

論 説

通則法 65 条 5 項（納税者の更正の予知）の解釈における  
「自発性基準説」の提案

- 東京地裁平成 24 年 9 月 25 日判決を題材にして -

広島国税不服審判所長

澤 田 正

SUMMARY

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、過少申告加算税を賦課しない旨規定している。

そして、この「更正の予知」の要件については、従来から、「更正の予知があった時点をいつと考えるか」という観点から、調査開始説、客観的确实性説、具体額発見説などが主張されており、そのような時期に至る前に、修正申告書を提出しなければ、「更正があるべきことを予知してされたものでないとき」に該当しないとされてきたところである。

このような中、東京地裁の平成 24 年 9 月 25 日判決（判タ 1388 号 173 頁。以下「本判決」という。）は、客観的确实性説を採用し、「調査があったことによる更正の予知がなかった」として、納税者勝訴の判断を行った。本判決の事例は、納税者である法人が、調査が開始される前は、不適正に気付いていなかったが、課税庁からの調査の連絡をきっかけとして不適正に気づき、調査が開始された後、1 週間が経ってから、自ら不適正を是正して、修正申告書を提出したというものであった。

本稿では、筆者は、通則法 65 条 5 項の加算税免除の趣旨について、主として「申告納税制度の趣旨に沿った納税者の修正申告書提出の自発性」のあるもの、いわば「真に自発的な修正申告書の提出」につき加算税を免除しようとするものと捉え、本判決を題材にしつつ、「更正の予知」要件の考え方について客観的确实性説等の再検討を行うとともに、「納税者の修正申告書提出の自発性」を判断する基準として「自発性基準説」を提案している。

（平成 26 年 3 月 31 日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、  
税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解  
を示すものではありません。

目 次

はじめに（問題意識と概要）	30
東京地裁平成 24 年 9 月 25 日判決について	34
1 本判決の概要	34
2 本判決と昭和 56 年 7 月 16 日判決との比較	37
二段階要件説について	39
1 二段階要件説の考え方と枠組み	39
2 「納税者の更正の予知の時点」についての各説	40
3 国税庁の考え方	42
二段階要件説に対する疑問と検討	43
1 「納税者の更正の予知の時点」にかかる二段階要件説の前提	43
2 「納税者の更正の予知の時点」を「期限の基準」として考えることによる問題点	43
3 「更正の予知があったこと」と「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」とは両立するのではないか	45
4 「期限の基準」では、必ずしも「修正申告書提出の自発性」を測れない	48
客観的确实性説に対する疑問と検討	50
1 「調査開始説の否定 客観的确实性説の採用」とはならない	50
2 課税庁の調査の進展状況によって「納税者の修正申告書提出の自発性」を測るとは不合理である	51
3 納税者の立証責任の点からの疑問	52
4 「調査」と「更正の予知」の意義を縮小解釈する点について	53
5 通則法 65 条 1 項、4 項と 5 項の解釈のバランスについて	53
「自発性基準説」の提案	54
「調査通達」が通則法 65 条 5 項関係の実務に与える影響	58
1 調査通達の改正と通則法 65 条 5 項	58
2 行政指導を活用する場合でも、「バレモト」・「出し惜しみ」に対するけん制は必要	59

はじめに（問題意識と概要）

国税通則法（以下「通則法」という。）65 条 1 項は、期限内申告書が提出された場合において、修正申告書の提出又は更正があったときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき納付すべき税額に 100 分の 10 の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する旨規定しており、修正申告書の提出があったときは、原則として過少申告加算税が課されるが、通則法 65 条 5

項は、その例外として、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、過少申告加算税を賦課しない旨規定している。この場合には、過少申告加算税に代えて課される重加算税についても免除される（通則法 68 条 1 項）<sup>(1)</sup>。

適正な申告をしない者に対し、行政上の制裁を加えて申告秩序を維持するという加算税制度の趣旨からすると、このような過少申告加算税の免除規定は、同制度の例外的措置といえることができ(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)その趣旨は、次の通りとされる。

[ 通則法 65 条 5 項の制度趣旨 ]

『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である(東京地裁昭和56年7月16日判決・行裁例集32巻7号1056頁。以下「昭和56年7月16日判決」という。)

なお、本稿における検討の対象は、通則法65条5項の過少申告加算税の免除規定についてであり、以下、単に「加算税」と書く場合は、過少申告加算税を念頭に置いている。

ところで、通則法第65条5項は、納税者の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」に加算税を免除することとしているが、その意味するところは、

調査が行われる前に修正申告書が提出された場合には、加算税を免除することとし、

調査があった後に、修正申告書が提出された場合には、原則加算税を賦課することとし、

の例外として、納税者の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」には、加算税を免除することとする、ものと理解される。

また、納税者の修正申告書の提出が、上記

の「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」に該当するか否かの判断に当たっては、従来から、二段階要件説が通説とされ、第1の要件として、「調査があったか否か」と、第2の要件として、「納税者の更正の予知があったか否か」の二段階で判断するべきであるとされる<sup>(2)</sup>。

そして、この第2の更正の予知があったか否かという要件については、従来から、「更正の予知があった時点をいつと考えるか」という観点から、調査開始説、客観的現実性説、具体額発見説などが主張されており、そのような時点に至る前に、修正申告書を提出しなければ、「納税者の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」に該当しないこととされてきた。

この点について、従来の裁判例では、いずれの説に立つものもあるが、近年では、客観的現実性説を支持している裁判例が多い<sup>(3)</sup>。

一方、課税庁は、事務運営指針によれば、調査開始説に近い立場を取っているものと考えられる。このように、「更正の予知」の考え方については、学説、裁判例、課税庁の実務の間で、現在も、議論のあるところである<sup>(4)</sup>。

ところで、このような中、東京地裁の平成24年9月25日判決(判タ1388号173頁。以下「本判決」という。)は、客観的現実性説を採用し、「調査があったことによる更正の予知がなかった」として、納税者を勝訴させた。本判決の事例は、納税者である法人が、調査が開始される前は、不適正に気付いていなかったが、課税庁からの調査の連絡をきっかけとして不適正に気づき、調査が開始された後、1週間が経ってから、自ら不適正を是正して、修正申告書を提出したというものであった。

そして、納税者の不適正が、「増加償却の届

出書の提出忘れ」という単純なものであったことから、課税庁が調査で不適正を把握した場合において、納税者が修正申告しないとしたときに想定される課税庁の更正の内容も、増加償却の否認であることが確実かつ容易に予知できると考えられる事案であった。また、納税者は、調査の開始前には、修正申告書を提出する旨の確定的な決意の表示を課税庁に対して行っていなかった。以上のような点からすれば、従来の裁判例や、課税庁の実務としても「納税者の更正の予知があった」との判断がなされてもおかしくない事例であった。

その一方で、本判決の事例では、納税者は、調査の連絡をきっかけとするものの、自ら不適正を発見し、調査開始後、出し惜しみすることなく、自発的に修正申告書の提出を行ったと見ることもできる余地があった。

本事例は、納税者の主観的な更正の予知という観点でみれば、「調査があったことによる更正の予知」があったとも捉えられる一方で、通則法 65 条 5 項が保護しようとする、申告納税制度における納税者の適正な納税義務の履行という趣旨に沿うような「納税者の修正申告書提出の自発性」があったとも認められる事例であるといえよう。

ところで、通則法 65 条 5 項の加算税免除の趣旨については、納税者は自ら進んで適正に納税義務を履行すべきであるとする申告納税制度の趣旨及び、他の適正に申告した納税者との公平を保つ観点も踏まえ、「適正な申告義務の履行に準じた自発的で速やかな修正申告書の提出」を促進しようという観点から加算税免除を認めようとする規定であると考えられる。

そうすると、二段階要件説は、「納税者の修正申告書提出の自発性」の判断基準として、「納税者の更正の予知の有無」を使おうというものであると考えられる。しかしながら、事案によっては、「納税者の更正の予知の有

無」が必ずしも、「納税者の修正申告書提出の自発性の有無」と直接つながらず、これらの関係がずれる場合があるのではないかという点が、本稿における筆者の主要な問題意識の一つである。

調査の開始後に納税者から修正申告書が提出された場合における、「納税者の修正申告書提出の自発性」について考えてみると、例えば、「納税者が、調査の開始前から不適正に気付いており、調査開始後、修正申告書を出し惜しみせず、自発的に速やかに提出した場合」もあれば、「納税者は、調査の開始前から不適正に気付いていたが、調査開始後も、課税庁に不適正を把握されなければ、過少申告のまままで済まそうと修正申告書を出し惜しみし、不適正の端緒が把握されそうなきざりを見計らって提出した場合」もあるなど、「納税者の修正申告書提出の自発性」の程度や内容には幅がある。

通則法 65 条 5 項の加算税免除の趣旨からすれば、後者の出し惜しみによる修正申告書の提出のようなものは、通則法 65 条 5 項が加算税を免除すべきとする「自発的な修正申告書の提出」とはいえないのではないかと考えられる。

本稿では、筆者としては、通則法 65 条 5 項の加算税免除の趣旨は、主として「申告納税制度の趣旨に沿った納税者の修正申告書提出の自発性」のあるもの、いわば、「真に自発的な修正申告書の提出」について、加算税を免除しようというものであると考える。

本判決の事例では、納税者である法人の担当者が不適正に気付いたのが調査臨場日の朝であったこと、修正申告の原因となった納税者の不適正が単なる「増加償却の届出書の提出忘れ」であったこと、修正申告書の提出が調査開始から 1 週間経ってからであったこと、などから、従来の課税実務の立場では、「更正の予知があった」とされておかしくないものであった。しかし、納税者が不適正を把握し

た状況、修正申告書提出に至った経緯、などを踏まえると、「納税者の修正申告書提出の自発性」も認められるところであり、裁判所は、客観的确实性説を採用しつつ、課税庁の調査の進展状況に厳しい要件を課すこと等により、「納税者の更正の予知はなかった」として、納税者を勝訴させた。

本判決の事例は、考え方次第で「更正の予知はあった」と判断される一方、「修正申告書提出の自発性もあった」と判断される事案についてのものであり、「納税者の更正の予知の有無」が、必ずしも、「納税者の修正申告書の自発性の有無」にそのままつながるものではないことを示唆する点で、通則法 65 条 5 項の解釈における問題点を浮かび上がらせる好事例であるように思われる。そして、本稿の 2 で指摘するように、本判決の判示によるならば、「出し惜しみをした末の修正申告書の提出」についても、従来以上に、加算税免除が認められることとなり、加算税制度の形骸化を招く恐れがあると考ええる。その意味で、本判決は、適正な申告をした納税者との公平を保つという、過少申告加算税の制度の意義に抵触するような方向での判断が示されたようにも捉えられる。

ところで、通則法 65 条 5 項の解釈適用において、二段階要件説を採用することの問題点は、先にも述べたが、筆者は、「納税者の更正の予知の有無」が、必ずしも、通則法 65 条 5 項の加算税免除の趣旨である「納税者の修正申告書提出の自発性」につながるとは限らないのではないかと、つまり、「修正申告書提出の自発性の有無」と「納税者の更正の予知の有無」がずれる場合があるのではないかと、という点にあると考えている。

具体的には、

「納税者の更正の予知がなかったからといって、必ずしも、申告納税制度の趣旨に沿った自発的な修正申告書提出であったとは言えない場合」があるのではないかと、

また逆に、

「納税者の更正の予知があったからといって、必ずしも、申告納税制度の趣旨に沿った自発的な修正申告書提出ではなかったと言えない場合（つまり、自発的な修正申告書提出であったと言える場合）」があるのではないかと、

ということである。このような場合には、これまでの二段階要件説による、「更正の予知があったかなかったか」という要件では、「納税者の修正申告書提出の自発性」を判断することが困難となる。

本稿では、本判決を題材にしつつ、通則法 65 条 5 項の「納税者の更正の予知」の考え方について、通説と考えられている二段階要件説についての再検討と、二段階要件説における第 2 の要件としての「納税者の更正の予知の時点」についての各説、特に、裁判所で採用されることが多い客観的确实性説についての再検討を試みることにしたい。

そして、その一方で、65 条 5 項を文理解釈することにより、「納税者の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」という要件を、「更正の予知の有無」や「更正の予知の時点」の基準としてではなく、「納税者の修正申告書提出の自発性」を判断する基準として使うべきではないかという観点から、「自発性基準説」を提案している。

これまでの二段階要件説は、「納税者の更正の予知の時点」を、一種の「期限」の基準として考え、そのような「期限」を過ぎてから行われた修正申告書の提出については、「納税者の更正の予知があった」とし、加算税を免除しないこととしているのに対して、自発性基準説は、通則法 65 条 5 項の趣旨に沿うところの「納税者の修正申告書提出の自発性」の判断に当たって、従来の二段階要件説における、「調査があったか否か」と、「納税者の更正の予知があったか否か」という二

段階の要件の判断に代えて、

調査がなかったこと（「納税者に調査があったことの認識がなかったこと」を含む）、「納税者の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」に該当すること、

という二つの要件のいずれかに該当すれば、加算税免除要件が満たされたと判断することとしてはどうかという提案をするものである。

このように解することで、「納税者の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」という要件に該当すれば、納税者の修正申告書の提出が、課税庁が調査開始後、不適正の端緒を把握した時点以降、さらには、修正申告書提出の勧奨がなされた後の修正申告書の提出であった場合でも、申告納税制度のもとでの適正申告義務の履行という趣旨に沿った「修正申告書提出の自発性」を有する場合があります。加算税免除の対象とされうることになる。

東京地裁平成24年9月25日判決について

ここでは、本判決の概要及び、本判決が採用している客観的現実性説に関して、同説を初めて採用した昭和56年7月16日判決との比較をしつつ、考察を行うこととする。なお、以下の文章は、筆者が本判決から関係部分を抜粋し、編集したものであることをお断りしておく。

