

主 文

- 一 被告が原告らの平成八年分の各所得税について平成九年五月一六日になした各過少申告加算税賦課決定をいずれも取り消す。
- 二 訴訟費用は被告の負担とする。

事実及び理由

第一 請求

主文同旨

第二 事案の概要

- 一 本件は、原告らの平成八年分所得税につき被告がそれぞれ過少申告加算税賦課決定をしたことについて、原告らが、国税通則法六五条五項の適用により過少申告加算税を賦課することはできないから、右条項の適用はないものとしてなされた右過少申告加算税賦課決定は違法であるとして、その取消しを求めた事案である。
- 二 争いのない事実等（証拠等により認定した事実については、その認定に用いた証拠を適宜掲記した。）

1 当事者

原告Aは、平成九年当時、学校法人鳥取県東部自動車学校（以下「東部自動車学校」という。）の理事長の地位にあった者であり、原告Bは、原告Aの妻である。

2 本件訴訟に至る経緯

（一）原告らの平成八年分の各所得中にはそれぞれ土地譲渡による長期譲渡所得（以下「本件各長期譲渡所得」という。）が含まれていたが、原告らは、別表一及び二のとおり、平成九年三月一三日、原告らの平成八年分の各所得について本件各長期譲渡所得の金額を記載しないまま、それぞれ確定申告（以下「本件各確定申告」という。）をした（甲一の1、2）。

その後、原告らは、別表一及び二のとおり、平成九年四月二四日、本件各長期譲渡所得の金額をそれぞれ二億五二六五万円と記載して、それぞれ修正申告（以下「本件各修正申告」という。）をした（甲二の1、2）。

これに対し、被告は、別表一及び二のとおり、同年五月一六日、原告らに対し、原告Aについては過少申告加算税の額を一〇〇九万九〇〇〇円とし、原告Bについてはその額を一〇四三万七五〇〇円として、それぞれ過少申告加算税賦課決定（以下「本件各賦課決定」という。）をした（甲三の1、2）。

（二）そこで、原告らは、同年七月一五日、本件各修正申告は、いずれも、国税通則法六五条五項所定の「その申告に係る国税についての調査があっ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」ではないから、同条一項に基づく過少申告加算税を賦課することはできないと主張して、本件各賦課決定について、それぞれ異議申立てをしたが、被告は、同年一〇月一三日、右各異議申立てをいずれも棄却

する旨の異議決定をした（甲四の1、2、五）。

原告らは、右異議決定を不服として、同年一一月一二日、国税不服審判所長に対し、それぞれ審査請求をしたが、同所長は、平成一〇年一〇月三〇日、右各審査請求をいずれも棄却する旨の裁決をした（甲六、七、八の1、2）。

（三）そこで、原告らは、平成一一年一月二九日、本件訴訟を提起した。

三 争点

本件各修正申告における修正申告書（以下「本件各修正申告書」という。）の提出が、国税通則法六五条五項に定める「その申告に係る国税についての調査があっ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」であるか否か。

四 争点についての当事者の主張の要旨

1 原告ら

本件各修正申告は、東部自動車学校における経営上の事情があつて所得税法上の高額納税者公示を避けるため、当初より確定申告日から時期を遅らせて修正申告する計画の下に、確定申告日から三九日後に自発的になされたものであり、本件各修正申告書を提出するまでの間、被告から一、二度、本件各長期譲渡所得につき、原告らの関与税理士へ問い合わせ等があつたが、それらとは無関係に、右のとおり、当初の計画に基づいて自発的になされたものであるから、本件各修正申告書の提出が、国税通則法六五条五項の「その申告に係る国税についての調査があっ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」でないことは明白であつて、過少申告加算税を賦課することはできず、本件各賦課決定は、同条項の解釈適用を誤った違法な処分であり、いずれも取り消されるべきものである。

2 被告

原告らは、本件各修正申告書提出時において、被告によって原告らの平成八年分所得税についての調査がなされていることを知っており、いずれ更正があるべきことを予知していたといえるから、原告らの主張する国税通則法六五条五項の適用の余地はなく、同条一項に基づいてなされた本件各賦課決定はいずれも適法である。

第三 証拠

書証目録及び証人等目録に記載のとおりであるから、これを引用する。

第四 争点に対する判断

一 証拠（甲一ないし四の各1、2、五ないし七、八及び九の各1、2、一〇の1ないし4、一一、一二の1、2、一三ないし二〇、乙一、三、四、五及び六の各1、2、九、一〇、証人C、同D、同E、原告A本人）及び弁論の全趣旨によれば、本件各修正申告に至る経緯の概要に関して、次のような事実が認められる。

