

納税環境整備 (納税の適正化関係) 改正の論点

野村資産承継研究所 名誉顧問：品川 芳宣

目次	
1 はじめに.....	18
2 大綱の要点.....	19
(1) 令和4年度税制改正の基本的考え方.....	19
(2) 令和4年度税制改正の具体的内容.....	20
3 改正法の内容.....	22
(1) 納税の適正化に関する重要項目.....	22
(2) 悪質な納税者等に対する措置.....	22
(3) 死亡届の情報等の通知.....	24
4 改正の論点と実務への影響.....	27
(1) 悪質な納税者等に対する措置.....	27
(2) 死亡届の情報等の通知.....	29
(3) 税理士に対する懲戒処分の拡大.....	29
(4) 帳簿不提出等の加算税の加重.....	30
(5) 財産債務調書の見直し.....	30
(6) 小括.....	31

1 はじめに

前号の「令和4年度税制改正大綱の概要と論点」及び本特集の「序論」でも述べたように、与党の「令和4年度税制改正大綱」（以下「大綱」という。）に基づく令和4年度税制改正は、諸般の政治情勢の影響もあり、税制の政策的課題を問う点では小振りなものであった。その点では、税制改正を巡っての政治的な動きも鈍く、マスコミの報道も静かであったため、納税者側の関心も比較的低かったと言える。しかし、このような状況の中では、むしろ、政治的

話題に成り難いもので、立法当局がかねてより問題意識を持っている重要事項が改正されることがままた見受けられてきたところであるが、それが今年度税制改正においても実現したと言える。

それが、「納税環境整備」という名の下での、納税の適正化であるが、その中でも、課税の強化につながる事項について留意を要する。「納税環境整備」と言うと、納税者からみると、納税をやり易くするためにその環境（条件）を整備・緩和するというソフトなイメージを抱くことになる。しかし、今年度税制改正の「納税環境整備」は、

そのようなソフトイメージの部分（事項）もあるが、立法当局の主たる狙いは、ソフトイメージに名を借りた納税の実を上げるための環境整備すなわち「納税の適正化」にあるようである。そのことは、納税者側からすると、「課税の強化」を意味する「納税条件」の厳格化につながるようになる。

また、このような納税環境整備については、大綱の「第二 令和4年度税制改正の具体的内容」の「六. 納税環境整備」の項目の中でまとめて論じるのではなく、他の「一. 個人所得課税」等の項目において、別々に論じているので、それらの全体像が解り難くなっている。そのため、本稿では、それぞれの項目の中から、納税の適正化（課税の強化）に関する事項を抽出し、それらを体系化するように努めることとした。そのため、本稿のタイトルも、単なる「納税環境整備」ではなく、「納税環境整備（納税の適正化関係）」とした。

このような作業（検討）を通じて考えさせられることは、それぞれの改正項目の中には、長年、租税法の学界で論じられてきた推計課税の必要性、合理性や立証責任の問題が、いとも簡単に「立法」で解決されることを知らされる。しかし、このような改正については、従前の学説や他の課税規定との整合性がとれているか否かについて考えさせられるところが多い。

また、今回の改正は、課税の強化に関することにもなるので、税務調査等の実務においても問題を提起することになるものと考えられる。

ともあれ、本稿では、本特集の趣旨に則り、本稿の脱稿時の大綱とそれに基づく

「所得税等の一部を改正する法律」（案）に基づいて、取りまとめたものであることをお断りしておきたい。

2 | 大綱の要点

(1) 令和4年度税制改正の基本的考え方

大綱は、「第一. 令和4年度税制改正の考え方」、「第二. 令和4年度税制改正の具体的内容」及び「第三. 検討事項」から構成されている。そこで、まず、「第一. 令和4年度税制改正の考え方」において、本稿の目的である「納税環境整備（納税の適正化関係）」に関し、「4. 円滑・適正な納税のための環境整備」の中で、次のように提言している。

① 適格請求書等保存方式への円滑な移行
令和5年10月に施行される消費税の適格請求書等保存方式（インボイス制度）について、円滑な制度移行に向けた政府・与党の基本的な対応策を述べる。

② 税理士制度の見直し

税理士の業務環境や納税環境の電子化という状況の変化に的確に対応するとともに、多様な人材の確保や、国民・納税者の税理士に対する信頼と納税者利便の向上を図る観点から、諸措置を講ずる。

③ 記帳義務の不履行及び特に悪質な納税者への対応

「適正な記帳や帳簿保存が行われていない納税者については、真実の所得把握に係る税務当局の執行コストが多額であり、行政制裁等を適用する際の立証に困難を伴う場合も存在する。記帳義務の不履行や税務調査時の簿外経費の主張等に対する不利益がない中では、悪質な納税者を利するような事例も生じているとこ

