

論 説

消費税の簡易課税制度の不適用と犯則所得に関する一考察

国税庁総務課国税企画官

脇 本 利 紀

◆SUMMARY◆

本稿は、筆者の講学上の問題意識に基づき、①本件納税者は、消費税の申告について簡易課税制度を適用して確定申告書を提出している、②本件納税者は、基準期間において売上除外等を行っており、売上除外等がなければ、課税売上高が 5 千万円を超えることとなり、簡易課税制度を適用できない、③本件納税者は、該当課税期間において、本来課税仕入の対象とならない人件費を課税仕入れの対象となる外注費に科目仮装していた、とする仮定を設定した上で、犯則調査により基準期間における売上除外等が把握された結果、簡易課税制度が不適用になったことにより、増差税額が発生した場合は、その差額について過少申告ほ脱犯が成立しているか否かの検討を行ったものである。

(税大ジャーナル編集部)

目 次

はじめに（本稿の目的） .....	102
1. 簡易課税制度の概要 .....	103
(1) 消費税の税額計算 .....	103
(2) 簡易課税制度の導入と改正の経緯 .....	103
(3) 簡易課税制度適用にあたっての手続き等 .....	104
2. 重加算税の取扱い .....	105
3. ほ脱犯の成立要件 .....	106
(1) 偽りその他不正の行為 .....	107
(2) 故意 .....	107
(3) 因果関係 .....	111
(4) 届出書提出による私人の地位について .....	111
4. 結論 .....	112

**はじめに（本稿の目的）**

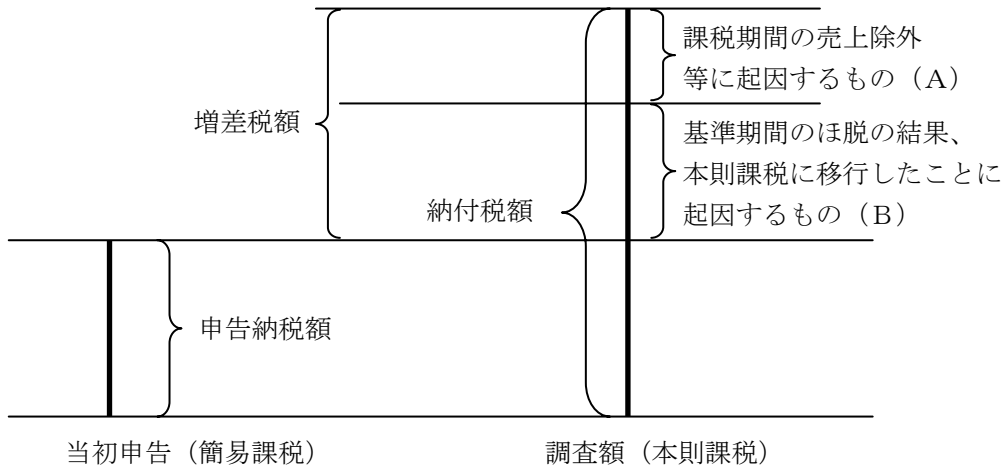
消費税の申告について中小事業者の仕入れに係る消費税額の控除の特例（以下、「簡易課税制度」という。）を適用して確定申告書を提出したが、国税犯則取締法に基づく調査（犯則調査）の結果、基準期間において売上除外等を行っていたため課税売上高が5千万円を超えることとなり、簡易課税制度の適用ができないこととなった。

当該嫌疑者は、課税期間においても消費税の納付税額を少なくすることを目的に法定期限徒過前に不正な経理処理を行ったため当該課税期間の当初申告においては売上除外等による消費税のほ脱は実現しているものの（次頁イメージ図の（A）の部分）、簡易課税で申告したことにより控除税額はみなし仕入率により算出されているため、本来、課税仕入れとならない人件費を課税仕入の

対象となる外注費に科目仮装したことによる消費税のほ脱は実現していない。ところが、本則課税で計算すると、人件費は課税仕入に該当しないことから、増差税額が発生することとなった（次頁イメージ図の（B）の部分）。

本稿では、「簡易課税制度選択届出書」を提出し簡易課税制度により納付すべき消費税額を算出している事業者に対する消費税の犯則調査の過程で、基準期間における売上除外等が把握され、その結果、当該基準期間に対応した課税期間で適用されていた簡易課税制度が不適用となったことにより納付すべき税額（本則課税による控除税額と簡易課税による控除税額の差額、次頁イメージ図の（B）の部分）が発生した場合、過少申告ほ脱犯が成立するかについて検討を行うものである<sup>1</sup>。

(課税期間のイメージ図)



## 1. 簡易課税制度の概要

### (1) 消費税の税額計算

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。

具体的には、事業者は、課税期間（納付すべき消費税の計算の基礎となる期間）中に国内において行った課税資産の譲渡等の対価の額の合計額（課税標準額）を計算し（消費税法第45条第1項第1号、同第28条第1項。以下、消費税法については「同法」という。）、これに税率（同法第29条）を乗ずることによって算出される売上税額（「課税標準額に対する消費税額」）から、その期間中の実際の課税仕入れに係る仕入税額等を控除することを原則としている（同法第30条第1項）。

### (2) 簡易課税制度の導入と改正の経緯

簡易課税制度は、納付すべき消費税等の税額の計算上、税負担の累積を防止する観点か

ら課税仕入れによる税額控除を要することから、中小事業者が複雑な税務会計処理を負担することを回避するため、実額による控除に代わり、課税売上税額の一定割合を仕入税額とみなすことにより簡便に仕入税額計算を行うものであり、消費税の創設当初から導入されている<sup>2)</sup>。

同法第37条第1項において「事業者（中略）が、その納税地を所轄する税務署長にその基準期間における課税売上高（中略）が五千万円以下である課税期間（中略）についてこの項の規定の適用を受ける旨を記載した届出書を提出した場合には、当該届出書を提出した日の属する課税期間の翌課税期間（中略）以後の課税期間（中略）については、第三十条から前条までの規定により課税標準額に対する消費税額から控除することができる課税仕入れ等の税額の合計額は、これらの規定にかかわらず、当該事業者の当該課税期間の課税標準額に対する消費税額から当該課税期間における第三十八条第一項に規定する売上げに係る対価の返還等の金額に係る消費税額の合計額を控除した残額の百分の六十に相当する金額（中略）とする。この場合において、当該金額は、当該課税期間における仕入れに係る消費税額とみなす。」

と規定している。

具体的には、事業者が、基準期間<sup>3</sup>の課税売上高が 5 千万以下である課税期間において、この制度の適用を受ける旨の届出書（「簡易課税制度選択届出書」）を所轄税務署長に提出した場合には、その届出書を提出した日の属する課税期間の翌課税期間以後の課税期間においては、実際の課税仕入れ等の税額を計算することなく、仕入控除税額を課税売上高に対する税額の一定割合（みなし仕入率）とすることにより消費税の納付税額を算出するものである。

導入当初は、基準期間の課税売上高が 5 億円以下の事業者に、売上げに係る税額の 80 パーセント（卸売業の場合は 90 パーセント）相当額を仕入税額とみなして控除することを認めていたが、導入当初の簡易課税制度が、事業の種類と規模によって異なるはずの仕入率を一律に設定することで、実際の仕入率が 80 パーセント未満の事業者にいわゆる益税効果が生じる結果等となるため、かかる不合理を解消すべく、平成 3 年以降、適用上限の引下げ、事業区分の細分化が行われ、現在は、基準期間の課税売上高が 5 千万以下の事業者について<sup>4</sup>、みなし仕入率を 90 パーセント（卸売業）、80 パーセント（小売業）、70 パーセント（製造業等）、60 パーセント（その他の事業）及び 50 パーセント（サービス業等）の 5 段階に細分化している（同法第 37 条第 1 項、同法施行令第 57 条第 1 項、第 5 項）。

### (3) 簡易課税制度適用にあたっての手続き等

#### イ 簡易課税選択届出書の提出

簡易課税制度の適用を望む事業者は、その納税地を所轄する税務署長に対し、その基準期間における課税売上高が 5 千万円以下である課税期間について簡易課税制度の適用を受ける旨を記載した届出書（「簡易課税制度選択届出書」）を提出することによって、

当該届出書を提出した日の属する課税期間の翌課税期間以後の課税期間について、簡易課税制度を選択することができ、課税売上税額の一定割合（みなし仕入税率）を仕入税額とみなす（同法第 37 条第 1 項）ことにより消費税の納付税額を算出することとなる。

なお、同法施行規則第 17 条第 1 項によれば、簡易課税制度選択届出書には、〔1〕届出者の氏名又は名称及び納税地、〔2〕届出者の行う事業の内容及び施行令第 57 条第 5 項第 1 号から第 5 号までに掲げる事業の種類、〔3〕法第 37 条第 1 項に規定する翌課税期間の初日の年月日、〔4〕〔3〕の翌課税期間の基準期間における課税売上高、〔5〕その他参考となるべき事項を記載しなければならないとされている。

