

論 文

無申告事案に対する加算税制度の在り方に関する考察

——国税不服審判所平成 26 年 4 月 17 日裁決を受けて——

岡 根 秀 規

概 要

国税通則法 68 条 2 項は無申告事案に係る重加算税の賦課要件を規定しているが、本裁決事例は、審査請求人が相続税の期限後申告書の提出をしたところ、原処分庁が、請求人が法定申告期限までに申告書を提出しなかったことについて同法 68 条 2 項に規定する重加算税の賦課要件を満たすとして重加算税の賦課決定処分を行ったのに対し、請求人がその全部の取消しを求めた事案であり、国税不服審判所の判断により、重加算税の賦課要件である「隠ぺい、仮装と評価すべき行為」は認められないとして、原処分庁の重加算税の賦課決定処分を取り消したものである。

本裁決は、国税通則法に規定されている重加算税の賦課要件である「隠ぺい、仮装」の意義について審判所が判断を下したものであるが、納税者の認識ある（故意の）無申告事案に対する加算税制度の在り方に検討の必要性を投げかけるものであり、無申告事案に対する重加算税の賦課決定処分の在り方のみならず、その処分の基礎となる無申告加算税制度の在り方にも影響を及ぼすものであることから、今般、本裁決を踏まえ、重加算税の賦課要件を改めて整理するとともに、無申告加算税の意義も再確認した上で、今後の無申告事案に対する加算税制度の在り方について提言を行うものである。

Ⅰ 本裁決の概要（国税不服審判所平成 26 年 4 月 17 日裁決、裁決事例集 No95）

1 事実

（1）事案の概要

審査請求人（以下「請求人」という。）が相続税の期限後申告書を提出したところ、原処分庁が、請求人が法定申告期限までに申告書を提出しなかったことについては国税通則法（以下「通則法」という。）68 条 2 項に規定する重加算税の賦課要件を満たすとして重加算税の賦課決定処分を行ったのに対し、請求人がその全部の取消しを求めた事案。

（2）基礎事実

- ・ 請求人の叔父 P 2（以下「被相続人」という。）は、平成 23 年 4 月〇日、死亡した。本件相続に係る法定相続人は、請求人及び請求人の兄 P 3 の 2 名であった。
- ・ K 税務署長は、平成 23 年 11 月 28 日、相続税の申告書用紙に「相続税の申告のしかた」と題する冊子、「相続税の申告等についての御案内」と題する書面（以下「本件案内文書」という。）及び「相続についてのお尋ね」と題する書面（以下「お尋ね書」という。）を同封して、P 3 宛てに郵送した。

・請求人は、平成24年2月〇日、K税務署長に対して、要旨下記(イ)のとおり記載した回答文書(以下「本件お尋ね回答書」という。)に、下記(ロ)の書類を添付して提出した。

(イ) 本件お尋ね回答書の記載内容

A 相続人について

相続人は、P3と請求人の2人います。

B 被相続人の財産・債務等の明細

(A) 不動産

a 田(i市j町k) 3,635.45m² (金額欄は空白)

b 田(i市j町m) 3,865m² (金額欄は空白)

c 宅地(i市j町m〇番地) 697.51m² 〇〇〇円

d 宅地(i市j町m〇番地) 191m² 〇〇〇円

(B) 預貯金

a 定期預金(x1銀行) 11,091,369円

b 定期預金(x2銀行〇〇支店) 10,320,576円

(C) 葬式費用

1,623,560円

C 被相続人から相続により取得した遺産の課税価格(6千万円)が遺産に係る基礎控除額(7千万円)以下のため、申告は不要と思っています。

(ロ) 本件お尋ね回答書の添付書類

A 平成23年10月〇日P3が交通事故により死亡し相続人が請求人1人になった旨記載したメモ

B 納税義務者が被相続人であるi市役所作成の平成23年度土地家屋名寄帳

C 本件各不動産の種類、細目、利用区分、所在地、面積及び価額の記載がある相続税申告書第11表の申告用紙

D 本件各土地のうち農地について所在地と面積の記載がある相続税申告書第12表の申告用紙

E 葬式費用の明細の記載がある相続税申告書第13表の申告用紙

・請求人は、本件相続に係る相続税の法定申告期限である平成24年2月〇日までに、本件手続に係る相続税の申告書を提出しなかった。

・請求人は、K税務署長所属の調査担当職員(以下「本件調査担当職員」という。)の調査に基づき、平成24年11月5日、本件相続に係る相続税について、期限後申告書(以下「本件申告書」という。)に、本件遺産の全てを請求人が取得する旨記載され、相続人として請求人の署名が、P3の相続人としてP3相続人らの署名がある遺産分割協議書を添付して、K税務署長に提出した。

