

論 説

米国における重加算税 (Fraud Penalty) の賦課事案に関する判例研究

—無申告事案を中心として—

国税庁相互協議支援官

川 根 誠

◆SUMMARY◆

米国においては、無申告に対しては軽い penalty (最高で 25%) と、重い penalty (最高で 75%) の 2 種類の penalty 制度を設け、fraud が認定されるような、より悪質な政府を詐欺する意図を伴うようなケースに対しては、重い Fraud Penalty を課すこととされており、この Fraud Penalty は、我が国の重加算税に相当するものである。

本稿は、我が国の重加算税の賦課要件と米国の Fraud Penalty の賦課要件は異なるものの、我が国における重加算税の賦課要件充足性や制度のあり方を検討する上で、米国の Fraud Penalty に関する判例法理を参考とするのが有用と考え、連邦所得税の無申告事案に係る Fraud Penalty 賦課が争点となった判決を分析・検討するとともに、いわゆる「ことさらの過少申告」の場合の重加算税の賦課決定を適法とした最高裁平成 7 年 4 月 28 日判決も踏まえ、我が国においても、意図した不作為（無申告）の場合には、積極的な作為がなくても、「隠ぺい・仮装」の要件を満たすものとして取り扱う途がないか、そのためにどのような外形的な事実関係（要件事実）が考えられるかといったことについて考察するものである。

なお、本稿は、筆者の先行論文である「重加算税の研究—米国の Fraud Penalty の検討を通して—」（税大ジャーナル 16 号）の続編ともいえるべきものである。

(税大ジャーナル編集部)

目 次

第1章 我が国の無申告事案に係る重加算税制度及び本論文のねらい	47
第1節 我が国の無申告事案に係る重加算税制度	47
第2節 問題点	48
第3節 本論文のねらい	49
第2章 米国の Fraud Penalty 制度	49
第1節 内国歳入法典（IRC）の規定	49
1. 期限後申告及び無申告に対する加算税（IRC6651 条(a)）	49
2. fraud による場合の加算税（IRC6651 条(f)）	50
3. 立証責任（IRC6663 条(b)）	50
第2節 Fraud Penalty 制度の趣旨・性格	50
第3節 fraud の意義と立証に係る判例法理	50
第3章 無申告事案に係る米国の判決例の紹介・分析	51
第1節 現段階における判例法理を網羅した典型的な判決である Mason 事件の紹介	51
1. 事案の内容	51
2. 判決の内容	52
第2節 いくつかのリーディング・ケースの紹介	53
1. Powell 事件	53
2. Stoltsfus 事件	55
3. Marsellus 事件	56
4. Beaver 事件	58
5. リーディング・ケースの検討	60
第3節 何らかの「隠ぺい・仮装」的な行為を根拠に、fraud が認定された判例	61
1. Niedringhaus 事件	61
2. Granado 事件	62
3. Pierce 事件	63
4. Madge 事件	64
5. Chase 事件	65
6. Goldston 事件	66
第4節 特段の「隠ぺい・仮装」的な行為を伴わないが、fraud が認定された判例	68
1. Drummer 事件	68
2. Grosshandler 事件	70
3. Petzoldt 事件	71
4. Houser 事件	72
第5節 Fraud Penalty 賦課が取り消された判例	73
1. Raley 事件	73
2. Nelon 事件	74

第4章 米国の判例法理の探究	76
第1節 fraud 認定の必須の要件（納税義務についての認識）	76
第2節 fraud を認定する要因（しるし=indicia）	76
第3節 納税者が IRS 当局の追求を多少なりとも困難にするような特段の行動をとっている場合	77
第4節 「積極的な行動（affirmative action）」のテスト	79
第5節 要件事実となる「求められている特別な意図を示す、確信的で積極的な兆候」	80
第6節 意識的な無申告行為を継続したことの評価	81
第7節 特段の「隠ぺい・仮装」的な行為がないのに fraud が認定された事件の分析	82
1. 意識的な無申告を長年にわたり継続したケース	82
2. 意識的な無申告を長い期間にわたり継続したケースに影響するその他の要因	83
3. 巨額な無申告事案の評価	84
第8節 Fraud Penalty の賦課要件に係る米国の判例法理の整理（まとめ）	84
第5章 米国の Fraud Penalty と我が国の重加算税の賦課要件の比較・検討と、新たな重加算税の解釈の提案	85
第1節 米国の Fraud Penalty と我が国の重加算税の賦課要件の相異点	85
第2節 我が国の重加算税の趣旨・性質	86
第3節 新たな重加算税の解釈の提案	87
1. 最高裁判決（平成7年4月28日）の紹介	87
2. 申告・納税義務の認識と、義務を免れようとの意図	87
3. 提案	88
4. 意図を推定し得る無申告の規模及び期間	89
5. 申告・納税義務を免れようとの意図を外部からもうかがい得る特段の行動	90
6. 「申告・納税義務を免れようとの意図を外部からもうかがい得る特段の行動」が認められないケースに対する対応	91
7. 提案のまとめ	92
第4節 立法措置	92
結びに代えて	93

第1章 我が国の無申告事案に係る重加算税制度及び本論文のねらい

第1節 我が国の無申告事案に係る重加算税制度

我が国の無申告加算税は15%（納付すべき税額が50万円を超える部分には5%を加算）と規定されている（国税通則法第66条）。しかし、「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」無申告となった場合には、無申告加算税にかえて40%の重加算税が課されることとされている（国税通則法第68条）^①。

この加算税制度の意義については、申告義務及び徴収納付義務の違反に対して特別の経済的負担を課すことによって、それらの義務の履行の確保を図り、ひいてはこれらの制度

の定着を促進することを目的としていると考えられている²⁾。

第2節 問題点

1. 無申告の納税者については、納税義務があるにもかかわらず申告していない実態を把握すること自体困難であるが、さらに、意図して申告しない納税者ほど、領収書等の原始記録や帳簿書類の改ざんはおろか、これらを保存・備付けすら行っていないケースも多々あって、「隠ぺい・仮装」を認定することは極めて困難となることが多い。
2. このような事情もあって、裁判例において重加算税が課された事案は、以下に掲げるとおり明らかに「隠ぺい・仮装」行為が認定できるケースとなっている。一方、意図的になされた無申告であっても、税務調査においては重加算税を課すことなく、無申告加算税で済まされている事案が多いのではないと思われる。

(1) 最高裁平 19.9.21 決定（1 審：名古屋地裁平 17.11.24 判決、2 審：名古屋高裁平 18.12.6 判決）

風俗営業者が、風俗営業の許可申請手続やクレジット・カード加盟店契約を締結するに際し、他人名義を使用し、また、日々の営業日報や請求書が手元に集まりながら、帳簿類を作成することなく、これら帳票類を廃棄していた事案について、「所得税等の申告を行っていないのは、隠ぺい、仮装行為と評価し得る積極的な不正行為に基づくものと判断するのが相当である」とされた。

(2) 東京高裁平 18.7.19 判決（1 審：宇都宮地裁平 17.11.2 判決）

「(納税者は)各店長からリスト表等の報告を受けるなどして、事業所得金額等を十分認識していたにもかかわらず、事業所得について他人名義で申告したり、……自らの事業所得から得た利益を借名預貯金等として預け入れて隠匿していたと認められる

のであって、これらの行為が「事実の隠ぺい又は仮装」に該当することは明らかである。」とされた。

3. 目を最近の税務行政の現場に転じてみると、所得税の分野においては相変わらず大口の無申告事案の発生が目につくところである。しかも金融取引の複雑・高度化やインターネットの発達による経済取引のグローバル化により、普通のサラリーマンや専業主婦でも FX 取引により数億円の利益を稼得する例が出るなど、国税当局が従来「納税者」として管理してこなかった新たな高額所得者が発生している。

また、複雑な投資スキームが様々に開発されており、高度に入り組んだ資金の流れの中で、ともすると真実の納税者が誰なのかが見失われるような事態も発生している。

このような者の中には、巨額の利得を得ながら、ともすると「バレもと」的に申告を怠る者も輩出することとなり、巨額の無申告事案の発生を見ることとなる。

こうした現状に対し、国税当局としては資料情報の充実・徹底した調査の実施などにより、適正・公平な課税の実現に取り組んでいるところである。しかしながら、無申告事案の調査においては、前述したように記帳や証拠書類の保存が不十分な納税者について、例えば何年も前に行われた「原始資料の意図的な破棄」を立証することが困難を極め、「隠ぺい・仮装」の立証が困難の故に重加算税の賦課を断念せざるを得ない、といった事態の発生を少なからず見ているところである。(帳簿・書類の保存が不十分な度合いが強いほど、「放置していて、散逸した」「そこまで手がかけられず、よく見ていなかったの、見つからない」などの多岐にわたる抗弁の余地が生まれる。)明らかに意図的に行われた巨額の無申告事案に対する対処として十分であったかどうか、強く疑問を感じるところである。

学説の中にも、「帳簿の備付けも記帳もしない、取引の原始記録を保存しないばかりか作成もしない、そして申告もしないという、形に何も残さない行為が、実質的には最も悪質な隠ぺい行為であると言うことができる。このことは、巷間、なまじ帳簿をつけ記録を保存していると重加算税が賦課されるが、何も記録を残さなければ重加算税の賦課は免れるという税の執行に対する批判（皮肉）を考慮した場合にも、見逃すことのできない事実であろう」^④といった問題意識が提示されているところである。

第3節 本論文のねらい

1. このような我が国の重加算税に対し、米国においては、無申告に対しては軽い penalty（最高で 25%）と、重い penalty（最高で 75%）の 2 種類の penalty 制度を設け、fraud が認定されるような、より悪質なケース（一般的には、政府を詐欺する意図を伴うケース）に対しては、重い Fraud Penalty を課すこととされている。

このように近似した制裁制度を有することから、我が国の重加算税のあり方を検討するに際して、米国の Fraud Penalty に関する判例法理を参考とするのが有用と考えた。

2. 以下で詳しく論ずることとするが、米国においては、必ずしも「隠ぺい・仮装」行為とまでは認定できないような積極性に乏しい行為によるケースについても Fraud Penalty が賦課され、また、意識的な無申告を長期間続けたり、巨額の所得を得ながら数年間申告しなかったケースについて、特段の「隠ぺい・仮装」的な行為が全く見あたらなくとも Fraud Penalty が賦課されたケースを見出すことができる。

そこで以下において、連邦所得税の無申告事案に係る Fraud Penalty 賦課が争点となった判決を幅広く検討し、どのような事実関係を背景に判決が下されたか、どのよ

うな判例法理が構築されてきているのかについて分析を試みたいと考えている。

そしてこの分析・検討を通して、我が国においても、積極的な作為がなくても、意図した不作為（無申告）について、「隠ぺい・仮装」の要件事実を満たすものとして取り扱う途がないものか、そのためにどのような外形的な事実関係（要件事実）が考えられるかについて、探っていくこととしたいと考えている。

3. 本論文は、筆者の先行する論文「重加算税の研究—米国の Fraud Penalty の検討を通して」（税大ジャーナル 16 号 2011.5 所収）の続編とも言うべきものである。前論文が過少申告事案に焦点を当てて論じたのに対し、本論文は無申告事案に焦点を当てている。

なお、前論文で検討した過少申告事案に係る米国の判決例は、明確ないくつかの判例法理に収斂を見せたのに対し、無申告事案に係る判決は様々な法理を提示しつつ、必ずしも特定の法理への収斂は見出されず、やや拡散しているとの印象を受けるところである。そこで本論文においては、できるだけ多様なケースについてやや詳しく事実関係・争点と判決内容を紹介・分析することにより、米国の判例法理を探っていくこととした。このため、紹介した判決は 18 件に上ることとなった。

第2章 米国の Fraud Penalty 制度⁽⁴⁾

第1節 内国歳入法典（IRC）の規定

1. 期限後申告及び無申告に対する加算税⁽⁵⁾（IRC6651 条(a)）

申告しなかったのが合理的な理由によるもので、故意的な怠慢によるものでない場合には、無申告が 1 か月以内におさまった場合には 5% の加算税が課され、無申告の期間が延びるにつれて毎月 5% ずつ加算税

が加算され、最高 25% の加算税が課される。

2. fraud による場合の加算税(IRC6651 条(f))

fraud⁽⁶⁾による無申告には、1 の 5% を 15% と読み替え、25% は 75% と読み替える。(従って、最高 75% の加算税が課される。)

このように重い penalty が課される要件である「fraud」の定義については、内国歳入法典(IRC)上で規定されていない。一般的には、「詐欺」ないし「不正手段」といった意味であるが、より具体的な内容については判例法理の蓄積から理解することとなる(本章第3節)。ただ、ここで明らかにしておきたいのは、我が国の重加算税賦課の要件である「隠ぺい・仮装」と fraud とは明らかに異なる概念であり、fraud においては必ずしも積極的な「隠ぺい・仮装」行為が要求されている訳ではないということである。詳しくは、本論文で明らかにしていく。

3. 立証責任(IRC6663 条(b))

当局は、過少納付⁽⁷⁾のどこかの部分が fraud によることを証明しなければならない。(立証責任は、政府側にある。)

なお、当局は明白で説得力ある証拠により、fraud であることを証明する負担を負う(判例)。

第2節 Fraud Penalty 制度の趣旨・性格

1. Granado 事件の控訴審判決⁽⁸⁾では、Fraud Penalty 制度の趣旨・性格についていねいに記述されているので、以下に紹介する。

「民事上の fraud による加算税は、他の加算税と並んで、個人が詐欺的に免れた税を徴収することに要した費用を、政府が回復する(reimburse)のを助けるものである。加えるに、違法に税を免れようと模索する個人に、そのようなことを思い止まらせることもねらいとしている。」

また、Goldston 事件の判決⁽⁹⁾も、ほぼ同

様な考えを示し、次のように述べている。

「fraud のケースに課される加算税は、主として歳入の保全のための防衛装置(safeguard)として導入されたものであり、また、納税者の fraud により生じたロスと、税務調査に要した大きな経費を政府に弁償させる(reimburse)ことも目的としている。」

2. Fraud Penalty は民事上の措置であることから、Fraud Penalty が課されると、他の民事上の penalty (例えば、IRC6651 条(a)の 25% の penalty) が課されることはない。
3. あくまでも民事上の措置であることから、刑事上の罰則と併科することに問題はない。今回紹介する判決のいくつかも、刑事裁判で有罪判決を受けて刑事罰を受けた上で、Fraud Penalty が課されている。
4. IRS 長官の賦課権は、通常は 3 年間の期間制限(statute of limitations)に服するが、fraud が認定されると、本税と Fraud Penalty 共にこの制限から外れて無期限となる(IRC6501 条(c)(1))。現に、本論文で紹介する判決の中にも、例えば Goldston 事件は 14 年間にわたり本税と Fraud Penalty が賦課されており、Chase 事件でも 11 年間にわたり本税と Fraud Penalty が賦課されている。

第3節 fraud の意義と立証に係る判例法理

これまでの数多くの判例の積み重ねにより、fraud の意義と立証についての考え方が次のように整理されている⁽¹⁰⁾。

- ① fraud とは、自分が負わなければならないと思われた税を免れようとして企画された、意図的な悪い行い(intentional wrongdoing)⁽¹¹⁾、と定義される。
- ② fraud か否かは、全ての記録を検討した上で解き明かさなければならない事実の問題である(a question of fact)。

- ③ 納税者が、自らの負う税について、隠そうとの意図や混乱させようとの意図や、その他の手段を用いて税の徴収を妨害しようとの意図をもって、税を免れようとしたと明らかにできれば、当局が負っている立証の責任は果たされたことになる。
- ④ fraud であると憶測 (presume) により決して断定してはならない。
- ⑤ 必要とされる fraud の意図の直接の証拠を示すことは、極めて困難である。従って、状況証拠 (circumstantial evidence) や、事実関係から抽出した合理的な推論から立証することが許される。
- ⑥ 納税者の一連の行動の軌跡により、必要とされる意図の立証がなされても良い。

第3章 無申告事案に係る米国の判決例の紹介・分析

これから無申告事案に係る米国の判例を紹介・分析していきたいと考えるが、判例の流れを仔細に検討しても、それらがいくつかの特定の判例法理に収斂することなく、それぞれが多様な観点・方向から様々に論じていることが判明する。そのため、結果として数多くの判例を紹介することとなっている。本章の内容を前もって整理しておく、

- 第1節においては、現段階における判例法理を網羅した典型例と考えられる判例1件の紹介
- 第2節においては、現在を含めこれまでの判決文によく引用されているリーディング・ケースと目される判例4件の紹介
- 第3節においては、何らかの「隠ぺい・仮装」的な行為を根拠に fraud が認定された判例6件の紹介
- 第4節においては、特段の「隠ぺい・仮装」的な行為を伴わないが fraud が認定された判例4件の紹介
- 第5節においては、Fraud Penalty 賦課が取り消された判例2件の紹介

といった順に、判例を紹介・分析することとしている。

第1節 現段階における判例法理を網羅した典型的な判決である Mason 事件の紹介

様々なケースについての長年にわたる判決の積み重ねにより、無申告事案についての fraud 認定に係る判例法理が形成されてきているところである。まず最初に、つい最近の判決で、これまでに形成された判例法理を網羅的に精緻に論じている、Mason 事件の判決⁽¹²⁾を紹介する。この判決は、以下この論文で紹介・分析する無申告事案に係る問題点のほとんどについて精緻に言及しており、現時点における判例法理の到達点を示す典型的な判決と言えようと思われる。なお、この事件は、この一審（連邦租税裁判所）判決で確定している。

1. 事案の内容

- ① 納税者⁽¹³⁾は 1986 年分までの約 40 年間、適時に申告を行ってきた。
1987 年分については 1991 年になって申告した。その後、1997 年になって 1996 年分について申告を行うまで、全く申告をしなかった。すなわち、1988 年分から 1995 年分について、8 年間無申告であった。
- ② 納税者は、問題となっている 1995 年において、タバコ屋を営む S 法人（小規模法人）と、4 軒のドライブ・イン・レストランを営む 2 つの S 法人のオーナーであった。また、納税者は個人として 2 件の商業用不動産を所有し、その 2 軒のドライブ・イン・レストランに賃貸ししていた。
- ③ 納税者は 1995 年中に、自分の住居や事業体を、自らが管理する信託に移転した。（注：住居や事業体の名義を、信託に移し替えた、の意と思われる。）
また、納税者は銀行の口座を自分名義では 1 つも保有せず、彼の妻の名前と『エル・ドラド』（S 法人名）の名前の口座のみを使

用した。

- ④ 納税者は 1995 年の少し前に、連邦所得税の仕組みの合憲性に疑問を投げかける『税への反抗者たち (tax protesters)』のリーダーと知り合った。1995 年に納税者の 1991 年分の税の徴収に乗り出した IRS 当局に対し、彼は「自分の米国市民としての資格を無くしてほしい」などといった、『税への反抗者たち (tax protesters)』の主張を記した手紙を IRS 当局に対して送付した。
- ⑤ 納税者は 1995 年分について、申告期限の 3 年後に IRS 当局の査察調査が開始されるまで、申告しなかった。2000 年 5 月に、納税者は 1995 年分について、「故意的な申告不履行罪」(willful failure to file) (IRC7203 条) について「有罪の答弁」(a plea of guilty) を行った。
- ⑥ IRS 当局は 1995 年分について、要納付税額を決定し、Fraud Penalty も課す決定をした。納税者が Fraud Penalty 賦課の取り消しを求めて、提訴した。

2. 判決の内容

判決は以下のように論じて、fraud を支持した。

- ① fraud は決して憶測により認定してはならず、詐欺的な意図 (fraudulent intent) を立証する独立の証拠により立証されなければならない。(Beaver 判決 (1970 年) を引用。判決内容は後述する。以下、同じ。)
- ② 納税者が以前の年において所得税申告を行っていた事実は、このような申告をしなければならない義務を負っていることを認識していた証拠である。(Petzoldt 判決 (1989 年) を引用。)

