

租税罰則・国税通則・国税徴収関係の改正

目次	
一 租税に関する罰則（国税関係）の見直し…………… 622	に対する罰則の見直し…………… 633
Ⅰ 改正の経緯と背景…………… 622	V 適用関係…………… 637
Ⅱ 脱税犯に係る法定刑の引上げ等…………… 624	二 国税通則関係の改正…………… 642
Ⅲ 秩序犯に係る法定刑の引上げ等…………… 629	Ⅰ 法人税法の改正に伴う国税通則法の改正…………… 642
Ⅳ 税務職員の守秘義務違反（秘密漏洩）……………	三 国税徴収関係の改正…………… 643

はじめに

平成22年度税制改正においては、支え合う社会を実現するとともに、経済・社会の構造変化に適応し、国民が信頼できる税制を構築する観点からの税制全般にわたる改革の一環として、個人所得課税、法人課税、国際課税、資産課税、消費課税、市民公益税制、納税環境整備、租税特別措置等について所要の措置が講じられました。

納税環境整備については、課税の適正化を図り、税制への信頼を確保する観点から、所得税、法人税及び相続税等の脱税犯に係る懲役刑の上限の引上げ等の罰則の見直し等の措置が講じられています。

なお、平成22年度税制改正大綱においては、納税環境整備の課題として、租税罰則の適正化のほか、(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等の改革の方向性が示されています。これら(1)(2)(3)の課題については、①政府税制調査会の下にプロジェクト・チームを設けて検討し、②1年以内を目途に結論を出すこととされています。

（参考）

「平成22年度税制改正大綱～納税者主権の確立へ向けて～」(平成21年12月22日・税制調査会)では、納税環境整備について以下のよう

第3章 各主要課題の改革の方向性

1. 納税環境整備

- (1) 納税者権利憲章（仮称）の制定（略）
- (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、罰則の適正化も重要です。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PTの設置

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年以内を目途に結論を出します。（以下略）

第4章 平成22年度税制改正

8. 納税環境整備

〔国税〕

(1) 租税に関する罰則の見直し

課税の適正化を図り、税制への信頼を確保する観点から、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。

（以下略）

これらの改正事項が盛り込まれた「所得税法等の一部を改正する法律（平成22年法律第6号）」は、

去る3月24日に可決・成立し、同月31日に公布されています。また、同日に次の関係政令も公布されています。

- ・ 法人税法施行令の一部を改正する政令（平成22年政令第51号）
- ・ 国税徴収法施行令の一部を改正する政令（平成22年政令第56号）

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。

一 租税に関する罰則（国税関係）の見直し

I 改正の経緯と背景

- (1) 租税に関する罰則については、昭和56年（1981年）に今回の改正前の水準（例えば、直接税の脱税犯については「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）の罰金又は併科」）まで引き上げられたところですが（注1）、その後も依然として大口・悪質な脱税が後を絶たない状況にありました（注2）。

他方、他の経済犯罪を見ると、近年、法定刑の引上げが図られてきており（注3）、租税に関する罰則は、他の経済犯と比べて大きな乖離が生じていました。

（注1） 昭和56年（1981年）改正においては、所得税（源泉所得税に係るものを除く。）、法人税、相続税及び贈与税を脱税した場合の法

定刑の長期を3年から5年に引き上げる等の措置が講じられています。

（注2） 国税犯則事件の告発件数は年間150件前後、1件当たり脱税額1億5,000万円程度となっています。

（注3） 近年、例えば、金融商品取引法、貸金業法、特許法等における罰則の法定刑の上限は、「10年以下の懲役又は1,000万円（貸金業法は3,000万円）以下の罰金」のレベルまで引き上げられています。

- (2) こうした中、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、今般、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見直すこととされたものです。

参考図表① 租税罰則の見直しについて【22年度改正】

改正の背景

- 租税に関する罰則の法定刑については、昭和56年に現行の水準まで引き上げられたが、それ以降見直されていなかった。
- しかしながら、大口、悪質な脱税事件が依然として多数発生しているところ（年間告発件数150～200件、1件当たり脱税額1億5千万円程度）。
- 他方、他の主要な経済犯（例えば、金融商品取引法、貸金業法、特許法等）をみても、近年、法定刑の引上げが行われているところであり、租税罰則の法定刑との乖離が生じていた。

改正事項（主なもの） 【平成22年6月1日以後にした違反行為について適用】

犯罪類型	改正前	改正後
①脱税犯 （不正手段により 税を免れる行為）	・「 <u>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）の罰金又は併科</u> 」（直接税・消費税の場合）等	・「 <u>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）の罰金又は併科</u> 」（直接税・消費税の場合）に引き上げる等、法定刑の引上げ（注1）
②秩序犯 （申告書の不提出、 検査忌避等の行為）	・「 <u>1年以下の懲役又は20万円以下の罰金</u> 」等（直接税・消費税の場合） ※間接税等（消費税を除く）については、基本的に罰金刑のみ	・基本的に、「 <u>1年以下の懲役又は50万円以下の罰金</u> 」に揃える等、法定刑の引上げ ※間接税等（消費税を除く）については、新たに「 <u>1年以下の懲役刑</u> 」を設ける
③税務職員の守秘義務違反の罪	・「 <u>2年以下の懲役又は30万円以下の罰金</u> 」（直接税・消費税）	・「 <u>2年以下の懲役又は100万円以下の罰金</u> 」に罰金刑を引上げ ・守秘義務違反に対する統一的な罰則規定を 通則法に設けるとともに、処罰対象範囲を 拡大（注2）

（注1） このほか、間接税等（消費税・航空機燃料税等を除く）の罰金刑については100万円（現行50万円）に、源泉所得税不納付犯の罰金刑については200万円（現行100万円）に引き上げる等の見直しを行った。

（注2） 直接税・消費税の調査事務で知りえた秘密を漏洩する行為に加え、新たに間接税等（消費税を除く）の調査事務、国税犯則事件の調査事務、国税の徴収事務等で知りえた秘密を漏洩する行為を処罰対象に追加。

（注3） ここで「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、「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、電源開発促進税及び印紙税をいう。

参考図表② 最近の犯則事案（主な例）

- **脱税犯**（改正前：5年以下の懲役若しくは500万円以下の罰金又は併科（罰金は最高脱税額以下まで可））
 - ・法人の代表者が、借名名義で事業を行い、4課税期間にわたり70億円の所得を秘匿
⇒【判決】懲役4年・罰金6億円
- **申告書不提出犯（単純無申告罪）**（改正前：1年以下の懲役又は20万円以下の罰金）
 - ・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
⇒【判決】懲役1年（執行猶予3年）
- **源泉所得税不納付罪**（改正前：3年以下の懲役若しくは100万円以下の罰金又は併科（罰金は最高脱税額以下まで可））
 - ・料飲店経営者が、ホステスに支給した報酬等から徴収した源泉所得税のうち2億3,000万円余りを納付せず、私的に費消
⇒【判決】懲役2年（執行猶予4年）・罰金6,100万円
- **不正還付の未遂**
 - ・消費税課税事業者が、自ら架空の輸出免税売上及び国内課税仕入を行ったように装い、消費税還付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
⇒処罰規定なし

参考図表③ 他の主要な経済犯における罰則の例

法律名	罪名等	現行の法定刑	参考（直近の改正）
金融商品取引法	・不正行為、風説の流布、相場操縦行為等 ・虚偽の情報開示	10年以下の懲役若しくは1,000万円以下の罰金又はこれを併科	平成18年に各々懲役刑・罰金刑を引上げ (5年⇒10年、500万円⇒1,000万円)
・特許法 ・商標法	・知的財産権の侵害罪	10年以下の懲役若しくは1,000万円以下の罰金又はこれを併科	平成18年に各々懲役刑・罰金刑を引上げ (5年⇒10年、500万円⇒1,000万円)
意匠法			平成18年に懲役刑・罰金刑を引上げ (3年⇒10年、300万円⇒1,000万円)
貸金業法	・無登録営業等	10年以下の懲役若しくは3,000万円以下の罰金又はこれを併科	平成18年に懲役刑・罰金刑を引上げ (5年⇒10年、1,000万円⇒3,000万円)
出資法	・著しい高金利の貸付		平成18年に懲役刑・罰金刑を引上げ (5年⇒10年、1,000万円⇒3,000万円)
破産法	・詐欺による破産・更生	10年以下の懲役若しくは1,000万円以下の罰金又はこれを併科	平成16年に罰金刑を付加 (罰金刑なし⇒1,000万円)
・会社更生法 ・民事再生法			平成16年に各々罰金刑を引上げ (200万円⇒1,000万円)
刑法	・詐欺罪 ・業務上横領罪	10年以下の懲役	—

Ⅱ 脱税犯に係る法定刑の引上げ等

1 脱税犯に係る法定刑の引上げ

(1) 改正の内容（概観）

- ① 脱税犯の種類のうち、直接税及び消費税の脱税犯に係る懲役刑の上限が10年（改正前5年（源泉所得税に係るものは3年））に、罰金刑の上限（定額部分）が1,000万円（改正前500万円）にそれぞれ引き上げられました。また、源泉所得税不納付犯に係るものは200万円（改正前100万円）に、源泉所得税不納付犯を除く源泉所得税の脱税犯に係るものは100万円（改正前50万円）にそれぞれ引き上げられました（所法238～240、法法159、相法68、地法39、消法64）。

