

《研究ノート》

無申告加算税に関するケーススタディ

—最高裁平成18年9月21日決定を題材に—

普 家 弘 行

I はじめに

(1) 問題の所在

所得税や法人税のような租税そのもの（本税）が存在する一方、それに付随して発生する性質を持つ附帯税がある。附帯税には、延滞税、利子税、加算税が含まれる。これらは「税とは呼ばれているが、本来の意義における租税ではない。現行法上これらの付帯債務が租税とされているのは、本税と合わせて徴収するのが便宜に合するからである」¹とされる。附帯税（附帯債務）だからといって、重要度が低いというわけではない。何らかの理由により本税が過少申告や無申告になっていた場合、その理由がどうであれ、本税は本来の結果に即して申告納付すべきであることは、ほとんど自明である。一方で附帯税の中でも加算税にあっては、必ずしもそうではない。過少申告や無申告になったことについて、正当な理由がある場合には、加算税は免除される場合があることが定められているからである。問題となるのは、このような正当な理由とは何かということになる。

本稿では、無申告加算税が免除されたケースである最高裁平成18年9月21日決定を考察する。

(2) 関係法令

加算税は、「納税者のコンプライアンスの水準を高めて申告納税制度および徴収納付制度の定着と発展を図るため、申告義務および徴収納付義務が適正に履行されない場合に課される附帯税」である。²

本稿で取り上げる無申告加算税は、次のように定められている。

(国税通則法第66条第1項)

次の各号のいずれかに該当する場合には、当該納税者に対し、当該各号に規定する申告、更正又は決定に基づき第35条第2項（期限後申告等による納付）の規定により納付すべき税額に100分の15の割合（中略）を乗じて計算した金額に相当する無申告加算税を課する。ただし、期限内申告書の提出がなかったことについて正当な理由があると認められる場合は、この限りではない。

（第1号及び第2号は、省略）

(国税通則法第66条第9項)

第1項の規定は、期限後申告書の提出が（中略）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するものであり、かつ、法定申告期限から1月を経過する日までに行わ

1 金子宏『租税法第24版』898頁（弘文堂、2021年）

2 前掲注1）898頁

れたものであるときは、適用しない。

このように、無申告加算税は国税通則法第66条にて規定されている。ただし、無申告加算税が免除されるケースとして、第1項で無申告になっていたことについて正当な理由がある場合、第9項で申告する意思があったと認められ、かつ、申告期限から1月以内である場合が、定められているわけである。

また、申告書の提出日については原則として税務署に実際に提出された日となるのであるが、郵送による提出の場合の例外規定が設けられている。

(国税通則法第22条)

納税申告書(中略)が郵便または信書便により提出された場合には、その郵便物(中略)の通信日付印に表示された日(中略)にその提出がされたものとみなす。

つまり、郵便により提出された場合の提出日は、通信日付印(消印)により判断されるということが明記されているものである。また、実際的には、税務署に到達した日より消印が表示している日のほうが早い場合、当該規定は納税者にとっては一種の救済規定であるともいえよう。

II 最高裁平成18年9月21日決定

(1) 事案の概要³

本稿で取り上げる事案は、平成18年9月21日付の最高裁第一小法廷決定である。結論から記載すると、郵便局の営業時間内に郵便窓口へ提出したにもかかわらず翌日の通信日付印が付されたことにより期限後申告となってしまったことにつき、国税通則法第66条第1項ただし書きの正当な理由があるとされた事案ということである。

事案の概要は概ね次のようであった。

納税者Xは、平成15年分の所得税確定申告書を郵送したところ、同申告書送付に係る通信日付印(切手に付された郵便局の消印)が法定申告期限の翌日の日付となっていた。このため、行政処分庁から期限後申告であるとして、無申告加算税を賦課された。Xはこれを不服として、異議申し立て、審査請求を行ったがいずれも棄却されたので、提訴したということであった。

事実関係につき、やや具体的に整理すると次のようであった。

- ① 平成15年分の所得税確定申告の申告期限日は平成16年3月15日の月曜日であった。Xは自宅近くのR郵便局に、平成16年3月15日午後5時少し前に到着し、確定申告書をR郵便局窓口へ提出した。
- ② R郵便局は当時、郵便の集配業務を行わない無集配郵便局であり、R郵便局へ提出された郵便物の通信日付印(消印)は集配郵便局であるS郵便局にて押印されることとなっていた。当時、R郵便局へ提出された郵便物がS郵便局に収集される最終時間は、午後4時50分ごろであった。結局、Xが提出した郵便物がS郵便局に収集されたのは翌日となってしまった、つまり、消印の日付も翌日となってしまったのである。
- ③ R郵便局は②のような取扱いについて、利用者に貼り紙などで周知していなかったし、Xは当該確定

