

相続税・贈与税に係る重加算税賦課の一考察

—ことさら過少等に対する賦課基準—

福 原 俊 之

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、すべ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。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

重加算税の賦課要件として、「隠蔽又は仮装」の事実が必要とされているが、所得税や法人税が売上除外や二重帳簿の作成等をその典型例とする一方で、相続税・贈与税については、事業上の取引とは異なり、いわば家庭内の話であることから、「隠蔽又は仮装」の事実を直接的に立証する証拠書類が少なく、重加算税の賦課が困難なケースも多く存在している。

このような中、最高裁において、平成 6 年のつまみ申告に続き平成 7 年に積極的な隠蔽又は仮装の行為がない場合であっても、当初から過少申告を意図し、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、その意図に基づいて過少申告をしたような場合は重加算税の賦課要件を満たす（いわゆる「ことさら過少申告」）と判示されたことを受け、その後、相続税においても、特段の行動と過少申告の意図を認定した上で重加算税を賦課する事例が増加した。

しかしながら、これらの事例においては、税理士に対する相続財産の秘匿を特段の行動とする事例が多い一方で、平成 25 年の税制改正で相続税の基礎控除が引き下げられたことによって、課税割合が増加した反面、従来、税理士とは付合いのなかった納税者層が取り込まれ、税理士関与割合は減少した。

そこで、相続税・贈与税における、ことさら過少申告等に対する重加算税の賦課要件としての特段の行動について、その意義を研究し、税理士に対する秘匿のほか、どのような事実が特段の行動に該当するかについて考察する。

2 研究の概要

（1）重加算税の意義

イ 重加算税制度の沿革

重加算税制度は、昭和 24 年のシャープ使節団の税制勧告書により、

詐欺行為は処罰することなく黙過することはできないから、刑事訴追を必要としない民事罰を採用することが勧告され、昭和 25 年の税制改正の際に、無申告加算税・過少申告加算税制度とともに導入された。

その後、昭和 36 年の税制調査会の「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」において、当時、各個別法に規定されていた加算税制度を国税通則法において総合的に整備することが提唱され、昭和 37 年に制定された国税通則法によって、現行の過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税の体系が整備された。

ロ 重加算税の性格

重加算税は、納税者が隠蔽・仮装という不正手段を用いて行った納税義務違反に対し、経済的な負担を課すことによって、納税者の高度なコンプライアンスによって支えられる申告納税制度等の納税秩序を維持するとともに、納税の実を挙げることを主な目的とする行政措置であると理解できるが、一方で、制裁的意義を有することも否定できず、同一の行為に対して重加算税と刑罰を併科することは憲法 39 条の二重処罰禁止の原則に反するのではないかという議論がある。

判例においては、追徴税につき、最高裁昭和 33 年 4 月 30 日大法廷判決（民集 12 卷 6 号 938 頁）は、「法が追徴税を行政機関の行政手続により租税の形式により課すべきものとしたことは追徴税を課せらるべき納税義務違反者の行為を犯罪とし、これに対する刑罰として、これを課する趣旨でないこと明らかである。」とし、最高裁昭和 45 年 9 月 11 日第二小法廷判決（刑集 24 卷 10 号 1333 頁）においても、重加算税は、「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」とされ、重加算税と刑罰の併科については違憲とならない旨確定しているといえる。

(2) 「隠蔽又は仮装」行為

イ 「隠蔽又は仮装」の意義

重加算税は、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たとき又は提出しなかったときに課されるものであるが、事実の隠蔽又は仮装とは、売上除外、二重帳簿の作成、証拠書類の廃棄、架空仕入、架空契約書の作成、取引上の他人名義の使用等をその典型とする。

隠蔽又は仮装行為において故意を必要とするか否かについては、学説では故意必要説が多数といえ、裁判例においても、最高裁昭和 62 年 5 月 8 日第二小法廷判決（集民 151 号 35 頁）において、重加算税は、「納税義務違反が事実の隠ぺい又は仮装という不正な方法に基づいて行われた場合に、違反者に対して課される行政上の措置であって、故意に納税義務違反を犯したことに對する制裁ではないから、(中略) 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、申告に際し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではないと解するのが相当である。」と判示し、隠蔽・仮装行為における故意は必要であるが、過少申告の認識は不要であることが明確に示された。

ロ 重加算税の成立と隠蔽・仮装の時期

学説において、重加算税は、隠蔽又は仮装したところに基づいて納税申告書を提出していたとき又はしなかったときに課されるものであるから、原則として、法定申告期限の経過する以前の隠蔽・仮装行為のみが重加算税の対象となると解されており、下級審においても隠蔽・仮装の有無の判断は、確定申告時を基準としてなされてきた。

一方、東京地裁平成 16 年 1 月 30 日判決（税資 254 号順号 9542）では、隠蔽・仮装行為の時期について、「通則法 15 条 2 項 13 号において、重加算税の納税義務が法定申告期限の経過の時に成立すると定められ

ているからといって、重加算税については、法定申告期限までにその課税要件を充たす必要があり、その後において隠ぺい又は仮装の行為に基づき修正申告がされた場合には、重加算税を課すことが許されないと解することは相当でな」と判示され、新たな展開も見られた。しかし、東京地裁平成 22 年 5 月 14 日判決（税資 260 号順号 11441）では、「通則法 15 条 2 項 13 号は、重加算税の成立時期を『法定申告期限の経過の時』と規定していることから、重加算税の賦課要件としての隠ぺい又は仮装行為の存否は、法定申告期限がその判断の基準となる。」と明示するなど、裁判例においては定着したものとはいえない。

ハ 行為主体

国税通則法 68 条 1 項は、隠蔽・仮装行為の主体を納税者と規定しているが、行為の主体について、学説・判例ともに、納税者本人に限定しておらず、納税者本人が、納税者本人以外の隠蔽・仮装行為を認識していることを要するか否か、さらに、認識を不要とした場合、納税者本人以外の範囲についてどのように考えるかといった議論がなされている。

相続税・贈与税においては、申告手続等を代理する税理士等のほか、被相続人、共同相続人、贈与者等において行った隠蔽・仮装の行為に対して納税者本人に重加算税を賦課することができるかといった議論がある。

(イ) 被相続人・贈与者

大阪地裁昭和 56 年 2 月 25 日判決（税資 116 号 318 頁）は、「相続人又は受遺者が積極的に右の隠ぺい、仮装の行為に及ぶ場合に限らず、被相続人又はその他の者の行為により相続財産の一部等が隠ぺい、仮装された状態にあり、相続人又は受遺者が右の状態を利用して、脱税の意図の下に隠ぺい、仮装された相続財産の一部を除外する等した内容虚偽の相続税の申告書を提出した場合も含むと解するのが相当である。」と判示している。

贈与税についての裁判例等は確認されていないが、例えば、贈与を

受けた財産が匿名性の高い資産等として隠蔽・仮装された状態にあり、税務調査によっても把握困難なものであるとの認識の下で、受贈者がこの状態を利用して過少申告や無申告に至った場合はこれに該当すると考えられる。

(n) 共同相続人

東京地裁平成 18 年 9 月 22 日判決（税資 256 号順号 10512）は、長男が相続人名義財産を申告除外した事案であるが、共同相続人である配偶者及び長女にあっては、相続税の申告手続きをすべて長男に委ねていたことから、「第三者に申告手続きをゆだねた者は、ゆだねた相手が隠ぺい・仮装を行い、それに基づいて申告が行われた場合には、重加算税の賦課という行政上の制裁について納税者本人がその責めを負うものと解すべき」とし、共同相続人に対する重加算税の賦課を正当としている。これに対し、国税不服審判所昭和 62 年 7 月 6 日裁決（裁決事例集 34 集 1 頁）は、「無記名定期預金の存在を了知していなかった他の相続人は、右賦課要件を備えていないので、重加算税の賦課は相当でない。」とし、無記名定期預金を単独で管理・運用していた相続人以外の相続人に対する重加算税の賦課決定処分を取り消している。

相続においては、相続人の立場であれば、相続財産の存在を知り得べき状況に置かれていることや相続人代表等に申告手続きを包括的委任することが通常であるとの前提は当然に考慮されなければならないと考えるが、他方で、客観的にみて納税者が過少申告の事実を知り得ないような特段の事情があればそれはしんしゃくされることになろう。

(h) 納税者から委任を受けた税理士等

一般に、代理関係において、代理人が、本人のために法的行為を行うと、その法的効果は直接本人に帰属するという関係にあるから、代理人の行為は、納税者本人の行為と解することができ、代理関係が存在している場合には、納税者が、隠蔽・仮装行為の存在について知っているか否とにかかわらず、重加算税を賦課することができるの見

解もあるが、金子宏教授は、「納税申告を依頼した第三者（代理人）の隠蔽・仮装行為に対して、納税者がどこまで責任を負うべきかについては、納税者と代理人との関係、当該行為に対する納税者の認識の可能性、納税者の黙認の有無、納税者が払った注意の程度等にてらして、具体的事案ごとに判断すべきであろう。両者の間に隠蔽・仮装について意思の連絡がある場合には、重加算税賦課の要件はみたされると解すべきである。他方、顧問税理士が納税者に無断で隠蔽・仮装に基づく過少申告をし納税者がそれを容易に認識ないし予想しえなかった場合には、重加算税賦課の要件はみたされないと解すべきである。」と制限的な立場を述べられる。

裁判例においても、事業所得及び土地譲渡に係る譲渡所得の申告を委任された税理士が、税務職員と共謀して納税者の課税資料を廃棄させ、納税者の事業所得のみを申告し、納税者から預かった納税資金を領得していた事案がある。

判決では、納税者が「税理士による隠ぺい又は仮装の行為による過少申告を容認し、税理士との間に意思の連絡があったということではできず、また、その余の事情も、税理士による隠ぺい行為による譲渡所得の過少申告につき、控訴人の帰責事由を認めるには足りないから、控訴人に対して本件重加算税賦課決定処分をすることはできないもの」と判示されており、事案ごとに個別・具体的に判断されるべきものと考えられる。

二 偽りその他不正の行為

ほ脱罪における「偽りその他不正の行為」と重加算税制度における「隠蔽・仮装行為」は文言の違いはもとより、ほ脱罪には罰金刑に加えて懲役刑が定められている点でその法的効果は大きく異なり、最高裁昭和 45 年 9 月 11 日第二小法廷判決（刑集 24 卷 10 号 1333 頁）において、重加算税は、「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」であるのに対し、ほ脱罪は、「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」と説示されており、その趣旨や性質を異にするものであるが、両者の行為自体は極めて近似しているものと理解される。

佐藤英明教授は、「刑事罰が重加算税よりも重大な制裁であることを念頭に置いて両者の関係を合理的に説明しようとするならば、重加算税の対象となる『脱税』行為中、実質において刑事罰に値する悪質性を有するものが手続的に選択されて、遁脱罪としての非難を受ける、というほかはないものと思われる。」と説明される。

板倉宏教授も、「重加算税は、強力な経済的苦痛をとまなう懲罰としての実質を有するのであり、実務上も、すべての脱税を刑事処分の対象とすることは、国家的エネルギーの限界からみても、とうてい不可能なことであるので、脱税に対する制裁は、その大部分を重加算税という行政上の制裁手段によっているのである。」と説明される。

このように、ほ脱犯の制度と重加算税の制度は、深い機能的連関を有するものであると理解できるが、ほ脱犯に関する裁判例が、従来、「詐欺その他不正の手段が積極的に行われた場合に限る」としていたところ、最高裁昭和 42 年 11 月 8 日大法廷判決（刑集 21 巻 9 号 1197 頁）において、「遁脱の意図をもって、その手段として税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるようななんらかの偽計その他の工作を行なうこと」と判示され、これを受け、以降の裁判例では「ほ脱の意図」を重視するように変化した。一方、機能的連関を有する重加算税の制度においても、ほ脱犯の制度と同様の方向に変化し、「過少申告の意図」という主観的要件が重視されるようになったのである。

(3) ことさら過少申告等に対する重加算税

イ 従来からの議論

積極的な隠蔽・仮装の行為を伴わないいわゆることさら過少申告が重加算税の賦課要件を充足するかについて、碓井光明教授は、「通則法 68 条 1 項は、『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』

の隠ぺい又は仮装があり、それに『基づき納税申告書を提出していた』ことを要件としているのであるから、申告書における虚偽記入は、隠ぺい又は仮装に含まれないと解すべき」として消極説に立たれる。

積極説として、「収入金額又は必要経費の一部をつまむ行為は、『各種所得の金額』の計算の基礎である収入金額及び必要経費の存在を隠ぺいし又は仮装し、ひいては、『所得税額』の計算の基礎である所得金額の存在自体を隠ぺいし、仮装するものであるから（中略）『課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実』を『隠ぺいし又は仮装し』たことに該る」と文理上も問題なしとする意見もある。

品川芳宣教授は、文理上の問題はあっても、「事実関係全体からみてその不申告や虚偽申告が課税を免れることを意図して作為的に行われていると推認できるときには、これを一つの隠ぺい又は仮装行為と認定すべきであろう。」といわゆる「事実関係総合判断説」を説かれる。

裁判例においては、過少申告行為をもって重加算税の賦課要件を充足すると明確に示したものとはいえないが、重加算税の賦課決定処分を適法としたものがある。

ロ 最高裁判決

売上除外や二重帳簿の作成といった積極的な隠蔽・仮装行為を伴わない所得税に関する事例について、真実の所得金額を隠蔽しようとする確定的な意図の下に、所得金額の大部分を脱漏し、所得金額をことさら過少に記載した内容虚偽の申告書を提出することは重加算税の賦課要件を充足するとした最高裁平成 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。）、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を充足するとした最高裁平成 7 年 4 月 28 日第二小法廷判決（民集 49 巻 4 号 1193 頁、以下「最高裁平成 7 年判決」という。）が相次いでなされた。

最高裁平成 6 年判決は、事例判断という意見もあるが、従来から下級審において肯定されてきた「ことさら過少申告」に関し、初めて最高裁で積極的な隠蔽・仮装の行為がなくても重加算税の賦課要件を満たすと判示したことに大きな意義を認めることができる。また、正確な帳簿書類がありながら、ことさらに一部金額をつまんで過少な申告書を提出し続けるという、真実の所得金額を隠蔽しようとする確定的な意図を重要視しながら、税務調査における内容虚偽の資料の提出についてもその意図を立証できる間接事実とした点も、課税庁にとっては大きな一歩であったと考える。

最高裁平成 7 年判決は、税理士に対する秘匿という行為を、申告前の過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動（隠蔽・仮装と評価すべき行為）として認定した点で、最高裁平成 6 年判決が指摘されていた隠蔽・仮装の行為の不明確さを取り除き、客観性を付加したものと理解される。税理士に対する秘匿は必要十分条件ではなく、十分条件であって、多様な事例においては、外部的・客観的事実、つまり課税庁が把握することができる事実や特段の行動について、複数の事実や行動を積み重ね、その結果として過少申告の意図の存在を必然的に導き出せれば、重加算税の賦課要件を充足させることができると考えられる。

(4) 過少申告等の意図と特段の行動

イ 過少申告の認識

前述の最高裁昭和 62 年 5 月 8 日判決は、重加算税の賦課要件として、隠蔽・仮装行為における故意は必要であるが、過少申告の認識は不要であることが明確に示されているところ、最高裁平成 6 年判決は、「真実の所得金額を隠ぺいしようという確定的な意図」、最高裁平成 7 年判決は、「当初から所得を過少に申告する意図」を要求している。

市川聡毅氏は、「典型的な隠蔽等は、(中略) 隠蔽等の後、通常の経理・申告をすれば、当然に過少申告等に至るのだから、危険が実現するか否かは、納税者の過少申告等の意図の有無にかかわらない。そこで 62 年

判決は、納税者が故意で典型的な隠蔽等を行った場合、過少申告の意図の有無を問わず重加算税の要件を満たすとしたのであろう。」とし、また、「6 年判決の類型で要求される主観的要件は、単なる過少申告の意図ではない。典型的な隠蔽等どころか『特段の行動』の存在すら立証されない事案で、意図の存在自体が客観的な隠蔽等が存在するのと同程度の過少申告等の危険を作り出し、この危険が過少申告等に実現したと評価できるほどの強固で確定的な隠蔽等の意図」が必要と述べられる。

二重帳簿の作成や売上除外等の積極的な隠蔽・仮装の行為は、それ自体で直接的に故意の存在を認識することができ、通常であれば過少申告等を招来させるものである。これに対してことさら過少申告等は、間接的に過少申告等を招来させる可能性のある事実から、確定的な隠蔽の意図や過少申告等の意図を推認するという逆の流れをたどるものである。したがって、可能性を必然性に高めていくためには、過少申告等を招来させる可能性のある間接事実の集積が必要とされる。

ロ ことさら過少申告に関する裁判例・裁決事例

ことさら過少申告に関連し重加算税の賦課が認定された事例では、税理士に対する秘匿を特段の行動（事例によっては直接的な隠蔽・仮装の行為）として認定しているほか、併せて、調査時の虚偽答弁やその他多くの間接事実が取り込まれていることがわかる。また、相続人名義等の状態利用や遺産分割協議書等の虚偽記載などの積極的な隠蔽・仮装と評価される余地もある行為に加え、ことさら過少申告等における特段の行動を判断要素に取り入れているものもあり、記帳や書類保存の義務のない相続税や贈与税においては、特段の行動は積極的な隠蔽・仮装の行為を包含するものともいえ、両者は全く別の枠組みではなく、事実認定上の相互補完的關係にあるものと考えられる。

ことさら過少申告が認定されなかった事例では、原処分庁は、ほとんどの事例で税理士に対する秘匿を特段の行動として主張するほか、多くの事例で調査時の虚偽答弁を取り込んでいる。一方で、ことさら過少申

告が認定された事例に比較するとその他の事実が少ない傾向が認められ、複数の事実があっても過失を否定できるほどの確固たる事実とは言い難い。これらの事例では、相続財産としての認識がなかったと判断されたものもあり、その場合は、当然に税理士に対する秘匿や調査時の虚偽答弁、共同相続人に対する秘匿等は同時に発生する。したがって、過少申告が単なる偶然や過失ではないとするためには、相続財産としての認識があることはもちろん、同時に多角的な事実の集積から総合的に判断されるべきものとする。

ハ 特段の行動

(イ) 特段の行動の概要

品川芳宣教授は、特段の行動について、「不自然な多額な所得金額の申告除外やつまみ申告、合理的な理由もないのに借名等で申告したり取引する行為、申告書に架空の経費項目を加えたり虚偽の証拠資料を添付する行為、記帳能力等がありながら証拠隠匿を意図して帳簿を備え付けなかったり、原始記録を保存しないで行う不申告行為、不申告や虚偽申告後の税務調査における非協力、虚偽答弁、虚偽資料の提示等が複合して行われている場合（その行為いかんによって、単独で行われている場合をも含む）には、それぞれの事実関係の実態に応じて作為的な不申告行為、つまみ申告行為又は虚偽申告行為等と推認し、隠ぺい又は仮装行為と認定し得るであろう。」と述べられる。

本稿における考察を通じて、過少申告等の意図を外部からもうかがい得る「特段の行動」を言い換えると、それ自体では直接的に隠蔽・仮装の認識を認めることはできないが、過少申告等を招来させる可能性のある間接事実のうち、通常の申告では起こり得ないような人のあらゆる行為を指すものとする。したがって、課税庁が把握した事実に基づいて、当初から過少申告等の意図が存在したか否かを決していかなるを得ないのであるから、過失を排除するなど、その精度を高めていくためには、「仮に、一つの事実では、故意が推認し得ないとして

も、二つ、三つと複数の事情が重なれば、もはや偶然ではなく、作為があったとして、推認の度合いが高まることもあろう、各判例が、要件該当行為として複数の事実を挙示しているのも、そのようなものと理解することができる。」との住田裕子氏の指摘は、課税実務において重要な示唆であろう。

(ii) 特段の行動の時期

川神裕氏は、最高裁平成 6 年判決の解説において、積極的な隠蔽・仮装行為がないことさら過少申告のような場合においては、「真実の所得金額を隠ぺいし、税務調査等に対しても隠ぺいし続けるための対策を施すつもりで過少の申告書を提出し、当初の意図のとおり事後に虚偽資料の提出等、隠ぺいのための具体的な行為を行った場合には、事前に工作をした上で過少申告に及んだ場合と実質的に区別すべき理由はないから、このような限りで、申告態様と合わせて申告後の行為も考慮される。重加算税の賦課要件となる『隠ぺい』に当たるためには、過少申告行為とは別に、隠ぺいの意図の客観的な表れと認められ、過少申告行為と合わせて税務調査を困難にするような行動が必要であるが、その行動の時期は、申告時点での意図の実現と見られる限り、申告時以降であってもよく、この場合、当初からの意図に合わせて申告がされている以上、『基づき』の要件は満たすと考える。」と述べられる。

大阪地裁平成 28 年 2 月 26 日判決（税資 266 号順号 12809）においても、「平成 7 年判決のいう『過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動』が納税申告書の提出又は法定申告期限より前のものに限られるということはできない。」と明示されている。

二重帳簿の作成や売上除外等の積極的な隠蔽・仮装の行為が行われた時期については、原則として、法定申告期限前の行為に限られるとするのが現状では妥当な理解であるとの前提に立つとしても、積極的な隠蔽・仮装行為を伴わないことさら過少申告等については、隠蔽・

仮装行為から故意を導き出すことができない。そのため、最高裁平成 7 年判決における、「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、国税通則法六八条一項所定の重加算税の賦課要件を満たす」との判示が、法定申告期限前に過少申告等の意図が存在し、その意図に基づく過少申告が行われたという点で文理上の整合性を確保したと理解すれば、過少申告の意図の発現行為である特段の行動はその時期を法定申告期限前に限定する必要はないものと考えられる。

(ハ) 相続税・贈与税における特段の行動

相続税・贈与税においては、事業上の取引と異なり、証拠書類が乏しいことが多いため、単独の事実をもって過少申告の意図を推認できるケースは少なく、むしろ複数の特段の行動や多角的な間接事実の集積から過少申告の意図が導き出されるものとする。さらに、積極的な隠蔽・仮装とも評価できる行為が存在する場合であっても、過少申告の意図を推認できる特段の行動やその他の間接事実等を付加して総合的に判断されることも少なくないことは、これまで検証した裁判例等からも看取することができる。また、過少申告の意図を推認することができる特段の行動等を総合的に勘案するに当たっては、相続人や受贈者の年齢（高齢化の状況）、相続財産が多岐にわたる場合の把握困難性、相続手続等の繁忙さ、さらには、相続人等が税務調査に不慣れであることや申告から相当期間経過した後の税務調査であることなども過少申告の意図に反対に作用する事情として当然に考慮されなければならない。

特段の行動例として、被相続人の生前に理由なく多額の現金を出金する行為や課税庁が容易に把握し得ないような他の金融機関に相続人名義の預金口座を開設し、被相続人名義の預貯金をこれに預け替えたり、被相続人名義の預貯金を解約し、他の種類の財産にしたりする行

為は、外形上、被相続人に帰属するか否かが判明しにくい状態にするものともいえ、被相続人の行為によって生じた状態を相続人が利用する行為を含め、特段の行動の一類型と考えられる。

また、特定の相続人が他の共同相続人に対して、相続財産の存在を秘匿したり、「遺産分割協議書」等に内容過少な記載をし申告書に添付する行為も過少申告等を招来させるものである。

税理士等に対して財産を秘匿する行為は、多くの事例で特段の行動を構成すると認定されており、重加算税の賦課要件の重要な要素となり得るが、単に税理士に対して伝えなかったことのみでは、故意か過失かを判断することができず、重加算税の賦課決定処分を取り消された裁決も存在する。

課税庁の主張する税理士に対する秘匿といっても、そもそも相続財産としての認識がなく、その点税理士から説明がなかったために伝えなかったというものから、相続財産としての十分な認識がありながら、税理士から問われなかったことに乗じてその存在を伝えなかったもの、税理士からの問いに対して十分な確認もせずに安易に答えてしまうもの、さらには内容虚偽の資料を提示して税理士からの問いすら封じ込めてしまうものなど、税理士に対する秘匿の態様も様々である。

さらに、税理士に対して申告手続の依頼を行う際の最初のヒアリング、遺産分割協議書作成、申告書の作成過程における税理士からの質問や照会、税理士に対する追加資料の提示、申告書提出前の申告内容説明、税務調査実施前の打合せなど、税理士に対する秘匿行為が発生する時期も多様であり、すべての機会に税理士に真実の相続財産を提示し説明し、又は指摘することができたにもかかわらずそれをしなかったケースとこのような機会がほとんどなかったケースとを同列に扱うことはできない。したがって、税理士に対する秘匿という結果が発生する過程について、税理士との接触状況ややり取りの詳細を十分に考察しなければ、過少申告の意図の程度を測ることはできないと考

