

論 説

加算税免除規定にいう「更正の予知」に関する一考察

国士舘大学法学部教授

酒 井 克 彦

◆INTRODUCTION◆

加算税の免除規定に示される「調査があったことにより当該国税について」更正（又は決定・告知）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 65⑤、66③、67②）の解釈を巡っては、これまでも多くの議論がなされてきた。

筆者は、しばしば議論される同規定の「調査」概念について、その趣旨である更正予知の意味するところから、納税者が予知し得る「調査」を指すと解すべきとの見解を示す。すなわち、国税通則法 24 条の「調査」とその範囲は異ならないとしつつも、かかる「調査」が納税者によって予知し得るものか否かがスクリーンにかけられる必要があるとするのである。そして、かような理解が二段階要件説からの離脱ではないと位置付けた上で、反面調査や机上調査などの内部調査が加算税免除規定の「調査」に含まれるか否かといった論点に対しての結論を導出する。

他にも、例えば、管内反面調査先の不正を発見した場合の更正予知については、税務署長に課される是正義務の存在が本調査への切り替えの可能性を意味するとし、「調査」と解すべきとするが、このことはこれまで議論されてきた更正権限の有無で判断を行う考え方を新たな視点で肯定する見解であるといえよう。加えて、他税目担当職員による調査や、国税査察官による調査、他署管内調査官による税務調査などが「調査」に含まれるか否かなどの論点においても更正権限の射程範囲に基礎を置く見解に左袒する。

また、更正予知の時期については、調査着手説を基礎としつつも端緒把握説に歩み寄りを見せており、加算税通達の採る見解に与している。

筆者が行う再点検は新たな視点を提起するものと思われる。

(税大ジャーナル編集局)

目 次

はじめに	41
I 更正の予知	42
1 国税通則法 65 条 5 項の規定振り	42
2 更正予知のない修正申告に加算税を課さない理由	42
3 主張・立証責任	43
II 国税通則法 65 条 5 項にいう「調査」	43
1 二段階要件説と国税通則法 65 条 5 項の「調査」	43
(1) 二段階要件説	43
(2) 国税通則法 65 条 5 項にいう「調査」の意義	44
(3) 具体的事例	44
(4) 国税通則法 65 条 5 項の「調査」と納税者の認識	46
2 調査権限と国税通則法 65 条 5 項の「調査」	47
(1) 他人に対する調査と国税通則法 65 条 5 項の「調査」	47
(2) 他の納税者調査のための反面調査の実施	48
(3) 調査権限と更正の予知—具体的事例の検討	49
(4) 他税目の調査	50
(5) 国税査察官による調査	51
3 納税者の内心と客観的認定	52
III 「更正の予知」の時期	52
1 問題点の所在	52
2 調査着手説	53
3 端緒把握説	53
4 具体額発見説	54
5 小括	54
結びに代えて	55

はじめに

近年、加算税を巡る訴訟事案が租税法上の議論として取り上げられることが増えているように思われる。

国税通則法 65 条 5 項の加算税免除規定の一つである「更正の予知」についても、最近この規定の解釈を巡っての議論がいくつかの租税専門誌に掲載された。いわゆるルノアール事件とも呼ばれる事件（東京高裁平成 14 年 9 月 17 日判決（後述））である。かかる事件を契機にして、近時、国税通則法 65 条 5 項の「調査」の意味などに係る解釈論が議論されている。

本稿は、国税通則法 65 条 5 項にいう「更正の予知」を巡る解釈論を概観し、一定の整理をつけることを目的とするものである。これまで

多くの場面で議論されてきた「更正の予知」の考え方に再考を加えるというのが本稿の目的である。各論としては、例えば、「調査があったことにより」とする規定の「調査」が何を示すのか。反面調査や机上調査はこれに含まれるのか否かという問題がある。他署管内の調査官による税務調査はここにいう「調査」に含まれるのか。個人納税者が法人税担当の税務職員による調査を受けて修正申告を提出した場合に、国税通則法 65 条 5 項の適用はあるのか。国税査察官による「調査」がこれに含まれるのか。このように、いくつかの具体的疑問点が惹起されるのである。

本稿では、主に過少申告があった場合の自主修正に焦点を当て、かような論点を整理し、今

後の更なる発展的な議論に資する整理をするとともに若干の所見を示すことを目指したい。

I 更正の予知

1 国税通則法 65 条 5 項の規定振り

修正申告書の提出が、「申告に係る国税について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とき」には過少申告加算税は課されない（通則法 65⑤）。更正があるべきことを予知してされたものでない修正申告に過少申告加算税を賦課しないというのは、申告納税制度の普及を図るために自発的な修正申告を奨励することが目的であると、一般的に説明されている¹。

加算税制度は申告納税制度を担保するために設けられた制度であるが、加算税の賦課が納税者の申告義務不履行に対する制裁的措置であるとも解し得るのに対し²、更正予知のない修正申告に加算税を賦課しないこととしているのは申告内容の自発的是正処理を促す措置であるともみることができるかも知れない。この辺りについては、もう少し考察を加えよう。

2 更正予知のない修正申告に加算税を課さない理由

更正予知のない修正申告に加算税を課さない理由については、次にいくつかの判決における説示を示しておきたい。

まず、和歌山地裁昭和 50 年 6 月 23 日判決（税資 82 号 70 頁）³は、「税務当局の徴税事務を能率的かつ合理的に運用し、申告の適正を維持するため、税務当局において先になされた申告が不適法であることを認識する以前に、納税義務者が自発的に先の申告が不適法であることを認め、あらたに適法な修正申告書を提出したときには、これに対し右加算税を賦課しないこととされている」と判示している。また、東京地裁昭和 56 年 7 月 16 日（行裁例集 32 卷 7 号 1056 頁）⁴は、『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』することなく自発的に修正申告を決定し、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、もって納税者の自発的な修正申告を歓迎し、これを奨励することを目的とするものというべきであ

る。」としているし、東京地裁平成 7 年 3 月 28 日判決（訟月 47 卷 5 号 1207 頁）⁵も、「同項は、自発的に修正申告を決定し、修正申告書を提出した者に対しては、例外的に過少申告加算税を賦課しないこととすることにより、納税者の自発的な修正申告を奨励することを目的とするものであると解することができる。」と判示している。

これらの説示によると、更正予知のない修正申告に加算税を課さない理由は、「自発的な修正申告」を歓迎することにある。したがって、自発的に修正申告を行う決意があることを必要とするのであれば、その「自発」の意味するところを考える必要がありそうである。この規定を一種の自首減刑に類するとする見解もあるが⁶、自発性という点を強調するとこのような見解に辿り着くようにも思われる。

これに対して、大阪地裁昭和 29 年 12 月 24 日判決（行裁例集 5 卷 12 号 2992 頁）⁷は、「法人税法が基本的に申告納税主義を採っており、なお脱税の報告者に対する報償金の制度を採用しているところなどから考え、当該法人に対する政府の調査により更正又は決定のあるべきことを予知したものでなく、その調査の前に、即ち政府に手数料をかけることなく自ら修正又は申告をした者に対しては、過少申告加算税額、無申告加算税額、重加算税額の如きもこれを徴収せず、政府の調査前における自発的申告又は修正を歓迎し、これを懲憊せんとして右の如き規定となったものと解するのが相当であるから、右被告の主張はこれを採用することはできない。（下線は筆者による）」とする。かように、国税通則法 65 条 5 項の趣旨を政府に手数料をかけることなく自ら申告の是正を行うことを歓迎するという意味を読み取る判決もある。なお、かかる判決では後述する二段階要件説のリーディングケースとしても位置付けられる重要な判断も示されている。

国税通則法では、国税当局が更正をするためには、同法 24 条の「調査」を経なければならぬこととされているが、かかる見解では、この「調査」を経ないで自ら修正申告を自主的に行った場合には、「政府に手数料をかけることなく」申告の是正が行われたので、加算税を例外的に免除するという趣旨であると考えられる。

そうであるとする、問題は、政府がその更正処分をするための「調査」をせずに更正処分と同様の申告是正手続である修正申告書が提出されたかどうか注目すべきということにもなる。

このように、更正予知のない修正申告に加算税を課さない理由としては、納税者による自発的是正処理を促すことにあるとする考え方と、更にそれを発展させて、政府に手数をかけることなくして是正を行うことを歓迎する点にあるとする考え方がある。

これらいずれの立場を採るべきかについては、更に分説した見解も考えられるし、後述する「更正の予知」の時期の問題とも大きく関わるところであるが、差し当たり、ここでは、これらを止揚したところで理解することができるとおこう。このような見方は、例えば、自首減刑が改悛による非難可能性の減少と捜査・処罰を容易にするという政策的理由とを同時に根拠としているということにも通じ得るかも知れない^{8,9}。

3 主張・立証責任

更正があるべきことを予知して提出された修正申告書でないことの主張・立証責任は果たしてどちらにあるのであろうか。この点については、本稿の主題から若干離れるため簡単に触れるに留めよう。

