

過少申告加算税を巡る課税問題

—法人税及び所得税の視点から—

佐々木 昭 久

- I. はじめに
- II. 加算税の沿革と設定趣旨
- III. 過少申告加算税の「正当な理由」
 - 1. 「正当な理由」を巡る憲法問題
 - 租税法律主義違反の可能性と不確定概念
 - 2. 「正当な理由」に関する税務実務上の取り扱い
- IV. 過少申告加算税の「正当な理由」を巡る最近の裁判事例
 - 1. 最高裁判例 パチンコ平和事件
 - 2. 同 マイクロソフト事件
- V. おわりに

I. はじめに

過少申告加算税の賦課決定に係る「正当な理由」を巡り対極ともいえる判示がなされている。一つは我が国最大のパチンコ機器メーカー「平和」のオーナー役員が子会社を通じて行った株式売却に関連して、多額の無利息貸付についての課税処分の適否が争われた事例（パチンコ平和事件）であり、最終的には本件訴訟では「正当な理由」認められず賦課決定が容認された事案である。他方、ストック・オプション権利行使益の所得区分を巡る裁判（マイクロソフト事件）でも、一時所得として過少申告したことに対する賦課決定の違法性を争う判例があり、本件訴訟では納税者が権利行使した利益を一時所得として過少申告したことに対して「正当な理由」があるとし、その賦課決定処分を取り消した事案である。「正当な理由」を巡り対極ともいえる結論が導き出された。これら事件は当時のマスコミでも大きく取り上げられ課税処分当時は、パチンコ平和事件は「史上最大の所得漏れ」などと言われ、マイクロソフト事件でも所得区分を巡って多くの訴訟が提起され、実務家たちにも大きな影響を与えた事件でもある。上述のように最高裁においても国税通則法で定める過少申告加算税賦課が免除される「正当な理由」に対し、近時注目すべき判決が下されており、しかもこれらの原因には税務当局の納税者に対する対応の不手際が挙げられ、その「正当な理由」について重要な判断を示している。しかし、その判断には必ずしも整合性があるとは認められないものも含まれているように思われる。そこで、本稿では加算税制度の趣旨を踏まえ、各最高裁判決を通じて「正当な理由」についての解釈や認定のあり方などを検討することとする。

Ⅱ. 加算税制度の沿革と設定趣旨

加算税の性格を考える場合、まず加算税がどのような税なのか検討する必要がある。そもそも税すなわち「租税」とはどのようなものなのかをしてみる。通常、租税法の基本観念である「租税」とは「国家が、特別の給付に対する反対給付としてではなく、公共サービスを提供するための資金を調達する目的で、法律の定めに基づいて私人に課する金銭給付である⁽¹⁾。」と定義される。

上記定義から、国または地方公共団体によって課される種々の金銭給付との区別が導き出される⁽²⁾。

①「公共サービスを提供するための資金調達目的」

この点において租税は制裁目的で課される罰金・過料・科料・交通反則金等の金銭給付とは区別されるが、一方で累進課税による富の所得再分配目的や関税にみられる国内産業保護目的、環境税のように特定の活動に対する誘導・抑制目的等、租税には種々の政策目的が伴うが、資金調達の目的が喪失しない限り、租税であると解されている。この点で、加算税が租税といえるかどうか疑問があるとされるが、学説上、加算税は行政罰の一種で、刑事罰を併科することは憲法39条の二重処罰の禁止規定に抵触するという見解も有力である。多くの過去の判例では、刑事制裁ではないのでこれと併科しても憲法39条には違反しないとされている⁽³⁾。本稿では加算税は本税と併せて徴収され、本税の一部となりことから、租税として捉え論ずることとする。

またこれに関連し、租税は、一方的かつ権力的な課徴金としての性格を有しており、国民の富の一部を強制的に国家の手に移す手段であることから、必然的に国民の財産権に対する侵害の性質をもっている。その為近代国家のもとでは、その制約として憲法84条にいう租税法律主義に基づいて租税の賦課・徴収が行わなければならないということになっている。この点では国家の財産売却収入や事業収入といった経済活動に基づく収入とは区別される。他方で、国の賦課・徴収を確実なものとするため不誠実な納税者に対しては何らかの制裁措置も必要となる。

②「反対給付としての性質を持たない」

租税は確かに公共サービスの原資となるものであり、広義には対価関係を観念することは不可能ではないものの、租税の支払自体が公共サービスからの受益を法的に基礎づけるわけではなく、個別具体的対価関係を認めらることはできない。納税者は国家からのサービスの受益者ではあるが、その受益は間接的關係にとどまる。この意味で種々の使用料や手数料や特許料等とは区別される。さらに判例では租税と社会保険料の法的な区別をこの

(1) 金子宏（2012）8頁

成文法上租税を定義した例として、ドイツ租税通則法3条1項の規定があり、そこでは次のように定義される。「租税とは、特別の給付に対する反対給付ではなく、法律が給付義務をそれに結びつけている要件に該当するすべての者に対し、収入を得るために公法上の団体が課する金銭給付をいう。なお、収入を得ることは付随目的とすることができる。関税および輸入課徴金は、この法律における租税である。」

