

かかわらず、簡易課税が適用されるとした。

第6 附帯税

1 概要

附帯税とは、国税の一種であり、本税たる国税債権に付加して負担させる税である。通則法2条4号は、附帯税につき、「国税のうち延滞税、利子税、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税をいう。」と規定している。これらの各附帯税を実質的にみると、延滞税は、国税(所得税、法人税、相続税及び贈与税等)の納付遅延に対する遅延損害金、利子税は、延納等に係る国税に対する利子、他の4種の加算税は、いずれも不申告・不納付に対する行政上の措置としての性質を有するものである。

一般に、私法の分野においては、債務者が履行遅滞にある場合、債権者は、履行の強制(民法414条)、損害賠償の請求(民法415条)をすることができ、特に金銭債務についてはその履行遅滞の要件と効果に特則(民法419条)が設けられている。一方、公法上の債務である租税債務についても、債務者たる納税者が法定された納期限内にその債務の全部又は一部を履行しないときは、納期限の経過によって履行遅滞を生じ、租税法上の履行遅滞の効果として、履行の強制、すなわち滞納処分手続への移行、遅延損害金の加算及び義務違反に対する行政上の措置などの効果が生ずる。

このような履行遅滞の効果のうち、遅延損害金に当たるものが延滞税であり、延納利息に当たるものが利子税であり、申告納税方式による国税の過少申告及び無申告、源泉徴収等による国税の不納付及びこれらの行為に際しての不正行為に対する行政上の措置に当たるものが過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税及び重加算税である。

これらの附帯税は、本税と合わせて徴収するのが便宜であるため、本

税と合わせて徴収することとされており(通則法60条3項、64条1項)、いずれもそれぞれの計算の基礎となる税額の属する税目の国税とされている(通則法60条4項、64条3項、69条)。例えば、所得税に係る延滞税、利子税及び加算税は、所得税となる。

附帯税には、納税義務が賦課決定によって確定するもの(各種加算税、通則法32条)と、一定の事実の発生により成立と同時に特別の手續を要しないで確定するもの(延滞税・利子税、通則法15条3項7号)との2種類がある。なお、附帯税についての基本的規定は通則法に規定されているが、詳細については各個別税法に規定されている場合がある。例えば、利子税がどのような要件及び負担割合で課されるかについては、所得税法や法人税法等の規定によらなければならない。

2 延滞税

(1) 概要

延滞税は、国税を法定納期限までに納付しない場合に、未納税額を課税標準として課される附帯税(通則法60条1項)であり、私法上の遅延損害金に相当する。延滞税は、本税と同じ税目の国税とされ、本税にあわせて納付しなければならない、納付された金員は、民法の原則(民法489条1項)とは異なり、まず本税に充当される(通則法62条2項)。これは、課税額が過大になることを防止するとともに、納税者の納税意欲を削がないことに配慮した規定と考えられる。

また、延滞税は、本税に対してのみ課され、附帯税は延滞税の課税標準とはならず(附帯税に対して延滞税が課されることはない。)、延滞税は、個人・法人を問わず所得金額の計算上必要経費又は損金に算入されない(所税45条1項3号、法税55条4項1号)。

(2) 延滞税の成立と確定

延滞税の納付義務は、国税に関する法律に定める課税要件に該当する事実が発生したときに成立し、特別の手續を要することなく確定する自動確定方式の租税である(通則法15条3項7号)。すなわち、本税

が法定納期限を経過しても、なお納付されない事実が生じた時に成立・確定し、その確定については納税者の申告又は税務官庁の課税処分を必要としない。

課税訴訟において、納税者から延滞税の課税又は延滞税の納付通知の取消しを求められる事案がある。しかし、延滞税は、更正により納付すべき税額があるときには、当然に納税義務が成立し、同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定するものであるから、延滞税の納付の通知は、延滞税の賦課決定でも納税の請求手續でもなく、単に延滞税の納付義務の存する旨の觀念の通知にすぎず、これを「行政処分その他の公権力の行使に当たる行為」ということはできないから、その取消しを求める訴えは不適法である(札幌地判昭50・6・24 訟月21巻9号1955頁。同旨のものとして、東京高判昭41・11・26税資45号523頁等多数の下級審裁判例がある。)。

(3) 延滞税の課税要件

延滞税の課税要件を列挙すれば、次のとおりである(通則法60条1項)。

- ① 期限内申告書を提出した場合に、その申告書の提出により納付すべき国税をその法定納期限までに完納しないとき
- ② 期限後申告書若しくは修正申告書を提出し、又は更正・決定を受けた場合に、納付すべき国税があるとき

- ③ 納税の告知により納付すべき国税(各種加算税、過怠税(印紙税法20条)等を除く。)を、その法定納期限後に納付するとき
- ④ 予定納税に係る所得税をその法定納期限までに完納しないとき
- ⑤ 源泉徴収による国税をその法定納期限までに完納しないとき

(4) 延滞税の額

延滞税の額は、延滞税の課される国税につき、原則として、その法定納期限の翌日から起算して、その国税を完納する日までの期間の日数に応じ、その未納に係る本税の額に年14.6パーセントの割合を乗じて計算した金額である(通則法60条2項本文)。

ただし、納期限までの期間又は納期限の翌日から起算して2月を経過する日までの期間については、その未納に係る本税の額に年7.3パーセントの割合を乗じて計算した金額とし(通則法60条2項ただし書)、税額確定後なるべく早期に納付することを奨励するために、一定期間軽減した割合としている。

なお、延滞税の年7.3パーセントの割合については、平成11年度改正において、当時の低金利の状況を踏まえ、その負担軽減を図るための特例が設けられ(平成25年度改正前の措置法94条1項)、さらに、その後も金利が低下している状況を踏まえ、平成25年度改正及び令和2年度改正において、事業者等の負担を軽減する等の観点から、特例的な措置として、延滞税の年14.6パーセント及び年7.3パーセントの割合を引き下げる措置が講じられている(措置法94条1項)。

また、計算期間については、偽りその他不正の行為により国税を免れていた場合等を除き、期限内申告書を提出した後法定申告期限から1年を超えて(通則法61条1項1号)又は期限後申告書を提出した後その提出日から1年を超えて(同項2号)、それぞれ修正申告又は更正等が行われた場合は、いずれもその1年を超えてから修正申告又は更正が行われるまでの期間は、延滞税の計算期間から除かれる(注)。これは、修正申告又は更正が遅れた場合に延滞税の金額が過大になり納税

者に酷な結果となることを避けるとともに、納税者又は税務署長の事情により修正申告又は更正の時期が異なることによる納税者間の不公平を緩和するための軽減措置を定めた規定である。偽りその他不正の行為により国税を免れていた場合等には、延滞税の計算期間の特例は適用されず、その全期間に対して延滞税が課される(通則法61条)。

なお、①利子税の額の計算の基礎となる期間は、延滞税の額の計算期間に算入されない(通則法64条2項)、②延滞税の計算期間の起算日については、各税法に特則が定められている(通則令25条、所税119条、166条、相税51条2項等)、③通則法60条2項にいう国税が完納された日には、差し押さえた金銭をその国税に充当したときはその差し押さえた日(徴収法56条3項)、還付金等をその国税に充当したときは充当適状の日(通則法57条2項)が含まれるとされている点に留意する必要がある。

(注) 最判平26・12・12(集民248号165頁)は、納税者が、相続税の期限内申告書を提出し当該申告に係る税額を納付した後、当該税額が過大であるとして更正の請求を行い、税務署長がその一部を認めて減額更正を行うとともに、還付加算金を加算して当該過納金を還付したが、その後(法定納期限から1年を超えた後に)改めて増額更正を行ったところ、納税者が、法定納期限後の当初1年間についても増差本税額(減額更正と増額更正に係る各納付すべき税額の差額)に相当する相続税を完納しているから、相続税の「未納」(通則法60条2項)は存在せず、当初1年間についても延滞税は発生しない旨主張した事案について、上記増差本税額に相当する部分は、各相続税の法定納期限の翌日から増額更正に係る上記増差本税額の納期限までの期間については、通則法60条1項2号において延滞税の発生が予定されている延滞と評価すべき納付の不履行による未納付に当たるものではないというべきであるから、上記増差本税額に相当する部分について各相続税の法定納期限の翌日から各増差本税額の納期限までの期間に係る延滞税は発生しないものと解するのが相当である旨判示

した。なお、上記判決を受けて、平成28年度改正において、減額更正後の増額更正に係る一定の増差税額について、一定の期間をその延滞税の計算期間から控除することとされた(通則法61条2項)。

(5) 延滞税の免除

延滞税は、その納付遅延につき次の理由がある場合は、それぞれ所定の免除期間に応じて全額又は2分の1が法律上当然に免除される(通則法63条1項、2項、4項)。

- ① 災害等による納税の猶予をした場合(通則法46条1項、同条2項1号、2号、5号)
- ② 事業の廃止等による納税の猶予をした場合(通則法46条2項3号、4号、5号、同条3項)
- ③ 換価の猶予をした場合(徴収法151条1項、151条の2第1項)
- ④ 滞納処分の停止をした場合(徴収法153条1項)
- ⑤ 災害による期限の延長をした場合(通則法11条)
- ⑥ 徴収の猶予をした場合(通則法23条5項ただし書等)

ただし、納税の猶予の取消し(通則法49条1項)、換価の猶予の取消し(徴収法152条3項、4項)、滞納処分の停止の取消し(同法154条1項)の基となる事実が生じた場合には、税務署長等は、その生じた日以後の期間に対応する部分の金額について免除しないことができる(通則法63条1項ただし書)。

なお、税務署長等は、担保の提供等特定の事由が生じた場合等一定の場合には、その裁量により所定の額の延滞税を免除できる(通則法63条3項、5項、6項)。また、以上の通則法の規定による免除のほか、所得税法138条4項(源泉徴収税額等の還付金の充当)、同法139条4項(予納税額の還付金の充当)、法人税法78条3項(所得税額の還付金の充当)、同法79条4項(中間納付額の還付金の充当)、措置法66条の4第31項及び66条の4の2第7項(国外関連者取引)、会社更生法169条1項(租税等の減免)等に規定する特別の事由があるときには、延滞税

が免除される場合がある。

(6) 延滞税の消滅時効

延滞税の消滅時効の起算点については、本税と延滞税の関係の理解の仕方いかんにより、法定納期限説と日々確定説との対立がある。

法定納期限説は、延滞税を本税に従属する権利であるとし、延滞税は本税の消滅時効と運命を共にするから、本税の消滅時効の起算点と同様、法定納期限と解すべきであるとする(志場・通則法精解934頁)。この見解は、現在の課税実務が採用するものである。

これに対し、日々確定説は、延滞税の納税義務は、その基礎となる本税の納税義務とは別個独立のものであり、本税の納付の遅延に対応して1日ごとに成立・確定すると考えられるから、その時効は、法定納期限後、各1日分の税額ごとにその翌日から消滅時効期間が進行するとする(大阪高判昭39・7・7民集22巻6号1395頁、その上告審の差戻し後の控訴審大阪高判昭45・4・17訟月16巻6号665頁、金子・租税法901頁)。

上記見解の対立は、現在のところいまだ決着をみていないが、法定納期限説が相当と考える。

なお、本税についての徴収権の時効が中断し又は本税が納付されたときは、その中断し又は納付された部分の本税に係る延滞税も、時効が中断する(通則法73条5項)。

3 利子税

(1) 概要

利子税は、延納又は納税申告書の提出期限の延長に係る国税の納税者に対して、国税に関する法律の定めるところにより課される附帯税(通則法64条1項)であり、言わば利息ともいうべきものである。利子税も、延滞税と同様、本税と同じ税目の国税とされ、本税にあわせて納付しなければならない(同条1項、3項)、納付された金員は、民法の原則(民法489条1項)とは異なり、まず本税に充当され(通則法64条3