#### ロ 簡易課税制度選択届出書の効力

いったん、簡易課税制度選択届出書を提出した事業者は、同法第 37 条第 1 項の規定の適用を受けることをやめようとするとき又は事業を廃止したときは、その旨を記載した届出書（「簡易課税制度選択不適用届出書」）をその納税地を所轄する税務署長に提出しなければならない（同法第 37 条第 2 項）、その提出があったときは、その提出があった日の属する課税期間の末日の翌日以後は、同法第 37 条第 1 項の規定による届出は、その効力を失う（同条第 4 項）。そのため、簡易課税制度選択不適用届出書は、簡易課税制度の適用を受けることをやめようとする課税期間の初日の前日までに提出しなければならないことになる。

さらに、簡易課税制度選択届出書を提出した事業者は、事業を廃止した場合を除き、同法第 37 条第 1 項に規定する翌課税期間の初日から 2 年を経過する日の属する課税期間の初日以後でなければ、簡易課税制度選択不適用届出書を提出することができないこととされている（同法第 37 条第 3 項）。この背景としては、簡易課税制度が中小企業者の事

務負担を考慮して設けられた特例であり、この制度を濫用することによる租税回避行為を防止するために設けられたものであることが指摘されよう。

ところで、簡易課税制度選択届出書の効力は、「簡易課税制度選択不適用届出書」の提出のあった日の属する課税期間の末日の翌日以後効力を失うのであるから、この「簡易課税制度選択不適用届出書」が提出されない限り、その効力は持続することとなり（同法第37条第2項、第4項）、当該課税期間においてはその撤回は許されない。

したがって、簡易課税制度選択届出書が提出され、簡易課税制度選択不適用届出書が提出されない間は、その基準期間における課税売上高が5千万円以下である課税期間については簡易課税制度を適用し、その基準期間の課税売上高が5千万円を超える課税期間については、原則的な方法で仕入税額計算を行うこととなる。そして、再びその基準期間における課税売上高が5千万円以下となった課税期間については、改めて簡易課税制度選択届出書を提出することなく、簡易課税制度を適用して仕入税額計算を行うこととなる（同法第37条第1項）<sup>5</sup>。

## ハ 簡易課税制度の法的性格

簡易課税制度は、中小事業者にとって煩雑である仕入税額控除の計算を簡便にするものであって、制度を選択するか否かを当該事業者にゆだねたのは、「中小事業者については、本則課税による控除を行うか、又はそのために要する煩雑な会計処理の負担を回避してみなし仕入率に基づく簡易課税制度によって控除するかの選択を、実際に行われている事業内容や事務体制の現状について熟知している事業者自身の判断にゆだねるのが最も合理的と考えられたことによるもの」<sup>6</sup>と解されている。

このように簡易課税制度の趣旨、内容に照らすと、簡易課税制度は、納付すべき消費税

額の軽減を目的としたものではなく、結果的に「節税効果」を享受したとしても、制度を選択したことによる「反射的效果」にすぎないこととなる。

予想したよりも低いみなし仕入率が適用になったとしても、また、本則課税により計算した税額が簡易課税制度に基づくそれを上回ったとしても届出書を提出している以上、本件届出書の提出について錯誤により無効を主張することは原則として許されず、簡易課税制度による消費税額が本則課税によるそれを上回ったとしても「事業者において、自らの判断による選択の結果として、これを甘受すべきもの」であり、不当利得を構成するものではないことは明らかであろう<sup>8</sup>。

## 2. 重加算税の取扱い

課税期間の基準期間である課税期間（前々課税期間）に不正行為（仮装隠ぺい行為）があり、重加算税が課され、また、課税売上高が5千万円を超え、課税期間にかかる消費税額が増加する場合の重加算税の賦課の取扱いは、既に国税庁から事務運営指針が示されている。

平成12年7月3日付「消費税及び地方消費税の更正等及び加算税の取扱いについて」（国税庁長官）では、その課税期間の基準期間たる課税期間（「前々課税期間」のこと）に係る消費税の増差税額に対して重加算税を課す場合には、その原因たる前々課税期間の不正事実に連動した事実、つまり基準期間の課税売上高が5千万円を超え、簡易課税制度の適用を受けられないことが判明した場合に起因して当該課税期間に係る消費税額が増加するときであっても重加算税を課すべきことにならないとしている<sup>9</sup>。

重加算税は、納税者が「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書

を提出していたとき) (国税通則法第 68 条第 1 項) に特別に重い負担を課するものであり、一般に「事実の隠ぺいとは、売上除外、証拠書類の破棄等、課税要件に該当する事実の全部または一部をかくすことをいい、事実の仮装とは、架空仕入・架空契約書の作成・他人名義の利用等、存在しない課税要件事実が存在するように見せかけることをいう。」<sup>10</sup>

ところで重加算税の賦課に際しては「仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、それ以上に、申告に対し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではない」<sup>11</sup>と解されており、租税を免れようとする認識(犯意)を有することまでは必要とされていない。そこで基準期間に仮装隠ぺい行為があり、2年後の課税期間において過少申告されている事実がある以上、2年後の課税期間において税額を圧縮しようとする意図は問われないことから、当該課税期間に消費税額が過少に申告されている事実をもって重加算税を課するという考えもありうる。

しかしながら、当該課税期間が不正行為後2年を経過しており、2年後の簡易課税の適用を見込んで不正行為に及んだと考えるのは不自然でもあり、仮装隠ぺい行為とそれに基づく結果との関係が希薄とも言える。また、単純なミスによる課税売上の計上漏れと不正行為による課税売上の計上漏れの合計の結果として課税売上高が5千万円を超えることとなった場合にも本則課税移行に伴う増差税額の全てが重加算税の対象となりうることとなる。

一般に2年後の過少申告のために基準年度において「事実を秘匿しまたは歪曲して虚偽の外形を作り出すことを認識していた」との事実認定を得ることは実務的に見ても難しいと考えられることを考慮すると上記取扱いのとおりとなるものと考えられる。

### 3. ほ脱犯の成立要件

それでは犯則調査により拙稿冒頭にあるような事例が把握された場合は、どのように考えるべきか。

重加算税の取扱いで見たように、簡易課税制度選択届出書を提出し、基準期間において不正な行為を行い、これにより過少な申告をした上で、当該課税期間において簡易課税による申告により過少申告を実現した場合、課税期間が不正行為後2年を経過しているという状況にあり、実務的に見てもほ脱犯が成立すると的事实認定を得ることは困難であるとも考えられる。他方、犯則調査においては、国税犯則取締法に基づく調査権限が与えられており、また、消費税に係るほ脱行為が巧妙化している中で、簡易課税制度の適正な運用を確保していくためには、当該制度を悪用したほ脱行為について事実関係に即してほ脱犯が成立する余地があるとすれば言うまでもなく積極的に検討していく必要があるであろう。以下、ほ脱犯成立の可能性について検討を進めていく。

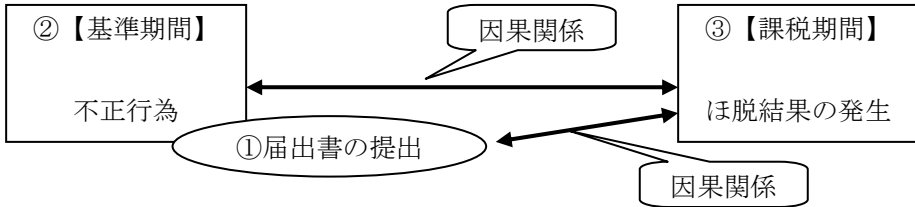
消費税ほ脱犯の構成要件については、同法第64条において「偽りその他不正の行為により、消費税を免れ、又は保税地域から引き取られる課税貨物に対する消費税を免れようとした者」に該当する者は、「5年以下の懲役若しくは5百万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する。」と規定されている。

そして、一般にほ脱犯が成立する要件は、ほ脱犯の主体(消費税を免れた者であること)、不正の行為(偽りその他不正の行為があること)、ほ脱結果の発生(既遂であること)、因果関係(不正の行為とほ脱結果の発生との因果関係があること)及び故意(犯意があること)<sup>12</sup>であるとされている。

この設例では、納税者が自ら簡易課税制度選択届出書を提出し、基準期間に不正行為があり過少申告を行った上で当該課税期間の申告書を提出しているとするれば、ほ脱犯の主

体、課税期間におけるほ脱結果の発生は一応議論の余地はないことから、上記の要件に照らすと、①課税期間での簡易課税による申告の不正の行為は何か、②主体となる納税者等

の故意（犯意）があるか、③偽りその他不正の行為と本則課税への移行に伴う増加部分との因果関係はあるか、が争点となるだろう（以下のイメージ図参照）<sup>13</sup>。