前述の東京地裁昭和 56 年 7 月 16 日判決は、「修正申告書の提出が更正があるべきことを予知してされたものでないときに例外的に加算税を賦課しないこととした前記法条の趣旨からすれば、右の点については、調査により更正があるべきことを予知して修正申告がされたものでないことの主張・立証責任が原告にあるというべきである。」と判示している。

このように、調査により更正があるべきことを予知して修正申告がなされたものでないことの主張・立証責任は原告側にあると示されており、妥当な判断であるといえよう。

II 国税通則法 65 条 5 項にいう「調査」

1 二段階要件説と国税通則法 65 条 5 項の「調査」

(1) 二段階要件説

国税通則法 65 条 5 項の解釈によっては、調査が行われていても行われていなくても「調査により更正がなされる」ということを納税者が予知していればよいという理解もあり得なくはない。

国税通則法 65 条 5 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、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とき』は、適用しない。」と規定している。そこでは、過少申告加算税を課さない 1 つ目の要件として、「調査があったこと」が必要であり、更に、「更正があるべきことを予知してなされたものでないとき」という 2 つ目の要件が必要とされている。この 2 つの要件をそれぞれ別々の要件として見るのか見ないのかという点が議論された時期があるが、これを別々の要件として、2 つの要件を踏んだ上で初めて更正予知になると解するのが通説であり、二段階要件説と言われている。

この点については、前述の大阪地裁昭和 29 年 12 月 24 日判決が参考となる。この事件において、被告税務署長は、当時の規定にいう「法人に係る政府の調査に因り」というのは、更正又は決定の修飾語的な意味での用法にすぎず、修正申告書の提出前に政府の調査が開始されたかどうかは問題ではないと主張した。これに対して、大阪地裁は、「右の規定は、被告主張の通りとすれば特に『法人に係る政府の調査により』なる辞句を加える必要はないように考えられる」としている。

このように、大阪地裁は、「調査により」を修飾上の字句と捉えるのではなく、一定の意味があるとしたのである。この判決の考え方を基礎に置くとすれば、「調査」の有無の問題を 1 つ解決し、その次に「更正の予知」があったのかなかったのかといった 2 つ目の問題を解決するという二段階の要件の充足性を判断していくことになる。

前述のとおり、政府の手を煩わせなかったことに国税通則法 65 条 5 項の趣旨を読み解くことができる、ここにいう「調査」とは、納税者が予知した「調査」ではなく、実際に政府が手数をかけた「調査」ということになる。

後述するが更正の予知を調査着手説に近づ

けて考えていく立場に対しては、この二段階要件説を軽視しているという批判も惹起されるが、私見としては、「調査」は当然に必要であるとした上で、納税者がどのような認識を形成し得るかという点を議論することこそが、二段階要件説においても要請されているのではないかと考える。

(2) 国税通則法 65 条 5 項にいう「調査」の意義

果たして国税通則法 65 条 5 項の「調査」とは何かという問題がある。

国税通則法 24 条も「調査」といった文言を使用している。大阪地裁昭和 45 年 9 月 22 日判決（行裁例集 21 巻 9 号 1148 頁）は、「通則法 24 条にいう調査とは、被告 S 税務署長の主張するように、課税標準等または税額等を認定するに至る一連の判断過程の一切を意味すると解せられる。すなわち課税庁の証拠資料の収集、証拠の評価あるいは経験則を通じての要件事実の認定、租税法その他の法令の解釈適用を経て更正処分に至るまでの思考、判断を含むきわめて包括的な概念である。」と説示しており、この判決を基礎に考えると、机上調査や準備調査のような外部からは認識し得ない税務官庁内部の調査手続もそこに含まれると解されよう。

すなわち、判決において、国税通則法 24 条にいう「調査」とは、課税標準等又は税額等を認定するに至る一連の判断過程の一切を意味するとされているように、課税庁の証拠資料の収集、証拠の評価あるいは経験則を通じての要件事実の認定、租税法その他の法令の解釈適用を経て更正処分に至るまでの思考、判断を含む極めて包括的な概念であると理解すべきであろう。けだし、ここにいう「調査」とは、更正処分の前提としての手続であるから税務当局における行政判断の形成過程を包括的に包蔵する概念であると位置付けるべきであるからである。したがって、国税通則法 24 条に規定する「調査」を広範なものと説示するこの判断は妥当であるし、かかる説示を前提とすると、外部調査だけではなくて机上調査や準備調査、税務署若しくは国税局で行っているような調査自体、外部から認識し得ないような税務官庁内部の調査手続もここに包含されることになる（以下では、税務官庁内で行われる調査を「内部調査」、税務

官庁の外で行われる調査を「外部調査」という。).

もっとも、これはあくまでも国税通則法 24 条の「調査」の範囲の問題であるが、同法 65 条 5 項にいう「調査」とは、果たして同法 24 条の広範な「調査」と同意に解釈すべきかどうかという論点が惹起される。これについては見解が分かれ得る。

まず、国税通則法という同じ法律の中に規定されている「調査」という文言を別意に解釈する根拠はないという主張があり得る。例えば、『調査』とは、課税要件事実の充足を認識し、租税債務の範囲を確認するための課税庁のあらゆる行為を総称すると定義することができる。」という見解のようにである¹⁰。

反対に、国税通則法 65 条 5 項の「調査」は、同法 24 条にいう「調査」ほど広いものではないという見解もあり得よう。例えば、「通則法 65 条 5 項にいう調査とは、納税者に知らされない机上調査や反面調査のごときは、納税者自身が調査の有無を認識することは不可能であることから、このような調査は含まれないといえる。」という見解がそれである¹¹。

これらのいずれの説を採用しても、その調査によって納税者が更正を予知するという認識の有無が過少申告加算税の免除要件とされている以上、その前提となる調査とは、結局は、当該納税者によって認識される調査である必要があるのではないかとも思える¹²。私見としては、二段階要件説においても、結果的には、かかる「調査」というのは更正の予知の前提となるものでなければならず、外部から窺い得るものである必要があるという点を意識した考察が要請されるのではないかと考える。

(3) 具体的事例

税務職員が申告書等を精査検討して納税者の過少申告を発見し連絡をしたような場合、国税通則法 65 条 5 項の規定の適用については、どのように考えるべきであろうか。この点について議論された事件として、大阪高裁平成 2 年 2 月 28 日判決（税資 175 号 976 頁）¹³がある。大阪高裁は、「被控訴人担当職員が、各確定申告書を検討して控訴人の過少申告を発見し、昭和 61 年 8 月から 9 月始めにかけて 2 度にわたり控訴人の妻 A に電話をし、控訴人の昭和 60 年

度分の所得税の申告には資産所得合算制度の適用があることを説明し、これによって初めて本件過少申告を知った控訴人とAに修正申告を促したところ、これに応じた右両名がそれぞれ…昭和60年度分の所得税の修正申告をなしたものであり、仮に、右両名が、右修正申告をしなければ、被控訴人は更正を行ったであろうことが明らかであるから、本件修正申告書の提出は、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なされたものといえる。控訴人は、本件における被控訴人担当職員の行為が国税通則法65条5項の『調査』にあたらぬ旨主張するが、右のとおり確定申告書を精査検討して控訴人の過少申告を発見することは、右『調査』に該当するといえる。」と判示して、同法65条5項の「調査」の範囲を同法24条にいう「調査」のように広く解釈している。

また、国税不服審判所平成8年9月30日裁決（裁決事例集52号31頁）¹⁴では、請求人が、「通則法第65条第5項の『調査』とは、課税庁の内部調査は含まれず、確定申告後、又は、確定申告期限後における、臨場調査、面接調査など外部からこれを認識できる具体的調査をいい、単に日時・照会の事前通知、問題事項がある場合の呼出通知等をもって調査があったことにはならない」という旨の主張をしたのに対して、「通則法第65条第5項に規定する『調査』とは、課税庁が行う課税標準又は税額等を認定するに至る一連の判断過程の一切を意味するものであり、課税庁の証拠書類の収集、証拠の評価あるいは経験則を通じての課税要件事実の認定、租税法その他の法令の解釈適用を経て更正処分に至るまでの思考、判断を含む極めて包括的な概念であると解するのが相当であるから、課税庁が確定申告書を検討して納税者の過少申告を把握し、これを当該納税者に連絡したような場合は、『調査があったこと』に該当するものと解すべきものである。」としている。

この判断は、前述の大阪地裁昭和45年9月22日判決と同旨であると思われる。すなわち、「…物件の…の点についてお尋ねしたい」とか、「…の点について説明したい事項がある」となどと質問事項あるいは指摘事項を個別具体的に示した上で税務署に来署を依頼するといういわゆる

来署依頼が発出される場合には、納税者においても、申告内容を税務署の職員が既に調査検討したことを窺い得ることができるのではないかと思われる。更にいえば、その旨は連絡されているので、ここにいうところの調査は既に納税者の知るところでもあったと裁決されており、これは注目に値するといえよう。この点については、後述する。