納税者は、40 年間にわたり継続的に申告を行ってきた歴史を有している。納税者の教育的な背景は明らかになっていないが、彼は事業に関してはよく経験を積んだ人物である。彼は 4 つのレストランを経営し、

2 つの商業用不動産を保有している。IRS 当局が主張し、我々も同意するのであるが、彼は所得税申告の義務について認識していたものである。

- ③ 所得税申告を不履行 (failure) することは、たとえその期間が長く続いていたとしても、それ 1 つだけで fraud を立証するものではない。(Grosshandler 判決 (1980 年) を引用。)

しかしながら、所得税申告の不履行のパターンが長く継続している場合は、fraud の説得力ある証拠とされて良い。

(Marsellus 判決 (1977 年)、Stoltzfus 判決 (1968 年) などを引用。)

- ④ その上、納税者が以前において所得税申告を行っていたとの観点から見た場合、彼が申告義務を認識していた訳なので、無申告行為は一層納税者に重くのしかかるものである。納税者は 1995 年分の申告について、査察調査が開始された 1999 年に至るまで不履行したのであり、彼のほぼ 40 年間にわたる継続した申告の歴史とあわせて見ると、申告不履行のパターンは納税義務を詐欺的に免れようとの証拠である。

また、「税は、払う余裕のある時にのみ申告が要求されており、自分には十分な預金が無かったから、申告を不履行したのには合理的な理由がある」との「税への反抗者」の主張には、我々は同意できない。

- ⑤ 何年もの長きにわたり、相当に大きな⁽¹⁴⁾所得額の報告を不履行することは、それ 1 つだけでも、詐欺的な意図の強く説得力ある証拠である。最終的に納税者が申告した 1993 年分、1994 年分、1995 年分の総所得金額はそれぞれ、107,336 ドル、148,221 ドル、97,064 ドルに上っており、IRS 当局が主張し我々も同意するが、このように相当に大きな所得の報告の不履行は、fraud の証拠である。
- ⑥ 資産や所得を隠すことは、fraud の兆候

(indicium)である。納税者は、自らの資産と所得を隠すための、「積極的な手順 (affirmative steps)」を踏んでいる。納税者は自分の名義では銀行口座を保有しなかった。彼は、銀行預金として専ら妻の名義と『エル・ドラド』名義のものを使用していた。彼は自分の資産を隠し、IRS 当局の徴収努力を妨害するために、事業や住居の名義の全てを、様々な信託の名義に移し替えた。

- ⑦ IRS 当局への対応を適切に行わないのは、**fraud** の兆候である。納税者は IRS 当局からの質問などに対し、『税への反抗者』の議論で答えている。『税への反抗者』の議論それ自体は **fraud** の証拠ではないが、税を免れるために設計された「積極的な行為 (affirmative acts)」と関連してとらえた場合、**fraud** の兆候と考えてよい。
- ⑧ ここで、納税者は納税義務を免れようと設計された「積極的な行為」を行っている。積極的な行為としては、
- ・ 所得税申告の不履行
 - ・ 問題の年の予定納税の不履行
 - ・ 資産の秘匿
 - ・ 相当に大きな所得の過少申告⁽¹⁵⁾
- などが挙げられる。以上から、我々は納税者の「積極的な行為」は **fraud** の証拠であると認定する。
- ⑨ 納税者は、彼個人の住居と色々な事業の名義を、異なる信託にそれぞれ付け替えたのは、「資産計画によるもので、**fraud** の証拠ではない」と説明しているが、この説明は信用し難い、一貫性のないものである。資産を信託の名義に付け替えることにより、IRS 当局の手の届かないよう引き離すことは、**fraud** の「積極的な行為」と認定されて来たものである。

第2節 いくつかのリーディング・ケースの紹介

第1節の **Mason** 事件の判決に引用されたり、最近の判決にひんぱんに引用されている、無申告事案に係るリーディング・ケースと目される判決をここでいくつか紹介し、内容の分析を試みたいと考える。

1. Powell 事件⁽¹⁶⁾

この事件は、ここで紹介する二審 (連邦第9巡回控訴裁判所) 判決で確定している。

(1) 事案の内容

- ① 納税者は 1937 年から 1945 年にかけて 9 年間、課税されるべき収入を得ながら、連邦所得税申告を全く行わなかった。
- ② 上記の期間中、パウエルはいくつものガソリン・スタンドを所有して経営し、途中からはそれらを二人の息子に貸し付けて、賃貸料を受け取っていた。
- ③ 上記の 9 年間に、パウエルは 19 の不動産を賃借りし、30 の不動産 (農園や邸宅) を売却して利益を得ていた。(彼は 1943 年に不動産ブローカーの資格も取得していた。)

またこの間、その他に契約に基づく利息収入や、不動産売買に係るコミッション収入も得ていた。

- ④ パウエルは IRS の調査官に対して、「帳簿を全く付けていない」と説明したことから、調査官は公の記録を 4 つの州にまたがって追跡して、取引をした不動産の全貌を把握した。

(2) 納税者側の主張

- ① 申告を不履行 (**failure**) したのは、無知に基づくものだ。
- ② 単に申告を不履行しただけであり、詐欺的な意図 (**fraudulent intent**) など、持っていない。
- ③ 記録類の破壊や書き換えなどの行為は一切行っていないので、**fraud** ではない。

(3) 判決の内容

判決は以下のように論じて、**fraud** を支持した。

判決はまず、「証拠の中に、大きく目立つ点が 3 つある」として、以下のように指摘した。

- ① 問題の期間の以前、1933 年、1934 年及び 1936 年において、納税者は適正に連邦所得税申告を行っている。
- ② 納税者が申告を行わなかった唯一の理由は、「政府は浪費的であり、信頼できない」というものである。二人の息子や税務代理人からたびたび申告する必要がある旨を指摘されていたが、「政府は浪費的であり、あの金の使い方には賛同できない」と言って応じなかったものである。
- ③ 納税者は正式な帳簿の類は一切付けていなかったと IRS の調査官に説明した。税務調査の過程で、キャンセル小切手と銀行からの通知類だけは提出した。このため、IRS の調査官は、公的記録類に係る調査を行って、納税者の不動産取引を探し出さなければならなかった。判決は、更に以下のように論じている。
- ④ 納税者は「無知に基づく」と主張するが、彼は広く豊富な金融の経験を積んでおり、ビジネスに係る眼識（これにより、彼は巨額な所得が得られたもの）と照らし合わせると、彼は自らの納税義務について良く知っていたに違いないと判断される。
- ⑤ 納税者は、申告書が 1 つも提出されていない本件のようなケースについては、**fraud** の意味における「税を免れようとの詐欺的な意図」を認定される納税者は一人もいないはずだと主張する。このような主張に、我々は同意できない。

納税者が質の悪い助言を受けていたり、申告義務について無視的であったり、受身の反抗者であったり、といったケース

では、詐欺的な意図までは問えないかもしれない。しかし、自分に納税義務があることを知りながら、意識的かつ意思的に税の不納付の計画に打ち込んでいるような者は、全く異なるケースと考えられる。

- ⑥ 納税者による記録の書き換えや破壊が「**fraud** の明白なしるし」であることに、疑問の余地はない。しかし、これらの行為がないからといって、**fraud** を問うことはできないという納税者側の主張には、同意できない。（なお、この点について一審判決では、「納税者は、彼が事業を収益を挙げつつ続けるために十分な記録類の保持を行っていた。しかし、調査官に対して彼は決して自発的に記録類を提出しようとはしなかった。IRS 当局が見つげ出して、個々に指摘して初めて、納税者は提出した。」と指摘している。）
- ⑦ 「相当に大きな過少申告を継続的に行う行為は、政府を詐欺しようとの意図の強く説得力ある証拠である」との判例法理があるが、ここで明らかにされているような、9 年間にわたって意識的に所得税の申告書の作成を拒絶した行為は、政府を詐欺しようとの意図についての証拠的な説得力において、最低限でも同一であると言えそうである。
- ⑧ 「何年にもわたり、知性あるビジネスマンが相当に大きな額の所得を得ながら申告を不履行し、そして帳簿や記録類は何も保持せず、申告しなかったことについて耐えられる説明ができなかったので、当局が負担する **fraud** 立証の責任は完全に果たされた」とする過去の判決の法理⁽¹⁷⁾が、本件にも妥当する。

(4) 当判決の小括

判決は納税者について、「意識的かつ意思的に税の不納付に打ち込んでいる者」と評価しているが、隠そうとの具体的な行為の

類いは何ら認定されていない。一審判決が指摘した、事業遂行上には十分な記録類を保持していたはずなのに、税務調査に対しては自発的にはほとんど記録類を提出しなかったことを、重視しているのであろうか。

2. Stoltzfus 事件⁽¹⁸⁾

この事件は、以下の二審（連邦第3巡回控訴裁判所）判決が最高裁でも支持され、確定している。

(1) 事案の概要

① 納税者は8学年まで教育を受けた。10代のころは父親の農場で働き、後には自動車のガレージや修理屋での雑多な仕事に従事した。その後、独立した。

② 1944年～1954年にかけて、納税者は飛行機で農薬散布をするビジネスに、個人事業者として従事した。その後、このビジネスの延長で、飛行機の売買について様々な州や地方政府とじかに契約の交渉も行った。

1954年からは、飛行機の部品を扱うビジネスを始めた。

③ 1941年と1942年に納税者は所得税の申告を行い、ごく少額の納税をした。1943年には、予定納税の申告を行い、分割払いの第1回目の納税をしたが、その後は行っていない。

1943年から1958年まで16年間、彼はいくつもの得意先から収入を得ていたが、全く申告を行わなかった。

1959年と1960年に、最終的には無申告分について申告を行った。申告して納税した詳細は、以下の通りである⁽¹⁹⁾。（なお、1943年～1950年分は、ごく少額の申告納税額なので、省略。）

・1951年分 752ドル ・1952年分 1,781ドル
 ・1953年分 1,354ドル ・1954年分 596ドル
 ・1955年分 16,697ドル ・1956年分 50,838ドル
 ・1957年分 3,477ドル

これらの全年分に **Fraud Penalty** が課された。

④ 1961年に、1955年、1956年、1957年分についての「故意的な申告不履行罪」(willful failure to file) (IRC7203条) で刑事訴追を受け、有罪判決を受けた。⁽²⁰⁾

⑤ 納税者は1954年分について課された **Fraud Penalty** の還付を求めて、本件訴訟を提起した⁽²¹⁾。

(2) 当局側の主張

① 納税者は正規の教育を十分に受けたとは言えないが、広範囲にわたる事業の経験を有している。飛行機による農薬散布事業により、州政府当局との契約交渉に、代理人を用いずに自分が臨んでいる。それらの過程で高額な契約を結ぶこともあり、納税者は鋭いビジネス感覚と財政的な感度を要求されている。

② その上納税者は、1941年と1942年には適時に申告を行い、1943年には予定納税申告を行い、分割払いの第一回目を納付していることから明らかなように、彼は申告・納付の義務を負っていることを良く知っていた。

(3) 判決の内容

判決は、以下のように論じて、**fraud** を支持した。

① 適時の申告がなされなかった、というケースについても、税を免れようとの詐欺的意図を納税者が有していたと認定されることがあって良い。

② **fraud** を立証するには、要求される特別な意図を示す「何らかの確信的で積極的な兆候 (some convincing affirmative indication)」を、政府は提示しなければならない。（なお、一審判決においては、次のように論じて「積極的な行動 (affirmative action)」の法理の適用を否定している。「我々は、シリロ事件⁽²²⁾におけるファースト・トラスト・セービング

事件の引用が、政府は「積極的な行動 (affirmative action)」を証明しなくてはならないという刑事事件で採用されている基準を、(民事上の fraud の適用に) 導入しようと意図されたものとは、理解していない。)]

- ③ 立証された長期間にわたって継続された申告の不履行 (failure) は、それ自身だけでは Fraud Penalty の賦課を正当化するのに十分ではなかったとしても、それは政府を詐欺しようとの意図についての、説得力ある証拠である。
- ④ 納税者は宣誓証言において、継続して申告を不履行したのは、無知のせいと、彼の言葉で「即決の刑事訴追のおそれ」のせいであると説明した。
また彼は、記録類をきちんと保持していたこと、税務調査官と最終的には適切に対応したことなどを挙げ、「最終的には全ての年分について申告する意図があった」と証明できていると主張する。
- ⑤ しかし我々は、同意できない。
彼は、申告しなかった目的は「刑事訴追を逃れるため」であって、「税の納付を逃れるため」ではなかったと主張しているが、「刑事訴追が怖くて、無申告を続けた」とはそれ自身が、彼の先行する年分における横領行為を隠すために無申告を続けたということを認めるものである。
- ⑥ 先行する年分の無申告を隠すために無申告を続ける、このような行動が「罪のない心の状態」を示すものとは考えられない。むしろこのような行動は、自らも承知していた納税の義務を詐欺的に免れようとの意図の、何らかの証拠をなすものと考えられる。
- ⑦ 無申告の期間中、ずっと「いずれは申告を行うつもりだ」との意図を持っていたとの、納税者の宣誓証言は、fraud の確信的証明を弱めるものではない。

(4) 当判決の小括

- ① 判決は、刑事事件で採用されている「積極的な行動」を求める法理を、民事 fraud には用いないことを明言し、「何らかの確信的で積極的な兆候」があれば足りるとしており、注目される。
- ② 所得を隠そうとの具体的な行為は何ら認定されていないのに、fraud が認定されている。
- ③ 無申告を続けたのが「以前の無申告行為が明るみに出て、刑事訴追されるのを怖れた」ためであることは、「自らも承知していた納税の義務を詐欺的に免れようとの意図の、何らかの証拠をなす」と断じている。

3. Marsellus 事件⁽²³⁾

この事件は控訴審でも争われたが、以下の一審 (連邦租税裁判所) 判決が支持され、確定している。

(1) 事案の概要

- ① 納税者は、8 学年の途中で学校を中退し、17 才～27 才を海軍で過ごした。会計や税法について、学んだ経験はない。
- ② 彼は海軍除隊後に結婚した。その後、酒の原因で重婚罪を犯し、3 年半を刑務所で過ごした。
- ③ 1940 年 (39 才) から、彼はセールスマンとして働き始め、1959 年 (58 才) になって『パッケージ・マシンリー社』の独立した販売店となり、南東部の 5 つの州の同社の独占代理店となった。
- ④ 請求人は、IRS からの接触を受けた 1971 年まで、一度も申告をしたことがなかった。

1940 年以前は、無視して良いほどの所得であった。また、1941 年～1959 年にかけては、給料から源泉徴収がされており、彼はそれで納税は済んでいると考え、申告することを思い付かなかった。また、申告するよう進められたこともなかった。

⑤ 1959年より少し前に、彼は毎年申告しなくてはならないことを知ったのだが、自分の刑事責任が明るみに出ることや、自分の職を失うことを恐れて、期限後申告を提出しなかった。また、その後1971年までの間、以前の年分に係る無申告により訴追を受けることや、その結果職を失うことを恐れて、申告をしなかった。

⑥ 請求人は1960年から1970年の間、普通預金の口座を持たず、利子の付かない当座預金口座のみを故意に保有して過ごしている。その理由は、銀行預金の利子支払いについて銀行が政府に情報を通知していることを知っていたので、課税されるべき利子の受け取り手であることを政府から隠し、罰則から逃れようとの目的によるものである。

⑦ 請求人は「故意的な申告不履行罪」(willful failure to file) (IRC7203条)で刑事責任を追及され、「有罪の答弁」(a plea of guilty)を行い、懲役1年と2年間の保護観察処分及び罰金10,000ドルに処せられた。(ただし、収監は見送られた。)

⑧ IRS当局は、各年分の連邦所得税の過少納税額とFraud Penalty(当時は50%)の額を、次のように決定した。

- ・1960年分 59.38ドル
(Fraud Penalty 29.69ドル)
- ・1961年分 1,392ドル
(同 696.17ドル)
- ・1962年分 18,950.78ドル
(同 9,475ドル)
- ・1963年分 22,915.17ドル
(同 11,457.59ドル)
- ・1964年分 2,870.36ドル
(同 1,435.18ドル)
- ・1965年分 24,440.28ドル
(同 12,220.14ドル)
- ・1966年分 37,749.80ドル

(同 18,874.90ドル)

- ・1967年分 7,702.95ドル
(同 3,851.48ドル)
- ・1968年分 36,490.33ドル
(同 18,245.17ドル)
- ・1969年分 46,012.57ドル
(同 23,006.29ドル)
- ・1970年分 27,320.78ドル
(同 13,660.39ドル)

(2) 一審判決の内容

判決は、以下のように論じて、fraudを支持した。

① 納税者が故意に申告を不履行する(willful failure to file returns)ことにより、税を免れようとの故意的な試みを行った場合、Fraud Penaltyが課されてよい。

故意的に適時に申告するのを怠ったのみでは、Fraud Penaltyの責任が完成される訳ではないが、それは詐欺的な意図の説得力ある証拠となる。

② 詐欺的な意図を立証するために、故意的な申告の不履行に加えて当局がどのような立証を行わなければならないかについて、控訴審裁判所の中にも意見の相異が存在する。スパイズ事件⁽²⁴⁾において、最高裁は「積極的な行動のテスト(affirmative action test)」と呼ばれるものを表明した。このテストは、故意的な申告の不履行による軽罪と、脱税しようとの試みに対する重罪とを区別するために、重罪に付す場合として虚偽の説明をしたり、隠そうとしたりする独立した行為を要求するものである。

③ この一審の事件が控訴されれば担当することになるであろう第5巡回裁判所は、このテストを民事のfraudのケースに適用したことがある⁽²⁵⁾。我々は民事のfraudのケースについて、「スパイズのテスト」をはっきりと拒否して来た訳ではないが、むしろパウエル事件⁽²⁶⁾等における裁判所

のアプローチに賛同するものである。パウエル事件において、第9巡回裁判所は、税を免れようとの詐欺的な意図を有していたか否かを判断する中で検討すべき他の関連する事実と合わせて、納税者の申告の不履行について端的に検討を加えている。

- ④ 請求人は長年にわたる申告の不履行を正当化するために、「申告を行うことにより、それ以前の無申告について刑事訴追され、結果として職を失うことを恐れたが故だ。」と主張し、また「稼ぎの記録は保持しており、預金などの流動資産も保有していることから、問題の年分について最終的には期限後申告を行い、税を払うつもりだった。」と主張している。しかしながら、この主張に我々は同意できない。

「過去において無申告だったことを隠すため」に無申告を続けたと言っているが、過去の無申告はそれ自体が詐欺的な意図の証拠である。

- ⑤ その上、政府が彼のことを利子所得者であると認識するのから逃れるため、預金を普通預金口座ではなく、利子の付かない当座預金口座に置いていた。このような秘匿行為は、**Fraud Penalty** の賦課に必要な（と第5巡回裁判所が言う）「積極的な行動」の型を、明確に構成する。

(3) 二審（連邦第5巡回控訴裁判所）判決の内容

控訴審は、簡明に次の2点を指摘して、一審の判断を支持している。

- ① 請求人が、先行する年分に係る無申告が明らかになることを恐れて申告しなかったのであり、国を詐欺する意図はなかったと説明しているが、この事実はそれ1つだけをもってしても、自らの納税義務と所得を政府から隠そうとの意図を持っていたものと立証できる。

- ② **Civil fraud** を立証するために、当巡回裁判所は過去の特定のケースについて、政府に次の2点を明らかにすることを要求している。1つは「故意に申告を不履行した」ことであり、2つめは虚偽の説明をしたり隠したりといった、何らかの「独立した行為 (**independent act**)」を行ったことである。本件では納税者は利子の付かない口座のみを用いて預金しており、このプランは政府から彼の所得を隠すために設計されたものである。もし我々が当巡回裁判所の「独立した行為」の要求に必ずしも拘束されるものではなかったとしても、この秘匿行為は確かに説得力ある **fraud** の証拠である。

