

大阪高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 職権による減額更正義務付け等請求控訴事件
国側当事者・国(西淀川税務署長)

令和3年11月11日棄却・確定

(第一審・大阪地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、令和3年1月28日判決、本資料271号-12・順号13514)

判 決

| | |
|----------|---------|
| 控訴人 | 甲 |
| 被控訴人 | 国 |
| 同代表者法務大臣 | 古川 禎久 |
| 処分行政庁 | 西淀川税務署長 |
| | 井美 篤治 |
| 指定代理人 | 布目 武 |
| 同 | 石田 隆邦 |
| 同 | 小泉 雄寛 |
| 同 | 小谷 八千代 |
| 同 | 辰巳 博恵 |
| 同 | 階戸 武彦 |

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(本判決の略称注記は原判決のそれによる。)

- 1 原判決中、個人事業税等に関する国家賠償請求を棄却した部分を除き、原判決を取り消す。
- 2 平成21年分の所得税について

(1) 主位的請求

ア 西淀川税務署長は、控訴人に対し、控訴人の平成21年分の所得税について、総所得金額を69万1217円、納付すべき税額をマイナス805万4873円とする旨の更正処分をせよ。

イ 被控訴人は、控訴人に対し、823万3873円及びこれに対する平成25年9月21日からその還付のための支払決定の日まで年7.3%の割合による金員を支払え。

(2) 予備的請求

ア 西淀川税務署長が控訴人に対して平成29年3月14日付けでした控訴人の平成21年分の所得税に係る更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。

イ 被控訴人は、控訴人に対し、823万3873円及びこれに対する平成25年9月21日からその還付のための支払決定の日まで年7.3%の割合による金員を支払え。

3 平成22年分の所得税について

(1) 主位的請求

ア 西淀川税務署長は、控訴人に対し、控訴人の平成22年分の所得税について、総所得金額を376万8414円、納付すべき税額をマイナス810万0980円とする旨の更正処分をせよ。

イ 被控訴人は、控訴人に対し、862万0480円及びこれに対する平成25年9月21日からその還付のための支払決定の日まで年7.3%の割合による金員を支払え。

(2) 予備的請求

ア 西淀川税務署長が控訴人に対して平成29年3月14日付けでした控訴人の平成22年分の所得税に係る更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。

イ 被控訴人は、控訴人に対し、862万0480円及びこれに対する平成25年9月21日からその還付のための支払決定の日まで年7.3%の割合による金員を支払え。

4 平成23年分の所得税について

(1) 主位的請求

ア 西淀川税務署長は、控訴人に対し、控訴人の平成23年分の所得税について、総所得金額を1755万5081円、納付すべき税額をマイナス469万4297円とする旨の更正処分をせよ。

イ 被控訴人は、控訴人に対し、130万8160円及びこれに対する平成25年9月21日からその還付のための支払決定の日まで年7.3%の割合による金員を支払え。

(2) 予備的請求

ア 西淀川税務署長が控訴人に対して平成29年3月14日付けでした控訴人の平成23年分の所得税の更正処分のうち総所得額1755万5081円、納付すべき税額マイナス469万4297円を超える部分を取り消す。

イ 被控訴人は、控訴人に対し、130万8160円及びこれに対する平成25年9月21日からその還付のための支払決定の日まで年7.3%の割合による金員を支払え。

5 平成21年課税期間の消費税等について

(1) 主位的請求

ア 西淀川税務署長は、控訴人に対し、控訴人の平成21年課税期間の消費税等について、納付すべき消費税額をマイナス3300円、納付すべき地方消費税額をマイナス800円とする旨の更正処分をせよ。

イ 被控訴人は、控訴人に対し、49万5200円及びこれに対する平成26年4月14日からその還付のための支払決定の日まで年7.3%の割合による金員を支払え。

(2) 予備的請求

ア 西淀川税務署長が控訴人に対して平成29年3月14日付けでした控訴人の平成21年課税期間の消費税等に係る更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。

イ 被控訴人は、控訴人に対し、49万5200円及びこれに対する平成26年4月14日からその還付のための支払決定の日まで年7.3%の割合による金員を支払え。

6 平成22年課税期間の消費税等について

(1) 主位的請求

ア 西淀川税務署長は、控訴人に対し、控訴人の平成22年課税期間の消費税等について、納付すべき消費税額をマイナス5万1800円、納付すべき地方消費税額をマイナス1万3000円とする旨の更正処分をせよ。

