

加算税の免除要件

ー納税者の権利保護との関係からー

落 合 秀 行

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

要 約

1 研究の目的

加算税は、申告納税制度の下で必然的に生ずる納税義務違反に対して、経済的不利益を課すことでその発生を防止し、租税収入を確保することを目的としている。そのため加算税は、この目的の効果をあげる必要から、過少申告や無申告という客観的事実のみを賦課要件としており、免除要件は例外と位置付けられる。

このような中であって、税制改正の方向性を見ると、平成 23 年度税制改正大綱は、「納税者の立場に立ち、『公平・透明・納得』の税制を築くこと」を税制改革の基本的方向性として掲げ、納税者権利憲章や税務調査手続などを定めた国税通則法の改正法案が国会に提出されている。この納税者の権利保護は、実体法上の納税義務の免除・軽減を意味するものではないが、加算税の免除要件に対しては、次の問題が惹起される。

第一に、「正当な理由」の射程範囲である。税務相談等の情報提供が納税者権利憲章として制定されるに伴い、課税庁職員が何らかの形で過少申告等に関与した場合の「正当な理由」の有無がこれまで以上に議論されることになる。第二に、「更正の予知」の時期の解釈論である。税務調査手続の法整備に伴い、改めて妥当な時期を検討する必要がある。

本稿は、加算税の性質を明らかにした上で、これらの問題を考察する。

2 研究の概要

(1) 加算税制度と納税者の権利保護の方向性

イ 加算税制度の意義（機能・性質）

加算税は、申告納税義務の不履行の結果の態様に応じて課される行政制裁である。過少申告加算税は、期限内申告書が提出された場合に、修正申告書の提出又は更正があった場合を、無申告加算税は、期限後申告書の提出又は決定があった場合を賦課要件としている。このような賦課

要件の簡易・明瞭さは、制裁の機能という観点から見ると、大量に発生する案件について行政制裁の迅速でしかも均一な執行を可能としている。すなわち、加算税は、制度として実効性が重視されているといえる。また、加算税の性質という観点から見ると、過少申告や無申告をバレモトで行った場合であっても、不注意の結果であっても、課税庁の法解釈を真摯に争う意図から行った場合であっても、結果が過少申告や無申告であれば等しく加算税が課されることとなる。このような性質から加算税は、結果責任を追及する行政制裁と理解することができる。

以上の加算税の意義（機能・性質）は、最高裁平成 18 年 4 月 20 日第一小法廷判決（民集 60 卷 4 号 1611 頁）の説示からも裏付けられる。すなわち、「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り、主観的責任の追及という意味での制裁的な要素は重加算税に比して少ないものである。」（傍点筆者）。

ロ 納税者の権利保護の方向性

納税者権利憲章は、複雑な税務手続を納税者の目から見て分かりやすい形で伝えることができるよう、納税者が受けられるサービス、納税者が求めることのできる内容、納税者に求められる内容、納税者が注意すべきことについて策定するものとされる。改正法案では、17 項目について平易な表現を用いて簡潔に記載した文書を作成し、公表する旨規定されている。このうち、「納税者からの照会、相談又は苦情への対応その他納税者による申告及び納付を適正かつ円滑なものとするために国税庁、国税局及び税務署の行う情報提供」（以下「情報提供憲章」という。）は、実定法の規定を根拠とする他の項目とは異なり、税務行政運営の方針を示した憲章と考えられる。この情報提供憲章が制定されることによ

り、納税者の過少申告や無申告に課税庁職員が何らかの形で関与した場合の「正当な理由」の有無がより問題となるのではないかと考えられる。

税務調査手続の法整備は、調査手続の透明性及び納税者の予見可能性を高め、調査に当たって納税者の協力を促すことで、より円滑かつ効果的な調査の実施と申告納税制度の一層の充実・発展に資する観点から、税務調査に先立ち、課税庁が原則として事前通知を行うことを明文化するものである。改正法案では、実地調査において質問検査権に基づき質問、検査等を行う場合には、原則、①調査を開始する日時、②調査を行う場所、③調査の目的、④調査の対象となる税目、⑤調査の対象となる期間、⑥調査の対象となる帳簿書類その他の物件等を記載した書面を調査開始日前に交付することを通知した上で調査開始日前に交付する旨規定されている。これにより今後は、正当な納税額の追求と納税者の権利保護という相互に緊張関係にある二つの要請を同時に実現することが求められることになるが、調査開始手続の客観化は、「更正の予知」の時期の再検討につながり得る論点といえる。

(2) 情報提供憲章の制定と「正当な理由」

イ 「正当な理由」の意義

国税通則法 65 条 4 項に規定する「正当な理由」の意義については、上記最高裁判決以降、司法判断は次のように統一されてきている。すなわち、『『正当な理由があると認められる』場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である。』（傍点筆者）。「正当な理由」は規範的要件であり、規範的評価の成立を根拠付ける具体的事実（評価根拠事実）が主要事実となる。したがって、「正当な理由」の判断に当たっては、「真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情」の有無という点が問題にされるべきと考える。「不当又は酷」は意義の中で述べられた抽象概念であり、行政制裁を課した場

合の主観的な評価を述べたに過ぎないものと考えるべきであろう。したがって「真に納税者の責めに帰することのできない客観的事情」が存在すること及び「不当又は酷」であることの双方を満たさなければ「正当な理由」には当たらないと解するのは適切ではないと考える。

ロ 課税庁職員の過少申告等への関与と「正当な理由」の存否

(イ) 下級審判決の傾向

課税庁職員が何らかの形で過少申告等に関与した場合の「正当な理由」を判断した下級審判決では次のような傾向がある。誤指導事案では、納税者から十分な資料の提出があつたにもかかわらず、誤った指導を行い、納税者がそれに従ったことで過少申告となったが、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ない限り「正当な理由」には当たらない(札幌地裁昭和 50 年 6 月 24 日判決(訟月 21 巻 9 号 1955 頁)、福岡地裁平成 10 年 3 月 20 日判決(税資 231 号 156 頁))。誤指導と類似するが、税法が一般の納税者にとって難解であり、申告が身近なものでないことから、納税者に中途半端な指導をしたのみで必要な説明を欠く場合には「正当な理由」が認められ得る(大阪地裁昭和 43 年 4 月 22 日判決(行裁例集 19 巻 4 号 691 頁))。ある支出について、その法的性質の行政解釈が定まらず、裁判例も判断が分かれている場合に、課税庁が通達を発して取扱いを確定させた事案について、課税上の取扱いの未確定期間内の誤りには「正当な理由」が認められ得る(名古屋地裁昭和 37 年 12 月 8 日判決(行裁例集 13 巻 12 号 2229 頁))。課税庁職員が執筆した書籍の内容が過少申告の起因となっているか否かは、執筆者のステータスではなく納税者が実際に行った取引と書籍の内容の異同により判断される(浦和地裁昭和 60 年 3 月 25 日判決(税資 144 号 724 頁))。

以上から、課税庁職員が過少申告等に関与した場合の「正当な理由」は、納税者の帰責性が小さいという点で「正当な理由」を主張しやすいといえるが、裁判例は、納税者の申告誤りについて、当該誤りを引

き起こさせ得る客観的な事情が申告時点で存在したか否かを厳格に判断しているといえる。

(ロ) 最高裁判決の検討

①最高裁平成 16 年 7 月 20 日第三小法廷判決（訟月 51 巻 8 号 2126 頁）、②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）、③最高裁平成 18 年 10 月 24 日第三小法廷判決（民集 60 巻 8 号 3128 頁）は、いずれも課税庁職員が納税者の過少申告に何らかの形で関与した事案であり、「正当な理由」について最高裁の考えが示された事案である。

①判決では、課税庁職員が執筆した解説書の内容と納税者の法解釈の誤解との関連性が問題となった。原審は執筆者のステータスを重視して「正当な理由」を認めたのに対し、最高裁は納税者が行った取引と解説書の内容の異同を重視して「正当な理由」を否定した。また、納税者の行った取引に対して所得税法 157 条の適用を疑ってしかるべきとして、法解釈上の落ち度も併せて認定している。

②判決では、課税庁職員が税理士の行った不正行為に加担した場合の「正当な理由」該当性が問題となった。同じ税理士が不正行為を行った他の事案で課税庁職員の関与が認められなかった事案では「正当な理由」が否定されている。この差異について最高裁調査官は、課税庁職員の不正行為への関与であるとし、クリーンハンドの原則という信義則の文脈から「正当な理由」該当性を述べている。しかし、「極めて特殊な事情」と留意している点で、一般的な形で信義則の考え方を「正当な理由」の判断に取り入れたと考えることはできないだろう。

③判決では、ストックオプションの権利行使益の所得区分について、課税庁職員から給与所得との指摘を受けていながら一時所得で申告したことが法解釈の誤解に当たらず「正当な理由」として認められるかが問題となった。最高裁は、権利行使益の課税上の取扱いについて行政解釈が定まらず、下級審判決も判断が分かれていた中で、課税庁が

通達を発して取扱いを確定させたという経緯を重視し、通達を発する以前の係争年分である本件について「正当な理由」を認定した。

これらの最高裁判決は、下級審判決の判断枠組みを基本的に踏襲しており、また、「正当な理由」の判断要素として信義則の考えを取り込んだと思われる最高裁判決も極めて特殊な事例という限定を付していることから、課税庁職員が過少申告等に関与した場合であっても「正当な理由」の判断は厳格になされているといえ、例外的・限定的なものとして取り扱われているといえる。

ハ 課税庁職員の過少申告等への関与と「正当な理由」の射程範囲

以上のような「正当な理由」の例外性・限定性からすると、課税庁職員が過少申告等に関与した場合の「正当な理由」の射程範囲は決して広いものとはいえない。納税者が無過失であっても当然に加算税が免除されるわけではなく、申告誤りについて真に納税者に責任の問えない事実や事象が法定申告期限時に客観的に存在していることが要求されるからである。

また、射程範囲については、納税者が課税庁の法解釈を真摯に争う場合には「正当な理由」を認めるべきとする見解が早くからあり、最近では納税者の権利保護の一環としてこれを説く学説がある。しかしながら、この見解は、主観的な基準を「正当な理由」の要件に据える点で法的安定性を度外視する説であり、また、かえって納税者の権利救済を阻む障害となり得るものとして適切でない。したがって、この見解によって「正当な理由」の射程範囲を拡張することは適当でない。

(3) 調査手続の法整備と「更正の予知」

イ 「更正の予知」の趣旨

「更正の予知」による加算税の免除は、以前は政府に手数料かせがない修正申告の奨励という行政コストを意識した文脈で説明されていた。しかし、この規定は、租税刑事罰に存在した自主不問責規定を踏襲したものではないと解されるから、申告納税制度の趣旨と同様に解するのが

相当である。すなわち、「更正の予知」の趣旨は、納税者の自発的協力による適正税額への修正に対する加算税の免除といえることができる。

ロ 「調査」の意義

国税通則法 65 条 5 項の「調査」には種々の見解があるが、行政制裁としての法的安定性・予測可能性の要請から、同法 24 条（更正）の「調査」と同義に解する必要がある。ただし、同法 65 条 5 項は、「調査があったことにより」という法文により、納税者の認識でとらえる規定と解されるから、同法 24 条の「調査」の範囲から納税者が認識できない「調査」を排除したものと解すべきである。すなわち、「更正の予知」で問題となる「調査」とは、課税庁の証拠資料の収集、証拠の評価あるいは経験則を通じての課税要件事実の認定、租税法その他の法令の解釈適用を経て更正・決定処分に至るまでを含む極めて包括的な概念であり、実地調査等の納税者に対する直接的かつ具体的な調査はもちろん、机上調査であっても納税者が課税庁における検討を認識することができる程度の電話・文書照会、来署依頼状などは、「調査」の範囲に含まれると解される。

ハ 「更正の予知」の時期と問題点

上記「調査」後における「修正申告書の提出が更正があるべきことを予知してされた」か否かの解釈については、その時期のとらえ方により三説に区分して説明される。すなわち、脱漏所得が発見された後に提出された修正申告を更正予知されたものとする具体額発見説、脱漏所得の端緒となる資料が発見され、更正に至ることが客観的に相当程度の確実性をもって認められる段階の修正申告を更正予知されたものとする客観的確実性説及び調査開始後に提出された修正申告は更正予知されたものとする調査開始説である。

具体額発見説は、上記「更正の予知」の趣旨を逸脱することは明らかであり、調査開始説も、文理解釈から乖離する上、この説をとらなければ加算税や「更正の予知」の趣旨が没却されてしまうというようなこと

がすべての納税者の申告の実態に当てはまるとも思われない。有力説とされる客観的确实性説においても、納税者は調査が開始されたことは知ることができても、その調査の進展過程で課税庁職員が脱漏所得の端緒となる資料を把握したか否かは常に知り得るところではないというような運用の実際面からの疑問が惹起されるところである。

問題は、行政制裁を免除する法律要件に納税者の主観的事情を入れるのが適当かという点に収斂されよう。「更正の予知」の趣旨に内在する自発性は、その有無を事案ごとに判断する点で柔軟であるが、他方で、行政制裁の免除要件として法的安定性を欠いているともいえる。対立関係にある両者をいかに両立させるかという点に「更正の予知」の時期を立法的に解決する意義がある。その際、免除要件の客観性を追求するとすれば、自発的か否かの分岐点は一定の時点を擬制せざるを得ないものと考ええる。

二 調査手続の法整備を契機とする「更正の予知」の時期の法整備

税務調査の現実を見れば、調査開始イコール「更正の予知」ではないにしても、調査の開始に伴って更正が予知される可能性が生じ得るといえるのが実態と考えられる。このような客観的确实性説と調査開始説の中間的な時期、いわば客観的可能性説ともいべき時期を判示する裁判例もあり（東京地裁平成 14 年 1 月 22 日判決（訟月 50 巻 6 号 1802 頁））、立法的解決に向けた示唆となるものと考ええる。

税務調査手続が整備されるに伴い、税務署長は実地調査に当たって、日時、場所、対象税目、調査の目的等を記載した書面を事前に納税者に交付することとなる。この書面に記載されるべき調査の目的がどの程度の内容であるかは定かでないが、調査の必要性を認め得る程度の理由が書面で示されることにより、自己の申告内容を熟知している納税者、特にパレモトで申告した納税者は、やがて更正に至ることが予見可能になるだろう。客観的可能性説の下でこのような納税者は更正が予知されたことになるが、税務調査の現実から妥当であろうし、客観的确实性説に

対する実際面の批判にも答え得るものとする。そこで、事前通知書に記載される調査の目的について、非違が見込まれる事項を明確に記載する一方で、当該通知書が納税者に交付された段階で、「更正の予知」があったものとみなす旨規定することで、「更正の予知」の時期の解釈問題の立法的な解決を図るべきである。

目 次

はじめに	481
第1章 加算税制度と納税者の権利保護の方向性	483
第1節 加算税制度の意義	483
1 加算税の賦課要件	483
2 加算税の目的・機能	485
3 加算税の性質	487
第2節 納税者の権利保護の方向性	488
1 納税者権利憲章の策定	489
2 税務調査手続の法制化	490
第3節 加算税制度と納税者の権利保護の要請との対立	492
第2章 情報提供憲章の制定と「正当な理由」	494
第1節 「正当な理由」の意義	494
1 「正当な理由」と加算税の額	494
2 「正当な理由」の法概念	495
3 事務運営指針による取扱い	496
4 「正当な理由」の意義	498
第2節 「正当な理由」の証明・主張	500
1 「正当な理由」の証明責任・主張責任	500
2 証明・主張の程度	502
第3節 課税庁職員の過少申告等への関与と「正当な理由」の存否	504
1 下級審判決の傾向	504
2 最高裁平成16年7月20日第三小法廷判決 (訟月51巻8号2126頁)	509
3 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)	513
4 最高裁平成18年10月24日第三小法廷判決	

(民集 60 卷 8 号 3128 頁)	517
第 4 節 課税庁職員の過少申告等への関与と「正当な理由」の射程	
範囲	521
1 「正当な理由」の判断傾向	521
2 「正当な理由」の射程範囲	522
第 3 章 調査手続の法整備と「更正の予知」	525
第 1 節 「更正の予知」の趣旨	525
1 「更正の予知」と加算税の額	525
2 事務運営指針による取扱い	525
3 「更正の予知」による免除の趣旨	527
第 2 節 「調査」の意義	531
1 国税通則法 24 条の「調査」と同法 65 条 5 項の「調査」	531
2 同業者に対する調査と「更正の予知」	533
3 他の納税者に対する反面調査と「更正の予知」	535
4 他税目の調査と「更正の予知」	536
第 3 節 「更正の予知」の時期と問題点	537
1 「更正の予知」の時期の解釈論	537
2 具体額発見説の問題点と検討	541
3 客観的确实性説の問題点と検討	542
4 調査開始説の問題点と検討	543
第 4 節 調査手続の法整備を契機とする「更正の予知」の時期の	
法整備	544
1 「更正の予知」の法整備の必要と客観的可能性説	544
2 税務調査手続の法整備と「更正の予知」の時期	545
結びに代えて	547

はじめに

加算税は、申告納税制度の下で必然的に生ずる納税義務違反に対して、経済的不利益を課すことでその発生を防止し、同制度の定着と発展を図りつつ、租税収入を確保することを目的としている。このため加算税は、この目的の効果をあげる必要から、過少申告や無申告という客観的事実のみを賦課要件としており、免除要件は例外と位置付けられる。

このような中であって、税制改正の方向性を見ると、平成 23 年度税制改正大綱は、「納税者の立場に立ち、『公平・透明・納得』の税制を築くこと」を税制改革の基本的方向性に掲げ、現在、納税者権利憲章や税務調査手続などを定めた国税通則法の改正法案（以下「改正法案」という。）が国会に提出されている。この納税者の権利保護は、実体法上の納税義務の免除・軽減を意味するものではないが、加算税の免除要件に対しては、次の問題が惹起される。

第一に、「正当な理由」の射程範囲である。改正法案により税務相談等の情報提供が納税者権利憲章として制定されるに伴い、課税庁職員がなんらかの形で過少申告等に関与した場合の「正当な理由」の有無がこれまで以上に議論されることになると考える。第二に、「更正の予知」の時期の解釈論である。改正法案による税務調査手続の法整備に伴い、改めて妥当な「更正の予知」の時期を検討する必要がある。

