

国税通則法 65 条 4 項の「正当な理由」を 巡る問題点

— 裁判例の分析を通して —

佐 藤 謙 一

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

国税通則法（以下「通則法」という。）65条4項は、修正申告又は更正に基づき納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうち、その修正申告又は更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて「正当な理由」があると認められるものがある場合は、その部分については過少申告加算税を課さないとしている。

この通則法65条4項の「正当な理由」が認められる場合とは、具体的にどのような場合をいうかについて、法令上明らかでなく、専ら法令解釈の問題となるがゆえに、課税庁が行った過少申告加算税の賦課決定処分の適否を巡って争訟の場で争われる場合が少なくない。

このため国税庁は、通則法65条の過少申告加算税の賦課に関する取扱基準の整備等を図るため、平成12年7月3日付け「申告所得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）」のほか税目ごとの同様の事務運営指針（以下、同日付けの事務運営指針を併せて「平成12年事務運営指針」という。）を発遣・公開して、同指針において、課税庁として同条4項の「正当な理由」があるとして取り扱う具体的「事実」を例示している。

このような課税庁の取扱いが裁判例、特に最高裁が示す判断と密接に関係するところ、最高裁は、通則法65条4項の「正当な理由」が認められる場合の法令解釈について初めて判断（最一判平18.4.20）を示すとともに、最近、興味深い事例判断も見られる。

本稿は、最高裁が示した上記法令解釈を受けて、同法令解釈が過去に下級審が示したそれと異なるか否か、また、このような法令解釈を踏まえた裁判所の事例判断に変化が見られるか否かを通則法施行以降に言渡しがあつた裁判例を通して検討する。その上で、これらの検討結果を踏まえて、通則法65条4項の「正当な理由」に係る現在の国税庁の解釈・取扱いである平成12年事務運営方針が定める具体的「事実」の妥当性を改めて検討する。さらに、

最高裁が示したストックオプション事件に係る判断から明らかになった問題点についても論及・考察するものである。

なお、平成 12 年事務運営指針には税目別に申告所得税、法人税、相続・贈与税等に係るものがあるが、本稿では主に申告所得税に係る事務運営指針に焦点を当てて検討を行う。

2 研究の概要

(1) 事務運営指針の検討

イ 課税庁の取扱いと裁判例の動向

現在、課税庁が、平成 12 年事務運営指針において、通則法 65 条 4 項に規定する「正当な理由」がある場合として取り扱うこととしている「事実」は、過去の裁判例の分析を踏まえて事務運営上明確にされるべき場合を例示したものとされているが、同指針の発遣・公開以降「正当な理由」が認められなかった主な裁判例には、①納税者が自ら代表取締役を務める同族会社に行った無利息等貸付けから生ずる所得を申告していなかった事例（最三判平 16. 7. 20）、②「自分にたのめば税金が少なくなるという代理人の甘言を不注意で信じて」過少申告となった事例（最一判平 18. 4. 20）などがある。一方、「正当な理由」が認められた主な裁判例には、③納税申告手続を委任された税理士の不正行為に税務署職員が共謀加担した事例（最三判平 18. 4. 25）、④課税庁が従来の取扱いを変更する場合には納税者に周知させるなど必要な措置を講ずべきであるとされた事例（最三判平 18. 10. 24）などがある。

このような中、最高裁は、上記②及び③の判例において、「通則法 65 条 4 項にいう『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事情があり、…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が相当である。」とする初めての判断を示したが、この法令解釈は東京高裁昭和 51 年 5 月 24 日判決

及び神戸地裁昭和 54 年 8 月 20 日判決をはじめ多くの過去の裁判例と同旨のものを見ることができる。

また、このような過去の裁判例が示す事例判断からすると、後述するストックオプション事件を除き、一般的には、法令の不知・誤解、事実の誤認及び納税者の単なる主観的な事情に基づくような場合はいずれも「正当な理由」があるとは認められないが、納税者の責めに帰することができない客観的事情があり、申告ときに法令の解釈適用について納税者が誤るのも無理がないと判断されるものについては、裁判所もこれを認めてきたように思われる。そして、近年の「正当な理由」の有無が争点になった訴訟事件の内容を見ると従前に比べて課税庁の対応を原因とする事例が多くなっているように見受けられる。

ロ 事務運営指針の改正

上記イに述べたように、裁判例の動向からすれば、ストックオプション事件に係る最高裁の事例判断を除き、通則法 65 条 4 項の「正当な理由」の意義及びそれを踏まえた事例判断に格別従前と異なったものは見られない。

しかしながら、前述したように最高裁が通則法 65 条 4 項の「正当な理由」について初めて法令解釈を示したこと、税目ごとに「事実」を例示している現行取扱いの内容や統一性について疑問があるとの指摘がされていることなどからすると、上記最高裁判決を契機に、税務行政のより適正な執行、課税庁としての主張の一貫性及び納税者の予測可能性のより一層の確保等という観点から、平成 12 年事務運営指針の改正を視野に入れた検討を行うことが望ましいと考える。

(2) 最高裁平成 18 年 10 月 24 日第三小法廷判決がもたらした問題

本件は、いわゆるストックオプションの権利行使益（以下「本件権利行使益」という。）の所得区分の解釈を巡って、課税庁が行った過少申告加算税の賦課決定処分に係る「正当な理由」の有無が争点となった事件の最高裁判決である。

本件において、最高裁は、下級審の裁判例でも判断が分かれるような相当の論拠があるような問題について、課税庁が従来の取扱いを変更する場合には、法令の改正又は通達を発するなどして、変更後の取扱いを納税者に周知等する措置を講ずべきであるとの判断を示して「正当な理由」を認めたが、同判決では次のような問題も浮び上がったと思われる。

イ 「正当な理由」が認められる範囲と課税庁の解釈・取扱い

ストックオプション事件に係る多くの納税者は、申告当時、本件権利行使益が「給与所得」であるとする課税庁の取扱いを知っている又は知り得る状況にあったにもかかわらずあえてそれとは異なる「一時所得」が正しいとの解釈のもとに申告を行った結果過少申告となったものであり、従前の裁判例からすれば、このような納税者の行為は単に法令解釈に対する納税者の主観的判断と判示する事例がほとんどであったように思われる。

このような従前の裁判例とは異なる上記最高裁の判断は、結果として「正当な理由」が認められる範囲を広げたと見ることもできる。

ところで、課税庁の通達等に定められている解釈・取扱いは、課税庁職員の意思統一を図るためのものであって、個々の納税者を拘束するものではない以上、納税者は自らの解釈に基づいて申告することが許されることはいうまでもない。

納税者の税に対する関心の高まり等からすると、ストックオプション事件に見られるように、課税庁の解釈・取扱いに対して、納税者が自らの解釈に基づいて申告を行い、適法な不服申立てを経て、最終的にその適否の判断を裁判所に求めるケースは今後とも増加すると思われる。

このような場合、課税庁としては、課税庁の解釈・取扱いの適法性を争訟の場を通じて主張・立証するのはもちろんのこと、それ以前の措置として、新たな解釈が必要と認められる場合や従前の取扱い等を変更する場合にはその解釈・取扱いを早期に公開するとともに、税法の解釈・適用について疑義が生じた場合には事前照会制度を活用してもらうな

どの方法により納税者の予測可能性を確保していくことがより一層求められるということであろう。

ロ 「正当な理由」の判断時期と納税者間の不公平

一連のストックオプション事件に係る納税者の中には、当初の確定申告では本件権利行使益を全く申告していなかったという点では同じであるものの、①課税庁による調査等で申告漏れを指摘され、その時点で「一時所得」とする修正申告をし、その後「給与所得」とする更正処分等を受けた者と②修正申告をしないで「給与所得」とする更正処分等を受けた者が存在し、両者の間では最終的に負担した過少申告加算税の額が異なり不公平が生じる結果となっている。

これは最高裁が「正当な理由」の判断時期を更正処分前の納税者がした申告（①の場合は修正申告、②の場合が確定申告）を基準にとらえたためであると思われるが、これでは本件のような納税者間の不公平の問題を解決できないし、納税者自らが適正な期限内申告の履行を行うという申告納税制度及び過少申告加算税の趣旨からも疑問が残る。

これについては、通則法 65 条 4 項を中心とした解釈及び過少申告加算税の趣旨等を踏まえると、納税者が確定申告において申告漏れなどの過少申告をし、その後修正申告又は更正処分により是正された場合、過少申告という客観的事実は確定申告によって明らかになったものであり、その過少申告という事実「正当な理由」が認められるか否かを判断するものであるから、まず、確定申告の時を基準に判断すべきであると考える。

3 結論

通則法 65 条 4 項の「正当な理由」が認められるか否かが争点となった事件において裁判例が示した判断は、ストックオプション事件に係る最高裁の事例判断を除き、その動向に大きな変化は見られない。

しかしながら、最高裁が初めて示した法令解釈を契機に、税務行政のより

適正な執行、課税庁としての主張の一貫性及び納税者の予測可能性のより一層の確保等という観点から、申告所得税に係る現行取扱いも含め平成12年事務運営指針の改正を視野に入れた検討を行うことが望ましいと考える。

また、納税者の税に対する関心の高まり等からすると、今後、課税庁の解釈・取扱いを巡って、最終的にその適否の判断を裁判所に求めるケースの増加が予想される。このような場合、課税庁としては、課税庁の解釈・取扱いの適法性を争訟の場を通じて主張・立証するのはもちろんのこと、それ以前の措置として、新たに税法の解釈・取扱いを明らかにしなければならないと認められる場合や従前の解釈・取扱いを変更する場合には早期にその解釈・取扱いを公開してその周知を図るとともに税法の解釈・適用について疑義が生じた場合には事前照会制度を積極的に活用してもらうなどの方法により納税者の予測可能性を確保していくことがより一層求められると思われる。そして、結果として過少申告となった場合には納税者間で不公平にならない手当てを考えていく必要がある。

目 次

はじめに	104
第一章 加算税制度	106
第一節 現行加算税制度の概要とその沿革	106
一 現行加算税の概要	106
二 加算税制度の沿革	109
第二節 加算税制度と過少申告加算税の趣旨	112
一 加算税制度と加算税の本質	112
二 過少申告加算税の趣旨	114
第二章 通則法 65 条 4 項の「正当な理由」を巡る問題点	116
第一節 「正当な理由」の解釈	116
一 はじめに	116
二 「正当な理由」の一般的意義等	118
三 課税庁の解釈・取扱い	120
1 現行の解釈・取扱い	121
2 「追徴税」及び「加算税額」制度当時の解釈・取扱い	122
3 小括	122
四 学説の考え方	124
五 最高裁が示した法令解釈	125
六 小括	128
第二節 過去の裁判例が示す「正当な理由」の事例判断	128
一 はじめに	128
二 「正当な理由」が認められなかった事例	130
1 税法の解釈・課税庁の取扱いが争われた事例	130
2 税法の不知又は誤解が争われた事例	138
3 事実誤認が争われた事例	144
4 課税庁職員の指導等が争われた事例	146

三 「正当な理由」が認められた事例	149
1 事例の紹介	149
2 事例の検討	152
四 小括	160
第三節 平成12年事務運営指針の検討	161
一 はじめに	161
二 検討内容	162
1 最高裁判決が示した法令解釈	162
2 裁判例が示す具体例	163
3 青色特典	164
4 その他	165
三 小括	166
第三章 最高裁平成18年ストック正当理由判決	
にみる「正当な理由」の認定とその問題点	167
一 はじめに	167
二 最高裁の判断の前提となった事実等	168
三 最高裁が示した判断とその根拠	170
1 判断の内容	170
2 判断の根拠	171
四 問題点の検討	174
1 「正当な理由」が認められる範囲	174
2 「正当な理由」の判断時期	180
3 問題の検討結果等を受けて	191
結びに代えて	193

はじめに

国税通則法（以下「通則法」という。）65条4項は、「第一項又は第二項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちその修正申告又は更正前の税額（還付金の額に相当する税額を含む。）の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由がある認められるものがある場合には、これらの項に規定する納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除して、これらの項を適用する」と規定して、「正当な理由」があると認められる事実に対応する部分については過少申告加算税を課さないとしている。

この通則法65条4項の「正当な理由」が認められる場合とは、具体的にどのような場合をいうかについて、法令上明らかでなく、専ら法令解釈の問題となるがゆえに、課税庁が行った過少申告加算税の賦課決定処分 of 適否を巡って、最終的に争訟の場で争われる場合が少なくない。

このため国税庁は、通則法65条の過少申告加算税の賦課に関する取扱基準の整備等を図る目的で平成12年7月3日付け「申告所得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）」のほか税目ごとに同様の事務運営指針（以下、特に申告所得税に係るものを「平成12年申告所得税事務運営指針」といい、同日付けの同種の事務運営指針を併せて「平成12年事務運営指針」という。）を発遣・公開して、課税庁として「通則法第65条の規定の適用に当たり、例えば、納税者の責めに帰すべき事由のない次のような事実は、同条4項に規定する正当な理由があると認められる事実として取り扱う」として、具体的「事実」を例示している。

このような課税庁の取扱いが、裁判例、特に最高裁が示す判断と密接に関係するところ、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）及び同月25日第三小法廷判決（民集60巻4号1728頁。以下、上記第一小法廷判決と併せて「最高裁平成18年正当理由法令解釈判決」という。）は、通則法65条4項の「正当な理由」が認められる場合について、初めてその法令解

積を示した。

また、平成 12 年事務運営指針の発遣・公開以降、上記最高裁判決を含めて「正当な理由」の有無が争点となった裁判例も数多く見られ、これらの中にはいわゆるストックオプション事件に係る最高裁平成 18 年 10 月 24 日第三小法廷判決（判時 1952 号 76 頁）及び同年 11 月 16 日第一小法廷判決（判タ 1229 号 209 頁。以下、個々の事件を特定する場合を除き、両日に言渡しのあったストックオプション事件に係るすべての判決を併せて「最高裁平成 18 年ストック正当理由判決」という。）のように「正当な理由」が認められる場合の裁判所の判断が従来のそれと変わってきたのではないかと思われる裁判例も見受けられる。

本稿は、このような最高裁が初めて示した「正当な理由」が認められる場合の法令解釈が過去に下級審が示したそれと異なるか否か、また、このような法令解釈を踏まえた裁判所の事例判断に変化が見られるか否かを通則法施行以降に言渡しがあった裁判例との比較・分析を通して検討するとともに平成 12 年事務運営指針の発遣・公開後に裁判所が示したストックオプション事件を含む事例判断が、同指針において定められている現在の国税庁の取扱いの変更までも必要とするものか否かを改めて検討する。さらに、最高裁が示したストックオプション事件に係る判断から明らかになった問題点についても論及・考察するものである。

なお、平成 12 年事務運営指針の検討に当たっては、通則法 65 条 4 項の「正当な理由」が関係する申告所得税、法人税、相続税・贈与税、並びに消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）に係る各指針のうち、主に平成 12 年申告所得税事務運営指針に焦点を当てて検討を行うこととする⁽¹⁾。

(1) このほか同種のものに平成 16 年 3 月 26 日付け「連結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）」があるが通則法 65 条 4 項の「正当な理由」に係る取扱いは基本的には法人税のそれとほぼ同様である。また、平成 12 年事務運営指針と同日付けの「源泉所得税の不納付加算税の取扱いについて（事務運営指針）」も発遣・公開されているが、同指針は、通則法 67 条の適用に係るものであり、源泉徴収制度の特殊性（いわば国の徴収事務を徴収義務者に代替してもらっている等）から、本文に掲げる平成 12 年事務運営指針とは異なる取扱いとなっているので、同列で論じることは適当でないので加算税の概要で言及するほか本稿では取り上げない。

第一章 加算税制度

通則法 65 条 4 項の「正当な理由」が認められる場合とは具体的にどのような場合をいうかについて、裁判例を分析して、課税庁の現行取扱いの妥当性を検討するのが本稿の課題であるが、このような検討を行うに当たっては、過少申告加算税の趣旨並びにそれに先立って過少申告加算税を中心とする加算税制度及びその沿革等を概観しておく必要がある。

第一節 現行加算税制度の概要とその沿革

一 現行加算税の概要

加算税は、申告納税制度及び徴収納付制度の定着と発展を図るため、申告義務及び徴収納付義務が適正に履行されない場合に課される附帯税である⁽²⁾。

加算税には、申告納税方式による国税について、過少申告加算税（通則法 65 条）、無申告加算税（同 66 条）及び重加算税（同 68 条 1 項及び 2 項）があり、源泉徴収による国税については、不納付加算税（同 67 条）及び重加算税（同 68 条 3 項）がある。

過少申告加算税、無申告加算税又はこれらに代わる重加算税の納税義務は、その計算の基礎となる国税の法定申告期限の経過の時に成立し（通則法 15 条 2 項 13 号。ただし、還付請求申告書に係る過少申告加算税又はこれに代わる重加算税はその提出の時（同施行令 5 条 13 号）、不納付加算税又はこれに代わる重加算税の納税義務は、その法定納期限の経過の時に成立するとされている（同 15 条 2 項 14 号）。そして、その納付義務は、いずれも、賦課決定によって確定し（通則法 32 条）、賦課決定通知書又は納税告知書が発せられた日の翌日から起算して 1 月を経過する日までに納付しなければならないと規定している（同 35 条 3 項、同 36 条 2 項、同施行令 8 条 1 項）。

(2) 金子宏『租税法（第十二版）』578 頁（弘文堂、2007）。

また、このような加算税の消滅時効は、その計算の基礎となった本税の法定申告期限（通則法2条8号ニ）の翌日から進行を開始するが、賦課決定（同32条1項3号）又は納税告知（同36条1項1号）によって中断し、納期限の経過とともに再び進行を開始する（同73条1項2、3号）。

上記各加算税の課税要件及び課税割合等の概要は次表のとおりである。

加算税の種類	課税要件	賦課割合	左記の加算税が免れる場合又は課税割合が軽減される場合
過少申告加算税（通則法65条）	期限内申告書（還付請求申告書を含む。）提出後（同法66条1項ただし書適用の期限後申告書を含む。）の修正申告又は更正により当初の申告税額が過少となった場合	10%（同条1項） ただし、期限内申告税額相当額又は50万円のいずれか多い金額を超える部分については15%（同条2項）	修正申告又は更正により納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちその修正申告又は更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由がある場合（同条4項） 更正がされることを予知しないで修正申告をした場合（同条5項）
無申告加算税（通則法66条）	期限後申告若しくは決定があった場合又は期限後申告若しくは決定があった後に、修正申告若しくは更正があった場合	15%（同条1項） ただし、納付すべき税額が50万円を超えるときは、その超える部分については20%（同条2項）	期限内申告書の提出がなかったことについて正当な理由がある場合（同条1項ただし書） 期限後申告書の提出が、調査があったことにより決定を予定してされたものでなく、法定申告期限内に申告する意思があったと認められる一定の場合で、かつ、当該期限後申告書の提出が法定申告期限から2週間を経過する日までに行われているとき（同条6項） ----- 決定又は更正されることを予知しないで期限後申告又は修正申告をした場合（同条5項）

不納付加算税 (通則法67条)	源泉徴収による国税がその法定納期限までに完納されなかった場合	10%	法定納期限までに納付しなかったことについて正当な理由がある場合 (同条1項ただし書) 納税の告知を受けることなくその法定納期限後に納付された場合で、法定納期限までに納付する意思があったと認められる一定の場合で、かつ、当該国税が法定納期限から1月を経過する日までに行われているとき (同条3項) ----- 納税の告知がされることを予知しないで法定納期限後に納付した場合 (同条2項)
		賦課割合	課税要件
重加算税(通則法68条)	過少申告加算税に代えて課す場合 (同条1項)	35%	国税の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺい又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していた場合
	無申告加算税に代えて課す場合 (同条2項)	40%	国税の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺい又は仮装したところに基づき法定申告期限までに納税申告書を提出せず、又は法定申告期限後に納税申告書を提出していた場合
	不納付加算税に代えて課す場合 (同条3項)	35%	事実の全部又は一部を隠ぺい又は仮装したところに基づきその国税をその法定納期限までに納付しなかった場合

ところで、このような通則法によって加算税の対象とされる行為が、同時に個別租税法によって刑罰の対象とされている場合がある。一個の行為に対して、加算税を課すととも他方で刑罰を科すことが憲法 39 条の二重処罰の禁止に反しないかどうかが問題となるが、加算税は、刑事制裁と異なり、申告義務及び徴収納付義務の適正な履行を確保し、ひいては申告納税制度及び徴収納付制度の定着を図るための特別の経済的負担であって、処罰ないし制

裁の要素は少ないから、二重処罰には当たらないと解されている⁽³⁾。

二 加算税制度の沿革⁽⁴⁾

現行加算税制度は、昭和36年7月の税制調査会による「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明」（以下「36年税調答申」という。）に基づき同37年に制定された国税通則法において確立されたものであり、その後、同59年の過少申告加算税について二段階制の採用、同62年の各加算税の税率の引上げ、さらには平成18年の無申告加算税の割合の見直しなどの改正を経て現在に至っている。

このような現行加算税に相当する制度自体は、申告納税制度の採用とともに既に我が国にその存在が見られる。

通則法制定以前、申告納税制度を初めて採用した昭和22年の改正所得税法、同法人税法等は、「追徴税」として、「已むを得ない事由があると認められる場合を除く外」申告期限の翌日から更正又は決定等までの期間に応じ1月を経過するごとに不足額の100分の5の割合（最高100分の50の割合まで）を乗じて算出した金額に相当する税額を所得税等として追徴するとしていたが、その後、期間の経過にかかわらず一律に100分の25の割合を乗じた金額の相当する所得税等を徴収するとされた。

このような「追徴税」制度は、昭和24年のシャープ勧告に基づく同25年の税制改正において、「過少申告加算税額」、「無申告加算税額」等を含む「加算税額」制度に移行することとなったが、その内容は、過少申告加算税額が

(3) 金子・前掲注(2) 626頁。

なお、二重処罰に当たらないとはじめて最高裁が判断したものに最大判昭33.4.30（民集12巻6号938頁）があるほか現行制度下の加算税について同様の判断を示したものに最二判昭45.9.11（刑集24巻10号1333頁）がある。二重処罰の問題はその多くが重加算税との関係で争われてきた。

(4) 本稿は加算税制度の変遷が研究の目的ではないので詳細には触れない。このような加算税の沿革をまとめられたものに池本征男「加算税制度に関する若干の考察」税大論叢14・137頁（1981）、石倉文雄「加算税制度の沿革と目的」日税研論集13・3頁（1990）がある。

期限内申告書の提出があった場合で「正当な事由」がなく申告税額が過少であった場合は、不足税額の100分の5の割合相当額を、無申告加算税額は「正当な事由」なく法定申告期限まで申告をしなかった場合、法定申告期限から期間に応じ、その不足額につき、1月以内の時は100分の10の割合（1月ごとに100分の5の割合で増え、3月を超えるときは100分の25の割合）相当額を課するというものであった。

