

加算税制度に関する若干の考察

池 本 征 男

(税務大学校  
研究部教育官)

目 次

はしがき	一四三
第一章 加算税制度の変遷と加算税の性格	一四四
一 追徴税制度の変遷	一四四
(一) 申告納税制度の発足	一四四
(二) 追徴税の創設	一四六
1 財産税法における追徴税の制度	一四六
2 所得税法等における追徴税の制度	一四七
(三) 追徴税制度の改正と運用	一四八
1 追徴税の改正	一四八
2 追徴税の運用	一四九
二 加算税制度の変遷	一五五
(一) シャアップ勧告と加算税制度	一五五
1 追徴税に関するシャアップ勧告	一五五
2 加算税制度の創設	一五六
3 その後の改正	一六〇

- (二) 国税通則法制定と加算税制度……………一六一
  - 1 加算税制度再検討の動き……………一六一
  - 2 国税通則法の制定……………一六二
- 三 加算税の目的、性格……………一六四
  - (一) 加算税と罰金との併科の問題……………一六四
  - (二) 加算税の性格……………一六五
- 第二章 加算税の軽減、免除……………一六九
  - 一 概要……………一六九
  - 二 正当な理由……………一七一
    - (一) 正当な理由の意義……………一七一
    - (二) 正当な理由の具体例……………一七二
      - 1 税務職員の誤指導等……………一七二
      - 2 法解釈上の見解の相違……………一七八
  - 三 自発的な是正申告・納付……………一八二
    - (一) 更正を予知しない修正申告等の意義……………一八八
    - (二) 更正を予知しない修正申告等の内容……………一九〇

1	調査の意義、態様	一九〇
2	更正等の予知	一九二
	第三章 重加算税の賦課要件	一九七
一	隠ぺい又は仮装の行為	一九七
(一)	故意	一九七
(二)	隠ぺい又は仮装の行為の具体例	一九九
1	行為の主体	一九九
2	行為の態様	二〇三
3	「偽りその他不正の行為」との異同	二〇九
	二 重加算税と過少申告加算税等との関係	二一三
1	重加算税と過少申告加算税等との併課	二一三
2	打直し説、内包説	二一四
3	各種加算税の関係についての私見	二一七
	第四章 加算税制度の機能と問題点	二二二
(一)	加算税制度の機能	二二二
(二)	加算税制度上の問題	二二四
1	重加算税賦課決定と適正手続	二二五

2 現行加算税制度のその他の問題……………二二七

## はしき

申告納税制度が誕生して三十数年を経た今日、税務行政の使命は民主的な租税制度として定着した申告納税制度を崩壊させてはならないということであろう。申告納税制度の創草期においては、新制度になじめない納税者の著しい無申告、過少申告——大量の更正決定——異議申立——の繰返しにより、戦後という特殊事情の下ではあったが、税務行政が混乱したことは周知のとおりである。その後、税務行政に対する信頼回復に長い道程を要したことを忘れてはならない。

申告納税制度の定着、安定については、国民（納税者）の税務行政に対する理解、協力によることが大きいことはいうまでもないが、右制度の確保のための法的措置が果たした役割をも見逃すことはできない。その法的措置の一つが青色申告制度であり、更正決定のための質問検査権の制度であるが、本稿で論ずる各種加算税制度もその中に含まれるであろう。

加算税制度については、その前身である追徴税制度の時代から罰金と追徴税（加算税）の併科が憲法三九条に規定する二重問責に抵触しないかという議論があるが、青色申告制度や質問検査権の問題ほどに充分な理論的説明が尽くされていない。その理由の一つには、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点にもあるのではなからうか。

本稿は、近年の航空機疑惑を巡る使途不明金の課税問題に当たって懲罰税率を課する制度が論議されていることを<sup>(注)</sup>

機会に、加算税制度のあり方を検討しようとするものである。加算税制度の検討に当たっては、国民の納税意識の分析や申告納税制度に及ぼす効果等についての実証的な考察が不可欠であるが、この点については他日のこととし、本稿では、加算税制度の変遷をたどり加算税の賦課要件の解釈論を展開することによって、加算税制度の問題点を抽出することと定める。

(注一) サンケイ新聞五四年四月一日(朝刊)は、懲罰税率の検討について次のとおり報道している。

「企業が損を承知で使い道を隠し、支払い先の税金をも肩代わりしているのは、よほどの理由があるわけだが、それでも年々増えているのは、重加算税をかけられても税金は全支出額の約六〇%でおさまるため、『税金さえ払えば文句はないはず』といった聞き直りで堂々と使途を明かさないケースが増えているからだという。大蔵省、国税庁はこうした不正な支出は『企業のモラルの問題では是正するのは困難』(磯辺国税庁長官)としながらも、増加傾向にブレイキをかけるにはある程度重いペナルティーを課す必要がある、として使途不明金に対し厳しい措置を講じているフランスなど各国の例を参考に、して課税強化に踏み切るといふ。」

## 第一章 加算税制度の変遷と加算税の性格

### 一 追徴税制度の変遷

#### (一) 申告納税制度の発足

加算税(追徴税)制度は、申告納税制度を確保するための制度として、申告納税制度の誕生と共に我が国の税制に採用されたものである。加算税制度の変遷を探るためには申告納税制度の発足の過程を知る必要がある。

申告納税制度が誕生したのは、昭和二十二年の所得税法等の税制改正(注1)からだといわれているが、昭和二十年の法人税法の改正(注2)においても申告納税制度ともいふべきものが設けられている。

昭和二十年の申告納税制度は、資本金五百万円以上の法人及び大蔵大臣の指定する会社等に限って、決算確定六十日以内に法人税、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(注3)。従って、この申告納税制度下では申告納税のけ怠に対する加算税(注4)(追徴税)制度も設けられていない。ただ、納付不足額に対しては「過怠金の意味を以て」日歩二銭ないし四銭程度の金額を加算できることになっている。これは現行の延滞税に相当するものであろう。

なお、昭和二十年に一部の法人に申告納税制度を採用したのは、「現下の税務官庁に於ける人員不足に基く決定遅延の傾向を緩和し、且つ決戦下に於ける財政充足に可及的、迅速に應ぜしめ」るためである(注5)。従って、昭和二十年の申告納税制度の導入とは動機も異なっているようである。

第二次大戦後、日本財政の再建に着手した連合国司令部は、戦時財政の処理のための諸策を指示すると共に、租税の賦課徴収手続について、従前の賦課課税方式をやめ、自国の自己賦課方式(self-assessment)を採用することを熱心(注6)に勧告した。

この勧告に基づき制定された戦時補償特別措置法(注7)及び財産税法(注8)により本格的な申告納税制度が始まり、続く昭和二十二年の所得税法等の改正によって申告納税制度が今後の税制の根幹となるのである。

財産税法における申告納税制度の採用について、池田勇人主税局長(当時)は次のように述べている(注9)。

「今後における租税制度としては、税制の民主化の観点からも、従来の税制の建前を一擲して申告納税制度に進ま



ねばならぬと考へられるのであって、財産税法は、これに先鞭をつけたものといふことができる。」

(二) 追徴税の創設

1 財産税法における追徴税の制度

申告納税制度は納税者の正しい申告がなされることを前提とするものであるから、正しい申告をしない者に対しては何らかの措置が必要であることはいうまでもない。

昭和二十一年に制定された戦時補償特別措置法及び財産税法においても、この点が考慮されなかったわけではない。例えば、昭和二十一年四月二日の連合国司令部レオ・チャーソン氏による財産税法案に関する修正案では次のような定めが用意されている。<sup>(注10)</sup>

申告納税ノ制度ヲ採用スルコト……(中略)……

申告洩ニ付テハ善意悪意ノ別ニ従ヒ、利子又ハ罰則的附加税ヲ徴收スルコト

そして、司令部との交渉を踏まえ成案となった大蔵省案<sup>(注11)</sup>では、正しい申告が行われなかったときには政府により更正決定を行うこととすると共に、次の定めが置かれている。<sup>(注12)</sup>

(四) 行政上の制裁

(四) 不足税額を追徴されることとなった場合においては、申告期限内に申告しなかったこと又は申告が政府の調査と異なることについて正当の事由があることを証明しない限り政府は申告期限を過ぎること一箇月毎に不足税額に百分の五を乗じて算出した金額を税金に加算して徴収することができることとする。但しこの金額は不足税額に百分の二十五を乗じて算出した金額を超えることができないこと。

(イ) 遁脱の目的をもって申告せず又は虚偽の申告をし、これに因つて不足税額を追徴されることとなつた場合においては、政府は不足税額に百分の五十を乗じて算出した金額を税金に加算して徴収することができることとすること。

右要綱に基づき成立した財産税法では、その六十六条で概ね次のように定めて<sup>(注13)</sup>いる。

無申告等であつたことについて「已むを得ない事由があると認められる場合」を除いて、申告期限の翌日から期限後申告書若しくは修正申告書の提出をした日又は更正若しくは決定をした日までの期間に応じ、一ヶ月を経過するごとに百分の五（最高百分の五十）の割合で算出した金額を追徴する。

右のように財産税法における追徴税の規定は、要綱と異なつて善意・悪意を区別していない。悪意の場合は追徴税を課されるほか罰則の適用があり、しかも追徴税自体最高百分の五十という高額であることが考慮されたのである。

他方、戦時補償特別措置法には追徴税の規定が設けられていない。<sup>(注14)</sup>戦時補償特別措置法は租税という形式をとつて

いるが、実質は戦時補償の打切りを目的としたものであり、申告のない場合には現に有している戦時補償請求権が消滅すること（同法一七）、戦時補償特別税に五—一〇%の追徴税を課することは非常に多額になること等が考慮されたものと思われる。なお、同法では追徴税の定めがない代り、申告期限内に戦時補償特別税の申告をしなかつた場合には五千円以下の過料を課されることになっている（同法七二）。

## 2 所得税法等における追徴税の制度

財産税法等の創設と併行して所得税法等の直接国税の改正作業も急がれ、昭和二十一年十二月五日には主税局によ

って「改正所得税試案」がまとめられている。同試案では、申告納税制度を採用すると共に、追徴税に関しては次のように定めている。<sup>(注19)</sup>

「過少申告納税額の正当税額に対する差額については、一定額の加算税を追徴すること（例へば、二十五％程度の許容範囲を超えた不足税額については年一割程度の率による。）」

主税局試案を財産税法における追徴税の規定と比べると、試案の方がかなり緩かな規定であつてその後の追徴税制度を考慮したものではないように思われる。これは、所得税が財産税と異なり極めて多数の国民を納税者とするものであること、所得税の申告納税制度は、当年分の所得を見積つて予定申告する予算申告納税制度（当年実績課税）であることから、適正な所得の申告が期待できるか主税局当局に危惧があつたこと、等に由来するものであらう。

一次いで、昭和二十一年十二月二十四日には、税制調査会が所得税について申告納税制度を採用するように答申し、追徴税に関しては次のような附帶的意見を付している。<sup>(注20)</sup>

「申告をしない者又は不当の申告を敢てした者に対する適当な制裁規定の制定及其の適用」

右経緯を経て改正された所得税法<sup>(注22)</sup>では、主税局試案と異なり、財産税法における追徴税とほぼ同一内容の追徴税が（所法五七）、申告納税制度を確保する手段の一つとして創設されている。<sup>(注23)</sup>同時に法人税法及び相続税法にも追徴税の規定が設けられ（法法四三、相法五九）、ここに直接国税における追徴税制度が誕生したことになる。

### (三) 追徴税制度の改正と運用

#### 1 追徴税の改正

昭和二十二年の所得税法、法人税法等の直接国税に採用された追徴税制度は、同年十二月に早くも所得税法におい

て一部改正が行われている。<sup>(注24)</sup> すなわち、従来、追徴税額は、申告期限の翌日から更正又は決定等までの期間に応じ、一ヶ月を経過すること不足税額の百分の五の割合（最高百分の五十）によって算出していたが、改正後は経過期間の長短にかかわらず、一律に不足税額の百分の二十五の割合によって算出することとしたのである。

次いで、昭和二十三年七月七日の改正税法<sup>(注25)</sup>では、法人税、相続税においても所得税と同様に一律不足税額の百分の二十五の割合によって追徴税額を徴収することとし、更に徴収義務者が徴収すべき所得税（有価証券移転税、通行税）を徴収しなかった場合又は徴収した税金を納付しなかった場合についても同様の追徴税を課することとしている（所法五七Ⅱほか<sup>(注26)</sup>）。

また、同日に制定された取引高税法（法律一〇八号）においても、右と同様の追徴税の規定が設けられている（取法二九）。

この昭和二十二・二十三年における追徴税の改正は、未納税額については未納の期間に応じ一日五銭（二十三年の改正で一日十銭となった）の加算税が課されることを考慮したものである。右改正によって、追徴税は、遅延利息的な加算税とは異なり、行政罰的な性格をより明らかにしたものである。<sup>(注27)</sup>

## 2 追徴税の運用

追徴税は、無申告又は過少申告等であったことについて「已むを得ない事由がある」と認められる「場合には、課されないことになっているが、「已むを得ない事由」とは、具体的にどのような場合を指すか、必ずしも明らかでない。この点については、当時における課税当局の取扱いをたどることによって、ある程度の理解が可能であろう。

### (1) 所得税の取扱い

(イ) 昭和二十二年五月主秘二八号通牒<sup>(注28)</sup>五八では、無申告又は過少申告の事実が「納税義務者の故意又は通常あり得べき過失以外の事由に基くと認められる場合に限り追徴税を徴収する」こととし、税務署長は追徴するか否かの意見を付して財務局長に稟議することとしている。

(ロ) 翌年二月七日主秘二一号通牒五では前記通牒を停止し、次のように取扱うこととしている(以下要旨)。

① さし当り、①期限内申告又は期限後申告の場合において、申告所得金額が調査所得金額の三分の二を下るとき、及び②確定申告の無申告の場合において予定申告についても無申告であったとき、又は予定申告所得金額が調査所得金額の三分の二を下るとき、については追徴税を徴収する。

② 右の場合であっても、調査所得税額と申告所得税額との差額が四千円未満のとき、あるいは特に已むを得ない事情があるときは追徴税を徴収しない。

③ 脱税犯としての事実が明らかなもの、その他悪質なものについては、右①②にかかわらず追徴税を徴収する。  
 (イ) 更に昭和二十三年主秘二九号通牒<sup>(注29)</sup>では、所得税の収入状況その他諸般の情勢に鑑み、次のように取扱うこととする。

① 前記(ロ)の①に該当する場合においても調査所得年額を昭和二十三年四月三十日までに全額完納したときは、追徴税の徴収をしないことができる。<sup>(注30)</sup>

② 調査所得税年額と追徴税の合計額が課税所得金額の百分の八十五を超えるときは、超過分の追徴税額についてはしいて追求しない。

(ニ) 続いて昭和二十三年五月十五日主秘六三号通牒では、四月末までに所得税額の大部分を納付した者で五月早々全

額を完納したような場合においては、追徴税を徴収しないことができることとしている。<sup>(注31)</sup>

右各取扱いは、昭和二十二年分所得税に關してであるが、昭和二十三年分所得税についても概ね同様に取扱っている。<sup>(注32)</sup> なお、昭和二十四年分所得税からは、増差税額の全部について追徴税を徴収することとしている。<sup>(注33)</sup>

(2) 法人税の取扱い

法人税及び源泉所得税の追徴税においても所得税における取扱いと余り異なっていない。例えば、法人税については、昭和二十四年四月二十三日主秘一四二号通牒により、次に該当するような場合は「已むを得ない事由があると認められる」ものとして、追徴税を徴収しないこととしている（但し、脱税その他悪質と認められる場合は追徴税は徴収する）。

① 更正をする場合においては、①概算申告、中間申告における申告所得金額が更正後の所得金額の七割以上のとき、②確定申告における申告所得金額が更正後の所得金額の八割以上のとき。

② 修正申告があつた場合においては、申告額が正当であつたとき。但し、調査開始後若しくは不正事実の端緒が発見された後になされた修正申告、或いは期限後六ヶ月を経過してなされた修正申告等については、追徴税を徴収する。

③ 追徴税額が零細（千円未満）な場合

(3) 追徴税の運用において、右のように適用を緩めているのは、①昭和二十二年、二十三年は申告納税制度が採用された当初であり、納税者が同制度になじめないために大量の更正決定が行われたこと（表Ⅰ・Ⅱ参照）、②追徴税そのものに納税者が理解できなかったこと等が背景になっているものと思料できる。この点について忠佐市氏は次のよ

うに述べている。<sup>(注35)</sup>

「国民の常識と、その納税観念の現状とから考えてみて、税法の解釈運用上、事実の認識およびその価値判断について、税務官庁の見解と納税者の見解との間に、善意の食い違いが起っているような場合においては、税務官庁は、徴税のうえにおいてその主張を貫徹すべきことは、負担の公平の点からいっても当然であるが、行政罰的な追徴税を徴収することは、行き過ぎのきらいがある。しかし、具体的妥当という観点からは、この事実の認識およびその価値判断については善意な見解の相違を、一々検討してみるべきではあるが、これは、実行上、とうてい、その煩にたえない。」それ故、「暫定的な措置として、行政技術的な考慮を払うことが考えられる。」

なお、右のような取扱いにもかかわらず、昭和二十三年分申告所得税においては、追徴税を課された件数は納税人員の約二割に当たり、追徴税額も納税額の5%に達している(表I参照)。ちなみに、昭和五十三年分申告所得税においては、加算税件数が納税者の約8%、加算税額は納税額の0・6%にすぎなく(表II参照)、このことから、当時は大量の更正決定が行われ、多額の追徴税が課されていたことを伺うことができる(法人税も申告所得税とほぼ同様である。表II・IV参照)。

- (注1) 昭和二十二年三月三十一日、法律三七号(所得税法)、法律二八号(法人税法)、法律八七号(相続税法)
- (注2) 昭和二十年二月十五日、法律一六号(「所得税法外十六法律中改正ノ件」臨時租税措置法ノ改正第二条ノ第六条)
- (注3) 租税研究会編「租税法総論」一四七頁(忠佐市氏発言)参照
- (注4) 田中豊『今次税法改正案ノ概要』財政一〇巻二号三八頁
- (注5) 同右

なお、勝正憲「税」昭二六年版二二三頁では、本文記載の理由を掲げると共に、「一面納税自治の見地から申告納税制度

が昭和二十年に創設された」と述べている。

(注6) 昭和財政史8 終戦―講和三八八頁

(注7) 昭和二十一年十月十八日法律三八号

(注8) 昭和二十一年十一月十二日法律五二号

(注9) 池田勇人『財産税法概説』財政二―巻二号一六頁

なお、申告納税制度発足の背景については、忠佐市『申告納税制度の発足』ファイナンス二―巻八号七五頁以下が詳しい。

(注10) 昭和財政史7 終戦―講和一三五頁

(注11) 昭和二十一年七月二十六日財産税法案要綱

(注12) 昭和財政史7 一七〇頁

(注13) 昭和二十一年十一月十二日法律五二号

(注14) 渡辺喜久造「財産税法逐条解説」七五頁では、本条の趣旨を次のように述べている。

「詐欺又は不正の行為により財産税を連脱した場合は、脱税犯として刑罰の適用を受けるわけであるが、それ程悪質なものでなくても、正当な申告をするよりも寧ろ放って置けば税務署の方で勝手な決定をするだらう、その方が負担も軽くて済もう等といった者がないともいへない。かうした程度のもをそのままにして置くことは、申告納税の建前から到底許され  
ない」

(注15) 昭和二十一年十月十八日法律三八号

(注16) 大蔵省案「戦時補償特別法（仮称）案要綱（昭和二十一年八月三日）」では、決定税額又は更正による不足税額に対しては年一割程度の加算税額を徴取することを予定していた（昭和財政史7 一五四頁）。

(注17) 渡辺喜久造「戦時補償特別措置法の解説」四五頁では、「戦時補償特別措置法は、連脱犯に対する罰金額は十万円以下と規定（同法六十八条）し、連脱額の〇〇倍とはしていない。罰金を定額としたのは戦時補償特別税額が非常に多額であるか



ら」と説明している。

(注 18) ちなみに、所得税法等に単純無申告罰が創設されたのはシャウブ勧告後の昭和二十五年の税制改正からである。

(注 19) 昭和財政史 7 二二一頁

(注 20) 昭和財政史 8 三八九頁参照

(注 21) 昭和財政史 7 二〇六頁

(注 22) 昭和二十二年三月三十一日法律二七号

(注 23) 前尾繁三郎『今回の根本的税制改正について』財政二二巻五号五頁では、「申告納税を確保する方法として、申告が不当な場合又は申告がなかった場合には更正又は決定をなし、更に必要に応じて加算税又は追徴税を徴収することになつてゐる外、第三者の通報制、申告書の閲覧制等を設けて万全を期している。」とする。