そこで本稿は、加算税の性質を明らかにしつつ、これらの問題を考察する。今日において手続とは純然たる手続のみならず、内容的にも適正なものでなければならないという実体上の要件をも意味しているという理解が一般的である。本稿は今般の税制改正における税務行政手続きの強化の方向性を意識し、改めて加算税の免除要件を検討しようとするものである⁽¹⁾。

以下、第 1 章で、加算税の趣旨目的、機能を検討し、その性質を確認する。ここで得た結論に照らし、第 2 章で、課税庁職員が何らかの形で過少申告等に

(1) 本稿は特に断らない限り、加算税や加算税制度といった場合、過少申告加算税、無申告加算税及び不納付加算税を示している。

関与した場合の「正当な理由」の射程範囲について検討する。また、第3章で、「更正の予知」の時期に関する解釈論を検討し、税務調査手続の法制化とからめて妥当な「更正の予知」の時期を考察する。

本稿が参照した資料や法令等の基準時は、2011年6月末現在のものである。

凡例

本稿において使用している法令等の略称は、次のとおりである。

《法令等》	《略称》
国税通則法・・・・・・・・・・	通則法
所得税法・・・・・・・・・・	所法
法人税法・・・・・・・・・・	法法
条・・・・・・・・・・	1、2、3
項・・・・・・・・・・	①、②、③
号・・・・・・・・・・	一、二、三

第1章 加算税制度と納税者の権利保護の方向性

第1節 加算税制度の意義

1 加算税の賦課要件

(1) 過少申告加算税

過少申告加算税は、申告納税方式の国税について、期限内申告（期限後申告であって、その申告が期限後となったことについて正当な理由があるものを含む。）があった場合に、修正申告又は更正があったときに課される行政制裁である。その額は、原則として、修正申告又は更正により納付すべき税額の10%である（通則法65①）⁽²⁾。過少申告加算税の成立時期は、法定申告期限⁽³⁾の経過の時である（通則法15②十三）。また、還付請求申告書に係る過少申告加算税は、その還付請求申告書の提出の時に成立する（通則令5十一）。

すなわち、過少申告加算税が課される要件は次のとおりである。

① 申告納税方式による国税について、次に掲げる申告書の提出があった場合において、修正申告書の提出又は更正があったこと。

- ・ 期限内申告書が提出された場合⁽⁴⁾
- ・ 還付請求申告書が提出された場合⁽⁵⁾
- ・ 期限後申告書が提出された場合において、期限内申告書の提出が

(2) 国税通則法65条2項の規定に該当する場合、納付税額が期限内申告税額と50万円とのいずれか多い金額を超える部分の税額の5%相当分の税額が加算される。

(3) 国税に関する法律の規定により納税申告書を提出すべき期限をいう（通則法2七）。

(4) 納税申告書が法定申告期限までに提出されている場合であり、その期限は各税法に定められている（所法120①、法法74①、相法27①等）。

(5) 「還付請求申告書」とは、還付金の還付を受けるための納税申告書（納税申告書に記載すべき課税標準等及び税額等が所得税法等の規定により正当に計算された場合にその申告書の提出により納付すべき税額がないものに限る）で通法17条2項に規定する期限内申告書以外のものをいい、延滞税の額の計算の基礎となる期間の特例（通則法61①二）の適用される還付請求申告書と同一のものをいう。

なかったことについて正当な理由があると認められる場合⁽⁶⁾

- ② 上記の更正又は修正申告書の提出により納付すべき税額があること。

この「納付すべき税額」については、還付請求申告書に過大な還付金額が記載されているだけで実際に当該還付金が還付されていない場合（還付留保）に、修正申告等により生じる増差税額も含まれる（通則法 35②、19④三、28②三）⁽⁷⁾。

（２）無申告加算税

無申告加算税は、申告納税方式により納付が確定することとなる国税について、法定申告期限後に納税申告書を提出した場合若しくは決定があった場合又は期限後申告書の提出又は決定があった後に修正申告書の提出若しくは更正があったときに課される行政制裁である。その額は、原則として、期限後申告又は決定等により納付すべき税額の 15%である（通則法 66①）⁽⁸⁾。無申告加算税は、過少申告加算税の場合と同様、法定申告期限の経過の時に成立する（通則法 15②十三）。

すなわち、無申告加算税が課される要件は、次のとおりである。

- ① 申告納税方式による国税について、次に掲げる申告書の提出又は決定若しくは更正があったこと。
- ・ 期限後申告書の提出又は決定があった場合⁽⁹⁾
 - ・ 期限後申告書の提出又は決定があった後に修正申告書の提出又は

(6) この場合、当該期限後申告書について無申告加算税が免除され、その後に修正申告書の提出又は更正があったときには、無申告加算税に代えて過少申告加算税が課されることとなる（通則法 65①かつこ書、66①ただし書）。

(7) この点について、水戸地裁平成 8 年 2 月 28 日判決（訟月 43 巻 5 号 1376 頁）は「同法（注一国税通則法）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」と判示している。

(8) 国税通則法 66 条 2 項の規定に該当する場合、納付税額が 50 万円を超える部分の税額の 5%相当分の税額が加算される。

(9) なお、申告期限の延長が認められた場合には、その延長を受けた日後に納税申告書が提出された場合となる。

更正があった場合⁽¹⁰⁾

- ② 上記の期限後申告書の提出若しくは決定又はこれらの後に修正申告書の提出若しくは更正により納付すべき税額があること。

(3) 不納付加算税

不納付加算税は、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において、納税の告知（通則法 36①二）を受け、又はその法定納期限後に納税の告知を受けることなく当該国税を納付したときに、源泉徴収義務者に課される行政制裁である。その額は、原則として、納税の告知に係る税額又は納税の告知を受けることなく納付された税額の 10% である（通則法 67①）。不納付加算税は、法定納期限⁽¹¹⁾の経過の時に成立する（通則法 15②十四）。

すなわち、不納付加算税が徴収される要件は、次のいずれかの事実に該当する場合である。

- ① 税務署長により納税の告知処分があった場合
- ② 源泉徴収による国税をその法定納期限後に納税の告知処分を受けな
いで納付した場合

2 加算税の目的・機能

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に、申告義務違反及び徴収納付義務違反があった場合に課される附帯税である⁽¹²⁾。この目的を達成するための加算税の趣旨は、主に次の二点から説明されることが多い⁽¹³⁾。第一に、過少申告や無申告などによる納税義務違反の発生を防

(10) なお、この場合であっても期限内に納税申告書が提出されなかったことにつき、正当な理由があると認められる場合には過少申告加算税が課されることとなることは上述したとおりである。

(11) 国税に関する法律の規定により国税を納付すべき期限をいう（通則法 2 八）。

(12) 金子宏『租税法〔第 16 版〕』670 頁（弘文堂、2011）。

(13) 池本征男「加算税制度に関する若干の考察」税大論叢 14 号 167 頁（1981）は、侵害された国庫利益の回復手段たる損害賠償的な趣旨も有するとする。しかし、これは納税義務違反が国庫に損害を生じさせるものとのみ考えられた賦課課税時代の考

止し、適正な申告納税の実現を図ることである⁽¹⁴⁾。過少申告や無申告という客観的事実のみを要件として加算税が課されるため、これを避けるために適切な申告を行うことが期待される。すなわち、この趣旨は、申告納税制度における国と納税者との間に生ずる法律関係が、公法上の権利義務関係である⁽¹⁵⁾ことを前提として、義務違反に対する制裁の必要性を直接に述べたものといえることができる。第二に、適正に申告義務を履行した納税者とそうでない納税者との間の不公平の是正を図ることである⁽¹⁶⁾。申告納税制度は、国家に対する納税者の自主的な関与協力の発現を前提としているため⁽¹⁷⁾、関与協力しない者に制裁を講じなければ、関与協力した納税者との公平は確保できない。すなわち、この趣旨は、民主的な納税制度を前提として、納税者相互間の公平侵害の防止を図るための制裁の必要性を述べたものといえることができる⁽¹⁸⁾。

えに基づくものと解され、申告納税制度の下では説得的でないと考え。また、加算税の額が必ずしも国庫の損害額とリンクしているとは限らないだろう。

- (14) 例えば、大阪高裁平成2年2月28日判決（シュト348号20頁）は、「過少申告加算税は、納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とする申告納税方式をとる国税につき、正確な申告を確保するため、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つたときに、当該納税者に課される加算税であり（国税通則法65条1項）、申告納税制度を維持するために正確な申告を確保することをその目的としている。」と判示している。
- (15) 函館地裁昭和25年7月24日判決（行裁例集1巻8号1115頁）。
- (16) 例えば、福岡地裁平成3年2月28日判決（シュト357号11頁）は、「確定申告による納税方式は、納税者の申告に重要な意義を置き、これを尊重することを前提に存在する制度であるから、申告が適正になされることが根幹であり、したがって、申告秩序の維持が強く要請されるところから、当初から適正な申告をした者とこれを不当に行った者との間に生じる不公平を是正して、納税義務違反の発生を防止する行政上の措置として置かれたのが過少申告加算税の制度の根拠である。」と判示している。
- (17) 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申及びその説明」52頁（1961）。
- (18) 佐藤英明『脱税と制裁』31頁（弘文堂、1992）は、公平負担の観点からは本来の納税額に利子分を上乗せして納付させれば十分なはずであり、それは延滞税・利子税の役割である旨指摘され、これを趣旨とすることに疑問を呈される。しかし、この趣旨は金銭的な不公平の是正を図るためではなく、関与協力の有無に制裁の必要性を見出しているのではなかろうか。自主的に適正な申告を行う納税者は、そうでない納税者に延滞税のみが課せられても、これだけで公平が保たれているとは思えないだろう。

以上からすると、加算税の目的は、申告納税制度や徴収納付制度の実効性を確保することにあると考えられ、経済的ディスインセンティブという手段によりその目的を達成することを機能とするものであるといえる⁽¹⁹⁾。そこで、このような機能が刑事罰と類似することから、二重処罰の禁止との抵触がかねてから疑問視されてきた⁽²⁰⁾。この問題に対し、加算税制度の前身である追徴税制度下において、最高裁昭和 33 年 4 月 30 日大法廷判決（民集 12 巻 6 号 938 頁）は、追徴税と刑事罰の各制度の趣旨・法的性質の相違を理由に二重処罰を否定しており⁽²¹⁾、機能性の類似には触れていないものの⁽²²⁾、同一の納税義務違反に対して加算税と刑事罰とを併科しても二重処罰に当たらないとの判断は、最高裁の確定した判例といえる⁽²³⁾。

3 加算税の性質

上述したように加算税の賦課要件は客観的で簡易明瞭であり、過少申告や無申告をいわゆるパレモトで行った場合であっても、単なる不注意の結果であっても、課税庁の法解釈を真摯に争う意図から行った場合であっても、結

(19) 酒井克彦『附帯税の理論と実務』6 頁（ぎょうせい、2010）。

(20) 例えば、畠山武道「サンクションの現代的形態」芦部信喜ほか編『基本法学 8 紛争』371 頁（岩波書店、1983）、藤田宙靖『行政法 I（総論）〔第 4 版〕』274 頁（青林書院、2003）など。

(21) 同大法廷は、「追徴税は、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、同条所定のやむを得ない事由のない限り、その違反の法人に対し課せられるものであり、これによって、過少申告・不申告による納税義務違反の発生を防止し、以って納税の実を挙げんとする趣旨に出でた行政上の措置であると解すべきである。法が追徴税を行政機関の行政手続により租税の形式により課すべきものとしたことは追徴税を課せられるべき納税義務違反者の行為を犯罪とし、これに対する刑罰として、これを課する趣旨でないこと明らかである。追徴税のかような性質にかんがみれば、憲法 39 条の規定は、刑罰たる罰金と追徴税とを併科することを禁止する趣旨を含むものでないと解するのが相当である」と判示している。

(22) 神山弘行「税理士による隠ぺい仮装行為と納税者本人への重加算税及び過少申告加算税の賦課」法協 125 巻 5 号 281 頁（2008）は、重加算税や罰金が金銭負担であり、金銭の代替性の存在から両制度が納税者に及ぼすインセンティブ効果は立法者が意図したものだけに限定しないと指摘される。

(23) 現行加算税制度において二重処罰の問題を判断した最高裁昭和 45 年 9 月 11 日第二小法廷判決（刑集 24 巻 10 号 1333 頁）の調査官解説である大久保太郎『最高裁判所判例解説刑事篇 昭和 45 年度』204 頁（法曹会、1971）など参照。

果的に過少申告や無申告であれば加算税の賦課要件は充足されることとなる。すなわち、加算税は、納税義務違反に対して、いわば結果責任を追及する行政制裁と理解することができる。これは、大量に発生する案件について、行政制裁の迅速でしかも均一な執行を可能としている点でもある。

この加算税の性質は、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）の次の判示からも裏付けられよう。

「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り、主観的責任の追及という意味での制裁的な要素は重加算税に比して少ないものである。」（傍点筆者）

この主観的責任と賦課要件の関係は、東京高裁平成 18 年 4 月 26 日判決（税資 256 号順号 10378）の次の判示が参考となろう。

「過少申告加算税を賦課する要件としては、期限内申告書が提出され、修正申告又は更正により新たに納付すべき税額が生ずることにより、過少申告となったことの原因についての納税者への帰責事由や、納税者の故意、過失を要するものではない」（傍点筆者）

第 2 節 納税者の権利保護の方向性⁽²⁴⁾

平成 23 年度税制改正大綱は、税制の抜本改革に向けた基本的方向性として、「納税者の立場に立ち『公平・透明・納得』の税制を築くこと」を掲げ⁽²⁵⁾、こ

(24) この節で述べる納税者権利憲章、税務調査手続等は、平成 23 年度税制改正法案（「所得税の一部を改正する法律案」）として、平成 23 年 1 月 25 日に第 177 回国会に提出されたが、同年 6 月 10 日に、「経済社会の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律案」に修正され、継続審議となっている。

(25) 平成 23 年度税制改正大綱 2 頁。

の視点から納税環境整備を進める。すなわち、「納税者の立場に立って納税者権利憲章を策定するとともに、税務調査手続の明確化、更正の請求期間の延長、処分の理由附記の実施等の措置を講じることとし、国税通則法について昭和 37 年の制定以来、最大の見直しを行います。」とする⁽²⁶⁾。

このような改革の方向性は、現在の税務行政に相当の見直しを迫るものであるが、とりわけ、税務行政全般に係わる納税者権利憲章、制度上事後是正を予定している申告納税制度の下での税務調査手続の法制化は影響が大きいものと考えられる。また、この二点は、加算税の免除要件を考える上でも問題となる事項である。以下、各内容について概観する。

1 納税者権利憲章の策定

納税者権利憲章は、複雑な税務手続を納税者の目から見て分かりやすい形で伝えることができるよう、納税者が受けられるサービス、納税者が求めることのできる内容、納税者に求められる内容、納税者が注意すべきことについて策定するとされる⁽²⁷⁾。これを受けた改正法案では、次の具体的項目について、平易な表現を用いて簡潔に記載した文書を作成し、公表するものとしている⁽²⁸⁾。

①納税者権利憲章を作成する目的及びその根拠となる法律の規定、②納税申告書の法定申告期限内の提出及び期限内の納付並びに災害等による期限の延長、③更正の請求、④更正又は決定、⑤国税の納付の手続、⑥督促及び納税の猶予並びに滞納処分、換価の猶予及び滞納処分の停止、⑦国税の還付金又は過誤納金の還付及び還付加算金の加算、⑧延滞税及び利子税の納付並びに納税の猶予等の場合の延滞税の免除、⑨加算税の賦課及びその減免、⑩国税の更正決定等の期間制限並びに国税の徴収権及び還付金等の消滅時効、⑪質問検査権、調査の事前通知、調査の終了通知及び身分証明書の携帯、⑫国

(26) 前掲注(25)5頁。大綱を受けた改正法案では、「国税通則法」は、「国税に係る共通的な手続並びに納税者の権利及び義務に関する法律」に題名変更されている。

(27) 前掲注(25)5頁。

(28) 国税に係る共通的な手続並びに納税者の権利及び義務に関する法律 4 条。

税庁長官、国税局長若しくは税務署長又は税関長が国税に関する法律に基づき申請により求められた許認可等を拒否する処分又は不利益処分をする場合の行政手続法の規定に基づく理由の提示、⑬国税に関する法律に基づく処分に関する不服申立て及び訴訟、⑭税理士又は税理士業務を行う通知弁護士が税理士法の規定により行う税務代理、税務書類の作成及び税務相談、⑮納税者からの照会、相談又は苦情への対応その他納税者による申告及び納付を適正かつ円滑なものとするために国税庁、国税局及び税務署の行行情報提供、⑯国税庁、国税局若しくは税務署又は税関の当該職員がその職務の遂行に当たり法令に従う義務及びこれらの当該職員が職務上知り得た秘密を守る義務、⑰上記のほか、国税庁が行う事務の実施基準その他当該事務の実施に必要な準則に関する事項その他国税に係る手続並びに納税者の権利及び義務に関する事項。

これらのうち、⑮の「納税者からの照会、相談又は苦情への対応その他納税者による申告及び納付を適正かつ円滑なものとするために国税庁、国税局及び税務署の行行情報提供」（以下「情報提供憲章」という。）は、税務行政の方針を示したものと考えられ、実定法の規定を根拠とする他の項目と異なる憲章である。これにより、納税者の過少申告や無申告について、課税庁職員が何らかの形で関与した場合の「正当な理由」の有無が問題となるケースが多くなるものと思われる。

2 税務調査手続の法制化

大綱では、調査手続の透明性及び納税者の予見可能性を高め、調査に当たって納税者の協力を促すことで、より円滑かつ効果的な調査の実施と申告納税制度の一層の充実・発展に資する観点から、税務調査に先立ち、課税庁が原則として事前通知を行うことを法律上明確化することとされた⁽²⁹⁾。これを

