

第114回大会シンポジウム  
租税制裁法をめぐる法的諸問題

加算税の加重と減免

—— 加算税が課されない「正当な理由」に関する若干の考察を兼ねて ——

木村浩之  
(弁護士)

目次

I はじめに—加算税の意義—	III 加算税が課されない「正当な理由」に関する 若干の考察
II 加算税の加重と減免	1 問題意識
1 加算税の加重・減免の意義	2 検討
2 国税通則法における加算税の加重	3 裁判例の分析
3 国税通則法における加算税の減免	IV 結びに代えて
4 国税通則法以外の法律による特則	

I はじめに—加算税の意義—

申告納税制度の下では、納税者が自ら適正に申告納税することが期待される。そして、適正に申告した者とそうでない者で取扱いに異なる所がないとすれば、敢えて正しい申告納税をすることなく、不正が発覚した場合に是正すればよいと考える者が現れることが想定される。そうなると制度の根幹が揺らぐことになるため、かかる事態を防止するためには、適正に申告納税をしない者に対して何らかの不利益を課す必要がある。このようなことから、申告納税制度の秩序を維持する

ため、適正な申告納税をしなかった者に対して行政上の措置ないし制裁<sup>(1)</sup>として本税に付加して課せられるのが加算税である<sup>(2)</sup>。この点、金子宏名誉教授は、「加算税は、納税者のコンプライアンスの水準を高めて、申告納税制度および徴収納付制度……の定着と発展を図るため、申告義務および徴収納付義務が適正に履行されない場合に課される付帯税である……。……申告義務および徴収納付義務の違反に対して特別の経済的負担を課すことによって、それらの義務の履行の確保を図り、ひいてはこれらの制度の定着を促進しようとしたのが、加算税の制度である」<sup>(3)</sup>と述べられる。

(1) 加算税の性格が「制裁」であることを踏まえ、その機能的な分析がなされたものとして、佐藤英明『脱税と制裁〔増補版〕』（弘文堂、2018年）参照。

(2) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』（弘文堂、2021年）136頁では、私人に課された行政上の義務である納税申告義務の適正な履行を担保するため、

同義務の違反に対して行政罰として課されるのが加算税であると説明されるが、同旨であると解される。

(3) 金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2021年）904頁。

少し沿革を遡ると<sup>(4)</sup>、戦後まもなくの昭和22年度法制改正において、社会全般の民主化の風潮にあわせて租税上も民主的な制度を導入すべく、所得税、法人税及び相続税についての一般的かつ恒久的な申告納税制度が採用された<sup>(5)</sup>。それ以前には、本税に付加して課される附帯税は遅延利息の性質を有する延滞金のみであったが、申告納税制度の採用とともにその整備がなされ、一種の行政罰として懲罰的性質を有する追徴税が導入された<sup>(6)</sup>。その制度趣旨について、当時の立案担当者は、「真面目な納税者を擁護して申告納税制度の健全な育成発達のため、……正直な納税者との負担の合理化を図る」<sup>(7)</sup>と述べ、当時の最高裁判決も同様に、「過少申告・不申告による納税義務違反の発生を防止し、以つて納税の実を挙げんとする趣旨に出でた行政上の措置である」<sup>(8)</sup>と述べている。要するに、追徴税は申告納税制度の採用とともに、その秩序維持を担保するために導入されたものである。

その後、昭和25年にシャープ勧告を受けて附帯税が整備され、追徴税は「加算税額」の名称に改められ、さらに昭和37年の国税通則法制定によって加算税額は「加算税」の名称に改められた<sup>(9)</sup>。それ以降、制度の細かい変更

はあるものの、加算税はその骨格を維持したまま現在に至っている。現在の判例も、追徴税時代の前記最高裁判決と同様に、加算税の制度趣旨について、「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」<sup>(10)</sup>と述べ、申告納税制度の秩序維持を目的としたものとする。

このように、昭和22年に申告納税制度とともに導入された追徴税が名称を変えて現在の加算税に至っているのであるが、その目的は申告納税制度の秩序を維持し、その担保的機能を果たすため、納税義務を適正に履行しない者に制裁を課すことでこれを適正に履行した者との負担の公平を図ることにある、ということに特段の異論はないと思われる<sup>(11)</sup>。そして、かかる加算税は申告納税制度の秩序維持という政策目的によるものであることから、その目的をより効果的に達成するために政策的に加重したり減免したりすることは正当といえよう<sup>(12)</sup>。

そこで、以下では、加算税の加重と減免に係る各種措置について検討する。なお、加算税の加重措置として仮装又は隠蔽が行われた場合の重加算税の制度があるが、本稿は過少

(4) 加算税制度の沿革に関する包括的な先行研究として、池本征男「加算税制度に関する若干の考察」税大論叢14号(1981年)137頁、石倉文雄「加算税制度の沿革と目的」日税研論集13号(1990年)3頁参照。

(5) 日本租税研究協会編『戦後日本の税制』(東洋経済新報社、1959年)4頁参照。

(6) 島田喜八「期限後納付の場合等における加算税及び追徴税」税4巻3号(1949年)32頁参照。

(7) 大池武雄「所得税の加算税と追徴税」税4巻9号(1949年)2頁。

(8) 最判昭和33年4月30日民集12巻6号938頁。

(9) 昭和22年度法制改正から昭和37年度法制改正に至るまでの経緯について、佐藤進=宮島洋『戦後税制史〔増補版〕』(税務経理協会、1982年)参照。

(10) 最判平成18年10月24日民集60巻8号3128頁(ストックオプション事件)。

(11) なお、佐藤・前掲注(1)25頁以下は、加算税の性格が「制裁」であるとした上で、それに「公平」を図る機能はない旨を述べる。ただ、制裁を課すことで法的正義の観点から公平が図られることになると解されるのであり、その意味で加算税には公平を図る機能も含まれ得るとされる。この点については後記Ⅲ(2)で改めて言及する。

申告加算税・無申告加算税・不納付加算税を主な対象とするものであり、重加算税については簡単に触れる程度にとどめたい。

## II 加算税の加重と減免

### 1 加算税の加重・減免の意義

加算税の額は、過少申告加算税については、修正申告又は更正に基づき納付すべき税額に10%の割合を乗じて計算され(国税通則法(以下「税通」という。)65①)、無申告加算税については、期限後申告又は決定に基づき追徴される税額に15%の割合を乗じて計算され(税通66①柱書本文)、不納付加算税については、納税の告知に係る税額(又は法定納期限後に納税の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される(税通67①本文)。本稿においては便宜上、以下、これらの加算税の対象となる税額を「増差税額」といい、これに乘じられる割合を「加算税割合」という。