ろである。」という認識の下に、次の措置を講ずるとしている。

「記帳義務及び申告義務を適正に履行する納税者との公平性の観点に鑑み、帳簿の不保存・不提示や記帳不備に対し、意図しない記帳誤りや帳簿の作成能力に配慮した上で、その記帳義務の不履行の程度に応じて過少申告加算税等を加重する仕組みを設ける。

また、納税者が事実の仮装・隠蔽がある年分又は無申告の年分において主張する簿外経費の存在が帳簿書類等から明らかでなく、税務当局による反面調査によってもその取引が行われたと認められない場合には、当該簿外経費は必要経費・損金に不算入とする措置を講ずる。」

④ 財産債務調書制度の見直し

現行の提出義務者に加えて、特に高額の資産保有者については所得基準によらずに本調書の提出義務者とする措置を講ずる。

⑤ 税務手続のデジタル化・キャッシュレス化による利便性の向上

デジタル技術を活用し、納税者がいつでも、どこでも簡単に手続きを行うことができる環境の整備を講じ、引き続き検討していく。

(2) 令和4年度税制改正の具体的内容

イ 個人所得課税

不動産所得、事業所得若しくは山林所得を生ずべき業務を行う者又は雑所得を生ずべき業務を行う者で前々年分の収入金額が300万円を超える者が、隠蔽仮装行為に基づき確定申告書（その申告に係る所得税についての調査があったことにより当該所得

税について決定があるべきことを予知して提出された期限後申告書を除く。）を提出しており、又は確定申告書を提出していなかった場合には、それらの総収入金額に係る売上原価の額及び費用の額は、所定の帳簿書類等によって明らかにされていなければ、必要経費に算入しない。

上記の改正は、令和5年分以後の所得税について適用する。

ロ 資産課税

相続税に係る死亡届の情報等の通知について、次の見直しを行う。

① 法務大臣は、死亡等に関する届書に係る届書等情報等の提供を受けたときは、当該届書等情報等及び当該死亡等をした者の戸籍等の副本に記録されている情報を、当該提供を受けた日の属する月の翌月末日までに、国税庁長官に通知しなければならない。

② 市町村長は、当該市町村長等が当該市町村の住民基本台帳に記録されている者に係る死亡等に関する届書の受理等をしたときは、当該死亡等をした者が有していた土地又は家屋に係る固定資産課税台帳の登録事項等を、当該届書の受理等をした日の属する月の翌月末日までに、当該市町村の事務所の所在地の所轄税務署長に通知しなければならない。

上記の改正は、戸籍法の一部を改正する法律の施行の日以後に適用する。

ハ 法人課税

法人が、隠蔽仮装行為に基づき確定申告書（その申告に係る法人税についての調査があったことにより当該法人税について決定があるべきことを予知して提出された期限後申告書を除く。）を提出しており、又

は確定申告書を提出していなかった場合には、これらの確定申告書に係る事業年度の売上原価の額及び費用の額等は、所定の帳簿書類等によって明らかにされていない限りは、損金の額に算入しないこととする。

上記の改正は、令和5年1月1日以後に開始する事業年度から適用する。

二 納税環境整備

(イ) 税理士制度の見直し

税理士業務の電子化等の推進、税理士に対する懲戒処分の強化等について、次のような措置を講じる。

- ① 税理士及び税理士法人は、税理士業務の電子化等を通じて、納税義務者の利便の向上及び税理士の業務の改善進歩に資する諸規定を整備する。
- ② 財務大臣は、税理士であった者につき税理士であった期間内に懲戒処分の対象となる行為又は事実があると認めたときは、その税理士であった者が懲戒処分を受けるべきであったことについて決定をすることができることとする。この決定において、必要に応じた所用の措置を講じることとする。

(ロ) 帳簿の提出がない場合等の過少申告加算税等の加重措置

過少申告加算税制度及び無申告加算税制度について、納税者が、一定の帳簿に記載すべき事項に関し所得税、法人税又は消費税に係る修正申告書若しくは期限後申告書の提出又は更正若しくは決定があった時前に、国税庁等の当該職員から当該帳簿の提示又は提出を求められ、かつ、当該職員に当該帳簿を提示若しくは提出しなかった場合又は当該帳簿の記載が不十分であった場合等に該当するとき

は、当該帳簿に記載すべき事項に関し生じた申告漏れ等に課される過少申告加算税の額又は無申告加算税の額については、通常課される過少申告加算税の額又は無申告加算税の額に当該申告漏れ等に係る所得税、法人税又は消費税の10%（記載不十分の場合は5%）に相当する金額を加算した金額とするほか、所要の措置を講ずる。

