

加算税に係る最近の改正と解釈上の 諸問題について

野一色 直 人

I はじめに⁽¹⁾

ここ数年の税制改正において、加算税に係る新たな規定が設けられる等の改正が行われたが、新たな規定の適用の対象については、必ずしも明らかではないと考えられる点がある。また、新たな規定に関連するこれまでの加算税に係る規定の解釈が変わるのか等といった疑問が生じることから、新たな規定の解釈や適用等に係る法的問題について、整理・検討を試みる。

II 加算税に係る最近の改正の概要

まず、本稿において、検討の対象とする令和5年度税制改正及び令和4年度税制改正によって、新たに設けられた加算税に係る規定の内容を概観する。

(1) 本稿は、令和5年(2023年)10月7日に開催された日本税法学会第540回中部地区研究会における筆者報告及びそこで行われた質疑応答をベースとして、執筆されたものである。研究会席上有益な示唆を下された出席者の皆様に、この場を借りて厚く御礼申し上げます。もとより、本稿の責任は筆者にある。本稿のHPの最終確認日は令和6年2月14日である。また、法令の表記については、原則、令和6年1月1日から施行されるものとする。

1 令和5年度税制改正（無申告加算税の割合の引上げに係る規定）の概要

令和5年度税制改正において、悪質な無申告行為を未然に抑止する観点から、無申告加算税の割合の引上げ（国税通則法（以下、「国税通則法」又は「税通」という）66条3項）等の改正⁽²⁾が行われた。

具体的には、無申告加算税の割合について、納付すべき税額が300万円を超える部分に対する割合を30%に引き上げるという内容が設けられた。

このような無申告加算税の割合の引上げに係る改正が行われた理由等として、例えば、「納付すべき税額が300万円を超える部分」は、「社会通念に照らして申告義務を認識していなかった⁽³⁾とは言い難い高額の無申告⁽³⁾」であると説明されている。

ただ、「納税者の責めに帰すべき事由がないと認められるものがあるときは、その事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額」（税通66条3項）として、高額の無申告を発生させたことについて、納税者の責めに帰すべき事由がないと認められる場合には適用しない⁽⁴⁾といった免除規定が設けられている。このような免除規定が設けられた理由等として、例えば、「無申告行為のうち善良な納税者の公平感を特に損なうおそれがある⁽⁵⁾とは言い難いものを本措置の対象から除外⁽⁵⁾」といった説明がされている。

(2) 「令和5年度 税制改正の解説」（以下、「令和5年度税制改正の解説」という）618頁（財務省 HP（https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2023/explanation/PDF/p0595-0649.pdf））。

なお、一定期間繰り返し行われる無申告行為に対する無申告加算税等の加重措置（税通66条6項等）に係る改正も行われたが、本稿において、当該改正の内容については、検討の対象から割愛する。

(3) 令和5年度税制改正の解説620頁。例えば、課税される所得金額が13,800,000円の場合、所得税の金額は、3,018,000円となる（「No.2260 所得税」の「所得税の速算表」（国税庁 HP（<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/2260.htm>）））。

(4) 令和5年度税制改正の解説・前掲注（2）620頁。

(5) 同上。

2 令和4年度税制改正（帳簿の不記帳・不保存に係る規定）の概要

令和4年度税制改正において、記帳水準の向上に資するため⁽⁶⁾、記帳義務の履行の程度に応じて、過少申告加算税等を加重する措置が設けられた。このような措置が設けられた背景等として、記帳や帳簿保存が不十分であることのみでは、「隠蔽・仮装」の事実に該当しないこと⁽⁷⁾や記帳義務不履行に対する不利益が少ないことが挙げられている⁽⁸⁾。

具体的には、帳簿の不存在や記帳不備の未然防止に係る規定として、国税通則法65条4項及び同法66条5項が創設された⁽⁹⁾。また、国税通則法65条4項等において、所得税、法人税及び消費税の税務調査において、一定の売上に係る帳簿の提出の求めがあった場合において、①不記帳・不保存であった場合や提出をしなかった場合、あるいは、②提出された帳簿について、収入金額の記載が不十分である場合、具体的には、帳簿に記載等すべき特定事項の金額の3分の2に満たない場合（国税通則法施行規則（以下、「税通規」という）11の2第4項）のいずれかに該当するときは、通常課される過少申告加算税・無申告加算税の割合に、10%加重（②については、5%加重）するとされている。

なお、記載が著しく不十分であると規定されている帳簿に記載等すべき特定事項の金額の2分の1に満たない場合（税通規11の2第5項）、上記①の不記帳・不保存であった場合と同じ10%加重するとされている。

ただ、災害等により帳簿を提出できないといった「納税者の責めに帰すべき事由がない場合」⁽¹⁰⁾は上記の加重措置は適用しないとされている。

新たな加重措置の特色として、国税通則法65条4項1号において、「特

(6) 「令和4年度 税制改正の解説」（以下、「令和4年度税制改正の解説」という）756頁（財務省HP（https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2022/explanation/PDF/p0735-0796.pdf））。

(7) 同上・762頁。

(8) 同上・757頁。

(9) 同上。

(10) 同上・762頁。

(11) 同上・763頁。

定事項」と規定され、納税申告書の作成の基礎であり重要なものとされている、売上げ（業務に係る収入を含む）（税通規 11 の 2 第 2 項）の記載の状況が加重措置の内容を決定する基準とされている⁽¹²⁾。売上が加重措置の基準として採用された理由等に関して、例えば、経費は税額を圧縮するものであるから、事業者が自主的な記載が期待できるほか、減価償却費用の計算等、一定水準以上の税・会計の知識が必要⁽¹³⁾といった説明がされている。

また、新たな規定における加重措置の軽重の線引きに関して、例えば、記載されるべき事項が 2 分の 1 に満たない場合については、悪質性が高い⁽¹⁴⁾といった説明がされている。

なお、新たな規定に係る具体的な適用対象や規定の解釈に関して、例えば、「帳簿の備付け・保存義務がある次の所得を生ずべき業務を行う事業者の方が、所得税について本措置の対象となります。」等の説明が「帳簿の提出がない場合等の加算税の加重措置に関する Q&A」（令和 4 年 10 月 28 日）（以下、「加算税 Q&A」という）という形で公表されている⁽¹⁵⁾。

Ⅲ 新たな規定に係る解釈上の問題等

1 加算税に係る規定の近年の改正の背景等

最近の税制改正において、加算税に係る規定の改正が行われた背景に関して、いわゆる働き方の変化や多様化により、申告が必要とされる個人が増加したこと、あるいは、多様な形で収入を獲得する個人が増加したことが関係していると考えられる⁽¹⁶⁾。つまり、確定申告書を提出する必要があり、

(12) 売上げに含まれない収入金額として、特別損益に係る収入等の営業に直接関係がないものは除くとされている（同上）。

(13) 同上。

(14) 同上。

(15) 国税庁 HP（https://www.nta.go.jp/publication/pamph/sonota/0022009-072_01.pdf）。

適用対象となる具体的な帳簿については、「記帳水準の向上に資するための過少申告加算税等の加重措置の対象帳簿の具体例」（参考図表②）（令和 4 年度税制改正の解説 765 頁）で示されている。

(16) 「そうした中で、個人の働き方や収入のあり方も多様化していますが、そのような働き方

加算税に係る最近の改正と解釈上の諸問題について

当該申告書の提出に伴い帳簿の作成等が必要とされる個人が増加したこと、あるいは、そもそも確定申告書を提出する義務があることを意識⁽¹⁷⁾していない個人が増加したことが改正の理由等とされていると思われる。

ただ、同時に、近年、加算税制度自体の課題や加算税賦課に係る執行上の課題も指摘されている。例えば、「現行の加算税は、上述の事例のように、仮装・隠蔽といった積極的な行為を行わずに意図的に無申告である場合や申告書の提出後に仮装・隠蔽が行われた場合であっても、申告時の仮装・隠蔽や意図的に申告しないことを外部からうかがい得る特段の行動を税務当局が認定できなければ、重加算税の対象とならず、通常の過少申告加算税や無申告加算税の対象となります⁽¹⁸⁾」といった指摘がされている。このような指摘は、無申告等に対して何らかの対応が必要であるが、同時に、不正手段を用いたと判断することが困難な事例や重加算税を賦課し難い事例が増加していることを示していると解される。つまり、税務調査において、長期間の調査日数を要するといった事務負担を要する事例が増加し、結果として、税務調査の漏れや加算税の賦課漏れの事例が増加することへの危惧が示されたものと考えられる。⁽²⁰⁾

