

# 納税申告書を提出していない給与所得者に対する 無申告加算税の問題点とその解決策 ——所得税法121条1項を起因として申告しなかった場合を題材に——

下河辺 崇

(和歌山大学大学院経済学研究科修士課程修了)

---

## 目 次

### 序論

#### 第1章 加算税制度及び所得税法121条1項の概要

##### 第1節 申告納税方式における加算税制度の概要

1. 加算税制度の原点  
－賦課課税方式から申告納税方式への転換－
2. 加算税制度の賦課要件
3. 加算税が減免される場合
4. 加算税制度における税務調査
5. 国外財産調書制度及び財産債務調査制度による加重・軽減措置

##### 第2節 所得税法121条1項の概要と今日的意義

1. 所得税法121条1項の概要
2. 国税庁統計データによる給与所得者の実態

##### 第3節 無申告に対する重罰化と所得税法121条1項

#### 第2章 加算税をめぐる争訟事例の研究

第1節 確定的な脱税の意思に基づき顧問税理士に株式等の売買による多額の雑所得のあることを秘匿して過少な申告を記載した確定申告書を作成させたことなどにより所得税の確定申告が重加算税の賦課要件を満たすとされた事例

(最二小判平成7年4月28日民集49巻4号1193頁)

1. 事件概要

2. 判旨
  3. 検討
  4. ことさら過少申告者と自発的な申告をした給与所得者との比較で浮かぶ問題点
- 第2節 納税申告書と納付書とは、その機能及び法的効果が異なることから、法定納期限内に完納したとしても期限後申告に係る無申告加算税について「正当な理由」が認められないとされた事例  
(大阪地判平成17年9月16日税資255号(順号10134))
1. 事件概要
  2. 争点に対する判断
  3. 検討
- 第3節 事例からみえる所得者間の処罰不均衡と解決策の糸口
- 第3章 年末調整された給与所得者に対する無申告加算税の解決方法の検討
- 第1節 国税通則法66条1項「正当な理由」該当性の検討
1. 「納税者の責に帰すべき事由」と「不当又は酷」
  2. 過少申告加算税の「正当な理由」
  3. 年末調整された給与所得者の確定申告の失念と納税者の責任の検討
- 第2節 法改正による解決の模索と問題点
1. 法改正による解決の問題点と検討の意義
  2. 免除した場合の問題点 - 振替納税制度を参考に -
- 第3節 第3の解決方法の検討
- 事務運営指針による救済方法 -
1. 第3の解決方法とは
  2. 事務運営指針の意義
- 第4節 法改正を伴わない救済の問題 - 合法性の原則 -
1. 事務運営指針による解決策の問題点
  2. 合法性の原則によって認められない免除
  3. 法令解釈通達からみる課税実務上認められる課税除外措置
  4. 事務運営指針への明記
- 第5節 提案

おわりに

参考（引用）文献及び資料，裁判例等

---

【 凡 例 】

1. 法令は，平成30年4月1日現在による。また，本文中にて，過去の法令を引用する場合には，法令番号を別途記載した。
2. 引用する判決文・条文・資料は，原則として原典どおりの表記としたが，旧字体が使用されている場合について，差し支えない限り，現在使われている字体とした（例えば，税＝稅，給与＝給与など）。また，促音を表すひらがなは，原文にかかわらず小書きとした。
3. 判決の引用についての略号は，次の例による。

最大判	最高裁判所大法廷判決
最一小判	最高裁判所第一小法廷判決
最二小判	最高裁判所第二小法廷判決
最三小判	最高裁判所第三小法廷判決
高判	高等裁判所判決
地判	地方裁判所判決
4. 判例集・雑誌等の引用についての略号は，次の例によるほか，慣例にならった。

民集	最高裁判所民事判例集
刑集	最高裁判所刑事判例集
裁時	裁判所時報
訟月	訟務月報
行集	行政事件裁判例集
税資	税務訴訟資料
判時	判例時報
5. 巻末にある参考裁判例の一覧については，原則として一事例につき最も審級が高いものを掲げた。なお，下級審裁判例を引用する場合には，その出典を本文に記載し

た。

6. 引用した最高裁判所判例解説及び行政関係判例解説の表題について、本文中では「判解」とした。

## 序論

所得税法をはじめとする申告納税方式を採用する国税においては、申告納税制度の定着と発展を図るため<sup>1</sup>に、行政上の制裁として加算税制度を用意している。たとえば、納税者が法定申告期限後において、所得の申告漏れを把握し、これによる追加の所得金額や税額を税務署長に申告した場合には、法定申告期限内に確定申告書の提出があったときは過少申告加算税を、当該提出がないときは無申告加算税を課すこととしているのである。一方で、納税者が上記の申告を自発的にした場合に、当該申告が更正等があるべきことを予知してされたものではなく、かつ、課税庁による調査の通知前であれば、過少申告加算税については免除され、無申告加算税については軽減されることとなっている。

ところで、所得税法は申告納税方式の国税であることから、納税者は確定申告義務を負っているところ、年末調整された給与所得者は、給与所得以外の所得が20万円以下であること等の要件を満たした場合に限り、確定申告を要しないこととされている（所得税法121条1項）。このような規定により、いわゆるサラリーマンのほとんどは、確定申告をしない。ゆえに、確定申告をしなかった給与所得者は、仮に法定申告期限後に所得申告漏れが把握された場合には、無申告加算税が賦課されることとなる。当該所得者が、更正予知前かつ、課税庁による調査通知前に自発的な申告を行ったとしても同様である。

本稿の執筆動機は、このような場合の無申告加算税の賦課について、疑問をもったところにある。

すなわち、事業所得者などの給与所得者以外の所得者は、毎年慣例のように確定申告書を提出する一方、年末調整された給与所得者は、所得税法121条1項により、一般的に毎年確定申告書を提出していない。こういっ

た事情から、加算税の制度上、法定申告期限後において申告漏れの所得を把握しそれを申告した場合には、事業所得者などについては過少申告加算税の対象として取り扱われ、給与所得者については無申告加算税の対象として取り扱われる。したがって、事業所得者などの所得者は、更正予知前かつ、調査通知前に修正申告書を提出すれば、過少申告加算税が免除される一方で、給与所得者は、同様に更正予知前かつ、調査通知前の申告であったとしても無申告加算税の賦課を（5%に減税されるが）受けることとなる。

しかしながら、年末調整された給与所得者は、少なくとも給与所得については源泉徴収制度及び年末調整制度のもとにおいて適正に申告・納税済みであるから、実質的には確定申告をした過少申告者と同様であると評価することはできないのであろうか、と考えるのである。

たとえば、給与所得者は、給与等の支払者を経由して扶養控除等申告書や配偶者特別控除申告書等の提出義務があり（所得税法194条以下）、所得税法120条に規定する確定申告をしなくとも、一定の納税者情報を課税庁に通知しているものといえよう。この点、昭和36年、国税通則法の制定にあたり税制調査会は、無申告と過少申告とを区別して取り扱うことの是非に対する答申の際、「しかし、やはり、申告納税制度の基本的秩序として、期限内申告書の提出の有無を重視することには意義があるというべきであろう。したがって、たとえ不完全であっても期限内申告があった場合とそうでない場合とでは、それに対する制裁に差別を設けるべきであるという考え方の方がより妥当であると考えられる。すなわち、シャープも指摘するように『納税するだけの資金を手許にもっていない者は、期限内申告をすることによってなんらうるところはない』ということは適当でなく、加算税制度を工夫して、『誘引手段たらしめ、少なくとも税務署がその申告によって、たとえ、すぐに支払いを受けなくても、納税者の記録をつくることのできる』ようにすべきであろう。」と述べている<sup>2</sup>。そうする

と、上記、給与所得者がする扶養控除等申告書等による申告によって、課税庁は納税者の記録をつくることができおり、まったくの無申告者と断ずるのは適当でないと考えるのである。

そして、このように考え得るのであれば、無申告加算税の賦課にあたり、そういった給与所得者について適正な所得に修正すべく更正予知前かつ、調査通知前に自発的な申告がなされるのであれば、確定申告した過少申告者の過少申告加算税が免除される場合と同様の評価とし、賦課を差し控えてもよいのではないかと考えられるのである。

ところで、国税庁は、「Web-Tax-TV」と称し、税に関する情報や国税庁・国税局・税務署の取組について、インターネット動画で紹介している。この「Web-Tax-TV」にて、「あなたのインターネット取引、確定申告していますか〔平成25年10月配信〕」<sup>3</sup>と題し配信された動画がある。この動画的一幕にて、仕事をしている女性が、その友人の主婦がブログのバナー広告収入を得ているのをみて、自身もインターネットオークションによって小遣いを稼ごうとしたところ、課税庁から「確定申告がない」と指摘された場面があった。

また、平成30年1月、国税庁は「平成29年分の確定申告においてご留意いただきたい事項（報道発表資料）」を発表し、その一部として「忘れていませんか、その所得！申告漏れにご注意を」と題し、ネットオークションやフリーマーケットアプリなどを利用した個人取引による副収入の申告漏れを注意喚起した。さらに、タックスアンサーにて給与所得者と確定申告の区分において「給与所得者がネットオークション等により副収入を得た場合（分類コード1906）」も同時期に発表した。

このような動画配信や発表の背景として、前述のオークションサイトやフリーマーケットアプリなどやビットコインなどの仮想通貨の売却等による所得は、毎年確定申告している事業所得者等に比べると給与所得者は確定申告行為自体に親しみがないことから失念しているケースが、課税実務

上多数発生しているものと推察される。また、そうであるならば、申告漏れのケースも想定され、今後多数の争いが起こる蓋然性が高い。

本稿は、このような背景及び問題意識から研究するものである。そこでまず、第1章においては、加算税制度を概観するとともに加算税の賦課及び減免の要件を確認し、所得税法121条1項の今日的意義を国税庁の統計データを用い探ることとする。次いで、第2章においては、関連争訟事例を用い、本稿が提起する問題点を具体化するとともに、解決策の糸口を探ることとする。最後に第3章においては、本稿が提起する問題について、法解釈、法改正の順に具体的な解決を模索していき、第3の解決方法も検討し、また提案する。

これらの研究の結果として、課税庁と善良な納税者との間の無用な争いを未然に防止するとともに、確定申告に不慣れな給与所得者への申告納税制度の定着、発展に資するものにつながればと考えるのである。

## 第1章 加算税制度及び所得税法121条1項の概要

日本における主たる国税は、一部を除き、申告納税制度を採用している。この申告納税制度とは、納税者自ら納付すべき税額を計算しこれを所轄の税務署長に申告することをいい、通常、当該申告された納付すべき税額につき課税庁の異議がなければ確定する<sup>4</sup>。もっとも、当該納付すべき税額につき課税庁の異議があれば、所定の手続きが採られることとなるが、詳細は後述する。

申告納税制度は、「適正に機能するためには、国民が高い納税意識をもち、自発的に正確な申告をすること（自発的納税協力（voluntary taxpayers' compliance））が必要」<sup>5</sup>とされる。そういった申告納税制度の定着と発展を図るため、租税法は、申告義務が適正に履行されない場合に、加算税制度を用意している<sup>6</sup>。



そこで、給与所得者に対する無申告加算税の問題点を指摘にあたり、まずは、加算税制度の整理をするとともに、無申告加算税の位置づけを確認しておきたい。そして、所得税法121条1項について、国税庁の統計データをを用い今日的意義を見出す。これらを基に、現行法の問題点を指摘することが本章の目的である。

なお、加算税制度とは、過少申告加算税、無申告加算税、重加算税、そして、不納付加算税の4つの加算税からなるが、これらのうち不納付加算税とは、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、納税の告知<sup>7</sup>に係る税額又は法定納期限後に当該告知を受けることなく納付された税額に10%の割合を乗じて計算した金額を「不納付加算税」として源泉徴収義務者から徴収するもの<sup>8</sup>をいう。本稿においては、不納付加算税について、その提起する問題の性質上、直接関係しないと考えられることから割愛していること、あらかじめ申し添えておく。

## 第1節 申告納税方式における加算税制度の概要

### 1. 加算税制度の原点 — 賦課課税方式から申告納税方式への転換 —

申告納税方式とは、国税通則法の解説書として権威あるといわれる『国税通則法精解』<sup>9</sup>において「納付すべき税額が原則として納税者の『申告』により確定する。すなわち、納税者が自主的に課税標準、税額等を計算し、その計算したところに基づいてこれらを納税申告書に記載して、税務署長又は税関長に提出すると、その申告書に記載された税額が確定する」ことを第一にし、第二に「申告がない場合又は申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税額が税務署長又は税関長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長又は税関長の処分により納付すべき税額が確定する。」と解説されている<sup>10</sup>。

そうすると、申告納税方式においては、このような適正な納税者（前述の第二に該当しない納税者をいう。）にはアメを、そうでない者にはムチ

をという考えがでてくるのは容易である。昭和22年4月、賦課課税方式であった所得税、法人税及び相続税などの国税について申告納税方式に変更されたことに伴い、適正な納税義務を果たした者とそうでない者との公平の観点から、「追徴税」という現行の加算税の前身である制度が導入された。すなわち、加算税制度とは、適正な納税義務を果たした者とそうでない者との公平に資するためのムチとして規定されたのである。当初の「追徴税」は、申告の有無による取扱いの差異は設けられておらず、それが設けられたのは、昭和25年、いわゆるシャープ勧告による税制改正であった。それらは、当時の名称で「過少申告加算税額」、「無申告加算税額」として、確定申告の有無による差異が設けられ、各税法に規定された<sup>11</sup>。

他方、適正な納税者については青色申告<sup>12</sup>の承認により、帳簿書類等の適切な記載・保存を条件に様々な特典を受けることができるアメが用意された。もっとも、今日では、青色申告によるアメは、法人についてはほとんどの企業が青色申告で、個人については240万人前後（図表1-1参照）で半数にも満たない現状が続いていることから「青色申告制度は、もうインセンティブとしての機能はないともいえる」<sup>13</sup>との指摘もされるところである。そういった中、

国は新たなアメとして

「国外財産調書制度」や「財産債務調書制度」の普及の一環として加算税制度の減免をアメとし、違反者にはムチとして加算するという規定を設けた。このように加算税の役割が広がる中、今一度、

図表1-1 所得税における青色申告者数（単位：千人）

	青色申告者	青色申告者以外の者
平成18年分	2,424	5,809
19	2,356	5,413
20	2,268	5,255
21	2,138	5,038
22	2,118	4,903
23	2,177	3,894
24	2,247	3,846
25	2,305	3,922
26	2,350	3,776
27	2,450	3,879
28	2,513	3,863

（出所）国税庁長官官房企画課「申告所得税標本調査－調査結果報告－（平成28年分）」29頁（2018）を基に筆者加筆修正。

このような点も触れながら、加算税制度を取り巻く課税関係の整理を試みることとしたい。

## 2. 加算税制度の賦課要件

### (1) 納税申告書の種類と更正・決定の概要

申告納税方式による国税の納税者は、国税に関する法律の定めるところにより、納税申告書を法定申告期限までに税務署長に提出しなければならない<sup>14</sup>。そして、法定申告期限までに提出する納税申告書を期限内申告書<sup>15</sup>といい、当該期限内申告書を提出せず、法定申告期限経過後から税務署長による決定があるまでに提出された申告書を期限後申告書<sup>16</sup>という<sup>17</sup>。また、納税者は、期限内申告書及び期限後申告書を提出した後に、これら各申告書に記載した納付すべき税額が不足等<sup>18</sup>していた場合には、これら各申告書に係る申告について更正があるまでは、課税標準等又は税額等を修正する納税申告書すなわち修正申告書を提出することができる<sup>19</sup>。なお、更正・決定・再更正（以下、更正・決定・再更正について「更正・決定」という。）を受けた者についても、同様の事由がある場合には、当該受けたい更正・決定について更正があるまでは、修正申告書を提出することができる<sup>20</sup>。

### (2) 過少申告加算税

過少申告加算税は、期限内申告書<sup>21</sup>が提出された場合において、当該申告書に係る国税の法定申告期限経過の時に、当該期限内申告書に記載された納付すべき税額が過少であった場合又は還付金の額が過大であった場合に納税義務が成立する<sup>22</sup>。そして、当該納税義務は、修正申告書の提出又は更正等があったときに、課税庁の賦課決定処分によって確定する<sup>23</sup>。

課される税額は、当該修正申告書に記載した新たに納付すべき税額又は更正通知書等に記載された納付すべき税額に対し10%を乗じて計算した金額相当額である<sup>24</sup>。また、当該新たに納付すべき税額等が期限内申告税額

相当額と50万円とのいずれか多い金額を超えるときは、その多い金額を超える部分に相当する税額に対しては、さらに5%乗ずることとなる<sup>25</sup>。

なお、修正申告又は更正前に期限内申告の税額を減少させる更正（更正の請求に基づく更正を除く。）があった場合には、当該期限内申告書に係る税額（還付金の額に相当する税額を含む。）に達するまでの税額は、過少申告加算税の計算の基礎からは控除することとされている<sup>26</sup>。

### （3）無申告加算税

無申告加算税は、期限内申告書が提出されなかった場合において、当該申告書に係る国税の法定申告期限経過の時に納税義務が成立する<sup>27</sup>。そして、当該納税義務は、期限後申告書の提出又は決定があったとき（期限後申告又は決定があった後にされる修正申告書の提出又は更正があったときを含む。）に、課税庁の賦課決定処分によって確定する<sup>28</sup>。

課される税額は、当該期限後申告・修正申告又は更正・決定により納付すべき税額に対し15%を乗じた金額相当額である<sup>29</sup>。また、当該納付すべき税額が50万円を超えるときは、その超える部分に係る無申告加算税額は、5%割増（つまり、20%となる。）で乗じた金額相当額となる<sup>30</sup>。

さらに、加重措置として、当該期限後申告・修正申告に係る申告書の提出日又は更正・決定があった日の前日を起算日とし過去5年間に、同じ国税について無申告加算税又は重加算税を課されたことがあるときは、それぞれ10%割増して（つまり、50万円までは25%、50万円超の部分については30%となる。）乗じて計算した金額が課されることとなる。ただし、この加重措置は、当該期限後申告書・修正申告に係る申告書の提出が更正・決定があるべきことを予知してされたものでない場合には、適用されない。また、過去5年間に課された無申告加算税に係る申告について、更正・決定があるべきことを予知してされたものでない場合には、当該加重措置の適用はされないこととなっている<sup>31</sup>。

なお、無申告加算税が過少申告加算税に比してその税率の割合が高い理

由として、「無申告は、過少申告と異なり、申告義務を果たしていないという点において、申告納税制度の根幹を揺るがす重大な違反行為である」との評価があるから、と考えられる<sup>32</sup>。

#### (4) 重加算税

重加算税は、過少申告加算税・無申告加算税の賦課要件に該当する場合<sup>33</sup>において、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、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ときは、過少申告加算税又は無申告加算税に代えて重加算税が課せられる<sup>34</sup>。

重加算税の納税義務の成立・確定は、過少申告加算税・無申告加算税と同様、法定申告期限の経過の時に納税義務が成立し、過少申告加算税・無申告加算税の減免要件のいずれにも該当しない場合に課せられるものであるから、通常、調査後の修正申告・期限後申告又は更正・決定があったときに、課税庁の賦課決定処分によって確定する<sup>35</sup>。

課される税額は、重加算税の計算の基礎となるべき税額に対し、過少申告加算税に代えて課する場合は35%、無申告加算税に代えて課する場合は40%の税率を乗じて算出した税額となる。

ただし、その税額の計算の基礎となるべき税額に、その税額の計算の基礎となる事実で隠ぺいし、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該税額から、当該隠ぺいし、又は仮装されていない事実のみに基づいて修正申告・期限後申告又は更正・決定があったものとした場合におけるその修正申告・期限後申告又は更正・決定に基づき納付すべき税額が控除される<sup>36</sup>。

なお、重加算税の賦課に係る修正申告書・期限後申告書の提出日又は更正・決定があった日の前日から起算して5年前の日までの間に、同じ税目について無申告加算税又は重加算税が課され又は徴収された場合には、それぞれ10%の割合が加算される（つまり、過少申告重加算税は45%、無申

告重加算税は50%となる。) <sup>37</sup>。

以上の加算税の税額計算について、設例 1 - 1 及び 1 - 2 を参照されたい。

設例 1-1 過少申告加算税に代えて重加算税を課す場合

- 期限内申告税額 3,000 万円  
 過少申告加算税の基礎となるべき税額 7,000 万円  
 (うち、隠ぺい・仮装行為が無いことが明らかである部分の税額 4,500 万円)
- ① 7,000 万円 - 4,500 万円 = 2,500 万円 (重加算税対象)
  - ② 3,000 万円 > 50 万円 ∴ 3,000 万円 (過少申告加算税 10% 対象)
  - ③ 4500 万円 - 3,000 万円 = 1,500 万円 (過少申告加算税 15% 対象)
  - ④ 2,500 万円 × 35% = 875 万円 (重加算税額)
  - ⑤ 3,000 万円 × 10% + 1,500 万円 × 15% = 525 万円 (過少申告加算税額)
  - ⑥ 875 万円 + 525 万円 = 1,400 万円 (加算税額合計)

7,000 万円		
隠ぺい・仮装行為が無いことが明らか	隠ぺい・仮装	
3,000 万円	1,500 万円	2,500 万円
・期限内申告税額と50万円といたずれが多い金額	・過少申告加算税対象税額のうち左記を超える部分	・過少申告加算税に代えて重加算税を課す部分
3,000 万円	1,500 万円	2,500 万円
・期限内申告税額	・過少申告加算税対象税額のうち左記を超える部分	・過少申告加算税に代えて重加算税を課す部分

設例 1-2 無申告加算税に代えて重加算税を課す場合

- 無申告加算税の基礎となるべき税額 5,000 万円  
 (うち、隠ぺい・仮装行為が無いことが明らかである部分の税額 3,000 万円)
- ① 5,000 万円 - 3,000 万円 = 2,000 万円 (重加算税対象)
  - ② 2,000 万円 × 40% = 800 万円 (重加算税額)
  - ③ 50 万円 × 15% + (3000 万円 - 50 万円) × 20% = 597.5 万円 (無申告加算税額)
  - ④ 800 万円 + 597.5 万円 = 1,397.5 万円 (加算税額合計)

5,000 万円		
隠ぺい・仮装行為が無いことが明らか	隠ぺい・仮装	
0円	50万円	2,950万円
・期限内申告税額	・50万円までは、15%	・無申告加算税対象税額のうち50万円を超える部分
0円	50万円	2,950万円
・期限内申告税額	・50万円までは、15%	・無申告加算税に代えて重加算税を課す部分

出所：黒坂昭一＝佐藤謙一『図解 国税通則法（平成 29 年度版）』311 - 312 頁（大蔵財務協会，2017）を参考に筆者作成。

### 3. 加算税が減免される場合

#### (1) 正当な理由

過少申告加算税は、納付すべき税額に対し一定の税率を賦課することとされているが、その納付すべき税額のうち、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」がある場合には、その納付すべき税額から当該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した金額を加算税の計算の基礎となる税額とすることとされている<sup>38</sup>。これは、無申告加算税についても同様の規定が施されており、その正当な理由とは過少申告加算税におけるそれを準用することとされているが、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おいて、その後に修正申告又は更正等があったときは、無申告加算税ではなく過少申告加算税の適用対象となる<sup>39</sup>。