更に、国税不服審判所平成9年9月30日裁決（裁決事例集54号72頁）¹⁵では、請求人が、「本件地価税申告書の提出までの経緯及び請求人に対して具体的な調査等が行われておらず、申告書の提出の有無について電話で確認が行われたにすぎないことからすると、『調査があったことにより決定があるべきことを予知してされたものでないとき』に該当する」と主張したのに対して、「通則法第66条第3項で規定する『調査』とは、課税庁が行う課税標準等又は税額等を認定するに至る一連の判断過程の一切を意味するものであり、課税庁の証拠書類の収集、証拠の評価あるいは経験則を通じての課税要件事実の認定、租税法その他の法令の解釈適用を経て決定に至るまでの検討、判断を含めて極めて包括的な概念であると解されている。したがって、『調査』とは、実地調査等の納税者に対する直接的かつ具体的な、いわゆる外部調査はもちろんのこと、申告指導のような納税者が課税庁における検討を認識することができる程度の手続も調査の範囲に含まれると解するのが相当である。」としている。

このように国税通則法24条の「調査」に包摂されるような内部調査であっても、同法65条5項にいう「調査」に含めるとする判断も示されている。また、神戸地裁昭和58年8月29日判決（税資133号521頁）では、自発的に納税者が修正申告をしたものではないという点を強調し、「原告は、本件確定申告の誤りを発見したU税務署の担当職員からの呼出しに応じて出頭し、その場で計算の誤りを指摘された結果、本件修正申告を行ったものであるから、本件修正申告書の提出は、原告が自発的に行ったものということとはできない。」として、国税通則法65条5項の規定の適用が排斥されている¹⁶。

(4) 国税通則法 65 条 5 項の「調査」と納税者の認識

国税通則法 65 条 5 項にいう「調査」とは、所得金額の計算の基礎となった事実とか、法令の解釈適用に係る誤りの個別具体的な指摘を意味するのではなく、これらの有無を確認する目的とする質問であるとか、検討などのすべてを意味し、調査全般を示すと考えられるので、臨場調査、反面調査に限らず、更正の請求があった場合の調査、予定納税の減額申請があった場合の調査、純損失の繰り戻しによる還付請求に基づく調査、異議申立てに基づく調査、申告書の精査検討といったものが包摂されると考えられる¹⁷。

税務調査においては、一般に、当該納税者に対する実地調査の事前に若しくは併行して取引先調査、銀行調査、概況調査、同業種調査等が行われることが多いが、そのことを納税者が了知している場合には、事前通知や照会・呼出しの段階であっても、「調査があったこと」に該当すると解すべきではないかと考えられる。特に、最近のようにいわゆる調査の接触率が低下している現状においては、いわば“パレモト”的に過少申告をしておき、実地調査の事前通知があった時に直ぐに修正申告を行えばいいのだということになっては、加算税制度の趣旨を没却することにもなりかねない。納税者がどこまで予知していたか、あるいは外部から窺い得る状況にあったかという事実関係いかんによっては、「事前通知」、「呼出」又は「照会」の前の精査検討自体が「調査があったこと」に該当することもありと理解すべきであろう。

この理解は、「調査」の範囲を国税通則法 24 条と同義として捉えつつも、同法 65 条 5 項の「調査があったことにより」の理解を納税者の認識レベルで捉えることによって、同法 24 条の対象とする「調査」から、納税者の認識し得ない類の調査を排除するという解釈論上の試みである。もう少し正確に言えば、先に示した国税通則法 65 条 5 項の「調査」を外部調査のみにこだわる見解は、内部調査が納税者に認識し得ない調査であってこれを含むと結果的に納税者に認識し得ない「調査」が混在することになるということを避けるために同法 24 条と同法 65 条 5 項の「調査」を異なるとするのであって必

ずしも正確な議論ではないように思われる。

また、外部調査であっても外観調査のように納税者に認識し難い「調査」がある反面、内部調査ではあっても「架電」による聞き取り調査のように納税者が認識し得る「調査」もある。さすれば、内部調査であるか外部調査であるかということよりも、納税者が認識し得る調査かどうかこそが問題となるのであるから、外部調査のみをいうといった結論をわざわざ導出して外部調査であっても納税者が認識し得ない調査についてどのように考えるべきかという新たな問題を惹起することは無意味であろう。

更に大きな問題として、国税通則法 24 条の「調査」と同法 65 条 5 項の「調査」を別異に解することとすると、同じ法律上の概念であるのにその解釈を異にすることが法的安定性や予測可能性に反するという問題がある。また、かような解釈の文理上の説明が明確にされないという問題も指摘され得るのである¹⁸。

かように考えると、結論的には多くの外部調査が対象となり、多くの内部調査が対象とはならないとしても、外部調査—内部調査の切り口から国税通則法 24 条と同法 65 条 5 項の「調査」を一致しないとする見解に与することはできない。私見は、同じ法律上の概念は同義に解することによって法的安定性や予測可能性を維持しつつ、文理解釈としては「調査があったこと」の解釈によって、広範な国税通則法 24 条の「調査」のうち納税者によって「調査があったこと」を認識し得るもののみが同法 65 条 5 項の対象と理解すべきではないかとの所見である。かように解したとしても、二段階要件説に反するわけではない。

前述の国税不服審判所平成 8 年 9 月 30 日裁決は、「通則法第 65 条第 5 項に規定する『更正があるべきことを予知してされたものでない』に該当するというためには、納税者が確定申告書の提出後、何らかの事由によって、先に申告した所得金額が過少申告であり、修正申告書を提出しなければならないことを認識し、これを決意したとしても、その決意は単に内心にとどまるものでは足りず、客観的に認められるものでなければならないと解するのが相当であって、その修正申告書が提出される以前に課税庁において当該申告内容についての調査が開始

され、それにつき納税者が認識することができる程度の電話、文書等による連絡があった場合には、その後に納税者の自発的な意思に基づく修正申告書が提出されたとしても、通則法第65条第5項に規定する『更正があるべきことを予知してされたものでないとき』には当たらないものと解するのが相当である。」としている。この事例は、請求人が原処分庁から来署依頼状を受けたということが更正の予知に当たるかというものである。請求人は、「来署依頼状は単に行政指導を行うため来署を期待する文書に当たるもので、『調査』が行われたものではなく、…調査されていることを察知せずに、自発的に本件修正申告書を提出したものであり、通則法第65条第5項に規定する『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とき』に該当することから、原処分は違法である」と主張したが、審判所は、「本件来署依頼状には具体的に『B物件についてお尋ねし説明したいから税務署においてください。』と記載してあり、このことは資産税担当職員が請求人の確定申告書の申告内容を精査検討したその結果からB物件の譲渡所得が申告されていないことを請求人に対し指摘し、かつ、連絡していると認められることから、…通則法第65条第5項に規定する『調査があった』というべきである。」と裁決した。

また、前述の国税不服審判所平成9年9月30日裁決は、『決定があるべきことを予知してなされたものでないとき』とは、納税者が何らかの事由によって、申告書を提出しなければならないことを認識し、これを決意したとしても、その決意は、単に内心にとどまるものでは足りず、客観的に認められるものでなければならぬと解されている。そうすると『決定があるべきことを予知してなされたものでないとき』に当たるためには、その期限後申告書が提出される以前に、課税庁において調査が開始されたにしても、その調査を納税者が認識できる以前に自発的な意思に基づいて期限後申告書を提出した場合をいうものであると解するのが相当である。」としている。そして、「原処分庁は、請求人の同年分の地価税の課税価格を請求人に係る資料等から算定した結果、申告義務があると見込まれたことから法定申告期限前に当該申告書

等の用紙を請求人に送付し、法定申告期限内に同年分の地価税の申告書が提出されていないことを内部資料によって確認した上、F税理士事務所職員に対し電話で同年分の地価税について申告書の作成を請求人から委任されているか、また、地価税の申告書を提出しているか問い合わせを行っており、本件地価税申告書が提出されたのは原処分庁からF税理士が当該問い合わせを受けた直後であることからすると、『調査があったことにより決定があるべきことを予知してされたものでないとき』に該当せず、『予知してされた』と認められる。」としているのである。

これらはいずれも、対象となる調査が納税者によって認識され得るものか否かという観点から、国税通則法65条5項等の「調査」該当性を判断する立場であり、先に示した私見に合致するのである。

