

# パンデミックにおける 国税通則法11条の適用を 巡る諸問題

産業能率大学 経営学部特任教授

税理士

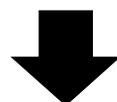
高木 英樹 (TAKAGI HIDEKI)

# 問題意識 パンデミックへの機動的な対応

新型コロナウイルスによるパンデミック



感染拡大防止への機動的な対応の必要性



**災害等による期限の延長の適用**

国税通則法(以下「通則法」)11条《災害等による期限の延長》

同法施行令(以下「通則令」)3条《災害等による期限の延長》

納税の猶予は発表では割愛させていただく

# 問題意識

## 国税庁は「FAQ」などにより周知

### 国税における新型コロナウイルス感染症拡大防止への対応 と申告や納税などの当面の税務上の取扱いに関するFAQ

コロナ感染拡大に鑑み、申告が困難であった方は、期限を区切らず柔軟に受け付ける。  
納税が困難な方は納税の猶予を案内する。

令和2年3月  
(令和2年10月23日更新)  
国 税 庁  
法人番号 7000012050002

新型コロナウイルス感染症については、国内の感染拡大を防止するとともに、政府全体として、必要な対策を講じていくこととしています。

国税庁では、昨今の新型コロナウイルス感染症の拡大状況等に鑑み、感染拡大により外出を控えるなど期限内に申告することが困難であった方については、期限を区切らず柔軟に受け付けることとしているほか、新型コロナウイルス感染症の影響により納税が困難な方には納税の猶予制度を案内するなどの対応を行っています。

当面の申告や納税などに関して寄せられた質問等をFAQとして取りまとめましたので、参考としてください。

国税庁「国税における新型コロナウイルス感染症拡大防止への対応と申告や納税などの当面の税務上の取扱いに関するFAQ」1頁、<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kansensho/faq/pdf/faq.pdf>

# 問題意識

## 国税庁は「FAQ」などにより周知

### 申告所得税、贈与税及び個人事業者の消費税の申告・納付期限の個別指定による期限延長手続に関するFAQ

コロナ感染拡大に鑑み、期限を区切らず、柔軟に確定申告書を受け付ける。申告書の作成等が可能となった時点で、申告期限の延長の取扱いをする。

令和2年4月  
(令和2年4月30日更新)

昨今の新型コロナウイルス感染症の各地での感染の拡大状況に鑑み、更に確定申告会場の混雑緩和を徹底する観点から、感染拡大により外出を控えるなど期限内に申告することが困難な方については、期限を区切らずに、4月17日（金）以降であっても柔軟に確定申告書を受け付けることといたしました。申告書の作成又は来署することが可能になった時点で税務署へ申し出ただけであれば、申告期限延長の取扱いをさせていただきます。

# 問題意識 個別延長の手続「FAQ」

問4. 個別延長する場合には、どのような手続きが必要となりますか。

申告書の余  
白に延長申  
請と付記

- 別途、申請書等を提出していただく必要はなく、申告書の余白に「新型コロナウイルスによる申告・納付期限延長申請」旨を付記していただくこととしております。

このため、4月17日（金）以降に、申告書を提出する場合には、新型コロナウイルス感染症の影響による申告期限及び納付期限を延長する旨を以下の方法で作成していただきますようお願いいたします。

申告納付期限は提出日

- この場合、申告期限及び納付期限は原則として申告書の提出日となります。

## 問題意識

### 通則法11条・通則令3条3項

- 提出した確定申告書は延長申請書も兼ねる
- 申告・納付期限を申告書(兼申請書)の提出日

つまり

 申告・納付期限 = 申告書(兼申請書)提出日



本来の期限延長は？

申請

審査

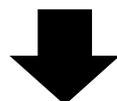
処分決定

応答通知

## 問題意識

通則法11条・通則令3条3項

申告・納付期限 = 申告書(兼申請書)提出



 期限延長申請から申告・納付期限までの間に  
申請の審査期間が存在しない



いくつかの疑問が生ずる

## 問題意識

通則法11条・通則令3条3項

## 疑問点

 申請の審査はされる？

 いつ延長の決定・拒否処分？

 申請者への応答通知義務はない？

 期限延長の効力がいつ生じるか？

申請 審査 処分決定 応答通知

 税務署長等の内部で期限延長の決定？

## 問題意識

### 通則法11条・通則令3条3項

#### 納税者側の問題1

もし後になって申請の拒否がされたら？



 申請と同時に行った申告に関して、

- ・無申告加算税(通則法66)
- ・延滞税(通則法60)又は利子税(通則法64)

の賦課



 期限延長の判断基準を明らかにする必要

## 問題意識

通則法11条・通則令3条3項

### 納税者側の問題2

もし申請者に延長・却下処分の応答通知なし



 申請者には延長の効力が発生したか不明確



 納税者の予測可能性・法的安定性の問題

## 問題意識

通則法11条・通則令3条3項

### 期限延長の効力問題

申請に対する決定処分の時点が不明確



✎ 延長の効力がいつ生じるか明らかでない



✎ 法的安定性の問題

## 問題意識

### 通則法11条・通則令3条3項

#### 医師の無申告違脱犯事件等の検討

- ・黙示の決定の可否
- ・期限延長の判断基準

#### パンデミックへの対応の検討

- ・期限延長の判断基準
- ・申請の意義
- ・期限延長の効力の発生

#### 期限延長について若干の提言

- ・地域指定と対象者指定の活用
- ・申告方式による個別指定の提案

# 問題意識

## 通則法11条・通則令3条3項

### 医師の無申告遁脱犯事件

 東京地裁昭和56年12月18日判決(判夕464号180頁)

 東京高裁昭和57年11月10日判決(判例時報1083号152頁)

 最高裁昭和60年2月27日第一小法廷判決(刑集39巻1号50頁)

# ・医師の無申告遁脱犯事件

## 1. 事案の概要

- ・医師X(被告人)が昭和53年分所得税を遁脱した所得税法違反事案
- ・所得秘匿工作の上、確定申告・納付の期限(昭和54年3月15日)までに申告等手続きをせずその期限を徒過した無申告遁脱犯を訴因とする。
- ・ Xは、申告・納付期限時、医師法違反の被疑事実で勾留。
- ・ 収入・経費を記入した大学ノート等を医師法違反の捜査当局に押収。
- ・ Xは、確定申告・納付できない「やむを得ない理由」があるとして、昭和54年3月10日に、通則法11条に基づき所轄税務署長に対して、申告・納付の期限延長を申請した。
- ・ 申請に対する税務署長の許可処分がないまま、当該期限を経過。

# 医師の無申告脱犯事件

## 1. 事案の概要

表 1

昭和53年12月21日 以降5回	捜索・差押	看護婦に医療行為をさせた医師法違反容疑で捜索・差押
同年12月末	カルテ破棄	医師法違反の証拠、カルテの一部(3～400枚)廃棄
昭和54年2月8日	逮捕	医師法違反容疑で逮捕。警察署等に勾留
同年3月1日	起訴	
同年3月10日	1回目の期限 延長申請	通則法11条・通則令3条2項(現通則令3項)期限延長申請 延長期限は4月15日まで 理由を「医師法違反の疑いにより身柄拘留中のため診療カルテ、仕入れ及び支払い書等押収された為」とした 税務署の受付印の押捺なし
同年3月15日	申告納期限	本来の法定申告納期限
同年4月10日	2回目の期限 延長申請	延長期限は6月14日まで 理由を「本人が医師法違反の疑いにて現在身柄拘置中。又、カルテ等 出納資料が押収されたままであります」とした 税務署の同日付の受付印の押捺あり
同年4月18日	保釈釈放	拘置所から保釈釈放

# 医師の無申告遁脱犯事件

## 1. 事案の概要

表 1

同年5月下旬	税務署から電話	所得税第2部門統括官が妻に電話 「6月15日までの延長申請は認められない。去年と同じでよいから早く申告するよう」と伝えた
同上の2、3日後	妻から電話	Xと相談のうえ、そのような申告はできない旨を統括官に電話で応答
同年5月21日付	申請棄却の通知 及びXの了知	5月21日付で、4月10日付の再延長申請を棄却する旨の税務署長作成の通知書がX方郵便受けに投函された そのころ、Xはこれを了知した。
同年7月10日ごろ	税務署で面会	Xは、税務署へ赴き統括官と面会 「期限が過ぎているので一刻も早く出してもらいたい。係が変わるので今週中に出して欲しい。それまでに出さなければ、こちらの方で検察庁へ行つて資料をみて処理する。」などと督促を受けた
同年7月27、31日	証拠物還付	証拠物が、2回にわたって還付された
同年8月17日	確定申告書・収 支明細書提出	2149万669円の赤字で、課税される所得はない旨の申告書等を税務署に提出し受理された。
同年9月11日	査察	所得税の無申告遁脱犯容疑で査察を受ける

