

## 消費税の無申告加算税の可否が争点とされた大阪地裁判決と 平成 18 年度税制改正

国税通則法(以下、「通則法」又は「通則」という)関連の平成 18 年度税制改正では、納税申告書以外にも国税庁長官が定める一定の書類についても送達主義に代えて発信主義を採用する、一定の納税申告書の期限後申告および期限後の源泉所得税納付の場合において、無申告加算税および不納付加算税を免除する、無申告加算税の税率を納税額が 50 万円を超える額については、現行の 15% から 20% に引き上げる、の 3 点の改正が行われました。

このうち、無申告加算税の税率の引き上げは、最近の調査による譲渡所得等の無申告件数の増大への対応措置として、ペナルティ強化の趣旨によるものです。この一方で無申告加算税と不納付加算税の適用の見直しが行われており、これは無申告加算税の税率の引き上げ策と一見矛盾するようにも思われますが、納税者の過失による申告書提出の失念等(平成 17 年 9 月 16 日に大阪地裁の判決が出された消費税及び地方消費税無申告加算税賦課決定処分取消請求事件)(平成 16 年(行ウ)第 107 号)による加算税賦課の緩和としての政策的配慮に基づく改正です。改正前においては、納税申告書の期限後の提出は原則として認められなかったため、確定納税額によっては期限内提出失念の場合の加算税は相当な額に及ぶ場合があります。この度の見直しは、このような納税者救済的要素を有するものですが、上述の大阪地裁の判決の内容を検討しつつ、改正の意味合いを検証することとします。

### 1. 無申告等加算税の改正

国税については、適正な申告納税制度および源泉徴収制度を担保するため、行政制裁措置として過少申告加算税(通則 65)、無申告加算税(通則 66)、不納付加算税(通則 67)、並びに、重加算税(通則 68)を課しています。

改正が行われる前は、無申告加算税は過少申告加算税の税率と同じ 15% でした。過少申告加算税は税務調査による更正等に伴って賦課されることが多くなっています。納税者としては一応の納税申告義務は果たしているものの、課税所得算定上の誤謬や、調査官との事実認定の相違により賦課されるものです。一方、無申告加算税は、申告書の提出義務違反という点では過少申告の場合に比べて過失の度合いが大きく、意図的な無申告を戒める意味でも、過少申告加算税より高いペナルティが課せられることは理に適っているといえます<sup>1</sup>。

---

<sup>1</sup>脱税の意図で申告を行わなかった場合(故意による無申告)は、無申告加算税の対象となり、仮装・隠蔽による申告を行った場合は、重加算税の対象となり、前者が後者よりもペナルティが軽いというの

**改正前税法での加算税の概要**

加算税	原則的取扱い	適用除外	減免的取扱い
過少申告加算税 (通則65)	過少申告税額につき15%の過少申告加算税が課される(期限内申告税額と50万円とのいずれが多い金額までは10%)	正当な理由による過少申告	調査による更正等を予知しないで修正申告を行った場合は過少申告加算税は課されない
無申告加算税 (通則66)	期限後申告につき本税の15%の無申告加算税が課される	正当な理由による期限後申告	調査による更正等を予知しないで期限後申告を行った場合は5%の無申告加算税
不納付加算税 (通則67)	期限後納付につき本税に対して10%の不納付加算税が課される	正当な理由による期限後納付	調査による納税告知を予知しないで期限後納付を行った場合は5%の不納付加算税
重加算税 (通則68)	仮装・隠蔽による場合は上記の率に代えて35%の重加算税が課される	なし	なし

**無申告加算税と不納付加算税に係る改正**

	改正前	改正後	適用
無申告加算税	期限後申告の場合は本税に対して一律 15%の無申告加算税が課される(期限後申告となった正当な理由が認められる場合は免除)(通則 66)	50 万円を超える税額に対しては 20%の無申告加算税が課される	平成 19 年 1 月 1 日以後に法定申告期限が到来する国税に対して適用
	調査による更正等を予知しないで期限後申告を行った場合は上記の 15%が 5%に減額される(通則 66 )	法定申告期限から 2 週間以内に期限後申告書が提出され、かつ、税額の全額が法定納付期限までに納付されている場合等、期限内申告書を提出する意思があったと認められる一定の場合には、5%の無申告加算税を課さない(注)	

