

論 説

## 重加算税の要件における「特段の行動」再考

—国税不服審判所裁決「収支内訳書に虚偽記載をただけでは、  
隠ぺい偽装があったとは認められないと判断した事例」を素材として—

税務大学校研究部教授  
作 田 隆 史

### ◆SUMMARY◆

本稿で素材として取り上げた裁決（国税不服審判所平成 27 年 7 月 1 日裁決、裁決事例集 100 号）は、隠ぺい又は偽装に当たるとして原処分庁が行った原処分に対し、請求人が、請求人の行為は隠ぺい又は偽装にあたらないなどとしてその取消しを求めたものである。申告書と同時に提出する書類等に虚偽記載がある場合の重加算税の賦課については議論のあるところ、本稿は、改めて重加算税の賦課要件としての「特段の行動」について整理を行うとともに、上記裁決について検討を加えた論考である。

（平成 29 年 12 月 26 日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

文中意見にわたる部分については、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

1	素材とする裁決の概要と問題の所在	94
2	素材とする裁決の関連部分の要旨	95
3	重加算税の賦課要件における「特段の行動」について	96
4	収支内訳書について	99
5	素材とする裁決事例の検討	100
6	おわりに	102

1 素材とする裁決の概要と問題の所在

本稿が素材として取り上げた事件（国税不服審判所平成27年7月1日裁決、裁決事例集100号）は、審査請求人（以下「請求人」という。）が所得税の修正申告並びに消費税及び地方消費税の期限後申告をしたところ、原処分庁が、正当な売上金額を把握できたにもかかわらず、恣意的に操作して算出した売上金額により所得税の収支内訳書を作成するなどしたことは、国税通則法（以下「通則法」という。）第68条《重加算税》第1項又は同条第2項に規定する隠ぺい又は仮装に当たるとして原処分を行ったのに対し、請求人が、請求人の行為は隠ぺい又は仮装に当たらないなどとしてその全部の取消しを求めた事件である。争点は多数あるが、本稿では所得税の重加算税の賦課要件に焦点を当てて検討したい。

本事件において、原処分庁は、重加算税の賦課に関し、請求人が、過少申告の意図に基づき、①得意先に対する売上金額を記載したメモの一部を破棄した、②平成18年分（筆者注：原処分対象外）の所得税額を試算した際のメモと同様の原処分に係る各年分のメモを破棄した、③正確な収入金額等を容易に確認できたにもかかわらず、収支内訳書に根拠のない額を記載したという一連の行為が、当初から所得等を過少に申告する意図であったことを外部からもうかがい得る特段の行動に当たり、重加算税の賦課要件を充足する旨主張

した。

これに対して、国税不服審判所の裁決は、請求人に過少申告の意図があったことは認められるものの、上記①のメモについては、売上金は全て振り込まれ、しかもその入金のある預金口座の通帳は保存されていたこと等からすると、請求人は当該メモ書を保存する必要がなくなったから廃棄した可能性が十分に考えられること、上記②のメモについては、そのようなメモを作成していた事実が認められないこと、そして、上記③については、収支内訳書に根拠のない額を記載する行為は過少申告行為そのものであることから、原処分庁が主張する請求人の行為は、当初から所得等を過少に申告する意図であったことを外部からもうかがい得る特段の行動には当たらず、重加算税の賦課要件を充足しないと判断している。

結局、この事件では、事実認定において、原処分庁が「当初から所得等を過少に申告する意図であったことを外部からもうかがい得る特段の行動」（以下「特段の行動」という。）であるとして主張したいいくつかの事実のうち、収支内訳書に根拠のない額を記載したこと以外は、認定できないと判断されており、問題は、「過少申告の意図があり」「収支内訳書に根拠のない適当な額を記載し」「所得が過少な申告書を提出した」ことが、重加算税の賦課要件を満たすか、という点に収束している。