### 1 本判決の概要

本判決の事例では、原告が、機械及び装置の増加償却（法定耐用年数を基準とした償却限度額を上回る減価償却を行うこと）の特例<sup>⑤</sup>を適用して法人税額を算出した上で、法人税の確定申告書を提出したが、特例の適用要件である増加償却の届出書（以下「本件届出書」という。）の提出を行っていなかった。原告は、〇国税局の臨場調査の初日にこのこと

に気づき、調査の開始後、1週間経ってから、減価償却費の償却限度超過額が生じていたとして修正申告書を提出した。これに対して、課税庁が、法人税の過少申告加算税賦課決定処分をしたことから、原告が、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されたものでないとき」（通則法65条5項）に該当すると主張して、賦課決定処分の取消しを求めた事案であった。

### (1) 事実関係の概要

〇国税局の調査担当者は、平成21年7月3日、原告に対し、同月21日から、法人税及び消費税の調査を行う旨の電話連絡をした。そして、同月15日、原告の本店事務所を訪問し、原告の経理部の担当者K及びAに対し、同月21日の臨場予定日までに準備すべき書類として、固定資産台帳及び償却台帳、確定申告書等を依頼し、また、調査項目として、減損損失についての減算理由や遊休設備償却費の具体的根拠等の7項目が記載された確認事項書面を交付した。

原告の担当者Aは、平成21年7月21日（火）の朝、国税局の調査担当者が臨場する前に、臨場調査に備えて準備した資料を確認していたところ、通常は確定申告書の控えを綴ったバインダーの中に綴られているはずの本件届出書の控えが綴られていないことに気付いた。

〇国税局の調査担当者は、平成21年7月21日（火）原告の本店事務所に臨場して臨場調査を開始し、Kから、確定申告書（以下「本件確定申告書」という。）に加え、固定資産台帳、減価償却費明細及び増加償却レポート（増加償却の要件を満たしていることを確認できるように、装置ごとの超過使用時間集計その他の償却金額の計算に必要な全てのデータを記載した資料である。）等の書類の提

出を受けた。

Aは、本件臨場調査に対応しつつ、その合間の時間に本件届出書の控えを探したが、本件届出書も、本件届出書に係る社内決裁書類も発見できなかった。Kは、平成21年7月24日(金)午後、本件届出書の提出を失念していることをほぼ確信し、米国親会社に対して、本件届出書の提出を失念した可能性が高く、この場合には増加償却の特例が適用されないので、法人税を追加納付しなければならない旨を電話で報告した。

平成21年7月27日(月)朝に、Aが、固定資産税を担当するN市役所において償却資産申告書に本件届出書が添付されていないことを確認した後、米国親会社は、修正申告及び追加納税をすることを決定し、これを受けて、原告は、臨場調査中の平成21年7月28日(火)午前に、増加償却の特例の適用を否定して所得額を再計算した修正申告書をN税務署長に提出するとともに、追加納税手続を行った。

その後、Kらは調査担当者に対し、修正申告書を提出した旨を口頭で説明した。調査担当者は、原告から口頭通知を受けた時点では、原告が本件届出書の提出をしていなかったことに気付いていなかった。

また、調査担当者は、平成21年7月27日(月)までの間に、減価償却資産に係る調査として、本件確定申告書における増加償却の特例の適用が法令の定める要件を充足しているか否か、あるいは増加償却計算が適正であるか否かについては、Kらに対して資料を求めたり質問をしたりするなどの具体的な調査を行っていなかった。

N税務署長は、平成21年9月29日付けで、過少申告加算税賦課決定処分を行った。

## (2) 裁判所の判断

この事例に対して、裁判所は、「納税者の更正の予知はなかった」という判断を示し、納

税者を勝訴させた。そして、この結論を導くに当たって、

二段階要件説の第2の要件としての「納税者の更正の予知」について、課税庁が主張する調査開始説の考え方を否定し<sup>(6)</sup>、客観的确实性説を採用して、その法令解釈において、

「国税通則法65条1項及び同条5項の趣旨や文言に照らすと、同項にいう『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』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确实性をもって認められる段階(いわゆる「客観的确实時期」)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上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をいうものと解するのが相当である。」とした。

そして、さらに次の二つの判示を行った。

[判示A] 「調査があったことにより」という要件について、

「国税通則法65条5項が、『調査があったことにより』更正があるべきことを予知したか否かによって、過少申告加算税を賦課するか否かを決することとしていることからすれば、当該調査が納税者の修正申告の自発性の否定につながる内容のものであること、すなわち当初申告が不適正であることの発見につながる調査があったことが要件となっているものと解すべきである」(下線は筆者による)。

[判示B]

「『更正があるべきことを予知し』たとは、単に更正がされる主観的なあるいは一般的抽象

的な可能性があるにとどまらず、更正がされることについて客観的に相当程度の確実性がある段階に達した後に、更正に至るべきことを認識したことをいうのが相当である。」(下線は筆者による)

これらの点に関する判決の論理の展開はおむね次のようなものである。

- ・原告が本件事業年度において増加償却の特例を適用したことについて、『届出書』提出という要件以外の適用要件が欠落していたことをうかがわせる証拠は存在せず、原告は、本件届出書を提出していなかったことのみをもってこの特例の要件を満たさないことになり、ひいては本件確定申告書における申告が不適正なものとなったものと認められるから、本件においていわゆる客観的确实時期に達していたというためには、本件届出書の不提出が発見されるであろ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ていたことが必要であるというべきである

- ・認定事実によれば、本件調査担当者は、本件修正申告書が提出された時点までに、増加償却の特例の適用要件が充足されているか否か、あるいは増加償却計算が適正であるか否かに関する調査を行っていなかったことが認められるだけでなく、本件調査担当者において、増加償却の特例の適用要件が充足されているか否か等について調査する必要があると考えていたことをうかがわせる証拠は存在しない。

- ・原告担当者であるKらは、本件修正申告書を提出する前に、本件調査担当者から、増加償却の特例の適用要件が充足されているか否かや増加償却計算が適正であるか否かについて質問等をされることは全くなかった。

一方で、

- ・認定事実によれば、原告担当者であるKらは、減価償却計算の適否に関連する質問への回答や資料の提出をしたり、製造装置の現物確認依頼を受けたりしたことにより、本件調査担当者が減価償却計算の適否に係る調査を行っていることを認識していたと認められる。

- また、認定事実によれば、Kらは、平成21年7月24日には本件届出書を提出していないことをほぼ確信していたが、本件修正申告書を提出するまで、そのことを本件調査担当者に告げなかったことが認められるところ、これは、Kらが、本件届出書の不提出を告げれば、そのことを理由に更正がされ過少申告加算税を賦課される可能性があると考えていたからであると推認される。

- ・認定事実によれば、Kらは、平成21年7月24日に顧問税理士事務所から過少申告加算税を賦課される可能性があることを聞いていたほか、Aに対し、法人税を担当するN税務署ではなく固定資産税を担当するN市役所において、本件届出書の提出の有無を確認するよう指示したことが認められる。

- ・これらの事実からは、Kが、本件臨場調査中にN税務署に本件届出書の提出の有無を直接確認すれば、それをきっかけにして本件届出書の不提出が発覚して法人税の更正がされ過少申告加算税を賦課される可能性があると考えていたことが推認されるものの、Kが、直接N税務署に確認すれば上記のような可能性があると考えていたからといって、本件臨場調査の進展に伴って本件調査担当者が本件届出書の不提出に気付き、更正されることをKが予知していた事実まで推認することはできない。

- ・そうすると、本件調査担当者が、減損損失や遊休資産設備償却費等の減価償却計算の適否に係る調査を行っていたからといって、更



に調査を進めて償却限度額の再計算を行い、ひいては本件届出書の確認をすることにな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に至っていたとは到底いうことができず、単にそのような一般的抽象的可能性があったにすぎない状況にあったというべきである。そして、このように申告が不適正であることの発見につながる一般的抽象的可能性を有するにすぎない程度の調査がされていたにとどまる段階で、いわゆる客観的确实時期に達していたものと認めることは、通則法 65 条 5 項の趣旨や文言に照らして相当ではない。

・本件調査担当者が減価償却計算の適否に係る調査を行っていたとしても、本件修正申告書が提出された時点では、本件届出書の不提出が発見されるであろうことが客観的に相当程度确实であったとは認められないから、いわゆる客観的确实時期には達していなかったものというべきである。

### (3) 結論

・本件においては、本件調査担当者の調査により、本件届出書の不提出が発見されるであろ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する前に本件修正申告書が提出されたものと認められるところ、原告は、やがて更正に至るべきことを認識した上で修正申告を決意し本件修正申告書を提出したのではないと認められる。

・以上によれば、原告は、本件調査担当者において本件確定申告書における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する前に、自発的に修

正申告を決意し本件修正申告書を提出したものであると認められるから、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されたものでない』というべきである。

### 2 本判決と昭和56年7月16日判決との比較

客観的确实性説を採用した代表的な裁判例である昭和 56 年 7 月 16 日判決は、「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されたものでないとき」の解釈について、次のように判示している。

「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。(下線は筆者による)

これに対して、本判決では、上記の判示部分に加えて、前述の通り、判示 A、判示 B がなされた。

そして、その一方、

本判決には、昭和 56 年 7 月 16 日判決にあった、「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。」(上記の筆者下線部分)の記載がない。

これらの 点について、筆者が考え

るところは次のとおりである。

本判決は、客観的確定性説を採用しているが、本判決の事例は、( ) 調査開始後、1週間経って提出された、しかも、( ) 予想される更正の内容が、「増加償却の否認」であることが明らかであるという修正申告書の提出の場合である。

このような事例についても、二段階要件説を採用し、「調査があったことによる納税者の更正の予知がなかった」という判断を導くためには、納税者にとって予想される更正の内容が明らかな場合においても、「納税者の更正の予知がなかった」とする必要がある、ということになる。そして、そのために、第1の要件の「調査があったこと」の「調査」について、上記の判示Aのように、「当該調査が納税者の修正申告の自発性の否定につながる内容のものであること、すなわち当初申告が不適正であることの発見につながる調査があったこと」という要件を付加することが必要となったということであろう。

また、「納税者の更正の予知」について、上記のように、判示Bが加えられたのは、本事例の場合、予想される更正の内容が、納税者にとっては、増加償却の否認というように、納税者の主観的には明らかなものであったこと、また、納税者が客観的にも、更正を予知していたとみられる行動をとっていたことが認められ、このような事実関係において、「納税者の更正の予知がなかった」とするには、判示B（特に筆者下線部分）が必要であったと考えられる。

一方、本判決では、上記の、昭和56年7月16日判決にあった「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。」の部分が記載されていないが、これは、加算税免除の趣旨が、「期限までに適正申告した人との公平を図りながら、自発的な

是正を促すために、例外的に加算税免除を認める」というものであるとされるところ、昭和56年7月16日判決では、この趣旨に沿った修正申告書の提出に対して例外的に加算税免除を認めるものであるということを明確にするために、この部分の判示がなされたと考えられる。しかし、本判決の事例では、納税者は、調査開始前にも、調査開始後にも、確定的な修正申告の決意の表示を行っていないことから、この部分に該当する事実の認定が困難であったため、記載されなかったのではないかと考える。

さらに、本判決の特徴として、

通則法65条5項の趣旨に関して、「これは、課税庁において課税標準を調査する等の事務負担等を軽減することができることも勘案して、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解される。」と判示している。

上記のととの点を踏まえると、本判決は、納税者の「修正申告書提出の自発性」の解釈について、申告納税制度の趣旨に沿った「適正な申告をした人との公平」にウェイトが置かれた解釈から、より「課税庁の事務負担等の軽減」にウェイトが置かれた解釈にシフトさせているといえよう。

そして、上記から指摘したことをまとめれば、本判決の判示によれば、「出し惜しみをした末の修正申告書の提出」についても、従来以上に、加算税免除が認められる可能性が広がることとなり、加算税制度の形骸化を招く恐れがあると考えられる。その意味で、本判決では、適正な申告をした納税者との公平を保つという、過少申告加算税の制度の意義に抵触するような方向での判断が示されたように捉えられる。

## 二段階要件説について

### 1 二段階要件説の考え方と枠組み

通則法 65 条 5 項の規定上、加算税免除を適用するには、「(納税者の)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」という要件を満たすことが必要である。そして、65 条 5 項の解釈においては、これまで、二段階要件説が通説とされている。

二段階要件説では、まず、第 1 段階として、「調査があったこと」という要件を判断し、これが満たされた後に、第 2 段階の要件として、「調査があったことにより納税者が更正があるべきことを予知したこと」、つまり、「更正の予知があったか、なかったか」を判断する、という二段階の判断を行なうこととされている。

また、通則法 65 条 5 項の制度趣旨(昭和 56 年 7 月 16 日判決)からすれば、二段階要件説の背後には、「納税者の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には、納税者の修正申告書提出は、自発的な提出であるので、加算税を免除する」という考え方があると考えられる。

以上をまとめれば、二段階要件説は、次のような判断の枠組みといえよう。

第 1 段階の要件として、「調査があったか否か」を判断する

調査がなかったのであれば、加算税が免除される

調査があったのであれば、第 2 段階の要件の検討に進む

「調査があったこと」という要件が満たされないことには、加算税賦課の要件が満たされず、加算税賦課は違法となる。その意味で、「調査があったこと」は、加算税賦課の適法要件である。また、「調査があったこと」とい

う要件は、「調査があったことを納税者が認識していたこと」という要件を含むものと考えられる。

したがって、課税庁は、加算税の賦課が適法であるとするためには、「調査があったこと」と「納税者が調査があったことを認識していたこと」を立証しなければならないと考える。