イ 被控訴人は、控訴人に対し、48万6700円及びこれに対する平成26年4月14日からその還付のための支払決定の日まで年7.3%の割合による金員を支払え。

(2) 予備的請求

ア 西淀川税務署長が控訴人に対して平成29年3月14日付けでした控訴人の平成22年課税期間の消費税等に係る更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。

イ 被控訴人は、控訴人に対し、48万6700円及びこれに対する平成26年4月14日からその還付のための支払決定の日まで年7.3%の割合による金員を支払え。

7 平成23年課税期間の消費税等について

(1) 主位的請求

ア 西淀川税務署長は、控訴人に対し、控訴人の平成23年課税期間の消費税等について、納付すべき消費税額を29万4800円、納付すべき地方消費税額を7万3700円とする旨の更正処分をせよ。

イ 被控訴人は、控訴人に対し、8万7800円及びこれに対する平成26年4月14日からその還付のための支払決定の日まで年7.3%の割合による金員を支払え。

(2) 予備的請求

ア 西淀川税務署長が控訴人に対して平成29年3月14日付けでした控訴人の平成23年課税期間の消費税等の更正処分のうち納付すべき消費税額29万4800円、納付すべき地方消費税額7万3700円を超える部分を取り消す。

イ 被控訴人は、控訴人に対し、8万7800円及びこれに対する平成26年4月14日からその還付のための支払決定の日まで年7.3%の割合による金員を支払え。

8 個人事業税等について

(1) 西淀川税務署長は、個人住民税が控訴人に還付されるよう、大阪市に通知及び請願をせよ。

(2) 西淀川税務署長は、個人事業税が控訴人に還付されるよう、大阪府に通知及び請願をせよ。

9 訴訟費用は、第1、2審とも、被控訴人の負担とする。

第2 事案の概要

1 本件（原審）は、控訴人の兄が実質的に経営する税理士法人（A）が、国税局の税務査察調査を受け、当局から脱税を指摘され、これに基づき、同税理士法人が修正申告をした結果、同税理士法人とグループを形成し、同税理士法人と取引関係のあった控訴人に対する課税が過納付の状態となったとして、控訴人が、平成28年3月14日、処分行政庁である西淀川税務署長に対し、平成21年分から平成23年分までの所得税及び消費税等の各確定申告につき更正の請求をしたところ、控訴人は、同税務署長から、平成21年分及び平成22年分については更正の請求をできる期限が経過していることを理由として更正をしない旨の通知を受け、また、平成23年分については請求内容と異なる減額の更正処分をされたことから、控訴人が、被控訴人に対し、（1）所得税及び消費税等に関し、①いわゆる非申請型義務付けの訴え（行政事件訴訟法3条6項1号）として、主位的に税額の更正処分の義務付けを求めるとともに（控訴の趣旨2ないし7各（1）ア）、②更正処分がされた場合の国税通則法56条1項に基づく過

誤納付税の還付及び同法58条に基づく還付加算金の支払を求め（同2ないし7の各（1）イ）、また、③予備的に、上記各通知処分及び更正処分の取消し（行政事件訴訟法3条2項）を求めるとともに（同2ないし7の各（2）ア）、④通知処分及び更正処分が取り消された場合の国税通則法56条1項に基づく過誤納付税の還付及び同法58条に基づく還付加算金の支払を求め（同2ないし7の各（2）イ）、さらに、（2）個人事業税等に関し、①いわゆる非申請型義務付けの訴え（行政事件訴訟法3条6項1号）として、主位的に、大阪市に個人住民税を、大阪府に個人事業税を、それぞれ控訴人に還付するよう通知及び請願することの義務付けを求め（同8（1）（2））、②予備的に、大阪市や大阪府に上記通知を怠ったことが違法であるなどと主張して、国家賠償法1条1項に基づき、更正が認められた場合に還付されるはずの過誤納付税相当額及び還付加算金相当額の損害賠償（原判決別紙2請求目録記載7（2）及び8（2）参照）を求めた事案である。