上記の改正は、令和6年1月1日以後に法定申告期限等が到来する国税について適用する。

(ハ) 財産債務調書制度等の見直し

財産債務調書制度について、次のような見直しを行う。

- ① 現行の財産債務調書の提出義務者のほか、その年の12月31日現在の財産の価額の合計額が10億円以上である居住者を加える。
- ② 財産債務調書の提出期限について、その年の翌年の6月30日とする（国外財産調書についても同様とする。）。

上記の改正は、令和5年分以後の財産債務調書について適用する。

- ③ 財産債務調書の提出が、調査があったことにより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は、その財産債務調書は提出期限内に提出されたものとみなす措置について、その提出が調査通知前にされたものである場合に限り適用することとする（国外財産調書についても同様とする。）。

上記の改正は、令和6年1月1日以後に提出される場合について適用する。

3 改正法の内容

(1) 納税の適正化に関する重要項目

大綱における納税環境整備又はそれに関連しての納税の適正化に関する要点は、前述のとおりである。これらの税制改正に関する法案については、「所得税法等の一部を改正する法律」として、1月下旬に国会に提出された。そこで、それらの条項のうち、今後の租税法の解釈又は課税実務について、特に、問題になりそうな次の事項について、どのように条文化されているかを確認しておきたい。

- ① 悪質な納税者等に対する措置
- ② 死亡届の情報等の通知
- ③ 税理士に対する懲戒処分の大拡大
- ④ 帳簿不提出等の加算税の加重
- ⑤ 財産債務調書の見直し

(2) 悪質な納税者等に対する措置

イ 所得税法の改正

所得税法45条について、従前の3項を4項とし、3項として次の1項を加える。「3 その年において不動産所得、事業所得若しくは山林所得を生ずべき業務を行う者又はその年において雑所得を生ずべき業務を行う居住者又はその年において雑所得を生ずべき業務を行う居住者でその年の前々年分の当該雑所得を生ずべき業務に係る収入金額が300万円を超えるものが、隠蔽仮装行為（その所得の金額又は所得税の額の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装することをいう。）に基づき確定申告書（その申告に係る所得

税についての調査があったことにより当該所得税について決定があるべきことを予知して提出された期限後申告書を除く。以下この項において同じ。）を提出しており、又は確定申告書を提出していなかった場合には、これらの確定申告書に係る年分のこれらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額（資産の販売又は譲渡における当該資産の取得に直接に要した額及び資産の引渡しを要する役務の提供における当該資産の取得に直接に要した額として政令で定める額を除く。以下この項において「売上原価の額」という。）及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額（その居住者がその年分の確定申告書を提出していた場合には、これらの額のうち、その提出した当該確定申告書に記載した第120条第1項第1号（〈略〉）に掲げる金額又は当該確定申告書に係る修正申告書（その申告に係る所得税についての調査があったことにより当該所得税について更正があるべきことを予知した後に提出された修正申告書を除く。）に記載した国税通則法第19条第4項第1号（〈略〉）に掲げる課税標準等の計算の基礎とされていた金額を除く。）は、その者の各年分の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額及び雑所得の金額の計算上、必要経費に算入しない。ただし、次に掲げる場合に該当する当該売上原価の額又は費用の額については、この限りでない。

一. 次に掲げるものにより当該売上原価の額又は費用の額の基因となる取引が行われたこと及びこれらの額が明らかである

場合（災害その他やむを得ない事情により、当該取引に係るイに掲げる帳簿書類の保存をすることができなかつたことをその者において証明した場合を含む。）

イ その居住者が第148条第1項（〈略〉）

又は第232条第1項若しくは第2項（〈略〉）に規定する財務省令で定めるところにより保存する帳簿書類

ロ イに掲げるもののほか、その居住者がその住所地その他の財務省令で定める場所に保存する帳簿書類その他の物件

二. 前号イ又はロに掲げるものにより、当該売上原価の額又は費用の額の基因となる取引の相手方が明らかである場合その他当該取引が行われたことが明らかであり、又は推測される場合（同号に掲げる場合を除く。）であつて、当該相手方に対する調査その他の方法により税務署長が、当該取引が行われ、これらの額が生じたと認める場合」

□ 法人税法の改正

法人税法55条について、従前の3項以下を繰り下げ、3項として次の1項を加える。

「3 内国法人が、隠蔽偽装行為に基づき確定申告書（その申告に係る法人税についての調査があつたことにより当該法人税について国税通則法第25条（〈略〉）の規定による決定があるべきことを予知して提出された期限後申告書を除く。以下この項において同じ。）を提出しており、又は確定申告書を提出していなかつた場合には、これらの確定申告書に係る事業年度の第22条第3項第1号（〈略〉）に掲げる原価の額（資産の販売又は譲渡における当該資産の取得に直接に要した額及び資産の引渡しを

