

平成12年2月14日

重加算税制度の問題点について

- 平成11年度諮問に対する答申 -

日本税理士会連合会
税制審議会

税制審議会委員名簿

本答申の審議に参加した特別委員及び専門委員は次のとおりである。

〔 特 別 委 員 〕

(会長代理)新井隆一

内田茂男

角田博

(会 長)金子宏

狩野七郎

品川芳宣

杉山学(平成11年9月20日就任)

角 晨一郎

田近栄治

玉置和宏

中里 実

中島芳昭

原川耕治

本藤俊男

松田英三

水野忠恒

柳島佑吉

山田二郎

〔 専 門 委 員 〕

(専門委員長)岩下忠吾

(同副委員長)小池正明

久保井一臣(平成11年9月20日就任)

杉田宗久(平成11年9月20日就任)

多田雄司

宮口定雄

目 次

まえがき.....	1
1 隠ぺい・仮装の意義と執行上の問題点.....	1
2 現行法令上の問題点.....	3
3 重加算税の賦課基準等の開示と理由附記制度の創設.....	6
おわりに.....	7

まえがき

当審議会は、平成 11 年 6 月 23 日付日連 11 第 242 号をもって諮問のあった「重加算税制度の問題点について」、総会 5 回、専門委員会 5 回を開催し、法令、判例、実務等にわたり多面的に検討を行った。

重加算税制度は、昭和 25 年のシャウプ勧告に基づいて創設され、その後昭和 37 年の国税通則法の制定に際し、個別税法に定められていた重加算税制度が整備統合されて現在に至っており、制度自体は創設時から相当の期間を経て定着している。

しかしながら、重加算税の賦課を巡っては、隠ぺい・仮装の意義、その具体的態様、その行為の主体など、現行法令の規定が抽象的であること等に基因して今日でも多くの問題が生じている。

本答申は、重加算税制度の問題点について、「隠ぺい・仮装の意義と執行上の問題点」、「現行法令上の問題点」及び「重加算税の賦課基準等の開示と理由附記制度の創設」の 3 項目に区分し、諮問の趣旨に沿ってとりまとめたものである。

1 隠ぺい・仮装の意義と執行上の問題点

(1) 隠ぺい・仮装行為の類型

重加算税は、過少申告加算税、無申告加算税又は不納付加算税のいずれかを課される要件に該当する場合において、納税者がその国税に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺい又は仮装したところに基づいて申告書を提出し、もしくは提出しなかったとき又はその国税を法定納期限までに納付しなかったときに課税され、その割合は当該基礎となるべき税額の 35%又は 40%とされている。

重加算税の賦課に当たっては、その要件である納税者に隠ぺい又は仮装行為があったか否かの認定が最も重要な問題となるが、その意義や態様について現行法令は極めて抽象的な規定に止まっている。このため、もっぱら解釈に委ねられているところであるが、過去の判例、裁判例及び実務における課税事例から整理すると、概ね次のとおりである。

隠ぺい・仮装に該当する場合

事実を隠ぺいするとは、課税標準等の計算の基礎となる事実を秘匿しあるいは故意に脱漏することをいい、売上の除外、証拠書類の廃棄や秘匿、取引事実や課税財産の隠匿などがこれに当たる。また、事実を仮装するとは、特定の所得や財産あるいは取引上の名義などについて、あたかもそれが事実であるかのように装うなど、事実を歪曲することをいい、架空仕入や架空経費の計上、架空契約書の作成などがこれに当たる。さらに一つの行為が隠ぺいと仮装の双方に該当することも少なくない。

なお、国税通則法制定の際に廃止された所得税法に関する旧通達では、隠ぺい・仮装に該当するものとして次のように例示していた。これらは、現行法の下においても隠ぺい・仮装に該当するものと解される。

