

講演録

加算税制度の趣旨

—加算税賦課を巡っての幾つかの紛争を素材として—

国士舘大学法学部教授

酒井克彦

◆SUMMARY◆

税務大学校和光校舎では、毎年、税に関する公開講座を開催しているが、本稿は平成18年11月14日に行われた酒井克彦国士舘大学法学部教授の講演内容を取りまとめたものである。

本講演では、加算税制度の趣旨について、多くの判例を基に分かりやすく説明されており、この制度が申告納税制度を担保するための一助となっていることや、申告の責任の所在（帰責性）は原則として納税者自身にあることを確認している。

(税大ジャーナル編集部)

目 次	
I	はじめに…………… 23
II	過少申告加算税…………… 25
1	意義…………… 25
2	過少申告加算税の免除…………… 25
3	正当な理由…………… 26
4	更正の予知…………… 28
III	重加算税…………… 33
1	意義…………… 33
2	隠ぺい・仮装行為について…………… 34
3	隠ぺい・仮装行為の主体論…………… 36

I はじめに

本日は、加算税を巡るいくつかの紛争を素材にして加算税制度の趣旨について考えていきたいと思います。

まず、その前に加算税制度について法律を簡単に確認しておきたいと思います。まずどのような加算税があるかということだけ先に黒板に整理しておきましょう（下図参照）。

過少申告加算税というのがありますね。これは、納付すべき税額の10%です。更に、その期限内申告額相当額と50万円のいずれか多い額を超える部分については納付すべき税額の15%になります。

また、無申告加算税という加算税があります。申告期限までに納税申告書を提出しなかった場合に課されます。納付すべき税額の15%です。改正が一部ありまして平成19年1月1日以降に法定申告期限が到来するもので、納付すべき税額が50万円を超える部分については、税率が20%になっています。

それ以外に不納付加算税というものがあります。源泉徴収義務者は源泉徴収税額をきちんと集めて税務署に納付する必要がありますが、不納付だった場合にかかる加算税です。これについては10%の加算税が課されます。

加算税の種類	課 税 要 件	納付すべき税額に対する課税割合
過少申告加算税 (通則法65①)	申告期限内に提出された納税申告書に記載した金額が過少で修正申告又は更正があった場合	10% (期限内申告税額相当額と50万円のいずれか多い額を超える部分については15%)
無申告加算税 (通則法66)	申告期限までに納税申告書を提出せず、期限後申告又は決定があった場合、あるいは期限後申告又は決定の後に修正申告又は更正があった場合	15% (平成19年1月1日以後法定申告期限が到来するもので納付すべき税額が50万円を超える部分については20%)
不納付加算税 (通則法67)	源泉徴収などにより納付すべき税額を法定納期限までに納付しないで、法定納期限後に納付又は納税の告知をする場合	10%
重加算税 (通則法68)	国税の基礎となる事実を隠ぺい又は仮装し、それに基づき過少申告、無申告、不納付となった場合	過少申告加算税に代えて35% 無申告加算税に代えて40% 不納付加算税に代えて35%

それ以外に重加算税というものがあります。最も重い加算税ですが、これは過少申告加算税、無申告加算税や不納付加算税に代えて課されます。

重加算税というのは、隠ぺいをしたとか仮装をしたという場合に課されるのですが、過少申告加算税や不納付加算税に代えて重加算税が課される場合は35%、もともと申告をしていなくて無申告加算税に代えて課される場合には40%の加算税がかかるわけです。

国税は基本的には申告納税制度が中心だというのはご存知だと思います。昭和22年に導入された制度でして、それ以前は賦課課税制度だったわけです。もちろん今でも賦課課税制度をとっている税もありますが、多くは申告納税制度を採用しております。

戦前の賦課課税制度から大転換をして自主申告制度、申告納税制度に仕組みを変えたわけです。申告納税制度に変えたというのは、行政が決めた金額を納税者に通知するという賦課課税制度から自分で自分の所得を計算し、それを自分で申告する制度に変わった、たったそれだけのことじゃないかと思われるかもしれませんが、実はここには大変革が起きているわけです。

(1) 賦課課税制度の下では税額の計算は行政が行うわけでありまして。それに対して、申告納税制度の場合は、納税者本人が行うわけでありまして。また、行為としてはどういうふうに考えていくのかというと、賦課課税制度の下では行政が行いますので、行政が適正額を算出するわけです。行政は適正額を算出して、これを納税者に通知するわけです。

それに対して、自主申告制度の場合はもちろん、自分で計算をして自分で申告をしなければいけないわけですから、そのためには、今までは行政がやっていたものを自分でやらなければいけない。そのためには少なくとも第一にルールを知らなければいけません。税法がどういうふうになっているのかというル

ールを納税者自身が知らないといけないということになります。ルールに従っているか、ルールに従った申告をし、計算が出来ているかというのは自分で確認をしなければいけないわけです。

(2) 次に大事なことは、今までは行政がやっていたから、とりあえず、税額の算出について間違えていないかどうかについて、納税者は考えなくていいのです。しかし、申告納税制度の下では間違った計算が許されないのです。そうですよね、今までは、自分で申告、計算しなくてよかったわけですから。(3) また、更にもう一点加えると、申告を自らしなければいけないわけです。ですから、申告を失念することは許されないわけです。賦課課税制度の下では、通知が来るまで税金のことは忘れていてもよかったのです。

