

更正の予知なき加算税免除制度の改正

酒 井 克 彦*

はじめに

- I 申告納税制度と加算税制度
 - II 独占禁止法上の課徴金制度との比較
 - III 平成 28 年度加算税制度の改正
- 結びに代えて

はじめに

2009 年の FTA ケープタウン会合では、「Enhanced Relationship の構築」が提唱された。同報告書では、企業に良好なコーポレートガバナンスを促し、企業との間の関係を強化するという Enhanced Relationship の構築を進めることが肝要である旨が報告されている。この文脈を加算税制度との関係で眺めれば、加算税を強化するのみでなく、むしろ適正な申告を行う誘因を高めることによって、事後的なチェック体制から、リアルタイムでの問題解決に結び付けることを可能とするのではなかろうか。すなわち、ペナルティの強化ではなく、納税者との間に良好な関係を構築し、納税者の主体的な行動に期待を寄せる仕組みを採用することは意義深い政策転換ではないかと思われる。

例えば、調査通知後になされた修正申告書又は期限後申告書の提出においては、たとえそれが更正や決定を予知してされたものでないとしても、加算税の減免又は軽減を行わないとする措置が平成 28 年度税制改正において導入されたが（通法 65 ⑤、66 ⑥）、調査通知後であっても、税務調査前に納税者自らの意思で修正申告等がなされるのであれ

* 中央大学商学部教授，法科大学院兼任教員

ば、自主的に適正な申告への是正がなされるのであるから効率的であるようにも思われる。むしろ、この度の改正国税通則法下では、調査通知後において誤りを自らは正することがいわば藪蛇と考えられ、その段階での自主的な修正が期待できなくなるのではないかという懸念を払拭できない。加算税制度のいわば「ムチ」という性質を維持しながらも、時には是正のインセンティブを提示する仕組みを織り込むことこそ、行政の実効性を確保することになるように思われ、その意味において、加算税制度は、行政の実効性を確保するための手法として極めて重要かつ効率的な制度となり得るのではなかろうか。中里実教授は、「国家目的の実現という観点において行政法上の手法と同様の機能（あるいは、効果）を果たす手法を取り込む形で、公共政策の手法ないし公的介入の手法」を研究することの重要性を指摘されるが¹⁾、行政効率という観点で見た場合、加算税制度は、申告納税制度の実を挙げるための効果的な行政手法であると考えられる。

さて、近年の加算税制度改正の動向をみると同制度の趣旨に変容がみられる。国外財産調書制度や財産調書制度に係る加算税制度改正には、加算税の「ムチ」としての性質をより強調する方向を看取することができる反面、加算税を免除する仕組みを同時に内在させることによって、「アメ」の性格を持たせようとしている。

このような制度設計と極めて近似した制度を有するのが、独占禁止法上の課徴金制度である。あるいは、課徴金制度のインプリケーションを受けたところに加算税制度の上記改正があるのかもしれないが、本稿では、国税通則法上の加算税制度の構築に当たり、独占禁止法上の課徴金制度を参考にするものの可否を考えてみたい。

すなわち、ここでは、独占禁止法上の課徴金制度と租税法上の加算税制度の差異について若干の検討を加えることとし、もって、より適切な申告納税制度を実現するための装置としての加算税制度の在り方とその改正の妥当性を検証することとしたい。

構成として、まず、(1)申告納税制度が自己完結の制度であることを確認した上で、(2)加算税制度の意義を明らかにし、更正を予知してされたものでない是正ではなぜ加算税が減免されるのかという点を確認する。次に、(3)近年の加算税制度の改正の動向を確認した上で、(4)独占禁止法上の課徴金制度と加算税制度との相違点について概観したい。最後に、(5)平成28年度税制改正が申告納税制度の自己完結実現に障害を与えるものとなっていないかという論点につき若干の私見を示したい。

I 申告納税制度と加算税制度

1. 申告納税制度の意義

我が国の租税法は、納税義務の確定手続として、納税者自らが租税法規に従って課税標準と税額を計算して国に申告し、これを納付することを建前とする申告納税制度を導入している。この制度は、戦前の賦課課税制度に代わり、納税者によって第一義的に税額を確定し、必要に応じて、第二義的に税務当局による是正の機会を予定する制度であり、国税通則法 16 条《国税についての納付すべき税額の確定の方式》によって創設されたものである。

申告納税制度の下、納税者は主体的に自己の納税義務を実現させるのであって、納税者はこの申告行為により具体的な租税債務を負担するに至る。換言すれば、この申告行為は、納税者と国との間の具体的な法律関係たる租税債権債務関係を発生させるための法律要件をなす前提事実と理解されている²⁾。

このように、申告納税制度においては、納税義務の実現のための前提事実として、納税者自らの手による申告行為が必要となるが、この制度の背後には、様々な事情の異なる納税者について、適正・公平な課税が行われるためには、自己の所得金額等の内容を最もよく知る納税者本人による税額確定がなされるべきとする考え方がある。さらに、納税義務の履行を国民自らが進んで遂行すべき義務と観念させることによって、その確定の効果を付与することが現代国家における民主主義的思想にも合致しており、相応しいものとみることもできよう。シャープ勧告も指摘するように、申告納税制度は、納税者をして、国家が直面している行政上の諸課題を自主的・民主的に分担させる機能を有するのである。かようにみても、申告納税制度は、賦課課税制度に比して、納税者により高い倫理性を要求するものであるということができよう³⁾。

この点につき、中川一郎教授は、「申告納税方式は、納税義務の確定について納税義務者に主たる第一次的責任を課し、納税義務者がこの第一次的責任を履行しない場合に、初めて税務官庁が納税義務の確定について補充的な役割を果たすのである。従って、申告納税方式のもとでは、納税義務者はその納税義務の内容を定める税法について十分な知識を有することが要請され、税務官庁は納税義務者が適正に申告し、納税義務を履行することについて補助すべき職責を有しているといわなければならない。」と論じら

れる⁴⁾。納税者が申告を通じて自己の租税負担を認識することは、納税者自身がその内容を分析する契機となり、ひいては租税の使われ方や歳入・歳出の決定機構の在り方等にまで関心を高めていくことに繋がるものである。こうした申告納税制度こそ、国民主権のもとにおける税額確定方式として最も望ましいものであるといえよう⁵⁾。

このように、申告納税制度の下、納税者は自己の申告書に、自ら計算した課税標準や税額を記載して確定申告を行うのであるが、その際、租税法は、確定申告後にかかる申告の誤りに気付いた納税者に是正のルートを用意している。例えば、修正申告書の提出がそれであるが、このような申告是正のルートも、当初申告同様、第一義的には納税者の主体的な立場においてなされるものと位置付けられている。