(4) 当判決の小括

- ① 判決は、詐欺的な意図を立証するために、故意的な申告の不履行に加えて当局がどのような立証を行わなければならないかについて、「控訴審裁判所の中にも意見の相異が存在する。」と論じ、裁判所の中にも見解の相異のあることを率直に認めている。
- ② また、「積極的な行動」あるいは「何らかの独立した行動」を求めるか否かについては、二審判決は判断を留保しながら、結論に達している。
- ③ 「過去において無申告だったことを隠すために」無申告を続けることは、詐欺的な意図の証拠であると断じている。

4. **Beaver 事件**⁽²⁷⁾

この事件は、以下の一審（連邦租税裁判所）判決で確定している。

(1) 事案の概要

- ① 納税者は正式な大学教育は受けなかったが、会計事務所に勤務して経験を積み、30歳の時にニューヨーク州から正式に認められた公認会計士の資格を得た。
- ② 1955年から1960年にかけて、IRS当局窓口と協議しながら、依頼人である納

税者の申告書を作成したり、税に関する色々な手続きを処理する仕事を大量に行っていた。

- ③ 1958年には、『デージー・マニュファクチャリング(株)』の財務・管理担当副社長として雇われ、この地位は無申告となった期間中ずっと維持していた。
- ④ 納税者はデージー社から給料を受け取る際に、「前払い」を要求し、一部が実現した。また給料支払いに際し、一部を「源泉徴収なし」で支払うよう要求し、認められた。例えば、1958年のボーナス6,000ドルからは600ドルが源泉徴収されているが、1959年～1962年にかけて受け取ったボーナスからは、源泉徴収されていない。

- ⑤ 納税者は1957年分～1962年分にかけて6年間、申告をしなかった。(妻からは、何度も「申告する必要がある」と促されていた。)

1963年12月にIRS当局から通知がなされたのをきっかけに、この6年分を申告した。(しかし、この申告書には「前払い」分の給料8,333ドルについて、納税者は会社からの借入れ金であるとして、所得に算入していないという問題があり、後にIRS当局から更正処分が行われている。)

またIRS当局は、1957年分～1962年分について、**Fraud Penalty**を賦課した。最終的な税額等は、下記の通りである。

(年分)	(更正後の税額)	(源泉徴収税額)	(要納付税額) ⁽²⁸⁾
・1957年分	1,209ドル	56ドル	1,153ドル
・1958年分	3,486ドル	2,037ドル	1,449ドル
・1959年分	4,817ドル	2,367ドル	2,450ドル
・1960年分	6,418ドル	4,151ドル	2,267ドル
・1961年分	5,621ドル	3,870ドル	1,751ドル
・1962年分	6,636ドル	4,230ドル	2,406ドル

- ⑥ 1965年3月に、1958年分～1962年分の5年分について、「故意的な申告不履行罪」(willful failure to file) (IRC7203条)の罪により起訴され、地裁で裁かれた。納税者は「有罪の答弁」(a plea of guilty)を行った。裁判所は1962年分について、1,000ドルの罰金刑に処した。(残りの4年分は、免除された。)
- ⑦ また納税者は、問題の年中において経済的に行き詰まっており、プレッシャーにあえいでいたこと、彼自身の健康が悪化したり、母親が末期の病状にあったり、妻の健康がすぐれないなどの重圧の下にあり、無申告となった年において最終的には申告を行おうとの意欲を持っていたが、申告すべき時期が来るとこれらのプ

レッシャーにより耐えられなかった、などの弁解を行っている。

(2) 判決の内容

判決は以下のように論じて、**fraud**を支持した。

なお、判決は前払い分の報酬の性格をどうとらえるかについて、多くの紙面を割いて検討しているが、**fraud**に係る論点ではないので、紹介を省略する。

- ① 意識的に内容虚偽の申告書を提出することと同様にして、故意的に申告を不履行することが脱税の故意的な試みにより行われた場合には、**Fraud Penalty**の賦課が正当化される。

このような故意的に税を免れようとの試みは、誤った方向へ導いたり、隠そう

として企画された行動から見出すことができる。

- ② 故意的な申告の不履行は、それ自身で **fraud** の賦課を完成させるものではないが、過少な申告・納付⁽²⁹⁾が **fraud** に起因するものであるかどうかを決定する検討の中で、他の要素との関連をも見ながら、正しく吟味されなければならない。
- ③ 納税者は彼の公認会計士としての専門家の観点と過去の経歴から、彼自身の連邦税を納税する義務について、完全な理解を持っていたと認められる。
- ④ IRS 当局が納税者の無申告に気づいた後は、当局の職員に対して極めて適切に対応しているが、IRS 当局に気づかれる前の期間において納税者は彼の無申告を隠そうと意図しており、彼の納税義務を隠そうと意図していたことは、我々にとっては明白なことである。
- ⑤ 1956 年以降の無申告の理由は、申告することによりそれ以前の無申告行為を明るみに出してしまうことになるとの、彼の知識によるものと述べている。これは納税者の側において、問題の年分の納税義務について詐欺的に隠そうとの、従って脱税しようとの意図を指し示すものである。
- ⑥ また納税者は 1958 年分から 1962 年分について、彼の納税義務の相当に大きな部分は源泉徴収により達成されていると主張している。しかしながら、源泉徴収により彼の納税義務の全てが達成されていないのは明白であり、訓練と経験からして間違いなく納税者はこのことに気づいていたはずである。⁽³⁰⁾
- ⑦ 納税者や家族の健康に係る不幸な状況について我々は同情を感じないものではない。しかし、問題の年々の全ての期間中において、継続して納税者が申告書を作成したりできないような体の状態と心

の状態が続いていたと、我々は説得されるものではない。デイジー社における彼の給料の上昇度合いから見ても、彼は極めて有能に行動している。彼の専門と能力からすれば、申告書の作成などは比較的単純な作業であったはずである。また彼が申告時期にひどい病気の状態であったとしても、申告期限の延長の権利を有していることに気づいていたはずである。

5. リーディング・ケースの検討

以上で無申告事案に係る **Fraud Penalty** 賦課について、リーディング・ケースと目される判決を 4 件やや詳細に紹介した。

まず第一に気づくのは、**Marsellus** 事件を除く 3 件の事案の納税者が、帳簿・書類の破棄・改ざんや、仮名・借名の使用といった積極的な行為を何ら行っていないにも拘らず、**Fraud Penalty** が課されていることである。

そして、**fraud** を認定する最も重要な要因として、**Powell** 事件以外の 3 件においては、「先行する年分の無申告行為が表面化するのを怖れて」あるいは「その結果、刑事訴追されるのを怖れて」無申告を続けた動機をとらえているようである。

一応、以上のように指摘できると思われるが、各判決の論じ方は極めて多様であり、この 4 件だけでは必ずしも判例法理を収斂させることはできないと感じられるところである。率直に言って、無申告事案に関しては、米国の裁判所は逡巡や悩みを抱えつつ、**Fraud Penalty** の賦課を行っているとの感を受けるところである。

そこで、判決の底に流れる判例法理を探るために、以下にできるだけ多様な事件の判決を幅広く紹介して内容の吟味を行っていくこととしたい。

第3節 何らかの「隠ぺい・仮装」的な行為を根拠に、fraudが認定された判例

1. Niedringhaus 事件⁽³¹⁾

この事件は、以下の一審（連邦租税裁判所）判決で確定している。

(1) 事案の内容

① 納税者は、ニューヨークの軍事大学を卒業し、何年かの兵役の後、機械類を扱う店に雇われた。その後、1960年より、「ペンコ精密」の屋号で、製造業の機械設備の点検を業とする個人事業を立ち上げた。最盛期には、彼は5～10の会社の代表者を勤め、得意先は200～300者に上った。

② 1960年から1985年にかけて、納税者は「ペンコ」事業の収入と経費について、リアルタイムで記録し、保持していた。

③ 1978年に納税者は「税への反抗者たち」⁽³²⁾の会合に出席するようになり、1979年からは、「これからは、申告をやめよう」と決意した。

その後、納税者は「アメリカ中央産物交換協会」⁽³³⁾に加わったが、この協会の会員の何人かは、明らかに脱税のために物々交換に従事していた。またこの協会の会員は、現金でなく銀で資産を保有するのを主義としていた。（この団体を第7控訴裁判所は「税への反抗者たちのための洗浄装置のようなもの」と表現している。）

④ 1985年10月に、納税者は事業用に用いている唯一の銀行口座の名義を、「ペンコ精密」から「ペンコ精密仕入先預託口座」⁽³⁴⁾に変更した。預託口座との名義の口座に資金を貯めれば、その預金は仕入れ先に支払うべきものと認識されようから、IRS当局の調査から預金を守ってくれるだろうと信じたからである。

⑤ 納税者は1960年分から1978年分までは適時に適切な申告を行っていたが、

1979年分から申告をやめ、1984年分まで6年間続いた。

IRS当局は1986年2月に査察調査を開始し、1989年3月に納税者は1982年分から1985年分の4年分について「故意的な申告不履行罪」(willful failure to file) (IRC7203条)で起訴された。納税者は1982年、1983年、1984年の3年分について、「有罪の答弁」(a plea of guilty)を行った。

⑥ IRS当局は、各年の要納付税額を次のように決定し、Fraud Penaltyも賦課した。

・1979年分	8,120ドル	・1980年分	11,189ドル
・1981年分	11,363ドル	・1982年分	6,262ドル
・1983年分	14,042ドル	・1984年分	16,227ドル
・1985年分	16,584ドル		

⑦ 納税者は、「自分の納税義務の問題について考える道順において誤った前提に立ってしまい、税法について誤った理解をしてしまった。」「自分は『良き信条(good faith)』に従って行動しており、チーク判決⁽³⁵⁾の考え方にしたがって詐欺的意図はなかったものと扱われるべきである。」などと主張して争った。

(2) 判決の内容

判決は以下のように論じて、fraudを支持した。

① 納税者は高い教育を受けた、経験豊富な事業家である。

彼は自らが連邦所得税の申告を行わなければならないことを承知しており、しかも自分の事業が拡大していることを意識しながら、無申告を続けた。これは、わが国の税の仕組みから、自分1人だけ離脱しようとして決意したものである⁽³⁶⁾。

② 彼は予定納税も行っていない。IRS当局の調査があるまで、国をだますつもりで行動を続けた。彼は過去において適時に申告を行っていた（注：1960年～1978

年) 歴史を有することからなおさらのこと、この悪事は重く納税者にのしかかるものである。

判決はまた、「fraudを支える他の行動」として、次のように論じている。

- ③ 『アメリカ中央産物交換協会』の口座に14,527ドルの小切手を入金したことにつき、IRS当局はJungles事件⁽³⁷⁾判決の、「税の反抗者やIRSに見つかりたくない人のための洗浄装置のようなもの」を引用して、納税者がIRSから隠そうとしたものだとして主張している。一方で納税者側はインフレ・ヘッジのために銀と交換するためだったと主張している。この状況は、納税者が何らかの目的を持っていた疑いを生ぜしめるものであるが、この疑いだけではfraudの立証は不十分である。
- ④ 納税者は銀行預金の口座名を変更したことにつき、「仕入先預託口座」名にしておけば、仕入先に支払うべき資金だと認識をされると考えたとして述べている。IRS当局は、「納税者は納税から逃れるために、資産を秘匿しようと試みたもの」と主張している。しかしながら、ペンコは会社ではなく個人事業であったことから、納税者の個人預金も、納税義務を果たすために適当な状態にあったものと言うべきである。納税者が特別に資産を秘匿しようとの試みを示すものではない。
- ⑤ 納税者の「追加の行動」のどれ1つも、それだけでIRS当局側がfraudを明白かつ確信的に証明するに十分でないにも拘らず、それらは併せて考察することにより、当局のfraudの決定に対する更なる支えを構成するものである。そして、判決は結論として、
- ⑥ 当法廷は、チーク判決を参考にはするが、民事ケースへの適用は行わない。

納税者が税の申告・納付を求められていないと『良き信条 (good faith)』で信

じていたとは認められない。全ての記録は、納税者が単に刑事訴追を免れられると信じていたことを示している。

- ⑦ 納税者は税法が憲法違反だと考えていたものであり、税法の合憲性に対する誤解はfraudに対する有効な防御にはならない。
- (3) 当判決の小括
- ① 判決は、「税の反抗者たち」について、「税法の合憲性についての誤解は、fraudの有効な防御にならない。」と判示してFraud Penaltyの賦課を支持しており、リーディング・ケース的な位置に立っている。
- ② また、刑事犯である「故意的な申告不履行罪」について、『良き信条 (good faith)』にもとづく場合に罪とならないケースがあることにつき、この法理はcivil fraudには適用しないと明言しており、この面でもリーディング・ケース的な位置に立っている。(なお、同様な判決例として、Chase事件がある。後述する。)
- ③ 納税者の個々の行動については、それぞれ単独ではfraudの立証には不十分としつつも、「それらを併せて考察することにより、当局のfraud決定に対する更なる支えを構成するものである」と結論付けている点は、大いに注目する必要があると考えられる。

2. Granado 事件⁽³⁸⁾

この事件は、以下の二審(連邦第7巡回控訴裁判所)判決が、最高裁に支持されて確定している。

(1) 事案の概要

- ① 納税者は電気工として雇われており、1969年分～1979年分にかけて正しく連邦所得税申告を行った。
- ② 1980年1月に納税者は雇い主に様式W-4(源泉徴収しないことを容認するもの)を署名して提出した。その後も、何

度か様式 W-4 を雇い主に提出し、源泉徴収からの除外を主張した。

- ③ 1979 年分について、納税者は修正申告書を提出し⁽³⁹⁾、その中で自分が 1979 年中に受け取った給料を課税所得から除外するよう主張した。

また、修正申告書の説明欄に、「労働に対して受け取った報酬は、等価交換である」と自己の主張を記載している。

- ④ 1980 年分と 1981 年分について、納税者は申告をしなかった。
 ⑤ IRS 当局が、要納付税額を 1980 年分 9,087 ドル、1981 年分 11,676 ドルと決定し、**Fraud Penalty** の賦課も決定した。

(2) 判決の内容

判決は、以下のように論じて、**fraud** を支持した。

- ① 詐欺的な様式 W-4 を提出し、申告を行わないことによって、納税者は何年間か税の納付を免れることに成功している。

そして、「自分は税を免れて来ている」と IRS 当局に対して伝えていることは、詐欺的であるとの色彩を弱めるものではない。

- ② 民事 **fraud** の制度は、納税者が納税義務があることを知りながら納税を拒否した場合に、そこから徴収するための費用を弁償させるために、存在するものである。今は 1986 年であるが、政府は納税者の 1980、1981 年分の税を取り立てようと追求している状況である。もちろん、納税者が IRS に対して詐欺的行動について明らかにしていることは、IRS の仕事を何ほどかは容易にするかもしれないが、しかしながら虚偽の様式 W-4 を意図的に提出し、申告を行わないような個人から税を徴収することは、相変わらず困難な職務である。

- ③ **Fraud Penalty** は、上記の目的に加えるに、非合法的に税を免れようとする個人

に、そのような行為を止めさせることも、ねらいとしている。

これまで税を免れて来たし、今後もそのように続けると表明している納税者は、**Fraud Penalty** を免れることはできないと、我々は判断する。

(3) 同様の構造の他の事案

内容虚偽の様式 W-4 を雇い主に提出し、源泉徴収の例外扱いを受けた上で申告を不履行するという手口が、米国で広く蔓延しているようである。同様な事例で、**Fraud Penalty** の賦課が支持されたものが、以下のように存在する。

- ・ **Recklitis v. Commissioner**, 91 T.C.874 (1988 年)
- ・ **Teeters v. Commissioner**, T.C.Memo 2010-244 (2010 年)

3. **Pierce 事件**⁽⁴⁰⁾

この事件は、以下の一審（連邦租税裁判所）判決で確定している。

(1) 事案の内容

- ① 納税者は、大学卒業後ロヨラ大学のロー・スクールに入学し、連邦所得税法のコースで学んだ。
- ② ロー・スクールに在学中に、彼はシカゴの法律事務所に弁護士補助者として雇われ、1971 年まで IRS に様式 W-2 で報告の行く給与を得ていた。1971 年に、同じ仕事内容だが自分の立場を個人としての投資家に変更し、「独立した契約者」の立場で支払いを受けるように変更した。（この形の支払いは、所得税と社会保障税の源泉徴収の対象にならない。）
- ③ 納税者は 1972 年分から 1982 年分まで 11 年間、無申告を続けた。
 1981 年に IRS 当局が査察調査を開始。
- ④ IRS 当局は次のように要納付税額を決定し、全ての年分に **Fraud Penalty** を賦課した。
 ・ 1972 年分 1,197 ドル ・ 1973 年分

2,233 ドル ・ 1974 年分 2,983 ドル
 ・ 1975 年分 2,839 ドル ・ 1976 年分
 3,863 ドル ・ 1977 年分 2,893 ドル
 ・ 1978 年分 5,386 ドル ・ 1979 年分
 5,377 ドル ・ 1980 年分 6,919 ドル

(2) 判決の内容

判決は以下のように論じて、**fraud** を支持した。

- ① 申告に不履行したことは、それ以上の要素がない場合、**fraud** の証拠ではない。しかしながらそれは、過少申告が **fraud** によるものであるか否かを検討する際の、他の要素との関係において吟味されるべき事柄である。
- ② 納税者は、かなり大きな所得を得ており、毎年納税義務あることを明確に認識していた。
- ③ 無申告であった期間は、甚だしく長い期間 (**extensive**) に及んでおり、IRS 当局の調査が開始されて始めて無申告はやんでいる。我々は、彼の行動は納税を免れるための故意的な所得の秘匿を構成するものと結論付けてよい。
- ④ 宣誓証言において、雇われ人から独立契約者に身分換えした後に、会計士が作成した 1971 年分の申告書を受け取り、会計士からこの申告書を提出するよう促されたにも拘らず、「同意できない」と会計士に返答し、仕事が忙しかったので結局申告できなかったと証言している。また、「私は仕事を失い、刑務所行きが怖かった。そして、申告すべき時期を逃してしまった。」と証言している。我々は、納税者の証言を額面通りに受け止めることはできない。そして納税者からは、詐欺的でないとはいかなる説明もなされていない。
- ⑤ このケースにおいて特徴的な証拠は、申告の不履行が雇われ人から独立した契約者への身分の変更に伴い始められてお

り、結果としての納付の不履行が源泉徴収とのからみで生じていることである。

この証拠は明白であり、(1) 納税者が源泉徴収から逃れることにより税を徴収される可能性を減らすために、「雇われ人ではない」地位に意識的に変更したのか。または、(2) 彼は、源泉徴収による「前払い」取られることなく納税義務を負っていることを奇貨として、申告を行わないことに決めたのか。のどちらかであると、我々は確信する。そして、以上の 2 つのケースのいずれであったとしても、納税者の意図は、自分の負うべき税を免れようとのものであったのである。

この証拠は、隠そうとの目的を伴う長年月にわたる無申告行為とも相まって、IRS 当局の立証の責任を満足させるものである。

(3) 当判決の小括

源泉徴収される給与所得者の立場から、源泉徴収されない独立した個人事業者に契約を変更したとしても、それは単に申告を行うべき立場に変更したに過ぎず、我が国で要求される「隠ぺい・仮装」には、どうして該当するとは言えないものと考えられる。しかしながら、このような行為から「税を免れようとの詐欺的意図」を本判決は認定している訳であり、注目する必要がある。

4. Madge 事件⁽⁴¹⁾

この事件は、以下で一審(連邦租税裁判所)判決を紹介するが、控訴審、最高裁ともに一審判決を支持して、確定している。

(1) 事案の概要

- ① 納税者は、家庭医療サービスの事業を営みながら、1987 年～1993 年にかけて 7 年間申告しなかった。納税者は、「自分の医療サービスから得る収入は、自分の税法や規則の理解によれば、課税所得を構成しない。」「ただ、外国からの収入のみ