1 現在、東部自動車学校の学校用地となっている鳥取市松並町三丁目一―二番ほか四三筆の合計一万五三四七・四二平方メートルの土地（以下「本件土地」という。）は、もともとは、原告A、原告B、原告Aの実姉であるF及びその夫であり東部自動車学校の元理事長でもあるGら四名の等分の共有地であったが、平成八年一〇月二五日、右四名から東部自動車学校に対し、総額一二億円で売却譲渡されたものである。

原告Aは、右譲渡による所得である本件各長期譲渡所得が高額となるため、いずれは高額納税者の公示により原告らの名前が公表されることになるが、そうなれば、右譲渡の事実が東部自動車学校の労働組合に知れるところとなり、今後の労使交渉においてそのことが話題に取り上げられて経営者側が窮地に立たされかねないと考え、高額納税者の公示に名前が載らないようにしたいと思い、そのことをGにも相談していた。

2 ところで、原告らは、本件各長期譲渡所得については、平成九年三月の確定申告を予定し、税理士である証人Dに対し、右確定申告の手続を依頼していたが、同年二月下旬ころ、原告Aは、東部自動車学校の実質的な関与税理士であるH税理士とGから、このままでは高額納税者の公示に名前が載るので、それを避けるために修正申告する方法をとるのがよい旨の教示を受けた。

そこで、原告Aは、証人Dに対し、H税理士の右提案について相談したところ、証人Dは、過去に同様の方法をとったことがある旨の説明をして右の修正申告の方法について賛同した。

当時既に、証人Dの税理士事務所（以下「中尾税理士事務所」という。）の担当事務員である証人Eは、本件各長期譲渡所得を含めて計算した確定申告書の草案を作成するなどの準備を開始していたが、右の修正申告の方法により、本件各長期譲渡所得を記載しないで確定申告をすることとなったため、中尾税理士事務所においては、その旨の計算をした本件各確定申告書を作成し、同年三月一三日、これらを被告に提出した。

証人Dは、同日、本件各確定申告書に押印するために中尾税理士事務所に来所した原告Aの面前で、鳥取税務署の資産課税部門へ架電し、原告らの確定申告については事情があって後日修正申告する旨を担当の統括国税調査官に伝言してくれるよう申し入れた。

なお、証人Dは、被告においては毎年四月二〇日ころに高額納税者の公示のための資料収集手続を終了するものと思っていたので、同年四月二〇日ころにその終了を確認した上で、本件各長期譲渡所得についての修正申告をする予定としていた。

3 ところで、右の修正申告の方法の発案者であり、G夫妻の関与税理士でもあったH税理士は、同年三月一五日の確定申告期限を経過すれば、それ以降になされた申告については、高額納税者の公示の対象とならないものと誤信し、同月二五日、証人Dと連絡をとることなく、G夫妻の修正申告書を添付書類とともに被告に提出したが、右公示の対象となるのは、所得税法施行規則一〇六条により、三月三十一日までになされた申告とされていたため、G夫妻の修正申告後の納税額等は、鳥取県における第一位及び第二位の納税額として後日公示された。

4 G夫妻の右修正申告書の添付書類である売買契約書（甲九の2、乙一）等により、本件土地の共有者であった原告らの平成八年分所得に本件各長期譲渡所得があったことを知った鳥取税務署の統括国税調査官である証人Cは、直ちに被告内部での資料等の検討の調査を始めるとともに、平成九年三月二八日、中尾税理士事務所

に電話を架け、原告らの本件各長期譲渡所得について問い合わせをしたが、同事務所の事務員は、その時証人Dが出張で不在だったため、証人Dが出張から帰り次第連絡させる旨答えた。

同年四月二日、出張から帰った証人Dは、右問い合わせに対する回答として、鳥取税務署の資産課税部門に電話を架け、原告らが高額納税者として公示されると、東部自動車学校の労働組合との問題が生じて困るので、後日、本件各長期譲渡所得について修正申告書を提出する旨を証人Cに伝言して欲しいと連絡した。

5 そして、同年四月二〇日ころ、証人Dは、被告において高額納税者公示のための資料収集手続が終了したことを知ったが、その際、G夫妻が高額納税者の公示の対象となっていることや同年三月三十一日までの申告分が公示対象となることも知った。