# 1. 医師の無申告遁脱犯事件

## 2. 争点

Xは2回の期限延長申請をしたが、税務署長は2回目の申請のみ棄却決定したから、1回目の申請は「黙示に延長の決定」がされ、期限が延長されたか否か

通則法11条「災害その他やむを得ない理由」の解釈・適用  
税務署側がXの申請に対する決定を放置するなどにつき、信義誠実の原則等に反する事情があったか

Xに提出期限を徒過して脱税する遁脱犯意があったか

争点 は本稿では割愛する。

# 医師の無申告遁脱犯事件

## 3. 当事者の主張

### (1) Xの主張

Xは、逮捕・身柄を拘束され、X本人でなければ税務・経理の内容がわからないうえ、関係書類・帳簿等が押収された状況下にあった。

そのため、3月10日に通則法11条の「災害その他やむを得ない理由」があるとして、期限の延長申請をした。

これに対して税務署長の「黙示の延長許可」があり、Xの申請のとおり申告・納付の期限は延長されていた。

Xが期限延長申請をした理由とした、Xが身柄拘束中であり、書類が押収されている事実が、通則法11条にいう「災害その他やむを得ない理由」に該当する。

# 1. 医師の無申告逋脱犯事件

## 3. 当事者の主張

### (2) Yの主張

Y(検察官)は、Xが無申告のまま昭和54年3月15日の納期限を経過した点を捉えて、この時点で無申告逋脱犯が成立した旨主張した。

# ・医師の無申告遁脱犯事件

## 4. 裁判所の判決と検討(1) 東京地裁

### 東京地裁昭和56年12月18日判決(引用)

通則法11条及び通則令3条2項(現3項)につき

「これらの規定によりやむを得ない理由があるとして税務署長等により法定の申告納期限が延長された時には、ほ脱犯の既遂時期もそれに伴つて延びると解されるが、本件において、**税務署長により法定申告納期限の延長を認める直接明示の処分はなされていない。**しかし、この処分は納税義務者に利益なものであり、右施行令においても、『期日を指定して』とするほかには格別の方式が定められているとはいえないから、本件で黙示的にしる右の処分がなされた**と認められるかが問題となる。**」

# ・医師の無申告遁脱犯事件

## 4. 裁判所の判決と検討(1) 東京地裁

### 東京地裁の判断検討

処分性と黙示の決定の可否について

「この処分は納税義務者に利益なものであり、右施行令においても、『期日を指定して』とするほかには格別の方式が定められているとはいえないから、本件で黙示的にしる右の処分がなされたと認められるかが問題となる。」



延長の決定に処分性を認めている  
黙示的な決定処分の余地に言及

# ・医師の無申告遁脱犯事件

## 4. 裁判所の判決と検討(1) 東京地裁

### 📌 東京地裁昭和56年12月18日判決(引用)

「税務署では、1回目の申請に対しては明示の棄却処分をしないまま、同じ係員において再度の延長申請を受理しているのであり、しかも前示棄却の処分は形式的には2回目の延長申請のみについてなされているにすぎないのであつて、これらの事情に加えて、窓口係員の2度にわたる応待時の言動をも併わせ考えると、」

「期限の延長についてみなし規定を置いている法人税法75条5項や青色申告承認についてみなし規定を置いている所得税法147条等との対比を念頭においてもなお、本件は1回目の申請に対して単に応答しないという不作為があつたというに止まらず、これを超えて**黙示の延長処分があつたとみるか、あるいは禁反言又は信義誠実の原則適用の結果として期限延長を認めるべきとするなどの見解も考えられないではない。**」

# ・医師の無申告遁脱犯事件

## 4. 裁判所の判決と検討(1) 東京地裁

### ✍ 東京地裁の判断検討

#### 黙示の期限延長の決定の可否

「黙示の延長処分があつたとみるか、あるいは禁反言又は信義誠実の原則適用の結果として期限延長を認めるべきとするなどの見解も考えられないではない。」



東京地裁は「黙示の延長処分」・「信義誠実の原則」の可能性を肯定

# ・医師の無申告遁脱犯事件

## 4. 裁判所の判決と検討(1) 東京地裁

### 東京地裁昭和56年12月18日判決(引用)

「窓口係員において最初の申請書を受け取りながら受理印を押捺せず、それ以降の手续をとらなかつたのは、申請があつたことを失念していたためであり、その後この失念に気付きながら、税務署側において1回目の延長申請に対し棄却の決定・通知をしなかつたのは、延長申請に理由があると判断したからではなく、処置を検討した時点で既に延長を求める期限の4月15日が経過していたうえ、1回目と2回目とで申請の理由が同じであつたことから、2回目の申請に対して申請理由はやむを得ない理由に当たらないとして棄却決定をして通知することにより、この効力が1回目の申請にも波及すると判断したことによるものであることが認められる。」

# ・医師の無申告遁脱犯事件

## 4. 裁判所の判決と検討(1) 東京地裁

### 東京地裁昭和56年12月18日判決(引用)

「これによれば、税務署側としては、一貫して法定の申告納期限を延長する意思はなかつたのであつて、延長を認める黙示の決定があつたとは到底認められない。確かに税務署側の対応に適切さを欠いた点のあることは否定できないが、前判示の諸事情の下においては、いまだ禁反言や信義誠実の原則を適用して期限延長を認めるべきものとはいえない。」とする。



**結論としては  
黙示の決定・信義誠実の原則の適用を否定**

# ・医師の無申告遁脱犯事件

## 4. 裁判所の判決と検討(1) 東京地裁

### 🏛️ 東京地裁昭和56年12月18日判決(引用)

「そもそも、前示のようにXが押収処分を受け、逮捕勾留されるに至つたのは、まさにX自身の責に帰すべき事由によるものであるうえ、前示のような杜撰な会計処理やカルテの廃棄状況に照らして考えると、右の強制処分の有無はXの申告準備に決定的な影響を及ぼすものではなかつたといえる。そして、関係証拠によれば、Xは、年間の収入金額を集計したことはなかつたものの、これを毎日一括して自宅に持ち帰り仮名預金などにしていたことから、年間を通じ収入ひいては所得の概要を把握していたことは明らかであり、本件が白色申告の事案であることにかんがみると、Xがほ脱の意図を放棄して正しい申告をする気持になりさえすれば、たとえ勾留中であつても、妻を通すなどして3月15日までに概算により申告し、必要に応じ後日修正申告、更正の請求などをも十分に可能であつたと認められる。本件において、客観的にも法定の申告納期限を延長すべきやむを得ない理由はなかつたというべきであり、税務署が期限を延長しなかつたことを違法とすることもできない。」

# ・医師の無申告遁脱犯事件

## 4. 裁判所の判決と検討(1) 東京地裁

### ✍️ 東京地裁の「やむを得ない理由」の解釈の検討

#### 自己の帰責事由による判断

書類押収と逮捕勾留はX自身に帰責事由、杜撰な会計処理やカルテ廃棄状況

強制処分の有無はXの申告準備に決定的な影響を及ぼさない

#### その他の客観的な事由による判断

Xは所得の概要を把握していたこと、白色申告の事案である

3月15日までに概算により申告が十分に可能



#### 自己の帰責事由を含め、客観的に判断

通則法11条の「災害その他やむを得ない理由」はない

# ・医師の無申告遁脱犯事件

## 4. 裁判所の判決と検討(2) 東京高裁

### ☞ 東京高裁昭和57年11月10日判決(引用)

Xの期限延長申請及び税務署長の応答につき、

「それぞれ延長するように申請したこと、同税務署長が明示には同年5月21日付の書面で右第2回の延長申請を棄却する旨の通知をし、第1回の申請に対しては応答を与えていないことが認められる。」

#### 通則法11条につき

「所轄税務署長は、同条所定の災害その他やむを得ない理由により期限までにそれらの行為をすることができないと認めるときは、その理由のやんだ日から2月以内に限り当該期限を延長することができる」とされているに止まっているのであつて、」

# ・医師の無申告遁脱犯事件

## 4. 裁判所の判決と検討(2) 東京高裁

### 🏛️ 東京高裁昭和57年11月10日判決(引用)

「法人税法75条5項のような、却下の処分がなかつたときは期限の延長がされたものとみなす旨の規定が設けられていないから、所得税確定申告書の提出に関する期限については所轄税務署長の延長の決定がなされてはじめて延長の効果が生ずると解するのが相当である。」

「したがって、所轄税務署長が提出期限延長の申請に対し何等の応答を与えなかつたことによつては、黙示に申請どおりの延長決定をしたと見ることができないのはもとより、当該提出期限延長の効果が生ずると解する余地はなく、右の延長の効果が生じていることを前提とする所論は採用できない。」