賦課課税制度から申告納税制度への転換を納税者の側から見ると、この三点が大きく違うわけです。後にいくつかの訴訟を見てご説明したいと思いますが、ルールに従った計算をしなければいけないということは、要はルールを知らないということが許されるかどうかということです。言葉を換えていえば、第一点目については、税法に対する不知ということが申告納税制度の下において許されるかどうかということです。それと誤解、何らかの誤解というものが許されるかどうか。第二点目については、計算間違いも許されないかもしれません。そして第三点目、申告を失念するということが自分で全く許されないかもしれません。これらのこういう心配は賦課課税制度の時は何も心配しなくても良かったわけです。

しかしながら、我が国は昭和22年4月に申告納税制度というものを導入しました。これは大きな一つの試みであったわけですが、自分たちで自分たちの計算をするという民主的思想と併せて説明されることがあるとおり、民主的な制度に変えていく。また、自分で自分

の税金を計算し確認をすることによって、税に関する関心を高めることができるわけであり、

その時に、ここで考えなければいけないのは、今申し上げた(1)、(2)、(3)のようなことが起きないように、ルールに従って計算ができるように、間違っただけをしないように、申告を失念することがないように、これを担保するために考えられているのが加算税制度です。ですから、加算税制度の趣旨を考える時に申告納税制度を頭から外して理解することはできません。申告納税制度をどのように担保するかということが加算税制度の趣旨そのものに関連するわけです。

II 過少申告加算税

1 意義

国税通則法65条に過少申告加算税の規定がございます。ちょっと読んでみますが、65条第1項《期限内申告書》は、「期限内申告書が提出された場合において、修正申告書の提出又は更正があったときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき、35条2項の規定により納付すべき税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する。」と規定しています。10%の税率がかかるというふうに書いてあるわけであり、

さて、この意義について少し具体的に考えてみたいと思います。

大阪高裁平成2年2月28日判決（税資175号976頁）は、「正確な申告を確保するため、期限内申告書が提出された場合において、修正申告書の提出又は更正があったときに、当該納税者に課される加算税であり、申告納税制度を維持するために正確な申告を確保することをその目的としている。この正確な申告を確保する目的からすれば、期限内申告書に記載されるべき課税標準等と税額等のいずれもが正確に記載されなければならず、右税額

等の計算方法を誤った場合と、右課税標準等を誤った場合とで、過少申告加算税の課税上の取扱いを異にする理由はないことになる。」と判示しています。ここに書いてありますように間違っただけがなされたということに対して過少申告加算税が課されるんだということです。

すなわち、何らかの誤りや失念が加算税の基礎的な事実となると、一応は理解することができます。

2 過少申告加算税の免除

しかしながら、少しこれは厳格ですね。少しでもルールに従わなければだめだ、全くだめだ、間違っただけ、計算ミスなんか許さない、若しくは申告の失念があったら絶対だめだとも考えられますが、加算税が免除される途が全くないのかというとそういうことはありません。国税通則法上免除される仕組みが2つあります。

まず第一に、「正当な理由」がある場合です。

国税通則法65条4項では、「第1項又は第2項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうち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、これらの項に規定する納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除して、これらの項の規定を適用する。」として、加算税の対象となるような事由がある場合に常に加算税がかかるというのではなく、「正当な理由」がある場合には、その部分の加算税を免除すると書いてあります。

次に、同条5項では、「第1項の規定は、修正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当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでないと

きは、適用しない。」というふうに書いてあります。これはちょっと分かりづらいかもしれませんが、刑法でいう自首に似ているとする学者もいます。自分で誤りに気がついて、自分で直してきた場合については、加算税を課さなくてもいいだろうことです。

今二つ申しました。「正当な理由」がある場合については過少申告加算税を課さない。それともう一つは自分で誤りなどに気がついた場合。調査があつて更正がされるんじゃないかという予知があつて、自主的に是正をしたのではない、すなわち更正があることを前提として是正するのではなくて、自分から気が付いて修正申告を出してきた場合については加算税を課す必要は無いという考え方です。

加算税制度は、今までは行政に荷われされていた適正な税額計算を担保するために、申告納税制度の下においてもちゃんとした申告ができるように行政上の措置として用意されたわけです。誤った計算をしないように、いわば、誤った計算をした人に対する制裁的負担を課すということは、そういう負担を負わないように注意を払おうとか税法についてもよく勉強をしなければならぬというようなインセンティブを期待することができるわけでありまして、そこにこそ、この制度の趣旨があるといえます。

しかしながら、あまりに厳格にすぎるとやや不便なこともあるわけでありまして。「正当な理由」がある場合に制裁的な負担を課すということが果たして妥当なのか。また、自分で誤りを発見してきた是正処理、自主修正申告という言い方をしますが、そういうものについて加算税を課するのはどうなのか。こういう疑問に答えるのが、国税通則法65条4項及び5項なのです。