はアンバランスであるともいえます。課税の公平の観点からは、故意による無申告は、重加算税の場合と同等に扱っておかしくありません。

不納付加算	源泉徴収による国税が法定納期限後に納付された場合、本税に対して 10%の不納付加算税が課される(期限後納付となった正当な理由が認められる場合は免除)(通則 67 )	(改正なし)	
算税	調査による納税告知を予知しないで期限後納付を行った場合は上記の 10%が 5%に減額される(通則 67 )	法定納付期限から 1 月以内に納付され、かつ、納付前 1 年間に於いて法定納期限後の納付が行われていない等、法定納期限までに納付する意思があったと認められる一定の場合には、不納付加算税を課さない	平成 19 年 1 月 1 日以後に法定納期限が到来する国税に対して適用

(注)地方税に係る無申告加算金についても同様の改正が行われる。

ところで、無申告等が「正当な理由」により期限内に行われなかった場合は、加算税が課されないこととなっています。この場合の「正当な理由」とは、災害、交通・通信の途絶等、納税者の責に帰することのできない、やむを得ない事情があった場合に限定され、納税者による過失を含むものではないと解されています。また、期限後申告書等の提出が決定又は更正があるべきことを予知して行われたのか否かについては、「法人に対する臨場調査、その法人の取引先の反面調査又はその法人の申告書の内容を検討した上での非違事項の指摘等により、当該法人が調査のあったことを了知したと認められた後に修正申告書が提出された場合の当該修正申告書の提出は、原則として、同項に規定する「更正があるべきことを予知してされたもの」に該当し、臨場のための日時連絡を行った段階で修正申告書が提出された場合には、原則として「更正があるべきことを予知してされたもの」に該当しない」(平成 12 年 7 月 3 日付事務運営指針)とされています。

なお、不納付加算税については、本来納税を負担すべき者に代わって、納税義務者が徴税して納付するものであるという性格上、納税義務者には加重な負担を強いるものです。国税庁が発遣した平成 12 年 7 月 3 日付事務運営指針(源泉所得税の不納付加算税の取扱いについて)ではこの点を考慮し、偶発的納付遅延等による場合の期限後納付に関する特例を設けています。この度の通則法 67 条 2 項の改正は、この特例規定を法令に織り込んだものです。

<p><b>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)</b></p> <p>第1 不納付加算税の取扱い</p> <p>(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)</p> <p>(偶発的納付遅延等によるものの特例)</p> <p>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。</p>
---

- (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。

## 2. 無申告等加算税賦課の緩和措置と大阪地裁の判決

所得税、法人税、消費税、相続税・贈与税等の申告納税制度における期限後申告等については、上記の源泉所得税における「偶発的納付遅延等によるものの特例」のような納税者の過失による場合を加算税免除の対象となる「正当な理由」に含める取扱いは、平成 12 年 7 月 3 日付事務運営指針においても見られません<sup>2</sup>。期限内申告の失念等の納税者の過失による場合は、納税者の義務違反であることから、加算税賦課処分を受けるべきことに異を唱えるものは恐らくないと思われるからです。

ところが、このような常識を覆すとも思われる事案が平成 16 年に大阪地裁に提訴され、平成 17 年 9 月 16 日にその判決が出されました。事案の概要は、消費税及び地方消費税について、その法定申告期限までに納付書を提出して納付をしたものの、同期限までに納税申告書の提出をしていなかったために、無申告加算税(通則法 66 条 3 項により 5% の加算税を賦課された)の賦課決定処分を受け、その処分の取消を求めて裁判に至ったものです。

