

令和6年12月17日

## 附帯税のあり方について

－令和6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)	中 里 実	東京大学名誉教授、西村高等法務研究所所長
(会 長 代 理)	角 紀代恵	立教大学名誉教授
	井 伊 重 之	産経新聞社東京本社客員論説委員
	井 上 隆	日本経済団体連合会専務理事
	及 川 勝	全国中小企業団体中央会常務理事
	小 幡 純 子	日本大学大学院法務研究科(法科大学院)教授
	加 藤 正 敏	日本商工会議所理事・産業政策第一部長
	川 北 力	野村資産承継研究所理事長、元国税庁長官
	小 松 浩	毎日新聞論説特別顧問
	佐々木 達 也	読売新聞東京本社編集委員
	鈴 木 正 徳	航空機国際共同開発促進基金理事長、元中小企業庁長官
	田 近 栄 治	一橋大学名誉教授
	田 中 治	大阪府立大学名誉教授
	成 道 秀 雄	成蹊大学名誉教授
	伏 屋 和 彦	日本内部監査協会会長、元会計検査院長、元国税庁長官
	細 溝 清 史	日本取引所自主規制法人理事長、元金融庁長官
	弥 永 真 生	明治大学会計専門職研究科教授
	吉 村 典 久	慶應義塾大学法学部教授
	渡 部 恵	全国商工会連合会産業政策部長

### 〔 専 門 委 員 〕

(専門委員長)	平 井 貴 昭	東京会
(同副委員長)	上 西 左大信	近畿会
	川 島 雅	東京会
	小 池 正 明*	東京会
	中 村 重 和	東京地方会
	近 藤 雅 人	近畿会
	黒 柳 龍 哉	東海会
	末 吉 幹 久	九州北部会・日本税理士会連合会調査研究部長

### 〔 担当副会長・担当専務理事 〕

	須 藤 寿	日本税理士会連合会副会長
	加 藤 眞 司	日本税理士会連合会専務理事

※小池正明専門委員は2024年8月10日にご逝去されました。同委員は、約30年にわたり当審議会に在籍し、昭和62年から当審議会の会長を務められた故・金子宏先生とともに、専門委員、専門副委員長及び専門委員長として、多くの答申の取りまとめに尽力されました。謹んでご冥福をお祈りいたします。

# 目次

はじめに.....	1
I. 国税通則法を根拠とする附帯税の概要.....	1
1. 延滞税.....	1
2. 利子税.....	2
3. 加算税.....	2
(1) 概要.....	2
(2) 過少申告加算税.....	2
(3) 無申告加算税.....	3
(4) 不納付加算税.....	3
(5) 重加算税.....	3
(6) 過少申告加算税等の加重措置.....	4
(7) 無申告加算税等の加重措置.....	4
II. 国税通則法以外の法律を根拠とする附帯税の概要.....	4
1. 国外送金等調書法における附帯税.....	4
(1) 国外財産調書等の提出がある場合の過少申告加算税等の軽減措置.....	4
(2) 国外財産調書等の提出がない場合等の過少申告加算税等の加重措置.....	5
(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.....	5
(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.....	5
2. 電子帳簿保存法における附帯税.....	6
III. 諸外国の附帯税.....	6
1. 概要.....	6
2. わが国との比較.....	7
IV. 附帯税の問題と制度のあり方.....	7
1. 国税通則法を根拠とする附帯税の問題点とあり方.....	7
(1) 加重措置に関する論点.....	7
(2) 簡素化に関する論点.....	8
(3) 不確定概念に関する論点.....	8
(4) 加算税のあり方.....	9
2. 国税通則法以外の法律を根拠とする附帯税の問題点とあり方.....	10
3. 附帯税の賦課手続の論点.....	11
(1) 税務調査に関する論点.....	11
(2) 手続規定の整備.....	11
おわりに.....	11

