

## 重加算税と過少申告加算税の関係

本書は(税務調査における)重加算税を解説するものですが、重加算税を理解するには、その前提として過少申告加算税を理解しておく必要があります。

なぜなら、**重加算税の賦課要件の1つとして、過少申告加算税が賦課される要件を具備していることが要件となっている**からです。

重加算税を規定する法律を確認しましょう。

国税通則法第68条(重加算税)第1項

第65条第1項(過少申告加算税)の規定に該当する場合(修正申告書の提出が、その申告に係る国税についての調査があつたことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでない場合を除く。)において、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額(その税額の計算の基礎となるべき事実で隠蔽し、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠蔽し、又は仮装されていない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)に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に100分の35の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する。

この条文から、重加算税の要件は大きく2つあることがわかります。

### **【重加算税の要件】**

- ①過少申告加算税を課される要件を具備していること**
- ②納税者が事実の全部又は一部を隠べし、又は仮装したうえで申告書を提出していること**

上記①の要件は、上記条文において、「第65条第1項(過少申告加算税)の規定に該当する場合において、～(中略)～重加算税を課する。」と規定されていることから理解することができます。

以上のことから、過少申告加算税を理解しなければ、重加算税が理解できないことがおわかりいただけるかと思います。

## 過少申告加算税が「課されない」2つのケース

### (1) 正当な理由

当初申告を期限内にして、その後に修正申告をすれば無条件に10%の過少申告加算税が課されると思い込んでいる方が多いのですが、それは違います。

まず、過少申告加算税の法律規定を確認しましょう。

#### 国税通則法第65条（過少申告加算税）第1項

期限内申告書（還付請求申告書を含む。第3項において同じ。）が提出された場合（期限後申告書が提出された場合において、次条第1項ただし書又は第七項の規定の適用があるときを含む。）において、修正申告書の提出又は更正があつたときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき第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10の割合（修正申告書の提出が、その申告に係る国税についての調査があつたことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでないときは、100分の5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。

上記法律規定により、**修正申告した場合は原則として、増差税額（本税）に10%の過少申告加算税が課されることがわかります。**

その一方で、**修正申告をしても過少申告加算税が課されない例外規定が、大きく2つ存在します。**

### (1) 正当な理由

修正申告をしても過少申告加算税が課されない1つ目のケースとして、「**正当な理由がある**」（と認められる場合）があります。

#### 国税通則法第65条（過少申告加算税）第4項

次の各号に掲げる場合には、第1項又は第2項に規定する納付すべき税額から当該各号に定める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て、これらの項の規定を適用する。

一 第1項又は第2項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となつた事実のうちその修正申告又は更正前の税額（還付金の額に相当する税額を含む。）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 その正当な理由があると認められる事実に基づく税額

ここに規定する「正当な理由」とは、具体的にどのようなケースを指すのでしょうか。  
まずは、「正当な理由」を例示している、各税目の事務運営指針を確認してみましょう。

「法人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」

<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/000703/01.htm>

#### 第1 過少申告加算税の取扱い

(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)

1 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4項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。

(1) 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、その法令解釈と法人の解釈とが異なることとなった場合において、その法人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。

(2) 調査により引当金等の損金不算入額が法人の計算額より減少したことに伴い、その減少した金額を認容した場合に、翌事業年度においていわゆる洗替計算による引当金等の益金算入額が過少となるためこれを税務計算上否認（いわゆるかえり否認）したこと。

(3) 法人税の申告書に記載された税額（以下「申告税額」という。）につき、通則法第24条の規定による減額更正（通則法第23条の規定による更正の請求に基づいてされたものを除く。）があった場合において、その後の修正申告又は通則法第26条の規定による再更正による税額が申告税額に達しないこと。

(注) 当該修正申告又は再更正による税額が申告税額を超えた場合であっても、当該修正申告又は再更正により納付することとなる税額のうち申告税額に達するまでの税額は、この(3)の事実に基づくものと同様に取り扱う。

「申告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」

<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/shotoku/shinkoku/000703/01.htm>

#### 第1 過少申告加算税の取扱い

(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)

1 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4項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。

(1) 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。

(2) 所得税及び復興特別所得税の確定申告書に記載された税額(以下「申告税額」という。)につき、通則法第 24 条の規定による減額更正(通則法第 23 条の規定による更正の請求に基づいてされたものを除く。)があった場合において、その後修正申告又は通則法第 26 条の規定による再更正による税額が申告税額に達しないこと。

(注) 当該修正申告又は再更正による税額が申告税額を超えた場合であっても、当該修正申告又は再更正により納付することとなる税額のうち申告税額に達するまでの税額は、この(2)の事実に基づくものと同様に取り扱う。

(3) 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。

(4) 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。

「消費税及び地方消費税の更正等及び加算税の取扱いについて」

<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/shozei/010329-2/01.htm>

## 第 2 消費税及び地方消費税の加算税の取扱い

### II 過少申告加算税の取扱い

(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)

1 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 4 項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。

(1) 税法の解釈に関し、申告書提出後新たに法令の解釈が明確化されたため、その法令解釈と事業者の解釈とが異なることとなった場合において、その事業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。