（注1） ここで、「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。
以下同じ。

（注2） 本稿では、租税犯を大きく二分し、当該違反行為が直接租税収入の減少をもたらすような場合を広く「脱税犯」と、直

接租税収入の減少をもたらすまでに至らないものの、課税権の正当な行使を阻害するおそれのある場合を広く「秩序犯」と区分して記載しています。なお、「脱税犯」「秩序犯」の各類型については、参考図表⑧を参照して下さい。

- ② 脱税犯の種類のうち、間接税等（消費税を除きます。）の脱税犯に係る懲役刑の上限が10年（改正前5年）に、罰金刑の上限（定額部分）が100万円（改正前50万円（印紙税は20万円））にそれぞれ引き上げられました。また、間接税等のうち航空機燃料税及び電源開発促進税については5年（改正前3年）に、印紙税については3年（改正前1年）にそれぞれ引き上げられました（酒法54・55、た法28、た特法21、揮法27、地揮法15、石ガ法28、石石法24、航燃法20、電促法13、印法22、措法90の7①②、輪徴法23）。

（注3） ここで、「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、電源開発促進税及び印紙

税をいいます。以下同じ。

(2) 改正の背景

① 脱税犯の懲役刑の長期10年への引上げ

脱税犯の類型のうち、(1)に掲げた脱税犯の懲役刑の長期10年への引上げは、前述したとおり、①近年においては、申告納税制度の根幹を揺るがしかねない巨額の脱税事件が相次いで発生していること、②近年の他の経済犯罪の法定刑を見ても、懲役刑の上限は10年以下とされているものが多いこと、③類型的にも類似している刑法上の詐欺罪の法定刑を見ても、懲役刑の上限は10年以下とされていること、④脱税の場合の課税処分の更正期限が7年以内であるところ（通法70⑤）、改正前の法定刑を前提にすると刑事事件の公訴時効が5年に止まるなど（注1）、責任追及期間に不均衡が生じていたこと等を踏まえ、脱税犯の法定刑について、その抑止に向けた適切な水準となるよう見直されたものです。

（注1） 公訴時効は、未確定の刑罰権を一定期間の経過により消滅させる制度であり、この時効期間を経過すると、公訴を提起できなくなるという効果が生じます。懲役刑の長期が5年から10年に延長されると、公訴時効期間が5年から7年に延長されることとなります（刑訴法250②）。

（参考） 通常の脱税犯（ほ脱犯）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、④一般の刑法犯と同様、犯意（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徴収を不能もしく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（最高判昭和42年11月8日刑集21巻9号1197頁）、二重帳簿の作成、証票書類の隠匿、取引名義の

仮装などがその典型とされます。

なお、今回の改正においては、脱税犯に係る懲役刑について、基本的に、直接税であるか間接税であるかを問わず、一律に10年以下に引き上げることとしています（注2）。

これは、脱税犯については、税目別に脱税の発生可能性の大小や脱税額の多寡等の差異はあるものの、各税目間においてその罰則によって守られるべき法益自体（国の租税債権の確保）に差異はなく、脱税犯の反社会性、反道徳性に関しては、加えるべき非難の程度は同等であるものと考えられたことによるものです。

（注2） ただし、航空機燃料税及び電源開発促進税の脱税犯に係る懲役刑については、改正前の法定刑の水準（長期3年）や納税者が比較的限られていること等を踏まえ、今回の改正においては「5年」とし、また、印紙税については、改正前の法定刑の水準（長期1年）や過怠税制度が存在すること等を踏まえ、法定刑の長期を「3年」に引き上げることとされました。

（参考） 脱税の法定刑の引上げについては、前回の昭和56年改正時において、所得税（源泉所得税に係るものを除く）、法人税、相続税及び贈与税の脱税犯に係る長期を、酒税等の個別間接税に合わせ、3年から5年に引き上げられた経緯があります。

② 源泉所得税不納付犯の懲役刑の引上げ

今回の改正においては、脱税犯の類型のうち、源泉所得税不納付犯に係る懲役刑が、上記①に記載したとおり、3年から10年に引き上げられたところです。

これは、①源泉所得税不納付犯（改正前の懲役刑3年）は、税法上、税額を徴収・納付する義務を負う源泉徴収義務者が、徴収した源泉所得税につき納付せず、もって納付義務を免れること等により成立するところ、その性質上、脱漏税額が巨額となり易いなど犯罪の波及が大きいこと、また、②源泉所得税不

納付犯は、刑法の業務上横領罪（10年以下の懲役）と質的に類似しているとも考えることができること等を踏まえ、源泉所得税不納付犯の法定刑についても、他の脱税犯と同等の刑事責任を科すことが適当と考えられたものです。

（参考） 源泉所得税事件に係る一件当たりの脱税額は、平成17年度2億4,200万円、平成18年度1億2,700万円、平成19年度2億9,833万円となっています。

③ 罰金刑の引上げ

今回の改正においては、罰金刑の定額部分について、直接税及び消費税については1,000万円（改正前500万円）に、間接税等（消費税、航空機燃料税及び電源開発促進税を除く。）については100万円（改正前50万円）にそれぞれ引き上げることとされました（注1）（注2）。

これは、罰金刑の水準について、例えば、所得税等については、昭和25年改正以降据置きとされるなど、長期間見直しが行われておらず、その実効性を確保する観点から、他の経済犯罪の法定刑等（注3）を勘案し、見直すこととされたものです。

（注1） 租税罰則の脱税犯に係る罰金刑については、まず、確定の罰金刑を規定し、免れた税額がその確定額を超えるときは、情状により、その確定額を超え一定の額までの罰金を科しうることとしています。いわゆるスライド制といわれるものですが、直接税については、脱税額が1,000万

円（改正前500万円）を超えるときは情状により脱税額相当額以下の罰金を、消費税以外の間接税等については、脱税額の3倍が100万円（改正前50万円）を超えるときは情状により脱税額の3倍相当額以下の罰金を、それぞれ科すことができることとされています。

（注2） なお、罰金刑の多額（定額部分）については、直接税にあつては1,000万円（改正前500万円）とされ、消費税以外の間接税等にあつては100万円（改正前50万円）とされています。これは、年又は事業年度単位で課税される税（所得税、法人税等の直接税）と月又は引取時のその都度単位で課税される税（個別間接税）とは、その脱税額や罪数に差があることが考慮されたものです。

（参考） 罰金刑については、刑法上、併合罪に該当する場合は、「それぞれの罪について定めた罰金の多額の合計以下で処断する」、つまり、併合罪の場合の罰金刑の法定刑は、各罪の罰金刑を単純に合計した金額以下とすることとされています（刑法48②）。

（注3） 近年、例えば、金融商品取引法、貸金業法、特許法等における罰則の法定刑の上限は、「10年以下の懲役又は1,000万円（貸金業法は3,000万円）以下の罰金」のレベルまで引き上げられています。

参考図表④ 脱税犯に係る罰則の沿革（主なものの例）

区 分	所 得 税		法 人 税		酒 税	
	懲 役	罰 金	懲 役	罰 金	懲 役	罰 金
明治中期		税額の3倍 (定額)		税額の3倍 (定額)		税額の5倍 (定額)
昭和19年5月(1944年)		↓		↓	懲役5年以下	↓ 税額の最低5倍 情状により5倍 から10倍
22年3月(1947年)	懲役1年以下	↓ 税額の3倍以下	懲役1年以下	↓ 税額の3倍以下		
22年11月(1947年)	↓ 懲役3年以下	↓	↓ 懲役3年以下	↓		
23年7月(1948年)		↓ 税額の5倍以下		↓ 税額の5倍以下		
24年5月(1949年)		↓		↓		↓ 50万円以下
25年4月(1950年)		↓ 500万円以下 (脱税額が500万円超の場合には 情状により脱税 相当額以下)		↓ 500万円以下 (脱税額が500万円超の場合には 情状により脱税 相当額以下)		↓ (脱税額の10倍が 50万円超の場合 には情状により 脱税額の10倍相 当額以下)
37年4月(1962年)		↓		↓		↓ 50万円以下 (脱税額の3倍が 50万円超の場合 には情状により 脱税額の3倍相 当額以下)
56年5月(1981年)	↓ 懲役5年以下	↓	↓ 懲役5年以下	↓		↓
平成22年6月(2010年) 【平成22年改正】	↓ 懲役10年以下	↓ 1,000万円以下 (脱税額が1,000万円超の場合には 情状により脱税 相当額以下)	↓ 懲役10年以下	↓ 1,000万円以下 (脱税額が1,000万円超の場合には 情状により脱税 相当額以下)	↓ 懲役10年以下	↓ 100万円以下 (脱税額の3倍が 100万円超の場合 には情状により 脱税額の3倍相 当額以下)

2 処罰対象範囲の拡充

(1) 改正の内容

脱税犯の類型のうち、所得税の脱税犯（ほ脱犯・不正受還付犯）の対象に、非居住者の給与等につき源泉徴収を受けない場合の申告に係るものが加えられました（所法238①）。

