

論 説

国税通則法 70 条《国税の更正、決定等の期間制限》5 項にいう 「偽りその他不正の行為」は、「税額を免れる意図」に基づき 行うことを要件とするのか

－東京地裁平成 30 年 6 月 29 日判決を題材として－

浅草税務署副署長
赤 壁 隆 司

◆SUMMARY◆

国税通則法 70 条 5 項は、「偽りその他不正の行為」により税額を免れた場合の更正、決定又は賦課決定につき、これらの賦課権を行使し得る期間（除斥期間）が一般より長い 7 年の除斥期間に延長されることを規定しているところ、この「偽りその他不正の行為」は、刑罰を定めた所得税法 238 条等と同じ文言であるため、遁脱罪（脱税犯）の構成要件と同様に所得税等の「税額を免れる」その「意図」の認定を要するかという疑義がある。

本稿では、重加算税の賦課及び通則法 70 条 5 項の適用は、いずれも行政措置であり、遁脱罪を対象とする刑罰を定めた所得税法 238 条等と同様の適用要件ないし判断枠組みによる必要があるのか、また、そのような判断を行う場合に問題が生じるのではないかという問題意識から、東京地裁判決を題材にして、通則法にいう「偽りその他不正の行為」について、重加算税の賦課要件との比較や所得税法等にいう「偽りその他不正の行為」との異同等に触れながら、通則法 70 条 5 項の適用要件として「税額を免れる意図」又は「過少申告の意図」の要否を考察するものである。

（税大ジャーナル編集部）

キーワード：偽りその他不正の行為、除斥期間の延長、重加算税の賦課要件、過少申告の意図、税額を免れる意図

本内容については、全て執筆者の個人的見解であり、
税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式
見解を示すものではありません。

目 次	
はじめに	2
1 事件（本件判決）の概要	3
2 争点	3
3 裁判所の判断	3
(1) Xに「隠蔽又は仮装」の事実が認められるか（争点1）。	3
(2) Xに「偽りその他不正の行為」が認められるか（争点2）。	4
4 検討	4
(1) 争点1（「隠蔽又は仮装」の事実が認められるか。）について	4
(2) 争点2（Xに「偽りその他不正の行為」が認められるか。）について	7
5 まとめ	12

はじめに

国税通則法（以下、「通則法」という。）70条5項は、「偽りその他不正の行為」により税額を免れた場合の更正、決定又は賦課決定につき、これらの賦課権が行使し得る期間（除斥期間）が一般より長い7年の除斥期間⁽¹⁾に延長されることを規定しているところ、この「偽りその他不正の行為」は、刑罰を定めた所得税法238条等⁽²⁾と同じ文言であるため、遁脱罪（脱税犯）の構成要件と同様に所得税等の「税額を免れる」その「意図」の認定を要するかという疑義がある。

この点に関し、東京地裁平成30年6月29日判決（税資268号順号13162、以下「本件判決」という。）は、「過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」をした上で、その意図に基づく過少申告をしたものであるから、「隠蔽又は仮装」に基づく申告であって、重加算税の賦課要件を満たすと同時に、通則法70条4項（筆者注：現行5項。以下同じ。）にいう「偽りその他不正の行為」によりその全部又は一部の税額を免れたものといえる旨判示した。このように、本件判決は、「隠蔽又は仮装」と「偽りその他不正の行為」を同義

であるとして取り扱っているようであり、そうであれば、重加算税の賦課及び通則法70条4項の適用において、いずれも「過少申告の意図」（一般に一部の「税額を免れる」行為として過少申告があり、「過少申告の意図」と「税額を免れる意図」は同義であると考えられ⁽³⁾、以下これらを同様のものとして取り扱う。）を前提にして、その適用の判断、すなわち適用要件として捉えている点において、遁脱罪の構成要件として「税額を免れる意図」という犯意の認定を要する判断と親和性のあるものようでもある。

しかしながら、重加算税の賦課及び通則法70条4項の適用は、いずれも行政措置であり、遁脱罪を対象とする刑罰を定めた所得税法238条等と同様の適用要件ないし判断枠組みによる必要があるのか、また、そのような判断を行う場合に問題が生じるのではないかという問題意識から、本稿では、本件判決を題材にして、通則法70条4項にいう「偽りその他不正の行為」について、重加算税の賦課要件との比較や所得税法238条等にいう「偽りその他不正の行為」との異同等に触れながら、通則法70条4項の適用要件として「税

額を免れる意図」又は「過少申告の意図」の要否を考察するものである。

1 事件（本件判決）の概要

本件判決は、原告が、不動産所得を申告しなかったことにつき、①「隠蔽又は仮装」の事実があるか否か、②「偽りその他不正の行為」が認められ、重加算税の賦課及び7年の除斥期間が適用されるか否かが争われた事件を取り扱うものであり、その概要は以下のとおりである。

会社役員であるX（原告）が、3か所に所在する賃貸用の土地及び建物2棟（以下、順次「本件土地」、「本件建物A」及び「本件建物B」といい、これらを併せて「本件各土地建物」という。）に係る賃料収入（以下「本件賃料収入」という。）を得ていたが、各年分の所得税の申告において、本件賃料収入に係る不動産所得を申告書に記載しなかったことから、Y（税務署長）は、本件賃料収入を各年分の不動産所得に加算して更正処分及び重加算税の賦課決定処分（以下、これらを併せて「本件各更正処分等」という。）を行った。

これに対し、Xは、本件賃料収入の存在は認識していたが、本件各土地建物に関連する多額の支出又は損失があり、申告すべき不動産所得があるとは明確に認識しておらず、過少申告の意図に基づき同所得の秘匿を行った事実もないから、「過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」はなく、したがって「隠蔽又は仮装」もなく、重加算税の賦課要件を満たさない。また、Xに「偽りその他不正の行為」もないから、更正処分等の除斥期間は法定申告期限から3年又は5年であり、この期間を経過した部分の本件各更正処分は違法であるとして、本件各更正処分等の取消しを求めて提訴した。

2 争点

(1) Xに「隠蔽又は仮装」の事実が認めら

れるか（争点1）。

(2) Xに「偽りその他不正の行為」が認められるか（争点2）。

3 裁判所の判断

請求棄却。

(1) Xに「隠蔽又は仮装」の事実が認められるか（争点1）。

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「隠蔽又は仮装」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、「隠蔽又は仮装」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が、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は必要がなく、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、重加算税の賦課要件が満たされるものと解すべきである。

