

論 説

消費税受還付罪に関する一考察

国税庁総務課国税企画官

脇 本 利 紀

◆SUMMARY◆

消費税の不正受還付については、消費税法上の受還付罪と刑法上の詐欺罪の構成要件が類似していることから、いずれの罰則を適用するのか事実に基づき慎重に検討する必要があるとしている。本稿は、還付金受領の前提として提出された確定申告書の効力を切り口として、受還付罪と詐欺罪のいずれが適用されるのかについて論じたものである。

(税大ジャーナル編集部)

目 次	
はじめに（本稿の目的）	80
1. 制度の概要	81
(1) 消費税の還付制度	81
(2) 消費税法で規定される消費税受還付罪	81
(3) 消費税受還付罪の特質	81
(4) 刑法で規定される詐欺罪	82
(5) 消費税受還付罪と詐欺罪	82
2. 消費税受還付罪の適用対象	83
(1) 消費税法第64条第1項第2号で規定された構成要件	83
(2) 前提となる確定申告書の効力	84
3. 消費税受還付罪適用にあたっての事実認定の視座	89
(1) 確定申告書の形式的要件が具備しているか	89
(2) 納税者は実在する者か	89
(3) 経済実体があるか（実質経営者が存在する場合）	90
4. おわりに	91

はじめに（本稿の目的）

消費税法上、不正な還付を受けた場合には、国税通則法で規定されている重加算税等行政罰が課されるほか、「偽りその他不正の行為」による還付を受けた者に対しては、刑事罰による制裁規定（以下、「消費税受還付罪」という。）が科されることとなる（消費税法第64条第1項第2号、以下、消費税法については「同法」という。）。

一方、消費税の不正受還付は、国家からの還付金の詐取という側面も有し、刑法第246条で規定されている詐欺に該当する場合も考えられる。

財物の詐取という観点から見ると消費税受還付罪と詐欺罪とは構成要件に類似が見られ、その適用関係については、従来より前提となる確定申告書が正当なものであれば消費税受還付罪が成立し、正当でないもの、つまり納税義務を有しない者の行った不正還付請求であれば詐欺罪が成立すると整理されている。

本稿での考察は、「実質経営者が合名会社5

社を設立し、実際には消費税課税事業者としての事業を行っていないにもかかわらず架空の仕入れを計上し、消費税及び地方消費税の確定申告手続きを行い、消費税等の控除不足額の還付名の下で還付金を詐取した事件」を契機としたものである。本件は、詐欺罪で起訴され、平成16年4月30日、青森地裁において懲役3年（執行猶予3年）とする判決が下されている¹。

この事例では、実体のない法人を設立したこと、したがって当該申告書は無効であること等が消費税受還付罪と詐欺罪を分けるポイントとなったものと考えられるが、申告書が無効か有効かは、公務員として捜査当局に告発することとどまるのか（詐欺罪の場合）、それとも質問検査権を行使し行政罰を課し、あるいは国税犯則取締法に基づく調査を経て告発するのか（消費税受還付罪の場合）の分岐点となるものであり、その事実関係については慎重に検討していく必要がある。

そこで、本稿では、還付金受領の前提とし

て提出された確定申告書の効力を切り口として消費税受還付罪と詐欺罪との適用関係について考察するものである。

1. 制度の概要

まず、本稿での考察に際して前提となる制度や概念について整理することとする。

(1) 消費税の還付制度

わが国の消費税は、事業者が販売する商品やサービス価格に含まれ、取引の都度、転嫁され、最終的には当該商品を消費し、あるいはサービスの提供を受ける消費者が負担するものである。生産、流通の各段階で二重、三重に消費税が課税されることのないよう、課税売上げに係る消費税額から課税仕入れに係る消費税額を控除し、流通段階等において税が累積しない仕組みが取られている。

一般に、確定申告書等の提出があった場合で、その申告書に税額控除等の規定により控除されるべき消費税額で、課税標準額に対する消費税額から控除しきれなかった消費税額等があるときは、その額に相当する消費税額を還付することとなっている（同法第52条第1項）。つまり納付すべき消費税の計算の基礎となる期間（「課税期間」）で課税仕入れに係る消費税額が課税売上げに係るそれを上回る場合には還付申告が行われるが、例えば、輸出業者等の場合には、「本邦からの輸出として行われる資産の譲渡又は貸付け（いわゆる輸出取引）」等は免税とされる（同法第7条第1項）ことから恒常的に還付申告が行われることとなる。

このようにわが国の消費税法は、「附加価値税の性質をもつ多段階一般消費税」であり、その特徴は、①原則としてすべての物品とサービスの消費に課税されるものであること、②税額の算定方式として仕入税額控除方式が採用されていること（税の累積課税を避けるための消費税固有の制度であること）、にある。しかも仕入税額控除にあたっては税額を別記

した書類（インボイス等）を交付する必要はなく、帳簿上の記録に基づいて控除するという簡素な方法を採用している。

納税者である事業者にとって消費税は最終負担者である消費者からの預かり金的な性格をもち、また、還付申告も大量かつ反復的に発生し得ることから、還付に係る適正な執行を担保していくことは消費税制度の根幹に関わる事項であるとも言える。

(2) 消費税法で規定される消費税受還付罪

納税者の自主的な申告、納税が図られない場合に備え、消費税法においても所得税法、法人税法などと同様、税務職員に対して質問検査を行う権限を付与し（同法第62条）、必要に応じて、更正、決定処分を行うことができ、更に国税通則法の行政罰のほか消費税の脱税行為に対して懲役刑、罰金刑という罰則規定を設けている。

同法第64条第1項第1号において「偽りその他不正の行為により、消費税を免れ、又は保税地域から引き取られる課税貨物に対する消費税を免れようとした者」に対して、同項第2号において「偽りその他不正の行為により第52条（仕入れに係る消費税額の控除不足額の還付）第1項又は第53条（中間納付額の控除不足額の還付）第1項若しくは第2項の規定による還付を受けた者」に対して、「5年以下の懲役若しくは5百万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する」とし、第1号で消費税脱税罪について、第2号で消費税受還付罪について、それぞれ規定している。

(3) 消費税受還付罪の特質

消費税における還付としては、「仕入れに係る消費税額の控除不足額の還付」（同法第52条）、「中間納付額の控除不足額の還付」（同法第53条）、「確定申告等に係る更正による仕入れに係る消費税額の控除不足額の還付」（同法第54条）、「確定申告等に係る更正又は決定に

よる中間納付額の控除不足額の還付」(同法第55条)がある。

このうち「仕入れに係る消費税額の控除不足額の還付」は、中間納付額や源泉徴収された所得税額の還付といった既に国庫に納付されたものの還付と同様の、つまり既に納付された消費税を確定申告により清算するという制度ではない。課税売上げの有無のいかんにかかわらず課税仕入れ等があれば正当に還付を受けることができるものである。