2 調査権限と国税通則法65条5項の「調査」

(1) 他人に対する調査と国税通則法65条5項の「調査」

例えば、B氏に対する調査がなされていることを知ったA氏が自主的に修正申告をした場合について、国税通則法65条5項の適用をどのように考えるべきであろうか。

前述の東京地裁昭和56年7月16日判決は、「更正があるべきことを予知してされたものではないとき」について、「税務職員がその申告に係る国税についての調査に着手してその申告が不適正であることを発見するに足るかあるい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であろうという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に達した後に、納税者がやがて更正に至るべきことを認識したうえで修正申告を決意し修正申告書を提出したものでないこと、言い換えれば右事実を認識する以前に自ら進んで修正申告を確定的に決意して修正申告書を提出することを必要とする」と判示する。国税通則法65条5項にいう「調査」が、「その申告に係る国税についての調査」と規定されているところからしても、判示されているように同法65条5項の「調査」とは当該納税者の調査であるということが前提とされているように思われ

る¹⁹。ここにいう「調査」とは納税者に対する当該国税に関する具体的な調査であるとするのは、これまでの通説でもある^{20, 21}。

ところで、特定業種に対する一斉調査などを考えた場合に、必ずしも、上記のように硬直的に解すべきではないとする見解も考えられる。例えば、「特定の業種について調査を実施し、個別調査に着手する段階においてなされた修正申告には、当該納税者に対して直接的具体的な調査を行っていないため、国税通則法 65 条 3 項（筆者注：現行同法 65 条 5 項）が適用され加算税を賦課することができないことという現象が生じ、その合理性に疑問が残る。」とする見解がある²²。かかる見解によれば、修正申告書の提出が調査と密接な関係がある場合に、ある特定地域の特定業種の調査が実施されたことをもって、当該納税者の調査ということができないと厳格に解すべきかについては事案次第ということになりそうである。

もっとも、国税通則法 65 条 5 項の素直な文理解釈からすれば、当該納税者の調査と当該納税者による更正の予知を原因結果の関係として捉えていると考えられるから、同業者である B 氏の調査によって A 氏が自分の準備調査が実施されているのを知り、これによって更正の予知があったのであれば、この場合には「更正の予知」があったともいい得るが、A 氏と同業の業種別一斉調査の一環で行われた同業 B 氏の調査があった段階で A 氏が修正申告したような場合を含むのは相当ではない。A 氏が同業 B 氏の調査によって自分の調査があることを予知したとしても、二段階要件説を前提とする限り、国税通則法 65 条 5 項の「調査があった」とはいえない。

(2) 他の納税者調査のための反面調査の実施

ある納税者が他の納税者調査のための反面調査を受けた場合には、かかる反面調査が他の納税者の申告内容の調査を目的としているとはいえ、当該納税者にとっては、自分の帳簿書類等の調査を受けているのである。しかし、上記(1)と同様に、他の納税者に対する調査であることにはかわりがないのであるから、一般的には未だ当該納税者が政府に手数をかけたとまではいえないとする考え方もあろう。もっとも、反

面調査であるか、その本人の調査であるかがどこまで意味を有するのかについては検討を要する。

ここで少し考えなければならぬのが、調査権限との関係である。他の納税者の反面調査が、調査を受けた納税者の所轄税務署長によって行われている場合（すなわち、反面調査先も同一の税務署所轄管内にあった場合）に、かかる反面調査で反面先の納税者の不正などが発見されることもあろう。その際、税務職員がそれを放置することは通常許容されないと解される。すなわち、税務職員が反面調査の際に取引先納税者の非違を発見したのであれば、当該反面調査を直ちに取引先納税者本人の調査に切り替え、あるいは併行して調査を進め、かかる取引先納税者の不正を是正する必要がある。その場で反面調査を中断して、かかる取引先納税者の調査を行うか、別の機会に改めて調査を行うか、あるいはかかる調査をもってその場で是正のための手続に入るかは別として、税務署長はかかる反面先納税者の申告是正に関する第一次判断権行使を行う必要がある。なお、反面調査から反面先納税者本人の調査への切り替えは法律上困難な手続を要するものではないから、デュープロセス上の問題は惹起されないとされる。

他の納税者の反面調査により反面先納税者の誤りや不正が指摘されることは十分にあり得る。反面先納税者の調査が実施された段階で当該反面先納税者の申告内容に疑義を発見し、調査の中でかかる疑義が解明されていくことが通常であるから、既に政府の手数をかけているといえよう。したがって、政府に手数をかけていないということで加算税免除と解するのは妥当ではあるまい。

次に他署管内の税務署職員による反面調査があった場合には、どう考えるべきであろうか。この場合は前述のような理解はできない。ただし、反面調査を当該取引先納税者本人の調査に切り替えることが税務職員の調査権限との関係で不可能であるからである。

このように考えると、この問題は、税務職員の調査権限との関係で捉えると整理し易いように思われる。

調査権限との関係で国税通則法 65 条 5 項の「調査」を捉えようとする見解がある。例えば、

池本征男氏は、「正当な調査権限を有する課税庁の職員は、大蔵省設置法及び同施行令並びに大蔵省組織規程（筆者注：現行財務省設置法及び同施行令並びに財務省組織規則）等に定めるところによることとなる。従って、調査権限の及ばない管轄外の課税庁の職員が行った調査は、国税通則法 65 条 3 項（筆者注：現行同法 65 条 5 項）等という『調査』に該当しない。これに対し、税務署における事務分掌は行政組織内部における法規範たる訓令に基づくものであるから、例えば法人税担当部門に所属する職員が法人税調査に際し他税目の調査を併せ行うことは可能であり、かかる場合の調査は国税通則法 65 条 3 項等という『調査』に該当する、と解して差支えなからう。」とされる²³。このように調査権限との関係で国税通則法 65 条 5 項の「調査」を捉えるという判断枠組みがある一方で、更正権限との関係で同条項の「更正」を捉えるという判断枠組みも考えられる。二段階要件説をより厳格に解するとすれば、前者の考え方が採用されるべきということになりそうである。

このように考えると、他の税務署の調査が反面調査などで行われているとしても、自分の納税申告についての調査はないのであるから、調査により更正されることはないだろうという納税者の心理形成にも合致すると思われる。

しかしながら、もう少し考えると、反面調査で自分の帳簿書類を調べられている取引先納税者が、この調査をきっかけとして、自分の所轄税務署長に連絡が行き、既に内部調査が行われていることを知った納税者が、いずれ近いうちに自分が更正処分を受けることになると思った場合に、この手の「更正の予知」が国税通則法 65 条 5 項の「更正の予知」とされるものから排除されるであろうか。すると、やはりここでも当該内部調査の実施が外部から窺い得るものであるか否かという点は大きな意義を有することになるのではなかろうか。

(3) 調査権限と国税通則法 65 条 5 項の「調査」 — 具体的事例の検討

このように調査権限の射程から国税通則法 65 条 5 項の「調査」を考えることは、解釈論上の一定の指針として明確なものであり、左祖したい。

ここでは同業者への調査の問題を考察するに資する事例として、前述の大阪地裁昭和 29 年 12 月 24 日判決を確認しておこう。

前述の大阪地裁判決は、「大阪国税局は、パチンコ球製造業者一般が多額の脱税をしているという情報を探聞し、昭和 27 年 8 月初頃からこれらの業者につき調査を開始し、原告会社については…までの間にその所有機械及び製造能力を調査し、…原告会社の使用電力量、…仕入材料高を調査し、…原告会社の第二会社である A 社についても調査を実施したこと、また原告会社においては、その頃大阪国税局より A 社の営業所の所在につき電話で尋ねられ、社員 F がその応待に当り、なお A 社に対する調査についてもその当日直ちに通報を受けていること、大阪国税局が同業者 B に対し法人税法違反の嫌疑により同月 11 日強制捜査を行い、このことが新聞ラジオ等により報道され原告会社においてこれを知り、なおその翌日である同月 12 日には原告会社代表取締役 C は原告会社が D 及び E の架空名義で大阪銀行 F 支店に有していた普通預金残額全部を払出し、その預金通帳を焼却したことを認めることができるのであり、以上の認定した事実を総合して考えると、同年 9 月 2 日原告会社が修正申告書を提出したのは同会社に対する政府（大阪国税局）の調査に因り更正があるべきことを予知してしたものであると認めるのが相当」と判示している。

ここでも、納税者の認識を「調査があったことにより」の理解に繋げる私見が妥当するとと思われる。

東京高裁平成 14 年 9 月 17 日判決（訟月 50 卷 6 号 1791 頁）は、控訴人が絵画取引の仲介手数料収入を除外して確定申告をしたが、その後修正申告をしたところ、被控訴人が重加算税賦課決定処分を行ったため、控訴人がその取消しを求めた事案である。

この事件においても「調査」を納税者が認識し得るものとして捉えている。

東京高裁は、原審東京地裁の判断を維持した。控訴人は、控訴人が国税当局に対し自発的に修正申告を行う意思表示をした平成 3 年 4 月 2 日当時、国税当局のそれまでの M 商事、C、D に対する調査によっても本件絵画取引に控訴人が介在した事実及び控訴人の本件仲介手数料収入