項で準用する同法62条2項)、また、利子税は、本税に対してのみ課され、附帯税は利子税の課税標準とはならない。

国税に関する法律の定めるものとしては、所得税法131条3項(確定申告税額の延納)、同法136条(延払条件付譲渡に係る所得税額の延納)、法人税法75条7項(確定申告書の提出期限の延長)、同法75条の2第8項(同特例)、相続税法52条(延納)、同法53条(物納)、措置法70条の4第35項(贈与税の納税猶予)、同法70条の6第40項(相続税の納税猶予)等の規定があり、これらの法律に規定する延納の期間中は、法定納期限経過後の期間であっても利子税が課される。

(2) 利子税の成立と確定

利子税の成立確定は、延滞税と同様、国税に関する法律に定める課税要件に該当する事実が発生したときに成立し、成立と同時に何らの手続を要しないで確定する(通則法15条3項7号)。したがって、利子税の納付に関しては、延滞税と同様、何らの賦課処分を伴わないで発生するものであり、利子税の通知は、行訴法3条2項にいう処分には当たらない(東京地判昭31・6・23行集7巻6号1514頁、その控訴審東京高判昭32・12・16税資25号983頁)。

(3) 利子税の課税要件

利子税の課税要件は、前記のような個別税法に規定する延納又は納税猶予の条件が充足され、延納又は納税猶予の事実が生じたこと、あるいは法人税について決算遅延による法定申告期限の延長の事実が生じたことである。

(4) 利子税の額

利子税の額は、延納等に係る国税に、延納等の期間の日数又は月数に応じて、原則として、年7.3パーセントの割合を乗じて計算した額である(通則法64条1項、所税131条3項、136条、法税75条7項、75条の2第8項、相税52条、措置法70条の4第35項、70条の6第40項)。

なお、利子税の割合についても、延滞税の割合と同様に、平成11年

度改正、平成25年度改正及び令和2年度改正において、低金利の状況を踏まえ、その負担軽減を図る観点から、利子税の割合を引き下げる措置が講じられている(措置法93条1項)。

利子税の計算の基礎となる本税の一部が納付されたときは、その後の計算の基礎となる税額は、延滞税と同じく、その納付税額を控除した本税の残額である(通則法64条3項、62条1項)。

利子税の計算期間は、原則として、延滞税の期間と同じであり、その計算方法も延滞税と同様であり、延滞税との競合を避けるため、この計算期間は、延滞税の計算期間に算入されない(通則法64条2項)。

(5) 利子税の免除

利子税についても、やむを得ない理由があるときは、その負担の軽減を図るため利子税が免除されることがあるが、その免除には、当然免除になる場合(通則法64条3項、63条2項、11条)と、税務署長等の裁量により免除になる場合(通則法64条3項、63条6項)とがある。また、このほか各税法の規定により利子税が免除される場合がある(法税78条3項、79条4項、措置法33条の4第7項等)。

(6) 利子税の消滅時効

利子税の消滅時効については、延滞税と同様に考えられている(前記2(6)参照)。

(7) 利子税の損金性

利子税は、国が認めた延納又は納税猶予に係る言わば約定利息たる性質を有するものであることから、延滞税とは異なり、所得税法及び法人税法とも、その所得金額の計算上、利子税額の必要経費性ないし損金性を認めている(所税45条1項2号括弧書き、所税令97条、法税38条1項3号)。

利子税の額の必要経費ないし損金の計上時期は、所得税法及び法人税法とも、費用の計上基準としていわゆる債務確定基準を採用しており(所税37条1項括弧書き、法税22条3項2号括弧書き)、具体的な算

入時期は、所得税については、原則として、納付の日の属する年分の必要経費に算入することとし(所税基通37-6(5))、法人税については、原則として、納付の日の属する事業年度の損金の額に算入する(法税基通9-5-1(4))取扱いがされている。

4 加算税一般

(1) 総説

加算税は、申告納税制度及び徴収納付制度の定着と発展を図るため、納税義務者が適正な申告及び納付義務の履行を怠った場合に、これに対する行政上の措置として国が賦課徴収する附帯税であり、これによって、租税に関する法の執行を妨げるような行為や事実を防止することを目的とする。

加算税は、過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税及び重加算税の四つからなるが、このうち、過少申告加算税・無申告加算税及びこれらに代わる重加算税の納税義務は、その計算の基礎となる国税の法定申告期限の経過の時に成立し(通則法15条2項14号)、不納付加算税及びそれに代わる重加算税の納税義務は、その計算の基礎となる国税の法定納期限の経過の時に成立する(同項15号)。加算税の納付義務は、いずれも、賦課決定によって確定し(通則法32条)、賦課決定通知書又は納税告知書が発せられた日から起算して1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、36条2項、通則令8条1項)。

また、加算税の消滅時効は、その計算の基礎となる国税(本税)とは別個に進行し、本税の法定納期限の翌日から進行を開始する(通則法2条8号ニ)が、賦課決定(同法32条1項3号)又は納税の告知(同法36条1項1号)によって中断し、納期限の経過とともに再び進行を開始する(同法73条1項2号、3号)。

(2) 加算税の法的性質

通則法によって加算税の対象とされる行為が、同時に個別租税法に

よって刑罰の対象とされている場合があり、一方で加算税を課し、他方で刑罰を課することが憲法39条に規定する二重処罰の禁止に反しないかが問題となる。例えば、正当な理由なしに確定申告書を申告期限内に提出しない行為は、一方で無申告加算税の対象となり、他方で所得税法241条は刑罰の対象とし、また、無申告又は不納付が事実の隠蔽又は仮装に基づいている場合は重加算税の対象となるが、他方で所得税法は偽りその他不正の行為により所得税を免れる行為(所税238条)又は源泉徴収して納付すべき所得税を免れる行為(所税239条)を刑罰の対象としているなどである。

この点について、最判昭33・4・30(民集12巻6号938頁)及び最判昭45・9・11(刑集24巻10号1333頁)等は、重加算税は、「同法(編注：通則法)65条ないし67条に規定する各種の加算税を課すべき納税義務違反が課税要件事実を隠ぺいし、または仮装する方法によって行われた場合に、行政機関の行政手続により違反者に課せられるもので、これによってかかる方法による納税義務違反の発生を防止し、もって徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の措置であり、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、性質を異にするもの」(前記最判昭45・9・11)として、二重処罰の禁止に反しない旨判示した(延滞税、過少申告加算税及び重加算税のほかに刑罰を科することが憲法39条に違反しないとしたものとして最判昭53・6・6集刑210号225頁)。

前記判例に照らすと、加算税は、刑事制裁と異なり、申告義務及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及び徴収納付制度の定着を図るための特別の経済的負担であって、刑罰とは性質を異にするから、憲法の禁ずる二重処罰には当たらないと考えられる。

(3) 本税に関する処分と加算税に関する処分との関係

各種加算税の納付義務は、賦課決定により確定し、この賦課決定処

分は更正処分等に附帯して課される処分ではあるが、更正処分等そのものではなく別個の処分である。したがって、更正処分等の取消事由がないときや、更正処分等につき取消しを求める訴えの利益がないときでも独自に加算税の取消しを求めることができ、また、申告、更正及び通知処分等の間に吸収関係が認められたとしても、賦課決定処分は影響を受けない(加算税は吸収関係にない。)(札幌高判平6・1・27訟月41巻10号2637頁参照)。ただ、納税者が更正処分等を不服としてその取消しを求めるとともに、併せて加算税についても取消しを求める場合において、加算税の取消訴訟においても更正処分等とは別個に当該処分自体についての審査請求(不服申立ての前置)を経ることを要するか否かについては、裁判例が分かれている。

横浜地判昭40・7・19(訟月12巻1号77頁)は、「加算税賦課処分は所謂行政罰として、更正処分に附帯して課せられる処分ではあるが、然し更正処分そのものではなく、別個の行政処分である。このことは法が加算税賦課処分について異議がある場合には、これに対し独立に再調査の請求乃至審査の請求をなし得る旨規定していることから明らかである(昭和37年法律第67号による改正前の所得税法第48条、49条)。従つて加算税賦課処分に対し取消の訴を提起する場合には、当該処分自体について審査決定を経由しているか或は前段に叙べた法律所定の要件(編注：審査決定等を経ないで訴えを提起することができる場合の要件)を具備していなければならないと解すべきである。」としている(同旨のものとして、東京高判昭41・11・26税資45号523頁がある。)

これに対して、東京地判昭50・1・31(行集26巻1号108頁)は、一般論として、「加算税は、あくまで本税の税額が有効に確定されていることを前提とし、例えば、本税の更正処分につきその取消しを求めて適法に出訴し、本税の更正処分が取り消されるときは、これに伴い加算税の賦課決定処分はその基礎を失い、その納税義務は当然に消滅

すべく、そのためには加算税につき別段の取消し請求がなされていることを要しないものと解される。」としている。

加算税の賦課決定処分とその基礎となる本税についての更正処分等とは別個の行政処分であることから、審理の対象(訴訟物)は別のものであると考えられるが、他面、加算税は本税の税額を基礎として、これに附帯して課されるものであることもまた明らかである。

行政処分取消訴訟において不服申立前置が要求される趣旨は、行政処分に対する司法審査の前に、行政庁側に当該処分の当否を見直す機会を与え、紛争の自主的解決を期待するところにある、この面からみると、本税の更正処分等と加算税賦課処分とは、いずれも当該年度の納税義務及び税額を確定する課税処分として同一の目的を有し、加算税は本税の税額に連動し、本税が有効に確定していることを成立根拠とするものであるから、不服審査の内容もほぼ同一内容に帰し、両者は極めて密接な関連性を有するものと考えられる。また、不服申立前置は、「正当な理由」がある場合には不服申立てを経る必要がない(通則法115条1項3号)とされ、それ自体が絶対的要請ではない。

したがって、過少申告加算税の基礎となる更正処分につき不服申立てを経由している場合に、本税の税額と連動させて過少申告加算税賦課決定取消しの訴えを提起するときには、改めて不服申立てを経由する必要がないと考えるべきである。

この点、近時の裁判例は、賦課決定処分について不服申立てを経ないことについて、通則法115条1項3号の「正当な理由」があるとして、訴えを適法とする傾向にある(通知処分取消しの訴えについて不服申立前置を満たしている事案として、東京地判令2・12・22税資270号順号13501がある。所得税の決定処分の取消しの訴えについて不服申立前置を満たしている事案として、広島高岡山支判令2・8・13税資270号順号13438がある。)。

5 過少申告加算税

(1) 概要

過少申告加算税は、期限内申告書の提出があった場合(期限後申告であってもその申告が期限後となったことについて正当な理由のあったものなどを含む。)において、修正申告又は更正がされ、当初の申告税額が結果的に過少となったときに、その修正申告又は更正により納付すべき税額(増差税額)に一定の割合を乗じて算出した額を賦課される附帯税であり(通則法65条1項)、申告納税制度において、正確な申告を確保するために設けられた措置である。

ただし、過少申告につき正当な理由があると認められる部分(同条4項1号)、あるいは更正があるべきことを予知してされたものでない修正申告の場合(平成29年1月1日以後に法定申告期限が到来する国税については、更正があるべきことを予知してされたものでなく、かつ、調査の事前通知がある前に行われた修正申告の場合)には、過少申告加算税は課せられないこととされている(同条5項)。

