

# 租税罰則その他の納税環境整備関係の改正

目		次		
一	租税罰則関係……………	671	Ⅲ 事前照会に対する文書回答制度の見直し……………	683
I	租税罰則の見直し……………	671	Ⅳ 国税の滞納処分による差押えを禁止する措置……………	684
二	その他の納税環境整備関係……………	678	Ⅴ その他……………	685
I	還付加算金の計算期間の見直し……………	678		
II	官公署等に対する協力要請（照会）規定の整備……………	681		

## はじめに

平成23年度税制改正においては、現下の厳しい経済状況及び雇用情勢に対応して税制の整備を図る観点から、雇用促進税制及び環境関連投資促進税制の創設、寄附税制の拡充、金融・証券税制の改正、租税特別措置の見直し等所要の措置が講じられました。

このうち納税環境整備については、経済社会状況の変化に対応し、税制への信頼の一層の向上を図る観点から、所得税、法人税、相続税等に係る故意の申告書不提出によるほ脱犯の創設等の罰則の見直し、還付加算金の計算期間の見直し等の措置が講じられています。

これらの改正事項が盛り込まれた「現下の厳しい経済状況及び雇用情勢に対応して税制の整備を図るための所得税法等の一部を改正する法律（平成23年法律第82号）」は、去る6月22日に参議院本会議で可決・成立し、同月30日に公布されています。

以下では、これらの法令改正の主な内容について説明することとします。

なお、上記のほか、平成22年度及び平成23年度の税制改正大綱において取り組むことが示されていた、納税者権利憲章の策定、税務調査手続の明確化・法制化、更正の請求期間の延長、処分の理

由附記の実施等の国税通則法の抜本改正については、これらを盛り込んだ「所得税法等の一部を改正する法律案」（閣法第2号）が本年1月25日に国会に提出されましたが、民主党、自由民主党及び公明党による3党合意において、「各党間で引き続き協議を行い、（中略）、更正の請求期間の延長をはじめとする納税環境整備が進展するよう、成案を得るものとする」とされたことを受け、同法案を修正の上、継続して審議することとされています（同法案は6月10日に修正され、その題名が「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律案」に改められています）。

（参考1）「平成22年度税制改正大綱」（平成21年12月22日閣議決定）

## 第3章 各主要課題の改革の方向性

### (1) 納税者権利憲章（仮称）の制定

「代表なくして課税なし」の言葉に象徴されるように、議会制度は税と共に発展してきたといっても過言ではありません。つまり、議会制民主主義における税のあり方は、あくまでも税を納める主権者たる国民の立場に立って決められるべきものです。国民主権にふさわしい税制を構築していくため、納税者の税制上の権利を明確にし、税制への信頼確保に資するものとして「納税者権

利憲章（仮称）」を早急に制定します。

納税者の権利を守るための具体的な改革として、更正等の期間制限が課税庁からの更正と納税者からの修正で異なる点について見直していきます。特に課税庁の増額更正（事後的な納税額の増額）の期間制限が3～7年であるのに対して、納税者からの更正の請求（事後的な納税額の減額）の期間制限が1年であることは納税者の理解を得られにくく、早急に見直す必要があります。

- (2) 国税不服審判所の改革（略）
- (3) 社会保障・税共通の番号制度導入（略）
- (4) 歳入庁の設置（略）
- (5) 罰則の適正化

納税者の税制上の権利の裏返しとして、納税者には適正に税制上の義務を履行することが求められます。義務を適正に履行しない納税者に対しては、厳正かつ的確に対処する必要があります。

課税の適正化を図り、税制への信頼を確保するためには、罰則の適正化が重要です。他の経済犯とのバランスなどを考えながら、罰則の見直しを行う必要があります。

- (6) 納税環境整備に係るP Tの設置（略）

以上、(1)納税者権利憲章（仮称）の制定、(2)国税不服審判所の改革、(3)社会保障・税共通の番号制度導入、(4)歳入庁の設置、等について、具体化を図るため、税制調査会の下にプロジェクト・チーム（PT）を設置します。特に、(1)(2)(3)については1年内を目途に結論を出します。

なお、社会保障・税共通の番号制度やこれを付番・管理する歳入庁の設置については、税制のみならず、社会保障制度も関連することから、税制調査会のP Tと並行して、内閣官房国家戦略室を中心に、府省横断的に検討を行うこととします。

（参考2）「平成23年度税制改正大綱」（平成22年

12月16日閣議決定）

## 第2章 各主要課題の平成23年度での取組み

平成22年度税制改正大綱の第3章において、各主要課題の改革の方向性を示したところであり、改革の第一歩として、平成22年度税制改正では、「控除から手当へ」等の観点からの扶養控除の見直し、（中略）等の措置を一体として講じました。平成23年度税制改正においては、平成22年度税制改正大綱の改革の方向性を継承し、以下の改革に取り組みます。

### 1. 納税環境整備

納税者の立場に立って納税者権利憲章を策定するとともに、税務調査手続の明確化、更正の請求期間の延長、処分の理由附記の実施等の措置を講じることとし、国税通則法について昭和37年の制定以来、最大の見直しを行います。

国税不服審判所の改革については、納税者の簡易・迅速な権利救済を図り、審理の中立性・公正性を高める観点から、行政不服審査制度全体の見直しの方向を勘案しつつ、不服申立ての手続、審判所の組織や人事のあり方について見直しを進めていきます。

社会保障・税に関わる番号制度については、早期の制度導入に向け、「社会保障・税に関わる番号制度に関する実務検討会」を中心に速やかに検討を進めるとともに、税務面においても積極的な検討を行います。

#### (1) 納税者権利憲章の策定

納税者の立場に立って納税者権利憲章（以下「憲章」といいます。）を策定します。

憲章については、複雑な税務手続を納税者の目から見て分かり易い形でお知らせするため、①納税者が受けられるサービス、②納税者が求めることのできる内容、③納税者に求められる内容、④納税者に気をつけていただきたいことを一連の税務手続に沿って、一覧性のある形で、平易な言葉で簡潔・明瞭に示すとの考え方に沿って策定します。

これを踏まえ、税務当局も納税者からより一層信頼される税務行政に向け、取り組みのものとします。

また、国税通則法について、第一条の目的規定を改正し、税務行政において納税者の権利利益の保護を図る趣旨を明確にします。さらに、憲章の策定を法律上義務付けることとし、その策定根拠、憲章に記載すべき事項を法定するとともに、各種税務手続の明確化等に関する規定を同法に集約します。同法の法律名が改正後の法律の内容をよく表すものとなるよう、題名を変更します。

(2) 租税教育の充実 (略)

(3) 税務調査手続

調査手続の透明性及び納税者の予見可能性を高め、調査に当たって納税者の協力を促すことで、より円滑かつ効果的な調査の実施と、申告納税制度の一層の充実・発展に資する観点から、税務調査に先立ち、課税庁が原則として事前通知を行うことを法律上明確化します。ただし、悪質な納税者の課税逃れを助長することのないよう、課税の公平確保の観点を踏まえ、一定の場合には事前通知を行わないこととします。

