

主体的納税者による自主修正申告の意義

酒 井 克 彦*

はじめに

I 民主主義における納税者と申告納税制度

II 調査の必要性

III 修正申告における主体的納税者

結びに代えて

はじめに

平成 25 年 1 月から改正国税通則法が施行され、税務調査を巡るいくつかの法律問題が解決をみた¹⁾。しかしながら、同改正論議において、いかなる納税者像が念頭に置かれていたのかは、管見するところ必ずしも明確ではないように思われる。

申告納税制度を前提とすれば、当然ながら個々の納税者が主体的に納税義務の確定に責任を持つ納税者像が念頭に置かれていたものと推察されるころではあるが、そのような主体的納税者像から、税務調査などの申告内容の確認手続に協力する納税者の姿勢をも導出することができるか否かについては議論があり得る。そもそも、税務調査はいかなる必要性の下でなされるべきかという問題があり、一般的必要性さえ満たせばよいのか、あるいは個別的必要性まで要請されるのかという点についても議論がある。

ところで、修正申告も申告納税制度における「申告」であることには変わりがなく、申告内容の是正を納税者自らが行う修正申告は、申告納税制度趣旨に合致したものであると考えるべきではなかろうか。本稿は、このような理解の下で、修正申告書の提出を

* 中央大学商学部教授，法科大学院兼任教員

奨励する制度の提案を行うこととしたい。なお、先の平成28年度税制改正において、加算税制度が加重される方向に改正されたが、修正申告書の在り方を考える際、加算税制度を無視して論ずることは到底できない。そこで、修正申告書の提出を奨励する制度の提案として、加算税制度とのリンケージを図った試案を提示してみたい。

I 民主主義における納税者と申告納税制度

1. 民主主義的租税観の醸成と主体的納税観

国家は国民に各種の公共サービスを提供することを任務として存在するが²⁾、市場社会における政府が、土地、労働、資本という生産要素を所有しない無産国家である限り、政府は要素市場から労働の生み出す財・サービスを貨幣支出によって調達せざるを得ない。そこで、それに必要な貨幣を「租税」という形をもって国民から強制的かつ無償で調達することになる³⁾。すなわち、納税者側からすると、租税納付(納税)は自発的取引であるとはいえない⁴⁾。

ところで、資本主義国家たる租税国家においては憲法の予定する国民の参政権の実質が租税の徴収面と使途面の在り方によって規定されるとの見解がある⁵⁾。また、申告納税制度は、主権者である国民自らが自己の納税額を計算し申告し、納税することを通じて政治に参加するという理念を持つとの主張がある⁶⁾。これらの見地からすれば、申告納税制度は憲法の要請する国民主権の租税法的表现であるということができるかもしれない⁷⁾。他方、参政権のうち議員を選出する選挙権を人権の一つと位置付けた上で⁸⁾、個人としての納税者の側からみれば、選挙で選んだ代表者の立法制定には費用が伴うので、その費用を納税によって分担するという意味において、参政権と申告納税制度との間に国政に間接的に参加するという面での共通性を見出す見解もある⁹⁾。例えば、松澤智教授は、「民主主義政治体制の国家のもとでは、自費は自弁すると考えるのが本質であり、従って、申告納税制度の確立の理念は、国民主権主義と深く結びついているのである。」と述べられる¹⁰⁾。

この点、長野地裁昭和26年1月25日判決(税資18号464頁)¹¹⁾は、「納税義務は国家の成立と同時に発生した国民の義務であり、国民である以上何人も当然負担すべき義務である。そして国家は国民のこの経済的負担によって政治を行うのであるから、国家の課税権、国民の納税義務は公共の福祉の目的のためのものであり、申告納税制度は納

税義務者たる国民に自主性を認めた民主的な最も新しい制度として、近代民主主義国家において採用されたものであるから、民主々義を標榜する我が憲法の精神とは勿論合致するといわねばならぬ。それなら申告納税制度を肯認する以上、公正な課税を為すには納税義務者の適正な申告を期待しなければなら〔ない〕〔下線筆者〕と説示する。

このような考えは、金子宏教授が述べられる「国家は主権者たる国民の自律的団体であるから、その維持および活動に必要な費用は国民が共同の費用として自ら負担すべきであるという考え方」¹²⁾すなわち、民主主義的租税観—租税の根拠を人の団体への帰属に求める見解¹³⁾—に反するものではないと思われる。

さて、国民の選んだ代表者によって制定された法律こそが、国民にとって自己同意された規範であり、かかる規範の定めに基づく納税義務のみを国民は負う（憲30, 84）。租税法律主義が近代憲法に共通の基本的前提であることはここで改めて述べるまでもないが、これを自己賦課（self-assessment）の考え方で説明する向きもあり¹⁴⁾、納税の義務を自己が自己に賦課するものと解することも不可能ではない。したがって、納税義務は、税務当局の「意思」にかかわらずその内容が定まっているものであるから¹⁵⁾、当然ながら、納税義務の適正な履行が税務当局側からの要請であるという観念は成り立つはずがないのである。ここでは、主体的納税観とでもいうべき観念を導き出すことができよう。

なお、谷口勢津夫教授は、申告納税制度について、「沿革的には、第二次世界大戦末期（昭和20年2月）に、税務行政の人手不足の緩和と早期納税の確保のために、一部の大法人に係る法人税等について賦課課税制度に代えて、導入された…いわば『申告前納制度』であったとされる¹⁶⁾。そして、その後、「民主主義的な課税制度としての理論構成が施された。」とされつつも、「とはいえ、申告納税制度は、その導入の経緯からして、税務行政の負担軽減ないし租税の効率的な賦課徴収をその趣旨としていたことは、事実である。そのような趣旨は、観点を換えれば、現行の申告納税制度にも含まれていると考えられる。」と述べられ¹⁷⁾、申告納税制度が、租税の効率的な賦課徴収に資するという側面も有していることを説明される。

2. 「納税者」の捉え方

納税義務は憲法30条に謳われているが、その主語は国民である¹⁸⁾。そのことに鑑みれば、やはり納税者側からの視点が重要であるということになる。では、そこでの納税者をどのように捉えるべきであろうか。ここでは、「納税者」を「自立した納税者」

と位置付け、弱者救済という視点からの納税者の権利保護を論ずるのではなく、自立した納税者として自身の権利と義務を確認するという視点が重要であると考え。これが、本稿にいう「主体的な納税者の権利保護」という意味であることを先に示しておきたい。この観点からは、溺れる納税者を救済するという事後的な救済手法よりも、むしろ、納税者と税務当局との間の確認手続のようなコンフリクトの事前防止のための手続の重要性や、税務調査の際の納税者の自主性などが強調されることとなる¹⁹⁾。

