

加算税制度が納税者の税務コンプライアンス に及ぼす影響

柿原 勝一

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

国税庁の使命である「納税者の自発的な納税義務の履行」の実現に向けては、当局として、納税者の税務コンプライアンスを取り巻く状況（納税者本人の規範意識や経済状況、納税義務の不履行に伴うペナルティの程度、当該ペナルティに直面する可能性等）を踏まえ、調査等の在り方について改善を行うほか、制度改正の申し入れ等を行うことが必要となる。

現行法上、税務調査において非違が把握された場合には、申告内容に応じて過少申告加算税、無申告加算税、重加算税等を課すことが予定されているとともに、納税者の態様等に応じて各種の加算税加重・減算措置を課すことがあり、近年も関連の改正が行われている。

一方で、昭和 37 年の国税通則法制定以降、骨格となる加算税の基本税率は大きな変更が加えられていない中、過去半世紀の間に、納税者の規範意識や経済状況といった税務コンプライアンスを取り巻く状況には大きな変化があったものと考えられる。

また、当局の定員と比した申告件数増加や、経済取引の国際化・高度情報化の進展による調査の質的困難化等、当局を取り巻く環境が変化している中で、納税者への牽制効果が見込まれる実調率も長期的に低下傾向にある。

そのため、当局の使命を引き続き果たしていくためには、複雑化した加算税各制度の相互作用を分析するとともに、過去の加算税制度の改正が税務コンプライアンスに及ぼした影響の分析を行うなど、納税義務の不履行に伴うペナルティの在り方について不断の検討を行い、効果的・効率的な制度改正につなげることが必要である。

そこで、今後の制度改正や通達改正等の基礎資料として活用されることを見据え、①加算税制度と諸制度等との関係や、加算税制度の体系の理論的な整理、②加算税制度全体が複雑化していることに加え、執行に関しては、各税目別に定められた事務運営指針に基づいていることから、税目ごとに取扱

いが相違しているとの指摘もあるところ、そうした取扱いが執行に及ぼす影響の分析と正当化根拠の整理、③諸外国の加算税制度や反則金(道路交通法)、課徴金(独禁法、金融商品取引法)制度との比較等を素材とした加算税制度が納税者行動に及ぼす影響の検討などを中心に、加算税制度の設計によって納税者の税務コンプライアンスの程度にどのような影響を及ぼすことが可能なのか、もしくは単独の制度としての限界はどこにあるのかを明らかにするなど、今後の加算税制度の在り方を研究・整理する。

2 研究の概要

(1) 申告納税制度

イ 申告納税制度

申告納税方式は、伝統的にアメリカで用いられてきた方式であって、納税義務者が自ら課税標準および税額を確定する方式であるため、自己賦課 (self-assessment) とも呼ばれることもある。これは国民が課税庁に付与した責務の一端を主権者たる国民自らも負担するという意味で、国民の納税義務が支配に対する服従ではなく自治における責任を意味していると考えられること、そして国民すべてが納税の分野で負うべき責務が市民的自覚に根ざした主体的かつ能動的なものであることを示しているとされている。

申告納税制度が適正に機能するためには、国民が高い納税意識を持ち、自発的に正確な申告をすること、すなわち自発的な納税義務の履行 (voluntary taxpayer's compliance) が必要であり、申告納税制度の定着と課税要件事実的確な把握のためには、納税環境 (tax environment) の整備と改善が不可欠であるとされ、納税者の自発的なコンプライアンスを助長するための方策の整備と改善は重要なものとなっている。

ロ 記帳・記録保存と税務調査

記帳・記録保存義務と税務調査における受忍義務(説明義務)は、申告納税制度の重要な一部を構成していると考えられる。しかしながら、

課税処分を争う訴訟における認定事実を分析すると、納税者がこれらの義務を適正に履行していない事実が認定されているケースも見られ、その場合、課税処分が維持され、納税者の義務不履行ないし違反に対しては、過少申告について加算税が課されてはいるものの、記帳・記録保存義務や調査における説明義務の不履行ないし違反に対しては、何も制裁が科されていないという状況もある。

(2) 加算税制度について

イ 加算税の趣旨・目的

加算税の趣旨・目的として、「申告義務および徴収納付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、それらの義務の履行の確保を図り、申告納税制度及び徴収納付制度の定着を促進しようとしたもの」、あるいは、「加算税は、一般に、本税が納付される時点での正当税額を超えた額の金銭的負担を課すものであり、それは、その負担を避けるべく、加算税の課税要件となっている過少申告や不申告等の行為がなされなくなることを期待した制度である。」とされている。

このような学説を踏まえ、野一色教授は、加算税の実質は、「①税法上の義務に違反した納税者に対する制裁としての機能を有することにより、過少申告等の行為の防止（結果として適正な申告）を図るものであり、同時に、②制裁としての金銭的負担に課された当該納税者のみならず、納税者全体に対して税法上の義務の遵守（違反行為の抑止）のための動機づけを有するものではないか」と説明される。

ロ 加算税制度の沿革

(イ) シャウブ勧告

加算税制度は、戦後、申告納税制度の採用に当たり、その担保的機能を果たし、正当な納税義務を履行した者とそうでない者との負担の公平の見地から登場したものであり、昭和 22 年 4 月に所得税、法人税及び相続税について、申告納税制度が全般的に採用されるのを契機として、「追徴税」の名称で創設された。「追徴税」制度は、申告納税

方式による国税につき、正当な申告がなかったこと、すなわち、法定期限内に全く申告がされなかったこと、又はそのされた申告が正当でなかったことについて、正当な理由がないときは、行政上の制裁として正当税額又は不足税額の一定割合の税を課するものであり、源泉徴収等による国税の徴収義務者についても、その徴収して納付すべき税額を法定納期限までに納付しない場合にも課されていた。一定割合は、当初、遅延期間に応じ 1 月ごとに 5% ずつ増加し、最高で 50% であったが、その後、昭和 23 年の税制改正により、正当税額又は不足税額に対する割合が、従来のもとの月ごとによる増加の方式から、単一割合である 25% に改められた。

その後、昭和 25 年のシャープ勧告による税制改正により、「追徴税」が現在の制度の基となった制度、すなわち、過少申告加算税額、無申告加算税額、源泉徴収加算税額、過少納付加算税額、軽加算税額及び重加算税額の制度に改められ、各税法にそれぞれ規定が設けられた。

(ロ) 国税通則法の制定

昭和 36 年 7 月の税制調査会の「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」は、当時、各税法において規定されていた複雑な加算税制度を総合的に検討し、これを国税通則法において総合的に整備すること及び負担の軽減合理化を図ることを提唱した。これに基づいて、従来の加算税額を加算税としてその制度を統一化したことで、昭和 37 年 4 月に国税通則法が制定され、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 4 つからなる現行制度の枠組みとなった。

これらの加算税の課税額は、過少申告加算税が 5%、無申告加算税又は不納付加算税は納付本税額の 10%、また、重加算税は仮装又は隠ぺいに係る本税額の 30% 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は併課されないこととなった。

(ハ) 国税通則法制定後の改正

昭和 59 年度税制改正では、過少申告加算税、従来一律 5%とされていたが、納税環境の整備の一環として申告水準の維持向上を図るため、申告漏れの割合により加算税の負担の差をつけ、申告漏れの割合が大きくなるに従って、過少申告加算税の実効割合が大きくなるようにするため、修正申告又は更正により納付すべき税額のうち、期限内申告税額相当額または 50 万円のいずれか多い金額を超える部分の税額に係る過少申告加算税を 10%に加重する改正がなされた。

昭和 62 年度税制改正では、所得課税の負担軽減及び合理化の一環として、過少申告加算税及び無申告加算税（自発の期限後申告に係るものを除く。）並びにこれらに代えて課される重加算税の割合がそれぞれ 5%引き上げられた。

平成 18 年度税制改正では、法定申告期限内に申告する意思があったと認められる場合の無申告加算税の不適用制度が創設され、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、その期限後申告書提出が申告書の提出が法定申告期限から 2 週間を経過する日までに行われたものであるときは、無申告加算税は課されないこととされた。

また、無申告加算税の賦課要件に該当する場合において、納付すべき税額（期限後申告又は決定後に修正申告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」を加算した金額）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%の割合を乗じて計算した金額に、その超える部分に相当する税額（その申告等により納付すべき税額がその超える部分に相当する税額に満たないときは、その納付すべき税額）に 5%の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とすることとされた。

(二) 軽減加重措置等に係る改正

平成 24 年度税制改正において国外財産調書、平成 27 年度税制改正において財産債務調書の提出制度が創設された。この制度の創設に伴い、調書の適正な提出を確保することを目的として、国外財産調書・財産債務調書に記載がある部分については、過少（無）申告加算税を 5%軽減、これらの調書の不提出・記載不備にかかる部分については、過少（無）申告加算税を 5%加重される軽減加重措置が講じられている（国外送金等調書法 6①～④、6の3）。

なお、国外財産調書について、税務調査の際に国外財産調書に記載すべき国外財産の関連資料（取引明細などのフロー情報等）を指定された期限（60 日を超えない範囲）までに提出しない場合には、過少（無）申告加算税の 5%軽減措置は適用しない、または、更に 5%加算するといった措置が講じられている（国外送金等調書法 6⑦）。

平成 28 年度税制改正においては、調査通知以後、更正・決定予知前にされた修正申告に基づく過少申告加算税の割合は 5%（超える部分 10%）、期限後申告等に基づく無申告加算税の割合は 10%（50 万超 15%）とされた（通則法 65①、66①）。

また、短期間に繰り返して無申告又は仮装・隠ぺいが行われた場合には、意図的に無申告又は仮装・隠ぺいを繰り返す悪質な行為を防止する観点から、無申告加算税又は重加算税の賦課割合を 10%加重する措置が創設された（通則法 66④、68④）。

令和 3 年度税制改正（電子帳簿保存法改正）では、電子帳簿等保存法上の一定の要件を満たす電子帳簿（優良な電子帳簿）に記載された事項に関して生じる申告漏れについては、過少申告加算税を 5%軽減する措置が創設された。ただし、申告漏れに重加算税対象がある場合には適用されないこととされた（新電子帳簿保存法 8④）。

スキャナ保存が行われた国税関係書類に係る電磁的記録又は電子取引の取引情報に係る電磁的記録に記載された事項に関して生じる仮

装・隠ぺいがあった場合の申告漏れについては、重加算税を 10%加算する措置が創設された（電子帳簿保存法 8⑤）。

令和 4 年度税制改正では、記帳義務及び申告義務を適正に履行する納税者との公平性の観点に鑑み、帳簿の不保存・不提示や記帳不備に対し、意図しない記帳誤りや帳簿の作成能力に配慮した上で、その記帳義務の不履行の程度に応じて過少申告加算税及び無申告加算税を加重する仕組みが設けられた。

ハ 加算税制度の概要

申告納税方式による国税については、納税申告が納税義務を確定させる重要な意義を有することから、その申告の適正性を担保するため、行政制裁として過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税の制度が設けられている（通則法 65、66、67、68）。

(イ) 過少申告加算税

過少申告加算税は、期限内申告書が提出された場合において、修正申告の提出又は更正があったときは、納税者に対し、その修正申告又は更正により納付すべき税額に 10%（期限内申告税額と 50 万円のいずれか多い額を超える部分は 15%）の割合を乗じて算出した金額を賦課する附帯税である。（通則法 65）。

(ロ) 無申告加算税

無申告加算税は、期限後申告書の提出若しくは決定があった場合、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、その申告若しくは決定又は修正申告若しくは更正により納付すべき税額に 15%（納税額が 50 万円を超える部分は 20%）の割合を乗じて算出した金額を賦課する附帯税である。（通則法 66）。

(ハ) 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、税務署長が、納税の告知に係る税額又はその

法定納期限後に当該告知を受けることなく納付された税額に対し、原則として 10%の割合を乗じて算出した金額を源泉徴収義務者から徴収する附帯税である（通則法 67）。

(二) 重加算税

過少申告加算税に代えて課される場合の重加算税は、過少申告加算税が課される場合において、納税者がその国税の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺい・仮装して納税申告書を提出していたときは、納税者に対し、過少申告加算税に代えて計算の基礎となるべき税額に 35%の割合を乗じて算定した金額を賦課する附帯税である（通則法 68①）。

無申告加算税に代えて課される場合の重加算税は、無申告加算税が課される場合（調査による更正又は決定を予知しないでされた申告による場合を除く。）において、納税者がその国税の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺい・仮装して法定申告期限までに納税申告書を提出せず、又は法定申告期限後に納税申告書を提出していたときは、納税者に対し、無申告加算税に代えて計算の基礎となるべき税額に 40%の割合を乗じて算定した金額を賦課する附帯税である（通則法 68②）。

不納付加算税に代えて課される場合の重加算税は、不納付加算税が課される場合（強制調査を予知しないでされた納付による場合を除く。）において、納税者が事実の全部又は一部を隠ぺい・仮装して納付しなかったときは、納税者から、不納付加算税に代えて計算の基礎となるべき税額に 35%の割合を乗じて算出した金額を源泉徴収義務者から徴収する附帯税である（通則法 68③）。

二 加算税制度の体系の理論的な整理

(2) ロ(二)に記載した通り、近年、加算税の軽減加重措置が導入されており、加算税制度が一層複雑化している。きめの細かい加算税制度を前提とすると、納税者の責任の程度に応じて加算税率に差を設けること

も考えられるが、制度の複雑化から問題があるとの指摘もある。適用状況によっては、過少申告加算税率と重加算税率の逆転現象が起こる可能性もあり、抑止効果や制度運用実務面にも影響が生ずると考えられることから、将来的には制度の整理を行うことが望ましいと考える。

(3) 加算税制度と諸制度の関係

イ 罰則等との関係

行政刑罰は、納税者のコンプライアンス向上の観点からは最も強力な制裁の手段であり、あわせて間接強制の手段として納税秩序を維持する役割を負っている。

また、過少（無）申告加算税や重加算税は、行政制裁ではあるが罰則ではなく、その情状に応じて正しい申告をしている納税者とそうでない納税者との負担のバランスをとり、申告納税制度の実効性を確保するための行政上の措置として整備され、納税者のコンプライアンス向上という観点からは、その存在により適正な申告義務の履行を非刑罰的な方法で確保する役割を果たしている。

加算税は、①租税収入の確保を目的に、②申告納税義務の違反の事実があれば、正当な理由がない限り、量刑の余地なく定額が、③租税徴収という手続によって、課されるものである。従って、加算税が申告納税義務を怠った者に対する制裁という要素をもつことは否定できないが、反社会性、反道徳性を持つ刑罰とは目的、要件、実現の手続を異にするものとされている。また、加算税は申告納税義務の違反者が自発的には正措置に講じたときには軽減又は免除されることになっているが、自主不問を認めない刑罰と、かかる点からも異なるものといえ、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とされている。

ロ 延滞税との関係

延滞税の趣旨・目的については、「私法上の債務関係における遅延利息に相当し、納付遅延に対する民事罰の性質をもつ（合わせて、期限内に

申告しかつ納付したものととの間の負担の公平を図り、さらに期限内納付を促すことを目的とする。)」ものとされ、税法上の義務の不履行に対する一種の行政上の制裁の性質を有し、申告納税制度を維持する機能を有している。

延滞税の趣旨・目的については、「納付の遅延に対する民事罰の性質を有し、期限内の納付を促すことを目的とするもの」とされており、税法上の義務の不履行に対する一種の行政上の制裁の性質を有するものとされている。

附帯税は、納税義務者が申告・納税の義務の履行を怠った場合に、一定の行政上の制裁（各種加算税、延滞税）あるいは金利（利子税、延滞税）を課すことにより、申告納税制度を維持する機能を有している。

ハ 青色申告の承認取消しとの関係

記帳・記録保存義務において、その義務不履行に対しては特に制裁はないが、青色申告に適合しない場合は、青色申告の承認の取消しがある。これは、「青色申告の承認を受けた者について、その承認の効力をそのまま存続させることを不適当ならしめるような事実が新たに生じたために、その効力を失わせる行為であって、行政法でいう行政行為の撤回にあたる。」とされている。納税者から種々の特典を奪う不利益処分であるため、行政上の制裁の性質を有するといえる。

なお、個人事業者については、実体的には青色申告の要件を充足していないことを確認し、青色申告の基礎とする特例的な法律関係から白色申告による一般の法律に引き戻し、その結果不合法となる特典の享受を更正するものに止まるものであり、白色申告をしている者よりも不利益を与えるものではないから、納税者にとって制裁にならない場合もありうるとも考えられる。

(4) 国税庁が発遣する事務運営指針の検討

国税庁は、平成 12 年、加算税の取扱いについて定めた事務運営指針を発遣し、これを国民に広く公表した。この事務運営指針は、これまでの国

税当局内部における加算税の取扱いや事務運営、裁判例の検討等を踏まえ、税目ごとに発遣されており、これを取りまとめる形となっているが、加算税は国税通則法という共通の根拠法に基づくものにもかかわらず、税目ごとに発遣されていることや、法令解釈通達ではなく事務運営指針という通達形式であることについて、疑問視する意見もある。