要する役務の提供における当該資産の取得に直接に要した額として政令で定める額を除く。）、同項第2号に掲げる費用の額及び同項第3号に掲げる損失の額（その内国法人が当該事業年度の確定申告書を提出していた場合には、これらの額のうち、その提出した当該確定申告書に記載した第74条第1項第1号（〈略〉）に掲げる金額又は当該確定申告書に係る修正申告書（その申告に係る法人税についての調査があつたことにより当該法人税について更正があるべきことを予知した後に提出された修正申告書を除く。）に記載した同法第19条第4項第1号（〈略〉）に掲げる課税標準等の計算の基礎とされていた金額を除く。）は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。ただし、次に掲げる場合に該当する当該原価の額、費用の額又は損失の額については、この限りでない。

一. 次に掲げるものにより当該売上原価の額、費用の額又は損失の額の基因となる取引が行われたこと及びこれらの額が明らかである場合（災害その他やむを得ない事情により、当該取引に係るイに掲げる帳簿書類の保存をすることができなかつたことをその内国法人において証明した場合を含む。）

イ その内国法人が第126条第1項（〈略〉）又は第150条の2第1項（〈略〉）に規定する財務省令で定めるところにより保存する帳簿書類

ロ イに掲げるもののほか、その内国法人がその納税地その他の財務省令で定める場所に保存する帳簿書類その他の物件

二. 前号イ又はロに掲げるものにより、当

該原価の額、費用の額又は損失の額の基
因となる取引の相手方が明らかである場
合その他当該取引が行われたことが明ら
かであり、又は推測される場合（同号に
掲げる場合を除く。）であって、当該相
手方に対する調査その他の方法により税
務署長が、当該取引が行われ、これらの
額が生じたと認める場合」

(3) 死亡届の情報等の通知

相続税法58条の見出しを（法務大臣等の
通知）に改め、同条1項及び2項を次のよ
うに改める。

「法務大臣は、死亡又は失踪（以下この項
及び次項において「死亡等」という。）に
関する届書に係る戸籍法（〈略〉）第120条
の4第1項（〈略〉）に規定する届書等情報
（これに類するものとして財務省令で定め
るものを含む。）の提供を受けたときは、
当該届書等情報に記録されている情報及び
当該死亡等をした者の戸籍又は除かれた戸
籍の副本に記録されている情報で財務省令
で定めるものを、当該届書等情報の提供を
受けた日の属する月の翌月末日までに、国
税庁長官に通知しなければならない。

2 市町村長は、当該市町村長その他戸籍
又は住民基本台帳に関する事務をつかさど
る者が当該市町村が備える住民基本台帳に
記録されている者に係る死亡等に関する届
書を受理したとき又は当該届書に係る事項
の通知を受けたときは、当該死亡等をした
者が有していた土地又は家屋に係る固定資
産課税台帳の登録事項その他の事項で財務
省令で定めるものを、当該届書を受理した
日又は当該通知を受けた日の属する月の翌
月末日までに当該市町村の事務所の所在地

の所轄税務署長に通知しなければならない。
い。』

(4) 税理士に対する懲戒処分の拡大

税理士法の改正のうち、税理士に対する
懲戒処分の拡大に関し、次の各条項を新設
又は改正する。

① 新設

「（懲戒処分を受けるべきであったことにつ
いての決定等）

第48条 財務大臣は、税理士であった
者につき税理士であった期間内に第45条
及び第46条に規定する行為又は事実があ
ると認めるときは、当該税理士であった
者がこれらの規定による懲戒処分を受け
るべきであったことについて決定をする
ことができる。この場合において、財務
大臣は、当該税理士であった者が受ける
べきであった懲戒処分の種類（当該懲戒
処分が第44条第2号に掲げる処分である
場合には、懲戒処分の種類及び税理士業
務の停止をすべき期間）を明らかにしな
なければならない。

2 第47条第1項から第3項までの規定は、
税理士であった者につき税理士であった
期間内に第45条又は第46条に規定する行
為又は事実があると認められた場合につ
いて準用する。

3 第47条第4項及び第5項並びに前2条
の規定は、第1項の規定による決定につ
いて準用する。

（除斥期間）

第47条の3 懲戒の事由があったときか
ら10年を経過したときは、懲戒の手續を開
始することができない。」

② 改正

税理士法55条について、従前の2項を3項とし、同条2項を次のように加え、同法56条を次のように改める。

「2 国税庁長官は、第48条第1項の規定による決定のため必要があるときは、税理士であった者から報告を徴し、又は当該職員をして税理士であった者に質問し、若しくはその業務に関する帳簿書類を検査させることができる。

（関係人等への協力要請）

第56条 国税庁長官は、この法律の規定に違反する行為又は事実があると思料するときその他税理士業務の適正な運営を確保するため必要があるときは、関係人又は官公署に対し、当該職員をして、必要な帳簿書類その他の物件の閲覧又は提供その他の協力を求めさせることができる。」