(29) 前掲注(25)6頁。また、調査終了時の手続についても、課税庁の納税者に対する説明責任を強化する観点から、明確化・法制化を図ることが示された。①更正決定すべきと認められない場合 税務署長等は、実地の調査の結果、更正決定等をすべき

受けた改正法案の概要は次のとおりである⁽³⁰⁾。

税務署長等⁽³¹⁾がその職員に納税義務者等⁽³²⁾に対し、実地の調査において質問検査権に基づく質問、検査等を行わせる場合には、あらかじめ、その納税義務者等⁽³³⁾に対して、その事のほか次の事項を記載した書面を調査開始日前に交付することを通知した上で調査開始日前に交付する旨規定している。①調査を開始する日時、②調査を行う場所、③調査の目的、④調査の対象となる税目⁽³⁴⁾、⑤調査の対象となる期間、⑥調査の対象となる帳簿書類その他の物件、⑦その他調査の適正かつ円滑な実施に必要なものとして政令で定める事項。なお、納税義務者の同意がある場合には、調査開始日に書面交付できることとしている。

なお、上記の例外として、申告内容、過去の調査結果の内容、事業内容に関する情報その他保有する情報に照らして、違法又は不当な行為を容易にし、正確な課税標準等又は税額等の把握を困難にするおそれなど国税に関する調査の適正な遂行に支障を及ぼす懸念があると認める場合には通知及び書面の交付は要しないこととしている⁽³⁵⁾。

以上のように、税務調査における課税庁の質問検査権の行使に対する手続

と認められない場合には、その納税義務者に対し、その時点において更正決定等をすべきと認められない旨を書面で通知する。②更正決定等すべきと認められる場合調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合には、納税義務者に対し、その調査結果の内容（更正決定等をすべきと認めた額及びその理由）を説明し、その内容を簡潔に記載した書面を交付する。この場合、課税庁職員は、納税義務者に対し、修正申告又は期限後申告を勧奨できるとされ、この場合において納税申告書を提出した場合には不服申立てをすることはできないが、更正の請求をすることはできる旨を説明するとともに、その旨を記載した書面の交付が必要となる。修正申告書や期限後申告書の提出、源泉徴収による所得税の納付があったとき、更正決定等をしたときに、その納税義務者に対して調査が終了した旨を書面により通知する。

(30) 国税に係る共通的な手続並びに納税者の権利及び義務に関する法律 74 条の 9。

(31) 国税庁長官、国税局長又は税関長を含む。

(32) 調書等の提出義務者、納税義務者の取引先等を含む。

(33) 税務代理人がある場合には、その税務代理人を含む。

(34) 調査の相手方がその納税義務者である場合に限られる。

(35) この場合には、実地の調査が終了するまでの間に、同法 74 条の 9 第 1 項所定の書面を交付することとされている（同法 74 の 10②）。

が整備された⁽³⁶⁾。今後、課税庁は、税務調査の過程で、正当な納税額の追求と納税者の手続的権利の保障という相互に緊張関係にある二つの要請を同時に実現することが求められることになる⁽³⁷⁾。なお、調査開始手続きの客観化は、「更正の予知」の時期の再検討につながり得る論点である。

第3節 加算税制度と納税者の権利保護の要請との対立

現行の加算税制度の賦課要件の客観性と簡易明瞭さは、多数の案件に対して公平、迅速でしかも均一な処分を可能にするものであり、これは、行政制裁に不可欠な要素である。他方で、租税に関する手続整備の必要性は、過去から問題提起されており⁽³⁸⁾、今般の税制改正による納税者の権利保護の方向性は、これに沿うものと考えられる。このような納税者の権利保護は、加算税の実効性に対してカウンターバランスとなり得るものである⁽³⁹⁾。この文脈で問題となる論点として、加算税の免除要件の明確化があげられる。

例えば、「正当な理由」の判断基準、射程範囲は必ずしも明確ではなく争いの絶えない論点である。そのため、納税者の権利保護に偏れば、法が予定する以上に「正当な理由」の範囲が拡張されるおそれがないとはいえない。特に、情報提供憲章の制定に伴い、これまで以上に課税庁職員が何らかの形で過少申告

(36) 荒川民商事件として著名な最高裁昭和48年7月10日第三小法廷判決(刑集27巻7号1205頁)は、質問検査権の行使について、次のように判示している。「質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、右にいう質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまるかぎり、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられている」すなわち、税務調査手続が法制化されても、実定法上特段の定めのない実施の細目については、なお本判決の射程が及ぶということになる。

(37) 田中治「税務行政の特質論と租税救済」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』55頁(ミネルヴァ書房、1995)。

(38) 金子宏教授は、租税法の教科書の初版からこの問題を指摘されている(金子宏『租税法』378頁(弘文堂、1976)。)また、金子宏「ルール・オブ・ローと租税法」同『租税法理論の形成と解明(上巻)』121頁(有斐閣、2010)、宇賀克也監『税務行政手続改革の課題—税務行政手続の公正・透明化に向けて—』32頁以下(第一法規出版、1996)参照。

(39) 佐藤・前掲注(18)22頁。

等に関与した場合の「正当な理由」の有無が問題となろう。

また、税務調査手続の法制化の目的が、調査手続の透明性と納税者の予見可能性を高めることにあるならば、加算税賦課の分岐となる更正の予知の時期の検討も改めて必要となろう。

以下ではこれらの問題について、上述した加算税の性質に照らして検討していくこととする。

第2章 情報提供憲章の制定と「正当な理由」

第1節 「正当な理由」の意義

1 「正当な理由」と加算税の額⁽⁴⁰⁾

(1) 過少申告加算税

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（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」があると認められるものがある場合には、その部分について過少申告加算税は課さないこととされている（通則法 65④）。

この場合の過少申告加算税の計算の基礎となる税額は、国税通則法 65 条 1 項又は 2 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（その事実のみに基づいて修正申告書の提出又は更正があったものとした場合におけるその申告又は更正に基づき納付すべき税額）を控除した税額とされる（通則法 65④、通則令 27）。すなわち、納付すべき税額のうち、「正当な理由」の部分に係る納付すべき税額が下積みとなり、それ以外の上積み部分の納付すべき税額が過少申告加算

(40) 過少申告加算税、無申告加算税及び不納付加算税に代えて課される重加算税についても、「正当な理由」があれば課されないと解されるが（通則法 68②③）、過少申告加算税に代えて課される重加算税については、「正当な理由」による免除の明文の規定がない。その理由について伊藤義一教授は要旨次のように説明される。無申告加算税の「正当な理由」は申告しなかったことの「正当な理由」であるから、これに代えて課される重加算税の「正当な理由」は、「第 66 条第 1 項の規定に該当する場合（同項ただし書…の適用がある場合を除く）」というように規定することとなるが、過少申告加算税の「正当な理由」は、増差税額の一部についての「正当な理由」であるから、無申告の場合と同じ書き方ができず、「過少申告加算税の計算の基礎となるべき税額…に係る過少申告加算税に代え…」と書かざるをえない。しかし、この「過少申告加算税の計算の基礎となるべき税額」からは「正当な理由」がある税額は控除されるとする（伊藤義一「加算税制度を巡る立法的課題」税務事例 41 巻 12 号 29 頁（2009）。）。他方で、酒井克彦教授は、「過少申告加算税に代えて重加算税が課されるケースにおいて、正当な理由に基づく隠ぺい又は仮装行為は観念することができない」という点を指摘される（酒井・前掲注(19)295 頁。）

税の計算の基礎となる。

(2) 無申告加算税

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」があると認められる場合には無申告加算税は課されない（通則法 66①ただし書）。しかし、その後に修正申告書の提出又は更正があった場合には、過少申告加算税が課されることとなる（通則法 65①かつこ書）。

また、期限後申告書の提出又は決定があった後に修正申告書の提出又は更正があった場合には国税通則法 65 条 4 項が準用される（通則法 66④）。すなわち、期限後申告書の提出又は決定があった後に修正申告書の提出又は更正があった場合に、納付すべき税額について「正当な理由」があると認められるものがある場合には、その部分については無申告加算税は課されないこととなる。

(3) 不納付加算税

源泉徴収等による国税を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」があると認められる場合には不納付加算税は課されない（通則法 67①ただし書）。

2 「正当な理由」の法概念

前章で述べたように、加算税の賦課要件は、いわば結果責任を追及する制裁であるため、これを免れるための「正当な理由」の適用を巡って多くの争訟が提起されてきた。その中には、「正当な理由」という法文が明確性を欠くとして、課税要件明確主義に反するという主張がある⁽⁴¹⁾。この問題について、横浜地裁昭和 51 年 11 月 26 日判決（訟月 22 巻 12 号 2912 頁）は、次のように判示している。

「租税法律主義のもとでは、租税法規の課税要件、課税除外の要件が一

(41) 罪刑法定主義において必要とされる明確性を欠くとの主張として、東京地裁昭和 48 年 1 月 30 日判決（行裁例集 24 巻 8・9 号 856 頁）、千葉地裁昭和 51 年 6 月 7 日判決（税資 88 号 991 頁）。

義的明確に規定されることが最も望ましいこと、特に、過少申告加算税のように、賦課課税の形式をとっているものの、その実質が行政罰には入らないけれども一種の行政的制裁措置である場合には、一層その要請が強いことは、原告の主張するとおりである。しかしながら、租税法規は複雑にして多様な、しかも、活発にして流動的な経済現象をその規制の対象としているところから、あらかじめ予想されるあらゆる場合を具体的に法定することは、立法技術上限界があり、止むを得ず、不確定的な概念を用いて抽象的概括的な規定をすることも許されるものと言わなければならない。」

『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もない⁽⁴²⁾（傍点筆者）

このように「正当な理由」は、規範的評価に関する抽象概念をもって法律要件としてのが、これは法規裁量事項であり、経験則などの客観的な判断基準によって確定することが可能な法概念であって、裁判所の判断をもって課税庁の判断に置き代えることが可能であるから、完全に司法統制に服した法文と解される⁽⁴³⁾。

このため国税庁は、「正当な理由」が職員の裁量によって取り扱われることがないよう、その取扱いの均一性を確保するため、各税目における事務運営指針を定め、これを公表している。

3 事務運営指針による取扱い

平成 12 年 7 月 3 日付課所 4-16 ほか 3 課共同「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）」（以下「申告所得税事務運営指針」という。）は、「正当な理由」について、次のとおり取り扱う

(42) 控訴審の東京高裁昭和 53 年 12 月 19 日判決（訟月 25 卷 4 号 1175 頁）も同旨。

(43) 品川芳宣『附帯税の事例研究〔第 3 版〕』65 頁（財経詳報社、2002）。

ことを明らかにしている⁽⁴⁴⁾。

イ 過少申告加算税

国税通則法 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、同条第 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。

- (イ) 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と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。

(注) 税法の不知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。

- (ロ) 所得税の確定申告書に記載された税額（以下「申告税額」という。）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 条の規定による再更正による税額が申告税額に達しないこと。

(注) 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(イ)の事実に基づくものと同様に取り扱う。

- (ハ) 法定申告期限の経過の時以後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

(44) その他、源泉所得税につき「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）」、相統税・贈与税につき「相統税・贈与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）」、法人税につき「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）」、「連結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）」、消費税につき「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）」がある。これらは、国税庁ウェブサイト

(<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/jimu.htm>) で公表されている。

が認められないこととなったこと。

- (二) 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等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、納税者がその指導に従ったことにより過少申告となった場合、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。

ロ 無申告加算税

国税通則法 66 条の規定を適用する場合において、災害、交通・通信の途絶その他期限内に申告書を提出しなかったことについて真にやむを得ない事由があると認められるときは、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ものとして取り扱う。

以上のように、事務運営指針では、「正当な理由」の取扱いが区々になることがないよう具体例を例示する形となっているが⁽⁴⁵⁾、この例示以外にどのようなケースが「正当な理由」に該当し得るかが問題となる。本事務運営指針発出後も「正当な理由」の意義、その存否をどのように判断するのか多くの争訟を通じて検討されてきたところ、「正当な理由」の一般論を説示する最高裁判決が現れた。

4 「正当な理由」の意義

最高裁平成 18 年 4 月 20 日第一小法廷判決（民集 60 卷 4 号 1611 頁）は、「正当な理由」について次のような一般論を展開している。

『正当な理由があると認められる』場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である」（傍点筆者）

(45) この点については、重加算税における事務運営指針の「隠ぺい又は仮装」行為の例示と同様の趣旨であろう。

この一般論は、その後の最高裁判決でも引用されており⁽⁴⁶⁾、「正当な理由」の意義としての最高裁の判断が堅固なものになってきているといえる⁽⁴⁷⁾。

それでは、この意義をもとに、ある事実が「正当な理由」に該当するか否かをどのように考えればよいだろうか。この点については、「真に納税者の責めに帰することのできない客観的事実」という部分が「正当な理由」の要件であり、「不当又は酷となる場合」という部分は、行政制裁を課した場合の主観的な評価を述べたに過ぎないものとする。なぜなら、国税通則法 65 条 4 項は、加算税の免除という法律効果の発生要件として、「正当な理由」という規範的评价をもって法律要件（規範的要件）としているが、要件事実論ではそのような規範的评价の成立を根拠付ける具体的事実（評価根拠事実）が主要事実であると理解するのが有力とされている（主要事実説）からである⁽⁴⁸⁾。この主要事実説によれば、規範的评价を根拠付ける事実のみが主要事実であるから、これに当たる具体的事実の全部について主張責任がある一方、規範的评价自体は主張責任がない。すなわち、具体的事実を根拠として規範的要件があると評価できるか否かが法律問題となる⁽⁴⁹⁾。以上のように理解すると、「真に納税者の責めに帰することのできない客観的事実」を「正当な理由」に該当する具体的事実として主張すれば足りると考えられる。「不当又は酷」という意義の中で述べられたに過ぎない抽象的な概念を要件として「正当な理由」の有無を判断するのは相当でないと考える⁽⁵⁰⁾。

(46) 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）、最高裁平成 18 年 10 月 24 日第三小法廷判決（民集 60 巻 8 号 3128 頁）、最高裁平成 19 年 7 月 6 日第二小法廷判決（集民 225 号 39 頁）など参照。

(47) 本最高裁判決が出される以前は様々な「正当な理由」の意義が述べられていたが、これらは、石倉文雄「過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税一制度の目的・内容、学説・判例とその検討」日税研論集 13 号 33 頁以下（1990）を参照。

(48) 司法研修所編『増補 民事訴訟における要件事実 第 1 巻』30 頁（法曹会、1998）。

(49) 司法研修所・前掲注(48) 32 頁。

(50) ただし、規範的要件事実については何を主要事実とみるかについて争いがあり（山本和彦「総合判断型一般条項と要件事実—『準主要事実』概念の復権と再構成に向けて—」河上正二ほか編伊藤滋夫先生喜寿記念『要件事実・事実認定論と基礎法学の新たな展開』67 頁（青林書院、2009）。）、また、主要事実であっても証明責任を觀念する必要のないものがあるのではないかという議論もある（賀集唱「民法 112 条

これに対し、「納税者に帰責できない客観的事実」が存在しても加算税を課すことが「不当又は酷」でない場合は「正当な理由」には当たらず、また、加算税を課すことが「不当又は酷」であっても「納税者に帰責のない客観的事実」が存在しない場合には「正当な理由」には当たらないとして、「納税者に帰責のない客観的事実」と「不当又は酷」とをそれぞれ「正当な理由」の要件として扱うという考え方もありえる⁽⁵¹⁾。しかしながら、納税者に帰責のない客観的事実があっても加算税を課すことが不当又は酷でない場合とはどのような場合をいうか法律要件として明確でない。また、加算税を課すことが「不当又は酷」であることのみを理由として「正当な理由」を認めた裁判例も見当たらない⁽⁵²⁾。したがって、「不当又は酷」という抽象的概念を「正当な理由」の要件とすることは相当でない。以上のように「真に納税者の責めに帰することのできない客観的事実」の存否が「正当な理由」該当性を左右する要件として主張すべき事実となると考えるのである。

第2節 「正当な理由」の証明・主張

1 「正当な理由」の証明責任・主張責任

証明責任とは、訴訟において裁判所がある事実（主要事実）の存否についてそのいずれとも確定できない場合（真偽不明）に、その結果として判決に

の主張・立証責任」リマークス5号21頁（1992。）。

(51) 神山・前掲注(22)290頁は、このような考え方とされる。

(52) 例えば、大阪地裁昭和43年4月22日判決（行裁例集19巻4号691頁）は、「無申告加算税が租税債権確定のために納税義務者に課せられた税法上の義務の不履行に対する一種の行政上の制裁であるところからすれば、かような制裁を課することを不当もしくは酷ならしめるような事情を指すものと解する」とし、神戸地裁昭和54年8月20日判決（民集39巻3号875頁）は、「過少申告加算税の本質が、（略）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量される事情の存することを指称すると解される」として、両判決とも不当若しくは酷に当たれば「正当な理由」にも当たるように述べているが、事実認定において大阪地裁は、課税庁職員の態度は行き届いたものではなく納税者の無申告は無理からぬところとしているし、神戸地裁は、真にやむを得ない事情があったと認め得るに足る証拠はないと判断している。

においてその事実を要件とする自己に有利な法律効果の発生又は不発生が認められないことになる当事者の一方の危険又は不利益をいう⁽⁵³⁾。弁論主義の下では、各当事者は自己に有利となる法律効果の発生又は不発生を定める法規の要件事実を主張すべきこととなる（主張責任）⁽⁵⁴⁾。

したがって、課税訴訟における証明・主張責任について、課税要件事実の存否及び課税標準は、原則として課税庁側が証明責任を負うとするのが通説・判例の立場である⁽⁵⁵⁾。加算税の賦課決定は課税処分であるから、その課税要件事実については課税庁側に証明・主張責任があると解される。そこで、免除要件である「正当な理由」は、課税要件事実に当たるか否か、言い換えれば、「正当な理由」がないことを課税庁が証明・主張しなければならないかが問題となる。学説・裁判例は「正当な理由」の証明・主張は納税者側が負うとするのが有力である⁽⁵⁶⁾。この点、前出の横浜地裁昭和 51 年 11 月 26 日判決（訟月 22 巻 12 号 2912 頁）は次のように判示している。