これら税目ごとに発遣されている事務運営指針は、細部では表現ぶりの異なるところはあるが、国税通則法の加算税に係る規定の法令解釈が前提となっており、その根幹部分の内容や考え方が異なるものではなく、税目によって、課税要件事実とされる具体的事実、納税者の態様、記帳状況、税理士関与の有無等の状況は異なる部分があり、また、調査手法を含めた調査事務の特殊性等などの事情から、税目ごとの発遣となっていると考えられる。

(5) 納税者の税務コンプライアンスを取り巻く状況

近年、ICTの急速な発展により経済社会構造は大きく変化し、個人の多様な価値観に基づいた働き方が可能となり、場所・乗り物・モノ・人・お金などの遊休資産をインターネット上のプラットフォームを介して個人間でシェアしていく新しい経済の動き（シェアリングエコノミー）や、インターネットを通じて単発又は短期の仕事を受注する働き方（ギグエコノミー）など、新分野の経済活動が広がりを見せている。

このような状況下で、個人事業者においては、これまでの伝統的自営業と異なり、記帳、所得金額の計算、確定申告の経験の乏しい納税者が増加していると考えられる。

また、個人の記帳を義務付けする税制改正が行われてから 10 年が経過し、会計ソフト等が普及しているにも関わらず、記帳水準の向上が大きな課題となっており、伝統的自営業者も含め、依然として、規範意識が低い納税者が少なからず存在するものと考えられる。

加算税制度の趣旨として、過少申告などによる納税義務履行違反の防止や申告納税制度の維持、不適正申告者との不公平是正などが挙げられるが、

調査等がなければ、適正な申告に反していても制裁を与えることができず、納税者の規範意識の向上、又はマイナス効果にどの程度影響を及ぼすのか、実調率が低下している現状において危惧されるところである。

(6) 加算税制度が納税者の税務コンプライアンスに及ぼす影響の検討

行政上の義務違反に対して、金銭的不利益負担を課す制度は、将来の違反を抑制するものであり、また、金銭的負担が大きくなれば、経済的利得を求めて行われる不正行為の抑止手段として大きな効果があるとして、加算税、反則金（道路交通法）、課徴金（独禁法、金融商品取引法）等が制度化されている。

そこで、納税者の税務コンプライアンス向上の観点から、納税者の義務の履行を確保するための方策について、諸外国の加算税制度や課徴金、反則金等との比較から考察するものである。

併せて、違反行為の抑止力を高めるため、課徴金制度における加重措置や反則金の厳罰化が行われているが、効果を上げているが、制裁強化のみが妥当な方向性といえるのか、これらの制度や抑止効果を踏まえ、加算税制度の方向性について検討する。

なお、厳罰化に関して、抑止効果の増強が理由とされるが、違反の巧妙化・密行化が進み、さらに違法活動をするという悪循環が見られないではないとの指摘もある。

イ 諸外国の加算税制度との比較

諸外国の過少申告等に対する加算税は、国ごとに区々であり、例えば、過少申告加算税であれば、課税割合は、国によって 10～200% となっており、さらに相当な注意を怠った場合でなければ賦課されない国もある。また、重加算税では、国によって 35～500% となっており、そもそも制度がなく、拘禁刑又は罰金が科される国もある。いずれも加算税の主たる役割は、その加算税の賦課による税収獲得ではなく、納税者の税務コンプライアンス思考を高めることにあると考えられる。

例えば、イギリスの制裁金規定の特徴として、過少申告等の態様に応

じて、「不注意」、「故意」、「隠ぺい行為を伴う故意」という 3つのカテゴリーに区分して、それぞれに対して制裁金割合を設定しているが、「日本では、調査により修正申告又は更正が行われる場合、当然に過少申告加算税が賦課されているように見受けられ、過失の大小にかかわらず、加算税を課されるのであれば、その過失を小さくしようと努力する動機が生まれにくく、過少申告等の防止を目的とする過少申告加算税の趣旨を阻害することにつながると指摘もある。

ロ 反則金（道路交通法）制度との比較

交通反則通告制度とは、自動車等を運転中の軽微な交通違反につき、反則行為の事実を警察官等により認められた者が、一定期日までに法律に定める反則金を納付することにより、その行為につき公訴を提起されず、又は家庭裁判所の審判に付されないものとして道路交通法に定められる制度である。

この制度は、導入後既に 50 年以上の運用実績があり、令和 2 年版犯罪白書によると、令和元年中に反則行為として告知した件数は 549 万 5,784 件、非犯則事件として送致された件数が 24 万 1,391 件で、道路交通法違反の取締件数中に占める反則適用率は 95.8%とされており、この制度は、実務の運用においては、確実に定着しているといつてよいと考えられる。一般に、行政刑罰の機能不全が問題となっているが、交通反則金制度に関しては、納付しなければ刑事手続に移行するという仕組みによって、反則金の納付が事実上担保されており、そのようにして納付される反則金は、刑罰ほどの威嚇力はないにせよ、違反者に金銭的負担を与えることによって、違反行為に対する一定の抑止力になっていると考えられる。その意味で義務履行確保の手段として見た場合、この制度は有効に機能していると評価できるとされている。

また、令和元年 12 月 1 日施行の改正道交法で罰則が強化された「ながら運転」では、警察庁によると罰則強化後の 3 か月間の取り締まり件数は 6 万 4,617 件で、前年同期（17 万 2,465 件）と比べ 62.5%減少、

「ながら運転」による交通事故も 363 件で、前年同期 (660 件) から 45.0% 少なくなった。

このことから、近年の反則金等の罰則強化に大きな抑止効果があったほか、マスコミや運転免許センター等における広報啓発や交通指導取締等の推進が大きな効果があったものと考えられる。

ハ 課徴金 (独禁法、金融取引法等) 制度との比較

課徴金とは、個別の法律の規定により一定の違反行為に対して行政庁によって課される金銭的な負担をいい、この個別法は、①私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律 (独禁法)、②金融商品取引法 (金商法)、③公認会計士法、④不当景品類及び不当表示防止法 (景表法) 及び⑤医薬品、医療機器等の品質、有効性及び安全性の確保等に関する法律 (薬機法) がある。

導入当初は違法に得た利益を行政的に剥奪することを意図したものであったが、現在は違反者が得た不当な利得の剥奪を直接の目的とするのではなく、あくまでも違反行為の摘発に伴う不利益を増大させて、その経済的誘因を減少し、違反行為の予防効果を強化することを目的とする行政上の措置と位置付けられている。また、歴史的には独禁法や金商法における規制対象である不当な金銭的利得を直接的な目的とした経済犯が対象とされていたが、景表法における広告規制が対象とされたことで広がりを見せている。

また、その機能は、一定の国家目的の実現に向けた誘導措置としての機能、違反行為を行う者に対する「制裁」とされており、財政法 3 条には、「租税を除く外、国が国権に基づいて収納する課徴金及び法律上又は事実上国の独占に属する事業における専売価格若しくは事業料金については、すべて法律又は国会の議決に基づいて定めなければならない。」とされている。

平成 28 年税制改正における無申告や事実の隠ぺい・仮装を繰り返す納税者への新たな措置として加算税の加重措置が創設されたが、独禁法

や金融商品取引法の課徴金制度における加重措置を参考としたものとされ、適正な申告を促す観点から、加算税の制裁を強化し、抑止効果を高める方向性が採用されていると考えられる。

二 行動経済学との関係

比較対象とする基準である参照点との差から価値を感じる人間行動であるとする「プロスペクト理論」と損失を利益より大きく評価する傾向にある「損失回避性」、多数派の行動に同調することが社会規範となり、同僚・隣人の行動や社会規範を参照点とする行動である「同調効果」、選択肢の提示のされ方に意思決定が影響を受ける傾向である「フレーミング効果」など行動経済学の知見は、税務コンプライアンスの向上に向けて加算税の在り方を検討するのに有効であると考えられる。

神山教授は、行動経済学と租税遵守の関係について、「従来の脱税の説明は、合理的経済人が期待的効用論のもとで、脱税が発覚する確率及びペナルティ大きさと、租税法規を遵守する際の税額等を比較考量して意思決定しているとしてきた。行動経済学の知見は、人々の租税遵守についても、新たな見方を提供してくれる。」そして、「申告を正直に行うか否かについて、納税者が申告納税（追加的租税支払い）を損失と捉えれば、納税者はリスク愛好的な態度をとり、不正申告や不申告が多くなる。それに対して、申告納税を利益（還付）と捉える場合には、納税者はリスク回避的になり、不正申告は減ることとなる。さらに規範的議論として、源泉徴収によって、申告時に税還付がもたらされるよう多めに徴収しておけば、申告納税（還付）が利益と納税者に映ることになり、リスク回避的態度から、租税遵守が上昇する可能性が期待できるというのである。」と説明されている。

また、永田氏は、「加算税制度は、行動経済学から見ると条件付き罰則戦略と理解でき、適正な申告に反することがあれば罰（加算税）を与えるという戦略は、調査がない限り、いつまでたっても罰則を与えることがないことになり、このことはインセンティブを与えることと同視でき

る。」とされ、「加算税を加重するに際しては、単純かつ軽微な期間損益の誤りによる過少申告のみであった者に対して大胆な免除規定（免除該当の金額基準の引上げ）を設けることも、より誠実な行動をとる納税者の増加育成をする上で、納税行動経済からみても重要」と指摘する。

3 結論

国税庁は、「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。」という使命を掲げているが、わが国では、税については強制的に取られるものという意識が依然として根強いと考えられる。このような中、納税者の自発的な税務コンプライアンスの維持・向上には、納税者の立場を尊重し規範意識を助長することを基本としながら、それに反する者に対する公権力に基づく制裁による抑止施策が重要となる。その一つである加算税制度については、本来の目的に見合う効果が得られる構造となっているか否かを不断に検討していく必要があると考える。

近年、加算税の軽減加重措置に係る改正が続けて行われており、加算税制度が一層複雑化しているが、制裁的な抑止効果の点では一定の効果はあるものと考えられる。しかしながら、加算税の主たる役割は、その加算税の賦課による税収獲得ではなく、納税者に適正申告を行うよう注意を促すことにあり、納税者のコンプライアンス意識を促進させることにある。したがって、周知広報を徹底し、予見可能性を高める必要があるとともに、執行では裁量性が増えることがないよう運用することが必要であると考ええる。

現在の加算税については、諸外国と比べても抑止効果としては十分とは言えないのではないかと考える。一方、過少申告加算税については、納税者が過失や故意による過少申告ではなく、納税者の帰責性が低い場合にも制裁を受けるといっているのであれば、その納税者はそれを不当な制裁と認識し、目的とは逆に順法意識を阻害する方向に働くことにもなることから、納税者の帰責性が低い過少申告には、加算税を減免することも必要であると考ええる。

納税者の悪質度に応じてメリハリをつけることにより、加算税に関する納

税者の公平感を高めることは、納税者の自発的なコンプライアンス意識の向上につながると考えられる。

目 次

はじめに	22
第 1 章 申告納税制度	24
第 1 節 申告納税制度	24
第 2 節 記帳・記録保存義務と税務調査	25
1 記帳・記録保存制度	26
2 税務調査	27
第 2 章 加算税制度について	30
第 1 節 加算税の趣旨・目的	30
第 2 節 加算税制度の沿革	32
1 シャウプ勧告	32
2 国税通則法の制定	34
3 国税通則法制定後の改正	35
4 軽減加重措置等に係る改正	37
第 3 節 加算税制度の概要	49
1 過少申告加算税	49
2 無申告加算税	50
3 不納付加算税	51
4 重加算税	51
第 4 節 加算税制度の体系の整理	52
第 3 章 加算税制度と諸制度の関係	54
第 1 節 罰則等との関係	54
第 2 節 延滞税との関係	56
第 3 節 青色申告の承認取り消しとの関係	57
第 4 章 国税庁が発遣する事務運営指針の検討	59
第 5 章 納税者の税務コンプライアンスを取り巻く状況	61
第 6 章 加算税制度が納税者の税務コンプライアンスに及ぼす影響の検討	62

第 1 節 諸外国の加算税制度との比較	62
1 アメリカ	63
2 イギリス	64
3 ドイツ	66
4 オーストラリア	66
第 2 節 反則金（道路交通法）制度との比較	68
第 3 節 課徴金（独禁法、金融取引法等）制度との比較	69
第 4 節 行動経済学との関係	73
1 行動経済学における事実解明的分析	73
2 行動経済学と租税遵守	76
第 7 章 加算税制度の今後の在り方	78
結びに代えて	80

はじめに

国税庁の使命である「納税者の自発的な納税義務の履行」の実現に向けては、当局として、納税者の税務コンプライアンスを取り巻く状況（納税者本人の規範意識や経済状況、納税義務の不履行に伴うペナルティの程度、当該ペナルティに直面する可能性等）を踏まえ、調査等の在り方について改善を行うほか、制度改正の申し入れ等を行うことが必要となる。

現行法上、税務調査において非違が把握された場合には、申告内容に応じて過少申告加算税、無申告加算税、重加算税等を課すことが予定されているとともに、納税者の態様等に応じて各種の加算税加重・減算措置を課すことがあり、近年も関連の改正が行われている。

一方で、昭和 37 年の国税通則法制定以降、骨格となる加算税の基本税率は大きな変更が加えられていない中、過去半世紀の間に、納税者の規範意識や経済状況といった税務コンプライアンスを取り巻く状況には大きな変化があったものと考えられる。

また、当局の定員と比した申告件数増加や、経済取引の国際化・高度情報化の進展による調査の質的困難化等、当局を取り巻く環境が変化している中で、納税者への牽制効果が見込まれる実調率も長期的に低下傾向にある。

そのため、当局の使命を引き続き果たしていくためには、複雑化した加算税各制度の相互作用を分析するとともに、過去の加算税制度の改正が税務コンプライアンスに及ぼした影響の分析を行うなど、納税義務の不履行に伴うペナルティの在り方について不断の検討を行い、効果的・効率的な制度改正につなげることが必要である。

そこで、今後の制度改正や通達改正等の基礎資料として活用されることを見据え、①加算税制度と諸制度等との関係や、加算税制度の体系の理論的な整理、②加算税制度全体が複雑化していることに加え、執行に関しては、各税目別に定められた事務運営指針に基づいていることから、税目ごとに取扱いが相違しているとの指摘もあるところ、そうした取扱いが執行に及ぼす影響の分析と正

当化根拠の整理、③諸外国の加算税制度や反則金（道路交通法）、課徴金（独禁法、金融商品取引法）制度との比較等を素材とした加算税制度が納税者行動に及ぼす影響の検討などを中心に、加算税制度の設計によって納税者の税務コンプライアンスの程度にどのような影響を及ぼすことが可能なのか、もしくは単独の制度としての限界はどこにあるのかを明らかにするなど、今後の加算税制度の在り方を研究・整理する。

第 1 章 申告納税制度

第 1 節 申告納税制度

我が国においては、戦前は税務官署が所得を査定し、税額を告知するという賦課課税制度が採られていたが、昭和 22 年に、税制を民主化するために所得税、法人税、相続税といった直接国税について全面的に採用され⁽¹⁾、昭和 37 年には間接国税についても全面的に採用され、ほとんどの国税に適用されるようになった。

国税通則法第 16 条 1 項 1 号は、申告納税方式による税額の確定の方式として、「納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とし、その申告がない場合又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い場合その他当該税額が税務署長又は税関長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長又は税関長の処分により確定する方式をいう。」と規定されている。また、同項 2 号では、納付すべき税額がもっぱら税務署長又は税関長の処分により確定する方式である賦課課税方式が規定されているが、現在では、所得税、相続税、法人税、消費税等ほとんどの税目で申告納税方式が採用されている⁽²⁾。

(1) 昭和 22 年の全面採用の前に、昭和 20 年の法人税法の改正において申告納税制度ともいうべきものが設けられている。昭和 20 年の申告納税制度は、資本金 500 万円以上の法人及び大蔵大臣の指定する会社等に限って、決算確定 60 日以内に法人税、営業税、臨時利得税を申告し、納付させるものであるが、税額の決定は、あくまで政府の手にある点において、現行の申告納税制度とは異なっている。

(2) 国税庁では、「この申告納税制度が適正に機能するためには、第一に納税者が高い納税意識を持ち、法律に定められた納税義務を自発的に、かつ適正に履行すること（コンプライアンス〈法令遵守〉）が必要とされ、国税庁は、納税者が自ら正しい申告と納税が行えるよう、租税の意義や税法の知識、手続きについての広報活動や租税教育、税務相談、確定申告における利便性の向上など、さまざまな納税者サービスの充実に努めるとともに、納税者の申告を確認したり、正しい申告へと導いたりするためには、的確な指導と調査の実施が必要です。国税庁は、是正が必要な納税者に対して、的確な指導や調査を実施し、適正かつ公平な課税が実現するよう、適正・公平な税務行政の推進に努力している。」と説明している。

申告納税方式は、伝統的にアメリカで用いられてきた方式であって、納税義務者が自ら課税標準および税額を確定する方式であるため、自己賦課（self-assessment）とも呼ばれることもある⁽³⁾。これは国民が課税庁に付与した責務の一端を主権者たる国民自らも負担するという意味で、国民の納税義務が支配に対する服従ではなく自治における責任を意味していると考えられること、そして国民すべてが納税の分野で負うべき責務が市民的自覚に根ざした主体的かつ能動的なものであることを示している⁽⁴⁾。