(2) 過少申告加算税の成立と確定

過少申告加算税の成立時期は、法定申告期限(通則法2条7号)の経過のときである(同法15条2項14号)。ただし、還付請求申告書に係る過少申告加算税は、当該還付請求申告書の提出のときに成立する(通則令5条11号)。

過少申告加算税の確定は、他の加算税と同様、賦課課税方式(通則法16条1項2号)により賦課決定の手続を経て確定することとされているが、具体的には、税務署長等がその賦課決定通知書を納税者に送達することによって確定する(同法16条2項2号、32条3項)。

(3) 過少申告加算税の課税要件

過少申告加算税が課せられる要件は、次のとおりである。

- ① 申告納税方式による国税について、次に掲げる申告書の提出があったこと

- a 納税申告書が法定申告期限内に提出されている場合(法定申告

期限については各税法に定められている。)

- b 還付請求申告書(還付金の還付を受けるための納税申告書)が提出された場合
 - c 期限後申告書が提出された場合で、期限内に申告書の提出がなかったことについて正当な理由があると認められる場合
- ② 前記申告書に係る課税標準等又は税額等について更正又は修正申告書の提出があり、かつ、これらにより納付すべきこととなる税額があること

納付すべき税額には、還付金相当額を税として追徴する場合におけるその追徴額を含む(通則法35条2項、19条4項3号、28条2項3号)。

(4) 過少申告加算税の額

過少申告加算税の額は、修正申告又は更正に基づき新たに納付すべき税額(増差税額)をその額の計算の基礎とし、原則として、10パーセントの割合を乗じて計算される(通則法65条1項)(注)。ただし、増差税額(修正申告又は更正が2回以上行われた場合は、前回までの修正申告又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)が期限内申告税額又は50万円のいずれか多い額を超える場合には、通則法65条1項の規定により計算した金額に、当該超える部分に相当する税額に5パーセントの割合を乗じて計算した金額を加算した金額である(同条2項)。これは、無申告加算税が15パーセントの割合とされていることに比較すると、一部を期限内に申告し、ほとんどが申告漏れとなっている場合にも10パーセントの過少申告加算税にとどまるのは、公平を欠くため、申告漏れ割合が大きい場合に加算する趣旨である。

(注) 過少申告加算税の加重計算(帳簿等の提出がない場合等)

令和4年度改正により、記帳義務の適正な履行を担保するため、令和6年1月1日以降に法定申告期限が到来する申告所得税、法人税・地方法人税、消費税について、これらの税の税務調査の際に、税務職員が売

上げに関する調査に必要な帳簿の提示等を求め、結果、次のいずれかに該当する場合には、帳簿に本来記載等すべき事項に関する申告漏れ等に対して課される通常の過少申告加算税の割合に10パーセント又は5パーセント加重することとされた(令和4年度改正後の通則法65条4項)。

- ① 帳簿の提示等をしなかった場合 10パーセント
- ② 帳簿への売上金額の記載等が、本来記載等すべき金額の2分の1未満だった場合 10パーセント
- ③ 帳簿への売上金額の記載等が、本来記載等すべき金額の3分の2未満だった場合 5パーセント

(5) 過少申告加算税の免除

過少申告加算税は、過少申告につき正当な理由があると認められる部分(通則法65条4項1号)、あるいは更正があるべきことを予知してされたものでない修正申告の場合において、その申告に係る国税についての調査通知がある前に行われたものであるときには課されない(同条5項)。

ア 正当な理由がある場合

過少申告加算税は、修正申告又は更正に基づき新たに納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちに、その修正申告又は更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、その部分については課されない(通則法65条4項1号)。

課税訴訟において、この「正当な理由があると認められる場合」について、争われることが少なくない。

その意義について、最判平18・4・20(民集60巻4号1611頁)及び最判平18・4・25(民集60巻4号1728頁)は、「過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法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ようとする行政上の措置であ」とした上で、「過少申告加算税の上記の趣旨に照らせば、同項(編注：通則法65条4項)にいう「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいう」と判示し、最高裁として「正当な理由があると認められる場合」の意義についての一般論を示した。

そして、以下の裁判例に照らすと、一般的には、単なる法令の解釈や事実認定の誤りは「正当な理由があると認められる場合」に当たらないのが原則である(金子・租税法908頁参照)。

従来の下級審裁判例も含め、「正当な理由」に当たらないとされた事例としては、①鉱石の売買代金につき課税期間中に契約当事者間で代金額が未確定であったため、申告しなかった事例(東京地判昭34・5・13行集10巻5号919頁)、②無申告又は期限後申告が法律の知らないし誤解による事例(大阪地判昭33・11・17行集9巻11号2424頁)、③過少申告が、法人の経理担当役員の不正行為(横領)に基づくもので、法人がその事実を知らなかった事例(最判昭43・10・17集民92号607頁)、④納税者の法律の誤解に加え、公認会計士が関与し、税務署長から税務指導を受けていた事例(東京高判昭48・8・31行集24巻8・9号846頁)、⑤執行官が税務署の申告指導に応ぜず、自己の誤った見解に固執して、旅費及び宿泊料を収入に計上しないで過少申告をした事例(札幌高判昭51・9・19訟月22巻11号2635頁、その上告審最判昭52・6・14税資94号687頁)、⑥収用裁決の取消訴訟の提起を理由として、収用に伴う補償金を収入として申告しなかった事例(最判昭57・4・22税資123号154頁)、⑦弁護士が独自の見解に基づき顧問料収入を給与所得とし、日当を必要経費とし

て申告した事例(最判昭61・9・11税資153号689頁)、⑧減価償却につき建物付属設備である冷房機を特別償却の対象となる「機械」に該当するとして過少申告した事例(最判昭63・3・3税資163号650頁)、⑨資産所得合算課税制度を知らなかったため、税額計算を誤った事例(最判平2・10・25税資181号129頁)、⑩国税局職員が編集又は監修をした解説書に、代表者個人から会社に対する運転資金の無利息貸付けについて別段の定めのある場合を除き、担税力の増加を伴わないものについては課税されない旨の記述等がされていた場合において、同族会社の出資者が同社に対して行った無利息貸付けにつき、利息相当額の所得を申告しなかった事例(最判平16・7・20集民214号1071頁)、⑪納税申告手続を委任された税理士が納税者に無断で虚偽の記載をした確定申告書を提出するなどして過少申告をした場合において、税務署職員等から示された税額よりも相当低い税額で済むとの税理士の言葉を信じてそれ以上の調査確認をせず、確定申告書の内容を確認しなかったなど、納税者本人に落ち度があった事例(前記最判平18・4・20)、⑫事業者が消費税の確定申告において、転売目的で、全部又は一部が住宅として賃貸されている建物を購入し、これを課税対応課税仕入れに区分して控除対象仕入税額の計算をした事例(最判令5・3・6判タ1511号97頁)等がある(注1)。

これに対して、「正当な理由」に当たるとした事例としては、①株主相互金融を営む株式会社の株主優待金が損金に含まれるかどうかについて、税務行政庁の解釈が確定しておらず、一般的にこれを損金と解する傾向にあった事例(名古屋地判昭37・12・8行集13巻12号2229頁)、②執行官が税務職員の助言・指導の下に、旅費・宿泊料を収入として申告しなかった事例(札幌地判昭50・6・24訟月21巻9号1955頁、なお、本判決は、前記否定例の⑤の判決により、事実認定を異にした上、取り消されている。)、③納税申告手続を委

任された税理士が納税者に無断で虚偽の記載をした確定申告書を提出するなどして過少申告をした場合において、納税者が税理士を信頼して適正な申告を依頼し、納税資金を交付する一方、確定申告書を受理した税務署職員が収賄の上で税理士の不正行為に共謀加担していた事例(前記最判平18・4・25)(注2)、④課税庁においてストック・オプションの権利行使益を一時所得として取り扱い、課税庁の職員が監修等をした公刊物でもその旨の見解が述べられていた等の事情の下で、ストック・オプションの権利行使益を一時所得として申告した事例(最判平18・10・24民集60巻8号3128頁、最判平19・7・6集民225号39頁(注3))、⑤匿名組合契約に基づき匿名組合員への損失の分配として計上された金額について、その当時の通達の内容に沿う税額計算に基づいた申告をした事例(最判平27・6・12民集69巻4号1121頁)等がある(注4)。

なお、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、通則法65条4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考えらるべきである(最判平11・6・10集民193号315頁)。

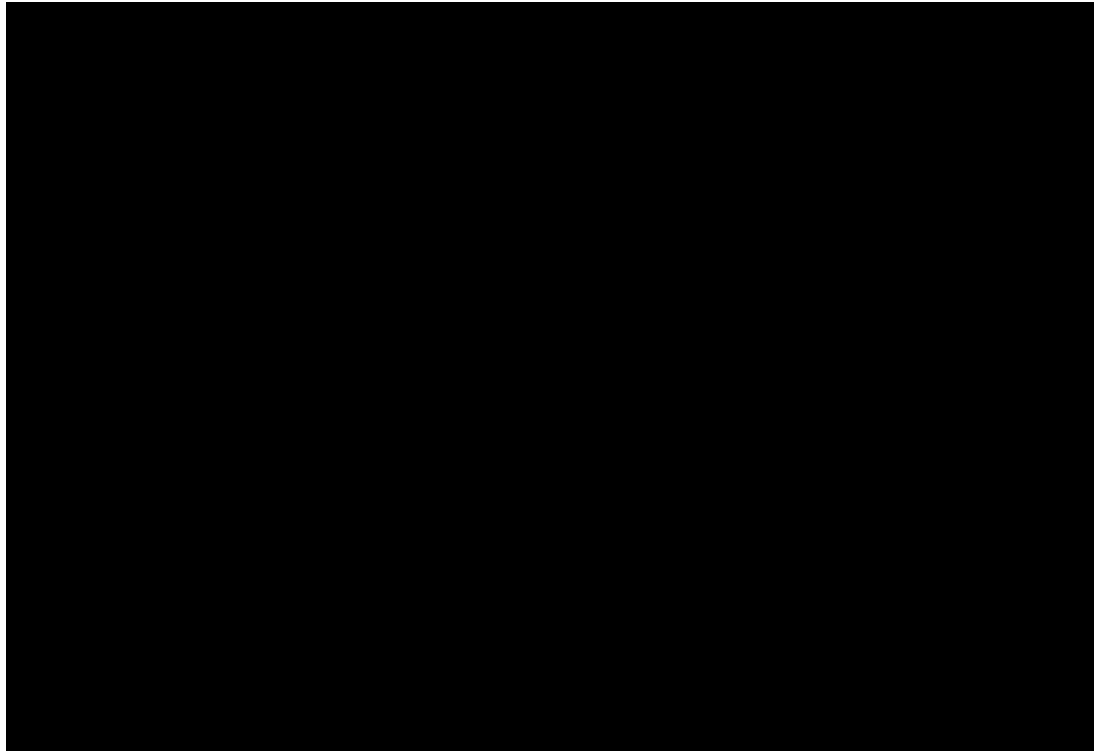
(注1) 法令の解釈につき納税者と課税庁で争いがあり、法令の解釈については課税庁の主張する解釈が正当であると認められる場合に、納税者の主張する解釈と同様の記載をしている市販の解説書があることや通達の定めのみを根拠に「正当な理由」があると認めた原審の判断につき、それだけでは「正当な理由」を認めるに十分でないとして、これを破棄した上で、差し戻した事例として、最判平24・1・16(集民239号555頁)がある(なお、税法解釈の誤りに係る正