# ・医師の無申告遁脱犯事件

## 4. 裁判所の判決と検討(2) 東京高裁

### ✍ 黙示の延長の可否判断の検討

「期限の延長がされたものとみなす旨の規定が設けられていないから」

「税務署長の延長の決定がなされてはじめて延長の効果が生ずる」

⇒ 東京高裁は、「みなし規定」の存否を基礎とする  
反対解釈を行っている

# ・医師の無申告遁脱犯事件

## 4. 裁判所の判決と検討(2) 東京高裁

### ✍ 黙示の延長の可否判断の検討

「税務署長が提出期限延長の申請に対し何等の応答を与えなかつたことによつては、」

「黙示に申請どおりの延長決定をしたと見ることはできない」

「提出期限延長の効果が生ずると解する余地はな(い)」



⇒ 東京高裁は応答なければ「黙示の延長決定」をしたと見られず、期限延長効果が生ずる余地なしとする

# 医師の無申告遁脱犯事件

## 4. 裁判所の判決と検討(2) 東京高裁

### ✎ 東京地裁と東京高裁の黙示の決定可否の判断まとめ

通則法11条・通則令3条3項の申請について

「黙示の決定処分」の余地を、東京地裁は認めるが、東京高裁は認めない。

表-2

	応答がない 決定の余地	応答なくても延長の 効果の生ずる余地	黙示的な決定処分
東京地裁	あり	あり	認める
東京高裁	なし	なし	認めない

# ・医師の無申告遁脱犯事件

## 4. 裁判所の判決と検討(2) 東京高裁

### 🏛️ 東京高裁昭和57年11月10日判決(引用)

#### 通則法11条の解釈について

「Xが昭和54年2月8日医師法違反容疑により逮捕され、以後同年4月18日に保釈されるまで拘束されていたこと、Xが当時の弁護人の示唆により『医師法違反の疑いにより身柄拘束のため、診療カルテ、仕入れ及び支払書等押収されたため』との理由及び同旨の理由を付し、前記のとおり2回にわたり確定申告書の提出期限の延期申請をしたこと、所轄税務署係員が右第1回の申請の際、妻に対し『一応受けませんが上の方が判断することなので、どうなるかわかりません。何かあつたら電話で連絡します。』旨説明したこと、同署係員からXの側に何等連絡がなく、X側からも、それ以上に当時の弁護人その他専門家に相談もせず、税務署に照会もしないで、3月15日が経過したこと、」

# ・医師の無申告遁脱犯事件

## 4. 裁判所の判決と検討(2) 東京高裁

### 🔍 東京高裁昭和57年11月10日判決(引用)

「第1回の申請前に医師法違反容疑の証拠として、Xから診療録等が押収されていたものの、既に右押収前で第1回捜索の後にX自身により多数の診療録が廃棄されていて、右押収そのものにより実際所得額の把握が特に困難になつたとはいえないこと、Xに実際所得額のすべてを開示する意思があれば、事業収入を源資とする仮名預金通帳・国債・債券等の所在を明らかにして、専門家に確定申告を委任するなどの方法があつたこと、Xは、事件が脱税問題に波及するよう報道され、これまでと同じ程度の虚偽過少申告では通用しないと思いつつ、反面すべての所得を開示して正確な確定申告をする決意にまではいたらず、その対策を考慮する余裕を得る目的で右提出期限延長の申請をしたことを認めることができる。」

# ・医師の無申告遁脱犯事件

## 4. 裁判所の判決と検討(2) 東京高裁

### 🏛️ 東京高裁昭和57年11月10日判決(引用)

「以上の事実を照らすと、Xの提出期限延長申請の真の目的は、もともと正しい確定申告書の提出をすることにあつたとは認められず、税務署に通用する虚偽過少申告の方策を考え出す余裕を得ることにあつたといわざるを得ないのであり、正しい確定申告書を提出するためには、Xが提出期限延長の理由としたXの身柄拘束や書類の押収が別段妨げにはならず、他に有効な方法が残されていたことが明らかであるから、Xの各提出期限延長申請を容れ、提出期限を延長しなければならない『災害その他やむを得ない理由』があつたとは到底認められない。」

# 医師の無申告遁脱犯事件

## 4. 裁判所の判決と検討(2) 東京高裁

### 📌 東京高裁の「やむを得ない理由」の解釈の検討

#### 自己の帰責事由による判断

診療録等が押収されていたものの、X自身により多数の診療録が廃棄された  
押収により所得額の把握が特に困難になったとはいえない

Xに所得額を開示する意思があれば

専門家に確定申告を委任するなどの方法があつた

虚偽過少申告の対策を考慮する余裕を得る目的で期限延長の申請をした

期限延長申請の真の目的は虚偽過少申告の方策を考え出す余裕を得ること

#### その他の客観的な事由による判断

Xの逮捕・拘束、Xの2回延期申請、税務署係員の対応、X側からの税務署への照会がないこと、診療録等の押収

事実として認定しているが、東京高裁はこの点について特に判断をしていない。



### 自己の帰責事由に重点をおいて判断

通則法11条の「災害その他やむを得ない理由」はない

# ・医師の無申告遁脱犯事件

## 4. 裁判所の判決と検討(3) 最高裁決定

### 最高裁昭和60年2月27日第一小法廷決定(引用)

「職権をもつて判断すると、記録によれば、Xは、昭和53年12月21日以降5回にわたり、医師法違反の被疑事実により、その経営にかかる診療所等の**搜索を受け**、自由診療報酬額を便宜記入していた**診療録その他の帳簿書類を押収され**、さらに昭和54年2月8日右被疑事実により**逮捕されて**以降昭和53年分所得税の確定申告・納期限である昭和54年3月15日当時まで、引き続き**身体の拘束を受けていたものであるが、**」

# ・医師の無申告遁脱犯事件

## 4. 裁判所の判決と検討(3) 最高裁決定

### 最高裁昭和60年2月27日第一小法廷決定(引用)

「X自身は、事業所得の大部分を占める自由診療収入及び必要経費を、日々の診療活動を通じて十分に把握し得る立場にあり、診療録等の書類の押収そのものによつてXの実際所得額の把握が特に困難になつたわけではなく、また事業所得を源資とする仮名の預金通帳、国債その他の債券等の所在を明らかにして専門家に所得税の確定申告・納付手続を委任するなどの代替的手段によつて、期限までに確定申告・納付手続を執ることが十分可能であつたと認められるから、かかる事実関係の下においては、Xの身体が拘束され、帳簿書類が押収されていた事実は、国税通則法11条にいう『災害その他やむを得ない理由』にあたらぬといふべきであり、これと同趣旨の原判断は正当である。」とした。

# ・医師の無申告遁脱犯事件

## 4. 裁判所の判決と検討(3) 最高裁決定

### ✍️ 最高裁決定の「やむを得ない理由」の解釈の検討

自己の帰責事由による判断

特に言及せず

その他の客観的な事由による判断

- ・Xは捜索を受け、帳簿書類を押収され、逮捕・身体の拘束を受けたが、
- ・しかし、X自身は収入・必要経費を十分に把握し得る立場  
押収により所得額の把握が困難になったわけではない
- ・専門家に委任するなどの代替的手段の存在  
期限までに確定申告・納付手続を執ることが十分可能



**自己の帰責事由には言及せず、客観的に判断**  
通則法11条の「災害その他やむを得ない理由」はない

# ・医師の無申告遁脱犯事件

## 4. 裁判所の判決と検討(3) 最高裁決定

### ✍️ 最高裁決定の「やむを得ない理由」の解釈の検討

本件最高裁の判断は、事例判決ではあるが、**事実認定を基礎に「客観的に「やむを得ない理由」の存否を判断しようという姿勢は判例としての規範性を有するものと考えられる。**その点で本件最高裁判決の意義がある。

すなわち、最高裁は「**事実関係の下においては、Xの身体が拘束され、帳簿書類が押収されていた事実は、国税通則法11条にいう『災害その他やむを得ない理由』にあたらぬ**」としている。

次の最高裁調査官解説を参照

# 1. 医師の無申告遁脱犯事件

## 4. 裁判所の判決と検討(3) 最高裁決定

### ✍️ 最高裁決定の検討

「災害その他やむを得ない理由」の判断基準

調査官解説による補足1 「通達より広い解釈の採用」

調査官解説では、**通達**が地震などの自然災害や火災などの人為的災害以外の理由として「申告等をする者の重症病その他の**自己の責めに帰さないやむを得ない事実**」との解釈をしていることを指摘し、本件最高裁決定は、これに対して「**災害以外**の事実については、自己の責めに帰し得ない事実のみに限定している右行政解釈よりもこれを広く解し、いやしくも客観的にみて申告等をする**ことができないやむを得ない事由があれば、それが自己の責めに帰すべきものであるか否かを問わない**としているものと解される」とする(池田眞一「判批」『最高裁判所判例解説刑事編〔昭和60年度〕』33頁(法曹会1985))。



「**自己の帰責事由**」は問わない

# 医師の無申告遁脱犯事件

## 4. 裁判所の判決と検討(3) 最高裁決定

### ✍️ 最高裁決定の検討

「災害その他やむを得ない理由」の判断基準

調査官解説による補足2 「拘束や押収以外の事情も考慮」

調査官解説は、身体拘束や帳簿押収のみがやむを得ない理由を構成するのではなく、所得税を把握できる立場とか、専門家委任により所得額が判明する場合は、該当しない旨を判断したとする。