3 この部分の記載にあつては適宜、酒井克彦『裁判例からみる加算税』321頁から322頁(大蔵財務協会、2022年)を参考にしている。

申告書を提出するにあたり切手代金をR郵便局員に確認したうえで行ったのであったが、その際にも②のような取扱いになることは、知らされなかった。Xは郵便局に適正に提出した以上、期限内申告になるものと信じて疑っていなかったわけである。

(2) 第1審判決（東京地裁平成17年12月16日）⁴

第1審判決では、納税者が勝訴した。つまり、期限後申告であったことについて、正当な理由があると認められたわけである。

判決の概略やその思考プロセスは、次のようであった。

- ① 本件申告書が行政処分庁に到着したのは、平成16年3月17日であった。したがって、本来であれば期限後申告にもなりうるものの、国税通則法第22条は「納税申告書が郵便で提出された場合には、通信日付印により表示された日にその提出がされたものとみなす」旨を規定しており、一種の救済措置を講じている。よって、通信日付印の日付が問題となるのであるが、その日付は平成16年3月16日であった。
- ② ①によると、提出がされた日は平成16年3月16日となり、期限後申告とならざるを得ない。そうすると、無申告加算税賦課を免れるためには、国税通則法第66条1項ただし書きに定める正当な理由があることが必要となる。以下、正当な理由の有無を検討する。
- ③ 認定された事実によると、Xが本件確定申告書を平成16年3月15日の午後4時50分前後ころにR郵便局窓口へ提出したこと、その際に郵便局員から消印につき助言等は受けなかったこと、郵便窓口にも収集時間があることは知らされなかったことが認められた。また、国税庁が郵便による確定申告書提出を推奨していたことは公知の事実であること、申告期限最終日には提出件数が多いことも公知の事実であること、国税通則法第2条により申告期限の最終日に郵送で発送された申告書も通常は期限内申告として取り扱われているため、一般納税者としては、最終日までに郵便局に提出すれば期限内申告になると信じていたとしても無理からぬところであることが認められた。一方で、無集配郵便局の窓口へ提出された場合に消印が場合によっては翌日になってしまうことは、国民の多くが知っている事実とは言えない。
- ④ 以上を勘案するに、Xが無集配局であるR郵便局に提出した結果、消印が翌日になってしまったことについて、Xが期限内申告になると信じたことはやむを得ないところがあつて、責めることができない。よって、正当な理由があると判断され、無申告加算税の賦課が取り消された。

(3) 第2審判決（東京高裁平成18年4月20日）⁵

国は「通信日付印に表示された日以外の資料により申告期限内に納税申告書が提出されたことを理由として正当な理由を認めることは、明確かつ画一的な基準によって判断するとして国税通則法第22条の存在意義を没却する」旨を主張した。しかし、判決では、「正当な理由の有無を判断することが同条の存在意義を没却するなどということとはできない」としたうえで、正当な理由の有無は「当然に個別具体的な事情を検討して判断すべき」として、国の主張を退けて、第1審判決を維持した。

(4) 上告審決定

国の上告を不受理と決定し、納税者側の勝訴が確定した。⁶

4 この部分の記載にあつては適宜、前掲注3) 322頁から324頁を参考にしている。

5 この部分の記載にあつては適宜、前掲注3) 324頁から325頁を参考にしている。

6 結果として、第1審及び第2審の判決内容が維持されたこととなる。

Ⅲ 最高裁平成18年9月21日決定に関する分析

(1) 事実認定、法令解釈、法的評価

租税法に関する個別事案の処理にあたっては、①事実認定、②法令解釈、③法的評価のプロセスを踏む必要がある。⁷

事実認定とは争訟に関する事実を客観的な証拠や証言などにに基づき、認定することであるが、個別事案の処理にあたっては当然の作業でもあろう。

法令解釈とは、個別事案の処理にあたって適用されるべき法令について整理することである。もちろん、法律の条文（明文の規定）により誰の目にも明らかな場合は、法令解釈をわざわざすることはないのであろうが、争訟に至るということは法令解釈が必要な場合があり、さらに見解が分かれることが想定されるのである。

この2つを適正に行ったうえで、認定された事実を法令に当てはめていくということになるが、その結果が妥当かどうかという問題があり、それを考察する過程が法的評価と言える。また、法的評価の代表的な例が、加算税賦課を免ずるための「正当な理由」であると言えよう。

