

重加算税が課されるのはどういうときか・・・

重加算税は二重帳簿の作成や架空仕入などが代表的なものであるが、これらのように具体的な行為が無かった場合でも、納税者に税を免れる意図があり、その意図を第三者が客観的にみて明らかに税を免れるために行った行為があれば重加算税は課されることになる。

例えば、在庫の過少計上で考えると、偽りの在庫表を作成し 1000 あるのに 500 しか無いとして申告をしたら重加算税は課されることとなるが、適正な在庫表を作成し計算過程で誤りがあった場合は税を免れる意図はなく、単なるミスであるため重加算税は課することはできないこととなる。しかし、実務上は計算ミスであっても在庫が少ないというだけで重加算税を課すといわれることもあるかもしれない。その時に、重加算税の対象にはならないとしっかり対応できるようにしておくべきである。誤りの指摘をすること自体が問題ではあるが・・・。

以下は、重加算税制度の成り立ち、判例や学説をざっくりと解説しています。

昭和 22 年 4 月 1 日から従前の賦課課税制度から申告納税制度に移行したことに伴い、重加算税制度の前身である追徴税制度が誕生した。その後、シャープ勧告により追徴税制度は重加算税制度に移行することとなった。申告納税制度は納税者の正しい申告がなされることを前提とし、申告秩序維持のために適正な申告をしない者に対して一定の制裁が加えられる。この制裁が加算税制度である。加算税制度のうち、重加算税は隠ぺい又は仮装という不正手段を用いた場合に特別に重い負担を課すものであり、特別に重い負担を課すにあたり隠ぺい又は仮装の有無の判断は慎重に行われる必要がある。重加算税は行政上の制裁であり、税務官庁が認定する隠ぺい又は仮装の行為は客観的・外形的なものに限られるべきである。しかし、現在の法律では隠ぺい又は仮装について明確な定義付けがされていないことから、様々な議論がなされている。

典型的な隠ぺい又は仮装とは、国税庁公表の事務運営指針では二重帳簿の作成等、架空仕入の計上、虚偽答弁などと定義されている。裁判例も同様に定義しているが、隠ぺい又は仮装とは、「租税を遁脱する意図をもって」事実を隠匿することと判示している判決もある。この遁脱の意図は重加算税賦課の要件では無いが隠ぺい又は仮装を認識していたことを補完するための一要素と解される。

典型的な隠ぺい又は仮装を判断するにあたり、故意の存在の有無が問題となるが、通説は課税要件事実を隠ぺい又は仮装する認識があれば足り、その後の過少申告等の認識は必要ないとされている。これは典型的な隠ぺい又は仮装がある場合は、隠ぺい又は仮装の認識と過少申告等の結果は必要であるが、税を免れる意図までは必要としないとするものである。

最判昭和 62 年 5 月 8 日においても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しないとしている。ところが、典型的な隠ぺい又は仮装が無い事案である最判平成 7 年 4 月 23 日では「所得を過少に申告することを意図した上、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動」をした場合には重加算税を賦課すると判示したことから、過少申告に対する認識の要否が問題となった。これについては、以下の通り、学説が分かれている。

- ・積極説

重加算税の賦課は、国税通則法第 68 条の文言にのみに拘泥すべきではなく、重加算税の立法趣旨を考慮し、申告前後の事実関係全体からみて課税を免れることを意図して虚偽の申告書を提出した場合には重加算税の賦課要件を満たすとする説である。

- ・消極説

積極的な隠ぺい又は仮装の事実の伴わない、単に、納税申告書だけを過少にすることは文理上、重加算税の賦課要件を具備しないとする説である。

積極説は、国税通則法の文言のみでなく、重加算税の立法趣旨を考慮し典型的な隠ぺい又は仮装の行為と同一視できるような事実があれば重加算税の賦課要件を充足するとしているのに対し、消極説は、国税通則法の文言のみに沿って重加算税の賦課決定をするとしている。

これらを踏まえると、重加算税の制度趣旨は、過少申告加算税や無申告加算税よりも重い行政上の制裁を科することによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、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。典型的な隠ぺい又仮装の行為が無いから重加算税を賦課しないということは租税公平性の観点からも適当ではないだろう。積極説の立場が妥当であると思われるが、税を免れる意図の有無は納税者の内心という主観的なものであることから、課税庁側の恣意性を排除するためにも納税者が税を免れる意図を有していたことが客観的・外形的である必要がある。また、特段の行動についても同様に客観的・外形的でなければならない。最高裁判例の中でつまみ申告事案が 2 例ある。

最判平成 6 年 11 月 22 日は、具体的な隠ぺい又は仮装の行為を判示せず、ことさらに過少申告の事案である最判昭和 48 年 3 月 20 日を引用していることから、税を免れる意図に重きをおいたものとする。

最判平成 7 年 4 月 23 日は、客観的・外形的に過少申告の意図と特段の行動を併せて隠ぺい又は仮装と同一視できるものと判示したものであり、行政上の制裁である重加算税の賦課に際して税務署長の判断基準を、より客観的・外形的ならしめようとする制度趣旨に沿ったものでもあるので、積極的な不正行為が無い場合の重加算税の賦課決定を判断するのに

意義のある判例になったものと思われる。

また、無申告の場合であるが、無申告はそもそも帳簿書類の改ざん・隠匿などの積極的行為が無いと想定されることから、文理上、重加算税を賦課できないと考えられる。無申告事案もつまみ申告同様に文理上のみならず、重加算税の制度趣旨を考慮し、隠ぺい又は仮装の有無を判断する必要があるだろう。国税不服審判所の裁決例においても、税を免れる意図があり、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動があった場合に重加算税が賦課されている。