「納税義務者の身体の拘束、帳簿書類の押収等の事実が直ちに所得税の確定申告・納付の期限を守ることのできないやむを得ない理由を構成するものではなく、納税義務者自身がその所得税を十分に把握できる立場にあるとか、自身で把握できなくとも、税理士等の専門家に依頼するなどしてその資産・負債額等を調査することによって所得額が判明し、確定申告・納付をすることができる」と認められる場合は、その期限延長のやむを得ない事由となし得ない旨を判示したものと解される。」(池田眞一「判批」『最高裁判所判例解説刑事編(昭和60年度)』33頁(法曹会1985))。

▼  
「拘束」や「押収」以外の事情も考慮

# 医師の無申告遁脱犯事件

## 4. 裁判所の判決と検討(3) 最高裁決定

### ✍️ 最高裁決定の検討

「災害その他やむを得ない理由」の判断基準  
調査官解説による補足3 「最高裁決定の判断基準」

調査官解説は「本決定は、(1)納税義務者が自身で所得を把握し得る立場にあったこと、(2)帳簿書類の押収にかわる代替手段によって所得の把握が可能であったこと、という2つの事情を挙げて、『災害その他やむを得ない理由』がないとした単なる事例判断にすぎないものであるとはいえ、災害その他の事態の発生により、通信手段を欠くに至った場合以外で、所得税の確定申告・納付の期限につき、これらの要件を満たさないようなケースを想定することは、むしろ困難というべきであるから、本決定の措定する判断基準によるときは、災害以外の国税通則法11条の『災害その他やむを得ない理由』があるとして、所得税の確定申告・納付期限の延長が認められるケースは、極めて少ないものになるのではないかと思われる。」としている(池田眞一「判批」『最高裁判所判例解説刑事編(昭和60年度)』35頁(法曹会1985))。

最高裁は2つの判断基準を示したが  
所得税申告の期限延長が認められるケースは少ない

# 医師の無申告遁脱犯事件

## 4. 裁判所の判決と検討(3) 最高裁決定

### ✍️ 最高裁決定の検討

「災害その他やむを得ない理由」の判断基準

調査官解説による補足4 「法人・個人白色申告者への射程」

調査官解説によると、最高裁が本人の収入・必要経費を十分に把握できる立場を挙げているのは帳簿作成を義務付けられない個人白色申告者を前提としている。この点、現在の白色申告者が帳簿の備付け・記録・保存義務(所法232、233)がある点で異なるし、確定決算に基づく申告を行う法人(法法74)にも、その射程は及ばないものと解される。

「所得税法においては、白色申告が原則であり、この場合記帳義務、帳簿書類の保存義務...もなく、また法人税におけるような確定した決算...の観念もないのであって、納税義務者が自己の所得を把握することが比較的容易で、帳簿書類が押収されていても所得のおよその金額の把握には、支障を生じないという前提があること。」(池田眞一「判批」『最高裁判所判例解説刑事編(昭和60年度)』34頁(法曹会1985))。

法人・現在の個人白色申告者への射程は及ばない

# 医師の無申告遁脱犯事件

## 4. 裁判所の判決と検討(3) 最高裁決定

### ✎ 最高裁決定の検討

「災害その他やむを得ない理由」の判断基準

参考：さいたま地裁の裁判例(別の事案)

さいたま地裁平成25年8月21日判決 (税資263号順号12380)

傍論ではあるが、さいたま地裁は「『やむを得ない理由』(通則法11条)とは、**交通途絶等、客観的にその申告ができない理由をいうところ**、原告が平成23年11月1日に病院で受診したことは、一時的、主観的な事情に過ぎず、客観的にみて申告をすることができない『やむを得ない理由』(同条)に該当するとはいえない。」とする。

さいたま地裁判決は、明示的に本件最高裁判決を先例として取り扱っていないが、「**交通途絶等、客観的にその申告ができない理由をいう**」とするところから、やむを得ない理由の事実認定に基づき、納税者の主観的事情ではなく、その理由の存否を客観的に判断するとしている点で、本件最高裁判決の判断と軌を一にするものと捉えてよいと思う。

# 医師の無申告遁脱犯事件

## 5. 小括

### ✎ (1) 黙示の決定の可否

東京地裁： その余地はある

東京高裁： 応答なければ「黙示の延長決定」をしたと見られず、期限延長効果が生ずる余地なし

最高裁： 言及せず

👁️ なお、調査官解説では、「税務署長において、明示的にも黙示的にも期限延長許可処分をなした事実は、証拠上認めがたいところである。」とするから、調査官は事実が異なれば黙示の延長決定の余地を認めているようである。(池田眞一「判批」『最高裁判所判例解説刑事編(昭和60年度)』35頁(法曹会1985))



東京高裁の判断が先例となり得る

# ・医師の無申告遁脱犯事件

## 5. 小括

### ◇ (2) 「やむを得ない理由」の判断基準

#### 最高裁の判断

・2つの判断基準

(1) 納税義務者が自身で所得を把握し得る立場にあったか

(2) 代替手段によって所得の把握が可能であったか

という要件で、自己の帰責事由は問わずに、具体的事情に照らして客観的に検討し判断した。

(自己の帰責事由を問わない点で、東京高裁の判断とは異なる。)



この2つの判断基準で自己の帰責事由は問わずに、具体的な事情を判断するという姿勢は、「災害その他やむを得ない理由」の判断の先例となる

# パンデミックへの対応

## 1. 問題の所在

 以上のとおり、通則法11条及び通則令3条3項の個別指定の期限延長につき、裁判例の検討により次のとおり先例が位置づけられた。

黙示の延長の可否  
応答なければ「黙示の延長決定」をしたと見られず、期限延長効果が生ずる余地なしと判断される可能性がある(東京高裁)。

「災害その他やむを得ない理由」の判断基準  
(1) 納税義務者が自身で所得を把握し得る立場にあったか  
(2) 代替手段によって所得の把握が可能であったか  
という要件で、自己の帰責事由は問わずに、具体的事情に照らして客観的に検討し判断(最高裁)

これを踏まえて、今般の新型コロナウイルスによるパンデミックへの対応としての国税通則法11条及び通則令3条3項の実務上の取り扱いを検討する。

# パンデミックへの対応

## 1. 問題の所在

### 国税における新型コロナウイルス感染症拡大防止への対応 と申告や納税などの当面の税務上の取扱いに関するFAQ

コロナ感染拡大に鑑み、申告が困難であった方は、期限を区切らず柔軟に受け付ける。  
納税が困難な方は納税の猶予を案内する。

令和2年3月  
(令和2年10月23日更新)  
国 税 庁  
法人番号 7000012050002

新型コロナウイルス感染症については、国内の感染拡大を防止するとともに、政府全体として、必要な対策を講じていくこととしています。

国税庁では、昨今の新型コロナウイルス感染症の拡大状況等に鑑み、感染拡大により外出を控えるなど期限内に申告することが困難であった方については、期限を区切らず柔軟に受け付けることとしているほか、新型コロナウイルス感染症の影響により納税が困難な方には納税の猶予制度を案内するなどの対応を行っています。

当面の申告や納税などに関して寄せられた質問等をFAQとして取りまとめましたので、参考としてください。

国税庁「国税における新型コロナウイルス感染症拡大防止への対応と申告や納税などの当面の税務上の取扱いに関するFAQ」1頁、<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kansensho/faq/pdf/faq.pdf>

# パンデミックへの対応

## 1. 問題の所在

### 申告所得税、贈与税及び個人事業者の消費税の申告・納付期限の個別指定による期限延長手続に関するFAQ

コロナ感染拡大に鑑み、期限を区切らず、柔軟に確定申告書を受け付ける。申告書の作成等が可能となった時点で、申告期限の延長の取扱いをする。

令和2年4月  
(令和2年4月30日更新)

昨今の新型コロナウイルス感染症の各地での感染の拡大状況に鑑み、更に確定申告会場の混雑緩和を徹底する観点から、感染拡大により外出を控えるなど期限内に申告することが困難な方については、期限を区切らずに、4月17日（金）以降であっても柔軟に確定申告書を受け付けることといたしました。申告書の作成又は来署することが可能になった時点で税務署へ申し出ていただければ、申告期限延長の取扱いをさせていただきます。

# パンデミックへの対応

## 1. 問題の所在

問4. 個別延長する場合には、どのような手続きが必要となりますか。

申告書の余白に延長申請と付記

- 別途、申請書等を提出していただく必要はなく、申告書の余白に「新型コロナウイルスによる申告・納付期限延長申請」旨を付記していただくこととしております。

このため、4月17日（金）以降に、申告書を提出する場合には、新型コロナウイルス感染症の影響による申告期限及び納付期限を延長する旨を以下の方法で作成していただきますようお願いいたします。