が課税されるべきだ。」「自分には、納税義務はない。」との考えの下に、申告しなかったものである。

② 彼は、色々な地域の銀行に、事業の収入を預金するための口座を多数保有していた。いくつかの口座は、住所地から遠い町においていた。

③ 彼は、いくつかの銀行口座について、虚偽の連邦識別番号（federal identification number）を用いた。

また彼は、1992年に、自分の社会保障番号を無効にしようと試みた⁽⁴²⁾。

④ 1994年にIRS当局は査察調査を開始した。納税者が非協力であったので、令状を取って捜索を実施。「収入勘定」記録や「要支払い勘定」記録や、銀行の記録などを押収した。これらをもとに、所得税額を次のように決定し、Fraud Penaltyの賦課も行った。

・1987年分 59,607ドル ・1988年分 57,101ドル
 ・1989年分 70,534ドル
 ・1990年分 68,450ドル ・1991年分 74,079ドル
 ・1992年分 88,708ドル
 ・1993年分 69,563ドル

⑤ 1990年分～1993年分について、「ほ脱罪」(Attempt to Evade or Defeat Tax) (IRC7201条)で刑事訴追され、1998年に有罪判決。懲役41か月が科され、収監。収監先の刑務所から、本件訴訟を提起した。

(2) 判決の内容

判決は以下のように論じて、fraudを支持した。

① 裁判の過程で、納税者は全く取るに足らない立場に立ち続けている。要は、「自分の医療サービス事業の収入は、課税所得を構成しない」というものである。納税者は、IRS当局が決定した所得金額について、それが間違っているという証拠を何1つ提出できていない。

② 納税者は、行政手続の中で「課税されない」との自分の解釈を十分に主張する機会を与えられず、適正手続に反している（he has been denied due process）と主張しているが、そのような機会を設けても無駄なことである。

③ 何年もかけて裁判所は fraud を認定する様々なしるし（indicia）を発展させてきた。それらのしるしには、
 ・パターン化した過少申告
 ・申告の不履行（failure to file）
 ・行動に関する信用し難い一貫性のない説明
 ・資産の秘匿
 ・IRS当局の職員への対応の不適切などを含んでおり、これらのしるしは全て本件においても明らかにされている。

④ その上、納税者は虚偽の連邦識別番号を銀行の預金を隠すために用いており、また予定納税も行わなかったのは、所得を隠し、税の徴収を免れようと意図したことの、更なる証拠である。

5. Chase 事件⁽⁴³⁾

この事件は、以下の一審（連邦租税裁判所）判決で確定している。

(1) 事案の概要

① 納税者は、コンピューターのソフトウェアのエンジニアである。

1972年～1975年にかけて、個人として連邦所得税の申告を行った。その後、1976年～1981年にかけて、妻との共同申告を行った。

しかし、1987年～1997年の11年間、申告を行わなかった。

② 彼は自分の名前で銀行口座を保有しなかった。なぜなら、彼は自分の社会保障番号を銀行に教えることを拒否したからである。

コンピューター・ソフト屋や品質保証業者などから、彼は個人の契約者として報酬を受け取っていたが、受け取った小切手を、支払った者の口座を通じて現金

化するか、彼の妻、母親などの口座を通じて現金化を行っていた。

- ③ 1991年に、IRS当局は1987年、1988年分について、査察調査を開始。

サモンズが発せられたのに対し、納税者は次のような内容の手紙をIRS当局に送った。「問題となっている年分について、我々は納税義務を負っていないことを申し渡します。我々は、歳入となる課税所得を生み出すようないかなる活動にも、従事していません。」

- ④ IRS当局が決定した要納付税額は、以下の通りであり、Fraud Penaltyも賦課された。

・1987年分 14,635ドル ・1988年分 11,655ドル
 ・1989年分 6,096ドル
 ・1991年分 10,309ドル ・1992年分 30,987ドル
 ・1993年分 38,523ドル
 ・1994年分 18,572ドル ・1995年分 12,458ドル
 ・1996年分 26,862ドル
 ・1997年分 4,033ドル。

- ⑤ 納税者は刑事責任を追及されて裁判にかけられ、審理されていたが、2001年になって裁判官が、「このケースは、刑事ではなく民事で責任を問うべきもの」として差し戻しを行ったので、IRS当局が決定を行い、訴訟になったものである。

(2) 判決の内容

判決は以下のように論じて、fraudを支持した。

- ① 納税者はIRS当局あてに手紙を送り、自分の立場をIRSに説明したのだから、fraudは免れるべきと主張するが、手紙は彼の無申告が明るみに出してから書かれたものなので、fraudを否定する説得力ある証拠ではない。
- ② 彼が、自分の納税義務について知識を持っており、「意識的に、我々の税のシステムから離脱しようと決断したもの」⁽⁴⁴⁾と、我々は信じる。

- ③ 長年にわたり明らかに法に従って申告して来たのに、突然に取るに足らない立場について「発見」したことや、税の専門家や権威者の助言を求めていることや、宣誓証言の場で自分の間違いを認めるのを拒絶したことなどは、彼の主張する「良き信念による信条」を害するものである。本件と同様な証拠によって、他の事案についても刑事有罪が支持されて来たところである。

- ④ ここにある所得と資産を秘匿しようとの意図の証拠と相まって、長い期間にわたるパターン化した申告の不履行は、民事ペナルティを支えるに十分である。

- ⑤ 納税者は「真剣に信じているふり」をすれば加算税を免れられるだろうと、はっきりと期待している。納税者は明らかに、知性的な理路整然とした人物である。しかし彼は、何らかの信頼を置こうにも、あまりに長く無申告に固執してきている。厳しい制裁措置が、彼や、彼と同じような立場にいる人たちを抑止するために、必要である。

6. Goldston 事件⁽⁴⁵⁾

この事件は2011年の判決言い渡し（連邦租税裁判所）と、極めて新しいものであり、確定したか否か不明である。（しかし、筆者の私見では、これまでの判例の流れから、この判決内容がくつがえることはないと思像される。）

(1) 事案の内容

- ① 納税者は歯科医として営業しており、その他に様々な不動産の取引に手をそめ、住宅物件や自動車などを売買していた。
- ② 納税者は銀行預金や保有する資産を、名前だけの名義人や信託の名義とし、それらの名義で小切手を切り、資金を引き出し、為替取引を行っていた。また、住宅物件や自動車の売買も全て、信託の名で行っていた。使われた信託名は、全部

で13にのぼり、以下のものであった。「聡明な管理信託 (Sharp Management Trust)」、「快適さ保有信託 (Comfort Holding Trust)」、「古き時代保有信託 (Old Times Holding Trust)」……。

- ③ 納税者はこれらの信託の唯一の出資者であり、信託が保有している物件を管理し、彼の歯科医営業からの収入を信託の口座に預金し、またそれらの口座から個人的費用を支払っていた。

このように活動しながら、1992年から2005年にかけて14年間にわたり、無申告を続けた。

- ④ 2005年に納税者は、1991年分から2003年分について、「ほ脱罪」(Attempt to Evade or Defeat Tax) (IRC7201条)の罪で刑事訴追を受け、懲役4年の実刑判決と、釈放後3年間の保護観察付きの仮釈放を宣告され、刑務所に入所した。

- ⑤ IRS当局は、無申告について以下のように要納付税額を決定し、Fraud Penaltyを賦課した。(米国ではfraudに該当すると賦課・決定の期間制限(原則3年間)がなくなるので、下記のように14年分も賦課されることとなる。)

・1992年分 所得税額 108,993ドル (Fraud Penalty 81,744ドル) ・1993年分 26,993ドル(20,244ドル) ・1994年分 21,531ドル(15,609ドル)⁽⁴⁶⁾ ・1995年分 51,236ドル(37,146ドル) ・1996年分 67,931ドル(49,249ドル) ・1997年分 70,330ドル(50,989ドル) ・1998年分 36,645ドル(26,567ドル) ・1999年分 83,261ドル(60,364ドル) ・2000年分 95,074ドル(68,928ドル) ・2001年分 102,138ドル(74,050ドル) ・2002年分 87,135ドル(63,172ドル) ・2003年分 117,729ドル(85,353ドル) ・2004年分 99,240ドル(71,949ドル) ・2005

年分 96,829ドル(70,201ドル)

(2) 判決の内容

判決は以下のように論じて、fraudを支持した。

- ① fraudに係る加算税は、主として歳入を確保するための防御装置であり、また納税者の詐欺的行為に起因して生ずる調査のために必要となる、巨額の費用と損失を政府に弁償させるための、民事上の制裁である。
- ② 納税者は、「信託の参加者のために行動した」と主張するが、彼と彼の妻以外の何者かが取引を支配していたとの証拠はない。

納税者の個人的出費が信託の銀行口座から支払われており、様々な信託の名で購入された資産が、彼の仕事や個人的な用途に使われている。

また、各信託への出資者は、納税者1人である。

信託財産からの利益の享受者は、納税者の子供たちと孫たちとされている。

- ③ 無申告を続けた年において、納税者は自らの所得と資産を隠すために、このような複雑なスキームを用いた。その間の彼の課税所得は270万ドルを超え、彼の不申告税額は、本税のみで100万ドルを超えるものである。

- ④ 納税者は、刑事裁判においても、有罪とされている。

- ⑤ 以上の事実は、IRS当局がfraudの立証のために負っている、「明白で、確信的な」証拠として、十分満足できるものである。

Fraud Penaltyは、納税者のような、「自らの納税義務について知識に満ち」ていながら、意識的に「税の仕組みから、自分1人だけ離脱する」と決断した納税者に対し、しばしば正しく課されてきたものである。

(3) 信託などを用いたその他の無申告事案。

① 信託 (trust) やパートナーシップを利用して、取引や預金口座に自分の名前が出ないように工夫しながら無申告を続ける、という類の行為が米国では横行しているようであり、数多くの判決を見出すことができる。

IRS 当局はこの種の事案に対して厳しい姿勢で臨んでおり、また裁判所は、信託を用いた事案を「sham trust (まがいのもの信託)」と呼んで、その背後にいる個人に対する IRS 当局の Fraud Penalty 賦課を支持している。

② 同様な事件として、例えば Rossman 事件⁽⁴⁷⁾がある。

この事件は、コンサルタント業を営む納税者が、様々な信託や団体 (例えば「信頼できるサービスグループ信託 (Dependable Service Group Trust)」や、「信託マネージメント・グループ (Fiduciary Management Group)」など) の名義を用いて事業活動を行い、資産を蓄積していたのに、1994 年分から 2000 年分にかけて無申告であった事案に対し、裁判所は ① (税務調査の過程で、「オネイダ・ファミリー信託」名と「信頼できるサービスグループ信託」名の銀行口座が納税者に帰属したものであることが初めて把握された事実⁽⁴⁸⁾などを指摘して、) IRS 当局が銀行と保証会社にサモンズ(召喚状) 発出を余儀なくされ、銀行口座を見つけ出して納税者の所得の再構築を強いられるように、納税者は彼の所得と資産を秘匿するための「積極的な手順 (affirmative steps) を踏んでいる。②1997 年～2000 年について、納税者は「DSG (信頼できるサービスグループ)」の名前によって事業を遂行しており、DSG の固有の申告にも、彼の個人の申告にも、DSG によって稼いだ所得を正しく

報告しなかった。このような一連の行動は、納税者が彼の所得を秘匿しようとの意図をもっていたことを、強く推論させるものである。などと指摘して、Fraud Penalty の賦課を支持している。

第4節 特段の「隠ぺい・仮装」的な行為を伴わないが、fraud が認定された判例

前節においては、我が国における重加算税の賦課要件である「隠ぺい・仮装」に当たるような行為を伴うケースや、「隠ぺい・仮装」とまでは言い切れないとしても、何らかの特段の行動を伴うケースについて、紹介をしたところである。

しかしながら、米国の判例の中には、そのような外形的に認識できる納税者の特段の行動は見出せないが、fraud を認定したケースが存在している。そこで、以下において、事案の内容をやや詳しく紹介しながら、裁判所がどのような思考過程をたどって fraud を認定するに至ったのかを探ると共に、背後に共通して横たわる何らかの原理ないし基準といったものがないかどうか、検討していくこととしたい。

1. Drummer 事件⁽⁴⁹⁾

この事件は控訴審でも争われたが、ここに紹介する一審 (連邦租税裁判所) 判決が支持されて確定している。当判決は、IRS 当局が主張する fraud の「しるし (indicia)」1つ1つについて、ていねいに論じている。

(1) 事案の概要

- ① 納税者は「酒と食品」の店や、「ボディ・ショップ」店などを経営すると共に、何軒かの家を賃貸していた。
- ② 納税者は 1977 年～1983 年にかけて、7 年間にわたり無申告。
- ③ 1984 年に IRS 当局が調査を開始 (第1の調査)。収入の記録が全くないなど、記帳は極めてずさんであり、しばしば現金で取引を行っていた。また、口座が当座

借り越しになるたびに新たに銀行口座を開設したため、26もの銀行口座を保有していた。

④ IRS 当局は銀行の記録等や、納税者が記載を終了したのに提出をしなかった申告書（1976年分～1981年分。調査の過程で把握された。）などをもとに所得を再構築し、1977年分～1983年分合計で30,192ドルの要納付税額を決定し、15,095ドルの Fraud Penalty を賦課した。

⑤ 調査の終了に当たり、IRS の調査官は納税者に対して納税すべき金額と Fraud Penalty の額を説明したところ、納税者はこれに同意する書面にサインをした。

調査官はまた、毎年きちんと申告する必要があること、正しい記帳と記録保存が必要なことを助言し、納税者は承知した。

調査に対し、納税者は弁護士を立てるようなことはなかった。

⑥ ところが納税者は、1986年～1988年について、またもや無申告となった。そこで、IRS 当局の調査が行われた（第2の調査）。IRS 当局は、要納付税額を1986年分11,488ドル、1987年分6,686ドル、1988年分7,887ドルと決定し、それぞれの年分に Fraud Penalty を賦課した。

(2) 判決の内容

判決は以下のように論じて、fraud を支持した。

① IRS 当局の第一の fraud の根拠は、1977年～1988年の12年間のうち10年間に過少申告であった⁽⁵⁰⁾ことが、詐欺的な意図の証拠というものである。納税者側は、単なる所得の報告の不履行は、fraud を立証するに不十分と主張する

我々は納税者の主張に同意しない。確かに、単なる所得の報告の不履行は fraud の立証に不十分であるが、本件のように継続的な所得の低報告がパターン化した

ものは、隠そうとの意図を表す他の情況とも相まって、fraud を推論すること (inference) を正当化するものである。

② 次に IRS 当局は、継続した申告の不履行は fraud の証拠であると主張する。納税者側は、単に申告に不履行することは、それ以上の何か加わっていなければ、詐欺的意図を立証するものではないと主張する。確かに、単なる申告の不履行はそれだけで fraud を立証するものではないが、長年にわたって継続された申告の不履行は、政府を詐欺しようとの意図の説得力ある証拠である。

また、1984年と1985年に正しく申告した事実が、納税者に重くのしかかるものである。第1の調査で、納税者が毎年申告を行う義務があることを承知したことに、我々は注目するところである。

我々は、納税者が所得を隠そうとの企てとして、申告に不履行したものであると結論付ける。

③ IRS 当局は、納税者が適正な帳簿や記録を保持していなかったことが、fraud を立証すると主張している。第1の調査において納税者は調査官から、適正な記録の保持が必要なことを十分に警告されていた。にも拘らず、適正な記録の保持を納税者は不履行した訳であり、結論として我々は、納税者が適正な記録を保持しなかったのは fraud の証拠であると考え

④ IRS 当局は次に、納税者が自分の行動について信用し難い一貫性のない説明を行っていることを挙げている。特に、数百枚に上る個人的費途に用いた小切手に係る納税者の宣誓供述書は、一貫性に欠けると IRS 当局は主張している。納税者は、自分は事業に関連する会計にはタッチできなかったと主張しているが（注：共同で事業を行っていた夫1人が関与し

ていたと主張)、我々は最低でも納税者が事業の会計についても、何らかの関与をしていたものと結論する。

このような検討から、納税者の一貫性のない説明は、**fraud** の兆候 (**indicative**) であると結論する。

(3) 当判決の小括

① 本件は、7年分の無申告について IRS 当局の調査が行われ、要納付税額と **Fraud Penalty** の額が決定された後、2年後から再度3年間無申告になったという、珍しいケースである。

納税者が、ほんの直近の年分について調査により無申告が指摘され、IRS 当局から **Fraud Penalty** 賦課の決定処分を受けていたにも拘らず、再度無申告に陥った点について、「申告すべき義務について明確に認識していた」度合いが極めて強いケースであると扱われたものと考えられよう。

② また納税者は、「隠ぺい・仮装」的な行動は何も行っていないのであるが、12年間のうち10年間も無申告に陥っていることが、「継続的な所得の低報告がパターン化しており」、「申告の不履行が長年にわたって継続している」ことから、政府を詐欺しようとの意図の説得力ある証拠が存在していると断じている点が、大きなポイントであろうと考えられる。

2. **Grosshandler 事件**⁽⁵¹⁾

この事件は、以下の一審(連邦租税裁判所)判決で確定している。

(1) 事案の概要

① 納税者は、1953年にノース・ウエスタン大学のロー・スクールで法律学の学位を取得後、ハイランド・パーク市で法律事務所を開くと共に、1958年から1969年にかけて市の検察官や州の特別代理人などを勤めた。

法律の仕事の一環として、クライアン

トのために連邦所得税の申告書を作成することも多々あった。

② 納税者は1959年分と1962年分について、夫婦で共同申告を行った。

その後、1963年分から1969年分にかけて、申告しなかった。

③ 納税者は1966年分から1969年分の連邦所得税申告について、申告期限の延長申請を行った。しかしその申請書には、自宅の住所も、ソーシャル・セキュリティ番号も記載しておらず、ただオフィスの住所のみを記載していた。

④ 1967年3月にIRS当局の調査が開始され、同年6月には査察調査が開始された。納税者は、「私は税務調査には協力するが、査察調査には協力しない」と主張して、1967年10月の接触以降、2~3年にわたりIRSの職員は納税者に接触できなかった。

⑤ 1972年に納税者は1966年分と1967年分に係る「故意的な申告不履行罪」(**willful failure to file**) (IRC7203条)で、有罪判決を受けた。

⑥ 刑事裁判の終了を受け、IRS当局は次のように要納付税額と **Fraud Penalty** を決定した。

- ・1963年分 要納付税額 4,203ドル (**Fraud Penalty** 2,101ドル)
- ・1964年分 17,464ドル (8,732ドル)
- ・1965年分 5,872ドル (2,936ドル)
- ・1966年分 9,862ドル (4,931ドル)
- ・1967年分 30,210ドル (15,105ドル)
- ・1968年分 3,148ドル (1,574ドル)
- ・1969年分 25,681ドル (12,840ドル)

(2) 判決の内容

判決は次のように論じて、**fraud** を支持した。

① 申告に不履行することは、それ自身が **fraud** を立証するものではない。しかしながらこのような不履行は、過少申告や過

少納付が fraud に起因して行われたのか否かを決定する際に検討される他の事実との関係の中で、正しく吟味されるべきである。

- ② 継続した無申告のパターンに加えて、求められている詐欺しようとの特別の意図の何らかの「確信的で積極的な兆候 (convincing affirmative indication)」が、fraud の加算税賦課を正当化する。
- ③ このケースでは、他の fraud の「しるし (indicia)」が存在する。
- ④ まず第一に、自らが申告・納税する義務を負っていることについて、納税者は明確に承知していた。彼は法律の代理人であり、高い教養を有する人物である。彼は以前において、連邦所得税の申告を行っていた。彼は、申告すべき相当に大きな所得を得ていた。また彼は、クライアントのために申告書を作成したり、IRS 当局との折衝を行ったりしていた。
- ⑤ 第二に、税務調査の過程において、自分の納税義務から逃れようとの企てとして、担当調査官に対して虚偽で一貫しない説明を行っている。
- ⑥ 第三に、査察調査の過程で、担当者に適切な対応を行わなかった。
- ⑦ 第四に、彼は所得に関する正確で適当な記録を保持できていない。長年にわたり法律家として営業してきて、彼は適正な記録を保持しておく義務について、よく承知していた。
- ⑧ 最後に、納税者は 1962 年より後は、所得税申告を止めたことは明らかである。当局の職員が把握するまでは、彼は全く何の申告も行わなかった。ある時点で、彼は自分の無申告が発見されるまでは申告しないでおこうとの意思を持ったと、結論付けなければならない。このような行動は、税の納付を免れるための、故意的な所得の秘匿を構成する。継続的に申

