

〔研究ノート〕

加算税規定の例外と考えられている国税通則法65条4項に

おける「正当な理由」に関する考察 II

—国税当局の方針と裁判例—

久保田 俊 介

はじめに

国税通則法65条1項では、「期限内申告書(中略)が提出された場合(中略)において、修正申告書の提出又は更正があつたときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき(中略)納付すべき税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する。」としており、期限後に修正申告書が提出されたときは加算税を課するとしている。さらに、同条2項において、「前項の規定に該当する場合において、同項に規定する納付すべき税額(中略)がその国税に係る期限内申告税額に相当する金額と50万円とのいずれか多い金額を超えるときは、同項の過少申告加算税の額は、同項の規定にかかわらず、同項の規定により計算した金額に、当該超える部分に相当する税額(中略)に100分の5の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とする。」としており、一定の金額を超える場合にはさらに加算税の割合を増やすこととしている。しかしながら、「第1項又は第2項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となつた事実のうちその修正申告又は更正前の税額(中略)の計算の基礎とされていなかつ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、これらの項に規定する納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除して、これらの項の規定を適用する。」としており、正当な理由があると認められるものがある場合には、加算税は課さないとしている。これらの通則法より、原則的には期限後修正申告には加算税は課せられるが、例外的に正当な理由がある場合には加算税は課さないとしていると解する。

そこで、本論文では、第2号として「正当な理由」に関して国税当局はどのような指針を示しており、裁判ではどのような見解が妥当とされているのかを検討することとする。

第1章 国税当局の指針

国税庁の事務運営指針で以下のような正当な理由を明記している⁽¹⁾。第1章では、過少申告加算税及び無申告加算税についての国税当局の指針を検討する。

(1) 法人税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて(事務運営指針) <http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/000703/01.htm> (平成27年7月1日)

1. 過少申告加算税の取扱い

(過少申告の場合における正当な理由があると認められる事実)

通則法第65条の規定の適用に当たり、例えば、納税者の責めに帰すべき事由のない次のような事実は、同条第4項に規定する正当な理由があると認められる事実として取り扱う。

(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当たらない。

(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認容した場合に、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(3)の事実に基づくものと同様に取り扱う。

2. 無申告加算税の取扱い

(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事実)

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

以上のように、事務運営指針では、過少申告加算税について法令解釈の誤解・誤認は正当な理由として認めておらず、法令解釈について法人側に相当な理由がある場合に正当な理由を認めている。

さらに、無申告加算税については、災害等により申告書が提出できなかったことにつき正当な理由があることを条件としている。

第2章 「正当な理由」が認められなかった判決

国税通則法65条4項の適用により、「正当な理由」が認められなかった判決は数多く存在する。そこで、第2章では、「正当な理由」が認められなかった判決事例を検討することとする。

1. 平成7年4月25日高松地裁判決

平成7年4月25日高松地裁判決では、「本件のような新しい保険が発売され、その税務処理について疑義が生ずると予想される場合は、監督官庁は速やかに通達を出して混乱の生

じないよう配慮しなければならないのは当然である。

(中略)しかしながら、(中略)原告は、(中略)保険代理店等の業務を行うものであり、本件通達の内容を知りうるに足る特段の事情があったというべきである。

(中略)そうとすると、原告は、確定申告期限までに、保険会社の機関紙という極めて確度の高い情報により、本件通達の内容を十分知りえた可能性が高く、本件通達に基づいて会計処理をすることができたものというべきであり、原告の行った確定申告は独自の見解に基づくものというほかなく、過少申告加算税の計算の基礎となった事実のうちに、当初の税額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ることはできない。」⁽²⁾としており、本来税務処理について疑義が生じるものには速やかに通達を出すのが当然であるが、通達が出ていなくても特段の事情があり、それを知りうる立場にある者については正当な理由は認められないとしている。