そして、裁決は、収支内訳書に根拠のない額を記載する行為は、過少申告行為そのものであり、「特段の行動」には該当せず、重加算税の賦課要件を充足しないと判断した。この点については、公表時のタイトル（「収支内訳書に虚偽記載をただけでは、隠ぺい仮装があったとは認められないと判断した事例」と併せて注目され、批判も含め若干の議論が生じたところである<sup>(1)</sup>。本稿では改めて重加算税の賦課要件における「特段の行動」について整理するとともに、本裁決の内容を検討することとしたい。

## 2 素材とする裁決の関連部分の要旨

裁決の事実認定及び判断で、本稿に関連すると思われる部分の要旨は、以下のとおりである。

- (1) 請求人は、本件各年分（平成20年分から平成23年分）の所得税について、各法定申告期限までに、本件各年分の各収支内訳書（以下「本件収支内訳書」という。）を添付した各確定申告書をH税務署長に提出して、各確定申告をした。
- (2) 請求人がH税務署長所属の事務官に提示した領収書の中には、その裏面に請求人が本件各年分のうちの一部の日付及び当該日付と同日のK社に対する売上金額の集計金額を手書きしたもの（以下「本件売上金額メモ」という。）があった。また、同様に、「〇〇〇〇で確定申告すると〇〇〇〇納税」、「〇〇〇〇」などと手書きしたもの（以下「本件税額メモ」という。）があり、そこに記載された「〇〇〇〇」との数字に平成18年分（筆者注：原処分対象外）の収支内訳書に記載された収入金額と一致するものがあった。
- (3) 過少申告の意図については、以下の事実等から、請求人が各年分の所得税について、過少申告の意図を継続して有していたことを認定した。

### イ 事業所得に係る総収入金額について

請求人は、本件各年分の事業所得に係る売上金が振り込まれていた預金口座の通帳を保存していたこと、及び請求人は、当該売上金の大半を占めるK社から、毎月、支払内容確認書を受領していたことからすると、請求人は、本件各年分の所得税の申告に当たって、事業所得の総収入金額を容易に把握することができる状況にあった。

加えて、請求人は、平成19年分ないし平成23年分の事業所得に係る総収入金額を、いずれの年分についても過少に申告し、しかも、当初申告額と修正申告額の差額（及び当初申告割合）が、平成19年分は約〇〇〇〇円（58.1%）、平成20年分は約〇〇〇〇円（54.8%）、平成21年分は約〇〇〇〇円（69.9%）、平成22年分は約〇〇〇〇円（51.2%）、平成23年分は約〇〇〇〇円（80.7%）と大きいこと、また、売上げを意図的に抜いていた旨の請求人の申述は、これらの事実を照らして信用できることを併せ考えると、請求人は、継続して本件各年分の事業所得に係る総収入金額を意図的に過少に申告していたことが認められる。

### ロ 事業所得に係る必要経費について

請求人は、本件各年分において必要経費を支出する際に受領した領収書を保存していたことからすると、請求人は、本件各年分の所得税の申告に当たって、必要経費の額を容易に把握することができる状況にあった。

加えて、請求人は、平成18年分ないし平成23年分の事業所得に係る必要経費を、いずれの年分についても過大に申告し、しかも、当初申告額と修正申告額の差額（及び当初申告割合）が、平成18年分は約〇〇〇〇円（184.2%）、平成19年分は約〇〇〇〇円（128.5%）、平成20

年分は約〇〇〇〇円 (117.0%)、平成 21 年分は約〇〇〇〇円 (159.5%)、平成 22 年分は約〇〇〇〇円 (123.2%)、平成 23 年分は約〇〇〇〇円 (162.9%) と大きいこと、また、開業から現在まで必要経費を適当な金額で多く申告していた旨の請求人の申述は、これらの事実を照らして信用できることを併せ考えると、請求人は、継続して本件各年分の事業所得に係る必要経費の額を意図的に過大に申告していたことが認められる。