の存在を発見することが困難であり、また、国税当局が仮名口座であるE名義口座の存在を突き止めていたこと等の事実があったとしても仮名口座であるE名義の銀行口座が誰に帰属するのかについて全く手がかりもなく解明できなかった状況にあり、未解明の預金手形15枚の流れや本件絵画取引の全体像はその後の控訴人の説明によってはじめて判明したのであって、上記の仮名口座預金の発覚も第三者の納税義務に関するいわゆる「横目資料」によるに過ぎず、本件仲介手数料収入について具体的に納税者を特定した調査は行われておらず、控訴人の当初申告が不適正であることを発見するに足るかあるいはその端緒となる資料もなかったから、控訴人の第一次修正申告は、国税通則法65条5項にいう「その申告に係る国税についての調査」がない時点においてその修正申告書が提出されたものである旨を主張した。

これに対して、東京高裁は、「本件規定にいう『調査』とは、修正申告の対象となった特定の国税についての『調査』でなければならないが、課税庁が当該納税者を具体的に特定した上とする直接的な調査でなくても、当該調査が、客観的にみれば当該納税者を対象とするものと評価でき、納税者が自らの申告に対して更正のあるべきことを予知できる可能性があるものである限り、同『調査』に該当するというべきであるところ、本件においては、平成3年4月2日より以前の時点で、調査第一部は、本件絵画取引に係る調査を行い、同取引に使用された預手のうち仮名で裏書され実際の帰属先が不明のもの15枚を特定し、その帰属先を明らかにすべく同取引の一方の当事者であるM商事及び関係する金融機関の調査を行い、その結果、控訴人が開設した仮名口座であるE名義口座の存在を突き止め、控訴人自身の口座である上記仮名口座が調査の対象となっていたのであり、税務職員が、申告に係る国税についての調査に着手してその申告が不適正であることを発見する端緒となる資料を発見したということが出来るから、客観的にみれば控訴人自身に対する調査が着手されていると評価することができる。」と判示したのである。

すなわち、国税通則法65条5項にいう「調査」とは、修正申告の対象となった特定の国税

についての「調査」でなければならないが、税務官庁が当該納税者を具体的に特定した上とする直接的な調査でなくても、当該調査が、客観的にみれば当該納税者を対象とするものと評価でき、納税者が自らの申告に対して更正のあるべきことを予知できる可能性があるものである限り、同「調査」に該当するとしたのである。

もっとも、この事件は裁判所の認定事実によれば、平成3年4月2日の段階で国税庁長官に対して修正申告を行う意思があることを説明していたり、調査担当者に対して、不正と知りながら裏取引の約束を守る目的があったという発言をしていたり、連日本件絵画取引に関してなされていた新聞報道の内容が真実と異なっていることを説明しているなどいわば特異ともいえる事実が介在する事例判決であるということができよう。

(4) 他税目の調査

他税目調査に関しても同様の問題がある。

碓井光明教授は、「他の関連する税目に関する調査は、文理上『その申告に係る国税』に関する調査とはいえない」とされる²⁴。なるほど、浦和地裁昭和56年5月29日判決（行裁例集32巻9号1692頁）²⁵が『道府県知事の更正または決定があるべきことを予知してなされたもの』（筆者注：地方税法72条の47第3項（当時）の規定）とは、申告書または修正申告書の提出が道府県知事による納税義務者に対する当該事業税に関する具体的調査が行なわれた後になされた場合ばかりではなく、同一人に対する法人税に関する国税官署による具体的調査が行なわれた後に右調査の事実を認識してなされた場合も含まれると解するのが相当である。ただし、法人の事業税の課税標準となる所得の算定は、特別の定めのない限り法人税の課税標準所得計算の例によるとされており（法72条の14第1項）、したがって、納税義務者としては、法人税に関する調査がなされ、右調査に基づいて、たとえ納税義務者において修正申告をなさなくとも、法人税に関する当該税務署長による更正がなされることが予知しうる事態となれば、その結果が、事業税の課税標準にも及び、いずれは事業税に関する道府県知事による更正がなされるに至るであろうことは、当然予測できる

ものというべく、右の意味での納税義務者の予知があれば足り、修正申告書提出の際に県知事が更正の要件の存在を了知していることは必要ではない。」と指摘する。すなわち、事業税に関する加算金に係る更正の予知の規定には、「その申告に係る事業税」というような限定がないため、法人税に関する税務署の調査であってもよいとされているのである。この事例を前提とすると、国税通則法 65 条 5 項の解釈に当たっては「その申告に係る国税」という文言を意識した上で解釈をすべきという理解に繋がり得るようにも思われる²⁶。

もっとも、かような裁判例があることを認識した上でであっても、「その申告に係る国税」の解釈論上、「その申告に係る国税」であればよいと理解ができないことはない。したがって、まったく何らの関係もない調査であるという場合は別として、その申告との間に関係性を認め得る限りにおいて他税目の調査であったとしても、そのことのみでかかる調査が排斥されると解する必要はないのではなからうか。

この点については、国税不服審判所平成元年 12 月 11 日裁決（裁決事例集未登載）が参考となろう。かかる事例は、請求人らの相続人が提出した相続税申告内容に対する調査の段階で、請求人本人に有価証券の継続的取引から生ずる所得の申告漏れが判明した場合の修正申告書の提出について、過少申告加算税が課されるか否かが問題となった。請求人は、今回の調査は相続税の調査であり、調査担当者から所得税の調査に移行する旨の告知がなされていないから、国税通則法 65 条 5 項の「その申告に係る国税についての調査」、すなわち、所得税についての調査があったことにならないと主張したが、これに対して同審判所は、「国税通則法第 65 条の規定の趣旨に照らせば、『その申告に係る国税についての調査』とは、調査担当者の所属部門、調査の目的、その他調査の形式にかかわらず、納税者がその申告に係る国税について更正があることを予知するに足る調査をいうと解するのが相当であり、例えば、ある税目の調査の過程において、その税目と異なる申告に係る国税の申告漏れにかかわる調査が行われた場合もこれに該当するものというべきである。」と判断を下している。

因みに、自首刑減を規定する旧刑法 42 条の「未タ官ニ発覚セサル前」の「官」については、犯罪捜査官憲をいうとされており^{27、28}、全体としての捜査機関を指すと解されているのと類似するが、国税通則法 65 条 5 項の解釈に当たって他税目担当の税務職員による「調査」を排除するとすれば、同条項の解釈は相対的にみて消極的であるともいえよう。

(5) 国税査察官による調査

国税査察官による調査を国税通則法 65 条 5 項にいう「調査」に含めて解釈すべきか否かについても議論があるところであるが、これを含めて解釈すべきとする考え方が多数説ではなからうか²⁹。

かような考え方が国税不服審判所昭和 46 年 8 月 9 日裁決（裁決事例集 3 号 1 頁）において示されているので確認しておこう。裁決は、「第 65 条第 3 項に規定する『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の更正があるべきことを予知してされたもの』の意義は、大蔵省設置法、同法施行令および大蔵省組織規程等に照らして正当な権限を有する収税官吏により、当該納税義務者または徴収義務者に対する所得税、法人税その他直接税に関する実地または呼出等の具体的調査により、当該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になされた申告または納付を指すものと解される。」とした上で、「請求人は国税査察官の調査を受けたが、それは、あくまで当社に対する調査ではなく、資料収集等のため臨場されたものと考えていると主張し、また、国税査察官は調査に際しては、当社の法人税法違反けん疑のために調査に臨場した旨を明確に申し渡したと主張する。これを判断するに請求人が昭和 44 年 7 月 31 日に当該法人税修正申告書を提出する前に国犯法により収税官吏としての権限を有する国税査察官が請求人の備え付け帳簿を具体的に調査しており、その調査により昭和 43 年 12 月 31 日に提出された当初申告の所得金額に脱漏があることが発見されているところから見て、請求人の右主張は是認し難く、その後に提出された当該法人税修正申告書は法第 65 条第 3 項（筆者注：現行同法 65 条 5 項）の規定に該当するものと認めることはできな

い」と判断をしている。

ここでは国税査察官が法人税法違反嫌疑のためとはいえ、大蔵省設置法(現財務省設置法)、同法施行令及び大蔵省組織規程(現財務省組織規程)等に照らせば、法人税調査の権限を有しており(国税犯則取締法上の「調査」ではあるが、法人税法違反調査であり)、同国税査察官による調査が、権限からして、国税通則法 65 条 5 項にいう「調査」から除かれる積極的根拠を有しないと解しているのであろう³⁰。裁決はかように国税査察官の有する調査権限を前提として整理をしているが、あくまでも国税犯則取締法に基づく犯則調査(国犯 1①、2①②)³¹は、国税通則法 24 条の「調査」とは異なるものである。

単に国税査察官が法人税法違反調査の権限を有しているということのみで、国税査察官の行う調査を国税通則法 65 条 5 項の「調査」といい切れるか否かについては議論のあるところであろう。