## はじめに

近時の税制改正では、不正に税負担を逃れようとする納税者を意識して、一定期間繰り返し行われる無申告行為に対する無申告加算税等の加重措置や、更正の請求に係る隠蔽又は仮装行為に対応するための重加算税制度の整備などの措置が講じられた。附帯税、中でも加算税には、納税者のコンプライアンスの水準を高め、申告納税制度及び徴収納付制度（以下、「申告納税制度等」という。）の定着と発展を図るとともに、納税者の隠蔽又は仮装という不正手段に対し、特別に重い負担を課すことによって申告納税制度等の基盤が失われることを防止するという目的がある。

近年、納税者を取り巻く経済社会の構造変化に伴い、誠実に納税を行う納税者の税に対する公平感を大きく損なうような事例が顕在化している。こうした事例に対して一層重いペナルティを課すというのが近時の税制改正の方向性である。

加算税制度は、申告義務及び徴収納付義務に反する行為に対して特別な経済的負担を課すことで、当該行為を未然に防止し、自主的な申告を促すことに真の狙いがあると考えられる。このことを踏まえると、加算税制度については、国民が容易にその内容を理解できる制度であることが求められる。

また、加算税制度は、不正行為を行う納税者が的確に捕捉され、適正に法が適用されることによってその効果が発揮されるものである。こうした観点からは、税務調査のあり方を含めた幅広い検討が必要となる。

当審議会は、令和6年7月2日付日連第398号をもって諮問のあった「附帯税のあり方について」の審議に際し、上記の考え方の下、附帯税の現状とその問題点を整理した上で、諸外国の例も参考に、附帯税、中でも加算税のあり方を中心に検討した。

本答申は、専門委員会を7回、総会を6回開催し、検討内容を取りまとめたものである。

## I. 国税通則法を根拠とする附帯税の概要

### 1. 延滞税

延滞税は、国税の全部又は一部を法定納期限内に納付しない場合に、未納税額を課税標準として課される附帯税で、私法上の債務関係における遅延利息に相当し、納付遅延に対する民事罰（civil penalty）の性質をもつ。また、延滞税は、期限内に申告をしかつ納付した者との間の負担の公平を図り、ひいては期限内納付を促すことを目的とする。

延滞税の額は、国税の法定納期限の翌日からその国税を完納するまでの期間に応じ、未納税額に一定の割合を乗じて計算した額であり、その割合は、納期限までの期間又は納期限の翌日から2月を経過する日までの期間については、7.3%、納期限の翌日から2月を経過する日の翌日以後については、14.6%である。

ただし、延滞税の割合については、市中金利の実態を踏まえ、納税者の負担を軽減する観点から、その水準が引き下げられている。具体的には、各年の特例基準割合が年 7.3% に満たない場合には、その年中においては、①14.6%の延滞税については、当該特例基準割合に 7.3%の割合を加算した割合（令和 6 年分 8.7%）とし、②7.3%の割合の延滞税については、当該特例基準割合に 1%を加算した割合（令和 6 年分は 2.4%）とすることとされている。

## 2. 利子税

利子税は、延納若しくは物納又は法人税の納税申告書の提出期限の延長が認められた場合に、それが認められた期間の約定利息の性質をもつ附帯税である。

利子税の割合は、所得税及び法人税については年 7.3%、相続税の物納については 7.3%、相続税及び贈与税の延納については 6.6%（場合により 5.4%又は 6%）等の割合であるが、低金利が続いている経済状況に鑑み、延滞税と同様に一定の軽減措置が講じられている。

## 3. 加算税

### (1) 概要

加算税は、申告納税制度等の定着と発展を図るため、申告義務及び徴収納付義務が適正に履行されない場合に課される附帯税である。申告義務及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を図り、ひいてはこれらの制度の定着を促進しようとする目的がある。

なお、正当な理由がある場合には、加算税は課税されないこととされている。

加算税には、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がある。国税庁の統計年報によると、加算税の発生件数及び金額は、長期間にわたり概ね減少傾向にあり、特にコロナ禍の時期の減少幅が大きい。ただし、消費税に係る加算税については件数及び税額ともに増加傾向にある。

