

○ 主文

一 原告の本件訴えのうち、被告が昭和四八年一月二五日付でした原告の昭和四四年一月一日から同年一月二三日までの事業年度分一、〇四〇、四〇〇円、昭和四五年一月一日から同年一月二三日までの事業年度分七、二五二、五〇〇円、昭和四六年一月一日から同年一月二三日までの事業年度分四、八六八、四〇〇円の各重加算税賦課決定の取消しを求める請求に関する部分及び右各重加算税賦課決定は無効であることの確認を求める請求に関する部分はこれを却下する。

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

第一 当事者の求めた裁判

一 請求の趣旨

1 被告が昭和四八年一月二五日付でした原告の昭和四四年一月一日から同年一月二三日までの事業年度分一〇、九五〇、〇〇〇円、昭和四五年一月一日から同年一月二三日までの事業年度分七、二〇〇、九〇〇円、昭和四六年一月一日から同年一月二三日までの事業年度分一九、〇二二、一〇〇円の各重加算税賦課決定を取り消す。

2 (主位的請求)

被告が昭和四八年一月二五日付でした原告の昭和四四年一月一日から同年一月二三日までの事業年度分一、〇四〇、四〇〇円、昭和四五年一月一日から同年一月二三日までの事業年度分七、二五二、五〇〇円、昭和四六年一月一日から同年一月二三日までの事業年度分四、八六八、四〇〇円の各重加算税賦課決定を取り消す。

(予備的請求)

右主位的請求に係る各重加算税賦課決定は無効であることを確認する。

3 訴訟費用は被告の負担とする。

二 請求の趣旨に対する答弁

(本案前の申立)

主文第一項及び第三項と同旨

(本案に対する答弁)

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。

第二 当事者の主張

一 原告の請求原因

1 本件各処分を経緯

原告は雑豆類の輸入貿易等を業とする会社であるが、請求の趣旨1及び2記載の各事業年度(以下それぞれ「昭和四四事業年度ないし昭和四六事業年度」という。)の法人税について原告のした確定申告、修正申告(以下昭和四七年四月六日申告に係るものを「本件修正申告」と、昭和四七年一月二五日申告に係るものを「本件再修正申告」という。)及び被告のした本件修正申告に対する重加算税賦課決定(以下「本件第一処分」という。)、本件再修正申告に対する重加算税賦課決定(以下「本件第二処分」といい、本件第一、第二各処分を総称して「本件各処分」という。)並びに本件第一処分に対する不服審査の経緯は別表一ないし三記載のとおりである。

2 本件各処分の違法事由

(一) 本件第一処分は、本件修正申告に係る申告書の提出が「その申告に係る国税についての調査があつたことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでないとき」(国税通則法第六八条第一項かつこ書、第六五条第三項)に該当するから重加算税賦課の要件を欠く違法なものである。

右規定にいう「調査があつたことにより・・・更正があるべきことを予知してされたもの」の意義は、従来の行政解釈、裁決例、裁判例において「取税官吏により実地または呼出し等の方法で具体的に調査が行われ、これにより所得金額または所得税額に脱漏があることを発見された後、すなわち先の納税申告が適正なものでないことを把握されるに至つた後に当該国税についての更正があるべきことを予知してなされた申告または納付を指すもの」と解されている。さらに、加算税の賦課は納税者に非常な不利益を与えるものであること、税務当局には調査のための強大な権限が与えられていることなどを考えると、正義と公平の見地からして税務当局の方で積極的に修正申告が「更正があるべきことを予知してされたものであるこ

1 原告の本件訴えのうち、本件第二処分の取消しを求め請求に関する部分は、本件第一及び第二の各処分の基礎とされた事実が異なり、両処分は別個独立の処分であるから、異議申立てはそれぞれの処分に対して個別になされる必要があるとこころ、原告は本件第二処分に対して異議申立てをしていないから、課税処分取消訴訟につき裁決前置を定めた行政事件訴訟法第八条第一項ただし書及び国税通則法第一一五条第一項にてらし不適法な訴えとして却下されるべきである。

