

加算税免除制度における裁量性判断

—— 国税通則法六五条等に規定する「正当な理由」該当性判断にみる不当・酷説 ——

酒 井 克 彦

はじめに

I 法規裁量としての加算税

II 不当な結果となる場合の「正当な理由」

III 「正当な理由」の不当性判断による裁量的領域への侵食

結びに代えて

はじめに

租税法関係における行政判断では基本的には裁量性が否定されているところであるが、例外的に、例えば、青色申告承認の取消しなどの課税庁による行政処分についてはこれが肯定されていると解される。

国税通則法六五条《過少申告加算税》ないし六九条《加算税の税目》に規定されている加算税の取扱いについても同様に、裁量的取扱いは否定的に解されるべきであると思われる。この点、「正当な理由」があると認めら

れるものがある場合の加算税免除規定については、加算税を課すことが「不当若しくは酷」に該当する場合にこれに当たると解されているが、ここにいう不当性が行政判断の不当性を意味するものであるとするならば、裁量性を否定する原則との間に衝突が起ることに成りはしないのであろうか。

本稿では、この辺りの法的問題について、青色申告承認取消事件における不当性判断などを素材として「正当な理由」該当性判断における不当性を考えることとしたい。

I 法規裁量としての加算税

横浜地裁昭和五一年一月二六日判決（訟月三二卷一二号二九二頁⁽¹⁾）は、「同条（筆者注…国税通則法六五条）についてこれを見るに、同条二項（筆者注…現行五項）の法意が同条一項の課税要件を具備するすべての場合に過少申告加算税を賦課すると事情によっては納税義務者にとって苛酷な結果を招来することもあり得ることからかかる事態を回避する目的のために設けられていること、かつ、この目的にしたがって過少申告加算税を賦課しない特別要件として、『納付すべ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』と規定し、如何なる事実につき『正当な理由』の有無を判断すべきかについて一つの基準を示している。したがって、同条二項にいう『正当な理由』とは立法技術上止むを得ず用いられた不確定概念と考えるのが相当であるし、又右にいう『正当な理由があると認められるものがある場合』に該当するかどうかは、法の解釈適用の問題として、いわゆる法規裁量事項と解されるから、行政庁の自由裁量を許したものでなく、まして行政庁に恣意的な解釈を許容したものでないことは明白であるから、この規定が憲法三二条に違反するということはでき（ない）。（傍線筆者）」と

して、「正当な理由」があると認められる場合に加算税を免除する国税通則法六五条五項が行政庁の自由裁量を許容したものではない旨を明確に判示している。⁽²⁾

この点、加算税の賦課決定は法規裁量による羈束行為である⁽³⁾と解されるところ、加算税の減免についても同様に法規裁量であると解すべきであろう。⁽⁴⁾

II 不当な結果となる場合の「正当な理由」

1 問題意識

このように、加算税の賦課決定が法規裁量事項であるがゆえに、事情によつては納税者にとつて「苛酷な結果」を招来することもあり得るといふ点は理解できる。すなわち、税務署長には、納税者にとつて苛酷な結果であると認められる場合であっても加算税を免除する自由な裁量が許容されていないという考え方が背後に存在する。いわば、国税通則法六五条五項にいう「正当な理由」とは、法律の規定の適用に関する柔軟性が許容されていない中であつて、加算税を課することが苛酷であるという事情がある場合に、加算税を免除あるいは軽減しようとする規定であるが、その際にも、当然ながら、「苛酷な結果」となるであろうことの裁量的判断は認められてはいないと解するべきであろう。別言すれば、「苛酷な結果」となるであろう場合には「正当な理由」が認められるべきであるし、そうでない場合にまで「正当な理由」を認めることはできないことをも意味するといつてよからう。

他方、加算税を課することが不当な結果となる場合にも、「正当な理由」に該当するとして免除されるあるいは軽減されるべきとする見解がある。この立場を採用した場合、加算税の賦課が法規裁量事項であることと整合的

に理解できるのであろうか。

以下、この点を検討するに当たって、加算税を課することが「苛酷な結果」になると思われる場合に「正当な理由」該当性が肯定され得るとする考え方を便宜的に「苛酷説」と呼び、加算税を課することが「不当な結果」となる場合に「正当な理由」に該当するとする考え方を「不当説」、また、加算税を課することが「不当又は酷な結果」となる場合に「正当な理由」に該当するとする見解を「不当・酷説」と呼ぶこととしよう。