むしろ、国税査察官による調査結果が税務職員に連絡されることにより、税務署長による「調査」が実施されているということを外務から窺い得るとした上で、かかる判断が示されるべきなのではあるまいか。国税査察官による調査は同時に税務署長に対する申告書の領置から始まり、当然に非違事項の連絡に基づく内部調査がなされていると理解できよう。なお、この点については、第三者の税務調査により納税者の古い匿名預金が発覚したことに伴い、調査着手から 3 日後に提出された修正申告書に対して課された過少申告加算税の適否が争われた事件である前述の東京地裁昭和 56 年 7 月 16 日判決³²も参照されたい。

3 納税者の内心と客観的認定

ところで、納税者の認識レベルから「調査があったこと」や「更正の予知」を理解するという私見の考察に当たって考えておかなければならない論点として、A 氏自身の認識能力のレベルを考慮に入れる必要があるか否かという点がある。すなわち、仮に A 氏の周辺調査が進行していたとしても、A 氏自身が楽観的で更正などあるはずはないと考えている場合(考えたと推察される場合)と、A 氏が悲観的で、周辺調査

が始まったということは必ずや自らの更正処分の準備も進んでいるはずと考えている場合とで、何等かの差異を求める必要があるだろうか。

この点については、前述の東京地裁昭和 56 年判決のいうように「客観的」なところで認定がなされるべきであるとする。納税者の内心的な部分に入り込む必要性を強調することは、いたずらに困難な認定に持ち込むことにもなる。

したがって、平均的納税者が窺い得る調査によって、客観的に更正があるべきことを予知すると考えるか否かによって判断がなされるべきであろう。

Ⅲ 「更正の予知」の時期

1 問題点の所在

政府に手数をかけさせていない場合に加算税を免除するという趣旨が国税通則法 65 条 5 項にあるとすれば、税務職員による調査があったから修正申告が提出された場合には更正の予知があったとする考え方がある反面、自発的更正処理を促すことに同条項の趣旨があるとするなら、調査が始まったとしても、端緒の把握や非違の指摘があるまでに提出した修正申告書は自主修正として、加算税を課すべきではないという考え方もあり得る。

もっとも、そのように解したとしても、調査の初期の段階で修正申告書を提出したのであれば、政府に手数をかけたとはいえないし、既に調査が始まってから提出された修正申告書を自発的更正というのは妥当ではないとする考え方もあり得る。かように考えると、「更正の予知」の時期の解釈を国税通則法 65 条 5 項の趣旨のみから直接導き出すことには困難が待ち受けているともいえよう。

ここで、会社に税務署の調査官が臨場した場合を例に考えると、会社の玄関口に税務職員が来た時に、経理担当者がその場で修正申告書を提出した場合、果たしてこれに加算税を課すべきなのか、課すべきではないのかといった議論がある。

この点については、調査着手説、端緒把握説及び具体額発見説あるいは具体的非違事項指摘説という見解に分説される。論者によって若干カテゴリーに差異がみられるところではあるが、

概ねここで示す3つの考え方に収斂されるといえよう。

2 調査着手説

最高裁判決のなかには、実際にもう調査が始まっているのであれば、その段階で提出された修正申告書は、更正が予知されたものとして理解すべきであるという考え方を示しているものがある。調査着手以後に提出された修正申告については加算税が課されるべきだという考え方は一般に調査着手説と呼ばれている。

最高裁昭和51年12月9日第一小法廷判決(訟月22巻13号3050頁)³³は、「過少申告加算税は、修正申告書の提出があったときでも、原則としては、賦課されるのであり(国税通則法65条1項)、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でないときに、例外的に、課せられないこととされているにすぎないのである(同条3項)。原審が確定した事実によれば、亡正夫が嘆願書を提出したのは、すでにその申告にかかる昭和39年分の所得税について調査を受けたのちであったというのであり、仮に、税務職員の適切な指導・助言により、亡正夫が、嘆願書を提出した時期に修正申告書を提出していたとしても、更正処分を受けるべきことを予知してこれを提出したことになるものというべきであって、過少申告加算税の賦課を免れない」と判示している。

当初申告が不適正であることを停止条件として加算税の賦課を行うという考え方が³⁴ある。

この考え方によれば、停止条件は既成条件であるから、先の申告が不適正である場合に課税庁が調査をしたときは、課税庁はいずれ不適正を発見するのであるから、調査着手の時点で加算税の賦課要件が整ったとするのである。しかしながら、「調査=不適正の発見」というのはその確立が高いということはいえたとしても、必ずしも説得的であるといえるであろうか。

むしろ、既に申告内容を熟知している納税者にとって調査が始まったということは不適正を指摘されることを意味すると考えるのが、一般的な納税者の更正の予知に関する実情に合致しているように思われるのであって、かように説

明する方が説得的であるようにも思われる。

3 端緒把握説

これに対して端緒把握説は、単に税務職員が調査を開始したというだけでは「更正の予知」があったとすべきではないという考え方である。実際に税務職員は何も見つけずに是認として帰る可能性もあるわけで、調査があったというだけで、更正があると予知しているとまでは言い切れない。実際に税務職員が調査に来て、何らかの非違の端緒となるもの、若しくは申告が不適正であることを発見するに足りるか、若しくは端緒に当たるような資料を発見する段階以前に提出された修正申告については、更正を予知して提出された修正申告書ではないとして加算税を課すべきではないという考え方があり得る。判例通説は、この考え方、すなわち端緒把握説によっていると理解してよいといえよう。

例えば、前に述べた東京地裁昭和56年7月16日判決は、「修正申告書の提出が『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でないとき』というのは、税務職員がその申告に係る国税についての調査に着手してその申告が不適正であることを発見するに足るかあるい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であろうという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に達した後に、納税者がやがて更正に至るべきことを認識したうえで修正申告を決意し修正申告書を提出したものでないこと、言い換えれば右事実を認識する以前に自ら進んで修正申告を確定的に決意して修正申告書を提出することを必要とし、かつ、それをもって足りると解すべきである。」としている。

また、東京高裁昭和61年6月23日判決(行裁例集37巻6号908頁)³⁵は、「文理上、右条項は調査着手以前に申告書が提出された場合を問題とするものではなく、調査着手後に提出された場合にその適用の有無を問題としているものであることは明白である。従って、調査着手後の提出はすべて予知してされたものであると解するのは、明らかに右の文理に反することになる。又、実際問題としても、被控訴人のよう

な解釈をとると、調査着手以前に修正申告を決意していた納税者も、たまたま申告書提出以前に調査の着手があったときは、折角その後に申告書を提出してみても重加算税を課せられてしまうのであるから、むしろ申告書を提出するのをやめ、調査の結果を見守り、発覚した分についてのみ重加算税を支払うにとどめ、未発覚分があるときはその分の申告をやめてしまうであろうことが容易に考えられる。」として調査着手説を排斥している。

そして、「実際問題として、納税者側の脱漏所得に対する隠ぺい・仮装等が巧妙、悪質であればある程、税務職員において所得脱漏の事実を把握することが困難となる訳であるから、調査進展の段階として控訴人主張の段階まで調査が進むことを必要とするならば、悪質な納税者ほど調査を受けてもこれに協力しないで何とか所得脱漏の事実を隠ぺいしてあわよくば追加税額と重加算税の双方を免れようとし、いよいよ右事実を発見されそうになったとき、その寸前に申告をして重加算税だけは免れてしまうことになり、その不当なことは明らかである。」と説示し、次に示す具体額発見説をも排斥した上で、前述の東京地判昭和56年7月16日判決の判断を支持しているのである。

4 具体額発見説

更に、具体的にその非違事項を指摘した段階までに提出された修正申告は更正を予知してされたものではないとする考え方も、少数ではあるが散見される。

前述の和歌山地裁昭和50年6月23日判決は、「税務当局が、当該納税申告に疑惑を抱き、調査の必要を認めて、納税義務者に対する質問、帳簿調査等の実地調査に着手し、これによって収集した具体的資料に基き、先の納税申告が適正なものでないことを把握するに至ったことを要するものと解すべきである。しかしそれ以上に、税務当局が、申告もれの所得金額を正確に把握し、更正をなすに足る全資料を収集していなければならぬものでもない。そして、先の申告が不適正であり、かつ、申告もれが存することが明らかになれば、いずれ当局によって更正がなされることは当然であるから、納税義務者において、当局の調査進行により先の納税申告

の不適正が発覚することを認識しながら、修正申告書を提出することは、他に特段の事情のない限り、右にいう『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なされたもの』と推認することができるものと解すべきである。」と判示している。

5 小括

税務調査において過少申告額が明確にされるのは、通常その税務調査の終結時であるから、それまで「更正の予知」を認めないと考えるのは、加算税制度の趣旨を没却することになるし、また、税務調査の実態を無視することにもなるのではなかろうか。一方で、納税者側においては、申告当初から過少申告の事実を承知している場合もあるわけであり、その場合にはその調査が開始されれば、いずれは更正されることを認識できるはずである。