正当な理由がある場合とは、「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」<sup>40</sup>と解するものとされている。具体的な事例としては、国税庁長官が発する通達的一种である国税庁事務運営指針<sup>41</sup>において次のようなものが挙げられている<sup>42</sup>。

#### 1. 過少申告加算税

- 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。
- ② 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が認められないこととなったこと。
- ③ 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. 無申告加算税

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。

なお、「正当な理由の有無は法規裁量事項であり、またその主張・立証責任は納税者側にある」<sup>43</sup>とされている<sup>44</sup>。

### (2) 更正を予知してされたものでない申告の場合

過少申告加算税・無申告加算税は、納税者が、所得の申告漏れがあったことについて自発的な申告をした場合に、当該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はないときは、軽減されることとなっている。さらに、この要件（更正予知前）を満たした場合において、当該申告が課税庁による係る国税についての調査の通知前にされたものであるときは、過少申告加算税については免除され、無申告加算税については軽減されることとなっている。

ここでは、その減免の要件となる「更正があるべきことを予知してされたものでないとき」並びに「調査の通知」がある前に行われた場合の取扱いを概観することとする。

なお、このような要件を満たす場合に、過少申告加算税が課されないことは、「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である。」と考えられている<sup>45</sup>。

#### イ 「当該国税について更正があるべきことを予知」の意義

過少申告加算税・無申告加算税の減免規定は、調査によって納税者が更正を予知するという認識の有無に適否が左右される。その更正を予知の認識の有無について品川教授は、「税務官庁側においても、修正申告書が提出された時点において当該納税者が更正を予知していたか否かという主観

の事実を完全に知ることは極めて困難な事柄である」と指摘され、「結局、これらの問題は、前述した当該規定（国税通則法65条5項：筆者）の趣旨を踏まえて解釈せざるを得ない」と述べられるところである<sup>46</sup>。

非常に解釈の難易度の高い「更正があるべきことを予知」であるが、「そもそも課税の実務においては、調査開始後に提出された修正申告書については、特段の事情のない限り、当該納税者が更正があるべきことを予知して提出したものと推定せざるを得ない」から、「税務官庁側は納税者の『予知』を推定して加算税の賦課を行い、納税者側はその推定を破る程度の特段の事情を立証することによりその賦課を免れることができる」と品川教授は述べられる<sup>47</sup>。そして、その「特段の事情」とは、「調査開始前に修正申告をすることを決意していたまま調査開始後直ちに修正申告書を提出するに至ったような」ケースを挙げられている。なお、金子教授は、「更正を予知してなされたものではないというためには、調査が進行し、更正に至るであろうことを客観的に相当程度の確実性をもって認識する以前に修正申告を決意し、修正申告書を提出することが必要であると解すべき<sup>48</sup>」と指摘されるのである。

なお、国税庁事務運営指針においては、「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<sup>49</sup>に修正申告書等を提出することと示されている。

## ロ 更正を予知してされたものでない申告の場合

納税者がした修正申告書又は期限後申告書の提出が、前述の調査による更正を予知してなされたものでない場合には、過少申告加算税について原則の税率から5%減税され、同じく無申告加算税についても原則の税率から5%減税されることとなっている<sup>50</sup>。

## ハ 更正予知前かつ、調査通知がある前にされた申告である場合

税務署長等が、職員を納税者に対し実地調査にて質問検査権等を行わせる場合には、原則その旨を通知すること、とされている<sup>51</sup>。これを利用して、納税者がした修正申告書又は期限後申告書の提出が前述の調査による更正を予知してされたものでなく、かつ、当該調査通知がある前である場合には、過少申告加算税については免除され、無申告加算税については原則にかかわらず5%に減免されることとなっている（50万円を超える部分についても5%である。）。

この規定は、平成28年度税制改正により平成29年1月1日以後に法定申告期限等が到来する国税について適用されたものであるが、改正前は、当該調査通知の有無にかかわらず、更正を予知してされたものでない申告であれば、過少申告加算税については免除され、無申告加算税については原則にかかわらず5%に減免することとされていた。

このように、調査通知前の要件が加えられた背景には、「税務調査を行う場合には、税務当局は納税者に対し原則として事前通知をすることが平成23年12月改正により法令上義務化されていますが、加算税制度において、調査による更正等を予知しないでされた修正申告等については、過少申告加算税が課されない（無申告加算税の場合には5%に軽減される）ことから、事前通知直後（更正等の予知前）に多額の修正申告又は期限後申告を行うことにより加算税の賦課を回避している事例が散見されていた」ことから、「こうした状況に対応し、当初申告のコンプライアンスを高める観点」から規定されたとの改正解説者の説明がある<sup>52</sup>。

### （3）法定申告期限内に申告する意思があったと認められる場合

無申告加算税の場合において、期限後申告書の提出が、その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について決定があるべきことを予知してされたものでない場合において、期限内申告書を提出する意思があったと認められるときで、かつ、法定申告期限から一月を経過す

る日までに行われたものであるときは、無申告加算税を課さないこととされている<sup>53</sup>。

ここで期限内申告書を提出する意思があったと認められる場合とは、当該期限後申告書の提出があった日の前日を起算日とし5年前の日<sup>54</sup>までの期間中に当該期限後申告書に国税について無申告加算税又は重加算税を課されたことがない場合であって、国税通則法66条7項の規定の適用を受けおらず、かつ、当該期限後申告書に係る納付すべき税額の全額が法定納期限までに納付されていた場合等<sup>55</sup>であることをいう<sup>56</sup>。

この規定は、納税者である法人が消費税及び地方消費税について法定納期限内に納付書を添えて納付したものの、納税申告書の提出を失念したため、法定申告期限後に提出したのだが、課税庁がこれにつき無申告加算税の賦課決定処分をし、この処分を不服とし提訴したところ、旧国税通則法66条1項ただし書きにいう「正当な理由」には該当しない旨の判決が下された事件<sup>57</sup>から、見直されたものである<sup>58</sup>。

この事件をきっかけに、「無申告加算税制度の趣旨からすれば、期限内申告書を提出する意思があったと認められる場合で、かつ、法定申告期限後速やかに提出されたような場合にまで、行政制裁を課すこととなれば、誠実な納税者の適正な申告納税の意欲をそぐ結果ともなりかね」<sup>59</sup>ないことから整備されたのだが、詳細は、本稿第2章において検討することとなる<sup>60</sup>。

#### 4. 加算税制度における税務調査

##### (1) 税務調査と更正・決定

課税庁は、納税者からの申告がない又は申告があったとしても記載された内容が誤っていると思料される場合には調査（税務調査）のうえ、更正・決定の処分をすることとなっている。そして、その調査の過程においては、質問検査権に基づく実地調査が行われることもあろう。なお、その

実地調査は、悪質なものを除き、原則実地調査する旨の事前通知が納税者になされる<sup>61</sup>。他方で、課税庁から接触があった場合でも調査に該当しない行為、つまり行政指導が行われることもある。このあたりを整理しておくことは、前述の調査通知の有無による減免規定の境目としても重要である。

## (2) 行政指導と税務調査の区別

ここでは、行政指導と調査の意義について概説することとしたい。

課税庁は、提出された納税申告書に何らかの記載ミスがあった場合や提出はないが納税義務を有するのではないかと思料される納税者がいる場合等には、行政指導又は調査を行うこととなる。ここで行政指導とは、「行政機関がその任務又は所掌事務の範囲内において一定の行政目的を実現するため特定の者に一定の作為又は不作為を求める指導、勧告、助言その他の行為であって処分に該当しないもの」とされており、あくまでも任意の協力によってのみ実現されるものであり、その相手方が行政指導に従わなかったことを理由として、不利益な取扱いをしてはならないものとされている<sup>62</sup>。

そして、行政指導をする際は、行政指導をする根拠となる法令の条項、その条項に規定する要件、その要件に適合する理由を相手方に示さなければならぬところ、口頭でされた場合において書面の交付を求められたときは特別の支障がない限り、これを交付しなければならないこととされる<sup>63</sup>。また、同一の行政目的を実現するため一定の条件に該当する複数の者に対し行政指導をしようとするときは、行政機関は、あらかじめ事案に応じ、行政指導指針を定め、かつ、行政上特別の支障がない限り、これを公表しなければならないが、国税に関する法律については、これらの書面の交付及び複数の者を対象とする行政指導は適用除外とされている<sup>64</sup>。これは、「それを適用することには、『税務行政全体の遂行上真に支障となる特別の事情が存すると認められる』という理由によるもの」<sup>65</sup>とされている。

次に、調査であるが、国税通則法においては、24条<sup>66</sup>そして65条・66条及び68条の加算税制度に「調査」に関する規定がされているところ、その意義については国税通則法上明確に規定されていない。この点、国税通則法24条における「調査」については、「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、判断を含みきわめて包括的な概念である。そしてかかる調査の方法、時期など具体的な手続的規定は全く設けられていないから、その手続面に関しては課税庁に広汎な裁量権が認められていると解すべきであり、特に調査の時期についていえば、納税者の申告前たと申告後たとを問わないというべき」<sup>67</sup>との判示がある。

ここで、国税通則法24条にいう「調査」と加算税制度にいう「調査」が同意義とすると、「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場合」について課税庁の内部調査は納税者にはうかがい知れず、加算税の減免要件について課税庁の裁量に委ねてしまう結果となるのではないかと懸念される。

この点、品川教授は、「更正の予知の対象となる『調査』には、当該納税者が認識できれば足りるものであるから、当該納税者に対する実地調査に限定する必要はなく、間接的に当該納税者が認識できる取引先等に対する反面調査、銀行調査、税目の異なる調査等も含まれるものと解されるべき」<sup>68</sup>とし、「国税通則法における統一的解釈を重視して、同法24条にいう『調査』と（加算税制度にいう「調査」とは：筆者）同意義に解すべきであると考えられる。この場合、納税者が認識できない内部調査が行われている段階では、二段階要件説<sup>69</sup>を重視し、後述の『更正があるべきことを予知』の解釈によって『納税者の自発的修正』を判断すればよいものと考えられる」と述べられる<sup>70</sup>。

## 5. 国外財産調書制度及び財産債務調書制度による加重・軽減措置

平成24年度税制改正により、その年の12月31日において、その価額の合計額が5千万円を超える国外財産を有する非居住者以外の居住者<sup>71</sup>は、国外財産調書を翌年3月15日までに所轄税務署長に提出することを義務付けられた<sup>72</sup>。

これは、「国外財産に係る情報については、①執行管轄権の制約から、国外の金融機関等に対して調書の提出を求めることや税務調査権限を行使することは困難であり、また、②租税条約等に基づく外国当局との情報交換でも網羅的に納税者の情報の提供を要請することは困難であるなど、国内財産と比べ把握体制が脆弱」<sup>73</sup>であることから、納税者本人から国外財産の保有について申告を求める仕組みとして「国外財産調書制度」が創設されたことによるものである。そして、当該制度を周知・徹底させる手当として、国外財産に関する所得等の申告漏れが発覚した場合において、国外財産調書に記載のある部分について過少申告加算税・無申告加算税を5%軽減することとし、一方、国外財産調書の不提出・記載不備に係る部分については、過少申告加算税・無申告加算税を5%加重することとされた<sup>74</sup>。

さらに、平成27年度税制改正により従来の「財産債務明細書」<sup>75</sup>の提出制度を見直し、「財産債務調書制度」が創設された<sup>76</sup>。当該制度は、所得税の申告書を提出すべき者が、その申告書に記載すべきその年分の総所得金額及び山林所得金額の合計額が2千万円を超え、かつ、その年の12月31日においてその価額の合計額が3億円以上の財産又はその価額の合計額が1億円以上の国外転出特例対象財産<sup>77</sup>を有する場合には、財産債務調書を翌年の3月15日までに所轄税務署長に提出することが義務付けられたものである。

この制度の創設の背景については、主税局は次のように述べていた<sup>78</sup>。

所得金額が2,000万円を超える者については、「財産債務明細書」の提出が求められていたところですが、その保有財産の記載内容は「株式」「土地」など概括的であるうえ、金額等の記載がないものも多いことから、税務当局において申告内容の検証に活用するには不十分であることに加え、提出率も4割程度にとどまっていること等の課題があったところです。

また、国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の創設に際し、適正公平な課税を確保するためには、保有する有価証券の情報把握が不可欠であるところ、従前の「財産債務明細書」では時価等が不明なケースも多いことから、十分なものではないと考えられる状況にあったところです。

こうした課題に対応するため、今回の改正では、「財産債務明細書」の提出制度を見直し、従前からの提出基準（現行：所得基準のみ）に資産基準（総資産3億円以上又は有価証券等1億円以上）を追加することにより対象者を限定した上で、財産の詳しい内容を時価で記載させるなど記載内容を充実させるとともに、その適正な記載及び提出を確保するため、加算税の加減算によるインセンティブ措置を設けた「財産債務調書」として整備することとされました。

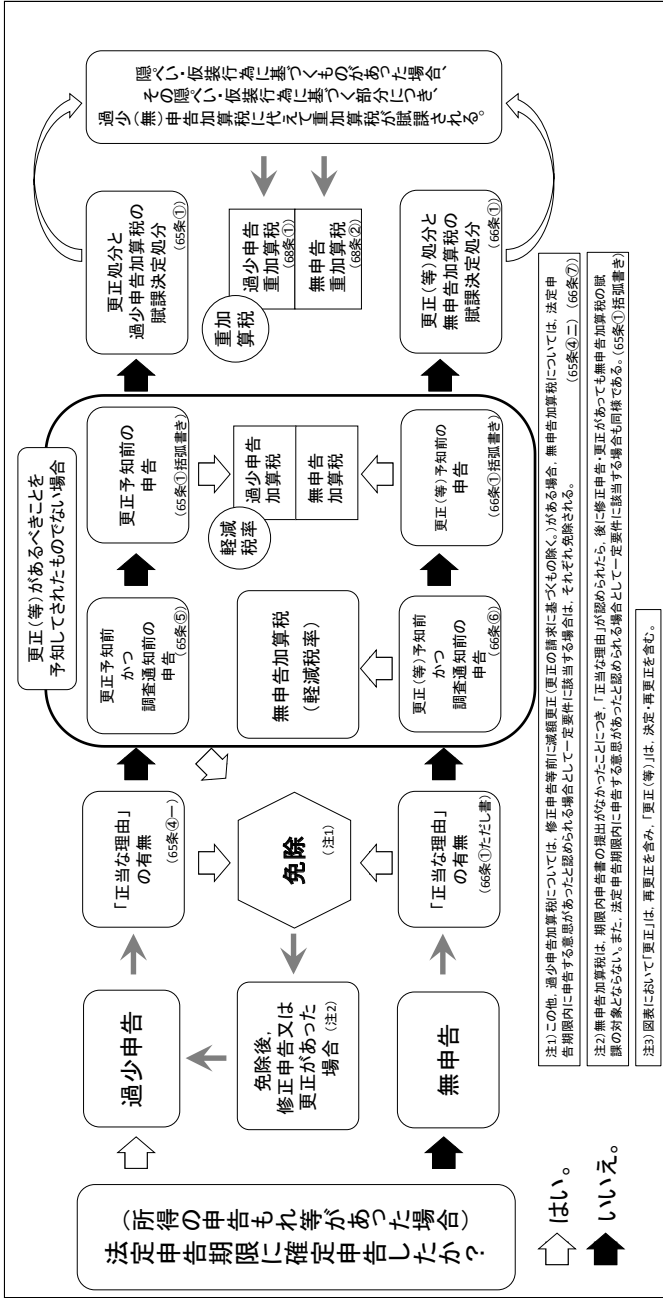
そして、このような制度の趣旨を全うするための措置として、国外財産調書制度と同様に、財産債務調書を期限内に提出した場合には、記載された財産又は債務に関して所得税・相続税の申告漏れが生じたときであっても、加算税を5%軽減することとし、一方、当該財産債務調書の不提出・記載不備の財産又は債務に関して所得税の申告漏れが生じたときは、加算税を5%加重することとされた<sup>79</sup>。

かかる制度に加算税制度を利用している現状は、加算税制度の役割が広がっていると考えることができよう。

以上、加算税制度（不納付加算税を除く。）の関係をまとめると図表1-2のようになる。



図表 1-2 加算税制度概要（不納付加算税を除く。）



\* 図表内の条項は、すべて国税通則法によるものである。また、丸数字は項、漢数字は号を表している。

出所：筆者作成。

国外財産調査・財産債務調査の提出義務がある者は、過小(無)申告加算税の賦課要件に該当する場合において、これらの調査に記載すべきものとして記載したものに係るものについては、5%軽減され、記載していないものに係るものについては、5%加重される。(国外送金等調査法5条～6条の3)

## 第2節 所得税法121条1項の概要と今日的意義

### 1. 所得税法121条1項の概要

所得税法は申告納税方式による国税であり、納税義務者である居住者は、確定申告書を提出する義務を負っている<sup>80</sup>ところ、所得税法121条1項は、その年において給与所得を有する者で、その年中において支払いを受けるべき給与等<sup>81</sup>の金額が2,000万円以下であるもののうち、次の要件に該当する場合には、原則として、確定申告書の提出を要しないと規定している。

ただし、不動産その他の資産をその給与所得に係る給与等の支払者の事業の用に供することによりその対価の支払いを受ける場合等<sup>82</sup>は、この規定の適用はない。

- ① 一の給与等の支払者から給与等の支払いを受け、かつ、当該給与等の全部について所得税法183条（給与所得に係る源泉徴収義務）又は同法190条（年末調整）の規定による所得税の徴収をされた又はされるべき場合において、その年分の給与所得及び退職所得以外の所得金額が20万円以下であるとき。
- ② 2以上の給与等の支払者から給与等の支払いを受け、かつ、当該給与等の全部について所得税法183条又は同法190条の規定による所得税の徴収をされた又はされるべき場合において、次のいずれかに該当するとき。
- イ 所得税法195条1項（従たる給与についての扶養控除等申告書）に規定する従たる給与等の支払者から支払いを受けるその年分の給与所得に係る給与等の金額とその年分の給与所得及び退職所得以外の所得との合計額が20万円以下であるとき。
- ロ イの場合以外で、その年分の給与所得に係る給与等の金額が150万円と社会保険料控除の額、小規模企業共済等の掛金の額、生命保険料控除の額、地震保険料控除の額、障害者控除の額、寡婦（寡夫）控除の額、勤労学生控除の額、配偶者控除の額、配偶者特別控除の額及び扶養控除の額との合計額以下で、かつ、その年分の給与所得及び退職所得以外の所得金額が20万円以下であるとき。

ここで、給与所得に係る源泉徴収義務とは、給与所得は源泉徴収の対象とされていることから、給与等の支払者（源泉徴収義務者<sup>83</sup>）が、その支

払のたびごとに、その支払額に応じた税額を徴収し、国に納付するものを行い、年末調整とは、その給与等の支払者が、その年分に支払うべきことが確定した給与等の金額が2,000万円以下である者について、その支払をする現況により計算した税額に比し過不足があるときに精算することをいう。

このような規定から、いわゆる一般的なサラリーマンは確定申告書を提出することが少ない<sup>84</sup>。金子教授は、このような給与所得者について「申告納税制度の範囲外におかれているのである。」<sup>85</sup>と表現される。

本節では、このサラリーマンを申告納税制度の範囲外とした所得税法121条1項の現況につき国税庁統計データを用い、調査し、今日的意義を見出すこととしたい。

## 2. 国税庁統計データによる給与所得者の実態

### (1) 給与所得者・国税職員の人員の推移からみる所得税法121条1項の今日的意義

国税庁発表の「平成28年分民間給与実態統計調査」によると、平成28年度において給与所得者は48,691千人ほどおり、そのうち申告納税した給与所得者数は約2,462千人、さらにそのうち年末調整対象者で申告納税した者は約1,540千人であった。また、申告納税した給与所得者数は給与所得者全体に対しては約5%を占めるにすぎないが、すべての申告納税者数のうちの占める割合は約39%となり、申告所得税の観点からは給与所得者の申告納税の重要性が高いことが示されている。他方、平成28年度における事業所得者の申告納税者数は1,735千人、不動産所得者の申告納税者数は1,101千人であった<sup>86</sup>（図表1-3参照）。

このような給与所得者の状況であるが、ここで、所得税法121条1項の前身である旧所得税法（昭和22年3月31日法律第27号）26条<sup>87</sup>が創設された頃から今日に至るまでの人員の推移を観察してみよう。国税職員の人員

数は、終戦直後に7万人超を記録したのを最後に今日に至るまで5万人前後を推移している。一方、給与所得者の人員数をみると昭和24年に2百万人足らずであったのが翌年昭和25年には5百万人を超え、今日では5千万人に迫る勢いで増加し続けており、年末調整された者（1年通じて勤務した者をいう。）の人員についても昭和30年頃5百万人前後であったのが、今日では約3千7百万人に増加している（図表1－4参照）。

このような実態から、所得税法121条1項は「給与所得者の手数を省き、かつ税務執行の簡素化を図る見地から、確定申告書の提出を要しないとしたもの」<sup>88</sup>とされるが、前者の理由よりも後者の「税務執行の簡素化」のウェイトが、当該規定創設当初より年々増してきていることがうかがえる。

## （2） 所得者区分別の税額等の比較からみる申告納税の実態

次に、所得者区分別に納税状況の比較をしてみたい。平成28年度の国税庁統計年報をみると平成28年度の税収のうち源泉所得税は26.1%を占め、所得税が全体の31.7%の割合であることから実に約82%を所得税収のうち源泉所得税が占めていることになる<sup>89</sup>。さらに、平成28年分の源泉徴収税額約16兆7千万円のうち約10兆4千万円が給与所得に係る源泉徴収税額であり62.1%の割合を占めている<sup>90</sup>。

また、申告した所得金額・税額について所得区分別（1人当たり）で比較すると、算出税額について給与所得者が最も高いのに対し、源泉徴収税額が多いことから申告納税額については他の所得者に比し著しく少ないことが見て取れる（図表1－5参照）。

さらに、もう少しその内訳をみると、源泉徴収税額の割合が、給与所得者は申告税額のうち約80%を占めるのに対し、事業所得者は約25%、不動産所得者にいたっては約7%を占めるにすぎない（図表1－6参照）。

## （3） 国税庁統計データからわかる所得者間の差異

以上の統計データから、所得税法121条1項は、その前身である旧所得

税法26条が創設された昭和22年から今日に至るまでの国税職員と給与所得者等の人員の推移を眺めると「税務執行の簡素化」のウェイトが当該規定創設当初より高まってきていることが確認できた。

また、給与所得者については、年税額のうち他の所得者に比して源泉徴収税額の占める割合が高かった。その割合は、給与所得者が約80%、事業所得者は約25%、不動産所得者に至っては約7%であった。すなわち、データ上ではあるが、仮にそれぞれの所得者が無申告であった場合、給与所得者は約20%の所得申告漏れになるのに対し、事業所得者等については約75%以上が所得申告漏れになるということがいえなくもない。

もちろん、当該データは各所得者の平均であって、個々によっては事情を異にすること十分に考えられるが、所得者間の比較という観点からは、無申告という事案に対し所得者間に差異があるということは、少なくとももいえるものと考ええる。