そして、その後、36年税調答申に基づき、前述した現行加算税制度へと移行することとなる。

以上のことから明らかなように、加算税制度は、申告納税制度の採用にはじまり、その後の社会・経済の変化及び国民の税に対する意識等に応じて改正されてきており、これは正にシャウブ博士の「行政のパターンが変化するにつれて、これらの体系は再検討されなければならない」とされた実践にほかならない⁽⁵⁾。また、このことは申告納税制度において本来求められる適正な期限内申告を実現させるためにどうあるべきかとも関係しているといえよう。

現行加算税制度が答申された昭和36年当時と加算税率の引上げがされた同62年当時とでは、申告納税制度の定着や国民の税に対する意識の違いを次のように見ることができる。

○ 昭和36年当時－36年税調答申（抜粋）

「申告納税制度においては、期限内申告書が提出されることをまず重視すべきであると考えられるので、期限における申告書提出の有無に応じて過少申告加算税と無申告加算税とを区別し、その課税率に差を設けることは適当であると認められる。」⁽⁶⁾

○ 昭和62年当時－「昭和62年改正税法のすべて」（抜粋）

(5) 36年税調答申においても「過少申告加算税又は無申告加算税の課税率について、申告内容の程度のいかんにかかわらず、これを一律の課税率にとどめおくことは問題があるので、この点については、今後なお検討すべき」とされていた。

(6) 36年税調答申第六の二1、19頁。

「申告納税制度は、その採用以来ほぼ 40 年を経過し、納税者各層の間に根を下ろしていますが、納税者自身による税額の確定とその自主的な納付を根幹とするこの制度の定着をさらに推進させるためには、制度・執行両面において課税の公平確保に努め、適正な申告水準の維持、向上を図ることが必要です。このような考え方は、昭和 59 年度税制改正⁽⁷⁾において結実し、…、過少申告加算税の二段階制の採用等各種の諸措置が講じられました。しかし、その後も依然として適正な所得把握を求める声があるとともに、なお相当の申告もれがあることから、これらの声にこたえるべく、総収入金額報告者の範囲の拡大(…)と併せて、過少申告加算税、無申告加算税及びこれらに代えて課す重加算税の割合の引き上げが行われました。」⁽⁸⁾

このように過少申告加算税及び無申告加算税を含む加算税制度は、申告納税制度が通則法制定当時の無申告加算税と過少申告加算税の税率に差を設けて期限内申告書の提出自体を重視した時代から「課税の公平確保」、「適正な申告水準の維持、向上」を図るための制度を織り込んでいく時代へ変化してきたといえる。

しかし、その基本的なスタンスは、常に、最も民主的な租税制度である申告納税制度をさらに定着させるとともに質的にも向上させ、「自分が課税されるべき事情や自分の所得金額をもっともよく知っている」⁽⁹⁾納税者自らが適正な期限内申告を行う誘引手段としての機能を高めるものであることに変わりはない。このことは前述した加算税制度から明らかなように申告義務の違反者が自ら自発的に修正申告又は期限後申告等の是正措置を行った場合に加算税を免れ又は軽減される制度となっていることから裏付けられよう。

(7) 昭和 59 年の税制改正は、「本来、申告納税制度に内在している納税者の責務を明確化し」、「より申告水準を向上させようとするもの」とされている（国税庁「昭和 59 年改正税法のすべて」50 頁）。

(8) 国税庁「昭和 62 年改正税法のすべて」359 頁。

(9) 「シャウプ使節団日本税制報告書」IV 巻 D4 頁。

第二節 加算税制度と過少申告加算税の趣旨

一 加算税制度と加算税の本質

加算税制度について、金子教授は、「申告義務および徴収納付義務の違反に対して特別の経済的負担を課すことによって、それらの義務の履行の確保を図り、ひいてはこれらの制度の定着を促進しようとしたもの」と説明されている⁽¹⁰⁾。

このように金子教授は、加算税の本質を「申告義務および徴収納付義務の違反に対する特別の経済的負担」とされているところであるが、そのほかにも学説には「加算税は、原則として、申告納税方式が適用される場合に、納税義務者が法定申告期限内に正しい申告をしないで、申告義務に違反したときに、それに対する行政上の制裁として課される行政罰の一種である」とするもの⁽¹¹⁾、「国家…が租税行政の秩序違反に対する法効果として私人に課すところの法益の剥奪であり…他面、その本質の方向から考えれば、違法および責任にあらわれた規範的非難の実現であり、これを規範的制裁」とするもの⁽¹²⁾、「国税の不申告…に対する行政上の制裁的機能を有するもの」⁽¹³⁾、「直接に租税収入を減少させる租税法違反に対する非刑事的な制裁」とするもの⁽¹⁴⁾、又は「納税者の申告義務不履行に対する制裁的措置」とするもの⁽¹⁵⁾などがある。

このような加算税の本質について、石倉教授は、いずれの説も加算税の性格を正しくとらえており、問題はどの説により説明することがより妥当性を

(10) 金子・前掲注(2) 578頁。

(11) 清永敬次『税法(第六版)』307頁(ミネルヴァ書房、2005)。

(12) 木村弘之亮『租税過料法』21頁(弘文堂、1991)。

(13) 品川芳宣『附帯税の事例研究(第三版)』1頁(財経詳報社、2002)。

(14) 佐藤英明「西ドイツおよびアメリカにおける加算税制度」日税研論集 13、173頁(1990)。

(15) 酒井克彦「加算税免除規定にいう『更正の予知』に関する一考察」税大ジャーナル 40頁(2006)

持つかということであるとの考えを示されているところである⁽¹⁶⁾。

一方、裁判例は、現行の加算税の前身である「追徴税」に関してではあるが、「法四三条（筆者注：昭和25年改正前の法人税法43条。通則法制定以前は各税法に規定があった。）の追徴税は、申告納税の実を挙げるために、本来の租税に附加して租税の形式により賦課せられるものであって、…、単に過少申告・不申告による納税義務違反の事実があれば、同条所定の已むを得ない事由のない限り、その違反の法人に対して課されるものであり、これによって、過少申告・不申告による納税義務の違反を防止し、以って納税の実を挙げんとする趣旨にでた行政上の措置であると解すべきである。」（最大判昭33・4・30（民集12巻6号938頁））との判断を示した。

そして、その後の裁判例は、過少申告加算税又は無申告加算税の賦課決定処分の適法性等を判断する中で、加算税の本質を上記最高裁大法廷判決と同じように「当初から正当に申告納税した者とこれを怠った者との間に生ずる不公平を是正するとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止しようとする行政上の措置であるというべきである」（東京地判昭48・1・30（行集24巻8・9号856頁））など「行政上の措置」と判示するものが多く見られるが、そのほかにも「所謂行政罰」と判示するもの（横浜地判昭40・7・19（訟月12巻1号77頁））、「行政上の制裁」と判示するもの（神戸地判昭58・8・29（シュト262号23頁））などがあるが、近年は「公法上の義務違反を理由として、当該納税者に課される特別の負担」と判示するもの（東京地判平15・6・27（民集60巻4号1657頁））や「申告納税義務の不履行に対…（する）経済的制裁」と判示するもの（東京高判平16.10.7（訟月51巻12号3312頁））などが見られる。

(16) 石倉・前掲注(4)17頁。同教授は、加算税の目的・性質は、学者・実務家等によって①行政罰ないし行政上の制裁とするもの、②民事罰とするもの、③秩序罰とするもの、④金銭罰とするもの、⑤特殊な性質をもつ経済的負担とするものと説明されているとしたうえで要旨本文中のような見解を示されている。

なお、本文中の見解は1990年当時発表された論文の記述部分であるが、今日でも通用すると判断して引用した。

ところで、このような加算税の本質を考える場合、上記最高裁大法廷判決に係る白石調査官の解説が参考になるとと思われる。

白石調査官は、「追徴税の本質を過料的制裁と同視する原審（筆者注：大阪地判昭28.12.21（民集12巻6号971頁））とは、考え方の基調を異にするものようであり、判決中にも、『行政上の秩序罰』なる用語の使用は、注意深く避けられている」として、本判決の趣旨について「追徴税は、申告納税制度の下で、真面目に申告納税をしたものとこれを怠ったものとの間に生ずる不公正を是正するとともに申告納税の懈怠を防止し、これにより申告納税制度の信用を維持しその基礎を擁護する見地から、本来の税金に附加して課せられるその変形物である、との趣旨に解す」ことができると説明されている⁽¹⁷⁾。

以上のことを踏まえ、本稿では、加算税の本質を「罰」や「制裁」と捉えるのではなく、むしろ申告義務及び徴収納付義務の違反の発生を防止し適正な期限内申告及び法定納期限内に完納するための誘引手段としての機能を有するものであり、結果として申告義務及び徴収納付義務の不履行があった者に対して求める「特別の経済的負担」と解しておきたい。

二 過少申告加算税の趣旨

過少申告加算税の趣旨について、学説は前述した加算税の趣旨との違いを特別に論じたものは見当たらないところ、裁判例は、「過少申告加算税は、申告納税方式による国税において、納税者の申告が納税義務を確定させるために重要な意義を有するものであることにかんがみ、申告に係る納付すべき税額が過少であった場合に、当初から適法に申告、納税した者とこれを怠った者との間に生ずる不公平を是正することにより、申告納税制度の信用を維持し、もって適正な期限内申告の実現を図ろうとするものであると解される。」と判示しているもの（東京地判平7・3・28（訟月47巻5号1207頁）。なお、

(17) 白石健三『最高裁判所判例解説民事篇（昭和33年度）』97頁（法曹会、1959）。

控訴審（東京高判平 7・11・27（同号 1222 頁）も上記理由のとおり認定して納税者の控訴を棄却し、その上告審（最一判平 11・6・10（同号 1188 頁）も原審の判断は正当として納税者の上告を棄却している。）や「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」との判断を示しているものがある（最一判平 18・4・20（民集 60 卷 4 号 1611 頁）、最三判平 18・4・25（民集 60 卷 4 号 1728 頁））。

申告納税制度においては、本来、法定申告期限までに適正な申告をすることがその定着と発展のために求められることはいままでもない。そして、このことは前述した各種加算税の税率にも反映されているといえる。

以上のことからすると、過少申告加算税は、はじめから法に基づき適正に申告・納税した者とこれを怠った者との経済的負担を同一にすると適正な期限内申告の実現が期し難いことから、期限内申告によらないで確定した本税については、申告納税義務の不履行に一定の割合を乗じて計算した特別な経済的負担を課すことにより、その不公平を制度的に是正し、適正な期限内申告の実現を図り、これにより申告納税制度の定着を促進しようとしたものといえる⁽¹⁸⁾。

過少申告加算税の趣旨をこのように解することは、法定申告期限までに適正に申告納税するという正に申告納税制度の本来の趣旨から導き出されるものであることはいままでもない。また、申告納税制度においては、「自分が課税されるべき事情や自分の所得金額をもっともよく知っている」納税者自らが適正な期限内申告を行うことが求められることからしても当然といえよう。

(18) 中尾巧『税務訴訟入門第 3 版』366 頁（商事法務、2007）参照。

第二章 通則法 65 条 4 項の 「正当な理由」を巡る問題点

以上の加算税制度及びその沿革並びに過少申告加算税の趣旨を踏まえて、次に通則法 65 条 4 項の「正当な理由」を巡る問題点を考える。

第一節 「正当な理由」の解釈

一 はじめに

通則法 65 条 1 項又は 2 項の過少申告加算税は、期限内申告書が提出された場合において、その後修正申告又は更正が行われたときに、その過少申告という事実に対して賦課されるものであり、過少申告加算税の賦課を免れるのは、その過少申告となったことについて「正当な理由」があると認められる事実があるときその事実に係る増差税額分（同条 4 項）、又は更正があることを予知してされたものでない修正申告の場合（同条 5 項）に限られている。

このため課税庁が過少申告加算税を賦課しない例外としての「正当な理由」が認められる場合を容易に拡張して解釈することは前述した過少申告加算税の趣旨等から許されず、その取扱いが厳格でなければならないことはいうまでもない。

このような過少申告加算税の賦課を免れる通則法 65 条 4 項の「正当な理由」を巡る問題点の検討に当たっては、次の二つに分けて考えることが適当と考える。

一つ目は、通則法 65 条 4 項の「正当な理由」が認められる場合とはどのような場合かという法令解釈の問題である。これは冒頭「はじめに」でも述べたように同項の「正当な理由」が不確定概念⁽¹⁹⁾であるがゆえに、種々の学説

(19) 不確定概念か否かの判断を判決理由の中で示した裁判例に横浜地判昭 51. 11. 26（訟月 22 卷 12 号 2912 頁）がある。同判決は、「(通則法六五) 条二項（筆者注：現行四項）の『正当な理由』とは立法技術上止むを得ず用いられた不確定概念と考え

及び裁判例が見られるところ、最高裁は、最高裁平成 18 年正当理由法令解釈判決において、初めてその法令解釈を明らかにした⁽²⁰⁾。このため、今後、通則法 65 条 4 項の「正当な理由」の有無が争点となる事件においては、最高裁が示した法令解釈に基づいて個々の事実認定が行われることになると思われるが、同項の「正当な理由」が認められる場合について、課税庁の解釈・取扱い、学説の考え方及び最高裁が示した法令解釈の位置付けを過去の裁判例との比較を通じて確認しておく必要がある。

二つ目は、裁判所は、どのような事実関係の下でどのような根拠に基づいて「正当な理由」の有無を判断してきたかを過去の裁判例から分析することである。このことは、今後、課税庁が更正処分等とともに行う過少申告加算税の賦課決定処分について、最終的な裁判所の判断の射程を考える上で有効であることはもちろんであるが、現行の課税庁の解釈・取扱いの妥当性を検討するうえでも重要である。

したがって、以下では、通則法 65 条 4 項の「正当な理由」が認められる場合について、課税庁の解釈・取扱い、学説の考え方、並びに最高裁が初めて示した法令解釈及びそれに係る下級審における裁判例を整理するが、その前に、同項の「正当な理由」が認められる場合の一般的意義及びそれを取り巻く問題点を確認しておこう。

るのが相当であるし、又右にいう『正当な理由があると認められるものがある場合』に該当するかどうかは、法の解釈適用の問題として、いわゆる法規裁量事項と解されるから、行政庁の自由裁量を許したものでもなく、まして行政庁に恣意的な解釈を許容したものではないことは明白であるから、この規定が憲法三一条に違反するということとはでき」ないと判示した。なお、控訴審である東京高判昭 53.12.19（訟月 25 卷 4 号 1175 頁）及び上告審である最二判昭 54.9.28（税資 106 号 685 頁）においても維持されている。

- (20) もちろん下級審の判断を維持する形のものがあったが、最高裁がその判断部分において判示したという意味においてである。判時 1939 号 14 頁（最一判平 18.4.20 の解説部分）参照。

二 「正当な理由」の一般的意義等

「正当な理由」とは、「あることをすること、又はしないことについて正当性があると主張することのできる理由」であり主観的な理由ではなく、客観的に誰が見ても納得する理由でなければならないとされている⁽²¹⁾。換言すれば、「その行為を適法ならしめる理由」であるから、いわば胸を張って「自分には落ち度がない」と堂々と主張できる正しい理由がある場合といえる⁽²²⁾。

「正当な理由」として、一般的には、「書類の提出について、天災等による通信交通の杜絶等の場合に期限の延長の制度があって、その適用を本来受けてしかるべきである場合などがあげられ、通則法 65 条 4 項の「正当な理由」の有無という観点からみると、納税者側の理由としては「本人の行為の時には正当な理由と認められた事情に基づく措置が、その後の事情の変化（たとえば、予期しなかった損害補てん金が入ったり、雑損と考えていた盗品が返ってきたなど）により訂正を要することとなったような場合の、その当初の措置についての事情など、通常の措置として一般に認められるもので本人の責めに帰することができない特別の事情がある」場合があげられ、また、課税庁側に「重大な手続上の欠陥や違法があるような場合、その態様によっては、まともに義務を履行し得ないことについて正当な理由がある」場合をいうとされている⁽²³⁾。

ところで、後述する裁判例の中には、税務署職員の誤った指導や課税庁の

(21) 荒井勇『税法解釈の常識』183 頁（税務研究会出版局、1998）、伊藤義一「税法法令用語の『見方』『読み方』」旬刊国税解説速報 47 号（2007）参照。

(22) 伊藤・前掲注(21)参照。また、本文中の考え方に近いものの記述として佐藤英明教授は、「過少申告加算税を免除する「正当な理由」に関する一考察—IMPACTを手がかりとして」総合税制研究 2、91 頁（1993）において、機能論の立場から「正当な理由」が認められるためには、「税務行政の適正さを維持するための納税者の主体的行動であるから」「自分に有利な解釈を勝手にしておいて、それをできるだけ隠し、みつかったら、開き直って『挑戦』するというのでは」免除する理由とはならない旨説明されているものがある。

(23) 荒井・前掲注(21) 184 頁参照。

解釈・取扱いが明らかでなかったことが過少申告の原因であるとして、納税者から、その過少申告を是正する更正処分とともに課税庁が行った過少申告加算税の賦課決定処分について「正当な理由」が認められるべきだとする主張のほかに、当該更正処分自体を一般法理たる信義則の適用を認めて取り消されるべきであると主張される事例が見られる。

通説、判例とも、租税法において、信義則が適用される余地は否定できないとしながら⁽²⁴⁾、その適用に当たっては、「租税法理の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合」⁽²⁵⁾とされ、最高裁もその適用を「少なくとも、税務官庁が納税者に対して信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに右表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることとなったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の右表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点は不可欠のものであるといわなければならない。」との判断を示している（最三判昭 62.10.30（民集 152 号 93 頁））。

このように課税庁が行った更正処分自体の取消しを求める訴えに対して信義則の適用が認められる要件は厳しく制限されており、上記最高裁判決以降、同判決が示すすべてを満たすとして信義則の適用が認められた事例は見当たらない⁽²⁶⁾。

しかしながら、納税者がこのような信義則の適用を求めるのは正に更正処

(24) 金子・前掲注(2) 115 参照。品川・前掲注(13) 108 頁参照。このほか信義則の適用問題については、古江頼隆「租税賦課関係における信義則ないし禁反言の法理の適用」實金敏明『現代裁判法体系』1 頁（新日本法規、1999）及び品川芳宣「税法における信義則の適用について」税大論叢 8 号 1 頁参照。

(25) 大野重國ほか『租税訴訟実務講座（改訂版）』206 頁（ぎょうせい、2005）。金子・前掲注(2) 115 参照。

(26) 租税法の分野で初めて信義則の適用を認めた裁判例は東京地判昭 40.5.26（行集 16 卷 6 号 1033 頁）であるが、控訴審において取り消されている。

分が適法に行われている限りそれを取り消すべき税法上の規定がないためであるからにはほかならない。これに対して過少申告加算税の賦課決定処分は「正当な理由」があれば税法上の規定に基づいてその賦課決定処分の取消しを求めることができるため、「正当な理由」の有無を争う場合が多く、過去の裁判例でも認められた事例が少なくない⁽²⁷⁾。

また、課税庁が行った過少申告加算税の賦課決定処分に対して、通則法 65 条 4 項の「正当な理由」が認められるべきであるとする主張・立証について、納税者と課税庁のどちらが主張・立証責任を負うべきかが問題となるが、同規定が「正当な理由」があると認められる部分については過少申告加算税を課さない旨を定めた例外規定であるから、納税者側に「正当な理由」があることについての主張・立証責任があると解されている⁽²⁸⁾。

三 課税庁の解釈・取扱い

以上の「正当な理由」の一般的意義等を踏まえて、次に課税庁はどのような解釈・取扱いをしているかを見てみよう。

前述したように国税庁は、平成 12 年事務運営指針において、通則法 65 条 4 項に規定する「正当な理由」があると認められる「事実」を例示する形でその取扱いを明らかにしている。

(27) 品川・前掲注(13)110頁参照。同教授は、「正当な理由」が税法上の課税要件に係る解釈・適用の問題であるのに対し信義則の適用が税法にとっては超法規的要請であることからすれば、同じく課税庁の対応を問題として課税処分の違法性が争われるとしても、「正当な理由」に関する要件の方が一層幅広解釈されることになる旨説明されている。

(28) 「正当な理由」の主張・立証責任を判断したものに横浜地判昭 51.11.26(訟月 22 卷 12 号 2912 頁)がある。同判決は、「(国税通則)法六五条二項(筆者注:現行四項)は過少申告加算税の課税要件そのものを規定したのではなく、同条一項所定の課税要件を具備する場合であっても、同条二項所定の場合には当該事実に係る増差税額分については過少申告加算税を課さない旨を定めた例外規定であるから、納税義務者の側に右の場合に該当する事由の存在について主張・立証責任があると解するのが相当である」と判示している。なお、その控訴審の東京高判昭 53.12.19(訟月 25 卷 4 号 1175 頁)及びその上告審最二判昭 54.9.28(税資 106 号 685 頁)においても維持されている。

以下では、平成12年申告所得税事務運営指針に焦点を絞って、現在、通則法65条4項の「正当な理由」が認められる場合として課税庁が取り扱っている「事実」とはどのようなものか、また、前述した現行の加算税制度の前身である「追徴税」及び「加算税額」制度当時の取扱いとはどのようなもので、現行の取扱いと違いがあるかについて改めて見てみる。

1 現行の解釈・取扱い

国税庁は、通則法65条4項の適用に当たり、例えば、納税者の責めに帰すべき事由のない次のような事実は、同条4項に規定する正当な理由があると認められる事実として過少申告加算税を課さないとして取り扱っている。

- (1) 税法の解釈に関し、申告書提出後新たに法令解釈が明確化されたため、その法令解釈と納税者の解釈が異なることとなった場合において、その納税者の解釈について相当の理由があると認められること。

ただし、税法の解釈若しくは誤解又は事実誤認に基づくものはこれに当たらない。

- (2) 所得税の確定申告書に記載された税額につき、通則法第24条の規定による減額更正(通則法第23条の規定による更正の請求に基づいてされたものを除く。)があった場合において、その後修正申告又は通則法第26条の再更正による税額が申告税額に達しないこと。

ただし、当該修正申告又は再更正による税額が申告税額を超えた場合であっても、当該修正申告又は再更正により納付することとなる税額のうち申告税額に達するまでの税額は、この(2)の事実に基づくものと同様に取扱う。

- (3) 法定申告期限の経過の時以降に生じた事情により青色申告の承認が取り消されたことで、青色事業専従者給与、青色申告特別控除などが認められないこととなったこと。
- (4) 確定申告の納税相談等において、納税者から十分な資料の提出があったにもかかわらず、税務職員等が納税者に対して誤った指導を行い、納

税者がその指導を信じたことにより過少申告となった場合で、かつ、納税者がその指導を信じたことについてやむを得ないと認められる事情があること。

2 「追徴税」及び「加算税額」制度当時の解釈・取扱い

通則法65条4項の「正当な理由」に係る上記1の現行の取扱いに対して、昭和22年の「追徴税」制度当時は、前述したように「已むを得ない事由」があると認められる場合には「追徴税」を課さないとしていた。

この「已むを得ない事由」が具体的にどのような場合をいうかについて、課税庁は、過少申告又は無申告の「事実が納税義務者の故意又は通常あり得べき過失以外の事由に基くと認められる場合に限り追徴税を徴収する」とともに関係書類に税務署長の意見を附して財務局長に稟議するとしていた。

