

【特集】

適正な申告納税の実現と 加算税制度

令和4年度税制改正により、記帳水準の向上に資する観点から、記帳義務の適正な履行を担保し、帳簿の不保存や記載不備を未然に抑止するため、過少申告加算税及び無申告加算税の加重措置が講じられた。また、簿外経費の主張や虚偽の書類の提出といった調査妨害的な行為を防止するため、仮装行為がある事業年度等において主張する簿外経費の額は損金の額に算入しない措置が設けられた。

また、平成28年度税制改正においては、短期間に繰り返して無申告又は仮装、隠蔽が行われた場合の加算税の加重措置が導入されたが、令和5年度税制改正では、これを強化する見直し、あわせて高額な無申告に対する無申告加算税の割合の引上げが行われた。

これらは、悪質な納税者への制裁を強化し、善良な納税者の公平感を損なう恐れのあるものを未然に抑止する観点からの見直しであり、納税コンプライアンスを高めることを目的としている。本特集では、こうした近年の改正を確認し、加算税制度の趣旨と目的を明らかにする。

1—加算税制度の沿革と目的●ハツ尾順一

2—近年の改正の傾向と今後の議論●酒井克彦

3—加算税減免の判断～正当な理由や更正の予知等～●佐藤善恵

4—加算税制度と延滞税の関係●田口渉

5—諸外国における制度●小出一成

加算税制度の沿革と目的

ハツ尾順一●大阪学院大学法学部教授

はじめに

ここ何年間、加算税の税制改正が相次いでいる。すなわち、平成28年度では「期限後申告等の加算税の取扱い」、令和2年度では「国外財産調書制度と加算税の軽減・加重・罰則」、令和3年度では「電磁的記録に係る重加算税の規定」、令和4年度では「隠蔽・仮装と『必要経費の否認』『損金不算入』」、そして、令和5年度では「無申告加算税等の見直し」等が行われた。

加算税制度は、申告義務等の適正な履行を確保し、ひいては申告納税制度等の定着を目的とする特別の経済的負担（ペナルティ）である。このように、加算税制度は、申告納税制度を維持するために設けられたものであるが、その目的・趣旨と近年の加算税の改正が一致しているか否かは、定かではない。

本稿では、加算税制度の沿革と目的を考察しながら、納税義務の不履行に伴うペナルティの在り方について、近年の加算税の改正も含めて、検討したい。

I 加算税の沿革

戦後（昭和22年度）、所得税、法人税そして相続税の直接国税において、「申告納税制度」が採用され、それに伴って「加算税制度」の前身である「追徴税制度」が、申告納税制度の担保的機能と納税義務の履行者とそうでない者との負担の公平の見地から導入された⁽¹⁾。したがって、申告納税制度を導入する昭和22年以前は、課税庁が課税標準と税額を決定する「賦課課税制度」を採用していたことから、追徴税（加算税）制度のようなものはなかった⁽²⁾。

戦前においては、課税庁が租税について、決定・徴収していたのであるが、このときにおいては、「期限内に納付されない（滞納）」ことと「税金をごまかす（脱税）」ことの2つに対し、「滞納防止」と「脱税防止」を目的として、それぞれ「延滞金」と「刑罰」の制度があった⁽³⁾。

この延滞金（日歩3銭）は、明治44年12月7日に設けられたが、加算税のような制裁的

(1) 武田昌輔監修『DHCコンメンタール国税通則法第2巻』3526頁（第一法規、加除式）

(2) 石倉文雄「加算税制度の沿革と目的」『日税研論集Vol.13』4頁（日本税務研究センター、1990）

(3) ハツ尾順一『（第7版）事例からみる重加算税の研究』11頁（清文社、2022）

な制度ではなかった。

昭和25年4月から「追徴税制度」が廃止され、以下の「加算税額」が設けられた。

①過少申告加算税額	④過少納付加算税額
②無申告加算税額	⑤軽加算税額
③源泉徴収加算税額	⑥重加算税額

上記①から⑥の加算税については、各税目それぞれ次の規定が設けられた。

税目	加算税
申告による所得税，法人税，相続税，贈与税	①過少申告加算税額，②無申告加算税額，⑥重加算税額
源泉徴収による所得税	③源泉徴収加算税額，⑥重加算税額
有価証券取引税，通行税	⑤軽加算税額，⑥重加算税額
再評価税	①過少申告加算税額，②無申告加算税額，④過少納付加算税額，⑥重加算税額

なお、間接国税については、申告納税制度が採られていなかったため、加算税額の制度はなかった。

昭和37年の国税通則法の制定に当たって、「加算税額」を「加算税」とし、その制度も統一化して、「過少申告加算税」「無申告加算税」「不納付加算税」及び「重加算税」とした。これらの加算税の課税額（税率）は、次のとおりである。

過少申告加算税	不足税額の5%
無申告加算税・不納付加算税	納付本税額の10%（但し、自発的申告又は納付があった場合5%に軽減）
重加算税	仮装又は隠蔽に係る本税額の30%（無申告加算税・不納付加算税は35%）

重加算税と他の加算税とは、同一の基礎税額に対して併課されないこととなった。

昭和59年の改正では、過少申告加算税の二

段階制（5%及び10%）が導入された。すなわち、不足税額が、期限内申告税額又は50万円のいずれが多い金額を超えるような場合には、その超える部分については、より高い（10%）割合を課せられることになった。その趣旨は、申告漏れの大きさによって、加算税の負担に差を設け、申告水準の維持向上を図るためといわれている⁽⁴⁾。

昭和62年の改正では、過少申告加算税の割合が、5%から10%に引き上げられるとともに、加重される部分の割合も10%から15%に引き上げられた。重加算税も同様に、それぞれ5%ずつ引き上げられ、35%及び40%となった。無申告加算税の割合も10%から15%に引き上げられた。

昭和63年12月に消費税法が制定され、消費税についても、申告納税制度が導入されたことにより、課税資産の譲渡等に係る消費税については、過少申告加算税又は無申告加算税が課されることになったが、重加算税については、「通告処分制度」（間接国税犯則者に対する簡易な処罰手続）があることから、適用されなかった。

なお、平成29年度税制改正によって、申告納税方式が適用される酒税等の間接国税については、その逋脱等について、通告処分の対象から除外するとともに、関税法12条の4の規定にならい、重加算税制度が導入された。すなわち、酒税等の間接国税について重加算税の適用対象外とする国税通則法68条5項を削除することにより、申告納税方式が適用される酒税等の間接国税についても、重加算税の適用対象となった（国通法68①②④）。

(4) ハツ尾・前掲注(3)15頁

Ⅱ 近年の加算税の改正

ここでは、平成28年度税制改正以降の加算税に係る改正内容を確認することとする。

1 期限後申告等の加算税の取扱い（平成28年度税制改正）

平成28年度税制改正によって、調査の事前通知以後、かつ、その調査があることにより更正又は決定があるべきことを予知する前にされた修正申告に基づく過少申告加算税の割合（改正前：0%）については、5%（期限内申告税額と50万円のいずれか多い額を超える場合、その部分は10%）とし、期限後申告又は修正申告に基づく無申告加算税の割合（改正前：5%）については、10%（納付すべき税額が50万円を超える場合、その部分は15%）とされた（国通法65①②⑤、66①②⑥）。もともと、事前通知後に多額の修正申告又は期限後申告を行う納税者を保護する必要はなく、また、当初申告のコンプライアンスを高める観点からこのような加算税が創設された。

更に、期限後申告等があった場合において、その期限後申告等があった日の前日から起算して5年前の日までの間に、その期限後申告等に係る税目について、無申告加算税又は重加算税を課されたことがあるときは、その期限後申告等に基づき課する無申告加算税の割合（15%、20%）又は重加算税の割合（35%、40%）について、それぞれ10%加算する（国通法66④、68④）。過去において、繰り返して、無申告を行ったり、隠蔽仮装を行う者（悪質

な納税者）に対して、罰則を重くするという趣旨である⁽⁵⁾。

2 国外財産調書制度と加算税の軽減・加重・罰則（令和2年度税制改正）

「国外情報の収集」を目的とする国外財産調書制度の導入によって、居住者の国外財産の情報提供の有無に対して、課税の強化が行われ、以下の過少申告加算税の加重（ムチ）・軽減（アメ）の措置が講じられた⁽⁶⁾。

① 国外財産調書の提出がある場合の過少申告加算税等の軽減措置

国外財産調書を提出期限内に提出した場合には、国外財産調書に記載がある国外財産に係る所得税及び復興特別所得税・相続税の申告漏れが生じたときであっても、その国外財産に係る過少申告加算税又は無申告加算税が5%軽減される（国外送金等調書法6①）。

② 国外財産調書の提出がない場合等の過少申告加算税等の加重措置

国外財産調書の提出が提出期限内にない場合又は提出期限内に提出された国外財産調書に記載すべき国外財産の記載がない場合（重要なものの記載が不十分なものを含む）に、その国外財産に係る所得税及び復興特別所得税・相続税の申告漏れが生じたときは、その国外財産に係る過少申告加算税等が5%加重される（国外送金等調書法6③）。

③ 国外財産調書に記載すべき国外財産に関する書類の提示又は提出がない場合の過少申告加算税等の軽減措置及び加重措置の特例

国外財産に係る所得税・相続税の調査に関し修正申告等があり、過少申告加算税等

(5) 財務省『平成28年版改正税法のすべて』874頁（大蔵財務協会、2016）

(6) 財務省『令和2年版改正税法のすべて』793頁（大蔵財務協会、2020）

の適用のある者がその修正申告等の前までに、国外財産調書に記載すべき国外財産の取得、運用又は処分に係る書類として財務省令に定める書類の提示又は提出を求められた場合に、その日から60日を超えない範囲内で、提示等の準備に通常要する日数を勘案して指定された日までに提示等がなかったときは、次の「A」及び「B」のようになる（国外送金等調書法6⑦）。

「A→提示あり」 上記①の軽減措置が適用される。

「B→提示なし」 上記②の加重措置は、5%から10%に変更される。

④正当な理由のない国外財産調書の不提出等に対する罰則

国外財産調書に偽りの記載をして提出した場合、又は国外財産調書を正当な理由がなく提出期限内に提出しなかった場合には、1年以下の懲役又は50万円以下の罰金に処せられる。ただし、提出期限内に提出しなかった場合については、情状により、その刑が免除されることがある（国外送金等調書法6, 10）。

3 電磁的記録に係る重加算税の規定（令和3年度税制改正）

取引の相手から受領した書類等について、電子的に保存（スキャナ保存・電磁的記録の保存）が行われている場合には、紙によってその書類等を保存する場合と比して、複製・改ざんが容易であることに鑑みて、それを防止する意味で、電磁的記録に記録された事項に関して、「隠蔽・仮装」が行われた場合に重加算税を加重することとなった⁽⁷⁾。