この控除不足額の還付制度は、生産、流通の各段階で二重、三重に消費税が課税されることのないよう適用される消費税固有の性格のものであることを鑑みると、消費税受還付罪は消費税の累積を避けるための還付制度の適正な運用を担保するための罰則であると言えよう。しかも帳簿上の記録に基づき仕入税額控除計算を行うという簡素な手続きを採用していることから、不正受還付の誘惑性も否定できず、罰則等により還付制度の適正な運用を確保する法益も極めて大きいものがあると言える。

(4) 刑法で規定される詐欺罪

刑法第246条では、第1項で「人を欺いて財物を交付させた者は、10年以下の懲役に処する。」と規定し、第2項で「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。」としている。

刑法に規定されている詐欺罪が、国に対する場合に成立するか否かについては、詐欺罪の成立を認める説と詐欺罪は「個人法益に向けられている」ものであり国に対する詐欺罪は成立しないとする説との対立が見られる。

これについて最高裁は、国有地払下げに当たり自己の営農に役立てる意思がないにもかかわらず国有地を騙取した事件について、「本件行為が、農業政策という国家的法益の侵害に向けられた側面を有するとしても(農地法にはかかる行為を処罰する規定はない)、そ

の故をもって当然に、刑法詐欺罪の成立が排除されるものではなく、欺罔行為によって国家的法益を侵害する場合でも、それが同時に詐欺罪の保護法益である財産権を侵害するものである以上、当該行政刑罰法規が特別法として詐欺罪の適用を排除する趣旨のものと認められない限り、詐欺罪の成立を認める」と判示しており²、積極説を採用している。

しからば、欺罔的な手段を用いて脱税を行った場合、詐欺罪の成立の余地はあるのか。

相続税に関して架空の事実に基づき減額更正請求を行った事例について東京地裁は、「租税債権の成立から徴収に至るまでの各段階において予想されるもろもろの違反行為についても、これら税法において違反行為の態様ごとに犯罪類型を定型化して立法されているものと考えられる。したがって、具体的な違反行為が税法の予定する犯罪類型に該当するかぎり、税法の適用を優先すべきものであって、軽々に一般法たる刑法の適用を論ずべきものでないことは多言を要しない」とし、また、「申告等により納税額が確定した後、税の納付を免れる目的で内容虚偽の更正請求を行うなどの不正行為を行い、正しい履行をしなかった時にも、租税債権が侵害されたと認められるのであって、租税法の体系上は脱犯として処罰することが予定されている」旨判示し、詐欺罪の適用を排除している³。

各税法では詐欺罪を排除する旨の明文の規定はないが、刑法の詐欺罪と税法の脱税の罪とは、いわば一般法と特別法の関係にあたり、構成要件に重複があるとしても政策的に詐欺罪の適用を排除し、税法の規定に沿った罰則が優先的に科せられると考えられている⁴。

(5) 消費税受還付罪と詐欺罪

次に受還付の観点から詐欺罪との関係を整理する。

所得税や法人税について、課税を見直すべき事情がないにもかかわらず不正受還付が行

われた場合には、実質的には税を免れる行為と評価できるものであり、租税債権が侵害された範囲内、つまり既納付額の範囲内ではほぼ脱犯が成立し、既納付額を超えるものや全く既納付額のない場合には詐欺罪が適用になるものと解されている⁵。

消費税の不正受還付の場合はどうか。これまで述べたように消費税法上、国に対する既納付額（中間納付額）を超えて還付を受けることや既納付額が全くない場合でも還付を受けることが予定されている。同法第64条第1項第2号では、「偽りその他不正の行為により第52条第1項又は第53条第1項若しくは第2項の規定による還付を受けた者」と規定され、既納付額の範囲内であるか否かを問わず不正に還付を受けた税額全てに消費税受還付罪が成立することとなる。これは消費税の還付制度が多段階課税による累積課税を回避するための消費税固有の制度であり、制度の運用全体を保護法益とすることから、その成立範囲も本来の納付すべき消費税額に限定する必要はないだろう。

ところで詐欺罪と消費税受還付罪とは、「人を欺く」と「不正な行為」、「財物を交付される」と「還付金を受ける」という文脈で見ると、構成要件が類似しているが、消費税法で消費税受還付罪を規定する趣旨等は、まずは、以下のとおり整理することができよう。

- ① 消費税法では既納付額が全くなくても還付を受けることが予定されていること。
- ② 消費税受還付罪の規定は、消費税固有の還付制度の適正な運用を保護法益とするものであること。
- ③ したがって、正当な税額を超えた部分に限定するものではなく、不正に還付を受けた全額について消費税受還付罪が成立すること（仮に正当な税額を超えて不正に還付を受けた場合にあっても詐欺罪が成立することはない）。
- ④ なお、消費税法上、詐欺罪の適用を排除

する規定ぶりとはなっておらず、通常の類型の脱税（消費税の不正受還付）について政策的に詐欺罪の適用を排除したものと考えられること。

また、詐欺罪においては、「10年以下の懲役（刑法第246条）」との罰則に対して、消費税受還付罪においては、「5年以下の懲役若しくは5百万円以下の罰金（同法第64条第1項本文）」と詐欺罪に比して量刑の軽い罰則となっているが、わざわざ消費税法に特別規定を設けて詐欺罪より軽い法定刑を規定したのは、

- ① 消費税の還付申告は大量反復的に生じ得るものであるが、納税申告を通じて行われる犯罪であり、一般の国民ではなくもっぱら専門性を兼ね備えた行政機関である税務執行機関に対してなされるものであること、
- ② 不正な受還付による国家に対する損害については罰則のみならず重加算税等の行政罰等の措置も予定されていること、
- ③ 国家権力の発動により原状回復も比較的容易であること（国税徴収法に基づく滞納処分により徴収することができること）、等を背景としたものであると考えられている。

なお、最近、消費税法違反による告発件数は増加しており⁶、また、輸出免税制度等を悪用した消費税受還付犯も散見されているところである。申告納税制度の根幹を揺るがせかねない危険性があることから、消費税受還付罪等の法定刑の上限が現行水準で妥当かどうかは、別途検討する必要があるだろう。

2. 消費税受還付罪の適用対象

(1) 消費税法第64条第1項第2号で規定された構成要件

一般に犯罪とは、構成要件に該当する違法で有責の行為をいう。ここで違法とは行為が法の見地から見て許されないという性質をいい、有責とは当該行為について行為者が非難に値することをいう。

消費税受還付罪とは、「納税義務者が偽りそ

の他不正の行為により租税の還付を受けたことを構成要件とする犯罪」であるが⁷、その構成要件は、①主体、②不正の行為、③結果の発生（既遂）、④因果関係及び⑤故意（犯意）の各要素から成り立っている。同法第64条第1項第2号に則して見ると構成要件は以下のとおりとなる。

【主体】

消費税法第52条（仕入れに係る消費税額の控除不足額の還付）第1項又は第53条（中間納付額の控除不足額の還付）第1項若しくは第2項の規定による還付を受けた者であること。