具体的には、例えば、いわゆるオデコ大陸棚事件東京高裁昭和五九年三月一日判決（行集三五卷三号二二二頁）⁽⁵⁾においては、税務当局が通達の発遣などをしなかったことが不当か否かが争点とされており、そこでは「日本国沿岸の大陸棚を法人税法の『施行地』に含める法律解釈が、控訴人（筆者注：第一審原告）等の外国法人をも含めて一般納税者の予測を超えたものとはいえない。そうすると、法人税の『施行地』に大陸棚を含む旨を、税務官庁が基本通達の発布などの措置により公表しなかつたとしても、税務取扱上、妥当を欠いたともいえない。したがって、控訴人が本件各係争年度の国内源泉所得について税務申告しなかつたことについて『正当な理由』があつたとは認められ（ない。）（傍線筆者）」として不当性が否定されており、これは不当説が前提とされた事例といえよう。⁽⁶⁾このように、不当説とは、行政当局の行為の妥当性を問題とする場面で展開される考え方であると整理することができそうである。⁽⁷⁾

また、東京地裁昭和五一年七月二〇日判決（訟月二二卷九号二二九五頁）⁽⁸⁾は、「原告は、前記の法改正によりホステスに支払つた報酬等の所得税が源泉徴収制となり、原告が徴収及び納付義務を負うことになつたことについて、遅くとも本件処分の対象たる源泉所得税のうち最初に法定納期限が到来する昭和四五年一月分の報酬等の支払いのときまでには、これを知り得る機会が十分にあつたものであり、その後も同様であつたと推認できるのであつて、仮に原告が本件処分の対象たる源泉所得税についての徴収及び納付義務の存在をその報酬等を支払つた

当時知らなかつたとすれば、この点について原告に過失のあることは到底否定できないものといふべきである。」としつつも、「国税通則法六七条一項ただし書にいう『正当な理由』とは、同条に規定する不納付加算税が適正な源泉徴収による国税の確保のため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にかんがみ、このような制裁を課すことが不当あるいは過酷とされるような事情をいい、法定納期限までの不納付の事実が単に納税義務者の法律の不知あるいは錯誤に基づくというのみでは、これにあたらないうべきであるが、必ずしも納税義務者のまつたくの無過失までも要するものではなく、諸般の事情を考慮して過失があつたとしてもその者のみに不納付の責を帰することが妥当でないような場合を含むものと解するのが相当である。『傍線筆者』』としており、不当・酷説に立った上で不当性に言及している。

他方、前述の横浜地裁昭和五一年一月二六日判決は、先に引用したとおり、「正当な理由」について、「苛酷な結果を招来することもあり得ることから、かかる事態を回避する目的のために設けられている〔傍線筆者〕』と述べていながら、「当該申告が真にやむを得ない理由によるものであり、かかる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〔傍線筆者〕』としている。すなわち、前段においては、「苛酷な結果」となる場合を「正当な理由」として苛酷説を示しながら、説示の後の方では不当・酷説に転じている。ここでは、「苛酷＝酷」の場合に加算税が免除される理由についての説明はなされているが、なぜ「不当」の場合に加算税が免除されるのかについての言及はない。法規裁量事項であると論じていながら、なぜ行政執行上の妥当性を表現すると思われる「不当」なる概念を用いているのかについての説明もない。

かかる横浜地裁判決を取り上げて論じることには一定の躊躇はあるものの、ことほどさように、この辺りの議論は精緻さを欠いているのではないかと疑問が浮上する素地があるように思えてならない。これまで、「不当」と「酷」の関係が法規裁量との関係で十分に研究されてきたであろうか。⁽⁹⁾

2 苛酷説と不当説

いわゆる M 税理士事件最高裁平成一八年四月二五日第三小法廷判決（民集六〇巻四号一七二八頁）⁽¹⁰⁾ は、「過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。」とした上で、「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。（傍線筆者）」とする。

この判決で注目すべきことは、「不当」について次のように説示されている点である。すなわち、「税理士が本件不正行為のような態様の隠ぺい仮装行為をして脱税をするなどとは通常想定し難く、一審原告としては適法な確定申告手続を行ってもらうことを前提として必要な納税資金を提供していたといった事情があるだけではなく、それらに加えて、本確定申告書を受理した税務署の職員が収賄の上、本件不正行為に積極的に共謀加担した事実が認められ、租税債権者である国の、しかも課税庁の職員のこのような積極的な関与がなければ本件不正行為は不可能であったともいえるのであって、過少申告加算税の賦課を不当とすべき極めて特殊な事情が認められる。（傍線筆者）」とするのである。

