、株式会社セントラルハウジングに対し、昭和六二年一月一〇日、土浦市α一二五番一及び同一二六番一所在の田を一億九五七五万円で譲渡したこと、原告は、右譲渡資産を昭和四八年九月二四日に四五〇〇万円で購入しており、また、右譲渡の際、仲介人に手数料として五〇〇万円を支払ったことが認められるところ、原告は、右譲渡に係る分離長期譲渡所得の金額の算定においては、本件買換特例が適用されるべきである旨主張する。

2 本件買換特例は、土地政策ないし国土政策上、積極的な働きを持つと考えられ

る土地等の譲渡、取得についての課税上の配慮として、個人が有する特定の事業用資産の譲渡をし、当該譲渡の日の属する年の一月三十一日までに特定の事業用資産を取得し、事業の用に供した場合に、譲渡所得の課税の繰延べを認める特例であるところ、その適用を受けるためには、確定申告書に右特例の適用を受ける旨の記載をし、かつ、譲渡をした資産の譲渡価額、買換資産の取得価額又はその見積額に関する明細書その他大蔵省令で定める書類の添付があることが手続的な要件とされている（租税特別措置法三七条七項）。

しかるに、証拠（乙二九）及び弁論の全趣旨によれば、原告の昭和六三年分の所得税の確定申告書には、右譲渡資産に係る分離長期譲渡所得の金額及び本件買換特例の規定の適用を受けようとする旨の記載はなく、また、右譲渡資産の譲渡価額、買換資産の取得価額又はその見積額に関する明細書その他大蔵省令で定める書類の添付がされていなかったことが認められ、これを覆し、右手続要件が具備されていたと認めるに足る証拠はない。

したがって、前記1認定の不動産の譲渡に係る分離長期譲渡所得の金額の算定において、本件買換特例を適用することはできないというほかない。

なお、税務署長は、右所要事項の記載もしくは添付書類の添付がなかった場合においても、その記載又は添付がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、当該記載をした書類並びに右明細書及び大蔵省令で定める書類の提出があった場合に限り、本件買換特例を適用することができるものとされている（同法三七条八項）。しかしながら、証拠（甲二一の3）及び弁論の全趣旨によれば、原告は、昭和六三年分の所得税に係る本件更正請求において、分離長期譲渡所得の金額を五八〇〇万円とする旨を記載したが、その際にも本件買換特例の規定の適用を受けようとする旨の記載はしておらず、右明細書等の書類も提出していないことが認められるし、また、本件において右規定にいうやむを得ない事情が存在したと認めるに足る証拠はない。

3 原告は、平成元年一月一六日に修正申告書を提出した際に原処分庁が認めた貸倒金八七〇八万三四二九円を一事不再理により分離長期譲渡所得の金額から別途控除すべきである旨主張する。

しかしながら、右貸倒金八七〇八万三四二九円が存在すること、右貸倒金が本件譲渡資産の取得費あるいは譲渡に要した費用であることについては、いずれもこれを認めるに足る確たる証拠はない。

また、被告において原告が昭和六三年分の所得税の修正申告書を提出した際に分離長期譲渡所得金額の計算上右貸倒金を控除すべきものと認めたことを認めるに足る証拠はないし、原告と被告の交渉の経過がどうであれ、存在するかどうか不明であり、また当該譲渡に係る収入と何らの関連性もない貸倒金の額について、一事不再理等の法理により譲渡所得の計算上これを控除すべき法的根拠はないというべきである。

4 したがって、平成六三年分の分離長期譲渡所得の金額は、前記第二の二1

（四）記載のとおりとなる。

四 争点4（本件係争各年分の重加算税の賦課決定処分の根拠となる仮装隠ぺい行為があったかどうか）について

1 証拠（乙三八、証人P1、原告本人のほか、文中に掲記した証拠）によれば、次の事実が認められる。

（一） P3との間の取引

原告は、P3に対し、昭和六三年七月二日、土浦市β一一九二番四及び同一一九三番四の畑二六〇平方メートルを一七〇〇万円で譲渡し、その旨の契約書（乙三）を作成したが、右譲渡代金を一二〇〇万円と記載した契約書（乙二）も作成し、これを被告に提示した。

（二） P18との間の取引

原告は、P18に対し、平成元年四月四日、土浦市β一一九二番一、同一一九二番二、同一一九三番一及び同一一九三番三の畑及び雑種地合計約三三二平方メートルを二三二〇万円で譲渡した（乙二ないし一四）。