【不正の行為】

偽りその他不正の行為により（第52条（仕入れに係る消費税額の控除不足額の還付）第1項又は第53条（中間納付額の控除不足額の還付）第1項若しくは第2項の規定による）還付を受けること。

【結果の発生（既遂）】

還付を受けたこと（還付金を受領した時点で既遂となる。）。

【因果関係】

不正の行為と結果の発生（受還付）との間に因果関係があること。

【故意（犯意）】

納税義務、偽りその他不正の行為及び租税を免れること（ほ脱の結果）を認識していること⁸。

不正の行為、結果の発生、因果関係及び故意（犯意）については、罰則適用に当たっての重要な要件であり論点でもあるが、消費税受還付罪に該当するかは、上記の主体に該当するかがまずは分岐点となろう。いうまでもなく主体に該当しないのであれば、消費税受還付罪の適用は排除されるからである。そこで以下、主体の観点から議論を進めていく。

(2) 前提となる確定申告書の効力

還付金とは、「適法に納付または徴収が行われたが、後に租税法の計算規定の適用によって、国が保有する正当な理由がなくなったため、納税者に還付されるべき税額」をいう⁹。すべての申告納税方式の国税に係る還付金については還付請求申告書等によって生じることとなるものであり、消費税についても還付金を請求する権利は確定申告書の提出と同時に成立するものであることから（同法第52条第1項）、正当な還付請求申告書つまり確定申告書の提出が請求権発生の前提となる。

同法第52条第1項において、「第45条（課税資産の譲渡等についての確定申告）第1項又は第46条（還付を受けるための申告）第1項の規定による申告書の提出があつた場合において、これらの申告書に第45条第1項第5号に掲げる不足額の記載があるときは、税務署長は、これらの申告書を提出した者に対し、当該不足額に相当する消費税を還付する。」と規定している。

また、同法第53条第1項では、「中間申告書を提出した者からその中間申告書に係る課税期間の第45条第1項又は第46条第1項の規定による申告書の提出があつた場合において、これらの申告書に第45条第1項第7号に掲げる不足額の記載があるときは、税務署長は、これらの申告書を提出した者に対し、当該不足額に相当する中間納付額を還付する。」とし、同条第2項では、「税務署長は、前項の規定による還付金の還付をする場合において、同項の中間申告書に係る中間納付額について納付された延滞税があるときは、その額のうち、同項の規定により還付される中間納付額に対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額を併せて還付する。」と規定している。

したがって、消費税受還付罪の【主体】たる者である「第52条第1項又は第53条第1項若しくは第2項の規定による還付を受けた

者」とは、「第45条第1項又は第46条第1項の規定による申告書」を適法に提出できる者であると解して差し支えないと考えられる。

それでは、ここでいう「第45条第1項又は第46条第1項の規定による申告書」を適法に提出できる者とは、どのように整理され得るのか。

イ 「事業者」から見た切り分け

同法第45条（課税資産の譲渡等についての確定申告）、第46条（還付を受けるための申告）の主語は、「事業者」と規定されている（第45条では、「事業者は、（中略）申告書を税務署長に提出しなければならない。」とし、第46条では、「事業者は、（中略）申告書を税務署長に提出することができる。」としている。）。消費税法上、事業者とは「個人事業者及び法人をいう。」（同法第2条第1項第4号）と規定され、個人事業者とは「事業を行う個人をいう。」（同項第3号）と規定されている。

文字通り解すると、同法第45条第1項又は第46条第1項により還付申告を適法になし得る者は事業者に限られ、少なくとも全く事業を営んでいない個人が、事業者と偽り還付申告を行い、還付金を詐取した場合には、申告書を適法に提出できる者に当たらず、消費税法の埒外となり、詐欺罪が成立すると解し得る（事業を全く行っていない個人は事業者ではないことから、同法第5条第1項により「納税義務者」ではないこととなる。）。そうだとすれば、このような場合では更正処分を行うことができず、詐欺罪で告発することとなるとも考えられるが、この種の不正な申告が頻繁に行われ得ること、当該個人が自らの意思で申告行為に及ぶなど事業者としての外観を自ら形成していること等を考慮すると、申告に錯誤はなく、当該申告書は有効であると考えられることから、この種の申告の瑕疵は、更正処分により是正させることが効率的でもあり適切であろう。このように考えると

「事業を行っていない個人」が行う不正受還付は形式的に詐欺罪の対象とするとの整理は妥当な結論とは言い難い（この点については「ハ 平成16年9月29日大阪高裁判決」で検討する。）。

一方、法人の場合は単に「法人」としか規定されておらず現に事業を行っているか否かは問われないことから、法人が不正行為により還付金を詐取した場合は、消費税受還付罪が成立することとなるが、実在しない法人が還付金を詐取した場合はどうか。後述するように第三者名義、架空名義による申告により還付金を詐取したケースと同様と評価できる場合には、申告書そのものが無効と解され、詐欺罪が成立するとも考えられる。法人の存在、不存在が両罪を切り分けるポイントとなるが、法人の代表者が実在する、設立登記も適法に行われているなどの場合には、当該法人が実在するとの外観が形成されており、無効な申告書とは言いがたい。また、納税者からの法人格否認の主張を安易に認めてよいのかという観点からの検討も必要であろう。

個人であろうと法人であろうと事業を行っているか否かにかかわらず、当該事業者が自らの意思で申告行為に及び、各種申請書、届出書等を提出するなど事業者としての外観を積極的に形成していることを考慮すると、申告に関して錯誤がないにもかかわらず納税者からの無効の主張を安易に認めることとなると、結果的に更正処分を行うこともできず、問題が多いと考えられることから、形式的に「事業者」に着目した判断は適切とは言えないだろう。以下に述べるように、申告書の効力の観点から検討していくべきものとする。

ロ 申告書の効力から見た切り分け

国税通則法第24条で「税務署長は、納税申告書の提出があつた場合において、その納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていない

かつたとき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正する。」と規定しているが、無効な納税申告書は国税通則法24条でいう「納税申告書」に該当せず、更正権限を行使することはできない。

したがって、請求権が発生していないこと、例えば請求権発生基礎となる事由を欠く場合など当該申告書が無効であった場合には、還付金として還付されているとすれば、国税債権と異なり、国は民事上の請求権を取得することとなる¹⁰。この場合、消費税受還付罪の適用は排除され、当該行為は刑法上の詐欺罪に該当することとなる。

このように申告書が無効と判断される場合は詐欺罪が成立する。無効な申告書を前提として更正・決定処分を行うことはできない。要すれば更正等処分たる租税確定処分に瑕疵があり無効と解せられるケースでは、当該租税確定処分に手続上の瑕疵がある場合を除けば、前提となる申告書が無効であることとなり、このようなカテゴリーでは消費税受還付罪の適用が排除されるとも整理することができる。

租税確定処分が争われた事例で申告書の効力について言及のある主な判例としては、以下のものがある。

○ 第三者名義での申告は、外観上一見して納税義務者本人の通称ないし別名と判断できるような場合でない限り、納税義務の確定という公法上の効果は生じない（最判昭46.3.30）¹¹