前述のとおり加算税の目的が申告納税制度の秩序維持であるとすれば、その目的を達成するために加算税割合をどのように設定するかは基本的には政策判断ということになるが、その目的をより効果的に達成するために、一定の場合に加算税を加重し、あるいは減免

することには政策的意義がある。すなわち、加算税の本質は制裁であって不適正な申告納税を行った納税者に対してペナルティを課するという“ムチ”を与えることで適正な申告納税を促すものであるところ、納税者の行為が申告納税制度の秩序を害する程度が大きい場合や納税者がその秩序維持に必要な政策を遵守しない場合に加算税を加重し、より重いペナルティを課すことで望ましくない行為を抑止しようとすることは合理的である。逆に、納税者の行為によって申告納税制度の秩序を害する程度が小さくなる場合や納税者がその秩序維持に必要な政策を遵守する場合には加算税を減免するというインセンティブ措置を講じ、そのような“アメ”<sup>13)</sup>を与えることで望ましい行為を促進することも合理的である。

このように、加算税の加重・減免措置は、納税者を一定の方向に誘導することで申告納税制度の秩序維持をより効果的に促進するという意義を有するものといえる。以下、現行制度における加算税の加重・減免措置について概観する。

### 2 国税通則法における加算税の加重

(1) 申告漏れの金額又はその割合が大きい場合  
過少申告加算税について、増差税額が50万円又は期限内申告税額相当額のいずれか多い

12) 例えば、過少申告加算税については従来一律の加算税割合とされていたが、昭和59年度税制改正による納税環境の整備の一環として、申告漏れ割合に応じて加算税割合に差をつける加重制度が設けられ、義務不履行の制裁内容をきめ細かくすることによって申告水準の一層の向上を図ることとされた。石倉・前掲注(4)16頁、品川芳宣『附帯税の事例研究〔第四版〕』(財経詳報社、2012年)57頁参照。

13) ここでいう“アメ”というのは、あくまでも加算税の制裁という“ムチ”を緩める性質のもので

あって、アメとムチが並列的な関係にあるわけではないことに留意が必要である。この点については、日本税法学会関西地区第558回研究会で田中治会員から貴重なご指摘を賜った。なお、酒井克彦「近年の改正の傾向と今後の議論(特集 適正な申告納税の実現と加算税制度)」税研39巻2号(2023年)37頁は、加算税の軽減がペナルティを軽減するという意味におけるインセンティブ措置であることから、ムチの中にアメを用意した“ペナルティ内インセンティブ”と表現する。

金額を超える場合、その超える部分の税額に係る過少申告加算税の額は、通常に加算税割合に5%を加重して15%の加算税割合で計算する(税通65②)。前者は申告漏れ金額が大きい場合であり、それが少額の場合よりも秩序を害する程度が大きいために加重される。後者は申告漏れ割合が大きい場合であり、これは通常に加算税割合が15%であってより秩序を害する程度が大きい無申告加算税との較差をなくすために加重される<sup>14)</sup>。

また、無申告加算税について、増差税額が50万円を超える場合、その超える部分の税額に係る無申告加算税の額は、通常に加算税割合に5%を加重して20%の加算税割合で計算する(税通66②)。これは無申告が過少申告と比べて、申告義務を果たしていないという点で申告納税制度の秩序を害する程度が大きいことから、過少申告加算税よりも高い加算税割合とするものである<sup>15)</sup>。

さらに、増差税額が300万円を超える高額な無申告に対しては、その超える部分の加算税割合が30%に加重される(税通65③)。これは令和5年度税制改正によって引き上げられたものであり、申告納税制度の根幹を揺るがす重大な違反である無申告行為のうち善良な納税者の公平感を特に損なう恐れのあるものを未然に抑止する観点から、社会通念に照らして申告義務を認識していなかったとは言い難い規模の高額無申告について、より高いペナルティを課すものである<sup>16)</sup>。ただし、このペナルティについては、高額無申告を発生させた

ことについて納税者の責めに帰すべき事由がない場合は適用されない。ここでいう「責めに帰すべき事由がない」場合には、例えば、相続税事例で、相続人が一定の確認をしたにもかかわらず、他の相続人の財産が事後的に発覚した場合が含まれるものとされており<sup>17)</sup>、外部的な事情によって申告義務の前提となる事実関係の認識を有することが困難であった場合が広く含まれるべきと解される。

## (2) 仮装隠蔽が行われた場合

適正な申告納税がなされていないという結果が生じていることに加えて、それが仮装又は隠蔽という不正手段によるものである場合、通常に加算税に代えてより重い加算税割合で計算される重加算税が課せられる。すなわち、過少申告加算税に代わる場合は35%に加重され(税通68①)、無申告加算税に代わる場合は40%に加重され(税通68②)、不納付加算税に代わる場合は35%に加重される(税通68③)。これは不正手段が用いられた場合には申告納税制度の秩序を害する程度が著しいことから、特別の行政制裁として、通常に加算税よりも加算税割合を加重するものである<sup>18)</sup>。

## (3) 記帳水準の向上に資するための措置

一定の帳簿に記載すべき事項に関して申告漏れがあった場合において、当該帳簿の提示又は提出を求められたにもかかわらず適正にこれを提示又は提出できなかったときは、過少申告加算税又は無申告加算税の加算税割合

(14) 志場喜徳郎ほか共編『国税通則法精解〔令和4年改訂〕』(大蔵財務協会、2022年)798頁参照。

(15) 同上・814頁参照。

(16) 財務省「令和5年度税制改正の解説」616頁参照。

(17) 同上・621頁参照。

(18) 重加算税の制度趣旨につき、志場ほか・前掲注(14)830頁参照。

が10%（一定の場合には5%）加重される（税通65④、66⑤）。これは令和4年度税制改正によって整備されたものであり、記帳水準の向上に資する観点から、記帳義務の適正な履行を担保して、帳簿の不存在や記載不備を未然に抑止するため、記帳義務を適正に履行しない（すなわち、申告納税制度の秩序維持にとって望ましくない行為がなされる）場合に、より高いペナルティを課すものである<sup>19)</sup>。

#### (4) 繰り返し無申告・仮装隠蔽が行われた場合

短期間に繰り返し無申告・仮装隠蔽が行われた場合、申告納税制度の秩序を害する程度が著しいことから、かかる悪質な行為を防止するため、加算税割合が加重される<sup>20)</sup>。具体的には、過去5年以内に無申告加算税又は重加算税を課された者について、再び無申告又は仮装・隠蔽に基づく申告等が行われた場合、無申告加算税又は重加算税の額は、加算税割合を10%加重して計算する（税通66⑥一、68④一）。

また、前年度及び前々年度に無申告加算税等を課された者について、さらに無申告行為があった場合、無申告加算税又は無申告重加算税の額は、加算税割合を10%加重して計算する（税通66⑥二、68④二）。これは令和5年度税制改正によって整備されたものであり、繰り返し行われる悪質な無申告行為を未然に抑止するための措置として、一定期間繰り返し行われる無申告行為に対する無申告加算税等を加重するものである<sup>21)</sup>。