①	簡易課税制度選択届出書の提出	
②	基準期間（前々課税期間）	不正行為 ⇒ 過少申告
③	課税期間	簡易課税による申告

（注）簡易課税制度選択届出書を提出した日の属する課税期間の翌課税期間以後の課税期間について、簡易課税制度を選択することができることから、

①	基準期間（前々課税期間）	不正行為 ⇒ 過少申告
②	前課税期間	簡易課税制度選択届出書の提出
③	課税期間	簡易課税による申告

というパターンも考えられるが、議論の本質は変わらない。

### (1) 偽りその他不正の行為

簡易課税による申告書を提出し、本則課税により納付すべき税額の一部を免れた場合、「偽りその他不正の行為」とは何か。基準期間に偽りその他不正の行為により過少申告されているとしても、課税期間の申告書は簡易課税の計算上、誤りがないとすれば、積極的な秘匿行為が見出せないこととなるのか。

偽りその他不正の行為とは、「遁脱の意図をもって、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なうことをいうものと解するのを相当とする。」<sup>14</sup>とされており、二重帳簿の作成、会計帳簿への虚偽の記載、仮名預金等による財産の隠匿などが該当することとなるが、所得税、法人税における過少申告について通説判例は、「真実

の所得を隠蔽し、それが課税対象となることを回避するため、所得金額をことさらに過少に記載した内容虚偽の所得税確定申告書を税務署長に提出する行為自体、単なる所得不申告の不作为にとどまるものではなく「詐偽その他不正の行為」にあたる」としている<sup>15</sup>。本設例では簡易課税制度選択不適用届出書は提出されていない。簡易課税制度は有効に存続していることから、基準期間における課税売上高が5千万円を超え、消費税については本来本則課税で申告すべきところ、簡易課税による申告を行い結果として過少な申告を実現している場合には、簡易課税による申告書の提出そのものが不正行為と考えて問題は無いであろう。

### (2) 故意

刑法第38条において「罪を犯す意思がな

い行為は、罰しない」と規定している。そして租税罰則の適用にあたり故意の成立には、「納税義務の認識、偽りその他の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」とされている<sup>16</sup>。

ここで「納税義務の認識」とは、課税対象となるべき一定額の所得が存在することに対する認識を言い、認識の程度については、通説では、真実の所得より少ない所得金額を申告していることの概括的な認識があれば足りるとされている（後述の「ハ 個別的認識説と概括的認識説」を参照）。

「不正行為の認識」とは、ほ脱のための「不正行為に当たる事実を認識すれば足りると解すべき」<sup>17</sup>とされており、また、不正であるとの点まで認識していなければ、不正行為とならないものではないとされている<sup>18</sup>。積極的に脱税の意図をもってする行為であることや、もっぱら脱税の目的でなした行為であることの認識は必要ないこととなる。

「ほ脱結果の認識」とは、不正行為によって納付すべき正当な税額を納期限の経過とともに免れる結果となることの認識を言う。通説は、免れる所得額、税額について正確な計数的な認識までは必要ないとしており、「税の収納を減少させるに至るべきこと一ほ脱の結果一を概括的に認識することをもって足りる」とされている<sup>19</sup>。また、ほ脱額については、当該嫌疑者の認識と結果が食い違っていたとしても同一構成要件の範囲内における具体的事実の錯誤として故意を阻却しないとされている<sup>20</sup>。このように「ほ脱結果の認識」については不正行為と相まってほ脱結果を発生させることの認識があれば足りると考えられている。

本設例に即して見ると、「納税義務の認識」は、当該課税期間について簡易課税で申告したことにより真実の納付すべき税額より少ない税額を申告していることを認識しているかどうか、となる。また、「偽りその他不

正の行為の認識」は、簡易課税制度の仕組みを了知した上で簡易課税制度選択届出書を提出し、基準期間における不正の行為を前提として、課税期間における内容虚偽の申告書を提出できるようにしたことを認識しているかどうか、となるだろう。更に、「ほ脱結果の認識」とは、課税期間において簡易課税制度の選択により正当な税額を免れる結果となることを認識していたかどうか、となる。

このように見ると、課税期間の本件申告書の提出に先駆け、簡易課税制度選択届出書を提出し、基準期間に不正行為を行い、内容虚偽の申告書を提出することができるようにしたと認められるかどうか事実認定のポイントになるだろう。

#### イ 構成要件の重要部分の意味の認識

一般に故意の成立に必要な事実の認識については様々な段階が想定されるが、どの程度の認識を必要とするのか。前田雅英教授は、追越禁止区域の追越しを例に以下のように整理されておられる<sup>21</sup>。

(1)	生（裸）の事実の認識	車を追い越すことの認識
(2)	構成要件の重要部分の意味の認識 (違法性の意識を可能とする意識)	追越し禁止区間で追い越すことの認識
(3)	違法性の認識	(同左)
(4)	具体的条文の認識	(同左)

故意の成立に必要な事実の認識は、「その意味内容の認識があれば足り、法律の規定の認識や事実の法規に用いられている概念へのあてはめは必要でない」<sup>22</sup>。上記の前田教授の整理に従うと、故意の成立には上記「(1)が必要で、(4)までは不要であることは争いが無い」ことから、まずは、(2)「構成要件の重要部分の意味の認識」について検討していくこととする。

簡易課税制度選択届出書を提出後、基準期



間に不正行為を行い 2 年後の課税期間に簡易課税による申告を行うことでほ脱を実現した場合、当該届出書の提出行為だけでは不正の動機は認められないが、基準期間での不正行為を前提に簡易課税による申告書を提出した行為には、どの程度の認識があると評価し得るか。

上記 1 で概説したように簡易課税の適用にあたり承認等の手続は必要とされておらず、簡易課税の選択は事業者の自由に任されているものであり、また、一般に簡易課税制度選択届出書の提出前には簡易課税制度の内容についてその程度はともかく了知しているものと考えられる。更に、当該届出書の提出について原則として民法上の錯誤の主張は許されないとするのが判例の立場<sup>23</sup>であることを加味すれば、ほ脱が実現している以上、当該申告書の提出行為をもって故意の成立に必要な十分な認識があると評価し得るか。

基準期間において課税売上高が 5 千万円を超える場合には簡易課税制度の適用が受けられないとは理解していなかったとの抗弁は、単に具体的法規を知らないとの法の不知を主張しているに過ぎないが<sup>24</sup>、例えばみなし仕入率により税額を算出した場合には本則課税により算出するより納付すべき税額が過少となるといった簡易課税制度の適用要件についての重要部分の意味の認識がないとすれば簡易課税による申告書の提出行為だけで、ただちに法的に許されないと意識する可能性があったとは断定しがたいであろう。

行為の違法性の意識については、簡易課税制度の適用を受けるための届出書の提出、先行する基準年度における不正行為、課税期間における簡易課税による申告書の提出という 3 つの行為全体を通じて「法的に許されないとの意識」の有無を検討する必要がある<sup>25</sup>。申告書の提出それ自体の行為だけでは、簡易

課税制度の意味を概括的に理解しているにすぎず、「事実の外面的表象」の理解にとどまると考えるべきであろう。

しからば「意味内容の認識」とはどう考えるべきか。先に述べたように、嫌疑者からは、基準期間の課税売上高が 5 千万円を超える場合には簡易課税の適用が受けられないとの認識はなかったとの抗弁が想定される。当然、証拠収集上のポイントは、基準期間での不正行為が 2 年後の課税期間での課税売上高に影響を与えることを認識しているかであろう。

法定申告期限徒過前において、基準期間での売上除外等により課税売上高が過少となっているために基準期間での申告は正しくないとの認識があることが前提となるであろう。その上で、

- 事業上、簡易課税制度を適用した申告が、本則課税と比べて有利であるのか不利であるのかの認識がある、
- 人件費を外注費に仮装するなどの行為を行っているので、消費税法上、簡易課税制度を適用した申告では納付すべき税額の計算上、無関係であるものの、仮に本則課税となった場合には有利となると認識していた、
- 簡易課税の申告ではみなし仕入率により算出されるため、人件費を外注費に仮装計上しても消費税額の算出に影響を与えないが、正当な金額で本則課税により申告しなくてはならない時には簡易課税に比して多額の消費税額が算出されることを認識していた、

といった事実関係が把握される場合には、確定申告にあたり、簡易課税制度の適用を受けた上で申告することはできないとの具体的な認識を有していなくても、「届出書の提出」、「基準期間での不正行為とそれに伴うほ脱結果の発生」及び「課税期間における簡易課