える。

調査における虚偽答弁や調査非協力は、申告後に発生する特段の行動の典型といえるが、これらは過少申告等の態度を可能な限り貫こうとするものと評価されるものである。

なお、特段の行動とはいえないものの、納税者の税に関する知識の程度、申告除外資産の金額・割合、遺産分割協議書や財産目録の作成時期、申告時期に近接して相続手続による名義変更(現金出金を含む。)や残高証明書等の入手を行っているにもかかわらず申告されていない場合、納税資金等を必要としているにもかかわらず、流動性の高い預金や有価証券などが申告されていない場合などについては、過少申告の意図を推認することができる間接事実となり得ると考える。

二 無申告事案への対応

(イ) 無申告事案における特段の行動

無申告事案についてもことさら過少申告と同様に、納税者が、当初から課税標準等及び税額等を申告しないことを意図し、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、その意図に基づき期限内申告書を提出しなかった場合には、重加算税の賦課要件が満たされるものと解されている。

無申告事案における特段の行動については、例えば、現金出金や無記名財産等の外形上は被相続人に帰属する財産であることが判明しにくい状態にする行為を行った上、相続税の基礎控除額を超えないよう外形を整え無申告に至るケースなど、前述した過少申告事案における特段の行動(場合によっては、積極的な隠蔽・仮装の行為と考えられる行為を含む。)と併行して考慮すべきものも多い。

無申告事案固有の特段の行動例として、おおよその相続財産を認識しており、それをもって相続税の申告が必要であると認識していたにもかかわらず、財産調査を行う能力等がありながらあえて何もしないといった不作為によって、申告期限を徒過させ無申告に至った場合は、

一つの特段の行動の種類とする立場も考えられようが、この不作為のみをもって無申告の意図を推認するというより、その他の特段の行動や間接事実が複合していることが前提となるものとする。

「相続についてのお尋ね」に対する回答書の虚偽記載は、無申告事案に対して重加算税を賦課する上で重要な要素と考えられるが、過失や誤認を排除するため、単に真実の相続財産より過少な記載があったことのみで判断せず、記載内容が異なる理由いかんで判断していかなければならない。例えば、現金や金地金等の無記名資産、名義財産等について、相続財産としての認識があったにもかかわらず、外形上、相続財産と判明しにくい状態を利用してこれを記載せず提出する行為は虚偽記載の典型と判断されるものとする。また、課税庁に対して何らの情報も提供したくないと考え、お尋ね回答書を提出しない行為も、その他の間接事実等を併せ考え、一種の調査非協力と同様の行為と捉えられる場合もあるものとする。

さらに、相続税や贈与税の申告が必要か否かを判断するため、申告書を入手して税額の試算を行うことや税務相談等を利用するなどして不動産等の評価方法を確認することなどは、直接的に無申告の意図を推認できるものではないが、申告の必要があるとの認識に作用する事実であるから、特段の行動と併せて考慮されるべき間接事実となるであろう。

(ロ) 単純無申告ほ脱犯処罰規定の創設

平成 23 年度の税制改正において、積極的な所得隠蔽行為は伴わないものの、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」、いわゆる「単純無申告ほ脱犯」を処罰する規定が創設された。

単純無申告ほ脱犯の構成要件は、①納税義務者であること、②申告義務があること、③申告を行わなかったこと、④税を免れたこと、⑤③と④の間に因果関係があること、⑥①～⑤についての認識（故意）

とされているが、いずれも積極的な所得隠蔽行為を伴わないものであるから、現状では、行政制裁としては無申告加算税の対象と整理されている。

これに対し、単純無申告ほ脱犯では構成要件上、申告しない意図が存在しているのであるから、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動を認定することによって、無申告事案に対する重加算税の賦課要件を充足するものと考えられる。

単純無申告ほ脱犯の告発件数は、令和元年度に 11 件と過去最多の件数となっているが、絶対数としては未だ多いものではなく今後の事例の集積が必要であろうが、行政上の措置として、全く無申告で放置しておけば無申告加算税だけで済んだものが、少しは税金を納めようと思って一部だけを過少に申告したばかりに重加算税を賦課されるのは不公平であるとの指摘もある。佐藤英明教授が、「重加算税の制度は、遁脱犯の制度と深い機能的連関の下に構築されるべき」と指摘されるように、また、過少申告事案について刑事罰と歩調を合わせるように主観的要件が重視されるよう変化し、つまみ申告が重加算税の賦課要件を充足するとされたように、無申告事案についても行政制裁としての重加算税の賦課事例を積み上げていく必要があるものとする。

3 結論

ことさら過少申告等の判断枠組みにおける「過少申告等の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」について、「それ自体では直接的に隠蔽・仮装の認識を認めることはできないが、過少申告等を招来させる可能性のある間接事実のうち、通常の申告では起こりえないような人のあらゆる行為」を指すものと整理し、相続税・贈与税において考えられる特段の行動を例示列挙した。重加算税は、納税者が隠蔽・仮装という不正手段を用いた場合に、これに特別に重い負担を課すことによって、申告納税制度及び源泉徴収制度の基盤が失われるのを防止することを目的とするのであるから、過失や誤認に基

づいて発生する過少申告等とは明確に区分されなければならない。そのため、相続税・贈与税におけることさら過少申告等においては、多角的な間接事実や複合して行われる特段の行動を集積し、それらを総合勘案して確実に過少申告等の意図が存在することが示されなければならない。

目 次

はじめに	269
第 1 章 重加算税の意義	271
第 1 節 重加算税制度の沿革	271
1 シャウプ勧告	271
2 国税通則法の制定	272
第 2 節 重加算税の性格	274
1 重加算税の趣旨・目的	274
2 二重処罰の禁止との関係	275
第 2 章 「隠蔽又は仮装」行為	277
第 1 節 「隠蔽又は仮装」の意義	277
1 「隠蔽又は仮装」に関する学説	277
2 裁判例に見る「隠蔽又は仮装」と故意	279
3 事務運営指針における「隠蔽又は仮装」の定義	281
第 2 節 重加算税の成立と隠蔽・仮装の時期	283
1 基本的な学説	283
2 裁判例の動向	284
第 3 節 行為主体	288
1 納税者本人以外の者	288
2 被相続人・贈与者	290
3 共同相続人	291
4 納税者から委任を受けた税理士等	293
第 4 節 偽りその他不正の行為	298
1 裁判例の変遷	298
2 主観的要件重視の傾向の背景	301
3 重加算税との関係	302
第 3 章 ことさら過少申告等に対する重加算税	305

第 1 節 従来からの議論	305
1 学説	305
2 裁判例	307
第 2 節 最高裁判決	308
1 最高裁平成 6 年判決	308
2 最高裁平成 7 年判決	309
第 3 節 最高裁判決に対する評価	311
1 最高裁平成 6 年判決に対する評価	311
2 最高裁平成 7 年判決に対する評価	314
3 小括	317
第 4 章 過少申告等の意図と特段の行動	319
第 1 節 過少申告の認識	319
1 積極的な隠蔽・仮装行為における過少申告の意図	320
2 ことさら過少申告等における意図	320
第 2 節 裁判例・裁決事例	322
1 ことさら過少申告が認定された事例	322
2 ことさら過少申告が認定されなかった事例	336
第 3 節 特段の行動	351
1 特段の行動の概要	352
2 特段の行動の時期	353
3 相続税・贈与税における特段の行動	355
第 4 節 無申告事案への対応	365
1 無申告事案における特段の行動	366
2 単純無申告ほ脱犯処罰規定の創設	378
結びに代えて	383

はじめに

重加算税の賦課要件は、国税通則法 68 条 1 項及び 2 項において「納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、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」、「法定申告期限までに納税申告書を提出せず、又は法定申告期限後に納税申告書を提出していたとき」と定められている。重加算税の賦課要件の中核ともいえる「隠蔽又は仮装」の事実については、売上除外や二重帳簿の作成などがその典型例といえるが、相続税・贈与税においては、所得税や法人税のような事業に関する取引とは大きく異なり、いわば家庭内の話であることから、「隠蔽又は仮装」行為の認定に必要な帳簿書類や契約書等の証拠書類の存在が乏しく、ややもすると「相続財産であることはわかっていたが、失念して申告漏れとなった。」というような言い逃れがなされ、重加算税の賦課が困難となる事例が多く存在している。

このような中、売上除外や二重帳簿の作成といった積極的な隠蔽・仮装行為を伴わない所得税に関する事例について、真実の所得金額を隠蔽しようとする確定的な意図の下に、所得金額の大部分を脱漏し、所得金額をことさら過少に記載した内容虚偽の申告書を提出することは、重加算税の賦課要件を充足するとした最高裁平成 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。）、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を充足するとした最高裁平成 7 年 4 月 28 日第二小法廷判決（民集 49 巻 4 号 1193 頁、以下「最高裁平成 7 年判決」という。）が相次いでなされた。

これら最高裁判決以降、相続税においても、積極的な隠蔽・仮装の行為を立証できない場合に、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認定し、重加算税を賦課する事例が増加した。

しかしながら、最高裁平成 7 年判決で示された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、税理士に対して所得の存在を秘匿したことであったことから、相続税における「特段の行動」は、相続財産の存在を税理士に秘匿する行為に依拠する事例は多い。このことは、かえって税理士に依頼すると報酬も支払った上に重加算税も賦課されると理解されかねない⁽¹⁾との懸念も生じさせるところである。

また、平成 25 年度の税制改正により相続税の基礎控除額が引き下げられ、今まで相続税に関心のなかった世帯にまで課税対象が拡大することとなり、申告手続を税理士に依頼せず、納税者自らが申告書を作成するケースも増加しているほか、相続税や贈与税の申告をしなければならないことを認識しながら、あえて申告書を提出しない無申告事例も相変わらず存在している。

このような問題意識を踏まえ、本稿では、相続税・贈与税における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ついて、その意義を研究し、無申告事例も含め、「特段の行動」にはどのようなことがあるかについて考察していく。

相続税や贈与税の調査事務や審理事務に携わる職員が、相続税等の重加算税制度についての理解を深められるよう、可能な限り相続税等に関連する論点を取り上げることとし、第 1 章では重加算税の意義を概観し、第 2 章では「隠蔽又は仮装」行為に関する今までの論点を整理する。第 3 章では、最高裁平成 6 年及び 7 年判決において示された、積極的な隠蔽・仮装の行為を伴わない場合（いわゆる「ことさら過少申告」）の重加算税の賦課要件を考察し、第 4 章では、具体的な裁判例や裁決事例を参照しながら「特段の行動」の具体例を考察する。

(1) 三木義一「判評」判例時報 1546 号 176 頁（1996）。

第 1 章 重加算税の意義

本章では、重加算税制度の沿革及び重加算税の性格について概観する。

第 1 節 重加算税制度の沿革

加算税制度は、戦後、申告納税制度の採用に当たり、その担保的機能を果たすものとして登場した。この措置については、当初は、「追徴税」という名称が用いられた。「追徴税」制度は、申告納税方式による国税につき、正当な申告がなかったこと、すなわち、法定期限内に全く申告がされなかったこと又はそのされた申告が正当でなかったことについて、正当な理由がないときは、行政上の制裁として正当税額又は不足税額の一定割合の「税」を課するものであった。一定割合は、はじめは遅延期間に応じ 1 月ごとに 5% ずつ増加し、最高 50% であった。その後、昭和 23 年 4 月に一律に 25% に改められた。⁽²⁾

1 シャープ勧告

重加算税制度は、昭和 24 年末のシャープ使節団の税制勧告書によって行われた昭和 25 年の劃期的な税制改革の際に無申告加算税、過少申告加算税制度とともに申告納税制度を採用する所得税、法人税及び相続税の諸税、源泉徴収制度を採用する所得税において採用されたものである。⁽³⁾

加算税制度についてシャープ勧告は次のように述べている。「申告書の不提出は現在、いかなる罰則の適用も受けないこととされている。まず、故意に申告書の提出を怠ることは刑事犯にあたることを明らかにするよう法の改正がなされるべきである。次に、民事罰をも規定すべきである。申告の遅延が 1 月以内にとどまるときは、本税の 10% が民事罰として加算されるべきであ

(2) 北野弘久「加算税制度の再検討」税法学 249 号 21 頁 (1971)。

(3) 広瀬時映「重加算税の対象となる隠蔽又は仮装の問題について—法源及び裁判例を中心とする考察—」税経通信 11 巻 1 号 92 頁 (1956)。

る。1月の加わるごとにさらに10%を加算し、遅延が続く期間、その総額が本税の30%に達するまで加算されるべきことを示唆する。もし、その申告の遅延が故意の怠慢ではなく、正当な理由に基づく場合には、このような罰則は適用されるべきではない。かかる民事罰は事実上税の一部となるから、税の徴収と同様な方法で取り立てるべきである。」

重加算税については、「現在詐欺事件に適用される唯一の罰則は、その適用に起訴を必要とする刑事罰である。詐欺行為は処罰することなく黙過することはできない。そこであらゆる事件に刑事訴追をなす必要から免れるため、詐欺に対する民事罰を採用することを勧告する。この罰則のもとでは、納税額の不足が税のほ脱を意図する詐欺によるときは、その不足分のほかに、不足分の60%相当額が支払われなければならない。この金額は、税と同様な方法で徴収され、実質的に税の一部となる。」⁽⁴⁾とされている。

2 国税通則法の制定

昭和36年7月の税制調査会の「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」は、当時、各個別法において規定されていた複雑な加算税制度を総合的に検討し、これを国税通則法において総合的に整備すること及び負担の軽減合理化を図ることを提唱した。これに基づいて、昭和37年制定の国税通則法（昭和37年法律66号）において、現行の加算税制度、つまり過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税の体系が整備され⁽⁵⁾るとともに、次のとおり変更された。

(1) 無申告加算税及び過少申告加算税の変更点

「現行法では、申告納税制度をとっている直接税について、申告期限内に申告書を提出した者が後に、更正を受け又は修正申告書を提出した場合には、更正や修正申告による増差税額（ただし、当初の申告が過少であつ

(4) 税制調査会昭和36年7月「国税通則法の制定に関する答申の説明」（答申別冊）97頁。

(5) 北野・前掲注(2)21頁。

たことについて正当な理由があると認められる部分の税額を除く。)に対して 5%の税率で過少申告加算税が課されることとなっており、他方、正当な理由がなくて申告期限内に申告書を提出しない場合には、期限後の申告又は更正決定による税額に対して、提出期限から申告又は更正決定がされた日までの期間の長短に応じ、最低 1 月以内のときにおける 10%から最高 3 月超のときにおける 25%までの税率で無申告加算税が課されることとなっている。申告納税制度においては、期限内に申告書が提出されることをまず重視すべきであると考えられるので、期限における申告書提出の有無に応じて過少申告加算税と無申告加算税とを区別し、その課税率に差を設けることは適当であると認められる。しかし、無申告加算税の課税率について現行のように経過期間に応じて課税率に差を設けることは、その課税原因が期限内における無申告であること及び経過期間の差に応じては別に延滞税の制度があることからみて適当でない上に、過少申告加算税との負担のバランスにおいても問題があり、また、実情からみてその実益も乏しいと認められるので、これを改めて一律の課税率とし、過少申告加算税 5%に対して、10%の課税率とする。なお、税務署長による調査着手前に自発的に申告があった場合に、これらの加算税をそれぞれ 5%軽減する現行制度は維持するものとする。」⁽⁶⁾との答申がなされ、これらの内容に沿って変更された。

(2) 重加算税の変更点

「現行法では、直接税について、課税標準又は税額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いて過少の申告書を提出し又は申告書を提出しなかった場合には、申告に係る税額又は更正決定による増差税額のうち、隠ぺいし又は仮装したことに基づく税額の部分については、50%の税率で重加算税を課することとされている。このような隠ぺい又は仮装が認められる場合に通

(6) 税制調査会昭和 36 年 7 月「国税通則法の制定に関する答申」(税制調査会第二次答申) 19 頁・20 頁。

常の加算税よりも重い税率で重加算税を課すことは、そのような行為を防止するとともに負担の公平を維持するためにも適当であると考えられるが、現行 50%の税率は、高きに失して、かえって厳正な執行を困難にする面があるほか、実質的にみて刑罰的色彩があるとみられ、罰則との関係上二重処罰の疑いをもつ向きもあるので、課税率を 30%に引き下げるものとする。なお、重加算税の課税の基礎となった税額分については過少申告加算税を課さず、無申告加算税及び源泉徴収加算税等はそのうち 5%に相当する部分を課さないこととする。」との答申⁽⁷⁾を受け、重加算税については一律 30%（無申告の場合は一律 35%）⁽⁸⁾とし、他の加算税との併課が廃止された。

第 2 節 重加算税の性格

1 重加算税の趣旨・目的

重加算税の性質については、上述した税制調査会答申の別冊において、「それが税として課されるところから形式的には申告秩序維持のためのいわゆる行政罰」であり、「納税義務の違反者に対してこれを課すことにより納税義務違反の発生を防止し、もって納税の実をあげようとする行政上の措置にとどまるものと考えらるべきであろう」⁽⁹⁾と説明されている。

また、金子宏教授は、「重加算税は、納税者が隠蔽・仮装という不正手段を用いた場合に、これに特別に重い負担を課すことによって、申告納税制度および源泉徴収制度の基盤が失われるのを防止することを目的とするものである。」⁽¹⁰⁾と述べられる。

さらに判例においては、「国税通則法六八条に規定する重加算税は、同法六

(7) 税制調査会昭和 36 年 7 月・前掲注(6)20 頁・21 頁。

(8) 昭和 62 年の税制改正により、それぞれ 5%引き上げられた。

(9) 税制調査会昭和 36 年 7 月・前掲注(4)102 頁。

(10) 金子宏『租税法〔第二十三版〕』890 頁（弘文堂、2019）。

五条ないし六七条に規定する各種加算税を課すべき納税義務違反が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なわれた場合に、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⁽¹¹⁾と判示されている。

このように、重加算税は、納税者が隠蔽・仮装という不正手段を用いて行った納税義務違反に対し、経済的な負担を課すことによって、納税者の高度なコンプライアンスによって支えられる申告納税制度等の納税秩序を維持するとともに、納税の実を挙げることを主な目的とする行政措置であることが理解できる。

2 二重処罰の禁止との関係

重加算税は、刑罰的性格を有するものであるとの立場⁽¹²⁾に立てば、同一の行為に対して重加算税と刑罰とを併科することは、憲法 39 条の二重処罰禁止の原則に反するのではないかとする議論がある。

国税通則法の立案関係者は、「重加算税の性質について、それが税として課されることから形式的には申告秩序維持のためのいわゆる行政罰であるといえようが、その課税要件や負担の重さからみて、実質的に刑罰的色彩が強くと、罰則との関係上二重処罰の疑いがあるのではないかという意見がある。

(中略) 重加算税額は、詐偽行為があった場合にその全部について刑事訴追をすることが実際問題として困難であり、また必ずしも適当でないところから、課されるものであることは否定できない。しかし、そのことから同一事件に対し懲役又は罰金のような刑事罰とを併科することを許さない趣旨であるということとはできないであろう。むしろ、重加算税は、このような場合に

(11) 最二小判昭和 45 年 9 月 11 日刑集 24 卷 10 号 1333 頁。

(12) 北野・前掲注(2)24 頁。

において、納税義務の違反者に対してこれを課すことにより納税義務違反の発生を防止し、もって納税の実をあげようとする行政上の措置にとどまると考えるべきであろう。したがって、重加算税は、制裁的意義を有することは否定できないが、そもそも納税義務違反者の行為を犯罪とし、その不正行為の反社会性ないしは反道徳性に着目して、これに対する制裁として科される刑事罰とは、明白に区別すべきであると考えられる。」⁽¹³⁾と述べている。

金子宏教授は、「加算税は、刑事制裁と異なり、申告義務および徴収納付義務の適正な履行を確保し、ひいては申告納税制度および徴収納付制度の定着を図るための特別の経済的負担であって、処罰ないし制裁の要素は少ないから、それは二重処罰にはあたらないと解すべきであろう。」⁽¹⁴⁾と述べられる。

一方、判例においては、「追徴税は、申告納税の実を挙げるために、本来の租税に附加して租税の形式により賦課せられるものであって、これを課することが申告納税を怠ったものに対し制裁的意義を有することは否定し得ないところであるが、(中略)追徴税は、単に過少申告・不申告による納税義務違反の事実があれば、同条所定の己むを得ない事由のない限り、その違反の法人に対し課せられるものであり、これによって、過少申告・不申告による納税義務違反の発生を防止し、以って納税の実を挙げんとする趣旨に出でた行政上の措置であると解すべきである。法が追徴税を行政機関の行政手続により租税の形式により課すべきものとしたことは追徴税を課せらるべき納税義務違反者の行為を犯罪とし、これに対する刑罰として、これを課する趣旨でないこと明らかである。追徴税のかような性質にかんがみれば、憲法三九条の規定は、刑罰たる罰金と追徴税とを併科することを禁止する趣旨を含むものでないと解するのが相当である」⁽¹⁵⁾と明示し、その後の多くの判決で引用されている。

(13) 税制調査会昭和 36 年 7 月・前掲注(4)102 頁。

(14) 金子・前掲注(10)882 頁。

(15) 最大判昭和 33 年 4 月 30 日民集 12 卷 6 号 938 頁。

第 2 章 「隠蔽又は仮装」行為

重加算税は、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たとき又は申告書を提出しなかったときに課されるものである。本章では、相続税・贈与税に関連する「隠蔽又は仮装」について、今までの議論を整理していく。

第 1 節 「隠蔽又は仮装」の意義

1 「隠蔽又は仮装」に関する学説

(1) 隠蔽又は仮装とは

重加算税の「課税要件は『隠ぺいまたは仮装』という客観的な行為の形で定められている。そして、この点は、国税通則法制定時においても、課税要件の証明が困難であるため悪質と認められながらも重加算税を課し得ない場合があることを認識しつつ、『行政上の処分であるものにつき、ばく然とした課税要件を定めて、裁量の余地が多くなることは適当ではあるまい』⁽¹⁶⁾として維持された」⁽¹⁷⁾ものである。

隠蔽又は仮装の具体的な行為について、金子宏教授は、「事実の隠蔽とは、売上除外、証拠書類の廃棄等、課税要件に該当する事実の全部または一部をかくすことをいい、事実の仮装とは、架空仕入・架空契約書の作成・他人名義の使用等、存在しない課税要件事実が存在するように見せかけることをいう。」また、「隠蔽と仮装とは同時に行われることが多い(たとえば、二重帳簿の作成のように、存在する事実をかくし、存在しない事実があるように見せかけること)。」⁽¹⁸⁾と述べられる。

(16) 税制調査会昭和 36 年 7 月・前掲注(4)104 頁。

(17) 岩橋健定「判研」法学協会雑誌 114 巻 4 号 469 頁 (1997)。

(18) 金子・前掲注(10)890 頁・891 頁。

また、国税通則法の基本となる解説書である国税通則法精解では、「事実の隠蔽は、二重帳簿の作成、売上除外、架空仕入若しくは架空経費の計上、たな卸資産の一部除外等によるものをその典型的なものとする。事実の仮装は、取引上の他人名義の使用、虚偽答弁等をその典型的なものとする。」⁽¹⁹⁾としている。

(2) 隠蔽又は仮装における故意

国税通則法 68 条に規定する「隠蔽又は仮装」について故意が必要であるかについて、国税通則法精解においては、隠蔽・仮装は、「いずれも、行為が客観的にみて隠蔽又は仮装と判断されるものであればたり、納税者の故意の立証まで要求しているものではない。」⁽²⁰⁾とされるが、学説は、故意を要するものとの見解が多数であるといえる。

故意必要説として、金子宏教授は、「隠蔽・仮装とは、その語義からして故意を含む概念であると解すべきであ」⁽²¹⁾ると述べられる。

長田行雄氏も、「隠ぺい、仮装の用語それ自体に、故意を含んでいると理解している。(中略) 仮りに隠ぺい又は仮装に故意が必要でないとすると、過失なども含むこととなるから、過少申告加算税を課する場合との差が殆どないことになる。」⁽²²⁾と述べられる。⁽²³⁾

寺西輝泰氏は、期中の経理処理の際に仮装した事実を故意に記載したものの、決算、申告の際に仮装したことを忘れ、結果的に過少申告した場合を例にとり、「重加算税の賦課要件としての故意というのは、期中における経理処理の際に、課税要件となる事実(税額計算の基礎となる事実といっ

(19) 荒井勇ほか共編著『国税通則法精解』813頁(大蔵財務協会、十六版、2019)。

(20) 荒井ほか・前掲注(19)813頁。

(21) 金子・前掲注(10)890頁。

(22) 長田行雄「重加算税をめぐる若干の問題について—課税要件を中心として—」税法学 269号 20頁(1973)。

(23) 池本征男「判例からみた重加算税の賦課要件—隠ぺい又は仮装の行為—」税経通信 38巻 12号 41頁(1983)においても、『隠ぺい』、『仮装』という法律の文言からして、行為者の意思に基づく積極的な行為を予定していることに違いないだろうが、更に租税を免れる認識までを要求しているものとは解されない。」と述べられる。