○ 錯誤が客観的に明白かつ重大であって、税法の定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、記載内容の錯誤を主張することは、許されない（最判昭39.10.22）¹²

○ 徴税行政の安定とその円滑な運営の要請を斟酌してもなお、不服申立期間の徒過による不可争的効果の発生を理由として被課税者に処分による不利益を甘受させることが、著しく不当と認められるような例外的な事情のある場合には、過誤による瑕疵は、当該処分を当然無効ならしめる（最判昭48.4.26）¹³

行政処分の無効、取消の区分については、従来、瑕疵が重大な法規違反であり、かつその存在が客観的に明白である場合に無効となり、それ以外は取り消し得べきとしているが¹⁴、「租税確定処分は第三者の利害に影響するところが少なく、したがってそれを信頼する第三者の保護を考慮する必要性が少ないこと、および租税実体法上理由のない利得の保有を国および地方団体に認めることは正義・公平の観点から見て適切でないこと」から、「租税確定処分は、課税要件に関する重大な瑕疵があれば、その瑕疵が明白でなくても無効と解すべき」¹⁵とされている。原則として重大な法規違反があった場合には無効と解するとしても、修正申告や更正の請求といった是正の手段がある上、「処分があった以上できるだけ出訴期間内に取消訴訟を提起すべきである、ということであると、重大以外にも、ケースに即した利益衡量的要件の加重が考えられる」のであり、「その意味では、明白性の要件は補充的加重要件の一つと考えるのが適切」であろう¹⁶。

しからば、明白性についてはケースごとに判断するとして、「課税要件に関する重大な瑕疵」があるとは、どのような場合のことか。

課税要件とは、一般に租税法において定められている「納税義務の成立要件、すなわち、それが充足されることによって納税義務の成立という法律効果を生ずる法律要件」をいう¹⁷。そして具体的には、①納税義務者（本来の納税義務の主体、すなわち租税法律関係において租税債務を負担する者）、②課税物件

(課税の対象とされる物・行為または事実のことで、納税義務が成立するための物的基礎をなす。消費税法では課税の対象と呼ばれている。)、③課税物件の帰属(納税義務は課税物件がある者に帰属することによって成立し、課税物件の帰属した者が納税義務者となる。)、④課税標準(課税物件たる物、行為、事実を金額、価額、数量等で表したもの)、⑤税率(課税標準に対して適用される比率)の5つとされている。

ハ 平成16年9月29日大阪高裁判決

課税要件に関する重大な瑕疵を考えるに当たっては、事業を行っていない個人が課税事業者を装って確定申告書を提出し不正還付を受けた事案に関する平成16年9月29日の大阪高裁判決が整理の手がかりとなるだろう¹⁸。

本件は、①事業を行っていない者が、還付申告の基礎となった輸出取引を行ったものではないにもかかわらず確定申告書を提出した場合、当該申告者に対する更正処分は適法か、また、②当該不正行為に対して重加算税の賦課が行い得るか、が争点となったものである。

判決では、①について、自己が営業を営んだ事実がなかったにもかかわらず、「個人事業の開廃業等の届出書」を作成、提出し、自己が個人事業者であるかのように装ったこと、「消費税課税事業者選択届出書」等を自ら押印し提出したこと、還付金振込口座として自己名義の普通預金口座を開設したこと、申告書等の内容を了知した上、これらに押印し税務署に提出したこと、など一連の行為が自らの意思で行われたものとの事実認定を踏まえ、更に本件申告に係る輸出取引が他社に帰属すると認めたとうえで、「本件輸出取引は、被控訴人(当該申告書を提出した者のこと(著者注))によるものではないのに、被控訴人が自己の意思に基づき、本件還付申告をしたと認められるから、本件更正処分は適法である」と判示している。

また、②について、「申告納税方式の場合、一旦私人が自ら納税義務を負担するとして納税申告をしたならば、実体上の課税要件の充足を必要な前提条件とすることなく、同申告行為に租税債権関係に関する形成的効力が与えられ、税額の確定された具体的納税義務が成立すると解すべきであるから、納税申告行為が無効ではなく、有効に成立している以上、結果的に実体上の課税要件事実が発生しなかったというだけで、形成された納税義務者としての地位が否定されるものではないと解される」と判示し、重加算税等の賦課要件は充足していると判断している。

以下、本判決文を本稿の問題意識に即して整理する。

① 申告納税方式の場合、一旦私人が自ら納税義務を負担するとして納税申告をしたならば、実体上の課税要件の充足を必要な前提条件とすることなく、同申告行為に租税債権関係に関する形成的効力が与えられ、税額の確定された具体的納税義務が成立する。納税申告行為が有効に成立している以上、結果的に実体上の課税要件事実が発生しなかったというだけで、形成された納税義務者としての地位が否定されるものではない。

② 当該個人(本件の被控訴人のこと)は、本来消費税が免除されている小規模事業者であるが、自ら消費税課税事業者選択届出書を提出したことによって、消費税の納税義務者となったものであり、課税要件を満たす国内取引があれば、現実に納付すべき消費税額が発生する可能性がある反面、輸出等を行った場合は、国内での仕入れに係る消費税額が免除され、免除された消費税額の還付を受けることができる地位を得た。

③ 当該個人は、この地位を前提として控除不足還付税額の還付を求めたものであるが、本件輸出取引は当該個人によるものではないのに、当該個人が自己の意思に基づき、本件還付申告をしたと認められるから、本件還付

申告は有効である。また、これに対する本件更正処分も適法である。

④ 本件還付申告の時点で、本件輸出入取引について実体上の課税要件事実が発生していなくても（本件還付申告の時点においては、本件課税期間の消費税の課税要件を充足する者（納税義務者）でなくとも）、還付申告により、観念的・抽象的には、課税標準額に対する消費税額（0円）、控除対象仕入税額及び控除不足還付税額（218万5888円）の納税義務が成立する。

⑤ 還付金とは、その実質は不当利得であるが、国税の性質を有するものである。

⑥ 当該個人は、本件還付申告の時点では、具体的な納税義務はないものの、還付金の額を確定する前提としての観念的・抽象的な納税義務はあり、これが本件更正処分により還付金が減少されたことにより、納税義務が具体化したものというべきであるから、申告時点においても当該個人は納税義務を負っている、すなわち「納税者」であると解して差し支えない。

⑦ 当該個人により本件還付申告書が提出されたこと、同申告書に係る課税標準等又は税額等について本件更正処分がされ、これにより納付すべきこととなる税額があること、当該個人は納税者であること、隠ぺい、偽装行為があると認められることから、重加算税の賦課要件を充足している。

本判例を先に述べた課税要件である①納税義務者、②課税物件、③課税物件の帰属、④課税標準、⑤税率に照らすと、還付申告の時点では課税要件事実が発生しておらず（上記要旨④）、少なくとも課税要件の①②③に疑義があり、一見すると無効な申告書であるとも解し得る（なお、本判決においては無効な申告書とは何か判示していない。）。また、個人事業者とは「事業を行う個人」（同法第2条第1項第3号）であるとの規定を文字通り解す