所得税・法人税の根拠規定は、「電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律（電子帳簿保存法）」で、消費税は「消費税法59条の2」（電磁的記録に記録された事項に関する重加算税の特例）に基づいている。

すなわち、電子帳簿保存法では、所得税及び法人税のみ重加算税を10%加重する対象としているため、消費税は、別途、同様の規定を消費税法で規定することになったのである。

したがって、以下のように、①から③を合計すると、重加算税は、55%（無申告の場合は60%）という極めて高い税率になる。

①通常課される重加算税（国通法68①）	…35%（無申告40%）
②過去5年以内に無申告・重加算税（国通法68④）	…10%
③電磁的記録に係る重加算税（消法59の2）	…10%

4 「隠蔽・仮装」と「必要経費の否認」・「損金不算入」（令和4年度税制改正）

隠蔽・仮装と「必要経費の否認」・「損金不算入」の規定の趣旨について、税制調査会で寺崎主税局調査課長は、次のように答弁している⁽⁸⁾。

「税務調査の現場において、証拠書類を提出せずに簿外経費を主張される方がおられる場合、税務当局は経費の不存在を立証する必要があり非常に負担であるといった御指摘がございました。このような御指摘を踏まえて、取引の存在が、帳簿書類等から明らかではなく、かつ反面調査などにおいても明らかにならないような場合は、必要経費不算入・損金不算入とするといった見直しを行います。」

(7) 財務省『令和3年版改正税法のすべて』983頁（大蔵財務協会、2021）

(8) 税制調査会（第7回総会）議事録6頁・令和4年1月20日

<https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/3zen7kaigiji.pdf>（2023.4.5確認）

このように、適正な記帳や帳簿保存が行われていない納税意識の低い納税者については、真実の所得把握に係る税務当局の執行コストが多額であり、また、行政制裁等を適用する際の立証に困難を伴う場合も存することから、以下の規定が設けられた⁽⁹⁾。

①所得税

不動産所得，事業所得若しくは山林所得を生ずべき業務を行う者又は雑所得を生ずべき業務を行う者でその年の前々年分の当該雑所得を生ずべき業務に係る収入金額が300万円を超えるものが、隠蔽仮装行為に基づき確定申告書を提出し，又は提出しなかった場合には，一定の場合を除き，売上原価，費用等は，これらの所得の金額の計算上，必要経費の額に算入しない（所法45③）。

②法人税

法人が，隠蔽仮装行為に基づき確定申告書を提出し，又は提出しなかった場合には，これらの確定申告書に係る事業年度の原価の額（資産の取得に直接要した一定の額を除く），費用の額及び損失の額は，一定の場合に該当する当該原価の額，費用の額又は損失の額を除き，その法人の各事業年度の所得の金額の計算上，損金の額に算入しない（法法55③）。

なお，上記の「一定の場合」（上記下線）とは，次の事項である。

- ・保存する帳簿書類等により当該費用の額が生じたことが明らかである場合
- ・保存する帳簿書類等により当該費用の額に係る取引の相手先が明らかである場合その他当該取引が行われたことが明らかであり，又は推測される場合であって，反面調査等により税務署長がその費用の額が生じたと認める場合

この規定の適用要件は，次の①から③である。

- ①隠蔽・仮装の申告又は無申告であること。
- ②簿外経費であること。
- ③経費の支出を書類等で証明できないこと。

5 無申告加算税の見直し（令和5年度税制改正）

【規定の趣旨】

社会通念に照らして申告義務を認識していなかったとは言い難い規模の高額無申告について，納税額（増差税額）が300万円を超える部分のペナルティとして無申告加算税の割合を30%に引き上げる⁽¹⁰⁾。

無申告加算税の割合について，納付すべき税額が300万円を超える部分に対する割合を30%にする。更正予知する前にされた期限後申告又は修正申告に基づく無申告加算税の割合については，納付すべき税額が300万円を超える部分に対する割合を25%とする。なお，納税者の責めに帰すべき事由がない場合には，所要の措置を講じる（国通法66）。

納付すべき税額	300万円超	} 30%	} 無申告加算税
	50万円超～300万円以下		
	50万円以下		
（更正予知前）			
納付すべき税額	300万円超	} 25%	} 無申告加算税
	50万円超～300万円以下		
	50万円以下		

(9) 財務省『令和4年版改正税法のすべて』82，320頁（大蔵財務協会，2022）

(10) 財務省「令和5年度税制改正」13頁（2023.3）

https://www.mof.go.jp/tax_policy/publication/brochure/zeisei23_pdf/zeisei23_all.pdf（2023.5.25確認）

【規定の趣旨】

繰り返し行われる悪質な無申告行為を未然に抑止し、自主的に申告を促し、納税コンプライアンスを高める観点から、前年度及び前々年度の国税について、無申告加算税又は重加算税（無申告）を課される者が行う更なる無申告行為に対して課される無申告加算税又は重加算税（無申告）を10%加重する⁽¹¹⁾。

過去に無申告加算税又は重加算税を課された場合にその無申告加算税又は重加算税の割合を10%加重する措置の対象に、前年度及び前々年度の国税の税目について、無申告加算税若しくは無申告加算税に代えて課される重加算税を課されたことがあるときを含める（国通法66、68）。

- （無申告の場合） → 30%（25%）
（ ）内は、納税額が50万円以下の部分
- （重加算税（無申告）） → 50%

Ⅲ 加算税の目的

金子宏教授⁽¹²⁾は、「加算税は、納税者のコンプライアンスの水準を高めて、申告納税制度および徴収納付制度の定着と発展を図るため、申告義務および徴収納付義務が適正に履行されない場合に課される附帯税である」といい、更に「そこで、申告義務および徴収納付義務の違反に対して特別の経済的負担を課すことによって、それらの義務の履行の確保を図り、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。」

とその目的を述べている。

思うに、行政罰である加算税には、「現実のペナルティの負担」と適正な申告をしなければ加算税が課される可能性が生じるという納税者に対する「心理的な効果」がある。この「心理的な効果」については、現実の税務調査の実調率が大きく影響する。そして、近年のコロナ禍における税務調査の実調率の低下傾向は、納税者に対して、税務調査が頻繁に行われるものではないという、安堵感を与え、加算税の「心理的な効果」を減じているように思われる。

なお、加算税の目的は、納税者のコンプライアンスを高め、「申告納税制度」と「徴収納付制度」を定着させることで、その目的を達成するために、どこまで加算税を加重（又は軽減）すべきものなのか、検討を要する。

納税者のコンプライアンスを高めるためには、柿原勝一氏⁽¹³⁾は、「納税者の自発的な税務コンプライアンスの維持・向上には、納税者の立場を尊重し規範意識を助長することを基本としながら、適正な義務履行をサポートする体制の整備が必要である。」とし、具体的には「周知広報を徹底し、予見可能性を高める必要があるとともに、執行では裁量性が増えることがないよう運用することが必要である」と述べている。

課税実務では、加算税、特に重加算税について、納税者と課税庁の間で、交渉が行われ、そこに「裁量性」という問題が生じる。例えば、税務調査による増差額と、それに係る重加算税について、しばしば、両者で「交渉」が始まり、重加算税を課されたとしても、増差額を減らし、その結果、全体として、税負担が少なくなるのであれば、納税者は重加算

(11) 財務省・前掲注(10)13頁

(12) 金子宏『租税法（第24版）』904頁（弘文堂、2021）

(13) 柿原勝一「加算税制度が納税者の税務コンプライアンスに及ぼす影響」税務大学校論叢105号79頁（2022.6）

税を課されても不服申立はしないであろう。しかし、このような「交渉」は、納税者のコンプライアンスにとってマイナスである⁽¹⁴⁾。その意味では、合法性の原則を守ることが、納税者のコンプライアンスの維持・向上に不可欠であるといえる。

近年の加算税の度重なる改正は、前述したように加算税そのものを複雑化し、それが全体的な観点から、どのような（複合的な）効果をもたらすのか、明らかではない。加算税の役割は、その賦課決定によって税収を得るということではなく、適正に申告を行うように導くことであるから、納税者が納得できる明確な「加算税の制度」でなければならない。

おわりに

近年、加算税の改正が毎年行われているが、その効果は、本来の加算税の目的と必ずしも一致していないように思われる。納税者のコンプライアンスを高めるためには、加算税の制度そのものを納税者に理解してもらうことが必要で、加算税の複雑化は、逆に、加算税の目的を曖昧にしている。その意味では、枝を継ぎ合わせるような加算税の改正をせず、加算税の制度そのものを体系的に再構築（簡素化）することによって、その内容を明確にし、納税者のコンプライアンスを高めることが必要である。そして、過重な加算税の賦課は、必ずしも納税者が納得するものではなく、逆に、コンプライアンスに悪い影響を与える可能性があることを認識すべきである。

(14) 最高裁昭和49年9月2日判決（最高裁判所民事判例集28巻6号1033頁）は「納税義務の成立、内容は、もっぱら法律がこれを定めるものであつて、課税庁側と納税者側との間の合意又は納税者側の一方的行為によつて、これを動かすことはできないというべきである。」と述べている。

2 近年の改正の傾向と今後の議論

酒井克彦●中央大学法科大学院教授

はじめに

加算税制度は近年度々改正されている。本稿では、従来の加算税制度の趣旨に変容がみられるのではないかという視角から、改正内容を概観するとともに、その先にみえる加算税制度の今後の展開について考えてみたい。また、今後の議論についても若干の言及をすることとする。

I 近年の改正概観

1 国外財産調書制度

平成24年度税制改正において、内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律（以下「国外送金法」という。）による特例として、同法6条（国外財産に係る過少申告加算税又は無申告加算税の特例）に過少申告加算税に関する特例が設けられた。

これは、平成24年3月、適正な課税・徴収

の確保の観点から、国外財産に関する情報の確かな把握への対応として、諸外国の例も参考にしつつ、納税者本人から国外財産の保有について申告を求める仕組みとして「国外財産調書制度」が創設されたものである⁽¹⁾、それと併せて、適正な調書提出に向けたインセンティブ措置として、過少申告加算税等の軽減措置ないし加重措置の特例が設けられたのである⁽²⁾⁽³⁾。

軽減措置としては、国外財産に係る所得税又は相続税に関し過少申告による修正申告書の提出又は更正（以下「修正申告等」という。）があり、過少申告加算税の適用がある場合において、提出期限内に提出された国外財産調書にその修正申告等の基因となる国外財産についての記載があるときは、その修正申告等につき課される過少申告加算税の額については、その「国外財産に係る事実」に基づく本税額の5%に相当する金額を控除した金額とすることとされている（国外送金法6①）。

