

未成年後見人が提出した準確定申告書と無申告加算税の正当な理由

- 【文献種別】 裁決／国税不服審判所
【裁判年月日】 平成31年2月1日
【事件番号】 広裁(所)平30-17
【事件名】 期限後申告及び無申告加算税取消請求事件
【裁判結果】 棄却
【参照法令】 所得税法125条1項、国税通則法66条1項但書・6項
【掲載誌】 判例集未登載
◆ LEX/DB 文献番号 26013074

税理士 山元俊一

事実の概要

相続の開始から審査請求に至る経緯（情報公開請求によるTAINS掲載裁決（F0-1-1024）であり、開示裁決原文中のマスキング部分については、審査請求人の年齢を除いて、筆者の責任において対応すると考える語句に変換した。）

未成年で本件審査請求の請求人（以下「請求人」という。）の父であるA（以下「本件被相続人」という。）は、平成29年8月に死亡し、その相続（以下「本件相続」という。）が開始した（以下、本件相続が開始した日を「本件相続開始日」という。）。本件相続に係る相続人は、本件被相続人と同居していた請求人1名のみである。本件被相続人の職業は、平成29年において、貨物の運送業務を請け負う個人事業者であった。本件被相続人の死亡により、請求人には、親権者がいないこととなった。

平成29年11月13日、家庭裁判所は、①請求人の伯父（本件被相続人の兄）及び請求人の祖母（本件被相続人の母）、並びに弁護士であるBを未成年後見人として選任する旨、②財産に関する権限や日用品の購入その他日常生活に関する取引の権限などを限定する旨の審判をし、同審判は同月14日に確定した。

請求人は、原処分庁が平成30年1月19日頃に本件被相続人宛に送付した、平成29年分の所得税及び復興特別所得税（以下、これらを併せて「所得税等」という。）の確定申告用の納付書の用紙（以下「本件納付書」という。）を受け取った。そこで、後見人は平成30年2月16日、本件被相続人の

生前の関与税理士であったCに対し、本件被相続人の平成29年分の所得税等の確定申告書の作成を委任するとともに、入手できる資料の範囲内で、最短期間で確定申告書を作成して申告してほしい旨を伝え、Cはこれを了承した。

Cは、平成29年分の所得税等の確定申告書（以下「本件準確定申告書」という。）を作成して、平成30年2月28日、原処分庁に提出した。なお、本件準確定申告書の提出は、所得税等についての調査があったことにより決定があるべきことを予知してされたものではない。

原処分庁は、平成30年3月26日付で、請求人に対し、本件被相続人の本件準確定申告書の提出期限の徒過を理由とする無申告加算税の賦課決定処分をした。

請求人は、原処分に不服があるとして、平成30年4月3日に審査請求をしたのが、本事案の概要である。

裁決の要旨

審査請求棄却。

1 所得税法第125条第1項では、「相続の開始があったことを知った日」とは、その相続人が相続の開始原因たる被相続人の死亡という事実を知った日をいうものと解するのが相当である。

2 請求人は、被相続人（亡父）が死亡するまで被相続人と同居していたのであるから、相続開始日に、被相続人の死亡という事実を知ったとみるのが相当である。よって、「相続の開始があっ

たことを知った日」は、相続開始日である。そうすると、準確定申告書の提出期限は、相続開始日の翌日から4月を経過した日の前日となるところ、請求人は、準確定申告書を提出期限後に提出しているから、準確定申告書は期限後申告書に該当する。

3 請求人は、相続開始時に法定相続人がいない意思無能力者が相続人である場合には、後見人の選任された日をもって「相続が開始したことを知った日」とするとした最判平成18年7月14日(判時1946号46頁)にもとづき、本件では未成年後見人が選任された日が、「相続の開始があったことを知った日」と主張するが、本件と最判では、事案を異にし、しかも、本件相続の日に未成年の〇〇歳であった請求人が意思能力を欠いていたと認める証拠はなく、本件相続開始日に被相続人の死亡の事実を知ったとみるのが相当である。

4 請求人は、相続開始日において、単独で法律行為をすることができない未成年者であったのであるから、確定申告をするには未成年後見人が選任されてから4か月間の猶予が必要であったこと、また、請求人の未成年後見人は、外見上事業者であることが明らかでなかった被相続人に所得税等の申告義務があることを把握した後、直ちに準確定申告を行っており、殊更申告を遅滞した事実はないことから、準確定申告書を法定申告期限までに提出しなかったことについて、通則法第66条第1項ただし書に規定する「正当な理由」がある旨主張する。

5 しかしながら、所得税法第125条第1項の規定によれば、提出期限までに当該申告書を税務署長に提出しなければならないのであり、同条の適用は、相続人が未成年者であるか否かに関わらないから、請求人が主張する上記の各事情は、期限内申告がなかったことについて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であるとはいえない。

判例の解説

一 問題の所在

本裁判例の争点は、①本件準確定申告書は、期限後申告書に該当するか否かということと、②請求人が本件準確定申告書を法定申告期限までに提出しなかったことについて、通則法第66条第1