2. 平成20年2月22日東京地裁判決

平成20年2月22日東京地裁判決では、「本件覚書はあくまでも覚書であって法令ではなく、本件現物出資に係る支出が寄附金に当たらないとする原告の主張の裏付けになるものではない。また、本件残余財産分配請求権の喪失によって本件現物出資に係る支出が寄附金に該当することになるにもかかわらず、寄附金に該当しないと判断したことは、戊公認会計士の指導があったとしても、何ら合理的な根拠に基づかない原告の独自の見解であるといわざるを得ない。しかも、原告は、本件残余財産分配請求権の喪失により本件現物出資に係る支出が寄附金に該当することは、公知の事実でなかったなどとする主張するけれども、寄附金とは、法人税法37条7項にいうとおり、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもってするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は財産的利益の贈与又は無償の供与をした場合をいうのであり、また寄附金の額とは、その場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における時価又は当該経済的利益のその供与の時における価額によるものとするのは法律上明らかであるところ、何が寄附金に該当するかはその事実のあてはめの問題にすぎず、税務当局がその公的見解を明らかにしなければ認められないという問題ではない。そして、本件残余財産分配請求権の喪失により本件現物出資に係る支出が原告からBに対する寄附金に該当するということができる」⁽³⁾として本件現物出資にかかる支出は寄付金にあたるとして正当な理由を認めていない。

3. 平成21年3月25日さいたま地裁判決

平成21年3月25日さいたま地裁判決では、「原告は、適正に申告をする意思を有し、これを期するために、複数の税務当局に問い合わせし、その指導に従って申告したのであり、結果として過少申告であったとしても、これを原告の責めに帰することができない客観的な障害があるといえるから、国税通則法65条4項の『正当な理由』があったというべきである旨主張するが、(中略)原告の申告は独自の理解に基づく誤解によるものであって、納税者の責めに帰することができない客観的事情によるものとは到底いえないのであって、

(2) 平成7年4月25日高松地裁判決

(3) 平成20年2月22日東京地裁判決

過少申告をしたことに『正当な理由』があるとは認められない。」⁽⁴⁾としており、たとえ税務職員に問い合わせたとしてもそのことが適正でない会計処理を認める事情とはならないとしている。

第3章 「正当な理由」が認められた場合の判決

国税通則法65条4項の適用により「正当な理由」が認められた判決はごく僅かである。そこで、第3章では、どのような場合に「正当な理由」が認められるのかを改めて確認するとともに一定の基準を見出したい。

1. 昭和37年12月8日名古屋地裁判決

昭和37年12月8日名古屋地裁判決では、「過少申告加算税額の当否の点について判断するに、いわゆる株主相互金融業における株主優待金を法人所得計算上損金とすべきか否かについては税務当局においても昭和二八年三月三日附通達によりこれを配当と解するものとされる迄は取扱いが確定しておらず、これを課税対象としていなかったことは被告の明らかに争わないところであり、また成立に争いのない甲第六号証によれば、一般的にもこれを損金と解する傾向にあつたものと認められ、右の事実によれば、原告が本件株主優待金を損金に計上しそれに基づく税額を確定申告したことについては正当な事由があつたと認めるのが相当である。」⁽⁵⁾としており、当時通達が出ておらず、一般的にも損金に計上していることから正当な理由が認められるとしている。

2. 昭和43年4月22日大阪地裁判決

昭和43年4月22日大阪地裁判決では、「税務署の担当係員が、原告が居住用財産の買換の特例の適用を受けたい旨の意向を示したのに対して、買換財産の取得価額の見積額等を記載すべき前記申請書の提出事務のみを代行したにとどまり、これとともに確定申告書用紙を原告に送付もしくは送付し、所定の記載をなして右承認書とともにこれを期限内に提出するよう指導し説明することはもちろん、確定申告書の提出についてなんら言及するところがなかつたのは、担当係員として行き届いた態度であつたとはとうてい認めることができず、また、原告が前記において認定したように思い込んで、期限内に確定申告書を提出しなかつたのは誠に無理からぬところであるといわざるをえないのであつて、したがつて、右確定申告書の提出がなかつたことを理由に、これが税法上の義務の不履行にあたるものとして行政上の制裁を課することは原告にとつてきわめて酷であるといわなければならない。

このように考えてくると、原告が本件譲渡所得に関して確定申告書を提出しなかつたことについては正当な理由があつたというべきであ」⁽⁶⁾として担当係員が提出事務を代行したのみで確定申告書の提出の指示をしなかつたために無申告になってしまったことには正当な理由があると認めている。