また、調査終了時の手続について、課税庁の納税者に対する説明責任を強化する観点から、法律上明確化します。

なお、現行の調査実務上行われている物件の預かり・返還等に関する規定を法律上明確化します。

(4) 更正の請求

納税者が申告税額の減額を求めることができる「更正の請求」については、法定外の手続により非公式に課税庁に対して税額の減額変更を求める「嘆願」という実務慣行を解消するとともに、納税者の救済と課税の適正化とのバランス、制度の簡素化を図る観点から、更正の請求を行うことができる期間（現行1年）を5年に延長し、併

せて、課税庁が増額更正できる期間（現行3年のもの）を5年に延長します。

これにより、基本的に、納税者による修正申告・更正の請求、課税庁による増額更正・減額更正の期間を全て一致させることとします。

また、当初申告時に選択した場合に限り適用が可能な「当初申告要件が設けられている措置」については、事後的な適用を認めても問題がないものも含まれていることを踏まえ、更正の請求を認める範囲を拡大します。

(5) 理由附記

処分の適正化と納税者の予見可能性の確保の観点から、全ての処分について、理由附記を実施します。ただし、個人の白色申告者に対する更正等に係る理由附記については、記帳・帳簿等保存義務の拡大と併せて実施することとします。（中略）

(6) 国税不服審判所の改革 (略)

(7) 社会保障・税に関わる番号制度 (略)

第3章 平成23年度税制改正

1. 納税環境整備

(1) 納税者権利憲章の策定 (略)

(2) 税務調査手続 (略)

(3) 更正の請求 (略)

(4) 理由附記 (略)

(5) 地方税法に関する税務調査手続等の見直し (略)

(6) 租税罰則の見直し

〔国税〕

経済社会状況の変化に対応し、税制への信頼の一層の向上を図る観点から、租税に関する罰則（国税関係）について、次の措置を講じます。（後略）

(参考3)

「平成23年度税制改正法案等の処理について」（平成23年6月8日 民主党・自由民主党・公明党）では、納税環境整備について、以下のように示されています。

1. 平成23年度税制改正法案のうち、
    - 個人所得課税の諸控除（給与、特定支出、成年扶養）の見直し及び退職金課税の見直し、
    - 法人税の税率引下げ及び課税ベース拡大（いずれも中小特例を含む）、
    - 相続税の控除及び税率等の見直し並びに贈与税の税率構造の緩和及び精算課税の対象の拡大、
    - 「地球温暖化対策のための税」の導入としての石油石炭税の税率の上乗せ
- の扱いについては、復興のための23年度補

正予算の検討と併せ、各党間で引き続き協議する。地方税法案についても、国税と同様のものについては、同様の扱いとする。

国税通則法の抜本改正についても、各党間で引き続き協議を行い、上記の改正項目についての協議の際に、更正の請求期間の延長をはじめとする納税環境整備が進展するよう、成案を得るものとする。

なお、今通常国会会期中に成案を得られない場合には、会期末において、閉会中審査手続をとるものとする。（後略）

## 一 租税罰則関係

### I 租税罰則の見直し

租税に関する罰則については、依然として大口・悪質な脱税が後を絶たない状況等を踏まえ、平成22年度改正において、課税の適正化を図り、税制に対する信頼を確保する観点から、国税に関する従来からの犯罪類型における法定刑の水準等について、他の経済犯罪の法定刑などを勘案して懲役刑の引上げ（5年→10年）等の見直しが行われた

ところです。

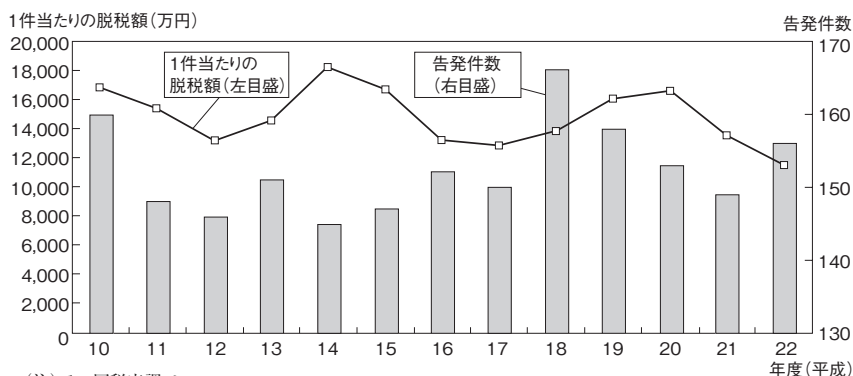
今回の改正においては、経済社会状況の変化に対応し、税制への信頼の一層の向上を図る観点から、新たに「故意の申告書不提出による脱犯」及び「消費税の不正受還付罪の未遂罪」が創設されました。

（参考）最近の告発件数：年間150～160件前後、平均脱税額：概ね税額で1.5億円程度（参考図表1）

参考図表 1

最近の国税犯則事件の状況

- 告発件数は概ね年間150～160件前後、処理1件当たりの脱税額は概ね1億5千万円程度で推移。
- 近年は、大口の無申告事案、消費税の不正受還付事案、相続税事案が増加。



- (注) 1. 国税庁調べ  
 2. 「告発件数」及び「処理1件当たりの脱税額」は査察が処理したものの計数。なお、「告発件数」は原則として違反行為者数(法人であれば社数)。

## 1 故意の申告書不提出による脱犯の創設

### (1) 制度の概要

積極的な所得隠蔽行為は伴わないものの、故意に「納税申告書を法定申告期限までに提出しないことにより税を免れた者」を処罰する規定が創設されました。

具体的には、各税目に応じてそれぞれ次のとおりとされています（参考図表3）。

- ① 直接税及び消費税については、故意に「納税申告書を法定申告期限までに提出しないことにより税を免れた者」について、5年以下の懲役若しくは500万円以下（脱税額が500万円を超える場合には、情状により脱税額以下）の罰金に処し、又はこれらを併科することとされました（所法238③④、法法159③④、相法68③④、地法39③④、消法64④⑤、措法42の3①②、70の13①②）。

（注）上記の「直接税」とは、所得税、法人税、相続税、贈与税及び地価税をいいます。

- ② 間接税等（消費税、航空機燃料税及び電源開発促進税を除きます。）については、故意に「納税申告書を法定申告期限までに提出しないことにより税を免れた者」について、5年以下の懲役若しくは50万円以下（脱税額の3倍が50万円を超える場合には、情状により

脱税額の3倍以下）の罰金に処し、又はこれらを併科することとされました（酒法55③④及び57、た法28③④、た特法21③④、揮法27③④、地揮法15③④、石ガ法28③④、石石法24③④、措法89②⑧、沖特法156③・沖特令74の2③⑥）。

（注）上記の「間接税等」とは、消費税、酒税、たばこ税、たばこ特別税、揮発油税、地方揮発油税、石油ガス税、石油石炭税、航空機燃料税及び電源開発促進税をいいます。

- ③ 航空機燃料税及び電源開発促進税については、故意に「納税申告書を法定申告期限までに提出しないことにより税を免れた者」について、3年以下の懲役若しくは50万円以下（脱税額が50万円を超える場合には、情状により脱税額以下）の罰金に処し、又はこれらを併科することとされました（航燃法20③④、電促法13③④）。