これは、「不当な結果」となる場合について、「正当な理由」該当性が肯定された事例であるため、不当・酷説によっているとはいいながらも、その実、不当説が採用されているといってもよいかもしれない。同事件のような場合には加算税を課すべきではなかったという観点が、「不当」という意味に含意されているものと思われる。

しかしながら、果たして同事件において、税務署長は、法規裁量の下で加算税を免除することが可能であったのであろうか。クリーンハンズ⁽¹⁾の原則の適用事例ともいえるような事案において、租税行政庁が加算税を課すことは不当であったということであろうが、裁量性の範囲の問題と大きく関連を有する論点であると思われる。

3 国税庁の誤指導通達と不当性

このような考え方に接近するものとして、租税行政庁職員による誤った指導があった場合に「正当な理由」が認められるとする取扱いがある。国税庁は、平成一二年七月三日付け国税庁長官通達（課所四―一六ほか三課共同）「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）」（最終改正：令和五年六月二三日）において、「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、納税者は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、納税者は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。」として、いわゆる誤指導のあった場合の加算税免除を通達している。

本来であれば、税法についての誤解に基づく過少申告等は「正当な理由」があると認められる事由には当たらないと解されてはいるものの、かかる誤解が税務職員の指導に基因するものである場合に、その指導内容に基づいて誤解を生じたまま確定申告をすることによって過少申告となるようなケースを想定して、そのような場合は「正当な理由」があると認められるとする通達である。いわば、行政庁側のアクションなかりせば、誤った申告書を提出することはなかったかもしれないケースであり、かようなケースにおいてペナルティを課すことが不当であるという考え方が背景にあるものと解される。

加算税を課すことが「酷」になるという場面と「不当」になるという場面は重なる部面が多いとは思われるも

の、この二つの概念を比較した場合、「不当」は行政庁当局の何らかの行為や行動がその前提にあるような場合が馴染みがよいように思われる。このように考えると、加算税を課すことが不当な場面では、かかる「不当」を「行政行為として妥当ではない」という意味として捉えることができそうである。

このことは、「不当」という概念の一般的な意味内容の側面からも説明し得る。すなわち、「不当」とは、「法に違反していないが制度の目的からみて適切でないことをいう、例えば、裁量権のある者が権限の枠内で不適切な裁量をした場合には、違法ではないが不当である」などとされ、⁽¹²⁾あるいは「裁量の範囲逸脱・濫用に至らない程度の裁量の不合理な行使をいう」⁽¹³⁾と解されているのである。裁量権が否定されている加算税領域において、裁量の不合理な行使たる「不当」を加算税の免除軽減事由とすることに整合的な説明ができるのである。⁽¹⁴⁾

Ⅲ 「正当な理由」の不当性判断による裁量的領域への侵食

1 青色申告承認の取消しと不当性

青色申告承認の取消しについて、不当性が認定された国税不服審判所の裁決例がある。⁽¹⁴⁾

国税不服審判所平成二二年一月一日裁決（裁決事例集八一号）⁽¹⁵⁾は、「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、所得税法第一五〇条第一項第一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。（傍線筆者）」としながらも、「もつとも、青色申告の承認の取消しは、……所得税法第一五〇条第一項各号に該当す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。」とする。

そして、当てはめにおいて、「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。

そして、請求人は、……記帳状況からすると、所得税法施行規則第五六条第一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、明りよ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、甚だ軽微なものと認められる。

請求人は、……不動産所得に係る事業のほとんどを丁社又は不動産管理業者を介して行っており、その収入及び費用は若干の取引を除き定額であり、かつ、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。」とする。

また、「請求人が自発的に本件伝票の存在を主張しなかった、又は提示しなかったからといって、直ちに原処分庁が請求人の記帳状況を確認できない状態であったとは認められず、青色申告者が帳簿書類の調査に正当な理由なくこれに応じないため、その備付け、記録及び保存が正しく行われていることを税務署長が確認することができる」として、「……に該当するとまではいえない。」として、「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、これに反する原処分庁の主張には理由がない。〔傍線筆者〕」というのである。

