

国税不服審判所平成 29 年 9 月 1 日裁決・[裁決事例集 108 集 24 頁](#)
更正の予知なき自主修正申告後の国外財産調書提出の際の過少申告加算税加重措置

浅妻章如(立教大学法学部) asatsuma@rikkyo.ac.jp

事実

X(審査請求人)は、平成 26 年分の所得税等について、Y(原処分庁)に対し法定申告期限までに所得税等の確定申告をした。X は、平成 27 年 8 月 31 日、平成 26 年分の所得税等について、H 国源泉預金利子(利子所得)及び株式貸付料(雑所得)の申告漏れ等を理由として、Y に対し修正申告書(以下「本件修正申告書」という。)を提出した。本件修正申告書の提出は、調査による更正を予知してされたものではない(平成 28 年法律第 15 号による改正前の国税通則法(以下「通則法」という。)65 条 5 項該当)。

X は、平成 27 年 9 月 14 日、Y に対し平成 26 年 12 月 31 日分の国外財産調書(提出期限は平成 27 年 3 月 16 日。以下「本件国外財産調書」という。)を提出した。本件国外財産調書記載の預貯金及び有価証券は、本件修正申告書の提出の基となった国外財産であった。

Y は、平成 28 年 3 月 28 日付で、X の平成 26 年分の所得税等に係る過少申告加算税の賦課決定処分をした。X は、異議申立て(結果は棄却)を経て審査請求した。本裁決は以下の通り請求を棄却した。本件は提訴されてない。

規定の概要は以下の通り。通則法 65 条 1 項は、増差税額の 10%の過少申告加算税を規定する。同条 2 項は、増差税額が 50 万円超等の場合に超過部分の 5%の加重措置を規定する¹。同条 5 項は、調査による更正を予知しない修正申告書提出の場合、同条 1 項不適用とする。本稿は平成 28 年改正後の同条新 5 項、新 1 項等を扱わない(金子宏『租税法 22 版』822-823 頁、弘文堂、2017 年等参照)²。

¹ 無申告加算税(66 条)が 15%であることと比べ、僅かでも過少申告しておけば 10%で済むのでは較差が大きすぎるからであると説明される。志場喜徳郎・荒井勇=山下元利=茂串俊共編『国税通則法精解 平成 25 年改訂』715 頁(大蔵財務協会、2013)。なお、68 条 1 項:過少申告重加算税は 35%、68 条 2 項:無申告重加算税は 40%である。

² 平成 28 年法律第 15 号による改正後、更正不告知修正申告は課税庁から納税者に調査の事前通知の前でなければならなくなった等の改正があるが、「予知」に関する従前の解釈は新 5 項、新 1 項(5%軽減)でも妥当すると考えられている。

品川芳宣・税研 169 号 100 頁——「平成 23 年 12 月の国税通則法の改正に対応し平成 24 年 9 月 12 日付で発出された「国税通則法第 7 章の 2(国税の調査)関係通達の制定について(法令解釈通達)」(以下「調査通達」という。)では、いわゆる内部調査によって非違事項を指摘して修正申告を要請した後に提出された修正申告書に関しては、「更正を予知してなされたものに当たらない」としている(同通達 1-2)。このような取扱いの変更は、国税通則法上の「調査」の意義の解釈に変更をもたらしているが、本件の行方にも影響するものと考えられる」。

「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(事務運営指針)

『その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、そ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予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」に該当する。

(注)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。』

この通達を逆手にとって通知後調査前に修正申告を提出する例が頻発した(らしい?)ことへの対応として平成 28 年法律第 15 号による通則法 65 条 5 項等の改正がなされた。

金子宏『租税法 22 版』822-823 頁——「平成 28 年度改正で、修正申告書の提出がその申告にかかる国税について調査があったことにより、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において、その国税についての調査の事前通知(税通 74 条の 9 第 1 項 4 号・5 号)がある前に行われたものであるときは、過少申告加算税は課さないこととされた⁸⁾(税通 65 条 5 項)。1 項括弧内の 5%への軽減の規定は改正前の 5 項を引き継ぐものである。新 5 項とともに申告納税制度の普及・定着を図るため、自発的な修正申告を奨励することを目的とするものである⁹⁾。したがって、この規定の解釈については、旧 5 項の解釈がおおむね妥当し、たとえば、法人税につき税務署の調査を受け、その指導のもとに修正申告を行い、それとともに法人事業税についても修正申告を行った場合には、後者は「更正があるべきことを予知してされたものでないとき」(地税 72

内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律(平成9年法律第110号)(以下「国送法」という。)6条1項は、国外財産調書³を期限内に提出している場合に過少申告加算税・無申告加算税について国外財産に係る所得の増差税額の5%の軽減措置を規定する。同条2項は、国外財産調書の期限内提出がない場合に5%の加重措置を規定する。同条4項は、期限後の国外財産調書の提出が更正又は決定を予知してなされたものでない場合に、期限内提出として同条1項・2項を適用すると規定する。

争点は2つ。争点1として、通則法65条5項該当の修正申告についても国送法6条2項の加重措置が適用されるか否か。争点2として、本件国外財産調書は、国送法6条4項により提出期限内に提出したものと見なされるか否か。

争点1につき、Yは、国送法6条2項が加重措置適用場面として「通則法第65条……の規定の適用がある場合」(項を限定してない)と規定しているため、通則法65条5項適用(による通則法65条1項不適用)時にも国送法6条2項が適用される、と主張した。Xは、通則法65条5項適用時に国送法6条2項は適用されない(通則法65条2項の加重措置と同様)、と主張した。

争点2につき、Yは、本件修正申告書提出時点(平成27年8月31日)において本件国外財産調書の提出がないため、国送法6条4項「国外財産調書が提出期限後に提出され、かつ、修正申告等があった場合」には該当しない、と主張した。Xは、「同時に」「～の後において」といった文言の欠如を理由に、本件修正申告書提出時点と本件国外財産調書提出時点の先後は要件ではない、と主張した。

裁決要旨 棄却

I 「(1)軽減加重措置の趣旨等について

国外財産調書制度は、国外財産に係る課税の適正化が喫緊の課題とされていたことなどを背景とし、適切な課税・徴収の確保の観点から、平成24年度税制改正において、国外財産に係る情報の的確な把握への対応として、納税者本人から国外財産の保有について申告を求める仕組みとして創設された制度である。