申告納税制度が適正に機能するためには、国民が高い納税意識を持ち、自発的に正確な申告をすること、すなわち自発的な納税義務の履行（voluntary taxpayer's compliance）が必要であり⁽⁵⁾、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は、納税環境（tax environment）の整備と改善が不可欠であるとされ⁽⁶⁾、納税者の自発的コンプライアンスを助長するための方策の整備と改善は重要なものとなっている。

第 2 節 記帳・記録保存義務と税務調査

記帳・記録保存義務と税務調査における受忍義務（説明義務）は、申告納税制度の重要な一部を構成していると考えられる。申告納税方式による税額確定手続を核として納税者の記帳・記録保存義務と調査における納税者の説明義務とがその申告義務と不可分のものとして組み込まれている義務の体系と考えることができる。

しかしながら、課税処分を争う訴訟における認定事実を分析すると、納税者がこれらの義務を適正に履行していない事実が認定されているケースも見られ、その場合、課税処分が維持され、納税者の義務不履行ないし違反に対しては、過少

(3) 金子宏『租税法 [第 24 版]』941 頁（弘文堂、2021）。

(4) 加藤恒二「申告納税制度の下における制裁等」税務大学校論叢 44 号 198 頁（2004）。

(5) 金子・前掲(3)942 頁。

(6) 金子・前掲(3)942 頁。

申告について加算税が課されてはいるものの、記帳・記録保存義務や調査における説明義務の不履行ないし違反に対しては、何も制裁が科されていないという状況もある。

1 記帳・記録保存制度

申告納税方式下では、自らの申告内容の適正性を担保し、また、証明するためにも、記帳及び帳簿の保存は納税者の当然の責務でのことであり、そうしなければ正確な申告をすることはできない⁽⁷⁾。この点について、昭和 58 年政府税制調査会答申は、「申告納税制度とは、納税者がその取引の過程で集積された客観的な資料の裏付けのある所得金額をもって申告することを言うのであり、これは適正な申告水準を維持・確保するためのその他の納税協力を含めて納税者の当然の責務である。」と述べている。

そのため、各税法は記帳・記録保存義務を規定しているが⁽⁸⁾、このような規定がない場合であっても、課税要件事実の把握に必要な記録や資料を保存すべきことは言うまでもなく、納税者の適正な記帳と記録保存は各税法に共通の当然の要請といえる。

しかしながら、記帳義務等の違反に対する行政制裁的措置が存在しない中、記帳義務等を遵守することと、遵守しないこととの比較考量において、遵守しない方が有利であると判断される余地が存在するという指摘も多い。青色申告者の記帳義務違反に対しては、青色申告書提出承認の取消処分があるものの、帳簿書類が存在していない場合、帳簿書類の書き換えや二重帳簿等がないので、隠ぺい・偽装行為の認定が困難を極め、重加算税が賦課されず、過少申告加算税や無申告加算税に留まることが考えられ、記帳義務等を遵守

(7) シャウプ勧告は、「申告納税は、納税者は、自分の課税されるべき事情、また自分の所得額を最もよく知っている。」とし（シャウプ勧告附録 D、B 節第 2 款）、「申告納税制度の下における適正な納税者の協力は、かれが自分の所得えお算定するため正確な帳簿と記録をつける場合にのみ可能であることは自明の理である。」と述べている（シャウプ勧告附録 D、E 節第 2 款）。

(8) 所得税法 232 条、法人税法第 150 条の 2、消費税法第 58 条等。

していない方が有利に働く場合も起きうる。既に、昭和 36 年政府税制調査会「国税通則法の制定に関する答申」は、「極端な場合には故意に記帳をしないか又は記帳を著しく不完全にして、隠ぺい又は仮装の証明實際上不可能にする場合等その証明がされる場合よりもかえって悪質な場合もあり得よう」と述べて、問題点を指摘している。これは、理論上は、故意に記録を残さない場合も隠ぺいに当たることを前提にするものであるが、一般的な記帳義務を課していない今日においては、記録を残さないことのみでは、隠ぺいの要件を満たしていないものと解すべきとされている⁽⁹⁾。

なお、池本征男氏は、収入金額の未記帳、脱漏等をもって積極的な隠ぺい行為があったと認定することは困難であるとしながらも、「記帳のある者が記帳のない者に比して重加算税の取扱い上不利益な結果となるのは、申告納税制度の維持を目的とした重加算税制度の本旨にも反することになるので、「隠ぺい又は仮装の行為」の有無の判断に当たっては、より慎重さが必要であろう。従って、帳簿に記載せず又は何らの記録も残さないで所得を脱漏していた場合には、右事実以外の諸要素を勘案して、何らかの操作が行われているかどうかを見極める必要がある。例えば、隠ぺいした所得を税務調査によって発見されないために故意に原始記録を破棄した場合などの故意の存在を推認せしめ得る程度の立証をすることによって、右行為も「隠ぺい行為」に該当することになる。」と述べている⁽¹⁰⁾。

2 税務調査

国税の調査は、税務当局が税法上規定された各種の処分を実施する上で必要となる事実認定と判断を行うため、その認定判断に必要な範囲で職権に基づいて行われるものであるが、税法は、特に課税に必要な資料収集・確保を可能ならしめるため、職権調査の一形態として、権限を有する職員において、相手方に質問し、帳簿書類その他の物件について検査し、提示・提出を求め

(9) 品川芳宣『附帯税の事例研究〔第四版〕』350-351頁（財経詳報社、2012）。

(10) 池本征男「判例からみた重加算税の賦課要件」税経通信 38 卷 12 号 45-47 頁(1983)。

る権限（質問検査権）を認めている⁽¹¹⁾。

質問検査に関する規定は、いわゆる行政調査を認めるものであって、強制調査（相手方の意に反して事業所等に立ち入り、各種物件を検査すること）を認めるものでなく、質問に対する不答弁、検査の拒否・妨害等に対しては刑罰が科されることになっているから、直接の強制力はないが、質問・検査の相手方には、それが適法な質問・検査である限り、質問に答え検査を受忍する義務があるとされている⁽¹²⁾。

しかしながら、我が国の税務調査は、納税者の理解と協力を得て、その承諾の下に行うことが基本とされており、また、訴訟においては、課税処分⁽¹³⁾の立証責任は一般的には課税庁側にあることとされているため、納税者が自己に不利益な情報を故意に秘匿することにより税負担を免れることがあれば、誠実に納税を行っている納税者からの税制への信頼を損ないかねない。

そこで、国税庁では、様々な角度から情報の分析を行い、不正に税金の負担を逃れようとする悪質な納税者に対しては、適切な調査体制を編成し、厳正な調査を実施することとしている。一方で、その他の納税者に対しては、文書や電話での連絡などによる簡易な接触を行うなど、限られた人員等をバランスよく配分し、効果的・効率的な事務運営を実施している⁽¹³⁾。

このように、税務当局は「納税者の自発的な納税義務の履行を適切かつ円滑に実現すること」という使命を達成するため、税務コンプライアンスを税務調査により維持する事務運営を重点的に続けている。「正しく所得を申告しないと税務調査により指摘されるかもしれない」という納税者の意識に期待しているとされている⁽¹⁴⁾。

さらに、国税庁では、大企業の適正申告に向けた自発的な取組を後押しす

(11) 志場喜徳郎＝荒井勇＝山下元利＝茂申俊共編『国税通則法精解』941頁（大蔵財務協会、2021）。

(12) 金子・前掲(3)995頁。

(13) 国税庁「国税庁レポート2021」37頁。

(14) 酒井克彦『新しい加算税の実務～税務調査と資料情報への対応～』77頁（ぎょうせい、2016）。

るため、協力的手法による税務コンプライアンスの維持・向上を図る取組を行っている。大企業に対する調査の機会を利用して、税務に関するコーポレートガバナンスの状況を確認しており、税務に関するコーポレートガバナンスの状況が良好で調査必要度が低いと判断された大企業については、調査頻度を低くし、その分の調査事務量をより調査必要度の高い大企業に振り向けている。この取組により、企業側では、不適切な税務処理が発生するリスクや税務調査対応の負担が軽減する効果が期待できるとされている⁽¹⁵⁾。

(15) 国税庁・前掲注(13)39頁。

第 2 章 加算税制度について

第 1 節 加算税の趣旨・目的

第 1 章で述べたように、我が国では、申告納税制度を採用しており、納税者が自ら適正な課税標準等や税額等の計算の基礎となる要件事実を確認し、法定の方法で税額を算定した上で、期限内に申告・納付することを前提としている。しかし、実際には申告義務及び納付義務が必ずしも正確に履行されるわけではないため、期限内に適正な申告をした者とそうでない者との公平を図るとともに、納税義務違反の発生を防止する必要がある。このため、納税者のコンプライアンスの水準を高めて、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、申告義務及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⁽¹⁶⁾として加算税制度が導入されている。

主たる債務に附帯して生ずる従たる債務を附帯債務と呼ぶが、国税通則法は、国税の附帯債務のことを附帯税と呼んでいる。現在、附帯税には、延滞税・利子税・加算税および過怠税があり、加算税は、さらに、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に分かれる。これらは税と呼ばれているが呼ばれているが、本来の意味における租税ではなく、現行法上これらの附帯債務が租税とされているのは、本税と合わせて附帯税を徴収するのが便宜に合するからであるとされている。

我が国では、加算税の趣旨・目的として、「申告義務および徴収納付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、それらの義務の履行の確保を図り、申告納税制度及び徴収納付制度の定着を促進しようとしたもの」⁽¹⁷⁾、あるいは、「加算税は、一般に、本税が納付される時点での正当税額を超えた額の金銭的負担を課すものであり、それは、その負担を避けるべく、加算税の課税要件となっている過少申告や不申告等の行為がなされなくなることを期待し

(16) 金子・前掲注(3)904 頁。

(17) 金子・前掲注(3)904 頁。

た制度である。」⁽¹⁸⁾とされている。

このような学説等を踏まえ、野一色教授は、加算税の実質は、「①税法上の義務に違反した納税者に対する制裁としての機能を有することにより、過少申告等の行為の防止（結果として適正な申告）を図るものであり、同時に、②制裁としての金銭的負担に課された当該納税者のみならず、納税者全体に対して税法上の義務の遵守（違反行為の抑止）のための動機づけを有するものではないか」⁽¹⁹⁾と説明される。

特に、重加算税は、「納税者が隠ぺい・仮装という不正手段を用いた場合に、これに特別に重い負担を課すことによって、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するもの」⁽²⁰⁾であって、申告納税制度の信用又は源泉徴収制度を維持し、徴税の実を挙げるための行政法上の秩序罰と解すべきとされている⁽²¹⁾。

判例においても、加算税は、「過少申告・不申告による納税義務違反の発生を防止し、以って納税の実を挙げんとする趣旨に出でた行政上の措置であると解すべきである」とされ、「行政機関の行政手続により租税の形式により課すべきものとしたこと」は、加算税を課せられるべき「納税義務違反者の行為を犯罪とし、これに対する刑罰として、これを課する趣旨でないことは明らかである」とされている⁽²²⁾。

また、無申告加算税について、東京地裁は、「国税通則法第 66 条が定める無申告加算税は、申告納税方式による国税に関して、申告納税制度の秩序を維持し適正な申告納税の実現を確保することを目的として、適正に法定申告期限内に申告した者とこれを怠った者との間に生じる不公平を是正するとともに、申告義務違反の発生を防止するための行政上の措置である。」⁽²³⁾と示し、重加

(18) 佐藤英明『脱税と制裁 [増補版]』29 頁（弘文堂、2018）。

(19) 野一色直人「加算税制度の今後の方向性と課題について」税法学 576 号 116 頁（2016）。

(20) 金子・前掲注(3)904 頁。

(21) 酒井・前掲注(14)182 頁。

(22) 最判昭和 33 年 4 月 30 日民集 12 卷 6 号 938 頁。

(23) 東京地判平成 24 年 7 月 20 日税資 262 号順号 12007。

算税については、最高裁は、「重加算税の制度は、納税者が過少申告をするにつき隠ぺい又は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課すことによって、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。」⁽²⁴⁾と判示している。

第 2 節 加算税制度の沿革

1 シャープ勧告

加算税制度は、戦後、申告納税制度の採用に当たり、その担保的機能を果たし、正当な納税義務を履行した者とそうでない者との負担の公平の見地から登場したものであり、昭和 22 年 4 月に所得税、法人税及び相続税について、申告納税制度が全般的に採用されるのを契機として、「追徴税」の名称で創設された。「追徴税」制度は、申告納税方式による国税につき、正当な申告がなかったこと、すなわち、法定期限内に全く申告がされなかったこと、又はそのされた申告が正当でなかったことについて、正当な理由がないときは、行政上の制裁として正当税額又は不足税額の一定割合の税を課するものであり、源泉徴収等による国税の徴収義務者についても、その徴収して納付すべき税額を法定納期限までに納付しない場合にも課されていた⁽²⁵⁾。一定割合は、当初、遅延期間に応じ 1 月ごとに 5% ずつ増加し、最高で 50% であったが、その後、昭和 23 年の税制改正により、正当税額又は不足税額に対する割合が、従来の月ごとによる増加の方式から、単一割合である 25% に改められた⁽²⁶⁾。

その後、昭和 25 年のシャープ勧告による税制改正により、「追徴税」が現

(24) 最判平成 18 年 4 月 25 日民集 60 卷 4 号 1728 頁。

(25) 昭和 22 年 4 月には加算税の制度もあったが、当時の加算税は申告納税方式又は源泉徴収等による国税の納付について、法定納期限より遅れたことについて、日歩 3 銭の割合で課すもので、現在の延滞税に相当するものであった。

(26) 北野弘久「加算税制度の再検討」税法学 249 号 21 頁 (1971)。

在の制度の基となった制度、すなわち、過少申告加算税額、無申告加算税額、源泉徴収加算税額、過少納付加算税額、軽加算税額及び重加算税額の制度⁽²⁷⁾に改められ、各税法にそれぞれ規定が設けられた⁽²⁸⁾。

なお、シャープ勧告では、加算税について、「申告書の不提出は現在、いかなる罰則の適用も受けないこととされている。まず、故意に申告書の提出を怠ることは刑事犯にあたることを明らかにするよう法の改正がなされるべきである。次に、民事罰をも規定すべきである。申告の遅延が 1 月以内にとどまるときは、本税の 10% が民事罰として加算されるべきである。1 月加わるとともにさらに 10% を加算し、遅延が続く期間、その総額が本税の 30% に達するまで加算されるべきことを示唆する。もし、その申告の遅延が故意の怠慢ではなく、正当な理由に基づく場合には、このような罰則は適用されるべきではない。かかる民事罰は事実上税の一部となるから、税の徴収と同様な方法で取り立てるべきである。」と述べており、また、重加算税については、「現在詐欺事件に適用される唯一の罰則は、その適用に起訴を必要とする刑事罰である。詐欺事件は処罰することなく黙過することはできない。そこであらゆる事件に刑事訴追をなす必要から免れるため、詐欺に対する民事罰を採用することを勧告する。この罰則のもとでは、納税額の不足が税のほ脱を意図する詐欺によるときは、その不足分のほかに、不足分の 60% 相当額が支

(27) 加算税の課税額は、正当税額又は不足税額の一定割合相当額であって、次のとおりであった。

- ① 過少申告加算税額……更正又は修正申告による増加税額の 5% 相当額
- ② 無申告加算税額、源泉徴収加算税額又は軽加算税額……法定期限内に申告又は納付がなかった税額に対し、遅延期間に応じて、1 月以内のもの 10%、1 月を超え 2 月以内のもの 15%、2 月を超え 3 月以内のもの 20%、3 月を超えるもの 25% 相当額（ただし、期限後の申告又は納付が更正又は決定若しくは納税告知があると予知してされたものでない場合、すなわち自発的に行われた場合には、前記の割合はそれぞれ 5% ずつ軽減される。）
- ③ 過少納付加算税額……再評価資産を譲渡したこと等により納期が繰上げされた再評価税額の納付がなかった場合に、その税額の 5% 相当額
- ④ 重加算税額……隠ぺい又は仮装によって免れた税額の 50% 相当額（重加算税が課されるときは、その基礎となった本税額に対して過少申告加算税額は併課されないが、無申告加算税額又は源泉徴収加算税額は重加算税額と併課された。）

(28) 武田昌輔監修『DHC コンメンタール国税通則法』3526 頁（第一法規、加除式）。

払われなければならない。この金額は、税と同様な方法で徴収され、実質的に税の一部となる。」⁽²⁹⁾とされている。

2 国税通則法の制定

昭和 36 年 7 月の税制調査会の「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」は、当時、各税法において規定されていた複雑な加算税制度を総合的に検討し、これを国税通則法において総合的に整備すること及び負担の軽減合理化を図ることを提唱した。これに基づいて、従来の加算税額を加算税としてその制度を統一化したことで、昭和 37 年 4 月に国税通則法が制定され、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 4 つからなる現行制度の枠組みとなった。