青色申告承認の取消処分は課税庁の裁量権に基づいてなされるものであるとすれば、違法ではないとしても、

行政処分としての妥当性が欠けているという意味において「不当」であると判断される余地はあろう。

この点、大阪高裁昭和三八年一月二六日判決（行集一四卷二二七四頁）⁽¹⁶⁾が、「法人税法第二五条第八項各号に該当する事実がある場合青色申告書提出承認を取消すべきか否かについて同法は税務署長に合理的な範囲内に於いて裁量権を与えているもので〔ある。〕と判示するように、青色申告承認の取消しについては合理的な範囲内における税務署長の裁量権が与えられていると判断されている。

また、最高裁昭和四九年四月二五日第一小法廷判決（民集二八卷三〇五頁）⁽¹⁷⁾は、青色申告承認取消通知書の理由附記の内容及び程度について争われた事案であるが、同最高裁は「〔青色申告の〕承認の取消しは、形式上同項〔筆者注…旧法人税法二五条八項（現行二二七条一項）〕各号に該当する事実があれば必ず行なわれるものではなく、現実に取り消すかどうかは、個々の場合の事情に応じ、処分庁が合理的裁量によつて決すべきものとされているのであるから、処分の相手方としては、その通知書の記載からいかなる態様、程度の事実によつて当該取消しがされたのかを知ることができるのでなければ、その処分につき裁量権行使の適否を争う的確な手がかりが得られないこととなるのである。」としており、課税庁の合理的裁量によつて青色申告承認の取消しがなされる点を説示している。

このように、青色申告承認の取消しは課税庁の合理的な裁量の範囲⁽¹⁸⁾における判断に委ねられていると解されており、実際に、例えば、国税庁が発遣した平成一二年七月三日付け国税庁長官通達（課所四―一七ほか三課共同）「個人の青色申告の承認の取消しについて（事務運営指針）」〔最終改正…令和三年二月二日〕（以下「青色申告承認取消通達」という。）も、「個人の青色申告の承認の取消しは、法第一五〇条第一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」として、青色申告者としての相応性判断を前提とした取扱いを明らかにしている。⁽¹⁹⁾⁽²⁰⁾

このように「不当」とは、違法であるか否かという判断とは別次元の行政処分としての妥当性という観点から議論される概念であり、さらにいえば、「不当」概念は裁量権の下での行政処分の妥当性を論じる際の道具としての概念であるともいい得るのではなからうか。

青色申告承認の取消しが裁量権の下で展開されているのに対して、加算税制度においては裁量権が認められているわけではないのである。そうであるとすると、やはり不当性判断によって加算税が免除されるべきとする考え方には、依然として疑問が残ることになりはしないか。そうであるにもかかわらず、これまで最高裁をはじめとする多くの租税訴訟において、「正当な理由」該当性について不当・酷説の下で論じられてきたのである。

2 不当・酷説

いわゆる親会社ストック・オプション訴訟最高裁平成一八年一月一六日第一小法廷判決（集民二二二号二四三頁）²¹は、「過少申告加算税は、……当初から適正に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。

この趣旨に照らせば、過少申告があつても例外的に過少申告加算税が課されない場合として国税通則法六五条四項が定めた『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」と判示している。

このような考え方は、下級審判決において古くから見られた。例えば、神戸地裁昭和四四年八月二〇日判決（民集三九卷三号八七五頁）は、「正当な理由とは、附帯税たる過少申告加算税の本質が租税申告の適正を確保し、

もって申告納税制度の秩序を維持するもので、租税債権確保のために納税義務者に課せられた税法上の義務不履行に対する一種の行政上の制裁というものであることからすればかかる制裁を課することが不当若しくは酷と思料される事情の存することを指称すると解される(傍線筆者)」としていたところであるし、神戸地裁昭和五八年八月二九日判決(税資一三三号五二一頁)も、「『正当な理由がある場合』とは、例えば税法の解釈に関して申告当時に公表されていた見解がその後変更されたことに伴い修正申告し又は更正を受けた場合もしくは災害又は盗難等に関し、申告当時損失とすることを相当としたものがその後予期しなかった保険等の支払いを受け又は盗難品の返還を受けたため修正申告とし又は更正を受けた場合など申告当時適法とみられた申告がその後の事情の変更により、納税者の故意過失に基づかずして過少申告となった場合のように、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ることが不当又は酷になる場合を意味する」と判示している。