ると、本判決と矛盾するとも見える。

この点については本判決文に直接の言及はないが、次のとおり整理しているものと考えられる。

まず、第一に当該個人が自らの意思で、消費税課税事業者選択届出書や本件還付申告書を、内容を了知の上、提出している点である。自らの意思により課税事業者としての外観を積極的に整えている以上、錯誤の余地はない。申告者が申告書提出の主体であり、かつ、自らの意思に基づくものであることが明らかである場合は、有効な申告書と判断されることとなるだろう。

第二に「申告行為に租税債権関係に関する形成的効力が与えられる」と示している点である。その結果、「形成された納税義務者としての地位が否定されるものではない」こととなるが、仮に本件のような事例に対して更正処分や重加算税の賦課決定を行い得ないとすると「租税債権を可及的速やかに確定せしむべき国家財政上の要請に応ずる」¹⁹ことが困難となることが指摘されよう。更に、「本件のような不正還付申告は、消費税、所得税等において頻発し得ることであるから、それらに対して全て刑事手続によって処理することを法が予定したとも考えられないし、また、そのように処理することは非現実的でもある」²⁰。

私人の公法行為である納税申告の行為に対しては私法上の錯誤の適用について原則として「否定」、例外として特段の事情のある場合に「肯定」という判例の立場を鑑みると²¹、この種の還付申告が大量反復的に生じる中にあっては、明白性についてはケースごとに判断するとしても、重大な瑕疵がある場合を除き、当該申告は有効であり、納税申告の「形成的効力」を前提として更正処分あるいは消費税受還付罪の告発などの事後の判断を行うことは実務的に見ても妥当な結論と考えられる。

このように本判決によれば、「消費税の課税要件を満たさない者が、課税事業者を選択して、虚偽の還付申告をし、還付金を受領した場合には、その者は租税債務関係の当事者としての納税義務者に当たる」²²と解することとなり、このような場合には消費税受還付罪が成立することとなるだろう。

なお、本判決の事例では、問題となった輸出取引が当該個人によるものではなく、当該個人が勤務していた法人によるもの（訴外法人に帰属するもの）であった。架空取引ではなく実際に行われた輸出取引であったことから、当該個人と当該法人との関係上、当該個人が外観上、全く事業を行っていないとも言い切れない。問題となった輸出取引が全くの架空取引であった場合には少なくとも事業実体はないと認められるが、消費税法上、有効な申告か否かは、当該個人が事業者としての外観をどの程度積極的に整えているかにより決せられることとなるだろう。

3. 消費税受還付罪適用にあたっての事実認定の視座

私人が自ら納税義務を負担するとして納税申告をしているかの見極めにあたっての事実認定の視座は何か。これまでの検討にあるように、消費税受還付罪の主体たり得るか、つまり申告書が有効かの事実認定を経ることで、消費税受還付罪と詐欺罪との区分を行うこととなる。この場合、以下で述べるように申告書の形式的要件の具備、法的実体、経済的実体の3つの観点から事実認定を行い、それぞれのカテゴリーを総合勘案することにより評価することになるだろう。

(1) 確定申告書の形式的要件が具備しているか

消費税法上、還付を受けるためには、「還付を受けるための申告書」が、同法第45条第1項、第46条第1項で規定されている課税標準

である金額の合計額、課税標準額に対する消費税額、控除不足額、納税者名（法人の場合は登記された法人の名称）、納税地、課税期間といった形式上の要件を具備している必要がある。このような形式的要件を具備していない場合には、無効の申告と判断せざるを得ないだろう。

(2) 納税者は実在する者か

イ 第三者名義等の申告

第三者あるいは架空名義による申告により還付を受けた場合には、外観上一見して納税義務者本人の通称ないし別名と判断できるような場合でない限り、申告書そのものが無効と解することができ、詐欺罪が成立すると考えて問題はないであろう²³。

ロ 個人の場合

個人については、消費税法上、事業を行う限り事業者となるものであり、形式的には非事業者が事業者を装い不正に還付を受けた場合には詐欺罪が成立するとも考えられる。消費税課税事業者選択届出書を提出していたとしても一義的には課税事業者か免税事業者かを示すものであり、事業を行っているか否かを決するものではない。

しかしながら、当該個人が自己の名義で虚偽の申告を行い、自ら事業者としての外観を積極的に形成している場合は、事業者でない個人の行った還付申告であっても無効とはいえない。なぜならば、自ら納税義務がないことを知りつつ申告したのであれば錯誤が生じる余地はないし、また、先に引用した平成16年9月29日大阪高裁判決にあるように「一旦私人が自ら納税義務を負担するとして納税申告をしたならば、実体上の課税要件の充足を必要的な前提条件とすることなく、申告行為に租税債権関係に関する形成的効力が与えられ、税額の確定された具体的納税義務が成立する」からである。この種の還付申告

が大量反復的に生じる中であっては重大な瑕疵（もしくは重大かつ明白な瑕疵）がある場合を除き、税務執行機関も納税申告の「形式的効力」にまずは拘束されることとなるものであり、このような場合には消費税受還付罪が成立すると考えられる。

ハ 法人の場合

法人は事業者であり、原則として消費税受還付罪が成立するが、例えばペーパーカンパニーのように一応の法実体を具備した法人が還付申告を行ったなど、法人の実体に疑義があるケースではどうか。

当該法人が適法に設立、登記されているが、法人に物理的な実体がない場合などが典型例であろう。①所在地に法人が存在しない、②従業員がない、③出資事実が確認できない、といった事実が明白であれば、物理的な実体はないと判断できる²⁴。

しかしながら、法人の代表者が実在する、設立登記も疑義があるにせよ適法に行われているなどの場合には、当該法人が実在すると外観が形成されているとも認められ、また、「会社という法的形態を利用した者は、たとえこの形態をある経済目的達成のための手段としたにすぎないとしても、この形態の背後に存する経済実体を強調して、会社という法的形態に基づいて生ずる法律上の責任を免れることは許されない」²⁵と考えるべきである。法実体のみを具備した法人が行った不正受還付であっても、事実認定いかなるかはあがあるが、原則として消費税受還付罪が成立すると解すべきであろう²⁶。

(3) 経済実体があるか（実質経営者が存在する場合）

法人の代表者も架空であり物理的な実体のない法人であるとしても、実質経営者が存在するなど当該法人に経済実体がある場合はどうか。ペーパーカンパニーであったとして

も、また、法人設立の手続きの過程で不自然さがあつたとしても、経済的な実体がある法人が提出する確定申告書は一義的には正当なものと考えらるべきであろう。

事実認定の視座としては、①実質経営者が存在し、当該実質経営者が、②法人の設立登記を行っている、③当該法人の連絡先である、④還付金受領の口座を開設している、⑤当該還付金を自らの銀行口座に移し変える等の管理を行っているなどの事実が判明し、更に⑥当該実質経営者が確定申告書を作成し、同法第45条第1項、第46条第1項に規定された課税標準である金額の合計額など形式上の要件を具備している場合には、実質経営者の下で経済活動を行っているとして差し支えないであろう。