もっとも、納税者が弱者的立場にある点を否定するわけではない。いかに自立した納税者であっても、税務当局と比してみれば、情報量や情報処理能力という点では明らかに弱者ということになる。しかしながら、そのことをもって納税者を税務当局に依存した存在とみるべきではなく、単に情報量という面における格差であるから、いわばそれは単なる「情報弱者」にしかすぎないと考える。したがって、情報量という点からみれば弱者となる場合があることを否定できないが、さりとて、常に納税者を弱者と位置付けるようなパターンリズムの視角（父権的視角）から捉えるべきではなく²⁰⁾、情報提供の偏在の是正がなされさえすれば、納税者は十分に対等な自立した主体と位置付け得ると考えるべきであろう。

3. 社会参画としての納税

租税は国のためにあるという原点からすれば、福祉国家としての基礎的な役割とこの共同体に対する国民の帰属意識とを再確認することが不可欠であろう²¹⁾。納税がその社会参画のための重要な契機であることに間違いはない。そして、この主体的社会参画こそが民主政治の重要な基礎をなすものと位置付けることができるのではなからうか。

申告納税方式とは「納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とし、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税額が税務署長又は税関長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長又は税関長の処分により確定する方式」である（通法16①一）。この点について、金子宏教授は、「申告納税制度は、国民主権主義に適合する制度であり、まさに民主主義的租税思想の制度的表現であると考えることができる。」とし²²⁾、その意味で、「申告納税制度は、日本国憲法の下における制度の民主的改革の一環としてとらえることができる。」とされる²³⁾。また、松澤智教授は、「主権者として国政に関与する面」が申告納税制度にあるとされる。すなわち、「行政事務という公務の面とともに、右の公務への参加を通じて国政に対する自らの決意の表明という個人の権利を

も併せもつ地位を示すもの」として、申告納税制度を位置付けられるのである。これを同教授は、「申告権」あるいは「納税申告権」と称される²⁴⁾。ここでは、かかる納税申告権は、行政公務への参加の面と、自らの決意の表明という個人の権利を併せ持つものとして措定され、そこに選挙権の本質たる参政権が、機関としての公務という側面とともに（公務説）、公務への参加を通じて国政に関する自己の意思を表明することができるという個人の権利としての側面（権利説）をも併せ有する二元説²⁵⁾との接近を図れるとされるのである²⁶⁾。そして、「納税は『参政権』とともに、主権者としての国民が直接に国の行政に関与するという意味において、民主主義の原理と最も深く結びついたもの」と述べられるのである²⁷⁾。

4. 主体的納税

金子宏教授は、「民主主義の下では、国民は主権者としてたえず政治を監視し、自らの責任で政府を支えるべきであるから、納税も自らのイニシアティブで行うべきである。申告納税制度は、民主的租税思想の最も重要な要素」であると論じられる²⁸⁾。シャウプ勧告は「所得税および法人税の執行面の成功は全く納税者の自発的協力にかかっている。納税者は、自分の課税されるべき事情、また自分の所得額を最もよく知っている。納税者の所得を算定するに必要な資料が自発的に提出されることを申告納税という。源泉徴収の行われない分野においてはかかる申告納税は満足な税務行政にとって極めて大切である。営業者、農業者、高額給与所得者、法人—すなわち申告書を提出しなければならない全ての納税者は、この申告納税によって自分等の所得を政府に報告している。このように報告している各人は、国家が当面している行政上の事務の一端を負担しているのである。

もし税務行政が成功することを望むならば、このような納税者の大多数が自発的にその仕事の正当な分前を担当しなければならない。同時に、政府はその信頼を裏切り虚偽あるいは不正な申告をした納税者に対しては嚴重に法律を適用することをこのような大多数のものに、保証しなければならない。」と論じた²⁹⁾。このような自発的納税協力（taxpayers' voluntary compliance）の見地からすれば、その推進のためには、納税者が帳簿を備え付け、それに自らの収入・支出を正確に記帳し、それに基づいて所得を計算し、自ら申告することが不可欠ということになる³⁰⁾。

主体的納税観からすれば、納税者が自己の所得に係る課税標準又は税額を計算しこれを適正に申告することは当然のことであるが、このための意識改革は申告納税制度の導

入当初からどれだけ進んだのであろうか。

平成 23 年度税制改正では、記帳義務の履行に大きく舵を切った。この改正は大きな意味を有するものといえよう。

つまり、納税者自らが正確な所得を算出するための資料・情報の記録、収集、保存をすることは、自らの計算の妥当性を自ら証明するものであり、「民主主義における納税者として、その能力に応じて、自主性をもって、納税申告の義務が、正確な内容で、はたせる、というもの」が申告納税制度に求められる記帳義務であるといえよう³¹⁾。この点、もちろんその履行に不安がある場合には税理士がこれをサポートすることが予定されているのであって、すなわち、ここでは、申告納税制度を維持するために税理士の活躍が期待されているのである。

II 調査の必要性

1. 国庫説と人民主権説

申告納税制度と質問検査権との関係について、松澤智教授は、国庫説と人民主権説との対峙として、前者は、「納税申告は、納税者において税務署長に宛てた課税資料の提供行為としての私人の公法行為であり、これに対して税務署長の更正処分は、適正な納税額を確認するための処分であるから、質問検査権は、右確認のために必要不可欠な手段である」と位置付けられる学説であるとされ、後者は、「申告により税額は確定し、右申告確定権は人民の固有権と捉える。しかし、税務署長の更正処分は、新たな税額を形成する処分であるから、したがって、質問検査権はいったん確定した税額を変更させ不利益を与える行政処分（更正処分）発動のための手段たる本質に鑑みれば、当然に厳格な法規制が必要であり、これは基本的人権（納税者基本権）の要請である」と説かれる³²⁾。

納税額の第一次的な確定を納税者の自発的な申告に求めているという点では、申告納税制度は、租税法関係における国民主権原理の一つの現れであるとみることもできる。そして、自主申告によって納税額の確定が企図された制度設計となっていることからすれば、税務調査に基づく更正処分は補完的・例外的なものであり、そのための質問検査権行使も補完的・例外的なものであるとみることになる。かように考えると、質問検査権は例外的な場面において発動されることが予定されているものということになり、かかる例外的な場面としての必要性要件は厳格に解釈されなければならないという