### (2) 過少申告加算税

期限内申告書が提出された場合において、修正申告又は更正がなされ、当初の申告税額が過少となったときは、増差税額の 10%の金額の過少申告加算税が課される。さらに、増差税額が期限内申告税額又は 50 万円のいずれか多い金額を超える場合には、その超える部分の金額の 5%に相当する金額が加算される。ただし、修正申告書の提出が、その申告に係る国税についての調査があったことにより、その国税について更正があるべきことを予知してされたものでないときは、過少申告加算税は課されない。これは、自発的な修正申告を奨励することを目的とする措置である。

### (3) 無申告加算税

法定申告期限内に申告がなされず、期限後申告又は決定によって税額が確定した場合等には、当該税額等の15%の金額の無申告加算税が課される。ただし、期限後申告等が、その申告に係る国税についての調査があったことにより、その国税について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、無申告加算税の割合は10%に軽減される。

なお、期限後申告が、その申告に係る国税についての調査があったことによりその国税について決定があるべきことを予知してされたものでない場合において、期限内申告書を提出する意思があったと認められる一定の場合に該当し、法定申告期限から1月を経過する日までに自主的に行われたものであるときは、無申告加算税は課されない。

### (4) 不納付加算税

源泉徴収等による国税が法定納期限までに完納されなかった場合に徴収される税であり、納税の告知に係る税額又は法定納期限後に告知を受けることなく納付された税額の10%の金額が徴収される。

源泉徴収等による国税が納税の告知を受けることなく法定納期限後に納付された場合において、その納付が、その国税についての調査があったことにより告知があるべきことを予知してされたものでないときは、その割合は5%に軽減される。また、この場合において、法定納期限から1月以内に納付がなされ、かつ、その納付前1年間法定納期限後に納付されたことがない等の一定の場合には、不納付加算税は課されない。

### (5) 重加算税

納付すべき税額の計算の基礎となる事実の全部又は一部について隠蔽又は偽装があり、過少申告、無申告又は不納付がその隠蔽又は偽装に基づいている場合には、上記(2)～(4)に代えて、重加算税が課され又は徴収され、その割合については、それぞれその基礎となる税額の35%、40%、35%である。

重加算税は、納税者が隠蔽又は偽装という不正手段を用いた場合に、これに特別に重い負担を課すことによって、申告納税制度等の基盤が失われるのを防止することを目的とするものである。なお、重加算税は他の加算税と異なり、隠蔽又は偽装という行為の様態が要件となっており、隠蔽又は偽装行為は故意であることが求められることに留意が必要である。

## **(6) 過少申告加算税等の加重措置**

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、下記の措置が設けられた。

令和6年1月1日以後に法定申告期限が到来するものについて、税務調査等で帳簿の提示又は提出を求められた際において、帳簿の提示等をしなかった場合及び帳簿への売上金額の記載が本来記載すべき金額の2分の1未満だった場合は、納付すべき税額に係る過少申告加算税又は無申告加算税について10%の割合を乗じて計算した金額が加算され、帳簿への売上金額の記載が本来記載すべき金額の3分の2未満だった場合は、納付すべき税額に係る過少申告加算税又は無申告加算税について5%の割合を乗じて計算した金額が加算される。

## **(7) 無申告加算税等の加重措置**

平成28年度税制改正により、無申告又は隠蔽・仮装を短期間に繰り返す納税者への対応として、過去5年以内に無申告加算税又は重加算税を課された者が、再び同様の加算税を課される場合には、無申告加算税又は重加算税について10%加重することとされた。これに加えて、令和5年度税制改正では、前年度及び前々年度の国税について、無申告加算税又は無申告重加算税を課される者が行う更なる無申告行為に対して、無申告加算税又は無申告重加算税を10%加重することとされた。

また、令和5年度税制改正により、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いえない規模の高額な無申告について、300万円を超える部分の無申告加算税の割合が30%に引き上げられた。この結果、現行の無申告加算税の割合は、納付すべき税額に対して50万円までの部分は15%、50万円を超え300万円までの部分は20%、300万円を超える部分は30%となっている。

## **II. 国税通則法以外の法律を根拠とする附帯税の概要**

### **1. 国外送金等調書法における附帯税**

#### **(1) 国外財産調書等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おいて、国外財産調書に記載がある国外財産に関して所得税又は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又は無申告加算税の割合が5%軽減される。