ㄨ 方であっても、取引の的確な把握などの環境整備を通じた適正な申告によって、税制における公平性を確保することは重要です。納税者のコンプライアンス意識向上と個人所得把握の観点や、デジタル化等を通じた納税者の利便性向上の観点から、働き方の多様化にあわせた税務上の対応が諸外国においても課題となっています。」(税制調査会「令和5年6月 我が国税制の現状と課題 —— 令和時代の構造変化と税制のあり方 ——」(以下、「令和5年中期答申」という)43頁)(内閣府HP (https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/5zen27kai_toshin.pdf))。

(17) 新しい経済活動であるシェアリング・エコノミーの拡大に伴う個人の確定申告漏れといった税務上の課題等については、例えば、「特集 シェアリング・エコノミー課税の現状と課題」税研228号(2023年)34頁以下を参照。

(18) 令和5年中期答申・前掲注(16)258頁。

(19) 「～資料情報を活用し、的確に無申告者を把握～」『国税庁レポート2023年』23頁(国税庁HP (https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/report/report2023/pdf/2023_06.pdf))。

なお、令和3事務年度の調査件数(5886件)は令和元年事務年度の調査件数(10367件)よりも少ないが、同事務年度の追徴税額(335億円)を上回る追徴税額(355億円)となっている(同頁)。

(20) 「重加算税は、納税者が隠蔽・仮装という不正手段を用いた場合に、これに特別に重いノ

また、加算税制度の改正の必要性等に関して、例えば、「現行の加算税は原則として納税者本人による行為を対象としています。納税者以外の第三者が、納税者による不正について指南や加担を行う事例も顕在化しています。SNS やセミナーを通じて多数の納税者に対して脱税や不正還付の指南を行う事例に対しては、令和5年度税制改正において一部対応することとされましたが、第三者が虚偽の領収書等を発行し納税者による不正に対して加担するような事例等については、措置を講じる必要性が依然として残っています。」とした上で、「加えて、これまでの累次にわたる加算税の見直しにより制度が複雑化している面もあることから、納税者がより理解しやすい制度とし、不正を抑止する効果や予見可能性を高める観点から、その見直しを行っていく必要があるとの指摘も⁽²¹⁾あります。」といった見解が示されている。

上記のような見解等を踏まえると、不正手段を用いた申告を行う納税者が増加すること等への何らかの対応が必要とされること自体を否定することはできないと思われる。ただ、不正への対応によって加算税制度が複雑化することは、納税者の予測可能性を担保するものとは言い難く、結果として、課税庁（税務当局）への信頼を低下させることに繋がるといった懸念への対応も同時に検討する必要があると⁽²²⁾考えられる。

ㄨ 負担を課すことによって、申告納税制度および源泉徴収制度の基盤が失われるのを防止することを目的とするもの」（金子宏『租税法 第24版』（弘文堂、2021年）913頁）。

なお、加算税の機能不全、特に重加算税の機能不全については、令和5年度税制改正前から指摘されている。例えば、「隠べい又は仮装の証明がすべての場合において実質上画一的にされること期待するのは行政運営上困難であり、」（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」21頁）という指摘がされていた。

(21) 令和5年中期答申・前掲注(16)258頁。類似の指摘として、制度があまりにも複雑で制裁の原因となる違反行為とその結果たる制裁との関係が納税者に明確に分からない場合、制裁制度の抑止機能が働かえないという指摘（佐藤英明『脱税と制裁 [増補版]』（弘文堂、2018年）348頁）。

(22) 例えば、近年の加算税の改正が、どのような効果をもたらすのか明らかではないという整理（八ツ尾順一「加算税制度の沿革と目的」税研230号（2023年）32頁）や「執行上、裁量性が増えることも考えられ、制度運用実務面にも影響が生ずると考えられることから、より簡素な制度に切り替えるなど、将来的には制度の整理を行うことが望ましいと考え

加算税に係る最近の改正と解釈上の諸問題について
次に、新たな規定の解釈上の問題等に係る整理・検討を試みる。

2 「納税者の責めに帰すべき事由がないと認められるものがあるとき」 (税通 66 条 3 項) に係る検討

(1) 「納税者の責めに帰すべき事由がないと認められるものがあるとき」 (税通 66 条 3 項) の意義等

前述したように、「納付すべき税額が 300 万円を超える部分」は、「社会通念に照らして申告義務を認識していなかったとは言い難い高額な無申告⁽²³⁾」であるとして、通常の高額な無申告の割合よりも高い割合が課せられるとする加重措置が設けられた (税通 66 条 3 項)。ただ、同時に、「納税者の責めに帰すべき事由がないと認められるものがあるときは、その事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額」 (税通 66 条 3 項) として、高額な無申告を発生させたことについて納税者の責めに帰すべき事由がない場合には、加重措置の対象とし⁽²⁴⁾ないとされている。

また、加重措置に係る免除規定の創設の理由等について、「無申告行為のうち善良な納税者の公平感を特に損なうおそれがあるとは言い難いものを本措置の対象から除外⁽²⁵⁾」する旨の説明がされている。

さらに、加重措置の対象外と想定されている事例として、「相続税事案で、本人に帰責性がない場合 (相続人が一定の確認 (具体的には、相続人自身又はその税理士等が相続財産の全容を把握するために必要な調査を行うこと) をしたにもかかわらず、他の相続人の財産が事後的に発覚した場合)」や「税務職員の誤指導により、誤った税額を認識した上で、結果的に高額な無申告者に該当した場合」等が例示⁽²⁶⁾されている。

ゝる。」 (柿原勝一「加算税制度が納税者の税務コンプライアンスに及ぼす影響」税大論叢 105 号 (2022 年) 53 頁) といった見解が示されている。。

(23) 令和 5 年度税制改正の解説・前掲注 (2) 620 頁。

(24) 同上。

(25) 同上。

(26) 同上・621 頁。

加えて、例えば、課税庁における所得税に係る無申告加算税賦課の取扱いにおいて、「3 通則法第 66 条第 1 項の規定に該当する場合において、第 1 の 3 に掲げるような事実があると認められるときは、同条第 3 項の『加算後累積納付税額の計算の基礎となった事実のうちに（……）納税者の責めに帰すべき事由がないと認められるものがあるとき』に該当するものとして取り扱う。」（平成 12 年 7 月 3 日（改正令和 5 年 6 月 23 日）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）」（以下、「過少申告加算税等事務運営指針」という）第 2 の 3（通則法第 66 条第 3 項の納税者の責めに帰すべき事由がないと認められる事実等⁽²⁷⁾）として、「正当な理由があると認められる場合」に該当する場合は、「納税者の責めに帰すべき事由がないと認められるものがあるとき」に該当するとされている。

ただ、例示された相続財産に係る事例、⁽²⁸⁾ 税務職員の誤指導等といった税

(27) 国税庁 HP (<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/pdf/01.pdf>)。

なお、過少申告加算税等事務運営指針第 1 の 3（通則法第 65 条第 5 項第 1 号の正当な理由があると認められる事実）において、「通則法第 65 条の規定の適用に当たり、例えば、納税者の責めに帰すべき事由のない次のような事実は、同条第 5 項第 1 号に規定する正当な理由があると認められる事実として取り扱う。」として、「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。」「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。」とされている。

(28) 「無申告としての行政制裁を課されないのは、平均的な通常の納税者を基準として、当該状況下において、納税者が相続税を申告することが期待できず、法定申告期限内に右の申告をしなかったことが真にやむを得ない事情のある場合に限られるものと解するのが相当であり、後記認定のとおり、本件のように、相続財産の一部とはいえ、これを把握し、納税者として相続税の申告をしなければならないと認識すべきであった場合には、そもそも、国税通則法 66 条 1 項ただし書きの『正当な理由があると認められる場合』に当たらないのである。」（大阪高判平成 5 年 11 月 19 日行集 44 卷 11・12 号 1000 頁）とされている。

ただ、過少申告加算税における「正当な理由」（税通 65 条 5 項）の該当性に関して、最判平成 11 年 6 月 10 日訟月 47 卷 5 号 1188 頁は、「相続財産に属する特定の財産を計算のノ