そして、特定の所得を申告すべきことを熟知しながら、税理士から当該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、当該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、税理士に過少な申告を記載した確定申告書を作成させてこれを提出した場合には、「過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」があったといえる（最高裁平成7年4月28日第二小法廷判決（民集49巻4号1193頁）参照）。

税理士に対する所得の秘匿が、「過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」に当たるか否かを判断するに当たっては、税理士による資料を提示すべき旨の指示があったことは必ずしも必須の要件ではなく、特定の所得を申告すべきことを熟知しながら、確定的な脱税の意思に基づき、当該所得のある

ことを税理士に対して秘匿し、当該所得に係る資料も提供することなく、税理士に過少な申告を記載した確定申告書を作成させてこれを提出したと認められる限り、税理士に対する所得の秘匿は「過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」を構成するものと解するのが相当である。

本件において、Xは、①本件建物Aの賃料収入を秘匿し所得を過少に申告する意図をもって賃貸人の名義を母名義とするなどして「過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」をした上で、所得税の申告において本件建物Aの賃料収入を除外した過少申告を行っていたものであり、このことは、本件土地及び本件建物Bについても、その賃料収入を秘匿し所得を過少に申告する意図をもって過少申告を行っていたことを推認させる事情である。また、Xが、②本件土地の賃料変更を甲税理士に伝えていないこと、③本件メモ書きを作成したこと、④税務調査において本件賃料収入を秘匿していたことは、Xにおいて、本件土地やその他の不動産に係る賃料収入が正しく申告されていると認識していたこととは相容れない事情である。

これらの間接事実を総合すれば、Xは、本件建物Aのみならず、本件土地、本件建物Bについても、その賃料収入に係る不動産所得を申告すべきことを熟知しながら、確定的な脱税の意思に基づき、当該所得に関する資料を意図的に甲税理士に提示せず、甲税理士に過少な申告を記載した各年分の確定申告書を作成させてこれを提出するという「過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」をした上で、その意図に基づく過少申告をしたものと認めるのが相当である。

そうすると、各年分の所得税の申告は、本件賃料収入に係る不動産所得につき、「過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」をした上で、その意図に基づく過少申告をしたものであるから、「隠蔽又は仮装」に基

づく申告であって、重加算税の賦課要件を満たすものと認められる。

(2) Xに「偽りその他不正の行為」が認められるか(争点2)。

前記のとおり、各年分の所得税の申告は、いずれも「隠蔽又は仮装」に基づく申告といえるから、同時に、通則法70条4項にいう「偽りその他不正の行為」によりその全部又は一部の税額を免れたものともいえる。

4 検討

(1) 争点1(「隠蔽又は仮装」の事実が認められるか。)について

イ 判断枠組みとその背景について

争点1の判断枠組みについては、上記3の(1)のとおり最高裁平成7年4月28日第二小法廷判決(以下「最高裁平成7年判決」という。)を参照し、「過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」をした上で、その意図に基づく過少申告をしたものであるから、「隠蔽又は仮装」に基づく申告であって、重加算税の賦課要件を満たすと判断されている。この判断は、「隠蔽又は仮装」といった具体的な行為がない場合でも重加算税の賦課要件を満たすとされる通則法68条1項の合目的解釈によるものとされており、その考え方及びその背景について以下のとおりである。

最高裁調査官解説において、「従前の判例・学説を踏まえながら、いたずらに厳格な解釈をして重加算税の趣旨を没却する結果となることを避け、他方、重加算税の賦課対象が不当に拡張されることを防止することを目的として、通則法68条1項の合目的解釈を試みたものであるということができる。」^④と説明されている。そして、最高裁平成7年判決の1年前に同様の合目的解釈が初めてなされたものとして、最高裁平成6年11月22日第三小法廷判決(民集48巻7号1379頁。以下「最高裁平成6年

判決」という。)があり、この判決は、民事判決(いわゆるつまみ申告に係る重加算税事案)でありながら、参照判例として、所得金額をことさら過少に記載した内容虚偽の所得税確定申告書を提出するという過少申告行為が刑事罰の対象である「詐欺その他不正の行為」に当たるとする刑事判例^⑤を参照している。このことは、逋脱犯が認定される場合は、逋脱犯の故意が認定される事実関係が認められ、当然、重加算税も認定し得る関係にあるものとして、刑事判例を参照判例とすることによりその関係性に言及したものとされている^⑥。

このような合目的解釈がなされるに至った背景には、社会情勢が刑事罰の対象行為への影響があると考えられる。すなわち、昭和30年代はじめまでの時期において、納税倫理や納税者の税制に関する知識の程度は一般に非常に低く、積極的な所得秘匿工作等を行うことなく単に確定申告書を提出しない行為は、未だ刑事罰の対象とするに足る悪質性を肯定する社会的な基盤を欠くおそれがあったとされる一方^⑦、その後、申告納税制度の理解が相当深まり一般化する中で、次第に納税倫理が高揚するに至った社会情勢を背景とし、法的に課せられた納税手段である申告について、「多額の所得を得ているにもかかわらず確定申告書を提出しないという行為は、何らかの客観的・外形的行為とあいまって、確定的な所得税の逋脱の意図を推認する基礎となり、また、刑事罰による制裁を正当化し得るだけの悪質性を備えていると評価しうるようになったと考えることができる。」^⑧とされている。

以上のとおり、社会情勢によって刑事罰(逋脱犯)の処罰範囲が変遷し、更に重加算税に係る判例への影響^⑨によって、通則法68条1項の合目的解釈を許容するに至ったと考えられる。

ロ 重加算税制度と刑罰

刑事罰の処罰範囲が変遷し、これが重加算税の賦課要件に影響したとなれば、重加算税と刑事罰は実質的に同種のものであり、この重加算税が課せられた上、刑罰も科されるとなると二重処罰を禁じた憲法に抵触するのではないかという疑義が生じる。

この点、最高裁昭和45年9月11日第二小法廷判決(刑集24巻10号1333頁)は、重加算税について、「課税要件事実を隠ぺいし、または仮装する方法によって行われた場合、行政機関の手續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する制裁として科せられる刑罰とは趣旨、性質を異にするものと解すべき」とし、同一の逋脱行為について、重加算税のほかに刑罰を科しても二重処罰を禁じた憲法39条に抵触しないとして、重加算税は、その趣旨目的が刑罰と異なる行政上の措置であることを明らかにしている。

