

「知っておきたい加算税の知識」



福岡国税局 課税第一部 資産課税課

目 次

1	加算税の概要	3
2	過少申告加算税	5
3	無申告加算税	14
4	重加算税	21
5	事務運営指針(目次)	24
6	重加算税の趣旨と調査担当者の責務	25
7	重加算税の課税要件【修正重加の場合】～隠蔽又は仮装の存在～	26
8	重加算税の課税要件～最高裁昭62.5.8第二小法廷判決～	28
9	隠蔽又は仮装行為の存否に関する裁判例〔東京高判平30.7.11〕	29
10	「消極的な不正行為」であっても重加算税は賦課されるべき!!	31
11	納税義務成立後の隠蔽・仮装 ～調査段階における虚偽資料の提出や虚偽説明～	38
12	修正申告書が提出されて重加算税を賦課するパターン(修正重加)	39

本情報において用いる略称等は、特に断りがない限り次のものを示します。

「通法」・・・国税通則法

「通令」・・・国税通則法施行令

「通規」・・・国税通則法施行規則

「通基」・・・国税通則法基本通達

「所法」・・・所得税法

「国送金法」・・・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

「旧通法」・・・平成28年法律第15号による改正前の国税通則法の規定

「過少申告加算税等事務運営指針」・・・「相続税、贈与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）」（改正：平成28年12月12日）（令和6年1月1日以後に法定申告期限が到来する相続税及び贈与税については、令和5年6月23日改正による）

「重加算税事務運営指針」・・・「相続税及び贈与税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）」（改正：平成28年12月12日）（令和6年1月1日以後に法定申告期限が到来する相続税及び贈与税については、令和5年6月23日改正による）

1 加算税の概要

加算税 とは

国税通則法に規定
(通法15②十四、十五)

- 申告納税方式による国税について、法定申告期限までに**適正な申告がなされない場合**
- 源泉徴収による国税について、法定納期限までに**適正な納付がなされない場合**

- **その申告又は納付を怠った程度に応じて課されるもの**
- 申告又は納付の義務違反に対する**一種の行政制裁の性格を有するもの**

加算税の種類

① 過少申告加算税 (通法65)

② 無申告加算税 (通法66)

③ 不納付加算税 (通法67)

④ 重加算税 (通法68)

加算税

+

刑事罰

不適正な申告ないし納付が、脱税犯、無申告犯又は不納付犯に該当するときは、併せて刑事罰が科されるよ。



税額の確定方式 【賦課課税方式】

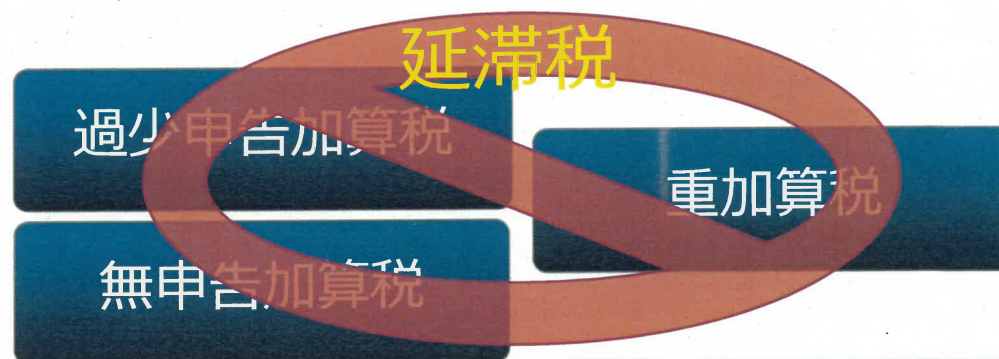


税務署長が賦課決定通知書を納税者に送達することにより、税額が確定
(通法16①二・②二、32①三・③)

延滞税



行政上の制裁に対して更に遅延利子の賦課及び負担過重を避けるという考慮から、各種加算税に延滞税は課されない



2 過少申告加算税

過少申告加算税 賦課の課税要件 (通法65①②)



- ① 申告期限内に提出された納税申告書に記載した金額が過少で修正申告又は更正する場合
 - ② 還付請求申告書(注)に記載した金額が過大で修正申告又は更正する場合
 - ③ 正当理由又は期限内申告の意思があるとして無申告加算税が不適用とされた期限後申告書(通法66①ただし書、旧通法66⑥、通法66⑦)に対して修正申告又は更正する場合
- (注) 還付請求申告書：還付金の還付を受けるための納税申告書で期限内申告書以外のもの(通法61①二、通令26)

平成29年1月1日以後に法定申告期限が
到来する国税(通法)

◆ 課税割合

通常 ➡ 10%+5%(加重分※1)

正当理由あり(※2) ➡ 不適用

調査通知前、更正予知なし(※3) ➡ 不適用

調査通知以後、更正予知なし(※4) ➡ 5%+5%(加重分※1)

平成28年12月31日以前に法定申告期限が
到来する国税(旧通法)

◆ 課税割合

通常 ➡ 10%+5%(加重分※1)

正当理由あり(※2) ➡ 不適用

更正予知なし(※5) ➡ 不適用

平成28年度税制改正により国税通則法の改正があったため、ここからは改正があった条文について、改正前の法律は「旧」をつけて解説します。適用に当たっては、法定申告期限をよく確認してください。



※ 1 加重分（通法65②）

修正申告又は更正に基づき新たに納付すべき税額（当該修正申告又は更正の前に修正申告又は更正があるときは、累積増差税額（注1）を加算した金額）が、期限内申告税額（注2）相当額と50万円とのいずれか多い金額を超えるときは、その超える部分の税額に係る過少申告加算税は、通常の過少申告加算税の額に、その超える部分の税額に5%を乗じて計算した金額を加算した金額となる。

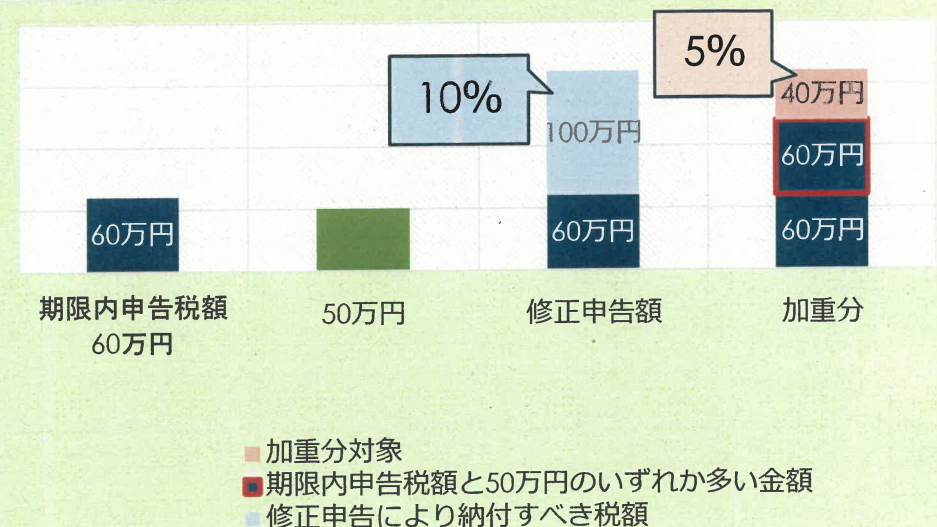
（注1） 累積増差税額：過少申告加算税を計算しようとする修正申告又は更正前にされた修正申告又は更正に基づき納付すべき税額の合計額をいう（通法65③一）。