同月二一日、証人Cから証人Dに対し、原告らの修正申告書の提出を催促する電話があったので、証人Dは、近日中に修正申告書を提出する旨回答した。

同月二三日、証人Dは、証人Cに電話を架け、同月二四日に原告らの各修正申告書を提出すると説明した。

6 同年四月二四日、証人Dは、原告らの本件修正申告書を被告に提出した。

二 前記争いのない事実及び右一に認定した事実に基づいて検討する。

1

まず、国税通則法六五条五項に規定する「その提出が、その申告に係る国税についての調査があっ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」という要件について検討するに、同条項が「その提出が、・・・調査があったことにより・・・更正があるべきことを予知してされたもの」と規定されていることからすると、①客観的要件としては、「調査なければ修正申告なし」という関係（相当因果関係）の存在が必要であり、②主観的要件としては、修正申告書において、調査があったことを認識し、その認識に基づいて、将来において更正がなされる可能性があることを予測したことが必要であると解するのが相当である。そして、右②の更正可能性を予測したか否かの判断基準時については、修正申告がなされた時点における修正申告者の内心は、通常、修正申告の意図（動機）を最もよく表しているものといえ、修正申告がいかなる認識のもとに提出されたのかを解明するためには、その時点における当事者の内心を探求するのがもつとも合理的であるといえること、同条項は「修正申告書の提出があった場合において、その提出が、・・・予知してされたものでないときは、」と規定されており、現実になるされた修正申告の提出が予知してなされたものであるか否かを問う形式となっていることなどからすると、修正申告書の提出時を基準として、当該修正申告者が、更正の可能性を予測して修正申告書を提出したものであるか否かを判断するのが相当である（なお、右②の更正可能性の予測の有無の判断は、結局のところ、修正申告者が、過少申告の状態にあることを認識していたか否か、課税庁の調査の段階ないし程度についてどのような認識をしていたか、などの事情を総合的に勘案した上でせざるを得ない。そして、過少申告であることを認識していた者については、調査があったということさえ認識すれば、その調査の段階ないし程度についての認識がどのようなものであったとしても、通常は、将来の更正の可能性を予測したものであるが、過少申告であることを過誤等により認識していなかった者については、その者が認識した調査の段階ないし程度の内容により、将来の更正の可能性を予測したか否かが分かれるといえる。また、右①と②の要件の関係については、②の主観的要件が充たされる場合には、通常、①の要件があることが推認されるが、特段の事情がある

場合、例えば、調査とは無関係に修正申告を提出する意思を確定的に有してそれに基づいて申告書を提出した場合や調査とは無関係に修正申告をせざるを得ない客観的状况下において修正申告を提出した場合等、調査がなくても修正申告がなされたであろうということが推認できる場合には、「調査なければ修正申告なし」という関係が認められないから、①の要件が充たされたことにはならないというべきである。）。

なお、被告は、確定申告が過少申告となっていることを認識している者が、調査があったことを認識した以上、将来における更正を予知したといえるのであり、そのような心理状態で修正申告をした以上は、それ以前の時点において確定的に修正申告をする意図を有していたことがあったとしても、将来の更正を予知して修正申告を提出したことになる旨主張する。

しかしながら、修正申告の意図（動機）として複数のものが併存し得ることは否

定できないし、また、その併存し得る複数の意図（動機）の強さや程度もそれぞれ異なるのである。そして、国税通則法六五條五項が、結果としては課税のため調査にかかるコストをできるだけ少なくするという機能ないし効果の有していることは否定できないとしても、その趣旨が、申告納税方式による課税においては、納税者が正確な納税額を自発的に申告することをおもな目的とするところにあると解され、たとえ確定申告の日を経過して事後的になったとしても、なおも納税者による正確な納税額の自発的申告を奨励することにあると解され、同条項の主眼は、あくまで申告者による正確な納税額の自発的申告を奨励するところにあるといえる。したがって、右のような場合においても、同条項の適用がなく、過少申告加算税が賦課されるとすると、かえって納税者の自発的修正申告の意欲を減退させることにもなりかねず、相当ではないから、被告の右主張を採用することはできない。

2 次に、国税通則法六五條五項に規定されている「調査」について検討するに、同条項の趣旨が、前記説示のとおり、納税者による正確な納税額の自発的申告を奨励することにあると解され、同条項に規定する「調査」とは、調査が自発的でない修正申告を決意させる事情となったものであれば、その内容や程度を問わないとするのが右趣旨に合致するから、右調査とは、当該申告者の申告義務の要否等について課税庁がなす一連の思考なし判断過程の一切をいうものとするべきである（なお、原告は、調査が更正に至ることを認識する端緒となるものである以上、その調査自体が、客観的な段階とし、て、やがて更正に至ることが確実であるという状態にまで至っている必要があり、かつ、そのような状態にあることが外部的にも認識し得る状態になっている必要がなく、また、仮に、原告のような見解に立てば、納税者が何らかの事情でそのような程度ない状態に至っていない調査がなされたことを知ったことにより、更正を免れようとして自発的ではない修正申告をした場合にも、過少申告加算税が賦課できないという不都合も生じかねないから、原告の右主張は採用することができない。）。