一方、納税者の方は、加算税免除が認められるためには、「調査がなかったこと」又は「調査があったことを認識していなかったこと」を立証できれば、加算税免除要件が満たされる、と考えることができよう。

ところで、「調査」の意義については、通則法 24 条は、納税申告書の提出があった場合に、その納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律に従っていなかったときには、「調査」により当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正する旨規定している。この規定における「調査」とは、更正・決定等の前提として行われるべきことを定めたものであると解される。そうすると、「調査」の意義は、「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。」(大阪地裁昭和 45 年 9 月 22 日判決・行裁例集 21 巻 9 号 1148 頁)と解されている。

そして、通則法 65 条 5 項における「調査」の意義については、通則法 24 条の「調査」と別意に解すべき明文の規定はなく、法的安定性を重視して、同法 24 条の「調査」と同義に解すべきと考えられている。

一方で、通則法 65 条 5 項の「調査」は、「あったことにより」という文言で規定されており、

納税者において「更正の予知」が可能な「調査」であることが予定されているものと解される。通則法 65 条 5 項の「調査」は、同法 24 条の「調査」と同義に解しつつも、その範囲から納税者に認識可能性のない「調査」は除かれると解するのが相当であろう。そして、納税者の認識可能性で判断されるものであるから、机上調査だからといって直ちに除外されるのではなく、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電話や文書照会、来署依頼状などは、「調査」の範囲に含まれるものと解される<sup>(7)</sup>。

第 2 段階の要件として、「納税者の更正の予知があったか否か」を判断する

「納税者の更正の予知」があれば、修正申告書提出の自発性がなかった、として加算税を免除しない、

「納税者の更正の予知」がなければ、修正申告書提出の自発性があった、として加算税を免除する、

そして、第 2 段階の要件を判断するための、「いつ更正の予知があったか」という「納税者の更正の予知の時点」について、主な考え方として、調査開始説、具体額発見説、客観的確実性説などの説が主張されている<sup>(8)</sup>。

2 「納税者の更正の予知の時点」についての各説

(1) 調査開始説（又は調査着手説）

調査開始説は、「課税庁の調査を受けた後に提出された申告書は更正を予知してされたものに当たる」とする説である。つまり、「更正の予知があった時点」を「調査開始の時点」とであるとする考え方であるといえよう<sup>(9)</sup>。

一般人であれば、税務署から申告書について問い合わせや、調査があれば、「間違いを見つけられて、更正されるかもしれない」という予想をするのが通常であろう。この点につ

いては、「一般に修正申告を提出する場合というのは、多かれ少なかれ将来更正されるかもしれないことを心配して行うものであり、厳密な意味では、更正を予知しない修正申告はあり得ない。」という意見がある<sup>(10)</sup>。

また、「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。調査件数の多くの事案において、脱漏が発見されているというような実態からは、調査着手説が一定の説得力を有している」という意見がある<sup>(11)</sup>。

(2) 調査開始後予知推定説

調査開始説に類する説として、「課税の実務においては、調査開始後に提出された修正申告書については、特段の事情のない限り、当該納税者が更正があるべきことを予知して提出したものと推定せざるを得ない」とする、調査開始後予知推定説がある<sup>(12)</sup>。

(3) 客観的確実性説（又は端緒把握説）

客観的確実性説は、「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べきことが客観的に相当程度のものである」と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上で修正申告を決議し修正申告書を提出したもの」（昭和 56 年 7 月 16 日判決）とする説である。近年の裁判例では、客観的確実性説を採用するものが多い。

客観的確実性説に対する批判としては、「端緒を把握するなどにより更正が行われるであろうことが客観的に相当な確実性があると認

められるに至った段階までになされた」修正申告書の提出には、ぎりぎりまで出し惜しみを図った提出等が含まれてくるので、この点では、必ずしも、申告納税制度の趣旨に沿った「自発的な提出」であるとはいえないのではないかということがある<sup>(13)</sup>。

この点に関し、昭和56年7月16日判決では、「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」と判示しており、この文言に「修正申告書提出の自発性」を担保する意味を持たせていると考えられる。しかしながら、一般的に説明されるところの客観的确实性説では、この「自発性」の部分については言及されていない。

また、客観的确实性説に対しては、運用の実際面から、次のような疑問が呈されている。

・『更正があるべきことを予知』するかしないかは、そもそも当該納税者の知覚・主観に属することであるが、当該納税者にとって、調査が開始されたことを知り得ても、その調査の進展過程において当該調査官が脱漏所得を発見したか否か、あるいはその端緒となる資料を発見したか否かを常に知り得るところではない（通常の税務調査においては、調査官は脱漏所得やその端緒となる資料を発見してもそれを直ちに納税者に知らしめて調査の手の内を明かすようなことはしないであろうから、納税者側にとっては、せいぜい調査官からの質問のはしばしにおいて脱漏所得等を発見されたであろうことを推測できるにすぎないであろう）。してみると、『更正があるべきことを予知』することの解釈としては、税務官庁側における脱漏所得の発見あるいはその端緒となる資料の発見を要件とすることはそもそも無理なことである<sup>(14)</sup>。

「東京地裁昭和五十六年七月十六日判決等は、『更正に至るであろうということが客観的

に相当程度の确实性をもって認められる』ことを更正の予知の要件の一つとして挙げているが、この意味するところも税務調査の実態に照らし判然としない。けだし、税務調査においては、その調査内容(脱漏所得やその端緒となる資料の発見)が客観的に明らかにされることは税務職員に課せられた守秘義務等からみて考えられないことである<sup>(14)</sup>。

・『更正の予知』が納税者の主観によるとするならば、端緒把握の認識も税務職員の主観に属するものである。調査の過程で納税者と税務職員が互いに心のうちを探り合うことは、実務の上では日常的である。その主観と憶測の交錯という抽象的な判断の結果が、加算税の賦課という重大な結果をもたらすという客観的确实説は、客観的な形式基準の構築を目指す立場からは疑問を禁じ得ない。<sup>(15)</sup>

#### (4) 具体額発見説

具体額発見説は、調査により脱漏所得が発見された後に提出された修正申告書は更正を予知してされたものとして取り扱う説である。この説に従えば脱漏所得が具体的に発見され更正が余儀なくされない限り加算税が免除されることになる<sup>(16)</sup>。

この説を採用していると考えられる裁判例として、和歌山地裁昭和50年6月23日判決（税資82号70頁）は、次のように判示している。

「『…調査に因り…更正又は決定があるべきことを予知してなされたもの』あるいは『…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なされたもの』というのは、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、更正をなすに足りる全資料を収集していなければならないものでもない。」

具体額発見説に対しては、この説に従えば、加算税の趣旨目的や「更正の予知」による免除の趣旨を没却しかねないという批判がある。

東京地裁平成 14 年 1 月 22 日判決（訟月 50 巻 6 号 1802 頁）は次のように判示している。

「納税者側の脱漏所得に対する隠ぺい・仮装が巧妙、悪質であればあるほど、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から、調査進展の段階として過少申告が確実に把握される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かれようとし、いよいよ同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を免かれ得ることになるから、その不当なことは明らかである。」

### 3 国税庁の考え方

本判決では、被告の課税庁の主張が、次のように記載されている。

「国税通則法 65 条 5 項にいう『更正があるべきことを予知してされたもの』という要件は、そもそも納税者の主観的認識に係るものであり、客観的・一義的に判断することが難しいため、課税実務においては、個々の事案ごとに、税務調査の内容、検討対象として収集した資料の内容、調査の進捗状況、修正申告に至った経緯、納税者の具体的言動等の個別具体的な事情を総合考慮して事実認定を行い、修正申告書の提出が上記要件に当たるか否かを判断せざるを得ない。」

「税務調査の実態としては、納税者は、税務調査が開始されれば、その時点で更正を予

知するのがむしろ通常であるから、税務調査が開始された後に修正申告書が提出された場合については、特別の事情がない限り、更正を予知して行ったものと考えらるべきである。」

（下線は筆者による）

また、国税庁では、各種加算税の取扱いについて、平成 12 年 7 月に、税目ごとに事務運営指針を出し、実務上の取扱いの明確化を図ったところである。例えば、「法人税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて（事務運営指針）」は、通則法 65 条 5 項の規定の解釈・適用について、次のとおり定めており、他税目の加算税通達においても、同様に取り扱うこととされている。

「その法人に対する臨場調査、その法人の取引先の反面調査又はその法人の申告書の内容を検討した上での非違事項の指摘等により、当該法人が調査のあったことを了知したと認められた後に修正申告書が提出された場合の当該修正申告書の提出は、原則として、同項に規定する『更正があるべきことを予知してされたもの』に該当する。

（注）臨場のための日時連絡を行った段階で修正申告書が提出された場合には、原則として、『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。」

課税庁の実務においては、上記の事務運営指針の記載のように、納税者が調査を了知した以降になされた修正申告書の提出については、原則として、更正を予知してされたものとして加算税を課す扱いとなっている一方で、調査日時の連絡だけでは、了知にあたらぬとしているようである<sup>(17)</sup>。この場合の例外としてどのようなものが考えられているのかは、同事務運営指針を見ても不明であるが、「特別の事情があれば、加算税免除を認める」という趣旨であると解すれば、調査開始後予知推定説的な考え方をしているものと捉えられよう。

上記の、本判決における課税庁の主張（筆者下線部分）や事務運営指針の文章から、「調査の了知＝調査があったことの納税者の認識＝更正の予知があったこと」と捉えているとすれば、課税庁は、調査開始説、調査開始後予知推定説の考え方を採用していると考えられる。

また、「調査の了知」を「課税庁による客観的に更正が確実にとなると見込まれるような不適正の発見や端緒の把握の時点」と捉えらるるならば、この場合には、客観的現実性説的な考え方を採用しているということになる。

#### 二段階要件説に対する疑問と検討

##### 1 「納税者の更正の予知の時点」にかかる二段階要件説の前提

二段階要件説の考え方は、例えば、本判決における「国税通則法 65 条 5 項が、『調査があったことにより』更正があるべきことを予知したか否かによって、過少申告加算税を賦課するか否かを決定することとしていることからすれば」という文言にもあるように、通則法 65 条 5 項が、加算税免除の是非について、「納税者が修正申告書を提出する前に、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いたか否か」で決することを規定している、と解釈していることがうかがえる。

具体的にみると、調査開始説は、「調査の開始時点で、更正の予知があった」とするものと理解できよう。したがって、調査の開始後になされた修正申告書提出については、「納税者の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」に該当せず、加算税が免除されないこととされる。

また、客観的現実性説は、「課税庁による、客観的に更正が確実にと見込まれる不適正の発見又はその端緒の把握の時点（客観的現実時期）までになされた修正申告書の提出」につ

いては、「納税者の更正の予知がなかった」、したがって、「納税者の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」に該当するとして、加算税の免除を認めるものと理解できよう。

このように、二段階要件説は、第 2 段階の要件としての「納税者の更正の予知の有無」について判断するために、調査開始説や客観的現実性説のように、「納税者の更正の予知の時点」という、いわば「期限」の基準を決め、

その「期限」の前に提出すれば、「納税者の更正の予知はなかった」のだから、「納税者の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」に該当する、

その「期限」以後に提出されたものについては、「納税者の更正の予知はあった」のだから、「納税者の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」に該当しない、

というような形で、加算税の免除の是非を判断するものであるといえよう。

##### 2 「納税者の更正の予知の時点」を「期限の基準」として考えることによる問題点

(1)「期限の基準」では「修正申告書提出の自発性」を判断できない場合がある

二段階要件説を採用する場合においても、通則法 65 条 5 項で加算税が免除されるためには、「納税者の修正申告書提出の自発性があった」と認められることが必要であるから、結局、二段階要件説では、修正申告書の提出が、「期限」の前に提出されたものか、「期限」以後に提出されたものであるかによって、「納税者の修正申告書提出の自発性」の有無を判断しようとするものであると考えられる。つまり、「期限」までに提出されたものは、「納税者の修正申告書提出の自発性」があると認

められる一方、「期限」以後に提出されたものには、「納税者の修正申告書提出の自発性」がない、と判断されることとなる。

そうすると、二段階要件説では、「調査があったことによる更正の予知があったこと」が、「自発的な修正申告書の提出ではなかったこと」を意味し、逆に、「調査があったことによる更正の予知がなかったこと」が、「自主的な修正申告書の提出であったこと」を意味するという考え方をしているといえよう。

このように考えてくると、二段階要件説では、第2要件について「納税者の更正の予知がなかった」ということでなければ、「納税者の修正申告書提出の自発性があった」とはならないので、加算税免除が認められないことになる。したがって、「期限」の直前までに修正申告書が提出されることが必要になる。

一方、「期限」以後に修正申告書が提出されれば、「納税者の更正の予知があった」のだから、「納税者の修正申告書提出の自発性がなかった」ということになって、加算税免除が認められないことになる。

このように、二段階要件説では、修正申告書の提出が、調査開始説における「調査開始の時点」、客観的确实性説における「客観的确实時期」などの「期限」の前に行われたものか、「期限」以後に行われたものか、という点が判断の分かれ目とされることから、修正申告書の提出が、これらの「期限」の前であれば、申告納税制度の趣旨に沿った自発性のあるものも、そのような自発性に欠けるものも、免除要件に該当することになりうる。客観的确实性説でいえば、「客観的确实時期」という期限の前に修正申告書を提出していれば、「調査開始後に、出し惜しみをして、端緒を把握されるぎりぎりを見計らって行った修正申告書の提出」というようなものまで、加算税を免除される余地がある、ということである。

