

論 説

平成7年4月28日最高裁判決で示された「その意図を外部からも覗い得る特段の行動」の意義（解釈）についての一考察

— 重加算税が賦課される隠ぺい、仮装の対象となるのは、具体的にいかなる行為をいうのか（過少申告行為そのものは隠ぺい、仮装の対象となるか）。 —

山口大学経済学部教授

安住修一

◆SUMMARY◆

所得金額の全部又は一部を申告しない不申告行為やつまみ申告が重加算税の賦課要件である隠ぺい又は仮装行為と認定し得るか否かについて、平成7年4月28日の最高裁第二小法廷判決（以下「本判決」という。）において、「重加算税を課するためには、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覗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場合には、重加算税の賦課要件が満たされると解すべきである。」との考え方が示され、その後、この部分を援用した下級審の判例が出されている。

本稿は、重加算税の賦課要件に関する本判決の考え方に疑義を抱く筆者が、国税通則法の規定や重加算税制度の趣旨、重加算税の賦課要件に関する学説や過去の裁判例（特に平成6年11月22日最高裁第三小法廷判決（いわゆる「ことさら申告」の判決））等の検討を通じて、重加算税の賦課要件である隠ぺい、仮装の対象となる行為は具体的にいかなる行為をいうのかを明らかにするとともに、本判決の意義や解釈について新たな観点からの考察を試みたものである。

（税大ジャーナル編集部）

目 次

I	はじめに	95
1	問題提起	95
2	取引の開始から申告書が提出されるまでの事象の経過	95
II	平成7年最高裁判決の意義（再解釈）についての検討の手順	96
III	具体的な検討	96
1	重加算税が賦課される隠ぺい、仮装の対象となるのは具体的にいかなる行為かについての一般的な検討	96
(1)	条文の規定からの検討	96
(2)	重加算税の制度趣旨や重加算税と過少申告加算税の関係からの検討	97
(3)	過去の判例からみた検討	98
(4)	重加算税が賦課される要件としての隠ぺい、仮装行為の対象についての結論	99
IV	平成7年最高裁判決で示された「その意図を外部からも覗い得る特段の行動」の意義（解釈）の検討	101
1	問題の所在	101
2	典型的な隠ぺい、仮装行為の定義とその性格	101
(1)	典型的な隠ぺい、仮装行為の定義とその性格	101
(2)	典型的な隠ぺい、仮装行為がない場合における重加算税の賦課要件	101
3	学説	102
(1)	学説	102
(2)	学説に対する個人的意見	102
4	平成7年最高裁判決の概要	102
(1)	平成7年最高裁判決	102
(2)	1審（平成5年3月29日神戸地裁判決）の判決要旨	103
(3)	2審（平成6年6月28日大阪高裁判決）の判決要旨	103
5	平成6年最高裁判決の概要	103
(1)	事件の概要	103
(2)	平成6年最高裁判決要旨	103
(3)	1審（平成4年3月23日京都地裁判決）の要旨	104
(4)	控訴審（平成5年4月27日大阪高裁判決）	104
6	平成7年最高裁判決の再解釈	105
(1)	重加算税の賦課要件に対する基本的な見解	105
(2)	平成7年最高裁判決に対する概括的意見	105
(3)	判決で示された個別の部分に対する意見	106
(4)	平成7年最高裁判決の再解釈	108
7	結論	108
[補足]		108

## I はじめに

### 1 問題提起

平成7年4月28日最高裁第二小法廷判決（以下「平成7年最高裁判決」という。）<sup>1</sup>において、「重加算税を課するためには、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覗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場合には、重加算税の賦課要件が満たされると解すべきである。」という考え方が示され、その後の判決等においてこの部分を援用した下級審の判例<sup>2</sup>が出されている。

しかしながら、判決文において、「その意図を外部からも覗い得る特段の行動」が具体的にいかなる行為かが示されず、また、重加算税の賦課要件として過少申告に力点を置いた表現がされているところから、一般論としていかなる具体的行為が個々の事例で「その意図を外部からも覗い得る特段の行動」に該当するか明確でなく、また、重加算税賦課の要件として従来の判例において確立していた「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することが要件とされ、過少申告行為そのものは隠ぺい、仮装の対象ではない」という考え方が曖昧となり、さらに、「所得を過少に申告する意図」と「その意図を外部からも覗い得る特段の行動」とはいかなる関係にあるかなどが不明確な状況のもとで、過少申告の意図と具体的に何を指すか不明確な何らかの行為である「その意図を外部からも覗い得る特段の行動」があれば、重加算税を賦課し得るとの考え方は、条文や重加算税の制度趣旨や過去の判例から勘案すると疑義もあるので、条文の規定等の観点から重加算税賦課要件である隠ぺい、仮装の対象となる行為は具体的にいかなる

行為をいうのかを明らかにし、平成7年最高裁判決の意義や解釈を検討することとした。

### 2 取引の開始から申告書が提出されるまでの事象の経過

重加算税の賦課において、具体的にどの行為が隠ぺい、仮装の対象となるかを明確に考えるためには、所得発生の原因となる取引の開始から所得税等の申告書が提出されるまでの経過を、所得発生原因事実とそれに付随する原始帳票や帳簿の作成との関係をも考慮しながら概観しておくことが有用であると考えられる。<sup>3</sup>

取引の開始から申告書が提出されるまでの経過の概要は次のとおりである。

- ① いろいろ取引が行われ、これらの取引等が所得発生原因事実になる。
- ② 所得発生原因事実があればその事実を証明するものとしての請求書、領収書、伝票などの書類が通常残る。  
なお、書類が残らない場合は、所得発生原因事実を取引等の都度、直接帳簿に記載することになる。
- ③ 書類がある場合は、後に請求書、領収書、伝票などを基に帳簿を作成する。
- ④ 所得税の青色申告者や法人税の場合であれば、その帳簿を基に申告書を作成する。
- ⑤ 作成した申告書を税務署長に提出する。

したがって、所得発生原因事実である取引等が行われれば、その事実は必ず帳簿又原始帳票たる書類により記録され、記録された取引等の事実を立証するその帳簿等を基に申告書が作成される。

また、正しい課税標準又は税額等は、税務調査等を通じ、必ず記録され帳簿又は原始帳票たる書類という証拠を基に客観的に立証されることとなっており、帳簿又は原始帳票による証拠がそろえば、その計算結果として正しい課税標準又は税額等は機械的に算出

される仕組みになっている。

## II 平成7年最高裁判決の意義（再解釈）についての検討の手順

重加算税が賦課される隠ぺい、仮装の対象となるのは具体的にいかなる行為をいうのか、いいかえれば、過少申告行為そのものは隠ぺい、仮装の対象となるかという問題について一般的な検討を加えた上で、その具体的な例として平成7年最高裁判決で示された重加算税の賦課要件とされる「過少申告する意図及びその意図を外部からも覗い得る特段の行動」の意義及びその是非の検討（再解釈）を、平成6年11月22日最高裁第三小法廷判決（いわゆる「ことさら申告」の判決<sup>4</sup>（以下「平成6年最高裁判決」という。））での考えとの関連も考慮しつつ、次の観点から検討を加えた上で、考えることとしたい。