- (4) 「特段の行動」があったかについては、本件売上金額メモの廃棄について、「当該メモ書を保存しておく必要がなくなったからである可能性が十分に考えられ、正当な売上金額を秘匿するために捨てたとは認め難い。」と認定し、本件試算メモ（請求人が本件税額メモと同様に本件各年分の納税額を過少申告する際に試算し、廃棄したと原処分庁が主張するメモ）の破棄については、「請求人が本件各年分の所得税の申告に当たって本件試算メモを作成していたことは認められず、もとより請求人がそれらを破棄した事実もまた、認められる余地はない。」と認定している。

また、「特段の行動」のうち、本件収支内訳書の記載については、「請求人が何ら根拠のない収入金額及び必要経費の額を本件収支内訳書に記載していたことは、過少申告行為そのものであって、過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動に当たるとは評価できない。」としている。

- (5) 上記(4)の結果、「原処分庁が主張する請求人の行為については、いずれも『当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした』とは評価できないものか、行為そのものが認められないものである。そして、他に通則法第 68 条第 1 項に規定する重加算税の賦課要件に該当する事実を認める

に足りる証拠はない。」と判断した。

- (6) なお、本件収支内訳書の内容について触れた記載としては、原処分庁の主張の中に、「本件収支内訳書に、何ら根拠のない収入金額及び必要経費の額を記載していたこと（なお、収入金額については、本件売上金額メモを保存すること及び事業所得に係る収入金額が入金される口座を確認することにより、容易に確認できたにもかかわらず、これらの記録によることなく本件収支内訳書に記載していた。）。」という部分があり、審判所の判断にも、上記(4)のとおり「請求人が何ら根拠のない収入金額及び必要経費の額を本件収支内訳書に記載していたことは、過少申告行為そのものであって、過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動に当たるとは評価できない。」とする記載がある。

### 3 重加算税の賦課要件における「特段の行動」について

まず、重加算税についての過去の判例理論を振り返ってみよう。近藤崇晴最高裁判所調査官（当時。以下「近藤調査官」という。）が、最高裁判所第二小法廷平成 7 年 4 月 28 日判決（以下「最高裁平成 7 年判決」という。）<sup>(2)</sup>の解説<sup>(3)</sup>において、重加算税に関する過去の最高裁判所判決の判例理論を整理し、次のようにまとめている。

「重加算税制度は、課税要件事実を隠ぺいし、又は仮装する方法という不正手段を用いたとの特別の事由が存する場合に、過少申告の認識の有無にかかわらず、過少申告加算税より重い制裁を課することによって、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よるものであり、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ることを要するが、納税者が、真実の所得の調査解明に困難が伴う状況を利用し、真実の所得金額を隠ぺいしようという

確定的な意図の下に、必要に応じ事後的にも隠ぺいのための具体的工作を行うことをも予定しつつ、所得金額を殊更過少に記載した内容虚偽の確定申告書を提出したような場合には、殊更の過少申告として重加算税の賦課要件が満たされる。そして、どのような場合に、殊更の過少申告として重加算税の賦課要件が満たされるかについては、更に事例の積み重ねを要する。」

次に、「特段の行動」の意義に関連すると考えられる、最高裁判所第三小法廷平成6年11月22日判決（以下「最高裁平成6年判決」という。）<sup>(4)</sup>、最高裁平成7年判決について見ておく。

最高裁平成6年判決は、「金融業者が、正確な所得金額を把握しながら、三年間にわたり真実の所得金額の約三、四パーセントにすぎない額のみを所得金額として記載した白色申告による確定申告書を提出し、その後の税務調査に際しても、過少の店舗数や利息収入金額を記載した内容虚偽の資料を提出し、所得金額を少額ずつ増加した修正申告を繰り返した上、その後の最終申告で初めて所得金額を飛躍的に増加した申告をするに至った」という事実関係の事件である。最高裁平成6年判決の結論は、次のように述べる。