(注 24) 昭和二十二年十一月三十日法律一四二号

(注 25) 法律一〇七号

(注 26) 忠佐市「租税法の基礎理論」二六八頁では、徴収義務者に追徴税を課することにした根拠について次のように述べてゐる。

「徴収すべき税金を徴収せずというのは、法規に怠慢であり、徴収した税金を納付しないというのは、横領に近い不正領得の行為であるから、嚴重にその責任を追及すべきである。特に、徴収義務者は、一定の業務に従事している者であつて、その注意義務は、一般の市民の立場におけるよりも高度に考えられなければならない。」

(注 27) 大蔵省大臣官房文書課「第二回国会成立大蔵省関係法律解説叢書第四篇、税法関係法律解説」五〇頁では、「追徴税は一種の行政罰、罰金的性質を有するもの」と解説している。同旨、市丸吉左衛門『法人税法の解説』財政一三巻九号三八頁熊本財務局直税部編「最新所得税法と其の取扱」一〇七頁では二十二年七月となつてゐる。

(注 29) 前掲熊本財務局編書一〇八頁

(注 30) 差押、公売処分を決定した場合も同じ（昭和二十三年四月十五日、直一第三四七号通牒六）。

(注 31) 昭和二十三年六月九日通牒では大部分とは七割、五月早々ととは五月中、と取扱つてゐる（前掲熊本財務局編書一一四頁）。

(注32) 昭和二十四年二月四日、直一所三〇号東京財務局通牒参照

(注33) 昭和二十五年二月十一日、直所二八号東京国税局長通牒参照

(注34) 平田敬一郎『改正税制解説(其二)』財政経済弘報一七二号(昭和二十五年二月六日)四頁では、「追徴税等については納

税者側から非常に不思議の感を以て見られておる場合が多々ある」と述べている。

(注35) 忠佐市「租税法の基礎理論」二六〇頁

## 二 加算税制度の変遷

### (一) シャウプ勧告と加算税制度

#### 1 追徴税に関するシャウプ勧告

昭和二十二年に誕生した追徴税制度は、昭和二十四年五月に来日したシャウプ使節団によって、加算税制度に移行することになる。シャウプ使節団は、追徴税に関し次のように勧告する。<sup>(注1)</sup>

#### ① 納税申告を怠った場合

「申告の遅延が一カ月を超えなければ、その税の十パーセントが民事罰として加算されるべきである。毎月加わることにもう十パーセント加算し、遅滞が続く期間その総額が税額の三十パーセントになるまで加算することを示唆する。もし申告の遅延が故意の怠慢でなく、正当な理由に基く場合には、このような罰則は適用されるべきでない」

「5」

#### ② 納税を怠った場合

「期限内に納税しなかった場合、二十五パーセントを課する現行の罰則は余りに苛酷である。……罰金額は、従

って滞納期間に応じて伸縮させるべきである。

③ 民事詐欺事件の罰則

「各事件ごとに刑罰を課する必要から免がれるため民事詐欺罰則を採用することを勧告する。このような罰則では、納税額の一部分たりとも欠けていた場合それが脱税を意図して詐欺によったときはその不足分を支払う上に、不足分の六十パーセントを支払わなければならない。」

2 加算税制度の創設

シャープ勧告に基づく昭和二十五年の税制改正<sup>(注2)</sup>において、従来の追徴税は、「追徴税という字句は本来の税金の本税の徴収不足額を追徴する場合の税金とまぎらわしい名前であるので」<sup>(注3)</sup>、名称を変更し、次表のような加算税制度が創設された。この改正により、従来の加算税は利子税と名称が改められ、現行の加算税制度の基盤ができあがったことになる。

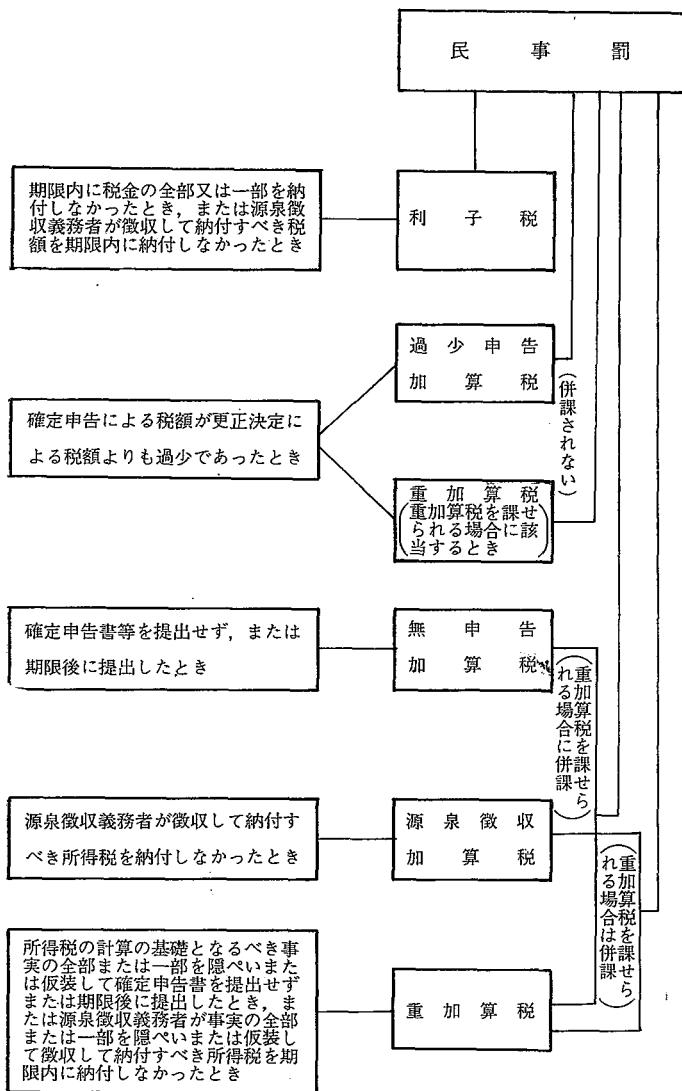
シャープ税制の加算税制度

名 称	適用 税 目	要 件	加 算 税 額
過少申告加算税額	申告納税制度の税目(所得税・法人税・富裕税・相続税・再評価税)	期限内申告書の提出があった場合で正当な事由がなく申告税額が過少であったこと。但し、自発的に修正申告がされた場合には課されない。	不足税額の五%相当額

名称	適用税目	要件	加算税額
無申告加算税額	同 右	<p>正当な事由がなく法定申告期限までに申告をしなかったこと。</p> <p>重加算税額が課される場合は併課される。</p>	<p>法定の申告期限から追徴の期間に応じ、不足税額につき、一ヶ月以内のときは十％、二ヶ月以内のときは十五％、三ヶ月以内のときは二十％、三ヶ月を超えるときは二十五％相当額。但し、自発的に申告した税額分については五％を軽減する。</p>
過少納付加算税額	再 評 価 税	<p>再評価資産の譲渡等又は再評価積立金の資本への繰入れをした場合に、正当な事由がなく届出期限までに届出をせず、かつ再評価税を納期限までに納付しないこと等</p>	<p>当該税額の五％相当額</p>
源泉徴収加算税額	源 泉 所 得 税	<p>徴収義務者が徴収して納付すべき税額を正当な事由がなく法定納期限までに納付しないこと。</p> <p>重加算税と併課される。</p>	<p>無申告加算税額と同じ</p>
軽加算税額	通 行 税		

名称	財産債務明細表 不提出加算税額	延滞加算税額	重加算税額
適用税目	所得税	滞納国税	申告納税制度の税目
要件	財産及び債務の明細表を所得税の申告書に添付すべき者が同表を提出しなかった場合で、所得税の年税額が十万円以上で、かつ、不提出について正当の事由がないこと	督促状に指定された期限までに完納しないこと	各税の税額計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠べいし又は仮装し、隠べい又は仮装したところに基づいて過少申告をし又は無申告であることあるいは源泉徴収等をしなかったこと
加算税額	一万円	日歩四銭、最高は滞納税額の五%相当額	不足税額の五〇%相当額。但し、自発的に修正申告等をして不足税額を納付したときは、是正税額に相当する重加算税額は課されない。

(注) 平田敬一郎「新税法」二五三頁では次のように図示している。



なお、昭和二十五年の税制改正において、追徴税制度を廃止し加算税制度を創設した理由については次のように説明されている。<sup>(注4)</sup>

「従来の追徴税は、これを徴収すべき場合を分析してみるのに、単なる短期間の申告遅延又は悪意のない申告の誤り等の場合から長期間の申告遅延もしくは詐欺その他不正の行為を伴う悪質な脱税に至るまで、その情状は極めて多様であるにかかわらず、すべて一率に二十五%相当額を徴収することは余りにも機械的であつて、或る場合は苛酷に過ぎて実行が困難であり、或る場合は軽きに過ぎて更に刑罰を科すべき程度であるにかかわらず、事実上において刑罰を科することが実行され難く制裁として不徹底である等各種の情状に充分弾力的に應じることができない欠点があること」

昭和二十五年の加算税制度は、シャウブ勧告に基づくものではあるが、無申告加算税額や重加算税額が勧告より低目に規定されており、昭和二十一年の財産税法案要綱（本章一の(二)の1参照）における追徴税額に類似していることは注目に値する。これは、我が国の国内事情や国民感情をも考慮されたものでもあろう。<sup>(注5)</sup>

### 3 その後の改正

昭和二十五年に創設された各種加算税制度は、その後昭和二十八年には重加算税額の計算等について、次のようにより一部改正が行われた。

(4) 過少申告加算税額、無申告加算税額又は源泉徴収加算税額の計算の基礎となる税額を、隠ぺい又は仮装された事実に基づく税額とその事実に基づかないことの明らかである税額とに分け、前者の税額部分（上積みで計算）については重加算税額を課するが、後者の税額相当部分については過少申告加算税額等のみを徴収することとした。<sup>(注6)</sup>

(四) 富裕税の廃止に伴い、財産債務明細表の提出は要しないこととなったので、財産債務明細表不提出加算税額も廃止された。

また、昭和二十九年には、過少申告加算税額の計算においても、過少申告であることについて正当な事由があると認められる部分とそれ以外の部分とに分け、前者の税額相当分については過少申告加算税額は課さないこととし、後者の増差税額分（上積みで計算）<sup>(注7)</sup> についてはのみ過少申告加算税額を課する改正が行われている。

更に、昭和三十三年には、法人税の重加算税額の課税範囲を拡充し、各税の税額控除額、重要物産の免税額、同族会社の加算税額の異動等による「法人税額減少の基礎となる事実」を隠ぺい又は仮装した場合にも重加算税を賦課し得ることとする改正が行われている。<sup>(注8)</sup> 従前は、「法人税の課税標準又は欠損金額の計算の基礎となる事実」を隠ぺい又は仮装した場合について、重加算税を課することになっていたものである。

## (二) 国税通則法制定と加算税制度

### 1 加算税制度再検討の動き

昭和三十三年十二月八日の税制調査会「租税徴収制度の改正に関する答申」四七頁では、附帯税制度全般の整理統合による簡素化を検討することが適當である旨、述べている。これは当時の附帯税制度が複雑であり、加算税額の負担が重いこと等を理由に、加算税を含めた制度全般の見直しを示唆するものである。右税制調査会の審議過程において、主税局は、加算税について次のような案を準備している。<sup>(注9)</sup>

#### (1) 甲案

① 現行の不申告罰のうち、過少申告加算税額及び無申告加算税額を廃止し、更正決定等をするときは、その不申



告税額に対し遅延期間一ヶ月以内のときは五%、一ヶ月をこえるときは遅延期間一ヶ月ごとに1%の申告遅延加算税額（仮称）を課するものとする。ただし、一年をこえるときは、原則として、十六%を限度とする。

② 重加算税額は存置するが軽減（たとえば三十%）するものとする。

(2) 乙 案

甲案の①の申告遅延加算税額を、遅延期間一ヶ月ごとに1%とし、限度を十二%とする。重加算税額は甲案と同じ。

2 国税通則法の制定

昭和三十四年九月十九日付で内閣総理大臣は、税制調査会に対し「国税及び地方税を通じ、わが国の社会経済事情に即応して税制を体系的に改善整備するための方策」の諮問をした。この諮問を受け税制調査会は、昭和三十六年七月五日「国税通則法の制定に関する答申」をし、加算税制度に関しては次のように述べている（右答申一九頁、二頁）。

(1) 無申告加算税及び過少申告加算税

申告納税制度においては、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、期限内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（は）……一律の課税率とし、過少申告加算税の課税率5%に対して、10%の課税率とする。

(2) 重加算税

隠べ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、現行五十%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もので、課税率を三十%に引き下げるものとする。

右税制調査会の答申に基づき制定された国税通則法(昭和三十七年四月二日法律六六号)では、従前の「加算税額」の名称を「加算税」に変更すると共に、加算税制度の整備、軽減合理化が行われた。ここに現行加算税制度が確立され、現在に至っているのである。

(注1) シャウプ使節団日本税制報告書第四卷附録

(注2) 昭和二十五年三月三十一日法律七一号

(注3) 平田敬一郎『改正税制解説(其二)』財政経済弘報一七二号(昭和二十五年二月六月)五頁。なお、追徴税の名称が適當でないことについては、忠作市「租税法の基礎理論」二四三頁以下参照

(注4) 志場喜徳郎『利子税、加算税及び罰則の改正』新税詳解(昭二十五年)九一頁

(注5) 津田実『改正所得税法案その他税関係法令の罰則について』刑事裁判資料四六号二六七頁では、総司令部との折衝経過をふれ、「国内的には、かような重加算税は、あまりこれを歓迎していなかった」と述べている。

(注6) 昭和二十八年八月七日法律一七三号

なお、より正確には、昭和二十八年七月三十一日に創設された有価証券取引税法(法律一〇二号)において、軽加算税額と重加算税額が設けられ、本文記載の加算税額の計算方法が採用されている。

(注7) 昭和二十九年四月一日、法律五二二号、

なお、林大造『改正所得税法解説』財政経済弘報四三三三五号(昭和二十九年四月十日)一〇頁参照

(注8) 昭和三十三年三月三十一日、法律四〇号、なお、田辺昇『法人税関係法令の改正』国税速報時増刊、昭和三十三年度改正

税法特集七七頁参照

(注9) 昭和三十三年八月二十八日「付帯税制度の改正について(不提出)」租税徴収制度調査会主要審議資料四二八頁

### 三 加算税の目的、性格

#### (一) 加算税と罰金との併科の問題

各種加算税は申告納税義務の違反の態様に応じて課されるものであるが、申告納税義務の違反に対しては所得税法等によって罰則の適用があることになっている(所法二三八以下、法法一五九以下、相法六八以下)。

従って、申告納税義務の違反の行為があつた場合には、その行為が各種加算税の賦課要件に該当すると共に、租税の構成要件にも該当することとなる場合が少なくない。例えば、所得税の課税標準の計算の基礎となる事実を隠ぺい仮装し、隠ぺい仮装したところに基づいて過少に申告した場合には重加算税が課され、右過少申告が「偽りその他不正の行為」に該当する場合は、「隠ぺい仮装の行為」と「偽りその他不正の行為」の異同はさておき、重加算税の賦課に加えて遁脱犯として刑罰が科されることにもなる。

右のように、ある行為に対して加算税を課すると共に刑罰を科するのは、憲法三十九条後段の二重処罰の禁止の規定に抵触するのではないかという問題がある。

最高裁判所は追徴税と罰金との併科について次のように判示している。<sup>(注1)</sup>

「法人税法四三条の追徴税は、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、詐偽その他不正の行為により法人税を免れた場合に、その違反行為者および法人に科せられる罰金とは、その性質を異にするものと解すべきである。すなわち、法四八条一項の浦脱犯に対する刑罰が『詐偽その他不正の行為により云々』の文字からも窺われるように、脱税者の不正行為の反社会性ないしは反道義性に着目し、これに対する制裁として科せられるものであるに反し、法四三条の追徴税は、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、同条所定の已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、もって納税の実を挙げんとする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ものとしたことは追徴税を課せら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はないと解するのが相当である。」

加算税（追徴税を含めて）と罰金との併科が憲法三九条に違反しないとする見解は、判例上すでに確定しているところである。<sup>(注2)</sup>

## (二) 加算税の性格

加算税と罰金との併科が憲法三九条後段の規定に抵触するか否かを考えるに当たっては、当該加算税が実質的な刑罰に該当するかどうかを検討されなければならない。

加算税が申告納税制度と共に創設され変遷したものであることは前述したとおりである。他方、各税法の罰則規定

は賦課課税制度の時代から存在するものではあるが、申告納税制度の創設を機に罰則規定が質的に変貌したことは見逃せない。藤本英雄教授は、「租税罰則に関する法律見解が戦中戦後の租税罰則の強化を境として大きく転換した」と云って、戦前における連脱犯に対する罰金刑が「徴税権の確保を期する一種の政策的見地から租税の減収を予防し、且つ犯刑者に脱税額を賠償せしめる」のが目的であったのに対し、戦後の租税罰則は「次第に本来の刑事制裁的色彩を強めるようになり……倫理的非難の面が前面に押し込まれてきた」と指摘する。<sup>(注3)</sup>

昭和二十二年の税法改正によって、租税罰則が強化された質的にも変貌したのは連合国総司令部の影響であることはいうまでもない。昭和二十二年の改正では、直接税に懲役刑が採用されると共に、罰金刑についても従来の定額刑主義が廃止されて裁判官の量刑が認められるようになっていた。また、自主不問罪も廃止されている。<sup>(注4)</sup> 租税罰則規定が刑事制裁であることを鮮明にしたものといえよう。他方、「申告又は納税について、故意にこれに違背し、または通常なすべき注意を怠ってこれに違背した者に対し行政罰的に徴収する附加的罰金」として追徴税が同時に創設されたが、追徴税は、あくまでも、刑事罰とは本質的に異なるものとされている。<sup>(注5)</sup> つまり、昭和二十二年の改正は、申告納税制度を推進するには租税罰則のみでは十分に担保し得ないところから、行政罰的な追徴税を創設し、刑事制裁を科する必要がある悪質な脱税者には租税罰則の併科をもって対処する制度が設けられたのである。

なお、昭和二十五年の税法改正では、罰金額を連脱額の三倍とするスライド制を廃止し、五百万円以下の確定法定刑と連脱額の一倍以下のスライド制を併用したが、これは重加算税制度を考慮したためだといわれている。<sup>(注6)</sup>

右の改正経緯からもわかるように、立法上は加算税（追徴税）が刑罰と異なることを常に考慮しているが、現実には、罰金刑と加算税が併科されることによって多額の経済的負担を強いられることから、二重処罰の問題が議論され

るのである。

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きによって、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、反道徳性をもつ刑罰とは目的、要件、実現の手續を異にするものである。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を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(量刑上の考慮は別として)刑罰とは、かかる点からも異なるものといえよう。つまり、加算税は、申告納税制度の下での国の歳入を確保するとともに、正当な納税義務の履行者との公平負担を図るための行政上の措置であつて、併せて、戦前における租税罰則的な性格、即ち、侵害された国库利益の回復手段たる損害賠償的な性格をもつものと解される。<sup>(注8)</sup>

なお、学説のうちの多数は、加算税(追徴税)と罰金との併科は憲法三十九条後段の規定に抵触しないとす。<sup>(注12)</sup>

(注1) 最高裁大法廷昭三三・四・三〇判決(刑集一二卷六号九三八頁)

(注2) 同旨の判決に次のものがある。

最高裁三小廷昭三六・五・二判決(刑集一五卷五号七四五頁)は通則法施行前の過少申告加算税に関するもの

最高裁一小廷昭三六・七・六判決(刑集一五卷七号一〇五四頁)は通則法施行前の重加算税に関するもの

最高裁二小廷昭四五・三・一三判決(判例時報五八六号九七頁)及び同法廷昭四五・九・一一判決(刑集二四卷一〇号一

三三三三頁)ほか多数は通則法施行後の重加算税に関するもの

(注3) 藤本英雄『追徴税と罰金との併科』別冊ジュリスト行政判例百選(新版)二八二頁

(注4) 租税罰則の変遷については、板倉宏「租税刑法の基本問題」二七頁以下参照

(注5) 忠佐市「租税法の基礎理論」二四二頁

(注6) 津田実『課税標準と刑事判決の認定加算税の賦課と憲法第三十九条』財政経済弘報三六九号(昭二八・三・一七)