告に不履行した事の明確な理由の 1 つは、以前の年における横領行為を隠そうとの企てである。

(3) 当判決の小括

- ① 本件の納税者は法律家であり、クライアントのために連邦所得税の申告書の作成業務すらひんぱんに行っていた「税のプロ」であることから、自身の申告義務については紛れもなく明確な意識を有していたと認定されよう。
- ② また、無申告を続けた動機が「以前の年における横領行為を隠そうとの企て」であり、「確信的で積極的な兆候」が読み取れる、との構成になっているようである。

3. Petzoldt 事件⁽⁵²⁾

この事件は、ここで紹介する一審（連邦租税裁判所）判決で確定している。

(1) 事案の内容

スピード違反で検挙されたトラック運転手が、トラックの中に現金 61 万ドルあまりと大麻などを所持していたため、大麻の違法売買についての刑事責任と、連邦所得税の無申告を問われたものである。納税者は、会計帳簿を全く記帳していなかったが、隠れ家の中に大麻の購入記録を記載した台帳を保持していたので、IRS 当局は「現金消費メソッド (cash-expenditures method)」を用いて、1983 年分の所得を 173 万ドルあまりと、1984 年分の所得を 193 万ドルあまりと決定し、fraud penalty の賦課も決定した。

(2) 判決の内容

以下のように論じて、fraud を支持している。

- ① 相当に大きな額の所得があるにも拘らず、パターン化して申告の不履行を繰り返すことは、fraud の意図の証拠である。
- ② 2 年間の無申告であっても、巨額の所得を得ていた場合には、fraud の説得力あ

る情況証拠である。

- ③ 繰り返しの申告の不履行に加えて、きちんと記録を保持せず、調査担当者に適切に開示できなかったのは、所得を隠し、税金の納付を免れようとの企ての、更なる証拠である。
- ④ IRS 当局は納税者が 1969 年、1971 年～1975 年と 1978 年分について申告を行っており、そこではゼロないしほんの少額の所得で申告していることを証明している。納税者が以前において申告を行っていたという履歴は、彼が申告すべき義務について認識していたことを示している。
- ⑤ 申告に反映させなかった所得が違法な源泉からもたらされていることは、総合的にとらえて納税者の脱税の意図と評価されるもう 1 つの点である。

4. Houser 事件⁽⁵³⁾

この事件は、以下の一審（連邦租税裁判所）判決で確定している。

(1) 事案の概要

- ① 納税者は、妻の連れ子（娘）と、その夫との 3 人で、屋根葺きの事業を行っていた。
- ② 納税者は、1993 年分～1995 年分の 3 年間について、無申告となった。
- ③ IRS 当局の調査が開始され、事業の売り上げの入金口座である当座預金口座（毎年 30 万ドル～50 万ドルの入金があった）の残高をもとに、銀行預金法を用いて当局は 3 人分合計の事業収入を確定した。

その後、3 人の分割割合について、納税者を 2 分の 1 の割合として計算し、経費を認容するために IRS が毎年発表している「定期統計」から、屋根葺き事業の平均的な利益率（1993 年は 20%、1994 年は 25%、1995 年は 18%）を用いて、納税者個人の所得額を算出した。これをも

とに、納税者の要納付税額を以下のように決定し、それぞれについて **Fraud Penalty** を賦課した。

・1993 年分 57,938 ドル ・1994 年分 78,970 ドル ・1995 年分 84,516 ドル

- ④ なお、IRS 当局の調査中、納税者は適切な対応を行わず、事業に係る帳簿や書類を提出せず、IRS 当局に対して取るに足らない「税への反抗者たち（tax protesters）」の主張を記載した手紙を送りつけた。

(2) 判決の内容

判決は以下のように論じて、**fraud** を支持している。なお、当判決の **fraud** の検討部分は、わずか 7 行という、極端に短いものとなっている。ここからは、本件に **Fraud Penalty** を賦課することについて、裁判所が「極めて当然である」と考えていると読み取ることができよう。

以下、判決文の **Fraud Penalty** 賦課に係る部分の全文を紹介する。

「**fraud** について検討すると、証拠によって次のように立証されている。すなわち、納税者は申告を行わなかった顕著な（**significant**）額の所得を認識しており、屋根葺きビジネスに係る帳簿や記録類を全く IRS 当局の職員に提示せず、申告を不履行し、自らが負う顕著な（**significant**）額の税の納付を免れ、当局に対して適切に対応せず、税法に対して間違った主張による反抗を行った。これらの証拠は、納税者が詐欺的に申告を不履行したことを立証した。」

(3) 当判決の小括

この事件は、納税者は特段の「隠ぺい・仮装」的な行為を全く行っていない。しかるに、「極めて当然に」**fraud** が認定されるための決め手となったのは、どのような要因によるのであろうか。無申告の期間は 3 年間と特段長くはなく、「税の反抗者の主張」や「当局に対する対応の不適切」は他

の事件でもよく見かけられるので、決定的とは考えにくい。

判決文の中で、特に強調した表現を用いているのは、「顕著な額の所得」、「顕著な額の税」の部分である。ここからは、巨額の無申告行為に対して、裁判所は特に厳しい姿勢をとっており、他の要因を斟酌することなく、**fraud** を支持していると解して良いのではないかと考えられる。

第5節 Fraud Penalty 賦課が取り消された判例

数多くの **Fraud Penalty** に係る判決を検討してきたところであるが、筆者の知る限りで **IRS** 当局が行った **Fraud Penalty** 賦課が裁判所に取り消されたケースが、2件存在している。そこで、以下に紹介し、裁判所の考え方を探ることとしたい⁽⁵⁴⁾。

1. Raley 事件⁽⁵⁵⁾

この事件は、以下の二審（連邦第3巡回控訴裁判所）判決で、**Fraud Penalty** 賦課の取り消しが確定している。

(1) 事案の概要

① 納税者はユナイテッド・ステイツ・スチール(株)に勤務していたが、1973年に様式 W-4（源泉徴収の例外）を会社に提出し、「自分は連邦所得税を課される立場にはない。」と会社に説明した。

会社は彼に給料を支払う際、連邦所得税を源泉徴収することを1973年から停止し、1976年まで続けた。

② 彼は、1972年から1976年まで、申告しなかった。1976年になって、彼は1972年分と1973年分の修正申告書なるものを提出したが、その中には彼の所得に関する情報は全く記載していなかった。

③ 彼は無申告の間、財務大臣をはじめ、財務省や **IRS** 当局、連邦政府の高官などにあてて、次のような内容のおびただしい数の手紙を送っている。「私は今後一度

たりとも、連邦政府に1セントたりとも、自発的に貢献するつもりはありません。連邦政府は、米国憲法の破壊行為を続けているからです。」

④ 1977年4月に彼は大陪審に起訴され、1973年と1974年分について「故意的な申告不履行罪」(**willful failure to file**) (**IRC7203**条)で、また、1975年分について「故意的に源泉徴収の例外の虚偽の様式を、雇い主を通じて提出した」として、刑事責任を追究された。納税者は1974年分の「故意的な申告不履行罪」について「有罪の答弁」(**a plea of guilty**)を行い、有罪となった。

⑤ 1979年6月、**IRS** 当局は1972年～1976年分について過少申告と無申告の決定通知を発出し、**Fraud Penalty** も賦課した。

⑥ 一審の連邦租税裁判所は **IRS** 当局の決定処分を支持したので、納税者は控訴をした。

(2) 判決の内容 (**Fraud Penalty** 賦課の考え方を、ていねいに説明している。)

① **fraud** は、明白で確信的な証拠、ないしは、証拠上優勢といったものよりももっと目ざましい何かによってのみ、立証されるものである。

② 詐欺しようとの特別な意図を示す、何らかの確信的で積極的な兆候⁽⁵⁶⁾が存在する必要がある。

③ **IRS** 当局によって、「故意的な申告不履行罪（刑事責任）」が立証されているとしても、その申告不履行に意図が伴っていることを明らかにしていない場合には、**fraud** の立証がよって立たなければならぬ「明白で確信的」の基準を、十分に満たすものとは言えない。

④ 更に、**IRC**（内国歳入法典）の規定それ自身からも、一層の導きがある。すなわち、**6653**条(a)は5%の加算税を課すが、要件を「法や規則に対する意図的な無視

(ただし、**fraud** の意図を持たない)」と規定する。一方、6653条(b)は、**fraud** の意図ある場合に、50%を課す。以上の2つの条項を読み比べてみると、法や規則に対する単なる意図的な無視を上回る何らかのものが、**fraud** を課すために求められていることは明らかである。

(3) 判決の内容

判決は以下のように論じて、**Fraud Penalty** 賦課を取り消した。

- ① 本ケースについて、IRS 当局側は、
 - ・虚偽の源泉徴収様式の使用
 - ・内容虚偽の修正申告書
 - ・偽証の罪を恐れて納税者が申告書に署名を拒否していること
 - ・正しい税額を計算できる情報を IRS 当局に提出を拒否していること

などを根拠としている。このような証拠を前にすると、我々は「レイが政府を詐欺しようとしていた⁽⁶⁷⁾」との IRS 当局の主張に傾きたくなくなるのである。

- ② しかしながら我々の前には、レイが税の徴収を担当する部局の高官をはじめ、政府の高官たちに送付した、おびただしい数の手紙が示されている。その手紙の中で、納税者は「決して連邦所得税を支払うつもりがない」と、敢えて表明している。これらの手紙は、**fraud** を支えるものではなく、反対に納税者が税を支払わないことについて、注目を集めようとしていたことを明らかにしている。レイが政府に知ってもらおうと多大の努力を傾けていたことが、詐欺しようとの意図を支えるものと扱うのは、いささか矛盾すると言ふべきである。

- ③ 政府は 6653 条(b) (**Fraud Penalty**) の違反について、明白かつ確信的な証拠による立証に失敗した。

(4) 当判決の小括

- ① 本件は、無申告の期間中に IRS 当局の

高官をはじめ政府の高官たちに向けて、「自分は連邦所得税を納めるつもりはない」との内容の、おびただしい数の手紙を送付していたという、極めて稀なケースである。裁判所は、通常 **fraud** 賦課が容認されるいくつかのしるし (**indicia**) が認定できることを認めつつも、納税者自身が自らの無申告について注目を集めようと努力を傾けていた事実について、「無申告を隠し通そう」との意図は見出せないとの判断に至ったものと受け止められる。

- ② 従ってこの判決の射程範囲は、極めて狭いものと受け止めるべきと思料する。自らの無申告を政府に向かって吹聴して廻っているという、稀有なケースについての判例と考えられる。

2. **Nelon 事件**⁽⁶⁸⁾

この事件は、以下の一審(連邦租税裁判所)判決で確定している。

(1) 事案の概要

- ① 納税者は、木材の切り出しを個人事業として営んでいた。この作業は過酷で危険なものであった。彼は 16 歳の時に、高校を中退しており、財務や記帳についての知識は極めて乏しかった。
- ② 納税者は 1985 年の頃に、「税への反抗者集団」(**tax protester group**) と知り合い、会合に出席しているうちに「自分たちは、連邦所得税の納税義務を負っていない」との主張に共感し、会費を払うメンバーとなった。そして、1986 年分から、申告をやめてしまった。
- ③ 納税者の 1985 年分の申告は、会計士が調理したものであった。1989 年に、IRS 当局は納税者の 1985 年分の申告について調査を行い、過少申告であるとして更正処分を行うとともに、加算税を賦課した。納税者自身の認識としては、正しく申告を行ったつもりであり、この調査結果に

は全く納得できなかった。IRS 当局は処分の正当性を確認するために、納税者の銀行口座の調査を行った。このような IRS 当局の行動に納税者は不信感をつのらせ、銀行の口座を解約してしまった。

- ④ 1992年にIRS当局は納税者の1986年から1991年分の無申告について調査を開始し、次のように税額を決定し、全てについてFraud Penaltyを課した。

・1986年分 77,772ドル ・1987年分 93,523ドル
 ・1988年分 75,917ドル
 ・1989年分 90,355ドル ・1990年分 79,886ドル
 ・1991年分 96,053ドル

(2) 判決の内容

判決は以下のように論じて、Fraud Penalty 賦課を取り消した。

- ① 本件については、納税者が木材の切り出し業からの相当に大きな (substantial amount) 所得と経費について報告をしなかったことに疑問の余地はない。

当初の分析においては、以下のような fraud のしるしのいくつかが明らかにされている。

- ・納税者は相当に大きな所得を得ながら報告をしないこと
- ・適正な帳簿を保持しないこと
- ・IRSの職員への記録の提示に適切に対応できていないこと
- ・現金で取引を行っていること

- ② IRS当局は納税者が1985年分の申告について会計士を雇っていることを重視し、1985年以前において適正に申告した経緯もあるので、納税者は申告義務について認識していたと主張している。しかし、本件の納税者は脱税しようと考えた訳ではない。彼は連邦所得税の申告を行う義務はなく、連邦所得税を納める義務を負わないと信じるようになったのである。本件の記録によれば、彼の信念は税の納付を詐欺的に免れようとの意図的な試み

には決してなかったと、我々は判断する。

- ③ IRS 当局はまた、納税者は資産を隠そうとして現金で取引を行っているとして主張する。しかし、彼が銀行口座を閉じたのは、1989年に行われた税務調査がきっかけであり、1985年分について正しく申告したつもりだったのに、銀行口座を探し廻られたことに対する反感からである。それゆえ、彼が現金で取引するようになったのは、税を納める義務を負っていないとの信念と結び付いたものではない。

- ④ また1986年分から1991年分についての調査の過程で、納税者はIRSの職員に対して適切に対応していない。場合によっては、この事実は fraud の証拠と認められよう。しかしながらここでは、納税者はIRSの職員を惑わせたり、誤らせようとはしていない。納税者は「税への反抗者」の論理を主張しており、それは確かに利点なく取るに足らないものかもしれないが、それ以上の何物かがないと、fraud までは至らないと言うべきである。そうしないと、全ての「税への反抗者」のケースが自動的に fraud のケースとして扱われてしまうことになる。

- ⑤ 納税者は税や経済的な事柄に熟知しておらず、ごく少ない正規教育しか受けていない。我々は「税への反抗者」の主張が詐欺的な意図を持つと言うことはできない。

- ⑥ 一般的には納税者の無視 (negligence) は、強いにしろ弱いにしろ fraud の立証には十分でない。そして、fraud を立証できる隠匿や虚偽の表示といった、すなわち虚偽の情報を提出したり、当局を混乱させようとするような積極的な行為 (affirmative acts) は、何ら示されていない。

(3) 当判決の小括

- ① 判決は「fraud の証拠はいくつも見出す

ことができる」と論じ、率直に逡巡を見せながら **Fraud Penalty** 賦課を取り消している。「税への反抗者」の主義を信じることは、**Fraud Penalty** 賦課を免れる根拠とならないのは、**Niedringhaus** 判決以降、確立された判例法理である。しかるに、本判決においては **fraud** を認定できない 1 つの根拠となっている。

- ② 納税者がごく少ない正規教育しか受けておらず、税や会計などについて極めて乏しい知識しか有しない事情が、本件については最も重視されるべきであろう。このような納税者であれば「税への反抗者」の主義を信じ込んでしまうのも無理からぬところがあり、だとすれば「自らの納税義務を明確に認識している」との **fraud** の意図を認定する前提が崩れてしまうからである。

そこで裁判所は、詐欺的意図を認定できる何らかの別の証拠を求めたものと解されよう。

従って、本判決の射程範囲についても、極めて狭いものと思料される。

第4章 米国の判例法理の探究

前章において、4件のリーディング・ケースを始めとして、様々なパターンに分類して数多くの判決を紹介してきたところである。以下において、特にリーディング・ケースで示されている判例法理を中心に置きつつ、米国の判例法理を探究していくこととしたい。

第1節 fraud 認定の必須の要件（納税義務についての認識）

自分が相当の額の所得を得ており、連邦所得税の申告・納税を行う義務を負っていることを認識していることは、まさに必須の要件として扱われている。

1. 4件のリーディング・ケースのうち、**Beaver** 事件のように納税者が税務にかか

る仕事をしている公認会計士であれば、問題なく認定されようし、他の3件についてもビジネスマンとして旺盛な事業活動を行い、相当に多額な収入を得ているケースばかりであるので、容易に認定されている。相当に大きな額の税額を負うほどに事業で収益を挙げている者であれば、優れた経営手腕や詳しい金融知識を有している者がほとんどであり、「税のことだけは知らなかった。」との言い逃れは、ほとんどのケースで難しいようである。

2. このことは、逆に納税者が受けた教育が不十分で、税法についての知識が乏しく、仕事の内容も肉体労働が中心であり、帳面を付けたりする習慣が全くない納税者については、**fraud** 賦課が否定されることもある（**Nelson** 事件）。
3. また、無申告となった年よりも以前において、適時に適正な申告を行ったことは、「自己の納税義務についての認識があった」ことの証拠として認定される（**Powell** 事件、**Stoltsfus** 事件）。より強い表現「1984年と1985年に正しく申告した事実が、納税者に重くのしかかるものである。」（**Drummer** 事件、**Niedrunghaus** 事件など）をする判決も見出される。
4. 納税者が身近な人や税の代理人から「申告する義務がある」と教えられていた、という事実は、本人が「自分の納税義務を知っていた」ことを支える証拠となる。**Powell** 事件は息子たちから、**Beaver** 事件は妻から申告するよう促されていた。

第2節 fraud を認定する要因（しるし = indicia）

1. どのような要因が認定されれば **fraud** を認定できるのかについては、ここまで紹介した判決でもいくつか触れられていたが、過少申告事案の場合も含め、米国の長年にわたる判例の積み重ねにより、次のような

(しるし=indicia) が要因として整理されている⁽⁵⁹⁾。そして、この中のいくつかが認定されて、**Fraud Penalty** 賦課が是認される。

①所得の過少申告、②申告の不履行（無申告あるいは期限後申告）、③不適正な記帳・記録保存、④現金での取引、⑤行動に関する信用し難い一貫性のない説明、⑥違法な事業に従事、⑦資産の秘匿、⑧IRS 当局の職員に対する対応の不適切、⑨予定納税の不履行

2. その内容について、もう少し詳しく紹介する。(①、②、⑨については、内容が明快なので、省略する。)

③ 不適正な帳簿の記帳や記録保存を行っていること

特定の収入先を記帳しないこと、経費については正確に記帳しながら売上についてはまばらにしか記帳しないこと、帳簿の記帳全体が不十分なこと、全く帳簿をつけないこと、などの様々な態様がこの中には含まれている。また、有能で知識のある事業家は、納税義務を適正に履行するためには、正確な記帳が必要なことを十分に承知しているはずなので、記帳が不十分な場合には一層強く **fraud** の証拠となるようである。

④ 大きな金額の現金取引を行っていること

現金による取引は、納税者自身がリアル・タイムで正確に記帳しない限り、他の者（例えば IRS 当局）が資金の流れを追跡することが極めて困難であるから、**fraud** の意図が読み取れる、との理由による。

⑤ 納税者自身の行動に関する、信用し難い一貫性のない説明を行うこと

例えば、帳簿を精緻に記帳していた納税者が、ある一人の収入先からの収入のみは記帳しない行動は、「彼の通常の行動

様式とは一貫しないものである」として、**fraud** の証拠となる。

⑥ 違法な営業を行っていること

例えば、禁止されている大麻や覚せい剤の取引など。この場合、IRS 当局が「過少申告行為があり、違法な取引により獲得された収入から発生した所得である」と立証すれば、原則として **fraud** が立証されてしまうようである。違法な営業行為を行っていれば、当然に隠そうとしているとの認識による。

