

加算税の賦課と免除に関する研究(一)

Research on Levy and Exemption of Additional Tax (1)

大 屋 貴 裕
Takahiro Ohya

目 次

- I はじめに一研究の目的
- II 加算税制度の意義
 - 1 加算税制度の概要
 - 2 加算税制度の沿革
 - 3 加算税制度の目的および機能
 - 4 加算税の性質
 - 5 加算税軽減免除措置の意義
- III 納税者保護と加算税制度
 - 1 申告納税制度草創期
 - 2 納税者権利保護の方向
 - 3 加算税制度との関係
- IV 重加算税の賦課要件
 - 1 重加算税の性質
 - 2 「隠ぺいまたは仮装」の意義
 - 3 「隠ぺいまたは仮装」要件の諸問題

(以上まで、本号)
- V 「更正の予知」をめぐる問題
- VI 「正当な理由」の再検討
- VII まとめ—加算税制度の検証

I はじめに — 研究の目的

わが国は第二次大戦以降、主に直接国税の分野で租税の確定方式として申告納税制度を採用することにより、租税の確定手続きは納税者主導型に移行した。申告納税制度は、納付すべき税額が納税者の申告により確定することを原則とし、申告がない場合または申告が不相当と認められる場合には、租税行政庁の更正または決定によって税額を確定する方式である。この申告納税制度の導入は、民主的な租税制度の観点からすると望ましいものであった。

この申告納税制度の創設を機に、制度の定着と発展の一環として、申告義務が適正になされない場合には附帯税(加算税)を課す加算税制度が設けられた(通則法65条以下)。加算税制度については、申告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、その義務の履行の確保を図

っている。

一方、加算税制度は、申告納税制度の下での国の歳入を確保するとともに、正当な納税義務の履行者との公平負担を図るための行政上の措置であることから、申告義務を違反したことについて、正当な理由がある場合や自発的には是正措置を講じたときには、軽減もしくは免除することとしている(同法65条5項、66条1項・2項・6項、67条2項・3項)。

加算税制度に関しては、これまでににおいて、申告納税制度からの位置づけ(目的・機能・性質)を確認したもの、行政制裁の議論の1つとしての行政罰の側面から加算税を考察したもの、加算税規定の解釈について税務実務・判例等の事例を基に規定の射程距離を検証したもの、また、納税者権利保護もしくはコンプライアンス向上の観点から加算税のあり方を模索するもの、等多数の研究業績が積み

ており、研究者、税理士、および行政職員等からの研究成果が多く存在する。

本研究は、これらの先行研究を踏まえ、今一度加算税制度に関する議論を整理し、加算税の賦課要件と軽減免除に関する要件を確認しながら、それぞれの問題点を明らかにし、特に、加算税規定の解釈について検証を行うこととする。加算税軽減免除規定では解釈上多くの問題が指摘されており、特に実務上の疑念が多く生じている、「正当な理由」および「更正があるべきことを予知してなされたものではないとき」の法解釈について、最新判例などを踏まえ詳細に検証を行うこととする。いわゆる「更正の予知」の解釈については、課税庁と納税者との間において争いが絶えず、ときには納税者の代理人たる税理士を巻き込んでの議論となっており、文言の射程範囲を検証する事例研究も多く存在する。本研究においても、判例等の検証から同様な事例研究を行うが、加算税制度の意義、趣旨、沿革等の視点から再度検証し直すことは有益であると考えている。

近時では、申告納税制度の定着と課税要件事実の的確な把握のために、納税環境の整備と改善の必要性から、制度上の手当のみではなく、国民の納税意識の向上、税務職員の意識の近代化、租税に関する教育の充実などが検討されている。

平成23年11月に「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律」が成立したことをうけ、国税通則法が改正され、税務手続の透明性および納税者の予見可能性を高めるという観点から、税務調査手続の明確化に関しての見直しがなされた。

これまで納税者の権利保護（納税者権利憲章）の必要性は説かれていたが、今回の税務調査手続の見直しは、納税者の権利保護の観点からは前進したというべきであろう。また、「納税者の自発的な納税義務の履行を適正かつ円滑に実現する」とする点では、加算税制度と深い関係があることから加算税制度への影響も考えられる。

以上の観点から、本研究では、国税通則法の改正経緯にも言及し、納税者の権利保護の議論についても触れることとする。

本研究は以下の内容で進めることとする。

第一に、加算税制度の意義について、制度の概要、沿革を概観し、制度の目的および機能、性質について確認する。加算税制度のなかでも特に議論のある加算税の軽減免除に関して、意義を確認し、問題点を明らかにする。

第二に、納税者の権利保護について、申告納税制度草創期からの変化を確認し、わが国の納税者の権利保護、特に納税者権利憲章の取組みについて言及し、納税者の権利保護は加算税制度と関係があることを認識する。

第三に、加算税の賦課の面で、納税者に大きなインパクトを与える重加算税について、各種加算税との関係および賦課要件を確認し、重加算税の抱える問題を検証し、加算税制度における位置づけについて検討を加える。

第四に、加算税の軽減免除要件としての「正当な理由」について、学説および判例を参考とし、その射程範囲を検討する。

第五に、加算税の軽減免除要件として、「更正の予知」の解釈について考察する。「更正の予知」をめぐるのは、これまでにおいても解釈上の争いが生じており、最近では東京地裁平成24年9月25日判決（判時2181号、77頁）において、修正申告の提出が「更正があるべきことを予知してされたものではない」に該当するか否かを争点として行われている。これらの最新の判例を検証し、税務調査手続きとの関連を明らかにしながら、「更正の予知」についての解釈論を展開する。国税通則法の改正により、これまでなされてきた「更正の予知」の解釈・適用面での変化についても検討を加えたい。

II 加算税制度の意義

1 加算税制度の概要

加算税制度は、申告納税方式による国税について、法定申告期限までに適正な申告がなされない場合、および源泉徴収による国税について、法定納期限までに適正に納付がなされない場合に、申告または納付を怠った程度により課されるもので、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税、および重加算税の4種類で構成される。この加算税は、行政制裁¹⁾として課される国税であるが本質的に申告納税方式になじまないとされることから、賦課課税方式による国税とされ²⁾、その額の計算の基礎となる税額の属する税目の国税とされる（通則法69条）。

4種の加算税は、法定申告期限または法定納期限を経過した時（還付請求申告書に係る過少申告加算税または重加算税は、還付請求申告書が提出された時）に成立し（通則法15条2項13号、14号、通則令5条1項11号）、賦課決定通知書が発せられた日の翌日から起算して1か月を経過する日までに納付しなければならない（通則法35条3項）。

(1) 過少申告加算税

過少申告加算税は、申告納税方式の国税について、申告期限内（期限後の申告であって、その申告が期限後となったことについて正当な理由があるものを含む）に申告書の提出があったとしても調査等により、課税標準額の間違いを指摘されるなど、修正申告または更正がなされ、当初の申告税額が過少となったときに課されるものである。原則

として、修正申告もしくは更正により納付すべき金額（増差税額）の10%の過少申告加算税が課される（通則法65条1項）。ただし、増差税額（修正申告または更正が2回以上行われた場合は、前回までの修正申告または更正による増差税額の合計額（累積増差税額）を加算した金額）が期限内申告税額³⁾と50万円とのいずれか多い金額を超える部分の税額については、5%相当分の税額が加算される（通則法65条2項）。

すなわち、過少申告加算税の額は、通常の場合、増差税額の10%相当額であり、一定の超える部分については15%の過少申告加算税が課されるということである⁴⁾。

修正申告または更正により納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちにその修正申告または更正前の税額（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には、その部分について過少申告加算税は課さないこととしている（通則法65条4項）。また、修正申告が、その申告に係る租税について調査があったことにより、それについて「更正があるべきことを予知してされたものではない」場合は、過少申告加算税は課されない（通則法65条5項）。

（2）無申告加算税

無申告加算税は、申告納税方式の国税について、期限内申告がなかった場合において、期限後申告の提出または決定があった場合もしくは期限後申告の提出または決定があった後に修正申告または更正があったときに、その申告、更正または決定により納付すべき税額の15%相当額を課するものである（通則法66条1項）。

平成18年税制改正により、増差税額（期限後申告・修正申告・更正・決定が2回以上行われた場合は、それらの増差税額の合計額（累積増差税額）のうち50万円を超える部分の税額については、5%相当分の税額が加算されることとなった（通則法66条2項）⁵⁾。

無申告加算税の税率が、過少申告加算税のそれより高くなっているのは、無申告の方が過少申告の場合よりも申告義務違反の程度が大きいことに基づいている⁶⁾。

また、正当な理由があると認められる場合は、過少申告加算税と同様に課税が免除され（通則法66条1項ただし書）、「更正があるべきことを予知してされたものではない」場合は、15%の税率が5%に軽減される（通則法66条5項）。

（3）不納付加算税

不納付加算税は、源泉徴収等による国税がその法定納期限までに完納されなかった場合において、納税の告知にかかる税額または法定納期限後に告知を受けることなく納付

された税額の10%の金額が課されるものである（通則法67条1項）。ただし、告知または納付にかかる租税を法定納期限までに納付できなかったことについて、正当な理由があるときは⁷⁾、この限りではない（同項ただし書）。

源泉徴収による国税が納税の告知を受けることなく法定納期限後に納付された場合に、その納付がその国税について告知があることを予知してなされたものではないときは、不納付加算税の税率は5%に軽減される（同条2項）。この場合において、法定納期限から1月以内に納付がなされ、かつ、法定納期限までに納付する意思があつたと認められる一定の場合⁸⁾には、不納付加算税は課されない（同条3項。平成18年税制改正。平成19年1月1日以降に法定納期限のくる国税に適用）。

（4）重加算税

重加算税は、次の場合にそれぞれの金額について課税もしくは徴収される。

- ① 過少申告加算税が課される場合において、納付すべき税額の計算の基礎となる事実の全部または一部について隠ぺいまたは仮装があり、その隠ぺいまたは仮装に基づき、過少な申告を行っているとき、その隠ぺいまたは仮装した部分に相当する税額につき、過少申告加算税に代え、35%の割合で乗じて計算した金額（通則法68条1項）
- ② 無申告加算税が課される場合において、税額の計算の基礎となる事実の全部または一部について隠ぺいまたは仮装し、その隠ぺいまたは仮装に基づき法定申告期限までに申告しなかったとき、または期限後申告をしたときは、その隠ぺいまたは仮装した部分に相当する税額につき、無申告加算税に代え、40%の割合で乗じて計算した金額（同条2項）。
- ③ 不納付加算税が課される場合において、前項同様、隠ぺいまたは仮装の不正行為があり、その隠ぺいまたは仮装に基づき、源泉徴収による国税を法定納期限までに納付しなかったときは、その隠ぺいまたは仮装した部分に相当する税額につき、不納付加算税に代え、35%の割合で乗じて計算した金額（同条3項）