### (2) 制度創設の背景等

近年、電子商取引の普及等により、外為証拠金取引（FX取引）等で巨額の所得を得ながら、税を免れる故意をもって申告を行わず、結果的に多額の税額を免れるケースが指摘されています（参考図表2-1・2-2）。

#### 参考図表2-1

#### 最近の不正事案(例)

- 外国為替証拠金取引（FX取引）を行っていた者が、10億円の運用益を全く申告せず  
⇒脱税犯（現行10年以下の懲役若しくは1,000万円以下（情状により脱税額以下）の罰金又はこれらの併科）として処罰できない。  
※【判決】懲役1年（執行猶予3年）  
…申告書不提出罪（秩序犯：1年以下の懲役又は50万円以下の罰金）
- 消費税課税事業者が、架空の無形資産（事業に係るノウハウ）を高額で仕入れたように装い、約100億円の消費税の還付を受けようとして申告書を提出したところ、税務署長が不正に気づき還付を留保  
⇒処罰不可：消費税の不正受還付罪の未遂罪について処罰規定なし



参考図表2-2

申告書不提出事案及び消費税の不正受還付事案の推移

(単位：件)

区分 \ 年度(平成)	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
告発件数	146	151	145	147	152	150	166	158	153	149
申告書不提出事案	11	15	11	15	13	21	29	17	22	22
うち 偽りその他不正の行為がなく脱税犯として告発できなかった者	—	—	—	—	—	—	—	2	3	2
消費税の不正受還付事案(既遂)	1	—	4	1	4	6	13	21	7	10

(備考) 国税庁調べ

(参考) ・脱税犯:偽りその他不正の行為を伴って税を免れた者(現行10年以下の懲役若しくは1,000万円以下(情状により脱税額以下)の罰金又はこれらの併科)

・申告書不提出犯(秩序犯):税を免れる意図はないが、故意に申告書を提出しない者(現行1年以下の懲役又は50万円以下の罰金)

このような場合、従来は、所得秘匿のための積極的な工作(「偽りその他不正の行為」(注1))を伴わないことから、いわゆる「脱税犯」として処罰することはできず、秩序犯である「故意の申告書不提出犯」として、1年以下の懲役又は50万円以下の罰金として処罰されるに過ぎませんでした(所法241等)(注2)、悪質なケースについては、「脱税犯」に準じた刑事責任を問う必要性は大きいと考えられます。

こうした点を踏まえ、悪質性の高い無申告事案に厳正に対応する観点から、今回、「脱税犯」と「申告書不提出犯」との間に位置する犯罪類型として、「税を免れる故意をもって申告書を提出せず、税を免れた者」(注3)について新たに脱税犯の一種として処罰する規定を設けることとされたものです。

本罪は、あくまで「税を免れる故意をもって申告書を提出せず、税を免れた者」を処罰するものであり、過失犯は処罰の対象外とされます(参考図表4)。

なお、この法定刑については、「脱税犯」と「故意の申告書不提出犯」とのバランスを考慮し、「5年以下の懲役若しくは500万円以下(情状により脱税額以下)の罰金又はこれらの併科」(直

接税及び消費税の場合)とされています(参考図表3)。

(注1) 通常の「脱税犯」の構成要件は、①偽りその他不正の行為があること、②税を免れた結果が発生していること、③①と②の因果関係があること、④①～③についての認識(故意)があること、とされています。ここで、「偽りその他不正の行為」とは、「ほ脱の意思をもってその手段として税の賦課を不能又は著しく困難ならしめるようななんらかの偽計その他の工作を行うこと」をいい(最判昭42年11月8日)、二重帳簿の作成、証票書類の隠匿、取引名義の仮装などはその典型とされます。

(注2) 通常の脱税犯と故意の申告書不提出犯の法定刑(現行)(参考図表3・4)

・「脱税犯」:直接税・消費税の場合は、10年以下の懲役若しくは1,000万円(情状により脱税額)以下の罰金又はこれらの併科(所法238等)

・「故意の申告書不提出犯」:1年以下の懲役又は50万円以下の罰金(所法241等)

(注3) 新設された「故意の申告書不提出によるほ脱犯」の構成要件

- ① 納税義務者であること、
- ② 申告義務があること、
- ③ 申告を行わなかったこと、
- ④ 税を免れたこと、
- ⑤ ③と④との間に因果関係があること、及び、
- ⑥ ①～⑤についての認識（故意）

秩序犯である「故意の申告書不提出犯」の構成要件は、上記の①～③及びそれらについての認識（故意）となります。

**（参考）** 故意の申告書不提出による脱税犯については、「国税通則法の制定に関する答申」（昭和36年7月・税制調査会）において、「無申告による脱税犯も過少申告による脱税犯と同様に処罰される旨を明定すべきである」と示されていましたが、立法化が見送られた経緯があります。

これに関しては、今回の法案審議において、「今回の創設に当たりまして、私も六十年前の税調やまた国会答弁等勉強させていただきました。そのとき、やはりまだ申告納税制度が導入僅かだったということや、また、

この犯意のある無申告か犯意のない無申告のその線引きが非常に難しいといったような問題、さらには、刑事犯全般の中で議論しなきゃいけないというようなやり取りがあったというふうに承知しております。

そういう意味で、今回議員御指摘のように、税を免れる故意の立証についていかに詰めて立証していくかということを政府内、また法務当局、さらには政府の税制調査会の中でも議論をさせていただきました。例えば金融取引に関して言えば、多額の利益を得ている、これは例えば通帳などで今確認ができます。また、金融商品の販売会社の担当者から利益を申告する必要について説明を受けていたかどうか、これも様々なパンフレットや、またやり取りの中で、また担当者に聞くことで立証できる、情報収集等で立証できるということが分かりましたので、このような法と証拠に基づいて立証していくということになりました。」との答弁がなされているところです（平成23年6月21日（火）参議院・財政金融委員会における尾立財務大臣政務官答弁）。

