

外国大使館日本人職員の所得課税を巡る諸問題

- 国税通則法の適用関係を中心として -

【要約】

帝京大学大学院

法学研究科 法律学専攻

小暮 美緒

本稿は、東京地裁平成 16 年 4 月 19 日判決（以下「一審判決」という。）及び東京高裁平成 16 年 11 月 30 日判決（以下「高裁判決」という。）を題材として、国税通則法 70 条 5 項に規定する「偽りその他不正の行為」の有無及び同法 65 条 4 項に規定する「正当な理由」の存否について検討を加えたものである。

本稿において取り上げた事件は、在日米国大使館に勤務する日本人職員が、「基本給のみあるいは収入の 6 割程度を申告すれば足りる」といった、誤った慣行を信じて所得税の確定申告を行い、結果として過少申告となり、この過少申告に対して行われた除斥期間を 7 年とした課税庁からの処分に対し、提訴したものである。

一審判決において争点となったのは①米国大使館は源泉徴収義務を負うか、②本件に国税通則法 70 条 5 項の適用があるか、の 2 点である。高裁判決においてはこれらの争点に加えて③同法 65 条 4 項に規定する「正当な理由」が認められるか、という問題が加わった。一審判決では、原告の主張が認められたが、高裁判決では一転して、一審原告の主張を退け、同項の「正当な理由」はなく、かつ、一審原告の行為は同法 70 条 5 項の「偽りその他不正の行為」にあたるとして、除斥期間の延長が認められたものである。

国税通則法 70 条 5 項にいう「偽りその他不正の行為」という文言は、各種税法の罰則規定の構成要件である「偽りその他不正の行為」と、同一の文言である。罰則規定の構成要件である「偽りその他不正の行為」には、「遁脱の意図」が必要とされる。一方、国税通則法の制度趣旨からすれば、各種加算税は、課税の公平を確保する手段として行政制裁の意味で課されるものであり、「遁脱の意図」が、必ずしも必要になるわけではない。

そこで、納税者の行為が国税通則法 70 条 5 項に規定する「偽りその他不正の行為」に該当するというための適用要件を検討する。その為に、客観的適用要件及び主観的適用要件について検討を行い、次に違法性阻却事由についての検討を行う。

これらの検討を加えた結果、一審原告の行為には、軽微な過失以外の過失、又は故意が認められ、「偽りその他不正の行為」に該当するという結論が導き出された。

過少申告加算税は、国税通則法 65 条に規定され、納税者が当初行った申告税額が結果として過少であった場合に課される加算税である。過少申告加算税が賦課される為には、結果として過少申告であれば足り、納税者の故意や過失は必ずしも必要とされない。

しかし、過少申告加算税が賦課される場合でも「正当な理由」があれば、過少申告加算税は非課税となる。

そこで、国税通則法 65 条の適用についても、客観的適用要件、主観的適用要件及び違法性阻却事由についての検討を行う。この検討に基づいて、本稿で取り上げた事件における「正当な理由」の存否についての検討を行った結果、一審原告が行った申告が過少申告であったことについては「正当な理由」は認められないという結論が導き出された。

本稿で取り上げた国税通則法 70 条 5 項及び同法 65 条 4 項の問題はいずれも行政制裁の問題であった。本稿において、行政制裁について刑事罰の可罰性の検討の際の手法を参考にして検討を加えた結果、行政制裁についてもより明確に説明できることが明らかになったものである。

以上

外国大使館日本人職員の所得課税を巡る諸問題

- 国税通則法の適用関係を中心として -

平成18年度

帝京大学 大学院
法学研究科 法律学専攻
修士課程
05MJ10008
小暮 美緒

目次

序章 本稿の目的	1
第1章 事件の概要	3
第1節 東京地裁平成16年4月19日判決	3
1. 被告の主張	4
2. 原告の主張	9
3. 裁判所の判断	14
第2節 東京高裁平成16年11月30日判決	15
第2章 本件外国大使館事件における国税通則法70条5項の適用の可否	19
第1節 国税の更正、決定等の期間制限（国税に関する賦課権の除斥期間）	20
第2節 国税通則法70条の沿革	22
第3節 諸外国の制度	30
1. アメリカ	30
2. イギリス	31
3. ドイツ	31
4. フランス	31
第4節 国税通則法70条の要旨	31
第5節 国税通則法70条5項の趣旨	33
第6節 逋脱犯の構成要件と国税通則法70条5項の適用要件との差異	35
第7節 国税通則法70条5項の適用要件についての検討	39
1. 客観的適用要件の検討	40
2. 主観的適用要件の検討	41
(1) 主観的適用要件の分類	41
(2) (1)の分類に基づく「偽りその他不正の行為」の該当可能性の検討	42
(3) 「偽りその他不正の行為」が故意によりなされた場合の問題点	43
3. 違法性阻却事由についての検討	48
第8節 本件外国大使館事件の検討	49
1. 本件外国大使館事件の裁判所の判断	49
2. 結論	52
(1) 客観的適用要件の検討	52
(2) 主観的適用要件の検討	53
(3) 違法性阻却事由についての検討	55
(4) 結論	56

第3章 本件外国大使館事件における国税通則法65条4項にいう「正当な理由」の存否	57
第1節 附帯税の概要	58
第2節 加算税制度の沿革	59
1. 戦前における延滞金制度	59
2. 昭和22年、加算税（追徴税）の創設	61
3. 昭和23年、昭和25年の改正	62
4. 昭和37年4月法律第66号による国税通則法の制定	64
第3節 諸外国の制度	65
1. アメリカ	65
2. イギリス	65
3. ドイツ	66
第4節 行政罰と罰則	67
1. 行政制裁と罰則との関係	67
2. 二重処罰に関する憲法論争	68
第5節 過少申告加算税の概要	70
第6節 過少申告加算税の賦課の要件	71
第7節 「正当な理由」がある場合の過少申告加算税の非課税	72
1. 非課税の要件	72
2. 「正当な理由」の意義	73
3. 「正当な理由」が認められるための要件	74
(1) 学説	74
(2) 実務	76
(3) 検討	78
第8節 「正当な理由」の主張・立証責任	81
第9節 過去の判例等の検討	83
1. 「正当な理由」が認められた裁判例	83
2. 「正当な理由」が認められなかった裁判例等	85
3. 最近の裁判例	87
4. 公的見解の範囲	90
第10節 本件外国大使館事件の検討	92
終章 結論	97
引用・参考文献一覧	101

序章 本稿の目的

本稿で取り上げる外国大使館事件とは、平成12年に在日アメリカ合衆国大使館（以下「米国大使館」という。）に勤務する日本人職員約260人が、1998年までの7年間で総額50数億円の個人所得について、東京国税局の税務調査により申告漏れを指摘された事件である¹。この事件は、当時各種新聞で取り上げられている²。

この事件は、いくつかの裁判所に係属しており、大阪地裁平成15年12月3日判決、東京地裁平成16年2月12日判決、東京地裁平成16年4月19日判決、東京高裁平成16年11月30日判決等がある³。

本稿では、これらの判例のうち、東京地裁平成16年4月19日判決⁴と共に、同判決の高裁判決である、東京高裁平成16年11月30日判決⁵を中心に採り上げる。これらの事件の争点となったのは、①米国は米国大使館に勤務する日本人職員の給与について源泉徴収義務を負う

¹ 平成11年には、在日カナダ大使館においても、日本人職員約100人の長期にわたる申告漏れが発覚している。

² 平成12年2月18日、読売新聞、朝刊、第14版、1面、34面。同日、東京新聞、朝刊、第12版、23面。同日、日経新聞、朝刊、第14版、39面。同日、産経新聞、朝刊、第15版、26面。同日、毎日新聞、朝刊、第14版、28面。

³ これら一連の事件の判決日、事件番号等については「アメリカ大使館職員事件判決 東京地裁民事3部は、『慣行』との整合性で判断」『週刊T&A master』Vol.066（株式会社ロータス21）2004年、31頁、を参照。なお、平成16年4月19日に東京地裁民事3部の判決を受けたものは多くあり、具体的には平成13（行ウ）第360号、第366号、第368号、第370号、第407号等が確認される。このうち本稿で取り上げるものは、第407号である。

⁴ 『訟務月報』第51巻、第9号、2538頁～2565頁。『判例時報』1876号、13頁～25頁。

⁵ 前掲『訟務月報』第51巻、第9号、2512頁～2538頁。

か、②本件に国税通則法70条5項の適用があるか、③平成8年分から平成10年分の本件申告に国税通則法65条4項の「正当な理由」が認められるか、の3点である⁶。このうち、「国税通則法70条5項の適用の可否」、及び、「国税通則法65条4項の『正当な理由』の存否」について検討をしていくこととする。

まず、第1章で、本稿で取り上げる外国大使館事件の概要を述べ、第2章で、同法70条制定の沿革及び同条5項にいう「偽りその他不正の行為」の適用要件を確認し、この事件への適用について検討する。同様に、第3章では、同法65条の沿革及び同条4項にいう「正当な理由」の意義を確認し、この事件への適用について検討する。

⁶ なお、同様の事例である東京地裁平成16年2月12日判決では、通勤手当等が非課税になるかどうかという点についても争われている。

第1章 事件の概要

本章では、本稿で検討を行う、東京地裁平成16年4月19日判決及び東京高裁平成16年11月30日判決についての概要を述べる。

第1節 東京地裁平成16年4月19日判決

米国大使館に勤務する日本人職員の所得課税について問題となったこれらの事件は、米国大使館に勤務していた一審原告が、平成4年分ないし同10年分の所得税の申告について、米国大使館からの給与について、実際の支給額の37.6%ないし44.9%の金額を除外して、いずれも法定期限内に行われた確定申告に対し、一審被告（所轄税務署長）が、平成12年2月に国税通則法70条5項に基づき法定申告期限から7年まで遡って各更正処分をするとともに、各過少申告加算税賦課決定処分（以下「本件各処分」という。）をしたことが発端となっている。これら本件各処分に対し、一審原告が異議申立て、審査請求を経て訴えを提起したのである。

一審での争点は、①米国は米国大使館に勤務する日本人職員の給与について源泉徴収義務を負うか、②本件に国税通則法70条5項の適用があるか、の2点であった。本稿では、国税通則法の適用につい

て以下の章で検討することとしているので、関連する部分の被告、原告の主張及び裁判所の判断をそれぞれ以下に記す。

1. 被告の主張

「原告が米国大使館から受領した真実の給与収入額がいくらであったかを認識していたことは、2週間に一度給与を受け取るに当たって給与支給額及び給与支給累計額が記載された給与明細書等を受領し、また、昇給の都度、昇給前後の年俸が記載された人事異動通知書を受領していたことから明らかである。

そして、原告は、本件各係争年分の所得税の確定申告に当たり、米国大使館からの真実（実際）の給与収入金額について、平成4年分は800万1673円（実際の収入額1393万8297円の57.4パーセント）、同5年分は816万1706円（実際の収入額1456万8069円の56.0パーセント）、同6年分は824万3323円（実際の収入額1495万3101円の55.1パーセント）、同7年分は851万0622円（実際の収入額1504万1637円の56.6パーセント）、同8年分は951万2525円（実際の収入額1525万1426円の62.4パーセント）、同9年分は959万8147円（実際の収入額1732万4652円の55.4パーセント）、同10年分は1033万8061円（実際の収入額1673万0753円の61.8パーセント）しか給与収入として申告しておらず、このことは何らの法的根拠に基づくものではない。また、原告本人尋

問の結果からも、原告が収入から除外した金額についても本来であれば当然課税されるべき収入であることを認識していたことは明白であるから、原告は、所得税の負担を免れる目的で、故意に給与収入額を少なく計算して本来課税される収入を除外したものということができるから、原告の各申告は通則法70条5項にいう『偽りその他不正の行為』に該当する。」¹

「原告は、米国大使館の人事課職員が現地職員に基本給のみの申告で足りると説明していた旨を主張する。しかし、原告に上記説明をしたと主張されている米国大使館人事課職員のGは、申告について『基本給だけとか年俸の6割で申告すればよいなどと説明するはずがありません』（＜証拠略＞、以下「G陳述」という。）と述べており、また同課職員Fも、基本給を中心としてとか、付加給は非課税であること等を説明できるはずがない旨を述べている（＜証拠略＞、以下「F陳述」という。）。さらに、日本人職員の給与や健康保険手当等が規定されている『日本人職員勤務規定摘要』（＜証拠略＞）においても、基本給のみの申告で足りるといった記載はなく、むしろ『日本の法律で義務付けられている各種の税金を納めることを大使館は望んでいる』と記載されていることからすれば、人事課職員等が基本

¹『訟務月報』第51巻、第9号、2546頁。

給のみの申告で足りると説明したこと自体、信用できない。」²

「原告は、給与明細書を税務署の担当者に提示せず、確定申告書にも添付しなかった理由として、アメリカ政府内部書類として外部の持ち出しが禁止されていた旨を述べるが、原告自身も大使館から直接の指示はなかった旨を認めているし（原告21項）、前記F陳述及びG陳述からも、給与明細書を税務署に提出してはいけないという規則はなかったことが認められるから、原告は収入を明らかにできる給与明細書が存在するにもかかわらず、税務署に対して提示又は添付しなかったにすぎないものというべきである。

仮に原告が基本給のみに課税されると信じていたのであれば、確定申告書の記載に当たり、給与明細書を提示しない理由はないし、基本給部分を確定申告書のいずれの欄に記載すればよいのか、また給与の総収入金額については記載しなくてもよいのか等の疑問が生じていたはずであり、原告の態度は不可解である。

そして、元米国大使館職員のJが給与明細書を税務署に提示しない理由は、これを提示するとすべての収入金額が明らかになってしまうためである旨を述べている（〈証拠略〉、以下「J陳述」という。）ことと原告の上記行動をあわせ考えると、原告は、真実の収入金額

² 前掲『訟務月報』第51巻、第9号、2547頁。

が税務署に把握されると過少申告行為が発覚してしまうため、給与明細書を提示しなかったものというべきである。」³

「2000年2月24日付けのC駐日米大使が、国税庁長官にあてた書簡（〈証拠略〉、以下「C書簡」という。）には、あたかも日本の国税当局が米国大使館（ママ）の現地職員の給与について基本給以外の給付は非課税であると説明したかのように記載されているが、仮に数十年前に米国大使館当局と日本の国税当局との間で何らかの話し合いがあり、米国大使館当局から基本給以外の給与を非課税として取り扱うよう要望がされ、日本の国税当局がそのような特別な取扱いを認める説明又は回答をしたのであれば、現在においても国税当局は在日外国大使館に勤務する日本人職員に対する課税に係る取扱い等について、通達等を作成し、国税庁から各国税局を通じ、各税務署長あてにその旨を指示しているものと想定されるところ、原告が主張するような取扱いを定めた通達等は何ら存在しないのであるから、同書簡に記載されている説明又は回答がされたとは到底考えることができない。また、国税庁長官あて書簡を受けて出されたE公使宛て書簡（〈証拠略〉）によれば、国税庁課税部長が、過去に国税当局が現地職員に特別な取扱いをしたことはない旨を言明していること

³ 前掲『訟務月報』第51巻、第9号、2547頁。

が認められるから、この事実にも照らしてもC書簡に記載されている事実はない。

さらに原告は、基本給のみを申告すればよいとの説明は、米国大使館と国税庁との協議に基づくものであり、その協議が1950年代に行われた事実は、大使館内通報書（〈証拠略〉）の記載から明らかである旨主張するが、同書面は、原告が主張するような基本給以外の給与収入額を課税収入から控除できる等という給与所得に関する課税上の措置について記載されたものではない。

また原告は、個人給与明細書には、『TAXABLE EARNINGS』との記載があり、この欄に基本給が記載されていることをもって、米国大使館が『TAXABLE EARNINGS』は『課税収入』であるから、当該欄に記載されている基本給だけが所得税の課税所得であるかのごとく説明していた旨を主張する。しかし、『TAXABLE EARNINGS』は公的年金の財源である社会保険料を算出するための基礎となる所得を意味するにすぎず、課税収入という意味はないから、原告の主張は失当である。」⁴

「以上によれば、原告の平成4年分ないし同7年分の申告には、通則法70条5項の適用があるというべきであるから、本件各処分は適法で

⁴ 前掲『訟務月報』第51巻、第9号、2548頁～2549頁。

ある。」⁵

2. 原告の主張

「通則法70条5項にいう『偽りその他不正の行為』は、ほ脱犯の処罰規定と同一の文言であるから、その意義は、ほ脱の意思をもってその手段として税の賦課を不能又は著しく困難ならしめるような何らかの偽計やその手段として税の賦課を不能又は著しく困難ならしめるような何らかの偽計その他の工作を行うことをいい、単なる過少申告はこれに含まれないと解される。」⁶

「以下の事実によれば、米国大使館と国税当局との間では、現地日本人職員は基本給のみの申告をすればよいとの合意ないし慣行が存在していたと認められ、原告はこの合意の説明を受けて日本人職員が行っていた申告の慣行に則った慣行（ママ）をしていたものであるから、通則法70条5項の『偽りその他不正の行為』には該当しないものというべきである。

a 米国大使館では、日本人職員に対して、諸手当が課税対象としないとの説明を行っていた。その具体的な指導内容は、基本給のみで申告するようにというものと、収入の6割を申告するように

