

申告に係る加算税・納付に係る加算税

——附帯税制度における加算税の役割——

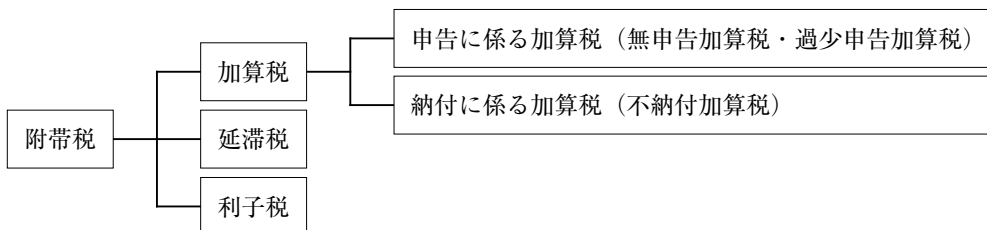
酒 井 克 彦*

はじめに

- I 無申告加算税と不納付加算税
- II 通説的理解
- III 申告に係る加算税と納付に係る加算税の混同
結びに代えて

はじめに

国税通則法に規定する附帯税は大きく加算税と延滞税に分類することができ、さらに加算税は、申告に係る無申告加算税（通法 66）及び過少申告加算税（通法 65）と、納付に係る不納付加算税（通法 67）とに分けることができる。なお、隠ぺい仮装行為に基づく場合には、それぞれの加算税に代えて重加算税が用意されている（通法 68）。また、納付に係る附帯税としては、不納付加算税と延滞税（通法 60）、利子税（通法 64）の 3 種類が存在することとなる。



この点、清永敬次教授は、加算税につき、原則的として、申告納税方式が適用される

* 中央大学商学部教授，法科大学院兼担

場合に納税義務者が法定申告期限内に正しい申告をしないで、「申告義務に違反したときに、それに対する行政上の制裁として課される行政罰の一種」であると位置付けられ、他方、例外的に、申告納税方式が適用されない場合に課されるものとして、不納付加算税を説明される¹⁾。このように、加算税は申告納税方式の下での行政上の制裁たる無申告加算税や過少申告加算税と、申告納税方式の適用されない場面での行政上の制裁たる不納付加算税との二つに分けることが可能である。

本稿では、一見同質のものとして捉えられがちな、申告に係る加算税（無申告加算税、過少申告加算税）と納付に係る加算税（不納付加算税）との性質の違いについて検討を行う。

なお、本稿で汲み取る論点は、不納付加算税制度が源泉徴収制度に特有の制度であるという観点から論じることにも可能であろうが²⁾、本稿ではかようなアプローチとは別の構成として提示するものである³⁾。

I 無申告加算税と不納付加算税

1. 平成 18 年度税制改正

平成 18 年度税制改正において、加算税に関する国税通則法等の規定が改正された。具体的には国税通則法 66 条《無申告加算税》の第 6 項によって無申告加算税を適用しない領域が設定され、同様に不納付加算税についても、同法 67 条《不納付加算税》に第 3 項が加えられた。

(1) 無申告加算税

国税通則法 66 条 6 項

- ① 「申告書提出の意思」……国税通則法施行令 27 条の 2 第 1 項
- ② 短期間内提出（2 週間）

(2) 不納付加算税

国税通則法 67 条 3 項

- ① 「納付の意思」……国税通則法施行令 27 条の 2 第 2 項
- ② 短期間内納付（1 月）

ここで国税通則法を確認すると、同法 66 条 1 項は納付すべき税額に対する 15% の無申告加算税を規定し、同条 6 項では「その提出が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として政令で定める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 週間を経過する日までに行われたものであるとき」にはこれを適用しないとしている。すなわち、①期限内に申告書を提出する意思があった場合（政令委任事項）、かつ、②2 週間という短期間内に申告書が提出された場合には同法 66 条 6 項に該当し、無申告加算税は課されないこととなる。平成 18 年改正前は、無申告加算税の賦課免除対象は、同法 66 条 1 項ただし書の「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」とされ、賦課課税率の軽減対象は、同条 5 項の「更正又は決定があるべきことを予知してされたものでないとき」とされていた。これに加えて同改正以後は、上記①、②の条件を満たした場合においても無申告加算税を課さないこととされたのである。

次に、国税通則法 67 条 1 項は、源泉徴収による国税がその法定納期限までに完納されなかった場合には、税務署長が対象税額の 10% の不納付加算税を徴収する旨を規定している。平成 18 年改正前は、上記無申告加算税と同様に、不納付加算税の免除対象については、「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」とし、賦課課税率の軽減対象については、第 2 項において「告知があるべきことを予知してされたものでないとき」に限定されていた。平成 18 年度税制改正では前述したように国税通則法 67 条に第 3 項が加えられ、「納付が法定納期限までに納付する意思があったと認められる場合として政令で定める場合に該当してされたものであり、かつ、当該納付に係る源泉徴収による国税が法定納期限から 1 月を経過する日までに納付されたものであるとき」は、適用しないことと規定された。つまり、①期限内に納付する意思があった場合、かつ、②1 か月という短期間で納付が行われた場合においても、不納付加算税は課されないこととなったのである。

この無申告加算税と不納付加算税に関する規定の改正が、同時期に同様の要件で設けられたのは偶然ではない。『改正税法のすべて〔平成 18 年版〕』に記載された財務省主税局の立案担当者による記述によると、不納付加算税に係る国税通則法等の改正（国税通則法 67 条 3 項の制定）の趣旨について「今回、無申告加算税の改正について、法定期限内に申告をする意思があったと認められる場合の不適用制度を創設することに併せ、不納付加算税制度についても、これと同旨の制度が創設されました。」と説明されている⁴⁾。したがって、主税局の立案担当者は、この国税通則法 67 条 3 項の規定は創設的規定であると認識しているようである。

一方で、無申告加算税に係る国税通則法等の改正の趣旨については、「近年、納付すべき税額は法定納付期限まで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。申告納税方式による国税については、納税申告が納税義務を確定させる重要な意義を有するところから、その申告の適正を担保するため、行政制裁として無申告加算税制度が設けられており、……しかしながら、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、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ません。〔傍点筆者〕と説明されている⁵⁾。したがって、申告の意思もあり、かつ、申告期限後速やかに申告書を提出する納税者に対して、納税意欲をそぐようなことをしてまで、無申告加算税を課すことは好ましくないと考えられることから創設された、という趣旨であると解されるのである。ここにいう「事例」とは後述するいわゆる関西電力事件である。