3 以上を本件についてみるに、原告らは、高額納税者の公示を回避するために、当初から、修正申告をする意図（動機）を持った上で、本件各長期譲渡所得を記載しないまま本件各確定申告をした後に、本件各長期譲渡所得について本件各修正申告をしたものであること、本件土地の共有者であるG夫妻が現実に自発的な修正申告をしたこと、そのため、本件各確定申告当時の時点において、既に、その後G夫妻による修正申告によって原告らの本件各長期譲渡所得の申告漏れが被告に対し明らかになるのはほぼ確実な状況であったといえること、したがって、原告らが、本件各修正申告をしなれば本件各長期譲渡所得に係る所得税を免れることができるという状況にあったとはいえないことなどの事情が認められ、これらの事情からすると、被告による調査がなされなくても、原告らがいずれは修正申告をしたであろうことが推認できるから、本件における被告の調査の程度がいかなるものとしても、調査なければ修正申告なしという関係は認め難いといわざるを得ない。

そして、本件各修正申告が、被告の調査がなされたことによって、当初の計画より早くあるいは逆に遅く提出されたというような事情もどうかかわれないところ、たとえ、原告らが、本件各修正申告書の提出時においては、自らが過少申告の状態にあることを知っていたため、本件についての被告の調査を認識したことにより、将来の更正の可能性を予測したとしても、それは、原告らが当初から修正申告書提出の意図（動機）を有していたことからするとむしろ当然のことであって、被告の調査

を認識したことが本件各修正申告書提出の決定的な意図（動機）になったものとは認め難いのである。

そうすると、結局のところ、本件においては、右1の②の要件は認められるが、右1の①の要件は認められないから、本件各修正申告の提出は、調査があったことにより更正を予知してなされたものとはいえず、本件については、国税通則法六五條五項の適用により、同条一項に基づく過少申告加算税を賦課することはできないというべきである。

三 なお、被告は、本件に関する事実関係を一部争い、平成九年三月一三日に証人Dが鳥取税務署の資産課税部門に架電したことも同年四月二日に証人Dが証人Cに架電したこともないなどと主張し、その他本件各修正申告に至る経緯について前記一の認定と異なる主張をしているが、その裏付けとなる書証としては、証人Cほか作成の調査メモ（乙四、五及び六の各1、2）があるものの、それらの記載は重

要な箇所において不正確な記載があり、その信用性については疑問が残るし、証人Cの証言や同人作成の陳述書の記載は、いずれも、右のとおり、その裏付けとなるべき客観的証拠の信用性に疑問があるので、直ちに採用することはできないから、被告の主張に係る事実をそのまま認めることもできないし、仮に、被告の主張に係る事実が認められたとしても、右説示のとおりであるから、本件の結論に何ら影響を与えない。

また、被告は、当初から適法な確定申告をしないままに修正申告をした者については、国税通則法六五条五項が適用されるべき状況にあると評価することはできない旨主張するので検討するに、確かに、申告納税方式においては、確定申告期日までに正確な納税額を申告することが義務づけられており、理由のいかんを問わず、意図的に不正確な納税額を申告をすることは、右法制度の趣旨に沿わない行為であることは否めないが、同条項の解釈適用に関する限りにおいてみれば、同条項は、確定申告が客観的に過少申告であったときに修正申告書が提出された場合について規定しているのであって、当該過少申告が過誤によるものなのか意図的になされたものなのかを問わない文言となっていること、同条項の適用がある場合には、重加算税も賦課されないが（国税通則法六八条一項参照）、この場合は、むしろ意図的に納税を免れようとした場合も含むものと考えられること、また、意図的に過少申告した者であっても、後に改心

して自発的に修正申告をしたのであれば、その者に対し国税通則法六五条五項による過少申告税免除の恩恵を与えるのが自発的な納税申告を奨励するという同条項の趣旨や税政策により沿うものであるともいえることなどからすると、被告の右主張を採用することはできない（なお、同条項の要件の解釈については、前記説示のとおりであって、申告者が、事前に、課税庁に対し、後日修正申告を提出する予定であることを通知しただけで直ちに同条項の要件が充たされるわけではないことを付言しておく。）。

四 よって、本件各賦課決定は、いずれも、国税通則法六五条五項の解釈を誤ってなされたものであって、その点についての違法があることは否定できないから、取消しを免れない。

第五 結語

以上によれば、原告らの本訴請求は理由があるから、これを全部認容することとし、訴訟費用の負担については、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。

鳥取地方裁判所民事部
裁判長裁判官 内藤紘二
裁判官 一谷好文
裁判官 三島琢