⁵ 前掲『訟務月報』第51巻、第9号、2549頁。

⁶ 前掲『訟務月報』第51巻、第9号、2549頁。

というものの2つがあったが、基本給は収入の大体6割であったため、いずれの説明によっても課税対象とならない諸手当の額はほぼ同じであり、その説明の趣旨は同様であった。

b 米国大使館の上記説明は、米国大使館と国税庁との協議に基づき合意された結果である。

まず、C書簡には、数十年前に大使館の職員の課税をめぐって現地職員、日本の税務当局の間で話し合いがあったこと、大使館職員は、前記話し合いを受けての当初の説明以後、現金支払は日本の企業がその従業員に提供する給付と同様に非課税であり、この部分を課税収入から控除できると信じてきたことが記載されており、米国大使館からの諸手当の支払が非課税であることが、税務当局と米国大使館との話し合いの結果であること及び米国大使館から現地職員にその旨の説明が行われていたことが明らかに認められる。

また、米国大使館総務部長Bが、平成12年2月8日に東京国税局に出向き陳述した内容（〈証拠略〉、以下「B陳述」という。）からも同様の事実が裏付けられる。

さらに、1984年12月20日付け『OFFICE MEMORANDUM』（〈証拠略〉）及び同年3月11日付け館内通知（〈証拠略〉）によれば、米国大使館と日本政府又は国税庁との間で、米国大使館が支払う給与のうちから一定額を免税とする措置を講ずることについて協議が行われており、

1955年3月11日の時点でその協議自体は整っていなかったが、1954年分の所得については、従前どおり一定額を非課税とする申告が是認され、それが現地職員に通知された事実を認めることができる。

これに対し、1955年12月14日付け通達（〈証拠略〉）からは、日本政府から米国大使館に対して源泉徴収の要請があったが米国大使館はそれを拒絶する代わりに、日本人職員に対し、確定申告の勧告をすることとしたこと、その際、従前から懸案となっていた給料から一定額を免税とすることについて決着が図られたこと、米国大使館では給与明細書は発行しないことになったことが決定されたことがうかがわれ、この点からも上記各事実が裏付けられる。

c 以上によれば、米国大使館と日本国政府又は国税庁との間では、1954年から1955年にかけて、米国大使館の源泉徴収義務、課税庁に対する給与等の証明書の発行及び現地職員の課税所得金額に関する話し合いが行われ、1955年12月14日の時点ではこれらの話し合いに関して合意が成立した事実が認められる。そしてこの合意を受けて、米国大使館では採用された現地職員に対し、諸手当の額を控除した申告を指導し、また課税庁もこれに対して異論を唱えることなく長年経過してきたのである。

これに対して被告は、米国大使館と日本政府又は国税庁との協議の存在は認めながらも、通達がないことを理由として合意の存在を

否定する。しかし、合意が成立したからといって通達が存在するとは限らないし、通達としては<証拠略>の通達に記載された1955年3月23日付直書502及び直書5-17が存在したはずであるが、被告はこれらの通達を書証として提出しようとししない。

また、仮に上記合意の存在が否定されとしても、米国大使館では合意が存在するものとして、現地職員に対して諸手当の額を控除した申告を指導してきたのであって、原告はその指導に従った申告をしたのであるから、原告の行為は通則法70条5項の『偽りその他不正の行為』に該当しない。

d 以上に反する証拠として、被告はG陳述を提出するが、G陳述は、長年人事担当職員をしていれば当然に知っているはずの事項を知らないと述べる等不自然であって信用できないし、被告が同人を証人として申請しないことからGの陳述書が被告に有利になるように偏向していることがうかがわれる。

また、被告は、原告が各申告の際に給与明細書を添付しなかったことを問題とするようであるが、そもそも原告が米国大使館から交付されていた給与明細書は所得税法120条3項にいう確定申告書に添付が要求される書類ではなく、これを添付しないで申告することは何ら『偽りその他不正の行為』に該当しない。しかも米国大使館では、一切の書類の持ち出しを禁止されており、原告はこれを忠実に

遵守して計算書も持ち出さずに破棄していたのであるから、これを添付しないことが『偽りその他不正の行為』に該当するとは到底いうことができない。」⁷

「原告は、米国大使館により採用の際に受けた面接において、大使館の人事専門職員であるG及びHから、米国大使館では日本の民間企業で働く給与所得者が一般に加入している社会保障制度には加入していないので、国民年金及び国民健康保険に変更する必要があること、所得税の源泉徴収は行っていないので、自ら申告する必要か（ママ）あるが、基本給のみを申告すればよいことの説明を受けた。

原告は、上記面接の際、基本給だけを申告すれば足りることの理由について特に尋ねなかったが、翌年の確定申告の際、古参の職員から、諸手当の部分は、日本で大手の民間企業あるいは官公庁で広く一般に供与されている非課税の経済的利益を補填するものであり、日本ではそういうものは非課税であるので、その部分は課税しないという合意が日米両国政府間でできていると聞いた（実際に、日本人職員勤務規定摘要（〈証拠略〉）からは、米国政府が、日本の会社が支給する付加給付で、法律・規則上、米国政府が支給できないものはその相当額を各人の俸給に織り込んでいることが認められる。）。

⁷ 前掲『訟務月報』第51巻、第9号、2549頁～2552頁。

このような説明を受け、原告は、米国大使館から交付される給与及び休暇の明細書の『ANNUAL RATE』の欄の額を給与所得の収入金額として申告していた。」⁸

3. 裁判所の判断

上記の被告、原告のそれぞれの主張を受けて、裁判所は、「原告の本件各係争年分の申告は、いずれも上記慣行に従って正しい申告であると信じて行われたものと認めることができるから、原告が真実の所得を秘匿し課税を免れる意図の下に行ったものとは認められず、平成4年分ないし同7年分の申告に通則法70条5項の適用はないものといわざるを得ない」⁹とした。

さらに、「慣行の生じた経緯やその伝達経緯そのもの、日本人職員の多数がそのような慣行を前提とした申告を行っていたこと、その慣行が在日米国大使館という我が国の公的機関に準ずる期間におけるものであって、それが税務当局との交渉を踏まえた大使館当局者の説明に基づくものであったこと、税務当局も、このような慣行に基づく申告に対し、昭和30年ころ米国大使館との間で話し合いが持たれてから今回調査を行うまでの間約50年にわたり何らの指導をし

⁸ 前掲『訟務月報』第51巻、第9号、2552頁。

⁹ 前掲『訟務月報』第51巻、第9号、2563頁。

てこなかったことからすると、原告がこのような申告方法を正しいものと信じたことは、真にやむを得なかったものというべきであり、原告にはこの点について何らの責められるべき点も認められない」¹⁰として、国税通則法65条4項の「正当な理由」をも認めた。

第2節 東京高裁平成16年11月30日判決

一審判決を受けて、東京高裁平成16年11月30日判決では、序章において述べたように、①米国は米国大使館に勤務する日本人職員の給与について源泉徴収義務を負うか、②本件に国税通則法70条5項の適用があるか、という争点に加えて、③平成8年分から平成10年分の本件申告に国税通則法65条4項の「正当な理由」が認められるか、の3点が争点となったのである。

高裁判決では、以下の判断により、一審判決が翻される結果となった。

すなわち、「一審原告が主張するような慣行があったとしたら、日本人職員の多くの者はその慣行に沿った確定申告をしていたであろ

¹⁰ 前掲『訟務月報』第51巻、第9号、2564頁～2565頁。

うことが推認されが（ママ）、〈証拠略〉によって認められるその申告状況を見ると、平成4年分ないし平成7年分の給与所得税申告につき給与収入金額等の調査の結果が判明した者（平成4年分157名、平成5年分175名、平成6年分194名、平成7年分204名）について、各人が米国大使館から支給された給与総額に対する各人が税務署長に申告した収入金額の割合は、6割ちょうどで申告した者はほとんどなく、56パーセントから65パーセントの収入を申告したのは、平成4年が34名（全体の約22パーセント）、平成5年が46名（全体の約26パーセント）、平成6年か（ママ）50名（全体の約26パーセント）、平成7年が60名（全体の約29パーセント）とやや多いものの、ほぼ20パーセントから80パーセントまでの範囲に分散していて、特に特定の割合に集中していることはなく、全く申告していない者も平成4年22名、平成5年23名、平成6年29名、平成7年21名と相当数おり、逆に81パーセント以上を申告した者も平成4年、平成6年、平成7年に各3名、平成5年に4名いたのであり、このような日本人職員の申告状況からは、一審原告が主張するような慣行の存在は否定せざるを得ない¹¹、「一審原告の主張するような慣行が存在したこと自体極めて疑わしいといわざるを得ないのであり、更に、米国大使館から国税当局に対し

¹¹ 前掲『訟務月報』第51巻、第9号、2533頁～2534頁。

て日本人職員の給与等の証明書等が提出されていないこと（争いのない事実）から、同職員が正しい申告をしない限り、国税当局にはその真実の給与等の額を容易に把握する手段がないことにかんがみれば、米国大使館の日本人職員の間には、確定申告にあたり、給与総額の一部を控除して申告をするという申告方法が広く行われていたという事実があるにしても、それは国税当局が容認していた慣行と呼べるものではなく、米国大使館の日本人職員が、その給与総額が国税当局に把握されていないことをいいことに、周囲に同僚の申告状況等を参考に、自らの判断で一定額を控除した申告をしたという事実状態が継続していたにすぎないものとみるのが相当である」¹²として、一審原告の主張する慣行の存在を否定した。

その上で、「一審原告の本件各過少申告行為は、いずれも、何ら正当な根拠に基づくものではなく、納税者が真実の所得額を秘匿し、それが課税の対象となることを回避する意思の下に、所得額をことさらに過少にした内容虚偽の所得税確定申告書を提出することにより、納付すべき税額を過少にして、本来納付すべき税額との差額を免れる意図を有していたと推認するに難くないというべき」¹³とし、一審原告の行為が、国税通則法70条5項にいう「偽りその他不正の行

¹² 前掲『訟務月報』第51巻、第9号、2534頁。

¹³ 前掲『訟務月報』第51巻、第9号、2536頁～2537頁。

為」に該当するとした。

さらに、「正当な理由」についても、「通則法65条4項の『正当な理由』とは、申告した税額に不足が生じたことについて、通常の状態において納税者が知り得ることができなかった場合や、納税者の責めに帰すことができない事情等、真にやむを得ない理由があると認められる場合を指すものと解される」¹⁴とし、「米国大使館当局と国税当局との間には一審原告の主張するような税務申告に関する合意ないし慣行なるものが存在していたとは認められないのであり、一審原告が上記の合意ないし慣行に従って本件各申告をしたということとはあり得ない。米国大使館の日本人職員の間には税務申告にあたり給与総額の一部を控除して申告するという申告方法が広く行われていたとしても、それは国税当局が容認していた慣行と呼べるものではなく、米国大使館の日本人職員が、その給与総額が国税当局に把握されていないことを奇貨として、自らの判断で一定額を控除した申告をしたという事実状態が継続したものとみるのが相当である」¹⁵とした。「正当な理由」を認めなかったのである。

¹⁴ 前掲『訟務月報』第51巻、第9号、2537頁。

¹⁵ 前掲『訟務月報』第51巻、第9号、2537頁。

第2章 本件外国大使館事件における国税通則法70条5項の適用の

可否

本章では、米国大使館に勤務する日本人職員の行った申告について、国税通則法70条5項にいう「偽りその他不正の行為」があったか否かを検討する。

そのためにまず、第1節で税務署長、国税局長又は国税庁長官（以下「税務署長等」という。）が行う処分である更正、決定等の期間制限について、国税通則法がどのように規定しているのかを賦課権を中心に整理し、第2節で、同法70条の制定に至る歴史的経緯を確認した後、第3節で諸外国の期間制限の制度を参照する。第4節で現行の同法70条全体の、第5節で特に同条5項の規定を概観した後、第6節で、遁脱犯の構成要件である「偽りその他不正の行為」と、同法第70条5項にいう「偽りその他不正の行為」とを区別させる。第7節において、国税通則法における「偽りその他不正の行為」の構成要件を検討し、その検討を基に第8節において、本件外国大使館事件における「偽りその他不正の行為」について具体的検討を行う。

第1節 国税の更正、決定等の期間制限（国税に関する賦課権の除斥期間）

1. 法律上、除斥期間とは、権利を行使しうる期間をいう。定められた期間の経過に従って、権利は当然に消滅する。除斥期間は、権利を一定期間内に行使させる趣旨の制度なのである。

次に、賦課権であるが、賦課権の概念は一義的に定まっているとはいえない。国税について、更正、決定、徴収、還付等に係る処分は税務署長等により行われることとなるが、本稿においては、税務署長等が、租税債権の確定に係る処分すなわち、更正、決定及び賦課決定をなしうる権限、これをいわゆる「賦課権」と指称する。

この賦課権は、除斥期間に服すべきものである。つまり、税務署長等が更正、決定及び賦課決定をなしうる権限は、一定期間経過した後には消滅するのである。

2. 国税通則法第7章においては、税務署長等がこれらの処分を、いつまで行えるかという期間的な制限について除斥期間と消滅時効に区分して規定している。

国税通則法第7章第1節では、「国税の更正、決定等の期間制限」について規定しており、国税通則法70条によれば、除斥期間は、単

純過少申告又は単純無申告の場合は原則として3年若しくは5年であり、脱税の場合は7年に延長される¹。

3. 賦課権が、税務署長等が、租税債権の確定に係る処分すなわち、更正、決定及び賦課決定をなしうる権限を指すことは、前述の通りであるが、この賦課権は公法上の特殊な行政処分をすることのできる一種の形成権であると考えられている。ここで、特殊な行政処分とは、具体的納税義務又はこれに係る事項の確認を主たる内容とする行政処分である。

つまり、賦課権は、具体的納税義務又はこれに係る事項の確認を主たる内容とする行政処分、という法的性格を有しているといえる。

この法的性格から、賦課権は中断になじみ難いと考えられる。なぜならば、賦課権が一種の形成権である以上、税務署長等がその権限を行使して具体的納税義務等が確認されれば、その後は、その確

¹ 除斥期間の長さについては、武田昌輔監修『DHCコンメンタール国税通則法』（第一法規出版）1982年、3721頁で、詳しく説明しており、除斥期間の原則と、特例について以下のように記されている。

除斥期間の「長さは、原則として3年、無申告又は減額更正は5年、単純過少申告に係る法人税にあっては5年、単純過少申告又は単純無申告にかかる贈与税にあっては6年、いわゆる移転価格税制に基づいて行われる法人税の更正決定等にあっては6年、法人税の純損失等の金額に係るものにあっては7年、脱税の場合は7年としている。

さらに、この期間制限の特例として、更正、決定に対する不服審査の裁決や訴訟の判決が遅れた場合におけるその裁決等に伴う異動の特例、課税標準計算の基礎に含まれていた取引行為について後になって無効が確定し、又は取り消された場合等の特例を規定している。」

認された部分について再び形成権を行使する必要はないからである。

『法律学小辞典第4版』（有斐閣）によれば、時効とは、「一定の事実状態が法定期間継続した場合に、その事実状態が真実の権利関係に合致するかどうかを問わないで、権利の取得や消滅という法律効果を認める制度」であり、時効の中断とは、「時効の基礎となる事実状態と相いれない一定の事実が生じた場合に、時効期間の進行を中断させること」をいうのである。時効の中断は、中断事由が終了すれば、新たに時効の進行が開始するから、この点において、再び形成権を行使する必要のない賦課権とは相容れないのである。

第2節 国税通則法70条の沿革

1. 本章第1節において、賦課権の除斥期間について述べた。この国税の期間制限の制度は、明治22年の国税徴収法制定時まで溯ることが出来るものの、国税通則法制定前は、賦課権の除斥期間に関する統一的な規定はおかれていなかった。各税法に散存するにとどまっていたのである。そもそも、賦課権の除斥期間という概念がなく、明治22年2月には、国税の時効期間については国税徴収法に規定があり、一般的な国の債権債務関係に関する消滅時効については会計法

に規定がおかれていた。明治30年7月の改正により、国税の消滅時効についても会計法に規定する一般的な国の債権債務関係に関する消滅時効が適用されることと解されていた。

2. 賦課権の除斥期間に関する最初の規定は、昭和26年4月にシャウプ勧告に基づいて設けられたものであるが、国税の消滅時効について会計法を適用していたことについて、シャウプ勧告では以下のよう述べている。

「租税の賦課に関する期間制限は、政府の行使する又は政府に対して行使する請求権に関する会計法第30条によって規定されている。それによると、租税の賦課は、課税されるべき日から5年以内に行わなければならない。納税者が虚偽の申告書を提出したとしても、課税に対して5年の時効による制限が適用されるようである。納税者に対して更正することができる5年という期間は異常に長いようである。納税者に虚偽が存しないなら、租税の債務についてさらに更正を受けることがないということを、申告書提出後適当な時期にはっきりさせておくべきである。したがって、われわれは、個人及び法人の所得税の更正又は再更正を、申告書提出期限後3年又は申告書提出後2年のいずれか遅い期限を過ぎれば、禁ずるように現行の期間制限規定を変更することを勧告する。しかし、この期間制限