そして、重加算税と刑事罰との構成要件も異なり、刑事罰の対象となる逋脱罪の場合、その構成要件である犯意、つまり「税額を免れる故意(認識)」^⑩が問題となる。熊本地裁昭和57年12月15日判決(訟月29巻6号1202頁)は、重加算税について「故意に所得を過少に申告したことに対する制裁ではないものである。従って、税の申告に際し、仮装、隠ぺいした事実に基づいて申告する、あるいは申告しないなどという点についての認識を必要とするものではなく、結果として過少申告などの事実があれば足りるものと解すべきである。もしそのような認識まで必要であると解すると、本来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する制裁として

科せられる刑罰とは、趣旨や性質を異にするものであるにも拘わらず、刑事犯としての脱税犯の犯意と同じことになり、重加算税の行政上の制裁という本質からも外れることになるからである。」旨判示している。

ハ 重加算税賦課要件と「過少申告の意図」

本件判決の争点1の判断枠組みとして、「確定的な脱税の意思に基づいて、……税理士に過少な申告を記載した確定申告書を作成させてこれを提出した場合」には、「過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」があったとしている。このような「確定的な脱税の意思」について、本件判決において、重加算税の賦課要件として捉えているのであろうか。この点について、以下、本件判決の判断の基礎となる判例を参照し検討を加える。

「確定的な脱税の意思」については、脱税も過少申告の形態をとり得ることからすれば、「確定的な過少申告の意図」も同様の認識と考えることができる。このような「確定的な過少申告の意図」に関し、最高裁昭和62年5月8日第二小法廷判決⁽¹¹⁾（裁判集民151号35頁。以下「最高裁昭和62年判決」という。）は、通則法68条1項にいう重加算税を課し得るためには、「納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺい、仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、それ以上に、申告に対し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではないと解するのが相当である。」とし、過少申告の意図ないし認識は、重加算税の賦課要件ではないことを明確に判示している。

そして、最高裁平成7年判決は、大法廷ではなく小法廷によるものであることから、最高裁昭和62年判決の判例としての意義

は変更されていないものと解され、過少申告についての認識は不要とする立場から理解すべきであり、最高裁平成7年判決が「当初から所得を過少に申告することを意図した上、その意図を外部からもうかが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申告人のした本件の過少申告行為は、法68条1項所定の重加算税の賦課要件を満たす」と認定したことについて、「これは、同要件を満たした結果であり、その評価である。……これをもって、過少申告の意図が隠ぺい・仮装要件の内容と理解することは、相当ではないが、同要件を満たした結果として、このような認定ができることおよびその事実を判文上記載することは当然のことであるといえよう。」⁽¹²⁾との指摘がある。このことを敷衍すると、「真実の所得金額を隠蔽しようという確定的な意図⁽¹³⁾の下、課税要件事実の隠蔽、すなわち、真実の所得金額の大部分を脱漏してことさら過少の金額を記載した申告書を作成、申告による重加算税の賦課要件を満たすことになるところ、「外部からもうかがい得る特段の行動」を伴った事情を考慮すると、「所得を過少に申告することを意図」していたと認定できること及びその事実を判決文上記載しているものであると考えるのが自然であろうとするものである。したがって、最高裁平成7年判決は、最高裁昭和62年判決を踏まえると⁽¹⁴⁾、「過少申告の意図」について、重加算税の賦課要件とされているものではなく、十分条件に該当するもの⁽¹⁵⁾として取り扱っていると理解するのが相当と考えられる（後記の図2の通則法68条1項(行政措置)参照）。

以上を踏まえ、本件判決の判断枠組みについてみると、「過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」として、Xは、①本件建物Aの賃料収入を秘匿し賃貸人の名義を母名義とする行動をした上で、所得

税の申告において、本件建物 A の賃料収入を不動産所得に係る総収入金額に算入しないで過少申告を行っていたと認定している。加えて、X が、②本件土地の賃料変更を甲税理士に伝えていないこと、③本件メモ書きを作成したこと、④税務調査において本件賃料収入を秘匿していたことは、X において、本件土地やその他の不動産に係る賃料収入が正しく申告されていると認識していたこととは相容れない事情も認定している。

そうすると、本件判決の「X は、本件建物 A のみならず、本件土地、本件建物 B についても、その賃料収入に係る不動産所得を申告すべきことを熟知しながら、確定的な脱税の意思に基づき、当該所得に関する資料を意図的に甲税理士に提示せず、甲税理士に過少な申告を記載した各年分の確定申告書を作成させてこれを提出するという『過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動』をした上で、その意図に基づく過少申告をしたものと認めるのが相当である。」との判断については、最高裁平成 7 年判決の判断枠組みを踏まえると、このように特段の行動を伴った X による意図的に所得を秘匿した上で申告した行為は、「納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺい、仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したもの」といえ、重加算税の賦課要件を満たすとともに、確定的な「過少申告の意図」についても、自ずと認定できることから、本件判決は、最高裁平成 7 年判決と同様に、その確定的な「過少申告の意図」を認定できること及びその事実についても記載しているものと考えるのが相当であり、重加算税の賦課要件に「過少申告の意図」を取り込んでいるものではないと解される。

(2) 争点 2 (X に「偽りその他不正の行為」

が認められるか。) について

イ 本件判決の判断枠組みから生じる疑問点について

本件判決は、「過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」をした上で、その意図に基づく過少申告をしたものであるから、「隠蔽又は仮装」に基づく申告であって、重加算税の賦課要件を満たすと同時に、通則法 70 条 4 項にいう「偽りその他不正の行為」によりその全部又は一部の税額を免れたものといえる旨判示した。このことは、「隠蔽又は仮装」と「偽りその他不正の行為」は同義であると解されているようである。

しかしながら、両者は必ずしも同義ではなく、解釈において差異があり、実務上も裁判等において、重加算税の賦課決定処分につき、「隠蔽又は仮装」の事実がないとして取り消されても、除斥期間を延長して争われた本税の更正処分等については、「偽りその他不正の行為」があったとして適法として処理されている⁽¹⁶⁾、という指摘によって本判決は問題を残しているとの主張がある⁽¹⁷⁾。また、重加算税の賦課及び通則法 70 条 4 項の適用は、いずれも行政措置であり、刑罰を定めた所得税法 238 条等が対象とする逋脱罪の構成要件とされている犯意、すなわち「過少申告の意図」といった主観的要素をもその要件としているのか疑問が生じる。