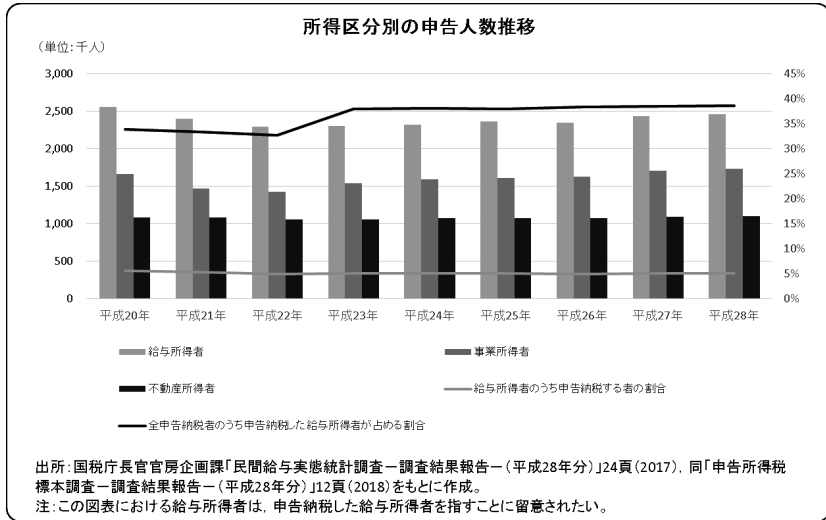
### 第3節 無申告に対する重罰化と所得税法121条1項

以上、加算税制度及び所得税法121条1項を概観してきたところ、加算税制度においては、無申告に対し、過少申告に比して厳しい減免の条件が設けられ、さらに、一度無申告加算税の賦課決定処分を受ける（ただし、当該賦課決定処分に係る期限後申告書等の提出が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場合において課されたものは除く。）と、万一、次回、無申告加算税又は重加算税の賦課決定処分を受けた場合には、加重措置が採られるといういわば「前科」扱いとされている（なお、これらが規定されたのは、平成28年度税制改正である。）。それは、本稿序論にて紹介した税制調査会が述べる「申告納税制度の基本的秩序として、期限内申告書の提出の有無を重視することには意義がある」<sup>91</sup>という点を、今日においても重点が置かれているからであろうか。

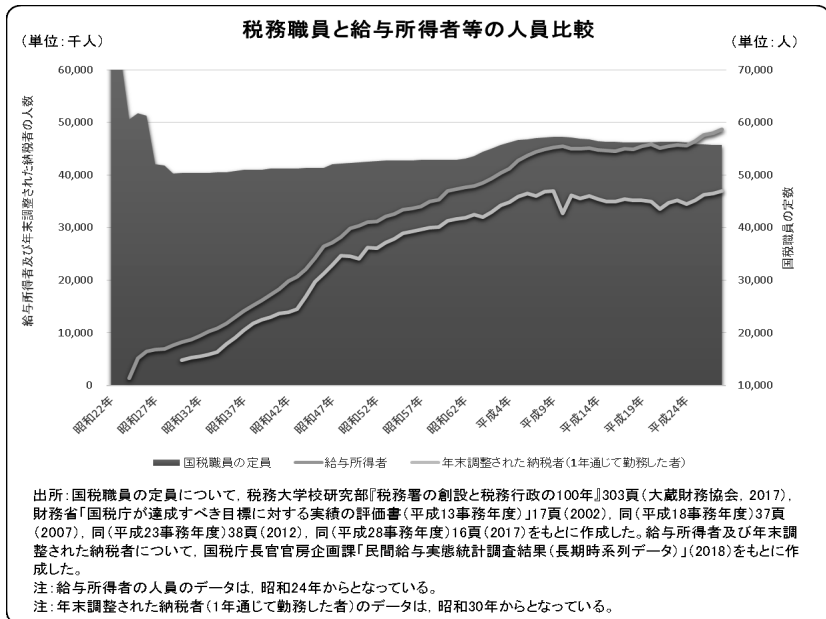
他方、所得税法121条1項は、「給与所得者の手数を省き、かつ税務執行

の簡素化を図る見地から、確定申告書の提出を要しないとしたもの<sup>92</sup>とされているところ、納税者の増加の一途であるのに対し税務職員が一定数である実態から、後者の「税務執行の簡素化」のウェイトが年々増してきているのがみてとれた<sup>93</sup>。このような、状況から導き出すことができるのは、昭和25年制定当時より一層無申告に対し厳しい加算税制度へと改正された今日において、給与所得者に対し確定申告を要しないと規定した昭和22年制定当時に比べ「税務執行の簡素化」にウェイトが高まっている所得税法121条1項<sup>94</sup>を起因として納税申告書を提出しなかった給与所得者に対し、一律に申告納税制度の根幹を揺るがす重大な違反行為<sup>95</sup>と評価し無申告加算税の賦課をすることは適当でない、と考えられることなのである。

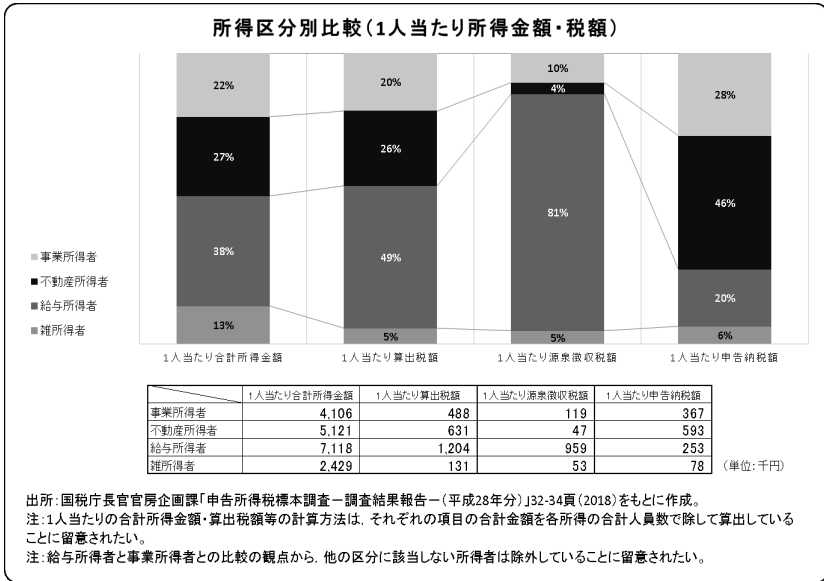
図表1-3



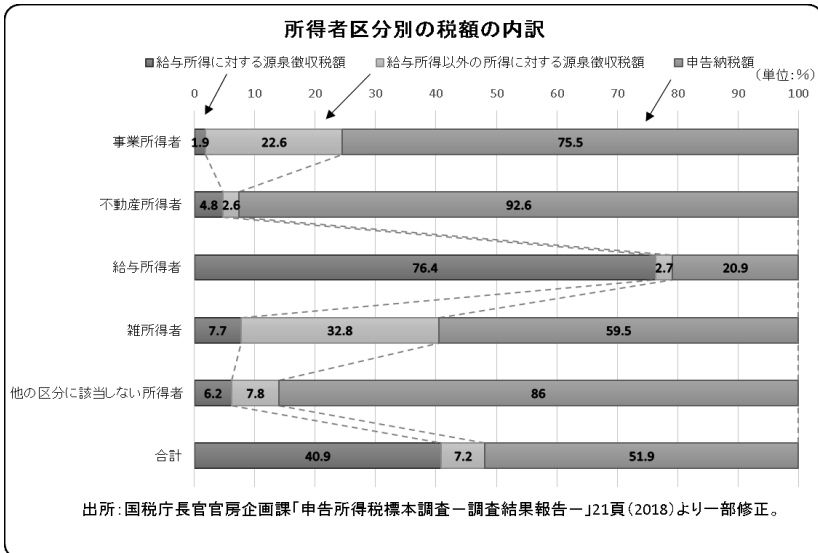
図表1-4



図表 1-5



図表 1-6





## 第2章 加算税をめぐる争訟事例の研究

本章では、前章にて指摘した問題点をより一層明確にするため、まず1つ目の事例として、単なる無申告者よりも悪質と考えられる「ことさら過少申告者」に対し重加算税賦課決定処分が適当であるとする最高裁平成7年4月28日第二小法廷判決を採り上げる。本件は、国税通則法68条の重加算税制度について「架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的行為」がない場合であっても「納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動」がされたなら重加算税賦課要件を充足すると判示し、重要とされる最高裁判決である。一方、本稿は、課税庁が、本件判決が示す「特段の行動」を立証することは実務上、容易ではないことを裁決事例から指摘する。

すなわち、1つ目の事例では、無申告に関する処罰を免れるため“バレモト”で過少申告する者へは過少申告加算税の賦課が一般的であるのに対し、給与所得者の申告については自発的であったとしても無申告加算税が課されるという処罰の不均衡が生じていることを主張する。

2つ目の事例として大阪地裁平成17年9月16日判決（関西電力事件）を用いる。本件は、消費税の申告について本税の納税は全額納付期限内に済ませていたものの申告書の提出につき「失念」していたがため、無申告加算税約12億円賦課された事件である。思うに、本件納税者は申告納税制度をないがしろにするような意図はなく、このような者に無申告加算税賦課することは、本来の無申告加算税制度の趣旨に反し、申告納税制度の発展、定着を阻害することにつながりかねないと考えられるところ、大阪地裁は、無申告加算税賦課決定処分は適法と判決した。このような本件を分析することにより、たとえ申告納税制度をないがしろにするような意図の有無に関係なく、無申告加算税が賦課される制度の仕組みを理解するとと

もに、本稿が指摘する問題点の解決の糸口を探ることが、2つ目の事例を採り上げる目的となっている。

## **第1節 確定的な脱税の意思に基づき顧問税理士に株式等の売買による多額の雑所得のあることを秘匿して過少な申告を記載した確定申告書を作成させたことなどにより所得税の確定申告が重加算税の賦課要件を満たすとされた事例**

(最二小判平成7年4月28日民集49巻4号1193頁)

### **1. 事件概要**

X(原告, 控訴人, 上告人)は, 会社役員で, 給与所得等について毎年確定申告書を提出していた者であった。Xは, 本件各年分(昭和60年ないし同62年分)の所得税について, 課税要件を充足する株式等の売買益があったにもかかわらず, 当該売買益を雑所得に記載せずに, 確定申告書を提出したところ, 課税庁の査察を受けた。

そこで, Xは, 本件各年分の所得税について, 当該株式等の取引による所得等を加算して, 修正申告書を提出したところ, 税務署長Y(被告, 被控訴人, 被上告人)は, 本件各年分の所得税の重加算税の賦課決定処分をした。Xは, この処分を不服としYに対し異議申し立てするも棄却する旨の決定を受け, 続いて国税不服審判所長に審査請求したが請求棄却する旨の裁決がなされたため, 提起されたのが本件である。

本件の最大の争点は, 租税を免れる目的で故意に虚偽の内容の申告書を提出する行為が国税通則法68条1項にいう「国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし, 又は仮装し, その隠ぺいし, 又は仮装したところに基づき確定申告書を提出」する行為に該当するか否かであった。

第一審(神戸地裁平成5年3月29日判決)は, Xの請求を棄却し, 続く第二審(大阪高裁平成6年6月28日判決)も, 一審を支持し「原判決は,

控訴人が、本件各年分の株式等の売買による所得を申告しなければならないことを熟知しているにもかかわらず、確定的な脱税の意思に基づいて、右の取引資料を全く保存せず、確定申告書作成のために自ら依頼した税理士に対しても課税要件を充足する株式等の売買による所得があったことを隠匿し、右税理士から所得に関する資料の提出を求められたのに対し、自己の他の種類の所得についての資料を提出しながらも、株式等の取引に関する資料を提出せず、その所得部分を脱漏させて、ことさら所得金額を過少にした内容が虚偽の申告書を右税理士に作成させたことが、法68条1項にいう隠ぺい行為等に当たる旨を判示したうえ、この内容虚偽の確定申告書を提出することが、同条項の『その隠ぺいし、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』場合に該当する」と判示し、控訴棄却した。

Xは、これを受け上告した。

## 2. 判旨

上告審は、重加算税の賦課要件について「架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在したことまで必要であると解するのは相当でなく、納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算税の右賦課要件が満たされるものと解すべきである」との解釈を示した。

そのうえで、「上告人は、昭和60年から62年までの3カ年にわたって、被上告人に所得税の確定申告をするに当たり、株式等の売買による前記多額の雑所得を申告すべきことを熟知しながら、あえて申告書にこれを全く記載しなかったのみならず、右各年分の確定申告書の作成を顧問税理士に依頼した際に、同税理士から、その都度、同売買による所得の有無について質問を受け、資料の提出も求められたにもかかわらず、確定的な脱税の

意思に基づいて、右所得のあることを同税理士に対して秘匿し、何らの資料も提供することなく、同税理士に過少な申告を記載した確定申告書を作成させ、これを被上告人に提出したというのである。もとより、税理士は、納税者の求めに応じて税務代理、税務書類の作成等の事務を行うことを業とするものであるから（税理士法第2条）、税理士に対する所得の秘匿等の行為を税務官公署に対するそれと同視することはできないが、他面、税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において納税義務の適正な実現を図ることを使命とするものであり（同法第1条）、納税者が課税標準等の計算の基礎となるべき事実を隠ぺいし、又は偽装していることを知ったときは、その是正をするよう助言する義務を負うものであって（同法第41条の3）、右事務を行うについて納税者の家族や使用人のようにその単なる履行補助者の立場にとどまるものではない」と説示した。

これらから、「上告人は、当初から所得を過少に申告することを意図した上、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたものであるから、その意図に基づいて上告人のした本件の過少申告行為は、国税通則法68条1項所定の重加算税の賦課要件を満たすものというべき」と判示し、原審を支持し上告棄却した。

### 3. 検討

#### (1) 「特段の行動」の認定の困難さ

本件は、重加算税の賦課における消極的な偽装隠蔽行為<sup>96</sup>についての賦課要件を示した点で重要な判例とされている。

ここで示された重加算税の賦課要件である「当初から所得を過少に申告することを意図した上で、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動」について、本件においては、①証券会社の担当者から株式等の売買による所得があった場合の課税要件について注意を受けていた、②顧問税理

士からも株式等の取引の所得について課税要件を満たしていれば申告が必要であると何度も念を押されていたこと、の外部からもうかがい得る事実から納税者が課税要件を満たす株式等の取引による所得があることを認識していたことが認定されている。

また、Xの行為について、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な仮装隠蔽行為は見当たらないが、顧問税理士から株式等の取引に関する資料の提示を求められたにもかかわらず、課税要件を満たす所得はない旨を伝え、当該資料を提出しなかったことを「確定的な脱税の意思に基づいて」した行為と認定されている。

ところで、この「特段の行動」について国税庁長官から発せられる「申告所得税等の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）（平成28年12月12日改正）」における重加算税の賦課基準に、明記はされていない。事務運営指針とは、国税組織間で取扱いに差異が出ないように国税庁の統一した取扱いについて長官名で発せられる通達である<sup>97</sup>。

このような「特段の行動」は、課税庁の担当者の調査の手腕によって大きく左右される課税要件と思われるところ、課税庁の統一基準である事務運営指針において明記がないこともあってか、国税不服審判所において、原処分庁が「特段の行動」を理由にした重加算税賦課決定処分に対し取消しの裁決が散見されている。以下、見てみることにする。

## （２） 「特段の行動」として重加算税賦課決定処分したが取消しとなった裁決事例

### イ 平成10年5月28日裁決（裁決事例集55集25頁）

請求人が、請求人の次男が延納する相続税に充てるため、自己の所有する3つの物件（以下、本件において「本件物件」という。）を訴外法人に譲渡した。請求人は、法定申告期限に確定申告書を提出したが、本件物件の譲渡所得のうち1つの物件の譲渡所得しか記載しなかった。その後、請求人は原処分庁の調査時の指摘によって修正申告したが、原処分庁は次の

理由により課税を免れることを意図して作為的に行われた過少申告と推認されるとし重加算税の賦課決定処分をした。

《原処分庁が重加算税賦課とした理由》

- ① 請求人の普通預金口座（以下、「本件口座」という。）の預金残高が、本件物件の譲渡所得に係る申告期限時点において、本件物件譲渡に係る所得税を納付することが不可能である残高であり、課税を免れることを意図して作為的に行われたと推察される。
- ② その譲渡代金のほとんどがその目的（請求人の次男が延納する相続税に当てるため。）に使われており、必要な金額の収入を得るといふこととその支払の全てが計画されて行われたものであること。
- ③ 以上、①・②から請求人が本件物件の譲渡が1つの物件だけであると誤認若しくは失念するといった要素はないと考えられる。

図表2-1 当初申告と修正申告の状況

（単位：千円）

	総所得金額	分離課税 長期譲渡所 得金額	納付すべき 税額	過少申告加 算税	重加算税
当初申告	582	23,316	5,799		
修正申告	897	71,737	19,522	3	4,791

しかし、国税不服審判所長は、「所得税を納付するための資金の捻出は、社会通念上、それぞれの納税者の個々の事情により、普通預金の残高だけにとどまらず（…中略…）所有資産を売却する方法等多種多様にわたっている」とし、請求人の所有資産をみても「本件物件の譲渡にかかる所得税の納付資金が不足しているということはできない」と指摘した。

また、請求人が申告しなかった他の物件の譲渡代金の授受について「請求人が所得税の振替納税口座として利用している、いわゆる公表預金口座である本件口座に入金されていること」及び「当該譲渡代金の大部分を請求人の次男が延納している相続税として税務署に納付していることが認められ」ることから、「譲渡代金の授受及びその用途には、何ら隠ぺい又は

仮装の事実がない」とした。

そして、国税不服審判所長は、本件について「申告行為に疑念は残るものの、請求人の申告前及び申告後の行為には、事実の隠ぺい又は仮装及び本件調査を困難ならしめるような特段の行為は一切認められない」とし過少申告加算税相当額を超える部分の賦課決定処分を取り消す裁決がなされた。

#### ロ 平成29年8月23日裁決（裁決事例集108集54頁）

医師である請求人は、医院を経営するとともに、複数の企業等に産業医としても勤務、さらに、「D事務所」の屋号で複数の企業等と契約を締結し、業務を行うなどしていた。本件において、原処分庁が申告漏れを指摘した本件請求人の所得は、平成22年度ないし同26年度までの「D事務所」として契約したF会からの収入（以下、本件において、「本件収入」という。）であった。

原処分庁は、平成27年10月において税務調査を実施し、本件収入が申告漏れになっていたことを指摘し、請求人は、これを受け修正申告書を提出したところ、原処分庁は、本件収入の申告漏れは課税要件事実を隠ぺいし又は仮装したところに基づくものであるなどとし重加算税の賦課決定処分をした。当該賦課決定処分に至るまでの経緯は図表2-2のとおりである。なお、本件収入は、事業所得に該当することから消費税についても合わせて争点となっていた。

原処分庁が、本件収入の申告漏れについて重加算税の賦課要件を満たすとした点は、次のとおりであった。

- |  |
|--|
| <ol style="list-style-type: none"><li>① 確定申告書の作成を依頼していた税理士に本件通帳（注1）を提示しなかった。</li><li>② 本件調査に当たり、全ての預金通帳の提示を求めたにもかかわらず、本件収入の申告漏れを指摘されるまで本件通帳（注1）を提示しなかった。</li><li>③ 請求人は、平成22年8月以降は本件収入を本件預金口座（注2）に振り込ん</li></ol> |
|--|

でもらっていた。また、請求人は、本件通帳を記帳してその内容を確認し、本件預金口座に本件収入の入金があることを認識していた。しかしながら、請求人は、確定申告書の作成を依頼していた税理士に対し、本件通帳を提示していない。

注1：後述する本件預金口座に係る通帳。

注2：請求人がF会に本件収入の振込みを依頼した口座で、平成22年8月支払分以後の本件収入はすべてこの口座に入金されており、本件収入と普通預金利息の入金以外の入出金は全くなかった。

原処分庁は、これら本件通帳を提示しなかった行為を「当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動」と評価し、重加算税の賦課決定処分をしたのであった。

これに対し、国税不服審判所長は、請求人が産業医や内科医として平素より極めて多忙であったこと、毎年多数の源泉徴収票や支払調書を受け取っており、これらの内容を確認していなかったことから本件収入に係る源泉徴収票がないことに気づかないことは不自然ではないこと等から、本件収入について源泉徴収を行っているとは誤解していた可能性（F会は本件収入について源泉徴収を行っていなかった。）を否定できないとした。さらに、本件収入が請求人の事業所得及び給与所得の総収入金額に占める割合が矮小であり、また、本件預金口座の入出金を一度もしておらず、本件通帳も含めた通帳の記帳を保険会社の担当職員に依頼して自己の金銭管理に平素より気にかけていなかったといえること、加えて、調査担当職員による質問調査から一貫した申述及び答述していることからすると、本件収入が調査担当職員に当初提示した通帳の口座に振り込まれていたと誤解していた可能性も否定できない、と指摘した。

これらから、国税不服審判所長は、原処分庁の主張に対し、請求人が本件預金口座に本件収入が入金されていることを認識していたとまではいえないと指摘した。また、調査担当職員が請求人の生活用の預金口座を含め



た全ての通帳の提示を求めたと認めるに足りる証拠はなく、仮にそうであったとしても当初から過少申告する意図を推認できないとし、原処分庁の主張を退けた。

図表2-2 重加算税賦課決定処分の対象年度の処分に至るまでの経緯

処分の対象となる年度	請求人	原処分庁
平成22年ないし同24年分	法定申告期限に提出していたが、右記調査を受け、修正申告書を提出。	税務調査を行い、平成22年2月から同年5月までのF会からの収入について計上されていないなどを指摘したが、F会にかかる業務の継続の有無や同年6月支払分以後の本件収入の存否及び入出金先等の確認や指摘をしなかった。 なお、提出された修正申告書に基づき過少申告加算税の賦課決定処分をする。
平成25年分	法定申告期限内に確定申告書を提出するも、同月19日に修正申告書を提出。	
平成26年分	法定申告期限内に確定申告書を提出。	修正申告に基づき、過少申告加算税の賦課決定処分。
そして、請求人は平成27年10月調査に基づき、平成22年ないし同24年分、同25年分、同26年分の修正申告したところ、原処分庁は、本件収入に係る申告漏れの所得に対し、重加算税の賦課決定処分をした。		

#### 4. ことさら過少申告者と自発的な申告をした給与所得者との比較で浮かぶ問題点

ここで、1つ目の裁決を振り返ると、当初申告と修正申告の金額の差異

の大きさから当該当初申告はことさら過少申告と評価できよう。そして、請求人は譲渡した3つの物件のうち、2つの物件について申告漏れであったことに異議はないところ、国税不服審判所は、これら3つの物件の譲渡に係る金銭の授受について所得税の振替口座として利用している口座で行われていたことから、何ら隠ぺい又は仮装行為はないとした。すなわち、本件は、当初申告と修正申告の所得金額の差額の大きさから単なる失念とは考えられない点、そして、原処分庁の調査・指摘後にすぐさま修正申告を提出している点から、外形的には一般的にいわれる「バレモト」申告であるにもかかわらず、「特段の行動」と認定することが困難であることを浮き彫りにしているのである。