加算税に係る最近の改正と解釈上の諸問題について

務相談に係る事例⁽²⁹⁾、あるいは、法令解釈（通達）の変更（改正）に係る事例⁽³⁰⁾は、これまでの加算税賦課決定処分に係る争訟において、「正当な理由があると認められる場合」に該当するとされた事例と類似するものと思われることから、新たに創設された免除規定（税通 66 条 3 項）の適用対象を整理・検討する上で、例示された事例や過少申告加算税事務運営指針で言及された内容が免除規定（税通 66 条 3 項）の適用対象や適用範囲を明確にする基準になり得るとは、常に言い難いのではないかと解される。

上記の整理等を踏まえつつ、次に、免除規定（税通 66 条 3 項）の適用対象を検討する上で、「納税者の責めに帰すべき事由がないと認められるものがあるとき」（税通 66 条 3 項）と「正当な理由があると認められる場合」（税通 66 条 1 項）との関係に関して、例えば、① 両者は同じ意味であると捉えるべきか、② 新たな規定である「納税者の責めに帰すべき事由がないと認められるものがあるとき」は「正当な理由があると認められる場合」を含むものであるのか、あるいは、③ 両者は全く別の意味であると捉えるべきかとの点から、両者の関係について、整理・検討を試みる。

(2) 「納税者の責めに帰すべき事由がないと認められるものがあるとき」（税通 66 条 3 項）と「正当な理由があると認められる場合」（税通 66 条 1 項）との関係
(i) 両者は同じ意味であるか否か

まず、国税通則法 66 条 3 項の加重措置に係る免除規定（「納税者の責め

、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。」と判示している。

(29) 例えば、過少申告加算税における「正当な理由がある場合」の該当性に関して、該当すると判断された場合（那覇地判平成 8 年 4 月 2 日税資 216 号 1 頁）や該当すると判断されなかった場合（高松地判平成 19 年 12 月 5 日税資 257 号順号 10843、岡山地判平成 8 年 9 月 17 日税資 220 号 761 頁）がある。

(30) 例えば、過少申告加算税における「正当な理由がある場合」の該当性に関して、ストックオプションの権利行使益（最判平成 18 年 10 月 24 日民集 60 卷 8 号 3128 頁）や組合契約の損失の分配（最判平成 27 年 6 月 12 日民集 69 卷 4 号 1121 頁）の通達改正前の申告が該当すると判断されている。

に帰すべき事由がないと認められるものがあるとき)の文言と国税通則法66条1項の無申告加算税に係る免除規定(「正当な理由があると認められる場合」)の文言は類似しており、また、これまでの裁判例において、「納税者の責めに帰すべき事由がない」と「正当な理由」は同じものである旨の説明がされていたことがあることから、これらを同じ意味であると解すること自体を直ちに否定することはできないと考えられる。

例えば、大阪地判平成5年5月26日税資195号544頁⁽³¹⁾において、「国税通則法六五条四項の『正当な理由』があるとは、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えなかった場合、それが納税者の責に帰せられない外的事情(例えば災害など)に起因する場合など、当該申告が真にやむを得ない理由によるもの」であり、こうした納税者に過少申告加算税を課すことが不当、若しくは、酷になる場合を意味するのであり、単に、過少申告が納税者の税法の不知、又は誤解に基づく場合には、これに該当しないものと解するのが相当である。」(下線(強調):筆者)といった判示がされている。

また、両者が同じ意味であると解することの根拠となり得るとされる取扱い等に関して、例えば、前述した過少申告加算税等事務運営指針第1の3⁽³²⁾において、「通則法第65条の規定の適用に当たり、例えば、納税者の責めに帰すべき事由のない次のような事実は、同条第5項第1号に規定する正当な理由があると認められる事実として取り扱う。」といった形で示

(31) 「『やむを得ない事情』とは不可抗力やその他の理由によって、対象者の対処ではいかんともしがたい状況を前提とする概念に対して、『相当の理由』とは、それ相応の理由があればよいという意味で使用される概念である」、「『やむを得ない事情』がなくても『相当の理由』があれば、宥恕的な措置が許容されるということになりそうである。」(酒井克彦「租税法余説 第98回『相当の理由』と『やむを得ない事情』」月刊税務事例55巻8号(2023年))。

(32) 参考となる類似する取扱いとして、平成13年6月22日徴管2-35ほか「人為による異常な災害又は事故による延滞税の免除について(法令解釈通達)」の1(1)ロ(納税者がその誤指導を信じたことにつき、納税者の責めに帰すべき事由がないこと。なお、この事由の認定に当たっては、指導時の状況、誤指導の内容及びその程度、納税者の税知識の程度等を総合して判断することに留意すること。)(国税庁HP(<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/chosyu/010622/01.htm>))が示されている。

されている。

ただ、令和5年度税制改正において、これまでの国税通則法66条1項の免除規定の文言（「正当な理由」）とはあえて異なった文言を国税通則法66条3項に設けたこと、また、「納税者の責めに帰すべき事由がない」との解釈（適用）に関して、「この判定により本措置の対象となるかどうかにかかわらず、無申告加算税が課されることがあります（通法66②③）。」といった説明⁽³³⁾がされていることを考慮すると、「納税者の責めに帰すべき事由がないと認められるものがあるとき」（税通66条3項）は、「正当な理由があると認められる場合」（税通66条1項）とは全く同じもの（同じ意味）ではないと捉えることが自然な解釈ではないかと考えられる。

ただ、両者は全く同じものではないと整理する場合であっても、例えば、国税通則法66条1項の免除事由が国税通則法66条3項の免除事由に含まれるという関係であること、あるいは、国税通則法66条1項の免除事由と国税通則法66条3項の免除事由とは全く別のものであるとも考えられることから、両者の関係について、どのような捉え方や考え方が妥当であるかに関して、更に整理・検討を試みる必要がある。

（ii）「納税者の責めに帰すべき事由がないと認められるものがあるとき」は「正当な理由があると認められる場合」を含むものか否か

両者の関係を整理する上で、例えば、「納税者の責めに帰すべき事由がないと認められるもの」と類似する規定である延滞税の免除に関する規定である国税通則法63条6項1号が参考になると思われる。

国税通則法63条6項1号は「第五十五条第三項（納付委託）（第五十二

(33) 「加算後累積納付税額が300万円を超えるかどうかの判定に当たって除外される『納税者の責めに帰すべき事由がないと認められる事実に基づく税額』については、この判定により本措置の対象となるかどうかにかかわらず、無申告加算税が課されることがあります（通法66②③）。これは、加算後累積納付税額が300万円を超えるかどうかの判定に当たっては『納税者の責めに帰すべき事由がないと認められる事実に基づく税額』を除外したとしても、その申告の適正性を担保するために設けられている無申告加算税の制度趣旨を踏まえると、無申告行為を行った者に対して、その税額を無申告加算税の適用除外とするのは適当でないとの考え方によるものです。」（令和5年度税制改正の解説・前掲注（2）621頁）。

条第六項（保証人からの徴収）又は国税徴収法第三十二条第三項（第二次納税義務者からの徴収）において準用する場合を含む。）の規定による有価証券の取立て及び国税の納付の再委託を受けた金融機関が当該有価証券の取立てをすべき日後に当該国税の納付をした場合（同日後にその納付があつたことにつき当該有価証券の取立てを委託した者の責めに帰すべき事由がある場合を除く。）同日の翌日からその納付があつた日までの期間」（下線（強調）：筆者）、あるいは、同項2号は「納税貯蓄組合法（昭和二十六年法律第四百四十五号）第六条第一項（租税納付の委託）の規定による国税の納付の委託を受けた同法第二条第二項（定義）に規定する指定金融機関（国税の収納をすることができるものを除く。）がその委託を受けた日後に当該国税の納付をした場合（同日後にその納付があつたことにつき納税者の責めに帰すべき事由がある場合を除く。）同日の翌日からその納付があつた日までの期間」（下線（強調）：筆者）と規定している。

国税通則法63条6項1号等における「納税者の責めに帰すべき事由ある場合」に関して、同項1号の納税者の責めに帰すべき理由により即日納付できなかった事例として、小切手の支払遅延⁽³⁴⁾が示されている。また、同項2号に関して、現金不足の場合や預金額がない場合⁽³⁵⁾が示されており、このような場合、延滞税は免除されないとされている。さらに、受託銀行の責めに帰する場合は、延滞税は免除されるが、納付委託者である納税者に責任がある場合、免除されないという説明⁽³⁷⁾もされている。

