

# 無申告加算税における不適用制度の研究

——主張・立証責任の観点から——

福田 正太郎\*

## 1. はじめに

無申告加算税は、国税のうち、いわゆる本税以外の附帯税であり、期限後申告書の提出又は税務署長による決定があった場合等に賦課決定される加算税の一類型である。しかし、期限内申告書を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、この限りではないと定め（以下、「正当な理由による不適用制度」という。）、無申告加算税の賦課決定は不適用とされてきた。

近年、納付すべき税額は法定納期限内に全額納付され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たという事案に対して、「正当な理由」を否定する裁決例及び裁判例があらわれた。このため、平成18年度税制改正により、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場合の不適用制度（以下「期限内申告の意思があった場合の不適用制度」という。）が創設された。

この新たな不適用制度の創設につき、期限内申告の意思の存在を「『正当な理由』の一事由と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。」<sup>1)</sup>との研究者の見解があるが、このような視点に立った研究はあまり行われて

いないものと思われる。

本稿では、これらの二つの不適用制度の法的構造を主張・立証責任の視座より分析し、新たな不適用制度の創設をしないで、期限内申告の意思の存在を正当な理由による不適用制度における「正当な理由」の一事由と認める通達等の改正で対応した場合の問題点を考察すると同時に、期限内申告の意思があった場合の不適用制度の創設の妥当性を検討することを目的とする。

その検討方法は以下のとおりである。

第一に、正当な理由による不適用制度の概要及び正当な理由の解釈並びに要件等を整理する。第二に、平成18年度税制改正によって創設された期限内申告の意思があった場合の不適用制度についてその創設の契機及び概要並びに要件等を整理する。第三に、第一で整理した正当な理由による不適用制度と第二で整理した新たな不適用制度を主張・立証責任の視座から考察する。第四に、期限内申告の意思の存在を「正当な理由」の一事由とする通達改正又は法令改正を行った場合の問題点について試案を設けて考察する。第五に、平成18年度税制改正後の裁判例が無申告加算税制度の趣旨目的等について、これら二つの不適用制度を前提として、いかなる判示を行っているか確認する。そして、平成18年改正による期限内申告の意思があった場合の不適用制度の創設の妥当性について本稿の結論を述べることとする。

なお、各裁決例・裁判例の引用部分（網掛け）の下線は特に断りのない限り、筆者によるものである。

\* 広島経済大学経営学部経営学科准教授

本稿は、2023年11月30日に開催された広島経済大学経済学会2023年度第2回研究集会で口頭発表した研究内容に加筆・修正を加えたものである。

## 2. 正当な理由による不適用制度

### 2.1 無申告加算税の概要及び正当な理由の解釈・要件

#### 2.1.1 加算税の意義

そもそも加算税は、申告納税制度及び徴収納付制度の定着と発展を図るため、納税義務者が適正な申告及び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附帯税であり、これによって、租税に関する法の執行を妨げるような行為や事実を防止することを目的とする<sup>2)</sup>。

加算税には、①過少申告加算税、②無申告加算税、③不納付加算税及び④重加算税の4種類がある。加算税は「行政上の措置」とされるが、これは、過去の違反行為に対する制裁でなく、あくまでも、納税義務違反の発生を未然に防止し、適正な申告を確保するためのものであるとの意味である。いわゆる「行政制裁」も、後者の意味で使われているのであり、「行政上の措置」というのと同義である<sup>3)</sup>。以上から、本稿で取り扱う無申告加算税も「行政上の措置」であるという理解をすることができる。

#### 2.1.2 無申告加算税の概要

無申告加算税の根拠規定であるが、国税通則法（以下「法」という。）66条1項であり、期限後申告の提出等があった場合に納付すべき税額に100分の15（同条6項により調査通知前の自主的な期限後申告の場合は100分の5に軽減）の割合を乗じて計算した金額に相当する無申告加算税を課すると規定している<sup>4)</sup>。このような無申告加算税を課す根拠は、上述のとおり適正な申告を確保するための行政上の措置であるという点にある。この点、大阪高裁令和2年1月24日判決<sup>5)</sup>も無申告加算税は「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、無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。」と判示するところである。

#### 2.1.3 正当な理由の解釈及び要件

法66条1項ただし書は、「ただし、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は、この限りではない。」と規定し、期限内申告がなかったことに正当な理由がある場合には、無申告加算税の賦課を不適用とすることとしている。

この「正当な理由」の法解釈については、（過少申告加算税にかかるものではあるが）最高裁判平成18年4月20日判決<sup>6)</sup>において、「『正当な理由があると認められる』場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である。」と判示されているところである。

本解釈は、無申告加算税の「正当な理由」の存否が争われた後続の裁判例（広島地裁平成19年10月25日判決<sup>7)</sup>、金沢地裁平成20年2月12日判決<sup>8)</sup>、大阪地裁平成23年12月16日判決<sup>9)</sup>、大阪地裁平成26年10月2日判決<sup>10)</sup>、静岡地裁平成29年3月9日判決<sup>11)</sup>、東京地裁平成30年9月13日<sup>12)</sup>、福岡高裁平成31年1月17日判決<sup>13)</sup>及び東京高裁令和元年7月3日<sup>14)</sup>等）で引用され、先行及び後続のその他の裁判例においても同旨の解釈、すなわち、①納税者への帰責性がないこと及び②加算税を課すことが不当と評価されることの二つの要件を満たす場合との解釈が採られている。

### 3. 期限内申告の意思があった場合の不適用制度

#### 3.1 創設の契機及び概要

##### 3.1.1 税制改正の契機となった裁判例—大阪地裁平成17年9月16日判決<sup>15)</sup>—

当裁判例が、法66条7項（制定当初は6項であったが、その後の改正で7項に改正。本稿では7項として表記を統一する。）を制定する契機となっているといわれている（以下「契機となった裁判例」という。）。