この点について、昭和56年7月16日判決には、「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。」という判示があったが、この文言により、加算税免除の対象となる修正申告書の提出は、「出し惜しみすることなく、自発的に速やかに提出されたものであること」、つまり、申告納税制度の下における適正な納税義務の履行に準じた「納税者の修正申告書提出の自発性」を担保するという意味があったと考えられる。しかしながら、本判決では、この部分の判示が除かれたことにより、「出し惜しみをした末、ぎりぎりを見計らってなされたような修正申告書の提出」までもが、「客観的确实時期」に達していない限り加算税免除とされうることになる。

逆に、これらの「期限」以後になされた修正申告書の提出については、すべて「更正の予知があった」として、免除要件に該当しないということが生じてくる。例えば、客観的确实性説を採用する場合、「修正申告の勧奨後に修正申告書が提出された場合で、調査着手前に修正申告することを確定的に決意し意思表示していたような場合」を救済するにあたっても、調査が進展して「客観的确实時期」に達した以後は「納税者の更正の予知があった」として、救済できないことになりうる。

## (2)「期限」の考え方次第で「更正の予知」の意味が変わり法的安定性に欠ける

客観的确实性説は、「納税者の更正の予知の時点」を判断する基準を、課税庁の客観的な調査の進行状況にかからしめ、「客観的确实時期に至る前になされた修正申告書の提出については、納税者の予知はなかった」とするものである。

これは、課税庁が不適正の発見やその端緒の把握をする前になされた修正申告書の提出は、課税庁がその不適正やその端緒に気付くかどうか分からないのだから、当然、課税



庁は、「更正の内容」も考えておらず、課税庁が「更正の内容」を考えていない以上、納税者が、課税庁が行おうとする「更正の内容」を予知することはありえない、したがって、調査があったことによる更正の予知はなかった、というような考え方をするものであろう。

また、調査官が、納税者が知らないところで不適正の発見やその端緒をつかんでいたとしても、それが納税者にとって客観的にわからない場合には、納税者として、課税庁がどのような不適正について更正をするかを予知できないのであるから、納税者にとっては、更正があるべきことの予知があったとはいえない、と考えるものであろう。

このように考えてくると、客観的确实性説は、納税者による「(課税庁が行う)更正の内容の予知」を想定するものと考えられる。このように、「更正の予知」を「(課税庁が行う)更正の内容の予知」と捉えるならば、これを納税者が予知するためには、課税庁の調査が、納税者が客観的に「更正の内容」を予知できる程度にまで進展していることが必要となり、また、納税者が調査の進展について知っていることが必要になる。

一方、調査開始説では、納税者による「(課税庁が行う)更正の可能性の予知」を想定しているものと考えられる。このように「更正の予知」を「更正の可能性の予知」と捉えると、「可能性」の程度をどのように考えるか次第ではあるが、一般人であれば、税務署から申告書について問い合わせや、調査があれば、「間違いを見つけられて、更正されるかもしれない」と予想するのが通常であろうという意味では、ほとんどの場合に、納税者には、「更正の可能性の予知がある」といえることになる。

以上のように、「更正の予知」を「更正の可能性の予知」と考える立場からは、「更正の予知があった」とされる場合でも、「更正の内容

の予知」と考える立場からは、納税者が「更正の内容」まで予知できなければ「更正の予知はなかった」とされる場合があることになる。

そうすると、「更正の予知」を「更正の可能性の予知」と考えるか、「更正の内容の予知」と考えるかによって、「更正の予知の有無」が左右されることになり、納税者の予測可能性、法的安定性に問題が生じることになる。さらには、加算税免除の判断権者が、「このケースは加算税免除を認める、認めない」という結論に応じて「更正の予知」の意義を恣意的に解釈し、「更正の予知の時点」と「修正申告書提出の自発性の有無」の認定をコントロールすることを許すことになりかねないと思われる。

3 「更正の予知があったこと」と「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」とは両立するのではないか

ここで考えてみたいことは、「納税者の更正の予知」を一つしかないと考えるか、複数あると考えるか、ということである。調査開始説や客観的确实性説を含め、二段階要件説は、「納税者の更正の予知」には「調査があったことによる更正の予知」が一つあるだけだということを前提としているように考えられる。そして、そのために、加算税を賦課するには「調査があったことによる更正の予知があった」としなればならず、一方、加算税を免除するには、「調査があったことによる更正の予知がなかった」としなればならない。つまり、「調査があったことによる更正の予知があったこと」と「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」とは両立しない(同時に成立することはない)という考え方が前提にあるのではないかと考えられる。

そうすると、例えば、先に掲げた「修正申

告の勧奨後に修正申告書が提出された場合で、調査開始前に修正申告書の提出の確定的な決意表示をしていたような場合」にも、「調査があったことによる更正の予知はあった」と考えられることから、これを救済するには調査開始説や客観的确实性説では基準として完全ではないということになり、二段階要件説によっては判断できない場合があるということになる。

この場合、もし、「調査があったことによる更正の予知があったこと」と「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」とは両立すると考えれば、「調査があったことによる更正の予知があった場合」でも、「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」に該当する場合があり、加算税免除とされる可能性が生じてくる。

この点に関し、次の(1)～(3)により、説明を補足することとしたい。

(1) 調査があったことによる更正の予知はあったと考えられるが、加算税免除が認められた裁判例

ここでは、「調査があったことによる更正の予知があった」としても、「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」に該当する場合の例として、二つの裁判例を紹介することとしたい。

国税不服審判所平成 23 年 5 月 11 日裁決  
(裁決事例集 No.83 号)

本件は、納税者(審査請求人)が、社員の横領などに関して、損金の額に算入した給料に水増しがあったとして、自発的に課税庁に事実関係を説明し、税務調査の実施を依頼した後に、調査が行われ、調査の結果を受けて、修正申告書提出の懲憑が課税庁から行われた

後、調査の開始から 2 ヶ月後に、修正申告書が提出されたという事案である。

課税庁が端緒も把握し、具体額の発見も行われた後になされた修正申告書の提出であるので、二段階要件説のいずれの説を採っても、「調査があったことによる納税者の更正の予知はあった」と考えられる。したがって、二段階要件説によれば、加算税の免除は認められないということになると考えられるところ、本裁決で、審判所は、

「『更正があるべきことを予知してされたものでないとき』とは、納税者が申告書の提出後、何らかの事由によって、先に申告した金額が過少であり、これを是正するためには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ぬと解するのが相当である。

請求人は、少なくとも事前説明時までに本件水増しのすべてを把握して修正申告をする決意をし、事前説明の際には面談職員らに対して本件水増しについて説明した上で調査を求めており、それに基づいて調査が行われたと認められることから、請求人は自発的に修正申告書を提出する決意を有しており、その決意は事前説明において客観的に明らかになったものということができる。そうすると、本件修正申告書の提出は、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修正申告書の提出には当たらない。」として、納税者に加算税免除を認めた。

国税不服審判所平成 22 年 6 月 22 日裁決  
(裁決事例集 No.79 号)

本件は、「調査の当日に、納税者と税理士が横領の事実を自発的に開示した」という事例についてのものである。

この事例では、税務調査開始前に、納税者(審査請求人)が、経理担当者による横領の

事実を把握し、関与税理士に対して、横領行為発覚に伴う修正申告書の作成を依頼しており、調査の初日には、関与税理士及び請求人代表者から調査担当職員に対して事実関係を説明し、請求人から修正申告書を提出する旨の申出をしたというものである。なお、修正申告書の提出は、調査の開始後から約3ヶ月半後になされた。審判所は、この修正申告書の提出について、

「以上によれば、上記申出を受けた調査担当職員は、当該申出に係る部分を除いて調査を行ったものであり、調査担当職員の調査により更正がなされることを予知されたと評価すべき事実を認めることはできず、本件修正申告書は本件調査があったこととは別に自主的に提出されたものであり、調査があったことに基づいて提出されたと認められないことから、更正があるべきことを予知してされた修正申告書の提出には当たらない。」と判断し、加算税を課すことはできないとした。

両事案とも、納税者が、調査の開始前や、調査の開始直後に、自発的に不適正について税務官庁に対して説明を行っている事案であり、課税庁から見れば、調査開始前や、開始直後に、納税者からの自発的な説明によって、不適正を把握したというものである。また、両事案とも、修正申告書の提出が、調査の開始後数ヶ月経ってから行われていることから、納税者は、当然、修正申告書提出の時点が、「課税庁の調査が、端緒を把握するなどにより、その不適正を是正する更正が行われるであろうことが客観的に相当の確実性を持ってなされると認められるにいたった段階（客観的确实時期）」以降であることを認識していると考えられる。さらに、納税者は、既に、自発的に、不適正について、課税庁に説明していることから、修正申告書を提出しなければ、やがて更正に至る、という認識もしていたこととなり、納税者から見れば、「調査があった

ことにより更正があるべきことを予知した」こと自体を否定することは困難である。

以上の二つの裁決例とも、二段階要件説の第2要件に関する、「調査の開始後、の時点になって行われた修正申告書の提出は、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に該当する」という「期限」の基準の各説では、加算税の免除が認められないことになる。

(2) 調査開始後は納税者に「更正の可能性の予知」があると考えられる

一般に、税務調査を受ける納税者には、調査が開始されて以降は、「調査で課税庁から不適正について指摘されるかもしれない。もし、指摘された場合は、修正申告をしなければ、更正される可能性がある」という予知がある、といえよう。

たとえ、納税者が主観的に、「確定申告は適正であり、過少申告であるはずはない」と信じているという場合でも、調査が開始されれば、「もし、調査で不適正が見つけれれば、それを修正申告しないと、更正される可能性がある」との予知は納税者にはある、と考えるのが自然であろう。

特に、納税者が調査開始前から確定申告が過少申告であったという事実を承知している場合や、隠ぺい・仮装行為によって意図的に脱税行為を行っている場合等では、調査開始後の納税者には、一層強い「更正の可能性の予知」があるといえよう。

以上のように、調査開始後に行なわれる修正申告書の提出については、納税者には、「もし、調査で不適正が把握されれば、更正される可能性があるとの予知」がある、と考えるのが自然である。

(3) 修正申告書の提出前には納税者の「更正の可能性の予知」は必ず存在する  
さらに考えてみれば、修正申告する納税者

は、修正申告する不適正の内容について知っているから、修正申告するのである。したがって、納税者は、修正申告する直前には、調査のあるなしにかかわらず、常に「もし、いま、この不適正を修正申告しないでいて、調査で把握されれば、更正される可能性がある」という予知が存在すると考えられる。

上記(1)～(3)のように考えれば、「調査があったことによる更正の予知があったこと」という要件が満たされることが、「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」という要件が満たされることを必ずしも否定するものではなく、両者は、両立する場合がある、つまり、二段階要件説では判断できない場合がある、ということになる。

#### 4 「期限の基準」では、必ずしも「修正申告書提出の自発性」を測れない

##### (1) 申告納税制度における加算税制度と加算税免除の意義

申告納税制度の趣旨について、税制調査会は、「申告納税制度は、納税者自身による税額の確定とその自主的な納付を内容とするものであるから、納税者が自らその課税標準と税額を計算しなければならぬものであり、具体的には、納税者がその税額を算定するのに必要な資料を持ち、これに基づいて適正な申告を行うことを根幹としていると言うべきである。その意味において、申告納税制度を採用している税のうち、代表的な所得税について考えれば、申告納税制度とは、納税者がその取引の過程で集積された客観的な資料による裏付けのある所得金額をもって申告することを言うものであり、これは、適正な申告水準を維持・確保するためのその他の納税協力を含めて納税者の当然の責務といえる」と述べている(税制調査会「昭和58年11月今後の税制のあり方についての答申」第二・一・5・(1))。

以上からすると、申告納税制度の趣旨は、端的に、納税者の自発的協力による適正な税額確定手続と理解できる。「更正の予知」によって加算税を免除することは、修正申告をいわば自発的かつ適正に行われた当初申告とみなすことに等しいから、この免除の趣旨は申告納税制度の趣旨と同様に解すべきだろう。すなわち、通則法65条5項の趣旨は、納税者の自発的協力による適正税額への修正に対する加算税の免除ということができよう<sup>(18)</sup>。

また、裁判例についてみると、昭和56年7月16日判決は、既にみたように、

「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。」としており、この控訴審の東京高裁昭和61年6月23日判決(行裁例集37巻6号908頁)も、

「右例外的措置が、自ら進んで確定申告をなし、以って適正な納税義務を果たしている者との間に公平が保持されるべきであるとの課税政策上の配慮に由来することも論を待たない。」と判示している。

また、東京高裁平成17年4月21日判決(訟月52巻4号1269頁)は、

「過少申告加算税は、申告納税制度において正確な申告の確保が必要であることにかんがみて設けられたものと解され、国税通則法65条5項は、申告納税制度の普及を図るため、自発的な修正申告を奨励することを目的とするものと解される。」と判示している。

このように、現行の加算税制度における「更正の予知」による免除の趣旨は、主として、申告納税制度の円滑な推進という意味合いで述べられていると考えることができる<sup>(19)</sup>。

##### (2) 「自発性」の二つの意味と「課税庁の事務負担等を省く」との関係

通則法65条5項が加算税を免除することによって保護しようとする納税者の「修正申告書提出の自発性」の意味をどのように考え

るかについては、大きく、「確定申告後に納税者が不適正を自発的に是正して修正申告書を速やかに提出する」という意味での自発性と、「調査開始後、納税者が、課税庁から調査で不適正を発見されたりその端緒を指摘されるまでに、自発的に不適正については是正し修正申告書を提出する」という意味での自発性、という二つの意味が考えられる。

の自発性は、納税者は、税法に規定する課税要件に該当する事実が自分に生じていれば、それを踏まえた確定申告をしなければならぬという申告納税制度の下で、適正に申告し納税義務を果たしている人との公平を保ちつつ、「確定申告後に、納税者が不適正を自発的に発見して、修正申告により速やかに是正した場合」には、「確定申告による適正な納税義務の履行」に準じて、例外として加算税を免除することで、「確定申告後における不適正の速やかで自発的な是正」を促すという意味での「自発性」である。これは、申告納税制度の趣旨に沿った、いわば「真に自発的な修正申告書の提出」というべきものであろう。

