

裁決評釈

【免税事業者の還付申告に対する過少申告加算税】

還付申告書の提出による還付金を受け取っていない場合であっても、修正申告により還付金の額に相当する税額が減少する場合は過少申告加算税賦課の対象になるとした事例

国税不服審判所平成 23 年 9 月 30 日裁決（裁決事例集 84 号）

札幌国税不服審判所長
吉田 初志

SUMMARY

国税通則法（以下「通則法」という。）第 65 条《過少申告加算税》第 1 項は、期限内申告書（還付請求申告書を含む。）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第 35 条第 2 項の規定により納付すべき税額に一定の計算を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いる。本事案は、消費税の免税事業者である審査請求人が行った還付申告に関する修正申告に対する過少申告加算税の賦課決定の可否が争われたものである。免税事業者が通則法第 65 条第 1 項に規定する「納税者」に当たるのか、また、還付金を受け取っていない場合に「納付すべき税額」が生じているのかなどが争点となった。本裁決は、いずれも関係条文の規定から、請求人は「納税者」に当たり、還付金の額に相当する税額が修正申告により減少する場合で還付金を受け取っていても「納付すべき税額」が生じているとし、過少申告加算税の賦課要件を満たしているとしている。

本稿は、同様の争点について判断した過去の公表裁決や裁判例と比較して、本裁決の妥当性を検証するものである。（平成 26 年 5 月 30 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

1 事案の概要	166
2 判決の要旨	166
3 評 釈	167
(1) 争点 について	167
(2) 争点 について	169
(3) 本判決の位置付け及び射程	172
4 まとめ	172

1 事案の概要

本事案は、審査請求人（以下「請求人」という。）が、消費税及び地方消費税の還付申告をし、その後、原処分庁から当該課税期間において請求人はいわゆる免税事業者である旨の指摘を受けて修正申告をしたところ、原処分庁が、当該修正申告に基づいて過少申告加算税の賦課決定処分を行ったのに対して、請求人が、その全部の取消しを求めた事案である。

本事案の主たる争点は、請求人は、通則法第 65 条第 1 項に規定する「納税者」に該当するか否か、及び 本件修正申告により、通則法第 65 条第 1 項に規定する「納付すべき税額」が生じたか否かである。請求人は、争点 については、消費税を納める義務が免除されている免税事業者であるから通則法第 65 条第 1 項に規定する「納税者」には該当しない、争点 については、還付金を受け取っておらず、税額のマイナスが減少したにすぎないから、通則法第 65 条第 1 項に規定する「納付すべき税額」は生じていない旨主張した。

ほかに還付申告書が無効であるか否かなども争点となったが、本稿では、以上の 2 点について検討する。

2 判決の要旨

争点 については、私人が自ら納税義務を

負担するとして納税申告をし、又は還付を受けるべき税額があるとして還付請求申告をしたならば、実体上の課税要件の充足を必要な前提条件とすることなく、当該申告行為に租税債権関係に関する形成的効力が与えられ、税額の確定された具体的な納税義務又は還付請求権が成立するものと解されることからすれば、免税事業者が還付請求申告書を提出し、その後、修正申告によって還付金の額に相当する税額が減少した場合、その減少した還付金の額に相当する税額の返還義務、すなわち、納税義務を負うこととなるから、請求人は、通則法第 2 条第 5 号に規定する「納税者」、すなわち同法第 65 条第 1 項に規定する「納税者」に該当するものと解するのが相当であるとした。

争点 については、通則法第 65 条第 1 項は、期限内申告書（還付請求申告書を含む。）が提出された場合において、修正申告書の提出があったときは、当該納税者に対し、その修正申告に基づき過少申告加算税を課する旨規定しているところ、同法第 35 条《申告納税方式による国税等の納付》第 2 項第 1 号の規定により、単に納付すべき税額が増加する場合に限らず、還付金の額に相当する税額が修正申告により減少する場合も、その減少する部分の税額について、過少申告加算税賦課の対象としていることが明らかである。また、関係各規定は、納税者が現実に還付申告書の

とおりの還付を受けたか否かを区別していないことから、本件修正申告書によって生じた納付すべき税額は、その還付金の額に相当する税額が現実には還付されているかどうかにかかわらずとした。