なお、課税資産の譲渡等にかかる消費税以外の消費税等（通則法2条1項3号）には、重加算税の適用はない（通則法68条4項）。

2 加算税制度の沿革

わが国では、第二次大戦後、租税制度の大きな転換期を迎えた。昭和22年には日本国憲法制定により税制改正が行われたが、その中でも重要な改正は、所得税、法人税、相続税の国税について、申告納税制度（self-assessment

system) が採用されたことである⁹⁾。この申告納税制度の採用に伴い導入されたのが、加算税制度の前身である「追徴税制度」である。

この追徴税制度は、納税義務者が更正決定を受けた場合または修正申告書を提出した場合において、当初の申告が過少であったこと、または申告書の提出がなかったことについてやむを得ない事由がある場合を除き、当該更正決定または修正申告により増加した税額の一定割合を追徴税という名目で徴収するものであった¹⁰⁾。追徴税制度は、自己の所得を正確に申告することを納税者に義務づけた申告納税制度において、正当な申告をしなかった、または申告自体をしなかった納税者に対する一種の罰則として設けられたのである。つまりわが国の加算税制度は、申告納税制度に欠かすことのできない制度として誕生したということである¹¹⁾。

なお、戦前においては、賦課課税制度を採用していたことから、正当な国税を期限内に納税しない納税義務者に対しては、基本的には延滞金と刑罰という制度によっていた¹²⁾。

その後、追徴税制度は、シャープ勧告¹³⁾に基づく昭和25年税制改正により、次に掲げる過少申告加算税、無申告加算税、源泉徴収加算税、重加算税等の各種の加算税制度¹⁴⁾へと移行した。

過少申告加算税額は、法定申告期限内に申告があった場合において、当該申告が過少に申告された場合に、その申告に係る不足税額の5%の割合に相当する税額を徴収するもので、当該過少申告が正当な理由に基づくものである場合また当該過少申告の後に自発的に申告の是正が行われた場合には、過少申告加算税額は免除された。

無申告加算税額は、法定申告期限内に申告がなかった場合において、その期限後に申告がされたときまたは課税庁の決定があったときまでの経過期間に応じ、その納付すべき税額に対して、10%から25%の割合に相当する税額を徴収するものであった。法定申告期限までに申告がなかったことにつき、正当な理由がある場合には、無申告加算税額は徴収されず、また、法定申告期限後に自発的に申告書の提出があった場合には、納付すべき税額に対して5%の割合に相当する無申告加算税額は免除された。

重加算税額は、各税目の税額計算の基礎となるべき事実の全部または一部を隠ぺいしまたは仮装し、その隠ぺいしまたは仮装したところに基づいて申告しまたは法定申告期限までに申告しない場合、あるいは源泉徴収等をしなかった場合に、納付すべき税額に対して50%の割合に相当する税額を徴収するものであった。自発的に修正申告等をして不足税額を納付した場合には重加算税額は課されないものであった。

これらの各種加算税制度は、追徴税の場合と比べると、①申告書が期限内に提出されたか否かに応じて税率に差異を設けたこと、②申告書の提出が期限後になされた場合であっても、少しでも早期に提出すればより遅れて提出した場合より有利に取り扱うこと、③納税義務者が過少申告したことまたは無申告であったことについて、詐欺その他不正な行為があったか否かによって税率に差異を設けること、により情状に応じて段階的な区分を設け、行政罰として合理化を図る制度であった¹⁵⁾。

また、昭和25年加算税制度では、シャープ勧告での「故意の怠慢ではなく、相当な理由によって提出が遅れた場合は罰則は適用されるべきではない。」¹⁶⁾との提言が取り入れられ、「正当な理由」により申告が遅延した場合については、加算税額を免除するもしくは軽減する旨の規定がおかれた。同時に、納税者による課税標準額または税額の算定において間違いがあった場合に自発的に是正措置を行うことや、期限内に申告しなかったが自主的に申告をするなど、納税者としての不履行を是正した場合には、加算税の軽減免除が規定されていた。

その後加算税制度はいくつかの改正を受け、昭和37年の国税通則法の制定により、これまでは各個別税法に規定されていた加算税制度を整備し、「加算税額」の名称を「加算税」に変更するとともに、重加算税の税率を軽減するなど、制度の合理化が行われた。ここに現行加算税制度が確立された。

昭和37年国税通則法における加算税の課税額については、過少申告加算税は、不足額の5%、無申告加算税または不納付加算税は、納付本税の10%、また重加算税は、隠ぺいまたは仮装に係る本税額の30%（無申告加算税または不納付加算税の課税要件に該当する場合は35%）とされ、重加算税と他の加算税とは、同一の基礎税額に対して併課されないこととなった。

国税通則法の制定以後は、昭和59年の税制改正において、過少申告加算税の二段階制が採用され、昭和62年には、過少申告加算税が5%から10%に、無申告加算税が10%から15%に、重加算税が30%および35%から35%および40%に引き上げられる等の改正が行われている。

3 加算税制度の目的および機能

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納付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¹⁷⁾。

納税の義務は、所得税は暦年終了の時、法人税は事業年度終了の時、相続税は相続または遺贈による財産の取得の時に成立するが（通則法15条2項）、ここでの納税の義務は抽象的な義務にとどまり、租税債務の確定には、課税要

件事実の確認と税額確定手続きを経る必要がある。わが国は国税の多くの税目で申告納税方式を採用しており、当該方式では、租税債務の確定は、納税者の申告により税額が確定することが原則であるが、申告がない場合またはその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合や当該税額が税務署長等の調査したところと異なる場合には、税務署長等の処分により税額を確定することとなっている（通則法16条1項1号）。

加算税制度の目的としては、第一に、このような国と納税者の法律関係が公法上の権利義務関係であることを前提として、申告義務違反に対する制裁制度を設けることで適正な申告を行うことが期待されることから、過少申告や無申告といった申告義務違反を未然に防止し適正な申告納税を実現することが挙げられる。

目的の第二として、申告納税制度の執行の場面で、多くの納税者が誠実にその義務を履行しようとしている一方でその義務が適正に履行されないことが想定され、期限内に適正な申告をした者とそうでない者の権衡を図ること、すなわち納税者間の不公平感の是正を図ることである。申告納税制度は納税者の自主的な関与協力の発現を前提とし、関与協力しない者に制裁を講じなければ、関与協力した納税者との公平は確保できないため、民主的な納税制度の下では、納税者相互間の公平侵害の防止を図るための制裁は不可欠であるとする趣旨である¹⁸⁾。

以上の目的を達成することが加算税制度の機能であり、このような機能が刑事罰と類似することから、加算税に加えて刑罰を科すことについては、かねてより憲法が禁止する二重処罰に反しないかどうか問題とされてきた¹⁹⁾。加算税は、刑事制裁とは異なり、申告義務および徴収納付義務の適正な履行を確保し、ひいては申告納税制度および徴収納付制度の定着を図るための特別の経済負担であって、処罰ないし制裁の要素は少ないので、二重処罰にはあたらないと解されており²⁰⁾、最高裁昭和33年4月30日大法廷判決（民集12巻6号、938頁）も同様の見解を示している²¹⁾。

4 加算税の性質

加算税の性質については、加算税は申告義務違反に対する制裁であり、一種の行政上の制裁であると考えられることから、行政上の義務違反に対する制裁の面からの検討が有益であろう。

行政上の義務の不履行があった場合には、それを放置して置いては行政上の義務が実現できないことから、行政上の義務違反者に対し制裁を課し、その威嚇的效果によって義務の履行の確保を期しているという²²⁾。行政上の制裁は、形式的には過去の義務違反に対するお仕置きであり、将来に向かっての義務の実現をはかろうとする強制執行とは本

質を異にしているが、実質的には威嚇的效果により義務の履行を間接的に強制し、確保をはかることから、機能面からみると行政上の強制執行を補完する作用であるという²³⁾。行政上の義務違反への制裁には、①行政罰（行政刑罰、秩序罰）、②その他の制裁（許認可の停止・取消し、経済的負担、違反事実の公表、給付の停止）の種類があり、租税法上の義務違反に対する制裁として経済的な不利益を課しこれにより義務の履行確保を促進しようとするものとして、加算税を例示している²⁴⁾。

加算税の性質については、①行政罰、②民事罰、③秩序罰、④金銭罰、⑤特別な経済的負担、の説明が存在するとされるが²⁵⁾、特別な経済的負担であるとの見解が妥当であろう。

5 加算税軽減免除措置の意義

先述したように、申告納税による手続きのもとでは、納税者の自主性を尊重し、同時に課税の公平を実現するために、徴税事務の能率的・合理的運用を図る必要がある。これまで説明した加算税制度は、過少申告や無申告あるいは不納付という納税者の不誠実な行為に対して課すことで、課税の公平、申告納税制度の維持、期限内納付の推進を図るものである。

しかし、このような過少申告、無申告あるいは納付遅滞が生じた場合においても、納税者側に納税義務を履行できなかったやむを得ない事由があるとき、もしくは納税者が過少申告に気付き、自発的・自主的な意思により適正な申告納税を行ったとき、災害等により申告・納付が遅滞したとき等には、納税者に制裁を課することが不相当であると考えられることから、加算税については軽減もしくは免除をすることとされている。

一つは、過少申告もしくは無申告あるいは不納付であったことについて、「正当な理由」がある場合には、加算税が免除される規定であり（通則法65条4項、66条1項ただし書および67条1項ただし書）、いま一つは、修正申告もしくは期限後申告あるいは期限後納付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、その国税について「更正があるべきことを予知してなされたものではないとき」（以下、「更正の予知」という。）には、加算税が軽減される規定である（通則法65条5項、66条5項、67条2項）。

このような加算税の軽減免除の規定の趣旨は、前者においては、「課税要件を具備するすべての場合に過少申告加算税を賦課すると事情によっては納税義務者にとって苛酷な結果を招来することもあり得ることから、かかる事態を回避する目的のために設けられていること」²⁶⁾とされ、後者については、「政府に手数料をかけることなくして自ら修正又は申告した者に対しては、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、これを懲罰せんとして右の如き規定となったものと解するのが相当である」²⁷⁾と解されてきた。