2 原告の本件訴えのうち、本件第二処分の無効確認を求め請求に関する部分は、本件第二処分にかかる税額が既に納付済みであつて、原告は続行処分としての滞納処分を受けるおそれがなく、また、無効を前提とする現在の法律関係に関する訴え（不当利得返還請求の訴え）を提起することができるのであるから、「現在の法律関係に関する訴えによつて目的を達することができない」場合に当たらず、行政事件訴訟法第三六条にてらし不適法として却下されるべきである。

（原告の請求原因に対する被告の認否）

1 請求原因1の事実は認める。

2 同2の事実について、（一）のうち昭和四七年三月二三日原告の匿名預金一一〇〇万円が発見され、右事実が同日原告に通報されたこと、原告が同年四月六日本件修正申告をしたこと、同月三日午後被告所部職員二名が法人税調査の目的で原告事務所に来訪したこと、調査の結果簿外取引を含む定期取引内容が記載された帳面を発見したこと、右帳面についてコピーをしなかつたこと及び簿外利益の集計は社長メモに基づいて行われたものであることは認め、その余は否認し、法律上の主張は争う。（二）は否認し、法律上の主張は争う。

（被告の主張）

1 本件第一処分

（一）原告は更正があるべきことを予知して本件修正申告に係る申告書を提出したものである。

すなわち、国税通則法第六五条第三項に規定する「調査があつたことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでない」とは、税務職員による調査が開始されたことにより、納税義務者が従前の申告をそのまま放置すれば、いずれ当局によつてその申告が不適正で、申告漏れの存することが発覚し、更正がなされるのであろうということを見越して修正申告書を提出すること、換言すれば、税務職員の調査の手が入る前に自ら従前の申告に誤りがあることを認識し、これを一切修正申告することを進んで決意して修正申告書を提出することと解すべきであり、納税義務者の国税に対する調査が開始された以上、当該調査の進展状況すなわち申告が適正か否かの把握の程度により差異が生ずるものではないというべきである。このことは同条項の文言自体からも明らかといわなければならない。

（二）これを本件についてみると、本件修正申告に係る申告書の提出は、昭和四七年四月三日の被告所部職員の調査があつたことにより更正があるべきことを予知してされたものというべきである。

本件修正申告に係る申告書が提出されるまでの調査の経緯は次のとおりであつた。

（1）昭和四七年三月二三日、東京国税局の職員が東京銀行八重洲通支店を調査した際、原告の匿名預金一一〇〇万円の存在を発見し、同日右事実が同支店職員から原告に通報された。

（2）（1）同年四月三日、被告の所部職員D及びEが原告の法人税調査のため原告事務所に臨場して調査を実施した。その結果、Dは、（イ）「日昌」と原告の会社名が記載された口取りがつけられている雑穀に関する商品取引に係る取引内容が記帳されていた帳簿、（ロ）昭和四七年三月末現在の銀行別の預金残高が記載されたメモ、（ハ）原告及び原告従業員以外のマルハ商事株式会社、F、G、H、I名義の社員判及び印鑑、（ニ）J、K名義の商品取引に関する残高照合書を各々発見した。

（2）右（イ）の帳簿は、原告の雑穀の商品取引に係る取引内容が記載されていたものであるにもかかわらず、「日昌」と原告の名称が記載された口取りが付けられていたため、Dは右雑穀の商品取引について不審に思つてBに説明を求めたが、この点についての返答が一切なく、右（ロ）の内容についての質問に対し、Bは「毎月末現在で預金の残高を確認するために作成したものだ、それが何故悪い。」と異常な反発を示し、右（ハ）の印鑑についても他人名義の印鑑が原告のところに保管されていること自体奇異なことであるので、Dはこれらの用途についてBに質問したところ、同人は「のちほど説明する。」と返答しただけで、これらの用途について何ら説明しようとしなかつたばかりか、その際態度が動揺していた。また右