税制度に基づく申告書の提出」とを一体として理解していると評価できるものであり、「意味内容」を理解していると考えられる。

このような事実認定が得られれば、簡易課税制度を適用した申告書提出時に過少申告の認識を有していると判断しうるのではないか。

#### □ 違法性の認識

故意の成立に「違法性の認識」(悪いことをしているという意識)が必要かについては、学説上、違法性の意識がなければ故意はないとする厳格故意説、違法性の意識は必要ではないがその可能性は必要とする制限故意説、違法性の意識の可能性が欠ければ責任は阻却されるとする責任説があるが、判例はほぼ一貫して「事実の認識が存すれば故意責任を問い得る」とし、違法性の意識を不要としている<sup>26</sup>。

また、ほ脱犯などの行政犯の場合には、違法性の意識のある場合のみに処罰すべきとの考えもあるが、「多数説は、「行政目的に基づく広い処罰の要請」を考慮し、事実上自然的な事実の認識のみで故意の成立を認め、違法性の意識の可能性で処罰範囲を限定しようとしている」<sup>27</sup>とされている。

本設例の場合はどうか。

構成要件の重要部分の意味の認識について示したように、嫌疑者が、「人件費の科目仮装等不正な経理をせず、正当な金額で本則課税により計算した場合に比べると、簡易課税で申告することにより、みなし仕入率が適用され納めるべき消費税が少なくなる」、「人件費の科目仮装等不正な経理をしているので、簡易課税ではなく本則課税で申告を行ってれば納めるべき消費税が更に少なくなる」といったことを認識しているとするれば、このこと自体は、違法性の意識を可能とする認識があったことを意味するものであろう<sup>28</sup>。

また、法的に許されないとする意識である

違法性の意識は、当該行政刑罰違反の違法性が広く国民の意識に浸透しているかにも影響を受けるであろう。簡易課税制度は、上記1(2)で見たように消費税の導入当初より仕入税額控除計算の負担軽減のために定められている制度であり、その後何回か改正されてきた経緯もある。更に、当該制度を選択するかは納税者の判断にゆだねられているものである。

このように見てくると、「違法性の意識を欠いたことが行為者にとって無理からぬことであった」場合には故意の成立が阻却されると解するとしても<sup>29</sup>、「その具体的法規を知らなくても、その違反行為が法的に許されないことを意識しうる」<sup>30</sup>状況にあると評価できるであろう。

#### ハ 個別的認識説と概括的認識説

ところで所得の存在に対する認識については、総体として所得を構成する個々の勘定科目についての認識を必要とする「個別的認識説」と、申告所得額を上回る所得が存在しているとの認識があれば十分であるとする「概括的認識説」との対立があり、通説は概括的故意説をとっている<sup>31</sup>。

個別的認識説に立つと、隠ぺい工作とは無関係に生じたもの、ほ脱の犯意が推認できないと評価されたものについてはほ脱所得から除かれることとなる。一方、概括的認識説では、なにがしかの所得を免れたことの認識があれば故意はその正当に計算された全税額に及ぶとされる。

本設例では、基準期間での不正行為が届出書の提出とあいまって2年後の課税期間の課税売上高に影響を与えることを認識しているとしており、概括的認識説で言う「なにがしかの所得を免れたこと」の認識があると評価できるであろうし、個別的認識説で言う「隠ぺい工作とは無関係に生じたもの、ほ脱の犯意が推認できないもの」とは言い切れない。前述した事実認定が得られるのであれば、

いずれの説に立とうとも「認識」があると解することができる<sup>32</sup>。

### (3) 因果関係

消費税ほ脱罪は、偽りその他不正の行為「により」税を免れたものと規定されており、ほ脱犯の成立には「偽りその他不正の行為という実行行為」と「税を免れたというほ脱結果」との間に因果関係が存在することが必要であるとされている<sup>33</sup>。

上記2で概説したとおり、本設例では、課税期間での簡易課税による申告書の提出に至るまでに、簡易課税制度選択届出書の提出、基準期間での不正行為とそれを前提とした申告書の提出が、2年の間に行われていることから、これら全体の不正行為と課税期間での簡易課税による申告によるほ脱の実現との因果関係が希薄とも考えられる。重加算税を課さないとする取扱いは、まさにこの点を踏まえたものと考えられる。

さて、ほ脱犯等結果犯については、実行行為と結果との間に因果関係が認められなければ、構成要件を充足しない。因果関係についての主要な見解としては、その行為がなければその結果が発生しなかったであろうという条件関係があれば因果関係を認めるとする条件説と、その行為からその結果が発生するのが相当であるときに因果関係が認められるとする相当因果関係説とがある。そして相当因果関係説は、相当性の判断について見解が分かれるが、多数説（折衷的相当因果関係説）は、客観的に存在した事情のうち、一般人が知りえたもの及び行為者が現に知っていた特別の事情を基礎として相当性を判断すべきとしている<sup>34</sup>。

そこで因果関係についての刑法上の多数説である折衷的相当因果関係説に照らすと、予見可能性があれば因果関係が肯定されることとなる。一般に予見可能性とは、行為時に通常人が知り又は予見することができたであろう一般的事情及び行為者が現に知り

又は予見していた特別の事情を基礎として通常人が行為者の立場に立ったとき行為と結果との間に社会通念上原因結果の関係があると認められるか否かによって判断することとなる<sup>35</sup>。

ほ脱犯の場合は、申告書提出時に納税者の立場に立って特別事情、一般事情を基礎として判断することとなる。本設例では、「人件費の科目仮装等不正な経理をせずには正当な金額で本則課税により計算した場合に比べると、簡易課税で申告することにより、みなし仕入率が適用され納めるべき消費税が少なくなる」、「人件費の科目仮装等不正な経理をしているので、簡易課税ではなく本則課税で申告を行ってれば納めるべき消費税が更に少なくなる」といった認識が得られている。このような予見可能性があると評価できる場合には因果関係についても肯定されることとなろう<sup>36</sup>。

### (4) 届出書提出による私人の地位について

簡易課税制度選択届出書の提出により形成された簡易課税事業者としての地位は少なくとも簡易課税による申告書が提出された時点では有効であるとしてほ脱罪は成立しないと解し得るか。

簡易課税事業者としての地位は、当該届出書の提出によって成立する。税務署長の諾否を要するものではなく、当該届出書の提出をもって届出としての効力を有するものであり、「単にある事実を行政庁に通知する私人の一方向的な行為」である<sup>37</sup>。

簡易課税制度選択届出書の効力は、上記1(3)ロで指摘したように、「簡易課税制度選択不適用届出書」が提出されない限り、その効力は持続することとなり、簡易課税制度選択届出書が提出され、簡易課税制度選択不適用届出書が提出されない間は、その基準期間における課税売上高が5千万円以下である課税期間については簡易課税制度を適用し、その基準期間の課税売上高が5千万円を超え

る課税期間については、原則的な方法で仕入税額計算を行うこととなる。そして、再びその基準期間における課税売上高が 5 千万円以下となった課税期間については、改めて簡易課税制度選択届出書を提出することなく、簡易課税制度を適用して仕入税額計算を行うこととなる（同法第 37 条第 1 項）。

また、上記 1 (3) へで見たように簡易課税制度は納付すべき消費税の軽減を目的としたものではなく、納税者に何らかの税額上の特典を与えるものではない。

このように簡易課税制度選択届出書を提出した納税者は、基準期間が 5 千万円を超えるか否かに基づいて本則課税か簡易課税制度を選択していくこととなることから、本件申告書を提出した時点では、基準期間での課税売上高に適応した申告を行う責務があるものであり、これに反して本来本則課税で行うべきものを簡易課税により申告しほ脱を行った場合には、当然、ほ脱行為の対象となると考えられる<sup>38</sup>。

#### 4. 結論

以上、簡易課税制度を悪用した消費税ほ脱犯が成立する場合の事実認定の視座について検討を行ってきた。設例の検討に当たっては、故意、因果関係を中心とした事実認定を行っていくこととなるだろう。

基準期間の課税売上高が 5 千万円を超える場合には簡易課税の適用はできないとの認識がない旨の供述を行っていると、このような供述は「法の不知」を主張しているものに過ぎない。また、簡易課税制度選択届出書提出に当たっての錯誤の余地はないとすれば、届出の効力は無効とは言いがたい。

更に事実認定により、

- ① 基準期間での課税売上高は売上除外等を行っているため申告は正しくない
- ② 正当な金額に基づき本則課税により計算する場合に比べると、簡易課税で申告す

ることによりみなし仕入率が適用となるため納付すべき消費税が少なくなる

- ③ 人件費の科目仮装等の不正な経理をしているので、簡易課税ではなく、本則課税で申告を行えば納めるべき消費税が更に少なくなる

との認識を有し、

- ④ 基準期間での法定納期限徒過前に人件費の科目仮装等の不正行為が存在する

- ⑤ 簡易課税制度の内容（場合によっては更に基準期間の過少申告の事実）を了知の上、簡易課税制度選択届出書を提出した

場合には、「基準期間での不正行為とそれに伴うほ脱結果の発生」、「届出書の提出」及び「課税期間における簡易課税制度に基づく申告書の提出」とを一体として理解していると評価できるものであり、簡易課税の申告書提出時に過少申告の認識を有していたものと判断できる。