これらの加算税の課税額は、過少申告加算税が 5%、無申告加算税又は不納付加算税は納付本税額の 10%⁽³⁰⁾、また、重加算税は仮装又は隠ぺいに係る本税額の 30%⁽³¹⁾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は併課されないこととなった⁽³²⁾。

なお、「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」では、過少申告加算税及び無申告加算税について、「申告納税方式においては、期限内に申告書が提出されることをまず重視すべきであると考えられるので、期限における申告書提出の有無に応じて過少申告加算税と無申告加算税とを区別し、その課税率に差を設けることは適当であると認められる。しかし、無申告加算税の課税率について現行のように経過期間に応じて課税率に差を設けることは、その課税原因が期限内における無申告であること及び経過期間の差に応じては別に延滞税の制度があることから見て適当でない上に、過少申告加算税との負担のバランスにおいても問題があり、また、実情からみて

(29) 税制調査会昭和 36 年 7 月「国税通則法の制定に関する答申の説明」（答申別冊）97 頁。

(30) 自発的な申告又は納付があった場合には 5% に軽減。

(31) 無申告加算税又は不納付加算税の賦課要件に該当する場合には 35%。

(32) 武田・前掲注(28)3527 頁。

その実益も乏しいと認められるので、これを改めて一律の課税率とし、過少申告加算税 5% に対して、10% の課税率とする。なお、税務署長による調査着手前に自発的に申告があった場合に、これらの加算税をそれぞれ 5% 軽減する現行制度は維持するものとする。」⁽³³⁾と答申されている。

また、重加算税については、「現行法では、直接税について、課税標準又は税額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いて過少の申告書を提出し又は申告書を提出しなかった場合には、申告に係る税額又は更正決定による増差税額のうち、隠ぺいし又は仮装したことに基づく税額の部分については、50% の税率で重加算税を課すこととされている。このような隠ぺい又は仮装が認められる場合に通常の加算税よりも重い税率で重加算税を課すことは、そのような行為を防止するとともに負担の公平を維持するためにも適当であると考えられるが、現行 50% の税率は、高きに失して、かえって厳正な執行を困難にする面があるほか、実質的にみて刑罰的色彩があるとみられ、罰則との関係上二重処罰の疑いをもつ向きもあるので、課税率を 30% に引き下げるものとする。なお、重加算税の課税の基礎となった税額分については過少申告加算税を課さず、無申告加算税及び源泉徴収加算税等はそのうち 5% に相当する部分を課さないこととする。」⁽³⁴⁾とされている。

3 国税通則法制定後の改正

(1) 昭和 59 年度税制改正

過少申告加算税、従来一律 5% とされていたが、納税環境の整備の一環として申告水準の維持向上を図るため、申告漏れの割合により加算税の負担の差をつけ、申告漏れの割合が大きくなるに従って、過少申告加算税の実効割合が大きくなるようにするため、修正申告又は更正により納付すべ

(33) 税制調査会昭和 36 年 7 月「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）19-20 頁。

(34) 税制調査会昭和 36 年 7 月・前掲注(33)20-21 頁。

き税額のうち、期限内申告税額相当額または 50 万円のいずれか多い金額を超える部分の税額に係る過少申告加算税を 10%に加重する改正がなされた⁽³⁵⁾。

(2) 昭和 62 年度税制改正

所得課税の負担軽減及び合理化の一環として、過少申告加算税及び無申告加算税（自発的期限後申告に係るものを除く。）並びにこれらに代えて課される重加算税の割合がそれぞれ 5%引き上げられた⁽³⁶⁾。

(3) 平成 18 年度税制改正

法定申告期限内に申告する意思があったと認められる場合の無申告加算税の不適用制度が創設され、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⁽³⁷⁾に該当してされたものであり、かつ、その期限後申告書提出が申告書の提出が法定申告期限から 2 週間⁽³⁸⁾を経過する日までに行われたものであるときは、無申告加算税は課されないこととされた。これは、更正又は決定を予知しないでした申告の場合の無申告加算税の額は、通常の場合よりも軽減されているが、無申告加算税制度の趣旨からすれば、期限内申告書を提出する意思があった

(35) 武田・前掲注(28)3527 頁。

(36) 武田・前掲注(28)3528 頁。

(37) 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とは、次のいずれにも該当する場合である。

① 自主的な期限後申告書の提出があった日の前日から起算して 5 年前の日までの間に、その期限後申告書に係る国税の属する税目について、期限後申告書の提出又は決定を受けたことにより無申告加算税又は重加算税を課されたことがない場合

② 上記①の期限後申告書に係る納付すべき税額の全額が法定納期限までに納付されていた場合又は納付受託者が交付されていた場合

(38) 本制度は平成 18 年の改正で創設されたものであるが、対象となる期限後申告書の提出期間については、法定申告期限から 2 週間を経過する日とされていた。その後、平成 27 年の改正において、本制度の適用実態等を踏まえ、提出期間が延長され、法定申告期限から 1 月を経過する日とされた。

と認められる場合で、かつ、法定申告期限後速やかに提出されたような場合にまで、行政制裁を課すこととなれば、誠実な納税者の適正な申告納税の意欲をそぐ結果ともなりかねないことから、無申告加算税自体を課さないこととされている⁽³⁹⁾。

また、無申告加算税の賦課要件に該当する場合において、納付すべき税額（期限後申告又は決定後に修正申告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」を加算した金額）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%の割合を乗じて計算した金額に、その超える部分に相当する税額（その申告等により納付すべき税額がその超える部分に相当する税額に満たないときは、その納付すべき税額）に 5%の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とすることとされた。これは、インターネットによる取引が急増している中、多額の利益を得ていたにもかかわらず、無申告であるという事例が発生している状況において、無申告は、過少申告と異なり、申告義務を果たしていないという点において、申告納税義務の根幹を揺るがす重大な違反行為であることから、このような実態を放置することは適当ではなく、期限内申告の促進、無申告の抑止の観点から、無申告加算税において何らかの対応を早急に講じる必要があると考えられ、改正されたものとされている⁽⁴⁰⁾。

4 軽減加重措置等に係る改正

(1) 平成 24 年度税制改正

平成 24 年度税制改正において国外財産調書の提出制度が創設された。

この制度創設の背景として、国外に所在する財産から生じる所得等については、国税庁では、従来から国外送金等調書をはじめ、税務調査その他の調査において収集した情報や外国当局との情報交換により得た情報に基づき、適正な課税の確保に努めてきていたが、こうした国外財産について

(39) 志場喜徳郎＝荒井勇＝山下元利＝茂申俊共編・前掲注(11)818 頁。

(40) 財務省「平成 18 年度税制改正の解説」674 頁。

は、①日本の税務当局が外国金融機関等に調査権限を行使することや、資料情報の提出を求めることは執行管轄権の制約から困難であり、また、②条約に基づく情報交換により網羅的に納税者情報を求めることは困難であるなど、その把握には限界があるとされていた。

このような状況の下、近年、国外財産の保有が増加傾向にある中で、国外財産に係る所得税や相続税の課税漏れが増加してきており、国外財産に係る課税の適正化が喫緊の課題とされ、平成 22 年度・平成 23 年度税制改正大綱においても、国外財産に係る情報の把握について具体的な方策の検討の必要性が示されていた。こうした点を踏まえ、適切な課税・徴収の確保の観点から、国外財産に係る情報の的確な把握への対応として、諸外国の例も参考にしつつ、納税者本人から国外財産の保有について申告を求める仕組みとして「国外財産調書制度」⁽⁴¹⁾が創設されたものである⁽⁴²⁾。

国外財産調書制度は、自己の保有する国外財産に関する情報を納税者本人から提出を求める仕組みであるが、本制度の趣旨を全うするためには、適正な提出を確保するための措置が必要となることから、適正な調書提出に向けたインセンティブとして、次の加算税の優遇・加重措置が設けられた。

(41) 居住者は、その年の 12 月 31 日において、その価額の合計額が 5,000 万円を超える国外財産を有する場合には、その者の氏名、住所又は居所及び個人番号並びにその国外財産の種類、数量及び価額その他必要な事項を記載した調書を翌年の 3 月 15 日までに、所轄税務署長に提出しなければならないこととされた（国外送金等調書法 5 ①）。

なお、令和 2 年度税制改正において、相続開始年の 12 月 31 日においてその価額の合計額が 5,000 万円を超える国外財産を有する相続人は、相続開始年の年分の国外財産調書については、その相続又は遺贈により取得した国外財産を除外して、国外財産調書を提出できることとされた（国外送金等調書法 5 ②）。

また、令和 4 年度税制改正により、提出期限を緩和するなど提出義務者の事務負担の軽減を図るため、提出期限をその年の翌年の 6 月 30 日に見直すとともに、国外財産調書が提出期限後に提出された場合において、その提出が、調査があったことにより更正又は決定があるべきことを予知してされたものでないときは、その国外財産調書は提出期限内に提出されたものとみなす現行の措置について、その提出が調査通知前にされたものである場合に限り適用することとされた。

(42) 財務省「平成 24 年度税制改正の解説」616 頁。

①国外財産調書を提出した場合には、記載された国外財産に関して所得税・相続税の申告漏れが生じたときであっても、加算税を 5%減額する一方、②国外財産調書の提出がない場合又は提出された国外財産調書に国外財産の記載がない場合（記載が不十分な場合を含む。）に所得税⁽⁴³⁾の申告漏れが生じたときは、加算税を 5%加重する措置が講じられた（国外送金等調書法 6）⁽⁴⁴⁾。

なお、国外財産調書について、税務調査の際に国外財産調書に記載すべき国外財産の関連資料（取引明細などのフロー情報等）を指定された期限（60 日を超えない範囲）までに提出しない場合には、過少（無）申告加算税の 5%軽減措置は適用しない、または、更に 5%加算するといった措置が講じられている（国外送金等調書法 6 ⑦）。

さらに、本制度において、①当該職員の質問に対する不答弁若しくは虚偽答弁又は検査の拒否、妨害、若しくは忌避、②当該職員の物件の提示若しくは提出の要求に対する正当な理由のない拒否又は虚偽記載等の帳簿書類その他の物件の提示若しくは提出、③国外財産調書の虚偽記載による提出、④正当な理由のない国外財産調書の提出期限内の不提出⁽⁴⁵⁾といった行為を故意に行った者は、1 年以下の懲役又は 50 万円以下の罰金に処することとされている（国外送金等調書法 9、10）⁽⁴⁶⁾。

（2）平成 27 年度税制改正

平成 27 年度税制改正において財産債務調書の提出制度が創設された。

この制度創設の背景として、所得金額が 2,000 万円を超える者については、「財産債務明細書」の提出が求められていたところであるが、その保有財産の記載内容は「株式」、「土地」など概括的である上、金額等の記載が

(43) 令和 2 年度税制改正において、国外財産調書の提出がない場合等の過少申告加算税等の加重措置の適用対象に、国外財産に対する相続税に関し修正申告等があった場合が追加された（国外送金等調書法 6 ③）。

(44) 財務省・前掲注(42)622 頁。

(45) 情状により刑を免除することができる」とされている。

(46) 財務省・前掲注(42)628 頁。

ないものも多いことから、税務当局において申告内容の検証に活用するには不十分であることに加え、提出率も 4 割程度にとどまっていること等の課題があったところにある。

また、国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の創設に際し、適正公平な課税を確保するためには、保有する有価証券の情報把握が不可欠であるところ、従前の「財産債務明細書」では時価等が不明なケースも多いことから、十分なものではないと考えられる状況にあった。

こうした課題に対応するため、「財産債務明細書」の提出制度を見直し、所得基準のみであった従前からの提出基準に資産基準（総資産 3 億円以上又は有価証券等 1 億円以上）を追加することにより対象者を限定した上で、財産の詳しい内容を時価で記載させるなど記載内容を充実させ、「財産債務調書制度」⁽⁴⁷⁾が創設されたものである⁽⁴⁸⁾。

財産債務調書制度は、自己の保有する財産及び債務に関する情報を納税

(47) 所得税の申告書を提出すべき者は、その申告書に記載すべきその年分の総所得金額及び山林所得金額の合計額が 2,000 万円を超え、かつ、その年の 12 月 31 日においてその価額の合計額が 3 億円以上の財産又はその価額の合計額が 1 億円以上の国外転出特例対象財産を有する場合には、その財産の種類、数量及び価額並びに債務の金額その他必要な事項を記載した調書を、翌年の 3 月 15 日までに、所轄税務署長に提出しなければならないこととされた（国外送金等調書法 6 の 2①）。

なお、令和 2 年度税制改正において、相続開始年の年分の所得税の申告書に記載すべき総所得金額及び山林所得金額が 2,000 万円を超え、かつ、相続開始年の 12 月 31 日においてその価額の合計額が 3 億円以上の財産又はその価額の合計額が 1 億円以上の国外転出特例対象財産を有する相続人は、相続開始年の年分の財産債務調書については、その相続又は遺贈により取得した財産又は債務を除外して、財産債務調書を提出することができることとされた（国外送金等調書法 6 の 2②）。

また、令和 4 年度税制改正により、適正な課税を確保する観点から、上記のほか、所得金額にかかわらず、特に高額な資産保有者と認められるその年の 12 月 31 日において有する財産の価額の合計額が 10 億円以上の居住者も対象とされることとされた。さらに、提出期限を緩和するなど提出義務者の事務負担の軽減を図るため、提出期限をその年の翌年の 6 月 30 日に見直すとともに、財産債務調書が提出期限後に提出された場合において、その提出が、調査があったことにより更正又は決定があるべきことを予知してされたものでないときは、その財産債務調書は提出期限内に提出されたものとみなす現行の措置について、その提出が調査通知前にされたものである場合に限り適用することとされた。

(48) 財務省「平成 27 年度税制改正の解説」890 頁。

者本人から提出を求める仕組みであるが、本制度の趣旨を全うするためには、適正な提出を確保するための措置が必要であるため、国外財産調書制度と同様に、適正な調書提出に向けたインセンティブとして、次の加算税の優遇・加重措置が設けられている。

①財産債務調書を提出した場合には、記載された財産又は債務に関して所得税・相続税の申告漏れが生じたときであっても、加算税を 5% 軽減する一方、②財産債務調書の提出がない場合又は提出された財産債務調書に財産若しくは債務の記載がない場合（記載が不十分な場合を含む。）に所得税の申告漏れが生じたときは、加算税を 5% 加重することとされた（国外送金等調書法 6 の 3）⁽⁴⁹⁾。

さらに、本制度において、質問検査権に関し、国外財産調書制度と同様の罰則規定の対象とされ、①当該職員の質問に対する不答弁若しくは虚偽答弁又は検査の拒否、妨害、若しくは忌避、②当該職員の物件の提示若しくは提出の要求に対する正当な理由のない拒否又は虚偽記載等の帳簿書類その他の物件の提示若しくは提出といった行為を故意に行った者は、1 年以下の懲役又は 50 万円以下の罰金に処することとされている（国外送金等調書法 9 三・四）⁽⁵⁰⁾。

（3）平成 28 年度税制改正

イ 調査通知を受けて修正申告等を行う場合の過少申告加算税等の整備

税務調査を行う場合には、税務当局は納税者に対し原則として事前通知をすることが平成 23 年 12 月改正により法令上義務化されているが、加算税制度において、調査による更正等を予知しないでされた修正申告等については、過少申告加算税が課されない（無申告加算税の場合には 5% に軽減される）ことから、事前通知直後（更正等の予知前）に多額の修正申告又は期限後申告を行うことにより加算税の賦課を回避している事例が散見されていた。

(49) 財務省・前掲注(48)896 頁。

(50) 財務省・前掲注(48)901 頁。

改正前は申告納税制度の普及を図るため自発的な修正申告等を奨励する目的で過少申告加算税等を調査による更正等の予知までの間は課さない（軽減する）こととされていたが、上記のような状況に対応し、当初申告のコンプライアンスを高める観点から、調査通知から更正等の予知までの間については、更正等の予知後の通常に加算税よりも一段低い水準⁽⁵¹⁾の加算税を課すこととされた。

具体的には、修正申告書又は期限後申告書の提出が、調査に関する一定の事項の通知（調査通知）以後、かつ、調査による更正又は決定を予知してされたものでない場合には、これらの申告に基づいて納付すべき税額に 5%（期限内申告税額と 50 万円のいずれか多い額を超える部分は 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（期限後申告（その修正申告を含む。）の場合には、その納付すべき税額に 10%（納付すべき税額が 50 万円を超える部分は 15%）の割合を乗じて計算した金額に相当する無申告加算税）を課すこととされた（通則法 65①②⑤、66①②⑥）⁽⁵²⁾。

ロ 短期間に繰り返して無申告又は仮装・隠ぺいが行われた場合の無申告加算税等の加重措置の創設

改正前の無申告加算税又は重加算税の水準（割合）にあつては、無申告又は仮装・隠ぺいが行われた回数にかかわらず一律であるため、意図的に無申告又は仮装・隠ぺいを繰り返す悪質なケースも多かったことから、こうしたケースに対する行政制裁としての牽制効果は十分なものではないと考えられる状況にあった。