2. 申告納税制度における修正申告の意義

申告行為の法的性質については、意思表示説と通知行為説に分かれる。申告行為を納税者の意思の表示として捉えるべきか、あるいは単なる通知行為として捉えるべきかは議論のあるところである。

この点、政府税制調査会は、通知行為説に立っているように思われる。すなわち、「この申告の主要な内容をなすものは課税標準と税額であるが、その課税標準と税額が租税法の規定により、すでに客観的な存在として定まっている限り、納税者が申告するということは、これらの基礎となる要件事実を納税者が確認し、定められた方法で数額を確定してそれを政府に通知するにすぎない性質のものと考えられるから、それを一種の通知行為と解することが適当であろう。」と答申している⁶⁾。

申告納税制度は、自己の納税義務についての情報を租税法に則って客観的に申告すべきことを求めるものであって、一部意思表示的な側面を有するとしつつも、この行為の法的性質は通知行為であるとみるべきであろう。すなわち、申告すべき課税標準や税額については納税者の自己の意思決定を介在させるものではなく、これらの金額自体は法の定めによるのであって、原則として納税者の意思によって左右され得るものではないとみるべきである。そして、申告内容についての過誤の是正も、租税法に定められたルール（期間期限や方法等の制約）の下でなされるべきことを法が規定しているという点も重要である。すなわち、租税法が、確定申告を納税者自らが行うことを予定していることに加え、その申告に過誤があった場合の是正のルートも法定していることに鑑みれば、「申告納税制度」にいう「申告」とは、必ずしも、「当初申告」のみならず、自らが過誤の是正を行う「修正申告」をも含んだ意味を有するものと解すべきである⁷⁾。

3. 加算税制度の制裁措置としての意義

納税者に倫理性が要請される申告納税制度が民主的であり、近代的思想に合致したものであるとして歓迎されるものであるとしても、申告行為自体が納税者本人に委ねられていることから、申告内容の適正性を担保するために各種措置が設けられている。例えば、青色申告制度や本稿における問題関心である加算税制度がそれに当たる。

ところで、加算税制度については、これを「行政上の措置」と捉えるべきか、あるいは「行政上の制裁措置」として捉えるべきであろうか。

例えば、福岡地裁平成3年2月28日判決（税資182号522頁）は、「当初から適正な申告をした者とこれを不当に行った者との間に生じる不公平を是正して、納税義務違反の発生を防止する行政上の措置として置かれたのが過少申告加算税の制度の根拠である。」と判示している。また、最高裁平成18年4月25日第三小法廷判決（判時1939号17頁）も、「過少申告加算税は、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であり、これによって、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、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。」と判示する。

このように、加算税制度を「行政上の措置」と位置付ける判決がある。しかし、このような整理のみが判決において示されてきたわけではない。加算税制度を「行政上の制裁措置」として位置付ける判決もある。例えば、東京地裁昭和48年1月30日判決（行裁例集24巻8=9号856頁）や、その控訴審東京高裁昭和48年8月31日判決（行裁例集24巻8=9号846頁）は、「国税通則法65条の過少申告加算税は、申告納税を怠った者に対する制裁的意義を有することは否定できない」としているし、大阪地裁昭和43年4月22日判決（行裁例集19巻4号691頁）や神戸地裁昭和54年8月20日判決（行裁例集30巻8号1395頁）も、加算税を「税法上の義務の不履行」に対する「行政上の制裁」と位置付けている。那覇地裁平成8年4月2日判決（税資216号1頁）も、「過少申告加算税が、租税債権確保のために納税者に課せられた税法上の義務不履行に対する一種の行政上の制裁である」としている。また、横浜地裁昭和51年11月26日判決（訟月22巻12号2912頁）が、過少申告加算税を「その実質が行政罰には入らないけれども、一種の行政的制裁措置である」と位置付けている点は興味深い。

このように、納税義務の不履行に対する行政制裁的な制度として加算税制度を捉える

こともできるのである。むしろ、これまで、「行政上の措置」としていた判決がある一方、「行政上の制裁措置」とする判決があることは、加算税制度は、ある種のペナルティとして考えられてきたことの証左ではないかとも思われる。

4. 更正の予知

過少申告加算税が免除されるのは「正当な理由」がある場合と（通法 65 ④）、修正申告書の提出が「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とき」（通法 65 ⑤）だけである（その後、後述のとおり平成 28 年度税制改正がなされている）。後者は一般に「更正の予知」と呼ばれているものであるが、どのようなタイミングで提出された修正申告書であれば、更正の予知がなかったと認められるかについては、これまで多くの議論がある。

以下では、「更正の予知」のない修正申告に過少申告加算税を課さない理由を中心に取り上げることとしよう。

(1) 「更正の予知」のない修正申告に加算税を課さない理由

更正があるべきことを予知してなされたものでない修正申告に過少申告加算税を賦課しないというのは、申告納税制度の普及を図るために自発的な修正申告を奨励することが目的であると説明されることが多い。

古くは、大阪地裁昭和 29 年 12 月 24 日判決（行裁例集 5 卷 12 号 2992 頁）が、政府に手数料をかけさせないという点をもって、「更正の予知」のない修正申告に対して加算税を免除する趣旨を説明している。同地裁は、「法人税法が基本的に申告納税主義を採っており、なお脱税の報告者に対する報償金の制度を採用しているところなどから考え、当該法人に対する政府の調査により更正又は決定のあるべきことを予知したものでなく、その調査の前に即ち政府に手数料をかけることなくして自ら修正又は申告をした者に対しては、過少申告加算税額、無申告加算税額、重加算税額の如きもこれを徴収せず、政府の調査前における自発的申告又は修正を歓迎し、これを懲慥せんとして右の如き規定となったものと解するのが相当である」とする。

かように、「更正の予知」のない修正申告に対する加算税免除の趣旨について、政府に手数料をかけさせることなくして自ら申告の是正を行った者に対してペナルティをかけるないようにするという視角により説明をすることも可能である。申告納税制度において、第一義的には、納税者による適正な申告を經由して納税義務の確定がなされるので

あるが、第二義的には租税行政庁における調査に基づく更正処分等による納税義務の確定が予定されていることは前述のとおりであるところ、第二義的な租税行政庁による確定作業が不要となるのであれば、行政執行の効率性の観点からみて望ましいことはいうまでもない。また、第二義的な租税行政庁による確定作業に依存する体制は、国民の共通の負担である行政経費を膨大なものとし、政府の介入がひいては政府の肥大に繋がることを考えれば、できるだけ政府の負担を軽減すべきであることは自明の理であろう。