当な理由の有無が争われた事例につき、品川・附帯税の事例研究第四版89頁以下参照)。

(注2) 前記最判平18・4・25が前記最判平18・4・20の事案と結論を異にした事情としては、確定申告書を受理した税務署職員が収賄の上で税理士の行為に共謀加担したという点が大きく、実質的にはクリーンハンドの原則を「正当な理由」の判断要素の中に取り込んだものという評価もあり得るところであるが、飽くまで納税者本人の適法な納税意思の存在、本人の落ち度の程度が低いこと等が総合的な判断要素とされていることに留意する必要があると考えられる(川神裕・最判解<民事>平成18年度(上)630頁参照)。

(注3) 前記最判平18・10・24は、課税庁が解釈上微妙な点を含む問題について、従来の解釈を改め、課税上の取扱いを変更したにもかかわらず、変更後の取扱いが国民の間に定着するような必要な措置を講じていなかったことによって生じた「新解釈の未定着状態」に着目し、そのような観点から、納税者が課税庁の従来の解釈ないし取扱いに従って申告したことにつき、通則法65条4項にいう「正当な理由」を認めたものと評されている(増田稔・最判解<民事>平成18年度(下)1126頁)。

なお、課税庁の担当者から、ストックオプションの権利行使益が給与所得に該当する旨の説明を受けたにもかかわらず、一時所得に該当するとの自らの見解に従い、一時所得として申告した事例につき、東京高判平17・4・27(訟月52巻3号960頁・確定)は、「正当な理由」があるとはいえないとした。



イ 更正を予知してされたものでない修正申告の場合

(7) 趣旨

過少申告加算税は、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ない場合において、その申告に係る国税についての調査通知がある前に行われたものであるときは課されない(通則法65条5項)(注)。

これは、たとえ過少申告の事実があったとしても、その後において納税者が自主的に修正申告をしたという場合には、期限までに申告、納付しなかったという責任はともかく、当該納税者が自主的に是正申告、納付したという点では申告期限内に適正な申告をした者と特に異なるものではないという面に配慮をするとともに、同じ納税義務の不履行であっても、これを積極的に是正した者とこれを放置していた者とで加算税の取扱いを異にすることにより、納税者に自発的な是正を促す趣旨から規定されたものと解されている(東京地判昭56・7・16行集32巻7号1056頁。同旨の

ものとして、大阪地判昭29・12・24行集5巻12号2992頁がある。))。

この規定の適用に対し「調査があつたこと」及び「更正があるべきことを予知してなされたものでないとき」との要件が必要とされている。この2つの要件を充足した上で初めて本件各規定の適用があるとするのが通説であり、講学上二段階要件説と言われている(酒井克彦「加算税免除規定にいう「更正の予知」に関する一考察」・税大ジャ4号43頁参照)。この二段階要件説に沿って判断した近時の裁判例として東京高判令4・1・14(訟月69巻6号695頁)がある。

(注) 平成28年度改正において、当初申告のコンプライアンスを高める観点から、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場合であっても、調査の事前通知後にされたものであるときは、加算税を課さないとするのではなく、通常の加算税よりも一段低い水準の加算税を課することとされた(通則法65条1項)。

(イ)「調査」の意義

通則法65条1項又は5項にいう「・・・調査があつたことにより」の「調査」の意義については特に定めがなく、同項の趣旨・目的からこれを解釈することになる。

通則法24条(更正)にいう「調査」の意義については、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要件事実の認定、租税法その他の法令の解釈適用を経て更正処分に至るまでの思考、判断を含む極めて包括的な概念である旨判示されている(大阪地判昭45・9・22行集21巻9号1148頁)。

これに対し、通則法65条5項にいう「調査」について、東京地判令元・9・26(税資269号順号13318号、その控訴審東京高裁令2・3・4税資270号順号13389・確定)は、通則法65条5項にい

う「調査」とは、「同法74条の2から74条の6までに掲げる税目に関する法律の規定に基づき、特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的その他国税に関する法律に基づく処分を行う目的で職員が行う、証拠資料の収集、要件事実の認定、法令の解釈適用等の一連の行為を指すと解するべきである。」と判示する。具体的な臨場調査をしていなくとも、例えば机上調査により申告の非違が発見され、課税庁からの電話連絡等があったことにより、納税者が、更正に向けての調査が行われて非違が発見されたであろうことを認識したのであれば、課税庁内部の調査であっても、通則法65条5項の「調査」に該当し得ると解すべきであり(大阪高判平2・2・28税資175号976頁参照)、更には、国税査察官による犯則調査もこれに含まれるというべきである(前記高松高判平16・1・15)。他人の犯則調査に基因する更正の予知を認める旨の判断をしたものとして、東京地判令3・2・26(税資271号順号13530)がある。

(ウ)「更正があるべきことを予知してされたもの」の意義

通則法65条1項又は5項にいう更正を予知しないでした修正申告の意義に関する見解には、①調査着手(開始)後の修正申告は更正を予知してされたものに当たるとする見解(調査着手説)、②具体的な不適正事実が発見され、これにより申告漏れがあることを把握された後に提出された修正申告のみが更正を予知して提出されたものに当たるとする見解(不足額発見説)、及び③税務職員が不適正事実の端緒を把握した時点を基準とする見解(端緒把握説(客観的確実性説))があるといわれている(武田・DHCコメ通則法3543、3543の2頁)。

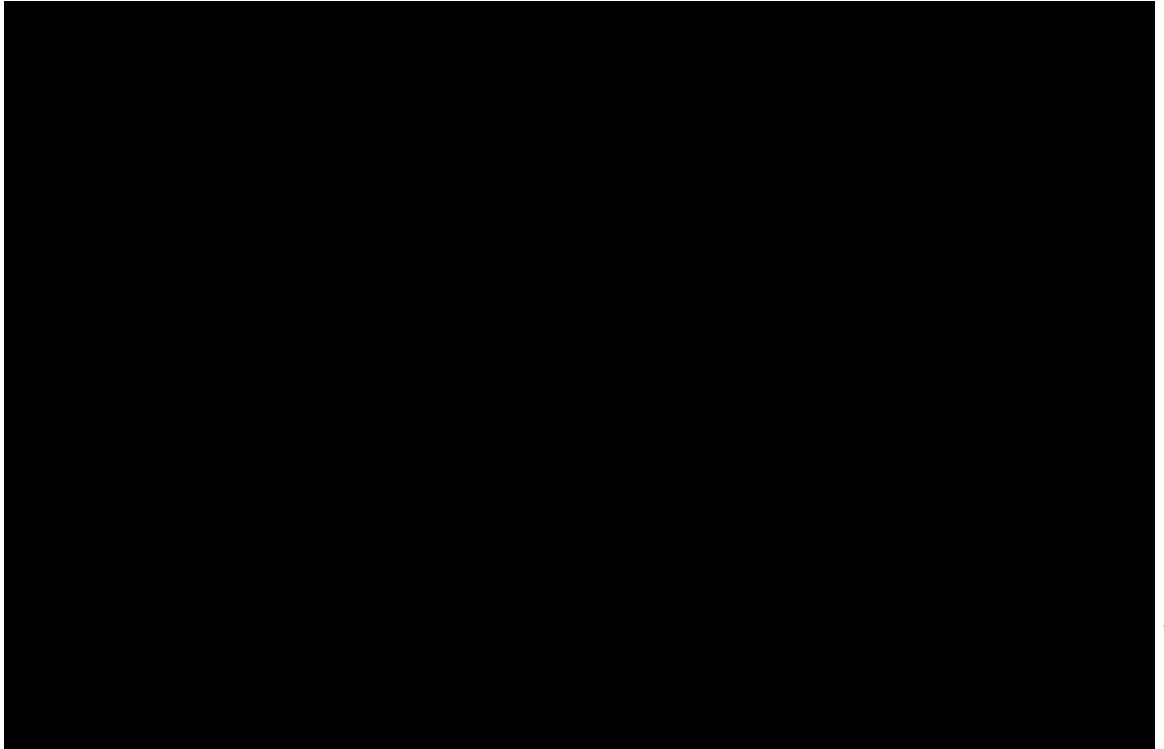
このうち、①調査着手説については、「文理上、右条項(編注：通則法65条5項)は調査着手以前に申告書が提出された場合を問題とするものではなく、調査着手後に提出された場合にその適

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。従つて、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」(東京高判昭61・6・23行集37巻6号908頁)とされ、納税者から修正申告の申出があった場合に、単にそれ以前に調査に着手したことのみに基づいて通則法65条5項の規定の適用がないとすると、自発的な是正措置の奨励という制度の趣旨が生かされないこととなると批判されている。

また、②不足額発見説については、調査において所得金額等の脱漏に関する資料が発見される前であっても更正を予知することができる場合があるにもかかわらず、所得金額ないし税額の脱漏が具体的に把握される前に修正申告を提出しさえすれば、加算税の賦課を免れ得ることになり、通則法65条の趣旨に反することになると批判されている。

これに対し、③端緒把握説は、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上で修正申告を決意して修正申告書を提出したものでないこと、言い換えれば、上記の事実を認識する以前に自ら進んで修正申告を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るものである。これは通則法65条5項の文理及び立法趣旨に沿うとされており、下級審裁判例の大勢である(東京地判昭56・7・16行集32巻7号1056頁、その控訴審東京高判昭61・6・23行集37巻6号908頁、東京地判

平14・1・22訟月50巻6号1802頁、その控訴審東京高判平14・9・17訟月50巻6号1791頁、東京地判平24・9・25判時2181号77頁、前記東京高判令4・1・14)。



(I) 調査の内容

通則法65条1項又は5項は、「その申告に係る国税についての調査」とのみ規定していることから、その調査の主体は誰をいうのか、また、その調査に係る税目と更正に係る税目とが同じ税目であることを要件とするのか、更には調査対象は申告者に限られるのかが問題になる。

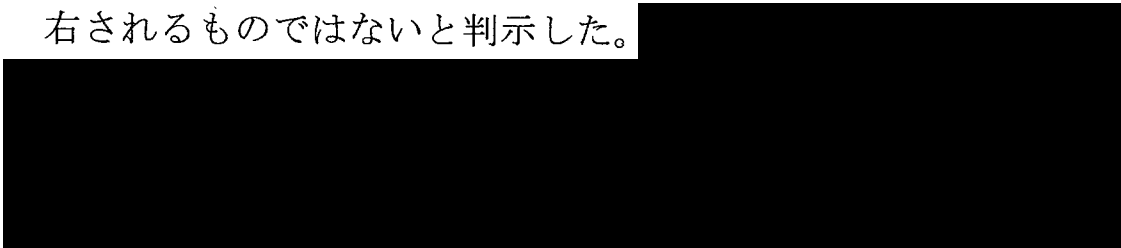
a 調査の主体

名古屋地判昭44・5・23(行集20巻5・6号659頁)は、通則法施行前の相続税法53条3項(相続税の加算税減免規定)にいう「・・・当該職員の調査に因り・・・更正があるべきことを予知して・・・」の解釈に関してではあるが、他税目を担当する税務職員による調査が同項の「調査」から除外される、との納税者の主張に対し、当該規定を「納税者の自発的申告又は修正