(注7) 津田実『改正所得税法案その他税関係法令の罰則について』刑事裁判資料四六号(昭二五・四)一六七頁、

なお、同書二六六頁では、「総司令部側においては、確定罰金額は多額であるべきではない、多額である必要はない。むしろさような多額の罰金を科するよりも、懲役刑をもって臨むべきである、こういう意見が非常に強く……」と述べているように、総司令部は、より悪質な脱税者には刑罰と重加算税を併科し、刑事訴追の程度に達していない者に対しては重加算税を課すことよって、申告納税制度を確保することを考慮したものと解される(同書二六七頁参照)。

(注8) 最高裁二小廷昭三九・六・五判決(刑集一八巻五号一八九頁)では、過料と罰金は目的、要件・実現の手続きを異にするから併科を妨げない、と判示している。

(注9) 白石健三『法人税法第四三条の追徴税と罰金とを併科することは憲法第三十九条に違反するか』最判解説民事篇昭和三十三年度一〇三頁では、「追徴税は、申告納税制度の下で、真面目に申告納税をしたものとこれを怠ったものとの間に生ずる不正を是正するとともに申告納税の懈怠を防止し、これにより申告納税制度の信用を維持しその基礎を擁護する見地から、本来の税金に附加して課せられるその変形物である」と述べている。

(注10) 金子宏「租税法」三三一頁では、「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よって、これらの義務の履行の確保をはかり、ひいてはこれらの制度の定着を促進しようとしたのが、加算税の制度である」とする。

(注11) 追徴税が公法上の一種の違約損害金とするものに、長崎地裁昭二六・一〇・九判決(行集二巻一〇号一七五五頁)がある。

(注12) 例えば、次のようなものがある。

忠佐市「租税法要論」四七九頁、藤木英雄「行政刑法」一八頁、田中二郎「新版行政法(上)全訂第一版」一八一頁、金子前掲書三三三二頁、金子宏ほか編「租税法講座Ⅱ租税実体法」三三四頁(松沢智筆)、板倉宏・別冊ジュリスト行政判例百選Ⅱ四三〇頁、永沢信義・民商法雜誌三八巻五号八六四頁

なお、罰金と重加算税とが憲法三九条に抵触しないと見る見解を疑問視するものに、田宮裕・別冊ジュリスト憲法判例百

選二二九頁、西山富夫・シユトイエル三号九頁、北野弘久・税法學二四九号二三頁等がある。また、重加算税は実質的な刑罰であるとするものに、阿南主税「所得税法体系」一〇六四頁以下がある。

## 第二章 加算税の軽減、免除

### 一 概要

現行の各種加算税は、過少申告もしくは無申告あるいは不納付であったことについて正当な理由がある場合には、賦課されない（通法六五条二項、六六条一項ただし書及び二項六七条一項ただし書、六八条二項かつこ書、同三項かつこ書<sup>(注1)</sup>）。また、修正申告もしくは期限後申告あるいは期限後納付が国税当局の調査があつたことにより更正もしくは決定あるいは告知を予知してなされたものでない場合、すなわち、納税者が自発的に租税の申告納付義務違反の状態を是正した場合には、過少申告加算税及び重加算税は課されない（通法六五条三項、六八条一項かつこ書）し、無申告加算税及び不納付加算税は軽減される（通法六六条三項、六七条二項）。

かように、国税通則法では各種加算税の軽減免除の規定が置かれているが、右にいう「正当な理由」ないしは「更正（決定、告知）があるべきことを予知してなされたものでないとき」とは、具体的にどのような場合を指すのかわ明らからでなく、抽象的な文言を用いた不確定概念であるとの理由で、右各条項は憲法三十一条ないしは租税法主義に違反するのではないか、という議論がある。<sup>(注2)</sup>



租税法律主義の一内容をなす課税要件明確主義からいえば、課税要件等を定める規定は一義的明確である必要があるが、時と場合によって変化する社会、経済事象に対処する租税法においては、不確定概念を用いることは不可避であり、必要でもある。<sup>(注3)</sup> もちろん、その不確定概念の意味内容は、法の趣旨、目的に照らして解釈される必要がある。税務当局の恣意的な解釈を認めるものではないことはいうまでもない。それ故、税務当局の不確定概念に対する解釈が妥当であるかどうかは、司法審査に服することも当然である。

この点、国税通則法六五条二項の「正当な理由」に関して、裁判所は次のように述べているが、<sup>(注4)</sup> 妥当な判断といえる。

「租税法律主義のもとでは、租税法規の課税要件、課税除外の要件が一義的明確に規定されることが望ましいことであるが、租税法規は複雑にして多様な、しかも、活発にして流動的な経済現象をその規制の対象としているところから、あらかじめ予想されるあらゆる場合を具体的に法定することは、立法技術上限界があり、止むを得ず不確定な概念を用いて抽象的概括の規定をすることも許されるといわなければならない。国税通則法六五条二項にいう「正当な理由」とは立法技術上止むを得ず用いられた不確定概念と考えるのが相当であるし、又右にいう「正当な理由がある」と認められるものがある場合」に該当するかどうかは、法の解釈適用の問題として、いわゆる法規裁量事項と解されるから、行政庁の自由裁量を許したものでなく、まして行政庁に恣意的な解釈を許容したものではないことは明白であるから、この規定が憲法三一条に違反するということとはできない。」

(注1) 国税通則法では、無申告及び不納付について正当な理由がある場合には重加算税を課さないことにしているが、過少申告について正当な理由がある場合の重加算税については何ら規定していない(通法六八②③か)。重加算税は、後述する

ように、故意を賦課要件としているので、隠ぺい又は仮装の行為をしながら過少申告であったことの正当な理由がある場合は考えられないからであろう。

(注2) 中川一郎ほか編「コンメンタール国税通則法」一六六頁以下、及び日税連税制審議会『昭和四六年度の諮問事項に対する答申』税理士界五四〇号参照

(注3) 金子宏「租税法」七三頁、伊藤義一『有恕規定の趣旨と性格』税経通信三一巻一四号六八頁参照

(注4) 横浜地裁昭五一・一一・二六判決（訟務月報二二巻一二号二九二二頁）。同旨の判決に、東京地裁昭四八・一・三〇判決（税務訴訟資料六九号一九三頁）がある。

## 二 正当な理由

### (一) 正当な理由の意義

各種加算税は申告納税義務の不履行に対する経済的な負担であるから、申告納税義務の不履行が納税者の責に帰し得ない正当な理由に基づく場合には、加算税を課する必要がない。既に第一章でみたとおり、追徴税制度においては、無申告等であることについて「已むを得ない事由があると認められる場合」には、追徴税は課されないことになっていた。そして、加算税制度の場合にも、無申告等であったことについて「正当な理由（又は事由）があると認められる場合」には、加算税は課されないことになっている。右にいう「已むを得ない事由」と「正当な事由」とは概ね同一の内容であろう。<sup>(注1)</sup>

行政当局は、過少申告加算税を課さない「正当な事由」とは、次のような場合を指すものと解していた。<sup>(注2)</sup>

① 税法の解釈に関して、申告当時に公表されていた見解が、その後改変されたため、修正申告をなし、又は更正を

受けるに至った場合

② 災害又は盗難等に関し、申告当時に損失とするを相当としたものが、その後予期しなかった保険金、損害賠償金等の支払を受け、又は盗難品の返還を受けた等のため、修正申告をなし、又は更正を受けるに至った場合

③ ①および②の外、真に已むを得ない事由があると認められる場合

この「正当な事由」についての行政当局の見解は、概ね支持されているし、今日においても妥当するものと解される。しかし、通達③にいう「真に已むを得ない事由」とは具体的にどのような場合を指すかを明示することは困難であるから、結局は具体的事案に即して個別的に判断することになる。

裁判例では、各種加算税が税法上の義務の不履行に対する行政上の制裁という性格を有するものであることから、加算税を賦課し得ない「正当な理由」とは、納税者に加算税を賦課することが不当若しくは過酷ならしめる事情をいう、との見解の下に、各事案に即して判断しているものが多い。<sup>(注4)</sup>

(二) 正当な理由の具体例

### 1 税務職員の誤指導等

無申告等であったことが正当な理由に当たると認められた判決は多くない。正当な理由が認められた判決のうち、比較的が多いのは、税務相談における指導等、申告行為に税務職員が関与した場合である。次の四つの判決がある。

(1) 大阪地裁昭和四三年四月二二日判決。<sup>(注5)</sup>

譲渡所得の申告について、確定申告書の提出期間中に税務署より呼出しを受けた原告は、担当係員に居住用買換資産取得の予定と買換の特例の適用を受けたい旨の意向を伝えた。そして、同係員から求められるまま、買換資産の取

得価額の見積額等を記載した申請書に署名押印し、その申請事務を代行してもらった。右手続により必要な手続は全て完了したに相違ないものと思ひ込んだ原告は、確定申告書の提出をしなかった。これに対し、被告税務署長は、譲渡所得に係る確定申告書の提出がないことを理由に、所得税の決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分を行った。裁判所は、次のとおり判示して無申告加算税の賦課決定処分を取消している。

「税務署の担当係員が、原告が居住用財産の買換の特例の適用を受けたい旨の意向を示したのに対し、買換資産の取得価額の見積額等を記載すべき前記申請書の提出事務のみ代行したにとどまり、これとともに確定申告書用紙を原告に交付もしくは送付し、所定の記載をなして申請書とともにこれを期限内に提出するよう指導し説明することはもちろん、確定申告書の提出についてなんら言及するところがなかったのは、担当係員として行き届いた態度であったととうてい認めることができず、また、原告が前記において認定したように思ひ込んで、期限内に確定申告書を提出しなかったのは誠に無理からぬところであるといわざるを得ないのであって、……」

本件は、確定申告期における単なる納税相談ではなく、いわゆる申告指導としての呼出事案であること、譲渡所得に係る居住用財産の買換の特例に関するものであること等を考えれば、確定申告書の提出等を指示しなかった税務署長の指導が適切でないといふ非難されるのもやむを得ないものといえる。かかる場合に無申告であることの責を納税者に帰することは酷であるとする判示は、認定事実からみる限り、妥当である。

(2) 長崎地裁昭和四四年二月五日判決<sup>(注6)</sup>

不動産業を営む原告は、所得税の申告手続について十分な知識を有していないところから、従来より、税務署の申告指導を受け、事実上税務署係員に申告を代行してもらって確定申告書を提出していた。係争年分の土地の譲渡によ

る所得についても、従前と同様の方法で申告しようと考え、確定申告期間中に、税務署係員に課税計算に必要な書類を持参し、その申告指導を求めた。

税務署係員は、右土地譲渡の課税計算が複雑になっていたこと、原告が本件土地の全部を売却する予定であり早い時期に売却できると見込まれたことから、本件土地の残り全部が売却されてからその所得全部をまとめて計算して所得税の申告をすればよい旨、原告に説明した。そこで、原告は所得税の確定申告書を提出しなかった。

これに対し、被告税務署長は、右譲渡所得について決定処分をすると共に無申告加算税を賦課決定したところ、裁判所は、右認定事実を基に、次のとおり判示して無申告加算税の賦課決定処分を取消している。

「申告納税制度は本来納税者が税法の仕組についてある程度の理解を前提とするものであるが、税法の内容が複雑であるため、多くの納税者は税務係員の指示に頼っている実状を併わせ考えると、原告が期限内に確定申告書を提出しなかったのは誠に無理からぬところであるといわざるを得ないのであって、……」

本判決が前記大阪地裁判決と同一論旨に立っていることは判決理由からみて明らかである。本件の納税者が事業所得者であり、本件所得が事業所得に関するものであることからすると、果して原告が申告手続に無知な者といえるか疑問もあるし、また、税務職員のかかる明白な誤指導をたやすく信じたことに納税者に責任がないわけでもない。しかし、本判決が認定するような税務職員の誤指導があった場合に、その指導に従って行動した納税者を非難するのも酷といえよう。従って、かかる事情の下で無申告加算税の賦課決定を取消した判決は妥当である。もっとも、青色申告制度が発展した今日においても、「税法の内容が複雑であるため、多くの納税者は税務係員の指示に頼っている実状」という判示が妥当するかは、疑問がないわけではない。

(3) 東京地裁昭和四六年五月一〇日判決<sup>(注7)</sup>

原告は、税務署長から贈与税の申告指導について呼出しを受けたので、弁護士である代理人と共に出署した。そして、原告の代理人は税務署係員の質問に対し、本件受贈財産は親子間で生活費に充てるために贈与されたものであるから非課税財産に該当する(相法二一条の三、一項二号)旨、申し立てた。これに対し、右係員は、本件贈与財産は非課税財産に当たらない旨答え、たまたま来署していた国税局審査官の見解をも併せて伝えた。しかし、自説に固執していた原告代理人を納得させることはできなかった。更に意見を交換するうちに、右係員は、仮に本件贈与財産が非課税財産に当たるとしても他方贈与者に所得税が課税されるとの補足意見を述べると共に、なお意見があれば税務署長あての意見書を提出されたい旨述べた。そこで、原告代理人は本件贈与に関する所得税法及び相続税法上の意見書を税務署長あてに提出したが、税務署長は何ら右書面に応答せず贈与税の決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分を行った。

裁判所は、右認定事実を基に、次のとおり判示して無申告加算税の賦課決定処分を取消した。

「本件不動産が非課税財産であるかどうかの法解釈に関し、原告の側に速断のそしりを免れない点があったにせよ、原告側から被告に宛て提出された書面によれば、被告係官の説明が原告側に十分伝達、了解されていないことが明白であるにもかかわらず、被告および被告の所部係官が原告らの誤解を解き、申告書の提出を促す等の措置を講ずることなく、納税相談における面接日より三ヶ月余り経過した後、突如として本件賦課決定処分をなしたことは、贈与税が申告納税制度であるとはいえ、被告側のとった右措置は納税者たる原告側の被告に対する期待を著しく裏切るものと解する。……(中略)……本件において原告が贈与税の申告書を法定納期限までに提出しなかったことについて

ては、前記認定の経緯のもとでは、これを原告だけの責に帰することは妥当でなく、むしろ徴税者側である被告自身の責に帰すべき事由によることの方がより大である。」

本判決は、「『正当な理由』の存否の判断について、納税者側と課税庁側との帰責事由の大小で判断し、課税庁側の帰責事由がより大である<sup>(注8)</sup>」と判示している。本件の原告代理人は自己の見解を固執していたのであり、見解の相違を解消させる程の説得を尽すことは必要であるといっても、確定申告期という繁忙期であること、原告代理人は法律専門家であること等も考え併せると、果して認定期理由から課税庁側の帰責事由がより大であるといえるか疑問である<sup>(注9)</sup>。

本件の控訴審では、税務署係員は被控訴人（原告）に「普通の贈与と変らないから、申告書を出してもらいたい」旨伝えたものであると認定し、原判決を取消している。

(4) 札幌地裁昭和五〇年六月二四日判決<sup>(注11)</sup>

執行官である原告は、従来より一〇年の近きにわたり担当税務署係員の助言、指導のもとに確定申告書を作成し提出していた。そして、右毎申告に際しては申立人から受取る旅費、宿泊料を収入に計上していなかった。係争年分である昭和四三、四四年分所得税の確定申告においても、原告は、税務署係員からの助言のままに、旅費、宿泊料を収入として計上しなかった。これに対し、被告は、右旅費及び宿泊料は収入金額に計上すべきであるとして、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をなした。

裁判所は、右認定事実の基に、次のとおり判示して過少申告加算税賦課決定処分を取消している。

「原告は、本件各申告に当りその受けた旅費、宿泊料を収入として申告しなかったこと、従ってこれを本件更正前

の税額の計算の基礎とされていなかったことについては、原告は故意にこれを隠したものではなく、却って被告にその資料を提示したうえその助言のままにこれを収入として申告しなかったものであることに鑑みると、国税通則法六  
五条二項所定の正当な理由があるものというのが相当である」

なお、右判決は、控訴審において、<sup>(注12)</sup>事実認定により、覆えられている。控訴審の判決要旨は次のとおりである。

「第一審原告は、昭和四三年度及び四四年度の各確定申告に当り、それぞれ税務署の担当職員との納税相談を受けた際に……その受入れた旅費、宿泊費も収入として計上し、そのうちから実際に支出した額を必要経費として控除すべく行政指導を受けたにもかかわらず、右旅費、宿泊費は非課税所得である旨の自説に固執してこれに応じなかったものであることが認められ(る)」

以上、税務職員の指導があった場合の加算税の賦課について、控訴審を含め六裁判例を検討した。納税者が税務職員の指導、助言等を信頼して行動をした場合に、行動をしたことの責を負わなければならない者は誰か、ということ  
は、いずれの判決も指摘するように、結局は事実認定の問題である。事実認定の結果、納税者に責を負わせるのが酷  
なる事情があると認められるならば、加算税は課し得ないとする結論は多くの場合支持されるであろう。

もっとも、税務職員の誤指導等を信頼して行動をした納税者に対し、その信頼を裏切つて加算税を課することは、  
禁反言の法理ないしは信義則の適用の面から妥当かどうかを検討すべきである、とする見解もある。<sup>(注13)</sup>この点に関して  
は、宮谷助教教授の見解が妥当であると考えるので、次に引用するにとどめる。<sup>(注14)</sup>

「信義則は、本税に関する処分  
の違法を主張すべく道具として、その有効な意義があるのであって、信義則により  
本税が違法となるのであるならば本税処分に係る加算税も必然的に本税に附随して違法となる。したがって、信義則



が、本稿の課題である加算税に係る「正当な理由」の存否を判断する際の原則でもあるとして適用したとしても、それは加算税のみを違法とする効果を得るにすぎないのであって、その意義は少ない。……(中略)……(加算税に係る『正当な理由』の存否の)判断事由は、信義則の適用要件ほどに厳しい要件を要請しているとは考えられない。

## 2 法解釈上の見解の相違

法律の解釈適用について、納税者と課税庁との間に見解の相違があり、その見解の相違に基づいて過少申告等があった場合、過少申告等であったことについて「正当な理由」があることになるであろうか。裁判例からは概ね次のように分析できる。

### (1) 学説上の争い

法律の解釈適用に関して、学説上の争いがあり行政当局の見解も明らかでない場合で、右解釈の相違から結果的に過少申告等となった場合には、「正当な理由」に該当する、とする。

名古屋地裁昭和三七年一月八日判決<sup>(注15)</sup>では、株主優待金が法人税法上の損金に該当するかどうかが争われた事案に関して、株主優待金の損金性は否定したが、過少申告加算税賦課決定処分は次の理由により取消している。

「いわゆる株主相互金融業における株主優待金を法人所得計算上損金とすべきか否かについては税務当局においても昭和二八年三月三日附通達によりこれを配当と解するものとされる迄は取扱いが確定しておらず、これを課税対象としていなかったことは被告も明らかに争わないところであり、また成立に争いのない甲第六号証によれば、一般にもこれを損金と解する傾向にあったものと認められ、右の事実によれば、原告が本件株主優待金を損金に計上しそれに基づく税額を確定申告したことについては正当な事由があったと認めるのが相当である。」

右判決は証拠よりみて株主優待金の損金性を一般的に認める傾向にあったと認定しているが、甲六号証の内容を知らない限りは右判示を論評する余地がない。しかし、当時、株主優待金の損金性については各地で訴訟が提起されており、本判決以前にも株主優待金の損金性を否定する下級審の判決もあつたが、これに反対する見解もないわけではなかつた。<sup>(注17)</sup> ちなみに、株主優待金が法人税法の損金に当たらないことについて、判例上確定したのは昭和四三年一月一三日の最高裁大法廷判決によつてであり、それまでには損金性を肯定する下級審判決も出ていた。<sup>(注18)</sup>

かように、株主優待金の損金性の解釈については、判例、学説上の争いがあり、その決着に長期を要している本件のような事例については、納税者が株主優待金を損金に計上したとしても無理からぬ事情があるということになる。

## (2) 納税者の独自の見解

法律の解釈適用に関し、納税者と課税庁との間に見解の相違があつたとしても、納税者の法解釈が独自の見解であるときは、「正当な理由」に該当しない、とする。

東京地裁昭和五〇年六月二四日判決は、<sup>(注20)</sup> ドライブイン経営者が観光バスの運転手等に支払う手数料(チップ)が法人税法上の交際費等に当たると争つた事案である。裁判所は、次のとおり判示して、過少申告加算税賦課決定処分は適法である、とする。