・K税務署長は、本件申告書の提出により納付すべき税額に対して、平成24年11月9日付で重加算税の賦課決定処分(以下「本件賦課決定処分」という。)をした。

・請求人は、異議決定(一部取消し)を経た後の本件賦課決定処分に不服があるとして、平成25年4月25日に審査請求をした。

2 争点

請求人が法定申告期限までに申告書を提出しなかったことについて、通則法68条2項に規定する重加算税の賦課要件を満たすか否か。

3 当事者の主張

イ 原処分庁の主張

- ・請求人は、本件お尋ね回答書を提出する以前に、本件被相続人名義財産の存在を認識していたものと認められる。
- ・請求人が提出した本件お尋ね回答書は、被相続人の遺産の総額が基礎控除額を超える場合には、死亡日の翌日から10月以内に相続税の申告と納税が必要になる旨記載された案内文書に同封の用紙が使用され、合計金額が基礎控除額以下となる財産が遺産として記載されていることからすれば、本件相続について、法定申告期限までに相続税の申告が必要であると認識していたものと認められる。
- ・重加算税を課すためには、納税者による期限内申告書の提出がされなかったこと（無申告行為）そのものとは別に、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた無申告行為を要するものである。
- ・しかし、重加算税の趣旨に鑑みれば、架空名義の利用や資料の隠ぺい等の積極的な行為の存在まで必要であると解するのは相当でなく、納税者が、当初から課税標準等及び税額等を申告しないことを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づき期限内申告書を提出しなかった場合には、重加算税の賦課要件が満たされるものと解するのが相当。
- ・本件において、請求人は、本件相続について相続税の申告が必要であること及び本件被相続人名義財産の存在を認識しながら、本件預貯金10を請求人名義の預金に預け替え、本件有価証券44を請求人名義に変更した上、これら預貯金及び有価証券については、お尋ね書に記載せず、一部の預貯金のみを記載し、遺産の課税価格が基礎控除額以下である旨の同用紙の記載の下に署名押印してK税務署長に提出したことは、「隠ぺい、仮装と評価すべき行為」に当たる。
- ・仮に、「隠ぺい、仮装と評価すべき行為」が存在すると認められなかったとしても、請求人が、平成24年9月3日に本件調査担当職員に対し、相続財産は基礎控除額を下回っている旨の虚偽の申述を行ったこと、同月4日に本件調査担当職員に対し、本件お尋ね回答書に一部の財産のみを記載した動機について、税務署に知られたくなかったことである旨申述したこと、及びK税務署長に対して遺産を過少に記載した本件お尋ね回答書を提出したことの各事実から、請求人には、本件お尋ね回答書提出時において、遺産を申告しない意図が存在したと認められ、請求人が、一部の預貯金や有価証券の名義変更を行い、遺産を過少に記載した本件お尋ね回答書を提出したことは、「遺産を申告しない、又は本件重加算税対象財産を申告しないとの意図を外部からもうかがい得る特段の行動」と認められる。
- ・以上のことから、本件は重加算税の賦課要件を満たすことから、本件賦課決定処分は適法である。

ロ 請求人の主張

- ・本件お尋ね回答書提出時の認識としては、同書面に記載の預貯金及び宅地の合計53,084,365円が本件遺産の課税価格であると思っていた。
- ・本件遺産に係る基礎控除額が70,000,000円である旨の本件お尋ね回答書末尾の記載は、当初は空欄にしていた、平成24年2月〇日に同書面を提出する際に、本件相談担当職員から言われたとおりに記載したものであり、そのときまで基礎控除額について知らなかった。
- ・本件お尋ね回答書には、被相続人から、以前に聞いた分についてははっきりとわかっているものを書いたただけであり、故意に財産を隠したりしておらず、本件遺産を税務署に知られたくない旨申述した覚

えはないから、重加算税の賦課要件には該当しない。

- ・原処分庁は、本件お尋ね回答書に本件預貯金 10 の記載がないこと、及び本件有価証券 44 の関係書類の提出がないことを主張するが、前者は記載漏れであり、後者については、本件お尋ね回答書の提出当時において名義変更が完了しておらず、関係書類も発見されていなかったことによるものである。

4 本判決の要旨（国税不服審判所の判断）

イ 法令解釈

重加算税を課すためには、納税者による期限内申告書の提出がされなかったこと（無申告行為）そのものが隠ぺい、仮装に当たるというだけではならず、無申告行為とは別に、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた無申告行為がされたことを要する。

しかし、重加算税の趣旨に鑑みれば、架空名義の利用や資料の隠ぺい等の積極的な行為の存在まで必要であると解するのは相当ではなく、納税者が、当初から課税標準等及び税額等を申告しないことを意図し、その意図を外からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づき期限内申告書を提出しなかった場合には、重加算税の賦課要件が満たされるものと解するのが相当。

ロ 認定事実

- ・本件案内文書には、遺産総額から基礎控除額（50,000,000 円 + 10,000,000 円 × 法定相続人の数）を超えた場合には相続税の申告が必要となり、相続税の申告が必要ないときは、申告の要否の確認のため、お尋ね書に記入の上、申告期限までに回答する旨記載されている。
- ・請求人は、平成 25 年 8 月 29 日、審判所に対し以下の答述をした。
「平成 24 年 2 月〇日に、本件お尋ね回答書を提出する際に、本件担当職員から、基礎控除額が 70,000,000 円であることを教えてもらった。本件お尋ね回答書を提出しようと思ったのは、申告をしなければならないと思ったからで、本件担当職員から申告をしようようされたものではない。」