他方、和歌山地裁昭和50年6月23日判決（税資82号70頁）は、「税務当局の徴税事務を能率的かつ合理的に運用し、申告の適正を維持するため、税務当局において先になされた申告が不適法であることを認識する以前に納税義務者が自発的に先の申告が不適法であることを認め、あらたに適法な修正申告書を提出したときには、これに対し右加算税を賦課しないこととされている」と判示している。

このように、「自発的な修正申告」を歓迎することに、「更正の予知」のない修正申告に対して加算税を免除する目的があるとする判示は、前述の「政府に手数をかけさせない」という理由よりも多く採用されてきたと思われる。

そもそも、申告納税制度の本来の意義に立ち返れば、納税者が自らの確認の上で、より主体的に申告の過誤を是正する途を歓迎すべきであろう。適正・公平な課税を担保するため、納税者が自らの申告に対して責任を負うということが本来の申告納税制度の趣旨であるとするれば、納税者自身が主体的に過誤の是正を行う途を用意しつつ、そうした是正を自ら積極的に行った者に対してはペナルティを課すべきではないという考え方が導出され得るのである⁸⁾。すなわち、加算税制度とは、課税庁において課税標準を調査する等の事務負担等を軽減することができることも勘案して、自発的に修正申告を決意し修正申告書を提出した者に対しては例外的に加算税を賦課しないこととし、もって納税者の自発的な修正申告を歓迎し、これを奨励することを目的とするものと解されるのである（東京地裁平成24年9月25日判決・判時2181号77頁⁹⁾）。

(2) 「更正の予知」の時期

自主的な修正申告の奨励が国税通則法65条5項の趣旨であるとするれば、税務職員による調査があつてから修正申告書が提出された場合にはかかる加算税を免除すべきではないとする考え方が成り立つ。しかしながら、国税通則法65条5項は、「修正申告書の提出があつた場合において、その提出が、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ときは、適用しない。」と規定し、「調査があつたこと」とは別に「更正があるべきことを予知し

てされた」か否かを問題としているのであるから、調査そのもののみで過少申告加算税免除の有無を判断するとすれば文理に反するとの批判も聞こえよう。

さらに、自主修正により自発的に是正された場合には過少申告加算税を課さないというのが同条項の趣旨であるとするなら、調査が始まったとしても、端緒の把握や非違の指摘があるまでに提出した修正申告書は自主修正として、かかる加算税を課すべきではないとする考え方もあり得る。そこで、被調査先に税務当局の調査官が臨場した際、玄関口で経理担当者が修正申告書を提出したような場合に、果たしてこれに過少申告加算税は課されるのか、課されないのかといった議論が問題となることがある。

この点については、「更正の予知」があったとする時点の捉え方の違いにより、おおむね調査着手説、端緒把握説、さらに不適正事項発見説という見解に分説される。

調査着手説とは、実地調査が開始された後の修正申告は更正を予知してされたものであるとして加算税が課されるべきと考える見解である。税務当局内部における調査の後、実地の調査が始まったということは、すでに申告内容を熟知している納税者にとって不適正を指摘される可能性があると考えるのが、一般的な納税者の更正の予知に関する実情に合致していると説明することもできる。

これに対して、端緒把握説とは、単に税務職員が調査を開始したというだけでは更正の予知があったと解すべきではなく、当該職員が、何らかの非違の端緒となるもの、若しくは申告が不適正であるということを発見するに足りるか、若しくは端緒に当たるような資料を発見する段階より前に提出された修正申告書については、更正を予知して提出された修正申告書ではないとして加算税を課すべきではないとする考え方をいう。なお、不適正事項発見説とは、不適正事項が発見される前までに提出された修正申告書は、更正を予知して提出されたものではないとする考え方である¹⁰⁾。

税務調査において過少申告の有無及びその額が明確にされるのは、確かに通常その税務調査の終結時であるからであるが、そうであるからといって、それまで更正の予知がなかったと考えるのは、過少申告加算税制度の趣旨を没却するし、また、税務調査の実態を無視することにもなる。一方で、納税者側においては、申告当初から過少申告の事実を承知している場合もあるわけであり、その場合にはその実地調査が開始されれば、いずれは更正されることを推認できるはずである。調査着手説については、調査件数の多くの事案において、脱漏が発見されているというような実態からは一定の説得力を有しているとも考えられる。

もっとも、納税者側においては、いずれ更正されるであろうという認識が調査の進展に応じて形成されていくことが多いとも考えられる。この点について、東京地裁昭和

56年7月16日判決（行裁例集32巻7号1056頁）は、「税務職員がその申告に係る国税についての調査に着手して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、これにより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うえ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」と判示している¹¹⁾。この点からは、端緒把握説も一定の説得力をもっているといえるが、常に端緒把握説に立って解釈し、調査着手説を排除することにも大きな問題があるように思われる。

なぜなら、具体的には端緒の把握のあった段階で更正の予知があるものとみるべきであると考えとしても、実務面を考慮すれば、何をもって端緒把握と考えるのかという点は、極めて微妙な問題（要素）を含んでいるからである。仮に、ここで消極に過ぎる取扱いをするとすれば、そもそも自主的な適正申告を促すために設けられた加算税制度の趣旨にもとる結果をも招来しかねない。したがって、基本的には、更正の予知の解釈に当たっては、調査着手説の考え方に重心を置く立場に妥当性を見出し得るが、上記の事例のように、玄関先で修正申告書を提出した場合などは、その自主性を評価し、過少申告加算税を課すべきではないと考える。なお、最高裁昭和51年12月9日第一小法廷判決（訟月22巻13号3050頁）は、調査着手説を採用しているように解される。

また、課税実務もこの考え方に従い、平成12年7月3日付け国税庁長官通達（課所4-16ほか3課共同）は、「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）」は、「通則法第65条第5項の規定を適用する場合において、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当該修正申告書の提出は、原則として、同項に規定する『更正があるべきことを予知してされたもの』に該当する。」と通達している。その上で、「臨場のための日時の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。」旨を明らかにしている。

かような理解は、納税者自身による申告是正には加算税を課さないとする加算税免除の趣旨にも通じるところである。なお、調査着手説に対しては、調査の拙劣さから過少申告の事実が明らかにされない場合もあり得るという期待が考慮されていないという反論もあり得るが、適正・公平な課税に反するともいい得るかような期待を考慮する必要性は極めて乏しいといわざるを得ない。