以下、納税者、行政それぞれの立場から、検討してみる。

(2) 納税者の立場から

納税者の主張は、要するに「確定申告書をR郵便局の窓口に出したのは、平成16年3月15日の午後4時50分前後であることは間違いのないのであるから、期限内申告であったと認めろ」ということであろうと考えられる。納税者の主張は基本的に、期限内申告をしたという事実を認定するよう求めるものであったと言えよう。つまり、納税者は事実認定を争ったという見方ができる。そのうえで、消印日付が翌日になったために期限後申告になってしまったことは、郵便局の事務手順の問題であって、納税者にとっては預かり知らぬことであるので、期限後申告になってしまったことには正当な理由があるという法的評価を施すべきとする二段構えの主張であったと思われる。

結果的には、納税者の主張が全面的に認められているところであろう。

(3) 課税庁の立場から

課税庁の主張自体は比較的単純なのであるが、背景事情等も含めて考えると、やや複雑な様相を呈してくると言える。

この裁判では、納税者側の主張として事実認定に係るものがあつたため、事実確認等が比較的細かく行われた感はある。しかしながら、課税庁の主張は要するに、「事実認定はともあれ、国税通則法第22条の規定は『消印日付に提出があつたものとみなす』と言うものである以上、消印が期限後になっている限り、課税庁側には裁量の余地はない」というものであり、「あくまで消印日付で判断する以外にない」ということであつたと言えるのではないか。

ところで、法令用語として、「推定する」、「みなす」の2つがある。

「推定する」は、「法令の取扱い上、事実はこうだと一応決めておく場合に使われます。これが本当の事実と異なる場合には、証拠（反証）をあげて否定することができます」⁸という意味合いを持っている。

7 筆者は国家公務員として働く中で、法曹資格者（司法試験合格者）である判事、検事、弁護士の人々と一緒に仕事をしたことがあるが、彼（彼女）らは司法修習所での研修受講者の段階から、この3つを叩きこまれると聞いたことがある。

8 長野秀幸『法令読解の基礎知識第1次改訂版』40頁（学陽書房、2014年）

一方、「みなす」は、「本来性質の違うものを一定の法律関係において同様に扱う場合に使われます。この場合は、反証をあげてくつがえすことは認められていません」⁹という意味合いを持っている。

当該ケースで考えるに、国税通則法第22条により提出が消印日付で表示される日にあったものと「みなす」以上、反証をあげてくつがえすことはできないわけである。また、租税法の法令解釈については、文理解釈つまり条文の文言に書いてあるとおりに考えるのが基本とされており¹⁰、まして法律の条文に明文の規定があるのに課税庁が「反証をあげてくつがえす」ことになりかねない法令解釈は出来なかったと思われる。¹¹

また、似たような事案として、平成9年3月27日付の国税不服審判所裁決があったことも指摘できよう。この事案は、郵便ポストに投かんして郵送したところ、期限後申告になったことについて正当な理由が否定された事例であった。¹²郵便ポストへの投かんが法定申告期限日当日の午後5時30分過ぎになったのであるが、郵便ポストに書かれていた収集時間の案内文をみれば収集日が翌日になることはわかったことなどから、正当な理由が認められなかったものである。国税不服審判所の裁決は課税庁を拘束するものであって、課税庁にとっては先例としての機能も持つものである。このような先例となる裁決事例があったことも、国が最高裁まで争った背景事情として指摘できると思われる。

当該事案では、国（課税庁）は最高裁まで争ったわけであるが、法律に明文の規定がある以上、むしろ戦わざるを得なかったのである。別の観点から言うと、当該事案で納税者の主張を認めるとしたならば、行政判断ではなく「判決をもらってくれ」と言うことであったと言えるのではないか。

以上のように、課税庁の主張は法令解釈にあったと考えられるが、別の視点からも指摘しておきたい。それは税務行政、執行の立場からの話である。

税務行政においては、公平という概念がとても重要である。もし当該事案において納税者の主張を行政判断の段階で認めるとしたならば、消印日付が1日遅れなど数日だけ遅れたものになっている確定申告書については、郵便局への提出日や郵便ポストへの投かん日時をすべて確認する必要が生じかねない。そのような行政コスト負担には、課税庁としては到底耐えられないと考えたのも致し方なかったといえるのではないか。

（４）判決について

当該事案は納税者の主張が認められた形で決着したのは事実だが、その思考プロセスはどのようであったか、以下に整理してみる。

納税者の主張はまず、事実認定に関することであった。納税者としてはR郵便局窓口に申告期限内に提出したという事実を主張したわけであるが、実はこの点に関する判決の判断は、納税者の主張を全面的に受け入れたというわけでもなさそうである。というのも、第1審判決では上述のように、「申告書が到着したのは平成16年3月17日であった」として、「本来ならば期限後申告になる」と指摘し、かつ、国税通則法第22条の規定は救済措置であるとしているのである。必ずしも事実認定で納税者を勝たせたわけではないことがわかる。¹³また、法令解釈においてはむしろ、国側の主張を認めているといえる。つまり、国税通則法第22条の規定では消印の日付が問題となるが、「それは3月16日」であったとして、期限後申告になっていると判断しているのである。これは上述のように、国税通則法第22条の文言が「みなす」となっ