そこで、本稿では、この点を踏まえ、「偽りその他不正の行為」の意義について、刑事判決において明らかにされてきた内容や「過少申告の意図」ないし「逋脱の意図」に触れ、重加算税の賦課要件との比較を行った上で、行政措置としての役割や性格及び限界などの観点から通則法 70 条 4 項の適用の際の「過少申告の意図」の要否について以下のとおり検討を加える。

ロ 「偽りその他不正の行為」の意義と「逋

脱の意図

「偽りその他不正の行為」については、通則法 70 条のほか、刑事罰を対象とする所得税法 238 条等の罰則規定においても「偽りその他不正の行為」をその適用要件としている。そして、「偽りその他不正の行為」の意義については、逋脱犯をめぐる刑事判決の中で明らかにされてきており、最高裁昭和 42 年 11 月 8 日大法廷判決（刑集 21 卷 9 号 1197 頁）は、当時の「所得税、物品税の逋脱罰の構成要件である詐欺その他不正の行為とは、逋脱の意図をもってその手段としての税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるようななんらかの偽計その他の工作を行うことをいう」とする一般論を示した。ここでは、初めて「逋脱の意図」が取り込まれ、その後の刑事判例の展開で影響を与え⁽¹⁸⁾、現在でも有効とされている。

一方、通則法 70 条 4 項に関しては、「逋脱の意図」という納税者の主観について問題としないとする裁判例がある。東京地裁平成 27 年 2 月 24 日判決（税資 265 号順号 12607）は、「通則法 70 条 5 項は、『偽りその他不正の行為』による場合には、更正、決定等の除斥期間を 7 年と定めそれ以外の場合よりも長い除斥期間を定めているところ、その趣旨は、『偽りその他不正の行為』による脱税事案については長い除斥期間を定め、課税の適正を図ることを意図したものである。このような同項の文理及び趣旨に鑑みれば、同項にいう『偽りその他不正の行為』とは、税額を免れる意図の下に、税の賦課徴収を不能又は著しく困難にするような何らかの偽計その他の工作を伴う不正な行為を行っているものをいうと解するのが相当であるが、『偽りその他不正の行為』は、その行為の態様が課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の隠ぺい又は仮装という態様に限定されないこと

からすると、「隠ぺい」又は「仮装」（同法 68 条 1 項、2 項）を包摂し、それよりも外延の広いものであると解されるところである。」とし、通則法 70 条 5 項は、上記のような趣旨に鑑みると、「納税者の故意や過失といった主観的な責任要件を問題にする必要はない」⁽¹⁹⁾としている。このように、「偽りその他不正の行為」という全く同じ文言であっても、その規定する法令が異なると、その規定の趣旨目的に照らしてその解釈を異にしている。

ハ 通則法 70 条 4 項の「偽りその他不正の行為」と重加算税賦課要件との比較（行為主体）

通則法 68 条 1 項は、「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蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出しているとき」に重加算税が課される旨及びその隠蔽等の行為主体を「納税者」と規定しているが、納税申告の委任を受けた代理人⁽²⁰⁾や従業員等の補助者も含まれ、重加算税の制度趣旨から納税者本人に限定されたものではないと解されている。この点、納税者がどこまで責任を負うべきかについては、「納税者と当該第三者との関係、当該行為（筆者注：当該第三者の隠蔽・仮装行為）に対する納税者の認識及びその可能性、納税者の黙認の有無、納税者が払った注意の程度等に照らして、個別的、具体的に判断されるべき」⁽²¹⁾とされ、納税者の行為と同視し得るかといった納税者の帰責性によって判断されている。

他方、通則法 70 条 4 項本文及び同 1 号は、「偽りその他不正の行為によりその全部若しくは一部の税額を免れ、又はその全部を若しくは一部の税額の還付を受けた国税（当該国税に係る加算税及び過怠税を含む。）についての更正決定等」と同 1 項各号

に定める期限又は日から7年を経過する日まですることができる旨規定しており、「偽りその他不正の行為」の行為主体を限定していないことから、納税者以外の者がその行為に及んだ場合、納税者の行為と同視し得るかといった納税者の帰責性を問うことなく適用されることとなる⁽²²⁾。

この点、通則法70条4項は、「偽りその他不正の行為」による申告行為等、課税当局による真実の発見や調査が妨げられるような事情があった場合に、更正決定等の期間制限（同条1項等）についての例外を規定するものであり、偽りその他不正の行為をした者に対する制裁を目的としたものではないことから、その行為の主体が納税者、その補助者又は代理人によるものであっても、その主体を問うことなく、納税者の申告手続において客観的に「偽りその他不正の行為」により税額を免れた事実があれば、納税者自身が具体的な偽りその他不正の行為を意図し、又は指示したにかかわらず、更正若しくは決定又は加算税の賦課決定の除斥期間が7年に延長される（東京高裁平成18年1月18日判決（税資256号順号10265号））。

二 行政措置の要件としての「偽りその他不正の行為」

(イ)「偽りその他不正の行為」の範囲

重加算税の賦課要件である「隠蔽」及び「仮装」は具体的な行為を指しているのに比べ、「偽りその他不正の行為」は、偽りや不正といった抽象的な表現であり、このように評される行為全般を指しているようである。この点、所得税法238条等の罰則規定が、「不正の行為」という非典型的な記述をその構成要件に取り込んだ趣旨は、「逋脱の手段が社会的にさまざまであってこれを典型的に記述することが困難であり、強いて典型的に記述することによって、かえって構成要件にとり込まなかった社会的不正

行為との間に不均衡を生じるおそれがあるため」⁽²³⁾と考えられている。そして、「不正の行為」とは、一般に法令違背のみならず、社会的規範に対する違背をも包含する概念であると解されているため⁽²⁴⁾、このような意味で、上記の東京地裁平成27年2月24日判決が判示するとおり、「偽りその他不正の行為」は、「隠ぺい又は仮装」を包摂し、それよりも外延の広いものであると解するのは説得力がある。