II 独占禁止法上の課徴金制度との比較

1. 課徴金と加算税

加算税制度に比較的類似したものとして独占禁止法上の課徴金制度がある。すなわち、更正や決定を予知してされたものではない自主的な是正に係る過少申告加算税や自主的な期限後申告に係る無申告加算税は軽減することとされているが、課徴金制度においても自主的に違法行為をやめた場合に課徴金を軽減する仕組みが存する。

ここで、平成17年改正後の独占禁止法上の課徴金制度を簡単に概観しておくこととする。独占禁止法では、卸売業と小売業、あるいはそれら以外の業種に分け、企業規模を大企業と中小企業に分類する。これらの業種とこれらの企業規模ごとに課される課徴金の「一定率」が異なる仕組みになっている。例えば、卸売業を営む大企業においては、2%の課徴金が課されるというような制度設計である。

行政上の制裁措置と位置付けられる独占禁止法上の課徴金制度¹²⁾を、国税通則法上の加算税制度と比較すると、加算税制度においては、その業種や企業規模に関わりなく、なされた行為の種類によって課されるという点で異なる。過少申告や、それに係る更正であれば、原則、過少申告加算税として本税の10%（通法65①）、期限後申告や決定・更正であれば無申告加算税として本税の15%（通法66①）、源泉徴収義務者の不納付については本税の10%の不納付加算税（通法67①）が課される。さらに、これらが隠蔽・仮装行為による場合には、過少申告加算税又は不納付加算税に代えて35%（通法68①③）、無申告加算税に代えて40%（通法68②）の重加算税が課される。

	課徴金制度（独禁法）			加算税（国税通則法）
行政上の措置	業種・規模に応じて「一定率」			加算税 原則として、 過少申告加算税 10% 無申告加算税 15% 不納付加算税 10% 重加算税 35% (40%)
	業種	大企業	中小企業	
	卸・小売業以外	10%	4%	
	卸売業 小売業	2% 3%	1% 1.2%	

他方、独占禁止法では、違反行為を早期にやめた場合の軽減措置として、課徴金を軽減する仕組みを採用している。例えば、卸売業で大企業の場合、本来の課徴金の一定率は2%であるところ、早期に違反行為をやめることで「一定率」は1.6%に軽減される。

これは、違反行為を自主的にやめることを奨励する目的によるものと思われるが、国税通則法上の加算税制度になぞらえてみれば、自主的な修正申告による是正が更正を予知してされたものでない場合には過少申告加算税が免除（0%）され（通法 65 ⑤）、また、強制徴収を予知せずに納付された場合にも不納付加算税が免除（0%）される（通法 67 ②）。その他、更正又は決定を予知してされたものでない期限後申告に対する無申告加算税については適用される割合が10%から5%に軽減される（通法 66 ③）。

自主的是正の際の軽減措置	課徴金制度（独禁法）			加算税（国税通則法）	
	違反行為を早期にやめた場合			自主的な是正において軽減された「割合」 ^(注)	
	業種	大企業	中小企業	過少申告加算税	0%
	卸・小売業以外	8%	3.2%	無申告加算税	5%
	卸売業	1.6%	0.8%	不納付加算税	0%
	小売業	2.4%	1%		

(注) 表中、「自主的な是正において軽減された『割合』」とは、本来であれば10%の過少申告加算税が課されるところ、更正の予知してなされたものでない自主的な修正申告書が提出された場合には、過少申告加算税が10%軽減され、加算税が0（10% - 10% = 0）となるという意味である。無申告加算税の場合には、15%につき10%が軽減されることから、決定を予知してされたものでない期限後申告については5%（15% - 10% = 5%）が課されることになる。

課徴金制度の軽減措置は、自主離脱が立入検査ないし臨検・捜査等の調査開始日の1か月前までに、あるいはこれらがなかった場合には、事前通知（排除措置命令や課徴金納付命令をする前にその内容を知らせること。審査規則 26 ⑤）の1か月前までに違反行為をやめたときに、課徴金の額を2割減額するという制度である。調査開始日等を基準としてその後1か月というタイミングを超えてしまえば、たとえ違法行為をやめたとしても軽減措置の適用対象から外される仕組みが講じられている。

加算税制度については、前述のとおり、国税庁は基本的に調査着手説を採用しており、実地調査開始日を基準として、それ以前に提出された修正申告書は更正を予知してされたものでないものとして加算税を軽減する考え方を採用している。このように、加算税制度は課徴金制度に親和性を有する取扱いを採用していることが分かる。

	課徴金制度（独禁法）	加算税（改正後国税通則法）										
違反行為を早期にやめた場合の課徴金の軽減割合と、自主申告を行った場合の加算税の軽減割合	一定率の軽減	自主的な是正において軽減された「一定率」 ^(注1) 過少申告加算税 0% 無申告加算税 5% 不納付加算税 0%										
	軽減された「一定率」											
	<table border="1" style="width: 100%;"> <thead> <tr> <th>業種</th> <th>大企業</th> <th>中小企業</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>卸・小売業以外</td> <td>8%</td> <td>3.2%</td> </tr> <tr> <td>卸売業</td> <td>1.6%</td> <td>0.8%</td> </tr> <tr> <td>小売業</td> <td>2.4%</td> <td>1%</td> </tr> </tbody> </table>		業種	大企業	中小企業	卸・小売業以外	8%	3.2%	卸売業	1.6%	0.8%	小売業
業種	大企業	中小企業										
卸・小売業以外	8%	3.2%										
卸売業	1.6%	0.8%										
小売業	2.4%	1%										
	 調査開始日又は事前通知日の1か月以後は軽減されない	 事前通知後の自主是正の場合、軽減割合が下がる ^(注2) 軽減「割合」が下がった「一定率」 過少申告加算税 5% 無申告加算税 10% 不納付加算税 5%										

(注1) 表中、「自主的な是正において軽減された『一定率』」とは、本来であれば、10%の過少申告加算税が課されること、更正を予知してされたものでない自主的な修正申告が提出された場合には、過少申告加算税が10%軽減され、加算税が0（10% - 10% = 0）となるという意味である。無申告加算税の場合には、15%につき10%が軽減されることから、決定を予知してされたものでない期限後申告については5%（15% - 10% = 5%）が課されることになる。