結論に結び付くように思われる。しかしながら、申告納税方式とは単に納税者に税額の確定を一義的に委ねるものというよりも、その申告自体の適正性についてまでも要請しているのであるから、納税者が申告を怠ったり、法律の予定するところに沿わない内容の申告をすることがあってはならないし、当然ながらそれらを野放しにしておくわけにもいかないのである。かような申告の誤りや不正行為が積極的に排除されなければ、本来考えられている申告納税制度が適正に運用されていることにはならない。したがって、申告納税制度による適正申告を担保するために、上記のような申告の誤りや不正が放置されないように一定の検査の実施が重要性を有することになる。さすれば、国民主権原理の一つの現れである申告納税制度を根付かせるため、税務職員による税務調査が必要となると考えるべきであろう。

この点につき、「正直者が損をする制度では申告納税方式は根づいてゆかない。それゆえ、申告納税方式は、メタルの裏側に積極的で適切な質問検査権の行使およびそれに基づく正しい課税処分の実現があって初めて機能するとも言えるのである。また、申告納税方式の適切な運用は、納税者の自覚に待つところが多いのであって、理念的には、申告をなした納税者は自己の収入その他申告の前提となった資料について積極的、自発的に開示し、質問検査権に自発的に協力することが求められているとも解し得る」とする見解があるが左袒したい³³⁾。

2. 一般的必要性和個別的需要性

人民主権説が述べるとおり、申告納税制度は納税者による申告権の発動を基礎とした制度とみることができるとはかもしれないが、そうであるとしても、そのことが、直接に質問検査権行使の法的性質までも決定付けるとするのは早急であろう。

人民主権説という捉え方は、調査の個別的需要性説に結び付きやすい。個別的需要性説とは、調査の開始に当たって、納税者に対して特に調査をしなければならない個別の必要性が要求されると解する立場である³⁴⁾。例えば、北野弘久教授は、「過少申告についていえば、前年度との比較、同業者との比較、景気の動向等々からいって…当該納税者について過少申告を疑うについて相当の理由がなければならない」と論じられる³⁵⁾。

これに対する見解が一般的必要性説である³⁶⁾。これは、例えば、清永敬次教授が、「一般的にあって、たとえば申告内容にとくに疑問はないが念のために調査するというような場合—このような調査はおそらく現実にはないであろうが—であっても、そのときに調査に応じられない特別の事情が納税義務者側にある場合を除き、納税義務者が調査を

拒否すべき合理的な理由はない」と論じられる考え方である³⁷⁾。この点、あくまでも清永教授は、「調査についての必要がないにもかかわらず、相手方に質問をなし帳簿書類等の検査をすることはできない。」とされた上で、「多くの場合、提出された納税申告書の内容が正しいかどうかは、調査を行わなければ判断することができない……と考えられるから……調査の一般的必要性があればそれで十分である。」と述べられる³⁸⁾。

かかる対立のある中、個別的必要性説によると税務調査に対する社会的なマイナスイメージを招来することになるのではないかという危惧を抱かざるを得ない。すなわち、次のような調査に対するネガティブな発想が起り得る。

- ① 「税務調査を受けること＝被調査者は税金（の申告）をごまかしている」というイメージ
- ② 「税務調査を受けること＝顧問税理士の指導誤り」というイメージ
- ③ 「申告是認＝税務署長の調査選定ミス」というイメージ

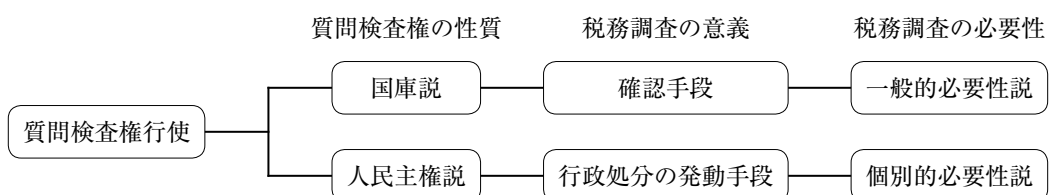
①の問題は、納税者及び納税者を取り巻く環境に悪影響を及ぼす。とりわけ、金融機関や取引先に対する信用問題に発展するとの危惧もある。

②の問題は、税理士に無言の圧力を与えるし、調査を受けることが顧問税理士の力量に問題ありとの印象を植え付けかねないものである。

③の問題は、①、②とは異なり税務当局サイドからの視角である。税務当局としては申告是認と思われる調査結果を得た場合であっても、税務署長の調査選定ミスと思われたくないために是認処理を極力避ける傾向につながり、無理な調査展開を招来するおそれもあり得る。

これに対して、国庫説の立場は、税務調査を確認手段と考える一般的必要性説に結合しやすいといえよう。一般的必要性説の考え方が社会に浸透すれば、税務調査は単に申告内容の確認であるし、税務調査を受けているということは、それに相応しい活況の経営であるというにすぎないから、税務調査を受けることに対する上記のようなマイナスイメージの広がりには歯止めをかけることに向かうのではなかろうか。

図表 1



3. 検討

荒川民商事件上告審最高裁昭和48年7月10日第三小法廷決定（刑集27巻7号1205頁）は、「税務署その他の税務官署による一定の処分のなされるべきことが法令上規定され、そのための事実認定と判断が要求される事項があり、これらの事項については、その認定判断に必要な範囲内で職権による調査が行なわれることは法の当然に許容するところと解すべきものであるところ、所得税法234条1項の規定は、国税庁、国税局または税務署の調査権限を有する職員において、当該調査の目的、調査すべき事項、申請、申告の体裁内容、帳簿等の記入保存状況、相手方の事業の形態等諸般の具体的事情にかんがみ、客観的な必要性があると判断される場合には、前記職権調査の一方法として、同条1項各号規定の者に対し質問し、またはその事業に関する帳簿、書類その他当該調査事項に関連性を有する物件の検査を行なう権限を認めた」ものとする。

この説示からは、調査につき、「税務官署による一定の処分のなされるべきことが法令上規定され、そのための事実認定と判断が要求される事項があり、これらの事項については、その認定判断に必要な範囲内」で実施されることが前提とされていることからすれば、個々の納税者に特有の個別的な必要性までを要求しているようには思えない。行政上の処分を前提として、その認定判断に必要であれば調査の必要性は具備しているというのがこの最高裁の見解のようでもある（一般的必要性説）。しかしながら、他方で、所得税法234条1項の規定が「当該調査」の目的や様々な「具体的事情にかんがみ、客観的に必要性がある」場合になされるべきとしているようにも思われることからすれば、個別的必要性説の立場に立っているともみえる。しかしながら、素直にこの判決を読めば、必要性の判断が個々の調査ごとに異なるものであることを示しているにとどまり、個別的な疑いが合理的なレベルにまで至って初めて調査し得るとする態度を示したものとはいえないとみるべきであろう。