⑦ 資産を秘匿すること

本論文において、様々なパターンを紹介している。

⑧ 税務調査に赴いた IRS の職員に対し、適切な対応を行わなかったこと

例えば、架空の仕入れ先を記載した資料を提出したり、水増しした経費の資料を提出したりすることなどが含まれる。

第3節 納税者が IRS 当局の追求を多少なりとも困難にするような特段の行動をとっている場合

1. このような場合には、ほとんどそれだけで **fraud** が認定される。

何らかの「隠ぺい・仮装」的な行為を根拠に **fraud** が認定されたケース（第3章第3節で紹介した各判決と **Marsellus** 判決及び **Mason** 判決）について、様々な態様の事案を整理し、分析を試みてみたい。

異なる税制を有することから、米国の事例を我が国にそのまま置き換えて議論することは難しいが、我が国においても「隠ぺい・仮装」が認定できそうな事案は、次の2類型のみと思われる。

(1) 雇い主に対し虚偽の内容の様式 W-4（源泉徴収しないことを容認するもの）を提出することにより、源泉徴収なしで給料を受け取った上で、2年間申告しなかったケース（**Granado** 事件）。我が国では

給与所得者は申告義務がないため、源泉徴収されなかったとしても、給与所得者が不足税額を決定されたり、重加算税を課される事態は起こり得ない。しかし、もしも米国と同様に年末調整制度がなく、申告義務を有していたとすると、給与所得者のこのような行動は「隠ぺい・仮装」行為を構成するのではないかと思われる。

(2) 「まがいものの信託 (sham trust)」の利用、すなわち自らの歯科医の事業や不動産取引からの収入を 13 もの信託 (例えば、『シャープ・マネージメント・トラスト』) 名の預金口座に蓄積しつつ、14 年間にわたり無申告を続けたケース (Goldston 事件。同様なものとして Rossman 事件及び Mason 事件)。判決文からは、詳細な事実関係を必ずしも正確に読み取ることにはできないが、信託の名前を用いて銀行口座を開設・維持しつつ、自分個人の名前が預金口座に出て来ないように仕組みながら、自己の事業のためにその口座を用いる態様のようなものである。判決文が「まがいものの信託 (sham trust)」と決め付けるように、その信託には法的な形式は整っていたにせよ、実体においては納税者個人の占有ということのようなものである。従って、一種の借名の使用と認定し、「隠ぺい・仮装」行為ととらえることができるのではないかと思われる。

2. その他のケースについては、

(1) 普通預金は利子支払いの情報が IRS 当局に通知されるのを嫌って、無申告であった 11 年間にわたり普通預金の口座を保有せず、利子の付かない当座預金のみを保有していたとしても (Marsellus 事件)、当該口座の名義は本名で開設していると思われることから、「隠ぺい・仮装」を認定するのは無理と考えられる。

(2) 事業に用いている預金口座の名称を、

「ペンコ精密」(ペンコは実際の屋号であり、その地方では有名であったようである。) から「ペンコ精密仕入先預託口座」に変更した (Niedringhaus 事件) としても、「ペンコ精密」は仮名でも借名でもないことから、「隠ぺい・仮装」の認定は難しいと思われる。

(3) 事業に用いるいくつかの銀行口座の開設について、虚偽の連邦識別番号 (federal identification number) を使用 (Madge 事件) した事件については、納税者番号である社会保障番号とどのような関係になっているのか不明なため、「隠ぺい・仮装」と認定できるか判然としない。

(4) 自分の社会保障番号を銀行に教えることを拒否したため、銀行の口座を開設できず、事業の報酬として受け取った小切手を、妻や母親の銀行口座を通じて現金化していた (Chase 事件) との事実から、「隠ぺい・仮装」を認定するのは無理があろう。

(5) ましてや、法律事務所で勤務するのに、「源泉徴収される被用者の身分から、独立した個人事業者へ契約上の身分変更」を行い、11 年間にわたり無申告となった (Pierce 事件) からとって、「隠ぺい・仮装」の認定は無理であろうと思われる。

3. 以上の検討から、米国においては、明確な「隠ぺい・仮装」にまでは至らないような積極性に乏しい軽易な行動について、「この秘匿行動は、確かに説得力ある fraud の証拠である (Marsellus 事件一審判決)」などとして、fraud を認定していることが判明する。

言い換えれば、「IRS 当局の追求を多少とも困難にするような特段の行動」、すなわち法律上であれ事実上であれ、IRS 当局の追及の矛先をかわしたり、惑わせたりするような何らかの行動が認定できれば、「政府を詐欺しようとの意図をもって」無申告を

行ったものだと認定し、**Fraud Penalty** 賦課を支持する判例法理が確立していると読み取ることができようと考えられる。

4. なお、**fraud** を認定するには、いくつかの **fraud** の「しるし (*indicia*)」が認定されなければならないというのが米国の判例法理であるが、「**IRS** 当局の追求を多少とも困難にするような特段の行動」が見出せる事案については、判決はその他の「しるし」を要求することに熱心ではない。他の「しるし」について網羅的に検討をしているのは **Madge** 事件判決くらいであり、その他の判決は **Niedringhaus** 事件判決が「予定納税を行っていない」点に触れ、**Goldston** 事件判決が「納税者の宣誓証言は、彼の行動に関する信用し難さと一貫性のなさに満ちている」と指摘するくらいであり、この2件の判決は特にその他の「しるし」の存在を確認することなく、**fraud** を認定している。また、その他の4件の判決は、他の **fraud** の「しるし」には触れていない。

すなわち、このようなケースについては、ほとんど「特段の行動」が認定されただけで、**fraud** が認定されていると言い得るようである。

5. 以上で論じた「特段の行動」をどのように認定するかにつき、「積極的な行動のテスト」の法理と、「特別な意図を示す、確信的で積極的な兆候」の法理が、いくつかの判決の中で論じられてきたので、以下、紹介したい。

第4節 「積極的な行動 (*affirmative action*)」のテスト

1. **Marsellus** 事件の一審判決は、「積極的な行動」のテストを提示して、詳しく率直に論じている。

- (1) 判決はまず、「故意的な申告の不履行に加えて、当局がどのような立証を行わなければならないかについて、控訴裁判所

の中にも意見の相異が存在する」と率直に認めた上で、次のように論じている。

「最高裁はスパイズ事件において、「積極的な行動のテスト (*affirmative action test*)」と呼ばれるものを表明した。このテストは、故意的な申告の不履行による軽罪 (*misdemeanor*) と、脱税しようとの試みに対する重罪 (*felony*) とを区別するために、重罪に付す場合として、虚偽の説明をしたり、隠したりする、独立した行動を要求するものである。」そして、「控訴審である第5巡回裁判所が、このテストを民事の **fraud** に適用したことがあり、我々 (注：第一審の租税裁判所) は民事の **fraud** のケースについて「スパイズのテスト」をはっきりと拒否して来た訳ではないが、……むしろパウエル事件等における裁判所の姿勢に賛成を表明する。」

- (2) ここで注意しなければならないのは、重罪 (*felony*) と軽罪 (*misdemeanor*) のどちらもが、刑事上の犯罪の種類を示す用語であり、スパイズ事件は刑事事件であることである。この刑事事件における区分を、民事上の **fraud** の成否を画する基準として、第5巡回裁判所が用いて判決を下したことがあると、**Marsellus** 判決は紹介しているのである。
- (3) 言うまでもないことであるが、行為に対する人格的非難を含む刑事責任と、単なる行政上の制裁である **Fraud Penalty** とは、性格を全く異にするものである。従って、類似した行為に対して発動される仕組みになっていたとしても、安易に刑事罰に用いている基準を **civil fraud** に借りてきて良いというものではないと考えられるところである。
- (4) 現に **Marsellus** 事件の一審判決は、「スパイズのテストをはっきり拒否してきた訳ではないが」と断りつつ、「パウエル事

件等における裁判所の姿勢に賛成を表明する」と述べて、「積極的な行動のテスト」を用いることなく、結論に達している。

(5) また、Marsellus 事件の二審である第5巡回控訴裁判所は、「当第5巡回裁判所は、……虚偽の説明をしたり、隠したりといった『何らかの独立した行動 (some independent act)』を行うことを求めている」としながら、納税者が利子の付かない口座にのみ預金していて、このプランは政府から所得を隠すために設計されたものであり、「もし我々が当巡回裁判所の『独立した行動』の要求に必ずしも拘束されるものでなかったとしても、この秘匿行為は確かに説得力ある fraud の証拠である」と断じており、「積極的な行動」あるいは「何らかの独立した行動」を要求するか否かについて留保した上で、結論を導き出している。

(6) また、Stoltsfus 事件の第二審判決は、シリロ事件判決を引用しつつ、「政府は積極的な『行動』を証明しなければならないという刑事事件で採用されている基準を、(民事上の fraud の適用に) 導入しようとする意図されたものと、理解していない。」と断じている。

なお、この前提として、Stoltsfus 事件の一審判決は、「シリロ事件においては『積極的な行動』の証拠はないのであり、……『積極的な兆候』のテストが用いられており、『積極的な行動』のテストは用いられていないのである」と断じていることに注目しなくてはならない。

2. 以上で分析したように、「積極的な行動」のテストは本来刑事事件の分野で用いられている基準であり、この基準を第5巡回控訴裁判所が民事上の fraud に適用したという実績があるものの、米国の裁判所において、Fraud Penalty 賦課について広く原理的に用いられているとは受けとめることは

できない。第5巡回控訴裁判所自身が留保付きで論じていることは、前述した通りである。

ちなみに、無申告事案に係る fraud の賦課の裁判例を、筆者は広く確認して来たところであるが、「積極的な行動」について論じているものは数件確認できた程度である。うち1件は、前述した Nelon 事件であり、税や会計について極めて乏しい知識しか有しない納税者について、「積極的な行動は何ら示されていない」として、fraud を否定している。

これに対し、fraud を認定した判決は2件あり、Rossman 事件は、個人の収益をいくつもの信託やグループの名義の預金口座に蓄積しながら無申告を続けた事案について、裁判所は「納税者は彼の資産と所得を隠すために、『積極的な手順を踏んだ (took affirmative steps)』」と断じて、Fraud Penalty の賦課を支持している。

また、Mason 事件においては、Rossman 事件と類似した信託を利用した無申告に対し、「納税者は彼の納税義務を免れようと設計した『積極的な行動を行っている (took affirmative acts)』」と断じ、Fraud Penalty の賦課を支持している。

第5節 要件事実となる「求められている特別な意図を示す、確信的で積極的な兆候」⁽⁶⁰⁾

1. Stoltsfus 事件において、判決は「fraud を立証するには、求められている特別な意図を示す、確信的で積極的な兆候を、政府は提示しなければならない」と論じている。

注意しなければならないのは、第3節で論じた「積極的な行動のテスト」が、あくまでも納税者の何らかの「行動」を求めるのに対し、ここでは必ずしも「行動」まで求めるものではなく、「求められている特別な意図—fraudulent intent—を示す『兆候』を提示できれば良い」ということである。

そして同判決は、納税者が過去の無申告が発覚して刑事訴追を受けるのを恐れて無申告を続けた、との動機を取り上げ、「先行する年における横領行為を隠すために無申告を続けたことを認めるものである」と指摘し、「このような行動が『罪のない心の状態』を示すものとは考えられない」「むしろ、このような行動は、自らが義務であることを承知していた税の納付を、詐欺的に免れようとの意図の、何らかの証拠である」と断じている。

このように論じた上で、特に「隠ぺい・仮装」的な行為は何ら行っていない納税者について、「求められている特別な意図を示す、確信的で積極的な兆候」を政府は提示できた結論付けているのである。

2. 同様に、**Grosshandler** 事件において、6年間無申告を続けた納税者について判決は「継続した無申告のパターンに加えて、求められている詐欺しようとの特別な意図の、何らかの確信的で積極的な兆候が **fraud** の加算税賦課を正当化する」とし、「このケースでは、次のような **fraud** の『しるし (*indicia*)』が存在する」として、①自らの納税義務について明確に認識していた。②税務調査の過程で、調査官に対して虚偽で一貫しない説明を行っている。③査察調査の過程で、担当者に適切に対応しなかった。④所得に関する正確で適当な記録を保持できていない。等々と論じた上で、「最後に、納税者は 1962 年以降は所得税の申告を止めたことは明らかである。当局の職員が把握するまで、彼は全く何の申告もしていない。ある時点で、彼は自分の無申告が発見されるまでは申告しないでおこうとの意思を持ったと結論付けなければならない。このような行動は、税の納付を免れるための、故意的な所得の秘匿を構成する。継続的に申告を不履行した事の明確な理由の 1 つは、以前の年における横領行為

を隠そうとの企てである。」と論じて、特に「隠ぺい・仮装」的な行為は何ら行っていない納税者について、**fraud** を認定している。

この判決で、①～④までの **fraud** の「しるし」は、他の事件においても共通して見出されるものであるから、「求められている詐欺しようとの特別な意図を示す、確信的で積極的な兆候」には当たらず、やはり最後の要因が重い意味を持つと考えられる。すなわち、先行する無申告行為を「(国家の歳入に対する)横領行為」と意義付けた上で、それを隠そうとして無申告を続ける行為は「税の納付を詐欺的に免れようとの意図の証拠」であり、それは「求められている詐欺しようとの特別な意図を示す、確信的で積極的な兆候」に当たる、との構成である。(この構成は、**Stoltsfus** 事件も全く同様である。)

3. また、**Raley** 事件においては、一般論としてこの法理を提示しているものの、**fraud** についての判断の決め手としては用いていない。
4. 以上のように 3 件の判決において、「求められている特別な意図を示す、確信的で積極的な兆候」の法理が示されているが、この法理を用いて **fraud** の認定を論ずる判決はこの 3 件以外にはあまり見当たらず、米国において原理的な法理として広く機能していると認めることはできない。

第 6 節 意識的な無申告行為を継続したことの評価

1. 意識的な無申告行為を継続することは、少なくとも **fraud** 立証の説得力ある証拠と位置づけられている。この原理は、4 件のリーディング・ケースが共通して示しており、「故意的に適時に申告するのを怠ったのみでは **Fraud Penalty** の責任が完成される訳ではないが、それは詐欺的な意図の説得

力ある証拠である。」(Marsellus 事件。ほか 3 件も同様の論旨)。また、リーディング・ケース以外の判決でも、ほぼ同様に論じられている。

また、より詳細に論ずる判決は、次のように述べる。「故意的な申告の不履行は、それ自身で fraud の賦課を完成させるものではないが、過少な申告・納付(注:無申告を含む概念)が fraud に起因するものであるかどうかを決定する検討の中で、他の要素との関連をも見ながら、正しく吟味されなければならない。」(Beaver 事件、Grosshandler 事件)

2. また、Powell 事件の判決はより踏み込んで、『継続的で相当に大きな過少申告を数年間続けて行う行為は、政府を詐欺しようとの意図の強く説得力ある証拠である』との判例法理があるが、本件で明らかにされているような、9 年間にわたって意識的に所得税の申告の作成を拒絶した行為は、政府を詐欺しようとの意図についての証拠的説得力において、最低限でも同一であると言えそうである。」と断じている。
3. 判決の中で、「説得力ある証拠である」と位置付けられることは、fraud の立証のための極めて強い中核的な証拠として扱われるという意味があり、端的に言えばもう 1 つか 2 つの「しるし (indicia)」(例えば、現金取引、あるいは不適正な帳簿保存、当局の調査官に対する不適切な対応など。)が認定できれば、fraud の賦課が認められることになると考えられる。

このように強い、中核的な証拠であると、4 つのリーディング・ケースが揃って論じているのである。

4. 更に、長年にわたり意識的な無申告行為を継続した場合や、無申告の所得金額が巨額の場合、特段の「隠ぺい・仮装」的な行為がなくとも、fraud が認定されてしまうケースが存在する。これは我が国の重加算

税の賦課とは際立った対比を示すケースであることから、節を分けてより詳細な分析を試みたい。

第 7 節 特段の「隠ぺい・仮装」的な行為がないのに fraud が認定された事件の分析

対象は、Powell 事件、Stoltzfus 事件、Beaver 事件、Grosshandler 事件、Petzoldt 事件 Drummer 事件及び Houser 事件の 7 件である。

1. 意識的な無申告を長年にわたり継続したケース

- (1) 7 件の判決を概観したときに、印象的なのはその無申告期間の長さである。すなわち、Powell 事件は 9 年間、Stoltzfus 事件は 16 年間、Beaver 事件は 6 年間、Grosshandler 事件は 7 年間、Drummer 事件は 12 年間のうちの 10 年間、の無申告期間である。(なお、Houser 事件は 3 年間、Petzoldt 事件は 2 年間と際立って短い、「金額が巨額である」との別の側面の影響が強いと思われる。後述する。)
- (2) 過少申告のケースについては、「相当に大きな過少申告を 3 年間以上続けた行為は、fraud の説得力ある証拠となる」との判例法理が確立しているが、無申告についても同様な文脈で、「相当に大きな所得を得ながら、意識的に無申告を長年にわたって継続する行為は、fraud の説得力ある証拠となる。」との判例法理を見てとれるものと思われる。
- (3) この面から、長年にわたって蓄積された判例法理の今日の姿を端的に表明しているものとして、Drummer 事件の判決が挙げられよう。

すなわち、同判決は、「単なる所得の報告の不履行は fraud の立証に不十分であるが、……継続的な所得の低報告がパターン化したものは、……fraud を推論することを正当化する」「単なる申告の不履行

は、それだけで fraud を立証するものではないが、長年にわたって継続された申告の不履行は、政府を詐欺しようとの意図の説得力ある証拠である」と断じ、「所得の継続的な低報告がパターン化した」と、「長年にわたって継続された」ことが認定できれば、fraud の立証には十分であるとの法理を示している。

そして、この証拠は fraud 立証の最も強い中核的なものとして扱われており、特段の「隠ぺい・仮装」的な行為がなくても、他のいくつかの fraud の「しるし(indicia)」が認定されれば、fraud の立証は十分とするのである。

- (4) 長い期間にわたり意識的な無申告を続けた場合について、一応、以上のようなまとめを行ったところであるが、諸判決を振り返ってみると、若干の疑問がぬぐい去れないところである。すなわち、判例法理を端的に示している Drummer 事件は、7年間の無申告の後に税務調査を受けて是正され、Fraud Penalty も賦課されたのに、是正の2年後から更に無申告を3年間続けたという、極めて特殊なケースであり、このケースに示された判例法理がごく一般的な無申告のケースに、そのまま妥当するかについては、疑問なしとしない。

Drummer 事件は 1994 年の判決であるが、同様に特段の「隠ぺい・仮装」的な行為がないのに fraud が認定された一般的なケースとしては、1980 年の Grosshandler 事件まで遡らなければ見当たらない。すなわち、ここ 30 年間以上にわたって、「特段の『隠ぺい・仮装』的な行為はないのに、意識的な無申告行為を長年継続しただけで、fraud が認定された」一般的な事件は見当たらないということになる。このような事実関係の中で、「判例法理が確立している」と言い切る

ことには、躊躇を覚えざるを得ない。

ただし、Powell 事件から始まって、Grosshandler 事件や Drummer 事件まで受け継がれたこの判例法理について、これを否定する判決を見出すこともできないところである。また、Fraud Penalty の賦課が否定された Raley 事件や Nelon 事件で示された法理は、一般的な無申告事案に妥当しないことは、これまた明らかである。

IRS 当局がこの種の事案に Fraud Penalty の賦課を行っていない故なのか、IRS 当局は賦課しているのだが納税者側から訴訟を起こされていないからであるのか、つまびらかにできない筆者にとって、この問題について確たる回答を用意することは難しいものと考えられる。

以上の検討から、この問題についてはさしあたり、「意識的な申告の不履行が『継続的かつパターン化して』おり、『長年にわたって継続して』いると認定された場合には、特段の『隠ぺい・仮装』的な行為がなくとも fraud が認定され得るとの判例法理が生きており、他の要因とのからみでケース・バイ・ケースであるが、Fraud Penalty が課されることもあり得る。」とまとめておくこととしたい。

各ケースの検討に当たっては、以下の要因が影響を与えるものと考えられる。

2. 意識的な無申告を長い期間にわたり継続したケースに影響するその他の要因

- (1) 無申告が長年にわたって、しかも先行する年分の無申告行為を明るみに出したいくない、との動機をもって無申告を続けていた場合、一層強い詐欺的な意図の証拠がある。

