

主 文

- 一 本件控訴を棄却する。
- 二 控訴費用は控訴人の負担とする。

事実及び理由

第一 当事者の求めた裁判

一 控訴人

- 1 原判決を取り消す。
- 2 控訴人の請求を棄却する。
- 3 訴訟費用は第一、第二審とも被控訴人の負担とする。

二 被控訴人

主文と同旨

第二 事案の概要等

本件事案の概要、争いのない事実等及び争点は、原判決の「事実及び理由」中の「第二 事案の概要等」欄に、争点に関する当事者の主張は、次のとおり争点2にかかる当事者の主張を付加するほか、原判決の「事実及び理由」中の「第三 争点に関する当事者の主張」欄にそれぞれ記載のとおりであるから、これを引用する。

一 控訴人

原判決は、本件修正申告書の提出が、通則法六五条五項にいう「更正を予知してなされたものでないとき」に該当すると判断し、本件賦課決定処分を取り消したが、以下のとおり、その判断は事実を誤認し、認定事実の評価及び法律解釈を誤ったもので、取り消されるべきである。

- 1 証拠により認定されるべき本件事実経過は以下のとおりである。

(一) 調査担当職員であるa、bらは、平成九年四月上旬、本件当初申告書に疑問を抱き、本件相続税の調査に着手したところ、同月二一日までに相続財産として三田市内の土地の申告漏れがあることを発見したため、同日被控訴人宅でc税理士の立会いのもと被控訴人に質問調査をし、右土地の申告漏れを指摘した。

(二) c税理士は同日の夜、右の指摘を受けて本件当初申告の見直しをしたところ、本件基礎控除額の計算誤りに初めて気付いた。同時にc税理士は、本件基礎控除額の計算誤りが他の相続人の相続税の過大申告ともなっていることに気付き、一方では被控訴人に対する過少申告加算税の賦課を避け、他方では他の相続人の過大申告を是正することとした。

(三) aらは、その後、三田の土地以外にも相続財産の申告漏れがあることを発見したため、同年五月一五日西宮税務署においてc税理士に対しその旨指摘した。c税理士は、この申告漏れを認めることなく、本件基礎控除額の計算誤りがあった旨を調査担当職員に申し立てた。

(四) c税理士は、同月一九日、a及びbに対し、本件当初申告書で申告していた土地の一部につき、申告時には何ら主張していなかった広大地の評価の適用(財産評価基本通達二四一四)並びに不整形地補正(同通達二〇一)及び無道路地補正(同通達

二〇二)により、評価額が減価になるとし、aらが指摘した申告漏れ財産の価額を加算しても、本件相続税にかかる課税価格及び納付すべき税額が本件当初申告書の額を下回る旨申し立てた。

(五) aらは当該土地の評価を検討した結果、広大地の評価の適用は否定され、本件当初申告よりも当該土地の評価は増額されるとの結論に至り、同月二三日西宮税務署においてc税理士に対しその旨説明したが、同税理士の了解を得ることはできなかった。

(六) bは、同年六月五日、西宮税務署においてそれまでの調査結果を説明し、被控訴人については修正申告の必要があること、他の相続人については課税価格は増加するものの、本件基礎控除額の計算誤りから納付すべき税額は減少するため、当初の申告を減額更正すること、被控訴人が修正申告をしないときは更正処分をすること、この場合新たに納付すべき税額の全てにつき過少申告加算税が賦課されることを告げた。c税理士は調査担当職員に対し、自己が説明するので被控訴人らに接触しないよう要請した。

(七) bは、同年六月九日c税理士に対し、共同相続人に対し右の説明をしたかを尋ね、場合によってはbから直接その説明をする旨伝えたところ、同税理士は西宮税務署を訪れて相談すると答えた。

(八) bは、同月一二日西宮税務署において、c税理士と応接し、本件基礎控除額の計算誤りを正すことにより被控訴人に対し過少申告加算税を賦課する旨説明し

た。このとき、c税理士は、本件基礎控除額の計算誤りが生じたのは、申告書の用紙が誤りの生じた部分だけ万単位となっていて錯覚し易く用紙の不備であるなどと言いつつ、被控訴人に対し、過少申告加算税の賦課をしないよう要請した。

同税理士はbの(五)の土地の増額評価についてはこのとき納得したが、bが見込額のペーパーを交付して重ねて共同相続人に面会を求めて修正申告意思を確認する旨申し出たが、c税理士はこれを拒絶した。