なお、租税の意義が問題とされた事案としてガンジー鳥損保子会社事件がある。

(2) 中里実・弘中聡浩・湖圭吾・伊藤剛志・吉村政穂編（2011）21頁

(3) 最高裁判所 昭和33年4月30日 刑事判例集（以下刑集と略称）12巻6号938頁

最高裁判所 昭和45年9月11日 民事判例集（以下民集と略称）24巻10号1333頁

点に求めている。

③「国民の能力に応じて課税される」

この点で、特定の事業の経費に充当するため、その事業と特別の関係のある者から、その関係に応じて徴収する負担金・分担金（地方財政）とは区別される。今日負担的租税の重要性が増加しつつある。

租税法律主義の現代的機能を考えた場合は、その機能として国民の経済生活における「予測可能性」と「法的安定性」を与えることにありと解されているが、この場合何が法律であるかが重要である⁽⁴⁾。学説上、租税に関する法の存在形式を租税法の「法源」という。所得税法等の成文法はもちろんのこと、判例法や行政先例法も法源に含まれるが、税務通達は法源ではない。そもそも通達とは上級行政庁が法令の解釈や行政の運用方針について、下級行政庁に対してなす命令又は示達である（国家行政組織法14条2項）。国税庁長官によって発遣される税務通達も、国税庁内部においては法的拘束力を持つが、納税者に対して絶対的法的拘束力を持つわけではない。しかし、税務の執行の面では、実質的に課税要件について多くの税務通達が発遣されており、とりわけ解釈に関する通達の内容を知らないと租税法律主義の機能である経済生活における法的安定性と予測可能性も享受しがたいこととなる。実務上では租税法の解釈や適用問題が通達に従った形で処理されており重要な解釈指針と位置づけられている。

加算税は、申告納税制度および徴収納付制度の定着及び発展を図るため、納税義務者が申告義務および徴収納付義務の履行を怠った場合に、これに対する「行政上の措置」として国が賦課徴収する税であり、本税とは異なる税であるが、本税と併せて徴収されることから「附帯税」ともいわれている（国通法65条乃至69条）。申告納税制度がわが国で一般的に採用されたのは、戦後のことであるが、それは民主的租税制度の一環として重要な意味もっている。そこで、申告義務および徴収・納付義務の違反に対して特別の経済的負担を課すことによってそれらの義務の履行の確保をし、ひいてはこれらの制度の定着を促進しようとしたのが、加算税の制度である⁽⁵⁾。

加算税は、国税通則法第2条4項の規定に見られるように、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税の4つから構成される。これらは本税と併せて徴収することとされ、本税の一部となることから附随性を有すると表現されることもある。附帯税は、本税について何らかの納税義務違反により附帯税としての納税義務が生じるものであるから、その性質上本税と運命を共にし、本税について課税処分が取り消されると附帯税も当然その根拠を失い、納税義務も消滅すると解されている⁽⁶⁾。

附帯税は、国税の適正な納付を担保するための付加的負担であり、上記加算税以外にも延滞税、利子税も含めて呼称する場合が多いが、広義には印紙税法上の過怠税（印紙税法20条）も含めることもある。

附帯税は、明治44年12月7日に創設された延滞金制度がその嚆矢とされている。当時は

(4) 金子宏（2012）72頁

(5) 志場喜徳郎・荒井勇・山下元利・茂申俊共編（2013）712頁

(6) 品川芳宣（2012）3頁

申告納付制度が採用されていなかったため、現在の延滞税と同様の納付遅滞に対する負担金と解されていた。その後、昭和22年4月1日より所得税、法人税、相続税法について申告納税制度が採用されたことから、附帯税制度の改正も行われ追徴税の名称で創設された。その内容は、申告納税方式による国税について、期限後申告書若しくは修正申告書が提出され、又は更正若しくは決定があった場合には、その法定納期限の翌日からこれらの申告書を提出した日又は更正若しくは決定についての納税告知書の指定期限までの期間につき日歩3銭の割合で加算税を徴収する制度が創設されることとなる⁽⁷⁾。この段階においても附帯税は依然納付遅延に対する利子としての性格を有していたが、その後の改正により遅延金の負担割合が引き上げられるなど次第に行政制裁としての性格を加味するようになっていった。

シャウプ勧告（昭和24年8月27日）では「現在、納税申告書が提出されなくても、罰則をうけることはないようである…中略…「納税申告書の提出が、期限に遅れた場合は、その未提出期間中は3カ月目の終わりまで毎月税額の10%の罰則を課すべきである。故意の怠慢でなく相当の理由によって提出が遅れた場合は罰則は適用されるべきではない。しかし、もし提出の遅延が故意の怠慢によるものであれば、刑事犯としてその納税者を起訴することができるような規定を設けるべきである⁽⁸⁾。」と勧告している。

昭和25年には上記シャウプ勧告に基づく税制改正により、従来の追徴税が現在の制度により近いものとなり、過少申告加算税、無申告加算税、源泉徴収加算税、過少納付加算税、軽加算税及び重加算税制度に改正された。