「本件手数料は、その支出の相手方が原告のドライブインに駐車する運転手等であるから、法第六三条第五項の事業に係る者に当たると解することはできる。そして、本件手数料は、運転手等に一人当たり一〇〇円ないし三〇〇円程度の現金を心付けとして任意に支出するものであり、右の支出により観光バスのドライブインに対する駐車

を期待するものであるから、右の金員は、文字どおり運転手の敏心を買うための『チップ』であって、対価性のない支出であり、その支出の目的は客誘致のためにする運転手等に対する接待であること明らかである。したがって、本件手数料は交際費等に該当すると認めるのが相当である。」「本件手数料が交際費等に当たらないと主張する原告の根拠は、右にみたようにいずれも独自の見解であって採用することができないものであり、本件手数料が交際費等に当たると解することは、法第六三条第五項の解釈上格別困難なことではない。……したがって、国税通則法第六五条第二項の正当な理由があるとはいえない」

右判決は、観光バスの運転手等に支払うチップが交際費等に当たると解することは法解釈上特別困難ではないとし、これに反する原告の見解は独自の見解だとする。右見解が独自の見解であるかどうかはともかく、納税者が独自の見解により過少申告等がなされている場合には加算税を課されない「正当な理由」に当たることにはならないであろう。

### (3) 法律の誤解、不知

過少申告等が納税者の法律の誤解ないしは不知に基づく場合、裁判例の多くは「正当な理由」に当たらないとする。例えば、無申告（又は過少申告あるいは不納付）が納税者の法律の知らないしは誤解に基づくものであるとしても単にそのみでは「正当な理由」があるとはいえないとした事例や、納税者が単に欠損が生じたと思つたことのみでは無申告についての「正当な理由」ということはできないとした事例がある。

次に紹介する事例は、法律の不知、誤解に基づいて過少申告等がなされた場合であっても、加算税を課されない「正当な理由」に当たることがあることを示唆した判決である。

風俗営業を営む原告は、その従業員であるホステスに対して支払った報酬等については所得税の源泉徴収をしてい

なかった。原告は、その理由として次のとおり主張している。①ホステス等の報酬等に対する所得税の源泉徴収は昭和四十二年所得税法の改正により設けられた制度であるが、原告としては源泉徴収義務のあることを知らなかった。

②他方、税務署長は、原告が源泉徴収をしていないことを知っていたか又は容易に知り得たはずにもかかわらず、源泉徴収義務の懈怠を是正する指導、説明をしなかったことについては重大な過失がある。

これに対し、裁判所は事実認定のうえ次のとおり判示している。

「国税通則法六七条一項ただし書にいう『正当な理由』とは、……（中略）……このような制裁を課すことが不当あるいは過酷とされるような事情をいい、法定納期限までの不納付の事実が単に納税義務者の法律の不知あるいは錯誤に基づくというのみでは、これにあたらないうべきであるが、必ずしも納税義務者のまったくの無過失までも要するものではなく、諸般の事情を考慮して過失があったとしてもその者のみに不納付の責を帰することが妥当でないような場合を含むものと解するのが相当である。」「原告が税務署長から不納付の事実を指摘されるまでもなく、本件処分の対象となった所得税の源泉徴収義務の存在を、その最初の法定納付期限までに十分知り得べき状況にあったものであることを否定しえない以上、税務署長が不納付を指摘しなかったとの事實は原告の本件源泉所得税の不納付の正当理由の有無の判断についてさほどの影響を与えるものではないというべきであるから、右の不納付につき原告に正当な理由があるものとは認められない。」

右判決は、法律の不知については原告に過失があり、他方、税務署長にも適切な指導をしなかったと認定しながら、その指導がなかったことは「納税義務者のみに不納付の責に帰することが妥当でない場合」に当たらないと判断したものである。

納税者の法律の誤解ないしは不知に基づく過少申告等は、見方によっては、納税者の独自の見解に基づく過少申告等ともいえる。従って、納税者が法律の解釈適用について、そのように考えたことについて無理からぬ事情があると認められる場合でない限り、加算税を課されない「正当な理由」に当たらないということになる。そして、どのような場合が「正当な理由」に当るかということは、結局、(一)と同様に事実認定の問題である。

### (三) 正当な理由の主張、立証責任

主張責任とは、訴訟当事者の一方が、自己に有利な判決を求めるために必要な事実を主張しなければならぬ責任をいい、立証責任とは、訴訟で争われている事実の存否につき裁判所が確固たる心証を得難い場合に、不利益を受けなければならない、一方の当事者の負担をいう。

行政訴訟においては、その「公的性質上」立証責任なるものは認め得ないとする見解もあるが、通説は行政訴訟における立証責任の概念を肯定する。

そして、立証責任の分配に関しては、行政行為が公定力（適法性の推定）を有することを根拠にして、その違法を主張する原告の側が常に行政行為の違法原因について立証責任を負う、とする見解がかつては有力であった。

これに対し、行政行為の公定力は事実上の推定であつて法律上の推定というほど強いものではなく、立証責任については、行政行為の公定力とは別個の観点から考慮されるべきであつて、民事訴訟と同様の原則に従つて決すべきであるという見解が現在では通説となつてゐる。この説によると、実体法規の構造そのものが立証責任の分配を決することになり、権利の存在を主張する者は権利発生規定の要件事実を、その不存在を主張する者は権利障害規定及び権利消滅規定の要件事実につき、立証責任を負うことになる。

更にこの通説に対し、行政法規を対等者間の利害関係の調節を目的とする私法法規と同様に扱って、法規の構造そのものから立証責任の法則を導き出すことに疑問を持ち、憲法秩序そのものから帰納して、国民の自由を制限し、或いは義務を課する行政行為の取消訴訟においては、行政庁の側がその行為の適法なることの立証を負担すべきであり、逆に国民の側が国に対して自己の権利利益の拡張を求める請求をする場合には、原告がその請求権を基礎づける事実について立証責任を負う、とする有力な見解もある。<sup>(注24)</sup>

税務訴訟における主張、立証責任の問題は、主として、更正決定における課税要件事実たる所得の有無（収入金額及び必要経費の存否、推計による所得の存否）の面から論じられており、判例、学説の大勢は所得の立証責任は課税庁側にありとする。<sup>(注25)</sup>

これに対し、本稿の主題である加算税に関しての主張、立証責任の問題について論じたものは比較的少ない。加算税の賦課処分は納税義務者に経済的な負担を課する課税処分であるから、更正決定処分における所得の存否の主張、立証責任と同様加算税賦課決定の要件事実については課税庁が主張、立証すべきことになる。問題は、加算税を賦課されない「正当な理由」の存否や加算税を軽減される「調査により更正等を予知しなかった」ことが課税要件事実であるか否かであろう。

各種加算税は、過少申告等であったことについて正当な理由がなく、かつ、更正等があるべきことを予知してなされたものでないときに限って、課されるものと理解するならば、右「正当な理由」等の主張、立証責任も課税庁側にあるということになる。<sup>(注26)</sup>  
<sup>(注27)</sup>

しかしながら、加算税制度は、適正な申告納税制度を担保するための措置であり、申告納税義務の不履行を納税者

の責に帰することが酷なる事情があるときには特に加算税を課さない、或いは納税者が自発的に不履行を是正したときには加算税を軽減免除する、というのが国税通則法所定の各条文の趣旨ではなからうか。<sup>(注28)</sup>つまり、現行の申告納税制度は納税者自らが適正な申告をすることを前提としているのであるから、適正な申告をしなかった場合には、その納税者がその責を負わなければならないのは当然であり、そこに加算税制度の存在価値があるのである。従って、加算税が課されない「正当な理由」等の存在は申告納税義務の不履行を問わない例外的な措置であるといえ、また、右存在の立証をすることは納税者にとって有利なことでもあるから、納税者の側には、主張責任はもろろん、少なくとも申告納税義務の不履行を納税者の責に帰することが酷であるという心証が得られる程度の立証は、要求されたいといえるであらう。<sup>(注30)</sup>

なお、加算税の課されない「正当な理由」の立証責任について判示した横浜地裁昭和五十一年一月二六日判決は、次のように述べている。<sup>(注31)</sup>

「国税通則法六五条二項は過少申告加算税の課税要件そのものを規定したのではなく、同条一項所定の課税要件を具備する場合であっても、同条二項所定の場合には当該事実に係る増差税額分については過少申告加算税を課さない旨を定めた例外的規定であるから、納税義務者の側に右の場合に該当する事由の存在について主張、立証責任があると解するのが相当である。」

(注1) 忠佐市「租税法の基礎理論」二四八頁、同「租税法要論」四六五頁参照

(注2) 昭和二十六年一月一日所得税基本通達六九六、なお、追徴税に関する行政当局の取扱いは、前章で述べたように、行政的配慮から「已むを得ない事由」を捉えている。

(注3) 北野弘久「税法学の基本問題」三八一頁、金子宏ほか編「租税法講座2 租税実体法」三二八頁(松沢智筆)、日税連税制審議会『昭和四十六年度の諮問事項に対する答申』税理士界五四〇号

(注4) この見解の判決には次のものがある。

大阪地裁昭四三・四・二二判決(行集一九卷四号六九一頁)及び長崎地裁昭四四・二・五判決(訟務月報一五卷三号三六六頁)は無申告加算税に関する事案である。また、東京高裁昭五一・五・二四判決(税務訴訟資料八八号八四一頁)は過少申告加算税に関する事案であり、東京地裁昭五一・七・二〇判決(訟務月報二二卷九号二二九五頁)は不納付加算税に関する事案である。なお、正当な理由に関する判例の分析については宮谷俊胤『加算税に関する「正当な理由」について』シュトイエル二〇〇号記念一〇五頁が詳しい。

(注5) 前掲注4、評釈に清永敬次・シュトイエル七九号一九頁がある。

(注6) 前掲注4、評釈に波多野弘・シュトイエル九〇号六頁、広木重喜・シュリスト四四二号一五六頁がある。

(注7) 行集二二卷五号六三頁、評釈に中村勲・税務弘報二〇卷六号六四頁がある。

(注8) 宮谷前掲書一二四頁

(注9) 中村前掲書七〇頁参照

(注10) 東京高裁昭四八・三・九判決(訟務月報一九卷二〇号一三九九頁)

(注11) 訟務月報二二卷九号一九五五頁

(注12) 札幌高裁昭五一・一〇・一九判決(税務訴訟資料九〇号二二七頁)

(注13) 波多野前掲書九頁

なお、判例時報六四八号五九頁では、本文(3)の判決について、次のようにコメントしている。

「きわめて技術的、専門的要素の強い税法について、たとえ弁護士がついていようと納税者側の解釈に誤りがあるとすれば、課税庁において十分納得のいく説明を加えたりえて課税処分にもみざるべきであって、このことは税務行政に要求される信義誠実の原則というべきであらう。」



(注14) 宮谷前掲書一二七頁

また、品川芳宣『税法における信義則の適用について』税務大学校論叢8・二八頁でも、附帯税が免除されるかどうかの問題は、信義則の問題ではなく国税通則法の法律解釈の問題である、とする。

(注15) 行集一三卷一二号二二二九頁

(注16) 東京地裁昭三五・三・一五判決(行集一卷三号五八五頁)、東京高裁昭三六・四・一二判決(行集二二卷四号八〇三頁)、東京地裁昭三六・一〇・二五判決(税務訴訟資料三五号七六八頁)

(注17) 中川一郎、税法学一一五号三七頁

北野弘久、税務弘報八卷一八号八六頁

同・シュトイエル二号四〇頁

(注18) 民集二二卷一二号二四四九頁

なお、大法院判決でも、株主優待金の損金性を肯定する奥野裁判官の反対意見がある。

(注19) 東京高裁昭四〇・一〇・二一判決(行集一六卷一〇号一六五〇頁)、東京地裁昭四〇・一一・一五判決(行集一六卷二二号一九一六頁)、東京高裁昭四三・八・九判決(税務訴訟資料五三三〇三頁)

(注20) 行集二六卷六号八三一頁

(注21) 大阪地裁昭三三・一一・一七判決(行集九卷一一号二四二四頁)、高松高裁昭四五・一一・一六判決(行集二二卷一一・一二号二八五頁)、東京地裁昭四八・一一・三〇判決(行集二四卷八・九号八五六頁)、大阪地裁昭五四・一一・三〇判決(訟務月報二五卷五号一四九九頁)

(注22) 東京地裁昭三四・五・一三判決(行集一〇卷五号九一九頁)

(注23) 前掲注4の東京地裁判決

なお、忠佐市「租税法要論」四六五頁では、正当の事由に基づく場合には「法規の不知が通常の注意によっても避けることができないような場合が考えられる」と述べている。

(注24) 以上の論述は、主として、高林克巳『行政訴訟における立証責任』、行政法講座第三卷二九四頁以下に基づく。

(注25) 詳しくは、紙浦健二『税務訴訟における立証責任と立証の必要性の程度』判例タイムズ三一五号三七頁参照

(注26) 日本税法学会第四一回大会の記録(2)・税法字二五二号二頁、佐藤・北野発言参照

なお、この見解によると、本稿のように「加算税の軽減・免除」という表現にも異論があることにならう。

(注27) 竹下重人『非課税の正当な理由』税経通信三三卷一四号二四一頁

(注28) 例えば、過少申告所得のうちに正当な理由がある部分とそれ以外の部分がある場合に、加算税の基礎となる税額を上積みで計算すること(通令二七)としているのは、一つの表われであろう。

(注29) 最高裁一小廷昭五一・一二・九判決(訟務月報二二卷一三三〇五〇頁)では、次のとおり判示している。

「過少申告加算税は、修正申告書の提出があったときでも、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。」

(注30) 過少申告等の正当な理由は納税者が主張・立証すべき、とする見解に、宮谷前掲書二二九頁がある。

(注31) 訟務月報二二卷一二号三九一二頁、右のほか、「正当な理由」の主張、立証責任は納税者側が負うとする判決に、松山地裁昭四一・四・一八判決(税務訴訟資料四四号三四一頁)があり、最高裁三小廷昭五一・七・一三判決(税務訴訟資料八九号一七三頁)は、「正当な理由」の主張責任は納税者の負担であることを示唆する。

なお、札幌地裁昭五三・一二・二六判決(税務訴訟資料一〇三号九七六頁)は、立証責任の分配を直接判示したものでないが、「更正等を予知しない修正申告等」の立証について、次のとおり判示している。

「国税通則法六五条三項の場合に当たると認めるに足りる証拠がなく、かえって証拠を総合すると、修正申告書の提出は被告の調査により更正のあるべきことを予知してなされたものであると認められる。」

### 三 自発的な是正申告・納付

#### (一) 更正を予知しない修正申告等の意義

申告納税制度は納税義務者自からが法定の期限までに正しい申告・納税をすることを目的としているから、申告納税義務の不履行に対して加算税を課するとしても、納税者自からが不履行を是正した場合には何らかの配慮を要しう。つまり、法定申告期限後に納税者自からが是正申告・納付をした場合には、期限までに申告・納付しなかったという責任はともかく、自主的に是正申告・納付したという点では正当な申告納税義務の履行者と何ら異ならないからである。また、同じ申告納税義務の不履行者であっても、自発的に是正措置を行った者と不履行を放置している者との間では、責任の度合も異なるべきであらう。

かかる見地からか、税法は、昭和二十五年に加算税制度が創設されて以来、更正等を予知しない修正申告又は期限後申告或いは期限後納付について加算税を軽減免除して<sup>(注1)</sup>いる。

自発的に是正措置を講じた場合の加算税の軽減免除の趣旨について、裁判所は次のように述べている。<sup>(注2)</sup>

「法人税法が基本的に申告納税主義を採っており、なお脱税の報告者に対する報償金の制度を採用しているところなどから考え、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ものではなく、その調査の前に、即ち政府に手数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、これを懲慚せんとして右の如き規定となつたものと解するのが相当である。」

右判決は、「更正を予知しない申告」とは「政府に手数料をかけることなくした申告」と判示しているが、この考えに従えば、調査着手後の修正申告等については「更正を予知してされた修正申告等」に該当することになる。<sup>(注3)</sup>この見解は加算税の性格を一種の公法上の違約損害金として捉えるものである。もっとも、右判決は、続いて本件の修正申告は更正があるべきことを予知したものであると認定しているから、調査着手後の修正申告等が全て「更正を予知してされた修正申告等」に当たると解しているのではない。

この点、和歌山地裁昭和五〇年六月二二日判決は次のとおり判示し、自発的更正措置の意義をより明確にしている。<sup>(注4)</sup>

「このような制裁を背景として、適正に申告がなされることを促す一方において、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こととされているのである。」

ところで、自発的更正申告等の意義については、従来行政当局は「当該納税義務者又は徴収義務者に対する所得税、法人税その他直接税に関する実地又は呼出し等の具体的調査により当該所得金額又は所得税に脱漏があることを発見された後になされた申告又は納付」でないものをいうものと解していた。<sup>(注5)</sup>右解釈が現行法上も妥当するかどうか明らかではないが、国税通則法六五三条三項等の規定は、申告納税制度の下での公平負担を図り、かつ、徴税の能率化を期する趣旨であると考えられること、条文上も調査と更正等の予知とを要件としていること等から、積極的に解される。<sup>(注6)</sup>

## (二) 更正を予知しない修正申告等の内容

## 1 調査の意義、態様

(1) 国税通則法六五条三項等に規定する「調査」とは、同法二四条以下に規定する更正決定のための調査のみをいふものではなく、広く税務調査一般をいうものである。なぜならば、法は、納税者の自発的な是正申告の判断要素として、課税当局の調査権の発動とそれに基づく更正の予知とを掲げたものであると解されるからである。従って、更正決定のための任意調査のほか、国税犯則取締法上の強制調査や更正の請求、予定納税額の減額申請、純損失又は損金の繰戻しによる還付の請求、青色申告の承認の申請等があった場合の調査も、右「調査」に含まれることとなる。もつとも、異議申立てや審査請求に対する調査又は滞納処分のための調査も税務調査の一種ではあるが、これらの調査が国税通則法六五条三項等という「調査」に該当するかどうかについては更に検討を要しよう。

異議申立て及び審査請求は、共に「国民の権利利益の救済を図る」(行政不服審査法一条一項)制度ではあるが、それぞれ審理庁を異にするから、審理のための調査権限も自ずと異なっているといえる。すなわち、異議申告に係る調査は、「原処分庁の行なった調査に基づく所得の認定が正しいかどうかをもう一度あらゆる角度から見直す」もので、各実体法に定める調査権限(所得税法二三四条ほか)に基づいて行われるのである。異議審理庁は異議申立人の不利益に当該処分を変更することは許されない(通法八三条三項)が、異議審理庁と同一官署である処分庁が異議調査の結果に基づいて将来増額更正処分等を行うことは、更正決定の除斥期間内である限り可能である。それ故、異議申立てに基づく調査も国税通則法六五条三項等という「調査」に該当するものと解される。他方、審査請求に対する調査は国税不服審判所の担当審判官等が行う(通法九七条)ことになるが、国税不服審判は裁決機関であって処分

権限を有する機関ではない。従って、審査請求の審理のための調査は国税通則法六五条三項等という「調査」に該当しないものと解される。

また、滞納処分のための調査（徴法一四一条）は、滞納に係る国税の徴収のために特に認められた手続であるから、右「調査」には該当しないということになる。

なお、国税通則法六五条三項等という「調査」とは、当該納税義務者に対し外部から認識し得べき具体的な調査を指すものと解されるから、いわゆる机上調査や準備調査は右「調査」には含まれない。同様に、同業者に対する一連の調査があったことのみでは、当該納税者に対し調査があったことにはならないであろう。

(2) 国税通則法六五条三項等という「調査」の意義については、税務官庁の調査権限、職務分担の面からも検討を要しよう。

国税通則法は、「申告に係る国税についての調査」と規定するのみで、調査の主体については何ら規定していない。文理に従えば、正当な調査権限を有する課税庁の職員が、修正申告等に係る税目の調査を行えば、仮にその調査が他税目の調査の関連して行われたものであるとしても、右「調査」に該当するものと解せよう。この場合の正当な調査権限を有する課税庁の職員は、大蔵省設置法及び同施行令並びに大蔵省組織規程等に定めるところによることとなる。従って、調査権限の及ばない管轄外の課税庁の職員が行った調査は、国税通則法六五条三項等という「調査」に該当しない。これに対し、税務署における事務分掌は行政組織内部における法規範たる訓令に基づくものであるから、例えば法人税担当部門に所属する職員が法人税調査に際し他税目の調査を併せ行うことは可能であり、かかる場合の調査は国税通則法六五条三項等という「調査」に該当する、と解して差支えなからう。