そして、2つ目の事例においては、「特段の行動」の立証の難易度が高いことが露呈された。すなわち、本件収入は請求人の毎年の収入の中で最も高額であり、前回調査においても申告漏れを指摘されていたにもかかわらず、国税不服審判所は、請求人が多忙であること、多数の源泉徴収票等を受け取っていたこと等から、本件収入について源泉徴収を行っている誤解していた可能性が否定できないとし、また、税理士に任せっきりで税務・会計に関する知識がないこと等を理由に、本件通帳を提示しなくとも適正に申告していると誤解していたと考える余地があることから、「特段の行動」は認められないと判断したのである。このような納税者が多忙であるや多数の箇所からの収入があるなどの個人的事情を排斥の理由とされると、もはや課税庁にとって「特段の行動」の立証の難易度は相当厳しいものといえよう。また、国税不服審判所がいう「全ての通帳の提示を求めたと認めるに足る証拠はなく、仮にそうであったとしても当初から過少申告する意図を推認できない」とすると、すべての通帳の提示を求めたにもかかわらず、提出をしなくとも当初から過少申告する意図の推認にはつながらないとする帰結は、「特段の行動」の立証の難しさがより一層際立った裁決事例といえよう。

そうすると、このような「特段の行動」を立証できるケースは、調査のうえ、修正申告の懲瀆等が行われたにもかかわらず、これに応じなかったかなりの悪質者に限られるのではないかと思われる次第である（事実、最高裁平成7年4月28日第二小法廷判決はこのような状況であった。）。また、品川教授いわく「いわば“バレモト”的に過少申告しておき、調査の事前通知があった時に即修正申告を行う風潮も見られる」<sup>98</sup>ところ、重加算税の賦課の対象となる過少申告者はそう多くないものと推察される。すなわち、ことさら過少申告という申告納税制度をないがしろにする行為であったとしても、一般的には過少申告加算税であり、ことさら過少申告イコール重加算税ではないのである。

他方、通常は年末調整で完結していた給与所得者が、たまたま少額の申告漏れがあり自発的に申告したとしても、過少申告加算税よりも重い制裁とされる無申告加算税が課されることとなる。これは、ことさら過少申告者と比しあまりに酷な状況といえるのではないだろうか。

## 第2節 納税申告書と納付書とは、その機能及び法的効果が異なることから、法定納期限内に完納したとしても期限後申告に係る無申告加算税について「正当な理由」が認められないとされた事例

（大阪地判平成17年9月16日税資255号（順号10134））

### 1. 事件概要

X（原告）は、本件課税期間（平成14年4月1日から平成15年3月31日までの課税期間）の消費税等（消費税及び地方消費税）について、原告がその法定申告期限及び法定納期限である同年6月2日までに消費税等として総額約247億円の納付はしたものの、その申告書の提出をしていなかったとして、Y（被告）が、同年9月30日付けで、国税通則法（平成16年3月法律第14号による改正前のもの、以下、本件にて同じ。）66条1項1号及び同条3項に基づいて、納付すべき消費税等の税額に100分の5の割合

を乗じて計算した約12億円の無申告加算税の賦課決定処分（以下、本件において「本件処分」という。）をしたのに対し、Xが本件処分の取消しを求めた事件である。

## 2. 争点に対する判断

本件における争点は、次の3点であった。

- ① 本件納付書の提出等を「瑕疵ある申告」とみなし、期限後申告書の提出によって同瑕疵が治癒したものといえるか否か。
- ② 本件納付を予納として扱ったことにより、加算税を賦課する根拠がなくなったものといえるか否か。
- ③ 本件について、国税通則法66条1項ただし書にいう「正当な理由」が認められるか否か。

以上の争点に対する大阪地裁の判断は、次のとおりである。

- ① 「納税申告書は、申告納税方式による国税に関し国税に関する法律の規定により課税標準、課税標準から控除する金額及び納付すべき税額等の事項等を記載した申告書をいい（通則法2条6号）、その税務署長への提出によって納付すべき税額が確定する法的効果を有するものである。これに対し納付書は、国税を納付する場合に、国税の納付の手續の履行を書面により明らかにするため、納付すべき税額に相当する金銭に添えて、日本銀行（国税の収納を行う代理店を含む。）又はその国税の収納を行う税務署の職員に提出する書面であって、年度、税目、納付の目的及び税額等が記載されるものであり、課税標準や課税標準から控除する金額等は記載されない。（…中略…）このように、納税申告書と納付書とは、その機能及び法的効果が全く異なるものである。」

「以上の諸点をかながみれば、（…中略…）納税申告書とみることはおよそできない本件納付書の提出及び本件納付書の提出を受けて予納と

して扱われたにすぎない本件納付をもって『瑕疵ある申告』とみなした上、法定申告期限後に本件申告書が提出されたことをもって上記『瑕疵』が治癒したものと解することは、上記説示のような申告納税方式により納付すべき税額が確定するものとされている国税等の納税手続における納税義務者による法定申告期限内の納税申告書の提出の重要性をないがしろにし、申告納税制度を定めた法の趣旨を没却するものというべきである。』。

- ② 「このような納付は、不適法な納付として過誤納金となるべきところ、このような納付をすべて過誤納金として法定の還付又は充当処理をすることは、かえって納税者及び税務官署にとって煩瑣である場合があり、既に納付すべき税額が確定しその納期が到来していないだけの国税や、近い将来において納付すべき税額の確定することが確実な国税については、納税者が当該国税として納付する旨を申し出る限り、適法な納付として扱うのが合理的であることから、同法59条1項により、納付すべき税額の確定した国税で、その納期が到来していないもの（同項1号）、及び最近において納付すべき税額の確定することが確実であると認められる国税（同項2号）について、当該国税として納付する旨を税務署長に申し出て納付した金額については、『予納』として扱い、これを納付した者は、その還付を請求することができないものとされているのである」。

「本件納付も、本件納付書の記載内容に照らして、原告において本件課税期間に係る消費税等として納付しようとするものであると認められたことから、被告は、同法59条1項2号の規定により、これを予納として扱ったものである。』。

「以上のとおり本件納付は予納として適法な納付とされたものの、1（2）イ説示のように、本件納付によりその時点で直ちに本件課税期間に係る消費税等の租税債務が消滅するものではなく、後に本件申告書が

提出されたことにより本件課税期間に係る消費税等の納付すべき税額が確定され、後に本件申告書が提出されたことにより本件課税期間に係る消費税等の納付すべき税額が確定され、その額が本件納付に係る金額と同額であったことから、その時点において被告により本件納付に係る金額の全額が上記確定された消費税等の税額に充当され、その結果、上記消費税等に係る租税債務が消滅するに至ったものというべきである。』。

「したがってその納付すべき税額も確定していない本件納付時点にさかのぼって、上記消費税等に係る租税債務が消滅したものと解することはできない」。

- ③ 「(国税通則：筆者) 法66条1項ただし書は、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と認められる場合には、無申告加算税を課さない旨規定しているが、上記のような納税申告書を期限内に提出しなかった場合に無申告加算税を課すものとしている法の趣旨にかんがみれば、同項ただし書にいう『正当な理由』とは、期限内申告書の提出をしなかったことについて納税者の責めに帰すべき事由がなく、上記のような制裁を課すことが不当と評価されるような場合を言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に、(…中略…) Xが本件課税期間に係る消費税等についてその法定申告期限内に納税申告書(期限内申告書)を提出しなかったのは、Xが同申告書の提出を失念していたということに尽きるのであって、これは納税者であるXの責めに帰すべき事由に基づくものほかならず、このように失念して期限内に納税申告書を提出しなかったXに対し行政制裁として無申告加算税を課すことは、前期法の趣旨に照らして何ら不当と評価されるものではない。』。

「納付書と納税申告書との機能及び法的効果の差異、本件納付の性格、及び、申告納税方式により納付すべき税額が確定する税についての納税申告書の期限内提出の重要性等にかんがみれば、納税申告書の提出

を失念し、これを法定申告期限内に提出しなかったこと自体が、申告納税方式による租税の納税手続の根幹を成す納税義務者の重要な義務の不履行といえるのであって、原告主張の諸点を考慮してもなお、このような原告の義務違反は行政制裁としての無申告加算税を賦課するに値するものというべきである。』。

### 3. 検討

本件裁判所の判断を是とする主張として、伊藤教授は「確かに、その申告書の提出によって納付すべき税額を期限内に完納すれば、国庫に実害は生じていないともいえよう。しかし、申告義務（税通17条1項、消税45条）と納付義務（消税49条）とは別個の義務であって、法は、申告により納付すべき税額を確定させることを要請しており、この確定がなければ、納付した金銭は、誤納となってしまうのである。／したがって、申告義務は重要な義務であり、国庫に実害が生じていないからといって、その義務違反に対して何ら行政上の措置を取らないということはできないと考える。」<sup>99</sup>と述べられている。

また、同教授は争点①の「瑕疵ある申告」とみなすことができない点について、次の6点を挙げている。

- |  |
|--|
| <ol style="list-style-type: none"><li>① 納付書も申告書もいずれも書面での提出が求められているが、納付書の記載事項と納税申告書の記載事項とは明確な差異がある。</li><li>② その提出の目的も、納付書は「国税を納付しようとする者は、・・・金銭に納付書・・・を添えて」提出することとされ、他方、申告書は納税者の申告により納付すべき税額を確定させるものである。</li><li>③ 納付書と申告書の提出の根拠条文が異なる。</li><li>④ その提出先が異なり、その提出期限も、一方は法定納期限であり、他方は法定申告期限であること。</li><li>⑤ その義務懈怠又は義務違反の場合の措置も異なる。</li><li>⑥ 納付懈怠に対する罰則はなく、消費税の申告義務違反は単純無申告犯として、1年以下の懲役又は20万円以下の罰金が課される。</li></ol> |
|--|

争点②については、「『予納』とは（…中略…）事務処理上の便宜的措置」であり、「他方、無申告加算税の計算の基礎は、（…中略…）期限後申告書に記載した税額がこれに当たる」と指摘されるのである。さらに、争点③については、裁判所の判断と同じく「単に失念していたにすぎず」と指摘されるのである。

ところで、本件を契機に国税通則法66条6項<sup>100</sup>「法定申告期限内申告の意思があったと認められる場合」が平成18年度税制改正において新設された。当該規定が新設された趣旨として、「平成18年度税制改正の解説」において次のように述べられている<sup>101</sup>。

近年、納付すべき税額は法定納期限内に全額納付していたにもかかわらず、申告書については、事務的な手違いで数日後に税務署に提出されるという事例が見受けられました。

申告納税方式による国税については、納税申告が納税義務を確定させる重要な意義を有するところから、その申告の適正を担保するため、行政制裁として無申告加算税制度が設けられており、災害等により期限内申告書の提出ができ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を除いては、無申告加算税を課すこととされています。ただし、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その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、その申告に基づく追徴税額に係る無申告加算税の額は、その追徴税額に5%の割合を乗じて計算した金額とされており、通常の場合（15%）より軽減されています。

しかしながら、無申告加算税制度の趣旨からすれば、期限内申告書を提出する意思があったと認められる場合で、かつ、法定申告期限後速やかに提出されたような場合にまで、行政制裁を課すこととなれば、誠実な納税者の適正な申告納税の意欲をそぐ結果となりかねません。

そこで、今回の改正により、期限後申告書の提出があった場合において、その提出が、その申告に係る国税についての調査があったことによりその国税について決定があるべきことを予知してされたものでなく、期限内申告書を提出する意思があったと認められる一定の場合に該当してされたものであり、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たものであるときは、無申告加算税は課さないこととする無申告加算税の不適用制度が設けられました。

（注：下線は筆者）



過少申告加算税及び無申告加算税において「正当な理由」という不確定概念が用いられている理由は、「法の執行に際して具体的事情を考慮して、税負担の公平を図るためには、不確定概念を用いることは、ある程度は不可避であり、また必要でもある。」と考えられるところ、それは、「租税法においては、行政庁の自由裁量を認める規定を設けることは、原則として許されないと解すべき」であるからであろう<sup>102</sup>。そして、前述の税制改正の解説にて本件のような事例に対し無申告加算税を課すことは無申告加算税制度の趣旨に合わない旨記載されているところ、「正当な理由」に該当しないとされた本件判決は妥当とは言えないのではないだろうか。この点、品川教授も「そのような事案について無申告加算税を課す必要がないというのであれば、『正当な理由』の一事由として認めれば足りるはずである。その点では、当該条項の立法の必要性については疑問を感じるところである。」<sup>103</sup>と指摘されている。

### 第3節 事例からみえる所得者間の処罰不均衡と解決策の糸口

最高裁平成7年4月28日第二小法廷判決は、無申告に関する処罰を逃れようと意図的にことさら過少申告するいわゆる「つまみ申告」をする悪質者に対する重加算税の賦課要件を示した。しかし、以後の課税庁の取締りに期待したいところ、その要件である「特段の行動」の立証の難易度が高いことは、裁決事例でみてきたとおりである。すなわち、悪質なつまみ申告であったとしても、一般的に過少申告加算税の賦課決定処分となる可能性が高いのである。

これと対比するに、給与所得者とりわけいわゆるサラリーマンが、法定申告期限後において自らの所得を修正すべく、課税庁の手数をかけるまでもなく自発的な期限後申告をしたとしても、過少申告加算税より悪質とされる無申告加算税の賦課決定処分が免れ得ないのは、処罰の不均衡と考えるのである。その無申告となる主たる原因は、自らの所得についての把握

不足若しくは法の不知・誤解なのかもしれない。しかし、そうであったとしても、扶養控除等申告書等の提出により納税者情報を提供し、年末調整によって給与所得に係る所得税を精算した給与所得者について、無申告加算税の猶予の機会がないのは、あまりに酷ではないだろうか。

次に、大阪地裁平成17年9月16日判決（関西電力事件）は、担当者のうっかりミスにより無申告加算税が賦課されたものであった。このうっかりミスの原因について推測するに、上場企業である関西電力は、法人税の法定申告期限が通常期末から2ヶ月後であったもの<sup>104</sup>について1ヶ月延長の申請をし延長していた<sup>105</sup>ところ、当該担当者は消費税の申告について法人税の申告と一緒に行えばよいものと勘違いしていたと推察することもできる。そうすると、納税者の実務に配慮のなされていない法体系にも無申告の一因があったともいえよう。また、それは、前述の平成18年度税制改正の解説者による説明からも想像に難くないと考えられるのである。

かくして、関西電力事件と同様の問題は、国税通則法66条6項<sup>106</sup>が新設されたことにより、今後起きないこととなったが、このような問題は、本件のような大きな事件にまで発展しないと手当されないと証した事例ともいえた。他方、このような制度の不具合を解決するにはまず国税通則法66条ただし書「正当な理由」の該当性を検討する必要があること、そして、それでも困難な場合は法改正を検討すべきという糸口を示した事例ともいえた。

本稿が指摘する問題点は、関西電力事件ほど多額の税額が争われるものではない。しかし、少額な問題とはいえ、前述のとおり所得税法121条1項を起因とした給与所得者に係る無申告加算税賦課について放置しておくことが適切とはいえない。関西電力事件も同様の事例が散見されていたと思われる<sup>107</sup>にもかかわらず放置したがゆえに、起こるべくして起きたのである。次章においては、これらを踏まえ、具体的な解決に向けて検討していくこととする。

### 第3章 年末調整された給与所得者に対する無申告加算税の救済方法の検討

国税通則法66条7項は「誠実な納税者の適正な申告納税の意欲をそぐ結果」<sup>108</sup>になりかねないことから規定されたのであるが、納税申告書を提出しない給与所得者に対する無申告加算税についても検討すべきと考える。たとえば、年末調整された給与所得者であって、所得税法121条1項の適用があると思っていた者が、法定申告期限後において給与所得以外の所得について20万円を超えていたことが判明したことから、更正予知前かつ調査通知前に自発的な申告をした場合にもかかわらず、厳格に無申告加算税の賦課対象とするのは、当該給与所得者の適正な申告納税の意欲をそぐ結果になりかねない、ということである。

また、このように考えるのは、租税法の全体を支配する基本原則のうち、租税公平主義又は租税平等主義を意識しているからである。

租税法の全体を支配する基本原則として、租税法主義と租税公平主義の二つをあげることができる。前者が、課税権の行使の方法に関する原則であるのに対し、後者は、主として、税負担の配分に関する原則であって、租税平等主義、公平負担原則等と呼ばれることもある。したがって、前者は形式的原理、後者は実質的原理である、と一応いうことができる。

(金子宏「租税法の基礎理論」『租税法理論の形成と解明 上巻』42頁(有斐閣, 2010, 初出, 1974))

この租税公平主義の意義について金子教授は、「税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法関係において国民は平等に取り扱わなければならないという原則」であり、「租税公平主義のうち、『担税力に即した課税』の要請は、立法上の原則であって、法の執行を直接に支配するものではないが、『平等取扱原則』ないし

『不平等取扱禁止原則』は、法の執行の段階においても妥当する。」と述べられる<sup>109</sup>。本稿は、特に、後者の「平等に取り扱わなければならない」とする「平等取扱原則」を意識する。すなわち、「平等取扱原則」とは、「課税のうえで、同様の状況にあるものは同様に、異なる状況にあるものは状況に応じて異なって取り扱われるべきこと」を内容とするものである<sup>110</sup>。

納税者が、更正予知前かつ、調査通知前に自主的に申告をした場合において、過少申告加算税の賦課は免除される一方、無申告加算税の賦課は免除されないとする現行の制度であるところ、確定申告が義務付けられている事業所得者と、必ずしも確定申告が義務付けられていない給与所得者いずれの者も実質的に同様の状況にあると認められる場合には、平等に取り扱うべきであるということである。ここで、実質的に同様の状況とするのは、たとえば、申告について、事業所得者は、確定申告により納税者情報を課税庁に、給与所得者は、扶養控除等申告書などによって納税者情報を課税庁に伝えている点である。さらに、過少申告という行為については、事業所得者、給与所得者のいずれの者であっても真に納付すべき税額に比し少額の申告漏れであるのならば、実質的に同様の状況といえ、ことさら過少申告やつまみ申告といった悪質なものについては本来、重加算税の射程と考えられる。ただし、「もっとも、二人の納税者あるいは二種類の所得を比較して見た場合に、両者が同様の状況にあると見るべきか、それとも異なる状況にあると見るべきかについては、見解の分かれることが多い。」との指摘がある<sup>111</sup>。

このような考えから、本稿は、納税申告書を提出しなかった給与所得者に対する無申告加算税について問題があるとしているのであるが、まずは、もう一方の基本原則である租税法律主義<sup>112</sup>にのっとり、法解釈にて解決することができないか、検討していくこととしたい。

## 第1節 国税通則法66条1項「正当な理由」該当性の検討

### 1. 「納税者の責に帰すべき事由」と「不当又は酷」

給与所得者がした法定申告期限後の申告は、更正予知前かつ、調査通知前であったとしても、法律の文理解釈上「正当な理由が認められる場合」を除き、無申告加算税の賦課要件を満たすことはすでに確認してきた。そこで、本節では、更正予知前かつ調査通知前に自発的に申告した給与所得者を救済すべく、正当な理由の該当性について検討してみることにする。なお、無申告加算税における「正当な理由」（国税通則法66条1項ただし書）の意義は、『国税通則法精解』によると過少申告加算税の「正当な理由」（国税通則法65条4項）と同意義とされている<sup>113</sup>。

### 2. 過少申告加算税の「正当な理由」

#### （1）不確定概念

課税要件明確主義と不確定概念について金子教授は、「法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件及び租税の賦課・徴収の手続に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならない。みだりに不明確な定めをなすと、結局は行政庁に一般的・白紙的委任をするのと同じ結果になりかねず、また納税者の経済的活動における法的安定性と予測可能性を害することになりかねないからである。したがって、（中略）不確定概念（抽象的・多義的概念）を用いることにも十分に慎重でなければならない。／もっとも、法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るためには、不確定概念を用いることは、ある程度は不可避であり、また必要である。」<sup>114</sup>と述べられている。

加算税制度における「正当な理由」につき、免除事由を明確にした方が納税者の予測可能性が担保されるともいえるが、「不測の事態により加算税が課された場合にこれを救済することができず、納税者に加算税を課すことが不当又は酷な場合に免除をすることができなくな」<sup>115</sup>ることから、

不確定概念として規定されているものと考えられる。したがって、「法令上何ら明らかにされていないので、もっぱら法律解釈の問題となる。」<sup>116</sup>との指摘がある。

## (2) 加算税制度の免除要件に不確定概念が用いられる理由と関西電力事件の再考

金子教授は、不確定概念について2種類のものがあるという。「1つは、その内容があまりに一般的ないし不明確であるため、解釈によってその意義を明確にすることが困難であり、公権力の恣意や乱用をまねく恐れのあるもの」で、「租税法規が、このような不確定概念を用いた場合には、その規定は課税要件明確主義に反して無効であると解すべき」という。「これに対し、いま1つは、中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念であって、これは一見不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になしうるものである。したがって、それは、租税行政庁に自由裁量を認めるものではなく、ある具体的な場合がそれに該当するかどうかの問題は、法の解釈の問題であり、当然に裁判所の審査に服する問題であると解される」と述べられるのである<sup>117</sup>。

加算税制度における「正当な理由」とは、金子教授が述べられる後者のものであろう。すなわち、「正当な理由」の意義は、一見不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らせばその意義を明確になしうるものといえる。

ところで、前章で採り上げた大阪地裁平成17年9月16日判決（関西電力事件）において、当該裁判所の「正当な理由」の解釈について、「上記のような納税申告書を期限内に提出しなかった場合に無申告加算税を課すものとしている法の趣旨にかんがみれば、同項（国税通則法66条1項：筆者）ただし書にいう『正当な理由』とは、期限内申告書の提出をしなかったことについて納税者の責めに帰すべき事由がなく、上記の様な制裁（無申告加算税：筆者）を課すことが不当と評価されるような場合をいうものと解するのが相当である。」と判示している。関西電力事件において、「正

当な理由」の意義についてこのように判示されるのは、本件以前の裁判例における考え方を踏襲しているのであろう。品川教授の研究を参考にする  
と、平成12年7月に国税庁が各種加算税の取扱いについて事務運営指針を  
公表するまでに、東京高裁昭和51年5月24日判決における「納税者に過少  
申告加算税を賦課することは不当若しくは酷になる場合を指証する。」<sup>118</sup>と  
の判示や、大阪地裁平成5年5月26日判決における「通常の状態において  
納税者が知り得なかった場合や、それが納税者の責に帰せられない外的事  
情（例えば、災害など）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、こうした納税者に過少申告加算税を課すことが  
不当、若しくは、酷になる場合を意味する」<sup>119</sup>との判示など、同旨の判示  
が多数なされていたようである<sup>120</sup>。そして、関西電力事件では、これら従  
前の考え方を踏襲した上で、過少申告加算税における正当な理由と無申告  
加算税におけるそれとが同意義であるとし、判示したのである。