(4) 平成21年3月25日さいたま地裁判決

(5) 昭和37年12月8日名古屋地裁判決

(6) 昭和43年4月22日大阪地裁判決

3. 昭和44年2月5日長崎地裁判決

昭和44年2月5日長崎地裁判決では、「申告納税制度は本来納税者が税法の仕組みについてある程度の理解を前提とするものであるが、税法の内容が複雑であるため、多くの納税者は税務係員の指示に頼っている実状を併わせ考えると、原告が期限内に確定申告書を提出しなかつたのは誠に無理からぬところである」⁽⁷⁾としており、税務職員の指導の下、確定申告書を提出しなかつたのであるから、その無申告については、正当な理由があるとしている。

本判決について池本征男氏は、「本件の納税者が事業所得者であり、本件所得が事業所得に関するものであることからすると、果たして原告が申告手続きに無知なものといえるか疑問もあるし、また、税務職員のかかる明白な誤指導をたやすく信じたことに納税者に責任がないわけでもない。しかし、本判決が認定するような税務職員の誤指導があった場合に、その指導に従って行動した納税者を非難するのも酷といえよう。従って、かかる事情の下で無申告加算税の賦課決定を取り消した判決は妥当である。」⁽⁸⁾としている。

4. 昭和50年6月24日札幌地裁判決

昭和50年6月24日札幌地裁判決では、「被告がすすんで、執行官の受ける手数料、宿泊料が収入に計上すべきではない旨主張、指導したため、原告がこれに沿う如く申告を改めるにいたつたことおよび原告が本件更正処分の結果不測の損害を蒙ることについては未だこれを認めるに足りる証拠はなく、又本件更正は従来の誤つた申告を是正したものであつてそれ自体適法なものであり、格別税法上不利益な結果を招来するものとはいえないものであること、若し仮に本件各更正処分が取消されるとした場合には、原告は課税を免れることとなる反面、法に従い正しい納税をしている一般国民との関係で原告だけを特に優遇した結果となつて不均衡を生じることが併せ考慮すれば、本件更正を信義則違反ないし課税権の濫用にわたるものとして無効であると断ずることはできないものというべきである。ただ原告は前記の如く本件各申告に当りその受けた旅費、宿泊料を収入として申告しなかつたこと、従つてこれを本件更正前の税額の計算の基礎とされていなかつたことについては、原告は故意にこれを隠したのではなく、却つて前示のごとく被告にその資料を提示したうえその助言のままにこれを収入として申告しなかつたものであることに鑑みると、国税通則法六五条二項所定の正当な理由があるものというのが相当であり、してみると本件過少申告加算税の賦課はすべて不適法といわなければならない。」⁽⁹⁾としており、必要な資料を提示したにもかかわらず、税務署側の誤指導により収入すべき金額を申告しなかつたのであるから、正当な理由が認められるとしている。

以上のように、正当な理由が認められた判決は少ないが、その中で認められたものは国税局に明らかな問題があつた場合に限られるといえよう。

さらに、平成24年10月19日改正の事務運営指針には、「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つたにもかかわらず、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つたことにより過少申告となつた場合で、かつ、

(7) 昭和44年2月5日長崎地裁判決

(8) 池本征男「加算税制度に関する若干の考察」税大論叢14号p174

(9) 昭和50年6月24日札幌地裁判決

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。』⁽¹⁰⁾として、職員等の誤指導については、正当な理由として認めている。

第4章 裁判所により結論が異なる判決

「正当な理由」については、裁判所ごとに違う結論となっている判決も存在する。そこで、どのような場合に異なる判決であったかを検討したい。

1. 平成9年4月25日東京地裁判決

(1) 事実の概要

原告が保有する株式を原告が大半の出資をする有限会社に譲渡した際に、その取得資金を無利息かつ無期限で当該有限会社に貸し付けたところ所得税法157条の適用により更正を受けた事例⁽¹¹⁾

(2) 納税者主張

「税法の解釈に関して申告当時に公表されていた見解がその後改変されたことに伴って更正を受けるに至った場合には、国税通則法六五条四項の『正当な理由』が認められるものというべきである。

そして、原告が本件各年分の確定申告及び修正申告において本件認定利息を雑所得に計上しなかったのは、右申告当時において個人から法人への無利息貸付けについて課税されることはあり得ないとする課税庁職員らの一致した見解が公表されていたことに基づくものであるが、被告桐生税務署長は、かかる通説的見解を突如改変して本件各更正を行ったのである。

したがって、原告が本件認定利息をその所得税の税額の計算の基礎としなかったことについて前記『正当な理由』が存在していたことは明らかであるから、本件各決定は違法である。』⁽¹²⁾