てもよい。)についてこれを隠ぺい又は仮装することについての認識があれば、その後、当該事業年度の税の申告に際し、右仮装又は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、無申告あるいは不納付という事実が生ずれば足りるものといえるのである。」⁽²⁴⁾と説明される。

また、碓井光明教授は、「隠ぺい又は仮装の行為の時点において租税を免れようとする意図までが認められることを要しないとの見解は、逋脱犯との要件の違いを説明するのには、便利であろうが、他方において、単純な加算税が既に存在しているのに、それに制裁を加重するには、それなりの理由がなければならぬことを考えると、租税を免れようとする意図を要すると解すべきであろう。ただし、その意図は、仮装・隠ぺい行為の時点に存在すれば、それで足りるのであって、申告・無申告・不納付の時点まで継続することは必要ではない。」⁽²⁵⁾とされ、隠蔽・仮装行為の認識に加え、租税を免れようとする認識も必要であると説かれる。

2 裁判例に見る「隠蔽又は仮装」と故意

大阪地裁昭和 48 年 5 月 1 日判決（税資 70 号 1 頁）において、「原告は課税標準の計算の基礎となるべき収入金の一部」を「架空名義の普通預金口座に預入れ、順次名義を変更するなどし、また右預金額を備付け帳簿に計上せず、損金も計上収入額に見合う程度の額しか計上申告していない事実からすれば、原告において、故意に（傍点筆者）右収入金を隠ぺいしたものと推認することができるから、国税通則法六八条一項に基づき重加算税を賦課されてもやむをえない」と判示する。

和歌山地裁昭和 50 年 6 月 23 日判決（税資 82 号 70 頁）において、旧法人税法 43 条の 2 及び国税通則法 68 条の各一項に規定する「『・・・の計算の基礎となるべき事実(の全部又は一部—ただし国税通則法のみ)を隠ぺいし、

(24) 寺西輝泰「租税制裁における故意」税理 19 卷 14 号 61 頁（1976）。

(25) 碓井光明「重加算税賦課の構造」税理 22 卷 12 号 4 頁（1979）。

又は仮装し』たとは、不正手段による租税徴収権の侵害行為を意味し、『事実を隠ぺい』するとは、事実を隠匿しあるいは脱漏することを、『事実を仮装』するとは、所得・財産あるいは取引上の名義を装う等事実を歪曲することをいい、いずれも行為の意味を認識しながら故意に（傍点筆者）行なうことを要するものと解すべきである。」と判示する。

名古屋地裁昭和 55 年 10 月 13 日判決（税資 115 号 31 頁）において、国税通則法 68 条にいう『事実を隠ぺいする』とは、課税標準等又は税額の計算の基礎となる事実について、これを隠ぺいしあるいは故意に（傍点筆者）脱漏することをいい、また『事実を仮装する』とは、所得財産あるいは取引上の名義等に関し、あたかも、それが真実であるかのように装う等、故意に（傍点筆者）事実を歪曲することをいうと解するのが相当である。」と判示する。

このように、下級審の判断においては、隠蔽・仮装行為における故意は必要とされると理解できるのであるが、次の最高裁の判決によって、隠蔽・仮装行為における故意の要否に加え、過少申告の認識についても明確に示されることとなる。

最高裁昭和 62 年 5 月 8 日第二小法廷判決（集民 151 号 35 頁）において、「国税通則法六八条に規定する重加算税は、同法六五条ないし六七条に規定する各種の加算税を課すべき納税義務違反が事実の隠ぺい又は仮装という不正な方法に基づいて行われた場合に、違反者に対して課される行政上の措置であって、故意に納税義務違反を犯したことに対する制裁ではないから、同法六八条一項による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、申告に際し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではないと解するのが相当であ

る。」と判示し、この点について初めて最高裁が示したものとして評価され、この考え方は、その後の判決においても採用されている。⁽²⁶⁾

3 事務運営指針における「隠蔽又は仮装」の定義

国税庁では、平成 12 年 7 月 3 日付課資 2-263 ほか 2 課共同「相続税及び贈与税の重加算税の取扱いについて」（事務運営指針）において、通則法 68 条 1 項又は 2 項に規定する「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」とは、例えば、次に掲げるような事実がある場合をいうとしている。

「1 相続税関係

- (1) 相続人（受遺者を含む。）又は相続人から遺産（債務及び葬式費用を含む。）の調査、申告等を任せられた者（以下「相続人等」という。）が、帳簿、決算書類、契約書、請求書、領収書その他財産に関する書類（以下「帳簿書類」という。）について改ざん、偽造、変造、虚偽の表示、破棄又は隠匿をしていること。
- (2) 相続人等が、課税財産を隠匿し、架空の債務をつくり、又は事実をねつ造して課税財産の価額を圧縮していること。
- (3) 相続人等が、取引先その他の関係者と通謀してそれらの者の帳簿書類について改ざん、偽造、変造、虚偽の表示、破棄又は隠匿を行わせていること。
- (4) 相続人等が、自ら虚偽の答弁を行い又は取引先その他の関係者をして虚偽の答弁を行わせていること及びその他の事実関係を総合的に判断して、相続人等が課税財産の存在を知らながらそれを申告していないことなどが合理的に推認し得ること。
- (5) 相続人等が、その取得した課税財産について、例えば、被相続人の名義以外の名義、架空名義、無記名等であったこと若しくは遠隔地に

(26) 例えば、最二小判平成 4 年 3 月 27 日税資 188 号 974 頁。

あったこと又は架空の債務がつくられてあったこと等を認識し、その状態を利用して、これを課税財産として申告していないこと又は債務として申告していること。

2 贈与税関係

- (1) 受贈者又は受贈者から受贈財産（受贈財産に係る債務を含む。）の調査、申告等を任せられた者（以下「受贈者等」という。）が、帳簿書類について改ざん、偽造、変造、虚偽の表示、破棄又は隠匿をしていること。
- (2) 受贈者等が、課税財産を隠匿し、又は事実をねつ造して課税財産の価額を圧縮していること。
- (3) 受贈者等が、課税財産の取得について架空の債務をつくり、又は虚偽若しくは架空の契約書を作成していること。
- (4) 受贈者等が、贈与者、取引先その他の関係者と通謀してそれらの者の帳簿書類について改ざん、偽造、変造、虚偽の表示、破棄又は隠匿を行わせていること。
- (5) 受贈者等が、自ら虚偽の答弁を行い又は贈与者、取引先その他の関係者をして虚偽の答弁を行わせていること及びその他の事実関係を総合的に判断して、受贈者等が課税財産の存在を知りながらそれを申告していないことなどが合理的に推認し得ること。
- (6) 受贈者等が、その取得した課税財産について、例えば、贈与者の名義以外の名義、架空名義、無記名等であったこと又は遠隔地にあったこと等の状態を利用して、これを課税財産として申告していないこと。」

品川芳宣教授は、重加算税に係る事務運営指針に関し、隠蔽・仮装における故意（認識）の要否について一切明記されておらず、前述した最高裁昭和 62 年 5 月 8 日判決に代表される故意の隠蔽・仮装を要するとの考え方との齟齬が問題となる⁽²⁷⁾と指摘される。重加算税が行政上の措置であることからす

(27) 品川芳宣『附帯税の事例研究〔第四版〕』311 頁（財経詳報社、2012）。

れば、それは「多数の案件につき公平かつ迅速に処理することが要請される。徴税担当者によりその適用にばらつきがあることは適当ではなく、統一のとれた運用が必要であり、そのためには、画一的処理の可能な、主観性をできるだけ排除した客観的で明確な要件であることが要請される。」⁽²⁸⁾のであって、重加算税に係る事務運営指針は、このような趣旨に基づいたものと考えられる。しかし、このことは、重加算税に係る事務運営指針が隠蔽・仮装における故意や過少申告等の故意（意図）を必ずしも不要としているわけではなく、事務運営指針で示された客観的行為が立証されれば、特段の事情がない限りは納税者の故意が存在すると推認できると考えられるのである。

第 2 節 重加算税の成立と隠蔽・仮装の時期

1 基本的な学説

金子宏教授は、「過少申告加算税に代わる重加算税については、事柄の性質上、法定申告期限の経過する以前の隠蔽・仮装行為のみが重加算税の対象となる。」また、「無申告加算税に代わる重加算税についても、同様に解すべきである（期限後申告の場合には、同申告時までの隠蔽・仮装が対象となると解すべきである）。」⁽²⁹⁾と述べられる。

また、品川芳宣教授も、「国税通則法六八条の規定によれば『課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき』、『納税申告書を提出していたとき』（通則法六八①）、『法定申告期限までに納税申告書を提出せず、又は法定申告期限後に納税申告書を提出していたとき』（通則法六八②）、又は『その国税をその法定納期限までに納付しなかったとき』（通則法六八③）に、重加算税が賦課されるのであるから、重加算税の賦課要件としての隠ぺい又

(28) 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）—平成六年・七年の二つの最高裁判決を中心に—」商事法務 1419 号 6 頁（1996）。

(29) 金子・前掲注(10)890 頁。

は仮装の行為の時期は、原則として、重加算税が賦課される態様に応じ、『期限内申告書である確定申告書を提出した時』、『法定申告期限が経過した時』又は『法定納期限が経過した時』までであると解することができよう。もっとも、期限内申告書は最終的に法定申告期限までに提出すれば良いことを考慮すれば、通常の場合、隠ぺい又は仮装は、重加算税の納税義務が成立する法定申告期限又は法定納期限の経過の時（通則法一五②一五、一六）までに行われていることが必要であるとも解することができよう。⁽³⁰⁾と述べられる。

一方、佐藤孝一氏は、「通則法 15 条 2 項 15 号は、同法 68 条 1 項等の各種加算税の賦課要件の充足時期を定めたものではなく、加算税に係る賦課決定の始期（同法 32 条 1 項 3 号）、賦課決定の期間制限（同法 70 条 4 項 2 号）等の関連で各種加算税の納税義務の成立時期を明らかにしているものであり、そして加算税については、『納税義務の成立の時』以降に賦課決定できるところ（同法 32 条 1 項 3 号）、いかなる内容の加算税が賦課されるべきかということについては、その実体規定たる各種加算税の規定の定めるところに委ねられている、つまり当該加算税の賦課決定がなされる時点における賦課要件の充足度に応じて、重加算税の賦課要件が充足されていない場合（例えば、隠ぺい、仮装行為がなされていない場合）には過少申告加算税あるいは無申告加算税として、それを充足している場合（例えば、法定申告期限経過後、当該賦課決定までの間に隠ぺい、仮装行為がなされている場合）にはそれぞれの重加算税として、その内容が確定される関係にあるものと解すべきである。」⁽³¹⁾として、法定申告期限到来前の隠蔽・仮装の行為だけが重加算税の賦課要件を充足するとは限らないと説明される。

2 裁判例の動向

(1) 従来裁判例

(30) 品川・前掲注(27)383頁。

(31) 佐藤孝一「ことさらの過少申告と重加算税」税経通信 48 卷 13 号 220 頁（1993）。

イ 大阪地裁昭和 29 年 12 月 24 日判決（税資 16 号 490 頁）

法人税の重加算税の賦課における隠蔽・仮装の有無が争われたが、「たとえ修正申告において隠ぺい又は仮装の意思なく過少申告した場合であっても、もし確定申告においてこの部分を隠ぺい又は仮装していたとすれば、この部分に対する重加算税の賦課はこれを免れない。」と判示され、隠蔽・仮装行為の有無の判断は、確定申告時を基準としてなされるべきことを明示している。

ロ 名古屋地裁昭和 55 年 10 月 13 日判決（税資 115 号 31 頁）

歯科医師は、カルテに記載された自由診療に係る診療方法及び入金状況を抹消して事業所得を過少に申告したほか、架空名義による株式の売却益についても申告せず、税務調査においても調査担当者に対して虚偽答弁を行うなどして重加算税が賦課された事案であるが、判決において、国税通則法六八条「該当の所為の有無の判断は、確定申告時を基準としてなされるべきものである。」と明示している。

ハ 宇都宮地裁平成 12 年 8 月 30 日判決（税資 248 号 586 頁）

被相続人が保有していた協同組合の出資金について、当該協同組合の代表者である相続人は、その法人税の申告において当該出資金が他人に帰属することを記載した虚偽の確定申告書を提出し、また、被相続人が生前関連会社 2 社から譲り受けた上場株式について、相続人は、関連会社の帳簿の有価証券勘定における譲受人の記載を改ざんし、いずれも相続財産から除外して相続税の申告をした事案である。

判決では、協同組合の法人税確定申告書は、「本件相続に係る相続税の申告書が提出された同年四月三〇日の後に提出されたものであるところ、右相続税の申告書が提出された時期までに右確定申告書が作成されていたか明らかでなく」、さらに、上場株式についても、「有価証券勘定が右のとおり改ざんされた時期は、本件相続に係る相続税の申告後であると推認され、右相続税の申告の時点において、」本件上場株式について「仮装・隠ぺいしていたものといい難く」、他に、原告が相続税の申告の

時点において、仮装・隠蔽していたと認めるに足る証拠はない旨判示し、重加算税の賦課決定処分を違法⁽³²⁾とした。

(2) 裁判例の新たな展開

東京地裁平成 16 年 1 月 30 日判決（税資 254 号順号 9542）は、隠蔽・仮装の行為の時期について、「通則法 15 条 2 項は、昭和 37 年の通則法の制定に当たり、納税義務は成立しているが納付すべき税額が確定していない税額の徴収手続として繰上保全差押制度（通則法 38 条 3 項）が創設されたことに伴い、国税の納税義務の成立時期を明確にする趣旨から、主として繰上請求の観点からみて必要な範囲において、同法 15 条第 2 項各号又は国税通則法施行令 5 条に、各税目ごとの成立時期が規定されたものであると解すべきである。このことは、同法 65 条 1 項及び 68 条 1 項の規定に照らしても明らかである。すなわち、同法 15 条 2 項 13 号は、過少申告加算税についても、その納税義務の成立時期を『法定申告期限の経過の時』と定めている。しかし、仮に原告が主張するように、同法 15 条 2 項 13 号に基づいて、法定申告期限の経過の時までに加算税の課税要件が充足する必要があると解するとすれば、この場合、法定申告期限の経過時においては、過少申告加算税の課税要件は常に充たされていない⁽³³⁾のであるから、過少申告加算税を課することはできないことになるが、同法 65 条 1 項は、

(32) 控訴審である東京高判平成 13 年 4 月 25 日税資 250 号順号 8890 において、協同組合の法人税確定申告書の虚偽記載は、相続税の申告書の提出と相前後してされたものと十分に推認でき、関連会社の帳簿の有価証券勘定における記載の改ざんも、相続税の申告前に、各会社の帳簿等の整合性を謀ってされたものと十分に推認できるとして原判決を取り消している。

(33) 佐藤孝一「判研」税務事例 51 卷 12 号 36 頁（2019）において、過少申告加算税の賦課要件につき、国税通則法 65 条 1 項は、①期限内申告書（還付請求申告書を含む。）の提出があったこと（期限後申告書が提出された場合で、次条 1 項ただし書又は 7 項の規定の適用があるときを含む。）、②修正申告書の提出又は更正があったこと、③修正申告書又は更正に基づいて新たに納付すべき税額があることを、積極的課税要件（賦課要件）として規定しているから、控訴人が主張していたように、過少申告加算税の賦課要件は、法定申告期限の経過の時までに充足される必要があると解した場合には、法定申告期限の経過の時までに、「修正申告書の提出又は更正」という事実が存在することはあり得ず、②及び③の要件を欠くこととなって、常に過少申告加算税を課し得ないことになることを指摘しているものであると解説される。

『期限内申告書が提出された場合』には、『期限後申告がされた場合において、次条第 1 項ただし書きの規定の適用があるときを含む。』としており、同法 68 条 1 項が、同法 65 条 1 項の規定に該当する場合のうち、同法 65 条 5 項の規定の適用がある場合を除く外は、重加算税を賦課する対象とする旨を規定していることに照らしても、原告の上記主張のとおり解釈することは困難であるといわざるを得ない。したがって、通則法 15 条 2 項 13 号において、重加算税の納税義務が法定申告期限の経過の時に成立すると定められているからといって、重加算税については、法定申告期限までにその課税要件を充たす必要があり、その後において隠ぺい又は仮装の行為に基づき修正申告がされた場合には、重加算税を課すことが許されない、と解することは相当でなく、原告の上記主張には理由がない。」⁽³⁴⁾と判示する。

国税の成立時期について、水野勝氏は、「国税通則法制定に際し、納税義務は成立しているが納付すべき税額がまだ確定していない税額の徴収手段として繰上保全差押制度（通則法三八条三項）を創設したことに対処するため、国税通則法に国税の成立時期が定められた。」また、「加算税の納税義務の成立時期は、加算税が賦課決定できる期間を本税について更正、決定又は納税告知できる期間と同一にするという観点から定められたものであるから、これをもって、法定申告期限又は決定納期限後に隠ぺい又は仮装があった場合には重加算税を課すことができないと解すべきではない。」⁽³⁵⁾と述べられる。

これに対し、品川芳宣教授は、立法の経緯から、通則法 38 条の繰上請求は昭和 37 年に通則法が制定されたときから規定されているのに対し、通則法 15 条 2 項の各種加算税に関する納税義務の成立の時期は、昭和 41 年、42 年に設けられているのであるから、それだけのタイムラグがあれば繰上請求のために各種加算税の納税義務の成立を定めたものとは限らない。納

(34) 控訴審の東京高判平成 16 年 7 月 21 日税資 254 号順号 9703 も同旨。

(35) 水野勝『租税法』108 頁・109 頁（有斐閣、1993）。

税義務の成立は、通則法 46 条の納税猶予等にも関わってくるので繰上請求だけが問題となるわけではない⁽³⁶⁾と指摘される。

また、神戸地裁平成 19 年 4 月 27 日判決（税資 257 号順号 10704）では、「国税通則法が重加算税の制度を認めた趣旨が、納税者が前述のような隠ぺい・仮装行為という不正手段を用いた場合に、これに特別に重い負担を課すことによって、申告納税制度及び源泉徴収制度の基盤が失われるのを防止しようとする点にあると解されることからすると、納税申告書提出後に具体的に隠ぺい・仮装行為が行われたとしても、それが申告時における過少申告を行う確定的な意図の発現行為であると認められる限り、重加算税の賦課要件を充足すると解するのが相当である。」⁽³⁷⁾と明示した。

一方で、東京地裁平成 22 年 5 月 14 日判決（税資 260 号順号 11441）において、「通則法 15 条 2 項 13 号は、重加算税の成立時期を『法定申告期限の経過の時』と規定していることから、重加算税の賦課要件としての隠ぺい又は仮装行為の存否は、法定申告期限がその判断の基準となる。」⁽³⁸⁾と明示するなど、裁判例において必ずしも定着したものとは言い難い。

第 3 節 行為主体

1 納税者本人以外の者

国税通則法 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たときは、重加算税を課すると規定し、隠蔽・仮装行為の主体を納税者としている。

文理解釈上、行為の主体について納税者に限定していると解することも可

(36) 品川芳宣「国税通則法の実務解説—国税手続等の法理と実務上の問題点を解明—（第 11 回）重加算税」租税研究 780 号 149 頁・150 頁（2014）。

(37) 控訴審である大阪高判平成 21 年 1 月 20 日税資 259 号順号 11118 において維持された。

(38) 控訴審である東京高判平成 22 年 9 月 22 日税資 260 号順号 11517 も同旨。

能であろうが、学説・判例ともに、その立場はとっておらず、この問題については、納税者本人が、納税者本人以外の隠蔽・仮装行為を認識していることを要するか否か、さらに、認識を不要とした場合、納税者本人以外の範囲についてどのように考えるかといった議論がなされている。

なお、平成 12 年 7 月 3 日付課資 2-263 ほか 2 課共同「相続税及び贈与税の重加算税の取扱いについて」(事務運営指針)においては、相続税について、「相続人(受遺者を含む。)又は相続人から遺産(債務及び葬式費用を含む。)の調査、申告等を任せられた者」を「相続人等」と定義し、贈与税についても、「受贈者又は受贈者から受贈財産(受贈財産に係る債務を含む。)の調査、申告等を任せられた者」を「受贈者等」と定義して行為の主体の範囲を定めている。

学説の変遷について、佐藤英明教授は、「当初は重加算税の賦課を広く認める判例に批判的な立場が有力であり、後に、一定限度行為の主体を広げる立場においても、その行為者が納税者本人と『利害関係同一集団』に属することを求めるなど、この点を限定的に解する立場が一般的であったと考えられる。納税者本人と『同視』されうる第三者の範囲を広く認める立場においても、従業員が自らの横領を隠匿するために隠ぺい仮装行為を行った場合等は、その従業員の行為を納税者本人の行為と同視しえないとされていた。これに対して、近年、第三者による隠ぺい仮装にもとづく過少申告等に対して、重加算税賦課を広く認める裁判例等の立場が確立してくるにつれ、学説においても前述した第四の流れ⁽³⁹⁾の考え方を支持するものも現れ、さらに、業務主が隠ぺい仮装行為を知らず、知るべき可能性がなかった場合でもその者に重加算税を賦課しようとする業務主婦責説も唱えられている。」⁽⁴⁰⁾と説明され

(39) 「納税申告手続き等を納税者から任された者が、納税資金を着服して自己の利益を図ろうとした事案につき、納税者本人が行為者に申告手続きを任せただけからその行為者の行為の態様等はそのまま本人に帰属するとし、納税者本人に対する重加算税賦課決定を肯定する新しい裁判例の流れ」を示される。

(40) 佐藤英明「申告の委任を受けた者による隠ぺい・仮装行為と重加算税の賦課」ジュリスト 1086 号 114 頁 (1996)。

る。

さらに、納税者本人への重加算税が認められる一般的な基準として、「納税者に、擬制的にせよ過少申告の事実の認識があることを求める立場であり、その消極要件として一現実の知不知ではなく一『客観的にみて納税者が過少申告の事実を知らなかった』と認められる場合に重加算税の本人への賦課を否定するという考え方」⁽⁴¹⁾を示される。

納税者本人が、納税者本人以外の隠蔽・仮装行為を現実に認識していることはもちろんのこと、認識することができる状況にあったかということは少なくとも考慮されなければならない。

一方、裁判例においては、大阪地裁昭和 36 年 8 月 10 日判決（税資 35 号 653 頁）以降、納税者本人以外の者が隠蔽・仮装行為を行った事実を納税者本人が認識していない場合でも重加算税の賦課を認めている過去の事例は多い⁽⁴²⁾が、一部の下級審判決に対しては、納税者本人の行為と同視することはできないとして批判的な見解⁽⁴³⁾もある。

相続税・贈与税においては、申告手続等を代理する税理士等のほか、被相続人、共同相続人、贈与者等において行った隠蔽・仮装の行為に対して納税者本人に重加算税を賦課することができるかといった議論があり、以下各項目について検討していく。

2 被相続人・贈与者

大阪地裁昭和 56 年 2 月 25 日判決（税資 116 号 318 頁）は、「相続人又は

(41) 佐藤英明「納税者以外の者による隠ぺい・仮装工作と重加算税」総合税制研究 4 号 98 頁（1996）。

(42) 札幌地判昭和 56 年 2 月 25 日税資 116 号 340 頁、大阪地判昭和 58 年 5 月 27 日税資 130 号 514 頁、大阪地判平成元年 11 月 14 日税資 174 号 618 頁、東京高判平成 3 年 5 月 23 日税資 183 号 807 頁、京都地判平成 4 年 3 月 23 日税資 188 号 826 頁など。

(43) 占部裕典「重加算税の賦課要件とは脱犯の犯罪構成要件の交錯—国税通則法六八条一項・七〇条五項、法人税法一二七条一項三号・一五九条の関係に着目して—」深田古希『同志社法學』356 号 307 頁・308 頁（同志社法學會、2012）。

受遺者が積極的に右の隠ぺい、仮装の行為に及ぶ場合に限らず、被相続人又はその他の者の行為により相続財産の一部等が隠ぺい・仮装された状態にあり、相続人又は受遺者が右の状態を利用して、脱税の意図の下に隠ぺい・仮装された相続財産の一部を除外する等した内容虚偽の相続税の申告書を提出した場合も含むと解するのが相当である。」⁽⁴⁴⁾とする。