このような場合には、人件費を科目仮装等を行い、ほ脱しようとした範囲内、つまり本則課税による控除税額と簡易課税による控除税額の差（冒頭のイメージ図で（B）に該当する部分）についても法定申告期限徒過時に過少申告ほ脱犯が成立しているものと考えられる<sup>39</sup>。

<sup>1</sup> 本稿の設例は判例等具体的な係争事件に基づくものではなく、筆者の講学上の問題意識に基づき検討を進めるものである。例えば人件費が原価及び経費の大部分を占める人材派遣業等の業態では、簡易課税によると仕入税額控除の額は課税売上に対するみなし仕入率により算出されるが（仕入控除税額＝課税標準額に対する消費税額×みなし仕入率）、本則課税で計算すると人件費は課税仕入に該当せず、控除対象となるウェートが少なくなるため、簡易課税による場合と比較すると多額の消費税額が算出される場合がある。

<sup>2</sup> 例えば田中二郎博士は、「取引の各段階で課税

する一方、課税の累積を排除するため仕入税額控除を行なうという消費税は、これまでわが国において実施されたことがなく、納税義務者となる事業者にとってなじみの薄い税制であることが考慮され、事業者の事務負担に配慮した種々の措置が講じられているが、特に中小事業者の納税事務負担を軽減する観点から、いわゆる簡易課税制度が設けられた。」と指摘している（田中二郎『租税法（第3版）』556頁（有斐閣、1990））。なお、簡易課税制度の沿革、課題等について、松崎也寸志「将来の消費税制度と効率的な税務執行」（税大ジャーナル第2号（2005.7））を参照。

3 基準期間とは、「個人事業者についてはその年の前々年をいい、法人についてはその事業年度の前々事業年度（当該前々事業年度が一年未満である法人については、その事業年度開始の日の二年前の日の前日から同日以後一年を経過する日までの間に開始した各事業年度を合わせた期間）をいう。」（同法第2条第1項第14号）。

4 平成16年4月1日前に開始した課税期間については、簡易課税制度を適用できる基準期間における課税売上高の上限は2億円以下となっている。

5 平成7年12月25日付（課消2-25（例規）ほか）「消費税法基本通達の制定について」（国税庁長官）では以下のとおり規定している。

（簡易課税制度選択届出書の効力）

13 -1-3 法第37条第1項《中小事業者の仕入れに係る消費税額の控除の特例》の規定による届出書（以下「簡易課税制度選択届出書」という。）は、課税事業者の基準期間における課税売上高が5,000万円以下の課税期間について簡易課税制度を選択するものであるから、当該届出書を提出した事業者のその課税期間の基準期間における課税売上高が5,000万円を超えることにより、その課税期間について同制度を適用することができなくなった場合又はその課税期間の基準期間における課税売上高が1,000万円以下となり免税事業者となった場合であっても、その後の課税期間において基準期間における課税売上高が1,000万

円を超え5,000万円以下となったときには、当該課税期間の初日の前日までに同条第2項《簡易課税制度の選択不適用》に規定する届出書を提出している場合を除き、当該課税期間について再び簡易課税制度が適用されるのであるから留意する。

（平9課消2-5、平15課消1-37により改正）

6 簡易課税制度選択届出書を提出した事業者がその無効を主張して本則課税方式により仕入税額控除を算定した申告書を提出した事案について名古屋地裁は、「簡易課税制度は、中小事業者にとって煩雑である仕入税額控除の計算を簡便にするものであって、法が、同制度を選択するか否かを当該事業者にゆだねたのは、中小事業者については、本則課税による控除を行うか、又はそのために要する煩雑な会計処理の負担を回避してみなし仕入率に基づく簡易課税制度によって控除するかの選択を、実際に行われている事業内容や事務体制の現状について熟知している事業者自身の判断にゆだねるのが最も合理的と考えられたことによるものと解される。したがって、本則課税よりも簡易課税制度を適用すると消費税額が増加する見込みであっても、事務負担の軽減のためにあえて後者を選択することは十分にあり得ることである。」「さらに、実際に納付すべき消費税額が、本則課税の場合と簡易課税の場合とでどちらが大きいかは、課税期間終了後に計算してみないと正確には判明し難いにもかかわらず、簡易課税制度の選択は、適用を受けようとする課税期間の初日の前日までに行わねばならないとされているから、現実の納付すべき消費税額が見込みと異なっても、当該事業者はその結果を甘受しなければならず、しかも、選択後1年目の課税期間が終了し、上記のような見込み違いが明らかになっても、原則として、その是正の機会はさらに1年後でないことと与えられないなど、簡易課税制度を利用した租税回避行為を許容しない趣旨を明確にしているものと解される。」「以上のような簡易課税制度の趣旨・内容に照らすと、同制度が納付すべき消費税額を軽減する機会を

与えるものではないことは明らかであり（簡易課税制度を選択することによって、節税効果を楽しむことがあったとしても、それは、同制度を選択したことに伴う反射的な効果にすぎない）、したがって、簡易課税制度選択届出書の提出においては、どの事業者がいつから簡易課税制度の適用を選択するのかに関わる事項（消費税法施行規則 17 条 1 項 1 号、3 号参照）など、簡易課税制度選択の趣旨に必要な不可欠と考えられるものは、その本質的内容を構成するが、みなし仕入率に関係する事業の内容や事業区分など、それ以外の事項（同項 2 号、4 号、5 号）については、課税庁の事務処理上の便宜のために記載される非本質的事項にとどまると解するのが相当である。」「そうすると、本件のように、簡易課税制度選択届出書の提出に当たって、事業者の営む事業の区分に認識のそごがあり、その結果、予想していたよりも低いみなし仕入率が適用されることとなったとしても、民法 95 条を適用して直ちに上記届出を無効とすべきものではなく、ただ、上記届出書の提出が、第三者による詐欺、強迫に基づいて行われた場合などのように事業者に帰責事由がなく、かつ簡易課税制度の不適用を許さないならば、事業者の利益を著しく害して正義に反すると認められる特段の事情がある場合に限り、錯誤による無効を主張することが許されると解すべきである」と判示し、簡易業種区分に錯誤があったとしても簡易課税制度選択届出書の効力を否定すべき特段の事情に当たらず、簡易課税方式により仕入税額控除を算定した更正処分は相当とした（名古屋地裁平 17.12.22（判決文は、裁判所ホームページ（19.8.21 現在 [www.courts.go.jp/search/jhsp0030?action\\_id=dspDetail&hanreiSrchKbn=01&hanreiNo=7444&hanreiKbn=03](http://www.courts.go.jp/search/jhsp0030?action_id=dspDetail&hanreiSrchKbn=01&hanreiNo=7444&hanreiKbn=03) を参照））。

7 前掲注（6）名古屋地裁判決参照。

8 簡易課税の適用を選択した事業者が、簡易課税を適用して計算した消費税額を申告、納付した後、当該課税期間中の急速な売上げ及び設備投資の

拡大の結果、消費税額が、本則課税による消費税額を上回ったため、消費税を過払いしたことになるかが争われた事案については、第一審である東京地裁は、「簡易課税を適用した課税期間については、当該中小事業者において、課税仕入れに係る消費税額の計算や帳簿、請求書の保存等の面で事務負担軽減の利益を享受することができるのであり、その一方で、当該課税期間中の課税仕入高の金額いかんによっては、結果的に本則課税を適用した場合より消費税額等が高くなる場合があり得るとしても、簡易課税の適用にこのような利害得失があることは、一般的に予測可能なことであって、事業者においては、事務負担の軽減等も含めた広い意味での利害得失を自ら判断したうえで、基準期間の課税売上高をもとに、簡易課税の適用を選択することが予定されているといえることができる。また、簡易課税の適用を選択した中小事業者は、その適用をやめようとする場合には、当該課税期間の前の課税期間の末日までに簡易課税選択不適用届出書を所轄税務署長に提出することにより、簡易課税の適用を受けないことができる。したがって、これらを併せ考慮するならば、仮に、事業者が、簡易課税の適用を受ける課税期間において、事前に具体的に予測することが困難な仕入高の増加等の結果、簡易課税を適用して計算した消費税額等が本則課税を適用して計算した消費税額等を上回ったとしても、このような結果は、上記のような制度の下で、事業者において、自らの判断による選択の結果として、これを甘受すべきものであり、このような結果が生じるからといって、被告が、原告から、本件確定申告に基づき消費税額等の納付を受けたことが違法であると解すべき理由は見当たらない。」と判示している（東京地裁（第一審）平 17.2.3（判決文は、裁判所ホームページ（19.8.21 現在）[www.courts.go.jp/search/jhsp0030?action\\_id=dspDetail&hanreiSrchKbn=01&hanreiNo=14912&hanreiKbn=04](http://www.courts.go.jp/search/jhsp0030?action_id=dspDetail&hanreiSrchKbn=01&hanreiNo=14912&hanreiKbn=04) を参照））。上告審である東京高裁も第一審を支持し、「簡易課税制度は、課税仕入れ