国税通則法施行令 27 条の 2 《過少申告加算税等を課さない部分の税額の計算》は、「期限内申告書を提出する意思等があったと認められる場合」と題して、第 1 項で無申告加算税の「期限内申告書を提出する意思等」があると認められる場合として二つを設定する。

一つ目は、第 1 号に規定する「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、当該期限後申告書に係る国税の属する税目について、法第 66 条第 1 項第 1 号に該当する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あって、同条第 6 項の規定の適用を受けていないとき」、すなわち、期限後申告書の提出があった日の前日から 5 年間遡って、それまでの間無申告加算税の適用がなかった、あるいは本項（6 項）の適用がなかった場合である。

そして二つ目は、第 2 号に規定された「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場合又は当該税額の全額に相当する金銭が当該法定納期限までに法第 34 条の 3 《納付受託者に対する納付の委託》の規定により納付受託者に交付されていた場合」、すなわち、申告書の提出はないが、納付はなされているといった場合である。

一方、不納付加算税に係る国税通則法 67 条 3 項の「法定納期限までに納付する意思があったと認められる場合」の政令委任は、上記無申告加算税と同じ条文である同法施行令 27 条の 2 第 2 項において規定されている。そして、同 1 号で納税の告知を受けたことがない場合、2 号で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が

ない場合、すなわち納税の告知が初回であるということをも要件として定めている。

2. 「申告の意思」の有無を「納付」の有無でみる条項に対する疑問

ここで気になるのは、上述したように、納付に係る加算税である不納付加算税の規定と、申告に係る加算税である無申告加算税の規定の改正の趣旨が同旨であって、これら規定が併せて創設されたということの有する意味である。

「申告をしていない」ことに対する行政制裁たる無申告加算税と、「納付をしていない」ことに対する行政制裁たる不納付加算税とは、そもそも異なる性格を有していると考えざるべきではないかとの疑義が生じ得る。この立場からは、本来異なる性質の加算税の改正が同時期に行われ、条文の規定を類似させて創設し、具体的内容を政令委任にし、「項」こそは異なるものの政令内において両者を同様に規定し、ともに初回宥恕規定を設けていることについての疑問が惹起される。

そこで、以下では国税通則法施行令 27 条の 2 第 1 項 2 号の「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場合又は当該税額の全額に相当する金銭が当該法定納期限までに法第 34 条の 3 《納付受託者に対する納付の委託》の規定により納付受託者に交付されていた場合」を中心に検討を行いたい。

ここでは、一定の納付の事実が、無申告加算税の規定の適用を排除する要件の一つである「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」とされている（通法 66 ⑥⁶⁾。つまり、申告の意思の有無を納付の有無によって判断しようとしているのである。

3. 関西電力事件

いわゆる関西電力事件大阪地裁平成 17 年 9 月 16 日判決（税資 255 号順号 10134）⁷⁾は、原告が消費税及び地方消費税を法定申告期限までに納付書を提出して納付はしたものの、同期限までに納税申告書を提出していなかったとして、被告税務署長が国税通則法 66 条 1 項 1 号及び同条 3 項に基づき、無申告加算税の賦課決定処分をしたのに対し、原告が当該処分の取消しを求めた事案である。原告の提出した「納付書」をもって「納税申告書」の提出があったと解することができるかという争点のほか、納付の事実が同法 66 条 1 項にいう「正当な理由があると認められる場合」に該当するか否かが争われた。結論として、原告の主張は採用されていない⁸⁾。

ここで関心を寄せたいのは、本件において「税金は完納されていた」ため国税通則法66条1項ただし書にいう「正当な理由」に該当し、無申告加算税は賦課されるべきではないという原告の主張である。原告は、「本件のように申告書及び納付書は作成され、それに基づく税額も法定納期限内に納付されたが、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、しかも既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は明白であり、本件のような場合は、当然国税通則法66条1項ただし書にいう『正当な理由』が認められる場合に該当するものというべきである。」と正当な理由の該当性についての主張を行った。これに対して大阪地裁は、「消費税等のように申告納税方式により納付すべき税額が確定するものとされている国税等については、納税義務者によって法定申告期限内に適正な申告が自主的にされることが納税義務の適正かつ円滑な履行に資し、税務行政の公正な運営を図る上での大前提となるのであり、納税申告書を法定申告期限内に提出することは、正に申告納税方式による国税等の納税手続の根幹を成す納税義務者の重要な行為であることから、このような納税申告書の期限内提出の重要性にかんがみて、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される。〔下線筆者〕「納税申告書を期限内に提出しなかった場合に無申告加算税を課すものとしている法の趣旨にかんがみれば、同項ただし書にいう『正当な理由』とは、期限内申告書の提出をしなかったことについて納税者の責めに帰すべき事由がなく、上記のような制裁を課することが不当と評価されるような場合をいうものと解するのが相当である。」と説示した。すなわち、大阪地裁は、無申告加算税の趣旨は、完納すると否とにかかわらず期限内提出を行うことに重要性を置くものであり、申告書を期限内に提出すべきであったとするのが不当であるという場合にのみ正当な理由があるというべきとする。まさに無申告加算税は「無申告に係る加算税」なのである。これに対して、不納付加算税は「不納付に係る加算税」であり、無申告加算税とは性格が異なるはずである。このような理解が根本に存するというのが大阪地裁の考え方であろう。

ところで、当時不納付加算税に係る国税通則法67条1項ただし書に規定する「正当な理由」に関しては、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）」（以下、3.において「本件事務運営指針」という。）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通達を示されていた。原告は、この通達を引き合いに出し、「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さ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。」として、不納付加算税に関する上記通達は無申告加算税に関しても同様に取り扱いなければならない旨を主張した。これに対し大阪地裁は、「本件事務運営指針は、源泉徴収による国税（源泉所得税）がその法定納期限までに完納されなかった場合に関する通則法67条が定める不納付加算税に係る『正当な理由』についての事務運営指針であるところ、源泉徴収とは、租税を徴収するに当たって、徴税の便宜上、本来の納税義務者から直接国に納税させず、納税義務者に対して課税標準となるべき金銭等の支払を行う者（源泉徴収義務者）をして、その税金相当額を天引徴収させ、その徴収した金額を国に納付させる方式をいい、源泉所得税の納税義務は源泉徴収をすべきものとされている所得の支払のときに成立し（同法15条2項2号）、納税義務の成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する（同条3項2号。自動確定方式）のであって、消費税等のような申告納税方式による税（同法16条1項1号）とは納付すべき税額の確定の方式を異にするものである。」「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」と論じた。つまり、源泉徴収義務者に課されている不納付加算税制度という、源泉徴収制度に特有の問題がそこに所在するのであって、それを理由としてこの「正当な理由」についても短期間猶予を設け取り扱っているのであって、かかる取扱いが無申告加算税に妥当するものではないとしたのである。無申告加算税は何よりも法定申告期限内に申告書の提出を促す制度であって、制度の性格が違うというのである。