「したがって、本件各確定申告は、単なる過少申告行為にとどまるものではなく、国税通則法68条1項にいう税額等の計算の基礎となるべき所得の存在を一部隠ぺいし、その隠ぺいしたところに基づき納税申告書を提出した場合に当たるものというべきである（最高裁昭和46年（あ）第1901号同48年3月20日第三小法廷判決・刑集27巻2号138頁参照。）」

この判決が、「所得の隠ぺい」と「その隠ぺいしたところに基づき納税申告書を提出した場合」を認定していることを改めて確認しておきたい。所得は、「税額」計算の基礎となる「事実」といえるから、「所得の隠ぺい」と「そ

の隠ぺいしたところに基づき納税申告書を提出した場合」であれば、通則法第68条の重加算税の賦課要件を文理上満たすことになる。この点、金子宏教授も、本判決について、「いわゆる『つまみ申告』は、つまみ出して申告した部分以外の所得の隠ぺいに基づく過少申告として、重加算税の対象となると解すべきであろう」と述べている<sup>(5)</sup>。しかし、その際には「所得の隠ぺい」を何により認定するかが問題となる。「隠ぺい」は「故意」を含む概念ということもあり、また、申告書の提出と別の「隠ぺい仮装」行為を要件とする条文の規定もあって、単に認識を持って過少な所得の申告書を提出しただけでは、重加算税の賦課要件を満たすには不十分と考えられている。川神裕最高裁判所調査官（当時。以下「川神調査官」という。）は、最高裁平成6年判決の解説<sup>(6)</sup>において、この点につき、「問題は、重加算税の賦課要件としての『隠ぺい』として、単なる認識ある過少申告と区別される必要があるという点であろう。」「右のような意図に基づく全体としての虚偽申告行為が、過少の所得金額が記載された申告書の提出として評価し尽くすことができず、このような申告書の提出行為そのものとは別個の評価の対象となる行為として認識され、それが『隠ぺい』に当たると評価されることが必要と考えられる。」と述べる。また、「特段の行動」については、「納税者が当初から真実の所得を隠ぺいすることを意図して過少申告をしたばかりでなく、外形的、客観的にこのような意図の表れと明らかに認められる特段の行動をしており、所得金額を殊更過少に記載した内容虚偽の確定申告書を提出したことと相まって、税務職員による正確な課税標準や税額の把握を困難にするような態様のものと認められ、国税通則法68条にいう『隠ぺい』に当たると評価することができる場合であれば、その意図したところに合わせた納税申告書が提出されている以上、重加算税の賦課要件を満たすも

のと解することができよう。」と述べる（下線は筆者による。以下、この最高裁平成6年判決の事件において川神調査官がいう「特段の行動」を『』で囲って『特段の行動』という。）。ここでは、①『特段の行動』が、「真実の所得を隠ぺい」する意図が表れた行動とされていること、②『特段の行動』が国税通則法第68条にいう「隠ぺい」に当たると評価することができる場合（申告書提出の前後は問うていない）に、所得の隠ぺいという意図に合った申告書の提出と合わせて、重加算税の賦課要件を満たすとされていること、③判決は「所得の隠ぺい」を認定していることに留意が必要である。つまり、最高裁平成6年判決では、申告後の納税者の行動等についても事実認定され、それが判決に大きな意味を持っているとみられるところ、仮にそれら事実を国税通則法第68条第1項にいう隠ぺい、仮装行為と評価できても、それだけでは、それに「基づき」申告書を提出した場合といえないから、国税通則法第68条第1項の重加算税の賦課要件を満たすことにはならない。このため、最高裁平成6年判決では、『特段の行動』によって、まず「所得の隠ぺい」を認定し、この「所得の隠ぺい」とそれに「基づく」申告書の提出によって国税通則法第68条第1項が満たされると、二段階で認定したと考えられるのである。