ただし、以下の事由があるときは、それに相当する部分の金額は、その合計額から控除される（同号かつこ書）。

- ① 納付すべき税額を減額させる更正
- ② 更正に係る不服申立て又は訴えについての決定、裁決又は判決による更正の全部又は一部の取消し
- ③ 納付すべき税額のうちに、期限内申告の基礎とされなかったことについて正当な事由があると認められるとき

（注2） 期限内申告税額：期限内申告書又は期限内申告書が提出されないことについて、正当な理由がある場合の期限後申告書の提出により納付すべき税額とし、相続税額等について外国税額控除金額等があるときは、その金額を加算した金額とし、これらの申告書に記載された還付金があるときは、その金額を控除した金額をいう（通法65③二）。

なお、期限内申告後にその納付すべき税額を減少させる減額更正が行われても、期限内申告税額に変動はない（減額後の金額にはならない。）。



※2 正当な理由あり（通法65④一）

正当な理由がある
場合とは？
（旧通法65④、通
法65④一）

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

加算税
不適用

《過少申告加算税等事務運営指針第1の1》

例えば、次のような事実は、同条第4項第1号に規定する正当な理由があると認められる事実として取り扱う。

- (1) 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、その法令解釈と納税者(相続人(受遺者を含む。))から遺産(債務及び葬式費用を含む。))の調査、申告等を任せられた者又は受贈者から受贈財産(受贈財産に係る債務を含む。))の調査、申告等を任せられた者を含む。以下同じ。))の解釈とが異なることとなった場合において、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こと。

(注) 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。

- (2) 災害又は盗難等により、申告当時課税価格の計算の基礎に算入しないことを相当としていたものについて、その後、予期しなかった損害賠償金等の支払を受け、又は盗難品の返還等を受けたこと。

- (3) 相続税の申告書の提出期限後において、次に掲げる事由が生じたこと。

イ 相続税法第51条第2項各号に掲げる事由

未分割財産が分割された場合など

□ 保険業法(平成7年法律第105号)第270条の6の10第3項に規定する「買取額」の支払いを受けた場合

※3 調査通知前、更正予知なし

調査通知前、更正予知なしの場合とは？
(通法65⑤)

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において、調査通知がある前に行われたものであるとき

加算税
不適用

過少申告加算税等事務運営指針第1の2

その納税者に対する臨場調査、その納税者の取引先に対する反面調査又はその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、当該納税者が調査が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当該修正申告書の提出は、原則として、これらの規定に規定する「更正があるべきことを予知してされたもの」に該当する。

(注) 臨場のための日時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。

▼ 調査通知

臨場のための
日時連絡

〔税務職員が不適正事実を把握した時点〕
調査着手後その申告が不適正であることを発見orその端緒資料を発見 ⇒ その後の調査進行によって、申告漏れの存することが発覚し、更正に至るであろうことが客観的に相当程度の確実性が認められる

調査があった
ことを了知

更正があるべきことを予知し
てされたものに該当

修正申告書の
提出

※4 調査通知後、更正予知なし

調査通知後、更正予知なしの場合とは？
(通法65①かっこ書)



修正申告書の提出が、その申告に係る国税について「調査があったこと」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



5%
+加重分

※5 更正予知なし

更正予知なしの場合
(旧通法65⑤)



修正申告があった場合に、その申告が、その国税について調査があったことにより、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



加算税
不適用

「調査通知」とは、実地の調査において質問検査等を行わせる旨（通法74の9①）及び次の①②の事項を通知することをいいます（通法65⑤、通令27③）。

- ① 調査の対象となる税目（通法74の9①四）
- ② 調査の対象となる期間（通法74の9①五）



この「調査通知」には、納税者（本人）が自身に代えて税務代理人に対して行うことに同意している場合（通法74の9⑤⑥、通規11の3①②）には、その税務代理人への通知も含まれるぞ。

◆ 調査通知《過少申告加算税等事務運営指針第1の3(調査通知に関する留意事項)》



国税通則法第65条第5項に規定する調査通知(以下「調査通知」という。)を行う場合の同項の規定の適用については、次の点に留意する。

- (1) 国税通則法第65条第5項の規定は、納税義務者(通法第74条の9第5項に規定する場合に該当するときは、納税義務者又は同項に規定する税務代理人)に対して調査通知を行った時点から、適用されない。

(注)1 この場合の税務代理人とは、調査通知を行う前に提出された国税通則法施行規則第11条の3第1項に規定する税務代理権限証書(同項に規定する納税義務者への調査の通知は税務代理人に対してすれば足りる旨の記載があるものに限る。)に係る税務代理人(以下「同意のある税務代理人」という。)をいう。

- 2 同意のある税務代理人が数人ある場合には、いずれかの税務代理人(通法第74条の9第6項に規定する代表する税務代理人を定めた場合は当該代表する税務代理人)に対して調査通知を行った時点から、国税通則法第65条第5項の規定は適用されない。

- (2) 調査通知を行った場合において、調査通知後に修正申告書が提出されたときは、当該調査通知に係る調査について、実地の調査が行われたかどうかにかかわらず、国税通則法第65条第5項の規定の適用はない。

- (3) 調査通知後の修正申告書の提出が、次に掲げる場合には、調査通知がある前に行われたものとして取り扱う。

イ 当該調査通知に係る調査について、国税通則法第74条の11第1項の通知をした後又は同条第2項の調査結果の説明に基づき納税義務者から修正申告書が提出された後若しくは国税通則法第29条第1項に規定する更正若しくは国税通則法第32条第5項に規定する賦課決定をした後に修正申告書が提出された場合

□ 当該修正申告書が、例えば、所得税及び復興特別所得税について更正の請求に基づく減額更正が行われたことに伴い提出された場合。

ただし、当該修正申告書に当該減額更正に係る部分以外の部分が含まれる場合には、当該減額更正に係る部分以外の部分は、調査通知がある前に行われたものとして取り扱わないものとする。

◆過少申告加算税が不適用の場合のイメージ図



第1の3(1)

過少申告加算税の不適用
(通法65⑤)

調査通知

納税義務者

又は

同意のある税務代理人

同意のある税務代理人が数人の場合には、
いずれか（代表する税務代理人を定めている
場合には、代表する税務代理人）

「更正決定等をすべきと認められない旨の通知」（いわゆる是認通知）です。

通法74の11①の
通知

第1の3(3)イ

修正申告書の提出

調査通知

過少申告加算税の不適用
(調査通知前として扱う)