つまり、既に被相続人・贈与者が隠蔽・仮装の工作を行っていたものであるから、相続人や受贈者が改めて隠蔽・仮装を行う必要はないのである。

しかし、これについては、納税者である相続人等が「状態を利用」する行為に及んだと解することもできる。

現金、被相続人以外の名義財産、無記名財産などについては、外見上、被相続人に帰属することが判明しにくいものであることから、このような状態を利用して相続財産を秘匿することがある。贈与税についての裁判例等は確認されていないが、趣旨としては同様と理解でき、例えば、贈与を受けた財産が匿名性の高い資産等として隠蔽・仮装された状態にあり、税務調査によっても把握困難なものであるとの認識の下で、受贈者がこの状態を利用して過少申告や無申告に至った場合はこれに該当すると考えられる。

3 共同相続人

上述した大阪地裁昭和 56 年 2 月 25 日判決（税資 116 号 318 頁）において、その他の者の隠蔽・仮装の行為によって、相続人又は受遺者がその状態を利用して内容虚偽の相続税の申告書を提出した場合も重加算税賦課の要件を充たすとされている。

また、東京地裁平成 18 年 9 月 22 日判決（税資 256 号順号 10512）は、被相続人以外の名義財産が、被相続人に帰属することが判明しにくい状態であ

(44) 控訴審の大阪高判昭和 57 年 9 月 3 日税資 127 号 733 頁も同旨。このほか、被相続人等の行為により、隠蔽・仮装された状態を利用して相続人等が相続財産を除外して申告した場合には、重加算税の賦課要件を満たすとされた裁判例として、東京地判昭和 60 年 7 月 22 日税資 146 号 245 頁、最三小判平成 20 年 7 月 8 日税資 258 号順号 10984、大阪地判平成 23 年 12 月 16 日税資 261 号順号 11836 などがある。

ることを利用して、長男が相続財産から申告除外した事案であるが、共同相続人である配偶者及び長女にあっては、相続税の申告手をすべて長男に委ねていたことから、「第三者に申告手をゆだねた者は、ゆだねた相手が隠ぺい・仮装を行い、それに基づいて申告が行われた場合には、重加算税の賦課という行政上の制裁について納税者本人がその責めを負うものと解すべき」とし、共同相続人に対する重加算税の賦課を正当としている。⁽⁴⁵⁾

これに対し、国税不服審判所昭和 62 年 7 月 6 日裁決（裁決事例集 34 集 1 頁）は、「本件無記名定期預金のうちに被相続人に帰属すべき金額があるにもかかわらず、それを裏付ける証拠資料を提出せず、本件無記名定期預金が無記名であったことを奇貨として被相続人の遺産から隠ぺいし、除外して相続税の申告書を提出したものと認めるのが相当であり」、その行為は、重加算税の賦課要件としての隠ぺいに当たるが、その他の相続人については、無記名定期預金の形成の状況からみてそれを了知していたとは認められず、隠蔽の行為があったものとは認められない⁽⁴⁶⁾とし、無記名定期預金を単独で管理・運用していた相続人以外の相続人に対する重加算税の賦課決定処分を取り消している。相続においては、相続人の立場であれば、相続財産の存在を知り得べき状況に置かれていることや相続人代表等に申告手を包括的委任することが通常であるとの前提に立てば、これらの事情についても当然に重加算税を賦課することができる要素として考慮されなければならないと考えるが、この点、佐藤英明教授は、「たとえば、相続財産の一部を除外して自分が 1 人占めしており、他の共同相続人に知られば当然その分割を要求されるというような事情」があれば、「そのような事実は、通常、客観的にみて納税者が過少申告の事実を知らなかったこと、を基礎づける事実と考えることができ

(45) 同様に、申告手を委任した共同相続人がした隠蔽・仮装の行為について、監督を怠っていた納税者に対する重加算税の賦課は正当であるとした静岡地判平成 17 年 9 月 15 日税資 255 号順号 10128 参照。

(46) 裁決に反対する意見として、木村弘之亮「重加算税」日税研論集 13 号 139 頁（1990）、堺澤良「隠ぺいされていた相続財産の存在と相続人にかかる重加算税制度の適用関係」税経通信 45 巻 1 号 259 頁・260 頁（1990）参照。

る。」⁽⁴⁷⁾と述べられ、このような特段の事情があればそれは重加算税の賦課にマイナスに作用する要素としてしんしゃくされることになろう。

4 納税者から委任を受けた税理士等

「一般に、代理関係において、本人と代理人は、代理人が、本人のために法的行為を行うと、その法的効果は直接本人に帰属する、という関係にあるから、代理人である A の行為は、まさしく『納税者本人』の行為と解することができるものと思われる。それゆえ、代理関係が存在している場合には、納税者が、隠ぺい・仮装行為の存在について知っているか否とに係わらず、重加算税を課することができるものと解される。」⁽⁴⁸⁾と論じられる高野幸大教授の見解に対して、金子宏教授は、「納税申告を依頼した第三者（代理人）の隠蔽・仮装行為に対して、納税者がどこまで責任を負うべきかについては、納税者と代理人との関係、当該行為に対する納税者の認識の可能性、納税者の黙認の有無、納税者が払った注意の程度等にてらして、具体的事案ごとに判断すべきであろう。両者の間に隠蔽・仮装について意思の連絡がある場合には、重加算税賦課の要件はみたされると解すべきである。他方、顧問税理士が納税者に無断で隠蔽・仮装に基づく過少申告をし納税者がそれを容易に認識ないし予想しえなかった場合には、重加算税賦課の要件はみたされないと解すべきである。」⁽⁴⁹⁾と制限的な立場を述べられる。

佐藤英明教授は、受任者が税理士、公認会計士及び弁護士である場合、『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』。他方、現在のわが国のように経済取引とそれを取り巻く租税を含む様々な制度的環境が複雑化している社会におい

(47) 佐藤・前掲注(41)100 頁。

(48) 高野幸大「代理人による虚偽の申告と重加算税賦課の可否」ジュリスト 1003 号 116 頁（1992）。

(49) 金子・前掲注(10)892 頁。

て一般市民である納税者が自ら完全に租税を含む関連法規を理解し、それに従うことを求めることはできない。そうであるがゆえに、それらの領域において専門的知識及び能力を有し、サービスを提供する各種高度専門職業が存在するのである。そして、税理士、公認会計士及び弁護士という専門職が職業的に高い倫理を要求され、税理士法、弁護士法等が定める半ば公的な統制に服するものとされていることを考え合わせると、受任者が税理士・公認会計士及び弁護士である場合に、一般論としての受任者を監視・監督する能力は納税者本人にはないと解するべきであるし、また、そこに高度な義務を求めることも不相当であろう。これに対して、納税申告をこれら以外の職業・立場の者に任せただけの場合には、納税者は当然、相当程度高い程度の注意をもってその者の行う申告等の行為をチェックする義務を負うから、客観的に過少申告を知らなかったと考えられる可能性ははるかに低くなるであろう。」⁽⁵⁰⁾と税理士等の専門家が受任者である場合は、納税者の帰責性を低下させる要素として重加算税賦課の判断に影響を及ぼすと説明される。

酒井克彦教授も、「申告納税制度においては、納税者が負うべき責任の所在が本来的には納税者にあることに鑑みれば、全幅の信頼の下で包括的に確定申告に係る事務を第三者に依頼していたというような場合、選任・監督義務に反する納税者に対しては、当該第三者による隠ぺい・仮装行為に係る重加算税が賦課されると解するのが相当であると思われる。」⁽⁵¹⁾としながら、「納税者の注意義務論については、税理士と税理士以外の第三者に依頼する場合とで、理解を異にすることが考えられよう。税務の専門家である税理士の場合は、税理士が隠ぺい・仮装行為を行わないことが税理士法によって担保されていることは決して等閑視し得ないと思われるからである。税理士法が、税理士に適正公平な課税の実現を要請するために、資格剥奪などの罰則や納税者の脱税を防止するための助言義務を課していることを前提に考えると、

(50) 佐藤・前掲注(41)100頁・101頁。

(51) 酒井克彦「第三者による隠ぺい・仮装行為と重加算税－依頼者の注意義務と帰責性－」税理 51 卷 7 号 103 頁 (2008)。

納税者における選任・監督義務や税理士の隠ぺい・偽装行為への防止義務などといった注意義務が一定程度軽減されると解すべきではないかと思われる。」⁽⁵²⁾と述べられる。

(1) 税理士による隠蔽・偽装行為があった事例

税理士自身が隠蔽・偽装行為を行った事例として、東京高裁平成 18 年 1 月 18 日判決（税資 256 号順号 10265）がある。

納税者は、事業所得及び土地譲渡に係る譲渡所得の申告を税理士に委任したが、税理士は、税務職員と共謀して納税者の課税資料を廃棄させ、納税者の事業所得のみを申告し、納税者から預かった納税資金を領得していた事案である。

判決は、「本件税務事務代理を委任した後、控訴人が 1,800 万円で不足がないかを確認させたのみで、A 税理士に対して上記申告書の控えの交付を求めるなど、具体的な結果報告を求めなかった点は、税務代理の委任者としては不注意であったといえることができるが、経験豊かで有能な税理士と信じた A 税理士に対する敬意及び遠慮から、ことさら詳細を確認しなかったことを不合理ということとはできず、また、平成 2 年分の所得税については事業所得に係る 7,100 円のみが銀行振替されていることについても、税務知識がない控訴人としては、納税資金を A 税理士に交付して税務代理を委ね、同税理士を信頼していた以上、上記銀行振替を奇異に感じなかったことを不合理ということとはできない。以上によれば、控訴人が A 税理士による隠ぺい又は偽装の行為による過少申告を容認し、A 税理士との間に意思の連絡があったということとはできず、また、その余の事情も、A 税理士による隠ぺい行為による譲渡所得の過少申告につき、控訴人の帰責事由を認めるには足りないから、控訴人に対して本件重加算税賦課決定処分をすることはできないものというべきである。」と判示した。

申告を委任された税理士は、通常の場合、申告書や納付書の控え等を納

(52) 酒井克彦「税理士による隠ぺい・偽装行為と重加算税—納税者の税理士に対する選任・監督義務—」税理 51 巻 8 号 86 頁（2008）。

税者に交付することとなるが、これがなかったことを確認しなかった点については、監督義務を怠ったと認められるものの、税理士という税務の専門家である場合には、やはり納税者の帰責性を低下させるものといえる。

(2) 税理士以外の者による隠蔽・仮装行為があった事例

イ 京都地裁平成 4 年 3 月 23 日判決 (税資 188 号 826 頁)

納税者が、土地の譲渡に当たり、訴外 A に対して手取額が 7,500 万円になるよう土地売却、土地譲渡に係る申告及び納税の代行を一任し、A から申告書の作成と提出の依頼を受けた訴外 B が「永代管理小作料」名目の架空経費を計上して過少申告した事案である。

これに対し、課税庁は重加算税の賦課決定処分を行ったが、納税者は、A らが架空の譲渡経費を計上したことは全く関知しないものであり、隠蔽・仮装の行為をしていないと主張してその取消を求めて提訴した。判決では、「A (固有名詞につき筆者置換え) らが原告に代って行なう本件確定申告に、なんらかの不正行為があり、法律にしたがった正規の所得税額が支払われていないことを認識しつつ、なすがままに任せてこれを容認していたものと推認される。原告のこのような態度は、納税義務者としてはまことに無責任な所為であるといわねばならない。それゆえ、原告主張のように訴外 A が自己の利得を増やすため B に依頼して、本件架空計上を行なったものであるとしても、その仮装に基づく申告を原告が行なったものと扱われるのは当然である。これをもって原告自身の行為と同視できない特段の事情にあたるものとはいえない。」と判示し、重加算税の賦課決定処分を是認している。

ロ 京都地裁平成 5 年 3 月 19 日判決 (税資 194 号 787 頁)

相続人 X は、亡父の相続税の申告に当たり、遺産分割協議書の作成及び相続税申告手続を司法書士 A に依頼した。司法書士 A は、不正な相続税の過少申告を行い、納税資金の一部を利得するため訴外 B と共謀し、B を債権者とする約 7 億円の架空債務を作出した。

司法書士 A は、相続人各人が署名した後の遺産分割協議書に、当該架

空債務の項を追記し、預かっていた印鑑を押印した上で、内容虚偽の相続税申告書に添付して提出した。

これに対し、課税庁は、各相続人に対して重加算税の賦課決定処分を行ったが、死亡した相続人 X の相続人らは、司法書士 A が行った一連の行為は、自己の利益を得るために勝手に行ったもので、相続人 X は全くその認識を欠いていたこと、さらに、相続人 X と司法書士 A らは同一利害集団に属さず、偽装行為を知らないことにやむを得ない特段の事情があるため、重加算税を賦課したことは、課税要件を欠いたものであると主張し、納付済みの重加算税を不当利得としてその返還を求めた事案である。

判決では、「自己の公法上の義務である納税申告書を履行補助者（履行代行）に代行させたことの一事によって、納税者自身申告義務を免れる訳ではなく、その補助者のした申告の効果、態様は、そのまま、納税者自身の申告となり、その行為、態様と同視される。即ち、納税者が、自らの責任において、納税者たる身分のない者に申告を一任し、これをいわば納税申告の道具ないし補助者として使用した以上、その者の申告行為は納税者がしたものと取り扱うべきだからである。この場合、納税者は、その申告義務を果たすため、信頼できる者を選任し、申告書提出前にこれを点検し、自ら署名押印するなどして、適法に申告するよう監視、監督して、自己の申告義務に遺憾のないようにすべきである。これを怠って、補助者が不正な申告をした場合には、納税者自身の不正な申告として、重加算税の賦課を受ける。履行補助者が税額等の計算の基礎となるべき事実を隠蔽し、又は偽装し、これに基づいて過少な申告を行った場合、納税者自身が、その隠ぺい、偽装について認識を欠いていたとしても、その履行補助者の申告の有無、態様は、そのまま納税者が行ったものとなり、その責任を負う。」として重加算税の賦課決定処分は適法であるとした。

第 4 節 偽りその他不正の行為

租税制裁法上の制度として、行政上の措置である各種加算税のほか、納税者が偽りその他不正の行為によって税を免れた場合の刑事罰であるほ脱罪があるが、重加算税における隠蔽・仮装の行為との関係について議論があるところである。

本節では、偽りその他不正の行為の範囲を概観し、重加算税制度との関係について整理する。

1 裁判例の変遷

(1) 最高裁昭和 24 年 7 月 9 日第二小法廷判決（刑集 3 卷 8 号 1213 頁）

納税者は、不動産賃貸料を受領していたにもかかわらず、所得税申告書を故意に提出せず、所得税を免れていた事件について、「現行法第六十九條第一項は詐欺その他不正の行為によって所得税を免れた行為を処罰しているがそれは詐欺その他不正の手段が積極的に行われた場合に限るのである。それ故もし詐欺その他の不正行為を用いて所得を秘し無申告で所得税を免れた者はもとより右規定の適用を受けて処罰を免れないのであるが、詐欺その他不正行為を伴わないいわゆる単純不申告の場合にはこれを処罰することはできないのである。」さらに、「被告人が納税義務あることを認識していた場合でも詐欺その他不正の行為の伴わない単純不申告は罪とならないのである。」と判示している。

(2) 最高裁昭和 38 年 2 月 12 日第三小法廷判決（刑集 17 卷 3 号 183 頁）

製材業等を経営する納税者及びその従業員が、所得税をほ脱しようと企て所得税の確定申告書を提出しなかった事件で、『詐欺その他不正の行為』により所得税を免れた行為が処罰されるのは、詐偽その他不正の手段が積極的に行われた場合に限るのであって、たとえ所得税遁脱の意思によってなされた場合においても、単に確定申告書を提出しなかったという消極的な行為だけでは、右条項にいわゆる『詐偽その他不正の行為』にあたるも

のということとはできない。」と判示された。

(3) 最高裁昭和 38 年 4 月 9 日第三小法廷判決 (刑集 17 卷 3 号 201 頁)

食料品の製造販売を業とする法人の代表者が、複数回にわたり、物品税課税標準額の申告書を提出せず、不正の方法により物品税をほ脱したとされる事件の上告審において、判決は、上記 (1) の昭和 24 年 7 月 9 日最高裁判決を引用し、積極的な詐欺その他不正の行為を伴わないいわゆる単純不申告の場合にはこれを処罰することはできないとして控訴審判決を破棄した。

(4) 最高裁昭和 42 年 11 月 8 日大法廷判決 (刑集 21 卷 9 号 1197 頁)

物品税法違反被告事件において、判決は、「詐偽その他不正の行為とは、遁脱の意図をもって、その手段として税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるようななんらかの偽計その他の工作を行なうことをいうものと解するのを相当とする。(中略) 被告人 (固有名詞は筆者省略) が、物品税を遁脱する目的で、物品移出の事実を別途手帳にメモしてこれを保管しながら、税務官吏の検査に供すべき正規の帳簿にことさらに記載しなかったこと、他に右事実を記載した帳簿もなく、納品複写簿、物品受領書綴または納品書綴によっても右事実が殆ど不明な状況になっていたことなどの事実関係に照らし、遁脱の意図をもって、その手段として税の徴収を著しく困難にするような工作を行なったことが認められるという意味で、右判例 (筆者注: 上記 (1) から (3) までの判決をいう。) にいう積極的な不正手段に当たると判断した趣旨と解せられる。」と判示した。

佐藤英明教授は、「この定式化において初めて、『詐偽その他不正の行為』の内容として『遁脱の意図』が取り込まれた」⁽⁵³⁾ものとしてこの判決を評価される。また、堀田力氏は、「この判決は、従来の判決が、いわば不用意に、積極的行為といってきたことを正そうとする姿勢を見せた点で意義が大きい」、「ほ脱意図による不記帳という不作為についても不正の行為を構

(53) 佐藤英明『脱税と制裁 [増補版] [租税研究双書 3]』395 頁 (弘文堂、2018)。

成する一事実とした点は注目しなければならない」⁽⁵⁴⁾と評価される。

さらに、京藤哲久教授は、従来の判例が「偽り（詐偽）その他不正の行為」を遁脱のための「積極的な行為」（作為）が伴うことと解して、遁脱のための積極的な行為の有無で、単純不申告罪と区別していたが、「遁脱意図で、申告せず、法定納期限が徒過すると遁脱結果が生じるため、『偽り（詐偽）その他不正の行為』が積極的な行為に限られるという解釈は、単純な不申告を処罰していなかったという沿革上の理由からは説明が可能であるとしても、遁脱犯の抑止という観点、公平な取扱いという観点からは、十分に説得的とはいえなかった。以前の判例のこの弱点を是正して、新たな枠組みを示し、その後の判例の展開に道を開いた」⁽⁵⁵⁾ものと評価される。

(5) 最高裁昭和 63 年 9 月 2 日第三小法廷判決（刑集 42 卷 7 号 975 頁）

法人税法違反、会社臨時特別税法違反被告事件において、判決は、「真実の所得を秘匿し、所得金額をことさら過少に記載した法人税確定申告書を税務署長に提出する行為は、それ自体法人税法一五九条一項（昭和五六年法律第五四号による改正前のもの）にいう『偽りその他不正の行為』に当たると解すべき」であり、また、「右の所得を秘匿するため所得秘匿工作をしたうえ遁脱の意思で会社臨時特別税確定申告書を税務署長に提出しなかった場合には、所得秘匿工作を伴う不申告の行為が会社臨時特別税法二二条一項にいう『偽りその他不正の行為』に当たると解するのが相当であるから、所得秘匿工作を伴う不申告の行為があったことを判示すれば足り、所得秘匿工作の具体的な日時、場所、方法などについては判示することを要しないものというべきである。」と判示した。

(6) 最高裁平成 6 年 9 月 13 日第三小法廷判決（刑集 48 卷 6 号 289 頁）

判決は、「麻雀店三店を経営する被告人が、ほ脱の意思の下に、店の売上金の一部をあらかじめ設けていた仮名又は借名の預金口座に入れて保管し、

(54) 堀田力「租税ほ脱犯をめぐる諸問題(一)」法曹時報 22 卷 2 号 233 頁・234 頁(1970)。

(55) 京藤哲久『『偽りその他不正の行為』の意義』別冊ジュリスト 178 号（租税判例百選 [第 4 版]）239 頁（2005）。

事業所得などにつき確定申告をしなかったというものであるが、被告人は、営業状態を把握するため、各店長に店の売上げを正確に記載した帳簿を作成させており、これをことさら税務当局から隠匿したり、これとは別に虚偽の帳簿を作成したりするなどの工作を積極的に行った形跡は認められないというのである。しかしながら、このような場合であっても、税務当局が税務調査において右の帳簿の内容を確知できるという保障はないのであるから、仮名又は借名の預金口座に売上金の一部を入金保管することは、税務当局による所得の把握を困難にさせるものであることに変わりはなく、ほ脱の意思に出たものと認められる以上、所得秘匿工作に当たるものというべき」とした。

佐藤英明教授は、「ここでは、犯罪の成否に最も重要なのは、不申告が遁脱の意思によるものかどうかであり、この点が肯定されれば、遁脱犯の成立を認めるための客観的な要素（行為）はごくわずかなもので十分とされる」⁽⁵⁶⁾と述べられる。

2 主観的要件重視の傾向の背景

このような裁判例の傾向から、その初期は客観的・外形的な行為をも重視し、近年に至って主観的要件を重視するように変化してきたことについて、佐藤英明教授は、「納税者の意識・納税倫理および納税環境などの、税制と遁脱犯とをとりまく状況の変化に判例が対応してきたものだ」と理解している。すなわち、昭和 20 年代から 30 年代初めの時期においては、わが国における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なうことなく単に確定申告書を提出しない行為は、いまだ刑事罰の対象とするに足る悪質性を肯定することができなかったこと、一般論として、単なる脱漏行為等のみをもって確定的遁脱の意図を推認する社会的な基盤に欠くおそれがあったことが、遁脱行為の認定において客観

(56) 佐藤・前掲注(53)396 頁。

的な行為を重視させ、無申告遁脱犯の成立に必要な所得秘匿工作の程度・内容を引き上げていたのではないだろうか。これに対して、昭和 60 年代以降のわが国においては、好き嫌いはともかくとして、所得に対して所得税が課せられるべきこと、また、所得税額を計算するのに必要な資料等を保存すべきことについての理解は相当深まり、また、一般化したと考えることができる。そのような社会状況を背景とすると、たとえば、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・外形的行為と相俟って、確定的な所得税の遁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す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。」⁽⁵⁷⁾と説明され、遁脱の意図という主観的要件を重視する立場に変化し、偽りその他不正の行為の範囲を拡大している判例の傾向についてその方向性を正当と評価されている。

3 重加算税との関係

ほ脱罪における「偽りその他不正の行為」と重加算税制度における「隠蔽・仮装行為」は文言の違いはもとより、ほ脱罪には罰金刑に加えて懲役刑が定められている点でその法的効果は大きく異なり、昭和 45 年 9 月 11 日の最高裁判決⁽⁵⁸⁾において、重加算税は、「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」であるのに対し、ほ脱罪は、「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」と説示されており、その趣旨や性質を異にするものであるが、両者の行為自体は極めて近似しているものと理解される。

佐藤英明教授は、『(脱税)のうち、比較的悪質性が低い行為を重加算税の対象にするにとどめ、その中で特に悪質な行為に対してはさらに刑事罰を加える』という制度の基本的発想と、制度導入後数十年にわたり、『脱税』に対する実効的な制裁としては重加算税を用い、刑事罰の発動を非常に謙抑的に

(57) 佐藤・前掲注(53)401頁。

(58) 最二小判昭和 45 年 9 月 11 日刑集 24 卷 10 号 1333 頁。

行なってきた課税および検察の実務に由来するものである。そもそも、わが国における『脱税』の制裁制度は、刑事罰である逋脱罪と行政制裁である重加算税との間で実体的に要件を振り分ける形になっておらず、したがって、両者が別々の『守備範囲』を与えられているものとは考えられない。刑事罰が重加算税よりも重大な制裁であることを念頭に置いて両者の関係を合理的に説明しようとするならば、重加算税の対象となる『脱税』行為中、実質において刑事罰に値する悪質性を有するものが手続的に選択されて、逋脱罪としての非難を受ける、というほかはないものと思われる。⁽⁵⁹⁾と説明される。

また、板倉宏教授は、「課税標準等の計算の基礎になる事実の隠ぺい又は仮装を要件とする重加算税の課税要件は、逋脱罪の構成要件と實際上、ほとんど差異がなく、(中略)重加算税は、強力な経済的苦痛をとまなう懲罰としての実質を有するのであり、実務上も、すべての脱税を刑事処分の対象とすることは、国家的エネルギーの限界からみても、とうてい不可能なことであるので、脱税に対する制裁は、その大部分を重加算税という行政上の制裁手段によっているのである。」⁽⁶⁰⁾と説明される。