また、加重措置としては、国外財産に係る所得税又は相続税に関し過少申告による修正申告等があり、過少申告加算税の適用がある場合において、①提出期限内に国外財産調書

(1) 吉沢浩二郎ほか『改正税法のすべて〔平成24年版〕』616頁〔金澤節男ほか執筆〕（大蔵財務協会2012）。

(2) 武田昌輔監修『DHCコンメンタール国税通則法〔2〕』3545の6頁（第一法規加除式）。

の提出がない場合、又は②提出された国外財産調書にその修正申告等の基因となる国外財産についての記載がない場合のいずれかに該当するときは、その過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき本税額の5%に相当する金額を加算した金額とすることとされている(国外送金法6③)。

加えて、国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の創設に伴い、国外送金法6条の2(財産債務調書の提出)は、その年分の総所得金額及び山林所得金額の合計額が2,000万円を超え、かつ、その年の12月31日においてその価額の合計額が3億円以上の財産又はその価額の合計額が1億円以上の国外転出特例対象財産(所法60の2①~③)を有する者に対して、翌年6月30日までに、財産債務調書の提出義務を課している(国外送金法6の2)。かかる制度のインセンティブ措置として、過少申告加算税の軽減措置又は加重措置の特例が設けられている(国外送金法6の3)。

2 電子帳簿保存制度

令和3年度税制改正において、電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律(以下「電子帳簿保存法」という。)8条(他の国税に関する法律の規定の適用)4項に過少申告加算税の特例が設けられた。

同年度税制改正により、国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存等の要件が大幅に緩和されたが、記帳水準の向上に資する観点から、事後検証可能性の高い改正前の電子帳簿保存法の要件を満たす電子帳簿については、いわば経理誤りを是正しやすい環境を自ら整えているものといえるため、他の最低限の要件のみを満たす電子帳簿との差別化を図り、その普及を進めていく必要がある。そこで、その改正前の電子帳簿保存法の要件に相当する要件を満たした電子帳簿については、「優良な電子帳簿」と位置付けて、その電子帳簿に記録された事項に関して修正申告等があった場合であっても、その申告漏れについ

(3) なお、その際、国外財産に係る所得税又は相続税に関し修正申告等があり、過少申告加算税の適用がある居住者が、その修正申告等があった日前に、国税庁、国税局又は税務署の当該職員から国外財産調書に記載すべき国外財産の取得、運用又は処分に係る一定の書類(その電磁的記録を含む。)又はその写しの提示又は提出を求められた場合において、その提示又は提出を求められた日から60日を超えない範囲内でその提示又は提出の準備に通常要する日数を勘案して当該職員が指定する日までにその提示又は提出をしなかったとき(その居住者の責めに帰すべき事由がない場合を除く。)における国外財産調書の提出がある場合の過少申告加算税の軽減措置又は加重措置の適用については、次のとおりとされる(国外送金法6⑦)。

- ① 国外財産調書の提出がある場合の過少申告加算税の軽減措置は、適用しない(国外送金法6⑦一)。
- ② 国外財産調書の提出がない場合等の過少申告加算税等の加重措置については、その加算する割合は10%(この特例の適用前の加算割合:5%)とされる。ただし、次に掲げる場合のいずれかに該当する場合には、その加算する割合は5%(この特例の適用前の加算割合:なし)とされる(国外送金法6⑦二)。
 - (i) 提出期限内に国外財産調書の提出がないことについて、その提出期限の属する年の前年の12月31日において相続国外財産(相続又は遺贈により取得した国外財産をいう(国外送金法5②)。以下同じ。)を有する者(その価額の合計額が5,000万円を超える国外財産(相続国外財産を除く。)を有する者を除く。)の責めに帰すべき事由がない場合
 - (ii) 国外財産調書に記載すべきその修正申告等の基因となる相続国外財産についての記載がない場合(重要な事項の記載が不十分であると認められる場合を含むものとし、その相続国外財産を有する者の責めに帰すべき事由がない場合に限る。)

なお、かかる措置は、無申告加算税についても設けられている。

て課される過少申告加算税の額を軽減するインセンティブ措置が併せて設けられた⁽⁴⁾。

具体的には、一定の国税関係帳簿に係る電磁的記録の備付け及び保存又はその電磁的記録の備付け及び電子計算機出力マイクロフィルム（COM）による保存が、国税の納税義務の適正な履行に資するものとして一定の要件を満たしている場合におけるその電磁的記録又はCOM（一定の日以後引き続きその要件を満たして備付け及び保存が行われているものに限る。）に記録された事項に関し修正申告等があった場合の過少申告加算税の額については、通常課される過少申告加算税の金額からその修正申告等に係る過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額（その税額の計算の基礎となるべき事実でその修正申告等の基因となるその電磁的記録又はCOMに記録された事項に係るもの以外のもの（以下

「電磁的記録等に記録された事項に係るもの以外の事実」という。）があるときは、その電磁的記録等に記録された事項に係るもの以外の事実に基づく税額を控除した税額）の5%に相当する金額を控除した金額とすることとされている（電子帳簿保存法8④⁽⁵⁾）。

ただし、これは、「優良な電子帳簿」を促進するためのインセンティブ措置であるため、その税額の計算の基礎となるべき事実で隠蔽し、又は仮装されたものがあるときは、適用しないこととされている（電子帳簿保存法8④ただし書）。

II 加算税制度の趣旨の変容

1 加算税制度の意義

金子宏東京大学名誉教授は、加算税を「納

(4) 石井隆太郎ほか『改正税法のすべて〔令和3年版〕』971頁〔藤崎直樹ほか執筆〕（大蔵財務協会2021）。

(5) なお、この措置については、令和5年度税制改正において、上記の「優良な電子帳簿」に係る過少申告加算税の軽減措置の対象となる申告所得税及び法人税に係る優良な電子帳簿の範囲を一定の帳簿に限定することとしている。これは、対象範囲となる電子帳簿の範囲を縮小することによる緩和策である。すなわち、現行法の優良な電子帳簿が、①仕訳帳、②総勘定元帳及び③その他の14種類の全ての帳簿とされていたものにつき、これを緩和し、①仕訳帳、②総勘定元帳及び③売上げ・仕入れ・売掛金・買掛金・手形・有価証券・減価償却資産・繰延資産に関する帳簿のみとしたのである。すなわち、具体的には次の帳簿が対象となっている（「令和5年度税制改正の大綱」（令和4年12月23日閣議決定）81頁）。

- ① 仕訳帳
- ② 総勘定元帳
- ③ 次に掲げる事項（申告所得税に係る優良な電子帳簿にあっては、二に掲げる事項を除く。）の記載に係る上記①及び②以外の帳簿
 - イ 手形（融通手形を除く。）上の債権債務に関する事項
 - ロ 売掛金（未収加工料その他売掛金と同様の性質を有するものを含む。）その他債権に関する事項（当座預金の預入れ及び引出しに関する事項を除く。）
 - ハ 買掛金（未払加工料その他買掛金と同様の性質を有するものを含む。）その他債務に関する事項
 - ニ 有価証券（商品であるものを除く。）に関する事項
 - ホ 減価償却資産に関する事項
 - ヘ 繰延資産に関する事項
 - ト 売上げ（加工その他の役務の給付その他売上げと同様の性質を有するもの等を含む。）その他収入に関する事項
 - チ 仕入れその他経費又は費用（法人税に係る優良な電子帳簿にあっては、賃金、給料手当、法定福利費及び厚生費を除く。）に関する事項

税者のコンプライアンスの水準を高めて、申告納税制度および徴収納付制度……の定着と発展を図るため、申告義務および徴収納付義務が適正に履行されない場合に課される附帯税である」と説明される⁽⁶⁾。また、「加算税は、刑事制裁と異なり、申告義務および徴収納付義務の適正な履行を確保し、ひいては申告納税制度および徴収納付制度の定着を図るための特別の経済的負担」であるともされる⁽⁷⁾。不納付加算税をも念頭に置くと徴収納付制度の定着や発展という意味が含意されている点については理解しやすいが、本稿では申告に係る加算税を念頭に置くこととし、金子教授の論じられるところから従えば、申告納税制度との関わりに関心を寄せたい。

このように申告納税制度の維持発展という視角は、過去における最高裁判例の示してきた加算税制度の理解にも合致するところであると思われる。

例えば、最高裁平成18年10月24日第三小法廷判決（民集60巻8号3128頁）は、「過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対して課されるものであり、これによって、当初から適正に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。〔下線筆者〕」とする⁽⁸⁾⁽⁹⁾。

重加算税の性質についてはどうであろう

か。例えば、最高裁昭和45年9月11日第二小法廷判決（刑集24巻10号1333頁）は「国税通則法六八条に規定する重加算税は、同法六五条ないし六七条に規定する各種の加算税を課すべき納税義務違反が課税要件事実を隠ぺいし、または仮装する方法によつて行なわれた場合に、行政機関の行政手続により違反者に課せられるもので、これによつてかかる方法による納税義務違反の発生を防止し、もつて徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の措置〔下線筆者〕」とする。また、最高裁平成17年1月17日第二小法廷判決（民集59巻1号28頁）は、「重加算税は、高率の加算税を課すことによって、隠ぺい・仮装による納税義務違反行為を防止し、徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の一種の制裁措置である。〔下線筆者〕」とする。なお、最高裁平成18年4月20日第一小法廷判決（民集60巻4号1611頁）は、「重加算税の制度は、納税者が過少申告をするにつき隠ぺい又は仮装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を課すことによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もつ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。〔下線筆者〕」として悪質性にまで踏み込んでいる。

かように、それが制裁的意義を有するものかあるいは単なる行政上の措置⁽¹⁰⁾として性格付けるかはともかくとして⁽¹¹⁾、過少申告加算税にしても、重加算税にしても、申告納税制度の維持発展を担保しようとする趣旨に

(6) 金子宏『租税法〔第24版〕』904頁（弘文堂2021）。

(7) 金子・前掲注（6）905頁。

(8) 最高裁第三小法廷が同日に示したその他の判決（税資256号順号10536など）においても同旨。同旨の下級審判断は多い。例えば、東京地裁平成14年1月22日判決（訟月50巻6号1802頁）は、「通則法の定める加算税制度の趣旨は、適法な申告をしない者に対し所定の率の加算税を課すことによって納税義務違反行為の発生を防止し、もつ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」とする。

(9) 最高裁平成18年11月16日第一小法廷判決（集民222号243頁）なども同様。

出た制度であるということができよう。すなわち、「適正な申告納税の実現を図り、もって納税（徴税）の実を挙げようとする」もので、納税義務違反の発生を防止しようとする制度であるということを確認することができる。

このように、加算税制度は納税義務違反の発生を防止し、適正な徴税の実現を確保しようとするものとして理解されてきたのである。

しかしながら、前述のとおり、近時の加算税を取り巻く税制改正を概観すると、果たして、このような加算税の制度趣旨が貫徹されているかについては不安を覚えるところである。