申告納付期限は提出日

- この場合、申告期限及び納付期限は原則として申告書の提出日となります。

# パンデミックへの対応

## 1. 問題の所在

申告・納付期限 = 申告書(兼申請書)提出



 期限延長申請から申告・納付期限までの間に  
申請の審査期間が存在しない

# ・パンデミックへの対応

## 1. 問題の所在

### 納税者側の問題 1

もし後に申請の拒否がされたら？



 申請と同時に行った申告に関して、

- ・無申告加算税(通則法66)
- ・延滞税(通則法60)又は利子税(通則法64)

が賦課される可能性



 期限延長の判断基準を明らかにする必要

# パンデミックへの対応

## 2. 期限延長の判断基準

✍️ 「災害その他やむを得ない理由」に当たるか

### 最高裁の判断基準

- (1) 納税義務者が自身で所得を把握し得る立場にあったか
- (2) 代替手段によって所得の把握が可能であったか

という要件で、自己の帰責事由は問わずに、具体的事情に照らして客観的に検討し判断(**最高裁**)

「災害その他やむを得ない理由」の存否について、最高裁は客観的に判断しようとしている。この点は、今般の新型コロナウイルスの影響による場合にも同様に解すべきものと考えられる。

# パンデミックへの対応

## 2. 期限延長の判断基準

### 📌 「災害その他やむを得ない理由」に当たるか

#### 判断基準(1) 納税義務者が自身で所得を把握し得る立場にあったか

例えば、現在、個人白色申告者であっても帳簿の備付け・記録・保存義務(所法232、233)があり、その基礎資料が必要となり、また、白色申告・青色申告問わずに不動産所得や事業所得は決算も必要となることから、帳簿作成ができない、決算基礎資料が揃わないことで決算書作成ができないことがあり得る。また、確定申告書の基礎資料が揃わないことにより申告書の作成ができないこともあり得る。さらに、外出自粛のために提出ができないこともあり得る。これらの事情が自己の帰責事由は問わずに、具体的事情に照らして客観的に「**納税義務者が自身で所得を把握し申告書を提出し得る立場にあったか**」が判断されるべきであろう。

# パンデミックへの対応

## 2. 期限延長の判断基準

### 「災害その他やむを得ない理由」に当たるか

#### 判断基準(1) 納税義務者が自身で所得を把握し得る立場にあったか

法人の場合、確定申告は決算の確定が要件となる(法法74)から、その決算の基礎資料が揃わなず作成ができない、決算書はできても総会の開催ができない、また、確定申告書作成の基礎資料が揃わず作成ができない、申告書の提出ができない事情が考えられる。法人の場合もこれらの事情が自己の帰責事由は問わずに、具体的事情に照らして客観的に「納税義務者が自身で所得を把握し得る立場にあったか」を判断すべきであろう。

#### 判断基準(2) 代替手段によって所得の把握が可能であったか

個人又は法人において、代替手段として申告や納税などの行為を税理士などの専門家に委任することにより、所得の把握、決算書の作成、申告書の作成、申告書の提出などが可能であったかどうか判断されるべきであろう。

# パンデミックへの対応

## 2. 期限延長の判断基準

### ✎ 「災害その他やむを得ない理由」に当たるか

#### 自己の帰責事由は問わないことの重要性

以上のとおり、最高裁の2つの判断基準を基礎として、自己の帰責事由は問わずに、具体的事情に照らして客観的に検討し判断すれば、今般の新型コロナウイルス感染症等の影響による場合についても、通則法11条及び通則令3条3項の要件を合理的に判断できるものと考えられる。

そこでは、特に、新型コロナウイルスの感染拡大防止のための外出等の自主的な自粛については、「**自己の帰責事由は問わない**」という**判断が重要**であると思われる。

それは、今般の新型コロナウイルスの感染拡大は人類が未だかつて経験したことのない新たな類型の災害と捉えられ、その未知のウイルスの感染拡大防止のため、国や地方公共団体が率先して外出等の自粛を要請していることに基因する。

# パンデミックへの対応

## 2. 期限延長の判断基準

### ◇ 「災害その他やむを得ない理由」に当たるか

#### 自己の帰責事由は問わないことの重要性

この国や地方公共団体の要請に対して、その外出等の自粛をする態様は、個々の企業や個人によって様々であるといえよう。いわば個々の企業や個人の主観的な考慮に基づく行動が、それぞれの外出等の自粛の行動を決めるのである。

たとえば、自らが感染している場合、感染者の濃厚接触があった場合はもちろん、熱があつたり、体調がすぐれない状態が継続していることや、自分自身又は近親者が高齢であつたり、持病を持っているような場合に、自主的に外出等を自粛することが想定できる。この場合の自粛の判断は、客観的事情にも影響は受けようが、主観的な考慮に基づくものである点も否定することができないと考えられる。

# パンデミックへの対応

## 2. 期限延長の判断基準

### ◇ 「災害その他やむを得ない理由」に当たるか

#### 自己の帰責事由は問わないことの重要性

したがって、この外出等の自粛という個々の企業や個人の主観的な判断について「自己の帰責事由」を問うとすれば、外出等の自粛の要請に対する個々の企業や個人の自己決定権の侵害となりうるからである。

つまり、一方で外出等の自粛の要請があり、他方で申告等を期限内に行う要請がある場合に、両方の要請に対処しようとする企業や個人の判断の態様は様々であるから、その判断についてまで「自己の帰責事由」を問うことは、企業や個人の経済行動の決定権を阻害することとなるのである。

それゆえ、新型コロナウイルスの感染拡大防止のための外出等の自主的な自粛については、「自己の帰責事由は問わない」という判断が重要であると思われる。

# パンデミックへの対応

## 2. 期限延長の判断基準

### 🔍 「災害その他やむを得ない理由」に当たるか

#### 具体的事情を客観的に検討することの重要性

なお、「自己の帰責事由は問わない」としても、申告書等の税務署窓口提出に代えて郵送提出や電子申告などの代替手段の可否は、もちろん、**具体的事情に照らして客観的に検討すれば合理的な判断ができよう。**

たとえば、専門家に相談・依頼をすることを前提に考えていたが、外出等の自粛のために相談・依頼をすることができない場合は、「やむを得ない理由」に当たると判断することもできよう。

つまり、「自己の帰責事由は問わない」としても、その判断にあたっては、電話などによる専門家への相談・依頼の可否、申告書等の税務署窓口提出に代えて郵送提出や電子申告などの代替手段の可否も含めて**具体的事情を検討すれば、客観的にやむを得ない事情があったかどうかを合理的に判断できると考えられる。**

# パンデミックへの対応

## 2. 期限延長の判断基準

### ◇ 「災害その他やむを得ない理由」に当たるか

#### 具体的事情を客観的に検討することの重要性

よって、「GoToトラベル」などにより個人的な旅行に行った者が、その旅行の後で、外出等を自粛したことを申告等の期限延長の理由とすることは、**具体的事情の客観的な検討によって排除することができる**のである。

さらに、ICTの発達した現状に鑑みれば、**客観的な判断に当たっては、納税者の税務の知識の程度、ICTスキル、決算・申告のためのITハードウェアやインターネット環境なども考慮すべき**と思われる。なぜなら、現在では、税務知識、ICTスキル及びITハードウェア・インターネット環境があれば、外出等を自粛したとしても決算・申告は比較的容易に行えると考えられるからである。

そこで、今般の新型コロナウイルスの感染拡大防止のための国税庁の課税実務上の取扱いにおける判断を順に確認してみよう。

# パンデミックへの対応

## 2. 期限延長の判断基準

### 📌 「災害その他やむを得ない理由」に当たるか

#### 問2. 《期限の個別延長が認められるやむを得ない理由》〔4月16日更新〕

新型コロナウイルス感染症に関連して、期限内に国税の申告・納付ができない場合、災害その他やむを得ない理由による期限延長が認められますか。

- 新型コロナウイルス感染症（以下、この問では「感染症」といいます。）に関しては、これまでの災害時のように資産等への損害や帳簿書類等の滅失といった直接的な被害が生じていないものの、感染症の患者が把握された場合には濃厚接触者に対する外出自粛の要請等が行われるなど、自己の責めに帰さない理由により、その期限までに申告・納付等ができない場合も考えられます。

自己の責めに  
帰さない理由

- 今般の感染症に関しては、これまでの災害時に認められていた理由のほか、例えば、次のような理由により、申告書や決算書類などの国税の申告・納付の手続に必要な書類等の作成が遅れ、その期限までに申告・納付等を行うことが困難な場合には、個別の申請による期限延長（個別延長）が認められることとなります（国税通則法11条、国税通則法施行令3条3項、4項）。