このような説明等を踏まえると「納税者の責めに帰すべき事由ある場合」（税通63条6項1・2号）の該当性を判断する上で、例えば、全額納付されなかったことの原因である口座の残高不足に関して、口座の残高の確認といった納税者の行動によって、延滞を避けることができたか否か、

(34) 志場喜徳郎ほか共編『令和4年改訂 国税通則法精解』（大蔵財務協会、2022年）（以下、「通則法精解」という）768頁。

(35) 同上。

(36) 武田昌輔監修『DHC コメンタール国税通則法 §§34～74の14』（加除式）（以下、「DHC」という）3460頁。

(37) 同上・3459頁。

加算税に係る最近の改正と解釈上の諸問題について

つまり、納税者の行動のみによって延滞という結果の発生を避けることができたかの点が着目されているのではないと思われる。

また、「納税者の責めに帰すべき事由がないと認められるもの」と類似する別の規定である国税の更正、決定等の期間制限の特例に関する規定である国税通則法 71 条 1 項 4 号イ（括弧書）も参考になると考えられる。

国税通則法 71 条 1 項 4 号イは「国税庁、国税局又は税務署の当該職員が納税者にその国税に係る国外取引（非居住者（所得税法第二条第一項第五号（定義）に規定する非居住者をいう。イにおいて同じ。）若しくは外国法人（法人税法第二条第四号（定義）に規定する外国法人をいう。イにおいて同じ。）との間で行う資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引又は非居住者若しくは外国法人が提供する場を利用して行われる資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引をいう。）又は国外財産（相続税法第二十条の二（在外財産に対する相続税額の控除）に規定する財産をいう。）に関する書類（その作成又は保存に代えて電磁的記録の作成又は保存がされている場合における当該電磁的記録を含む。）又はその写しの提示又は提出を求めた場合において、その提示又は提出を求めた日から六十日を超えない範囲内においてその準備に通常要する日数を勘案して当該職員が指定する日までにその提示又は提出がなかつたこと（当該納税者の責めに帰すべき事由がない場合を除く。）」（下線（強調）：筆者）と規定している。

国税通則法 71 条 1 項 4 号イの取扱いに関しては、例えば、平成 24 年 9 月 12 日（改正令和 4 年 6 月 24 日）課総 5-9 ほか「国税通則法第 7 章の 2（国税の調査）等関係通達の制定について（法令解釈通達）」⁽³⁸⁾（以下、「調査通達」という）において、「9-1 法第 71 条第 1 項第 4 号イに規定する『納税者の責めに帰すべき事由がない場合』とは、例えば、同号の納税者が調査においてその国税に係る国外取引又は国外財産に関する書類の提示

(38) 国税庁 HP (<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/zeimuchosa/120912/index.htm>)。

又は提出を求められた後に、当該納税者又は書類保有者（当該納税者以外の者で当該書類を保有する者をいう。以下この項において同じ。）が、災害があったこと、又は病気による入院をしたこと等により、指定された期限までにその提示又は提出をすることができない場合などのほか、当該書類保有者に当該書類の取寄せを依頼しても、当該書類の収集に相当な困難を伴うことが判明した場合をいう。」（下線（強調）：筆者）とされている。

また、調査通達において、「なお、当該書類の収集に相当な困難を伴うことが判明した場合とは、次に掲げる場合など、当該納税者が通常取り得る手段を用いても入手できないことが客観的に確認することができる場合をいう。」とした上で、「当該書類保有者が所在する国の国内法の規定により、当該書類の取得が困難である場合」、「当該書類について、法令等の規定により保存すべき期間が徒過している場合」、「当該書類保有者が所在不明となっている場合」、あるいは、「当該納税者が当該書類保有者から当該書類の提出を拒否された場合」は「納税者の責めに帰すべき事由がない場合」に該当すると解される旨の課税庁の見解が示されている⁽³⁹⁾。

上記のような見解等を踏まえると、納税者が当該職員に対して、所定の書類を提出することや提示することができなかった状況に関して、①天災や外国の法令等といった納税者自身が制御や関与することができない自然現象や制度等により当該職員から求められた書類を提出すること等ができない場合、あるいは、②納税者自身が通常期待される努力等を行ったが、所定の書類の保有者である納税者とは別の外国の個人・法人等の行動や対応等によって、結果として、当該職員から求められた書類を提出すること等ができない場合が該当すると考えられる。

まず、国税通則法 71 条 1 項 4 号イの①の天災等の事由は、これまで、「正当な理由」（税通 65 条 5 項や税通 66 条 1 項等）に該当するとされてい

(39) なお、「(注) 当該納税者と当該書類保有者との間に支配関係や親族関係その他の特殊の関係がある場合、当該納税者が当該書類保有者の事業の方針の全部又は一部につき実質的に決定できる関係がある場合などには、基本的に書類の収集に相当な困難を伴うこととは言えないことに留意する。」として、納税者と子会社等との関係が考慮されている。

る事由と同様のもの⁽⁴⁰⁾であると考えられる。

他方、国税通則法 71 条 1 項 4 号イの②の相手方（関係者）の行動等が関係する事由は、国税通則法 63 条で示された受託銀行の処理に関する事由と共通するものがあると考えられる。確かに、このような事由は、納税者に責任が一切ないものとは言い難いが、ただ、書類を提出や提示できないことの全ての責任が納税者にあるものとして、当該納税者に対して当該責任を問うべきであると常に言えるのか、つまり、納税者に対して、一定の不利益な取扱いを行うことが妥当と言える状況であるか否かを検討する必要があるのではないかと思われる。

このような国税通則法上の諸規定に係る取扱い等を考慮すると、国税通則法 66 条 3 項の加重措置に係る免除規定（「納税者の責めに帰すべき事由がないと認められるものがあるとき」）と国税通則法 66 条 1 項の無申告加算税に係る免除規定（「正当な理由があると認められる場合」）の両者は全く同じものではないが、共通するものがあると捉えることができるのではないかと解される。

ただ、無申告加算税の加重措置を免除する対象の範囲を整理・検討する上で、令和 5 年度税制改正等における加算税に係る改正内容や当該改正に係る背景等を踏まえ、これまでの「正当な理由があると認められる場合」の意義等が変化したものと捉えた上で、これまで「正当な理由があると認められる場合」の対象とされていた特定の事象が「正当な理由があると認められる場合」の対象外となったが、新たな規定である国税通則法 66 条 3 項の免除規定の対象になったと捉えるべきという指摘（反論）があるのではないかと考えられる。このような指摘等の妥当性を検討する上で、次に、「正当な理由があると認められる場合」の意義を確認する。

一般的に、「国税通則法 65 条 4 項は、修正申告書の提出又は更正に基づき納付すべき税額に対して課される過少申告加算税につき、その納付すべ

(40) 「納税者の責めに任じられない外的事情（例えば、災害等）」（DHC・前掲注（36）3551）。

き税額の計算の基礎となった事実のうちその修正申告又は更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、その事実に対応する部分についてはこれを課さないこととしているが、過少申告加算税の上記の趣旨に照らせば、同項にいう『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。⁽⁴¹⁾（下線（強調）：筆者）とする判例が引用され、引用された内容が「正当な理由があると認められる場合」の意義として示されている。⁽⁴²⁾また、「正当な理由」の有無を判断する上で考慮すべき事情等として、「納税者の払った注意の程度や落ち度の有無等」、「課税庁が過少申告加算税を課するのが『不当』であると認められる特殊な場合には、そのような賦課は許すべきではないとの価値判断がある⁽⁴³⁾」とされている。

さらに、「正当な理由」は「不確定概念」であるが、当該職員の権限行使に自由裁量を認めるものではなく、法の趣旨や目的から、その意義を明確にし得るものとされている。⁽⁴⁴⁾⁽⁴⁵⁾加えて、過少申告加算税について、主観的責任の追及という意味での制裁的な要素は重加算税に比して少ないことから、例外としての「正当な理由があると認められる場合」については、あ