(ア) いわゆる二重帳簿を作成して所得を隠ぺいしていた場合

(イ) 売上除外、架空仕入もしくは架空経費の計上その他故意に虚偽の帳簿を作成して所得を隠ぺいし又は仮装していた場合

(ウ) たな卸資産の一部を故意に除外して所得を隠ぺいしていた場合

(エ) 他人名義等により所得を隠ぺいし又は仮装していた場合

(オ) 虚偽答弁、取引先との通謀、帳簿又は財産の秘匿その他不正手段により故意に所得を隠ぺいし又は仮装していた場合

(カ) その他明らかに故意に収入の相当部分を除外して確定申告書を提出し、又は給与所得その他についての源泉徴収を行っていた場合

隠ぺい・仮装に該当しない場合

過少申告であっても、事実の隠ぺい又は仮装がなければ重加算税は課されない。例えば、収益計上時期については、税務の取扱いとして検収基準、出荷基準など多くの基準があることから、当期の収益に計上されるべき場合でも翌期の収益として経理されているときは、一般的には隠ぺい又は仮装には当たらない。この点は、経費の計上時期についても同様と考えられる。また、たな卸資産の計上漏れが担当者の単なる誤認に基づく場合は隠ぺい・仮装に該当せず、税法の不知による過少申告も同様である。

なお、収益・費用の計上時期やたな卸資産の計上額について、帳簿や原始記録等を改ざんしたような場合は、隠ぺい又は仮装とされることはいうまでもない。

(2) 隠ぺい・仮装の意義と通達等の制定

重加算税の課税要件としての隠ぺい・仮装の意義については上記にその態様を示したところであるが、これらを類型化し、すべてを網羅的に列挙することはおよそ困難である。したがって、判例等における事例を集積し、これらを基に個々の事案ごとに隠ぺい・仮装の有無を判断することとなるが、当審議会では、大量回帰的に生ずる実務に対処するための指針を制定する必要があるのではないかとこの意見があった。

この点に関し、当審議会において、隠ぺい・仮装の意義について具体的に法令で規定すべきであるとの意見が出されたが、法令に規定した場合重加算税の賦課を回避する不正行為が生じるおそれがあり、弊害が大きいとの意見が多数であった。しかし、隠ぺい・仮装行為の類型や態様を通達により明らかにすることは有益であると考えられる。

隠ぺい・仮装の意義に関しては、前述のとおり所得税法に関する通達があったが、国税に関する基本法である国税通則法について、課税庁の解釈及び執行に関する通達は制定されていない。重加算税の賦課は納税者に対する不利益処分であり、隠ぺい・仮装に当たるか否かは法解釈及び事実認定の問題であるとしても、課税庁の法解釈及び事実認定の指針を明示することは納税者に課税予測を与え、円滑な税務行政に資するものと考えられる。当審議会においては、重加算税の課税要件を含めた国税通則法に関する通達が早急に制定されることが望ましいとの意見が多数であった。

(3) 隠ぺい・仮装に係る納税者の意思と執行上の問題点

重加算税の賦課について、実務上は隠ぺい・仮装行為と納税者の意思の関係を巡るトラブルが多い。例えば、たな卸資産の計上漏れがあった場合、納税者が税を免れる意思をもって過少計上したのか、あるいは単純な計算誤りであるか否かという認定の問題が生じるのであるが、これは多分に納税者の意思に関わることである。

隠ぺい・仮装行為と故意性との関係について、当審議会では、隠ぺい・仮装はもともと故意を含む概念であるとする意見、ある行為が客観的に隠ぺい・仮装と判断できることをもつ

て足り、課税庁は納税者の故意の立証まで要しないとする意見、 事実について隠ぺい・偽装を行ったとの認識があれば、その後の申告に際し、過少申告等をする事についての認識までは要しないとする意見、 隠ぺい・偽装行為のみならず、過少申告等についても税を免れる認識を要するとする意見などがあつた。

この問題について最高裁判決（昭和62年5月8日）は、「納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は偽装し、その隠ぺい又は偽装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、それ以上に、申告に際し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではない」として、上記 を支持している。

したがって、たな卸資産の計上漏れの場合は、納税者においてその計上漏れという事実に関隠ぺい又は偽装の認識があれば重加算税の課税要件を満たすことになり、その認識がなければ課税要件は満たさないことになる。しかし、税務の現場において課税庁は、その計上漏れという外形的事実のみで隠ぺい・偽装と認定する傾向がある。

このような場合は、納税者においてはその誤りが生じたことについて課税庁にその原因や経緯を説明する必要があり、これに対して課税庁は外形的事実のみにとらわれることなく、その誤りが生じた時の状況やその後の処理方法等を踏まえ、納税者の説明を考慮して客観的に判断すべきである。