加算税軽減免除規定については、かねてより、「正当な理由」および「更正の予知」の意味内容が明確ではなく、不確定概念であることから、憲法31条ないし課税要件明確主義に反するのではないかという議論も存する²⁸⁾。

当該規定の文言、「正当な理由」および「更正の予知」については、章を変え別途詳細に議論を行う。

Ⅲ 納税者保護と加算税制度

1 申告納税制度草創期

加算税制度は、近代的民主的租税システムである申告納税制度とともに導入された経緯から、その目的の達成および発展のためには、国が用意する制度だけではなく当然に国民である納税者の意識の向上も必要となってくる。

申告納税制度が導入された昭和22年の社会状況について、当時の大蔵省主税局税制第一課長原純夫氏は、「しからはそういう中で税はどのような情勢にあったかと言いますと、端的に言って税金はめちゃくちゃだった。・・・税だけではなくて経済全体がめちゃくちゃだったのです。アメリカの制度を輸入したハイカラな申告納税制度というのができておったのですけれども、実際においてはインフレーションに吹きまわられて税法の規定で何万円から何万円までは何パーセントの税だということに決まっています

食うや食わず、ヤミは横行するというようなときですから、税というものはきわめて恣意的に納められまた恣意的にとられた。」と述べている²⁹⁾。

申告納税制度が導入された当初の申告所得税の申告・更正・決定の状況に関しては、表1のようになっており、その趣旨からすると「異常と言いつづける状況にあったと思われる」との指摘がある³⁰⁾。この点については、そもそも申告納税制度の採用に際して、更正決定することが前提にあったような発言もあることから³¹⁾、申告納税制度への転換期としていくつもの困難を乗り越えてきた様子がうかがえる。

このような納税意識が希薄な申告納税制度草創期においては、表1が示すように、昭和23年分申告所得税においては、加算税（当時は追徴税）を課された件数は納税人員の約20%にあたり、追徴税額も納税額の5%に達している。表2では昭和23年以降の加算税の推移を表しているが、納税者数および合計税額のうち占める加算税の人員、金額の割合が激減していることから、当時は多額の追徴税が課せられていたということが察せられる。

以上のように、申告納税制度草創期の社会状況からすると、「重加算税を賦課すべき納税義務違反の態様も、客観的に把握し得る行為が多かったのではないかと思われ」との見解があるように³²⁾、納税者の環境整備という納税手続の整備よりも、加算税等の制裁を導入することで申告納税の意識を高めることが先決であったように思われる。

表1 昭和22年～24年分申告所得税の申告・更正・決定の状況

(単位：千人、百万円)

区 分		申 告 額		修正確定申告 による増減額 A		更正による 増減額 B		決 定 額 C		差引合計額 D		$\frac{A+B+C}{D}$ (注3) %	
年分	項 目	人 員	税 額	人 員	税 額	人 員	税 額	人 員	税 額	人 員	税 額	人 員	税 額
22 年	所 得 金 額	9,034	165,590	267	4,049	4,849	98,744	1,471	41,384	10,951	309,767	60.1	46.5
	納 税 額 合 計	6,759	35,177	205	1,459	3,747	44,647	1,204	14,275	8,336	95,558	61.9	63.2
	税額のうち加算税・追徴	55	5	23	3	1,904	4,340	546	1,697	2,369	6,046		
23 年	所 得 金 額	9,515	446,468	512	13,812	4,596	150,555	1,264	78,417	11,044	689,253	57.7	35.2
	納 税 額 合 計	7,353	84,801	396	4,153	3,772	58,826	1,093	23,779	8,789	171,558	59.9	50.6
	税額のうち追徴税	—	1	—	1	1,199	6,237	560	2,826	1,744	9,066	19.8	5.3
24 年	所 得 金 額	9,731	703,728	846	25,131	3,849	139,666	1,346	99,007	11,723	967,532	51.5	27.3
	納 税 額 合 計	7,793	115,942	698	5,528	3,061	57,846	1,118	21,238	9,454	200,554	51.6	42.2
	税額のうち追徴税	2	9,070	—	26	2,049	7,411	821	2,641	2,839	10,062	30.0	5.0

(注) 1. 「所得金額」欄の人員は、各種所得毎を1人として計算した延人員を、「納税額合計」欄の人員は実際人数を示す。
 2. 「差引合計D」欄の人員は、申告額、修正確定申告による増減額、更正による増減額及び決定額を通じた実際人数を示す。
 3. 「%」欄のうち、「追徴税」欄は、納税額に占める追徴税の割合を示す。
 出所：『国税庁統計年報書』（昭和22年度）、（昭和23年度）、（昭和24年度）、各12～13頁

表2 申告所得税課税状況

区 分	本		年		分	
	納税者数	所得金額	税 額	加 算 税		合計税額
				人 員	金 額	
昭和23年	人	百万円	百万円	人	百万円	百万円
24	8,789,038	689,253	159,480	4,190,151	3,013	171,558
25	9,453,717	967,532	187,997	3,138,952	2,496	200,554
26	4,318,059	652,868	82,840	109,011	177	83,121
27	3,489,848	754,547	85,867	177,913	323	86,190
28	2,916,960	755,116	80,974	227,964	402	81,376
29	2,164,238	678,918	68,933	141,595	317	69,250
30	2,220,903	730,834	61,262	56,202	128	61,391
31	2,384,260	818,339	59,861	90,502	244	60,483
32	2,174,112	832,429	65,449	108,321	262	66,033
33	2,183,839	914,766	57,676	102,628	228	58,155
34	2,120,232	926,046	53,030	101,198	213	53,474
35	1,973,195	1,013,017	62,648	114,040	295	63,132
36	2,150,581	1,272,027	93,545	135,157	420	94,194
37	2,084,858	1,482,194	120,077	127,705	526	120,869
38	2,311,200	1,830,275	142,011	105,668	338	142,768
39	2,580,563	2,258,852	183,592	105,503	377	184,734
40	2,843,749	2,650,356	219,313	126,441	475	220,766
41	2,919,861	2,832,901	230,937	117,771	518	232,612
42	3,241,935	3,276,293	268,210	125,275	623	269,849
43	3,638,780	3,963,442	338,170	114,201	671	340,035
44	3,922,171	4,729,100	422,801	111,072	807	425,013
45	4,201,309	6,421,700	544,528	122,748	1,050	547,825
46	4,465,783	8,055,255	655,953	140,174	1,281	659,723
47	4,452,946	10,126,864	811,585	125,794	1,201	815,931
48	4,918,264	11,698,808	1,122,977	128,717	1,469	1,127,621
49	5,682,810	17,258,205	1,819,161	128,008	1,961	1,824,961
50	4,988,439	13,010,128	1,164,871	76,580	6,745	1,185,846
51	4,623,720	14,339,423	1,413,329	12,951	284	1,419,584
52	4,939,700	14,386,744	1,306,801	15,636	194	1,311,620
53	5,050,249	16,107,301	1,496,770	15,009	169	1,502,379
54	5,367,908	17,910,431	1,732,834	3,081	31	1,740,941
55	5,715,926	20,624,915	2,191,949	4,382	58	2,200,652
56	5,942,099	22,651,842	2,363,532	1,347	48	2,373,537
57	6,170,506	23,904,283	2,409,149	1,321	48	2,419,345
58	6,579,497	25,815,670	2,548,751	1,240	46	2,559,745
59	6,998,199	27,535,389	2,678,230	1,052	35	2,695,111
60	7,129,463	28,712,257	2,740,512	979	33	2,751,623
61	7,372,229	30,440,478	2,881,109	1,333	46	2,892,092
62	7,695,293	33,302,628	3,367,012	1,117	55	3,379,229
63	7,707,308	37,750,908	4,182,659	1,558	78	4,197,560
64	7,797,019	40,887,818	4,324,788	1,298	80	4,340,693
平成元年	7,965,871	48,993,419	5,363,712	1,864	101	5,378,809
2	8,547,375	57,550,049	6,602,297	1,746	107	6,621,585
3	8,562,552	59,114,398	6,575,165	1,773	112	6,596,057
4	8,577,661	47,718,734	4,089,278	2,181	75	4,110,252
5	8,428,477	47,919,293	4,259,433	1,639	71	4,280,677
6	8,223,171	44,849,111	3,430,558	1,665	64	3,456,732
7	8,020,634	45,623,421	3,464,677	1,148	58	3,477,682
8	8,239,858	48,320,563	3,630,236	1,430	65	3,645,039
9	8,271,709	46,991,679	3,501,327	1,660	68	3,518,559
10	6,224,254	40,641,094	2,943,029	1,500	57	2,959,034
11	7,400,607	41,107,209	2,611,011	826	34	2,624,665
12	7,273,506	41,218,885	2,675,279	497	37	2,690,394
13	7,076,549	39,958,384	2,569,724	206	19	2,584,807
14	6,868,284	38,066,487	2,389,147	259	36	2,403,097
15	6,933,359	38,322,092	2,370,947	467	29	2,384,546
16	7,440,793	40,185,535	2,405,711	530	25	2,418,218
17	8,294,146	43,714,924	2,673,368	292	19	2,685,526
18	8,232,918	44,320,535	2,897,057	242	34	2,912,868
19	7,768,684	43,262,215	2,998,735	205	19	3,012,777
20	7,522,978	39,593,998	2,649,460	184	15	2,664,189
21	7,176,061	35,386,457	2,272,510	123	9	2,287,850
22	7,021,145	34,695,774	2,243,113	231	14	2,263,618
23	6,071,242	33,679,014	2,309,271	234	11	2,321,096

出所：国税庁 HP 統計情報「長期時系列データ」
<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm>

2 納税者権利保護の方向

(1) 納税者権利憲章の意義

現在の社会状況は相当変化し、納税者の意識も申告納税制度草創期とは比べものにならないほど進化している。主要国税における申告納税制度は相当程度浸透し、現在では国税庁が導入するオンラインサービスである「国税電子申告・納税システム（呼称：e-Tax）」の利用も年々増加しており、普及、定着してきているといえる³³⁾。また、表2からもわかるように、加算税の人員、金額が減少していることから、わが国においても自発的で適正な申告を行う納税者が多数存在し、高い倫理観によって申告納税制度が維持されてきたといえよう。