2 近時の改正の特徴

(1) 複雑化・意義の変容

上述のとおり、近時の加算税制度に係る税制改正の傾向としては、まずは複雑化を挙げることができよう。それと同時に、加算税制度の意義が変容してきているという点にも関心を寄せたい。複雑化の理由は、次に述べるとおり、加算税制度の対象が拡大してきている点が挙げられる。また、申告納税制度の定着のためのアメとムチのうちの「ムチ」の役割を担ってきたのが加算税制度であったところ、「国外財産調書を提出していれば」とか、「優良な電子帳簿を作成していれば」とい

た場合に加算税が軽減されるという制度設計が盛り込まれている。これは、いわばペナルティ制度内に宥恕的な取扱いを施すことによって国外財産調書制度の定着を図ろうとするものであるし、電子帳簿保存法にいう優良な電子帳簿の導入を促そうとするものである。すなわち、ペナルティが軽減されるという意味におけるインセンティブ装置である。いわばムチの中にアメを用意したといってもよからう。

(2) ペナルティ内インセンティブ

申告納税制度の維持や発展のための装置として過少申告加算税と無申告加算税があり、源泉徴収制度の維持や発展のための装置として不納付加算税が用意されてきたのであるが、上記に示した近時の加算税制度はどうか。国外財産調書制度を維持し、かかる制度の発展のための装置としての意義を加算税制度は含有することになったのである。国外財産調書制度は法定調書の拡大という意義を帯有しているのであるから、広い意味では、かかる制度が申告納税制度にとって重要なものであるといえなくもない。ただし、国外財産調書制度は確定申告の内容を担保するという意味での機能は限定的なものであるともいい得る。この点は、財産債務調書制度も同様である。

加算税制度を活用した優良な電子帳簿導入への水向けはどうか。これに関して

(10) 最高裁昭和62年5月8日第二小法廷判決（集民151号35頁）は、「国税通則法六八条に規定する重加算税は、同法六五条ないし六七条に規定する各種の加算税を課すべき納税義務違反が事実の隠ぺい又は仮装という不正な方法に基づいて行われた場合に、違反者に対して課される行政上の措置であつて、故意に納税義務違反を犯したことに対する制裁ではない」とする。前掲最高裁昭和45年9月11日第二小法廷判決も参照。

(11) 最高裁昭和43年3月29日第二小法廷判決（集刑166号569頁）は、「所論重加算税は、ある程度過少申告者等に対する制裁的意義を有する面を否定できないにせよ、その本質は、過少申告等による納税義務違反の発生を防止し、もつて租税収入の確保を図る趣旨のもとに、行政機関の行政手続により租税の形式をもつて賦課する行政上の措置に外ならず、これと本来の刑罰を併科したからといって憲法三九条後段の規定に違反するものでない」とする。最高裁昭和33年4月30日大法廷判決（民集12巻6号938頁）、最高裁昭和36年7月6日第一小法廷判決（刑集15巻7号1054頁）も参照。

は、さらに、申告納税制度の維持や発展という意味からある程度距離を置いており、明確に、電子帳簿保存法が許容する電子帳簿のうちでも優良な電子帳簿を奨励するという意味を有しているものである。申告納税制度の維持や発展という意味において、これまでは、青色申告とそれ以外の申告との間に、加算税制度における差異を設けてこなかったのにもかかわらず、電子帳簿保存法においては、優良な電子帳簿とそれ以外の電子帳簿の間に加算税の取扱いにおける径庭を認めることになったのである。ここには明らかに、加算税制度に政策的な色彩を加えたという点が認められるし、この辺りは従来の加算税制度の意義に変容をもたらしていると観察することができる点である。

かようなコンテキストの中では、今後、更に加算税制度へ期待が寄せられることも考えられよう。例えば、電子申告を推進する行政的視角から、電子申告によって過少な申告となった申告誤りには加算税の軽減措置が施されるが、紙の申告によってなされた申告誤りの場合には軽減措置が適用されないとか、記帳義務が履行されていない場合の加算税の加重制度などが考えられよう。更なる制度の複雑化と加重化が待っているのかもしれない。

Ⅲ 今後の議論

既述のとおり、近時の改正の動向を前提とすると、今後ますます加算税制度が複雑化することが想定される中、同制度の在り方を巡っては多くの議論が生じる場所であるが、ここではそのうちの一部として、次のような議論されるべき問題点が生起される点を指摘しておきたい。

1 制度濫用論との議論の整理

重加算税についていえば、国税通則法68条（重加算税）1項は、納税者による「隠蔽又は仮装」があった場合についてのみ同加算税の対象としているが、制度濫用があった場合についてまでは規定されていない。簡単にいえば、租税回避のケースへの重加算税の賦課について、立法的手当てや解釈上の整理が必ずしも十分についているとは思えない点についての指摘である。

卑近な例として、ヤフー事件最高裁平成28年2月29日第一小法廷判決（民集70巻2号242頁）を想起されたい。同最高裁は、「同条〔筆者注：法人税法132条の2〕にいう『法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』とは、法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制（以下『組織再編税制』という。）に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべきであり、その濫用の有無の判断に当たっては、①当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、②税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮した上で、当該行為又は計算が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当である。」と説示したのである。

これは、租税制度の濫用事例として整理されるものであるが、このほかにも、例えば、いわゆるりそな銀行事件最高裁平成17年12月19日第二小法廷判決（民集59巻10号2964頁）

も法人税法（平成10年法律第24号による改正前のもの）69条（外国税額控除）の制度濫用を認定した上で同控除の適用を否認している。

これらの判決や学説の動向を受けて、金子宏教授が租税回避の定義に変更を加え、租税制度の濫用も租税回避の定義内容に包摂したこと⁽¹²⁾はあまりにも有名であるため、ここで詳述する必要はあるまい。本稿における問題関心は、かような制度濫用があった場合については、必ずしも重加算税の対象とはされていないものの、これらの濫用事例は、国外財産調書制度や電子帳簿保存法の運用以上に申告納税制度の維持発展を脅かすものであるともいえることからすれば、隠蔽や仮装と並べたところで、重加算税の対象となり得るとの議論が展開されてもおかしくはないように

思われるところである⁽¹³⁾。

2 インボイス制度導入に係る加算税の取扱い

本年10月から施行されるインボイス制度については、これまでの消費税法上の取扱いに大きな変革をもたらすことになろう。そうであるとすれば、例えば、不正なインボイスの発行に係る加算税制度の取扱いなどが前広に周知されるべきではなからうか。

結びに代えて

本稿は、近年の改正を受けた加算税制度から浮かび上がる制度趣旨の変容と今後の展開及び議論について検討を加えた。加算税制度の理解に資するものとなれば幸いである。

(12) 金子・前掲注（6）134頁。

(13) この点については、中央ロー・ジャーナルにおいて別稿を予定している。

3

加算税減免の判断～正当な理由や更正の予知等～

佐藤善恵◎ 税理士

加算税の要件は、国税通則法（以下、「国通」という。）第6章第2節の第65条（過少申告加算税）、第66条（無申告加算税）、第67条（不納付加算税）および第68条（重加算税）に規定されている。

申告納税方式が適用される過少申告加算税および無申告加算税は、法定申告期限内に申告を正確にしなかったという申告義務違反に対する行政上の制裁として課される行政罰の一種である。一方、不納付加算税は、申告義務違反ではなく租税の納付義務（源泉徴収納付義務）違反に対して課される⁽¹⁾。

過少申告加算税、無申告加算税および不納付加算税（以下、単に「加算税」と呼ぶ。）については、一部又は全部が加算税の対象から除かれ、あるいは軽減される措置が設けられている。加算税には加重措置もあるが本稿のテーマは減免等であるから、いわゆる「正当理由」と「更正予知」と呼ばれる論点を中

心に取り上げる⁽²⁾。

I 加算税の概要

過少申告加算税は、期限内申告書（還付請求申告書を含む。）の提出後に修正申告書を提出した場合や更正処分（以下、「修正申告等」という。）があったときに、あらたに納付すべきこととなった税額（増差税額）に対して10%（期限内申告税額と50万円とのいずれか多い金額を超える部分は15%）の税率で課される（国通65①②）。

また、無申告加算税は、期限後申告書を提出した場合や決定処分（以下、「期限後申告等」という。）があった場合、その納付すべき税額に15%（期限後の納付税額と50万円とのいずれか多い金額を超える部分は20%）の税率で課される（国通66①②）⁽³⁾。

(1) 清永敬次『税法〔新装版〕』ミネルヴァ書房（2013）329頁参照。

(2) 加算税の適用除外については、いわゆる関電事件（大阪地裁平成17年9月16日判決・税資255号順号10134）を機に平成18年度税制改正で、期限内申告書提出の意思があったと認められる場合の無申告加算税を課さない旨の規定がおかれた（国通66⑦（令和6年1月1日以後は66⑨））。同18年度改正では、不納付加算税の期限内納付の意思があったと認められる場合の適用除外（国通67③）も法定された。これは、無申告加算税と同様の趣旨から設けられていた執行上の取扱いが、ほぼそのまま法律上の制度にまで引き上げられたものである。松崎啓介『令和4年度版 コメンタール国税通則法Digital』第一法規（税務・会計データベース）2巻3613頁参照。なお、文字数の関係からこれらは本稿では取り上げない。

一方、不納付加算税には税額の多寡による税率の加重はない。源泉徴収等による国税がその法定納期限までに完納されない場合、要するに1日でも納付が遅れた場合に原則としてその納付税額全体に一律10%を乗じて算出される(国通67①)。

加算税の税目は、計算の基礎となる税額の属する税目の国税と規定されているが(国通69)、源泉徴収(不納付加算税)に係る所得税および復興特別所得税と、それ以外(過少申告加算税・無申告加算税)の所得税および復興特別所得税は同一税目とは扱われない⁽⁴⁾。

Ⅱ 正当理由

(1) 概要

過少申告加算税は、「納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちその修正申告又は更正前の税額(還付金の額に相当する税額を含む。)の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合」には、「その正当な理由があると認められる事実に基づく税額」は、過少申告加算税の額から控除される(国通65④一)。

そして、無申告加算税は、「期限内申告書の提出がなかったこと」そのものに正当な理

由があれば全部が免除される(国通66①但書)。さらに、期限後申告等の後に修正申告をする(これも無申告加算税の対象となる。)場合において、その修正申告の段階で正当な理由があるときは、その正当理由に係る部分は加算税が免除される(国通66⑤(令和6年1月1日以後は66⑦))。

そして、不納付加算税は、納税告知又は法定納期限までに納付しなかったことについて正当な理由があると認められる場合には適用がない(国通67①但書)。つまり、全部免除か否かである。

(2) 要件の検討

加算税の免除の要件に含まれる「正当な理由」との文言からは、どのような事実関係があればこの要件に当たるのか一義的には定まらない。

最高裁の示す解釈は次のようなものである⁽⁵⁾。

国税通則法65条4項にいう「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいう。[下線は筆者]

実務的には税目ごとの加算税通達が具体例

(3) 加算税は原則として、納税義務違反の程度に応じた税率が定められている。谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』弘文堂(2021)137頁参照。