3 正当な理由

さて、この加算税制度の「正当な理由」についてもう少し考えてみたいと思います。

「正当な理由」と思えば何でも認められるのかというと、そんなに簡単ではないんですね。次に、正当な理由の解釈の厳格性を見てみたいと思います。

東京高裁昭和51年5月24日判決（税資88号841頁）は、『『正当な理由がある場合』とは、例えば、税法の解釈に関して申告当時に公表されていた見解がその後改変されたことに伴い修正申告し、または更正を受けた場合あるいは災害または盗難等に関し申告当時損失とすることを相当としたものがその後予期しなかった保険等の支払いを受けあるいは盗難品の返還を受けたため修正申告し、また、更正を受けた場合等申告当時適法とみられた申告がその後の事情の変更により納税者の故意過失に基づかずして当該申告額が過少となった場合の如く、当該申告が真にやむえない理由によるものであり、かかる納税者に過少申告加算税を賦課することが不当もしくは酷になる場合を指称するものであって、納税者の税法の不知もしくは誤解に基づく場合は、これに当たらないというべきである。』と述べています。どういうことかということ、自分でこれが「正当な理由」だろうと思つても、加算税が必ずしも免除されるのではなくて、「正当な理由」というのは厳格に考えていかなければならないというわけです。

例えば、税法のルールを知らなかったという場合は「正当な理由」に当てはまるのでしょうか。自分は十分注意をしてやったつもりなんだけれど、税法の規定のことを良く知らなかったんだ。だからこれが過少申告となったとしても、それは「正当な理由」があるんじゃないかということが言えるか言えないかという問題です。それと、故意に過少申告したんじゃないかと、計算間違い、そろばんの桁を一つ間違えただけじゃないか。そういうものが「正当な理由」に当たるのかどうか。本当は期限日に申告をしに行こうと思つていた。実は、たまたま急用が入つて、申告に行けな

なくなりました。そういうことが「正当な理由」に当たるかどうかということについては、どうもこの解釈、判決を前提とする限り、なかなか難しいといえましょう。

しかしながら、ここで気を付けなければならないのですが、税法を知らなかったというのは通用しないと申しましたが、誤解があった場合はどうでしょうか。この辺りについて、国税庁がどういうふうに解釈しているかということ私たちが知ることは、非常に参考になるわけです。通達でどういうふうにこの辺りを考えているのかを見ておきたいと思いません。

お配りした通達「過少申告加算税についての取扱い」の「第1 過少申告加算税の取扱い」には、「通則法第65条の規定の適用に当たり、例えば、納税者の責めに帰すべき事由のない次のような事実は、同条第4項に規定する正当な理由があると認められる事実として取り扱う。」と記載してあります。

国税通則法65条4項に規定する「正当な理由」があると認められる場合とはどういうものをいうのかということが、「例えば」という例示として示されています。すなわち、

「(1) 税法の解釈に関し、申告書提出後新たに法令解釈が明確化されたため、その法令解釈と納税者の解釈とが異なることとなった場合において、その納税者の解釈について相当の理由があると認められること」。

この場合においては「正当な理由」があると言っています。先程の東京高裁の考え方に非常に近いものがあります。このような考え方が解釈指針として示されているところが大事なところではないかと思えます。更に注意をしないといけないところとして、(注)があります。

「税法の不知若しくは誤解又は事実誤認に基づくものはこれに当たらない。」

仮に、税法の解釈に対して、納税者の見解に相当な理由があると認められることがあつ

たとしても、そのもともとが納税者の不知や誤解や事実誤認に基づくものであれば、それはこの限りにあらずと言っております。すなわち、不知や誤解又は事実誤認による過少申告の場合には、「正当な理由」に当たらないと言っているわけです。(2)及び(3)は飛ばしましょう。

「(4) 確定申告の納税相談等において、納税者から十分な資料の提出等があったにもかかわらず、税務職員等が納税者に対して誤った指導を行い、納税者その指導に従ったことにより過少申告となった場合で、かつ、納税者その指導を信じたことについてやむを得ないと認められる事情があること。」

税務職員がこれこれこうですよと納税者に説明した。しかしながら、まずは余りないと思いますが、仮に税務職員の指導が間違えていた場合にもこの「正当な理由」に当たる可能性があるということを示しているのです。

すなわち、たった今、注書きで読んだ誤解というものも、場合によっては救われる途がある。誤解が税務職員の誤った指導に基因して発生した誤解だとすると、(4)の「正当な理由」で読めると、申告所得税の加算税の取扱いの中では示されているわけです。ちょっとそのあたりは大事なので見ていきたいと思えます。

那覇地裁平成8年4月2日判決(税資216号1頁)です。

「過少申告加算税が、租税債権確保のために納税者に課せられた税法上の義務不履行に対する一種の行政上の制裁であることに鑑みると、国税通則法65条4項に規定する相当な理由がある場合とは、そのような制裁を課することが不当若しくは酷と思われる事情の存することをいうと解すべきである。本件についてみるに、本件で原告—納税者ですが—が株式売買による収入を所得として申告しなかったのは、原告が故意にこれを隠したのではなく、原告の3回にわたる問い合わせに対し

て、各税務署職員が、・・・税務官庁の公的見解とはいえないとしても、いずれも誤った回答をしたことにその原因がある。」過少申告の原因というのはもともとはその税務職員に3回にわたって質問をしたけれど、その3回とも間違っただ指導をしたことに原因があるのではないか。「とするならば、前記した過少申告加算税の趣旨からすれば、本件において、原告にこれを課するのは酷に過ぎ、相当ではない。」というふうに判示しております。