を奨励することとした特別の宥恕規定である」と解した上で、
「「当該職員の調査により」というのは、国税通則法の施行に伴い削除される前の法人税法43条3項および同じく所得税法56条5項に「政府の調査に因り」とあるのと同じの意味であつて広くすべての税務担当職員を指称するものと解すべきであり、
・・・これを限定すべき合理的根拠は全く存しない」と判示している。

b 調査の税目

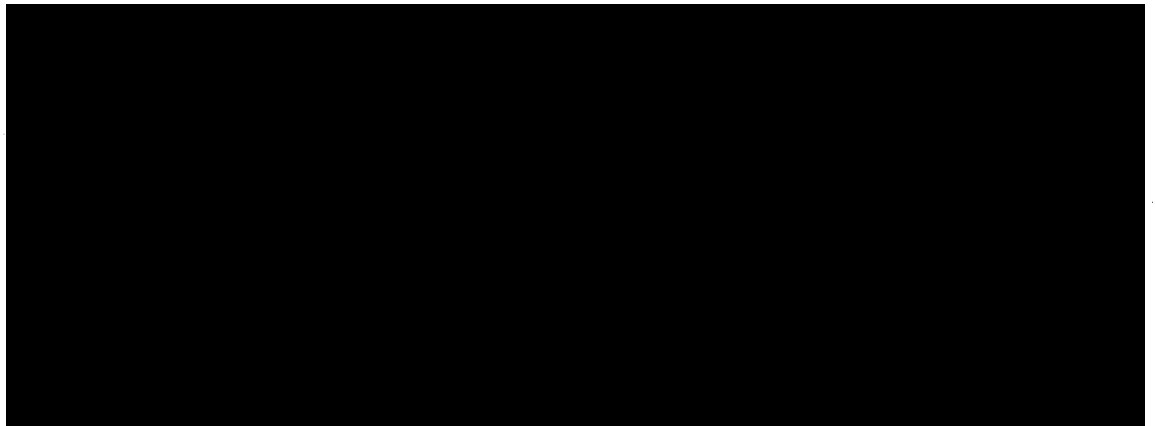
前記東京高判令4・1・14は、相続税の調査において、相続人名義の財産が、その名義とは異なり被相続人の相続財産に当たる可能性があることを前提に調査が行われたものであったとしても、上記財産が相続財産に当たらないとすれば、名義どおり相続人に帰属することとなることは確実であり、相続人の所得の申告漏れが明らかになるという関係にあった事案について、本件の相続税の調査は、相続人の申告所得税に係る調査の趣旨を含むものであり、また、調査は税務官庁が一体として行うものであって、その対象及び目的は個々の担当者の認識に左右されるものではないと判示した。



c 調査の対象

前記東京高判平14・9・17は、通則法65条5項にいう調査について「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」とはしているものの、ここでいう調査は納税者を特定した調査のみではなく、取引の相手方又は関係する金融機関等の第三者に対する調査であったとしても、納税者自身がその調査によって自己の申告が更正されることを予知し

得る状態にあれば、当該第三者に対する調査をもって同項にいう「調査」に当たるとしている(原審の東京地判平14・1・22も同旨である。)



(6) 過少申告加算税と他の加算税の関係

ア 過少申告加算税と無申告加算税との関係

各種加算税は、行政上の措置としての性質を共通に有してはいるが、それぞれ課税要件を異にする。すなわち、過少申告加算税は過少の期限内申告につき修正申告あるいは更正がされたときに、無申告加算税は期限後申告あるいは決定がされたとき及びこれにつき修正申告あるいは更正がされたときに課されるものである。

ところで、所得税の確定申告書の提出がないにもかかわらず、これを誤認して、無申告加算税ではなく過少申告加算税を賦課した場合、当該賦課処分は課税要件の基本的構成要件を欠くものとして無効となるかどうかが問題となる。

大阪高判昭37・3・27(行集13巻3号256頁)は、過少申告加算税賦課処分は基本的構成要件を欠き無効であるとしたが、その上告審である最判昭39・2・18(集民72号201頁)は、「過少申告といい無申告といい、ともに申告義務違背であることに相違はなく、両者に対する加算税は、その本質においてかわりはないものと解すべきである。原判決は、加算税の処罰としての性質をあまりにも過大視するとともに、両者を全く別個の性質のものとしたものと解され、こ

の点において、原判決は法令の解釈を誤った違法がある」、「本件の場合、過少申告税を課したのは違法ではあるが、処分の瑕疵が重大であるかどうかは、処分の相手方の受ける不利益の程度も考慮に入れて判断すべく、本来、無申告加算税を課すべき場合に、過少申告加算税を課したからといつて、その瑕疵が重大なものということとはできない」と判示した。本件当時の過少申告加算税は5パーセント、無申告加算税は申告期限から更正等までの期間に応じて10ないし25パーセントであり（現行法は、過少申告加算税10パーセント、無申告加算税15パーセントである。）、無申告加算税を課すべき場合に過少申告加算税を課しても、納税者には不利益とならないのである。

イ 過少申告加算税と重加算税との関係

過少申告加算税と重加算税との関係について、最判昭58・10・27（民集37巻8号1196頁）は、「ともに申告納税方式による国税について過少な申告を行つた納税者に対する行政上の制裁として賦課されるものであつて、同一の修正申告又は更正に係るものである限り、その賦課及び税額計算の基礎を同じくし、ただ、後者の重加算税は、前者の過少申告加算税の賦課要件に該当することに加えて、当該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、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出するという不正手段を用いたとの特別の事由が存する場合に、当該基礎となる税額に対し、過少申告加算税におけるよりも重い一定比率を乗じて得られる金額の制裁を課することとしたものと考えられるから、両者は相互に無関係な別個独立の処分ではなく、重加算税の賦課は、過少申告加算税として賦課されるべき一定の税額に前記加重額に当たる一定の金額を加えた額の税を賦課する処分として、右過少申告加算税の賦課に相当する部分をその中に含んでいるものと解するのが相当である。」

としている(内包説)。

したがって、裁決又は判決において、隠蔽又は仮装行為が認められないとして重加算税の賦課処分を取り消す場合には、過少申告加算税の賦課要件があれば、その部分については賦課処分を取り消すべきではなく、過少申告加算税相当部分を超える部分について賦課処分を取り消すべきこととなる。

6 無申告加算税

無申告加算税は、期限内申告書の提出がない場合に期限後申告書の提出若しくは決定があったとき、又は、期限後申告書の提出若しくは決定があった後に修正申告若しくは更正があった場合に、その申告又は決定等により納付すべき税額(増差税額)に15パーセントの割合を乗じて算出した額を賦課される附帯税である(通則法66条1項)。納付すべき税額(期限後申告又は決定後に修正申告書の提出又は更正があったときは、その国税に係る累積納付税額を加算した額)が50万円を超えるときは、その申告等により納付すべき税額に15パーセントの割合を乗じて計算した額に、その超える部分に相当する税額に5パーセントの割合を乗じて計算した額を加算した額が賦課される(同条2項)(注1)。また、短期間に繰り返して無申告又は隠蔽・仮装が行われた場合にも、無申告加算税等について加重する措置が設けられている(通則法66条4項)(注2)。

無申告加算税の成立及び確定については、過少申告加算税と同様であり、期限内申告書の提出がなかったことについて正当な理由があると認められる場合には課されず(同条1項ただし書)、また、期限後申告書の提出が決定等があるべきことを予知してされたものでないとき(平成29年1月1日以後に法定申告期限が到来する国税については、決定があるべきことを予知してされたものでなく、かつ、調査の事前通知がある前に行われたものであるとき)には、5パーセントに軽減した割合により算出した額が賦課される(同条6項)。この「正当な理由」及び「予知してなされたもの」の意義については、過少申告加算税の場合と同様に考

えることができよう。

なお、期限後申告書の提出があった場合において、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その国税について決定があるべきことを予知してされたものでなく、期限内申告書を提出する意思があったと認められる一定の場合に該当してされたものであり、かつ、当該期限後申告書の提出が法定申告期限から1月を経過する日までに行われたときは、無申告加算税が賦課されない(平成19年1月1日以降に法定申告期限が到来する国税に適用される。同条7項、通則令27条の2第1項)。

無申告加算税は、飽くまで申告義務の不履行に対するものであるため、納付がされていても、申告がされていない限り、これを課すことができる(東京高判平11・9・29訟月47巻2号351頁。ただし、通則法66条7項の場合を除く。)。

(注1) 無申告加算税の加重計算(納付すべき税額が300万円を超える場合)

令和5年度改正により、令和6年1月1日以降に法定申告期限が到来する国税について、納付すべき税額が300万円を超える部分に対する割合を20パーセントから30パーセントに引き上げることとされた。なお、更正を予知しないでした期限後申告等の場合には、納付すべき税額が300万円を超える部分に対する割合は25パーセントとなる(令和5年度改正後の通則法66条3項)。

(注2) 無申告加算税の加重計算(帳簿等の提出がない場合)

令和4年度改正により、記帳義務の適正な履行を担保するため、令和6年1月1日以降に法定申告期限が到来する申告所得税、法人税・地方法人税、消費税について、これらの税に係る税務調査の際に、税務職員が売上げに関する調査に必要な帳簿の提示等を求め、結果、次のいずれかに該当する場合には、帳簿に本来記載等すべき事項に関する申告漏れ等に対して課される通常は無申告加算税の割合に10パーセント又は5パーセント加重することとされた(令和4年度改正後の通則法66条4

項)。

- ① 帳簿の提示等をしなかった場合 10パーセント
- ② 帳簿への売上金額の記載等が、本来記載等すべき金額の2分の1未満だった場合 10パーセント
- ③ 帳簿への売上金額の記載等が、本来記載等すべき金額の3分の2未満だった場合 5パーセント

7 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、源泉徴収義務者からその納付すべき税額に10パーセントの割合を乗じて算出した額を徴収する附帯税である(通則法67条1項)。

不納付加算税は、法定納期限までに納付しなかったことについて正当な理由があると認められる場合には徴収されず(同条1項ただし書)、また、納付の告知を受けることなく法定納期限後に納付した場合で、強制徴収を予知してされたものでないときには、不納付加算税の税率は5パーセントに軽減される(同条2項)。この「予知してなされたもの」の意義については、過少申告加算税の場合に準じて考えることができるが、「正当な理由」については、源泉徴収制度の特殊性から若干の違いがみられる。

なお、源泉徴収による国税が納税の告知を受けることなくその法定納期限後に納付された場合において、その納付が法定納期限までに納付する意思があったと認められる一定の場合に該当してされたものであり、かつ、当該納付に係る源泉徴収による国税が法定納期限から1月を経過する日までに納付されたものであるときは、不納付加算税が徴収されない(同条3項、通則令27条の2第2項)。

また、不納付加算税の負担者は、源泉納税義務者(受給者)であるか、源泉徴収義務者(支払者)であるかという問題があるが、最判昭45・12・24(民集24巻13号2243頁)は、「源泉徴収による所得税の納税者は、支払

者であつて受給者ではないから、法定の納期限にこれを国に納付する義務を負い、それを怠つた場合に生ずる附帯税を負担すべき者は、納税者(徴収義務者)たる支払者自身であつて、右の附帯税相当額を旧所得税法43条2項(新法222条)に基づいて受給者に請求しうべきいわれはない。」としている。

8 重加算税

(1) 意義

通則法68条1項は、「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蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたとき」に、当該納税者(注1)に対し、重加算税を課する旨規定している。重加算税は、同項の過少申告加算税に代えて課されるほか、無申告加算税及び不納付加算税に代えても課され又は徴収される(同条2項、3項)。その税率は、過少申告加算税の代わりに課される場合が35パーセント、無申告加算税の代わりに課される場合が40パーセント、不納付加算税の代わりに徴収される場合が35パーセントとされている(同条1項、2項、3項)。また、短期間に繰り返して無申告又は隠蔽・仮装が行われた場合には、悪質な行為を防止する観点から、重加算税の割合を10パーセント加重する措置が講じられている(同条4項)。

