

附帯税のあり方

附帯税は、国税通則法において延滞税、利子税及び加算税（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）として原則的な取扱いが規定されているが、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る。

延滞税及び利子税と比較すると、加算税については、平成12年に各種の加算税に係る事務運営指針が発遣されて以来、数度の改正を経由しているが、内容は相当に複雑なものとなっている。さらに、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ているといえる。

そこで、附帯税について、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いた。

- 1— 現行の附帯税制度の全体像と目的 ●大内浩一
- 2— 附帯税に関する今後の議論 ●松汐利悟
- 3— 過少申告加算税と重加算税の検証—実務上の調査現場を踏まえて—
●宮森俊樹
- 4— 国外送金等調書法と電子帳簿保存法における加算税の優遇・加重
制度の現状とあり方 ●佐藤増彦
- 5— 附帯税の判例—概観 ●木山泰嗣

1 現行の附帯税制度の全体像と目的

大内浩一 ● 税理士

I はじめに

本稿では、「現行の附帯税制度の全体像と目的」を主題として取り上げる。附帯税制度の全体的な姿が把握できるよう、制度の基本的な内容を体系的に整理したい。さらに、近年実施されたインセンティブ効果を含む加算税の軽減・加重措置に関する改正内容にも触れながら考察を進めていきたい。

II 附帯税制度の概要と目的

附帯税とは、本税（法人税、所得税、消費税等）に付随する税のことである。国税通則法は、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附帯税と定義している（通法2①四）。附帯税は本税の税額を基礎に算出され、附帯税という独立した税目は存在せず、本税と同一の税目に属する国税として扱われる⁽¹⁾（通法60

④、64③、69）。

附帯税制度の主な目的は申告納税制度の維持にある。申告納税制度が適正に機能するためには、納税者による正確かつ自主的な申告と期限内納付が不可欠である。納税者がこれらの義務を適切に履行しない場合に一定の経済的負担を課すことで、正確な申告と期限内納付を促し、制度の実効性を担保している。

III 延滞税及び利子税⁽²⁾の概要と目的など

(1) 延滞税

①概要

延滞税は、期限内申告書の提出により確定した国税を法定納期限までに完納しない場合や、期限後申告書等の提出又は更正・決定によって納付すべき国税が生じた場合等に課される（通法60①）。未納税額を課税標準とするが、各種加算税や過怠税は含まれない（通法60①三）。法定納期限の翌日から完納する日までの期間の日数に応じて計算される（通法60②）。

(1) 東京地裁平成28年1月15日判決（TAINS：Z777-2803）。延滞税はその計算の基礎となる税額の税目の国税とされる（通法60④）ため、相続税に係る延滞税も連帯納付義務（相法34①）の対象となる「相続税」に含まれる、と示している。

(2) 延滞税と利子税は、いずれも納税義務の成立と同時に特別な手続を要せずに税額が確定する（通法15③七）。

現行の延滞税の割合は、納期限までの期間又は納期限の翌日から2か月を経過する日までは、年7.3%と延滞税特例基準割合に年1%を加算した割合のいずれか低い方が適用される。2か月経過後は、年14.6%と延滞税特例基準割合に年7.3%を加算した割合のいずれか低い方が適用される（通法60②、措法94①）⁽³⁾。

②目的など

延滞税は、期限内に申告・納付した納税者との公平性を保ち、期限内納付を促すことを目的とする。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的な性質を持つ⁽⁴⁾。また、納税義務の不履行に対する行政上の制裁として機能し、法人税法上の損金算入や所得税法上の必要経費算入は認められていない。

(2) 利子税

①概要

延納、物納又は納税申告書の提出期限の延長に係る国税については、その期間中、利子税を納付しなければならない（通法64①）。延納は所得税、相続税及び贈与税、納税申告書の提出期限の延長は法人税、消費税⁽⁵⁾に認められる。利子税の計算期間中、延滞税は課されない（通法64②）。法定納期限の翌日から延納又は延長期間の未納税額に対し課さ

れる。

利子税は、所得税、法人税及び消費税は年7.3%、相続税又は贈与税の延納は年6.6%（場合により5.4%又は6%）、相続税の物納は年7.3%の割合で課される。平成25年度税制改正等で、特例基準割合が年7.3%未満の場合、利子税特例基準割合が適用されるなどの措置が設けられ、利子税の割合が引き下げられている（措法93）。

②目的など

利子税は、延納、物納又は延長期間中に課される民事における約定利息に相当するものであり、期限内納付した納税者との公平性を保つことを目的とする。納付遅滞でない場合に課されるため、延滞税と異なり行政上の制裁機能はなく、法人税法上の損金算入や所得税法上の必要経費算入が認められている。

IV 加算税の概要と目的

加算税制度は、申告納税制度及び徴収納付制度の適正な運用を目的とし、納税者の法令遵守の意識向上とともに適正な申告や納付を促す⁽⁶⁾。過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税、重加算税の4種類があり、申告・納付義務の不履行に対して課される。悪質な隠蔽・偽装行為には、他の加算税に代え

(3) 財務省「平成25年度税制改正の解説」856頁、860頁。平成25年度改正では、当時の低金利状況を踏まえ、事業者等の負担軽減の観点から、平成11年度改正以来14年ぶりに延滞税と利子税の割合が引き下げられた。延滞税の年14.6%の割合は、過去の経緯等を踏まえ、「早期納付を促すための部分（年7.3%）」と「期限内納付した者との公平性を図るための利息部分（通常の利子部分）（年7.3%）」とで構成されているものとされ、本改正では、早期納付を促す部分を維持しつつ（年7.3%）、通常の利子部分を市中金利水準に合わせて軽減した。

利子税は納付遅滞の状態でない場合に課されるため、早期納付を促す必要性に乏しく、本則でも原則7.3%（通常の利子部分）だった。そのため、改正後の利子税は延滞税の通常の利子部分と同等の割合（特例基準割合）となった。

(4) 金子宏『租税法（第24版）』898頁（弘文堂・令和3年）。

(5) 「法人税の申告期限の延長の特例」の適用を受ける法人で、「消費税申告期限延長届出書」を提出した場合。

(6) 金子・前掲注（4）904頁。

て重加算税が適用される。

(1) 過少申告加算税

①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、修正申告書の提出又は更正があった場合に課される。納税者は、修正申告又は更正に基づく納付税額に対し10%（期限内申告額と50万円のいずれか多い額を超える部分は15%）の割合で計算された額を課される（通法65①②）。ただし、調査通知後かつ更正予知前の修正申告の場合は5%（期限内申告税額と50万円のいずれか多い額を超える部分は10%）となる（通法65①）。納付すべき税額のうち、正当な理由があると認められる事実に基づく税額に過少申告加算税は課されない（通法65⑤）。また、更正予知前かつ調査の事前通知前の修正申告の場合も課されない（通法65⑥）。

②目的

過少申告加算税は、適正申告者と過少申告者との間の公平性を維持し、過少申告者に対し、一定の経済的負担を課すことで、不適切な行為を抑止している。

判例では、その趣旨について、「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。」⁽⁷⁾と示している。また、別の判例では、「過少申告加算税は、重加算税とともに、申告義務の適正な履行を確保し、申告納税制度の定着を図るための経済的負担であり、処罰ないし制裁の要素は少ないが、いずれも、過少申告に対して経済的不利益を与えるものであるから、過少申告に対する行政上の制裁としての面を有する。」とした上で、「重加算税（国税通則法68条1項）とは異なり、過少申告加算税は納税者の悪質性に対する制裁ではなく、適正な申告を担保することを目的とする。」⁽⁸⁾と示している。

(2) 無申告加算税

①概要

期限後申告書の提出もしくは決定があった場合、又は期限後申告書の提出もしくは決定後に修正申告もしくは更正があった場合、その申告、更正又は決定に基づく納付税額に15%（50万円超300万円以下の部分は20%、300万円超の部分は30%⁽⁹⁾）の割合で課される（通法66①②③）。ただし、期限内申告書の提出がなかったことに正当な理由がある場合は課されない（通法66①）。

期限後申告又は修正申告が、調査通知以後かつ調査による更正又は決定を予知せずになされた場合は10%（50万円超300万円以下の部分は15%、300万円超の部分は25%）の割合に軽減される（通法66①②③）。

期限後申告書の提出が、調査による決定を予知せずになされた場合において、期限内申告の意思があったと認められる一定の場

(7) 東京高裁平成19年2月14日判決・税資257号-24（順号10633）（TAINS：Z257-10633）。

(8) 東京高裁平成18年4月26日判決・税資256号-118（順号10378）（TAINS：Z256-10378）。

(9) 財務省「令和5年度税制改正の解説」620頁。社会通念上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に対し無申告加算税の割合が30%に引き上げられた。この措置は、申告納税制度の根幹を揺るがす重大な違反である無申告行為を抑止し、善良な納税者の公平感を維持する観点から設けられた。

合⁽¹⁰⁾で、かつ法定申告期限から1か月を経過する日までに申告書を提出した納税者に無申告加算税は課されない（通法66⑨、通令27の2）。

②目的

無申告加算税は、納税者に法定申告期限内の確実な申告を促し、期限内に適正な申告を行った者と行わなかった者との公平性を保つことを目的とする。過少申告加算税より高い割合が設定されているのは、申告納税制度において期限内の申告書提出をまず重視すべきという考えに基づく。申告期限における申告書提出の有無により過少申告加算税と無申告加算税を区別し、割合に差を設けている⁽¹¹⁾。

(3) 不納付加算税

①概要

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、納税の告知に係る税額又は法定納期限後に当該告知なしで納付された税額の10%が徴収される（通法67①）。ただし、法定納期限までに納付しなかったことに正当な理由がある場合は除く（通法67①）。

源泉徴収等による国税が告知なしで法定納期限後に納付され、その納付が調査による告知を予知せずになされた場合、不納付加算税は5%となる（通法67②）。法定納期限までに納付する意思があり、かつ1か月を経過する日までに納付された場合は課されない（通法67③）。

②目的

不納付加算税は、源泉徴収義務者に徴収し

た税金の確実な納付を促し、適正に納付義務を履行した者と怠った者との間の公平性を保つことを目的とする。

判例では、「源泉徴収による国税を法定納期限までに完納しなかった源泉徴収義務者に課され、これにより源泉徴収制度の適正な運用の実現を図るもの」⁽¹²⁾と示している。

(4) 重加算税

①概要

重加算税は、納税者が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蔽・仮装し、その隠蔽・仮装に基づき申告や納付を行った場合に課される。これは過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税に代わるより重い制裁的措置である。

(イ) 過少申告加算税に代わる重加算税

調査による更正予知前を除き、隠蔽・仮装に基づく過少申告の場合、基礎となる税額の35%が課される（通法68①）。

(ロ) 無申告加算税に代わる重加算税

調査による更正又は決定予知前等を除き、隠蔽・仮装に基づく無申告又は期限後申告の場合、基礎となる税額の40%が課される（通法68②）。

(ハ) 不納付加算税に代わる重加算税

正当な理由がある等一定の場合を除き、隠蔽・仮装に基づく期限内未納付の場合、基礎となる税額の35%が徴収される（通法68③）。

②令和6年度税制改正による整備

過少申告加算税・無申告加算税に代わる重加算税の適用対象に、「隠蔽し、又は仮装された事実に基づき更正請求書を提出していた

(10) 「一定の場合」とは次のいずれにも該当する場合である。①過去5年間、同税目で無申告加算税又は重加算税が課されたことがなく、かつ過去にこの不適用制度を利用していないこと。②期限後申告書に係る税額が、法定納期限までに全額納付、又は納付受託者に支払われていること。

(11) 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明」19頁（昭和36年7月）。

(12) 東京高裁令和元年11月27日判決・税資269号-121（順号13344）（TAINS：Z269-13344）。

場合」が追加された（通法68①②）。従来、更正の請求で架空の領収書等による隠蔽・偽装行為が行われても、重加算税が適用されない事例があり、これを抑止するため適用対象が拡大された⁽¹³⁾。