「同法 65 条 2 項（筆者注＝現行国税通則法 65 条 4 項）は過少申告加算税の課税要件そのものを規定したものではなく、同条 1 項所定の課税要件を具備する場合であっても、同条 2 項所定の場合には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

(53) 中野貞一郎＝松浦馨＝鈴木正裕『新民事訴訟法〔第 2 版補訂版〕』358 頁（有斐閣、2006）。

(54) 中野ほか・前掲注(53)360 頁。

(55) 金子・前掲注(12)863 頁、岡村忠生「税務訴訟における主張と立証」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』307 頁以下（ミネルヴァ書房、1995）、今村隆「課税訴訟における要件事実論の意義」税大ジャーナル 4 号 8 頁（2006）、最高裁昭和 38 年 3 月 3 日第三小法廷判決（訟月 9 巻 5 号 668 頁）、最高裁平成 18 年 11 月 16 日第一小法廷判決（税資 256 号順号 10574）など。

(56) 金子・前掲注(12)864 頁、品川・前掲注(43)85 頁。証明責任の分配基準は法律要件分類説が通説・判例とされる。これによれば各当事者は自己に有利な法律効果の発生を定める法条の要件事実について証明責任を負うことになる。すなわち、「正当な理由」による免除は、加算税の賦課要件の充足という法律効果の発生障害を定める規定（権利障害規定）であるから、その要件事実、その法律効果の発生を争う納税者に証明責任があることになる。

責任があると解するのが相当である」⁽⁵⁷⁾

このように、「正当な理由」は課税要件事実ではなく⁽⁵⁸⁾、加算税の賦課要件の充足という法律効果の発生の障害を定める規定であるから、納税者側にその証明・主張責任があると解される。そして、その証明・主張すべき事実は、前述のとおり、「真に納税者の責めに帰することのできない客観的事情」と考える。

2 証明・主張の程度

最高裁平成 11 年 6 月 10 日第一小法廷判決（集民 193 号 315 頁）は、当初申告時には特定の財産が相続財産に属するか否かが明らかでなく、別件訴訟⁽⁵⁹⁾後に相続財産に属することが明らかとなった場合、当該財産を当初申告時に相続財産に含めなかったことが法令解釈の誤解によるものか否かが争われた事案である。本判決は「正当な理由」に当たる場合について次のように判示している。

「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りる事実を認識して期限内申告書を提出したことを納税者が主張立証したときは、国税通則法 65 条 4 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。」

最高裁調査官は、本判決について、最高裁が「期限内申告時には当該財産が相続財産に属するか否かが明確でなく、その後に属することが明らかになった場合」には「正当な理由」に当たるという考え方を採用したと解されると述べている。その上で、相続財産に属さないか又は属する可能性が小さいことは納税者の主観的な判断では足りず、また、結果的に裏付けられるだけでは当然足りず、期限内申告書提出時に、相続財産に属さないか又は属する

(57) 控訴審の東京高裁昭和 53 年 12 月 19 日判決（訟月 25 卷 4 号 1175 頁）も同旨。

(58) したがって、今後、加算税の賦課決定通知書への理由附記が実施された場合であっても、「正当な理由」に関する記載は不要と解される。

(59) 納税者は、被相続人の直筆証書遺言書が有効であることを前提として、特定の財産を自己が相続した旨主張し、他の相続人が代表取締役を勤める会社と争っていた。

可能性が小さいことを「客観的に裏付けるに足りる事実」があり、かつ、その事実を納税者が「認識していたこと」が必要であることになろうと述べている⁽⁶⁰⁾。本件では、遺言や移転登記の経緯、移転登記に際して作成された書面の内容、当時の被相続人の意思能力等を具体的に検討しなければ、上記の「正当な理由」に該当する事情を判断できないところ、これらの具体的主張が納税者からなされていない以上、「正当な理由」を認めることができなかったものと考えられる。したがって、「正当な理由」が認められる場合があるとしながらも、相当限定してこれを判断しているといえる⁽⁶¹⁾。また、判旨からはどの程度具体的な証明がされれば「相続財産に属する可能性が小さい」ことになるのかまでは判然としない。この点、証明とは裁判官に確信を生ぜしめる状態又はそのための当事者の証拠提出行為をいうから、その証明の程度は、要証事実が存在することの高度な蓋然性を超えるものでなくてはならず、通常人が疑いを差し挟まない程度に真実性の確信を持ち得るものでなくてはならないと解されている⁽⁶²⁾ことが参考となろうか。本判決においては、納税者が特定の財産について自己が相続した旨別件訴訟で主張していたということであり、この点は、当該財産を相続財産に含めなかったことを税法の不知・誤解によるものとの判断に結び付ける得る事実となると考える⁽⁶³⁾。そのよう

(60) 判タ 1010 号 234 頁 (1999) の囲み記事、判時 1686 号 51 頁 (1999) の囲み記事。

(61) なお、一審の東京地裁平成 7 年 3 月 8 日判決 (訟月 47 巻 5 号 1207 頁) は、係争中の財産について申告すべき義務を負わないと誤解したとしても、それは法令解釈を誤解したにすぎないとして「正当な理由」を否定している。

(62) 証明の程度のリーディング・ケースである最高裁昭和 50 年 10 月 24 日第二小法廷判決 (民集 29 巻 9 号 1417 頁 (東大ルンパール事件)) は「訴訟上の因果関係の立証は、一点の疑義も許されない自然科学的証明ではなく、経験則に照らして全証拠を総合検討し、特定の実事が特定の結果発生を招来した関係を是認しうる高度の蓋然性を証明することであり、その判定は、通常人が疑いを差し挟まない程度に真実性の確信を持ちうるものであることを必要とし、かつ、それで足りるものである。」と説示している。なお、中野ほか・前掲注 (53) 279 頁参照。

(63) 調査官も、相続人間で相続財産の帰属を巡る争いがあればとりあえず当該財産を除いて申告すれば足りると解すべきではなく、そのような申告の多くは、後に修正申告した際に加算税を課されることを免れないであろうと述べている (前脚注 (60) 判タ 234 頁、判時 51 頁。) ただし、金子宏教授は、所有権を巡って相続人間で係争中の財産を相続財産に含めずに期限内申告をした場合は、紛争が自己に有利に解決

に解すると、本判決が「正当な理由」を認容しなかったことは、後述する下級審裁判例の傾向とも整合するものと理解できる。

第3節 課税庁職員の過少申告等への関与と「正当な理由」の存否

以上の「正当な理由」の意義、証明責任等は、次に述べる具体的訴訟等を通じて明らかにされたものである。この節では、課税庁職員が何らかの形で過少申告や無申告に関与したために「正当な理由」が争われた訴訟事例を検討する。これには「正当な理由」についての最高裁の判断が示されているものがある。そこで、最高裁判決を検討するに当たって下級審判決の「正当な理由」に対する判断の傾向を確認することとしたい。

1 下級審判決の傾向

「正当な理由」の認否について、その要因を整理すると、①納税者の税法に対する不知や誤解⁽⁶⁴⁾、②納税者の事実関係に対する不知や誤認⁽⁶⁵⁾、③課税庁職員の誤指導等に分類できる。③の類型では、誤指導のような直接的な関与だけでなく、課税庁職員の執筆した解説書の内容などというように、間接的な場合であっても「正当な理由」該当性が議論されることになる⁽⁶⁶⁾。これは、このような場合には「真に納税者の責めに帰することのできない客観的事実」を具備しやすいからと考えることができるが、信義則の適用の是非が検討さ

される可能性が大きい限り「正当な理由」に当たると解すべきと指摘され、本判決はしびりが厳しいとされる（金子・前掲注(12)673頁）。

(64) 例えば、京都地裁昭和39年4月21日判決（行裁例集15巻4号571頁）、東京高裁昭和51年5月24日判決（税資88号841頁）、東京地裁昭和57年2月1日判決（税資122号170頁）、大阪高裁平成2年2月28日判決（シュト348号20頁）、東京地裁平成6年2月1日判決（税資200号505頁）、東京地裁平成8年11月21日判決（税資221号433頁）など。

(65) 例えば、東京高裁昭和40年10月13日判決（行裁例集16巻10号1632頁）、千葉地裁昭和51年6月7日判決（税資88号991頁）、大阪高裁平成5年11月19日判決（行裁例集44巻11=12号1000頁）など。

(66) 品川芳宣「個人の無利息貸付に係る行為計算の否認と『正当な理由』—平和事件」税研86号69頁（1999）は、課税庁の対応と「正当な理由」の相関を指摘している。

れるべき場面⁽⁶⁷⁾と似かよった事情があるからではないかと考えられる。もっとも、信義則の適用は合法性の原則の要請から相当慎重な判断なされている⁽⁶⁸⁾。この点、附帯税である加算税は、「正当な理由」に該当する事実を主張して争い得るため、本来あるべき解釈を超えて一層幅広解釈されるきらいもあるのではないかと考えられる⁽⁶⁹⁾。課税庁職員の問われた態様で「正当な理由」を争った裁判例を分類すると次のとおりである。

(1) 課税庁職員の誤指導

過少申告や無申告の原因となった事実が課税庁職員の行った誤った指導である場合には、真に納税者の責めに帰することのできない客観的事情といえるし、そもそも誤りの原因が課税庁側にあるのだから、加算税を課すことによって納税者の正確な申告を促す場面でないともいえる。このような誤指導事例には次のものがある。

札幌地裁昭和 50 年 6 月 24 日判決（訟月 21 巻 9 号 1955 頁）は、執行官が確定申告に当たり、受領した旅費や宿泊料の資料を課税庁職員に提示したが、その助言のままに当該旅費・宿泊料を収入に計上せずに申告し、後に課税庁が更正等をしたため「正当な理由」の有無が争われた事案である。同地裁は、更正処分を信義則違反ないし課税権の濫用に当たるものとして無効と断ずることはできないとしながらも、過少申告加算税については、資料を提示した上で課税庁職員の助言のまま申告しなかったのだから「正

(67) 最高裁昭和 62 年 10 月 30 日第三小法廷判決（訟月 34 巻 4 号 853 頁）は、信義則の是非が考えられる場合として、「税務官庁が納税者に対し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に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の考慮は不可欠のものであるといわなければならない。」と判示している。

(68) 品川芳宣「税法における信義則の適用—その法的根拠と適用要件—」税大論叢 8 号 17 頁以下（1974）、酒井克彦「租税行政庁における情報提供と信義則—誤指導による納税者の自己決定権侵害と信義則の適用要件—」貝塚啓明先生古希祝賀 法学新法 111 巻 9・10 号 269 頁以下（2005）。

(69) 品川・前掲注(43)110 頁。

当な理由」があると判断した。しかし、控訴審の札幌高裁昭和 51 年 9 月 19 日判決（訟月 22 巻 11 号 2635 頁）は、納税相談の際に課税庁職員から旅費・宿泊費も収入に計上するよう指導されたにもかかわらず、納税者はこれらが非課税に当たるという自説に固執した旨認定して原審を覆している。

福岡地裁平成 10 年 3 月 20 日判決（税資 231 号 156 頁）は、課税庁職員が一時所得となるべき共済金をみなし相続財産と誤って判断したため、納税者が一時所得として申告しなかったことには相当の理由があるとして「正当な理由」を認めた事案である。しかし、控訴審の福岡高裁平成 12 年 3 月 28 日判決（税資 247 号 37 頁）は、納税者は共済金の課税関係を判断する十分な資料を課税庁職員に提供することなくみなし相続財産である旨主張したのであるから、加算税の賦課は相当であると判断した。

以上のように、「正当な理由」が認められる誤指導があったというためには、申告所得税事務運営指針が示しているように、①納税者から十分な資料の提出等があったこと、②課税庁職員が誤指導を行ったこと、③納税者がその指導に従ったことで過少申告となったこと、④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が必要であると解されよう⁽⁷⁰⁾。

（２）課税庁職員の指導の程度

誤指導と類似するが、税法が一般の納税者にとって難解であると考えられていることもあって誤指導とはいえなくても課税庁職員が納税者に対して行った指導の程度が問われることもある。

大阪地裁昭和 43 年 4 月 22 日判決（行裁例集 19 巻 4 号 691 頁）は、納税者が自己の居住の用に供していた土地建物を譲渡し、課税庁職員に居住用財産の買換えの特例の適用を受けたい旨申し出たが、当該職員は申請書提出の代行は行ったが、確定申告書の提出については何らアドバイスしな

(70) 相続による所有権移転登記に係る登録免許税を不動産所得等の金額の計算上必要経費に算入した事例である国税不服審判所昭和 57 年 2 月 17 日裁決（裁決事例集 23 号 7 頁）も参照。

ったため後に無申告となった事案である。同地裁は次のように判示し、「正当な理由」を容認している。

「本件土地建物が原告より訴外Aに譲渡された事実を察知して原告を西宮税務署に呼出した被告もしくは同税務署の担当係員が、原告が居住用財産の買換の特例の適用を受けたい旨の意向を示したのに対して、買換財産の取得価額の見積額等を記載すべき前記申請書の提出事務のみを代行したにとどまり、これとともに確定申告書用紙を原告に送付もしくは送付し、所定の記載をなして右承認書とともにこれを期限内に提出するよう指導し説明することはもちろん、確定申告書の提出についてなんら言及するところがなかったのは、担当係員として行き届いた態度であったとはとうてい認めることができず、また、原告が前記（ハ）において認定したように思い込んで、期限内に確定申告書を提出しなかったのは誠に無理からぬところであるといわざるをえないのであって、したがって、右確定申告書の提出がなかったことを理由に、これが税法上の義務の不履行にあたるものとして行政上の制裁を課することは原告にとってきわめて酷であるといわなければならない」

申請事務を代行した以上、その後の必要な手続を説明しなかったことは過怠であると判断したものと理解できるが、このような譲渡所得の申告の必要が一般の納税者にとって身近でないことも考慮されたのではないかと考えられる。

（3）課税上の取扱いの未確定

ある収入又は支出について、その法的性質の解釈が定まらず、課税上の取扱いが変更されることによって過少申告になる場合がある。

名古屋地裁昭和 37 年 12 月 8 日判決（行裁例集 13 卷 12 号 2229 頁）は、株主相互金融を営む原告会社が、株主優待金を同社の所得金額の計算上損金に算入して申告したところ⁽⁷¹⁾、課税庁が株主優待金は利益の配当に当た

(71) 株主相互金融及び株主優待金の意義、これらの課税上の取扱いについては、最高裁昭和 43 年 11 月 13 日大法院判決（民集 22 卷 12 号 2449 頁）及び最高裁昭和 35 年

るとして更正等をした事案である。同地裁は、過少申告加算税の当否について、次のように判示している。

「いわゆる株主相互金融業における株主優待金を法人所得計算上損金とすべきか否かについては税務当局においても昭和 28 年 3 月 3 日附通達によりこれを配当と解するものとされる迄は取扱いが確定しておらず、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ものと認められ、右の事実によれば、原告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ついては正当な事由があったと認めるのが相当である。」

本判決の係争年度は昭和 27 年 6 月 1 日から同 28 年 5 月 31 日までの事業年度であるが、当時は株主優待金の法的性質について行政解釈が定まっておらず、裁判例もこれを損金と判断するものと利益の配当と判断するものの対立があった⁽⁷²⁾。このような状況は、課税庁が株主優待金を利益の配当と解する通達を発するまで続いたため、それ以前は、課税上の取扱いの未確定期間というべき期間が生じた。本判決は、このような期間に法解釈を誤って申告しても法解釈の誤解には当たらないと解したのと考えられる。

(4) 課税庁職員が執筆した解説書

税務相談の事例が集積される国税局や国税庁において、その職員が多く寄せられた相談事例を解説した書を刊行することは、租税教育等の観点から意義があると考えられるが、一方で納税者は自己が行った取引の課税上の取扱いをこのような解説書に照らして判断する場合がある。しかし、納税者が行った現実の取引とこのような解説書の事例の前提事実が必ずしも整合するとは限らず、過少申告や無申告となる場合がある。

浦和地裁昭和 60 年 3 月 25 日判決（税資 144 号 724 頁）は、国税庁広報

10 月 7 日第二小法廷判決（民集 14 卷 12 号 2420 頁）参照。

(72) 清永敬次「いわゆる株主相互金融における『株主優待金』と損金算入の許否」民商 61 卷 1 号 65 頁（1969）。

課監修の「やさしい譲渡所得」に示された国税庁の指針に沿って譲渡所得の申告をしたのだから更正処分は適法であるとしても「正当な理由」には該当するとの納税者の主張について、同書は、特定市街化区域内の農地を一定の期間内に宅地用等として譲渡した場合には通常の場合より税率が軽減される制度を紹介しているが、そこに示された「農地」は、納税者が主張するような登記簿上の地目で現況を問わない、などとするものではない旨判示し、「正当な理由」の主張を排斥している。ここでは、国税庁の監修というステータス以上に解説書の内容と現実の取引内容との異同に着目し、「正当な理由」の有無を判断していると考えられる。

以上のように課税庁職員が過少申告等に関与した場合の「正当な理由」の有無については、納税者の帰責性が小さいという点で「正当な理由」を主張しやすいといえる。しかし、下級審裁判例は、納税者の申告誤りについて、当該誤りの起因となるべき客観的な事情が存在したか否かという点を相当厳格に判断していると考えることができよう。このような下級審判決の傾向がある中、課税庁職員が何らかの形で過少申告等に関与したため、「正当な理由」の有無が争われることとなった事案で、最高裁の判断が示されたものに次のものがある。

2 最高裁平成 16 年 7 月 20 日第三小法廷判決（訟月 51 卷 8 号 2126 頁）

（1）事実の概要

本件は、有価証券の保有・運用等を事業目的とする同族会社であるA社の代表取締役であり、かつ大口出資者である納税者（原告・控訴人・被上告人）が、A社に対し自己が所有するB社の株式を証券会社を間に入れて売却するとともに、その代金として銀行から資金を借り入れて、その大部分をA社に無期限・無利息・無担保で貸し付け、A社はこれにより株式購入代金及び手数料を支払い、納税者は証券会社から株代金の支払いを受け、借入金及び借入利息を弁済したため、A社への貸付けが無利息・無期限のまま残存したものであり、課税庁（被告・被控訴人・上告人）が所得税法