(九) bは、同月二四日西宮税務署においてc税理士と応接し、広大地の評価の適用は認め難いこと、本件基礎控除額の計算誤りにつき過少申告加算税の免除はできないことを説明したが、c税理士は過少申告加算税の賦課は承服し難く、広大地の評価の適用により、申告漏れ財産に加え、土地に縛伸びが出ても総財産は本件当初申告額を下回るから修正申告はしない旨申し立てた。

bは、本件事案の処理につき、aらと交えてc税理士との間で、争点を明確にし、争いのない範囲で修正申告書を提出することと、争いのある点については納税者の権利救済の機会を奪わない処理をすることなどについて話し合ったところ、c税理士は、本件基礎控除額の計算誤りは争いが無いことを確認したものの、過少申告加算税が免除されない限り修正申告はしないの方針を明らかにした。

そこで、bは、本件相続税については調査結果に基づき更正することを伝えた。

(一〇) c税理士は同年七月一〇日、本件基礎控除額の計算誤りのみを訂正した本件修正申告を提出した。

2 通則法六五条五項の「更正を予知してなされたものでないとき」とは、税務職員が申告に係る国税についての調査に着手し、その申告が不適正であることを発見するに足りるか又はその端緒となる資料を発見し、これによりその後調査が進行して先の申告が不適正で申告漏れの存することが発覚し、更正に至ることが客観的に相当程度の確実性をもって認められる段階(以下「客観的确实時期」という。)に達する前に、納税者がやがて更正に至るべきことを認識することなく自発的に修正申告書を提出したときをいう。

そして、「更正を予知してなされたものでないとき」に該当するか否かの判断は、本件に即してこれを更に分析すれば、次のAないしCの時期を確定した上、その先後関係を検討することによってなされるべきである。

A 客観的确实時期がいつか。

B c税理士が右の客観的确实性を認識した時期はいつか。

C c税理士が本件修正申告を確定的に決意した時期はいつか。

3 前記1の本件事実関係に照らせば、Aは、調査が開始され、調査担当職員がc税理士に対し課税財産の申告漏れを指摘した平成九年四月二一日であり、Bは、c税理士が本件基礎控除額の計算の誤りを発見した同日の夜であり、Cは、同年六月二四日とみるべきで、仮に原判決の認定事実をもとにしても同年五月一五日より早くなることはない。すなわち、Aは、申告漏れの課税財産がある場合には、被控訴人のみならず、他の相続人についても税額は定まらず、相続人の全てにつき当初からの計算がやり直され、検算がされるころ、その過程中、本件基礎控除額の計算誤りは直ちに発見される性質のものであることから、申告漏れの財産があるとの指摘を受けた場合、これが確実に発見されることは客観的にも明らかであった。また、Bについては、c税理士の経歴に照ら

し、税務当局が調査を開始し、申告漏れの財産を指摘したことにより、相続税額の計算が当初からやり直され、これが検算される過程で、単純な本件基礎控除額の計算誤りは容易に発見され、修正申告と更正処分が確実になされることは当然に認識したものと推認される。また、Cについては、c税理士が担当職員に対し、本件基礎控除額の計算誤りを指摘したのは同年五月一五日であるが、この段階では未だ被控訴人に対し、本件基礎控除額の計算誤りがあったことを告げていないこと、及びその後の交渉経過中、過少申告加算税の賦課を免除して欲しいとか、免除がなければ修正申告はしないなどとの意思を明らかにしている以上、同年五月一五日の時点で黙示にも修正申告を行う旨の決意をしているとはいえず、税務担当職員との交渉の結果、最終的に更正処分が免れ難いことを認識した同年六月二四日をもって、c税理士が本件修正申告書の提出を決意した時期と認められるべきである。

4 しかるに、原判決は、Aの客観的确实時期がいつかにつき明確な判断を示すことなく、Bについても明確な判断はないが、Cの時期を同年五月一五日としているところから、同日以前には、客観的确实時期は到来していなかったとするものであり、Cについてはこれを同年五月一五日と誤って認定した。

しかし、原判決は客観的确实性説を採用するものか否かも定かではなく、通則法六五条五項の分析、検討はいずれも極めて不十分である。

また、原判決が、通則法六五条五項の解釈に関し、修正を要する事項ごとに更正のあるべきことの予知の存否を検討する独自の見解に立つものであれば、同条項の解釈に関する裁判例の大勢に反する。鳥取地判平成四年三月三日訟務月報三八卷一〇号一九六〇頁は、「一般に、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修正申告をせざるを得ない状況に追い込まれたことによって、納税者が、より正確な新たな事実を明らかにしたという関係がある場合は、右新たな事実について納税者の側から申告し、これによって修正申告書を提出したとしても、右は、同法六五条五項に該当するとはいえないと解すべきである。」と判示している。