ハ 当てはめ

- ①原処分庁が主張する本件預貯金 10 を請求人名義の預金に預け替え、本件有価証券 44 を請求人名義に変更した上で、遺産を過少に記載した本件お尋ね回答書を提出したことが、隠ぺい、仮装と評価すべき行為に当たるか否かについて
 - ・請求人が、本件預貯金 10 を自宅の近隣の金融機関で「相続届」を提出し預け替えたこと及び本件有価証券 44 を相続する旨記載した「相続手続依頼書」を金融機関に郵送したことは、自己が相続したことを前提に金融機関において相続手続をしたり、自己名義の預金に預け替えたに過ぎず、請求人が、財産を隠ぺいし、又は仮装したなどと評価することはできない。
 - ・また、請求人が、期限内申告書を提出しない場合に、申告を要しないものとする旨記載された本件お尋ね回答書を提出したことは、相続税の申告をすべきことを知りながら、これをしなかったこと（認識ある無申告）と同等の行為と評価することができるのであって、無申告行為そのものとは別に、「隠ぺい、仮装と評価すべき行為」をしたものと認めることはできず、原処分庁の主張は採用できない。
- ②原処分庁が主張する本件請求人の行動が、「遺産を申告しない、又は少なくとも本件重加算税対象財産を申告しないとの意図を外からもうかがい得る特段の行動」と認められるか否かについて

- ・確かに、請求人は、原処分庁調査時において、基礎控除額を上回る遺産の存在を知りながら、これについて申告しないことを意図し、本件お尋ね回答書の「申告は不要と思っています。」との印字の下に署名している。
- ・しかし、本件預貯金 10 の名義変更や本件有価証券 44 の金融機関での相続手続による名義変更は、それ自体として、請求人の、本件被相続人名義財産を申告しない意図を外部からもうかがい得る行動とは評価し得ない。また、これらの預金が遺産であることを知りながら、これらの記載のない本件お尋ね回答書を提出したとしても、それは、認識ある無申告と同等の行為と評価できるから、請求人の当該行動をもって、請求人が、無申告行為とは別に「本件被相続人名義財産について申告をしない意図を外部からもうかがい得る特段の行動」をしたと評価することはできない。
- ・また、本件お尋ね回答書の記載内容をみると、確かに、申告を要しない旨の記載があるが、他方で、本件相続に係る基礎控除額が 70,000,000 円である旨記載した上で、金額の分かっている預貯金及び宅地として合計 53,084,365 円を記載し、さらに、本件各不動産について、所在地、地目、地積及び固定資産税評価額の記載された書類を添付している。ここに記載された不動産及び預貯金の総額は、後に提出された本件申告書によれば 141,891,025 円にも及ぶものである。そうすると、原処分庁として、本件お尋ね回答書及びその添付書類を見れば、請求人が、申告義務を有することを十分に予想することができたものといえることができる。したがって、本件請求人の行動が「本件被相続人名義財産について申告しない意図を外部からもうかがい得る特段の行動」と評価した上で、重加算税の賦課要件を満たすものとするとは相当でない。
- ・以上によれば、原処分庁の主張はいずれも採用することができず、請求人が法定申告期限までに本件相続に係る相続税の申告書を提出しなかったことについて、通則法 68 条 2 項に規定する重加算税の賦課要件を満たしているとはいえない。

II 検 討

1 本判決の評価と問題の所在

本判決事例において、国税不服審判所は、「重加算税を課すためには、納税者による期限内申告書の提出がされなかったこと（無申告行為）そのものが隠ぺい、仮装に当たるというだけではならず、無申告行為とは別に、隠ぺい、仮装と評価すべき行為（以下「隠ぺい、仮装行為」という。）が存在し、これに合わせた無申告行為がされたことを要する。しかし、重加算税の趣旨に鑑みれば、架空名義の利用や資料の隠ぺい等の積極的な行為の存在まで必要であると解するのは相当ではなく、納税者が、当初から課税標準等及び税額等を申告しないことを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づき期限内申告書を提出しなかった場合には、重加算税の賦課要件が満たされるものと解するのが相当。」との法令解釈を示した上で、本事案において、請求人に特段の行動を含めて隠ぺい、仮装行為が存在しない事実を認定し、重加算税の賦課要件は満たさないと結論を下している。

この結論は、現行の通則法が規定する重加算税制度が、納税者の客観的な隠ぺい、仮装行為の存在を賦課要件としており、納税者が自身の納税義務を認識している場合であっても、隠ぺい、仮装行為が無申告行為に伴わなければ重加算税の賦課要件は満たさないと法令解釈に基づくものと思われ、また、隠ぺい、仮装がないとの判断に至った事実認定については、本件お尋ね回答書に一部の預貯金等を記載しなかったことが何故に隠ぺいに該当しないかの詳細な理由が十分に説明し尽くされていると言い難

いが、同法 68 条 2 項の法令解釈については、相当であると評価できる。

しかしながら、納税者が認識ある（故意の）無申告行為により納税義務の履行を免れた場合の行政制裁として現行の重加算税制度とその基礎にある無申告加算税制度が、無申告抑止のための行政措置としてその機能を十分に果たしているかどうかについては更に検討を要するものと思われる。