(41) 最判平成 18 年 4 月 20 日民集 60 卷 4 号 1611 頁、1620 頁。

(42) 金子・前掲注 (20) 907 頁～908 頁。

なお、「正当な理由」（税通 66 条 1 項）の意味については、例えば、「無申告加算税は、租税債権確定のため納税義務者に課せられる税法上の義務の不履行に対する一種の行政上の制裁であることからすると、右法条にいう正当の理由とは、加算税を課すことが納税者にとつて不当又は酷となるような真にやむを得ない事情をいうものと解すべき」（広島高判平成 2 年 7 月 18 日税資 180 号 89 頁）とされている。

(43) 乙部竜夫「判批」行政判例研究会編『平成 18 年 行政関係判例解説』（ぎょうせい、2008 年）168 頁。

(44) 石倉文雄「過少加算税・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 13 号（1990 年）28 頁。

(45) 東京高判昭和 53 年 12 月 19 日訟月 25 卷 4 号 1175 頁（原審：横浜地判昭和 51 年 11 月 26 日訟月 22 卷 12 号 2912 頁）。

加算税に係る最近の改正と解釈上の諸問題について

程度厳格に解すべきという見解⁽⁴⁶⁾が示されている。

確かに、近年、「正当な理由があると認められる場合」に該当すると思われる新しい事象が生じている⁽⁴⁷⁾。ただ、令和5年度税制改正といった最近の税制改正を通じて、過少申告加算税や無申告加算税等の加算税に係る規定の趣旨が大きく変化したものとは言えないと考えられる。また、義務違反に対する特別の経済的負担である行政上の制裁として加算税を賦課する⁽⁴⁸⁾といった加算税賦課の枠組み自体も変化していないと解されることから、最近の税制改正により「正当な理由」の意義は、上記の平成18年4月20日の最高裁判決の意義から大きく変化したとは言えないものと考えられる。

したがって、上記の整理等を踏まえると、国税通則法66条3項の加重措置に係る免除規定（「納税者の責めに帰すべき事由がないと認められるものがあるとき」）と国税通則法66条1項の無申告加算税に係る免除規定（「正当な理由があると認められる場合」）との関係は、前者が後者を含む関係ではないかと考えられる。

(46) 川神裕「判解」法曹会編『最高裁判所判例解説民事篇平成18年度（上）（1月～5月）』（法曹会、2009年）604頁。

なお、類似する事案である最判平成18年4月25日民集60巻4号1728頁の解説において、課税庁の職員の積極的な関与を踏まえ、過少申告加算税賦課を不当とすべき極めて特殊な事情が認められるとして、「実質的にはクリーンハンドの原則を『正当な理由』の判断要素の中に取り組んだものという評価もあり得るであろう。」といった整理が示されている（川神裕「判解」法曹会編『最高裁判所判例解説民事篇平成18年度（上）（1月～5月）』（法曹会、2009年）630頁）。

また、最判平成18年4月25日民集60巻4号1728頁について、クリーンハンドの原則を前提としたものと理解した上で、誤指導があった場合に「正当な理由」に当たるとして、加算税を免除するという取扱いと整合しているという見解（酒井克彦『「正当な理由」をめぐる認定判断と税務解釈——判断に迷う《加算税免除規定》の解釈』（清文社、2015年）80頁）が示されている。

(47) 例えば、いわゆるシステム障害について、「正当な理由」に該当する「災害」であるとされている（「また、『やむを得ない事情』とは、帳簿作成のために使用しているシステムに障害が発生した場合などの災害に準ずるような状況や病気による入院をしたこと等をいいます。」（加算税Q&A問14（8頁））。

なお、参考となるシステム障害に関する事例に係る報道として、『「社労夢」サイバー攻撃の波紋、顧問料減額の要求も』2023年7月30日日本経済新聞朝刊7頁。

(48) 金子・前掲注(20)904頁。

前述した税制改正に係る解説における例示等も踏まえると、天災等の場合は、国税通則法 66 条 3 項の加重措置に係る免除規定（「納税者の責めに帰すべき事由がないと認められるものがあるとき」と国税通則法 66 条 1 項の無申告加算税に係る免除規定（「正当な理由があると認められる場合」）のいずれにも該当する（共通する）ものと考えられる。

他方、納税者が申告に向けての一定の準備を行った場合や一定の行動を行ったが、結果として、期限後申告や無申告であった場合については、当該納税者を加重措置の対象とし難いものとして、「納税者の責めに帰すべき事由がないと認められるものがあるとき」に該当するが、一定の制裁の対象とされるものとして、「正当な理由があると認められる場合」に該当しないものと判断される場合があるのではないかと考えられる。

例えば、これまで「正当な理由があると認められる場合」に該当すると判断されなかった事例のうち、納税者が申告書を提出するための一定の行動や努力を行ったが、結果として、期限後申告等となった事例が「納税者の責めに帰すべき事由がないと認められるものがあるとき」に該当する事例であると判断される場合があるのではないかと考えられる。⁽⁴⁹⁾

また、申告書の作成や提出に関して、納税者の一定の行動や納税者をめぐる事情を考慮し、これまで「正当な理由があると認められる場合」に該当するとは言い難い等と解されていた税務相談（誤指導）等に係る事例⁽⁵⁰⁾、「照会に対する回答の遅延」を理由とした無申告（期限後申告）に係る事例⁽⁵¹⁾、あるいは、課税庁の取扱い等が固まっていない新しい税務上の問題に関して、納税者が合理的な根拠（解釈）や一定の資料等に基づき、申告の

(49) 例えば、法定申告期限の 8 日前に宅配便（≠郵便・信書便）を利用して確定申告書を発送したが、法定申告期限の翌日に税務署に配達されたことについて、「正当な理由が認められる場合」（税通 66 条 1 項）に該当しないとされた事例（国税不服審判所裁決平 18 年 10 月 27 日裁決事例集 72 号 33 頁）。

(50) 岡山地判平成 8 年 9 月 17 日税資 220 号 761 頁。「税務署の納税相談は、相談者に対する行政サービスとして納税申告をする際の参考とするために、税務署の一応の判断を示すものにすぎず、最終的にいかなる納税申告をすべきかは納税義務者の判断と責任に任されている」（高松地判平成 19 年 12 月 5 日税資 257 号順号 10843 等）。

(51) 通則法精解・前掲注 (34) 770 頁。

加算税に係る最近の改正と解釈上の諸問題について
必要がないと判断した事例も「納税者の責めに帰すべき事由がないと認められるものがあるとき」に該当すると判断される場合があるのではないかと考えられる⁽⁵²⁾。
⁽⁵³⁾

3 「帳簿」の意義と加重措置との関係（税通 65 条 4 項等）に係る検討

(1) 「帳簿」（「帳簿書類」）の意義等

新たな規定（税通 65 条 4 項や税通 66 条 5 項）における「帳簿」（「帳簿書類」）の意義等が、加重措置に係る加算税賦課決定処分⁽⁵²⁾の争訟において、今後の争点になるのではないかと考えられる。

例えば、「帳簿」（帳簿書類）の意義に関して、課税庁における具体的な考え方や取扱いとして、「次のイ又はロに掲げる帳簿書類については、当該帳簿書類に特定事項に係る取引の年月日、相手方及び金額が記載されて

(52) 佐藤・前掲注(21)357頁参照。

(53) 「過少申告加算税を課さない旨を定めた例外規定であるから、納税義務者の側に右の場合に該当する事由の存在について主張、立証責任があると解するのが相当である」（東京高判昭和 53 年 12 月 19 日訟月 25 卷 4 号 1175 頁）や「規定の文言上、正当な理由があると主張する者において主張立証の責任を負うものが相当である」（東京高判昭和 55 年 5 月 27 日税資 113 号 459 頁）と判示されているように、納税者が「正当な理由があると認められるものがある場合」（税通 65 条 5 項等）に係る立証責任を負うこととされている。「正当な理由があると認められるものがある場合」（税通 65 条 5 項等）と同様、「納税者の責めに帰すべき事由がないと認められるものがあるとき」（税通 66 条 3 項）は、納税者にとって例外規定であることから、当該規定の適用に関して、納税者が主張・立証する必要があると考えられる。

また、例えば、「重加算税の賦課は、過少申告加算税として賦課されるべき一定の税額に前記加重額に当たる一定の金額を加えた額の税を賦課する処分として、右過少申告加算税の賦課に相当する部分をその中に含んでいるものと解するのが相当である。」として、重加算税の賦課は過少申告加算税の賦課に相当する部分も含んでいるものと解されたとした判例（最判昭和 58 年 10 月 27 日民集 37 卷 8 号 1196 頁）を踏まえると、争訟過程において、加算部分（加重措置）が取り消された場合であっても、無申告加算税の賦課に相当する部分を含む無申告加算税賦課決定自体は直ちに取り消されないと考えられる。