その後、シャープ勧告に基づく昭和25年の税制改正において、「追徴税」制度から「加算税額」制度に移行し、過少申告加算税額も期限内申告書の提出があった場合で正当な事由がなく申告税額が過少であった場合に課されることとなったが、この場合の「正当な事由」がないと認められるときについて、課税庁は、昭和26年1月1日付け所得税基本通達の六九六（以下「旧所得税基本通達」という。）において、次の場合には過少申告加算税を課さないとして取り扱っていた。

- ① 税法の解釈に関して、申告当時に公表されていた見解が、その後改変されたため修正申告をなし、又は更正を受けるに至った場合
- ② 災害又は盗難等に関し、申告当時に損失とするを相当としたものが、その後予期しなかった保険金、損害賠償金等の支払を受け、又は盗難品の返還を受けた等のため、修正申告をなし、又は更正を受けるに至った場合
- ③ ①及び②のほか、真に已むを得ない事由があると認められる場合

3 小括

「追徴税」制度当時の取扱い、それをより具体的に例示した旧所得税基

本通達当時の取扱い及び現行の取扱いが例示している項目からすると課税庁の解釈は、従前から基本的には変わっていないとみることができる⁽²⁹⁾。

そして、前述したように通則法 65 条の過少申告加算税が、期限内申告を行った後に過少申告という申告義務の不履行が認められれば原則としてその納税者に対して求める特別の経済的負担であって、「正当な理由」が認められる場合にその部分について例外として過少申告加算税の賦課が免除されることからすると、「正当な理由」が認められる場合を厳格に解する課税庁の現行の取扱いは妥当であると考ええる。

また、課税庁の旧所得税基本通達が具体的に例示する上記 2 の①ないし③は、後述する東京高裁昭和 51 年 5 月 24 日判決（税資 88 号 841 頁）をはじめ多くの裁判例においても「正当な理由」が認められる具体的な場合として判示されていることからすると、課税庁の解釈・取扱いと過去の裁判例が示す法令解釈に大きな開きはないとみることができる⁽³⁰⁾。

ただし、平成 12 年申告所得税事務運営指針を含む同年事務運営指針が「正当な理由」が認められるべき「事実」として例示している項目の中には上記過去の裁判例が具体的な場合として判示している項目と若干異なる内容となっているなど疑問が残るものもある⁽³¹⁾。

この点については事務運営指針の問題点として改めて後述する。

(29) 石倉文雄「過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税—制度の目的・内容、学説・判例とその検討—」日税研論集 13、44、45 頁（1990）。同教授は、「税務当局が昭和 26 年の通達で規定し、現在まで引き続きとっている」と説明されている。

なお、「追徴税」当時と旧所得税基本通達当時の取扱いの違いについて断言できる資料等は確認できなかったが、それぞれの文言からするとその取扱いに大きな差異はないと思われる。

(30) 石倉・前掲注(29) 45 頁。同教授は、課税庁が採る「不可抗力説」と裁判例が採る「不当・苛酷事情説」と具体的適用において差はないと説明されているが、各「説」の名称及びその意味するところは当該論文を参照されたい。

(31) 品川・前掲注(13) 69 頁。同教授は、「(旧所得税基本通達の) 取扱いは、以降の裁判例に影響を及ぼし、その裁判例がフィード・バックされて、現行の取扱いに反映されている」と説明されているが、現行の取扱いについて問題点を指摘されている。

四 学説の考え方

通則法 65 条 4 項「正当な理由」があると認められる場合について、金子教授は、後述する最高裁判決と同様に『真に納税者の責めに帰することができない事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者にそれを賦課することが不当または酷になる場合をいう』と解すべき」として、「たとえば、自分にたのめば税額が少なくなるという代理人の甘言を不注意で信じてしまったような場合には、正当な理由があるとはいえない（…）が、税務職員がそれに共謀加担しているような場合には、正当な理由が認められると解すべきであろう（…）。その他の例としては、たとえばある支出が損金に含まれるかどうかについて、税務行政庁の解釈が確定しておらず、一般的にこれを損金と解する傾向があったため、法人税の確定申告においてそれを損金に計上した場合などが考えられる」とした上で、「単なる法令の解釈や事実認定の誤りは正当な理由に含まれないと解すべきである」との見解を示されている⁽³²⁾。

そのほかの学説には、「申告した税額に不足が生じたことが、通常の状態において納税者が知り得ることができなかった場合や納税者の責に任じられない外的事情（例えば災害等）による場合等が考えられる」とするもの⁽³³⁾、「納税者が合理的に考えて無過失である場合や十分な情報を開示して真摯に課税庁の法解釈を争う場合には『正当な理由』が認められるべき」とするもの⁽³⁴⁾、「納税者が従業員等も含めて帰責事由がないことを立証した場合に『正当な理由』が認められる」とするもの⁽³⁵⁾、「帰責事由（故意・過失）がない場合及び帰責事由があっても加算税を課すことが苛酷であるという事情がある場

(32) 金子・前掲注(2) 581 頁。

(33) 武田昌輔監修「DHC コメントール国税通則法」3549 の 7 頁。

(34) 佐藤・前掲注(22) 103 頁。同教授は、過少申告加算税の存在意義を同加算税が課されないように納税者の適正な努力を助長させる機能論（インセンティブ）の立場から本文中に記載の考え方を示されている。

(35) 石倉・前掲注(29) 48 頁。

合も『正当な理由』が認められる」とするもの⁽³⁶⁾などがある。

上記各学説は、いずれも納税者の責任の程度、その及ぶ範囲等から「正当な理由」が認められる場合の解釈を試みるものであるといえよう。

五 最高裁が示した法令解釈

このような課税庁の解釈・取扱い及び学説の考え方に対して、最高裁は、最高裁平成18年正当理由法令解釈判決において、「通則法65条4項にいう『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の事情があり、…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が相当である。」とする初めての判断を示した。

なお、上記過少申告加算税の趣旨は、前述した「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」というものである。

このような最高裁が示した「正当な理由」が認められる場合の法令解釈は、同解釈をよくとりまとめたものとされる東京高裁昭和51年5月24日判決⁽³⁷⁾及びその後の神戸地裁昭和54年8月20日判決をはじめ多くの裁判例と同旨のものともみることができる。

東京高裁昭和51年5月24日判決は、「『正当な理由がある場合』とは、例えば、税法の解釈に関して申告当時に公表されていた見解がその後改変されたことに伴い修正申告し、または更正を受けた場合あるいは災害または盗難等に関し申告当時損失とすることを相当としたものがその後予期しなかつた

(36) 牛嶋勉「加算税が免除される『正当な理由』」税務事例研究52、53頁(1999)。

(37) 税資88号841頁。品川教授は、同判決が示す判断を「正当な理由」の意義をよくとりまとめたものと説明されている(品川・前掲注(13)70頁参照)。

保険等の支払いを受けあるいは盗難品の返還を受けたため修正申告し、また更正を受けた場合等申告当時適法とみられた申告がその後の事情の変更により納税者の故意過失に基かずして当該申告額が過少となった場合の如く、当該申告が真にやむをえない理由によるものであり、かゝる納税者に過少申告加算税を賦課することが不当もしくは酷になる場合を指称するものであって、納税者の税法の不知もしくは誤解に基く場合は、これに当たらないというべきである。」と判示して、前述した旧所得税基本通達と同じ具体例を掲げた上で納税者に過少申告加算税を賦課することが「不当もしくは酷」⁽³⁸⁾の場合との判断を示している。

このように真にやむを得ない理由を具体的「場合」として掲げた上で判断を示した裁判例には、上記東京高裁判決のほか神戸地裁昭和58年8月29日判決（シュト262号23頁）、大阪高裁平成2年2月28日判決（シュト348号20頁）、名古屋高裁平成4年4月4日判決（税資189号428頁）、千葉地裁平成6年5月30日判決（判タ857号160頁）、東京地裁平成7年3月28日判決（訟月47巻5号1207頁）及びその控訴審である東京高裁平成7年11月27日判決（同1222頁）などがある。

なお、裁判例の中には、上記東京高裁昭和51年5月24日判決のように具体例を掲げないで「通則法六五条四項に規定する『正当な理由』がある場合とは、過少に税額を申告したことが納税者の責めに帰することができない客観的な障害に起因する場合など、当該申告が真にやむを得ない理由によるものであり、納税者に過少申告加算税を課することが不当若しくは酷になる場合を意味するものであって、その過少申告が納税者の税法の不知又は誤解であるとか、納税者の単なる主観的な事情に基づくような場合までも含むものではないと解するのが相当で」と判示した（東京地判平8.11.21（税資221

(38) 本裁判例を直接論じたものではないが、裁判例が判示する「不当」、「酷」の意義を中心に論考されたものに酒井克彦『『正当な理由』による加算税免除の意義—『不当若しくは酷』』税理50巻2号130頁（2007）、渡辺充『『正当な理由』となる不当・過酷事情の検証』税理50巻1号84頁（2007）がある。

号 433 頁)。なお東京高判平 9.5.21 (税資 223 号 809 頁)、最二判平 10.6.22 (税資 232 号 677 頁)においても維持されている。)ものもある。

また、神戸地裁昭和 54 年 8 月 20 日判決は、「正当な理由とは、附帯税たる過少申告加算税の本質が、租税申告の適正を確保し、もって申告納税制度の秩序を維持するもので、租税債権確保のために納税義務者に課せられた税法上の義務不履行に対する一種の行政上の制裁というものであることからすれば、かかる制裁を課することが不当若しくは酷と思料される事情の存することを指称すると解される」として過少申告加算税の本質から同加算税を賦課することが「不当若しくは酷」である場合と判示している。

このように過少申告加算税の本質から判断を示した裁判例には、上記神戸地裁判決のほか那覇地裁平成 8 年 4 月 2 日判決 (税資 216 号 1 頁)、横浜地裁平成 16 年 1 月 21 日判決 (訟月 51 卷 12 号 3341 頁) などがある。

以上のように、通則法 65 条 4 項の「正当な理由」の有無が争点となった裁判例のうち「正当な理由」が認められる場合の法令解釈を判示したものは、上記東京高裁判決 (具体例を掲げてない上記東京地裁判決のような判断も含む。)のように真に納税者の責めに帰することが困難な客観的事情を具体的「場合」として例示する形で法令解釈を明らかにするパターンと神戸地裁判決にみられるように過少申告加算税の本質から法令解釈を明らかにするパターンのいずれかであったように見受けられ、上記裁判例の中には過少申告加算税の趣旨に言及した上で前述した判断を示したものもあった⁽³⁹⁾。

そして、最高裁が、最高裁平成 18 年正当理由法令解釈判決において、初めて示した法令解釈は、「真に納税者の責めに帰することのできない客観的事情があり、…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。」というもので上述した過去の下級審で示された二つのパターンの解釈をいわば一緒にまとめたものとなっているといえよう。

(39) 例えば神戸地判昭 58.8.29 (シュト 262 号 23 頁)。

六 小括

以上のように、学説には「正当な理由」が認められる場合の解釈について納税者の責任の程度やその及ぶ範囲等によって種々の考え方があるものの、通説及び判例は、通則法 65 条 4 項の「正当な理由」が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事情があり、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」ととらえており、納税者の単なる法令の解釈や事実認定の誤りは正当な理由には含まれないのはもとより納税者の主観的な事情も含まれないと解しているといえよう。

そして、裁判例が「正当な理由」が認められる場合の法令解釈を示す中で真に納税者の責めに帰することができない客観的事情として具体的に例示しているのは、課税庁が旧所得税基本通達において例示していたものと同じものであることからすれば通説の考え方、最高裁が示した法令解釈及び課税庁の解釈・取扱いに大きな差異はないと解することができる⁽⁴⁰⁾。

第二節 過去の裁判例が示す「正当な理由」の事例判断

次に通則法 65 条 4 項の「正当な理由」が認められるか否かが争点となった事例の紹介・分析を行う。

一 はじめに

上記第一節で述べたように最高裁が初めて示した通則法 65 条 4 項の「正当な理由」が認められる場合の法令解釈は、それ以前の裁判例におけるそれと同旨であり、課税庁の解釈・取扱い及び通説の考え方とも大きな差異はないと思われるところ、「正当な理由」が認められるか否かは最終的には個々の事件の事実認定の問題であることはいうまでもない。

(40) 品川教授（前掲注(13) 69 頁）、石倉教授（前掲注(29) 45 頁）も下級審裁判例が示す法令解釈と課税庁の解釈・取扱いは同じと説明されている。

したがって、実際に生じている問題の解決のためには、最高裁が判示した「真に納税者の責めに帰することのできない客観的事情があり、…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」とはどのような場合をいうのかを具体的に知る必要がある。

このような問題の解決の方法としては、過去の裁判例が示した事例判断の分析・検討が有効である⁽⁴¹⁾。

そして、このような分析・検討の過程及びその結果は、課税庁が「正当な理由」が認められる「事実」として取り扱うとしている例示の妥当性を検討する上で有効な資料にもなると思われる。

ところで、裁判例の分析に当たっては、論者によって様々な分類方法があることは承知しているが、本稿では、平成12年事務運営指針の妥当性の検討を行うのが目的であるから、便宜上、「正当な理由」が認められなかった事例と認められた事例に区分した上で、前者については、更に①税法の解釈・課税庁の取扱いが争われた事例、②税法の不知又は誤解が争われた事例、③事実誤認が争われた事例又は④課税庁職員の指導等が争われた事例に分けた上でその内容をみることにした。もちろん、事例の中には上記区分のいずれに当てはめるのが適当か迷うものも少なくない。このような場合は判決文に表われている当事者の主張及び裁判所の判断などをもとに区分を行った。

また、今回の分析に当たって対象とした裁判例は、平成19年4月1日現在において公刊物に掲載されているもので⁽⁴²⁾、次のいずれの条件も満たすもの

(41) このような分析を体系的にまとめられているものに品川・前掲注(13)がある。このほかに、石倉・前掲注(29)及び酒井克彦「加算税を巡る法的問題の諸相と解釈論の展望」国税速報 5775、5783、5794、5817号(2007)がある。なお、石倉教授は、過去の裁判例等の中から共通の要素を抽出し、理論的一義的な基準として、①不可抗力説、②不当・苛酷事情説、③帰責事由不存在説、④故意・過失不存在説、⑤故意・過失必要立証説、⑥比較衡量説等で説明されている。各「説」の意味するところ等は当該論文を参照されたい。

(42) 課税訴訟事件に係るすべての裁判例が掲載される税務訴訟資料は、平成19年4月1日現在、同15年12月末まで言渡しのあった事件が掲載されているにすぎず、それ

を抽出して行ったが、ストックオプション事件に係る裁判例は、第一審、控訴審とその件数が多いため、最終的な判断である最高裁平成 18 年ストック正当理由判決をもって一件とした⁽⁴³⁾。

- a 現行通則法が施行された昭和 37 年 4 月 1 日以降に言渡しがあった所得税、法人税、相続・贈与税又は消費税等に係る訴訟事件
- b 「正当な理由」の有無が具体的に争点となった事件（したがって、例えば、納税者側が単に「正当な理由」があると主張するだけで、具体的な立証がされていないと思われる事件は除外した。）

二 「正当な理由」が認められなかった事例

1 税法の解釈・課税庁の取扱いが争われた事例

税法の解釈・課税庁の取扱いに対して、納税者が自らの解釈に基づいて申告を行った結果、訴訟になり、それが通則法 65 条 4 項の「正当な理由」として認められるか否かが争点となった事例には次のようなものがある⁽⁴⁴⁾。

なお、相続税及び贈与税の課税価格計算の基礎となる財産の評価に関する基本的な取扱いを定めている財産評価基本通達を以下「評価通達」と略して使用する。

- (1) 関係会社への債務支払を損金でないと判断することは至難であったとはいえないし、役員賞与や帳簿締切後の利益計上の処理については当時課税上の取扱いが確定していたと認められるとされた事例（京都地判昭 39. 4. 21（行集 15 巻 4 号 571 頁））

以降の事件に係る裁判例は未だ掲載されていない。したがって、平成 16 年 1 月 1 日以降に言渡しのあった裁判例についてはそれ以外の公刊物から確認できたものが今回の分析の対象となっている。

- (43) 最高裁平 17（行ヒ）20 号、最三裁平 18. 10. 24（判時 1952 号 76 頁）を基本とした。
- (44) 原則、第一審である地裁の判決年月日順に示した。したがって、例えば第一審段階で通則法 65 条 4 項の「正当な理由」について具体的争点となっておらず、控訴審において具体的争点となったような場合には当該控訴審の判決年月日を最初に記載しているが、第一審の判決年月日順となっている。

- (2) 宅地建物取引業を営む会社の仲介手数料の収益計上時期の合理性が争われた事例（東京地判昭 48.1.30（行集 24 巻 8・9 号 856 頁）、東京高判昭 48.8.31（同号 846 頁））
- (3) ドライブインを営む会社が観光バスの運転手等に対して心付けとして交付した現金を交際費等に当たると解することは措置法の解釈上格別困難なことではないとされた事例（東京地判昭 50.6.24（行集 26 巻 8 号 831 頁）、東京高判昭 52.11.30（行集 28 巻 11 号 1257 頁））
- (4) 執行官が税務署職員の申告指導に応ぜず、自己の誤った見解に固執して、旅費及び宿泊料を事業所得の総収入金額に計上しないで申告した事例（札幌高判昭 51.9.19（訟月 22 巻 11 号 2635 頁）、最三判昭 52.6.14（税資 94 号 687）。なお、第一審札幌地判昭 50.6.24（訟月 21 巻 9 号 1955 頁）は後記三に掲載した。）⁽⁴⁵⁾
- (5) 減価償却につき建物付属設備である冷房機を織物設備に該当するとして申告した事例（神戸地判昭 54.8.20（民集 39 巻 3 号 875 頁）、大阪高判昭 55.11.26（同号 889 頁）、最三判昭 60.4.23（同号 850 頁）、差戻し審である大阪高判昭 61.3.14（行集 37 巻 3 号 285 頁）、差戻し上告審である最一判昭 63.3.3（税資 163 号 650 頁））
- (6) 土地収用に伴い受領した補償金が収益にならないと独自の見解によって過少申告となった事例（東京地判昭 54.12.12（訟月 26 巻 2 号 360 頁）、東京高判昭 56.6.29（税資 117 号 788 頁）、最一判昭 57.4.22（税資 123 号 154 頁））
- (7) 弁護士が独自の見解に基づき顧問料収入を給与所得とし、日当を経費として申告した事例（東京地判昭 57.2.1（税資 122 号 170 頁）、東京高判昭 58.1.25（税資 129 号 115 頁）、最一判昭 61.9.11（税資 153 号 689

(45) この事例は税務職員の誤指導等に区分される場合が多いと思われるが、納税者の主張は執行官の旅費、宿泊費を収入金額に計上しないとする慣行があったとして、これを収入金額とした更正処分等を争っている（最三判昭 52.6.14（税資 94 号 687 頁）参照）ため、本稿では上記区分に入れるのが適当と判断した。

頁))

- (8) 措置法の特定市街化区域農地等における「農地」の意義を独自の見解に基づいて申告した事例（浦和地判昭 60. 3. 25（判タ 596 号 41 頁））
- (9) 内縁関係にある妻との間の未認知の子及び妻の連れ子が所得税法上扶養親族に当たらないことを承知しながら確定申告した事例（東京高判平 1. 9. 19（税資 173 号 744 頁）、最一判平 3. 10. 17（訟月 38 卷 5 号 911 頁）。なお、東京地判昭 62. 12. 16（判時 1268 号 22 頁）では「正当な理由」が具体的な争点とはされていなかった。）
- (10) 複数の個人が共同して施行する土地区画整理事業によって生じた保留地の売却による所得について、この売却代金は所得ではないとして申告しなかった事例（福岡地判平 3. 2. 28（シュト 357 号 11 頁））
- (11) 相続した権利の性質（土地の所有権か所有権移転請求権）について自己に有利な権利関係を選択して過少申告になった事例（名古屋高判平 4. 4. 30（税資 189 号 428 頁）、最一判平 5. 2. 18（税資 194 号 462 頁）、なお、名古屋地判平 3. 5. 29（税資 183 号 837 頁）では「正当な理由」が具体的な争点とはされていなかった。）
- (12) 居住用財産の買換えの特例による申告手続については税務職員の説明を受けたが、その特例の適用の有無については言及せず、自己の判断で申告した事例（名古屋地判平 3. 11. 29（判時 1483 号 33 頁）、名古屋高判平 4. 6. 30（税資 189 号 844 頁））
- (13) 確定申告に当たり事業所得から給与所得控除相当額を控除し、さらに所得控除として寡夫控除を控除して申告した事例（福岡地判平 5. 10. 28（税資 199 号 650 頁）、福岡高判平 6. 2. 28（税資 200 号 809 頁）、最三判平 6. 9. 13（税資 205 号 405 頁））
- (14) 国土利用計画法の規制を免れる目的のため本件土地の一部を昭和 61 年分の譲渡所得として申告しているにすぎず同 62 年分の譲渡所得の過少申告に正当な理由は認められないとされた事例（東京高判平 9. 4. 23（税資 223 号 481 頁）。なお、東京地判平 6. 9. 30（税資 205 号 761 頁）

では「正当な理由」が具体的な争点とはされていなかった。)

- (15) 介護費用保険に係る支払保険料の会計処理に関する課税庁の取扱通達を申告期限前に業界紙により十分知り得た可能性が高いから、同通達に基づいた会計処理を行うことができたとされた事例（高松地判平 7. 4. 25（訟月 42 卷 2 号 370 頁））
- (16) 工事代金の課税仕入れは、破産宣告の日にあったとされるべき等とする破産管財人の解釈は採用することはできないとされた事例（水戸地判平 8. 2. 28（訟月 43 卷 5 号 1376 頁）、東京高判平 9. 6. 30（税資 223 号 1290 頁））
- (17) 遺産分割が未了の譲渡資産（借地権等）の計上時期について、平成元年中には売却が確定している等から、納税者が同年分の収入でないと判断したことは納税者の独自の見解ないし誤解に基づくものとされた事例（東京地判平 8. 11. 21（税資 221 号 433 頁）、東京高判平 9. 5. 21（税資 223 号 809 頁）、最二判平 10. 6. 22（税資 232 号 677 頁））
- (18) 自ら代表取締役を務める同族会社に対して行った無利息等貸付けに係る利息相当分の課税関係について所得税法 157 条規定の適用の可能性はないと判断して過少申告となった事例（最三判平 16. 7. 20（訟月 51 卷 8 号 2126 頁）。なお、控訴審の東京高判平 11. 5. 31（同号 2135 頁）は「正当な理由」を認めている。後記三に掲載した。第一審の東京地判平 9. 4. 25（判時 1625 号 23 頁）は課税庁職員が編集又は監修した解説書の記述を「誤解」したと判断して「正当な理由」を認めていない。）⁽⁴⁶⁾
- (19) 地価の著しい変動を理由に本件土地の評価について修正路線価を用いて申告した結果、過少申告となったことは「正当な理由」に当たらないとされた事例（東京高判平 11. 8. 30（訟月 47 卷 6 号 1616 頁）。なお、東京地判平 9. 9. 30（同号 1636 頁）では「正当な理由」が具体的な争点