(2) 改正の背景

非居住者の給与等につき源泉徴収を受けない場合の申告に係るものについては、これまで、

申告書不提出犯の対象とされていましたが（所法241）、ほ脱犯・不正受還付犯の対象とはされていなかったところでした。

しかしながら、近年、非居住者のわが国における雇用形態が多様化する中、非居住者が海外の派遣会社から国内の会社に派遣され、その海外の派遣会社から支払われる給与・報酬等について申告が行われていないといった事例が散見されるようになり、このような問題に対処する観点から、今回の改正において、ほ脱犯・不正受還付犯の対象に新たに非居住者の給与等につ

き源泉徴収を受けない場合の申告に係るものが追加することとされたものです。

(参考) 国内に恒久的施設を有しない非居住者は、国内源泉の給与等については、通常、20%源泉分離課税の対象とされます。しかし、国内に事務所等を有しない者が国外で支払う給与等は源泉徴収の対象とされないことから(所法212)、給与等の支払いを受けた非居住者は、申告書を提出して所得税を申告納付(20%)する必要があります(所法172)。

なお、国内源泉の土地等の譲渡代金については、通常、10%の源泉徴収の対象とされます。しかし、国外で支払われる土地等の譲渡代金は源泉徴収の対象とされません。ただし、土地等の譲渡については、源泉徴収の有無にかかわらず、売主たる非居住者は申告納付が必要となります。これについては、現在でも脱犯・不正受還付犯・申告書不提出犯の対象となっています。

3 滞納処分免脱犯の法定刑の引上げ

(1) 改正の内容

脱税犯の類型のうち、滞納処分免脱犯に係る罰金刑の上限が、納税者又はその財産を占有する第三者については250万円(改正前50万円)に、これらの者の相手方については150万円(改正前30万円)にそれぞれ引き上げられました(徴法187)。

(2) 改正の背景

滞納処分免脱罪は、納税者及びこれと一定の関係にある者が納税者に対する滞納処分の執行を免れる目的で納税者の財産の隠蔽、損壊その他その財産の価値を減少させる行為をした場合に、その行為者に対し一定の刑罰を科すこととし、租税徴収の確保を侵害する危険を防止するために定められているもので、脱税犯の一類型とされます。

今回の改正においては、近年、同罪の告発件

数が増加していることを踏まえ(注)、悪質な徴収回避行為を伴う滞納事案に厳正に対処する観点から、現行の強制執行妨害罪(刑法96の2)との均衡等も踏まえ、罰金刑の水準の引上げが行われたところです。

(注) 最近の滞納処分免脱犯の告発状況

18年度4件、19年度3件、20年度5件

4 両罰規定に係る公訴時効期間の特例

(1) 改正の内容

脱税犯の類型のうち、所得税(源泉所得税に係るもの)、航空機燃料税及び電源開発促進税の納税者の代理人等(行為者)が納税者の業務等に関して脱税に係る違反行為をした場合、納税者の業務主(法人又は業務主たる個人)としての罪の公訴時効期間は、その代理人等(行為者)に係る罪の公訴時効期間によるものとされました(所法243②、航燃法22②、電促法15②)。

(2) 改正の背景

今回の改正前においては、「法人の代表者」又は「法人若しくは人の代理人、使用人その他の従業者」が脱税行為をした場合には、その脱税行為者には5年以下の懲役若しくは500万円以下の罰金又はこれらが併科されるほか、いわゆる両罰規定により、納税者(法人又は業務主たる個人をいいます。以下同じです。)についても同額以下の罰金刑に処せられることとされてきました。

この場合、納税者の公訴時効は、その刑罰が罰金刑であるところから、刑事訴訟法250条2項6号の規定によれば、脱税行為者の公訴時効は5年ではなく3年となるところですが、改正前の税法においては、納税者の公訴時効について、脱税行為者たる公訴時効期間と一致させ、等しく刑事責任を追及することとする刑事訴訟法の特例が設けられていたところです。

今回の改正においては、脱税行為者に係る法定刑引上げ後においても、納税者に係る公訴時効期間の取扱いにつき、従来からの取扱いを継

続することとし、納税者の公訴時効期間については、刑事訴訟法250条の規定にかかわらず、脱税行為者の公訴時効期間と同一の期間とする特例を定めることとされました。具体的には、従来からこうした規定が設けられていなかった源泉所得税、航空機燃料税及び電源開発促進税について、脱税行為者に係る公訴時効期間が懲役刑の引上げによって延長（源泉所得税は3年から7年、航空機燃料税及び電源開発促進税は3年から5年）されることに伴い、これらの税の納税者に係る公訴時効期間を脱税行為者と同一の期間とする、公訴時効期間の特例を定めることとされました。

改正後においては、脱税行為者についての公訴時効期間は、その法定刑である懲役刑10年（改正後の源泉所得税。なお、航空機燃料税及び電源開発促進税は5年）によって計算され、その公訴時効期間は7年（航空機燃料税及び電源開発促進税は5年）となりますが（刑訴法250②四・五）、業務主たる納税者についての公訴時効期間は、その法定刑である罰金刑によって計算する（刑訴法250②六）のではなく（注）、改正後の両罰規定により、脱税行為者に係る法定刑である懲役刑によって計算されますので、結局、業務主たる納税者についての公訴時効期間も、7年（航空機燃料税及び電源開発促進税は5年）となります。

（注） 仮に本両罰規定がない場合、刑事訴訟法の規定によれば、脱税行為者の公訴時効期間は、7年（航空機燃料税及び電源開発促進税は5年）となるところ、納税者（法人又は業務主たる個人）の公訴時効期間は3年となります。

Ⅲ 秩序犯に係る法定刑の引上げ等

1 秩序犯に係る法定刑の引上げ

（1）改正の内容

① 秩序犯の類型のうち、直接税、消費税及び酒税の申告書不提出犯、検査忌避犯、虚偽帳簿書類提示犯等の秩序犯に係る罰金刑の上限

が50万円（改正前20万円）に引き上げられました（所法241・242、法法160～162、相法69・70、地法40・41、消法65・66、酒法56、実特法13、措法42の3②・87の8⑥、国外送金法7）。

② 秩序犯の類型のうち、間接税等の申告書不提出犯、検査忌避犯、記帳義務違反犯、免税物品の不正譲受渡犯及び免税用途外消費等の秩序犯（印紙税法24条に規定するものを除きます。）並びに国税徴収法に規定する検査忌避等の秩序犯に係る罰則について、1年以下の懲役刑を設けるとともに、罰金刑の上限が50万円（改正前20万円～3万円）にそれぞれ引き上げられました（消法65（旧68）、酒法58、た法29、た特法22、揮法28、地揮法16、石ガ法29、石石法25、航燃法21、電促法14、印法23、徴法188、措法86の2④・88の7・89の2～90の2・90の4～90の6の2・90の7③、日米地位協定臨特法11③、日米相互協定臨特法5⑤、輸徴法24）。

③ 秩序犯の類型のうち、印紙税法に規定する印紙不消印犯等（印法24）、国税通則法及び租税特別措置法（国外関係者との取引に係る課税の特例）に規定する秩序犯に係る罰金刑が30万円（改正前10万円～1万円）に、清酒製造業等の安定に関する特別措置法に規定する検査忌避等の秩序犯に係る罰金刑が50万円（改正前10万円）にそれぞれ引き上げられました（印法24、通法127、措法66の4⑪・68の88⑪、清酒業等安定法18）。

また、納税貯蓄組合法に規定する検査忌避等及び清酒製造業等の安定に関する特別措置法に規定する秩序犯に係る過料の上限が10万円（改正前5万円及び1万円）にそれぞれ引き上げられました（納貯組合法14、清酒業等安定法19）。

（2）改正の背景

現行の秩序犯に係る罰則については、その殆どが、制定後見直しが行われないまま長期間を

経過していました。このため、今回の改正において、秩序犯の法定刑について、現在の経済事情に適合したものとし、その制裁としての実効性を確保する等の観点から、他の経済犯罪等における秩序犯の法定刑とのバランスをも考慮し、その水準を引き上げることとされたものです。

また、個別間接税の秩序犯については、これまで懲役刑が設けられていませんでしたが、税法上に定める各種の義務に違反する行為をその構成要件とする秩序犯の罪質は、各税法間で異なることから、今回の改正を機に、基本的に、同一水準（1年以下の懲役又は50万円以下の罰金）とすることとされました。

（参考） 関税法においては、平成19年度改正において、関税行政上の秩序を維持する等のため、検査忌避等の秩序犯に係る罰則に1年以下の懲役刑が設けられています（罰金刑は、検査忌避については50万円以下）。

なお、租税条約等実施特例法、租税特別措置法（国外関連者との取引に係る課税の特例）及び国税通則法に規定する検査忌避等に係る秩序犯については、前提となる質問検査権が通常の質問検査権と性質上異なること等を踏まえ、所得税法等の他の秩序犯（改正後1年以下の懲役又は50万円以下の罰金）よりも軽い水準の罰則とされています。

また、納税貯蓄組合法に規定する検査忌避等及び清酒製造業等の安定に関する特別措置法に規定する秩序犯に係る過料の上限が10万円（改正前5万円及び1万円）にそれぞれ引き上げられています（納貯組合法14、清酒業等安定法19）。これは、平成17年の会社法の整備法において、1桁万円台の低額な過料について10万円台に引き上げられたこと等を勘案したものです。