上記大阪地裁判決が論じるように、無申告加算税の問題と不納付加算税の問題を、同じ加算税であるからといって、同じ制度であるかのごとく論じることは本質を見誤って

しまうことになるのではないかというのが本稿で取り上げたい問題関心なのである。

II 通説的理解

1. 行政制裁と刑事制裁

清永敬次教授の論説のとおり、申告納税方式の下における行政上の制裁措置と、申告納税方式の適用のない場面での行政上の制裁措置とでは、その性質を異にするものであると考えるべきであろう。

転じて刑事制裁について確認すれば、申告納税方式においては、適正な申告を促す要請から各種の刑事罰が用意されている。例えば、逋脱犯（脱税犯）（所法 238, 239 ①, 法法 159, 相法 68, 消法 64, 関法 110 ①, 酒法 55 等）⁹⁾、単純無申告犯（所法 241, 法法 160, 相法 69）、申告書不提出逋脱犯（所法 238 ③④, 法法 159 ③④, 相法 68 ③④, 消法 64 ④⑤等）が申告に係る刑罰であり、他方、不納付犯（所法 240, 地法 86 ①）¹⁰⁾、不徴収犯（所法 242 三）、滞納処分免脱犯（徴法 187）が納付・徴収に係る刑罰である。申告に係る制裁と納付に係る制裁は、刑事制裁においてもその実定法上の根拠を異にしているのである。もっとも、申告納税方式の下における刑事制裁と、申告納税方式の適用のない場面でのそれを分けているからといって、そのことが行政制裁の理解をする上での直截的な素材とはなり得ないというべきであろう。加算税は刑事制裁とは異なり行政上の制裁措置であるから、加算税の賦課決定に加えて刑事制裁が科されたとしても、憲法 39 条が禁止する二重処罰には当たらないと解されている¹¹⁾。二重処罰に関する理論上の整理を想起すれば、むしろ議論としては犯則領域の問題とは峻別して捉えるべきであろう。

特に、ここで注意をしなければならないのは、逋脱犯は、「租税を免れた」ことにより成立するという点での議論である。すなわち、例えば、所得税法 238 条が、「偽りその他不正の行為により、……所得税を免れ、又は……所得税の還付を受けた者」に対する 10 年以下の懲役若しくは 1,000 万円以下の罰金を規定するように、逋脱犯の成立には「租税を免れた」ことが必要である。そして、納期限までに適正な納付があれば、「租税を免れた」ことにはならないと解されている¹²⁾。

このように、そもそも、刑事制裁においては、逋脱の意図に「租税を免れた」ことが要求されていることから、納期限までの納付のないことが構成要件とされていることが分かる。さすれば、無申告加算税などの行政制裁についても同様に「納付」の有無で、

「正当な理由」該当性を判断することが可能なのではないかという反論も聞こえそうである。しかしながら、上述のとおり、刑事制裁と行政制裁とはその性質を異にしている¹³⁾、また、具体的な構成要件¹⁴⁾も異なっているのである¹⁵⁾、¹⁶⁾。

2. 神戸地裁平成5年3月29日判決

神戸地裁平成5年3月29日判決（行裁例集44巻3号306頁）は、被相続人Aが死亡し、原告甲及びBが相続したが、甲及びBは相続税の申告及び期限後申告書の提出をしなかったため、被告（芦屋税務署長）が、甲及びBに対し、無申告加算税の賦課決定処分をしたところ、原告甲並びにBの相続人である原告乙及び同丙が、被告に対し、原告甲及びBにおいて申告書を提出しなかったことについて正当な理由があると主張して、かかる賦課決定処分の取消しを求めた事案である。

原告らは、期限内に相続税の納税申告書を作成して提出するため、可能な限りの努力を払ってその前提となる相続財産の内容の調査を尽くしたにもかかわらず、C（甲及びBの共同相続人）の執拗な相続財産の秘匿及びその他の諸事情により、原告ら並びにその代理人はもちろん、家庭裁判所調査官の調査によっても相続財産の全貌を知ることができず、申告書の提出期限内には相続財産の内容のほとんど全てが原告らにとって判明していなかったことから、原告らが法定期限内に申告書を提出できなかったのはやむを得ない事情があったということができると主張した。その上で、原告らが納税申告書を提出しなかったことは、国税通則法66条1項ただし書に規定する「正当な理由があると認められる場合」に該当する旨主張した。

これに対し、神戸地裁は「相当な努力を払ったにもかかわらず法定申告期限内に相続財産の全容が把握できない場合に、とりあえず判明している相続財産の範囲内で相続税の申告をすることが禁止されるわけではなく、かえって、相続財産の全容が判明しない場合であっても、判明している範囲で相続税の申告をすることこそが予定されていると解するのが相当である。」「このような申告さえしておけば、納税者は、少なくとも無申告加算税を賦課されることはない。また、申告までに判明していなかった相続財産が判明した場合にはそれについて修正申告書を提出すれば、更正を予知しない修正申告として（国税通則法65条5項）過少申告加算税を課されることもなく、そうでなくても、申告した税額の計算の基礎とされなかった部分について、計算の基礎にしなかったことに『正当な理由』があれば、やはり過少申告加算税は賦課されない（同法65条4項）のである。このように、やむを得ない理由によって相続財産の全容が判明しない場合、とり

あえず判明している部分についてだけ相続税の申告をしておけば、これらの加算税を課されるおそれはないのであり、他方、このような申告及び修正申告の手続を納税者に求めたとしても、納税者に無理を強いるものではなく、何ら納税者に不当な負担を課すものということとはできない。したがって、相続財産の一部しか判明していない場合であっても、相続税の申告は十分可能であり、相続財産の全容が判明しなければ相続税の申告ができないという原告らの主張は採用することができない。」と判示した¹⁷⁾。

ここで指摘されているのは、無申告加算税が課されるか否かは法定申告期限内に申告書を提出しているか否かだけの問題だということである。このような考え方は従前からとられており、法定申告期限内における申告書の提出を担保するものが申告に係る加算税、納付期限内における納付を担保するものが納付に係る加算税、また、納付の迅速性を担保するものが延滞税であると整理することができるのである。