規定は、納税者の側に虚偽があったり、又は無申告であった場合には、適用してはならない。」²

3. このシャープ勧告をうけて、所得税法、法人税法、相続税法等に、更正についての除斥期間の規定が明文化されることとなったのである³。

その規定とは、まず、(1) 申告期限内又は申告期限後1年以内に申告書の提出があった場合の除斥期間については、申告期限から3年間、(2) 申告期限後1年経過日から申告期限後3年経過日までの間に申告書の提出があった場合の除斥期間については、申告書の提出があった日から2年間、とするものであった。

しかしこれらの規定には、適用除外も定められていた。適用除外とされるのは次のような場合である。すなわち、(イ) 詐偽その他不正の行為により租税を免れ、又は税額の還付を受けた者に対し更正を行う場合、(ロ) 所得税及び法人税については、再調査の請求若しくは審査の請求又は訴訟の提起があった場合において、その決定又は判決による原処分の異動に伴い、その決定又は判決の対象となっ

² 前掲『DHC コンメンタール国税通則法』3733の3頁。

³ 「なお、税額を減少せしめるいわゆる減額更正については、特に相続税法が除斥期間(3年)の規定を適用しないと定めていたほかは、所得税法や法人税法には規定が設けられていなかったが、これらの税法においても相続税法と同趣旨と解され、除斥期間の適用はないものとされていた。」前掲『DHC コンメンタール国税通則法』3743頁。

た年分（法人税の場合は、事業年度）以外の年分について更正を行うとき、（ハ）所得税については、純損失又は雑損失の控除に関連してその損失の金額につき更正を行う場合、である。

上記（１）、（２）の明文の規定が適用されない場合に、賦課権の行使がいつまで許されるのかという問題があった。適用されない場合とは、（a）申告期限後３年経過日までに納税者による申告がないため決定をする場合、（b）詐偽その他不正の行為があった場合に更正を行うとき等上記（イ）から（ハ）までにあたる場合、（c）減額更正を行う場合、の３種類の場合である。税法上はこれらの場合について、明文上の規定をおいていなかった。結局は、法規の解釈に委ねられていたのである。

結果として、（a）及び（b）の場合には、賦課権も５年の消滅時効に服するという解釈がされていたが、（c）減額更正を行う場合については、法定納期限から５年を経過すればこれを行うことができないと解する考え方と、この減額更正については現行法上期間の制限は全くないと解する考え方とがあって、解釈は統一されていなかったのである。

４．以上に述べてきたように、国税通則法制定前においても、賦課権の除斥期間等についての規定が明文化されるようになってきてい

た。しかし、国税の賦課権等の期間制限の解釈については、種々の問題点を含むものであった。

その問題点の主なものとして、「更正」の除斥期間に関する規定と、「国税徴収を目的とする国の権利」の時効に関する規定⁴に関する問題点がある。これらの規定は区別して設けられていたのであるが、前者の規定は更正の除斥期間を単に3年と定めるのみであり、3年の除斥期間に服さない決定その他は、一応5年の期間制限に服するものと解されていた。しかし、その根拠規定が当時の国税徴収法174条⁵であるのか、それとも会計法30条⁶の規定であるのかが明確でな

⁴ 「更正」の除斥期間に関する規定の例としては、当時（昭和36年、「国税通則法の制定に関する答申」が行われた時）の所得税法46条の2があげられ、「国税徴収を目的とする国の権利」の時効については、当時の国税徴収法174条（参照、本章脚注5）に規定があった。当時の所得税法46条の2の規定は以下のとおり。

（更正の期間）

第46条の2 ①確定申告書、損失申告書又は第29条第1項乃至第3項に規定する申告書（中略）を提出した者については、その申告をした年分に係る（中略）更正（中略）は、（中略）これらの申告書の提出期限から3年を経過した日（中略）以後においては、これをなすことができない。但し、詐偽その他不正の行為により所得税を免れ又は第36条又は第36条の2の規定による所得税の還付を受けた者の当該年分の所得税又は所得税額については、この限りでない。

②前項の規定は、時効に関する他の法律の規定の適用を妨げるものと解してはならない。

⁵ （国税の消滅時効）

第174条 ①国税の徴収を目的とする国の権利（以下この章において「国税の徴収権」という。）は、これを行使することができる日から5年を経過したときは、時効により消滅する。

②前項の場合には、時効の援用を要せず、また、その利益を放棄することができないものとする。

③国税の徴収権の時効については、この章に別段の定があるものを除き、民法の規定を準用する。

⁶ 第30条 金銭の給付を目的とする国の権利で、時効に関し他の法律に規定がないものは、5年間これを行わないときは、時効に因り消滅する。国に対する権利で、金銭の給付を目的とするものについても、また同様とする。

いという点が問題だったのである。

何故、この点が問題になったのかといえ、国税徴収法でいう「国税の徴収を目的とする国の権利」は徴収権に限定されたものではなく、賦課権をも含む広義のものと解することも可能であったし、又、これを狭義の徴収権を指すと解する余地もあったからなのである。

その他、前述したように、減額更正について期間制限の解釈が統一されていないことや、除斥期間ないしは、時効の起算日について明確な規定が存在しないことも問題点の一つであった。

5. そこで、昭和36年7月の「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」を経て、昭和37年4月に国税通則法70条が制定された。当該答申は、賦課権と徴収権に関する期間制限について、当時の規定上、その区分が必ずしも明確でなく、解釈上問題があり、又、各税目を通じて統一されていない点があることを受けて、規定の整合化を目的とするものであった。制定当初の国税通則法70条⁷に

⁷（国税の更正、決定等の期間制限）

第70条 1 現行と同じ

2 前項各号に掲げる更正又は賦課決定で次に掲げるものは、同項の規定にかかわらず、同項各号に掲げる期限又は日から5年を経過する日まで、することができる。

一 納付すべき税額を減少させる更正又は賦課決定

二 純損失等の金額で当該課税期間において生じたもの若しくは還付金の額を増加させる更正又はこれらの金額があるものとする更正

三 純損失等の金額で当該課税期間において生じたものを減少させる更正

四 偽りその他不正の行為によりその全部若しくは一部の税額を免れ、

よれば、脱税の除斥期間は5年とされていた。

6. 次いで、昭和55年11月の「財政体質を改善するために税制上とすべき方策についての答申」を受けて、昭和56年5月に、従来5年であった脱税の場合の賦課権の除斥期間が、7年に延長されたのである。この改正の背景である、昭和55年11月の答申において、税制調査会は次のように述べている。

「所得課税については、執行面で把握差が生じやすく、実質的な公平の確保の面で批判が少なからず見受けられ、とりわけ、個人が稼得した所得に対して直接に負担を求める所得税等については、制度上、執行上の公平確保が一段と強く要請されるところから、これまで以上に、これらの問題に配意して、広汎な角度から検討することが要請される。この問題は、基本的には、申告納税制度の下での納税者意識の喚起、高揚にまつべきものであるが、これを背景として、たとえば、税制面での負担の公平確保に従来以上に配意するとともに、執行上の問題については、後述のように、納税者の記帳水準の向上を図ることや除斥期間を延長すること等により、把握差を

又はその全部若しくは一部の税額の還付を受けた国税についての更正又は賦課決定

五 前各号に掲げるものを除き、法定申告期限から3年を経過した日以後に期限後申告書の提出があった国税についての更正

3 現行と同じ。

4 現行と同じ。

できる限りなくすよう工夫を重ねていくことが必要と考えられる。」

8

そして、その具体的な方策として、納税環境の整備について検討し、以下の提言をした。

「現在、脱税の場合の追徴可能期間は5年とされているが、脱税に対する厳しい世論があることや、主要諸外国は比較的長期間にわたり追徴できることとしていることを考慮すると、一般的な国及び地方団体の債権債務の時効期間等との関係並びに法秩序の安定性の要請に配慮しつつ、賦課権の除斥期間の見直しを行うべきであると考え。」⁹

審議の結果、上記のように除斥期間が延長されたのである。

7. その後、平成16年3月、所得税法等の一部を改正する法律（平成16年法律14号）により、現行の条文に改正された。

⁸ 税制調査会編『昭和55年11月 税制体質を改善するために税制上とるべき方策についての答申』（大蔵省印刷局）1980年、13頁～14頁。

⁹ 前掲、税制調査会編『昭和55年11月 税制体質を改善するために税制上とるべき方策についての答申』33頁。

第3節 諸外国の制度

ここで、諸外国が賦課権の期間制限をどのように定めているのか簡単に述べることにする¹⁰。各国とも、脱税の場合には、長期間の除斥期間を設定したり、時効を停止させるなどして、善良な納税者との権衡を図るべく対応していることが伺える規定となっている。

1. アメリカ

通常の過少申告の場合の除斥期間は、原則として申告書提出後3年であるが、申告所得の25%以上の申告漏れがあった場合には、除斥期間は6年となる。さらに、無申告、虚偽の申告書の提出があった場合、脱税の場合には期間制限は設けられていない。

申告書が提出されない期間については、賦課権の除斥期間は進行せず、期限後申告書はいつでも提出することができ、又決定もすることができる。修正申告書の場合には、当初の申告が単純過少か脱税か等により、それぞれ3年、6年又は無制限に提出することが出ることとなっている。

¹⁰ 第3節は、前掲『DHCコンメンタール国税通則法』及び志場喜徳郎、荒井勇、山下元利、茂串俊共編『平成16年改訂 国税通則法精解』（財団法人大蔵財務協会）2004年、を主に参照。

２．イギリス

通常の過少申告の場合の除斥期間は、法定申告期限から５年であり、脱税の場合には、２０年間の遡及が認められている。

３．ドイツ

除斥期間はそれぞれ、通常の過少申告の場合は原則として４年、過失に基づく過少申告の場合は５年、脱税の場合は１０年が定められている。

４．フランス

直接税及び売上税については除斥期間は４年である。しかし、脱税事件として刑事訴追があった場合には、４年分の時効が一時停止することとなる。

第４節 国税通則法70条の要旨

本章第２節で述べたように、賦課権の期間制限については、国税通則法制定前は、賦課権の除斥期間に関する統一的な規定はなく、各税法に散在するにとどまっており、法律の解釈上、種々の問題を

含んでいた。これらを解決するべく国税通則法70条は、賦課権の一般的な期間制限について包括的に規定するものとなった。

つまり、納付すべき税額を確定するため特別の手続きを要する国税（申告納税方式による国税及び賦課課税方式による国税）について、通常、税務官庁が行う更正、決定及び賦課決定に関する期間制限としての除斥期間を定めているのである¹¹。

賦課権の除斥期間が、その法的性格から、時効の中断の制度とは相容れないことについても、本章第1節で述べたところであるが、時効の停止については、意見は分かれているものの、特に明文の規定がないので、消極に解する説が有力となっている。

講学上、時効の停止とは、「時効の完成時において権利者の権利行使が困難な状態にあるときに、時効の完成が権利行使が可能になる時まで延期されることをいう」¹²のであり、賦課権の場合、権利者は、国ということになる。賦課権の行使が困難な状態とは、想定し難く消極に解してもよいのであろう。

¹¹ 「この条は、第二次納税義務の告知に類推適用されることはない。」前掲、『平成16年改訂 国税通則法精解』698頁。

¹² 野村豊弘『民法I序論・民法総則』（有斐閣）2002年、222頁。

第 5 節 国税通則法 70 条 5 項の趣旨

1. 脱税があった場合の更正、決定又は賦課決定は国税通則法 70 条 1 項から 4 項にかかわらず、7 年の除斥期間に服することになる。諸外国においても、相当に長期ないしは無期限の除斥期間が定められているのは前述の通りであるが、シャープ勧告における考え方からも、このような納税者に対して除斥期間を短期間に制限する必要性は認められないのである。我が国においても、前述の沿革を経て、除斥期間が 7 年とされた。この項の規定により、期間制限が 7 年とされるものは次に掲げる 2 点についてである。すなわち、まず、「偽りその他不正の行為」によりその全部若しくは一部の税額を免れ、又はその全部若しくは一部の税額の還付を受けた国税（当該国税に係る加算税及び過怠税を含む。）についての更正決定等と、次に、「偽りその他不正の行為」により当該課税期間において生じた純損失等の金額が過大にあるものとする納税申告書を提出していた場合における当該申告書に記載された当該純損失等の金額（当該金額に関し更正があった場合には、当該更正後の金額）についての更正である。

ここで、更正決定等とは、更正、決定又は賦課決定をいう（法 58 条 1 項 1 号イ参照）のであるから、70 条 1 項から 4 項までの更正決定等は、脱税があればすべてこの項に規定するところにより 7 年に延長

されることとなる。

2. 又、増井良啓は、国税通則法70条5項の趣旨を詳しく述べた判例として、横浜地裁平成16年3月17日判決を紹介している¹³。その判旨では、国税通則法70条5項の趣旨を「納税者が『偽りその他不正の行為』によって税額を免れたときは、同条の前各号が規定する期間より延伸された期間まで、更正、決定等を行うことができる旨を規定しているが、これは、納税者が『偽りその他不正の行為』によって税額を免れようとしたときには、課税庁による国税の賦課権の行使が困難となることはいうまでもないところ、このような場合、その者に対する適正な課税の機会を確保し、納税者間の公平を確保する必要があることや、賦課権の行使が困難となる原因を自ら生み出した以上、租税法律関係の早期安定に係るその者の利益を考慮する必要性に乏しいことなどから、通常の場合よりも長期間その国税の賦課を可能として、適正・公平な課税の実現を図ることとしたものといえることができる」¹⁴としており、5項に規定する期間を、前各項の期間を「延伸」したものと説明している。増井は、5項が前各項の

¹³ 増井良啓「国税通則法70条5項『偽りその他不正の行為』の意義」『ジュリスト』No.1282（有斐閣）2005年、216頁～219頁。

¹⁴ 前掲、増井「国税通則法70条5項『偽りその他不正の行為』の意義」『ジュリスト』No.1282、216頁。

例外規定であるとする位置付けを「70条の規定振りや、規定の沿革からして、正当であろう」¹⁵と評しており、賛成である。

第6節 遁脱犯の構成要件と国税通則法70条5項の適用要件との差異

国税通則法70条5項にいう、「偽りその他不正の行為」という文言は、所得税法238条1項、同法239条1項、法人税法159条1項等の罰則規定における「偽りその他不正の行為」という文言と表現が同一である。

その意義について、遁脱犯に係る判決である最高裁昭和42年11月8日判決¹⁶では、「遁脱の意図をもつて、その手段として税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるような何らかの偽計その他の工作を行うことをいうものと解するのを相当とする」¹⁷と判示している。この判決を引用して、同様の見解が遁脱犯に係る判決として最高裁昭和48年3月20日判決¹⁸で示され、これが、最高裁昭和52年1

¹⁵ 前掲、増井「国税通則法70条5項『偽りその他不正の行為』の意義」『ジュリスト』No.1282、218頁

¹⁶ 『最高裁判所刑事判例集』第21巻、第9号、1197頁～1209頁。

¹⁷ 前掲『最高裁判所刑事判例集』第21巻、第9号、1197頁。

¹⁸ 『最高裁判所刑事判例集』第27巻、第2号、138頁～155頁。

月25日判決¹⁹で国税通則法にいう「偽りその他不正の行為」の意義として踏襲されている。国税通則法70条5項にいう「偽りその他不正の行為」の意義は、逋脱犯の構成要件である、「偽りその他不正の行為」の意義を基礎においているといえるだろう。

しかし、刑法においては、刑法38条1項本文²⁰により、故意犯処罰が原則とされている。例えば所得税法238条等は、刑法に刑名の定めのある罰則規定をおくから、刑法8条²¹が適用されることにより、刑法総則規定の適用を受ける。従って、刑法38条1項本文に規定されている、故意犯処罰に従うことになり、例えば所得税法238条等の刑法に刑名の定めのある罰則規定についても故意犯処罰が原則とされるのである。各種税法（所得税法、法人税法、相続税法、消費税法等。以下この節において同じ。）上の逋脱犯の構成要件は、「偽りその他不正の行為」により納税義務を免れたことが必要である。そして、犯罪として成立するためには、納税者が、本人に納税義務のあること及び課税対象となる所得の認識があることが必要であり、更に、本人の行為が「偽りその他不正の行為」に該当し、逋脱という結果の発生を認容していることが必要となる。

¹⁹『訟務月報』第23巻、第3号、563頁～570頁。

²⁰（故意）

第38条 罪を犯す意思がない行為は、罰しない。（後略）

²¹（他の法令の罪に対する適用）

第8条 この編の規定は、他の法令の罪についても、適用する。ただし、その法令に特別の規定があるときは、この限りでない。

翻せば、過失犯については所得税法238条等の罰則規定では、処罰し得ないのである。しかし、これでは、各種税法の予定している租税の徴収について、遁脱の意思をもって過少申告を行った者と、結果として過少申告となった者との間に差が生じることとなり、納税者間の課税の公平の観点から好ましくない。