その後、「国税通則法の制定に関する答申（昭和36年7月5日）」（政府税制調査会第二次答申）では、「申告納税方式においては、期限内に申告書が提出されることをまず重視すべきであると考えられるので、期限における申告書提出の有無に応じて過少申告加算税と無申告加算税とを区別し、その課税率に差を設けることは適当であると認められる。しかし、無申告加算税の課税率について現行のように経過期間に応じて課税率に差を設けることは、その課税原因が期限内における無申告であること及び経過期間の差に応じては別に延滞税の制度があることからみて適当でない上に、過少申告加算税との負担のバランスにおいても問題があり、また、実情からみてその実現も乏しいと認められるので、これを改めて一律の課税率とし、過少申告加算税の課税率5パーセントに対して、10パーセントとする。」という答申が行われた。この答申を受け国税通則法（昭和37年法律66号）制定に伴い、現行制度の枠組みとなった。

現行の過少申告に関する課税上の規定と判例を概観すると次のようになっている。

申告納税方式による国税に関して期限内申告書が提出された場合において、修正申告又は更正がなされ当初の申告額が結果として過少になった場合には、増差税額の10%（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については15%）の金額の過少申告加算税が課税される（国通法65条1項）。過少申告加算税は元来申告額に不足があった場合に課税されるが、本来申告すべき税額の大部分が申告漏れの場合とほんの一部のみが申告漏れの場合とで過少申告加算税額に差を設けることは両者の均衡を図るうえで意味があり、また大部分が申告漏れの場合と無申告の場合との間の取扱いについても均衡

(7) 志場喜徳郎・荒井勇・山下元利・茂患俊共編（2013） 630頁

(8) 足立忠夫・柴田護・星野光男・宮崎辰雄・山田幸男 158頁

を図る必要もあった。そこで、納税義務不履行についてよりきめの細かい制裁内容とするため、昭和59年4月には過少申告加算税の加重制度が設けられた。修正申告又は更正に基づく納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちに、その修正申告又は更正前の税額（還付金の額相当額含む）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、当該「正当な理由」があると認められる事実に基づく部分に対しては過少申告加算税は課されない（国通法65条4項）と規定している。

また、過少申告加算税は、修正申告又は更正があった場合に課されるが、このうち修正申告があった場合に当該修正申告が、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なされたものでないときは、過少申告加算税は課されないとされている（国通法65条5項）。すなわち、国税通則法65条は「正当な理由」があると認められる場合及び更正があるべきことを予知してなされた修正申告書の提出でない場合には、過少申告加算税は課されないことを規定している。

判例においては、過少申告加算税の意義について、以下のように判示している。つまり、「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ったときに、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。この正確な申告を確保する目的からすれば、期限内申告書に記載されるべき課税標準等（国税通則法2条6号イからハまでに掲げる事項をいう。）と、税額等（同号ニからヘまでに掲げる事項をいう。）のいずれもが正確に記載されなければならず、右税額等の計算方法を誤った場合と右課税標準等を誤った場合とで、過少申告加算税の課税上の取扱いを異にする理由はないことになる。（大阪高裁判決（平成2年2月28日）（税務訴訟資料集175号976頁）」と述べている。

Ⅲ. 過少申告加算税の「正当な理由」

各種加算税の免除に関する要件である「正当な理由」の意義については、法令上、明文規定はない。判例上でいう「『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のではなく、まして行政庁に恣意的解釈を許容したものでないことは明白である」（横浜地判（昭和51年11月26日）（「訟務月報」22巻12号2912頁））という判示にみられるように、「正当な理由」は、税法上の不明確概念の1つとして認識されていた。そのため「正当な理由」の適用にはその時々判断が必要であった。

「正当な理由」がある場合には、国税通則法（以下国通法と略称）に規定されているように、過少申告加算税（国通法65条4項）、無申告加算税（同66条1項）、不納付加算税（同67条1項但書）については、免除されることとされているが、ここでいう「正当な理由」について、具体的な内容を示す規定は、法令上、明文化されていないため、その判断に当

たり税務当局の解釈と裁量に委ねられているのが現状である。そこで、次のような関連した規制における「正当な理由」を検討してみたい。

1. 「正当な理由」を巡る憲法問題

加算税の免除規定にいう「正当な理由」を巡っては解釈論上の争いが絶えない。この免除規定が行政制裁として加算税を課すか否かの調整弁として機能することを考えれば、その解釈及び適用を巡って争いが起きやすいのは当然であるのみならず、この規定を文理解釈上見出すことができず、専ら判例等を手掛かりにその適用を考えなければならなかったからかもしれない⁽⁹⁾。そこでしばしば「正当な理由」の規定が租税法律主義の内容の一つである課税要件明確主義に反するのでないかとする疑問や、憲法31条（法定手続の保障）に規定する罪刑法定主義的考え方に反するのではないかという疑問が惹起されることがある。そこでここでは憲法に関する問題点を概観する。

租税法律主義違反の可能性と不確定概念

我が国では、明治憲法62条第1項で、「新二租税ヲ課シ及税率ヲ変更スルハ法律ヲ以テ之ヲ定ムヘシ」と規定し、さらに日本国憲法第84条においては「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」と規定し、租税法律主義を宣明している。租税法律主義は歴史・沿革的には行政権の担い手である国王による恣意的課税から国民を保護することを目的としていたが、現代社会においてはその機能として、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えるものと考えられている。