③目的

重加算税制度は、隠蔽・偽装による脱税行為を抑止し、適正申告・納付を行った納税者と、悪質な手段で納税義務違反を図った納税者との間の公平性を保つことを目的とする。

「隠蔽・偽装」について、判例においては、「事実の隠蔽とは、売上除外、証書書類の廃棄等、課税要件に該当する事実の全部又は一部を隠すことをいい、事実の偽装とは、架空仕入・架空契約書の作成・他人名義の利用等、存在しない課税要件事実が存在するように見せ掛けることをいう」⁽¹⁴⁾とされている。また、別の判例では、（過少申告加算税に代わる）重加算税制度の趣旨について、「納税者が過少申告をするにつき隠ぺい又は偽装という不正手段を用いていた場合に（略）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」⁽¹⁵⁾と示している。

V 加算税の軽減・加重措置に係る改正内容

近年、加算税に関する重要な改正が実施されている。まず、国外財産調書（平成24年度）と財産債務調書（平成27年度）の創設に伴い、調書の記載・提出状況に応じた過少申告加算

税等の軽減・加重措置が導入された（国外送金等調書法）。その後も、加算税制度の軽減・加重措置は拡充され、制裁的側面を強化しつつ、「優良な電子帳簿」の制度普及なども推進された（電帳法）。以下、平成28年度以降の加算税の軽減・加重措置の改正内容を確認する。

(1) 短期間に繰り返して無申告又は隠蔽・偽装が行われた場合の無申告加算税等の加重措置（平成28年度改正）

期限後申告もしくは修正申告（更正予知によるものに限る。）等があった場合、過去5年以内に同税目で無申告加算税（更正予知によるものに限る。）又は重加算税を課されたことがあるときは、無申告加算税（15%、20%）又は重加算税（35%、40%）の割合に10%を加算する措置が講じられた（通法66⑥一、68④一）。

この改正は、従来の無申告加算税等の割合が回数にかかわらず一律の割合であったため、意図的に無申告又は隠蔽・偽装を繰り返すケースが多く見られたことに対応し、悪質な行為を防止する観点から設けられた⁽¹⁶⁾。

(2) 優良な電子帳簿に係る過少申告加算税の軽減措置（令和3年度改正）

「優良な電子帳簿」に記録された事項に関する修正申告又は更正の場合、申告漏れに課される過少申告加算税の割合を5%軽減する措置が設けられた。ただし、税額計算の基礎となる事実隠蔽・偽装があるときは適用されない（電帳法8④）。

(13) 財務省「令和6年度税制改正の解説」833頁。令和7年1月1日以降に法定申告期限等が到来する国税から適用。

(14) 広島高裁令和2年12月16日判決・税資270号-139（順号13499）（TAINS：Z270-13499）。

(15) 大阪高裁令和2年1月28日判決・税資270号-12（順号13372）（TAINS：Z270-13372）。

(16) 財務省「平成28年度税制改正の解説」874頁。

この措置は、記帳水準向上の観点から、事後検証可能性が高く一定の要件を満たす電子帳簿は経理誤りの是正が容易な環境を整えているとみなし、最低限の要件のみを満たす電子帳簿との差別化を図り、その普及を促進するために設けられた。本措置は「優良な電子帳簿」推進のインセンティブ措置であり、上記の適用除外規定はその趣旨に沿ったものである⁽¹⁷⁾。

(3) 電磁的記録に係る重加算税の加重措置 (令和3年度改正)

電磁的記録に記録された事項に関し、隠蔽・仮装された事実に基づく申告漏れ等について課される重加算税を10%加重する措置が設けられた(電帳法8⑤, 消法59の2)。

これは、電子的に保存された取引関係書類が、紙の保存と比べて複製・改ざんが容易で痕跡も残りにくい特性を考慮し、こうした行為を抑止する観点から講じられた措置である⁽¹⁸⁾。

(4) 記帳水準向上のための過少申告加算税等の加重措置(令和4年度改正)

期限後申告もしくは修正申告等があり、納税者が一定の帳簿の提示又は提出(以下、「提示等」という。)を求められた際、提示等をしなかったとき、又は提示等された帳簿の記載が著しく不十分もしくは不十分な場合、過少申告加算税又は無申告加算税の割合を10%又は5%加重する措置が講じられた(通法65④, 66⑤)。

この措置は、記帳及び申告の義務を適正に

履行する納税者との公平性確保、記帳水準の向上、記帳義務の適正履行の担保、及び帳簿の不保存や記載不備の防止を目的とする。全体の納税義務者中、帳簿不保存・記載不備の事業者の割合は僅少だが、こうした事業者の所得把握が十分に行えない不公平にも配慮した改正となっている⁽¹⁹⁾。

(5) 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(令和5年度改正)

期限後申告もしくは修正申告(調査通知前かつ更正予知前のものを除く。)等があり、前年及び前々年の国税で無申告加算税又は重加算税(無申告加算税に代わるものに限る。)を課された者の更なる無申告行為に対し、無申告加算税又は重加算税を10%加重する措置が整備された(通法66⑥二, 68④二)。

この措置は、上記(1)の措置が一度に是正する場合に適用されないこと等を踏まえて設けられた。意図的に無申告行為を繰り返す者に対する牽制効果が限定的であったため、繰り返し行われる悪質な無申告行為を抑止するため、より実効的な措置の整備を目的としている⁽²⁰⁾。

VI 最後に

附帯税制度は申告納税制度を適正に機能させ、自発的な納税義務の履行を促進し、納税者間の公平性を確保している。また、適正に納税義務を履行した者とそうでない者との間

(17) 財務省「令和3年度税制改正の解説」971頁-972頁。

(18) 財務省・前掲注(17)983頁。

(19) 財務省「令和4年度税制改正の解説」762頁。

(20) 財務省「令和5年度税制改正の解説」621頁-622頁。なお、(1)と(5)の両加重措置の要件に該当しても、加重割合は20%にはならない。

の経済的負担のバランスを調整する役割も果たしている。制裁的な面では、利子税は約定利息的性質を持つ一方、延滞税や加算税は申告納税制度の秩序維持の抑止力として機能し、納税義務の適時・適正な履行を促してきた。加えて、附帯税制度は納税者の自主的な修正申告、期限後申告、期限後納付に対し、状況に応じて加算税の軽減・免除措置を適用している。これにより、納税者が自ら誤りを是正する行動を促進し、コンプライアンス意識の向上を図っている⁽²¹⁾。

一方、度重なる改正による制度の複雑化は、現行制度の課題となっている。制度の複雑さにより、制度に詳しくない納税者への抑止力が弱まり、効果が限定的になるおそれがある。附帯税制度がより効果を発揮するためには、納税者の理解を促すことが必要であり、周知・

広報活動を通じて納税者が理解しやすい情報を提供することが求められる。

制度がその目的に沿った効果を上げるには、継続的な評価と改善が不可欠である。特に、昨今導入されているインセンティブ効果を意図した加算税の軽減・加重措置については、納税者の行動変容や滞納状況改善への効果を測定し、制度の趣旨と整合性のある成果が生じているかを検証する必要がある⁽²²⁾。そして、その結果を次の改正に活かしていくことが求められる。

今後も附帯税制度の改正や改善が継続的に進められることで、公平で効率的な税制の実現が期待される。同時に、納税者の制度への理解と協力が深まることで、税務行政の円滑な運営が一層進展していくものと考えられる。

(21) 池本征男「加算税制度に関する若干の考察」188頁（税務大学校論叢14号・昭和56年11月）。

(22) 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」78頁（税務大学校論叢105号・令和4年6月）。

2 附帯税に関する 今後の議論

松汐利悟 ● 東京国税局 調査第一部長

はじめに

いくつかの改正については、私自身が担当させていただいたものであるが、近年、加算税を中心に附帯税や納税環境を巡る税制改正が続いており、紙面等で税理士や学者等の一部の先生方から様々なご指摘を頂戴している。

今般、加算税を中心とした附帯税に係るこれまでの見直しと今後の議論について、個人的な見解でいいので寄稿してほしいというお話を頂戴したので、飽くまで、個人的な見解や捉え方ではあるが、記載してみたいと思う。これは、当時又は現在の組織としての公式見解ではなく、飽くまで、当時の改正の担当をし、また現場で多くの事案を目の当たりにした経験を踏まえた私個人としての見解であることをまずは明記させて頂きたい。

近年の加算税を中心とした附帯税の見直しについて頂いているご指摘は、大別すると二つに分かれるのではないかと思う。一つは、附帯税、特に加算税制度は複雑になっているという指摘であり、もう一つは、特に加算税について、見直すなら、もっと抜本的に見直すべきだという指摘である。ご指摘の部分については、ご尤もなところも多く、可能であ

るなら私もそういう議論がしたいと思ったこともある。

現在の加算税等の附帯税に係る制度の基本的な部分は、昭和22年、昭和37年の改正に係る議論の上で構築されている。しかし、その制度も、長い年月を経て、制度の対象となる経済実態やそれに伴う社会通念などの変化により、近年、実際に生じている「公平感を大きく損なうような」行為に対して必ずしも十分に機能できていない点が少なからずあると思う。当局には守秘義務があるため、個別の事例として、公にするのは争訟事例など極めて一部に限定されるものの、その機能不全の領域は、近年どんどん拡大しているというのが、調査現場を経験している多くの者の思いだろう。

一般の納税者が知れば、「公平感を大きく損なうような」結果となりかねないこれらのケースが、無視できない程度に増加・拡大していくに至っては、当局としては、公平感を維持するために、その是正に取り組むこととなる。しかし、現代社会は、敗戦後すぐのように抜本的な税制の見直しが許容されるような時代ではない。来年で戦後80年を迎えようとする長い歳月の間、膨大な数の取引が積み重ねられてきた現在、政策税制ですらその廃に議論百出するなかで、税務手続上のインフラと言うべきサンクションの枠組みを変

え、それまで一定以上の負担を負うことのないか、といったいくつかの納税者カテゴリー（仮にa, b, …eとする）に対して、まとめて従前より重たい負担や制裁を課すには慎重な議論とコンセンサスの形成が必要となるだろう。

仮に、重加算税の新しい枠組みとして、「仮装・隠蔽」に比肩する、一段の負担を求めるサンクションの対象となる新たなカテゴリー（a, b, …e）を包括する“新たな一般的な概念X”を掲げ、それに該当すれば、まとめて新しい重加算税の対象だ、ということになれば、非常に乱暴な議論だとしてご批判を受けることとなるだろう。まずは、現行制度ではなかなか重加算税の対象にならないが、課税上の問題、不公平感を助長しかねないa～eのケースを具体的に一つ一つ特定し、切り出し限定して、事例を示し、国民の理解と納得を求めていく必要がある。具体的には、それぞれのケースごとに関係するステークホルダー・団体等と丁寧な意見調整を行い、当該団体等から提示される懸念点について、一つ一つ払拭し、修正を行い、理解を積み上げていくべきだと思う。

近年の附帯税の改正について、「制度が複雑化している。抜本的に見直した方が良い。」と指摘する団体であっても、当局から“新たな一般的な概念X”の提示がなされれば、結局、当局に対して対象となる具体的な種類の列挙を求めるだろうし、その時点で列挙されるだろう類型a～e以外は、基本的に、容易には対象とならないことについて確認を求めるだろう（そうなれば、その後続く社会経済の変化に伴い生じるだろう新たな不公平にまた対応できなくなる懸念は大きくなるかもしれない）。

このように、様々な種類の行為を対象として、包括的に多くの種類の納税者に対して、新たな負担を求めるようなアプローチでは、結局のところ「公平感を大きく損なうような」

行為へのサンクションは実現しないこととなるだろう。そのようなアプローチは、理想的ではあるものの、いつ実現できるか見当もつかなくなり、結果的に「公平感を大きく損なうような」行為を放置せざるを得ない期間が長く続くこととなるだろう。そのしわ寄せは、国境を越えられない誠実な納税者と若者達の負担となる。

そうなるのであれば、むしろ、現行制度では穴となり、実際に起きている「行為」を一つ一つ類型化し、世に問い、サンクションの対象化していく。その途中過程では、制度が複雑化しているとの批判を受けるかもしれないが、まずはこのような「問題となるカテゴリーを一つ一つ塗り潰していく」というアプローチを続け、どこかのタイミングで、既に塗り潰されてきたいくつかのカテゴリーを帰納法的に一般化すれば、一度に新たに負担増となる納税者を限定的に抑えつつ、経済実態の変化等へ対応しながら「公平感を大きく損なうような」行為を是正することができ、適当ではないかと考えている。