(46) 本件は課税庁職員が編集又は監修した解説書の記述に重点をおいて税法の不知又は誤解に区分することも考えられるが、所得税法 157 条の解釈適用の問題として本区分にした。

- とはされていなかった。)
- (20) 納税者らによる相続税の申告当時、評価差額を作出する意図の有無にかかわらず、相続税の負担軽減のために全く経済的合理性のない二つの同族会社を設立するという不自然、不合理な行為を行えば法人税額等相当額の控除を否認される可能性があることは十分に予測可能であったのであるから、不当、酷になるとは到底認められないとされた事例（神戸地判平 11. 12. 13（税資 245 号 749 頁））
- (21) 公示価格及び路線価を大幅に下回る甲取引事例等を主たる根拠として、当該事例等に基づいて本件宅地の時価を算定した結果過少申告となった事例（東京地判平 11. 12. 17（税資 245 号 930 頁）、東京高判平 12. 11. 14（税資 249 号 502 頁））
- (22) 本件各土地の開発事業に係る匿名組合から送金を受けた本件金員の性質を十分認識していたから、本件金員を本件事業年度の益金として計上しなかったことに正当な理由は認められないとされた事例（那覇地判平 12. 4. 25（税資 247 号 440 頁）、福岡高判那覇支部平 13. 2. 6（税資 250 号順号 8832）、最一判平 13. 9. 27（税資 251 号順号 8984））
- (23) 平成 2 年改正後の評価通達 186-2 の趣旨を独自に解釈した結果過少申告となった事例（大阪地判平 12. 5. 12（訟月 47 卷 10 号 3106 頁）、大阪高判平 14. 6. 13（税資 252 号順号 9132））
- (24) 法人税法 132 条を適用して、有価証券の取得価額は払込金額とすべきであるとされた事例（東京地判平 12. 11. 30（訟月 48 卷 11 号 2785 頁）、東京高判平 13. 7. 5（税資 251 号順号 8942））
- (25) 過少申告の原因が専ら評価通達の形式的適用により相続税の負担軽減を目的とした取引の一環として本件贈与を行った上、評価通達に定める配当還元方式等を著しく低額に評価して贈与税の申告をしているとされた事例（東京地判平 13. 7. 5（税資 251 号順号 8941）、東京高判平 15. 7. 31（税資 253 号順号 9403））
- (26) 消費者に消費税相当額を転嫁し得なかった取引についても消費税を

課したことは適法とされた事例（東京地判平 14. 4. 18（税資 252 号順号 9109））

(27) 破産会社の管財人が債権を一部回収不可能であるとして貸倒引当金を繰り入れて確定申告したのは法人税法 52 条 1 項 1 号、同施行令 96 条 1 項 2 号の解釈を誤ったものとされた事例（大阪地判平 14. 12. 19（税資 252 号順号 9248））

などがある。

以上のように、税法の解釈・課税庁の取扱いを争点とする事例の傾向としては、個別税法に規定されている事項や課税上の取扱いが既に明らかになっている事項について、納税者が独自の見解やその是正の対象となった取引又は事業の特殊性等を主張して訴訟に至るといった事例が多い。特に近年は、課税庁の取扱いである評価通達に定められている評価方法に対して、より税金を軽減できる評価方法等を自ら選択して相続税、贈与税等の申告を行いその評価方法等の優劣を争うような事例が増加してきているように思われる。その意味では、課税庁の取扱いに対して納税者が自らの解釈に基づいて申告を行い訴訟になる事例が多くなってきているといえる。

例えば、上記(21)の東京高裁平成 12 年 11 月 14 日判決は、納税者らが、本件相続宅地の評価に当たって、同宅地に近い売買実例からその価額を算定して相続税の申告をしたため、課税庁は評価通達に定める路線価方式によって本件相続宅地の価額を算定し更正処分等を行った事例であり、本件相続宅地の価額（評価）が主な争点となった。

通則法 65 条 4 項の「正当な理由」が認められるべきだとする納税者らの主張は、控訴審における判決書の判断部分に次のように示されている。

すなわち、「控訴人（筆者注：納税者）らは、本件相続宅地はもとより、近傍類地について、民間精通者、東京都宅地建物取引業協会、不動産鑑定士等に評価額を尋ね、それによって得られた情報に基づいて申告したものであり、結果的に過少申告となったとしても、通則法六五条四項所定の正当な理由に該当する旨、及び、控訴人主張のとおり国会答弁があること、

課税庁内部において、路線価等に基づく評価額での申告等でなければ相続税の受け付けないなどということのないように留意するようとの事務連絡が行われていること、控訴人らは、申告前に目黒税務署を訪れて、申告相談を行ったが、売買実例価格の開示は守秘義務の関係でできないとして、相談に応じてもらえなかった上、路線価によらず取引実例価格で評価申告を行うと過少申告加算税が付加されることがあるという注意説明もなかったことを主張して、本件各賦課決定処分を行うことは禁反言の原則に違反する」。

このような納税者らの主張に対して裁判所は、「弁論の全趣旨によれば、控訴人らが公示価格及び路線価を大幅に下回る甲取引事例等を主たる根拠として、これらの取引事例が青葉台地区に存する土地の時価を示すものとの理解の下に、右事例等に基づいて本件（相続）宅地の時価を算定して申告したことが認められる」から通則法 65 条 4 項にいう「正当な理由」があるとは認められないと判断するとともに、国会における国税庁政府委員の答弁等に照らして禁反言の原則に違反して許されないとすべき理由は見出せないとした。

また、前記(25)の東京地裁平成 13 年 7 月 5 日判決は、納税者が行った贈与税の申告に係る課税価格の計算において、贈与の対象となった株式及び出資持分の価額が過少に評価されているとして行った更正処分等が争点となった事例である。

納税者は、「本件贈与に係る贈与税について、通則法及び租税実体法に従って、自ら正当に税額を算定しており、とりわけ評価基本通達の定める財産評価方法に従って本件株式等の価額を評価しているのであるから、上記（筆者注：通則法 65 条 4 項）の正当な理由が認められるべき」との主張を行ったが、裁判所は、「過少申告加算税の制度が、申告に係る納付すべき税額が過少な場合に、行政上の措置として特別の経済的負担を課すものであることに照らせば、原則として、過少申告の事実があれば課すことができるものと解され、課税対象財産に関する評価方法を誤って過少申告となっ

た場合であっても、このことは同様に当てはまるというべきであり、財産の評価方法を誤るにつき真にやむを得ない理由がない限り、上記の正当な理由の存在を認めることはできないというべきである。」とした上で、「本件について検討すると、贈与税の評価について、評価基本通達に定めた評価方法により財産の価額を評価することが不当な結果を招来すると認められるような特別の事情がある場合には、評価基本通達に定める評価方法以外の他の合理的な方法により評価することが許されることは前記のとおりであるところ、本件各処分は、この見地から評価基本通達の定める配当還元方式によらずに本件株式等を評価して行われたものであって、かかる評価方法が適法であることも前記のとおりである。さらに、原告は、専ら評価基本通達の形式的適用により相続税の負担軽減を目的とした取引の一環として本件贈与を行った上、評価基本通達に定める配当還元方式により本件株式等を著しく低額に評価して贈与税の申告をしているのであるから、このような場合に…正当な理由が存すると認めることは相当でない。」との判断を示している。

このように、課税庁の取扱いである評価通達に定める評価方法に対して、自ら独自の評価によって申告をすることにより、その評価方法等の優劣を争う事例は今後とも増加すると思われるが、現時点では訴訟となった事案のうち「正当な理由」が認められるか否かが争点となったものの多くが同通達に定める評価方法が著しく不合理な結果になるという主張・立証を行うものは少ないように見受けられる。

また、従前は、課税庁が行った更正処分の適否が主な争点であり、過少申告加算税の賦課を免れる「正当な理由」について、それが認められるべきであるとの理由を具体的に主張する事例は少なかつたように思われるが、近年の事例を見ると上記東京高裁判決における納税者の主張までいかないまでも具体的に主張する事例が多くなってきているように見受けられる。

このような裁判例の傾向を見ると、上述した評価方法の優劣を争う事例を含め、課税庁が示す解釈・取扱いに対して、納税者が自らの解釈に基づ

いて申告をしてきたような場合には、課税庁としては、当該納税者に対して、調査等を通じてその解釈のもととなった根拠等を確実に確認しそれを記録しておくことが今後より一層重要となろう。

いずれにしても、通則法 65 条 4 項の「正当な理由」が認められる場合とは、最高裁が示したように真に納税者の責めに帰することができない客観的事情があり、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のであり、単なる法令の解釈や事実認定の誤り、納税者の主観的な事情は含まれないと解される所、税法の解釈・課税庁の取扱いが争われた上記各事例判断に係る納税者の主張は、当該各事例の事実関係をみる限り前述した「正当な理由」の一般的意義でも述べたように客観的に誰がみても納得し得るものというよりはむしろ納税者の主観的な事情によるものと認められるから前記各事例における裁判所の判断は妥当なものといえよう。

2 税法の不知又は誤解が争われた事例

納税者の中には、税法に規定があるにもかかわらずそれを知らないで又はその規定を誤って解釈した上で申告した結果過少申告となり、その過少申告を是正するための修正申告又は更正処分に基づいてなされた過少申告加算税の賦課決定処分について「正当な理由」の有無が訴訟で争われた事例の中には次のようなものがある。

なお、このような事例では、納税者側から税法の規定を知らなかったこと又は誤って解釈したことに故意・過失がない旨の主張がされる場合が多い。

- (1) 譲渡担保提供資産を買い戻すために支出した買戻金を取得価額等とした結果過少申告となった事例(東京高判昭 51. 5. 24 (税資 88 号 841 頁)。なお東京地判昭 49. 7. 15 (税資 76 号 54 頁) では「正当な理由」が具体的な争点とはされていなかった。)
- (2) 手形貸付けの主債務者が納税者であるにもかかわらず本件土地の譲渡代金からの弁済金に所得税法 64 条 2 項を適用して過少申告となった事例

- (千葉地判昭 56. 9. 25 (訟月 28 卷 2 号 406 頁))
- (3) 外国法人が有する債券の利子収入が旧日米租税条約 5 条の免税所得に該当すると誤った解釈により過少申告となった事例 (東京地判 57. 6. 11 (行集 33 卷 6 号 1283 頁))
- (4) 譲渡所得計算明細書の所定の事項を誤って解釈し過少申告となった事例 (神戸地判昭 58. 8. 29 (シュト 262 号 23 頁))
- (5) 所有不動産が公売された際、所得税法 36 条 1 項の解釈を誤って公売代金の配当額を基準に譲渡所得の申告をすればよいと考えていた事例 (神戸地判昭 60. 12. 16 (税資 147 号 559 頁))
- (6) 本件土地建物の譲渡について、措置法の居住用財産の譲渡の特別控除の適用があると誤って解釈した事例 (和歌山地判昭 62. 3. 31 (判時 1247 号 85 頁)、大阪高判昭 63. 10. 26 (税資 166 号 358 頁)、最一判平元. 11. 30 (税資 174 号 823 頁))
- (7) 資産所得合算課税制度を知らなかったため税額計算を誤った事例 (大阪地判昭 63. 11. 29 (税資 166 号 530 頁)、大阪高判平 2. 2. 28 (シュト 348 号 20 頁)、最一判平 2. 10. 25 (税資 181 号 129 頁))
- (8) 請負契約による工事収入金額の計上時期を請負代金を収受したときに益金に計上すればよいと誤信していた事例 (札幌地判平元. 9. 29 (税資 173 号 1016 頁)、札幌高判平 3. 2. 19 (税資 182 号 336 頁))
- (9) 本件各土地を遺産の一部として他の相続人らに所有権移転することにより譲渡所得が発生する余地はないと誤信した事例 (東京地判平 4. 3. 10 (訟月 39 卷 1 号 139 頁))
- (10) 本件土地の譲渡所得について、特定事業用資産の買換えにおける譲渡所得の課税の特例の適用があると信じて確定申告を行った事例 (東京地判 4. 12. 21 (税資 193 号 982 頁))
- (11) 本件株式が相続財産であるか否かについて相続人間で争いがあり、遺産分割協議が成立していなかったことを理由に本件株式を相続財産として申告しなかった事例 (大阪地判平 5. 5. 26 (税資 195 号 544 頁))

- (12) 特定事業用資産の買換えの場合における譲渡所得の課税の特例が適用されると誤解して確定申告を行った事例（東京地判 6.1.28（税資 200 号 430 頁）、東京高判 6.6.29（税資 201 号 708 頁）、最一判平 7.2.23（税資 208 号 454 頁））
- (13) みなし法人課税の選択を取りやめても青色申告をとる限りみなし法人損失相当額の繰越控除が認められると誤信して申告した事例（千葉地判平 6.5.30（判タ 857 号 160 頁））
- (14) 不動産の所有権の帰属について別件訴訟で係争中であるからそれを申告すべき義務はないと誤解した事例（東京地判 7.3.28（訟月 47 巻 5 号 1207 頁）、東京高判 7.11.27（同号 1222 頁）、最一判平 11.6.10（同号 1188 頁））
- (15) 土地譲渡に係る所得税の確定申告時に遺産分割協議が未了だったことが「正当な理由」に当たらないとされた事例（東京地判平 8.8.29（税資 220 号 478 頁））
- (16) 譲渡代金全額が完了し、本件譲渡資産の引渡しも終了している以上、納税者らが異なる判断をしたとしてもそれは税法の誤解にすぎないとされた事例（東京地判平 9.1.21（税資 222 号 64 頁）、東京高判平 9.8.27（税資 228 号 378 頁）、最一判平 10.4.9（税資 231 号 499 頁））
- (17) 弁護士報酬として低額で土地を譲り受けた場合、土地の評価益を事業所得の収入金額として申告しなかったことは、単に納税者の税法の不知や法令解釈の誤解によるものにすぎないとされた事例（大阪高判平 10.4.14（税資 231 号 592 頁）、なお、大阪地判平 9.3.25（税資 222 号 1142 頁）では「正当な理由」が具体的な争点とはされていなかった。）
- (18) 譲渡資産の買換えの特例に係る措置法の規定が複雑困難であるとしても、確定申告に際し、税務署あるいは税理士等に相談するなどして誤りがないように対応すべきであるとされた事例（大阪地判平 9.11.25（税資 229 号 752 頁））
- (19) 被相続人が農地の売買契約を締結して死亡した場合に相続財産は本

- 件売買残代金債権であることを知らなかったにすぎないとされた事例（名古屋地判平 11.10.29（税資 245 号 151 頁）、名古屋高判平 12.11.29（税資 249 号 772 頁））
- (20) 相続税に係る基礎控除額の計算誤りは真にやむを得ない理由によるものということとはできないとされた事例（神戸地判平成 12.3.28（税資 247 号 62 頁）、大阪高判平 12.11.17（税資 249 号 644 頁））
- (21) 納税者の税法の不知又は誤解により、税務署担当者に説明又は資料を提示しなかったことが過少申告の原因された事例（東京地判平 12.4.25（税資 247 号 486 頁）、東京高判平 12.11.29（税資 249 号 786 頁）、最二判平 13.9.14（税資 251 号順号 8977））
- (22) 本件譲渡に係る資産について、措置法に規定されている取用交換等の場合の特別控除を適用がないにもかかわらずこれを適用して過少申告となった事例（山口地判平 14.2.12（税資 252 号順号 9067））
- (23) 本件宅地の取得費が措置法 37 条の 3 第 1 項 1 号の規定に従って計算されることを知らなかった事例（東京地判平 15.9.19（税資 253 号順号 9443））
- などがある。

以上のように税法の不知又は誤解が争われた裁判例の傾向としては、上記事例から明らかなように個別税法の規定の適用を誤った事例のほか、特に措置法に定められている規定の適用誤りの事例が多く見受けられるが、いずれの場合も「正当な理由」が認められた事例は見当たらない。

これは過少申告の原因が正に納税者側の責任によるものであるからにはかならならないと思われるが、申告納税制度に基づく申告が本来自己の判断と責任において行われるものである以上やむを得ないといえる。

ところで、近年の裁判例の中には、相続税の申告に当たって、遺産の一部の帰属について相続人間等で争いがあり、別件訴訟を行っていることを理由にその一部を相続財産から除いて申告した結果過少申告と指摘される

事例が見受けられる⁽⁴⁷⁾。

上記(14)の最高裁平成11年6月10日第一小法廷判決は、本件不動産が別件訴訟においてその所有権の帰属が争われていることを理由にこれを相続財産に含めないで期限内申告を行ったところ、課税庁の調査によってこれを指摘されて納税者がした修正申告に基づいてなされた過少申告加算税の賦課決定処分が争われた事件である。

最高裁は、「相続財産に属する特定の財産を計算の基礎としない相続税の期限内申告書が提出された後に当該財産を計算の基礎とする修正申告書が提出された場合において、当該財産が相続財産に属さないか又は属する可能性が小さいことを客観的に裏付けるに足る事実を認識して期限内申告書を提出したときは、国税通則法六五条四項にいう『正当な理由』があるものとして、同項の規定が適用されるものと解すべきである」との判断を示した。

これは本件の下級審において、本件不動産が被相続人の生前中に上告人Xの兄が代表取締役を務める訴外会社に売買を原因とする所有権移転登記がされて、同社が本件不動産を排他的に支配し、Xらがこれを使用収益できる状況になかったなどと主張する一方で、本件不動産の所有権移転登記の抹消登記手続を求める別件訴訟において、被相続人が、訴外会社に売却した事実はなく、Xに相続させると遺言をしている旨の主張を行い、別件訴訟係属中に相続開始となった経緯があり、最高裁の上記判断はこのよう事実関係を踏まえたものである。

この第一審である東京地裁平成7年3月28日判決は、別件訴訟におけるXらの主張等を踏まえ、本件不動産の「取得の効力について、他と争いのないこと、あるいは取得の有効であることが判決等を以って確定している

(47) このような事例は、その内容から法令解釈の問題として整理することも可能と思われるが、本稿では、単に別件訴訟で所有権等について係争中であることを理由にこれを申告すべき義務を負わないものと誤解していたと捉えることが適当と判断して本区分に含めた。

ことまでも必要とするものではないと解すべきである」として「本件不動産は、相続税法二条一項にいう『相続又は遺贈に因り取得した財産』に該当するものと認められるから、原告らはこれを申告すべきであったところ、たとえ、原告らが、本件不動産は、所有権の帰属について別件訴訟で係属中であるから、それを申告すべき義務を負わないものと誤解したとしても、そのような事情は、原告らが法令解釈を誤解したことによるものにすぎず、右事情をもって通則法六五条四項にいう「正当な理由」に当たるといふことはできないといふべきである。」と判示しており、控訴審もこれを維持している。

このような東京地裁及び同高裁判決は、納税者が別件訴訟において本件不動産が相続財産であると主張するのであれば、相続税申告においてもこれを課税財産に含めて申告すべきとしたものであり、最高裁もこのような考え方に立って上記判断を示したものと思われる。しかし、最高裁が示した「財産が相続財産に属さないか又は属する可能性が小さいことを客観的に裏付けるに足りる事実を認識して期限内申告書を提出したとき」とは、具体的にどのような場合があり、どの程度の認識があれば足りるのかなどについては今後の事例判断を見るほかにないと思われる。

また、前記(11)の大阪地裁平成5年5月26日判決は、遺産のうち特定の株式の所有権について別件訴訟において係争中であることを理由に相続財産に含めないで申告したという点で上記最高裁の事例に類似するものである。

これについて大阪地裁は、「原告は、本件申告当時、本件株式が甲（筆者注：被相続人）の遺産であるという認識を有し、それを裏付けるものとして…認定した事情があったのであるから、右認定は十全な根拠を持つものであったのである。単に、本件申告当時、乙（筆者注：原告の兄弟）は本件株式が自己の固有財産であると主張し、その帰属をめぐって家事調停で争われていたからといって、原告が本件株式を甲の遺産として申告をして、万一後にそれが遺産でないことが判決で確定した場合（…）には、国税通

則法二三条二項一号により更正の請求ができるのであるから、このように解したとしても何ら原告に酷になるとはいえない」との判断を示している。

なお、前記最高裁判決の第一審である東京地裁判決においても、大阪地裁判決と同様、通則法 23 条 2 項の更正の請求ができることから「相続税債権の成立要件に関し、右のように解したとしても、納税者に難きを強いるものではない」と判示して、その後の控訴審、最高裁においても維持されている。

現在の税法は、個別税法のほか特別法である措置法その他関連法令も含めるとその内容は非常に複雑であり、それを理解するためにはより専門的な知識が求められる場合が少なくない。このため前記各事例に見られるように、納税者が確定申告の際にその適用を誤った結果過少申告となる場合も見受けられる。

過少申告加算税が、過少申告という事実があれば原則すべて賦課される規定ぶりとなっていることからすると、単に、税法を知らなかったとかそれを誤解してしまったという事由だけで、申告納税義務の不履行に対する特別な経済的負担を免れることはできないといえよう。

それは上記(18)の裁判例が判示するように「措置法の規定が複雑困難であることをも考え合わせると、…申告に際し、減価償却費の計算について誤ることを予測して、被告（税務署）あるいは税理士等に相談するなどして、誤りがないように対応することは十分可能であったというべきである。」といえる。また、このことは「自分が課税されるべき事情や自分の所得金額をもっともよく知っている」納税者が適正な期限内申告を行うという申告納税制度本来の趣旨に照らしても妥当であろうと思われ、当初から適法に申告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いう過少申告加算税の趣旨からも適当と考える。

3 事実誤認が争われた事例

修正申告又は更正処分の原因が納税者の知らなかった事実に基づく場合もあり、そのような修正申告等に係る過少申告加算税の賦課決定処分につ

いて「正当な理由」の有無が争われた事例には次のようなものがある。

- (1) 過少申告の原因が会社の経理担当役員でかつ代表取締役の地位にあった者の不正行為に基づくものである以上「正当な理由」には当たらないとされた事例（東京高判昭 40. 10. 13（行集 16 卷 10 号 1632 頁）、最一判昭 43. 10. 17（訟月 14 卷 12 号 1437 頁）。なお、第一審の横浜地判昭 40. 4. 8（行集 16 卷 4 号 589 頁）では、不正行為に基づく損失の計上時期及び当該役員に対する損害賠償請求権に係る収益の計上時期が争点となった。）
- (2) 青色申告法人であると誤信して確定申告を提出していた事例（東京高判昭 47. 4. 27（税資 65 号 886 頁）。なお、東京地判昭 45. 12. 21（税資 60 号 853 頁）は、過去 5 事業年度にわたって青色申告書を使用した申告書を異議なく受領していた税務署長がした処分が信義則に反するか否かが主たる争点となった。）
- (3) 所得税法 58 条 1 項の適用に当たり、交換取得した資産（山林）の前所有者が一年未満の所有であったため、結果として同項の適用が受けられず過少申告となった事例（千葉地判昭 51. 6. 7（税資 88 号 991 頁）、東京高判昭 55. 5. 27（税資 113 号 459 頁））
- (4) 金銭消費貸借の借主が納税者であったにもかかわらず訴外第三者が借りたものとして所得税法 64 条 2 項を適用して申告した事例（横浜地判昭 51. 11. 26（訟月 22 卷 12 号 2912 頁）、東京高判昭 53. 12. 19（訟月 25 卷 4 号 1175 頁）、最二判昭 54. 9. 28（税資 106 号 685 頁））
- (5) 納税者が交換取得土地の状況を十分知らないで所得税法 58 条を適用して申告した事例（浦和地判昭 63. 12. 19（行集 40 卷 11・12 号 1721 頁）、東京高判平元. 11. 30（同号 1712 頁））
- (6) 共同相続人又はその関係者の行為によって遺産の範囲が不明確であったため、正確な申告ができなかったことは「正当な理由」に該当しないとされた事例（名古屋地判平 14. 3. 27（税資 252 号順号 9095）、名古屋高判平 15. 12. 25（税資 253 号順号 9500））