この点について、名古屋高裁昭和四五年七月一六日判決は、<sup>(注11)</sup> 国税通則法施行前の相続税法五三条三項にいう「当該職員の調査に因り更正があるべきことを予知して……」の解釈に關してではあるが、次のとおり判示している。

「同条項の『当該職員』とは、期限後申告または修正申告の原因たる事実を調査した職員を指称するものと解するものが相当である。ちなみに国税通則法第六五条第三項の規定も、調査をした職員が当該国税の担当職員であることを要するものと定めているのではないと解すべきである。同族会社およびこれと類似し経営の実体が個人営業と大差のない法人ならびにこれらの法人の役員個人の所得または財産に関する法人税、所得税、相続税、贈与税等については、納税義務者が法人でなければ役員個人、役員個人でなければ法人という二者択一の関係にある場合の多いことは公知の事実である。かかる場合に、たとえば法人税の担当職員が法人を特定の隠蔽財産に関する納税義務者と認めて法人役員に調査した結果、当該職員の個人財産であるとの回答を得たときは、必然的に役員個人を納税義務者とする他の国税につき調査をした結果を招来するのであって、かかる結果を一概に違法視することはかえって国税の公平な賦課を阻害することとなり、許されないものといわなければならない。」

なお、右判決の原審では、<sup>(注12)</sup> 旧相続税法五三条三項の規定は納税義務者の自発的申告又は修正を勧奨することとした特別の宥恕事由であると解し、「当該職員の調査に因り」とは、他の税法における「政府の調査に因り」と同一の意味であつて、広くすべての税務担当職員の調査を指称するもの、と判示している。

## 2 更正等の予知

「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た」ものであるかどうかは、納税者の主観にかかわる問題でもあるから、その認定はむづかしい。右認定に當つては客觀的にあらわれた諸事実を総合するこ

とになる。

次に換げる裁判例は、いずれも重加算税賦課決定処分取消訴訟において、修正申告書が自発的に提出されたものであるかが、争われたものである。

(1) 納税者本人に対する臨場調査は行われていないが、反面調査の状況等から更正を予知してされた修正申告であると認定された事例<sup>(注13)</sup>

原告は、本件修正申告書は調査着手前に自発的に提出したものであり、更正のあるべきことを予知したとは次のような場合をいうものであると主張している。すなわち、「修正申告者の提出が、①当該法人の備えつけ帳簿書類等について政府が現実且具体的な調査を開始した後に提出された場合とか、②当該法人の調査の必要上その法人の取引先についてこれを調査した結果当該法人の所得金額の計算について不正の事実であることを発見されたことを知って提出された場合などのように、当該法人に対して実際調査に着手された後客観的に更正が必至であることを予見して提出された場合」である、とする。

裁判所は、次の認定理由により原告の修正申告書の提出は調査により更正を予知したものであると判示した。

① 被告は、原告の同業者一般が多額の脱税をしているという情報を探聞し、これらの業者に対し調査を開始していること、

② 原告については、所有機械及び製造能力を調査し、反面調査も実施していること、

③ 原告会社の第二会社についても調査を実施していること、

④ 原告の同業者に対し強制調査が行われ、このことが新聞ラジオ等により報道されたこと、



⑤ 原告は第二会社の調査について通報を受けており、同業者に対する強制調査の報道の翌日には仮名預金を払い出すと共にその預金通帳を焼却したと、

要するに右判決は、更正があることを原告が予知していたかどうかを、諸事実を総合することによって認定しているのであって、調査によって脱漏所得が発見された後の修正申告であるかどうかは問題にしていない。<sup>(注14)</sup>

(2) 課税庁は脱漏所得の全ぼうをは握するに至っていない場合であっても、納税者が申告の不適正が発覚することと認識しながら修正申告書を提出したことは、更正を予知したものに当るとされた事例<sup>(注15)</sup>

原告の主張は次のとおりである。

「(更正を予知してされた修正申告とは)税務官庁の具体的調査により、自ら獲得した資料によって、具体的な申告不足額が発見され、右事実により当該官庁が右不足額に相応する更正処分をなし得る程度に達した後に修正申告がなされたものをいうのであって……たとえすでに当該官庁の調査が開始された後であっても、いまだ官庁において自ら更正処分を下し得る程度の資料を得ていない段階で、納税者が自ら改心して真実の資料を官庁に提供し、かつ自ら提供した資料に基づき修正申告をなした場合には、重加算税を課することはできないものといわなければならない。」

裁判所は次のとおり判示している。

「調査により更正があるべきことを予知してなされたもの」というのは、「税務当局が、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づき、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、申告もれの所得金額を正確に把握し、更正をなすに足りる全資料を収集していなければならないものではない。そして、先の申告が不適正で

あり、かつ、申告も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。』

右二つの判決のうち、(1)の判決が調査の着手を察知したことをのみをもって更正を予知したものとするのであるならば、その結論には少々疑問を感じる。国税通則法六五条三項等は、「調査により更正があるべきことを予知した」と規定しているから、文理解釈のうえからも、(2)の判決が指摘するように調査により過少申告等であったことが察知されたとの認識を要するものである。この場合、調査の進行状況、調査内容と修正申告の時期とを考量すること、一つの判断要素となるであろう。もちろん、本人調査よりも先に反面調査を行うことも、権限ある税務職員の場合、合理的な選択に委ねられているものであると解されるから、反面調査の結果、過少申告等であることが察知されたと推認できる状況であれば、「更正を予知した修正申告等」であるといつて差支えあるまい。(1)の判決も反面調査や第二会社に対する調査等から更正を予知していた事例と解される。

(注1) 追徴税時代においては、「已むを得ない事由」の解釈として、運用上、自発的な是正申告等の場合には追徴税を課さない取扱いをしていた(本稿第一章一の(三)の2(2)参照)。

(注2) 大阪地裁昭二九・一一・二四判決(行集五卷二二号二九二頁)

(注3) 忠佐市「租税法要論」四六六頁では、本規定は「任意の自発的な是正の心事を尊重して、租税行政罰から解放する租税政策上の措置」だと解し、税務官庁の調査着手前に自発的に是正した場合には過少申告加算税は徴収されない、とするが、本文の見解に立つものではなからう。

- (注 4) シュトイエル一六二号一九頁
- (注 5) 昭二六・一・一所得税基本通達(七〇三)
- (注 6) 昭和三六年七月 国税通則法の制定に関する答申の説明 第六章一〇一頁
- (注 7) 植松守雄「昭和四九年度 銀行税務基礎コース No. 34 税務調査」二二頁及び最高裁三小廷昭四八・七・一〇決定(行集二七卷七号一三〇五頁)参照
- (注 8) 植松前掲書二六・二七頁
- (注 9) 山田二郎・石倉文雄「税務争訟の実務」一一〇頁
- (注 10) 租税裁判例研究会「国税不服審判所裁判例集」一一六九頁参照
- (注 11) 行集二一卷七・八号一〇三三頁、評釈に白崎浅吉、ジュリスト四九五号一二九頁がある。
- (注 12) 名古屋地裁昭四四・五・二三判決(行集二〇卷五・六号六五九頁)  
なお、右判決の評釈である清永敬次、シュトイエル九八号一七頁では、次のように述べている。  
「調査担当職員が何税の係であったかが重要なのではなく、要するに、課税処分が行われそうだとことを知ってやむをえず修正申告をしたのか、それとも全く自発的に修正申告をしたかが重要なのである。自発的、任意の申告を望ましいものと考へ、法は前記のような法条を設けたものというべきであろう。」
- (注 13) 大阪地裁昭二九・一二・二四判決(行集五卷一二号二九九二頁)
- (注 14) ちなみに、本件の控訴審である大阪高裁昭三三・一一・二七判決(行集九卷一二号二六三一頁)は、「当裁判所は、原審と同様、右修正申告書の提出は被控訴会社においてすでに同会社に対する政府の調査が開始されたことを察知し、該調査の結果更正のあるべきことを予知してなされたものである」旨判示している。
- (注 15) 前掲注 4 の判決
- (注 16) 東京高裁昭五〇・三・二五判決(判例時報七八〇号三〇頁)

### 第三章 重加算税の賦課要件

#### 一 隠ぺい又は仮装の行為

##### (一) 故意

重加算税は、納税者が国税の課税標準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又は仮装し、その隠ぺい又は仮装したところに基<sup>つ</sup>いて過少に申告していたこと等を賦課要件とする。但し、過少申告等であったことについて正当な理由がある場合や納税者が自発的に是正申告等をした場合については重加算税は課されない。

重加算税は、「隠ぺい又は仮装の行為」に基づく悪質な申告納税義務違反に対し特に重い経済的負担を課し、以て申告納税秩序の維持を図ろうとする制度であるから、「隠ぺい又は仮装の行為」の意義は重要である。<sup>(注)</sup>判決では、「『隠ぺい又は仮装の行為』とは不正手段による租税徴収権の侵害行為を意味し、「事実を隠ぺい」するとは事実を隠匿し、あるいは脱漏することを、『事実を仮装』するとは所得、財産あるいは取引上の名義を装う等事実を歪曲することをいい、いずれも行為の意味を認識しながら故意に行なうことを要するものと解すべきである」としたものがあ<sup>る</sup>。学説の多くも、「隠ぺい又は仮装の行為」とは故意を要素とする<sup>(注)</sup>と解しているが、故意の内容については、①隠ぺい又は仮装についての行為の認識で足りるとする説と、②租税を免れる認識をも要する<sup>(注)</sup>とする説とに、見解が分<sup>れ</sup>ている。これは重加算税の性格をどのように解するかにもよるものと思<sup>わ</sup>れる。重加算税は、納税者が「隠ぺい又

は「仮装の行為」をしたことによつて、税務調査を困難とし多大な労力と経費を國家に費やさせたことの補填を意味するもの、即ち侵害された國庫利益の回復手段としての性格を有するものと解せば、「隠匿又は歪曲の行為」があり結果として過少申告等の事実があれば、重加算税の賦課要件を充たしたものと解されることになる。この見解をとれば、租税を免れる認識は必要でないことにならう。他方、重加算税は申告納税義務違反に対する制裁であるという面を強調すれば、「隠べい又は仮装の行為」の故意には租税を免れる認識を必要とするということになる。

重加算税は、侵害された國庫利益の回復手段としての性格のほか、申告納税義務違反に対し特に重い經濟的な負担を課するものであること、沿革的にも民事罰の思想から誕生したものであること等からして制裁的な性格を有していることも否定できない。従つて、重加算税の「隠べい又は仮装の行為」には、租税を免れる認識をも含むものと解する余地もあるが、<sup>(註5)</sup>だからといって積極的に租税を免れる認識を有している場合に限定してはなからう。先の判決もいふように、行為の意味を認識しながら、事実を隠匿又は歪曲し、もつて過少申告等をした場合に重加算税の賦課要件を充足するものと解するのが妥当であらう。仮に、重加算税の賦課要件である故意には租税を免れる認識をも要すると解したとしても、帳簿の記載事項を改ざんする等の事実の隠匿又は歪曲の行為が行われており過少申告等の事実があるならば、特に反証のない限り租税を免れる認識があつたと推認されることにならうから、租税を免れる認識の有無自体は余り大きな要素ではないと解される。例えば、納税者が税法以外の法律違反の行為（贈賄等）を隠べいするために隠べい又は仮装の行為をし、その結果過少申告等をした場合、税法以外の法律違反の行為を隠べいする目的は、單なる「隠べい又は仮装の行為」の動機にすぎないのであつて、課税標準等の計算の基礎となる事実の隠匿又は歪曲の行為が行われており、かつ、過少申告等の事実があれば、租税を免れる認識があつたと推認されるこ

とになる。このような租税を免れる認識の推認を破る立証は納税者側に要求されることになる。

つまり、重加算税は、申告納税制度を維持するために悪質な申告納税義務の違反者に重い経済的負担を課するものであり、かつ、侵害された国庫利益の回復手段たる損害賠償的性格を併せもつものであることからして、行為の反社会性、反道徳なるが故に刑罰を科する場合と異なって、租税を免れる認識の有無自体を余り重視する必要はないと考  
える。

## (二) 隠ぺい又は仮装の行為の具体例

### 1 行為の主体

#### イ 判決の動向

重加算税の賦課要件に故意を必要とすると解した場合に問題となるのは、納税者以外の者が課税標準等の計算の基礎となる事実を隠ぺい又は仮装した場合である。裁判例では次のものがある。

(1) 納税者の家族、従業員等の行為も納税者の行為と同視し得べきものとして（以下、便宜上「同視論」という。）  
納税者以外の者が「隠ぺい又は仮装の行為」をした場合についても重加算税を賦課し得るとした判決<sup>(注6)</sup>

本件は、二重の売買契約書を作成する等の方法によって、譲渡所得を過少に申告していた場合の重加算税賦課決定処分が争われたものであるが、二重の売買契約書等の作成は納税者の父親が行ったものである。裁判所は次のとおり判示している。

「重加算税の制度の主眼は隠ぺい又は仮装したところに基づく過少申告又は無申告による納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度の信用を維持し、その基礎を擁護するところにある。納税義務者個人の刑事責任を追及す

るものではないと考えられる。従って、納税義務者個人の行為に問題を限定すべき合理的理由もなく、広くその関係者の行為を問題としても違法ではない。かえって、納税義務者個人の行為に問題を限定しなければならぬとする、家族、使用人等の従業者が経済活動又は所得申告等に関与することの決してまれではない実状に鑑みて、重加算税の制度はその機能を十分に発揮しえない結果に陥ることは明らかである（従業者の行為による時は納税義務者の故意を立証することは容易でなく、発覚したときも従業者自身は重加算税の賦課を受けることはないから、納税義務者が従業者の行為に隠れて不当な利得をはかる虞がある）。従って、重加算税の制度上は、従業者の行為は納税義務者本人の行為と同視せられるべく、従業者による所得の事実の隠ぺい又は仮装を納税者本人が知らずして右隠ぺい又は仮装したところに基づき、所得の過少申告をし又は所得の申告をしなかったときは、正当なる所得を申告すべき義務を怠ったものとして重加算税が賦課せられるものと解するのが相当である。」

右判決のように同視論を正面から打ち出してはいないが、重加算税制度の目的から従業員の隠ぺい又は仮装の行為についても、重加算税の賦課し得るとした判決もある。<sup>(注7)</sup> 判旨は次のとおりである。

「重加算税の趣旨が隠ぺいまたは仮装したところに基づく過少申告もしくは無申告による納税義務違反の発生を防止し、それにより申告納税制度の信用を維持するところからして、仮装もしくは隠ぺいの行為を納税者個人の行為に限定すべきではなく、その従業員や家族等が右行為をした場合にも納税義務者がそれを知っているかどうかにかかわらずなく重加算税が賦課せられるものと解するのが相当である。」

(2) 隠ぺい又は仮装の事実を納税者が了知していたとは推認できないとして、重加算税賦課決定処分を取消した判

決

<sup>(注8)</sup>

パチンコ遊戯場の共同経営者（権利義務の割合は平等）であるA・B兩名のうち、營業の一切を担当していたBが収入金の一部を脱漏して仮装名義預金を設定していた。そこで、税務署長は、脱漏額の各二分の一はA及びBにそれぞれ帰層するものとして更正処分及び重加算税賦課決定処分を行った。裁判所は各更正処分は適法であるとしたが、Aに対する重加算税賦課決定処分を取消した。要旨は次のとおりである。

「認定事実から直ちに原告Aにおいて前記仮装名義預金による事業収入の隠ぺいの事実を承知していたことまでも推認することは困難であり、かつ、他に右事実を認めるに足りる証拠はないから、原告Aに対し重加算税を賦課したことはその限りにおいて理由がなく、違法といふべきである。」

#### ロ 学 説

国税通則法の規定では、重加算税は「納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺい……」したときに課されることになっており、納税者とは、国税に関する法律の規定により国税を納める義務がある者及び源泉徴収義務者をいうものである（通法二条一項五号）。従って、国税通則法の文理上からは、重加算税の賦課要件で「隠ぺい又は仮装の行為は、納税者本人（法人の場合は、民法四四条一項、商法二六一条三項等を準用すると、代表取締役本人）が行ったことを要すると解せよう。このような見解からか、識者のうちには、「従業者の隠ぺいまたは仮装による場合には、納税義務者本人がその従業者の行為に通謀加担し、またはすくなくとも右の事情を知っていることを要すると解せられる」とし、<sup>(注9)</sup>「納税者自身、代表者本人の不知にかかわらず重加算税を賦課し得るためには、処罰規定の適用における両罰規定のごときものが必要である」と考<sup>(注10)</sup>える」とする見解をもつ者もいる。



これに対し、中川一郎博士は、「単なる文理解釈からすれば、納税義務者本人が隠ぺい又は仮装の行為をなさなければ、重加算税は課せられないことになる。然し、重加算税を設けた制度の趣旨を考慮して解釈するならば、納税義務者本人に限らないこととなる。……所得の隠ぺい又は仮装は、何びとの行為によるも関係なく、又それを納税義務者を知っていると否とを問うことなく、所得の隠ぺい又は仮装がなされたところにに基づき申告納税違反が発生すれば、重加算税は課せられることになるのである。」と述べている。<sup>(注11)</sup>

#### ハ 私 見

納税者以外の者が「隠ぺい又は仮装の行為」をした場合に重加算税を課し得るかどうかは、故意の内容について考察したと同様に、重加算税の性格をどのように解するかによって異なる。つまり、重加算税の制裁的な面を強調すれば、納税者が隠ぺい又は仮装の事実を知らない（納税者は租税を免れる認識がない）のに重加算税を課することは酷であるといふことになる。他方、重加算税は侵害された国庫利益の回復であると解せば、隠ぺい又は仮装の事実を納税者が知ると否にかかわらずに、国庫利益の侵害がある以上、重加算税は課されることになる。

本稿では、重加算税の賦課要件の内容をなす故意は、隠ぺい又は仮装についての行為の認識で足りると解しており、また、重加算税制度が申告納税制度を維持するための制度であることからしても、「隠ぺい又は仮装の行為」の実行行為者が従業員等であっても、その行為が納税者本人のために行われ、<sup>(注12)</sup> 隠ぺい又は仮装したところに基づいて過少申告等がなされている場合には、特段の事情がない限り従業員の行為も納税者本人の行為と同視すべきことなる。特段の事情とは、例えば従業員等が自己の横領等を隠ぺいするために「隠ぺい又は仮装の行為」をした場合のように、とうてい本人の行為と同視できない場合が考えられる。

重加算税は申告納税秩序を維持するための制度であるから、重加算税の賦課要件である「隠ぺい又は仮装の行為」は納税者本人の行為に限定すべきではないし、隠ぺい又は仮装の事実を納税者本人が知っていることを要するものは解されない。

なお、前述の鳥取地裁では、共同経営者Bの隠ぺい行為をもって他の共同経営者Aの重加算税を賦課することはできないと判示しているが、事実認定の問題としてはやむを得ない判示であろう。何故ならば、Bの隠ぺい行為が自己の利益をAに隠すためになされたものと解する余地もある限り、Bの行為をもって直ちにA本人の行為と同視する訳にはいかないからである。

## 2 行為の態様

### イ 行為の類型

重加算税の賦課要件である「事実の隠ぺい又は仮装の行為」とは、具体的にどのような場合をいうのかは、法文上明らかでない。

国税通則法制定前の国税庁通達では、二重帳簿や虚偽の帳簿を作成し又はたな卸資産の一部を故意に除外して所得を隠ぺいした場合や、虚偽答弁、取引先との通謀、帳簿又は財産の秘匿その他の不正手段によりあるいは他人名義による等によって故意に所得を隠ぺいし又は仮装した場合、等を隠ぺい又は仮装の例示としている。

裁判例でも、二重帳簿や虚偽の売買契約書を作成し又は架空名義預金を設定する等によって所得を隠ぺいした場合、あるいは売上先と通謀のうえ架空名義の取引口座を用いて所得を隠ぺいした場合について、重加算税の賦課処分が相当であるとするものが多い。例えば、札幌地裁昭和五三年一月二六日判決では、次のとおり判示している。<sup>(注14)</sup>