通法74の11②の調査結果の
説明に基づき

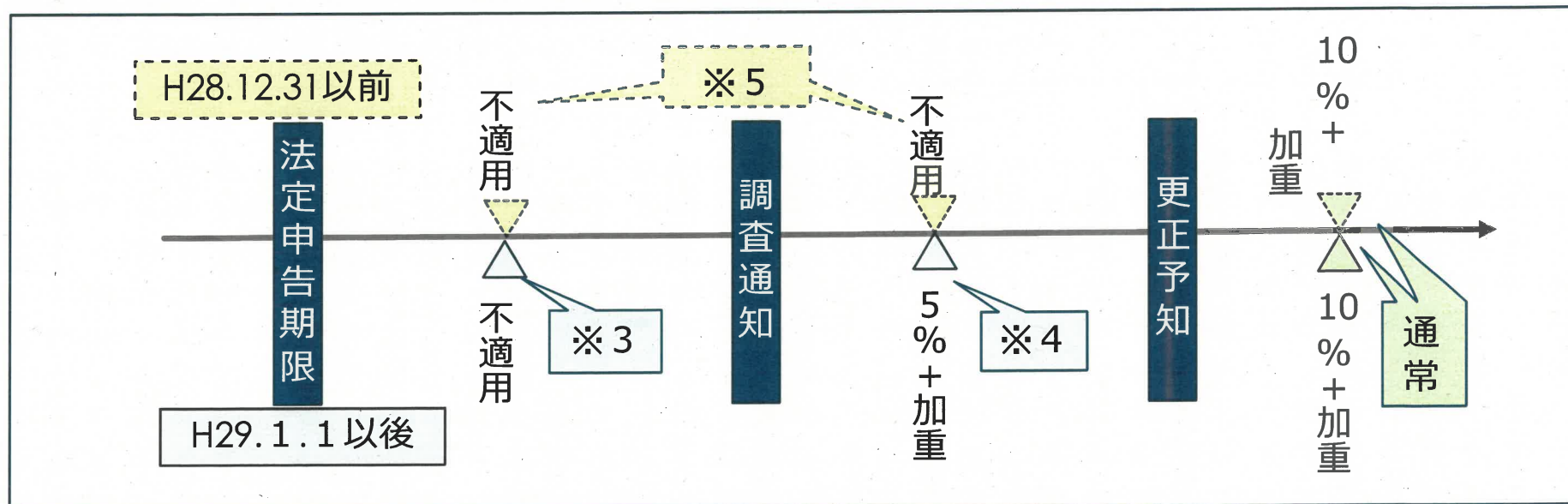
第1の3(3)イ

修正申告書の提出
・更正・決定

修正申告書の提出

調査通知

◆平成28年度税制改正前後の適用関係のイメージ図（正当理由がない場合）



上記※はいずれもP 5に対応するもの

平成29年1月1日以後に申告期限が到来する国税に対する加算税については、「更正があるべきことを予知してされたもの」か否かだけでなく、「調査通知がされた」か否かを検討する必要があるよ。



◆過少申告加算税の計算例（通法65①②③）

1 通常の場合

増差税額^{注1} × 10%（「調査通知後、更正予知なし」の場合は5%、下記2も同じ） = 過少申告加算税の額^{注2}

2 加重分がある場合（下図参照）

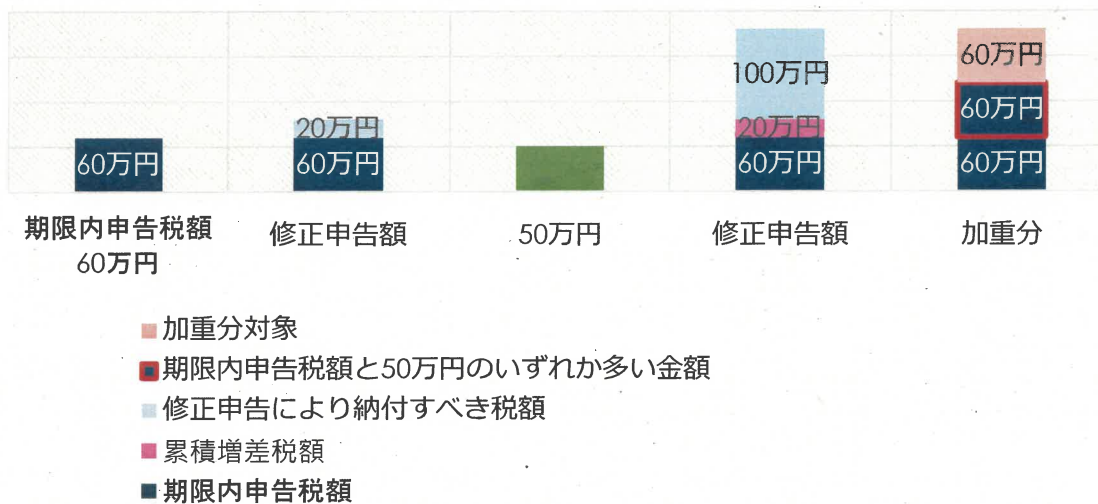
《通常分》100万円（増差税額） × 10% = 10万円（加算税の額）…①

《加重分》120万円（増差税額 + 累積増差税額） - 60万円（期限内申告税額相当額60万円 > 50万円） = 60万円

60万円（A） × 5% = 3万円（加算税の額）…②

納付すべき過少申告加算税の額 = ① + ② = 13万円

※ 増差税額がAの金額より少ないときは、増差税額を限度とする。



注1 1万円未満端数切捨て(通法118③)

注2 100円未満端数切捨て又はその全額が5,000円未満であるときはその全額を切捨て(通法119④)

3 無申告加算税

無申告加算税賦課 の課税要件 (通法66①②)



- ① 申告期限内に納税申告書を提出しないで、期限後申告又は決定する場合
- ② 期限後申告又は決定があった後に、修正申告又は更正する場合

平成29年1月1日以後に法定申告期限が
到来する国税（通法）

◆ 課税割合

通常 → 15% + 5%（加重分※1）

正当理由あり（※2）

→ 不適用

期限内申告意思あり（※3）

→ 不適用

調査通知前、更正又は決定予知なし（※4）

→ 5%

調査通知以後、更正又は決定予知なし（※5）

→ 10% + 5%（加重分※1）

短期間繰り返し賦課の場合（※7） → 25% + 5%（加重分※1）

平成28年12月31日以前に法定申告期限が
到来する国税（旧通法）

◆ 課税割合

通常 → 15% + 5%（加重分※1）

正当理由あり（※2）

→ 不適用

期限内申告意思あり（※3）

→ 不適用

更正又は決定予知なし（※6） → 5%

※ 1 加重分（通法66②）

期限後申告又は決定による納付すべき税額（当該期限後申告又は決定があった後に修正申告又は更正があったときは、その国税に係る累積納付税額（注）を加算した金額）が50万円を超えるときは、その超える部分の税額に係る無申告加算税は、通常は無申告加算税の額に、その超える部分の税額に5%を乗じて計算した金額を加算した金額となる。