# パンデミックへの対応

## 2. 期限延長の判断基準

### 「災害その他やむを得ない理由」に当たるか

〔個人・法人共通〕

税理士等

① 税務代理等を行う税理士（事務所の職員を含みます。）が感染症に感染したこと

② 納税者や法人の役員、経理責任者などが、現在、外国に滞在しており、ビザが発給されない又はそのおそれがあるなど入出国に制限等があること

入出国制限等

③ 次のような事情により、企業や個人事業者、税理士事務所などにおいて通常の業務体制が維持できない状況が生じたこと

業務体制維持

部署閉鎖

➤ 経理担当部署の社員が、感染症に感染した、又は感染症の患者に濃厚接触した事実がある場合など、当該部署を相当の期間、閉鎖しなければならなくなったこと

休暇取得

➤ 学校の臨時休業の影響や、感染拡大防止のため企業が休暇取得の勧奨を行ったことで、経理担当部署の社員の多くが休暇を取得していること

移動自粛

➤ 緊急事態宣言などがあつたことを踏まえ、各都道府県内外からの移動を自粛しているため、税理士が関与先を訪問できない状況にあること

# パンデミックへの対応

## 2. 期限延長の判断基準

### 🔍 「災害その他やむを得ない理由」に当たるか

〔法人〕

- ④ 感染症の拡大防止のため多数の株主を招集させないよう定時株主総会の開催時期を遅らせるといった緊急措置を講じたこと（「1 申告・納付等の期限の個別延長関係」問7参照）

株主総会

〔個人〕

- ⑤ 納税者や経理担当の（青色）事業専従者が、感染症に感染した、又は感染症の患者に濃厚接触した事実があること
- ⑥ 次のような事情により、納税者が、保健所・医療機関・自治体等から外出自粛の要請を受けたこと
- 感染症の患者に濃厚接触した疑いがある
  - 発熱の症状があるなど、感染症に感染した疑いがある
  - 基礎疾患があるなど、感染症に感染すると重症化するおそれがある
  - 緊急事態宣言などにより、感染拡大防止の取組みが行われている

外出自粛要請

# パンデミックへの対応

## 2. 期限延長の判断基準

### 📌 「災害その他やむを得ない理由」に当たるか

国税庁FAQは、感染者との濃厚接触者について「外出自粛の要請等が行われるなど、**自己の責めに帰さない理由により、その期限までに申告・納付等ができない場合**」を挙げている。

また、具体的理由として、税理士等の感染、納税者等の入出国制限、経理担当社員の感染等による部署閉鎖、休暇取得勧奨、緊急事態宣言などによる通常業務の維持ができない状況を挙げている。また、法人が株主総会を遅らせたり、個人が外出自粛の要請を受けたことを挙げている。

しかし、これらのFAQの例示では、むしろ、「**自己の責めに帰さない理由**」をその判断基準にしているようにも解される。この点については、**最高裁の先例とは異なる**。

したがって、課税実務上も、**最高裁が「自己の責めに帰さない理由」は問わないとしたこと**に従って、その上で、**具体的事情を客観的に検討することにより判断すべき**であろう。

# ・パンデミックへの対応

## 3. 問題の所在

 税務署長等から延長処分通知はされるか？



すべての申請につき、速やかな諾否応答は困難

- ・パンデミックへの緊急措置
- ・多数の期限延長のニーズ
- ・タイムリーで網羅的対応は物理的に困難

# パンデミックへの対応

## 3. 問題の所在

### 納税者側の問題2

申請者に延長・却下処分の応答通知なし



✍ 申請者には延長の効力が発生したか不明確で  
納税者の予測可能性・法的安定性が担保されない問題



申請に対する応答通知義務の存否の確認

### 期限延長の効力問題

そもそも申請の決定処分の時点はいつ？



✍ 法的安定性の担保されない問題



延長の効力発生 of 法令解釈の必要性

# パンデミックへの対応

## 4. 通則令3条3項「申請」の意義

 で検討した通り、東京高裁は、申請に対する応答なければ「黙示の延長決定」をしたと見られず、期限延長効果が生ずる余地ないと判断している。

 最高裁は「黙示の決定」につき言及していないため、東京高裁の判断が先例とされ得る可能性がある。

そこで、通則法11条及び通則令3条3項の申請は、果たして法令解釈上

税務署長等は応答をすべきこととされるのか

応答がなければ期限延長の効力は生じないのか

を改めて検討する。

# パンデミックへの対応

## 4. 通則令3条3項「申請」の意義

### (1) 行政手続法

通則法又は通則令では「申請」についての定義規定を設けていない。そこでこの「申請」の意義が問題となるが、行政手続法2条《定義》1項3号は、申請について次のとおり定義する。

#### 行政手続法

#### 第2条(定義)

三 申請 法令に基づき、行政庁の許可、認可、免許その他の自己に対し何らかの利益を付与する処分(以下「許認可等」という。)を求める行為であって、当該行為に対して行政庁が諾否の応答をすべきこととされているものをいう。

# パンデミックへの対応

## 4. 通則令3条3項「申請」の意義

### (1) 行政手続法

行政手続法上の申請とは、

法令に基づいて

自己に対し何らかの利益を付与する処分を求め  
る行為であって

行政庁が諾否の応答をすべきもの

もし、通則令3条3項所定の申請がこの行政手続  
法2条1項3号所定の申請と同義であれば、税務署  
長等は申請に対して応答すべき義務を負うことと  
なる。

# パンデミックへの対応

## 4. 通則令3条3項「申請」の意義

### (2) 行政手続法の申請と通則令3条3項の申請は同義か

✍️そこで、通則令3条3項にいう「申請」を、行政手続法2条1項3号所定の「申請」と同義に解するべきものなのかが問題となるが、まず、同条同項同号所定の3つ性質に照らして検討してみる。

# パンデミックへの対応

## 4. 通則令3条3項「申請」の意義

### (2) 行政手続法の申請と通則令3条3項の申請は同義か 法令に基づくものか

 通則法11条では「申請」という文言はないものの、委任された通則令3条3項において「申請により」と規定されていることから、**の法令に基づくものであると解することができる。**

# パンデミックへの対応

## 4. 通則令3条3項「申請」の意義

### (2) 行政手続法の申請と通則令3条3項の申請は同義か

#### 自己に対し何らかの利益を付与する処分にあたるか

##### 通則法11条による期限延長の効果

✎ 法定申告期限その他の法定期限が延長されたときは、その延長後の期限が法定申告期限その他の法定の期限となる。さらに、具体的納期限が延長されたときは、その延長期間委対応する部分の延滞税又は利子税が免除されることとなる(通則法63、64)。

また、期限の延長がされれば、国税債務の履行期限も延長されるから、その延長に係る期限まで督促等の請求手続や滞納処分手続はできない。したがって、督促状発布後に、その納期限が延長されたときは、その督促等の手続は効力を失う。

# パンデミックへの対応

## 4. 通則令3条3項「申請」の意義

(2) 行政手続法の申請と通則令3条3項の申請は同義か

自己に対し何らかの利益を付与する処分にあたるか

### 通則法11条による期限延長の効果

✎ 以上から、通則法11条に基づく期限の延長は、納税者に法定申告期限等が延長されるという期間的利益をもたらす、実質的には、それぞれの期限延長の期間に対応した延滞税又は利子税の負担を免れるという金銭的利益をもたらす。したがって、この観点から、申告等の期限の延長が「自己に対し何らかの利益を付与する処分」と解することができる。

# パンデミックへの対応

## 4. 通則令3条3項「申請」の意義

### (2) 行政手続法の申請と通則令3条3項の申請は同義か

### 自己に対し何らかの利益を付与する処分にあたるか

**補足1)** 和歌山地裁昭和52年7月11日判決(行裁例集28巻6・7号607頁)「国税通則法11条は、税務署長が災害その他やむを得ない理由があるときは、国税に関する法律に基づく申告の申告期限を延長することができる旨規定しているので、右規定からすると、右申告期限の延長の可否を決定することは、税務署長の裁量による処分であるというべき」

**補足2)** **の事案**の東京地裁昭和56年12月18日判決

通則法11条及び通則令3条2項(現3項)の処分につき「本件において、税務署長により法定申告納期限の延長を認める直接明示の処分はなされていない。しかし、この処分は納税義務者に利益なものであり」とする。

# パンデミックへの対応

## 4. 通則令3条3項「申請」の意義

### (2) 行政手続法の申請と通則令3条3項の申請は同義か

#### 応答義務のある行為について

✎ 通則法11条は、税務署長等は申告等ができないと認めるときは、「政令で定めるところにより、その理由のやんだ日から2月以内に限り、当該期限を延長することができる。」と規定するにとどまり、通則令3条3項は、「期日を指定して当該期限を延長するものとする」と規定するにとどまる。同項は、少なくとも期日を指定して期限の延長の決定を行うことは明示しているものの、その延長の決定を申請者に対して応答するかどうかは直接的に明示していない。

したがって、規定上は、その延長の決定を申請者に対して応答する義務があるかどうかは明らかでない。

また、これら規定によってだけ解釈すれば、税務署長等において決定だけすればよく、申請者に対し応答通知義務はないと解する余地もある。

# パンデミックへの対応

## 4. 通則令3条3項「申請」の意義

### (3) 行政手続法と国税通則法との関係

そこで、つぎに行政手続法と国税通則法との関係に着目し検討する。

#### 行政手続法

##### 第1条(目的等)

この法律は、処分、行政指導及び届出に関する手続並びに命令等を定める手続に関し、共通する事項を定めることによって、行政運営における公正の確保と透明性(行政上の意思決定について、その内容及び過程が国民にとって明らかであることをいう。第四十六条において同じ。)の向上を図り、もって国民の権利利益の保護に資することを目的とする。