こうした状況に対応し悪質な行為を防止する観点から、過去 5 年間に無申告加算税又は重加算税を課された者が、再び調査を受けて無申

(51) 「通常に加算税よりも一段低い水準」とする加算税の賦課については、調査通知により、その調査による更正等が行われる可能性が発現するものの、加算税が更正等の予知に至る前の自発的な修正申告等を促す段階において課されることを踏まえたものとされている。

(52) 財務省「平成 28 年度税制改正の解説」873-874 頁。

告又は仮装・隠ぺいに基づく修正申告等を行った場合には、無申告加算税又は重加算税について 10% を加重する措置を創設することとされた。

具体的には、期限後申告書若しくは修正申告書の提出（調査による更正等を予知してされたものに限る。）、更正若しくは決定又は納税の告知若しくは納税の告知を受けることなくされた納付（以下、「期限後申告等」という。）があった場合において、その期限後申告等があった日の前日から起算して 5 年前の日までの間に、その期限後申告等に係る税目について無申告加算税（調査による更正等を予知してされたものに限る。）又は重加算税を課されたことがあるときは、その期限後申告等に基づき課する無申告加算税（15%、20%）又は重加算税（35%、40%）の額は、その期限後申告等に基づいて納付すべき税額に 10% の割合⁽⁵³⁾ を乗じて計算した金額を加算した金額とすることとされた（通則法 66④、68④）⁽⁵⁴⁾。

（4）令和 3 年度税制改正

令和 3 年度税制改正において電子帳簿等保存制度の見直しを行う等の措置が講じられた。電子帳簿等保存及びスキャナ保存制度については、近年、その利用促進のための改正が行われ、利用件数は堅調に増加しているが、その伸びしろは依然大きいものと考えられており平成 29 年の政府税制調査会の報告（経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する中間報告②（平成 29 年 11 月 20 日））では、「社会のデータ活用の促進や納税者の文書保存に係る負担軽減を図る観点から、当該制度の利用促進のための方策について検討を行うべきである。ただしその際、適正課税の観点から、帳簿書類の正確性を担保する仕組みにも配慮が必要」との指摘がされ、その後の「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方」（令和元

(53) 無申告加算税等の加重措置について、「10%の割合」という水準は、現行の加算税率の水準（多額の期限後申告である場合の無申告加算税は 20%、重加算税は 40%）を踏まえつつ、全体として短期間に繰り返して無申告又は仮装・隠蔽を行う悪質な者に対する牽制効果を的確に発揮できる加重後の加算税の水準とする（加重後の無申告加算税は 30%、重加算税は 50%）との考えに基づくものとされている。

(54) 財務省・前掲注(52)874-875 頁。

年 9 月 26 日) においても、「ICT の活用により、企業等の業務プロセスの簡素化・効率化や誤りの未然防止等を図る観点から、企業等の規模や業種に応じた経理・税務手続の実態も踏まえた上で、データの適正性にも配慮しつつ、電子帳簿等保存制度の見直しを進めるべきである。」との指摘がされていた。

そのような中、政府税制調査会の総会では、こうした指摘を踏まえ、ウィズコロナ時代における税務手続の電子化や、グローバル化・デジタル化の進む経済社会における適正課税のあり方について更に議論が行われ、同調査会の下に、外部有識者も交えて設置された「納税環境整備に関する専門家会合」における、「納税環境整備に関する専門家会合の議論の報告(令和 2 年 11 月 13 日政府税制調査会資料)」の中では、電子帳簿保存法の要件や承認制度が電子帳簿等保存制度の利用促進を阻害している可能性のほか、スキャナ保存制度についても、更なる利便性向上のための要件緩和や、その要件緩和に当たっての改ざん等の不正を防止するためのペナルティの必要性について指摘がされるとともに、電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存制度の重要性についても指摘がされた。

こうした政府税制調査会における指摘や経済社会のデジタル化の状況を踏まえ、経理の電子化による生産性の向上、テレワークの推進、クラウド会計ソフト等の活用による記帳水準の向上に資する観点から、次に述べるとおり、帳簿書類等を電子的に保存する際の手続についてその適正性を確保しつつ、抜本的に簡素化するための各種措置を講ずることとされた⁽⁵⁵⁾。

イ 電子帳簿等保存制度に係る手続の簡素化

信頼性の高い電子帳簿についてはインセンティブを設けることで記帳水準の向上を図るとともに、クラウド会計などの低コストのソフトの利用拡大を図り、正規の簿記の普及とペーパーレス化に資する観点から、電子帳簿等保存制度について、①承認制度廃止し、電子帳簿利用上の事務

(55) 財務省「令和 3 年度税制改正の解説」961-962 頁。

負担を軽減、②所得税、法人税又は消費税の保存義務が課される帳簿⁽⁵⁶⁾について改正前の要件を充足して電子保存し、その旨を届け出た者については、その電子帳簿（優良な電子帳簿）に関連して過少申告があった場合には、過少申告加算税を 5%軽減、③モニター、説明書の備付け等の最低限の要件⁽⁵⁷⁾の満たす電子帳簿（正規の簿記の原則に従って記録されるものに限る。）についても、電子データのまま保存することが可能（紙を印刷しての保存は不要）といった措置が講じられた。

ロ スキャナ保存制度の要件緩和及び不正行為に係る担保措置の創設

紙の領収書等に代えてスキャ画像を保存することができる制度（スキャナ保存制度）については、ペーパーレス化を一層促進する観点から、①承認制度を廃止し、スキャナ保存利用上の事務負担を削減、②領収書への自署廃止、③タイムスタンプ付与までの期間は最長 2 ヶ月以内に統一⁽⁵⁸⁾、④訂正・削除履歴の残るクラウドに最長 2 ヶ月以内に格納する場合にはタイムスタンプを不要化、⑤紙の原本とスキャナ画像との同一性チェック（社内相互牽制・定期検査）の不要化といった手続・要件を大幅に緩和するとともに、電子データに関連して改ざん等の不正が把握されたときは、重加算税を 10%加重するといった不正行為を防止するための担保措置が講じられた。

ハ 電子取引に係るデータ保存制度の見直し・保存方法の適正化

電子取引に係るデータ保存制度の検索要件として、取引年月日その他の日付、取引金額その他の国税関係帳簿の種類に応じた主要な記録項目を検索の条件として設定されていたが、この検索要件について、「日付、金額、取引先」に限定された。

また、電子取引に係るデータ保存制度の検索要件として、①日付又は

(56) 所得税、法人税については、総勘定元帳、仕訳帳等、青色申告者の保存帳簿とする。

(57) モニター、説明書等を備え付けること及び税務職員が税務調査において必要な範囲で行使する質問検査権に基づくデータのダウンロードの求めに応じることの要件。

(58) 電子取引も同様。

金額に係る記録項目については、その範囲を指定して条件を設定、② 2 以上の任意の記録項目を組み合わせて条件を設定することとされていたが、保存義務者が、税務職員の質問検査権行使に基づくダウンロードの求めに応じる場合には、これらの検索要件が不要とされた⁽⁵⁹⁾。なお、この場合において、保存義務者が売上高 1,000 万円以下の事業者等である場合には、すべての検索要件が不要とされた。

上記のとおり、国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存等の要件が大幅に緩和されたが、記帳水準の向上に資する観点から、事後検証可能性の高い改正前の電子帳簿保存法の要件を満たす電子帳簿については、いわば経理誤りを是正しやすい環境を自ら整えているものといえるため、他の最低限の要件のみを満たす電子帳簿との差別化を図り、その普及を進めていく必要がある。そのため、その改正前の電子帳簿保存法の要件に相当する要件を満たした電子帳簿については、「優良な電子帳簿」と位置付けて、その電子帳簿に記録された事項に関して修正申告書の提出又は更正（以下「修正申告等」という。）があった場合でも、その申告漏れについて課される過少申告加算税の額を軽減するインセンティブ措置が設けられた。

具体的には、一定の国税関係帳簿に係る電磁的記録の備付け及び保存又はその電磁的記録の備付け及び COM の保存が、国税の納税義務の適正な履行に資するものとして一定の要件を満たしている場合（優良な電子帳簿）におけるその電磁的記録又は COM に記録された事項に関し修正申告等があった場合の過少申告加算税の額については、通常課される過少申告加算税の金額からその修正申告等に係る過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額⁽⁶⁰⁾の 5% に相当する金額を控除した金額とすることとされた（電子帳簿保存法 8④）。

(59) 電子帳簿等保存制度、スキャナ保存制度も同様。

(60) その税額の計算の基礎となるべき事実でその修正申告等の起因となるその電磁的記録又は COM に記録された事項に係るもの以外のものがあるときは、その電磁的記録等に記録された事項に係るもの以外の事実に基づく税額を控除した税額。

ただし、本措置は、「優良な電子帳簿」を促進するためのインセンティブ措置であるため、その税額の計算の基礎となるべき事実で隠ぺいし、又は仮装されたものがあるときは、適用しないこととされている⁽⁶¹⁾。

また、上記のとおり国税関係書類に係るスキャナ保存制度の見直しに当たっては、電磁的記録に係る重加算税の加重措置の整備が行われた。

取引の相手から受領した書類等については、その取引内容を証する原始記録であり、それに基づき各種の帳簿作成・税務申告が行われる基礎となるものであることから、その確認書類としての現物性が確保されていることの要請は強いものと考えられる。一方で、こうした確認書類が電子的に保存されている場合、すなわち、国税関係書類に係る電磁的記録のスキャナ保存又は電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存が行われている場合には、紙によってその書類等を保存する場合と比して、複製・改ざん行為が容易であり、また、その痕跡が残りにくいという特性にも鑑みて、こうした複製・改ざん行為を未然に抑止する観点から、これらの電磁的記録に記録された事項に関し、「隠ぺい仮装された事実」に基づき生じた申告漏れ等について課される重加算税を加重する措置が講じられた。

具体的には、保存要件に従ってスキャナ保存が行われている国税関係書類に係る電磁的記録若しくはその保存要件に従ってスキャナ保存が行われていない国税関係書類に係る電磁的記録又は保存義務者により行われた電子取引の取引情報に係る電磁的記録に記録された事項に関し期限後申告書若しくは修正申告書の提出、更正若しくは決定又は納税の告知若しくは納税の告知を受けることなくされた納付があった場合の重加算税の額については、通常課される重加算税の金額に、重加算税の基礎となるべき税額⁽⁶²⁾の 10%に相当する金額を加算した金額とすることとされた（電子帳簿保存

(61) 財務省・前掲注(55)971-972 頁。

(62) その税額の計算の基礎となるべき事実（申告漏れ等）でその期限後申告等の起因となるこれらの電磁的記録に記録された事項に係るもの（隠蔽仮装されているものに限る。）以外のものがあるときは、その「電磁的記録に記録された事項に係る事実に基づく本税額」に限る。

法 8 ⑤)⁽⁶³⁾。

(5) 令和 4 年度税制改正

記帳義務及び申告義務を適正に履行する納税者との公平性の観点に鑑み、帳簿の不保存・不提示や記帳不備に対し、意図しない記帳誤りや帳簿の作成能力に配慮した上で、その記帳義務の不履行の程度に応じて過少申告加算税及び無申告加算税を加重する仕組みが設けられた。

具体的には、過少申告加算税制度及び無申告加算税制度について、納税者が、一定の帳簿⁽⁶⁴⁾に記載すべき事項に関し所得税、法人税又は消費税に係る修正申告書若しくは期限後申告書の提出又は更正若しくは決定があった時前に、国税庁等の職員から帳簿の提示又は提出を求められ、かつ、次に掲げる場合のいずれかに該当するとき（納税者の責めに帰すべき事由がない場合を除く。）は、帳簿に記載すべき事項に関し生じた申告漏れ等に課される過少申告加算税の額又は無申告加算税の額については、通常課される過少申告加算税の額又は無申告加算税の額に当該申告漏れ等に係る所得税、法人税又は消費税の 10%又は 5%に相当する金額が加算されることとされた。

- ① 当該職員に当該帳簿の提示若しくは提出をしなかった場合又は当該職員にその提示若しくは提出がされた当該帳簿に記載すべき事項のうち、売上金額又は業務に係る収入金額の記載が著しく不十分である場合（当該帳簿に記載すべき売上金額又は業務に係る収入金額のうち 2 分の 1 以上が記載されていない場合）……10%
- ② 当該職員にその提示又は提出がされた当該帳簿に記載すべき事項のう

(63) 財務省・前掲注(55)983-984 頁。

(64) 「一定の帳簿」とは、次に掲げる帳簿のうち、売上金額又は業務に係る収入金額の記載についての調査のために必要があると認められるものをいう。

- ① 所得税又は法人税の青色申告者が保存しなければならないこととされる仕訳帳及び総勘定元帳
- ② 所得税又は法人税において①の青色申告者以外の者が保存しなければならないこととされる帳簿
- ③ 消費税の事業者が保存しなければならないこととされる帳簿

ち、売上金額又は業務に係る収入金額の記載が不十分である場合（当該帳簿に記載すべき売上金額又は業務に係る収入金額のうち 3 分の 1 以上が記載されていない場合）…… 5 %

第 3 節 加算税制度の概要

我が国が採用する申告納税制度は、納税者自らが税法を正しく理解し、その税法に従って正しい申告と納税をする制度である。この制度を担保するために、附帯税制度、租税罰則制度等が設けられている。

加算税は附帯税に含まれる税金であり、附帯税とは読んで字のごとく、本税（所得税、法人税、消費税等）に附帯している税である。附帯税は、納税義務者が申告、納税の義務の履行を怠った場合に、一定の行政上の制裁（各種加算税、延滞税）あるいは金利（利子税、延滞税）を課すことにより、申告納税制度を維持する機能を有している⁽⁶⁵⁾。

申告納税方式による国税については、納税申告が納税義務を確定させる重要な意義を有することから、その申告の適正性を担保するため、行政制裁として加算性制度が設けられている（通則法 65、66、67、68）。加算税は、「申告に係るもの」（過少申告加算税及び無申告加算税）と「納付に係るもの」（不納付加算税）の 2 つに大別することができるとされている。そして、隠ぺい・仮装行為に基づく場合には、これらの加算税に代えて重加算税が課されることとされている⁽⁶⁶⁾。

これらの各加算税の概要は次のとおりである。

1 過少申告加算税

過少申告加算税は、期限内申告書が提出された場合において、修正申告の提出又は更正があったときは、納税者に対し、その修正申告又は更正により

(65) 鴻秀明「加算税の見直し（平成 28 年税制改正）の概要と留意点」税務弘報 64 巻 5 号 160 頁（2016）。

(66) 酒井・前掲注(14)182 頁。

納付すべき税額に 10%（期限内申告税額と 50 万円のいずれか多い額を超える部分は 15%）の割合を乗じて算出した金額を賦課する附帯税である。ただし、その修正申告が調査による更正を予知してされたものでないときは、過少申告加算税を課されないこととされており、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る（通則法 65）。

2 無申告加算税

無申告加算税は、期限後申告書の提出若しくは決定があった場合、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、その申告若しくは決定又は修正申告若しくは更正により納付すべき税額に 15%（納税額が 50 万円を超える部分は 20%）の割合を乗じて算出した金額を賦課する附帯税である。ただし、その期限後申告書又は修正申告書の提出が調査による更正又は決定を予知してされたものでないときは、その申告に基づいて納付すべき税額に係る無申告加算税の額は、その税額に 5%の割合を乗じて計算した金額とされ、通常の場合よりも軽減することとされており、この趣旨は、過少申告加算税と同様に、申告納税制度の普及を図るため、自発的な期限後申告又は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る。

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、調査による決定を予知されたものでなく、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する該当してされたものであり、かつ、その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おこなわれたものであるときは、無申告加算税は課さないこととする「無申告加算税の不適用制度が設けられている（通則法 66）。

上記の「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」とは、次のいずれにも該当する場合であるとされている。

- ① 自主的な期限後申告書の提出があった日の前日から起算して 5 年前の日

までの間に、その期限後申告書に係る国税の属する税目について、期限後申告書の提出又は決定を受けたことにより無申告加算税又は重加算税を課されたことがない場合で、かつ、通則法第 66 条第 7 項（無申告加算税の不適用制度）の規定の適用を受けていない場合

- ② ①の期限後申告書に係る納付すべき税額の全額が法定納期限までに納付されていた場合又はその税額の全額が法定納期限までにコンビニ納付により納付受託者に交付されていた場合若しくはクレジットカード納付・スマホアプリ納付により納付受託者が委託を受けていた場合

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、税務署長が、納税の告知に係る税額又はその法定納期限後に当該告知を受けることなく納付された税額に対し、原則として 10%の割合を乗じて算出した金額を源泉徴収義務者から徴収する附帯税である（通則法 67）。

4 重加算税

(1) 過少申告加算税に代えて課される場合の重加算税

過少申告加算税に代えて課される場合の重加算税は、過少申告加算税が課される場合において、納税者がその国税の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺい・仮装して納税申告書を提出していたときは、納税者に対し、過少申告加算税に代えて計算の基礎となるべき税額に 35%の割合を乗じて算定した金額を賦課する附帯税である（通則法 68①）。