すると、税務署の誤った指導が仮にあった場合にそれに対して加算税を課するというのがどうなのかという一定の判示が、この事例においては示されているわけです。こういったことを課税庁は自ら通達の中で明確に示しているということは、評価できるのではないかという気がいたします。

さて、このように、そもそも申告納税制度ですから申告が誤ったことの責任は全部納税者本人に戻ってくるわけでありますが、場合によってはそれに制裁的措置という、本来の加算税の性質を考えると、そこに加算税を課するのは相当とはいえないという場合があります。その判断の際には、「不当若しくは酷である」という言葉がテクニカルタームになっております。

先程読みました東京高裁昭和51年5月判決についてもそうですし、那覇地裁平成8年4月判決もそうです。「不当若しくは酷」、そういった制裁的措置を課すことが「不当若しくは酷」に当たるかどうかということが一つの判断材料になるわけであります。

申告納税制度を採っていることから、「正当な理由」の適用は厳格に考えなければならぬと申しましたが、どのような場合にここにいる誤った指導に当たるのかという部分については四つの要件が一応考えられるのではないかと思います。

①まず納税者から十分な資料提出があったということ。②税務職員等が納税者に対して

誤った指導をしたという事実。③納税者がその指導に従ったことによって過少申告となったこと。④更には納税者がその指導を信じたことについて、やむを得ないと認められる事情があったことです。

こういったことが参酌されなければいけないと思われまして、その認定に当たっては、誤った指導の状況とか指導の内容といったものの、納税者の税務知識とか納税者の判断力の程度とかを総合的に判断してこれを解決せざるを得ないのではないかと思います。

さて、「正当な理由」についてはまだまだ議論しなければいけないことはたくさんありますが、時間の関係上先に進むことにいたします。

4 更正の予知

「正当な理由」以外にもう一つ加算税を免除する仕組みがありました。それが「更正の予知」というものです。先程申しましたように、いわゆる一種の自首的な、自首ではないのですが、自首のようなものとしてこれを説明する論者もいるわけであります。

過少申告加算税を前提に考えますと、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なされたものでないときは、過少申告加算税は課されないこととされています。これは、申告納税制度の普及を図るため、自発的な修正申告を奨励することを目的とするものであるとされています。自ら間違いを発見し自らそれを直してきた場合にまで加算税を課すということになると、そういった自主的な修正、自分で間違いを発見したということを名乗り出なくなる可能性があります。自分が間違えていたときに、名乗り出た瞬間に過少申告加算税が課されてしまうのでは、自ら自分で間違いを発見したとしても「黙っておこう」、「税務署から指摘されるまで気付かなかったこととしておこ

う」ということになってしまっ、そもそも何のためにこの申告納税制度の下で加算税制度を入れたのか、趣旨が没却されてしまします。

申告納税制度を維持するために加算税制度があるわけですが、その加算税制度を担保するために、どうしても自主的な是正について加算税を課さないというルールが必要なわけでありです。

ここでちょっと面倒なのですが、どういう段階で提出した申告まで自主修正申告といえるのかということについて簡単に見ていきたいと思います。自分で間違いを発見して自分で是正した場合、加算税はかからないのですが、税務署から指摘されて「あ、分かりました」と税務署の指摘で修正申告を提出した場合には、加算税がかかる。そこに大きな違いがあります。加算税がかかるのか、かからないのかは大問題です。

そうすると、時間の流れを横軸に見ていくとして、どの段階までの提出を自分で修正申告を提出したと言えるのか。税務署の指摘があった後に出した場合には自分で是正して提出したとは言えないでしょう。

それは皆さん何となく分かりますよね。

例えば、税務署が「来週調査に行きたいのですが」ということを納税者に若しくは税理士に連絡をした段階以降に自分で誤りを発見して修正申告書を提出したとしても、自主的な是正と見るべきなのか見るべきではないのかという問題であります。また、税務職員が来て実際に調査に着手した段階以降に、納税者が修正申告書を提出した場合はどうなのかということです。どの段階までが自分で誤りを発見したといえるのだろうか。非常に難しいですよ。

調査が着手した段階以降に修正申告書が提出された場合は、もう税務署の指摘があることを予知したものだろうというふうに見るのか。それとも、いやいやそれでは早すぎると、

もう少し時間が経って具体的に税務署の調査が始まって、税務職員がいろいろな質問をし、帳簿を見たり、銀行調査をしたり、反面調査をしたりしますが、その過程で実際に税務職員が何か誤りのようなものを指摘した段階若しくは誤りにつながるような端緒を把握した段階までに提出した修正申告の場合には、自主的な修正申告と見ることができるのだろうかということ。例えば、端緒を把握した場合、いやそれはまだ税務署が端緒を把握した段階で、具体的にここを直してくださいとかここが違っていますと言っていないのだから、それまでに自主的に修正申告を提出したのであれば、「更正の予知」があったとはいえないという考え方もあります。税務署の調査って何日もかかかりますよね。調査の進行中に税務署は誤りを把握してたかもしれないけれど具体的に誤りが指摘されていない段階に自分で修正申告を提出したのであれば、自主的な修正申告であることには変わりはないのですから、そこに加算税を課すのはおかしいという考え方もあり得ます。もっと具体的に「ここが違ってきます」と指摘された後であれば、さすがにそれは自主的に是正するために提出した修正申告書とはいえないということで、具体的な指摘があった場合—論者によっていろいろな言葉が使われていますが一具体的な指摘があった段階以後に提出された修正申告書については、加算税は課されるべきであろうという考え方もあるわけです。これより後の段階で修正申告書を提出したのだったら、それはいわゆる自首とはいえないというわけです。あるいは、調査が着手された場合は、普通は税務署の調査というのは90何パーセントという確率で何らかの是正がなされているのが現状だから、調査着手後の修正申告は自主的な是正とは普通言えないだろうとみる考え方もあります。学説上の争いもありますし、裁判上もいろいろと判断が分かれています。