157 条の規定を適用して納税者に受取利息の認定課税を行った事案である。当時の課税庁職員が執筆した解説書によると、個人が法人に対して無利息貸付けをした場合には課税関係が生じない旨説明されていたため、「正当な理由」の存否が争われることとなった。

一審の東京地裁平成 9 年 4 月 25 日判決（訟月 44 卷 11 号 1952 頁）は、納税者の請求を棄却したが⁽⁷³⁾、控訴審の東京高裁平成 11 年 5 月 31 日判決（訟月 51 卷 8 号 2135 頁）は、「正当な理由」を認容したため⁽⁷⁴⁾、課税庁が上告した。

（2）判旨

破棄自判。

「このような規定（筆者注——所得税法 157 条）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ものというべきである。そして、前記事実関係等によれば、本件貸付けは、3455 億円を超える多額の金員を無利息、無期限、無担保で貸し付けるものであり、被上告人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のであるから、不合理、不自然な経済的活動であるというほかはないのであって、税務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。

(73) 一審は、国税当局の担当者の解説書は、課税庁の公的見解の表示とは同視することのできない私的な著作物である上、個人から法人への無利息貸付けには常に所得税法 157 条の適用はないと解される記載はない旨判示している。

(74) 控訴審は、国税当局の担当者の解説書は、私的な著作物であり、個人から法人に対する無利息貸付について所得税法 157 条の適用が一切ないことを保証する趣旨までは記載されていないが、税務当局に寄せられた相談事例及び職務の執行の際に生じた疑義について回答と解説を示す形式で記載されており、税務当局の業務ないし税務当局勤務者の職務との密接な関連性を窺わせるものであるから、税務当局が個人から法人に対する無利息貸付については課税しないとの見解であると解することは無理からぬところである旨判示している。

他方、本件各解説書は、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。しかしながら、その内容は、代表者個人から会社に対する運転資金の無利息貸付け一般について別段の定めのあるものを除きという留保を付した上で、又は業績悪化のため資金繰りに窮した会社のために代表者個人が運転資金 500 万円を無利息で貸し付けたという設例について、いずれも、代表者個人に所得税法 36 条 1 項にいう収入すべき金額がない旨を解説するものであって、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できるから、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る。そして、当時の裁判例等に照らせば、被上告人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いえることができる。

そうすると、前記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 65 条 4 項にいう正当な理由があったとは認めることができない。」

(3) 検討——課税庁職員が執筆した解説書と納税者の法解釈上の誤解

本判決は、解説書が「税務当局勤務者の職務との密接な関連性を窺わせる」という点を理由に、「正当な理由」を認めた控訴審判決を覆したものであり、検討すべき論点としては、課税庁職員が執筆した解説書の記述と納税者が法解釈を誤ったことに関連性があることが「正当な理由」に当たるか否かという点がある。

下級審裁判例は、国税庁監修というステータス以上に解説書の内容と現実の取引内容との整合性を検討して「正当な理由」の有無を判断しており（上記浦和地裁昭和 60 年 3 月 25 日判決）、本判決もこのような判断過程をたどっている。

これに加え、本判決では納税者の行った取引に対して所得税法 157 条の

規定の適用を疑ってしかるべきであったとして、納税者側の法解釈の誤りを重視したような判断がなされている。最高裁調査官はこの点について、同族会社に対して主たる株主がした多額の金銭の無利息貸付について所得税法 157 条を適用した事例として、東京地裁昭和 55 年 10 月 22 日判決（訟月 27 巻 3 号 568 頁）等がすでに存在しているから、本件において、所得税法 157 条の適用可能性を疑うべきであった旨指摘している⁽⁷⁵⁾。この判旨については、納税者に課税当局以上の法解釈能力を要求するものであり、納税者に法解釈の責任を転嫁するものではないかとの批判がある⁽⁷⁶⁾。しかし、申告納税制度は、課税要件事実を最もよく知っている納税者の適正な申告に依存するものであるから、納税者に自己が行った取引に係る租税法規の解釈能力を一定程度要求するのはやむを得ないといえる⁽⁷⁷⁾。特に本件が顧問税理士による相続税対策のためのタックス・プランニングであった⁽⁷⁸⁾とすれば、納税者の法解釈上の誤解の形成が課税庁職員の執筆した解説書によるものであったとしても「正当な理由」を容認する理由として十分なものではなかったということもできる⁽⁷⁹⁾。

また、控訴審判決が決め手とした解説書と課税庁職員の職務との密接関連性は、公的見解の表示と見れるか否かという執筆者のステータスを意識したものと考えられるが、これのみで真に納税者の責めに帰することのできない客観的事実となり得るかは疑問である。解説書には「税務当局に寄せられた相談事例……について回答と解説を示す形式がとられていることが記載されて」いたことからすれば、自己が行う取引との整合性には注意

(75) 判時 1873 号 125 頁（2005）の囲み記事、判タ 1163 号 132 頁（2005）の囲み記事。

(76) 阿部泰隆「国税通則法 65 条 4 項にいう『正当な理由』」水野忠恒ほか編『租税判例百選〔第 4 版〕』191 頁（有斐閣、2005）。

(77) 藤谷武史「過少申告加算税免除事由としての『正当な理由』該当性」『平成 19 年度重要判例解説』（ジュリ 1354 号）43 頁（有斐閣、2008）。

(78) 山田二郎「過少申告加算税にいう『正当な理由』の存否」ジュリ 1292 号 187 頁（2005）。

(79) 品川芳宣「税務官庁の対応に起因する『正当な理由』と最近の最高裁判決の問題点」石島弘ほか編山田二郎先生喜寿記念『納税者の保護と法の支配』239 頁（信山社、2007）も、巧妙な節税方法が採用されていることに対する一種の反感が作用した旨指摘されている。

が払われるべきであろう。本判決は、これらの点が総合判断されたと考えるが、最高裁調査官も指摘するとおり、納税者が行った現実の取引と解説書の事例との異同を重視して「正当な理由」が判断されたものであり⁽⁸⁰⁾、このような判断枠組みは下級審裁判例に沿ったものといえることができる。

3 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）

（1）事実の概要

本件は、納税者（原告・控訴人・被上告人）から所得税の確定申告を依頼されたA税理士が譲渡所得の申告に当たって架空の経費を計上した内容虚偽の納税申告書を作成・提出し、これに課税庁職員が加担していた事案である。後日不正行為が発覚し、納税者が修正申告したところ、課税庁（被告・被控訴人・上告人）が過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分（第一次決定処分）をし、また、当該修正申告で適用した買換特例を否認する更正処分及び重加算税の賦課決定処分（第二次決定処分）をしたため、納税者はこれらの取消しを求めて出訴した。

一審の東京地裁平成 14 年 12 月 6 日判決（民集 60 巻 4 号 1773 頁）は、重加算税の賦課決定は違法であるが、過少申告加算税相当部分（第一次決定処分のうちの過少申告加算税賦課決定及び第一次・第二次の各重加算税賦課決定のうち過少申告加算税相当額を賦課する部分）は「正当な理由」ではなく適法であると判断した⁽⁸¹⁾。控訴審の東京高裁平成 15 年 12 月 9 日判決（民集 60 巻 4 号 1823 頁）は、第一次決定処分に対する一審の判断を維持したが⁽⁸²⁾、第二次決定処分については、更正処分を期間制限の徒過を理

(80) 前掲注(75)判時 125 頁、判タ 133 頁。

(81) 一審は、「正当な理由」の判断において、安易に税理士を信頼して確定申告手続を委任してしまった納税者には、代理人の選任、監督について過失があり、過少の税額を記載した確定申告書が提出されたことについて、納税者の責めに帰すべき事由がないとはいえず、納税者が、現職の税務署職員と共謀して脱税行為を繰り返していた税理士に騙された被害者であることなどを考慮したとしても、納税者に過少申告加算税を課すことが不当あるいは酷であるとまでは認められないとしている。

(82) 控訴審も、「正当な理由」について一審判決を踏襲している。

由に修正申告額を超える部分を取り消し⁽⁸³⁾、当該更正処分を前提とする重加算税の賦課も取り消した。このため課税庁が上告した。

(2) 判旨

「正当な理由」部分につき破棄自判。

『正当な理由があると認められる』場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である。

これを本件についてみると、前記事実関係によれば、確かに、1 審原告には、A 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、その根拠等について確認をすることなく、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。

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とは通常想定し難く、1 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のできない客観的な事情があり、過少申告加算

(83) 控訴審では、「偽りその他の不正の行為」の主体は納税者と解するのが相当であること、本件修正申告は「偽りその他の不正の行為」は存在しないこと、買換特例適用の有無による増差税額は「税額を免れた国税」には当たらないことを理由としたが、最高裁はこれを覆している。

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ることができ（る）」

（3）検討——課税庁職員の不正行為への加担と「正当な理由」該当性

本判決と同じA税理士が行なった不正行為の事例として、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）⁽⁸⁴⁾及び最高裁平成 17 年 1 月 17 日第二小法廷判決（民集 59 巻 1 号 28 頁）⁽⁸⁵⁾がある。これらはいずれも同様の方法で過少申告が行われており、判旨で述べられている納税者の落ち度も各事例で大差がない。ところが、税理士の不正行為に課税庁職員の加担が認定されなかった最高裁平成 18 年 4 月 20 日第一小法廷判決のみは、「正当な理由」が否定されている。そこで、本判決の論点として、課税庁職員が不正行為に加担した場合の「正当な理由」該当性をどのように考えるかが問題となろう。

「正当な理由」が認められなかった最高裁平成 18 年 4 月 20 日第一小法廷判決と「正当な理由」が認められた本判決の違いは、最高裁調査官によると、課税庁職員が収賄の上で税理士の行為に共謀加担した点であるとされる⁽⁸⁶⁾。そうすると、「正当な理由」の判断根拠としては、課税庁職員の共謀と過少申告との間に因果関係が存在しており、さらに納税者にとって課税庁職員が不正行為に共謀することは到底予測できないものであるから、そのような場合にまで過少申告加算税を賦課することは「不当」とであると理解することができる⁽⁸⁷⁾。しかしながら、同調査官は、「実質的にはクリーンハンドの原則を『正当な理由』の判断要素の中に取り込んだものとい

(84) 第一審は東京地裁平成 15 年 6 月 27 日判決（民集 60 巻 4 号 1657 頁）、控訴審は東京高裁平成 16 年 9 月 29 日判決（民集 60 巻 4 号 1710）。

(85) 第一審は東京地裁平成 13 年 2 月 27 日判決（税資 250 号順号 8847）、控訴審は東京高裁平成 14 年 1 月 23 日判決（東高民時報 53 巻 1～12 号 2 頁）、差戻控訴審は東京高裁平成 18 年 1 月 18 日判決（税資 256 号順号 10265）、差戻上告審は最高裁平成 20 年 3 月 27 日第一小法廷判決（税資 258 号順号 10935）。

(86) 川神裕『最高裁判所判例解説民事篇 平成 18 年度(上)』620 頁（法曹会、2009）。

(87) 神山・前掲注(22)279 頁。

う評価もあり得るであろう。」と指摘している⁽⁸⁸⁾。この点、「正当な理由」が法規裁量事項であり⁽⁸⁹⁾、あくまで法の解釈適用問題であることからすると、クリーンハンドの原則⁽⁹⁰⁾という示唆をどのように理解すればよいであろうか。

この点、不正行為に共謀加担した課税庁がその不正行為の結果により賦課要件が充足する加算税を賦課することを裁判所が容認することは、いわばその不正行為に対して法律上の保護を与えるのと等しい結果が生じることになる。そのため、このような不合理を回避するために「正当な理由」を認めることで加算税の賦課を回避したと理解すれば同原則の趣旨に沿った解釈といえようか。しかしながら、加算税の目的は、これを課すことによって納税者の正確な申告を促すことにあるから、納税義務違反の発生原因が課税庁の側にある場合にまで納税者に行政制裁を課す必要はない。そうすると、本件は信義則のような合法性の原則に抵触する法理を判断要素として持ち込まなくとも誤指導があった場合と同様の考え方で「正当な理由」を認めることも可能であったといえる。

とはいえ、本判決が課税庁職員の加担した不正行為の結果が加算税の賦課要件を充足する場合は、「正当な理由」に当たることを示したものと解するならば、課税庁職員が何らかの形で過少申告等に関与した場合の「正当な理由」の射程が一部明らかになったと理解することができる。ただし、

(88) 川神・前掲注(86)630頁。同時に、納税者本人の適法な納税意思の存在と本人の落ち度が低いことが総合的な判断要素とされていることに留意する必要がある旨指摘しているが、納税者の落ち度は「正当な理由」が認められなかった最高裁平成18年10月20日第一小法廷判決とで大差がないことからすると、クリーンハンドの原則という信義則的な観点によって「正当な理由」を認めたと理解するほうが自然であろう。

(89) 横浜地裁昭和51年11月26日判決(訟月22巻12号2912頁)参照。

(90) 田中英夫『英米法辞典』151頁(東京大学出版会、2000)によると、クリーンハンドの原則は、次のように説明されている。「エクイティ裁判所に救済を求めに来る者は、その手が汚れていてはならない」という法格言で表現される原則。エクイティ裁判所は、良心の裁判所として、当該事案に関連して原告側に良心に反する行為、信義誠実を欠く行為、その他衡平の原理にもとる行為がある場合には、たとえこのような行為がなければ原告の主張に正当性が認められる場合であっても、救済を拒否する。

判旨が「極めて特殊な事情」と留意していることは、「正当な理由」の判断に当たって、一般的な形で信義則の考え方を取り入れたと理解することはできないことを示しているといえる。

4 最高裁平成 18 年 10 月 24 日第三小法廷判決（民集 60 巻 8 号 3128 頁）

（1）事実の概要

本件は、納税者（原告・被控訴人・上告人）が内国法人 A 社の代表取締役等として在勤中に、同社の親会社である米国法人 B 社からストックオプションを付与され、これらを平成 8 年から平成 11 年にかけて権利行使し、権利行使時の株価と権利行使価格との差額相当分の利益（以下「本件権利行使益」という。）を一時所得として申告をしたところ、課税庁（被告・控訴人・被上告人）から本件権利行使益は給与所得に当たるとして平成 8 年分ないし同 10 年分の申告について更正処分を、同 11 年分の申告について更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を受けたため、これらの取消しを求めて出訴した事案である。

一審の東京地裁平成 15 年 8 月 26 日判決（民集 60 巻 8 号 3153 頁）は、本件権利行使益は一時所得に当たるとして納税者の請求を認容した。しかし、控訴審の東京高裁平成 16 年 10 月 7 日判決（民集 60 巻 8 号 3212 頁）は、本件権利行使益は給与所得に当たるとして各更正処分及び賦課決定処分を適法とした。そこで納税者が上告した⁽⁹¹⁾。

（2）判旨

一部破棄自判、一部上告棄却。

「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特別の定めは置かれていないところ、課税庁においては、上記ス

(91) 納税者の上告受理申立ての理由のうち、本件権利行使益の所得区分の問題は、最高裁平成 17 年 1 月 25 日第三小法廷判決（民集 59 巻 1 号 64 頁）において、給与所得で確定したため排除された。このため上告審では、過少申告加算税の「正当な理由」の存否が争点となった。

ストックオプションの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10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ものである。この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16年（行ヒ）第141号同17年1月25日第三小法廷判決・民集59巻1号64頁によってこれを給与所得とする当審の判断が示されるまでは、下級審の裁判所においてその判断が分かれていたのである。このような問題について、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。ところが、前記事実関係等によれば、課税庁は、上記のとおり課税上の取扱いを変更したにもかかわらず、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14年6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というのである。そうであるとすれば、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ョ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、上告人が税務調査において税務職員から本件権利行使益が給与所得に当たる旨の指摘を受けていたことなど原審が適法に確定した事実関係を考慮しても、本件各申告において、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 65 条 4 項にいう『正当な理由』があるものというべきである。」

(3) 検討——新解釈の未定着期間の申告誤りと「正当な理由」

上述したように、一般に納税者が租税法規の解釈を誤り、過少申告や無申告となった場合には、納税者の主観的な事情による法解釈の誤りにすぎないものとして「正当な理由」が否定される傾向にある。本判決の論点としては、外国親会社から付与されたストックオプションの権利行使益の所得区分について、課税庁職員から給与所得となる旨の指摘を受けていながら、一時所得に該当するとの自らの解釈によって申告し過少申告となったことが法解釈の誤解に当たらず、「正当な理由」として認められるか、という点が挙げられる。特に、課税庁が所得税法 157 条の規定を適用することを疑ってしかるべきであった旨判示し、法解釈上の落ち度を認定した上記最高裁平成 16 年 7 月 20 日第三小法廷判決との関係で本判決をどのように理解するか問題となろう。

下級審裁判例では、株主優待金の法的性質について、行政解釈や司法判断が定まらない中で、課税庁が株主優待金を利益の配当と解する通達を發した以前の期間は、課税上の取扱いの未確定期間というべき期間であり、このような期間に法解釈を誤っても「正当な理由」がある旨判断した裁判例がある（上記名古屋地裁昭和 37 年 12 月 8 日判決（行裁例集 13 卷 12 号 2229 頁）。）。

判旨も、「正当な理由」の有無の判断に当たって、外国親会社からのストックオプションの権利行使益の課税上の取扱いに関し、行政判断の転換と下級審判決の不統一という客観的事実が存在していたことを指摘している。このような事実は、最高裁平成 16 年 7 月 20 日第三小法廷判決の前提となる事実とは異なるものである。平成 16 年判決で問題となった所得税法 157 条の規定は、同族会社の行為又は計算が「所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められる」かどうかを、もっぱら経済的・実質の見地に

において当該行為又は計算が通常の経済人の行為として不合理・不自然なものと認められるかどうかという基準によって判断しているところ⁽⁹²⁾、このような経済合理性のテストにかけることは、これまで所得税法 157 条や法人税法 132 条を判断した裁判例の傾向といえ⁽⁹³⁾、行政判断もこれと同様であったから⁽⁹⁴⁾、本判決の前提事実である行政判断の転換や下級審裁判例の不統一があるという状況ではなかった。したがって、平成 16 年判決のような状況の下での申告誤りは、法解釈の誤解という主観的事情に基づくものと判断されたと考えられる。