Ⅲ 申告に係る加算税と納付に係る加算税の混同

1. 関西電力事件に対する理解

上記の若干の検討からは、申告に係る無申告加算税の問題と納付に係る不納付加算税の問題とを混同して考えてはならないことが判然としてきた。既述のような従前の考え方からすれば、無申告加算税はあくまでも申告行為の有無を問うことを前提としていた制度であったはずであり、納付行為の有無を問うことを前提としていた制度ではないのである¹⁸⁾。にもかかわらず、国税通則法66条6項は、「期限後申告書の提出があった場合において、その提出が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として政令で定める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週間を経過する日までに行われたものであるときは、適用しない」とし、同法施行令27条の2第1項2号において無申告加算税の免除要件にその前提とされるべき「申告行為」ではない「納付行為」を取り込んでいるのである。同条項の改正が、関西電力事件を契機としていることは立法担当者が言及している点であるが、「無申告加算税は納付とは関係がない」と判示した関西電力事件大阪地裁判決を前提とするならば、「期限内申告書を提出する意思」の判断において、国税通則法施行令27条の2第1項2号の納付の有無という要件を読み込むことはできないはずであろう。もちろん、関西電力事件大阪地裁判決の判示が絶対的に正しいとするわけではないが、関西電

力事件を契機としている旨の発言を踏まえると、同事件の考え方を否定して立法したとみない限りここには矛盾があるということになる。

このあたりが、最初に疑問を提示した、申告に係る加算税の要件と納付に係る加算税の要件を峻別すべきか否かという問題関心に結びつくのである。もしこの平成18年度税制改正の考え方が通るのであれば、例えば、適正税額を納付しているが、申告書記載の税額が過少であるという場合も同様に、適正な納税を行っているのであるから過少申告加算税は課されないという制度になっていないと、法的バランスがとれないということになる。

2. 「正当な理由」の解釈への影響

他面、関西電力事件大阪地裁判決が不納付加算税の通達は無申告加算税とは関係がないと判示した点はどうであろうか。平成18年度税制改正によって創設された国税通則法67条3項にいうところの、(i)納付する意思があった場合、あるいは、(ii)短期間内に納付があった場合に不納付加算税が課されないとする規定は、前述の平成12年7月3日付け国税庁長官通達「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）」が「偶発的納付遅延等によるものの特例」として述べていた内容に近似している¹⁹⁾。

この事務運営指針は、不納付加算税に係る国税通則法67条1項ただし書にいう「正当な理由」の解釈通達であるが、平成18年度税制改正によって同条3項が創設されたことに伴い改正され、上記内容が削除された。しかしながら、同通達に代わって創設された同条3項はそれまで事務運営指針が通達していた「正当な理由」に関する規定ではない。同条項創設の由来が上記の不納付加算税の「正当な理由」を納付の有無で判断しようとする事務運営指針であり、かつ、仮に関西電力事件が前提とされているとすれば、納付の有無と無申告加算税の賦課要件は別だとした関西電力事件大阪地裁判決の考え方が国税通則法の改正によって否定されることはおかしいはずである。同判決は、「正当な理由」として、かかる事務運営指針が存在していたと述べている。そこでは、源泉徴収制度の仕組みからすると、納付の有無が「正当な理由があると認められる事実」があるとの判断要素の一つとされていることには理由があると述べているのである。ということは、その判示の内容からみると、不納付加算税においては納付の有無による「正当な理由」判断そのものは否定されているわけではない。

だがしかし、平成18年の国税通則法改正は関西電力事件を契機として無申告加算税に国税通則法66条6項を創設することと併せて、同旨のものを不納付加算税制度を規

定する同法 67 条 3 項に創設したと説明されているのである、されば、もともと通達において同条 1 項ただし書の「正当な理由」に該当すると解していたものを「正当な理由」ではないとする条文を創設したこととなる。いふなれば、以前は「正当な理由」として解釈できるとしていたものが、法改正によって「正当な理由」としては解釈し得ないものとしたと理解せざるを得ない。かつての通達が、「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」を例示するにとどまっていたのに対し、平成 18 年の国税通則法改正によってその例示に当てはまらないものが条文において明らかになったのである。すなわち、解釈論上、不納付加算税に係る「正当な理由」の範囲は、従来、事務運営指針が述べていた範囲よりも狭まったということになる。そして、理論的整合性からすれば、かかる改正は、関西電力事件を契機にはしたものの、その考え方を前提としたものではなく、むしろ否定したものであると解すべきであろう。

不納付加算税の取扱いに関する従前の事務運営指針に謳われていた「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」とは、神戸地裁平成 2 年 5 月 16 日判決（税資 176 号 785 頁）が「源泉徴収に係る所得税は、特別の確定手続きを経ることなく、法律上当然にその納付税額が確定するとさだめる現行の源泉徴収制度は、徴税・納税の能率と便宜に資するが、他方、源泉徴収義務者（支払者）に対し、給与の支払いの際に納付税額を確保することの困難から派生する不利益を課するものであるから、課税要件法定主義（憲法 84 条）の法意に照らし、源泉徴収義務者が給与の支払いの際にその納付税額をできる限り明確に把握することができるように配慮すべきである。加えて、源泉徴収義務者は、通常、多数の受給者（被用者）を抱えているため処理すべき源泉徴収の事務が膨大であるうえに、課税要件の充足について実質的に調査する強制的権限を全く有しない現状を鑑みると、受給者の申告内容に特に不審な点がない場合、これに基づき納付税額を正しく算出している限り、後に納税告知を受けた場合でも、この告知に係る税額を法定納期限までに納付しなかったことについて正当の理由（国税通則法 67 条 1 項但書）があると言うべきである。」と論じるとおり、源泉徴収制度の性格というものを色濃く反映させていたものと理解できる。不納付加算税制度において、初回不納付や短期間内納付の場合が「正当な理由」に該当するというのは、本来自分の税ではなく他人の税を預かってその事務を租税行政庁に代わって、いわば徴税代理人として業務を行うという源泉徴収制度を前提としたものであることから、通常の自らの確定申告の内容につき責任をもって行うという申告納税方式に基づく申告に係る加算税制度よりは、「正当な理由」の評価根拠事実たる不当又は酷をやや緩や

かに捉えてのことである²⁰⁾。かような意味では「正当な理由があると認められる場合」の解釈として、初回不納付や短期間内納付の場合に弾力的にこれを解釈することは可能であったとも考えられるところであるが、それらは平成18年度税制改正により「正当な理由」には当たらないと位置付けられることとなったのである。その改正理由が、申告に係る加算税の制度の規定の創設に併せたと説明されていることには、やはり若干の違和感を覚えるのである。なお、不納付加算税に係る国税通則法67条3項に規定する「法定納期限までに納付する意思があったと認められる場合として政令で定める場合」は、同条項を受けた同法施行令27条の2第2項2号かっこ書きにおいて「正当な理由」に該当する場合を読み込んでいることにも注意すべきであろう。この場合の「正当な理由」には、上述のとおり、もはや同通達が示していた偶発的納付遅延等としての短期間内納付は当たらないということになるのである²¹⁾。