このような場合は、第三者が当該法人の意思にかかわらず勝手に確定申告書を提出したケースとは異なり、無効な申告とは言いがたい。ペーパーカンパニーであったとしても適法な法的人格を備えた法人が、実質経営者の支配の下で経済実体的に見ても稼働し、実質経営者が消費税の還付申告に関与していると判断できる状況では、基本的には消費税受還付罪が成立すると考えるべきであろう²⁷。そして、極めて例外的な状況、例えば、①消費税を詐取する目的だけで法人を設立したこと、②還付金詐取の基礎となる仕入税額控除の対象となる架空取引が単発で行われていること、等の事実を総合し、法人の実体が明白に不存在であり消費税受還付罪が全く成立する余地のないと判断できた場合を除き、国税当局としては消費税受還付罪で告発せざるを得ないのではないかと考える。

しかも、繰り返しになるが、この種の不正還付申告は大量反復的に発生し得るものであり、税務執行機関において悪質性を判断の上、行政罰（重加算税等）と刑事罰（消費税受還付罪）の適用を区分していくことは現実的であり、効率的でもあると言える。上述したよ

うに原則としては消費税受還付罪が成立すると考える方が、同罪を設置した趣旨に合致するとも言えよう。

新聞報道によれば、拙稿冒頭の事件について、青森地裁判決は「ペーパー会社5社を使い」としており、法人自体の存在に疑問を呈している。この背景には、「架空の合名会社の決算報告書を粉飾して、銀行から事業資金の融資を受けようとした」事実があること、また、粉飾の過程で生じる消費税及び地方消費税の控除不足額相当の金員も手に入れようと予め考え、その手段のひとつとして架空の合名会社の設立手続を行ったと評価し得ることから、当該合名会社設立そのものが還付金を詐取するための手段であり、その事実も明白と認定しているものと考えられる²⁸。したがって、一応の法的実体はあるものの不存在と同等であり、また、稼働している状況には程遠く、経済的な実体は全くないことから、詐欺罪が適用されたものであろう。先に述べたように法人について消費税受還付罪の適用が排除される例外的な事実関係であったと考えられる。

4. おわりに

以上の検討から、消費税受還付罪と詐欺罪との関係については、以下のとおり整理されよう。

まず、「錯誤が客観的に明白かつ重大であって、税法の定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合」²⁹は無効な申告書であり、詐欺罪が成立する。

「外観上一見して納税義務者本人の通称ないし別名と判断できるような場合」³⁰を除き、第三者名義や架空名義による申告書は無効であり詐欺罪を構成するが、事業を行っていない個人が行った申告であっても納税義務者、事業者であるとの外観を整えている場合には有効な申告書と推認され、一義的には消費税

受還付罪の範疇と解される。

また、法人が行う申告による不正受還付では、原則として消費税受還付罪が成立するが、申告書として外観上、要件を充たしている場合であっても、重大な瑕疵等により法人が実在しないなどが明らかであり、法人の経済実体もないと評価されるなどの場合には、例外的に詐欺罪が適用になると解すべきであろう。

¹ 当該事件の事実関係については、次の新聞記事に基づいている。

「青森地検や関係者などによると、容疑者は、02年8月、青森市で合名会社を設立。ほかにも東京都などに、計4社の合名会社を次々と立ち上げた。この5社が別の会社から屋外電光広告機を仕入れたとする取引を偽装し、売上高が仕入れ額より少なかったとして、同年(02年)12月3日から03年1月6日にかけて、消費税額を架空計上した確定申告書を青森税務署などに提出し、約1,060万円の不正還付を受けた疑いが持たれている。」(平成16年3月4日付け朝日新聞)

「架空仕入れに基づき不正に消費税などの還付を受けたとして、青森地検は23日、容疑者を詐欺罪で青森地裁に起訴した。」(平成16年3月24日付け陸奥新聞)

「仕入れに掛かる消費税の控除額を架空計上した虚偽の確定申告で、約千万円の税還付を受けていたとして、詐欺の罪に問われた被告の判決公判が30日、青森地裁であった。裁判官は、同被告に懲役3年、執行猶予3年(求刑懲役3年)を言い渡した。

判決によると、被告は2002年12月3日から03年1月6日までの5回、屋外電光広告機を仕入れたように装い、確定申告の際に、控除される消費税額1,057万709円を青森税務署など5税務署に不正に請求。02年12月20日から03年2月4日までの5回に分けて、控除額分と同額をだまし取った。

裁判官は、『架空の合名会社の決算報告書を粉飾して、銀行から融資を得ようとした犯行は計画的かつ巧妙で悪質』と指摘したが、『1,180万円を被害弁済し、反省の態度を示している』と情状酌量の理由を述べた。」(平成16年5月1日付け東奥日報)

「架空取引で消費税約1千万円の不正還付を受けたとして、詐欺罪に問われた被告に対し青森地裁は4月30日、懲役3年、執行猶予3年(求刑懲役3年)を言い渡した。

被告は、02年12月から03年1月にかけて、青森市内や東京都内などに設立したペーパー会社5社を使い、屋外電光広告機を仕入れたとする取引を

偽装し、消費税額の架空計上で約1千万円の不正還付を受けたとして起訴されていた。」(平成16年5月2日付け朝日新聞)

なお、新聞報道によると本件調査に当たり国税当局は検察当局と合同で捜査を行っているとのことである(平成16年3月4日付け朝日新聞等)。当初、消費税受還付罪での立件を行ったものと見込まれるが、合同捜査もしくは検察捜査の結果、詐欺罪で起訴されることとなったものと思われる。詐欺罪か消費税受還付罪かは、構成要件に類似が見られることから、罰則の適用に当たっては事実関係を慎重に検討する必要がある。

² 最判昭51. 4. 1 刑集30巻3号425頁。なお、本判決には、「本来の国家的法益に向けられた詐欺的行為は、詐欺罪の構成要件の予想する犯罪定型の範囲に属しないものといわなければならない」との団藤重光裁判官の反対意見が付されている。

³ 東京地裁昭61. 3. 19税資155号387頁。

⁴ 前田教授は、「脱税のように「詐欺罪の適用を排除する趣旨の刑罰法規」が存在するから、詐欺罪の適用が排除されるのである。脱税は部分的には詐欺罪を構成するが、その定型的処理の必要性や「行為者にとっての誘惑性」等を考慮して、通常の種類脱税につき政策的に詐欺罪の適用を排除し、罰金を重視した刑を科することが明示されている。逆に、このような規定が存在しない場合には、詐欺行為に基づく財物騙取がある限り、被害者が国であっても詐欺罪は成立する。」としている。(前田雅英『刑法各論講義(第3版)』244頁(東京大学出版会、1999)。)