租税債権を確認するための情報へのアクセシビリティ

近年の加算税を中心とする附帯税関係の改正について、一つ概念で括ることは難しい。しかし、一部を除き、ある程度共通して言えることは、租税債権を有する国側（便宜的に「当局」と表現する）における自己が保有する債権の正しい内容を確認するための情報へのアクセシビリティ上の課題を解消することではないかと考える。

租税債権は、民法の影響を受けてか多くの私債権と同様、債権者に挙証責任を課している。しかし、多くの私債権と異なり、租税債権者である当局は、その債権の存否や発生の

事実、その債権内容の“正しさ”を確認するための情報を一義的には有していない。このため、租税債権の債権者たる当局にとっての、保有債権に係る情報のアクセス手段としては、法令上、大別すると以下の四つのチャンネルがある。

- ①確定申告などによる納税申告
- ②法定調書などによる情報申告（本人又は取引相手等によるもの）
- ③税務調査における質問検査権の行使（本人又は取引相手等に対して行うもの）
- ④法定監査における質問検査権の行使

そして、租税債権の基礎となる取引の発生のタイミングと、債権者たる当局による債権の存否・内容確認のタイミングの時間的ギャップを埋めるための基盤として債務者に求めているのが帳簿書類等の保存制度であると言える。

当局と納税者との間の税務情報の在り方のプロトタイプ

帳簿保存制度として、最初に掲げられるのは、青色申告制度である。本制度が創設された昭和25年当時の租税債権者たる当局と債務者たる納税者との関係の従前のプロトタイプは、以下のようなものではないだろうか。

事業所や店舗・田畑などがあり、取引に当たっての文書の必要事項は、ペンで記入され、書面で交付される。帳簿も、ペン書き、そろばんや電卓で計算される。当該帳簿書面は、事業所や店舗・自宅の書棚等に保存されている。

平成10年に、電子帳簿保存法が制定され、度々改正されたが、飽くまで、紙保存が原則であって、電子的な保存は特例的措置に過ぎない。

こういうプロトタイプを前提とすると、問題となるのは、

- ✓適正な内容の申告がなされているか否か（上記①の申告内容の正しさが論点）
- ✓取引内容を表す書類等は正しく保存されているか（上記③で提供される情報内容の正しさが論点）

となる。このような時代下における加算税の意義は、「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」と説明することで概ね足りるだろう。

近年の改正

(1) 事前通知後の修正申告への加算税の賦課について

平成28年度改正により、事前通知後の修正申告等の提出に加算税を課すようになった。これは、平成23年度改正で事前通知が義務化された後に、調査現場から「事前通知をしたら、すぐに（着手前に）修正申告がなされるケースが目に見えて増加した」という報告が上がったことを踏まえた措置である。

この改正で論点となったのは、上記の「①確定申告などによる納税申告」の手続きに係る課題であるが、ポイントは情報の内容の正しさのみではない。“当局からターゲットされるまで”は、正しい情報提供をしないという選択的行動が増加したと認識されるにもかかわらず、サンクションの対象から除外されていたという問題である。

(2) 財産債務調書等に係る加算税の加減算の措置

財産債務調書や国外財産調書等との関連で設けられた加算税の加減算の措置は、税務関係情報に係る情報申告の制度の充実化・適正化を図ることにより、本来の申告納税手続の適正性を向上させようというものであり、上記の「②法定調書などによる情報申告（本人

又は取引相手等によるもの)」に係る措置である。

後述する第三者からの法定調書制度と同様、申告納税額に直結しない情報申告は、極限られた数の納税者に対する税務調査の機会を除き、租税債権の内容と正確性を確かめる術を持たない債権者である当局にとって、納税申告の適正性を担保する上で重要な情報入手チャンネルとなっている。

今後、経理情報や税務関係手続がデジタル化され、マイナポータル連携などが進んでいくと見通されるなかで、法定調書を含む情報申告は、より一層その重要性が増していくと期待される。この改正は、こうした変化のなかで、情報申告制度が従来の納税申告手続の補足的な位置づけでしかなかった状況から脱し、適正公平な課税を担保するためにその重要度を一層高く評価したという意義を有する見直しであると考ええる。

(3) 300万円超の無申告事案、不記帳・不保存に係る加算税の加重措置

300万円超の無申告に係る加算税の加重措置と、不記帳・不保存に係る加算税の加重措置は、その改正趣旨に一つの共通点がある。それは、どんなに酷い内容の当初申告（無申告）事案であったとしても、仮装・隠蔽さえ把握されなければ重加算税のような加重措置を回避できるといった状況下において、事案全体を俯瞰して、他の善良な納税者の「公平感を大きく損なうような」事案である場合は、その結果を踏まえて、「仮装・隠蔽の把握」を介することなく、加算税を加重することを可能としたというものである。

納税額が300万円超となるための課税ベースは、税目の如何を問わず非常に大きな経済的利益の稼得が前提となっている。また、調査により収入金額が1.5倍以上になるということは、給与所得者で言えば、4か月分以上

の収入が捕捉されていないということを意味する。しかし、そういう事案であっても仮装・隠蔽の行為を把握するという事は容易ではない。

税務調査、課税処分の局面において、強力な権限を有する国は、脆弱な納税者を守る観点から、通常より重たい処分、権利の剥奪をするような場合は、多大な手数を掛けることとなっている。当然そうあるべきだと考える。

しかし、そういう枠組みを逆手にとって、一般の善良な納税者には、到底理解や共感できないような、多額の無申告事案や不記帳・帳簿不保存の事案であっても、重加算税の処分を免れるため、必要な帳簿書類の検査に極力応じないという対応は多く散見される。PC端末の更新とともに、帳簿書類等を散逸するままにするような行為もある。青色の取消しなどの強硬措置は減多に実施されないと見込んでいるのだろう。証拠資料のデジタル化に伴い、こうした行為はより容易化し散見されるようになった。この見直しは、上記の「①確定申告などによる納税申告」や「③税務調査における質問検査権の行使」に関係するものではあるが、「仮装・隠蔽」といった積極的な行為をわざわざしなくとも、可能な限り情報を出さない、もとより税務資料は管理しないという課題に対応するものであると言える。

確かに、こうした事案の一部には、当該一事案のために非常に膨大な調査事務量を掛ければ、重加算税を課することができるものもあるかもしれない。仮装・隠蔽の認定に故意の立証は必要ないが、積極的な行為の挙証は必要となる。このため、「過少申告加算税」と仮装・隠蔽を前提とする「重加算税」は、「過失」と「故意」の関係に似ていると言えるだろう。しかし、逆に言えば、課税上のサンクションには、「重過失」に相当するものへの措置はない。この二つの措置は、重過失に相

当する世界を、附帯税（加算税）の制度のなかに設けたと評価することができるのかもしれない。確かに、本来の納税額が300万円の無申告や収入金額が1.5倍以上といった基準に満たないものでも、重過失や故意に相当するものはあるかもしれないが、制度改革に係る民主的な手続きを踏んだ上で、「少なくともこれより上の範囲であれば、一般的な納税者から見て、“ただの失念”とは到底言えない」という範囲を設けて、一層のサンクションの対象としたということである。

加えて、不記帳・不保存に対する加重措置については、今日の記帳制度において、もう一つの論点設定がなされたのではないかと考えている。それは、「社会全体における記帳・保存の水準のデフォルト値をどこに設定すべきか?」という問い掛けである。

現状の青色申告制度は、まずデフォルトとして、事業者にとって記帳や帳簿書類の保存は、負担が大きく困難であるという前提に立っている。その上で、税負担上の恩典を付与することで、記帳と帳簿書類の保存へのインセンティブとしている。確かに、高齢の不動産所得者など会計知識上の弱者は存在する。しかし、そうした納税者であっても、誠実に申告をしようとするなかで生じるような少額の申告漏れなどであれば、本加重措置の対象にはならない。そのなかで、会計ソフトなどが手軽に利用できるようになった現在の環境下、引き続き、事業者にとって記帳や帳簿書類の保存は困難であるというところをデフォルトとすべきか、PCや会計ソフトを使って一定の記帳・帳簿書類の保存を行うことをデフォルトにすべきかは、今後、議論が行われる余地はあるのかもしれない。

実際に、地域の青色申告会の会合に参加すると、「青色申告をするのが当然であり、白色申告をサンクションの対象にしてほしい。」という意見を度々聞かされる。流石にそのよ

うな対応は少々極端だろう。しかし、本件措置は、一定以上の規模の申告漏れが生じる原因となるような不記帳や不保存に対しては、足元の青白のステータスの如何を問わず、一層のサンクションの対象としたということである。

(4) 電子帳簿保存制度に係る加算税の加重・減算措置について

コロナ禍を契機として、経理のデジタル化が急速に進み、それに伴い、電子帳簿保存法が大幅に見直された。このなかでも加算税の加減算の措置が設けられている。一つは、改ざん防止措置が取られている「優良な電子帳簿」を利用している場合の過少申告加算税の5%軽減措置であり、逆に電子データに関連して改ざん等の不正が把握された場合の加重加算税の加重措置である。

軽減措置の趣旨は、令和3年度改正で、従来の電子帳簿の制度に、改ざん防止措置の取られない電子帳簿を容認したことを踏まえて、優良な電子帳簿へのインセンティブ措置として導入したものである。それまで、改ざん防止措置のない電子帳簿は、実態上、厳然として存在していた。であるにもかかわらず、制度上は、あたかも法制度的には存在していないこととなっていた。このためこのままでは、改ざん防止措置が講じられた電子帳簿への促進策も適切に講じることが困難だととして、まずはその存在を制度的に位置づけた上で、優良な電子帳簿へのインセンティブ措置を講じたものである。

他方、加重措置の趣旨は異なる。こちらは、令和3年度改正で大幅に電子帳簿保存法の要件緩和を図ることに伴い、加えて、取引情報である第三者から取得した原資料の重要性を踏まえて、デジタルデータの改ざんの場合の加算税を加重したものである。換言すれば、適切なものだけ限定的に導入を認めるという

入口での規制措置を廃止する代替的な措置として、不適切なことをした場合の制裁を重くすることで、出口での規制の枠組みに変更したというものである。

これについては、共通的な枠組みが前提となっている。承認制度をやめるなどにより、「その他の電子帳簿」など、改ざん防止措置のないデジタルデータによる帳簿保存を認めたことで、帳簿保存制度が以下の4段階になったということである。

- i) デフォルトとしての紙による保存として白色（制度上、記帳義務はあるが、実態的には、適正な記帳・保存が担保されないレイヤー）
- ii) 青色申告の納税者（紙による帳簿書類の保存）
- iii) 改ざん防止措置のないデジタル保存（複式簿記のみ（青色）/その他の電子帳簿）
- iv) 改ざん防止措置のついたデジタル保存（優良な電子帳簿）

先述した不記帳・不保存の措置が社会的な記帳水準のデフォルトを、インセンティブがなければ記帳・帳簿保存が困難である、という水準に置くべきか、という問い掛けと同様、本制度は、会計ソフトが普及しつつあるなかで、目指すべきは、iv) の改ざん防止措置のついたデジタル保存であり、デジタル化前の改ざんなどに対して牽制措置を講じたものである。

ただ、この加減算の規定には、議論は少ない。個人的には、将来的に、デジタルデータの特性を活かすことを根本思想とし、デジタルデータでの保存、デジタルデータによる提供、デジタルデータによる調査を前提とした帳簿保存、調査手続を原則とする方向で見直していけば解消できるものではないかと考える。すなわち、書面の白や青をデフォルトとして、恩典でデジタル化を促すのではなく、デジタルデータによる保存・調査がデフォ

ルトとして制度を位置づけ、書面は、デジタルデータによる保存・調査に比して非効率な手続きとして位置づけられるべきか否かについて、議論がなされるかもしれない。その際は、（納税者の財務体力や会計・ICTリテラシーの程度による段階的な措置をとる必要はあるかもしれないが、）デジタルデータでの保存の範囲は、現在の紙による帳簿保存の範囲より網羅的・包括的なものに拡大した上で、デジタルデータでの当局への提供を必須とする、義務的なものとするべきか否かの議論もなされることが考えられる。