### 3 国税通則法における加算税の減免

#### (1) 更正等を予知しないでなされた場合

過少申告加算税について、更正があるべきことを予知せずに修正申告書の提出がなされた場合、それが調査通知前であれば加算税は免除され（税通65⑥）、調査通知後であっても加算税割合が5%に軽減される（税通65①かっこ書き）。これは自発的な修正申告がなされる場合には申告納税制度の秩序を害する程度が小さくなると考えられることから、その奨励のために加算税を減免するものである<sup>22)</sup>。なお、調査通知がなされた場合には、すでに自発性が一定程度減じられるのであり、敢えて過少申告をした上で調査の事前通知直後に修正申告を行うことで加算税の賦課を回避するような望ましくない行為を未然に防止し、当初申告のコンプライアンスを高めるという観点から、免除ではなく軽減にとどまるものとされている<sup>23)</sup>。

無申告加算税についても同様に、決定があるべきことを予知せずに期限後申告書の提出がなされた場合、それが調査通知前であれば加算税割合が5%に軽減され（税通66⑧）、調査通知後であっても加算税割合が10%に軽減される（税通66①柱書本文かっこ書き）。さらに、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（すなわち、申告納税制度の秩序を害するとはいえない場合）の無申告加算税の不適用制度がある。具体的には、①期限内申告書を提出する意思があったと認められるべき一定の要件（過去5年以内に無申

19) 財務省「令和4年度税制改正の解説」764頁参照。

20) 財務省「平成28年度税制改正の解説」874頁参照。

21) 財務省・前掲注(16)622頁参照。

22) 志場ほか・前掲注(14)796頁参照。

23) 財務省・前掲注(20)873頁参照。

告加算税又は重加算税を課されたことがなく、本項の規定の適用を受けたこともなく、かつ、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、又は納付の委託がなされていたこと)を満たし、かつ、②当該期限後申告書の提出が法定申告期限から1か月以内になされたものであるときは、加算税が免除される(税通66⑨・税通令27の2①)。これは後記Ⅲ3②で言及する裁判例(関西電力事件)を踏まえて、平成18年度税制改正によって創設されたものである<sup>24)</sup>。

不納付加算税については、納税の告知があるべきことを予知せずに法定納期限後に納税の告知を受けることなく納付された場合、加算税割合が5%に軽減される(税通67②)。さらに、一定の要件(過去1年以内に納税の告知を受けたことがなく、かつ、納税の告知を受けることなく法定納期限後に納付された事実もないこと)を満たすときは、加算税が免除される(税通67③・税通令27の2②)。

以上に共通して問題になるのは、いかなる時点で更正等の予知があったといえるかである。この点については、これらの減免規定が自発的な修正申告・期限後申告・期限後納付を奨励するための制度であることからすれば、自発性が失われたと評価できる時点を用いるものと解すべきであり、調査通知によって更正等に至る抽象的な可能性が生じたとしてもなお自発性は失われないものの、その後調査が進行して更正等に至る具体的な可能性が生じた時点で自発性が失われたものと評価することが正当であろう。学説においても、調査が

進行して更正等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に至った時点で更正を予知したものと評価する客観的・確実性説が一般的であると解され<sup>25)</sup>、裁判例でも同旨の判示をするものがみられる<sup>26)</sup>。

## (2) 正当な理由がある場合

過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税のいずれについても、適正な申告納税がなされなかったことに「正当な理由」があると認められる場合、加算税は課されない(税通65⑤一、66①柱書ただし書き・⑦、67①ただし書き)。これは適正な申告納税義務の履行がなかったとしても一定の場合には加算税は課さないというものであり、一般には加算税を免除するものといわれる。しかしながら、これは何らかの政策目的によるインセンティブ措置として納税者を一定の行為に誘導するために加算税を免除するといった性質のものではなく、そもそも加算税を賦課することが正当ではない場合に当たるものと解される。その意味で、加算税の「免除」ではなく、その「不課税」と表現する方がより適切ではないかと思われる。この正当な理由の有無をめぐっては裁判例で多く争われており、その問題は加算税の本質に関わることから、後記Ⅲで詳細に論じることにした。

## (3) 減額更正があった場合

過少申告加算税について、修正申告又は更正前に減額更正(更正の請求に基づくものを除く)があった場合、期限内申告書に係る税

24) 金子・前掲注(3)911頁参照。

25) 金子・前掲注(3)907頁参照。

26) 最判平成11年6月10日判時1686号50頁の原審で

ある東京高判平成7年11月27日税資214号504頁、東京地判平成24年9月25日判時2181号77頁など。

額に達するまでの税額につき、加算税は免除される（税通65⑤二）。これは加算税の趣旨からして当然のことといえるが、従前は運用上の取扱いによっていたところ、延滞税の計算期間について争われた最判平成26年12月12日判時2254号18頁（再更正延滞税事件）を踏まえて、平成28年度税制改正によって法令上明確化されたものである<sup>27)</sup>。

#### 4 国税通則法以外の法律による特則

##### (1) 特則の意義

近年、社会経済の複雑化や国際化に伴い、課税庁において納税者に関する情報を正確に捕捉することがますます困難となり、課税庁が自らのイニシアティブのみによって適正な申告納税を確保することには限界があるため、納税者が自ら適正な情報提供を行うことの重要性が高まっている。このようなことから、適正な申告納税を確保して申告納税制度の秩序を維持するため、国税通則法以外の法律において加算税の加重・減免に係る特則を設けることがなされている<sup>28)</sup>。

以下では、それらの特則の概要について述べる。

##### (2) 国外送金等調書法<sup>29)</sup>による特則

居住者による国外財産の保有が増加しているという状況下で、国外財産に係る所得税や

相続税の課税の適正化を図るため、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設けられている<sup>30)</sup>。これにより、5000万円を超える国外財産を有する居住者は、国外財産調書を提出しなければならないとされる（国外送金等調書法5①柱書本文）。そして、その制度の趣旨を全うすべく、国外財産調書の適正な提出を確保するための措置（すなわち、適正な調書提出に向けたインセンティブ措置）として、加算税の加重・減免措置が設けられている<sup>31)</sup>。すなわち、国外財産調書を提出した場合、記載された国外財産に関して所得税・相続税の申告漏れが生じたときであっても、加算税割合が5%軽減される（同法6①。ただし、国外財産に関する書類の提示又は提出がないときは適用されない。同法6⑦一）。逆に、国外財産調書の提出がない場合又は提出された国外財産調書に国外財産の記載がない場合に所得税・相続税の申告漏れが生じたときは、加算税割合が5%加重される（同法6③。ただし、国外財産に関する書類の提示又は提出がないときは10%となる。同法6⑦二）。なお、相続した国外財産に関しては、被相続人のみならず、相続人においても適正な提出をしない場合の加重措置であり、その適正な提出がないことについて相続人の責めに帰すべき事由がない場合は適用されないものとされる（同