9 前掲注8）41頁

10 例えば、金子宏「租税法解釈論序説」『租税法と市場』（有斐閣、2014年）を参照。

11 法令解釈以前の問題として、国税通則法第22条に明文の規定があることも注意事項であろう。

12 当該事案の概要等は、前掲注3）319頁から320頁にある。

13 第2審判決、最高裁決定でも、第1審判決は維持されている。

ているため、反証をあげてくつがえすことが認められないからであろう。

結局のところ、法的評価を実施することにより、期限後申告になってしまったことに正当な理由があると認定し、納税者を勝たせたということになる。

事実認定においては、税務署に到着した日すなわち提出があった日、消印日付に表示された日のどちらであっても、期限後申告になると判定されたのである。次に、国税通則法第22条の法令解釈においては、明文の規定により消印日付によらざるをえず、これによっても期限後申告になると判断されたわけである。よって、事実を法令に当てはめて考えるに、当該ケースの場合は期限後申告と認定されるという結論にならざるを得ない。しかしながら、その結論が妥当であるかは別途検討する必要がある、そのプロセスこそが法的評価であるといえよう。このケースでは法的評価を施すことにより、期限後申告になってしまったことにはやむを得ない事情があったし、そんな事情においても加算税を賦課することは酷であるといった判断がなされ、判決のような結論になったものと思われる。事実を法令に単純に機械的に当てはめて終わりとするだけではない、絶妙な判断がそこにあるように思われる。

なお、加算税を免除する場合の正当な理由の判断、寄附金課税を免除する場合の経済的合理性の判断は、法的評価の代表例ともいわれるのであるが、当該ケースは正当な理由に関する好例であると思われ、多くの人に勉強してもらいたいケースであると筆者は考えている。

IV むすびに代えて

(1) 税制改正があったことについて

当該判決（最高裁決定）を受けて、現行の国税通則法第66条第9項が追加されたという税制改正が行われた。この点について、いくつか指摘しておきたい。

この税制改正は条文の追加であって、他の条文はそのまま維持されているのである。

つまり、期限内申告かどうかの判断は、次のプロセスでなされることに変更がないのである。

(第1ステップ) 所轄税務署に提出があった日で判断される

(第2ステップ) ただし、郵送の場合は消印日付で判断される

次に、裁判で国が敗訴すると税制改正や法令解釈の変更¹⁴が行われることがあるが、この税制改正はあくまで条文の追加である。よって、当該判決はあくまで事例判決であったといえよう。だからこそ、他の条文は変更されていないのである。また、第2審判決においても、正当な理由の有無は「当然に個別具体的な事情を検討して判断すべき」とされており、この点からも事例判決であったとうかがえるのである。

当該判決では、国税通則法第66条第1項ただし書きの正当な理由を判断することにより納税者を勝たせたわけであるが、そのようなプロセスを踏まずとも救済できるように条文が追加されたわけである。これにより、当該事案のような場合において、納税者は判決をもらわないと救済されないということがなくなったし、課税庁は行政判断にて加算税を免除することが可能になったわけであり、意義のある税制改正であったと思われる。

(2) 同様のケースは今後も発生するか

上述の税制改正により、同様のケースが発生する可能性は極めて低いものと考えられる。また、現在においては、無集配郵便局であっても窓口で郵便物を受け付けた時点で、日時等をスタンプする（記載する）ように郵便実務が変更されているため、この点からも同様のケースが発生する可能性は極めて低いだろう。

14 租税に関する法令解釈通達が変更される。

(3) 当該ケースの意義

上述のように、同様のケースが今後において発生する可能性は極めて低いですが、それでも当該ケースを勉強する意義は減じられていないと筆者は考えている。事実認定、法令解釈、法的評価のケーススタディとして、特に法的評価に関するものとして有用であろうと考える。また、これにより税制改正が行われたこともあり、税務行政や執行のあり方とも関係がある事案であったことも指摘できよう。

参 考 文 献

金子宏『租税法第24版』（弘文堂，2021年）

酒井克彦『裁判例からみる加算税』（大蔵財務協会，2022年）

日本税理士会連合会，中央経済社『国税通則・徴収法規集』（中央経済社，2023年）

金子宏，中里実，J・マーク・ラムザイヤー『租税法と市場』（有斐閣，2014年）

長野秀幸『法令読解の基礎知識第1次改訂版』（学陽書房，2014年）