（注） 累積納付税額：無申告加算税を計算しようとする期限後申告又は決定後の修正申告又は更正の前にされた国税についての次に掲げる納付すべき税額の合計額をいう。

ただし、その国税の納付すべき税額を減額させる更正等により減少した部分の税額等に相当する部分の金額はその合計額から控除される（通法66③）。

① 期限後申告又は決定に基づき納付すべき税額 ② 修正申告又は更正に基づき納付すべき税額

※ 2 正当な理由あり（通法66①ただし書）《過少申告加算税等指針第2の1》

災害、交通・通信の途絶その他期限内に申告書を提出しなかったことについて真にやむを得ない事由があると認められるときは、期限内申告書の提出がなかったことについて正当な理由があるものとして取り扱う。

（注） 相続人間に争いがある等の理由により、相続財産の全容を知り得なかったこと又は遺産分割協議が行えなかったことは、正当な理由に当たらない。

☆ 「正当な理由」に当たらないとされた事例〔大阪高裁平成5年11月19日〕

イ 相続財産の一部とはいえ、これを把握し、その部分だけで遺産に係る基礎控除額を超え、納税者として相続税の申告をしなければならぬと認識すべきであった場合には、国税通則法第66条第1項ただし書の「正当な理由があると認められる場合」に当たらない。

□ 納税者が認識できなかった相続財産に係る相続税額を無申告加算税算出の基準額から除外するとの規定はないのであって、税務署長には、この点に関する裁量はないというべきである。したがって、無申告加算税の課税要件が備わった場合、期限内申告書の提出がなかったことについての「正当な理由」があると認められない以上は、納税者が認識できなかった相続財産に係る相続税額を無申告加算税算出の基準額から除外することはできない。

※3 期限内申告意思あり（通法66⑦）

期限内申告書を提出する意思があったと認められる場合とは？

期限後申告書の提出が、次の①から③全て満たす場合

- 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こと
- ② 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すること
- ③ その期限後申告書の提出が法定申告期限から1か月を経過する日までに行われたものであるとき

加算税不適用

次のいずれにも該当する場合

一定の場合とは

- ① 自主的な期限後申告書の提出があった日の前日から起算して5年前の日までの間に、その期限後申告書に係る国税の属する税目について、期限後申告書の提出又は決定を受けたことにより無申告加算税又は重加算税を課されたことがない場合で、かつ、この「無申告加算税の不適用制度（通法66⑦）」の適用を受けていない場合（通令27の2①一）
- ② 期限後申告書に係る納付すべき税額の全額が法定納期限までに納付されていた場合（通令27の2①二）

※4 調査通知前、更正又は決定予知なし（通法66⑥）

調査通知前、更正又は決定予知なしの場合

期限後申告書の提出又は期限後申告若しくは決定の後の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、調査通知がある前に行われたものであるとき

5%

※5 調査通知以後、更正又は決定予知なし（通法66①括弧書）

調査通知以後、更正又は決定予知なしの場合

期限後申告書の提出又は期限後申告若しくは決定の後の修正申告書の提出が、その申告に係る国税について「調査があったこと」により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

10%
+加重分

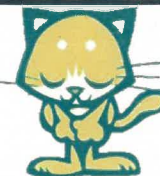
※6 更正又は決定予知なし（旧通法66⑤）

更正又は決定予知なしの場合

期限後申告又は期限後申告若しくは決定の後の修正申告が、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

5%

※5 通法66条1項括弧書には「調査通知以後」であることは規定されておりましたが、同条6項において、調査通知前の場合についての規定（上記※4）があることから、同括弧書は「調査通知以後」であることが導かれます。



※7 短期間繰り返し賦課の場合（通法66④）

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

無申告加算税が課される、期限後申告書若しくは修正申告書の提出（調査による更正等を予告してされたものに限る。）、又は更正若しくは決定（以下「期限後申告等」という。）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（調査による更正等を予告してされたものに限る。）又は重加算税を課されたことがあるとき

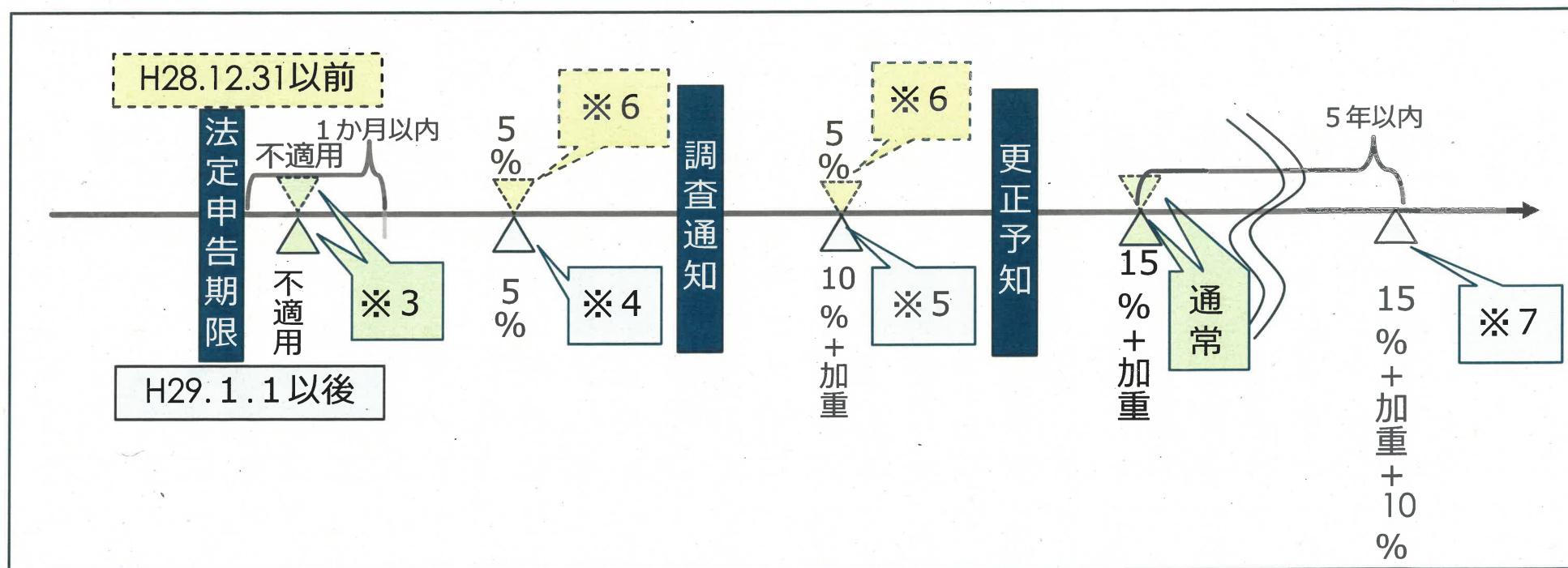
15%
+加重分
+10%

過少申告加算税等事務運営指針第2の4(3)では、国税通則法第119条第4項の規定により無申告加算税又は重加算税の全額が切り捨てられた場合には、国税通則法第66条第4項に規定する無申告加算税等を課されたことがあるときに該当しないことに留意する旨示されているよ。