ところで、最高裁調査官は、納税者が課税庁の見解を認識した上で、これと異なる見解に立って申告し、結果的に過少申告となった場合には、「正当な理由」を認める余地はないという解釈を採用することは、納税者が課税庁の法解釈を争うことを萎縮させるもので、民主的な申告納税制度の趣旨に反するとし、裁判の結果、課税庁の見解が支持され納税者の見解が誤りであると判断された場合でも「正当な理由」が認められる事案は例外的にせよあり得ると指摘される⁽⁹⁵⁾。

このような例外的な事情として本判決では、ストックオプションの権利行使益の所得区分について行政判断が定まらず、下級審裁判例も不統一という状況の下で課税庁が法解釈を変更する場合には、法令による整備か、せめて通達によって当該取扱いの変更を周知すべきであったとしつつ、平成 14 年 6 月の通達改正までこれを行わなかったことを挙げていると考える。そして、このような期間を「新解釈の未定着状態」⁽⁹⁶⁾とし、このような間に法解釈を誤って申告しても、それ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ると判断したものと考えられる。以上からすると、

(92) 例えば、福岡地裁平成 4 年 2 月 20 日判決（行裁例集 43 巻 2 号 157 頁）など。

(93) 増井良啓「相続税法 64 条 1 項を適用した事例」ジュリ 1199 号 113 頁（2001）。

(94) 佐藤英明「所得税法 157 条（同族会社の行為・計算否認規定）の適用について」税務事例研究 21 号 46 頁（1994）。

(95) 増田稔『最高裁判所判例解説民事篇 平成 18 年度（下）』1124 頁（法曹会、2009）。

(96) 増田・前掲注(95)1126 頁。

本判決は下級審裁判例の判断に沿ったものと理解することができる。

第4節 課税庁職員の過少申告等への関与と「正当な理由」の射程範囲

1 「正当な理由」の判断傾向

以上の検討の結果、課税庁職員が過少申告等に関与した場合の「正当な理由」については、次のような司法判断の傾向を見出すことができる。①納税者から十分な資料提供があり課税庁職員の誤指導により過少申告等となった場合で納税者が当該誤指導を信じたことについてやむを得ない事情がある場合に「正当な理由」が認められる。②課税庁職員が執筆した解説書と納税者の税法解釈の誤解の形成との関連については、執筆者のステータス以上に、当該解説書の内容と納税者が行った実際の取引との異同が重視されて「正当な理由」が判断される。③申告を代理人に依頼し当該代理人が不正行為を行った結果加算税の賦課要件が充足する場合、代理人の選任・監督について納税者に過失がある場合には、代理人の不正行為に対して予測可能性がなかった場合でも「正当な理由」には当たらない。しかし、当該不正行為に課税庁職員が加担していた場合には「正当な理由」が認められる。④ある収入や支出の法的性質について行政判断や司法判断に統一性がなく、初めて課税庁が通達等⁽⁹⁷⁾で行政解釈を示す場合、それまでの期間は新解釈の未定着状態として納税者が課税庁の法解釈の正当性を争って敗訴したとしても「正当な理由」が認められる。

最高裁の判断が下級審裁判例を基本的に踏襲しており、また、「正当な理由」の判断要素として信義則の考え方を取り込んだと思われる裁判例も極めて特

(97) この点、法令解釈通達でなく質疑応答事例であっても行政解釈を示したものと取り扱っている裁判例として、東京高裁平成19年10月10日判決(訟月54巻10号2516頁)参照。

殊な事例といった限定が付されていることからすると、課税庁職員が何らかの形で過少申告等へ関与した場合であっても「正当な理由」の判断は、加算税の性質に照らして相当厳格になされており、例外的・限定的なものとして取り扱われているといえる。

2 「正当な理由」の射程範囲

(1) 「正当な理由」の射程範囲

以上のような「正当な理由」の例外性・限定性からすると、課税庁職員が何らかの形で過少申告等に関与した場合の「正当な理由」の射程範囲は、決して広いものとはいえないだろう⁽⁹⁸⁾。納税者が無過失であっても当然に加算税が免除されるわけではなく⁽⁹⁹⁾、申告誤りについて、真に納税者に責任の問えない事実や事象が法定申告期限時に客観的に存在していることが要求されるからである。

(2) 課税庁の法解釈に対する真摯な挑戦

ところで、「正当な理由」の射程範囲に関して、次のような議論がある。すなわち、佐藤英明教授は、結果責任を迫及する加算税の性質、「正当な理由」の例外性・限定性から、加算税賦課の実務がルーティーンに陥りがちだとし⁽¹⁰⁰⁾、「正当な理由」が認められる範囲は狭きに失するとして⁽¹⁰¹⁾、米国法の示唆から、事実を十分に開示して真摯な態度で課税庁の法解釈を争う場合には、過少申告加算税を免除する「正当な理由」に当たる⁽¹⁰²⁾との見解を早くから主張されていた。最近では、納税者の権利保護の一環と

(98) この点、酒井・前掲注(18)121頁は、「正当な理由」の射程範囲について、そのメルクマールは「直接因果関係に求めるほかない」とする。しかし、メルクマールとなる直接因果関係とはいかなる意味か、また、この因果関係における原因と結果は何をいうのか明らかにされていない。

(99) 東京高裁平成元年9月19日判決(税資173号744頁)。

(100) 佐藤英明「過少申告加算税を免除する『正当な理由』に関する一考察」総合税制研究2号108頁(1993)。

(101) 佐藤・前掲注(100)103頁。

(102) 佐藤・前掲注(100)105頁。

して、佐藤教授と同様の見解を主張する学説がある⁽¹⁰³⁾ほか、前述のストックオプション判決（最高裁平成 18 年 10 月 24 日第三小法廷判決）は納税者の「真摯な挑戦」を受け止めて「正当な理由」を認めたものと評価する見解もある⁽¹⁰⁴⁾。今般の税制改正法案により納税者の権利保護が一層図られるに当たり、この見解の正当性を検討する必要がある。

佐藤教授は、この見解を導く前提として行政制裁を「望ましくない行為を抑止するもの」と理解されている（したがって、行政解釈への真摯な挑戦は望ましくない行為として抑止する理由はないとする。）。確かに、重加算税制度は「隠ぺい又は仮装」行為の発生を抑止するための制裁といえる。しかし、他の加算税は、すでに繰り返し述べてきたように、過少申告や無申告という望ましくない結果の発生を抑止するために課されるものであり、行為に着目する行政制裁としての機能はもとより存在しない。したがって、この佐藤説の前提は重加算税を除き妥当ではなく、その見解は根拠を欠くものといわざるを得ない。この点を差し置くとしても、次のような反論を考えることができよう。第一に、教授自身が指摘しておられるように、「正当な理由」として認めるべき「真摯な挑戦」とはいかなるものかという点である。これに対する教授の答えは、『正しい申告をしよう』という態度が納税者にみられるか⁽¹⁰⁵⁾という点にあると思われる。しかしながら、このような主観的な基準に依拠するとすれば、結果として課税庁職員の裁量により加算税の免除が行われることにもなりかねず、課税の公平にもとる結果となって、加算税の趣旨目的が没却されることは自明であろう。教授もこのような反論を承知されて、この基準を運用するのは国税不服審判所と裁判所になるであろうとする⁽¹⁰⁶⁾。佐藤説は「正当な理由」をより柔軟に運用しようと試みる説と考えられるが、法的安定性を度外視して具体

(103) 三木義一「租税手続上の納税者の権利保護」租税法研究 37 号 17 頁（2009）。

(104) 岡正晶「課税庁の行政解釈に対する真摯な挑戦—過少申告加算税が課されない『正当な理由』を肯定（最三判平成 18・10・24）」NB L848 号 4 頁（2007）。

(105) 佐藤・前掲注(100)105 頁。

(106) 佐藤・前掲注(100)107 頁。

的妥当性を確保しようとするこのような法律論は受け入れがたい。確かに「正当な理由」は「極めて特殊な事情」があった場合に信義則的要素が持ち込まれて判断された事例があるが、なお例外的・限定的な取扱いであるというべきであり、納税者の主観的な事情により加算税を回避する規定は存在しないのである。そのような扱いを導入して個々の事案において「正当な理由」の有無をバランス感覚に富んだ審判官や裁判官が判断するという仕組みにしてしまえば、非常に多くの問題が審判所や裁判所に持ち込まれることになり、課税処分は常に裁決等が出されるまでは不安定ということになってしまうであろう。このような事態は、租税の賦課徴収システムを毀損させるだけでなく、国民の納税道義を低下させることにもなる。また、かえって納税者の権利救済を阻む障害となり得るものといえよう。

第二に、十分に事実を開示しているか否かをどのように担保するのかという疑問である。この点について、教授は所得税法・法人税法に関しては青色申告を要件とすることも考えられてよいとする⁽¹⁰⁷⁾。しかしながら、所得税についていえば、青色申告の承認申請が不可能な所得を有している納税者に著しい不公平を生じさせることにつながる。このような納税者間の均衡を欠く要件は行政制裁が免除される法律要件の仕組みとして不適当といわざるを得ない。以上のように考えると、事実を十分に開示して真摯な態度で課税庁による法解釈を争う場合には「正当な理由」に当たるという見解はとり得ないばかりか、納税者の権利保護の観点からも問題を有する見解であるといえ、この見解によって「正当な理由」の射程を拡張することは適当でない。

(107) 佐藤・前掲注(100)111頁(注41)。

第3章 調査手続の法整備と「更正の予知」⁽¹⁰⁸⁾

第1節 「更正の予知」の趣旨

1 「更正の予知」と加算税の額

過少申告加算税の賦課について、修正申告書の提出が「申告に係る国税について調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでないとき」には、過少申告加算税は課されない（通則法 65 ⑤）。この場合には、過少申告加算税に代えて課される重加算税についても免除される（通則法 68①かつこ書）。

無申告加算税の賦課では、期限後申告書等の提出があった場合において、その提出が、その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正又は決定があるべきことを予知してされたものでないときは、無申告加算税の額は、15%から5%に軽減される（通則法 66⑤）。

不納付加算税についても、源泉徴収による国税が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に、その納付が当該国税について告知があるべきことを予知してされたものでないときは、不納付加算税の額は、その納付された税額に係る前項の不納付加算税の額は、10%から5%に軽減される（通則法 67②）。

2 事務運営指針による取扱い

申告所得税事務運営指針は、修正申告書の提出が更正があるべきことを予知してされたと認められる場合について、次のように取り扱うことを明らかにしている⁽¹⁰⁹⁾。

「通則法第 65 条第 5 項の規定を適用する場合において、その納税者に対する臨場調査、その納税者の取引先に対する反面調査又はその納税者の申

(108) 本章では主に過少申告加算税における「更正の予知」の規定を念頭に置く。

(109) 前掲注(44)参照。

告書の内容を検討した上での非違事項の指摘等により、当該納税者が調査のあったことを了知したと認められた後に修正申告書が提出された場合の当該修正申告書の提出は、原則として、同項に規定する『更正があるべきことを予知してされたもの』に該当する。

(注) 臨場のための日時の連絡を行った段階で修正申告書が提出された場合には、原則として、『更正があるべきことを予知してされたもの』に該当しない。」

この取扱いは無申告加算税における「更正の予知」についても準用される。この事務運営指針における課税庁のスタンスとして、酒井克彦教授は次のように説明される⁽¹¹⁰⁾。「具体的には端緒のあった段階で更正予知とみるべきであると考えるが、実務面を考慮すれば、何を持って端緒把握と考えるかは、きわめて微妙な要素を含んでいると考えられ、消極に過ぎる取扱いがなされた場合には、適正申告を促すために設けられた加算税制度の趣旨に悖る結果にもなりかねないおそれがある。しかして、納税者が自己の調査が行われていることを十分了知し得る状況に至った後に提出された修正申告書は、更正の予知があるものと解すべき余地があるのではないか。かような考えを前提として、事務運営指針では、端緒把握説が妥当するとしつつも、課税庁のスタンスとして、調査着手説の考え方も包含した解釈を採る必要があると考えたのである。」⁽¹¹¹⁾

この事務運営指針を上記のように理解すると、「その納税者に対する臨場調査」とは、単に事業所等へ臨場したということだけを意味するのではなく、納税者からの事業概況・記帳状況の確認や帳簿調査の実施など具体的な調査が実施されていることが必要であることを述べているものと考えられる。そうすると、注書きにある臨場日時の連絡はもちろん、例えば、自宅等に臨場した際にその玄関先で渡された修正申告書や期限後申告書は、更正があるべ

(110) 酒井・前掲注(19)86頁。

(111) なお、品川芳宣教授は、当該通達について、『調査』即『更正があるべきことを予知』したことになることを明確にした」とされ、後述する二段階要件との齟齬を指摘されている(品川・前掲注(43)164頁。)

きことを予知してされたものには当たらないと考えられよう⁽¹¹²⁾。

3 「更正の予知」による免除の趣旨

(1) 政府に手数を掛けさせないための修正申告の奨励

「更正の予知」による免除は、シャウプ勧告に基づいた昭和 25 年の税制改正で導入された制度である⁽¹¹³⁾。国税通則法に移行する以前の加算税制度における「更正の予知」の趣旨について、大阪地裁昭和 29 年 12 月 24 日判決（行裁例集 5 巻 12 号 2992 頁）は、次のように判示している。

「政府の調査により更正又は決定のあるべきことを予知したものでなく、その調査の前に、即ち政府に手数をかけることなくして自ら修正又は申告をした者に対しては、過少申告加算税額、無申告加算税額、重加算税額の如きもこれを徴収せず、政府の調査前における自発的申告又は修正を歓迎し、これを懲愆せんとして右の如き規定となったものと解するのが相当である」（傍点筆者）

また、国税通則法への加算税制度の移行前後においても、和歌山地裁昭和 50 年 6 月 23 日判決（税資 82 号 70 頁）は、次のように判示している（係争年度は昭和 36・37 年度）。

「税務当局の徴税事務を能率的かつ合理的に運用し、申告の適正を維持するため、税務当局において先になされた申告が不適法であることを認識する以前に、納税義務者が自発的に先の申告が不適法であることを

(112) ただし、このような場合でも当該納税者が取引先の税務調査等によって自己の申告の非違を課税庁が把握していると認識していた場合には更正が予知された修正申告と解されよう。

(113) ただし、シャウプ勧告では、故意に申告書の提出を怠った場合は、申告の遅延が 1 か月を超えなければその税の 10% を、さらに遅延が続く期間毎月 10% ずつを加え、その総額が税額の 30% になるまで民事罰として加算して徴収するとしていた。なお、申告の遅延が故意の怠慢でなく、正当な理由に基づく場合には、民事罰は適用しない旨勧告していた。しかし、改正法では、できるだけ申告書を期限内に提出することを促進するため、民事罰を大別して過少申告加算税額と無申告加算税額にし、また、いかなる場合においても自発的に申告した場合を有利にするため、民事罰の一部を免除することが適当であるとの理由からシャウプ勧告を修正したとされる（井上一郎編『シャウプの第二次税制勧告』261 頁（霞出版社、2004）。）。

認め、あらたに適法な修正申告書を提出したときには、これに対し右加算税を賦課しないこととされている」(傍点筆者)

このように、国税通則法移行以前の「更正の予知」による免除の趣旨は、主として、行政コストの軽減を意識したものと考えることができる。

(2) 申告納税制度の普及のための修正申告の奨励

現行加算税制度下では、東京地裁昭和 56 年 7 月 16 日判決(行裁例集 32 卷 7 号 1056 頁)は、次のように判示している。

『申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知』することなく自発的に修正申告を決意し、修正申告書を提出した者に対しては例外的に加算税を賦課しないこととし、もって納税者の自発的な修正申告を歓迎し、これを奨励することを目的とするものというべきである。』(傍点筆者)

この控訴審の東京高裁昭和 61 年 6 月 23 日判決(行裁例集 37 卷 6 号 908 頁)も、次のように判示している。

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

また、東京高裁平成 17 年 4 月 21 日判決(訟月 52 卷 4 号 1269 頁)は、次のとおり判示している。

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

このように、現行の加算税制度における「更正の予知」による免除の趣旨は、主として、申告納税制度の円滑な推進という意味合いで述べられていると考えることができる⁽¹¹⁴⁾。

(114) もっとも、現行加算税制度においても「政府のてま」を念頭に置いた判決がある。しかし、それは附随的な意味で述べられているようである。例えば、東京地裁平成

(3) 自首不問責規定と「更正の予知」の関係

ところで、「更正の予知」による免除規定の趣旨を自主不問責規定と同様に解する見解がある。佐藤英明教授は、加算税は租税収入の減少という事実を重視して課されるものであるから⁽¹¹⁵⁾、「納税者が自発的に違法な状態を解消して正当な税額を納付した場合には加算税は課されない。他方、刑事罰には自首不問責規定はないから、この点でも、両者は異なっている。」⁽¹¹⁶⁾と指摘される。

他方、板倉宏教授は、租税刑罰に定額財産刑主義がとられていた当時、「自首スル者又ハ税務署長ニ申出デタル者ハ其ノ罪ヲ問ハス」(旧法人税法 29 条但書)とされていた自首不問罪の規定について、『税法罰則は不法行為に対する損害賠償を実質としている』という当時の考え方を前提としていたのであって、租税刑法が一般刑事法化の途を歩み出すと、不適当なものとして排斥されたのである。したがって、現在の税法が、修正申告をした場合、加算税の不徴収を定めていることをもって、自首不問罪の規定を踏襲したものであるとみることはできない。⁽¹¹⁷⁾と指摘されている。

租税刑罰における自首不問罪規定は、昭和 22 年の税制改正で廃止されたものであるが、この規定が存在した理由は、不正行為の行為者が罪過を悔いて自首したのだから罰しないという趣旨のものではなく、自首して不足