参考図表3

申告書不提出(無申告)に係る租税罰則の体系

税目	行為類型	改正前	改正後
①所得税(所得税法238条3・4項、租特法42条の3第1・2項)、法人税(法人税法159条3・4項)、相続税・贈与税(相続税法68条3・4項、租特法70条の13第1・2項)、地価税(地価税法39条3・4項)、消費税(消費税法64条4・5項)	ほ脱犯(不正無申告脱税犯)	・10年以下の懲役若しくは1,000万円(情状により脱税額)以下の罰金又はこれらの併科	同左
	故意の申告書不提出によるほ脱犯	・1年以下の懲役又は50万円以下の罰金	・5年以下の懲役若しくは500万円(情状により脱税額)以下の罰金又はこれらの併科
	故意の申告書不提出犯(秩序犯)		同左
	上記の過失犯	処罰対象外	同左
②酒税(酒税法55条3・4項及び57条)、たばこ税(たばこ税法28条3・4項)、たばこ特別税(たばこ特別税法21条3・4項)、揮発油税・地方揮発油税(揮発油税法27条3・4項、地方揮発油税法15条3・4項、租特法89条27・28項、沖特法156条3項・沖特令74条の2第35・36項)、石油ガス税(石油ガス税法28条3・4項)、石油石炭税(石油石炭税法24条3・4項)	ほ脱犯(不正無申告脱税犯)	・10年以下の懲役若しくは100万円(情状により脱税額の3倍)以下の罰金又はこれらの併科	同左
	故意の申告書不提出によるほ脱犯	・1年以下の懲役又は50万円以下の罰金	・5年以下の懲役若しくは50万円(情状により脱税額の3倍)以下の罰金又はこれらの併科
	故意の申告書不提出犯(秩序犯)		同左
	上記の過失犯	処罰対象外	同左
③航空機燃料税(航空機燃料税法20条3・4項)、電源開発促進税(電源開発促進税法13条3・4項)	ほ脱犯(不正無申告脱税犯)	・5年以下の懲役若しくは100万円(情状により脱税額)以下の罰金又はこれらの併科	同左
	故意の申告書不提出によるほ脱犯	・1年以下の懲役又は50万円以下の罰金	・3年以下の懲役若しくは50万円(情状により脱税額)以下の罰金又はこれらの併科
	故意の申告書不提出犯(秩序犯)		同左
	上記の過失犯	処罰対象外	同左

(備考) 法律名の略称

「たばこ特別税法」：一般会計における債務の承継等に伴い必要な財源の確保に係る特別措置に関する法律

「租特法」：租税特別措置法

「沖特法」：沖縄の復帰に伴う特別措置に関する法律

「沖特令」：沖縄の復帰に伴う国税関係法令の適用の特別措置等に関する政令



参考図表 4

税法違反に対する刑事罰則の体系

違反行為		刑事罰	参考(行政制裁)
① 虚偽申告・申告書不提出等による税の免脱	不正行為を伴う過少申告・申告書不提出・受還付	○脱税犯 ・直接税⇒10年以下の懲役若しくは1,000万円(情状により脱税額)以下の罰金又は併科 ・間接税⇒10年以下の懲役若しくは100万円(情状により脱税額の3倍)以下の罰金又は併科	○重加算税 (過少35%、無申告40%)
	過少申告	※「真実の所得を秘匿し、所得金額をことさら過少に記載した確定申告書を提出する行為」(つまみ申告)は、不正による過少申告として「脱税犯」として処罰される。(最判昭63年9月2日)	○過少申告加算税 (10%、期限内申告税額又は50万円のいずれか多い金額を超える部分は15%) ※「つまみ申告」に該当する場合は、重加算税(35%)の対象
	申告書不提出(無申告)	【改正前】申告書不提出の部分のみを評価し、秩序犯である申告書不提出犯(1年以下の懲役又は50万円以下の罰金)として処罰される。 ⇒【改正後】故意に「納税申告書を法定申告期限までに提出しないことにより税を免れた者」を処罰する規定を創設 ・5年以下の懲役若しくは500万円(情状により脱税額)以下の罰金又は併科(直接税及び消費税の場合)	○無申告加算税 (15%、50万円超の部分は20%)
	源泉徴収不納付	○源泉所得税不納付罪 ・10年以下の懲役若しくは200万円(情状により脱税額)以下の罰金又は併科	○不納付加算税 (10%)
② 秩序犯	申告書不提出	○申告書不提出罪 ・1年以下の懲役又は50万円以下の罰金	○(無申告加算税(再掲))
	調書の不提出等	○【法定調書等】虚偽記載・不提出罪(注) ・1年以下の懲役又は50万円以下の罰金	
	検査拒否等	○検査忌避罪 ・1年以下の懲役又は50万円以下の罰金	
	滞納処分妨害	○滞納処分妨害罪 ・3年以下の懲役若しくは250万円以下の罰金又は併科	
③ 滞納		○延滞税 (原則14.6%、一定の場合には「公定歩合+4%」まで軽減(平成23年4.3%))	

(注) 財産債務明細書及び総収入金額報告書の不提出等については刑事罰は設けられていない。

## 2 消費税の不正受還付罪の未遂罪の創設

### (1) 制度の概要

消費税の不正還付に対しては、これまで受還付犯（既遂犯）の処罰規定が設けられていましたが、今回、その未遂罪を処罰する規定を創設することとされました（消法64②）（参考図表5）。

消費税の不正受還付犯（既遂）の法定刑は、10年以下の懲役若しくは1,000万円（情状により脱税額）以下の罰金又はこれらの併科とされているところですが（消法64①③）、刑法上、未遂罪については、その刑を減輕することができることとされています（刑法43、68）。

### (2) 制度創設の背景等

消費税は、「売上に係る税額」から、「仕入に係る税額」を差し引いて税額を計算するため、「仕入税額」が「売上税額」を上回る場合に還付となります。こうした仕組みの下、架空資産の仕入等に偽装することにより、過大な「仕入税額」があるとして、虚偽の還付申告を行うという事例が発生していました（参考図表2-1・2-2）。

また、近年、消費税の還付金総額は年間2兆5,000億円に達する状況の中で、不正還付事案も増加傾向にあり、不正還付の未然防止は喫緊の課題となっていました。

消費税の不正還付を受ける行為については、従来は、

① 「借名（他人名義）による不正還付申告」は、刑法の詐欺罪の対象となり、不正還付申告書を提出した時点で、詐欺未遂罪（刑法246、250）が成立する一方、

② 「実名（自己名義）による不正還付申告」については、消費税の不正受還付罪の対象となりますが、未遂罪処罰規定がないことから、還付金の受領がない限り、消費税の不正受還付罪の対象とならない、

と取扱われており、処罰の不均衡が生じていま

した。

こうした状況に適切に対処し、悪質性の高い消費税の不正受還付事案に厳正に対応する観点から、今回、消費税の不正受還付罪の未遂罪を処罰する規定（注）を創設することとされたものです。

（注） 消費税の不正受還付罪の未遂罪の成立時期

消費税の不正受還付罪については、不正な還付申告書を税務署に提出した時点で実行の着手があったものと考えられることから、この時点で同罪の未遂罪が成立するものと考えられます。なお、税務署から還付金を受領した時点で不正受還付罪の既遂となります。

（参考） 刑法〔明治40年法律第45号〕《抄》

（未遂減免）

第43条 犯罪の実行に着手してこれを遂げなかった者は、その刑を減輕することができる。ただし、自己の意思により犯罪を中止したときは、その刑を減輕し、又は免除する。

（未遂罪）

第44条 未遂を罰する場合は、各本条で定める。（法律上の減輕の方法）

第68条 法律上刑を減輕すべき一個又は二個以上の事由があるときは、次の例による。

一・二 省略

三 有期の懲役又は禁錮を減輕するときは、その長期及び短期の二分の一を減ずる。

四 罰金を減輕するときは、その多額及び寡額の二分の一を減ずる。

五・六 省略

（詐欺）

第246条 人を欺いて財物を交付させた者は、十年以下の懲役に処する。

2 前項の方法により、財産上不法の利益を得、又は他人にこれを得させた者も、同項と同様とする。

（未遂罪）

第250条 この章の罪の未遂は、罰する。

参考図表5

消費税の不正受還付に係る罰則

税目	罪名	改正前	改正後
・消費税(消費税法64条2・3項)	不正受還付罪	・10年以下の懲役若しくは1,000万円(情状により脱税額)以下の罰金又はこれらの併科 ・消費税法に未遂罪処罰規定なし(注)  (注)自己名義によるものは、自らの申告となり未遂罪処罰規定がないため不処罰。 他方、他人名義によるものは、詐欺罪(10年以下の懲役)の未遂罪として処罰。	・同左 ・未遂罪を処罰する規定を創設(注)  (注)未遂罪の刑は減輕することができることとされている(刑法43条)。