なお、客観的な必要性の議論と、一般的な必要性の議論は一見すると相容れないようにも思われるが、客観的な必要性の議論が「主観的なものであってはならない」という意味にとどまるのであれば、客観的な必要性かつ一般的な必要性の議論は両立すると解すべきであろう。むしろ、そのように判示されることが多いように思われる。かような意味では、客観的な必要性が要請されることはいうまでもなからう。

金子宏教授は、「『必要があるとき』というのは、客観的な必要性が認められるときという意味であって、必要性の認定は、租税職員の自由な裁量に委ねられているわけでは

ない。客観的な必要性の認められない場合に質問・検査を行うことは違法であり、それに対しては答弁義務ないし受忍義務は生じない。」とされる³⁹⁾。なお、三木義一教授は、「最近の下級審判決をみると、質問検査権の濫用に歯止めをかける基準を明示しないままに、『客観的必要性』の認められる範囲と認められない範囲とのボーダーラインはいまだ曖昧なままであり、最高裁決定が示した『客観的必要性』という基準は、質問検査権の濫用に歯止めをかける基準として有効に機能しえていないといわざるをえない。」と批判的に論じられるが、ここでも「客観的必要性」に対する恣意的調査の排除機能が期待されていることは明らかである⁴⁰⁾。

この点、例えば、東京地裁昭和57年11月15日判決（税資128号264頁）は、「所得税法第234条第1項各所定の『所得税に関する調査について必要があるとき』とは、調査権限を有する税務職員において具体的事情にかんがみ客観的な必要性があると判断される場合をいうところ、いわゆる事後調査に際しては、広く申告の真実性、正確性を調査するために必要がある場合も含まれると解すべきであり、質問検査を実施する日時、場所の事前通知や調査の理由及び必要性の具体的、個別的な告知は、質問検査権を行使する上での法律上一律の要件とされているものではなく、当該税務職員の合理的な裁量、選択に委ねられているものと解すべきである。」としており、客観的必要性かつ一般的必要性説に立っているとみることができよう。なお、主観的な必要性を排除すべきとするものとして、静岡税務署職員職務妨害事件静岡地裁昭和47年2月9日判決（判時659号36頁）がある。すなわち、同地裁は、「我が国の所得税法が申告納税制度を原則としていることもここに銘記しておかなければならない。申告納税制度を原則としている以上、原則として税額は納税者の意思によって確定するものと解すべきであって、税務署長が例外的に決定あるいは更正をするため調査を行う場合には、そうするだけの合理的な根拠と理由とを有していなければならないというべきである。したがって、右の各見地からすれば、所得税法234条1項にいう『必要があるとき』とは、適正、公平な課税を実現するために質問検査権行使の必要性が合理的に是認される場合でなければならないのは当然であって、取税官吏の個人的な恣意が許されないことは明らかである。」とするのである。このように、税務職員の個人的恣意によって調査の必要性が検討されることが許されないことはいうまでもなからう。

かように考えると、税務調査の必要性は一般的必要性にとどまると解するべきであり、すなわち、税務調査とは確定申告の内容を確認する手段であると捉えるべきであると思われる。なお、質問検査権の性質としては、前述のとおり国庫説と親和性を有するものと解される。

そもそも、申告納税制度が国民主権原理の一つの現れであるということ、質問検査権行使の法的な性格を行政処分の発動手段とみることは直接的に結び付くものではなく、申告納税制度が民主的な納税額の決定ルールであることは疑いの余地のないところであるとしても、そのことと、税務調査を申告内容の確認手段と位置付ける考え方が相容れないわけではなからう。

税務調査を行政処分の発動手段とみる立場に立てば、調査終結時に待っているのは、是認かあるいは更正（決定）処分による申告の是正ということになる。修正申告の勧奨が行われている実態に否定的な見解もしばしば散見されるが、申告内容の誤りが認められた場合に、その指導に基づいて納得の上で修正申告をすることは果たして排除されるべきことなのであろうか。申告内容の是正を税務当局の手に任せ、公権力の行使（更正・決定）を待つという受動的な態度で是正を受けることは、主体的納税観からは距離を置くものように思われる。申告納税制度が上記のような意味を有するのであれば、誤りのあった申告の内容を是正することにも、納税者は主体的に関与すべきではなからうか。不利益事項の教示がなされないというような、与えられるべき情報が与えられていないことなどの問題は、かかる教示や勧奨の仕方の問題として解決されるべきものであって⁴¹⁾、税務当局からの修正申告の勧奨そのものを否定すべきではないように思われる。

4. 税務調査の意義が加算税制度に与える影響

上述したように、税務調査の意義については個別的必要性説と一般的必要性説の2つの見解の対立があるわけであるが、これら税務調査の意義の捉え方如何は加算税制度にも影響を及ぼし得る。

通常の税務調査の場合、まず事前通知があり、その後実際の調査着手、そして調査終了と続くわけであるが、平成28年度改正後の加算税制度においては、それぞれの段階によって加算税の賦課割合が変わる制度設計がなされている。例えば、過少申告加算税の場合、事前通知前になされた修正申告であれば0%、事前通知から更正の予知前までの間になされた修正申告であれば原則5%、更正の予知を受けてなされた修正申告（又は更正処分）である場合には10%の割合で加算税が賦課されることになっている。要するに、事前通知前に自主的に修正申告をした者にはペナルティとしての過少申告加算税を課さないこととする一方、事前通知後になされた修正申告については、それが更正を予知してなされたものであるか否かを境に、段階的に過少申告加算税が賦課されることになっている。

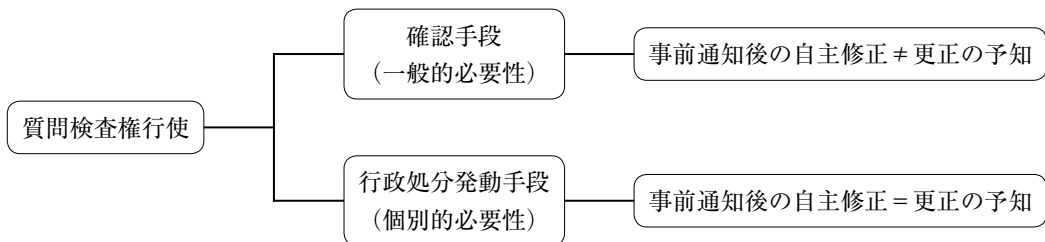
図表 2

過少申告加算税	当初申告～事前通知前	事前通知後～更正の予知前	更正の予知後
賦課割合（改正後）	0%	5%	10%
賦課割合（改正前）	0%		10%

なお、平成 28 年度改正前は、過少申告加算税の場合、当初申告から更正の予知前までになされた修正申告であれば加算税は賦課されず、更正の予知によるものである場合に限り 10%の過少加算税が賦課されていたところである。