すなわち、納税者側に正当な理由がある場合を除く一般的な無申告事案の態様としては、A 過失による無申告（税法や課税要件事実の不知誤解、申告期限の失念等）、B 遁脱意思のない故意による無申告（納税義務を認識しているもの）、C 遁脱意思のある未必の故意の無申告（積極的不正行為のないもの）、D 遁脱意思のある確定的故意の無申告（隠ぺい、偽装行為等の不正行為のあるもの）の 4 パターンに分類することができるが、これらに対する行政制裁として現行の無申告加算税制度及び重加算税制度が適切に対応できているかどうかについて改めて検証すべきと考えられる。また、故意の無申告事案などの悪質事案に加え、高額な無申告事案への対応という見地からは、現行の二段階制による無申告加算税制度が無申告抑止のための機能を十分に果たしているかどうかについても併せて検証する必要があると考えられる。

2 通則法における加算税制度の沿革

上記問題を検証する前に、通則法に規定された我が国の加算税制度の沿革を概観する⁽¹⁾。

○昭和 37 年の通則法の制定により、以下のとおり、現行加算税制度の基本が固まる。

過少申告加算税 5%，無申告加算税 10%，重加算税 30%（過少申告）、35%（無申告）

○昭和 59 年以降、以下のとおり、加算税制度は厳罰化の方向で改正が行われている。

昭和 59 年	過少申告加算税に二段階制導入	5%と 10%（期限内申告税額と 50 万円の多い金額を超える部分）
昭和 62 年	過少申告加算税率の引上げ	10%と 15%（期限内申告税額と 50 万円の多い金額を超える部分）
	無申告加算税率の引上げ	15%
	重加算税率の引上げ	35%（過少申告）、40%（無申告）
平成 18 年	無申告加算税に二段階制導入	15%と 20%（50 万円を超える部分）
平成 28 年	短期間に繰り返して無申告又は隠ぺい、偽装が行われた場合の加重措置の導入	無申告加算税 25%と 30%（50 万円を超える部分） 重加算税 45%（過少申告）、50%（無申告）

3 最近における無申告事案に対する実地調査の状況

次に、最近における無申告事案の実態を本裁決で取り上げた税目である相続税と所得税及び消費税の無申告事案に対する実地調査の取組から概観する。

(1) 相続税の無申告事案に対する実地調査の状況

国税庁が令和 4 年 12 月に発表した「令和 3 事務年度における相続税の調査等の状況」によると、国税庁は、「無申告事案は、申告納税制度の下で自発的に適正な申告・納税を行っている納税者の税に対する公平感を著しく損なうものであることから、資料情報の収集・活用など無申告事案の把握のための取組を積極的に行い、的確な課税処理に努めています。」としており、その結果、実地調査 1 件当たり

の追徴税額は1,293万円（対前事務年度比97.3%）と、相続税の無申告事案に対する実地調査1件当たりの追徴税額の集計を始めた平成21事務年度以降で最高となった令和2事務年度の1,328万円より微減となったものの、高水準で推移していることを公表している。

（参考）相続税の無申告事案に係る実地調査1件当たりの追徴税額の推移（国税庁発表）

事務年度	平成 29	30	令和元	2	3
1件当たり追徴税額（万円）	722	731	897	1,328	1,293

（2）所得税及び消費税の無申告事案に対する実地調査の状況

国税庁が令和4年11月に発表した「令和3事務年度所得税及び消費税調査等の状況」によると、国税庁は、「無申告は、申告納税制度の下で自発的に適正な納税をしている納税者に強い不公平感をもたらすこととなるため、的確かつ厳格に対応していく必要があります。こうした無申告者に対しては、更なる資料情報の収集及び活用を図るなどして、実地調査のみならず、簡易な接触も活用し積極的に調査を実施しています。」としており、その結果、所得税の実地調査1件当たりの追徴税額は過去最高の497万円（対前事務年度比170.2%）、個人事業者に係る消費税の実地調査1件当たりの追徴税額も過去最高の245万円（対前事務年度比107.9%）となり、所得税及び消費税ともに無申告者に対する1件当たりの追徴税額は過去最高となったことを公表している。

このように国税の主要税目である相続税、所得税及び消費税の実地調査において無申告事案の実態をみると、無申告事案の高額化が急速に進行している事実が浮き彫りとなっており、申告納税のコンプライアンスの向上を図ることを任務とする国税庁の立場からしても、実地調査の充実などの税務執行面での体制強化のみならず、納税環境整備の一環として無申告事案に対する現行の加算税の抑止力を今後どのように高めていくか制度面での対応も課題になっているといつてよいだろう。

4 重加算税の趣旨と賦課要件

通則法68条2項に規定する重加算税は、納税者が期限内申告書を提出しないことについて隠ぺい、偽装行為という不正手段を用いていた場合に、無申告加算税よりも重い行政上の制裁を科することによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものである。

したがって、現行の重加算税の賦課要件は、納税者が期限内申告書を提出しないことに加えて、飽くまでも行為規範として隠ぺい、偽装行為が存在すれば足り、その前提とも考えられる租税の遁脱意思は重加算税の賦課要件とはされていない。こうしたことから、現行の重加算税の適用関係を租税の遁脱意思の有無と隠ぺい、偽装行為の有無により場合分けすると、以下のとおりとなる。

（租税の遁脱意思の有無と隠ぺい、偽装行為の有無による現行の重加算税の適用関係）

	租税の遁脱意思の有無	隠ぺい、偽装行為の有無	重加算税の賦課
①	無	無	無
②	有	無	無
③	有	有（含特段の行動）（※）	有
④	無	有	有

（※）特段の行動とは、最高裁平成7年4月28日判決により示された「申告人は、所得を過少に申告することを意図した上、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたものであるから、