一方で、国税通則法に規定される「偽りその他不正の行為」とは、納税者に「偽りその他不正の行為」があった場合に、更正等の除斥期間が延長される制度において、当該行為を指すものである。国税通則法は同法1条に規定のあるとおり「国税についての基本的な事項及び共通的な事項を定め、税法の体系的な更正を整備し、かつ、国税に関する法律関係を明確にするとともに、税務行政の公正な運営を図り、もつて国民の納税義務の適性かつ円滑な履行に資することを目的とする」のであり、除斥期間の延長は、納税者間の課税の公平を確保する手段として行政制裁の意味を持つものであるから、結果として過少申告となった場合でも、課税の公平の観点からは除斥期間が延長されて然るべきである。結果として、納税者の故意は必ずしも要しないと考えられる。

つまり、国税通則法70条5項にいう「偽りその他不正の行為」の意義は、遁脱犯の構成要件である、「偽りその他不正の行為」の意義を

基礎にしているものの、納税者の故意の存否の点で厳密に言えば両者は区別し得るだろう²²。

通脱犯の構成要件には、故意が必要とされ、一方で国税通則法70条5項の適用には、故意は必要とされない。しかし、国税通則法70条5項の適用について、確かに納税者の故意は必ずしも要しないが、納税者の義務である申告が適正に行われなかったとして、納税者の過失は認めるべきである。とはいうものの、納税者の過失の全てについて国税通則法70条5項が適用されるという訳ではない。この点については、次節において「偽りその他不正の行為」の適用要件についての検討を行い、明らかにしていく。

²² なお、前掲『DHC コンメンタール国税通則法』には、「偽りその他不正の行為」に該当するものとして以下のように記している。「法定申告期限前において、①納税者が虚偽の申告書を提出し、その正当に納付すべき税金の納付義務を過少に確定させてその不足税額を免れたとき、及び②納税者が例えば名義の仮装、二重帳簿の作成等の積極的な不正の行為をし、これに基づいて法定申告期限までに申告納税せず正当に納付すべき税額を免れたとき、並びに法定申告期限が経過したときにおいては単純無申告の状態にあった納税者が、その法定申告期限後において、③虚偽の申告書を提出し、その正当に納付すべき税金の納付義務を過少に確定させてその不足税額を免れたとき、④税務官庁の決定に対する異議申立て又は、審査請求をするに当たり、虚偽の事実を主張してその主張するところにより正当に納付すべき税金の納付義務を過少に確定させたとき、及び⑤税務職員の質問又は検査に際し虚偽の陳述をしたり、申告期限後に作為した虚偽の事実を呈示したりした場合において、その陳述し主張するところにより正当に納付すべき税金の納付を過少に確定させたとき等が、これにあたる。」前掲『DHC コンメンタール国税通則法』3760頁。

第7節 国税通則法70条5項の適用要件についての検討

本節では、納税者の行った申告が過少申告であった場合において、納税者のどのような行為が国税通則法70条5項にいう「偽りその他不正の行為」に該当するのかを検討する。

国税通則法70条5項の適用があるというためには、納税者が、「偽りその他不正の行為」によりその全部若しくは一部の税額を免れ、若しくはその全部若しくは一部の税額の還付を受けるということや、「偽りその他不正の行為」により当該課税期間において生じた純損失等の金額が過大にあるものとする納税申告書を提出していたということが必要になる。つまり、納税者の行為が、「偽りその他不正の行為」に該当するか否かを判断するためには、納税者のある特定の行為についての検討が不可欠となるのである。そこでまず、過少申告の際の納税者の行為について客観的適用要件及び主観的適用要件を検討する。ここで、客観的適用要件とは、前述した、「全部若しくは一部の税額を免れ、若しくはその全部若しくは一部の税額の還付を受けること」あるいは、「当該課税期間において生じた純損失等の金額が過大にあるものとする納税申告書を提出していたこと」であり、主観的適用要件とは、納税者の内心の意思における要件である。

そして次に、違法性阻却事由により救済される可能性があるか否

かを検討する。

なお、本件外国大使館事件については、過少申告加算税について「偽りその他不正の行為」が問題となっているので、以下の検討においても、各種加算税のうち過少申告加算税を取り上げることにする。

1. 客観的適用要件の検討

まず、客観的適用要件に関するものについて検討を行う。

本稿においては、この客観的適用要件について、具体的な行為類型についての検討を行う。

納税者の行為で、過少申告を招くこととなるような行為については、次の様なものが考えられる。すなわち、(a) 単純な誤記等によるものと (b) それ以外のもの である。(a) 単純な誤記等によるものの具体例としては、帳簿の誤記や、帳簿から申告書への単純な転記ミスなどが考えられるが、このような納税者の行為に起因して、過少申告となった場合に、これらの行為は、「偽りその他不正の行為」に該当しないものと判断して良いことはほぼ自明だろう。従って、除斥期間は延長されない。

(b) それ以外のものは、(b-1) 帳簿を正しく記録していたものの、虚偽の申告をした場合、(b-2) 帳簿に虚偽があり、その虚偽の帳簿

を基に申告をした場合等が代表的な事例であるが、いずれにせよ過少申告が単純な誤記等によるものではなく、何らかの虚偽が存したことにより行われた場合である。この場合は「偽りその他不正の行為」に該当する可能性が考えられる。

2. 主観的適用要件の検討

(1) 主観的適用要件の分類

次に、主観的適用要件に関するものについて検討を行う。

ここでは、上記の「何らかの虚偽」が、(i) 過失によって生じた場合と、(ii) 故意によって生じた場合の2つに大別し、更に、(i) 過失によって生じた場合を、(i-1) 軽微な過失によって生じた場合、(i-2) それ以外の過失によって生じた場合の2つに分類する。

(i) 過失によって生じた場合に該当するもののうち、(i-1) 軽微な過失によって生じた場合とは、帳簿の誤記や、帳簿から申告書への単純な転記ミスなどがあった場合等である。(i-2) それ以外の過失によって生じた場合とは、法の不知によるものや、法令等の誤った解釈によるもの等が考えられる。

(ii) 故意によって生じた場合には、納税者本人の故意はもちろん、第三者の故意が存する場合も考えられる。第三者の故意が存する場合は更に、第三者が行った虚偽を導く行為に対して納税者本人

が善意であった場合と、悪意であった場合に分類することができる。

(2)(1) の分類に基づく「偽りその他不正の行為」の該当可能性の検討

そこで、(i) 過失によって生じた場合、(ii) 故意によって生じた場合について「偽りその他不正の行為」の該当可能性を検討する。

(i) 過失によって生じた場合について、まず、(i-2) それ以外の過失によって生じた場合に該当する、法の不知によるものについて検討する。

仮に、申告方法に対して不明瞭な部分があるとすれば、納税者は、当然にその不明瞭な部分について確認し、正しい申告を行うべく努力が要求される。納税者は、税務署等に問い合わせ等をして法を予知すべきであり、そのような手段をとらずに、納税者の行った申告が過少申告となった場合には、「法の不知はこれを許さず」という法諺からも、納税者に故意がないとしても救済されないと考えてよいであろう。すなわち、この場合納税者の行為は、「偽りその他不正の行為」に該当することとなる。次に、法令等の誤った解釈によるもの場合には、一般的には納税者に軽微でない過失が認められ、「偽りその他不正の行為」に該当することとなる。ただ、この場合には、税務職員等の誤指導等によるものも想定され、信義則の適用等によ

り違法性が阻却され、除斥期間が延長されない場合も起こり得るため、この検討については違法性阻却事由の検討において述べる。

次に、(i-1) 軽微な過失によって生じた場合であるが、これは前述したように、具体的には帳簿の誤記や、帳簿から申告書への単純な転記ミスなどがあった場合等である。これらの行為については、客観的適用要件からの検討においては、「偽りその他不正の行為」に該当しないこととなる。又、主観的適用要件からの検討においても、軽微な過失によるものであり、「偽りその他不正な行為」に該当するとは言えず、除斥期間は延長されないことになる。しかし、納税者が単純な誤記等を装って、申告をし、結果として過少申告となった場合には、主観的適用要件面からは、(ii) 故意によって生じた場合、として判断すべきであろう。又、同時に、客観的適用要件面においても、単純な誤記等には当たらないと解すべきことになる。

(ii) 故意によって生じた場合については、納税者本人に虚偽を導く行為について故意がある場合には当然に救済されず、「偽りその他不正の行為」に該当すると考えられ、除斥期間は延長される。

(3) 「偽りその他不正の行為」が故意によりなされた場合の問題点

題点

それでは、第三者が虚偽を導く行為について故意があった場合に、

納税者がそのことについて善意又は悪意であることについてはどうであろうか。

ここで、神戸地裁昭和57年4月28日判決²³を参照してみる。当該事件の概要は次のとおりである。「X₁及び甲は、昭和47年7月、その共有する土地（共有持分各自2分の1）を6,250万円で譲渡したが、譲渡価額を4,950万円とする売買契約書を作成した。甲は、その後昭和47年10月に死亡し、甲の相続人らは、被相続人の甲の昭和47年分所得税につき譲渡価額が4,950万円で、甲の持分相当額は2,475万円である旨の準確定申告をした。

この準確定申告につき相続人らに対しY税務署長は、譲渡価額が6,250万円とする更正処分をした。」²⁴この処分に対し、納税者は「国税通則法第70条第2項第4号の規定は圧縮した契約書に基づき、故意に過少に申告した場合のみ適用されるべきであって、本件のように甲の死亡により相続人であるX₂らのよって準確定申告書が提出された場合にはX₂らが、圧縮した契約書であることを知りながら、脱税の意図をもって過少に申告した場合でない限り右条項の適用の余地はないものと解すべきである。また、本件において、Y税務署長は本件再更正をなすにあたり、重加算税の賦課決定を行っていない

²³『訟務月報』第28巻、第8号、1662頁～1675頁。

²⁴荻野豊「偽りその他不正の行為と納税者の見解」『税経通信』Vol.55、No.3（税務経理協会）2000年、111頁。

のであるから、この場合に、更正をすることは論理的破綻をきたしているというべきである」²⁵と、主張したが、裁判所は、『偽りその他不正の行為』があったために相続人の提出する確定申告書の記載内容がゆがめられ、その結果相続人において国税の一部を免れることとなった場合、通常の制限期間内の更正により適正な課税を行うことが困難となることは、相続人が被相続人の当該行為を知悉していたか否かにはかかわりないことであること、その場合、更正の制限期間を5年に延長されたからといって、相続人に対し、相続開始の時に既に成立している抽象的納税義務を適正に具体化すること以上は何らの新しい義務を課することになるわけでもないことを考えれば、被相続人に『偽りその他不正の行為』があったために相続人の提出する確定申告書の記載内容がゆがめられ、その結果相続人において国税の一部を免れることとなった場合には、相続人において被相続人にそのような行為があつたことを知らなかったとしても、右相続人に対する国税についての更正については、国税通則法第70条第2項第4号の適用があると解するのが相当である」²⁶と、判示している。この場合、裁判所が準確定申告の納税者である「相続人が被相続人の当該行為を知悉していたか否かにはかかわりな

²⁵ 前掲、荻野「偽りその他不正の行為と納税者の見解」『税経通信』Vol. 55、No. 3、111頁。

²⁶ 前掲『訟務月報』第28巻、第8号、1674頁。

い」ということは、納税者が、第三者の「偽りその他不正の行為」について、善意又は悪意であることは問題にならないと、判断している、と考えることが可能である。

又、代理人による不正行為が問題となった大津地裁平成6年8月8日判決²⁷においても裁判所は、「納税申告義務は公法上の義務であり、第三者に申告手続を委任したことにより納税者自身が申告義務を免れるものとは解されないこと、また、納税申告については代理が認められているところ（国税通則法124条、税理士法2条1項）、代理人を利用することによって利益を享受する者は、それによる不利益も原則として甘受すべきものであることを考慮すると、納税者から納税手続の依頼を受けた第三者、即ち履行補助者（履行代行者）により隠ぺい又は仮装が行われた場合にも、原則として、重加算税の賦課要件を充たし、かつ、国税通則法70条5項にいう不正の行為の要件を充たすと解するのが相当である」²⁸と判示している。又、譲渡所得に係る確定申告書の作成の委任を受けた税理士と税務職員とが共謀してその所得税を脱税し、納税者から預かった所得税相当額を横領した事件についても東京地裁平成14年12月6日判決²⁹では、「偽り

²⁷ 『税務訴訟資料』第205号、311頁～335頁。

²⁸ 前掲『税務訴訟資料』第205号、324頁。

²⁹ 「税理士が行った隠ぺい又は仮装の行為は、納税者の行為とは同視できないとされたものの、納税者の認識の有無にかかわらず、同税理士の行為は、『偽りその他不正の行為』に該当するとされた事例」『月刊税務事例』35巻、

その他不正の行為」の解釈について「『偽りその他不正の行為』を行ったのが納税者であるか否か、あるいは納税者自身において『偽りその他不正の行為』の認識があるか否かにかかわらず、客観的に『偽りその他不正の行為』によって税額を免れた事実が存在する場合には、同項の適用があると解するのが相当である」³⁰と判示している。

これらの判決から第三者による「偽りその他不正の行為」であっても、納税者の善意又は悪意にかかわらず、除斥期間は延長されるところと考えるべきであろう。納税者が自身で税額を確定させる申告納税制度にあっては、納税手続を第三者に委任したとしても、申告及び納税についての責任は納税者本人が負うべきと考えるのが正当であろう。

なお、これまで述べてきたことを簡潔に表にすると以下（図1）のようになる。

5号（財経詳報社）2003年、28頁。

³⁰ 前掲『月刊税務事例』35巻、5号、31頁。

図 1

主観的適用要件 客観的適用要件	過失		故意 (*)
	軽微な過失	それ以外の過失(*)	
帳簿の誤記、単純な転記ミス等に起因する過少申告	「偽りその他不正」の行為に該当しない。		「偽りその他不正の行為」に該当する。
それ以外のものに起因する過少申告		「偽りその他不正の行為」に該当する。	「偽りその他不正の行為」に該当する。

(*) 第三者の故意によるものについては、納税者本人の「それ以外の過失」あるいは、「故意」に含まれることとなる。

3. 違法性阻却事由についての検討

最後に、違法性が阻却される可能性を検討する。ここで検討の対象となるのは、税務署員等の誤指導等により申告し、それが過少申告となった場合等である。この場合には、前述したように、信義則の適用等により違法性が阻却され、除斥期間が延長されない場合も起こり得るためである。

信義則の適用に関しては、租税法上、当該信義則の適用はあり得るとする最高裁昭和62年10月30日判決³¹があるものの、その適用に

³¹ 『判例時報』1262号、91頁～93頁。

については、厳しい要件が課されている。すなわち、①税務官庁が納税者に対し、信頼の対象となる公的見解を表示したこと、②納税者がその表示を信頼して、行動したこと、③表示に反する課税処分が行われ、そのため納税者が経済的不利益を受けたこと、④表示を信頼し行動したことにつき、納税者の責めに帰すべき理由がないこと、以上の4要件である。これらの要件をすべて備えている場合には、租税法においても信義則が適用され得るのである。納税者の行為は確かに「偽りその他不正の行為」として、過少申告となっているものの、それが上記の4要件を満たした行為であるならば、信義則が適用され、違法性が阻却され、「偽りその他不正の行為」には該当せず、除斥期間は延長されないこととなる。

第8節 本件外国大使館事件の検討

1. 本件外国大使館事件の裁判所の判断

本件外国大使館事件における、「偽りその他不正の行為」について検討する。

東京地裁平成16年4月19日判決では、「通則法70条5項にいう『偽りその他不正の行為』の意義について検討するに、『偽りその他不正の

行為』とは、税額を免れる意図の下に、税の賦課徴収を不能又は著しく困難にするような何らかの偽計その他の工作を伴う不正な行為を行っていることをいうものと解すべきであるから、単なる不申告行為はこれに含まれないものと解すべきである。もっとも、上記のような何らかの偽計その他の工作行為は、必ずしも申告と別に積極的な所得秘匿工作をすることのみを指すものではなく、過少申告行為自体がその態様によっては偽計その他の工作行為に該当する場合もあるものと解されるほか、税金を免れる目的で、既に存在している誤った状況をあえて放置したり、税務当局が誤信等により誤った申告であることに気づきにくい状態が生じていることを認識しつつ、あえてその誤信状態を除去せず、むしろその状態を利用して税金を免れようとする場合であっても、積極的な所得秘匿工作と同視し得るものというべきである。したがって、納税者が真実の所得を秘匿し、それが課税の対象となることを回避する意思の下に、上記のような作為ないしは不作為を行う場合には、『偽りその他不正の行為』に該当するものと解するのが相当である。」³²としつつも、「原告の本件各係争年分の申告は、(中略)正しい申告であると信じて行われたものと認めることができるから、原告が真実の所得を秘匿し課税