(2) 無申告加算税に代えて課される場合の重加算税

無申告加算税に代えて課される場合の重加算税は、無申告加算税が課される場合（調査による更正又は決定を予知しないでされた申告による場合を除く。）において、納税者がその国税の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺい・仮装して法定申告期限までに納税申告書を提出せず、

又は法定申告期限後に納税申告書を提出していたときは、納税者に対し、無申告加算税に代えて計算の基礎となるべき税額に 40%の割合を乗じて算定した金額を賦課する附帯税である（通則法 68②）。

(3) 不納付加算税に代えて課される場合の重加算税

不納付加算税に代えて課される場合の重加算税は、不納付加算税が課される場合（強制調査を予知しないでされた納付による場合を除く。）において、納税者が事実の全部又は一部を隠ぺい・仮装して納付しなかったときは、納税者から、不納付加算税に代えて計算の基礎となるべき税額に 35%の割合を乗じて算出した金額を源泉徴収義務者から徴収する附帯税である（通則法 68③）。

第 4 節 加算税制度の体系の整理

第 2 章第 2 節 4 に記載した通り、近年、加算税の軽減加重措置が導入されており、加算税制度が一層複雑化している。

国外財産調書や財産債務調書の提出制度は、納税者の調書提出を担保するための措置として質問検査権と罰則のほか、過少申告加算税及び無申告加算税について特例が設けられたものであり、適正な調書提出に向けたインセンティブとして、加算税の減額・加重措置が設けられたものであり、学説においても、「事前の情報提供に対して動機づけを与えるとともに、悪質な納税者とそれ以外の納税者を区分して、制裁の内容を変化させる効果を有している」⁽⁶⁷⁾と評価するものがある。

記帳義務の不履行の程度に応じて過少申告加算税及び無申告加算税を加重する措置は、負のインセンティブのみであるが、正のインセンティブとしては、青色申告制度の特典が挙げられる。

きめの細かい加算税制度を前提とすると、納税者の責任の程度に応じて加算

(67) 吉村政穂「節税・脱税・租税回避行為の違い」税務弘報 60 巻 7 号 10-14 頁 (2013)。

税率に差を設けることも考えられるが、制度の複雑化から問題があるとの指摘もある⁽⁶⁸⁾。適用状況によっては、過少申告加算税率と重加算税率の逆転現象が起こる可能性もあり、抑止効果に影響が生ずると考えられる。また、実務上もかなり込み入った作業を関係者に強いることとなるほか⁽⁶⁹⁾、執行上、裁量性が増えることも考えられ、制度運用実務面にも影響が生ずると考えられることから、より簡素な制度に切り替えるなど、将来的には制度の整理を行うことが望ましいと考える。

(68) 池本征男「加算税制度に関する若干の考察」税務大学校論叢 14 号 227 頁 (1981)。

(69) 増井良啓「国外財産調書制度の適用」税務事例研究 132 号 60 頁 (2012)。

第 3 章 加算税制度と諸制度の関係

第 1 節 罰則等との関係

行政刑罰は、納税者のコンプライアンス向上の観点からは最も強力な制裁の手段であり、あわせて間接強制の手段として納税秩序を維持する役割を負っている。

また、過少（無）申告加算税や重加算税は、行政制裁ではあるが罰則ではなく、その情状に応じて正しい申告をしている納税者とそうでない納税者との負担のバランスをとり、申告納税制度の実効性を確保するための行政上の措置として整備され、納税者のコンプライアンス向上という観点からは、その存在により適正な申告義務の履行を非刑罰的な方法で確保する役割を果たしている。

加算税は、①租税収入の確保を目的に、②申告納税義務の違反の事実があれば、正当な理由がない限り、量刑の余地なく定額が、③租税徴収という手続によって、課されるものである。従って、加算税が申告納税義務を怠った者に対する制裁という要素をもつことは否定できないが、反社会性、反道徳性を持つ刑罰とは目的、要件、実現の手続を異にするものとされている。また、加算税は申告納税義務の違反者が自発的に是正措置に講じたときには軽減又は免除されることになっているが、自主不問を認めない刑罰と、かかる点からも異なるものいえ、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とされている⁽⁷⁰⁾。

また、二重処罰の禁止との関係について、重加算税は、刑罰的性格を有するものであるとの立場⁽⁷¹⁾に立てば、同一の行為に対して重加算税と刑罰とを併科することは、憲法 39 条の二重処罰禁止の原則に反するのではないかとする議論がある。

国税通則法の立案関係者は、「重加算税の性質について、それが税として課さ

(70) 池本・前掲注(68)167 頁。

(71) 北野・前掲注(26)24 頁。

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。(中略) 重加算税額は、詐偽行為があった場合にその全部について刑事訴追をすることが実際問題として困難であり、また必ずしも適当でないところから、課されるものであることは否定できない。しかし、そのことから同一事件に対し懲役又は罰金のような刑事罰とを併科することを許さない趣旨であるということとはできないであろう。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。」⁽⁷²⁾と述べている。

金子宏教授は、「加算税は、刑事制裁と異なり、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的負担であって、処罰ないし制裁の要素は少ないから、それは二重処罰にはあたらないと解すべきであろう。」⁽⁷³⁾と述べられる。一方、判例においては、「追徴税は、申告納税の実を挙げるために、本来の租税に附加して租税の形式により賦課せられるものであって、これを課することが申告納税を怠ったものに対し制裁的意義を有することは否定し得ないところであるが、(中略) 追徴税は、単に過少申告・不申告による納税義務違反の事実があれば、同条所定の己むを得ない事由のない限り、その違反の法人に対し課せられるものであり、これによって、過少申告・不申告による納税義務違反の発生を防止し、以って納税の実を挙げんとする趣旨に出でた行政上の措置であると解すべきである。法が追徴税を行政機関の行政手続により租税の形式により課すべき

(72) 税制調査会昭和 36 年 7 月・前掲注(20)102 頁。

(73) 金子・前掲注(3)905 頁。

ものとしたことは追徴税を課せられるべき納税義務違反者の行為を犯罪とし、これに対する刑罰として、これを課する趣旨でないこと明らかである。追徴税のかような性質にかんがみれば、憲法三九条の規定は、刑罰たる罰金と追徴税とを併科することを禁止する趣旨を含むものでないと解するのが相当である」⁽⁷⁴⁾と明示し、その後の多くの判決で引用されている。

第 2 節 延滞税との関係

国税通則法 60 条は、申告納税方式の租税がその法定納期限までに完納されなかった場合には、未納税額を基礎として延滞税を課す旨を定めており、その割合は当該未納国税の法定納期限の翌日を始期とし、その具体的納期限の翌日から 2 か月を経過する日を終期とする期間については年 7.3%、それ以降の期間については、年 14.6%としている。

延滞税の趣旨・目的については、学説上は「私法上の債務関係における遅延利息に相当し、納付遅延に対する民事罰の性質をもつ（合わせて、期限内に申告しかつ納付したものととの間の負担の公平を図り、さらに期限内納付を促すことを目的とする。）」⁽⁷⁵⁾ものとされ、税法上の義務の不履行に対する一種の行政上の制裁の性質を有し、申告納税制度を維持する機能を有している。

また、「納付の遅延に対する民事罰の性質を有し、期限内の納付を促すことを目的とするもの」とされており、税法上の義務の不履行に対する一種の行政上の制裁の性質を有するものとされている。

附帯税は、納税義務者が申告・納税の義務の履行を怠った場合に、一定の行政上の制裁（各種加算税、延滞税）あるいは金利（利子税、延滞税）を課すことにより、申告納税制度を維持する機能を有している。

なお、偽りその他不正の行為があった場合には、延滞税の計算上重要な特則がある。それは、明文の規定により、延滞税の除算期間を定めた国税通則法 61

(74) 最大判昭和 33 年 4 月 30 日民集 12 卷 6 号 938 頁。

(75) 金子・前掲注(3)898 頁。

条がこの場合には適用されない点であり、この規定の趣旨が税務行政の過程における内部的な手続きの前後によって納税者の負担が区々となるのを避けることにあったとすると、偽りその他不正の行為によって、納付した税額が過少であることを自ら判明しにくくした納税者にまでこのような救済措置を設ける必要がないというのが、除外の趣旨とかがえられている⁽⁷⁶⁾。

第 3 節 青色申告の承認取り消しとの関係

記帳・記録保存義務において、その義務不履行に対しては特に制裁はないが、青色申告に適合しない場合は、青色申告の承認の取消しがある。これは、「青色申告の承認を受けた者について、その承認の効力をそのまま存続させることを不適當ならしめるような事実が新たに生じたために、その効力を失わせる行為であって、行政法でいう行政行為の撤回にあたる。」⁽⁷⁷⁾とされている。納税者から種々の特典を奪う不利益処分であるため、行政上の制裁の性質を有するといえる。

しかしながら、個人事業者については、青色申告の普及率が横ばいであることから、青色申告の特典によるインセンティブに魅力を感じていない者も依然として多いと考えられる。

平成 12 年 7 月 3 日付「個人の青色申告の承認の取消しについて（事務運営指針）」によれば、「個人の青色申告の承認の取消しは、法第 150 条第 1 項各号に掲げる事実及びその程度、記帳状況、改善可能性等を総合勘案の上、真に青色申告書を提出するにふさわしくない場合にこれを行う」とされ、白色申告者の記帳義務違反とは異なる配慮が明確化されている。

また、実体的には青色申告の要件を充足していないことを確認し、青色申告の基礎とする特例的な法律関係から白色申告による一般の法律に引き戻し、その結果不適法となる特典の享受を更正するものに止まるものであり、白色申告

(76) 佐藤・前掲注(18)425 頁。

(77) 金子・前掲注(3)964 頁。

をしている者よりも不利益を与えるものではないから、納税者にとって制裁にならない場合もありうるとも考えられる。

第 4 章 国税庁が発遣する事務運営指針の検討

国税庁は、平成 12 年、加算税の取扱いについて定めた事務運営指針を発遣し、これを国民に広く公表して、それまでに明らかにされてこなかった税務当局の見解を明確にしている。この事務運営指針は、これまでの国税当局内部における加算税の取扱いや事務運営、裁判例の検討等を踏まえ、税目ごとに発遣されており、これを取りまとめる形となっているが、加算税は国税通則法という共通の根拠法に基づくものにもかかわらず、税目ごとに発遣されていること⁽⁷⁸⁾や、法令解釈通達ではなく事務運営指針という通達形式であることについて、疑問視する意見もある⁽⁷⁹⁾。

これら税目ごとに発遣されている事務運営指針は、細部では表現ぶりの異なるところはあるが、国税通則法の加算税に係る規定の法令解釈が前提となっており、各税目に示された事務運営指針の根幹部分の内容や考え方が異なるものではない。税目によって、課税要件事実とされる具体的事実、納税者の態様、記帳状況、税理士関与の有無等の状況は異なる部分があり、また、調査手法を含めた調査事務の特殊性等などの事情から、税目ごとの発遣となっていると考えられる。

例えば、正当な理由が認められる事実において、所得税では、「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、納税者は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、納税者と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。」といった他税目に

(78) 品川芳宣「税務法律主義と税務通達—税務通達をめぐるトラブルの解決への示唆」87 頁（ぎょうせい、2003）は、「国税庁の取扱いは、複数の取扱いから構成されており、それらの間の取扱いに差異が見られる。もちろん、それぞれの税目の特性に対応した特有な取扱いが存在するのは理解できる。しかし、それぞれの税目において共通すると考えられる事項について、それぞれ異なった取扱いが存すると、かえって納税者側の予測可能性に悪影響を及ぼすことになる。」と指摘される。

(79) 谷口勝司＝奥田芳彦『詳細 加算税 通達と実務』5 頁（清文社、2019）。

はない誤指導の既定がある。品川芳宣教授は、この取扱いを肯定された上で、「このような税務職員による誤指導等は、すべての税目の執行において生じるものと考えられるのであるが、法人税過少申告等通達、源泉所得税不納付加算税、相続税過少申告等通達及び消費税加算税通達のいずれにおいても何ら触れられていない。確かに、過去の裁判例においては、所得税において税務職員の誤指導等について「正当な理由」が争われる事例が多いと言えるが、相続税等について争われる事例も多く、他の税目についても共通に論じることができるはずである。然すれば、各税目を通じて、税務職員の誤指導等については、「正当な理由」として取り扱うことを明らかにすべきである。」と指摘される⁽⁸⁰⁾。

また、重加算税における隠蔽又は仮装に該当する場合の取扱いにおいても、各税目で記載ぶりは異なるところである。それぞれの税目における事情により記載ぶりや注意点は異なるところであるが、納税者の予測可能性を高めるためにも、ミスマッチなところ、合理性に欠く場合には、整理すること必要と考える。

(80) 品川・前掲注(78)88頁。

第 5 章 納税者の税務コンプライアンスを 取り巻く状況

近年、ICTの急速な発展により経済社会構造は大きく変化し、個人の多様な価値観に基づいた働き方が可能となり、場所・乗り物・モノ・人・お金などの遊休資産をインターネット上のプラットフォームを介して個人間でシェアしていく新しい経済の動き（シェアリングエコノミー）や、インターネットを通じて単発又は短期の仕事を受注する働き方（ギグエコノミー）など、新分野の経済活動が広がりを見せている。

このような状況下で、個人事業者においては、これまでの伝統的自営業と異なり、記帳、所得金額の計算、確定申告の経験の乏しい納税者が増加していると考えられる。

また、個人の記帳を義務付けする税制改正が行われてから 10 年が経過し、会計ソフト等が普及しているにも関わらず、記帳水準の向上が大きな課題となっており、伝統的自営業者も含め、依然として、規範意識が低い納税者が少なからず存在するものと考えられる。

加算税制度の趣旨として、過少申告などによる納税義務履行違反の防止や申告納税制度の維持、不適正申告者との不公平是正などが挙げられるが、調査等がなければ、適正な申告に反していても制裁を与えることができず、納税者の規範意識の向上、又はマイナス効果にどの程度影響を及ぼすのか、実調率が低下している現状において危惧されるところである。

第 6 章 加算税制度が納税者の税務 コンプライアンスに及ぼす影響の検討

行政上の義務違反に対して、制裁として経済的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、租税法上の義務違反に対する各種の加算税や、関税法・国税犯則取締法上の通告処分による賦課金、道路交通法に基づく反則金、個別の法律に基づく課徴金等があげられる。経済的インセンティブを利用して義務履行を誘導ないし確保しようとするこうした手法は、将来の違反を抑制するものであり、また、金銭的負担が大きくなれば、経済的利得を求めて行われる不正行為の抑止手段として、複雑な現代行政においては効果が高いとされている⁽⁸¹⁾。

そこで、納税者の税務コンプライアンス向上の観点から、納税者の義務の履行を確保するための方策について、諸外国の加算税制度や課徴金、反則金等との比較から考察するものである。

併せて、違反行為の抑止力を高めるため、課徴金制度における加重措置や反則金の厳罰化が行われているが、効果を上げているが、制裁強化のみが妥当な方向性といえるのか、これらの制度や抑止効果を踏まえ、加算税制度の方向性について検討する。

なお、厳罰化に関して、抑止効果の増強が理由とされるが、違反の巧妙化・密行化が進み、さらに違法活動をするという悪循環が見られないではないとの指摘もある⁽⁸²⁾。

第 1 節 諸外国の加算税制度との比較

諸外国の過少申告等に対する加算税は、国ごとに区々であり、例えば、過少

(81) 原田尚彦『行政法要論（全訂第七版補訂二版）』239 頁（学陽書房、2012）。

(82) 北村善宣「行政罰・強制金」磯部力ほか編『行政法の新構想Ⅱ 行政作用・行政手続・行政情報法』145 頁（有斐閣、2008）。

申告加算税であれば、課税割合は、国によって 10～200%となっており、さらに相当な注意を怠った場合でなければ賦課されない国もある。また、重加算税では、国によって 35～500%となっており、そもそも制度がなく、拘禁刑又は罰金が科される国もある。いずれも加算税の主たる役割は、その加算税の賦課による税収獲得ではなく、納税者の税務コンプライアンス思考を高めることにあると考えられる。

例えば、イギリスの制裁金規定の特徴として、過少申告等の態様に応じて、「不注意」、「故意」、「隠ぺい行為を伴う故意」という 3つのカテゴリーに区分して、それぞれに対して制裁金割合を設定しているが、「日本では、調査により修正申告又は更正が行われる場合、当然に過少申告加算税が賦課されているように見受けられ、過失の大小にかかわらず、加算税を課されるのであれば、その過失を小さくしようと努力する動機が生まれにくく、過少申告等の防止を目的とする過少申告加算税の趣旨を阻害することにつながると指摘もある⁽⁸³⁾。

1 アメリカ

無申告加算税、不納付加算税、過少納付加算税、不適法納付加算税、重加算税の制度がある。

これらの加算税は、本税と同様な方法で賦課され、又は徴収される。

しかも、刑事における有罪規定があってもこれらの加算税を課しうるし、反対に、刑事における無罪放免は、これらの加算税を課すことの妨げとはならない。これらの加算税をさらに細かく見ると次のとおりである。