次に、最高裁平成7年判決は、「納税者が、三箇年にわたり、株式等の売買による多額の雑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、顧問税理士の質問に対して右所得のあることを否定し、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てこれを提出した」という事実関係の事件である。最高裁平成7年判決では、まず一般論として「重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものが隠ぺい、仮装に当たるというだけでは足りず、過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、仮装と評

価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がされたことを要するものである」とした上、「重加算税制度の趣旨にかんがみれば、「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、最初から過少申告行為と別の「隠ぺい、仮装と評価すべき行為」として、「特段の行動」をあげている（下線は筆者による）。結論も、「所得の隠ぺい」を言うのではなく、「その意図に基づいて上告人のした本件の過少申告行為は、国税通則法68条1項所定の重加算税の賦課要件を満たすものというべきである。」としか述べていない。この点、近藤調査官も、「過少申告の意図を実現するための特段の行動があり、その行動によってその意図が外部からもうかがい得るような場合には、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が存在するものとして、重加算税の前記賦課要件が満たされるとするものである」としている<sup>(7)</sup>（下線は筆者による。）。つまり、この最高裁平成7年判決では、「特段の行動」が条文中の「隠ぺい、仮装」に該当すると直接「評価」しているのであり、「特段の行動」を行った上で、過少申告をしたことにより、重加算税の賦課要件を満たすと認定しているのである。そこでは、「所得の隠ぺい」の認定は必要とされていない。

さて、最高裁平成6年判決、最高裁平成7年判決をこのように理解すれば、最高裁平成6年判決は、「所得の隠ぺい」を認定して重加算税を賦課する場合であって、そこで必要とされる『特段の行動』は、重加算税賦課の主要事実である「所得の隠ぺい」（殊更の過少申告）を認定するうえでの間接事実という位置づけになることが分かる。

一方、最高裁平成7年判決の事件の「特段の行動」は、「所得の隠ぺい」を認定する間接事実として考えることも可能ではあるけれど、

判決ではこれを必ずしも所得の隠ぺいを認定するための間接事実としてではなく、積極的な「隠ぺい、仮装」行為でなくても、それ自体を「隠ぺい、仮装」と評価できる行為として位置づけている。同判決では具体的には税理士への虚偽の回答等がこれに相当した。

このように、最高裁平成6年判決の事件、最高裁平成7年判決の事件のどちらでも、その賦課の要件として「特段の行動」・『特段の行動』を根拠としていると考えられるのであり、それらは概ね重なりあうと思われるのであるが、仮にそうであっても、その重加算税の賦課要件の認定における働き方は、最高裁平成6年判決と最高裁平成7年判決とは必ずしも同一でない。そうであるから、「特段の行動」・『特段の行動』として重加算税の賦課要件を満たす行為の範囲についても、どちらの認定方法をとるか微妙に異なる可能性があるのである。しかし、現状、この用語は、そうした区別をされずに使われてしまっている。これは重加算税の賦課要件を考える上で、混乱の種になると考えられ、両者を区別して考えることが必要である。そして、この混乱が、本稿で取り上げた素材の裁決の結論にも影響していると考えられるので、後に分析したい。

なお、重加算税賦課の要件として「意図」を重視する傾向については、佐藤英明教授が、次のように述べており<sup>8)</sup>、参考となる。

「わが国の社会が次第に成熟の度を加え、納税者の意識が高まってくるにつれて、制裁の対象を、独立して『隠ぺい・仮装』という行為が伴う場合に限定する意義は薄れ、却ってそのような場合のみを、特に、他の『脱税』行為の類型から分離することの不合理が明らかになってくる。たとえば現在、数億円にのぼる所得金額の8、9割というような金額を脱漏することが『遁脱の意図』なくしてなされるとは考えがたいというのは常識的な結論だと思われるし、また、それほど極端で