3 評 釈

(1) 争点 について

イ 条文の規定及びその解釈

通則法第 65 条第 1 項は、期限内申告書(還付請求申告書を含む。)が提出された場合において、修正申告書の提出等があったときは、当該納税者に対し、過少申告加算税を課する旨規定している。請求人の場合、消費税の免税事業者(還付申告後に消費税課税事業者選択届出書の提出がないことを指摘され、修正申告した。)であるから、通則法第 65 条第 1 項に規定する「納税者」に当たるか否かの疑義が生じる。

本判決は、通則法第 65 条第 1 項に規定する「納税者」の意義について、「通則法第 2 条第 5 号は、国税に関する法律の規定により国税を納める義務がある者を納税者という旨規定」しており、「両者は同じ意味で用いられているものと解される」としている。

さらに、「申告納税方式を採用している消費税等については、いったん私人が自ら納税義務を負担するとして納税申告をし、又は還付を受けるべき税額があるとして還付請求申告をしたならば、実体上の課税要件の充足を必要の前提条件とすることなく、当該申告行為に租税債権関係に関する形成的効力が与えられ、税額の確定された具体的な納税義務又は還付請求権が成立するものと解される。このことから、免税事業者が還付請求申告書を提出した場合においても、当該申告書の提出によって、課税標準額に対する消費税額及び控除不足還付税額等の還付請求権が成立したものであるべきであり、その後、修正申告によって還付金の額に相当する税額が減少した

場合、その減少した還付金の額に相当する税額の返還義務、すなわち、納税義務を負うこととなるものというべきである」という法令解釈を示して、請求人は、修正申告によって減少した還付金の額を原処分庁に対し返還する義務を負うこととなったのであるから、通則法第 2 条第 5 号に規定する「納税者」、すなわち同法第 65 条第 1 項に規定する「納税者」に該当するものと解するのが相当であるとした。この判断は、下記口の大阪高裁平成 16 年判決や札幌地裁平成 17 年判決の論旨を踏まえたものと思われる。

ここでは、たとえ免税事業者であっても、修正申告により生じた還付金の額に相当する税額の返還義務が納税義務であり(このことは、下記の争点 に関して述べるとおり、通則法第 35 条第 2 項第 1 号の規定により同法第 19 条第 4 項第 3 号口に規定する還付金の減少税額が、通則法第 65 条第 1 項に規定する「納付すべき税額」に当たることから)、納税義務がある者が通則法第 65 条第 1 項及び第 2 条第 5 号に規定する「納税者」であるから、請求人は「納税者」に当たるとするものであり、本判決の判断は妥当である。

ロ 他の裁判事例や裁判例

消費税の免税事業者も通則法第 65 条第 1 項に規定する「納税者」に当たるとした公表裁判には、平成 16 年 5 月 10 日裁判(裁判事例集 No.67 - 1 頁)及び平成 22 年 1 月 7 日裁判(裁判事例集 No.79)がある。

平成 16 年 5 月 10 日裁判では、「通則法上、『納税者』とは、国税に関する法律の規定により国税を国に納付しなければならない者とされ、また、更正を受けた者は、『その更正前の還付金の額に相当する税額がその更正により減少するときは、その減少する部分の税額』を国に納付しなければならないとされている。したがって、還付金の還付を受けるための申告書を提出した者が更正を受けたときには、その者は通則法第 65 条第 1 項にいう『当該

納税者』に該当することになる。なお、このときにおける租税法律関係については、納税者の還付金の還付を受けるための申告により、国は納税者に対して還付金を還付すべき義務が発生するが、他方、その後に更正があった場合には、納税者はそれにより減少した部分の還付金を国に納付すべき義務が発生し、そして、これらの義務は併存し、国が確定申告による還付金を還付する一方...、納税者は更正により減少した部分の還付金を納税することとなるものであり、この納税者の還付金の納付義務は、一般の納税義務の性質と異なるものではない⁽¹⁾としている。本事案は修正申告の場合であり、平成 16 年判決は更正の事例ではあるが、ともに還付金を返還する義務は納税義務であるから、請求人は「納税者」に当たるとしている。なお、この理由は、免税事業者に限らず、還付申告者一般にも該当する。

平成 22 年判決は、直接、還付申告書を提出した免税事業者が「納税者」に当たるか否かが争われた事案ではないが、当該還付申告書が通則法第 24 条に規定する「納税申告書」に該当するとしている。