### 1 重加算税が賦課される隠ぺい、仮装の対象となるのは具体的にいかなる行為かについての一般的な検討

- (1) 条文の規定からの検討
- (2) 重加算税の制度趣旨や重加算税と過少申告加算税との関係からの検討
- (3) 過去の判例からみた検討
- (4) 重加算税が賦課される要件としての隠ぺい、仮装行為の対象についての結論

### 2 平成7年最高裁判決の意義の検討

- (1) 問題の所在
- (2) 典型的な隠ぺい、仮装行為の定義とその性格
  - イ 典型的な隠ぺい、仮装行為がある場合
  - ロ 典型的な隠ぺい、仮装行為がない場合
- (3) 学説
- (4) 平成7年最高裁判決の概要
- (5) 平成6年最高裁判決の概要
- (6) 平成7年日最高裁判決の再解釈
- (7) 結論

## III 具体的な検討

### 1 重加算税が賦課される隠ぺい、仮装の対象となるのは具体的にいかなる行為かについての一般的な検討

#### (1) 条文の規定からの検討

イ 「課税標準又は税額等の計算の基礎となる事実」の解釈

隠ぺい、仮装の対象となるものは具体的に何かを条文<sup>5</sup>に則して考察すると、「納税者がその国税の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たとき」に重加算税が賦課されるとの文言規定の解釈として、「課税標準又は税額等」とは、国税通則法(以下「通則法」という。)<sup>19</sup>条1項によれば、同法2条6号のイからニまでに掲げる事項をいい、イからニまでに掲げる事項とは申告書の記載事項そのものであることから、その「計算の基礎となる事実」は申告書の記載事項には含まれないものを指すと考えられる。

したがって「課税標準又は税額等の計算の基礎となる事実」には、申告書の記載事項である課税標準又は税額等以外の、「課税標準又は税額等」の計算の基礎となる事実としての、所得発生原因事実や帳簿及び請求書、領収書などの書類が該当すると解すべきである<sup>6</sup>。そして、重加算税における隠ぺい、仮装の対象となるのは、「課税標準又は税額等の計算の基礎となる事実」であるから、隠ぺい、仮装の対象は、所得発生原因事実や帳簿及び帳簿作成の基となる原始帳票としての請求書、領収書などの書類であり、課税標準又は税額等は隠ぺい、仮装の対象外とするのが文理に即した解釈として相当であると考えられる。

ロ 脱税犯と重加算税の賦課要件の相違からの検討

これに関連して、脱税犯<sup>7</sup>と重加算税を統

一的に考えるべきであるという見方があるが、脱税犯における「偽りその他不正行為により税額を免れる」という税額そのものの脱税を問題とする規定の仕方と税額そのものではなく税額の計算の基礎となる事実の不正手段を問題とする重加算税の規定の仕方は、明らかに規定の仕方が異なり、また、脱税（税額をごまかすこと）を阻止することを目的とする脱税犯と税額等ではなく過少申告（税額）の基礎となる事実の隠ぺい、又は仮装行為を阻止することを目的とする重加算税の趣旨は異なることを踏まえて条文は書き分けられていることから、両者を同様に（あるいは混同して）解釈する判例や学説が見受けられるが、両者の文理上の相違を無視するもので疑問といえる。

**(2) 重加算税の制度趣旨や重加算税と過少申告加算税の関係からの検討**

**イ 重加算税の制度趣旨からの検討**

(1) 重加算税の制度趣旨は、その所得を基礎づける事実を隠し、税務調査を困難にするような操作をすることを防止し、真実の追究を困難ならしめる行為を防止することにあると考えられる。

税額や所得額等の課税標準は、証拠により結果として算出されるものであるが、計算の前提として所得発生原因事実や帳簿及び帳簿作成の基となる原始帳票としての請求書、領収書などの書類をその証拠として活用するものであり、この証拠の部分を隠ぺいし、又は仮装し税務調査を困難にし、正しい税額の算出に必要な正確な証拠入手を困難にすることにこそ重加算税の立法趣旨があると考えべきである。その理由は、正確な帳簿及び帳簿等の証拠さえ備わっていれば、たとえ納税者が過少申告をしたとしても、証拠により適正な税額や所得額等の課税標準は算出が可能といえるからである。

また、隠ぺい、仮装行為の典型例とし

て挙げられる二重帳簿の作成、売上除外、架空仕入れ若しくは架空経費の計上、棚卸資産の一部除外、取引上の他人名義の使用、虚偽答弁、証拠書類の改ざん等は、いずれも所得発生原因事実や帳簿及び請求書、領収書などの書類に係る証拠の部分を隠ぺいし、又は仮装するものが例示されており、過少申告そのものに対する例は例示されていないことから、重加算税の立法趣旨は証拠の部分を隠ぺいし、又は仮装することを防止することにあることが窺える。

(ロ) 重加算税の立法趣旨において、どうして基礎となる事実と課税標準又は税額等を分けるのかについては、課税標準又は税額等を隠ぺい、仮装する行為は、過少申告加算税を課すことによって制裁は加えられていると考えられるから、過少申告加算税によってはいまだ制裁が加えられていない部分、すなわち「基礎となる事実」の隠ぺい、仮装に対して、過少申告加算税の上乗せである重加算税を課すこととなる<sup>8</sup>。

いいかえれば、「課税標準又は税額等」の隠ぺい、仮装に対しては過少申告加算税が課されているわけで、重加算税はこの過少申告以外の上乗せ分という性格を有している。そこで、重加算税の要件としては、「基礎となる事実」という「課税標準又は税額等」とは異なるものの隠ぺい、仮装が要求されることになると考えられる。

**ロ 重加算税と過少申告加算税の関係からの検討**

重加算税は、過少申告加算税に、税額等の計算の基礎となるべき事実の隠ぺい又は仮装という不正手段（特別事由）が加わった場合に、当該基礎となる税額に対し、過少申告加算税におけるよりも重い一定比率を乗じて得られる金額の制裁を課す

ることとしたものであり、結局、重加算税と過少申告加算税の関係については、両者はその過少申告加算税という性格を有する点では同一のものであり、過少申告加算税と重加算税の唯一の違いは、税額等の計算の基礎となるべき事実に対する不正手段（特別事由）が加わったかどうかにすぎないというのが過去の判例で確定した見解といえる<sup>9</sup>。

したがって、重加算税と過少申告加算税は過少申告に対する加算税という点では全く違いがなく、重加算税は過少申告加算税に不正手段（特別事由）が加わった点で差異が生じるというこの両者の関係からも、過少申告とは別個のものである計算の基礎となる事実の不正手段（特別事由）にこそ重加算税賦課の意義があることは明らかであるといえる。

ハ 以上のような重加算税賦課の立法趣旨や重加算税と過少申告加算税の関係を考えると税務調査を困難にする対象としては、帳簿等の取引等を立証する記録を基に算出される結果としての計数である税額や所得額等の課税標準を対象とするのではなく、税額や所得額等の課税標準を算出する基となる証拠としての所得発生原因事実や帳簿及び請求書、領収書などの書類を対象とすべきであると考えらるべきである。