3 行政裁量性と課税実務上の「正当な理由」

国税庁が発遣する平成一二年七月三日付け国税庁長官通達(課法七一九ほか三課共同)「源泉所得税及び復興特別所得税の不納付加算税の取扱いについて(事務運営指針)」「最終改正…平成二九年一月二八日」では、現行通達には示されていないものの、かつての同通達には、不納付加算税の免除事由たる「正当な理由」について、「偶発的納付遅延等によるものの特例」として次のように通達されていた。

すなわち、「通則法第六七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一項の税額(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一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、同条第一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。」とした上で、例えば、「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、最初の法定の法定納期限に係るものをいう。）であること」²²⁾などと示達されていたのである。

これは、前述した青色申告承認の取消しに係る課税当局の取扱いに類似したものであるといえよう。すなわち、青色申告承認取消通達は、「青色申告の承認を受けている者につき、次のいずれかに該当する場合には、……：法第一五〇条第一項第三号の規定によりその該当することとなった年分以後の年分について、その承認を取り消す。」として、例えば、「決定又は更正をした場合において、当該決定又は更正後の所得金額（以下『更正等に係る所得金額』という。）のうち隠ぺい又は仮装の事実に基づく所得金額（以下『不正事実に係る所得金額』という。）が、当該更正等に係る所得金額の五〇％に相当する金額を超えるとき（当該不正事実に係る所得金額が五〇〇万円に満たないときを除く。）」とか、「純損失の金額を減額する更正（所得金額があることとなる更正を含む。）をした場合において、当該更正により減少した部分の純損失の金額（所得金額があることとなる更正の場合にあつては、当該所得金額を加算した金額）のうち隠ぺい又は仮装の事実に基づく金額（以下『不正事実に係る純損失の金額』という。）が、当初の申告に係る純損失の金額（所得金額があることとなる更正の場合にあつては、当該所得金額を加算した金額……）の五〇％に相当する金額を超えるとき（当該不正事実に係る純損失の金額が五〇〇万円に満たないときを除く。）」などと通達しており、裁量的な判断によつて青色申告承認の取消しに係る基準を示しているのである。また、同通達は、「今後適正申告が期待できると認められる場合の取消しの見合せ」を通過している。すなわち、「その年分前七年以内の各年分につき、次の要件のいずれをも満たし、かつ、今後適正な申告が期待できると認められるときは、青色申告の承認の取消しを見合わせる。」として、「青色申告の承認の取消しを受けていないこと」と「既往の調査による不正事実に係る所得金額又は不正事実に係る純損失の金額（純損失が減少した

部分の金額を含む。)が五〇〇万円に満たないこと」を満たした場合には、青色申告承認の取消しを見合わせるという行政裁量を明確に示しているのである。このような取扱いは、上記の不納付加算税の「正当な理由」該当性の判断に近接した取扱いであるとみることができるとはなからうか。

ここで特に注意が必要なのは、青色申告承認の取消し判断においては課税庁の合理的裁量が許容されているのに対して、不納付加算税の免除事由である「正当な理由」該当性の判断に際しては裁量性が認められないという点である。

裁量性が認められないはずの加算税免除事由の領域に不当性判断を持ち込むことは、いわばかかる加算税免除の判断領域に裁量性を持ち込むことになるという意味をも帶有していることになるのではなからうか。加えて、租税法領域において裁量による加算税免除を許容することができるか否かという問題は、合法性の原則²³に支配されるとする租税法主義に抵触する可能性をも意味しているのかもしれない。

結びに代えて

本稿においては、加算税の免除事由である「正当な理由」該当性を中心として、「正当な理由」があると認められる場合の判断において、不当性がその判断基準とされることについての問題点を指摘した。

そもそも、「不当」という概念は、行政処分が違法ではないものの妥当性を欠く場合に用いられてきた概念であるともいえる。いわば裁量権行使に係る判断基準として用いられているこの概念を加算税免除の部面において用いることの意義は奈辺にあるのであろうか。加算税領域は裁量権が認められないとされてきたのにもかかわらずである。「不当」性が認められる場合に「正当な理由」があるとして加算税が免除される判断が展開されてい

ることから、加算税領域への裁量性による侵食を看取することができるのではなからうか。

また、国税庁は通達において税務職員等による誤指導のあった場合の「正当な理由」該当性の取扱いや、不納付加算税における「正当な理由」の取扱いなどに裁量による行政判断の余地を通過している（あるいは通過してきた）ことから、実務においても、加算税領域への裁量的取扱いの侵食を觀察することができるのである。