(2) 税務署主張

「同族会社に対しその代表者が無利息で貸付けをする場合において、当該代表者には本件規定は適用されないとの公的見解が表示された事実等はないから、原告が本件認定利息をその所得税の税額の計算の基礎としなかったことについて国税通則法六五条四項の『正当な理由』はなく、本件各決定は適法である。』⁽¹³⁾

(4) 判決

「原告は、個人から法人への無利息貸付けについて課税されることはあり得ないとする見解が公表されていたことからみて、本件認定利息が本件各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き、同法六五条四項所定の正当な理由があると主張する。しかし、正当な理由があるとは、納税者のした申告が真にやむを得ない理由によるものであり、

(10) 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）<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/shotoku/shinkoku/000703/01.htm>（平成27年6月30日）

(11) 東京地裁平成9年4月25日判決 要旨

(12) 東京地裁平成9年4月25日判決

(13) 同上、注12

かかる納税者に過少申告加算税を課することが不当もしくは酷になる場合を指すものであって、納税者が税法を誤解したことに基づく場合は原則としてこれに当たらないものと解されるどころ、(中略)原告が(中略)引用する各文献は、いずれも税務官庁による公的見解の表示とは同視することのできない私的な著作物である上、個人から法人への無利息貸付けには常に本件規定の適用がないと解される記載はないものと認められるから、仮に右文献内の記述によって原告が本件消費貸借に本件規定の適用がないものと誤解したとしても、それをもって右にいう正当な理由があると認めることはできないものというべきであり、他に正当な理由についての主張はない。」⁽¹⁴⁾としており、本件解説書は税務当局の公的なものではなく、私的なものであるとして結論付けることとし、正当な理由は認めないとしている。

2. 平成11年5月31日東京高裁判決(上記平成9年4月25日東京地裁判決の控訴審)

平成11年5月31日東京高裁判決では、「本件解説書は、正確にいえば私的な著作物であり、個人から法人に対する無利息貸付について本件規定の適用が一切ないことを保証する趣旨までは記載されていないが、(中略)東京国税局税務相談室その他の税務当局に寄せられた相談事例及び職務の執行の際に生じた疑義について回答と解説を示す形式がとられていることが記載されており、税務当局の業務ないし編者等の税務当局勤務者の職務との密接な関連性を窺わせるものである。したがって、税務関係者がその編者等や発行者から判断して、その記載内容が税務当局の見解を反映したものと認識し、すなわち、税務当局が個人から法人に対する無利息貸付については課税しないとの見解であると解することは無理からぬところである。そして、(中略)控訴人の税務関係のスタッフも本件消費貸借をするに際し税務当局が個人から法人に対する無利息貸付については課税しないとの見解であると解していたことが認められ、これを単なる法解釈についての不知、誤解ということではできない。以上を総合すると、控訴人には本件各更正(中略)によって新たに納付すべき所得税があるが、過少申告加算税を課することが酷と思料される事情があり、国税通則法六五条四項の正当の理由があるというべきである。」⁽¹⁵⁾としており、編者や発行者から判断して税務当局の見解を反映しているものとして上記地裁では認められなかった正当な理由が認められる判決となっている。

3. 平成16年7月20日最高裁判決(上記平成11年5月31日東京高裁判決の控訴審)

平成16年7月20日最高裁判決では、「本件貸付けは、3455億円を超える多額の金員を無利息、無期限、無担保で貸し付けるものであり、被上告人がその経営責任を果たすためにこれを実行したなどの事情も認め難いのであるから、不合理、不自然な経済的活動であるというほかはないのであって、税務に携わる者としては、本件規定の適用の有無については、上記の見地を踏まえた十分な検討をすべきであったといわなければならない。

他方、本件各解説書は、その体裁等からすれば、税務に携わる者においてその記述に税務当局の見解が反映されていると受け取られても仕方がない面がある。しかしながら、その内容は、代表者個人から会社に対する運転資金の無利息貸付け一般について別段の定め

(14) 同上、注12

(15) 東京高裁平成11年5月31日判決

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えることができるから、不合理、不自然な経済的活動として本件規定の適用が肯定される本件貸付けとは事案を異にするというべきである。そして、当時の裁判例等に照らせば、被上告人の顧問税理士等の税務担当者においても、本件貸付けに本件規定が適用される可能性があることを疑ってしかるべきであったといえることができる。