(4) 「申告所得税及び復興特別所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて(事務運営指針)」(平成12年7月3日付課所4-16ほか3課共同(最終改正:令和4年10月25日))(以下、「所得税加算税通達」という。)第2の5(4)。

(5) 最高裁平成18年4月20日第一小法廷判決・民集60巻4号1611頁。

(6) 所得税加算税通達第1の3ほか。ただし、「源泉徴収制度の特殊性(いわば国の徴収事務を徴収義務者に代替してもらっている等)から」、不納付加算税の通達における「正当な理由」は他税目と異なる取扱いとなっているとの指摘がある。佐藤謙一「国税通則法65条4項の『正当な理由』を巡る問題点—裁判例の分析を通して—」税大論叢53号(2007)105頁注釈(1)。

を示しており、いずれの税目も基本的な趣旨は同じである⁽⁶⁾。もっとも、正当な理由に当たる事実の有無については立証責任が納税者にあるとされているため⁽⁷⁾、納税者にとってのハードルが高いことは確かである。

たとえば、税務署職員の誤指導は正当な理由に当たり得るが⁽⁸⁾、単に事前相談を経ただけでは正当な理由として認められることはない⁽⁹⁾。

また、最近、マンション販売業者のマンション購入時の課税仕入れが「課税売上げ対応」か「共通対応」かが争われた事例では正当な理由の有無についても争われていた。申告後に法令解釈が明確化されたのか、納税者の解釈に相当の理由があるのかといった点が争われ、高裁では正当な理由が認められたが⁽¹⁰⁾、最高裁では一転認められなかった⁽¹¹⁾。事実関係の評価次第で判断が分かれた事例といえよう。

Ⅲ 更正の予知

(1) 概要

この制度の目的は、申告納税制度の普及・定着を図るために自発的な修正申告を奨励することである⁽¹²⁾。あるいは、古い判決だが政府に手数をかけることなく自ら申告是正等をした者に対する歓迎であると説明されることもある⁽¹³⁾。

国税通則法平成28年度税制改正前は、更正を予知したものではない修正申告（改正前国通65⑤）、決定を予知したものではない期限後申告（改正前国通66⑤）あるいは告知を予知したものではない源泉所得税の納付（改正前国通67②）（以下、「自発的申告等」という。）については、加算税の税率軽減又は免除（以下、「税率軽減等」という。）が適用された。要件を満たすと、過少申告加算税は免除、無申告加算税は基本税率から10%軽減、不納付

(7) 小柳誠「税務訴訟における立証責任—裁判例の検討を通して—」税大論叢50号（2006）341頁。

(8) 高齢で税務知識がない納税者が、買い取り等の証明書等の関係資料を持参して税務署に数回出向いて相談したという事例では、担当職員が法令の適用を誤って指導したとして正当な理由が認められた（国税不服審判所平成17年11月22日裁決（非公表）沖裁（諸）平17-10）。

(9) たとえば、「担当職員がことさら強制指導をするなどの特別な事情のない限り、納税者が事前相談を経たことを理由に申告における納税義務者としての責任を免れるものではない」として、納税者の主張を認めなかった事例など。岡山地裁平成8年9月17日判決・税資220号761頁。

(10) 正当な理由を認めた高裁は、「……遅くとも平成17年頃には上記回答の見解を変更したことが窺われるが、税務当局として、従来の見解を変更したことを納税者に周知するなど、これが定着するよう必要な措置を講じるのが相当であったと解されるにもかかわらず、そのような措置を講じているとは認められない。」と判断した（東京高裁令和3年4月21日判決（令和元年（行コ）第281号，同第282号））。

(11) 正当な理由を認めなかった最高裁は、「税務当局は、遅くとも平成17年以降、本件各課税仕入れと同様の課税仕入れを、当該建物が住宅として賃貸されること（その他の資産の譲渡等に対応すること）に着目して共通対応課税仕入れに区分すべきであるとの見解を採っており、そのことは、本件各申告当時、税務当局の職員が執筆した公刊物や、公表されている国税不服審判所の裁決例及び下級審の裁判例を通じて、一般の納税者も知り得たものといえることができる。」と判断した（最高裁令和5年3月6日第一小法廷判決（令和3年（行ヒ）第260号））。

(12) 金子宏『租税法〔第24版〕』弘文堂（2021）906頁。

(13) 大阪地裁昭和29年12月24日判決（昭和28年（行）第66号）。

加算税は5%軽減ということである。

しかし、調査の連絡があった直後に修正申告書や期限後申告書を提出することで多額の加算税賦課を回避する事案が見受けられたため⁽¹⁴⁾、その対応として平成28年度税制改正で「調査通知がある前」という要件が加えられた^(※)。結果、現在は、自発的申告等か否かに加えて「調査通知」前後の違いによって2種類の税率軽減等の措置がある。

(※) 調査の「事前通知」制度は、平成26年度税制改正で設けられた。その通知項目は、①実地調査を開始する日時、②調査の場所、③調査の目的、④調査対象税目、⑤調査対象期間、⑥調査対象となる帳簿書類等および⑦その他政令で定める事項である（国通74条の9①一～七、国通令30の4）。なお、加算税の税率軽減等に係る「調査通知」の範囲は、このうち④、⑤および質問検査を行う旨などの一定の事項である。

以下では、現在の無申告加算税の条文を取り上げる（下線および記号は筆者）。

(ア) 2つの要件による税率軽減等(国通66①)

……納付すべき税額に百分の十五の割合（期限後申告書又は第二号の修正申告書の提出が、①その申告に係る国税について

ての調査があったことにより②当該国税について更正又は決定があるべきことを予知してされたものでないときは、百分の十の割合)を乗じて計算した金額に相当する無申告加算税を課する。〔以下略〕

(イ) 3つの要件による税率軽減等（国通66⑥（令和6年1月1日以後は66⑧））

……、①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②当該国税について更正又は決定があるべきことを予知してされたものでない場合において、その申告に係る国税についての③調査通知がある前に行われたものであるときは、……無申告加算税の額は、……当該納付すべき税額に百分の五の割合を乗じて計算した金額とする。

無申告加算税の基本税率は15%であるが、(ア)の要件(①および②)を満たせば10%であり、(イ)の要件(①、②および③)を満たせば5%である。いずれの場合でも②の要件(自発的申告等)を満たさなければ加算税減免の措置は受けられない。

事前通知の制度が定められた平成25年1月1日以後は、税務署職員が納税者と何らかの接触をする際には、それが「税務調査」であ

(14) 所得税加算税通達によれば、「臨場のための日時の連絡を行った段階で修正申告書が提出された場合には、原則として、『更正があるべきことを予知してされたもの』に該当しない。」(同通達第1の1の(注))。他税目の加算税通達も同様。

換言すれば、事前通知後から臨場調査前までに修正申告等があった場合は、自発的申告等として扱うのが課税実務ということである。この解釈は平成28年度税制改正の前後で変更はない。したがって、28年改正前は臨場調査の連絡直後に修正申告書を提出したときの過少申告加算税は零であった(同改正後は5%である)。もっとも、臨場調査連絡前であっても「更正があるべきことを予知してされたもの」と判断された事例はある。たとえば、調査担当者の電話による質問の後に提出された修正申告書は、更正があるべきことを予知して提出されたものであると判断した事例(国税不服審判所平成14年2月25日裁決・裁決事例集63集37頁)【TAINS J63-1-04】。取引先等に対する調査は「調査」に当たるとした事例(ルノアール事件)(東京高裁判平成14年9月17日判決・税資252号順号9191)【TAINS Z252-9191】。

るか「行政指導」であるかをその納税者に明示することとされたため、その「行政指導」を経て申告等をした場合には自発的申告等と扱われると説明されている⁽¹⁵⁾。しかし、①の要件に係る「調査」には、実地調査だけでなく、一般的に納税者の認知し得ない机上調査等も含むと解する事例はある⁽¹⁶⁾。したがって、現在も調査通知前において「調査により更正等を予知した」と評価されるケースはあり得ると考える。

(2) 要件の整理

(a)～(f)のそれぞれの時点で期限後申告書を提出した場合の要件該当性を検討する。時系列の流れとしては次頁線表図のとおりである。なお、法令の要件のうち、納税者あるいは外部から客観的に判断（認知）できる課税要件は線の上部に、そうでないものは下部に示している。

(3) 小括

この規定は、①調査があったことにより(①)、②更正等があるべきことを予知してされたものでない(②)、といった2段階の要件充足が必要（いわゆる「二段階要件説」）

と解するのが通説であり⁽¹⁹⁾、多くの裁判例も二段階要件説に基づき判断している⁽²⁰⁾。そして、更正等をいつ予知したかの判断に当たっては、①調査着手説、②端緒把握説、③具体額発見説といった考え方があがるが、一般的には端緒把握説が支持されている⁽²¹⁾。

なお、更正決定があるべきことを予知してされたものでないことの主張・立証責任は納税者にある⁽²²⁾。

IV おわりに

現在の体系で加算税の規定が国税通則法におかれたのは、昭和37年4月国税通則法（法律第66号）制定時である。その後、増差税額50万円を超える場合の過少申告加算税の加重（昭和59年度税制改正）⁽²³⁾や、過少申告加算税等の割合5%引き上げ（昭和62年度税制改正）などがあった。

近年は加算税の改正が続いている。平成28年度税制改正では、更正予知に関する要件が2段階となる条文改正があり（本稿Ⅲ（1））、また、短期間に繰り返して無申告又は仮装・隠ぺいが行われた場合の加重措置の規定が設

(15) 国税庁「税務調査手続に関するFAQ（一般納税者向け）（平成28年12月改訂）」問2の回答。

(16) 前掲注（14）参照。

(17) 所得税加算税通達第2の2ほか。

(18) 所得税加算税通達第2の2ほか。

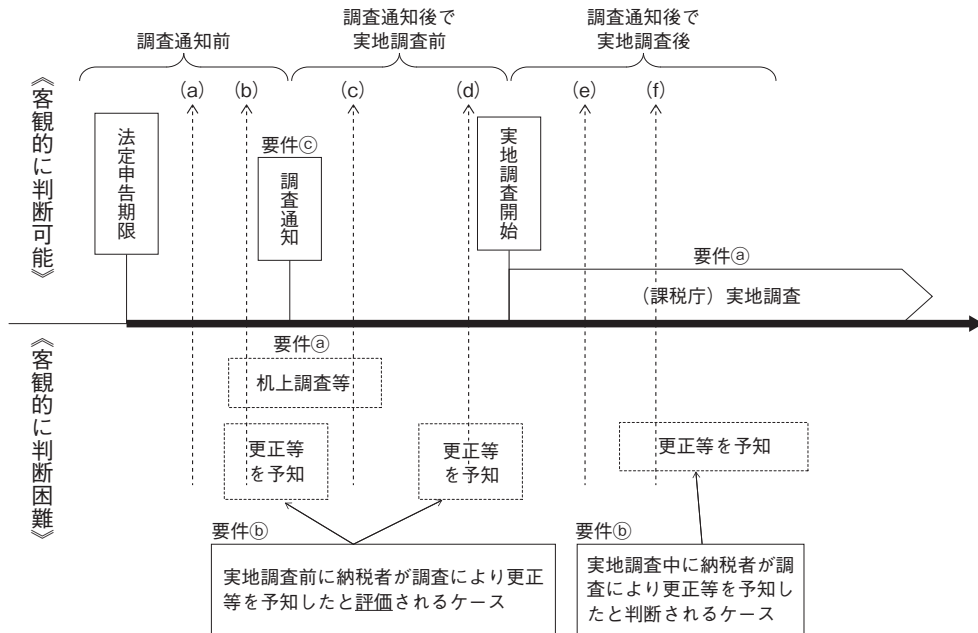
(19) 酒井克彦「加算税免除規定にいう『更正の予知』に関する一考察」税大ジャーナル4号（2006）43頁参照。