一方、の自発性は、客観的确实性説を採用した場合における「自発性」である。課税庁が調査で、その後更正するに至るような不適正の発見やその端緒を把握する時点を「期限」として、その前に修正申告書を提出した場合の「課税庁が不適正の発見やその端緒を把握するまでに自発的に修正申告書を提出した」という意味での「自発性」である。このような意味での「自発性」は、課税庁が調査で不適正を発見したり、その端緒を把握するまでに、納税者が修正申告書を提出して不適正を是正すれば、提出の理由や提出するまでの経緯がどういふことであれ、「課税庁の事務負担等を省く」ことになるから、そこに着目して加算税を免除しようという場合に採られる「自発性」の意味である。

上記の と の「自発性」の関係としては、の「自発性」があるときには、の自発性

を併せ持つ場合が多いであろう。一方、の「自発性」があるからといって、必ずしもこの「自発性」が認められるとは限らない、ということができよう。

ところで、「更正の予知」にかかる加算税の免除には、「課税庁の事務を省く」という趣旨もあるとすると判示した裁判例には次のようなものがある。

通則法に移行する以前の加算税制度における「更正の予知」の趣旨について、大阪地裁昭和 29 年 12 月 24 日判決(行裁例集 5 巻 12 号 2992 頁)は、次のように判示している。

「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して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、これを懲罰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」

和歌山地裁昭和 50 年 6 月 23 日判決は、「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。

さいたま地裁平成 16 年 2 月 18 日判決は、「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、例外的に過少申告加算税を賦課しないことにより、納税者の自発的な修正申告を奨励したものであり、また、単なる更正の予知ではなく、調査の存在を前提としていることからすると、修正申告を奨励することで調査の手数をかけないで済むことにより税務行政コストの軽減を図ることをも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。

また、本判決では、既にみたように、通則法 65 条 5 項の趣旨に関して、

「課税庁において課税標準を調査する等の事務負担等を軽減することができることも勘案し」と判示している。

しかしながら、筆者としては、以上のような裁判例があるにもかかわらず、通則法 65 条 5 項における「自発性」を、上記の意味で捉えて、この場合にも加算税の免除を認めることについては、確かに、「課税庁が不適正の発見又はその端緒を把握する前に、自発的になされた修正申告書の提出」ではあるものの、納税者が不適正について、課税庁が不適正の発見又はその端緒を把握する前に既に気付いていた場合、さらには、納税者が出し惜しみをはかり、調査の進展を見ながら、いよいよ気付かれそうだとぎりぎりのところで提出したものであったような場合などでは、のような、申告納税制度の下で期待されている、納税者の適正な納税義務の履行に準じた自発性、いわば「真に自発的な修正申告書の提出」ではないと考えられ、果たして、そのような修正申告書の提出について、加算税を免除する必要があるのか、という点で大きな疑問がある<sup>(20)</sup>。

また、修正申告書の提出時期が調査開始の時点から後になるほど、「出し惜しみの末での修正申告書提出」である可能性が高くなる。一方で、速やかな自発的な提出なのか、出し惜しみによるものなのか、については、納税者の主観的なものであり、客観的にそれを判別することは難しい。

「調査が開始されてからでも、課税庁が不適正を発見するか又はその端緒を把握する前に提出すればよい」となると、税務調査の調査割合が低下している今日では、納税者に対して、「修正申告書は、調査連絡を受けてから提出すればよい」、「過少申告していても、課税庁が調査を開始して、端緒を把握する前に

提出すれば、加算税は課されない」というメッセージを出すことになり、納税者に対して、「調査の連絡がない限り、過少申告のままにしておけばよい」という様子見を促すものとなる。

そして、調査で見つかりそうになければ修正申告しない、という不誠実な納税者に対しても加算税を賦課しないとなれば、適正な申告を行っている誠実な納税者との間の不公平を是正するという加算税制度の趣旨が大きく没却されることとなる。

以上を踏まえると、自発性の意味を、のように解することは、適正な確定申告を行うのが納税者に課された当然の義務であるという、申告納税制度の原則を根本から揺るがすおそれがあるように思われる。

また、上記に掲げた裁判例からは、通則法 65 条 5 項の加算税免除の規定には、「政府に手数を掛けさせない」、「課税庁の事務負担等を省く」など、「政府の手間を省く」という趣旨があったとしても、だからといって、「申告納税制度の趣旨に沿った自発性」に欠ける、出し惜しみをした末に、ぎりぎりになって出したような、「調査開始後における、出し惜しみによる修正申告書の提出」まで救おうという趣旨まで読み取れることができるかどうか疑問でもある。

#### 客観的确实性説に対する疑問と検討

##### 1 「調査開始説の否定 客観的确实性説の採用」とはならない

東京高裁昭和 61 年 6 月 23 日判決は、その判示において、通則法 65 条 5 項の規定が、調査開始後における加算税免除を前提とするものであることから、調査開始後における修正申告書の提出について、すべて「調査があったことによる納税者の更正の予知があった」とする調査開始説を文理解釈上採用できないとし、客観的确实性説を採用した。

しかしながら、調査開始説を否定すること

が、論理的に、必ずしも、客観的确实性説の採用につながるわけではない。調査開始後予知推定説では、税務官庁側は納税者の「予知」を推定して加算税の賦課を行い、納税者側はその推定を破る程度の特段の事情を立証することによりその賦課を免れることができるが、調査開始後予知推定説も、調査開始後の修正申告について更正の予知を推定し一律に加算税を賦課することではないという意味で文理解釈に適うと考えられる<sup>(21)</sup>。

また、課税庁による不適正の発見やその端緒の把握の時点より前に修正申告書の提出がなされたからといって、必ずしもそれが、申告納税制度の趣旨に沿った「自発的な修正申告書の提出」であるとはいえない。にもかかわらず、課税庁が、不適正の発見やその端緒を把握しない限り、「納税者の更正の予知がない」として、加算税を課されずに修正申告書を提出できるということになれば、通則法 65 条 5 項の加算税免除は、もはや、「修正申告書の提出には、原則として加算税が課される」という加算税賦課の原則の例外であるとは言えないのではないかと考える。

## 2 課税庁の調査の進展状況によって「納税者の修正申告書提出の自発性」を測ることは不合理である

客観的确实性説によれば、いわば、

「修正申告書の提出時点で、課税庁の調査が不適正の発見又はその端緒の把握に至るほどに進展していた 納税者には調査があったことによる更正の予知があった 納税者の修正申告書の提出は自発的なものではなかった」という判断が、これとは逆に、

「修正申告書の提出時点で、課税庁の調査が不適正の発見又はその端緒の把握に至るほどに進展していなかった 納税者には調査があったことによる更正の予知はなかった 納税者の修正申告書の提出は自発的なもので

あった」という判断がなされることとなる。

つまり、客観的确实性説によれば、申告納税制度の趣旨に沿った「納税者の修正申告書提出の自発性」の基準となるべき、「調査があったことによる納税者の更正の予知の有無」の判断が、「課税庁の調査の進展状況」に係らせられることになる。言葉を換えれば、「納税者の修正申告書提出の自発性の有無」が、課税庁の調査の巧拙によって決まるということである。課税庁の調査が上手であれば、不適正の発見やその端緒の把握がされやすく、納税者の修正申告書提出の自発性がなかったことになりやすい、逆に、調査が下手であれば、不適正の発見やその端緒の把握がされにくく、納税者の修正申告書提出の自発性があったことになりやすい、ということになる。

そうなると、納税者自身が過少申告であることに気付いている場合でも、課税庁の調査が上手ではなくて不適正を見つけられなければ、いつまでも、加算税の免除が認められるということになる。

例えば、納税者が、「調査開始前に不適正に気付いていたが、修正申告の出し惜しみをしていたところ、端緒を把握されるぎりぎりを見計らって修正申告書を提出した」ということを自認する一方で、「しかし、調査が、更正のあることが客観的に確実な時期までには進展してなかったから、更正の予知はなかった」と主張するような場合にも、加算税免除を認めるのか、という疑問がある。

このように、「納税者の修正申告書の自発性」の有無についての判断を、課税庁による「税務調査の客観的な進行状況」に係らせるということが、果たして、申告納税制度の趣旨に沿った「納税者の修正申告書提出の自発性」、「真に自発的な修正申告書の提出」を判断するという観点から適切といえるであろうか。

思うに、通則法 65 条 5 項による加算税の免除の是非は、納税者の修正申告書の提出が

申告納税制度の趣旨に沿った「自発的な修正申告書の提出」であったか否か、つまり、「真に自発的な修正申告書の提出」であったか否かという納税者側の事情によって判断されるべきであって、課税庁の調査がどこまで進展していたかとか、調査の巧拙というような課税庁側の事情によって判断されるべきものではないと考える。

客観的确实性説の採用は、「納税者の修正申告の自発性の有無」の問題を、それとは直接関係がない課税庁の調査能力の高低の問題にすり替えることになるのではないだろうか。

### 3 納税者の立証責任の点からの疑問

#### (1) 「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こと」の立証責任について

租税法律関係における主張・立証責任は、原則として、租税債権の存在を主張する税務官庁側に負わすべきであるとするのが判例の傾向であり、「調査があったこと」の立証責任については、これが加算税の賦課要件であることから、課税庁側にあると解されている。

一方、納税者にとって有利となる事項の存在や、原則課税に対する特例非課税となる場合等の減免事由の主張・立証責任については納税者側に負わすべきであるとする傾向も強い<sup>(22)</sup>。このような立証責任の分配の観点からは、加算税免除の要件である「納税者の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」への該当性については納税者に立証責任があるとすべきであり、通則法 65 条 5 項の加算税免除の趣旨が「納税者の修正申告書提出の自発性」にあるならば、これを立証できない納税者に加算税の免除を認める必要もないと考えられる<sup>(23)</sup>。

#### (2) 客観的确实性説は納税者の立証責任を実質的に課税庁に負担させるものである

客観的确实性説は、課税庁の調査が「更正がされることについて客観的に相当程度の确实性がある段階に達し(ていること)」を要件とするものであるが、これは、本来、納税者側にあるとされる「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」という加算税免除要件についての立証責任を実質的に課税庁に負担させるに等しいと考えられる<sup>(24)</sup>。

特に、本判決の事例については、納税者にとっては、想定される「更正の内容」が「増加償却の否認」であると確実に予知できるケースである。納税者は、修正申告書提出の前には、「増加償却の届出書提出の失念」という事実について熟知していたのであり、このように納税者が、既に不適正について気付いており、修正申告すべきであることについての情報を十分に有している場合には、申告納税制度の趣旨という観点からは、納税者に進んで修正申告すべき義務があると考えられる。

にもかかわらず、本判決において、裁判所は、客観的确实性説を採用し、「納税者の更正の予知はなかった」という判断を下すにあたって、課税庁に対して、「調査の進展状況により、納税者の更正の予知があったこと」、具体的には、「課税庁の調査が納税者の提出の自発性を否定する程度に進展していること」の立証を求め、さらには、「『更正があるべきことを予知し』たとは、単に更正がされる主観的なあるいは一般的抽象的な可能性があるにとどまらず、更正がされることについて客観的に相当程度の确实性がある段階に達した後に、更正に至るべきことを認識したことをいうとするのが相当である。」とし、結論として、本件では、課税庁の調査が、「増加償却の届出書の提出失念」という不適正を確実に把握できるような程度にまで進展していなかったから、「納税者には、課税庁が、増加償却の否認について確実に更正するという予知はなかった」としたがって、「納税者の修正申告書提出



は自発的なものであった」という旨の判断を導いている。

4 「調査」と「更正の予知」の意義を縮小解釈する点について

通則法 65 条 5 項の規定の文言は、「その申告に係る国税についての調査があったこと」であり、「修正申告した内容についての調査があったこと」とは規定されていない。例えば、法人税で考えれば、「法人税についての調査があったこと」としか規定していない以上、納税者が修正申告した理由となった具体的な不適正についての調査があったかどうかまでは問うていないと読める。

にもかかわらず、本判決では、前記の判示 A のとおり「当該調査が納税者の修正申告の自発性の否定につながる内容のものであること、すなわち当初申告が不適正であることの発見につながる調査があったことが要件となっているものと解すべき」としており、通則法 65 条 5 項で、「その申告に係る国税の調査」としか規定されていない「調査」の意義を縮小して「修正申告の内容についての調査」と解釈するものといえよう。

また、通則法 65 条 5 項の規定では、「当該国税について更正があるべきことを予知して」とされているにすぎないにもかかわらず、客観的确实性説は、「(納税者の)更正の予知」の意義について「(納税者による)更正の内容の予知」まで求めるものであり、「更正の予知」の意義を、「更正の内容の予知」という意味へと縮小解釈するものであるといえよう(2(2)を参照)。

以上のような、「調査」や「更正の予知」の意義についての縮小解釈は、それによって、申告納税制度の趣旨に必ずしも沿わない修正申告書の提出まで、加算税免除を認めることにつながり、加算税制度の存在意義の根本を揺るがすおそれがあると考えられる。

5 通則法 65 条 1 項、4 項と 5 項の解釈のバランスについて

通則法 65 条 1 項の過少申告加算税制度の趣旨は、

「過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。)(最高裁平成 18 年 4 月 20 日第一小法廷判決・民集 60 巻 4 号 1611 頁)とされている。

また、通則法 65 条 4 項では、確定申告で申告しなかったことについて正当な理由がある場合には、加算税が免除されるが、この「正当な理由」の意義について同判決は、