また、財産債務調書を提出期限内に提出した場合において、財産債務調書に記載がある財産債務に関して所得税又は相続税の申告漏れが生じたときは、その財産債務に係る過少申告加算税又は無申告加算税の割合が5%軽減される。

これらを含め、以下の(2)～(4)の措置は、調書等の適正な提出を確保するために導入されたものである。

## **(2) 国外財産調書等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であると認められる場合を含む。）に、その国外財産に関して所得税又は相続税の申告漏れ（死亡した者に係るものを除く。）が生じたときは、その国外財産に係る過少申告加算税又は無申告加算税の割合が5%加重される。ただし、相続国外財産については、相続国外財産を有する者の責めに帰すべき事由がなく提出期限内に提出がない場合又は相続国外財産を有する者の責めに帰すべき事由がなく提出期限内に提出された国外財産調書に記載すべき相続国外財産の記載がない場合には、加重措置の対象とならない。

また、財産債務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財産債務調書に記載すべき財産債務の記載がない場合（重要なものの記載が不十分であると認められる場合を含む。）に、その財産債務に関して所得税の申告漏れが生じたときは、その財産債務に係る過少申告加算税又は無申告加算税の割合が5%加重される。ただし、相続財産債務については、相続財産債務を有する者の責めに帰すべき事由がなく提出等がない場合には、加重措置の対象とならない。

## **(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又は国外財産に対する相続税の調査に関し修正申告等があり、過少申告加算税又は無申告加算税の適用のある者が、その修正申告等の日前に、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（電磁的記録や写しを含む。）の提示又は提出を求められた場合に、その提示等を求められた日から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期限までに提示等がなかったとき（提示等をする者の責めに帰すべき事由がない場合は除く。）は、(1)の「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」は適用されず、(2)の「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」は10%とされる。

## **(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**

財産債務に係る過少申告加算税又は無申告加算税の特例が設けられているが、別途に、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することとされている。なお、正当な理由がなく提出期限内に提出しなかった場合であっても、情状により、その刑が免除されることがある。

## 2. 電子帳簿保存法における附帯税

令和3年度税制改正では、電子帳簿等保存制度の要件緩和の見直しに併せて、記帳水準の向上に資する観点から、一定の要件を満たす電子帳簿(優良な電子帳簿)に記録された事項に関して生ずる申告漏れについては過少申告加算税の割合が5%軽減されることとなった。

他方、国税関係書類に係る電磁的記録又は電子取引の取引情報に係る電磁的記録に記載された事項に関して生じる隠蔽又は仮装があった場合の申告漏れについては、重加算税の割合が10%加重されることとなった。

これらの措置は、記帳水準の向上に資する観点から、優良な電子帳簿等を促進するための措置である。

## Ⅲ. 諸外国の附帯税

### 1. 概要

アメリカの無申告加算税及び不納付加算税については、申告の態様に関わらず無申告の期間又は遅延の期間に応じて加算税が課され、規定に関する無視や不注意等に起因する過少申告又は過少納付に対しては20%の加算税が課される。なお、その過少申告等について、納税者に合理的な理由があり、かつ、誠実に(in good faith)行動したことを納税者が立証すれば、加算税は課されない。

その過少申告が納税者の不正な行為(fraud)によるときは、過少納付額の最高75%の加算税が課される。なお、ここにいう不正な行為の定義については、わが国の重加算税同様、内国歳入法典には規定されていないが、アメリカの判例法理では、相当に大きな過少申告を連年にわたって行った事実を、不正な行為の最も重要な認定要因としている。

イギリスにおいても、申告書等を提出期限までに提出しないときには、遅延期間に応じて加算税が課され、さらに、課税標準が過少であることについて、不注意等に起因する場合、意図的であるが隠蔽のない場合及び意図的であり隠蔽がある場合に応じ、それぞれ30%、70%及び100%の加算税が課される。

オーストラリアにおいては、過少税額に対して、わが国の附帯税に相当すると考えられる制裁金が課される。その加算税割合は、過少申告等の原因が納税者又は税務代理人の合理的注意の欠如又は合理性のある解釈等でなかったことによる場合は25%、重大な不注意であった場合は50%、故意の法律違反であった場合は75%とされている。なお、その過少申告等が、納税者側で合理的注意を払った上で生じたものであった場合には、制裁金の対象外となる。また、納税者の調査における対応等により、制裁金の金額が相違する仕組みとなっている。