原審は、本件訴えのうち、所得税及び消費税等についての更正処分の義務付けを求める各訴え、並びに、大阪市に個人住民税を、大阪府に個人事業税を、それぞれ控訴人に還付するよう通知及び請願することの義務付けを求める各訴え（控訴の趣旨2ないし7の各（1）ア、8（1）（2））を却下し、控訴人のその余の請求を棄却したところ、控訴人が、個人事業税等に関する国家賠償請求を棄却した部分（原判決別紙2請求目録記載7（2）及び8（2）参照）を除き、控訴した。

2 関係法令等

原判決「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の1（原判決4頁13行目及び14行目）に記載のとおりであるから、これを引用する。なお、国税通則法は、原判決別紙3のとおり改正があって、時期によって適用される法規が異なるが、補正して引用した原判決本文及び本判決では、適用される法規について、単に「国税通則法」と称することがある。

3 前提事実

原判決「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の2（原判決4頁16行目から13頁10行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。ただし、原判決を次のとおり補正する。

（1）原判決7頁4行目の「口座」を「預金口座」と改め、10行目の次に改行して、次のとおり加える。

「源泉徴収税が控除された税理士報酬を受け取った場合、控訴人は、源泉徴収額が控除された額をもとに計算して分配金をAらに渡していた。したがって、源泉徴収額控除前の金額により算定された分配額と源泉徴収控除後の金額により算定された分配額との差額が未払債務となる（乙5、8）。」

（2）原判決7頁14行目の「原告は、本件未払債務を弁済していない。」を「控訴人は、平成23年分の確定申告において、本件未払債務と同額の源泉徴収税額に他の給与所得に係る源泉所得税額を加えて源泉徴収税額を算出しているから、本件未払債務相当額が控訴人が納付する所得税の額から控除され、その相当額を控訴人が利益を得ている（甲2の3③、乙1の3）。」と改め、15行目の「他方、」を「もっとも、Aは控訴人に本件未払債務の支払を請求した形跡はなく、控訴人も、本件未払債務の支払をしていない。また、」と改める。

（3）原判決8頁5行目の「把握した。」の次に「前記ア、イのBグループ内における外注費等の取扱いや顧客からの税理士報酬の分配は、こうした脱税の一環としてなされたものであっ

た。(甲1の1～3、甲4の7、甲8)。」を加える。

(4) 原判決9頁11行目の「Gの所得を秘匿して脱税する方法を提案した」を「実際には広告宣伝費の支払はないのに、支払ったものとしてこれを税務申告の際に経費として計上し、Gの所得の圧縮を行う脱税方法を提案した」と、22行目の「なお」から23行目の「であった」までを「なお、平成23年度においては、控訴人は、知人であるM(以下「M」という。)あるいはN(以下「N」という。)の協力を得て、Gの脱税に協力することとし、Fの経営する有限会社Oほか1社、同有限会社P、同有限会社Qは、原判決別表3のとおり、Mの経営する有限会社RやNの経営する有限会社Sに、毎月、架空の広告宣伝費を支払い、後日、その手数料として広告宣伝費の15%又は12.5%を控除した残額の返金を受けた。有限会社O等上記のGが平成23年の課税期間(同年1月から12月まで)に支払った上記手数料は同表のとおり総額737万7250円であり、控訴人は、その半額である368万8625円を本件脱税報酬として受領した」と改める。

(5) 原判決11頁3行目の「本格各更正の請求をした」の次に「(本件訴訟における控訴人の控訴の趣旨2～7と合致する。)」を加える。

4 本件各更正処分の根拠等に関する被控訴人の主張

原判決「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の3(原判決13頁12行目及び13行目)までに記載のとおりであるから、これを引用する。

5 争点

原判決「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の4(原判決13頁15行目から14頁25行目まで)に記載のとおりであるから、これを引用する。