① 無申告加算税

無申告の期間 1 月又はその端数ごとに 5%が加算されるが、原則として 25%を超えることはない（内国歳入法 6651 条 a 1）。納税者において正当な理由があり、故意の過怠に基づかないことを証明すれば課されない。予定申告の過怠については、適用がない。

(83) 金山知明「イギリスの過少申告等に対する制裁金制度の研究」税法学 583 号 330-331 頁 (2020)。

② 不納付加算税

申告の態様にかかわらず納付の遅れた期間 1 月又はその端数ごとに納付すべき税額に原則として 0.5%の不納付加算税が利子税とは別に加算されるが、25%を超えることはない（同法 6651 条 a 2）。納税者において正当な理由があり、故意の過怠に基づかないことを証明すれば課されない。予定申告の過怠については、適用がない。また、無申告加算税と不納付加算税が重複して課される場合は、所要の調整がされる。

③ 過少納付加算税又は過少申告加算税

規定に関する無視、不注意等に基因する過少納付額又は過少申告額につき、その 20%の過少納付加算税又は過少申告加算税が課される（同法 6662 条）。

④ 不適法加算税

源泉徴収所得税の預託（deposit）を怠ったときは、その預託過怠額について 2～15%の不適法納付加算税が課される（同法 6656 条）。

⑤ 重加算税

無申告が詐偽に基づくときは、無申告の期間 1 月又はその端数ごとに 15%が加算されるが、75%を超えることはない（同法 6651 条 f）。また、過少納付が詐偽に基づくときは、当該詐偽に基づく部分については、20%の過少納付加算税に代えて 75%の重加算税が課される（同法 6663 条）⁽⁸⁴⁾。

2 イギリス

イギリスの加算税の概要は、次のとおりである。

① 所得税（キャピタル・ゲイン税を含む。）及び相続税

申告書等を所定の提出期限までに提出しないとき、その遅延期間に応じて以下の加算税が課される（2009 年財政法附則 55 条）。

- ・ 遅延が生じた場合、自動的に 100 ポンド

(84) 志場＝荒井＝山下＝茂串共編・前掲注(11)705-706 頁。

- ・ 遅延が 3 ヶ月を超える場合、さらに 1 日 10 ポンドの加算税 (最大 900 ポンド)
- ・ 遅延が 6 ヶ月を超える場合、さらに 300 ポンド又は無申告税額の 5% の多い方
- ・ 遅延が 1 年を超える場合、さらに 300 ポンド又は無申告税額の 5% の多い方

ただし、遅延が意図的で隠ぺいがある場合、さらに 300 ポンド又は無申告税額の 100%

なお、課税標準が過少である申告書等を提出したことにより、課されるべき税額を免れたときは、不注意等に基因する場合、意図的であるが隠ぺいのない場合及び意図的である場合には、それぞれ免れた税額の 30%、70% 及び 100% が加算税として課される (2007 年財政法附則 24 条) ⁽⁸⁵⁾。

② 法人税

申告書等を所定の提出期限までに提出しないときは、所定の提出期限から 3 ヶ月以内に提出した場合は 100 ポンドの加算税が課され、3 ヶ月を超えて提出した場合は 200 ポンドの加算税が課される。なお、申告書等を 3 期連続して所定の提出期限までに提出しないときは、上記の金額は、それぞれ 500 ポンド及び 1000 ポンドに増額される (1998 年財政法附則 18 条 17 項)。

また、事業年度終了の日から 18 ヶ月を超えてもなお申告書等を提出しないときは、右の加算税に加え、事業年度終了の日から 2 年以内に提出した場合は未納税額の 10% の加算税が課され、2 年を超えて提出した場合は未納税額の 20% の加算税が課される (1998 年財政法附則 18 条 18 項)。

なお、課税標準が過少である申告書等を提出したことにより、課され

(85) 志場＝荒井＝山下＝茂申共編・前掲注(11)706 頁。

るべき税額を免れたときは、不注意等に起因する場合、意図的であるが隠ぺいのない場合及び意図的であり隠ぺいがある場合には、それぞれ免れた税額の 30%、70%及び 100%が加算税として課される（2007 年財政法附則 24 条）⁽⁸⁶⁾。

3 ドイツ

ドイツでは、ほとんどの税目につき賦課課税方式が採用されているが、別に課税資料の収集という意味での租税申告を納税者に要求している。

この申告書が期限内に提出されない場合には、遅れた期間 1 月ごとに確定された税額の 0.25%（最低 25 ユーロ、最高 25,000 ユーロ）の遅延加算金が課される（租税通則法 152 条）。

過少申告については過失の場合、5 万ユーロ以下の金額を徴収されることになっている（租税通則法 370 条、378 条）⁽⁸⁷⁾。

4 オーストラリア

個人及び法人の所得税について過少申告等が判明した場合、過少税額の追徴とともに、状況に応じて、その過少税額に対して制裁金が課される（1953 年租税行政法 284-75 条）。標準制裁金割合は、その過少申告等の原因が納税者又は税務代理人の合理的注意の欠如又は合理性のある解釈等⁽⁸⁸⁾でなかったことによる場合は 25%、重大な不注意であった場合は 50%、故意の法律違反であった場合は 75%とされ（同法 284-90 条）、それぞれの過少税額部分に乗じる形で算出される。なお、その過少申告等が、納税者側で合理的注意を払った上で生じたものであった場合には、制裁金の対象外となる（同法

(86) 志場＝荒井＝山下＝茂串共編・前掲注(11)706-707 頁。

(87) 志場＝荒井＝山下＝茂串共編・前掲注(11)707 頁。

(88) 「合理性のある解釈等」については、1953 年租税行政法 284-15 条(1)に、「当該事案が生じたときの状況と法文や裁判例に照らし、その解釈等が不当である可能性と同程度又はそれ以上に正当である可能性を有するといえる場合は、その解釈等は合理性のある解釈等である。」と定義されている。

284-75 条)。

この標準制裁金に対しては、特徴的な増減規定が設けられており、調査の過程において納税者が過少申告の発見を妨害した場合、又は納税者が過少申告等の事実を認識しながら ATO への報告を怠っていた場合等には、それぞれの標準割合による制裁金額に 20% を加算した制裁金が課されることとなる(同法 284-220 条)。逆に、リスクレビューや実地調査の開始通知後、納税者が自発的に過少申告等の事実を ATO に報告した場合は制裁金額が 20% 減額され(同法 284-225 条(1))、その自発的報告がその通知前であった場合は制裁金額が 80% 減額⁽⁸⁹⁾される(同法 284-225 条(2)以下)⁽⁹⁰⁾。

また、上記の原則的取扱いとは別に重要な減免規定が設けられており、その一つが、2010 年 3 月 1 日から 1953 年租税行政法に盛り込まれたセーフハーバー規定(284-75 条(6))⁽⁹¹⁾。この規定により、税務代理人のミスによる過少申告について一定の要件を満たす場合には納税者にたいする制裁金を免除する道が開かれた。この規定によれば、納税者が登録された税務代理人に依頼し、その税務代理人に全ての税務上必要な関係情報を伝達しており、その税務代理人が作成した申告書に故意の法意没却や著しい不注意以外の理由による誤りがあったことにより過少申告等となった場合には、制裁金を免除するとされている。ただし、同法 284-75 条(7)は、納税者がこのセーフハーバー規定に依拠して制裁金免除を主張する場合、登録された税務代理人に対して全ての税務上必要な情報を伝達していたことについての立証責任を納税者が負うと明記されている⁽⁹²⁾。

(89) この場合において、過少税額が 1,000 ドル未満であれば制裁金の全額が免除される 1953 年租税行政法 284-225 条(3)。

(90) 金山知明「申告納税制度下における税務行政の公正と自発的コンプライアンスの研究—公正理論とオーストラリアの実例に基づく考察—」租税資料館賞受賞論文集 30 上 210-212 頁 (2021)。

(91) セーフハーバー規定とは、一般的には制裁対象であるが、一定の基準を満たす限り法令違反とはみなされないことを定めた保護規定である。

(92) 金山・前掲注(90)212-213 頁。

第 2 節 反則金（道路交通法）制度との比較

交通反則金制度（「交通反則金通告制度」又は「交通反則通告制度」ともいわれる。）とは、自動車等を運転中の軽微な交通違反につき、反則行為の事実を警察官等により認められた者が、一定期日までに法律に定める反則金を納付することにより、その行為につき公訴を提起されず、又は家庭裁判所の審判に付されないものとして道路交通法に定められる制度であり、昭和 42 年の道路交通法改正により導入された。導入の背景としては、自動車数・運転免許保有者数の急増と、それに伴う交通規制の拡大により、交通違反者が急増したという事情がある。このような大量の違反者が、違反の軽重を問わず、すべて犯罪者として検挙され、刑を科されることは、刑罰の感銘力を乏しくするのではないかと危惧された（一億総前科論などともいわれた。）。さらに、大量の違反者を全て犯罪者として扱うことは、交通政策上の観点からも好ましくないと考えられた。そこで、諸外国の例を参照しつつ、通常の裁判手続によらず交通違反事件を簡易迅速に処理する方式が検討された。種々の案が検討されたが、最終的に、国税犯則取締法上の通告処分制度をモデルとした制度が、過料制度の持つ難点⁽⁹³⁾を避け、現実的にも、理論的にも、最も適当であるとして、交通反則金制度が導入された⁽⁹⁴⁾。

この制度は、導入後既に 50 年以上の運用実績があり、令和 2 年版犯罪白書によると、令和元年中に反則行為として告知した件数は 549 万 5,784 件、非犯則事件として送致された件数が 24 万 1,391 件で、道路交通法違反の取締件数中に占める反則適用率は 95.8%とされており、この制度は、実務の運用においては、確実に定着しているといつてよいと考えられる。一般に、行政刑罰の機能不全が問題となっているが、交通反則金制度に関しては、納付しなければ刑

(93) 道路交通違反は人身に危険を及ぼすおそれのある行為であるから、刑罰をもって臨むという建前を維持すべきこと、過料の執行を担保する確かな方法がないこと、過料処分に対する不服申立て手続の構造に種々の困難な点があること等が挙げられている。

(94) 中原茂樹「交通反則金制度」ジュリスト 1330 号 10 頁（2007）。

事手続に移行するという仕組によって、反則金の納付が事実上担保されており⁽⁹⁵⁾、そのようにして納付される反則金は、刑罰ほどの威嚇力はないにせよ、違反者に金銭的負担を与えることによって、違反行為に対する一定の抑止力になっていると考えられる⁽⁹⁶⁾。その意味で義務履行確保の手段として見た場合、この制度は有効に機能していると評価できるとされている⁽⁹⁷⁾。

令和 2 年版犯罪白書によれば、交通反則金制度に基づき反則事件として告知された事件については、平成 17 年には 816 万 5,633 件まで増加したが、平成 22 年から減少傾向にあり、令和元年では上記のとおり 549 万 5,784 件となっている。

また、令和元年 12 月 1 日施行の改正道交法で罰則が強化された「ながら運転」では、警察庁によると罰則強化後の 3 か月間の取り締まり件数は 6 万 4,617 件で、前年同期（17 万 2,465 件）と比べ 62.5%減少、「ながら運転」よる交通事故も 363 件で、前年同期（660 件）から 45.0%少なくなった⁽⁹⁸⁾。

このことから、近年の反則金等の罰則強化に大きな抑止効果があったほか、マスコミや運転免許センター等における広報啓発や交通指導取締等の推進が大きな効果があったものと考えられる。

第 3 節 課徴金（独禁法、金融取引法等）制度との比較

課徴金とは、個別の法律の規定により一定の違反行為に対して行政庁によって課される金銭的な負担をいい、この個別法は、①私的独占の禁止及び公正取

(95) 櫻井敬子「行政的制裁」自治実務セミナー46巻1号15頁（2007）は、「行政刑罰そのものは機能不全であっても、それを床の間において威嚇の手段として利用すると、意外にも大きな効果を発揮する」ことを示す好例と指摘する。

(96) 中原・前掲注(94)13頁。

(97) 宇賀克也『行政法概説 I 行政法総論（第七版）』272頁（有斐閣、2020年）。

(98) 警察庁ホームページ（<https://www.npa.go.jp/bureau/traffic/keitai/info.html>）令和4年6月1日最終閲覧）。

引の確保に関する法律（独禁法）⁽⁹⁹⁾、②金融商品取引法（金商法）⁽¹⁰⁰⁾、③公認会計士法⁽¹⁰¹⁾、④不当景品類及び不当表示防止法（景表法）⁽¹⁰²⁾及び⑤医薬品、医療機器等の品質、有効性及び安全性の確保等に関する法律（薬機法）⁽¹⁰³⁾がある。

導入当初は違法に得た利益を行政的に剥奪することを意図したものであったが、現在は違反者が得た不当な利得の剥奪を直接の目的とするものではなく、あくまでも違反行為の摘発に伴う不利益を増大させて、その経済的誘因を減少し、違反行為の予防効果を強化することを目的とする行政上の措置と位置付けられている。また、歴史的には独禁法や金商法における規制対象である不当な金銭的利得を直接的な目的とした経済犯が対象とされていたが、景表法における広告規制が対象とされたことで広がりを見せている。

また、その機能は、一定の国家目的の実現に向けた誘導措置としての機能、違反行為を行う者に対する「制裁」とされており⁽¹⁰⁴⁾、財政法 3 条には、「租税を除く外、国が国権に基づいて収納する課徴金及び法律上又は事実上国の独占に属する事業における専売価格若しくは事業料金については、すべて法律又は国会の議決に基づいて定めなければならない。」とされている。

平成 28 年税制改正における無申告や事実の隠ぺい・仮装を繰り返す納税者への新たな措置として加算税の加重措置が創設されたが、独禁法や金融商品取引法の課徴金制度における加重措置を参考としたものとされ、適正な申告を促

(99) 昭和 52 年導入。市場経済における社会的公正を確保すること、及びカルテル、私的独占等の排除を目的とする。

(100) 平成 17 年導入。証券市場の公正性・透明性を確保し、投資家の信頼が得られる市場を確立すること、及び証券市場への信頼を害する違法行為の排除を目的とする。

(101) 平成 20 年導入。証券市場の公正性・透明性を確保し、投資家の信頼が得られる市場を確立すること、証券市場への信頼を害する違法行為の排除及び公認会計士・監査法人による虚偽証明の排除を目的とする。

(102) 平成 28 年導入。不当な表示による顧客の誘因を防止することにより、消費者保護を図ること、及び優良誤認表示行為や有利誤認表示行為の排除を目的とする。

(103) 令和 3 年導入。薬機法違反の抑止を図り、広告規制の実効性を確保することを目的とする。

(104) 北村喜宣ほか編『行政法辞典』211 頁（法学書院、2013）。

す観点から、加算税の制裁を強化し、抑止効果を高める方向性が採用されると考えられる。ここではそのうち、加算税の改正において、参考とされた独占禁法の課徴金制度について概観する。

平成 52 年に導入された独占禁法上の課徴金制度は、当初、事業者が違反行為によって得た不当利得を剥奪するものとして位置付けられてきた。これは、「課徴金制度は違反行為者に対して金銭的不利益を課すものであり、行政上の制裁としての機能を有していること等を理由として、刑事罰との併科が二重処罰に該当するとの懸念」を回避するためのものであった⁽¹⁰⁵⁾。

そして、平成 17 年の改正により、①違反行為により得た利益に加えて社会的損失等も課徴金の算定基準の中に含まれ、②過去にも違反した者に対して課徴金の加算をする一方、調査開始前の違法行為を中止した違反事業者には課徴金を軽減できるようになった。さらに③違法行為を公正取引委員会に情報提供した違反事業者等については課徴金を減免する制度（リーニエンシー）も設けられている。加えて、平成 21 年の改正により、①課徴金の対象が拡張された（排除型私的独占、優越的地位の濫用等）のみならず、②主導的事業者への課徴金を割り増し、③課徴金減免制度を拡充する、等の措置がとられた。これらの改正を通じ、課徴金の制裁としての性格はより明確なものとなったといえる⁽¹⁰⁶⁾。

独占禁止法研究会では、「課徴金制度は、違反行為を抑止するために行政庁が違反行為者に対して不当利得相当額以上の金銭的不利益を課すものであって、道義的な非難を目的とする刑事罰とは趣旨・目的等を異にするため、刑事罰と

(105) 独占禁止法研究会『独占禁止法研究会報告書〔平成 29 年 4 月〕6 頁。独占禁止法における課徴金制度は、昭和 52 年の改正により導入され、その後、累次の改正により対象行為の拡大や算定率の引上げ、課徴金減免制度（リーニエンシー）の導入等の見直しが行われてきたが、近年の経済活動のグローバル化・多様化・複雑化の進展により、算定された金額義務的に賦課する現行制度では、多様な様態の独占禁止法禁止行為に対し適正な対応が困難と認識されるようになった。そこで、制度のあり方について、「独占禁止法研究会」で検討が行われ、平成 29 年 4 月に「独占禁止法研究会報告書」として取りまとめられたものである。