はない事例の集積により、客観的な要素から『遁脱の意図』が（を）認定することが信頼性をもって可能になってきたのである。それを支えているのは、無論、相当程度安定してきた納税者の意識だと思われる。そうであれば、『脱税』の中核的要素が『脱税の意図』（と不正確な申告書の提出や義務に反した不提出による『結果』の発生）にある以上、制裁の対象が合理的に立証可能な範囲で『脱税の意図』にシフトしてきたとしても、それは容認しうる事態だと考えられる。」

#### 4 収支内訳書について

次に、収支内訳書の意義を見ておきたい。収支内訳書は、昭和59年の税制改正で導入された、所得の計算過程（途中の集計項目）を記載する書面であり、申告書とは別の書面である。確定申告書には、課税標準である所得金額、所得控除の額、税額計算の特例の適用を受ける場合の計算内容、税額控除の額、源泉徴収税額、予定納税額その他の課税要件事実を中心として、確定申告により第三期分として納付する納税額又は還付を受ける還付金が算出されるまでの過程を記載する（所得税法第120条第1項、第2項、同施行規則第47条、所得税法コンメンタール）。一方、収支内訳書は、所得税法第120条第4項に「その年において不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき業務を行う居住者が第1項の規定による申告書を提出する場合（当該申告書が青色申告書である場合を除く。）には、財務省令で定めるところにより、これらの所得に係るその年中の総収入金額及び必要経費の内容を記載した書類を当該申告書に添付しなければならない。」と規定されており、同施行規則第47条の3第1項には、不動産所得、事業所得又は山林所得のそれぞれについて、これらの所得の金額の計算上総収入金額及び必要経費に算入される金額を、次の各号に規定する項目の別に区分し当該項目別の金額を記載し

なければならぬ旨規定されている。そして、同項第1号は、総収入金額について、「商品製品等の売上高、農産物の売上高及び年末において有する農産物の収穫した時の価額の合計額、賃貸料、山林の伐採又は譲渡による売上高、家事消費の高並びにその他の収入の別」と、同項第2号は、必要経費について、「商品製品等の売上原価、年初において有する農産物の棚卸高、雇人費、小作料、外注工賃、減価償却費、貸倒金、地代家賃、利子割引料及びその他の経費の別」と規定している。そして、国税庁がホームページ等で提供している様式においては、売上げについて、例えば売上げ先別、農産物別に記入するようになっており、また、経費について、種類別に記入するようになっている。これら「売上先別売上」「農産物別売上」「種類別経費」などの項目は、個々の取引という事実ではないけれど、それぞれ「売上」「費用」などへの集計を通じ、所得を計算する基礎となる途中の集計項目であるから、それらは「課税標準を計算する基礎となる事実」に当たると考えるのが自然であり、それらに意図的に虚偽の数字を記入すれば、課税標準の計算の基礎となる事実の仮装、隠ぺいに当たるのは当然と思われるところである。なお、収支内訳書導入当時の立法担当者による解説<sup>9)</sup>においては、収支内訳書について、「いわゆる白色申告の個人事業所得者等についても、いわば『簡易な損益計算書』の提出を求めることとされたものです。」と述べ、「所得税の確定申告書の記載事項には、総所得金額、所得控除、課税所得金額などの金額の計算の基礎までは定められていますが、総収入金額及び必要経費の項目別の内訳金額までは、他に定めのあるものを除き、記載を求められてはいません。そこで白色の個人事業所得者等が確定申告に当たり、これらの所得の金額の計算を行った根拠（計数）を、極めてラフな項目で収支内訳書に記載して、それを確定申告書に添付して提出することを求め