もつとも、自由裁量と羈束裁量という二分論的理解が展開される文脈において、前者については、司法審査が及ばないものとの理解もあったが、行政事件訴訟法三〇条《裁量処分⁽²⁴⁾の取消し》により、自由裁量であっても、裁量権の踰越あるいは濫用があれば、裁量処分⁽²⁴⁾の取消しがなされ得ることとなったため、既に、自由裁量と羈束裁量の峻別の重要性は訴訟法的には低下しているともいい得るものの、⁽²⁴⁾合法性の原則の支配する租税法律関係においてこの点が軽視されていいとはとても思えないのである。

(1) 判例評釈として、竹下重人・税通三三卷一四号二四〇頁（一九七八）参照。

(2) 千葉地裁昭和五一年六月七日判決（税資八八号九九一頁）も「原告は、同法〔筆者注…国税通則法〕六五条が憲法三一条に違反する旨主張するけれども、同条は過少申告加算税賦課の要件及び除外事由を明確に規定しており、所論のように何ら課税庁の恣意に任せているものではないから、右主張は失当である。」としている。

(3) 法律が行政機関に政策的・行政的判断の余地を与えず、厳格に法律による拘束を行い、法律の羈束の下で行われる行政行為を羈束行為という（藤田宙靖『行政法総論〔上〕』一〇四頁（青林書院二〇二〇）。法道具概念としての羈束裁量について、かかる観念を立てる意義に疑問を呈する見解も有力である（塩野宏『行政法Ⅰ〔第六版補訂版〕行政法総論』一五三頁（有斐閣二〇二四）、海老沢俊郎『行政裁量と衡量原則〔増補第二版〕』六二頁（信山社二〇一四））。

(4) 行政行為は行政庁が国民の権利利益を一方的に決定する活動形式であり、しかも、強力な法定効力をもって関係人を拘束することから、その発動を行政庁の任意に任せておくことは適切ではなからう。かような視点から、「行政庁の恣意専断を抑止し、国民生活に予測可能性を確保するため」には、行政処分は、「あらかじめ定められた一定の客観的基準に従って発動されるようにしておかなければならない」と解されている(原田尚彦『行政法要論』(全訂第七版(補訂二版))一四六頁(学陽書房二〇二二))。加算税が行政制裁であることに鑑みれば、かかる要請は強く働くと思われるべきであろう。

もつとも、加算税の減免という文脈に関心を寄せれば、例えば、固定資産税の減免要件の認定については課税主体の合理的な裁量に委ねられているとする多数の裁判例(浦和地裁平成一三年三月二六日判決・判時二一九号八四頁、旭川地裁平成一八年二月二七日判決・裁判所HP、横浜地裁平成二二年七月一五日判決・判時三二八号一〇頁)が示すとおり、「裁量判断の統制密度」(吉村典久「都市計画税を免除する市長の裁量の範囲」(平成二六・九・一七広島高判)「平成二七年度重要判例解説」(ジュリ臨増)一九一頁(二〇一六))が免除領域では弱く働くと解する余地もあり得るが、固定資産税本税の減免と行政制裁の減免とは議論の性質をやや異にするというべきであろう。

(5) 判例評釈として、浅妻章如・租税判例百選(第五版)一三八頁(二〇一一)、古賀衛・国際法判例百選(第二版)七〇頁(二〇一一)、高龍司・租税判例百選(第七版)一三八頁(二〇二二)、深町公信・国際法判例百選(第三版)七〇頁(二〇二二)など参照。

(6) もつとも、ここでは、過少申告加算税を課すことの不当性というよりも、税務官庁の行った行政行為の不当性が論じられており、別の不当説の考え方に比してやや性質を異にするものであるといえよう。

(7) 大阪地裁平成二〇年三月一四日判決(判時二〇三〇号三頁)では、課税庁が態度を明らかにしてこなかった点が不当である旨論じられている。すなわち、同地裁は、「遅くとも平成五年以降、破産債権の配当について破産管財人は源泉徴収義務を負わないという実務慣行が形成され、破産裁判所も破産管財人もその旨の共通認識の下に破産管財業務を遂行ないし監督し、課税庁においてもこれに対する態度を明確にしないままこのような実務慣行をいわば黙認してきたものということができる。このことに加えて、個別的執行手続等における配当については源泉徴収義務がないと解する余地があることなどからして、破産手続においても破産債権の配当について破産管財人には源泉徴収義務