### (3) 過去の判例からみた検討

イ 重加算税の賦課要件について、過去の判例等において次の点に関する考え方には争いがないものとして確定されたものと認識しようと考えられる。

- ① 過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、偽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。
- ② 故意を要するのは事実の隠ぺい又は偽装についてであり、過少申告について

ではない。

③ 故意があるというためには、当該納税者が隠ぺいし又は偽装行為と評価されるべき客観的事実を意図的に実現したことが必要である。

④ 重加算税の賦課は、行政上の制裁であって、刑事責任を定めたものではないから、その手段としての隠ぺい、偽装行為と結果としての過少申告の事実とがあれば成立する。また、重加算税は手段行為・結果・その間の因果関係の全てを認識して隠ぺい、偽装行為に及んだ場合に初めて成立するというものではない。

ロ しかし、重加算税の賦課要件を満たすかどうかについて、「ことさら申告」が問題となった平成6年最高裁判決と「その意図を外部からも覗い得る特段の行動」が問題となった平成7年最高裁判決で示された重加算税の賦課要件についての考え方は従来判例とやや趣を異にすると思われるので、これらの判決の意味するところは何かについて検討することとする。

なお、平成6年最高裁判決は、昭和53年から昭和55年分の貸金業者の所得税に係わる事案であり、平成7年最高裁判決は、昭和60年から62年分の株式等の売買による所得税に係わる事案である。

ハ 重加算税の賦課要件に関連する判例の考え方

隠ぺい、偽装の対象となるものは具体的に何かを考えるに当たって、その前段階としてこれに関して参考となる過去の判例で示された考え方を整理してみることにする。

(イ) 「隠ぺい、偽装行為」の定義について  
隠ぺい、偽装の対象となるものは具体的に何かを考えるために、まず、「隠ぺい、偽装行為」が判例でどのように定義づけられているかをみることにする。

隠ぺい、偽装するとは、故意に税額等

の計算の基礎となるべき事実を隠匿し、又は作為的に虚偽の事実を付加して調査を妨げる行為をいい、「事実を隠ぺい」するとは、事実を隠匿しあるいは脱漏することを、「事実を仮装」するとは、所得・財産あるいは取引上の名義を装う等事実を歪曲することをいい、いずれも行為の意味を認識しながら故意に行うことを要すると解すべきであるとの考えが過去の判例<sup>10</sup>で数多く示されている。

(ロ) 重加算税賦課要件としての故意を要する対象は何か。

重加算税は、刑事犯である脱税犯の場合の刑事罰と異なり、行政上の制裁であり、重加算税賦課に関し、故意を要するのは事実の隠ぺい又は仮装についてであり、過少申告についてではないというのが過去の判例の立場である。

これらのことは、過去の最高裁第二小法廷判例(昭和62年5月8日判決<sup>11</sup>)で「重加算税を課し得るためには、納税者が故意に課税標準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を発生したものであれば足りる。重加算税賦課に関し過少申告の認識(故意)は必要ない。」などと述べられている。

(ハ) 隠ぺいし又は仮装行為に対する故意とは何か。

隠ぺいし又は仮装行為に対する故意に関して、隠ぺいし又は仮装行為に対する故意があるというためには、当該納税者が隠ぺいし又は仮装行為と評価されるべき客観的事実を意図的に実現したことが必要であるというのが判例<sup>12</sup>の考え方である。

(ニ) 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必要か、両者の関係はいかにあるべきか。

重加算税の賦課に当たっては、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り、通則法68条1項による重加算税を課しえるためには、納税者が故意に課税標準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を発生したものであれば足りるものであり、隠ぺい、仮装行為と過少申告の関係については、両者は原因と結果の関係であるというのが過去の判例<sup>13</sup>で確立された考え方である。

このように重加算税の賦課に当たって過去の判例では、過少申告行為と隠ぺい・仮装行為は別個のものとされ、前者が結果で後者が原因となる関係にあるというのが通例である。

(4) 重加算税が賦課される要件としての隠ぺい、仮装行為の対象についての結論

イ 重加算税の規定は、隠ぺい、仮装の対象を所得計算の基礎となる事実とし、過少申告はその結果であると明記されており、過少申告そのものを問題とする脱税犯や更正の除斥期間制限の規定の仕方と文法的に区別した記述とされていることから文理解釈上、隠ぺい、仮装の対象は所得計算の基礎となる事実であり、過少申告は対象とならないと考えるのが相当である。

ロ 重加算税の制度趣旨は、その所得を基礎づける事実を隠し、税務調査を困難にするような操作をすることを防止することであり、所得計算の前提としての帳簿等の証拠の部分を隠ぺいし又は仮装し税務調査を困難にすること、いいかえれば正しい税額の算出に必要な正確な証拠入手を困難にすることにこそ重加算税の立法趣旨があり、正確な証拠の結果として算出される過少申告そのものは隠ぺい、仮装の対象と

する必要がないといえる。

重加算税の賦課に当たって重要なのは、計算結果としての所得税の額や課税標準額ではなく、所得税の額や課税標準額を導く客観的証拠としての所得発生原因事実や帳簿及び帳簿作成の基となる原始帳票としての請求書、領収書などの書類であり、これを隠ぺい等することによって信憑性のある証拠を危うくすることを防ぐことであるといえる。

ハ そこで、課税標準又は税額等の隠ぺい、偽装行為と「課税標準又は税額等の計算の基礎となる事実」の隠ぺい、偽装行為とは明確に区別して考えるべきである。前者は脱税犯や更正の除斥期間制限の規定のように税額そのものの歪曲を問題視するものであるが、後者は重加算税の規定のように税額そのものではなくその算出の基礎となる事実の歪曲を問題視するものであり、両者はその目的とするものが一義的には異なるといえる。

ニ 重加算税と過少申告加算税の関係については、両者はその過少申告加算税という性格を有する点では同一のもの、すなわち過少申告の点では違いがないのであり、過少申告加算税と重加算税の唯一の違いは、過少申告に不正手段（特別事由）が加わったかどうか、税額そのものではなくその算出の基礎となる事実に対する歪曲が加わったかどうかという違いがあるのみであるという観点からも隠ぺい、偽装の対象は所得計算の基礎となる事実であり、過少申告は対象とならないと考えるべきである。

ホ 過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、偽装と評価すべき行為が必要かについて、過去の判例から判断して、重加算税の賦課の要件として過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、偽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と解すべきであり、また、故意

を要するのは基礎となる事実の隠ぺい又は偽装についてであり、過少申告についてではないというのが過去の判例で確定されたものといえる。

ヘ 以上のことから、隠ぺい、偽装の対象は所得計算の基礎となる事実であり、過少申告は対象とならないと考えるべきという結論になる。

ト 隠ぺい、偽装の対象は、所得計算の基礎となる事実ということとなり、それは基本的には所得発生原因事実そのものをいうと解すべきであるが、租税法の分野では適正公平性を確保するため客観性のある証拠による税額等の立証を要する観点から、その所得発生原因事実を証拠付けるものとしての帳簿及び帳簿作成の基となる原始資料としての請求書、領収書などの書類は、所得発生原因事実と裏表の関係にあると認識しえることから、所得発生原因事実と一体のものとして隠ぺい、偽装の対象となると解すべきである。