また、軽減加重措置は、国外財産調書制度の上記趣旨を全うするため、国外財産調書の適正な提出を確保する目的で、適正な国外財産調書の提出に向けたインセンティブとして設けられた措置であり、飽くまで国外財産調書の提出を基軸とし、これを適正に提出した場合には加算税を軽減する一方、適正に提出しなかった場合には加算税を加重するものである。

上記軽減加重措置の例外として、国送法第6条第4項は、提出期限後に国外財産調書が提出された場合であっても、その提出が、国外財産に係る所得税又は国外財産に対する相続税につき調査があったことにより更正等があるべきことを予知してされたものでないときは、その国外財産調書は提出期限内に提出されたものとみなして、軽減加重措置を適用する旨定めたものであり、その趣旨は、提出期限内に国外財産調書の提出がなく、提出期限を経過した場合であっても、自主的な国外財産調書の提出にインセンティブを与えることによりその提出を奨励するものと解される。」

II 争点1「加重措置が適用されるのは、その文理上、通則法第65条第1項の規定の適用がある場合はもとより、同条第5項の規定が適用される結果、同条第1項の規定が適用されないこととなる場合をも含むものと解するのが相当である。」

「国送法第6条第2項が、『通則法第65条の規定による過少申告加算税の額は、』と規定していることからすれば、同項に規定する『過少申告加算税の額は、』は、『通則法第65条の規定により課される過少申告加算税の額は、』をいうものと解される。このように、国送法第6条第2項は、『通則法第65条の規定により課される過少申告加算税の額は、』とした上で、……『これらの規定にかかわらず』と規定することによって通則法第65条第1項のみならず同条第5項をも排斥し、『これらの規定により計算した金額に、当該過少申告加算税の額……の計算の基礎となるべき税額に100分の5の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とする。』と規定しているのであって、同条第2項の規定とその余の規定ぶりが類似していることをもって、これらの規定の適用場面を同様に解すべきとするXの主張は採用することができない。

また、Xが主張するように、通則法第65条第5項の規定の適用がある修正申告書(以下「自主修正申告書」という。)に加重措置は適用されないと解するとすれば、国外財産調書が提出される前に自主修正申告書が提出された場合には、それをもって直ちに加重措置の不適用が決することとなり、その後も引き続き国外財産調書

条の47第3項・72条の46第1項ただし書)にはあたらないと解すべきである(東京高判昭和56年9月28日行裁例集32巻9号1689頁)。」

³ 増井良啓「国外財産調書制度の適用」税務事例研究132号37-62頁(2013.3.20)、西方建一=大柳久幸=田中宏幸=中島格志「国際租税手続——徴収共助、国外財産調書制度、二国間租税情報交換協定について」ジュリスト1447号45-51頁(2012.11)

が提出されなかったとしても加重措置は適用されないこととなるが、このような解釈は、飽くまで国外財産調書の提出を基軸とし、これを適正に提出しなかった場合には加算税を加重するとする上記(1)の軽減加重措置の趣旨に反することとなる。」

Ⅲ 争点2「国送法第6条第4項で用いられている『かつ』を、……〔②形容詞句を強く結び付けて一体不可分の意味を表す場合〕又は〔③行為が同時に行われることを必要とする加重的要件の意味を表す場合〕の意味合いを有するものと解すれば、自主修正申告書の提出時点で国外財産調書が提出されているときに同項の規定が適用されると考えられるところ、この考え方は、国外財産調書が提出期限後に提出されていることをその前提とし、それ以後に修正申告書が提出された場合に初めて同項の規定の適用の可否を決すると解するものであるから、加重措置の適用の可否は国外財産調書の提出の有無によって決せられることとなるのであって、上記(1)〔裁決要旨1〕の軽減加重措置の趣旨及び同項の規定の趣旨と整合するものといえる。

そして、国送法第6条第4項の規定は、国外財産調書が提出期限内に提出されたものとみなして軽減加重措置を適用する旨規定しているとおり、加算税の課否を判断する場面において初めて適用される規定であること、すなわち、修正申告書の提出があった場合における国外財産調書の取扱いを定めた規定と解されることからすれば、同項は、修正申告書の提出があった場合において、国外財産調書が提出されていることを要件として規定しているものと解するのが相当である。」

「国送法第6条第4項で用いられている「かつ」を、……〔①「及び」や「並びに」と同様、併合的連結のための接続詞〕の意味合いを有するものと解するとすれば、Xが主張するように国外財産調書の提出時期と修正申告書の提出時期に同時性や先後関係はないと考えることもできる。

しかしながら、本件のように、先に国外財産に係る所得税につき自主修正申告書の提出があった場合には、その後に提出される国外財産調書(当該自主修正申告書の提出の基となる国外財産が記載されたもの)は、更正があるべきことを予知してされたものに該当する余地はないこととなるのであるから、国外財産調書の提出時期と修正申告書の提出時期に先後関係はないと解した場合には、国外財産調書の提出に先んじて自主修正申告書の提出がされれば、その後に提出される国外財産調書は、その提出時期にかかわらず、一律に提出期限内に提出されたものとみなされることとなり、加重措置の適用の可否が、自主修正申告書の提出の有無によって決せられることとなる。

このように、加重措置の適用の可否が、自主修正申告書の提出の有無によって決せられるとする考え方は、飽くまで国外財産調書の提出を基軸としてその適否を決するとする上記(1)の軽減加重措置の趣旨にかい離するものといわざるを得ず、このような結果を招来することとなるXの主張は採用することはできない。」

評釈 裁決要旨に反対

I 本裁決の意義

本裁決は、国送法6条に関し管見の限り⁴初めて判断を示した、という意義を有する。国送法6条2項と通則法65条2項とが、また、国送法6条4項と通則法65条5項とが、類するかのように一見思われる。しかし本裁決は文理解釈として異なる結論を導いた、という書き振りである。尤も、文理解釈によりX主張を導くことも可能である。よって本裁決の決め手は文理解釈ではなく国送法の趣旨の理解にある。国送法の趣旨に関する先例が乏しいため、先ずⅡで通則法65条5項⁵に関する先例や学説を確認する。