一方で、現在わが国の国家財政は危機的な状況であり、今後において増税は不可避であるとの見方が強い。このような増税政策が国により一方的に打ち出され、税務調査を初めとする課税庁の権力的権限の強化が図られると、納税者の課税行政庁に対する反発は強まり、徴税の著しい不効率を生み出す懸念がある。

先進各国が納税者権利憲章を採用した歴史的経緯を見ると、「効率的な租税徴収行政を遂行するためには、さらなる税務調査権限の強化という手法で対応することは逆効果であり、税務行政のソフトな対応こそが納税者の税務行政庁に対する信頼を形成し、徴税行政の効率化を達成できる途である³⁴⁾」という判断が存在する。すなわち、今後において徴税が効率的に進められるためには、納税者の協力が不可欠であり、納税者の権利の尊重を基礎としたソフトな手法に基づく税務行政の運営が必要であるということである。そこで、今後の増税政策を円滑に成し遂げるためには「納税者権利憲章の作成による税務行政の変革が必要である³⁵⁾」と叫ばれるのである。

(2) 納税者権利憲章の策定

納税者権利憲章の策定については、わが国では、1980年頃から、税理士会や弁護士会、中小企業団体、政党、政治家、学者等が「納税者権利憲章」を含む納税者の権利確保制度の導入を求めてきた³⁶⁾。平成14年（2002年）には野党の民主党が中心となり「国税通則法の一部改正案」のなかで、1条に国民の権利利益の保護を入れることや税務行政運営の基本方針、税務調査の事前調査等の提案がなされたが廃案になるなど、実現はほど遠かった。

以来、平成21年（2009年）の政権交代により初めて「納税者権利憲章」の制定が俎上に上った。そして、平成23年度税制改正大綱において、税制の抜本改革に向けた基本的方向性として、「納税者の立場に立ち『公平・透明・納得』の税制を築くこと」が掲げられ³⁷⁾、納税環境整備として、「納税者権利憲章の策定」が盛り込まれることとなった³⁸⁾。

納税者権利憲章策定の基本方針において、「憲章については、複雑な税務手続を納税者の目から見て分かり易い形でお知らせするため、①納税者が受けられるサービス、②納税者が求めることのできる内容、③納税者に求められる内容、④納税者に気をつけていただきたいことを一連の税務手続に沿って、一覧性のある形で、平易な言葉で簡潔・明瞭に示すとの考え方に沿って策定します。」³⁹⁾と述べている。この基本方針を受けて作られた「所得税法等の一部を改正する法律案」において、国税通則法につき、「国税庁長官は、次に掲げる事項を平易な表現を用いて、簡潔に記載した文書を作成し、これを公表するものとする」⁴⁰⁾との規定が設けられていた。

しかしながら、その後、いわゆるねじれ国会の影響等により、所得税法等の一部を改正する法律案は、民主党、自由民主党、公明党の3党合意⁴¹⁾により分離され⁴²⁾、継続審議となったが、第179回臨時国会（平成23年10月20日）で再修正され⁴³⁾、納税者権利憲章の作成に関する規定⁴⁴⁾は削除されることとなった⁴⁵⁾。

以上のように、納税者権利憲章の策定は頓挫した格好となり、納税者権利憲章の策定に対する課税当局の消極的姿勢や国税庁の使命として掲げる「納税者の自発的な納税義務の履行を適正かつ円滑に実現する」⁴⁶⁾という表現について、「一種の時代錯誤」との批判はあるものの⁴⁷⁾、納税者権利憲章については、平成24年度税制改正大綱で、平成23年度税制改正法附則第106条の趣旨を踏まえ、納税者の利益の保護に資するとともに、税務行政の適正かつ円滑な運営を確保する観点から、引き続き検討が行われることとなった⁴⁸⁾。

(3) 国税通則法の改正

平成23年11月30日「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律」が成立し、平成23年12月2日に公布されたことにより、国税通則法および所得税法等ならびに関係政令が改正された⁴⁹⁾。

この改正により、税務調査手続の明確化、更正の請求期間の延長、処分の理由附記等、国税通則法の大幅な見直しが実施された。

なかでも、「税務調査手続の明確化」に関しては、納税者権利憲章の策定の際に盛り込まれる予定であった内容の一部が法制化された点で重要な意味を持っている。

この法制化の趣旨については、「手続の透明性及び納税者の予見可能性を高め、調査に当たって納税者の協力を促すことで、より円滑かつ効果的な調査の実施と申告納税制度の一層の充実・発展に資する観点及び課税庁の納税者に対する説明責任を強化する観点から、従来の運用上の取扱

いが法令上明確化されたところである。調査の実施に当たっては、今般の法改正の趣旨を踏まえ、『納税者の自発的な納税義務の履行を適正かつ円滑に実現する』との国税庁の使命を適切に実施する観点から、調査がその公益的必要性と納税者の私的利益との衡量において社会通念上相当と認められる範囲内で、納税者の理解と協力を得て行うものであることを十分認識した上で、法令に定められた調査手続を遵守し、適正かつ公平な課税の実現を図るよう努める。」とされ⁵⁰⁾、納税者権利憲章の一部分が実現できたものとの評価ができれば。

3 加算税制度との関係

加算税制度の賦課要件が客観的で簡易明瞭であることは、多数の案件に対して公平、迅速で均一な処分を可能としており、行政制裁の側面からすると不可欠な要素である。一方、納税者に対しては、税務行政のソフトな対応こそが納税者の税務行政庁に対する信頼を形成し、納税者の協力を促すという考えのもと、納税者の権利を尊重した租税に関する手続の整備が必要とされていたが、今回の国税通則法の改正は、租税に関する手続の懸案を解決するものと評価されている⁵¹⁾。

つまり、納税者の権利の保護と加算税制度は、「納税者の自発的な納税義務の履行を適正かつ円滑に実現する」という目的の達成において深い関係があるといわなければならない⁵²⁾。

加算税制度との関係で具体的に問題となる論点としては、加算税の課税要件の明確化があげられる⁵³⁾。

例えば、情報通信技術の発達により不正行為を行うことが容易となり、当該不正行為に対しては厳罰に処すべきであろうが、特に重加算税を課す場面において、「隠ぺいまたは仮装」の判断が非常に困難なる場合が少なくない。一方で、納税者側からすると、「隠ぺいまたは仮装」の内容が不明確であるが故に、納税義務の予測可能性の面からも納税義務者の権利を保護する必要性もある。

以上のように加算税制度がいかに加算税の実効性をあげつつ、納税者の権利を保護する明確な規定であることを検証しなければならない。

Ⅳ 重加算税の賦課要件

1 重加算税の性質

納税者は申告期限内に税額を適正に申告しない場合、もしくは納付しない場合に過少申告加算税・無申告加算税または不納付加算税という加算税が課されることは既に説明したところであるが、それぞれの加算税が課税もしくは徴収される場合において、隠ぺいまたは仮装の不正行為があ

るときは、重加算税というさらに重い負担が課されるもしくは徴収されることとなっている。規定では、過少申告加算税が課される場合、無申告加算税が課される場合または不納付加算税が徴収される場合において、納税者が納付すべき税額の計算の基礎となるべき事実の全部または一部を隠ぺいし、または仮装し、その隠ぺいまたは仮装に基づいている場合には、それぞれの隠ぺいまたは仮装に対応する部分について、過少申告加算税・無申告加算税または不納付加算税の代わりに、35%（過少申告または不納付の場合）または40%（無申告の場合）の税率によって重加算税が課されるまたは徴収される（通則法68条1項～3項）。

この重加算税は、納税者が隠ぺいまたは仮装という不正な手段を用いた場合に、特別に重い負担を課することによって、申告納税制度および源泉徴収制度の基盤が失われるのを防止することを目的としているとされ⁵⁴⁾、他の加算税と変わるところがない。

しかしながら、重加算税については、申告が過少、申告がないまたは納付がないという事実だけではなく、税額等の計算の基礎となるべき事実の一部または全部を「隠ぺいまたは仮装」したという納税者の不正行為があることを要件としているため、賦課の場面において他の加算税とは一線を画している。

重加算税の性質については、立法当事者による次の説明がある。

「重加算税の性質について、それが税として課されるところから形式的には申告秩序維持のためのいわゆる行政罰であるといえようが、その課税要件や負担の重さからみて、実質的に刑罰的色彩が強く、罰則との関係上二重処罰の疑いがあるのではないかという意見がある。・・・むしろ、重加算税は、このような場合において、納税義務の違反者に対してこれを課すことにより納税義務違反の発生を防止し、もって納税の実をあげようとする行政上の措置にとどまると考えるべきであろう。したがって、重加算税は、制裁的意義を有することは否定できないが、そもそも納税義務違反者の行為を犯罪とし、その不正行為の反社会性ないしは反道徳性に着目して、これに対する制裁として科される刑事罰とは、明白に区別すべきであると考えられる。」⁵⁵⁾

この重加算税の考え方は、国税通則法制定前の判例から存在し⁵⁶⁾、その後の最高裁判所の各判決にも受け継がれている⁵⁷⁾。

以上のように、重加算税の性質は、隠ぺいまたは仮装したところに基づく過少申告・無申告または不納付による悪質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の行政上の措置であり、納税者本人の刑事責任を追求するものではない、という考え方は判例上確立されているといえる⁵⁸⁾。

2 「隠ぺいまたは仮装」の意義

重加算税は、課税要件事実「隠ぺいまたは仮装」行為がある場合に過少申告加算税・無申告加算税または不納付加算税に追加されて課されるものであるため、課税要件である「隠ぺいまたは仮装」の解釈が問題となる。「隠ぺいまたは仮装」の意義については諸説あるところであり、必ずしも明らかになってはいないため、以下では、学説、裁判例および税務実務における「隠ぺいまたは仮装」意義について確認する。

(1) 学説

学説においては、「隠ぺいまたは仮装」の意義について、①客観的行為として定義する見解、②客観的行為に故意の必要性を言及する見解、③行為の態様を包括的に評価して定義する見解、が存在する⁵⁹⁾。

①の代表的な見解として金子宏教授は次のように述べている⁶⁰⁾。

「ここに隠ぺい・仮装とは、その語義からして故意を含む観念であると解すべきであり、事実の隠ぺいとは、売上除外、証拠書類の廃棄等、課税要件に該当する事実の全部または一部をかくすことをいい、事実の仮装とは、架空仕入・架空契約書の作成・他人名義の利用等、存在しない課税要件事実が存在するように見せかけることをいう。」