項ただし書に規定する「正当な理由」があるか否かの2点である。この2点の争点を考える場合に、本裁判例の特殊事情として、未成年後見という問題が絡んできているということがある。

未成年後見は、申立てから申立てにもとづく未成年後見人の選任を経て、後見人による初回の家裁への(未成年者の相続財産も含む財産状況等)報告までには相当の期間を要する¹⁾。未成年後見人が、未成年者の財産状況等を把握して、4か月以内に準確定申告を行うには、時間的にはかなりタイトにならざるを得ない。このような未成年後見の事情を踏まえて争点の検討を行う必要がある。

二 争点1:「相続の開始のあったことを知った日」について

争点1の「相続の開始のあったことを知った日」については、相続税基本通達27-4(7)で、「相続開始の事実を知ることのできる弁識能力がない幼児等については、法定代理人がその相続の開始のあったことを知った日(相続開始の時に法定代理人がないときは、後見人の選任された日)」という通達が存在する。同通達の趣旨は、未成年者が自己のために相続の開始があったことを知り得るためには、少なくとも、相続の開始という事実を知ることのできる弁識能力が必要であり、その者が弁識能力のない幼児のような場合で、その者に親権者がいないときには、未成年後見人が選任され、その未成年後見人が相続の開始があったことを知ることが必要であるということである。

本裁判例の場合について考えてみると、申立人の年齢はマスキングされていてわからないが、少なくとも認定事実から、「弁識能力がない幼児等」ではないようであり、被相続人と同居もしていた。本裁判例によると、「請求人は、相続開始日において〇〇という年齢であったものの、意思能力を欠いていたと認めるに足る証拠はないから、相続開始日に被相続人の死亡という事実を知ったとみるのが相当である」と認定している。このことから、本裁判例における準確定申告書は期限後申告書に該当することとされた。事実認定通りであれば、妥当であろう。

三 争点2: 国税通則法66条1項ただし書の「正当な理由」とは

国税通則法66条1項のただし書では、「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、この限りでない」として、「正当な理由」が存すれば、無申告加算税は課されないこととされている²⁾。

「正当な理由」は、不確定概念といわれ、租税法主義の中でも、課税要件明確主義の要請と密接に関わってくる³⁾。金子宏教授は「不確定概念(抽象的・多義的概念)を用いることも十分に慎重でなければならない」と述べられている⁴⁾。このように、不確定概念である「正当な理由」と課税要件明確主義とは、相反して対極になる可能性がある。そこで、どの程度の折り合いをつけて歩み寄ればよいのであろうか。この点につき、1 事務運営指針、2 裁判例、3 学説面から検討する。

1 事務運営指針による「正当な理由」

平成12年7月3日(平成24年10月19日、平成28年12月12日、課所4-16、課資3-5、課料3-9、査察1-25)付で、「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)が取扱基準の整備等を図る趣旨から発遣された。これによると、無申告加算税の「正当な理由」については、「災害、交通・通信の途絶その他期限内に申告書を提出しなかったことについて真にやむを得ない事由があると認められるときは、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ものとして取り扱う」とこととされた⁵⁾。税務当局の考える「正当な理由」は「不可効力またはそれに準ずるような事情がある場合と解しており、そのような場合にのみ加算税を課さないとする解釈態度をくずしていない⁶⁾」ということからもわかるように、本事務運営指針にもこの厳格で限定的な姿勢は貫かれていると考えられる。

2 裁判例による「正当な理由」

裁判例による「正当な理由」の解釈については、過少申告加算税の裁判例ではあるが、最判平18・10・24(LEX/DB28130004)がある。この裁判例で、「正当な理由」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、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。無申告加算税の場合も一定の場合には、

過少申告加算税の場合に準じて考慮されることとされる⁷⁾。同裁判例で掲げられている、具体的な過少申告加算税の「正当な理由」の例示として、(1)法解釈の疑義、(2)事実関係の誤認、(3)課税庁の対応が掲げられている⁸⁾。無申告加算税の「正当な理由」を考える場合には、税額は、あくまで期限後申告書の提出により確定したものとされること(国税通則法16条)から、税額の確定時点が、過少申告加算税との相違点の一つであるといえよう。本裁決例でも、最判平18・10・24と同様の解釈をしていると考えられる。

3 学説による「正当な理由」

次に、学説における「正当な理由」は多様である。ここでは、石倉文雄教授の分類に沿って紹介する⁹⁾。

(1) 不可抗力説

不可抗力説における「正当な理由」とは、不可抗力あるいはそれに準ずるものを指している。この不可抗力説は、先に記した①税務通達において採られている考え方であると思われる。この不可抗力説の問題点は、このような、不可抗力事由以外の場合には「正当な理由」を認めないとしているところにある。非常に限定的に狭く解釈しているので、多様な事象に対応できない可能性がある。