仮に、加重措置の対象となった部分について、「納税者の責めに帰すべき事由がないと認められるものがあるとき」、あるいは、加重措置の対象とされた金額（税額）が 300 万円を超えないと判断された場合であっても、無申告（期限後申告）であり、また、無申告加算税を賦課しないとする「正当な理由」等が認められなかった場合、無申告加算税を賦課する要件自体は満たしているとして、加重措置の対象となった部分を除いた部分に係る無申告加算税賦課決定処分は維持されるといった判断がされるものと解される。

いる場合には、通則規則第 11 条の 2 第 1 項第 3 号に掲げる帳簿として取り扱って差し支えない。⁽⁵⁴⁾あるいは、「売上げ（業務に係る収入を含みます。）に関する調査に必要な帳簿」（加算税 Q&A 問 10（5 頁～6 頁）等）とされていることから、ここでの「帳簿」や「帳簿書類」について、所得税法等が規定する帳簿等よりも広いものとして、捉えることが、どのようなことを意味するのかが問題になるものと思われる。

まず、国税通則法上、「帳簿書類」に関して、「帳簿書類（その作成又は保存に代えて電磁的記録（電子的方式、磁気的方式その他の人の知覚によつては認識することができない方式で作られる記録であつて、電子計算機による情報処理の用に供されるものをいう。以下同じ。）の作成又は保存がされている場合における当該電磁的記録を含む。以下同じ。）」（税通 34 条の 6 第 3 号）とされているが、必ずしも、その範囲等は明確ではない。

また、国税通則法 65 条 4 項等が規定する財務省令で定める「帳簿」については、「所得税法施行規則 58 条 1 項⁽⁵⁵⁾に規定する仕訳帳及び総勘定元帳」（税通規 11 条の 2 第 1 項 1 号）、「消費税法 30 条 7 項に規定する帳簿」（同項 6 号）等とされている。

さらに、「帳簿」に係る説明の一例として、「『帳簿』には、例えば総勘定元帳、仕訳帳、現金出納帳、売掛金元帳、買掛金元帳、固定資産台帳、売上帳、仕入帳などがあります。⁽⁵⁶⁾」といった「帳簿」に該当する元帳等の具体的な名称が示されている。

(54) 過少申告加算税等事務運営指針第 1 の 2。具体的な取扱いとして、「その年において不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき業務に関して作成したその他の帳簿（日々の特定事項の金額を一覧的に記載又は記録をしているものに限る。）及び特定事項に係る請求書の控えその他の書類」（第 1 の 2 イ）、「特定事項に係る取引の年月日で整理して保存する請求書の控えその他帳簿に相当する規則性を有する形式で保存している書類」（同第 1 の 2 ロ）とされている。

(55) 「青色申告者は、すべての取引を借方及び貸方に仕訳する帳簿（次条において「仕訳帳」という。）、すべての取引を勘定科目の種類別に分類して整理計算する帳簿（次条において「総勘定元帳」という。）その他必要な帳簿を備え、財務大臣の定める取引に関する事項を記載しなければならない。」（所得税法施行規則 58 条 1 項）。

(56) 「No.5930 帳簿書類等の保存期間」（国税庁 HP（<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/hojin/5930.htm>））。

加算税に係る最近の改正と解釈上の諸問題について

新たな規定については、前述したように、記帳水準の向上に資する観点⁽⁵⁷⁾から創設されたとされている。ただ、「適正な記帳については、正確な記録・事後検証可能性が確保されていること」、「当局側の執行コストを共に最小化することが可能」、「取引実態を確認するための反面調査等の追加的な対応が必要になる場合」もあるといった改正に係る説明⁽⁵⁸⁾も踏まえると、仮に、納税者において、上記で例示された元帳等の帳簿の作成や備え付け等が不十分な状態であっても、課税庁が、当該納税者が作成や保存している何らかの書類等により当該納税者の売上げ（収入）や金銭の流れを把握できる状況であれば、当該納税者に対して、加算税の加重措置といった制裁を行うことは、必ずしも妥当とは言えない場合があるのではないかと考えられる。

例えば、上記の点に関して、課税庁における新たな規定の具体的な運用に関しては、以下のような説明がされている。

具体的には、「帳簿」の意味や保存等に関して、加算税 Q&A 問 10（5 頁）（「個人事業を営んでいますが、その売上げ等の管理は、請求書・領収書の控え（写し）といった売上げの内容が確認できる資料を、帳簿を作成している場合と同程度の管理が可能な規則性のある形で整理・保存する方法により行っています。このように帳簿に相当する規則性を有する形式で整理・保存がされた書類を示しても、本措置においては帳簿として認められませんか。」）において、確認がされている。また、このような問 10 に対する課税庁の見解として、「控え等を雑然と袋や箱に随時入れてまとめておくといった方法のように、単に保存されているだけの状態である請求書・領収書の控え（写し）等は、本措置における『売上げ（業務に係る収入を含みます。）に関する調査に必要な帳簿』として認められません。」とした上で、「ただし、売上げ（業務に係る収入を含みます。）について取引の年月日・相手方・金額が記載された請求書の控え（写し）等の書類を、

(57) 令和 4 年度税制改正の解説・前掲注 (6) 758 頁。

(58) 同上・757 頁。

その年月日順に整理して保存する等、帳簿に相当する規則性を有する形で保存している場合には、これを本措置における『売上げ（業務に係る収入を含みます。）に関する調査に必要な帳簿』として取り扱うこととしています。」（下線（強調）：筆者）（加算税 Q&A 問 10（5～6 頁））が示されている。

また、加算税 Q&A 問 11（6 頁）においても、「個人として不動産賃貸業を営んでいますが、収入は預貯金口座に毎月振り込まれる賃貸料のみですので、この預貯金口座の通帳を確認すれば不動産賃貸業に関する売上げの全てが網羅的に記録されています。この預貯金口座については、昨年からは不動産賃貸業に係る送受金のみを用いる事業専用口座として使用していますが、一昨年までは私的な送受金でも使用していました。この預貯金口座通帳は、本措置において帳簿として認められますか。」といった帳簿の意味や帳簿の範囲に関する確認がされている。

上記の問 11 に対して、「個人として不動産賃貸業を営む方は、取引の年月日・相手方・金額等といった取引内容が整然とかつ明瞭に記録された帳簿の備付け及び保存をする必要があり、お尋ねのケースについては、その預貯金口座が賃貸料の全てについて振込みを受ける目的でのみ使用されており、摘要欄の記載等からそれに対応する賃貸期間・賃借人が分かる場合には、この通帳自体が売上帳に相当し、本措置における『売上げ（業務に係る収入を含みます。）に関する調査に必要な帳簿』として取り扱われます。」とした上で、「また、売上帳に相当するとは言い難い場合であっても、その預貯金口座が事業性の送受金にのみ用いられている事業専用口座である場合には、業務に関して作成したその他の帳簿に相当するものと思われることから、全ての賃貸料について、摘要欄の記載等から対応する賃貸期間・賃借人が分かるとき又は併せて保存されている契約書・領収書の控え（写し）等からその取引内容を確認できるときに限り、本措置における『売上げ（業務に係る収入を含みます。）に関する調査に必要な帳簿』として取り扱われます。」とし、また、「更に、その預貯金口座が私的な送受金でも一部使用されていた場合には、賃貸料の振込に印を付す等の方

加算税に係る最近の改正と解釈上の諸問題について

法によって私的な送受金と明確に区分して記録されている状態とした上で、全ての賃貸料について、摘要欄の記載等から対応する賃貸期間・賃借人が分かるとき又は併せて保存されている契約書・領収書の控え（写し）等からその取引内容を確認できるときに限り、本措置における『売上げ（業務に係る収入を含みます。）に関する調査に必要な帳簿』として取り扱われます。」と説明した上で、「いずれにしても、預貯金口座通帳が本措置における『売上げ（業務に係る収入を含みます。）に関する調査に必要な帳簿』として取り扱われるためには一定の条件を満たしている必要があります。思わぬ形で加算税が加重されないようにするためにも、取引の年月日・相手方・金額等の取引に関する事項について記載等がされた帳簿を適切に備付け・保存するようお願いします。」（加算税 Q&A 問 11（6～7 頁））（下線（強調）：筆者）といった課税庁の見解が示されている。