そして、関西電力事件における無申告加算税の趣旨とは次のようなもの  
だという。

消費税等のように申告納税方式により納付すべき税額が確定するものとされて  
いる国税等については、納税義務者によって法定申告期限内に適正な申告が自主  
的にされることが納税義務の適正かつ円滑な履行に資し、税務行政の公正な運営  
を図る上での大前提となるのであり、納税申告書を法定申告期限内に提出するこ  
とは、正に申告納税方式による国税等の納税手続の根幹を成す納税義務者の重要  
な行為であることから、このような納税申告書の期限内提出の重要性にかんがみ  
て、通則法は、納付すべき税額の確定のための納税申告書の期限内提出という納  
税義務者に課さ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として、  
納付すべき税額をその法定納期限までに完納すると否とにかかわらず、無申告  
加算税を課すこととしているものと解される。

注：下線は筆者。

他方、本件を契機に新設された国税通則法66条6項<sup>121</sup>の解説において、  
「無申告加算税の趣旨からすれば、期限内申告書を提出する意思があった

と認められる場合で、かつ、法定申告期限後速やかに提出されたような場合にまで、行政制裁を課すこととなれば、誠実な納税者の適正な申告納税の意欲をそぐ結果ともなりかねません。」と説明されているところ、その無申告加算税について「申告納税方式による国税について、納税申告が納税義務を確定させる重要な意義を有するところから、その申告の適正を担保するため、行政制裁として無申告加算税制度が設けられており」というのである<sup>122</sup>。

この解説者は、無申告加算税の趣旨をかながみれば、かような納税者に無申告加算税の賦課をするべきではなかったといえるのである。これは、矛盾である。

大阪地裁は、「期限内提出という納税義務に課された税法上の義務の不履行」であり、その原因は「単なる失念」で「正当な理由」には該当しないとした。しかし、前述の解説者は、「その申告の適正を担保するため」が無申告加算税の趣旨の一つとして考えるのであれば、かような納税者に無申告加算税を賦課することは、逆効果になるというのである。すなわち、「正当な理由」という不確定概念が無申告加算税の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になしうるのであれば、本来は、関西電力事件は「正当な理由」として処理されるべきであったのである。であるからこそ、品川教授も「そのような事案について無申告加算税を課す必要がないというのであれば、『正当な理由』の一事由として認めれば足りるはずである」<sup>123</sup>と疑問を呈されているのではないだろうか<sup>124</sup>。

なお、大阪地裁は「単なる失念」と断じたが、前章で述べたよう法人税法においては申告期限の延長をすることができる一方、消費税法ではそのような延長は認められていない。これを原因として関西電力の担当者が失念したというのであれば、このような煩雑な法体系を放置していた<sup>125</sup>がため起こるべくして起きた犠牲者といえよう。すると、失念した原因のすべてが関西電力の担当者にあると断じるとは、あまりにも厳しい判決ではな



いか<sup>126</sup>。

### 3. 年末調整された給与所得者の確定申告の失念と納税者の責任の検討

#### (1) 「正当な理由」に該当する可能性

以上のように、大阪地裁平成17年9月16日判決（関西電力事件）に批判的な立場から述べてきたところ、本件納税者は、毎年確定申告書の提出が義務付けられていたのに対し、年末調整された給与所得者は必ずしも毎年提出することが求められていない点で、本稿が提起する問題とは状況が異なる。

一般的なサラリーマンは、通常所得税法121条1項を起因として確定申告書を提出しないのであるが、同規定は決して確定申告したものとみなす規定ではなく、要件に該当しない場合は確定申告せよというのが同規定の文理解釈であり、要件に該当しないにもかかわらず確定申告しなかった場合は無申告者となるのである。すると、給与所得が20万円を超えるか否か等につき、自身の所得を把握していなかったがゆえ無申告となるのであれば、「単なる失念」と処されよう。

しかしながら、一般的なサラリーマンは、通常、確定申告書を提出することが少なく、住宅を購入したときなど特別な場合に限り確定申告をすることとなる所得者であって、確定申告書を提出する行為自体に不慣れである。そういった者は、たとえば自己が所有する雑貨等の資産を売却したことによって得た収入につき申告義務を有するのか否かの判断<sup>127</sup>を行うことすらままならないと推測されるし、また、それによって失念した確定申告について過少申告者同様の免除<sup>128</sup>が許されないとするのは酷な状況ともいえる。そもそも確定申告不要とうたう所得税法121条1項及び同規定の背景にある源泉徴収制度、年末調整制度の各制度が課税庁の事務省力化という政策上の性質を有している点からも確定申告の失念の原因のすべてが給与所得者に帰するものとするのは、腑に落ちない。

そこで、関西電力事件においては、「正当な理由」に該当しない理由は、確定申告書を提出しなかった原因が「失念」に尽きるとし、納税者の責任とするほかないとされたものであったところ、年末調整された給与所得者の確定申告の失念についても同様といえるのか、その点について検討してみることにしたい。

## (2) 源泉徴収制度の導入理由からみる給与所得者の確定申告の失念の責任

日本の所得税法は、明治20年に創設以後昭和22年に全面的に申告納税方式が採用されるまでは、賦課課税方式が採用されていたのであるが、納税義務者は、所得の種類及び金額を詳記して所轄税務署に提出することとされていた<sup>129</sup>。これは、その後の明治32年に法人の所得を第一種、公社債の利子を第二種、これらに該当しない所得（つまり、個人所得のこと。）について第三種と区分した税制改正の際にも、引き継がれた<sup>130</sup>。池本氏は、この提出書類について、「この賦課課税の下では、第一種の所得の納税者である法人は損益計算書を所轄税務署に提出し、また、第三種の所得者（個人）は所得の種類及び金額を所轄税務署に申告することとされていたが、納税者が提出した損益計算書や申告書は所得を調査する材料ないしは所得金額を決定する参考となるにすぎないものであると理解されており、納税者側の申告は重要視されていないように見えるが、当時の税法書等からみる限り、このように断定することはできない。」<sup>131</sup>との指摘をされている。すなわち、当時の申告が今日の確定申告と同意義のものではないと考えられるが、納税者から提出される書類について、特に所得の補足という側面から課税庁側は重要視していたようである<sup>132</sup>。

その後、昭和15年税制改正により、第一種の所得は法人税として分離され、分類所得税と総合所得税の2本立てとなった。また、給与所得（当時は、専ら給与による所得について甲種の勤労所得と称された。）者に対し源泉徴収制度が導入された。以後、給与所得者については、通常、上記の

所得等を詳記した書類の申告を要さないものとされ、扶養控除・生命保険料控除などを受ける場合等において「その控除を受けるには申告と同時に申請書を提出すべきこと」<sup>133</sup>とされた<sup>134</sup>。

この源泉徴収制度が導入された理由について、当時の大蔵省職員は、痛税感が和らぐや徴税費等が少なくて済むなどの国の都合上有利であることを挙げつつ、原則として申告等の手続を要しないこととなる旨を述べている<sup>135</sup>。

かくして、給与所得者は、源泉徴収制度が導入されたことにより、所得の補足上必要な情報であった申告について要さないこととされたのであった。

昭和22年、年末調整制度と所得税法121条1項<sup>136</sup>は、申告納税制度が所得税に導入されたと同時に規定された。これは、終戦直後の道義が頽廃している状況で申告納税制度が導入されたとあって、これに課税庁が対応するにあたり、源泉徴収制度により徴税が済んでいる給与所得者にまで申告させると課税官庁の負担が過大になること等の理由からであったようである<sup>137</sup>。

このように給与所得者が確定申告を要しないこととなった経緯の概略をみると、源泉徴収制度が導入される以前は、所得等を詳記した書類の提出が義務付けられていたところ、かかる制度の導入によって給与所得の把握及び係る税の徴収が完結することから、申告納税制度が全面的に導入された後も、給与所得者は確定申告を要しないこととされたのである。

申告納税制度が適正に機能するためには「国民が高い納税意識をもち、自発的に正確な申告をすること」<sup>138</sup>が必要とされているところ、いわば政策的に確定申告を要しないこととされ、確定申告という行為自体に不慣れとなった給与所得者について、当該所得者の確定申告の失念に対し、過少申告者においては用意されている免除の機会が設けられていないのは、いささか酷といえるのではないだろうか。

すると、「真に納税者の責に帰することのできない客観的事情」のうち「真に」というのが、責任のすべてが納税者でないことを指すのか、責任の一部でも当該納税者以外の者によるものであればよいのか定かではないが、具体的事情に照らした上で、後者を採用できる可能性があるのならば「正当な理由」に該当する余地もありえるのではないだろうか。

### (3) 現実的な見解

しかしながら、無申告加算税における「正当な理由」と同意義とされる過少申告加算税の「正当な理由」の最高裁判所<sup>139</sup>の判断基準では、かなり限定的な解釈がなされており、責任の一部でも納税者にある場合においては、適用されない可能性が高いことは否めない。つまり、法の文理解釈上、所得税法121条1項の適用がない給与所得者は確定申告義務があり、その適用がないことにつき所得を把握していなかったのは給与所得者の「単なる失念」も一因であるからである。また、今のところ、無申告加算税の「正当な理由」に対する最高裁の見解は見当たらない<sup>140</sup>が、その見解を知るにはそれ相当の事件が起こらなければならない、現実的でない。

しかし、このような状況下であったとしても、給与所得者に対する無申告加算税の問題について放置することが、適切とはいえない。この問題は、他の所得者にはない給与所得者にのみ適用される所得税法121条1項の存在があるがゆえに起きうる現象といえ、関西電力事件における「失念」が法人税法と消費税法の申告期限の差異にあるとするのならば、同事件と同様、実務に配慮されていない法体系<sup>141</sup>に問題があるようにも考えられるからである。

## 第2節 法改正による解決の模索と問題点

### 1. 法改正による解決の問題点と検討の意義

「正当な理由」では本稿が提起する問題の解決は、現実論として困難と考えられたところ、すっきりとした解決には法改正が最も望ましいのは当

然である。しかし、法改正とは、関西電力事件をみてきたとおり、当時、当該事件同様の事例は散見されていたと推察されるにもかかわらず解決が図られないことにより、起こるべくして起こった巨額の無申告加算税額の賦課を代償に、ようやくなされるものであり、世論を巻き込んだ社会問題にまで発展しない限り行われなことが現実である。つまり、法改正は、本稿が提起する問題解決の方法といえるには、現実として難しい。しかし、このような問題を解消するにあたり、法改正を検討することは、解決すべき論点を具体的に浮かび上がらせることに有用であると考えられる。

そこで、年末調整された給与所得者が期限後申告した場合において、それが実質的に自主的な修正申告と同視できる者に対しては、過少申告加算税が課されない場合と同様の取扱いにするための法改正をすとしたならば、検討すべき論点はどこにあるのか、考察することとしたい。

なお、いわずもがな筆者は法制執務に一切関わったことがない点、あらかじめ申し上げておく。

### (1) 救済すべき給与所得者の範囲

本稿が救済すべきとする給与所得者は、「申告納税制度の範囲外」とされ申告行為自体に慣れていない一般的なサラリーマンを想定している。これらの者を現行の法律で表現すると「所得税法121条1項各号のいずれかに該当する者」となる。すなわち、救済すべき給与所得者とは、通常は所得税法121条1項各号のいずれかに該当するのであるが、何らかの理由により同項各号に該当しないこととなったことにより、法定申告期限内に確定申告することを失念した者を指すこととなる。

さらに、これらの者のうち確定申告に不慣れな者を対象とするためには、過去に確定申告について課税庁から指摘されたことがあった者は除かれるべきである。国税通則法66条7項は、期限内申告書を提出する意思があったと認められる場合に無申告加算税を適用しないとする規定なのであるが、これを受けた国税通則法施行令27条の2第1項1号は、その制約と

して期限後申告書の提出があった日前5年以内に当該申告に係る国税の属する税目について無申告加算税又は重加算税の賦課決定処分をなされたことがないことが条件の一つとしている<sup>142</sup>。この条件は、過去に無申告加算税又は重加算税の賦課決定処分を受けたことがある者は、期限内申告書を提出する意思があったと認めるに足りないことから救済対象から除かれているのだろう。この規定を応用し、「ただし、政令（国税通則法施行令27条の2第1項1号）で定める者に限る。」との表現を加えることにより確定申告に不慣れな者に対象を絞ることができる<sup>143</sup>。

## （2）救済対象とすべき納税者の行為

かような確定申告に不慣れな給与所得者を対象としたいところ、これらの者であっても所得を秘匿しようとする又は“バレモト”で確定申告しない者は除かなくてはならない。救済すべきは、申告を失念した所得について自発的に申告するという申告納税制度上、奨励される行為をする納税者である必要がある。その点、過少申告加算税の免除要件について、税制改正により更正予知前に加え、調査通知前の条件が付け加えられた趣旨は、調査通知直後に多額の修正申告等を行うことにより加算税の賦課を回避している事例が散見されたからであった（本稿第1章参照）。そこで、前項にて検討した条件を満たした給与所得者で、更正予知前かつ、調査通知前になされたものであれば、“バレモト”で加算税の賦課を回避しようとする者等を除くことができると考えられる。

以上の検討から、法改正するとした場合、次のような表現になると考えられる。

国税通則法66条1項の規定は、年末調整された給与所得者であって、所得税法121条1項各号のいずれにも該当しないことにより同条の適用がない者が、国税通則法66条6項に規定する申告書の提出をしたときは、適用しない。

ただし、政令で定める者に限る。

このような、表現によって無申告加算税を免除することとなるが、再度、悪用されるおそれがないか確認する必要がある。

## 2. 免除した場合の問題点 — 振替納税制度を参考に —

### (1) 免除した場合の問題点

給与所得者の更正予知前かつ、調査通知前の自発的な申告に対する無申告加算税について救済すべしとする本稿ではあるが、仮に前述の条件を満たした者すべてを免除とした場合、実は問題が生ずる可能性がある。現行の加算税制度の免除規定である「正当な理由」が法規裁量事項とされ、かなり限定的な解釈をされている理由はここにあるのではないかと考えられる。すなわち、「正当な理由」に該当することとなれば、その後、修正申告又は更正処分があったとしても過少申告者として取り扱われるのであり、二度と無申告者としての取扱いをすることが出来なくなるからである。

本稿が提起する問題を解決するとした場合に、前述の条件を満たした給与所得者に対し、一律免除することとした場合には、本来無申告加算税を課すべきである対象者（たとえば、前述の本稿の提案であると法定申告期限後のつまみ申告ができることとなる。）に対しても課すことが困難となりうる可能性がある。あくまで申告行為に慣れない給与所得者に対し、適正な所得を申告する機会を与え、もって善良な納税者を救済することが目的でなければならない。この点については、振替納税制度が参考になる。

### (2) 振替納税制度を参考にした解決策

国税は、その税額に相当する金銭に納付書を添えて納付することが義務付けられている<sup>144</sup>ところ、口座振替納付も認められている<sup>145</sup>。この規定は、「納付確実かつ徴収上有利」である場合に限り税務署長が受けうることとし、納付確実とは、預貯金先の金融機関が口座振替納付を了承している場合をいい、徴収上有利であることとは、納税者ごとの個別の判断ではなく税目で判断することとし、申告所得税の第一期分、第二期分、第三期

分及び延納分並びに消費税の中間申告及び確定申告分に限られている<sup>146</sup>。そして、本規定の趣旨は、「①納税者の納付手続きの簡略化、②納税者が納期限を忘れることによる滞納の発生に未然防止、③納期限内に納付されるため、税務署における事務省力化」と解されている<sup>147</sup>。

ところで、その口座振替納付には法律上の問題がある。つまり、申告期限と納期限が同一日である国税について口座振替の方法で納付する場合は、確定申告書が申告期限に提出されたときは、納付書の送付、振替手続等に要する日等を考慮すれば、実際問題として期限内の納付ができないこととなるのである。そこで、「みなし納期限納付」<sup>148</sup>が定められ手当されている。この規定は、実際の納付が納期限後であっても、これを期限内納付とみなすこととし、その間延滞税を徴収せず、また、残税額について所得税法による延納届出書を提出しているときはその延納を認めることとしているものである。このように、課税庁の事務省力化等によって口座振替納付が規定されているところ、本来の納期限後の納付であったとしても納税者の不利益とならないよう手当されているのが、振替納税制度なのである。

ただし、振替期日に預金不足等の事情によって振替不能となった場合は、本来の納期限にさかのぼって延滞税を徴収し、かつ、延納も認めないこととなっている。これは、このような制限を設けないと本来延滞税を徴収すべき又は延納を認めてはいけない者にまで手当してしまう結果となるからであろう。

このような振替納税制度を参考にすると、本来無申告加算税を課すべき者まで手当する結果を防ぐためには、次のような表現になると考えられる（提案の全体像については、図表3-1参照されたい。）。

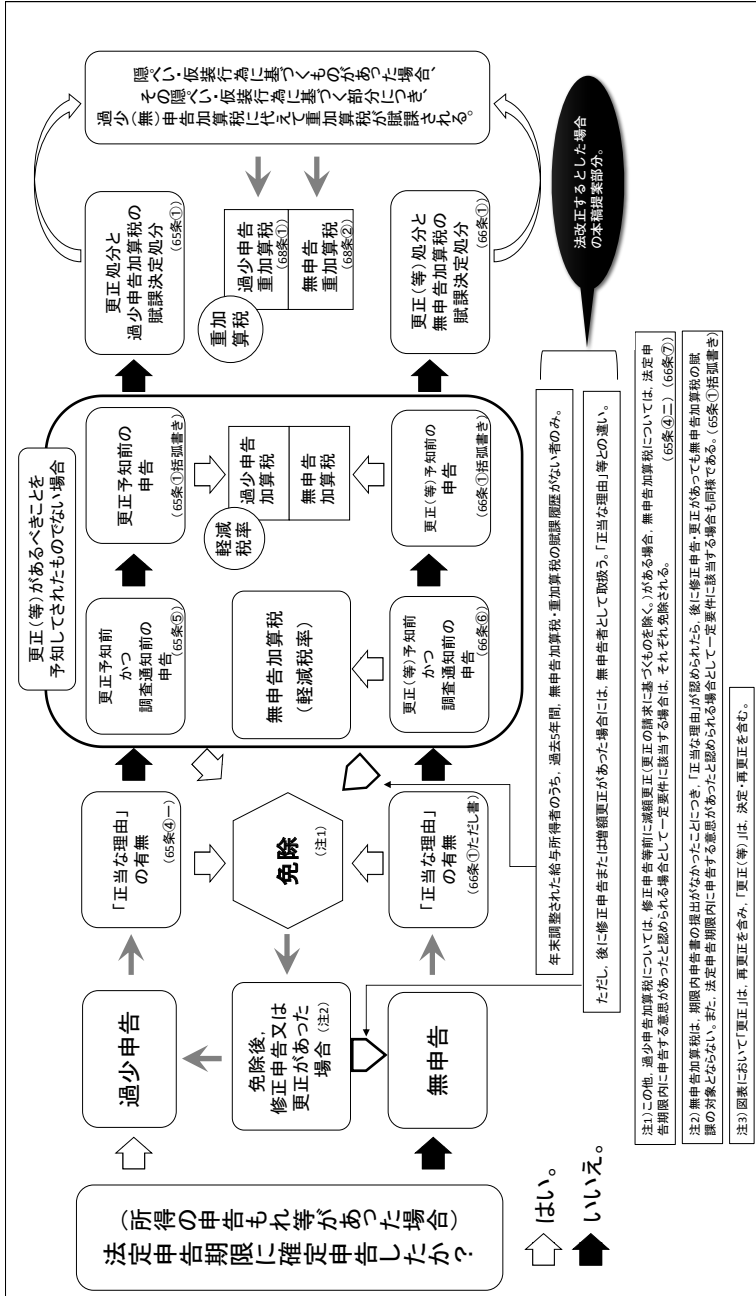


国税通則法66条1項の規定は、年末調整された給与所得者であって、所得税法121条1項各号のいずれにも該当しないことにより同条の適用がない者（政令（国税通則法施行令27条の2第1項1号）で定める者に限る。）が、国税通則法66条6項に規定する申告書の提出をしたときは、適用しない。

ただし、当該申告書の提出があった日後に修正申告書の提出又は更正があったときは、この限りでない。

以上、現行法を参考に法改正をするとした場合の内容を検討したが、実際になされることは困難の極みと言えるのが現実である。しかし、法解釈及び法改正での解決が困難であったとしても、解決する唯一の方法が残されているのである。次節、それを検討する。

図表3-1 問題点解決に向けた本稿提案の法改正



注：図表1-2をもとに提案部分を加筆した。

### 第3節 第3の解決方法の検討 ー事務運営指針による救済方法ー

#### 1. 第3の解決方法とは

ここまで、本稿が提起する問題について「正当な理由」の該当性及び法律改正による解決を検討してきたところ、「正当な理由」については法規裁量事項であることからして、具体的事情をかんがみ裁判所が判断するものであることは当然、現時点で示されている最高裁の要件<sup>149</sup>に該当するには少々困難と考えられた。また、法改正については関西電力事件を参考にすると、やはり社会問題など大きな事件にまで発展しないと立法までに至らないのが現実といえた。

ただし、年末調整された給与所得者の確定申告の失念は必ずしもすべての責任について給与所得者に帰するとはいえず、また、現行法ではこれを手当できていないことには変わりはない。そこで、本稿は、問題の解決策として事務運営指針に着目した。事務運営指針とは、国税庁長官通達的一种で法令解釈通達と同等なものといえるところ、課税庁自ら救済の手を差し伸べるのはどうか、ということである。ただし、この提案は諸問題を抱える。主たる問題点は、法の構成上、問題となる給与所得者には無申告加算税の適用対象となるところ、租税法の執行者である課税庁が「課さない」ということができるのかどうかという合法性の原則との問題である。

#### 2. 事務運営指針の意義

##### (1) 事務運営指針の性質

事務運営指針とは、国税庁長官から各国税局長及び沖縄国税事務所長に対して発する国税に対する考え方や取扱い等の内部の定めをいい、法令とは異なり納税者を縛るものではないが、上位官庁から下位官庁に発する命令に相当することから、国税内部の者はこの定めに従って職務にあたることとなり<sup>150</sup>、事実上、法令解釈通達と同等なもの<sup>151</sup>と考えられる。

ただし、更正・決定処分指針である法令解釈通達は、申告納税制度の

ため、事実上、納税者の申告のための指針となっているところ、他方で、加算税の賦課決定処分は、課税庁が行うものであり、納税者は申告することもできず、処分を受けた後にこれを不服として争うこととなれば、その不服申立の段階では法律の適用を争うこととなるので、事務運営指針を直接争うことにならないところは、大きな差といえよう<sup>152</sup>。

## (2) 内規である事務運営指針が公表された背景

事務運営指針が、今現在のように公表された背景は、行政機関の保有する情報の公開に関する法律（平成11年法律第42号、以下「情報公開法」という。）の制定によるものである<sup>153</sup>。すなわち、平成6年2月15日に「今後における行政改革の推進の方策について」と題した閣議決定により行政情報の公開に係る制度について本格的な検討が進められた。そして、いくつかの過程を経て、平成11年5月14日に情報公開法及び同整備法が公布され、平成13年4月1日に施行された。