さて、加算税制度の趣旨をもう一度確認さ

せていただきます。

大阪地裁昭和29年12月24日判決（行裁例集5巻12号2992頁）は、「当該法人に対する政府の調査により更正又は決定のあるべきことを予知したのではなく、その調査の前に、即ち、政府に手数料をかけることなくして自ら修正又は申告をした者に対しては、過少申告加算税額、無申告加算税額、重加算税額の如きもこれを徴収せず、政府の調査前における自発的申告又は修正を歓迎し、これを懲憚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。」と判示しています。

これは時期が古い判決ですのでちょっと条項の規定が違っていますが、気にしなければいけないのは、法が政府の調査前における自発的修正を期待しているという理解されているという点です。

そして、和歌山地裁昭和50年6月23日判決（税資82号70頁）では、「税務当局の徴税事務を能率的かつ合理的に運用し、申告の適正を維持するため、税務当局において先になされた申告が不適法であることを認識する以前に、納税義務者が自発的に先の申告が不適法であることを認め、あらたに適法な修正申告書を提出したときには、これに対し右加算税を賦課しない」と判示しています。

東京地裁昭和56年7月16日判決（行裁例集32巻7号1056頁）は、「『申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知』することなく自発的に修正申告を決意し、修正申告書を提出した者に対しては例外的に加算税を賦課しないこととし、もって納税者の自発的な修正申告を歓迎し、これを奨励することを目的とするもの」と言っております。

また、東京地裁平成7年3月28日判決（訟月47巻5号1207頁）は、「自発的に修正申告を決意し、修正申告書を提出した者に対しては、例外的に過少申告加算税を賦課しないこととすることにより、納税者の自発的な修正申告

を奨励することを目的とするものであると解することができる。」と判示しています。申告納税制度を支えるための加算税制度内に自主修正申告に対するインセンティブ措置があることをご理解いただけたのではないかと思います。

さて、先ほど申しました、どの段階で自分が出した申告書について加算税がかからないのか、学説上取り上げられてきたいくつかの判決を見たいと思います。

まず、調査着手説があります。調査さえ始まってしまったら、それ以降に提出されたものに全部過少申告加算税をかけるべきとの考え方です。

最高裁昭和51年12月9日第一小法廷判決（訟月22巻13号3050頁）は、「過少申告加算税は、修正申告書の提出があつたときでも、原則としては、賦課されるのであり、その提出が、その申告に係る国税についての調査があつたことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものではないときに、例外的に課せられないこととされているにすぎないのである。原審が確定した事実によれば、亡正夫が嘆願書を提出したのは、すでにその申告にかかる昭和39年分の所得税について調査を受けたのちであつたというのであり、仮に、税務職員の適切な指導・助言により、亡正夫が、嘆願書を提出した時期に修正申告書を提出していたとしても、更正処分を受けるべきことを予知してこれを提出したことになるものというべきであつて、過少申告加算税の賦課を免れない。」と判示しています。

ちょっと分かりづらいかもしれませんが、簡単に言うと、調査の着手がありました。着手というのは調査が始まったことと思つていただいていいのですが、そしてこの後に実は嘆願書というのが出されたんですね。その後修正申告書が出されたのです。実は、この嘆願書の提出は税務職員からの「嘆願書を出

してみたら」との指導があったことに起因しているというのです。納税者は、「この税務職員からの指導によって嘆願書でなくても、この時に最初に修正申告書を出していれば、自主修正扱いになったじゃないか。にもかかわらず、税務職員がこの時、嘆願書とか言っているから時間が経って、後で指摘された後に修正申告書を出す羽目になったんだ。この段階で修正申告書を出していたら非違事項の指摘よりも前なんだから自主扱いとなり加算税なんかかかからなかったのじゃないか。」などという趣旨のことを主張したのです。これに対して最高裁は、「仮にその段階で申告書が出されていたとしても、すでに調査の着手がなされていたじゃないか、調査の着手以降に出されたものは自主修正扱いにならない」というような趣旨のことを判示したのです。調査着手説は、この判決をこのように理解して主張します。

次に、端緒把握説について見てみたいと思います。

東京高裁昭和61年6月23日判決（行裁例集37巻6号908頁）を確認してみましょう。

同高裁は、「文理上、右条項は調査着手以前に申告書が提出された場合を問題とするものではなく、調査着手後に提出された場合にその適用の有無を問題としているものであることは明白である。従って、調査着手後の提出はすべて予知してされたものであると解するのは、明らかに右の文理に反することになる。」と判示しております。