<sup>27)</sup> 志場ほか・前掲注14)803頁参照。

<sup>28)</sup> 酒井・前掲注13)37頁は、加算税制度が複雑化し、それと同時に加算税制度の意義が変容してきている旨を指摘する。これは特定の制度を定着させるためのインセンティブ措置として加算税が用いられていることを踏まえたものであるが、直接間接を問わず、それによって申告納税制度の秩序維持につながるのであれば、それは本来の加算税

制度の趣旨目的に沿うものといえよう。

<sup>29)</sup> 正式名称は「内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律」である。

<sup>30)</sup> 財務省「平成24年度税制改正の解説」616頁参照。

<sup>31)</sup> 同上・622頁参照。なお、令和2年度税制改正により、制度の整備がなされている。財務省・後掲注32)793頁参照。

法6③各号かつ書き)。ここでいう「責めに帰すべき事由がない」場合には、外部的事実によって財産の認識に至らなかったと認められる場合が広く含まれるべきと解される<sup>32)</sup>。

また、同様の法定調書制度として、所得金額が2000万円を超え、3億円（一定の財産については1億円）以上の財産を有する場合、あるいは所得金額が2000万円以下であっても、10億円以上の財産を有する場合、財産債務調書を提出しなければならないとされる（同法6条の2①柱書本文）。そして、その適正な記載及び提出を確保するため、国外財産調書制度の場合と同様、加算税の加重・減免措置が設けられている<sup>33)</sup>。すなわち、財産債務調書を提出した場合、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、加算税割合が5%軽減される（同法6の3①）。逆に、財産債務調書の提出がない場合又は提出された財産債務調書に財産若しくは債務の記載がない場合に所得税の申告漏れが生じたときは、加算税割合が5%加重される（同法6の3②）。

### (3) 電子帳簿保存法<sup>34)</sup>による特則

令和3年度税制改正において、国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存等の要件が大幅に緩和されたところ、記帳水準の向上に資する観点から、事後検証可能性が高いと認められる優良な電子帳簿の普及を進めるため

のインセンティブ措置として、加算税の軽減措置が設けられている<sup>35)</sup>。すなわち、国税関係帳簿に係る電磁的記録等の備付け及び保存について、訂正・削除の履歴が残る等の優良な電子帳簿と認められる一定の要件を満たす場合、その電磁的記録等に記録された事項に関して申告漏れが生じたときであっても、過少申告加算税について加算税割合が5%軽減される（電子帳簿保存法8④柱書本文）。

### (4) 租税特別措置法による特則

以上のほか、租税特別措置法においても加算税の加重・減免に関する特則が設けられている<sup>36)</sup>が、本稿では割愛する。

## Ⅲ 加算税が課されない「正当な理由」に関する若干の考察

### 1 問題意識

加算税が課されない「正当な理由」は、一般に、真に納税者の責めに帰することのできない事情があり、加算税の趣旨に照らしてもなお、納税者にそれを賦課することが不当又は酷になる場合に認められるものとされる<sup>37)</sup>。これは不当・酷説などと呼ばれ<sup>38)</sup>、これ以外にも講学上は諸説あり得るものの<sup>39)</sup>、この不当・酷説が判例上で確立したものといえる。

不当・酷説について明確に述べた最高裁判決として、最判平成18年4月20日民集60巻4

<sup>32)</sup> 財務省「令和2年度税制改正の解説」794頁、796頁参照。

<sup>33)</sup> 財務省「平成27年度税制改正の解説」896頁参照。なお、令和4年度税制改正により、制度の整備がなされている。財務省・前掲注(19)771頁参照。

<sup>34)</sup> 正式名称は「電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律」

である。

<sup>35)</sup> 財務省「令和3年度税制改正の解説」971頁参照。

<sup>36)</sup> 志場ほか・前掲注(14)805頁、820頁参照。

<sup>37)</sup> 金子・前掲注(3)907頁参照。

<sup>38)</sup> 酒井克彦『裁判例からみる加算税』（大蔵財務協会、2022年）63頁参照。

<sup>39)</sup> 石倉・前掲注(4)44頁参照。

号1611頁<sup>40)</sup>がしばしば引用される。この事例は、納税者が税理士に確定申告の委任をしたが、当該税理士が内容虚偽の過少申告をして預かった納税資金を横領したところ、加算税の賦課決定処分を受けたというものである。原審は、税理士のした申告が過少なものであったことが納税者の指示に基づくものである場合や受任に当たっての当該税理士の言動等から不当な申告を行うことが明らかに窺われた場合などの特段の事情がない限り、当該納税者はその公法上の義務を十分に履行したものと評価すべきである旨を述べ、結論として正当な理由を認めた。これに対して、上告審は、不当・酷説を展開した上で、税理士が脱税をするなどとは予想し得なかったことを認めつつも、納税者において、税理士の言葉を信じてそれ以上の調査・確認をしなかった点で落ち度が見受けられると述べ、原判決とは異なり正当な理由を認めなかった。これは信頼していた税理士による脱税という通常想定し難い行為がなされたにもかかわらず、納税者に落ち度が見受けられたために正当な理由が否定されたという限界的な事例であるように思われるが、同様に税理士が内容虚偽の過少申告をして預かった納税資金を横領したが、ただそれに税務職員の共謀があったという点

で上記とは異なる最判平成18年4月25日民集60巻4号1728頁<sup>41)</sup>では、最高裁が加算税の賦課を不当とすべき極めて特殊な事情が認められると述べ、正当な理由を認めたことと対照的である<sup>42)</sup>。

ここから言えるのは、納税者の帰責事由がないことを要求する不当・酷説を厳格に適用すると、納税者に多少なりとも落ち度があると認められる場合、特に課税庁側の関与がないときには<sup>43)</sup>、正当な理由が認められるのは相当に限定的であり、これが否定される可能性が高いというものである。そうすると、その立証責任が納税者側にあると解されている<sup>44)</sup>こととあいまって、正当な理由は認められ難いものであり、実際に否定された事例は多い(後記3参照)。しかしながら、納税者に多少の落ち度があった場合であっても、加算税の目的が申告納税秩序の維持であると考えられる以上、加算税を課したとしてもそれが申告納税制度の秩序維持に結びつくことが期待できないような場合には、加算税を課することは無意味である。特に、複雑化した税制を正確に適用することは専門家でも困難な場合があるといえるのであって、一般の納税者に対して厳格に適正な申告納税を求めるのは過度であろう。そのようなことから、正当な理由はよ