(106) 高橋滋『行政法〔第 2 版〕』185 頁（弘文堂、2018）。

併科しても、憲法上の問題は生じない」⁽¹⁰⁷⁾ことが確認されるとともに、「課徴金が実質的に刑事罰と同一・同質なものとならず、かつ、刑事罰との併科が全体として罪刑均衡原則又は比例原則に反することとならない限り、一定の範囲で公正取引委員会が事案に応じて個別に課徴金の算定・賦課の内容を決定する裁量を認めるなど柔軟な制度設計が妨げられるものではない」⁽¹⁰⁸⁾と整理された。

こうした検討を踏まえ、現行課徴金制度の見直しの方向性について、「諸外国のよう当局の広範な裁量に問の解消を委ねる方法ではなく、可能な限り問題を解消するための対処規定を個別に設け、公正取引委員会がその専門的知見により事案に応じて個別に課徴金の算定・賦課の内容を決定する裁量は、それによらなければ解消できない範囲に限定して認める方法を採用することとされた。その際、①過去の違反行為に対する道義的責任・非難ではなく、将来の違反行為の抑止という展望的な行政目的を達成するために合理的であること、②違反行為に対して刑事罰に加えて課徴金を賦課することが著しく均衡を失って加重となり比例性を欠かないこと、③行政の恣意が実体要件と手続により排除されること等の原則を満たすこと、に配慮すべきである」⁽¹⁰⁹⁾とされた⁽¹¹⁰⁾。

このように、独占禁止法において、違反行為を繰り返す者への行政上の制裁として、課徴金制度の加算措置が設けられており、平成 28 年度税制改正の加算税制度の加重措置が設けられていることからしても、同制度と親和性を有する部分があるといえる。また、申告納税制度の趣旨に基づけば、極力自主的な是正を促すことが望ましく、こうした問題については加重措置を講ずるのみでなく、独占禁止法で採用されているリニエンスー制度のような制度との併用等、「アメ」と「ムチ」の両建てともいべき制度設計が効果的であるとの意見も

(107) 独占禁止法研究会・前掲注(105)6頁。

(108) 独占禁止法研究会・前掲注(105)12頁。

(109) 独占禁止法研究会・前掲注(105)4・5頁。

(110) 安藤利昭「硬直的な課徴金制度の見直しー独占禁止法改正案ー」立法と調査 412 号 92-93 頁 (2019)。

ある⁽¹¹¹⁾。

第 4 節 行動経済学との関係

1 行動経済学における事実解明的分析

神山教授は、行動経済学⁽¹¹²⁾を租税法の規範的分析に活用するに当たり、McCaffery (2014) の整理を参照しつつ、次の 7 点の観点から事実解明的分析について概観している⁽¹¹³⁾。

① 損失回避性

新古典派経済学が依拠する期待効用モデルでは、現実の人間行動を上手く説明できない局面があるとされ、現実の人間行動をよりよく説明しうるモデルとしてプロスペクト理論⁽¹¹⁴⁾が提唱されている。プロスペクト理論の特徴として、個人は、参照点からの増加については、リスク回避的になるのに対して、参照点からの減少についてはリスク愛好的となる形状の価値観数に直面していると考えられる点にあり、もう一つの特徴として、個人は参照点において、損失を利益より大きく評価する傾向として損失回避性があるとすると点であるとされている。

② 個人の時間非整合性

個人が所得を獲得して、現在の消費と貯蓄 (= 将来の消費) のどちらに

(111) 酒井・前掲注(14)189 頁。

(112) 2002 年にプロスペクト理論を提唱したダニエル・カーネマンが、2013 年に行動ファイナンスの分野で功績をあげたロバート・シラーが、2017 年にナッジを提唱したリチャード・セイラーが、それぞれノーベル経済学賞を受賞している。

(113) 神山弘行「租税法と行動経済学—法政策形成への応用とその課題」金子宏 監修、中里実=米田隆=岡村忠生 編『現代租税法講座 第 1 巻』270—273 頁(日本評論社、2017)。

(114) プロスペクト理論は、ダニエル・カーネマンとエイモス・トヴェルスキーによって提唱された。伝統的経済学では、リスクの下での人間の意思決定は、その発生確率とその際の満足度で測った利得を掛け合わせた数学的期待値に基づいて決める期待効用理論によって説明されると考えられてきたが、プロスペクト理論は、比較対象とする基準である参照点と損失回避性という 2 つのツールにより説明可能にしている。

回すかを判断する際に、恒常所得仮説やライフサイクル仮説に代表される伝統的な分析は、割引率一定とする指数割引モデルを想定して、議論を展開していた。しかし、実験等を通じて、現実には個人の時間選好率は一定ではなく、時間軸の推移とともに変化する可能性が指摘されてきた。現実の意思決定をより上手く説明できるモデルとして、双極割引モデルや準双極割引モデルが提唱されている。これらは、意思決定の際に「近い将来」に対しては相対的に「高い割引率」を適用し、「遠い将来」に対しては相対的に「低い割引率」を適用する傾向を表現できるモデルであるとされている。このモデルの下では、ダイエットや禁煙、または宿題を早く済ませることが中長期的に望ましいと考える個人が、現在適切な判断ができない現象を上手く素描することが可能となるとされている。

③ 租税嫌悪

個人が「使用料」や「保険料」などの名目での支払と比較して、「租税」という名目での支払に対して嫌悪感を示す傾向であるとされている。租税嫌悪は、上記の損失回避性の議論と密接に関連しうるとされている。

④ メトリック効果

例えば、租税が「税額」（絶対額）で提示されるよりも、「税率」（パーセンテージ）で提示された場合に、人々はより強い累進性を好む傾向にあることが知られている。

⑤ フレーミング効果

選択肢の提示のされ方に意思決定が影響を受ける傾向である。例えば、全ての夫婦世帯に 50 万円の租税を課した上で、子供がいる世帯であれば 10 万円の減税（＝利益の追加）をする場合と、全ての夫婦世帯に 40 万円の租税を課した上で、子供がいない世帯には 10 万円の追加的課税（＝損失の追加）をする場合を比べると、経済的には同じ状況であるにも関わらず、追加的課税（＝損失の追加）よりも減税（＝利益の追加）の方が好評になる傾向があるといわれている。

⑥ 顕著性

個人は、顕著性が高い租税には過剰反応し、顕著性が低い租税には過剰反応し、顕著性が低い租税には過少反応する傾向にあるとされている。例えば、Chetty et al.は、米国の州小売売上税に関する実験（税込価格表示と税抜価格表示の操作等）を行ったところ、消費者が小売売上税について特段考慮せずに、「値札」に注目をして意思決定をする傾向を実証的に明らかにしている。

従来、顕著性の問題は、経済学者らによって分析されてきたが、近年では租税法研究者による新たな分析もなされている。例えば、Gamage&Shanske (2011) は、租税の顕著性を「納税者が意思決定や判断を行う際に、課税によってもたらせるコストを考慮に入れる程度」と定義した上で、顕著性の議論を市場顕著性（個人の消費行動に関する意思決定の局面における租税の影響）と、政治顕著性（投票行動等に関する政治的意思決定の局面における租税の影響）の二局面に分類して議論を展開している。その上で、租税制度の設計において、市場顕著性と政治顕著性がトレードオフの関係になる可能性を指摘している。

⑦ 劣加法性に関するバイアス

個人は、高額で一度きりの課税よりも、総額では負担が大きくても少額で多頻度の課税を好む傾向があるといわれている。この劣加法性の傾向は、上記の顕著性との相乗効果により、個人の意思決定を非整合的なものにする可能性があると言われている。

このほか、行動経済学の活用によって同調効果があげられる。同調効果は、社会的選好のひとつとして、同僚や隣人の行動を見て、自分の意思決定をする傾向があるというものである。多数派の行動に合わせておくと安心する又は無意識に多くの人と同じ行動をとってしまう行動であり、多数派の行動に同調することが社会規範となり、同僚・隣人の行動や社会規範を参照点とする行動といえる。例えば、参照点が同僚の仕事量であれば、同僚の仕事量よりも自分の仕事量が少ないと損失を感じ、最低でも同僚の仕事量に追いつ

つこうと行動する状況があげられる⁽¹¹⁵⁾。

さらに、行動経済学を現実の法政策・公共政策に適用しようとする試みの 1 つとして、「ナッジ」⁽¹¹⁶⁾に代表される「リバタリアン・パターナリズム」の立場がある。リバタリアン・パターナリズムは、個人の意思決定や選択に政府が積極的に介入しようとする点で「パターナリズム」的側面を有しているものの、ソフトな形での誘導による個人の選択の自由を残している点で「リバタリアン」的側面をも有している。従来は、相反する立場と理解されてきたリバタリアンとパターナリズムの双方の性質を並存させた制度設計の可能性が示唆されている⁽¹¹⁷⁾。

2 行動経済学と租税遵守

比較対象とする基準である参照点との差から価値を感じる人間行動であるとする「プロスペクト理論」と損失を利益より大きく評価する傾向にある「損失回避性」、多数派の行動に同調することが社会規範となり、同僚・隣人の行動や社会規範を参照点とする行動である「同調効果」、選択肢の提示のされ方に意思決定が影響を受ける傾向である「フレーミング効果」など行動経済学の知見は、税務コンプライアンスの向上に向けて加算税の在り方を検討するのに有効であると考えられる。

神山教授は、行動経済学と租税遵守の関係について、「従来の脱税の説明は、合理的経済人が期待的効用論のもとで、脱税が発覚する確率及びペナルティの大きさと、租税法規を遵守する際の税額等を比較考量して意思決定しているとしてきた。行動経済学の知見は、人々の租税遵守についても、新たな見方

(115) 大竹文雄『行動経済学の使い方』41-42 頁（岩波新書、2019）。

(116) ナッジは、リチャード・セイラーとキャス・サンステイーンにより提唱された。人々の行動を変える一般的な政策としては、法的な規制や罰則を設けることで特定の行動を禁止して選択の自由そのものを奪う、又は、税や補助金による金銭的なインセンティブを付与する手法が用いられてきた。これに対し、ナッジは、選択の自由を確保しながら、金銭的なインセンティブを付与することなく行動変容を引き起こす手法である（大竹・前掲注(115)44-45 頁）。

(117) 神山・前掲注(113)281-282 頁。

を提供してくれる。」そして、「申告を正直に行うか否かについて、納税者が申告納税（追加的租税支払い）を損失と捉えれば、納税者はリスク愛好的な態度をとり、不正申告や不申告が多くなる。それに対して、申告納税を利益（還付）と捉える場合には、納税者はリスク回避的になり、不正申告は減ることとなる。さらに規範的議論として、源泉徴収によって、申告時に税還付がもたらされるよう多めに徴収しておけば、申告納税（還付）が利益と納税者に映ることになり、リスク回避的態度から、租税遵守が上昇する可能性が期待できるというのである。」⁽¹¹⁸⁾と説明されている。

また、永田氏は、「加算税制度は、行動経済学から見ると条件付き罰則戦略と理解でき、適正な申告に反することがあれば罰（加算税）を与えるという戦略は、調査がない限り、いつまでたっても罰則を与えることがないことになり、このことはインセンティブを与えることと同視できる。」とされ、「加算税を加重するに際しては、単純かつ軽微な期間損益の誤りによる過少申告のみであった者に対して大胆な免除規定（免除該当の金額基準の引上げ）を設けることも、より誠実な行動をとる納税者の増加育成をする上で、納税行動経済学からみても重要」と指摘する⁽¹¹⁹⁾。

さらに、行動経済学に基づく政策が求められる税制の分野は、源泉徴収制度の活用や税務執行の改善等、幅広く存在しており、行動経済学に基づく租税政策の推進には、行動経済学に基づく政策はパワフルであり、苦しい財政状況から財源が限られる我が国にとって、大変有用な政策手段であるとの指摘もある⁽¹²⁰⁾。

(118) 神山弘行「租税法と『法の経済分析』－行動経済学による新たな理解の可能性」金子宏編著『租税法の発展』330－331頁（有斐閣、2010）。

(119) 永田金司『税務調査の実際と対応～行動経済学からの視点で～』282頁（法令出版、2018）。

(120) 國枝繁樹「行動経済学は税制を変えるのか？」経済セミナー709号 46-47頁（2019）。

第 7 章 加算税制度の今後の在り方

加算税制度が時代と共に国民の納税意識、納税者感情に左右して変遷せざるを得ないところ⁽¹²¹⁾、昭和 37 年の国税通則法制定以降、骨格となる加算税の基本税率は大きな変更が加えられていない。そのような中、過去半世紀の間に、納税者の規範意識や経済状況といった税務コンプライアンスを取り巻く状況には大きな変化があったものと考えられる。また、当局の定員と比した申告件数増加や、経済取引の国際化・高度情報化の進展による調査の質的困難化等、当局を取り巻く環境が変化している中で、納税者への牽制効果が見込まれる実調率も長期的に低下傾向にある。

そのため、当局の使命を引き続き果たしていくためには、複雑化した加算税各制度の相互作用を分析するとともに、過去の加算税制度の改正が税務コンプライアンスに及ぼした影響の分析を行うなど、納税義務の不履行に伴うペナルティの在り方について不断の検討を行い、効果的・効率的な制度改正につなげることが必要である。

また、税制調査会では、「現行制度上の納税義務違反を抑止し、その是正を図るための仕組みとして税務当局による更正・決定権限や加算税や延滞税などがあるが、経済社会の複雑化に伴い、税務調査の困難性も増している中、更正・決定の期間制限も含め、これらの制度の在り方について、体系的に見直すことも必要ではないか」⁽¹²²⁾との指摘もある。

加算税制度のあり方を検討するに当たっては、国民の納税意識の分析や申告納税制度に及ぼす影響、過去の加算税制度の改正が税務コンプライアンスに及ぼした影響等についての実証的な考察が不可欠といえるが、申告納税制度の定着と安定に加算税制度がどのような役割を果たしてきたかについて、定量的に分析することは困難である。

(121) 池本・前掲注(68)143 頁。

(122) 令和元 8 月 27 日税制調査会（第 24 回総会）説明資料〔総 24-4〕32 頁。

国税庁は、「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。」という使命を掲げているが、我が国では、税については強制的に取られるものという意識が依然として根強いと考えられる。このような中、納税者の自発的な税務コンプライアンスの維持・向上には、納税者の立場を尊重し規範意識を助長することを基本としながら、適正な義務履行をサポートする体制の整備が必要である。その上で納税者の適正な義務履行に反する者に対する公権力に基づく制裁による抑止施策が重要となっていく。その一つである加算税制度については、本来の目的に見合う効果が得られる構造となっているか否かを不断に検討していく必要があると考える。

近年、加算税の軽減加重措置に係る改正が続けて行われており、加算税制度が一層複雑化しているが、制裁的な抑止効果の点では一定の効果はあるものと考えられる。しかしながら、加算税の主たる役割は、その加算税の賦課による税収獲得ではなく、納税者に適正申告を行うよう注意を促すことにあり、納税者のコンプライアンス意識を促進させることにある。したがって、周知広報を徹底し、予見可能性を高める必要があるとともに、執行では裁量性が増えることがないように運用することが必要であると考ええる。

現在の加算税については、諸外国と比べても抑止効果としては十分とは言えないのではないかと考える。一方、過少申告加算税については、納税者が過失や故意による過少申告ではなく、納税者の帰責性が低い場合にも制裁を受けるというのであれば、その納税者はそれを不当な制裁と認識し、目的とは逆に順法意識を阻害する方向に働くことにもなることから、納税者の帰責性が低い過少申告には、加算税を減免することも必要であると考ええる。

納税者の悪質度に応じてメリハリをつけることにより、加算税に関する納税者の公平感を高めることは、納税者の自発的なコンプライアンス意識の向上につながると考えられる。

結びに代えて

国税庁は、「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。」という使命を掲げているが、我が国では、税については強制的に取られるものという意識が依然として根強いと考えられる。このような中、納税者の自発的な税務コンプライアンスの維持・向上には、納税者の立場を尊重し規範意識を助長することを基本としながら、それに反する者に対する公権力に基づく制裁による抑止施策が重要となる。その一つである加算税制度については、本来の目的に見合う効果が得られる構造となっているか否かを不断に検討していく必要があると考える。

近年、加算税の軽減加重措置に係る改正が続けて行われており、加算税制度が一層複雑化しているが、制裁的な抑止効果の点では一定の効果はあるものと考えられる。しかしながら、加算税の主たる役割は、その加算税の賦課による税収獲得ではなく、納税者に適正申告を行うよう注意を促すことにあり、納税者のコンプライアンス意識を促進させることにある。したがって、周知広報を徹底し、予見可能性を高める必要があるとともに、執行では裁量性が増えることがないように運用することが必要であると考ええる。

現在の加算税については、諸外国と比べても抑止効果としては十分とは言えないのではないかと考える。一方、過少申告加算税については、納税者が過失や故意による過少申告ではなく、納税者の帰責性が低い場合にも制裁を受けるというのであれば、その納税者はそれを不当な制裁と認識し、目的とは逆に順法意識を阻害する方向に働くことにもなることから、納税者の帰責性が低い過少申告には、加算税を減免することも必要であると考ええる。

納税者の悪質度に応じてメリハリをつけることにより、加算税に関する納税者の公平感を高めることは、納税者の自発的なコンプライアンス意識の向上につながると考えられる。