(ロ)「逋脱の意図」を要件とすることの問題について

通則法70条4項の適用要件としての「偽りその他不正の行為」は、その行為自体のほか、その行為とともに上記の最高裁昭和42年11月8日大法廷判決が示す「逋脱の意図」を有することも要件であるのか、また、この有することを課税庁側が立証責任を負うとなると問題が生じないか。この点に関して、刑罰の対象となる行為の場合は、犯罪であり、「犯罪とは、構成要件に該当する違法で有責な行為」⁽²⁵⁾とされ、その構成要件の要素に、罪を犯す意思⁽²⁶⁾といった主観的違法要素を認めなければならないとされるから⁽²⁷⁾、刑罰を定める所得税238条等の場合には、「偽りその他不正の行為」という客観的な行為とともに「税額を免れる意図」という「逋脱の意図」（罪を犯す意思）を要することとなる（後記の図1参照）。

しかしながら、通則法70条4項の適用による通常よりも長い除斥期間を定めた趣旨は、「このような偽りその他不正の行為を行った者についてまで、租税法律関係の早期安定という点に配慮して定められた同条（筆者注：通則法70条）1項の短期除斥期間を適用することは、実質的な租税負担の公平の観点から相当ではないという考慮に基づくもの」⁽²⁸⁾と解されており、また、遡及課税対象期間が延長されるとしても、そもそも負担すべきであった正当な納税額

を納付するのであるから、特段不利益を与えるものではない。このような観点から、通則法 70 条 4 項の適用は、制裁を科すといった刑罰とは異なる性格の行政上の措置であり、遁脱罪の構成要件である「遁脱の意図」といった主観的要素は不要であると考えられる。そして、このような帰結は、以下に述べる三つの観点からも相当なものと考えられる。

第一として、通則法 70 条 4 項の適用は行政上の措置であることから、行政上の措置は、多数の案件につき公平かつ迅速に処理することが強く要請され、課税庁の調査担当者によりその適用にばらつきがあることは不相当であって、統一のとれた運用が必要であり、そのためには、画一的に処理可能な、主観性をできるだけ排除した客観的で明確な要件でなければならないと解されている⁽²⁹⁾。

第二として、課税処分が争訟の対象となり、納税者による不服申立てが訴訟に至ることを考慮すると、課税庁は司法判断に耐えうる証拠資料の収集が必要となること、不正行為者（納税義務違反者）の主観が要件として必要であるとする、その直接証拠は、不正行為者個人の自白が含まれた供述書（質問顛末書、質問応答記録書、調査報告書など）となる。一方で、調査担当者がそのような類の証拠を全ての案件について収集することは、一般に税務調査が任意調査を前提とする制度及び実務に照らすと極めて困難であり、迅速かつ公平な処理をする上での支障ともなり得る。以上のとおり、税務調査は、刑事司法権限において付与された強制捜査権とは異なり、あくまでも行政措置の一環であることから、その権能には制度的・能力的に限界があるとする主張がある⁽³⁰⁾。

第三として、その不正行為が、「偽りその他不正行為」及び「隠蔽又は仮装」のい

れにも該当することにより、更正等が、通則法 70 条 4 項の適用により、同条 1 項に規定される除斥期間よりも長い期間をも対象とし、かつ、同期間にわたって重加算税の賦課の対象となる場合について、大きな問題が生じる。すなわち、通則法 68 条 1 項による重加算税を課し得るためには、上記（1）の口の最高裁昭和 62 年判決が判示するとおり、「納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺい、仮装行為を原因とし過少申告の結果が発生したものであれば足り、それ以上に、申告に対し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではない」（下線筆者）と解されている。他方で、通則法 70 条 4 項の「偽りその他不正の行為」においては、「税額を免れる意図」を要することとなる場合、上記の対象期間のうち、一部の期間⁽³¹⁾において、「隠蔽又は仮装」に該当する事実に基づいた申告等によって、重加算税の賦課要件を満たしながら、「税額を免れる意図」（過少申告の意図）などといった主観的要素が認められない場合には、更正等の処分及び重加算税の賦課が許されないこととなる。

このことは、上記で述べた通則法 70 条 4 項の趣旨である「実質的な租税負担の公平の観点から相当でない」ことによる是正自体を放棄するのみならず、悪質であっても重加算税を課すことが出来なくなる点において、重加算税制度が一部機能不全に陥ることとなり得る。つまり、重加算税制度の導入の契機及び沿革から⁽³²⁾、同制度と刑事罰の関係は、脱税のうち、比較的悪質性の低い行為を重加算税の対象にとどめる一方、その中で特に悪質な行為に対して更に刑事罰を与える機能があるところ⁽³³⁾、このような機能が一部の期間において通則法 70 条 4 項の解釈によって阻害されてしま

うのである。さらに、「隠蔽又は仮装」という行為は、「偽りその他不正の行為」のうち、より具体的な行為と考えられ、上記（イ）で述べたとおり、「偽りその他不正の行為」に包摂されると解されているのに反して、「偽りその他不正の行為」は「税額を免れる意図」を伴うものに限定されることにより、通則法 70 条 4 項及び通則法 68 条 1 項（又は 2 項）の行政措置がなされる場面において、相互に交わることのない、別個のものとして取り扱われる場合が生じる。

（ハ）十分条件としての主観（過少申告の意図等）

この点、通則法 70 条 4 項を適用する場面において、主観について触れている裁判例がある。納税者（被控訴人）が給与所得及び雑所得のみを申告し、事業所得（解撤船の権利売買及び権利売買の斡旋に係るもの）の申告をしなかったことが争われた事件を取り扱った福岡高裁昭和 51 年 6 月 30 日判決（行集 27 卷 6 号 975 頁）³⁴⁾は、通則法 70 条 4 項にいう「偽りその他不正の行為」とは、「税額を免れる意図のもとに、税の賦課徴収を不能または著しく困難にするような何らかの偽計その他の工作を伴う不正の行為を行っていることをいう」とし、このような不正行為は、「名義の仮装、二重帳簿を作成等する等して、法定の申告期限内に申告せず、税務署員の調査上の質問に対し虚偽の陳述をしたり、申告期限後に作出した虚偽の事実を提示」することによって税額を免れることはもちろん、「真実の所得を秘匿し、それが課税の対象となることを回避するため、所得の金額をことさらに過少にした内容虚偽の所得税確定申告書を提出し、正当な納税義務を過少にしてその不足税額を免れる、いわゆる過少申告行為も、それ自体単なる不申告の不作為にとどまるものではなく」、「偽りその他不正の行為に該当する」旨を一般論として判示して