本件賦課決定処分に至る過程は次の通りです。原告納税者は平成 14 年 4 月 1 日から平成 15 年 3 月 31 日までの課税期間の消費税及び地方消費税(以下「消費税等」という)について、法定申告期限及び法定納期限である同年 6 月 2 日までに消費税等として総額約 248 億円の納付をしました。平成 15 年 6 月 12 日に税務署の職員が原告の従業員に対し、本件課税期間の消費税等に係る申告書の提出の確認を行ったところ、原告が同申告書の提出を失念していたことが判明し、同月 13 日に確定申告書(納税額は納付額と同額)を提出しました。被告である原処分庁は同年 9 月 30 日付で、約 12 億円の無申告加算税の賦課決定処分を行いました。

---

<sup>2</sup>「相続税、贈与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)においては、「相続人間に争いがある等の理由により、相続財産の全容を知り得なかったこと又は遺産分割協議が行えなかったことは、正当な理由に当たらない。」としています。

裁判で争点とされたのは、本件納付書の提出等を「瑕疵ある申告」とみなし、本件申告書の提出によって同瑕疵が治癒したものといえるか否か、本件納付を予納として扱ったことにより、加算税を賦課する根拠がなくなったものといえるか否か、本件について、通則法66条1項ただし書にいう「正当な理由」が認められるか否か、でした。大阪地方裁判所は原告の請求をいずれも退けて、無申告加算税の賦課決定処分を適法であると判示しました。

この裁判結果のみを見れば、ごく当然の判断と思われるかもしれませんが、納税者の過失の代償としてはあまりに額が大きく、課税処分の適否について温情的な司法判断が下ることを願う気持ちで提訴に及んだのではないかと想像されます。

本件課税処分に対して、申告書の提出の失念をめぐり、それが加算税を課されない「正当な理由」に当たるか否かについて、原告納税者は以下の主張を行いました。

加算税が課されない「正当な理由」の適用の対象を災害等納税者の責めに帰し得ない外的事情が存する場合に限定される必然性はなく、さらに広く納税者個別に「正当な理由」に該当する事情の有無を検討するのが規定の趣旨に合うこと、

「正当な理由」の有無を判定するに当たっては、期限内申告書の不提出につき制裁を課することが無申告加算税制度の趣旨や目的に照らして相当といえるかどうかについて、広く本件をめぐる諸般の事情を対象に取り上げて検討すべきである。すなわち、無申告加算税の立法の趣旨ないし目的は、直接的には、申告義務の違反に対して特別の経済的負担を課すことによって、その義務の履行の確保を図り、申告納税制度の定着を促進することにあるといわれているが、これは中間的目標であるにとどまり、究極的には税額の徴収を確保することを目的としていること、

したがって、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と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、同法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当然該当すること、

源泉所得税における平成12年7月3日付事務運営指針の「偶発的納付遅延等による場合の期限後納付に関する特例」が設けられていることから、無申告加算税に関しても、「正当な理由」について同様に柔軟な考え方に立った運用が可能ならば、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こと。

法令の規定通りの賦課決定が行われれば、課税庁の意図とは無関係に加算税の額が算定されます。最近の証券会社の株式の誤発注による損失を引き合いに出すまでもなく、過失による損害はどこでも起こりうることであり、これが税理士の過失による場合は損害賠償請求の対象となります。本件事

案は、その過失の重さを改めて思い知らしめる事例ではありますが、主税局側にも後ろめたさがあったのか、原告納税者の主張を考慮して、上記にあるような期限後申告については加算税を課さないことを改正内容に盛り込んだのだと思われます。ただし、期限後申告が法定申告期限よりも2週間より後に提出されたような場合は、従来よりも加重なペナルティが課されることになり、今後は従来にも増して申告書提出については注意が必要となります。

© 2006 税理士法人プライスウォーターハウスコーパス

この記事に関するお問い合わせは、以下までお願いいたします。

E-mail: [pwcjapan.taxpr@jp.pwc.com](mailto:pwcjapan.taxpr@jp.pwc.com) Tel:03-5251-2400 (代表) 広報担当: 高橋、中村