14 年 1 月 22 日判決(訟月 50 巻 6 号 1802 頁)は、「自発的に修正申告を決意して、修正申告書を提出した者に対しては、課税庁において課税標準を調査する等の事務負担等を軽減することができることも勘案して、例外的に加算税を賦課しないこととし、もって納税者の自発的な修正申告を歓迎し、これを奨励することとしたものと解される。」と判示している。また、さいたま地裁平成 16 年 2 月 18 日判決(税資 254 号順号 9561)は、「自発的に修正申告を決意し、修正申告書を提出した者に対しては、例外的に過少申告加算税を賦課しないとすることにより、納税者の自発的な修正申告を奨励したものであり、また、単なる更正の予知ではなく、調査の存在を前提としていることからすると、修正申告を奨励することで調査の手数をかけないで済むことにより税務行政コストの軽減を図ることをも目的とするものであると解することができる。」と判示している。

(115) 佐藤・前掲注(18)35 頁。

(116) 佐藤・前掲注(18)35 頁。

(117) 板倉宏『租税刑法の基本問題〔増補版〕』253 頁(勁草書房、1965)。

税額を納付すれば、国家は財政上の損失を受けないから罰する必要はないというもっぱら国庫の損害を基準とするものであった⁽¹¹⁸⁾。このように、賦課課税時代の租税罰則は、脱税犯の財政犯的な性格にかんがみ、定額財産刑による国庫の損害回復という文脈で説明されていた。

申告納税制度の下においては、脱税行為は、単に国庫収入に損害を与えるのみならず、適正な申告を自主的に行う納税者との公平を害し、反社会的・反道徳的なものとして非難の対象となる⁽¹¹⁹⁾。この点、加算税は反社会的・反道徳的な行為を非難の対象として課すものではないが、適正な申告を自主的に行う納税者とそうでない納税者との間に生ずる不公平の是正を図るという点では、租税刑罰と機能的に類似する。また、現行加算税制度には国庫への損失に対する損害賠償としての性質はないと考えられることからすると⁽¹²⁰⁾、板倉教授が指摘されるように、加算税制度に「更正の予知」による免除が規定されているとしても、当時の租税刑罰に規定されていた自主不問責規定の趣旨が踏襲されていると解するのは相当ではない。上述した東京高裁平成 17 年 4 月 21 日判決（訟月 52 卷 4 号 1269 頁）が判示するように、申告納税制度の趣旨に照らして「更正の予知」の趣旨を理解すべきであると考ええる。

（４）「更正の予知」による免除の趣旨

申告納税制度の趣旨については、次の二つの見解が参考となろう。すなわち、現在の租税制度の礎ともいべきシャウプ勧告では、「所得税、および法人税の執行面の成功は全く納税者の自発的協力にかかっている。納税者は、自分の課税されるべき事情、また自分の所得額を最もよく知っている。このある納税者の所得を算定するに必要な資料が自発的に提出されることを申告納税という」⁽¹²¹⁾と述べている。また、税制調査会は、「申告納税制度は、納税者自身による税額の確定とその自主的な納付を内容とする

(118) 齋藤明・廣瀬正志『租税刑事制裁の法理』15 頁（中央経済社、1997）。

(119) 司法研修所編『直接税違反事件の研究』14 頁（法曹会、1979）。

(120) 前掲注(13)参照。

(121) 『シャウプ使節団日本税制報告書』IV 卷 D 4 頁（1949）。

ものであるから、納税者が自らの課税標準と税額を計算しなければならないものであり、具体的には、納税者がその税額を算定するのに必要な資料を持ち、これに基づいて適正な申告を行うことを根幹としていると言うべきである。申告納税制度とは、納税者がその取引の過程で集積された客観的な資料による裏付けのある所得金額をもって申告することをいうのであり、これは、適正な申告水準を維持、確保するためのその他の納税協力を含め、納税者の当然の責務といえる⁽¹²²⁾と述べている。

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

第 2 節 「調査」の意義

国税通則法 65 条 5 項は、その申告に係る国税について「調査」があったことを前提として、これにより納税者が当該国税について更正があるべきことを予知したものか否かを問題としていると解される。したがって、「調査」が行われていない場合の修正申告書の提出は、当然に当該納税者の主観的認識を問うまでもなく「更正の予知」による免除が適用されると解される。そこで、「調査」とはどのような意義を有するのか検討する必要がある。

1 国税通則法 24 条の「調査」と同法 65 条 5 項の「調査」

更正について規定する国税通則法 24 条は、納税申告書の提出があった場合に、その納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関す

(122) 税制調査会「昭和 58 年 11 月 今後の税制のあり方についての答申」第二・5・(1)②。

る法律に従っていなかったときには、「調査」により当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正する旨規定している。決定（通則法 25）及び再更正（通則法 26）も同様に「調査」に基づいてこれらを行う旨の定めがある。すなわち、これらの規定における「調査」とは、更正・決定等の前提として行われるべきことを定めたものであると解される。そうすると、「調査」の意義は、「課税標準等または税額等を認定するに至る一連の判断過程の一切を意味すると解せられる。すなわち課税庁の証拠資料の収集、証拠の評価あるいは経験則を通じての要件事実の認定、租税法その他の法令の解釈適用を経て更正処分に至るまでの思考、判断を含むきわめて包括的な概念である。」⁽¹²³⁾と解されることになろう。このような国税通則法 24 条の「調査」の意義について、これを同法 65 条 5 項の「調査」と同義に解すべきか否かで学説上対立がある⁽¹²⁴⁾。

この点、国税通則法 65 条 5 項の規定の文理からすると同条項は、「調査」を納税者の「更正の予知」に対する前提条件として位置付けていると解され、また、同法 24 条の「調査」と別意に解すべき明文の規定はなく、同法 65 条 5 項が行政制裁に関する規定であることにかんがみると、法的安定性を重視して、同法 24 条の「調査」と同義に解すべきと考える。とはいえ、同法 65 条 5 項の「調査」は、「あったことにより」という文言で規定されているため——この点、同法 24 条は「調査により」である——それは、納税者において「更正の予知」が可能な「調査」であることが予定されているものと解さざるを得ない。そうすると、国税通則法 65 条 5 項の「調査」は、同法 24 条の「調査」と同義に解しつつも、その範囲から納税者に認識可能性のない「調査」を除くと解するのが相当であろう。すなわち、国税通則法 65 条 5 項の「調

(123) 大阪地裁昭和 45 年 9 月 22 日判決（行裁例集 21 巻 9 号 1148 頁）。

(124) 否定説として、浪花健三『「調査」の範囲と「更正の予知」の関係—平成 8 年 9 月 30 日裁決を踏まえて』税理 41 巻 1 号 51 頁（1998）、有賀武夫「過少申告加算税に係る更正の予知」税弘 47 巻 5 号 140 頁（1999）。肯定説として、堺沢良「重加算税を課すべき場合の宥恕事由と『当該職員』の範囲」税務事例 2 巻 1 号 50 頁（1970）参照。

査」とは、課税庁の証拠資料の収集、証拠の評価あるいは経験則を通じての課税要件事実の認定、租税法その他の法令の解釈適用を経て更正・決定処分に至るまでを含む極めて包括的な概念であるが、納税者の認識可能性で判断されるものであるから、机上調査だからといって直ちに除外されるものではなく、納税者が課税庁における検討を認識することができる程度の電話や文書照会、来署依頼状などは、「調査」の範囲に含まれるものと解される。このような理解は、次の裁判例からも裏付けられよう。すなわち、静岡地裁平成16年12月9日判決（訟月52巻4号1285頁）は次のように判示している。

「机上調査のようなそれ自体は外部から認識することができない税務官庁内部の調査しか行われていない場合であっても、その調査の過程において、又はその調査の結果に基づいて、課税庁から納税者に連絡がされ、過少申告の指摘がされ、修正申告が促されるなどにより、納税者は、上記調査の内容を認識し、更正があるべきことを予知することがある。こうした場合に過少申告加算税が非課税とされなくても、『調査』と『更正の予知』との因果関係を規定し、自発的な修正申告に誘因を与えた通則法65条5項の趣旨が損なわれるものではない。」

以上は、国税通則法65条5項に規定する「調査」の基本的な解釈であるが、これを押し進めると、同業者に対する調査や反面調査として行われた調査、納税者に対する調査であっても他税目の調査であった場合に、国税通則法65条5項の「調査」に該当するといえるか否かが問題となる。

2 同業者に対する調査と「更正の予知」

同業者に対する税務調査を契機として、納税者が提出した修正申告書が更正を予知してされたものに当たるか否かという問題がある。例えば、納税者A、B、Cが民法上の組合を組成し、その組合活動から収益を得ていた場合を考えてみる。組合員Aの税務調査において、当該組合事業に係る所得を調査した結果、全組合員に波及する非違が把握されたが、その直後にB及びCが自主的に修正申告書を提出したとする。このB及びCの修正申告に対して、

国税通則法 65 条 5 項の規定は適用されると解されるだろうか。

このような問題について、東京地裁昭和 56 年 7 月 16 日判決（行裁例集 32 巻 7 号 1056 頁）は、次のような解を判示している。

「修正申告書の提出が『調査があったことにより…更正があるべきことを予知してされたものでないとき』というのは、税務職員がその申告に係る国税についての調査に着手してその申告が不適正であることを発見するに足るかあるいはその端緒となる資料を発見し、これによりその後調査が進行し先の申告が不適正で申告漏れの存することが発覚し更正に至るであろうということが客観的に相当程度の確実性をもって認められる段階に達した後に、納税者がやがて更正に至るべきことを認識したうえで修正申告を決意し修正申告書を提出したものでないこと」

この判示は、課税庁職員がその申告に係る国税の調査に着手し、不適正の端緒等を発見することにより納税者が更正を予知するという二段階の要件が必要であることを述べていると考えられ、この二段階要件説が国税通則法 65 条 5 項の解釈の有力説とされている⁽¹²⁵⁾。このような規定の構造からすると、上記の例において、A の税務調査によって B 及び C が自らの申告に対する更正を予知したとしても、二段階要件を前提とする限り、B 及び C には「調査」が行われていないから「更正の予知」があったと解することはできないことになり、加算税が免除されることになる。

このように、同業者に対する調査を契機に提出された修正申告は、「更正の予知」があったものと解することはできない。ただし、同業者に対する実地調査を契機として、自己に対する調査が開始されていることをも納税者が知り得る状況であるならば、「調査」があったと解することは可能と考える⁽¹²⁶⁾。

(125) 品川・前掲注(43)145 頁。

(126) 大阪地裁昭和 29 年 12 月 24 日判決（行裁例集 5 巻 12 号 2992 頁）は、同業者への実地調査を契機としてなされた修正申告が更正を予知してされたものと判断された事実である。同地裁は次の事実を認定している。国税局がパチンコ玉製造業者一般が多額の脱税をしているという情報を探聞してこれらの業者の調査を開始したこと、同時期に原告会社にも所有機械及び製造能力の調査が行われるとともに、取引先に

3 他の納税者に対する反面調査と「更正の予知」

上記民法上の組合の例で、組合員Aの税務調査の反面調査として、組合員Bの関係書類が調査された例を考えてみる。当該反面調査によって、組合員B自身の申告所得に誤りがあることが発見された場合、当該反面調査は、Bにおいて国税通則法 65 条 5 項の「調査」といえるだろうか。

この問題について、税務調査を行う主体は、財務省設置法、同法施行令及び財務省組織規則に定められる課税庁職員であるから、調査権限を有しない管轄外の課税庁職員が行った調査は、「更正の予知」の「調査」に該当しない旨指摘する見解がある⁽¹²⁷⁾。国税に関する調査は、調査権限を有する課税庁職員の質問検査によって、課税処分がなされることが法令上予定されていることからすると⁽¹²⁸⁾、調査権限の有無を「更正の予知」の「調査」に当たるか否かの判断基準とする解釈は妥当と考える。

そうすると、組合員Aに対する税務調査において、組合員Bへの反面調査によって、Bの申告所得に誤りがあることを発見した場合、組合員AとBが同じ税務署の管轄内である場合とそうでない場合には、「更正の予知」の「調査」に該当するか否かが異なることとなる。すなわち、AとBが同じ税務署の管轄内である場合には、Bへの反面調査を実施していた課税庁職員は、Bに対しても税務調査を行う権限を有しているから、その場でBの实地調査として権限を行使することが可能であり、その場合には、国税通則法 65 条 5 項に規定する「調査」があったものと解される。このようなBに対する实地調査の実施は、改正法案に規定されている税務調査手続にも抵触しないと解されよう⁽¹²⁹⁾。この反対解釈から、AとBが異なる税務署の管轄である場合、Bに対して反面調査を実施している課税庁職員は、Bの課税処分を行う権限

対して原告会社の使用電力量、仕入材料高の調査があったこと、原告会社の第二会社の調査がありその旨通報されたこと、同業者の法人税法違反の嫌疑による強制調査が新聞ラジオ等で報道され、これを知った原告会社の代表取締役は架空名義預金を全部払い出し、その通帳を焼却したこと。

(127) 池本・前掲注(13)191頁。

(128) 最高裁昭和 58 年 7 月 14 日第一小法廷判決（訟月 30 卷 1 号 151 頁）参照。

(129) 改正法案 74 の 10 条 2 項参照。

を有していないため、仮にBの申告の不適正を発見し、これをBに指摘しても、当該反面調査は、国税通則法 65 条 5 項の「調査」には当たらないものと解される。

4 他税目の調査と「更正の予知」

例えば、ある法人の法人税の調査の実施中に、その法人の役員に帰属する所得について非違が把握され、これを当該役員に指摘した場合、当該非違の指摘について、「更正の予知」があったものと解されるか否かが問題となる。

この点、上述したように国税通則法 65 条 5 項の「調査」を実施する主体は、財務省設置法等に規定された課税庁の職員であるから、法人税の調査の実施であるとしてもその法人の役員の所得税に係る非違が把握され、当該非違の指摘があった場合には、更正が予知されたものと解される。課税庁職員の調査権限を根拠付ける法規が税目による限定をしていないことからすれば当然の解釈であろう。ただし、この場合であっても、税務署の管轄に係る調査権限の限定はあるわけで、上記の例の役員の納税地が当該法人と異なる税務署の管轄である場合には国税通則法 65 条 5 項の「調査」とは解することはできない。

なお、国税犯則取締法に基づく犯則調査及びその前段階にある内偵調査は、対象となる納税者に対して告発等を行うことを目的に実施されるものである。そのことからすると、これらの調査は、更正等の課税処分を目的に行う調査と同一ということはできない。しかし、犯則調査により収集された資料を課税庁が課税処分に利用することは許されるものと解されている⁽¹³⁰⁾。この点、一般的な納税者であれば、犯則調査が開始されれば、程なく更正や決定に至ることは予知できると考えるのが相当であろう。したがって、「更正の予知」の趣旨に照らせば、犯則調査や内偵調査が更正等の課税処分を目的に行うものではないからといって、国税通則法 65 条 5 項の「調査」に該当しないと解

(130) 最高裁判所昭和 63 年 3 月 31 日第一小法廷判決（訟月 34 卷 10 号 2074 頁）。

することはできないと考える⁽¹³¹⁾。

第3節 「更正の予知」の時期と問題点

1 「更正の予知」の時期の解釈論

以上の「調査」の後における、「修正申告書の提出が更正があるべきことを予知してされた」の解釈については、その時期に応じて次の三説に区分され議論されることが多い。すなわち、具体額発見説、客観的确实性説及び調査開始説である⁽¹³²⁾。以下、各説の内容、各説を支持する代表的な裁判例・学説を概観する。

(1) 具体額発見説

具体額発見説は、調査により脱漏所得が発見された後に提出された修正申告は更正を予知してされたものとして取り扱う説である。この説は後述する調査開始説と同様に行政制裁の免除要件として客観性があるといえる。この説に従えば脱漏所得が具体的に発見され更正が余儀なくされない限り加算税が免除されることになる。

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

『…調査に因り…更正又は決定があるべきことを予知してなされたもの』あるいは『…調査があつたことにより…更正があるべきことを予知してなされたもの』というのは、税務当局が、当該納税申告に疑惑を抱き、調査の必要を認めて、納税義務者に対する質問、帳簿調査等

(131) 国税不服審判所昭和 46 年 8 月 9 日裁決（裁決事例集 3 号 1 頁）は、「請求人が昭和 44 年 7 月 31 日に当該法人税修正申告書を提出する前に国犯法により収税官吏としての権限を有する国税査察官が請求人の備え付け帳簿を具体的に調査しており、その調査により昭和 43 年 12 月 31 日に提出された当初申告の所得金額に脱漏があることが発見されているところから見て、請求人の右主張は是認し難く、その後に出された当該法人税修正申告書は法第 65 条第 3 項の規定に該当するものと認めることはできない」と判断している。

(132) 三説の用語は、品川・前掲注(43)164 頁による。

の実地調査に着手し、これによって収集した具体的資料に基き、先の納税申告が適正なものでないことを把握するに至ったことを要するものと解すべきである。しかしそれ以上に、税務当局が、申告もれの所得金額を正確に把握し、更正をなすに足る全資料を収集していなければならないものでもない。」

学説では、林仲宣教授がこの説を支持されている。すなわち、「客観的な形式基準の構築を目指すとするならば、脱漏などの具体的事項の指摘がされるまでの時点を形式基準とすることが、極めて明確である。納税者の自発的・自主的な申告が減免規定の趣旨であるとするならば、その客観性から評価できるのである。」とし、また、この説を根拠として課税庁の機先を制するために納税者が提出する修正申告に対しては、次のように指摘される。すなわち、「減免規定の趣旨である納税者の自発性・自主性を重要視するならば、具体的な事実が判明するまでに、修正申告を行う納税者の態度にこそ、その自発性・自主性を評価すべきである。税務職員が必ずしも、その事実の全貌を発見するとは限らない。仮に納税者が機先を制したつもりの修正申告であっても、税務職員の予想と異なる内容の修正申告、いわば『やぶ蛇』的申告になる可能性も否定できない。」⁽¹³³⁾とされる。

(2) 客観的確実性説

客観的確実性説は、調査により脱漏所得を発見するに足るか、あるいは、その端緒となる資料が発見され、更正に至るであろうことが客観的に相当程度の確実性をもって認められる段階に達した後に、納税者が更正に至るべきことを認識したうえで修正申告を決意して提出した修正申告は更正を予知してされたものとして取り扱う説であり、国税通則法 65 条 5 項の解釈の有力説である⁽¹³⁴⁾。