³²『訟務月報』第51巻、第9号、2556頁。

を免れる意図の下に行ったものとは認められず、平成4年分ないし同7年分の申告に通則法70条5項の適用はないものといわざるを得ない。したがって、同項を適用してされた平成4年分ないし同7年分の所得税についての各更正処分及びこれを前提としてされた各賦課決定は、いずれも通則法70条1項1号に反する違法なものであり、取消を免れないものというべきである。」³³と判示している。その他、正しい申告であると信じたことについて、国税通則法65条4項の「正当な理由」についても認められている。このことについては、本稿第3章で述べることとする。

しかしその後、東京高裁平成16年11月30日判決においては、「偽りその他不正の行為」について、「単なる不申告行為はこれに含まれないものの、納税者が真実の所得額を秘匿し、それが課税の対象となることを回避する意思の下に、所得額をことさらに過少にした内容虚偽の所得税確定申告書を提出することにより、納付すべき税額を過少にして、本来納付すべき税額との差額を免れようとするような態様の過少申告行為も、単なる不申告に止まらず、偽りの工作的不正行為といえることができる」³⁴とし、一審原告の過少申告行為には、正当な根拠に基づくものではなく、「納付すべき税額を過少にして、

³³ 前掲『訟務月報』第51巻、第9号、2563頁～2564頁。

³⁴ 前掲『訟務月報』第51巻、第9号、2527頁～2528頁。

本来納付すべき税額との差額を免れる意図を有していたと推認するに難くないというべきである」³⁵と、判示して、原判決を取り消した。

2. 結論

そこで、本件外国大使館事件が、本章第7節で述べた適用要件に該当しているか否かを検討する。なお、本件外国大使館事件においては、一審原告は給与所得者であり、帳簿は存在しない。個人給与明細書が帳簿に該当するであろう。

(1) 客観的適用要件の検討

まず、本件外国大使館事件における過少申告の際の納税者の行為について、客観的適用要件を検討する。

本章第7節で行った分類のうち、(a)単純な誤記等によるものは、帳簿、申告共に正しく、虚偽が存しないものであるから、本件には該当せず、(b) それ以外のものに該当する。更に、本件外国大使館事件において、個人給与明細書（帳簿）自体には何らの作為もみられないので、(b-2) 帳簿に虚偽があり、その虚偽の帳簿を基に申告

³⁵ 前掲『訟務月報』第51巻、第9号、2537頁。

をした場合にも該当せず、(b-1)帳簿を正しく記録していたものの、虚偽の申告をした場合に該当するだろう。

(2) 主観的適用要件の検討

次に、主観的適用要件の検討を行う。すなわち、「何らかの虚偽」が、(i) 過失によって生じた場合と、(ii) 故意によって生じた場合のいずれに該当するのかということである。

まず、本件外国大使館事件については、(i) 過失によって生じたもののうち、(i-1) 軽微な過失によって生じたものは該当しない。なぜなら、一審原告は、慣行を信じて、実際の収入の6割程度を、給与所得の収入金額として申告したのであるから、そこには明確な納税者の意思が存在するのであり、単純な誤記や、転記ミスの可能性は考え難い。従って、本件外国大使館事件における納税者の行為は、(i) 過失によって生じた場合の(i-2) それ以外の過失によって生じたもの、又は、(ii) 故意によって生じたもの、のいずれかに該当するといえる。

そして、本件外国大使館事件は、納税者本人が申告を行っているので、第三者の行為が介入する余地はない。一審原告である納税者が、慣行（正否については後に論ずる。）を認識し、その慣行に基づいて行った申告が過少申告であったことについて、当該過少申告が、

(i) 過失によって生じたものなのか、(ii) 故意によって生じたものなのか、この問題について裁判所はどのように判断しているのかを以下で検討する。

東京地裁平成16年4月19日判決では、一審原告の故意、過失を問題としておらず、当該原告が当時存在していたと主張している慣行に従って申告したことが、真にやむを得なかったと述べており、このことが違法性阻却事由になると考えているのだろう。この点については、違法性阻却事由の検討において述べる。

一転して、東京高裁平成16年11月30日判決では、一審原告の主張を退けている。裁判所が、「納付すべき税額を過少にして、本来納付すべき税額との差額を免れる意図を有していたと推認するに難くないというべきである」³⁶と判示していることから、一審原告の行った申告は、(ii) 故意によって生じた行為に近いと考えているものと思われる。

ここで、一審原告が、慣行を信じ収入金額を過少にした申告を行ったという事実からは、確かに納税者の意思があったとは言えるが、しかし、当該納税者の意思について、納税額の一部を免れる意図を有していたと推認できるとまでは言えないのではないかとの疑問も

³⁶ 前掲『訟務月報』第51巻、第9号、2537頁。

残る。上記事実からは、一審原告には、「間違った慣行を信じたという過失」は確かに認められるのであるから、それだけで、一審原告の行為は「偽りその他不正の行為」に該当するのである。これ故、東京高裁平成16年11月30日判決の結論は支持できるのである。

（３）違法性阻却事由についての検討

最後に、違法性阻却事由が存在するか否かを検討する。

本件外国大使館事件において、納税者が慣行に基づいて行った申告が、納税者の法の不知により救済されるか否か、という問題をも含んでいるが、これは、前述した理由で、救済されないと考えてよい。かつ、一審原告は、当該慣行について、課税庁に対し何らの確認も行っていない。この一審原告の申告について課税庁に対する確認を怠るという不作為については、過失（軽微な過失ではないもの）が存在すると言って差し支えないだろう。

又、本件外国大使館事件において、一審原告の主張する慣行とは、第1章で記したように、諸手当は課税対象とならないから基本給のみあるいは、収入の6割程度を申告すればよいとするものであった。第3章においても述べるが、所得税法上、給与所得については非課税の規定があるもの以外は諸手当であっても給与所得の収入金額となるのであるから、一審原告の主張する慣行には、およそ法的根拠

は認められない。法的根拠のない慣行など、慣行というよりも噂にすぎないと考えるべきであり、前述した、信義則適用のための4要件に照らして考えれば、信義則の適用は認められないであろう。従って、これまで述べてきた行為類型から判断するに、東京地裁平成16年4月19日判決については疑問が残ると言わざるを得ない。

(4) 結論

以上の検討の結果、本件外国大使館事件は、個人給与明細書（帳簿）を直接改ざんするような、積極的な納税者の行為は見られないが、個人給与明細書（帳簿）の一部を除外して申告するという、消極的とでもいうべき納税者の行為においても、故意若しくは、軽微でない過失が認められ、又、違法性阻却事由もなく、その結果、国税通則法70条5項にいう「偽りその他不正の行為」に該当するものと考えられる。

第3章 本件外国大使館事件における国税通則法 65 条 4 項にいう

「正当な理由」の存否

本章では、外国大使館に勤務する日本人職員の行った申告について国税通則法 65 条 4 項にいう「正当な理由」が認められるか否かを検討する。

まず、第 1 節で過少申告加算税の位置付けを確認するため附帯税について概観し、第 2 節で、加算税制度の歴史的経緯を確認した後、第 3 節で諸外国の各種加算税の制度について参照する。第 4 節で各種加算税の制度と罰則規定の異同を整理し、第 5 節で現行の同法 65 条の規定を概観し、第 6 節で過少申告加算税が賦課されることとなる要件を確認する。第 7 節で過少申告加算税が課された場合に、それが非課税とされる要件である、「正当な理由」について検討を行い、第 8 節で「正当な理由」の主張・立証責任を確認する。その後に第 9 節において、「正当な理由」がどのような場合で認められたのか否かを、過去の判例により確認し、第 10 節において、本件外国大使館事件における「正当な理由」の存否について具体的な検討を行う。

第1節 附帯税の概要

講学上、1つの債務が他の債務の存在を前提とし、発生及び消滅において、他の債務に従属する関係にある場合、前者を従たる債務、後者を主たる債務という。保証債務と被保証債務、利息債務と元本債務などがこの典型であるが、国税において従たる債務にあたるものとして附帯税があり、国税通則法第6章に規定がおかれている。

附帯税の制度目的は「国税債権の期限内における適正な実現を担保し、併せて期限内において適法に国税債務を履行した納税者との権衡を図るため」¹とされており、この制度目的は附帯税が延滞税及び利子税と加算税とに大きく区分されていることから首肯できる。すなわち、期限を超えて納付される場合にその超えた期間に応じて延滞税又は利子税が課され、不実の申告又は不納付なる債務不履行に応じて加算税が課されるという制度設計は、いずれも納税義務者に適法なる納税を促す動因として機能するものと考えられるからである。

ただし、この観点から、附帯税がその本質として租税であるか、いふなればその「租税性」とでも称すべき点について、これを否定

¹ 武田昌輔監修『DHC コメントール国税通則法』（第一法規出版）1982年、3301頁。

する説も呈されている。なるほど確かに国税通則法2条3号では、附帯税を「国税のうち延滞税、利子税、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をいう」と定義している以上、附帯税は紛れもなく国税の一種であるのだが、しかし、これらの課税が本質的には債務不履行に起因するものである以上、金子の租税性否定説、すなわち「これらは、税とは呼ばれているが、本来の意味における租税ではない。現行法上これらの附帯債務が租税とされているのは、本税と合わせて附帯税を徴収するのが便宜に合するからである」²という主張には、説得力があろう。

なお、附帯税のうち加算税は、更に過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税に分類され、本稿ではこのうち過少申告加算税を巡る問題について論じることとなる。

第2節 加算税制度の沿革

1. 戦前における延滞金制度

加算税の制度は、昭和22年に登場した。それ以前においては、延

² 金子宏『租税法 第11版』（弘文堂）2006年、623頁。

滞金の制度が明治 44 年 12 月に設けられていたが、当時は納税者により納税義務を確定させる制度がなかったため、現行に規定されている各種加算税のような行政制裁に相当する制度は設けられていなかった。現行の延滞税³に類する延滞金の制度があるのみだったのである⁴。

戦前において、正当な国税を期限内に申告しない納税義務者に対しては、基本的に延滞金と刑罰の二つの制度により対処しておりこれについて石倉文雄は「加算税制度の沿革と目的」のなかで、次のように述べている。

「基本的には、延滞金と刑罰という二つの制度によっていた。

戦前においては、税務官庁が、課税標準と税額を決定する賦課課税制度を採用していたので、脱税を除いた過少申告等に対する制裁意識は存在せず、もっぱら、税務官庁が決定した税額が期限内に納付されるかどうかに関心の中心であった。それ故、期限内納付を確保するため、納付遅延に対する制裁として延滞金制度が設けられていたのである。

³ 加算税が、申告納税方式による国税又は源泉徴収等による国税について、申告義務又は徴収義務の違反に対して制裁の意味で課される附帯税であるのに対し、延滞税とは国税を法定納期限までに完納しない場合に、未納税額の納付遅延に対する遅延利子の意味で課される（国税通則法 60 条 1 項）附帯税である。

⁴ 「この延滞金は税外収入とされて、歳入面の取扱いも、現在の租税収入とする取扱いとは異なっていた。」石倉文雄「加算税制度の沿革と目的」『日税研論集』Vol.13（財団法人日本税務研究センター）1990 年、8 頁。

また、賦課課税制度の下においても、脱税は存在する。脱税は防止されなければならないし、処罰されなければならない。その手段として、財産刑をもってする刑罰制度が設けられていたのである。

要するに、戦前にあっては、滞納と脱税の防止の二つが重大関心事であり、滞納に対する制裁としての延滞金と脱税に対する制裁としての刑罰が重要であった。」（傍点原著）⁵

2. 昭和 22 年、加算税（追徴税）の創設

昭和 22 年の税制改正⁶により、我が国では、はじめて近代的な総合累進所得税が採用された。この改正により、所得税、法人税及び相続税について申告納税方式が一般的に採られることとなった。この申告納税制度の導入の際に、「その担保的機能を果し、正当な納税義務を履行した者とそうでない者との負担の公平の見地」⁷から加算

⁵ 前掲、石倉「加算税制度の沿革と目的」『日税研論集』Vol.13、4頁。

⁶ 「昭和 22 年の税制改正においては、社会全般の民主化の風潮に合わせ、租税の上にも民主的な制度を導入する努力がなされた。その代表的なものが申告納税制度である。いわゆる賦課課税制度のもとにおいては、納税義務者に一応申告の義務を負わせるが、申告そのものによって納税義務は確定せず、政府の賦課決定処分に基づいて初めて具体的な納税義務が確定することになっていた。これに対し、申告納税制度においては、第一次的に納税義務者自身が税法に基づいてみずから課税標準額を計算し、かつ税額を算出して、これを申告するとともに税金を納付するものであり、納税義務者の申告に誤りがあるときに政府によって更正が行われ、申告すべき者が申告しないときに政府の決定がなされるということになるのである。」松隈秀雄監修、日本租税研究協会『戦後日本の税制』（東洋経済新報社）1959年、4頁。

つまり、申告納税制度は、納税者が税法をよく理解し、納税者がなすべきことを当然なし、進んで税務に協力するという態度が要請されるわけであり、この点で租税の民主化という目的に合致したものであった。

⁷ 前掲『DHC コンメンタール国税通則法』3534頁。

税の制度が「追徴税」の名称で創設されたのである。当時の制度については『DHC コンメンタール国税通則法』に以下のように記されている。

「当時は、現在の制度と異なり、追徴税は、正当な申告がなかったこと、又は申告があつたがそれが正当でなかったことに対して、行政制裁として正当税額又は不足税額の一定割合（1か月以内は5%、以後1月ごとに5%を加重し、最高50%）の税を課すものであり、源泉徴収等による国税の徴収義務者についても、その徴収して納付すべき税額を法定納期限までに納付しない場合にも課された。

なお、昭和22年4月には、加算税の制度もあったが、当時の加算税は、申告納税方式又は源泉徴収等による国税の納付について、法定納期限より遅れたことに対して、日歩3銭の割合で課すもので、現行の延滞税に相当するものであった。」⁸

3. 昭和23年、昭和25年の改正

昭和22年に創設された追徴税の制度は、「昭和23年の税制改正において、正当税額又は不足税額に対する割合が、従来の月ごとによる増加の方式から、単一割合である25%に改正された」⁹。その後

⁸ 前掲『DHC コンメンタール国税通則法』3534頁。

⁹ 前掲『DHC コンメンタール国税通則法』3534頁。

昭和 25 年に、シャープ勧告による税制改正において現行の制度の基
となった制度に改められた。すなわち、従前の加算税及び延滞金の
制度では、具体的納期限後遅延利子の課されない期間があることや、
督促状の指定納期限までに完納しないときは、具体的納期限まで遡
及して延滞金が課されること等の不合理があったため、「これまでの
加算税の名称を利子税額に改め、その課される期間を法廷納期限か
ら実際に納付する日までの日数によって計算すること」¹⁰とし、「延
滞金については、まず遅延利子的性格を有する部分を右の利子税額
に統合し、滞納に対する制裁に相当する部分を新たに延滞加算税と
した。この延滞加算税は、滞納税額のうち督促状の指定期限までに
完納されない税額につき、その指定期限の翌日から納付の日までの
期間に応じ」¹¹徴収されることとなった。さらに、従前の追徴税に
代えて新たに各種の加算税制度すなわち、過少申告加算税額、無申
告加算税額、源泉徴収加算税額、過少納付加算税額、軽加算税額及
び重加算税額¹²の制度を設け、納税申告又は納付の過怠の態様に
応じて行政制裁が課されることとなった。これらの加算税額の課税額
は、正当税額又は不足税額の一定割合相当額とされていた。なお、

¹⁰ 志場喜徳郎、荒井勇、山下元利、茂串俊共編『平成 16 年改訂 国税通則法精解』（財団法人大蔵財務協会）2004 年、580 頁

¹¹ 前掲『平成 16 年改訂 国税通則法精解』580 頁

¹² 「重加算税額が課されるときは、その基礎となった本税に対しては過少申告加算税は併課されないが、無申告加算税額又は源泉徴収加算税額は重加算税額と併課された。」前掲『DHC コメントール国税通則法』3541 頁。

昭和 22 年の改正で所得税、法人税及び相続税について申告納税方式が採用されたものの、間接国税については、まだ申告納税制度は採用されていなかったもので、加算税の制度は設けられなかった。

4. 昭和 37 年 4 月法律第 66 号による国税通則法の制定

国税通則法は昭和 36 年 7 月の税制調査会の「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」を受けて、昭和 37 年 4 月に制定された。これにより、従前の加算税額の名称が、加算税に変更され、その制度の整備、軽減合理化が図られた。現行の過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税の制度の体系が整備されたのである¹³。

その後、加算税の割合についての改正や、他の法律の改正に伴う改正を経て、現行の規定に至っている。

¹³ 「なお、消費税についても、申告納税制度が導入されたことにより、過少申告加算税又は無申告加算税が課されることとされたが、重加算税については、通告処分制度があるところから適用されないこととされている。また、証券会社の所有する有価証券を譲渡したことにより課される有価証券取引税について、納付高申告書による税額が過少である場合には従来軽加算税が課されていたが、通則法制定に当り申告納税方式によることとされたことにより過少申告加算税の制度が適用されることとなった。」前掲『DHC コメント 国税通則法』3541 頁。

第3節 諸外国の制度

附帯税については、諸外国においても、各種加算税と、延滞税及び利子税について規定がおかれている。ここでは、各種加算税の制度についてアメリカ、イギリス、ドイツの制度を紹介する¹⁴。諸外国においても、各種加算税の制度を設けることで、適正な申告を確保し、公平な負担を図っていることが伺える。