(注2) 表中、「事前通知後の自主是正の場合、軽減割合が下がる」とは、更正や決定を予知してされたものでない修正申告や期限後申告に関して上記（注1）において軽減された加算税について、税務調査の事前通知後に行われた自主是正に関しては軽減割合が修正されることを示している。すなわち、例えば過少申告加算税については、事前通知前になされた修正申告については、本来の10%の加算税につき、10%の軽減措置により0となるが、かかる自主是正が税務調査の事前通知後になされた場合には、10%の軽減ではなく5%の軽減とされる。したがって、5%（10% - 5% = 5%）の過少申告加算税が課されることになるというわけである。無申告加算税についてみれば、事前通知前であれば5%（15% - 10% = 5%）に軽減されること、税務調査の事前通知後は、加算税の軽減割合が5%とされるので、10%（15% - 5% = 10%）の無申告加算税が課されることになる。

2. リニエンス制度と税務調査の事前通知の際の加算税

また、上記の課徴金の軽減措置とは別に課徴金減免制度、いわゆるリニエンス〔leniency〕制度がある。

以下ではリニエンス制度と加算税制度との相違点を中心に論じていきたい。

ところで、かかるリニエンス制度とは、企業が自ら関与したカルテル・入札談合について公正取引委員会に報告し、調査に協力した場合、報告の順位に応じて課徴金を免除ないし減額するという制度である。

具体的には、調査開始前に、公正取引委員会に対して違反行為に対する事実の報告及び資料の提出を行った者（下記④にあっては、公正取引委員会が把握していない違反行為に対する事実の報告及び資料の提出）で、調査開始後に違反行為をしていない者について、先着5社まで課徴金が減免される。

このとき、調査開始前までに5社に満たない場合には、調査開始後であっても、合計5社に達するまでリニエンシー制度の適用が認められている（ただし、調査開始後の減免対象者は最大3社までとなっている。）。すなわち、調査開始後において、下記の要件を満たす場合には、30%免除が認められているのである。

- ① 違反行為に係る事件についての調査開始日以後公正取引委員会規則で定める期日までに、公正取引委員会が把握していない事実の報告及び資料の提出であること
- ② 上記資料の提出等を行った日以後に違反行為をしていない者であること

		調査開始前	調査開始後
減額割合	1 番目	全額	30%
	2 番目	50%	30%
	3 番目	30%	30%
	4 番目	30%	—
	5 番目	30%	—

かようにリニエンシー制度の適用に当たっては、調査開始日基準が採用されている。すなわち、行政調査においては立入検査の日又は、犯則調査においては、臨検・捜索・差押えが最初に行われた日以前に事実の報告等を行ったのかあるいはその後に行ったのかによって、かかる減免措置の取扱いを異にしているのである¹³⁾。調査開始以後の場合の特則として、公正取引委員会が把握していないもので、違反行為と直接の関係を有する事実に関する報告・資料提出についてはリニエンシー制度が適用される¹⁴⁾。当該違反行為について、これらの処分が行われなかった場合は、課徴金納付命令の前の意見申述・証拠の提出のさらに前に独占禁止法に基づいて行われる公正取引委員会による事前通知¹⁵⁾を受けた日が調査開始日に代わって基準日となる。

リニエンシー制度は、原則として、違反行為に係る事件についての調査開始日又は課徴金納付命令についての事前通知日前において不正を自己申告する場合に課徴金を減免する制度である。いわば、違反者自身による違反行為の通報制度であるといつてよからう¹⁶⁾。ここでは、既に公正取引委員会が把握していない違法行為について当事者から

自主申告されるケースを考えてみたい。そのような場合には、調査開始日又は課徴金納付命令についての事前通知日前であればリニエンシー制度の適用はあるが、それらの日の後にはリニエンシー制度は適用されない。この考え方は、加算税制度の更正予知の議論にあった端緒把握説や調査着手説の考え方と似ているのではなかろうか。

かように課徴金制度の軽減措置やリニエンシー制度と加算税制度には類似性がある。

このように加算税制度にしても課徴金制度には共通点が多い。両制度とも制裁的な措置であるといえるところ、平成28年度に加算税制度が改正され、度重なる無申告加算税や重加算税の賦課決定を受けた場合に加算税を加重する措置が講じられた点も、平成17年度独占禁止法改正によって違法行為を繰り返す者に対する加算された課徴金の算定率が適用される制度にその着想が似ており、より強く親和性を感じさせる。

Ⅲ 平成28年度加算税制度の改正

1. 調査の事前通知後から更正の予知前にされた是正に対する加算税

平成28年度税制改正において加算税制度は大幅な改正を見ている。以下のように、調査の事前通知後から更正の予知前にされた修正申告に対する加算税賦課割合の改正がなされたのである。

すなわち、このたびの改正では、税務署長等が納税者に対して調査の事前通知を行った直後に当該納税者が修正申告を行い、過少申告加算税又は無申告加算税の賦課を回避していると疑われる事例が顕著となっていることが問題視され、このような事情を踏まえて、当初申告のコンプライアンスを高める観点から、調査の事前通知の連絡から納税者が更正のあるべきことを予知した時までの期間について、新たに加算税の対象とする¹⁷⁾こととされた¹⁸⁾。

具体的には、調査を行う旨、調査対象税目及び調査対象期間の通知以後、かつ、その調査があることにより更正又は決定があるべきことを予知（以下「更正予知」という）する前にされた修正申告に基づく過少申告加算税の割合（現行：0%）については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%）とし、期限後申告又は修正申告に基づく無申告加算税の割合（現行：5%）については10%（納付すべき税額が50万円を超える部分は15%）とすることとされた¹⁹⁾。

2. 事前通知後の加算税賦課と課徴金制度

上記の改正は、独占禁止法上の課徴金制度の考え方とは大きく考え方を異にするように思われる。既に述べたとおり、課徴金制度ないしリニエンシー制度は、調査開始を一つの課徴金制度設計の基準日としており、調査予告による制度設計は採用していない。リニエンシー制度が事前通知日基準を採用しているとはいっても、同制度の事前通知とは、調査の結果、違反行為が認められた場合に、必要な排除措置命令や課徴金納付命令を決定し、命令をする前に、その内容を知らせることをいうのであって、税務調査前の事前通知とは異なるものである。

課徴金制度は調査前の予告連絡が法定されていないから、事前通知後の自主的是正について軽減措置を縮小させるという平成28年度税制改正のような仕組みを採用する素地はない。平成23年12月の国税通則法改正によって税務調査に事前通知が原則とされたからといっても（通法74の9）、事前通知のない調査も現存することからすれば（通法74の10）、事前通知の有無によって加算税の取扱いに差異が生ずるという問題が惹起され得る。