(2) 不当・苛酷事情説

不当・苛酷事情説における「正当な理由」は、納税者に加算税を賦課することが不当もしくは苛酷ならしめる事情をいうとされている。この不当・苛酷事情説は多数の判決が採っている立場である。ここにいう不当苛酷な事情を前記通達の不可抗力あるいはそれに準ずるものとして捉えている。すなわち、具体的適用においては、不可抗力説とほとんど相違はないとされている。前記の最判平18・10・24も「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」としてこの説に属していると考えられる。

(3) 帰責事由不存在説

帰責事由不存在説における「正当な理由」は、無申告人につき本人(履行補助者を含む。)の故意、過失または信義則上これと同視すべき事由の不存在をいう。加算税を制裁的なものと捉えれば、全く帰責事由がないことを納税者が実証した場合にまで、加算税を課すことは許されないということになる。しかし、納税者に故意過失責任がなかつ

たことの主張、立証責任が負わされる結果「正当な理由」が認められる範囲は案外狭く、不可抗力説や不当・苛酷事情説とそれ程違わない結果となる可能性が強い。ただし、理論的立場は全く異なる。不当・苛酷事情説では、帰責事由が全くなくても「正当な理由」が認められないが、帰責事由説は何らかの帰責事由があることが前提である。

(4) 故意・過失不存在説

故意・過失不存在説における「正当な理由」は、納税者が故意、過失なくして過少申告、無申告であった場合には加算税を賦課されないとするものである。履行補助者について、故意、過失がなかったことを証明しなくてよいため、帰責事由説より正当な理由が認められる範囲が理論的に広がる。考え方は帰責事由説と全く同じであり、責任主義により「正当な理由」を捉えようとする。

(5) 故意・過失必要立証説

故意・過失必要立証説における「正当な理由」は、「正当な理由」が存在しないことまで、税務当局が証明する必要があるとするものである。

(6) 比較衡量説

比較衡量説における「正当な理由」は、税務職員の誤指導との関連で「正当な理由」の有無が争われる場合に、納税者と税務職員の帰責事由の大小を比較衡量して判断されるとする。

このように、学説では多様な見解があるが、(2)の不当・苛酷事情説が多数説である。本判決もこの(2)説によっていると考えられる。

四 総括

本判決例においては、事務運営指針、過去の裁判例、学説に照らしても、現在の法制度の中では、妥当な裁判と考えられる。ただし、無申告加算税の場合は、品川芳宣教授によると、「期限内申告書を提出しなかったこと（無申告）について特質が、『正当な理由』の存否に反映されることになる」と述べられている¹⁰⁾。この無申告の特質は様々考えられよう。では、本判決例における無申告の特質とは何か。それは、未成年後見人が被相続人の死亡後に選任され、申告期限後に申告書を提出しているということである。通常の相続の場合でも、準確定申告は被相続人が死亡してから、葬儀や名義変更などを経て、日常生活に戻り、被相続人になり替わって申告の準備を行うには、非常に時間的にタイトであると思慮される。まして

や、被相続人本人でないとわからないことは沢山あり、それを本人（被相続人）以外の者が、被相続人の状況を把握して、資料を揃えて申告書を作成して申告納税するという前提の準確定申告は、被相続人自身が申告をするわけではないので、困難なことも多い。まして、今回未成年者が税法に熟知している可能性は低い。そこで、後見人による期限後申告も、例えば、申告期限までに申請すれば（後見人選任時報告の必要書類の一つとして加えるなど）、申告期限の延長を認めるとか、何らかの法的救済措置は必要でないかと思われる。

●—注

- 1) 東京家庭裁判所後見センターホームページ。
- 2) 石倉文雄教授によると「正当な理由」のアプローチには、①現実面からのアプローチと②理論面からのアプローチがある。いずれも、不確定概念である「正当な理由」に普遍性を見つけて、科学的根拠を与えることに考えられる。石倉文雄「過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税」日税13号（1990年）28～29頁。
- 3) 金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019年）84頁。
- 4) 金子・前掲注3）85頁。
- 5) 旧所得税基本通達（昭和26年1月1日直所1－1「六九」）では、「正当な理由」として次の3点が掲げられていた。①税法の解釈に関して、申告時に公表されていた見解が、その後改変されたため修正申告をなし又は更正を受けるに至った場合、②災害又は盗難等に関し、申告時に損失とするを相当としたものが、その後予期しなかった保険金、損害賠償金等の支払いを受け、又は更正を受けるに至った場合、③①及び②のほか、真にやむを得ない事由があると認められる場合が正当な理由がある場合に該当するものとして取り扱われることとされていた。
- 6) 石倉・前掲注2）32～33頁。
- 7) 品川芳宣『国税通則法の理論と実務』（ぎょうせい、2017年）275頁。
- 8) 伊藤滋夫＝岩崎政明＝河村浩『要件事実で構成する所得税法』（中央経済社、2018年）250頁。
- 9) 石倉・前掲注2）44～46頁。この他にも、山本守之＝守之会『税法上の不確定概念』（中央経済社、2015年）239～255頁、酒井克彦『「正当な理由」をめぐる認定判断と税務解釈』（清文社、2015年）108～130頁を参考とさせていただいた。
- 10) 品川・前掲注7）275頁。