通常、調査の進展に応じて、納税者側において、いずれ更正されるであろうという蓋然性の認識が形成されていくと考えられる。この点について、前述の東京地裁昭和56年7月16日判決が、「税務職員がその申告に係る国税についての調査に着手してその申告が不適正であることを発見するに足るかあるいはその端緒となる資料を発見し、これによりその後の調査が進行し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であろうという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に達した後に、納税者がやがて更正に至るべきことを認識したうえで修正申告を決意し修正申告書を提出したものでないこと、言い換えれば右事実を認識する以前に自ら進んで修正申告を確定的に決意して修正申告書を提出することを必要とし、かつ、それをもって足りると解すべきである。」と判示しているところである。

端緒把握説は一定の説得力を持っているが、端緒把握説を基調としながらも、これに偏して解釈し、調査着手説を排除することにも大きな問題がある。すなわち、具体的には端緒の把握のあった段階で更正予知とみるべきであると考えとしても、実務面を考慮すれば、何を持って端緒把握と考えるのかというのが、極めて微妙な問題、要素を含んでいると考えられるのである。そこで、消極に過ぎる取扱いがなされる

と、そもそも適正申告を促すために設けられた加算税制度の趣旨に悖る結果をも招来しかねない。納税者が自己に対する税務調査が行われていることを窺い得る状況に至った後に提出された修正申告書は、更正の予知があるものと解すべき余地があるのではなかろうか。

したがって、基本的には、更正の予知の解釈に当たっては、端緒把握説が妥当するとしつつも、調査着手説の考え方も包含した解釈を採る立場に妥当性を見出し得る。かような理解は、「政府に手数をかけさせていない」納税者自身による申告是正には加算税を課さないとする加算税免除の趣旨にも通じるところである。

調査着手説に対しては、調査の拙劣さから過少申告の事実が明らかにされない場合もあり得るという期待が考慮されていないという反論もあり得るが、かような期待を考慮する必要性は極めて乏しいといわざるを得ない。

かような考え方を前提として、例えば、税務職員が調査のために会社に臨場した際、会社の玄関先で経理担当者が提出した修正申告書が、国税通則法 65 条 5 項に規定する「更正があるべきことを予知してされたもの」に該当するかという問立てに対しては、どのように考えるべきであろうか。

ここにいう調査着手とは、二段階要件説を前提とする限り、「更正の予知」があったという段階を意味する「調査」の着手を意味しなければならないから、事業所等への臨場のあったことのみを指すのではなく、具体的に調査が実施されていることを意味すると解すべきであろう。したがって、臨場の上、例えば帳簿調査の実施、現況調査の実施等、具体的に調査が開始ないし進行していることが必要であると考えべきであろう。

この点、国税不服審判所昭和 57 年 3 月 26 日裁決（裁決事例集 23 号 15 頁）は、請求人が昭和 56 年 4 月 15 日に提出した修正申告書が更正を予知してされたものであるか否かが争われた事件において、「昭和 56 年 4 月 13 日の原処分庁の電話連絡は請求人に対する調査日時が決めに終わっており、その通話の詳しい内容がどうであったか、また、具体的に確定申告書に記載された所得金額等の非違の有無について触れたのかどうかなどを認定するに足る資料もな

く、当審判所の調査によっても、同日又は翌 14 日には請求人に対する本件申告に係る所得税の調査に着手したと断定することは困難である。」と判断している。

このように考えると、上記のようなケースでは、会社の玄関先で提出された修正申告書を具体的な調査の開始後に提出されたものと理解するのは難しいと思われる。したがって、この場合には、「更正があるべきことを予知してされたもの」に該当しないこととなると解されよう。ただし、このような事例でも、ケースバイケースで考えるべきであり、必ずしも一般論では解決し得ないかも知れない。もっとも、納税者が取引先の税務調査等により自身の過少申告の事実を税務当局が把握したことを認識しているケースでは、「更正があるべきことを予知してされたもの」に該当すると解されることになるのではなかろうか。この点は既に述べたとおりである。

結びに代えて

そもそも修正申告の提出があった場合には原則として加算税が課されることとされている。

したがって、前述の東京地裁昭和 56 年 7 月 16 日判決が示すように、「更正の予知」がない場合の自主修正による加算税の免除は例外的な措置に過ぎないと理解すべきであろう。

すなわち、同判決は、『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』することなく自発的に修正申告を決意し、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、もって納税者の自発的な修正申告を歓迎し、これを奨励することを目的とするものとするのである³⁶。更正が予知されていないところでの自主的な修正申告が提出された場合の例外的措置として加算税が免除されているに過ぎないと理解は、最高裁においても支持されている。前述の最高裁昭和 51 年 12 月 9 日判決は、「過少申告加算税は、修正申告書の提出があったときでも、原則としては、賦課されるのであり（国税通則法 65 条 1 項）、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でないときに、例外的に、

課せられないこととされているにすぎない」と判示しているのである。

このように考えると、本稿において考察を加えた「更正の予知」なき場合の加算税免除を拡張的に解釈することには消極的にならざるを得ないと改めて理解する必要がある。

- 1 金子宏『租税法〔第11版〕』628頁(弘文堂2006)。
- 2 酒井克彦「加算税制度の概要とその目的」税理50巻1号92頁以下参照。
- 3 扇沢義弘「重加算税賦課決定処分が相当であるとされた事例」税務事例8巻3号22頁。
- 4 なお、事件は控訴されたが、東京高裁昭和61年6月23日判決(行裁例集37巻6号908頁)において棄却されている。判例評釈として、一杉直「更正を予知してした申告」税通38巻15号296頁以下、石川隆「更正を予知してなされた修正申告」税通33巻14号242頁以下、堺澤良「重加算税を課すべき場合の有怨事由と『当該職員』の範囲」税務事例2巻1号44頁以下、野崎悦宏「重加算税—修正申告書の提出と更正の予知—」『租税判例百選〔第2版〕』136頁以下。
- 5 控訴審は、東京高裁平成7年11月27日判決(訟月47巻5号1222頁)、上告審は、最高裁平成11年6月10日第一小法廷判決(訟月47巻5号1188頁)において、第一審の判断が維持されている。
- 6 堺澤良「裁判例展望(8)」税研時報3巻2号59頁。同氏によると、昭和22年の改正前の自首不問規定として、所得税法24条は、「所得金高ヲ隠蔽シテ捕脱シタル者ハ其捕脱税金高三倍ノ罰金ニ処ス。但、自首スル者ハ其税金ヲ追徴シ其罪ヲ問ハス」としていたというのであるから、説得的であるといえよう。同『国税関係 課税・救済手続法精説』225頁(財經詳報社1999)も参照。なお、所得捕脱犯も現行法上自首の対象となり、刑事法上任意的減刑事由として機能している(刑42)。
- 7 控訴審は、大阪高裁昭和33年11月27日判決(行裁例集9巻12号2631頁)。判例評釈として、板倉宏「重加算税賦課の適法性」『租税判例百選』140頁以下。
- 8 浅田和茂「自首等」大塚仁=川端博『新・判例コンメンタール刑法2総則(2)』270頁(三省堂1996)、大塚仁『判例コンメンタール8刑法I(総則)〔増補版〕』405頁(三省堂1985)。なお、本人の後悔の状を明白に認め得るという点に加えて、いまだ捜査機関に発覚しない段階において、無実の罪の者を処罰する危険を予防するためという根拠が示されることもある(莊子邦雄『刑法総論〔新版〕』488頁(青林書院1987))。また、誤った裁判や懲戒処分を未然に防ぐための政策

規定の意味をも有する(中山研一『口述刑法総論〔第二版〕』499頁(成文堂1988)、増井清彦「自首・首服」大塚仁ほか『大コンメンタール刑法第2巻』823頁(青林書院1989)、大審院昭和5年2月4日判決(刑集9号32頁)。

9 自首とは、捜査機関に発覚していない場合をいうとされているが、刑法42条の趣旨を犯罪の捜査に便益を与える点にあると考えると、指名手配中の犯人のように犯罪及び犯人が誰であるかが明らかであっても、その所在の不明な場合に、「犯人の自首を勧奨することの実益は決して少なくないから、犯人の所在だけが不明な場合をも官に発覚せざる前と解すべき」ということになる(大塚仁『注解刑法〔増補第2版〕』289頁(青林書院新社1980))。

10 堺澤良「重加算税を課すべき場合の有怨事由と『当該職員』の範囲」税務事例2巻1号50頁。この立場では、「証拠資料の収集、取捨選択、証拠の評価、経験法則の適用を通じての事実の認定および税法等法令の解釈適用による法的判断から更正に至るまでの思考、判断を含むきわめて広い概念である」と考える。したがって『調査』は対納税者との関係において、税務職員による臨店調査等実地調査に限定されることなく、署内部における各種資料の検討なども『調査』に包含されることは明らかである。」という捉え方になる。