しかるに、原告は、右土地の登記名義はP14のままであったことから（甲一四の1、2）、P14（代理人原告）を売主、P18を買主として、右土地を一七二〇万円で譲渡したとする契約書（乙一一）を作成し、これを被告に提示した。

（三） 株式会社村山商事との間の取引

原告は、株式会社村山商事に対し、平成元年一月二三日、土浦市β一一九二番三、同一一九二番六、同一一八七番一及び同一一八八番三（四九・五八平方メートル）

ル)の畑合計五六三平方メートルを五五〇〇万円で譲渡した(乙一六)。

しかるに、原告は、右土地を平成二年一月八日に譲渡したとする内容の契約書を作成し(乙一五)、これを被告に提示した。

(四)平成二年一〇月四日、P1調査官は、原告方事務所に赴き、原告に対して、調査により把握した右(一)ないし(三)の事実関係並びに前記二3(二)

(1)のP2に係る取引及び同(三)(1)のP16に係る取引に関する事実関係と原告が提示した不動産売買契約書及び不動産取引台帳等の記載との齟齬について説明を求めたところ、原告から明確な説明は得られなかった。

2 右1及び前記二3(二)(1)及び同(三)(1)で認

定したとおり、原告は、昭和六三年分の営業所得に係る収入に関して、大竹との間の取引による収入五〇〇万円を除外して申告し、また、同年分の分離土地事業所得に係る収入に関して、P2との間の取引による収入一七三六万円を申告しなかった。さらに、原告は、平成元年分の営業所得に係る収入に関して、P18との間の取引による収入から六〇〇万円を除外して申告し、同年分の営業所得及び分離土地事業所得に関して、株式会社村山商事との取引による収入五五〇〇万円、P16との間の取引による収入二四四〇万円を申告しなかった。

なお、原告は、右に関して、いずれも申告において収入を除外したことはない主張するも、右認定を覆し、右各年分の申告において右各取引が正しく申告されたことを認めるに足る証拠は存在しない。

3 前記二1で認定したとおり、原告は、白色申告者には帳簿作成義務がないと考えて、正確な所得金額を把握し得る会計帳簿類を作成しておらず、しかも、その後税務調査に際しても内容虚偽の契約書を提出するなどの対応をし、真実の所得金額を隠ぺいする態度、行動をできる限り貫こうとしているのであって、申告当初から、真実の所得金額の一部を隠ぺいする意図を有していたといわざるを得ない。したがって、原告がした本件係争各年分の所得税の申告及び修正申告は、単なる過少申告行為にとどまるものではなく、通則法六八条一項にいう税額等の計算の基礎となるべき所得の存在を一部隠ぺいし、その隠ぺいしたところに基づき納税申告書を出した場合に当たるというべきである。

しかして、前記1及び前記二3(二)、(三)の各認定事実によれば、原告の昭和六三年分の営業所得に係る重加算税の対象となる収入除外額は、P3との間の取引による収入五〇〇万円、同年分の分離土地事業所得に係る重加算税の対象となる収入除外額は、P2との間の取引による収入一七三六万円となり、したがって、同年分の各所得金額のうち重加算税の対象となる所得金額は、営業所得の金額が五〇〇万円(重加算税の対象となる収入除外額と同額)、分離土地事業所得の金額が五一一万〇〇〇六円(前記第二の二1(一)(7)記載の分離土地事業所得の金額と同額)となる。また、原告の平成元年分の営業所得に係る収入除外額は、P18との間の取引による収入六〇〇万円、村山商事との間の取引による収入五五〇〇万円のうちの五〇二万三二四四

円及びP16との間の取引による収入二四四〇万円のうち九〇八万一九五三円の合計六五二九万五〇九七円、同年分の分離土地事業に係る重加算税の対象となる収入除外額は村山商事との間の取引による収入五五〇〇万円のうち四七八万六八五六円及びP16との間の取引による収入二四四〇万円のうちの二五三万八〇四七円の合計二〇一〇万四九〇三万円となり、したがって、同年分の各所得金額のうち重加算税の対象となる所得金額は、営業所得の金額が五〇四二万七二九一円(前記第二の二2(一)(6)記載の営業所得金額五七八二万七二九一円から、甲三五の2により認められる原告の当初申告の営業所得金額七四〇万円を差し引いた金額である。)、分離土地事業所得の金額が一四四五万五二一〇円(前記第二の二2(一)(7)記載の分離土地事業所得の金額と同額)となる。