おり、逋脱犯の構成要件と同様に主観についてもその要件としているとも考えられる。

しかしながら、この点については、最高裁平成 7 年判決と同様に解すべきではなかろうか。最高裁平成 7 年判決は、上記（1）のイで述べたとおり、隠蔽・仮装に関して合目的解釈をするとともに、「過少申告の意図」については、重加算税の賦課要件ではなく、真実の所得金額を隠蔽しようとする確定的な意図の下、課税要件事実の隠蔽、すなわち、真実の所得金額の大部分を脱漏してことさらに過少の金額を記載した申告書を作成の上、これを申告することにより重加算税賦課の賦課要件を満たすところ、「外部からもうかがい得る特段の行動」という事情を有していた結果として、「所得を過少に申告することを意図」について認定できること及びその事実を示すものとして、「過少申告の意図」を十分条件に該当するものとして取り扱っている。

そして、上記の福岡高裁昭和 51 年 6 月 30 日判決が示した判断は、「被控訴人は所得税については、いわゆる申告納税制度が採られていること、及び所得税の確定申告においては、その所得の種類並びに、すべての所得を申告し、それより算出された正当な所得税額を納付すべきものであることを十分知っていたと思われるのに、被控訴人が……所得税の確定申告並びに修正申告に際し、前記の如く給与所得及び雑所得のみを記載した内容虚偽の確定申告書を提出し、本件所得をことさらに秘匿してこれを申告しなかったことは、単なる所得計算の違算や亡失というものではなく、被控訴人が正当な税額の納付を回避する意図のもとになした過少申告行為と認めるのが相当であり、そして、右過少申告により所得税を過少にして、その不足額を納付しなかったことは、国税通則法第 70 条 2 項 4 号（筆者注：現行 5 項）の『偽りその他不正の行

為により税額を免れた』に該当するというべきである。」としている。そうすると、同被控訴人は、申告納税制度を十分知り、給与所得及び雑所得を申告する一方、「本件所得をことさらに秘匿してこれを申告しなかった過少申告行為」は、通則法 70 条 4 項の「偽りその他不正の行為」に該当し、このような事情を有する結果として、「正当な税額の納付を回避する意図のもとになした過少申告行為」であると認定していると考えられる。そうであれば、このような意図についてあくまでも十分条件に該当するものとして取り扱っていると考えられる。

以上を踏まえ、本件における争点 2 の判断についてみると、上記 3 の (2) に記載のとおり、各年分の所得税の申告は、いずれも「隠蔽又は仮装」に基づく申告といえるから、同時に、通則法 70 条 4 項にいう「偽りその他不正の行為」によりその全部又は一部の税額を免れたものといえる旨判示しており、上記 (1) のハで述べたとおりの争点 1 の判断をベースにしていると考えられる。すなわち、その判断については、特段の行動を伴った X による意図的に所得を秘匿の上に申告した行為は、重加算税の賦課要件を満たすとともに、確定的な「過少申告の意図」についても、自ずと認定できることから、本件判決は、最高裁平成 7 年判決と同様に、その確定的な「過少申告の意図」を認定できること及びその事実についても記載しているものであって、重加算税の賦課要件ではなく、十分条件として位置づけられている。

そして、争点 2 の判断においても、上記の特段の行動を伴った X の意図的に所得を秘匿の上に申告した行為が通則法 70 条 4 項にいう「偽りその他不正の行為」に該当し、また、「過少申告の意図」についても、これに基づく「偽りその他不正の行為」によるものであるとしても、上記の重加算税

の場合と同様の考え方により、同項の適用要件ではなく、十分条件として位置付けられていると解するのが相当である（後記の図 2 の通則法 70 条 4 項(行政措置)参照）。

したがって、国税通則法 70 条 4 項にいう「偽りその他不正の行為」は、同項の適用上「過少申告の意図」又は「税額を免れる意図」を要件とするものではないと考えられる。

5 まとめ

「偽りその他不正の行為」については、「税額を免れる意図のもと、税の賦課徴収を不能または著しく困難にするような何らかの偽計その他の工作を伴う不正の行為である」と解されることが一般的であるところ、「偽りその他不正の行為」の意義は、逋脱犯をめぐる刑事判決において「税額を免れる意図」が取り込まれ、その後の刑事判決が影響を受けてきた経緯があり、このような解釈は、罰則規定である所得税法 238 条等の適用の場面において現在有効とされている。

しかしながら、通則法 70 条の 4 項の適用について考えると、同項の適用により通常よりも長い除斥期間を定めた趣旨は、「偽りその他不正の行為を行った者についてまで、租税法律関係の早期安定という点に配慮して定められた同条 1 項の短期除斥期間を適用することは、実質的な租税負担の公平の観点から相当ではないという考慮に基づくもの」であり、制裁を科すといった刑罰とは異なる行政上の措置であることから、逋脱罪（脱税犯）の構成要件である「逋脱の意図」、すなわち「過少申告の意図」という主観的要素は、同項の適用において要件とされるべきではなく、このことは、以下の観点からも相当なものであると考えられる。

①行政上の措置は、多数の案件につき公平かつ迅速に処理することが強く要請され、課税庁の調査担当者によりその適用にばらつき

があることは不適當であって、統一のとれた運用が必要であり、そのためには、画一的処理可能な、主観性をできるだけ排除した客観的で明確な要件でなければならない。②不正行為者（納税義務違反者）の主観が要件として必要であるとする、その直接証拠は、不正行為者個人の自白が含まれた供述書（質問顛末書、質問応答記録書、調査報告書など）となる一方、調査担当者がそのような類の証拠を全ての案件について収集することは、一般の税務調査が任意調査を前提とする制度及び実務に照らすと極めて困難であり、税務調査は、刑事司法権限において付与された強制捜査権とは異なり、その権能には制度的・能力的に限界がある。③通則法 68 条 1 項による重加算税を課し得るためには、最高裁昭和 62 年判決が判示するとおり、「申告に対し、納税者において過少申告を行うことの認識（筆者注：「過少申告の意図」）を有していることまでを必要とするものではない」と解されている。他方で、通則法 70 条 4 項の「偽りその他不正の行為」においては「過少申告の意図」を要することとなる場合、更正等の除斥期間の延長対象とすべき期間において、「隠蔽又は仮装」に該当する事実に基づいた申告等によって重加算税の賦課要件を満たしながら、更正等の処分及び重加算税の賦課をできないことが生じ得ることとなり、重加算税制度が一部機能不全に陥ることになる。さ