しかし、所得税の額や課税標準額（所得額等）は、所得発生原因事実の結果として算出されるものであるから、事実と一体のものと考えられず、隠ぺい、偽装の対象とならないと考えるのが相当である。

チ 申告書が提出されるまでの経過の各行為について、隠ぺい、偽装の対象となるものは何かを考察すると、文理解釈上、前記Ⅰの2の①から③の対象所得発生原因事実や帳簿及び請求書、領収書などの書類であって、①から③を基に算出した結果というべき税額や所得額などを表す④、⑤の申告書の作成や提出は隠ぺい、偽装の対象ではないという結論になる。

リ 以上の検討から、結論としては、隠ぺい、偽装の具体的対象は、所得発生原因事実や帳簿及び帳簿作成の基となる原始帳票としての請求書、領収書などの書類であり、過少申告行為そのものは隠ぺい、偽装の対



象とならないと考えるべきである。

#### IV 平成7年最高裁判決で示された「その意図を外部からも覗い得る特段の行動」の意義（解釈）の検討

##### 1 問題の所在

典型的な隠ぺい、偽装行為がない場合において、例えば、真実の所得と異なることを知りながら、所得金額の一部をつまみ出して過少な所得金額を記載した納税申告書を提出する、いわゆる「つまみ申告」が行われた場合などに、これが通則法 68 条 1 項の要件を充足するか否かが問題となる。

これに関連して注目すべき判決として、平成7年最高裁判決及び平成6年最高裁判決が出され、最高裁としてのこの点に関する考え方が一応示されたといえるので、これらの判決の意義やその文言をどう解釈すべきかを検討することとする。

##### 2 典型的な隠ぺい、偽装行為の定義とその性格

これらの判決はいずれも、典型的な隠ぺい、偽装行為がない場合における重加算税賦課の要否であるので、まずその前段階として、典型的な隠ぺい、偽装行為とはいかなるものかを検証する。

##### (1) 典型的な隠ぺい、偽装行為の定義とその性格

国税通則法精解（平成16年改訂版）<sup>14</sup>によれば、典型的な隠ぺい、偽装行為としては、事実の隠ぺいは、二重帳簿の作成、売上除外、架空仕入れ若しくは架空経費の計上、棚卸資産の一部除外等によるもの、事実の偽装は、取引上の他人名義の使用、虚偽答弁等、その他証拠書類の改ざんが挙げられている。

これらの行為はいずれも所得発生原因事実や帳簿及び請求書、領収書などの書類に対し隠ぺい、偽装行為を行うものであり、過少申告に対し隠ぺい、偽装行為を行うものではない。また、税額の計算の基礎となる事実を

積極的行為として歪曲するものであるから、客観性をもった隠ぺい、偽装の事実として立証が容易である。さらに、これらの行為は税額の計算の基礎となる事実を積極的に隠ぺい、偽装するものであり、意図的に所得発生原因事実やその証拠としての帳簿及び請求書等を歪曲するものであることから、隠ぺい・偽装行為の目的であり結果でもある過少申告（脱税）の意図が推認できるといえる。

まとめると、重加算税賦課の要件としての典型的な隠ぺい、偽装行為は、その行為の対象を所得発生原因事実や帳簿及び原始帳票とするものであり過少申告を対象とするものではないこと、これらの行為は帳簿の改ざん等積極的行為なので帳簿等の隠ぺい、偽装である立証が容易であること、意図的に所得発生原因事実等を歪曲することからその目的である過少申告（脱税）の意図が推認できることに特徴や性格があるといえる。

##### (2) 典型的な隠ぺい、偽装行為がない場合における重加算税の賦課要件

典型的な隠ぺい、偽装行為がなく、真実の所得と異なることを知りながら、所得金額の一部をつまみ出して過少な所得金額を記載した納税申告書を提出する、いわゆる「つまみ申告」が行われた場合、さらにもっと一般的には、原始帳票や帳簿を保存しないこと、原始帳票や帳簿を税理士や課税庁へ提出しないあるいは所得発生原因事実を告げないという消極的行為である不作為行為しかない場合にも、通則法 68 条 1 項の要件を充足すると考えられるかが問題となる。

平成7年最高裁判決及び平成6年最高裁判決は、典型的な隠ぺい、偽装行為がない場合に該当し、これらの場合でも重加算税の賦課要件を満たすのか、それはどういう条件を充足すれば可能かを各判決間の関係も考慮しつつ検討を加えていくこととする。

### 3 学説

#### (1) 学説

典型的な隠ぺい、偽装行為がない場合にも、通則法 68 条 1 項の要件を充足すると考えられるかに関連して、帳簿等には記載せず、あるいは、帳簿等には正確に記載していても申告書の内容を偽って記載して過少申告する場合に重加算税の賦課要件を満たすか否かについて学説は大きく 2 つに分かれている。

##### ① 積極説（品川芳宣教授）事実関係総合判断説<sup>15</sup>。

事実関係から見てその不申告や虚偽申告が課税を免れることを意図して作為的に行われていると認定できるときには、これを一つの隠ぺい、偽装行為と認定すべきであり、不申告や虚偽申告行為が隠ぺい、偽装行為と認定しえるか否かについては、通則法 68 条の立法趣旨、所得税法上の記帳義務制度等を考慮し、それらの行為の前後における事実関係を総合して判断すべき。

##### ② 消極説（確井光明教授）

一般的な記帳義務を課していない今日においては、記録を残していないことのみでは、隠ぺいの要件を満たしていないものと解すべき。

#### (2) 学説に対する個人的意見

申告行為そのものを隠ぺい、偽装行為と認定することについては、前記のとおり条文の文理や制度趣旨及び過去の判例の考え方から勘案して疑問が残るが、原始帳票や帳簿を保存しないこと、原始帳票や帳簿を税理士や課税庁へ提出しないあるいは所得発生原因事実を告げないという消極的行為である不作為行為が積極的な隠ぺい、偽装行為と同等の法的評価ができるどうかの解釈として国税通則法 68 条の立法趣旨等を考慮し、それらの行為の前後における事実関係を総合して判断すべきとする点については積極説に賛同するところである。

### 4 平成 7 年最高裁判決の概要

#### (1) 平成 7 年最高裁判決<sup>16</sup>

##### イ 判決のポイント

重加算税の賦課要件として「過少申告する意図及びその意図を外部からも覗い得る特段の行動」を必要とした。

##### ロ 事件の概要

昭和 60 年から 62 年分の所得について確定申告したが、株式等の売買による所得につき雑所得として申告すべきであるのに、これを申告書に全く記載しなかった。しかし、納税者は、売買について、取引の名義を架空にしたり、その資金の出納のために隠れた預金口座を設けたりするようなことはしなかった。

##### ハ 平成 7 年最高裁の判決要旨

上告人は、顧問税理士や証券会社の担当者から注意を受けていたので、株式等の売買による所得があった場合の課税要件を十分に知っており、また、売買による各年の所得の額も認識していた。しかし、上告人は、売買による所得を雑所得として申告し、納税するつもりがなく、その計算すらしていなかった。そして、税理士から、課税要件を満たしていれば申告が必要であると何度も念を押され、所得の有無について質問を受け、資料の提示を求められたにもかかわらず、確定的な脱税の意思に基づいて、税理士に対し、課税要件を満たす所得はない旨を答え、他の所得に関する資料を交付しながら、株式等の取引に関する資料を全く示さなかった。