その意図に基づいて上告人のした本件の過少申告行為は、通則法 68 条 1 項所定の重加算税の賦課要件を満たすものである。」とする行動のことをいい、このことさら過少の考え方は、無申告事案においても重加算税の賦課要件を満たすものと解されている。

上記の②のケース（租税の遁脱意思があるが、隠ぺい、偽装行為がないケース）に対しては、現行制度の下では、重加算税の賦課要件を満たさないことから、無申告加算税の賦課に止まることとなるが、納税義務を認識しながら、故意に租税を遁脱することの悪質性は、重加算税を賦課すべきケースに準ずるものと思われる。また、③のケース（租税の遁脱意思があり、隠ぺい、偽装行為があるケース）では、積極的な隠ぺい、偽装がなくても、納税者が租税の遁脱意思の下で特段の行動があれば重加算税の賦課要件を充足する（いわゆることさら過少による重加算税の適用）ことが前述の最高裁平成7年4月28日判決で示されたが、それは飽くまでも、隠ぺい、偽装行為として評価される特段の行動があることが要件であり、特段の行動が存在しなければ、②のケースとなり、遁脱意思が確定的故意ではなく未必の故意に止まる場合には、重加算税は賦課されない（無申告加算税の賦課に止まる）。更に、④のケース（租税の遁脱意思はないが、隠ぺい、偽装行為があるケース）は、②のケースとは逆の場合であるが、隠ぺい、偽装行為という重加算税の賦課要件を満たすことから、重加算税が賦課されることとなる。

5 無申告加算税の趣旨と賦課要件

一方、通則法 66 条に規定する無申告加算税は、期限内申告書が提出されなかった場合に加算税を課すことで、納税申告書を提出しないことによる申告義務違反の発生を防止するとともに、適正に法定申告期限まで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ことにより、申告納税制度の秩序を維持し、もって適正な期限内申告の実現を図ろうとするものである。

したがって、無申告に係る重加算税の賦課の基礎となる無申告加算税の賦課要件は、納税者が正当な理由なく法定申告期限内に申告書を提出しないことのみであり、自主期限後申告のような更正予知前の場合は加算税率を減じているが、重加算税と同様に租税の遁脱意思は無申告加算税の賦課要件とはされていない。すなわち、隠ぺい、偽装行為のない無申告事案に対する制裁措置をみると、前述した無申告事案の態様の4パターンのうち、C遁脱意思のある未必の故意の無申告は、A過失による無申告及びB遁脱意思のない故意による無申告と全く同様の取扱いとなっている。また、高額は無申告事案に対する加算税の適用税率についても、無申告税額 50 万円を超えるケースはすべて同一の税率（20%）となっており、それを大きく上回る高額な無申告事案への加重措置は存在していない。

このように現行の無申告加算税制度は、特段の行動を含め、隠ぺい、偽装行為がない無申告事案に対しては、極めて画一的、平板的な制裁措置となっているのが特徴であり、悪質事案への対応の面で、遁脱意思のある未必の故意の無申告が過失による無申告と全く同じ制裁となっているのは、一般の納税者の感覚からしても特に違和感を覚えるところである。また、高額事案への対応の面でも、税額 50 万円を超す無申告事案に対しすべて一律に同じ制裁とすることも、相当程度高額の税額に係る無申告行為の責任の重大性を考慮すると、コンプライアンスの感覚から違和感を覚えるところであり、隠ぺい、偽装行為が認定されない場合であっても、前述した無申告加算税の趣旨に沿って考えると、今後においては、無申告事案の態様を見極め、その悪質度や無申告税額の多寡に応じたよりきめ細かな制裁措置を講じていくべきではないかと思われる。

6 刑事罰としての通脱犯との関係

これまで、行政制裁としての現行の重加算税と無申告加算税の制度をみてきたが、次に刑事制裁としての通脱犯の取扱いをみておくこととする。通脱犯は租税の通脱意思が最も重要な構成要件となっているが、通脱犯に関しては、平成23年度税制改正における無申告通脱犯の導入により、偽りその他の不正行為がない場合でも、故意の無申告により租税を免れた場合には、それまでの秩序罰ではなく、刑事罰として通脱犯が成立することとなった。これは所得秘匿のための積極的な工作（偽りその他不正の行為）がない場合であっても、通脱意思のある故意の無申告行為は、その悪質性に鑑みると、脱税犯に準じた刑事責任を問う必要があると判断されたことによるものである⁽²⁾。ただ、無申告通脱犯が成立する場合であっても、行政罰については、前述のとおり、特段の行動を含め、隠ぺい、偽装行為がなければ重加算税は賦課されず、無申告加算税の賦課の扱いに止まるのが現行の加算税制度となっている⁽³⁾。

加算税制度は飽くまでも行政罰であり、納税者の社会的責任の重大性に鑑み、その刑事責任を問う刑事罰としての無申告通脱犯の取扱いとの単純な比較はできないものの、現行の無申告事案に対する加算税制度が通脱意思のある未必の故意の無申告行為に対して、その制裁効果が乏しいことは、申告納税のコンプライアンス向上を図るべき税務行政面での対応力の限界を示すものであり、現行の無申告事案に対する加算税制度については、立法措置を含め更なる改善の余地があるものと考えられる。