法定申告期限が平成29年1月1日以後であれば、その5年前の日までの間に課された無申告加算税又は重加算税に係る申告の法定申告期限が同日前であっても、適用されるよ！



◆平成28年税制改正前後の適用関係のイメージ図（正当理由がない場合）



上記※はいずれもP14に対応するもの

◆無申告加算税の計算（通法66）

1 通常の場合

期限後申告等の税額 注1 × 15%（「調査通知以後、更正又は決定予知なし」の場合は10%、下記2も同じ）
＝ 無申告加算税の額 注2

2 加重分がある場合

《通常分》 期限後申告等の税額 注1 × 15% = 加算税の額…①

《加重分》イ 期限後申告又は決定の場合

期限後申告等の税額（端数切捨前）－ 控除額（50万円）＝ A

□ 修正申告又は更正の場合

（期限後申告等の税額 ＋ 累積納付税額）－ 控除額（累積納付税額か50万円のいずれが多い額）＝ A

A 注1 × 5% = 加算税の額…② 注2

納付すべき無申告加算税の額 = ① + ②

3 軽減される場合（P14 ※4「調査通知前、更正等予知なし」及び※6「更正等予知なし」の場合）

納付すべき税額 注1 × 5% = 無申告加算税の額 注2

4 短期間に繰り返し賦課の場合（P14※7の場合）

1又は2の額（P14※4及び※5の場合は適用なし）＋ 期限後申告等の税額 × 10% = 無申告加算税の額 注2

注1 1万円未満端数切捨て（通法118③）

注2 100円未満端数切捨て又はその全額が5,000円未満であるときはその全額を切捨て（通法119④）

4 重加算税

過少申告加算税に代えて課す場合の課税要件
(通法68①)

- ① 過少申告加算税が賦課される場合であること
- ② 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、又は仮装したこと
- ③ 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こと

課税割合

本税の35%

加重分がある過少申告加算税に代えて重加算税を課するときでも、重加算税は、35%です（通令27の3①）。

過少申告加算税

10%(+5%)

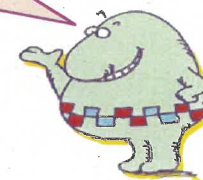
代えて

重加算税

35%

★「過少申告加算税に代えて課す」とは？

重加算税を賦課した後に、仮装隠蔽がないことが判明した場合、重加算税を全部取り消して過少申告加算税を新たに賦課するのではなく、過少申告加算税部分を残した重加算税の一部取消しの変更決定を行います（最高裁昭和58年10月27日第一小法廷判決参照）。



無申告加算税に代えて
課す場合の課税要件
(通法68②)

- ① 無申告加算税を賦課される場合であること
- ② 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、又は仮装したこと
- ③ その隠蔽し、又は仮装したところに基づき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こと

課税割合

40%

加重分がある無申告加算税に代えて重
加算税を課するときでも、重加算税は、
40%です（通令27の3②）。

無申告加算税

15% + 5%

代えて

重加算税

40%

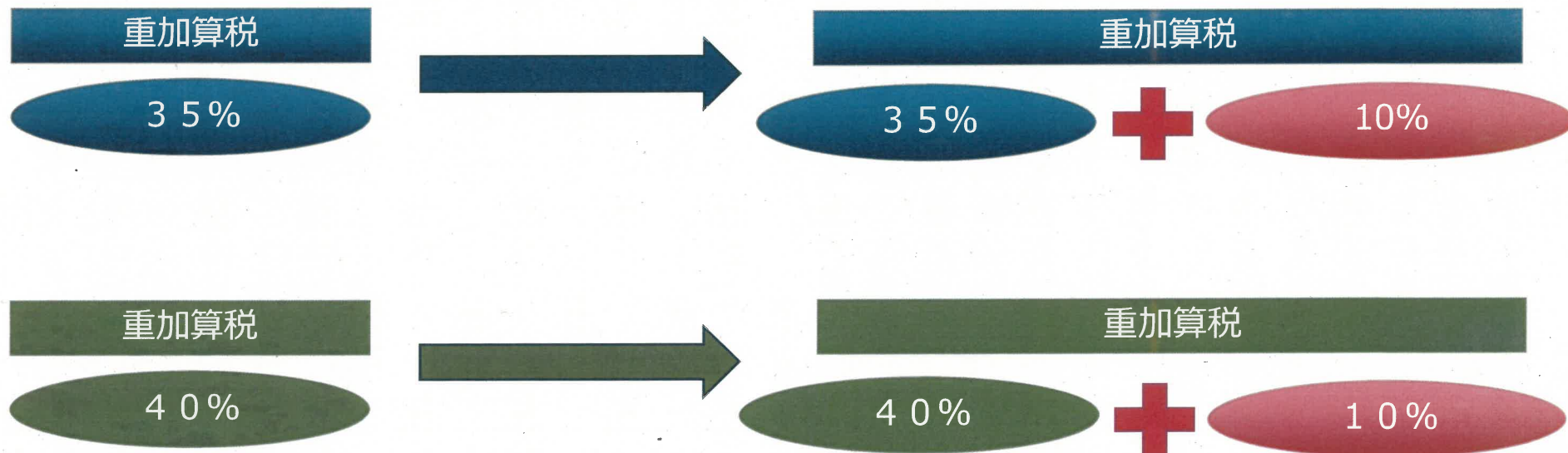
★「無申告加算税に代えて課す」とは？

重加算税を賦課した後に、仮装・隠蔽がないことが判明した場合、重加算税を全部取り消して無申告加算税を新たに賦課するのではなく、無申告加算税部分を残した重加算税の一部取消しの変更決定を行います（最高裁昭和58年10月27日第一小法廷判決参照）。



◆ 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（通法68④）
いわゆる短期累犯加重措置

重加算税が課される期限後申告書若しくは修正申告書の提出（調査による更正等を予知してされたものに限る。）又は更正等（以下「期限後申告等」という。）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（調査による更正等を予知してされたものに限る。）又は重加算税を課されたことがあるときの重加算税の額は、通法68条1項ないし3項により計算した金額に、重加算税の基礎となる税額に10%を乗じて計算した金額を加算した金額とする。



5 事務運営指針（目次）

事務運営指針を読んだことあるかな？
これは、事務運営指針の目次だよ。通達と同様に、我々税務職員
が従うべき基準や留意事項が書かれているので、確認しておこう。



平成12年7月3日付 過少申告加算税等事務運営指針 (改正：平成28年12月12日)

目次

第1 過少申告加算税の取扱い

- 1 過少申告の場合における正当な理由があると認められる事実
- 2 修正申告書の提出が更正があるべきことを予知してされたと認められる場合
- 3 調査通知に関する留意事項

第2 無申告加算税の取扱い

- 1 期限内申告書の提出が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
- 2 期限後申告書等の提出が決定又は更正があるべきことを予知してされたと認められる場合
- 3 調査通知に関する事項
- 4 無申告加算税を課す場合の留意事項

第3 過少申告加算税等の計算

- 1 累積増差税額等に含まれない税額
- 2 過少申告加算税又は無申告加算税の計算の基礎となる税額
- 3 重加算税について少額不徴収とする場合の過少対象価額の計算

平成12年7月3日付 重加算税事務運営指針 (改正：平成28年12月12日)