(5) 無申告・重加算税に係る短期累犯への加重措置

平成28事務年度に改正された、短期間で繰り返される無申告又は重加算税対象事案に対する加重措置は、これまで言及してきたような「情報へのアクセシビリティ」を問題意識とした改正とは、背景が異なる。平成25年度改正で、長引く低金利を背景に延滞税の引下げが行われたのに伴い、延滞税と加算税の役割や意義を明確化させたことが背景の一つとなるだろう。

無申告加算税や重加算税の対象となる事案（本来は、「その他不正の行為により国税を免れた事案」）であれば、通常、延滞税の計算に当たって、除算期間が設けられないことから、延滞税の負担は大きくなる。従前、実態上から言えば、無申告事案・重加算税賦課事案について見れば、加算税よりも、延滞税の負担の影響（サンクションの効果）が大きいと評価することもできた。

しかし、延滞税負担が大きく引き下げられたことにより、結果的にこれら最も重いサンクションを課すべき事案に係るトータルの負担が大きく軽減されることとなった。それ自体の影響は不明であるが、国税庁から、繰り返される無申告事案・重加算税賦課事案

へのサンクションをもっと大きくしてほしい旨の税制改正意見があったことから、加算税としての負担を引き上げるため加重措置を講じることとしたものである。

今後の税務上の行政上の サンクションの在り方

こうした動きを踏まえると、近年の改正は、従前のサンクションの対象行為が、申告以前の仮装・隠蔽に限定されていたという課題について、申告以前に限定せず「情報へのアクセスビリティ」の観点から見直しを図ってきたことが分かるが、あわせて少なくとも当面の附帯税を含む税務手続上の具体的な論点がいくつか浮かび上がってくるだろう。ただし、以下述べるものは、飽くまで今後の税務上の行政的サンクションが検討される際の方向感であり、この観点で抜本的な見直しをするべきという示唆を意図するものではない。

一つ目は、帳簿保存や調査手続は、デジタルを前提としたもの、デジタルの特徴を生かした制度にしていくべく議論がなされるのではないだろうか。

特に、帳簿書類等の保存制度について言えば、会計システムの普及に伴い、大きな二極化が進んでいる。稼働法人において青色申告の適用割合は97～98%程度にも上る。法人企業にとって、特に大規模法人にとっては、青色申告制度で求められる帳簿書類の保存は、既に恩典付与で促進するようなものではなくてきているという指摘を受けて久しい。個人事業主をはじめとする零細事業者から、有価証券報告書を提出するような超大規模法人に至るまで会計や記帳のリテラシーやコスト負担能力が大きく異なる非常に広範な納税者層を青色申告制度の枠組み一つで整理しきれなくなってきたと言えるのではないだろうか。

まずは、経理のデジタル化を踏まえ、単に複式簿記での作成・保存ではなく、デジタルデータでの保存を原則とし、紙保存をデジタルリテラシーの弱者向けの特例としたような枠組みとした上で、大規模法人（例：有価証券報告書の作成が必要となる超大規模法人）、その他の法人、個人の3段階で保存すべきデジタルデータの範囲、デジタルデータでの提出をデフォルトにすることなどでレイヤー化するなどした上で、それに伴う行政的な措置（附帯税を含む）の検討を行う必要があるのではないかと考える。

エンロン事件やリーマンショックを経て、会計監査の世界において、その監査手法は非常に高度化が進んでいると聞く。監査法人は、監査対象企業から財務情報をデジタルデータで提出させている。また、削除されたe-mailやSlackのデータをデジタルフォレンジックの技術を用いて復元させたりログ等を分析して、入力・処理の日時が週末や深夜であるといった不正の可能性が高い取引を抽出したりしている。

他方、税務調査においては、当局はデジタルデータによる提出を求めているのに、大企業側は書面による対応や、PCの画面表示のみで対応する 경우가少なくない。会計監査手法のデジタル化の進展とは大きな隔たりがある。戦闘機やミサイルの時代に、騎馬や弓矢で戦う世界に閉じ込められている感が強い。

税務調査は、大企業から監査報酬を得るものではなく、中立性・公平性を貫徹しやすい。また、第三者を利用した不正や国際的取引に係る適正性のチェックなどについては、特に強みを有する。社会の公器としての大企業に対して、社会全体のステークホルダーとしての納税者の公平感を維持するためにも、税務調査によって透明性や適正性、公平性の観点からのチェックが行われる意義は非常に大きいと思われる。

しかし、財務情報や経理環境のデジタル化が進んでいると言っても、“書面による提示・提出”や“PC画面による提示”などを認めていては、適正課税や公平感の維持などは期待できないのではないだろうか。附帯税による担保措置となるかは、その前提となる特定の税の諸制度が対象とする“あるべき論”の後に議論されるべき“方法論”の問題であるが、少なくとも、経理情報のデジタル化を踏まえた、帳簿書類の保存や税務調査手続等に係る納税環境をいま一度検証する必要が生じてくるのではないかと考える。

二つ目は、帳簿書類・証票書類等の作成・保存・提示や、質問又は調査そのものへの忌避的行為への対応が議論の対象となるのではないかと考える。

先述のとおり、証憑書類を散逸するままにした、適切に税務情報を提供しない、という行為はかなり散見される場所である。例えば、大法人への税務調査において、当局から特定の帳簿書類を求められた際、法人のコンプラ担当と弁護士が協議して、一貫して当該帳簿書類の提出には応じない、応じる場合であっても、わざわざ数週間、ときには数ヶ月もの時間を空けて対応したり、デジタルデータがあるのにデジタルデータでの提供には応じないという対応となるという話を一部の税理士からも聞かされることがある。こうした話は、近年当局側からの見える“変化”とも一定符合している。

同様の状況は大企業に限定したものではない。中小企業においても、調査着手後すぐに、経営者が重要な経理情報が入ったPCをもって所在不明になり、企業から真に必要な資料の提供を受けられないというケースがある。

こうした事案は、一般的な質疑等には対面や口頭での対応はしていることから、検査忌避に当たるかは事案の状況によるだろう。

こうした申告義務の有無の判断、申告内容が適切であるか否かの確認、仮装・隠蔽の有無を判断するための情報が提供されない場合、「検査忌避」の意思介在の有無はともかく、一定の許容度を越えたような不作為や懈怠と言うべき状況に対して、何らかの行政上の対応の可能性が議論される余地はあるかもしれない。

その対応策は、必ずしも加算税である必要はないだろう。既に政府税調でも議論の俎上に上ったことのある執行罰かもしれないし、推計課税的なものかもしれない。いずれにせよ、税に対する「公平感を大きく損なうような」行為であるにも関わらず、仮装・隠蔽ではカバーされていない、一種の不作為や懈怠を対象とした対応策が議論されるのではないと思われる。

これには、既に、検査忌避に対する刑事罰があるではないか、青色申告の取消しがあるのではないかという意見があるだろう。これらについてこの場で詳述しないが、検査忌避の刑事罰は長く適用されていないという事実がある。むしろ、将来的に、刑事罰ではなく、税務当局のみで行政的な対応を可能とする枠組みを議論する必要が生じるのではないかと考える。青色申告の取消しについては、長く青色申告を勧奨・促進してきたという背景や、青色申告が種々の税制上の特例を受ける条件となり、取消しを行った場合の法人側の財政的負担が非常に大きいことは、懲罰的な青色の取消しが積極的に行われなかった要因の一つになっているのかもしれない。このため、青色申告の取消しの前段階としての行政制裁を設けたりすることも議論の対象になるのではないかと考える。例えば、先般の不記帳・不保存に係る加算税の加重措置を一定期間内に複数回受けたら自動的に青色申告のステータスの取消しになるという案も考えられるだろう。

三つ目は、法定調書など、第三者からの情報申告の重要性が今後更に高まってくることに伴い、その適正性を担保するための措置を検討する必要性が生じてくるだろう。

今日、マイナポータル連携が進み、第三者からのデジタルデータによる情報申告を用いて、税務手続の利便性が飛躍的に高まろうとしている。そうしたなかで、特定の取引相手を利する等の意図をもって、当局に対して虚偽の第三者情報を提供したり、当該特定の取引相手の情報のみ間引いて法定調書を提出したりすることは、近年新しく構築されつつある、こうした第三者情報を用いた税務手続のインフラの信頼性や、課税そのものの公平性を著しく損なう行為となるだろう。

また、既にネット上の売買サイトでは、領収書の画像データが売買されているなどしている。このような画像データは、大量に焼き増すことも可能であることから、一つ一つは高額でなくても、広汎な影響を与えやすい。

このため、他者の納税額を過少とするために通謀・協力し、当該他社の利益のために、虚偽の情報を当局に提供する、又は情報申告等の情報提供をしないといった場合のサンクションも議論されるようになるのではないかと考えられる。これも既に、政府税調において、納税者の不正行為に対する第三者による加担・通謀への対応として議論されたことがある。

おわりに

附帯税を含む行政的措置は、シンプルであ

ることが理想である。しかし、行政当局に対する裁量を基本的に認めない我が国税制を前提とすれば、経済実態が進展・変化するのに伴って生じるギャップを埋めるような見直しが必要となり、おのずと制度が複雑化する可能性が高まるのではないか。シンプルな制度で、当局に変化に対応するための裁量を認めないなら、経済社会の変化に伴う機能不全や不公正の発生を看過するしかなくなるかもしれない。行政当局への裁量を求めているのではない。こうした機能不全や不公正の発生を看過するべきでないなら、ギャップが生じているとされる類型を一つ一つ具体的に検証し、民主的な手続きに則って世に問いながら一つ一つ塗り潰すように対応することは不可避ではないかと考える。

附帯税を含む行政的措置の在り方を議論するに当たっては、納税環境に係る諸制度が、その時代下においてどういう経済活動・取引を対象としているのか、そのあるべき状態や水準をどのように設定しているか、そのあるべき状態や水準からどの程度乖離した場合にどの程度のサンクションを与えるべきなのか、といった検討が必要となる。つまりは、時代の変化のなかで一定不変であることはありえず、常に変化し対応し続けることが求められる。今回は「情報のアクセシビリティ」の観点から税務手続上のサンクションの方向性について述べてみた。そういう意味で、まずは、社会の経済活動の実態に対して、現行の諸制度がどのように機能しているかについて、法制上の位置づけのみからではなく、飽くまで実態の側面からの検証が最重要となるものと考ええる。

過少申告加算税と重加算税の検証 —実務上の調査現場を踏まえて—

宮森俊樹 ● 税理士

はじめに

申告納税方式による国税等においては、納税者が自発的に申告・納税することとされており、適正な申告・納税を確保するために加算税制度が設けられている。

最近、ウィズコロナでの社会経済活動の再開とともに税務調査も徐々に増えており、税理士仲間から重加算税が課されたとの話を耳にするようになった。

本稿では、過少申告加算税及び重加算税の賦課要件とこれに対応する「法人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・最終改訂令和5年6月23日課法2-10他、以下「法人税過少加算指針」という。）」、「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・最終改訂令和5年6月23日課個2-15他、以下「所得税過少加算指針」という。）」、「法人税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針・最終改訂令和5年6月23日課法2-10他、以下「法人税重加算指針」という。）」及び「申告所得税及び復興特別所得税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針・最終改訂令和5年6月23日課個2-16他、以下「所得税重加算指針」と

いう。）」を確認するとともに実務上の調査現場を踏まえた事例による検証とその対応について述べることとする。

I 過少申告加算税

(1) 賦課要件

期限内申告書（還付請求申告書を含む。）が提出された場合（期限後申告書が提出された場合において、「無申告加算税（国通法66①ただし書き・⑨）」の規定の適用があるときを含む。）において、修正申告書の提出又は更正があったときは、その納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき「期限後申告等による納付（国通法35②）」の規定により納付すべき税額に係る10%（期限内申告税額相当額と50万円とのいずれか多い金額を超える部分の税額については、15%）相当額の過少申告加算税が課される（国通法65①②）。

(2) 過少申告加算税額からの控除

① 正当な理由がある場合

上記(1)に規定する過少申告加算税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事実」に基づく税額がある場合には、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(国通法65⑤一、国通令27②)。

②正当な理由があると認められる事実の解釈

上記①の適用に当たり、正当な理由があると認められる事実とは、税法の解釈に関し、申告書提出後新たに法令解釈が明確化されたため、その法令解釈と法人の解釈とが異なることとなった場合において、その法人の解釈について相当の理由があると認められるような納税者の責めに帰すべき事由のない事実とされる(所得税・法人税過少加算指針第1-3)。