このように、逋脱犯と重加算税については、その適用要件が変わるところはないとした場合、佐藤英明教授は、上述した逋脱犯に関する裁判例の主観的要件への移行に伴って、「逋脱犯の制度と深い機能的連関の下に構築されるべき重加算税の制度において、同様の方向に変化があるべきことも正当である」とし、後述するつまみ申告に対する重加算税の賦課についても、『脱税の意図』の有無を重視し、それが申告不足額等と関連して客観的に立証される場合には、重加算税の賦課対象となるものと解するのが正当であると考

(59) 佐藤・前掲注(53)391頁。

(60) 板倉宏「重加算税賦課の適法性」別冊ジュリスト 17号(租税判例百選)140頁(1968)。同様に北野弘久教授は、前掲注(2)22頁において、「理論的には、逋脱犯の成立要件と重加算税の課税要件とは重なりあうものとみなしなければならないであろう。」と述べられ、新井隆一教授も『租税法講義』217頁(青林書院新社、1972)において、重加算税の課税要件は、「逋脱罪の構成要件と實際上ほとんど差異がないとも考えられ」と述べられる。

える。」⁽⁶¹⁾との見解を述べられ、首肯できるのである。

(61) 佐藤・前掲注(53)402 頁・403 頁。

第 3 章 ことさら過少申告等に対する重加算税

重加算税は、国税通則法 68 条 1 項において、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たときに課されるとされているが、二重帳簿の作成等の積極的な隠蔽又は仮装行為がなく、所得があるにもかかわらず故意に申告しない、申告書の作成段階で所得の一部をつまんで過少に申告するなどの場合に、重加算税の賦課要件を充足するかについては、従来から議論のあったところである。

本章では、このようないわゆる「ことさら過少申告」に関して、重加算税の賦課要件を充足するとした二つの最高裁判決について整理を行う。

第 1 節 従来からの議論

1 学説

積極的な隠蔽・仮装の行為を伴わないいわゆることさら過少申告が重加算税の賦課要件を充足するかについて、確井光明教授は、「通則法 68 条 1 項は、『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』の隠ぺい又は仮装があり、それに『基づき納税申告書を提出していた』ことを要件としているのであるから、申告書における虚偽記入は、隠ぺい又は仮装に含まれないと解すべきである。租税を免れることを目的とする虚偽記入の場合に、不均衡が存在するようにみえるが、基礎となるべき事実についての隠ぺい又は仮装が存在しない場合には、税務調査権の発動によって課税標準等又は税額等を認定することができるのであるから、かかる解釈も不当であるとはいえない。昭和 29 年通達（直所 1-1）83 においては、『明らかに故意に収入の相当部分を除外して』申告した場合を含めていたのであるが、国税通則法に関する権威ある解説書である『国税通則法精解』が、虚偽申告自体に触れていないことからすれば、今日では、国税行政関係者の見解も私の見解と一致

しているのかも知れない。」⁽⁶²⁾と消極説⁽⁶³⁾に立たれる。

一方、積極説として、「故意に収入金額又は必要経費の存在を隠ぺいし又は仮装するという人の行為、及び、故意に所得金額の存在を隠ぺいし又は仮装するという人の行為は、いずれも通則法 68 条 1 項にいう『隠ぺいし、又は仮装し』に該当するものであるから、納税者が、申告に当たり、自己の申告納税額を少なくするために、当該取引の内容を正常に記録した会計帳簿による収入金額及び必要経費の存在を認識しつつ、意図的にその正しい収入金額または必要経費（したがって、所得金額）の一部をつまんで申告する行為、いわゆる『つまみ申告』がなされた場合、この収入金額又は必要経費の一部をつまむ行為は、『各種所得の金額』の計算の基礎である収入金額及び必要経費の存在を隠ぺいし又は仮装し、ひいては、『所得税額』の計算の基礎である所得金額の存在自体を隠ぺいし、仮装するものであるから、『課税標準等』の計算の基礎となる事実を隠ぺい又は仮装し、あるいは『税額等』の計算の基礎となるべき事実を隠ぺいし、又は仮装するものとして、通則法 68 条 1 項にいう『課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実』を『隠ぺいし又は仮装し』たことに該することになるのである。」⁽⁶⁴⁾と文理上も問題なしとする意見もある。

さらに、品川芳宣教授は、文理上の問題はあっても、「税法や事実関係の不知から生じた単なる一部申告洩れや無申告という不申告行為及び計算違い等による虚偽申告行為が隠ぺい又は仮装行為でないことは、国税通則法六八条の立法趣旨や文理解釈から首肯し得ることが当然であるとしても、事実関係全体からみてその不申告や虚偽申告が課税を免れることを意図して作為的に行われていると推認できるときには、これを一つの隠ぺい又は仮装行為

(62) 確井・前掲注(25)5頁・6頁。

(63) 同様に消極説として、長田・前掲注(22)19頁において、「単に、納税申告書だけを過少にすることは、文理上、重加算税の課税要件を具備しないのではなからうかと思われる。」と述べられる。

(64) 佐藤・前掲注(31)214頁。

と認定すべきであろう。」⁽⁶⁵⁾といわゆる「事実関係総合判断説」を説かれる。

2 裁判例

福岡高裁昭和 51 年 6 月 30 日判決（税資 89 号 123 頁）は、給与所得及び雑所得のみを申告し、解撤船の権利売買及び斡旋に係る事業所得を除外していた事案につき、「被控訴人は所得税については、いわゆる申告納税の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、被控訴人が本件昭和三十九年分、同四〇年分の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忘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、国税通則法第七〇条二項四号の「偽りその他不正の行為により税額を免れた」ことに該当する。」とし、併せて重加算税賦課決定処分についても正当であると判示⁽⁶⁶⁾した。

東京地裁平成 2 年 10 月 5 日判決（税資 181 号 1 頁）は、R 社から受領した多額の報酬及び株式譲渡に係る収入を申告していなかった事案につき、「毎年多額の報酬を受領していた収入については、昭和五〇年に雑所得として二五〇〇万円を申告したほかは、一切の申告をせず」、また、「株式譲渡による譲渡所得も、いずれも多額のものであるにもかかわらず、一切申告していなかったものであって、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」、「所得の金額を殊更に過少にして申告した内容虚偽の申告書

(65) 品川・前掲注(27)380 頁。

(66) 最三小判昭和 52 年 1 月 25 日税資 91 号 54 頁において、原審の判断は是認されている。

を提出したものと認めることができる。」したがって、「申告に際し、その所得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一部を隠蔽し、その隠蔽したところに基づき納税申告書を提出していたものというべきである。」と判示⁽⁶⁷⁾している。

第 2 節 最高裁判決

1 最高裁平成 6 年判決

(1) 事案の概要

個人でサラリーマン金融業を営んでいた A は、会計帳簿類や取引記録等により自らの事業規模を正確に把握していたものと認められるが、あらかじめ偽装工作等をするのではなく、3 年間にわたり極めてわずかな所得金額（最終申告に係る総所得金額の約 3、4 % にすぎない額）のみを作為的に記載した所得税の申告書を提出し続けていた。その後の税務調査に際しても過少の店舗数を記載した内容虚偽の資料を提出するなどの対応をして、二回ないし三回の小幅な修正申告を行いつつ、最終的に飛躍的に増額した修正申告を行ったものである。これに対し課税庁が重加算税の賦課決定処分を行ったところ、その後死亡した A の相続人 X は、A は、正確な会計帳簿類を作成しており、不正経理をしていたわけではないから、重加算税の要件である隠蔽・仮装の行為は存在しないと主張し、重加算税の賦課決定処分の取消しを求めた事案である。

なお、第一審の京都地裁⁽⁶⁸⁾は、請求を棄却したのに対し、控訴審の大阪高裁⁽⁶⁹⁾では、確定申告時に、具体的な隠蔽・仮装行為が存在し、これに基づいて確定申告がされたとの主張立証はないなどとして原判決を取り消し、

(67) 控訴審である東京高判平成 5 年 10 月 27 日訟月 41 卷 2 号 77 頁において維持されている。

(68) 京都地判平成 4 年 3 月 23 日税資 188 号 894 頁。

(69) 大阪高判平成 5 年 4 月 27 日税資 195 号 180 頁。

請求を一部認容した。

(2) 判決要旨

「右のとおり、被上告人は、正確な所得金額を把握し得る会計帳簿類を作成しながら、三年間にわたり極めてわずかな所得金額のみを作為的に記載した申告書を提出し続け、しかも、その後の税務調査に際しても過少の店舗数を記載した内容虚偽の資料を提出するなどの対応をして、真実の所得金額を隠ぺいする態度、行動をできる限り貫こうとしているのであって、申告当初から、真実の所得金額を隠ぺいする意図を有していたことはもちろん、税務調査があれば、更に隠ぺいのための具体的工作を行うことも予定していたことも明らかといわざるを得ない。以上のような事情からすると、被上告人は、単に真実の所得金額よりも少ない所得金額を記載した確定申告書であることを認識しながらこれを提出したというにとどまらず、本件各確定申告の時点において、白色申告のため当時帳簿の備付け等につきこれを義務付ける税法上の規定がなく、真実の所得の調査解明に困難が伴う状況を利用し、真実の所得金額を隠ぺいしようという確定的な意図の下に、必要に応じ事後的にも隠ぺいのための具体的工作を行うことも予定しつつ、前記会計帳簿類から明らかに算出し得る所得金額の大部分を脱漏し、所得金額を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が明らかである。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、国税通則法六八条一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といふべきである。」

2 最高裁平成 7 年判決

(1) 事案の概要

X は、株式等の売買により、多額の所得があったにもかかわらず、3 年間にわたりこれを雑所得として申告書に記載しなかった。X は、この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けたりするようなことはしなかったが、顧問税理士や証券会社の担当者から注意を受けていたので、株式等の売買による所得があった場合の課税要件を十分に知っており、また、各年の売買によるおよその所得の額について認識していた。X は、各年分の確定申告書の作成を顧問税理士に依頼した際に、その都度、X が株式等の売買をしていることを知っていた同税理士から、株式の取引による所得についても課税要件を満たしていれば申告が必要であると何度も念を押され、所得の有無について質問を受け、資料の提示を求められたにもかかわらず、課税要件を満たす所得はない旨を答え、他の所得に関する資料を交付しながら、株式等の取引に関する資料を全く示さず、同税理士に過少な申告書を作成させこれを提出した。これに対し課税庁が重加算税の賦課決定処分を行ったところ、X は、株式等の取引においてすべて本名で取引し、預金も本名取引であって、通説、判例等がいう隠蔽行為等に該当する行為をしておらず、過少申告以外に何ら税務調査を困難にする行為をしていないと主張し、重加算税の賦課決定処分の取消しを求めた事案である。

(2) 判決要旨

「重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものが隠ぺい、仮装に当たるというだけでは足りず、過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がされたことを要するものである。しかし、右の重加算税制度の趣旨にかんがみれば、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在したことまで必要であると解するのは相当でなく、納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算税の右賦課要件が満たされるものと解すべきである。」と前置きをしながら、本件について、「上诉人は、昭和六〇年から六二年までの三箇年にわたって、被上诉人に所得税の確定申告をするに当たり、株式等の売買による前記多額の雑所得を申告すべきことを熟知しながら、あえて申告書にこれを全く

記載しなかったのみならず、右各年分の確定申告書の作成を顧問税理士に依頼した際に、同税理士から、その都度、同売買による所得の有無について質問を受け、資料の提出も求められたにもかかわらず、確定的な脱税の意思に基づいて、右所得のあることを同税理士に対して秘匿し、何らの資料も提供することなく、同税理士に過少な申告を記載した確定申告書を作成させ、これを被上告人に提出したというのである。もとより、税理士は、納税者の求めに応じて税務代理、税務書類の作成等の事務を行うことを業とするものであるから（税理士法二条）、税理士に対する所得の秘匿等の行為を税務官公署に対するそれと同視することはできないが、他面、税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において納税義務の適正な実現を図ることを使命とするものであり（同法一条）、納税者が課税標準等の計算の基礎となるべき事実を隠ぺいし、又は仮装していることを知ったときは、その是正をするよう助言する義務を負うものであって（同法四一条の三）、右事務を行うについて納税者の家族や使用人のようにその単なる履行補助者の立場にとどまるものではない。右によれば、上告人は、当初から所得を過少に申告することを意図した上、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上告人のした本件の過少申告行為は、国税通則法六八条一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。」

第 3 節 最高裁判決に対する評価

1 最高裁平成 6 年判決に対する評価

最高裁平成 6 年判決は、何をもちて事実の隠蔽ととらえたのか分かりづらいものとなっているとの意見⁽⁷⁰⁾もあり、様々な論点から様々な評価がなされている。

(70) 吉田正毅「重加算税－特段の行動の類型－（上）」税理 59 卷 7 号 79 頁（2016）。

岡村忠生教授は、この判決を、申告行為とは別個の隠蔽、仮装行為がなくとも、過少申告行為自体を隠蔽行為と捉えていると評価⁽⁷¹⁾された上で、「判決は、過少申告行為とは一応離れたところに、法文上の要件事実である隠ぺい、仮装を推認しようとしているようにも読むことはできよう。しかし、その隠ぺい、仮装行為は、その中味を個別具体的に摘示し、証明されているわけでは決してない。いわば仮想上の現実すぎないのである。(中略) 第一審判決結論部分の『これらの事実及び弁論の全趣旨を併せ考えると、X は、本件各確定申告書の提出前に会計帳簿書類等に工作を加える等して課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の一部を隠ぺいし、これに基づき過少な本件確定申告書を提出した事実を推認することができる』というやや強引な認定は、この立場をはっきりと示している。ここでは、認定しなければならないはずの要件事実の具体的摘示を行わず、『工作を加える等』と極めて曖昧に推認しているのみである。また、納税者を救済した原審も、『過少申告に至った経緯等の事情を総合判断して、その該当性を判断すべきである』とし、さらに、法定申告期限経過後の行為を、法定申告時における隠ぺい、仮装行為の存否を推認させる間接事実であるとして、『総合判断』に取り込んでしまっている。」⁽⁷²⁾と述べられ、また、「この総合判断に対してまず指摘しなければならないのは、納税者の行為を間接事実と位置付けるのであるから、隠ぺい、仮装行為が法定申告期限までに存在しなければならないといった議論は、完全に回避され、従来争われてきた確定申告後の虚偽答弁や虚偽資料の作成、調査妨害等も、間接事実として無限定に『総合判断』の中に取り込むことが可能となることである。(中略) 最終的には、税法の遵守意識、税務行政への不信感や反感、公德心や租税倫理といった納税者の人格までが射程

(71) 同様の評価として、水野武夫「判比」民商法雑誌 114 巻 3 号 513 頁 (1996) において、「一定の主観的要件を伴った過少申告行為そのものが、それだけで、『隠ぺい等』に当たる旨を判示したものであり、その点で新判例と言うべきものである。」と述べられる。

(72) 岡村忠生「判批」民商法雑誌 113 巻 1 号 107 頁・108 頁 (1995)。

に入り得るであろう。」⁽⁷³⁾と指摘される。

池田秀敏氏は、本件判決が引用した最高裁昭和 48 年 3 月 20 日第三小法廷判決（刑集 27 卷 2 号 138 頁）は、所得金額をことさら過少に記載した申告書を提出する行為自体が「詐欺その他不正の行為」に当たると判示したものであることから、「本件判決も、隠ぺい仮装行為に該当する行為としては、申告行為自体を考えているものと思われる。ただし、単なる故意による過少申告では足りず、隠ぺい仮装行為と言えるためには、『ことさら』に過少な申告をすることが必要だとしているようである。『ことさら』なものか否かで境界線を引き、過少申告加算税が適用される場合と重加算税が適用される場合を分ける考え方であろう。問題は、どんな場合が『ことさら』の過少申告となるのかであるが、それは、外形的にはとらえにくい納税者の主観の問題であるため、総合的な判断によって決定する手法を採用しているものと思われる。」⁽⁷⁴⁾と述べられる。

他方、三木義一教授は、判決は、虚偽（つまみ）申告自体を隠蔽と見ていくのではなく、申告に深く関連する納税者の一連の行動であったようであると評価し、「控訴審判決のように『重加算税を課するためには、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べき事実の全部又は一部を隠ぺい、仮装し、右行為に基づいて過少申告の結果が発生することが必要であり、事実としての隠ぺい、仮装行為と過少の納税申告書の提出行為とは別々であることが必要であるとともに、隠ぺい、仮装行為と過少申告行為が存在しているだけで重加算税の要件を充足するものではなく、右両者の間に因果関係が存在することが必要であり、『重加算税の成立時期は、法定申告期限の経過の時である（国税通則法一五条二項一五）から、隠ぺい、仮装行為は、この期間が到来する前の行為だけが加算税の対象となるのが原則である。したがって、隠ぺい、仮装行為の存否は確定申告書提出時を中心に判断すべき

(73) 岡村・前掲注(72)108頁・109頁。

(74) 池田秀敏「いわゆる『つまみ申告』と重加算税—最高裁平成 6 年 11 月 22 日判決」税理 38 卷 5 号 35 頁・36 頁（1995）。

であって、右期限後の隠ぺい、仮装行為の存否は、法定申告時における隠ぺい、仮装行為の存否を推認させる一間接事実となりうるにすぎない』という解釈がやはり妥当であろう⁽⁷⁵⁾と述べられる。

2 最高裁平成 7 年判決に対する評価

(1) 重加算税の賦課要件の充足性

最高裁判所調査官であった近藤崇晴氏は、「過少申告をすることは、『事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し』たことにはなるであろうが、それが当然に『その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していた』ことになると解するのは、国税通則法六八条一項の文理上は無理であり、あくまでも、申告書の提出そのものとは別個の何らかの『隠ぺい、仮装』行為があり、申告書の提出がこれに『基づく』ものであるといえることが必要であろう。そうでなければ、認識ある過少申告のすべてが、過少申告加算税の賦課要件を満たすだけでなく、重加算税の賦課要件をも満たすことになってしまうからである。しかし、だからといって、証拠書類の廃棄、架空契約書の作成、架空・他人名義の利用といった類いの積極的な行為がなければ、意図的に巨額の脱税をした者であっても重加算税を課することができないというのは、不当ではないかという疑問を生ずる。そこで、税法や事実関係の不知から生じた単なる申告漏れにとどまらず、事実関係全体からみてその過少申告が課税を免れることを意図して作為的に行われているときは、重加算税の賦課要件が満たされるとする見解が国税庁関係者によって有力に唱えられている。『事実関係総合判断説』⁽⁷⁶⁾とでもいうべき見解である。」とされる。また、最高裁平成 6 年判決等は、「『殊更の過少申告』というキーワードを用いて、この『事実関係総合判断説』に近い見解を示したもの」としながら、最高裁平成 7 年判決についても、「『殊更の過少申告』という言葉は用いていないが、その意味を敷衍し

(75) 三木・前掲注(1)176 頁・177 頁。

(76) 品川・前掲注(27)380 頁・381 頁。

たものであると解されよう。」と述べている。

さらに、この判決は、『重加算税制度の趣旨にかんがみれば、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在したことまで必要であると解するのは相当でなく、納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算税の右賦課要件が満たされるものと解すべきである。』との一般論を示している」とした上で、「これは、従来判例・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制度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、国税通則法六八条一項の合目的的解釈を試みたものであるといえることができる。もっとも、『……ような場合には』という表現が用いられているところからすると、完結的に必要十分条件としての賦課要件を示したのではなく、本件を解決するのに必要な限度で十分条件のみを示したものと理解すべきであろう。」⁽⁷⁷⁾と解説する。

岡村忠生教授は、最高裁平成 7 年判決が最高裁平成 6 年判決に全く触れていないこと、「殊更の過少申告」という文言を用いていないこと、正確な帳簿等から一部金額をつまむという行為がない点で最高裁平成 6 年判決と区別され、『殊更の過少申告』の事案に当たらない場合には、少なくとも過少申告の『意図を外部からもうかがい得る特段の行動』がない限り、一応、原則として重加算税は課すことができないと理解する」⁽⁷⁸⁾と述べられる。

(2) 税理士に対する秘匿行為

最高裁平成 7 年判決の事案は、最高裁平成 6 年判決の事案と異なり、税理士に対する秘匿行為以外の特筆すべき行為がないことから、秘匿した相手方が税理士であることに関する議論が展開されている。

(77) 近藤崇晴「判解」最高裁判所判例解説〔民事篇〕平成七年度(上)480 - 482 頁(1998)。

(78) 岡村忠生「判研」税法学 534 号 115 頁・116 頁(1995)。

近藤崇晴氏は、「税理士は、納税義務者との委任契約に基づいて確定申告書を作成するのであるから、納税義務者が税理士に対してした所得の秘匿、質問に対する虚偽答弁、資料要求の無視といった行為が、納税義務者が直接税務官公署に対してそれと同じことをした場合と同視し得るものでないことは、明らかであろう。したがって、税理士に対する右のような行為それ自体が端的に国税通則法六八条一項にいう『隠ぺい、仮装』に当たると解することは疑問である。しかし、前記のような税理士法の規定から明らかであるように、税務書類を作成するときの税理士の立場は、納税義務者の家族や使用人のようにその単なる履行補助者の立場にとどまるものではなく、納税義務者からも税務官公署からも独立した公正な専門家という立場である。したがって、X が株式等の取引による所得を秘匿して顧問税理士に確定申告書を作成させたことが、X 自らが所得を秘匿した内容の確定申告書を作成したのと同じ意味しか持たないということはない。X が顧問税理士の質問に対して正しい事実を答え、その資料要求にも応じていたならば、同税理士は、正しい申告をするよう X に助言をしたはずであり、また、株式等の取引による所得を記載しない確定申告書を作成するというこゝもしなかったはずであると考えられるのである。そうすると、X の税理士に対する右のような行為が、重加算税の賦課要件に関して無価値なものであるとは到底いえないはずである。」⁽⁷⁹⁾と解説される。

また、「本件判決は顧問税理士に株式売買の資料を渡さなかったことをあたかも第三者に資料を提示しなかったかのように解している。確かに代理人への不告知を納税者本人が確定申告に際して当該資料を用いなかった場合と全く同視することはできないが、基本的には代理関係にある双方内部の行為であり、これを『過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動』と評価するのはきわめて疑問である。また、納税者本人が自分で申告する際に株式売買益について申告しない場合と税理士に告げずに申告し

(79) 近藤・前掲注(77)484 頁。

なかった場合とで重加算税の適用の可否が分かれることになるのは、税理士制度の普及発展にとっての障害にもなりかねない。なまじ税理士に申告を依頼すると重加算税の対象になる、というようにも理解されかねないからである。」⁽⁸⁰⁾との意見がある。

これに対し、外部とは、隠蔽・仮装「要件を定立するに当たって、主観的要素をできるだけ排除し、客観的に把握できる行為を対象とするという観点からのものである。したがって、ある行為・行動・結果が、外形的・客観的に、脱税の意図の徴表として捕捉できるかどうかで決せられるものであるから、納税者側の内部の行為、たとえ履行補助者に対するものであろうが、客観的に徴表として生じ、外部から把握し得る行為・結果等である限り、同要件の対象となり得る。それは、帳簿の虚偽記載が存し、客観的に行為ないしは結果として把握できる以上、これが納税者側の内部的行為であるとしても、同要件の対象となり得ることと同様である。」⁽⁸¹⁾との意見もある。

3 小括

最高裁平成 6 年判決は、事例判断という意見もあるが、従来から下級審において肯定されてきた「ことさら過少申告」に関し、初めて最高裁で積極的な隠蔽・仮装の行為がなくても重加算税の賦課要件を満たすと判示したことに大きな意義を認めることができる。また、正確な帳簿書類がありながら、ことさらに一部金額をつまんで過少な申告書を提出し続けるという、真実の所得金額を隠蔽しようとする確定的な意図を重要視しながら、税務調査における内容虚偽の資料の提出についてもその意図を立証できる間接事実とした点も、課税庁にとっては大きな一歩であったと考える。

さらに最高裁平成 7 年判決は、当初から所得を過少に申告する意図の存在

(80) 三木・前掲注(1)176 頁。

(81) 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)ー平成六年・七年の二つの最高裁判決を中心にー」商事法務 1420 号 14 頁(1996)。

を重要視したことに加え、税理士に対する秘匿という行為を、申告前の過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動（隠蔽・仮装と評価すべき行為）として認定した点で、最高裁平成 6 年判決が指摘されていた隠蔽・仮装の行為の不明確さを取り除き、客観性を付加したものと理解され、最高裁平成 6 年判決をより具体的に進めたものと評価できるのである。しかも、税理士に対する秘匿は必要十分条件ではなく、本件についての十分条件であって、多様な事例においては、外部的・客観的事実、つまり課税庁が把握することができる事実や特段の行動について、複数の事実や行動を積み重ね、その結果として過少申告の意図の存在を必然的に導き出せれば、重加算税の賦課要件を充足させることができると考えられる。