目次

第1 賦課基準

- 1 相続税関係
- 2 贈与税関係

第2 重加算税を課す場合の留意事項（国税通則法第68条第4項の規定の適用に当たっての留意事項）

第3 重加算税の計算

6 重加算税の趣旨と調査担当者の責務

重加算税の趣旨

～最高裁平7.4.28第二小法廷判決ほか～

納税者が過少申告をするについて隠蔽又は仮装という不正手段を用いていた場合に

過少申告加算税等よりも重い行政上の制裁を科し

①悪質な納税義務違反の発生を防止

②申告納税制度による適正な徴税の実現を確保



調査担当者の責務

調査担当者は、申告納税制度の適正な徴税の実現という使命の下、調査において悪質な納税義務違反を把握したときに、その防止のため、重加算税を賦課する責務がある。

どのような場合に、重加算税の賦課要件が満たされるのか、対象となる「悪質な納税義務違反」を捕らえるイメージづくりに資するよう、次から解説してきます。



7 重加算税の課税要件【修正重加の場合】～隠蔽又は仮装の存在～

重加算税の 課税要件 (通法68①の場合)

- ① 過少申告加算税が賦課される場合であること
- ② 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、又は仮装した**こと
- ③ 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こと

② 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、又は仮装した**こと

「**事実を隠蔽し、又は仮装した**こと」⇒ **不正手段による租税徴収権の侵害行為**

- ・ 事実を隠匿し、又は脱漏すること（例：二重帳簿の作成、売上等収入の除外等）
- ・ 所得、財産あるいは取引上の名義を装う等事実を歪曲すること、真実の確認を妨げる結果となる行為をすること（例：証拠書類の改ざん、名義預金、虚偽答弁等）

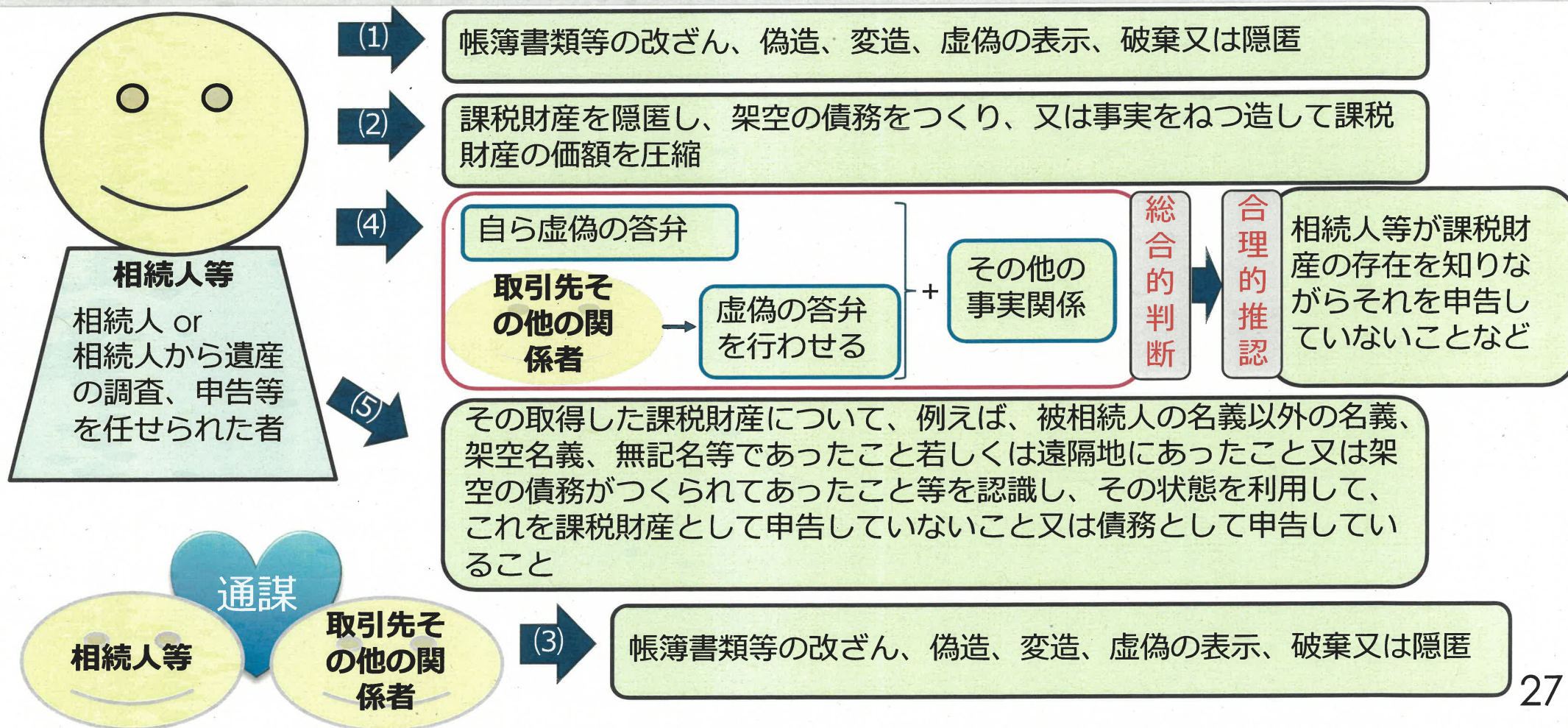
重加算税事務運営指針

重加算税事務運営指針の第1において**賦課基準**が例示されているよ。
相続税の場合を次頁で確認してみよう。



第1 賦課基準

国税通則法第68条第1項又は第2項に規定する「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」とは、例えば、次に掲げるような事実(以下「不正事実」という。)がある場合をいう。



8 重加算税の課税要件 ～最高裁昭62.5.8第二小法廷 判決～

重加算税の課税要件②

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、又は仮装したこと

最高裁昭62.5.8第二小法廷 判決

国税通則法68条に規定する重加算税は、「同法65条ないし67条（各種加算税）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蔽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って、故意に納税義務違反を犯したことに對する制裁ではないから、同法68条1項による重加算税を課し得るためには、**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蔽し、又は仮装し、その隠蔽、仮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解するのが相当である。**」



隠蔽仮装行為についての**故意（客観的に隠蔽又は仮装となる行為の認識）**は必要とされており、通常納税者が自ら隠蔽仮装行為を行えば、当然その行為を認識しているといえるから、その場合、故意を基礎としない隠蔽仮装なんて考えられないね。

重加算税の賦課要件を考える上では、納税者の主観的・内面的要素を重視する必要はなく、客観的にみて、隠蔽又は仮装がされ、それに基づき過少申告という納税義務違反の状態が生じていれば足りるものと考えられます。



9 隠蔽又は仮装行為の存否に関する裁判例〔東京高判平30.7.11〕

【事案の概要】

相続人Xは、相続開始前約1年半にわたって、被相続人名義の通常貯金口座及びA銀行普通預金口座（以下「本件預貯金口座」という。）から、現金合計5千万円を出金し、そのうち約1千万円を相続人名義の預金口座に入金し、相続開始時点において存在していた現金約3千8百万円及び相続人名義の預金口座に入金された約1千万円（被相続人からXへの返還請求権が発生したもの。この請求権を以下「本件返還請求権」という。）を被相続人に係る相続財産として計上せず、また、被相続人名義の通常貯金口座及びA銀行普通預金口座の通帳の写しのうち相続開始日の残高が記載されている頁のみを添付して相続税申告書を提出した事案。