そうすると、前記利息相当分が更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて国税通則法65条4項にいう正当な理由があったとは認めることができない。⁽¹⁶⁾としており、上記高裁と同じく本件解説書は税務当局の見解が反映されていると受け止められても仕方がないとする結論にはなっているものの、本件解説書は、その無利息貸付に社会的、経済的に相当な理由があることを前提とする記述があることから正当な理由が認められないとしている。

4. 平成22年12月21日福岡高裁判決

平成22年12月21日福岡高裁判決では、所得税法「基本通達344は、本文のみを見れば、一時所得の金額の計算上、法人負担分を総収入金額から控除することができるようにも一面で考えられ、その意味内容に誤解を生じかねないものといわざるを得ないし、また、市販の解説本等の中にも、そのような見解が示されているものが複数存在する。

そうすると、被控訴人において、その平成17年分の一時所得の金額の計算上、法人負担分を総収入金額から控除したことはやむを得ないものであるから、国税通則法65条4項所定の正当な理由があるといえるべきである。⁽¹⁷⁾として所得税法基本通達344については、その意味内容に誤解を生じさせるといえるし、市販の解説書にもそのような見解もあるためその申告には一定の合理性があり誤解をしても仕方がないとの判断がなされている。

5. 平成24年1月16日最高裁判決（上記平成22年12月21日福岡高裁判決の上告審）

平成24年1月16日最高裁判決では、「所得税基本通達344は、その本文の文言のみを見れば、本件保険金に係る一時所得の金額の計算上、本件保険料経理部分を総収入金額から控除することが許容される趣旨に理解する余地のあるものであり、このような理解と同旨の市販の解説書も複数存在していたものである。」⁽¹⁸⁾としており、所得税基本通達344は、本件保険料を総収入金額から控除するようにも考えられ、さらに、同様の趣旨の解説書も存在していたとしている。

しかしながら、「提出されている上記解説書について税務当局がその監修等をしていたり、上記解説書が上記のような見解を採るべき法令解釈上の具体的な根拠を示していたりするなどの事情はうかがわれない。そして、上記解説書の採る見解の根拠となり得るよう

(16) 平成16年7月20日最高裁判決

(17) 平成22年12月21日福岡高裁判決

(18) 平成24年1月16日最高裁判決

な課税実務上の運用や税務当局ないしその関係者の示した見解の有無などの事情については、明らかにされていない。

そうすると、このような状況の下で、上記課税実務上の運用や税務当局ないしその関係者の示した見解の有無などの点について十分に審理することなく、所得税基本通達344の文言や市販の解説書に係る前記の事情のみをもって（中略）行われた過少申告について、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合に当たるものということは困難である。したがって、上記の点について十分に審理することなく、本件において上記の過少申告がされたことについて国税通則法65条4項にいう『正当な理由』があるものとした原審の判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反があるというべきである。」⁽¹⁹⁾としており、その解説書には税務当局やその関係者の見解は存在していなく、本件通達の文言及び解説書のみをもって、判断し申告したことについては、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になるとは言えないとして正当な理由には当たらないとして控訴審を覆している。

6. 平成25年5月30日福岡高裁判決（平成24年1月16日最高裁判決の差戻し控訴審）

平成25年5月30日福岡高裁判決では、「本件申告処理が許容される旨の理解の下に執筆された解説書が存在することが認められる。しかしながら、同解説書について、税務当局あるいはその職員が税務当局の官職名を明示した上で監修あるいは執筆をしていたり、本件申告処理を採用すべき法令解釈上の具体的な根拠を示していたりするなどの事情は認められない。」⁽²⁰⁾とし、さらに、「国税庁が監修した解説書（昭和62年発行）には、一時所得の計算上控除される保険料等の総額は、課税済みの本人負担分に限られ、事業主が負担した保険料等で、給与所得として課税が行われていないものは、その控除する保険料等の総額から除くこととされることが明記されている。」⁽²¹⁾としており、本件解説書には税務当局の監修や執筆は混入しておらず、さらに、税務当局が監修した解説書にはそのようなことは書かれていない。

また、「税務当局が監修をしていたり、税務当局の職員がその官職名を明示したうえで執筆するなどした市販の解説書には、本件申告処理を適法とするものはなく、かえって、本件申告処理は適法ではないと理解できる記載がなされていたものである。」⁽²²⁾として、税務当局の職員は執筆した解説書にその処理方法が適法でないに記載していた。