第 4 章 過少申告等の意図と特段の行動

本章では、ことさら過少申告等に関する事案に対する重加算税の賦課要件⁽⁸²⁾と考えられる、過少申告等の意図とそれを推認できる特段の行動について、無申告事案を含め考察する。

第 1 節 過少申告の認識

最高裁昭和 62 年 5 月 8 日第二小法廷判決（集民 151 号 35 頁）において、「国税通則法六八条に規定する重加算税は、同法六五条ないし六七条に規定する各種の加算税を課すべき納税義務違反が事実の隠ぺい又は仮装という不正な方法に基づいて行われた場合に、違反者に対して課される行政上の措置であって、故意に納税義務違反を犯したことに対する制裁ではないから、同法六八条一項による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、申告に際し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではないと解するのが相当である。」と判示し、重加算税の賦課要件として、隠蔽・仮装行為における故意を必要とするものの、過少申告の認識は不要とした。

これに対し、最高裁平成 6 年判決は、「真実の所得金額を隠ぺいしようという確定的な意図」を、最高裁平成 7 年判決は、「当初から所得を過少に申告する意図」を要求している。

本節においては、この点について、どのように両者の整合性を理解すべき

(82) 松沢智『租税処罰法』31 頁（有斐閣、1999）において、ことさらの過少申告とは、「真実の所得金額を隠ぺいしようとする確定的な意図の存在と、その確定的な意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたことと、更にこれに基づく過少申告がされることによって成立する」と説明される。

かについて整理する。

1 積極的な隠蔽・仮装行為における過少申告の意図

市川聡毅氏は、「典型的な隠蔽等は、原始資料の廃棄・帳簿書類の改ざん等の直接的な所得の隠蔽等をいう。例えば、改ざんした帳簿書類に従って経理・申告すれば、当然、過少申告等に至る。典型的な隠蔽等の作り出した危険の過少申告等の結果実現への影響力は決定的であり、現実の因果経過を検証せずとも、その危険が過少申告等に実現したといえる。隠蔽等の後、通常を経理・申告をすれば、当然に過少申告等に至るのだから、危険が実現するか否かは、納税者の過少申告等の意図の有無にかかわらない。そこで 62 年判決は、納税者が故意で典型的な隠蔽等を行った場合、過少申告の意図の有無を問わず重加算税の要件を満たすとしたのであろう。」⁽⁸³⁾と述べられる。

2 ことさら過少申告等における意図

一方、ことさら過少申告等は、積極的な隠蔽・仮装行為を伴わないため、納税者の行為から直接に故意を認識し、それに基づいて過少申告等に至ったという因果関係を充足させることはできない。

しかし、重加算税を賦課すべき悪質な納税者の行為や申告納税制度の基盤を揺るがす行為は、必ずしも積極的な隠蔽・仮装行為を伴うものばかりではない。

かえって、強固な過少申告の意図をもって、積極的な隠蔽・仮装行為に該当しないよう注意深く避け、用意周到な手段によって目的を達成しようとする場合と、過失による過少申告等を同一に扱うことになれば、重加算税制度の趣旨を没却することとなり、さらには納税者の適正申告の下で成立する申告納税制度にも多大なる影響を及ぼす事態が想定されるのである。

(83) 市川聡毅「重加算税の課税要件『基づいて』を軸とした最高裁判決再考—重加算税の課税要件の共通理解のために—」第 40 回日税研究賞入選論文集 110 頁（日本税務研究センター、2017）。

このため、隠蔽の確定的な意図や申告時の過少申告の意図という主観的要件に依拠して、単なる過失に基づく過少申告等と区別していくこととなるが、最高裁判平成 7 年判決においては、「過少申告の意図」に加え、税理士に対する秘匿という「特段の行動」を隠蔽・仮装と評価すべき行為として認定することによって、客観性を確保したものといえるが、平成 6 年判決においては、真実の所得金額から一部をつまんで申告書を作成する行為⁽⁸⁴⁾を除いて、隠蔽・仮装と評価すべき独立した客観的行為が存在しない。

この点、市川聡毅氏は、「6 年判決の類型で要求される主観的要件は、単なる過少申告の意図ではない。典型的な隠蔽等どころか『特段の行動』の存在すら立証されない事案で、意図の存在自体が客観的な隠蔽等が存在するのと同程度の過少申告等の危険を作り出し、この危険が過少申告等に実現したと評価できるほどの強固で確定的な隠蔽等の意図」⁽⁸⁵⁾が必要であると述べられる。

このように、二重帳簿の作成や売上除外等の積極的な隠蔽・仮装の行為は、それ自体で直接的に故意の存在を認識することができ、通常であれば過少申告等を招来させるものである。これに対してことさら過少申告等は、間接的に過少申告等を招来させる可能性のある事実から、隠蔽の確定的な意図や過少申告等の意図を推認するという逆の流れをたどるものである。したがって、可能性を必然性が高めていくためには、過少申告等を招来させる可能性のある間接事実の集積が必要とされると考える。

(84) 酒井克彦教授は、「重加算税の賦課要件と非積極的不正行為—つまみ申告・殊更過少な申告・作為的無申告—」税理 51 卷 10 号 118 頁 (2008) において、「故意の隠ぺい・仮装に基づくつまみ申告や殊更過少な申告における『申告書作成行為』が『隠ぺいし、又は、仮装し』から排除される必要はないのではないかと考える」と述べられる。

(85) 市川・前掲注(83)117 頁。

第 2 節 裁判例・裁決事例

本節では、相続税及び贈与税に関することさら過少申告事案の裁判例及び裁決事例の論点を整理する。

1 ことさら過少申告が認定された事例

(1) 裁判例⁽⁸⁶⁾

イ 長野地裁平成 12 年 6 月 23 日判決（税資 247 号 1360 頁）

原告の共同相続人である相続人代表者は、被相続人名義の預金について、税理士から残高証明書の存否を確認された際に、残高証明書を提示せず、その存在を税理士に秘匿したものであるが、判決では、相続人代表者が税理士に対して預金の存在を隠匿したため、過少申告となったものであって、相続人代表者が申告に際し隠蔽行為を行ったと認めることができる」と判示している。⁽⁸⁷⁾

吉田正毅氏は、「この判決は、税理士に対する相続財産の秘匿が隠ぺい行為に該当すると判断した事例として評価されており、最高裁判所調査官であった近藤崇晴氏は、「税理士に対する虚偽答弁のみでは『隠ぺい、仮装』に当たると解することは疑問であるとされていたのに対し、この判決は、税理士に対する相続財産の秘匿、すなわち虚偽答弁が隠ぺい行為に該当すると判示されたものと理解され、近藤氏と異なる判断を示したといえる。」⁽⁸⁸⁾と述べられる。

しかし、この事例においては、税理士が当初、相続税の試算を行った際に、申告除外した預金及びその原資である借入金 の存在を知らなかつ

(86) 事例イ及びロは、直接的に隠蔽・仮装行為を認定した事例であるが、税理士に対する秘匿やその他の間接事実を判示事項に取り入れており、特段の行動を考察する上で参考となるため掲載した。

(87) 隠蔽・仮装行為を行った相続人代表者は、平成 7 年 3 月 28 日、相続税法違反で起訴され、懲役 1 年 6 月及び罰金 7 千万円の刑が確定している。

(88) 吉田・前掲注(70)83 頁。

たため、これらを含めずに計算し、その結果の税額を相続人代表者に伝えたところ、相続人代表者は、税額が多額であったことから、まず、借入金のみを計上して再度相続税を試算させ、更に預金を加えて試算させ、税額の比較を行っている。預金を加えて試算した際に、税理士からその残高証明書の存否を確認されたが、「それはいいです。」と答え、預金を秘匿したというものであり、この経緯を併せ考えると、預金を過少申告するという相続人代表者の強固な意図を推認することが可能であって、税理士に対する虚偽答弁（秘匿）自体を隠蔽行為とする判示は妥当なものであったと考える。

税理士に対する秘匿は、過少申告の意図を推認するための重要な要素であるが、秘匿したという結果だけとらわれず、秘匿に至る経緯等を詳細に検討し、過失やとっさの行動などといった疑いを差し挟む余地のないほどの確定的な過少申告の徴表となれば、そのみで隠蔽・仮装行為と評価される余地もあるものと考えられる。

ロ 京都地裁平成 24 年 2 月 29 日判決（税資 262 号順号 11899）

被相続人の妻は、原告及び子名義の有価証券、預貯金及び保険契約に関する権利について、相続財産であることを認識しながら、相続人名義財産が他から客観的に確認し難い状態にあることを利用して、あえてその存在を税理士に申告せず、過少な相続財産を記載した申告書を作成させ、提出したとして重加算税の賦課決定処分を行った事例である。

判決では、相続人名義財産及び保険契約に関する権利が被相続人に帰属することを知っていたのに、それを申告書を作成した税理士にあえて告げなかったと認めるのが相当であるとし、この行為は、隠蔽・仮装に該当すると認められると判示した。

この事例も上記イと同様に、税理士への秘匿行為が隠蔽・仮装に当たるとしたものであるが、原告が、関与税理士から、相続人名義財産や生命保険契約に関する権利についての説明を受けていること、税務調査時に相続人名義財産について相続財産であると認識しているという供述

があったことも併せて認定している。

ハ 大阪地裁平成 27 年 3 月 13 日判決（税資 265 号順号 12626）

相続人である原告は、相続人名義の預金・株式及び貸付金等債権が相続財産であることを認識しながら、相続人名義である状態を利用し、また、被相続人に無断で債権放棄通知書を作成するなどして、申告除外したことに對し、課税庁が重加算税の賦課決定処分をした事例である。

判決では、名義財産について、原告は、過少申告をする意図の下、財産の名義が原告とされているため被相続人に帰属することが判明しにくい状態であることを利用し、貸付金等については、被相続人に無断で債権放棄通知書を作成、送付して債権放棄や債権譲渡があったかのような外観を作出した上で、会計士に對し、これら各財産の存在を秘匿し、よって、これらを相続財産から除外する過少な申告を記載した申告書を作成、提出させたものということができ、原告は、当初から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といえと判示⁽⁸⁹⁾し、重加算税の賦課決定処分を認めたものである。

これまで参照した相続税・贈与税の裁判例の中で、判決文中に「過少申告の意図」及び「特段の行動」が初めて明示されたものであるが、判示事項として、隠蔽・仮装の行為として名義財産であることや架空の債権放棄通知書の作成に加え、税理士に對する秘匿も併せて特段の行動として取り入れている点は興味深い。

ニ 東京地裁平成 30 年 4 月 24 日判決（税資 268 号順号 13147）

相続人である原告は、被相続人の生前の約 3 年にわたり、被相続人名義の預金口座及び証券総合口座から現金を引き出し、一部を被相続人の入院費用等の支払に充て、残額を被相続人及び原告の自宅に保管していた。原告は、相続税の申告を依頼した税理士に對し、出金した現金を含

(89) 控訴審である大阪高判平成 27 年 11 月 27 日税資 265 号順号 12762 においても維持された。

んだ金額を「収入」欄に、被相続人に係る入院費用とその他の費用を「支出」欄に記載した収支書面を作成し、金融機関の残高証明書などとともに税理士に交付した。税理士は、原告から交付された収支書面その他の資料に基づくと、「支出」欄に記載された金額が「収入」欄に記載された金額を上回るものであったことから、現金の有無について原告に何度も確認したが、明確な回答を得られず、やむなく、相続開始当日の出金額を考慮して 70 万円の現金を申告書に記載して申告した。その後の税務調査により確認された現金約 2 千万円に対する重加算税の賦課決定処分の取消しを求めて提訴された事例である。

判決では、原告は、相続開始日当日において保管していた多額の現金が相続税の申告対象であることを認識していたにもかかわらず、①支出の記載額が収入の記載額を上回っているため現金の存在を認識することが困難な内容の書面を作成して税理士に交付し、②税理士が時間的な制約等からその内容について十分な検証ができないという状況下で、税理士からの現金の有無に関する質問に対する回答を殊更に避け、③実際に保管されている現金の額と著しく異なる金額が相続財産である現金の額として相続税申告書に記載されていることを認識しつつ、あえてこの相違につき税理士に指摘しなかったと認定し、こうした原告の一連の行動は、多額の現金を保管している事実を税理士から知られないように意図して行われたものと評価することができ、「過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」に当たると認めるのが相当であると判示⁽⁹⁰⁾した。

単に税理士に対する秘匿といっても、税理士に対して内容虚偽の説明書を交付する行為（もっとも、この行為自体が隠蔽・仮装の行為ともいえる。）、税理士の時間的制約等に乗じて税理士からの質問にことさら回答しない行為、申告前に行う税理士の申告内容についての説明において

(90) 控訴審である東京高判平成 30 年 11 月 15 日税資 268 号順号 13208 においても維持された。

も事実との相違を指摘しない行為をそれぞれ取り上げ、これらを総合して過少申告の意図を強く推認させるものとして評価している点は大いに参考とすべきものとする。

(2) 裁決事例

イ 国税不服審判所平成 17 年 6 月 13 日裁決（裁決事例集 69 集 46 頁）

請求人が、相続税の申告に際し、申告書の作成を依頼した税理士に対して相続財産の一部である被相続人名義の定期預金等の存在を知らせず、これを申告書に記載させずに申告をした場合に、重加算税の賦課要件である隠蔽又は仮装の行為があったか否かを争点とする事例である。

裁決では、請求人は、相続税の申告をするに当たり、定期預金等を相続財産として申告すべきことを熟知しながら、あえて申告書に預金等を記載しなかったのみならず、請求人の妻に指示して残高証明書を手に入れているにもかかわらず、当初から財産を過少に申告することを意図し、申告書の作成を依頼した税理士に同証明書を提供することなく、また、遺産分割協議の際及び税理士から当初申告の内容について説明を受けた際に、預金等の漏れを是正する機会が再三あったにもかかわらずこれを是正することなく、この存在を税理士に対して秘匿し、税理士に過少な申告を記載した申告書を作成させ、これを原処分庁に対して提出したというものである。これは、請求人が、当初から財産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請求人のした過少申告行為は、通則法 68 条 1 項所定の重加算税の賦課要件を満たすと結論付けた。

なお、請求人は、当初申告において定期預金等の申告が漏れたのは、税理士に残高証明書を提示し忘れたための単純なミスであるとか、請求人は、相続財産の総額を承知していなかったことから、税務調査で預金等の申告漏れを指摘されるまで、当初申告書及び遺産分割協議書に預金等が記載されていなかったことに気が付かなかった旨主張しているが、裁決では、①請求人は被相続人が預金等を有していたこと及びその金額

を認識していたこと、②遺産目録に記載された預金口座 6 口座はすべて申告漏れとなった金融機関以外の預貯金であって、また、預金等の合計金額は 2 億円を超える金額で、被相続人の預貯金総額の 55.8% を占めており、③残高証明書を手にした時期と遺産分割協議書及び当初申告書を作成した時期が近接していることからすれば、他の金融機関の預貯金とこれらの預金等とを混同したとか、預金等の記載がないことに気付かなかったとか、これを税理士に知らせることを失念したという事態が生ずるとはにわかに信じ難いこと、④被相続人の配偶者を除く共同相続人ら及び請求人の妻は、当初申告書及び遺産分割協議書の素案の段階で税理士及び事務員からその内容について説明を受けており、申告の内容について十分に認識していたことが認められると指摘し、請求人の主張を採用することはできないとした。

この判決では、請求人の主張する単純ミス等について、これを採用できない理由が詳細に示されているが、その根拠となった各種の事実が原処分調査において十分に明らかにされていたという点がこのような結論に至ったものとする。

ロ 国税不服審判所平成 18 年 11 月 16 日判決（裁決事例集 72 集 41 頁）

請求人が相続税の申告において、相続財産である被相続人名義の投資信託を相続財産であると認識していたにもかかわらず、申告しなかった行為は隠蔽、仮装の行為に基づくものであるとして原処分庁が行った重加算税の賦課決定処分に対し、請求人が、当該投資信託が申告漏れとなったのは税理士への残高証明書の渡し漏れという単純なミスにより発生したものであり、隠蔽、仮装の行為をした事実はないとして、重加算税の賦課決定処分の取消しを求めた事例である。

判決では、請求人は、相続税の申告をするに当たり、投資信託を相続財産として申告すべきことを確実に認識しながら、あえて投資信託を記載していない申告書を提出したのみならず、預金に係る残高証明書とともに投資信託の残高証明書を手に入っていたにもかかわらず、当初か

ら財産を過少に申告することを意図し、申告書の作成を依頼した税理士に残高証明書を渡さずに、投資信託の存在を税理士に対して秘匿し、税理士をして過少な相続税額を記載した申告書を作成させていたものと認められる。これは、請求人が、当初から財産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請求人のした過少申告行為は、通則法 68 条 1 項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結論付けた。

なお、請求人は、税理士に残高証明書を渡し忘れていたという単純ミスと残高証明者は税理士に渡し、かつ、投資信託は申告書に記載されているという思い込みとにより発生したものであると主張していたが、裁判においては、単純ミスや思い込みではないことを次のように判断している。

- ① 請求人が相続人代表として収集した資料である投資信託の残高証明書には残高（口数）及び基準価額が記載され、また、共同相続人らで遺産分割協議を少なくとも 4 回重ね、その都度遺産分割協議書が作成され、請求人が各預金について残高証明書をそれぞれ照合し、確認して自らその内容を他の共同相続人に説明したが、投資信託のことは説明しなかったことが認められる。請求人は、相続の開始後、相続財産の全容を知る立場にあったと認められるところ、請求人が主張するとおり多額の納税資金の確保を図っていたならば、むしろ流動性の高い投資信託に関することを失念するはずはない。
- ② 請求人は、申告書に投資信託の記載がないまま提出されたとは思っていなかった旨主張し、「本件投資信託が申告漏れとなっていることは、調査担当者に指摘されて初めて知った。」旨答述している。しかし、その主張の根拠は請求人の答述以外に見当たらない上、請求人は、調査担当者に対して「預金以外に取引はない」旨応答をしていたこともある。請求人は投資信託の存在を知っていたのであるから、仮に、投資

信託が申告漏れとなっていることを真実知らなかったならば、「預金以外に投資信託の取引があり、かつ、申告している」旨応答するのが自然である。それにもかかわらずこうしてあえてこれと異なる応答をしたことから、投資信託の申告漏れを認識していたために、調査担当者に対し虚偽の応答をすることにより、投資信託の存在を秘匿することによってこれを根本から隠したかったという動機がうかがわれる。こうした動機は、請求人自身が相続開始前から外貨建て投資信託の取引を行っていたにもかかわらず、その取引歴を隠す応答をしたことからもうかがわれるところである。

また、請求人は、調査担当者に対し、投資信託の残高証明書を探したが見つからなかった旨の申述をし、また、当審判所に対し、異議申立書にその写しを添付した残高証明書がいつ見つかったか記憶にない旨答述しているが、原処分調査に際しいったん探したものの「どこにもなかった」として提示しなかった残高証明書がその後発見されたというのであれば、この発見は請求人にとって極めて特別な出来事であったはずであり、記憶にないという答述は信用し難く、むしろ、原処分調査時から残高証明書を提示可能であったのにあえて秘匿したと疑われるところである。

さらに、請求人が投資信託の内容について金融機関の行員に調査を依頼した旨答述するものの、「平成 15 年 5 月以降だったと記憶しているが、依頼したこと自体忘れていた。平成 17 年 5 月 12 日の原処分調査の時に申告漏れに気付き、再度金融機関の当時の担当者であった行員に連絡して調査を依頼した。その回答書をもらったのは、同月 24 日前後だと思う。」旨述べていたのを「回答があったかどうか覚えていない。回答はもらっていないのではないか。」などと答述内容を変遷させており、投資信託について率直に語りたくないという心情がうかがわれる。

この事例は、税理士に対する残高証明書の不提示、共同相続人に対

する財産の存在の秘匿、申告漏れとなった財産の流動性や金額(割合)、税務調査における虚偽答弁・書類不提示、税務調査以降も隠蔽・仮装の行為を否定しようとする態度を貫いていたことなどを、当初から相続財産を過少に申告しようとする意図を外部からもうかがい得る特段の行動とし、複数の間接事実をもって過少申告の意図を推認したものである。

また、ややもすると単純ミスや思い違いといった過失が主張されるケースであっても、収集した証拠や確認した事実を丹念に精査して請求人の主張の当否を判断している点は大いに参考となるものである。

ハ 国税不服審判所平成 23 年 5 月 16 日裁決 (裁決事例集 83 集 799 頁)

請求人は、被相続人に帰属する請求人を契約者とする生命保険契約に関する権利、請求人名義の有価証券及び預貯金を相続財産として申告しなかったことから、原処分庁は更正処分を行い、また、①税務調査において、当該銀行預金の通帳を保管しているにもかかわらず、保管していない旨の虚偽の答弁を行ったこと、②税理士から、被相続人名義以外の財産も提示するよう求められたにもかかわらず、税理士にその存在を提示しなかったことを指摘し、これら財産が請求人名義であったことを利用して申告しなかったことは隠蔽の事実にあたるとして重加算税の賦課決定処分を行った事例である。

裁決では、請求人は、税理士から口頭で、被相続人の相続財産を提示するよう指示を受けた後、税理士に対し、被相続人名義の残高証明書等のほか、請求人の固有の財産である請求人名義の普通預金に係る通帳等を提示することによって申告をしたのであるから、請求人名義財産の明細を知り得た請求人は、その全貌には至らずとも自らが知り得た範囲の請求人名義財産の存在を税理士に報告することができたにもかかわらず、自らの名義の普通預金通帳等を提示するのみで、それ以外の請求人名義財産の存在すら税理士に報告せず、その結果として、請求人名義財産に係る過少申告の事実を招来したものであるということができ、このことは、

納税者が、当初から相続財産を隠匿し、相続税の課税価格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為をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合に該当するというべきであると結論付けた。

この事例は、被相続人以外の名義財産であるという、外形上、その財産の帰属が判明しにくい状態を利用して過少申告を行ったことのほか、税務調査時の虚偽答弁、税理士への積極的な秘匿、特に、税理士から被相続人名義以外の財産も提示するよう指示があったことに対し、あえて請求人の固有財産である普通預金口座のみを提示したことが評価されたものといえる。

なお、請求人は、具体的な主張立証がないまま、これらの名義財産の原資が被相続人から贈与された金員であると主張したことは、過少申告の態度を貫くものとして評価されるべき背景があったと料する。

二 国税不服審判所平成 23 年 9 月 27 日裁決（裁決事例集 84 集 47 頁）

請求人は、相続開始前に被相続人の預金口座から現金を引き出し、現金を申告除外したほか、出金した現金の一部を入金した被相続人名義口座についても申告していなかったことから、原処分庁は、請求人が①当初申告書の作成に際し、関与税理士に対し、現金の存在が発覚することを恐れて当該被相続人名義預金口座と取引があったことを告げていないこと、②当該被相続人名義預金口座に係る残高証明書を請求していないこと、③関与税理士から現金残高について尋ねられた際に明らかに事実と異なる金額を回答していること、④調査担当者に現金は申告済み以外にはなかった旨の虚偽の答弁を行っていることからすれば、相続財産の隠匿を目的とした特段の行動をしていたものと認められるとして重加算税の賦課決定処分を行った事例である。

裁決では、申告漏れとなった現金は、被相続人が再度入院した後に、請求人又は請求人の妻が引き出し、その後、請求人が被相続人宅の寝室のたんす内に入れて保管していたと認められるから、請求人は、現金が

相続財産であることを十分に認識していたと認められる。そして、請求人が、現金を現実に保管していた時期であるにもかかわらず、関与税理士に対し、相続開始日に被相続人が保有していた現金の残高について明らかに事実と異なる説明をしていることを併せ考えると、請求人は、現金が相続財産であることを十分に認識しながら、相続財産である現金について虚偽の説明をしているのであるから、当初から現金の存在を秘匿し、現金を過少に申告する意図が請求人にあったと認められる。また、請求人が、税務調査において、調査担当者に対し、相続開始日に現金は申告済み以外になかった旨虚偽答弁した事実は、当該過少申告の意図が請求人にあったことを裏付けるものである。また、被相続人名義預金については、請求人は、当初申告書を提出する前に、同金融機関において請求人名義口座を開設し、被相続人名義の預金口座から水道料金の口座振替先を変更していることからすれば、遅くともそれまでに被相続人名義預金が相続財産であることを認識していたと認められる。これに、関与税理士が請求人に対し預金残高証明書等の提出を求めていたにもかかわらず、請求人が被相続人名義預金口座に係る残高証明書の発行を金融機関に請求していないことを併せ考えると、請求人は、被相続人名義預金を秘匿して相続税の申告をする意図の下、あえて残高証明書の発行を請求せず、関与税理士に被相続人名義預金の存在を知らせなかったと認められるとして、重加算税の賦課決定処分を認めた⁽⁹¹⁾ものである。