ただし、原判決13頁15行目及び16行目を「(1) 本件各年分等の所得税及び消費税等の各更正処分の義務付けの訴えの適法性(請求2ないし7の各(1)ア関係)」と、23行目を「(2) 本件各通知・請願の義務付けの訴えの適法性(請求8(1)(2)関係)」と、14頁6行目及び7行目を「(3) 本件各年分等の所得税及び消費税等の各更正処分の義務付けの訴えは本案要件を満たすか否か(争点3)(請求2ないし7の各(1)ア関係)」と、8行目を「(4) 本件各通知処分は適法か否か(争点4)(請求2、3、5、6の各(2)ア関係)」と、9行目を「(5) 平成23年分の所得税の減額更正処分の適法性について(請求4(1)(2)の各ア、イ関係)」と、18行目及び19行目を「(6) 本件脱税報酬が消費税法上の課税資産の譲渡等の対価に当たるか否か—平成23年課税期間の消費税等の減額更正処分の適法性(争点6)(請求7(1)(2)の各ア、イ関係)」と、20行目を「(7) 本件各通知・請願の義務付けの訴えは本案要件を満たすか否か(争点7)(請求8(1)(2)関係)」と、21行目を「(8) 国税通則法56条1項に基づく過誤納付税の還付及び同法58条に基づく還付加算金の請求の可否及びその数額(請求2ないし7の各(1)(2)の各イ関係)」と、それぞれ改める。

6 争点に関する当事者の主張

控訴人が控訴審でふえんした主張も含め、原判決「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の5(1)から(8)まで(原判決15頁7行目から36頁15行目まで)に記載のとおりであるから、これを引用する。ただし、原判決を次のとおり補正する。

(1) 原判決18頁21行目の次に改行して、次のとおり加える。

「なお、その影響は直接的でないとしても、間接的に影響を及ぼすものである(当審にお

ける主張)。」

- (2) 原判決23頁16行目の「戊、乙、原告」を「戊、乙、控訴人(以下「控訴人ら」という。)と改める。
- (3) 原判決25頁5行目の「原告は」を「争点1-1で述べたとおり(前期(1)ア)、本件は集团的租税事件であり、情報は著しく課税庁側に偏在しており、このような場合、納税者の更正の請求を待つ、すなわち、国税通則法23条を原則とするのではなく、同法24条による職権更正を原則として速やかに過誤納税金を還付すべきであった。控訴人は、こうして」と改める。
- (4) 原判決27頁16行目の「質問検査権の項目」を「同法74条の2の一般調査に基づく質問検査権の規定」と改める。
- (5) 原判決29頁13行目の次に改行して、次のとおり加える。

「したがって、経費の立証に厳格さを要求するのは相当ではない。なお、収入、例えば、控訴人がAから平成23年1月から5月までは150万円、同年6月から12月については毎月100万円を支払っていたことについては、厳格な立証がされていないのに(原判決第3の4(3)参照)、経費について厳格な立証を要求するのは不公平である(当審における主張)。」
- (6) 原判決32頁15行目の「されている。」の次に「仮に標準報酬月額等に誤りがあり、年金事務所等に納付した社会保険料が過納付の状態になっていたとしても、年金事務所等が更正をしない限り、制度上は有効なものとして扱われ、年金額もこれを基礎として算定される(当審における主張)。」を加える。
- (7) 原判決34頁23行目を「(8) 国税通則法56条1項に基づく過誤納付税の還付及び同法58条に基づく還付加算金の請求の可否及びその数額」と、24行目から25行目にかけての、及び原判決35頁19行目から20行目にかけての各「過大納付税額に相当する金額の返還請求」を「国税通則法56条1項に基づく過誤納付税の還付及び同法58条に基づく還付加算金の請求」と、それぞれ改める。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、控訴人の本件訴えのうち更正処分の義務付けを求める部分は不適法であり、控訴人のその余の請求は理由がないと判断する。その理由は、原判決「事実及び理由」欄の「第3 当裁判所の判断」1ないし6に記載のとおりであるから、これを引用する。ただし、原判決を次のとおり補正する。

- (1) 原判決38頁22行目から40頁12行目までを次のとおり改める。

「(1) 争点1-2(本件各年分等の所得税及び消費税等の各更正処分の義務付けの訴えが補充性の要件を満たすか否か)について

ア 行政事件訴訟法3条6項のいわゆる義務付けの訴えは、行政庁から一定の処分がされないことにより重大な損害を生ずるおそれがあり、かつ損害を避けるために他に適当な方法がない場合(補充性)に許容されるものと解される(行政事件訴訟法37条の2第1項)。したがって、損害を避けるための方法が個別法の中で特別に法定されているようなときは「他に適当な方法がない」場合に当たらず、このような場合は、補充性の要件を欠くものとして、義務付けの訴えは許されないものと解するのが相当である。