この点、税務調査の意義について個別的必要性説に従えば、事前通知後から更正の予知前までの間になされた自主的な修正申告であっても、更正を予知してなされたものと同視され、過少申告加算税の免除の余地はそもそもなかったのではないかとも思われる⁴²⁾。なぜなら、税務当局から「調査が個別的に必要である」と判断されて調査着手の決定を受けている以上、調査に係る事前通知があった時点で非違事項を指摘され更正処分を受ける可能性が高いと解することもできるためである。もっとも、税務調査の意義は個別的必要性説ではなく、一般的必要性説によると捉えるべきであるから、平成 28 年度改正前の、事前通知後から更正の予知前までの間になされた自主的な修正申告に係る過少申告加算税免除は税務調査の意義と不整合であったわけではない。

図表 3 税務調査の意義



Ⅲ 修正申告における主体的納税者

1. 加算税制度の目的——自主修正の促進

従来、税務当局が更正処分手案から修正申告事案へ移行するように事務運営を展開し

てきた傾向⁴³⁾は、最高裁が更正の理由附記について厳しい判断をしてきたことへの反動であるともいわれてきたが、今次の国税通則法改正一白色申告者に対する更正の理由附記一によって、この傾向に更に大きな拍車がかかることが想定される。

しかしながら、修正申告の場合には不服申立ての機会がないことなどの不利益があることから、しばしば修正申告の勧奨に応じることが納税者にとって不利になると解する向きもある。租税専門家の間では、更正処分によれば、証拠の範囲内での是正にとどまるため、指摘事項が必ずしも明確でない場面での不明瞭な是正を甘受することから解放されるとか、あるいは、平成23年度税制改正において、青色申告に限らず、白色申告であっても更正処分に理由を附記すべきこととされたことからすれば、処分の明確な理由を知ることができるなどという点が強調され、修正申告でいわゆる手仕舞いをするような決着を選択すべきではないとする向きもある。更正処分を受けることに対するある種の社会的なネガティブなイメージとの兼ね合いで、納税者が修正申告に応じるかどうかを判断するという点もあろうが、かようなネガティブなイメージが取りに足らないものであるとすれば、なるほど納税者にとって修正申告のデメリットが強調されるのも理解できよう。

申告納税制度とは申告をさせられるものではなく、また、課税標準や税額を税務当局が決定するものでもなく、納税者自らが租税法の定めに従ってこれを主体的に行うものである。この作業が民主政治への参画という点で重要な意味があると考えられていることは既述のとおりであるが、私見としては、申告納税制度の下においては、やはり、自らが行った申告内容についての「是正」も本来的には納税者自らが行うことが本筋ではないかと考える。すなわち、そもそも、我が国が申告納税制度を採用し、第一義的に納税者自らが主体的に課税標準及び税額を確定させ申告を行うという本来の法律の制度、民主主義思想に基づく主体的な納税という見地からすれば、本来的には、納税者自らによる修正申告による是正が前提にあってしかるべきと考える。何よりも、修正申告書も申告納税制度という「納税申告書」なのである。このことを改めて確認しておくべきであろう。「納税申告書」とは、申告納税方式による国税に関し国税に関する法律の規定により、課税標準等及び税額等の事項その他当該事項に関し必要な事項を記載した申告書をいうところ（通法26）、修正申告書（通法19③）も「納税申告書」に該当することは文理上明らかである。修正申告も、納税義務を負う税額を確定させる行為であることを再確認すべきである（東京地裁平成16年1月30日判決・税資254号順号9542）⁴⁴⁾。自らが進んで是正するという修正申告制度は申告納税制度の一部なのである。

平成28年度改正後の国税通則法は、修正申告書の提出が調査の事前通知前になされ

たものであるときには、過少申告加算税はこれを免除することとし（前記図表2参照。通法65⑤）、無申告加算税や不納付加算税についてもこれを軽減することとしている（通法66⑥、67②）。すなわち、加算税制度は、自ら進んで行った是正について行政上の制裁措置を行わないこととしているのであり、かかる取扱いは、政府に手数をかけ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ないようにするものと説明されることもあるが、より強調すべきは、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こそが加算税免除の目的であると理解すべきであろう⁴⁵⁾。すなわち、「自発的な修正申告」を歓迎することに国税通則法65条ないし67条の目的があると考えるべきである。

さすれば、この議論の延長線上に、更正を経ずに自主的に修正申告によって自ら課税標準又は税額の是正をした納税者に対して、加算税を軽減するという制度を位置付けることはできはしまいか。要するに、たとえ調査の事前通知後や、更正の予知後であっても、自らの当初申告の誤りを認め、受動的な更正処分を待つことなく、自ら積極的に当初申告の是正行為たる修正申告を行った者に対してはペナルティを課さない、若しくはそれを軽減するような制度構築を検討すべきではないかと考えている。

2. 加算税制度の趣旨——裁判例の検討

上記のとおり、平成28年度改正前は、更正があるべきことを予知してされていない修正申告に過少申告加算税を賦課しないこととされていたが、この点については、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一般的に説明されてきた。例えば、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、「『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』することなく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いうべきである。」としている。この説示は、「自発的な修正申告」を歓迎することに国税通則法65条5項の目的があるとする。こうした加算税制度そのものの趣旨は改正を経てもなお、依然として変わらないものと解すべきであろう。

加えて、現行国税通則法以前の古い判決ではあるが、大阪地裁昭和29年12月24日判決（行裁例集5巻12号2992頁）がある。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、これを勧奨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から、右被告の主張はこれを採用することはできない。」とする。

かように、加算税制度の趣旨を政府に手数料をかけ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ないようにするという意味で読み取ることも可能であろう。上記判決は二段階要件説のリーディングケースとしても理解される重要な判断であり、かかる見解を軽視するのは妥当ではなからう。

また、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。

3. 修正申告の場合の加算税軽減制度の創設提案

概観した裁判例のように、加算税制度を「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したもの」であると解せば、ペナルティにのみ重心を置いた平成28年度改正後の加算税制度には若干の疑問を覚えるのである。同改正は、「当初申告のコンプライアンスを高める観点」に立ち⁴⁶⁾、事前通知後から更正の予知前までになされた修正申告については、従来過少申告加算税が課されなかったところ、原則5%の賦課を行うこととしており加算税強化の方向性を看取できる（図表2参照）。

なるほど、かかる改正の背景として、調査の事前通知を受けた直後に修正申告を行うことで過少申告加算税の適用を逃れる事例が散見されたためという実態があることも事実であり⁴⁷⁾、当初から適正な納税を行ってきた者との公平を図るという観点からはペナルティ強化の方向性も理解できないわけではない⁴⁸⁾。しかしながら、自主的な是正を推進するためという加算税制度のそもそもの趣旨からすれば、改正後の加算税制度がすべて正しいというわけではないように思われてならない。修正申告書を提出する者は、積極的に自己の申告の誤りや申告漏れを認め、主体的に是正しようと踏み出した納税者であることに鑑みれば、そのような者に対してペナルティを軽減するような措置を