(5) 帳簿不提出等の加算税の加重

国税通則法65条3項の次に次の1項を加え、従前の4項以下を繰り下げる。

「4 第1項の規定に該当する場合において、当該納税者が、帳簿（財務省令で定めるものに限るとし、その作成又は保存に代えて電磁的記録の作成又は保存がされている場合における当該電磁的記録を含む。以下この項及び次条第4項において同じ。）に記載し、又は記録すべき事項に関しその修正申告書の提出又は更正（以下この項において「修正申告等」という。）があった時前に、国税庁、国税局又は税務署の当該職員（以下この項及び同条第4項において「当該職員」という。）から当該帳簿の提示又は提出を求められ、かつ、次に掲げる場合のいずれかに該当するとき（当該納税者

の責めに帰すべき事由がない場合を除く。）は、第1項に過少申告加算税の額は、同項及び第2項の規定にかかわらず、これらの規定により計算した金額に、第1項に規定する納付すべき税額（その税額の計算の基礎となるべき事実で当該修正申告等の基因となる当該帳簿に記載し、又は記録すべき事項に係るもの以外のもの（以下この項において「帳簿に記載すべき事項等に係るもの以外の事実」という。）があるときは、当該帳簿に記載すべき事項等に係るもの以外の事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額）に100分の10の割合（第2号に掲げる場合に該当するときは、100分の5の割合）を乗じて計算した金額を加算した金額とする。

一 当該職員に当該帳簿の提示若しくは提出をしなかった場合又は当該職員にその提示若しくは提出がされた当該帳簿に記載し、若しくは記録すべき事項のうち、納税申告書の作成の基礎となる重要なものとして財務省令で定める事項（次号及び次条第4項において「特定事項」という。）の記載若しくは記録が著しく不十分である場合として財務省令で定める場合

二 当該職員にその提示又は提出がされた当該帳簿に記載し、又は記録すべき事項のうち、特定事項の記載又は記録が不十分である場合として財務省令で定める場合（前号に掲げる場合を除く。）」

国税通則法66条3項の次に次の1項を加え、従前の4項以下を繰り下げる。

「4 第1項の規定に該当する場合におい

て、当該納税者が、帳簿に記載し、又は記録すべき事項に関しその期限後申告書若しくは修正申告書の提出又は更正若しくは決定（以下この項において「期限後申告等」という。）があった時前に、当該職員から当該帳簿の提示又は提出を求められ、かつ、次に掲げる場合のいずれかに該当するとき（当該納税者の責めに帰すべき事由がない場合を除く。）は、第1項の無申告加算税の額は、同項及び第2項の規定にかかわらず、これらの規定により計算した金額に、第1項に規定する納付すべき税額（その税額の計算の基礎となるべき事実で当該期限後申告等の基因となる当該帳簿に記載し、又は記録すべき事項に係るもの以外のもの（以下この項において「帳簿に記載すべき事項等に係るもの以外の事実」という。）があるときは、当該帳簿に記載すべき事項等に係るもの以外の事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額）に100分の10の割合（第2号に掲げる場合に該当するときは、100分の5の割合）を乗じて計算した金額を加算した金額とする。

- 一 当該職員に当該帳簿の提示若しくは提出をしなかった場合又は当該職員にその提示若しくは提出がされた当該帳簿に記載し、若しくは記録すべき事項のうち、特定事項の記載若しくは記録が著しく不十分である場合として財務省令で定める場合
- 二 当該職員にその提示又は提出がされた当該帳簿に記載し、又は記録すべき事項のうち、特定事項の記載又は記録が不十分である場合として財務省令で定める場合（前号に掲げる場合を除く。）

(6) 財産債務調書の見直し

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の6条の2第1項中「3月15日」を「6月30日」に改める等をした上で、同条に次の2項を加え、同法6条の3第2項2号を3号とし、2号に次の1号を加える。

(6条の2)

「3 所得税法第2条第1項第3号に規定する居住者（第1項（前項の規定により読み替えて適用する場合を含む。以下この項において同じ。）の規定により財産債務調書を提出すべき者を除く。）は、その年の12月31日においてその価額の合計額が10億円以上の財産を有する場合には、第1項の規定にかかわらず、財務省令で定めるところにより、財産債務調書を、その年の翌年の6月30日までに、次の各号に掲げる者の区分に応じ当該各号に定める場所の所轄税務署長に提出しなければならない。この場合においては、同項ただし書の規定を準用する。

- 一 その年分の所得税の納税義務がある者
その者の所得税の納税地
- 二 前号に掲げる者以外の者
その者の住所地（国内に住所がないときは、居所地）
- 4 相続開始年の12月31日においてその価額の合計額が10億円以上の財産を有する相続人は、相続開始年の年分の財産債務調書については、相続財産債務を除外したところにより、前項の規定を適用することができる。この場合において、同項中「の財産」とあるのは、「の財産（相続又は遺贈により取得した財産（相続開始年に取得したものに限る。）を除く。）」