同様な見解として、村井正教授は、「事実の隠ぺいとは何か。一般には、これは二重帳簿の作成、売上除外、架空仕入もしくは架空経費の計上、たな卸資産の一部除外等によるものをその定型的なものと解されている。また事実の仮装とは、取引上の他人名義の使用、虚偽答弁等をいうものと解されている。」と述べている⁶¹⁾。

②の見解として、松沢智教授は、「隠ぺいまたは仮装」とは、「租税を遁脱する目的を持って故意に収税官吏に対し、納税義務の発生原因たる計算の基礎となる事実を隠匿し、または、作為をほどこして虚偽の事実を附加せしめて収税官吏の調査を妨げて納税義務の全部または一部を免れる行為をいうものである。いずれも故意によることを要件とする。」と定義されている⁶²⁾。

③の見解としては、品川芳宣教授が「隠ぺいまたは仮装」の意義について、「重加算税の性質が、悪質な過少申告・不申告による納税義務違反の発生を防止し、もって納税の実を挙げんとする行政上の制裁措置であることに鑑み、究極的には、租税徴収権の侵害行為を意味する何らかの不正手段であることといい得よう」と述べられている⁶³⁾。波多野弘教授も同様に、「隠ぺいまたは仮装」とは、「不正手段による租税徴収権の侵害行為を意味し、『事実を仮装する』とは、所得・財産あるいは取引上の名義を装う等事実を歪曲することをいい、いずれも行為の意味を認識しな

がら故意に行うことを要するものと解すべきである」と述べている⁶⁴⁾。

以上のように、学者により見解は分かれており、それぞれの見解によっては「隠ぺいまたは仮装」の行為の範囲も相違するものと考えられる。

(2) 裁判例

「隠ぺいまたは仮装」に関する裁判例は非常に多く存在することから、代表的な判例のみ挙げることにする。

まず、「隠ぺいまたは仮装」について総論的に判示したものとして、和歌山地裁昭和50年6月23日判決（税資82号、70頁）では、「『事実を隠ぺい』するとは、事実を隠匿しあるいは脱漏することを、『事実を仮装』するとは、所得・財産あるいは取引上の名義を装う等事実を歪曲することを行い、いずれも行為の意味を認識しながら故意に行なうことを要するものと解すべきである」と判示している。

大阪高裁平成5年4月27日判決（税資195号、169頁）では、「重加算税を課するためには、納税者が故意に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ぺい、仮装し、右行為に基づいて過少申告の結果が発生することが必要であり、事実としての隠ぺい、仮装行為と過少の納税申告書の提出行為とは別々であることが必要であるとともに、右隠ぺい、仮装行為と過少申告行為が存在しているだけで重加算税の要件を充足するものではなく、右両者の間に因果関係が存在することが必要である。」と判示する。これは、隠ぺい行為と過少申告行為間に因果関係の必要性を指摘している点で注目される。

さらに、京都地裁平成4年3月23日判決（訟月39巻5号、899頁）では、「隠ぺいし、仮装するとは、申告納税制度をとる所得税について租税を遁脱する目的をもって、故意に税額等の計算の基礎となる事実を隠匿し、又は作為的に虚偽の事実を附加して調査を妨げるなどの行為を行う。隠ぺいは、右基礎事実を隠匿し、その事実の存在を不明にし、仮装は、虚偽の事実を附加し、その事実が存在するかのように装うことをもって足り、その発見の難易を問うものではない。」とし、租税を免れる目的を要するものと判示している。

これとは反対に、租税を免れる目的は不要とする旨の判示がなされたものとして、浦和地裁平成7年4月24日判決（税資209号、192頁）がある。判示では、「納税者が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するとは、納税者が故意に右のような事実を隠蔽し又は仮装することであって、原告主張のように納税者が隠蔽等につき悪質な意図を有することまでも必要とするものではない。」とされた。

以上のように、裁判例においても「隠ぺいまたは仮装」

の意義の捉え方は、学説同様、見解が分かれている点を指摘しておく。

(3) 実務上の取扱い

国税庁は、申告所得税、法人税、源泉所得税⁶⁵⁾、消費税⁶⁶⁾、相続税および贈与税⁶⁷⁾の各税目において、重加算税の賦課に関する事務運営方針を公表している。以下では、申告所得税と法人税の内容について確認する。

(ア) 申告所得税

申告所得税における重加算税の賦課については、「平成12年7月3日改正平成24年10月19日課所4-15ほか3課共同『申告所得税及び復興特別所得税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）』」⁶⁸⁾において、次に掲げるような事実がある場合に「隠ぺいまたは仮装」があるものとして取り扱うことを示している。

- (1) いわゆる二重帳簿を作成していること。
- (2) (1)以外の場合で、次に掲げる事実（以下「帳簿書類の隠匿、虚偽記載等」という。）があること。
 - ① 帳簿、決算書類、契約書、請求書、領収書その他取引に関する書類（以下「帳簿書類」という。）を、破棄又は隠匿していること
 - ② 帳簿書類の改ざん、偽造、変造若しくは虚偽記載、相手方との通謀による虚偽若しくは架空の契約書、請求書、領収書その他取引に関する書類の作成又は帳簿書類の意図的な集計違算その他の方法により仮装を行っていること
 - ③ 取引先に虚偽の帳簿書類を作成させる等していること
- (3) 事業の経営、売買、賃貸借、消費貸借、資産の譲渡又はその他の取引（以下「事業の経営又は取引等」という。）について、本人以外の名義又は架空名義で行っていること。

ただし、次の①又は②の場合を除くものとする。

- ① 配偶者、その他同居親族の名義により事業の経営又は取引等を行っているが、当該名義人が実際の住所地等において申告等をしているなど、税のは脱を目的としていないことが明らかな場合
 - ② 本人以外の名義（配偶者、その他同居親族の名義を除く。）で事業の経営又は取引等を行っていることについて正当な事由がある場合
 - (4) 所得の源泉となる資産（株式、不動産等）を本人以外の名義又は架空名義により所有していること。
- ただし、(3)の①又は②の場合を除くものとする。
- (5) 秘匿した売上代金等をもって本人以外の名義又は架空名義の預貯金その他の資産を取得していること。

- (6) 居住用財産の買換えその他各種の課税の特例の適用を受けるため、所得控除若しくは税額控除を過大にするため、又は変動・臨時所得の調整課税の利益を受けるため、虚偽の証明書その他の書類を自ら作成し、又は他人をして作成させていること。
- (7) 源泉徴収票、支払調書等（以下「源泉徴収票等」という。）の記載事項を改ざんし、若しくは架空の源泉徴収票等を作成し、又は他人をして源泉徴収票等に虚偽の記載をさせ、若しくは源泉徴収票等を提出させていないこと。
- (8) 調査等の際の具体的事実についての質問に対し、虚偽の答弁等を行い、又は相手先をして虚偽の答弁等を行わせていること及びその他の事実関係を総合的に判断して、申告時における隠ぺい又は仮装が合理的に推認できること。

（イ）法人税

法人税では、「平成12年7月3日課法2-8ほか3課共同『法人税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）』」において、重加算税の賦課に関して、次に掲げる事例を「隠ぺいまたは仮装」に該当する場合として取り扱うことを示した。

- (1) いわゆる二重帳簿を作成していること。
- (2) 次に掲げる事実（以下「帳簿書類の隠匿、虚偽記載等」という。）があること。
 - ① 帳簿、原始記録、証ひょう書類、貸借対照表、損益計算書、勘定科目内訳明細書、棚卸表その他決算に関係のある書類（以下「帳簿書類」という。）を、破棄又は隠匿していること
 - ② 帳簿書類の改ざん（偽造及び変造を含む。以下同じ。）、帳簿書類への虚偽記載、相手方との通謀による虚偽の証ひょう書類の作成、帳簿書類の意図的な集計違算その他の方法により仮装の経理を行っていること
 - ③ 帳簿書類の作成又は帳簿書類への記録をせず、売上げその他の収入（営業外の収入を含む。）の脱ろく又は棚卸資産の除外をしていること
- (3) 特定の損金算入又は税額控除の要件とされる証明書その他の書類を改ざんし、又は虚偽の申請に基づき当該書類の交付を受けていること。
- (4) 簿外資産（確定した決算の基礎となった帳簿の資産勘定に計上されていない資産をいう。）に係る利息収入、賃貸料収入等の果実を計上していないこと。
- (5) 簿外資金（確定した決算の基礎となった帳簿に計上していない収入金又は当該帳簿に費用を過大若しくは架空に計上することにより当該帳簿から除外した資金

をいう。）をもって役員賞与その他の費用を支出していること。

- (6) 同族会社であるにもかかわらず、その判定の基礎となる株主等の所有株式等を架空の者又は単なる名義人に分割する等により非同族会社としていること。

以上のように、各税目の事務運営方針では、定義および定義の解釈を置いているわけではなく、典型的な「隠ぺいまたは仮装」に該当する行為を例示列挙しているだけである。これは定義を置くだけでは執行に当たって具体性を欠き疑義を生ずることとなるため、事例の列挙によって重加算税賦課の透明性・執行の均一性を確保するためと考えられている⁶⁹⁾。しかし、事例がすべての状況を網羅することは不可能であるため、事例以外の場面の対応が課題となる。

3 「隠ぺいまたは仮装」要件の諸問題

（1）故意の要否

重加算税の賦課要件については、「隠ぺいまたは仮装」がその中核的な要件となっており、学説、裁判例および税務実務において様々な見解が存在していることを確認した。

その中で、「隠ぺいまたは仮装」を認定するためには、故意によることが必要であるとの指摘もなされていたが、何をもって故意を認識するかについては、学説、裁判例でも一様ではない。

「隠ぺいまたは仮装」行為の故意の要否に関する考え方は次のように区分される⁷⁰⁾。

- ① 二重帳簿の作成等の行為が客観的に隠ぺいまたは仮装と判断されるものであれば足り、納税者の故意の立証まで必要としないと解するもの。
- ② 課税要件となる事実を隠ぺいまたは仮装することについての認識があれば足り、その後の過少申告等についての認識は必要としないとするもの。
- ③ 過少申告等についても租税を免れる認識をも必要とするもの。

「隠ぺいまたは仮装」に関する故意の要否を明らかにしているものと評価される判決として、熊本地裁昭和57年12月15日判決（税資128号、596頁）、とその上告審である最高裁昭和62年5月8日第二小法廷判決（税資158号、592頁）が存在する。