・平成25年7月23日 Xは、平成24年に死亡した被相続人の相続に係る相続税の申告書を提出した。

・平成26年12月12日 Y(課税庁)は、相続開始日現在の被相続人名義の預貯金及び有価証券（以下「本件預貯金等」という。）のほか、Xが本件預貯金口座から出金した現金のうちX名義の預金口座へ入金した本件返還請求権、及び自宅に保管していた現金を被相続人の相続財産であるなどとして、相続税の更正処分をした。また、当該現金及び本件返還請求権を申告していなかったことは、国税通則法第68条第1項所定の「隠蔽」行為に該当するとして、重加算税の賦課決定処分等をした。



・平成28年6月3日 Xは、当該現金及び本件返還請求権は、被相続人に帰属する相続財産ではなく、被相続人の亡夫(平成19年亡)の未分割財産であり、また、本件預貯金口座に係る預貯金は被相続人の固有財産と誤解して出金したものであるが、当該預貯金は亡夫の未分割財産である上、現金の所在・使途を説明したことからすれば、原告の行為は「隠蔽」には当たらないなどと主張して、提訴した。



相続人

【争点】

相続人Xが本件預貯金口座から現金を出金し、自己名義の預金口座に入金するなどした行為は、国税通則法第68条第1項所定の「隠蔽」に該当するか否か？

裁判所の判断

Xは、本件預貯金口座に係る預貯金を被相続人の相続財産として申告する必要があることを認識しながら、相続税課税の対象となるのは、相続開始時の被相続人名義の預貯金であって、それ以前に被相続人名義の預貯金から現金を引き出してしまえば相続税を軽減できると単純に考えた。

そのような認識に基づいて本件相続に係る相続税の申告をしたとしても、重加算税を免れることはできない（参考：最高裁昭62.5.8第二小法廷判決）。

そして、相続開始前に本件預貯金口座から約5千万円の現金を引き出し、約1千万円をX名義の預金口座へ入金し、約3千8百万円を現金のまま自宅の金庫内で保管して、外形的に本件現金及び本件返還請求権が被相続人に帰属する財産であることが判明しにくい状態を作出した。



これらの一連の行為は、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一部を隠す行為であり、国税通則法第68条第1項所定の「隠蔽」に該当する行為であると認められる。

10 「消極的な不正行為」であっても重加算税は賦課されるべき!!

「消極的な不正行為」を行った場合に重加算税の賦課を認めた主な2つの最高裁判決

1 最高裁平6.11.22第三小法廷判決

本件各確定申告は、単なる過少申告行為にとどまるものではなく、国税通則法第68条第1項にいう税額等の計算の基礎となるべき所得の存在を一部隠蔽し、その隠蔽したところに基づき納税申告書を提出した場合に当たるといべきである。

A 申告当初から真実の所得金額を隠蔽する意図を有していた

納税者は、正確な所得金額を把握し得る会計帳簿類を作成していながら、3年間にわたり極めて僅かな所得金額のみを作為的に記載した申告書を提出し続け、その後の調査に際しても過少の店舗数を記載した内容虚偽の資料を提出するなどの対応をして、**真実の所得金額を隠蔽する態度、行動をできる限り貫こうとしていた**のであって、**申告当初から真実の所得金額を隠蔽する意図を有していたことはもちろん、税務調査があれば、更に隠蔽のための具体的工作を行うことをも予定していたことも明らか。**

B 所得金額の大部分を脱漏し、所得金額をことさら過少に記載した内容虚偽の確定申告書を提出

このような事情からすると、納税者は、**単に真実の所得金額よりも少ない所得金額を記載した確定申告書であることを認識しながらこれを提出した**ということとどまらず、本件各確定申告の時点において、白色申告のため当時帳簿の備付け等につき、これを義務付ける税法上の規定がなく、**真実の所得の調査解明に困難が伴う状況を利用し、真実の所得金額を隠蔽しようという確定的な意図の下に、必要に応じ事後的にも隠蔽のための具体的工作を行うことも予定しつつ、会計帳簿類から明らかに算出し得る所得金額の大部分を脱漏し、所得金額をことさら過少に記載した内容虚偽の確定申告書を提出したことが明らかである。**

「消極的な不正行為」を行った場合に重加算税の賦課を認めた主な2つの最高裁判決

2 最高裁平7.4.28第二小法廷判決

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蔽、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、隠蔽、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、右の重加算税制度の趣旨に鑑みれば、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、重加算税の右賦課要件が満たされるものと解すべきである。**

A 当初から所得を過少に申告することを意図

本件は昭和60年から62年までの3箇年にわたって、所得税の確定申告をするに当たり、株式等の売買による多額の雑所得を申告すべきことを熟知しながら、あえて申告書にこれを全く記載しなかった。

B かかる意図を外形的、客観的にうかがわせる特段の行動が存在すること

確定申告書の作成を顧問税理士に依頼した際に、同税理士から、その都度、同売買による所得の有無について質問を受け、資料の提示を求められたにもかかわらず、確定的な脱税の意思に基づいて所得のあることを同税理士に秘匿し、何らの資料も提供することなく、同税理士に過少な申告を記載した確定申告書を作成させた。

C その意図に基づく過少申告をしたこと

ことさら過少の理論の3要件

上記二つの判決は、架空名義の利用などの積極的な不正行為がなくとも、消極的な不正行為、すなわち「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、重加算税は課されるべきと判断としたものになります。これは、相続税でも同様に適用されるものですが、相続税においては、上記の要件だけでなく、納税者が課税財産であることの認識を有していたことも重要になります。よって、これらを踏まえると、相続税における「ことさら過少」の理論に係る要件は以下のとおりに整理することができます。

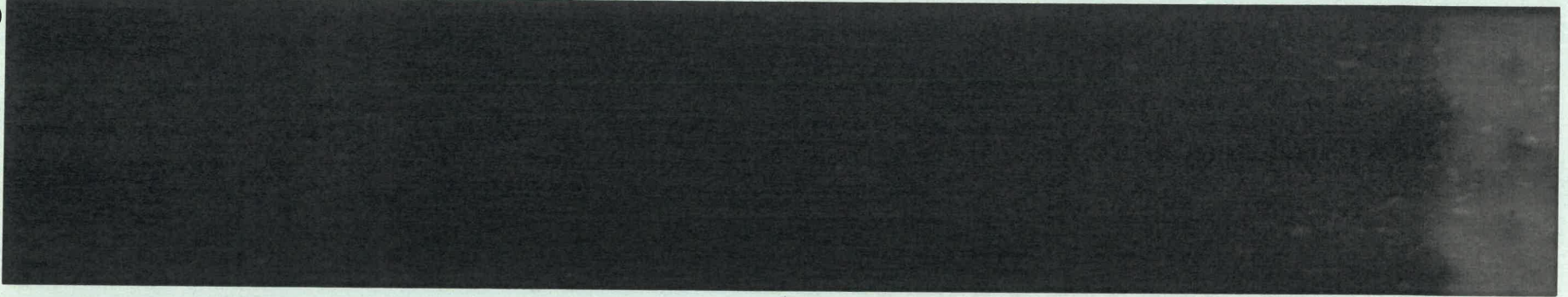


- 1 相続税の課税財産になることの認識があること
- 2 当初から財産を過少に申告することを意図し、かかる意図を外形的、客観的にうかがわせる特段の行動が存在すること
- 3 その意図に基づく過少申告をしたこと