ただし、税法の不知若しくは誤解又は事実誤認に基づくものはこれに当たらないので、留意が必要である(所得税・法人税過少加算指針第1-3(注))。

(3) 自主的修正申告の場合

①玄関先修正申告

上記(1)の規定は、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通知を受けた後で、その調査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(以下「玄関先修正申告」という。)には、過少申告加算税が5%相当額に軽減される(国通法65①かっこ書き)。

②真の修正申告

上記(1)の規定は、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通知を受ける前で、その調査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(以下「真の修正申告」という。)には、過少申告加算税は課されない(国通法65⑥)。

③予知してされたことの解釈

上記①及び②における「更正があるべきことを予知してされたもの」とは、納税者に対する臨場調査、取引先の反面調査又は納税者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、納税者が調査のあったことを了知したと認められた後に修正申告書が提出された場合のその修正申告書の提出とされる(所得税・法人税過少加算指針第1-1)。

そこで、臨場のための日時の連絡が行われ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」に該当しないこととされる(所得税・法人税過少加算指針第1-1(注))。

④調査通知の解釈

上記①及び②における「調査通知」とは、その申告に係る国税についての調査に係る「納税義務者に対する調査の事前通知等(国通法74の9①、国通令27④)」に規定する「通知対象者、開始日時、場所、目的、対象税目、対象課税期間、対象となる帳簿書類その他物件、調査を行う職員の氏名及び所属官署など」を電話又は口頭で通知される。

上記②の規定は、納税義務者又は税務代理権限証書に係る税務代理人(税務代理人が数人ある場合には、いずれかの税務代理人)に対して調査通知が行われた時点から、適用されない(所得税・法人税過少加算指針第1-4(1))。そこで、調査通知が行われた場合には、調査通知後に修正申告書が提出されたときには、その調査通知に係る調査について、実地調査が行われたか否かにかかわらず、上記②の規定は適用されないので、留意が必要である(所得税・法人税過少加算指針第1-4(2))。

II 重加算税

(1) 賦課要件

上記I(1)の規定の賦課要件に該当する場合において、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ときは、その修正申告書の提出が自発的なものである場合を除き、納税者に対し、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額に係る過少申告加算税に代え、その基礎となるべき税額に35%相当額の重加算税が課される（国通法68①）。

(2) 法人税の隠蔽又は仮装の解釈

上記(1)に掲げる重加算税の賦課要件である事実の隠蔽又は仮装の定義は、法令上明確にされていない。

ただし、法人税重加算指針において、①いわゆる二重帳簿を作成していること、②帳簿書類の隠匿・虚偽記載等があること、③税務上の損金算入又は税額控除の要件とされる証明書の改ざん・虚偽の申請に基づき書類の交付を受けていること、④簿外資産に係る利息収入・賃貸料収入等の果実を計上していないこと、⑤簿外資金をもって役員賞与その他の費用を支出していること、⑥同族会社の判定の基礎となる株主等の所有株式等を架空の者又は単なる名義人に分割する等により非同族会社としていること等の隠蔽又は仮装に該当する不正事実の例示が示されている（法人税重加算指針第1-1）。

(3) 所得税の隠蔽又は仮装の解釈

所得税重加算指針において、納税者本人、配偶者又はその他の親族等が、①いわゆる二重帳簿を作成していること、②帳簿書類の隠匿、虚偽記載等があること、③事業の経営又は取引等について、本人以外の名義又は架空名義で行っていること、④所得の源泉となる資産（株式、不動産等）を本人以外の名義又は架空名義により所有していること、⑤秘匿した売上代金等をもって本人以外の名義又は架空名義の預貯金その他の資産を取得していること、⑥各種の課税の特例、所得控除若しくは税額控除を過大にするため、虚偽の証明書その他の書類を自ら作成し又は他人をして

作成させていること、⑦源泉徴収票等の記載事項を改ざん・架空の源泉徴収票等を作成し又は他人をして源泉徴収票等に虚偽の記載をさせ若しくは源泉徴収票等を提出させていないこと、⑧調査等の際の具体的事実についての質問に対し、虚偽の答弁等を行い又は相手先をして虚偽の答弁等を行わせていること及びその他の事実関係を総合的に判断して、申告時における隠蔽又は仮装が合理的に推認できること等の隠蔽又は仮装に該当する不正事実の例示が示されている（所得税重加算指針第1-1）。

(4) 意図・特段の行為に着目した最高裁判示等

隠匿又は仮装における多数の裁判例のうち、課税庁が「重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものが隠ぺい又は仮装に当たるというだけでは足りず、過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい又は仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がされたことを要するものである。しかし、重加算税制度の趣旨にかんがみれば、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在したことまで必要であると解するのは相当でなく、納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、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、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算税の賦課要件が満たされるものと解すべきである。」との重要な判示がある（最高裁第二小法廷判決：平成7年4月28日）。

また、重加算税の賦課決定処分的是否について争いが生じた場合には、処分庁においてその課税要件事実の存在についてその立証責任があるとされた判決例もある（国税不服審判所裁決事例集No54-94頁：平成9年12月9日）。

Ⅲ 調査現場の事例による 検証とその対応

【事例1】

居酒屋を営む個人事業者甲に対する調査依頼が所轄税務署からあった。税務代理人である税理士Aは、甲と打ち合わせの上、調査通知を受けた。

《検証》

税理士Aは、雑収入に計上されている空瓶売却代金が少なく感じたため、調査前に帳簿書類と原始資料の突き合わせを行い、その計上金額を再度確認した。甲は、全て申告しているので大丈夫とのことであった。

調査現場では、調査官から空瓶売却代金の一部が家族名義の通帳に振り込まれている旨の指摘を受けた。

甲は、5年間分の修正申告書を提出し、5年間分の重加算税の賦課決定処分がされた。

《対応》

前述したⅡ(3)の所得税重加算指針における「③事業の経営又は取引等について、本人以外の名義又は架空名義で行っていること」が隠蔽又は仮装に該当し、重加算税の賦課決定処分がされた。

調査現場では、このパターンが多いのではないと思われる。隠蔽又は仮装の行為については、特段の事情がない限り、納税者本人がその行為を行っている場合だけでなく、配偶者又はその他の親族等がその行為を行っている場合であっても納税者本人がその行為を行っているものとして取り扱われるので、留意が必要である。

【事例2】

不動産賃貸業を営む個人事業者乙に対する調査依頼が所轄税務署からあった。税務代理人である税理士Aは、調査通知を受けた後、乙との調査前の打ち合わせの際、前述した【事

例1】の調査現場での経験談を乙と共有した。
《検証》

調査前の打ち合わせにより、乙からの報告により駐車場収入を一部除外していたことが判明したため、早急に5年間分の修正申告書を提出し、納税を行った。

調査現場では、調査官から収入を除外していた駐車場の所在場所の問い合わせがあったため、修正申告書を提出済みである旨を伝えた。

乙は、調査対象課税期間であった直近3年分については過少申告加算税5%、それ以外の期間については過少申告加算税は課されず延滞税の賦課決定処分がされた。

《対応》

前述したⅠ(3)のとおり、自主的修正申告には、「玄関先修正申告」と「真の修正申告」がある。

事前通知による調査対象課税期間が直近3年分であったため、その期間に係る修正申告は玄関先修正申告とされ、過少申告加算税5%の賦課決定処分がされた。それ以外の期間は真の修正申告とされ、過少申告加算税は非課税とされ、延滞税のみ賦課決定処分がされた。

所得税の調査通知があった場合には、申告内容に何らかの疑義があると思われる。調査前に納税者と打ち合わせを行い、当初申告に相違が判明すれば、早期に修正申告を行うべきである。

【事例3】

飲食店を営む丙社に事前通知が行われず実地調査として、朝9時に個人宅及び店舗に同時に調査官が2人ずつ訪れた。

丙社社長から連絡を受けた税理士Aは、「調査手続の実施に当たっての基本的な考え方等について（事務運営指針・最終改訂令和5年11月29日課調2-40他）」の2-2(3)に記載されている「事前通知を行わない場合の手続」

に該当しない旨（不誠実な納税義務者又は調査拒否若しくは調査非協力者等に該当しない等）を主張し、後日税務調査に立ち会うことを約束し帰署してもらった。

《検証》

調査現場では、30万円の販売奨励金の雑収入の計上漏れが発覚した。

調査官は、前述したⅡ(2)の法人税重加算指針における「②帳簿書類の隠匿・虚偽記載等があること、④簿外資産に係る利息収入・賃貸料収入等の果実を計上していないこと」が隠蔽又は仮装に該当し、重加算税を賦課決定すると当初主張してきた。しかし、最終的には過少申告加算税10%の賦課決定処分がされた。

《対応》

丙社社長は、個人通帳に振り込まれた販売奨励金30万円を翌月丙社に入金していたが、丙社社長と経理担当者との意思疎通ができておらず、丙社社長の仮払金の精算として経理処理が行われていた。

調査官は、重加算税の賦課決定は行うが、少額なので納税する必要はない旨の説明であった。その際、自らが文章を書いたと思わ

れる「確認書」に署名押印を強要してきた。

税理士Aは、確認書の文章を確認し、丙社社長が販売奨励金を意図して「隠蔽又は仮装」した旨が記載されており、事実と相違していた。そこで、確認書を事実どおりの内容に書き直して丙社社長に署名押印してもらった。

おわりに

前述したⅡ(4)のとおり、重加算税の賦課決定処分は、「納税者の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」を行った場合が対象とされ、その立証責任は処分庁にあるとの最高裁判例及び裁決例がある。そこで、調査現場では、立証書類として納税者から「確認書」に署名押印させるのであろう。

重加算税の対象となると「青色申告の承認の取消し（法法127）」及び「10年以下の懲役若しくは1,000万円以下の罰金に処され又はこれを併科（法法159、163）」される可能性も生じるので留意が必要である。

早く税務調査を終了させるために安易に確認書に署名押印をしないようにしたい。

* * *

【参考文献】

・武田昌輔編著「DHCコンメンタール国税通則法」（第一法規）

国外送金等調書法と電子帳簿保存法における加算税の優遇・加重制度の現状とあり方

佐藤増彦●税理士

I 制度の現状

国外送金等調書法及び電子帳簿保存法には、国税通則法における加算税制度の特例措置として加算税の優遇・加重制度が設けられている⁽¹⁾。

国外送金等調書法は、富裕層が所有する財産の状況を的確に把握することで適切な課税と徴収を行うために国外財産調書及び財産債務調書の提出を義務付けるものであり、その義務の適切な履行のために加算税の優遇・加重制度が設けられている。また、電子帳簿保存法は、納税者に「優良な電子帳簿」の作成を促すことで、経理の誤りを是正しやすい環境を自ら整えることを促す趣旨で加算税の優遇・加重制度が設けられている。

本稿では、国外送金等調書法及び電子帳簿保存法の加算税制度について概説し、特に国外送金等調書法における加算税の優遇・加重制度の現状について分析することにより、その趣旨の達成状況について検討したい。また、

制度趣旨が達成されているとはいえない現状において、どのようなあり方が考えられるか考察することを目的とする。

1. 国外送金等調書法の加算税制度に至る経緯と現状

国外財産調書及び財産債務調書の適正な提出に向けたインセンティブとして、その提出義務者がこれらの調書を提出した場合は、調書に記載された財産について所得税・相続税の申告漏れが生じても、過少申告加算税の額又は無申告加算税の額は5%減額される。一方で、これらの調書を提出しない場合又は提出しても記載がない財産についての所得税の申告漏れが生じるときは、過少申告加算税の額又は無申告加算税の額は5%加重される(国外送金等調書法6①③、6の3①②)。

(1) 国外財産調書

国外送金等調書法における加算税制度の特例措置は、平成24年度税制改正による国外財産調書制度にて先に設けられた。当時、国民の国外財産の保有が増加傾向にある中で、国外財産に係る所得税や相続税の課税漏れが増

(1) 正確には、国外送金等調書法は、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。電子帳簿保存法は、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。