前述したとおり、調査着手説は客観性のある基準であるといい得るところ、実地調査の着手という明確な判断基準を採用することは、結果においてかような平等取扱いを堅持することをも意味するのではなかろうか。課徴金制度と同様に、加算税制度が制裁的性質を有する点を念頭におくとかような平等性の問題は決して小さくはないように思われる。

3. 公正取引委員会の調査と税務当局の調査

もっとも、加算税制度と課徴金制度のいずれもが調査開始というタイミングを基準日としているからといっても、例えば、税務当局の実施する「調査」と公正取引委員会の実施する「調査」が同じものであるか否かを無視して議論を展開することはできない。

仮に、独占禁止法違反の調査と税務調査との性質に違いがあるとすれば、かかる違いを念頭に置いた議論が必要であるように思われる。例えば、税務調査は確定申告の内容の確認であるが、一般的には調査前の段階で何らかの端緒が発見されているようなものではない。これに対して、公正取引委員会が、「調査を開始したということは、立入検査または臨検・捜査・差押えによって一定の資料を得ている」といわれている²⁰⁾。また、

公正取引委員会は、職権探知（独禁法 45 ④）、一般人からの報告（独禁法 45 ①）などによって事件の端緒を把握し、さらに違反行為の存在を疑うに足る事実があると判断した場合に調査を実施する²¹⁾。

調査があったからといっても、税務官庁側が何らかの端緒を把握していることを意味するわけではなく、むしろ端緒の把握は調査後であることが多いのに対して、独占禁止法上の検査等が端緒を前提として行われるものであるとすると、両者の調査を同じものとして議論することからは有益な議論を導出しづらいということになる²²⁾。

4. 独占禁止法上の検査と税務調査

(1) 両者の位置付け

独占禁止法 1 条は、「この法律は、①私的独占、不当な取引制限及び不公正な取引方法を禁止し、事業支配力の過度の集中を防止して、結合、協定等の方法による生産、販売、価格、技術等の不当な制限その他一切の事業活動の不当な拘束を排除することにより、②公正かつ自由な競争を促進し、③事業者の創意を發揮させ、事業活動を盛んにし、雇傭及び国民実所得の水準を高め、以て、④一般消費者の利益を確保するとともに、国民経済の民主的で健全な発達を促進することを目的とする。」〔丸数字筆者〕と規定する。この法律は、①独占禁止法の三本柱である「私的独占」、「不当な取引制限」及び「不公正な取引方法」を禁止し、事業支配力の過度の集中を防止することを宣明した上で、②公正かつ自由な競争を促進することをうたっている。ここに、「公正な競争」とは、経営上、生産上の能率による合理的競争であり、法はかかる競争状態の実現を目指し、何ら他人から拘束又は干渉を受けないで、自己の採算とその判断で好む経済行為ができることを保障しようとしているのである²³⁾。また、③公正かつ自由な競争促進によって期待される経済的成果を述べた後、④究極的目的として、一般消費者の利益を確保し、もって国民経済の民主的で健全な発達を促進するという基本的態度を示している²⁴⁾。

私的経済力の抑止など²⁵⁾の経済的目的をも包摂した独占禁止法の目的を達成するために、公正取引委員会には準立法的権限や準司法的権限が付与されている²⁶⁾。

これに対して、租税法において納税義務と紐づけされた課税標準や税額は、およそ個々の納税者が自己決定権行使によって自由に決し得るものではなく、租税法主義の下、法律に規定されたルールに従って、課税標準や税額等は、個々の納税者の意思や恣意を排除したところで、自動的・画一的に決定されるものである。そのような意味では、決定ルール自体は極めて客観的なものである。

自由な価格決定という大原則を阻害するような問題がある場合にのみ、例外的に政府が調査を行って、独占禁止法違反があるか否かを確認し介入するものが独占禁止法上の「検査」であるのに対して、税務調査は、確定申告の内容を第一義的には納税者に責務があるとしても、これを税務当局が第二義的に確定することが当初から想定されているものであって、税務調査は、例外的な行政行為ではない。そのことは、税務調査の必要性論に凝縮されるところである。

(2) 政府の手間の排除か自主的更正の奨励か

加算税制度の本旨は、前述のとおり、適正な申告納税制度の実現にある。他方、独占禁止法は「市場の自由で公正な競争を維持すること」を目的としている。かかる政策目的を実現するために独占禁止法は、行政上の制裁措置として課徴金制度を設けているのである。この点においては、一定の政策目的実現のための「行政上の措置」ないし「行政上の制裁措置」として両者は親和性を有しているといえよう。

(株)フジクラに関する件に係る公正取引委員会平成23年12月15日審決（公正取引委員会審決集58巻第1分冊153頁）²⁷⁾では、「課徴金減免制度の趣旨は、カルテル等の違反行為が密室で行われる行為であり、その発見及び解明が困難であることから、事業者に対し違反行為から離脱して公正取引委員会に違反行為を自発的に報告する誘因（インセンティブ）を与えることにより、違反行為の摘発や真相究明を容易にするとともに、カルテル等の崩壊を促進させ、違反行為を防止することにあるものと解される」としている。

このようにみると、「違反行為の摘発や真相究明を容易にする」ことにリニエンシー制度の第一の目的があるといえそうである。このような視角は、政府の手数を削減するという上記の加算税免除の趣旨と親和性を有するといえよう²⁸⁾。

もっとも、独占禁止法上の課徴金制度の趣旨は必ずしも、違反行為の摘発や真相究明のみにあるわけではない。例えば、いわゆる愛知電線事件審決の第一審東京高裁平成25年12月20日判決（公正取引委員会HP）は、「課徴金減免制度は、…公正取引委員会の調査に全面的に協力して報告等を行った違反事業者に対し、その報告等の順番に応じて機械的に課徴金の減免を認めることにより、密室で行われて発見、解明が困難なカルテル、入札談合等の取引制限行為の摘発や事案の真相究明、違法状態の解消及び違反行為の防止を図るといふ趣旨に出たものである。」とする。

いずれにしても、リニエンシー制度が導入されているのは、この東京高裁の説示にあるように、かかる行為が密室で行われていることから発見や解明が困難であるという点などが重視されている。この視角は、政府側からのものである。

この点は、調査開始後においても、リニエンシー制度が特則ながら適用される点からも説明できる。すなわち、政府の手数を削減することが目的である同制度では、たとえ調査開始後であっても、公正取引委員会が未だ把握していない違法行為についてこの制度を適用して、その全貌の解明が期待されているのである。そうであるからこそここでは、あくまでも、公正取引委員会が把握していないという点が要件とされるのである。前述のとおり、公正取引委員会が調査を開始したということは、立入検査または臨検・捜査・差押えによって一定の資料を得ているのであり、「それに含まれる範囲で報告・資料提出がなされても事案の解明に資することはない」と解されているからである。