(二)の他人名義の委託証拠金残高照合書についても、DはAから「大阪で乾物屋をやっている甥が商品取引をしており、私とそのコーチをしている。それで甥の残高照合書を預っている。」旨の説明がなされたものの、右残高照合書に記載された商品取引員及び商品取引所が大阪、神戸といずれも遠隔地でJほか一名の他人名義の残高照合書であること及びこれが発見された経緯等から、Dはこれは原告の不正計算に係るものとの疑いを抱いた。以上のことからDは原告には何らかの不正計算があるとの心証を形成し、四月四日以降も調査を続けることとしていたが、AもDらの調査の経過から翌日以降も調査がなされるものと承知していた。

(3) 事実、Bは原告の昭和四五年一月からの簿外定期取引に係る利益を帳簿に記載していたし、また、原告は日昌物産及び丸喜商店名義で簿外の定期取引をなし、この取引に係る収入金額を本件修正申告の際計上した。また、(ロ)の預金メモによれば昭和四七年三月三十一日現在、当座一八五万円、通知五一〇〇万円、定期一億〇〇八七万六〇〇〇円と記載されているところ、原告の昭和四六事業年度分法人税の確定申告書に添付された貸借対照表附属明細書及び決算説明書の預貯金等の内訳書によれば、預金メモとの間には三か月の期間のずれがあるものの、当座二一三九万三一九六円、通知四二〇〇万円及び定期四六七九万八〇〇〇円と記載されていて預金残高にかなりの差異が存する。さらに(ハ)の印鑑についても、「F」の印鑑は、丸喜商店の代表者Fのもので、右丸喜商店は原告が簿外で行っていた商品の先物取引に際し委託者名義として用いていたものであり、原告はこの取引による利益を本件修正申告に際して計上しているばかりか、原告は昭和四五年九月二八日三井銀行四谷支店でF名義の一〇〇〇万円の簿外の通知預金を右印鑑を使用していたのであり、「I」、「H」の各印鑑についても原告は簿外で行っていた商品の先物取引によつて得た利益から定期預金を設ける際に使用したものであるばかりか、原告は昭和四七年四月から和光証券八重洲支店において、F及びL等名義を用いて債権をも購入していたのである。そして、「マルハ商事株式会社」の社印判については、原告は原告の簿外の取引に係る委託者名に右「マルハ商事」を利用する目的で、所持していたというものであつたのであり、更には、原告はG名義で簿外の商品取引を行い、「G」の印鑑を用いて昭和四五年三月三十一日三井銀行四谷支店においてG名義の五〇〇万円の簿外の通知預金三口合計一五〇〇万円を設定しており、しかも原告はG名義で行つた簿外の定期取引による利益を本件再修正申告に際し計上しているのである。(二)の他人名義の委託証拠金残高照合書についても、J等名義の取引による利益を本件再修正申告に際し原告の収益として計上している。

(3) 同年四月五日、Eは太陽神戸銀行室町支店の原告の貸金庫を調査した。

(4) 同年四月六日原告は本件修正申告に係る申告書を被告に提出した。

(5) 以上のとおり、原告が昭和四七年四月六日本件修正申告に係る申告書を提出する前の同月三日、被告所部職員は原告事務所には不正計算があることを推認するに足る資料を収集するとともに、これを収集する際の被調査者からの応答態度から原告には不正があるとの心証を形成して、これ以降も調査を継続する旨を原告に了知せしめる等したのであつて、原告が本件修正申告に係る申告書を提出したのは、昭和四七年四月三日の被告所部職員による調査があつたことにより更正があるべきことを了知してなしたものであるといふことができるのである。