3. 過少申告加算税への影響

ここに述べてきた点は、過少申告加算税（通法65①）についても影響があるかもしれない。例えば、給与所得者がメガネを15万円で購入し、その対価が医療費控除（所法73①）の対象にならないことを知らないまま医療費控除を適用して申告したとする。その後、当該メガネが医療費控除の対象とならないとして否認され、還付保留を受けたとしよう。あくまでも還付保留であり、還付金が納税者のところに支払われてはいないのであるが、この場合にも果たして過少申告加算税は課されると解されている²²⁾。では「正当な理由」についてはどうであろうか。

税法の不知や誤解が過少申告加算税の「正当な理由」に該当しないというのは定説であり²³⁾、この場合、申告者が還付金を既に受領していたか否かということと、過少申告であったか否かということとは別の問題である。だが、この論点については、①還付を受けているか否かにかかわらず、申告内容が正確でなかったという点から、過少申告加算税はかかると考える見解と、②実際には還付を受けていないのに、税が賦課されるのは不当又は酷に当たるとする見解が考えられる。これまでの課税実務では過少申告加算税が課されていたことが裁決事例からも窺えるが²⁴⁾、「正当な理由」の論点としてはあり得よう。もっとも、過少申告加算税は申告に係る加算税であると位置付ける関西電力事件大阪地裁判決類似の考え方によれば、当然ながら加算税は賦課されることになろう。

いずれにしても、過少申告加算税の適用要件に、「納付」や「還付」の有無を持ち込み、

「納付」や「還付」の有無を課税要件とするというのは文理解釈に基づく課税要件法の理解としては問題があると思われる。納付の事実の有無は申告に係る加算税の賦課要件に持ち込まないとする関西電力事件大阪地裁判決に代表されるこれまでの考え方はある意味明解であったのではなかろうか。

結びに代えて

本稿においては、無申告加算税に係る「申告」の意思を「納付」の事実で判断するという平成18年度税制改正の建付けにつき、これをどう捉えるべきかという点について検討を加えた。上記改正は、申告に係る加算税と納付に係る加算税とを分けて議論すべきとしてきたこれまでの解釈論に対して、解釈の転換を意味するのか、あるいは、これまでの解釈論の延長線上にあるのかという観点から眺めれば、間違いなく前者であると思えてならない。

かような意味でいえば、同改正の影響は相当に大きいものであるといえよう。

沿革を概観すると²⁵⁾、なるほど、行政制裁について、「納付」に係るものと「申告」に係るものとを峻別して来なかった時代も長い。

延滞税については、明治44年から昭和22年までの延滞金時代では、督促を要件とし、かつ納付すべき税額の確定した後の遅延期間につき日歩3銭又は4銭の割合で課していた。その後昭和25年までの期間は、加算税と延滞金が併用された。そこでは、納付すべき税額が本来の期限より遅れて確定した場合には、延滞金の課される前の期間について加算税が課されることとされた。同期間、申告納税方式による租税につき適正な納税申告がなされなかった場合又は徴収義務者が徴収して納付すべき租税の全部又は一部を期限までに納付しなかった場合には、その申告不足額又は不納付額の5%から50%につき追徴税を課していた。なお、その頃遅延期間に応じて累積される方式が採用されていた。

その後、シャープ使節団による勧告が行われた。そこでは、まだ、次のように、申告に係る附帯税と納付に係る附帯税を分けずに論じている。すなわち、同勧告は、「申告書の不提出は現在、いかなる罰則の適用も受けないこととされている。故意に申告書の提出を怠ることは刑事犯にたることを明らかにするよう法の改正がなされるべきである。つぎに、民事罰(civil penalty)を規定すべきである。申告の遅延が1月以内にとどまるときは、本税の10%が民事罰として加算されるべきである。1月の加わるごとに

さらに10%を加算し、遅延が続く期間、その総額が本税の30%に達するまで加算されるべきことを示唆する。もし、その申告の遅延が故意の怠惰ではなく、正当な理由に基づく場合には、このような制裁は適用されるべきではない。かかる民事罰は事実上税の一部となるから、税の徴収と同様な方法で取り立てるべきである。」と論じていたのである²⁶⁾。このくだりから判然とするとおり、勧告当時は、納付に対する制裁と申告に対する制裁とに差異があるという意識が希薄であったように思われる²⁷⁾。

その後、延滞税は、利子税・延滞税併用の時代²⁸⁾、一方、加算税は現行の各種加算税制度の時代に突入する。もっとも、昭和25年から同37年までの加算税制度は現行制度に類似するものではあるが、無申告加算税・源泉徴収加算税の割合は10%から25%であり、それが遅延期間に応じて累増するものとなっていた²⁹⁾。

このような改正を経て、現行法制となり、そこでは、申告に係る加算税と納付に係る加算税は完全に峻別されたのである。平成18年度税制改正が、申告に係る加算税と納付に係る加算税の径庭を軽視するものと評価されるとすれば、過去の取扱いに戻ることを意味するのかもしれない。さらに、加算税の免除事項である「正当な理由」該当性に対して今後いかなる解釈論上の影響を及ぼしていくかについては十分に注視しなければならないまい³⁰⁾。

注

- 1) 清永敬次『税法〔新装版〕』329頁（ミネルヴァ書房2013）。
- 2) 例えば、後述する神戸地裁平成2年5月16日判決など参照。品川芳宣教授が、「『正当な理由』の意義等については、不納付加算税が源泉徴収等による国税に係るものであるだけに、当該源泉徴収が源泉徴収義務者に対して国税の徴収事務を代行させるという特殊性に応じて、当該事務代行に配慮した若干の特性（弾力的な取扱い）が見られる。」とされている点にも注目しておきたい（品川『附帯税の事例研究〔第4版〕』238頁（財経詳報社2012））。
- 3) かかる論点については、拙稿「加算税免除規定にいう『正当な理由』該当性判断における不当・酷説（上）・（下）—納税者行為の『正当性』を租税行政庁における賦課の『不当性』で捉える判断枠組み」税務事例46巻11号1頁、同47巻1号1頁も参照。
- 4) 青木孝徳『改正税法のすべて〔平成18年版〕』676頁（大蔵財務協会2006）。
- 5) 青木・前掲注4、671頁。荒井勇代表編『国税通則法精解〔第14版〕』727頁（大蔵財務協会2013）も参照。
- 6) なお、国税通則法66条6項は、「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として政令で定める場合に該当してされたもの〔傍点筆者〕」と規定している。このことからすれば、同法施行令27条の2第1項2号に規定する納付の事実があれば直截に同法66条6項の要件を充足したとみるべきと理解することは正解ではなからう。けだし、政令で定める場合に該当して申告されたものであっても、「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として」認められない場合には、同条項の適用はないと理解するべきであると考えからである。しかるに、国税通則法66条6項は、政令規定事実該当することのみを無申告加算税の免除要件としている