ことさら過少の理論～特段の行動とは？～

特段の行動【例示】

- ①
- ②
- ③
- ④
- ⑤



などを総合的に判断

事実関係総合判断説

事実関係全体からみてその過少申告が課税を免れることを意図して作為的に行われているときは、重加算税の賦課要件が満たされる。

上記の特段の行動は、その行動時期が法定申告期限後になった場合であっても、それが、法定申告期限経過時における過少申告を行う確定的な意図に基づいており、しかも、その過少申告が発覚しないようにするための行動であれば、全体的に見て法定申告期限経過時の内心の意図ないし計画から実際の実行行為までを一個の「隠蔽、仮装行為」と評価できるんだね。



ことさら過少の理論に基づく裁判例〔東京地裁平30.4.24〕

過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動 ⇒ 過少に申告する意図があった

一連の行動の総合評価 ↓ 隠蔽等と評価	課税財産の認識	1 本件現金が相続財産であることを認識しつつ、申告から除外する意図を有していた X（納税者）が被相続人名義の口座から引き出して、相続開始日において保管していた現金の額は2千万円を超えていたものであり、Xはこれを自宅等において保管していたのであるから、この現金が相続財産であって、申告しなければならないものであるとの認識を有していたと考えるのが自然である。 また、Xは、Y（課税庁）の財務事務官による質問応答において、本件現金が相続財産であることを認識しつつもA税理士にその存在を伝えず、申告から除外したことを自認している。
	特段の行動の特定	2 一連の行動は、相続財産を過少に申告するという意図を外部からもうかがい得る特段の行動に当たる Xは、本件現金の存在を認識することが困難な内容の書面を作成してA税理士に交付し、A税理士からの現金の有無に関する質問に対する回答を殊更に避け、また、実際に保管されている現金の額と著しく異なる金額が相続財産である現金の額として申告書に記載されていることを認識しつつ、あえてこの相違についてA税理士に指摘しなかったと認められる。
	過少申告	3 特段の行動の結果、その意図に基づく申告がされた A税理士が本件現金を把握することができず、実際に保管されていた現金の額を著しく下回る70万円という金額を記載した相続税の申告書を作成し、Yに提出することとなった。

ことさら過少の理論に基づく裁決事例〔令和3.2.16裁決〕

過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動 ⇒ 過少に申告する意図があった

一連の行動の総合評価



隠蔽等と評価

課税財産の認識

1 本件預金が課税財産であることを認識していたこと

- ① 別の相続において相続税の申告を経験していたことから、被相続人の預貯金が相続財産として申告が必要になることは認識していた。
- ② 自ら金融機関に確認し本件預金を把握していたのであるから、本件預金が被相続人の相続財産として申告が必要な財産であると認識していた。

特段の行動の特定

2 一連の行動は、当初から相続財産を過少に申告するという意図を外部からもうかがい得る特段の行動に当たる

- ① 税理士に対して申告に係る金融機関等の資料を交付した際に、本件預金に係る資料は交付していない。
- ② 本件税理士から追加で把握した預貯金の有無や金融機関への確認の有無を改めて尋ねられたのに対しても、本件預金の存在を告げることなく、その都度、無い旨の回答に終始した。
- ③ 本件預金が申告の必要な相続財産であることを認識しながら、本件税理士からの再三の確認に対して、何度も本件預金の存在を申し出る機会があったにもかかわらず、あえて存在を秘匿したものといえ、当初から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ものと認められる。

過少申告

3 過少申告の意図に基づく過少申告を行った

本件預金を課税価格に含めない過少な申告書を作成させて原処分庁に提出した。

ことさら過少の理論に関する取消裁決事例〔令3.6.25裁決〕

「ことさら過少」理論の「特段の行動」に当てはまるか？

①【原処分庁の主張】

請求人は、各建物更生共済契約に係る権利（以下「本件各権利」という。）の存在を認識していたものの、税理士に対し本件各権利に係る共済契約が掛け捨て型のものであると故意に虚偽の説明をし、本件各権利の存在を伝えなかったのであるから、過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動があったといえる。

②【審判所の判断】

申告をしない意図を外部からもうかがい得る特段の行動とはいえない。 ⇒ 重加処分取消

- ・ 請求人において、本件税理士による質問の趣旨を取り違えて、損害保険の状況一般についての質問であると誤解していた可能性がある。
- ・ 建物更生共済契約から掛け捨て型の損害保険へと移行された可能性があることからすれば、共済は掛け捨てに移行しているとの回答は、必ずしも虚偽であるとまではいえない。
- ・ 請求人が税理士に預けた通帳の中には、「摘要」欄に「建更」と表示された出金が記録され、共済掛金の支払が確認できたことから、税理士が通帳を子細に確認すれば、本件各権利の存在に気づき、請求人に事実照会等を行うことも考えられたことに鑑みると、請求人が税理士に対して本件各権利を秘匿しようという意図があったとまで認めることはできない。
- ・ 請求人が、誤解して「共済は掛け捨てに移行している。」との回答をした可能性を否定できず、請求人が税理士に対して故意に虚偽の説明をしたものと認めることができない。

③【隠蔽・仮装の判断】

11 納税義務成立後の隠蔽・仮装 ～調査段階における虚偽資料の提出や虚偽説明～



国税通則法第15条第2項は、各種加算税の納税義務の成立の時について「法定申告期限の経過の時」又は「法定納期限の経過の時」と定めている。したがって、**納税義務が成立した後の不正行為については、重加算税の賦課要件を充足しないのではないか？**

重加算税事務運営指針第1の1(4)

「相続人等が、自ら虚偽の答弁を行い又は取引先その他の関係者をして虚偽の答弁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、相続人等が課税財産の存在を知りながらそれを申告していないことなどが合理的に推認し得ること。」を隠蔽・仮装の一つとして取り扱う。

参考判決

☆ 東京高裁平13.4.25判決

税務調査の段階の不正工作は、当初の申告段階から不正工作を行うことの推認事項になるものとし、法定申告期限経過後の不正行為についても重加算税の賦課要件を充足する。

☆ 東京地裁平16.1.30判決、東京高裁平16.7.21判決

重加算税の納税義務が法定申告期限の経過の時に成立すると定められているからといって、重加算税については、法定申告期限までにその課税要件を充たす必要があり、その後において隠蔽又は仮装の行為に基づき修正申告がされた場合には、重加算税を課すことが許されない、と解することは相当でない。

納税義務成立後の不正行為についても重加算税の賦課要件を充足する！

12 修正申告書が提出されて重加算税を賦課するパターン（修正重加）