事案の概要は次のとおりである。

納税者が、消費税の当該課税期間の法定申告期限及び法定納期限が平成15年6月2日であったことから、同日取引銀行に対し、納付書を添えて247億円余の消費税額を納付したものの、同日までに期限内申告書を提出することを失念した。同月12日に課税庁が納税者に同申告書の提出確認を行ったことから、経理担当者の失念が発覚し、翌13日に期限後申告書が提出された。この場合において課税庁が賦課決定した無申告加算税12億円余に関して「正当な理由」の存否が争われたものである。

裁判所は、2.1.3の解釈を事実関係にあてはめ、「正当な理由」を否定したのである。

##### 3.1.2 税制改正で創設された不適用制度の概要及び要件

契機となった裁判例の影響を受け、平成18年度税制改正で法66条7項が創設され、期限内申告の意思があった場合の不適用制度が導入された。すなわち、平成19年1月1日以後に法定申告期限が到来する国税について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決定があるべきことを予知して提出されたものではなく、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（平成27年度税制改正により1月に延長）を経過する日までに行われているものであるときは、無申告加算税は課さないというものである。

上記の一定の場合とは、①自主的な期限後申告書の提出があった日の前日から起算して5年前（一定の税目については1年前まで）の日までの間に、その期限後申告に係る国税について期限後申告書の提出又は決定を受けたことにより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、かつ、法66条7項の規定の適用を受けていない場合（以下、「履歴要件」という。）及び②①の期限後申告書に係る納付すべき税額的全額が法定納期限（一定の場合には当該期限後申告書を提出した日）までに納付されていた場合（以下「納付要件」という。）のいずれにも該当する場合をいう（施行令27条の2）。

本税制改正は、「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<sup>16)</sup>」ないことを考慮したものとされている。

### 4. 無申告加算税の不適用制度における主張・立証責任についての考察

#### 4.1 主張・立証責任とは

税務訴訟は、租税法律関係に関する訴訟であり、租税訴訟ともいわれている。税務訴訟の手續に適用される法律は、税務訴訟のうち行政訴訟に属するもの（無申告加算税の賦課決定にかかる取消訴訟も本類型）についても、民事訴訟法の規定である。

民事訴訟においては弁論主義が採られている。したがって、法律効果の判断に必要な要件事実は当事者が口頭弁論で主張したものに限られ、主張がなければ、たとえその事実が証拠によっ

て認められるときでも、裁判所がその事実を認定して当該法律効果の判断の基礎とすることは許されない<sup>17)</sup>。このように、ある法律効果の発生要件に該当する事実が弁論に現れないために、裁判所がその要件事実の存在を認定することが許されない結果、当該法律効果の発生が認められないという訴訟上の一方の当事者の受ける不利益又は危険を一般に主張責任と呼んでいる<sup>18)</sup>。

また、権利の発生、障害、消滅等の各法律効果の発生が認められるためには、その要件事実が欠けることなく存在する必要があるから、訴訟においてその存在が争われるときは、証拠によってこれを立証しなければならず、この立証ができなかったときは、当該法律効果の発生が認められないことになる<sup>19)</sup>。このように、訴訟上、ある要件事実の存在が真偽不明に終わったために当該法律効果の発生が認められないという不利益又は危険を立証責任と呼ぶ<sup>20)</sup>。この立証責任と主張責任とは、同一当事者に帰属する<sup>21)</sup>。

#### 4.2 正当な理由による不適用制度における主張・立証責任

無申告加算税の免除における「正当な理由」の解釈及び要件が2.1.3であるとしても、この「正当な理由」の主張・立証責任が課税庁にあるのか、納税者にあるのが重要な論点である。この点、(過少申告加算税にかかるものではあるが)最高裁平成11年6月10日判決<sup>22)</sup>は、「当該財産が相続財産に属さないか又は属する可能性が小さいことを客観的に裏付けるに足りる事実を認識して期限内申告書を提出したことを納税者が主張立証したときは、国税通則法65条4項にいう『正当な理由』があるものとして、同項の規定が適用されるものと解すべきである。」と判示し、納税者に主張・立証責任があるとしている。通説も「主張・立証責任は納税者側に

あると解すべきであ<sup>23)</sup>」るとする。

##### 4.2.1 正当な理由の解釈が争われた裁判例 (期限内申告の意思が窺われる事例)

次に契機となった裁判例前後に、期限内申告の意思が窺われる事案で無申告加算税における「正当な理由」の解釈が争われたものについて検討する。

国税不服審判所平成9年3月27日裁決<sup>24)</sup>では、納税者が納税申告書をその法定申告期限内に郵便ポストに投函して郵送したが、郵便の取り集め時間後であったため納税申告書の通信日付が翌日になり、期限後申告となった場合に「正当な理由」の存否が争われた。なお、本件各申告書の作成は法定申告期限前の平成8年3月29日に了していたこと、また、従来、各申告書を法定申告期限直前に郵便局から書留扱いで郵送していたが、たまたま今回はこの方法を失念し、通常郵便で郵送した事実が認定されており、期限内申告の意思が窺われる事案といえる。

納税者は次のように「正当な理由」を主張した。

通信日付は、利用する郵便ポストや郵便局の取り集め業務の状況によって変わる場合も考えられることから、本件各申告書の通信日付が、その法定申告期限後である平成8年4月2日になったことを請求人の責めとすることは酷であり、当該事情は、真にやむを得ない理由がある場合に該当すると認めるのが相当である。

上記の納税者の主張に対し、審判所は次のように判断した。

本件法人税及び消費税の各申告書は、法定申告期限内に提出できる状況下にあったにもかかわらず、審査請求人(会社)の代表者から申告書提出の指示を受けた使用人が、これを失念し、法定申告期限の午後5時30分ころ郵便ポスト表示の取り集め時刻を確認しないまま、同ポストに投函して右申告書を普通郵