イ ところで、申告に係る所得金額や消費税額が過大である場合にその過誤を是正するためには、当該申告者は、まず税務署長に対して更正の請求をすることが国税通則法の中で法定されており（同法 23 条 1 項。なお、同条同項は、別紙 3〔関係法令等の定め等〕記載 1（1）のとおり改正があり、平成 21 年分等、平成 22 年分等に適用されるものと、平成 23 年分等に適用されるものと違いはあるが、更正の請求が法定されている点に相違はない。）、これに応じて税務署長のした処分に不服があれば、処分の取消しの訴えを提起し、当該訴訟で所得金額の過大認定を理由とする取消判決を得れば、その拘束力により税務署長は上記判決の趣旨に従った更正をしなければならなくなるから（行政事件訴訟法 33 条 2 項）、その目的を達することができるものである。

ウ そうすると、上記方法による手続とは別に、西淀川税務署長に対して税額更正を義務付けることを求める訴えを認めて救済を図る必要性はなく、このような訴えは許されないというべきである。

エ なお、本件において、控訴人がした平成 21 年分等及び平成 22 年分等の所得税及び消費税等の更正の請求については、後記のとおり、期間経過後の不適法なものであるため、処分の取消しの訴えが許されず、したがって、それを理由とする取消判決を得ることができないため、控訴人の所期の目的を達することができないが、これは更正の請求という申告の過誤の是正方法についての租税法律関係の法的安定性の面からの合理的な制約（期間制限）の結果であるから、やむを得ないものである。

オ したがって、本件各年分等の所得税及び消費税等の各更正処分の義務付けの訴えは補充性の要件を満たさず、不適法である。」

（2）原判決 40 頁 14 行目の「西淀川税務署長には」から 16 行目にかけての「争点 1-2、」までを「義務付けの訴えの適法要件である、いわゆる補充性の要件（行政事件訴訟法 37 条の 2 第 1 項）を充たさないから、争点 1-1、」と改める。

（3）原判決 41 頁 1 行目から 13 行目までを次のとおり改める。

「イ これを本件各通知・請願についてみるに、たとえ西淀川税務署が大阪府や大阪市に対し、控訴人が主張する本件各通知・請願事項を通知したとしても、これにより控訴人の権利義務が形成され、又はその範囲が確定されるものとは認められないから、控訴人が義務付けを求める本件各通知・請願行為は、抗告訴訟の対象となる処分に該当しない。」

（4）原判決 42 頁 15 行目の「できない。」の次に「なお、控訴人は、当審において、本件各通知・請願は、直接的でなくとも間接的に影響するものであるから、処分性を有するとも主張するが、前述のとおり抗告訴訟の対象となる処分は直接国民の権利義務を形成し、その範囲を確定するものであるから、間接的なものは含まないことは明らかである。したがって、控訴人のこの点の上記主張も採用できない。」を加える。

（5）原判決 44 頁 24 行目の次に改行して、次のとおり加える。

「（2）職権での減額更正（国税通則法 24 条）について

この点、控訴人は、当審において原審と同様に重ねて、西淀川税務署長は、国税通則法 24 条に基づく職権での減額更正をすべきであったのにこれをせず、控訴人から

本件各更正の請求がされたことを奇貨として、更正すべき理由がない旨の通知処分を行うことは違法である旨主張する。とりわけ、本件は集团的租税事件であり、情報は著しく課税庁側に偏在しており、このような場合、納税者の更正の請求を待つ、すなわち、国税通則法23条を原則とするのではなく、同法24条による職権更正を原則として速やかに過誤納税金を還付すべきであったと主張する。

しかしながら、そもそも国税通則法24条に基づく職権での減額更正をすべきであったとの主張は、本件各更正の請求に対する応答としてされた本件各通知処分の違法事由となるものではない。