ドイツでは、原則として賦課課税方式が採用されており、納税者に課税資料の収集のための申告が必要とされている。この申告が期限内に行われなかった場合には、遅れた期間

1月ごとに確定された税額の0.25%（最低25ユーロ、最高25,000ユーロ）の遅延加算金が課される。過少申告については重過失の場合、5万ユーロ以下の金額を徴収されることになっている。

## 2. わが国との比較

諸外国とわが国では、税制や執行機関のあり方等が異なるため、一概に比較できない面もあるが、上記1のいずれの国においても、わが国の重加算税に相当する税目や一定の制裁金が設けられており、その最大の割合はわが国の割合よりも概ね高いといえる。また、故意であることなどを要件としていることもわが国と同様である。さらに、わが国の延滞税と同様に、遅延等の期間に応じて過少申告加算税等を課す制度を取り入れている国もある。

## IV. 附帯税の問題と制度のあり方

### 1. 国税通則法を根拠とする附帯税の問題点とあり方

#### (1) 加重措置に関する論点

従来の加算税制度では、近年顕在化している不正行為等に対して、必ずしも十分に機能することができなくなってきた。このため、加算税の改正が繰り返し行われてきたが、その結果、過少申告加算税や無申告加算税の課税割合が理論上、重加算税の課税割合と同程度となることや、場合によっては超えるケースが生じることとなった。これらの改正は、不正に税負担を逃れようとする納税者に対して一層重い経済的制裁を課すための改正ではあるが、重加算税と他の加算税との線引きが曖昧になったとも考えられる。

例えば、令和4年度税制改正において、令和6年1月1日以後に法定申告期限が到来するものについて、税務調査等で帳簿の提示等を求められた際において、帳簿の不保存（不提示及び不提出を含む。）や一定割合以上の売上げの不記載に対して過少申告加算税等を加重する措置が設けられた。この措置は、記帳水準の向上を図るために講じられたものと説明されている。

もともと、加算税制度においては、納税者の申告状況や不正の程度に応じて、過少申告加算税、無申告加算税さらには重加算税が手当てされており、制裁の度合いに濃淡をつけてきた。そして、通説によると、重加算税は他の加算税の税額に一定の金額を加えた額の加算税を賦課する処分であり、他の加算税より特別に重い負担を課すことによって、申告納税制度等の基盤が失われるのを防止することを目的とするものであると解されている。

今回手当てされた加重措置は、通常に加算税に一定の割合を加重するもので、その考え方は重加算税により近いともいえる。しかし、過少申告加算税等の加重により重加算

税の課税割合に近づけていく方式を採用した結果、重加算税と他の加算税をあえて区別してきた加算税制度の理論的根拠が希薄化したと考えられる。

なお、上記の改正が記帳水準の向上を目的とするのであれば、正規の簿記の原則を一定程度満たす水準の帳簿を作成していることなど、一般の納税者に通常期待される記帳義務を果たしているとは判断できる場合には、一種のインセンティブ措置として、加算税を軽減する措置の導入を検討すべきであるという意見があった。

## (2) 簡素化に関する論点

令和5年度税制改正では、一定期間繰り返し行われる無申告行為に対する無申告加算税等の加重措置が、令和6年度税制改正では、隠蔽又は仮装したところに基づき「更正請求書」を提出した場合に重加算税の賦課対象に加える措置が整備されるなど、納税者の継続的な無申告や不正還付への対応が厳しくなっている。

近時の改正では、現行法では十分に対応できない不正行為に対して、その行為ごとに個別に加算税の加重措置を設けてきた。確かに、それぞれの不正行為に見合った制裁を新たに課すために、個別の事例を検証していくことは、国民の理解を得るためには必要である。しかし、このように頻繁に改正を繰り返してきたことで、現状の加算税制度は複雑化し、納税者が適用関係を正しく理解することが困難なものとなっている。