2．現行法令上の問題点

（1）隠ぺい・偽装行為の主体

重加算税制度については、上記の隠ぺい・偽装の意義のほか、現行法令が抽象的であることに起因して生じる問題が少なくない。

まず、隠ぺい・偽装行為の主体については、国税通則法第68条第1項が「納税者が・・・事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は偽装し・・・」と規定しているところであるが、隠ぺい又は偽装の行為者が納税者本人に限定されるか否かの疑義が生じている。この問題は、重加算税の課税要件について、前記した隠ぺい又は偽装の行為に納税者の意思を要するか否かに関することである。課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の隠ぺい又は偽装の行為があり、結果として過少申告であれば、納税者において過少申告を行うことの認識までは要しないと解すれば、隠ぺい又は偽装の行為者は納税者本人に限定されないことになる。

しかしながら、重加算税制度が納税者に対する制裁措置であることに鑑みれば、納税者本人の責めに帰することのできない事由による隠ぺい・偽装行為の場合、あるいは隠ぺい・偽装行為について納税者がその事実を知り得ないような場合は、重加算税の賦課は相当ではないという見方ができる。

この問題に関する学説・判例の多くは、納税者の家族等のほか、会社の取締役や従業員等のした隠ぺい又は偽装の行為は会社代表者のした行為と同視するのが相当であるとするなど、納税者本人に限定していない。しかしながら、納税者以外の者の行為を納税者本人の行為と同視することが適当でない場合も多い。例えば、たな卸資産の計上漏れが従業員の単なる不注意により生じた場合は重加算税の課税要件に該当しないと考えられる。また、相続財産の申告漏れ

が被相続人の財産を管理していた特定の相続人の隠ぺい・偽装行為に基づく場合にその事実を知り得ない他の相続人についてこれと同視することは適当ではない。

この点について、当審議会では、隠ぺい又は偽装行為の主体について、その範囲を法令等において具体的に明記すべきであるとの意見があったが、一方でその範囲を限定的に規定することは困難であり、そのことによる弊害が生ずるおそれもあるとの意見が多数であった。なお、この問題は法令解釈上の疑義ではなく、執行上の問題であるとの指摘があった。いずれにしてもその範囲について重加算税制度の趣旨を逸脱した解釈及び執行は排除すべきである。

(2) 無記帳、不申告、虚偽申告等と重加算税の課税要件

隠ぺい又は偽装の行為の意義に関連して、取引に関する記帳を行わないで税額過少の申告をした場合に重加算税の課税対象になるか否かという問題が指摘されている。また、これに類する事例として、所得があるにもかかわらず申告をしない行為や収入金額等の一部を記帳せずに過少の申告を行う行為(いわゆる「つまみ申告」)が重加算税の課税要件を満たすか否かという問題がある。

これは、国税通則法第68条第1項の規定が課税標準等又は税額等の計算の「基礎となるべき事実」を隠ぺいし又は偽装し、その隠ぺいし又は偽装したところに「基づき」納税申告書を提出していたときと規定しているため、いわゆるつまみ申告等は文理上は重加算税の課税要件に該当しないと解することができることに基因した問題である。

この点については、重加算税を課すためには隠ぺい・偽装行為と過少申告との間に因果関係が必要であり、いわゆるつまみ申告について正当な所得金額と納税者の申告額との較差がどの程度大きい場合に可罰的違法性を帯びるのかの基準が明らかではないとして重加算税の課税処分を取り消した判例(平成5年4月27日大阪高裁)があるが、一方で、最高裁判決(平成6年11月27日)は真実の所得金額を隠ぺいしようという確定的な意図の下に、税務調査があれば事後的に隠ぺいのための工作を行うことを予定して、ことさらに過少に記載した申告書を提出したことが明らかであるとして重加算税の賦課を相当としている。

このように判断が分かれるのは、不申告や虚偽申告等の態様がさまざまであるため、法令の文理解釈のみでは結論づけられず、結局はそれぞれの事案の事実関係を総合して判断せざるを得ない問題であることを示している。この場合、単なる事実関係の不知等から生じた不申告や過少申告が重加算税の対象にならないことは明らかであるが、単純な過少申告等であるか、重加算税を賦課すべき申告等であるかについては、法令等においてその判断基準を明確にすることが望ましいと考えられる。