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、偽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、偽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、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、当初から財産を過少に申告することを意図し、その意図を外部からも覗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場合には、重加算税の賦課要件が満たされると解すべきである。

これを本件について見ると、上告人は、3ヵ年にわたって、株式等の売買による前記多額の雑所得を申告すべきことを熟知しながら、あえて申告書にこれを全く記載しなかったのみならず、確定申告書の作成を顧問税理士に依頼した際に、同税理士から、その都度、同売買による所得の有無について質問を受け、資料の提出も求められたにもかかわらず、確定的な脱税の意思に基づいて、所得のあることを税理士に対して秘匿し、何らの資料も提供することなく、同税理士に過少な申告を記載した確定申告書を作成させ、これを被上告人に提出したというものである。

右によれば、上告人は、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覗い得る特段の行動をしたものであるから、その意図に基づいて上告人のした本件の過少申告行為は、通則法 68 条 1 項所定の重加算税の賦課要件を満たすものというべきである。

**(2) 1 審(平成 5 年 3 月 29 日神戸地裁判決)**

**17の判決要旨**

原告は、申告しなければならないことを熟知し、確定的な脱税の意思に基づいて、税理士に所得を隠し、税理士から資料の提出を求められたのに提出せず、その所得部分を脱漏させて、ことさら所得金額を過少にした虚偽の内容の申告書を税理士に作成させて提出した。

原告の行為は、その所得を基礎づける事実を隠し、その真相の追究を困難にするもので、所得税の徴収を納税者にゆだねた趣旨を没却する行為ということが出来るから通則法 68 条 1 項にいう隠ぺい又は仮装行為に該当する。

税理士は、たんなる履行補助者にすぎないものということではできず、税理士が適正な納税義務の実現を図るため何度も注意し、資料の提出を求めたにもかかわらず、株式等の取引による所得があったことを隠し、その部分に該当する資料を提出しなかった原告の行為は、隠ぺい又は仮装行為に該当する。

**(3) 2 審(平成 6 年 6 月 28 日大阪高裁判決)**

**18の判決要旨**

確定的な脱税の意思に基づいて、右の取引資料を全く保存せず、税理士から資料の提出を求められたのに提出せず、自己の株式等の売買により所得があったことを隠匿し、その所得部分を脱漏させて、ことさら所得金額を過少にした虚偽の内容の申告書を税理士に作成させて提出させた(少なくとも同条項の規定にいう事実の「隠ぺい」をした)行為は、隠ぺい又は仮装行為に該当する。

通則法 68 条 1 項にいう隠ぺい又は仮装行為には、必ずしも積極的に税務調査を困難にするような操作をすることを要しない。

**5 平成 6 年最高裁判決の概要<sup>19</sup>**

**(1) 事件の概要**

納税者は、サラリーマン金融業を営む白色申告者で、昭和 39 年ころから貸金業開始、50 年ころからは店舗を拡充し全国に 15 店舗(提出資料の 10 店舗より多い)を有するようになり、相当な経済活動を行っていたが、昭和 53 年から昭和 55 年分の所得税を適正に申告しなかった。

**(2) 平成 6 年最高裁判決要旨**

被上告人は、会計帳簿類や取引記録等により自らの事業規模を正確に把握していたものと認められるにもかかわらず、確定申告において、3 年間にわたり最終申告に係る総所得金額の約 3%に過ぎない額を申告したばかりでなく、その後 2 回ないし 3 回にわたる修正申告を経た後、初めて飛躍的に多額の最終申告をするに至っているのである。しかも、確定申告後の税務調査に際して、真実よりも

少なく店舗数を記載した本件資料を提出しているが、それによって昭和54年分の総所得金額を計算すると損失しか算出されない結果となり、本件資料の内容は虚偽のものであるといわざるを得ない。

右のとおり、被上告人は、真実の所得金額を隠ぺいする態度、行動をできる限り貫こうとしているのであって、申告当初から、真実の所得金額を隠ぺいする意図を有していたことはもちろん、税務調査があれば、更に隠ぺいのための具体的工作を行うことも予定していたことも明らかといわざるを得ない。

以上のような事情からすると、被上告人は、本件確定申告の時点において、白色申告のため当時帳簿の備付け等につきこれを義務付ける税法上の規定がなく、真実の所得の調査解明に困難が伴う状況を利用し、真実の所得金額を隠ぺいしようという確定的な意図の下に、必要に応じ事後的にも隠ぺいのための具体的工作を行うことも予定しつつ、会計帳簿類から明らかに算出し得る所得金額の大部分を脱漏し、所得金額をことさら過少に記載した内容虚偽の確定申告書を提出したことは明らかである。したがって、本件確定申告書は、単なる過少申告行為にとどまるものでなく、仮装隠ぺいに基づき納税申告書を提出した場合に当たる。

**(3) 1審(平成4年3月23日京都地裁判決)  
20の要旨**

証拠書類の廃棄は不自然であり、最終修正との格差が極めて大きい。

確定申告後の調査において会計帳簿類の一部を秘匿して提出せず、提出した利息収入明細書は、その収入の一部を隠ぺいし過少に記載されていた。これらの事実を合わせ考えると、原告は、本件確定申告の提出前に会計帳簿類等に工作を加える等して課税標準等又は税額等の基礎となる事実の一部を隠ぺいし、これに基づき過少な本件確定申告書を提出した事実を推認することができる。

**(4) 控訴審(平成5年4月27日大阪高裁判決)<sup>21</sup>**

控訴審は、1審判決を取り消し、控訴人の請求を認容した。

判決要旨は次のとおりである。

重加算税を課すためには、納税者が故意に課税標準等又は税額等の基礎となる事実の一部を隠ぺいし、右行為に基づいて過少の結果が発生することが必要であり、事実としての隠ぺい、仮装行為と過少の納税申告書の提出行為とは別々であることが必要であるとともに、右隠ぺい、仮装行為と過少申告行為が存在しているだけで重加算税の要件を充足するものではなく、右両者の間に因果関係が存在することが必要である。

正しい総所得金額と申告者の申告額との間の格差のみによって「ことさら申告」の行為に該当するということはできず、その他に申告者の過少申告に至った経緯等の事情を総合判断して、その妥当性を判断すべきである。

過少申告があってもこれだけでは重加算税賦課の要件を充足しない。控訴人は、正常な会計帳簿類を作成しており、控訴人が会計帳簿類を破棄したのは被控訴人側において控訴人の本件抗争年度の収入・支出の額を控訴人が推測できた後である。その他の認定事実を考慮すると控訴人が、各確定申告及び各修正申告において過少な総所得金額を申告した行為がことさらな過少申告であるということとはできない。さらに、過少な申告が、隠ぺい仮装の行為による不正な経理に基づくものであると認めるに足りる証拠もない。

(以下は、確定申告期限後に提出した資料等についての判断部分の要旨)