上記の課税庁の質疑応答（Q&A）における納税者の帳簿の記載や帳簿の備え付けの状況等は、所得税法等の規定上、帳簿の記載や保存等として、適法なものとは言い難いものであることが明らかにされている。ただ、同時に、このような帳簿の記載等を行っている納税者を加算税の加重措置の対象とするものでないという取扱い、つまり、一定の書類等を整えている納税者に対して加算税の加重措置を控えるという方向性や考え方が採用されていると考えられる。

このような課税庁における加算税の加重措置の賦課に係る方向性や考え方は、例えば、青色申告の承認の取消処分を不当と判断した国税不服審判所平成 22 年 12 月 1 日裁決裁決事例集 81 集⁽⁵⁹⁾（以下、「平成 22 年裁決」という）の判断枠組みに類似するのではないかと考えられることから、次に、平成 22 年裁決を概観する。

(59) 国税不服審判所 HP (<http://www.kfs.go.jp/service/JP/81/09/index.html>)。

4 平成 22 年裁決の事案の概要⁽⁶⁰⁾

不動産貸付業及び農業を営む個人事業主である納税者（請求人）は、平成 18 年分等の所得税について、法定申告期限までに青色の確定申告書を提出した。当該納税者の各年分の所得税の調査において、調査担当者が、納税者に対して、事業に関する帳簿書類等の提示を求めたところ、現金出納帳を含めた帳簿は作成していないとの理由で、これらの帳簿書類等は提示されなかった。

原処分庁は、事業に関する帳簿書類の提示を求めたところ、作成していないとの理由で提示されなかったなどとして、平成 21 年 7 月 8 日付で、平成 18 年分以後の所得税の青色申告の承認の取消処分等を行った。⁽⁶¹⁾

上記の青色申告の承認の取消処分等に対して、納税者は、異議決定を経た上で、平成 21 年 12 月 11 日に審査請求を行った。

(1) 青色申告の承認の取消処分に係る国税不服審判所の判断の概要

まず、国税不服審判所は、「以上によれば、請求人の帳簿書類の備付け、記録及び保存は、財務省令に従って行われていないものというべきであり、所得税法第 150 条第 1 項第 1 号の青色申告の承認の取消し事由に該当する事実があると認められるから、本件取消処分は違法とはいえない。」として、まず、納税者の帳簿書類の備え付けの状況が所得税法の規定に沿ったものではないと判断した。

ただ、処分の不当性の有無については、「これを本件についてみると、請求人は、不動産所得及び農業所得に係る取引のほとんどを本件伝票に記載しており、取引そのものの記録は行っている。」とした上で、「請求人は、上記口の(イ)の記帳状況からすると、所得税法施行規則第 56 条第 1 項ただし書に規定する簡易な記録の方法及び記載事項によって記帳を行おうと

(60) 取消処分が事務運営指針に反するとする不当性に係る原告の具体的な主張や当該主張に対する課税庁の反論等について、三木義一「国税不服審判所制度と『不当』を理由とする救済」水野武夫先生古希記念論文集刊行委員会編『水野武夫先生古希記念論文集 行政と国民の権利』（法律文化社、2011 年）746 頁以下参照。

(61) 各年分の所得税について、更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分が行われたが、当該処分に係る国税不服審判所の判断や当該判断に関する整理は割愛する。

加算税に係る最近の改正と解釈上の諸問題について

しているものと認められるから、仕訳帳、総勘定元帳及び貸借対照表等の作成は要しないものであり、請求人が、本件伝票を収入、経費及び現金出納等の区分ごとに整理、集計し、残高等の記載を追記するなど、整然と、かつ、明りょうに整理していれば、財務省令で定める要件を充足したといえることに照らすと、請求人の帳簿書類の備付け及び記録の不備の程度は、甚だ軽微なものとして認められる。、「賃貸料収入の大部分が銀行口座への振込みであることから、請求人が本件伝票のほか、通帳及び領収書等を集計して計算した本件各年分の所得金額は、十分正確性が担保されていると認められ、帳簿書類の備付け及び記録の不備により請求人の申告納税に対する信頼性が損なわれているとまではいえない。」とした上で、「本件調査担当職員から提示を求められた資料については、提出に応じている」と調査への対応状況を踏まえ、「以上の事情を総合勘案すれば、本件は、真に青色申告を維持するにふさわしくない場合とまでは認められないから、本件取消処分は、不当な処分と評価せざるを得ず、」（下線（強調）：筆者）として、青色申告の承認の取消処分の取消しという結論が示されている。

(2) 平成 22 年裁決の判断枠組み等⁽⁶²⁾

平成 22 年裁決の判断枠組みや判断の要点として、まず、所得税法 150 条 1 項各号に該当する事実があれば、取消処分が必ず行われるものではないこと（合理的裁量によって決すべき事項や税務署長に裁量があること）が前提とされていると言える。また、平成 12 年 7 月 3 日付課所 4-17 ほか 3 課共同「個人の青色申告承認の取消しについて（事務運営指針）」（以下、「青色申告承認取消事務運営指針」という）の前文に記載された文言（「個人の青色申告の承認の取消しは、法第 150 条第 1 項各号に掲げる事実及びその程度、記帳状況等を総合勘案の上、真に青色申告書を提出するにふさわしくない場合について行うべきである。」）に明確に言及していることから、公表された基準に沿った対応を行うことが出発点であると考えられ

(62) 拙稿「国税通則法の基本～その仕組みと趣旨について～ 第 52 回 税務争訟に係る手続 (13)」税務 QA200 号 (2018 年) 58 頁、拙書『国税通則法の基本 その趣旨と事務上の留意点』（税務研究会、2020 年）263 頁以下。

る。

また、青色申告承認取消事務運営指針において形式基準（隠蔽等に基づく所得金額が更正等に係る金額の50%を超えること（ただ、7年以内において、青色承認の取消や不正事実に係る所得金額が500万円に満たない場合等））が設けられているが、形式基準の該当性が問題とされる事例以外の場合、「真に青色申告書を提出するにふさわしくない場合」に該当するかが処分の判断の基準とされている。

さらに、青色申告の承認の取消処分を行うのかどうかの判断基準に関して、青色申告制度の目的（趣旨）を踏まえ、青色申告の特典を与えるべき納税者であるか否かとして、処分の対象となった納税者がどのような納税者であるかが問題とされている。ここでの青色申告制度の目的（趣旨）に関して、「誠実かつ信頼性のある記帳をすることに約束した納税者」に「特典を付与するもの」とされている。

また、具体的に検討（整理）すべき事情として、記帳状況等（主として、「記帳」の状況、さらに調査への対応の状況等）が勘案され、「以上の事情を総合勘案すれば、本件は、真に青色申告を維持するにふさわしくない場合とまでは認められないから、本件取消処分は、不当な処分と評価せざるを得ず」との結論に至ったところである。

青色申告の承認の取消処分の不当性の有無を判断する上で、考慮された具体的な事情としては、①記帳状況が整然であるか、明瞭であるか（不備の程度は軽微か否か）、②記帳された内容から計算された所得金額の正確性が担保されているか（記帳の結果は妥当なものか）、③記帳状況の確認状況は十分であったのか（記帳状況に係る調査や判断過程は十分であったのか）ではないかと考えられる。

また、「判断過程」の適切さと「通達」(処分基準)への当てはめが、不当性の有無を判断する上で重視されたのではないかと⁽⁶³⁾思われる。

(63) 佐藤英明「行政手続法により課税処分に求められる理由附記の程度」税務事例研究 144号 (2015年) 44頁。

上記の整理等から、処分の不当性の有無に係る判断枠組みは、所得税法上の青色申告制度の趣旨、青色申告制度等において、どのような納税者であることが期待されているのか等の観点から、具体的な事情を考慮し、処分が決定されているか否かという点が判断されると考えられる。また、制度の趣旨（目的）や当該処分の性質（例えば、恩恵的なものか、あるいは、定型的なものか等）を踏まえ、当該処分の内容を選択する上で考慮された具体的な事情や判断基準である青色申告承認取消事務運営指針の内容が妥当性を有することが大前提とされているのではないかと考えられる。