「組織的な会計帳簿の記帳がなされていたにもかかわらず、確定申告所得額と修正申告所得額との間に単なる申告もれないしは計算違いとは認められない非常に多額の開差が存するのであって、このことは、特段の合理的な事情が認められない限り、既にそれ自体により原告が脱税目的をもって所得金額等の計算の基礎となるべき事実を隠べい、仮装したことを推測させるものであるが、これに、個々の具体的事実、すなわち原告が飲食業や金融業における収入を過少に見せかけるために取引の相手方に働きかけて前認定の種々の工作を施していたこと、『光トルコ』の収入を隠べいし、また銀行口座を分散し架空名義の預金口座を設けて所得の隠べいをはかったこと、更には、被告の調査に對して虚偽の答弁をしまし資料の提出を拒んだりする等の非協力的な態度をとったことを合わせて考えると、本件各係争年度の確定申告書は、いづれも原告が所得税を遁脱する意思で故意に計算の基礎となるべき事実を隠べい、仮装したところに基づきなされたものであることを肯認できるといふべきである。」

右判示のうち、申告所得金額と修正（又は更正）所得金額との開差の大小は、故意があつたかどうかの認定事実のひとつではあるが、場合によっては、判旨のとおり、隠べい又は仮装したことを推測せしめることにもなり得る。これに反し、税務調査に對する虚偽答弁、非協力は、故意の存在を推認せしめる間接事実のひとつとはなり得ても、このことのみでは「課税標準等の計算の基礎となる事実の隠べい又は仮装の行為」には該当しないことにならう。（注15）

ロ 不作為又は家族名義預金の設定

収入金額の一部を、帳簿に記載せず又は何らの記録も残さないで或いは家族名義預金に預け入れて、申告所得から脱漏していた場合は、「隠べい又は仮装行為」に当ると即断することは困難である。何故ならば、一般的に記帳義務を課していない現行制度の下においては記帳洩れや記録の備え付けの不備の責を納税者のみに問うことは無理であ

り、かつ、家族名義預金の利用や記帳等の不備がまればない現状から鑑みると(望ましいことではないが)、右のような事実のみをもってしては、「隠べい又は仮装の行爲」には当たらないと解されるからである。従つて、右行爲が「隠べい又は仮装の行爲」に該当するかどうかは、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、隠べいした所得を税務調査によつて発見されないために故意に原始記録を廃棄し又は帳簿書類を改ざんした場合などについては、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つて、右行爲も「隠べい又は仮装の行爲」に該当することになる。<sup>(注17)</sup>

大阪高裁昭和五〇年九月三〇日判決<sup>(注18)</sup>では、収入金額の計上洩れは経理担当者の入院などのために記録が散逸したと等によるものであると認定し、納税者が売上を故意に隠べいし隠べいしたところに基づいて確定申告書を作成提出していたとまで認めるに足る証拠はない、とする。また、大阪地裁昭和五一年二月五日判決は、<sup>(注19)</sup>譲渡による収入金を息子名義の普通預金に入金し確定申告書から除外していたという事実のみをもってしては、未だ所得を隠べいしたとはいえない、と判示している。<sup>(注20)</sup>

右二つの裁判例は、故意の存在を推認し得る程度の立証がないことから、納税者の行爲は「隠べい又は仮装の行爲」に当たらないと判断したものであろう。初めの大阪高裁の事例は、多額の脱漏金額があり、かつ、収入金額に占める脱漏金額の比率も大きい(約二二%)ものであるから、原始記録の散逸について特段の事情がない(裁判所は経理担当者の入院など特段の事情があったと解している。)ということになれば、故意の存在を推認し得る事案でもあるといえる。<sup>(注21)</sup>

事例は異なるが、名古屋地裁昭和四八年四月二七日判決<sup>(注22)</sup>では、導入預金の謝礼として受取った金員を確定申告額か

ら除外していることについて、右謝礼を金銭出納帳に記載せず、かつ、導入預金をなすに当たって無記名としたことをもって、所得を隠べいたものであると認定している。この判決が前の二つの判決と異なるのは、無記名預金の設定に重きをおいて故意の存在を推認したものと解される点である。もつとも、右無記名預金は脱漏した所得を隠べいするために設定したのではないから、無記名預金の設定をもって直ちに「隠べい又は仮装の行為」と速断することには疑問もあろう。判決もこの点を考慮してか、金銭出納帳に記載がないことをも所得隠べいの認定理由に掲げているが、原告は営業者でないから、右理由が果して所得隠べいの理由に当るかについても疑問がある。結局は、判決も弁論の全趣旨から総合判断しているように「隠べい又は仮装の行為」があつたかどうかは、多くの事実を総合し、脱漏した所得を発見されないための何らかの操作がなされたかどうかを認定することにならう。

#### ハ 無申告又は虚偽申告行為

重加算税は「課税標準等の計算の基礎となる事実を隠べい又は仮装」した場合に課されるものであるから、所得があるにもかかわらず故意に申告せず又は虚偽の申告書を提出したことが「隠べい又は仮装の行為」に当るかは、文理解釈上疑義がある。<sup>(注23)</sup>

福岡高裁昭和五一年六月三〇日判決<sup>(注24)</sup>では、虚偽の確定申告書の提出も「隠べい又は仮装の行為」に当ると判示しているかのようである。判旨次のとおり、

「真実の所得を秘匿し、それが課税の対象となることを回避するため、所得の金額をことさらに過少にした内容虚偽の確定申告書を提出し、正当な納税義務を過少にして、その不足税額を免れる偽りの不正行為、いわゆる過少申告をなしたものであることは、……国税である所得税の税額計算の基礎となる所得の所在を一部隠べいし、その隠べい

したところに基づき、納税申告書を提出したことに該当するものといふべきである。」

右判決によれば、「税額計算の基礎となる事実」には所得の存在自体も含まれることになるから、文理上からも、虚偽の申告書を提出する等の行為は「隠ぺい又は仮装の行為」に含まれる、と解する余地もある。しかし、「税額の計算の基礎となる事実とは、本稿第一章二で述べたとおり、沿革上は税額計算に特有の事実を指すものであるから、所得の存在自体を含むとする見解にはわかに賛同し難い。<sup>(注25)</sup> もっとも、右判決の事案は、原好記録等の関係書類の備え付けがなく、かつ、虚偽の申告書が提出されており、しかも税務調査に非協力であったこと等を考慮すると、積極的な所得隠ぺい行為があったと解することもできるものである。従って、裁判所が虚偽の過少申告行為自体をとらえて「隠ぺい又は仮装の行為」に該当すると判決したものと断定することはできないであろう。

ところで、虚偽申告行為自体は「隠ぺい又は仮装の行為」に該当しないと解した場合に、虚偽の確定申告書を提出し又は故意に確定申告書を提出しないで、申告期限後税務調査があるまでの間に、脱漏所得を隠ぺいするために架空の書類を作成する等の方法によって「隠ぺい又は仮装の行為」を行った場合には、重加算税の賦課要件を充足することになるであろうか。文理上は、納税申告書の提出時（源泉徴収等の国税の不納付に係るものは法定納期限）までに「隠ぺい又は仮装の行為」が行われていることを要するものと解せなくもない。<sup>(注27)</sup>

大阪地裁昭和五〇年五月二〇日判決では、譲渡所得があるにもかかわらず申告せずに、申告期限後に隠ぺい行為がなされた事案について、次のとおり判示している。

「原告は本件土地売却が昭和四三年になされ、その譲渡所得が昭和四三年中に発生したことについて当然認識したものと推認されるころ、（証拠）によれば、原告は右確定申告の後、昭和四五年一月中旬ごろ本件土地が昭和四四

年一二月二五日に売買されたかのように仮装するため、その旨の売買契約書を作成し、(譲受人)に右仮装につき協力を求めたことが認められるから、右事実をもあわせ考えると、原告は右確定申告において、昭和四三年分譲渡所得金額の計算の基礎となるべき土地の売却の事実を隠ぺいする意思をもって、本件譲渡所得につき申告をしなかったものと認めざるを得ない。」

右判示をみる限りでは、申告後の隠ぺい行為も重加算税の賦課要件である「隠ぺい又は仮装の行為」に該当し、行為の時期は申告期限前であることを要しないとも考えられる。もともと、右判決は、「なお付言するに、本件重加算税は、原告が昭和四三年分所得税の確定申告をするにあたり、本件土地の同年における売買を隠ぺいしてこれによる譲渡所得について申告をしなかったことに対し賦課されるものであって、その後の原告の所為は、右確定申告時において原告が隠ぺい又は仮装の意思を有していたか否かを判定するための資料となるにすぎない」と判示しているの

で、この点を併せて考察する必要がある。右判示をも総合すると、本判決は、申告後の「隠ぺい又は仮装の行為」は租税を免れる認識を推認させる間接事実であり、租税を免れる認識の下での虚偽申告又は無申告自体が重加算税の賦課要件を充足すると理解している、と解せなくもない。

右判決のほか、納税申告書提出後に「隠ぺい又は仮装の行為」がなされた場合に重加算税を賦課し得るか、争われた他の事例は見当らないようである。文理解釈のうえからは消極に解されなくはないが、理論的には、悪質な所得隠ぺい工作があるにもかかわらず、実行行為が申告の前段階としてなされたか後段階としてなされたかによって、租税負担上差異のあるのは妥当でない。重加算税制度の趣旨、目的に照らしても、「隠ぺい又は仮装の行為」と過少申告等との間に因果関係が認められるならば、行為の時期を問う必要はないものと考ええる。

3 「偽りその他不正の行為」との異同

重加算税の賦課要件である「隠ぺい又は仮装の行為」と逋脱犯の構成要件である（更正の期間制限の特別要件も同じ）。「偽りその他不正の行為」とは、実質上の差異はない、といわれている。<sup>(注28)</sup>

判例では、「偽りその他不正の行為」とは「逋脱の意図をもって、その手段として税の賦課徴収を不能もしく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をいうもの」とする。<sup>(注29)</sup>右にいう「偽計その他の工作」には、「税の逋脱を目的とし、社会的に強い非難に値する反社会性ないし悪性をもったもの、税務官吏の調査を困難ならしめるような効果をもったもの等」が当たるとする見解があるが<sup>(注30)</sup>妥当であらう。

逋脱犯に対する罰則が行為の反社会性、反道徳性に着目して科されるものであることからすると、重加算税の賦課要件よりも逋脱犯の構成要件の方が、適用に当たってはより厳格であるべきであって、<sup>(注31)</sup>故意の内容も「租税を免れる認識」を有することが強調されることになる。従って、「偽りその他不正の行為」の具体的態様の多くが「隠ぺい又は仮装の行為」に該当するとしても、両者が全く同じ内容のものというわけではない。

また、重加算税の賦課要件である「隠ぺい又は仮装の行為」は、前述したように「課税標準又は税額の計算の基礎となる事実に係るものであるから、適用の範囲が「偽りその他不正の行為」よりも限定的であるともいえる。<sup>(注32)</sup>例えば、虚偽の確定申告書を提出する行為や税務調査を偽る行為は「偽りその他不正の行為」には該当するが、<sup>(注33)</sup>これらが行為があつたことのみでは、「隠ぺい又は仮装の行為」に該当しないと解されることは前述したとおりである。

(注1) 和歌山地裁昭五〇・六・二三判決（シュトイエル一六二号一九頁）

(注2) 忠佐市「租税法要論」四七八頁、金子宏・武田昌輔編「税法の基礎知識」五五頁（板倉宏筆）、金子宏ほか編「租税法講座



2 租税実体法」三三七頁(松沢智筆)、北野弘久「税法学の基本問題」三九四頁ほか多数がある。反対に、故意を要件としないとするものに、田代茂『重加算税の性格と賦課の基準』税経通信二二巻四号九九頁がある。なお、志場喜徳郎ほか編「国税通則法精解」五二年版六〇七頁では、故意の立証までも要求しているものではない、とする。

(注3) 寺西輝泰『租税制裁における故意』税理一九巻一四号五八頁、村井正『通脱犯の成立要件と重加算税の課税要件』税理一九巻一四号七五頁

(注4) 碓井光明『重加算税の構造』税理二二巻一二号四頁、北野弘久『日本税法学会第四一回大会の記録(2)』税法二二二号一〇頁

(注5) 昭和二五年三月九日第七回国会衆議院大蔵委員会第二九回では、平田敬一郎政府委員は次のように答弁している。

「脱税の意図がなくて、単純な過少申告にしかすぎないという場合におきましては、単に過少申告加算税に該当するにすぎないと思います。これに反しまして、最初から脱税の認識をもちまして申告自体も少くなるというようなことになりまして、その申告はやはり詐偽その他の不正の行為の一つに該当すると考えます。その場合におきましては、刑罰を課する要件にも該当し、重加算税を課する要件にも該当するのであります。」

(注6) 大阪地裁昭三六・八・一〇判決(行集二二巻八号一六〇八頁)、評釈に中川一郎・税法学一三〇号四三頁、須貝脩一、シュトイエル六号四五頁、竹本広一、税経通信三三巻一四号二四六頁がある。また同旨の判決には、熊本地裁昭四四・三・一七判決(行集二〇巻一・三三三頁)、福岡高裁昭五一・六・八判決(訟務月報二二巻六号一六八八頁)がある。

(注7) 静岡地裁昭四四・一一・二八判決(訟務月報一八巻九号一四八〇頁)、評釈に波多野弘・シュトイエル二二五号一四頁がある。報二二五巻八号二三〇一頁)がある。

(注8) 鳥取地裁昭四七・四・三判決(訟務月報一八巻九号一四八〇頁)、評釈に波多野弘・シュトイエル二二五号一四頁がある。

(注9) 須貝前掲書四六頁

(注10) 竹下重人『重加算税の賦課と青色申告取消の関連について』税経過通信二二巻一二号三三三頁

(注11) 中川前掲書四四頁、同旨の見解に、北野前掲書(注4)一七頁、松沢前掲書三三八頁、竹本前掲書二四七頁、村重慶一・

税務事例八卷三号一六頁、桜井四郎・税務事例八卷三号二〇頁、武田昌輔ほか編「会社税務釈義」一五〇八一頁がある。

(注12) 企業犯罪の処罰強化を検討している法務省では、法人に明確に「犯罪能力」を持たせる考えを固め、①取締役や理事など役員のためには業務との関連性があること、②中間管理者や一般従業員の行為については、業務関連性以外に、「法人のためにする意思」と「中枢機関からの指揮・監督のもとで行われた」場合、を「法人の行為」とする方針のようである(五五年三月二三日読売新聞朝刊)。本稿の問題も同様な視点から解決をはかり得るものと考ええる。

(注13) 昭和二十九年一月五日直所一一(八三)

(注14) 税務訴訟資料一〇三号九七六頁

(注15) 大阪地裁昭三五・一一・二八判決(行集一一卷一一号三〇九七頁)及び東京地裁昭五四・一・三〇判決(税務訴訟資料一〇四号八八頁)参照

なお、名古屋地裁昭五一・一〇・二七判決(税務訴訟資料九〇号二八九頁)では次のとおり判示している。「本件売上計上洩れ等に係る金額は納税者の総所得金額の一・六五％に過ぎず、また本件過大計上に係る必要経費の金額は必要経費総計の九・八四％に当る程度であって、右記載は記帳上の間違い、個々の必要経費についての見解の相異、支払事実の立証の不能(領収証等の不存在)等によるものではないかと考えられるのであって、納税者が殊更故意又は作為により事実を隠べし又は仮装したことによるものと考えすることはできない。」

これを裏返すと、調査額と記帳額との開差が大きければ事実を隠べし又は仮装していたとの認定も可能となる。

(注16) 横浜地裁昭五三・三・一三判決(行集二九卷三号二二五頁及び碓井前掲書六頁)参照

(注17) 熊本地裁昭五〇・一一・二六判決(税務訴訟資料八三号五五三頁)は、帳簿書類を全く備えていないことのほか、原始記録を破棄する等証拠が残らないようにしていたこと、税務調査の際虚偽の答弁をしていたことを掲げて、重加算税賦課決定処分は適法である旨、判示している。

(注18) 行集二六卷九号一一五八頁、評釈に桜井前掲書がある。

(注19) シュトイエール一六八号四七頁

(注20) 前掲横浜地裁判決も、取引先から支払いを受けた小切手を父名義の普通預金に預け入れたことのみをもっては「事実の隠

べい又は仮装」があったとはいえない、と判示している。

(注21) 桜井前掲書二一頁では、「その金額がかなり多額で、Xがそのような計上もれを看過するのは不合理だと認められるような場合は、むしろ故意があったというべきで……判決はその点についてふれず、全体として故意がないとしているわけである。」と述べている。

(注22) 税務訴訟資料六九号一三九〇頁、評釈に村山文彦・税務事例九卷三号二六頁がある。

(注23) 確井前掲書五頁及び長田行雄『重加算税に関する問題について』税法学二六九号一九頁は消極に解している。

(注24) 行集二七卷六号九七五頁

なお、本判決の上告審である最高裁三小廷昭五二・一・二五判決(税務訴訟資料九一号五四頁)は、原審の判断は正当とする。

(注25) 東京高裁昭四八・一〇・一八判決(税務訴訟資料七一号五二七頁)は、居住用財産の買換えの特例(昭和三七年改正前の措置法三五条)の適用を受けた納税者が、買受資産に居住せず、他の地域に居住していた事実を秘して申告したことをもって、「税務計算の基礎となるべき事実」を隠べい又は仮装したものである、と判示している。右事実が「税額計算に特有の事実」に当たるのである。

(注26) 本件の第一審判決である福岡地裁昭五〇・三・二九判決(行集二六卷三号四五六頁)における被告の主張によると、他人名義や架空名義の契約書が作成されたことになっているが、判決では右主張を採用していないので、原始記録等が故意に廃棄されたかどうか不明である。

(注27) 税務訴訟資料八一号六〇二頁

(注28) 板倉宏・別冊ジュリスト租税判例百選一四〇頁、新井隆一編「租税法講義」二二七頁(波多野弘筆)、北野前掲書(注1)四〇三頁ほかがある。

(注29) 最高裁大法廷昭四二・一一・八判決(刑集二二卷九号一一九七頁)

(注30) 法曹会「最高裁判例解説刑事篇(昭和四二年度)」三三四頁(木梨節夫筆)

(注31) 板倉宏・ジュリスト六一九号一四三頁

(注32) 堺沢良・税経通信二六卷一〇号二二六頁及び村重前掲書一六頁。なお、長田前掲書一七頁は、この見解に反対する。

(注33) 堀田力「租税は脱犯をめぐる諸問題(一)」法曹時報二二卷二号四〇頁以下参照

## 二 重加算税と過少申告加算税等との関係

### 1 重加算税と過少申告加算税等との併課

重加算税は「隠ぺい又は仮装の行為」がなされたことによって過少申告加算税等に代えて課されるものであり、重加算税の対象となった部分については過少申告加算税(無申告加算税及び不納付加算税も同じ)は課されない。これは、重加算税と過少申告加算税等とは、ともに申告納税義務違反があった場合に過少又は無申告等という同一の行為(注1)に対して課されるものであるからである。

ところで、国税通則法制定前においては、重加算税額と過少申告加算税額とは併課されなかったが、重加算税額と無申告加算税額(源泉徴収加算税額)は併課されることになっていった。国税通則法制定前の無申告加算税額は、申告遅延の期間の長短を重視して課されるものであるから、(注2)「隠ぺい又は仮装の行為」を重視して課される重加算税額とは、性格的に異なると考えたのであろう。ちなみに、国税通則法制定に関する税制調査会第二次答申では、無申告加算税の課税率は一律一〇%とすると共に、重加算税と過少申告加算税等との関係については次のとおり答申している。(注3)

「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五％に相当する部分を課さないこととする。」

## 2 打直し説、内包説

重加算税と過少申告加算税等との併課を認めない現行制度の下においては、重加算税には過少申告加算税相当額（無申告に係る重加算税には無申告加算税相当額）が含まれていると解することができるが、問題は、重加算税賦課決定処分と過少申告加算税賦課決定処分等の関係である。例えば、国税不服審判所長は、重加算税賦課決定処分の取消請求裁決において、「隠ぺい又は仮装の行為」はなかったと判断した場合に、重加算税の全額を取消さなければならぬか、又は過少申告の事実はあるから過少申告加算税相当額を除いた重加算税の一部を取消せば足りぬのか、という問題が生ずる。

実務上の見解は分れており、本稿では、便宜、重加算税の全額を取消さなければならぬとする説を「打直し説」、重加算税の一部を取消せば足りるとする説を「内包説」と呼び、論ずることとする。

### (1) 打直し説

打直し説は、重加算税と過少申告加算税の賦課要件が別個の条文によって規定されていることを根拠に、重加算税賦課決定処分と過少申告加算税賦課決定処分とは別異な処分であることを強調する。

この説に立つものとされる大阪高裁昭和五〇年九月三〇日判決は、次のとおり判示している。<sup>(注4)</sup>

「重加算税は過少申告とか無申告とかの単純な申告義務違反に対する税法上の秩序罰負担を内包するものであること、更正等により納付することとなった税額に対しては総べて過少申告加算税を課することが基本原則であること、