はないとする見解にも相応の論拠があるとい得ることを併せ考えると、破産管財人において、破産債権の配当について破産管財人に源泉徴収義務はないとして、これに係る源泉所得税の徴収及び納付をしなかったとしても、それには無理からぬ面があり、それをもって当該破産管財人の主観的な事情に基づく法律解釈の誤りにすぎないものということはできない。」とする。

これは行政当局がどのようなアクションを行っていたかという点に関心を寄せる文脈であるから、いわば不当性に関する議論を展開するものといえることができるのではなからうか。しかしながら、同判決は、結論としては不当・酷説を採用し「正当な理由」該当性を否定している。

また、国税不服審判所昭和五五年三月一日判決（裁決事例集一九号七頁）は、「請求人は……①ストリップシヨウの出演料について源泉徴収の必要はないとのG税理士の説明をいったんは信じたものの、②その後、同税理士独自の法解釈について疑義を感じたので、C税務署の担当職員に源泉徴収を行うべきかどうかを検討してほしい旨申出ており、③当該検討結果についての回答がないため、更にC税務署長に対し上申書を提出している。

このことは、従来その源泉徴収事務を滞りなく行ってきた請求人が、たまたま同業者の会合の際、近時のストリップシヨウないしスードシヨウは、出演者が舞台において、いきなり裸体等を観客にさらすもので、何ら演技は行わないのであるから源泉徴収の必要がないということをG税理士から聞いたため、いったんその事務を取止めたものの、なおG税理士独自の法解釈について疑義を抱いたので、その解決を図るための指導を原処分庁に対して求めてきたことにほかならないと認めるべきである。そうだとすると、本件の源泉徴収をすべきかどうかについて、迷いながら原処分庁を訪れている請求人に対して、何らかの指導を行っていたならば、請求人の従来からの、徴収、納付の事績からみて、本件の源泉徴収に係る所得税はその納付が行われたであろうことが十分推認される。

従って、再度にわたる源泉徴収すべきかどうかの請求人の問い合せに対して、何ら原処分庁の指導が行われなかったことに起因する本件源泉徴収に係る所得税の不納付は、国税通則法第六七条第一項ただし書の『正当な理由』に当り、本件不納付加算税はこれを取消すのが相当である。」とする。これも行政当局のアクションが問題とされているのであるから、不当説が採用されていてもよい事例ではないかと思われる。

なお、反対の結論を示したものとして、いわゆるデッドアサンプション事件東京地裁平成一七年七月一日判決（訟

月五四卷二号四九三頁) などもある。

(8) 判例評釈として、荻野豊・税通一三卷一六号一八二頁(一九七六) 参照。

(9) 「不当」概念と「酷」概念の相違については、酒井克彦『「正当な理由」をめぐる認定判断と税務解釈』四二頁(清文社二〇一五) 参照。

(10) 判例評釈として、川神裕・平成一八年度最高裁判所判例解説(民事篇)(上) 六一五頁(二〇〇九)、太田幸夫・平成一八年度主要民事判例解説(判夕臨増) 二五〇頁(二〇〇七)、浦東久男・租税判例百選(第五版) 一七六頁(二〇一三)、今本啓介・租税判例百選(第七版) 一九六頁(二〇二二)、酒井克彦・税弘五五卷五号一八五頁(二〇〇七) など参照。

(11) クリーンハンズの原則の租税法への適用問題については、酒井克彦『ステップアップ租税法と私法』七〇頁(財経詳報社二〇一九) 参照。

(12) 金子宏ほか『法律学小辞典(第三版)』二九頁(有斐閣一九九九)。

(13) 芝池義一『行政救済法講義(第三版)』一八五頁(有斐閣二〇〇六)。

(14) 同事件は、原処分庁が、審査請求人(以下「請求人」という。)に対し、①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、青色申告の承認の取消処分をし、②請求人と請求人が株主である同族会社との間の不動産の賃貸借に係る取引が、請求人の所得税の負担を不当に減少させる結果となるとして、所得税法一五七条《同族会社等の行為又は計算の否認等》を適用して所得税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分をしたことから、請求人が、これらの処分の全部の取消しを求めた事案である。

(15) この事件を扱った論稿として、河合厚「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」税大ジャーナル二二号二二七頁(二〇一三) 参照。