便に付したものであって、郵便局の平日における郵便物の窓口引受時間が午後7時、速達便に限り午後8時であることに徴すると、郵便局から郵送することに何らの支障もないのに、ポストに投函して右申告書が期限後申告となった事情は、使用人が当然払うべき注意義務を怠ったことによって生じたものと認められ、災害等請求人の責めに帰すことのできない真にやむを得ない事情があったとは認められないから、右申告書が法定申告期限内に提出されなかったことにつき、国税通則法66条1項に規定する「正当な理由」があったとはいえない。

国税不服審判所平成18年10月27日裁決<sup>25)</sup>では、消費税等の確定申告書を法定申告期限の8日前に宅配便を利用して発送したところ、同宅配物が法定申告期限後に到達したことにつき、「正当な理由」の存否が争われた。以下の(3)の主張のように、本件納税者は過去期限内申告を行ってきたこと等から、期限内申告の意思が窺われる事例といえる。

請求人は次のように正当の理由を主張した。

- (1) 請求人は、年末は繁忙期であるから、時間的余裕をみて法定申告期限の8日前である平成17年12月27日に本件確定申告書をA社の宅配便を利用して発送している。
- (2) 請求人は、配達日を指定する配達日指定シール（＜略＞）を持ち合わせておらず（＜略＞）1月5日を配達指定日とする配達日指定シールが、なぜ本件宅配物にのみ貼付されていたか判然としないが、このシールはA社が貼付したもので、同社が行ったこのような行為は、請求人の想定外の行為であるから、納税者の責めに帰せられない外的事情に該当する。
- (3) 請求人は、創業以来20年間、納税申告書の提出及びこれに係る納付を期限後にしたことはなく、本件確定申告書に係る納付も法定

納期限までに済ませており、法定申告期限までに本件確定申告書を提出する意思があった。

審判所は次のように判断した。

本件において、審査請求人が本件宅配物の配達を依頼した平成17年12月27日は、年末年始の時期であるから（＜略＞）集配業務の遅れや混乱といった不測の事態が生ずる可能性があるが、こうした事情はいずれも利用者にとって相当程度知られていることである。しかも、税務署等の官公庁が12月29日から翌年1月3日までの間閉庁となるため（＜略＞）宅配物による提出物は収受されないことになる。それにもかかわらず、請求人は、本件確定申告書の重要性及びこれが法定申告期限である平成18年1月4日までに必着すべきものであることを十分認識しながら、本件宅配物をA社の担当者に依頼する際に、特に配達日の指定や配達予定日の確認といった、自ら容易にすることができる注意や配慮をせず、漫然とこれを配達依頼し、本件宅配物が請求人の予期に反し、同月5日に配達されたものであるから（＜略＞）法定申告期限までに本件確定申告書の提出がなかったことにつき、上記特別の事情があったとは認められず、したがって、「正当な理由があると認められる場合」には該当しないというべきである。

当時は、厳格に期限後申告が扱われており、さらに通信日付印等のみを証拠として納税申告書の提出日を判断していたため<sup>26)</sup>、仮に申告当時に期限内申告書を提出する意思を有していたことが窺われたとしても無申告加算税の賦課決定に関して何ら考慮しないという「正当な理由」の解釈が読み取れるのである。巨額な無申告加算税の賦課（12億円余）が争点とされた契機となった裁判例においても同様の解釈が採られていたことになる。結局、当時の税制によれば、納税者に期限内申告を提出する意思を有していた場合であっても「正当な理由がある場合の不

適用制度」の適用場面で、「正当な理由」の解釈及び要件が大きな壁として立ちはだかっていたのである。

#### 4.2.2 期限内申告の意思を有していたことの立証

契機となった裁判例で、申告意思の主張及び立証については被告課税庁がこのような主張をしていることに留意すべきである。

原告が法定申告期限内に申告書提出の意思を有していたか否かや、実際に申告書が作成済みであったか否かということについては、個々の納税者について課税庁が客観的に判断し得る事柄ではないし、同じく申告書の提出の失念についても、単に忘れていただけなのか、意図的に申告書を提出していないのかを客観的に区別することは困難であってこれらの事情は、「正当な理由」の判断に何ら影響を与えるものではないというべきである。たとい申告書を作成済みであったり、あるいは申告書の提出を失念していたという場合であっても、現に申告書の提出がされない以上は、申告により納税義務を確定させるという申告納税制度の目的を達し得ないことは明らかだからである。

この主張は、期限内申告の意思の存在が「正当な理由」になり得ないことの主張なのであるが、その根底には、課税庁が納税者側の申告意思の存在を客観的に判断することの困難性があるし、逆に、立証責任がある納税者にとっては、自らの申告意思の存在を、客観的な証拠で立証することの困難性があることをあらわしている。このことから仮に「正当な理由」の解釈変更をするとの対応をしたとしても、納税者側に主張・立証責任を課すことに変更がない（判例の立場）のであるから、それは納税者にとって酷な不適用制度になることは容易に予測されうるのである。

### 4.3 期限内申告意思があった場合の不適用制度の立証責任

#### 4.3.1 法66条7項の法的構造

一方、法66条7項及び施行令27の2条の法的構造を図示してみると図1のように表すことができる。すなわち、施行令27条の2の1号及び2号に掲げる要件（履歴要件及び納付要件）の存在を前提として「期限内申告をする意思があったと認められる一定の場合」に該当し、これに基づいて無申告加算税を不適用にするというものである。

法66条7項と令27条の2の関係



筆者作成

図1

#### 4.3.2 法律上の事実推定と立証責任

図1の法的構造から考えると、法66条7項は、下記において解説されている「法律上の事実推定」規定であり、主張・立証責任は納税者にあるものの、その立証が軽減されているといえる。