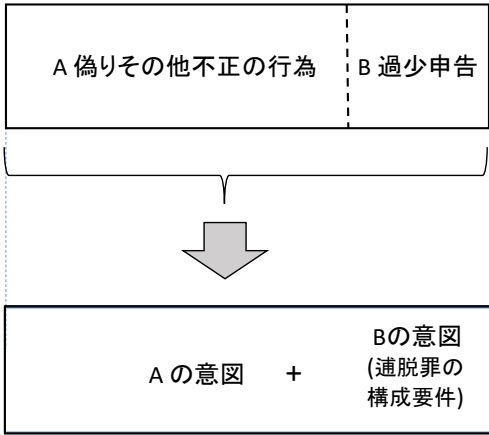
らに、「隠蔽又は仮装」という行為は、「偽りその他不正の行為」に包摂されると解されているのに反して、「偽りその他不正の行為」は「過少申告の意図」を伴うものに限定されることにより、「隠蔽又は仮装」と「偽りその他不正の行為」は相互に交わることはない、別個のものとして取り扱われる場合が生じる。

もつとも、本件判決でみてきように、最高裁平成 7 年判決を参照して「隠蔽又は仮装」に基づいて過少申告が行われたものと評価され重加算税の賦課要件を満たすところ、「外部からもうかがい得る特段の行動」という事情を有していた結果として、「過少申告の意図」を認定し得ること及びその事実が示されているのであるから、通則法 68 条 1 項の適用要件ではなく十分条件として取り扱われている。このことと同様に、「偽りその他不正の行為」により税額の一部を免れたことにより通則法 70 条 4 項の要件を満たすところ、「外部からもうかがい得る特段の行動」という事情を有していた結果として、「過少申告の意図」を認定し得ることを示しているのであって、十分条件として位置づけていると解される。

したがって、通則法 70 条 4 項の適用場面において、「過少申告の意図」⁽³⁵⁾、また、これと同義である「税額を免れる意図」は、いずれもその適用要件ではないと考えるのが相当である。

図1

《所法238条等(刑罰)》

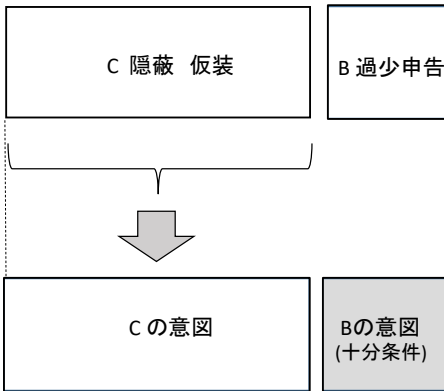


(最判昭42.11.8)

※ 「過少申告」することなしに税額の一部を免れる(又は還付を受ける)ことはできないことらかすれば、「過少申告」行為は、「偽りその他不正の行為」に包摂されていると解される。(図1、図2)

図2

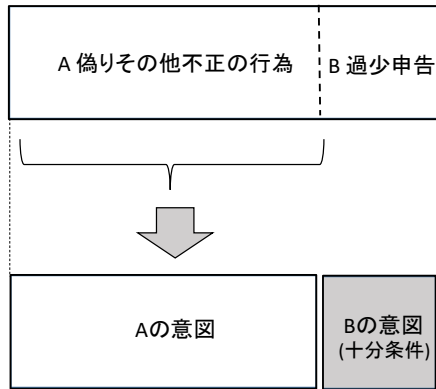
《通則法68条1項(行政措置)》



(最高裁昭和62年判決)

(最高裁平成7年判決)

《通則法70条4項(行政措置)》



(東京地判平27.2.24)

(福岡高判昭51.6.30)

(本件判決)

表《通則法 70 条 4 項の「偽りその他不正の行為」との関係》

法令	通則法 68 条 1 項 2 項	通則法 70 条 4 項	所得税法 238 条等
性格	行政上の措置		刑罰
主観 (過少申告 の意図等)	不要 (最判昭 62.5.8)	不要(※) (東京地判平 27.2.24)	必要 (最判昭 42.11.8)
行為	隠蔽・仮装	偽りその他不正の行為	
措置・制裁	重加算税 (除斥期間延長部分も含む)	更正等除斥期間延長	懲役、罰金

※ 問題点として、「過少申告の意図」(又は無申告の意図)が「必要」であるならば、通則法 70 条 4 項の適用により、除斥期間制限の延長の対象となる部分において、「(過少申告等の意図)は認められないもの) 重加算税の賦課要件を満たしているにもかかわらず、更正処分等及び重加算税の賦課決定のいずれも行うことができない、という問題が生じ得る。

- (1) 賦課権は、税務署長が国税債権を確定させる処分として、更正、決定及び賦課決定を行う権利であり、賦課権の期間制限において除斥期間の制度が採られている。この除斥期間の特徴として、権利の存続期間が予定されており、その期間の経過によって権利が絶対的に消滅し、当事者の援用を要しないなどがある。通常の過少申告、無申告の場合の除斥期間として、更正 5 年 (通則法 70①一)、決定 5 年 (70①一)、増額賦課決定 (課税標準申告書の提出を要するもの) につき提出した場合 3 年 (通則法 70①二)、不提出の場合 5 年 (通則法 70①二) などがある。
- (2) 所得税法 239 条、法人税法 159 条、相続税法 68 条、消費税法 64 条。
- (3) 本稿では言及しないが「無申告の意図」も全部の「税額を免れる意図」と同義であると考えられる。
- (4) 近藤崇晴「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 7 年度 (上) 482 頁。
- (5) 最三小判昭和 48 年 3 月 20 日刑集 27 卷 2 号 138 頁は、「真実の所得を隠蔽し、それが課税対象となることを回避するため、所得金額をことさ