「『正当な理由があると認められる』場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である」としており、裁判例ではこれまでにその適用が認められた例は多くない。過少申告が納税者の税法の不知や事実関係の誤解によるものと認められる場合には「正当な理由」が認められないのが通常である<sup>(25)</sup>。

このように、通則法 65 条 1 項、4 項から、確定申告では正当な理由のない限り、過少申告には過少申告加算税が課されることとされており、4 項は納税者に対して厳しく運用されてきている。にもかかわらず、同条 5 項の解釈において、客観的确实性説を採用することは、納税者に対して、過少申告していても、調査でその不適正を把握されるまでに修正申告すれば加算税を免れることができる、というメッセージを出すものであり、65 条 1 項、

4 項の解釈を踏まえれば、バランスを欠く解釈になるのではないかと考える。

「自発性基準説」の提案

(1) 通則法 65 条 5 項の規定ぶり

これまでみてきたように、通則法 65 条 5 項の「更正の予知」について、二段階要件説の各説のような「期限の基準」で判断することとすると、申告納税制度の趣旨に沿っているとはいいがたい、出し惜しみをし、課税庁を出し抜くような修正申告書の提出でも加算税免除が認められる可能性があるほか、二段階要件説と、その一つである客観的現実性説については、<sup>1)</sup> で述べてきたようにいくつかの疑問があるところである。

そこで、改めて、通則法 65 条 5 項の規定を読んでみると、同規定では、「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」とされている。

この規定を文章のとおり読めば、「修正申告書の提出が、『その申告に係る国税についての調査があったことにより更正があるべきことを予知してされた申告書の提出ではないとき』には、過少申告加算税を課さない」と読める。

そして、この『』内の文言に該当し、加算税が免除されるには、

その申告に係る国税についての調査がなかったこと

修正申告書の提出が、「その申告に係る国税についての調査があったことにより更正があるべきことを予知してされた申告書の提出ではないとき」に該当すること

の二つのいずれかが満たされればよい、というように読むことができる。

つまり、<sup>2)</sup> により、「修正申告書の提出が、調査の前に行われた場合」には、加算税が免

除されることになり、そもそも調査がなければ、加算税が課されない。

また、「調査があったこと」について、納税者の認識がなかった場合、例えば、課税庁の調査が、課税庁の内部にとどまるものであったり、秘密裏に行われるものである場合には、納税者において調査があったことを認識できないのが通常であり、この場合にも「調査があった」ということにはならないであろう。

の要件は、逆に考えると、「その申告に係る国税について調査があったこと」が、加算税賦課の適法要件となり、課税庁が、加算税賦課が適法であると主張するためには、修正申告が提出された時点で「調査があったこと」と「納税者が調査があったことを認識していたこと」を立証することが求められるといえよう。

(2) 第 2 の要件を「修正申告書提出の自発性」の基準とみる「自発性基準説」

二段階要件説では、「調査があったことによる納税者の更正の予知がなかったこと」が、「納税者の修正申告書提出の自発性」を示すものと考えられていると思われる。本稿では、この点について、本判決を題材として、「納税者の更正の予知があった」からといって、「納税者の修正申告書提出の自発性がなかった」といえない場合がありうること、一方、「納税者の更正の予知がなかった」からといって、申告納税制度の趣旨に沿った「納税者の修正申告書提出の自発性があった」と言えない場合がありうること、そして、このようなずれは、「納税者の更正の予知の有無」が「修正申告書提出の自発性の有無」に直接つながるという前提を置いたために生じたものと考えられることを指摘してきた。

そこで、本稿では、通則法 65 条 5 項の加算税免除の趣旨が、納税者の修正申告書の提出について、「期限までに適正申告した人との公平を図りながら、自発的な是正を促すため

に、例外的に加算税免除を認める」ということであるとするならば、「納税者の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」という要件については、これを「更正の予知がなされる時点の直前までに修正申告書が提出されること」というような「期限の基準」として捉えるのではなく、「納税者の修正申告書提出が自発的なものであったこと」という「修正申告書提出の自発性の基準」として捉えることとしてはどうかという「自発性基準説」を提案することとしたい。

従来の二段階要件説では、調査が開始されて以降の、「納税者の更正の予知の時点」を問題としており、修正申告書の提出が、そのような「期限」までに「納税者の更正の予知があったか、なかったか」という判断にその焦点を当てていたのに対して、自発性基準説は、「納税者の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」という要件を、「修正申告書提出の自発性の基準」として考え、判断の焦点を、「その修正申告書の提出が、申告納税制度の趣旨に沿った、真に自発的なものであったかどうか」という点に当てるといふものである。

### (3) 自発性基準説による判断の枠組み

自発性基準説では、調査がなかったこと（又は調査があったことについて納税者の認識がなかったこと）納税者の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」に該当することのいずれかに該当するときに、加算税の免除を適用することとすればよい、という枠組みで判断を行うこととする。

上記の要件については、課税庁側から見れば、「調査があったこと」、「納税者が調査があったことを認識していたこと」の二つを満

たすことが、加算税賦課の適法要件となるので、課税庁は、加算税賦課が適法であるというためには、これらを立証することが必要となる。

一方、納税者にとっては、「調査がなかったこと」か、「調査があったことを認識していなかったこと」のいずれかを立証できれば、加算税免除が認められることになる。

なお、の要件については、平成 23 年 12 月の国税通則法改正による税務調査手続の大幅な変更を受けて、国税庁からその取扱いを定める「国税通則法第 7 章の 2(国税の調査)関係通達の制定について(法令解釈通達)(平成 24 年 9 月 12 日付。以下「調査通達」という。))が出され、そこで「行政指導」と「調査」が明確に区分されたところである<sup>(26)</sup>。また、併せて出された「調査手続の実施に当たっての基本的な考え方等について(事務運営指針)」（平成 24 年 9 月 12 日付。以下「調査手続事務運営指針」という。))において、課税庁が、納税者に対して接触する際には、納税者に対して、行政指導であるのか、調査であるのかを明確にして通知することとされた<sup>(27)</sup>。通則法 65 条 5 項は、調査がなされる前に納税者が修正申告書を提出した場合については、加算税が課されないことと解されることから、納税者が課税庁の行政指導を受けて、自主的に修正申告書を提出した場合には、加算税は課されないことになる。

上記の措置の結果、今後は、の「調査があったこと」の有無については、従来に比べ、問題となるケースは少なくなると考えられ、の「納税者の修正申告書の提出」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」に該当するかどうかの判断が求められるケースが増えよう。

また、自発性基準説は、通則法 65 条 5 項の加算税免除の判断を、「納税者が修正申告書を提出する前に更正を予知していたか否か」ではなく、修正申告書の提出時期にかかわら

ず、調査開始後になされた修正申告書の提出が、上記の「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」に該当するか否かで判断しようというものであるが、この場合の、「納税者の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」の立証責任は、通則法 65 条 5 項の加算税免除が納税者にとって有利なものであるから、納税者側にあるものとする。実務的には、納税者が修正申告書を提出する際に、その旨の主張を課税庁に対して行うとすることが考えられよう。

自発性基準説を採ることにより、二段階要件説を採った場合に生じる、課税庁の調査の進展状況との関係で、「いつまでに修正申告書を提出すれば、更正の予知があったかなかったか」というような「更正の予知の時点」についての議論を回避することができ、また、「更正の予知の有無」と「修正申告書提出の自発性の有無」とがずれるという問題も解消されよう。

また、自発性基準説によれば、納税者の修正申告書の提出が、課税庁が調査を開始し、端緒を把握した時点以降、さらには、修正申告の勧奨後の提出であったとしても、この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」の要件に該当すれば、加算税免除の対象とされることになる。

要するに、自発性基準説によれば、納税者は、「調査があったことによる更正の予知があった」としても、「調査があったことによる更正の予知がなかった」としても、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」という免除要件に該当することを立証できれば、加算税が免除されることになることであり、立証できなければ、原則通り、加算税が課せられることになる。

なお、二段階要件説と自発性基準説の違いについては、「二段階要件説と自発性基準説の比較」図(62頁)を参照されたい。

#### (4) 自発性基準説における「更正の予知」の意義について

自発性基準説においては、「納税者に調査があったことによる更正の予知があった」としても、納税者の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」に該当する場合があります。この場合には、加算税の免除を認めるといえるものである。また、加算税の賦課が認められるためには、「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」に該当しなければならないとするものである。

言い換えれば、自発性基準説では、納税者の更正の予知があったか否かではなく、更正の予知があったことを前提として、「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」に該当するかどうか、「申告納税制度の趣旨に沿った真に自発的な修正申告書の提出」といえるかを問題にするというものである。

このような考え方からすれば、自発性基準説における「更正の予知」は、「もし、調査で不適正が見つかり、それを修正申告しなければ更正される可能性がある」という意味での「納税者の更正の可能性の予知」と捉えることが適当であると考えられる。

#### (5) 自発性基準説と調査開始後予知推定説との関係

自発性基準説は、「納税者の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」を「更正の予知の時点」の基準ではなく、「申告書提出の自発性」の基準とする、という考え方をとするものである。

一方、調査開始後予知推定説は、「課税の実務においては、調査開始後に提出された修正申告書については、特段の事情のない限り、当該納税者が更正があるべきことを予知して提出したものと推定せざるを得ない」というものであるが、同説では、「納税者の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」を、「修正申告書提出の自発性の基準」とするという考え方までは示されていないと思われるので、この点で本稿にいう自発性基準説とは異なるところがある。ただし、調査開始後予知推定説における「特段の事情」を「納税者の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」のことと考えるのであれば、実質的には、自発性基準説と同じようなものとなる。

(6) 自発性基準説を用いて判断したと考えられる裁判例

ここでは、実質的に自発性基準説の枠組みによって判断したと考えられる裁判例を紹介することとする。

国税不服審判所平成 24 年 1 月 24 日裁決（裁決事例集 No.86 号）はその法令解釈において、「修正申告書の提出が、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の判断に当たっては、通則法第 65 条第 5 項の文言及び趣旨からすると、調査の内容・進捗状況、それに関する納税者の認識、修正申告に至る経緯、修正申告と調査の内容との関連性等の事情を総合考慮して判断すべきである。」としている。二段階要件説の「調査があったか否か」と「調査があったことにより更正があるべきことの予知があったか否か」という判断の枠組みを採用しているというより、「納税者の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」に該当するかどうかを、

- ) 調査の内容・進捗状況
- ) それに関する納税者の認識
- ) 修正申告に至る経緯
- ) 修正申告と調査の内容との関連性

等の事情を十分に把握し、総合的に考慮することによって、直接判断するという枠組みを採用しているといえよう。その意味で、この裁決は「自発性基準説」の枠組みを採用しているということができよう<sup>(28)</sup>。

(7) 本判決における「自発性基準説」による考えられる判示部分

本判決には、次の判示部分がある。

「すなわち、前記争いのない事実及び上記認定事実によれば、本件修正申告書の提出に至る経緯に関し、原告は、平成 16 年 8 月期以降、毎事業年度、増加償却の届出書を N 税務署長に提出していたが、本件事業年度については本件届出書の提出を失念していたところ、平成 21 年 7 月 21 日に本件臨場調査に備えて準備した資料を確認したことによって、本件届出書の提出を失念している可能性があることに偶然気付いたこと、原告は、本件届出書を提出したかを確認すると並行して、平成 21 年 7 月 26 日には、修正申告をした場合の納税資金の手配が可能であることを確認し、同月 27 日には、本件届出書の不提出が確実になったことから、顧問税理士事務所の助言を踏まえ、米国の親会社に対して、延滞税の増加を止めるために速やかに修正申告をすべきである旨主張するとともに、本件修正申告書の提出に向けた準備を開始したこと、原告は、平成 21 年 7 月 28 日、親会社から修正申告の指示があった後すぐに、本件修正申告書を提出するとともに追加納税手続を行ったことがそれぞれ認められる。

このような経緯からすれば、原告は、本件臨場調査そのものによって本件届出書の不提出

出に気付いたものではないし、不提出に気付いた後は、延滞税の発生を止めるため、可及的速やかに本件修正申告書の提出及び追加納税を行ったものと認められるから、原告は、本件臨場調査における具体的な調査とは直接関係することなく、本件修正申告書の提出をしたものといえることができる。」

本判決の事例について、自発性基準説を採用する場合には、上記の部分が、「修正申告書の提出が、その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はないとき」への該当性についての判断部分に当たるといえよう。その意味で、本判決も判断に当たって、その一部として自発性基準説を採り入れていると考えることもできるのではないか。

「調査通達」が通則法 65 条 5 項関係の実務に与える影響

#### 1 調査通達の改正と通則法 65 条 5 項

前述のように、平成 23 年 12 月の通則法の改正によって税務調査手続が大幅に変更された<sup>(29)</sup>。そして、これを受けて出された調査通達において、「調査の意義」と「調査に該当しない行為」が明らかにされた。「調査」とは、「特定の納税者の課税標準等又は税額等を認定する目的」で行うものであるとされ、「特定の納税者の課税標準等又は税額等を認定する目的で行う行為に至らないもの」は、「行政指導」と位置づけられることになった<sup>(30)</sup>。また、事務運営指針において、納税者の予見可能性と手続の適正性を確保する観点から、納税者に接触する際には調査が行政指導かいずれであるかを明示することとされた<sup>(31)</sup>。

通達等でこれらの措置が取られたのは、一般の通則法改正により、「調査」については法定化された手続を履行する必要があるため、手続規定の適用対象となる調査の範囲を明確

にすることが必要であるからである。

「調査」も「行政指導」も、ともに適正な納税義務の履行の確保を目的とするものであるが、「調査」は、一般的に質問検査権の行使を伴うものであり、納税者はいわゆる受忍義務を負い、質問に対する不答弁等に対しては刑罰が科されるのに対し、「行政指導」は、納税者に何ら法律上の義務を負わせるものでないことから、「調査」と「行政指導」のいずれに当たるのかによって、納税者が置かれる法的立場も大きく異なることとなる。