に係る消費税額の計算方法について、本則課税と異なる簡便な方式で計算することを認めるものであり、簡易課税を適用して計算した消費税額等が、結果的に、本則課税を適用して計算した消費税額等を上回る場合があることは否定することができない。しかし、このような場合があることは、簡易課税の制度自体に内在するやむを得ない結果であり、計算方式が法令上明らかになっているのであるから、一般的にも予測可能なことであって、しかも、簡易課税の適用及び不適用の届出は、一定の時期までに事業者自らがその利害得失等を判断して選択することとされているのである。そうすると、簡易課税の適用を選択した事業者が、その適用を受ける課税期間について、本則課税を適用した場合より高額な消費税額等を申告し納付することになったとしても、それは法律に基づき適法に確定した消費税を納付するものであり、これをもって消費税の二重払と評価することはできず、その納付が無効となるものではない。」と判示している（東京高裁平 17.5.11（判決文は、裁判所ホームページ（19.8.21 現在）[www.courts.go.jp/search/jhsp0030?action\\_id=dspDetail&hanreiSrchKbn=01&hanreiNo=14856&hanreiKbn=04](http://www.courts.go.jp/search/jhsp0030?action_id=dspDetail&hanreiSrchKbn=01&hanreiNo=14856&hanreiKbn=04)を参照）。なお、本判決については、石原忍「簡易課税の選択により消費税を二重払いしたとする納税者の不当利得返還請求が棄却された事例」税務事例（財経詳報社、2007.3）20頁以降を参照。

<sup>9</sup> 平成 12 年 7 月 3 日付（課消 2-17 ほか）「消費税及び地方消費税の更正等及び加算税の取扱いについて（事務運営指針）」（国税庁長官）では以下のとおり規定している。

（重加算税を課する場合の留意事項）

5 その課税期間の基準期間たる課税期間（以下「前々課税期間」という。）に係る消費税の増差税額に対して重加算税を課す場合（通則法第 119 条第 4 項の規定により、重加算税の全額が切り捨てられる場合を含む。）には、その原因たる前々課税期間の不正事実に関連した次の

事実に起因して当該課税期間に係る消費税額が増加するときであっても、その増加額に重加算税を課すべきことにならないのであるから留意する。

(1) 基準期間における課税売上高が 1,000 万円を超え、当該課税期間について課税事業者となることが判明した場合

(2) 基準期間の課税売上高が 5,000 万円を超え、簡易課税制度の適用を受けられないことが判明した場合

<sup>10</sup> 金子宏『租税法（第 12 版）』584 頁以下（弘文堂、2007）。

<sup>11</sup> 重加算税の賦課要件について最高裁判所は、「重加算税を課し得るためには、納税者が故意に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し、又は仮装し、その隠ぺい、仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、それ以上に、申告に対し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではないと解するのが相当である。」と判示している（最判昭 62.5.8 税資 158 号 592 頁。同旨、最判平成 7.7.4 税資 213 号 1 頁）。事実を秘匿し又は歪曲して虚偽の外形を作り出すことを認識していることで足り、脱税の意図ないし目的あるいは過少に申告するとの認識は必要ないこととなる。本判決では「故意に・・・全部又は一部を隠ぺいし又は仮装し」と指摘しているように、故意による隠ぺい、仮装を要件としている。品川教授は、「隠ぺい又は仮装の行為についても、それが客観的にみて「隠ぺい」又は「仮装」であると判断することができれば、特段の事情がない限り、納税者（行為者）が隠ぺい又は仮装することを認識していたものと推認できると解すべきであろう。」と指摘されている（品川芳宣『附帯税の事例研究』253 頁（財経詳報社、1996））。なお、架空名義の利用などの積極的な行為が存在しないことから重加算税の賦課要件を欠くとして争われた事案について最高裁判所は、「重加算税を課するためには、

納税者のした過少申告行為そのものが隠ぺい、仮装に当たるというだけでは足りず、過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がされたことを要するものである。しかし、右の重加算税制度の趣旨にかんがみれば、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在したことまで必要であると解するのは相当でなく、納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算税の右賦課要件が満たされるものと解すべきである。」と判示している（最判平7.4.28民集49巻4号1193頁）。「当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした」との事実認定が得られているかがポイントとなる。

<sup>12</sup> 刑法第38条第1項では、「罪を犯す意思がない行為は、罰しない。ただし、法律に特別の規定がある場合は、この限りでない。」と規定されている。消費税法も含め各税法において「特別の規定」は置かれておらず、租税ほ脱犯の成立には故意が必要となる。金子教授は、「刑法38条1項は、原則として故意犯のみを罰することとし、過失犯は「法律に特別の規定がある場合」に限って処罰の対象とすることとしている。「法律に特別の規定がある場合」というのは、過失犯をも罰する旨の明文の定めのある場合のほか、構成要件の規定の仕方から見て過失犯をも罰する趣旨であると認められる場合を含むと解されるが、脱税犯は構成要件の規定の仕方から見て故意犯であると解すべきであり、その他の租税犯についても、脱税犯との罰則の均衡を考えると、故意が必要であると解すべきであろう。」と指摘されている（金子・前掲注(10)770頁）。

<sup>13</sup> 本稿での検討の枠組みについては、青色申告の承認の取消しとほ脱税額に関する検討を参考とした。青色申告の承認の取消しに伴い損金算入が否定され、その分だけ所得が増加した場合、い

わゆる青色申告取消益についてもほ脱犯が成立するかについては、従来、争いがあったところであるが、昭和49年9月20日最高裁判決は、「法人の代表者が、その法人の法人税を免れる目的で、現金売上の一部除外、簿外預金の蓄積、簿外利息の取得及び棚卸除外などによりその帳簿書類に取引の一部を隠ぺいし又は仮装して記載するなどして、所得を過少に申告する遁脱行為は、青色申告承認の制度とは根本的に相容れないものであるから、ある事業年度の法人税額について遁脱行為をする以上、当該事業年度の確定申告にあたり、右承認を受けたものとして税法上の特典を享受する余地はないのであり、しかも遁脱行為の結果として後に青色申告の承認を取り消されるであろうことは行為時において当然認識できることなのである。したがって、青色申告の承認を受けた法人の代表者がある事業年度において法人税を免れるため遁脱行為をし、その後その事業年度にさかのぼってその承認を取り消された場合におけるその事業年度の遁脱税額は、青色申告の承認がないものとして計算した法人税法七四条一項二号に規定する法人税額から申告にかかる法人税額を差し引いた額であると解すべきである。」と判示し（最判昭49.9.20税資107号177頁）、青色申告取消益についてもほ脱犯が成立するとの決着が見られたところである。この問題に関するこれまでの争点を整理すると、①青色申告取消益について「故意」が認められるか、②偽りその他不正の行為と青色申告取消益との間に因果関係はあるか、③青色申告取消益はそもそもほ脱行為の対象となるか、となる。上記最高裁判決では、①②については、「遁脱行為の結果として後に青色申告の承認を取り消されるであろうことは行為時において当然認識できること」と指摘している（①の故意については通説である概括的認識説によれば故意は及ぶこととなり、②の因果関係については通説である相当因果関係説に立てば予見可能性があり因果関係が肯定されることとなる。）。③については、青色申告書が提出さ



れた時点では青色申告承認は取り消されておらず、その時点では青色申告は有効に成立していたという事実をどのように整理するか、という問題と言えるが、上記最高裁判決では、「所得を過少に申告する遁脱行為は、青色申告承認の制度とは根本的に相容れない」、「その事業年度にさかのぼってその承認を取り消された場合におけるその事業年度の遁脱税額は、青色申告の承認がないものとして計算（する）」と指摘している。消費税の簡易課税制度選択届出書は、届出により有効に成立するものであり、青色申告とは異なり税務当局の承認手続きを要するものではないので、同列に論じることはできないだろうが、いずれにしても、故意があるのか、偽りその他不正の行為とほ脱結果との因果関係はあるか、本則課税への移行に伴う消費税額の増加はほ脱行為の対象となるのか、という観点から検討を進める必要がある。なお、青色申告の承認の取消しとほ脱税額の関係については、佐藤英明「いわゆる青色申告取消益と遁脱犯」（金子宏編『所得課税の研究』419頁以下（有斐閣、1991））、佐藤英明「青色申告の承認の取消しと遁脱税額」金子・水野・中里編『租税判例百選（第3版）』216頁以下（有斐閣、1992）、松澤智「青色申告の承認の取消しと遁脱税額」金子宏編『租税判例百選（第2版）』232頁以下（有斐閣、1983）、今村隆「青色申告の承認の取消しと遁脱税額」水野・中里・佐藤・増井編『租税判例百選（第4版）』244頁以下（有斐閣、2005）を参照。