#### <法律上の事実推定の意義>

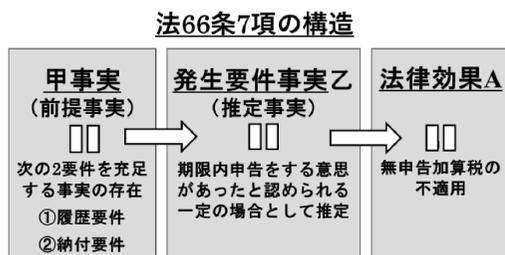
法が、ある法律効果Aの発生の立証を容易にする目的で、甲事実があるときには法律効果Aの発生要件事実乙があると推定する旨の規定を設けている場合がある。この場合、甲事実を推定の前提事実、乙事実を推定事実と呼び、甲事実を立証し、これに右推定規定を適用して乙事実の存在を推定させることを法律上の事実推定という。

右の推定規定に基づかないで法律効果Aの

発生を主張する当事者は、その要件事実乙について主張立証責任を負うが、右推定規定の適用によって法律効果 A の発生を主張する当事者は、乙事実の主張立証に代えて甲事実を主張立証すれば足りる。弁論主義の下でも、法規の適用の結果については当事者の主張をまつ必要はなく、このことは推定規定の適用についても同じと考えられるから、推定事実乙についての主張責任は負わないと解すべきである。反面、乙事実の存在が推定されるのは右推定規定の適用の結果にすぎず、乙事実の存在が証明されたことを意味するものではないから、乙事実の不存在を主張立証することによって右推定は覆ることになるが、その主張立証責任は右推定の効果を争う相手方が負うことになる。

(司法研修所 (2008) 24-25頁)

すなわち、図2のとおり、政令に定める二つの要件が推定の前提事実であり、「期限内申告を提出する意思があった」ことが推定事実該当するのである。



筆者作成

図2

つまり、納税者は、「期限内申告を提出する意思があった」ことについて主張・立証責任を負うことになるが、これに代えて政令に定める要件事実すなわち履歴事実と納付事実を主張立証すれば足りることになるのである。結局のところ、「正当な理由」の主張・立証責任に比して著しく負担が減少するのである。

伊藤滋夫教授は「法律上の事実推定は、事実上の推定とは性質を異にし、法がある事実（推定事実）の証明を容易にするために設けた推定規定の適用による政策的性質を有する推定であり、事物の経験則による推定の内容とは、必ずしも一致しない<sup>27)</sup>。」との見解を述べられておられる。

なお、財務省によると、以下のような考え方で上記「推定の前提事実」が立法化されていることが明らかにされている。

＜期限内申告書を提出する意思があったと推定する要件事実の考え方＞

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の要件の基本的考え方は、次のとおりです。

(1) 期限後申告の常習者については無申告加算税の不適用制度の対象とすべきではないことから、過去5年間に渡って、無申告加算税又は重加算税を課されたり、本特例の適用を受けたことがない者であることが必要と考えられました。ただし、原則毎月申告である税目については、年1回申告の税目との均衡を考慮し、過去1年間とすることが適当と考えられました。

(2) 法定納期限までに納付すべき税額の全額を納付していれば、期限内申告書を提出する意思があったと一般的には考えられることから、法定納期限までに全額を納付していることを要件とすることが適当と考えられました。ただし、申告期限までに口座振替納付を選択していた場合には、事実上法的納期限内に納付することができません。したがって、期限後申告書を提出した日までに本税の全額が納付されていることを要件とすることが適当と考えられました。

(松崎 (2016) 671頁)

もっとも、課税庁が「期限内申告を提出する意思がなかった」ことを主張立証することに成

功すれば、「期限内申告を提出する意思があった」との法律上の事実推定は覆ることになる。

しかしながら、このような「納税者の期限内申告の意思」の不存在の立証を行うことは事実上不可能なことでありと考える。このことは、4.2.2で記述したように課税庁が「法定申告期限内に申告書提出の意思を有していたか否か（〈略〉）」ということについては、個々の納税者について課税庁が客観的に判断し得る事柄ではない」と裁判上で主張しており、その困難性を自認していることから明らかである。

## 5. 期限内申告の意思の存在を「正当な理由」の一事由と認める通達又は法令改正について

### 5.1 研究者の見解

品川芳宣教授は、その著書で次のような見解を述べておられる。

#### <平成18年税制改正に対する見解1>

同判決（筆者注：契機となった裁判例）は、原告会社の納税申告書の提出失念につき、「これは納税者である原告の責めに帰すべき事由に基づくものにほかならず、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原告に対し行政機関として無申告加算税を課すことは、前記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。」と判示し、「正当な理由」を否定した。このような判決については、国の主張が認められたものであるが、そうであれば一事例として対応すれば済むはずであるし、納税者が気の毒であるというのであれば、爾後「正当な理由」を容認する取扱いをすれば済むはずである。そのようにすれば、このような殊更税制を複雑にするような立法を行う必要もなかったはずである。（品川（2017）277頁）

また、無申告加算税のみならず、不納付加算

税が改正されたことについて、次のような見解を述べておられる。

#### <平成18年税制改正に対する見解2>

同法67条3項の規定も、平成18年改正の際、前記同法66条7項の規定と同時に設けられたものであるが、従来、「正当な理由」の一事由として通達で対処していた事項をわざわざ立法化する必要があったのか理解に苦しむところがある。このような立法措置は、同法66条7項の規定を立法化するに当たり、そのみでは立法理由が乏しいとも思われるので、道連れの立法化としか考えられない。いずれにしても、税制の簡素化が常に要求されている中で、通達で対応すれば事が済むにもかかわらず、殊更適用要件を複雑にした条文を設けるような立法措置については、納得し難いものがある。