などがある。

このように修正申告又は更正処分の原因となる事実を知らなかったことが争われた裁判例の傾向としては、上記2の税法の不知又は誤解が争われた事例の場合と同じように、納税者からいずれも事実を誤認したことに故意・過失はない旨の主張がされる場合が多いが、通則法65条4項の「正当な理由」が認められると判断された事例は見当たらない。

例えば、上記(1)の裁判例は、控訴審になって、会社としても会計担当役員が会社財産を横領している事実を知らなかったのであるから、本件各係争事業年度の法人税の各確定申告において結果的に過少申告をするに至ったことに「正当な理由」があると認められる場合に該当すると主張したのに対して、裁判所は、会計担当役員は「控訴会社の営業、経理会計を担当していたばかりでなく、その代表取締役であったことが明らかであるから、同人の計上した架空経費が当初の申告に際し損金に算入されたことは到底正当事由に基くものとはいえない」との判断を示した。横領した者の地位からすれば真に納税者の責めに帰することのできない客観的事情があったと見ることはできないとされるのは当然と思われるが、一般にも、事実関係を十分に確認しないで申告を行いその結果過少申告となった場合は、申告納税制度に基づく申告が、自らの判断と責任において、自ら認識するところに従い適正な期限内申告を行わなければならないものであることからすると、事実を知らなかったこと又はそれを十分に確認することなく申告したことは納税者の責任にほかならない。そうすると事実を知らなかった結果過少申告となったことが真に納税者の責めに帰することのできない客観的事情に当たると認められる場合はないのではないかと思われる。

4 課税庁職員の指導等が争われた事例

納税者が税務署における申告相談等において、同職員から指導等を受け、それに基づいて申告書を提出した結果、過少申告となったとして争われる場合もある。このような事例には次のようなものがある。

- (1) 申告相談に基づいてした譲渡所得の収入金額が過少申告となったのは納税者から十分な資料等の提示がなかったのが原因とされた事例（千葉

地判昭 55. 1. 30 (訟月 26 卷 4 号 700 頁))

- (2) 納税相談において何ら指導・助言を求めなかった点について納税者に過誤があったとされた事例 (千葉地判昭 58. 4. 25 (税資 130 号 188 頁))
- (3) 被相続人名義の株式等のうちの一部が同人の遺産ではなく納税者の固有の財産であるとの見解を課税庁の係官が積極的・確定的に支持保証し、その旨申告するよう勸奨強要した事情はないとされた事例 (岡山地判平 8. 9. 17 (税資 220 号 761 頁)、広島高岡山支部平 9. 5. 29 (税資 223 号 945 頁))
- (4) 本件取引について税務署職員が課税売上に該当する旨の指導を行ったことを認めるに足る証拠はないとされた事例 (大分地判平 10. 12. 22 (税資 239 号 618 頁))
- (5) 課税庁係官に誤指導を受けたとの税理士の証言を裏付ける的確な証拠はなく、証言の信用性も乏しいとされた事例 (札幌地判平 11. 3. 19 (税資 241 号 225 頁))
- (6) 「自分にたのめば税金が少なくなるという代理人の甘言を不注意で信じて」⁽⁴⁸⁾ 過少申告となった事例 (最一判平 18. 4. 20 (民集 60 卷 4 号 1611 頁)。第一審は東京地判平 15. 6. 27 (同号 1657 頁)、控訴審は東京高判平 16. 9. 29 (同号 1710 頁))

などがある。

税務署職員の指導誤り等があったか否か、また、その指導等がどのようなものであったかは、正に事実認定の問題にはほかならない。

実際、「正当な理由」が認められた事例として取り上げる後記三の 1 (2) (税法の解釈・課税庁の取扱いが争点となった事例として取り上げた前記 1 の (4) の事例でもある。) は、その判断が第一審と控訴審とは全く異なる判断結果となった事例である。

第一審の札幌地裁昭和 50 年 6 月 24 日判決は、「原告本人尋問の結果によ

(48) 金子・前掲注(2) 581 頁。

れば、原告は右毎申告に際しては、被告税務署長からの通知をまって、その指定の日に指定の係員の許に赴き、同人に対し右旅費、宿泊料の記載ある執行官統計表、帳簿、控除証明書などを提示したうえ、その助言のもとに申告書を作成提出していたことが認められ、…（証拠）…によって右認定を覆えずに足りず、他に右認定を妨げる証拠はない。右事実によれば、原告は昭和四三年度および昭和四四年度の所得税確定申告に当たりその受けた旅費、宿泊料額を提示したうえ、被告係官からの助言のままに、右旅費、宿泊料を収入として計上しないで申告したものであることが明らかである。」とする認定・判断を行った。

しかし、控訴審において、課税庁は、上記係争各年分の納税相談において、納税者と直接応答した室蘭税務署の職員を証人に立てて立証を図った結果、札幌高裁は、「第一審原告は、昭和四三年度及び四四年度の確定申告に当たり、それぞれ室蘭税務署の担当職員から納税相談を受けた際に、執行官の手数料収入は事業所得であり、その受入れた旅費、宿泊費も収入として計上し、そのうちから実際に支出した額を必要経費として控除すべく行政指導を受けたにもかかわらず、右旅費、宿泊費は非課税所得である旨の自説に固執してこれに応じなかったものであると認められる」として第一審とは全く異なる認定を行った。

このように税務署職員の指導の有無及びその内容等が争点となる事件の場合、上記裁判例がそうであるように、具体的に納税者がどのような質問をし、それに対して税務署職員がそのような回答をしたかなどの資料がない場合が多いため、訴訟になった段階で行われる納税者本人の供述又は応答した税務署の職員に対する尋問の結果が裁判所の判断を左右する場合が少なくない。これは申告相談のほとんどが口頭でのやりとりによって行われていることが原因の1つであると思われる。

したがって、税務署職員としては、このような誤解を避けるためにも、相談の内容によっては納税者とのやり取りを記録しておくなどの対応を行うことも場合によっては必要となろう。

本来、申告納税制度の下において、確定申告は納税者が自己の判断と責任において行うものであり、納税相談はこのような確定申告をしななければならない納税者の便宜のために、納税者の申立てに基づいて、その申立ての範囲内で、納税者が申告する際の参考とするために税務署職員が各自の有する知識を前提として一応の判断を示すものである。そうすると、確定申告の納税相談等において、税務署職員が行った指導において、「正当な理由」が認められる場合として平成12年申告所得税事務運営指針が例示している要件は、納税者に対して求める注意義務の程度としては決して高くはないと思われる。

三 「正当な理由」が認められた事例

1 事例の紹介

上記二の通則法65条4項の「正当な理由」が認められなかった事例に対して、裁判所が「正当な理由」があると認めた事例には次のようなものがある。

(1) 名古屋地裁昭和37年12月8日判決（行集13巻12号2229頁）

いわゆる株主相互金融を営む会社の株主優待金を法人税法上の損金とすべきか否かについて、当該事業年度終了直前まで課税庁の取扱いが確定しておらず、一般的にもこれを損金と解する傾向にあった場合に、同優待金を損金として計上し確定申告したことに「正当な理由」が認められた事例

(2) 札幌地裁昭和50年6月24日判決（訟月21巻9号1955頁）

執行官である納税者が申立人から受領した旅費、宿泊費を総収入金額から除外するなどして申告したのは税務署職員の指導によるものと認定された事例（なお、前述したように控訴審である札幌高判昭51.9.19（訟月22巻11号2635頁）は、税務署職員が申立人からの旅費等を総収入金額に計上しなければならない旨を適切に指導したにもかかわらず、納税者が自説に固執してこれに応じなかったと認定した。）

- (3) 那覇地裁平成8年4月2日判決（税資216号1頁）

納税者が株式売買に係る所得を申告しなかったのは各税務署の職員がいずれも誤った回答をしたためと認定された事例

- (4) 東京高裁平成11年5月31日判決（訟月51巻8号2135頁）

納税者が自ら代表取締役を務める同族会社に対して行った無利息等貸付けに係る課税関係について、国税局勤務者が官職名を付して編集又は監修した解説書の記載内容等を課税当局の見解であるとしたことは無理からぬことであったと認定された事例（なお、この上告審である最三判平16.7.20（訟月51巻8号2126頁。前記二1（18））は、後述する理由に基づいて「正当な理由」があったとは認められないと判断している。）

- (5) 東京地裁平成16年4月19日判決（訟月51巻9号2538頁）

在日アメリカ大使館に勤務する職員が慣行により給与収入の約60パーセントに相当する金額のみを申告していたことにつき、その慣行の成立した経緯等に照らし、真にやむを得ない事由があったと認定された事例（なお、控訴審の東京高判平16.11.30（訟月51巻9号2512頁）は、同大使館と国税当局との間には税務申告に関する合意はなく、職員間にも慣行は存在しないと判断し、その上告審である最三判平18.2.7⁽⁴⁹⁾においても維持されている。）⁽⁵⁰⁾

- (6) 最高裁平成18年4月25日第三小法廷判決（民集60巻4号1728頁）

納税申告手続を委任された税理士が納税者に無断で税務署職員と共謀した上で虚偽の内容を記載をした確定申告書を提出した事例（第一審は東京地判平14.12.6（民集60巻4号1773頁）、控訴審は東京高判平

(49) 公刊物未登載

(50) 在日アメリカ大使館職員に係る同種の裁判例である東京地判平16.2.12（公刊物未登載）は、「米国大使館における申告の慣行を信じ、これに沿う申告をしていたものとは到底認めることができず、むしろ、給与を証する資料の添付が不要であることを奇貨として、自らの判断で一定額を控除した申告をしたものといわざるを得ないから、国税通則法65条4項（過少申告加算税）に「正当な理由」があるとは認められない」との判断を示している。

15.12.9 (同号 1823 頁)。なお、同一税理士が関与した別事件 (最一判平 18.4.20 (民集 60 巻 4 号 1611 頁。前記二の 4 (6) の事例)) は「正当な理由」は認められないと判断している。)

(7) 最高裁平成 18 年 10 月 24 日第三小法廷判決 (判時 1952 号 76 頁)

ストックオプションの本件権利行使益に係る所得区分について、課税庁が従来の取扱いを変更しようとする場合には法令又は通達等により納税者に周知させ、これが定着するような措置を講ずるべきあるとされた事例

などがある。

このような「正当な理由」が認められた事例のうち最終的に確定した事例を見ると、税務署職員の指導誤りを原因とする事例 (上記 (6) の事例も含まれる⁽⁵¹⁾) と課税庁の対応が原因となった事例に分けられ、後者の場合は、ある税法の解釈に係る課税上の問題について、従前課税庁も課税対象としておらず納税者もそのような処理を行っていたような場合において、課税庁が新たに課税対象とする解釈・取扱いを示したが、その新たな解釈・取扱いが周知されていなかったと認定された事例と従前課税庁が採用していた解釈・取扱いがあり、納税者もこのような解釈・取扱いのもとに確定申告していたところ、ある時期以降から従前の解釈・取扱いを変更したと認定され、その変更に伴う通達等による周知が遅滞したと判断された事例がある。このような課税庁の対応が原因となった事例のうち、前者の事例は課税庁が通達の発遣といういわば形式を整えた上で是正を行ったにもかかわらず裁判所は納税者が課税庁の新たな解釈・取扱いを知っていたか否かという実質的な面に重点を置いて「正当な理由」が認められないと判断した⁽⁵²⁾のに対して、後者の事例はそれとは逆に実質的な面はともかく形式的

(51) 税務署職員の誤指導の事例として説明することが可能。詳細は後記 2 「事例の検討」(1) 参照。

(52) 裁判所の判断には本文中の意見部分は表れていないが、通達の日付けと納税者の法定申告期限から導き出すことができると思われる。

な整備が足りないとして「正当な理由」を認めたと評価できるように思える。

このような通則法 65 条 4 項の「正当な理由」が認められた上記各事例に共通していることは、上記(7)の事例を除き、裁判所は、真に納税者の責めに帰することができない何らかの客観的な事情があり、その結果、申告ときに税法の解釈・適用について納税者が誤るのも無理はないと判断される場合に「正当な理由」があると認めてきたように思われる⁽⁵³⁾。

これを最高裁平成 18 年正当理由法令解釈判決が示した「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、…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」に当たるか否かという観点から見てみると、申告ときに税法の解釈・適用について誤るのも無理はないと判断されるような客観的な事情として、税務署職員の誤指導があったり、課税庁の新たな解釈・取扱いを知らなかったこと⁽⁵⁴⁾などがあげられ、これらのことが結果として適正な期限内申告を行った者との間の不公平を犠牲にしてもその納税者に特別な経済的負担を強いることが不当又は酷になる場合といえよう。

2 事例の検討

次に、上記 1 の事例のうち、税務職員が税理士の不正行為に共謀加担した(6)の事例及びそれと関連する前記二の 4 (6)の事例、課税庁の対応が問題とされた事例として上記 1 (1)の事例、さらには課税庁の職員が編集又は監修した解説書の記載内容が問題となった同(4)の上告審の事例について、裁判所はどのような根拠に基づいて「正当な理由」の有無を判断したかを今までとは異なった視点から検討を行ってみたい。

なお、上記 1 の(7)の最高裁平成 18 年ストック正当理由判決については別途後述する。

(53) 今村隆ほか『課税訴訟の理論と実務』382 頁（税務経理協会、1998）参照。

(54) 後述するが「正当な理由」が認められるためには、「知らなかったこと」のほか一般的に他の納税者も同じように解釈するほど合理的なものであるなどの要件も必要である。

(1) 最高裁平成 18 年 4 月 25 日第三小法廷判決及び同 4 月 20 日第一小法廷判決（最高裁平成 18 年正当理由法令解釈判決）

上記各事件は、いずれも納税者から申告の委任を受けたM税理士が、内容虚偽の確定申告書を提出して過少申告を行い、納税者から預かった所得税相当の金員を横領していたとされた事例である。

上記各事件は、いずれも通則法 68 条 1 項の「隠ぺいし、又は仮装した」行為の主体と重加算税との関係が主たる争点となったが、同 65 条 4 項の「正当な理由」が認められる場合に該当するか否かについても争点となり、これについて最終的に最高裁において判断が分かれる結果となった。

また、本件は最高裁として初めて「正当な理由」が認められる場合の法令解釈を明らかにした事件でもある。

上記各事件については、納税者の責任が委任した税理士との関係について論じられる場合が多いが⁽⁵⁵⁾、本稿では、税務署職員の関与度合いが通則法 65 条 4 項の「正当な理由」の有無の判断にどのような影響を及ぼしたかという視点に立って検討してみたい。

なお、これらのいわゆるM税理士事件には、上記各事件のほかに、最高裁平成 17 年 1 月 17 日第二小法廷判決（その後に差戻し控訴審東京高判平 18. 1. 18 があり、現在差戻し上告中）がある⁽⁵⁶⁾。

ア 最高裁平成 18 年 4 月 25 日第三小法廷判決が示した判断

最高裁は、「確かに、一審原告には、M税理士から税務相談において教示された金額よりも 180 万円近く低い税額を示されながら、その根

(55) 渡辺充「千野事件－いわゆる松尾事件/税理士作成の虚偽申告書と重加算税－」税務事例 38 巻 8 号 1 (2006) ほか参照。

(56) 本稿ではこの事件には言及しない。なお、この事件の判例評釈に品川芳宣「税理士等の不正行為と賦課決定の期間制限・重加算税の賦課要件」TKC 税研情報 15 巻 4 号 27 頁 (2006)、酒井克彦「税理士と納税者との間の『意思の連絡』と重加算税の要件－最高裁平成 17 年 1 月 17 日第二小法廷判決及び東京高裁平成 18 年 1 月 18 日判決を素材として－」税務事例 (2006) などがある。

抛等について確認することなく、本件確定申告書の控え等の確認をすることなどもしていないといった落ち度が見受けられ、同税理士が本件不正行為に及ぶことを予測し得なかったからといって、それだけで、国税通則法 65 条 4 項にいう『正当な理由』があるということとはできない。」として上で、「しかしながら、本件においては、税理士が本件不正行為のような態様の隠ぺい偽装行為をして脱税をするなどは通常想定し難く、一審原告としては適法な確定申告手続を行ってもらうことを前提として必要な納税資金を提供していたといった事情があるだけではなく、それらに加えて、本件確定申告書を受理した税務署の職員が、収賄の上、本件不正行為に積極的に共謀加担した事実が認められ、租税債権者である国の、しかも課税庁の職員のこのような積極的な関与がなければ本件不正行為は不可能であったともいえるのであって、過少申告加算税の賦課を不当とすべき極めて特殊な事情が認められる。このような事実関係及び事情の下においては、真に納税者の責めに帰することができない客観的事情があり、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に当たるといことができ、…国税通則法 65 条 4 項にいう『正当な理由』があると認められるものというべきである。」との判断を示した。

イ 最高裁平成 18 年 4 月 20 日第一小法廷判決が示した判断

一方、上記標題の判決において、最高裁は、「M 税理士が…隠ぺい偽装行為をして脱税をするなどは予想し得なかったとしても、被上告人（筆者注：納税者）は、税務署職員や長男から税額は 800 万円程度と言われながら、これが 550 万円で済むとの同税理士の言葉を信じて、それ以上の調査、確認をすることなく、本件確定申告書の内容をあらかじめ確認せず、確定申告書の控えや納税に係る領収書等の交付を同税理士に要求したり、申告について税務署に問い合わせたりはしなかったというのであって、これらの点で納税者には落ち度が見受けられ、

他方、本件確定申告書を受領した税務署の職員が同税理士による脱税行為に加担した事実は認められない。「このような事実関係の下においては、真に被告人の責めに帰することができない客観的事情があり、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ものとは認めざるを得ず、…「正当な理由」があると認めることはできない」との判断を示した。

ウ 判断の根拠

M税理士はいずれの事件においても確定申告を不正に行って納税者から金員を詐取しようとの意図の下に行動しており、また、いずれの納税者も最高裁を含む裁判所の判断に示されている事実関係を見る限り、税務署等における申告相談によって自ら納めるべき税金の額を納税者自身が知った上での行動であり、両事件の間にそれほど大きな差があるとは思われない。

しかしながら、M税理士から内容虚偽の申告書を受領した際の税務署職員の関与度合いに着目して事実関係を整理してみると両事件は全く異なっている。

すなわち、「正当な理由」が認められなかった4月20日判決において、税務署職員は、納税者から確定申告手続の委任（もちろん納税者がM税理士に依頼したのは正しい申告だったが）を受けて税務相談に訪れたM税理士から、同税理士が既に作成済みの所得税の確定申告書及び「譲渡内容についてのお尋ね」を提示され、その提示されたお尋ねの記載内容と確定申告書の記載内容に誤りがないか否かの確認を行ったにすぎず、お尋ね記載のもととなった売買契約書等について、同税理士から具体的に確認を求められたり、税務署職員からその提示を求めた事実も認められない。

これに対して「正当な理由」が認められた4月25日判決は、税務署の統括官がM税理士の作成した納税者の申告書が内容虚偽のものであることを十分承知した上で受領するとともに不正が発覚しないように

したものである。このことは契約書等の内容すべてを確認・承知した上で受領したものと評価でき、4月20日判決とは税務署職員の関与度合いが全く異なる。最高裁はこのような違いを重視したと思われる。

このように最高裁の「正当な理由」が認められるか否かの判断が分かれたのは、要するところ、税務署職員の関与度合いということができ、このような視点に立って上記最高裁判決をみると税務署職員による誤指導が争点となった過去の裁判例と同じスタンスに立っているとみることができるように思える。

最高裁が示した判断は、このような事実関係及び過去の裁判例を踏まえたものと思われるから、単純に税務署の職員が確定申告の相談を受けていたから「正当な理由」が認められるべきであるとの見解は適当でないと思われる。

ところで、4月25日判決が判示するように、M税理士が不正行為に及ぶことを予測し得なかったというだけで「正当な理由」が認められるわけではない。これは正に納税者とその確定申告を委任したM税理士との間の委任契約を前提にしたものだと思われるが、最高裁の判断は、前述したようにおそらく税務署職員の共謀加担という特殊事情を考慮したものといえよう。

(2) 名古屋地裁昭和37年12月8日判決

本件は、前述したように株主優待金の性格とともに申告当時、課税庁の解釈・取扱いを知り得ることができたか否かが争われた事例である。

裁判所は、株主優待金の性格からそれが実質的には利益の処分であるから損金算入は認められないとした更正処分を適法とした上で、原告であるT社が「本件株主優待金を損金に計上しそれに基く税額を確定申告したことには正当な事由があったと認めるのが相当である」との判断を示した。その根拠は、株主優待金を損金とするか否かの取扱いについての課税庁の取扱いが確定していなかったこと（正確には、上記事業年度に係る確定申告の際、既に通達によって明らかにされていた課税庁の取

扱いを納税者が知らなかったこと⁽⁵⁷⁾及び同業の者においても同優待金を一般的に損金と解する傾向にあったことの二点にあると思われる⁽⁵⁸⁾。

実際、上記判断に当たって裁判所は、「取扱が確定しておらず、これを課税対象としていなかったことは被告の明らかに争わないところであり、また成立に争いのない甲第六号証によれば、一般的にもこれを損金と解する傾向にあった」と認定しており、「甲六号証」がどのようなものか明らかではないが納税者の主張・立証が有効だったと思われる事例である⁽⁵⁹⁾。

いずれにしても、本件は課税庁の解釈・取扱いを定めた通達を納税者が申告当時知り得る状況になかったと認定された事例であるが、税務行政のより適正な執行及び納税者の予測可能性の確保という観点から税法の解釈・適用について疑義が生ずるような場合には課税庁としても早期に解釈・取扱いを明らかにすることが求められるということであろう。

-
- (57) 原告T社の事業年度は昭和27年6月1日から同28年5月31日であり、課税庁が株主優待金についてこれを配当として取り扱うとする通達を発遣したのは同28年3月3日付けであった。このため原告T社が確定申告書を提出する際に上記通達の取扱いを知っていたことを課税庁が立証することができていれば異なった展開になったと思われる。ところで、このような確定申告当時に課税庁の解釈・取扱いを知っているか否かが判断の決め手となった裁判例に前記二の1(15)の事例がある。同事例は、課税庁の解釈・取扱いを「確定申告期限までに、保険会社の機関紙という極めて高い情報により、本件通達の内容を十分知りえた可能性が高く、通達に基づいて会計処理をすることができたものというべきであ」と判断して「正当な理由」を認めていない（ただし、裁判所の判断に表われていないが現行の法人税法22条4項の公正な会計慣行に基づいて計算した場合でも原告会社がした会計処理の不適切さを指摘できる事例でもある。）。
- (58) 後述する最高裁平成18年ストック正当理由判決の根拠（本節三の2参照）においても述べるが、他の納税者も同様の解釈に基づいて申告を行っていること（このことは納税者の解釈が十分合理的なものであるという証左にもつながる。）は、通則法65条4項の「正当な理由」が認められる前提として必要であると考えられる。
- (59) 前述したように「正当な理由」は例外規定であるから、この場合に該当する事由の存在については納税者側に主張・立証があると解されている（横浜地判昭51.11.26・訟月22巻12号2912頁、その控訴審である東京高判昭55.5.27・訟月25巻4号1175頁参照）。