### 3 適用関係

上記1(1)及び2(1)の改正は、公布の日(平成23年6月30日)から起算して2月を経過した日(具体的には、平成23年8月30日)以後にした違反行為について適用され、同日前にされた違反行為に対する罰則の適用については、従前どおりとされています(改正法附則1一、92)。

なお、施行日については、今回の改正は国税の租税罰則に新たな犯罪類型を設けるものであり、ある程度長い周知期間が必要と考えられたことか

ら、公布日から起算して2月経過後とされています。

(参考) 今般の租税罰則の見直しについて、次のとおり、平成23年6月21日の参議院財政金融委員会において、附帯決議が全会一致でなされています。

「一 今般の租税罰則の見直しについては、国税に関する国民の利益の保護が適切に図られるよう、その運用に配慮すること。」

## 二 その他の納税環境整備関係

### I 還付加算金の計算期間の見直し

#### 1 改正前の制度の概要

現行、確定申告により過度に納付した税額(確定増差分)が還付される場合、原則としてその過誤納金について還付加算金は付されません(注1)(参考図表6「(A) 過誤納金」参照)。

ただし、法人税及び消費税の中間納付額や所得税の予定納税額(以下「中間納付額等」といいます。)の還付金については、

- ① 確定申告により還付される場合には、その納付の日の翌日から支払決定又は充当(以下「支払決定等」といいます。)の日までの間、還付加算金が付されることとされ、
  - ② 確定申告の後になされた更正の請求などに基づく減額更正を行う場合には、その還付金については、上記①と同様、中間納付額等の納付の日の翌日から支払決定等の日までの間、還付加算金が付されることとされています(注2)(参考図表6「(B) 還付金」参照)。
- (注1) 減額更正により申告納付額について「過

納金」として還付を受ける際、「その更正の日の翌日以後1月を経過する日（当該更正が更正の請求に基づくものである場合には、「その更正の請求の日の翌日以後3月を経過する日」と「その更正の日の翌日以後1月を経過する日」とのいずれか早い日）の翌日」から、「還付加算金」が付されることとされています（通法58①二・三、通令24②一）。

（注2） 上記のほか、所得税における源泉徴収税額等、法人税における所得税額等、相続時精算課税における贈与税相当額並びに消費税における仕入控除税額の還付金に係る還付加算金についても、各税法の規定により同様の計算期間とされ、確定申告後の期間について還付加算金が付されています（旧所法159④、160④、旧法法133②、134④、旧相法33の2⑥、旧消法54②、55④）。

（参考1） 還付金又は過誤納金（以下「還付金等」

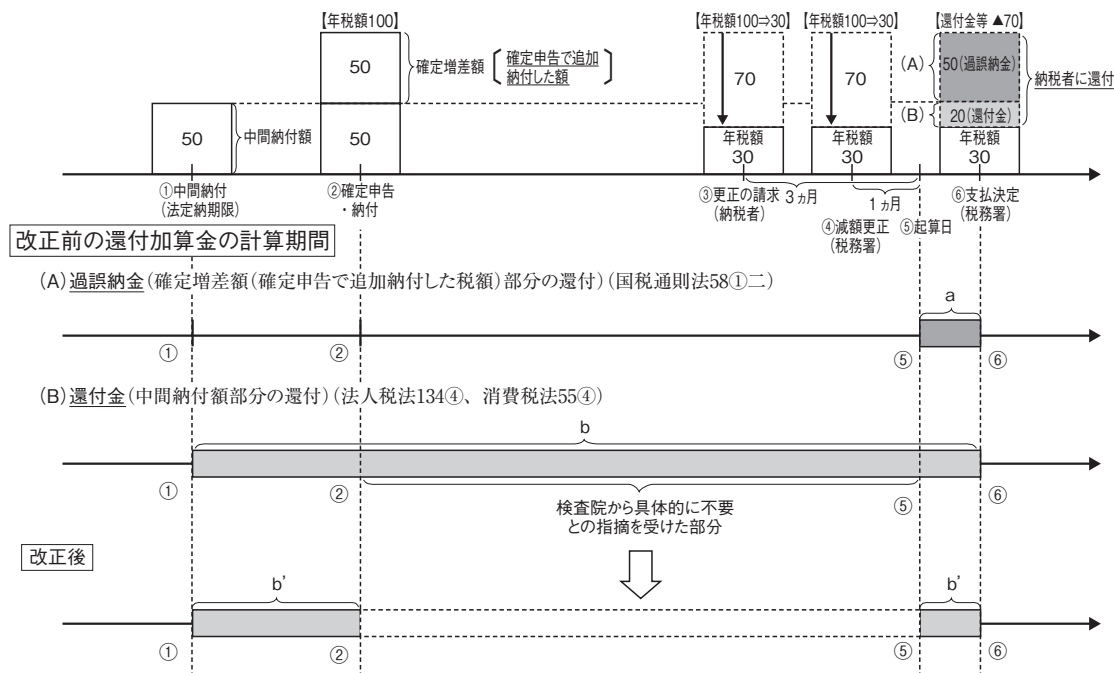
といいます。）の還付を受ける場合には、次の還付金等の区分に応じてそれぞれに掲げる日の翌日から還付のための支払決定等の日までの期間の日数に応じ、その金額に年7.3%（注）の割合で「還付加算金」が付されています（通法58①、通令24）。

- (1) 各税法の規定による還付金 … その還付金に係る国税の納付があった日。ただし、各税法に別段の定めがあるときは、その定める日
- (2) 更正決定等により納付した国税が減額更正等により過納となった場合におけるその過納金 … その過納金に係る国税の納付があった日
- (3) 申告により納付した国税が更正の請求に基づく減額更正により過納となった場合におけるその過納金 … 「その更正の請求があった日の翌日以後3月を

参考図表 6

更正に基づく還付金に係る還付加算金の計算期間の見直し

【例】法人税及び消費税の中間納付



（注） 上記中間納付のほか、更正に基づく法人税の所得税額等、消費税の仕入控除税額、所得税の予定納税額及び源泉徴収税額等並びに相続時精算課税における贈与税相当額の還付についても同様の見直しを行う。

経過する日」と「減額更正があった日の翌日以後1月を経過する日」とのいずれか早い日

(4) 申告により納付した国税が職権減額更正により過納となった場合におけるその過納金…その減額更正があった日の翌日以後1月を経過する日

(5) 源泉徴収による国税に係る過誤納金…税務署長がその過誤納の事実を確認した日の翌日から1月を経過する日

(注) 上記の「7.3%」の割合は、特例により、特例基準割合(前年11月末の公定歩合+4%。平成23年は4.3%)とされています(措法95)。

(参考2) 還付加算金の性格については、「租税を滞納した場合に延滞税等が課されることとのバランスなどを考慮して、還付金に附する一種の利子」とされています(最判昭53.7.17)。