2 処分、行政指導及び届出に関する手続並びに命令等を定める手続に関しこの法律に規定する事項について、他の法律に特別の定めがある場合は、その定めるところによる。

✎ 行政手続法1条1項は、処分等を定める手続に関し、共通事項を定め、行政運営の公正確保と透明性の向上を図り、国民の権利利益の保護に資することを目的とすると規定する。

それゆえ、通則法11条及び通則令3条3項の申請は、先述のとおり処分を定める手続である、行政手続法の所管に属するものと解される。

# パンデミックへの対応

## 4. 通則令3条3項「申請」の意義

### (3) 行政手続法と国税通則法との関係

 この点、行政手続法2条《定義》1項3号は、前述のとおり、「法令に基づき、行政庁の...自己に対し何らかの利益を付与する処分...を求める行為であって、当該行為に対して行政庁が諾否の応答をすべきこととされているもの」と定義されているから、**通則法11条及び通則令3条3項の申請も、申請に対して「行政庁が諾否の応答をすべきこととされているもの」と解すべきであろう。**

# パンデミックへの対応

## 4. 通則令3条3項「申請」の意義

### (3) 行政手続法と国税通則法との関係

✍ また、行政手続法1条2項は、処分等を定める手続きに関して「この法律に規定する事項について、他の法律に特別の定めがある場合は、その定めるところによる。」としている。

これは、もし申請に係る処分について通則法に特に定めがある場合には、一般法としての行政手続法ではなく、特別法としての通則法の定めによるべきことを規定したものと解される。例えば、通則法46条の納税猶予の申請については、通則令15条《納税の猶予の申請手続等》に申請手続きが定められている。

したがって、これは逆に、もし申請に係る処分の定めが特別法の通則法に規定されていないのであれば、行政手続法の規定によることをも同時に意味すると解される。

# パンデミックへの対応

## 4. 通則令3条3項「申請」の意義

### (3) 行政手続法と国税通則法との関係

ただし、除外規定がある場合にも留意が必要である。この点、通則法74条の14が次のとおり定める

#### 国税通則法

##### 第74条の14 (行政手続法の適用除外)

行政手続法(平成五年法律第八十八号)第3条第1項(適用除外)に定めるもののほか、国税に関する法律に基づき行われる処分その他公権力の行使に当たる行為...については、行政手続法第2章(申請に対する処分)(第8条(理由の提示)を除く。)及び第3章(不利益処分)(第14条(不利益処分の理由の提示)を除く。)の規定は、適用しない。

本規定により、通則法11条及び通則令3条3項に基づく申請について、行政手続法の2章の「申請に対する処分」として規定される同法5条《審査基準》、6条《標準処理期間》、7条《申請に対する審査、応答》、9条《情報の提供》、10条《公聴会の開催等》、11条《複数の行政庁が関与する処分》の規定の適用がない。

ただし、同法8条《理由の提示》の規定は適用除外から除かれているから、適用されることとなる。

# パンデミックへの対応

## 4. 通則令3条3項「申請」の意義

### (3) 行政手続法と国税通則法との関係

✍ 以上を総括すると、行政手続法1条、2条及び8条は除外の対象となっていないから、まず、通則法の申請は、行政手続法2条1項3号の「法令に基づき、行政庁の...自己に対し何らかの利益を付与する処分...を求める行為であって、当該行為に対して行政庁が諾否の応答をすべきこととされているもの」と同義であり、通則法11条及び通則令3条3項の申請は、その申請に対して「行政庁が諾否の応答をすべきこととされているもの」と解すべきであろう。

#### 第7条(申請に対する審査、応答)

行政庁は、申請がその事務所に到達したときは遅滞なく当該申請の審査を開始しなければならない。かつ、申請書の記載事項に不備がないこと、申請書に必要な書類が添付されていること、申請をすることができる期間内にされたものであることその他の法令に定められた申請の形式上の要件に適合しない申請については、速やかに、申請をした者(以下「申請者」という。)に対し相当の期間を定めて当該申請の補正を求め、又は当該申請により求められた許認可等を拒否しなければならない。

# パンデミックへの対応

## 4. 通則令3条3項「申請」の意義

✍️ なお、通則法74条の14で行政手続法7条は除外されているとの反論も想定される。

### 第7条(申請に対する審査、応答)

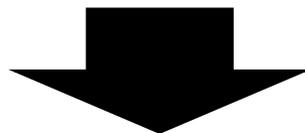
行政庁は、申請がその事務所に到達したときは遅滞なく当該申請の審査を開始しなければならない。かつ、申請書の記載事項に不備がないこと、申請書に必要な書類が添付されていること、申請をすることができる期間内にされたものであることその他の法令に定められた申請の形式上の要件に適合しない申請については、速やかに、申請をした者(以下「申請者」という。)に対し相当の期間を定めて当該申請の補正を求め、又は当該申請により求められた許認可等を拒否しなければならない。

この点、同条は**遅滞ない**審査の開始及び申請の要件の適合について**速やかな**補正又は申請拒否を要求する規定と解され、審査の**開始自体**又は申請の**拒否自体**を要求する規定とは解されない。なお、表題は「申請に対する審査、応答」とされているが、同条で許諾の応答を規定していない。このことは、そもそも申請とは、行政手続法2条1項3号のとおり、「当該行為に対して行政庁が諾否の応答をすべきこととされている」と解すことにより、整合的に理解され得る。

# パンデミックへの対応

## 4. 通則令3条3項「申請」の意義

✍ 以上のとおり、通則法11条・通則令3条3項の申請は、行政手続法2条1項3号の申請と解すべきものと捉えることができた。



通則令3条3項の申請とは、

**法令に基づく行為**

**自己に対し何らかの利益を付与する処分を求める行為**

**行政庁が諾否の応答をすべきもの**

ということになる。

ただし、このことは、応答がなければ期限延長の決定がなく、期限延長の効果が生じないことを意味するわけではない。

# パンデミックへの対応

## 5. 期限延長の効力の発生

📎 なぜなら、期限延長の効力が生じるのは、通則法11条及び3条3項の規定に従い、税務署長等が審査をして、その申請に対する期限延長につき期日を指定して決定したときであると解されるからである。

### 国税通則法

#### 第11条(災害等による期限の延長)

国税庁長官、国税不服審判所長、国税局長、税務署長又は税関長は、災害その他やむを得ない理由により、国税に関する法律に基づく申告、申請、請求、届出その他書類の提出、納付又は徴収に関する期限までにこれらの行為をすることができないと認めるときは、政令で定めるところにより、その理由のやんだ日から2月以内に限り、当該期限を延長することができる。

通則法11条は、税務署長等が法定申告期限等までに申告等をできないと認めるときに、**政令で定めるところにより、当該期限を延長することができるものと規定している。**

# パンデミックへの対応

## 5. 期限延長の効力の発生

### 国税通則法施行令

#### 第3条(災害等による期限の延長)

3 国税庁長官、国税不服審判所長、国税局長、税務署長又は税関長は、災害その他やむを得ない理由により、法第11条に規定する期限までに同条に規定する行為をすることができないと認める場合には、前2項の規定の適用がある場合を除き、当該行為をすべき者の申請により、期日を指定して当該期限を延長するものとする。

📌 通則令3条3項は、税務署長等は、法定申告期限等までに申告等ができないと認める場合には、**申告者等の「申請」により、期日を指定して当該期限を延長するものとする**のである。

ここで、先述のとおり、この「申請」を行政手続法2条1項3号の「法令に基づき...行政庁の...処分...を求める行為であって、当該行為に対して行政庁が諾否の応答をすべきこととされているもの」と解することができるが、「応答」をすることは、期限延長の効力が生じることの要件とはなっていない。すなわち、申請によること、期日を指定することは要件ではあるが、その応答がなくても延長の効力が生じる余地があると解することができる。

# パンデミックへの対応

## 5. 期限延長の効力の発生

✍ 通則法11条の「税務署長...は、...当該期限を延長することができる。」と、通則令3条3項の「税務署長...は、...申請により、期日を指定して当該期限を延長するものとする。」との規定に鑑みれば、たとえ申請が「応答をすべきこととされているもの」(行手法2 三)であったとしても、順序として税務署長等の「延長」の決定自体は「応答」より前に為されるはずで、文理上も「応答」を「延長」すること自体の要件としているとは解すことができないらである。

よって、文理解釈上は、**申請に対する応答がなくても延長の効力が生じる余地はある**と解される。

# パンデミックへの対応

## 5. 期限延長の効力の発生

✦ 次にどの時点で延長の効力が生じるかである。この点まず、「申請」は「利益を付与する処分...を求める行為」(行手法2 三)であるから、その処分は法令の要件を満たしているかの審査を前提とすべきものであるから、審査より後の時点となる。