二 被控訴人

1 本件事実経過について

控訴人主張の事実経過は、b及びaの一方的な陳述書に基づくもので措信できず、重要な経過において事実と異なるものであり、本件において認定されるべき事実経過は以下のとおりである。

(一) 税務担当職員は、平成九年四月二一日までに相続財産として三田市内の土地の申告漏れがあるととして、同日被控訴人宅でc税理士の立会いのもと被控訴人に質問調査をし、右土地の申告漏れを指摘した。

(二) c税理士は、同日夜本件基礎控除額の計算誤りを発見したが、その直後にその旨をaに申し立て、遅くとも同年四月末までには本件申告の紹介者である西宮農協のd参事に報告し、税務担当職員と話し合いが付き次第具体的数字が出た段階で相続人らに説明に行くことを伝えた。c税理士は、本件基礎控除額の計算誤りが他の相続人の相続税の過大申告ともなっていたため、他の相続人の過大申告を是正し、過大納付税額の全額につき還付を求めることを方針とした。

(三) c税理士が本件基礎控除額の計算誤りを発見したときは、既に他の相続人らの過大納付分の還付は更正の請求期限である一年を過ぎ、納税者側からの還付請求ができなかったため、本件基礎控除額の計算誤りを申し出ると共に、bらに対し、本件基礎控除額の計算誤りを是正した修正申告をするので、他の相続人らに対し、過大申告分の税金の全額を職権で還付してくれるよう申し出た。

(四) これに対し、bらは、c税理士に対し、本件基礎控除額の計算誤りのみを是正した減額更正はできない、調査終了後に調査額による課税価格の増額と本件基礎控除額の計算誤りによる是正とを同時に処理するので、調査が終了するまで待てとの指導をした。

(五) c税理士は、bらの課税価格の増額の方針に対し、広大地の適用等が可能であることを発見し、その適用により課税価格は減額される部分もあるので前提としての評価額はこれに吸収され、課税価格の増額修正申告は必要でなく、本件基礎控除額の計算誤りに基づく修正申告をすれば足りる旨を説明し、同時に過少申告加算税の賦課を見合わせるよう申し入れた。

(六) その後の交渉においてもbらは、修正申告書を提出せよとの指導を一度もせず、c税理士に対し、課税価格の増額の修正申告と本件基礎控除額の計算誤りによる基礎控除額の修正を同時にするよう強力な恣意をした。また、広大地の適用については十分な理由の説明をすることなく、単に適用ができないというのみで、c税理士とbらの交渉は平行線をたどった。

(七) 同年六月二四日、bは、従前からの課税価格の増額との一括処理の方針を貫くことをc税理士に表明し、被控訴人については調査額によれば課税価格及び税額が増額するので異議申立ができるが、他の相続人については、調査額に基づき課税価格の増額となるものの、基礎控除額の是正により減額更正になること、この場合不服申立てはできないことを説明し、後者を強調した。

(八) c税理士は、従前からの同人の見解に従い、同年七月一〇日本件修正申告をしたが、同年七月一四日第一次更正処分がなされた。その内容は、bの説明どおり、本件基礎控除額の是正と課税価格の増額更正との同時処理をするものであった。

(九) c税理士は、放置すれば、他の相続人は過大申告分の税額の大半が還付されない結果となるため、同年九月一日とりあえずeにつき異議申立てをしたところ、担当官から、他の相続人については税額の減額更正に対する異議申立てとして却下せざるを得ないが、課税価格の増額については誤りであったので、これを職権

で取り消すこと、異議申立てをしていない他の相続人についても同様に職権更正して過大申告分の税額を還付する扱いとする旨説明を受けたので、右の異議申立てを取り下げた。

2 本件修正申告は、以下のとおり、通則法六五条五項の「更正を予知してなされたものでないとき」に該当する。

(一) 被控訴人の異議申立て、第一次更正処分、第二次更正処分及び審査請求の経過は、原判決の「事実及び理由」中の第二の二の2に記載のとおりである。これによれば、本件基礎控除額の計算誤りのみを是正した本件修正申告による納付すべき税額が、第二次更正処分による納付すべき税額を上回っていることから、いわゆる総額主義の立場からは、本件基礎控除額の計算誤りを是正する本件修正申告で足りていたものであり、申告漏れがあったとの部分は修正申告又は増額更正には結びついていない。税務担当職員の申告漏れに基づく増額修正の態様は、結果的に誤りであり必要がなかったことになる。控訴人は、一部申告漏れにのみこだわり、何故自ら税額を増額した第一次更正処分を第二次減額更正処分により取り消した事実を認めないのか不可解である。本件では、最終処分である第二次減額更正処分をも視野に入れて更正の予知を判断しなければならない。