2 処罰対象範囲の拡充

(1) 改正の内容

秩序犯の類型のうち、申告書不提出犯の対象に、相続税法及び租税特別措置法に規定する義務的修正申告書及び義務的期限後申告書を提出

しない場合が加えられました（相法69、措法42の3①・70の13、改正法附則124⑦～⑨）。

(2) 改正の背景

義務的修正申告書（及び義務的期限後申告書）とは、課税の特例の適用要件を充足する見込み等で課税の特例の適用を受けた者が、その後一定期間内にその適用要件を充足しないこととなった場合等において、提出が義務付けられている修正申告書（又は期限後申告書）のことをいいます（注）。

（注） 例えば、取用交換等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例の適用を受けた場合において、その後、①代替資産の取得価額が見積額に達しなかったときには、その代替資産を取得した日、②一定期間内に代替資産を取得しなかったときには、一定期間を経過した日から4月以内に修正申告書を提出しなければならないこととされています（措法33の5①）。

また、住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除の適用を受けた者が、その翌年又は翌々年において居住用財産の譲渡に係る課税の特例を受けることとなる場合には、（譲渡の特例との重複適用はできないため、）その譲渡をした日の属する年分の確定申告期限までに修正申告書又は期限後申告書を提出しなければならないこととされています（措法41の3①）。

この義務的修正申告（及び義務的期限後申告）については、一定の期限内に申告すれば、国税通則法上の期限内申告とみなされ、その効果は通常の期限内申告と同様に取り扱われますが、従来は、義務的修正申告書の不提出については必ずしも処罰対象とはされておらず、通常の期限内申告との間で、義務不履行の場合の制裁に不均衡が生じていました。

こうしたことから、今回の改正において、相続税法及び租税特別措置法に定められている義務的修正申告書及び義務的期限後申告書の不提出について、通常の期限内申告書と同様に、申

告書不提出犯の処罰対象に含めることとしたも
のです。

告書の不提出に対する罰則が設けられてい
たところです（地法40）。

（参考） これまでも地価税法では、義務的修正申

参考図表⑤ 義務的修正申告書・義務的期限後申告書について

項目	概要
《所得税関係》 ○ 転廃業助成金等に係る課税の特例	転廃業助成金等に係る課税の特例の適用を受けた場合において、 ① 資産の取得又は改良に要した費用が見積額に満たない場合には、その資産の取得又は改良をした日 ② 一定期間内に資産の取得又は改良をしなかった場合には、一定期間を経過した日から4月以内に修正申告書を提出しなければならない（租税特別措置法28条の3第7項）。
○ 山林所得に係る森林計画特別控除	山林所得に係る森林計画特別控除の適用を受けた場合において、森林施業計画の認定の取消しがあった場合には、その取消しがあった日から4月以内に修正申告書を提出しなければならない（租税特別措置法30条の2第5項）。
○ 優良住宅地の造成等のために土地等を譲渡した場合の長期譲渡所得の課税の特例	確定優良住宅地予定地のために土地等を譲渡した場合の長期譲渡所得の課税の特例の適用を受けた場合において、その譲渡が一定の期間内に特例の要件を満たさなかった場合には、一定期間を経過した日から4月以内に修正申告書を提出しなければならない（租税特別措置法31条の2第7項）。
○ 収用交換等に伴い代替資産を取得した場合の更正の請求、修正申告等	収用交換等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例の適用を受けた場合において、 ① 代替資産の取得価額が見積額に達しなかった場合には、その代替資産を取得した日 ② 一定期間内に代替資産を取得しなかった場合には、一定期間を経過した日から4月以内に修正申告書を提出しなければならない（租税特別措置法33条の5第1項）。
○ 特定の居住用財産の買換え及び交換の場合の更正の請求、修正申告等	特定の居住用財産の買換え及び交換の場合の長期譲渡所得の課税の特例の適用を受けた場合において、 ① 譲渡年の翌年12月31日までに買換資産等を居住の用に供しない場合又は供しなくなった場合には、同日 ② その買換資産等の取得価額が見積額に達しなかった場合には、その買換資産等を取得した日 ③ 一定期間内に買換資産等を取得しなかった場合又はその買換資産をその取得年の翌年12月31日までに居住の用に供しない場合若しくは供しなくなった場合には、その一定期間を経過した日又は同日 ④ その資産の譲渡年の翌年又は翌々年に、その譲渡資産と一体として当該個人の居住の用に供されていた家屋又は土地等を譲渡したことにより、譲渡資産の譲渡に係る対価の額の合計額が2億円を超えることとなった場合には、その譲渡をした日から4月以内に修正申告書を提出しなければならない（租税特別措置法36条の3第1項～第4項（36条の5の規定によりみなして適用する場合を含む。））。
○ 特定の事業用資産の買換え及び交換の場合の更正の請求、修正申告等	特定の事業用資産の買換え及び交換の場合の課税の特例の適用を受けた場合において、 ① 買換資産等を一定期間内にその事業の用に供しない場合又は供しなくなった場合 ② 買換資産等の取得価額が見積額に達しなかった場合には、これらの事情が生じた日から4月以内に修正申告書を提出しなければならない（租税特別措置法37条の2第1項・2項（37条の4の規定によりみなして適用する場合を含む。））。

○ 既成市街地等内にある土地等の中高層耐火建築物等の建設のための買換え等の場合の譲渡所得の課税の特例 【租税特別措置法第37条の5】	既成市街地等内にある土地等の中高層耐火建築物等の建設のための買換え等の場合の課税の特例の適用を受けた場合において、 ① 買換資産等を一定期間内にその事業の用又は居住の用に供しない場合又は供しなくなった場合 ② 買換資産等の取得価額が見積額に達しなかった場合には、これらの事情が生じた日から4月以内に修正申告書を提出しなければならない（租税特別措置法37条の2第1項・第2項（37条の5第2項（同条第4項の規定によりみなして適用する場合を含む。）において読み替えて準用する場合及び同条第5項第2号の規定によりみなして適用する場合を含む。））。
○ 大規模な住宅地等造成事業に係る土地等の交換等の場合の更正の請求、修正申告等	大規模な住宅地等造成事業に係る土地等の交換等の場合の課税の特例の適用を受けた場合において、 ① 宅地の取得価額が見積額に達しない場合には、その宅地を譲り受けた日 ② 税務署長が認定する日までに宅地を譲り受けていない場合には、その認定する日から4月以内に修正申告書を提出しなければならない（租税特別措置法37条の8第1項）。
○ 認定事業用地適正化計画の事業用地の区域内にある土地等の交換等の場合の譲渡所得の課税の特例 【租税特別措置法第37条の9の2】	認定事業用地適正化計画の事業用地の区域内にある土地等の交換等の場合の課税の特例の適用を受けた場合において、 ① 土地建物等の取得価額が見積額に達しない場合には、その土地建物等を取得した日 ② 譲渡年の翌年12月31日までに土地建物等を取得しない場合には、同日から4月以内に修正申告書を提出しなければならない（租税特別措置法37条の8第1項（37条の9の2第4項において読み替えて準用する場合を含む。））。
○ 住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除の適用を受けた者が居住用財産に係る課税の特例を受ける場合の修正申告等	住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除の適用を受けた者が、その翌年又は翌々年において居住用財産の譲渡に係る課税の特例を受けることとなる場合には、その譲渡をした日の属する年分の確定申告期限までに修正申告書又は期限後申告書を提出しなければならない（租税特別措置法41条の3第1項）。
○ 居住用財産の買換え等の場合の譲渡損失の損益通算及び繰越控除	居住用財産の買換え等の場合の譲渡損失の損益通算及び繰越控除の適用を受けた場合において、 ① 譲渡年の翌年12月31日までに買換資産を取得しない場合 ② 買換資産の取得をした年12月31日において買換資産に係る住宅借入金等を有しない場合 ③ 買換資産の取得をした年の翌年12月31日までに買換資産を居住の用に供しない場合には、これらの日から4月以内に修正申告書を提出しなければならない（租税特別措置法41条の5第13項・14項）。
○ 認定長期優良住宅の新築等をした場合の所得税額の特別控除	認定長期優良住宅の新築等をした場合の所得税額の特別控除の適用を受けた場合において、その翌年又は翌々年において居住用財産の譲渡に係る課税の特例を受けることとなる場合には、その譲渡をした日の属する年分の確定申告期限までに修正申告を提出しなければならない（租税特別措置法41条の19の4第13項）
《相続税関係》 ○ 修正申告の特則	期限内申告書又は期限後申告書を提出した者（相続税について決定を受けた者を含む。）は、民法第958条の3第1項（特別縁故者に対する相続財産の分与）の規定により相続財産の全部又は一部を与えられたことにより、既に確定した相続税額に不足を生じた場合には、その事由が生じたことを知った日の翌日から10月以内に、修正申告書を提出すべきこととされている（相続税法31条2項）。
○ 在外財産等の価額が算定可能となった場合の修正申告等	相続税の当初の課税価格の計算の基礎に算入されなかった在外財産等についてその価額の算定ができることとなった場合には、その算定ができることとなった日の翌日から4月以内に修正申告書〔期限後申告書〕を提出すべきこととされている（租税特別措置法69条の3第1項・〔第2項〕）。