11 有賀武夫「過少申告加算税に係る更正の予知」税弘47巻5号140頁。同氏は、国税通則法24条は課税庁に対して権限を与えた規定であるから、同法65条5項の調査をこれと同意義に解釈することにつき疑問を抱かざるを得ないとされる。浪花健三『調査』の範囲と『更正の予知』の関係~平成8年9月30日裁決を踏まえて~税理41巻1号51頁以下も参照。

12 例えば、国税不服審判所昭和57年3月26日裁決(後述)は、原処分庁の調査担当者が電話で調査日時の取決めをした日後2日を経過して修正申告の提出があり、更に2日を経過した後に調査があった事実などからみて、請求人は、本件修正申告書を提出する時点で、原処分庁がその調査によって請求人の当初の申告が適正でないことを既に把握していたことを察知していたと認めることはできないから、本件修正申告書は、「更正があるべき事を予知して」なされた申告ではない旨判断している。

また、無申告加算税についての事件ではあるが、国税不服審判所昭和46年3月25日裁決(裁決事例集2号1頁)は、外部から認識することのできる面接調査等が行われておらず、申告案内書及び申告書用紙の送付を受けたに留まる請求人の期限後申告書の提出は、「調査があった」ことにより決定があることを予知してなされたものであるとは解されないと判断している。

すなわち、「国税通則法第66条第3項によれば、

期限後申告書の提出が、その国税についての『調査があったことにより』、当該国税について決定等があるべきことを『予知してなされたもの』ないときは無申告加算税の額を減額することと定められているところ、本件に関しては、…そもそも原処分庁が本件につき調査を行なったこと自体これを認め難いのみならず、仮に内部的に何らかの調査検討を行ったとしても、上記法条の趣旨に照らし、実地あるいは、面接調査など外部からこれを認識しうべき具体的な調査等の行われていない限り、ここにいう『調査』があったとは解することができないものというべきである。」と判断を下しているのである。

¹³ 原審は大阪地裁昭和 63 年 11 月 29 日（税資 166 号 530 頁）、上告審は最高裁平成 2 年 10 月 25 日第一小法定判決（税資 181 号 129 頁）。

¹⁴ 判例評釈として、浪花・前掲注 11、48 頁以下、有賀・前掲注 11、137 頁以下。

¹⁵ 判例評釈として、堺澤良「加算税の決定の予知による減免と正当事由による非課税」税通 54 卷 8 号 188 頁。

¹⁶ この判断に対して、碓井光明教授は、呼出しによる誤りの指摘のみをもって「調査」とみることは無理であるとされるが、一方で、呼出しであっても、その場において、資料又は質問による調査がなされている場合は別であるとも論じられる（碓井「修正申告書の提出と更正があるべきことの予知」自治 66 卷 11 号 126 頁）。

¹⁷ 例えば、国税不服審判所平成 3 年 2 月 27 日裁決（裁決事例集 41 号 5 頁）の事件が参考になろう。原処分庁は、買換資産の取得期限の延長申請に対する調査を行う時点において、本件譲渡物件について、請求人が確定申告書を添付した売買代金を 7 億円とする売買契約書のほか、売買代金を 8 億円とする売買契約書が存在することを把握しており、調査担当職員は、この事実を念頭において本件譲渡物件の取引経過及び売買契約書の作成経過並びに譲渡代金の受領経過等の調査を行っていることから、本件譲渡物権の分離課税の長期譲渡所得の金額についての調査があったと認めるのが相当であるとして、国税不服審判所は加算税賦課の適法性を判断している。

¹⁸ また、国税通則法 65 条 5 項の趣旨を「政府に手数料をかけることなくして」に求めた上で、「調査の手数という視点を含めて、机上調査は含まないと考えたい」とする見解もある（碓井・前掲注 16、126 頁）。しかしながら、この文脈では何故机上調査が調査の手数という観点から外れるのか。「机上調査=手数料のかからない調査」という意味であるとすれば、手数料の程度を問題とするということになるが、調査に係る手数料の程度の問題をも持ち込むと議論は収拾がつかなくなりはないか。

¹⁹ もっとも、東京地裁昭和 56 年 7 月 16 日判決は、

当該納税者の調査を前提とした判示であり、反面調査など他の納税者の調査があった場合を想定している事例ではない。すなわち、他の納税者の調査を含むか否かの検討に当たってはこれらの判決をいくつ重ねたところで確たる結論を導出するには至らないと思われる。かような意味では、同判決や類似の判決をもって、反面調査や同業者調査などを国税通則法 65 条 5 項の「調査」と解する予知があり得るかについての結論を導出することには無理があると思われる。

²⁰ 志場喜徳郎ほか『国税通則法精解（第 11 版）』657 頁（大蔵財務協会 2004）。

²¹ 碓井光明教授は、国税通則法 65 条 5 項の「調査」について、「当該納税者の納税義務に関する調査というべきであろう。したがって、同業者に対する調査があったというのみでは、『調査』があったことにはならない」とし、「銀行調査による匿名預金の発覚は、狭義の反面調査ではなく、第三者の納税義務に関する調査の過程におけるいわゆる『横目資料』によるものである。そのような調査が適法であるか否かの問題は別として、本件の納税者との関係において『調査』があったと見るのは相当でない。」とされる（碓井・前掲注 16、126 頁）。

²² 石川・前掲注 4、243 頁。

²³ 池本征男「加算税制度に関する若干の考察」税大論叢 14 号 191 頁。同氏は名古屋高裁昭和 45 年 7 月 16 日判決（行裁例集 21 卷 7・8 号 1033 頁）を参考にされる。同判決は、相続税法 53 条 3 項にいう「当該職員の調査に因り更正があるべきことを予知して」の「当該職員」を、期限後申告又は修正申告の原因たる事実を調査した職員を指称すると解するを相当とした上で、「ちなみに国税通則法第 65 条第 3 項（筆者注：現行同法 65 条 5 項）の規定も、調査をした職員が当該国税の担当職員であることを要するものと定めているのではないと解すべきである。同族会社およびこれと類似し経営の実体が個人営業と大差のない法人ならびにこれらの法人の役員個人、役員個人でなければ法人という二者択一の関係にある場合の多いことは公知の事実である。かかる場合に、たとえば法人税の担当職員が法人を隠蔽財産に関する納税義務者と認めて法人役員に調査した結果、当該役員の個人財産であるとの回答を得たときは、必然的に役員個人を納税義務者とする他の国税につき調査をした結果を招来するのであって、かかる結果を一概に違法視することはかえって国税の公平な賦課を阻害することになり、許されないものといわなければならない。」と判示している。

²⁴ 碓井・前掲注 16、127 頁。

²⁵ この判断は控訴審東京高裁昭和 56 年 9 月 28 日判決（行裁例集 32 卷 9 号 1689 頁）においても維持されている。

²⁶ もっとも、碓井教授は他税目の調査を含まない見

解を示された上で、なお、税務署における同時調査の実情に鑑みて、「税務署の調査職員が『法人税の調査に参りました』と告げて調査を開始した場合であっても、源泉所得税に関する調査も含んでいると解すべきであるとされる可能性が高い。」と述べられていることに留意すべきであろう(碓井・前掲注 16、127 頁)。

²⁷ かような理解の上で、捜査官の誰かに知られていれば自首ではないと解されている(田宮裕「自首・首服」団藤重光『注釈刑法(2)Ⅱ総則(3)』442 頁(有斐閣 1976))。

²⁸ 現行刑法 42 条は、「罪を犯した者が捜査機関に発覚する前に自首したときは、その刑を軽減することができる。」と規定しているが、ここにおける「捜査機関」についても同様に解されると思われる。

²⁹ 志場・前掲注 20、657 頁、碓井・前掲注 16、126 頁参照。

³⁰ 財務省規則 516 条、517 条、518 条、財務省組織令 92 条などを参照。

³¹ 国税犯則取締法上の調査には、質問、検査及び領置(国犯 1)の方法による任意調査と、臨検、捜索及び差押え等(国犯 2、3)の方法による強制調査がある。

³² 前掲注 4 参照。

³³ 第一審は神戸地裁昭和 47 年 7 月 31 日判決(税資 66 号 102 頁)、控訴審は大阪高裁昭和 49 年 11 月 21 日判決(税資 77 号 458 頁)。

³⁴ 扇沢・前掲注 3、25 頁以下。

³⁵ 判例評釈として、碓井・前掲注 16、118 頁以下、上田幸穂「判評」税務事例 18 卷 9 号 26 頁以下参照。

³⁶ 神戸地裁昭和 58 年 8 月 29 日判決(税資 133 号 23 頁)も、「過少申告加算税の制度、趣旨に照らすならば、修正申告書の提出があった場合には当初適正な申告がなかったものとして、原則として過少申告加算税が課されることになる(通則法 65 条 1 項)。しかし、通則法 65 条 3 項は、この場合の例外として、右修正申告書の提出がその申告に係る国税の調査があったことにより、その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とき、すなわち、納税者が自発的に修正申告書を提出した場合に限って、過少申告加算税を賦課しないことを定めたものである。」と説示する。