五 本件各更正処分等の適法性について

1 本件各更正処分について

(一)推計による本件係争各年分の営業所得等の金額の算定が適法にされており、したがって、原告の本件係争各年分の営業所得、分離土地事業所得及び不動産所得の金額は前記第二の二1(一)及び(二)、同2(一)及び(二)記載のとおりと認めることが相当であること、昭和六三年分の分離長期譲渡所得の金額の算定において、本件買換特例の適用がなく、また、原告主張の貸倒金額を控除すべき根拠もなく、したがって、昭和六三年分の分離長期譲渡所得の金額は前記第二の二1

(四)記載のとおりとなることは、前記二及び三に説示したとおりである。そこで、これらの点及びその余の争いがない本件係争各年分の農業所得の金額及

び所得控除の額を前提に原告の本件係争各年分の総所得金額等及び納付すべき金額を計算すると、次のとおり（前記第二の二1（六）及び（七）、同2（五）及び（六）記載のとおり）となる。

（1）昭和六三年分の所得金額及び納付すべき税額

ア 総所得金額	二二四〇万三〇〇六円
これに対する税額	六四九万一〇〇〇円
イ 分離土地事業所得金額	五一一万円
これに対する税額	三〇六万六〇〇〇円
ウ 分離長期譲渡所得金額	一億四四六五万円
これに対する税額	三八四七万三二〇〇円
エ 納付すべき税額	四八〇三万〇二〇〇円

（2）平成元年分の所得金額及び納付すべき金額

ア 総所得金額	六四三〇万九八五七円
これに対する税額	二七三七万九五〇〇円
イ 分離土地事業所得金額	一四四四万五〇〇〇円
これに対する税額	八六六万七〇〇〇円
ウ 納付すべき税額	三六〇四万六五〇〇円

② 本件係争各年分に係る本件各更正処分による総所得金額等及び納付すべき税額は、右（一）記載の各金額を上回らないから、本件各更正処分は適法である。

2 本件第二各賦課決定処分について

（一）原告が過少申告をし、また、過少申告の一部について通則法六八条一項の定める重加算税の課税要件が存在することは、前記四に説示したとおりである。したがって、原告に対しては、通則法六五条及び六八条に基づき、本件各更正処分に伴い原告が新たに納付すべき所得税額（納付すべき税額）を基礎として計算される過少申告加算税及び重加算税を課すべきである。

（二）しかして、前記認定の納付すべき税額を前提として原告に課すべき右各加算税の額を計算すると、前記第二の二4（一）（3）及び同（二）（2）記載のとおりとなる。

本件第二各賦課決定処分による重加算税及び過少申告加算税の額は、昭和六三年分の過少申告加算税額が七二万四五〇〇円、重加算税額が一八三万四〇〇〇円であり、また、平成元年分の過少申告加算税の額が一萬二〇〇〇円、重加算税額が九七五万一〇〇〇円であり、前記第二の二4（一）（3）及び同（二）（2）に記載した金額と同額か又はこれを上回らない。

したがって、右第二各賦課決定処分はいずれも適法である。

（三）なお、昭和六三年分の所得税に係る加算税の賦課決定処分（過少申告加算税額四四万二五〇〇円、重加算税額二四九万二〇〇〇円の合計額である二九三万四五〇〇円）に関し、審査請求に対する裁決において、審判所長は、右賦課決定処分のうち、重加算税の基礎とされた税額のうち審判所長がその基礎とすべきものと認定した金額を超える部分を基礎として計算される重加算税の額から右部分を基礎として計算される過少申告加算税の額を控除した金額である三七万六〇〇〇円を取り消しているの、重加算税の基礎とされた税額の一部を過少申告加算税の基礎となる税額として加算税を見直すことの許否が問題となる。

しかし、そもそも、通則法六五条の規定による過少申告加算税の賦課と同法六八条一項の規定による重加算税の賦課とは、相互に無関係な別個独立の処分ではなく、重加算税の賦課は、過少申告加算税として賦課されるべき一定の税額に前記加重額に当たる一定の金額を加えた額の税を賦課する処分として、右過少申告加算税に相当する部分をその中に含んでいるものと解するのが相当であり、したがって、右のような加算税の見直しは当然許されるものというべきである。

六 結論

以上の次第で、本件訴えのうち、被告が平成二年一月三日付けでした原告の本件第一各賦課決定処分の取消しを求める部分は不適法であるからこれを却下し、原告のその余の請求はいずれも理由がないからこれを棄却することとし、訴訟費用の負担につき、行政事件訴訟法七条、民事訴訟法六一条を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第三部
裁判長裁判官 青柳馨一

裁判官 谷口豊
裁判官 加藤聡