調査通達では、納税者の自発的な見直しを促すような税務当局の行為を、「行政指導」であると解釈しているが、行政指導に該当するものとして、「文書照会」、「来署案内」、「説明会、集合指導」、「注意文」などが挙げられよう。これらの行為に基づく修正申告書の提出についても、従来は、過少申告加算税の賦課対象とされる場合があったが、今後は、「調査」という明示がない限り、「行政指導」ということになるよう。

これらの措置により、通則法 65 条 5 項の「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はないとき」に該当する場合、つまり、納税者の加算税免除が認められる場合がより明確になったといえよう。

そして、このような国税庁による措置の背景には、「調査」に該当しない「行政指導」を明確にすることにより、加算税を免除する「納税者の自発的な修正申告書の提出」の範囲の拡大を図ることで、行政指導をきっかけとして、申告についての納税者の自発的な見直しを呼びかけ、納税者に気付きを与えて、自発的な申告努力を促す、そして、納税者が、自発的な見直しを実施し、自発的に不適正を発見し、調査が行われる前に修正申告書を提出するならば、加算税を免除するということにより、申告納税制度の進展と、税務行政の効率化を促進しよう、との考え方があると思われる<sup>(32)</sup>。

とはいえ、行政指導を受けたにもかかわらず、納税者が、自発的に不適正を確認しようとしなかったり、不適正があることを確認しながらも、修正申告せずにおいて、その後、調査の連絡があり、調査に移行した後に、納税者が修正申告書を提出した場合には、原則として、加算税が免除されないのは従来どおりであり、例外として、「納税者の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」に該当すれば、加算税が免除されることになるという点でも、従来と変わらないといえよう。

その意味で、本判決の事例のような「調査の連絡をきっかけに、会社が不適正を発見したが、調査が開始されるまでには、修正申告する確定的な決意を表示せず、調査が開始されてから数日後に、自発的に提出した場合」、つまり、納税者の主観的には「更正があるべきことを予知した修正申告書の提出」であると認められる一方で、「納税者の自発的な見直しによる提出」でもありうるという場合について、今後、課税庁がどう扱うのが引き続き関心が持たれるところである。

2 行政指導を活用する場合でも、「パレトト」、**「出し惜しみ」**に対するけん制は必要ところで、**「納税者の自発的な適正申告を確保するための手法」**の一つとして、行政指導を活用していく場合でも、行政指導の実効性を高めるためには、納税者が自発的に見直し等を行わない場合には、**「調査に移行することもある」**というけん制が必要であろう。そうすると、今後も客観的現実性説の考え方が採用されるとすれば、調査開始後において、課税庁が調査によって更正に結び付くような不適正を発見するかその端緒を把握する前に、納税者が修正申告した場合には、加算税が課されないことになるから、納税者は、調査開始の連絡があるまで様子見をしていけばよい

ということにもなりかねず、行政指導の実効性に支障が生じることが考えられる。

課税庁の職員によれば、従来からの納税者の現状は、「調査もしないのに、納税者が自発的に修正申告してくるケースは極めて少ない」、また、「修正申告書を自発的に出してくるのは、調査が始まって、税理士が危なそうだと思ったときに、その分について提出してくることが多い」とのことである。

また、国税庁では、従来から、「経済取引の広域化、複雑化、IT化、グローバル化により、税務行政を取り巻く環境はますます厳しくなっている」旨の説明を繰り返し行っている。そのような厳しさの一つが、今日、税務調査で不適正を把握することがますます難しくなっているという形で表れているところであり、今般の通則法改正でそのような税務調査を取り巻く環境はさらに厳しくなっている<sup>(33)</sup>。

思うに、加算税の制度は、課税（申告納税）の公平を促す制度である。適正公平な課税を実現するための納税者に対するけん制効果と、今回の通則法改正による、納税者保護のための適正手続の保障は別のこととして考えるべきではないか。求められるのは、課税庁による適正手続が守られた上で、適正公平の実現に向けての課税実務が必要かつ十分に行われることである。

その際に、通則法 65 条 5 項の加算税の免除制度について、どのような立場、どのような説を採用するかということの影響は個別事件にとどまる話ではない。税務執行上、広くすべての税務調査に影響するものであることから、適正公平な課税の促進という点から、税務行政政策の一つとして、極めて大きな影響力がある。

「調査の連絡をきっかけに、自発的に見直し作業を行う」という行動は、今日、多くの納税者がそのような行動を取っていると考えられる。納税者にとっては、税務調査の事前

連絡がなければ、見直しのインセンティブが働きにくいということもいえるだろう。

また、たとえ、調査の連絡を機とするものであっても、課税庁としては、納税者が自発的に見直し、速やかに修正申告書を提出してくれば、事務の削減になるし、調査で見つけられなかったかもしれない不適正について、自主的に修正申告してもらえらるなら、税務行政上大きな意味があろう。

しかしながら、一方で、大多数の適正申告を行っている納税者や、源泉徴収されている給与所得者からすれば、自分の過少申告に気付いているにもかかわらず、調査開始後も出し惜しみし、ぎりぎりになって、課税庁を出し抜いてなされたような修正申告書の提出に対しても、それが課税庁の手間を省く自発的な提出であるから加算税が免除されるというようなことは、到底納得できるものではないといえよう。

調査官が、税務調査で不適正を把握するのは、今日のように、経済取引の複雑化、広域化、国際化、IT化が進んでいる状況の下では、時間がかかり、しかも完全に把握しきれものではない。問題は、このような状況の下で、どうすれば、バレモトや出し惜み的な修正申告書の提出を許さず、その一方で、「真に自発的な修正申告書の提出」を促進することができるかということであろう。

確定申告に準じた自発的な修正申告書の提出について、加算税を免除することは、課税の公平の観点からは、これを厳格に運用することが必要であり、調査が開始された後の出し惜しみによる提出は加算税免除すべきではないと考える。また、納税者に対しては、調査連絡があってから見直したのでは遅い、というけん制を働かせる必要があるのではないかと。

調査通達では、「調査」は、課税庁が「特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する」との意思をもって納税者に接触するも

のであるとされる。一般に、調査が始まれば、納税者には、不適正を把握されれば、更正がなされるであろうという予知が働こう。

一方、加算税の賦課は、反復的、大量の事務である。修正申告書が提出された時点において、税務官庁側が、納税者が更正を予知していたか否かという主観的事実を知ることが困難なことである。

したがって、課税の実務においては、調査開始後に提出された修正申告書については、特段の事情のない限り、当該納税者が更正があるべきことを予知して提出したものと推定せざるを得ないとも考えられる<sup>(34)</sup>。

この点につき、「税務調査の現実を見れば、調査開始イコール『更正の予知』ではないにしても、調査の開始に伴って更正が予知される可能性が生じ得るとというのが実態であると少なくともいえるのではないか」という観点から、更正の予知の時期を立法的に解決すべきとして、そのような一定の可能性が生じ得る時点を「更正の予知」の時期として擬制すべきとする見解がある<sup>(35)</sup>。

また、通則法 65 条 5 項の適用に関して、納税者の実務上の対応について、次のような考え方が示されているが、本稿で提案した自発性基準説の考え方からしても、良識的で妥当な対応であると考えられる。このような納税者の考え方、対応が基本とされ、拡がることを期待したい。

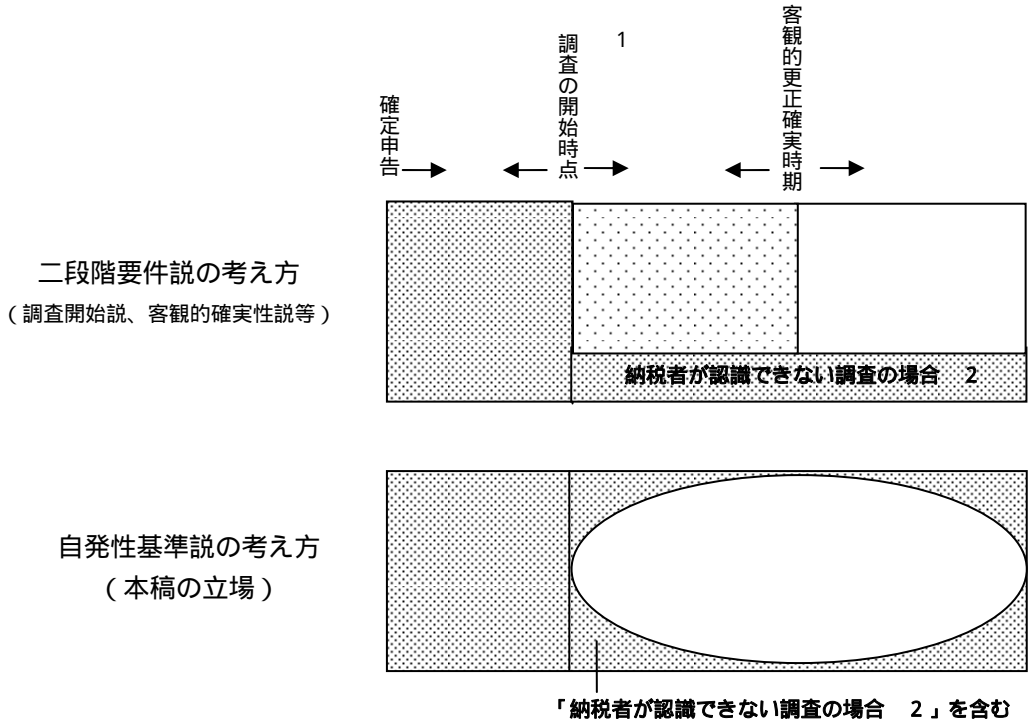
「納税者としても、調査中に、調査の結果が出るのを待たずして提出した修正申告書が調査の内容と関連しない事項とまで立証することはなかなか容易ではないと考えられることからすれば、自主的な見直し等によって申告誤りに気付いたような場合には、税務調査があるかどうかに関わらず、速やかに自主修正申告することが、過少申告加算税の賦課リスクを回避する最善の方法となる。日頃か



ら内部チェックの仕組みを整えておくことが望まれる。」

「税務調査が開始された後、かつ、税務当局による非違の端緒の発見前に、納税者が税務調査とは何ら関係なく自発的な意思の下で修正申告をするというケースはあまりないのかもしれないが、もし、そのようなケースが生じた場合には、どういった事情により修正申告をするに至ったのかを、調査担当者に伝えた上で修正申告書の提出をするといった対処が望ましい。法令の制定趣旨、裁判例などを踏まえれば明らかではあるが、くれぐれも『客観的确实時期』という判断が、修正申告書の"出し得"のために行われるものではないことには留意したい。」<sup>(36)</sup>

二段階要件説と自発性基準説の比較



二段階要件説の考え方  
(調査開始説、客観的現実性説等)

自発性基準説の考え方  
(本稿の立場)

- 「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のではないとき」 加算税免除
- 「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とき」 加算税賦課
- 「更正があった時期」についての各説により判断が異なる部分  
 調査開始説 更正の予知あり 加算税賦課  
 客観的現実性説 更正の予知なし 加算税免除

- 1 国税庁による各税目の加算税の取扱いに関する事務運営指針（平成12年7月3日付）では、「調査を了知したとき」という表現をしており、調査日時の連絡があっただけでは、原則として、「調査の了知」に当たらない、としている。
- 2 平成24年9月12日付の調査手続に関する事務運営指針で、課税庁が「調査」として納税者に接触する場合には、「調査であること」を明示しなければならないこととなったので、今後は、「納税者が認識できない調査」が問題とされることは少なくなると考えられる。

- (1) 無申告加算税については、期限後申告書等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又は決定があるべきことを予知してされたものでないときは、無申告加算税の額が、15%から5%に軽減される(通則法66)。このほか、不納付加算税についても同様の規定がある(通則法67)。
- (2) 品川芳宣「附帯税の事例研究 第四版」155頁(財経詳報社2012)は、「修正申告書の提出につき過少申告加算税が免除される場合は、『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されたものでないとき』においてである。この規定からすると、過少申告加算税が免除されるためには、『……調査があったこと』と『……更正があるべきことを予知してされたもの』の二つの要件の充足が必要である(以下「二段階要件説」という)と解される。」と述べている。
- (3) 客観的确实性説を採用している裁判例には次のようなものがある。昭和56年7月16日判決、東京高裁昭和61年6月23日判決(行裁例集37巻6号908頁)、東京地裁平成7年3月28日判決(訟務月報47巻5号1207頁)、東京高裁平成7年11月27日判決(訟務月報47巻5号1222頁)、東京地裁平成24年9月25日判決(判タ1388号173頁)等。
- (4) 品川前掲注(2)・167頁は次のように述べる。  
 「『更正を予知したこと』又は『更正を予知しないこと』が、何を意味し、あるいは何をもちてそれを認定し得るかについては、種々議論のあるところである。すなわち、『調査があった』後において、税務官庁と納税者との当事者間で脱漏税額が明らかになった時点で当該納税者が更正を予知するであろうことは誰も疑わないことであろうが、その時点前においても、当該納税者において更正を予知することはあり得ることであり、むしろ、過少申告した納税者においては、調査の開始により即更正を予知する方が通常であると思われる。しかしながら、『更正を予知する』ということは、元々納税者の知覚・主観に依存することになるので、調査開始後どの時点で当該納税者が更正を予知したかは、客観的にはなかなか判断し難いといえよう。かくして、かかる問題につ