被控訴人は調査着手説を主張したのですが、「調査着手以前に修正申告を決意していた納税者も、たまたま申告書提出以前に調査の着手があったときは折角その後申告書を提出しても重加算税を課されてしまうのであるから、むしろ申告書を提出するのをやめて調査の結果を見守り、発覚した分の重加算税を支払うにとどめ、未発覚分の支払をやめてしまうであろうと容易に考えられる。」とされまし

た。

ここの辺りは分かりやすいと思います。調査着手後に提出された修正申告書であれば常に加算税を課するという考え方は果たしてどうなのかということです。そして、「実際問題として、納税者側の脱漏所得に対する隠ぺい・仮装等が巧妙、悪質であればある程、税務職員において所得脱漏の事実を把握することが困難となる訳であるから、調査進展の段階として控訴人主張の段階」、あるいは、具体的に指摘されるまで加算税を課すべきではないという主張が控訴人の側から出されています。具体的に指摘されるまで加算税を課すべきでないということまでが必要だとするならば、「悪質な納税者ほど調査を受けてもこれに協力しないで何とか所得脱漏の事実を隠ぺいしてあわよくば追加税額と重加算税の双方を免れようとし、いよいよ右事実を発見されそうになったときに、その寸前に申告をすれば加算税だけは免れる」のではないかと。税務署から指摘されるまで修正申告を出さないでおけばいいじゃないか、場合によっては指摘がされなくて調査が終わる可能性もあるのだから、指摘されるぎりぎりまで待とうという逆のインセンティブが働くことが考えられます。もっとも、このような考え方は調査着手説を採った場合にも指摘できます。そこで、端緒把握説は両方の真中に位置しているということです。端緒把握説は、端緒把握されている段階で加算税が課されるべきであるというわけです。

更に具体額発見説という考え方もあります。前に述べた和歌山地裁昭和50年6月23日判決を見てみましょう。

「税務当局が、当該納税申告に疑惑を抱き、調査の必要を認めて、納税義務者に対する質問、帳簿調査等の実地調査に着手し、これによって収集した具体的資料に基き、先の納税申告が適正なものでないことを把握するに至ったことを要するものと解すべきである。し

かしそれ以上に、税務当局が、申告漏れの所得金額を正確に把握し、更正をするに足りる全資料を収集していなければならないものでもない。そして、先の申告が不適正であり、かつ、申告漏れが存することが明らかになれば、いずれ当局によって更正がなされることは当然であるから、納税義務者において、当局の調査進行により先の納税申告の不適正が発覚することを認識しながら、修正申告書を提出することは、他に特段の事情のない限り、右にいう『調査があったことにより…更正があるべきことを予知してなされたもの』と推認することができるものと解すべきである。」と言って、かなり後ろの方まで引っ張っているわけです。

このように考えていきますと、どの説にも一理がありそうな気がします。

しかしながら、ここで一定の考え方を示していかなければいけないわけですし、多くの学説が端緒把握説に立っているということをまずお伝えしたいと思います。

さて、税務調査において過少申告額が明確にされるのは、通常、税務調査の終結時です。調査によって全容が明らかになる、あるいは全容が明らかになったかどうか分かりませんが、指摘された部分が明らかにされるのは、当然調査の終結時であります。それまで「更正を予知」していないというのは余りにも過少申告加算税の趣旨や税務調査の実体というものを無視した形ではないかと思われま

す。一方で、納税者側においては申告当初から過少申告、もう最初から自分が間違えているとか不正な行為をしている納税者もいないわけではないわけです。税務署が来た段階で、「ああ、お手上げ」という人もいないわけではないのです。その場合には、調査が始まればいずれは更正されることを認識できるわけです。

先に述べた東京地裁昭和56年7月16日判決は次のように判示しています。

「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修正申告書を提出したものでないこと、言い換えれば右事実を認識する以前に自ら進んで修正申告を確定的に決意して修正申告書を提出することを必要とし、かつ、それをもって足りると解すべきである。」と。

この判決は、これが端緒把握説というものを明確に示したというふうで紹介されることがありますが、私としましてもこの端緒把握説というのが一定の説得力を有しているのではないかと思います。学説がこの説を支持することには理解を示したいと思います。

しかしながら、端緒把握説に拠ることには、別の弊害もあるわけですし、調査着手説的な考え方を取り入れることが全く否定されるわけではないのではないかとも思えます。調査着手説については、調査件数の多くの事案において脱漏所得が発見されている事実にも照らしても、実務上の説得力を有するという指摘もあります。

調査において端緒を把握されたといっても、どの段階で把握されたかという判断を具体的に言うとなると非常に分かりづらいですよ。なんとなく真中を取って、端緒把握というのは中庸といいましょうか、折衷説みたいでいい感じはするのですが、しかしながら、何をもって端緒把握とするのかは非常に難しいのです。実務上の取扱いとして端緒把握説に拠ろうと言った瞬間に、逆にいうと何に拠ったらいのか分からなくなってしまふ恐れもあるわけです。

