

事案の概要

1. Xは、同族会社であるA社の代表者であり、その資本金の98%の出資持分を有する社員であった。
2. Xは、店頭登録銘柄であるB社の発行済株式総数5888万株中4325万2000株を有していたが、平成元年3月10日、A社に対し、証券会社を介した場外取引により、そのうち3000万株を代金3450億円で売却した。
3. Xは、上記代金の精算日である同月15日、A社に対して、3455億円余りを無利息、無期限、無担保で貸し付けた（以下、「本件貸付け」という）。A社はその借入金をもって、B社株式の代金3450億円と証券会社に対する手数料5億円余りを支払った。
4. Xの顧問税理士等の税務担当者は、国税局職員の編集又は監修した解説書（いわゆるお役所本）の記載から、税務当局が個人から法人への無利息貸付には所得税を課さない旨の見解を採っているものと解していたため、Xの平成元年分から平成3年分までの所得税について雑所得を0円とする申告をしたが、Y税務署長は、平成4年6月18日、所得税法157条を適用して、本件貸付けによってXに利息相当分の所得が生じたと認定し、上記各年分の所得税の増額更正をするとともに、これらにかかる過少申告加算税賦課決定をした。
5. 原審東京高判平成11年5月31日（税資243号127頁）は、国税局職員の編集又は監修した解説書の記載から、税務に携わる者が、税務当局が個人から法人への無利息貸付に所得税を課さない見解を採るものと解することは無理からぬところであり、Xの顧問税理士等の税務担当者において、税務当局がこの見解を採るものと解したことをもって、単なる法解釈についての不知又は誤解であるということはできないから、得べかりし利息相当分が更正前の税額の基礎とされていなかったことについて国税通則法65条4項にいう正当な理由があるとして、過少申告加算税の賦課決定処分を取り消した。

判決要旨

●最判平成16年7月20日訟月51巻8号2126頁
（一部破棄自判、Xの控訴棄却）

「本件貸付けは、3455億円を超える多額の金員を無利息、無期限、無担保で貸し付けるものであり、被上告人がその経営責任を果たすためにこれを実行したなどの事情も認め難いのであるから、不合理、不自然な経済的活動であるというほかはないのであって、税務に携わる者としては、本件規定（所得税法〔平成13年法律第6号による改正前のもの〕157条の規定）の適用の有無については、上記の見地を踏まえた十分な検討をすべきであったといわなければならない。他方、本件各解説書（国税局職員の編集又は監修した解説書）の内容は、（中略）いずれも、代表者の経営責任の観点から当該無利息貸付けに社会的、経済的に相当な理由があることを前提とする記述であるということが出来るから、不合理、不自然な経済的活動として本件規定の適用が肯定される本件貸付けとは事案を異にするというべきである。そして、当時の裁判例等に照らせば、被上告人の顧問税理士等の税務担当者においても、本件貸付けに本件規定が適用される可能性があることを疑ってしかるべきであったということが出来る。そうすると、前記利息相当分が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国税通則法65条4項にいう正当な理由があったとは認めることができない。」

コメント

1. 加算税は、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。すなわち、申告義務および徴収納付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、それらの義務の履行の確保を図り、ひいてはこれらの制度の定着を促進しようとしたのが、加算税の制度である*1。加算税には、過少申告加算税、無申告加算税、不納

付加算税、重加算税の4つがある。

2. 過少申告加算税は、期限内申告書が提出された後に修正申告または更正がなされ、当初の申告税額が結果的に過少となったときに課される加算税である。過少申告加算税の税額は、増差税額の10%の金額である（国税通則法65条1項）。ただし、増差税額が期限内申告金額または50万円のいずれか多い金額を超える場合には、その超える部分の金額の5%に相当する金額が加算される（国税通則法65条2項）。

3. 過少申告加算税の計算の基礎となった事実のうちに、当初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場合には、過少申告加算税の計算の基礎となる税額から、正当な理由があると認められる事実に基づく税額を控除して、過少申告加算税の金額が計算される（国税通則法65条4項）。本件は、国税局職員の編集又は監修した解説書の記載をもって、正当な理由があるといえるかが争点となった事案である。

4. 「正当な理由」の意義については、法令上、なんら明らかにされていないが、過少申告加算税の規定の趣旨からすれば、正当な理由があると認められるためには、当該申告が過少となったことについて真にやむを得ない理由があると認められるなど納税者に過少申告加算税を賦課することが不当または酷であることを要すると解されている（東京高判昭和51年5月24日税資88号841頁）。正当な理由のある場合の例として、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改変されたことに伴い修正申告をし、又は更正を受けるに至った場合^{*2}が挙げられている。しかし、単なる法令の解釈の誤りについては正当な理由には含まれないと解されている（同上判決）。

5. 本件は、98%の出資持分を有し代表者でもある同族会社の社員が、当該同族会社に対して無利息、無期限、無担保で多額の貸付けを行なったところ、税務署長が同族会社の行為計算の否認規定（所得税法157条）を適用して所得税の更正処分を行なうとともに過少申告加算税の賦課決定処分を行なったので、国税局職員の編集又は監修した解説書に本件のよう

な事案には同族会社の行為計算否認規定は適用しないとする税務当局の見解を示す記載があることを理由に「正当な理由」があるとして過少申告加算税の賦課決定処分を納税者が争った事案である。本判決の原審は、国税局職員の編集又は監修した解説書の記載をもって、正当な理由があるとの判断を示したが、本判決は、解説書の事例と本件とは事案を異にするとして、正当な理由を認めなかった。

6. 本件訴訟が契機となって、現職税務職員の解説書には官職名が付されなくなり、「推薦のことは」「監修のことは」も姿を消したという経緯がある。しかし、この点については、税務情報の公開と行政の公正・透明性の向上が強く要請されているときに、官職名を抹消するということはむしろ逆の方向であり、必要なことは、解説書の充実と税務情報の一層の公開であるとの批判もあるところである^{*3}。

*1 金子宏『租税法（第11版）』626頁（2006）

*2 志場喜徳郎他『国税通則法精解（平成12年改訂）』639頁

*3 山田二郎「過少申告加算税にいう「正当な理由」の存否」
ジュリスト1292号185頁

（税務特別委員会委員長 山本 英幸）