○ 国等に対して相続財産を贈与した場合等の相続税の非課税等	特定の公益法人等に贈与されて相続税の非課税措置の適用を受けた相続財産について、一定期間経過しても公益事業の用に供されない等のため相続税の課税価格に算入されることとなった場合には、その一定期間が経過した日の翌日から4月以内に修正申告書〔期限後申告書〕を提出すべきこととされている（租税特別措置法70条6項・〔7項〕）。
○ 直系尊属から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の贈与税の非課税	直系尊属から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の贈与税の非課税の特例の適用を受けた場合において、当該住宅用家屋を一定の期日までに居住の用に供していなかったときには、その該当することとなった日から2月以内に修正申告を提出すべきこととされている（租税特別措置法70条の2第4項）。
○ 特定の贈与者から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の相続時精算課税の特例	特定の贈与者から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の相続時精算課税の特例の適用を受けた場合において、住宅用家屋を一定の日までに特定受贈者の居住の用に供していなかったときには、その一定の日から2月以内に修正申告書を提出すべきこととされている（租税特別措置法70条の3第4項）。
○ 直系尊属から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の贈与税の非課税	直系尊属から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の贈与税の非課税の特例の適用を受けた場合において、当該住宅用家屋を一定の期日までに居住の用に供していなかったときには、その該当することとなった日から2月以内に修正申告を提出すべきこととされている（所得税法等の一部を改正する法律（平成22年法律第6号）第18条の規定による改正前の旧租税特別措置法70条の2第4項）
○ 住宅取得等資金の贈与を受けた場合の相続時精算課税に係る贈与税の特別控除の特例	住宅取得等資金の贈与を受けた場合の相続時精算課税に係る贈与税の特別控除の特例の適用を受けた場合において、住宅用家屋を一定の日までに特定受贈者の居住の用に供していなかったときには、その一定の日から2月以内に修正申告書を提出すべきこととされている（所得税法等の一部を改正する法律（平成22年法律第6号）第18条の規定による改正前の旧租税特別措置法70条の3の2第3項）。
○ 特定の贈与者から特定同族株式等の贈与を受けた場合の相続時精算課税の特例	特定の贈与者から特定同族株式等の贈与を受けた場合の相続時精算課税の特例の適用を受けた場合において、一定の提出期限までに経済産業局長が証する確認書を提出しないときは、その提出期限までに修正申告をしなければならない（所得税法等の一部を改正する法律（平成21年法律第13号）第5条の規定による改正前の旧租税特別措置法70条の3の3第5項）。
○ 特定同族株式等の贈与を受けた場合の相続時精算課税に係る贈与税の特別控除の特例	特定同族株式等の贈与を受けた場合の相続時精算課税に係る贈与税の特別控除の特例の適用を受けた場合において、一定の提出期限までに経済産業局長が証する確認書を提出しないときは、その提出期限までに修正申告をしなければならない（所得税法等の一部を改正する法律（平成21年法律第13号）第5条の規定による改正前の旧租税特別措置法70条の3の4第3項）。

3 科料規定の廃止

(1) 改正の内容

間接税等に設けられていた科料規定が廃止されました（旧酒法59・60、旧揮法28・29、旧地揮法15の2、旧石ガ法29・30、旧石石法25・26、旧航燃法21、旧電促法14、旧印法23～26、旧措法88の7・89の2～90の2・90の4～90の6の2・90の7、旧日米地位協定臨特法11、旧輸徴法24）。

(2) 改正の背景

間接税等には、従来から罰金刑の他に科料が

設けられていましたが、科料については刑法17条の規定により千円以上1万円未満とされており、今回の改正においては、その実効性の観点等から、科料規定を廃止することとし、従来から設けられていた罰金刑のみを適用することとされました。

IV 税務職員の守秘義務違反（秘密漏洩）に対する罰則の見直し

1 改正の内容

国税の調査又は国税の徴収等に関する事務に従事している者又は従事していた者による守秘義務

違反について、国税通則法に統一的な罰則規定（2年以下の懲役又は100万円以下の罰金）を設けることとされました（通法126）。

具体的には、

- ① 罰金刑の上限を100万円（改正前30万円）に引き上げ、
- ② 懲役刑の上限についても2年以下の懲役に統一するとともに、
- ③ これまで、罰則規定が設けられていなかった個別間接税の調査に関する事務、国税の犯則事件の調査事務及び国税の徴収の事務に従事する者等の同様の守秘義務違反を処罰対象に含めることにより、

広く国税の調査事務や徴収事務に従事する者等に対し、国家公務員法よりも加重された守秘義務違反に対する罰則を科すこととされました。

（参考） 新国税通則法126条

「国税に関する調査（不服申立てに係る事件の審理のための調査及び国税の犯則事件の調査を含む。）若しくは租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律（昭和44年法律第46号）の規定に基づいて行行情報の提供のための調査に関する事務又は国税の徴収に関する事務に従事している者又は従事していた者が、これらの事務に関して知ることのできた秘密を漏らし、又は盗用したときは、これを2年以下の懲役又は100万円以下の罰金に処する。」

なお、国税通則法に新たに守秘義務違反に対する統一的な罰則規定を設けることに伴い、所得税法、法人税法等に規定されていた守秘義務違反に対する罰則規定について所要の整備（規定の削除）がされています（旧所法243、旧法163、旧相法72、旧地法42、旧消法69、旧措法42の3③（特定口座等）、旧実特法13②、旧国外送金法8）。

2 改正の背景

従来、所得税法や法人税法等の調査に関する事務（注1）に従事する者又は従事していた者による守秘義務違反については、各税法上、国家公務

員法の罰則（注2）よりも加重された守秘義務違反（秘密漏洩）に対する罰則規定（改正前2年以下の懲役又は30万円以下の罰金）が設けられていました（注3）（注4）。

一方、個別間接税の調査事務や国税の徴収に関する事務に従事する者又は従事していた者については加重された守秘義務違反の罰則が設けられていないなど、税法上の守秘義務については、各税法において必ずしも統一的に規定されていませんでした（注5）。

しかしながら、質問検査権の対象・範囲の広狭等はあるものの、およそ国税の賦課徴収を担当し、質問検査権を行使しうる税務職員にあっては、少なからず納税者の経済内容その他の秘密を知りうる立場にあることには変わりありません（注5）。

このため、今回の改正においては、脱税犯等に係る法定刑の見直し等（上記ⅠからⅢ）と併せ、国税職員に対して納税者等の秘密についてより厳格な取扱いを求めることにより、納税者の税務行政に対する信頼と協力を確保し、適正・公平な税務行政に資する観点から、国税通則法に統一的な罰則規定を設けることとされたものです。

具体的には、①罰金刑の上限を100万円（改正前30万円）に引き上げ、②懲役刑の上限についても2年以下の懲役に統一するとともに、③これまで、罰則規定が設けられていなかった個別間接税の調査に関する事務、国税の犯則事件の調査事務及び国税の徴収の事務に従事する者等の同様の守秘義務違反を処罰対象に含めることにより、広く国税の調査事務や徴収事務に従事する者等に対し、国家公務員法よりも加重された守秘義務違反に対する罰則を科すこととされたところです。

（注1） 「調査に関する事務」は、単に質問検査権行使に係る調査のみを指すのではなく、申告書等が提出された段階から、申告審理（机上調査）、実地調査、更正決定に至るすべての事務を含む広い概念と解されていましたが（昭和49年11月15日参議院・決算委員会における政府委員答弁参照）、その範囲は、必ずしも明確ではありませんでした。

このため、今回の改正において、不服申立てに係る事件の審理のための調査及び国税の犯則事件の調査が含まれることを明文で規定することとされたものです。なお、租税条約等実施特例法の規定に基づいて行う情報の提供のための調査は「国税」に関する調査事務には含まれないため、規定上も明確化しています。

(注2) 国家公務員法上の守秘義務規定

- ・第100条 職員は、職務上知ることのできた秘密を漏らしてはならない。その職を退いた後といえども同様とする。

② (以下略)

- ・第109条 次の各号のいずれかに該当する者は、1年以下の懲役又は50万円以下の罰金に処する。

(中略)

十二 第100条第1項…の規定に違反して秘密を漏らした者

(以下略)

なお、平成19年の改正において、同法における罰金の上限が30万円から50万円に引き上げられ、今回の改正前の税法における罰金刑の水準を比べると、税法における罰金刑の水準(30万円以下)が下回っていたという経緯がありますが、守秘義務違反に対する罰則全体の水準としては、税法における罰則の方が重科されていたといえます(刑法10)。

(注3) 例えば、旧所得税法第243条には、「所得税に関する調査に関する事務に従事している者又は従事していた者が、その事務に関して知ることのできた秘密を漏らし、又は盗用したときは、これを2年以下の懲役又は30万円以下の罰金に処する。」旨定められていました(法人税法や相続税法等にも同様の規定が定められていました)。

(注4) 税務職員の守秘義務違反が国家公務員法よりも重く処罰されている理由については、

- ① 税務職員の守秘義務については、申告

納税制度の下で税務行政を円滑かつ公正に行うに当たり、納税者の信頼と協力を得るために必要なものであり、仮に税務職員が職務上知り得た秘密を漏らした場合には、納税者と税務当局との信頼関係が損なわれ、税務行政の運営に重大な支障を来すことにもなりかねないこと