- らに過少に記載した内容虚偽の所得税確定申告書を税務署長に提出する行為 (以下、これを過少申告行為という。) 自体、単なる所得申告の不作为行為にとどまるものではなく、「詐欺その他不正の行為」にあたるものと解すべきである旨判示し、この過少申告行為が刑事罰の対象となるとしている。
- (6) 住田裕子「重加算税の賦課要件としての『隠ぺい・仮装』行為(下)」商事法務 1420 号 11 頁(1996)。
- (7) 佐藤英明「いわゆる『つまみ申告』と重加算税」総合税制研究 8 号 73 頁～74 頁(納税協会連合会、2000)。
- (8) 住田・前掲注(6) 11 頁。
- (9) 赤壁隆司「青色申告決算書・収支内訳書の虚偽記載と重加算税賦課要件についての一考察」税大論叢 92 号 213 頁以下 (2018)。
- (10) 「税額を免れる故意 (認識)」は、「税額を免れる意図」及び「過少申告の意図」と同義であると考えられる。
- (11) 納税者若しくは同納税者から包括的に委任を受けていた妻において、3 つの証券会社を通じて年間 8 百回を超える架空人名義の有価証券取引

により雑所得を得ていたが、同納税者は、第1審及びその控訴審において、その取引の結果としてXには当該雑所得が発生していたことについての認識がなかったから、当該雑所得を隠蔽して過少な申告を行うとういう意思もなく、従って重加算税賦課要件を満たさない旨主張していた。

- (12) 住田・前掲注(6) 14頁。
- (13) 「真実の所得金額を隠蔽しようという確定的な意図」とは、「納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠蔽」する認識である一方、「過少申告についての認識」とは、申告によって「税額を免れる意図」と同様の認識（遁脱罪の構成要件）であり、それぞれ区別されている。もっとも、このような区別による違いに関しては、「隠蔽仮装の行為を認識していながら、租税を免れる認識がない場合であるが、このような場合は極めて稀であると考えられる」から実際上はそれほど大きな結論の違いをもたらさないとされている（佐藤英明『脱税と制裁』38頁（弘文堂、1992）参照）。
- (14) 最高裁昭和62年判決は、「あくまでも『過少申告を行うこと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』というにとどまっているのであって、過少申告を行うことの意図や認識があるケースにおいて、これを否定する趣旨で述べているものではないのは自明の理である。」とされている（酒井克彦「重加算税賦課要件の再検討（下）」税務事例49巻3号4頁（財経詳報社、2017））。
- (15) 住田・前掲注(6) 14頁。
- (16) 名古屋地判昭和46年3月19日税資62号344頁。
- (17) 品川芳宣「判批」TKC税研情報28巻4号10頁～11頁（TKC税務研究所、2019）。
- (18) 最三小判昭和48年3月20日刑集27巻7号138頁、最三小判平成6年9月13日刑集48巻6号289頁等。
- (19) この点、最二小判平成17年1月17日民集59巻1号28頁は、「国税通則法70条5項の文理及び立法趣旨にかんがみれば、同項は、納税者本人が偽りその他不正の行為を行った場合に限らず、納税者からの申告の委任を受けた者が偽りその他不正の行為を行い、これにより納税者が税額の全部又は一部を免れた場合にも適用されるべき

である。」と判示した。このことについて、最高裁調査官解説は、「本判決は、納税者から申告の委任を受けた者が偽りその他不正の行為を行った場合に同項を適用するに当たっては、納税者の故意や過失といった主観的な責任要件は問題とならないとの考え方に立っているものと解される。」とし、東京地判平成27年2月24日とは場面が異なるものの、通則法70条4項の適用において、主観的な責任要件を問題としていない。

- (20) 京都地判平成4年3月23日訟月39巻5号899頁は、「納税者が申告を第三者に委任したからといって、納税者自身の申告義務は免れず、第三者がなした申告の効果、態様はそのまま納税者の申告として取り扱われる。」とし、また、「納税者は、誠実に受任者を選任し、受任者の作成した申告書を点検し、自ら署名押印する等して適法に申告するように監視、監督して、自己の申告義務に遺憾のないようにすべきものである。これを怠って、受任者による不正な申告がなされた場合は、特段の事情がない限り、納税者自身の不正な申告として制裁を受ける」と判示している。
- (21) 東京高判平成15年5月20日訟月50巻5号1663頁。金子宏『租税法〔第23版〕』892頁（弘文堂、2019）も同旨。
- (22) 最一小判平成18年4月20日民集60巻4号1611頁、最二小判平成17年1月17日民集59巻1号28頁。
- (23) 堀田力「租税ほ脱犯をめぐる諸問題（一）」曹時22巻2号234頁。
- (24) 堀田・前掲注(23)234頁。
- (25) 齋野彦弥「刑法総論〔第2版〕」63頁（新世社、2008）。
- (26) 刑事法學上、刑法38条1項の「罪を犯す意思」を故意と定義され、実務上は、犯意と呼ばれることが多い（齋野・前掲注(25)184頁参照）。
- (27) 齋野・前掲注(25)65頁。
- (28) 東京地判平成16年11月24日税資254号順号9826。
- (29) 住田裕子「重加算税の賦課要件としての『隠ぺい・仮装』行為〔上〕」商事法務1419号6頁（1996）。
- (30) 住田・前掲注(29)5頁～6頁。
- (31) 例えば7年間を対象（通則法70条4項適用）とされた場合、5年間（通則法70条1項適用）を超えた2年間をいう。

-
- (32) 重加算税制度は、昭和 24 年のシャウブ勧告「脱税は詐欺事件である。これに対処するものとしては、起訴を必要とする刑罰があるだけである。起訴を必要としない民事罰則を設けるべきである。」旨の考え方にに基づき導入された（石倉文雄「加算税制度の沿革と目的」日税研論集 13 号『加算税制度』12 頁（日本税務研究センター、1990）参照）。
- (33) 刑事罰の対象となる逋脱犯とは、実務上、自ずと公平性、相当性の判断が働き、大口かつ悪質なものとされている（堀田力「逋脱犯における主観的要素」租税法研究 9 号 102 頁～103 頁（1973）参照）。
- (34) 最三小判昭和 52 年 1 月 25 日訟月 23 卷 3 号 563 頁により確定。
- (35) 無申告（税額の全部を免れた）の場合は、「申告しない意図」についても、通則法 70 条の適用場面において、過少申告と同様の理由から、その適用要件にはならないと考えられる。