40) 評釈として、川神裕「判解」(法曹会編『平成18年度最高裁判所判例解説〔民事篇〕(上)』(法曹会、2009年)579頁)ほか。

41) 評釈として、川神裕「判解」(法曹会編『平成18年度最高裁判所判例解説〔民事篇〕(上)』(法曹会、2009年)615頁)ほか。

42) 両判決を詳細に比較検討した論説として、立花里佳子「国税通則法65条4項の『正当な理由』についての一考察」青山ビジネスロー・レビュー10巻2号1頁(2021年)参照。

43) 本文で言及した両判決を踏まえると、適正な申

告納税がなされなかったことについて課税庁側の関与がある場合は正当な理由が認められる要件が緩和され、納税者側に何らかの落ち度があるために「酷」といえなくても「不当」に当たる場合があり得ると解される。山本英幸「過少申告加算税における『正当な理由』」(水野武夫先生古稀記念論文集刊行委員会編『行政と国民の権利 水野武夫先生古稀記念論文集』(法律文化社、2011年)699頁)も同旨と解される。

44) 最判平成11年6月10日判時1686号50頁参照。

り緩やかに認められるべきではないか、というのが本稿の問題意識である<sup>(45)</sup>。以下詳細に論じたい。

## 2 検討

### (1) 制度の沿革からの考察

まず、出発点として、加算税の前身である追徴税の制度が創設された当時の立案担当者の説明をみると、追徴税が課されないやむを得ない事由に「通常あり得べき過失程度」が含まれる旨が述べられており<sup>(46)</sup>、納税者に落ち度があって適正な申告納税義務の履行がないとしても、なおそれが通常人でもあり得べき程度の過失であって申告納税制度の秩序を害するようなものでなければ追徴税が課されないことが想定されていた。言い換えると、一般の納税者に期待されるだけの行為をしていた場合には、それが法的には過失であると評価する余地はあったとしても敢えてペナルティを課するような制度ではないことが念頭に置かれていたものである。前記 I で引用した別の立案担当者の「真面目な納税者を擁護して申告納税制度の健全な育成発達のため、……正直な納税者との負担の合理化を図る」との説明からも明らかなおり、制度創設時の立法趣旨としては、厳格に適正な申告納税を追求するというよりも、不誠実・不正直な納税者に対してペナルティを課すことで誠実・正直に申告納税することを促進しようとしたものであると解される。

次に、追徴税が加算税額に改められたが、これは申告の遅延に対して民事罰として加算税額を課すとともに、当該申告の遅延が故意の怠慢ではなく正当な理由に基づく場合にはかかる罰則は適用されるべきでない旨のシャウプ勧告に基づいたものであるとされる<sup>(47)</sup>。怠慢とは不注意の程度が著しいことを含意するものであり、これを反対解釈すれば相応の注意をしていた場合にまで罰則が適用されるものでないことを想定していたものであり、従前の追徴税の考え方と軌を一にする。その後、国税通則法の制定によって加算税額が整理されて現在の加算税に至るわけであるが、当時の税制調査会の答申及びその説明によると、「過少申告加算税又は無申告加算税は、過少申告又は無申告であったことについて正当な理由がない場合に課せられるものであるから、これらが課されるについては納税者に責任があるといわなければならないであろう」<sup>(48)</sup>と述べられる。ここでは「責任」という表現が用いられているが、これも納税者として通常期待されるだけの注意をしていた場合には責任を果たすものであって、そのような責任を果たさない場合、すなわち納税者として通常期待されるだけの注意をしていない場合に加算税が課せられることを念頭に置いたものといえる。なお、この答申を踏まえて制定された国税通則法であるが、同法制定当時の解説では、正当な理由がある場合に加算税が課せられないことは「従前と変わらない」と説明さ

(45) 武部道明「過少申告加算税における『正当な理由』に関する一考察」エコノミスト・ナガサキ経済学研究科論集19号1頁（2013年）も同様の問題意識を述べる。

(46) 鈴木敏夫「申告納税に対する加算追徴税の取扱について」税と財6巻4号（1949年）24頁参照。

(47) 杉村章三郎ほか共編『コンメンタール国税通則法』（三晃社、1963年）O-545（I 155頁）〔北野弘久〕参照。

(48) 税制調査会『国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明』（1961年）21頁。

れ<sup>49)</sup>、従前の制度と基本的な考え方に変化はないとされる。

以上要するに、制度の沿革としては、加算税は不誠実・不正直な納税者にペナルティを課すことで申告納税制度の秩序維持を図るためのものであり、納税者が相応の注意をして誠実・正直に申告納税を行った場合にはそれが結果的に適正な申告納税でなかったとしても、加算税を課す必要性がないとして正当な理由を認めていたものといえる。もちろん、これは現在よりも申告納税制度に対する納税者の慣れの程度が低かったことを踏まえてのものであろう。しかしながら、たとえ時代が下って申告納税制度に対する慣れの程度が上昇したとしても、社会経済が複雑化し、さらには税法そのものが複雑化したことを踏まえると、現在もなお通用する考え方であり、軽度の過失に「目くじら」を立てるようなことをしても申告納税制度の秩序維持につながるものとは考え難い。

## (2) 延滞税との比較

ここで申告納税制度の秩序維持という意味を掘り下げて検討するため、加算税と同じ附帯税に分類され、その趣旨が一定程度共通する<sup>50)</sup>延滞税との相違について検討したい。

延滞税は、法定納期限内に適正に納税をした者とそうでない者との公平を図るため、法

定納期限内に納税をしない場合に民事罰として課される附帯税であって遅延利息の性質を有する<sup>51)</sup>。これにより両者の経済的負担を等価にし、言わば「結果の平等」を確保するものといえる。これに対して、加算税は、本来納付すべき税額（本税）に上乗せして課せられるものであり、両者の経済的負担は等価とはならない。このような「結果の不平等」を招く制度が「公平」というのはいかなる意味であろうか。ひとつの説明として、事後的に延滞税を課すことで経済的負担を等価にしても、当初より適正に申告納税をした者と取扱いが同じである申告納税をしなかった者の取扱いが同じであるとすれば、法的正義の観点から公平であるとは言い難く、後者をより不利益に取扱って「結果の不平等」を確保する（上乗せされた経済的負担というペナルティを避けなければ適正な申告納税義務を履行すべしと促すことで義務違反行為を抑止する）ことが法的正義に適うものであり、「公平」といい得るのではないかと思われる<sup>52)</sup>。

そうすると、延滞税と加算税はいずれも申告納税制度の秩序維持を目的とする制度であるが、延滞税は専ら経済的観点から結果の平等を確保する（言わば結果責任を問う）ことで納税者間の公平を図り、その目的を実現するものであるのに対して、加算税は専ら法的正義の観点から義務違反行為に制裁を課す