(3) 隠ぺい又は偽装行為の成立時期

国税通則法第15条第2項第13号及び第14号の規定からみると、重加算税の課税要件としての隠ぺい又は偽装の行為の存否は、原則として法定申告期限又は法定納期限が経過する時を基準として判断すると解することができる。したがって、この限りでは重加算税の賦課と隠ぺい又は偽装行為の時期との関係は文理上明確にされている。

しかしながら、法定申告期限又は法定納期限の経過後に過少な修正申告を行い、同時に事実を隠ぺい又は偽装した場合、あるいはいったん適正な確定申告を行った後に隠ぺい又は偽装をして更正の請求等を行ったような場合に重加算税の課税要件を満たすか否かという問題がある。

これについては、法定申告期限等が経過した後に行われた隠ぺい・仮装行為は、当初から課税を回避する意図があったものと推認できるとして重加算税の賦課を相当とした判例(昭和52年7月25日東京高裁)があるが、そのような推認ができる場合はともかく、そうでない場合に事後的な行為を法定申告期限等の経過時の行為として遡及することは、国税の納税義務の成立時期との関係において疑義が生じることになる。

この点について、当審議会における意見は、法定申告期限等を経過した後の隠ぺい・仮装行為に重加算税を賦課することは、文理解釈上問題があるとするものが多数であったが、事実関係からみて明らかに租税回避を目的とした事後的な隠ぺい・仮装行為については制裁的な課税も止むを得ないとの意見もあった。いずれにしても、重加算税制度の趣旨等を踏まえて規定の整備を図るべきである。

(4) 重加算税と罰則等との関係

重加算税制度は、不正手段を用いた納税義務違反に対する制裁措置として国税通則法に規定されているものであるが、これとは別に個別税法では「偽りその他不正の行為」により税を免れた場合の罰則を規定している。このため、いわゆる脱税行為には重加算税が賦課されるとともに、刑事罰が科される場合があり、このような制裁は、憲法第39条の二重処罰の禁止条項に反するのではないかという疑義が生じる。

この点については、「重加算税は納税義務違反の発生を防止し、徴税の実を挙げようとする行政上の措置であり、刑罰とは異なるから重加算税のほかに刑罰を科しても憲法第39条には違反しない」とする最高裁判決(昭和33年4月30日)がある。したがって、この問題について判例上は解決されており、当審議会においても特に異論はみられなかった。

しかしながら、罰則規定における「偽りその他不正の行為」の概念と重加算税における「隠ぺい又は仮装の行為」の範囲との異同について、現行法令は明確性を欠いているとの指摘があった。両者は別個独立した概念であり、その範囲等は異なるとする考え方がある一方で、「隠ぺい又は仮装の行為」は「偽りその他不正の行為」に包含されるものであり、後者の概念のほうが広いとする見解もある。

また、当審議会では、これに類する問題として、上記罰則規定の「偽りその他不正の行為」と国税通則法第70条第5項の除斥期間の7年への延長における「偽りその他不正の行為」との関係が法令上明確でないため、一般の税務調査において「偽りその他不正の行為」と認定された場合、除斥期間を7年に延長して課税処分が行われることがあり、実務上の混乱を招いているとの指摘があった。

この「偽りその他不正の行為」については、国税通則法と個別税法という異なる法律に基づいており、その制裁目的が異なるため、両者の概念にも差異があるとする見解と、同じ国税に関する法令において用いられていることから、その概念も同一であるという見解があり、その解釈が確立していない。

いずれにしても、これらについては、税の回避に対する制裁のあり方を踏まえたうえで法令を整備すべきである。

3．重加算税の賦課基準等の開示と理由附記制度の創設

(1) 行政手続法と国税通則法の整備

行政手続法第1条は「処分、行政指導及び届出に関する手続に関し、共通する事項を定めることによって、行政運営における公正の確保と透明性（行政上の意思決定について、その内容及び過程が国民にとって明らかであることをいう。）の向上を図り、もって国民の権利利益の保護に資することを目的とする。」とされている。一方国税通則法第74条の2の規定は、行政手続法第2章及び第3章の適用を除外する旨を規定しているが、当該規定は行政手続法第1条の目的までも除外するものではない。

国税通則法第1条は、「国税についての基本的な事項及び共通的な事項を定め、税法の体系的な構成を整備し、かつ、国税に関する法律関係を明確にするとともに、税務行政の公正な運営を図り、もって国民の納税義務の適正かつ円滑な履行に資することを目的とする。」と規定している。