そして、その内容として課税要件法定主義、課税要件明確主義、合法性原則、手続的保障原則の4つを挙げることができるが、その他遡及立法の禁止、納税者の権利保護もその内容として次のように理解すべきである⁽¹⁰⁾。

① 課税要件法定主義（Prinzip der Gesetz-oder Tatbestandmäßigkeit der Besteuerung）

刑法における罪刑法定主義になぞらえて作られた原則で、課税の作用は国民の財産権への侵害であるから、課税要件のすべてと租税の賦課・徴収の手続は法律によって規定されなければならないとする原則的思考

② 課税要件明確主義（Prinzip der Tatbestandbestimmtheit）

法律またはその委任の下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、その定めはなるべき一義的でなければならないとする原則的思考

③ 合法性の原則（Legalitätsprinzip）

租税法は強行法であるから、課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由も、徴収しない自由もなく、法律で定められた通りの税額の徴収を行わなければならないとする要請

(9) 酒井克彦（2010）87頁

(10) 金子宏（2012）72頁～73頁

④ 手続的保障原則

租税の賦課・徴収は公権力の行使であるから、それは適正な手続きで行わなければならない、それに対する争訟は公正な手続きで解決されなければならないとする要請

上掲のような租税法律主義の考え方については、次のような議論がみられる。

課税要件明確主義

法律又はその委任のもとに政令や省令において、課税要件及び課税の賦課・徴収の手続に関する定めをおく場合には、その定めはなるべく一義的で明確でなければならない。この原則は、課税要件明確主義といわれ、課税要件法定主義のコロラリーとして認められ、租税法律主義を構成する重要な原則である。みだりに不明確な定めをおくと、結局は租税行政庁に一般的・白紙委任をするのと同じ結果になりかねず、租税法律主義に反することになってしまうからである。従って、租税法において租税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り、さらには不確定概念を用いることにも十分に慎重でなければならない⁽¹¹⁾。そもそも法律等において不明確な定めが認められると課税の作用が国民の財産権の侵害であることから、課税要件のすべてと租税の賦課・徴収の手続を法律によって規定されなければならないとする課税要件法定主義の要請が骨抜きにされかねない⁽¹²⁾。

課税要件明確主義には、税務当局の公権力行使に関する乱用防止機能が期待されており、課税要件法定主義を補完するための機能以上のものが期待されているとする見解も見られる⁽¹³⁾。

更に、不確定概念について検討すれば以下のとおりである。

課税要件明確主義の要請に基づけば租税法上、租税行政庁の自由裁量を認める規定を置くことは原則として認められないため、その外延として不確定概念を用いることにもなるが、その援用には慎重さが求められる。とはいえ、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、ある程度不可避であり、また必要でもあろう。ここでいう不確定概念は抽象的で、多義的性格を有する概念であるが、例えば、「不当に減少させる」(所法(所得税法、以下所法と略称する)157条1項、法法(法人税法、以下法法と略称する)132条1項、同132の2、同132の3)、「不相当に高額」(法法34条2項、同36条)、「不相当であると認められる」(所法18条)、「相当の理由」(所法145条2項、同150条1項3号、法法123条2号、同127条1項3号)などが挙げられるが、国税通則法65条4項、同66条1項、同67条1項に規定されている「正当な理由」も不確定概念の一つの例として挙げられる。

不確定概念には2種類あり、金子宏教授によれば、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、結局目的ないし価値概念を内容とする不確定概念

(11) 金子宏 (2012) 75頁~76頁

(12) 酒井克彦 (2010) 88頁

(13) 水野忠恒 (2009) 9頁

と中間目的ないし経験目的を内容とする不確定概念がある⁽¹⁴⁾。

前者の意味で不確定概念が租税法規に用いられた場合には、課税要件明確主義に反して無効と解されるのに対し、後者の意味での不確定概念が用いられる場合は、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することができるため、それは行政庁に自由裁量を認めるものではなく、具体的な場合に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ている。その必要性和合理性が認められる限り、この種の不確定概念を用いることは課税要件明確主義に反するものではないと解されている⁽¹⁵⁾。

上記の「正当な理由」の挙証責任を論じた横浜地裁判決（（昭和51年11月26日）（訟務月報22巻12号2912号））においては「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。ところで、同条についてこれを見るに、同条2項の法意が、同条1項の課税要件を具備するすべての場合に過少申告加算税を賦課すると事情によっては納税義務者にとって過酷な結果を招来することもあり得ることから、かかる事態を回避する目的のために設けられていること、かつ、この目的にしたがって過少申告加算税を賦課しない特別要件として、『納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちその修正申告又は更正前の税額の計算の基礎とされなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合』と規定し、如何なる事実につき『正当な理由』の有無を判断すべきかについて一つの基準を示している。したがって、同条2項にいう『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31条に違反するということはできず、これに基づく右過少申告加算税賦課決定には原告主張の違法はない。」と判示している。