そのような情報公開法の背景から、平成12年11月10日に総務省（当時、総務庁）からの「税務行政監査結果に基づく勧告」が国税庁に発せられた。当該勧告では、「申告納税制度の下で適正かつ公平な課税を実現していくためには、税務行政の運営にあたり、国税庁における法令の解釈や適用の指針、税務上の取扱いを明確かつ統一的に示していくことが重要」とし、法令解釈や適用指針について、できる限り通達等への明定を行うこと等が勧告された。それらの勧告の中、「事務運営指針には、重加算税の賦課基準など、納税者に重大な影響を与える基準が定められているが、これらの内容が公表されない状況もみられた」と指摘し、「重加算税の賦課基準など、納税者に重大な影響を与える基準を定めた場合には、公表すること」が勧告された<sup>154</sup>。

これは、情報公開法が「国民主権の理念のっとり、行政文書の開示を請求する権利につき定めること等により、行政機関の保有する情報の一層の公開を図り、もって政府の有するその諸活動を国民に説明する責務が全

うされるようにするとともに、国民の的確な理解と批判の下にある公正で民主的な行政の推進に資することを目的」<sup>155</sup>をとしていることから、加算税の賦課基準を公開することにより、課税庁の公平な行政処分の説明責任を果たす一環として勧告されたものと考えられる。

#### 第4節 法改正を伴わない救済の問題 —合法性の原則—

##### 1. 事務運営指針による解決策の問題点

第3の解決方法として事務運営指針による救済、すなわち現行法が認める範囲内において課税実務にて解決しようと提案しようとしているが、法の執行者である課税庁が手当をしてもいいのかどうかという問題、つまり、いわゆる合法性の原則との整合性が問われるのである。

合法性の原則とは、租税法律主義の1つの側面であり<sup>156</sup>、「租税法は強行法であるから、課税要件が充足されているかぎり、税務行政庁には租税の減免の自由はなく、また徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない。」というものである。「この実質的根拠は、このように解さなければ、租税法の執行にあたって不正が介在するおそれがあるのみでなく、納税者によって取扱いが区々になり税負担の公平が維持できなくなる、ということに求めることができる。」<sup>157</sup>。

本節は、提案する事務運営指針による救済が合法性の原則に反していないか否かを検証するのが目的となる。

##### 2. 合法性の原則によって認められない免除

免除とは、金子教授によると「いったん成立した納税義務を事後に解除し消滅させる行為」<sup>158</sup>をいい、納税義務の成立とは、過少申告加算税・無申告加算税及びこれらに係る重加算税については、「法定申告期限経過の時」と規定されている<sup>159</sup>。そうすると、「納税義務の免除は、合法性の原則からして、法律の根拠があり、かつ法律の定める要件を満たす場合にの

み認められる」<sup>160</sup>ことから、事務運営指針にて無申告加算税を免除とするには問題が生ずることと考えられる。

この問題について金子教授は、町民税一部免除決定処分が違法であるとされた宇都宮地裁昭和60年12月19日判決を挙げられている。本件の概要は、町が、水源地拡張を目的として町民から取得した土地につき、宅地に目的変更したことを原因として当初適用可能とされていた租税特別措置法の特例が不適用となったことにより、不利益を受けた当該町民に対してした町民税の減免が適法か否か争われたものである。

判決は、町長の権限として地方税法323条等（当時の葛生町税条例51条1項5号を含む。）を根拠として市町村民税を減免することができるものとされているが、地方税法323条等はその減免の対象者に『減免することが公益上必要であると認められる者』も含まれると解するのが相当」とした上で、「この公益上必要な場合とは、単なる当事者間の公平という観点からではなく、他の一般納税者との関係における租税負担の公平の観点からみても、当該具体的事案につき、減免を相当とする程度の強い公益性、公共性があるものに限って減免を行うものと解すべきである」と判示し、本件町民税の減免は違法としたのである<sup>161</sup>。

つまり、たとえ町民税の執行団体の長である町長であったとしても減免するには、明文化された法律の根拠がなければならず、また、その法解釈の前提は「減免することが公益上必要である」ことであり、その公益とは、「当事者間の公平ではなく、他の一般納税者との関係における租税負担の公平の観点からみても」（下線：筆者）減免相当とする強い公益性、公共性がある場合に限り、許されるというのである。

そうすると、金子教授が述べられる合法性の原則においては、特に法律の根拠という側面から、事務運営指針をもってして「免除」するには問題があるだろう<sup>162</sup>。

他方、課税実務上では、事実上の免除ということもできる課税除外措置

がいくつか散見される。これら課税除外措置が、合法性の原則の範囲内であるか否かはさらなる検討が必要かと思われるが、本稿の問題を解決するための手がかりが残されているかもしれない。

### 3. 法令解釈通達からみる課税実務上認められる課税除外措置

前項で述べる課税除外措置とは、国税庁による法令解釈通達において、本来課税対象であるべきものに対し、課税を差し控える旨の通達をいう。たとえば、課税しない経済的利益として所得税基本通達36-21等がある。以下、課税しない理由の解説について数例採り上げた<sup>163</sup>。

所得税基本通達36-21（課税しない経済的利益…永年勤続者の記念品等）

勤続20年、25年、30年といった長期勤務の節目の時点で永年勤続者を表彰することは、一般的に行われている行事であり、また、その表彰に当たり記念品等を支給することなども一般的なことになっている。

この記念品等の支給などによる経済的利益については、長期間勤務したことにより使用者から受けるものという給与の後払い的な性格を有するものであるが、別の側面からみれば多分に一種の儀礼的な給付であり、このようなものについてまでも課税することは、社会通念上妥当でないという配慮から、課税上弊害のない範囲内で、課税しないこととしたものである。

なお、①過大な利益の額や恣意的な基準で利益の額を定めるようなものは、一般的に行われている儀礼的な給付の範囲を超えることになること、②10年未満の勤続年数の者や連年表彰を受ける者を対象とするようなものは永年勤続とはいえないことから、課税の対象とされる。

また、この取扱いは、社会一般に行われている儀礼的な給付を対象とするものであるから、記念品に代えて金銭を支給するような場合や一定の金額の範囲内で自由に品物を選択でき金銭を給付するのと同様とみられるような場合には、給与として課税されることとなる。

課税しない経済的利益…創業記念品等

創業20周年とか、50周年とか、ちょうど区切りのよい年数ごとに創業記念行事を行うとか、会社にとって何度もないような増資とか、社屋新築などの出来事を

記念して行事を行うことは、一般的に行われているところである。

このような記念行事に当たって支給される記念品は、一般的に儀礼的な要素の強いものであり、必ずしも役員又は使用人に限らず、株主とか、取引先などの関係者にも供与されることなど考慮し、課税上弊害のない範囲内で、課税しないこととしたものである。

なお、この取扱いを受けるのは記念品に係る経済的利益に限られるから、記念品でなく金銭を支給するような場合には、給与として課税の対象になる。

### 課税しない経済的利益…商品、製品等の値引販売

本通達は、使用者が、役員又は使用人に対し、自己の取り扱う商品等の値引販売を行うことにより、その役員又は使用人が受ける経済的については、その値引販売が上記（１）から（３）まで<sup>164</sup>のいずれにも該当するものであれば、一般的な値引販売であれば経済的利益の額が少額であること、一般の顧客に対しても行われる場合があることから、課税上の弊害がないものとして課税しないこととしたものである。しかし、商品等とはいえ、それが不動産業者が販売する家屋又は土地のように、これらの値引販売による利益が極めて多額であり一般社会における福利厚生範囲を超えるものは、たとえ形式的に上記（１）から（３）までの要件を満たすものであっても課税の対象とされる。

また、季節商品などで通常他に販売する価額（一般販売価額）が取得価額未満となっている場合には、本通達の適用はないが、一般販売価額により評価するからその価額をもって役員又は使用人に販売しても経済的利益は生じないこととなる。

なお、この取扱いの対象とされる取扱商品等には、有価証券及び食事は含まれない。有価証券は極めて換金性の高いものであるから、その値引販売による利益（時価との差額）は、現物給与として課税することになる。また、食事については、別途取扱いを定めているので、上記の取扱いの対象から除かれている。

上記通達の解説では、金銭は課税の対象となる旨が示されているところ、日本放送協会（NHK）が永年勤続表彰規定を改正し、旅行券を支給することとし、これにつき所得税基本通達36-21の適用があるか否かの問合せについて適用がある旨の回答をしている<sup>165</sup>。また、一定の要件を備えた場合は、深夜勤務に伴う夜食の現物支給に代えて金銭を支給しても課税しなくて差し支えないこととなっている<sup>166</sup>。したがって、必ずしも金銭で



あると課税することとなっているわけではない。

これらの通達が課税しない理由として、それぞれ対象が異なるため必ずしも一致はしないが、総じて共通するキーワードは、次のとおりである。

①課税することは、社会通念上妥当でない、②課税上弊害のない範囲内、③通常の生活のために必要な程度の少額なもの、④特定の者を対象としたものでない

このようなキーワードは、課税実務上、課税しなくても差し支えない目安とされているように考えられる<sup>167</sup>。

#### 4. 事務運営指針への明記

確認したとおり、課税実務上においては、「社会通念上妥当でない」、 「課税上弊害のない範囲内」等を総合的に検討の上、課税除外措置が行われており、裁判例<sup>168</sup>においてもその実務が認められている。金子教授は、このような法令解釈通達による問題の解決について、「問題が生じた場合に立法権の対応がおくれがちであり、むしろ行政的に問題の解決が図られる傾向があるのは、立法府が租税立法の明確化について積極的な努力をしていないことと結局は同根であって、わが国において課税権力の行使が憲法の予定している道筋に沿っておらず、課税権力の行使について立法権が必ずしも適正に機能していないことの現われであるというほかない。」と指摘される<sup>169</sup>。

そうすると、本稿が指摘する問題について、立法解決が本来あるべき姿といえるが、社会通念上の観点から、課税上弊害のない範囲内で無申告加算税の賦課を差し控えることを事務運営指針において行うことも必ずしも許されないものといえない、と思われるのである。

このように考え得るのであれば、①所得税法が採用する申告納税制度は、本来「国民の深い納税知識と、高い納税道徳に基づいて初めて運用で

きる制度」<sup>170</sup>である一方、所得税法121条1項などの課税庁の事務省力化の趣旨から一般的な給与所得者に対して確定申告しないことを一般化させている法体系を踏まえ、②課税庁の手数をかける前に自発的な申告をする善良な納税者を奨励するという観点及びそのような者に対して徹底した課税は社会通念上妥当でなくまた、③法令解釈通達を先例とし、課税上弊害のない範囲内で無申告加算税の「賦課を差し控える」ことは、課税実務上許される範囲内ではないか、と考えられる。そして、このような取扱いについて、租税公平主義をかんがみ、統一的に取り扱われるよう、事務運営指針に明記することが望ましいと考えるのである。

## 第5節 提案

以上、合法性の原則の観点から、事務運営指針にて「賦課を差し控える」とすることの問題を検討してきたところ、次のような解決方法を提案できる。

すなわち、年末調整された給与所得者（過去5年以内に無申告加算税、重加算税の賦課決定処分の履歴がある者を除く。）がした更正予前かつ、調査通知前の申告に係る無申告加算税について、自発的な申告を奨励するという申告納税方式を採る所得税法の観点から課税上弊害のない範囲内で無申告加算税の賦課を差し控えるとする事務運営指針を定めることにより、酷な状況になると想定される給与所得者を救済するということである。そして、無申告加算税の計算の基礎となる増加する納付すべき税額のうち「課税上弊害のない範囲内」とする金額については、前掲の法令解釈通達が参考になろう。たとえば、所得税基本通達36-22は、使用者が使用人等に対し支給する創業記念品等においては、課税しない金額について1万円以下としている。そこで、無申告加算税の課税を差し控える金額として1万円を参考とすると、増加する納付すべき税額20万円<sup>171</sup>を限度として無申告加算税の賦課を差し控えることを検討することが考えられよう。

このように考える根拠をまとめると、第一は、そもそも過少申告加算税の趣旨が適正な申告をしない者に対して一定の制裁を加え、その申告秩序を維持することとされる一方、無申告加算税の趣旨は無申告という事実から申告義務を果たしていないという点に着目し、過少申告加算税よりも重い税率を課していると考えられるところ、年末調整された給与所得者については必ずしも申告義務をまったく果たしていないといえず、実質的に過少申告者と同視でき得る、と考えられることである。第二に、過少申告加算税について更正予知前かつ、調査通知前に申告した場合にこれが免除されるのは、課税庁の手数をかける前に、納税者の自発的な修正申告を歓迎し、これを奨励することを目的とし適正な納税義務を果たしている者との間の公平保持を配慮しているものである<sup>172</sup>ところ、そのような推奨される行為をする給与所得者についてもその機会が与えられるべきである、と考えることである。第三に、所得税基本通達にて行われる課税除外措置が、現物給付による課税の回避を防止し、現金支給の給与が全額課税されることとの負担の公平を図るためと解されるどころ、その要否はもっぱらそれを享受する者の利益の程度で判断されるべきである<sup>173</sup>のならば、適正な申告をした者との公平を図るためである加算税制度においても課税上弊害のない範囲内であれば、加算税賦課の忌避を理由とする租税回避を防止する意味もかねて、前述第一・第二を前提に課税を差し控える余地がある、と考えられるのである。

したがって、このような事務運営指針による課税除外措置を採ることは、善良な給与所得者の自発的な申告を奨励し、もって申告納税制度の発展につながり、課税庁と善良な納税者との間の無用な争いを未然に防ぐ事に資するものと考えられるのである。

## おわりに

本稿は、給与所得者にも事業所得者などと同じく、無申告加算税の賦課の猶予の機会を与えられるべしとの立場から、法令解釈通達先例を参考に、「課税上弊害のない範囲内」等により無申告加算税の賦課を差し控えることは可能ではないか、との主張とした。これによって、さしあたり筆者が想定する救済すべき対象の大部分は、救済されることになると思う。

また、このような、事務運営指針による救済は、課税庁から一般納税者への力強いメッセージにつながるのではないかと考える。事務運営指針は、法令解釈通達同様、国税庁長官から全国の各国税局長及び沖縄国税事務所長に向けて発する命令に相当するものであると同時に、今日においては、一般納税者にも（すべてではないが）閲覧できることとなっている。したがって、一定要件を満たす給与所得者に対し手当する旨の指針を示すことにより、自発的な申告を奨励し、そのような善良な納税者との間で無用な争いを未然に防ぐことになり、ひいては、申告納税制度そして、それを支える加算税制度の趣旨にかなうものと考えるのである。

しかし、金子教授は、「租税の問題について立法的解決を必要とする問題が生じた場合に、立法がそれに迅速に対応せず、国税庁の通達でその解決が図られる傾向のあることも、わが国の租税立法の特色である。」と事例を示しつつ指摘され、「本来は立法的解決を図るべき問題であろう。」と述べられる<sup>174</sup>。したがって、本稿が提案する解決策は、あくまで租税実務において実現可能性がある解決策を示しているにすぎず、「合法性の原則」の観点からは許されないのかも知れない。

そうすると、本稿は税法学において何ら資するところはないのであろうか。しかし、少なくとも、扶養控除等申告書等により納税者情報を提供し、年末調整により給与所得に係る所得税については精算した給与所得者に

対し、課税庁の手数をかけるまでもなく自発的な申告をしたにもかかわらず、無申告加算税の賦課決定処分をすることは酷である、という問題点を指摘したことについて、足跡を残せたい。

ただし、筆者の租税法律主義、租税公平主義などへの理解は十分といえない。問題があるから「法改正」と主張しても困難であるからこそ、いやしくも、機会が得られるのならば、これらへの理解を深め、微々たるものであったとしても税法学に資するよう研鑽したい。

最後に、本稿の執筆にあたって、指導教員をはじめとして和歌山大学大学院経済学研究科の先生方から、本稿の研究についての心構えや取組方法など、丁寧かつ熱心なご指導を賜った。深く感謝申し上げたい。さらに、ゼミ生をはじめ多数の皆様から多くのご指摘をいただいたことにより、本稿を執筆することができた。改めて、感謝を申し上げる。

#### 【脚 注】

- 1 「加算税は、申告納税制度及び徴収納付制度（括弧内省略：筆者）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」（金子宏『租税法〔第二十一版〕』782頁（弘文堂、2016））。
- 2 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明（答申別冊）」100頁（1961）。
- 3 [https://www.nta.go.jp/publication/webtaxtv/201310/webtaxtv\\_wb.html](https://www.nta.go.jp/publication/webtaxtv/201310/webtaxtv_wb.html)（2018年12月確認）。
- 4 品川教授は、「租税法律関係は、基本的には、国家と納税者との債権・債務の関係にある。そのため、債権・債務の内容である国税の納税義務の成立と税額の確定は、租税法律関係の出発点でもある。」と指摘される（品川芳宣『現代税制の現状と課題（租税手続編）』23頁（新日本法規出版、2017））。申告納税制度は、その納付すべき税額の確定について、国税通則法において申告納税方式（国税通則法16条1項1号）として定められている。この他に、納税義務の成立と同時に特別の手続きを要しないで納付すべき税額が確定するいわゆる自動確定方式（国税通則法15条3項）と納付すべき税額がもっぱら税務署長又は税関長の処分により確定する賦課課税方式（国税通則法16条1項2号）がある。
- 5 金子、前掲註（1）817頁。
- 6 金子、前掲註（1）を参照されたい。

- 7 国税通則法36条1項2号。
- 8 国税通則法67条1項。
- 9 荒井勇代表編『国税通則法精解〔第十五版〕〕267頁（大蔵財務協会，2016）。
- 10 品川教授は、この第二の点から、「すなわち、国税通則法が定める申告納税方式は、当然に、税務署長等による『調査』と『処分』を予定している。」と指摘される（品川，前掲註（4）109頁）。
- 11 過少申告加算税額は、増加税額の5%を乗じた金額が賦課された。無申告加算税額は、法定期限内に申告又は納付がなかった税額に対し、遅延期間に応じ、1月以内10%、1月超2月以内15%、2月超3月以内20%、3月超25%の各税率を乗じた金額が賦課された（ただし、自発的に申告が行われた場合には各5%ずつ軽減された。）。なお、この他にも「源泉徴収加算税額」，「軽加算税額」，「過少納付加算税額」，「重加算税額」が規定された（税制調査会「税制調査会第二次答申昭和36年7月5日（国税通則法の制定に関する答申）」19-21頁（1961））。
- 12 所得税法143条等。
- 13 酒井克彦「申告納税制度における記帳や帳簿保存の意義－青色申告制度と加算税制度が意味するもの－」税大ジャーナル16号21頁（2011）。
- 14 国税通則法2条1項1号・6号・7号，同法17条1項。
- 15 「期限内申告は、必ず、各税法に定めた法定申告期限内に申告書（期限内申告書）を提出しなければならないこととされている。これは、国税通則法16条1項に定める申告納税方式における税額確定の原則を各税法で定めているものといえる。」（品川，前掲註（4）46頁）。
- 16 期限後申告は、国税通則法18条において「……提出することができる。」とされている。この点、品川教授は、「『……提出することができる』とされていることは、申告納税方式が、期限内申告がなければ税務署長の調査による処分によって税額が確定することを予定し（国税通則法16条1項1号），税務署長が調査に基づいて決定することを原則としている（国税通則法25条）のであるが、その決定があるまでは、当該納税者はいつでも自己の裁量によって期限後申告書を提出できるという趣旨である。（…中略…）よって、期限後申告書の提出は、本来、後述するところの当該職員の勧奨（国税通則法74条の11第3項）を待って提出するものではない。」と述べられる（品川，前掲註（4）46頁）。
- 17 国税通則法17条2項，同法18条1項・2項，同法25条。
- 18 この他に、これに記載した純損失等の金額が過大であるとき、これに記載した還付金の額に相当する税額が過大であるとき、納付すべき税額を記載しなかった場合で納付すべき税額があるとき、がある（国税通則法19条1項2～4号）。
- 19 国税通則法19条1項，同法24条。なお、この「……提出することができる」とされているのは、前述の期限後申告書と同様、納税者が課税上有利と判断したときに提出することを予定しているからである（品川，前掲註（4）47頁）。
- 20 国税通則法19条2項，同法26条。
- 21 還付請求申告書（国税通則法56条）を含む。また、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なかったことにつき正当な理由が有ると認められる場合及び期限後申告書の提出が、その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について決定があるべきことを予知してされたものでない場合において、期限内申告書を提出する意志があったとし認められる場合等、かつ、法定申告期限から1月を経過する日まですら行われたものであるときを含む（国税通則法65条1項）。

- 22 国税通則法15条2項13号、同法65条1項。
- 23 国税通則法32条。
- 24 国税通則法65条1項。
- 25 国税通則法65条2項。
- 26 国税通則法65条4項2号。
- 27 国税通則法15条2項13号、同法66条1項。
- 28 国税通則法32条。
- 29 国税通則法66条1項。
- 30 国税通則法66条2項。
- 31 国税通則法66条4項。
- 32 平成18年度税制改正にて、無申告加算税の割合の引上げ（国税通則法66条2項・3項）が行われたのであるが、その改正の解説において、解説者は次のような説明をされた。「無申告は、過少申告と異なり、申告義務を果たしていないという点において、申告納税制度の根幹を揺るがす重大な違反行為であることから、上記のような実態を放置することは適当ではなく、無申告加算税において何らかの対応を早急に講じる必要があると考えられました。具体的には、期限内申告の促進、無申告の抑止の観点から、無申告加算税の割合について、少なくとも期限内申告を前提とする過少申告加算税の割合（15%）よりも高い割合とすることが適当と考えられました。」（財務省「18年度税制改正の解説」674頁（2006））。
- 33 当該過少申告加算税・無申告加算税について、係る修正申告書・期限後申告書の提出が、その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでない場合、は除かれる。
- 34 国税通則法68条1項、2項。
- 35 国税通則法15条2項13号、同法32条、同法68条1項括弧書き、同項2項括弧書き。
- 36 国税通則法施行令28条。
- 37 国税通則法68条4項。
- 38 国税通則法65条4項1号。
- 39 国税通則法65条1項括弧書き、同法66条1項ただし書、国税庁「申告所得税及び復興特別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）」第1-1、第2-4（2）（2016）。
- 40 これは、最高裁平成18年4月20日第一小法廷判決にて、「過少申告加算税の上記趣旨に照らせば、同項にいう『正当な理由』があると認められる場合とは、真に納税者の責に帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らして

も、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である。」と示されたものである。また、過少申告加算税の趣旨については、「過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置であり、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。」と説示した（最一小判平成18年4月20日民集60巻4号1619-1620頁）。本件は、納税者の依頼された税理士が、当該税理士の私利私欲のためは脱行為を行ったところ、納税者が当該税理士の脱行為をうかがい知ることができなかったこと等から重加算税賦課決定処分を不当とし、他方、確定申告書の内容等を確認しなかったこと等、多少なりとも落ち度があり、その点については国税通則法65条4項にいう正当な理由があるとは認められないとされた事例である。なお、金子教授も本件等を引用し、同趣旨を述べられている（金子、前掲註（1）786頁）。