加算税はその額の計算の基礎となる税額の属する税目の国税であることは右控訴人の主張とおりであるけれども、そのことの故に本件重加算税賦課決定処分は過少申告加算税賦課決定処分が当然含まれているとの前提を採ること自体賛成できない。あく迄も両者は別異の処分として扱うべきである。本件加算税賦課決定処分にこのような内容不特定の過少申告加算税賦課決定処分がなされているとみることが到底できない。……（中略）……被控訴人は本訴において右重加算税賦課決定処分の基礎となる税額（したがって過少申告加算税についても）を争っているから、本件重加算税賦課決定処分の過少申告加算税額相当額部分についてもなお取消を求める法律上の利益があるということができ「る」。

右判決は、国側の「重加算税賦課決定処分の取消請求は過少申告加算税額の範囲内では訴をもって取消を求める法律上の利益がない」という主張を排斥した事例である。法律上の訴えの利益という観点からは、判示は正当である。しかしながら、「隠ぺい又は仮装の行為」はないが過少申告という事実がある場合に、過少申告相当額の部分についての訴えの利益の有無の問題と、重加算税額のうち過少申告加算税相当額をも取消すかどうかは別個の問題である。右判決も、重加算税に過少申告加算税相当額が含まれていることは、肯定している。問題は、重加算税額を過少申告加算税相当額と「隠ぺい又は仮装の行為」に係る加算税相当額とに可分することが許されるか否かであろう。

なお、右判決と同様に重加算税と過少申告加算税とはあくまでも別個な処分によるべきであるとしながら、国税不服審判所長は、重加算税賦課決定処分の取消請求に係る裁判に当って、「隠ぺい又は仮装の行為」がなかったと判断した場合には、変更裁決（通法九八条一項）によって、重加算税を過少申告加算税に変更することができるから、変更裁決によって過少申告加算税相当額を維持できるとする見解もあり得よう。<sup>(注5)</sup>この見解によれば、国税不服審判所長

の行方変更裁決は、重加算税の全部を取消し新たに過少申告加算税の賦課したことになるから、賦課決定の除斥期間経過後（通法七〇）は、かかる裁決は許されないということになる。また、裁決後の加算税額に不服のある者は、裁決固有の瑕庇を争うことになるから、国税不服審判所長を被告として取消訴訟を提起しなければならないことになる（行訴法一〇②）。

(2) 内包説

内包説は、重加算税と過少申告加算税等とはともに申告納税義務違反に対し課されるものであって性質が同一であると解されること、重加算税は課税標準等の全部又は一部について「隠ぺい又は仮装の行為」をしたという要件を過少申告加算税等の賦課要件に加重したに過ぎないこと、等を根拠とする。この説に立つと解される東京地裁昭和五三年二月二一日判決は、この問題を正面から捉え、次のように詳細に判示している。

「過少申告加算税と通則法第六八条第一項の規定による重加算税とは、その名称は異なるが、いずれも申告納税方式による国税について過少な申告を行なった納税者に対する行政上の制裁として課されるもので、ただ重加算税は隠ぺい又は仮装という不正手段を用いた悪質な過少申告に対して特別に重い負担の行政上の制裁を課することとしたのであるから、両者は全くその性質を同じくするものであるし、他方その税額算定の手法を見ても、両者はいずれも修正申告又は更正により新たに納付すべきこととなった税額をその算定の基礎として、これに一定の割合を乗じて算定するものであり、ただ重加算税は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ぺい又は仮装という要件が加わることにより単なる過少申告に対する場合よりもその割合を高率としているに過ぎない。したがって、同一の修正申告又は更正に係る加算税である限り、過少申告加算税を賦課されるにしても、重加算税を賦課されるにしても処

分としての同一性を有するというべきで、重加算税として高い割合の加算税が賦課された場合は、その中に単なる過少申告加算税たるべき部分が包含されていると解するのが相当であり、また、通則法第六八条第一項、同法施行令第二八条第一項により、加算税の税額計算の基礎となるべき税額のうち隠ぺい又は仮装されていない事実に基づくことが明らかである税額につき過少申告加算税が課され、その余の税額につき重加算税が課される場合には、過少申告加算税の賦課決定と重加算税の賦課決定の二個の処分がされるものとみるべきではなく、一個の加算税賦課決定がされるものと解すべきである。……（中略）……以上によれば、過少申告加算税の賦課決定、重加算税の賦課決定、さらには通則法第六八条第一項、同法施行令第二八条第一項によりされた過少申告加算税と重加算税の賦課決定につき審査請求を受けた国税不服審判所長は、当該修正申告又は更正に關し通則法第六五条及び第六八条第一項所定の各要件の存否を審理し、その結果に基づき過少申告加算税の額及び重加算税の額を算定し、その合計額が原処分における税額を下回るときは、裁決において原処分中その超える税額部分を取り消し、残余の部分については審査請求を棄却すべきことに帰着する。」

右判決は、重加算税賦課決定処分の中に過少申告加算税賦課決定処分が含まれているという論理をとるのではなく、「隠ぺい又は仮装の行為」に基づく部分に係る重加算税と右以外の部分に係る過少申告加算税とは、ひとつの賦課決定処分によって課されるものであるとする、そして、重加算税額には過少申告加算税相当額が含まれること、税務争訟の対象は税額の多寡（総額主義）であること、等を根拠に、重加算税賦課処分の取消請求の審判の対象は加算税額の総額である、とするものと解される。<sup>(注)</sup>

### 3 各種加算税の關係についての私見



右2に掲げた各判決は、いずれも重加算税と過少申告加算税又は無申告加算税とは、加算税としての性質は同じものであると解しているようである。

各種加算税の性質が同一であると判示したりディッキング・ケースに、最高裁三小廷昭和三九年二月一八日判決がある。事案は、税務署が無申告加算税を賦課すべきところ誤つて過少申告加算税を賦課決定したことが適法であるかどうか争われたものである。原審は、各種加算税の賦課要件が異なることを理由に、過少申告加算税賦課決定処分は重大かつ明白な瑕疵があり無効である、と判断した。これに対し、最高裁判所は次のとおり述べて、原判決を取消している。

「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、原判決には法令の解釈を誤った違法がある。」

各種加算税は、いずれも申告納税制度を確保するための措置として申告納税義務違反の行為に対して課せられる経済的な負担であるから、その性質は本質的にかわりはないとする各判決の理りは、重加算税と過少申告加算税等との間においても妥当するであらう。また、重加算税は、過少申告又は無申告であることのほかに、脱漏所得の発見を困難にするような悪質な行為があることにより特に重い経済的負担を加重するものであるから、重加算税額には過少申告加算税相当額又は無申告加算税相当額が含まれている、とする解釈は妥当と考える。

次に、内包説に立つ判決が指摘する加算税賦課決定処分は一つの処分という点は重要である。つまり、国税通則法

三二条一項二号では、加算税の賦課決定はその計算の基礎となる税額及び納付すべき税額を決定するとし、各加算税毎に賦課決定処分がなされることを予定していない。従って、脱漏額のうち、「隠ぺい又は仮装の行為」に係る部分については重加算税が、右以外の部分については過少申告加算税等が、一つの加算税賦課決定処分として、課されることになる。また、当初脱漏額の全部を過少申告加算税の対象としたが、その後の調査によって、右のうち「隠ぺい又は仮装の行為」に係る部分があると判明した場合には、新たな重加算税賦課決定処分が行われるのではなく、先の加算税賦課決定処分の変更決定（通法三二条二項）が行われることになる。<sup>(注10)</sup>

右二つの理由及び税務訴訟の審理の対象を総額主義で捉える通説、判例からすると、各種加算税の関係については内包説がより説得力をもつものと解される。

なお、打直し説に立てば、税務署長は、加算税の賦課決定に当たり重加算税が過少申告加算税か二者択一の判断を要求され、重加算税の賦課要件を充足する部分については、必ず重加算税を賦課しなければならず、過少申告加算税等を課すことは許されない、ということになる。<sup>(注11)</sup> 重加算税の賦課要件を充足する場合に過少申告加算税を課したことが違法であるとして、結果的に過少申告加算税さえ課されなくなってしまうことは、制度的にも問題がある。<sup>(注12)</sup>

この点、内包説によれば、重加算税を課すべきところ過少申告加算税を課すことも許されることになるし、重加算税の範囲内主張も認められる。更に、重加算税賦課決定処分の取消訴訟において、被告側は、予備的に「隠ぺい又は仮装の行為」に当たらないとしても、正当な理由がなく過少に申告しているから、過少申告加算税相当額の加算税賦課決定処分は適法である、という主張をすることも可能である。<sup>(注13)</sup>

(注1) 平田敬一郎「新税法」(二五年)二四九頁では、過少申告加算税と重加算税とが併課されない理由として、「同一の行為に対する同様な性質を有する民事罰であるから」と述べている。

なお、原純夫「税」(三一年)二〇五頁では、重加算税は過少申告加算税又は無申告加算税のほかに徴取されるのであるが、過少申告加算税と重加算税とが重複して課せられる場合には、重加算税の計算の基礎となる税額の5%相当額だけ重加算税が免除される。」とする。

(注2) 忠佐市「租税法要論」四六九頁では、「(無申告加算税のうち)5%ないしは20%は無申告に対する課税であり、これに、おのおの5%の過少申告に対する課税が加わって10%ないし25%の率が構成されているものと観念し、無申告に対する課税は、法定期限内に申告がされなかったという事実によって、時の経過とともに累加される率を固持して行き……」と述べている。

右見解に従えば、重加算税が課される場合は、無申告加算税のうち過少申告相当部分の5%が軽減されるべきこととなる。法がこのような制度をとらなかったのは、余りにも技術的であると考えたからであろうか。

(注3) 昭和三十六年七月「国税通則法の制定に関する答申」二二頁

(注4) 行集二六卷九号一一五八頁、評釈に桜井四郎・税務事例八卷三号一七頁がある。

(注5) 熊本地裁昭四四・三・一七判決(行集二〇卷二・三号二二三頁)では次のように述べている(控訴審である福岡高裁昭五一・六・八決・訟務月報二二卷六号一六八八頁も同旨)。

「重加算税額を過少申告加算税額に充当することもできる点より見れば、審査決定の重加算税額と過少申告加算税額の合計額が更正処分のそれを超過していないので、審査決定における不利益変更禁止の規定には違反しない。」

(注6) 訟務月報二四卷四号八五二頁、評釈に、藤村啓・法律のひろは三一卷六号八八頁、品川芳宣・税理二二卷二号一七九頁、行政判例研究会編「五三年行政関係判例解説」(野崎悦宏筆)三一五頁がある。

(注7) 那覇地裁昭五三・一・二四判決(税務訴訟資料九七号四三頁)では、国税不服審判所長が重加算税のうち無申告加算税相当額を超える部分を取消した裁決後の加算税について、無申告加算税であるか重加算税であるかは問題があるとしながら

も、総額主義の観点より課税の根拠は有している、と判示している。また、前掲熊本地裁判決では、「重加算税の課税要件は過少申告加算税の課税要件に要件を加重したものであり、税率も加算されている。」と判示し、裁判所が認定した重加算税が被告主張の重加算税額を超える部分については過少申告加算税対象額に充当している。

(注8) 訟務月報一〇巻四号六五三頁。同旨の判決に最高裁二小廷昭四〇・二・五判決(民集一九巻一号一〇六頁)がある。

(注9) 大阪高裁昭三七・三・二七判決(行集二三巻三号二五六頁)、評釈に新井隆一、シュトイエル一三号九頁がある。

(注10) 志場喜徳郎ほか編「国税通則法精解」(五二年改訂版)三四四頁では、「ある確定した加算税の計算の基礎となる税額の範囲内において、当該税額に係る加算税の変更を要するときは、第二項の変更決定を行なうことになる」と述べている。

(注11) 確井光明『重加算税賦課の構造』税理二二巻一二号三頁は、強い羁束性を指摘する。反対に、広瀬正『重加算税の対象となる遁脱所得の範囲』税理一九巻一四号八六頁では、課税権者の裁量の余地があるとする。

(注12) 品川前掲書一八五頁では、次のように指摘する。

「本件のような場合に重加算税額の全額取消しをすれば、過少申告の事実があり、しかも隠ぺい又は仮装の容疑さえあった事案につき、加算税の負担を免れるという不当な結果となる。これは、刑事事件において、尊属殺人罪の構成要件を欠いているという理由のみで殺人罪も不問にしてしまう結果を招いても良いことにも相通するといえよう。」

(注13) 藤村前掲書九一頁では、次のとおり指摘する。

「従来裁決で全額維持された重加算税賦課決定処分の取消訴訟において、重加算税の賦課要件を欠くとされた場合には、過少申告加算税との関係を検討することもなく(もっとも課税庁側でそのような主張をしないことも影響していたと思われる)、加算税は全額取り消されていたが(……………)、内包説によれば、当然過少申告加算税相当額を超える部分の一部取消し判断がなされることになる。」

## 第四章 加算税制度の機能と問題点

### (一) 加算税制度の機能

イ 現行加算税制度が申告納税制度の確保と安定を目的としたものであることは既に述べたとおりである。申告納税制度が発足して三十数年過ぎた今日、同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たかについて、定量的に分析することは困難である。国税通則法制定後の申告所得税及び源泉所得税並びに法人税における加算税賦課決定は、表Ⅲ～Ⅴにみるとおり、件数、金額とも増加傾向を示してはいるが、納税者数、納税額ほどの増加割合ではない。従って、相対的な不正申告、納税の割合は減少しているともいえるが、これを加算税制度に由来するものと速断するわけにはいかない。他の諸制度との関係や納税者意識等の社会的条件或いは課税当局の方針等を無視することはできないからである。

加算税制度の機能を定量的には握することはできないにしても、国民が加算税制度についてどの程度期待しているかの傾向を知ることが可能である。例えば、昭和五四年八月に実施された総理府の「税金に関する世論調査」や市民生活意識研究会の「納税者意識調査」<sup>(注2)</sup>では、脱税者に対する制裁として加算税制度を挙げる者が多い(表Ⅵ～Ⅷ参照)。

ロ 申告納税制度が定着した今日、申告納税状況の実情を税務調査との関係からみると、次のとおりである。

① 申告所得税では、税務調査の対象とされたもののうち約九割の者に申告洩れがあり、脱漏所得、税額ともに年

々増加している（表Ⅸ参照）

② 法人税でも、税務調査の対象とされた法人のうち約八割の法人に申告洩れがあり、脱漏所得額が年々増大していることも申告所得税と同様である。また、調査対象法人のうち二割強に当る法人が重加算税の対象となる不正申告を行っており、不正脱漏所得額も一八〇〇億円を超えることになっている（表Ⅹ参照）。

③ これに対し、最近における脱税犯としての告発件数は年間一五〇件足らずであり、告発事件は脱漏所得の高額なものに限られている（表Ⅺ参照）。

ところで、学者の中には、加算税と罰金との二重問責を避ける趣旨から、加算税制度とりわけ重加算税を廃止して刑事訴追を徹底すると共に、行政上の制裁措置としては延滞税制度一つで足りるようにならなければならない、と主張する者もある。<sup>(註七)</sup>しかしながら、右のような申告納税状況の実情を考慮すると、現行の重加算税の対象とされる不正申告等を全て刑事訴追の対象とし、重加算税制度を廃止する訳にはいかないであろう。また不正申告のうち特に悪質な高額脱税者に限って刑事訴追で対処し、他の不正申告（単なる過少申告も含めて）に対しては延滞税のみを課するということでは、正当な納税義務の履行者との間はもろんのこと、単に過少の申告をした者と不正の申告をした者との間においても、公平を欠く結果となる。延滞税は、加算税とは性格が異なり、一種の遅延利息である。

九・六・四或いは十・五・三・一の論議にみられるように、所得捕捉上の不公平に対して厳しい批判がある<sup>(註八)</sup>。昨今、民主的な租税制度を維持するためにも、安易に加算税制度を廃止することは問題である。加算税制度を廃止するには、それに代り得る制度、租税負担の公平をはかり得るより良い制度を整備しなければ、国民の不満を増大させる結果となりかねないであろう。

ハ 重加算税を廃止することに問題があるとした場合、憲法三九条の規定の抵触を避ける趣旨から、北野教授は次のような立法措置を示唆する。<sup>(注5)</sup>

「重加算税を課せられた納税義務者に対し刑事訴追が行われた場合には、訴追期間中は、重加算税の徴収を猶予することとし、訴追の結果をみたらうで、重加算税の徴収処分<sup>(注5)</sup>の続行を決定すべきである。そして、もし、訴追の結果、有罪となつて罰金刑等に処せられたときは重加算税の賦課を取り消すこととし、すでに重加算税を納付していたときは、既納付の重加算税相当額を還付することにするのである。」

この見解にしたがえば、有罪とされた場合の罰金額は少なくとも重加算税よりも多額でなければならぬであろう。ちなみに、昭和五三年中に確定した租税関係刑事判決一五四件について、<sup>(注6)</sup> 逋脱額と罰金額との関係をみると次のようになる。

① 判決が認定した逋脱額の合計は約八一億七八〇〇万円であり、確定した罰金額は約一七億七〇〇〇万円である。逋脱額に対する罰金額の割合は二一・七％となる。

② 確定判決一五四件中、逋脱額に対する罰金額の割合が概ね三割を超えているのは、懲役刑が科されなかった二件を含めて九件にすぎない。

現行税法の規定による脱税犯の罰金額は、五〇〇万円以下とし、逋脱税額が五〇〇万円を超えるときには逋脱税額を限度として科することができることとなっている<sup>(注7)</sup>（所法二三八ほか）が、現実には本税の納付や重加算税の徴収が考慮されて罰金額が量定されているようである。

## (二) 加算税制度上の問題

## 1 重加算税賦課決定と適正手続

重加算税が制裁的な要素を有することから重加算税の賦課決定に当っては、適正手続（デュー・プロセス・オブ・ロー）が重視されなければならない、とする見解がある。例えば、北野教授は次のように述べる。<sup>(注8)</sup>

「憲法三一条の適正手続の趣旨からいって、最大限度、次の二つの手続法上の保障が立法上の措置により講ぜられるべきであろう。①税務官庁は重加算税の課税処分先立ち納税者に通知し、彼に弁明の機会を与える。②処分の通知書には具体的な理由を附記する。」

重加算税の賦課決定に当って、処分理由を告知し納税者の弁明の機会を与えることは必要なことであり、現に税務の運用においてもこの点は十分に考慮し実行されているところでもあろう。問題は、処分理由の告知を「理由附記」という形で法的に保障すべきであるかであろう。

最高裁判所は、青色申告書に係る更正の理由附記について、次のように判示している。<sup>(注9)</sup>

「一般に法が行政処分理由を附記すべきものとしているのは、処分庁の判断の慎重、合理性を担保してその恣意専断を抑制するとともに、処分理由を相手方に知らせて不服の申立に便宜を与える趣旨に出たものである。」デュー・プロセスの尊重という点からして、重加算税の賦課決定処分についても理由を附記することが望ましいが、国税通則法では加算税賦課決定については理由附記を要求していない。もっとも、「憲法論的には課税庁の判断の慎重、合理性がきわめて強く要求される重加算税については、課税庁の側にそのような理由附記を伴った課税処分が義務づけられているというべきであろう」とする見解もないわけではない。<sup>(注10)</sup>しかし、立法論としてはともかく、法の規定なくして直ちに憲法条項から重加算税の賦課決定に当って、理由附記が要求されている見解には疑問がある。<sup>(注11)</sup>青色申告者の



場合には、納税者に帳簿の備え付けを要求することの反面、帳簿調査に基づく更正決定と理由附記を法は義務付けているのであって、その結果、理由附記の不備は更正決定そのものの効力を否定することになるのである。重加算税の賦課決定処分において、青色更正と同様に理由附記を必要とし、かつ、理由附記の不備があれば、たとえ悪質な申告納税義務違反の行為が行われていても重加算税賦課決定処分の効力が否定されることは妥当であろうか。正当に納税義務を履行した者と納税義務の不履行者との負担の公平という点を含めて、更に検討の余地があるように思われる。<sup>(注12)</sup>

なお、雄井助教教授は「(重加算税を課する場合は)本税を課す行政庁とは別の機関において、納税義務者に対する聴問を実施し、第三者的立場から、隠ぺい又は仮装をなされたことを宣告する方式が考察されるべきである」と述べ、<sup>(注13)</sup> 第三者的機関については国税不服審判所が考えられるとする。