熊本地裁では、「税の申告に際し、仮装、隠ぺいした事実に基づいて申告する、あるいは申告しないなどという点についての認識を必要とするものではなく、結果として過少申告などの事実があれば足りるものと解すべきである。もしそのような認識まで必要であると解すると、本来違反者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目してこれに対する制裁として科せられる刑罰とは、趣旨や性質を異に

するものであるにも拘らず、刑事犯としての脱税犯の犯意と同じことになり、重加算税の行政上の制裁という本質からも外れることになるからである。」と判示し、行政上の制裁あることを理由として、租税を免れる認識は不要であるとしている。最高裁でも同様に、「隠ぺい、偽装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、それ以上に、申告に対し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではないと解するのが相当である。」と判示した。これらの判断はその後の判決にも大きな影響を及ぼしている。

(2) 納税者の範囲

国税通則法68条の規定によれば、重加算税は「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ぺいし、又は偽装」したときに課されることとなっているが、隠ぺいまたは偽装が誰によって行われたかによって、「納税者」の範囲をどこまで広げることができるかという問題が存する。

隠ぺいまたは偽装を行った者は、当該納税者に限定すべきなのか、それとも納税者以外の者（例えば家族や従業員もしくは税理士等の代理人）の行った行為についても重加算税の賦課要件を満たすことになるのかについては、議論があり、必ずしも明らかになっていない。

① 学説

「納税者」の範囲については、国税通則法2条5号に規定があり、「国税に関する法律の規定により国税（源泉徴収による国税を除く。）を納める義務がある者（国税徴収法（昭和34年法律第147号）に規定する第二次納税義務者及び国税の保証人を除く。）及び源泉徴収による国税を徴収して国に納付しなければならない者をいう。」と定義されているため、文理解釈によると、隠ぺいまたは偽装の行為者は納税者本人に限定される。

しかしながら、重加算税は、①そもそも納税義務違反に対する行政制裁であること、②納税義務については、納税義務者本人以外の従業員等の補助者または納税申告の委任を受けた代理人が当該国税の課税標準等の計算に従事することにより履行されることが多いこと、③かかる行政制裁よりもはるかに厳しい要件の下に罰せられる通脱犯に対しては、「代理人、使用人その他の従業者」が脱税行為をした場合には、罰則規定が別途設けられていること（所法243条、法法163条参照）、ことを考慮すると、重加算税の規定は、隠ぺいまたは偽装の行為者に納税者本人に限定することを予定しているとは考えにくい⁷¹⁾。

学説においては、中川一郎教授が、「所得の隠ぺい又は偽装は、何びとの行為によるも関係なく、又それを納税義

務者が知っているか否かを問うことなく、所得の隠ぺい又は偽装がなされたところに基づき申告義務違反が発生すれば、重加算税は課せられることになるのである。」と述べているとおり⁷²⁾、隠ぺいまたは偽装を行った範囲を納税者に限定せずに、その従業員や家族等が行ったときにも、納税者がその事実を認識しているか否かにかかわらず、重加算税の賦課要件を満たすと考えるのが通説であろう。

しかしながら、納税者以外の第三者が隠ぺいまたは偽装の行為を行えば、重加算税の賦課要件を満たし、すべて納税者の責に帰せられるというのはいささか問題もある。その点については、武田昌輔教授は、「従業員が隠ぺい又は偽装した場合においても、その従業員の地位及びその状況に応じて判断すべきである。つまり、その従業員が家族等であって、本人のために隠ぺい又は偽装して過少申告したような場合においては、後述のように、利害関係同一集団に属する者については、本人がそれを知りうるかあるいは知りうる状況にあること、さらには、その隠ぺい等によって得られる利益が本人の同一利害集団に属することなどの関係にあるから、その隠ぺい又は偽装による重加算税は、本人が負うべきものであろう。これに反して、このような利害関係同一集団に属さない従業員（つまり、赤の他人）が、自らの利得のために行われた隠ぺい又は偽装による過少申告は、隠ぺい偽装はその従業員のみの利得を目的としたものであって、納税者自身は全くあずかり知らないところであるから、これに対しては重加算税は課すべきではないということになろう。末端の従業員の売上代金の横領などは、これに属するものとみるべきである。」と述べ⁷³⁾、納税者の範囲を限定する見解も有力である。

また、高野幸大教授は、「一般に代理関係において、本人と代理人は、代理人が、本人のために法的行為を行うと、その法効果は直接本人に帰属する、という関係にあるから、・・・代理関係が存在している場合には、納税者が、隠ぺい・偽装行為の存在について知っているか否かに係わらず、重加算税を課することができる」と述べ⁷⁴⁾、納税者と第三者間との間の法律関係の效果に着目して、重加算税の賦課要件の可否を論じている。

以上のとおり、学説においては、重加算税の賦課要件を「納税者」に限定するという見解はなく、納税者以外の者が行った隠ぺいまたは偽装行為については、どこまで限定すべきかという議論はあるもの、賦課要件を満たすこと自体は否定されていない。

② 裁判例

判例では、納税者の親族、役員や実質的に業務を主宰し経営に参画している者が行った「隠ぺいまたは偽装」行為については、納税者の行為と見なされるものが多い。

例えば、大阪地裁昭和36年8月10日判決（行裁例集12巻88号，1608頁）では、納税者の父親が行った「隠ぺいまたは仮装」行為について、納税者が父親に加担したまたは「隠ぺいまたは仮装」の事実を知っていたことを肯定するに足る証拠は無いとしながらも、納税義務者本人の行為に問題を限定すべき合理的理由はなく、広くその関係者の行為を問題としても違法ではない旨判示し、重加算税の賦課を適法としている。その他、法人の役員が行った「隠ぺいまたは仮装」行為について、役員は、原告会社の主要な業務を担当しており、法人代表者が「隠ぺいまたは仮装」の事実を知っているか否かにかかわらず法人が正当な所得を申告すべき義務を怠ったものとして重加算税の賦課はやむを得ない旨判示したものと、京都地裁昭和54年4月27日判決（訟月25巻8号，2301頁）、役員が私的利益を図るために横領行為をした場合であっても重加算税の賦課を認めた裁判例として、名古屋地裁平成4年12月24日判決（シュト375号，1頁）、納税者から納税申告の委託を受けた第三者が収入除外等を仮装した場合に、当該納税者は重加算税を免れないと判示したものと、京都地裁昭和63年11月30日判決（税資166号，583頁）、元取締役が行った売上金の除外行為について、同売上金は原告法人の益金に算入すべきであり、除外行為は原告法人の行為と同視できるとして、納税者である法人の役員や従業員が隠ぺい・仮装行為をした場合、納税者本人が相当の注意義務を尽くせば、当該役員や従業員の隠ぺい・仮装行為を認識することができ、法定申告期限までにその是正や過少申告防止の措置を講ずることができたにもかかわらず、納税者においてこれを防止しなかったときは、納税者本人の行為と同視して、重加算税の賦課を肯定したものと、金沢地裁平成23年1月21日判決（訟月57巻11号，2491頁）、等多数存在する。

なお、税理士の隠ぺい行為については、一審判決と控訴審判決で結論を異にする判決事案が存在するなど⁷⁵⁾、判断が困難な場合が少なくない。

最高裁平成18年4月25日第三小法廷判決（訟月54巻3号，140頁）では、納税申告手続を委任された税理士が、税務職員と共謀して架空経費を計上した内容虚偽の納税申告書を納税者に無断で作成した場合において、「納税者が同税理士を信頼して適正な申告を依頼し、納税資金を交付したにもかかわらず、同税理士が納税資金を着服したものであり、納税者において同税理士が隠ぺい、仮装行為を行うことを容易に予測し得たということとはできず、申告後も同税理士による上記行為を認識した事実もなく、容易に認識し得たともいえないという事情の下では、納税者に税務相談で教示された税額よりも相当低い税額で済むとの同税理士の言葉を安易に信じ、確定申告書の確認をしなかったなどの落ち度があるとしても、同税理士の行為を納税者本人の

行為と同視することはできず、重加算税賦課の要件を満たすものということとはできない」と判示している。

③ 税務実務

隠ぺいまたは仮装を行なう者の範囲については、先出した「申告所得税及び復興特別所得税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）」（以下、「所得税事務運営方針」という。）等、各税目の重加算税に関する事務運営通達（以下、「事務運営方針」という。）に定められている。

すなわち、所得税事務運営方針では、「隠ぺい又は仮装の行為については、特段の事情がない限り、納税者本人が当該行為を行っている場合だけでなく、配偶者又はその他の親族等が当該行為を行っている場合であっても納税者本人が当該行為を行っているものとして取り扱う。」としている。

同様に、法人税、源泉所得税、相続税および贈与税の事務運営方針においても、隠ぺいまたは仮装を行なう者の範囲を定めている。所得税事務運営方針では、納税者本人以外の場合であっても納税者本人と見なされる場合を明記しているが、法人税の事務運営方針では、隠ぺいまたは仮装を行なう者に関しては何も触れられておらず、法人の経理処理において不正事実があれば、すべて重加算税の対象とされてしまうように解されてしまうことから、事務運営方針については、その内容は税目間でまちまちであり、整合性がとれていないとの指摘がある⁷⁶⁾。

以上のように、隠ぺいまたは仮装を行なう者の範囲については、学説、判例等において、争いが多く存在しており、解釈にゆだねられている現状は好ましいものではない。さらに、当該範囲の解釈通達としての事務運営方針においても、税目間の不整合性が存在している点に関しては、納税者の信頼と予測可能性の観点から法律の解釈を統一させるべきであろう。

（3）その他の行為

重加算税が課されるのは、「隠ぺいまたは仮装」に基づいて過少申告等を行なった場合であるが、その典型的行為としては、二重帳簿の作成や帳簿書類の破棄、隠匿、改ざん、および架空名義による取引が挙げられる。しかし、そのような典型的な行為には当てはまらないが、所得があるにもかかわらず故意に申告をしなかったり（作為的無申告）、意図的に所得の一部をつまんで申告したり（つまみ申告）、収入金額等の一部を帳簿に記載しないで過少申告したり、申告書の内容を偽って記載して過少申告したり、仮装の証拠資料を作成したり、虚偽答弁したりすること、等、必ずしも積極的な不正行為を伴わない行為（以下、「非積極不正行為」という。）が重加算税の賦課要件を満たす