消費税の納税義務がない者により提出された還付申告書に対して更正が行われた場合に、通則法第 65 条第 1 項に規定する「納税者」か否かが争われた裁判例として、福岡高裁平成 8 年 7 月 17 日判決（税資 220 号 175 頁、1 審は福岡地裁平成 7 年 9 月 27 日判決・税資 213 号 728 頁、上告審は最高裁平成 11 年 6 月 24 日判決・税資 243 号 737 頁）、大阪高裁平成 16 年 9 月 29 日判決（税資 254 順号 9760 確定、1 審は京都地裁平成 15 年 7 月 10 日判決・訟務月報 51 巻 9 号 2500 頁）、札幌地裁平成 17 年 11 月 24 日判決（税資 255 順号 10208、確定）などがある。

大阪高裁平成 16 年判決は、消費税の納税義務者でない者による不正還付請求事件に関するものであり、還付申告時点で消費税の納

税義務者でない者が、通則法第 65 条第 1 項の「納税者」か否かが争われた事案である。判決は、「申告納税方式の場合、一旦私人が自ら納税義務を負担するとして納税申告をしたならば、実体上の課税要件の充足を必要的な前提条件とすることなく、同申告行為に租税債権関係に関する形成的効力が与えられ、税額の確定された具体的納税義務が成立すると解するべきであるから、納税申告行為が無効ではなく、有効に成立している以上、結果的に実体上の課税要件事実が発生しなかったというだけで、形成された納税義務者としての地位が否定されるものではないと解される」と述べた上で、X は「本来消費税が免除されている小規模事業者であるが、自ら消費税課税事業者選択届出書を提出したことによって、消費税の納税義務者となったものであり、本件還付申告書の提出は、「その主体が X であり、かつ、被控訴人の意思に基づいて行われたものであることが明らかであるから、本件還付申告は有効であり、したがって、X は「本件還付申告の時点では、具体的な納税義務はないものの、還付金の額を確定する前提としての観念的・抽象的な納税義務はあり、これが本件更正処分により、還付金が減少されたことにより、納税義務が具体化したものというべきであるから、申告時点においても、被控訴人は、納税義務を負っている、すなわち『納税者』であると解して差し支えないものというべきであり、法 2 条 5 号及び 65 条 1 項の『納税者』に該当するものと認めるのが相当である」とした⁽²⁾。札幌地裁平成 17 年判決も、相続人 X らが免税事業者であった被相続人の消費税還付申告について争われた事案について、上記大阪高裁と同様の論旨から、X らは「本件更正処分によって本件還付申告時から減少した部分の還付金を返還する義務を負ったものであり、通則法 2 条 5 号に規定する『納税者』及び同法 65 条 1 項に規定する『当該納税者』に当たるものと解するのが

相当である」と判示している⁽³⁾。

上記判決で判示されたとおり、申告納税方式の場合、納税者による納税申告は、たとえその内容に誤りがあっても、申告行為が無効でない限りは第一次的に税額が確定し、具体的に納税義務(還付申告の場合は還付請求権)が確定する。これを是正する手段として、通則法では修正申告や更正によることが定められている。修正申告や更正により増減した税額の納付や還付の手続も通則法の規定によることになり、関連規定は、還付請求者が現実に納税義務を負っているか否かを区別していない(大阪高裁平成16年判決)。修正申告や更正による還付金の額に相当する税額の返還義務は、まさに納税義務であり、上記イで述べたとおり、当該申告者は通則法第65条第1項に規定する「納税者」に当たるという判断は妥当である。本件のように本来の納税義務者でない者からの不正還付申告に対して、重加算税(少なくとも過少申告加算税の要件は満たす必要がある)が賦課されないということになれば、公平の観点からも問題であろう⁽⁴⁾。

第1審の京都地裁平成15年判決は、Xは本件還付申告の時点においては消費税の納税義務者ではなかったことになるので、「本件還付申告の後に本件更正処分がされたことによって、還付金全額が減少することになるけれども、この減少は、還付申告をした原告について消費税の納税義務が発生したり、増加したことが判明したことによるものではないことは明らかであり、原告は、法65条1項の当該納税者ではないことは明らかである」として加算税の賦課決定処分を取り消しているが、この部分は上記大阪高裁平成16年判決で取り消されており、京都地裁の判決の論旨は疑問が残る⁽⁵⁾。

福岡地裁平成7年判決は、消費税の還付申告について、「法が消費税の納税義務を負わない者に対して同税の還付を認めた以上、同じ

く同税の納税義務を負わない者に対して更正により、実質的には右還付金の返還であるところの減少した還付金に相当する同税額の納付を求めることは、法が当然に許容し、予定しているものと解すべきである」とし、還付申告者を「納税者」ではないとみているように読めるものの、結論として、過少申告加算税の賦課は相当としている。