<sup>14</sup> 最判昭 42.11.8 刑集 21 卷 9 号 1197 頁。

<sup>15</sup> 所得金額をことさら過少に記載した内容虚偽の申告書を提出する行為について最高裁判所は、「所論引用の当裁判所昭和 42 年 11 月 8 日大法廷判決（刑集 21 卷 9 号 1197 頁）は、「所論所得税、物品税のほ脱罪の構成要件である詐偽その他不正の行為とは、ほ脱の意図をもって、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なうことをいうものと解するのを相当とする」

とし、したがって、かかる工作を伴わない単なる所得不申告は、右「不正の行為」にあたらぬ旨判示しているところ、真実の所得を隠蔽し、それが課税対象となることを回避するため、所得金額をことさらに過少に記載した内容虚偽の所得税確定申告書を税務署長に提出する行為（以下、これを「過少申告行為」という。）自体、単なる所得不申告の不作為にとどまるものではなく（当裁判所昭和 25 年（あ）第 931 号、同 26 年 3 月 23 日第二小法廷判決・裁判集刑事 42 号登載参照）、右大法廷判決の判示する「詐偽その他不正の行為」にあたるものと解すべきである。」と判示している（最判昭 48.3.20 税資 72 号 222 頁）。

<sup>16</sup> 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。）。

<sup>17</sup> 前掲注（16）大阪高裁判決参照。

<sup>18</sup> 不正行為の認識が争われた事案について東京高裁は、「その申告が、不正であるとの点まで認識していなければ、不正行為とならないものというべきではない。蓋し、その申告が、不正であるか否かは、客観的に定めらるべき価値判断の問題であるから、このことを認識することが、不正行為の要件であると解すべきではない」と判示している（東京高裁昭 26.10.9 税資 14 号 247 頁）。

<sup>19</sup> 青色申告承認取消に伴い増加した所得についてほ脱犯としての責任を負うか（ほ脱の犯意があるか）が争点の一つとなった事案について東京地裁は、「犯意については、詐欺または不正な行為によって所得を過少に申告して国の法人税の収納を減少させるに至るべきこと—ほ脱の結果—を概括的に認識することをもって足りる（ほ脱所得が、どの勘定科目の脱漏ないし架空計上額によって構成されているかということまで、個別的に認識する必要はない）と解すべき」と判示している（東京地裁昭 41.2.11 税資 79 号 1339 頁）。ま

た、「客観的に存在する所得について被告人が主観的に免れようと認識した所得額について丈け遁脱犯が成立する」との控訴理由などが争点となった事案に対して東京高裁は、「ほ脱犯に故意ありとするには、真実の所得金額と異なる虚偽の所得申告を為す意思があれば足りるのであって、客観的に存在する正確な所得と、それを免れようとする所得額或は税額について、数額的な認識を必要としないことは言うまでもない。」と判示している（東京高裁昭 35.2.2 税資 46 号 13 頁）。

<sup>20</sup> 脱税請負人に交付した金員のうち一部は納税されていたものとして認識していたとして当該部分の犯意を欠くか否かが争点となった事案について大阪高裁は、「因果関係が肯定され、ほ脱額について被告人の認識と結果がくいちがっていたとしても」「同一構成要件の範囲内における具体的事実の錯誤として故意を阻却しない」と判示している（大阪高裁平 8.9.24 税資 218 号 2230 頁）。

<sup>21</sup> 前田雅英『刑法総論講義』（第 3 版）306 頁以下（東京大学出版会、1998）。また、前田教授は、「一般人ならば（3）（違法性の認識のこと。著者注）を持ち得るだけの認識がなければ故意非難はできない。そこで、特に規範的構成要件要素に関しては、（1）（生（裸）の事実の認識のこと。著者注）の認識では足りないのである。一般人を基準とした非難の視点からは、故意の成立のために（2）（構成要件の重要部分の意味の認識のこと。著者注）が必要である。「意味の認識を欠いた場合には、その行為が悪い行為であると認識し得ない」ということになるからである。ただ、「意味の認識」も、その罪の違法性を意識し得るという実質的視点に規定されるということを忘れてはならない。」と指摘されている（同書 307 頁）。これに対して「犯罪事実の認識に行為全体に対する規範的評価を含ませることには問題があり、また、違法性の意識の可能性の問題を実質的故意の成否の問題に解消することはできない」との指摘もある（松原久利「違法性の意識」西田・山口編『刑

法の争点（第 3 版）』70 頁以下（有斐閣、2000）。しかしながら「犯罪の故意非難を可能とする事実（意味）の認識があったか否かを具体的に検討する方が、判断が容易」とする前田教授の指摘（同書 297 頁）は説得力を有すると考える。

<sup>22</sup> 福田平『行政刑法』（新版）171 頁（有斐閣、1978、オンデマンド版 2004）。

<sup>23</sup> 前掲注（6）名古屋地裁判決参照。

<sup>24</sup> 基準期間の課税売上高が 5 千万円を超える場合には簡易課税の適用ができないことを知らなかったとする抗弁は、犯罪事実に関する事実の錯誤であるとすれば、故意のうち納税義務の認識を欠くこととなり、故意を阻却することとなる。しかしながら簡易課税制度は消費税法導入時から設けられているものであり、また、当該制度を適用するかは納税者の選択に委ねられている。簡易課税制度は通常、消費税の申告を行おうとする者にとって容易に知り得べき事項であり、法制度上、納税者の選択に委ねられていることから、法律の錯誤であると言わざるを得ず、故意を阻却しないと考えるべきであろう。なお、本稿の設例の場合は法規の解釈を誤って違法でないと思信した場合であるいわゆる「あてはめの錯誤」にも該当するものではないだろう。

<sup>25</sup> 「行政刑法の行政取締的な性格、合目的性を強調する」ことによって一般の刑事犯とは異なる取扱いも考えられるが、違法性の観点から、行政犯と刑事犯との差異を求めることは困難であろう。この点、福田平博士は、「行政犯における構成要件が違法類型であることは、刑事犯における構成要件とかわりないのであるから、構成要件に該当する事実の認識も、行政犯においても単なる法規に規定された事実の外面的表象だけでは足りず、その意味内容の認識も必要である」と指摘されている（福田・前掲注（22）168 頁）。

<sup>26</sup> 前田・前掲注（21）296 頁以下。

<sup>27</sup> 前田・前掲注（21）310 頁。前田教授は、「違法性の意識は不要であるものの」「一般人ならばその罪の違法性を意識し得るだけの重要な犯罪

事実の認識」は必要で、その内容が、具体的な犯罪類型ごとに検討されなければならない」と指摘されている。

<sup>28</sup> 旧物品税法 18 条 1 項 1 号の無申告製造犯について最高裁判所は、「本件製造物品が物品税の課税物品であること従ってその製造につき政府に製造申告をしなければならぬかどうかは物品税法上の問題であり、そして行為者において、単に、その課税物品であり製造申告を要することを知らなかったとの一事は、物品税法に関する法令の不知に過ぎないものであつて、犯罪事実自体に関する認識の欠如、すなわち事実の錯誤となるものではない」と判示している（最判昭 34.2.27 刑集 13 卷 2 号 250 頁）。単にその製造物品は物品税課税物件であること、したがってその製造につき政府に申告を必要とするということ知らなかっただけでは、法令の不知に過ぎず、犯罪自体に対する認識の欠如（事実の錯誤）となるものではないこととなる。なお、本判例について、前田教授は、「物品税法に掲げさえすれば、どんな意外なものについても同罪の故意が認められるとは考えられない。やはり、業者にとってブランコを作る意識があれば、他の課税物品との比較から違法性の意識が可能だったのであり、それ故課税品目の詳細の認識を欠いたとしても「要申請品であることの素人的認識」は認められ得る事案であったともいえるのである。」と評している（前田・前掲注（21）310 頁）。本稿のような事実認定が得られるのであれば、「素人的認識」は認められるであろう。