重加算税の法的性質については、最判昭33・4・30(民集12巻6号938頁)、最判昭45・9・11(刑集24巻10号1333頁)及び最判平7・4・28(民集49巻4号1193頁)等により、再三判示されており、以下のような理解が確立している。すなわち、重加算税は、「同法(編注：通則法)65条ないし67条に規定する各種の加算税を課すべき納税義務違反が課税要件事実を隠ぺいし、または仮装する方法によつて行なわれた場合に、行政機関の行政手続により違反者に課せられるもので、これによつてかかる方法による納税義務違反の発生を防止し、もつて徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の措置であり、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、性質を異にするもの」(前記最判昭45・9・11)である(注2)。

刑罰との関係では、刑罰は行為の反社会性ないし反道徳性に着目し、不正行為をした違反者の責任を問うもので、非難可能性を前提とする責任主義の考え方を基礎としているのに対して、重加算税は、隠蔽又は仮装という方法による納税義務違反の発生を防止し、徴税の実を挙げる趣旨、すなわち、隠蔽又は仮装行為とそれに基づく過少申告の結果、税務行政を混乱させ余分な徴税コストを負担させたという国家的損失を補填させることにより、真面目な申告納付義務の履行者とこれを怠った者との間に生ずる不公平を是正するとともに、納税義務違反の発生を防止し、申告納税制度の信用を維持する目的で納税者に経済的負担を課す行政上の措置であって、責任主義の考え方を基礎としないものである(白石健三・最判解<民事>昭和33年度103頁、川神裕・最判解<民事>平成6年度602頁参照)。

したがって、重加算税の賦課要件を考える上では、納税者に対する非難を可能とする責任主義的要素、つまり、主観的・内面的要素を重視する必要はなく、客観的にみて、納税者に経済的負担をさせるのが相当であり、真面目な納税申告をした者との不公平を是正する必要性が生じている、換言すれば、客観的にみて、隠蔽又は仮装がされ、それに基づき過少申告という納税義務違反の状態が生じていれば足りるものと考えられる。

(注1) 消費税の還付申告の時点では具体的な納税義務はない者であっても、還付金の額を確定する前提としての観念的・抽象的な納税義務はあり、「納税者」に該当するとした事例として大阪高判平16・9・29(訟月51巻9号2482頁)がある。

(注2) 本文に掲げた最判平7・4・28は、「行政上の制裁」との表現を用いているが、「行政上の措置」と同じと思われる。

(2) 要件

ア 行為者

(7) 問題の所在

通則法68条1項の「納税者」については、その文言からは、隠蔽又は仮装行為の主体を納税者本人に限定しているように読め、法人であれば、代表取締役等の代表者が隠蔽又は仮装行為をした場合を想定しているとも思われる。

しかしながら、①重加算税制度がそもそも納税義務違反に対する行政措置であること、②納税義務については、納税者本人以外の従業者等の補助者又は納税申告の委任を受けた税理士等の代理人が課税標準等の計算に従事すること等により履行されることが多いこと、③重加算税の賦課要件よりも厳しい構成要件を定める脱税犯罪においても、「代理人、使用人その他の従業者」が所定の脱税行為をした場合における納税者本人に対する罰則規定が設けられていること(所税243条、法税163条等参照)等からすれば、通則法68条1項の規定は、隠蔽又は仮装行為の主体を納税者本人に限定するものとは解されないと考えられる(品川・附帯税の事例研究第四版318頁参照)。学説上も実務上も、結論としては一定の場合には納税者(法人の場合は代表者)以外の第三者による隠蔽又は仮装行為についても、「納税者」の隠蔽又は仮装行為と認めているが、通則法68条1項が、隠蔽又は仮装行為の主体を「納税者」としていることから、無制限に第三者の範囲を広げることは、租税法律主義の観点から一考を要するものといえ、どのような基準によって判断されるべきかということが問題となる。

この点については、通則法68条1項が、「納税者が」と明定していることからすると、法解釈としては、第三者の行為を納税者の行為と同視できる場合には「納税者」の行為に該当するという程度の抽象的基準しか示すことができず、あとは納税者の行為と

同視できるためにはどのような事情があれば足りるかということ
を個別に検討するほかないと考えられる。

以下、類型ごとに主要な裁判例を概観する。

(イ) 納税申告の委任を受けた第三者による隠蔽又は仮装行為

- a 最判平18・4・20(民集60巻4号1611頁)及び最判平18・4・25(民集60巻4号1728頁)は、納税者から納税申告の委任を受けた第三者である税理士が行った隠蔽又は仮装行為について通則法68条1項の要件該当性が問題となった事案において、「同項(編注：通則法68条1項)は、「納税者が(中略)隠ぺいし、又は仮装し」と規定し、隠ぺいし、又は仮装する行為(以下「隠ぺい仮装行為」という。)の主体を納税者としているのであって、本来的には、納税者自身による隠ぺい仮装行為の防止を企図したものと解される。しかし、納税者以外の者が隠ぺい仮装行為を行った場合であっても、それが納税者本人の行為と同視することができるときには、形式的にそれが納税者自身の行為でないというだけで重加算税の賦課が許されないとする、重加算税制度の趣旨及び目的を没却することになる。」とした上、「納税者が税理士に納税申告の手続を委任した場合についていえば、納税者において当該税理士が隠ぺい仮装行為を行うこと若しくは行ったことを認識し、又は容易に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せずに隠ぺい仮装行為が行われ、それに基づいて過少申告がされたときには、当該隠ぺい仮装行為を納税者本人の行為と同視することができ、重加算税を賦課することができる」と解するのが相当である。他方、当該税理士の選任又は監督につき納税者に何らかの落ち度であるというだけで、当然に当該税理士による隠ぺい仮装行為を納税者本人の行為と同視することができるとはい

えない。」と判示した(注)。

上記最判は、納税申告手続を委任された税理士が、納税資金を横領するために、納税者に無断で隠蔽・仮装行為に基づく過少申告をした事例において、重加算税を賦課できないとしたものである。

(注) このような考え方の説明としては、納税者の過失による適正納税申告義務違反を重加算税賦課の帰責根拠とするというよりは、適正納税申告義務を背景として、第三者に申告手続を委任した場合に受任者により適正な申告が行われるように監督すべき義務が(少なくとも抽象的には)認められることを介して、委任した以上、自ら委任した第三者が隠蔽・仮装行為を行うこと若しくは行ったことを認識したか、又はそれを予想・認識することができ、かつ、法定申告期限までに、隠蔽・仮装行為を防止し、若しくは是正するか、又は隠蔽・仮装したところに基づく過少申告を防止する措置を講ずることが可能であった場合には、受任者の行為を本人の行為と同視することができ、第三者(受任者)の故意による隠蔽・仮装行為を本人の行為と同視して重加算税を賦課することができるというのが相当ではないかと思われると指摘されている(川神裕・最判解<民事>平成18年度(上)611頁参照)。

- b なお、前記最判平成18・4・20より前のものではあるが、重加算税を賦課できるとした裁判例として、納税者と税理士との間に隠蔽・仮装について意思の連絡があったと認められるのであれば、重加算税賦課の要件を充足するとした事例として最判平17・1・17(民集59巻1号28頁)、納税者が納税申告事務の一切を第三者に包括的に委任した場合において、委任を受けた第三者の隠蔽・仮装行為に基づいて過少申告の結果が発生したときは、たとえ納税者自身が当該隠蔽・仮装行為の事実や過少申告の事実を知らなかったときにおいても、納税者に重加算税を

賦課できるとした事例として東京高判平14・9・24(訟月50巻5号1657頁)、納税者が納税申告又は課税要件事実の把握ないし管理を第三者に委任した場合において、当該第三者に対する選任、監督上の注意義務を尽くすことにより、第三者の隠蔽・仮装行為を防止することができた場合には、第三者の不正行為を納税者の行為と同視し、その防止を怠った納税者に対し重加算税を賦課できるとした事例として東京高判平15・5・20(訟月50巻5号1663頁)、納税者が不動産の売買交渉から税務申告に至るまで自己の弟に包括的に委任し、売買契約の内容や納税申告の内容等の詳細についても逐一報告を求めたり確認したりせず、これを一任するなどしていた場合、弟の隠蔽・仮装行為は納税者の隠蔽・仮装行為と同一視することができ、重加算税を賦課できるとした事例として東京地判平17・9・9(訟月52巻7号2349頁)がある。

前記最判平18・4・20の調査官解説では、以上のような下級審裁判例について、「申告手続を第三者に委任するような場合、納税者本人には、当該第三者を適切に選任し、正しい申告を行うよう監督すべき義務があり、その選任・監督を怠った結果、当該第三者が隠ぺい仮装行為に及んだ場合には、当該第三者の隠ぺい仮装行為は納税者本人の隠ぺい仮装行為と同視できるとする見解が有力なように思われる。」とし、第三者の隠蔽・仮装行為をいかなる要件の下に納税者本人の行為と同視することができるかを検討するに当たっては、①不法行為に関する民法715条、716条の規定、②ほ脱犯に関する両罰規定(所税244条(現行243条)等)につき、行為者の選任、監督その他違反行為を防止するために必要な注意を尽くさなかった過失の存在を推定した規定であり、納税義務者が上記過失のないことを証明したときは刑責を免れると解されていること(最判昭32・11・27刑集1

1巻12号3113頁等)、③両罰規定にいう「代理人」の意義についての議論(最判平9・10・7刑集51巻9号716頁に関する調査官解説)なども参考になるとした上で、「独立性の強い第三者に対する個別委任型の類型においては、自ら委任した第三者が隠ぺい偽装行為を行うこと若しくは行ったことを認識したか、又はそれを予想・認識することができ、かつ、法定申告期限までに、偽装隠ぺい行為を防止し、若しくは是正するか、又は偽装隠ぺいしたところに基づく過少申告を防止する措置を講ずることが可能であった場合には、納税者においてこれを防止せずに隠ぺい偽装行為が行われ、それに基づいて過少申告がされた以上、当該隠ぺい偽装行為を納税者本人の行為と同視することができ、重加算税を賦課することができる」と解するのが相当ではないかと思われる。」としている(川神裕・最判解<民事>平成18年度(上)597ないし599頁)。

(ウ) 法人の代表者以外の役員又は従業者等が行った隠蔽又は偽装行為

a 取締役等の会社役員が行った不正行為に伴う隠蔽又は偽装行為に基づいて納税申告がされた場合

取締役等の会社役員が行った不正行為に基づいて納税申告がされた事案については、その事実を代表取締役等の会社代表者が認識していなくても、法人税に係る重加算税の賦課を適法としている裁判例が多く見られる。

例えば、広島高判平26・1・29(訟月61巻4号811頁)は、常務取締役が行った架空取引に係る架空外注費等が記載された総勘定元帳の記載に基づいて、法人が確定申告をした事案について、「法人が納税義務者である場合、その「納税者」とは、いうまでもなく代表者個人ではなく、代表者を頂点とする有機的な組織体としての法人そのものであるから、法人の意思決定機