⁵ 大審院時代の判例であるが、旧関税率法違反事件について、「同条ハ何等原料品ノ輸入ナク従テ輸入税ヲ納付シタルコトナキニ拘ハラズ恰モ輸入税ヲ納付シ輸入シタルモノノ如ク装ヒ因テ其払戻名義ノ下ニ金円ヲ騙取シ又ハ騙取セムトシタル場合ニ適用アルヘキモノニ非ス斯ノ如キ行為ハ純然タル詐欺罪ヲ構成スヘク刑法ノ罰条ニ問擬セラルヘキモノトス」と判示し、「輸入税」を納付していないものを納付したかのごとく装い、その払戻し名目の下に金員を騙取する行為は詐欺罪を構成するとしている(大審院大2. 5. 27大審院刑事判決録19の631頁。なお、下線は著者が付したものである。)

また、旧関税法違反事件について、「関税法第七十五条ニハ単ニ「関税ノ逋脱ヲ図リ又ハ関税ヲ逋脱シタル者ハ……」トアレトモ詐欺ノ手段ヲ以テ関税ヲ逋脱シタルトキハ犯人カ其結果トシテ自己ノ財産上ニ不法ノ利益ヲ得ルハ当然ノコトナレハ法律カスル場合ヲモ予想シ之ヲ包括シテ一罪ト為シ同法条ヲ以テ処罰スルノ趣旨ナルコト毫モ疑ヲ容ルヘカラス」と判示し、詐欺の手段をもって関

税をほ脱した場合にはほ脱犯が成立し、詐欺罪は成立しないとしている(大審院大4. 10. 28大審院刑事判決録21の1745頁。なお、下線は著者が付したものである。)

⁶ 国税庁(平成19年6月)「平成18年度における査察の概要」(国税庁ホームページ)によると消費税法違反の告発件数は、15年度3件、16年度6件、17年度10件、18年度23件となっている。

⁷ 金子宏『租税法(第11版)』839頁(弘文堂、2006)。

⁸ 大阪高裁平4. 4. 8税資212号2869頁(「ほ脱犯が成立するためには、納税義務の認識、偽りその他不正の行為の認識及び租税を免れること(ほ脱の結果)の認識が必要であるが、不正行為の認識は不正行為に当たる事実を認識すれば足りると解すべき」と判示している。)

⁹ 金子・前掲注(7)637頁。

¹⁰ 無効な還付請求申告書の提出により還付金が支払われた場合、その還付金の取戻しは不法行為による損害賠償金債権(民法第709条)として、「国の債権の管理等に関する法律」に基づいて歳入金として徴収することとなる。

¹¹ 「私法関係と異なり、法的安定性、法律関係の明確性の要請が強く支配する租税法のもとにおいて、納税申告がこのように納税義務の確定という公法上の効果の発生をきたす要式行為であることに思いを致せば、納税義務者本人が第三者名義でその納税申告をすることは、法の全く予定していないところであり、これが外観上一見して納税義務者本人の通称ないし別名と判断できるような場合でない限り、納税義務者本人の納税申告として、その納税義務の確定という公法上の効果は生じないものと解するのが相当であり、この納税義務の確定なくして有効な納付をなし得ないことは、論をまたないところである。」(最判昭46. 3. 30刑集25巻2号359頁。)

¹² 「所得税法が右のごとく、申告納税制度を採用し、確定申告書記載事項の過誤の是正につき特別の規定を設けた所以は、所得税の課税標準等の決定については最もその間の事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限る建前とすることが、租税債務を可及的速かに確定せしむべき国家財政上の要請に應ずるものであり、納税義務者に対しても過当な不利益を強いる虞れがないと認められたからにはほかならない。従って、確定申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白且つ重大であって、前記所得税法の定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、所論のように法定の方法によらないで記載内容の錯誤を主張すること

は、許されないものといわなければならない。」(最判昭39.10.22民集18巻8号1762頁。)。本判例について、可部恒雄「確定申告に関する錯誤の主張」金子宏編『租税判例百選(第2版)』150頁以下(有斐閣、1983)、藤浦照生「確定申告に関する錯誤の主張」金子・水野・中里編『租税判例百選(第3版)』150頁以下(有斐閣、1992)、伊藤剛志「確定申告に関する錯誤の主張」水野・中里・佐藤・増井編『租税判例百選(第4版)』194頁以下(有斐閣、2005)を参照。

¹³ 「一般に、課税処分が課税庁と被課税者との間のみ存するもので、処分の存在を信頼する第三者の保護を考慮する必要のないこと等を勘案すれば、当該処分における内容上の過誤が課税要件の根幹についてのそれであつて、徴税行政の安定とその円滑な運営の要請を斟酌してもなお、不服申立期間の徒過による不可争的効果の発生を理由として被課税者に右処分による不利益を甘受させることが、著しく不当と認められるような例外的な事情のある場合には、前記の過誤による瑕疵は、当該処分を当然無効ならしめるものと解するのが相当である。」(最判昭48.4.26税資69号1377頁。)。本判例について、塩野宏「帰属を誤った課税処分の効力」金子・水野・中里編『租税判例百選(第3版)』156頁以下(有斐閣、1992)、中川丈久「帰属を誤った課税処分の効力」水野・中里・佐藤・増井編『租税判例百選(第4版)』200頁以下(有斐閣、2005)を参照。

なお、本判決について塩野教授は「最高裁判所は、外観上一見明白説に基本的には立っているが、必ずしもこれを機械的に適用しているわけではない」と指摘している(塩野宏『行政法I(第三版)行政法総論』143頁(有斐閣、2003))。

¹⁴ 田中二郎『新版行政法上巻(全訂第二版)』138頁以下(弘文堂、1974)。

¹⁵ 金子・前掲注(7)639頁。

¹⁶ 塩野・前掲注(13)144頁。

¹⁷ 金子・前掲注(7)147頁以下。

¹⁸ 大阪高裁平16.9.29判例タイムズ1185号176頁(なお、第1審京都地裁判決については平15.7.10判例タイムズ1185号183頁参照。)

第1審京都地裁判決については、品川芳宣「事業者を装って消費税の不正還付申告をした場合の重加算税の賦課要件」TKC税研情報51頁以下(2004.4)を参照。

控訴審大阪高裁判決については、花角和男・小林幹雄「消費税の課税事業者を装って不正還付申告をした場合の重加算税の賦課決定の是非について」税大ジャーナル第1号99頁以下(2005.4)、卯西将之「消費税の課税要件を満たさない者のした還付申告と重加算税の賦課の可否」JTR I 税研

22巻2号86頁以下(2006.9)を参照。

なお、第一審京都地裁判決では、更正処分の適法性(争点①)は認めたものの、重加算税の賦課(争点②)については、

○ 「還付申告による還付金が更正によって減少した場合には、確かに、申告者の納税義務が増加したことが判明したことを原因として不当利得関係の調整が生じるときがあるけれども、それだけではなく、申告者の納税義務には無関係に不当利得関係を調整しなければならないときもあるものというべきで、そのようなときにおいては、還付金の減額部分に対応する申告者側の納税義務は、そもそもあり得ないことになる。」