国税庁は、執行上の均一を図るために発遣

する通達の中で、調査着手説的な書きぶりを行っているのですが、このことを考えるとこの解釈は、理解できます。すなわち、調査が全国で同時に今併行して相当数行われているのですが、その調査をしている指針足るべくはこういう中途半端などいいましようか、よく分からない、どの段階か分からないような基準に従うというのは非常に難しいわけですし、ある意味では調査があった瞬間、調査があった以降については、これは加算税を課すべき時期だというように税務当局が考えるということには一定の理解が得られるのではないかと。そうでないと、明らかに執行上の均一性を欠くのではないかと。つまり、税務執行というのはあっちではこう、こっちではこうというわけにはいきませんからね。そういう意味では、調査着手説的な考え方が示されることには一定の理解を示すことができるというふうに思います。

Ⅲ 重加算税

1 意義

重加算税というのは35%という高い税率の加算税でありますので、同じ過少な申告であっても、それが重加算税になるのか過少申告加算税になるのかというのは大問題なわけですね。重加算税というのは、隠ぺい又は仮装という行為があった場合について課される加算税であります。国税通則法68条を見てみましょう。

ここには、「第65条第1項の規定に該当する場合において、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していたときは、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に100分の35の割合を乗じて計算した

金額に相当する重加算税を課する。」というふうに書いてあります。

さて、重加算税の要件の一つとしては、ここに書いてあるように「隠ぺいし、又は仮装し」ということの意味が重要となります。「隠ぺいし、仮装し」という事実がまず一つ。次に「隠ぺいし、又は仮装したところに基づき過少に申告した」というところが二つ目の要件であります。

重加算税の意義として、納付すべき税額の計算の基礎となる事実の全部又は一部について、隠ぺい又は仮装があり、過少申告・無申告又は不納付がその隠ぺい又は仮装に基づいている場合は、過少申告加算税・無申告加算税又は不納付加算税の代わりに、重加算税が課されるわけです。

国税通則法68条1項では、過少申告加算税の代わりに重加算税が課される旨が規定されており、2項には無申告加算税に代えて重加算税が課される旨、3項には不納付加算税に代えて重加算税が課される旨が規定されています。

さて、この重い制裁的措置が罰金、刑事罰との二重処罰に当たるのではないかとというようなことがこれまでに議論されてきました。

国税通則法の制定に関する答申—これは政府の税制調査会が示した答申でありますが一—の説明では、「重加算税の性質について、それが税として課税されること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」という意見がある。」としています。ご存知のように二重処罰は憲法上禁止されておりますが、重加算税制度について、その二重処罰の疑いがあると指摘されたことがあります。

しかしながら、「むしろ重加算税は、…納税義務の違反者に対して、これを課すことで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。このように考えれば、重加算税を課すとともに刑事罰に処しても、二重処罰と観念するべきではないと考える。」というように示されています。

そのことは最高裁が示しているところでして、最高裁第二小法廷平成7年4月28日判決（民集49巻4号1193頁）を見てみたいと思います。

そこでは、「過少申告をした納税者が、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していたときは、その納税者に対して重加算税を課すところとされている。」そして、「この重加算税の制度は、納税者が過少申告をするについて隠ぺい、仮装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を科することによって、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による適正な徴税の実現を確保しようとするものである。」と述べられています。

したがって、重加算税制度も申告納税制度をバックアップしよう、担保しようという趣旨に出た行政上の制裁であって刑事罰とは明白に異なる制度であるということを確認できます。

2 隠ぺい・仮装行為について

過少申告加算税について行政庁の通達による趣旨を確認しましたので、重加算税についても確認してみたいと思います。重加算税の取扱いについての事務運営指針のうち、申

告所得税についてのもを用意しました。

さて、「隠ぺい、仮装」とは一体何かということが分からないと先に進みません。この通達で確認しましょう。

「(1)いわゆる二重帳簿を作成していること。裏の帳面を作っている、いわゆる「裏帳」と言ったりしますが、これは当然に隠ぺい仮装行為に該当します。

「(2)それ以外でも次に掲げる事実がある」場合には隠ぺい又は仮装に当たるとしておりますが、まずは「①帳簿とか決算書類とか帳簿書類そういったものを破棄または隠匿している、破り捨てたり隠している。」若しくは「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—わざと計算間違いをしていることですね—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」が掲げられています。自分がやらなくても自分がそれに基づいて免れる、いや過少申告の前提作業をしているということであれば、他人にやらせているという行為も含むのだということです。

次に、「(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①②の場合を除きます。すなわち、「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、税のほ脱を目的としていないことが明らかな場合—別の人家族の名前を使っているが、家族は別にちゃんと申告しているという場合—。②本人以外の名義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」が書いてあります。

「(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。(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。」と続きます。

実は一個一個大変に重い議論がありますが、時間の都合上、その一部についてのみ見ていきましょう。例えば、(6)に証明書のことが書いてありましたが、証明書作成を自分が書いたのではなく、役所にさせた場合はどうなのか。広島地裁昭和59年12月20日判決（税資140号665頁）は、「原告は、その生活の本拠として本件家屋を居住の用に供するものでないにもかかわらず、措置法35条1項の適用を受けるために、昭和56年3月31日本件物件所在地に住民票の住所を移して右居住の外形を作出したものと認められ、…原告は、昭和56年分の所得税の確定申告書に右住民票の写しを添付して、本件確定申告に及んでいることが認められる。」と判示しております。すなわち、住民票は自分が作ったわけではないのですが、外形を作出することによって住民票を役所に作らせて、その住民票を添付して申告した行為はどうかという問題です。判決では、「原告の行為は国税通則法68条1項所定の税額等の計算の基礎となる事実を仮装したもの