ることとされたものです。」と述べている。こうした性格を持った収支内訳書への虚偽記載は、調査先の選定を難しくし、税務職員による正確な課税標準や税額の把握を困難にするものである。川神調査官も、最高裁平成6年判決の解説で、法人や所得で提出等が義務付けられている場合の計算書類、証拠書類について、こうした書類の虚偽の作成は、隠ぺい又は仮装に当たり、その書類に基づき納税申告書を提出した場合、重加算税の賦課要件を満たすものといえることができるので、過少申告行為が隠ぺい又は仮装に当たるかが大きな問題になるのは「証拠書類等の添付を要しない所得税に関する収入金額の脱漏等による過少申告、すなわち『つまみ申告』の場合ということになる」と述べていた（最高裁平成6年判決の事件は、昭和59年の所得税法改正前の昭和53年分から昭和55年分の所得税が問題となった事件である。）。

## 5 素材とする裁決事例の検討

さて、以上のような理解をもって素材とする裁決事例を検討しよう。

本件裁決では、収支内訳書への虚偽記載があっても、それは「過少申告行為そのものである」として、過少な所得の申告書の提出と分離して評価することができない旨判断している。しかし、国税通則法第68条第1項は「国税の課税標準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たときは・・・」と規定しているのであり、条文で賦課要件として問題になるのは「申告行為」ではなく、「申告書の提出」であり、それとは別の「隠ぺい仮装行為」である。収支内訳書は「申告書」ではない。そして、そこに、例えば売上げ先別の売上げの虚偽記載があれば、それは明らかに「課税標準の計算の基礎となる事実の隠ぺい仮装」であり、それは税務職員による

調査先の選定を難しくするし、正確な課税標準や税額の把握を困難にする行為である。それなのに、裁決ではなぜ重加算税が取り消されているのだろうか。

改めて、裁決の判断の構造に注目したい。裁決は、原処分庁の主張により「特段の行動」を問題とし、申告を過少にする「意図」はあったと認定しているものの、「特段の行動」としては、本件収支内訳書への根拠のない額の記載を、「申告行為」の一部であるとして、申告書の提出と別の行為として評価できない旨判断している。原処分庁が「特段の行動」があったことを主張しているが、『特段の行動』が上記3で述べたような「所得の隠ぺい」の間接事実として必要とされるケースであれば、そこでは、「申告書の添付書類は申告書と整合性をもって作られる」という経験則さえ認めてしまえば、申告書の添付書類が持つ「所得の隠ぺい」を認定する間接事実としての価値は、申告書を離れては存在しないこととなろう。その場合には、申告行為として一体として評価されることになる。裁決書では「請求人が何ら根拠のない収入金額及び必要経費の額を本件収支内訳書に記載していたことは、過少申告行為そのものであって・・・」と述べており、そうした判断がなされていることがうかがえるのである。しかし、「所得の隠ぺい」としてではなく、申告数字の作成過程における隠ぺい、偽装の有無に着目すれば、収支内訳書は所得計算の途中での集計項目を記入する書類であり、そこに記載された数字を「隠ぺい、偽装」していれば、それを国税通則法第68条第1項の条文に照らすなら、文理のとおり、課税標準を計算する基礎となる「事実」の隠ぺい、偽装として、あるいはそれに準ずる最高裁平成7年判決での「特段の行動」として（所得の隠ぺいの間接事実としての『特段の行動』でなく、隠ぺい偽装と評価し得る「特段の行動」として）、重加算税賦課の要件事実になるのではなかろうか。それなのに、

本件裁決は、「特段の行動」の有無に着目し、最高裁平成7年判決を法令解釈で引用しつつも、最高裁平成6年判決の「所得の隠ぺい」を認定する枠組みによって、収支内訳書を申告書の提出とは別の行為と評価できない旨判断したと思われるのである。