かについては解釈上問題の生ずるところである。

このような非積極的行為が重加算税の賦課要件を満たすか否かについては、学説上はかねてから消極に解する説と、積極に解する説が対峙している。また、積極的かつ外形的な隠ぺいまたは仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課につき、判例の立場は、最高裁平成6年11月22日第三小法廷判決（訟月41巻11号，2887頁）⁷⁷⁾ および最高裁平成7年4月28日第二小法廷判決（判時1529号，53頁）⁷⁸⁾ の2つの最高裁判決が重加算税の賦課実務に影響を与えているとされる⁷⁹⁾。

この非積極的行為の解釈に関する、学説の動向、問題点の詳細な検証、および関連する判決文の分析については、別の機会に行なうこととしたい。

（4）「隠ぺいまたは仮装」の成立時期

重加算税は、「隠ぺいまたは仮装」に基づいて納税申告書を提出していたとき、または法定申告期限までに納税申告書を提出せずに、または法定申告期限後に納税申告書を提出していたときに課されるのであるため、「隠ぺいまたは仮装」の成立時期については、原則として、重加算税が賦課される態様に応じて、期限内申告書である確定申告書を提出した時、法定申告期限が経過した時、または法定納税期限が経過した時、であると解することができよう。もっとも、期限内申告書は法定申告期限までに提出されれば良いことを考慮すれば、通常の場合、「隠ぺいまたは仮装」の成立の時期は、重加算税の納税義務の成立時期である法定申告期限等経過の時（通則法15条2項13号，14号）と解することができる。

しかしながら、法定申告期限後（税務調査時）の課税庁職員に対する虚偽資料の提示行為が「隠ぺいまたは仮装」に該当する行為と見なされる場合があり⁸⁰⁾、国税通則法15条2項と68条の関係をどのように捉えるかが問題となる。

裁判所の判断の多くは、「隠ぺいまたは仮装」の成立時期は、文理解釈から重加算税の納税義務が成立する法定申告期限等の経過の時と解しているが、この解釈によると、申告期限後の税務調査における虚偽資料の提出等、確定申

告または法定申告期限後になされた「隠ぺいまたは仮装」行為はどのような位置づけになるかという問題がでてくる。

この問題については、大阪地裁昭和52年7月25日判決（税資95号，124頁）では、税務調査の際の虚偽答弁や隠ぺい仮装工作をとらえ、このような事実があれば、当初から課税を回避しようとする意図があったものと推認できるから、重加算税の賦課要件である隠ぺいまたは仮装行為を認定しうる旨判示している。

また、確定申告を提出後、修正申告をした場合に、当初申告の時には「隠ぺいまたは仮装」行為はなかったものの、修正申告提出時に「隠ぺいまたは仮装」行為があった場合については、「納税申告書」には「修正申告書」を含むため、修正申告時に重加算税の賦課要件たる隠ぺいまたは仮装行為が成立すると考えることができようとする見解がある⁸¹⁾。

この解釈については新たに東京地裁平成16年1月30日判決（訟月51巻8号，2183頁）において、「通則法15条2項は、昭和37年の通則法の制定に当たり、納税義務は成立しているが納付すべき税額が確定していない税額の徴収手段として繰上保全差押制度（通則法38条3項）が創設されたことに伴い、国税の納税義務の成立時期を明確にする趣旨から、主として繰上請求の観点からみて必要な範囲において、同法15条第2項各号又は国税通則法施行令5条に、各税目ごとの成立時期が規定されたものであると解すべきである。・・・したがって、通則法15条2項13号において、重加算税の納税義務が法定申告期限の経過の時に成立すると定められているからといって、重加算税については、法定申告期限までにその課税要件を充たす必要があり、その後において隠ぺい又は仮装の行為に基づき修正申告がされた場合には、重加算税を課することが許されない、と解することは相当でない」と判示する。

以上のように、重加算税の成立時期については、国税通則法15条2項との関係で、修正申告時の隠ぺいまたは仮装行為の捉え方には問題が残っているといわざるを得ない。今後の議論の集積が待たれる。（以上、本号）

（Endnotes）

- 1) 不適正な申告ないし納付が、脱税犯、無申告犯または不納付犯に該当するときは、併せて刑事罰が科されることとなる。
- 2) 加算税は附帯税の一種であるが、利子税および延滞税とは異なり、賦課決定という確定手続が必要となる（通則法32条1項3号）。
- 3) 国税通則法65条3項2号参照。
- 4) この過少申告加算税の加重制度については、昭和59年に初めて納税環境の整備の一環として設けられたものである。これは同じ期限内申告であっても、本来申告すべき税額の大部分のものを申告している場合と、逆に、ほんの一部を申告したのみでその大部分が申告漏れとなっている場合とで過少申告加算税の額に格差を設け、他方、後者の場合と無申告の場合における加算税の額の均衡を図り、申告水準の向上を図ろうするところに狙いがあった（国税庁「昭和59年 改正税法のすべて」）。昭和59年の導入時は、5%と10%の二段階制であったが、昭和62年の改正で10%と15%の二段階に引き上げられ、現在に至っている。

- 5) 平成19年1月1日以降に法定申告期限がくる国税について適用される。
- 6) 石倉文雄「加算税制度の沿革と目的」日税研論集第13号（1990）、25頁。
- 7) 大阪地裁平成20年3月14日判決判タ1276号、109頁では、破産者の破産管財人が破産者の元従業員らの退職金等の配当にかかる源泉所得税を納付しなかったことについて、(1) 遅くとも平成5年以降、破産債権の配当について破産管財人は源泉徴収義務を負わないという実務慣行が形成され、破産裁判所も破産管財人もその旨の共通認識の下に破産管財業務を遂行ないし監督し、課税庁においてもこれに対する態度を明確にしないままこのような実務慣行をいわば黙認してきたこと、(2) 個別的執行手続等における配当については源泉徴収義務がないと解する余地があることなどからして、破産手続においても破産債権の配当について破産管財人には源泉徴収義務はないとする見解にも相応の論拠があるといえること、の事情の下においては、源泉所得税の徴収および納付をしなかったとしても無理からぬ面があるとして、不納付加算税の趣旨に照らしてもなお破産者に不納付加算税を賦課することは不当または酷になるということが相当であり、国税通則法67条1項ただし書にいう「正当な理由」があると判断している。
- 8) 政令において、一定の場合とは、法定納期限の属する月の前月末日から起算して1年前の日までの間に法定納期限が到来する源泉徴収による国税について、告知を受けたことがない場合および法定納期限後に納付したことがない場合とされる（通則令27条の2第2項）。
- 9) 金子宏『租税法（第18版）』弘文堂（2013）、353頁。
- 10) 石倉前掲注6、3頁。
- 11) 加算税制度の沿革については、石倉前掲注6、4～17頁、および池本征男「加算税制度に関する若干の考察」税大論叢14号（1981）、144～163頁、に詳しい。
- 12) 石倉前掲注6、4頁。
- 13) 石倉前掲注6、11頁では、加算税に関するシャープ勧告は、次の5点を提案していると分析する。
 - 「① 故意の無申告犯を刑事犯として明示すべきである。
 - ② 無申告犯に対処するためには、民事罰も規定すべきである。無申告の期間が長くなるにつれて、民事罰も10%から30%まで段階的に増加させるべきである。
 - ③ 期限内納税をしなかった場合、一律に25%を課する現行追徴税は過酷である。期限内納税できない納税者は、遅延が軽微であっても25%の税が課されるから、ある意味では滞納を強いられる結果となる。従って、罰金額（追徴税額）は、滞納期間に応じて伸縮すべきである。
 - ④ 25%の追徴税に加えて、約年36%の加算税、約年73%の延滞金が併科されるが、それは余りにも高すぎる。滞納問題の悪化をもたらすだけである。
 - ⑤ 脱税は詐欺事件である。そして、これに対処するものとしては、起訴を必要とする刑罰があるだけである。起訴を必要としない民事詐欺罰則を設けるべきである。」
- 14) 加算税制度については、「昭和二十五年の加算税制度は、シャープ勧告に基づくものではあるが、無申告加算税額や重加算税額が勧告より低目に規定されており、昭和二十一年の財産法案要綱における追徴税額に類似していることは注目に値する。これは、我が国の国内事情や国民感情をも考慮されたものであろう。」と指摘する（池本前掲注11、160頁）。
- 15) 石倉前掲注6、12頁。
- 16) シャープ使節団『日本税制報告書（復元版）』日本税理士連合会出版局（1979）、157頁。
- 17) 金子前掲注9、711頁。
- 18) 落合秀行「加算税の免除要件—納税者の権利保護との関係から—」税大論叢68号（2011）、486頁。
- 19) 金子前掲注9、712頁、藤田宙靖『行政法Ⅰ（総論）[第4版]』青林書院（2003）、274頁など。
- 20) 金子前掲注9、712頁。一方で、北野弘久『税法学の基本問題』成文堂（1977）、375頁では、「刑罰と重加算税との併科は憲法解釈上は違憲でないとしても、少なくとも憲法の精神に反することは否定できないのではあるまいか。」と指摘する。
- 21) 当該判示については、原田尚彦『行政法要論 全訂第七版[補訂二版]』学陽書房（2012）、240頁において、「加算税にも制裁的意味が全くないとはいえない。判示の理由付けには疑問が残る。」との意見もある。
- 22) 原田前掲注21、235頁。
- 23) 同上。
- 24) 原田前掲注21、239頁。
- 25) 石倉前掲注6、18頁。
- 26) 神戸地裁昭和54年8月20日判決税資106号、256頁。
- 27) 大阪地裁昭和29年12月24日判決行裁例集5巻12号、2992頁。
- 28) 池本前掲注11、169頁。
- 29) 大蔵省財政史室編『昭和財政史』〔石弘光〕東洋経済新報社（1977）、373頁。
- 30) 落合秀行「無申告事案における重加算税の賦課要件」税大論叢64号（2010）、230頁。
- 31) 昭和22年当時主税局長であった前尾繁三郎氏は、「自分が見積もって申告するという制度でありますから、日本人の現在の知識の程度ではとうていそれは不可能に近いのではないか、まったく期待できない」「これは申告だけでは行かぬ。税務署がもう一ぺん更正決定しなくちゃならぬ。ところが日本の実情として税務署もそんなに正確な所得を知っているわけでも何でもないの、これはまったくむやみやたらに課税するよりしかたがないのだ。」と述べている（大蔵省財政史室編『昭和財政史—終戦から講和まで—[第8巻]』〔植松守雄〕東洋経済新報社（1977）、389頁）。
- 32) 落合前掲注30、231頁。