2. 「正当な理由」に関する税務実務上の取り扱い

税務実務上「正当な理由」の解釈は、申告所得税や法人税の「過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて」と題された事務運営指針に依拠している。

「正当な理由」の裁量の範囲については、租税法律主義を構成する課税要件明確主義の観点から疑問が生じるといわれることがある。その争点の多くは、納税者の税法に対する不知・誤解、納税者の事実関係の誤認・誤信、税務当局の不作为・誤指導、税務当局の公

(14) 金子宏（2010）76頁

(15) 金子宏（2012）77頁

式見解の変更等申告納税制度に対する納税者の責任と負担のあり方をその背景としているが、いずれにせよ「正当な理由」の意義について法令上不明である。

そこで、諸事案における税務当局の見解を検討し、「正当な理由」に対する税務当局の解釈と裁量について検討する。税務実務上では、その解釈について旧所得税基本通達の例示が広く採用されており、多くの文献において言及されてきていた。

旧所得税基本通達（昭和26年1月1日直所1-1「696」）が掲げる「正当な理由」としては以下のものが挙げられている。

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

上記基本通達における取り扱い例は、その後の裁判例に大きな影響を及ぼし、その裁判例がフィード・バックされ、現行の取扱いに反映されている⁽¹⁶⁾。

その後、加算税の賦課に関する取扱い基準の整備を図る目的で申告所得税、源泉所得税、法人税、相続税及び贈与税、消費税及び地方消費税といった各国税に対する事務運営指針（以下加算税通達と略称する）が国税庁（長官）より平成12年7月3日に公表され、それ以前には明らかにされてこなかった税務当局の見解が明らかとされてきている。

「正当な理由」を事務運営指針として開示する意義としては、法規裁量事項としての「正当な理由」について、全国で均一的な判断を要請し、通達の拘束力によって恣意的なあるいは自由裁量的な判断を排除するという面と、さらに、租税法律主義の要請する予測可能性の担保としての機能を期待する面の両面が存し、後者の観点は通達の公表の機能として位置づけることができる⁽¹⁷⁾。こうした加算税通達の意義について、加算税通達が解釈通達でなく事務運営指針として発遣されたことについて次のような批判がある。品川芳宣教授によれば、「これらの通達は、かつては秘通達として扱われたものであろうが、納税者側の強い要望もあって公表されたものであるが、次のような特色がある。1つは、加算税通達は、国税通則法65条ないし68条の解釈・執行に係るものであるが、法令解釈通達ではなく、事務運営指針となっていること。特に前記遅滞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、法令解釈として十分なのか等の疑問が残る。また2つは、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である。このような発出は、国税庁の事務処理体制における税目ごとの縦割り行政の現れなのであろうが、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⁽¹⁸⁾」と指摘されている。

以下、申告所得税と法人税に関する「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）」（以下過少申告等加算税通達等と略称する）過少申告等加算税通達に

(16) 品川芳宣（2012）70頁

(17) 酒井克彦（2010）100頁

(18) 品川芳宣（2012）83頁

ついて概観してみる。

過少申告加算税の賦課に係る「正当な事由」について、「申告所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取り扱いについて（事務運営指針・課所4-16・平成12年7月3日）」では、次のような例を挙げている。

- ①税法の解釈に関し、申告書提出後新たに法令解釈が明確化されたため、その法令解釈と納税者の解釈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②の事実に基づくものと同様に扱う。
- ③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。
- ④確定申告の納税相談等において、納税者から十分な資料の提出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。

また、「法人税の過少申告加算税及び無申告加算税の取り扱いについて（事務運営指針・課法2-9・平成12年7月3日）」は以下のような例をあげている。

- ①税法の解釈に関し、申告書提出後新たに法令解釈が明確化されたため、その法令解釈と法人の解釈とが異なることとなった場合において、その法人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あたらない。
- ②調査により引当金等の損金不算入額が法人の計算額より減少したことに伴い、その減少した金額を容認した場合に、翌事業年度においていわゆる洗替計算による引当金等の益金算入金額が過少となるためこれを税務計算上否認（いわゆるかえり否認）したこと。
- ③法人税の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、その後の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③の事実に基づくものと同様に扱う

上記取扱い（本稿で2つの税目）の税目に示された事務運営指針を見ても分かるように、税目ごとの基本的な取り扱いが記載されているものの、留意すべき事項があるため各税目において特色のある点も見受けられる。このような取扱いの差異について問題視する見解がみられる。その見解によれば、加算税通達は複数の取り扱いから構成されており、それらの間の取扱いに差異が見られるが、それらの税目の特性に対応した特有の取扱いが存する点は理解できるとしつつも、それぞれの税目において共通すると考えられる事項については、それぞれ異なった扱いが行われると、かえって納税者側の予測可能性に悪影響を及ぼすことになるのではないかと指摘し、例えば、申告所得税の事務運営指針に示された④の「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、納税者がある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場合、そうした取扱いは肯定し得るものの、このような税務職員による誤指導等は、すべての税目の執行において生じるものと考えられるのであるが、法人税過少申告等通達、源泉所得税不納付加算税通達、相続税過少申告等通達及び消費税加算税通達のいずれにおいても何ら触れられていない⁽¹⁹⁾。」と取扱いについてのアンバランスを指摘している。