また、リニエンシー制度は、自主的な是正のみを念頭に置くものではなく、あくまでも公正取引委員会が行う違法行為の全容解明の協力制度に趣旨があるという点は、この制度が「単独」で行われた報告・資料提出のみを対象としているものであるということからも判然とする²⁹⁾。すなわち、リニエンシー制度は、「他の違反者の手の内がわからないために生ずる疑心暗鬼によって報告・資料提出が促進されるべきであること、すべての違反者が共同で報告・資料提出をしてすべての違反者が全額免除を受ける可能性を封ずる必要があること」などから³⁰⁾、単独による自主申告のみを対象としている。自主的な是正を奨励する制度であれば、単独要件は不要であるし、違反者が全額免除を受けたところで問題はないはずである。この辺り、リニエンシー制度の「減免」の意味と加算税制度の「減免」の意味とではその内実を大きく異にしている。

そこで、差し当たり、次のような整理が可能ではあるまいか。すなわち、リニエンシー制度の趣旨では、政府の手数を省くことに重きが置かれているのに対して、加算税制度の趣旨は、これまでみたとおり政府の手数を省くという面もあるにはあるが、それよりも、自主的な是正の奨励にこそ重点が置かれているとみることができるのではなからうか。リニエンシー制度導入によって期待される効果としては、①カルテル・談合の発見率が高められること、②競争当局にとって事件審査の容易化・迅速化が図り得ること、③違反行為の抑止効果が期待できること、④独占禁止法のコンプライアンスを普及させることなどが挙げられようが、①ないし②が掲げられるのは、リニエンシー制度の特徴的なところであるといえ、政府の手数を削除するという点が強調されている所以であると思われる³¹⁾。いずれにしても、減免制度を利用する事業者は、当局の調査に対して全面的か継続的な強力義務を負うこととされている点は特筆すべきであろう。

	リニエンシー制度（独禁法）	加算税制度（国税通則法）
政府の手数を削減	◎	△
自主的是正の奨励	△	◎

さすれば、独占禁止法上のリニエンシー制度を参考に加算税制度の議論を展開するには、この点を十分に踏まえた論証なり検証が必要となり、その上で、課徴金制度からのインプリケーションを得るといふ態度が求められるところではなかろうか³²⁾。

5. 自主的な是正と平成 28 年度税制改正

このように加算税制度と課徴金制度には留意すべき差異があるのは事実である。さりとて、課徴金制度との差異の検討において明らかにしたとおり、加算税制度における軽減措置は自主的是正の奨励に意義があるのである。その点に改めて顧みれば、やはり平成 28 年度税制改正が採用した事前通知後の加算税制度には疑問が残る。

加算税制度が申告納税制度の適正性を担保するための装置として設けられたものであるところ、申告納税制度とは、当初申告のみならず是正のための修正申告をも含めての主体的制度として構築されているものであることからすれば、自主的是正の奨励にこそ力点が置かれるべきであるのは当然であるとも思われる。近時の改正がむしろ、調査の事前通知を受けてしまったがために加算税が課されるということとなり、そのことが自ら修正申告等の是正を行うことをためらわせる結果となるとすれば、自主的是正の奨励という本来の制度趣旨を失わせることにもなり得るとの不安を払拭できないのである。

結びに代えて

加算税制度のあるべき論において、近時は、独占禁止法上の課徴金制度を参考にする議論が花盛りであるといっても過言ではない³³⁾。これらの指摘のほとんどが正鵠を射たものではあるが、かような中であって、これら両制度の違いに十分なる意識や配慮を払った上で議論を展開する必要があることはいうまでもない。加算税制度は申告納税制度を維持するための装置であって、社会悪を絶つための制裁ではないはずである。経済法領域にある独占禁止法の議論を参考にするに当たっては、この点が十分に意識されな

なければならないはずである。

再説するが、「修正申告」として、申告納税制度が用意した「申告」であることには変わりがなく、それが、税務調査の事前通知というきっかけであったとしても、納税者が自ら行った申告内容を調査前に改めて見直しをし、仮に実地調査の着手前に過誤を発見したのであれば、自ら進んで是正をするという途を拓いておく必要も、またあるように思われるのである。この点が、政府の手数をかけさせない点に重点を置く独占禁止法上の課徴金軽減制度とはやや異なるところであり、加算税制度においてはより自主的是正が強調されてしかるべきではないかと思われるのである。

注

- 1) 中里実「国家目的実現のための手法—公的介入の諸形態に関する覚書」『行政紛争処理の法理と課題』[市原昌三郎先生古希記念] 53頁(法学書院1993)。
- 2) 東京高裁昭和40年9月30日判決(訟月12巻2号275頁)。
- 3) 田中二郎『租税法〔第3版〕』186頁(有斐閣1990)。
- 4) 中川一郎『税法学体系〔全訂版〕』149頁(三晃社1976)。
- 5) 畠山武道=渡辺充『新版租税法』295頁(青林書院新社2000)。
- 6) 昭和36年7月付け「国税通則法の制定に関する答申」4章2節。
- 7) 酒井克彦『クローズアップ租税行政法〔第2版〕』41頁(財経詳報社2016)参照。
- 8) もっとも、「更正の予知」によってなされたものでない修正申告に対して加算税を課さないとする制度は、前述のとおり、行政経費を削減し、効率的な行政執行を可能とさせようとする趣旨に出たものと理解することも十分に可能であるし、また、「政府の手数をかけさせない」という理由によったとしても、結局は、「自発的な修正申告を歓迎する」というところに行き着くものと思われる。したがって、ここでは、その説明の重きをどこに置くかという点で差異はあるものの、あくまでも、上記で確認してきた趣旨はそれぞれ別個独立のものではなく、大局的には同じベクトルであるということに留意しておきたい。
- 9) 判例評釈として、佐藤香織・税通68巻6号183頁、橋本守次・税務事例45巻5号1頁、手塚貴大・ジュリ1465号119頁、奥谷健・平成25年度重要判例解説〔ジュリ臨増〕210頁など参照。
- 10) 和歌山地裁昭和50年6月23日判決(税資82号70頁)、東京地裁平成7年3月28日判決(訟月47巻5号1207頁)及びその控訴審である東京高裁平成7年11月27日判決(訟月47巻5号1222頁)、広島高裁松江支部平成14年9月27日判決(訟月50巻10号3033頁)、東京地裁平成14年1月22日判決(訟月50巻6号1802頁)及びその控訴審である東京高裁平成14年9月17日判決(訟月50巻6号1791頁)、さいたま地裁平成16年2月18日判決(税資254号順号9561)、東京地裁平成24年9月25日判決(判時2181号77頁)などがある。
- 11) 東京地裁昭和56年7月16日判決の控訴審東京高裁昭和61年6月23日判決(行裁例集37巻6号908頁)は、調査着手説及び不適正事項発見説を排斥している。
- 12) 従前、課徴金納付命令の審決取消訴訟では、例えば、東京高裁平成9年6月6日判決(審決集44巻521頁)は、「課徴金制度にはカルテル行為に対する一定の抑止効果が期待されているという側面があり、それは社会的には一種の制裁としての機能をもつことを否定できないが、課徴金の基本的な性格が社会的公正を確保するためのカルテル行為による不当な経済的利得の剥奪という点にあることは明らかである」とするように、不当な経済的利得の剥奪に趣旨があると解されてきたように思われる。東京高裁平成13年11月30日判決(審決集48巻493頁)も、「課徴金制