のではないから、国税通則法施行令の事実があったとしても、依然として、「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」という要件充足性の問題は残されているとみるべきであろう。

- 7) 判例評釈として、伊藤義一・ジュリ 1343 号 125 頁、山田俊一・税研 148 号 198 頁、渡邊徹也・税通 62 巻 5 号 111 頁など参照。
- 8) 「申告書とはなにか」についての議論も非常に興味深く面白い論点の一つであるが、ここでは割愛する。
- 9) なお、源泉徴収されるべき所得税を免れることによる罪として、所得税法 239 条 3 項があるが、これも広義の脱税犯と整理されよう（清永・前掲注 1, 341 頁）。
- 10) 地方税法 86 条《ゴルフ場利用税に係る脱税に関する罪》1 項はゴルフ場利用税に関するものである。
- 11) 最高裁昭和 33 年 4 月 30 日大法廷判決（民集 12 巻 6 号 938 頁）参照。拙著『附帯税の理論と実務』296 頁（ぎょうせい 2010）も参照。
- 12) 名古屋高裁昭和 26 年 6 月 14 日判決（高刑 4 巻 7 号 704 頁）、最高裁昭和 36 年 7 月 6 日第一小法廷判決（刑集 15 巻 7 号 1054 頁）、最高裁昭和 45 年 3 月 13 日第二小法廷判決（判時 586 号 97 頁）など参照。納期限を超過して通脱犯が成立した後に、納税申告若しくは課税処分に基づいて納付があったとしても、それは通脱犯の成立を左右するものではないとした事例として、東京高裁昭和 37 年 4 月 4 日判決（税資 40 号 178 頁）など参照。なお、反論として、確定時説もある（堀田力「租税は脱税をめぐる諸問題」曹時 22 巻 4 号 25 頁、新井隆一編『租税法講義』〔波多野弘執筆〕226 頁（青林書院新社 1972））。
- 13) 最高裁昭和 62 年 5 月 8 日第二小法廷判決（集民 151 号 35 頁）は、最高裁昭和 45 年 9 月 11 日第二小法廷判決（刑集 24 巻 10 号 1333 頁）を引用して、「国税通則法 68 条に規定する重加算税は、同法 65 条ないし 67 条に規定する各種の加算税を課すべき納税義務違反が事実の隠ぺい又は仮装という不正な方法に基づいて行われた場合に、違反者に対して課される行政上の措置であって、故意に納税義務違反を犯したことに對する制裁ではない」とした上で、「同法 68 条 1 項による重加算税を課し得るためには、納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺい、仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、それ以上に、申告に対し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではないと解するのが相当である。」と説示している。
- 14) 例えば、国税通則法 68 条《重加算税》1 項にいう重加算税では、「隠ぺい仮装行為」が対象となるのに対して、所得税法 238 条にいう通脱犯は、「偽りその他不正の行為」が対象となっている。これらの違いについては、拙稿「遡及課税要件と重加算税の賦課要件—『偽りその他不正の行為』と『隠ぺい・仮装行為』」租税研究 690 号 5 頁、同「更正・決定等の遡及要件と重加算税の賦課要件（上）・（下）—原因結果アプローチによる整理」税務事例 37 巻 9 号 1 頁、同 10 号 1 頁参照。
- 15) 法定納期限内に虚偽申告をした場合には、通脱犯は法定納期限経過の時に成立するが（最高裁昭和 31 年 12 月 6 日第一小法廷判決・刑集 10 巻 12 号 1583 頁、最高裁昭和 36 年 7 月 6 日第一小法廷判決・刑集 15 巻 7 号 1054 頁、最高裁昭和 59 年 10 月 15 日第一小法廷決定・刑集 38 巻 10 号 2829 頁）、その後、「更正のあるべきことを予知」しないで自発的に正しい内容の修正申告をし、これによる増差税額を納付したため、重加算税が課されないという場合においても（通法 65 ⑤）、通脱犯の成立は影響を受けないと解されよう（金子宏『租税法〔第 19 版〕』923 頁（弘文堂 2014）、東京高裁平成 7 年 12 月 20 日判決・判時 1579 号 141 頁）。
- 16) 通脱犯の構成要件論と加算税の賦課要件論に共通点が多いのもまた事実ではある。例えば、青色申告承認の取消しがあった場合に、当該青色申告者に対する通脱犯は、青色申告承認の取消しにより優遇措置の適用が受けられなくなったために生じる増差税額には成立しないと考えるべきであるが（金子・前掲注 15, 929 頁、清永・前掲注 1, 338 頁、佐藤英明「いわゆる青色申告取

消益と遁脱犯」金子宏編『所得課税の研究』419頁（有斐閣1991）、山田二郎『税法講義〔第2版〕』303頁（信山社出版2001）。反対として、最高裁昭和49年9月20日第二小法廷判決（刑集28巻6号291頁）。この点につき、太田全彦「所得税法（法人税法）違反事件におけるは脱所得の認定と『財産法』」日本税法学会『中川一郎先生古希祝賀租税法論文集』509頁（日本税法学会1979）、これは、過少申告加算税の「正当な理由」該当性においても同様に考えられている。平成24年10月19日付け国税庁長官通達〔課所4-16ほか3課共同〕「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）」は、過少申告の場合における正当な理由があると認められる事実として、「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。」を通達している。

- 17) この判断は控訴審大阪高裁平成5年11月19日判決（行裁例集44巻11=12号1000頁）においても維持された。同判決の評釈として、平石雄一郎・ジュリ1072号191頁、同・租税23号150頁、佐藤孝一・税通49巻5号288頁、千田裕・税研106号178頁など参照。
- 18) もっとも、加算税の打ち違いにおける共通説を強調すると、無申告加算税と不納付加算税は性質が同じであるという反論となり得るかもしれない。