- ② また、調査に関する事務に従事する税務職員は、その過程で納税者の財産上、一身上の秘密を知りうる立場にあるので、税務職員にその秘密を他に漏らさないよう義務づけることにより、納税者等の秘密を保護する必要があること

によるものとされています。

(参考) 税務職員の守秘義務について(昭和53.6.7衆議院ロッキード問題に関する調査特別委員会・村山大蔵大臣の国会答弁)

「(前略) 税務職員の守秘義務の重要性について申し上げます、税務官署が職務上知り得た納税者に関する秘密を外部に漏らすことになれば、納税者の税務官署に対する信頼を失うことになり、ひいては、税務行政の適正な運営を損なうことにもなります。守秘義務を守ることによりまして、申告納税制度によって支えられている税務の公正な執行を保障しようということ、これがわれわれの守ろうとする公益でございます。(後略)」

(注5) 昭和36年の国税通則法の制定に関する答申(税制調査会第二次答申)においても「守秘義務及びその違反に対する罰則規定を国税通則法に設けることとし、現行の所得税法の規定を承継するほか、現在その規定が欠けている間接税についても同様な守秘義務が課されることを明らかにすべきである」(昭和36年7月・答申別冊・「第5章・第7節・税務職員の守秘義務」)とされていました。

3 他の法律における守秘義務違反に対する罰則との関係

(1) 国家公務員法における守秘義務違反に対する罰則との関係

国家公務員法上の守秘義務規定における「職務上知ることのできた秘密」には、職務上の秘密のほか、職務上知ることのできた私人の秘密を含むと解されています。他方、国税通則法上の「これらの事務に関して知ることができた秘密」とは、今回の改正前に各税法上設けられていた守秘義務規定の解釈と同様に、専ら国税の調査等の事務に関連して得られた納税者その他の私人の秘密（注1）をいうものと解されます。そのため、例えば、税務職員が行政上（職務上）の秘密を漏洩等した場合は、国家公務員法上の守秘義務違反の罪に問われるものと考えられます。

なお、税法上の罪（本罪）と国家公務員法上の罪とは、講学上の法条競合（特別関係）（注2）の関係と考えられ、例えば、私人の秘密を漏洩し、本罪が成立するときは、国家公務員法の守秘義務違反の罪は成立しないものと考えられます。

（注1） 「秘密」には、納税者本人の財産上、一身上の秘密、企業秘密といったいわゆる私人の秘密及びその納税者と取引関係にある第三者の同様な秘密が含まれると解されています。

（注2） 「法条競合」とは、1個の行為が外見上数個の構成要件に該当するように見えるものの実際には1個の構成要件にしか該当しない場合をいうものとされています。

(2) 行政機関個人情報保護法における守秘義務違反に対する罰則との関係

税務においては多くの個人情報（個人情報フ

ァイル）が取り扱われていますが、この個人情報情報を漏洩し、又は不正に利用した場合には、行政機関の保有する個人情報の保護に関する法律に規定する守秘義務違反の罪（最高2年以下の懲役又は100万円以下の罰金）に問われることとなります。

このため、税務職員は、税法上の罪とこの行政機関個人情報保護法の罪との両方に問われる場合がありますが、この場合には、両罪は観念的競合（科刑上一罪）（注）となるものと考えられます。

（注） 「観念的競合」とは、1個の行為が数個の罪名に触れる場合をいい、科刑上一罪とされます。科刑上一罪の関係とされた数罪は、数個の罪名中最も重い刑で処断することとされています（刑法54①）。

(3) 租特透明化法における守秘義務違反に対する罰則との関係

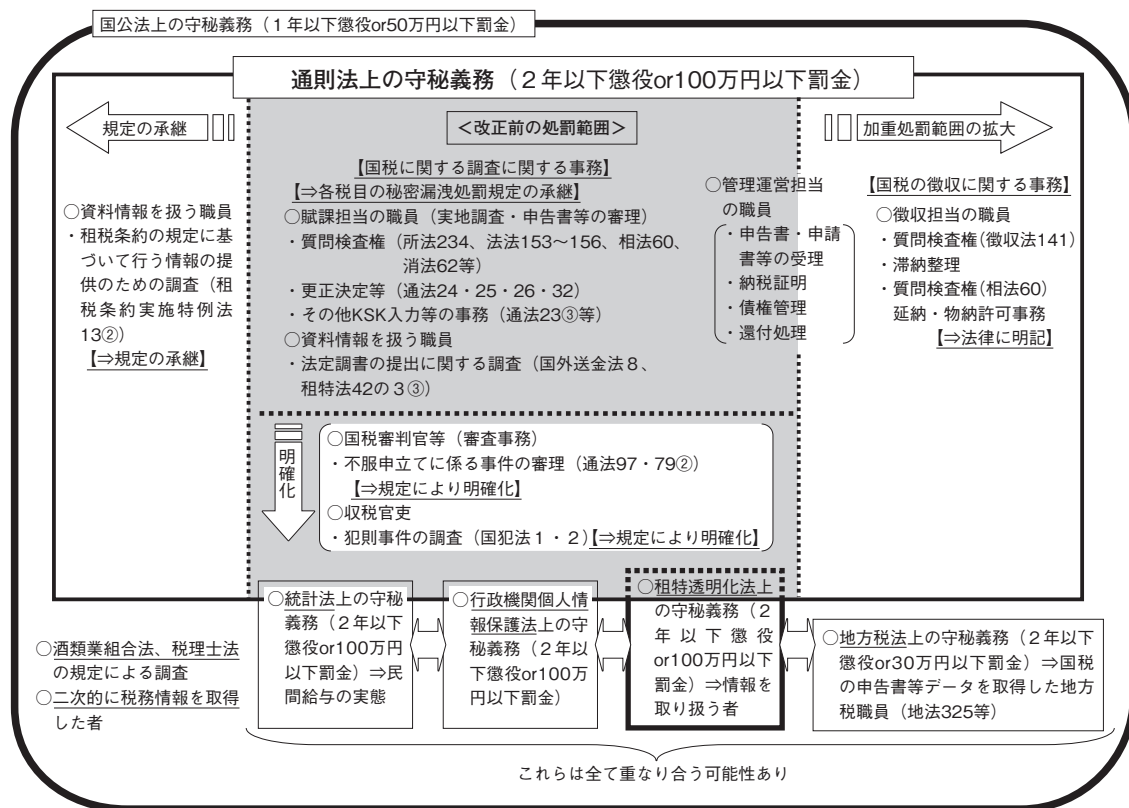
平成22年度改正で創設された「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律」（平成22年法律第8号）においては、適用実態調査情報の取扱いに従事する者又は従事していた者について守秘義務規定が設けられ（同法9）、これに違反して、その業務に関して知り得た個人又は法人その他の団体の秘密を漏らした者は、2年以下の懲役又は100万円以下の罰金に処せられることとされました（同法12①）。

この租特透明化法における守秘義務違反に対する罰則は、今回の改正において新設された税務職員の守秘義務違反の罪（通法126）に触れるときは、適用されないこととされています（透明化法12②）。

（注） 上記について、詳しくは、後掲の「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律の制定」の解説を参照してください。

参考図表⑥

税務職員の守秘義務違反に対する罰則の適用範囲【未定稿】



V 適用関係

- (1) 上記ⅠからⅣの改正は、平成22年6月1日以後にした違反行為（すなわち、同日以後に既遂となる脱税犯等）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、なお従前の例によることとされています（改正法附則1一、146）。

脱税犯のうち既遂のみを処罰対象とする類型の場合、既遂時期については更に各行為態様別に考察する必要がありますが、例えば、所得税や法人税に係る期限内の虚偽申告は脱税についていえば、当該脱税行為によって脱税結果という法益侵害が発生した時点（既遂時期）とされる法定納期限が同日以後に到来する必要があります。他方、秩序犯については、税法上求めら

れる義務に違反する行為が行われた時点が同日以後である必要があります。

施行日については、今回の改正においては租税罰則全般を見直すこととしており、ある程度長い周知期間が必要と考えられたことや、他の罰則の例等を勘案し、6月1日とされています。

- (2) なお、罰則の適用に関しては「①この法律（附則第1条各号に掲げる規定にあつては、当該規定。以下この条において同じ。）の施行前にした行為及び②この附則の規定によりなお従前の例によることとされる場合におけるこの法律の施行後にした行為に対する罰則の適用については、なお従前の例による」旨の経過措置が設けられています（改正法附則146）。