次いで、Ⅲで争点1、Ⅳで争点2について考察する。争点1でXが勝つならば争点2は不要である一方、争点2でXが勝っても争点1の考察は不要とならないため、争点1が先にくる(この点、私は研究会報告時に誤っていた。研究会での指摘に感謝する)。

Ⅱ 国税通則法65条5項「予知」に関する先例・学説

「予知」の基準として、(a)調査着手説(調査開始説ともいう)⁶、(b)端緒把握説、(c)具体額把握説(不適正事項発見説ともいう)が説かれてきた。

(a)調査着手説として最判昭和51・12・9 訟月22巻13号3050頁⁷が挙げられることが多い。尤も「予知」に関

⁴ LEX/DBで検索すると、通則法65条の「予知」に関する先例は66件ヒットする(本件も含まれるので通則法65条関連だけならば少し減るであろう)が、国送法6条関連としては本裁決のみがヒットする。

⁵ 等として重加算税についても参照すべきか？

⁶ 奥谷・ジュリスト1465号211頁:(b)の主観的事実の把握が困難であること、(c)では遅すぎることから、「調査が開始されれば更正を予知できるとも考えられる。これらのことから考えると(a)に説得力があるように思われる。」

⁷ 最一小判昭和51年12月9日訟月22巻13号3050頁請求棄却確定。(下線浅妻、以下同じ)

「過少申告加算税は、修正申告書の提出があったときでも、原則としては、賦課されるのであり(国税通則法六五条一項)、その提出が、その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正がある

する主張は乏しく、最判昭和 51・12・9 が調査着手説を基礎付けるのか疑問が残る。唯一東京地判平成 30・4・12 判例集未登載 (LEX/DB 25561323)⁸ が最判昭和 51・12・9 を引用する。が、引用する趣旨が調査着手説を採る趣旨であるのか、即断し難い。予知に関する最高裁判例が少なく、仕方なく最判昭和 51・12・9 を引用しただけかもしれない。最判 H11・6・10 判時 1686 号 50 頁⁹も予知を扱うが、主に 65 条 4 項「正当な理由」に関する先例と目されている。東京地判平成 30・4・12 は確かに調査と修正申告の先後に着目する。しかし、別の年度の減価償却に関し納税者側が敗訴していたので、係争年度の申告当初から更正の予知は「客観的に相当程度の確実性をもって認められる段階に至っていた」とも認定されている。(a)調査着手説を判例・裁判例によって基礎

べきことを予知してされたものでないときに、例外的に、課せられないこととされているにすぎないのである(同条三項)。原審が確定した事実によれば、亡正夫が嘆願書を提出したのは、すでにその申告にかかる昭和三十九年分の所得税について調査を受けたのちであったというのであり、仮に、税務職員の適切な指導・助言により、亡正夫が、嘆願書を提出した時期に修正申告書を提出していたとしても、更正処分を受けるべきことを予知してこれを提出したことになるものというべきであって、過少申告加算税の賦課を免れないところであるから、亡正夫が所論の事由により修正申告をすることができなかったことと本件過少申告加算税の賦課の適否とは、無関係というべきである。」

納税者側が「予知」に関する主張をしていた訳ではないと読める(一審、控訴審で「予知」という語は出てこない。上告理由書にも「予知」という語は出てこない。)ので、何故最判 S51.12.9 が調査着手説の先例と位置付けられているのか分からない。教えていただければ幸い。

⁸ 東京地判平成 30 年 4 月 12 日判例集未登載 (LEX/DB 25561323) (一部認容、一部棄却。控訴の有無不明)は、最判 S51.12.9 を引用している。尤も、最判 S51.12.9 を引用する趣旨が、調査着手説を採る趣旨であると即断し難い。予知に関する最高裁の先例が他には最判 H11.6.10 (しかも主に通則法 65 条 4 項「正当な理由」の先例と目されている)くらいしか見当たらないためか? 最判 H10.6.22 (は更に無理筋)。納税者側が、「修正申告書の提出(平成26年2月26日)は実地の調査が行われた同年3月5日より前にされたものである」、と主張したのに対し、「原告は、遅くとも、平成26年1月23日に上記文書を発送した頃までには、本件調査担当者が差し置いた文書の内容を確認し、原告の本件各係争年分の所得税に係る調査(本件調査)が開始されたことを認識していたと認められる」と判決が応答している部分は、調査着手説とも読みうる。しかしその後で判決は「前々回訴訟においては、平成24年5月31日に、原告の請求を棄却した第一審判決に対する控訴を棄却する旨の控訴審判決がされていたのであるから、三島税務署長の採用する計算方法と異なる方法に基づく減価償却費の計算をした本件各係争年分に係る本件各確定申告について、更正処分がされるであろうことは、遅くとも同日までに(上記控訴審判決後に確定申告をした平成24年分については、その申告の当初から)客観的に相当程度の確実性をもって認められる段階に至っていた」と述べ、客観的確実性説(調査着手説よりも納税者に厳しい基準となるのであろうか? この点、申告時点から予知がありうるとすれば凡そ修正申告で 65 条 5 項の適用可能性が無い場面があるということを意味しかねないが、通則法 65 条 5 項の「調査があつたことにより」との文言による制約から、客観的確実性説が調査着手説と同じ帰結をもたらす特異な例といえるのかもしれない)を採っている。

⁹ 最一小判平成 11 年 6 月 10 日判時 1686 号 50 頁請求棄却で確定。

「右事実関係によれば、被上告人所部職員が実地調査をし上告人らに対して申告内容が不適正であることを指摘して修正申告をするよう促し、これに応じて本件修正申告がされたというのであるから、国税通則法六五条五項にいう『更正があるべきことを予知してされたものでないとき』に該当しないとした原審の判断は、正当として是認することができる。

余録——「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、国税通則法六五条四項にいう『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ってしては、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ない。——相続財産の帰属について係争中であつたため、相続税申告時に係争不動産を相続財産に含めず、判決が確定したら申告する旨の文書を併せて提出していた事案。

付けることは難しい。(a)調査着手説で運用したい課税庁側の気持ちは理解できる(品川後掲 100 頁参照)¹⁰¹¹が、文理上苦しい。

(b)端緒把握説の例として広島高松江支判平成 14・9・27 訟月 50 卷 10 号 3033 頁¹²(原審鳥取地判平成 13・3・27 訟月 50 卷 10 号 3044 頁の方が長くてくどいが理路は分かりやすい)がある。が、高額納税者公示を逃れるための過少申告事例であり、端緒把握説の典型例とは言い難い。