虚偽の内容の記載が含まれる文書である本件資料と修正申告書の記載内容とは直接の関連性がない。

隠ぺい仮装の行為の存否は、確定申告書提出時を中心に判断すべきであって、右期限後

の隠ぺい偽装行為は確定申告書提出時における隠ぺい偽装の行為の存否を推認させる一間接事実となるに過ぎない。

本件各係争年度の各確定申告時に、具体的な隠ぺい、偽装行為が存在し、これに基づいて確定申告がなされたとの主張立証はなく、右認定事実は、各時点における具体的な隠ぺい、偽装行為の存在を認める間接事実ともならない。

本件資料の提出は、重加算税の賦課要件を満たさない。

## 6 平成7年最高裁判決の再解釈

### (1) 重加算税の賦課要件に対する基本的な見解

重加算税の賦課要件としての隠ぺい、偽装行為の対象の検討における前述の結論(1の(4)参照)のとおり、重加算税の賦課には、過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、偽装と評価すべき行為が存在する必要がある、さらに過少申告の計算の基礎となる事実の隠ぺい、偽装行為の結果としての過少申告がされたことを要すると解すべきであり、また、隠ぺい、偽装の具体的対象は、所得発生原因事実や帳簿及び帳簿作成の基となる原始帳票としての請求書、領収書などの書類であり、過少申告行為そのものは隠ぺい、偽装の対象とならないと考えるべきである。

### (2) 平成7年最高裁判決に対する概括的意見

イ 平成7年最高裁判決で「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、偽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、偽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。」とし、隠ぺい、偽装行為と過少申告は別のものである必要があるという過去の判例とも整合性のある考え方を採用する一方で、重加算税の賦課要件として「過少申告する意図及びその

意図を外部からも覗い得る特段の行動」を要するとし、「その意図を外部からも覗い得る特段の行動」とは具体的にどのような行為かを示さないまま過少申告の点を強調した表現は、基礎事実の隠ぺい、偽装行為と過少申告の区別を不明確にするものであり、過少申告の面が強調された結果、税額をごまかす(過少に申告する)脱税犯における要件と過少申告ではなく過少申告の基となる事実を隠ぺい、偽装する重加算税の賦課要件を混同する恐れが生じ、正確性を欠くものとなったといえるのではないか。

ロ 条文の規定や立法趣旨や過去の判例からみた重加算税の賦課要件としての隠ぺい、偽装行為の対象の基本的考え方からすると、特段の行為の対象は、所得税の額や課税標準額を導く客観的証拠としての所得発生原因事実や帳簿及び帳簿作成の基となる原始資料としての請求書、領収書などの書類であるべきであり、所得税の額や課税標準額はその対象外とすべきであるが、「過少に申告することを意図し、その意図を外部からも覗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場合には、重加算税賦課が満たされると解すべきである」とした平成7年最高裁判決は、結果部分である過少申告の意図に力点が置かれ、特段の行動も過少申告の意図を外部からも覗い得るものいいかえれば過少申告の意図を体現したものと解されるものとなり、明確に区別すべき過少申告と過少申告の基となる事実の隠ぺい、偽装行為の違いが曖昧となったことは過少申告以外の客観的な証拠部分の歪曲排除にその趣旨がある重加算税の解釈としては疑問が残る。

ハ 脱税犯では、税額をごまかす(過少に申告する)ことを防ぐことが基本的に重要な刑事罰であり、その手段としての不正な行

為は税額をごまかすことの修飾語にすぎない。一方、重加算税では、過少申告はそれが意図的なものであれ、過失によるものであれ、過少申告そのものはさほど重要ではなく（過少申告そのものは過少申告加算税によって制裁済みである）、過少申告（所得）を基礎づける証拠事実を隠すことにその本質がある行政罰である。

重加算税の本質は、過少申告ではなく過少申告の基となる事実を隠ぺい、仮装することにあり、条文上の文言も異なるこの両者を混同すべきではない。

平成6年最高裁判決は、処罰要件としての詐欺その他不正の行為と重加算税の賦課要件とをできるだけ近づけようとする意図があったのではないかと理解できるが、両者は条文の規定や立法趣旨を異にすることから両者を同一化することは疑問であるといえる。

ニ 平成7年最高裁判決の位置づけとしては、平成7年最高裁判決は、平成6年最高裁判決の解決の方向が誤っているとして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必要なのだということをあえて指摘し、典型的な基礎となる事実の隠ぺい、仮装行為ではないから、それと評価できるような特段の行為が必要であるとした点では正しいといえるが、重加算税賦課要件として過少申告の意図という主観的要件を要求し、過少申告の意図が外部から覗える特段の行動があれば重加算税を賦課しようとした点では、「過少申告の意図が外部から覗える特段の行動」とは何を指すか明確にされておらず、事案における特段の行動として推認できる行為は税理士に対する所得の不告知やその証拠書類の不提出などという消極的行為である不作為行為であることからすると、これらの不作為行為を過少申告の意図が外部から覗える特段の行動といえる

かも疑問である。

### (3) 判決で示された個別の部分に対する意見

イ 「その意図を外部からも覗い得る特段の行動」についての疑問

「納税者が、当初から財産を過少に申告することを意図し、その意図を外部からも覗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場合」という平成7年最高裁判決の解釈については、「その意図を外部からも覗い得る特段の行動」とは、特段の行動から税額を過少にするという意図が読み取れるというように一般的に理解されていると思われるが、特段の行動につき事案における具体的な行動として推測しえる税理士に対する所得の不告知やその証拠書類の不提出という消極的行為は、税額を過少にするという意図があるか否かで異なる。

外見的には不作為行為である税理士に対する所得の不告知やその証拠書類の不提出などという消極的行為は、不作為行為という行為それ自体では意図的である場合と意図的でなくうっかりした場合と全く同じであり、また、脱税の意図が推認できる積極的な帳簿の改ざんと違って不作為行為なるがゆえに不作為行為からは脱税の意図の推認もできないと思われる。

過少申告の意図とは、所得計算等の基礎となる事実を歪曲する行為における内心の意思としての目的であり、典型的な隠ぺい・仮装行為のような積極的な行為の場合には過少申告の意図は推認できるといえるが、特段の行動が不作為行為である場合にはその外見から過少申告の意図は推認できない。

そこで、過少申告の意図は特段の行動とは別個独立に認定されるべきものではないかという疑問がわく。

不作為行為の場合における過少申告の

意図の存在は、消極的行為である税理士に対する所得発生原因事実の不告知や原始資料の不提出という特段の行動とは別に、課税対象となる取引内容に精通し所得の発生を十分認識しているのに適正な申告をしないとか、あるいは申告後の虚偽答弁などにより適正な所得税額をごまかそうとした等の事実に基づき判断されるべきものである。

ロ 「その意図を外部からも覗い得る特段の行動」の定義

平成7年最高裁判決でいう「その意図を外部からも覗い得る特段の行動」に対応すべき一般的な場合の「その意図を外部からも覗い得る行動」とは、典型的な隠ぺい・仮装行為のような行為を指すべきものと考えられ、これらの行為は積極的な行為として意図的に証拠としての帳簿等を歪曲するものであるゆえに行為の目的である過少申告の意図も推認できるものである。