なお、無申告加算税賦課に関する「正当な理由」については、上記通達に共通的に、災害、交通・通信の途絶その他期限内に申告しなかったことについて真にやむを得ない事由があった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」があったものとして取り扱うとしている。

「正当な理由」に関する判断基準区分

判例の集積によりさまざまな考え方が提起されているが、判断基準の区分については、次に示す6分類が定説とされている⁽²⁰⁾。

(1) 不可効力説

「正当な理由」は、納税者の不可抗力による事由又はそれに準ずる事由が有るか無いかによって判断するもので、旧通達において示された考え方である。

(2) 不当・過酷事情説

「正当な理由」とは、税務当局が納税者に加算税を賦課することが不当若しくは過酷な事情を指し、裁判所の判断では、不可抗力又はそれに準ずるものとして捉えている。

(3) 帰責事由不存在説

ここにいう帰責事由とは、納税者等（履行補助者含む）の故意、過失又は信義則上これと同視できる事由を指し、帰責事由がなく過少申告、無申告であった場合に「正当な事由」があるとする考え方である。

(1)及び(2)と(3)を比較した場合、帰責事由の不存在の立証は納税者が負うため、結果として差異は認められないが、(1)及び(2)においては帰責事由すなわち納税者の故意

(19) 品川芳宣（2012）77～78頁

(20) 石倉文雄（1990）44頁、林仲宣（2009）54頁

又は過失がなくても「正当な事由」は認められないこととなる。

(4) 故意・過失不存在説

過少申告または無申告であったことについて、納税者の故意又は過失がない場合に「正当な理由」が認められるとする見解であるが、履行補助者は含まれないことから、(3)より適用範囲が広いともいえるが、論理的には(3)と同趣旨といえる。

(5) 故意・過失必要立証説

「正当な理由」は存在しないとする見解で、立証責任を税務当局に負わせるとするもので少数説。

(6) 比較衡量説

税務当局の職員の誤指導等について、納税者と税務職員の両者に、故意・過失又は帰責事由が存在する場合、それらの大小を比較して判断するとする考え方。

今日の国税通則法65条4項にいう「正当な理由」の解釈に関する判例及び通説は(2)にいう不当・酷事情説であろう。例として次の最近の最高裁判例が参考となろう。「真に上告人の責めに帰す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」(最高裁平成18年10月24日民集60巻8号3128頁)と判示した。

IV. 過少申告加算税の「正当な理由」を巡る最近の裁判事例

過少申告加算税の「正当な理由」を巡っては、以下の判例は好対照とされる事案となろう。

1. 最高裁判例 パチンコ平和事件

東京地裁 平成9年4月25日判決

東京高裁 平成11年5月31日判決

最高裁 平成16年4月20日判決 第三小法廷（更正処分）

最高裁 平成16年7月20日判決 第三小法廷（賦課決定処分）⁽²¹⁾

当該訴訟はオーナー役員が同族子会社法人に対して巨額の無利息融資を行ったため、所得税法157条（同族会社等の行為又は計算の否認等）の規定の適用により当該経営者に対して雑所得としての認定が行われたもので、無利息貸付金額があまりにも多すぎたことが同条の適用となった事案である。それまでは無利息融資に関して所得税においては融資を行う側には課税関係が生じないが、受ける側には課税関係が生ずると考えられており、法人税においては、逆の課税関係になると考えられていた。また過少申告加算税における「正当な理由」を巡って控訴審と上告審とで逆の判断が示されたことで注目された案件で

(21) パチンコ平和事件

東京地裁 平成9年4月25日判決 判例時報（以下判時と略称）1625号23頁

東京高裁 平成11年5月31日判決 訟務月報（以下訟月と略称）51巻8号2135頁

最高裁第三小法廷 平成16年7月20日判決 判時1873号123頁

もある。

事実の概要

X（原告，被控訴人，上告人，被上告人）は，パチンコ機器メーカー株式会社 B 会社の代表取締役であるほか，資産管理会社たる有限会社 A 会社の取締役を兼ね，昭和63年12月31日当時，B社の発行済株式5,888万株中4325万余株（73.5%），A会社の資本金500万円の98%をそれぞれ所有していた。B社は，その株式を昭和63年8月に店頭登録し，平成3年12月に上場し，A社は，昭和63年11月に設立され，平成4年8月に解散した。Xは，平成元年3月，A社に対し，B社の株式3,000万株（以下「本件株式」という）を証券会社5社を介した場外取引で，総額3,450億円で譲渡し，その買受代金としてA社に対し，3,455億円余を返済期限及び利息を定めず，また担保を徴することなく貸し付けた（以下「本件貸借」といい，その貸付金を「本件貸付金」という）。なお，Xは，この資金繰りのため，1日だけ4銀行から3,455億円を借り受け，3,194万円余の利息（年利3.375%）を支払った。その後，A社は平成4年10月に解散し，本件株式（時価2,040億円に下落）等の所有資産をもって本件貸借に係る債務を代物弁済したが，Xは本件貸付金の全額を回収できず，1,398億円余を免除した。