とする。」
 （6条の3）
 「前条第3項（同条第4項の規定により読み替えて適用する場合を含む。）の規定により税務署長に提出すべき財産債務調書について提出期限内に提出がない場合（当該財産債務調書の提出期限の属する年の前年の12月31日において相続財産債務を有する者（その価額の合計額が10億円以上の財産で相続又は遺贈により取得した財産以外のものを有する者を除く。）の責めに帰すべき事由がない場合を除く。）」

4 改正の論点と実務への影響

(1) 悪質な納税者等に対する措置

イ 従前の経緯

所得税法及び法人税法が課税対象にしている「所得」は、包括的所得概念又は純資産増加説を意味するものと解されており^{*1}、原則として、全ての経済的利得が収入金額（総収入金額）又は益金の額に算入され、それらを稼働するために必要な損費が全て控除されるものと解されている^{*2}。この場合、申告納税制度の下で問題となるのが、納税者が所得計算に必要な帳簿等を記録、保存していない場合又はそれらを提示しない場合に所得計算が困難なときである。そのため、課税当局には、質

問検査権の行使が認められ、推計課税の規定（所法156、法法131）が設けられている。しかし、課税庁の推計課税等による課税処分が争訟で争われることになると、当該課税処分に係る所得の存在及び金額については、当該課税庁に立証責任があると解されている^{*3}。

例えば、所得税の税務調査の段階で納税者が帳簿等を提出しなかった場合には、税務署長は、所得税法156条の規定に基づき、課税処分を行うことになるが、その場合に、当該納税者の取引先を調査して総収入金額1億円を確認し、その必要経費を同業者の経費率80%を適用して8,000万円として、2,000万円の所得金額を決定すると、その適否が訴訟で争われることがある。そして、当該納税者が、当初は当該総収入金額を争うこととしたが、審理の途中で合意すると、裁判所は、総収入金額については当事者間に争いが無いということで確定させる。その後、当該納税者が1億円の経費があったとする証拠（帳簿等）を提出（主張）すると、当該課税処分は、所得金額零円であるということで、取り消されることになる。このようないわゆる「後出しじゃんけん」の不合理を是正するために、信義則の適用、時機に後れた攻撃防御方法の却下（民訴157①）、逆推計の適用^{*4}等が検討された

^{*1} 金子宏『租税法 第23版』（弘文堂 平成31年）195頁等参照

^{*2} 昭和25年制定の旧法人税基本通達52は、「総損金とは、法令により別段の定めのあるものの外資本等取引以外において純資産減少の原因となるべき一切の事実をいう。」と定めていたが、現行通達には、法令解釈上疑義がないということで削除されている（品川芳宣「課税所得と企業利益」（税務研究会出版局 昭和57年）4頁等参照）。

^{*3} 最高裁昭和38年3月3日第二小法廷判決（訟務月報9巻5号668頁）が、「所得の存在及びその金額について決定庁が立証責任を負うことはいうまでもないところである。」と判示しており、その解釈が判例法として確立している。ただし、申告所得金額が真実に反すること等の特別の場合の立証責任は、納税者側にあると解されている（最高裁昭和39年2月7日第二小法廷判決・訟務月報10巻4号669頁、大阪高裁昭和46年12月21日判決・税資63号1233頁等参照）。

^{*4} 逆推計の主張とは、前述のケースでは、納税者側が1億円の実際経費を主張した段階で、本来の総収入金額は、実務経費1億円を基に同業者8割を適用して推計すると1億2,500万円となり、所得金額は2,500万円となるから、当該課税処分は適法である旨主張することである。

ことがある。そして、昭和59年には、国税通則法116条の制定となったが、それも期待されたような機能を発揮することもなかった。その上、平成23年の質問検査権の行使に係る国税通則法の改正とその翌年の当該改正に伴う執行通達の発出によって、課税当局の質問検査権の行使が制限され、その調査機能が一層低下することとなった*5。それに加え、経済取引が複雑・高度化する中で、課税当局は、富裕層に対する税務調査の強化等の施策を講じざるを得ない状況にあったが、質問検査権の行使が制限されるため、それも困難であったものと推測される。それらの打開策として、今回の納税の適正化措置を講じることは、課税当局としては時機を得たとも考えられる。

□ 改正規定の問題点

そのような状況の中で、今回の大綱の中で、記帳等で明確でない必要経費又は損金の額の非控除制度を目にすることになったが、国税庁時代、法務省及び裁判所に出向して、国側の立場で推計課税等の取消訴訟における立証責任等の難しさを体験した筆者にとっては、このような改正は画期的なものと考えられた。しかし、このような規定を、所得税法又は法人税法に規定するのか、その場合にどのような位置付けにするのか、国税通則法に規定するのか、租税特別措置法に規定するのか、いずれも考えられたが、結局、前述のように、所得税法45条と法人税法55条の追加規定となった。