また、この点を措くとしても、職権更正に関する国税通則法24条は、その文理に照らしても、また税額等の確定が申告・請求を原則とし、職権更正は2次的であるという租税法の構造（同条は更正の請求に関する同法23条の次に置かれ、かつ「納税申告書の提出があった場合」を要件としており、基本的に納税者による申告・請求を原則とし、職権更正はこれを補完する構造となっている。）に照らしても、同法24条は、課税庁側が法律の規定に従っていない申告を発見した場合に、補完的に、税務署長に職権で調査・更正をする権限を認めたにすぎず、これを超えて、必ず調査・更正をすべきことを義務付けたものとは解されない。控訴人は、本件のような集团的租税事件では課税庁側に情報が偏在しているため、納税者側から更正の請求がなくとも、職権で更正すべきであるというが、課税庁側も納税者の所得など常にすべてを把握しているというものではない上、しかも、本件は、納税者（A）の脱税が発覚して更正がなされ、その組織的な脱税工作のゆえ、その影響がこれに加担した他の納税者（控訴人）の申告課税に波及したという場合であり、そのような事情のもとで、税務署長が、その更正の請求を待たずして、職権更正の権限を発動して、波及した者すべての者の有利となるよう取扱いをしなければならない義務があるとは解し難く、これをしなかったからといって、そのことが社会通念上不当であるとは解されない。

このようにみても、控訴人の平成21年分等及び平成22年分等の課税標準及び税額につき、西淀川税務署長が、職権で調査・更正すべき義務はなく、これを行わなかったとしても違法はない。よって、控訴人の上記主張は採用できない。」

(6) 原判決44頁25行目「(2)」を「(3)」と改め、45頁17行目「これを」から46頁13行目末尾までを次のとおり改め、14行目の「(3)」を「(4)」と改める。

「控訴人は、更正の請求が遅れた経緯において、①I検事が本件更正指示をし、職権による更正がなされるものと控訴人に期待を持たせたこと、②課税庁側は、Eらには更正の請求を指示・指導する一方、控訴人には何ら指示・指導せず、差別的な取扱いをしたことなどの事情があり、こうした点に照らせば、西淀川税務署長が本件各更正の請求に対してその期限の経過を援用することは信義則上許されないと主張する。

しかしながら、上記①については、この事実を認めるに足る的確な証拠はない上（Dの陳述書〔甲8〕や控訴人の陳述書〔甲3の1④⑤〕などには、控訴人の主張に沿う部分もあるが、客観的な裏付けのない利害関係人である控訴人関係者の供述のみではこの事実を認定し難い。）、仮に、I検事がそのような発言をしたとしても、同検事は税務官庁ではなく、Dの上記陳述書によれば、I検事が発言した現場に控訴人が居合わせたというのではないから、控訴人がこれを信頼して職権更正がされるものと期待したとしても、その信

頼が保護に値するものとは解されない。また、上記②については、控訴人の陳述書である甲9、原審における控訴人本人の供述でさえ、具体的内容をみると、これに沿うものではなく、他にこれを認めるに足る証拠もない。

かえって、証拠（甲3の3、甲9、乙16、原審における控訴人本人）によれば、㊶本件各更正の期限のうち最も早いものが平成27年3月であるところ、大阪国税局担当官は、平成26年10月30日頃、控訴人と面談し、控訴人に対し、査察調査の結果に従った内容で減額更正を求める申出書が税務署長に提出されれば、税務署長においてそのとおりの減額更正を行うことになる旨を説明したこと、㊷ところが、平成27年1月になっても、上記申出書が提出されず、更正の機会を逸する可能性があったことから、大阪国税局担当官は、同月26日、控訴人に、上記申出書を提出するか意向を確認したこと（なお、平成23年法律第114号による改正前の国税通則法は、更正の請求ができる期間が1年であるところ、職権更正ができる期間が5年とされ、不均衡が生じていたため、旧法下の取扱いとして、職権更正ができる期間内までは、更正の請求の期間が経過しても、納税者が是正を求める申出書を提出した場合に職権更正をする扱いとされていた。）、㊸しかるに、控訴人は、大阪国税局担当官に対し、乙が法人税法違反の刑事事件で起訴事実を否認し、争っている状況があり、控訴人側が上記申出書を提出したら、その申出書が乙の不利な証拠になるかもしれない、そうなることを避けるため申出書の提出をしないことにする旨述べたこと、㊹こうした事情もあって、控訴人は、乙の判決直前である平成28年3月14日に至って、本件各更正の請求をしたことが認められる。以上のような経緯に鑑みると、大阪国税局担当官は、控訴人に対し、更正の申出ができる期間内に更正の申出をすることを助言し、促していたのであり、これに対し、控訴人は乙の刑事事件を慮ってその助言に応じなかったという事情が認められ、このような経過に照らせば、更正の機会を逸したのは控訴人の自主的判断によるものということが出来る。