(c)具体額把握説として和歌山地判昭和 50・6・23 税資 82 号 70 頁¹³が「収集した具体的資料に基き、先の納

¹⁰ 品川芳宣・税研 169 号 100 頁——「裁判例上は(b)説が有力であるが、国税庁」は(a)説を基本にしていると述べる。なお、101 頁では、客観的确实性説に拠ってもなお東京地判 H24.9.25 の事例で予知が認定できた筈であるとも論ずる。更に、「調査通達によって従来の更正の予知に関する考え方(課税方針)を後退させているわけであるから、今後、本件のような賦課決定には消極になるものと考えられる。」とも述べる。

¹¹ 実務的な対応としては、後述の客観的确实時期説による基準を満たしているか修正申告提出時点では分かりにくいから、調査着手後であるならばその一事を以て先ず一律に過少申告加算税を賦課するとしておきたくなるであろう。

¹² 玉木裕之助歯科医師事件・鳥取地判平成 13 年 3 月 27 日訟月 50 卷 10 号 3044 頁。

「国税通則法六五条五項に規定する『その提出が、その申告に係る国税についての調査があっ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』という要件について検討するに、同条項が『その提出が、・・・調査があったことにより・・・更正があるべきことを予知してされたもの』と規定されていることからすると、(a)客観的要件としては、『調査なければ修正申告なし』という関係(相当因果関係)の存在が必要であり、(b)主観的要件としては、修正申告者において、調査があったことを認識し、その認識に基づいて、将来において更正がなされる可能性があるとして予測したことが必要であると解するのが相当である。そして、右(b)の更正可能性を予測したか否かの判断基準時については、修正申告がなされた時点における修正申告者の内心は、通常、修正申告の意図(動機)を最もよく表しているものといえ、修正申告がいかなる認識のもとに提出されたのかを解明するためには、その時点における当事者の内心を探究するのがもっとも合理的であるといえること、同条項は『修正申告書の提出があった場合において、その提出が、・・・予知してされたものでないときは、』と規定されており、現実になされた修正申告の提出が予知してなされたものであるか否かを問う形式となっていることなどからすると、修正申告書の提出時を基準として、当該修正申告者が、更正の可能性を予測して修正申告書を提出したものであるか否かを判断するのが相当である(なお、右(b)の更正可能性の予測の有無の判断は、結局のところ、修正申告者が、過少申告の状態にあることを認識していたか否か、課税庁の調査の段階ないし程度についてどのような認識をしていたか、などの事情を総合的に勘案した上でせざるを得ない。そして、過少申告であることを認識していた者については、調査があったということさえ認識すれば、その調査の段階ないし程度についての認識がどのようなものであったとしても、通常は、将来の更正の可能性を予測したものといえるが、過少申告であることを過誤等により認識していなかった者については、その者が認識した調査の段階ないし程度の内容により、将来の更正の可能性を予測したか否かが分かれるといえる。また、右(a)と(b)の要件の関係については、(b)の主観的要件が充たされる場合には、通常、(a)の要件があることが推認されるが、特段の事情がある場合、例えば、調査とは無関係に修正申告を提出する意思を確定的に有してそれに基づいて申告書を提出した場合や調査とは無関係に修正申告をせざるを得ない客観的状況下において修正申告を提出した場合等、調査がなくても修正申告がなされたであろうということが推認できる場合には、『調査なければ修正申告なし』という関係が認められないから、(a)の要件が充たされたことにはならないというべきである。)」

広島高松江支判平成 14 年 9 月 27 日訟月 50 卷 10 号 3033 頁(棄却、確定)。租税判例研究会第 540 回吉村典久 2003 年 3 月 7 日報告。

「同条項の解釈としては、税務職員がその申告に係る国税についての調査に着手してその申告が不適正であることを発見するに足るかあるいはその端緒となる資料を発見し、これによりその後調査が進行し先の申告が不適正で申告漏れの存することが発覚し更正に至るであろうということが客観的に相当程度の确实性をもって認められる段階に達した後に、納税者がやがて更正に至るべきことを認識したうえで修正申告を決意し修正申告書を提出したものでないこと、すなわち、同事実を認識する以前に自ら進んで修正申告を確定的に決意して、これに基づいて修正申告書を提出することを必要とし、かつ、それをもって足りると解すべきである。」

¹³ 和歌山地判昭和 50 年 6 月 23 日税資 82 号 70 頁請求棄却。

「税務当局が、当該納税申告に疑惑を抱き、調査の必要を認めて、納税義務者に対する質問、帳簿調査等の実地調査に着手し、これによつて収集した具体的資料に基き、先の納税申告が適正なものでないことを把握するに至つたことを要するものと解すべきである。しかしそれ以上に、税務当局が、申告もれの所得金額を正確に把握し、更正をなすに足る全資料を収集していなければならないものでもない。そして、先の申告が不適正であり、かつ、申告もれが存することが明らかになれば、いずれ当局によつて更正がなされることは当然であるから、納税義務者において、当局の調査進行により先の納税申告の不適正が発覚することを認識しながら、修正

税申告が適正なものでないことを把握するに至ったことを要する」と述べる。しかし予知認定例であるので、(c)具体額把握説が効いたかは不分明である。また、(c)具体額把握説ではそもそも遅すぎるとも懸念される。

(a)調査着手説、(b)端緒把握説、(c)具体額把握説を経て、用語としては、東京地判平成 24・9・25 判時 2181 号 77 頁¹⁴(品川芳宣・税研 169 号 98 頁、手塚貴大・ジュリスト 1465 号 119 頁、奥谷健・ジュリスト 1466 号 210 頁等)以降、客観的確実性説¹⁵(判決は客観的確実時期説という)に収斂していきそうである¹⁶。客観的確実性説は≡(b)端緒把握説とされる(手塚前掲 120 頁)¹⁷。東京地判昭和 56・7・16 行集 32 卷 7 号 1056 頁¹⁸が客観

申告書を提出することは、他に特段の事情のない限り、右にいう「調査があつたことにより…更正があるべきことを予知してなされたもの」と推認することができるものと解すべきである。」