所得税においては、過少申告の意図の推認要素として、複数年度の過少申告があげられるが、相続税では、「相続財産は、納税者の財産ではなく、納税者が日常的に管理しているわけではないため、相続財産の移転は、納税者本人の日常の財産の管理とは異なり、相続があったからこそ行う非日常的な出来事として、納税者が忘れるはずがないという経験則

(91) 原処分庁が併せて重加算税の対象とした当該金融機関の出資金については、請求人がその存在を認識していたということとはできないとして、裁決において処分を取り消している。

が根底にあるように思われる。このような相続財産の特殊性から、相続財産の移転行為が、相続税に係る単年度の過少申告の事案では、重視されているように思われる。」⁽⁹²⁾と吉田正毅氏は述べられる。

これに対して、贈与税は、複数年にわたって贈与を繰り返して受ける事例があり、例えば、毎年、不動産と現金の贈与を受けながら、不動産については申告し、現金を申告しないという事例においては、重要な間接事実の一要素と捉えることができそうである。

ホ 国税不服審判所平成 27 年 10 月 2 日裁決（裁決事例集 101 集 68 頁）

請求人は、被相続人に帰属する相続人名義の預金について、相続財産であることを認識しながら相続財産として申告しなかった事例である。

裁決では、請求人は子名義の各定期預金が被相続人に帰属する相続財産であることを認識していながら、あえてこれを関与税理士に告げず、その上で、各定期預金が子供らの名義であって名義上被相続人に帰属しないかのような外形を備えていたことから、これが記載されていない遺産分割協議書を申告書に添付して相続税の過少申告に及んだものである。そして、税務調査においても、これら各定期預金が既に贈与されたものであるという根拠のない答弁を行うなど、真実の相続財産の価額を隠ぺいする態度をできる限り貫こうとしているのである。請求人らのこのような行為は、当初から相続財産を過少に申告することを意図し、その意図を外部からも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行ったものと認められると結論付けた。

この事例では、対象財産が家族名義預金であり、外形上被相続人に帰属しない財産であった状態を利用したことに加え、税理士に対する秘匿、遺産分割協議書にも記載せず申告書に添付、調査時の虚偽答弁など複数の事実を認定している。

(3) 事例の整理

(92) 吉田正毅「重加算税－特段の行動の類型－（下）」税理 59 卷 8 号 81 頁（2016）。

ことさら過少申告に関連し重加算税の賦課が認定された事例を次表のとおり整理すると、税理士に対する秘匿を特段の行動（事例によっては直接的な隠蔽・仮装の行為）として認定しているほか、併せて、調査時の虚偽答弁やその他多くの間接事実が取り込まれていることがわかる。また、相続人名義等の状態利用や遺産分割協議書等の虚偽記載などの積極的な隠蔽・仮装と評価される余地もある行為に加えて、ことさら過少申告等における特段の行動を判断要素に取り入れているものもあり、記帳や書類保存の義務のない相続税や贈与税においては、特段の行動は積極的な隠蔽・仮装の行為を包含するものともいえ、両者は全く別の枠組みではなく、事実認定上の相互補完的關係にあるものと考えられる。

(表 1) ことさら過少申告が認定された事例における特段の行動等

		税理士に 秘 匿	調査時の 虚偽答弁	その他の事実
(1) 裁判例	イ	○		・除外財産を加えて税額を試算
	ロ	○		・相続人名義の状態利用 ・税理士から名義財産等の事前説明
	ハ	○		・相続人名義の状態利用 ・架空書類の作成
	ニ	○		・内容虚偽の説明書を税理士に提示 ・税理士に十分な検証時間を与えず、 質問への回答を避ける ・申告書記載漏れを指摘せず
(2) 裁決 事例	イ	○		・高額で除外割合が高い ・残高証明書の入手時期が分割協議、 申告時期と近接 ・記載漏れを指摘する再三の機会あつ たが指摘せず
	ロ	○	○	・複数回にわたる分割協議の際に共同 相続人への秘匿 ・残高証明書を税理士に渡さず ・調査時の書類不提示 ・納税資金が必要であったが、流動資 産を失念したと不自然な主張
	ハ	○	○	・相続人名義の状態利用 ・あえて相続人固有の普通預金通帳等 のみを税理士に提示 ・根拠なく生前贈与の主張
	ニ	○	○	・現金在り高につき、税理士に明らか に事実と異なる説明 ・除外した現金を一部入金した被相続 人名義口座も連動して除外 ・残高証明書を入手せず
	ホ	○	○	・相続人名義の状態利用 ・内容過少な遺産分割協議書の添付 ・根拠なく生前贈与の主張

(注) (1) イ及びロの事例は、判決において直接的に隠蔽・仮装の行為を認定しており、特段の行動と明示していない。

2 ことさら過少申告が認定されなかった事例

(1) 裁決事例

イ 国税不服審判所平成 23 年 5 月 11 日裁決（裁決事例集 83 集 465 頁）

請求人が、証券会社の被相続人名義の保護預かり口座にあった上場株式の存在を税理士に秘匿し、税理士に過少な申告額を記載した申告書を作成させ、提出したことは、当初から相続財産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といえるとして重加算税の賦課決定処分を行った事例である。

なお、請求人は、当初申告において、申告漏れとなった上場株式と同一銘柄の被相続人の別名名義の現物株式を申告している。

裁決では、原処分庁の主張に対してそれぞれ次のとおり判断した。

(イ) 税理士に証券会社の残高証明書を交付しなかったこと

請求人は、被相続人の生前、所得税確定申告資料を被相続人から渡され、中身を具体的に確認せず税理士に渡し、被相続人の準確定申告においても必要な書類をすべて税理士に送付したものと認識していたのであって、このような認識の中、税理士は、金融機関の残高証明書としてまとめて説明し、証券会社の残高証明書の提出を個別具体的に要求しなかったと答述及び申述し、請求人は、税理士から銀行の残高証明書の提出は求められたが、有価証券については記憶にないと答述していることを併せ考えると、請求人は、相続税の申告に当たって、税理士が申告漏れとなった株式を把握するために必要な資料を既に所持しており、資料を改めて提出する必要がないと考えた可能性を否定しえず、請求人が証券会社の残高証明書を提出しなかったことをもって、請求人に過少申告の意図があったとはいえないとした。

(ロ) 税理士の申告書案説明時に株式の記載漏れを指摘しなかったこと

税理士は、請求人に対して、説明当日、初めて申告書案を提示し、その場で即座にその財産明細書の確認を求めており、それを請求人に事前に送付したり、事後に預けるなどしていなかったと認められると

ころ、財産明細書には、土地、建物及び現金預貯金等も含め、5 ページにわたって相続財産の明細が記載されており、これだけの数量の財産について個々に説明するためには相当に時間を要し、限られた時間内に請求人がその内容を理解するのに十分な説明や確認を行うことは困難であろうことが想像できるのであり、このために税理士が費やした時間は1時間にも満たないものと認められ、税理士が請求人に対して十分な説明や確認を行わなかったことが推認できる。申告書案には、同じ銘柄の株式が相続財産として記載されていたことを併せ考えると、請求人は、申告漏れとなった株式が相続財産として当然記載されると誤認したまま、申告書案の財産明細書を十分に確認せず、その誤りに気付かなかったという可能性を否定しえないから、当該株式を相続財産として認識し、株数についても認識していたからといって、申告書案の財産明細書に当該株式が記載されていなかったことを、請求人が税理士に指摘しなかった事実のみをもって、請求人に過少申告の意図があったということとはできないとした。

(ハ) 税務調査における虚偽答弁

調査担当者が被相続人はどこの証券会社を使っていたかと質問したのに対して、被相続人は現物で株を保有しており、金庫に保管していた、今は H 証券会社に預けているのでここにはない旨回答しているものの、税務調査時に H 証券会社に株式を預けていること自体を隠そうとしているわけではなく、被相続人が証券会社に株式を預けていたことを明確に否定しているとはいいきれず、他の株はないと思う旨の請求人の回答は、申告した以外の銘柄の株式はないとの趣旨であった可能性も否定しえない。さらに、調査報告書に記載された内容は、税理士の審判所に対する答述とも相違しており、審判所の調査によっても、株式に関して請求人と調査担当者との間で実際にどのような応答があったのか特定することはできないので、調査報告書によって請求人が虚偽の答弁を行ったことを認めることはできないとした。

この事例は、被相続人の別名名義の現物株式を申告し、証券会社の保護預かりとしていた同一銘柄の株式が申告漏れとなっていた稀有な事例であり、そのことが請求人の誤認をもたらしたものと評価された一つの事例裁決として理解されるべきであろう。

ロ 国税不服審判所平成 23 年 11 月 25 日裁決(裁決事例集 85 集 297 頁)

被相続人の妻である請求人は、被相続人の事業収入を原資とする相続人名義の国債及び預貯金について、相続財産として認識しながらこれらを申告せず、税務調査においても名義財産はない旨の虚偽の申述を行ったほか、預金通帳等の関係書類の提示を拒否したとして重加算税の賦課決定処分を行った事例である。

裁決では、申告漏れとなった相続人名義財産の原資は、被相続人が事業で蓄えた資金であり、被相続人の指示により、請求人が口座の開設手続をした後、被相続人が当該口座に係る通帳及び登録印鑑の印章を管理しており、被相続人の指示により、請求人が口座の入出金を行っていたと認められることからすると、請求人は、相続人名義財産が少なくとも、その名義人、すなわち、相続人らに直ちに帰属する財産であると認識していたとは認められない。他方で、請求人は被相続人の事業専従者であること及び請求人が調査担当者に対して、「私も一緒に働いてきたのに私の財産はゼロなのか」と質問をしていることからすれば、請求人においては、相続人名義財産の一部は、同人に帰属するものであると認識していたものと認められる。さらに、当初申告書の作成前に、税理士が請求人に対して相続人ら名義の預金等の存在について質問をしておらず、請求人が税理士から相続人ら名義の預金等が相続財産になる場合があることについて説明を受けた事実も認められないことからすれば、請求人においては、相続税の申告期限までに、相続人名義財産の全部が被相続人に帰属するものであることを、明確に認識していたとまでは認められない。そうすると、請求人が、相続人名義財産について、当初から過少に申告することを意図していたとまでは認められないと結論付けた。

また、税務調査時の虚偽答弁、調査非協力については、調査担当者の質問は、被相続人の財産から形成された相続人らの名義の財産の有無についてであり、請求人においては相続人名義財産が被相続人に帰属するものであることを明確に認識していなかったことからすれば、同人が「そのようなものはない」旨回答したからといって、これが直ちに原処分庁の主張する虚偽答弁であると評価することはできない。また、預金通帳等の提示の拒否については、請求人が預金通帳などを提示しようとして一旦は立ち上がりかけたものの、税理士の「全て税務署が調べているのだから無理に出す必要はない」旨の言葉を受けて提示せず、調査担当者が再度提示を求めた際にも同税理士の言葉を受けて提示しなかったことが認められることからすれば、請求人の行動のみをもって、当初から相続人名義財産を除外して申告する意図があったことをうかがわせる事実と評価することはできないとした。

この事例は、そもそも相続人名義財産が被相続人に帰属する財産であるという認識が認められなかったのであり、外形上、被相続人に帰属することが判明し難い状態の利用はもとより、併せて主張した虚偽答弁や調査非協力もその経緯から判断して過少申告の意図を推認できるとまでは評価されなかったものである。

一方で、相続人名義財産の少なくとも一部は被相続人に帰属する財産であるとの認識があったことに焦点を当てて再考を試みると、調査時の虚偽答弁や通帳等の不提示などの行為は過少申告の意図を推認できる事実とも評価することもでき、これらを総合的に判断した場合には、異なる裁決もあり得たものと考えられる。

ハ 国税不服審判所平成 24 年 4 月 24 日裁決（裁決事例集 87 集 342 頁）

被相続人の妻である請求人は、請求人名義の預貯金、有価証券及び保険契約並びに被相続人の事務所名義預金が相続財産であることを認識していたにもかかわらず、その存在を共同相続人及び税理士に伝えず、税務調査においても、これら財産の存在について不知である旨の虚偽の申

述をしたとして、重加算税の賦課決定処分を行った事例である。

裁決では、請求人は、相続財産である請求人名義財産と請求人固有の財産とを一括して管理運用しており、これらの財産の明確な区分ができていなかった可能性を否定できず、また、請求人が自己の名義財産のみならず、被相続人名義の一部財産も管理運用していたと認められることからすれば、被相続人から請求人へ明確な贈与の意思表示はなかったとしても、請求人及び被相続人には、これらの財産が長年の夫婦の共同生活によって蓄えられたものとして、互いの貢献度に応じて財産名義を請求人と被相続人とに区分したものであるという認識を持っていた可能性も否定できないのであって、他に請求人において、請求人名義財産が明らかに被相続人に帰属する相続財産であると認識していたとまで認めるに足りる証拠はない。また、請求人は、関与税理士から請求人名義財産に係る残高証明書等の資料の提出依頼を受けていなかったのだから、関与税理士に対し請求人名義財産の存在を積極的に説明していなかったとしても、相続財産を過少に申告するという確定的な意図を持って請求人名義財産を関与税理士に秘匿したということまではできない。また、請求人が税務調査において調査担当者に対し、請求人等名義財産に係る取引報告書、預金通帳及び保険証書等の一部を自主的に提示していることからしても、相続財産を過少に申告するという確定的な意図を認めることができないとした。また、事務所名義預金については、請求人がその存在を認識していたことは認められるとしても、事務所名義預金が申告書に相続財産として記載されていないことを認識していたとする具体的事実については何の主張もなく、原処分関係資料及び当審判所の調査の結果によっても、その事実を認めるに足りる証拠はないとして、過少申告の意図を否定している。

裁決では、請求人が、請求人の名義財産と請求人固有の財産、さらには被相続人名義財産の一部を一括して管理運用していたことから、明確に財産の区別ができておらず、相続財産としての認識を有していなかつ

た可能性を示しているが、原処分調査で明らかとなった、①請求人には年金等を除く収入がなかったこと、②贈与を受けた事実はないと申述していること、③過去に取得した相続財産は土地のみであることなどの事実から、到底、請求人名義財産を自己の財産と誤認するとは考えられないとの結論もあり得たものと思料する。

二 国税不服審判所平成 27 年 10 月 1 日裁決（裁決事例集 101 集 1 頁）

請求人は、相続開始前に、自らが実質的に経営する同族会社における被相続人からの借入金の帳簿上の残高を減少させる各種の仕訳を行い、仕訳により減少させた後の帳簿上の借入金の残高を被相続人の同族会社に対する貸付金の額であるとして相続税の申告をした。

これに対し、原処分庁は、税務調査によって、請求人が根拠となる私法上の行為が存在しない仕訳を故意に行うことにより、貸付金の額を減少させたのであるから、相続税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実を仮装したとして、重加算税の賦課決定処分をした事例である。

裁決では、請求人が行った仕訳を個々に検証し、請求人が被相続人と協議の上で被相続人の意思に基づいて行った仕訳を抽出し、その部分について、請求人の行為は、相続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（被相続人の関係会社に対する貸付金の額）を隠蔽し、故意に脱漏し、あるいは故意にわい曲したものであるとまでは認めることができないとして、重加算税の賦課決定処分を取り消した。

さらに、請求人が、調査担当者に対し、「私の父（被相続人）が各会社（本件各会社）に対して有していた貸付金を少なくし、父が亡くなった場合の相続税を少しでも少なくするために関与税理士に相談せず、私の独断で行ったものです。」、これらの仕訳に関する「取引は存在しませんでしたので、書類の作成もなく、父の a 社への貸付金と相殺し、取引が存在したような操作をしてしまいました。」などと申述したことを根拠に、請求人は、相続税の負担を減少させる目的の下、各会社の帳簿において事実に基づかない各仕訳を行い、被相続人からの借入金の帳簿上の

残高を減少させたものであり、そのような請求人の行為は、相続税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いうことに該当するから、通則法 68 条 1 項に規定する「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」たことに該当する旨の原処分庁の主張に対して、裁決では、「当該申述を記録した本件質問応答記録書には、調査担当職員の見解の請求人に対する質問が記録されていないため、当該申述がどのような質問に対する申述であるかが不明で、その趣旨が必ずしも明確とはいえない。とりわけ、『私の父が本件各会社に対して有していた貸付金を少なくし、父が亡くなった場合の相続税を少しでも少なくするために関与税理士に相談せず、私の独断で行ったものです。』との申述については、請求人が相続税を過少に申告することを意図していた旨の申述をしたというよりも、納付すべき相続税額を減らすこと（節税）を意図していた旨の申述をしたとも理解できるのであって、そのような請求人の申述をもって、請求人が相続税を過少に申告することを意図していたとまで認めることはできない。」とされた。

この裁決では、同族会社において、事実に基づかない架空仕訳を行う行為は、それ自体が隠蔽・仮装の行為に当たると明示している点で他の事例の参考となろう。

ホ 国税不服審判所平成 28 年 5 月 13 日裁決（裁決事例集 103 集 43 頁）

請求人は、被相続人の死亡に伴い受領した生命保険金の一部及び被相続人を保険契約者とする生命保険契約に関する権利の一部を申告せず過少申告となった事例である。

原処分庁は、受領した生命保険金 1 口並びに 4 口の契約者及び保険受取人を被相続人から請求人に変更し、その後満期や解約によって金銭を受領している事実から、相続財産として十分に認識しながら、税理士に対し、各保険に関する書類を提出せず、税務調査においても申告した生命保険以外の生命保険契約はない旨の虚偽答弁をしたとして重加算税

の賦課決定処分を行ったものである。

裁決においては、請求人は、これら各保険の契約締結に関与していないこと、請求人は、相続開始の約 4 か月後に生命保険会社職員から教示を受けるまでは、保険 2 口について、相続に起因する保険金の支払請求手続ないし契約者等の変更手続の必要性を認識しておらず、生命保険会社職員から促されて受動的にこれらの手続を行ったものとみられること、請求人は、当初申告当時、残りの保険契約 3 口の存在を認識していなかったことがうかがわれることに加え、請求人は、当初申告書の作成過程で関与税理士に対し相続財産の計上漏れを指摘して訂正を求めるなど、正確な申告を行う姿勢を示していたこと、請求人は、調査担当者から各保険の申告漏れを指摘された後、遅滞なく修正申告に応じていることに照らせば、請求人が、各保険を故意に申告の対象から除外したものは認め難く、請求人が、相続税を当初から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ものとは認めることができないと結論付けた。

さらに、税務調査時の虚偽答弁について、請求人の各保険に関する申述は、その内容に曖昧な点や客観的事実と整合しない点はあるものの、当初申告から申述までに約 1 年が経過しており、申述の際に申告漏れを指摘されて修正申告に応じる旨表明していることに照らせば、故意に自己の認識と異なる虚偽の答弁をしたとまではいうことができないと判断している。

請求人は、過少申告となった保険証券について手続をせずに事務室内に保管しており、生命保険会社に促されて保険金の支払請求手続及び名義変更手続を行っていることから、生命保険にそれほど頓着していなかったことがうかがわれ、このことが、期間経過も相まって税務調査時の「ほかに生命保険契約はない」旨の答弁につながったものとして、虚偽答弁には当たらないと判断したと理解することはできる。

しかし、悪意に考えれば、課税庁から発見されることを回避するために故意に各種手続を行わないことも想定され、その点、申告された生命保険金や生命保険契約に関する権利がある以上、申告されたものと過少申告となったものの異同、規則性等について明らかにされるべきであったほか、指摘されて遅滞なく修正申告に応じることと、当初から過少申告を意図していたこととの関係が不明瞭であるともいえるのではないだろうか。

へ 国税不服審判所平成 28 年 5 月 20 日裁決（裁決事例集 103 集 57 頁）

請求人は、被相続人の死亡に伴い受領した生命保険金 11 口のうち、4 口を申告したが、残りの 7 口を申告せず過少申告となった事例である。

原処分庁は、請求人が、過少申告となった生命保険金について相続財産となることを十分かつ正確に認識しており、相続税申告書の作成に当たって、共同相続人から、受領した生命保険金について質問を受けた際にその存在を明らかにしなかったこと、また、相続税の申告書について、過少申告となった生命保険金の申告漏れを指摘することなく署名押印していることなどから、当該生命保険金の存在を隠蔽したとして重加算税の賦課決定処分を行ったものである。

裁決において、請求人は、各無申告保険金をいずれも請求人名義の預金口座への振込送金により受領した上、調査の際には、調査担当者からの求めに応じて、預金口座に係る預金通帳等を逡巡なく提示しているのであって、各無申告保険金の発見を困難ならしめるような意図や行動はうかがわれぬ。また、請求人は、調査担当者から各無申告保険金の申告漏れを指摘されると、特段の抗弁をすることなく当該事実を認めており、修正申告の勧奨に応じて遅滞なく修正申告をしていることにも照らせば、請求人が、各無申告保険金を故意に除外したものとまでは認め難い。これらによれば、請求人が、当初から相続財産を過少に申告することを意図し、その意図を外部からも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ものとは認めることができないと結

論付けている。また、原処分庁の主張する税務調査における虚偽答弁についても、「当初申告において各無申告保険金が申告漏れになっていた理由は分からず、申告したものと思っていた」と申述したに過ぎず、内容に曖昧な点はあるものの、これをもって虚偽の答弁とまでは評価することはできないとした。

この事例では、生命保険金が相続財産であるという認識はあったものの、共同相続人及び申告書の作成補助者に交付した生命保険金の支払明細書に漏れがあったこと、共同相続人等から他の生命保険金の有無を尋ねられたときに、十分に確認せずに他にはない旨答えたことが過少申告につながったものであるから、検算をせず計算誤りゅうとなったケースと大きな差はなく、そもそも過少申告の意図が存在する余地はなかったともいえる。この事例は、税理士が関与していないものであったが、税理士が関与している場合であっても、申告漏れに至る経過は同様にたどったものと想像できる。税理士が関与していない場合であっても、共同相続人や申告書の作成補助者に対する秘匿や虚偽答弁は、過少申告の意図を外部からもうかがい得る一つの特段の行動に当たるものと理解できるのであるから、秘匿に至る詳細な事情は十分に考慮されなければならない。

ト 国税不服審判所平成 30 年 3 月 29 日裁決（裁決事例集 110 号 82 頁）

請求人は、相続開始の前月に被相続人名義の預金口座から現金約 1 千万円を引き出し、自己名義の二つの預金口座に入金した。相続税の申告を依頼した税理士からは、被相続人名義の預貯金に係る通帳の提示や相続開始前後の入出金についての説明は求められなかったため、税理士の依頼に基づき、被相続人名義の預金口座の残高証明書等を交付した。その結果、この金員が過少申告となったものであるが、原処分庁は、当該金員が相続財産であることを認識した上で、遺産分割協議書にこれを記載せず、税理士に対して、被相続人名義の預金通帳の提示及び預金取引の事実を伝達せずに、被相続人の預金口座の残高証明書のみを提示した

ものとして重加算税の賦課決定処分を行った事例である。

裁決では、請求人が被相続人名義の預金口座から引き出して自己の預金口座に預け入れていることからすると、被相続人の死亡直前にこれらの口座に入金した金員が、相続財産であると認識していたものと見る余地もないわけではないが、その大半及び一部が被相続人の葬式費用や法要等の支払に充てられていることからすると、そもそも請求人は、被相続人の入院費用や死亡時の費用の支出に備えて預金の引出しを行ったものと認めるのが相当であり、さらに、税務調査の際に請求人が調査担当者から指摘されて、本件金員が相続財産であると認識した旨申述していることから、請求人は、相続税の申告の際、本件金員が相続財産であると認識していなかったものとも評価し得ると結論付けている。

加えて、税理士に対する秘匿行為についても、税理士が、請求人に対し、被相続人名義の預貯金に係る通帳の提示や相続開始前後の入出金について説明を求めなかったことからすると、遺産分割協議書及び申告書の作成に当たり、当初税理士に提示した資料で事足りると認識していたものとも評価し得る。そして請求人が、当初税理士から、被相続人名義の預貯金に係る通帳の提示を求められたのに対し、これを拒否ないし虚偽の説明をしたというのであればまだしも、税務調査に係る事前打合せの際には、税理士の求めに応じて被相続人名義の預金通帳等を用意したのであるから、当初税理士からの求めがあれば、被相続人名義の預金通帳等を提示していたと考えるのが自然である。そうすると、請求人は、当初税理士に対し、過少な相続税額が記載された申告書を作成させるため、被相続人名義の預金通帳を提示せず、残高証明書のみを提示したものと評価することは困難であるとした。

相続開始前 1 か月の被相続人口座からの出金であれば、相続財産としての認識は強く推測されるべきところ、出金の目的と金額、また、それに見合った支払事実から、相続財産としての認識が欠如し、又は希薄となったものと判断したのであろう。相続財産としての十分な認識があり、