<sup>29</sup> 田中二郎博士は、「租税犯は、行政犯（法定犯）の一種として命令・禁止規定に違反することにより成立するのであるから、当該命令・禁止規定を知らず、その知らないことにつき相当の理由がある場合には、行為者の反社会性又は悪性は認められないものとし、犯意の成立が阻却されると解すべき」としている（田中・前掲注（2）405 頁。同旨、福田・前掲注（22）187 頁以下）。

<sup>30</sup> 福田平博士は、「行政犯においても、必ずしも

具体的法規違反の認識は必要でないのであつて、ここでも違法性の意識は法的に許されないことの意識である。そして、われわれの見解によれば、行政犯においても、故意犯の責任の成立には違法性の意識の可能性で足りるのであるから、行政法規の規定する構成要件に該当する事実を認識して行為した者が、その行為の法的に許されないことを意識する可能性があれば、その者は故意犯の責任を免れないことになる」としている（福田・前掲注（22）189 頁）。なお、本稿のような事実認定では、厳格故意説で言う違法性の意識があつたかどうかは難しいところであるが、ほ脱犯のような法定犯について違法性の意識が必要となると、前提として法規を知っている必要があり、罰則適用による納税道義の高揚が困難になることとなる。また、もともと遵法意識に乏しい者に対する責任を問いくくなることも指摘できる。少なくとも違法性の意識の可能性を取り込んだものと評価できる場合には故意の成立に合理性はあるものと考えべきであろう（西原春夫「違法性の意識の可能性と故意」藤木英雄編『刑法の争点』80 頁以下（有斐閣、1977）参照）。

<sup>31</sup> 金子・前掲注（10）770 頁。金子教授は、「所得は多数の収入支出の項目や多数の勘定科目から成り立っており、その一々について正確な認識を要求することは困難であるから、それらの項目や科目について個別的な認識を必要とするという見解（個別的認識説）は妥当ではなく、おおよその所得の金額について認識があれば足りると解すべきであろう（概括的認識説）」と指摘されている。

<sup>32</sup> 概括的認識説に立つと考えられる判例では、「一般にはほ脱税額の範囲については原則として行為者にながしかの所得を免れたことの認識があれば故意はその正当に計算された全税額に及ぶものと解され、ただ行為者において予見不可能と思われる申告漏れ部分についてはこれを例外的にほ脱所得金額から除外すべきものと解される」と判示している（名古屋地裁平成 3.8.26

税資 185 号 996 頁)。概括的認識説に立つとしても「予見不可能」か否かの立証が必要となる。個別的認識説、概括的認識説のいずれの説に立とうとも、立証の程度、故意の及ぶ範囲（因果関係の有無）の問題と整理することもできると考えられる。

<sup>33</sup> 一般にほ脱の場合、事前の所得秘匿行為、虚偽の申告（無申告）、ほ脱結果の発生というプロセスを経ることとなるが、因果関係については、対内的準備行為である事前の所得秘匿行為には原則的に因果関係を認めず虚偽申告（無申告）とほ脱結果の間にのみ因果関係を認める「制限説」と、事前の所得秘匿行為と虚偽申告（無申告）とを不正行為と考えこの一連の行為とほ脱行為との間に因果関係があるかを判断する「包括説」とがあり、通説は包括説を採っている（臼井滋夫『国税犯則取締法』50 頁（信山社、1990））。

<sup>34</sup> 相当因果関係について板倉宏「条件説と相当因果関係説」藤木英雄編『刑法の争点』35 頁以下（有斐閣、1977）、松宮孝明「相当因果関係」西田・山口編『刑法の争点（第 3 版）』22 頁以下（有斐閣、2000）を参照。

<sup>35</sup> ほ脱行為とほ脱結果との間の因果関係について相当因果関係の立場から言及したと考えられるものとしては昭和 56 年 12 月 21 日の札幌地裁判決がある。同判決では、「租税（本件では所得税）遁脱行為と遁脱の結果との間には条件関係が存するのみでは足りず、その間に相当因果関係の存することが必要と解される」とし、その上で「相当因果関係が存する」というためには、行為時に行為者の立場に立つて、行為者が現に知り又は予見していた特別事情及び通常人が知り又は予見することができたであろう一般的事情を基礎として判断されるべきである」としている（札幌地裁昭 56.12.21 税資 126 号 2372 頁）。また、予見可能性については今村・前掲注（13）245 頁を参照。

<sup>36</sup> 板倉教授は、「因果関係論は、意外な出来事についての法的責任をいかに分配するのが妥当か

つ合理的かという視点から、因果関係の存否は健全な社会通念ないしバランス感覚によって判断すべきである」と指摘されている（板倉・前掲注（34）36 頁）。本稿で想定するような事実関係が得られているのであれば、「意外な出来事」とは言えず、因果関係が是認されると考えられるだろう。

<sup>37</sup> 一般に「届出」形式上の要件（書式等）が充足しているならば、到達したときに私人に法律上課せられた義務が履行されたこととなる（行政手続法第 37 条）。また、届出の効力については一般に「もし届出が真実に即していない場合にその届出がどのような意味をもつか（届出が無効となるか、行政庁のなんらかの処分にかからしめるか）は当該届出を定める法令の解釈問題であって、手続法の問題ではない」（塩野宏『行政法 I（第四版）行政法総論』286 頁（有斐閣、2005））とされている。なお、法令の取扱いについては、前掲注(5)のとおり。

<sup>38</sup> 簡易課税制度選択届出書の錯誤による無効の主張については、前掲注（6）名古屋地裁判決にあるように「特段の事情」がない限り許されないことから、例外的な状況でない限り、簡易課税制度の適用を前提とすることとなる。

<sup>39</sup> 納税者等の故意（犯意）が明確であり、他の要件も充足し、ほ脱犯が成立した場合、課税期間において犯則所得の対象となる増差所得は、同時に重加算税の対象となると解するのか。国税通則法第 24 条では、「税務署長は、（中略）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、当該規定に関する判例を見ると「更正処分は、それが推計による場合であっても、税務署長の調査の結果に基づいてのみなし得るものと解すべき」としている（東京地裁昭 47.2.28（税資 65 号 283 頁）。また、同判断は、東京高裁（昭 49.10.29 税資 77 号 269 頁）、最高裁（昭 50.6.12 税資 81 号 812 頁）でも維持されている。）。また、学説においても、「更正・決定および再更正は、税務署長の調査により行わなけ

ればならない」(金子・前掲注(10) 629頁)とされており、当該規定でいう調査には国税犯則取締法に基づく犯則調査は含まない。犯則調査により収集した資料を課税処分等に利用できるかが争われた事案について最高裁判所は、「収税官吏が犯則嫌疑者に対し国税犯則取締法に基づく調査を行った場合に、課税庁が右調査により収集された資料を右の者に対する課税処分及び青色申告承認の取消処分を行うために利用することは許されるものと解するのが相当であり、これと同旨の原審の判断は、正当として是認することができる。また、本件更正及び本件重加算税賦課決定並びに本件青色申告承認の取消処分がいずれも課税庁の調査に基づいて行われたとの原審の認定判断は、原判決挙示の証拠関係に照らし、正当として是認することができる。」と判示している(最裁昭 63.3.31 税資 163 号 1122 頁)。最近の判例では平 4.12.24 名古屋地裁判決を参照(「(国税通則)法 24 条ないし 27 条に規定する「調査」とは、課税庁の証拠資料の収集、証拠の評価、課税要件事実の認定、租税法その他の法令の解釈適用を経て更正処分に至るまでの思考、判断を含むきわめて包括的な概念であって、犯則調査の資料及び刑事手続の資料を使用して課税標準を認定することも右調査に含まれ許されると解される」(名古屋地裁平 4.12.24 税資 193 号 1059 頁)としている。)  
。「帳簿書類の存否、その正確性、納税義務者の協力の程度等によって調査の態様は異なりうるから、調査の程度・範囲および手段が適当であったかどうかは、個別の事案ごとに判断するほかない」(金子・前掲注(10) 629 頁)が、犯則調査により収集した資料のみに基づいた実質を伴わない調査により更正等処分を行った場合には、国税通則法上、問題となる可能性が高いともいえよう。なお、課税標準の更正、決定は刑罰を課した刑事判決の事実認定に従いこれに拘束されるかについて最高裁判所は、「わが法制の下においては脱税事犯に対する裁判のあつた場合、所論課税標準が裁判によって確定された事実

によって拘束且つ決定されるという制度は採用されてはいない。」と判示している(最判昭 33.8.28 税資 26 号 815 頁)。同一の事実関係であったとしても刑事事件の既判力は民事事件には及ばないこととなる(その逆も同様)。このように見てくると、犯則調査で収集した資料を利用して課税処分等を行うことは許されているが、課税調査での事実認定いかんでは、平成 12 年 7 月 3 日付「消費税及び地方消費税の更正等及び加算税の取扱いについて」に従い、重加算税を賦課しないとの判断もありうると思われるべきであろう。