そして、「被控訴人は、申告前に、本件申告処理が妥当であるかどうかについて、税務当局に問い合わせをすることもなく、課税額が少額となる本件申告処理を採用して申告したものである」⁽²³⁾として、本件処理が適法であるとの国税当局の見解がなければ、積極的に国税当局に問い合わせし申告すべきとしている。

(19) 同上、注18

(20) 平成25年5月30日福岡高裁判決

(21) 同上、注20

(22) 同上、注20

(23) 同上、注20

上記にあるような根拠から、「かような事実関係の下においては、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になるものとは認めることができず、『正当な理由があると認められる』場合に該当するとはいえない。」⁽²⁴⁾として、税務当局の職員が執筆した解説書の中には本件申告処理が適法ではないと理解できる記載もなされていた。さらに、本件申告が妥当であるかについて、税務当局に問い合わせをすることもなかったことから、正当な理由は認められないとの結論づけている。

以上のように、正当な理由について裁判所ごとに異なる結論となる事例をみてきたが、正当な理由が認められるためには以下のようなことが必要であると想像できる。

①国税当局やその関係者が執筆した出版物などがある。

②国税当局やその関係者が公の場において処理方法を納税者に対し指導したこと。

このように考えると、私的な解説書については正当な理由を主張することが難しく、納税者にとって非常に不利なこととなるであろう。そうすると、私的な解説書についてそれをそのまま信じることなく、国税当局の見解も随時確認若しくは問い合わせることにより処理方法を確認することが必要となろう。

第5章 学説・判例についての検討

田川博氏によると、「一般論として、事実の誤認や法の不知・誤解は『正当な理由』に当たらないが、法の解釈適用について納税者が誤るのも無理はないと思われる場合にはこれに当たり、また、権限ある税務職員の指導により行った行為につき、それが誤りであったような場合には、正当な理由に該当すると考えられているようである。」⁽²⁵⁾と述べている。

ここで「正当な理由」について判例を確認すると、東京高裁昭和51年5月24日判決に「『正当な理由がある場合』とは、例えば、税法の解釈に関して申告当時に公表されていた見解がその後改変されたことに伴い修正申告し、または更正を受けた場合あるいは災害または盗難等に関し申告当時損失とすることを相当としたものがその後予期しなかつた保険等の支払いを受けあるいは盗難品の返還を受けたため修正申告し、また更正を受けた場合等申告当時適法とみられた申告がその後の事情の変更により納税者の故意過失の基かずして当該申告額が過少となつた場合の如く、当該申告が真にやむをえない理由によるものであり、かゝる納税者に過少申告加算税を賦課することが不当もしくは酷になる場合を指称するものであつて、納税者の税法の不知もしくは誤解に基く場合は、これに当たらないというべきである。」⁽²⁶⁾として国税当局の方針と同様の趣旨となっていると考えられる。

正当な理由について佐藤謙一氏によれば、「現在の税法は、個別税法のほか特別法である措置法その他関連法令も含めるとその内容が非常に複雑であり、それを理解するためにはより専門的な知識が求められる場合が少なくない。このため(中略)納税者が確定申告の際にその適用を誤った結果過少申告となる場合も見受けられる。

(24) 同上、注20

(25) 田川博「過少申告加算税の賦課決定における『正当な理由』と『更正の予知』」『税経通信』51巻6号 平成8年5月 p242-243

(26) 昭和51年5月24日東京高裁判決

過少申告加算税が、過少申告という事実があれば原則すべて賦課される規定ぶりとなっていることからすると、単に、税法を知らなかったとかそれを誤解してしまったという事由だけで、申告納税義務の不履行に対する特別な経済的負担を免れることはできないといえよう。」⁽²⁷⁾としており、さらに「納税者の単なる法令の解釈や事実認定の誤りは正当な理由には含まれないのはもとより納税者の主観的な事情も含まれないと解しているといえよう」⁽²⁸⁾としており、税法が複雑であることをもって誤った処理が正当化されることにはならないと述べている。