そうすると、仮に、租税法律関係に信義則の法理の適用することができる場合があるとしても、本件において、西淀川税務署長が本件各更正の請求に対してその期限の経過を援用することが信義則上許されないものと認めることはできない。」

(7) 原判決46項24行目から47項26行目までを次のとおり改める。

「ア 補正して引用した原判決前提事実(3)イ(ア)のとおり、控訴人は、Aを含むBグループにおいて、控訴人名義の預金口座に入金される税理士報酬を、A及び実際に業務を行った各班長に配分する義務を負っていたが、その際、基準とされたのは源泉徴収税額控除前の金額であった。したがって、源泉徴収税が控除された税理士報酬を受け取った場合、実際の入金額(源泉徴収税控除後のもの)をもとにした分配金がA等に配分されたため、その差額分につき、未払債務が累積することとなった。こうしたBグループにおける資金の配分は所得隠しの一環として行われたものであり、控訴人との関係も含め、Bグループにおいてこれまでこうした未払金の請求や支払が行われたことはなく、Aは、平成23年事業年度の法人税の修正申告において、本件未払債務249万3437円を未収入金とせず、経費負担金3617万4859円の一部として損金に計上し、控訴人からこれを回収できないものとする会計処理をした。こうした事実を総合すると、Aと控訴人間において、一旦は未払債務を発生させた上、その未払債務の支払を要しないとする、すなわち免除する黙示の合意があったものと推認するのが相当である。」

(8) 原判決48頁6行目から9行目までを次のとおり改める。

「しかしながら、上記①についてみると、控訴人とAは、所得隠しの一環として、顧客からの税理士報酬の分配システムを共同で構築して継続していたのであり、その分配において源泉徴収税額の控除が想定されること、その場合の分配金は、基準となる源泉徴収税額控除前の税理士報酬をもとに計算した金額に満たず、未払債務が累積することは、双方が当然に認識でき、これを認識していたものと推認され、にもかかわらず、互いにこれを放置していたこと等前記説示した点を総合すれば、顧客の源泉徴収によって発生する本件未払債務につき、控訴人とAは意を通じて、Aがこれを請求しない、すなわち免除する黙示の合意をしていたものと認めるのが相当であり、控訴人の上記主張は採用できない。

なお、控訴人は、Aにおける前記修正申告の経理処理は、税務調査に従ったもので重視できない旨主張するが、本件未払債務は長年放置されていたこと、控訴人はその処理が不適切であると言いながら、その支払をすることも、またしようともしていないこと（弁論の全趣旨）に鑑みれば、その処理が不適切であったと言い難く、この経理処理が重視できないとの控訴人の上記主張も採用できない。」

(9) 原判決48頁10行目の「あつた」を「あった」と改め、16行目の次に改行して、次のとおり加える。

「なお、控訴人は、平成23年の国税通則法の改正により、同法23条4項のほかに、一般調査の規定である同法74条の2の規定が置かれたが、これにより同法23条4項による調査においては一般調査が許されなくなったと主張する。

しかしながら、国税通則法74条の2の新設により、同法23条4項の調査の範囲を限定して解釈しなければならない理由はない。国税通則法23条4項は、更正の請求があった場合の手順（調査→更正→通知）を定めているものの、調査の具体的方法等については定めを置いておらず、この点は法改正の前後で相違はないが、そうすると、その調査の具体的方法等については、法改正後は調査の具体的方法等を一般規定として整備した同法74条の2の規定に従うことを予定したものと解するのが相当である。そして、同条項によれば、税務者は「必要があるときは」いつでも税務調査が可能とされているから、同法23条4項と同旨の規定であって、更正の請求を契機に、当該年度の申告税務全般を調査することも許されるものと解するのが相当である。