度が制裁的色彩を伴っているものであることは否定できないが、課徴金制度の基本的性格はあくまでもカルテルによる経済的利得の剥奪にある」としていたし、更に、東京高裁平成13年2月8日判決（審決集47巻690頁）は、「独占禁止法は、カルテル行為に対しては別途刑事罰を想定しているから、課徴金の納付を命ずることが制裁的色彩を持つとすれば、それは二重処罰を禁止する憲法39条に違反することになる。」とし、刑事罰と抵触するような制裁的性質を法的に認めるわけにはいかないとの態度に出ている。しかしながら、平成18年独占禁止法改正においては、「カルテル・入札談合等の違反行為防止という行政目的を達成するため、行政上の措置として、違反行為による経済的利得相当額を国が徴収する仕組みを改め、不当利得相当額以上の金銭を徴収する仕組みとする」という趣旨で（公正取引委員会「私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律改正の基本的考え方」（平成15年12月24日）第1-1-(1)）、課徴金制度は改正された。

- 13) 白石忠志『独占禁止法〔第2版〕』559頁（有斐閣2009）。
- 14) 白石・前掲注（13）563頁。
- 15) 課徴金納付命令を行おうとする場合、公正取引委員会は、①納付を命じようとする課徴金の額、②課徴金の計算の基礎とその課徴金に係る違反行為、③公正取引委員会に対し、意見を述べ、証拠を提出することができる旨とその期限を、書面により通知する（菅久修一『独占禁止法』186頁（商事法務2013））。
- 16) 白石忠志『独禁法講義〔第5版〕』243頁（有斐閣2010）。これに対して、公益通報者保護法は違反者でない者が違法行為を通報した場合の通報者保護の制度である。
- 17) これらの改正は、平成29年1月1日以後に法定申告期限が到来する国税について適用することとされている。
- 18) 平成27年12月3日付け「関税・外国為替等審議会・関税分科会配付資料」参照。この点については、鳥飼貴司「新たな加算税①-事前通知直後の申告書提出に係る加算税」税理59巻8号を参照。
- 19) 次の修正申告等については、加算税の対象としない。また、源泉所得税の不納付加算税については、対象としていない。
 - ① 次のように調査対象を区分する場合において、調査対象とならない部分に係る修正申告
 - イ 調査の事前通知の際に納税者の同意の上、移転価格調査とそれ以外の部分の調査に区分する場合
 - ロ 一部の連結子法人の調査を行わないこととした場合
 - ② 他の税目における更正の請求に基づく減額更正に伴い、調査対象税目において必要となる修正申告等
 - ③ 相続税又は贈与税について、遺産分割が確定するなどして任意に行う修正申告等
- 20) 白石・前掲注（13）563頁。
- 21) 菅久・前掲注（15）182頁。
- 22) もっとも、例えば、税務官庁が実地調査前において既に端緒を把握している場合は十分にあり得る。
- 23) 笠井昭夫『独占禁止法概説〔第4版〕』28頁（中央経済社1998）。
- 24) 笠井・前掲注（23）29頁。
- 25) 実方謙二『独占禁止法〔第4版〕』3頁（有斐閣1998）。
- 26) 公正取引委員会は、専ら独占禁止法の運用を任務とし、その具体的運用基準を告示によって定め、違反者に対して排除措置を命じるという準立法的権限、準司法的権限を有する（笠井・前掲注（23）289頁）。
- 27) 審決の評釈として、森平明彦・ジュリ1442号93頁、柴田潤子・平成24年度重要判例解説〔ジュリ臨増〕248頁など参照。また、平林秀勝「最近の公取委審決にみる課徴金減免制度の運用と問題点―フジクラ事件審決および愛知電線事件審決の検討」中央ロー・ジャーナル10巻2号109頁も参照。

- 28) 独占禁止法上の課徴金制度と租税法上の加算税制度はともに、二重処罰の禁止の問題を「行政上の措置」ないし「行政上の制裁措置」という観点で、憲法の禁止事項に抵触していないという共通の性質を看取することもできる。この点は機会を得て別稿において検討を加える。
- 29) 平成 21 年度改正において共同申請も認められているが、かかる共同申請は、例外的に親子会社グループの場合のみである。
- 30) 白石・前掲注 (13) 564 頁。
- 31) 鈴木満「摘発相次ぐ大型談合・カルテル事件―課徴金減免制度の効果と課題―」ノモス 32 号 1 頁参照。
- 32) では、課徴金制度の軽減措置についてはどうであろうか。調査開始日前 1 か月までに違反行為をやめた者に減額を認めている点については、違反行為からの早期離脱を促す制度として理解されるところではあるものの、必ずしも明確であるとはいえないと思われる。
- 33) 肥後治樹「租税法への課徴金制度導入の可能性について」筑波ロー・ジャーナル 5 号 95 頁、松浦剛「コンプライアンス基盤整備のための租税回避行為等のペナルティ体系の考え方」税大論叢 51 号 51 頁など参照。

●Summary

Tax reforms to take effect in 2018 include revisions to the additional tax system. In some respects, the revisions resemble the surcharges provided for in the Antimonopoly Act. A taxpayer who corrects a mistake before a tax examination is to be excused from paying the additional tax, as a matter of leniency. Thus, a study of the Antimonopoly Act would seem to be relevant in understanding the additional tax system. However, one should not lose sight of the differences between the two areas of law and what they are aimed at accomplishing.