¹⁴ 東京地判平成 24 年 9 月 25 日判時 2181 号 77 頁(請求認容確定)。租税判例研究会第 745 回手塚貴大 2013 年 10 月 4 日報告→手塚貴大・判評・ジュリスト 1465 号 119-122 頁(2014.4)の他、評釈・解説多数。品川芳宣・判評・税研 169 号 98-101 頁(2013.5)、奥谷健・判解・ジュリスト 1466 号(平成 25 年度重要判例解説) 210-211 頁(2014.4)等。

「過少申告加算税の制度は、過少申告により納税義務に違反した者に加算税を課することによって、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ることを目的とするものであるから、当初の申告において過少申告がされれば、その後修正申告書の提出があつた場合でも、原則として、過少申告加算税は賦課されることになる(国税通則法 65 条 1 項)。

一方、国税通則法 65 条 5 項は、過少申告がされた場合であっても、その後修正申告書の提出があり、その提出が「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、過少申告加算税を賦課しない旨定めているところ、これは、課税庁において課税標準を調査する等の事務負担等を軽減することができることも勘案して、自発的に修正申告を決意し修正申告書を提出した者に対しては例外的に加算税を賦課しないこととし、もって納税者の自発的な修正申告を歓迎し、これを奨励することを目的とするものと解される。

そして、国税通則法 65 条 5 項が、『調査があつたことにより』更正があるべきことを予知したか否かによって、過少申告加算税を賦課するか否かを決することとしていることからすれば、当該調査が納税者の修正申告の自発性の否定につながる内容のものであること、すなわち当初申告が不適正であることの発見につながる調査があつたことが要件となっているものと解すべきであり、また、『更正があるべきことを予知し』たとは、単に更正がされる主観的なあるいは一般的抽象的な可能性があるにとどまらず、更正がされることについて客観的に相当程度の確実性がある段階に達した後に、更正に至るべきことを認識したことをいうとするのが相当である。

そうすると、上記のような国税通則法 65 条 1 項及び同条 5 項の趣旨や文言に照らすと、同項にいう『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』とは、税務職員が申告に係る国税についての調査に着手し、その申告が不適正であることを発見するに足るかあるいはその端緒となる資料を発見し、これによりその後の調査が進行し先の申告が不適正で申告漏れの存することが発覚し更正に至るであろうということが客観的に相当程度の確実性をもって認められる段階(いわゆる「客観的確実時期」)に達した後に、納税者がやがて更正に至るべきことを認識した上で修正申告を決意し修正申告書を提出したものでないことをいうものと解するのが相当である。

そうすると、上記のような国税通則法 65 条 1 項及び同条 5 項の趣旨や文言に照らすと、同項にいう『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』とは、税務職員が申告に係る国税についての調査に着手し、その申告が不適正であることを発見するに足るかあるいはその端緒となる資料を発見し、これによりその後の調査が進行し先の申告が不適正で申告漏れの存することが発覚し更正に至るであろうということが客観的に相当程度の確実性をもって認められる段階(いわゆる「客観的確実時期」)に達した後に、納税者がやがて更正に至るべきことを認識した上で修正申告を決意し修正申告書を提出したものでないことをいうものと解するのが相当である。」

¹⁵ 金子宏『租税法 19 版』740 頁(弘文堂、2014)——「更正を予知してなされたものではないというためには、調査が進行し、更正に至るであろうことを客観的に相当程度の確実性をもって認識する以前に修正申告を決意し、修正申告書を提出することが必要であると解すべきである(客観的確実性説)。」

金子宏『租税法 22 版』823 頁(弘文堂、2017)も同じ。「(客観的確実性説)」という文言は金子宏『租税法 18 版』713 頁(弘文堂、2013)には無い。

¹⁶ 「用語としては、」という私なりの断り書きは、客観的確実性説の表現の下で、調査着手説に近い認定も具体額把握説に近い認定も、排斥し難いであろう、という予測に基づく。

¹⁷ 手塚・ジュリスト 1465 号 120 頁は「端緒把握説に基づく客観的確実性を求める」と表現する。

¹⁸ 東京地判昭和 56 年 7 月 16 日行集 32 卷 7 号 1056 頁(一部棄却、一部却下、原告控訴)。

「国税通則法第六十八条第一項、第六十五条第一項及び第三項によれば、過少申告がなされた場合であっても

的確実性説の先鞭と言われる。が、重加算税事案であった東京地判昭和 56・7・16 以後、客観的確実性説の下で予知認定例が積み重ねられた傾向があったところ、東京地判平成 24・9・25 が予知否定例であるという点で、客観的確実性説が効いた例といえる。

予知に関する(a)(b)(c)とは別の問題として、大阪地判昭和 29・12・24 行集 5 巻 12 号 2992 頁¹⁹は「調査に

その後修正申告書の提出があり、その提出がその申告に係る国税についての調査があっ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には過少申告加算税、重加算税を賦課しないこととされている。そもそも加算税制度の趣旨は、適法な申告をしない者に対し所定の率の加算税を課することによって右のような納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度の信用を維持しその基礎を擁護するところにある。この加算税制度の趣旨にかんがみれば、前記法条の趣旨は、過少申告がなされた場合には修正申告書の提出があったときでも原則として加算税は賦課されるものであるが、『申告に係る国税についての調査があっ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』することなく自発的に修正申告を決意し、修正申告書を提出した者に対しては例外的に加算税を賦課しないこととし、もって納税者の自発的な修正申告を歓迎し、これを奨励することを目的とするものというべきである。従って、修正申告書の提出が『調査があったことにより…更正があるべきことを予知してされたものでないとき』というのは、税務職員がその申告に係る国税についての調査に着手してその申告が不適正であることを発見するに足るかあるいはその端緒となる資料を発見し、これによりその後調査が進行し先の申告が不適正で申告漏れの存することが発覚し更正に至るであろうということが客観的に相当程度の確実性をもって認められる段階に達した後に、納税者がやがて更正に至るべきことを認識したうえで修正申告を決意し修正申告書を提出したものでないこと、言い換えれば右事実を認識する以前に自ら進んで修正申告を確定的に決意して修正申告書を提出することを必要とし、かつ、それをもって足りると解すべきである。原告は調査により申告に係る所得金額ないし税額に脱漏があることが発見され、過少申告が把握されるに至った後になって更正を予知してされた修正申告についてのみ加算税を賦課することが許される旨主張するようであるが、そのように解すると、税務職員の調査において前記のような資料を発見された後であっても所得金額ないし税額の脱漏を具体的に把握される前に修正申告を決意し、修正申告書を提出すれば加算税の賦課をのがれうる場合もあることになって前記法条の趣旨に反することとなる。なお、修正申告書の提出が更正があるべきことを予知してされたものでないときに例外的に加算税を賦課しないこととした前記法条の趣旨からすれば、右の点については、調査により更正があるべきことを予知して修正申告がされたものでないことの主張・立証責任が原告にあるというべきである。」