(三) 原告は、自発的に本件修正申告を決意し、昭和四七年四月三日午前中までにはC税理士に対し本件修正申告の資料一切を交付していたものであるから本件修正申告に係る申告書の提出は更正があるべきことを予知してされたものであると主張するが、C税理士に簿外取引による利益を除外して法人税を免れていることを打明けたのは同年四月一日であり、同年四月三日の被告の調査後初めて資料として簿外利益の金額が記載された計算用紙様のものを提示したものの、これとても簿外取引に係る詳細を知ることができないというものであり、しかも「三事業年度だけ修正申告してはどうか」と相談するなどしているのであつて、被告所部職員の調査があつた四月三日前の段階では原告において修正申告すべき事業年度及び簿外利益の数额等修正申告の具体的内容については全く定まらぬままに簿外利益をいかに処理すべきかをC税理士に相談し、そのための資料を作成して修正申告をするべきか否かについて考慮していたに止まるものである。

(四) 仮に、本件修正申告に係る申告書を提出するに至つた経緯が原告主張のとおりであつたとしても、国税通則法第六十五条第三項にいう「調査」とはその規定の

1 取消請求について

本件第二処分に対し異議申立てがされていないことは当事者間に争いが無い。原告は、本件修正申告と本件再修正申告のなされた各対象事業年度は同一であるから、その正しい所得金額、税額及び重加算税額も同一であるはずであり、従つて本件第一及び第二の各処分のいずれかに対して異議申立てがなされていれば、いずれの処分に対しても取消しの訴えを適法になしうると主張する。しかし、本件第一処分の基礎となつた事實は、係争事業年度に係る所得金額についての、修正申告額と確定申告（昭和四五年事業年度に対し昭和四六年三月三十一日にされた修正申告を含む）額との増差額に係る事實であるのに対し、本件第二処分の基礎となつた事實は右各所得金額についての再修正申告額と修正申告額との増差額に係る事實である。従つて、両処分は別個の事實を基礎とする全く別個の処分であることは明らかであるから、本件第二処分の取消しを訴求するには、その前提として本件第二処分に対して異議申立て及び審査請求をすることが必要であることは当然である。

よつて、原告の右主張は理由がなく、本件訴えのうち、本件第二処分の取消しを求める請求に関する部分は行政事件訴訟法第八条第一項ただし書及び国税通則法第一一五条第一項にてらし不適法として却下を免れない。

2 無効確認請求について

原告が本件第二処分に基づく税額全部を既に納付済みであることは当事者間に争いが無い。

そうすれば、原告が本件第二処分に続く処分により損害を受けるおそれがないことは明らかであるし、また、本件第二処分の無効を独立に確定しなくても、現在の法律関係に関する訴え、すなわち被告の本件第二処分が無効であることを前提として同処分に基づき納付した税額相当額の過誤納金還付（国税通則法第五六条第一項）ないし不当利得返還を求める訴えにより目的を達することができるのであるから、本件訴えのうち、本件第二処分の無効確認を求める請求に関する部分については、原告は行政事件訴訟法第三六条の定める原告適格を有せず、右部分に関する訴えは不適法として却下を免れない。

次に、本件第一処分の適否について検討する。

1 原告主張の請求原因1の事實、原告が計算の基礎となるべき事實を隠ぺいし、又は仮装したところに基づき確定申告書を提出していたこと、本件第一処分が国税通則法第六八条第一項に基づき所定の重加算税額を算出してされたものであることは、いずれも当事者間に争いが無い。

2 原告は、本件修正申告に係る申告書の提出は「調査があつたことにより……更正があるべきことを予知してされたものでない」と主張するので、この点について判断する。

まず、本件修正申告に係る申告書が提出されるまでの調査の経緯について検討する。

昭和四七年三月二三日、東京国税局の職員が東京銀行八重洲通支店を調査した際、原告の匿名預金一〇〇万円の存在を発見し、同日右事實が同支店職員から原告に通報があつたこと、同年四月三日、被告所部職員であるD及びEが原告の法人税調査の目的で原告事務所に臨場して調査を実施し、Dは、(1)原告の簿外商品取引に係る取引内容が記載されていた帳簿、(2)昭和四七年三月未現在の銀行別の預金残高が記載されたメモ、(3)原告及び原告従業員以外のマルハ商事株式会社、F、G、H、I各名義の社印判及び印鑑、(4)J及びK名義の商品取引に関する残高照合書を各々発見したこと、Dは右(1)の帳簿についてコピーをとらなかつたこと、右(4)の残高照合書に記載された商品取引員及び商品取引所が大阪及び神戸と遠隔地であつたこと、四月五日にEが太陽神戸銀行室町支店の原告の貸金庫を調査したことはいずれも当事者間に争いが無い。