設けてもよいのではなかろうか。むしろ、そうした制度設計こそが、申告納税制度の本旨に沿うものではないかと考える。なお、事前通知後からペナルティを課す改正後の加算税制度は、逆に更正の予知までの間の自主的修正申告を委縮させる結果とはなりはしまいか⁴⁹⁾。

そこで、新たな加算税軽減制度の創設として、自主的な修正申告であるのか、それとも受動的な更正処分であるのかという区分に応じて賦課割合に変化を設けることを提案したい⁵⁰⁾。賦課割合の数字自体は暫定的なものではあるが、具体的には、更正の予知後になされた修正申告の場合、現行10%の賦課割合のところを7%に軽減する等の措置を講じるべきではないかと考えている。あくまでも「自発的な納税者」を念頭に置いているため、自主的な修正申告を拒み更正処分を受けた場合には、かかる軽減措置は適用されない。

なお、事前通知後から更正の予知前までの修正申告の場合、平成28年度改正により原則5%の割合による賦課がなされることとなったが、既に所見を述べたとおり、かかる改正には反対である。たとえ事前通知の後であったとしても、更正の予知前である以上、自主的に修正申告を行った者に対してはペナルティを課さずに、むしろ自発性を促進させるような加算税制度にしておいた方が本来的には望ましいようにも思われる。以上の提案をまとめれば、以下の図表4のようなになる（あくまでも平成28年度改正を所与のものとしたものが「提案①」、本来の加算税制度の趣旨からしてあるべき方向と考えるものが「提案②」である。）。

図表4

過少申告加算税	自発性	当初申告～事前通知前	事前通知後～更正の予知前	更正の予知後
現行	—	0%	5%	10%
提案①	修正申告	0%	5%	7%
	更正処分			10%
提案②	修正申告	0%	0%	7%
	更正処分			10%

結びに代えて

税務当局が更正をするためには、国税通則法 24 条の「調査」⁵¹⁾を経なければならぬことになっており、この「調査」を経ないで自ら修正申告を自主的に行った場合には、主体的な是正を奨励する見地から加算税を例外的に免除するという趣旨であると考えられる。そうであるとする、問題は、税務当局からの勧奨があったとしても、自ら税務当局の指摘事項を理解し、進んで是正をしようとする姿勢を否定するべきではなからう。さすれば、更正を経ずに修正申告によって自ら課税標準又は税額の是正をした納税者に対して、加算税を軽減するという上記の制度設計を位置付けることができるはずである。

加算税が行政手法にとって極めて重要な制度であることは疑いがない。この点、ハロルド・モスは、「正直者には、尊敬の的、悪徳者に畏怖の的」と表現している⁵²⁾。租税行政手法として加算税制度にメリハリをつけることは、上記ハロルド・モスの主張する文脈に従うものではなからうか。

当初は、「ムチ」として出発した加算税制度であるが^{53)、54)}、近時は、国外財産調書の報告を行った者や財産調書の報告をした者に対しては、過少な申告であったとしても、その申告の瑕疵が報告された財産債務に係るものである場合には、加算税を軽減するような「アメ」としての軽減措置が盛り込まれている。同様に、「ムチ」である加算税の中にも「アメ」を織り込むなどして、納税者の自主性を促すような制度設計をしていくことが好ましいのではなからうか。本稿において提案した制度は、アメとムチの 2 つの顔を持った近時変容を見せている新たな加算税制度に合致した提案であると考えている。

注

- 1) 山田二郎氏は、近年の国税通則法の改正について、「早く税務調査手続を国際水準に高め、納税者が適正な手続により納得して申告し、そして納税する日が到来することを渴望されていた。市民革命を経験していない私共が、漸く適正な手続により納得できる税金を納付する時代を迎えることができたことになる。」として、税務調査手続の整備が、納税者の自主的な適正申告に繋がることを期待される（山田「最近の納税環境整備の動向とその評価」税研 174 号 31 頁）。
- 2) かようなプラグマティックな国家観につき、金子宏『租税法〔第 21 版〕』1 頁（弘文堂 2016）参照。
- 3) 神野直彦『財政学〔改訂版〕』151 頁（有斐閣 2007）。

- 4) 貝塚啓明「租税の意義と種類」金子宏ほか編『租税法講座〔第1巻〕租税法基礎理論〔再版〕』2頁(ぎょうせい1976)は、「課税は強制的であるから、通常の経済取引とはいえない。」とされ、「経済システムというものが、社会的な関係において、当事者の自発的な取引によって好ましい結果をもたらす正確のものであるとすれば、強制力を含む課税は、経済システムとは異質的システム、すなわち政治システムに属するもの」と論じられる。政治システムとはコンフリクト(conflict)を前提としたものである(村上泰亮=熊谷尚夫=公文俊平『経済体制』133頁以下(岩波書店1973)参照)。対価なしに政府部門に経済的価値物を引き渡す理由は憲法上の義務規定や犯罪者処罰規定の存在に由来するとする見解もある(和田尚久「政府の役割」速水昇編『政府の役割と租税』3頁(学文社2005))。
- 5) 北野弘久「政治献金の課税と国民の参政権」同『憲法と税財政』263頁以下(三省堂1983)、同「現代租税国家体制における集権と分権」同『納税者基本権論の展開』116頁(三省堂1993)、同「行政権の司法権に対する侵害—租税訴訟の現状分析を中心として」同書255頁。
- 6) 北野弘久「租税国家と参政権」同『納税者基本権論の展開』91頁(三省堂1993)。
- 7) 北野・前掲注6, 91頁, 小池幸造「商法『改正』と税理士の課題」板倉宏=吉田善明編『納税者の権利』〔北野弘久教授還暦記念論文集〕465頁(勁草書房1991)。
- 8) 選挙権の性格を、選挙人としての地位に基づいて公務員の選挙に関与する公務とみる見方(公務説)と、国政への参加を国民に保障する権利とみる見方(権利説)を併せて解する二元説という憲法学上の多数説に疑問を呈する芦部信喜教授は、「公務員という国家の機関を選定する権利であり、純粋な個人権とは違った側面をもっているため、そこに公務としての性格が付加されていると解するのが相当である。」と論じられる(芦部『憲法〔第5版〕』253頁(有斐閣2011))。
- 9) 松澤智『租税手続法』13頁(中央経済社1997)。
- 10) 松澤智『租税法の基本原則—租税法は誰のためにあるか』24頁(中央経済社1986)。
- 11) 控訴審東京高裁昭和27年1月31日判決(税資18号411頁)の解説として、板倉宏・租税判例百選162頁以下参照。
- 12) 金子・前掲注2, 21頁。
- 13) かように捉えることは、社会というものは完全に個人には分解し得ないものであるから、社会としての選択は単なる個人としての選択の寄せ集めではなく、独自の社会的存在に見合った社会としての選択があり得るとする能力説にのみ従うべきだとの考えに直結するものではない。
- 14) 福田幸弘『税とデモクラシー』8頁(東洋経済新報社1985)。申告納税制度を自己賦課(self-assessment)と呼ぶこともある(金子宏「民主的税制と申告納税制度」同『租税法理論の形成と解明〔下巻〕』577頁(有斐閣2010))。民主制国家においては租税自費自弁説が妥当とされており(植原博『現代行政法の諸問題』215頁(有斐閣1980))、この文脈で自己賦課と論じられることもある(松澤・前掲注9, 16頁)。
- 15) 新井隆一『負担の公平 記帳の責任』151頁(成文堂1984)。同教授は、このように解することによって、「課税をする側の意思も、納税をする側の意思も、そこに介入したり、はたらいたりする余地や可能性がないようにしておくべきである、ということになる。」という主張を説得的に展開される(同書153頁)。
- 16) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第5版〕』117頁(弘文堂2016)。もっとも、同教授は、当時の制度について、「現在の申告納税制度とはその趣旨・内容を異にするものであった。」とされる(同書117頁)。
- 17) 谷口・前掲注16, 117頁。
- 18) 憲法30条は、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」と規定する。ここにいう「国民の義務」について、金子宏教授は、「古い権威的国家思想によってではなく、国民主義にその根拠を求めらるべきである。」とされる(金子「民主的税制と申告納税制度」同『租税法理論の形成と解明〔下巻〕』578頁(有斐閣2010))。
- 19) 酒井克彦「納税者の権利保護と事前手続の充実—国税基本法制定の提案に向けて」慶應法学