（品川（2017）282頁）

同教授は、税制改正で対応することは殊更税制を複雑化することにつながるもので、簡素化するために通達で対応するべきであったことを主張しておられるものと解釈される。以下、同教授が主張される通達（事務運営指針）による対応について検討する。

### 5.2 無申告加算税の事務運営指針改正による対応

#### 5.2.1 国税庁の事務運営指針について

国税庁は税目ごとに事務運営指針を定め、無申告加算税の賦課に関する取扱基準の整備を図っている。一例として「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）」<sup>28)</sup>より、「無申告加算税の取扱い」の一部を抜粋する。

#### 第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）

1 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るときは、期限内申告書の提出がなかったことについて、正当な理由があるものとして取り扱う。

国税庁は、法人税、相続税等、消費税等において申告所得税等と同様の無申告加算税の取扱いに係る事務運営指針を定めている。各事務運営指針における「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事実」については上記と全く同一の内容となっている。これらは、2.1.3で示した最高裁の正当な理由の解釈に照らしても相当である。

### 5.2.2 源泉所得税等の事務運営指針

現行は改正されているが、契機となった裁判例当時の源泉所得税等の事務運営指針の内容は以下のようなものであった。この通達により不納付加算税の取扱いについては、次に掲げるような事由があった場合には、源泉所得税を法定期限内に納付でき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われていた。

平成12年7月3日付課法7-9ほか3課共同「源泉所得税の不納付加算税の取扱いについて」(事務運営指針)(平成18年12月25日改正前)

#### 第1 不納付加算税の取扱い

(源泉所得税を法定納期限までに納付しなかったことについて正当な理由があると認められる場合)

1 通則法第67条の規定の適用に当たり、例えば、源泉徴収義務者の責めに帰すべき事由のない次のような場合は、同条第1項ただし書きに規定する正当な理由があると認められる場合として取り扱う。

(1) 税法の解釈に関し、給与等の支払後取扱いが公表されたため、その公表された取扱いと源泉徴収義務者の解釈とが異なることとなった場合において、その源泉徴収義務者の

解釈について相当の理由があると認められるとき。

(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) 給与所得者の扶養控除等申告書、給与所得者の配偶者特別控除申告書又は給与所得者の保険料控除申告書等に基づいてした控除が過大であった等の場合において、これらの申告書に基づき控除したことにつき源泉徴収義務者の責めに帰すべき事由があると認められないとき。

(3) 最寄りの収納機関が遠隔地であるため、源泉徴収義務者が収納機関以外の金融機関に税金の納付を委託した場合において、その委託が通常であれば法定納期限内に納付されるに足る時日の余裕をもってされているにもかかわらず、委託を受けた金融機関の事務処理誤り等により、収納機関への納付が法定納期限後となったことが、当該金融機関の証明書等により証明されたとき。

(4) 災害、交通・通信の途絶その他法定納期限内に納付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。

所得税等の事務運営指針における「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事実」によりも幅広く「正当な理由」が認められる場合が定められていた(現行も同様)。これは、毎月の源泉徴収及び納付義務が頻繁に生じるものであることといったことをふまえてのことであると考えられる。さらに、次のような特例も規定されていた(現行は廃止)。

(偶発的納付遅延等によるものの特例)

2 通則法第67条の規定による不納付加算税を徴収する場合において、その基礎となる同条第1項の税額(略)がその法定納期限の翌日から起算して1か月以内に納付され、かつ、次のいずれかに該当するときは、同条

第1項ただし書の正当な理由があると認められる場合に該当するものとして取り扱う。

(1) その直前1年分(＜略＞)について納付の遅延(1に該当する納付の遅延を除く。)をしたことがないこと。

(2) 新たに源泉徴収義務者となった者の初回の納期に係るもの(＜略＞)であること。

＜平成18年税制改正に対する見解2＞で言及されていた「従来、『正当な理由』の一事由として通達で対処していた」というのは、上記特例(1)を指しているものと考えられる。

### 5.2.3 事務運営指針改正による対応

品川教授の意見は、上記「偶発的納付遅延によるものの特例」の考え方を申告所得税等の無申告加算税の事務運営指針に採用することを念頭に置いたものと推測される。そこで現行の税制も参考にして試案としてまとめてみると、概ね次のようなものになると考えられる。

#### 第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)

1 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るときは、期限内申告書の提出がなかったことについて、正当な理由があるものとして取り扱う。

(期限内申告書を提出する意思があったと認められるものの特例)

2 通則法第66条の規定による無申告加算税を徴収する場合において、期限後申告書の提出が、法定申告期限から1月を経過する日までに行われ、かつ、次のいずれにも該当するときは、同条第1項ただし書の正当な理由があると認められる場合に該当するものとして取り扱う。

(1) 法第66条第7項に規定する期限後申告書の提出があった日の前日から起算して5年

前の日までの間に、その期限後申告に係る国税について期限後申告書の提出又は決定を受けたことにより無申告加算税又は重加算税を課されたことがないこと

(2) (1)に規定する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こと

### 5.2.4 主張・立証責任の視座からの考察

上述の源泉所得税に係る事務運営指針の第1.1(1)～(4)は、2.1.3の最高裁の示した解釈に沿った「正当な理由」が認められる場合の例示であって、いずれも納税者に主張立証が求められるものと考えられる。しかしながら、上記試案の参考とした2の(偶発的納付遅延等によるものの特例)については、納税者からの特段の立証を必要としない形式的要件を充足するか否かによる「正当な理由」の判定であり、これらの要件を満たす場合に、「正当な理由」に該当するものとしており、結果的に納税者に求められる立証責任を緩和する内容になっている。納税者有利な取扱いであるとはいえ、合法性の原則に反するとされる可能性がある。①納税者への帰責性がないこと、②加算税を課することが不当と評価されることの要件は考慮外であり<sup>29)</sup>、本来は立法措置で対応すべき内容であったのではないかと考えられる。とりわけ、2(2)の「新たに源泉徴収義務者になった者の初回納期限に係るもの」は「正当な理由」の解釈とはかけ離れた、緩和通達の意味合いが色濃く反映されていたように思われる。