加算税制度は、納税者のコンプライアンスを高めて、申告納税制度等の維持発展を図ることを目的とする制度である。しかし、納税者がその処分の理由や制度の仕組み等を理解できないままに処分をされることになれば、納税者のコンプライアンスが高まるどころか、それはかえって税務行政に対する不信感となって、納税意識や納税倫理の低下に繋がるおそれがある。

したがって、加算税制度については、できるだけわかりやすく簡素な制度とすることが適当である。

## (3) 不確定概念に関する論点

加算税の賦課要件等の法律規定はできる限り一義的かつ明確であるべきではあるが、現行法においては、執行に際して多様な個別的事情に対応するために、各種の不確定概念が多く用いられている。

例えば、重加算税の賦課要件は、納税者が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蔽し又は仮装し、その隠蔽し又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していた場合とされている。この隠蔽又は仮装とは、故意を含む概念であると解されている。しかし、隠蔽及び仮装のそれぞれの意義や態様、あるいは故意の有無を巡る紛争事例が数多く存在し、これは、不確定概念が用いられていることが要因であるといわれている。

この問題に関し、国税庁は平成 12 年より事務運営指針を過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税のそれぞれの税目ごとに発遣し、公表している。税目ごとに発遣されている理由は、税目によって、課税要件事実とされている具体的事実、納税者の態様、記帳状況、税理士関与の有無の状況が異なる部分があり、また、調査手法を含めた調査事務の特殊性等の事情が異なるためであるとされている。しかし、異なる税目であっても共通する事項に関して取扱いを異にするような内容の記載があることや、隠蔽又は仮装行為の類型等につき具体的な明記がないことなどから、その解釈は、今なお現場の当該職員に裁量の余地が残されているとの批判がある。

#### (4) 加算税のあり方

前述のとおり、加算税の規定は、執行に際して多様な個別的事情に対応するため、各種の不確定概念が多く用いられている。このため、法令の定めがある程度一般的・抽象的にならざるを得ないとしても、賦課要件が納税者の予見可能性を害することのないように、不確定概念に関する法令解釈を示すべきである。具体的には、現行の事務運営指針は整理統合し、適用基準や具体的事例を可能な限り明示するとともに、とりわけ、隠蔽又は仮装行為の類型や故意の有無に関する判断基準及び判断事例については、より明確に記載することが必要である。

ところで、記帳水準の向上に資するための措置においては、形式基準として、売上げの記載が 3 分の 2 に満たない場合を記帳が不十分であるとし、また、売上げの記載が 2 分の 1 に満たない場合を記帳が著しく不十分であるとして、これらの場合に過少申告加算税等の加重措置が講じられた。この改正は、記帳水準の程度という不確定概念について、帳簿への未記載金額の割合を基準に制裁を課すというものである。不確定概念を一定の形式基準で判断できるようにしたこと、さらに、その基準を通達や事務運営指針ではなく法令である国税通則法等に定めたことは、明確化と租税法律主義の観点から評価したい。

同様に、短期間に繰り返して無申告等が行われた場合の無申告加算税等の加重措置においても、「短期間」の判定に 5 年間という形式基準が設けられている。さらに、高額な無申告に対する無申告加算税の割合の引上げ措置についても、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、納税額が 300 万円を超える部分という形式基準が設けられている。

このように、形式基準を示すことは、法的安定性、予見可能性の両面から、納税者に安心感を与えることとなる。附帯税の事例ではないが、実務においてしばしば利用されている形式基準として、所得税における時価による譲渡とみなす低額譲渡の範囲について時価の 2 分の 1 に満たない場合という金額基準が示されていることは、実務上、取引の安定性を担保しているものと考えられる。

以上のとおり、加算税においても、売上げの未記載割合の5割基準などの形式基準により、通常より重いペナルティを課す措置が講じられた。つまり、これらの形式基準を満たせば、税に対する公平感を大きく損なうような行為であると認められるとともに、その納税者の帰責性は高いと判断したものと考えられる。しかし、過少申告加算税等の加重により重加算税の課税割合に近づけていく手法では、重加算税と他の加算税をあえて区別してきた加算税制度の理論的根拠が希薄化することになる。