(2) 消費税の申告書に記載された納付税額又は還付税額(以下「申告税額」という。)につき、通則法第 24 条の規定による減額更正(還付税額を増額する更正を含み、更正の請求に基づいてされたものを除く。)があった場合において、その後の修正申告又は再更正による税額が申告税額に達しないこと。

(注) 当該修正申告又は再更正による税額が申告税額を超えた場合であっても、当該修正申告又は再更正による増差税額のうち申告税額に達するまでの部分に対応する税額は、こ

の(2)の事実に基づくものと同様に取り扱う。

「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」

<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/sozoku/000703/01.htm>

#### 第1 過少申告加算税の取扱い

(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)

1 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4項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。

(1) 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(相続人(受遺者を含む。))から遺産(債務及び葬式費用を含む。)の調査、申告等を任せられた者又は受贈者から受贈財産(受贈財産に係る債務を含む。)の調査、申告等を任せられた者を含む。以下同じ。)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。

(2) 災害又は盗難等により、申告当時課税価格の計算の基礎に算入しないことを相当としていたものについて、その後、予期しなかった損害賠償金等の支払を受け、又は盗難品の返還等を受けたこと。

(3) 相続税の申告書の提出期限後において、次に掲げる事由が生じたこと。

イ 相続税法(以下「法」という。)第51条第2項各号に掲げる事由

ロ 法第3条第1項第2号に規定する退職手当金等の支給の確定

ハ 保険業法(平成7年法律第105号)第270条の6の10第3項に規定する「買取額」の支払いを受けた場合

(4) 相続税又は贈与税の申告書に記載された税額(以下「申告税額」という。)につき、通則法第24条の規定による減額更正(通則法第23条の規定による更正の請求に基づいてされたものを除く。)があった場合において、その後の修正申告又は通則法第26条の規定による再更正による税額が申告税額に達しないこと。

(注) 当該修正申告又は再更正による税額が申告税額を超えた場合であっても、当該修正申告又は再更正により納付することとなる税額のうち申告税額に達するまでの税額は、この(4)の事実に基づくものと同様に取り扱う。

ここに規定されているとおり、あくまでも納税者が税法を知らなかった・誤解していた、また事実を誤認していたような場合は、「正当な理由」に該当しないことになります。

**「正当な理由」に該当する典型例は、「税務職員の誤指導」が挙げられます。**

上記事務運営指針の中では、**所得税の規定にのみ、正当な理由として「税務職員の誤指導」を挙げ**ていますが、**他の税目で同じ取扱いになります。**

平成元年8月28日の裁決は、宗教法人において収益事業か否かの誤指導があった事案で、次回の税務調査で課された無申告加算税につき、国税不服審判所は下記と判断しています。

○当審判所が請求人の答述及び原処分関係書類を調査したところ、次の事実が認められる。

・原処分庁の調査担当職員は、昭和53年8月に請求人に対して行った税務調査において、請求人が本件事業から生じる所得は非課税であると申し立てたことから、その旨を記載した届出書を提出するよう指示したこと。

・請求人は、原処分庁の調査担当職員の指示に基づき、昭和53年8月17日付で本件事業は法人税法施行令第5条第2項第1号に該当するため収益事業に含まれないので申告書の提出をしない旨を記載した届出書を原処分庁に提出し、その後の事業年度について確定申告をしなかつたこと。

・原処分庁は、上記の届出書を受理した後、本件決定をするまで確定申告の必要がある旨の指導を請求人に対して行っていないこと。

○ところで、無申告加算税の賦課は、納税義務者が法定申告期限内に確定申告書を提出せず、かつ、確定申告書の提出がなかつたことについて正当な理由がないと認められるときになし得るものとされているが、ここにいう「正当な理由」とは、無申告加算税が租税債権確定のために納税義務者に課せら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であるところから、こうした制裁を課することが不当若しくは酷となるような事情を指すものと解される。

○これを本件についてみると、請求人は調査担当職員の指示に従って本件事業が収益事業に含まれないので申告書の提出をしない旨の届出書を提出していること及びその後において原処分庁は本件決定をするまで確定申告書の提出が必要である旨の指導を行っていないことから、本件各事業年度において請求人が確定申告書の提出をしなかつたことにはやむを得ない事由があつたと認められ、このような事情の下で無申告加算税を課することは酷であると認められる。

○したがって、請求人が確定申告書を提出しなかつたことについて正当な理由があつたものと認め、無申告加算税の賦課決定はその全部を取り消すのが相当である。

他にも、「正当な理由」と認められた事例として、下記の裁決もあります。

○平成15年2月20日裁決（保険料の損金算入の可否の誤指導）

前回調査担当職員が、本件保険料の損金算入について問題を指摘し、その適否を検討したにもかかわらず、法令の規定を誤解し、**何ら指導をしなかったことが推認される**ことから、請求人が本件保険料を是認されたものとして、**その後も当該経理処理を継続したことには、無理からぬ事情があり、加算税を課することが酷な場合に該当する**として、過少申告加算税の全部を取り消した事例