この場合、所得税法45条は、その見出しが「家事関連費等の必要経費不算入等」で

あり、その例として、家事上の経費、所得税額、各種加算税額、罰金及び科料等が挙げられている。また、法人税法55条は、同法第二編第1章第1節第4款「損金の額の計算」の第7目の三「不正行為等に係る費用等」の1箇条であり、その損金不算入となる例として、隠蔽仮装行為による法人税額等の負担回避に係る費用、各種加算税、罰金及び科料、賄賂等の費用等が挙げられている。

しかしながら、今回のいわゆる簿外経費の必要経費又は損金の不算入について前2か条に盛り込むことには、それらの規定方法の合理性についていささか疑問がある。今までの所得税法45条又は法人税法55条に定めている必要経費等の除外項目は、前述したように、家事費、租税政策、租税制裁又は刑事制裁に係る支出金、あるいは最高裁判所によってその経費性が否定された脱税工作費*6というような必要経費性又は損金性にそもそも問題があったものである。他方、今回の簿外経費は、それらが他の証拠等によって明確にされると、それらが必要経費又は損金であることには変りがないはずである。そして、そのような経費の存在も、本来、課税庁が立証責任を負うとされているものである。他方、今回の措置は、不誠実な納税者に対して経費の存在についての立証責任を転換させようとするものであるが、その点では理解できるとしても、それらの法律上の位置付けについて疑問なしとしない。同じ、所得税法等の改正であっても、推計課税（所法156、法法131）の

*5 品川芳宣「国税通則法改正後の税務調査手続等の問題点」税務通信2013年4月号17頁等参照

*6 最高裁平成6年9月16日第三小法廷判決（刑集48巻6号135頁）等参照

特例として位置付けることも可能であったように考えられる。

また、今回の措置は、税務調査等の課税実務に相当の影響を及ぼすものと考えられる。それだけでなく、最近の税務調査については、多くの税理士等の実務家の話によると、緻密な事実関係の積み上げや法解釈によることなく、とかく権力的（威圧的）な手法がみられるという*7。それが事実であるとする、今回の措置は、「証拠がなければ否認する」、「当局に協力しなければ否認する」等ということで、そのような調査の傾向が一層強まることが懸念される。そのようなことは、課税庁と納税者との間で築き上げられてきた税務行政への信頼にも影響することにもなる。いずれにしても、今回の措置がどのように執行されていくかについて、注視する必要がある。

(2) 死亡届の情報等の通知

国税庁時代、税法の執行に必要な情報について、関係行政庁間での情報交換が整備されていないことについて疑問に思ったことがある。その点では、今回の措置は、当然の措置であると考えられる。もっとも、今回の納税環境整備に係る税制改正が全体的に課税の適正化を図ることにあるとすると、その一環としても位置付けられることになる。

(3) 税理士に対する懲戒処分の拡大

今回の税制改正では、納税環境整備の中で、税理士法が大幅に改正されることが大きなポイントとなっている。確かに、業務

の電子化等の推進、税務代理の範囲の明確化など、今後の税理士業務を推進するための重要項目が挙げられている。しかし、本稿では、納税（課税）の適正化という見地から、税理士に対する懲戒処分が拡大されることを取り上げておきたい。

ところで、税理士法1条は、税理士の使命につき、「税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念に沿って、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする。」と定めている。この場合、「納税義務の適正な実現」が何を意味するかが問題になるが、一般的には、納税義務者に対する合法的な節税方法を指導することも含まれるものと解されている。しかし、この解釈で問題となるのは、「合法」とは何かであり、それを誰が判断するかである。そして、税理士が「合法」と考えて指導した「節税スキーム」であっても、税務当局から「租税回避行為」等として否認されることがある。更に、その節税方法の度が過ぎるようになると、税理士法36条に定める脱税相談等の禁止条項に反したり、同法45条及び46条に定める懲戒処分の対象になることがある。しかし、このような懲戒処分各項は、現職の税理士に対するものであるから、そのような処分の恐れがあるときには、税理士を廃業すればよいことになる。

そこで、今回の税理士法48条の新設による「税理士であった者」に対する懲戒処分の拡大は、前述のような「処分逃れ」を防止するためであるが、税理士登録中に前述

*7 筆者の調査官時代の経験によると、調査能力の低い人ほど権力に頼った威圧的調査をする傾向にあった。

した過度な「節税スキーム」を抑制することを狙ったものと考えられる。そして、このような拡大された懲戒処分については、前述のように、その除斥期間が「懲戒の事由があったときから10年」（税理士法47の3）とされ、国税庁職員による、「税理士であった者」に対する質問検査を可能とし（同法55②）、関係人に対する協力要請を可能にしている（同法56）。このような各種の措置は、税理士に対する「納税の適正化」への協力の要請（圧力）であるとも考えられる。