(3) 最高裁平成 16 年 7 月 20 日第三小法廷判決

本件は、納税者 X が自ら代表取締役を務める同族会社に行った無利息等貸付けに対して、課税庁が所得税法 157 条（以下この(3)において「本件規定」という。）を適用して、利息相当額を認定して課税した前記 1 の(4)の東京高裁平成 11 年 5 月 31 日判決の上告審（前記二の 1 (18) 参照）であり、また、納税者から課税庁の職員が編集又は監修した解説書に記載されている事例をもとに税法の解釈・適用を誤り、その結果過少申告となったと主張された事例でもある。

第一審⁽⁶⁰⁾及び控訴審では、そもそも本件のような無利息等貸付けに対して本件規定の適用があるか否かが主たる争点であった。

控訴審である東京高裁は、前述のとおり税務に携わる者の「解説書」の編者等や発行者から判断して、その記載内容が課税庁の見解を反映したものであるとして、課税庁が個人から法人への無利息貸付けに対して所得税を課さない見解を採るものと解することは無理からぬとして、これを単なる法令解釈についての不知又は誤解であることはできないとして「正当な理由」を認めた。このため、課税庁側がこの点について上告受理申立てを行ったところ、最高裁は、そもそも本件「規定の趣旨、内容からすれば、株主又は社員から同族会社に対する金銭の無利息貸付けに本件規定の適用があるかどうかについては、当該貸付けの目的、金額、期間等の融資条件、無利息としたことの原因等を踏まえた個別、具体的な事案に即した検討を要するというべきである」ところ、本件の場合、極めて「多額の金員を無利息、無期限、無担保で貸し付けるというものであり、X がその経営責任を果たすためにこれを実行したなどの事情も認め難いから、不合理、不自然な経済活動であるほかないのであって、税務

(60) 第一審では本文中の主な争点のほか①本件認定利息の利率の算定、②本件無利息等貸付けに係る元本の一部回収不能という事実に基づく所得税法 64 条 1 項の適用の可否、及び③上記②の事実を前提に X が行った更正の請求に対する理由なし通知処分の取消しを求める訴えの利益等が争点となった（東京地判平 9・4・25（訟月 44 巻 11 号 1952 頁））。

に携わる者としては、本件規定の適用の有無については、上記の見地を踏まえた十分な検討をすべきであったといわなければならない」として、本件無利息等貸付けについて、そもそもXの顧問税理士等の税務担当者が本件規定の適用を想定していなかった過失（責任）を指摘する。

また、Xの顧問税理士等の税務担当者が課税されないと判断するもとなった各「解説書」について、最高裁は、「その体裁等からすれば、税務に携わる者においてその記述に税務当局の見解が反映されていると受け取られても仕方がない面がある」が、その内容は、「代表者の経営責任の観点から当該無利息貸付けに社会的、経済的に相当な理由があることを前提とする記述であるということが出来るから、不合理、不自然な経済的活動として本件規定の適用が肯定される本件貸付けとは事案を異にするというべきであり、更に「当時の裁判例等に照らせば、Xの顧問税理士等の税務担当者においても、本件貸付けに本件規定が適用される可能性があることを疑ってしかるべきであった」として、本件に「利息相当分が更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて国税通則法六五条四項にいう正当な理由があったとは認められない」との判断を示した。

以上のことからすると、最高裁は、本件無利息等貸付けから生ずる所得の課税問題について、本件規定の趣旨、内容からすれば本件規定の適用を想定しなければならなかったにもかかわらず、これを十分検討しなかったXらの法令の解釈・適用誤りととらえていると見る事ができる。

このことは、控訴審の判断の根拠となった各「解説書」の存在について、そこに記載されている事実関係まで踏み込んだ上で、本件とは異なる事例であると指摘するとともに本件規定を適用した類似の裁判例⁽⁶¹⁾の存在についても検討すべきであったと指摘していることから明らかである。

(61) より正確には本件規定と同趣旨の旧所得税法 67 条 1 項の規定を適用した事例。東京地判昭 55. 10. 22（訟月 27 巻 3 号 568 頁）参照。

この事例のように、通則法 65 条 4 項の「正当な理由」が認められるか否かが争点となる事件においては、しばしば課税庁職員が編集又は監修した「解説書」の存在が話題になる場合があるが、「解説書」に記載されている内容は、特定の実事関係を前提にそれに係る課税問題について解説を行うのが一般的であるから、自らが直面する問題解決に当たっては、類似する事例について、事実関係が同一であることを確認することはもとより、関係条文の趣旨及び過去の裁判例の有無も含めた検討が必要ということであろう。

四 小括

このように通則法 65 条 4 項の「正当な理由」が最終的に認められた過去の裁判例からすると、裁判所は、税法の不知・誤解、事実の誤認及び納税者の単なる主観的な事情に基づくような場合はいずれも「正当な理由」が認められる場合には当たらないが、納税者の責めに帰することができない客観的な事情があり、その結果、申告当時に税法の解釈適用について納税者が誤るのも無理はないと判断される場合にこれを認めてきたように思われる。そして、このことは最高裁が「正当な理由」が認められる場合として初めて法令解釈として示した「真に納税者の責めに帰することができない客観的な事情があり、…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」にほかならない。

ところで、一般に、課税庁が発遣する通達及びその通達に定められている解釈・取扱いは、課税庁職員の意思統一を図るためのものであって、個々の納税者を拘束するものではない。したがって、納税者は、自らの解釈に基づいて申告することが許されることはいうまでもない。

納税者の税に対する関心の高まり等からすると、前述した評価方法の優劣を争う事例や後述するストックオプション事件に見られるように、課税庁の解釈・取扱いに対して、納税者が自らの解釈に基づいて申告を行い、適法な不服申立てを経て、最終的にその適否の判断を裁判所に求めるケースは今後

とも増加すると思われる。

このような場合、課税庁としては、課税庁の解釈・取扱いの適法性を争訟の場を通じて主張・立証する一方、それ以前の措置として、新たな解釈が必要と認められる場合や従前の解釈・取扱いを変更する場合にはこれを早期に公開するとともに税法の解釈・適用について疑義が生じた場合には事前照会制度⁽⁶²⁾を活用してもらうなどの方法により、納税者の予測可能性を確保していくことがより一層求められるということであろう。

第三節 平成 12 年事務運営指針の検討

以上の裁判例の分析・検討を踏まえて、平成 12 年申告所得税事務運営指針の妥当性について、以下検討する。

一 はじめに

現在、課税庁が通則法 65 条 4 項に規定する「正当な理由」がある場合として取り扱うとして例示している「事実」は、前記第一節三の 1 記載のとおりである。

この現行の課税庁の解釈・取扱いは、過去の裁判例の分析を踏まえて、事務運営上明確にされるべき場合を例示したものとされているが⁽⁶³⁾、平成 12 年申告所得税事務運営指針を発遣・公開した以降も前述したような裁判例も見られ、その中には、通則法 65 条 4 項にいう「正当な理由」が認められる場合の意義について、最高裁が初めて法令解釈を示した同平成 18 年正当理由法

(62) 国税庁は、申告納税制度の下における納税者の申告の便宜を図る目的から、国税の賦課に関する法令の解釈・適用についての照会に関する事務手続を定め実施している。詳細は国税庁ホームページ (<http://www.nta.go.jp/catebory/tutatu/bunsyo/01/01.htm>) 参照。

(63) 酒井克彦「加算税を巡る法的問題の諸相と解釈論の展望」第 1 回「法規裁量事項と加算税通達の意義—国税通則法 65 条 4 項にいう「正当な理由」の取扱いを中心として—」国税速報 5775 号 8、9 頁 (2006)、第 2 回「加算税の免除規定にいう正当な理由の意義—不当酷(事情)説と帰責性不存在説—」同 5783 号 28 頁 (2006) 参照。

令解釈判決も存する。

また、前記第一節及び第二節の裁判例の分析・検討の結果からすれば、ストックオプション事件に係る最高裁の事例判断を除き、通則法 65 条 4 項の「正当な理由」の意義及びそれを踏まえた事例判断の内容に格別従前の判断と異なったものは見られないが、平成 12 年事務運営指針について種々の問題点が指摘されていること⁽⁶⁴⁾などを踏まえて、次の各項目について、同指針の妥当性を検討する。

二 検討内容

1 最高裁判決が示した法令解釈

最高裁は、通則法 65 条 4 項の「正当な理由」が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事情があり、…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」との法令解釈を初めて示した。

このため裁判所は、今後、通則法 65 条 4 項の「正当な理由」が認められるか否かが争われる事件について、上記法令解釈を個々の事実関係に当てはめて「正当な理由」が認められるか否かの判断を行うことが予想される。そうすると、課税庁としても過少申告加算税を賦課する場合、通則法 65 条 4 項の「正当な理由」が認められるか否かの判断に当たっては、最高裁が示した上記法令解釈を踏まえてより適正な執行を行う必要があるということになる。

また、「正当な理由」が認められるか否かが争訟となった事件において、課税庁が過少申告加算の賦課決定処分の適法性を主張する場合、過去の裁判例を引用することが多いところ、今後は最高裁平成 18 年正当理由法令解

(64) 品川教授は、平成 12 年事務運営指針について、①同指針が「法令解釈通達」として発出されていないことからすると法令解釈として十全なのか等の疑問が残ること、②税目ごとに複数の取扱い通達が発出されているが、その内容や取扱いの統一性に疑問を残していること等を指摘されている（品川・前掲注(13) 72 頁参照）。

釈判決が示した判断を引用し、これに個々の事件に係る事実関係を当てはめて主張・立証することとなる。なぜならば、上述したように今後の裁判所の判断がそのような方向になるからである。

以上のことからすると、税務行政のより適正な執行の確保のため、また、原処分段階から訴訟段階まで課税庁の主張に一貫性を持たせるため、さらには納税者の予測可能性をより高めるという観点からも平成 12 年申告所得税事務運営指針を含む同事務運営指針を最高裁が示した法令解釈に沿ったものとするのが望ましいと考える。

2 裁判例が示す具体例

現行の平成 12 年申告所得税事務運営指針は、通則法 65 条 4 項に規定する「正当な理由」があると認められる「事実」を例示する形式となっている。

上記指針に例示されている「事実」は、前述したように過去の裁判例を踏まえて事務運営上明確にされるべき場合を例示したものとされるが、その表現ぶりは過去の裁判例が真に納税者の責めに帰することのできない客観的事情として具体的に例示している「場合」とは異なったものとなっているだけでなく、例示されていないものも存する。

税務行政のより適正な執行の確保及び納税者の予測可能性をより高めるという観点からすれば、現行事務運営指針において例示されている各「事実」と裁判例が例示する「場合」と統一することが望ましい。このことは、前述した東京高裁昭和 51 年 5 月 24 日判決をはじめ多くの裁判例が真に納税者の責めに帰することのできない客観的事情として掲げる①税法の解釈に関して申告当時公表されていた見解がその後改変されたことに伴い修正申告し、又は更正を受けた場合、並びに②災害又は盗難等に関し申告当時損失とすることを相当としたものがその後予期しなかった保険等の支払いを受けあるいは盗難品の返還を受けたため修正申告し、また更正を受けた場合は、いずれも旧所得税基本通達に掲げられていたものであるから、現在の執行に与える影響は考えられず、新たな具体例を示すわけでもないか

ら納税者の予測可能性を阻害するものとも思われぬ。

また、課税庁が通則法 65 条 4 項の「正当な理由」が争点となった訴訟事件に係る前述した各裁判例において、過少申告加算税の賦課決定処分 of 適法性の根拠として主張する場合に引用している事例は、そのほとんどが平成 12 年事務運営指針に例示されている「事実」ではなく、上記過去の各裁判例が示す具体的「場合」でありそれを踏まえた法令解釈であった。

このようなことからすると、上記 1 と同様、課税庁の主張を一貫させるためにも再度過去の裁判例を踏まえて平成 12 年申告所得税事務運営指針が掲げている「事実」の見直しを行うべきであると考えられる。

さらに付言すれば、平成 12 年事務運営指針には、「税法の解釈に関し、申告書提出後新たに法令解釈が明確化された」とあるが、「正当な理由」が認められるか否かは、通常、申告当時に適正な申告を妨げるような客観的事情があるか否かが問題とされるのであって「申告書提出後新たに法令解釈が明確化された」場合にさかのぼって問題となる場合は考え難いと思われる。この点についても検討する必要がある。

3 青色特典

ところで、平成 12 年申告所得税事務運営指針は、青色申告承認取消しに伴って青色事業専従者給与や青色申告特別控除のいわゆる青色特典部分が否認されることに伴って生ずる税額部分を「正当な理由」が認められる「事実」として取り扱うこととしている。

しかしながら、所得税法において、青色申告承認を取り消すことができる事由とされる①帳簿書類の備付け、記録又は保存が財務省令で定めるところに従って行われていないこと、②帳簿書類について税務署長の指示に従わなかったこと、③帳簿書類に取引の全部又は一部を隠ぺい又は仮装して記載し、その他その記載事項全体についてその真実性を疑うに足りる相当の理由があること（所得税法 150 条 1 項）は、いずれも納税者に相応の責任がある場合であり、真に納税者の責めに帰することのできない客観的事情に該当するものとは思われぬ。

この青色特典部分の否認をした場合「正当な理由」が認められるべきだとする根拠として岡山地裁平成6年3月10日判決（税資200号900頁）及びその控訴審である広島高裁岡山支部平成8年3月28日判決（税資215号1337頁）があると指摘される場合がある。

しかしながら、本裁判例は、課税庁が上記①及び③を理由に青色申告承認を取り消して推計により所得金額を算出した事例であり、課税庁が更正処分を行う際に青色特典部分を加算税対象としないで行った賦課決定処分に違法はないと判断した事例にすぎない。したがって、本裁判例を根拠とすることは適切ではないと考える。

なお、平成12年申告所得税事務運営指針では、「法定申告期限の経過の時以降に生じた事情により青色申告の承認が取り消されたこと」とある。これは青色申告の承認の取消しの要件（上記①ないし③）のうち、いわゆる帳簿書類の不提示を想定したものと思われるが、上記事務運営指針の記載からするとすべての青色申告承認取消しの場合に該当すると読める。そうすると、上記③の場合などは「法定申告期限の時以降に生じた事情」ではなく、その申告書を提出したとき又はそれ以前に「隠ぺい又は仮装した」帳簿を記帳していた時に内在していた事由が法定申告期限の時以降の調査等により顕在化したと見ることもできる。いずれにしても、上記納税者の責任とも深くかかわる問題であり、この点についても検討する必要がある。

4 その他

平成12年申告所得税事務運営指針には、納税相談において、税務署職員が納税者に対して行った誤指導等が「正当な理由」として認められる場合の要件も規定がある。

これについては前述したように、申告納税制度の下において、確定申告は納税者が自己の判断と責任において行うものであり、納税相談は、このような確定申告をしなければならない納税者の便宜のために、税務署職員が各自の有する知識を前提として納税者から提示を受けた資料等に基づいて行うものであることからすれば、同指針が例示している「正当な理由」

が認められる場合の要件としては適当であると考える。

このほか法人税に係る事務運営指針に規定されているいわゆるかえり否認⁽⁶⁵⁾を受けた場合の取扱いとの整合性等も含めて検討すべきと考える。

三 小括

前述したように前記第一節及び第二節で分析・検討した裁判例の動向等からすれば、後述する最高裁平成 18 年ストック正当理由判決に係る最高裁の事例判断を除き、通則法 65 条 4 項の「正当な理由」の意義及びそれ踏まえた事例判断の内容に格別従前と異なったものは見受けられない。

しかしながら、現行取扱いが「例えば、納税者の責めに帰すべき事由のない次のような『事実』として掲げている内容については前述した問題点等が考えられることから、税務行政のより適正な執行、課税庁としての主張の一貫性及び納税者の予測可能性のより一層の確保等という観点から、最高裁が初めて法令解釈を示したことを契機に平成 12 年申告所得税事務運営指針の改正を視野に入れた検討を行うことが望ましいと考える。

(65) 「かえり否認」とは、申告所得税においては馴染のない言葉であるが、例えば、調査により引当金等の必要経費算入額が納税者の計算額より減少したことに伴い、その減少した金額を容認した場合に、翌年分においていわゆる洗替計算による引当金等の総収入金額が減少となるため、修正申告し又は更正処分を受けることなる場合をいう（平成 12 年 7 月 3 日付け「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）」第 1 の 1 (2) が参考となる。）。

第三章 最高裁平成 18 年ストック正当理由判決 にみる「正当な理由」の認定とその問題点

前記第二章第二節の四などで述べたように、最終的に「正当な理由」が認められた事例をみると、裁判所は、納税者の責めに帰することができない客観的事情があり、その結果、申告ときに税法の解釈・適用について納税者が誤るのも無理はないと判断される場合にこれを認めてきたように思われる。

そして、その具体的事例としては、税務署職員の誤った指導等が原因となった事例のほか、課税庁が新たに解釈・取扱いを明らかにしたり、それを変更した場合の課税庁の対応が原因となった事例が見られる。

以下では、課税庁の対応が原因となった事例のうち、結果として、従前の取扱いの変更⁽⁶⁶⁾に伴って課税庁が行うべき対応が遅滞したことを理由に正当な理由が認められたと思われる最高裁平成 18 年ストック正当理由判決を題材に検討を行うこととする。

一 はじめに

一連のストックオプション事件は、いずれも親会社である外国法人から日本法人の従業員又は役員に付与されたストックオプションの権利行使益（以下、本稿において特に断りのない限り「本件権利行使益」という。）の所得区分が主たる争点となった⁽⁶⁷⁾。この所得区分に係る争点については最高裁平成 17 年 1 月 25 日第三小法廷判決（以下「最高裁平成 17 年ストック所得区分判

(66) 後述するように本件権利行使益を「一時所得」としてだけでなく「譲渡所得」として申告していた者もいたことからすると、課税庁の解釈・取扱いが統一されており、その結果「取扱いの変更」があったとするか否かは議論のあるところであると思われるが、以下では、当事者双方の主張・主張を通して裁判所が認定した結果に基づいて考察する。

(67) ストックオプション事件では本件権利行使益の所得区分に係る更正処分等の違法性のほか、理由附記の不備、租税法主義違反、及び信義則違反などが争点となった。

決」という。) (68)によって一応の決着をみたが、その後は本件権利行使益を申告していなかった者又はそれを一時所得として申告していた者などに対して、本件権利行使益は所得税法 28 条 1 項に規定する給与所得に当たるとして課税庁が行った更正処分(修正申告を行った者を含む。以下同じ。)に係る過少申告加算税の賦課決定処分について、通則法 65 条 4 項に規定する「正当な理由」が認められるか否かが争点として残っていた。

この点について、最高裁は、平成 18 年 10 月 24 日に第三小法廷において(69)、また同年 11 月 16 日には第一小法廷において、後述する理由により「正当な理由」が認められるとの判断を示した。

前述したように「正当な理由」が認められるか否かは正に個々の事実認定の問題といえることから、以下では、改めて最高裁の判断の前提となった「事実関係」とはどのようなもので、それが同判決にどのように反映されているか、また、同判決によって明らかになった問題点などについて考えてみたい。

二 最高裁の判断の前提となった事実等

最高裁は、最高裁平成 18 年ストック正当理由判決の「原審の適法に確定した事実関係等の概要」において、「正当な理由」が認められるか否かの判断に係る「事実」として、要旨次の①ないし⑤の各事実を具体的に示している。

なお、④の事実のうち課税庁職員が監修等した公刊物の存在については具体的に判示していない事件(70)もある。

(68) 最高裁平成 17 年ストック所得区分判決は、本件権利行使益が「雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価として給付されたものとして、所得税法 25 条 1 項所定の給与所得に当たる」との判断が示された(民集 59 卷 1 号 64 頁)。

(69) 平成 18 年 10 月 24 日の朝日新聞(夕刊)によれば、一連の事件は 100 件を超えるところ、同日言渡された 7 事件に係る過少申告加算税の額は約 2 億 1 千万円(2 年分)～34 万円(1 年分)だったと報道されている。

(70) 例えば、最三判平 18. 10. 24 (公刊物未登載)。同判例を第一審及び控訴審も含めて解説されたものに品川芳宣「ストックオプション権利行使益の一時所得申告における『正当な理由』」T&A master 194 号 24 頁(2007)、同「ストックオプション権利行使益を一時所得と申告したことの『正当な理由』」TKC 情報 16 号 22 頁(2007)がある。

- ① 納税者は、日本M株式会社の代表取締役等として勤務していたが、同社在勤中に、同社の発行済み株式の全部を有している米国親会社から同社のストックオプション制度に基づき付与されたストックオプションを平成 8 年分ないし同 11 年分において権利行使して、当該いずれの年分にも権利行使益を得ていた。
- ② 平成 8 年分ないし同 11 年分に係る課税処分等の経緯は次のとおり
 - a 納税者は、平成 8 年分ないし同 10 年分の各権利行使益をいずれも法定申告期限内に「一時所得」として確定申告していたところ、課税庁は、同権利行使益は給与所得に当たるとして各年分の所得税について平成 12 年 3 月 10 日付けで更正処分を行った。
 - b 納税者は、平成 11 年分（以下、過少申告加算税の賦課決定処分の適否が争点となった年分を便宜上「本件係争年分」という。）に係る本件権利行使益についても、上記 a の更正処分を受けた後の平成 12 年 3 月 15 日に一時所得とする所得税の確定申告を行ったため、課税庁は、同 13 年 3 月 12 日、本件権利行使益は給与所得に当たるとの更正処分を行うとともに過少申告加算税を賦課した。
- ③ 我が国においては、平成 7 年の特定新規事業実施円滑化臨時措置法の改正、その後、同 9 年及び同 13 年の商法改正によりすべての株式会社において、ストックオプション制度を利用するための法整備が行われ、これらの法律の改正を受けて、ストックオプションに関する課税上の取扱いに関しても、租税特別措置法や所得税法施行令の改正が行われたが、外国法人である親会社から日本法人である子会社の従業員に付与されたストックオプションに係る課税上の取扱いに関しては、現在に至るまで法令上の定めは置かれていない。
- ④ 課税庁においては、本件権利行使益の所得税法上の所得区分に関して、かつてはこれを一時所得として取り扱い、課税庁職員が監修等を行った公刊物でもその旨の見解が述べられていたが、平成 10 年分所得税の確定申告の時期以降、その取扱いを変更し、給与所得として取り扱うようになった。