したがって、このような一定の帰責性を有すると認められる事案については、過少申告加算税等の課税割合を積み上げて重加算税と同等の課税割合とするのではなく、原則として、重加算税の対象とすることを検討すべきである。併せて、立法措置として、重加算税の賦課要件に一定の形式基準を設けることを検討すべきである。重加算税の賦課基準に一定の形式基準を設け、加算税の加重制度を整理することで、加算税制度は簡素化されるとともに、税務調査時の無用な紛争を減少させることができると考えられる。なお、重加算税は他の加算税に比べ特に重い経済的負担を課すものであるため、その形式基準については、経済社会情勢などを考慮しつつ、十分な検討が必要である。

## 2. 国税通則法以外の法律を根拠とする附帯税の問題点とあり方

国税においては、国税通則法に加算税の原則的な取扱いが規定されているが、国外送金等調書法や電子帳簿保存法においては加算税の軽減・加重措置が規定されている。これらの規定は、調書や電子帳簿等の適正な提出・保存を促すためのインセンティブ措置とされている。

調書や電子帳簿等の適正な提出・保存を促すことを目的とするこれらの加算税の軽減・加重措置は、間接的には加算税制度本来の目的である申告納税制度等の維持発展に沿ったものであるといえなくもない。しかしながら、これらの軽減・加重措置は、加算税が生じる状況にならなければ、その効果は生じないものである。

国外送金等調書法における軽減措置については、当該調書に財産を記載しながら申告漏れがある場合を対象としているが、通常、そのような事態が納税者の不注意で起こるとは想定しにくい。このような場合に税額を軽減する結果となることは適切ではない。したがって、軽減措置については廃止するとともに、加重措置についても、制度の簡素化の観点から廃止することを検討すべきである。なお、調書の不提出等に対しては加算税の加重以外の措置を検討すべきとの意見があった。

また、電子帳簿保存法に係る加算税の加重措置について、電磁的記録そのものに隠蔽又は仮装がないにもかかわらず重加算事案としてこの加重措置が適用されることは、優良な電子帳簿の推進の観点からは妥当ではない。この措置を存続させるとしても、電磁的記録に隠蔽又は仮装があった場合に限り、この措置の対象とするよう改正すべきである。

### 3. 附帯税の賦課手続の論点

#### (1) 税務調査に関する論点

公平な税制は、立法を含めた制度の構築だけではなく、適正な法の執行がいわば車の両輪となり機能しなければ実現しえないと考えられる。このことを踏まえると、租税行政庁の申告に対する二次的なチェックが適正に働くことが重要であり、不正に税負担を逃れようとする納税者に対する厳格な法の適用は、公平な社会をめざす国民共通のコンセンサスであると考えられる。

しかし、税務調査の現場においては、隠蔽又は偽装行為が納税者の故意によるものか否かなどの認定に長時間要するケースが散見される。また、重加算税の賦課には納得できないものの、それを争うことに係る時間や経済的コストを考慮して、やむなく同意する納税者も多く見受けられる。こうした実態は、納税者の税務行政に対する信頼を損なうなど、かえって申告納税制度等の定着・発展の阻害要因となるおそれがある。

したがって、納税者の信頼を確保する観点からは、前述したとおり、加算税の賦課要件を明確化することや重加算税の賦課要件に一定の形式基準を取り入れるなどの措置が必要である。

将来、マイナンバー制度やA I等を駆使した資料調査や新たな実地調査の手法が確立されれば、租税行政庁によるチェック機能も強化されるとともに、附帯税が有する抑止力の効果も発揮され、国民の公平感を損なうことは少なくなるのではないかと期待する。

#### (2) 手続規定の整備

重加算税を賦課する場合、当該職員は質問応答記録書に納税者の署名を求めるが、当該書面は現行の国税通則法に規定されておらず、その取扱いは、もっぱら事後の争訟に租税行政庁が備えるための運用であると推察される。