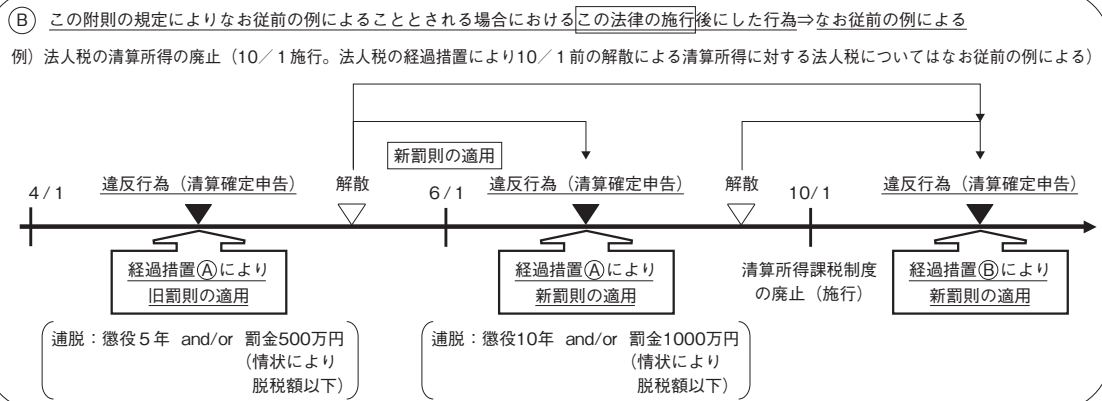
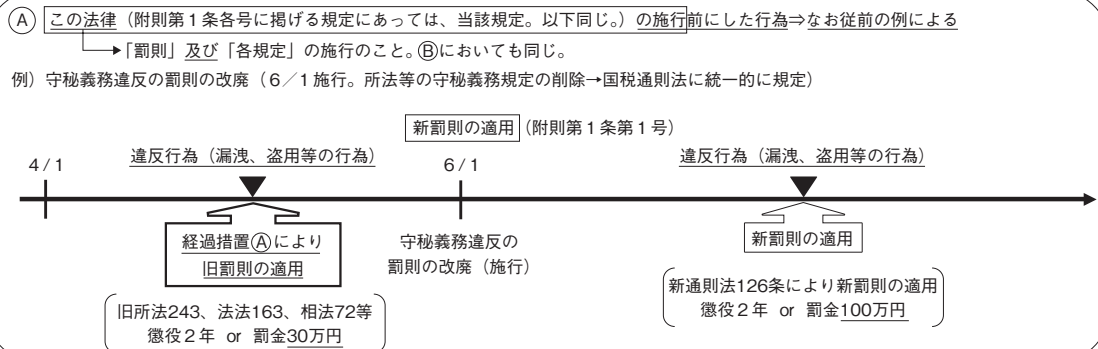
これは、今回の改正において、①各税法の守秘義務違反に関する罰則が削除され、新たに国

税通則法に守秘義務違反に関する罰則が新設されたことに伴い、施行日（6月1日）前の違反行為についても処罰できるようにする必要がありますこと、また、②法人税法の改正により清算所得課税が廃止されることとなりましたが、平成22年10月1日前の解散による清算所得に対する

法人税についてはなお従前の例によることとする経過措置が設けられていることから、同日前に解散した法人の清算所得に対する法人税について虚偽過少申告を行った場合等についても罰則を適用する必要があること、等を踏まえ設けられたものです。

参考図表⑦

罰則の経過措置について



参考図表⑧ 租税に関する罰則の見直し（国税関係）＜総括表＞

1. 脱税犯

条文等＜改正前【改正後】＞	改正前	改正後
○は脱犯・不正受還付犯 ・所得税法238条、法人税法159条、相続税法68条、地価税法39条、消費税法64条	・懲役 5年以下 ・罰金 500万円以下（※1）	・懲役 10年以下 ・罰金 1,000万円以下（※1） ・所得税の脱税犯の対象に、非居住者の給与等につき源泉徴収を受けない場合の申告に係るもの（所得税法172条）を加える。

条文等＜改正前【改正後】＞	改正前	改正後
・所得税法239条1項（源泉所得税の納税義務者）・244条2項【243条2項】	・懲役 3年以下 ・罰金 50万円以下（※1）	・懲役 10年以下 ・罰金 100万円以下（※1） ・ <u>両罰規定について、業務主に罰金刑を科す場合における公訴時効期間を、行為者の罪の公訴時効期間によるものとする。</u>
・酒税法55条、たばこ税法28条、たばこ特別税法21条、揮発油税法27条、地方揮発油税法15条、石油ガス税法28条、石油石炭税法24条、租特法90条の7第1・2項、輸徴法23条	・懲役 5年以下 ・罰金 50万円以下（※2）	・懲役 10年以下 ・罰金 100万円以下（※2）
・航空機燃料税法20条・22条【同条2項】、電源開発促進税法13条・15条【同条2項】	・懲役 3年以下 ・罰金 100万円以下（※1）	・懲役 5年以下 ・罰金 100万円以下（※1） ・ <u>両罰規定について、業務主に罰金刑を科す場合における公訴時効期間を、行為者の罪の公訴時効期間によるものとする。</u>
・印紙税法22条	・懲役 1年以下 ・罰金 20万円以下（※2）	・懲役 3年以下 ・罰金 100万円以下（※2）
○無免許製造犯等 ・酒税法54条	・懲役 5年以下 ・罰金 50万円以下（※2）	・懲役 10年以下 ・罰金 100万円以下（※2）
○源泉所得税不納付犯（源泉徴収義務者） ・所得税法240条・244条2項【243条2項】	・懲役 3年以下 ・罰金 100万円以下（※1）	・懲役 10年以下 ・罰金 200万円以下（※1） ・ <u>両罰規定について、業務主に罰金刑を科す場合における公訴時効期間を、行為者の罪の公訴時効期間によるものとする。</u>
○滞納処分免脱犯 ・国税徴収法187条1・2項（納税者・その財産を占有する第三者）	・懲役 3年以下 ・罰金 50万円以下	・懲役 3年以下 ・罰金 250万円以下
・国税徴収法187条3項（行為の相手方）	・懲役 2年以下 ・罰金 30万円以下	・懲役 2年以下 ・罰金 150万円以下

（※1）脱税額が、定額刑を超える場合には、情状により、脱税額が罰金刑の上限となる。

（※2）脱税額の3倍が、定額刑を超える場合には、情状により、脱税額の3倍が罰金刑の上限となる。

2. 秩序犯

【申告書不提出犯】

条文等＜改正前【改正後】＞	改正前	改正後
・所得税法241条、法人税法160条、相続税法69条、地価税法40条、消費税法66条、酒税法56条 ・相続税法69条、【租特法42条の3第1項、70条の13】、【改正法附則124条⑦～⑨】	・懲役 1年以下 ・罰金 20万円以下	・懲役 1年以下 ・罰金 50万円以下 ・ <u>申告書不提出犯の対象に、相続税法及び租税特別措置法に規定する義務的修正申告書及び義務的期限後申告書を提出しない場合を含める。</u>

条文等<改正前【改正後】>	改正前	改正後
・たばこ税法29条	・懲役なし ・罰金 20万円以下	・懲役 1年以下 ・罰金 50万円以下
・揮発油税法28条1・2号、石油ガス税法29条2・3号【3・4号】、航空機燃料税法21条1号、石油石炭税法25条、電源開発促進税法14条1号	・懲役なし ・罰金又は科料 10万円以下	(同上)
・印紙税法24条【23条2号】	・懲役なし ・罰金又は科料 5万円以下	(同上)

【検査忌避犯、虚偽帳簿書類提示犯、記帳義務違反犯等】

条文等<改正前【改正後】>	改正前	改正後
○検査忌避犯、虚偽帳簿書類提示犯等 ・所得税法242条、法人税法161条・162条、相続税法70条、地価税法41条、消費税法65条、租特法42条の3第1項【2項】(特定口座等)、国外送金法7条	・懲役 1年以下 ・罰金 20万円以下	・懲役 1年以下 ・罰金 50万円以下
・消費税法68条【65条】、国税徴収法188条	・懲役なし ・罰金 10万円以下	・懲役 1年以下 ・罰金 50万円以下
・租税法約実施特例法【租税法約等実施特例法】13条1項	・懲役 6月以下 ・罰金 20万円以下	・懲役 6月以下 ・罰金 50万円以下
・租特法66条の4第12項【11項】、68条の88第11項(国外関連取引)	・罰金 10万円以下	・罰金 30万円以下
・国税通則法126条【127条】	・罰金 3万円以下	・(同上)
○検査忌避犯、記帳義務違反等 ・酒税法59条【58条】、たばこ税法30条【29条】、たばこ特別税法22条、航空機燃料税法21条2・3号、電源開発促進税法14条2・3号	・懲役なし ・罰金又は科料 10万円以下 (たばこ税及びたばこ特別税は罰金のみ)	・懲役 1年以下 ・罰金 50万円以下
・酒税法60条【58条】、揮発油税法29条【28条】、地方揮発油税法15条の2【16条】、石油ガス税法30条【29条】、石油石炭税法26条【25条】、租特法88条の7、89条の2～90条の2、90条の4～90条の6の2、90条の7第4項【3項】、輸徴法24条	・懲役なし ・罰金又は科料 5万円以下	(同上)
・印紙税法25条1・3・4号【23条1・4・5号】	・懲役なし ・罰金又は科料 3万円以下	(同上)
・清酒業等安定法18条	・罰金 10万円以下	・罰金 50万円以下
・納税貯蓄組合法14条	・過料 5万円以下	・過料 10万円以下