## 2 改正の内容

今回の改正においては、更正に基づく法人税等の中間納付額等の還付に係る還付加算金の計算期間について、「確定申告書の提出期限の翌日」から「その更正の日の翌日以後1月を経過する日」(当該更正が更正の請求に基づくものである場合には、「その更正の請求の日の翌日以後3月を経過する日」と「その更正の日の翌日以後1月を経過する日」とのいずれか早い日)までの日数は、還付加算金を付す期間に算入しないこととされました。また、所得税における源泉徴収税額等、法人税における所得税額等、相続時精算課税における贈与税相当額並びに消費税における仕入控除税額の還付金に係る還付加算金についても、同様の見直しがなされています(所法159④、160④、法法133②、134④、相法33の2⑦、消法54②、55④)。

上記1のとおり、現行、法人税等の中間納付額等の還付金については、その納付の日の翌日から支払決定等の日までの間、還付加算金が付されています。しかしながら、確定申告期限後は、税務

当局はその還付金の発生を基本的には認識できないことから、確定申告期限後の還付金は、「通常の確定申告で生じた過誤納金」と変わるところがなく、還付加算金の取扱いとして必ずしも統一的な取扱いとされていないところがありました。

これについては、今般、会計検査院から指摘されたことをも踏まえ、「更正に基づく法人税等の中間納付額等の還付に係る還付金」(上記1②の更正の請求等に基づく減額更正の場合)については、「通常の確定申告で生じた過誤納金」と同様に、確定申告期限後の期間について、原則として還付加算金を付さないこととされたものです。

なお、各還付加算金の改正については、各税法の解説をご参照ください。

(参考) 会計検査院意見表示「法人税及び消費税の更正に基づく還付金に係る還付加算金について」(平成22年10月20日付財務大臣宛)  
(抄)

### 2 本院の検査結果

「……確定申告後の更正に基づく中間納付額等の還付金に係る還付加算金の計算期間については、申告納税額の過誤納金と同様に、税務当局が還付金の発生を認識できないなどの期間を含めないことが公平性の見地から適切であると認められ、ひいては還付加算金を節減することが可能であると認められる。……」

### 3 本院が表示する意見

「還付金等の支払額は今後も多額に上ることが見込まれ、これと合わせて支払われる還付加算金も多額に上ることが見込まれることから、還付加算金の支払を公平なものとし、ひいてはその節減を図ることが重要である。

については、貴省において、確定申告により確定した法人税及び消費税が更正に基づき中間納付額等の還付金として還付される場合における還付加算金の計算期間について、申告納税額の過誤納金に係



る還付加算金の計算期間との均衡を考慮した適切なものとするよう意見を表示する。」

### 3 適用関係

上記2の改正は、平成24年1月1日以後に支払決定等をする還付金に係る還付加算金について適用されます。ただし、当該還付加算金の全部又は一部で同日前の期間に対応するものの計算については従前どおりとされています（改正法附則13、4、15、17①・②、22④・⑤）。

## II 官公署等に対する協力要請（照会）規定の整備

### 1 改正の内容

#### (1) 国税の犯則調査のための必要事項の照会規定の整備

国税以外の関税法等における犯則事件の調査については、官公署又は公私の団体に照会して必要な事項の報告を求めることができる「犯則調査のための官公署等に対する照会規定」が設けられています（関税法119②、独占禁止法101②、金融商品取引法210②等）。

従来、国税の犯則調査については、任意調査の規定（国税犯則取締法1条）に基づき官公署等への照会を行ってきたところですが、近年、個人情報についてより厳格な取扱いが求められる中で、法的根拠（明文の官公署等に対する照会規定）がないことを理由に回答が拒否される事例が見受けられ、実務に支障を生じている状況にありました（参考図表7）。

このため、国税の犯則調査について、明文の規定がないことにより回答が拒否されることを排除する趣旨から、今回、他法における犯則調査と同様に、国税の犯則調査について、「収税官吏は官公署又は公私の団体（注1）に照会して必要な事項の報告を求めることができる」ことを明確化することとされたものです（国犯法

1③）（注2）。

なお、官公署等への協力要請を行った場合における当該官公署等の対応については、同様の規定を有する刑事訴訟法、関税法、独占禁止法、金融商品取引法等と同様の取扱いになるものと考えられます（注3）。最終的には、照会を求めた事項についての査察調査上の必要性和、守秘義務の内容の比較衡量により、当該官公署等が回答の要否を判断すべきものと考えられますが、官公署等が本項の求めを受けて報告した場合には、基本的に、当該官公署の担当職員等が「行政機関の保有する個人情報の保護に関する法律」などにおける情報提供制限に係る義務違反や個別法上の守秘義務違反となることはないものと解されます（注4）。

（注1）「官公署」とは、国、地方公共団体の機関その他各種の公の機関の包括的総称をいいます。「公私の団体」とは、同様の規定を有する刑事訴訟法においては、「民事訴訟法186条（調査の嘱託）の『学校、商工会議所、取引所その他の団体』はもとより、広く公私の団体が含まれ、法人格は問わない」と解されています（刑訴法197②、藤永・河上・中山編『大コンメンタール刑事訴訟法』第3巻（初版）157頁参照）。

（注2）査察調査は、脱税犯等の刑事責任追及を目的とする手続であり、適正課税を目的とする課税調査とは、その目的・性格を異にします。このため、査察調査において官公署等に対する照会を行う場合には、所得税法等の個別税法の協力要請規定を借用することはできず、国税犯則取締法に基づいて行う必要があります。

（注3）刑事訴訟法197条2項に規定する「公務所等に対する照会」については、「相手方に報告すべき義務を課すもの」と解されています（衆議院議員河村たかし君提出の質問主意書（平成16年7月30日提出質問第20号）に対する答弁書（平成16年8月10日受領答弁第20号））。

(注4) (社)行政情報システム研究所編『行政機関等個人情報保護法の解説』（増補版）36頁以下参照。

## (2) 個別間接税を含めた調査のための協力要請規定の整備

課税調査等における官公署等への協力要請規定については、昭和59年に所得税法、法人税法について設けられた後、消費税法、相続税法（昭和63年）、地価税法（平成3年）、国税徴収法（平成18年）に同様の規定が設けられていますが（所法235②、法法156の2、相法60の2、地法37、消法63、徴法146の2）、酒税等の個別間接税法については、こうした明文の規定がなく、上記(1)と同様に、これらの調査の際、法的根拠がないことを理由に官公署等から調査（照会）を拒まれる事例があり、実務に支障を生じている状