成立に争いのない乙第四号証並びに証大D、同A（第一回）及び同B（第一回）の各証言（証人A及び同Bの各証言のうち、後記採用しない部分は除く。）によれば、次の事實が認められる。昭和四七年四月三日午後一時頃、DとEは実態把握という通常の法人税調査の目的で、原告事務所に臨場し、応接室でBから原告の営業内容等一般的説明を受けた後、Eは経理担当社員の調査に移り、Dも午後二時頃からB及びAに対する調査を開始し前記(1)ないし(4)の帳簿等を発見した（右帳簿等を発見したことは当事者間に争いが無い。）。Bに対する調査の際発見した前記(1)ないし(3)のうち、右(1)の帳簿についてDがさつと目を通したところその一部には口取りによつて「日昌物産」と原告名が表示された部分があり、

Dは不審に思いBに質問したが満足な回答は得られなかつた。しかし、Dは翌日以降も調査を続行する予定であつたし、コピーを取らなかつた（コピーを取らなかつたこと自体は当事者間に争いがなない）。さらに前記（3）の他人名義の印鑑等はBの机の引出しの中から発見したものであるが、それぞれの印鑑等についてBに質問したところ、同人は精神的に動揺した様子で後ほど説明しますと答えるのみであつた。また、（4）の商品取引に関する残高照合書については、Aの机上に置いてあつた鞆の中に在つたのであるが、当初Aは、右鞆は客の忘れていつたものであるかのような言動をしていたが、中を改めて前記照合書が出て来た後によりよく自己の鞆であることを認めたといい状況であつた。そしてDは四月三日以降も調査を続行する予定でいたところ、翌日から同人が私用で休暇をとつたため、本件修正申告に係る申告書が提出された四月六日までは四月五日にEが前記原告の貸金庫を調査した以外（貸金庫の調査の点については、当事者間に争いがなない）、調査はなされなかつたとの事実が認められる。前掲証人Bの証言中、前記（1）の帳簿には口取りはついてなかつた旨述べている部分があるが、一方何か日昌というようなことは書いてあつたかもしれないとの供述もあり、さらに前記のように同帳簿は簿外商品取引に係る取引内容が記載されていたものであるが、原告は丸喜商店名義や原告名義で簿外取引を行つていたこと後述のとおりであるから他と区分する必要性があつたことも推測されるところであり、以上の事実にてらすと右Bの証言は信用することができない。また、同証言中にはBはDの同人に対する調査の最後に和光証券の封筒を見つけて質問された際、Aに秘密で個人として定期取引をしていたこと及び右取引についての脱税の事実が発覚することをおそれて動揺したことがあつたが、印鑑等を発見された時は、G名義のものは義弟のものを預つているものであるが他のものについては記憶がない旨答えたところ追及もなく動揺したこともなかつた旨供述している部分があるが、後述のように右印鑑等が原告の簿外預金に使用されていた名義のものであり、かつ、その存在自体が直ちに不審を抱かせるようなものであることにてらし採用することができない。証人B、同Aの各証言（いずれも第一回）中前記認定に反する部分は採用せず、他に右認定を覆すに足りる証拠はない。そうして、前掲乙第四号証及び証人Dの証言によれば、以上に認定した調査当時の状況から、担当のDらは、原告がなんらかの不正計算を行つてしていると推測したことが認められるが、前記調査当時の状況からすれば、右推測には十分の根拠があるといふべきである。