しかし、典型的な隠ぺい・仮装行為といえない場合における客観的に表現される行動は、税理士に対する所得の不告知やその証拠書類の不提出というような消極的行為であり、このような消極的行為だけでは積極的な二重帳簿のような隠ぺい・仮装行為といえないが、これらの不作為行為とは別に過少申告の意図が認定されれば、これらの不作為行為が過少申告の意図のもとに意図的に証拠書類等を提出しなかったものと法的に評価され、積極的な行為である証拠書類等の隠ぺい・仮装行為と法的に同等と評価できるものとなることが考えられる。

そこで、「その意図を外部からも覗い得る特段の行動」の解釈としては、典型的な隠ぺい・仮装行為がない場合における税理士に対する証拠書類等の不提出等の行為が典型的な隠ぺい・仮装行為である「その意図を外部からも覗い得る行動」と同等と

法的評価ができる場合における証拠書類等の不提出等の消極的行為（不作為行為）を表現するものを指すと解すべきである。

ハ 証拠書類等の不提出等の消極的行為（不作為行為）が隠ぺい・仮装行為に該当するための要件

(イ) 重加算税の賦課の要否に当たっては、不作為行為である特段の行動が、積極的に税額の計算根拠となる帳簿や書類や取引事実を隠ぺい・仮装するものと法的に同等と評価できるかどうか肝要である。

(ロ) 税理士に対し所得を告げないあるいは原始資料を提出しないという消極的行為（不作為行為）が、積極的な典型としての所得発生原因事実や原始資料の隠ぺい、仮装行為と同等に評価できるかについて、消極的行為とは別個に認定される過少に申告する意図がある場合には、この消極的行為は単なる所得の不告知や資料の不提出にとどまるものではなく、過少申告の意図（脱税の意図）という目的をもって、意図的に所得発生原因事実を告げないあるいは原始資料を提出しないと認定でき、積極的な事実や資料の隠ぺい行為等と法的に同等なものとして評価され重加算税の賦課要件を充たすと考えられる。ここで過少に申告する意図の存在は、消極的行為を積極的行為と法的に同等の価値に評価しえるかについて有力な判断材料を提供するものといえる。

(ハ) 税理士に対し原始資料や帳簿等を提出しない(ロ)の行為以外の消極的行為（不作為行為）である原始資料や帳簿を保存しないことについても、これらの行為とは別個に認定される不作為行為の目的である客観的に立証された過少申告の意図（脱税の意図）という主観的要件が加わる場合には、これらの不作為行為は、

過少申告の意図（脱税の意図）という目的をもって意図的に原始帳票や帳簿を保存しなかったと法的に評価でき、典型的な隠ぺい・偽装行為と同等と評価しうるときには、重加算税の賦課要件を満たすと考えられるのではないか。

**(4) 平成7年最高裁判決の再解釈**

イ 「その意図を外部からも覗い得る特段の行動」の解釈としては、特段の行動は消極的行為である不作為行為を指し、それだけでは隠ぺい、偽装行為と判断できないが、消極的行為とは別個に過少に申告する意図が認定され、この消極的行為が積極的行為である隠ぺい、偽装行為と同等と判断される場合には、特段の行動である消極的行為が過少申告の意図（正確には過少申告を目的とした所得発生原因事実の不告知や原始資料の不提出の意図）を外部からも覗い得るものとして客観性を有するものとなり、積極的行為である隠ぺい、偽装行為と同等の行為ありとして重加算税の賦課要件を満たすと考えられる。

ロ 事案に即して考えると、税理士に対し株式等の取引による所得があったことを隠し、その部分に該当する資料を提出しなかった消極的行為である不作為行為である納税者の行為の評価については、不作為行為とは別個に客観的に過少申告の意図が認定されうる本事案においては、これらの行為は積極的行為である客観的証拠としての所得発生原因事実や帳簿及び帳簿作成の基となる原始資料としての請求書、領収書などの書類を隠ぺい・偽装した行為と法的に同等に評価できるといえる。

なお、税理士に対する答弁で「株式等の取引による所得はありません」という発言については、所得そのものではなく、株式等の取引による所得が発生するような取引事実もなく株式等の取引による所得に関する資料もないという趣旨と解釈して、

所得の背後にある客観的証拠としての所得発生原因事実や原始資料としての書類を隠ぺい・偽装した行為と法的に同等な行為として、隠ぺい、偽装行為に該当すると判断しえたのではないかと考えられる<sup>22</sup>。

重加算税の賦課における要点は、税理士に対し正しい税額や所得額を告知しないことではなく、所得の背後にある（所得計算の基礎となる）所得発生原因事実を告げないあるいは原始資料を提出しないことが典型的な隠ぺい・偽装行為と同等に評価できるかどうかにあるからである。

**7 結論**

結論的には、典型的な隠ぺい・偽装行為がない場合の重加算税の賦課要件としては、過少申告行為とは別に、原始資料や帳簿を税理士や課税庁へ提出しない等の不作為行為であるいわば特段の行動の存在があり、この不作為行為の法的評価として、この不作為行為とは別個に客観的に過少申告の意図が認定されることにより、この不作為行為が意図的になされたといえることに加え、不作為行為が過少申告の意図を目的としてみたもの、すなわち「その意図を外部からも覗い得る特段の行動」として客観性を有するものと評価され、要すれば、この不作為行為が典型的な隠ぺい・偽装行為と同等と評価されることが必要であると考えられる。

その際に、不作為行為が隠ぺい、偽装行為といえるかどうか判断する対象は、前記Ⅲ1(4)チのとおり、前記Ⅰの2の①から③の対象所得発生原因事実や帳簿及び請求書、領収書などの原始書類であって、①から③を基に算出した結果というべき税額や所得額などを表す④、⑤の申告書の作成や提出ではない。

**〔補足〕**

平成6年最高裁の判決においては、会計帳簿類から明らかに算出し得る所得金額の大部分を脱漏し、所得金額をことさら過少に記



載した内容虚偽の確定申告書を提出したことをもって仮装隠ぺいに基づき納税申告書を提出した場合に当たるとしたが、重加算税の賦課要件としては、過少申告そのものとは別に計算の基礎となる事実の仮装隠ぺい行為が必要であり、また仮装隠ぺい行為の対象は過少申告そのものでなく、その計算の基礎となる事実であるという過去の判例と考えを異にするものであり、脱税犯の要件と重加算税の賦課要件を混同するもので妥当ではないと考えるが、確定的な脱税の意図が別途認定しえた本事案において、確定申告後の調査において会計帳簿類の一部を秘匿して提出せず、提出した利息収入明細書は、その収入の一部を隠ぺいし過少に記載されていた認定事実からすると確定申告前にも会計帳簿類の不提出という不作為行為や原始帳票の不実記載の行為の存在を推認することができ、これらの行為を平成7年最高裁判決という特段の行動ととらえることも可能であり、所得計算の基礎となる事実の仮装隠ぺい行為に該当するとして重加算税の賦課要件を満たすと判断できたのではないか。

<sup>1</sup> 平成7年最高裁判決(民集49巻4号1193頁)の関連部分のみ抜粋

「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、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覗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場合には、重加算税の賦課要件が満たされると解すべきである。」