「申告を行うことにより、それまでの何年間かの無申告が明るみに出るのを恐れて（あるいは、更にこの理由で刑事訴追されることを恐れて）申告を行わなか

った」との理由は、無申告を正当化するものでなく、むしろ「過去の無申告行為は、それ自身が詐欺的な意図の証拠である。」と位置付けられる。(Marsellus 事件。同旨 Stoltzfus 事件、Beaver 事件)

そして、この動機は fraud の立証に極めて重い意味を持っており、「先行する年分に係る無申告が明るみに出ることを恐れて申告しなかった……この事実は、それ1つだけをもってしても、自らの納税義務と所得を政府から隠そうとの意図をもっていったものだ」と立証できる」(Marsellus 事件の二審判決)とすら論ずる判決も存在する。

また、この動機については、前述した「求められている特別な意図を示す確信的で積極的な兆候」であるとして扱われているようである。

(2) 他の fraud の「しるし (indicia)」の中では、最も重視されているのは、「不適正な記帳・記録保存」である。Powell 事件、Grosshandler 事件、Drummer 事件、Houser 事件、Petzoldt 事件の判決が、この要因の存在を指摘している。申告納税制度のもとにあつては、記帳義務・記録保存義務は制度の根幹を支える基盤とも言うべきものであり、米国の判例法理が極めて重要視しているのも、当然のことと受け止めるべきであろう⁽⁶¹⁾。

(3) なおこの他に、納税者が「税に関するプロ」である場合には、自身の申告義務及び納税義務についての認識を言い逃れはできず、fraud が認定され易い傾向があるようである。

Beaver 事件の納税者は、公認会計士であり、依頼人のために申告書を作成したりする仕事に従事していた。

Grosshandler 事件の納税者は、法律事務所を主宰する弁護士であり、依頼人の連邦所得税申告書の作成なども業として

いた。

3. 巨額な無申告事案の評価

(1) Houser 事件において判決は、特段の「隠ぺい・仮装」的な行為は何もないにも拘らず、わずか 7 行という簡明な記述で「納税者は申告しなかった顕著な (significant) 額の所得を認識しており」、「自らが負う顕著な (significant) 額の税の納付を免れ」と指摘し、3 年間の無申告に対して fraud を認定している。無申告となった額は最も小さな年で、納税額で 57,938 ドルであり、637 万円程度⁽⁶²⁾の納税額と認められる。

(2) また、Petzoldt 事件においても判決は、「2 年間の無申告であっても、巨額の所得 (large amounts of income) を得ていた場合には、fraud の説得力ある情況証拠である。」と断じている。この事案は大麻の販売で巨利を得ていた納税者の事案であり、その額は少ない年で所得額 173 万ドル (4 億 1,520 万円程度)⁽⁶³⁾という巨額な事案である。(なお、この事案は、違法な取引に係る所得を得ていたという、別な「fraud のしるし (indicia)」も認定されるケースである。)

第 8 節 Fraud Penalty の賦課要件に係る米国の判例法理の整理 (まとめ)

以上の検討・分析から、我が国の重加算税賦課とは際立って異なる米国の Fraud Penalty 賦課の姿が、明らかになったものと思われる。要約すると、次のようになる。

1. 無申告について fraud を認定するために最も重視されている要件は、「自己の納税義務を認識しながら」、「長年にわたり継続して、パターン化して」無申告を続けることである。

「長年にわたり」の基準を提示する判決は見当たらないが、おおむね 6 年から 7 年を超えた場合に、この要件を満たすと扱っ

ているようである。

2. 1の要件を満たすケースについては、特段の「隠ぺい・仮装」的な行為が見当たらなくても、**fraud** が認定されることがある。その場合に、最も重視されるのは、「先行する年における無申告が明らみに出るおそれ」から無申告を続ける動機である。この動機は、「政府を詐欺しようとの意図」の表れと受け止められる。

そして、長年の判例法理によって整理されてきた **fraud** の「しるし (indicia)」のうち、特に「不適正な帳簿・記録保存」が認定されると、**fraud** が認定されやすい。

また、以前に適正に申告した履歴があることや、親族あるいは会計士などから「申告義務がある」と示唆されていた事実は、**fraud** の認定に積極的に働く。

3. 納税者が IRS 当局の追求を多少なりとも困難にするような特段の行動をとっている場合には、ほとんどそれだけで **fraud** が認定される。

法律上であれ事実上であれ、IRS 当局の追求の矛先をかわしたり、惑わせたりするような何らかの行動が認定されれば、ほとんどそれだけで「政府を詐欺しようとの意図をもって」無申告を行ったものだと認定される。

さらに、行為が明確かつ積極的な「隠ぺい・仮装」行為に該当するようなケースについては、2年といった短期間の無申告であつても **fraud** が認定される。

4. 巨額の所得を得ながら無申告を続けたケースには、他の要因を特に斟酌することなく、3年程度の無申告に対して **fraud** が認定される。

第5章 米国の Fraud Penalty と我が国の重加算税の賦課要件の比較・検討と、新たな重加算税の解釈の提案

第1節 米国の Fraud Penalty と我が国の重加算税の賦課要件の相異点

1. 以上のように、米国の **Fraud Penalty** の賦課要件について詳しく分析・検討してきたわけであるが、その結果、我が国の重加算税賦課とでは、相当に大きな相違があることが浮き彫りになったものと思われる。

特に、何ら特段の「隠ぺい・仮装」的な行為を行っていないが、①意識的に長年にわたりパターン化した無申告を継続したケースや、②巨額な所得を得ながら無申告を数年続けたケース について、米国において **Fraud Penalty** が課されることがあるのに比し、我が国においては重加算税が課されることはあり得ないことである。

2. この違いの原因については、米国の **Fraud Penalty** の賦課要件は「**fraud**」を立証することであるが、「**fraud**」を「詐欺」あるいは「不正手段」と解すれば我が国の重加算税とさほど違いがないように感じられるところであるが、これまで紹介したように、「**fraud**」については、「自らの納税義務について政府から隠そうとの意図、政府を混乱させようとの意図、又はその他の手段で税の徴収を妨害しようとの意図をもって、税を免れようとしたこと」を明らかにできれば、当局は立証できたことになることから、「**fraud**」の概念が納税者の行為に基づくものではなく、納税者の意図に基づくものであることがわかる。このように、「**fraud**」の概念が納税者の意図に基づくことが、我が国の重加算税との相違点の原因となっているわけである。

そして、「**fraud**」に係る納税者の意図の直接の証拠を示すことは極めて困難であることから、状況証拠や、事実関係から抽出し

た合理的な推論から立証することが許される」こととされている。ここで注意しなければならないのは、あくまでも立証すべきは「fraudの意図を有していたか」であり、そのfraudの意図の存在を認定するための間接証拠として、外形的要因が挙げられていることである。

この外形的要因の中では、「意識的に長年にわたり、パターン化した無申告を継続したこと」と、「巨額の所得を稼得しながら、無申告を続けたこと」と、「IRS当局の追求を多少とも困難にするような特段の行動を行ったこと」が、最も重い要因と扱われているのである。そして、間接証拠によってfraudの意図の存在が立証されると、必ずしも積極的な行為がなくてもFraud Penaltyが課されることになるわけである。

3. しかるに、我が国においては国税通則法第68条が、「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」無申告となることを求めており、文理上は無申告行為以外に、これとは別の積極的ないし外形的な行為を条件として求めるという構造をとっていることにある。(そして、例えば帳簿・書類の改ざんといった積極的な仮装行為が認定された場合、当然その行動の背後に「申告・納税の義務を免れようとの意図」も認定できることから、我が国の場合、重加算税を賦課するために特段「意図」を問題とする必要がない構造となっている。)

また、当然のことながら、自己の申告・納税義務を認識した上で、意図的に無申告を続けたことがいかに明らかであっても、それだけでは重加算税は課せられない構造となっている。

4. しかしながら、後述する通り最高裁判所は平成7年において、過少申告事案についてであるが、重加算税の賦課要件について、

「架空名義や資料の隠匿等の積極的な行為が存在することまで必要であると解するのは相当でなく」とし、「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」との、注目される判決を下している。ここでは、「積極的な行為」までは至らなくとも、「意図を外部からもうかがい得る特段の行動」が認定できれば重加算税の賦課要件を満たすとの法理が示されており、米国の判例法理で形成された「IRS当局の追及を多少なりとも困難にするような特段の行動を行った」というfraudの要因と、構造的な近似性が感じられるところである。

第2節 我が国の重加算税の趣旨・性質

1. ところで、我が国における重加算税の趣旨・性質については、次のように説明されているところである。

重加算税は、「行政機関の行政手続により違反者に課せられるもので、これによってかかる方法による納税義務の違反の発生を防止し、もって徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の措置であり、違反者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目してこれに対して制裁として科される刑罰とは趣旨、性質を異にするもの」と解すべきとされている⁶⁴。

2. そして、重加算税をこのように「行政上の措置にとどまる」性質のものにとらえた場合、無申告行為を意識的に長年にわたり続けている納税者について、必ずしも「隠ぺい・仮装」行為といった、無申告行為とは別の積極的な不正行為を求める必然性は存在しないことに、気づくのである。行為者の不正行為の反社会性、反道徳性を問おうとするのであれば、無申告行為とは別の

積極的ないし外形的行為を求める必要があるかもしれない。しかしながら、「納税義務の違反の発生を防止し、もって徴税の実を挙げようとする行政上の措置にとどまる」ものであれば、そこまで求める必然性は乏しいものと言わなければならない。

すなわち、憲法第30条が国民は法律の定めるところにより納税の義務を負うことを定め、これを受けて所得税法が一定以上の所得を稼得した者の申告・納税義務を定めている法体系の下において、「相当に大きな所得を稼得しながら、意識的に無申告を継続する」行為や「巨額の所得を得ながら、意識的に申告を怠る」行為があるだけで、国の歳入を意図的に妨害したことは明らかであり、「納税義務の違反」であることは明白であることから、米国と同様に、行政上の措置を発動する必要性において、十分に機が熟していると原理的には考えるべきであろう。

3. 我が国の場合、大きな額の所得を得ながら帳簿の記帳や書類の保存をまともに行わず、何年間にもわたり無申告を続けるような納税者に対し、当局の調査官が「隠ぺい・仮装」の事実があったことを立証するための困難な調査で悪戦苦闘を強いられ、十分な立証が見込めないために重加算税の賦課を見送るケースも少なからず発生している現状を見るにつけ、このように考える必要性について筆者は一層強く感ずるところである。

第3節 新たな重加算税の解釈の提案

以下において、米国の fraud に係る判例法理を参考とし、我が国の平成7年の最高裁判決の法理を基礎に置きつつ、所得税の無申告事案について、積極的な「隠ぺい・仮装」行為が認定できる場合に加え、我が国における重加算税の賦課を拡大する方向で、新たな提案を試みることにしたい。最高裁判決は過少

申告事案に係るものであり、その法理を無申告事案について応用して良いものか否かについては疑問なしとしないが、仮に適用するとした場合にはこのような案となろうと考えられるのである。

1. 最高裁判決（平成7年4月28日）の紹介

事案の内容は、会社役員が給与所得については毎年確定申告を行っていたものの、株式等の売買による雑所得を申告に算入せず、巨額の過少申告を行ったというものである。そして、株式等の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定する等のことはしなかったが、顧問税理士から株式等の売買について所得があれば申告を要することを再三念を押されたものの、そのような所得はない旨回答していた、というものである。

最高裁は、「重加算税を課するためには、納税者のした過少申告そのものが隠ぺい、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する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」とし、顧問税理士に対し、確定的な脱税の意思に基づいて、右所得のあることを秘匿し、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、これを税務署長に提出したことは重加算税の賦課要件に当たると判示した。

2. 申告・納税義務の認識と、義務を免れようとの意図

まず、1で紹介した最高裁判決の法理の「当

初から所得を過少に申告することを意図し」の要件については、ここでは無申告を対象に論じていることから、「自らの申告義務と納税義務について認識した上で、その義務を免れようと意図したこと」が認定されることが要件となろう。

無申告事案については、ことの性質上積極的な「申告」という行為を伴わないことから、この「申告・納税義務の認識と、それを免れようとの意図」は必須の条件であろうと思われる。米国においても、判例上必須の要件として扱われていることは前述した通りである。

3. 提案

(1) 上記の最高裁判決の法理にのっとり、第一に「相当に大きな所得を稼得して、自らの申告・納税義務について認識した納税者が、かなりの長期間にわたって無申告を続け」、第二に「申告・納税義務を免れようとの意図を外部からもうかがい得る特段の行動をとった」場合には、「納税者が自らの申告・納税義務を免れようと意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をとった上、その意図に基づく無申告行為を続けた場合にあたり、重加算税の賦課要件が満たされる」と解釈することとしてはどうか。

(2) 提案した考え方は、米国の判例法理が意識的な無申告を継続する行為を **fraud** の立証の中核的な情況証拠として扱っている点に鑑み（長年にわたって継続した場合、ほぼそれだけで **fraud** が認定されている判例すらある）、我が国においても同様に中核的な要件として扱うことを解釈として提案するものである。

このように解することは、一線の税務当局職員にとって極めてわかり易く納得のいくものであり、また一般の納税者の方々の常識からも納得し易いものであろうと考えられる。すなわち、現実的に相当に大きな所得を稼得した者があった場

合、通常の事業を営んでいる者であれば、自らが申告・納税しなければならないことを認識するのが当然のことと言え、そうと知りながらあえて何年も無申告を続ける行為からは、米国と同様、納税義務を免れようとの意図を容易に読み取ることが可能と考えられるであろう。

そこで、「申告・納税義務を免れようとの意図を外部からもうかがい得る特段の行動が存在する場合」に、「相当に大きな所得を稼得しながら、何年間も無申告を続けた」という外形的要因が認定されれば、これらの間接証拠により「申告・納税義務を免れようとの意図」が存在したと事実上推定し、それにより重加算税の賦課要件が満たされると解釈することを提案したいと考えるのである。

(3) 以上のように提案したわけであるが、上記(1)及び(2)においては申告・納税義務を免れようとの意図を直接に証明したものでないことは当然であり、あくまでもこのような間接事実の証明により、事実上、申告・納税義務を免れようとの意図を有していたものと推定することを提案したものに過ぎない点は、留意する必要がある。このような推定が働くことの合理性については、(1)及び(2)で述べた通りであり、一般常識に照らし、間接的な事実であるがこのような事実が証明されれば、申告・納税義務を免れようとの意図を有していたものと推定することとして、社会通念上当然であると考えられるからである。

なお、納税者の側で、たとえ長期間であろうとも無申告が真に申告義務・納税義務の意識・認識なしに陥ってしまったとの証明ができれば、この推定は崩れることになるのは当然であり、意図的に無申告を続けたのか、認識なしに無申告に陥ってしまったのかについて、最も良く

知っているのは納税者自身であることから、妥当な結論が導かれるものと考えられる。

- (4) このように解する場合、どの程度の金額規模の無申告を何年間程度続ければ、意図を推定して良いかという点が問題となる。

4. 意図を推定し得る無申告の規模及び期間

- (1) 誰もが明確に「申告・納税しなければならぬ」と感じ、申告しないことが「重大な納税義務の違反」と感ずるような所得の規模をどの程度と解すればよいだらうか。このような規模に関しては、個々の納税者によっても差異があろうと考えられるところであるが、1つの試みとして、米国の判決の中で何らかの「隠ぺい・仮装」的な行為を根拠に fraud が認定されたケースについて、金額の規模を確認してみることとしたい。(なお、為替レートについては、事案の規模を把握するための概算である。)

- ① Niedringhaus 事件では、各年別の要納付税額は 6,262 ドル (1982 年) から 16,584 ドル (1985 年分) である。当時の為替レートは 1 ドル 230 円から 270 円程度であったので、平均して 1 ドル 250 円で換算すると、156 万円から 414 万円程度と考えられる。
- ② Granado 事件では、各年別の要納付税額は 9,087 ドル (1980 年分) と 11,676 ドル (1981 年分) である。当時の為替レートは 1 ドル 200 円から 250 円程度であったので、平均して 1 ドル 225 円で換算すると、204 万円から 262 万円程度と考えられる。
- ③ Pierce 事件では、各年別の要納付税額は、1,197 ドル (1972 年分) から 6,919 ドル (1980 年分) である。期間が長いのでやや不正確な数字となるが、当時の為替レートは 1 ドル 190 円から 310

円程度であったので、平均して 1 ドル 250 円で換算すると、29 万円から 172 万円程度と考えられる。

- ④ Madge 事件では、各年別の要納付税額は 57,101 ドル (1988 年分) から 88,708 ドル (1992 年分) である。当時の為替レートは 1 ドル 130 円から 150 円程度であったので、平均して 1 ドル 140 円で換算すると、799 万円から 1,241 万円程度と考えられる。
- ⑤ Chase 事件では、同様に、4,033 ドル (1997 年分) から 38,523 ドル (1993 年分) であり、1 ドル 80 円から 125 円程度であったので平均して 102 円で換算すると 41 万円から 392 万円程度と考えられる。
- ⑥ Goldston 事件では、同様に 21,531 ドル (1994 年分) から 117,729 ドル (2003 年分) であり、期間が長いことからやや不正確な数字となるが、1 ドル 80 円から 140 円程度であり、平均して 110 円で換算すると 236 万円から 1,295 万円と考えられる。
- (2) 以上の通り、金額は事案に応じて様々であるが、このような金額の基準については、その時代の経済情勢・所得水準や国民感情・申告水準など様々な要因によって決まってくるものと考えられる。
- そこで、1つの考え方として、我が国の所得水準の指標ともいえる、国税庁が毎年行っている「民間給与の実態調査」を参考としたい。
- 同調査によれば、給与所得者の平均年収が平成 20 年分は約 430 万円、平成 21 年分は約 406 万円、平成 23 年分は約 412 万円とのことである。このデータを手がかりとして、500 万円の所得金額基準⁽⁶⁵⁾を設けることを提案したい。無申告金額 (所得金額) が平均的な年収を超えるようなケースであれば、誰もが明確に「申

告・納税しなければならない」と感じ、申告しないことが「重大な納税義務の違反」として、一般の納税者の感覚にも受け入れられるものと言い得るのではないだろうか。

- (3) 無申告の期間の問題については、第3章第3節において検討した何らかの「隠ぺい・仮装」的な行為があって **Fraud Penalty** 賦課が支持された米国の判例を参考にし（最も短い **Granado** 事件は、2年間の無申告）、また米国において過少申告については「3年間にわたり、真実の所得の半分以下に落とした過少な申告を続けた場合には、**fraud** の意図の強い証拠である」との判例法理が確立している⁽⁶⁶⁾ことも考慮に入れて、3年間程度無申告を続けたことで、事実上「申告・納税義務を免れようとの意図」を推定することを提案したい。

1年限りのことであれば、「失念した」とか「他の要件にかまけて、申告が頭に浮かばなかった」といったこともあり得よう。しかしながら、(2)で記したような相当に大きな所得を稼得しながら3年間も無申告を続けた納税者について、「意識に上らなかった」といったことなど現実にはほとんどあり得ないものと言って良いと思われる。

このような認識は、一般の納税者の方々の感覚や常識からも、ごく当然のこととして受け入れられるものと、筆者は信じるものである。

- (4) このように「所得500万円超」「3年間以上」といった、ある意味画一的な基準の設定を提案したわけであるが、ここで検討しているのは「意図」の立証であり、直接に把握・立証することは事柄の本質上極めて困難であるのが通常である。このような立証を、何らの基準もなしに行うこととした場合、適用の不公平や濫用

の弊害が危惧される場所である。ところで、平成23年度税制改正案において「納税者権利憲章」が盛り込まれ、複雑な税務手続を平易な表現で分かり易く納税者にお知らせするとともに基本的考え方のもと、税務調査について手続の透明性と予見可能性を高めること等が提案されている。このような流れを見据えた場合、「意図」の立証について一定の基準を設け、ある一定の規模なりを超えた場合に初めて不利益処分を発動を認めることとするのは、国税当局の濫用を防止し、法的安定性と納税者の予見可能性を確保する上で納税者の権利保護の観点からも有効な施策であるとも考えられるところである。