結局、これらの規定を模した上記の試案(期限内申告書を提出する意思があったと認められるものの特例)についても合法性の原則違反が指摘されることとなるように考えられる。

### 5.2.5 裁判例からの考察

契機になった裁判例において、この源泉所得税の事務運営指針に言及して納税者は次のような主張をしている。

不納付加算税に関する通則法67条1項ただし書にも、無申告加算税と同様に「正当な理由」に関する定めが設けられているが、これに対しては、平成12年7月3日付けの国税庁長官による「源泉所得税の不納付加算税の取扱いについて（事務運営指針）」（<略>）において、災害、交通・通信の途絶その他法定期限内に納付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ど従来の先例を受けたもの以外に、「偶発的納付遅延等によるものの特例」として、法定納期限の翌日から起算して1か月以内に納付され、かつ、その直前1年分について納付の遅延をしたことがないこと等一定の要件を満たしている場合には「正当な理由」があると認められる場合に該当するものとして取り扱うべき旨の運営指針が示されている。このような運営指針は、同法67条1項本文を形式的に適用した場合の不合理性を調整するものとして、もとより妥当なものであって、徴税当局も必ずしも限定的解釈に固執するものではないことを示しているといえる。そして、不納付加算税に関してこのような運用を妥当とする以上、無申告加算税に関しても同様の柔軟な考え方に立った運用が可能ならずであって、この両者の間に差異を設けることは、むしろ公平に反する取扱いといわなければならない。

これに対しては、裁判所は次のような判示を行っている。

源泉所得税については、徴税の便宜上源泉徴収方式が採用されていること、その税額の確定方式が申告行為を要しない自動確定方式であること、さらにその納付義務が頻繁かつ不定期に生じるものであることといったことをふまえ、源泉所得税に係る不納付加算税における「正当な理由」（同項ただし書）について、本件事務運営指針において、「偶発的納付遅延等によるものの特例」として、法定

納期限の翌日から起算して1か月以内に納付され、かつ、その直前1年分について納付の遅延をしたことがないこと等一定の要件を満たしている場合には「正当な理由」があると認められる場合に該当するものとして取り扱うべき旨の運営指針が示されているものと解される。これに対し、(1)で説示したような申告納税方式による国税において納税申告書を法定申告期限内に提出しない場合に無申告加算税を課すものとしている法の趣旨に照らせば、同法66条1項ただし書にいう「正当な理由」については、本件事務運営指針にいうような偶発的納付遅延等が期限内申告書の提出がなかったことについての「正当な理由」に当たるものと解することはできない。

裁判所の判旨は「申告納税方式による国税において納税申告書を法定申告期限内に提出しない場合に無申告加算税を課すものとしている法の趣旨に照らせば、法66条1項ただし書にいう『正当な理由』については、本件事務運営指針にいうような偶発的納付遅延等が期限内申告書の提出がなかったことについての『正当な理由』に当たるものと解することはできない。」というものであり、直接、事務運営指針の内容について当否の判断をしておらず、筆者の指摘<合法性原則違反>について言及されなかった。

しかしながら、平成18年度税制改正で無申告加算税の改正と併せて、源泉所得税に係る事務運営指針2(1)の不納付加算税の偶発的納付遅延の特例が改正通則法の法令中に定められたこと、他方、同事務運営指針2(2)の新たに源泉徴収義務者になった者の初回納期限に係るものの特例は同法令に反映されることなく、さらに事務運営指針からも削除されていることがその傍証といえるのではないかと考えられる。

### 5.2.6 小括

不納付加算税の事務運営指針に定められていた偶発的納付遅延の内容については「正当な理

由」の法令解釈通達という意味合いよりも、所得税法上の源泉徴収制度がいわば国の徴収事務の代行であるという点に鑑みた緩和通達の意味合いが強いように思われる。正当な理由による不適用制度においては、加算税の不適用は、真に客観的に「正当な理由」に該当するか否かで判断されるべきものである。結局、このような特例的な規定を申告所得税等の納税申告書の無申告加算税の事務運営指針のなかに制定することとしたとしても合法性の原則に違反し妥当なものとはいえないと考えられる。

### 5.3 「正当な理由」の法令改正による対応

#### 5.3.1 合法性の原則について

5.2では無申告加算税の事務運営指針改正による対応を検討したが、合法性の原則違反の可能性が明らかとなった。同原則は、租税法律主義の内容の一部を構成する原則であり、課税庁は無申告加算税の課税要件が充足されていれば課税しなければならないという考え方である。この原則の下、たとえ無申告加算税の不適用(すなわち減免)であっても、法律の根拠なくしては不適用とすることは許されないことになる。したがって、以下、法令改正による対応を検討する。

#### 5.3.2 法令改正試案

「相当の理由」の解釈についての法令改正とした場合、次のような内容とすることが考えられる。

##### 国税通則法66条1項改正の試案

次の各号のいずれかに該当する場合には、当該納税者に対し、当該各号に規定する申告、更正又は決定に基づき第35条第2項の規定により納付すべき税額に百分の十五の割合(＜略＞)を乗じて計算した金額に相当する無申告加算税を課する。ただし、期限内申告書の提出がなかったことについて、相当の理由があると認められる場合として政令で定める場

合に該当する場合は、この限りではない。

##### 国税通則法施行令の試案

法第66条第1項に規定する期限内申告書の提出がなかったことについて、相当の理由があると認められる場合として政令で定める場合は、次の各号のいずれかに該当する場合とする。

- 一号 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
- 二号 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