例えば、元最高裁判所調査官石川義則氏は、最高裁昭和58年10月27日第一小法廷判決（民集37巻8号1196頁）の評釈において、「不足税額の自発的是正があった場合には重加算税は課さないとの規定は、次のように、重加算税を隠ぺい又は仮装という不正手段により正当税額を免れようとする悪質な『過少申告』に対するペナルティの加重と考えることにより、全体が統一的に理解できるように思われる。」とし、「無申告加算税又は不納付加算税に係る通則法68条2項、3項の重加算税の割合を35%とし、過少申告に係る同法68条1項の重加算税の割合を30%〔筆者注：当時〕としているのは、前者には期限内不申告（ないし期限内不納付）に対するペナルティである5%が含まれており、このペナルティ部分は不足税額の自発的是正があった場合にも消えることはないが、不正手段を伴う『過少申告』に対するペナルティの加重としてのいわば実質的な重加算税の部分（25%）は、申告不足の税額について自発的是正がされた場合には、『過少申告』に対する5%のペナルティを免除するのと同様の政策的配慮により、これを免除することとしたものと解されるのである。あるいは、これを、基礎となる『過少申告』に対するペナルティが消えることにより、その加重形態である重加算税は成立しないことになると解してよいかもしれない。」と論じられている（石川「国税通則法68条1項による重加算税の賦課決定に対する審査請求において同項所定の加重事由のみが認められない場合と右賦課決定の取消の範囲」曹時39巻7号1299頁）。

このように考えると、不納付加算税と無申告加算税とは類似の加算税であるとみることも可能かもしれないが、これは期限内か期限後かという観点での切り分けであって、かような整理が無くとも、過少申告加算税や無申告加算税が「申告」についての行政制裁であり、不納付加算税が「納付」についての行政制裁であるという点の性質論を否定するものではないと思われる。また、このような加算税率も今日的には改正されていることからすれば、石川氏の説明が今日的にいかなる意味を有するかも不明である。

- 19) 同事務運営指針は、次のように通達していた。

「（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（納税の告知に係るものを除く。）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（所得税法第216条の規定による納期の特例の承認を受けている者にあつては、今回の納付の目的となった最終月の直前1年分の月を含む納期に係る分）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（当該源泉徴収義務者が給与等その他の源泉徴収の対象となるものの支払をすることにより徴収して納付すべきこととなった所得税の額で、最初の法定納期限に係るものをいう。）であること。

(注) 新たに源泉徴収義務者になった者とは、その税務署の管轄区域において新たに給与等の支払事務を取扱う事務所、事業所その他これらに準ずるものを設けた者（給与等の支払事務を取扱う事務所等の移転に伴い他の税務署の管轄区域から転入した者を除く。）をいう。」

- 20) 加算税の免除規定（通法 65 ④、66 ①、67 ①）の「正当な理由」が認められる場合を、加算税を課すべき理由がない場合として狭く解する見解もあるが（田中二郎『租税法〔第3版〕』390頁（有斐閣1990））、通説・判例は、加算税を課することが不当又は酷に当たる場合と捉える（不当・酷説。金子・前掲注15、741頁、荒井勇・前掲注5、717頁、谷口勢津夫『税法講義〔第4版〕』124頁（弘文堂2014）、岡村忠生＝渡辺徹也＝高橋祐介『ベーシック税法〔第7版〕』330頁（有斐閣2013））。「正当な理由」の不当・酷説については、拙稿「加算税の免除規定にいう『正当な理由』の意義—不当酷（事情）説と帰責性不存在説」国税速報5783号22頁、拙著・前掲注11、100頁参照。裁判例として、大阪地裁昭和43年4月22日判決（行裁例集19巻4号691頁）、神戸地裁昭和54年8月20日判決（行裁例集30巻8号1395頁）、那覇地裁平成8年4月2日判決（税資216号1頁）、神戸地裁平成11年12月13日判決（税資245号749頁）、最高裁平成18年4月25日第三小法廷判決（民集60巻4号1728頁）、最高裁平成18年10月24日第三小法廷判決（民集60巻8号3128頁）、最高裁平成18年11月16日第一小法廷判決（判時1955号37頁）、最高裁平成24年1月16日第一小法廷判決（判時2149号58頁）など参照。
- 21) 源泉所得税の期限後納付について、期限内納付の意思があったと認められる場合に該当しないとした事例として、国税不服審判所平成25年9月18日裁決（裁決事例集92号国税不服審判所HP）がある。同事件において、請求人は、形式的審査義務のみを負う源泉徴収義務者において、年末調整における従業員の住宅借入金等特別税額控除額（本件控除額）が過大となったことに気づくことは極めて困難であり、源泉徴収義務者の責めに帰すべき事由がないから、源泉所得税の不足額を法定納期限後に自主納付したことは国税通則法67条1項ただし書に規定する「正当な理由があると認められる場合」に該当すると主張した。しかしながら、同審判所は、源泉徴収義務者として従業員から提出された事項に関して通常程度の注意ないし確認等を行いさえすれば適切に本件控除額の計算を行うことができたと認められるから、本件控除額が過大になったことについて、請求人の責めに帰すべき事由があるというべきであり、「正当な理由があると認められる場合」には該当しないと断じている。なお、評釈として、寺澤典洋・税務事例46巻9号33頁参照。
- 22) この点については、若干の理論構成を確認しておく必要がある。第一に、国税通則法65条1項にいう「納税者」に還付申告者が該当するか否か、第二に、同条項にいう「納付すべき税額」が観念できるか否かが論点となる。

第一の論点については、まず、国税通則法2条《定義》5号が、国税に関する法律の規定により国税を納める義務がある者を「納税者」という旨規定しているところ、ここでいう「納税者」と国税通則法65条1項に規定する「納税者」は同じ意味で用いられているものと解される。次に、同法16条《国税についての納付すべき税額の確定の方式》1項1号は、申告納税方式について、納付すべき税額又は還付を受けるべき税額が納税者のする申告により確定することを原則としており、申告納税方式の場合、一旦私人が自ら納税義務を負担するとして納税申告をしたならば、実体上の課税要件の充足を必要なる前提条件とすることなく、同申告行為に租税債権関係に関する形成的効力が与えられ、税額の確定された具体的納税義務が成立すると解するべきであるから、納税申告行為が無効ではなく、有効に成立している以上、結果的に実体上の課税要件事実が発生しなかったというだけで、形成された納税義務者としての地位が否定されるものではないと解される。