右の見解も、重加算税の賦課決定が制裁的な処分であることから、憲法三一条の要請として、第三者機関による聴問制度の導入を示唆するものであると解せられる。右制度を導入する場合は次のような事項を含めて更に検討を要しようが、現行法の事後的救済措置ではなお不十分であるか前記理由の告知と併せて、今後の検討課題としたい。

① 第三者機関は、「隠ぺい又は仮装の行為」の有無の宣告に際し、必然的に「隠ぺい又は仮装の行為」により所得の脱漏が行われたかどうかをも検討することになるが、この場合の第三者機関の審理と更正決定処分に対する不服申立の関係をどのように捉えるか、更正決定処分の不服申立の審理は第三者機関の宣告の有無にかかわらず進行するのか。

② 第三者機関が「隠ぺい又は仮装の行為」があったと宣告し、税務署長が異議決定等により更正決定が誤りであ

つたと判断した場合のように、行政の統一的運用の面から問題はないか。

③ 第三者機関が「隠ぺい又は仮装の行為」があったと宣告した場合、これに対する不服申立、出訴と更正決定処分に対する不服申立、出訴の関係をどのように捉えるか。

## 2 現行加算税制度のその他の問題

現行加算税制度においては、無申告加算税と過少申告加算税との間に税率の差を設けているが、申告制度発足後三〇数年経った今日においても、両者の税率に差を設けるべきかについては検討の余地がある。例えば、単純な無申告は申告納税になじみのない税法に無知な者において生ずる場合が多いであろうし、過少申告の常習者の方がより悪質とも解される。所得税法において、当初、無申告の場合には各種所得控除（基礎控除を除いて）を認めないこととしていたが、昭和四三年の税法改正で<sup>(注14)</sup>申告の有無にかかわらず所得控除を認めることとしたように、今日においては期限内に申告がされたかどうかの差異は余り重要でないように思われる。

仮に、無申告加算税と過少申告加算税との間に税率の差を設ける制度を存続するとしても、納税者が自発的是正措置を講じた場合には各種加算税を課する理由はないのではなからうか。なお、きめの細かい加算税制度を前提にする<sup>(注15)</sup>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。

以上のほか、現行加算税制度については、前章で述べたように文理解釈上疑義のある事項（例えば、従業員等の隠ぺい又は仮装の行為に対しても重加算税が課されるか、重加算税には過少申告加算税相当額等を内包しているか、あるいは申告期限後に「隠ぺい又は仮装の行為」が行われた場合に重加算税を課し得るか等）については、立法上明確にすることが望ましい。

- (注1) 内閣総理大臣官房広報室「税金に関する世論調査」参照
- (注2) 市民生活意識研究会編「納税者の意識と行動」参照
- (注3) 北野弘久『国税通則法批判 第二節加算税』シュトイエル四号二〇頁以下、その後における同氏の見解に「加算税制度の再検討」税法学二四九号二〇頁以下及び『日本税法学会四一回大会記録(2)』税法学二五二号七頁以下がある。
- (注4) いわゆる大島サラーマン訴訟(京都地裁昭四九・五・三〇判決、行集二五卷五号五四八頁及び大阪高裁昭五四・一一・七判決・行集三〇卷一一号一八二七頁)は一つのあらわれである。
- (注5) 北野前掲シュトイエル四号二〇頁、なお新井隆一『日本税法学会二一回大会シンポジウム』税法学一三二号四五頁も同旨の見解であろう。
- (注6) 税務訴訟資料一〇七号及び一〇八号より分析した。
- (注7) 板倉宏『追徴税と罰金との併課』別冊ジュリスト行政判例百選Ⅱ四三一頁及び田宮裕『罰金と追徴税の併課』別冊ジュリスト憲法判例百選一二九頁参照
- なお、佐藤文哉『所得税法六九条一項前段の罪の判示方法』警察研究三六卷三号一〇七頁では、「罰金刑は、実務上、所得税法六九条三項の加算税または追徴税の徴収がすんでいなければ、同条二項の趣旨により通脱額相当額、徴収済であれば、通脱額の三割程度を情状によって科するのが通例である。」と述べている。
- 他方、東京地裁昭五一・一〇・八判決(税務訴訟資料一〇七号三四二頁)は、次のように判示し、重加算税等の納付を執行猶予との関係からとらえている。「近時納税倫理の向上が叫ばれば脱犯における個人の責任については懲役刑の選択がなされるのが通常であるところ、他方我国の納税倫理の向上の現時点での到達点に合わせて、特に悪質な事実を除いては脱額を納付し、三割の重加算税を納付したような場合には懲役刑につき執行猶予が付されるのが通例であることは当裁判所に顕著であって……」
- (注8) 北野前掲税法学二四九号二〇頁、同「更正に至る手続と各種処分」税理二二卷一一号一一二頁
- (注9) 最高裁二小廷昭三八・五・三一判決(民集一七卷四号六一七頁)

(注10) 北野弘久編「日本税法体系3」二七八頁(中村芳昭筆)

(注11) ちなみに、白色申告書に係る更正の理由附記については、最高裁二小廷昭四二・九・八判決(稅務訴訟資料四八号三八八頁)ほかは消極に解している。

なお、金子宏「租税法」三六三頁、金子宏ほか編「租税法講座3」四〇頁(南博方筆)は白色申告に対する更正には理由附記を要しないと解している。反対に、北野弘久「税法解釈の個別的研究1」二四六頁がある。

(注12) 中村三徳「青色申告書にかかる更正の理由附記をめぐる諸問題」稅務大学校論叢八号六九頁では、次のように述べている。

「右の立法の経過からも明らかのように、理由附記の規定の趣旨は、要するに青色申告書はこれを尊重し、青色申告者の備付帳簿書類の記載を無視して更正決定を行ってほならないことの保障を手続面において担保したものである」といえるであろう。」

この見解を更に進めると、少くとも青色申告者に対する重加算税の賦課決定処分においては、青色申告承認取消処分と同様に、処分理由を附記することを認めるべきであるとする立論は成り立つであろう。

(注13) 碓井光明「重加算税賦課の構造」稅理二二卷一二号七頁

(注14) より正確には、昭和四〇年法律第三三号により扶養控除・配偶者控除については申告要件から除外し、その後、昭和四三年法律第二一号によって、全ての所得控除が確定申告書の提出がない場合でも認められるようになっていた。

(注15) 租稅徵收制度調査会主要審議資料四二八頁参照

表1 昭和22～24年分 申告所得税の申告・更正・決定の状況

(単位：千人、百万円)

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

(注) 1. 「所得金額」欄の人員は、各種所得毎を1人として計算した延人員を、「納税額合計」欄の人員は実人員を示す。

2. 「差引合計D」欄の人員は、申告額、修正確定申告による増減額、更正による増減額及び決定額を通じた実人員を示す。

3. 「%」欄のうち、「追徴税」欄は、納税額に占める追徴税の割合を示す。

4. 出所「国税庁統計年報書」73回(昭22)、74回(昭23)、75回(昭24)の各12、13頁

表Ⅱ 昭和22～24年度分 法人税の申告・更正・決定の状況（現事業年度分）

（単位：社、百万円）

区分	項目	申告額		更正による増減A		決定額B		差引合計額C		A+B C %	
		件数	金額	件数	金額	件数	金額	件数	金額	件数	金額
22	所得金額	59,798	5,846	8,125	1,290	4,675	699	66,782	7,834	19.2	25.4
	納税額合計	59,798	3,215	8,125	896	4,675	457	66,782	4,568	19.2	29.6
23	税額のうち加算税・追徴税	21,297	27	7,800	90	4,003	30	30,982	147		
	所得金額	116,392	26,077	39,584	9,895	19,587	3,275	136,158	39,247	43.4	33.6
24	納税額合計	116,392	12,636	39,584	6,550	19,587	1,998	136,158	21,184	43.4	40.4
	税額のうち加算税・追徴税	48,959	308	39,679	1,251	18,839	308	94,440	1,867		
24	所得金額	160,451	71,598	76,737	17,374	41,554	5,445	205,159	94,417	57.7	24.2
	納税額合計	160,451	31,969	76,737	11,734	41,554	3,401	205,159	47,104	57.7	32.1
24	税額のうち追徴税	1,404	28	49,285	1,549	28,209	462	76,328	2,039	※37.2	※4.3

（注） 1. 現事業年度分とは、自その年2月1日間に終了した事業年度分および翌年2月1日以降終了した事業年度分で、翌年3月

末日までに申告した事業年度分をいう。

2. 「%」欄※印は、総税額に占める追徴税の割合を示す。

3. 出所：「国税庁統計年報書」73回（昭22）60, 61頁, 74回（昭23）58, 59頁, 75回（昭24）50～53頁

表Ⅲ 申告所得税における加算税賦額決定の推移（国税通則法制定後）

（単位：百万円）

年 分	納 税 者 数 (A)	合 計 税 額 (B)	うち 加 算 税 額		割 合		加算税額の 対37年割合	
			延 人 員 (C)	金 額 (D)	$\frac{(C)}{(A)}$ %	$\frac{(D)}{(B)}$ %	人 員 %	金 額 %
昭. 37	2,311,200	160,925	221,863	2,242	9.6	1.4	100.0	100.0
38	2,580,563	205,793	221,165	2,385	8.6	1.2	99.7	106.4
39	2,843,749	245,964	265,401	2,516	9.3	1.0	119.6	112.2
40	2,919,861	265,610	280,071	3,442	9.6	1.3	126.3	153.5
41	3,241,935	308,673	293,854	4,016	9.1	1.3	132.4	179.1
42	3,638,780	382,844	296,700	3,938	8.2	1.0	133.7	175.6
43	3,922,171	474,907	296,147	4,603	7.6	1.0	133.5	205.3
44	4,201,309	609,778	300,798	15,623	7.2	2.6	135.6	696.8
45	4,465,783	727,109	341,799	15,182	7.7	2.1	154.1	677.2
46	4,452,946	879,224	344,205	6,381	7.7	0.7	155.1	284.6
47	4,918,264	1,189,353	341,746	6,697	6.9	0.6	154.0	298.7
48	5,682,810	1,914,773	364,992	8,810	6.4	0.5	164.5	393.0
49	4,988,439	1,307,648	361,439	15,805	7.2	1.2	162.9	705.0
50	4,623,720	1,527,491	285,923	9,080	6.2	0.6	128.9	405.0
51	4,939,700	1,444,599	366,106	10,170	7.4	0.7	165.0	453.6
52	5,050,249	1,648,218	420,451	10,791	8.3	0.7	139.5	481.3
43	5,367,908	1,887,371	453,447	11,017	8.4	0.6	204.9	491.4

対37年(232.2%) (1172.8%)  
出所：国税庁統計年報第38回～第104回及び第100回記念号

表Ⅳ 源泉所得税における加算税賦課決定の推移（国税通則法制定後）

（単位：百万円）

年 分	合 計 税 額 (A)	うち 加 算 税 額			(D) (A)	加 算 税 の 対 37 年 割 合 %
		不 納 付 加 算 税 (B)	重 加 算 税 (C)	計 (D)		
昭. 37	441,354	3,090	124	3,214	0.7	100.0
38	516,203	2,105	165	2,270	0.4	70.6
39	618,994	2,538	219	2,757	0.4	85.8
40	741,150	2,799	261	3,060	0.4	95.2
41	821,696	2,683	218	2,901	0.4	90.3
42	949,706	2,691	263	2,954	0.3	91.9
43	1,196,213	3,224	463	3,687	0.3	114.7
44	1,486,962	3,669	256	3,925	0.3	122.1
45	1,795,519	4,469	243	4,712	0.3	146.6
46	2,094,515	5,600	224	5,824	0.3	181.2
47	2,669,839	6,344	354	6,698	0.3	208.4
48	3,649,082	7,736	329	8,065	0.2	250.9
49	3,915,681	9,483	308	9,791	0.3	304.6
50	4,141,807	9,830	253	10,083	0.2	313.7
51	4,903,631	9,903	301	10,204	0.2	317.5
52	5,161,657	9,543	355	9,898	0.2	308.0
53	5,990,864	10,490	416	10,906	0.2	339.3

対37年（1357%）



表V 法人税における加算税賦課決定の推移（国税通則法制定後）

（単位：百万円）

年度	法人数 (A)	合計税額 (B)	過少申告加算税		無申告加算税		重加算税		加算税合計		割		加算税合計の 対37年割合	
			件数 (C)	金額 (D)	件数 (E)	金額 (F)	件数 (G)	金額 (H)	件数 (I)	金額 (J)	(I) (A)%	(J) (B)%	件数	金額
昭. 37	671,382	763,656	108,710	2,811	11,169	438	23,378	5,274	143,256	8,523	21.3	1.1	100.0	100.0
38	710,305	846,324	104,432	2,889	9,736	364	27,460	5,783	141,628	9,086	19.9	1.1	98.9	106.0
39	761,931	931,558	97,972	2,819	9,032	101	30,208	6,604	137,162	9,524	18.0	1.0	95.7	111.7
40	803,547	910,525	95,235	2,458	8,268	270	35,529	7,913	139,032	10,641	17.3	1.2	97.1	124.9
41	850,709	1,031,923	81,265	2,268	8,263	183	42,397	7,062	131,925	9,513	15.5	0.9	92.1	111.6
42	894,652	1,256,355	58,739	2,107	6,922	207	49,585	8,180	115,226	10,494	12.9	0.8	80.4	123.1
43	951,559	1,571,977	61,506	2,320	6,798	189	49,987	7,872	118,291	10,381	12.4	0.7	82.6	121.8
44	999,611	1,943,737	66,926	2,879	6,619	199	45,170	8,182	118,715	11,260	11.9	0.6	82.9	132.1
45	1,041,983	2,489,362	77,669	3,814	6,424	229	43,735	9,254	127,828	13,297	12.3	0.5	89.2	156.0
46	1,116,670	2,505,576	74,270	3,977	6,224	269	40,608	9,334	121,102	13,580	10.8	0.5	84.5	159.3
47	1,191,839	3,037,645	66,261	4,359	6,204	318	33,981	10,096	106,446	14,773	8.9	0.5	74.3	173.3
48	1,273,518	4,409,786	71,405	6,089	6,373	396	29,913	10,997	107,691	17,482	8.5	0.4	75.2	205.1
49	1,357,335	5,465,192	69,950	8,439	6,123	505	26,157	13,489	102,230	22,433	7.5	0.4	71.4	263.2
50	1,413,401	3,889,831	72,114	8,994	5,141	468	28,757	13,107	108,917	22,569	7.7	0.6	76.2	264.8
51	1,477,588	4,642,838	77,590	9,356	4,761	416	32,042	14,412	114,393	24,184	7.7	0.5	79.9	283.7
52	1,558,328	5,387,452	84,550	9,873	4,835	306	35,507	14,295	124,892	24,474	8.0	0.5	87.2	287.1
53	1,611,158	5,724,256	102,055	11,180	5,415	311	40,141	14,934	147,611	26,425	9.2	0.5	103.0	310.0

対37年(240.0) (749.6)

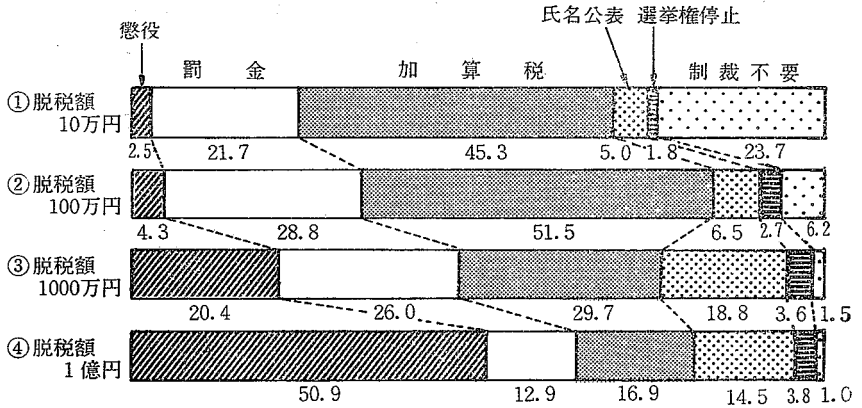
(注) 1. 法人数はその年2月1日から翌年1月31日までの間に事業年度が終了した法人数である。  
2. 出所: 国税庁統計年報巻第88回～第104回

表Ⅵ 脱税に対する制裁

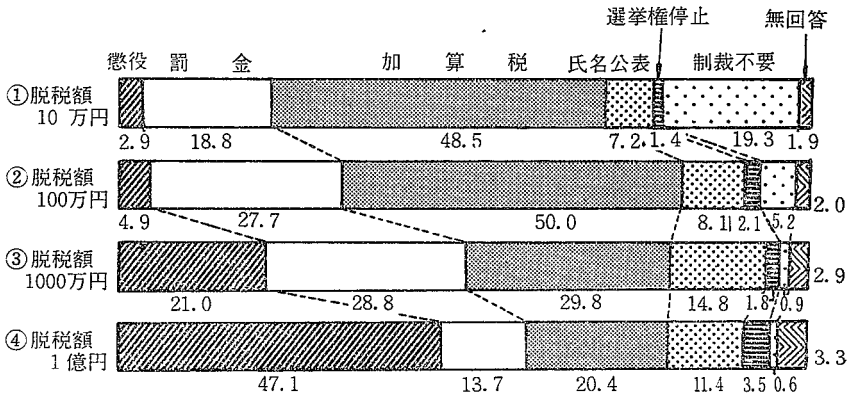
脱税金額	該当者	懲 役	罰 金	加算税	氏名の 公表	選挙権 の停止	処罰の必 要なし	わから ない	計
	人	%	%	%	%	%	%	%	%
10 万 円		2	27	36	7	2	9	17	100
500 万 円	2,437	11	35	26	11	2	0	15	100
1 億 円		44	17	12	9	3	0	15	100

(注) 出所：内閣総理大臣官房広報室「税金に関する世論調査」17頁

表Ⅶ 脱税金額別制裁手段 52年度データ



表Ⅷ 脱税金額別制裁手段 53年度データ



(注) 1 出所：市民生活意識研究会編「納税者の意識と行動」61頁，62頁  
 2 図表中の数字は構成割合(%)を示す。

表Ⅴ 最近5年間に於ける申告所得税の調査事績

年 分	実地調査件数 ① 件	申告もれの件数 ② 件	割 合 $\frac{②}{①}$ ③ %	脱漏所得金額 ④ 億円	追 徴 税 額	
					本 額 ⑤ 億円	加 算 税 ⑥ 億円
54	138,928	126,017	90.7	3,932	750	59
53	118,517	105,446	89.0	3,176	620	51
52	99,332	85,830	86.4	2,425	496	41
51	85,811	73,705	85.9	2,157	485	39
50	77,298	67,239	87.0	1,852	456	37

(注) 税務通信55年4月28日7頁及び時事通信税務経理版54年4月27日16頁、53年4月25日12頁、52年6月28日8頁、51年4月30日7頁により算出した。

表 X 最近 5 年間に於ける法人税の調査事績

事務年度	実地調査件数 ① 件	申告もれの件数			割合		脱漏所得金額	
		更正・決定・ 修正申告の総 件数 ② 件	左のうち不正 によるもの ③ 件	不正による脱 漏額 ④ 億円	$\frac{②}{①} = ④$ %	$\frac{③}{①} = ⑤$ %	不正による脱 漏額 ⑥ 億円	⑦ 億円
53	156,000	122,000	35,000	8,492	78.2	22.4	1,826	
52	126,000	98,000	28,000	7,271	77.8	22.2	1,690	
51	114,000	88,000	24,000	7,027	77.2	21.1	1,594	
50	98,000	78,000	20,000	6,491	79.6	20.4	1,424	
49	97,000	74,000	20,000	6,468	76.3	20.6	1,454	

(注) 時事通信社税務経理版54年10月26日13頁, 53年11月17日14頁, 52年11月1日7頁, 51年11月16日6頁及び税務通信50年11月17日2頁により算出した。

表Ⅹ 最近5年度の告発事件1件当り脱漏額

区 分	告 発 件 数	告 発 1 件 当 り 脱 漏 額	
		所 得 金 額	税 額
		千円	千円
昭和49年度	内 51 126	126,810	80,344
50	内 83 147	149,648	95,844
51	内 98 157	169,504	108,466
52	内 97 163	156,570	90,510
53	内102 153	162,460	95,039
平 均	149	152,998	94,041

- (注) 1. 内書は、増差所得1億円以上の告発件数を示す。  
 2. 脱漏税額には、加算税を含む。  
 3. 出所：国税庁三十年史編集委員会編「国税庁三十年史」323頁