そうして、現実に、前記（1）の帳簿に簿外商品取引に係る取引内容が記載されていたこと、原告が原告及び丸喜商店名義で簿外定期取引をなしその利益を本件修正申告の際計上したこと、F名義の印鑑は右丸喜商店の代表者Fのものであること、原告がG名義の定期取引による利益を本件再修正申告の際に計上したことは当事者間に争いがなない。弁論の全趣旨により成立を認める甲第四四号証の一ないし五及び証人Bの証言（第一回）によれば、前記（2）の預金メモは原告名義で預け入れられている預金についてのメモと認められるが、成立について争いのない乙第一二号証、原本の存在及び成立について争いのない乙第五号証の一、二、第六号証の一ないし四、原告会社のB常務の机中に所在した印鑑を押捺した印影であることが当事者間に争いがなく前記証人Dの証言により書込部分の成立を認める乙第二号証及び証人Dの証言によれば、F、H及びGの各名義は、原告が本件修正申告又は本件再修正申告に際し計上している利益について通知又は定期預金を設定する際に使用した名義であること、原告は昭和四七年三月から和光証券八重洲支店で、F及びL等の名義を用いて債券を購入していたこと並びにマルハ商事株式会社の社印判は簿外取引に同名義を使用する目的で所持していたことがそれぞれ認められ、右認定に反する証人Aの証言（第一回）は採用できない。

そうして、右認定の事実によれば、原告会社のA及びBも、調査当時の状況等から、Dら担当職員が原告に簿外取引等の不正計算があるとの疑いを持つたであろうことを推知していたものと認めるのが相当である。証人A及び同Bの各証言（いずれも第一回）中右認定に反する部分は採用せず、他にこの認定を左右するような証拠は存在しない。

3 次に、原告の本件修正申告に係る申告書を提出した経緯について検討する。証人A及び同Bの各証言（いずれも第一回）によれば、原告は定期の商品取引による所得の変動性が大きいことを理由にその一部を簿外で留保していたところ、昭和四二年頃から右簿外保留利益が累積し、昭和四六年末にはかなりの巨額にのぼるに至つた。ところが、前記当事者間に争いのない事実のとおり、昭和四七年三月二三

がDらの目にふれ、かつそれが確定している。質問もなされ、その間の事情であつて、もしも真実本
件修正申告の調査の疑いがあるか、と証人Cの信用性は高いと認められ、その簿外保留利益の記載内容及びCに対する質問も受けたが、その内容も新鮮で、他人の主張と原告主張を左右する集計表を作成したことが認められ、原告は、簿外利益の集計表を作成したことが認められ、原告は、Aが計画通り四月四日朝から六日夜まで関西旅行に行つたことを依頼して、当時すでに修正申告に係る資料一切をC税理士に交付し、本件修正申告を依頼して、より原本の存在及び成立を認める甲第五ないし第七号証にはAが原告主張の頃関西旅行に行つたことをうかがわせる部分があるが、成立に争いのない乙第一五ないし第一八号証（第一六号証については原本の存在も争いが無い。）によれば、果してそれが真実であるかどうか疑問が残る。う、仮に原告の主張通りだつたとすると、前記のような集計表作成の過程についての認定にせよ、右は前記認定を覆えず根拠とするには十分ではない。

4 ところで、国税通則法第六八条第一項、第六五条第一項及び第三項によれば、過少申告がなされた場合であつてもその後修正申告書の提出があり、その提出がその申告に係る国税についての調査があつたことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでないときは過少申告加算税、重加算税を賦課しないこととされている。そもそも加算税制度の趣旨は、適法な申告をしない者に対し所定の率の加算税を課することによつて右のような納税義務違反の発生を防止し、もつて申告納税制度の信用を維持しその基礎を擁護するところにある。この加算税制度の趣旨にかんがみれば、前記法条の趣旨は、過少申告がなされた場合には修正申告書の提出があつたときでも原則として加算税は賦課されるのであるが、「申告に係る国税についての調査があつたことにより当該国税について更正があるべきことを予知」することなく自発的に修正申告を決議し、修正申告書を提出した者に対しては例外的に加算税を賦課しないこととし、もつて納税者の自発的な修正