7 今後の無申告事案に対する加算税制度の改正の方向性

これまでの検討を踏まえ、今後の無申告事案に対する加算税制度の改正の方向性を打ち出すこととするが、制度面での論点は大きく2つあり、第1は、加算税の賦課要件に租税の通脱意思の有無を含めることの妥当性であり、第2は、加算税の賦課要件に高額事案に対する加重措置を導入することの妥当性である。

（1）加算税の賦課要件に租税の通脱意思の有無を含めることの妥当性

イ 重加算税について

重加算税制度は、納税者の通脱意思という内心の意思ではなく、隠ぺい、偽装行為という納税者の外形的、客観的行為に着目して、その不正手段の悪質性に鑑みて、その基礎となる加算税の適用税率を増加しているものである。したがって、現行の賦課要件である隠ぺい、偽装行為に納税者の通脱意思の有無を追加して要件に含めると、賦課要件が複雑な制度設計となり、租税実務の執行も困難になることから、重加算税の守備範囲については、飽くまでも課税当局が客観的に把握できる行為規範としての隠ぺい、偽装行為のみに限定すべきであり、現行の取扱いを維持すべきであり、変更することは控えるべきと考えられる。

ロ 無申告加算税について

大量反復に事案処理を行う必要がある課税当局が個別事案において納税者の内心の意思である通脱意思を個別に認定することには一定の限界があると思われるが、課税当局による税務調査の過程において、課税標準や税額の認定の基礎となる証拠資料の収集の結果として、納税者の通脱意思を直接的な物証や関係者からの聞き取りなどの間接証拠の積上げにより、客観的に認定できるケースは存在すると思われる。したがって、特段の行動を含め、隠ぺい、偽装行為等の積極的不正行為はないが、通脱意思の認定された未必の故意の無申告に対する制裁措置としては、隠ぺい、偽装行為のみを要件とする重加算税ではなく、現行の無申告加算税の税率に一定の加重措置を適用する方向で新たな制度設計を行うことが一

案として考えられるであろう⁽⁴⁾。例えば、隠ぺい、偽装行為はないが、遁脱意思が認定された未必の故意の無申告に対しては、その遁脱行為の悪質性は、隠ぺい、偽装行為を対象とする無申告に係る重加算税の適用税率である40%に準じるものとして、無申告加算税の適用税率を35%にまで割増しを行うことが考えられる。ただ、現行の重加算税制度の下では、上記④のようなケースの場合、すなわち、遁脱意思がない場合であっても隠ぺい、偽装行為があれば重加算税の賦課要件を満たすこととされており、遁脱意思がある未必の故意の無申告行為に対し割増しされた無申告加算税を課すこととなると、現行の重加算税の賦課との整合性が問題となってこよう。つまり、遁脱意思のない隠ぺい、偽装行為とその逆ともいえる遁脱意思があるが敢えて不作為を貫くことの悪質性は、必ずしも前者が高いともいえないことから、両ケースに対する行政措置としての制裁の軽重を一様に設定することは決して容易なことではない。

(2) 加算税の賦課要件に高額事案に対する加重措置を導入することの妥当性

イ 重加算税について

現行の重加算税の適用税率については、40%（短期間の再発による加重税率は50%）となっており、一定の抑止効果があると思われ、今後更に本税額の50%相当額を超えるような加重措置を行うことは、これまでに辿ってきた我が国の加算税の歴史に鑑みても行政罰の賦課水準としては適切ではないことから、これ以上の加重措置は控えることが現実的であり、現行の重加算税の取扱いは変更せず、据え置くべきものと考えられる。

ロ 無申告加算税について

現行の無申告加算税の適用税率は15%であり、本税額が50万円を超える場合には、5%割増しの一律20%が適用されており、本税額が相当程度高額な無申告事案に対する制裁効果は比較的弱いものとなっている⁽⁵⁾。したがって、本税額が100万円を相当程度超えるような高額の無申告事案については、期限内申告を促す見地から一層の加重措置を適用することが合理的と考えられる。例えば、期限後申告や決定による本税額が500万円を超える部分は10%割増しの25%、1000万円を超える部分は15%割増しの30%とし、それぞれ割増税率を適用することにより、コンプライアンスに相当程度問題がある高額の無申告事案に対する抑止効果が期待できるものと思われる。また、本措置は、無申告事案全体を税額の多寡のみで適用税率の加重を行うこととなるので、故意の無申告ではなく、申告期限をうっかり失念したような上述のA過失による無申告事案には加重負担ではないかとの意見があるかもしれないが、法定申告期限後1か月以内の期限後申告については、一定の要件の下、既に救済措置が設けられている⁽⁶⁾ことから、過失の程度が軽微な無申告事案に対しては副次的に大きな問題は生じないものと思われる。

(3) 小括

遁脱意思のある未必の故意が認定された無申告事案に対しては、現行の無申告加算税の適用税率を、無申告に対する重加算税の適用税率である40%に準じるものとして、35%にまで割増しを行うとともに、本税額が相当程度高額の無申告事案に対しては、現行の無申告加算税の適用税率を無申告税額の多寡に応じて25%又は30%に割増しする案を考案したが、現実に大量反復に事案処理を行う必要のある課税当局の現実の事務処理能力等を考慮すると、上記の案については、やはり優先順位を付けざるを得ないものと思われる。納税者に対する適正公平な税務行政を行う上で最も重要なことは、課税当局の客観的な調査に基づく納税者に対する公平な課税であり、その意味で、課税当局が調査等によりすべての