況にありました（参考図表7）。

今回の改正においては、このような状況を踏まえ、適正公平な課税を実現するための税務執行体制を整備する観点から、官公署等に対する協力要請規定について、明文の規定がないことを理由とする拒否がされることのないよう、酒税等の個別間接税（注）に関する調査（酒税法における免許の審査を含みます。）について、「税務職員は官公署又は政府関係機関に対し、その調査に関し参考となるべき帳簿書類等の物件の閲覧、提供等の協力を求めることができる」ことを明確化することとされたものです（酒法53⑥・⑦、た法27③、た特法19③、揮法26③、地揮法14の2③、石ガ法26③、石石法23③、航燃法19④、電促法12④、印法21②）。

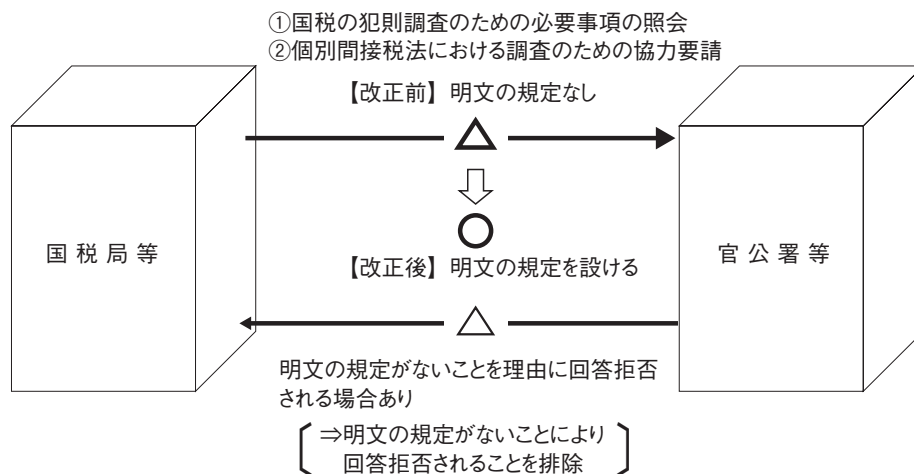
官公署等への協力要請を行った場合における当該官公署等の対応については、基本的に、上

参考図表7

官公署等に対する協力要請規定の整備

### 【改正の内容】

- ① 国税の犯則調査について、官公署等に対して必要事項の照会ができることを明確化する（国税犯則取締法）。
- ② 酒税等の個別間接税法における調査（酒税法における免許の審査を含む。）について、官公署等に対して協力要請ができることを明確化する。



(注1) 関税法、独占禁止法、金融商品取引法等には、犯則調査のための官公署等に対する必要事項の照会規定が設けられている。また、所得税法、法人税法、消費税法等には、調査のための官公署等に対する協力要請規定が設け

られている。

(注2) 「個別間接税」とは、酒税、たばこ税、たばこ特別税、揮発油税、地方揮発油税、石油ガス税、石油石炭税、航空機燃料税、電源開発促進税及び印紙税をいう。

記(1)と同様であると考えられます。

なお、各協力要請規定の改正については、各税法の解説をご参照ください。

(注)「個別間接税」とは、酒税、たばこ税、たばこ特別税、揮発油税、地方揮発油税、石油ガス税、石油石炭税、航空機燃料税、電源開発促進税及び印紙税をいいます。

## 2 適用関係

上記の改正は、公布の日（平成23年6月30日）から施行されます（改正法附則1）。

## Ⅲ 事前照会に対する文書回答制度の見直し

事前照会に対する文書回答制度について、照会文書の提出から概ね1月以内に「文書回答の可能性」及び「処理の時期の見通し」を説明するとともに、照会内容の公表が最長1年まで延長可能となるよう見直しがされました。これは、円滑・適正な納税のための環境整備の一環として、国税庁の事務運営指針の改正により行われたものですが、参考までに改正の内容をご紹介します。

### 1 改正前の制度の概要

事前照会に対する文書回答は、納税者サービスの一環として、実際に行われた又は確実に行われる取引、事実等（以下「取引等」といいます。）で、多数の納税者からの照会が予想されるものや不特定多数の納税者に関わるものの税務上の取扱いについて文書により回答を行うとともに、その内容を公表することにより、同様の取引等を行う他の多数の納税者に対しても国税に関する法令の適用等について予測可能性を高めることを目的として実施されています（平成14年6月28日付課審1-14ほか8課共同「事前照会に対する文書回答の事務処理手続等について（事務運営指針）」）。

この文書回答については、照会文書を受け付けた日から原則3月以内の極力早期（審査に必要な

追加的資料の提出や、照会文書の補正に要した期間を除きます。）に行うよう努めることとされています。また、文書回答が行われる場合には、照会内容及び回答内容（事前照会者名は原則対象外）について、原則として回答後60日以内に国税庁ホームページで公表することとされていますが、事前照会者からの申出があり、経済上の秘密の保持等その申出に相当な理由がある場合には、180日以内の期間、その公表を延期することができることとされていました。

## 2 改正の内容

文書回答制度については、企業にとって税コストの重要性が高まっている現状において、①回答の可否の可能性、回答時期の見通し等について、事前照会者において把握する制度がなく、税コストの予見可能性の欠如が企業の進出を阻害している可能性があることから、こうした予見可能性を一層確保するための改善を図って欲しいという意見や、②回答内容等の非公表期間について、最大180日間では経済上の秘密が保持できず、文書回答制度の活用を躊躇してしまうため、非公表期間の更なる延長をしてほしいという意見がありました。

今回の事務運営指針の改正においては、こうした指摘等を踏まえ、納税者利便の一層の向上の観点から、次の改善策が講じられました（参考図表8）。

① 税務当局は、事前照会者より照会文書を受け付けた日から概ね1月以内に、それまでの検討状況からみた文書回答の可否の可能性、回答時期の見通し等について、当該事前照会者に対し口頭で説明することとされました。

なお、補足資料の提出等を求められた場合には、その提出等に要した期間は当該1月の期間に算入しないこととされています。

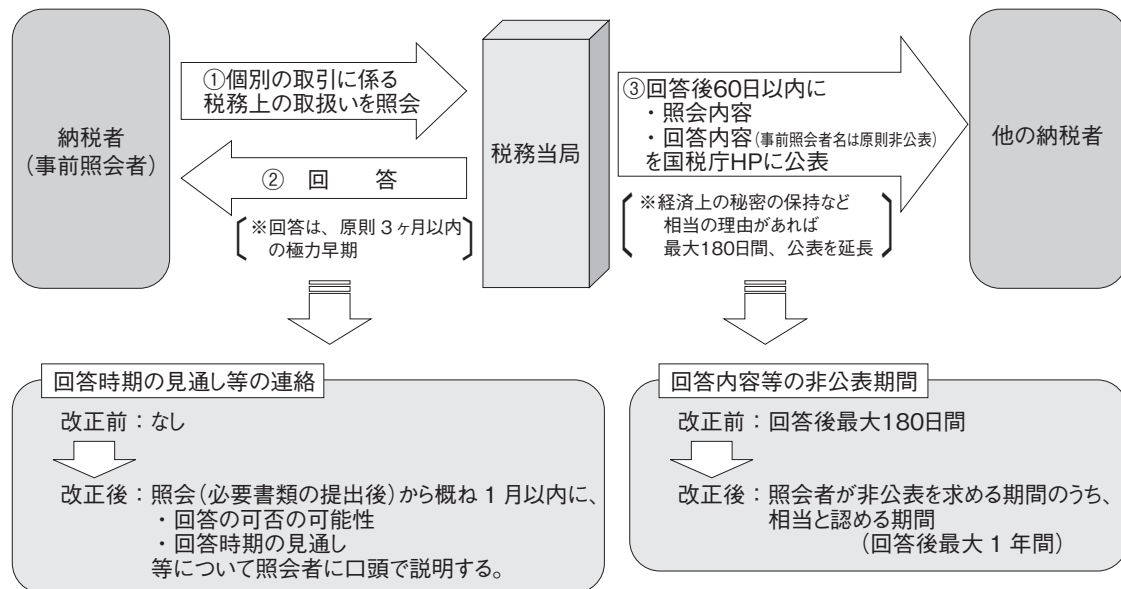
② 事前照会者からの申出に相当の理由がある場合に照会内容及び回答内容等の公表を延期できる期間について、最長1年以内（改正前：180日以内）に延長されました。