他方、重加算税の賦課に係る手続には、納税者に聴聞や弁明の機会が十分に与えられていないという指摘がある。

したがって、納税者の権利保護の観点から、当該書面の根拠を国税通則法に規定するとともに、当該書面の作成の際には、重加算税を賦課する理由を納税者に提示し、納税者の弁明を聴取し当該書面にその弁明を記載するなどの手続制度を検討すべきである。

#### おわりに

附帯税制度については、これまでも納税義務を適正に履行した者との公平を図りつつ、租税秩序の維持に一定程度の役割を果たしてきたと考えられる。諸外国においても租税秩序の維持のために概ね同様の制度が設けられている。

わが国の近時の改正では、不正に税負担を逃れようとする納税者に対応するために加算税の強化が行われたが、当審議会もその方向性は妥当であると評価する。ただし、不公平を是正するために、個別の事例ごとに改正を繰り返してきたことで、加算税制度が複雑化したことは否めない。また、現行の加算税の賦課要件に多くの不確定概念が用いられており、特に、重加算税の賦課要件である隠蔽又は仮装については抽象的であるため、実務上問題視されることが多い。

本答申では、このような問題に対して、諸外国の制度も参考にしつつ、①税に対する公平感を大きく損なうような行為であることがある程度形式的に認識できる事例については、事例ごとに過少申告加算税等の加重措置を設けるのではなく、重加算税の対象とすべきであること、②加算税の賦課要件の明確化を図るため、不確定概念に関する規定の解釈について可能な限り判断基準や判断事例を明示すること、③立法措置として、重加算税の賦課要件に形式基準を設けること、④国外送金等調書法等における加算税の軽減・加重措置は廃止することなどを提言するものである。

なお、諮問では、延滞税及び利子税のあり方も検討の対象とされていたが、低金利が続く経済状況に鑑み、その水準を引き下げるといった一定の措置が適宜講じられていることから、喫緊の問題はないとの結論に至った。

申告納税制度等の維持発展という附帯税の目的は、納税者が自らの過ちを理解し、その処分に納得しないことには達成されないのであって、附帯税とりわけ加算税制度は、国民が容易に理解できる簡素な制度を構築するという考え方は重要である。本答申の提言が実現し、加算税制度が簡素化・明確化することで国民の申告納税制度等に対する信頼が深まることを期待したい。

日連 6 第 398 号  
(業 1 第 15 号)  
令和 6 年 7 月 2 日

税制審議会  
会長 中里 実 様

日本税理士会連合会  
会長 太田 直樹

## 諮 問

貴審議会に下記の事項を諮問します。

### 記

#### 一、附帯税のあり方について

(諮問の趣旨)

附帯税とは、国税のうち延滞税、利子税、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をいいます。地方税においては、同様の措置として、延滞金、過少申告加算金、不申告加算金及び重加算金があります。これらは、納付の遅延や不納付、申告内容の誤謬や不正を対象とし、適正な申告・納付を促すための一種の行政上の制裁としての性格を有するものとされています。

国税においては、国税通則法に附帯税の原則的な取扱いが規定されていますが、他の法律においても附帯税の特例的な取扱いが規定されています。例えば、「国外送金等調書法」には調書の提出の有無等に応じ国外財産や財産債務に係る過少申告加算税又は無申告加算税の軽減・加重措置などが、また、「電子帳簿保存法」には優良な電子帳簿等保存に係る過少申告加算税の軽減措置などが規定されています。これらは、調書の適正な提出や電子帳簿等の適正な保存を目的とした措置であるとされています。

直近では、令和 5 年度税制改正において、一定期間繰り返し行われる無申告行為に対する無申告加算税等の加重措置の整備や、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ました。令和 6 年度税制改正においては、隠蔽又は仮装された事実に基づき「更正請求書」を提出した場合の重加算税制度の整備が行われました。これらは、悪質な無申告や不正還付に対するペナルティとして必要な措置であるとされています。

しかし、近年における度重なる加算税の軽減・加重措置に係る改正は、加算税制度をより一層複雑化したともいえます。

そこで、附帯税、中でも加算税のあり方について、現行の制度や運用上の問題点を検証するとともに、実地調査率が低下している現状を踏まえて、今後の見直しに関する論点や方向性について検討していただきたく、貴審議会に諮問します。

以上