無申告者の内心を直接又は間接証拠により確認し、遁脱意思の有無を個々に判定することは、理念としては合理的と考えられるものの、実務上極めて困難なものといわざるを得ないだろう⁽⁷⁾。また、前述のとおり、遁脱意思のない隠ぺい、偽装行為と遁脱意思のある不作為の悪質性を一様に順位付けすることは困難なことから、無申告加算税において、重加算税とは別の要件を設定し、悪質事案への対抗機能を付与することは現実的には難しいといえる。

したがって、今後の無申告加算税の改善策については、まずは無申告事案の態様を外形的に判断できる無申告税額の多寡に応じた高額事案に対する割増税率の適用から進めていくべきであろう。現実問題として、遁脱意思のある未必の故意の無申告事案については、過失による無申告事案や遁脱意思のない故意の無申告事案と比べると、無申告税額が多額になる可能性が高いと思われ、その意味では、特段の行動を含め、隠ぺい、偽装行為等の積極的不正行為は認められないが、遁脱意思のある未必の故意の無申告事案に対しては、無申告加算税に相当程度高額事案への割増税率を導入することにより、ある程度はその抑止力を高めることができるものと思われる。

Ⅲ 結 論

過少申告行為とは異なり、故意の無申告行為は、納税者が納税義務を認識しながらも、申告行為の不作為によりその目的を実現させるものであり、外形的に遁脱意思が推認できる特段の行動を含めた隠ぺい、偽装等の不正行為がない場合においては、当該納税者が真に遁脱意思を有するかどうかの判断が困難となるケースが現実には多いと思われる。

ただ、納税者の無申告行為が単なる過失などによるものではなく、遁脱意思のある未必の故意に基づく無申告行為に該当する場合には、当該遁脱意思の下、具体的に実践する特段の行動や隠ぺい、偽装行為がないとしても、その行為の悪質性は看過できるものではなく、行政措置としては隠ぺい、偽装行為による重加算税を賦課する場合に準じるべきものと評価できる。したがって、こうしたケースについては、前述したとおり、隠ぺい、偽装行為のみを賦課要件とする重加算税ではなく、現行の無申告加算税の適用税率に一定の加重措置を講じ、実質的に重加算税の負担水準に準じた賦課を行うことで対処することが理論的には考えられる。

しかしながら、実務面を考慮すると、司法当局が社会的非難の高い無申告遁脱犯の立件のため、相当程度の事務量を投下して深度ある捜査等を行い、対象となる納税者の遁脱意思を確認するのなら格別、税務行政全般を担い大量反復かつ短期間に事案処理を行うことが求められる課税当局が、その調査等によりすべての無申告者の内心を直接または間接証拠で確認し、遁脱意思の有無を認定していくことは現実的ではないと言わざるを得ない。特に、未必の故意が想定される無申告事案については、納税者の遁脱意思の有無を綿密に調査した上で、明快に他の事案と区別して、その事実認定を行うことはかなり難しい面があり、納税者の行為の前提となる内心の意思を把握することは実務上相当程度の困難を極めることとなる。また、無申告加算税に遁脱意思の有無という新たな要件を設定する場合には、現行の重加算税の適用関係との整合性が大きな問題となることから、この点からも、無申告加算税に悪質事案への対抗機能を付与するのはかなり困難であろう。

そこで、現実的な対応策として、無申告加算税には高額事案への対抗機能を付与することとし、無申告事案の態様を税額の多寡で色分けし、相当程度の高額事案については、現行の無申告加算税の適用税率（15%と50万円超の一律5%の割増し（20%））を見直し、無申告税額の高額部分である500万円超

は10%割増し(25%),更に高額部分である1,000万円超は15%割増し(30%)を行うこととする高額事案に対する累進的な加算税制度の導入を提案する。

もちろん、無申告加算税の適用税率を割り増すべき高額税額の水準や割増税率の水準の設定については、前述した相続税や所得税の無申告事案の1件当たりの追徴税額のみではなく、法人税等の他の主要税目の無申告事案の状況や現行の無申告加算税の税額階級別の賦課状況を踏まえたより詳細な検討に基づく調整が必要と考えられるが、この加重措置の導入により無申告行為の可罰性が高額事案に対し強化されることとなり、納税者一般に対するアナウンス効果も含め、申告納税のコンプライアンスの向上が期待できるものと思われる。また、前述したとおり、遁脱意思のある未必の故意の無申告事案については、無申告税額が多額になる可能性が相対的に高いものと思われ、その意味で、悪質性の高い無申告事案の相当程度は高額事案に対する無申告加算税の更なる加重措置(厳罰化)によって対応することが可能になるのではないかとと思われる。

また、本稿では検討を省略したが、無申告加算税の賦課を税額階級別に累進化した場合には、過少申告加算税の賦課についても連動した形で累進化することが必要になってくる。無申告加算税と過少申告加算税は相互に関係しており、両者の賦課水準のギャップが拡大しすぎると、当然のことながら、租税の遁脱意思のある者は、無申告加算税を回避すべく過少申告の行動を取ろうとするからである。その意味で今回の提案は、現行加算税制度の全面的な見直しにつながる可能性のあるものであるが、今後の通則法の改正において、無申告加算税の在り方を検討する上で本稿が一助となれば幸いである。