- 41 事務運営指針の意義について、本稿第3章第3項を参照されたい。
- 42 国税庁、前掲註（39）第1-1、第2-1。
- 43 金子、前掲註（1）786頁。
- 44 「『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なく、まして行政庁に恣意的な解釈を許容したものでないこと明白であるから、この規定が憲法三一条に違反するということはできないとする裁判例がある（横浜地判昭和51年11月26日訟月22巻12号2916頁）。なお、本件控訴審判決もこれを是としている（東京高判昭和53年12月19日訟月25巻4号1175頁）。
- 45 金子、前掲註（1）784頁。金子教授の引用される大阪地裁昭和29年12月24日判決は、「修正申告制度の立法目的ないし立法精神に照してみても、自発的にみずから進んでする修正申告は、これを歓迎或いは賞揚すべきであって、その誠意をくんで刑一等も二等も減ずる処置をとることが、課税のうえにおいて公正妥当なものとする。」と判示している（大阪地判29年12月24日行集5巻12号2992頁）。なお、本件控訴審は、この点について特に言及はしていない（大阪高判昭和33年11月27日訟月5巻2号287頁）。また、品川教授は、この加算税免除の趣旨について、東京地裁昭和56年7月16日判決における「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」という判示、及びその控訴審東京高裁昭和61年6月23日判決である「自ら進んでなお、右例外的措置が、自ら進んで確定申告をなし、以て適正な納税義務を果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またない。」が特に参考になると指摘される（品川芳宣『附帯税の事例研究〔第四版〕』150-151頁（財経詳報社、2012）、東京地判昭和56年7月16日税資120号129頁、東京高判昭和61年



6月23日行集37巻6号912-913頁)。

- 46 品川, 前掲註(45)155・176頁。また, 品川教授は, 「更正があるべきことを予知」の解釈は, ①具体額発見説と②調査開始説と③客観的确实性説の3つの説に区分することができるという。具体額発見説とは, 脱漏所得が発見された後に出された修正申告をいい, 調査開始説とは, 調査後に出された修正申告をいい, 客観的确实性説は, 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确实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出した修正申告をいう。そして, 「そもそも課税の実務においては, 調査開始後に提出された修正申告書については, 特段の事情のない限り, 当該納税者が更正があるべきことを予知して提出したものと推定せざるを得ない」ことから, 「客観的确实性説が国税通則法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。」と述べられるのである(同書, 176・178頁)。
- 47 品川, 前掲註(45)176-177頁。
- 48 金子, 前掲註(1)785頁。
- 49 国税庁, 前掲註(39)第1-2, 第2-2。
- 50 国税通則法65条1項括弧書き, 66条1項括弧書き。
- 51 国税通則法74条の2等, 同法74条の9。
- 52 財務省「平成28年度税制改正の解説」873頁(2016)。
- 53 国税通則法66条7項。
- 54 消費税等(課税資産の譲渡等に係る消費税を除く。), 航空機燃料税等の一定の国税については, 1年前の日(国税通則法施行令27条の2第1項1号括弧書き)。
- 55 当該税額の全額に相当する金銭が法定納期前までに納付受託者に対する納付の委託(国税通則法34条の3)に基づき納付受託者に交付されていた場合, 又は, 当該税額の全額について法定納期前までに納付受託者が委託を受けていた場合を含む(国税通則法施行令27条の2第1項2号)。
- 56 国税通則法施行令27条の2。
- 57 大阪地判平成17年9月16日税資255号(順号10134)。
- 58 金子教授は, 東京高裁平成11年9月29日判決もきっかけの一つであること指摘している(金子, 前掲註(1)788頁, 東京高判平成11年9月29日訟月47巻2号351頁)。本件は, 法定申告期限内に納付書により地価税を納付したが, 申告書の提出を失念し, 課税庁の指摘により期限後申告をした場合は, 「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場合」(国税通則法65条3項, 現行法6項)に該当しないとした事例である。
- 59 財務省, 前掲註(32)671頁。
- 60 品川教授は, 「そのような事案について無申告加算税を課す必要がないというのであれば, 『正当な理由』の一事由として認めれば足りるはずである。その点では, 当該条項の

立法の必要性については疑問を感じるころである。」とし、当該規定の必要性に疑念を投げかけている（品川、前掲註（45）210頁）。

- 61 納税者に対する調査の事前通知等の定め（国税通則法74条の9）がある一方、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がある場合には、当該調査の事前通知を要しない旨の定めがある（国税通則法74条の10）。
- 62 行政手続法2条1項6号、同法32条1項、同条2項。
- 63 行政手続法35条2項、同条3項。
- 64 行政手続法36条、国税通則法74条の14第2項。
- 65 金子、前掲註（1）808頁。
- 66 「税務署長は、（中略）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（中略）その調査をしたところと異なるときは、その調査により（中略）更正する。」。
- 67 大阪地判昭和45年9月22日訟月17卷1号103-104頁。
- 68 品川教授が指摘される「実地調査に限定する必要がなく」とは、「納税者に対する調査の事前通知等」（国税通則法74条の9）が、税務署長等が職員に「実地の調査」を行わせる場合に事前通知することを定めているから、加算税の減免規定である「調査があったこと」の判断の要素とならないからと思われる。
- 69 二段階要件説とは、加算税の減免要件について「『…調査があったこと』と『…更正があるべきことを予知してされたもの』の二つの要件の充足が必要である」とする説であり、他方、一段階要件説は「国税についての調査の有無についてはこれを前提とすることなく、当該納税者についての更正の予知（又は調査の予知）という主観的要素のみ論ずれば足りるとする見解」をいう（品川、前掲註（45）155頁）。
- 70 品川、前掲註（45）157・163頁。
- 71 ここでいう「居住者」及び「非居住者」は所得税法に定める居住者・非居住者を指す。
- 72 国外送金等調書法5条。施行時期は、平成26年1月1日以後に提出すべき国外財産調書について適用された。
- 73 財務省「平成24年度税制改正の解説」617頁（2012）。
- 74 国外送金等調書法6条。また、故意の調書不提出・虚偽記載については罰則が整備された。なお、平成27年1月1日以後に提出すべき国外財産調書に適用された。
- 75 所得税法（平成27年3月31日法律第9号による改正前のもの）232条等。
- 76 国外送金等調書法6条の2。
- 77 国外提出をする場合の譲渡所得等の特例（所得税法60条の2）に規定する有価証券等（同条1項）並びに未決済信用取引等（同条2項）及び未決済デリバティブ取引に係る権利（同条3項）をいう。
- 78 財務省「平成27年度税制改正の解説」890頁（2015）。
- 79 国外送金等調書法6条の3。
- 80 国税通則法16条1項1号、所得税法2条1項3号、同法5条、120条。
- 81 所得税法28条1項。
- 82 このほか所得税法施行令262条の2にて、「次に掲げる者がその者に係る同族会社（法人

税法157条1項1号)から、給与等のほか、当該法人の事業にかかる貸付金の利子又は不動産、動産、営業権その他の資産を当該事業のように供することによる対価の支払いを受ける場合をいう。①同族会社である法人の役員、②①の役員の親族であり又はあった者、③①の役員とまだ婚姻の届出をしないが事実上婚姻関係と同様の事情にあり又はあった者、④①の役員から受ける金銭その他の資産によって生計を維持している者」と定められている。

83 所得税法6条。

84 なお、所得税法121条各項に該当することとなる者であったとしても確定申告書を提出することは認められている。また、法定申告期限内であれば確定申告書の撤回したい旨の書面による申し出をすれば、課税庁はこれを受けることを所得税基本通達121-2において明らかにしている。なお、同通達には、撤回して改めて提出がない場合は、無申告となることも注記されている。

85 金子宏「民主的税制と申告納税制度」『租税法理論の形成と解明 下巻』585頁（有斐閣、2010、初出1997）。

86 国税庁統計データにおける事業所得者とは、各種所得の金額のうち事業所得の金額が他の各種所得の金額の合計額より大きい者をいい、事業所得者以外の者は「その他所得者」として区分している。そして、不動産所得者とは、その他所得者であって、利子所得、配当所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所得、雑所得の金額のいずれよりも不動産所得の金額の方が大きい者をいい、給与所得者とは、その他所得者で、利子所得、配当所得、不動産所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所得、雑所得の金額のいずれよりも給与所得の金額の方が大きい者、雑所得者とはその他所得者で、利子所得、配当所得、不動産所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所得の金額のいずれよりも雑所得の金額の方が大きい者、他の区分に該当しない所得者とはその他所得者のうち、不動産所得者、給与所得者、雑所得者以外の者をいう（国税庁長官官房企画課「申告所得税標本調査－調査結果報告－（平成28年分）」2頁（2018））。

87 「（第一条第一項又は第二項第一号の規定に該当する個人は、その年中における所得金額が四千八百円を超えるときは、翌年一月三十一日までに、命令の定めるところにより、左に掲げる事項その他必要な事項を記載した申告書を、政府に提出しなければならない。

（この申告書を確定申告書という。）（1項各号省略：筆者）／前項の場合において、その年中における給与所得及び退職所得の収入金額（退職所得については、収入金額の十分の五に相当する金額）の合計金額が三万円以下で、且つ、その他の所得金額が五百円に満たない場合その他命令で定める場合においては、確定申告書は、これを提出することを要しない。（以下省略：筆者）」。

88 「旧所得税法第二十六条第一項第一号（現行法121条1項：筆者）は、一の給与の支払者から給与所得の支払を受ける場合であって、その他の所得の金額（退職所得の金額を除く）が五万円に満たない場合には、総所得金額及び山林所得の金額に対する所得税について確定申告書を提出することを要しない旨定めているが、この規定は、給与所得については、所得税が源泉徴収され、年末調整により確定申告による方法に準じて年税額の精算が

なされる関係上、他に少額の所得があった場合にすべて申告義務を負わせて重ねて精算を行なうことはかえって煩雑になるので、税負担の均衡を害しない限度で給与所得者の手数を省き、かつ税務執行の簡素化を図る見地から、確定申告書の提出を要しないとしたものである。換言すれば、申告納税制度の下において、右のような給与所得者に対し確定申告書の提出義務を免除することにより、五万円未満その他の所得につき確定申告書の提出を前提とする徴税手続を進めないこととしたものである（東京地判昭和43年4月25日行集19巻4号781-782頁）。

- 89 国税庁「第142回国税庁統計年報（平成28年度版）」7頁（2018）。
- 90 国税庁、前掲註（89）10頁。
- 91 税制調査会、前掲註（2）100頁。
- 92 前掲註（88）を参照されたい。
- 93 むろん、所得税法121条1項の規定は、今日の納税環境の中において、限られた職員数の範囲内で行政執行する上では、課税庁のみならず、広く国民にとっても必要な規定と考えられる。もし、同規定がなければ、課税庁の職員数の増員をしなければならなくなるとも思われ、ひいては、行政執行に係る費用について国民の負担が増加することになりかねないからである。この点、金子教授は、給与所得者の源泉徴収について行政コストの節約にも大きく寄与していると指摘しつつ、「給与所得について原則として年末調整によってすべての課税関係を終了させる制度は、どんなに行政効率の観点からはメリットがあるとしても、決して好ましいものではない。」と指摘される（金子宏「わが国の所得税と源泉徴収制度－その意義と沿革－」『所得課税の法と政策－所得課税の基礎理論 下巻－』172頁（有斐閣、1996、初出、1991））。
- 94 昭和22年制定当時は、第26条であった。前掲註（87）を参照されたい。
- 95 前掲註（32）を参照されたい。
- 96 消極的な仮装隠蔽行為とは、「証拠書類の破棄、架空契約書の作成、架空・他人名義の利用といった類い」を積極的な仮装隠蔽行為と評されるのに対し、本件納税者は、そのような行為を行っていなかったことによるものである。すなわち、本件は、株式等売買による利益について申告していなかったことに対する重加算税の賦課の適否が争われているところ、そのような積極的行為がなくとも賦課決定処分が適法とした重要な判例とされる（近藤崇晴「判解」481・484-485頁（法曹会、1998））。
- 97 詳細は、本稿第3章第3節を参照されたい。
- 98 品川、前掲註（45）158頁。
- 99 伊藤義一「無申告加算税が適用除外となる『正当な理由』の有無」ジュリスト1343号126頁（2007）。
- 100 平成28年度税制改正による国税通則法（平成28年3月31日法律第15号）から第7項に規定している。
- 101 財務省、前掲註（32）671頁。なお、当該規定について東京高裁平成19年11月8日判決は、「法定申告期限内に納税・納付はしたけれども、たまたま事務手続上のミスにより申告が遅れてしまったという場合、通則法66条1項本文の規定によれば、申告書の提出がな

ということだけで無申告加算税を課されることとなるが、これは、納税者にとって予期しない結果をもたらし、誠実な納税者の適正な申告納税の意思をそぐ結果にもなりかねないという考慮に基づいて、新設されたものである」との説示をしている（東京高判平成19年11月8日税資257号（順号10819）10頁）。

- 102 金子，前掲註（1）79頁。
- 103 品川，前掲註（45）210頁。
- 104 法人税法74条1項。
- 105 法人税法75条の2第1項。
- 106 現行法では，第7項となっている。前掲註（100）を参照されたい。
- 107 このように考える根拠として，関西電力事件直後の平成18年度税制改正では法定申告期限後2週間以内であったのを，平成27年度税制改正にて法定申告期限後1月以内に延長した改正が挙げられる。当該改正の理由について，平成27年度税制改正の解説者は，「無申告加算税の不適用制度の適用対象となる期限後申告書の提出期間について，期限内納付があった期限後申告件数（法人税）のうち2週間以内に期限後申告書が提出されたものは7割程度という状況であり，誠実な納税者に対する救済制度としては必ずしも十分でないとも考えられる」と解説されていた（財務省，前掲註（78）919頁）。そうすると，課税実務においては，関西電力事件が提起される以前から同様の事案が相当散見されていたことが容易に推察でき，また，問題を放置していたと考えられるのである。
- 108 前掲註（101）を参照されたい。
- 109 金子宏「租税法の基本原則」『租税法理論の形成と解明 上巻』76・85頁（有斐閣，2010，初出，1974）。
- 110 金子教授は，一例として「例えば，現行所得税法上，長期譲渡所得はその金額の二分の一のみが課税の対象とされている（所得税法22条2項）が，長期譲渡所得は長期間にわたって生じてきた価値の増加が一時に実現したものであるという点を重視すれば，それは他の所得と異なる状況にあり，したがってなんらかの平準化方式（averaging device）が必要である，ということになろうし，逆に，それは資産所得として高い担税力を持ち，一般的には高額所得者の手に集中しているという点を強調すれば，他の所得者よりも特に有利に取り扱う必要はない，ということになろう。」と述べられる（金子，前掲註（109）76・85頁）。
- 111 金子，前掲註（109）76頁。
- 112 「租税法主義は，現代の取引社会において，どのような機能を有するであろうか。それは，国民の経済生活に法的安定性と予測可能性とを与えることにありと考えてよいであろう」（金子，前掲註（109）47頁。）。
- 113 「（無申告加算税の：筆者）『正当な理由』の意義については，法第65条（過少申告加算税：筆者）の解説5（正当な理由：筆者）を参照されたい」との記述がある（荒井代表編，前掲註（9）754頁）。
- 114 金子，前掲註（1）79頁。
- 115 酒井克彦『「正当な理由」をめぐる認定判断と税務解釈－判断に迷う《加算税免除規

- 定》の解釈-」20頁（清文社、2015）。
- 116 品川，前掲註（45）70頁。
- 117 金子，前掲註（1）80頁。
- 118 東京高判昭和51年5月24日税資88号847頁。
- 119 大阪地判平成5年5月26日税資195号553頁。
- 120 品川，前掲註（45）71-72頁。なお、「正当な理由」について一般論を判示した最高裁判平成18年4月20日第一小法廷判決（前掲註（40））について，川神調査官は，「本判決は，過少申告加算税のこのような趣旨にかんがみ，これまでの裁判例なども踏まえた上で，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』場合の意義につき，（…中略…）判示したものと思われる。」と解説され，過去の裁判例を参考にされたことを示唆される（川神裕「判解」604頁（法曹会，2009））。また，「この一般論は，その後の最高裁判決でも引用されており，『正当な理由』の意義として最高裁の判断が堅固なものになってきているといえる。」との指摘もある（落合秀行「加算税の免除要件-納税者の権利保護との関係から-」税大論叢68号499頁（2011））。
- 121 現行法では，第7項となっている。前掲註（100）を参照されたい。
- 122 財務省，前掲註（32）671頁。
- 123 品川，前掲註（45）210頁。
- 124 前述したよう，国税通則法の解説書として権威ある『国税通則法精解』において，無申告加算税の「正当な理由」は過少申告加算税の「正当な理由」を参照せよ，との記載があり（前掲註（113）参照），両者の「正当な理由」は同意義とされている。しかし，無申告加算税における「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」と過少申告加算税における「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，最高裁判平成18年4月20日第一小法廷判決（前掲註（40））が示した一般論が重なる部分と一致しない部分があると考えるのが自然ではないだろうか。なお，大阪高裁判平成5年11月19日判決において，国税通則法66条1項ただし書にある「正当な理由」について，「これを相続税法に即していうと，期限内申告書を提出しなかったことにつき，無申告としての行政制裁を課されないのは，平均的な通常の納税者を基準として，当該状況下において，納税者が相続税を申告することが期待できず，法定申告期限内に右の申告をしなかったことが真にやむを得ない事情のある場合に限られるものと解するのが相当」とする判示がある（大阪高判平成5年11月19日訟月41卷3号457頁）。
- 125 前掲註（107）を参照されたい。
- 126 これに加えもう1点指摘しておきたい。申告書の提出が法定申告期限より11日遅れたというだけで，約12億4千万円の巨額の無申告加算税の賦課決定処分について「本件処分に係る無申告加算税の額は12億3892万5000円であって，高額であることは原告主張のとおりであるが，これは，原告が期限内申告書の提出を怠った本件課税期間に係る消費税等の税額が24億7850万9700円と高額であったことから，これに対し同条1項及び3項の規定に基づいて100分の5の割合を乗じて計算した無申告加算税の額も上記のとおり高額にな

ったものにすぎず、上記100分の5の割合が原告の上記義務違反に比して重きに過ぎるということもできない」と判示した点である。この点についても、そもそも国内取引における消費税はその担税力を物品やサービスの消費に求めているのであって、納税義務者の資本や所得などの経済力に担税力を求めている。さらに、12億円あまりの加算税はもはや租税は脱犯に対する一般的な罰金と比してもあまりにも酷な金額である。本件の納税義務者はたまたま関西電力という大規模法人であったことから巨額の無申告加算税を納付できたのであって、取引高が多く納付すべき消費税額が多いが資本金のない法人であった場合は死活問題になりかねない。このような視点からも司法は「正当な理由」を検討すべきであったものと考えるが、また別の機会が得られれば考察したい。

127 生活の用に供している資産（古着や家財など。）の売却による所得は、非課税とされており（所得税法9条1項9号）申告する必要がないのであるが、自己の譲渡した資産がこれに該当するか否かの判断も、通常申告しない者にとっては困難なものと考えられよう。

128 国税通則法65条5項。

129 「此税法ニ依リ税金ヲ納ムヘキ所得アル者ハ其年所得ノ予算金高及種類ヲ記シ毎年四月三十日マテニ居住地ノ戸長ヲ経テ郡区長ニ届出ヘシ」（所得税法（明治20年3月19日勅令第5号）6条）。

130 「第三種ノ所得ニ付納税義務アル者ハ毎年四月中ニ所得ノ種類及金額ヲ詳記シ政府ニ申告スヘシ」（所得税法（明治32年2月10日法律第17号）8条）。

131 池本征男「申告納税制度の理念とその仕組み」税大論叢32号10-11頁（1998）。

132 池本、前掲註（131）10-13頁。

133 池本、前掲註（131）14頁。

134 「甲種ノ勤勞所得ヲ有スル者ハ命令ノ定ムル所ニ依リ第十六条ノ規定ニ依ル控除ニ関シ必要ナル事項ヲ政府ニ申告スベシノ第二十四条ノ規定ニ依ル控除ヲ受ケントスル者ハ命令ノ定ムル所ニ依リ其ノ申請書ヲ政府ニ提出スベシ」（所得税法（昭和15年3月29日法律第24号）35条）。なお、16条とは、今日でいう給与所得控除に相当し、24条とは、扶養控除に相当する。これらの規定について参考までに、「甲種ノ勤勞所得ニ付テハ命令ノ定ムル所ニ依リ年720円ノ割合ニ依リ給与ノ支給期間ニ応ジテ算出シタル金額ヲ其ノ給与ヨリ控除ス（以下省略：筆者）」（同法16条）、「甲種ノ勤勞所得ニ対スル分類所得税ニ付テハ命令ノ定ムル所ニ依リ其ノ年一月一日現在ノ扶養家族一人ニ付年百五十円ノ割合ニ依リ給与ノ支給期間ニ応ジテ算出シタル金額ノ百分ノ八ニ相当スル金額ヲ分類所得税額ヨリ控除ス（以下省略：筆者）」（同法24条）。

135 「①支払者は税金の徴収に関し国家から委託を受けている。②支払者が所得支払の際税金を天引き徴収するものである。③天引きされるが故に納税上の苦痛が少い。④他の租税に見られるやうに国家の権力に依って強制的に徴収されるといふ感じが少ない。⑤原則として申告等の手続を要しない。⑥徴税費が比較的少なくて済む。⑦租税技術的に見れば単一の比例税率を以って課税する以外に途がない。⑧更に源泉課税の所得税に付ては人的事情を考慮することが不可能である。」。なお、③～⑥は長所であり、⑦及び⑧は短所であると指摘している（小林長谷雄＝雪岡重喜＝田口卯一『源泉課税』7頁（賢文館、

1941))。小林長谷雄氏、雪岡重樹氏、田口卯一氏は、この昭和15年税制改正の改正作業を担当した主税局国税課長田中豊氏の部下として改正作業に参加した三氏である(金子、前掲註(93)142-143頁)。

136 当時の所得税法では26条に規定された。前掲註(87)を参照されたい。

137 日本政府が、確定申告の際に過不足額の精算を行うというアメリカの確定申告の制度を採用しなかった理由について、「職員の戦死等で税務行政が弱体化している中でアメリカの制度を採用すると税務行政の負担が過大になるという、日本側の主張に総司令部が理解を示したためであろうか。」との指摘がある(金子宏「給与所得と課税-沿革と問題点-」『租税法理論の形成と解明 上巻』613-614頁(有斐閣、2010、初出、2006))。

138 金子、前掲註(1)817頁。

139 前掲註(40)を参照されたい。

140 本稿執筆時点(2019年1月)にて、国税通則法66条1項ただし書の「正当な理由」に対する最高裁の判示した一般論は見当たらなかった。なお、当該「正当な理由」について判示した大阪高裁平成5年11月19日判決(前掲註(124))を参照されたい。

141 仮に関西電力事件の発生原因が消費税と法人税の申告期限の差異から生ずる加算税の問題とした場合、所得税法121条1項を起因として発生する加算税制度の問題のいずれも、加算税制度が税法を横断的に対応できていないと考えることもできる。また、そのような不測の事態が発生した場合に機能するはずである「正当な理由」が、もはや対応できない規定となっていることも問題といえよう。この点についても機会があれば検討していきたい。

142 国税通則法施行令27条の2は、国税通則法66条7項の適用を受けるための条件として、2つ要件を示している。1つ目は、本文に示した内容であり、2つ目は期限内申告書に係る納付すべき税額の全額が法定納期限(振替納税制度の適用を受ける場合にはみなし納期限を含む。)までに納付されていることである。