- ⑤ この所得区分に係る所得税法の解釈問題については、一時所得とする見解にも相応の論拠があり、最高裁平成17年ストック所得区分判決が示されるまで下級審の裁判例においてその判断が分かれていた。

なお、このような事実のうち、①及び②の事実は争訟の前提であって、重要なのは③ないし⑤であることはいうまでもない。

三 最高裁が示した判断とその根拠

1 判断の内容

最高裁は、過少申告加算税の趣旨及び最高裁平成18年正当理由法令解釈判決が示した通則法65条4項の「正当な理由」が認められる場合の法令解釈を明らかにした上で、次のような判断を示した。

すなわち、本件権利行使益に係る「課税上の取扱いに関しては、現在に至るまで法令上特別の定めは置かれていない」し、「所得税法上の所得区分に関して、かつてはこれを一時所得として取り扱い、課税庁の職員が監修等をした公刊物でもその旨の見解が述べられていたが、平成一〇年分の所得税の確定申告の時期以降、その取扱いを変更し、給与所得として統一的に取り扱うようになった」が、「所得区分に関する所得税法の解釈問題については、一時所得とする見解にも相応の論拠があり、…当審の判断が示されるまでは、下級審の裁判例においてその判断が分かれていた」と上記②③ないし⑤の事実を示す。

その上で、「課税庁が従来の取扱いを変更しようとする場合には、法令の改正によることが望ましく、仮に法令の改正によらないとしても、通達を発するなどして変更後の取扱いを納税者に周知させ、これが定着するよう必要な措置を講ずべきものである」ところ、「課税庁は、…その変更をした時点では通達によりこれを明示することなく、平成一四年六月の所得税基本通達の改正によって初めて変更後の取扱いを通達に明記した」。「そうであるとするれば、少なくともそれまでの間は、納税者において、外国法人である親会社から日本法人である子会社の従業員等に付与されたストックオ

プシヨンの権利行使益が一時所得に当たるものと解し、その見解に従って上記権利行使益を一時所得として申告したとしても、それには無理からぬ面があり、それをもって納税者の主観的な事情に基づく単なる法律解釈の誤りにすぎないものということとはできない。

以上のような事情の下においては、上告人が平成一一年分の所得税の確定申告をする前に同八年分ないし同一〇年分の所得税についてストックオプションの権利行使益が給与所得に当たるとして増額更正を受けていたことを考慮しても、上記確定申告において、上告人が本件権利行使益を一時所得として申告し、本件権利行使益が給与所得に当たるものとしては税額の計算の基礎とされていなかったことについて、真に上告人の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお上告人に過少申告加算税を賦課することは不当又は酷になるというのが相当であるから、国税通則法六五条四項にいう『正当な理由』があるものというべきである」とした。

2 判断の根拠

(1) 課税庁の取扱いの変更に伴う措置

上記1の最高裁の判断を最高裁平成18年正当理由法令解釈判決が示した法令解釈に当てはめて考えてみる。

納税者側からすると、本件権利行使益に係る所得区分について何ら法令上の定めがなく、しかも課税庁はこれを従前「一時所得」として取り扱っていたなどの客観的事情が認められる。一方、課税庁側からすると、納税者は、本件係争年分において、既に課税庁の取扱いが「給与所得」であることを調査等を通じて知っていた又は知り得る状況にあった。これも客観的事情と認められる。

このような状況を踏まえ最高裁の上記1の判断をみると、最高裁が本件において「正当な理由」があったとした判断の根拠は、要するところ、本件権利行使益に係る所得区分について、課税庁が従前の取扱いである「一時所得」から「給与所得」に変更する場合は早期に通達等によって

納税者に周知させる等の措置を講ずべきであったにもかかわらず、これを遅滞した課税庁側の責任がより重大と判断したものと思われる⁽⁷¹⁾。

これは上記二の③の事実から明らかなように、課税庁は、我が国におけるストックオプション制度のための法整備に伴ってそれに関する課税庁の解釈・取扱いである所得税基本通達の改正等の作業を行っていたのであるから、その段階で本件権利行使益に係る解釈・取扱いを法令又は通達等で明らかにしておくことが可能であったにもかかわらずこれをしなかった点を指摘しているといえなくもない⁽⁷²⁾。実際、最高裁平成18年ストック正当理由判決において、「我が国においてストックオプション制度に関する法整備が行われるに伴い、課税庁において、ストックオプションの権利行使益は一時所得ではなく給与所得であるとの共通認識が形成され、平成一〇年分の所得税の確定申告の時期以降は、上記権利行使益を給与所得とする統一的な取扱いがされるに至った。」と判示しているのは、このような示唆もあるのではないかと思われる。

しかし、上記最高裁の判断を別の視点から見ると、前述したように「正当な理由」があると最終的に認められた過去の裁判例からすれば、真に納税者の責めに帰することができない客観的事情があるとしても申告

(71) 最三判平 18.10.24 の解説には、「本判決は、…課税庁において従前の課税上の取扱いを変更する場合に執るべき措置を検討するに当たって（も）、検討すべき重要判例である」とするものがある（判時1952号76頁）。本文中には「責任がより重大」と記述したが、課税庁が従前の取扱いを変更した場合には、すべての納税者にその取扱いの変更が周知されることが必要であり、その意味で課税庁の責任のみが問題とされるべきであるとの考え方もあろう。しかし、そのように解すると納税者の中には後述するように本件権利行使益を「一時所得」としてではなく「譲渡所得」と申告していた者もあり、そうすると課税庁の従前の取扱いであると裁判所が認定した「一時所得」以外で申告していた者はどうなのか、また、確定申告において本件権利行使益を申告していなかった者はどうするかという問題も考えられよう。

(72) 品川教授は、「課税当局としては、遅くとも本件通達（筆者注：所得税基本通達23～35共一6）の平成10年改正によってストックオプションの権利行使益が全面的に給与所得に当たることが明らかにされたとして、納税者に対してもその旨指導してきたはずである。」と説明されている（『ストックオプション事件における『正当な理由』』税研131号80頁（2007）参照）。

当時に税法の解釈適用について納税者が誤るとは思えない場合に「正当な理由」があるとは認められていない。したがって、本件係争年分の確定申告当時、一連のストックオプション事件に係る納税者が課税庁の取扱いの変更を知らないという状況にあったというのであればともかく、そのような状況は見られないことからすると従前の取扱いに従って申告をしたことが「正当な理由」を基礎づける客観的事情とも思われぬ。このようなことからすると最高裁の判断に疑問がないわけではない。

上記最高裁の判断の前提には、調査の際、本件権利行使を行った納税者に対して個別に指摘するのではなく、すべての納税者に課税庁の解釈・取扱いが変わったことを周知させなければならないとする課税庁側への責任を求めたものであることが十分うかがえるところであるが、このような判断は、訴訟に及んだ納税者の主張等が特に強調された感じもするところである。なぜならば、納税者の中には、裁判所が認定している平成 10 年分の確定申告期以降「給与所得」として確定申告していた者も多数いたと思われる、これらの納税者との間の公平も考慮されたのだろうかとの疑問も生ずるからである⁽⁷³⁾。

(2) 法令解釈の合理性

また、本件において最高裁が「正当な理由」が認められると判断された根拠には、前記二の⑤に事実として掲げている「一時所得」とする納税者の解釈が下級審においても認められるほど十分に合理性のあるものであったことがあげられよう⁽⁷⁴⁾。

(73) 品川教授は、「本件の上告審判決は、ストックオプションの権利行使益に対する課税についての一連の紛争（混乱）を考慮し、平成 14 年の本件通達の改正を殊更重視し、『正当な理由』の解釈について現実的妥当な解決を図ったものと考えられる。」との見解を示されている（前掲注(72) 83 頁）。

なお、私見としては、課税庁が「給与所得」として申告している者が多くいたことを主張・立証できれば異なった判断もあったのではないかと思われる。

(74) このことは課税庁が本件権利行使益をかつて「一時所得」として取り扱い、本件係争年分以前において、多くの納税者が「一時所得」として申告していたということとも関係する。

事実、最高裁が上記1の判断において示している「所得区分に関する所得税法の解釈問題については、一時所得とする見解にも相応の論拠があり、」最高裁平成17年ストック所得区分判決において「給与所得とする当審の判断が示されるまでは、下級審の裁判例においてその判断が分かれていたのである。」とする部分はこのような根拠になると思われる。

このことは、課税庁の解釈・取扱いに対して、納税者が自らの解釈に基づいて申告を行って最終的に裁判所の判断を求めようとする場合、少なくとも納税者がする解釈が十分に合理的なものでなければならないということにもつながろう。

したがって、仮に、課税庁の解釈・取扱いが通達等で明らかにされていない場合であっても、関係する個別税法の規定又はその制度の趣旨等から当然に解釈等が導き出されるものであれば、課税庁が解釈・取扱いを具体的に明示していないことをもって「正当な理由」が認められることはないと思われる。そして、このような場合は、従前の裁判例がそうであるように「見解が独自なもの」、「独自の理論に基づき法律解釈を誤ったもの」又は「主観的な判断に基づくもの」などと判示されるものと思われる。

そして、仮に、課税庁の解釈・取扱い自体が関係する個別税法の規定又はその制度の趣旨等に照らして合理性に欠けるものであれば、それは加算税の「正当な理由」の問題というよりはむしろ更正処分自体の違法性の問題になると思われる。

四 問題点の検討

最高裁平成18年ストック正当理由判決は、前述したような理由及び根拠で「正当な理由」を認めたとと思われるが、一方で次のような問題も提起したと見ることができる。

1 「正当な理由」が認められる範囲

(1) 従前の裁判例における判断

最高裁平成 18 年ストック正当理由判決の根拠は、上記三の 2 記載のとおりであると思われるところ、同判断の中に「上告人が平成一一年分の所得税の確定申告をする前に同八年分ないし同一〇年分の所得税についてストックオプションの権利行使益が給与所得に当たるとして増額更正を受けていた」という事実を指摘している点が注目される。

これは、本件も含めてストックオプション事件に係る多くの納税者が、本件係争年分以前に課税庁による調査を受ける等により、課税庁が本件権利行使益を給与所得として取り扱っていることを認識していたにもかかわらず、その後の本件係争年分において、あえて一時所得として確定申告していることに「正当な理由」は認められないとする課税庁の主張に対応するものと思われる。前述したように従前の裁判例からすれば、課税庁の解釈・取扱いを申告時に納税者が知り得る状況にないなどの場合は別として、一般的に、その当時、課税庁が示した解釈・取扱いが明らかになっているような場合において、これと異なる解釈をして申告を行い、その結果過少申告となった場合には、納税者のこのような行為を単に法令解釈に対する納税者の主観的な判断とする事例がほとんどであったと思われる⁽⁷⁵⁾。

実際、最高裁平成 18 年ストック正当理由判決に係る控訴審が示した判断の中には、「たしかに、一審原告が、平成 9 年及び平成 10 年にストック・オプションを行使した時点においては、課税庁も権利行使益が一時所得に該当するとの認識を有していたのであるから、両年分の権利行使益には同意見が適用されると一審原告が考えたとしても不合理であるということとはできないのみならず、両年分の所得につき、確定申告がされた時点では、一審原告においても、本件権利行使益を一時所得として

(75) ストックオプション事件に係る最高裁判決の解説においても「一般論としていえば、納税者が租税法規の解釈を誤り、その結果、過少申告となった場合については、主観的な事情に基づく法律解釈の誤りとして、国税通則法 65 条 4 項にいう『正当な理由』が否定される場合が多いものと思われる」としたものがある（判時 1952 号 76 頁（2007）、民事法情報 244 号 41 頁（2007）参照）。

申告することに肯きうる事情があると一応いうことができる。しかし、課税庁において適正な課税状況に改めることは租税公平の要請からしても、何ら非難されるべきではなく、一審原告において、当該権利行使益について申告漏れが生じたことを機縁として修正申告をするに至り、しかも、その時点において、自ら給与所得であることを認識し、調査担当者からその旨指摘を受けながらも、なお一時所得として申告することは、修正申告の時点においては、一審原告においてはもはや一時所得と申告することに正当な理由があるとは到底認め得ないものである。さもなければ、適正な申告納付しうる時期において適正に申告納付する者とこれを怠る者との間に不公平を生じることになりかねないからである。…（中略）…本件権利行使益を給与所得に該当する旨明示されながら、平成 12 年分の権利行使益について一時所得として申告したというのであるから、公の見解にもかかわらず自己の独自の見解に従って申告したというべきであって、一時所得として申告することについて客観的にやむを得ないと認めうる具体的な事情が存在するとは到底いえず、国税通則法 65 条 4 項にいう正当な理由は認められない。」⁽⁷⁶⁾としたものがある。これは、調査等により、修正申告する時点で課税庁が本件権利行使益に係る所得を「給与所得」として取扱っていることを十分知っていたにもかかわらず、その後の申告においてあえて「一時所得」と申告したことは「自己の独自の見解」であると判示したものであるが、控訴審において、課税庁側が勝訴したそのほかの裁判例もほぼ上記裁判例と同旨のものである。

このような判断が従前の裁判例であり、最高裁平成 18 年ストック正当理由判決においてもこのような判断をすることも可能であったと思われる⁽⁷⁷⁾。

(76) 東京高判平 16. 10. 7 (訟月 51 卷 12 号 3312 頁)。

(77) 前述したように品川教授は、本稿第三章の二の③の事実に関連して「課税当局としては、遅くとも本件通達の平成 10 年改正によってストックオプションの権利行使

(2) 今回の最高裁の判断

最高裁平成 18 年ストック正当理由判決は、「課税庁の従来の取扱いを変更しようとする場合には、」通達等「を発するなどして変更後の取扱いを納税者に周知させ、これが定着するよう必要な措置を講ずべきものである」から、通達等に明記するまでの間は、調査等を通じて課税庁の解釈・取扱いを知っていたとしても、一時所得として申告したこと「それをもって納税者の主観的な事情に基づく単なる法令解釈の誤りにすぎないものということとはできない。」と判断したものであり、課税庁の解釈・取扱いを知っているか否かは問題ではないとしている。

通則法 65 条 4 項の「正当な理由」があると最終的に認められた従前の裁判例は、前述したように、真に納税者の責めに帰することができない客観的な事情があり、その結果、申告ときに税法の解釈・適用について納税者が誤るのも無理はないと判断されるような場合に認めてきており、本件のように、本件係争年分の確定申告等を行うに当たり、本件権利行使益の所得区分について、最終的な司法判断は確定していなかったものの、納税者が課税庁の解釈・取扱いを知っているか又は知り得る状況にあった場合、その後、同取扱い等が適法と判断された場合にまでも認めた事例はなかったように思われる⁽⁷⁸⁾。

その意味で最高裁平成 18 年ストック正当理由判決は、通則法 65 条 4 項の「正当な理由」の有無が争点となった従前の裁判例からすると、その認められる場合の範囲をやや広く解釈したとみることもできると思われる⁽⁷⁹⁾。

益が全面的に給与所得に当たることが明らかになったとして、納税者に対してもその旨の指導をしてきたはずである。その意味では、(納税者)らにとっても課税当局の見解を承知していたわけであり、平成 11 年分の所得税において、税務官庁側の加担による誤解があったわけではない。」と解説されている(前掲注(72)参照)。

(78) 例えば、高松地判平 7.4.25(訟月 42 卷 2 号 370 頁)は、介護費用保険の保険料の取扱いに係る通達の内容を保険代理業を営む原告会社が確定申告期限までに保険会社の機関紙によって知り得る状況にあったとされた事例がある。

(79) 本件の場合には、課税庁の取扱いの変更という特殊な事情を考慮したものであると

前述したようにこのような最高裁の判断に疑問がないわけではないが、同判決は、納税者が課税庁の解釈・取扱いを知った上で、自らの解釈に基づいて申告した結果過少申告となったすべての場合までも「正当な理由」が認められると判断したものでないことはいままでもない。

すなわち、最高裁平成 18 年ストック正当理由判決は、あくまでも課税庁が従前の取扱いを変更したにもかかわらず通達等によりその変更を周知させる等の対応を遅滞したという課税庁側の責任と納税者が課税庁の取扱いの変更を知らながらあえて「一時所得」という解釈で申告した場合に負うべき責任を比較して判断したと解するほかにないように思われる。

そして、このような判断の前提には、前述したように一部の下級審も認めるような「一時所得」とする解釈にも十分な合理性があり、本件権利行使益を得た納税者の多くがこれを確定申告において「一時所得」として確定申告をしていたという事実を見逃してはならないといえよう。

(3) 小括

通則法 65 条 4 項の「正当な理由」が最終的に認められた過去の裁判例は、真に納税者の責めに帰することができない客観的事情があり、その結果、申告当時に税法の解釈・適用について納税者が誤るのも無理はないと判断されるような場合に認めてきたところ、最高裁平成 18 年ストック正当理由判決は、申告当時に課税庁の解釈・取扱いを知っており、それに基づいて申告する契機が与えられていたにもかかわらず、通達等によってすべての納税者が課税庁の取扱いの変更を知ることができる時期まで「正当な理由」が認められるとしたものであり、その意味で「正当な理由」が認められる範囲を広く解したと見ることができる。

の見方もあるかもしれないが、前述したように従前の裁判所の判断は申告当時を知っていたか否かといういわば実質的な側面に重点をおいたものであったと思われる。例えば、名古屋地判昭 37. 12. 8 (行集 13 卷 12 号 2229 頁) や上記注 (77) の高松地判平 7. 4. 25 などはそのようなスタンスに立っていたとみることができると思われる。

ところで、最高裁が示した所得区分を誤って申告するような客観的事情とは本件では具体的に何であろうか。例えば、本件権利行使益を「一時所得」として申告する者が多かったことであろうか、従前の取扱いを変更したことを納税者に周知させなかったことであろうか、通達に本件権利行使益も「給与所得」として取り扱う旨の記述をしなかったことであろうか。これらの事実は前述したようにいずれも「正当な理由」を基礎づける客観的事情となり得ると思われるが、実際、平成 10 年分の確定申告期以降、本件権利行使益を「給与所得」として期限内申告を行っている者も多かったと思われ、そうすると、最高裁の判断が前述した根拠に基づくものであるとしても「真に納税者の責めに帰することのできない客観的事情」とは本件ストックオプション事件では具体的に何を指すと考えるべきなのかという疑問も残るところである。

また、過少申告加算税が過少申告という事実があれば原則賦課されるものであり、それによって納税者間の不公平を制度的に是正し、これにより申告納税制度に対する信用を維持し、適正な期限内申告の実現を図る誘引手段としての機能を有するものであることからすれば、その例外である「正当な理由」を安易に広く解釈することは許されるべきではなく、正に、申告当時に税法の解釈適用について納税者が誤るのも無理はないと判断されるような場合に限られるべきと考える。そして、このように解さなければ、本件権利行使益に係る課税庁の取扱いに基づいて適正に期限内申告を行った者との間の客観的な不公平が実質的に是正されないこととなりかねない⁽⁸⁰⁾。

課税庁が通達等を通じて明らかにしている解釈・取扱いを巡っては、前述した評価方法の優劣を争う事件や一連のストックオプション事件に見られるように、納税者が自らの解釈に従って申告し、最終的にその

(80) 本件ストックオプションの権利行使に係る所得を有する納税者だけに限らず、その他多くの適正な期限内申告を行っている納税者との間に不公平が生じるか否かの観点から見ることも必要であると思われる。

適否の判断を裁判所に求めるケースは今後とも増加すると思われる。今回の最高裁平成 18 年ストック正当理由判決が示す事例判断がこのような通則法 65 条 4 項の「正当な理由」の有無が争われる事案にどの程度の影響を及ぼすか否かは今後の事例判断をみないかないと分からないが、前述した最高裁の判断の根拠等からすればその影響は少ないと思われる。

しかしながら、課税庁としては、今回の一連のストックオプション事件で問題となった課税庁が従前の解釈・取扱いを変更する場合のほか、新たに解釈・取扱いを明らかにしなければならないと認められる場合にも前述したようにこれを早期に公開・周知を図るとともに税法の解釈・適用について疑義が生じた場合には事前照会制度を積極的に活用してもらうなどの方法により、納税者の予測可能性を確保していくことがより一層求められるということであろう。

2 「正当な理由」の判断時期

(1) 問題提起

ところで、一連のストックオプション事件においては、「正当な理由」が認められるか否かの判断に係る事実関係がすべての納税者において同じであるかのように思われがちであるが、その事実関係は個々の納税者によってかなり異なる部分が存在する⁽⁸¹⁾。にもかかわらず、最高裁は、前述した「原審の適法に確定した事実関係等の概要」に示した「事実」に重点を置いてほぼ同様の判断を示した。その結果納税者間で過少申告加算税の額に大きな違いが生じたケースを検証してみる。

(81) 本件権利行使益に係る所得についても、「一時所得」として申告していた者のほかにも「譲渡所得」として申告していた者や本文中で紹介する同行使益を全く申告していなかった者、「給与所得」として申告した後に通則法 23 条 1 項の規定に基づき更正の請求を行う者もいた。一例をあげれば、東京高判平 16. 10. 7 (訟月 51 卷 12 号 3312 頁) の納税者は、平成 9、10 年分は「譲渡所得」、同 11 年分は「給与所得」として確定申告した後に「一時所得」に当たるとして更正の請求を行っている。そして、同 12 年分は「一時所得」として確定申告をしていたように、事実関係は納税者によって、又は納税者の申告年分によって異なるものとなっている。

一連のストックオプション事件に係る納税者の中には、本件権利行使益を「一時所得」として確定申告した者のほか、当初確定申告では本件権利行使益を全く申告していなかったという点では同じであるものの、①課税庁による調査において、本件権利行使益漏れを指摘され、その時点で「給与所得」として修正申告するように指導されたにもかかわらず「一時所得」とする修正申告をして、その後「給与所得」とする更正処分を受けた者と②修正申告をしないで「給与所得」とする更正処分を受けた者が存在し、両者の間では過少申告加算税の額が異なり不公平が生じる結果となっている⁽⁸²⁾。

これは最高裁が「正当な理由」の判断時期を更正前の納税者がした申告（①の場合は修正申告、②の場合が確定申告）を基準にとらえたためであると思われるが、これでは本件のような納税者間の不公平の問題を解決できないし、納税者自らが適正な期限内申告を履行するという申告納税制度及び前述した過少申告加算税の趣旨からも疑問が残る。

問題を簡略化するため、最高裁平成18年ストック正当理由判決に係る納税者を次の3つケースに分けて検討してみよう⁽⁸³⁾。

① ケース1

本件権利行使益を当初「一時所得」として期限内申告し、その後、課税庁が「給与所得」とする更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行ったケース⁽⁸⁴⁾

最も一般的なケースである。次表でいえば、法定申告期限内に納

(82) もちろんこのような過少申告加算税の額の違いに不公平は認められないとする考え方もあると思われるが、課税庁の調査により本件権利行使益の漏れを指摘されて、最終的に本税のほかに求められた経済的負担（前掲注(69)の新聞報道参照）を現実負担した者とそうでない者との間の問題ととらえれば不公平が生じているといえよう。

(83) この3ケースのほかにも納税者の中には、前掲注(81)で述べたように様々なケースに分類できるが、本稿では便宜上上記3ケースに絞って検討する。

(84) ケース1の者としては最高裁判所のホームページにある判例検索システムによって閲覧可能な最三判平18.10.24、最一判平18.11.16に係る納税者がいる。