1. アメリカ

無申告加算税、不納付加算税、過少申告加算税、不適法納付加算税、重加算税の制度があり、これらの加算税は、本税と同様の方法で賦課され、又は徴収される。しかも、刑事における有罪認定があっても、これらの加算税を課し得るし、反対に、刑事における無罪放免は、これらの加算税を課すことの妨げとはならない。

2. イギリス

所得税、法人税及び相続税について申告書を所定の提出期限までに提出しないときは、100ポンド（遅延が6月以上12月未満のとき

¹⁴ 第3節については、前掲『DHCコンメンタール国税通則法』3303頁～3304頁及び前掲『国税通則法精解』584頁～587頁を主に参照。

はさらに 100 ポンドが加算され、12 月以上の遅延のときは免れた税額相当額) 以下の加算税が徴収される。裁判所又は課税委員会により宣告された後も、まだ申告書が提出されないときは、さらに、1 日につき 60 ポンド以下の加算税が課される。

課税標準が過少である申告書等を提出したことにより税を免れたときは、その免れた税額相当額（相続税の場合には、3,000 ポンドと免れた税額相当額との合計額）以下の加算税が課される。

3. ドイツ

ドイツにおいては申告納税制度は採用しておらず、ほとんどの税目につき賦課課税方式が採用されている。しかし、課税資料の収集という意味での租税申告を納税者に要求しており、課税標準申告書が期限内に提出されないときは、確定された税額の 10% 以下（1 月以内は 2%、2 月以内は 4% 等の内規があり、最高は 5,000 ユーロである。）の遅延加算金が課され、過少申告の場合には、重過失があったときに限り、5 万ユーロ以下の金額が徴収される。

第4節 行政制裁と罰則

1. 行政制裁と罰則との関係

ここまで、加算税について、沿革を概観し、諸外国の制度を参照してきた。そこで次に、加算税の制度と罰則規定が、適正な申告制度の保障という同様の効果を持つものの、その性質を異にするものであることについて述べる。

現在我が国において、主に申告納税方式が採用されており、申告納税方式が納税者のする報告により税額が確定する制度であることは先に述べたとおりである。税額の確定が、納税者の自主的な申告にある程度委ねられている以上、正しい申告を行う納税者以外の者に対しては、何らかの制裁が加えられて然るべきである。これは、正しい申告を行う納税者を保護する観点からも認められる。

現行の加算税の制度の前身ともいうべき追徴税の制度が、申告納税制度における「担保的機能を果し、正当な納税義務を履行した者とそうでない者との負担の公平の見地」から設けられたことは前述の通りである。つまり、加算税¹⁵は適正な申告制度を保障する機能

¹⁵ 石倉は、前掲『加算税制度の沿革と目的』の中で以下のように述べている。

「加算税の目的なり、性格については、学者、実務家等によって、次の①ないし⑤のような説明がなされている。すなわち、

① 行政罰ないしは行政上の制裁とするもの

を果たしているといえるが、この制度のほかにも、各税法毎に罰則規定（所得税法第6編、法人税法第5編、消費税法第6章、相続税法第8章等）が設けられ、これらの規定も加算税と同様、適正な申告制度を保障する機能を果たすものである。しかし、罰則が「有責違法の行為に対して科される」¹⁶ものであるのに対し、加算税は行政制裁の一種であり、罰則に比し「それ程厳格なものではなく、正当な理由がなくして、申告や納付を遅延した場合に税務官署によって課されるもので、本税に加えて課され、その本税の税目として徴税される」¹⁷ものである。加算税が行政制裁であるのに対し、罰則は司法制裁であるといえよう。

2. 二重処罰に関する憲法論争

この、行政制裁と罰則との関係について、憲法39条に規定するいわゆる二重処罰にあたるとして、憲法論争が行われた。最高裁昭和33年4月30日判決¹⁸において、「法が、申告納税の実を挙げるため

② 民事罰とするもの

③ 秩序罰とするもの

④ 金銭罰とするもの

⑤ 特殊な性質を持つ経済的負担とするもの」

以上のように分類しつつ、結論としては、「一種の行政罰」であるとしており、「①ないし⑤のいずれをとってもそれ程大差ない」としている。

¹⁶ 前掲『DHCコンメンタール国税通則法』3533頁。

¹⁷ 前掲『DHCコンメンタール国税通則法』3533頁。

¹⁸ 『最高裁判所民事判例集』第12巻、第6号、938頁～964頁。

法 48 条の刑罰を以って臨むだけでは十分でないとして、別に追徴税の制度を設けた趣旨にかんがみれば、法人税の未納が通脱犯を構成するかどうかにかかわらず、徴税庁は、その独自の認定により未納税額を認定し、これを基礎として追徴税を課し得るものとする趣旨であることは明らかであって、通脱犯として処罰されたからといって、追徴税を免れしめる理由はない」¹⁹と判示し、その後、最高裁昭和 36 年 7 月 6 日判決²⁰、最高裁昭和 36 年 5 月 2 日判決²¹等にこの判決が踏襲され、最高裁昭和 45 年 9 月 11 日判決²²で、重加算税は「各種の加算税を課すべき納税義務者違反が課税要件事実を隠ぺいし、または仮装する方法によつて行われた場合に、行政機関の行政手続により違反者に課せられるもので、これによつてかかる方法による納税義務違反の発生を防止し、もつて徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の措置であり、違反者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目してこれに対する制裁として課せられる刑罰とは趣旨、性質を異にするものと解すべき」²³であるとする旨判示され、この憲法論争に終止符が打たれることになった。

¹⁹ 前掲『最高裁判所民事判例集』第 12 巻、第 6 号、942 頁。

²⁰ 『最高裁判所刑事判例集』第 15 巻、第 7 号、1054 頁～1068 頁。

²¹ 『最高裁判所刑事判例集』第 15 巻、第 5 号、745 頁～757 頁。

²² 『最高裁判所刑事判例集』第 24 巻、1333 頁～1341 頁。

²³ 前掲『最高裁判所刑事判例集』第 24 巻、1336 頁。

第 5 節 過少申告加算税の概要

本節では、加算税制度のうち過少申告加算税に特化してその概要を確認する。

行政制裁の一環として課される各種加算税の制度のうち、過少申告加算税とは、納税者が当初行った申告税額が結果として過少であった場合に課される加算税である。国税通則法 65 条に規定がなされている。

同条 1 項は、通常の場合の過少申告加算税について規定しており、申告納税方式により納付の確定することとなる国税について、期限内申告書（還付請求申告書を含む。）の提出があった場合において、修正申告書の提出又は更正があり、それによって納付すべき税額がある場合には、その税額の 10% に相当する額の過少申告加算税が課されることになる。同条 2 項は、過少申告加算税の加重、つまり、申告漏れの割合が大きい場合の加重について規定したものである。すなわち同条 1 項に規定する納付すべき税額が、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場合には、同条 1 項で計算した額にその税額の当該超える部分に相当する税額の 5% に相当する額が加算される。同条 3 項は用語の意義である。

同条 4 項は、正当な理由がある場合の過少申告加算税の非課税、
同条 5 項は、更正を予知しないでした修正申告の場合の非課税を規定したものである。

第 6 節 過少申告加算税の賦課の要件

前節で述べたように、過少申告加算税は、納税者が当初行った申告税額が結果として過少であった場合に課される加算税である。その賦課については、納税者の故意や過失（第 2 章で述べたような軽微な過失を含む。）は問われないこととなる。なぜならば、過少申告加算税は、「結果として過少」である場合に課されるものであり、換言すれば、「結果として過少」であれば賦課の要件は充足されるからである。これは、適正な申告を確保し納税者の公平を図るという観点からも、正当である。

過少申告があった場合には同条 1 項及び同条 2 項により過少申告加算税の税額が計算されることとなり、同条 4 項及び同条 5 項は、特定の場合に非課税になることを規定していることがわかる。同条 4 項についていえば、「正当な理由」のある場合に、過少申告加算税が非課税とされるのである。

このような規定のおき方や、過少申告加算税が行政制裁の一種であるという法的性格から察するに、それが非課税とされる同条 4 項及び同条 5 項は、同条 1 項及び同条 2 項の例外規定であるといえよう。

第 7 節 「正当な理由」がある場合の過少申告加算税の非課税

1. 非課税の要件

現行の各種加算税は過少申告若しくは無申告あるいは不納付であったことについて「正当な理由」がある場合には賦課されない（国税通則法 65 条 4 項、66 条 1 項ただし書及び 2 項、67 条 1 項ただし書、68 条 2 項かつこ書、同 3 項かつこ書）こととなっている。これは「正当な理由」が存在する場合にまで行政制裁の一種である加算税を課すのは適当ではないとして設けられた免除規定である²⁴。この規定により、納税者は、更正の対象となった申告をしたことについて「正当な理由」がある場合には、課税庁側と当該「正当な理由」を争うことができるのである。「正当な理由」が認められれば、各種

²⁴ 石倉文雄「過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税—制度の目的・内容、学説・判例とその検討—」『日税研論集』Vol.13（財団法人日本税務研究センター）1990 年、26 頁を参照。

加算税は非課税とされるのである。

それでは、どのような場合に「正当な理由」があると認められるのであろうか。

2. 「正当な理由」の意義

本来、「租税法においては課税庁の自由裁量を認める規定を設けることは許されておらず、租税の賦課・徴収に際しての原則となる“租税法律主義”を構成する“課税要件明確主義”は法令の定めは一義的で明確でなければならないとしている」²⁵。しかし、加算税制度にいう「正当な理由」については、「立法技術上止むを得ず用いられた不確定概念」²⁶と考えられているところである。もちろん法令の定めが一義的であることは望ましいが、この点のみを不必要に強調すると千差万別で複雑な経済関係に対処できず、かえって課税の公平を損なうことになりかねないから、租税法において「正当な理由」等の不確定概念が用いられるとしても、それが法の趣旨、目的に照らしてその意義を明確になしえる経験概念ないし中間目的を内容とするものであれば、裁判所の審査にも服するのであり課税要件明確

²⁵ 中野由喜子「加算税における『正当な理由』」『税務弘報』Vol.46、No.14（中央経済社）1998年、67頁。

²⁶ 横浜地裁判決昭和51年11月26日判決『税務訴訟資料』第90号、658頁。

主義に反しないとする立場が妥当であるといえる。とはいっても、
「正当な理由」とは、どのような場合に認められるのか、ある程度の
基準を検討することは可能である。

3. 「正当な理由」が認められるための要件

(1) 学説

「正当な理由」が、どのような場合に認められるのかということ
については、諸学説がある。

石倉文雄は、どのような場合に「正当な理由」が認められるかにつ
いて、現実面からのアプローチと理論面からのアプローチをするべ
きとしている。

現実面からのアプローチとは、①「正当な理由」を税務当局はど
のようなものと考え、運用してきたか、②「正当な理由」を裁判所
はどのようなものと解してきたか、③①、②のような税務当局、裁
判所の解釈態度をどう評価するか、であり、更に②については②－
i 事実あるいは法令の誤解ないし不知等、②－ii 法令解釈上の見解
の対立等、②－iii 税務職員の誤指導等、に分類するものである。石
倉は、①を実務、②を判例、③を学説と捉えている。次に、理論面
からのアプローチとは、(イ)不可抗力説(ロ)不当・過酷事情説(ハ)
帰責事由不存在説(ニ)故意・過失不存在説(ホ)故意・過失必要

立証説（へ）比較衡量説等の基準²⁷を用いる方法である。

石倉は、この2方面からのアプローチを用い検討を行っており、次のような結論を述べている。

「一般的には、（ハ）の帰責事由説（ママ）で第一次的に『正当な理由』の有無を判断し、『正当な理由』が認められない場合に第2次的補充的に（へ）の比較衡量説で『正当な理由』の有無を判断することが、理論的に正当であろう。

このように解したとしても納税者の側に『正当な理由』についての主張、立証責任の面からの制約もあり、実務上それほどの混乱も生じないであろう。

ただ、（ハ）（へ）併存説をとると、現在の税務当局の『正当な理由』を認める範囲よりも、納税者に『正当な理由』を認める範囲は広がる。今までのあまりにも狭すぎたのであり、帰責事由のない場合にまで広げることは当然であろう。」²⁸

²⁷ それぞれの説を簡潔に示すと以下の通り。（イ）不可抗力説…正当な理由とは、不可抗力あるいはそれに準ずるものを指す。（ロ）不当・過酷事情説…正当な理由とは、納税者に加算税を賦課することが不当若しくは過酷ならしめる事情をいう。（ハ）帰責事由不存在説…納税者又は従業員等が、故意、過失なくして、すなわち帰責事由なく、過少申告、無申告であった場合には、加算税を賦課されない「正当な理由」があるということになる。（二）故意・過失不存在説…納税者が、故意、過失なくして過少申告、無申告であった場合には、加算税を賦課されない「正当な理由」があるとするものである。（ホ）故意・過失必要立証説…「正当な理由」が存在しないことまで、税務当局が証明する必要があるとするものである。ただし、これは、少数説である。（へ）比較衡量説…納税者と税務当局の帰責事由の大小を比較衡量して、「正当な理由」の有無を判断する。これは、（イ）説ないし（ホ）説のいずれかと併存する。

品川芳宣は、「正当な理由」の存否が問題となる場合には、①税法解釈の疑義に関するもの、②事実関係の不知、誤認に関するもの及び③税務官庁の対応に関するもの、の3種類があるとしている²⁹。

①税法解釈の疑義に関するもの、②事実関係の不知、誤認に関するものは、主として納税者側の不注意等から過少申告が生じ、「正当な理由」の存否が問題となる場合である。一方で、③税務官庁の対応に関するものは、税務官庁側の納税者に対する対応に問題があつて過少申告が生じ、「正当な理由」の存否が争われる場合である³⁰。

（２）実務

諸学説については上記に述べたとおりであるが、一方で実務の取扱い上、国税通則法 65 条の規定の適用にあたり過少申告の場合における「正当な理由」が認められる事実とは、所得税個別通達 117 申告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）第一の一（一）～（四）において以下のようなものと

²⁸ 前掲、石倉「過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税—制度の目的・内容、学説・判例とその検討—」『日税研論集』Vol.13、48 頁

²⁹ 品川芳宣『附帯税の事例研究 第3版』（財経詳報社）2002 年、86 頁～137 頁。

³⁰ 石倉も、同様な分類即ち、「イ事実あるいは法令の誤認ないし不知等、ロ法令解釈上の見解の対立等、ハ税務職員の誤指導等」を用いて主要判例を分類している。前掲、石倉「過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税—制度の目的・内容、学説・判例とその検討—」『日税研論集』Vol.13、33 頁～43 頁。

解されている。

「(一) 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。

(二) 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（二）の事実に基づくものと同様に取り扱う。

(三) 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。

(四) 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。」

(3) 検討

国税通則法 65 条についても、第 2 章で述べた「偽りその他不正の行為」と同様に、客観的適用要件、主観的適用要件及び違法性阻却事由についての検討を行う。しかし、国税通則法 65 条の過少申告加算税の賦課要件としては、本章第 6 節で述べたように、納税者の過失や故意といった、いわゆる主観的な要素は必要とされない。それは、これまで述べてきたように、納税者の行った申告について「結果として過少」であれば、過少申告加算税の賦課要件を充足するからである。すなわち、過少申告の際の納税者の行為が客観的適用要件を充足しているか否かを検討し、次に、非課税要件である「正当な理由」の存否の検討を行う。「正当な理由」が認められる場合には、これが違法性阻却事由となる。

客観的適用要件については、先に述べたように、結果として過少申告であれば充足され、違法性阻却事由についての検討に移ることになる。しかし、ここに納税者の過失や故意を持ち込まないことで、

先の諸学説も整理することができる。

まず、石倉説の（イ）不可抗力説（ロ）不当・過酷事情説（ハ）
帰責事由不存在説（ニ）故意・過失不存在説（ホ）故意・過失必要
立証説（ヘ）比較衡量説について、過失や故意を要件としないので
あれば、（ハ）帰責事由不存在説（ニ）故意・過失不存在説（ホ）故
意・過失必要立証説、については議論を要しないことになる。すな
わち、「正当な理由」の存在を判断する場合には、（イ）不可抗力説
（ロ）不当・過酷事情説、（ヘ）比較衡量説を用いて判断することが
妥当であるといえる。

品川の説は、そもそも納税者の過失や故意を問題としていないの
で、妥当であろう。

これらの諸学説及び所得税個別通達のうち、個別通達と品川説は、
「正当な理由」を争うことができる事情と考えることができる。納
税者は、これらの事情がある場合に、課税庁と「正当な理由」の存
否を争うことができる。そして、これを受けて裁判所が認定を行う
こととなる。