143 なお、同法施行令27条の2第1項には、期限後申告に係る納付すべき税額の全額が法定納期限内に納付されていることも条件とされているが、給与所得者は、年末調整によって給与所得に係る所得税の全額が精算されていることが前提であり、また、そもそも給与所得に係る源泉徴収税額の未納は給与所得者ではなくその支払者に督促されるという点からも、この条件については考慮する必要がないだろう。

144 国税通則法34条1項。

145 国税通則法34条の2第1項。

146 荒井代表編、前掲註(9)437-438頁。

147 黒坂昭一=佐藤謙一『図解国税通則法(平成29年度版)』135頁(大蔵財務協会、2017)。なお、「この口座振替納付については、税務当局が熱心に勧奨していることと具体的な納期限が約1月延長されること(同法(国税通則法:筆者)34条2項に定める『政令で定める日』は申告所得税の場合、通常、4月20日前後となっている。)もあって、個人の申告所得税及び消費税について幅広く利用されている。」。他方、法人税については利用されていない。この点、「その理由は、税務署長が『その依頼を受けることが国税の徴収



- 上有利と認められる」(国税通則法34条の2第1項)と判断していないからであると考えられる。ただし、国の歳入及び歳出の会計年度所属の区分については、政令で定める(会計法1条1項)とされているところ(…中略…)すなわち、大法人が3月決算に集中しているため、それら法人について口座振替納付を認めると、それを認めた会計年度において多額な歳入不足が生じることが予測されるからである。」との指摘がある(品川、前掲註(4)192-193頁)。
- 148 国税通則法34条の2第2項。
- 149 前掲註(40)を参照されたい。
- 150 国家公務員法98条。
- 151 金子教授は、「通達とは、上級行政庁が法令の解釈や行政の運用方針などについて、下級行政庁に対してなす命令ないし指令である(国家行政組織14条2項)。(…中略…)その中で納税者にとって最も重要なのは、租税法の解釈に関する通達、すなわち法令解釈通達である。」と述べられる(金子、前掲註(1)109頁)。そうすると、事務運営指針、法令解釈通達のいずれも「通達」に属するものといえよう。
- 152 品川教授は、国税通則法65条ないし68条の解釈・執行が法令解釈通達ではなく、事務運営指針となっていることについて、「延滞税通達が『法令解釈通達』として発出されていることと対比すると、法令解釈として十全なのか等の疑問が残る。」と指摘している。また、国税通則法65条ないし68条の同一条文について税目ごとに複数の取扱い通達が発出されていることについて「国税庁の事務処理体制における税目ごとの縦割行政の現われなのであろうが、それが通達の内容や取扱いの統一性に疑問を残している。」とも指摘される(品川、前掲註(45)74頁)。
- 153 なお、事務運営指針のすべてが公にされたわけではないようである。例えば、裁判例として「消費税還付申告に係る事務処理手順等について(事務運営指針)(平成12年6月30日付課法第52号ほか1課共同)」の行政文書開示決定処分のうち「還付保留基準、還付保留チェック表及び還付申告法人に対する接触体制について記載した部分」を不開示とした部分の取消しを求めた請求について、名古屋高裁金沢支部は請求棄却している(名古屋高金沢支判平成17年10月12日税資255号(順号10158))。
- 154 この他、日本税理士会連合会税制審議会(会長:金子宏名誉教授)から「国民主権を基本とする法制である限り、国民に対する行政上の不利益処分については、行政庁はあらかじめ処分の基準を明示し、かつ、その執行に際しては処分の過程と理由を明らかにする責務があるとするのが当審議会の基本的な考え方」として重加算税の執行基準の開示を求めていた(日本税理士会連合会税制審議会「重加算税制度の問題点について(平成12年2月14日答申)」7頁(2000))。
- 155 情報公開法(平成28年法律第51号改正のもの)1条。
- 156 金子、前掲註(1)134-135頁。
- 157 金子、前掲註(109)61-61頁、金子、前掲註(1)82頁。
- 158 金子、前掲註(1)772頁。
- 159 国税通則法15条2項13号。

- 160 金子, 前掲註(1) 772頁。
- 161 宇都宮地判昭和60年12月19日判時1183号83頁。
- 162 金子教授は, 課税庁による利益処分について, 「たとえば, 従来, 給与所得者の通勤手当は, 一定額まで, 通達によって非課税の取扱いを受けてきた。これは, 大多数の納税義務者に利益を与える措置であって, 実質論としては別段非難する理由がないように見えるかもしれないが, これはもともと立法事項-立法機関によってなされるべき政策判断の問題-であって, 法の執行者が通達かぎりで処理すべき問題ではないといえよう」と指摘されるのである(金子宏「市民と租税」『租税法理論の形成と解明 上巻』24頁(有斐閣, 2010, 初出, 1966))。
- 163 三又修=樫田明=一色広巳=石川雅美編『所得税基本通達逐条解説(平成29年度版)』322-325頁(大蔵財務協会, 2017)。
- 164 (1) 値引販売にかかる価額が, 使用者の取得価額以上であり, かつ, 通常他に販売する価額に比し著しく低い価額(通常他に販売する価額のおおむね70%未満)でないこと。(2) 値引率が, 役員若しくは使用人の全部につき一律に, 又はこれらの者の地位, 勤続年数等に応じて全体として合理的なバランスが保たれる範囲内の格差を設けて定められていること。(3) 値引販売をする商品等の数量は, 一般の消費者が自己の家事のために通常消費すると認められる程度のものであること。
- 165 所得税取扱通達(個別通達)「永年勤続記念旅行券の支給に伴う課税上の取扱いについて」(昭和60年2月21日, 直法6-4)。
- 166 所得税取扱通達(個別通達)「深夜勤務に伴う夜食の現物支給に変えて支給する金銭に対する所得税の取扱いについて」(昭和59年7月26日, 直法6-5, 直所3-8)。
- 167 田中教授は, 「通達によって, 経済的利益の多くが課税対象から除かれているが, その除外や租税負担の軽減に一定の合理性があることを認めたとしてもなお, このような通達課税の弊害を否定することはできない。課税の公平を実質化するためにも, それが所得である限り経済的利益に対して課税をする方向で, 法令において, 課税の対象, 範囲, 判定基準, 評価方法などを明確に定めなければならない。」と指摘される(田中治「給与所得者の経済的利益に対する課税」税務事例研究59号52-53頁(2001))。
- 168 たとえば, 使用者が負担するレクリエーション費用について課税しないとする取扱い(所得税基本通達36-30)について, 「課税対象が一般に少額とみられることや, 正確な補足の困難, 徴税事務の繁雑等の理由から, 是認され得るであろう。」との判示がある(岡山地判昭和54年7月18日訟月25巻12号3034頁)。
- 169 金子宏「財政権力-課税権力の合理的行使をめぐって-」『租税法理論の形成と解明 上巻』97頁(有斐閣, 2010, 初出, 1983)。
- 170 所得税に申告納税制度を採用する当時の国税第一課長であった前尾繁三郎は, 議会において申告納税制度についてこのように述べていたという(税務大学校研究部『税務署の創設と税務行政の100年』81頁(大蔵財務協会, 1996))。
- 171 本稿が考える救済すべき行為は, 更正予知前かつ, 調査通知前の申告であるから, この場合の無申告加算税の税率は5%となる。1万円を5%で除すると20万円となる。な

お、加算税を計算する上で、その計算の基礎となる税額については1万円未満の端数は切り捨てることとなっている（国税通則法118条3項）。また、計算後の確定金額が5,000円未満である場合は、その全額が切り捨てることとされている（国税通則法119条4項）。したがって、課される税率が5%であることを前提に、増加する税額が10万円未満である場合は、国税通則法に定める端数計算等によって、賦課決定処分されないこととなる。

172 前掲註（45）を参照されたい。

173 品川芳宣「判解」377頁（ぎょうせい、1980）。

174 金子、前掲註（169）95頁。金子教授は、国税庁の通達でその解決が図られる例として、所得税法64条2項について物上保証も適用の範囲とした通達（所得税基本通達64-4）などを挙げられる（同書96-97頁）。

## 《 参考（引用）文献及び資料，裁判例等 》

### 1. 参考文献

#### （1）著書

荒井勇代表編『国税通則法精解〔第十五版〕』（大蔵財務協会、2016）

新井隆一『税法の原理と解釈』（早稲田大学出版部、1968）

新井隆一『税法 権力 納税者』（敬文堂出版部、1970）

新井隆一『税法からの問 税法からの答』（成文堂、2008）

池本征男『所得税法－理論と計算－〔第4版〕』（税務経理協会、2008）

占部裕典『租税法における文理解釈と限界』（慈学社出版、2013）

大島隆夫＝西野襄一『所得税法の考え方・読み方〔第2版〕』（税務経理協会、1988）

金子宏『課税単位及び譲渡所得の研究－所得課税の基礎理論 中巻－』（有斐閣、1996）

金子宏『租税法〔第二十一版〕』（弘文堂、2016）

北野弘久『税法学原論〔第6版〕』（青林書院、2011）

清永敬次『税法〔第7版〕』（ミネルヴェ書房、2007）

黒坂昭一＝佐藤謙一編『図解国税通則法〔平成29年度版〕』（大蔵財務協会、2017）

小林長谷雄『税務官史と実額調査』（税務研究会、1951）

小林長谷雄＝雪岡重喜＝田口卯一『源泉課税』（賢文館、1941）

齋藤明『税法学の基礎理論』（中央経済社、1998）

酒井克彦『所得税法の論点研究－裁判例・学説・実務の総合的検討－』（財経詳報社、2011）

酒井克彦『「正当な理由」をめぐる認定判断と税務解釈－判断に迷う《加算税免除規定》の解釈－』（清文社、2015）

佐藤孝一『最新判例による国税通則の法解釈と実務〔三訂版〕』（大蔵財務協会、2010）

品川芳宣『附帯税の事例研究〔第四版〕』（財経詳報社、2012）

品川芳宣『現代税制の現状と課題（租税手続編）』（新日本法規出版、2017）

- 品川芳宣『国税通則法の理論と実務』（ぎょうせい、2017）
- 白井純夫編『図解源泉所得税〔平成29年度版〕』（大蔵財務協会、2017）
- 税務大学校研究部『税務署の創設と税務行政の100年』（大蔵財務協会、1996）
- 注解所得税法研究会編『注解所得税法〔五訂版〕』（大蔵財務協会、2011）
- 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第4版〕』（成文堂、2013）
- 松崎啓介『図解所得税〔平成29年度版〕』（大蔵財務協会、2017）
- 松沢智『租税処罰法』（有斐閣、1999）
- 水野忠恒『大系租税法』（中央経済社、2015）
- 三又修＝樫田明＝一色広己＝石川雅美編『所得税基本通達逐条解説（平成29年度版）』（大蔵財務出版、2017）
- 安井和彦編著『所得税重要事例集』（税務研究会出版局、2017）
- 八ッ尾順一『事例から見る重加算税の研究〔第5版〕』（清文社、2014）
- 山口敬三郎『給与所得者の納税義務と権利』（リンケージ・パブリッシング、2013）
- 吉岡健次＝兼村高文＝江川雅司『シャープ勧告の研究』（時潮社、1984）
- （2）論文・寄稿**
- 新井隆一「税法における申告の理論と現象－納税申告行為と租税賦課行為の体系的理解への提言－」税大論叢1号65－80頁（2012）
- 池本征男「申告納税制度の理念とその仕組み」税大論叢第32号1－129頁（1998）
- 伊藤義一「無申告加算税が適用除外となる『正当な理由』の有無」ジュリスト1343号126頁（2007）
- 落合秀行「無申告事案における重加算税の賦課要件」税大論叢64号209－308頁（2010）
- 落合秀行「加算税の免除要件－納税者の権利保護との関係から－」税大論叢68号469－548頁（2011）
- 金子宏「市民と租税」『租税法理論の形成と解明 上巻』3－41頁（有斐閣、2010、初出、1966）
- 金子宏「税制の公平負担の原則－所得課税を中心として－」『所得課税の法と政策－所得課税の基礎理論 下巻－』1－15頁（有斐閣、1996、初出、1972）
- 金子宏「租税法の基本原則」『租税法理論の形成と解明 上巻』42－88頁（有斐閣、2010、初出、1974）
- 金子宏「租税法における学説と実務－租税立法の明確化のために－」『租税法理論の形成と解明 上巻』129－138頁（有斐閣、2010、初出、1982）
- 金子宏「財政権力－課税権力の合理的行使をめぐって－」『租税法理論の形成と解明 上巻』89－116頁（有斐閣、2010、初出、1983）
- 金子宏「わが国の所得税と源泉徴収制度－その意義と沿革－」『所得課税の法と政策－所得課税の基礎理論 下巻－』125－179頁（有斐閣、1996、初出、1991）
- 金子宏「民主的税制と申告納税制度」『租税法理論の形成と解明 下巻』577－589頁（有斐閣、2010、初出、1997）
- 金子宏「給与所得と課税－沿革と問題点－」『租税法理論の形成と解明 上巻』587－624頁

(有斐閣, 2010, 初出, 2006)

金子宏「ルール・オブ・ローと租税法」『租税法理論の形成と解明 上巻』117-128頁(有斐閣, 2010, 初出, 2008)

清永敬次「給与所得を巡る課税上の法律関係」芝池義一=田中治=岡村忠生編『租税行政と権利保護』329-356頁(ミネルヴァ書房, 1995)

酒井克彦「申告納税制度における記帳や帳簿保存の意義-青色申告制度と加算税制度が意味するもの-」税大ジャーナル16号1-23頁(2011)

酒井克彦「租税法条文の読み方-理解解釈か?趣旨解釈か?-」税大ジャーナル21号15-34頁(2013)

酒井克彦「年末調整制度の一部廃止論とインフラ整備」税経通信69巻9号2-4頁(2014)

品川芳宣「海外慰安旅行を巡る福利厚生費と賞与の区分」旬刊商事法務第969号464-465頁(1983)

高野幸大「申告の法的性格とその手続き-記載事項の不備と申告の効力に関する覚書」税経通信69巻9号28-33頁(税務経理協会, 2014)

田中治「給与所得者の経済的利益に対する課税」税務事例研究59号31-54頁(2001)

増井良啓「租税法における水平的公平の意義」碓井光明=小早川光朗=水野忠恒=中里実『公法学の法と政策 上巻』171-187頁(有斐閣, 2000)

水野忠恒「シャープ勧告60年の評価と課題」金子宏編『租税法の発展』174-190頁(有斐閣, 2010)

### (3) 最高裁判所判例解説及び行政関係判例解説

川神裕「会計帳簿に不実の記載はないとしても所得金額の大部分を脱漏した確定申告書又は修正申告書が数回にわたり提出されていることなどにより国税通則法(昭和五十九年法律第五号による改正前のもの)六八条一項所定の重加算税の賦課要件が満たされるとされた事例(最高裁平成6年11月22日第三小法廷判決民集48巻7号1379頁)」最高裁判所判例解説民事篇平成6年度586-612頁(法曹会, 1997)

川神裕「納税申告手続を委任された税理士が隠ぺい行為をした場合と納税者本人に対する重加算税の賦課 その他(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)」最高裁判所判例解説民事篇平成18年度(上)579-614頁(法曹会, 2009)

近藤崇晴「確定的な脱税の意思に基づき顧問税理士に株式等の売買による多額の雑所得のあることを秘匿して過少な申告を記載した確定申告書を作成させたことなどにより所得税の確定申告が重加算税の賦課要件を満たすとされた事例(最高裁平成7年4月28日第二小法廷判決民集49巻4号1193頁)」最高裁判所判例解説民事篇平成7年度(上)471-487頁(法曹会, 1998)

品川芳宣「従業員慰安の海外旅行と経済的利益課税(岡山地裁昭和54年7月18日判決訟月25巻12号3025頁)」行政関係判例解説昭和54年368-378頁(ぎょうせい, 1980)

三井明「所得税法第三八条, 第六九条の三(いずれも昭和二十七年三月三十一日法律第五号による改正前のもの)は憲法第一四条第一項, 第一八条, 第二九条第一項, 第三項に違反するか(最高裁昭和37年2月28日大法廷判決刑集16巻2号212頁)」最高裁判所判例解説刑事

篇昭和37年35－41頁（法曹会，1964）

## 2. 参考資料

- 国税庁「申告所得税及び復興特別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）」（2016）
- 国税庁「第142回国税庁統計年報（平成28年度版）」（2018）
- 国税庁監修『目で見える税務署百年史』（大蔵財務協会，1996）
- 国税庁長官官房企画課「民間給与実態統計調査－調査結果報告－（平成28年分）」（2017）
- 国税庁長官官房企画課「申告所得税標本調査－調査結果報告－（平成28年分）」（2018）
- 国税庁長官官房企画課「民間給与実態統計調査結果（長期時系列データ）」，国税庁HP，  
[http://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/jikeiretsu/01\\_02.htm](http://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/jikeiretsu/01_02.htm)，（2018年8月21日最終確認）
- 国立印刷局「官報第2399号（号外）大正9年7月31日」（1920）
- 国立印刷局「官報第115号明治20年3月23日」（1887）
- 国立印刷局「官報第4682号明治32年2月13日」（1899）
- 国立印刷局「官報第3967号（号外）昭和15年3月29日」（1940）
- 国立印刷局「官報第5424号昭和20年2月15日」（1945）
- 国立印刷局「官報第6061号（号外二）昭和22年3月31日」（1947）
- 国立印刷局「第86回帝国議会衆議院－所得税法外十六法律中改正法律案委員会議録（速記）第二回昭和20年1月24日」（1945）
- 国立印刷局「第86回帝国議会貴族院－所得税法外十六法律中改正案特別委員会議事速記録第一號昭和20年2月1日」（1945）
- 国立印刷局「第86回帝国議会貴族院－所得税法外十六法律中改正案特別委員会議事速記録第二號昭和20年2月2日」（1945）
- 国立印刷局「第86回帝国議会貴族院－所得税法外十六法律中改正案特別委員会議事速記録第三號昭和20年2月3日」（1945）
- 国立印刷局「第92回帝国議会衆議院－所得税法を改正する法律案外六件委員会議録（速記）第一回昭和22年3月18日」（1947）
- 国立印刷局「第92回帝国議会貴族院－所得税法を改正する法律案特別委員会議事速記録第一号昭和22年3月29日」（1947）
- 国立印刷局「第92回帝国議会貴族院所得税法を改正する法律案特別委員会議事速記録第二号昭和22年3月30日」（1947）
- 財務省「国税庁が達成すべき目標に対する実績の評価書（平成13事務年度）」（2002）
- 財務省「平成18年度税制改正の解説」（2006）
- 財務省「国税庁が達成すべき目標に対する実績の評価書（平成18事務年度）」（2007）
- 財務省「平成24年度税制改正の解説」（2012）
- 財務省「国税庁が達成すべき目標に対する実績の評価書（平成23事務年度）」（2012）
- 財務省「平成27年度税制改正の解説」（2015）

- 財務省「平成28年度税制改正の解説」(2016)
- 財務省「国税庁実績評価書(平成28事務年度)」(2017)
- シャウプミッション編・日本経済新聞社訳『税制の改正シャウプ勧告全文』(日本経済新聞社, 1949)
- シャウプミッション編・日本経済新聞社訳『日本税制報告書シャウプ勧告附録』(日本経済新聞社, 1949)
- 税制調査会「臨時税制調査会答申昭和31年12月」(1956)
- 税制調査会「税制調査会第二次答申昭和36年7月5日(国税通則法の制定に関する答申)」(1961)
- 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明(答申別冊)」(1961)
- 税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」(1983)
- 税制調査会「昭和59年度の税制改正に関する答申」(1984)
- 税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申」(1986)
- 税制調査会「昭和62年度の税制改正に関する答申」(1986)
- 税制調査会「個人所得課税に関する論点整理」(2005)
- 税制調査会「平成18年度の税制改正に関する答申」(2005)
- 税制調査会「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」(2007)
- 日本税理士会連合会税制審議会「重加算税制度の問題点について(平成12年2月14日答申)」(2000)

### 3. 参考裁判例及び裁決事例

#### (1) 最高裁判所

- 最大判昭和37年2月28日刑集16巻2号212頁(所得税法中源泉徴収に関する規定は、憲法14条1項、18条、29条1項、3項に違反しないとされた事例)
- 最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁(大島訴訟)
- 最三小判平成6年11月22日民集48巻7号1379頁(真実の所得金額を認識しつつ、所得金額を殊更過少に記載した内容虚偽の確定申告書を提出した行為が、国税通則法68条1項に定める重加算税の賦課要件に該当するとされた事例)
- 最二小判平成7年4月28日民集49巻4号1193頁(確定的な脱税の意思に基づき顧問税理士に株式等の売買による多額の雑所得のあることを秘匿して過少な申告を記載した確定申告書を作成させたことなどにより所得税の確定申告が重加算税の賦課要件を満たすとされた事例)
- 最一小判平成18年4月20日民集60巻4号1611頁(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」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された事例)
- 最三小判平成18年4月25日民集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記載をした確定申告書を提出するなどして過

少申告をした場合に納税者本人に対する過少申告加算税の賦課に関し「正当な理由」が認められた事例)

最二小判平成18年6月19日裁時1414号7頁(「炭化水素とその他の物の混合物」(地方税700条の3第3項:現行法144条2項)の意義について判示した事例(趣旨解釈))

最三小判平成22年3月2日民集64巻2号420頁(所得税法施行令322条にいう「当該支払金額の計算期間の日数」の意義について判示した事例(文理解釈))

最二小判平成24年1月13日民集66巻1号1頁(所得税法34条2項にいう「その収入を得るために支出した金額」の支出の主体(趣旨解釈))

最一小判平成24年1月16日裁時1547号16頁(所得税法34条2項にいう「その収入を得るために支出した金額」の支出の主体(趣旨解釈), 国税通則法65条4項にいう「正当な理由」があるとした原審の判断に違法があるとされた事例)

最三小判平成27年3月10日刑集69巻2号434頁(競馬の当たり馬券の払戻金が所得税法条の一時所得ではなく雑所得に当たるとされた事例)

## (2) 高等裁判所

東京高判昭和33年11月27日訟月5巻2号287頁

東京高判昭和51年5月24日税資88号841頁

東京高判昭和53年12月19日訟月25巻4号1175頁

東京高判昭和61年6月23日行集37巻6号908頁

大阪高判昭和63年3月31日訟月34巻10号2096頁

大阪高判平成5年11月19日訟月41巻3号449頁

東京高判平成11年9月29日訟月47巻2号351頁

名古屋高金沢支判平成17年10月12日税資255号(順号10158)

東京高判平成19年11月8日税資257号(順号10819)

## (3) 地方裁判所

東京地判昭和43年4月25日行集19巻4号763頁

大阪地判昭和45年9月22日訟月17巻1号91頁

岡山地判昭和54年7月18日訟月25巻12号3025頁

宇都宮地判昭和60年12月19日判時1183号79頁

大阪地判平成5年5月26日税資195号544頁

東京地判平成17年8月9日税資255号(順号10096)

大阪地判平成17年9月16日税資255号(順号10134)

## (4) 裁決事例

国税不服審判所裁決平成10年5月28日裁決事例集55集25頁

国税不服審判所裁決平成18年11月29日裁決事例集72集25頁

国税不服審判所裁決平成27年7月1日裁決事例集100集15頁

国税不服審判所裁決平成29年8月23日裁決事例集108集54頁