国外財産調書及び財産債務調書に関する附帯税は、国外送金等調書法により規定される。

加してきている状況を踏まえ⁽²⁾、居住者（非永住者を除く）はその年の12月31日において5,000万円を超える国外財産を有する場合には、その年の翌年の6月30日までに「国外財産調書」を所轄税務署長に提出することとされている（国外送金等調書法5①）。同制度創設の際に加算税制度の特例措置は、正直者が損をしない制度とするための制度的担保として導入された⁽³⁾。

(2) 財産債務調書

財産債務調書制度は、平成27年度税制改正において創設された制度である。改正以前、財産債務調書と類似した「財産債務明細書」の提出制度があり、所得金額が2,000万円を超える者について「財産債務明細書」の提出が求められていた（旧所法232①）。しかし、その提出率は4割程度にとどまっていた。また、国外転出する場合の譲渡所得等の特例の創設に際し、適正公平な課税を確保するためには、保有する有価証券の情報把握が不可欠であるところ、従前の「財産債務明細書」では時価等が不明なケースも多いことから、十分なものではないと考えられる状況にあったことを受けて財産債務調書制度は創設されている⁽⁴⁾。

所得税の申告書を提出すべき者又は所得税の還付申告書を提出することができる者は、

その申告書に記載すべきその年分の総所得金額及び山林所得金額が2,000万円を超え、かつ、その年の12月31日において3億円以上の総資産又は1億円以上の有価証券等を有する場合には、その年の翌年6月30日までに「財産債務調書」を所轄税務署長に提出することとされている。また、令和4年度税制改正により高額な資産保有者の財産状況等を十分に把握するために、総所得金額及び山林所得金額が2,000万円以下の者でも、居住者でその年の12月31日において10億円以上の財産を有する者は、財産債務調書の提出が義務付けられることとなった⁽⁵⁾。

この制度では、提出を要するか否かの判定基準として、従来の所得基準に加え資産基準を追加することにより、その提出対象者を限定した上で国外財産債務調書と同様に提出のためのインセンティブとして加算税制度の特例措置を設けている。

2. 電子帳簿保存法の加算税制度に至る経緯と現状

電子帳簿保存法における加算税制度の特例措置は、令和3年度税制改正により創設され、令和4年1月1日以後に法定納期限が到来する国税について適用されている。記帳水準の向上に資する観点から、事後検証可能性の高

(2) 吉沢浩二郎ほか『改正税法のすべて 平成24年版』（大蔵財務協会、2012）616頁。

(3) 平成24年3月6日・衆議院財務金融委員会において五十嵐財務副大臣は、次のように発言している。

「先生御指摘のと通りの御懸念があると思いますが、一工夫をしております、調書を提出した場合には、その財産に関して申告漏れがあっても、加算税を5%、後でわかっても減額する。しかし、調書の提出がない場合とか記載に誤りがあるという場合に申告漏れが生じたときには、加算税を逆に5%加重するという一種のペナルティーを科すということになっておりますし、さらに重大な、故意の調書の不提出や虚偽記載ということがはっきりすれば、一年以下の懲役または五十万円以下の罰金という大変重い罰則を付して、適正な提出に向けたインセンティブとすることにしております。」

(4) 関禎一郎ほか『改正税法のすべて 平成27年版』（大蔵財務協会、2015）890頁。

(5) 石井隆太郎ほか『改正税法のすべて 令和4年版』（大蔵財務協会、2022）771頁。また、同改正により、提出義務者の事務負担軽減の観点から、記載を省略可能な少額財産債務の金額が従来の100万円未満の家庭用動産（現金・美術品を除く）から、300万円未満の家庭用動産（現金・美術品を除く）に引き上げられた。

い令和3年度改正前の電子帳簿保存法の要件を満たす「優良な電子帳簿」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、その普及を進めるために特例措置は、導入されたのである⁽⁶⁾。

「優良な電子帳簿」に記録された事項に関して修正申告書の提出又は更正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額から5%軽減される。ただし、この措置は「優良な電子帳簿」を促進するためのインセンティブであるため、その税額の計算の基礎となるべき事実について、隠蔽し、又は仮装されたものがあるときは適用がない（電子帳簿保存法8④ただし書）。

また、スキャナ保存又は電子取引の取引情報についての電子保存をしている場合に、それらの記録事項に関して期限後申告、修正申告、更正若しくは決定等があった場合の重加算税については、通常課される重加算税を10%加重する措置が設けられている。その趣旨は、「国税関係書類に係る電磁的記録のスキャナ保存又は電子取引の取引情報に係る電磁的

記録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・改ざん行為が容易であり、また、その痕跡が残りにくいという特性にも鑑みて、こうした複製・改ざん行為を未然に抑止する観点」からと説明されている⁽⁷⁾。

3. 国外送金等調書法と電子帳簿保存法における加算税制度の比較と抱える課題

ここで、国外送金等調書法と電子帳簿保存法における加算税の優遇・加重制度について一覧にすると、下表のとおりとなる。

各制度の優遇・加重措置は、国税通則法の加算税に軽減又は加重される形で課され、その税率はほぼ5%で統一されている。また、いずれも制度普及のためのインセンティブとして、国税通則法ではなく各法律の中で規定されている。一方で、各制度の目的の違いから、例えば財産債務調書の不提出については相続税の過少申告加算税及び無申告加算税の適用がないなど加算税の取扱いが異なる点がいくつかある。

これらの制度が比較的新しく導入後も数次（令和2年～令和4年）の改正を経ており、しかも、国税通則法において平成28年に加算

■加算税に対する優遇・加重措置の一覧

		国外送金等調書法				電子帳簿保存法	
		国外財産調書 ^{*1}		財産債務調書		優良な電子帳簿	電磁的記録の仮装隠蔽
		提出有	提出無	提出有	提出無		
過少申告加算税	所得税	△5%	+5%	△5%	+5%	△5%	-
	相続税	△5%	+5% ^{*2}	△5%	-	-	-
無申告加算税	所得税	△5%	+5%	△5%	+5%	-	-
	相続税	△5%	+5% ^{*2}	△5%	-	-	-
重加算税	所得税	-	-	-	-	-	+10%

*1 国外財産調書について、税務調査の際に国外財産の関連資料の不提出があった場合には、更に5%加算等する。

*2 令和2年度税制改正により追加された。ただし、その相続税に係る相続人で相続開始年の翌年分の国外財産調書の提出義務がない者等に対しては非適用となる。

(6) 石井隆太郎ほか『改正税法のすべて 令和3年版』（大蔵財務協会、2021）971頁。

(7) 石井隆太郎ほか・前掲注（6）983頁。

税制度の改正が行われたために、現行の加算税制度は複雑化かつ厳重化してきているといえる⁽⁸⁾。

こうした傾向については、将来的には制度の整理を行うことが望ましいとの指摘や⁽⁹⁾、加算税制度の重課の方向について納税者の誠実な義務の履行の意識にかえてマイナス効果をもたらすと危惧する意見がある⁽¹⁰⁾。

Ⅱ あり方の検討

実際のところ、加算税の優遇・加重制度は有効に機能しているのだろうか。電子帳簿保存法による特例措置は施行後の日が浅いため、有効な資料を得られなかった。そこで、本節では国外送金等調書法に絞って、国外財産調書及び財産債務調書の提出状況から加算税のインセンティブ措置の目的が達成されているのかを実証的に確認したい。

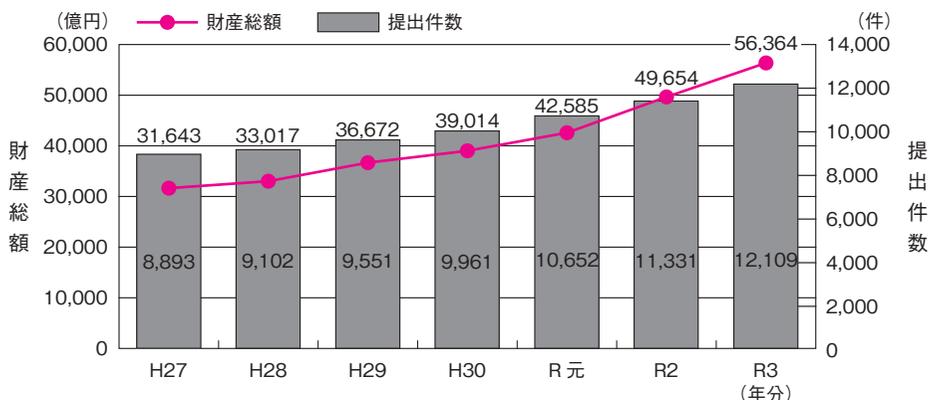
1. 提出状況

図1は、国税庁「国税庁レポート2023」より抜粋した国外財産調書の提出件数及び記載された財産総額の推移グラフである。

国外財産調書制度は、平成24年度税制改正により創設され、平成26年1月1日以後に提出すべき国外財産調書について適用されている。その提出件数は図1のとおり、平成27年分は、8,893件であったが、その後徐々に増加し、令和3年分では12,109件であった。全体の提出すべき件数が不明であるため約12千件という数の評価はできないが、提出件数において7年間で135%の伸びであることは評価したい。

国税庁は、令和3事務年度における所得税及び相続税の実地調査の結果、国外財産調書制度における加算税の特例措置を適用した件数及び対象となった増差所得等金額を公表している。

■ 図1 国外財産調書の提出件数及び記載された財産総額



(出典：国税庁「国税庁レポート2023」43頁)

(8) 平成28年度改正では、調査通知以後から調査による更正等予知前までの修正申告書等の提出について加算税が課される措置が設けられている。

(9) 例えば、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(2022)11頁。

(10) 永田金司『税務調査の実際と対応～行動経済学からの視点で～』(法令出版、2018)282頁。永田氏は、近年の改正について次のように危惧している。「加算税制度は年々重課の方向にあります。それがどの程度の納税者誠実度水準の低下認識に起因しているのか心配しているところです。」(同著282頁)。

■表1 国外財産調書制度における加算税制度の特例措置の適用状況

	件数	増差所得等金額
軽減措置	146件	40億6,433万円
加重措置	329件	119億1,183万円

(国税庁「令和4年分の国外財産調書の提出状況について」令和6年1月)

表1をみると、加重措置の適用件数329件の半分未満ではあるが、軽減措置の適用件数が146件ある。全国規模でみても、わずかな件数ではあるが軽減措置の恩恵を享受している納税者がいることは評価できよう。しかし、加重措置の適用者が軽減措置の適用者の2倍を超えている現状は、軽減措置の趣旨が達成されていない可能性を示しているとも解せる。

次に、図2より財産債務調書の提出件数及び記載された財産総額の推移について確認したい。

平成27年度税制改正により創設された財産債務調書制度に基づく同調書の提出件数は、平成28年分では73,360件であったが、その後はほぼ横ばいで推移している。令和3年分については75,005件の提出件数ではあるが、積極的に評価しても微増にとどまっている。

財産債務調書の提出基準には、以前の「財

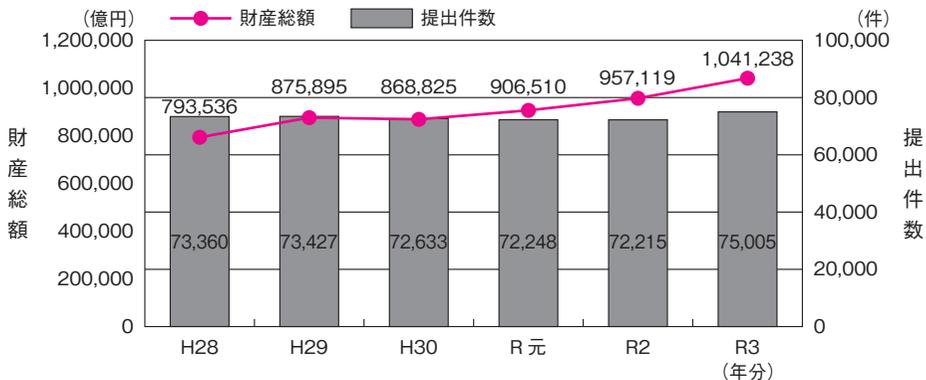
産債務明細書」に比べ新たに資産額基準が設けられているため、提出が必要な納税者の数は以前よりも少なくなっているものと思料される。しかし、その点を差し引いても、図2で確認する限り財産債務調書制度に移行した後も、提出数に顕著な違いが見受けられない状況であり、以前の制度に比べて提出率が改善しているとは評価しがたい。