これに対し，K 税務署長（被告，控訴人，被上告人，上告人）は，平成4年4月6日，本件貸借について所得税法157条（同族会社等の行為又は計算の否認等）を適用し，本件貸借によってXに利息収入が生じたものと認定し，平成元年から3年分までの所得税の雑所得金額を合計約495億円（平成元年分141億円，2年分177億円，3年分177億円）とする更正（以下「本件更正」という。）と過少申告加算税の賦課決定（以下「本件賦課決定」という。）を行った。

Xは，本件各処分を不服として，また，A社の解散等を理由に，本件認定利息は回収できなかったとする更正の請求に対するK署長の理由のない旨の通知（以下「本件通知」という。）を不服として，本訴を提起した事案である。

税務職員が執筆・監修した書籍等を巡って次のマイクロソフト事件と同様の議論がある。同判決では「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のない面がある。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出来るから，不合理，不自然な経済的活動として本件規定の適用が肯定される本件貸付けとは事案を異にするというべきである。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（筆者注 同族会社等の行為又は計算の否認等）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うことが出来る。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認めることはできない。」(最高裁第三小法廷(平成16年7月20日))と判示している。当該最高裁判決では税務当局関係者の執筆した解説書のもつ影響力、いわば権威には触れることなく、記述内容の解釈に終始し、その根拠とされる運転資金の範囲や不合理、不自然な経済活動の意義について言及することなくその責任を解説書の執筆者ではなく、読者の側に押し付けた形となっている⁽²²⁾。

2. 最高裁判例 マイクロソフト事件

東京地裁 平成15年8月26日判決

東京高裁 平成16年10月7日判決

最高裁第三小法廷 平成18年10月24日判決⁽²³⁾

納税者が平成11年分の所得税の確定申告において勤務先の日本法人の親会社である外国法人から付与されたストック・オプションの権利行使益を一時所得として申告したことについて国税通則法65条4項にいう「正当な理由」があるとされた事案である。

事実の概要

X(原告、被控訴人、上告人)は、マイクロソフト株式会社の代表取締役として勤務していたが、同社の完全親会社である米国マイクロソフト・コーポレーションから同社のストック・オプション制度に基づいて付与されたストック・オプションを行使し、平成8年に2億7982万円余、同9年に2億5909万円余、同10年に5億6814万円余、同11年に5億2971万円余の権利行使益を得た。Xは、平成8年分ないし平成10年分の所得税について、各権利行使益が一時所得に当たるとしてそれぞれ確定申告を行ったところ、Y(被告、控訴人、被上告人)は平成12年3月10日、各権利行使益が給与所得に当たるとして上記各年分の所得税について増額更正を行った。

また、Xは、平成12年3月15日、平成11年分の所得税について、上記権利行使益(以下「本件権利行使益」という)が一時所得に当たるとして確定申告したところ、Yは平成13年3月12日、本件権利行使益が給与所得に当たるとして増額更正及び過少申告加算税賦課決定を行った。Xは更正処分について権利行使益は所得税法34条1項が定める一時所得に該当すると主張し、仮に権利行使益が給与所得に該当するとしても、一時所得で申告したことについては、国税通則法65条4項の「正当な理由」があるから過少申告加算税賦課決定処分は違法であると主張した。しかし、更正処分については、同種事件における最高裁第三小法廷判決(平成17年1月25日)が給与所得に該当することを判示したため、本件の

(22) 林仲宣(2009) 59頁

なお、この訴訟を契機に、解説書等から税務職員である執筆者の官職名や「推薦」、「監修」等の文言が削除されたことについて、税務情報の公開と行政の公正性・透明性の向上という視点からの批判もある。(山田二郎「過少申告加算税にいう『正当な理由』の存否」ジュリスト 1292号 187頁)

(23) マイクロソフト事件

東京地裁 平成15年8月26日判決 民集60巻8号3153号

東京高裁 平成16年10月7日判決 民集60巻8号3212頁

最高裁第三小法廷 平成18年10月24日判決 民集60巻8号3128号

上告審判決では「正当な理由」の有無が専らの争点となった事案である。

上告人によれば「我が国においてストック・オプションに関する法整備が行われるに伴い、課税庁において、ストック・オプションの権利行使益は一時所得ではなく給与所得であるとの共通認識が形成され、平成10年分の所得税の確定申告の時期以降は、上記権利行使益を給与所得とする統一的な取扱いがされるに至った。平成10年7月に発行された「回答事例による所得税質疑応答集」平成10年版においても、外国法人である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は給与所得として課税されることになる旨の記述がなされた。しかしそのころに至っても、外国法人である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課税上の取扱いが所得税基本通達その他の通達において明記されることがなく、これが明記されたのは、平成14年6月24日付けの所得税基本通達の改正によった」と主張した。この上告人の主張に対して最高裁の判断は「過少加算税は、・・・当初から適正に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。この趣旨に照らせば、過少申告があっても例外的に過少申告加算税が課されない場合として国税通則法65条4項が定めた『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（最高裁第一小法廷判決（平成18年11月16日）（判例時報1955号37頁）。）」と判示した。