付すべき税額 500 円とする確定申告をしたが、その後に課税庁が行った更正処分によって新たに納付すべき税額 500 円とともに最終的な納税額は 1000 円となる。

最高裁平成 18 年ストック正当理由判決の判断によれば、更正処分によって新たに納付する税額 500 円に対して本来賦課される過少申告加算税 50 円は前述した理由により「正当な理由」が認められ賦課されない⁽⁸⁵⁾。

② ケース 2

本件権利行使益を当初全く申告しておらず（本件権利行使益以外の所得は期限内申告している。）、課税庁の調査によって本件権利行使益漏れを指摘され「給与所得」として修正申告を行うよう指導されたにもかかわらず納税者は同行使益を「一時所得」とする修正申告をして、その後に課税庁が「給与所得」とする更正処分等を行ったケース⁽⁸⁶⁾

次表でいえば、本件権利行使益を給与所得として修正申告してきた場合新たに納付すべき税額は 1000 円と計算されたが、納税者は、同行使益を一時所得として修正申告をしてきたため、この修正申告により納付すべきとなった 500 円に係る過少申告加算税 50 円を賦課し、その後、課税庁が本件権利行使益を給与所得とする更正処分を行い、それによって再び納付することとなった 500 円に係る過少申告加算税 50 円を賦課したが、これについては前述した理由により「正当な理由」が認められた。

③ ケース 3

(85) すべてのケースで過少申告加算税の税率を 10 パーセントとし、通則法 65 条 2 項の適用はないと仮定する。

(86) 例えば、最一判平 18.11.16（同事件の第一審は東京地判平 16.8.24、控訴審は東京高判平 18.2.28 である。なお、最高裁判決も含めいづれも公刊物未掲載である。）や最三判平 18.10.24（同事件の第一審は東京地判平 16.2.27、控訴審は東京高判平 16.7.21 である。なお、最高裁判決も含めていづれも公刊物未掲載である。）がある。

ケース2と同様、本件権利行使益を当初全く申告しておらず、調査によって本件権利行使益漏れを指摘され「給与所得」として修正申告を行うよう指導されたにもかかわらず修正申告をせずに最終的に課税庁が「給与所得」とする更正処分等を行ったケース⁽⁸⁷⁾

次表から明らかなように、納税者には、更正処分によって納付することとなった1000円に対する過少申告加算税100円が賦課される。

	法定申告期限	修正申告	更正処分
ケース1	500	—	1000
ケース2	0	500(50)	1000
ケース3	0	—	1000(100)

数字は納付総額(過少申告加算税)

以上のように、ケース2とケース3の者とは過少申告加算税の額がほぼ倍異なることとなる（もともと、通則法 65 条 2 項の適用により倍以上の額になる場合もある。）。

ところで、このような本件権利行使益を確定申告段階で全く申告していなかった者について、最高裁平成 18 年ストック正当理由判決に係る

(87) 例えば、最三決平 18. 7. 18 がある。同事件は、平成 9 年分、同 11、12 年分が係争年分となったが、上記決定は同 9 年分に係るものである。同事件は、納税者が平成 9 年分において本件権利行使益の一部を「譲渡所得」として申告していたため、課税庁が同行使益分の申告漏れと併せて行った更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分について、納税者がその取消しを求めていた上告受理申立てに係るものである。なお、平成 11、12 年分はケース 2 の場合に該当する。上記最高裁決定の第一審は東京地判平 16. 2. 27、控訴審は東京高判平 16. 7. 21 であり、同決定も含めていずれも公刊物未登載である。また、最二決平 19. 4. 16 もある。これも同一納税者の平成 10 年分及び同 12 年分が係争年分となったが、上記決定は同 10 年分に係るものである。同事件は、税務署職員による誤指導があったか否かが争点の 1 つであったが、最終的には納税者が同年分に本件権利行使益を申告していなかったため、課税庁が更正処分とともに行った過少申告加算税の賦課決定処分について、納税者がその取消しを求めていた上告受理申立てに係るものである。なお、上記最高裁決定の第一審は千葉地判平 17. 12. 16、控訴審は東京高判平 18. 6. 29 であり、同決定も含めていずれも公刊物未登載である。

控訴審が示した判断の中には、「被控訴人ないしその依頼を受けた税理士は、確定していた一般的扱いや見解に従って一時所得として申告したものでないことはもとより、給与所得とする平成12年3月当時の課税庁の見解をその根拠も認め認識していたが、課税庁がかつて一時所得としていたことなどから、給与所得とする課税庁の見解に納得できずに、自らの見解に従って申告したものであり、…、主として、かつて一時所得として扱われたことがあるとの事実⁽⁸⁸⁾に依拠したものとうかがえるのであって、それ以上に、一時所得と判断したことに十分な根拠があったものともうかがえない。ひるがえってみると、被控訴人は、平成9年及び平成10年分の確定申告の際には、本件権利行使益を全く所得として申告していなかったというのであるから、被控訴人がその時々の自らの法の見解に従って申告をしていたかについては疑問があるというべきであって、平成12年3月の本件修正申告及び確定申告の際にも、自らの法の見解に従ったというよりは、課税所得額及び税額を低く押さえようとの配慮が大きな要素となっていたのではないかとうかがえるところである。

これらの事実関係に即してみると、被控訴人の本件各申告（平成9年分及び平成10年分については修正申告、平成11年分については確定申告）について、本件権利行使益を一時所得として申告したことについて正当な理由があったと認めることは困難というべきである。過少申告加算税制度が、過少申告された場合には原則としてこれを賦課することによって正確な申告を奨励し、これを賦課することが相当でない客観的具体的事情がある場合につき、正当な理由があるとしてこれを賦課しないものとした趣旨に照らしても、本件について正当な理由があるとは認め難いところである。」⁽⁸⁸⁾としたものがあるが、最高裁は、このような事例についても前述した判断とほぼ同じ理由に基づいて「正当な理由」

(88) 東京高判平18.2.28 公刊物未登載。

を認めた。

確かに、修正申告を行う時点においては、本件権利行使益が「給与所得」であるとする課税庁の解釈・取扱いが通達等によって明示されていなかったとしても、上記ケース2の納税者は、そもそも数千万円ないし数億円にもなる本件権利行使益を全く期限内に申告しておらず、調査によって同行使益の漏れを指摘されるに及んで「一時所得」とする修正申告をしたというのである。このような納税者の行動は、ケース1の場合の納税者と同じように最高裁判決が通則法65条4項の「正当な理由」の法令解釈として示す「真に納税者の責めに帰することのできない客観的事情があり、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となる場合」といえるのだろうか。

このことは本件権利行使益を課税庁の解釈・取扱いが正しいと信じて上記本件各年分に「給与所得」として適正に期限内申告した者やその他適正に期限内申告を行った一般の納税者の立場からみても、上記東京高裁判決が判示するように、ケース2の場合の納税者は、正に本件権利行使益漏れを指摘され、自らの法の見解とは別の意図により「一時所得」と修正申告したことがうかがえるのであって、同行使益を確定申告において「一時所得」と申告した者とは明らかに異なるといわなければならない。

また、一連のストックオプション事件に係る納税者の中には、上記ケース2の納税者と同様、当初の確定申告において本件権利行使益を申告しないで課税庁による調査後も「一時所得」の修正申告をすることなく、最終的に「給与所得」とする更正処分を受けたケース3の者もいるところ、このような納税者との間に結果として生じた過少申告加算税の額の違いは不公平ではないかという疑問がある。

換言すれば、このような個々の事実関係を有する納税者を一律に「正当な理由」が認められると判断したこと自体に問題があるのではないか

という問題提起であり、より大きな問題としては申告納税制度をさらに定着・発展されるために本来求められる適正な期限内申告を揺るがす結果になりはしないかという問題でもある。

しかし、この問題の解決の鍵は、「正当な理由」の有無をどの時点で判断すべきかという次の問題の検討が必要である。

(2) 「正当な理由」の判断時期

「正当な理由」の判断時期について述べられたものに、石倉教授の「納税者の行為時」で捉えるのが妥当とする見解がある⁽⁸⁹⁾。同教授は、行為時とする根拠について、「納税者が行為時において、帰責事由が全くなく、無申告であった場合にまで『正当な理由』の存在を否認することは許されない」からであるとする。

しかし、「行為時」といってもそれが確定申告の時か更正前の修正申告の時か又はそれぞれの時で判断するかによって上記(1)で取り上げたように納税者間で過少申告加算税の額に不公平が生じる結果となる。

このような不公平を解消するための手立てが現行法上の中で可能か否かを「正当な理由」の判断時期という観点から検討してみる。

ア 文理解釈からの検討

過少申告加算税は、期限内申告が提出された場合において、修正申告書の提出又は更正に基づき納付すべき税額に所定の割合を乗じて計算した金額に相当するもの（通則法 65 条 1 項）であり、その修正申告又は更正によって納付することとなった税額の計算の基礎となった事実のうちに「正当な理由」として認められる事実があるか否かを判断する（同条 4 項）ものであるから、修正申告又は更正前である確定申告又は修正申告のその時々で判断すべきと解することができそうであ

(89) 石倉・前掲注(29) 38 頁参照。同教授の本文中の見解は、通則法 65 条 4 項の「正当な理由」に限定したものではない。また、荒井先生も「本人の行為の時において」と説明されている（前掲(21) 164 頁）。なお、旧所得税基本通達（前記第二章第一節三の 2 参照）は「申告当時」と表現している。

る。

なお、このことは既に確定した税額を増加させる内容の修正申告は、既に確定した納付すべき税額に係る部分の国税についての納税義務に影響を及ぼさない（通則法 20 条）としていることとも整合性を持つと思われる。

しかし、反論を承知であえて言及すれば、通則法 65 条 1 項の計算の特例⁽⁹⁰⁾を定めた同 65 条 2 項の納付すべき税額は、2 回以上にわたって修正申告又は更正があったときは、累積増差税額を加算した金額とされ（同条 2 項括弧書）、「次項（筆者注：同条 4 項）の規定の適用があったときは同項の規定により控除すべきであった金額を控除した金額とする」（同条 3 項括弧書）としている。このような規定からすると確定申告以降すべての増差税額の合計から「正当な理由があると認められる事実に基づく税額・・・を控除」するのであるから確定申告の時を「正当な理由」の有無の判断時期と解する余地も考えられないわけではない。

加えて、通則法 65 条 4 項は、「その修正申告又は更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合」と規定しているが、その税額の計算の基礎とされていなかった事実の範囲は、最終的な更正処分の前に数回にわたって修正申告又は更正処分が行われている場合、「第一項又は第二項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうち」であるから、上記「その修正申告又は更正前の税額」を修正申告又は更正処分直前の増差税額に限定すべきではなく、更正処分前のすべての増差税額の基礎となった事実について判断すると解することもできる⁽⁹¹⁾。

(90) 前掲注(33) 3548 頁参照。

(91) 通則法 65 条 2 項の規定は、昭和 59 年の改正により設けられたものである。したがって、本文中の解釈が成り立つためには、本来、通則法 65 条 1 項においても同じように解することができることの説明が必要となることは承知している。

以上のことからすると「正当な理由」の有無は、更正前のすべての増差税額について判断することができ、確定申告の時、その後の修正申告の時を基準に判断することができるが、確定申告の時と修正申告の時で判断が異なる場合、どちらを優先すべきかについては、上述したように更正処分前のすべての増差税額を対象として判断するのであるから、確定申告及び修正申告のいずれの時にも「正当な理由」が認められなければならないと解することができる。

このような考え方に立てば調査等によって申告漏れを指摘された本件のような場合には、まず、確定申告の時に本件権利行使益自体が申告漏れとなっているという事実があるから修正申告の時に改めて「正当な理由」の有無を判断する必要は認められないこととなる。

イ 趣旨解釈からの検討

ところで、過少申告加算税の趣旨は、前述したようにはじめから法に基づき適正に申告・納税した者とこれを怠った者との経済的負担を同一にすると適正な期限内申告の実現が期し難いことから、期限内申告によらないで確定した本税については、申告納税義務の不履行に一定の割合を乗じて計算した特別の経済的負担を課すことにより、その不公平を制度的に是正し、適正な期限内申告の実現を図り、これにより申告納税制度の定着を促進しようとしたものであると解されている⁽⁹²⁾。このように過少申告加算税は「期限内申告によらないで確定した本税に」「一定の割合を乗じて計算した特別の経済的負担を課す」ものである。換言すれば、確定申告の時において過少申告があったという客観的事実をとらえて、過少申告加算税を賦課すべきかどうか判断されるから、「正当な理由」があるかどうかの判断はまず確定申告の時

(92) 前述したように本文中の趣旨を明らかにした裁判例として東京地判平 7.3.28（訟月 47 卷 5 号 207 頁）がある。同判決は、その控訴審である東京高判平 7.11.27（同 1222 頁）及びその上告審である最二判平 11.6.10（同 1188 頁）においても原審の判断は正当と是認されている。前記第一章第二節の二参照。

を基準として判断すべきものとする。

また、(昭和) 36 年税調答申によると、当時の各税法に定められていた加算税額について、「無申告加算税額と過少申告加算税額とは、申告納税制度のもとにおいて、法定の期限までに適正な申告をしなければならないとする税法上の秩序を維持するため、法定期限までに申告のなかった部分の税額に対して定める割合により課されるものである。」⁽⁹³⁾とされており、さらには同答申の「(1)過少申告加算税額」の項では現行の通則法 65 条 1 項と同様「納税者が課税標準又は税額の申告額を期限内に提出した場合において、申告額が真実のものより過少であるため後に修正申告書が提出され、又は更正を受けたときは、その修正申告又は更正により増加する本税額に 5%に相当する過少申告加算税額が、その本税に附加して徴収される。」とした上で、「修正申告又は更正により増加する税額の計算の基礎となった事実のうちに、期限内申告税額が過少であったことについて正当な理由があると認められる事実があるときは、その事実に係る増差税額分については、過少申告加算税額を徴収しない。」⁽⁹⁴⁾と規定していた。

そして、前記第一章第一節の二の加算税制度の沿革及び上記説明から明らかなように加算税額当時と現行加算税とでは税率などは異なるもののその本質等に変化は見られないから、当時から「正当な理由」の有無の判断は確定申告の時を基準としていたものと考えられ、その後に通則法が制定され、加算税に関する規定が通則法に移管されたものの「正当な理由」に関する条文は同様であるからその判断時期も変わらないと考えられる。

さらに、昭和 59 年の改正で導入された通則法 65 条 2 項の過少申告加算税の二段階制は、「数回にわたって修正申告又は更正がされている場合において、加重される過少申告加算税が課されるか否かの判断を

(93) (昭和) 36 年答申別冊 97 頁。

(94) 前掲注(93) 97 頁。

するときにこれらの納付すべき税額を合計することとした理由は、申告漏れを1回で修正しても、数回に分けて修正しても加算税の負担が同じになるようにするため⁽⁹⁵⁾であるとされていることからすれば、「正当な理由」が認められるか否かの判断が、申告漏れを1回で修正申告した場合と数回に分けて修正申告した場合とで異なることはその趣旨に反することとなる。

以上のことからすれば、「正当な理由」の有無はまず確定申告の時を基準として判断すべきであると考えられる。

(3) 小括

金子教授は、「租税法は侵害規定であり、法的安定性の要請が強くはたらくから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない。文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならない」と説明されている⁽⁹⁶⁾。

前記(2)のAは上記文理解釈という観点からすると疑問を投げかけられるかも知れない。

しかしながら、本件のように納税者が確定申告において申告漏れがある過少申告をして、その後に修正申告又は更正処分により是正された場合、過少申告という客観的事実は、確定申告により明らかとなったものであり、通則法 65 条 4 項に規定する「正当な理由」の有無は、その過少申告という事実と真に納税者の責めに帰することができない客観的事実が認められるか否かを判断するものであるから、まず、「適正な期限内申告」ができなかった確定申告の時を基準に判断することが相当であると考えられる。

最高裁平成 18 年ストック正当理由判決は「正当な理由」の有無の判断

(95) 前掲注(7) 70 頁。

(96) 金子・前掲注(2) 100 頁。

時期を明確に示した訳ではないが、一連のストックオプション事件に係る最高裁の判断からすると、「正当な理由」の有無は修正申告又は更正処分の直前の確定申告又は修正申告の時と解しているように思える。

以上のような問題は条文を含めた検討が必要なのかも知れず、また前述した本件ストックオプション事件に係る納税者間の過少申告加算税の額の不公平は、最高裁の判断が通達を発遣するなどの方法によってすべての納税者が知り得る状況になる時まで「正当な理由」が認められないとするいわば形式的・外形的な面にとらわれすぎた面から生じたものかも知れない。

いずれにしても「適正な期限内申告」という本来のあるべき姿から考えると個々の事件ごとの判断があってもよかったのではないかと思わざるを得ない。

3 問題の検討結果等を受けて

確かに、最高裁平成 18 年ストック正当理由判決が判示するように、課税庁が従前の取扱いを変更しようとする場合に変更後の取扱いを通達等によって納税者に周知させ、定着するよう必要な措置を講ずべきであることはいうまでもない。

しかしながら、最高裁平成 18 年ストック正当理由判決に係る納税者の多くは、調査等を通じて、課税庁の取扱いを知っており、納税者の中には前述したように本件権利行使益を確定申告していない者もいる。これらすべての納税者を一律に本件「権利行使益を一時所得に当たるものと解し、その見解に従って上記権利行使益を一時所得として申告したとしても、それには無理からぬ面があり、それをもって納税者の主観的な事情に基づく単なる法律解釈の誤りにすぎないものということとはできない」と判断したことには疑問が残る。

これは「正当な理由」の有無の判断をどの時に行うかという問題と関係するが、制定の趣旨と関係条文が矛盾するように思えるのは筆者だけだろうか。

過少申告加算税が納税者間の不公平を制度的に是正し、これにより申告納税制度に対する信用を維持し、適正な期限内申告の実現を図ることを目的として設けられた制度であることからすれば、その例外としての「正当な理由」が認められる場合を容易に拡張して解釈することは許されるべきではなく、納税者において、納税者の責めに帰することができない客観的事実があり、その結果、申告当時に税法の解釈適用について誤るのも無理がないと判断される場合に限られると解すべきである。

このことは、数千万円ないし数億円もの多額の本件権利行使益を受領しながら当該利益を全く確定申告していなかった納税者が、課税庁から指摘された段階で同行使益を「一時所得」とする修正申告を行い、その後更正処分された場合、更正処分に基づき納付すべき税額について賦課した過少申告加算税に通則法 65 条 4 項の「正当な理由」が認められることが過少申告加算税の趣旨や他の「適正な期限内申告」を行っている納税者との関係からみても公平といえるだろうか。

換言すれば、個々の事案によって事実関係が異なるストックオプション事件に係る納税者について、従来 of 取扱いを知っている者もそうでない者も全く本件権利行使益を申告してこなかった者もすべて一律に取扱通達などによって必要な措置を講ずるまで「一時所得」として確定申告又は修正申告したことに「正当な理由」があるとした判断には、最高裁が示した通則法 65 条 4 項の「正当な理由」が認められる場合の法令解釈及び過去の事例判断に照らしても疑問が残るといわざるを得ない。

結びに代えて

通則法 65 条 4 項の「正当な理由」を巡る問題は古くて新しい問題である。

これは通則法が導入された以降の裁判例だけを見ても様々な事例が見られるところ、その法令解釈について最高裁が平成 18 年 4 月 20 日第一小法廷判決で初めて明らかにしたものの、その後もストックオプション事件をはじめ多くの事件において具体的に争われていることが何よりの証左となろう。

本稿は、通則法 65 条 4 項の「正当な理由」を巡る問題点を考える上で必要と思われる加算税制度及びその沿革並びに過少申告加算税の趣旨などを踏まえて、過去の裁判例が示した「正当な理由」が認められる場合の意義と最高裁平成 18 年正当理由法令解釈判決が示した解釈の位置付けを考察し、その後「正当な理由」が争点となった過去の裁判例の分析・検討などを行った。さらに、その後課税庁の職員がその処理に当たって従うべきとされている平成 12 年事務運営指針が具体的に例示する「事実」の妥当性の検討を行い、最後に最高裁が示した最近の事例の中で従来とは異なる判断を示したと思われるストックオプション事件に係る問題点も取り上げた。

以上の検討結果から、裁判例が示した通則法 65 条 4 項の「正当な理由」の有無が争点となった事例判断には、ストックオプション事件に係る最高裁の判断を除き、その動向に大きな変化は見られないものの、その争点となった内容をみると従前のように税務署の職員等が誤った指導をしてしまった場合のほか、近年は課税庁の取扱いである評価通達に定める評価方法と異なる手法によって評価を行いその優劣を争う事例やストックオプション事件などにみられるように課税庁の解釈・取扱いに対して納税者が自らの解釈に基づいて申告し、争訟となる事例が少なくない。

そして、通則法 65 条 4 項の「正当な理由」の有無が争点となった事件のうち、最終的に「正当な理由」が認められた事例からすると、裁判所は、税法の不知・誤解、事実の誤認及び納税者の単なる主観的な事情に基づくような場合はいずれも「正当な理由」が認められる場合に当たらないが、納税者の責めに帰する

ことができない客観的事情があり、その結果、申告当時に税法の解釈・適用について納税者が誤るのも無理はないと判断される場合にこれを認めてきたように思われる。そして、このことは「正当な理由」が認められる場合の意義を最高裁が初めて示した最高裁平成 18 年正当理由法令解釈判決の「真に納税者の責めに帰することができない客観的事情があり、…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」に当たるといえよう。

また、通則法 65 条 4 項の「正当な理由」が争点となった過去の裁判例からすると、課税庁の職員がその処理に当たって従うべきとされている平成 12 年事務運営指針が例示する「事実」は現時点でも一定の妥当性が認められる。しかし、最高裁が最高裁平成 18 年正当理由法令解釈判決において初めて法令解釈を示したこと並びに税務行政のより適正な執行、課税庁の主張の一貫性及び納税者の予測可能性のより一層の確保等という観点からすれば、同最高裁判決を契機に現行の取扱いの改正を視野に入れた検討を行うことが望ましいと考える。

ところで、最近の通則法 65 条 4 項の「正当な理由」が争点となった裁判例の動向をみると、前述した評価方法の優劣を争う事例やストックオプション事件にみられるように、課税庁の解釈・取扱いについて、納税者自らが独自の解釈に基づいて申告をして、最終的にその適否の判断を裁判所に求める傾向は今後とも増加することが予想される。

このような場合、課税庁としては、課税庁の解釈・取扱いの適法性を争訟の場を通じて主張・立証するのはもちろんであるが、それ以前の措置として、新たに税法の解釈・取扱いを明らかにしなければならないと認められる場合や従前の解釈・取扱いを変更する場合には早期にその解釈・取扱いを公開してその周知を図るとともに、税法の解釈・適用について疑義が生じた場合には事前照会制度等を積極的に活用してもらうなどの方法により納税者の予測可能性を確保していくことがより一層求められると思われる。そして、結果として過少申告となった場合には納税者間で不公平にならない手当てを考えていく必要がある。