(二) 原審でも主張したとおり、本件基礎控除額の計算誤りによる特例適用農地の評価誤りと、申告漏れによる修正とは別個の手続であり、更正を予知してなされた修正申告であるか否かは二つの手続ごとに区分して独立に判断すべきである。

(三) c税理士が本件修正申告を確定的に決意した時期は、誤算を発見した平成九年四月二一日であり、遅くとも同月中には担当職員にその旨申し出ている。

(四) bの処理方法では、課税価格の違法な引き上げにより、本来還付されるべき過大申告分の納付税額が大部分還付されないまま権利救済の途もなくなってしまう。真にbらが他の相続人の権利救済を考えていたのなら、まず本件基礎控除額の計算誤りを是正した減額更正をし、次いで調査額に基づく増額更正をすべきであった。この方法によれば、他の相続人も異議申立てにより争うことができるのに対し、bの処理方法では他の相続人は権利救済の途がない。bが他の相続人の権利救済など初めから考えていなかったことは明らかである。

(五) 以上のとおり、c税理士の主眼が他の相続人の過大申告分の納付税額の全額還付にあったことは明らかである。そのためには、本件基礎控除額の計算誤りを是正する本件修正申告は不可欠であり、当然しなければならない手続でもあった。この手続が遅れたのは、bらによる課税価格の増額との一括処理の意向が強く、その旨強く慫慂してc税理士の申入れに耳を貸さなかったことにその原因がある。

(六) 原審での主張のとおり、本件修正申告は、納税者の側からの計算し直しという自発的行為が介在したことが契機となったものであり、また、最終処分である第二次更正処分により争いなく決着した事案であることからすれば、調査着手後ではあるが、c税理士が自ら本件基礎控除額の計算誤りを発見し、修正の決意をもって申告し、修正に及んでいるのであって、更正を予知しない修正申告に当たることは明らかである。

第三 当裁判所の判断

当裁判所も、被控訴人の請求は理由があるものと判断する。その理由は、次のとおり付加、訂正するほか、原判決の「事実及び理由」中の「第四 当裁判所の判断」欄に記載のとおりであるから、これを引用する。

一 原判決二五頁一〇行目の次に以下のとおり加える。

「被控訴人に対する控訴人の第一次更正処分、これに対する被控訴人の異議申立て、控訴人の異議決定、被控訴人の審査請求、控訴人の第二次更正処分等及び裁決の経過は、前記第二の二の2及び原判決別表『課税の経緯』に記載のとおりである。

本件修正申告と最終的な第二次更正処分とを比較すると、課税価格は四億五八〇二万五〇〇〇円から四億七

八二〇万円に、算出相続税額は一億八〇一八七〇円から一億八六九〇万九千九百五〇円にそれぞれ増額となっているが、配偶者控除額が一億四九五八万〇二〇六円から一億五六九三万七千二百八十五円と増えたことにより、納付すべき税額は三〇五万四千八百五〇円から二九七万二千六百〇〇円に減額となった。このうち課税価格の増額の経緯の詳細は必ずしも明らかではないが、甲一二によれば、これは前記(一)、

(二)の申告漏れ財産を加算し、他方では前記(三)の土地及び耕作権につき異議審査の段階で広大地の評価の適用が認められたことによるものと推認される。」

二 同二六頁五行目の「ままであること」を「ままであり、差し当たり被控訴人に
ついては納付税額の原資の心配はなかつたこと」と改め、同一二行目の「説明等を
していたためであり、」から同二七頁五行目までを以下のとおり改める。

「他の相続人の過大申告分の納付税額的全額返還を求めているのに対し、調査担当
職員は、課税価格の増額修正と、右の過大申告分の還付とを同時に処理する旨の方
針を明らかにしたため、c税理士が、課税価格の増額により、還付額が減殺されて
しまうことをおそれ、まず、本件基礎控除額の計算誤りの是正による更正をして、
他の共同相続人の過大申告分の納付税額的全額返還を実現した上、申告漏れ財産の
加算による課税価格の増額更正をすべき旨申し立て、後者についても広大地の評価
の適用如何により、申告漏れ財産を加算しても課税価格の増額には直ちに結びつか
ないことを主張してその適用を求めて、右適用につき難色を示す調査担当職員と交
渉していた結果によるものと認められる。