#### 5.3.3 主張・立証責任の視座からの考察

上記試案のように期限内申告の意思の存在が「正当な理由」に該当するとの法令改正が行われたとしても、3.2で述べたとおり、「正当な理由」の主張・立証責任は納税者側に存し、二号の期限内申告の意思の主張・立証についても当然に納税者が行わなければならないこととなる。そうでなければ、一号と二号それぞれの主張・立証責任に差異を設けることになるからである。そうすると、試案のような改正が行われたとしても、主張・立証責任がある納税者が、期限内申告意思の存在について立証することは極めて困難なことであり、酷な法改正になると考えられる。したがって、「正当な理由」の法改正による対応についても妥当なものとはいえないと考えられる。

### 6. 平成18年改正後の無申告加算税の裁判例による考察

東京高裁平成19年11月8日判決<sup>30)</sup>では、納税者の代理人である税理士が法人税等申告書を法定申告期限の5日前に配達記録郵便で郵送し、消費税等の申告書も封入しているものとの認識であったが、課税庁への照会で消費税等申告書が封入されていなかったとの回答を得て、法定申告期限の2週間後にした期限後申告に対する

無申告加算税の賦課決定が争われた（納税は期限内に了していた）。主に事実関係の争いであり、納税者側から正当な理由の主張立証はなかった事案である。平成18年度税制改正の前の法令が適用される事案であったものの、改正趣旨等に関して判示がなされている。

（平成18年における国税通則法66条の改正（無申告加算税の不適用制度創設）と無申告加算税制度の趣旨<sup>31)</sup>）

国税通則法66条1項の「正当な理由」とは別に、特例として、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創設した（原文ママ）平成18年度の国税通則法66条法改正の趣旨は、従来の法制度の下での不都合を解消するため、一定の要件を満たす事案について、無申告加算税を課さないこととする不適用制度を新たに設けたもの（下線1）であって、無申告加算税の適用に関する従前の解釈を明文化したものと見ることはできないから、上記法改正が行われたことを考慮に入れても、なお、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すべき点に変更はない（下線2）というべきである。

下線1において、裁判所は平成18年の法66条の改正の趣旨を判示している。すなわち、①従来の法制度での不都合を解消するためであったこと及び②一定の要件を満たす事案は無申告加算税を不適用にすることである。①にいう「従来の法制度の不都合」についての内容は判示されていないが、②との関係を考えると従前の「正当な理由」による不適用制度における不都合とは「正当な理由」の主張・立証責任を指していることは本稿による検討からも明らかである。

さらに、下線2において、無申告加算税の制度趣旨は、納付すべき税額の確定のための期限内申告書提出という納税者の義務の不履行に対する行政上の制裁であり、納付すべき税額が法定納期限までに完納していたかどうかは問わないものとの解釈を確認している。

この解釈について平成18年度税制改正に当てはめると、不適用制度の適用要件である「納税者に期限内申告書申告書を提出する意思があったこと」を法律上事実推定する間接事実の一つとして、納付要件があるのであって、期限内納付をしているか否かが無申告加算税の賦課を直接左右する要件事実とされていないことから、無申告加算税の制度趣旨に抵触していない改正であることは明らかである。

（法定申告期限内に申告書を提出する意思が明らかで、その後速やかに申告書が提出された場合に無申告加算税を課すことは憲法29条1項に違反しないとした事例<sup>32)</sup>）

控訴人は、本件に無申告加算税を課すことは憲法29条1項に違反し、適用違憲である旨主張するが、国税通則法66条1項の立法目的が合理性を有することは明らかであり、そして、期限内申告書の不提出の義務違反に対して、いかなる範囲、性質、態様の制裁措置を講ずるかは、税法が不特定多数の納税者を対象とすることからある程度外観的状况に着目して課税要件を定めざるを得ないという点も含め、立法者の政策的、技術的な裁量判断にゆだねられている事項であり、平成18年の改正前の同条が規定する無申告加算税の適用範囲が、立法者にゆだねられた裁量の範囲を超えた不合理なものといふことはできず、また、これを法定申告期限内に申告書を提出する意思が明らかで、その後速やかに申告書を提出した本件に適用することが、その制度趣旨（立法目的）との関連で国民の財産権に対する不合理な制約を課すものといふことはできない。

裁判所は、国税通則法の制度趣旨（立法目的）から考えると、期限内申告書の不提出の義務違反に対して、いかなる範囲等で制裁措置を講ずるかは、税法が不特定多数の納税者を対象とすることから、立法者の政策的、技術的な裁量判断にゆだねられている事項であると判示している。この際、ある程度外観的状况に着目して課税要件を定めざるを得ないことも前提としており、平成18年改正前の法66条が納税者の期限内申告の意思があったか否かを考慮していないことも立法者にゆだねられた裁量の範囲を超えた不合理なものということではできないとしている。

このような判示を前提とすると、平成18年度税制改正により、期限内申告の意思があった場合の不適用制度が立法により新たに創設され、不適用要件が一定の外観的状况（履歴要件・納付要件）に着目した政策的規定とされたことは、国税通則法の無申告加算税制度の制度趣旨にも合致しており、立法者にゆだねられた裁量の範囲内にある合理的な改正であったといえることは明らかである。

## 7. 結 論

国税庁の事務運営指針は「正当な理由」の法令解釈に限定されるべきものであり、行政が立法過程を経ずに「正当な理由」の解釈変更で新たに無申告加算税の緩和的な取扱いを設けることは、合法性の原則に違反する可能性があり妥当性がない（5.2参照）。

また、立法により「正当な理由」の範囲を拡張したとしても、主張・立証責任は依然として納税者側にあり、期限内申告の意思を立証することは極めて困難なことであるから、立法政策として妥当性がない（5.3参照）。

これに比して、平成18年度税制改正は、契機となった裁判例（のごとき事案）に対処するものとして行われたのであるが、その対処にあたっては、国税通則法における加算税制度の趣