(20) 佐藤善恵『判例裁決から見る加算税の実務〔第2版〕』税務研究会出版局（2018）40頁参照。なお、調査の有無にかかわらず納税者の予知だけを要件と捉える見解も存在する。

(21) 酒井・前掲注（19）53頁参照。「基本的には、更正の予知の解釈に当たっては、端緒把握説が妥当するとしつつも、調査着手説の考え方も包含した解釈を採る立場に妥当性を見出し得る。」同55頁。

(22) 東京高裁昭和61年6月23日判決・行集37巻6号908頁ほか。

(23) この改正前は、申告期限内にわずかでも申告していれば過少申告加算税は、増差税額に一律5%であったため、無申告加算税10%との間に大きな違いがあった。そこで、申告漏れが大きい場合の税率加重を設けたのである。一方、無申告加算税における申告漏れが大きい部分の加重は平成18年度税制改正で設けられた。武田昌輔ほか『令和3年度版 会社税務釈義Digital』第一法規（税務・会計データベース）9巻5063頁、5073頁参照。



〈無申告加算税について①・②・③の要件該当性と適用税率〉

期限後申告書の提出の時期	自発的な期限後申告か		無申告加算税の税率(括弧内は本税50万円超等の部分)	
調査通知前	自発的(※1)	(a)	5%	66⑥
	非自発的(※3)	(b)	15%(20%)	66①②(※2)
調査通知後で 実地調査前	自発的	(c)	10%(15%)	66①括弧書, ②
	非自発的(※3)	(d)	15%(20%)	66①②(※2)
調査通知後で 実地調査後	自発的(※4)	(e)	10%(15%)	66①括弧書, ②
	非自発的	(f)	15%(20%)	66①②(※2)

〔条項番号は現在施行中のもの〕

- (※1) 調査通知前の期限後申告は、原則として決定があるべきことを予知してされたものではない(自発的)と扱われる⁽¹⁷⁾。
- (※2) 臨場調査、その法人の取引先の反面調査又はその法人の申告書の内容を検討した上での非違事項の指摘等により、その法人が調査のあったことを了知したと認められた後に期限後申告書が提出された場合のその期限後申告書の提出は、原則として「更正があるべきことを予知してされたもの」に該当するとして取り扱われる⁽¹⁸⁾。
- (※3) 調査通知の制度が設けられていなかった頃の事例だが、国税局職員の金融機関調査によって法人(納税者)に帰属する預金が発見され、それが金融機関から同法人(納税者)に通知されたケースでは、実地調査前だが自発的修正申告ではないと判断された(東京地裁昭和56年7月16日判決・行集32巻7号1056頁)。その他、本稿注(14)参照。
- (※4) 実地調査が開始された後でも自発的修正申告と判断されるケースはある。

増加償却の適用要件である届出書の提出を失念していた法人(納税者)は、実地調査当日の朝にそのことに気づいた。裁判所は、調査担当者が調査中に収集・検討していた資料は当該届出書提出の有無の端緒となる資料ではないとして調査中にされた修正申告は自発的修正申告であると判断した(東京地裁平成24年9月25日判決・判時2181号77頁)。

けられた。

そして、令和4年度税制改正では、記帳義務の適正な履行を担保し、帳簿の不保存や記載不備を未然に抑止するために、過少申告加算税および無申告加算税の加重措置が講じら

れた⁽²⁴⁾。また、令和5年度税制改正では、社会通念に照らして申告義務を認識していなかったとは言い難い規模の高額な無申告について、無申告加算税の割合を加重する措置が導入された⁽²⁵⁾。

さらに、加算税の軽減・加重措置は、国税通則法以外にもおかれている。まず、国外送金等調書法である。これは、財産債務調書や国外財産調書制度の導入時に、その適正な提出に向けて税率の加重や軽減が定められた(平成24年度税制改正)⁽²⁶⁾。そして、電子帳簿保存法である。これは、「優良な電子帳簿」として、あらかじめその旨の届出書を提出した一定の国税関係帳簿に記録された事項に関して生じる申告漏れについては、過少申告加算税が5%軽減される措置が講じられた(令和3年度税制改正)⁽²⁷⁾。

加算税は、申告納税義務違反へのペナルティとして課されるものであり、その免除・軽減あるいは加重措置は、当初から適正に申

告納税等した納税者間の客観的不公平の実質的な是正を図り、納税義務違反等の発生を防止するなどの趣旨によるものと解されてきた⁽²⁸⁾。

この点に鑑みれば、財産債務調書等や優良な電子帳簿に係る加算税の加重・軽減措置は、伝統的な趣旨解釈を拡大させたといえるだろう。これらの措置は、申告納税義務違反の防止ではなく、制度の遵守や定着が目的といえるからである。

複雑化している加算税のインセンティブおよびペナルティについては、趣旨・制度の周知、さらに実務的な運用指針が十分に示されることが望まれる。

(24) 令和6年1月1日以後に法定申告期限が到来する国税について適用(改正国通65④, 66⑤)。

(25) 納税額(増差税額)が300万円を超える部分の無申告加算税が30%(改正前20%)とされる(令和6年1月1日以後に法定申告期限が到来する国税について適用)(改正国通66③)。

(26) 国外送金等調書法6の2, 6の3, 国外送金等調書令12の2~12の4, 国外送金等調書規15, 16, 別表第3, 第4。

(27) ただし、申告漏れに重加算税対象がある場合には適用されない(電帳法8④但書)。併せて、重加算税の加重措置も講じられている(電帳法8⑤, 消法59の2)。これらは令和4年1月1日以後法定申告期限が到来する国税について適用される(令和3年改正法附則12, 82⑦⑧)。

(28) 最高裁平成18年10月24日第三小法廷判決・税資256号順号10536ほか。

加算税制度と延滞税の関係

田口 渉●税理士

I はじめに

延滞税は、「納付行為に対する制裁」であり、加算税は「申告行為に対する制裁」であると位置づけられる⁽¹⁾。

加算税と延滞税は、「制裁」という意味での目的は同じであるといえるが、法的性質は異なるものである。

そこで、本稿において、加算税制度と延滞税の関係について検討をしていく。

II 延滞税について

1. 延滞税の法的性質

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

③納税の告知を受けた場合において、その告知により納付すべき国税をその法定納期限後に納付するとき、④予定納税に係る所得税をその法定納期限までに完納しないとき、⑤源泉徴収等による国税をその法定納期限までに完納しないとき、に課される（通法60①）。

延滞税は、「私法上の債務関係における遅延利息」に相当するものとされ、納付遅延に対する民事罰・損害賠償の性質を有しており、「期限内に申告しかつ納付した者との間の負担の公平を図り、さらに期限内納付を促すこと」を目的としている⁽²⁾。

判例においても、延滞税について「納付の遅延に対する民事罰の性質を有し、期限内に申告及び納付をした者との間の負担の公平を図るとともに期限内の納付を促すことを目的とするものである」と判示されている⁽³⁾。

すなわち、本税の未納の税額の納付遅延を理由として課される「遅延利子税」の役割を有する附帯税である。

延滞税は、納めるべき国税の未納税額に対して課される附帯税である（通法60）。したがって、行政罰的附帯税である過少申告加算

(1) 品川芳宣『国税通則法の理論と実務』236-237頁・ぎょうせい・平成29年

(2) 金子宏『租税法（第24版）』898頁・弘文堂・令和3年。志場喜徳郎他『国税通則法精解（第17版）』711頁・大蔵財務協会・令和4年

(3) 最高裁平成26年12月12日判決・判時2254号18頁（TAINS：Z777-2644）

税（通法65）・無申告加算税（通法66）・不納付加算税（通法67）・重加算税（通法68）に対しては、延滞税は課されない。その趣旨は「行政罰に対してさらに遅延利子を付加することを避けるという考慮と負担過重を避けるという考慮」に基づいている⁽⁴⁾。

2. 延滞税の計算

延滞税については、法定納期限の翌日から納付する日までの日数に応じた割合により延滞税が課される（通法60②、措法94①）。

法定納期限の翌日から2か月を経過する日までは、原則として年7.3%が課される。ただし、令和3年1月1日以後の期間は、年7.3%と延滞税特例基準割合に1%を加えた割合のいずれか低い割合となる。

法定納期限の翌日から2か月を経過した日以後については、原則として年14.6%が課される。ただし、令和3年1月1日以後の期間は、年14.6%と延滞税特例基準割合に7.3%を加えた割合のいずれか低い割合となる。

延滞税の計算においては、①期限内申告書が提出されていて、法定申告期限後1年を経過してから修正申告又は更正があったとき、②期限後申告書が提出されていて、その申告書提出後1年を経過してから修正申告又は更正があったとき、③確定申告書を提出した後に減額更正がされ、その後さらに修正申告又は更正があったときには一定の期間を延滞税の計算期間に含めない、という計算期間の特例がある（通法61）。

この特例は、納税者の延滞税負担を適正化するための軽減措置である。その趣旨として

は、「法定申告期限後一年以上も経過した後更正があったような場合又は源泉徴収等による国税につき法定納期限後一年以上も経過した後強制徴収があったような場合には、法定納期限にまで遡って延滞税を課することは必ずしも適切といえない」ことにあるとされている⁽⁵⁾。

この特例については、①偽りその他不正の行為により国税を免れ、又は国税の還付を受けた納税者に対してその国税についての調査があったことによりその国税について更正があるべきことを予知して修正申告書の提出があった場合、②偽りその他不正の行為により国税を免れ、又は国税の還付を受けた納税者に対してその国税に係る更正があった場合、には適用とならない（通法61）。

「偽りその他不正の行為」という悪質な行為に基づいて発生した延滞税については、納税者の延滞税負担の適正化を考慮する必要はないのである。税務調査の結果として、発生する延滞税がこの特例の対象外となる場合には、税務調査官からその旨の宣言がなされる。