関である代表者自身が仮装行為を行った場合に限らず、法人内部において相応の地位と権限を有する者が、その権限に基づき、法人の業務として行った仮装行為であって、全体として、納税者たる法人の行為と評価できるものについては、納税者自身が行った行為と同視され、重加算税の対象となるものと解するのが相当である」とした上で、「少なくとも法人の事業活動において代表者に準ずるような包括的な権限を有する者がその権限内において行った行為については、その仮装行為について、代表者自身がこれを認識し、あるいは認識する可能性があったか否かにかかわらず、法人自身の行為と評価される」と判示した。同判決は、会社代表者の認識が不要である理由として、「相応の規模の法人の事業活動においては、代表者自身がその細部にわたって逐一把握することが不可能である場合が多く、納税の対象となる法人の事業活動に関して本条1項所定の仮装行為が行われた事実がありながら、代表者自身がこれを現実に把握することが不可能であったことを理由に重加算税の賦課を免れるとすれば、規模が大きく、事業内容が多岐にわたるような大規模法人ほど重加算税の賦課を免れる可能性が大きくなるといえ、課税の公平性に反する不合理な結果となる」ことを挙げている。

また、名古屋地判平4・12・24(税資193号1059頁)は、会社の代表者以外の者であっても、会社の営業活動の中心となり、実質的にその経営に参画していた者が隠蔽・仮装行為をした場合には、代表者の知・不知にかかわらず重加算税の賦課要件を満たすとして、常務取締役がその担当業務に関して仕入金額を架空計上した事案について、それが同人の横領行為の一環として行われたものであっても、会社による隠蔽・仮装行為に当たる旨判示した。

b 会社の経営に参画していない従業者等が行った不正行為に伴う隠蔽又は仮装行為に基づいて納税申告がされた場合

会社の経営に参画していない従業者等が行った不正行為と重加算税賦課決定の適法性について判断した裁判例は必ずしも多くはない。

例えば、大阪地判平10・10・28(訟月48巻10号2587頁)、その控訴審大阪高判平13・7・26(訟月48巻10号2567頁)は、決算や確定申告に関わる帳簿・資料の作成を任されていた経理職員が隠蔽・仮装行為を行った事案について、従業者を自己の手足として経済活動を行っている法人においては、隠蔽・仮装行為が代表者の知らない間に従業者によって行われた場合であっても、原則として、法人自身が当該行為を行ったものとして重加算税の賦課決定を適法としている。

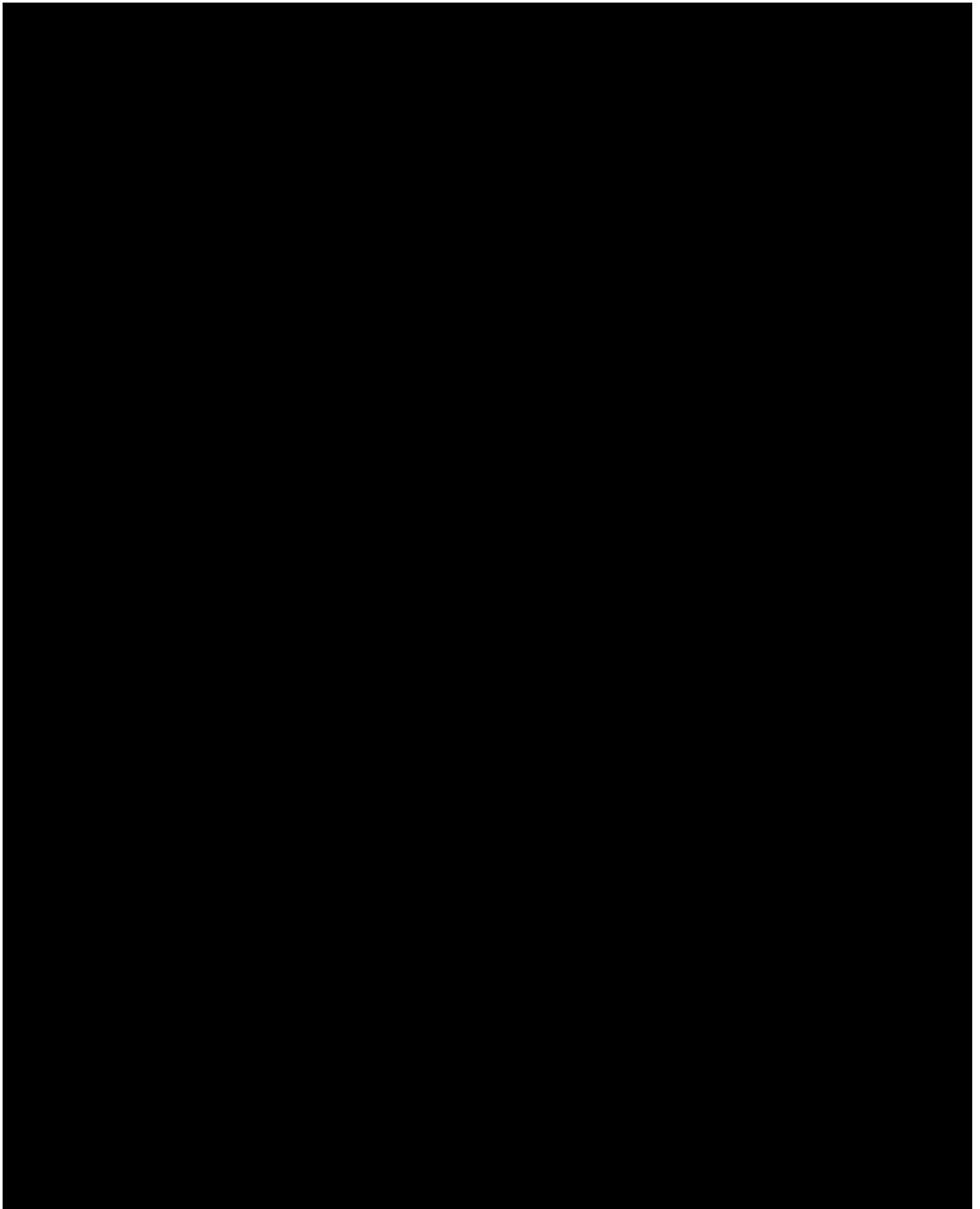
また、東京高判平21・2・18(訟月56巻5号1644頁)は、経理部長が外注費を水増し計上し、当該水増し分を詐取していた事案について、当該経理部長は経理業務の責任者で実務上の処理を任されていた者であり、かつ、会社としても、容易に経理部長の隠蔽・仮装行為を認識することができ、認識すればこれを防止若しくは是正するか、又は過少申告しないように措置することが十分可能であったから、経理部長の隠蔽・仮装行為をもって会社の行為と同視するのが相当であると判示して、重加算税の賦課決定を適法としている。

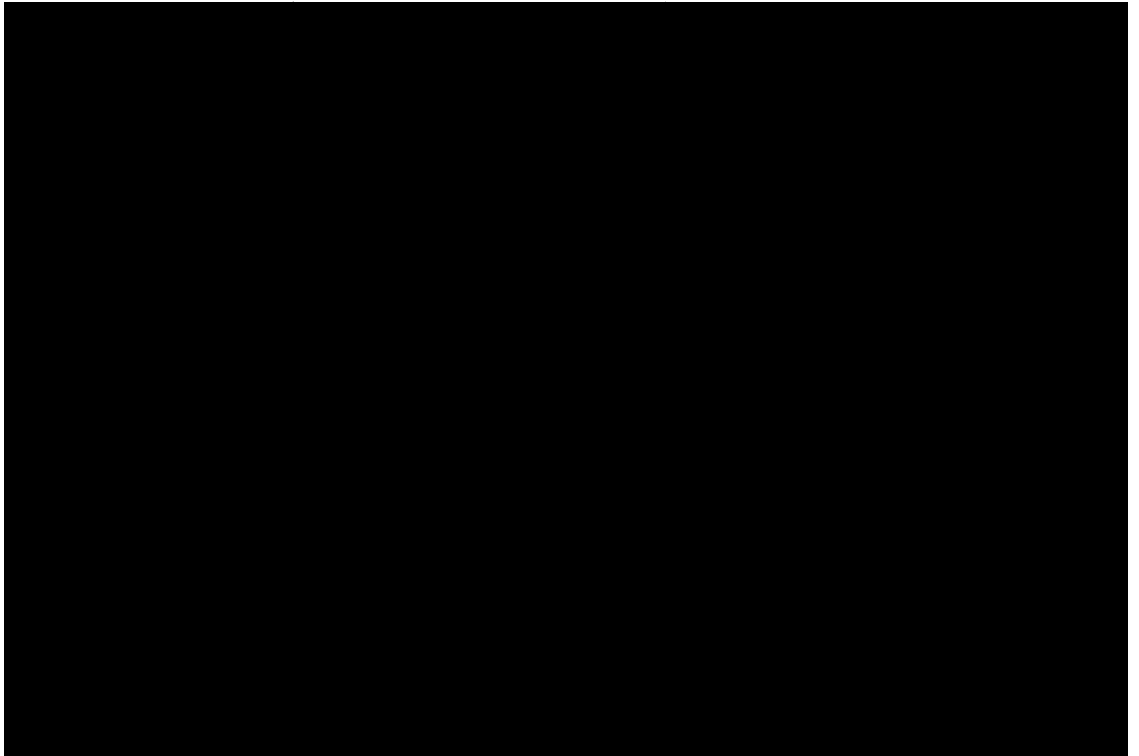
その他、金沢地判平23・1・21(訟月57巻11号2491頁)は、営業担当の従業者(取締役として登記されていたが、名目取締役であった。)が売上金の除外を行った事案について、納税者である会社が代表者のワンマン経営の同族会社であり、当該従業者の直属の上司が代表者のみであり、代表者や業務部が監督すべき立場にありながら、代表者や業務部において当該不正行為

第6 附帯税

を防止するために相当な注意義務を尽くしたとはいえず、相当の注意義務を尽くした場合には当該不正行為を容易に把握した上に、正確な申告が可能であったから、当該従業者の隠蔽・仮装行為をもって会社の行為と同視するのが相当であると判示して、重加算税の賦課決定を適法としている。

c 検討





イ 隠蔽・仮装の意義

(ア) 意義

事実の隠蔽とは、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又は一部を隠すことをいい、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(金子・租税法914頁参照)。

(イ) つまみ申告ないし殊更の過少申告

つまみ申告とは、課税実務を中心に用いられている概念で、納税者が自己の所得の一部のみを抽出して、税額を過少に申告することを指すのが通常である。すなわち、故意をもって、所得及び税額を過少に記載した納税申告書を作成し、提出する行為であり、これが通則法68条1項の要件を充足するか否かが問題となる。

裁判例は、所得金額を殊更過少に申告した場合に限定して通則法68条1項該当性を肯定している。

最判平6・11・22(民集48巻7号1379頁)は、いわゆるサラ金業

者が3年間にわたり極めて僅かな所得金額のみを作為的に申告していた事案について、被上告人は、「単に真実の所得金額よりも少ない所得金額を記載した確定申告書であることを認識しながらこれを提出したというにとどまらず、本件各確定申告の時点において、白色申告のため当時帳簿の備付け等につきこれを義務付ける税法上の規定がなく、真実の所得の調査解明に困難が伴う状況を利用し、真実の所得金額を隠ぺいしようという確定的な意図の下に、必要に応じ事後的にも隠ぺいのための具体的工作を行うことも予定しつつ、前記会計帳簿類から明らかに算出し得る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を提出したことが明らかである。」として、通則法(昭和59年法律第5号による改正前のもの)68条1項該当性を肯定している。

また、前記最判平7・4・28は、「重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものが隠ぺい、仮装に当たるというだけでは足りず、過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がされたことを要するものである。しかし、右の重加算税制度の趣旨にかんがみれば、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在したことまで必要であると解するのは相当でなく、納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算税の右賦課要件が満たされるものと解すべきである。」として、通則法68条1項該当性を肯定している(注1)。