東京高判昭和 61 年 6 月 23 日行集 37 巻 6 号 908 頁(棄却確定)による追加。

「被控訴人が主張するように、税務職員が納税者の申告に係る国税について調査に着手しさえすれば、その調査の進展段階を問うことなく、調査着手後になされた修正申告は、たとえ調査着手以前に修正申告を決意していた場合であっても、すべて更正を予知してなされたものでないとはいえないと解するのは適切な解釈とはいえない。文理上、右条項は調査着手以前に申告書が提出された場合を問題とするものではなく、調査着手後に提出された場合にその適用の有無を問題としているものであることは明白である。従って、調査着手後の提出はすべて予知してされたものであると解するのは、明らかに右の文理に反することになる。又、実際問題としても、被控訴人のような解釈をとると、調査着手以前に修正申告を決意していた納税者も、たまたま申告書提出前に調査の着手があったときは、折角その後に申告書を提出してみても重加算税を課せられてしまうのであるから、むしろ申告書を提出することをやめ、調査の結果を見守り、発覚した分についてのみ重加算税を支払うにとどめ、未発覚分があるときはその分の申告をやめてしまうであろうことが容易に考えられる。」

「例外的には、調査の右の段階後に修正申告書が提出された場合でも、申告の決意は右の段階以前になされていたということはあり得る訳であるが、立証の問題としては、経験則上、申告書の提出が調査の右の段階後になされたときは、申告の決意は右の段階後になされたものと事実上推定すべきであり、この推定を破るためには、例えば、調査の着手後でかつ調査が右の段階に至る前に、申告の決意とその内容を税務職員に進んで開示する等のことが必要である。本件では右のような開示がなされなかつたことは既に判示したとおりである。こうして一方において、このような決意の開示によつて従前の不申告を翻意した納税者に対しては重加算税免除の利益を与え、他方において、国家に対してはそれ以上の調査の不要という利益を与えることができるのである。」

¹⁹ 大阪地判昭和 29 年 12 月 24 日行集 5 巻 12 号 2992 頁(一部認容、被告控訴)(大阪高判昭和 33 年 11 月 27 日行集 9 巻 12 号 2631 頁(一部認容、確定)でも予知に関する判断は同じ)。

「被告は右法第四三条の二第三項に引用される法第四三条第三項に規定する『法人に係る政府の調査に因り』というのは、更正又は決定の修飾語的な意味での用法にすぎず、修正申告書の提出前に政府の調査が開始されたかどうかは問題ではないと主張する。

しかし右法第四三条第三項(第四三条の二第三項で引用する場合を含む)の規定は、被告主張の通りとすれば特に『法人に係る政府の調査により』なる辞句を加える必要はないように考えられるし、また法人税法が基本的に申告納税主義を採っており、なお脱税の報告者に対する報償金の制度を採用しているところなどから考

因り」の文言が意味を持たない(調査と修正申告との先後を問わない)との税務署長側主張を斥けた。鳥取地判平成4・3・3 訟月38巻10号1960頁²⁰は、更正予知後の修正申告で予知に係らない新事実につき通則法65条5項非該当とした。東京地判平成8・11・21 税資221号433頁²¹は後年度の申告を以て係争年度の修正申告書の提出と見るができなかったとした。重加算税の例として東京高判昭和56・9・28 行集32巻9号1692頁²²がある。

「予知」概念のほか、「調査」概念について、机上調査を含むとした東京高判平成17・4・21 訟月52巻4号

え、当該法人に対する政府の調査により更正又は決定のあるべきことを予知したものでなく、その調査の前に、即ち政府に手数をかけることなくして自ら修正又は申告をした者に対しては、過少申告加算税額、無申告加算税額、重加算税額の如きもこれを徴収せず、政府の調査前における自発的申告又は修正を歓迎し、これを懲罰せずとして右の如き規定となつたものと解するのが相当であるから、右被告の主張はこれを採用することはできない。」

²⁰ 鳥取地判平成4年3月3日訟月38巻10号1960頁。

「『新事実』に基づく修正申告書の提出が同条六五条五項に該当するといえるかどうかについて考察するに、右条項の趣旨は、調査等により更正があることを予知することなく自発的に修正申告を決意し、修正申告書を提出した者に対しては例外的に加算税を賦課しないこととし、もって納税者の自発的な修正申告を歓迎し、これを奨励することを目的とするものというべきであるところ、一般に、調査があったことにより更正があるべきことを予知して修正申告をせざるを得ない状況に追い込まれたことによって、納税者が、より正確な新たな事実を明らかにしたという関係がある場合は、右新たな事実について納税者の側から申告し、これによって修正申告書を提出したとしても、右は同条六五条五項に該当するとはいえないと解すべきである。なぜなら、右のような関係がある場合には、新たな事実の申告は自発的なものであるとはいえず、結局は、更正があるべきことを予知してなした申告であると評価せざるを得ないからである。」

²¹ 東京地判平成8年11月21日税資221号433頁(棄却)(東京高判平成9年5月21日税資223号809頁(棄却)・最二小判平成10年6月22日税資232号677頁(棄却確定))。

「原告が本件譲渡収入につき平成元年分の所得として修正申告書を提出していないことは明らかであり、原告が主張するように、平成二年分所得税の確定申告書の提出をもって(原告が平成二年分所得税について本件譲渡収入を計上して確定申告をしたことは当事者間に争いが無い。)平成元年分所得税の修正申告書の提出とみなすことができる法令上の根拠はないから、平成元年分の所得税につき修正申告書の提出がされていない以上、その余の要件について検討するまでもなく、本件において法六五条五項の規定を適用する余地のないことはいうまでもない。」——被告主張(「仮に、平成二年分所得税の確定申告書の提出をもって右修正申告書の提出があったとみることができるとしても、原告は税務職員から本件譲渡収入が平成元年分に帰属すると指摘されていたのであり、更正を予知してされたものというべきであって、同条項は適用されない。」)より素っ気ない。その後、上告理由は「予知」について主張しているが、控訴審判決文・上告審判決文に「予知」の語はない。