5. 申告・納税義務を免れようとの意図を外部からもうかがい得る特段の行動

次に、前述の最高裁判決にのっとり、「自らの申告・納税義務を免れよう」と意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした」ことの判断についてであるが、その内容については、次のように整理できると考えられる。

- (1) 申告・納税義務を免れようとの意図の、直接の表れである特段の行動。

最高裁判決の事例のように、自らの代理人から「株取引により利益があれば、申告・納税が必要」の旨を再三にわたり示唆されていながら、「そのような取引はない」との回答をして、無申告を続けたようなケースについては、この要件を認定することができよう。

また、例えば前述した **Pierce** 事件のように、「会計士が作成した申告書を受け取り、この申告書を提出するよう促されたにも拘らず、提出しなかった」行為があれば、この要件を満たすものと考えられよう。

更に、前述した **Drummer** 事件においては、税務調査の過程で、納税者本人が

記載を終了した6年分の申告書が把握されている。判決はこれを「秘匿行為」として論じてはいないが、自らが正しく申告書を作成しながらそれを提出しなかったことは、「外部からもうかがい得る特段の行動」と認定してよいであろう。

(2) 所得や資産に対する国税当局の追及を多少なりとも困難にする特段の行動

米国の判例法理にならい、明確な「隠ぺい・仮装」行為にまでは至らないが、「法律上であれ、事実上であれ、国税当局の追及をかわしたり、惑わせたりするような特段の行動」が認定されれば、「外部からもうかがい得る特段の行動」があったと認定してよいと考えられる。

具体的な内容については、前述した米国の各判決が参考となり、法体系が異なることから直接に引用は難しい場合も多いが、例えば Niedringhaus 事件のように、物々交換の利用により取引を税務当局から見えにくくするような団体を結成したり加入するとか、Goldston 事件のように、信託の利用により納税者個人の名義が表に出ない形で多額の取引を行い、かつ「隠ぺい・仮装」とまでは認定できないようなケースとか、Chase 事件のように銀行口座を敢えて保有せず、多額の取引を行うケースとか、Marsellus 事件のように、利子支払いの情報が銀行から税務当局に連絡されるのを嫌って、利子の付かない当座預金のみを保有して資金を蓄積したケースなどが考えられよう。

また、我が国の事例からは、例えば資金を海外の金融機関やファンドに蓄積するようなケースが考えられる。

更に、国税当局の税務調査に対して、資料の提出を「紛失した」「散逸した」などと理由をつけて行わない、あるいは、質問調査に対しても「忙しい」「他の予定がある」などと様々な理由をつけて応じ

ないといった、いわゆる「調査忌避」行為が現場では散見されるところである。その中には、無申告の納税者に対して当局職員が税務調査を実施し、巨額の所得を得ていると認められるが調査忌避を受けたために各種資料に基づいて決定処分を行ったところ、翌年以降も納税者が更に無申告を継続したために調査を実施せざるを得ず、その調査のたびに納税者の調査忌避に会うといったケースが存在する。このようなケースについては、その忌避行為の程度・態様にもよるが、「自らの所得を国税当局が把握することを、一貫して妨げている」ことが明らかで、「申告・納税義務を免れようとの意図を外部からもうかがい得る特段の行動」と認定すべき場合もあり得ると考えられることを、ここで提起しておきたい。

6. 「申告・納税義務を免れようとの意図を外部からもうかがい得る特段の行動」が認められないケースに対する対応

(1) 前述したように(第4章第7節)、米国においてはこのようなケースについて、Fraud Penalty を賦課しているケースをいくつも見出すことができる。特に無申告の期間が長年にわたるケースと、巨額の無申告のケースが代表的である。確かにこのようなケースは、国の歳入を意図的に妨害している度合いや、納税義務の違反の程度が一層強いケースと認められ、前述した重加算税制度の趣旨からは対象とすべきものとも考えられるところである。

(2) しかしながら、このような特段の行動が認められないケースについて我が国においても重加算税を賦課すべきかを検討すると、

- ① 国税通則法の条文とのあまりに大きい乖離があり、解釈による重加算税賦課はとうてい無理であると考えられること。

② 本論文が、平成7年4月28日の最高裁判決の法理の構造の上で、重加算税の賦課要件を検討していること。

③ 米国において、「特段の行動は見当たらず、意識的な無申告行為を長年継続しただけで」fraudが認定された一般的な構造のケースが、この30年間以上にわたり見当たらない事実から、「米国において判例法理が確立している」と言い切るには躊躇を覚えること。

などの事情を勘案すると、このようなケースに対して重加算税を賦課することには慎重にならざるを得ない。

(3) 以上のような検討を経て、「隠ぺい・仮装」行為や「特段の行動」が認められないケースについては、重加算税の賦課は行わないとの結論としたい。

しかしながら、米国で Fraud Penalty を賦課しているような、10年以上にわたるような長年の無申告行為や（我が国においては、「隠ぺい・仮装」が認定されて重加算税が賦課されるケースであっても、除斥期間の定めにより7年を超えて遡って決定はできないことから、それ以前の年分は歳入できないため、米国よりも一層問題が大きいことも想起すべきであろう。）、金融取引や国際取引などで数億円といった巨額の無申告事案の発生があり得ることにかんがみた場合、重加算税の制度の趣旨にのっとり、立法措置を検討してその賦課に踏み切るべき局面を迎えることも想定される。

そのような際には、ここで紹介した米国の判例法理を斟酌するとともに、fraudの「しるし=indicia」をも参考にして、検討を進めるべきことを提言しておきたい。その「しるし」の中でも特に「不適正な帳簿・記録保存」の要因は、申告納税制度の根幹を支える基盤ともいえるべきものであり⁽⁶⁷⁾、重加算税の賦課を検討す

る際には米国と同様に最も重視すべきであることを、指摘しておきたい。

7. 提案のまとめ

ここまで、米国の Fraud Penalty 賦課の要件を参考にし、最高裁平成7年判決の法理を基礎に置きつつ、新たな重加算税の賦課要件を提案した。提案を要約すると、

- (1) 相当に大きな所得を稼得し、自らの申告・納税義務について認識しながら、その義務を免れようと意図し
- (2) 義務を免れようとの意図を外部からもうかがい得る特段の行動をとった上
- (3) 3年間以上にわたって無申告を継続した

場合に、重加算税の賦課を行うべきであるとの結論となる。

そして、(1)の意図については、他の証拠（例えば、意図を記した自筆のメモが存在）により明白に立証される場合の他、年間500万円以上の所得を稼得しているにもかかわらず3年間以上にわたって無申告を続けた場合、事実上「自らの申告・納税義務について認識しながら、その義務を免れようと意図した」ものと推定することとする。

第4節 立法措置

以上のように、本論文は現行の国税通則法第68条の解釈論として展開してきたわけであるが、重加算税が行為者の反社会性や反道徳性に着目して制裁として科される刑罰とは趣旨・性質を異にするものであり、納税義務の違反の発生を防止し、もって徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の措置であるとの性格を貫徹するには、無申告行為以外の積極的な不正行為を要求する理由に乏しいことは前述した通りである。

ここで、平成23年度税制改正で「納税環境整備」の一環として、「故意に納税申告書を法定申告期限までに提出しないことにより税を免れた者」に対する刑事罰の整備がなされ

たことに注目しなければならない⁽⁶⁸⁾。この規定では、「隠ぺい・仮装」の要件や、「偽りその他不正の行為」といった要件も求めているところである。ただし、この規定は刑事犯を構成するもので、行為者の反社会性ないし反道徳性に着目して制裁として科される刑罰を規定することから、どのような要因から反社会性等を認定することとするのか、「税を免れた」の解釈として今後の判例等の蓄積を待たねばならないものと考えられる。

この規定を参考にすると、将来的には国税通則法第 68 条を例えば「意図的に納税申告書を法定申告期限までに提出しないことにより税を免れた者」に重加算税を課す、といった規定ぶりへの変更についても、今後検討を行っていくべきものと考えられる。

結びに代えて

米国の Fraud Penalty 制度の無申告事案に係る判決例をできるだけ詳細に紹介・分析し、判例法理を追跡した上で、我が国の重加算税賦課についてわずかであるが提言を試みてきたところである。率直に言って、無申告事案については米国の裁判所も紆余・曲折を見せており、悪質な無申告行為にいかにか立ち向かうかについて模索して来ているとの感が深い。

今後とも、追跡・検討を続けて行きたいと考えている。

⁽¹⁾ この条文を受け、通達において「隠ぺい・仮装」の意義につき、例えば「いわゆる二重帳簿を作成」「帳簿、決算書類、契約書、請求書……を破棄又は隠匿」「帳簿書類の改ざん、偽造、変造若しくは虚偽記載」「売買、賃貸借……その他の取引について、本人以外の名義又は架空名義で行っている」などの類型を示している。（「申告所得税の重加算税の取り扱いについて」平成 12 年課所 4—15 ほか。）

⁽²⁾ 金子宏「租税法〔第 16 版〕」〔弘文堂〕670 頁。

⁽³⁾ 品川芳宣「附帯税の事例研究〔第 3 版〕」〔財経

詳報社〕359 頁。

⁽⁴⁾ **Fraud Penalty** の訳語として「民事詐欺罰」を当てる例もある（佐藤英明『脱税と制裁』弘文堂）が、本論文においては原則として **Fraud Penalty** をそのまま用いた。なお、表題において「重加算税」の訳を当てたのは、**Fraud Penalty** が我が国の重加算税と機能・性格において近似することに着目し、本論文において両者を対比しつつ論じようとするためである。

⁽⁵⁾ **penalty** を加算税と訳す。

⁽⁶⁾ **fraud** は、例えば尾崎哲夫『法律英語用語辞典』（自由国民社）によれば、「詐欺」又は「不正手段」と訳されている。しかしながら、**fraud** の訳として「詐欺」「不正手段」のどちらを用いても、米国の税法における **fraud** の内容と齟齬を来たすと思われることから、本論文においては **fraud** はそのまま表記することとした。

⁽⁷⁾ 無申告を含む概念である。

⁽⁸⁾ **Granado v. Commissioner**, 792 F.2d (7th Cir. 1986 年) 内容は後述。

⁽⁹⁾ **Goldston v. Commissioner**, T.C.Memo 2011-9 (2011 年) 内容は後述。

⁽¹⁰⁾ **Hill** 事件判決 **Hill v. Commissioner**, T.C. Memo 1997-425 (1997 年) を引用した。なお、同様な判決は多数に上る。詳しくは、拙稿「重加算税の研究」〔税大ジャーナル 16 号 2011 年 5 月 88 頁〕を参照。

⁽¹¹⁾ 不作為である無申告を含む概念である。

⁽¹²⁾ **Mason v. Commissioner**, T.C.Memo 2004-247 (2004 年)

⁽¹³⁾ 納税者は夫と妻の二人であるが、本件訴訟時には妻は死亡していたので、夫一人を念頭において事案を紹介する。

⁽¹⁴⁾ 「**substantial amounts of income**」。**substantial** は直訳すれば「実質的な」となるが、この語は **fraud** を決定付ける重要な語であり、多くの判決文からは「実質的に大きな意味のある」あるいは「取り扱いをより重くすべきほどに実質的な規模のある」といったニュアンスが読み取れるところである。そこで、前論文に引き続き、訳として真に適確か疑問も残るが、「相当に大きな」と訳すこととする。

⁽¹⁵⁾ 「**understatements**」は、無申告をも含む概念である。

(16) 一審：Powell v.Granquist 146 F.Supp.308
オレゴン連邦地方裁判所（1956年）

二審：Powell v.Granquist 252 F.2d 56 (9th
Cir.1958年)（確定）

米国の代表的な判例検索システム（Lexis
NexisのShepardシステム。以下、同じ。）によ
ると、この二審判決は400件以上の判決に引用さ
れている。しかも、後述するGoldston事件（2011
年）やChase事件（2004年）など、最新の判決
に引用されている。

(17) DeFranco v.Commissioner, 9 TCM 1159
(1950年)

(18) 一審：Stoltzfus v. United States 264 F.Supp.
824 東ペンシルベニア連邦地方裁判所（1967年）

二審：Stoltzfus v. United States 398 F.2d
1002 (3rd Cir.1968年)

最高裁：Stoltzfus v. United States 393
U.S.1020(1969年)（確定）

なおこの二審判決は、800件以上の判決に引用
されている。前記のMason判決（2004年）や
Nelon判決（1997年）など、最新の判決にも引
用されている。

(19) 本論文においては、事案の規模の理解に資する
ため、判決文に記載された税額等は極力紹介する
こととした。

(20) 重い罪（felony）ではなく、軽い罪
（misdemeanor）に処せられた。

(21) 刑事事件で有罪判決を受けると、collateral
estoppel（付随的禁反言）の法理により、民事事
件で同一の年分について刑事事件の認定と反す
る主張ができないこととなるが、この事件のよう
に刑事事件の対象年分が民事事件より短い場合
には、その他の年分については、民事事件で主張
できることとなる。

(22) Cirillo v.C.I.R.,314 F.2d 478, 483 (3rd Cir.
1963年)

(23) 一審：Marsellus v.Commissioner, T.C.Memo
1975-368 (1975年)

二審：Marsellus v.Commissioner,544 F.2d 883
(5th Cir.1977年)（確定）この二審判決は80件
以上の判決に引用されている。前記のMason判
決（2004年）やDrummer判決（1994年）など、
最新の判決にも引用されている。

(24) Spies v.United States,317 U.S.492

(25) Jones v.Commissioner,259 F.2d 300 (5th Cir.
1958年)

(26) Powell v.Granquist,252 F.2d 56 (9th Cir.1958
年) 内容は前述した（本節1）

(27) Beaver v.Commissioner 55 T.C.85 (1970年)
この判決は、900件以上の判決に引用されている。
前記のMason判決（2004年）やDrummer判決
（1994年）など、最新の判決にも引用されている。

(28) 金額は判決文に記載されたものであるが、「要
納付税額」のみは、事案の規模を確認するために
筆者が計算したもので、判決文に記載のない金額
である。

(29) 無申告も含む概念である。

(30) 給料やボーナスを源泉徴収抜きで会社に支払
うよう要求し、現に一部について実現していた事
実について、fraudの検討の中で判決は全く触れ
ていない。しかしながら、源泉徴収を抜きにする
行為は無申告行為と相まって、脱税の明確な実行
行為たる「隠ぺい行為」としてとらえられるので
はないかと、筆者には思われる。判決がこの方向
から全く論じていないのは、筆者には奇異に感じ
られる。

(31) Niedringhaus v.Commissioner 99 T.C.202
(1992年) この判決は、400件以上の判決に引用
されている。

(32) 「tax protesters」

(33) 「Mid-America Commodities and Barter
Association」

(34) 「Penco Precision Supplier Escrow Account」
の名義。

(35) Cheek v.United States,498 U.S.192 (1991年)
この判決では、刑事犯である「故意的な申告不履
行罪」(willful failure to file) (IRC7203条)の
罪について、「良き信条 (good faith)」のもとに
行動したのであれば刑事罰を科さない場合がある
、との結論が示されているようである。

(36) 「(he) decided to unilaterally opt out of our
system of taxation」この言い回しは、判決文で
よく用いられる。

(37) United States v.Jungles, 903 F.2d 468, 472
(7th Cir.1990年)

(38) 一審：Granado v.Commissioner, T.C.Memo
1985-237 (1985年)

二審：Granado v.Commissioner ,792 F.2d (7th

Cir.1986年)

最高裁：Granado v.Commissioner,480 U.S. 920 (1987年)

(39) 判決文からはいつ修正申告書を提出したか不明であるが、判決が時系列で記述していることから、1979年分の申告を行ってからそれほど日にちが経過しない時点であり、1980年分の申告期限よりは前の時点と思われる。

(40) Pierce v.Commissioner, T.C.Memo1987-525 (1987年)

(41) 一審：Madge v.Commissioner T.C.Memo 2000-370 (2000年)

二審：Madge v.Commissioner 23 Fed.Appx. 604 (8th Cir. 2001年)

最高裁：Madge v.Commissioner 537 U.S.825 (2002年)

(42) 具体的にどのような行動をとったのかは、判決文に記載されていない。

(43) Chase v.Commissioner T.C.Memo 2004-142 (2004年)

(44) 「consciously decided to unilaterally opt out of our system of taxation」

(45) Goldston v.Commissioner T.C.Memo 2011-9 (2011年)

(46) fraud penalty の率は75%であるが、過少税額のうち fraud によらない部分には課されないことから、fraud penalty の額は税額の75%と一致しない場合がある。

(47) Rossman v.Commissioner, T.C.Memo2006-128 (2006年) なお、この事件は、この一審判決で確定している。

(48) 両口座とも、サインする権限は、納税者一人が有していた。

(49) 一審：Drummer v.Commissioner, T.C.Memo 1994-214 (1994年)

二審：Drummer v.C.I.R 68 F.3d 472 (5th Cir. 1995年)

(50) 「understatement (過少申告)」は、無申告により所得を政府に報告しないことを含む概念である。

(51) Grosshandler v.Commissioner, 75 T.C.1,20 (1980年) この判決は、600件以上の判決に引用されている。

(52) Petzoldt v.Commissioner 92 T.C.661 (1989

年) この判決は500件以上の判決に引用されている。

(53) Houser v.Commissioner, T.C.Memo 2000-111 (2000年)

(54) なお、この他に、納税者側の「good faith (良き信条)」による無申告であるとの主張に対し、IRS 当局側が ①納税者の事業経験について ②納税者の受けた教育について ③以前に申告していたか否か などについての証拠を示していないので、fraud が立証されていないと結論付けた判決がある。立証が不十分なので、当然の判決であろう。Raney v.Commissioner T.C.Memo 2000-278 (2000年)

(55) 一審：Raley v.Commissioner T.C.Memo 1980-571 (1980年)

二審：Raley v.Commissioner 676 F.2d 980 (3rd Cir. 1982年)

(56) 「some convincing affirmative indication」

(57) 「Raley intended to defraud the Government」

(58) Nelon v.Commissioner T.C.Memo 1997-49 (1997年)

(59) Rhodes v.Commissioner T.C.Summary Opinion 2006-49によった。なお、同様な判決は多数に上る。詳しくは、拙稿「重加算税の研究」(税大ジャーナル16号 2011年5月92頁)を参照。

(60) 「some convincing affirmative indication of the required specific intent」

(61) 米国においては、事業を行う納税者は原則として継続的な記帳・記録義務を負っており、故意に違反した者には2万5,000ドル以下の罰金、若しくは、1年以下の懲役、又はこれらが併科されるなどの罰則が用意されている。(IRC6001条及びIRC7203条)このような厳しい姿勢で、記帳義務の遵守が求められているのである。申告納税制度とは、単に納税者が好き勝手に自分の所得を決定し、申告すれば良いというものではない。権利の背後にはかように厳しい責任が求められており、権利と責任とが両者あいまって初めて、適正な申告納税制度の運営が期待できると考えられるのである。

(62) 無申告行為時の大まかな為替レートにより、事案の規模を示しておいた。無申告の1993年から

1995年の為替レートは、120円から100円程度なので、平均して110円として換算した。

- (63) 1983年と1984年の為替レートは、1ドル240円程度である。
- (64) 最判昭45.9.11刑集24巻10号 1333頁。
- (65) 厳密に記せば、課税総所得金額500万円との提案であり、要納付税額は57万円程度となる。上記の米国の各判例の要納付税額と比し、バランスを失するものではないと思料する。
- (66) 拙稿「重加算税の研究」税大ジャーナル16号 88頁、101頁。
- (67) 白色申告者についても、事業所得が年300万円を超える規模の者等について、所得税法上記帳義務が課されていることに留意しなければならない（同法第231条の2）。
- (68) 法定刑は5年以下の懲役若しくは500万円（情状により脱税額）以下の罰金またはこれらの併科とされている。