当該最高裁判決の判断では、課税上の取扱いの変更にあつては、法令の改正が第一であるが、できない場合でもせめて通達の発遣により、納税者に対して変更を周知、定着することを税務当局に求めている。これは事務運営指針が示す新たに法令解釈が明確化されたことに準ずる見解といえる。納税者の責任と負担が重い申告納税制度においては当然というべき判旨である。課税の変更が周知徹底されていない状況における加算税の賦課課税は不当・酷であり、その場合には加算税免除の「正当な理由」にあたる。しかし、「税務職員を拘束するに過ぎない税務通達が税務実務において、多くの面で納税者に多大な影響を与えていることは否定できないが、その実務上のいわば弊害を最高裁が容認するような姿勢を示したことは残念である⁽²⁴⁾」とする見解もある。いずれにせよ、課税の取扱いの変更という納税者にとっては極めて重要な情報の伝達手段に、税務通達を挙げたことには留意すべきであろう。

V. おわりに

パチンコ平和事件とマイクロソフト事件の両判決を総合的に考察してみると、パチンコ平和事件の納税者の方が過少申告に関してやむを得ない事情があり、一方マイクロソフト事件の納税者は、給与所得として課税されることを承知したうえで確信的に一時所得として申告したように思える。しかし最高裁は前者については「正当な理由」を否定し、後者

(24) 林仲宣（2009）57頁

については容認した。その理由について最高裁は、前者について極めて高額な無利息融資によって税負担を回避する事案については、一般的解説とは別に行為計算の否認規定（所得税法57条）の適用があり得ることを予知しなかったことに過失があるとし、後者については、当該権利行使益の課税の変更を通達によっていたとし、外国法人がストック・オプションを付与した場合にも給与所得に該当することを通達上明らかにしたのは平成14年になってからだということを経由として挙げている。

これらの最高裁判決を比較すると「正当な理由」について、論理的な解釈論が展開されたというよりも平和パチンコ事件については、極めて多額の金額について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、一方マイクロソフト事件では、当該権利行使益の所得区分の取り扱いの変遷に翻弄されてきた納税者に対する同情が作用しているように推測できる。その意味では、これらの最高裁判決の分岐には、正に裁判における自由心証主義の妙が表れているようにも考えられる⁽²⁵⁾。

いずれにせよ、最高裁判断が課税上の取扱いの変更という重要な伝達手段として、税務通達を示した以上これに留意しなければならないであろうが、税務当局においては税務情報の適時公開と行政の公正性・透明性の向上が求められ、それがひいては納税者の適正申告につながるものとする。

[参考文献]

- 品川芳宣（2005）『重要租税判決の実務研究』財団法人大蔵財務協会
———（2012）『附帯税の事例研究』財経詳社
酒井克彦（2010）『附帯税の理論と実務』ぎょうせい
金子宏（2012）『租税法（第17版）』弘文堂
林仲宣（2009）『租税手続法の解釈と適用』税務経理協会
金子宏・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘（2012）『ケースブック租税法（第3版）』弘文堂
中里実・弘中聡浩・瀧圭吾・伊藤剛志・吉村政穂編（2001）『租税法概説』有斐閣
佐藤孝一（2010）『国税通則の法解釈と実務』大蔵財務協会
八ッ尾順一（2012）『事例からみる重加算税の研究』清文社
志場喜徳郎・荒井勇・山下元利・茂申俊 共編（2013）『国税通則法精解（第15版）』大蔵財務協会
水野忠恒・中里実・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編『租税判例百選（第5版）』有斐閣
Jurist No.207 December 2011年
山田二郎・大塚一郎編集代表（2011）『租税法判例実務解説』信山社
足立忠夫・柴田護・星野光男・宮崎辰雄・山田幸男（1983）『戦後地方行政資料 別巻一
シャウプ使節団日本税制報告書』財団法人神戸都市問題研究所 地方行政制度資料刊
行会 勁草書房
石倉文雄（1990）「過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税」『日税研論集13巻』日
本税務研究センター

(25) 品川芳宣 「最近の最高裁にみる「正当な理由」の意義とその問題点」『T & A master』2007年5月21日号 33頁

〔抄 録〕

過少申告加算税の賦課決定に対して賦課課税が免除される「正当な理由」を巡って対極とも思われる2つの最高裁判決が下されている。1つは、外資系親会社のストック・オプションの権利行使益の所得区分を巡る裁判で、一時所得として過少申告したことに対して「正当な理由」が認められ、賦課決定が取り消された事案であり、他方、パチンコ機器メーカーのオーナー役員が子会社を通じて行った株式売却に関連し、多額の無利息貸付を行ったことに対して同族会社の行為・計算否認により賦課課税が容認され、「正当な理由」が認められなかった事案であり、これら2つの事案は実務家に対しても大きな影響を与えた事件でもある。両事案とも税務当局の発遣した通達や税務職員の執筆、編集・監修した書籍の記述内容等から判断し申告が行れたものである。しかしその判断には必ずしも整合性があるとは言えないものも含まれているように思える。そこで、加算税制度の制度趣旨・沿革等を踏まえ、最高裁判決を通じて「正当な理由」についての解釈や設定のあり方などを検討したものである。