Ⅲ 加算税について

1. 加算税の性質

加算税としては、過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税・重加算税がある。過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税について、裁判例においてその性質として、納税義務違反・申告義務違反に対する「行政上の措置」として位置づけられる⁽⁶⁾。

(4) 志場他・前掲注(2)716頁

(5) 志場他・前掲注(2)742頁

(6) 過少申告加算税について最高裁判平成18年4月20日判決・民集60巻4号1611頁（TAINS：Z256-10374）。無申告加算税について大阪地裁令和2年6月4日判決・税資270号順号13409（TAINS：Z270-13409）。不納付加算税について東京地裁平成20年7月16日判決・税資258号順号10992（TAINS：Z258-10992）。

一方、重加算税については、隠蔽・仮装という不正手段に基づいていることから、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「行政上の制裁」として位置づけられる⁽⁷⁾。

もっとも、加算税すべてが申告義務違反に対する制度であることから、その本質的性質は、行政罰である。

2. 加算税の計算

過少申告加算税は、期限内申告書が提出された場合において、修正申告書の提出又は更正があったときは、納税者に対し、その修正申告又は更正により納付すべき税額に10%（期限内申告税額と50万円のいずれか多い額を超える部分は15%）の割合を乗じて算出した金額を賦課する附帯税である（通法65①②）。

無申告加算税は、期限後申告書の提出若しくは決定があった場合、又は、期限後申告書の提出若しくは決定があった後に修正申告若しくは更正があった場合に、その申告若しくは決定又は修正申告若しくは更正により納付すべき税額に15%（納税額が50万円を超える部分は20%）の割合を乗じて算出した金額を賦課する附帯税である（通法66①②）。

不納付加算税は、源泉徴収等による国税がその法定納期限までに完納されなかった場合に、税務署長等が、納税の告知に係る税額又はその法定納期限後に当該告知を受けることなく納付された税額に対し、原則として10%の割合を乗じて算出した金額を源泉徴収義務者から徴収する附帯税である（通法67①）。

3. 重加算税の賦課

重加算税は、他の加算税である過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税に代えて課されるものであるのでその制裁的な意味は重いものとなっているといえる。

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

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

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

(7) 最高裁平成7年4月28日判決・民集49巻4号1193頁（TAINS：Z209-7518）

IV 加算税・延滞税をめぐる諸問題

1. 延滞税の賦課決定の処分性と加算税賦課決定

延滞税については、「納税義務の成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する国税」（通法15③七）として位置づけられている。延滞税は、税務署長等による行政処分によって確定されるものではない。故に、国税通則法75条の対象となる「処分性」はない。

延滞税の賦課決定については処分性がないので、仮に加算税の減免事由である「正当な理由」「更正の予知」が認められ、加算税の賦課決定処分が取り消されたとしても、延滞税の賦課決定には影響がない。

裁判例⁽⁸⁾においても、「延滞税の納付義務は、納付すべき税額をその法定納期限までに完納しないときなどに法律上当然に発生するものであるから、法定申告期限までに本件相続に係る相続税の申告をすることができなかったことについて『正当な理由』があるか否かは、延滞税の納付義務の成否を左右するものではない。」と判断されている。

2. 延滞税・加算税の減免

(1) 延滞税の免除について

納税の猶予又は換価の猶予をした場合において、その猶予をした国税に係る延滞税の納付が困難であると認められ、かつ、①納税者の財産の状況が著しく不良であって、納期又は弁済期の到来した地方税若しくは公課又は債務について軽減又は免除をしなければ、その事業の継続又は生活の維持が著しく困難に

なると認められる場合において、その軽減又は免除がされたとき、②納税者の事業等の状況によりその延滞税の納付を困難とするやむを得ない理由があると認められるとき、には税務署長等は免除することができる（通法63③）。

①延滞税の納付困難

延滞税の納付が困難と認められる場合とは、納税の猶予又は換価の猶予に係る国税の延滞税のうち、その徴収をしようとする時において納付することができないと認められる延滞税の額をいう（通基通第63条関係2）。この判定は、免除しようとする時における納税者の状況により行う（通基通第63条関係5）。

②財産の状況が著しく不良であることにより債務免除がされた場合

納税者の財産の状況が著しく不良である場合とは、納税者が債務超過に準ずる状態に至った場合をいう（通基通第63条関係3）。

③延滞税の納付を困難とするやむを得ない理由

延滞税の納付を困難とするやむを得ない理由があると認められる場合とは、猶予に係る国税について、不要不急の資産の処分、経費の節減等の相当の努力をしたにもかかわらず、納税者の所有する財産が事業の継続又は生活の維持に必要最小限のもの以外になく、また、所得が少額で納付資金の調達が著しく困難になっている、といったような事情があるために、その国税に係る延滞税の納付が困難となっていると認められる場合をいう（通基通第63条関係4）。

(2) 国税通則法63条6項による延滞税の免除

国税通則法63条6項は、①納税者が先日付

(8) 東京地裁令和4年2月25日判決（TAINS：Z888-2444）

小切手等で納付委託した場合、納税貯蓄組合員が納税貯蓄組合預金による納付委託した場合の期日の翌日から納付があった日までの期間に対応する延滞税（一号・二号）、②震災等により国税の納付行為ができない事由が発生した場合、その事由が生じた日から消滅した日以後7日間を経過した日までの期間に対応する延滞税（三号）を税務署長等は免除することができる」と規定している。

そして、①②に類する場合として、交付要求の場合（通令26の2一）、換価執行決定がされた場合（通令26の2二）、人為災害等の場合（通令26の2三）が規定されており、これらの場合にも税務署長等は対応する延滞税を免除することができる」と規定している（通法63⑥四）。

実務上問題となるのは、「人為災害等の場合」である。それでは、何をもって人為災害等の場合に該当するのか。この点が争点となった裁決例・裁判例も多い。

平成13年6月22日に示された「人為による異常な災害又は事故による延滞税の免除について（法令解釈通達）」によれば、次のような場合が該当するものとされている⁽⁹⁾。

①誤指導

税務職員が納税者から十分な資料の提出があったにもかかわらず、納税申告等に関する税法の解釈又は取扱いについての誤指導を行い、かつ、納税者はその誤指導を信頼したことにより、納付すべき税額の全部又は一部につき申告又は納付することができなかった場合は該当する。ただし、納税者はその誤指導を信じたことにつき、納税者の責めに帰すべき事由がある場合には認められない。

なお、納税者の誤った税法の解釈に基づいてされた申告等につき、事後の税務調査の際、

当該誤りを指摘しなかったというだけでは、誤指導には当たらないとされる。

この事由の認定に当たっては、指導時の状況、誤指導の内容及びその程度、納税者の税知識の程度等を総合して判断することに留意することとされている。

②申告書提出後における法令解釈の明確化等

税法の解釈に関し、申告書提出後に法令解釈が明確化されたことにより、その法令解釈と納税者の解釈とが異なることとなった場合又は給与等の支払後取扱いが公表されたためその公表された取扱いと源泉徴収義務者の解釈とが異なることとなった場合において、その法令解釈等により既に申告又は納付された税額に追加して納付することとなった場合で、かつ、その納税者の解釈について相当の理由があると認められる場合は該当する。

ただし、税法の不知若しくは誤解又は事実誤認に基づく場合は該当しない。

③申告期限時における課税標準等の計算不能

既に権利は発生しているが、具体的金額が確定しない課税標準等があることにより、納付すべき税額の全部又は一部につき申告又は納付することができなかった場合は該当する。

④振替納付に係る納付書の送付漏れ等

納税者から口座振替納付に係る納付書の送付依頼がされている国税について、その国税に係る納付書を指定の金融機関へ送付しなかったこと、その納付書を過少に誤記したこと又は過大に誤記したことにより、納付すべき税額の全部又は一部につき納付することができなかった場合は該当する。

上記①～④に類する場合以外であっても、人為による納税の障害により納付すべき税額の全部又は一部につき申告又は納付すること

(9) 国税庁ホームページ<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/chosyu/010622/01.htm>

ができなかった場合で、その人為による納税の障害が生じたことにつき納税者の責めに帰すべき事由がないことが認められれば、延滞税は免除される。個別事案によった判断がされるということではある。

(3) 加算税の免除事由である「正当な理由」

各種の加算税において、「正当な理由がある場合」には免除される旨が規定されている(通法65④一・同66①・同67①)。

この正当な理由を認めた裁決例・裁判例は少ない⁽¹⁰⁾。

正当な理由の判断については、判例⁽¹¹⁾で「『正当な理由があると認められる』場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である。」と判示されている。つまり、納税者にとって加算税の賦課が「不当・酷」であるか否かが判断基準となる。そして、この判断については、「真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情」の存在が必要となる。

したがって、税実務上、実際に「正当な理由」が認められるのは、よほどの事情が存在している場合に限られて、相当にハードルが高い、といえる。

*

*

*

【参考文献】

・ 鴻秀明『附帯税の減免措置』清文社 平成26年
・ 鹿志村裕 熊王征秀 嶋協 藤曲武美『早わかり税制改正のすべてQ&A (令和5年度)』中央経済社 令和5年

・ 木山泰嗣『国税通則法の読み方』弘文堂 令和4年
・ 佐藤善恵『判例裁決から見る加算税の実務』税務研究会出版局 平成27年

(10) 正当な理由として認めた事案として、譲渡所得に関するの税務職員の誤指導によるものとして認めた長崎地裁昭和44年2月5日判決(TAINS:Z056-2400)、報酬の源泉徴収義務について納税者の問い合わせに対して、何ら原処分庁の指導が行われなかったことにつき不納付加算税における正当な理由を認めた国税不服審判所昭和55年3月11日裁決(TAINS:J19-1-02)がある。

(11) 前掲注(6)最高裁平成18年4月20日判決

(12) 柿原勝一「加算税制度が納税者の税務コンプライアンスに及ぼす影響」税大論叢105号79頁・令和4年

また、最近においてはネット情報も充実しており、電子申告の手続きも、スマートフォンによる申告が可能となっている。現代の環境下においては、より一層、「正当な理由が認められる事情」は狭まってきているといえる。

V 加算税と延滞税のあり方について

延滞税は民事罰的な制裁であり、加算税は行政措置・制裁である、という位置づけは、それぞれの役割分担を示した分類である。両者とも、納税者を対象とする制裁の制度である点では共通している。

実際、税制改正において、延滞税の計算や加算税の軽減加重措置に関する改正が行われている。令和5年度税制改正で織り込まれた「高額な無申告に対する無申告加算税の見直し」や「繰り返し行われる無申告行為に対する無申告加算税の見直し」といった改正は、納税コンプライアンスを高める有効な改正であるといえるが、一面において税制度として複雑化してしまっているともいえる。