○ 「申告者の納税義務には無関係に不当利得関係を調整しなければならないときにおいては、還付金の減額部分に対応する申告者側の納税義務は、そもそもいかなる意味でもあり得ない。」

○ 「少なくとも、(国税通則)法65条1項の「当該納税者」には、このようなときの還付申告者は、そもそも予定されていないと解釈せざるを得ないし、それこそが法2条5号の定義規定の内容にも沿うものというべきである。」

○ 「本件更正処分がされたことによって、還付金全額が減少することになるけれども、この減少は、還付申告をした原告について消費税の納税義務が発生したり、増加したことが判明したことによるものではないことは明らかであり、原告(当該申告書を提出した者のこと)は、法65条1項の当該納税者ではないことは明らかであり、そもそも、原告に対し、過少申告加算税を課することはできないといわざるを得ない。」

○ 「仮装行為や隠ぺい行為は、納税申告の前に存在しなければならず、「この「納税者」も、納税申告の前にすでに納税者であった者を意味するもので、そのような納税者がすでに抽象的には負っている納税義務について、その課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺい又は仮装したことが要件とされているものと解さざるを得ない関係で、原告にこれを課することはできないと解さざるを得ないことになる。」と判示し、重加算税賦課決定処分は過少申告加算税部分も含めて違法であるとした。しかし、納税申告書の提出によって確定された「還付金」については、京都地裁判決にいう「申告者の納税義務には無関係に不当利得関係を調整しなければならないとき」自体が予定されていないと考えるべきであろう(前掲、花角・小林論文99頁)。

¹⁹ 最判昭39.10.22(前掲注(12)参照)。

²⁰ 品川・前掲注(18)57頁。詐欺罪の場合は国税当局に調査権限はなく、公務員としての告発を行うにとどまるのに対して、消費税受還付罪の場合には

国税犯則取締法に基づき調査を行った上で告発することとなり、効率的であるとともに一罰百戒的な波及効果も期待できる。また、そもそも質問検査権の行使により行政罰を課することができ、更に、国税徴収法に基づく徴収処分を行うこともできる。

²¹ 新井隆一「錯誤による私人の公法行為」成田頼明編『ジュリスト行政法の争点』62頁以下(有斐閣、1980)を参照。

²² 金子・前掲注(7)148頁、559頁。

²³ 第三者名義による申告書が無効であることについては、前掲注(11)の最判昭46. 3. 30を参照。

²⁴ 会社法上、設立無効の訴えを提起するまでもなく設立が無効と解される場合など誰でも何時でも無効を主張しうる会社の不存在と評価される場合が含まれるであろう。もっとも申告が無効かは消費税の還付制度の趣旨を踏まえ、慎重に検討する必要がある。

²⁵ 一人会社の代表者が他人名義の店舗の利益をすべて得ている場合で、それらすべての所得が当該一人会社に帰属するか等が争われた法人税法違反事件について東京地裁は、「いわゆる法人格否認の法理は相手方の利益保護のために認められたものであるから、会社という法的形態を利用した者が、相手方の損失においてこれを自己の利益に援用することは信義則上許されないものというべきである。したがって、会社という法的形態を利用した者は、たとえこの形態をある経済目的達成のための手段としたにすぎないとしても、この形態の背後に存する経済的実体を強調して、会社という法的形態に基づいて生ずる法律上の責任を免れることは許されないものというべきであり、この理は徴税の場合においても妥当するものというべきである。」と判示している(東京地裁昭47. 8. 2税資68号1003頁。同旨、東京地裁昭48. 3. 26税資72号411頁。)。法人という法的形態が用いられている場合には、まずは実体があるとの推定が働くと考えるべきであろう。

法人格否認について岩崎教授は「法人であれば、それだけで、直ちに法人税の納税義務が発生するというものではない。法人税の申告をする前提としては、納税者は、法人の設立に伴い、所轄税務署長に対し、法人設立届出書、青色申告の承認申請書、給与支払事務所等の開設届出書、たな卸資産・有価証券の評価方法の届出書および減価償却資産の償却方法の届出書を提出することとされ、反面、税務署長は、右届出書に記載された事項について拘束されることになる。つまり、法人税の申告制度は、納税者と課税庁との間の信頼関係の上に成り立っているといえよう。」と述べた上で、「納税者が法人格否認の法理を無制限に援用すれば、課税庁との関係における信義則違反の問題だけでなく、所得税・法人税に係る現行租税制度や

企業会計原則を根底から揺るがすような問題が生ずるように思われる。それゆえ、納税者による同法理の援用にはあまりに多くの問題が含まれており、現時点では、これを消極に解さざるをえない」と指摘されている(岩崎政明『ハイポセティカル・スタディ租税法(第2版)』50頁以下(弘文堂、2007))。もっとも岩崎教授は、租税処罰の場面では当局は十分調査を行う権限を有していることから「納税者からの法人格否認の主張を認める余地があると解される」とも述べられている。

²⁶ 免税事業者や休業法人が行った不正受還付についても消費税受還付罪が成立すると考えるべきである。免税事業者が課税事業者と誤信して申告書を提出し不正に消費税の還付を受けた場合について消費税受還付罪の成立を認めた事例として東京地裁平10. 3. 27税資刑90号3047頁(東京高裁平10. 9. 28同3037頁は棄却)を参照。

ところで同法第46条第1項は、還付を受けるための申告書を提出できる者は事業者と規定し、「第9条第1項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く。」としている。免税事業者は還付申告をすることはできず、このような申告は無効であり、消費税受還付罪は成立しないとも見える。しかし、本規定は、免税事業者の申告義務を免除したにすぎず、消費税受還付罪の主体となることを免除したものは考えられないだろう。免税事業者＝詐欺罪、課税事業者＝消費税受還付罪と考えるのは不合理であるし、免税事業者が提出した還付申告書も「同法第46条第1項の規定による申告書」であることには変わりはない。更に免税事業者か否かは事業者自身が一番よく知っているものであり、仮に免税事業者と誤信したとしても重大な錯誤とは言いがたい。やはり免税事業者が不正な還付請求を行った場合には原則として消費税受還付罪が成立すると解し得る。

²⁷ 実在しない者や名義貸しの者が代表者であっても、調査により把握した事実から実質経営者が法人の経営に従事していると認定できた場合には、法令上法人のみなし役員(法人税法施行令第7条第1項)に該当することから、当該申告書は有効なものと解することができる。

²⁸ 本件で還付金詐取の手段として用いられたのは合名会社であった。合名会社は、2人以上の社員になろうとする者が定款を作成し、設立登記をすると成立するものであり、また、社員は無限責任を負うなど一般の法人とは異なる特徴を有するものである。株式会社等と比べると比較的容易に会社の不存在が推認できるといった事情が加味されたとも考えられる。

²⁹ 最判昭39. 10. 22(前掲注(12)参照)。

³⁰ 最判昭46. 3. 30(前掲注(11)参照)。