²² 浦和地判昭和56年5月29日行集32巻9号1692頁棄却(地方税法72条の46第1項但書:重加算金と予知)。

「『道府県知事の更正または決定があるべきことを予知してなされたもの』とは、申告書または修正申告書の提出が道府県知事による納税義務者に対する当該事業税に関する具体的調査が行なわれた後になされた場合ばかりではなく、同一人に対する法人税に関する国税官署による具体的調査が行なわれた後に右調査の事実を認識してなされた場合も含めると解するのが相当である。ただし、法人の事業税の課税標準となる所得の算定は、特別の定めのない限り法人税の課税標準所得計算の例によるとされており(法七二条の一四第一項)、したがって、納税義務者としては、法人税に関する調査がなされ、右調査に基づいて、たとえ納税義務者において修正申告をなさなくとも、法人税に関する当該税務署長による更正がなされることが予知しうる事態となれば、その結果が、事業税の課税標準にも及び、いずれは事業税に関する道府県知事による更正がなされるに至るであろうことは、当然予測できるものというべく、右の意味での納税義務者の予知があれば足り、修正申告書提出の際に県知事が更正の要件の存在を了知していることは必要ではない。」

東京高判昭和56年9月28日行集32巻9号1689頁棄却、確定による追加。

「控訴人は、本件修正申告は、法人税についての修正申告と同時にされ、その所得金額等の内容も両者同一であるから、事業税についての知事による更正の要件は存在しないし、知事が右修正申告を受理した時点以前に、控訴人に更正の要件があることを知っていたともいえないので、控訴人が知事による更正を予知して修正申告をすることもあり得ないというが、更正の要件と重加算税徴収の要件は同一ではないし、控訴人の右所論によれば、本件のような場合、知事が重加算金を徴収し得るのは、控訴人が税務官署には法人税の修正申告書を提出したが、知事に対しては事業税の修正申告書を提出しなかつたという特別な場合に限られることになって、申告納税制度を基本とする地方税法の解釈上到底採用できない見解というべきである。」

1269 頁²³、がある。文理からは苦しいが仮名預金口座調査も含む(三菱商事絵画取引事件・東京地判平成 14・1・22 訟月 50 巻 6 号 1802 頁²⁴)。予知の主張立証責任は納税者側にあり、調査の主張立証責任は課税庁側にある(興進海運事件・高松高判平成 16・1・15 訟月 50 巻 10 号 3054 頁²⁵。中野百々造・ジュリスト 1272 号

²³ 東京高判平成 17 年 4 月 21 日訟月 52 巻 4 号 1269 頁(棄却)(静岡地判平成 16 年 12 月 9 日訟月 52 巻 4 号 1285 頁棄却・最三小決平成 17 年 10 月 25 日税資 255 号順号 10173 棄却、不受理も同じ結論)。

「ここにいう調査とは、課税標準等又は税額等を認定するに至る一連の判断過程の一切を意味し、課税庁の証拠資料の収集、証拠の評価あるいは経験則を通じての課税要件事実の認定、租税法その他の法令の解釈適用を含む税務調査全般を指すものと解され、いわゆる机上調査のような租税官庁内部における調査をも含むものと解される。」

高松高判 H16.1.15 も「調査」概念について机上調査を含むとする。

²⁴ 三菱商事絵画取引事件・東京地判平成 14 年 1 月 22 日訟月 50 巻 6 号 1802 頁。

「文理上、本件規定は、調査着手以前に修正申告書が提出された場合に限らず、調査着手後に修正申告書が提出された場合にもその適用の有無を問題としているものであることは明白である。そうすると、被告が主張するように、税務職員が納税者の申告に係る国税について調査を開始さえすれば、その進展段階を問うことなく、調査着手後になされた修正申告書の提出は、本件規定の適用を受けられないと解することは適切な解釈とはいえない。[略]税務職員がその申告に係る国税の課税要件事実についての調査に着手してその申告が不適正であることを発見するに足るかあるいはその端緒となる資料を発見し、これによりその後調査が進行し先の申告が不適正で申告漏れの存することが発覚し更正に至る可能性が生じたと認められる段階に達した後に、納税者がやがて更正に至るべきことを認識した上で修正申告を決意し修正申告書を提出したものでないこと、言い換えれば同事実を認識する以前に自ら進んで修正申告を確定的に決意して修正申告書を提出することを必要とし、かつ、それをもって足りると解すべきである。

(2)ところで、本件規定は、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のあったことにより」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には例外的に加算税を課さない旨規定しているところ、文理上、同「調査」とは、修正申告の対象となった特定の国税についての「調査」でなければならないと解すべきことは当然であり、その点において原告の主張は正当というべきである。

しかしながら、前記(1)のとおり、本件規定の趣旨は納税者の自発的な修正申告を奨励する点にあることからすれば、課税庁が当該納税者を具体的に特定した上でする直接的な調査でなくても、当該調査が、客観的にみれば当該納税者を対象とするものと評価でき、納税者が自らの申告に対して更正のあるべきことを予知できる可能性があるものである限り、同「調査」に該当するというべきである。」……仮名預金口座等。

東京高判平成 14 年 9 月 17 日訟月 50 巻 6 号 1791 頁(棄却、確定)。

「原判決が説示するところ、本件規定にいう『調査』とは、修正申告の対象となった特定の国税についての『調査』でなければならないが、課税庁が当該納税者を具体的に特定した上でする直接的な調査でなくても、当該調査が、客観的にみれば当該納税者を対象とするものと評価でき、納税者が自らの申告に対して更正のあるべきことを予知できる可能性があるものである限り、同『調査』に該当するというべきであるところ、本件においては、平成3年4月2日より以前の時点で、調査第一部は、本件絵画取引に係る調査を行い、同取引に使用された預手のうち仮名で裏書され実際の帰属先が不明のもの15枚を特定し、その帰属先を明らかにすべく同取引の一方の当事者である三菱商事及び関係する金融機関の調査を行い、その結果、控訴人が開設した仮名口座であるE名義口座の存在を突き止め、控訴人自身の口座である上記仮名口座が調査の対象となっていたのであり、税務職員が、申告に係る国税についての調査に着手してその申告が不適正であることを発見する端緒となる資料を発見したということが出来るから、客観的にみれば控訴人自身に対する調査が着手されていると評価することができる。」