この点、控訴人は、一般調査が可能であるとすれば更正の請求を奇貨として無制限かつ包括的な税務調査が可能となり、納税者を過度に委縮させてしまうなどとも主張するが、更正の制度は、過誤がある場合に法に従った正しいものに改める手続であり、健全な納税者であれば、委縮することは想定し難い。そうすると、控訴人の上記主張も理由がない。」

(10) 原判決50頁10行目末尾に「また、控訴人は、当審において、収入の認定と経費の認定に不公平がある旨主張するが、控訴人指摘にかかる収入と経費の認定については、その証拠及び理由は補正して引用した原判決（第3の4（2）及び（3））で指摘しているとおりであり、殊更収入の認定を緩やかにし、経費の認定を厳しくしたのではなく、両者の認定に公平を欠いた点はなく、上記主張は理由がない。」と加える。

(11) 原判決50頁15行目の次に改行して、次のとおり加える。

「控訴人は、平成23年分の所得税の更正の請求において、控訴人のAからの給与又は役

員報酬1450万円を一応収入として計上しているが（甲2-3③）、個別項目として争うので、この点について判断する。」

(12) 原判決52頁1行目の次に改行して、次のとおり加える。

「控訴人は、平成23年分の所得税の更正の請求において、社会保険料を零として所得控除額を算定しているが（甲2-3③）、個別項目として争うので、この点について判断する。」

(13) 原判決52頁2行目から同頁17行目までを次のとおり改める。

「ア 補正して引用した原判決前提事実（3）エ（イ）のとおり、控訴人は、平成23年分の所得税の更正の請求において、本件請求書明細の給与所得の欄に、戊からの給与として120万円を記載しているものの、戊は平成14年11月以降、税理士業務を行っていなかったというのであるから、控訴人に当該給与を支払っていなかったと推認でき、控訴人の戊からの給与所得は実態のないものというほかなく、これに応じて計上された社会保険料もまた控訴人が負担する義務のないものといわざるを得ない。また、控訴人主張に係る社会保険料が戊あるいは控訴人から年金事務所等納付庁に納付されたと認めるに足りる証拠はない。いずれにしても、控訴人の主張する社会保険料は、控除すべき社会保険料に当たらない。

なお、仮に、控訴人あるいは戊が社会保険料を納付庁に納めた事実があるとしても、戊からの給与が実態のないものである以上は、社会保険料を支払う義務はなく、本来、納付庁にその還付等を求めるべき筋合いのものである。そして、結果として納付庁から還付されない事態が生じたからといって、その納付に係る社会保険料が、所得税法74条1項にいう「納付すべき社会保険料」となるものとは認められない。

この点に関する控訴人の当審における主張も上記のとおり採用できない。」

(14) 原判決53頁17行目から18行目にかけての「本件脱税報酬」から54頁2行目末尾までを「控訴人は、Gに脱税を指南し、以後、知人の協力を得てGの脱税に協力することとし、Gが控訴人の知人の協力会社に、毎月、架空の広告宣伝費を計上するたびに、その手数料として、一定割合の手数料（本件脱税報酬）を得ていたところ、この取引は平成19年10月頃から4年余り継続されていたというのである。この行為は、控訴人が、対価を得て、Gの脱税に協力するという役務の提供を、反復・継続して行っていたものと評価できるから、本件脱税報酬は、消費税法4条1項の「事業所が行った資産の譲渡等（役務）」に当たると解される。」と改める。

(15) 原判決54頁10行目の「これを前提として、」の次に「平成23年分の本件脱税報酬額368万8625円（原判決別紙3参照）を課税売上高（税込み）に加算し、」を加える。

2 控訴人の主張について

控訴人は、当審において、原審で主張した点の主張をふえんするなどして繰り返すが、前記1のとおり、当審で補正して引用した原判決の説示に照らせば、控訴人の当審における主張を考慮しても、結論を覆すものではない。

3 結論

以上の次第で、控訴人の本件訴えのうち義務付けを求める部分は不適法であるからこれを却下し、その余の請求は理由がないから、これを棄却すべきところ、これと同旨の原判決は相当である。

よって、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。

大阪高等裁判所第4民事部

裁判長裁判官 水野 有子

裁判官 大西 忠重

裁判官 遠藤 俊郎