旨（立法目的）を前提として、立法者が不特定多数の納税者を対象とすることを考慮しつつ、従来の法制度の下での不都合を解消するため、一定の要件を満たす事案について、無申告加算税を課さないこととする不適用制度を新たに設けたこと（6参照）、その不適用要件の主張・立証責任が納税者にあることに配慮して、立証軽減のために法律上の事実推定規定として政策的に整備し、実質的に納税者の立証責任を軽減していること（4.3参照）から立法者の裁量の範囲内の合理的なものである。

以上から平成18年度税制改正は納税者の視点に立った妥当な改正であったと結論づける。

## 注

- 1) 品川（2012）210頁
- 2) 今村 隆（2011）130頁
- 3) 前掲注2）130頁
- 4) その他加重・軽減規定があるが本稿では議論の対象としない。
- 5) 大阪高裁令和2年1月24日判決  
LEX/DB【文献番号】25569398
- 6) 最高裁第一小法廷平成18年4月20日判決  
LEX/DB【文献番号】28110993
- 7) 広島地裁平成19年10月25日判決  
LEX/DB【文献番号】25463477
- 8) 金沢地裁平成20年2月12日判決  
LEX/DB【文献番号】25470598
- 9) 大阪地裁平成23年12月16日判決  
LEX/DB【文献番号】25502018
- 10) 大阪地裁平成26年10月2日判決  
LEX/DB【文献番号】25505247
- 11) 静岡地裁平成29年3月9日判決  
LEX/DB【文献番号】25563610
- 12) 東京地裁平成30年9月13日判決  
LEX/DB【文献番号】25555555
- 13) 福岡高裁平成31年1月17日判決  
LEX/DB【文献番号】25569741
- 14) 東京高裁令和元年7月3日判決  
LEX/DB【文献番号】25590153
- 15) 大阪地裁平成17年9月16日判決  
LEX/DB【文献番号】28101908
- 16) 松崎（2016）671頁
- 17) 司法研修所（2008）11頁
- 18) 前掲注17）11頁
- 19) 前掲注17）5頁
- 20) 前掲注17）5頁
- 21) 前掲注17）21頁
- 22) 最高裁平成11年6月10日判決

- LEX/DB【文献番号】28040919
- 23) 金子 (2021) 908頁
- 24) 国税不服審判所平成9年3月27日判決 LEX/DB【文献番号】26011165
- 25) 国税不服審判所平成18年10月27日判決 LEX/DB【文献番号】26012033
- 26) 正当な理由が容認された裁判例として東京高判平成18年4月20日 LEX/DB【文献番号】25450766。同判決では、国税通則法「22条を適用した結果、本件申告書が期限後申告となる場合に、上記『正当な理由』の有無を判断することが同条の存在意義を没却するなどということはできない。そして、上記『正当な理由』の有無は、当然に個別具体的な事情を考慮して判断すべきものである。」として、普通郵便物を無集配局の窓口で差し出しても当日の通信日付印が付くと信じて疑わなかった納税者に帰責性はなく、無申告加算税の賦課が酷であるとして正当な理由を容認した原判決を相当であるとした。よって、期限内申告の意思があったことが、「正当な理由」として認められた訳ではないことに留意する。
- 27) 伊藤 (2000) 103頁
- 28) 国税庁 (課所4-16) ほか『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)』平成12年7月3日 (最終改正令和5年6月23日)。「国税庁においては、通達を「法令解釈通達」と「事務運営指針」とに分け、前者を法令の解釈の指針を示すもの、後者を事務上の留意事項や執行に関する指示を表すものと位置付けている」(酒井 (2016) 177頁)。「なぜ、この通達が事務運営指針であって、法令解釈通達ではないかという点については議論のあるところである。なるほど、上記通達は事務運営指針とされており、上記の申告所得税に係るもののほか、法人税、相続税・贈与税、消費税等と税目ごとに各主管課から類似の通達が発遣されている。そもそも、過少申告加算税及び無申告加算税であれば国税通則法65条ないし66条、重加算税であれば同法68条の解釈に係るものとして、特

段税目ごとに取扱いは異なるはずのものではないから、各税目に共通の法令解釈通達が発遣されるべきであるともいえよう。しかしながら、加算税の取扱いは、事務系統ごとに留意すべきポイントが異なり、行政運営方法にも大きく影響するところであることなどから、各税務行政上の取扱いを強調する意味で事務運営指針とされているのである」(酒井 (2016) 183頁)。なお、無申告加算税の「正当な理由」の認められる事実については本文に記載のとおり、共通となっている。

- 29) 大阪高裁平成20年10月15日判決 LEX/DB【文献番号】25440718等において不納付加算税における「正当な理由」の解釈として、過少申告加算税及び無申告加算税のそれと同様に、最高裁第一小法廷平成18年4月20日判決を引用していることに留意する。
- 30) 東京高裁平成19年11月8日判決 LEX/DB【文献番号】25463521
- 31) 前掲注30)【判決要旨文献番号】60052792
- 32) 前掲注30)【判決要旨文献番号】60052796

## 参 考 文 献

- 伊藤滋男 (2000) 『要件事実の基礎』有斐閣
- 今村 隆 (2011) 『課税訴訟における要件事実論』日本租税研究協会
- 金子 宏 (2021) 『租税法 (24版)』弘文堂
- 酒井克彦 (2016) 『アクセス税務通達の読み方』第一法規
- 品川芳宣 (2012) 『附帯税の事例研究 (第四版)』財経詳報社
- 品川芳宣 (2017) 『国税通則法の理論と実務』ぎょうせい
- 司法研究所編 (2008) 『増補 民事訴訟における要件事実 第一巻』法曹界
- 松崎啓介 (2016) 『国税通則法等の改正』『平成18年税制改正の解説』大蔵財務協会
- LEX/DB インターネット『TKC 法律情報データベース』株式会社 TKC