また、「このような『正当な理由』が認められた事例のうち最終的に確定した事例をみると、税務署職員の指導誤りを原因とする事例（中略）と課税庁の対応が原因となった事例に分けられ、後者の場合は、ある税法の解釈にかかる課税上の問題について、従前課税庁も課税対象としておらず納税者もそのような処理を行っていたような場合において、課税庁が新たに課税対象とする解釈・取り扱いを示したが、その新たな解釈・取扱いが周知されていなかったと認定された事例と従前課税庁が採用していた解釈・取扱いがあり、納税者もこのような解釈・取扱いのもとに確定申告していたところ、ある時期以降から従前の解釈・取扱いを変更したと認定され、その変更に伴う通達等による周知が遅滞したと判断された事例がある。このような課税庁の対応が原因となった事例のうち、前者の事例は課税庁が通達の発遣といういわば形式と整えたうえで是正を行ったにもかかわらず裁判所は納税者が課税庁の新たな解釈・取扱いを知っていたか否かという実質的な面に重点を置いて『正当な理由』が認められないと判断したのに対して、後者の事例はそれとは逆に実質的な面はともかく形式的な整備が足りないとして『正当な理由』を認めたと評価できるように思える。」⁽²⁹⁾として、税務当局の方針が変わった場合には、それを周知するべきであり、形式的な整備が足りない場合には正当な理由を認めるべきであると述べている。このように、佐藤謙一氏は、正当な理由が認められた判決は、①税務職員の指導誤りを原因とする事例及び②課税庁の対応が原因となった事例に分けられるとしている。

この①税務職員の指導誤りを原因とする事例について池本征男氏は「税務職員の指導の結果に基づいて納税申告をしたにもかかわらず、税務職員の誤指導により当該申告が過少であったり又は申告をしなかった場合には、その過少申告又は無申告であることの責めを納税者に問うのは問題であろう。」⁽³⁰⁾と指摘している。

また、四方田彰氏は、「納税者が『正当な理由』を主張する上で、税法の不知又は誤解を挙げることがあるが（中略）単なる税法の不知又は誤解は税務署等への確認を怠った納税者のミスであるとされる可能性が高く、その正当性を主張し認められることは非常に厳しい。」⁽³¹⁾とし、さらに、「税法の不知又は誤解が仮に税務職員の誤った指導であったとしても、一般的な税に対する説明を求めた質問に対する回答であったり、資料不足等により誤指導を誘発するような状況下における税務職員の指導のような場合、そうした回答や指導に従ったとしても、必ずしも『正当な理由』に該当するとは限らない。そのため、このよう

(27) 佐藤謙一「国税通則法65条4項の『正当な理由』を巡る問題点—裁判例の分析を通じて—」税大論叢53号p144

(28) 同上、注27p128

(29) 同上、注27p151-152

(30) 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 p108

(31) 四方田彰「無申告加算税の賦課と『正当な理由』の有無」『税理』54巻13号平成23年10月 p31

な状況下で『正当な理由』が認められるためには、すべての資料を提示した上で、税務署等から文書等での正式回答を得た内容が、さらに無申告を是認するかのような誤解を与える指導や回答であるといった前提が必要である。そのような状況下でなければ、税法の不知や誤解に基づき、申告期限内に納税申告書の提出がなかったことについての『正当な理由』が認められることは困難であるといわざるを得ない。」⁽³²⁾としており、税務署等から文書等で正式回答を得るといったことは実務上困難であることを指摘している。

正当な理由について林仲宣氏は、「正当な理由は、正当性自体があいまいな概念であり、正当性の議論も立場により相反することから、統一的な基準、規範、定義等を構築することは難しい。結局、個別事例に当たり、納税者の主張に対する課税庁の反論と裁判所の見解をみることで、正当な理由が容認される事情を理解し、その結果を踏まえて正当な理由が許容される範囲と限界を模索することが、唯一の方法といえよう。」⁽³³⁾として個別に事情を理解すべきと述べている。

また、岸田貞夫氏及び大野千寿子氏は、正当な理由について「難解な税法の解釈は難しく、すべての事例に適用できるものでもない。結局、具体的事案に即して判断をしていかざるを得ないことになろう。」⁽³⁴⁾として林仲宣氏と同様の結論となっており、それぞれの事例により総合的に判断するべきとの指摘をしている。

結びに代えて

第1章の国税当局の指針で確認してきたとおり、過少申告加算税が課されない場合とは、申告書が提出された後に新たな法令解釈が明確化され、その解釈が異なることについて法人側に相当な理由がある。しかしながら、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としている。さらに、無申告加算税については、申告書の提出ができなかったことにつきやむを得ない事情があるとしている。