<sup>2</sup> 横浜地裁判決平成11年4月12日(税資242号86頁)、東京裁判決平成14年2月6日(税資252号86頁)、東京裁判決平成16年1月30日(訟務月報51巻8号2183頁)、東京裁判決平成17年1月28日(判例タイムズ1204号171頁)、東京裁判決平成17年7月28日(平成15年(行ウ)第379号・第614号)、名古屋裁判決平成17年11月24日(判例タイムズ1204号114頁)

<sup>3</sup> 訟務月報 平成8年1月第42巻第1号別冊訟務座談会 227頁以下。

<sup>4</sup> 民集48巻7号1379頁

<sup>5</sup> 国税通則法68条第1項は「過少申告加算税の規定に該当する場合において、納税者がその国税の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は、当該納税者に対し、重加算税を賦課する」旨規定している。

<sup>6</sup> 訟務月報 平成8年1月第42巻第1号別冊訟務座談会 225頁以下。

<sup>7</sup> 所得税法238条は「偽りその他不正の行為により、確定所得申告に係る所得税の額につき所得税を免れ、又は純損失の繰戻しによる還付の規定による所得税の還付を受けた者は、5年以下の懲役若しくは5百万円以下の罰金等に処する」旨規定している。

<sup>8</sup> 訟務月報 平成8年1月第42巻第1号別冊訟務座談会の発言

<sup>9</sup> 最高裁第一小法廷昭和58年10月27日判決、「国税通則法65条の規定による過少申告加算税と同法68条1項の規定による重加算税とは、ともに申告納税方式による国税について過少な申告を行った納税者に対する行政上の制裁として賦課されるものであって、同一の修正申告又は更正に係るものである限り、その賦課及び税額計算の基礎を同じくし、ただ後者の重加算税は、前者の過少申告加算税の賦課要件に該当することに加えて、当該納税者がその国税の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するという不正手段を用いたとの特別事由が存する場合に、当該基礎となる税額に対し、過少申告加算税におけるよりも重い一定比率を乗じて得られる金額の制裁を課することとしたものと考えられる。」(訟務月報 30 卷 4 号 739 頁)

<sup>10</sup> 「隠ぺい、仮装するとは、申告納税制度をとる所得税について租税をほ脱する目的を持って、故意に税額等の計算の基礎となるべき事実を隠匿し、又は作為的に虚偽の事実を付加して調査を妨げる行為をいう。」(平成 4 年 3 月 23 日京都地裁判決、訟務月報 39 卷 5 号 899 頁)

「事実を隠ぺい」するとは、事実を隠匿しあるいは脱漏することを、「事実を仮装」するとは、所得・財産あるいは取引上の名義を装う等事実を歪曲することをいい、いずれも行為の意味を認識しながら故意に行うことを要すると解すべきである。」(昭和 50 年 6 月 23 日和歌山地裁判決、税資 82 号 70 頁)

<sup>11</sup> 訟務月報 34 卷 1 号 149 頁

<sup>12</sup> 「法 68 条 1 項による重加算税を課しえるためには、納税者が故意に課税標準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を発生したものであることが必要であり、ここでいう故意があるというためには、当該納税者が隠ぺいし又は仮装行為と評価されるべき客観的事実を意図的に実現したことが必要である。」(平成 5 年 8 月 10 日仙台地裁判決、税資 198 号 482 頁)

<sup>13</sup> 「国税通則法 68 条に規定する重加算税は、同法 65 条ないし 67 条に規定する各種の加算税を課すべき納税義務違反が事実の隠ぺい又は仮装という不正な方法に基づいて行われた場合に、違反者に対して課される行政上の制裁であって、故意に納税義務違反を犯したことに對する制裁ではないから(最高裁昭和 45 年 9 月 11 日判決参照)、同法 68 条 1 項による重加算税を課しえるために

は、納税者が故意に課税標準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を発生したものであれば足り、それ以上に、申告に際し、納税者において過少申告の認識を有していることまでも必要とするものではない。」(最高裁第二小法廷昭和 62 年 5 月 8 日判決、訟務月報 34 卷 1 号 149 頁)

なお、この判決の基礎となる事件は、架空人名義による株式売買を行い、実際に利得を得たもので、納税者の過少申告等(無申告を含む)を行うことについての認識、株式売買による利得があったことの認識が必要との納税者の主張が排斥された事例である。

<sup>14</sup> 志場徳郎ほか編 671 頁(大蔵財務協会、2004)

<sup>15</sup> 品川芳宣「重加算税」税務事例 21 卷 1 号 58 頁～59 頁(財経詳報社、1989)では、「税法や事実関係の不知から生じた単なる一部申告漏れや無申告という不申告行為及び計算違い等による虚偽申告行為が隠ぺい、仮装行為でないことは国税通則法 68 条の立法趣旨や文言解釈から肯定し得ることが当然としても、事実関係全体から見てその不申告や虚偽申告が課税を免れることを意図して作為的に行われていると推認できるときには、これを一つの隠ぺい、仮装行為と認定すべきであろう。この場合、作為的な不申告行為や虚偽申告行為であるか何をもって推認できるかについては、問題のあるところであろうが、①不自然な多額な所得金額の申告除外、②合理的な理由もないのに借名等で申告したり取引する行為、③申告書に架空の経費項目を加えたり、虚偽の証拠書類を添付する行為、④記帳能力がありながら証拠隠滅を意図して帳簿を備え付けなかったり、原始記録を保存しないで行う不申告行為、⑤不申告や虚偽申告後の税務調査における非協力、虚偽答弁、虚偽資料の提出等が複合して行われている場合には、それぞれ事実関係の実態に応じて作為的な不申告行為や虚偽申告行為と推認し、隠ぺい、仮装行為と判断し得るであろう。したがって、不

申告や虚偽申告行為が隠ぺい、仮装行為と認定しえるか否かについては、国税通則法 68 条の文言にのみ拘泥すべきではなく、同条の立法趣旨を考慮し、それらの行為の前後における事実関係を総合して判断すべきであろう。」とその詳細が述べられている。

<sup>16</sup> 金子宏「租税法（第 13 版）」604 頁（弘文堂、2008）。佐藤孝一「国税通則の法解釈と実務」1196 頁。近藤「ジュリスト 1073 号 313 頁。

<sup>17</sup> 税資 194 号 1112 頁

<sup>18</sup> 税資 201 号 631 頁

<sup>19</sup> 前掲（注 16）の金子宏「租税法（第 13 版）」の 603 頁では、「いわゆる「つまみ申告」は、つまみ出して申告した部分以外の所得の隠蔽に基づく過少申告として、重加算税の対象となると解すべきであろう。」と述べられており、この問題については、佐藤英明「いわゆる「つまみ申告」と重加算税—租税制度における主観的要件重視の傾向について」総合税制研究 8 号 72 頁参照と脚注がされている。

品川芳宣「第 3 版 附帯税の研究」（財経詳報社、2002）357 頁で、いわゆる事実関係総合判断説を採用して、本件は重加算税の賦課要件を充足していると述べられている。

<sup>20</sup> 税資 188 号 894 頁

<sup>21</sup> 税資 188 号 894 頁

<sup>22</sup> 訟務月報 平成 8 年 1 月第 42 巻第 1 号別冊訟務座談会 225 頁。