一方で、石倉説の（イ）不可抗力説（ロ）不当・過酷事情説、（ヘ）
比較衡量説は、裁判所の認定の段階で考慮されるものと考えること

が可能である。

例えば、所得税個別通達 117 第一の一（四）に挙げられるような事情があった場合には、納税者は、課税庁と争うことができることとなるが、裁判所が、当該事情が「正当な理由」に該当するかを判断する段階においては、不可抗力や、不当・過酷について納税者と課税庁の事情を比較衡量して判断する、という考え方である。所得税個別通達 117 第一の一（四）に挙げられるような事情は、信義則の問題を含んでいるが、租税法律関係において信義則の適用のためには、第 2 章第 7 節で述べた要件を満たさねばならず、これらの要件を満たすことは、納税者にとって厳しいものであろう。そこで、信義則の要件は満たさないまでも、納税者にとって、不当であったり過酷であるような諸事情がある場合には比較衡量を行い、「正当な理由」が認められる場合には、救済される余地を残すべきであろう。

「正当な理由」について法令上明確な規定がなく不確定概念である以上、一義的に定められ得ず、個別具体的に事案ごとに検討されざるを得ない。すなわち、結果として過少申告となった場合に、「正当な理由」を争うことができる事情があるか否かをまず検討し、当該事情がある場合には、結果として、過少申告となったことについて納税者が不可抗力であったのか、又は、過少申告加算税を課すこ

とが納税者にとって、不当若しくは過酷であると思われるかという問題を中心にして検討することが可能であろう。

第8節 「正当な理由」の主張・立証責任

前節において、「正当な理由」がどのような場合に認められ得るかという点を検討したが、本節では、「正当な理由」の主張・立証責任が、納税者側か、あるいは税務官庁側のどちらにあるのかを検討する。

私法上の債権債務関係における債務不履行の場合、債務不履行の事実については債権者が立証責任を負う。一方で、債権者と債務者の間に原債務の存在については争いがないものの、当該債務の不履行について不可抗力等の免責を債務者が主張する場合、当該主張の立証責任は当然に債務者が負うことになる。

租税は一種の債権債務関係ではあるが、私法上の債権債務関係と全く同一とはいえず、異なる特質³¹を持っている。しかし、租税の

³¹ その特質について金子は次のように述べている。「第一に、租税債務は法定債務（obligatio ex lege）であって、私法上の債務のように当事者の合意によってその内容が定まるのではない。第二に、現行法の枠組みの中では、それは公法上の法律関係であって、それをめぐる法律上の争訟は、すべて、行政事件として、行政事件訴訟法の適用を受ける。第三に、租税が公共サー

債権債務関係においても、主張・立証責任を私法上の債権債務関係と同様に解することができるであろう。

すなわち、債権の存在（例えば所得税法においては、課税の対象となる所得の存在）については税務官庁側が立証責任を負うことになり、「正当な理由」については納税者側が立証責任を負うということである。横浜地裁昭和 51 年 11 月 26 日判決³²及び東京高裁昭和 55 年 5 月 27 日判決³³においても主張・立証責任は納税者側が負うとしている。

なお、同旨として、石倉は次のように述べている。

『『正当な理由』の存在は、納税義務者自身にとってはすぐわかる事実であること、『正当な理由』のないことを税務当局に求めることは不可能を強いることとなること、たとえ不可能でないにしても大量の課税処分を処理する効率性からみて極めて不経済であること、東京高裁昭和 55 年 5 月 27 日判決も指摘するように規定形式からみて例外規定とみるべきこと、立証責任の分配に関する通説である法律要件分類説の立場からは例外規定とみるのが素直であること等から、納税者に、主張、立証責任があるとする判決の立場が妥当であ

ビスの資金の調達的手段として強い公益性をもっており、またその確定と徴収が公平・確実かつ迅速に行われなければならないことを反映して、租税債権者である国家の手に、私法上の債権者には見られない種々の特権が留保されている。」前掲、金子『租税法 第 11 版』31 頁。

³² 前掲、『税務訴訟資料』第 90 号、640 頁～660 頁。

³³ 『税務訴訟資料』第 113 号、459 頁～474 頁。

ろう。」(傍点原著)³⁴

第9節 過去の判例等の検討

1. 「正当な理由」が認められた裁判例

「正当な理由」が認められた裁判例としては、最高裁平成11年6月10日判決³⁵、東京地裁判決平成17年12月16日判決³⁶等がある。

(1) 最高裁平成11年6月10日判決は、「相続財産に属する特定の財産を計算の基礎としない相続税の期限内申告書が提出された後に当該財産を計算の基礎とする修正申告書が提出された場合において、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」³⁷に、「正当な理由」を認め

³⁴ 前掲、石倉「過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税一制度の目的・内容、学説・判例とその検討一」『日税研論集』Vol.13、50頁。

³⁵ 林菜つみ「相続税の期限内申告において相続財産に属する特定の財産が納付すべき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』がある場合」『判例タイムズ』No.1036(判例タイムズ社)2000年、314頁～315頁。

³⁶ 「東京地裁、確定申告期限後の通信日付に『正当な理由』を認める」『週刊T&A master』Vol.153(株式会社ロータス21)2006年、7頁。

³⁷ 前掲、林菜つみ「相続税の期限内申告において相続財産に属する特定の財産が納付すべき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

た。主張、立証責任については本章第 8 節で述べたところであり、納税者が主張、立証責任を負うという通説の立場に立てば、「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」に「正当な理由」を認めるという判例の立場には賛成である。

（２）東京地裁判決平成 17 年 12 月 16 日判決は確定申告期限後の通信日付に「正当な理由」を認めたものである。この、確定申告期限後の通信日付が問題となった事案は、納税者が、確定申告書を郵便局窓口で 3 月 15 日午後 4 時 50 分前後に提出し、これに翌日の通信日付印が押されたことが問題となったもので、過少申告加算税の問題ではなく国税通則法 66 条の無申告加算税の問題である。裁判所は「業務時間内に郵便局の窓口へ普通郵便物を提出しても、無集配局である場合には、集配局まで搬送されないと通信日付印が押されないとか、場合によっては、翌日の通信日付印になってしまうなどといったことは、（中略）国民の多くが広く知っている常識である」ということはできない。原告の郵便局の業務時間内での郵便窓口への差出は、やむを得ないところがあつて、責めることができず、これ

通則法 65 条 4 項にいう『正当な理由』がある場合』『判例タイムズ』No. 1036、314 頁。

を期限後申告であるとして、無申告加算税を課するのは酷である」³⁸として、国税通則法 66 条 1 項但書きにいう「正当な理由」を認めている。この判決は、結果としては、確かに期限後申告ではあるものの、納税者の行為に申告期限内に確定申告書を提出するという意思が認められ、かつ、郵便局の事情は申告とは直接には関係しないから、このことについて、裁判所が、「酷である」として「正当な理由」を認めたことは、納税者の適正な申告をする意思を尊重した結果のようにも考えられ、その意味で共感できる判断である。

2. 「正当な理由」が認められなかった裁判例等

一方で、「正当な理由」が認められなかったものとして、東京地裁平成 8 年 11 月 21 日判決³⁹があり、これは譲渡所得の帰属年分についてその判断を誤った理由が「原告独自の見解ないしは誤解に基づく」⁴⁰ものであった場合に「正当な理由」に認められないとした事例である。その他いくつかの裁決例をみると、納税者の税法の

³⁸ 前掲、「東京地裁、確定申告期限後の通信日付に『正当な理由』を認める」『週刊 T&A master』Vol.153、7 頁。

³⁹ 林裕之「譲渡所得の帰属年分についての判断を誤った理由が、国税通則法 65 条 4 項の「正当な理由」には該当しないとされた事例」『月刊税務事例』Vol.29、No.5（財経詳報社）1997 年、16 頁～19 頁。

⁴⁰ 前掲、林裕之「譲渡所得の帰属年分についての判断を誤った理由が、国税通則法 65 条 4 項の「正当な理由」には該当しないとされた事例」『月刊税務事例』Vol.29、No.5、18 頁。

不知、誤解は「正当な理由」にあたらないとするもの⁴¹、納税者の単純な誤りがあり、かつ、その誤りについての指摘を申告期限内にされなかったとしても「正当な理由」にはあたらないとするもの⁴²、適正な申告を行えなかったことが、申告書の作成を依頼した税理士の過失に起因するとしても「正当な理由」にはあたらないとするものの⁴³などがある。

これらは、納税者の不知、誤解、過失が「正当な理由」に当たらないとする事例であり、納税者の行う申告を前提に課税を行うという、申告納税方式を採用している現行制度下において、正しい申告を行った納税者とそうでない納税者の権衡を図るという加算税制度の趣旨に合致するものである。そうであるから、過少申告加算税の原因が税理士の過失に起因している事例についても、「自らの意思と責任において本件相続に係る相続税の申告をA税理士に依頼し作成

⁴¹ 平成5年3月24日裁決「建造引当権に関する国税庁長官通達は、法令にない取扱いを新たに示したものとすることはできず、法令の不知、誤解は通則法第65条第4項の『正当な理由』があるとは認められず、調査担当者の具体的な指摘前に修正申告をしたとしても同法第65条第5項に該当しないとした事例」『月刊税務事例』Vol.27、No7（財経詳報社）1995年、25頁～29頁。平成13年5月8日裁決「税法の不知、誤解等の『正当な理由』の適否」『税と経営』No.1465（税経）2002年、10頁～12頁。

⁴² 平成11年12月22日裁決「単純な誤りでありかつ申告期限内にそれを指摘されなかったとしても加算税の『正当な理由』があるとはいえない（延滞税については却下）」『国税速報』第5448号（財団法人 大蔵財務協会）2002年、11頁～14頁。

⁴³ 「国税審査裁決一覧 適正な申告を行えなかったことが、申告書の作成を依頼した税理士の過失に起因するとしても国税通則法第65条第4項の『正当な理由』には該当しないとした事例」『月刊税務事例』Vol.25、No.11（財経詳報社）1993年、64頁。

させ、これを提出したものである以上、たとえ A 税理士の過誤によって本件当初申告が過少申告となったとしても、本件当初申告書は請求人の責任において提出されたものであり、かつ、過少申告となったことについて正当な理由があるとは認められない」⁴⁴とした、裁決には賛成できるのである。

3. 最近の裁判例

又、最近の判例で「正当な理由」が認められたものとして、最高裁平成 18 年 10 月 24 日判決⁴⁵がある。これは、納税者が勤務先の日本法人の親会社である米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所得税の申告をしたことにつき、「正当な理由」があるとされた事例である。ストックオプションの権利行使益については、平成 10 年分の所得税の確定申告の時期以降、給与所得とする統一的な取扱いがされることとなったのであるが、それ以前においては、ストックオプションが、給与等に代えて付与された

⁴⁴ 前掲「国税審査裁決一覧 適正な申告を行えなかったことが、申告書の作成を依頼した税理士の過失に起因するとしても国税通則法第 65 条第 4 項の『正当な理由』には該当しないとした事例」『月刊税務事例』Vol. 25、No. 11、64 頁。

⁴⁵ 裁判所ホームページ

「http://www.courts.go.jp/search/jhsp0030?action_id=dspDetail&hanreiSrchKbn=02&hanreiNo=33695&hanreiKbn=01」

判例検索システム、最高裁判所判例集

「<http://www.courts.go.jp/hanrei/pdf/20061024140701.pdf>」平成 18 年 11 月 26 日取得

と認められるとき以外は一時所得として課税されていた。しかし、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が給与所得として課税されることになる旨が、通達等に明記されたのは、平成 14 年の改正以降であったのである。

この事件は、納税者が一時所得として申告した権利行使益について、当該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がされたものであった。原審では、当該申告が給与所得にあたるものとして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」があると認めることはできないとしていた。しかし最高裁では、「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実があり、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」⁴⁶とした平成 18 年 4 月 20 日判決⁴⁷を引用して、原審の判断を否定した。

最高裁は、「ストックオプションの権利行使益の所得税法上の所得区分に関して、かつてはこれを一時所得として取り扱い、課税庁の職員が監修等をした公刊物でもその旨の見解が述べられていたが、

⁴⁶ 『最高裁判所民事判例集』第 60 巻、第 4 号、1612 頁。

⁴⁷ 前掲『最高裁判所民事判例集』第 60 巻、第 4 号、1611 頁～1657 頁。

平成 10 年分の所得税の確定申告の時期以降、その取扱いを変更し、給与所得として統一的に取り扱うようになったものである。この所得区分に関する所得税法の解釈問題については、一時所得とする見解にも相応の論拠があり、最高裁平成 16 年(行ヒ)第 141 号同 17 年 1 月 25 日第三小法廷判決・民集 59 卷 1 号 64 頁によってこれを給与所得とする当審の判断が示されるまでは、下級審の裁判例においてその判断が分かれていたのである。このような問題について、課税庁が従来 of 取扱いを変更しようとする場合には、法令の改正によることが望ましく、仮に法令の改正によらないとしても、通達を発するなどして変更後の取扱いを納税者に周知させ、これが定着するよう必要な措置を講ずべきものである」⁴⁸として、「正当な理由」を認めたのである。

申告納税方式は、納税者の申告によって税額を確定させるものであり、納税者が自己の責任で行うべきなのである。そのためには、納税者がある程度容易に、各種所得の取扱い等を確認することができる制度が整っていることが必要とされる。最高裁平成 18 年 10 月 24 日判決は、正しい申告をしようとする納税者の保護を図り、申告に際する取扱い等の変更があった場合に課税庁の迅速な対応を求め

⁴⁸ 前掲、裁判所ホームページ、判例検索システム、最高裁判所判例集「<http://www.courts.go.jp/hanrei/pdf/20061024140701.pdf>」4 頁～5 頁。

た判決として意味のあるものである。

4. 公的見解の範囲

しかし、課税庁側からのどのような表示があれば「正当な理由」と認められるのであろうか。ここには、どこまでが公的見解と認められるのかという、「公的見解の範囲」とでもいうべき問題が存するよう思う。

この問題を考えるに、最高裁平成 16 年 7 月 20 日判決⁴⁹、いわゆる平和事件をとりあげる。

平和事件は同族会社に対する無利息貸付に係る行為計算否認が問題となった事件であるが、過少申告加算税に係る「正当な理由」についても争点となった事件である。納税者が、国税当局に勤務している者が関与した著作物（解説書等）の解説に従って申告税額を算出し、その申告税額に対し過少申告加算税が課されたものである。一審判決（東京地裁平成 9 年 4 月 25 日判決⁵⁰）は本件証拠の「各文献は、税務官庁の担当者の手になるものであり、かつ、個人から法人への無利息貸付は一般に課税対象とはならない旨の記述が見られるものであるが、いずれも通常想定される一般的な税務事例に即した解説

⁴⁹ 『訟務月報』第 51 巻、第 8 号、2126 頁～2135 頁。

⁵⁰ 『税務訴訟資料』第 223 号、500 頁～552 頁。

書の性質を有する私的な著作物というほかなく、右にいう公的見解の表示と同視することはできない」⁵¹と判示し、「正当な理由」の存在を否定した。これに対し、原判決（東京高裁平成 11 年 5 月 31 日判決⁵²）は納税者に「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 65 条 4 項の正当な理由があるというべきである」⁵³と判示した。最高裁は、解説書等の内容はあくまで想定事例であり、指導にあたった税理士も融資の事情を考慮すれば問題が予測できたはずであると示唆し、納税者の申告に正当な理由は認められないと指摘した上で一審判決が正当であるとした。

なお、平和事件は信義則の適用についても論及しており、東京地裁平成 9 年 4 月 25 日判決では「公的見解の表示とは、通達の公表のような場合の外、申告指導のように個別の納税者に対するものも含まれる場合があるといえるが、租税法律主義の趣旨に照らせば、私的なものであってはならず、行政活動の一環として正式にされたものでなければならない」⁵⁴と判示し、信義則の適用要件である、公的見解についても明らかにした⁵⁵。

⁵¹ 前掲『税務訴訟資料』第 223 号、547 頁。

⁵² 前掲『訟務月報』第 51 巻、第 8 号、2135 頁～2147 頁。

⁵³ 前掲『訟務月報』第 51 巻、第 8 号、2146 頁。

⁵⁴ 前掲『税務訴訟資料』第 223 号、504 頁。

⁵⁵ 「とはいえ、課税庁が納税者に対して示す種々の言動のうち、個別的な照会に対する回答や助言、申告指導等の相当部分は、信義則の適用を排除されるであろう。」田中治「平和事件を契機に注目される公的見解の表示と信

第 10 節 本件外国大使館事件の検討

本件外国大使館事件における国税通則法 65 条の適用について、本章第 7 節で述べたように、客観的適用要件、主観的適用要件、違法性阻却事由についての検討を行う。まず、客観的適用要件であるが、これは、前述したように結果として過少申告であれば充足される。又、主観的適用要件についても、検討を要しないから、ここでは、違法性阻却事由についての検討を行うことになる。

そこで、本件外国大使館事件について振り返ってみると、一審原告が「慣行を前提とした申告を行っていたこと、その慣行が在日米国大使館という我が国の公的機関に準ずる機関におけるものであって、それが税務当局との交渉を踏まえた大使館当局者の説明に基づくものであったこと、税務当局も、このような慣行に基づく申告に対し、昭和 30 年ころ米国大使館との間で話し合いが持たれてから今回調査を行うまでの間約 50 年にわたり何らの指導をしてこなかったこと」⁵⁶を根拠に、「正当な理由」を主張していることは、もっともであるようにも思われる。しかし、このことについて、不可抗力や、過酷と思われる事情があったといえるのであろうか。若しくは、