国外財産調書も、財産債務調書もともにその制度趣旨が達成されているとはいえない現状である。

2. 国税通則法における加算税制度の趣旨とインセンティブ措置の趣旨

こうした現状の解決策を考えるに当たり、原点に立ち返り加算税制度の趣旨とインセンティブ措置を設ける本来の目的について若干考察したい。加算税制度は、適正な納税を保障するための措置であり、その趣旨について金子教授は、「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」と説明している⁽¹¹⁾。また、判例では、「本来の租税に附加して租

■図2 財産債務調書の提出件数及び記載された財産総額



(出典：国税庁「国税庁レポート2023」43頁)

(11) 金子宏『租税法 第24版』(弘文堂, 2021) 904頁。

税の形式により賦課せられるものであつて、これを課することが申告納税を怠つたものに対し制裁的意義を有する」とする判示があり、加算税は制裁としての性格を持つものと指摘している⁽¹²⁾。

もっとも、加算税の優遇・加重制度については、別の性格があるとの指摘がある。野一色教授は、加算税の優遇・加重制度について国外財産債務調書を例に、「国税通則法上、納税者の責めに帰すことのできない客観的な事情がなく、仮に、税法の不知・誤解等により納税者が誤った確定申告書を提出した場合であっても、当該納税者が国外財産調書等を適正に提出していたことにより加算税の軽減措置を認めるものである。」と、その特徴を指摘している。その上で、「税法違反の是正や違反者に対する制裁を与えることよりも、むしろ、例えば、課税庁への情報提供を促すことや申告納税の意欲の醸成といった課税庁にとって望ましい納税者の行動を促すことを目的とする制度の一つとして位置づけることができる」としている⁽¹³⁾。

3. あるべき姿

野一色教授による国外送金等調書法及び電子帳簿保存法における加算税についての「課税庁への情報提供を促すことや申告納税の意欲の醸成」としての解釈は、国税通則法上の「制裁的」な性格とは明らかに異なる性格を与えている。この違いを踏まえれば、国外送金等調書法と電子帳簿保存法の提出状況をより改善させるための加算税のあり方としては、課税庁への情報提供や申告納税の意欲の醸成を促すものであるべきことになろう。つまり、加算税の持つ制裁的側面よりも、納税者のコンプライアンスの向上の側面に大きく依存すべき問題であると理解できる⁽¹⁴⁾。

調書の提出向上が納税者のコンプライアンスに密接にかかわる問題だとすれば、加算税制度の特例措置のあるべき方向性は、加重する税率をより重くする方向性や、不提出について罰則化するような制裁強化の方向性ではないだろう。むしろ、加算税制度の特例措置の趣旨が納税者に届くまで粘り強く周知する、軽減措置をより大胆なものにするなどのコンプライアンスの向上に結び付く方向性が重要になると思われる。

(12) 最大判昭和33年4月30日、最高裁判所大法廷昭和29年（オ）第236号法人税額更正決定取消等請求上告事件（棄却）（確定）、税務訴訟資料26号339頁・最高裁判所民事判例集12巻6号938頁・TAINS Z026-0602。

(13) 野一色直人「加算税制度の今後の方向性と課題について」税法学576号（2016）119頁。

(14) この論点に関する最近の研究としては、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」（前掲注（9））がある。

5 附帯税の判例—概観

木山泰嗣 ● 青山学院大学法学部教授

I はじめに

附帯税には、国税でみると、各種加算税（過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税、重加算税）、延滞税のほか、利子税や過怠税もある。地方税では、加算金（加算税に相当するもの）、延滞金（延滞税に相当するもの）がある。

本稿は、実務家が知っておくべき、附帯税の重要基本判例の概観になる。最高裁判例の蓄積がある各種加算税を中心に延滞税も加え、各判例の要点を整理する。

II 過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税

1 制度趣旨

過少な申告を行った納税者には、原則として過少申告加算税が賦課される（国税通則法65条1項）。同様に、無申告を行った納税者

には無申告加算税が、源泉所得税の徴収納付を怠った納税者には不納付加算税が、それぞれ原則として賦課される（同法66条1項、67条1項）。

これらの通常に加算税（隠蔽仮装行為がある場合に賦課される重加算税ではない、原則的な加算税）の法的性質は、「行政上の措置」であると解されている。

もちろん、法定期限内に適正な申告・納付を行わなかった納税者に対する、ペナルティとしての側面を持っている⁽¹⁾。

制度趣旨は、「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課されるもの」とされ、「当初から適法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」、上記「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」ことにある（最高裁平成18年4月20日判決⁽²⁾）。

(1) 木山泰嗣「不納付加算税を賦課すべきでない『正当な理由』の解釈—源泉徴収制度の特殊性からみた異質説の提唱—」青山ローフォーラム7巻2号（2019年）140頁参照。

(2) 最判平成18年4月20日民集60巻4号1611頁。なお、最判平成18年4月25日民集60巻4号1728頁も同旨。無申告加算税については、大阪地判平成17年9月16日税資255号順号10134、千葉地判平成30年2月13日税資268号順号13123、不納付加算税については、大阪地判平成20年3月14日判タ1276号109頁等参照。

2 例外的に賦課されない「正当な理由」

(1) 意義

通常の加算税が原則として賦課される場合でも、例外的に「正当な理由」がある場合には、加算税は賦課されない（国税通則法65条5項1号、66条1項ただし書、67条1項ただし書）。

こうした「正当な理由」は、不当又は酷である場合をいう（不当・酷説）⁽³⁾。具体的には、「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」があって、「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」を指す（最高裁平成18年4月20日判決）⁽⁴⁾。他の加算税も同様である。

(2) 主張・立証責任

加算税が賦課されないことになる「正当な理由」は、その主張と立証を、納税者が行う必要がある（最高裁平成11年判決参照）⁽⁵⁾。過少申告等をしたのに、加算税が賦課されないのは例外的なことであるため、その例外によって利益を受ける納税者の側が、「正当な理由」があることの主張責任と立証責任を負う、ということである⁽⁶⁾。

(3) 正当な理由が認められたもの、認められなかったもの

「正当な理由」の有無が争われた税務訴訟は、さまざまある。最高裁判例として「正当な理由」が認められたものには、①税理士不正B事件⁽⁷⁾、②ストック・オプション事件⁽⁸⁾、③航空機リース通達改正事件⁽⁹⁾、がある。最高裁判例として「正当な理由」が認められなかったものには、④相続財産一部除外事件⁽¹⁰⁾、⑤平和事件⁽¹¹⁾、⑥税理士不正A事件⁽¹²⁾、⑦養老保険事件⁽¹³⁾、⑧課税仕入れ用途区分事件⁽¹⁴⁾、がある。

特に、変更前の課税庁の見解に基づく申告であったとして、納税者が「正当な理由」を争った事例では、見解変更の事実が裁判所に認定された場合に「正当な理由」が認められ（上記②、③事件）、そうでない場合には否定される（上記⑤、⑦、⑧事件）傾向がある⁽¹⁵⁾。

税理士不正事件では、「正当な理由」の有無で判断が分かれた。①B事件では確定申告を受理した税務署職員が収賄し税理士の不正に共謀加担した「極めて特殊な事情」が認められたことに加え、納税者に適法な納税意思があり、本人の落ち度の程度も低かったと認

(3) 木山泰嗣『国税通則法の読み方』（弘文堂、2022年）316頁、322-323頁、324頁参照。

(4) 最判平成18年4月20日・前掲注（2）。

(5) 最判平成11年6月10日判タ1010号233頁参照。裁判例には、東京高判昭和53年12月19日訟月25巻4号1175頁等もある。

(6) 金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2021年）908頁、木山泰嗣『税務訴訟の法律実務〔第2版〕』（弘文堂、2014年）195-196頁、中尾巧＝木山泰嗣『新・税務訴訟入門』（商事法務、2023年）243頁等参照。

(7) 最判平成18年4月25日・前掲注（2）。

(8) 最判平成18年10月24日民集60巻8号3128頁、最判平成18年11月16日判タ1229号209頁、最判平成19年7月6日税資257号順号10749等。

(9) 最判平成27年6月12日民集69巻4号1121頁。

(10) 最判平成11年6月10日・前掲注（5）。

(11) 最判平成16年7月20日判タ1163号131頁。

(12) 最判平成18年4月20日・前掲注（2）。

(13) 最判平成24年1月16日判タ1371号125頁等。

(14) 最判令和5年3月6日民集77巻3号440頁。

(15) 木山泰嗣『武器になる「税務訴訟」講座』（ソシム、2023年）174頁、同・前掲注（3）318頁参照。

定されたのに対し、⑥A事件では納税者本人に落ち度があり、税務署職員が脱税行為に加担した事実はなかったとされた点に、違いがある⁽¹⁶⁾。

3 更正の予知

過少申告後に、「更正があるべきことを予知」せず行われた修正申告等には、事前通知の前であれば免除事由(国税通則法65条6項)になり、そうでない場合でも減額事由(同条1項かつこ書)になる。その趣旨目的は、「自発的な修正申告を奨励すること」にある⁽¹⁷⁾。

また、免除事由を定めた同条6項(当時は5項)の「その申告に係る国税についての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てされたものでない」場合の意義は、次のように解されている。すなわち、「税務職員が申告に係る国税についての調査に着手し、その申告が不適正であることを発見するに足るかあるいはその端緒となる資料を発見し……その後の調査が進行し先の申告が不適正で申告漏れの存することが発覚し更正に至るであろうということが客観的に相当程度の確実性をもって認められる段階……に達した後に、納税者がやがて更正に至るべきことを認識した上で修正申告を決意し修正申告書を提出したものでないこと」である(客観的确实性説)⁽¹⁸⁾。

ここにいう「調査」は、「納税者の修正申告等の自発性の否定につながる内容のものであること、すなわち申告漏れの発見につなが

るものであることを要する」と解されている⁽¹⁹⁾。

更正の予知を定めた各規定の上記の各解釈は、いずれも下級審の裁判例である。

4 無申告加算税と過少申告加算税の関係

無申告加算税と過少申告加算税の関係について、両者「ともに申告義務違背」で、「本質においては変わりはない」こと、「無申告加算税の方が過少申告加算税よりも多額であること」から、無申告の場合に課税庁が誤って過少申告による更正処分をしたとしても、納税者に不利益は生じないとした判例がある(最高裁昭和40年判決)⁽²⁰⁾。

III 重加算税

1 制度趣旨

重加算税も、通常の加算税と同様に、「行政上の措置」であると解されている。

重加算税は、通常の加算税を賦課すべき事由(過少申告、無申告、不納付)の事実に加えて、隠蔽又は仮装(隠蔽仮装行為)を行った納税者に賦課されるものであるため(国税通則法68条1項、2項、3項)、重加算税は納税者の悪質度が高い。

この点から「制裁」の要素は通常の加算税よりも強く⁽²¹⁾、過少申告加算税とともに重加算税は「行政上の制裁」であると述べた判例もある。具体的には、両者「ともに申告納

(16) 川神裕「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成18年度605頁参照。

(17) 東京地判令和元年9月26日税資269号順号13318。

(18) 東京地判平成24年9月25日判タ1388号173頁。東京地判令和3年5月27日税資271号順号13569も同旨。

(19) 東京地判令和3年5月27日・前掲注(18)。

(20) 最判昭和40年2月5日民集19巻1号106頁。

(21) 「主観的責任の追及という意味での制裁的な要素は重加算税に比して少ないものである」と判示されたものとして、最判平成18年4月20日・前掲注(2)参照。

税方式による国税について過少な申告を行った納税者に対する行政上の制裁として賦課される」と判示されている（最高裁昭和58年判決）⁽²²⁾。

2 二重処罰の禁止

制度趣旨は、重加算税の法的性質の議論にもつながる。もし、法的性質として「刑罰」と同じ要素があるとなれば、重加算税を賦課した納税者の刑事訴訟の有罪判決で刑事罰を科すことは、憲法が禁止した二重処罰の禁止に違反する可能性がある。憲法39条は「何人も、実行の時に適法であつた行為又は既に無罪とされた行為については、刑事上の責任を問はれない。」として前段で遡及処罰の禁止を定めるとともに、後段では、「又、同一の犯罪について、重ねて刑事上の責任を問はれない。」と定めているからである。