49) 大蔵省主税局税制第二課編『国税通則法とその解説』（大蔵財務協会、1962年）41頁参照。

50) いずれも申告納税制度の秩序を維持するための行政上の制裁的機能を有するものと解される。品川・前掲注(12)1頁参照。

51) 前記II 3(3)で言及した最判平成26年12月12日判時2254号18頁（再更正延滞税事件）参照。金子・前掲注(3)898頁も同旨。

52) 山本・前掲注(43)698頁も同旨と解される。更正

決定期間が経過した場合には、もはや本来納付すべき税額を納付しなくてもよく、不適正な申告納税を行った者の経済的負担がより軽くなる状態が生じる可能性すらあることを踏まえると、その不正義はより顕著といえる。かかる法的正義の観点からの説明については、日本税法学会関西地区第558回研究会で谷口勢津夫会員から重要なご示唆を賜った。

(言わば行為責任を問う) ことで納税者間の公平を図り、その目的を実現するものであるといえる。それゆえに、結果責任を問う延滞税は正当な理由があっても課される一方で、行為責任を問う加算税は正当な理由があれば課されないのである。そして、行為責任を問うものである以上、形式的に義務違反行為があったとしても、その行為者に責任を負わせるだけの実質的な理由である非難可能性に乏しい場合には、加算税を賦課することは正当化されないであろう。

このように考えると、加算税については、正当な理由がある場合に課されない(免除される)という規定の形式である(それゆえに納税者に立証責任があるとされている)が、そもそも賦課するための実質的な要件として「納税者の行為が非難可能であること」が要求されていると解すべきである。そして、たとえ納税者に多少の落ち度が認められるとしても、一般の納税者に期待されるだけの注意義務を果たしていた場合には非難可能であるとはいえず、正当な理由があるものとして加算税は課されるべきでない。なお、税務職員の誤指導や課税庁による誤った見解の表示があった場合など、不適正な申告納税がなされたことに課税庁側の関与がある場合には、納税者に対する非難可能性が減少する(その結果、正当な理由が認められる余地が大きくなる)ものと解される<sup>53)</sup>。

以上のように正当な理由を(厳格に不当・

酷説を適用するよりも) 緩やかに認めたとしても、少なくとも本税に加えて延滞税が課されることで納税者間の公平は十分に図られ、申告納税制度の秩序は維持されると考えられる。なお、結果責任を問う延滞税についても、これを課すことが制度趣旨に反する場合には、明文の規定なくして適用除外が認められることがあり得る<sup>54)</sup>。明文の規定がある加算税については、これが制裁であって財産権を侵害するものであることを踏まえると、より緩やかな要件で広く謙抑的に適用除外が認められるというのが筋であろう<sup>55)</sup>。

### (3) 小括

以上検討したところを整理すると、加算税は申告納税制度の採用とともに、その制度秩序を維持するために導入されたものであり、当初より軽度の過失に目くじらを立てるようなものではなく、不誠実・不正直な納税者に対してペナルティを課するというものであった。そして、結果として適正な申告納税がなされなかったとしても、加算税は結果責任を問うものではなく、一般の納税者に通常期待される注意義務(かかる注意義務は課税庁側の関与がある場合に軽減され得る)を果たしていればこれを賦課する実質的な理由がない。そこで、納税者に多少の落ち度があり、それが法的には(軽度の)過失があると評価されるものであったとしても、納税者がかかる注意義務を果たしたものである場合には、帰責事

53) 山本・前掲注(43)696頁は、正当な理由が認められる場合について、①納税者に義務違反がない場合と②税務官庁に帰責事由が認められる場合の二つに分類するが、結論において同旨と解される。

54) 前記II 3(3)で言及した最判平成26年12月12日判時2254号18頁(再更正延滞税事件)参照。

55) 木村弘之亮『租税過料法』(弘文堂、1991年)22頁は、利子の性質を有する延滞税とは異なり、加算税の本質は制裁であって刑罰の本質と類似し、財産権の剥奪という重大な苦痛を強制的に加えるものであることから、謙抑主義が妥当すべき旨を述べる。大変示唆に富む指摘である。

由がないものとして正当な理由が認められるべきである<sup>56)</sup>。

### 3 裁判例の分析

以上の検討を踏まえて、正当な理由が否定された主要な裁判例をいくつか取り上げ、批判的に分析することにしたい<sup>57)</sup>。

#### ① 最判平成11年6月10日判時1686号50頁<sup>58)</sup> (相続税過少申告事件)

納税者が相続開始時において所有権の帰属について係争中の不動産を課税財産に含めないで相続税の申告をしたが、課税庁から懲罰されて当該不動産を課税財産に含めて修正申告をしたところ、過少申告加算税の賦課決定を受けたという事例である。第一審(東京地判平成7年3月28日税資208号1015頁)は不当・酷説によった上で、「所有権の帰属について別件訴訟で係争中であるから、それを申告すべき義務を負わないものと誤解したとしても、そのような事情は、原告らが法令解釈を誤解したことによるものにすぎず……『正当な理由』に当たるといえることはできない」と判示して請求を棄却し、控訴審(東京高判平成7年11月27日税資214号504頁)も第一審の判断を維持した。そして、上告審も控訴審の結論を維持したものであるが、正当な理由に関して興味深い判示を付け加えている。すなわち、「財産が相続財産に属さないか又は属する可能性が小さいことを客観的に裏付けるに足りる事実を認識して期限内申告書を提出したことを納税者が主張立証したときは……

『正当な理由』がある」と判示したものである。

上記の判示は、申告時において相続財産に属する可能性があったとして、その可能性が小さいことを相応の資料をもって認識していたことを主張立証すれば、それが納税者の誤解で客観的に誤りであっても正当な理由があることを認めたものと解される<sup>59)</sup>。また、これと同様に相続税に係る無申告加算税の賦課が争われた大阪高判平成5年11月19日行集44巻11・12号1000頁では、平均的な通常の納税者を基準として、具体的な状況下において、納税者が相続税を申告することが期待できない場合には正当な理由が認められるべき旨が判示されている。この裁判例は、納税者が相続財産の全容を把握するため、種々の調査をし、情報入手の努力をした結果、相続財産の一部のみが判明した場合には、その判明した相続財産について申告すれば、相続財産の全部について過少申告加算税が課せられない正当な理由があることを認めたものと解される。

一般に、不当・酷説によると、納税者の誤解に基づいて不適正な申告納税がなされた場合には正当な理由が認められ難い傾向にあると考えられるが、これらの判示を踏まえると、納税者が軽率に誤解したのではなく相応の根拠に基づいて申告納税を行ったものであれば、たとえそれが結果的に誤りであったとしても正当な理由が認められることになる。このような場合には申告納税制度の秩序を害するものとはいえず、加算税を課したとしてもそれが申告納税制度の秩序維持に結びつくことが期待できないのであるから、正当な理由