そのほかには、最判昭52・1・25(訟月23巻3号563頁)が、複数の所得のうち、給与所得と雑所得をつまみ出し、事業所得を全額隠蔽除外してつまみ申告をしていた事案で、殊更の過少申告に

該当するとした原審判決(福岡高判昭51・6・30行集27巻6号975頁)を是認している。その他の裁判例もつまみ申告の通則法68条1項該当性を肯定したものが多い(注2)。また、課税実務もつまみ申告に重加算税を賦課する方向で運用されており、国税不服審判所の裁決例も同様の傾向にある。

ところで、重加算税の賦課要件としては、通則法68条1項の趣旨及び文言からすれば、隠蔽・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、両者の間に因果関係が存在することが必要であるということになろう。「つまみ申告」についても同項の要件を充足するといえるのであれば、納税申告書の提出行為以外に隠蔽・仮装行為が存在することを説明する必要がある。前記最判平6・11・22は、この点について、「真実の所得の調査解明に困難が伴う状況を利用し」、「真実の所得金額を隠ぺいしようという確定的な意図の下」、「必要に応じ事後的にも隠ぺいのための具体的工作を行うことも予定」していたこと等の主観的態様を「隠ぺい」と捉えているようである。

(注1) 東京高判令3・4・28(訟月69巻9号970頁)は、納税者が当初から法定申告期限までに納税申告書を提出しないことを意図し、自身の所得状況について殊更虚偽の事実を記載した書面をA市に提出した上、法定申告期限までに納税申告書を提出しなかった事案について、前記最判平7・4・28を参照し、重加算税の賦課要件を満たすとした。同最判では必ずしもその具体例が明らかにされていなかった「意図を外部からもうかがい得る特段の行動」について、一事例を示したものであり、参考となる。

(注2) 最判昭63・10・27(税資166号370頁)、東京地判平2・10・5(訟月37巻7号1250頁)、盛岡地判平5・3・26(税資194号1080頁)、前記最判平7・4・28の第1審神戸地判平5・3・29(民集49巻4号1261頁)、その控訴審大阪高判平6・6・28(民集49巻4号12

71頁)。

(ウ) 隠蔽・仮装の時期

通則法68条1項は、「その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは」としており、文理を厳格に解釈すると、納税申告書の提出の前提行為として、隠蔽・仮装行為を要件としていると考えられる。前記最判平6・11・22も、確定申告後の税務調査時における虚偽答弁自体を仮装行為そのものとは認定せずに、飽くまで「本件各確定申告の時点」における隠蔽・仮装行為を認定している。このように考えると、隠蔽・仮装の成立時期は、確定申告時であると一応考えざるを得ない。また、期限内申告書は最終的には法定申告期限までに提出すればよいことを考慮すれば、通常の場合、隠蔽・仮装行為の成立時期は、重加算税の納税義務が成立する法定申告期限の経過の時であると解することもできるように思われる。

もともと、隠蔽・仮装の成立時期を確定申告時あるいは法定申告期限経過時であるとしても、大阪地判昭50・5・20(税資81号602頁)、名古屋地判昭55・10・13(税資115号31頁)、東京地判昭52・7・25(税資95号124頁)などの多くの裁判例が認めているように、確定申告後(法定申告期限後)の隠蔽・仮装行為については、確定申告時(法定申告期限経過時)における隠蔽・仮装行為の存在をうかがわせる間接事実と考えることが可能である。この考え方を更に推し進めると、確定申告時(法定申告期限経過時)の後に具体的な隠蔽・仮装行為が行われたとしても、それが、確定申告時(法定申告期限経過時)における過少申告を行う確定的な意図の発現行為であると認められる限り、重加算税の賦課要件を充足すると解することができると考えられ、東京高判平13・4・25(訟月48巻7号1812頁)は、このような考え方に立脚したものである。

すなわち、納税者が、納税申告書提出時あるいは法定申告期限経過時に、過少申告を行う確定的な意図を有しており、しかも、その過少申告が発覚しないようにするため、税務調査時に虚偽答弁を行ったり、内容虚偽の書類の作成・提出を行う内心の意図ないし計画があり、その後、実際の税務調査が行われた際に、当該内心の意図ないし計画に基づき、虚偽答弁や内容虚偽の書類の作成・提出を実際に実行した場合には、当該虚偽答弁や内容虚偽の書類の作成・提出行為は、納税申告書提出時あるいは法定申告期限経過時にあった内心の意図ないし計画の発現行為であって、全体的にみれば、納税申告書提出時あるいは法定申告期限経過時の内心の意図ないし計画から実際の実行行為までを一個の「隠蔽・仮装行為」と評価することが可能である。このように解することは、通則法68条1項の「基づき」という文理にも反しないと思われる。

前記最判平6・11・22及び前記最判平7・4・28も、事実関係を総合的・全体的にみて、隠蔽・仮装行為を捉えているのであって、このように当事者の内心の意図ないし計画をも含めて事実関係を総合的・全体的にみれば、たとえ隠蔽・仮装の発現とみられる行動が納税申告書提出後あるいは法定申告期限経過後にしかなかったとしても、その発現行為自体から、納税申告書提出時あるいは法定申告期限経過時における過少申告の意図等が推認され、納税申告書提出後あるいは法定申告期限経過後に初めて隠蔽・仮装の意図が生じたことを認めるに足る特段の事情が認められない限り、当該発現行為は、当初からの内心の意図ないし計画に基づくものと推認され、重加算税の賦課要件を充足すると解すべきである。

なお、当初申告については隠蔽又は仮装の事実に基づくものとは認められないとしながらも、法定申告期限後における隠蔽・仮

装の事実に基づき修正申告書が提出された事例において、重加算税の賦課要件が成立するとした判決(東京地判平16・1・30訟月51巻8号2183頁、その控訴審東京高判平16・7・21訟月51巻8号2176頁。後記(オ)参照)がある。

また、このように解すると、法定申告期限経過時には、いまだ隠蔽・仮装の実行行為がないにもかかわらず、その時に重加算税が成立すること(通則法15条2項14号)と整合するかが問題となるが、この点については、同項各号及び通則令5条は、繰上請求の観点からみて必要な範囲において、各税目ごとの成立時期を明確にする趣旨で設けられたもので、各種加算税について課税要件の充足時期を定める趣旨で設けられたものではない(水野勝・租税法107頁以下参照)。そうすると、本規定をもって隠蔽・仮装行為の成立時期をも限定するものとみるのは早計であろう(前記東京地判平16・1・30、その控訴審東京高判平16・7・21訟月51巻8号2176頁も同旨の判断を示した。)

(I) 故意

通則法68条1項は、前述のとおり違反者に対する行政上の措置であって、故意に納税義務違反を犯したことに對する制裁ではないから、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事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽・仮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、申告に際し、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(最判昭62・5・8集民151号35頁)。

しかし、殊更の過少申告として前項の要件を肯定する場合には、真実の所得金額を隠蔽しようという意図が重要な意味を持つことに注意を要する(前記最判平6・11・22)。

(オ) 修正申告が対象となるか

通則法68条1項にいう「納税申告書」とは、申告納税方式による国税に関し、国税に関する法律の規定により、課税標準等及び税額等の事項その他当該事項に関し必要な事項を記載した申告書をいい、国税に関する法律の規定による国税の還付金の還付を受けるための申告書で、これらのいずれかの事項を記載したものを含むものであり(通則法2条6号)、修正申告書(同法19条3項)も「納税申告書」に該当する。また、修正申告は期限内申告同様、納税義務を負う税額を確定させる行為であるから、重加算税の賦課において確定申告書との間に差異を設けることには、前述の重加算税制度の趣旨・目的に照して、何ら合理性が認められない。

以上によれば、通則法68条1項の「納税申告書」に修正申告書が含まれることは明らかである(前記東京地判平16・1・30、その控訴審前記東京高判平16・7・21)。

(3) 通則法70条5項と同法68条1項との関係

以上のとおり、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税が賦課される場合に、隠蔽・偽装行為が認められれば、重加算税の賦課決定が行われるが、このほかにも、何らかの不正工作によって納税義務を免れようとする行為に対しては、更正決定等の除斥期間が延長される(通則法70条5項)。

通則法70条は、原則として5年の期間経過によって更正等はすることができないものとし(通則法70条1項)、その例外として、「偽りその他不正の行為によりその全部若しくは一部の税額を免れ、若しくはその全部若しくは一部の税額の還付を受けた国税」についての更正決定等は、その国税の決定申告期限等から7年を経過する日まですることができ(通則法70条5項)旨規定している。

通則法70条5項の規定の趣旨は、通常の変更の除斥期間については5年として租税法律関係を早期に安定させるとともに、「偽りその他不正の行為」によって国税の全部又は一部を免れた納税者については、

このように更正の除斥期間を短期に制限する必要はなく、税務調査にそれだけの困難を増し、正確な所得の把握に日時を要することを考慮して不正の行為により税額を免れた場合において適正な課税を実現することにあると解されている(最判昭51・11・30集民119号283頁参照)。

課税実務においては、「偽りその他不正の行為」として一般に捉えられているのは、認識ある過少申告行為ではなく、重加算税の賦課要件である隠蔽・仮装行為である。また、一般的には「偽りその他不正の行為」が隠蔽・仮装行為を含む概念であると解されているが、実質的には同義の概念であり、現実には、ほとんどの場合相互に一致して重なり合うことも否定できないとの見解もある(品川・附帯税の事例研究第四版405-406頁)。

そこで、納税者側から、「偽りその他不正の行為」と隠蔽・仮装行為は実質的に同一であり、重加算税が賦課される場合でなければ、通則法70条5項は適用されないとの主張がされることがあり、「隠蔽・仮装行為」と「偽りその他不正の行為」の両者の関係が問題となる。

しかしながら、両者は、明らかに行為の文言が異なり、規定の趣旨も効果も異なる以上、別個の概念であり、また、通則法70条5項にいう「偽りその他不正の行為」は、「ほ脱の手段として税の賦課を不能又は著しく困難ならしめるような何らかの偽計その他の工作を行うこと」とをいうと解されており(最判昭42・11・8刑集21巻9号1197頁参照)、その行為の態様が課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の隠蔽又は仮装という態様に限定されるものではないことから、「隠蔽・仮装」を包摂し、それよりも外延の広いものと解される(増田稔・最判解<民事>平成17年度(上)31頁参照)。

したがって、通則法70条5項と同法68条1項との関係については、その趣旨、要件の違いから、「偽りその他不正の行為」と「隠蔽・仮装行為」とはおおむね重なり合うものの、所得秘匿工作を伴わない認

識ある過少申告については、重加算税が賦課されない場合もあり得る（東京高判平16・11・30訟月51巻9号2512頁、大阪高判平16・10・27税資254号順号9796参照）。

また、納税者以外の第三者による不正の行為が介在する場合については、通則法70条5項は、納税者本人に所得秘匿工作ないし過少申告の認識がない場合であっても、広く適用される(注)のに対し、同法68条1項は、第三者の行為を納税者の行為と同視できる場合に限定して適用されると考える。

そうすると、両者の適用範囲は、一般的に、除斥期間の延長の規定（通則法70条5項）の方が、重加算税（同法68条1項）より広くなるものと解するのが相当であろう。

(注) 納税者以外の者による脱税行為と通則法70条5項の適用については、少なくとも、所得税法244条（現行243条）等の両罰規定で掲げられているような納税者と一定の関係にある者が偽りその他不正の行為を行い、これにより納税者が税額の全部又は一部を免れている場合には、納税者本人の故意や過失といった主観的責任要件を問題とすることなく、通則法70条5項が適用されると解されている（増田稔・最判解〈民事〉平成17年度（上）33頁参照）。