この点は、大阪高裁平成16年9月29日判決（訟月51巻9号2482頁）が論じるところでもあ

る。また、「『還付金』とは、『各税法の規定により、納税者に特に付与された公法上の金銭請求権』であり、その実質は不当利得であるが、一定の納税額を前提とする以上、還付金自身、『国税』の性質を有するものであり、更正処分により減少した還付金の返還義務はまさに納税義務である。」とも説示している（判例評釈として、卯西将之・税研129号86頁、森富義明・平成17年度主要民事判例解説〔判タ臨増〕258頁など参照）。また、札幌地裁平成17年11月24日判決（税資255号順号10208）は、「還付金がまだ還付されていない場合には、被告によって原告らの還付金返還義務に上記の還付すべき還付金が充当され得る関係に立つというべきである。そうすると、原告らは、本件更正処分によって本件還付申告時から減少した部分の還付金を返還する義務を負ったものであり、通則法2条5号に規定する『納税者』及び同法65条1項に規定する『当該納税者』に当たるものと解するのが相当である。」と論じている（判例評釈として、藤井茂男・税理49巻15号190頁参照）。

かように、還付請求申告書を提出した場合においても、当該申告書の提出によって、課税標準額に対する税額及び控除不足還付税額等の還付請求権が成立したものであるというべきであり、その後、修正申告によって還付金の額に相当する税額が減少した場合、その減少した還付金の額に相当する税額の返還義務、すなわち、納税義務を負うこととなるものであると解されよう。

第二に、「納付すべき税額」該当性が問題となる。国税通則法65条1項は、「納付すべき税額」に100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する旨規定しているが、ここでいう「納付すべき税額」とは、還付金の額に相当する税額を減少させる修正申告についていえば、同法35条2項1号の規定により、同法19条4項3号ロに規定する「その申告前の還付金の額に相当する税額がその申告により減少するときは、その減少する部分の税額」を指すのであり、単に納付すべき税額が増加する場合に限らず、還付金の額に相当する税額が修正申告により減少する場合も、その減少する部分の税額について、過少申告加算税賦課の対象としているのは明らかである。また、国税通則法65条4項が修正申告等前の税額の括弧書として「（還付金の額に相当する税額を含む。）」と規定し、修正申告によって減少する還付金の額に相当する税額が、過少申告加算税賦課の対象とされることを当然の前提としていることから裏付けられよう。そもそも、これら各規定は、納税者が現実に還付請求申告書のとりの還付を受けたか否かを区別していないことから、修正申告書によって生じた「納付すべき税額」とは、その還付金の額に相当する税額が現実に還付されているかどうかにかかわらず、かかる修正申告書により減少した還付金の額に相当する税額であると解される（国税不服審判所平成23年9月30日裁決・裁決事例集84号国税不服審判所HP）。

加えて、国税通則法15条13号において、過少申告加算税、不納付加算税、重加算税の成立時期が規定されており、同法施行令5条12号によれば、「還付請求申告書に係る過少申告加算税又は重加算税については、当該還付請求申告書の提出の時」と規定されていることから、還付申告に対し、過少申告加算税や重加算税を課することができることを前提にしているといえよう。

- 23) 東京高裁昭和51年5月24日判決（税資88号841頁）、神戸地裁昭和58年8月29日判決（税資133号521頁）、浦和地裁昭和63年12月19日判決（税資166号932頁）、東京高裁平成元年11月30日判決（税資174号807頁）、大阪高裁平成2年2月28日判決（税資175号976頁）、名古屋高裁平成4年4月30日判決（税資189号428頁）、東京地裁平成6年1月28日判決（税資200号430頁）、千葉地裁平成6年5月30日判決（税資201号375頁）、東京地裁平成7年3月28日判決（税資208号1015頁）、東京高裁平成7年11月27日判決（税資214号504頁）、大阪高裁平成10年4月14日判決（税資231号545頁）、大分地裁平成10年12月22日判決（税資239号618頁）、東京地裁平成12年4月25日判決（税資247号486頁）、廣瀬正『国税通則法要義』150頁（新日本法規出版1985）、品川・前掲注2、103頁、拙著・前掲注11、108頁参照。平成24年10月19日付け国税庁長官通達・前掲注16、第1の1（1）（注）は、「税法の不知若しくは誤解又は事実誤認に基づくもの」は「正当な理由」に当たらない旨通達している。なお、その他の税目に係る加算税通達も同様である。

- 24) 例えば、東京国税不服審判所平成9年7月30日裁決（裁決事例集未登載）、関東信越国税不服審判所平成16年9月13日裁決（裁決事例集未登載）、大阪国税不服審判所平成18年11月1日裁決（裁決事例集未登載）、東京国税不服審判所平成18年12月8日裁決（裁決事例集未登載）、同審判所20年7月28日裁決（裁決事例集未登載）、関東信越国税不服審判所平成22年5月20日裁決（裁決事例集未登載）、大阪国税不服審判所平成23年9月24日裁決（裁決事例集未登載）、金沢国税不服審判所平成23年9月30日裁決（裁決事例集未登載）、大阪国税不服審判所平成24年10月16日裁決（裁決事例集未登載）、同審判所平成24年3月4日裁決（裁決事例集未登載）、東京国税不服審判所平成26年1月20日裁決（裁決事例集未登載）など参照。
- 25) 加算税の沿革については、田中・前掲注20, 391頁, 荒井・前掲注5, 629頁を参考にした。
- 26) Report On Japanese Taxation By The Shoup Misson, Appendix D. C-8-a.
- 27) 北野弘久教授は、シャープ勧告が、「行政のパターンが変化するにつれて、…制裁の大系（system of penalties）も再検討されねばならない」と指摘している点を受けて、加算税制度を「過渡期的な措置」であるとみている（北野『税法学原論〔第6版〕』508頁（青林書院2007））。
- 28) 本来納付すべき期限から税金完納の日までの期間に応じ、利子税額（日歩4銭又は3銭）を課するほか、督促状による納付催告に応じない場合には、さらに、その後の遅延期間につき延滞加算税（日歩4銭又は3銭）を課すというものであった（最高税率は本税の5%）。
- 29) 重加算税の割合も50%とかなり重いものであった。
- 30) なお、平成27年度税制改正大綱（平成27年1月14日閣議決定）は、「期限後申告書が提出された場合において、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につき無申告加算税を課さないこととする制度について、適用対象となる期限後申告書の提出期限を、法定申告期限から1月以内（現行：2週間以内）に延長する。」とし、この改正を、平成27年4月1日以後に法定申告期限が到来する国税について適用するとしている。

●Summary

Japan's penalty tax system imposes additional taxes related to deficient returns and the failure to file returns. This article explains the difference between penalties incurred because of declarations and those brought on by insufficient payments.

The article also questions the sufficiency of recent revisions of the tax law that fail to clearly distinguish between the situations.