ここで、免税事業者が提出した還付申告書が納税申告書かどうかの疑問が起こるが、通則法第2条第6号は、「納税申告書」とは申告納税方式による国税に関し国税に関する法律の規定により次に掲げるいずれかの事項その他当該事項に関し必要な事項を記載した申告書をいい、国税に関する法律の規定による国税の還付金の還付を受けるための申告書でこれらのいずれかの事項を記載したものを含むものとする旨規定しており⁽⁶⁾、免税事業者が提出した還付申告書も法に規定された必要事項が記載されている限り納税申告書であると解される⁽⁷⁾。

(2) 争点 について

イ 条文の規定及びその解釈

通則法第65条第1項は、修正申告又は更正に基づき第35条第2項の規定により納付すべき税額に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いる。本事案の場合、請求人は還付金をまだ受け取っておらず、還付金の額に相当する税額が減少したのみである。そのような場合に、過少申告加算税の基礎となる通則法第65条第1項に規定する「納付すべき税額」が生じているか否かが問題となる。

本判決は、「ここでいう『納付すべき税額』とは、還付金の額に相当する税額を減少させる修正申告についていえば、通則法第35条第2項第1号の規定により、同法第19条第4項第3号口に規定する『その申告前の還付金の額に相当する税額がその申告により減少するときは、その減少する部分の税額』を指す

ものであり、単に納付すべき税額が増加する場合に限らず、還付金の額に相当する税額が修正申告により減少する場合も、その減少する部分の税額について、過少申告加算税賦課の対象としているのは明らかである」とし、このことは、「通則法第 65 条第 4 項が修正申告等前の税額の括弧書として『(還付金の額に相当する税額を含む。)』と規定し、修正申告によって減少する還付金の額に相当する税額が、過少申告加算税賦課の対象とされることを当然の前提としていることから裏付けられる」としている。「そして、上記各規定は、納税者が現実に還付請求申告書のとりの還付を受けたか否かを区別していないことから、本件修正申告書によって生じた納付すべき税額は、その還付金の額に相当する税額が現実に還付されているかどうかにかかわらず、…本件修正申告書により減少した還付金の額に相当する税額…であることは明らかである。」としている。

修正申告により還付金の額に相当する税額が減少する場合、当該減少額が、通則法第 65 条第 1 項に規定する「納付すべき税額」に当たることについては、通則法第 65 条第 1 項及びその引用する同法第 35 条第 2 項第 1 号、第 19 条第 4 項第 3 号口の解釈として妥当である⁽⁸⁾。また、還付金をまだ受け取っていない場合は、当初申告で確定した還付金が修正申告又は更正により納付すべきとされた本税に充当されるために、現実に当該本税の納付手続を必要とすることはないであろうが、本判決が述べているとおり、通則法第 65 条第 1 項をはじめ関連条文では、還付金を受け取っていない場合を除外しておらず、受け取っているかどうかを区別していない以上、修正申告による還付金の額に相当する税額の減少額が通則法第 65 条第 1 項に規定する「納付すべき税額」に当たり、過少申告加算税の対象となると解するのが相当である⁽⁹⁾。このことは、免税事業者に限らず通常の還付申告で過

大な還付申告をした場合でも還付金を受け取っているかないかで過少申告加算税がかかるか否かが変わるとすると、過少申告加算税制度の趣旨からも公平上の問題が生じるであろう⁽¹⁰⁾。

ロ 他の裁判事例や裁判例

還付金が還付される前に過少申告加算税の賦課決定処分がされ、通則法第 65 条第 1 項に規定される「更正処分により納付すべき税額」が生じているか否かが争われた公表裁判事例として、平成 7 年 11 月 6 日裁判(裁判事例集 No.50 - 1 頁)がある。

当該裁判事例は、「通則法第 65 条第 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同法第 35 条第 2 項の規定により納付すべき税額に 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いるところ、同項第 2 号及び同法第 28 条第 2 項第 3 号イないし八の規定の内容からみて、この『更正に基づき同法第 35 条第 2 項の規定により納付すべき税額』には、同法第 28 条第 2 項第 3 号イの更正により増加する部分の納付すべき税額のほか、同号口の更正により減少する部分の還付金の額に相当する税額が含まれることは明らかというべきであり、還付金の額に相当する税額について還付を受けたか否かを問わないと解するのが相当である」とし、「なお、このように解することは、過少申告加算税が、申告納税方式による国税について、適正な申告をしなかった者に対し行政上の制裁を加えることにより、申告秩序の維持を図ることを目的として課されるものであると解されていることからみても、首肯されるところである」として、還付されていない部分についても通則法第 65 条第 1 項に規定する「納付すべき税額」に当たるとしている。