<sup>56)</sup> 佐藤・前掲注(1)356頁も同旨と解される。

<sup>57)</sup> 正当な理由が争われた裁判例について分析したものとして、酒井克彦『「正当な理由」をめぐる認定判断と税務解釈』(清文社、2015年)参照。

<sup>58)</sup> 評釈として、林菜つみ「判批」判タ1036号〔平成11年度主要民事判例解説〕(2000年)314頁など。

<sup>59)</sup> 酒井・前掲注5766頁参照。

があるというべきであろう。

② 大阪地判平成17年9月16日税資255号順号10134<sup>60)</sup> (関西電力事件)

納税者が課税期間の消費税の全額に相当する金額を法定納期限内に納付書の提出とともに納付したが、作成していた申告書の提出を失念していたため、法定申告期限後に納税申告書を提出したところ、無申告加算税の賦課決定処分を受けたという事例である。納税者は、本件のように申告書及び納付書が作成されてそれに基づく税額が法定納期限内に納付されたものの、申告書の提出だけを失念したというような、申告意思の存在は明らかであって、すでに徴税目的は達成されているようなケースに関しては、行政上の制裁として無申告加算税を賦課すべき正当性・必要性が全く存しないことが明らかである旨主張したが、裁判所はこれを容れず、「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」と述べて請求を棄却した。

ところが、上記判決を受けて、前記Ⅱ 3(3)で述べたとおり、平成18年度税制改正により、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の無申告加算税の不適用制度が創設されるに至った。その当時の立案担当者

の解説を引用すると、「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。……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ません。そこで、今回の改正により、……無申告加算税の不適用制度が設けられました」<sup>61)</sup> (下線部筆者)と述べられている。これは実質的な観点から加算税を課したとしてもそれが申告納税制度の秩序維持に結びつくことが期待できないような場合には加算税が課されるべきでない旨を述べたものであり、上記判決のような事例では本来は正当な理由が認められるべきところ、下級審とはいえ裁判所によってこれが否定されたことから、立法的な解決がなされたものと評価し得る。なお、この立法は加算税が不適用となる要件を明確化したものであって、仮に当該要件を形式的に満たさないとしても、なお実質的な観点から正当な理由が認められる場合があり得るというべきであろう。

③ 大阪高判平成20年10月15日税資258号順号11050<sup>62)</sup> (破産管財人源泉徴収事件)

破産管財人が破産債権の配当に係る源泉所得税及び破産管財人報酬の支払に係る源泉所得税の徴収納付をしなかったところ、破産者

60) 評釈として、伊藤義一「判批」ジュリスト1343号(2007年)125頁など。

61) 財務省「平成18年度税制改正の解説」671頁。

62) 評釈として、品川芳宣「判批」税研24巻5号(2009年)88頁など。

に対して源泉所得税の納税告知及び不納付加算税の賦課決定がなされたという事例である。加算税に関して、第一審（大阪地判平成20年3月14日判時2030号3頁）では、破産債権の配当に係る源泉所得税の不納付についてのみ正当な理由が認められ、破産管財人報酬の支払に係る源泉所得税の不納付については正当な理由が認められなかった。その認められなかった部分が争われた控訴審でも、破産管財人報酬の支払については正当な理由が認められなかった。

このように結論が分かれたのは、源泉徴収義務者において源泉徴収義務がないと解したことについての相応の根拠の有無であると解される<sup>63</sup>。すなわち、破産債権の配当に係る破産管財人の源泉徴収義務について、第一審は、「個別的執行手続等における配当については源泉徴収義務がないと解する余地があることなどからして、破産手続においても破産債権の配当について破産管財人には源泉徴収義務はないとする見解にも相応の論拠があるとい得る」などと述べて、正当な理由を認めた。一方で、破産管財人報酬の支払については、源泉徴収義務がないとする見解に相応の根拠があるというのは困難であるなどとして、正当な理由を認めず、控訴審でもその判断が維持された。

一般に、納税者の法解釈が誤っていても、それが課税庁の見解ないし取扱いに依拠していた場合、最高裁でも正当な理由が認められやすい。かかる例として、ストックオプションに係る権利行使益の所得区分が争われた最

判平成18年10月24日民集60巻8号3128頁（ストックオプション事件）や匿名組合契約に基づく分配金の所得区分が争われた最判平成27年6月12日民集69巻4号1121頁（匿名組合通達事件）が挙げられる。ただ、課税庁の見解ないし取扱いに依拠したものでなかったとしても、納税者の見解に相応の根拠がある場合、その結果的な誤りは本税に係る処分によって是正され、それに延滞税が課されれば申告納税制度の秩序維持にとって必要十分である。さらに加算税という制裁を課す必要性に乏しく、上記の判示も踏まえると、そのような場合には広く正当な理由が認められるべきであろう。

④ 東京地判平成23年3月4日税資261号順号11635<sup>64</sup>（不動産譲渡源泉徴収事件）

不動産の買主である納税者がその売買契約に係る譲渡対価について所得税の源泉徴収をせずに支払をしたところ、課税庁において、当該不動産の売主は所得税法上の非居住者に該当するものであって当該対価は国内源泉所得に当たることから、その支払時に所得税の源泉徴収が必要であったとして、源泉所得税の納税告知及び不納付加算税の賦課決定がなされたという事例である。加算税に関して、納税者は、売主の非居住者性を認識することが困難であったことから不納付加算税を課されない正当な理由がある旨を主張したが、裁判所は、正当な理由について不当・酷説を展開した上で、本件では買主において通常、期待、要求される調査確認等をもってすれば売

63) 木山泰嗣「不納付加算税を賦課すべきでない『正当な理由』の解釈－源泉徴収制度の特殊性からみた異質説の提唱－」青山ローフォーラム7巻2号

(2019年)173頁参照。

64) 評釈として、駒宮史博「判批」別冊ジュリスト228号〔租税判例百選第6版〕(2016年)134頁など。

主の非居住者性について容易に認識し得たとして、正当な理由があるとは認められない旨を判示し、控訴審（東京高判平成23年8月3日税資261号順号11727）もその判断を維持した。