この点については、古くから最高裁判例の蓄積がある。重加算税の前身である追徴税について、「過少申告・不申告による納税義務違反の発生を防止し、以つて納税の実を挙げんとする趣旨に出でた行政上の措置で」、「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」と合憲の判断をした判例がある（最高裁昭和33年判決）⁽²³⁾。また、国税通則法制定前の各種税法の定める重加算税額についても、「重加算税の外刑罰を科しても、憲法39条に違反するものでないことは、当裁判所大法廷判決の趣旨とするところ」として、

最高裁昭和33年判決を参照して合憲と判断したのもあった（最高裁昭和36年判決）⁽²⁴⁾。昭和37年に制定された国税通則法の定める重加算税についても、最高裁昭和45年判決が同じように合憲判断し、判例変更の必要もない旨説示している⁽²⁵⁾。

確かに、刑事罰のうち罰金刑は金銭の支払を国家が強制するものであるため、懲役刑以上に、重加算税と重ねての罰金は「二重処罰」にみえなくもない。しかし、憲法の規定との抵触は生じないことを、最高裁は一貫して述べている。重い制裁であるとしても、あくまで、その制裁は「行政上の措置」であることに変わりがないからである。

3 賦課要件

(1) 過少申告加算税との関係

税務署長が行った重加算税の賦課決定処分について、その適法性が争われた不服申立て（再調査請求・審査請求）や裁判所の取消訴訟で、賦課要件としての隠蔽仮装行為はないと判断された場合、通常に加算税の税額部分も違法になるのか、という問題がある。重加算税の賦課決定処分に、通常に加算税の賦課決定処分も含まれているのか、という議論になる。最高裁は、過少申告加算税と重加算税の関係について判断している。

過少申告加算税の賦課決定処分と重加算税の賦課決定処分は全く別個のものであると解釈すれば（独立処分説・別異説）⁽²⁶⁾、隠蔽仮装行為がないと判断された場合、重加算税賦課決定処分はその全額が違法として取り消されることになる。これに対して、重加算税賦

(22) 最判昭和58年10月27日民集37巻8号1196頁。最判平成7年4月28日民集49巻4号1193頁。最判平成18年4月20日・前掲注（2）等も同旨。

(23) 最判昭和33年4月30日民集12巻6号938頁。

(24) 最判昭和36年7月6日刑集15巻7号1054頁。

(25) 最判昭和45年9月11日刑集24巻10号1333頁。

課決定処分のなかに過少申告加算税賦課決定処分も含まれていると解釈すれば（同一処分説・共通説）⁽²⁷⁾、過少申告加算税を賦課すべき「正当な理由」があるかを別に検討する必要は残るものの、「正当な理由」がない限りは、過少申告加算税賦課決定処分の部分については適法となり、重加算税賦課決定処分はこれを超える部分のみが取り消される。

最高裁は、過少申告加算税と重加算税の「両者は相互に無関係な別個独立の処分ではなく、重加算税の賦課は、過少申告加算税として賦課されるべき一定の税額に……加重額に当たる一定の金額を加えた額の税を賦課する処分として、右過少申告加算税の賦課に相当する部分をその中に含んでいる」と判示し（最高裁昭和58年判決）⁽²⁸⁾、同一処分説（共通説）に立つことを明らかにした⁽²⁹⁾。この考え方は、過少申告加算税に限らず、無申告加算税や不納付加算税でも同様といえ、実務もこれを前提に運用されている。

重加算税を賦課された納税者が、追徴課税を不服申立てや訴訟で争う場合、本税の更正処分等の違法性の主張はもちろん、仮に本税の処分が適法な場合でも、重加算税賦課決定処分は違法であることの予備的主張が行えないかの検討もすることが、重要になる。この予備的主張のなかで、隠蔽仮装行為がないことに加え、加算税を賦課すべき「正当な理由」

がないことの主張もしておかないと、重加算税賦課決定処分の全額が取り消されることにはならない。この点に、注意が必要である。

(2) 隠蔽仮装行為に基づく申告と過少申告の故意

重加算税の賦課要件は、条文の規定を分析すると、①過少申告等の事実（無申告、不納付の事実を含む。）、②隠蔽仮装行為（行為要件）、③隠蔽仮装行為に基づく申告（因果関係）、④隠蔽仮装行為の主体が納税者であること（主体要件）の4つになる（国税通則法68条1項、2項、3項参照）⁽³⁰⁾。

このうち、③要件（因果関係）については、隠蔽仮装行為には故意が必要であるものの、これに基づく申告については、過少申告等の認識は不要であると解されている（最高裁昭和62年判決）⁽³¹⁾。

つまり申告についても、重加算税を賦課することはできると解されている（最高裁平成6年判決）⁽³²⁾。②要件（行為要件）及び③要件（因果関係）の解釈として、隠蔽仮装行為は、過少申告等とは別に存在することが必要であるものの（申告別行為必要説）⁽³³⁾、積極的な行為の存在までは不要であり（積極的行為不要説）⁽³⁴⁾、当初から過少申告等をする意図があり、その意図が外部からもうかがい得る特段の行動がなされ、その意図に基づく過少申告等をした場合には重加算税の賦課要件

(26) 石川善則「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和58年度469頁、酒井克彦『附帯税の理論と実務』（ぎょうせい、2010年）244頁参照。

(27) 石川・前掲注（26）469頁、酒井・前掲注（26）244頁参照。

(28) 最判昭和58年10月27日・前掲注（22）。

(29) 石川・前掲注（26）479頁参照。

(30) 木山泰嗣「重加算税の賦課要件としての『納税者』の解釈のあり方」青山ビジネスロー・レビュー 14巻1号（2024年）13-15頁参照。

(31) 最判昭和62年5月8日訟月34巻1号149頁。

(32) 最判平成6年11月22日民集48巻7号1379頁。

(33) 木山・前掲注（30）22頁参照。

(34) 木山・前掲注（30）22頁参照。

を満たすと解されている（最高裁平成7年判決）⁽³⁵⁾。ただし、事例ごとに、慎重な判断が求められるであろう。

(3) 主体要件

ア 第三者が行った隠蔽仮装行為の問題

重加算税の賦課要件としての隠蔽仮装行為は、重加算税を賦課される納税者自身が行っている必要があるのか。具体的には、例えば、確定申告を依頼した税理士が、納税者の知らないうちに隠蔽仮装行為による過少申告を行った場合、当該納税者に重加算税を賦課することはできるか、という問題がある。

重加算税の賦課要件は、隠蔽仮装行為の主体を「納税者」と定め、「当該納税者」に重加算税が賦課されると規定されている（国税通則法68条1項。2項、3項も同旨）。そこで、主体要件としての「納税者」該当性の問題として、議論される。具体的には、納税者以外の第三者が隠蔽仮装行為を行った場合、これを行っていない「納税者」の隠蔽仮装行為と同視できるか、という問題である。

イ 最高裁の考え方

最高裁は、税理士不正A事件で、主体要件の充足を否定している（最高裁平成18年4月20日判決）⁽³⁶⁾。もっとも、判決理由をみると、原則として隠蔽仮装行為を行っていない納税者に重加算税を賦課することはできないものの、例外的に第三者の隠蔽仮装行為を当該「納税者」の行為と同視できる場合には、肯定できるとも述べている。

同種の事件をみると、先行した最高裁平成17年判決（A事件・B事件とも異なるC事件）は、「隠ぺいし、又は仮装することについて

意思の連絡があったと認められるのであれば、本件は……重加算税の賦課の要件を充足する」とされ、第三者（税理士）と納税者の意思の連絡を重視するような説示があったが（意思連絡説）⁽³⁷⁾、最高裁平成18年4月20日判決では異なる考え方が示された。

最高裁平成17年判決が納税者における税理士の隠蔽仮装行為を容認する認識の有無を重視していたのに対し、最高裁平成18年4月20日判決は、「税理士の選任又は監督につき納税者に何らかの落ち度があるというだけで」同視することはできないとしており、「税理士の言葉を信じた点や、本件確定申告書の内容をあらかじめ確認せず、申告書の控えや納付済みの領収証等の確認すらしなかった」ことなどの「落ち度」があっても、同視できる事情はないと過失説を否定している⁽³⁸⁾。

ウ 類型と下級審裁判例

最高裁平成18年4月20日判決は、納税者と同視できる場合に主体要件の充足を認める考え方を採用した。もっとも、類型ごとにどのような判断基準でみるべきかについては、下級審の裁判例は錯綜している。この点、筆者は、近時の論文で、①税理士委任事例（自ら申告を委任した専門家である税理士が隠蔽仮装を行った場合）、②法人内部事例（自らの事業活動の手足としている役員や従業員が隠蔽仮装を行った場合）、③共同相続人事例（相続人の1人が隠蔽仮装を行った場合。被相続人が行った場合も含む。）の3類型に整理し、類型ごとの判断基準の定立を提唱したので⁽³⁹⁾、参照されたい。

このうち、①税理士委任事例については、

(35) 最判平成7年4月28日・前掲注(22)。

(36) 最判平成18年4月20日・前掲注(2)。

(37) 最判平成17年1月17日民集59巻1号28頁。

(38) 木山・前掲注(3) 330-331頁参照。

(39) 木山・前掲注(30) 1頁。

最高裁平成18年4月20日判決で、「納税者において当該税理士が隠ぺい仮装行為を行うこと若しくは行ったことを認識し、又は容易に認識することができ、法定申告期限までにその是正や過少申告防止の措置を講ずることができたにもかかわらず」、「これを防止せずに隠ぺい仮装行為が行われ、それに基づいて過少申告がされたときに」同視されるとの判断基準が提示されている（認識防止可能性説）⁽⁴⁰⁾。一方で、②法人内部事例、③共同相続人事例ともに最高裁判例の判断基準はなく⁽⁴¹⁾、令和に入ってから、さまざまな下級審の裁判例があらわれている⁽⁴²⁾。

裁判例の傾向を具体化すると、②法人内部事例では、第三者による隠蔽仮装行為が「納税者」の行為と同視されることが顕著といえるため、注意が必要である。③共同相続人事例では、近時、「共同相続人であり3親等以内の親族」という理由で、他の共同相続人の隠蔽仮装行為について主体要件を満たすとした裁判例があらわれ⁽⁴³⁾、批判も含めた注目を集めている⁽⁴⁴⁾。

(4) 主張・立証責任

重加算税の賦課要件は、通常の加算税に加重した税額を納税者に賦課するものであることから、その主張・立証責任は、課税庁にあると解されている⁽⁴⁵⁾。

IV 延滞税

延滞税（国税通則法60条）は、「納付の遅延に対する民事罰の性質」を持ち、その趣旨目的は、「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」にある（最高裁平成26年判決）⁽⁴⁶⁾。

V まとめ

以上のように、附帯税の判例を概観すると、制度趣旨や法的性質が最高裁判例によって明らかにされており、個別の要件論においても、基本的な部分については先例の蓄積があった。一方で、個別要件の判断基準などには、最高裁判例がないものもある。特に、重加算税には多数の最高裁判例があるものの、細部には未解明の論点が残っている。

近年の法改正で複雑化した加算税制度の個別要件などについては、あらたな裁判例があらわれ、議論が活発化することが期待される。

(40) 木山・前掲注（3）330頁参照。

(41) 令和時代以前の主な裁判例として、②法人内部事例について、東京高判平成21年2月18日訟月56巻5号1644頁、金沢地判平成23年1月21日訟月57巻11号2491頁、広島高判平成26年1月29日訟月61巻4号811頁、③共同相続人事例について、大阪高判昭和57年9月3日税資127号733頁、東京高判平成14年9月24日訟月50巻5号1657頁、大阪地判平成23年12月16日税資261号順号11836、国税不服審判所裁決昭和62年7月6日裁決事例集34集1頁等参照。

(42) 大阪高判令和2年1月28日税資270号順号13372、大阪高判令和2年11月6日税資270号順号13478、東京高判令和3年7月14日税資271号順号13586、東京高判令和3年9月15日税資271号順号13603等参照。

(43) 東京地判令和2年10月29日税資270号順号13474。

(44) 品川芳宣「判批」税研217号（2021年）95頁、長島弘「判批」税務事例55巻9号（2023年）28頁等参照。

(45) 東京高判平成18年1月18日税資256号順号10265。中尾＝木山・前掲注（6）243頁参照。

(46) 最判平成26年12月12日判タ1412号121頁。