義則の在り方」『税理』Vol.40、No.9（ぎょうせい）1997 年、60 頁。

⁵⁶ 『訟務月報』第 51 巻、第 9 号、2564 頁～2565 頁。

納税者側の不注意等や、税務官庁側の納税者に対する対応に問題は無かったのか。ここで問題となる、過少申告を導いた納税者の申告の背景となった事情とは、一審原告がその申告の前提としていた慣行である。すなわち、日本人職員は、基本給のみあるいは、収入の6割程度を申告すればよいとする慣行である。確かに、外国大使館に勤務しているという点においては、多くの国内企業に勤務する他の納税者と立場を異にしている。しかし、両者とも所得税法上は居住者⁵⁷に分類されるのであり、居住者は、所得税法5条1項により納税義務を有し、更にその居住者の課税所得は、同法7条1項1号により、非永住者以外の居住者は「すべての所得」である。ここで課税所得が、「すべての所得」となっているのは、国内所得と国外所得のどちらに対しても同様に課税されるという意味である。外国大使館は、我が国の法令の対象外であるという意味では、国外であるともいえるが、例え勤務地が国外であっても、国内に住所を有する居住者である以上、「すべての所得」すなわち、国内所得及び国外所得が課税対象とされるのである。給与所得を有する者について非課

⁵⁷ 所得税の納税義務者は、個人と法人で、個人は居住者と非居住者に、さらに居住者は非永住者とそれ以外に分けられ、又、法人は内国法人と外国法人に分けられる。又、源泉徴収義務者は、広義の納税義務者に含まれる。居住者、非居住者、内国法人、外国法人については、所得税法5条に、納税義務者である旨規定され、源泉徴収義務者については、国税通則法2条6号により納税者に含まれる。居住者の定義については、所得税法第2条1項3号に「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人をいう」と規定されている。

税所得となるものについては、所得税法 9 条 1 項 4 号、5 号及び 6 号に、国外で勤務する居住者の受ける給与のうち非課税となるものについては同項 7 号にそれぞれ規定がおかれている。しかし、これらの条文及び関係施行令をみても、「基本給のみあるいは、収入の 6 割程度を申告すればよい」とする規定はみあたらない。一審原告の主張する慣行は、根拠条文のないものである。

一審原告は、課税当局と米国大使館との間で合意ないし慣行の事実があった旨を主張しているが、一審被告はこれらの事実を否定している。合意や慣行については事実認定をどのように判断するかの問題である。しかし、根拠条文や通達の存在しないことや、本件高裁判決で指摘されたように、日本人職員の申告状況にばらつきがあることから、一貫した慣行と呼べるものが存在していないように思われる。仮に、一審原告が主張するような慣行が存在していたとするならば、日本人職員の給与所得について一律 40% の金額が控除される等、何らかの一貫性があるべきだろう。根拠の無い慣行を信じ、課税庁に申告について確かめることをせずに、申告を行ったことは、明らかに納税者の側の不注意である。

我が国の租税法の体系の根幹ともいうべき原則として、租税法律主義と、租税公平主義があげられる。

申告納税制度は、税額が原則として、納税者の自らの申告によっ

て確定する制度であるが、前提として、租税法律主義があることはもちろんである。従って課税要件法定主義により、租税の賦課や徴収といった手続は、法律によって規定されなければならないから、納税者は当然に法律によって規定された申告手続に従って税額を確定させなければならないのである。決して、自らの判断で税額を確定させるべきではない。納税者は、所得に応じて、公平に納税の義務を負うべきであり、これは、租税公平主義の観点からも明らかである。

当該慣行について「国税当局が容認していた慣行と呼べるものではなく、米国大使館の日本人職員が、その給与総額が国税当局に把握されていないことを奇貨として、自らの判断で一定額を控除した申告をしたという事実状態が継続したものとみるのが相当である。」

⁵⁸と判示した本件高裁判決は正当であろう。

又、一審原告の主張する慣行は、行政活動の一環として正式にされた公的見解に基づくものではないから、当然に信義則の適用される余地はないと思われる。

従って、「正当な理由」があるとは認められないとした高裁判決の

⁵⁸ 前掲『訟務月報』第51巻、第9号、2537頁

結論を、支持するものである。

終章 結論

これまで、本件外国大使館事件について、国税通則法の適用関係を中心に論じてきた。

本稿第3章で、過少申告加算税を含む各種加算税の制度は、行政制裁の一種であることを述べた。国税通則法は、その目的を「国税に関する法律関係を明確にするとともに、税務行政の公正な運営を図り、もつて国民の納税義務の適性かつ円滑な履行に資すること」としている。税務行政の公正な運営の観点からは、過少申告加算税を課するにあたり、納税者の過失や故意が要件とされないことは妥当であり、過少申告加算税が、行政制裁である以上、行政制裁の目的も又、税務行政の公正な運営や、国民の納税義務の適正かつ円滑な履行にあると考えられる。又、本稿第2章で述べた除斥期間についてであるが、国税通則法70条の規定についても前提として、「国税に関する法律関係を明確にするとともに、税務行政の公正な運営を図り、もつて国民の納税義務の適性かつ円滑な履行に資すること」に目的を置いていることはもちろんである。ここで、同条1項から4項までの規定が、更正、決定等の期間制限を設けているのは、当該目的の達成のために、租税法律関係の早期安定を図ることを予定しているであろう。しかし、同条5項の規定については、納税者に「偽

りその他不正の行為」があった場合に除斥期間が延長されるのであるから、通常の更正、決定等に比し、行政制裁の意味合いを含んでいると考えることができる。つまり、本稿で取り上げた国税通則法 70 条 5 項及び同法 65 条 4 項の問題は、いずれも、行政制裁の問題であるということができる。

本稿は、国税通則法 70 条 5 項及び同法 65 条 4 項の適用について、刑事罰の可罰性の検討の際の手法を参考にして検討を加えたものである。

その結果、本稿で述べてきたように、行政制裁についても、より明確に説明できることが明らかになった。今後は、こうした手法により、行政制裁についても、これまで以上により精緻な議論が展開されることが期待される。

さて、本件外国大使館事件は、本邦にある外国大使館と我が国の課税庁との間隙に発生した不幸な事件といえるであろう。

では、今後このような問題が発生しないためにはどうするべきであろうか。

本件外国大使館事件については、課税当局が、一審原告らの申告について長年の誤った慣行を看過していたことも原因の一端を担っているであろう。もちろん、申告納税制度は、納税者の申告によっ

て税額を確定させる制度であるから、課税庁側が、納税者の申告を信じたとしても無理からぬところであるかもしれない。しかし、平成 11 年には、在日カナダ大使館においても、日本人職員約 100 人の長期にわたる申告漏れが発覚している（序章、脚注 1）事実があることを考えれば、もう少し早い段階で納税者に広く申告についての正しい知識の取得を促す手段（税務相談による指導等）が取れたのではないかと考えられるのである。又、外国大使館に個人給与明細書の提出による協力を要請することはできなかったのであろうか。もちろん、国際法上、主権をそれぞれに有する国家は、相互に法的に平等であるから、個人給与明細書の提出を外国大使館の義務にすることは無理である。しかし、課税の公平主義を保つための手続上の問題として、個人給与明細書の提出による協力を要請することは、十分検討に値するのではないかと考える。

一方で、納税者側にも大きな課題がある。収入の 6 割程度を申告すれば足りる、というそれ自体疑わしい慣行を根拠に申告した、本件外国大使館事件の一審原告の行為は、これまで述べてきたように当然に認められないものである。納税者は、申告納税制度の本質に立ち返り、正しい申告をするべきである。そして、正しい申告のためには、税法の正しい理解が不可欠なのである。税法を正しく理解する努力をせずに行われた慣行に従った申告は、救済されないので

ある。

本稿において何度も述べたように、申告納税方式は、税額が原則として納税者の申告によって確定する制度であるが、納税者は、自らの納税義務を深く認識し、その正しい履行に努める事が要求される。特に、給与所得のみを有する者については、源泉徴収制度により、自ら申告することがなく年末調整により課税関係が終了するので、納税に対する意識が低くなりがちであるかもしれない。しかし、給与所得のみを有する者（本件外国大使館事件における一審原告もそうである。）についても、「納税」についての意識を高く持つことが要求されているのである。

本稿を通して、申告納税制度が適正に機能するためには、より良い納税環境が必要であるといえる。それが、申告納税制度を将来にわたって支えることになると考える。

引用・参考文献一覧

書籍

- 武田昌輔監修『DHC コンメンタール国税通則法』（第一法規出版）1982 年。
- 内田貴『民法Ⅲ[第 2 版]債権総論・担保物権』（東京大学出版会）2004 年。
- 金子宏『租税法 第 11 版』（弘文堂）2006 年。
- 金子宏、新堂幸司、平井宜雄（他）編『法律学小辞典 第 4 版』（有斐閣）2004 年。
- 椎名慎太郎・村上順・安達和志・交告尚史『ホーンブック 新行政法』（北樹出版）2002 年。
- 品川芳宣『附帯税の事例研究 第 3 版』（財経詳報社）2002 年。
- 志場喜徳郎、荒井勇、山下元利、茂串俊共編『平成 16 年改訂 国税通則法精解』（財団法人大蔵財務協会）2004 年。
- 税制調査会『昭和 36 年 7 月 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。
- 税制調査会編『昭和 55 年 11 月 税制体質を改善するために税制上とるべき方策についての答申』（大蔵省印刷局）1980 年。
- 寺澤一、山本草二、広部和也編『標準国際法 新版』（青林書院）1993 年。
- 野村豊弘『民法Ⅰ序論・民法総則』（有斐閣）2002 年。
- 松隈秀雄監修、日本租税研究協会『戦後日本の税制』（東洋経済新報社）1959 年。
- 松沢智『租税処罰法』（有斐閣）1999 年。

判例

最高裁判決

- 最高裁昭和 33 年 4 月 30 日判決『最高裁判所民事判例集』第 12 巻、第 6 号、938 頁～964 頁。
- 最高裁昭和 36 年 5 月 2 日判決『最高裁判所刑事判例集』第 15 巻、第 5 号、745 頁～757 頁。
- 最高裁昭和 36 年 7 月 6 日判決『最高裁判所刑事判例集』第 15 巻、第 7 号、1054 頁～1068 頁。
- 最高裁昭和 42 年 11 月 8 日判決『最高裁判所刑事判例集』第 21 巻、第 9 号、1197 頁～1209 頁。
- 最高裁昭和 45 年 9 月 11 日判決『最高裁判所刑事判例集』第 24 巻、第 10 号、1333 頁～1341 頁。

最高裁昭和 48 年 3 月 20 日判決『最高裁判所刑事判例集』第 27 巻、第 2 号、138 頁～155 頁。

最高裁昭和 52 年 1 月 25 日判決『訟務月報』第 23 巻、第 3 号、563 頁～570 頁。

最高裁昭和 62 年 10 月 30 日判決『判例時報』1262 号、91 頁～93 頁。

最高裁平成 16 年 7 月 20 日判決『訟務月報』第 51 巻、第 8 号、2126 頁～2135 頁。

最高裁平成 18 年 4 月 20 日判決『最高裁判所民事判例集』第 60 巻、第 4 号、1611 頁～1657 頁。

最高裁判決平成 18 年 10 月 24 日判決、裁判所ホームページ、判例検索システム、最高裁判所判例集、平成 18 年 11 月 26 日取得。

「http://www.courts.go.jp/search/jhsp0030?action_id=dspDetail&hanreiSrchkbn=02&hanreiNo=33695&hanreiKbn=01」

「<http://www.courts.go.jp/hanrei/pdf/20061024140701.pdf>」

高裁判決

東京高裁昭和 55 年 5 月 27 日判決『税務訴訟資料』第 113 号、459 頁～474 頁。

東京高裁平成 11 年 5 月 31 日判決『訟務月報』第 51 巻、第 8 号、2135 頁～2147 頁。

東京高裁平成 16 年 11 月 30 日判決『訟務月報』第 51 巻、第 9 号、2512 頁～2538 頁。

地裁判決

横浜地裁昭和 51 年 11 月 26 日判決『税務訴訟資料』第 90 号、640 頁～660 頁。

神戸地裁昭和 57 年 4 月 28 日判決『訟務月報』第 28 巻、第 8 号、1662 頁～1675 頁。

大津地裁平成 6 年 8 月 8 日判決『税務訴訟資料』第 205 号、311 頁～335 頁。

東京地裁平成 9 年 4 月 25 日判決『税務訴訟資料』第 223 号、500 頁～552 頁。

東京地裁平成 16 年 4 月 19 日判決『訟務月報』第 51 巻、第 9 号、2538 頁～2565 頁。

『判例時報』1876 号、13 頁～25 頁。

論文

石倉文雄「加算税制度の沿革と目的」『日税研論集』Vol. 13（財団法人日本税務研究センター）1990 年、3 頁～21 頁。

石倉文雄「過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税—制度の目的・内容、学説・判例とその検討—」『日税研論集』Vol. 13（財団法人日本税務研究センター）1990 年、23 頁～63 頁。

牛嶋勉「加算税を免除される『正当な理由』」『税務事例研究』Vol. 52（財団法人日本税務研究センター）1999 年、53 頁～72 頁。

佐藤英明「過少申告加算税を免除する「正当な理由」に関する一考察」『総合税制研究』No. 2（財団法人納税協会連合会）1993 年、91 頁～111 頁。

雑誌論文

- 荻野豊「偽りその他不正の行為と納税者の見解」『税経通信』Vol. 55、No. 3（税務経理協会）2000年、108頁～114頁。
- 品川芳宣「個人の無利息貸付に係る行為計算の否認と『正当な理由』-平和事件-」『税研』Vol. 15、No. 1（財団法人日本税務研究センター）1999年、66頁～69頁。
- 田中治「平和事件を契機に注目される公的見解の表示と信義則の在り方」『税理』Vol. 40、No. 9（ぎょうせい）1997年、55頁～62頁。
- 中野由喜子「加算税における『正当な理由』」『税務弘報』Vol. 46、No. 14（中央経済社）1998年、67頁～77頁。
- 林菜つみ「相続税の期限内申告において相続財産に属する特定の財産が納付すべき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』がある場合」『判例タイムズ』No. 1036（判例タイムズ社）2000年、314頁～315頁。
- 林裕之「譲渡所得の帰属年分についての判断を誤った理由が、国税通則法 65 条 4 項の『正当な理由』には該当しないとされた事例」『月刊税務事例』Vol. 29、No. 5（財経詳報社）1997年、16頁～19頁。
- 増井良啓「国税通則法 70 条 5 項『偽りその他不正の行為』の意義」『ジュリスト』No. 1282（有斐閣）2005年、216頁～219頁。
- 村重慶一「相続税の期限内申告書において相続財産に属さないと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』がある場合」『月刊税務事例』Vol. 32、No. 2（財経詳報社）2000年、14頁～18頁。

雑誌記事

- 「国税審査裁決一覧 適正な申告を行えなかったことが、申告書の作成を依頼した税理士の過失に起因するとしても国税通則法第 65 条第 4 項の『正当な理由』には該当しないとした事例」『月刊税務事例』Vol. 25、No. 11（財経詳報社）1993年、64頁。
- 「建造引当権に関する国税庁長官通達は、法令にない取扱いを新たに示したものとすることはできず、法令の不知、誤解は通則法第 65 条第 4 項の『正当な理由』があるとは認められず、調査担当者の具体的な指摘前に修正申告をしたとしても同法第 65 条第 5 項に該当しないとした事例」『月刊税務事例』Vol. 27、No. 7（財経詳報社）1995年、25頁～29頁。
- 「税務行政と加算税の不賦課要件（『正当な理由』等）」『月刊税務事例』Vol. 27、No. 4（財経詳報社）1998年、2頁～3頁。

「税法の不知、誤解等の『正当な理由』の適否」『税と経営』No. 1465（税経）2002 年、10 頁～12 頁。

「税理士が行った隠ぺい又は仮装の行為は、納税者の行為とは同視できないとされたものの、納税者の認識の有無にかかわらず、同税理士の行為は、『偽りその他不正の行為』に該当するとされた事例」『月刊税務事例』Vol. 35、No. 5（財経詳報社）2003 年、28 頁～33 頁。

「アメリカ大使館職員事件判決 東京地裁民事 3 部は、『慣行』との整合性で判断」『週刊 T&A master』Vol. 066（株式会社ロータス 21）2004 年、30 頁～32 頁。

「平和事件、最高裁で納税者側の上告を棄却」『週刊 T&A master』Vol. 066（株式会社ロータス 21）2004 年、8 頁～9 頁。

「東京地裁、確定申告期限後の通信日付に『正当な理由』を認める」『週刊 T&A master』Vol. 153（株式会社ロータス 21）2006 年、7 頁。

「単純な誤りでありかつ申告期限内にそれを指摘されなかったとしても加算税の『正当な理由』があるとはいえない（延滞税については却下）」『国税速報』第 5448 号（財団法人 大蔵財務協会）2002 年、11 頁～14 頁。