12号1頁参照。

- 20) このような視点は、最近の消費者保護法制においても同様のベクトルにあることを看取できる。消費者契約法、証券取引法など多くの消費者法制でもかような観点からの議論が中心であるといえよう。
- 21) 福田・前掲注14, 287頁。
- 22) 金子・前掲注18, 578頁。
- 23) 金子・前掲注18, 578頁。
- 24) 松澤・前掲注9, 16頁, 30頁。
- 25) 佐藤幸治『憲法〔第3版〕』84頁(青林書院新社1995)。なお、二元説に対して疑問を呈する見解のあることは前述のとおりである(前掲注7参照)。
- 26) 松澤・前掲注9, 30頁。
- 27) 松澤・前掲注9, 9頁以下, 同『租税法の基本原理』8頁(中央経済社1983)。
- 28) 金子・前掲注18, 588頁。
- 29) REPORT ON JAPANESE TAXATION BY THE SHOUP MISSION, 8.27.1949, Vol4, APPENDIX D, D節第4款。このように、シャープ勧告は自発的納税協力を前端的に謳っている。それは、単なる納税協力者ではなく、「自発的」な納税協力者なのである。同勧告は、自発的納税協力を促進するための方策として多くの勧告をしている(金子・前掲注18, 580頁)。
- 30) 金子・前掲注14, 580頁。
- 31) 新井・前掲注15, 63頁。
- 32) 松澤・前掲注9, 350頁。
- 33) 曾和俊文『質問検査権をめぐる紛争と法』芝池義一=田中治=岡村忠生編『租税行政と権利保護』98頁(ミネルヴァ書房1995)。
- 34) 例えば、東京地裁昭和40年9月21日判決(税資84号97頁)は、「弁護人は所得税法第63条(昭和40年3月31日法律33号による改正以前)、法人税法第45条第46条(昭和40年3月31日法律34号による改正以前)にいう『調査について必要があるときは』とは当該年度全体の中で過少申告の虞があるというだけでなく、申告についてどの年度の、どの収入について或は特定の支出について合理的な根拠に基き疑いのある場合には調査し得ることを意味すると主張している。本件税務調査は、当時の規定の所得税法第63条または法人税法第45条の質問検査権に基いて行われたのであるが、右法条による税務調査は、犯罪捜査の性格をもつ国税犯則取締法による犯則調査とは異なる。犯則調査は性質上被疑事実すなわち犯則の具体的嫌疑が前提となり、特に強制調査にはそれを合理化するだけの嫌疑の存在が要求されている。
- しかし、税務調査には必ずしも犯則調査と同じ意味の具体的嫌疑が要求されていないと解するのが相当である。蓋し税務調査は申告納税制度を担保し適正な課税を実現する純粹に行政的手続で、適正な課税標準と税額の確定を唯一の目的としておりその方法も直接強制が許されず、正当な理由のない調査拒否などに刑罰を課す間接強制があるのみであるからである。従って前記法条の『必要があるとき』という中に納税者の申告が適正でない疑いがあり、その適否を確定するために調査が必要である場合が含まれることは当然である。本件税務調査はその対象者に過少申告の疑いが合理的に存在したのであるから、その実施要件に欠けることがなかったのである。そうであるとすれば、他に違法原因の認められない本件税務調査はいずれも適法であったと言わねばならない。弁護人の主張は理由がない。」とする。
- この判決は、具体的な嫌疑までは必要ないとしながらも、合理的な根拠に基づく疑いがある場合に調査し得るとする見解に立っていると思われる。すなわち、個別的必要性説を採用しているといえよう。
- 35) 北野弘久『税法学原論〔第3版〕』317頁(青林書院1992)。この論拠として、①申告納税制度の下では、納税者は第一次的に納税義務確定権を有し、課税庁の課税処分は二次的・補完的であること、②質問検査権の行使は、被調査者に様々な影響を与える権力的作用であること、③罰

則によって担保されている以上必要性も厳格に解すべきであることなどが掲げられている。

また、新井隆一教授は、「とりわけ申告納税方式による租税の場合には、更正・決定のための調査は、納税申告の内容または無申告という事実の内容の正当性（または真実性）があって行われるべきものであるから、『当該職員』において疑うに足りるだけの個別的・具体的な事由が存しなければならぬ。」とされる（新井『課税権力の本質』132頁（成文堂1972））。

- 36) これは、質問検査権につき相当の理由がある場合に限られず、広く確認という意味まで含めて「必要があるとき」を解釈する立場である。例えば、国税庁は、従来から次のような見解を示してきた。すなわち、正しい課税標準はいくらか、申告が正しいかどうかを確認する必要がある場合等広くその行使が認められているとするのである。