- いては、従来にも種々議論があり、多くの事件で争われてきたところである。」
- (5) 増加償却の特例は、通常の使用時間を超えて使用される機械及び装置につき、減価償却に係る償却限度額の計算の特例として、損耗の程度に応じて通常の償却限度額より多い金額を償却限度額として取り扱うことができるというもので、適用を受けるための要件として、法人税の確定申告書の提出期限までに増加償却の「届出書」を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない(法人税法31条6項、法人税法施行令60条、法人税法施行規則20条及び20条の2)。
- (6) 本判決では、「被告は、調査開始後に修正申告書が提出された場合については、特別の事情がない限り、更正を予知して行ったものと考えべきである旨主張する。しかし、国税通則法65条5項は、その文言上、一般に調査開始後に修正申告書が提出された場合にも適用され得ることが明らかであるから、調査開始後は修正申告書を提出しても同条項が原則として適用されないという前提における解釈は相当とはいえず、また、およそ調査開始後に修正申告書が提出された場合には当該修正申告書の提出は更正を予知してされたものであるという経験則が存在するともいえないから、この点についての被告の主張には与することができない。」と示されている。
- (7) 落合秀行「加算税の免除要件」 納税者の権利保護との関係から(税大論叢68号533頁)。  
 また、品川前掲注(2)・157頁は次のように述べている。  
 「その調査によって当該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の要件とされている以上、その『調査』が当該納税者によって認識される必要があるとも考えられる。そのため、その『調査』のうち、更正の予知の対象となるのは、実地あるいは面接調査など外部(納税者)からこれを認識することができる具体的な調査に限定されるべきであるとする見解を導くことにならうが、その場合にも、更正の予知の対象となる『調査』には、当該納税者が認識できれば足りるものであるから、当該納税者に対する実地調査に限定する必要はなく、間接的に当該納税者が認識できる取引先等に対する反面調査、銀行調査、税目の異なる調査等も含まれるも

のと解されるべきであろう。換言すると、納税者が認識できない『調査』（通常、内部調査）が行われていても、納税者は、『更正を予知』できないことになる。」

- (8) 品川前掲注(2)・175頁は次のように述べる。  
 「『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』ことの解釈については、調査により脱漏所得が発見された後に出された修正申告（具体額発見説） 調査後に出された修正申告（調査開始説）及び 調査により脱漏所得を発見するに足るかあるいはその端緒となる資料が発見され、更正に至るであろうことが客観的に相当程度の確実性をもつて認められる段階に達した後に、納税者が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て出した修正申告（客観的確実性説）の三つの説に区分することができる。そしてこれらの説は、と の説が調査の進行過程において両極端に位置付けられ、 の説がその中間に位置付けられる。」
- (9) 最高裁昭和51年12月9日第一小法廷判決は、次のように判示している。  
 「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」
- (10) 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日判決を踏まえて」（税理41巻No1 48頁 1998年）
- (11) 酒井克彦「附帯税の理論と実務」140頁（ぎょうせい2010）
- (12) 品川前掲注(2)・176頁は次のように述べる。  
 「課税段階での加算税賦課の要否については、国

税通則法六五条一項及び五項の規定からみて、税務官庁の判断に委ねられることになるが、税務官庁側においても、修正申告書が提出された時点において当該納税者が更正を予知していたか否かという主観的事実を完全に知ることは極めて困難な事柄である。また、最近の調査事績においては、調査した事実の約八〇パーセントについて脱漏所得が発見されているという事実も認められる。

以上の検討の結果、そもそも課税の実務においては、調査開始後に提出された修正申告書については、特段の事情のない限り、当該納税者が更正があるべきことを予知して提出したものと推定せざるを得ないものと思われる。そしてそのことが、自発的な修正申告を奨励し、かつ、自ら進んで適正な確定申告をなし納税義務を果たしている者との権衡を図ろうとしている本制度の立法趣旨にも適うものと解される。」

- (13) 客観的確実性説（端緒把握説）に関して、田川博「過少申告加算税の賦課決定における正当理由と更正予知」（税経通信51巻6号236頁・1996）は次のように述べる。

「裁判例等の見解を徹底すると、納税者が当初申告において意図的または不注意に基づくとりあえずの過少申告をし、調査の連絡を受けてから正しい申告に修正するような場合であっても、加算税を賦課されない。また、当初の申告においては帳簿等に基づかない不正確な申告をし、課税庁の調査着手を機に申告を見直して修正するという場合も加算税を賦課されない。さらには、課税当局の調査の進行状況をみたくて具体的な不正（の端緒）が発見される前に修正申告書を提出するケースもあり得るところ、このような修正申告についても加算税を賦課されない。取引先等の反面調査が実施された後の修正申告についても、具体的な不正もしくはその端緒が発見されていない段階で提出されたものは加算税の賦課はできないことになりそうである。

しかしながら、以上のような修正申告に対して、すべて不正（の端緒）発見前の修正申告であることを理由に、納税者に対して加算税を賦課することができないとすると、申告納税制度の信用の維持、納税義務違反の発生防止、及び誠実な納税者との間の不公平を是正する、という加算税

制度の趣旨・目的が没却されるのではないかとの疑問がある。つまり、過少申告であっても、課税当局が調査等に着手し不正を発見するまでには是正をすれば何らの制裁も課されることがないとすれば、とりあえずの概算ないし過少の申告をし、その後の様子をみてそれを是正すればよいとの風潮を生じることになりかねず、これでは申告納税制度の維持及び納税義務違反防止という加算税制度の趣旨・目的に反することになるおそれがあるからである。」

(14) 品川前掲注(2)・175、176 頁

(15) 林仲宣「更正の予知と税務調査」(山田二郎先生喜寿記念「納税者保護と法の支配」石島弘ほか編 信山社 2007 291 頁)

(16) 落合前掲注(7)・537 頁 税大論叢 68 号

(17) なお、この点については、次のような指摘がある。

「この事務運営指針を逆手にとれば、意図的に過少申告をしておいて、調査の事前通知があれば実地調査の前に修正申告書を提出することにより過少申告加算税を免れることが可能になる。また、調査が実施されなければ当然に頼被りを決め込むことになり、悪質な納税者が横行する結果となる。」(杉田宗久「更正を予知した修正申告か否かの判断」税理 2004 年 12 月号 59 頁)

(18) 落合前掲注(7)・531 頁

(19) 落合前掲注(7)・528 頁

(20) 落合前掲注(7)・541 頁は次のように述べている。

「『納税者の自発的・自主的な申告が減免規定の趣旨である』という点について、確かに国税通則法 65 条 5 項は自発的・自主的な申告の減免規定であるが、ただ自発的・自主的であればよいというものでもない。同条項の加算税の免除は、上述のとおり申告納税制度の趣旨に基づくべきものである」

(21) 品川前掲注(2)・177 頁

(22) 品川前掲注(2)・184 頁

(23) 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。また、その控訴審の東京高裁昭和 61 年 6 月 23 日判決も、その判示を支持している。

(24) 上田幸穂「最新判決事例紹介」(税務事例 Vo1, 18 No.9 1986) は次のように述べる。

「納税者が自分の主観に基づいて『調査により不適正の端緒となるものは発見されなかった』と主張した場合には、課税庁としては『どのような端緒を、いつ発見したか、そして、それはなぜ端緒といえるのか』等についての反論・立証を行わざるを得ないであろう。結局、実質的な主張・立証責任を課税庁側が負うこととなる(る)」

(25) 過少申告加算税の「正当な理由」の裁判例については、品川前掲注(2)の第 4 章が詳しい。

(26) 注 30 参照

(27) 注 31 参照

(28) なお、同判決では、この枠組みを採用しつつも、結論としては、「調査があったこと」、「調査があったことにより更正の予知があったこと」を認定しており、判断の枠組みの使い方としては、二段階要件説の一つの手法として採用しているように考えられる。

(29) 平成二十三年十二月の税務調査をめぐる国税通則法の改正では、従前、各税法に定められていた質問検査権の規定を国税通則法に統合するとともに(通則法七四の二~七四の六) 納税義務者に対する調査の事前通知等を法制化した。国税通則法七四条の九第一項は、税務署長等は、当該職員に納税義務者に対し実地の調査において質問検査等を行わせる場合には、あらかじめ、当該納税義務者に対し、実地の調査を開始する日時、調査を行う場所、調査の目的、調査の対象となる税目、調査の対象となる期間、調査の対象となる帳簿書類その他の物件、及びその他調査の適正かつ円滑な実施に必要なものとして政令で定める事項(調査の相手方である納税義務者の氏名及び住所又は居所、調査を行う当該職員の氏名及び所属官署等(通則令三〇の四))を通知する、ものとしている。

(30) 調査通達では、「調査」と「行政指導」について次のように規定されている。

(1-1) 『調査』とは、国税(法第 74 条の 2 から法第 74 条の 6 までに掲げる税目に限る。)に関する法律の規定に基づき、特定の納税義務者の

課税標準等又は税額等を認定する目的その他国税に関する法律に基づく処分を行う目的で当該職員が行う一連の行為（証拠資料の収集、要件事実の認定、法令の解釈適用など）をいう。（以下略）

(1-2)「当該職員が行う行為であって、次に掲げる行為のように、特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的で行う行為に至らないものは、調査には該当しないことに留意する。また、これらの行為のみに起因して修正申告書若しくは期限後申告書の提出又は源泉徴収に係る所得税の自主納付があった場合には、当該修正申告書等の提出等は更正若しくは決定又は納税の告知があるべきことを予知してなされたものには当たらないことに留意する。

(1) 提出された納税申告書の自発的な見直しを要請する行為で、次に掲げるもの。

イ 提出された納税申告書に法令により添付すべきものとされている書類が添付されていない場合において、納税義務者に対して当該書類の自発的な提出を要請する行為。

ロ 当該職員が保有している情報又は提出された納税申告書の検算その他の形式的な審査の結果に照らして、提出された納税申告書に計算誤り、転記誤り又は記載漏れ等があるのではないかと思料される場合において、納税義務者に対して自発的な見直しを要請した上で、必要に応じて修正申告書又は更正の請求書の自発的な提出を要請する行為。

(2) 提出された納税申告書の記載事項の審査の結果に照らして、当該記載事項につき税法の適用誤りがあるのではないかと思料される場合において、納税義務者に対して、適用誤りの有無を確認するために必要な基礎的情報の自発的な提供を要請した上で、必要に応じて修正申告書又は更正の請求書の自発的な提出を要請する行為。（以下略）

(31) 国税庁「調査手続の実施に当たっての基本的な考え方等について(事務運営指針)第2章1」(平成24年9月12日付)

(32) 国税庁は、近時、「これからのコンプライアンス確保策」として、「 実地調査の重点化、 情報収集・分析機能の充実、 自発的な適正申告を確保するための多様な手法の活用」の3つの取組

を柱として、全体としてのコンプライアンスの向上を目指していくとの方針を掲げており、 の「自発的な適正申告を確保するための多様な手法の活用」として、納税者の申告前の自己点検の支援や、多数の申告漏れが予想される事項の公表、書面でのお尋ねなどによる申告についての自主的見直しの呼びかけ、など実地調査以外の多様な手法を用いて、幅広い納税者に自発的な適正申告を促す取組を充実させていくこととしている。（国税庁レポート2013より）

(33) 川北元国税庁長官は、次のように述べる。

「国税庁が発表した平成24事務年度(24年7月～25年6月)の税務調査実績は、先般の国税通則法改正による調査手続の明確化や理由附記の対象拡大が25年1月以降の調査・処分から適用されているため、改正法下での税務調査についての初めての実績発表であったが、24年度の税務調査(実地調査)件数は、23年度に比べ、所得税、法人税とも約30%の大幅な減少となった。いわゆる「実調率」に換算すると、所得税は1.4% 1.2%、法人税は4.3% 3.1%と低下した。また、相続税が23事務年度の13,787件から24事務年度は12,210件と減少(11%) 贈与税5,671件 4,599件(19%) 源泉所得税174件 136件(22%)といった具合である。」

「国税通則法の改正は、税務当局としてきちんと受け止めるべきことであるから、改正後に税務調査件数が減少することは覚悟の上だったが、いざ24年度実績が出てみると、減少幅はやはり大きい。長期的に低下傾向にあった上での大幅ダウンだから、いささか深刻である。」

「改正法施行時の一過性の要因もあるので、中期的にはある程度の調査件数の回復は見込まれようが、このインパクトが完全に解消されることはない。行政組織スリム化の方針の下、マンパワーの制約もある。『調査の量』の低迷はしばらく続くことになる。」

(川北力「税務調査実績に見る国税通則法改正のインパクト」税経通信2014年1月号2頁)

(34) 平成23年12月の通則法改正で、税務署長が、その職員に納税義務者に対し実地の調査を行わせる場合には、あらかじめ当該納税義務者に対し、その旨及び調査の開始日時・場所、調査の目的、調査対象税目、調査対象期間、調査の対象となる

帳簿書類その他の物件に関して事前連絡がなされることとされたが、今後、事前通知等が行われた場合、課税実務上は、その時点で、調査の了知があったものとされ、その後に提出された修正申告書に関しては、全て「更正を予知」したものと取り扱われることとなるのか否か、について関心が持たれるところである。

<sup>(35)</sup> 落合前掲注(7)・546 頁は次のように述べる。

「行政制裁の免除要件の法的安定性及び税務調査の納税者の予見可能性の確保の観点から、税務調査の事前通知書に記載される調査の目的について、非違が見込まれる事項を明確に記載する一方で、当該事前通知書が納税者に交付された段階で、『更正の予知』があったものとみなす旨規定することで、『更正の予知』の時期の問題を立法的に解決すべきと考える。こうすることで非違の端緒が発覚するまでに修正申告書を提出すれば行政制裁を免れるというような納税者を制裁の対象とすることが可能となる。」

<sup>(36)</sup> 税務通信レポート「H24年9月25日東地判決の続報『更正予知』の考え方を整理」No.3240 週刊税務通信 4 頁（平成 24 年 12 月 3 日）