税実務上もっとも重要なことは、「租税は正しく納めるべきである」という当然の納税者意識の促進である⁽¹²⁾。

5 諸外国における制度

小出一成 ● KPMG税理士法人 パートナー 税理士

I はじめに

日本では令和4年度税制改正により、記帳水準の向上に資する観点から、記帳義務の適正な履行を担保し、帳簿の不保存や記載不備を未然に防止するため、無申告加算税および延滞税の加重措置が講じられた。本稿では、諸外国における無申告加算税および延滞税の制度について解説を行う。

対象国

(1) オーストラリア, (2) 中国, (3) 香港, (4) インドネシア, (5) インド, (6) 韓国, (7) マレーシア, (8) ニュージーランド, (9) フィリピン, (10) シンガポール, (11) 台湾, (12) タイ, (13) アメリカ, (14) イギリス

II 諸外国における無申告加算税、延滞税の取扱い

(1) オーストラリア

①無申告加算税

申告期限以降、28日ごとに以下の無申告加算税が課される。

- ・中規模企業（売上高100万～2,000万ドル）：
AUD 550

- ・大規模企業（売上高2,000万ドル超）：AUD 1,375
- ・特別グローバル企業（売上高10億ドル以上の企業グループに属する企業）：AUD 137,500

②延滞税

未納税額に対して、国が定める利息率（2023年4月現在10.46%）で延滞税が発生する。

(2) 中国

①無申告加算税

- ・税務当局は裁量により、未納税額の50%以上500%以下に相当する無申告加算税を課することができる。
- ・無申告加算税の賦課決定およびその金額は税務当局の裁量に左右されることになるが、納税者が自発的に情報を開示すること、行為を自認することは、無申告加算税の低減の要因となる。その一方で、納税者に恣意性が認められた場合には、無申告加算税は増額される。

②延滞税

未納税額に対して、0.05%の延滞税が納付期限以後、日ごとに発生する。

(3) 香港

①無申告加算税

- ・無申告が初回の場合、納税額の10%に相当する無申告加算税が課される。
- ・無申告が2回目以降の場合、無申告加算税

の額が増額される。

②延滞税

- ・未納税額に対して、5%の延滞税が発生する。
- ・延滞期間が6ヵ月超の場合は、上記に追加してさらに10%の延滞税が課される。

(4) インドネシア

①無申告加算税

未納税額と同額もしくは最大で未納税額の2倍に相当する無申告加算税が課される、または、3ヵ月から1年の禁固刑となる。

②延滞税

- ・未提出の申告書1件につきIDR 100,000(付加価値税Value Added Tax申告の場合は1件につきIDR 500,000)の延滞税が課される。
- ・未納税額について税務当局の裁量により、納付期限から実際の支払いが行われるまで、最大24ヵ月間で延滞税が発生する。

(5) インド

①無申告加算税

未提出の申告書の種類によって無申告加算税に相当する金額は以下のとおりとなる。

- ・法人税の無申告加算税：INR 5,000
- ・過少申告加算税：納税額の50%相当額もしくはそれ以下(恣意的な過少申告とみなされた場合、納税額の200%相当額もしくはそれ以下)
- ・移転価格国別報告書の無申告加算税：INR 100,000
- ・国際取引の申告を行っていない、もしくは、国際取引の移転価格に係る文書を保存しなかった場合：納税額の2%の無申告加算税

②延滞税

- ・未納税額に対して、納付期限以後、1ヵ月ごとに1%の延滞税が発生する。
- ・所得の過少申告を行った場合、最大で納税額の50%相当額の延滞税が課される。

(6) 韓国

①無申告加算税

- ・納税額の20%または無申告所得の0.07%のうち、いずれか高い金額が無申告加算税として課される。
- ・仮装もしくは隠ぺいによる無申告であるとみなされた場合、納税額の40%または無申告所得の0.14%のうち、いずれか高い金額が無申告加算税として課される。
- ・所得を過少に申告した場合、過少申告所得金額の10%の無申告加算税が課される。

②延滞税

未納税額に対して、納付期限以後、1日ごとに0.022%の延滞税が発生する。

(7) マレーシア

①無申告加算税

- ・RM 200以上20,000以下の無申告加算税が課される。1年間無申告であった場合、未納税額の3倍に相当する無申告加算税が課される。
- ・2年以上無申告であった場合、RM 1,000～20,000に加え、未納税額の3倍に相当する特別加算税が課される。
- ・国別報告書を提出しない企業は有罪判決を受ける場合がある。

②延滞税

未納税額に対して、10%の延滞税が課される。

(8) ニュージーランド

①無申告加算税

提出されていない申告の種類によって無申告加算税は以下のとおりとなる。

- ・所得申告：NZD 500
- ・付加価値税(Goods Service Tax)申告：NZD 250
- ・雇用収入情報申告：NZD 250
- ・督促状の発行から30日以内に応答がない場合、以下の加算税が課される。
- ・課税口座(Imputation Credit Account)

年次申告：NZD 250

- ・ 複数税率型ポートフォリオ投資法人 (Multi-rate Portfolio Investment Entity) 申告書：NZD 250
 - ・ 住宅地源泉所得税 (Residential Land Withholding Tax) 申告書：NZD 250
- 上記に加え、過少申告の場合、過少申告の理由により納税額の20%以上150%以下に相当する過少申告加算税が課される。

②延滞税

未納税額に対して、納付期限以後、超過期間によって、以下の延滞税が課される。

- ・ 1週間以内：1%
- ・ 1週間超で1ヵ月以内：4%
- ・ 1ヵ月超：1ヵ月ごとに1%（上記の4%に加算される）

(9) フィリピン

①無申告加算税

- ・ 未納税額の25%に相当する無申告加算税が課される。
- ・ 無申告が恣意的または脱税を企図したものとみなされた場合、未納税額の50%に相当する無申告加算税が課される。
- ・ 上記に加え、納税者は刑事訴追を受けることとなるが、刑事訴追に代えて、PHP 1,000以上50,000以下の加算税を支払うことを選択することができる。

②延滞税

未納税額に対して、年12%の延滞利息が課される。

(10) シンガポール

①無申告加算税

- ・ 過去の申告状況によってSGD 5,000以下の無申告加算税が課される。支払期限までに無申告加算税が支払われない、もしくは、申告書が提出されない場合、起訴される場合がある。
- ・ 申告期限から2年以上申告書が提出されず、有罪判決を受けた場合、未納税額の2

倍の無申告加算税およびSGD 5,000以下の無申告加算税が課される。

②延滞税

- ・ 未納税額に対して、5%の延滞税が課される。
- ・ 上記の延滞税が課された日から60日経過しても未納である場合、60日目以降1ヵ月ごとに未納税額の1%（最大で12%）に相当する延滞税が課される。

(11) 台湾

①無申告加算税

未納税額の20%に相当する無申告加算税 (NT 4,500以上90,000以下) が課される。

②延滞税

- ・ 未納税額に対して、納付期限の30日後から延滞税が発生する(利率は郵便貯金1年定期預金の固定金利率に基づいて計算される)。
- ・ 未納税額に対して、10%の延滞税 (NT 1,500以上30,000以下) が課される。
- ・ 未納税額に対して、納付期日以降、3日ごとに1%の延滞税が発生する。未納期間が30日を過ぎる場合、強制執行を受けることとなる。

(12) タイ

①無申告加算税

- ・ 法人所得税申告、付加価値税 (Value Added Tax) 申告、特別企業税 (Special Business Tax) 申告、源泉所得税申告が無申告となっている場合、未納税額の2倍に相当する無申告加算税およびTHB 2,000以下の罰金が別途賦課される。
- ・ 移転価格文書を提出しない場合、THB 200,000以下の罰金が別途賦課される。

②延滞税

- ・ 未納税額に対して、納付期限以後、1ヵ月ごとに1.5%（最大で未納税額）に相当する延滞税が課される。
- ・ 付加価値税、特別企業税および法人所得税申告の場合、納税額の2倍に相当する延滞

税が課される。

- ・ 中間法人所得税が無申告となっている場合、未納税額に対して、納付期日以降、1ヵ月ごとに1.5%（最大で20%）に相当する延滞税が課される。

(13) アメリカ

①無申告加算税

- ・ 申告期限以後、1ヵ月ごとに納税額の5%（最大で25%）に相当する無申告加算税が課される。
- ・ 申告期限から60日以上申告書の提出が遅れている場合、上記の無申告加算税の下限はUSD 435、または未納税額に相当する金額のうち、いずれか低い金額となる。
- ・ 無申告加算税と延滞税が同月同時に課された場合、双方の合計額は未納税額の5%が限度額となるため、その月の無申告加算税から減額される。
- ・ 合理的な理由により納税義務を果たせない場合、無申告加算税や延滞税を免除する宥恕規定が存在する。

②延滞税

- ・ 未納税額に対して、納付期限以降、延滞税が発生する。国が定めた短期利息率に3%基本利息を加算したものとなる。なお、2023年4月現在、10%となっている（7% + 3%基本利息）。
- ・ 納付期日以降、1ヵ月ごとに未納税額の0.5%（最大で未納税額の25%相当額）に相当する延滞税が課される。
- ・ 内国歳入庁が発行した財産差し押さえに関する通知書の発行以降10日以内に応答がない場合、上記の延滞税の税率0.5%が1%となる。

(14) イギリス

①無申告加算税

申告期限を過ぎても無申告となっている場合、未納税額がなくても申告書1件ごとにGBP 100（3年連続で無申告の場合はGBP 500）

の無申告加算税が課され、申告期限を過ぎた期間により、申告書1件ごとに課される無申告加算税の金額は以下のとおりとなる。

- ・ 3ヵ月以上：GBP 200となる（3年連続で無申告の場合はGBP 500）。
- ・ 6ヵ月以上：上記の金額に納税額の10%を加算したものとなる。
- ・ 12ヵ月以上：上記の金額に納税額（申告期限から6ヵ月後の時点）の10%をさらに加算したものとなる。

②延滞税

- ・ 無申告加算税の通知発行日から30日以内に加算税が支払われない場合、未納税額に対して、納付期日以降、延滞税が発生する。イギリス中央銀行が定めた利息率に2.5%基本利息を加算したものとなる。2023年4月現在、6.75%となっている（4.25% + 2.5%基本利息）。
- ・ 四半期分割払いの場合、利息率は中央銀行が定めた利率に1%を加算したものとなる。この利率は、会計期間中の分割払いの支払期日から通常支払期日まで適用される。

III おわりに

諸外国の無申告加算税と延滞税の制度調査と各国比較を進めるなかで、各国の法制化の歴史、文化・習慣等を考慮した制度が存在するが、適正な申告納税と記帳義務の適正な履行を担保するという観点では、日本の諸制度は税務当局の行政上の裁量が認められておらず、決して厳しい制度とまでは言い切れないと考えている。日本の法制化に際して、各国比較に関する情報が検討の一助となれば幸いと考えている。

出典：KPMG Global Corporate Tax Handbook 2022/2023