裁判例では、まず、還付金の額に相当する

税額が減少したにすぎない場合に通則法第65条第1項に規定する「納付すべき税額」が生じるか否かが争われたものとして、上記(1)の口に掲げた福岡高裁平成8年7月17日判決(1審は福岡地裁平成7年9月27日判決、上告審は最高裁平成11年6月24日判決)、札幌地裁平成17年11月24日判決のほか、東京高裁平成9年6月30日判決(税資223号1290頁・確定。1審は水戸地裁平成8年2月28日判決・訟務月報43巻5号1376頁)⁽¹¹⁾などがある。いずれも通則法第65条第1項に規定する「納付すべき税額」が生じると判示している。

札幌地裁平成17年判決は、「通則法65条1項は、期限内申告書(還付請求申告書を含む。)が提出され、その後更正があった場合において、その更正に基づき同法35条2項の規定により納付すべき税額を基礎として過少申告加算税を賦課すると規定し、同項2号は、更正通知書に記載された同法28条2項3号イから八までに掲げる金額を『更正により納付すべき税額』とし、さらに、同号ロは、更正通知書には『その更正前の還付金の額に相当する税額がその更正により減少するときは、その減少する部分の税額』を記載しなければならないと規定している。そうすると、上記各規定の文言に照らせば、通則法は、単に納付すべき税額が増加する場合に限らず、還付金の額に相当する税額が更正により減少する場合についても、その減少する部分の税額について過少申告加算税賦課の対象としていることは明らかであり、このことは、同法65条4項が、更正前の税額の括弧書として『(還付金の額に相当する税額を含む。)]と規定し、更正によって減少する還付金の額に相当する税額に対しても、過少申告加算税が賦課されることを当然の前提としていることから裏付けられるところである」と判示している。この判決の事案は、修正申告によってではなく、更正により還付金の額が減少することと

なったものであるため、本判決の事案とは関係条文の一部が異なるが、本判決と同様の論旨で関係条文の解釈から判断しており、妥当な判断である。福岡高裁平成8年判決(1審の福岡地裁平成7年判決も)、水戸地裁平成8年判決も同様の論旨であり、東京高裁平成9年判決は、消費税の還付金に関する租税法律関係から、「納税者の修正申告による還付金納付義務は、一般の納税義務の性質と異なるものではなく」、通則法第65条第1項に規定する「納付すべき税額」が存在すると判示している。

次に、上記各裁判例は、還付金を受け取っていない場合についても過少申告加算税の対象になるか否かが争われており、いずれも対象になると判示している。

東京高裁平成9年判決は、「納税者の修正申告による還付金納付義務は、一般の納税義務の性質と異なるものではなく、先に還付金を受領していたか否かによって本来の性質が変わるものでもない」とし、「所得税、消費税等の国税については、納税者の申告により確定することを原則としていて、その申告の意義は重要であるから、適正な申告をしない者に対しては、そのこと自体について、一定の制裁を加え、その申告秩序を維持することが強く要請されるのであり、そのために行政上の制裁の一環として過少申告加算税が設けられているのである。したがって、過大な還付金を申告した場合には、その還付金が納税者に還付されているかどうかにかかわらず、右申告について過少申告税が賦課されるのは当然というべきである」と判示している。第1審の水戸地裁平成8年判決も、通則法第65条第1項の規定は「『納付すべき税額』の用語を必ずしも実際に出捐行為を伴うものに限定して使用しているわけではない」とし、同法第35条第2項及び第19条第4項第3号ロの規定について「還付金の還付がなされなかった場合についてはこれを除外する旨の規

定が設けられていない以上、本件のような場合であっても、過少申告加算税賦課の対象になるものと解すべきである」と判示し、福岡地裁平成 7 年判決も「通則法 65 条 1 項は、還付請求申請書が提出された場合において更正があったときは所定の計算方法による過少申告加算税を課すべきことを定めており、現実には右還付請求申請書のとおりの還付がなされたか否かを区別していない」と判示している。札幌地裁平成 17 年判決も、過少申告加算税制度の趣旨から、過少申告加算税が賦課されるのは当然のことでありと判示している。