ここで興味深いのは、不当・酷説によった上で、売主の非居住者性について買主の認識が容易であったことを理由に正当な理由を否定していることであり、反対解釈をするとそのような認識が困難といえる場合、すなわち買主において通常期待される調査確認をしてもなお非居住者性についての認識に至らなかった場合には、正当な理由が認められる余地があると解されるのである<sup>65</sup>。これは不当・酷説を前提に、特に課税庁の関与なくして納税者に誤解があったような場合でも、それに相応の根拠がある場合にはなお正当な理由を認めるものであり、前述の相続税過少申告事件で示された考え方と通底するものといえる。このような考え方は源泉徴収が問題となった他の事例で散見されるところであり、例えば、同様に非居住者に対する不動産の譲渡対価の支払に係る源泉徴収義務が問題となり、課税庁が納税告知処分をしたものの、不納付加算税の賦課決定はしなかった事例<sup>66</sup>（住友不動産事件）がある。これは売主が非居住者であると判断することが客観的に困難であった事情が認められる事例であり、買主において通常要求される調査確認をしても非居住者との認

識には至らなかったものと評価し得る<sup>67</sup>。さらには、非居住者に対する不動産賃料の支払に係る源泉徴収義務が問題となり、非居住者性の認識が困難であった場合に不納付加算税が課されない正当な理由が認められた事例<sup>68</sup>がある。

⑤ 最判令和5年3月6日判時2569号11頁<sup>69</sup>  
（ムゲンエステート事件）

納税者が転売目的で全部又は一部が住宅として賃貸されている複数の建物を購入し、これが個別対応方式によって課税売上対応の課税仕入れに区分されることを前提に、消費税額の全額を控除対象仕入税額として消費税の申告をした。これに対して、課税庁は、当該建物は転売のみならず、住宅の貸付けにも要するものであるから、共通対応の課税仕入れに区分されるべきであり、控除対象仕入税額は消費税額の全額ではなく、これに課税売上割合を乗じて計算した金額になるものとして、消費税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をしたという事例である。加算税に関して、原審（東京高判令和3年4月21日税資271号順号13551）は正当な理由を認めたが、上告審は、課税庁が納税者の申告に合致する取扱いをしていたことやかかる見解を公表していたものではない旨を述べた上で、納税者としては自らの見解が誤りである可能性を認識してしかるべきであったことなどから、結

65 酒井・前掲注38387頁参照。

66 東京地判平成28年5月19日税資266号順号12856及びその控訴審である東京高判平成28年12月1日税資266号順号12942参照。

67 木山・前掲注63133頁参照。そのようなことから、納税者は、源泉徴収義務者としての注意義務を果たしていたものであって、源泉徴収義務そのものが免除されるべき旨を主張していた。この点、明文の規定なくして源泉徴収義務を免除すること

は特段の事情がない限り難しかったものと解されるが、仮に争点が加算税の賦課の可否であった場合、納税者が注意義務を果たしていたことは正当な理由が認められる要素になったものと解される。酒井・前掲注38384頁参照。

68 国税不服審判所平成25年5月21日裁決事例集91集1頁参照。

69 評釈として、木山泰嗣「判批」税理66巻10号（2023年）120頁など。

論として正当な理由があるとは認められないとした。

これまで述べたとおり、不当・酷説によつた上で、特に課税庁の関与なくして納税者に誤解があった場合でも正当な理由が認められた（あるいはその余地が認められた）事例が複数存在するものの、最高裁は依然として不当・酷説を厳格に適用する態度であるように見受けられる。かかる例として、本判決のほか、同族会社に対する無利息貸付けに係る同族会社の行為計算否認規定の適用が争われた最判平成16年7月20日判時1873号123頁（平和事件）、保険金に係る一時所得の金額の計算上で法人が支出した保険料を総収入金額から控除することが認められるかが争われた最判平成24年1月16日判時2149号58頁（保険料控除事件）などが挙げられよう。しかしながら、これらはいずれも本税に関して最高裁まで争われた事例であり、納税者の見解が全く荒唐無稽というわけではなく、納税者の主張を認容した下級審判決もある<sup>70</sup>など相応の根拠をもって争われたものである。そうであるならば、最高裁の最終的な判断の結果として納税者の見解が誤りであったとして、それが課税庁の見解ないし取扱いに依拠したものでないからといって正当な理由が認められ難いというのは狭きに失する<sup>71</sup>。そのようなことでは納税者が結果責任を負うことになりかねず、行為責

任を問うべき加算税の射程を超えており、加算税を賦課しても申告納税制度の秩序維持につながらず、かえって適正な申告納税を行おうとする納税者の意欲を阻害するのではなからうか<sup>72</sup>。納税者の見解に相応の根拠がある場合には、それが誤っていたとしても、本税に係る処分によって誤りが正しく是正されることこそが申告納税制度の秩序維持にとって必要であり、かつそれで十分ではないかと思われるのである。

#### IV 結びに代えて

申告納税制度を採用する日本の税制において、納税者が自ら適正な申告納税を行うことの意義は強調してもし過ぎることはない。ただ、複雑化した税制を踏まえると厳格な意味での適正な申告納税を一般の納税者に要求することは過度であるというべきであり、申告納税制度の秩序維持という観点からは、納税者は「誠実に」「正直に」申告納税することが期待されているというべきであろう。かかる申告納税制度を担保するものとして、不誠実・不正直な納税者に対してペナルティを課すという加算税の存在意義は大きいといえる。そして、加算税を言わば“アメとムチ”として政策目的のために加重したり減免したりすることは正当であろう。

一方で、加算税はあくまでも申告納税制度

(70) 保険料控除事件の第一審である福岡地判平成22年3月15日税資260号順号11396は納税者の主張を認容していた。また、ムゲンエステート事件と同じ争点で最高裁まで争われたエー・ディー・ワークス事件の第一審である東京地判令和2年9月3日民集77卷3号510頁も納税者の主張を認容していた。

(71) 本文で言及した平和事件について、阿部泰隆「判

批」別冊ジュリスト178号〔租税判例百選第4版〕（2005年）191頁は、「納税者に、課税当局以上の法解釈能力を要求し、納税者に法解釈の責任を転嫁するものではないか。最高裁判事は後からゆっくり考えるが、『正当な理由』の判断基準時は、忙しい課税の現場で助言する納税者の顧問弁護士の当時の立場ではないか。」と述べる。全く同感である。

(72) 佐藤・前掲注(1)355頁以下も同様の指摘をする。

の秩序維持という政策目的のために課すものであり、当該目的に資するとは言えない場合にまで課すことは正当ではない。かかるところ、加算税が免除される「正当な理由」をあまりに狭く解釈するとすれば、制度の趣旨目的に沿わない加算税の賦課を招く結果となる。この点、正当な理由が認められるためには納税者に帰責事由がないことを要求する不当・酷説はすでに裁判例で確立しているように思

われるが、たとえそれによったとしても、その適用は文字通りに厳格でなければならないわけではない。制度の趣旨目的を踏まえると、納税者が相応の根拠に基づいて適正な申告納税であると判断した場合には、納税者に通常期待される注意義務を果たしたものであって帰責事由がなく、正当な理由が認められるべきというのが本稿の結論である。