そして、本件修正申告をすれば、控訴人の職権更正を促し、通常の場合、被控訴
人以外の他の相続人に対する過大申告分の納付税額的全額返還が期待できる関係に
あることからすれば、c税理士が本件修正申告を早期かつ積極的に行う意思があつ
たことは当然に推測される反面、これを遅らせるべき合理的理由は見出し難く、
その提出が同年七月一〇日となつたのは、右のとおり、交渉が最終的に決裂し、調
査担当職員の意向に変更がないことが同年六月二四日に確認されたことによるもの
と認められる。

なお、c税理士の申出に対し、調査担当職員が本件基礎控除額の計算誤りを是正
した本件修正申告を提出すべきことを慫慂した事実はない。

また、前記認定のとおり、本件修正申告における納付すべき
税額は、第二次更正処分による納付すべき税額を上回っていることからすると、客
観的には、本件基礎控除額の計算誤りを是正する本件修正申告のみで事足りていた
ものであり、一部の申告漏れ財産の加算による課税価格の増額はあるものの、調査
担当職員の申告漏れの指摘は結果的に増額更正には結びついていないといえる。過
少申告加算税の賦課は、納付すべき税額の申告に過少があつて更正がなされた場合
に関するところ、本件修正申告にこれがあつたといえないことは第一次更正処分が
第二次減額更正処分により修正されている事実から明らかである。

この事実を合わせ考慮すれば、本件は、他の事由を指摘して調査が開始された調
査着手後に、c税理士が自ら本件基礎控除額の計算誤りを発見し、自発的にその旨
を申し立て、修正に及んでいるのであつて、本件修正申告書の提出は、形式的には
更正に至ることが客観的に相当程度の確実性をもって認められる時期（本件事実経
過によれば、これは早くとも平成九年五月一五日のc税理士の申告時と認める。）
より後になされているとしても、同税理士は既に同日の段階で本件基礎控除額の計
算誤りを申し立てるとともに、本件修正申告を前提とした他の相続人の過大申告分
の納付税額的全額返還を求めている以上、この段階までに納税者が自発的に修正申
告をしたときと同視することができ、本件修正申告は通則法六五条五項の『更正を
予知してなされたものでないとき』に該当するものと判断される。」

三 同二八頁六行目の末尾の次に次のとおり加える。

「また、同人の質問てん末書（乙四）によれば、調査担当職員は、平成九年四月二
一日はもとより同年五月一五日のc税理士の申立てがなされるまでは本件基礎控除
額の計算誤りがあると気付いていなかったが、申告漏れ財産を指摘して調査が開始
された以上、被控訴人のみならず、他の相続人についても税額は定まらず、相続人
の全てにつき当初からの計算がやり直され検算がされる過程で、いずれ本件基礎控
除額の計算誤りは発見される性質のものであつたことが認められる。

しかし、本件基礎控除額の計算誤りが税理士としては極めて不用意な計算間違い
であり、いずれ確実に発見されることが明らかであつたとしても、これが調査担当
職員にとっても安易に見逃すべからざるものであつたことは同様といえるから、調
査担当職員二名によつても発見され得なかつた同年五月一五日までの時点
で既に控訴人主張の客観的确实時期が到来しているとは認め難く、右の到来が認め
られない以上、c税理士が更正に至るであろうことの客観的确实性を認識したのが
同年四月二一日の夜であるとも認められない。

そして、本件修正申告の理由、その後の課税経緯に照らせば、右の客観的确实時
期はc税理士が調査担当職員に対し前記計算誤りを自発的に申し立てた時点以降で
あると認められ、c税理士が本件修正申告の意思を明らかにしたのはこれと同時で
あるから、最終的に更正処分が免れ難いことを認識した同年六月二四日以前にc税
理士が本件修正申告を決意し、これを表明したものと同視すべきことは前記判断の

とおりである。

なお、前記1の認定のとおり、調査担当職員の申告漏れの指摘は一部理由があったことに帰するのであるが、結果的に課税価格の一部増額はあっても納付すべき税額の増額に反映されていないから、この点からみても、平成九年四月二日の調査の開始により直ちに控訴人主張の客観的确实時期が到来しているとは認められない。なお、右の判断は、通則法六五条五項の解釈に関し、修正を要する事項ごとに更正のあるべきことの予知の存否を判断すべきものとする見解に立つものではなく、具体的な事案に照らし、また、最終的な更正処分の結果をも踏まえて控訴人のいうところの客観的确实時期を個別に判断した結果である。」

四 原判決の末尾に別表2「過少申告加算税の計算明細表」を添付する。

第四 結語

以上によれば、これと同旨の原判決は相当であり、本件控訴は理由がないからこれを棄却することとして、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第四民事部

裁判長裁判官 武田多喜子

裁判官 正木きよみ

裁判官 三代川俊一郎