確かに、平成 22 年裁決に対する評価は分かれている⁽⁶⁴⁾。ただ、課税庁の処分について、不当を理由として、請求を認容した唯一の裁決事例であることから、不当性の有無を検討する上で、平成 22 年裁決の判断枠組みを確認することの意義は今日においても失われていないと思われる⁽⁶⁵⁾。

(3) 平成 20 年裁決と新たな規定との関係

新たな規定の趣旨、加算税 Q&A、あるいは、平成 20 年裁決の判断枠組み等を踏まえると、平成 20 年裁決と同様、今後の加重措置に係る加算税賦課決定処分の争訟において、加算税 Q&A が加重措置に係る加算税賦課の方向性を示す公表された基準の 1 つであり、一定の妥当性を有するものとした上で、① 帳簿の記帳（記載）状況等の不備の程度は軽微か否か、

(64) 肯定的な評価として、奥谷健「税金裁判の動向 第 97 回 違法ではないが、不当な課税処分の取消しが認められた裁決」税務 QA108 号（2011 年）47 頁、末崎衛「青色取消しをめぐる最近の動きとその問題点～処分の『不当』を理由とする取消裁決」税理 54 巻 3 号（2011 年）183 頁、都築巖「『青色申告承認取消し／簡易帳簿の軽微な不備』請求人は、所規 56 条 1 項但し書きに規定する簡易な記録の方法により記帳しており、帳簿の備付け及び記録に不備はあるものの、その不備の程度は軽微なものと認められるとして青色取消処分をした事例」解説」税経通信 66 巻 5 号（2011 年）149 頁。他方、否定的な評価として、橋本守次「青色申告承認の取消処分を違法ではなく不当として取り消した事例——平成 22 年 12 月 1 日裁決」税務弘報 60 巻 2 号（2012 年）133 頁。

なお、肯定も否定も明確に示していない平成 22 年裁決の分析として、河合厚「裁決評釈 違法ではなく不当として青色申告の承認取消処分を取り消した事例」税大ジャーナル 22 号（2013 年）217 頁。

(65) 例えば、画期的な先例であり、不当裁決の一番星と評する見解（青木丈「租税不服審査における不当性の判断」三木義一先生古希記念論文集刊行委員会編『現代税法と納税者の権利——三木義一先生古希記念論文集』（法律文化社、2020 年）292 頁）。

② 所得金額を計算する（把握する）上で、正確性が担保されているか否か、③ 帳簿の記帳状況に係る資料の調査は十分であったか否かの点が加重措置に係る加算税賦課決定処分の不当性の有無を判断する上で考慮されるのではないと思われる。

例えば、加算税 Q&A11（6 頁）における「その預貯金口座が賃貸料の全てについて振込みを受ける目的でのみ使用されており、摘要欄の記載等からそれに対応する賃貸期間・賃借人が分かる場合には、この通帳自体が売上帳に相当」といった取扱いは、平成 20 年裁決の「賃貸料収入の大部分が銀行口座への振込みであることから、請求人が本件伝票のほか、通帳及び領収書等を集計して計算した本件各年分の所得金額は、十分正確性が担保されていると認められ、帳簿書類の備付け及び記録の不備により請求人の申告納税に対する信頼性が損なわれているとまではいえない。」といった国税不服審判所の判断が考慮されたものと思われる。

このように公表された加算税 Q&A が平成 20 年裁決と類似性を有することを踏まえると、平成 20 年裁決は、「帳簿」や「帳簿書類」に関する加重措置に係る加算税賦課決定処分の妥当性を判断する上で一定の影響を及ぼすのではないかと、少なくとも、加重措置に係る加算税賦課決定処分の不服申立段階（再調査の請求及び審査請求）において、当該処分の不当性の有無を争う納税者が自身の主張を検討する上で参考になるのではないかと考えられる。⁽⁶⁶⁾

(66) 審査請求において、原処分の妥当性を課税庁（原処分庁）が主張することから、処分の不当性に係る立証責任は、納税者にあるものと考えられる（中村隆次「審査請求（2）——審査の対象」小川英明編『裁判実務大系 第 20 巻 租税争訟法』（青林書院、1988 年）170 頁）。

また、帳簿関係の規定（税通 65 条 4 項、税通規 11 条の 2）の適用に関して、雑所得については、新たな規定の対象外（所得税法施行規則 102 条 1 項、所得税法 232 条 1 項）とされていること、つまり、一定金額以上の収入や一定の規模で事業活動を行っている個人が新たな規定の対象とされていると考えられる。

したがって、新たな規定の創設により、今後の加重措置に係る加算税賦課決定処分の争訟において、① 所得の種類（例えば、加重措置に係る加算税賦課決定処分の対象となった個人が獲得した金銭が、雑所得か事業所得のいずれに該当するか）、② 売上金額の増額の有無により消費税に係る納税義務の有無（帳簿保存義務の有無）が争点となる事例が生じ

加算税に係る最近の改正と解釈上の諸問題について

ただ、当該職員が納税者に対して帳簿の提示等を求めたことに対して、「納税者の責めに帰すべき事由がない場合」(税通 65 条 4 項等)⁽⁶⁷⁾がないにも関わらず、当該納税者が当該提示等の求めに応じなかった場合、当該納税者に対する過少申告加算税等の加重措置を内容とする過少申告加算税等の賦課決定処分は不当と判断されないのではないかと考えられる。

IV おわりに

令和 5 年度税制改正等の最近の加算税の改正の枠組みや方向性に関して、申告が必要な個人の数が増加すること等を踏まえると、①無申告加算税の割合の引上げや帳簿の提示の拒否等に対する加重措置によって、悪質な納税者への制裁を強化することと同時に、②「300 万円を超える部分」や「特定事項の金額の 2 分の 1 に満たない場合」といった一定の金額を超える(未満)といった形式要件を設けた上で、特定の場合(「納税者の責めに帰すべき事由がないと認められるものがあるとき」等)、加算税の減額(加重措置の免除)を行うことによって、申告に協力的な納税者の予測可能性や当該納税者の協力を確保することも考慮されていると思われる。

このような方向性は、これまでも採用されてきた、一定の誠実な納税者

ゝ るのではないかと考えられる。

なお、本税に係る更正処分等の争訟において、確定された税額の適否である(総額主義)(金子・前掲注(20)1099 頁)が今後も維持されるということを前提としており、また、これまでの裁判例等からこれらの所得の種類等に係る立証責任は、課税庁側にあることを前提としている。

(67) 「通則法第 65 条第 4 項の『納税者の責めに帰すべき事由がない場合』とは、災害その他やむを得ない事情により、帳簿の提示若しくは提出ができなかった場合又は特定事項の記載若しくは記録が不十分となった場合をいう。」(過少申告加算税等事務運営指針第 1 の 2 (2))とされていることを踏まえると、「納税者の責めに帰すべき事由がない場合」(税通 65 条 4 項)とは、「正当な理由」がある場合、物件の提示等の要求を拒否したとしても、罰則が科されない(税通 128 条 3 号)とされている「正当な理由」と同じ内容が該当するのではないかと考えられる。

したがって、「納税者の責めに帰すべき事由がないと認められるものがあるとき」(税通 66 条 3 項)に該当すると考えられる事例と「納税者の責めに帰すべき事由がない場合」(税通 65 条 4 項等)に該当する事例は異なる場合があると考えられる。

の救済を図るといった加算税の枠組みを踏まえたものではないかと考えられる。⁽⁶⁸⁾

ただ、同時に、前述したように、加算税制度自体が複雑化することは、納税者の加算税制度への信頼性を低下させる可能性があることは否定できないことから、加算税制度の実効性を高めるため、どのような制度が望ましいのかといった加算税等の税務上の制裁制度を検証することは、引き続き課題になるのではないと思われる。

(68) 例えば、平成 18 年度税制改正において、「無申告加算税制度の趣旨からすれば、期限内申告書を提出する意思があったと認められる場合で、かつ、法定申告期限後速やかに提出されたような場合にまで、行政制裁を課すこととなれば、誠実な納税者の適正な申告納税の意欲をそぐ結果ともなりかねません。」（「平成 18 年度税制改正の解説」671 頁（国立国会図書館 HP（https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2006/fl808betu.pdf））として、誠実な納税者の申告納税の意欲に配慮した規定（税通 66 条 9 項（創設時 6 項））が整備された。