と認めるに十分で、同条項を適用して原告に対してなした被告の本件重加算税の賦課決定処分は適法なもの」と判断されました。ですから、虚偽の書類を自ら作成した場合に限らないということです。

では、その隠ぺい、仮装をした場合に、隠ぺい、仮装をして所得を減少させるということが、実は売上金額を減らすということで所得税を少しでも減らそう、法人税を少しでも減らそうということでやったことにとどまるのかどうかということです。所得制限で所得控除を受けられるものと受けられないものがあったりしますよね。今はありませんが、例えば老年者控除というものが所得が1,000万円以上の人は受けられなかったわけですが、何か売上金額を少なくしたりして、所得金額を少なくすることによって、結果的には意図しているとかしていないとかは別にしてその老年者控除まで受けられるとしたら、その老年者控除を受けたものについてまで、やはり隠ぺい又は仮装し、その隠ぺいし、仮装したところに基づいて過少な申告をしたとして重加算税が適用されるかどうかという問題が浮上してくるわけであります。

東京地裁平成元年7月13日判決（税資173号126頁）において、原告は、自分は雑損額、医療費額—医療費控除なんてそうですよね。所得金額の5%というような基準があったりしますが、いわゆる所得金額の、所得控除においてはアッパーを決めることがあろうかと思えます。一配当額を実際額に基づき規定どおり計算しているが、総所得金額が圧縮縮小された結果被告主張の計算結果となったものであって、ことさら意図して控除額を過大に計算したのではないから、これに重加算税を課するのは違法であると主張したのですね。私はわざわざそんなところまで意図して過少申告したんじゃないんだと言ったとしても、「原告は、…事実を隠蔽仮装しその隠蔽仮装したところに基づき総所得金額を不当に過少

申告したものであり、この総所得金額を不当に過少に申告したことにより、雑損控除、医療費控除、配当控除を過大に受けたものであるから、この過大な控除額も、事実を隠蔽仮装した結果であるとして、重加算税を課した課税庁の処分を適法と判断したのです。

3 隠ぺい・仮装行為の主体論

さて、このように隠ぺい・仮装行為の範囲についてはいろいろと議論があります。その一方で、行為の主体についても大変な問題が起きております。余り時間がないので、具体的に話をする余裕がありませんが、いくつかの裁判例では、家族、使用人がした隠ぺい、仮装について重加算税が適用されると判示されています。更には最近の事件ですが、税理士が納税者の知らないところで隠ぺい仮装行為、不正行為をしていたのだというような事件において、果たして隠ぺい仮装行為に対する重加算税の適用が納税者本人に及ぶのかどうかというような問題がありました。

加算税制度が申告納税制度を維持するためにできた制度だということを今日の講義で示させていただきました。申告納税制度では、行政ではなくて、納税者が税額の算出をするということになったわけですね。納税者が自らの所得を計算し、そしてそれに基づいて税額を確定し、納付するということであります。しかしながら、実は納税者が全部できるかどうかということとそうでもないですよ。だって、「私税法のことは余り知らない」という場合がありますよね。その場合には専門家にお願いすることもあります。あるいは、分業制度を採っていて、自分が全部そんなにすべてを見ていられないというような大きな事業の場合には、例えば、総務係や経理係という従業員にその申告行為を任せるといってもあります。一般的な個人事業であれば従業員のほかに家族にそれを任せるともあつたわけ

申告納税制度を担保しようとするのが加算税制度でありますから、申告納税制度の責任がどこにあるのかということに帰着して考えなければいけないと思います。自分の申告を自らの計算の下、自ら責任を持って行うという申告納税制度を社会が採用したのです。そうであるからには自らの責任で専門家に依頼することもできますし、自らの責任で従業員や家族に依頼することもできるのですが、このように専門家や従業員や家族に依頼したからといって申告納税制度の下における責任の所在が自分から他の人に移るといえるわけではないのです。いろいろなケースがあるのです。委任したり、代理人に頼んだり。いずれにしても、申告の責任の所在というのは申告納税制度を採っている限り自分に戻ってくるといわざるを得ない、これは原則的な考え方です。

従業員や家族にお願いすることもあるでしょう。申告納税制度の担保という目的をとる加算税制度の下においては、加算税の賦課というのは原則的には、やはり納税者本人に戻らざるを得ないのではないかとというのがこれまでの多くの判決の流れでございます。その中には具体的に、例えば専門家にお願いした場合には、果たして専門家にお願いをする際に注意義務を払っていたかというような問題があります。任せた人をきちんと監督していたのかというような責任が問われるようなこともあります。それは事例事例に応じていろいろな解釈の仕方があつたりとか、説明振りというのがあります。いずれにしても帰責性の問題というのはやはり申告納税制度を担保するという法の本来的な目的に戻れば、原則的には、やはり納税者に帰着するのではないかとわざるを得ません。

本日は、たくさん判決を読まされたという気がする方もいるかもしれませんが、いろいろな判決に示されている考えから汲み取ることができるのは、申告納税制度を維持するた

めにあらゆる面で加算税制度が機能している
ということ。そして、これがまさに加算税制
度の趣旨であるということです。

本日はお疲れのところ、最後まで
こんなにたくさんの方々にご清聴いただきま
して、誠にありがとうございました。