(16) 判例評釈として、清水敬次・シュート二六号一〇頁(一九六四) 参照。

(17) この事件は、青色申告承認取消処分の通知書には、その取消しが旧法人税法二五条八項各号のいずれによるものであるかを付記するのみでは足りず、取消しの基因となった事実をも処分の相手方において具体的に知り得る程度に特定して摘示しなければならないとされた事例である。判例評釈として、佐藤繁・昭和四九年度最高裁判所判例解説

- (17) 「民事篇」二一八七頁（一九七七）、中川一郎・シュト一四六号一頁（一九七四）、保木本一郎・ジュリ五八三号一六二頁（一九七五）、畠山武道・法民九一三号三五頁（一九七四）、藤田宙靖・税務事例八卷三号六頁（一九七六）、田中館照橋・租税判例百選（第二版）一五二頁（一九八三）、高梨克彦・判評一九二号七頁（一九七五）など参照。
- (18) 規範的授権の範囲と解される（規範的授権論）。規範的授権論は、裁量論と判断余地論（海老沢・前掲書八三頁）の区別を相対化するものと解されている（海老沢・前掲書一二七頁）。
- (19) これは、所得税法一五〇条一項の趣旨を踏まえた同規定の適用に関し留意すべき事項等の取扱いを定めたものである。
- (20) このほかにも、平成一二年七月三日付け国税庁長官通達（課法二一一〇ほか三課共同）「法人の青色申告の承認の取消しについて（事務運営指針）」（最終改正…令和四年六月二四日）は、「法人の青色申告の承認の取消しは、法第一二七条第一項各号に掲げる事実及びその程度、記帳状況、改善可能性等を総合勘案の上、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こととし、この場合の取扱基準の整備等を図ったものである。」と、同通達の趣旨を述べている。
- (21) 判例評釈として、藤谷武史・平成一九年度重要判例解説（ジュリ臨増）四二頁（二〇〇八）参照。
- (22) この場合の新たに源泉徴収義務者となった者については、同通達には、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り扱う事務所、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り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）旨が注意事項として示されていた。
- (23) 金子宏『租税法（第二四版）』八六頁（弘文堂一〇二二）。もっとも、金子宏東京大学名誉教授は、合法性の原則に対する三つの制約原理の一つとして、「納税義務を軽減・免除する等、納税者に有利な行政先例法が成立している場合には、租税行政庁はそれに拘束されそれに反する処分をなさない」とされるが、本稿で示す「正当な理由」に對する行政庁の解釈が行政先例法としての意味を有するものであるか否かについては議論の余地がある。また、二つ目の制約原理として、「租税行政庁が、納税者に有利な解釈・適用を広く一般的に行いそれを是正する措置をとっていない場合に、合理的理由がないにもかかわらず特定の納税者を不利益に扱うことは、たとえ上の解釈・適用が行政先例法として成立していないとしても、平等取扱原則に反して許されない」とされておられ、加算税通達の平等取

扱いの議論はあり得るところであらう（最高裁令和四年四月一九日第三小法廷判決・民集七六卷四号四一一頁参照）。そして三つ目として、「租税法においても、個別的救済の法理としての信義則ないし禁反言の法理の適用が認められるべきであり、その範囲で合法性の原則が制約を受ける」とされておき、これについても、本稿で示す加算税に係る通達の取扱いに反する処理がなされるような場合には、この問題も惹起され得るであらう。

(24) さりとて、裁量行為と羈束行為との峻別は重要な関心事項の一つであらう。行政行為の要件認定の段階たる要件の規定の仕方では、要件を規定しては、要件を規定していれば、それは法律の解釈の問題となるから羈束行為であり、法律が要件を定めておらず公益判断に委ねている場合には、裁量行為とみるべきとする要件説（要件裁量論・文言説。原田・前掲注（4）一四九頁）、行政効果の決定の段階で判断すべきであり、国民の権利利益を制限ないし侵害する行為は羈束行為であり、国民に権利利益を付与する行為は特段の定めがない限り裁量行為とみるべきとする効果説（効果裁量論・性質説。原田・前掲書一四九頁）のほか、裁判所の判断を優先させるのに適当な事例であるかどうかという観点から、機能的あるいは合目的に判断すべきとし、専門技術的知識を有しない限り判断できないような行為は裁量行為であり、通常人の経験則で判断することが可能である場合には羈束行為とみるべきとする機能説（藤田宙靖『行政法Ⅰ（第四版）総論』一〇四頁（青林書院二〇〇三）、原田・前掲書一五〇頁、武田真一郎「裁量処分取消し」法教二六三三三七頁（二〇〇二））などがある。