《注》

- (1) 通則法施行前においては、無申告期間の長短による加算税率の設定や高率の重加算税制度が存在していたが、現行の加算税制度の基礎は、昭和37年の通則法の制定に始まると考えられることから、本稿では、同法施行以降の制度の沿革についてのみ触れている。
- (2) 平成23年度税制改正における無申告遁脱犯創設の趣旨の詳細や背景については、後掲、財務省平成23年度税制改正の解説を参照。
- (3) 刑事罰である無申告遁脱犯と行政罰である重加算税制度の矛盾が発生する可能性については、小島俊朗氏が後掲論文「積極的な不正行為がない場合の重加算税の賦課について—平成6.7年最判の再評価と裁判事例にみる現状—」(撰南法学51・52号2016年2月)において指摘しているが、同氏は、無申告遁脱罪が適用される事例は、社会的非難が高く、可罰的違法性が大きなものが選定されることから、実態上この矛盾は重大ではなく、必要以上に強調すべきではない旨主張している。
- (4) 隠ぺい、仮装を行っているとはいいがたいが悪質な納税者に対する立法論としての制裁の整備の必要性について、三木義一氏は、後掲論文「いわゆる『つまみ申告』と重加算税の賦課要件」(判例時報1546号1996年1月1日)において、重加算税制度を加算税に一本化した上で加算税の税率を現行法のそれより累進化し、他方、減免事由としての「正当な理由」を広げるべき旨主張をしている。
- (5) 無申告加算税の二段階税率20%の上乗せ幅5%については、落合秀行氏が後掲論文「無申告事案における重加算税の賦課要件」(税務大学校論叢64号2010年6月29日)において、過少申告加算税の二段階税率15%の上乗せ幅5%と同等であり、無申告という性質から生じる重加算税の賦課の限定性は無申告加算税の二段階税率により対処すべきとして、二段階税率の上乗せ幅を5%から10%に引き上げることを主張している。
- (6) 法定申告期限から1か月以内に期限後申告がされた場合については、当該期限後申告が調査予知によるものでなく、納付が法定納期限までに完了しており、かつ、過去5年間に於いて重加算税及び無申告加算税が課されていないなど納付意思があると認められる一定の要件を満たす場合には、無申告加算税は不適用とされている。
- (7) 相続税における無申告事案において、相続財産を認識し、それをもって相続税の申告が必要であると認識していたにもかかわらず、財産調査を行う能力等がありながらあえて何もしないと行った不作為によって無申告に至った場合には、福原俊之氏は、後掲論文「相続税・贈与税に係る重加算税賦課の一考察—ことさら過少等に対する賦課基準—」(税務大学校論叢102号2021年6月30日)において、この不作為のみで無申告の意図を推認するのではなく、

その他の特段の行動や間接事実の複合していることを前提として、無申告加算税ではなく、重加算税の賦課要件を満たす可能性を指摘している。

《関係裁決》

国税不服審判所平成 26 年 4 月 17 日裁決、裁決事例集 No95

《関係法令等》

国税通則法 66 条（無申告加算税）

〃 68 条（重加算税）

所得税法 238 条（罰則）

法人税法 159 条（罰則）

相続税法 68 条（罰則）

消費税法 64 条（罰則）

《参考判決》

最高裁平成 6 年 11 月 22 日判決（民集 48 卷 7 号 1379 頁）

最高裁平成 7 年 4 月 28 日判決（民集 49 卷 4 号 1193 頁）

《参考文献等》

志場喜徳郎／荒井勇／山下元利／茂申俊「国税通則法精解」（大蔵財務協会 2022 年 1 月 26 日）

福原俊之「相続税・贈与税に係る重加算税賦課の一考察—ことさら過少等に対する賦課基準—」（税務大学校論叢 102 号 2021 年 6 月 30 日）

本多完「過少申告・無申告加算税と重加算税との分岐点」（税理 63 卷 14 号 2020 年 11 月）

小林伸行「無申告加算税の新たな体系と賦課要件をめぐる問題」（税理 59 卷 8 号 2016 年 7 月）

小島俊朗「積極的な不正行為がない場合の重加算税の賦課について—平成 6.7 年最判の再評価と裁決事例にみる現状—」（撰南法学 51・52 号 2016 年 2 月）

品川芳宣「国税通則法講義—国税手続・争訟の法理と実務問題を解説—」（日本租税研究協会 2015 年 3 月 30 日）

鴻秀明「重加算税と税務調査」（税務経理協会 2012 年 5 月 1 日）

大柳久幸／金澤節男「租税罰則その他の納税環境整備関係の改正（財務省平成 23 年度税制改正の解説 2011 年 12 月 27 日）

落合秀行「無申告事案における重加算税の賦課要件」（税務大学校論叢 64 号 2010 年 6 月 29 日）

山田正人「インターネット取引の調査と無申告加算税の強化」（税理 49 卷 10 号 2006 年 7 月）

三木義一「いわゆる『つまみ申告』と重加算税の賦課要件」（判例時報 1546 号 1996 年 1 月 1 日）