以上のように国税当局の指針について確認してきたが、やむを得ない事情については、明確化されておらず具体的な事象については判例をもとに総合的に判断せざるを得ないであろう。

そこで、具体的に正当な理由が認められなかった事例については、第2章で判例をもとに検討してきた。そこでは、納税者が行った誤った会計処理については正当な理由はないとしている。さらに、納税者の独自の理解に基づく誤解によるものについては、正当な理由を認めていない。

また、正当な理由が認められた事例については、第3章の判決をもとに検討してきた。正当な理由が認められるには、申告書提出前には通達が出ておらず、慣習としての処理方法に従った場合や税務職員に必要な資料をすべて提出したにもかかわらず誤った指導をされた場合に限られるようである。

上記で確認してきた判決については、裁判所ごとに見解が異なることはないので、特に問題とならないであろう。しかしながら、第4章では、裁判所ごとに正当な理由を認めて

(32) 同上、注31p31

(33) 林仲宣「加算税免除規定における正当な理由と納税者の責任」『税理』51巻6号平成20年5月p79

(34) 岸田貞夫、大野千寿子「過少申告加算税・無申告加算税が賦課されない『正当な理由』」『税理』43巻14号p41

いる場合と認めていない場合に意見が異なるため検討が必要となった。両裁判ともに解説書をもとに申告書を提出したにも関わらず、加算税を課せられた部分が争点となった。

平成9年4月25日東京地裁判決、平成11年5月31日東京高裁判決、平成16年7月20日最高裁判決では、最終的に当該解説書には国税当局の見解が反映されているが、その無利息貸付については、社会的、経済的に相当する理由があることが前提とする記述があるためその無利息貸付については正当な理由は認められなかった。

平成22年12月21日福岡高裁判決、平成24年1月16日最高裁判決、平成25年5月30日福岡高裁判決（差戻し控訴審）では、複数の解説書に納税者がした会計処理の記載があったが、その会計処理は国税当局の見解ではなく、さらに、国税当局の職員が執筆した中には、その会計処理が適法ではないとの指摘もあったことから、正当な理由を認めなかった。

以上のように、正当な理由が認められるためには、解説書に国税当局の見解が反映されている必要があり、仮に国税当局の見解がなかったとしても、国税当局に問い合わせることによって、その会計処理について検討することが必要であると考えられよう。

そして、第5章で確認してきたように、過少申告加算税は原則として賦課されることが考えられることから、税法の不知・誤解などで正当な理由が認められることはないと考えられる。しかしながら、現行の税法は複雑であり、多くの通説では、必要な資料をすべて提出して国税当局の正式回答を求めることには困難であるとの指摘がなされている。

また、正当な理由が認められるためには、①国税当局の正式な回答により誤解し、申告したために過少申告となってしまったり、②通達等により国税当局の見解が出ていなく、さらに、慣習での処理方法をした場合に、後になって通達が出たために過少申告になってしまった場合であると考えられる。

(2015.7.18受稿, 2015.7.31受理)

[抄 録]

過少申告加算税は原則として課されるものであるが、正当な理由がある場合には例外的に課されない。この加算税の例外規定について国税当局の方針をみると、過少申告加算税については、法令解釈の誤解・誤認は正当な理由として認めていない。

この国税当局の方針通り、裁判の事例でも誤解・誤認は一貫して正当な理由を認めておらず、正当な理由が認められた裁判をみると必要な資料を提出したうえで税務職員の誤指導があった場合や通達が出ていない状況でその会計処理が慣行となっていた場合に限られている。

しかしながら、下級審と上級審で結論が異なる事例がある。1つ目の事例では、その解説書が国税当局の見解を反映していると認められたが、その会計処理が合理的ではないため正当な理由が認められなかった。2つ目の事例では、その会計処理は国税当局の見解ではなく、さらに、国税当局の職員が執筆した中には、その会計処理が適法ではないとの指摘もあったことから、正当な理由を認めなかった。

このように、正当な理由が認められるためには、①国税当局の正式な回答により誤解し、申告したために過少申告となった場合、②通達等により国税当局の見解が出ていなく、さらに、慣習での処理方法をした場合に、後になって通達が出たために過少申告になってしまった場合であると考ええる。