これら両法の目的規定からみると、国税通則法の規定のうち解釈等について疑義のあるものは、早急に透明性の向上を図ることが求められている。とりわけ重加算税の賦課など裁制的要素を含む不利益処分については、できうる限り具体的にその処分基準を公にすべきであり、また、その賦課決定の手続規定についても整備を図るべきである。

税務の現場では、重加算税の賦課される事例が相当数に上っているが、その処分に至る過程は明らかではない。このため、具体的な運用指針の開示と税務行政の透明性の確保を求める納税者が少なくないのが現状である。上記の行政手続法及び国税通則法の理念に基づき、課税庁は重加算税に関する執行上の基準を開示すべきである。

なお、重加算税の課税要件としての隠ぺい・仮装の意義等を含めた国税通則法全般の通達を制定すべきであることは、前述したとおりである。

(2) 情報公開法と賦課基準等の開示

平成11年5月に成立した情報公開法は、国民主権の立場から行政機関の保有する情報の一層の公開を図ることにより、政府の諸活動の内容を国民に説明する責務が全うされることを目的としている。同法により開示請求の対象になるのは、国等の機関が行う事務又は事業に関する情報で、公にすることによりその事務又は事業の適正な遂行に支障を及ぼすおそれがあるものを除き、行政機関の職員が職務上作成し又は取得した文書などのうちその行政機関の職員が組織的に用いるものとされている。

国税通則法第74条の2は、前記のとおり税務行政手続について行政手続法を適用除外としている部分が多いが、情報公開法では個人に関する情報など不開示とされているものでない限り、税務調査に係るものなど税務行政に関する文書も開示請求の対象になる。この点は、行政庁内部で作成されている審査基準や処分基準に関する文書も同様であると考えられる。

重加算税の賦課のような納税者に対する不利益処分については、下記のような理由附記制度を採用することが望ましいが、それとは別に、重加算税等の賦課決定を始めとして不利益処分について情報の開示を認めることは、処分の経緯、処分を相当とする理由等が記載された決裁文書等の開示を請求することを可能とすることから、その持つ意味は極めて大きいと考えられる。情報公開法の執行に当たっては、そのような開示請求ができる旨を明確にし、国民に周知

されることが望ましい。

(3) 重加算税の賦課決定通知書の理由附記制度の創設

所得税法及び法人税法では、青色申告者に対して更正処分を行う場合は、更正通知書にその理由を附記しなければならないこととされている。この趣旨は、更正処分に係る課税庁の判断を慎重ならしめるとともに、その判断の合理性を担保してその恣意と専断を抑制することであり、納税者に対してはその権利と利益を擁護するとともに、不服申立てをすべきか否かの判断に資するためである。

青色申告に対する更正通知書に理由附記制度が設けられていることと比較考量すると、納税者に対する不利益処分である重加算税の賦課については、厳格な手続によるべきであると考えられる。したがって、重加算税の賦課決定に当たっては、納税者に弁明の機会を与えるとともに、どのような事実が隠ぺい又は偽装行為に該当するのか、また、隠ぺい又は偽装行為であると認定するに至った具体的判断過程を明らかにするため賦課決定通知書に理由附記制度を創設すべきである。

なお、すべての場合に理由附記を行うことは課税庁の過大な負担となるおそれがあることを考慮し、納税者から請求があった場合にのみ重加算税の賦課理由を開示する制度とすべきであるとの意見もあった。

おわりに

重加算税制度は、隠ぺい・偽装という不正な行為に対する制裁措置であり、不正な手段を用いてまで税を免れる納税者を擁護する必要はないという考え方がないこともない。しかしながら、国民主権を基本とする法制である限り、国民に対する行政上の不利益処分については、行政庁はあらかじめ処分の基準を明示し、かつ、その執行に際しては処分の過程と理由を明らかにする責務があるとするのが当審議会の基本的な考え方である。

これを踏まえ、本答申は、上記したとおり、重加算税についての課税庁の執行基準の開示を求め、国税通則法の通達制定を要望し、さらに、その課税に当たっては納税者に弁明の機会を与えるとともに、理由附記制度の創設を提言するものである。

行政改革が進行するとともに、情報公開法が成立し、税務行政にもこれまで以上に透明性が求められている。重加算税制度について、本答申の内容が実現し、円滑な税務行政が行われるとともに、納税者と課税庁との一層の信頼が図られることを期待したい。