上記各裁判例で判示されているとおり、申告納税制度は、納税者の適正な申告により支えられ、それを前提として成り立つ制度であるから、過大な還付申告がされた場合には、納税者自身が自主的に修正する場合を除き、過大に申告したこと自体が問題であり、現実に還付金を受け取ったか否かに関わらない。申告納税制度を維持するためには、還付金を受け取っていない場合においても、ペナルティとしての加算税の対象にすることが必要であり、法令解釈としても妥当である。

(3) 本判決の位置付け及び射程

本判決は、消費税の免税事業者の還付申告について修正申告又は更正があった場合の過少申告加算税の賦課決定処分に関する先例判決や裁判例の判断を受け継いだものである。先例があるので、本判決が先例とは言えないが、消費税の免税事業者の還付申告に関する修正申告に対して、還付金を受け取っているかないかに関わらず過少申告加算税の対象になることについては、その解釈が定まっていると考えられ、本判決は、その流れを明確にした 1 事例と位置付けられよう。

本判決は、還付申告の修正申告の場合の事例であるが、還付申告について更正があった場合についても、同じく通則法第 65 条第 1 項により過少申告加算税の対象とされており、同条中で引用される条文が、修正申告の場合

は同法第 19 条第 4 項第 3 号、更正の場合は同法第 28 条第 2 項第 3 号イから八までと異なるものの、相互に対応した規定であり、更正の場合も射程範囲となる。本稿で紹介した各先例判決や各裁判例には、修正申告のものと更正のものがある。また、本判決は、消費税の免税事業者による還付申告の事例であるが、消費税の課税事業者の還付申告に関する修正申告や更正の場合においても、還付金を受け取っているかどうかに関わらず過少申告加算税の対象となることは同様であり、申告納税方式をとる他の税目にも当てはまる。

4 まとめ

本判決は、消費税の免税事業者の還付申告に関する修正申告に対して、還付金を受け取っているかないかに関わらず過少申告加算税の対象になることなどを通則法第 65 条第 1 項をはじめ関連条文を丁寧に解釈して先例に沿った結論を導いている。本判決は、これまでの裁判事例や裁判例の流れを明確にした一つの具体的な事例を示しており、今後の参考になろう。

なお、実務上、平成 12 年 7 月 3 日付課消 2 - 17 ほか国税庁長官通達「消費税及び地方消費税の更正等及び加算税の取扱いについて（事務運営指針）」の 3《免税事業者であることが判明した場合の還付申告に係る加算税》において、消費税の還付申告後に税務調査等により免税事業者であることが判明したときは、修正申告又は更正により納付すべき税額に過少申告加算税を課する旨定められている。

(1) 東京高判平成 9 年 6 月 30 日税務訴訟資料 223 号 1290 頁を参照している。

(2) 本裁判例の解説として、森富義明「判批」判例タイムズ No.1215 (2006) 258 - 259 頁参照。ここでは、本判決の位置付けとして、これまで意識

して論じられることの少なかった「納税者」の意義について一つの見解を示すものとしている。

- (3) 金子宏『租税法〔第18版〕』（弘文堂、2013）143、644頁参照。本判決の評釈として佐藤孝一『最新判例による国税通則法の法解釈と実務（三訂版）』（大蔵財務協会、2010）995 - 1006頁、花角和男・小林幹雄「判批」税大ジャーナル1号（2005）99 - 113頁参照。
- (4) 品川芳宣「判批」TKC税研情報 Vol.13No.2（2004）60 - 61頁参照。
- (5) 京都地裁の判断に疑問を呈するものとして、品川・前掲注4・51 - 62頁、賛成するものとして八ツ尾順一「事業者でなかった者がした消費税還付申告と重加算税」税務事例 Vol.36No.2（2004年）24 - 27頁。
- (6) 武田昌輔監修『DHCコンメンタール国税通則法1』（第一法規、加除式）632 - 635頁参照。
- (7) 前記平成22年判決では、免税事業者が提出した還付申告者が通則法第24条に規定する「納税申告書」に該当するとしている。
- (8) 金子・前掲注3・713頁参照。
- (9) 武田昌輔監修『DHCコンメンタール国税通則法2』（第一法規、加除式）3543の3頁参照。
- (10) 加算税制度の趣旨について、金子・前掲注3・711頁参照。
- (11) 福岡高裁平成8年判決、東京高裁平成9年判決の評釈として佐藤・前掲注3・777 - 994頁参照。