- 33) 国税庁「平成24年度におけるe-Taxの利用状況について（概要）」平成25年7月では、所得税申告が50.4%、法人税申告が59.0%（平成23年度）、消費税申告（個人）が51.0%になるなどオンライン利用率は年々増加し、取組みについても、平成25年以降贈与税申告を追加するなどシステム改善を進めていると報告されている。
- 34) 首藤重幸「納税者権利憲章の策定～その頓挫と“遠い夜明け”」税理55巻1号（2012）、86頁。
- 35) 同上。
- 36) 三木義一・長谷川博「納税者権利憲章の策定」税理54巻3号（2011）、37頁。
- 37) 平成23年度税制改正大綱、2頁
- 38) 同上、5～10頁において、納税環境の整備についての以下の取り組みが示されている。
「納税者の立場に立って納税者権利憲章を策定するとともに、税務調査手続の明確化、更正の請求期間の延長、処分理由附記の実施等の措置を講じることとし、国税通則法について昭和37年の制定以来、最大の見直しを行います。国税不服審判所の改革については、納税者の簡易・迅速な権利救済を図り、審理の中立性・公正性を高める観点から、行政不服審査制度全体の見直しの方向を勘案しつつ、不服申立ての手続、審判所の組織や人事のあり方について見直しを進めていきます。社会保障・税に関わる番号制度については、早期の制度導入に向け、『社会保障・税に関わる番号制度に関する実務検討会』を中心に速やかに検討を進めるとともに、税務面においても積極的な検討を行います。」
- 39) 国税庁「納税者権利憲章の策定・公表」、1頁。
- 40) 国税通則法4条新設案。また、「次に掲げる事項」として、更正の請求、更正・決定、滞納処分、加算金、質問検査権、理由提示、税務訴訟、税理士業務、税務行政からの情報提供、税務職員の守秘義務、国税庁の事務実施基準など17項目が設定されていた（通則法4条1号～17号案）。
- 41) 「各党間で引き続き協議を行い、（中略）、更正の請求期間の延長をはじめとする納税環境整備が進展するよう、成案を得るものとする。」（内閣府「租税罰則その他の納税環境整備関係の改正」、668頁）。
- 42) 平成23年6月10日「経済社会の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律案」に修正される。
- 43) 平成23年11月18日第179国会（臨時会）財務金融委員会において、五十嵐財務副大臣は、「この改正案については、本年六月の三党合意において、各党間で引き続き協議を行い成案を得るとされておりましたが、その後の協議の中で、野党側の感触を踏まえて、与党より、この納税者権利憲章の策定という文言については見送るよう要請があったことから、政府としては、この要請を踏まえた修正案を提出したところでございます。」と答弁している。
- 44) 国税庁前掲注39参照。
- 45) 前掲注43財務金融委員会における佐々木憲昭議員と安住財務大臣とのやりとりでは、納税者権利憲章の導入についての困難さを感じる。
「（佐々木（憲）委員）
今まで質疑をやってまいりましたけれども、どうも民主党が最初に掲げていた納税者権利憲章は、言葉がなくなった。内容は何とか生かしたいというような話をしておりましたけれども、幾つかことしの初めに提案されていた中身が後退しているんですよ。これは三党で協議をしたというけれども、我々は、その後退より、もっと前進させなさいという質問をしていたんです。自民党は後退させろという質問をしていたかもしれない。それで何で自民党の方に行っちゃうんですか。野党の声を聞いてというなら、もっと幅広く聞いてくださいよ。
我々は、野党のとき、民主党と共闘していたんだけれども、いつの間にか、与党になってどうも立場がおかしくなってきた。納税者の立場に立つというあなたの方が掲げた政策を実行する、一時的にこういうふうの後退しても、さらに前進するんだ、そういう決意が、そういう腹づもりが本当にあるのかどうか、その辺を確認しておきたいと思います。
（安住財務大臣）
政権交代の前には、納税者権利憲章とか通則法の改正とか、そういうことは出てこなかったわけですから、ようやく納税者の側からも、納税する側の人たちの立場に立った考え方というものをこの法律に入れ込んでいく努力というのは、そうは言ってもやはり政権交代の成果だったと私は思います。
先生が御指摘のような考え方は、我々と近いところもありますが、しかし、目下の国会情勢の中で、なかなか、そうは言ってもすっきりとその法案が通るわけではないので、軍隊用語になりますが、匍匐前進しながら頑張っていきたいと思っております。」
- 46) 国税庁「国税庁レポート（2009）」、6頁。
- 47) 首藤前掲注34、90頁。
- 48) 「税制・税務行政について国民・納税者の信頼を確保するためには、適正課税の観点を踏まえつつ、納税者の立場に立って、納税環境の整備を不断に図っていくことが重要です。平成23年度税制改正においては、こうした観点から、税務調査手続の明確化、更正の請求期間の延長、理由附記の実施等、国税通則法及び地方税法について大幅な見直しを実施したところですが、納税者権利憲章の策定等については見送りとなしたところです。他方、平成27年1月からは『社会保障・税に関わる共通番号制度』の導入が予定されており、税務分野においても、番号制度の目的に沿って、所得把握の適正化・効率化や納税者利便の向上を図るため、番号制13度の具体化を受けて、税制上必要となる対応を図っていく必要があります。」（平成24年度税制改正大綱（7．納税環境整備）、13～14頁）。
- 49) 経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律案要綱「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図る観点から、所得・消費・資産等にわたる税制の抜本改革の実現に向けて、経済活性化と財政健全化を一体として推進するという枠組みの下で、税制の抜本改革の一環をなす緊要性の高い改革として、所得税の諸控除の見直し、法人税率の引下げ、相続税の基礎控除及び税率構造の見直し、地球温暖化対策のための課税の特例の創設、納税環境の整備、租税特別措置の

見直し等所要の措置を講ずることとし、次により所得税法等の一部を改正することとする。」

（財務省 HP：http://www.mof.go.jp/about_mof/bills/177diet/kst230610y2.pdf）

- 50) 国税庁長官「調査手続の実施に当たっての基本的な考え方等について（事務運営指針）」
- 51) 金子前掲注9, 729頁。
- 52) 佐藤英明『脱税と制裁』弘文堂（1992）, 22頁では、「制度の効率性」指向のカウンターバランスになると指摘している。
- 53) 落合前掲注18, 492頁。
- 54) 金子前掲注9, 717頁。
- 55) 税制調査会『国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明』（1961）, 102頁。
- 56) 長野地裁昭和26年1月25日判決税資18号, 464頁, 最高裁昭和33年4月30日判決民集12巻6号, 938頁。
- 57) 最高裁昭和45年9月11日第二小法廷判決税資64号, 286頁, 最高裁平成7年4月28日第二小法廷判決判タ877号, 163頁。
- 58) 品川芳宣『附帯税の事例研究（第三版）』財經詳報社（2002）, 256頁では、「隠ぺいまたは仮装」の意義, その行為者の範囲, 課税原因の成立時期等の問題については, かかる重加算税の性質を考慮した上で判断されるべきであろうと述べている。
- 59) 落合前掲注30, 241頁。
- 60) 金子前掲注9, 718頁。
- 61) 村井正「通脱犯の成立要件と重加算税の課税要件」税理19巻14号（1976）, 78頁。
- 62) 金子宏＝渡部吉隆＝新井隆一＝山田二郎＝広木重喜『租税法講座（第2巻 租税実税法）』（松沢智）帝国地方行政学会（1973）, 336頁。
- 63) 品川前掲注58, 286頁。
- 64) 波多野弘「附帯税（利子税・延滞税・加算税）」北野弘久編『日本税法体系（1）税法の基本原則』学陽書房（1978）, 189頁。
- 65) 国税庁 HP（<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/shotoku/gensen/000703-2/01.htm>）
- 66) 国税庁 HP
（<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/shozei/010329-2/01.htm>）
- 67) 国税庁 HP
（<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/sozoku/000703-2/01.htm>）
- 68) 国税庁 HP
（<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/shotoku/shinkoku/000703-2/01.htm>）
- 69) 落合前掲注30, 247頁。
- 70) 品川前掲注58, 288頁。
- 71) 品川前掲注58, 301頁。
- 72) 中川一郎「従業者の所得隠ぺい行為と重加算税徴収の適否」税法学130号（1961）, 44頁。
- 73) 武田昌輔「使用人等による不正行為と租税通脱に関する若干の考察」税理30巻5号（1987）, 5頁。
- 74) 高野幸大「代理人による虚偽の申告と重加算税賦課の可否」ジュリスト1003号（1992）, 116頁。
- 75) 税務職員OBの税理士と税務職員が共謀して納税者の譲渡所得を隠ぺいする工作を行い過少申告した事案につき, 第一審東京地裁平成13年2月27日判決（税資250号順号, 8847頁）では, 税理士の行為を黙認したとして重加算税の賦課決定を適法としたが, 控訴審東京高裁平成14年1月23日判決（訟月49巻10号, 2992頁）では, 納税者の委任には瑕疵はないとして一審判決を取り消した。その後, 上告審最高裁平成17年1月17日第二小法廷判決（訟月52巻4号, 1205頁）において, 納税者と税理士との間に意思の連絡があれば重加算税の要件を充足するとされ, 控訴審へ差し戻されている。
- 76) 品川前掲注58, 316頁。
- 77) 真実の所得金額を隠蔽しようという確定的な意図の下に, 所得金額の大部分を脱漏し, 所得金額を殊更過少に記載した内容虚偽の確定申告書（つまみ申告）を提出したことが明らかである納税者について, 「本件各確定申告は, 単なる過少申告行為にとどまるものではなく, 国税通則法68条1項にいう税額等の計算の基礎となるべき所得の存在を一部隠蔽し, その隠蔽したところに基づき納税申告書を提出した場合に当たると言うべきである。」と判示された事例。
- 78) 確定的な脱税の意思に基づき顧問税理士に株式等の売買による多額の雑所得のあることを秘匿して過少な申告を記載した確定申告書を作成し申告した納税者について, 「当初から所得を過少に申告することを意図した上, その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたものであるから, その意図に基づいて上告人のした本件の過少申告行為は, 国税通則法六八条一項所定の重加算税の賦課要件を満たすものというべきである。」と判示された事例。
- 79) 品川前掲注58, 348頁。
- 80) 前掲注77の最高裁判決。
- 81) 品川前掲注58, 365頁。