○平成10年5月25日裁決（簡易課税の事業区分の誤指導）

前年の消費税の確定申告時に、原処分庁が請求人は**簡易課税制度上卸売事業者**に該当する旨指導したものと推認されることから、請求人が自己の事業区分は**第一種事業であると誤認して申告をしても無理からぬところがあつた**と認められ、このことは国税通則法第65条第4項に規定する「正当な理由」に該当するとされた事例

**「正当な理由」が認められ、過少申告加算税が取り消されたもっとも有名な裁判は、「ストック・オプション課税」事件**でしょう。

平成18年10月24日の最高裁判決において、課税庁が権利行使益の取扱いを従来の「一時所得」から「給与所得」に変更した後も、長期にわたって納税者に十分周知しなかった点を捉え、過少申告加算税の賦課決定を取り消す判断を示しています。

納税者が平成12年3月に「一時所得」として確定申告をしたところ、課税庁により過少申告加算税賦課決定がなされた事案に対し、同決定を取り消した判決です。

外国法人である親会社から付与されたストック・オプションの権利行使益については、かつて「一時所得」と「給与所得」いずれに該当するかが大きな問題となっていました。

この点、課税庁は平成10年分の確定申告より以降は「給与所得」として統一的に取り扱い、最高裁も平成17年1月25日の判決で「給与所得」と認定しています。

ただし、平成9年分の確定申告以前は、課税庁でも「一時所得」とすることを容認しており、「給与所得」に統一した後も、**平成14年の通達改正まで、法令・通達でこの取扱いを明示することはありませんでした。**

最高裁判所はこの事実を捉え、納税者が一時所得として確定申告したのは、「正当な理由」があると判断したわけです。

### 「正当な理由」の立証責任

では、この「正当な理由」の立証責任は、納税者もしくは国税のどちらにあるのでしょうか。

具体的な判決の前に、国通法第116条を確認しましょう。

国税通則法第116条（原告が行うべき証拠の申出）

国税に関する法律に基づく処分（更正決定等及び納税の告知に限る。以下この項において「課税処分」という。）に係る行政事件訴訟法第3条第2項（処分の取消しの訴え）に規定する処分の取消しの訴えにおいては、その訴えを提起した者が必要経費又は損金の額の存在その他これに類する自己に有利な事実につき課税処分の基礎とされた事実と異なる旨を主張しようとするときは、相手方当事者である国が当該課税処分の基礎となつた事実を主張した日以後遅滞なくその異なる事実を具体的に

主張し、併せてその事実を証明すべき証拠の申出をしなければならない。ただし、当該訴えを提起した者が、その責めに帰することができない理由によりその主張又は証拠の申出を遅滞なくすることができなかつたことを証明したときは、この限りでない。

2 前項の訴えを提起した者が同項の規定に違反して行つた主張又は証拠の申出は、民事訴訟法（平成8年法律第109号）第157条第1項（時機に後れた攻撃防御方法の却下）の規定の適用に関しては、同項に規定する時機に後れて提出した攻撃又は防御の方法とみなす。

本条文を踏まえて、具体的な判決を取り上げます。

○横浜地裁（昭和51年11月26日）

同法65条2項（注：現在は4項）は過少申告加算税の課税要件そのものを規定したものでなく、同条1項所定の課税要件を具備する場合であつても、同条2項所定の場合には当該事実に係る増差税額分については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。

○東京高裁（昭和55年5月27日）

控訴人ら（注：納税者）は、右賦課処分に関し、国税通則法第65条第2項（注：現在は4項）に定める正当な理由がなかつたことにつき、被控訴人が主張立証すべきである旨主張するが、右規定の文言上、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と解するのが相当であるから、被控訴人にその主張立証の責任はなく、したがつて、控訴人らの右主張は理由がない。



○東京高裁（平成18年1月18日）

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ていなかったことについて、単なる租税法令の不知又は誤解を超えて、真にやむを得ない理由があるときは、「正当な理由」があるものとして、その正当な理由があると認められる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て、過少申告加算税を算出することとなる（通則法65条4項）。そして、この過少申告加算税の例外事由である「正当な理由」の主張立証責任は、納税者にあるものと解すべきである（最高裁平成11年6月10日第一小法廷判決・裁判集民事193号315頁参照）。

○最高裁（平成11年6月10日）

相続財産に属する特定の財産を計算の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。しかしながら、上告人ら（注：納税者）が本件において「正当な理由」がある根拠として主張立証する事実をもつてしては、いまだ本件不動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の主張立証として十分とはいえず、これに原審の適法に確定したその余の事実関係を併せ考慮しても、上告人らに「正当な理由」があつたと認めることはできない。

いずれの判決においても、「**正当な理由**」の立証責任は納税者にあるとされています。

あくまでも、過少申告加算税は課されることが原則となっており、その例外規定としての「正当な理由」ですから、これに該当すると主張するには、納税者側が立証しなければならない、ということです。

なお、「正当な理由」に関しては、下記税大論叢もありますので、あわせてご確認ください。

「国税通則法65条4項の「正当な理由」を巡る問題点－裁判例の分析を通して－」

<https://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/53/02/ronsou.pdf>