必要性がない調査は認められないが、その必要性は一般的なものであれば問題はないとする見解である。

例えば、名古屋高裁昭和48年1月31日判決（行裁例集24巻1=2号45頁）は、「所得税法はいわゆる申告納税方式をとり、納税義務者が納付すべき税額は、その者のする申告により確定することを原則としてはいるものの、最終的な税額の確定は税務署長に留保され、その更正のないことを条件として、該申告が承認されるにすぎないものである。そして、税務署長は、常に納税義務者がその義務を正しく履行したか否かを調査する職責を有し、申告税額が自己の調査したところと異なる場合には、申告税額に拘束を受けることなくこれを更正し得るのであり、しかも、税務署長がいかなる場合にかかる調査をなすべきかは、法律に特に定めるところがないのである。したがって、税務署長は、過少申告なることを疑うに足りる事情の存する申告について調査をなすもののもちろんであるが、かかる疑いの存せざる申告について調査をすることも、何ら妨げられるものではなく、該調査の結果万一過少申告なることを発見した場合には、申告税額を更正しなければならないのである。」とする。

また、名古屋地裁昭和53年5月15日判決（税資101号389頁）は、「税務署長は、納税の適正を期するため、常に納税者がその義務を正しく履行したか否かを調査する権限と職責を有し、申告税額がその調査したところと異なる場合には、申告税額に拘束されることなく国税通則法24条に基づきこれを更正しうるのであり、税務署長がいかなる場合にいかなる調査をなすべきかについて法律に特に定めるところはない。従って、税務署長は、過少申告なることを疑うに足りる事情の存する申告については勿論、かかる事情の存しない申告についても調査することを妨げられるものではなく、該調査の結果過少申告であることを発見した場合には、申告税額を更正しなければならないのである。」とするのである。

- 37) 清永敬次・判評151号9頁。
38) 清永敬次『税法〔新装版〕』243頁（ミネルヴァ書房2013）。
39) 金子・前掲注2，866頁。
40) 三木義一「最近における質問検査権をめぐる下級審判決の動向」税理27巻4号78頁以下。
41) 平成23年の国税通則法改正において一定程度の是正はあった。
42) この点について、酒井克彦『クローズアップ租税行政法〔第2版〕』150頁（財経詳報社2016）参照。
43) 首藤重幸教授は、修正申告が「当初に予想された制度的意味とは異なる方向で機能させられている面がある」と指摘される（北野弘久編『現代税法講義〔2訂版〕』296頁〔首藤執筆部分〕（法律文化社1994））。すなわち、「税務行政庁が提示する額で修正申告させる行政指導を強めている」とされ、「この修正申告の行政指導が濫用されることになれば、それは申告納税制度の存在意義を著しく損なうことになろう。」と危惧を示される（同書301，302頁）。
44) 判例評釈として、品川芳宜・TKC税研情報13巻7号64頁参照。修正申告は納税者による主体的な税額確定行為である（金子・前掲注2，830頁，酒井克彦『裁判例からみる所得税法』607頁（大蔵財務協会2016））。
45) 例えば、東京地裁平成7年3月28日判決（訟月47巻5号1207頁）は、「同項〔筆者注：国税

通則法 65 条 5 項] は、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、例外的に過少申告加算税を賦課しないこととすることにより、納税者の自発的な修正申告を奨励することを目的とするものであると解することができる。」と判示している。

- 46) 佐藤慎一「平成 28 年度税制改正案について」租税研究 797 号 73 頁、波戸本尚「平成 28 年度税制改正について」ファイナンス 51 巻 12 号 24 頁など参照。
- 47) この点、具体的な発生件数や割合などについては明らかにされていないため判然としない部分も残るが、例えば、関税・外国為替等審議会関税分科会では、「国税においては、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多額の修正申告を行い、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」旨に触れている(関税・外国為替等審議会関税分科会平成 27 年 12 月 3 日付「配布資料 2-1 加算税制度の見直し等」2 頁)。

そのほか、この点を指摘するものとして、青木丈「平成 28 年度税制改正の概要と実務ポイント 納税環境整備」税理 59 巻 3 号 66 頁、鴻秀明「加算税制度の見直し(平成 28 年度税制改正)の概要と留意点」税務弘報 64 巻 5 号 163 頁なども参照。
- 48) 例えば、加算税強化の方向性に賛成の立場として、上西左大信「税制改正大綱を評価する—納税環境整備」税研 187 号 66 頁など参照。なお、同氏は、各段階における加算税の割合をさらに引き上げる方向で検討すべきとされる(同稿 67 頁)。
- 49) この点について、酒井克彦「更正の予知なき場合の加算税免除制度の改正」中央ロー・ジャーナル 13 巻 2 号 90 頁参照。
- 50) 納税者の修正申告書提出の自発性を加算税制度の更正の予知の側からアプローチする見解として、澤田正「通則法 65 条 5 項(納税者の更正の予知)の解釈における『自発性基準説』の提案：東京地裁平成 24 年 9 月 25 日判決を題材にして」税大ジャーナル 23 号 54 頁。
- 51) 「調査」の意義については、国税庁長官通達課総 5-9 ほか 9 課共同「国税通則法第 7 章の 2(国税の調査)関係通達の制定について(法令解釈通達)」1-1(1)参照。なお、同通達とこれまでの「調査」の意義の一般的理解との不連続性を指摘するものとして、品川芳宣「税務調査開始後に修正申告書を提出した場合の更正の予知」税研 169 号 98 頁参照。
- 52) 肥後治樹「概説・『正直者には、尊敬の的』考〜ハロルド・モスと国税庁創設〜」税務事例 46 巻 12 号 35 頁。
- 53) 酒井克彦『附帯税の理論と実務』3 頁(ぎょうせい 2010)、同『申告納税制度における記帳や帳簿保存の意義—青色申告制度と加算税制度が意味するもの』税大ジャーナル 16 号 1 頁、同・前掲注 42, 99 頁も参照。
- 54) 金子宏教授によると、シャウプ勧告はアメとムチの双方が含まれていたとされる((金子・前掲注 14, 580 頁))。

●Summary

A state is a self-controlled group of sovereign people, so the people should share in paying the expenses necessary to its maintenance and their activities. A taxpayer can determine his or her own tax responsibility in an independent way, according to this way of thinking. In other words, each taxpayer has the right and responsibility to determine the taxes due. This has an important meaning for participation in a democratic government. Any “correction” of the contents of a tax declaration also is to be performed by the taxpayer. The additional tax system was intended to welcome and encourage voluntary amended returns. However, it operates—paradoxically—by means of a penalty. The collection of additional taxes for deficient returns has been strengthened by changes in the system. These changes, however, raise problems.