このように考えると、素材の事例は、収支内訳書の虚偽記載がストレートに隠ぺい偽装に当たるか、あるいは最高裁平成7年判決の枠組みの隠ぺい偽装と評価し得る「特段の行動」に当たるかについても、併せて判断し、記載すべき事例であったと考えられる。しかし、裁決書には、本件収支内訳書の記載内容については詳しくは記載されていない。原処分庁の主張の中に、「本件収支内訳書に、何ら根拠のない収入金額及び必要経費の額を記載していたこと（なお、収入金額については、本件売上金額メモを保存すること及び事業所得に係る収入金額が入金される口座を確認することにより、容易に確認できたにもかかわらず、これらの記録によることなく本件収支内訳書に記載していた。）」という部分があり、審判所の判断に「請求人が何ら根拠のない収入金額及び必要経費の額を本件収支内訳書に記載していたことは、過少申告行為そのものであって、過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動に当たるとは評価できない。」とする記述があるだけである。したがって、公表された裁決書からは、裁決の結論が正しいと判断することができない。検討の最後に、「他に通則法第68条第1項に規定する重加算税の賦課要件に該当する事実を認めるに足る証拠はない」と述べており、それが例えば、収支内訳書に項目別売上や種類別経費の記載がなかったという事実を反映するものだったとすれば、そのような事実も省略することなしに記載するべきであった。ただ、その場合には、公表されたタイトルは相応しくないことになるとと思われる。当該タイトルでは、収支内訳書には何を書いても重加算税が

課されないと理解される可能性があり、タイトルに注意が必要であった。例えば、「収支内訳書に虚偽記載はあるが重加算税の要件を満たしていないと判断した事例」等が適当であると思われる。

なお、その後、収支内訳書の作成に関連する、重加算税賦課を維持した判決が公表されている<sup>(10)</sup>。当該判決では、納税者本人が、長期の間、各農産物の販売金額を過少に記載するなどした収支内訳書の下書きを作成し、これを市職員（臨時税理士免許を持っていた）に提示することによって、虚偽の収支内訳書及び申告書を作成させたという、最高裁平成7年判決の事実関係に類似した事件の判決である。この事件では、最高裁平成7年判決の法令解釈を用い、「特段の行動」があったか否かを判断することによって処分を維持しており、違和感のない判決である。

## 6 おわりに

最高裁平成6年判決の事件、最高裁平成7年判決の事件のどちらでも、その賦課の要件として「特段の行動」を根拠とするのであるが、仮にそうであっても、その重加算税の賦課の認定における働き方は、最高裁平成6年判決と最高裁平成7年判決とは同一でない可能性が強い。そうであるのに、「特段の行動」による重加算税の認定では、そうした区別をされずに使われている現状がある。本稿では、それが重加算税の賦課要件を考える上で混乱の種となると思われたので、両者を区別して考える必要があることを述べた。

特に、素材とした判決事例のように、申告書と同時に提出する書類等に虚偽記載がある場合には、どちらのケースに沿って考えるかで判断が異なる可能性があり、注意を要する。そのことを本稿で指摘できたとすれば、幸いである。

- 
- ① 酒井克彦「重加算税賦課要件の再検討（上）（下）」税務事例49巻2号1頁・3号1頁（2017）、山本直毅「重加算税の賦課要件の充足をめぐる問題—国税不服審判所平成27年7月1日裁決」税務弘報65巻2号157頁（2017）、澤井勝美「無記帳者の重加算税について」（注50）税務大学校論叢84号261頁（2016）。
  - ② 最二小判平成7・4・28民集49巻1193頁。
  - ③ 近藤崇晴「判解」最高裁判所判例解説民事編平成7年度471頁。
  - ④ 最三小判平成6・11・22民集48巻1379頁。
  - ⑤ 金子宏『租税法（22版）』830頁（弘文堂、2017）。
  - ⑥ 川神裕「判解」最高裁判所判例解説民事編平成6年度586頁。
  - ⑦ 近藤、前掲注3。
  - ⑧ 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72頁（2000）。
  - ⑨ 「昭和59年改正税法のすべて」58頁（1984）。
  - ⑩ 国税不服審判所裁決平成28年9月30日裁決事例集104号。