また、通則令3条3項の「期日を指定して当該期限を延長する」との文言から、税務署長等は審査によって期日を指定することとなる。

したがって、文理解釈によれば、通則令3条3項の期限延長の効力が生じるのは、**税務署長等が審査に基づいて期日を指定して期限延長を決定した時**と解される余地がある。

# パンデミックへの対応

## 5. 期限延長の効力の発生

### ◇以上のまとめ

文理解釈上は、申請に対する応答がなくても延長の効力が生じる余地はある。

したがって、文理解釈によれば、通則令3条3項の期限延長の効力が生じるのは、**税務署長等が審査に基づいて期日を指定して期限延長を決定した時と解される余地がある。**つまり、**文理解釈上は、応答通知がない黙示の決定を認める余地がある。**

しかしながら、**東京高裁が先例と位置づけられる場合には、応答がないと延長の効力が生じないこととなる。**

# パンデミックへの対応

## 6. 小括

◇ 東京地裁は黙示の決定の可能性を認めるのに対して、東京高裁は黙示の決定の可能性を認めない。

すなわち、東京高裁は「延長の決定がなされてはじめて延長の効果が生ずる」とし、「応答を与えなかつたことによつては、黙示に申請どおりの延長決定をしたと見ることができない」としたのであった。

したがって、この東京高裁の判断を先例とすれば、今般の新型コロナウイルスでの国税庁の行う通則法11条及び通則令3条3項の個別指定についても、黙示の決定処分が認められないということになってしまい、税務署長が申請に対する決定処分の応答通知を行わないFAQに従った申告書(兼申請書)は、通則法11条及び通則令3条3項の個別指定の効力が生じないという問題が生じることとなる。

# パンデミックへの対応

## 6. 小括

✦また、たとえ黙示の決定処分を認め期限延長の効力が生じると解しても、**税務署長等から諾否の応答通知があるまでは、申請する側としては、予測可能性と法的安定性が担保されないという問題が残ることとなる。**

FAQに従って申告書の余白に「新型コロナウイルスによる申告・納付期限延長申請」旨を付記して申請を行っても、その申請の内容の審査によって「**災害その他やむを得ない理由**」に該当しないと解されれば、**法定申告期限の後になって、期限延長の申請は拒否すべきこととなり、無申告加算税や延滞税等の賦課がされるリスクが残ることとなる。**

したがって、現行の期限延長の制度及びその課税実務の対応方法では、今般の新型コロナウイルスによるパンデミックの影響に対して、**期限延長の効力の発生と申請者の予測可能性・法的安定性の問題に適切に対処できないことが明らかとなった。**

# ・期間延長制度への若干の提言

## 1. 諸外国の期限延長

 OECDによると、今般の新型コロナウイルスで多くの国(資料によると46か国)で申告期限の延長が行われている。

**アメリカ**では、連邦所得税申告書、連邦贈与税等の**提出期限**は、2020年4月15日から同年7月15日まで(3か月間)自動的に**延長**された。これに伴い連邦所得税の**納付期限**も7月15日まで**延期**されており、延期できる支払額に制限が設けられていない。

**カナダ**では、個人の所得税申告書の**提出期限**を2020年4月1日から同年6月1日(2か月間)に**延長**した。同年3月18日以降の**納付期限**も延長されている。

OECD, Tax Administration Responses to COVID-19: Measures Taken to Support Taxpayers(2020),<https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/tax-administration-responses-to-covid-19-measures-taken-to-support-taxpayers-adc84188/>(令和2年10月27日訪問)。

# 期間延長制度への若干の提言

## 1. 諸外国の期限延長

 スペインでは、2020年3月18日前に開始されている申告等手続きは法定期限同年4月30日まで延長され、同年3月18日以降開始の手続の場合は同年5月20日まで延長された。納付期限もこれに伴い同年4月15日以降のものが同年5月20日まで延長された。

韓国では、法人税と付加価値税の申告期限が最大9カ月延長され、ニュージーランドでは最大2カ月間の企業の申告書の提出を延長、オーストリアでは、個人所得税、法人所得税及びVATの2019年の確定申告の提出期限を2020年8月31日まで延長し、納期限も同年9月30日まで延期することができる措置をしているなどの具体例が挙げられる。

OECD, Tax Administration Responses to COVID-19: Measures Taken to Support Taxpayers(2020),<https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/tax-administration-responses-to-covid-19-measures-taken-to-support-taxpayers-adc84188/>(令和2年10月27日訪問)。

# 1. 期間延長制度への若干の提言

## 2. 地域指定と対象者指定の活用

✍️ 最後に若干の提案を行いたい。新型コロナウイルスや災害のような緊急かつ大量の期限延長ニーズに対応するものとして、我が国には、通則令3条1項による「地域指定」又は通則令3条2項による「対象者指定」による方法がある。

実際に、個人の所得税及び贈与税については、通則令3条2項による対応が行われた。通令3条2項は、国税庁長官が対象者の範囲及び期日を告示によって定めるものであり、これに基づいて令和2年3月6日付で告示がされた。

# 期間延長制度への若干の提言

## 2. 地域指定と対象者指定の活用

 この告示の対象者は、所得税・贈与税・消費税に関する法令の規定等に基づき税務署長に申告・納付等をすべき個人であり、告示はこれら申告等の期限が令和2年2月27日から同年4月15日までの間に到来するものにつき期限を同年4月16日とするものであった。

この通令3条2項は、「特定の税目に係る特定の行為をすることができないと認める者...が多数に上ると認める」ことを要件とし、今般の新型コロナウイルス感染症等の影響により所得税等の税目の申告や納付という行為ができないと認められる者が多数との判断に基づいたものと解される。

# 期間延長制度への若干の提言

## 2. 地域指定と対象者指定の活用

✍️ しかしながら、現状では、今般の新型コロナウイルス感染症等の影響に対応して、これ以外の通令3条2項の「対象者指定」、又は同条1項の「地域指定」は行われていない。

非常事態宣言が外出自粛等の要請がされたことに鑑みれば、その要請がされた地域やその要請の対象者に対して、より積極的にこの規定の適用をすることもできたのではなかったか。

期限延長の対応が緊急性を要し、その対象となる地域や対象者があつ程度で特定できる場合には、これら通則令3条1項の「地域指定」や2項の「対象者指定」を機動的に行うことは有効であると考えられる。

# 期間延長制度への若干の提言

## 3. 申告方式による個別指定の提案

✍️ ただし、これに対して、地域や対象者を特定することができないが、多数の期限延長のニーズがある場合が想定される。このようなときに対応するものとして通則法11条及び通則令3条3項が挙げられるわけである。

この点、本稿で検討した通り、**これらの規定は「申請」の方法をとることにより、緊急かつ大量の期限延長のニーズに対応するのは困難で、このようなときにすべての申請にタイムリーに諾否の応答を期待することができない。**また、そもそもこの規定が緊急で大量の期限延長に対応することを想定したものとも思えられない。

# 期間延長制度への若干の提言

## 3. 申告方式による個別指定の提案

 そこで、「申告方式」の期限延長制度を提案したい。

**納税者が、自主的に「災害その他やむを得ない理由」の該当性を判断をして、「申請」ではなく「申告」という方法で行うもので、その「申告」によって期限延長の効力を生じさせる方式である。**

この場合において、期限延長の効力は、課税庁の調査により期限延長の要件が満たされないと判断されるときは、更正処分により取り消すことができるようにする。

# 期間延長制度への若干の提言

## 3. 申告方式による個別指定の提案

✎ かような「申告方式」による期限延長制度を採用すれば、**緊急かつ大量の期限延長のニーズ**があったとしても、**課税庁は必要に応じて期限延長の申告が法令に従って行われているかを事後的に調査することにより対応することができる。**

これは、災害や今般の新型コロナウイルスの感染拡大のような不測の事態があった場合に、**緊張かつ大量の期限延長に対応するための特例的な規定とする。すなわち、このような規定をあらかじめ定めて、災害や疫病に際して緊急かつ大量の期限延長ニーズがあるときに、国税庁長官の指定によってその規定を発動させる**というものである。

# 期間延長制度への若干の提言

## 3. 申告方式による個別指定の提案

✍️ この「申告方式」によれば、税務署長等が期限延長の「申告」に対して、**事後的にしっかりと時間をとって**、その期限延長の理由が法令に適合しているかを**審査できる**というメリットがある。

もし、この期限延長の申告の理由が期限延長の法令の要件を満たさない場合には、無申告加算税や延滞税を賦課することが可能と思われる。

また、既存の加算税や延滞税制度とは異なる率を設けたり、あるいは、虚偽の理由による期限延長の申告を避けるため、行政罰を強化することも考えられよう。

# パンデミックにおける 国税通則法11条の適用を巡る諸問題

ご清聴ありがとうございました。

産業能率大学 経営学部特任教授

税理士

高木 英樹

TAKAGI HIDEKI