【その他】

条文等＜改正前【改正後】＞	改正前	改正後
○無免許販売業犯等（酒税法56条、租特法87条の8第5項【6項】）	・懲役 1年以下 ・罰金 20万円以下	・懲役 1年以下 ・罰金 50万円以下
○免税物品の不正譲受渡犯等（消費税法67条【65条】、租特法86条の2第3項【4項】、日米相互協定臨特法5条5項） ○免許条件違反犯等（酒税法58条）	・懲役なし ・罰金 20万円以下	・懲役 1年以下 ・罰金 50万円以下
○免税用途外消費（揮発油税法28条3号【4号】、石油ガス税法29条1号【2号】、租特法90条の7第3項） ○免税物品の不正譲受渡犯（日米地位協定臨特法11条3項） ○納付印等密造犯（印紙税法23条【同条3号】）	・懲役なし ・罰金又は科料 10万円以下	（同上）
○届出書等不提出犯（印紙税法25条2号【24条3号】）	・罰金又は科料 3万円以下	・罰金 30万円以下
○印紙不消印犯等（印紙税法26条【24条】）	・罰金又は科料 1万円（注）以下 （注） 罰金等臨時措置法により2万円	（同上）
○監督命令違反犯等（清酒業等安定法19条）	・過料 1万円以下	・過料 10万円以下

3. 税務職員の守秘義務違反（秘密漏洩）の罪

条文等＜改正前【改正後】＞	改正前	改正後
・所得税法243条、法人税法163条、相続税法72条、地価税法42条、消費税法69条、租特法42条の3第3項（特定口座等）、租税条約実施特例法13条2項、国外送金法8条	・懲役 2年以下 ・罰金 30万円以下	・懲役 2年以下 ・罰金 100万円以下
・国税通則法【126条】	国税通則法に、国税の調査又は国税の徴収等に関する事務に従事している職員（従事していた職員を含む。）の守秘義務違反に対する統一的な罰則規定を設け、従前その規定がない間接税等の調査に関する事務、国税の犯則事件の調査及び国税の徴収の事務における同様の守秘義務違反を処罰対象に含める。	

（表内法律名の略称）

「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

「輪徴法」：輸入品に対する国内消費税の徴収等に関する法律

「租税法」：租税特別措置法

「国外送金法」：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

「租税条約実施特例法」：租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律

「租税条約等実施特例法」：租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律

「日米地位協定臨特法」：日本国とアメリカ合衆国との間の相互協力及び安全保障条約第六条に基づく施設及び区域並びに日本国における合衆国軍隊の地位に関する協定の実施に伴う所得税法等の臨時特例に関する法律

「清酒業等安定法」：清酒製造業等の安定に関する特別措置法

二 国税通則関係の改正

I 法人税法の改正に伴う国税通則法の改正

1 改正前の制度の概要

国税の更正決定等に係る判決等による原処分の変動又は更正の請求に基づく更正に伴って税額等に異動を生ずべき国税（同一税目の国税に限ります。）でその判決等又は更正を受けた者に係るものについての更正決定等は、通常の除斥期間を経過した後においても、その判決等又は更正があった日から6月間はすることができることとされています（通法71①一）。

分割等（分割、現物出資及び事後設立をいう。）にあつては、分割法人等の引当金・特別勘定等の引継ぎが行われ、分割法人等と分割承継法人等の国税は、共通の事実を基礎として税額等を計算しなければならない関係にあります。このため、上記の判決等又は更正を受けた者には、当該受けた者が分割等に係る分割法人等である場合には、当該分割等に係る分割承継法人を含むものとし、当該受けた者が分割等に係る分割承継法人等である場合には、当該分割等に係る分割法人等を含むものとされているものです（以下「分割等に係る更正決定等の特例」といいます）。

2 改正の内容

法人税法における資本に係する取引等に係る税制の見直しに伴い、以下の所要の整備が行われました。

- (1) 今回の改正において、完全支配関係がある法人の間の資産の譲渡損益の調整制度（法法61の13）の創設に伴い、適格事後設立制度（旧法法2十二の六・十二の六の二・十二の十五、62の5等）が廃止されたことから、分割等に係る更正決定等の特例の適用対象から「事後設立」に係るものが削除されました。

(2) 上記(1)の完全支配関係がある法人の間の資産の譲渡損益の調整制度の適用を受けた法人（譲渡した法人）が、その譲渡を受けた法人（譲受法人）において譲渡損益調整資産の譲渡、償却、評価替え等一定の事由が生じたときは、当該譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額を、当該譲渡した法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされています（法法61の13②）。この場合の当該譲渡した法人と譲受法人の国税は、共通の事実を基礎として税額等を計算しなければならない関係にあることから、分割等に係る更正決定等の特例の適用対象として、当該受けた者が譲渡した法人である場合には当該譲渡した法人に係る譲受法人を含むものとし、また、当該受けた者が譲受法人である場合には当該譲受法人に係る譲渡した法人を含むものとするものとされました。

- (3) また、今回の改正においては、現物分配のうち完全支配関係がある法人の間で行われるもの（適格現物分配）について、組織再編税制の一環として位置づけ、その移転する資産の譲渡益を計上しない等の措置を講ずることとされています（法法2十二の六・十二の六の二、十二の十五、62の5③）。

この適格現物分配にあつては、特別勘定等の引継ぎが行われることとされており（法法43⑧等）、現物分配法人と被現物分配法人の国税は、共通の事実を基礎として税額等を計算しなければならない関係にあることから、分割等に係る更正決定等の特例の適用対象として、当該受けた者が現物分配法人である場合には当該現物分配法人に係る被現物分配法人を含むものとし、また、当該受けた者が被現物分配法人である場合には当該被現物分配法人に係る現物分配法人を含むものとするものとされました。

（注）「現物分配」とは、剰余金の配当等又はみ

なし配当により株主等に金銭以外の資産を交付することをいいます。

- (4) その他、資本に係る取引等に係る税制の全般的な見直しにあわせ、清算所得課税が廃止されたこと等に伴う所要の整備がされています(通法2六ハ(2)、65③二ロ、改正令附則28)。

3 適用関係

上記の改正は、平成22年10月1日以後に行われる分割等(現物分配のうち、残余財産の分配にあつては同日以後の解散によるものに限ります。)について適用され、同日前に行われた改正前の規定による分割等については、なお従前の例によることとされています(改正法附則1三ト、41)。

三 国税徴収関係の改正

1 改正の内容

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) 子ども手当の支給を受ける権利について

子ども手当は、次代の社会を担う子どもの健やかな育ちを支援することを目的として、子どもが健やかに育つ上での基礎的な部分を保障するものであって、子どもが健やかに育つ上でのセーフティネットとして支給されるものとされています(平成二十二年度における子ども手当の支給に関する法律(平成22年法律第19号)1条)。

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、差押禁止規定を設けることとされました(同法14)。

なお、この改正は、平成22年4月1日から適用することとされています(同法附則1)。

(参考1) 子ども手当は、中学校修了までの児童一人当たり、月額1万3000円支給されます。

(参考2) 子ども手当の趣旨に鑑みると、全ての児童の育ちを支援するためには、子ども手当の支給を受ける権利については、受給権者たる親の経済状況如何にかかわらず、国税の滞納処分による差押えを禁止することが適当と考えられます。なお、改正前の児童手当についても、従来から差押禁止規定が設けられていたところであ

す。

- (2) 高校の実質無償化に伴い私立学校に通う生徒に支給されることとなる「高等学校等就学支援金」の支給を受ける権利について

高等学校等就学支援金は、私立学校の生徒等に支給することにより、高等学校における教育に係る経済的負担の軽減を図り、教育の機会均等に寄与することを目的とされるものです(公立高等学校に係る授業料の不徴収及び高等学校等就学支援金の支給に関する法律(平成22年法律第18号)1条)。

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、差押禁止規定を設けることとされました(同法12)。

なお、この改正は、平成22年4月1日から適用することとされています(同法附則1)。

- (3) 上記の他、次の給付を受ける権利等について、その制度趣旨等を踏まえ、差押禁止の措置が講じられています。

① 身体障害者福祉法施行令等の一部を改正する政令(平成21年政令第298号)により、新たに身体障害者手帳の交付対象者とされる肝機能障害を有する者の自立支援給付を受ける権利(障害者自立支援法13条)【平成22年4月1日適用】

② 新型インフルエンザ予防接種による健康被害の救済等に関する特別措置法(平成21年法律第98号)により、給付を受ける権利(同法8)【平成21年12月4日適用】

- ③ 雇用保険法等の一部を改正する法律（平成22年法律第15号）により、新たに雇用保険制度の対象となる者が支給を受ける失業等給付を受ける権利（雇用保険法11）【平成22年4月1日適用】
- ④ 児童扶養手当法の一部を改正する法律（平成22年法律第40号）により、父子家庭に支給されることとなる児童扶養手当の支給を受ける権利（児童扶養手当法24）【平成22年8月1日適用】
- (4) 厚生年金保険制度及び農林漁業団体職員共済組合制度の統合を図るための農林漁業団体職員共済組合法等を廃止する等の法律の施行に伴う存続組合が支給する特例年金給付等に関する政令の一部改正により、新たに支給されることとなる一時金（特例老齢農林一時金）について、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を禁止する財産に追加されました（徴令35③八）。なお、この改正は、平成22年4月1日から適用することとされています（改正徴令附則）。

（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）。