(4) 帳簿不提出等の加算税の加重

過少申告加算税及び無申告加算税の加重措置は、既に、平成28年度税制改正（平成29年1月1日施行）においてとられたところであるが、今回の改正は、主として、前記(1)に述べた悪質な納税者等に対する措置に対応して、本税のみではなく、加算税による制裁効果を高めようとしたものと考えられる。すなわち、所定の帳簿等の記載事項に関し、過少申告があった場合に、前掲の国税通則法65条4項によって、税務調査段階において当該職員から当該帳簿等の提示を求められたときに、当該帳簿等を提示等しなかった場合又は当該帳簿等の記録が不十分であった場合には、原則として、過少申告加算税の額を10%（記録が不十分である場合には5%）加重するというものである。このような措置は、無申告加算税に関する国税通則法66条においても講じられている。

このような措置は、過少申告加算税であれば、その税率を2倍にするという厳しいものであり、かつ、所得税法45条又は法人

税法55条に規定する「悪質な納税者等に対する措置」のような「隠蔽仮装」を要件としていないだけに、相当な制裁効果を高めるもの（課税の強化）と思われる。このことは、納税者側からすると、「適正な納税」を一層強いられることになる。

(5) 財産債務調書の見直し

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6条の2第1項は、合計所得金額が2,000万円を超え、かつ、その年の12月31日において財産の合計額が3億円以上又は国外転出特例対象財産（有価証券等）が1億円以上である者は、その翌年3月15日までに当該所得税の確定申告書の提出と同時に財産債務調書を提出しなければならないと定めているところ、前述のように、同条に2項を加え、財産の合計額を10億円以上有する者は、当該年分の所得金額の如何にかかわらず、財産債務調書の提出を要することとした。併せて、財産債務調書の提出期限の従前の分も含め翌年の6月30日までとした。また、相続開始年の年分の財産債務調書については、当該10億円の算定において、当該相続財産を除外することができることになる（同法6の2④）。なお、財産債務調書の提出の有無等による過少申告加算税又は無申告加算税の特例措置は、従前のおりである（同法6）。

以上のような財産債務調書の見直しは、財産の合計額が10億円以上を有する者が限られているため、当面の実務には然程の影響を及ぼさないものと考えられる。しかし、このような財産債務調書の見直しは、近年における富裕層に対する課税強化の一環で

あるとも考えられ、今後、財産合計額の引き下げも想定され、更には、現在は、土地建物等の評価額が固定資産税評価額となっているが、それらが相続税評価額に変更されると、財産債務調書の提出者が大幅に増加することになり、その作成にも大幅な事務量を要することになる。そして、将来的には、富裕税^{*8}の導入にもつながりかねないので、今後の本制度の動向に注視する必要がある。

(6) 小括

以上取りまとめてきた5項目については、広い意味での納税環境整備として捕らえられるものであるが、いずれも、税務当局からすれば、申告納税制度等における適正な納税を確保するための措置であろうが、納税者側からすれば、課税の強化につながるものである。その点では、詳述は省略したが、既に法定化されている消費税のインボイス制度の円滑な移行措置も同様なものである。

このような納税の適正化又は課税の強化は、単に法律上の問題（法の解釈等）にとどまらず、税務執行（税務調査等）にも大

きな影響を及ぼすものと考えられるが、そのことは、前記(1)においても述べた。問題は、何故、今回の税制改正においてこのような措置がとられたかである。一つ考えられることは、平成23年に国税通則法が改正されて、税務当局による質問検査権の行使が大幅に制限され、その弊害が10年という月日の中で顕在化していることが挙げられる^{*9}。その点では、納税の適正化を職務とする税務当局としては、何らかの措置を講ぜざるを得ないことになる。その意味では、税務当局としては、いわば、「江戸の敵を長崎で打つ」措置を講じざるを得なかったのかも知れない。

他方、納税者側としては、前述してきたように、納税者に対する立証責任の転換等による課税強化に対する対応策を検討しておく必要がある。もっとも、これらの問題は、それぞれの事案の個別性に対応することになるので、納税者側（税理士等）の一層の研究（研鑽）が求められることになる。特に、税理士においては、その試験科目に国税通則法を欠いていることもあって手続法に疎い面もあるので、その対応策も検討しておく必要がある。

^{*8} 因みに、現行の財産評価基本通達の評価方法は、かつて実施されていた富裕税の財産評価方法を受け継いでいる。

^{*9} 筆者は、平成23年の国税通則法の改正が納税者にとってもマイナスになることもあることを警告していた（前出*5 参照）。