²⁵ 興進海運事件・高松高判平成 16 年 1 月 15 日訟月 50 巻 10 号 3054 頁(松山地判平成 13 年 4 月 18 日税資 250 号順号 8886 は主張立証責任について述べてない。)租税判例研究会第 564 回 2004 年 6 月 4 日中野百々造報告→中野百々造・判評・ジュリスト 1272 号 164 頁

「本件規定の趣旨・体裁にかんがみれば、本件規定の適用要件に関する主張立証責任は、本件規定の適用を求める納税者側にあるというべきである。しかし、上記のとおり、本件規定は、『その申告に係る国税についての調査があったこと』を前提とし、これにより納税者が当該国税について更正があるべきことを予知したものでないかどうかを問題にしているのであって、そのような『調査』が行われていない場合の修正申告書の提出については、当該納税者の主観的認識を問うまでもなく本件規定が適用されると解されるから、納税者が『調査』の不存在についても主張立証責任を負うと解することはできず、その存在が立証されない限り本件規定の適用があるという意味で、『調査』があったことの主張立証責任が課税庁側にあるというべきである(このことは、被控訴人も、当然の前提としているものと解される。)。」

東京高判 S61.6.23 も立証責任が納税者側にあるとする。

Ⅲ 争点 1: 国送法 6 条 2 項の参照は通則法 65 条 5 項を含むか

争点 1 に関し Y 主張も X 主張も文理から導きえないではない(研究会では法人税法 34 条 2 項における「前項」の参照の仕方が X 主張に近いとの指摘も受けたが、決定的に近いわけではない)。両主張を支える裁判例がありそうだが、残念ながら見つかってないため、仮想例で考える。

立場を逆転させてみよう。課税庁の「理由附記の不備の瑕疵は、後日……処分 of 具体的根拠が明らかにされたとしても、それにより治癒されるものではない」(最三小判昭和 48・12・5 民集 26 卷 10 号 1795 頁)。仮に、理由附記不備の効果(P 条 1 項としよう)と理由の追完による瑕疵の治癒(P 条 2 項として 1 項不適用)が立法され、P 条適用に係らしめる別の規定(Q 条としよう)があったならば、瑕疵が治癒された場合も P 条適用というであろうか。当初の理由附記不備を重視すれば含む(裁決要旨 Ⅱ と類する発想)一方、納税者への情報伝達を重視すれば含まないであろう。独禁法 7 条 2 第 1 項の課徴金と第 10 項の leniency(課徴金減免)についても同様の考察(不当な取引制限があったことを重視するか、密告奨励を重視するか)が可能であろう。

よって裁決要旨 Ⅱ への賛否は文理だけでは決せず、国送法の趣旨による。しかし、第一に、裁決要旨 Ⅱ を前提とすると、通則法 65 条 4 項「正当な理由」が認められる場合も国送法 6 条 2 項の加重措置を免れないことになる。文理からは導きうる結論であるが、かような趣旨を国送法が有しているとは考えにくい。

第二に、裁決要旨 Ⅱ を国送法 6 条 1 項(つまり国外財産調書提出に不備が無い場合)に当てはめると、国外財産関連所得について自主修正申告を提出しても、国送法 6 条 1 項により通則法 65 条全体が排斥される結果、国送法 6 条 1 項により国外財産関連所得の 5%(=10%-5%)の過少申告加算税は回避しえない(国内所得については自主修正申告により問題なく 65 条 5 項で過少申告加算税を回避できる。なお平成 28 年改正後を本稿で扱わないことに留意。)ということとなりかねない(研究会での指摘に感謝する)。国外財産関連所得について自主修正申告によっても過少申告加算税を回避しえないという効果を国送法 6 条 1 項がもたらす、といった国送法の趣旨の理解を本裁決が前提としているとは考えにくい。ということは本裁決は国送法 6 条 2 項と同条 1 項とで通則法 65 条を参照する方法について解釈を変えることを前提とすることになる。奇矯な解釈であり、争点 1 について X 主張を採用すべきであった。

Ⅳ 争点 2: 国送法 6 条 4 項の「かつ」の読み方

争点 2 に関し裁決要旨 Ⅲ が示すように、Y 主張も X 主張も文理から導きうる。実質的な考慮として、裁決要旨 Ⅲ は、X 主張ならば、「国外財産調書の提出に先んじて自主修正申告書の提出がされれば、その後に提出される国外財産調書は、その提出時期にかかわらず、一律に提出期限内に提出されたものとみなされる」という懸念、つまり更正の予知なき自主修正申告が国外財産調書制度に与える影響が強すぎるとの懸念を示した。

X 側からは、国外財産調書制度の趣旨に鑑みた反論として、修正申告書と国外財産調書の同時提出を要請したのでは、速やかな修正申告書の提出を阻害し、自発的な訂正(修正申告にせよ国外財産調書にせよ)を逍遙するという趣旨に沿わない、といった考察が可能である(国外財産にふと気づいた際、修正申告書提出と国外財産調書提出のどちらが時間がかかるか、事案によるかもしれないが、修正申告書の方が早そう?)。が、本裁決はそうした考察も飲み込んだ上で書かれたものであるから、これだけでは反論として不充分であろう。

尤も、裁決要旨 Ⅲ の懸念は杞憂とまではいえないが説得的でもない。修正申告提出後、国外財産調書提出は何時までも国送法 6 条 4 項にいう「予知」がないものと解される保証はなく、合理的期間内の国外財産調書提出が求められることとなる可能性がある。また、通則法 65 条 5 項における裁判所の自主的な修正申告を逍遙することの尊重の態度と比較し、国送法 6 条 4 項に関する本裁決の態度は納税者に厳しい。通則法 65 条 5 項と国送法 6 条 4 項とで態度が違ふことは矛盾とまではいえないので、決め手には欠ける(本評釈Ⅲより筆致が弱まる)が、裁決要旨 Ⅲ にも疑問が残る。