参考図表 8

事前照会に対する文書回答制度の見直し

【改正前の制度に対する問題点等】

- ・ 回答の可否の可能性、回答時期の見通し等について、照会者へ連絡する制度がない。
- ・ 回答内容等の非公表期間について、最大180日間では経済上の秘密が保持できず、文書回答手続の活用を躊躇。利用者から、非公表期間の更なる延長の要望あり。



(注) 上記の「相当な理由」とは、例えば、照会に係る新たな金融商品の内容が一般に明らかとなる前に公表されると、その金融商品の販売に支障が生じ得るといったケースなどは、これに該当するものと考えられます。

### 3 適用関係

上記の改正は、平成23年4月1日以後に受け付ける事前照会について適用されます (平成23年3月31日付課審1-2ほか8課共同「事前照会に対する文書回答の事務処理手続等について」の一部改正について (事務運営指針))。

## IV 国税の滞納処分による差押えを禁止する措置

以下の支給を受ける権利等について、国税の滞納処分による差押えを禁止する等の措置が講じられました。

### 1 職業訓練受講給付金の支給を受ける権利

職業訓練受講給付金は、特定求職者の就職を促進し、もって特定求職者の職業及び生活の安定に資する観点から、特定求職者が認定職業訓練等の受講を容易にするため、公共職業安定所長の指示を受けてこれを受講する場合に支給するものとされています (職業訓練の実施等による特定求職者の就職の支援に関する法律 (平成23年法律第47号) 1、7)。

(注) 上記の「特定求職者」とは、雇用保険の失業等給付を受給できない求職者であって、職業訓練その他の就職支援を行う必要があると認める者をいいます (同法2)。

こうした趣旨を踏まえ、その支給を受ける権利について、所得税の非課税措置と併せ、差押えを禁止する措置が講じられました (同法9、10)。

なお、これらの改正は、平成23年10月1日から施行することとされています (同法附則1)。



## 2 地方議会議員年金制度の廃止に伴い経過措置として支給される退職年金、退職一時金、遺族年金等

地方公務員等共済組合法の一部を改正する法律(平成23年法律第56号)により、地方公務員等共済組合法においては、地方議会議員年金制度の財政状況を踏まえて当該年金制度について平成23年5月末をもって廃止するとともに(旧地方公務員等共済組合法第11章)、これに伴う経過措置として地方議会の退職議員及び現職議員に対する一定の給付措置を講ずる等の改正が行われました。この中で、経過措置として退職議員等に支給される退職年金、退職一時金、遺族年金等について、従前と同様に、国税の滞納処分による差押えを禁止する措置が次のとおり講じられました。

- ① 退職年金については、国税徴収法に規定する給料等として、一定額までの差押えが禁止されます(同改正法附則22①)。
- ② 退職一時金(加算して支給されるものを含みます。 )については、国税徴収法に規定する退職手当等として、一定額までの差押えが禁止されます(同改正法附則22②)。
- ③ 公務傷病年金、遺族年金及び遺族一時金(加算して支給されるものを含みます。 )については、国税の滞納処分による差押えが禁止されます(同改正法附則8～10、17②、18②、19②)。

### (参考) 国税における差押禁止規定の趣旨

差押禁止財産は、一般に、債務者及びその家族の最低生活の保障や、債務者の生業の維持等の社会政策的な配慮から設けられています。一般の差押禁止財産については、国税徴収法75条に定められていますが、その他、特別法の立法目的に照らして、それぞれ特別法の規定により差押禁止財産(差押禁止規定)が定められています。

特別法において差押禁止規定が設けられているものの例としては、国から支給される生活保護の保護金品や、遺族給付、労災

保険による保険給付などがあります。これらの給付は、一定の社会保障目的を達成する観点から、特に国が支給することとされているものです(所得税法上、非課税)。

なお、給与等・公的年金等については、課税所得を構成しますが、これらについては生計に占める重要性に鑑み、給与等・年金生活者の最低生活費の維持等に充てられるべき部分については、差押えが禁止されています(徴法76、77)。

## V その他

### 1 非訟事件手続の見直しに伴う税理士法の整備

「非訟事件手続法(平成23年法律第51号)」及び「非訟事件手続法及び家事事件手続法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律(平成23年法律第53号)」において、①非訟事件手続法における非訟事件の手続の見直しとともに、②会社に関する非訟事件の手続について会社法の見直しが行われました。税理士法についても、これと併せて、次のとおり、非訟事件手続法の見直しに沿った整備及び非訟事件手続に関する会社法の規定の準用の整備等が行われました(同整備法62)。

(注) 上記の改正は、「非訟事件手続法の公布の日(平成23年5月25日)から起算して2年を超えない範囲内において政令で定める日」から施行することとされました(同整備法附則)。

- ① 非訟事件手続法において、法律関係の早期安定等の観点から、不服申立ての方法が原則として即時抗告とされることに伴い(非訟事件手続法66)、税理士法人の解散又は清算に際し選任された検査役の報酬額の決定に係る裁判について、特則として即時抗告を可能としていた規定が廃止されました(旧税理士法48の18の5④)。
- ② 会社法の改正により、非訟事件手続について手続保障の観点から、関係者に主張・反論、



裁判資料の提出の機会を与えるなどの見直しが行われることに伴い（会社法870②、870の2、872の2）、税理士法人における合併無効後の債務分担等の決定に係る裁判について、会社法の準用範囲の整備等が行われました（税理士法48の19の3、48の21②・③）。

## 2 全部事務組合の廃止に伴う税理士法等の整備

地方自治法の一部を改正する法律（平成23年法律第35号）により、地方公共団体の組合の一形態である「全部事務組合」の制度について、時代の

変遷に伴い制度的な役割が失われていることから、平成23年7月末をもって廃止することとされました（旧地方自治法第3編第3章第4節）。これに伴い、「全部事務組合」を引用する税理士法等の規定について、次のとおり整備が行われました（同改正法附則20、26）。

- ① 税理士登録の申請書の送付先について、「全部事務組合」が削除されました（税理士法21②）。
- ② 地方税（地方団体の徴収金）の定義規定から、「全部事務組合」の徴収金が削除されました（徴法2）。