この説を採用する裁判例として、東京高裁昭和 61 年 6 月 23 日判決（行

(133) 林仲宣「更正の予知と税務調査」石島弘ほか編山田二郎先生喜寿記念『納税者保護と法の支配』292－293 頁（信山社、2007）。

(134) 品川・前掲注(43)168 頁。

裁例集 37 卷 6 号 908 頁) は、次のように判示した原審の東京地裁昭和 56 年 7 月 16 日判決 (行裁例集 32 卷 7 号 1056 頁) を引用している。

「修正申告書の提出が『調査があったことにより…更正があるべきことを予知してされたものでないとき』というのは、税務職員がその申告に係る国税についての調査に着手してその申告が不適正であることを発見するに足るかあるいはその端緒となる資料を発見し、これによりその後調査が進行し先の申告が不適正で申告漏れの存することが発覚し更正に至るであろうということが客観的に相当程度の確実性をもって認められる段階に達した後に、納税者がやがて更正に至るべきことを認識したうえで修正申告を決意し修正申告書を提出したものでないこと、言い換えれば右事実を認識する以前に自ら進んで修正申告を確定的に決意して修正申告書を提出することを必要とし、かつ、それをもって足りると解すべきである。」

学説では、品川芳宣教授がこの説を支持されているが、それは消去法的な支持である。すなわち、「具体額発見説については、過少申告加算税の制度の趣旨と国税通則法 65 条 5 項が過少申告加算税賦課の例外規定にあることに照らし、採用し難いものと解され、調査開始説についても、右条項の文理解釈上採用し難いものと解される。かくして、客観的確定性説が国税通則法 65 条 5 項の文理解釈に最も適うものと解されるが、同説は、前述したように、『特段の事情』を厳格 (正確) に解すると、調査過程における時間的位置付けとしては調査開始説に限りなく近づくことになるものと解される。」⁽¹³⁵⁾とされる。

(3) 調査開始説

調査開始説は、調査の開始後に提出された修正申告は、更正を予知してされたものとして取り扱う説である。したがって、この説による加算税の免除は、課税庁による調査の開始前に修正申告書を提出した場合のみと考

(135) 品川・前掲注(43)167—168 頁。

えられる。調査の開始時点を分岐点として、「更正の予知」があったか否かを判断するこの説は、免除要件の客観性という点で優れているといえる。

この説を採用する裁判例として、最高裁昭和 51 年 12 月 9 日第一小法廷判決（訟月 22 卷 13 号 3050 頁）は、次のように判示している。

「過少申告加算税は、修正申告書の提出があったときでも、原則としては、賦課されるのであり（国税通則法 65 条 1 項）、その提出が、その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでないときに、例外的に、課せられないこととされているにすぎないのである（同条 3 項）。原審が確定した事実によれば、亡正夫が嘆願書を提出したのは、すでにその申告にかかる昭和 39 年分の所得税について調査を受けたのちであったというのであり、仮に、税務職員の適切な指導・助言により、亡正夫が、嘆願書を提出した時期に修正申告書を提出していたとしても、更正処分を受けるべきことを予知してこれを提出したことになるものというべきであって、過少申告加算税の賦課を免れない」⁽¹³⁶⁾

学説では、酒井克彦教授がこの説を支持されている。すなわち、「税務調査において過少申告額が明確にされるのは、通常その税務調査の終結時であるから、それまで更正の予知を認めないと考えるのは、過少申告加算税制度の趣旨を没却するし、また、税務調査の実態を無視することになるのではなかろうか。一方で、納税者側においては、申告当初から過少申告の事実を承知している場合もあるわけであり、その場合にはその調査が開始されれば、いずれは更正されることを認識できるはずである。調査件数の多くの事案において、脱漏が発見されているというような実態からは、調査着手説が一定の説得力を有している」⁽¹³⁷⁾とされる。

(136) 他に、大阪地裁昭和 29 年 12 月 24 日判決（行裁例集 5 卷 12 号 2992 頁）等。

(137) 酒井・前掲注(19)140 頁。

2 具体額発見説の問題点と検討

調査により脱漏所得が発見されるまでは「更正の予知」による加算税の免除が可能と解するこの説は、期間の利益を最も長く享受できる点で納税者に有利な解釈である。また、加算税賦課の分岐点を具体的な脱漏所得が発見（指摘）とする点で、免除要件として客観性があり、納税者の理解も得やすいのではないかと考える。

しかしながら、この説に従えば、すでに多くの学説が指摘するとおり⁽¹³⁸⁾、上述した加算税の趣旨目的や「更正の予知」による免除の趣旨を没却しかねない。このことは、東京地裁平成 14 年 1 月 22 日判決（訟月 50 巻 6 号 1802 頁）の次の判示のとおりである。

「納税者側の脱漏所得に対する隠ぺい・仮装が巧妙、悪質であればあるほど、税務職員において所得脱漏の事実を把握することが困難となるから、調査進展の段階として過少申告が確実に把握される段階まで調査が進むことを必要とするならば、悪質な納税者ほど調査を受けてもこれに協力しないで何とか所得脱漏の事実を隠ぺいしてあわよくば追加税額と重加算税の双方を免かれようとし、いよいよ同事実を発見されそうになったとき、その寸前に申告をして重加算税を免かれ得ることになるから、その不当なことは明らかである。」

また、林教授の見解に対しては次のような反論が可能であろう。「納税者の自発的・自主的な申告が減免規定の趣旨である」という点について、確かに国税通則法 65 条 5 項は自発的・自主的な申告の減免規定であるが、ただ自発的・自主的であればよいというものでもない。同条項の加算税の免除は、上述のとおり申告納税制度の趣旨に基づくべきものであるから、調査において具体的な脱漏所得が発見されるまでが自発的・自主的とすれば、法の趣旨を逸脱することになる。また、課税庁職員は必ずしも所得の全貌を把握するわけではないから、課税庁の機先を制した自発的な修正申告はむしろやぶ蛇的

(138) 品川・前掲注(43)167 頁、酒井・前掲注(19)140 頁など。

申告になる旨指摘される点について、この見解が課税庁の把握している非違内容と納税者が課税庁に把握されたと考える非違内容とで異なる場合に、自発的に修正申告すればやぶ蛇で加算税も免除されないから⁽¹³⁹⁾、納税者はこのような修正申告をすべきでないという趣旨の指摘であるならば、この具体額発見説が「更正の予知」の時期の解釈論として採用できない根拠を指摘しているといえる。以上から、具体額発見説は国税通則法 65 条 5 項の解釈として妥当ではない。

3 客観的确实性説の問題点と検討

客観的确实性説は、文理解釈に適う点でこれを支持する裁判例も多い⁽¹⁴⁰⁾。しかし、文理解釈上適切な説であっても運用の実際面から疑問が呈されている。すなわち、納税者は、調査が開始されたことは知ることができても、その調査の進展過程で課税庁職員が脱漏所得を把握したか否か、あるいは、その端緒となる資料を把握したか否かについてまで、常に知り得るところではない⁽¹⁴¹⁾。また、国税通則法 65 条 5 項が定めているのは、修正申告書の提出とその国税の調査があったことという外形的に認識可能な事実と更正があるべきことを予知してされたという納税者の主観的認識であるが、後者は単に修正申告に至る納税者の心理的動機を記述しているものにすぎず、外部的にこれを把握することは困難であるから、これを加算税の賦課決定という賦課課税方式の行政処分の要件（課税免除要件）とすることは適当でない⁽¹⁴²⁾。さらに、課税庁職員が申告の不適正を把握するに足る資料の発見を必要とす

(139) 鳥取地裁平成 4 年 3 月 3 日判決（訟月 38 卷 10 号 1960 頁）参照。

(140) 最高裁平成 11 年 6 月 10 日第一小法廷判決（訟月 47 卷 5 号 1178 頁）など参照。

(141) 品川・前掲注(43)165 頁。同教授は、「通常の税務調査においては、調査官は脱漏所得やその端緒となる資料を発見してもそれを直ちに納税者に知らしめて調査の手の内を明かすようなことはしないであろうから、納税者側にとっては、せいぜい調査官からの質問のはしばしにおいて脱漏所得等を発見されたであろうことを推測できるにすぎないであろう」と指摘される。

(142) 荻野豊「仮名預金口座の調査が行われた後にされた修正申告と更正の予知」税務事例 35 卷 12 号 17 頁（2003）。

ると、例えば、売上金額は正確だが仕入金額には架空仕入を計上していた場合、調査の進展に応じ必然的に発見されるであろう架空の仕入金額に調査が及ぶ前に売上金額の調査段階で修正申告書を提出して加算税を免れるのは、法の趣旨から疑問がある⁽¹⁴³⁾などである。この点、どのように考えるべきか。問題は、行政制裁を免除する要件に納税者の主観的事情を入れるのは法律要件として適当かという点に収斂されるように思われる。「更正の予知」の趣旨に内在する自発性という主観的要件は品川教授が指摘されるように、これを厳格に解していくと調査の開始時に近付いていくことになる。自発的か否かを事案に応じて決定することは免除要件として柔軟性に富むものではあるが、他方で行政制裁の免除要件として法的安定性が損なわれていることは上記指摘のとおりであり、法律要件として適当でないと考える。両者をいかに両立させるかという点に「更正の予知」の時期を立法的に解決する意義があると思われる。その際、免除要件の客観性を追求するとすれば、自発的か否かという分岐点は一定の時点を擬制せざるを得ないものとする。

4 調査開始説の問題点と検討

国税通則法 65 条 5 項は、「修正申告書の提出があった場合において、その提出が・・・調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでないとき」は過少申告加算税を免除する旨規定している。したがって、調査開始前に修正申告書が提出された場合に限らず、調査開始後に修正申告書が提出された場合にも、その適用の有無を問題にしている条文であると解される。そのため、調査が開始された後の修正申告は、当該調査の進展を問うことなく更正を予知してされたものとするこの説は、客観的に明確な基準でありながらも文理解釈から乖離することになる。

確かに、調査を開始したことが直ちに「更正の予知」に結び付くと解することは現行法の解釈論としてとり得ないばかりか、そうしなければ加算税や

(143) 野崎悦宏「重加算税－修正申告書の提出と更正の予知－」金子宏編『租税判例百選〔第2版〕』137頁（有斐閣、1983）。

「更正の予知」の趣旨が没却されてしまうというようなことがすべての納税者の申告の実態に当てはまると思われる。しかし、税務調査の現実を見れば⁽¹⁴⁴⁾、調査開始イコール「更正の予知」ではないにしても、調査の開始に伴って更正が予知される可能性が生じ得るというのが実態であると少なくともいえるのではないだろうか。「更正の予知」の時期を立法的に解決すべき私見からは、このような一定の可能性が生じ得る時点を「更正の予知」の時期として擬制すべきではないかと考える。

第4節 調査手続の法整備を契機とする「更正の予知」の時期の法整備

1 「更正の予知」の法整備の必要と客観的可能性説

更正が予知されたか否かを個々の事案に応じて判断していくことは、加算税の賦課が結果責任である分、柔軟に免除の可否を決し得る点で納税者の救済に寄与していると考える。しかし、行政制裁を免除する法律要件として客観性・法的安定性が必要であることもいうまでもない。この両者の対立は、「更正の予知」による免除について、どのような時点をどのような方法で調整するかという問題であるといえることができる。言い換えれば、自発的・自主的な修正申告書の提出には行政制裁を課さないことにするか、又は行政制裁を課さないとしても、どの範囲でそうするかは納税義務違反の発生防止と自発的・自主的な是正の促進（誘導）との「緊張関係」の中で決定されるべき立法的な問題であるといえる⁽¹⁴⁵⁾。すなわち、自発的・自主的な修正申告の場合には行政制裁を課さないことにより納税義務違反に対する自発的な修正が期待し得る反面、税務調査があり、非違の端緒が発覚するまでに修正申告書を提出すれば行政制裁を免れることができるからかえって納税義務違反を

(144) 国税庁報道発表資料「平成 21 事務年度における所得税及び消費税調査等の状況について」等参照（国税庁ウェブサイト

(http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2010/shotoku_shohi/index.htm)。

(145) 佐藤・前掲注(18)278頁。

誘発することにもなる。同様に、行政制裁を課さない範囲が広すぎれば納税義務違反を誘引するが、それが狭すぎれば自発的・自主的更正による行政制裁の免除を設けた意義が減殺されることになる。

上述した税務調査の現実からすると、「更正の予知」の時期の解釈は、調査により更正が予知される可能性が生じる時期が適当であると考ええる。そして、このような見解を採用していると思われる裁判例がある。すなわち、東京地裁平成 14 年 1 月 22 日判決（訟月 50 卷 6 号 1802 頁）は次のように判示している。

「本件規定の解釈としては、税務職員がその申告に係る国税の課税要件事実についての調査に着手してその申告が不適正であることを発見するに足るかあるいはその端緒となる資料を発見し、これによりその後調査が進行し先の申告が不適正で申告漏れの存することが発覚し更正に至る可能性が生じたと認められる段階に達した後に、納税者がやがて更正に至るべきことを認識した上で修正申告を決意し修正申告書を提出したものでないこと、言い換えれば同事実を認識する以前に自ら進んで修正申告を確定的に決意して修正申告書を提出することを必要とし、かつ、それをもって足りると解すべきである。」⁽¹⁴⁶⁾（傍点筆者）

この判示は、更正に至る可能性が生じたと認められる段階を「更正の予知」の時期としている点で、客観的确实性説と調査開始説の中間的な解釈、いわば客観的可能性説ともいうべき見解を採用しているものと考ええる。そのような理解からすると、この判示は、「更正の予知」の時期の立法的解決に向けた示唆となるものと考えられる。

2 税務調査手続の法整備と「更正の予知」の時期

税務調査手続の法整備は、税務調査手続の透明性と納税者の予見可能性を高める観点から行われるものである。この趣旨を改正法案では次のような具

(146) 控訴審の平成 14 年 9 月 17 日判決（訟月 50 卷 6 号 1791 頁）も同旨。

体的手続によって実現しようとしている。すなわち、税務署長が、その職員に納税義務者に対し実地の調査を行わせる場合には、あらかじめ当該納税義務者に対し、その旨及び調査の開始日時・場所、調査の目的、調査対象税目、課税期間、調査の対象となる帳簿書類その他の物件に関する事項を記載した書面を調査開始日前に交付する旨を通知した上で、当該書面を調査開始日前に交付する旨規定している。この書面に記載されるべき「調査の目的」がどの程度の内容となるのか現段階では不明である。例えば、調査の必要性を認め得るある程度の理由が当該書面で示されることになるとすると、自己の申告内容を熟知している納税者、特にいわゆるパレモトで当初申告をした納税者は、やがて更正がなされることを予見することが可能となるであろう。客観的可能性説の下ではこのような納税者は「更正の予知」がなされたこととなり加算税を免れることはできないことになるが、このように解することは、税務調査の現実から妥当であろうし、客観的确实性説に対する実際面の批判にも答え得るものであると考える。

そこで、行政制裁の免除要件の法的安定性及び税務調査の納税者の予見可能性の確保の観点から、税務調査の事前通知書に記載される調査の目的について、非違が見込まれる事項を明確に記載する一方で、当該事前通知書が納税者に交付された段階で、「更正の予知」があったものとみなす旨規定することで、「更正の予知」の時期の問題を立法的に解決すべきと考える。こうすることで非違の端緒が発覚するまでに修正申告書を提出すれば行政制裁を免れるというような納税者を制裁の対象とすることが可能となるし、また、事前通知書の交付前であればなお加算税は免除され得るから——もっとも、事前通知書を交付する旨の通知（連絡）をした際に、当該通知書に記載されるべき「調査の目的」を納税者に伝えた場合には、更正が予知されたものとして取り扱うべきである——、「更正の予知」による免除を設けた規定の意義は損なわれない上、「更正の予知」の趣旨である納税者の自発的協力による適正税額への修正に則した修正申告書の提出が期待できるものとする。

結びに代えて

本稿は、平成 23 年度税制改正大綱を受けた税制改正法案により、納税者権利憲章の策定や税務調査の開始・終了手続の法整備等手続規定が大幅に見直されるなど、納税者の権利が強化・保護されることを機会として、これのカウンターバランスとなる加算税制度の免除要件について考察したものである。

本稿は、加算税制度の趣旨目的、加算税の性質を沿革的考察も踏まえて検討し、加算税が課されるべき納税義務違反は結果責任であること、このような責任の追及が納税義務違反の発生を防止し、納税者間に生ずる不公平を是正することの実効性を与えていることを指摘した。そして、このような加算税の性質から導出される免除要件の例外性・限定性は、納税者の権利保護の要請との兼ね合いで問題となるため、納税者権利憲章の策定との関係で、課税庁職員が過少申告等に関与した場合の「正当な理由」の射程範囲を、また、税務調査手続の法整備との関係で、「更正の予知」の時期の解釈について検討した。

課税庁職員が過少申告等に関与した場合の「正当な理由」について判断した最高裁判決は、下級審裁判例を基本的に踏襲しており、また、「正当な理由」の判断要素として信義則の考え方を取り込んだと思われる裁判例も極めて特殊な事例といった限定を付していることから、例外的・限定的に「正当な理由」を解している。したがって、その射程範囲は決して広いものとはいえない。また、納税者の権利保護と相まった課税庁の法解釈に対する真摯な挑戦という射程範囲の拡張論は、かえって納税者の権利救済を阻む結果につながり得ることに思い至るべきであろう。

「更正の予知」の時期は、納税者の自発的協力による適正税額への修正という免除の趣旨や課税実務の現実には照らすと、「客観的可能性説」が適当である。税務調査手続の法整備を契機として、事前通知書に記載される調査理由について、非違が見込まれる事項を明確に記載する一方で、この場合に更正が予知されたものとみなす旨の規定を整備することで「更正の予知」の時期を巡る解釈問題を立法的に解決すべきである。

今般の税制改正の方向性が、申告納税制度の一層の充実・発展に資するためのものであるならば、行政制裁の免除要件は、法的安定性と予測可能性の観点からより客観的で明確なものである必要がある。

校正時、平成 23 年度第 11 回税制調査会（10 月 11 日）会議録及び会議資料に接した。