かつ過少申告を意図するならば、決定的な隠蔽・仮装と評価すべき特段の行動、場合によってはいくつもの特段の行動によってその目的を達成しようとするのであるが、そもそも相続財産としての認識がなければ、過少申告の意図も特段の行動も発生する必然性はないのである。

反対に、相続開始前の直前出金の事実から、相続財産としての十分な認識を有していたことを前提にすると、自己の預金に預け替えた上で、税理士から現金出金の事実を指摘されなかったことに乗じて、相続開始日の現金在り高を過少に報告し、遺産分割協議書や申告書を過少に記載させ、税務調査の事前通知後に隠し通せないと判断して通帳を税理士に提示し、調査時には調査担当者から指摘されて初めて相続財産として認識したとの虚偽答弁を行ったと判断する立場も直ちに否定され得るものではないと考える。

チ 国税不服審判所平成 30 年 10 月 2 日裁決（裁決事例集 113 集 30 頁）

被相続人が契約者である建物更生共済契約及び出資金が相続財産として申告されていなかった。相続開始後、請求人は、被相続人が有していた預金口座の解約手続ともに、建物更生共済契約の名義変更手続と相続開始日現在の解約返戻金相当額等証明書を取得し、出資金についても脱退の上で払戻しを受ける旨の手続を行っていたことから、相続財産として認識していたにもかかわらず、申告に当たり、その存在を税理士に伝えず、貯金等の残高証明書のみを提示したものとして重加算税の賦課決定処分を行った事例である。

裁決は、請求人が行った一連の名義変更手続は、建物更生共済契約の共済契約者が死亡した場合において、その建物を承継する相続人が通常行う手続と外形上何ら異なることがなく、その後、相続人が全ての相続財産を対象として、税務官庁に申告をすれば何ら違法・不当な点を認めることができないものであって、このような手続を行ったからといって、それだけで直ちに請求人に過少申告の意図があったと認めることはできないし、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動であるという

こともできないと判断した。さらに、税理士は、請求人に対して、相続税の申告手続等の説明に当たり、建物更生共済契約に関する具体的な説明を行っていなかったと認められる。このような状況において、請求人が税理士に対して各共済契約の存在を告げなかったとしても、直ちに、各共済契約の存在が念頭にあったにもかかわらず、あえてこれを告げなかったとまでは認めることができないから、請求人に過少申告の意図があったと認めることはできないし、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動であるということもできない。

加えて、請求人は、満期共済金の額に相当する金員を原処分庁が容易に把握し得ないような他の金融機関や請求人名義以外の口座などに入金したのではなく、解約した各貯金口座の払戻金の入金口座である請求人口座に入金していることからしても、満期共済金について、原処分庁をしてその発見を困難ならしめるような意図や行動をしていない。以上のことからすると、請求人が各共済契約に係る権利の財産的価値及びこれを承継した事実を認識した上で、各共済契約の存在を税理士に告げなかったとしても、これらのことをもって、過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動であるということとはできない。また出資金についても同様の理由で重加算税の賦課決定処分を取り消すとした。

原処分庁は、相続開始後の名義変更手続については、相続財産としての認識の有無を示すものとし、「過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」としたのではないと理解するが、あくまでも税理士に対してその存在を告げなかったことを特段の行動とするならば、相続財産としての確実な認識があったことはもちろん、過少申告の意図を推認できるよう、税理士に対する秘匿の背景なども明らかにされることは必要であろう。

リ 国税不服審判所令和元年 11 月 19 日裁決（裁決事例集 117 集 3 頁）

請求人の母（以下「相続人」という。）は、被相続人名義の預金について相続開始後に解約手続を行い、同じ金融機関の自己名義の預金口座に

入金したのであるが、この預金の存在を税理士に告げず、過少申告となった事例である。

裁決では、調査担当者が作成した調査報告書について、税理士が調査担当者に対し、「わたしにみせていないのだからそうなります。」と述べているだけであって、申述時における税理士の認識を述べているに過ぎない。この申述内容からは、相続人が税理士に対して、預金の存在を、過失により伝えなかったのか、意図的に伝えなかったのかということまでは判別できず、あえて預金の存在を伝えなかったという意図まで読み取ることは到底できないとした上で、過少申告の意図が推認できない理由として、①相続人は、この預金を原処分庁が容易に把握し得ないような他の金融機関や相続人名義以外の口座などに入金したのではなく、解約した預金の口座と同じ金融機関の相続人名義の口座に入金していたこと、②相続人は、税務調査に至ってもこの口座を解約していなかったこと、③相続人は、この口座の預金通帳が使用済通帳として破棄できる状況にありながら、税務調査が行われるまで保管し、調査の際には、調査担当者の求めに応じて、預金の使用済通帳を素直に提示していること、④調査担当者からこの預金を含めた被相続人名義の財産の申告漏れを指摘されると、特段の弁明をすることなく当該事実を認め、修正申告の勧奨に応じて修正申告をしていることなどの事情からして、相続人が、この預金を故意に申告の対象から除外する意図があったものとは認め難いと結論付けたものである。

相続人は、被相続人の母であり、極めて高齢者で税務調査後に死亡したことから、裁決書からは、相続人本人が本件預金を相続財産として明確に認識していたか否かや税理士に対してその存在を告げなかった背景について明らかにされておらず、過少申告の意図の存在の判断が困難な事例であったことが想定される。

(2) 事例の整理

ことさら過少申告が認定されなかった事例について、原処分庁の主張を

次表のとおり整理すると、原処分庁は、ほとんどの事例で税理士に対する秘匿を特段の行動としているほか、多くの事例で調査時の虚偽答弁を取り込んでいる。一方で、ことさら過少申告が認定された事例に比較するとその他の事実が少ない傾向が認められ、複数の事実があっても過失を否定できるほどの確固たる事実とは言い難い。これらの事例では、相続財産としての認識がなかったと判断されたものもあり、その場合は、当然に税理士に対する秘匿や調査時の虚偽答弁、共同相続人に対する秘匿等は同時に発生する。したがって、過少申告が単なる偶然や過失ではないとするためには、相続財産としての認識があることはもちろん、同時に多角的な事実の集積から総合的に判断されるべきものとする。

(表 2) ことさら過少申告が認定されなかった事例における特段の行動等

		課税庁の主張			裁 決
		税理士に秘匿	調査時の虚偽答弁	その他の事実	
(1) 裁決事例	イ	○	○	・残高証明書を入手せず ・申告書案の記載漏れを指摘せず	・税理士から具体的な書類の指示なし ・十分に内容を確認せず
	ロ		○	・調査非協力	・税理士の説明後に態度を変更
	ハ	○	○	・共同相続人への秘匿	・相続財産として明確な認識なし
	ニ	○		・会社帳簿に架空の仕訳	・架空と認定した部分は重加算税を維持
	ホ	○	○		・相続財産として認識なし ・速やかに修正申告
	ヘ		○	・共同相続人への秘匿	・十分に確認せず
	ト	○		・遺産分割協議書に記載せず ・預金通帳を税理士に提示せず	・相続財産として認識なし ・税理士から指示なし
	チ	○		・共済契約の解約返戻金を税理士に提示せず	・税理士から具体的な指示なし
リ	○			・故意か過失か判別できず	

第 3 節 特段の行動

積極的な隠蔽・仮装の行為が存在しないことさら過少申告等においては、当初から過少申告等の意図が存在することを客観的に推認し得る「外部からもうかがい得る特段の行動」を認定する必要があるが、本節では、いかなるものが

特段の行動として観念できるかについて考察する。

1 特段の行動の概要

品川芳宣教授は、特段の行動について、「作為的な不申告行為、つまみ申告行為又は虚偽申告行為等であるかを何をもって推認できるかについては、問題のあるところであろうが、不自然な多額な所得金額の申告除外やつまみ申告、合理的な理由もないのに借名等で申告したり取引する行為、申告書に架空の経費項目を加えたり虚偽の証拠資料を添付する行為、記帳能力等がありながら証拠隠匿を意図して帳簿を備え付けなかったり、原始記録を保存しないで行う不申告行為、不申告や虚偽申告後の税務調査における非協力、虚偽答弁、虚偽資料の提示等が複合して行われている場合(その行為いかんによって、単独で行われている場合をも含む)には、それぞれの事実関係の実態に応じて作為的な不申告行為、つまみ申告行為又は虚偽申告行為等と推認し、隠ぺい又は仮装行為と認定し得るであろう。」⁽⁹³⁾と述べられる。

また、近藤崇晴氏は、最高裁平成 7 年判決の解説において、「『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』というのが、具体的にはどのような場合であるのかについては、事案ごとに諸般の事情を総合考慮して判断すべきであり、今後の事例の積み重ねを待つ必要があるが、例えば、多額の所得があったにもかかわらず、これをゼロとし、あるいはそのごく一部だけを作為的に記載した申告書を提出し続けた場合、そのような所得を得た納税者が通常であれば保管しておくと考えられる原始資料をあえて散逸するにまかせていた場合、税務調査に対する非協力、虚偽答弁、虚偽資料の提出等の態度を採った場合などがこれに当たり得ると思われる。」⁽⁹⁴⁾と説明されている。

本稿における考察を通じて、過少申告等の意図を外部からもうかがい得る

(93) 品川・前掲注(27)380 頁。

(94) 近藤・前掲注(77)482 頁。

「特段の行動」を整理すると、それ自体では直接的に隠蔽・仮装の認識を認めることはできないが、過少申告等を招来させる可能性のある間接事実のうち、通常の申告では起こり得ないような人のあらゆる行為⁽⁹⁵⁾を指すものと考えられる。したがって、課税庁が把握した事実に基づいて、当初から過少申告の意図が存在したか否かを決していかざるを得ないのであるから、過失を排除するなど、その精度を高めていくためには、可能な限り間接事実、特段の行動を集積していかなければならない。

住田裕子氏は、過少申告の故意について、「仮に、一つの実事では、故意が推認し得ないとしても、二つ、三つと複数の事情が重なれば、もはや偶然ではなく、作為があったとして、推認の度合いが高まることもあろう、各判例が、要件該当行為として複数の事実を挙示しているのも、そのようなものと理解することができる。」⁽⁹⁶⁾と述べられ、参考とすべきものである。

2 特段の行動の時期

川神裕氏は、最高裁平成 6 年判決の解説において、原則として、法定申告期限の経過する以前の隠蔽・仮装行為のみが重加算税の対象となるとされるが、積極的な隠蔽・仮装行為がないことさら過少申告のような場合においては、「真実の所得金額を隠ぺいし、税務調査等に対しても隠ぺいし続けるための対策を施すつもりで過少の申告書を提出し、当初の意図のとおり事後に虚偽資料の提出等、隠ぺいのための具体的行為を行った場合には、事前に工作をした上で過少申告に及んだ場合と実質的に区別すべき理由はないから、このような限りで、申告態様と合わせて申告後の行為も考慮される。重加算税の賦課要件となる『隠ぺい』に当たるためには、過少申告行為とは別に、隠ぺいの意図の客観的な表れと認められ、過少申告行為と合わせて税務調査を

(95) 木村弘之亮『租税過料法 [租税法研究双書 2]』69 頁 (弘文堂、1991) によると、「行為とは、人の外部的態度をいい、これを内容的に詳述すれば、意思による支配の可能な、何らかの社会的意味をもつ運動または静止をいう。」と説明されている。

(96) 住田・前掲注(81)12 頁。

困難にするような行動が必要であるが、その行動の時期は、申告時点での意図の実現と見られる限り、申告時以降であってもよく、この場合、当初からの意図に合わせて申告がされている以上、『基づき』の要件は満たすと考える」⁽⁹⁷⁾と述べられる。

また、住田裕子氏も、隠蔽・仮装の要件の対象として、「税務調査に対する虚偽答弁や虚偽資料提出行為なども含まれよう。」⁽⁹⁸⁾との見解を示される。

大阪地裁平成 28 年 2 月 26 日判決（税資 266 号順号 12809）において、最高裁平成 7 年判決は、「重加算税の制度は、納税者が過少申告をするについて隠ぺい、仮装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を科することによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものであるとした上、このような重加算税の制度趣旨に照らし、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、過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が存在するものとして、重加算税の賦課要件が満たされるとしたものであると解される。しかるに、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が納税申告書の提出又は法定申告期限より前のものに限られるとすることは、上記のような重加算税制度の趣旨に反する結果になることは明らかであって、平成 7 年判決のいう『過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動』が納税申告書の提出又は法定申告期限より前のものに限られるということとはできない。」と明示している。

二重帳簿の作成や売上除外等の積極的な隠蔽・仮装の行為が行われた時期については、原則として、法定申告期限前の行為に限られるとするのが現状では妥当な理解であるとの前提に立つとしても、積極的な隠蔽・仮装行為を伴わないことさら過少申告等については、隠蔽・仮装行為から故意を導き出すことができない。そのため、最高裁平成 7 年判決における、「当初から所得

(97) 川神裕「判解」最高裁判所判例解説〔民事篇〕平成六年度 604 頁（1997）。

(98) 住田・前掲注(81)11 頁。

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、国税通則法六八条一項所定の重加算税の賦課要件を満たす」との判示が、法定申告期限前に過少申告等の意図が存在し、その意図に基づく過少申告が行われたという点で文理上の整合性を確保したと理解すれば、過少申告の意図の発現行為である特段の行動はその時期を法定申告期限前に限定する必要はないものと考えるのである。

3 相続税・贈与税における特段の行動

相続税・贈与税においては、事業上の取引と異なり、証拠書類が乏しいことが多いため、単独の事実をもって過少申告の意図を推認できるケースは少なく、むしろ複数の特段の行動や多角的な間接事実の集積から過少申告の意図が導き出されるものと考えられる。さらに、積極的な隠蔽・仮装とも評価できる行為が存在する場合であっても、過少申告の意図を推認できる特段の行動やその他の間接事実等を付加して総合的に判断されることも少なくないことは、これまで検証した裁判例等からも看取することができる。以下、過少申告の意図を推認する場合、その根拠となり得る特段の行動等を整理するが、これらを総合的に勘案するに当たっては、相続人や受贈者の年齢（高齢化の状況）、相続財産が多岐にわたる場合の把握困難性、相続手続等の繁忙さ、さらには、相続人等が税務調査に不慣れであることや申告から相当期間経過した後の税務調査であることなども過少申告の意図に反対に作用する事情として当然に考慮されなければならない。

(1) 現金出金

相続財産の圧縮を企図して行う被相続人名義預金口座等からの現金出金は、外形上、真実の所有者が判明しにくい状態にするものであって、積極的な隠蔽・仮装の行為として理解されるものである。しかし、納税者からは、被相続人の入院費の清算、葬式費用等の出費に備えるためとの説明は多いにあり、また、ペイオフ対策や生前贈与などの様々な主張

がなされ、直ちに隠蔽・仮装の行為と整理できない場合も多い。そのため、現金出金の正当な理由を考慮しても、理由なく多額の現金を出金する行為（被相続人が行った場合、相続人等がそれを利用する行為を含む。）は、特段の行動の一類型として捉えることもできると考える。

【参考事例】第 2 節 1 (1) ニ、1 (2) ニ、2 (1) ト

(2) 名義変更等

相続開始後に被相続人名義の口座を解約して同じ金融機関に預け替える行為は、通常の相続手続と何ら変わることはなく、相続財産の認識があったものとの推認はできるが、相続財産を秘匿する意図の推認にはつながらない。したがって、例えば、合理的な理由なく課税庁が容易に把握し得ないような他の金融機関に相続人名義の預金口座を開設し、被相続人名義の預貯金をこれに預け替えたり、被相続人名義の預貯金を解約し、他の種類の財産にしたりする行為について、特段の行動に当たるものとする。

【参考事例】第 2 節 2 (1) チ・リ、第 4 節 1 (1) ロ

(3) 遺産分割協議書、遺言書及び財産目録等の作成

「納税者が法人である場合には、確定申告に際して、当該事業年度の貸借対照表、損益計算書等を添付しなければならない（法人税法七四条二項）、また、所得税の確定申告においても、所得控除、特別控除等を受ける場合など証明書類の添付、提示が義務付けられている場合がある（所得税法一二〇条三項等）。このような場合、事実に反する計算書類、証拠書類の作成は、隠ぺい又は仮装に当たり、その計算書類、証拠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。」⁽⁹⁹⁾との見解がある。

この点、相続税の申告書に添付しなければならない書類として、相続税法 19 条の 2 に規定する配偶者に対する相続税額の軽減を適用する場合、相続税法施行規則 1 条の 6、3 項 1 号において「遺言書の写し、財産の分

(99) 川神・前掲注(97)593 頁。

割の協議に関する書類（当該書類に当該相続に係るすべての共同相続人及び包括受遺者が自署し、自己の印を押しているものに限る。）の写し（当該自己の印に係る印鑑証明が添付されているものに限る。）その他の財産の取得の状況を証する書類」とされていることから、「遺産分割協議書」等の虚偽記載については、そのみで積極的な隠蔽・仮装の行為として評価できるとする見解もあろう。しかし、記帳や書類保存義務のない相続税の場合にあつては、直截に隠蔽・仮装の行為と整理することは難しいものと考えられ、むしろ、特段の行動の一類型として捉えていくほうが整合的であると考ええる。

【参考事例】第 2 節 1（2）ホ、2（1）ト

（4）税理士等に対する秘匿

イ 税理士

税理士に対して所得を秘匿した行為を「特段の行動」と認定した最高裁平成 7 年判決以降、相続税においても相続財産の存在を税理士に秘匿する行為が特段の行動を構成し、重加算税の賦課要件を満たすとされた裁判例は多い。

税理士法 1 条は、「税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそつて、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする。」と規定され、同法 41 条の 3 では、「税理士は、税理士業務を行うに当たつて、委嘱者が不正に国税若しくは地方税の賦課若しくは徴収を免れている事実、不正に国税若しくは地方税の還付を受けている事実又は国税若しくは地方税の課税標準等の計算の基礎となるべき事実の全部若しくは一部を隠ぺいし、若しくは仮装している事実があることを知つたときは、直ちに、その是正をするよう助言しなければならない。」と規定する。

税理士が単なる申告の履行補助者にとどまらず、税務の専門家であるとする立場を考慮すると、税理士に対する秘匿行為は、課税庁に対する

それと近接するものとして、重加算税の賦課要件を満たす方向に導く、極めて大きな間接事実となるということが理解できる。

税理士に対する秘匿に関して、東京地裁平成 30 年 6 月 29 日判決（税資 268 号順号 13162）において、「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。」と判示されており、必ずしも税理士からの質問や書類提示の要請があったことが必要であるわけではない⁽¹⁰⁰⁾が、過少申告の意図の程度を判断する上では十分に考量されるべき事実と考える。

また、課税庁の主張する税理士に対する秘匿といっても、相続財産としての認識がなく、その点税理士から説明がなかったために伝えなかったというものから、相続財産としての十分な認識がありながら、税理士から問われなかったことに乗じてその存在を伝えなかったもの、税理士からの問いに対して十分な確認もせずに安易に答えてしまうもの、さらには内容虚偽の資料を提示して税理士からの問いすら封じ込めてしまうものなど、税理士に対する秘匿の態様も様々である。

さらに、税理士に対して申告手続の依頼を行う際の最初のヒアリング、遺産分割協議書作成、申告書の作成過程における税理士からの質問や照

(100) 大阪高判平成 26 年 11 月 18 日（刊行物未登載）は、税理士から申告漏れ財産の有無を確認された際に、「税理士に対し、家族名義財産や仮借名義財産、名義変更財産が相続財産に含まれないかを尋ねていない」ことは、「それらの財産が相続財産に含まれることを確定的に認識していたからこそと考えられる」と説示している。

会、税理士に対する追加資料の提示、申告書提出前の申告内容説明、税務調査実施前の打合せなど、税理士に対する秘匿行為が発生する時期も多様であり、すべての機会に税理士に真実の相続財産を提示し説明し、又は指摘することができたにもかかわらずそれをしなかったケースとこのような機会がほとんどなかったケースとを同列に扱うことはできない。したがって、税理士に対する秘匿という結果が発生する過程について、税理士との接触状況ややり取りの詳細を十分に考察しなければ、過少申告の意図の程度を測ることはできないと考えるのである。

【参考事例】第 2 節 1 (1) イ・ロ・ハ・ニ、1 (2) イ・ロ・ハ・ニ・ホ、2 (1) イ・ハ・ニ・ホ・ト・チ・リ

ロ 税理士以外の履行補助者

一方、税理士以外の者に対する秘匿行為について、酒井克彦教授は、「税理士の中立性を強調するというのではなく、税理士に虚偽答弁等をしあるいは資料提出をしなかったということをもって、当該税理士に過少な税額を計算させ、あるいは申告書を作成させていると判断する枠組み」とすれば、「結果として、税務官庁に対する隠ぺい仮装に基づく過少な申告書を税理士に作成させたのは、納税者が虚偽答弁等をしあるいは資料提出をしなかったことにあるという構成」となり、この理論構成に基づけば、「税理士が履行補助者としての立場であるとしても理論的には国税通則法 68 条の要件を充足すると思われる。」⁽¹⁰¹⁾と論じておられる。

このように考えれば、秘匿行為の相手方が税理士に限らず、納税者の家族や使用人に財産目録等の作成や残高証明書等の入手を依頼するような場合、それらの者が単なる履行補助者の立場であっても、財産の一部を秘匿して内容過少な財産目録等を作成させたり、一部の残高証明書を手入させなかったりする行為は納税者の行為であり、過少申告を招来

(101) 酒井克彦「租税専門家に対する秘匿行為と重加算税－税理士への隠ぺい・仮装行為－」税理 51 卷 3 号 125 頁 (2008)。

させる特段の行動と理解することができる。

【参考事例】第 2 節 2 (1) へ

(5) 共同相続人に対する秘匿

特定の相続人が他の共同相続人に対して、相続財産の存在を秘匿する事例がある。このような行為自体が積極的な隠蔽・仮装の行為に該当するのではないかという議論もあろうが、一方で、税理士に対する秘匿でさえ、税務官公署に対するものと同視し得ないことは明らかであるから「それ自体が端的に国税通則法六八条一項にいう『隠ぺい、仮装』に当たると解することは疑問である。」との見解⁽¹⁰²⁾もあることから、本章では、ことさら過少申告等の判断枠組みにおける特段の行動として整理する。共同相続人に対して秘匿した財産が遺産分割の対象となるものであれば、遺産分割協議書への虚偽記載と連動し、生命保険金のような分割協議の対象とならないものについては、それのみで特段の行動の一類型となると考える。また、何度も遺産分割に関する協議を行い、その都度他の共同相続人に秘匿する行為が重なれば、過少申告の推認の度合いは強まると考えられる。

【参考事例】第 2 節 1 (2) ロ、2 (1) ハ・ヘ

(6) 調査における虚偽答弁

イ 熊本地裁昭和 50 年 11 月 26 日判決 (税資 83 号 553 頁)

金融業を営む納税者の所得税更正処分及び重加算税の賦課決定処分の取消し訴訟において、「原告は金融業にかかる帳簿書類等を全く備付けてない (この事実は当事者間に争いが無い) ばかりでなく、貸付に際し一応は借用証書を作成するものの、貸付金の返済を受けると右証書を自分で破棄したり、あるいは貸付先に破棄させたりして、貸付事実の証拠が残らないようにしていたこと、被告係官による所得調査を受けた際、A (固有名詞につき筆者置換え) との取引が全然ない旨虚偽の回答をなしたことが認められ、右事実及び弁論の全趣旨によれば、原告は貸付事

(102) 近藤・前掲注(77)484頁。

実の大部分を隠蔽して本件各年度の確定申告をなしていたものと認められ、これに反する原告本人尋問の結果は措信できない。とすると、被告が国税通則法六八条一項により重加算税賦課の決定をなしたことは適法であって、その額においても、本件の審査裁決によって決定された各年度の重加算税額が、前叙認定した被告主張にかかる事業所得額を基礎として計算される金額の範囲内に止まることは明らかであるから、本件各重加算税賦課決定処分に違法はない。」⁽¹⁰³⁾と判示している。

ロ 札幌地裁昭和 53 年 12 月 26 日（税資 103 号 976 頁）

特殊浴場を営む納税者の重加算税取消請求事件につき、「各事実を総合して検討するに、また、本件各係争年度においては組織的な会計帳簿の記帳がなされていたにもかかわらず、確定申告所得額と修正申告所得額との間に単なる申告もれないしは計算違いとは認められない非常に多額の開差が存するのであって（中略）、既にそれ自体により原告が脱税目的をもって所得金額等の計算の基礎となるべき事実を隠ぺい・仮装したことを推測させるものであるが、これに、個々の具体的事実、すなわち原告が飲食業や金融業における収入を過少に見せかけるために取引の相手方に働きかけて前認定の種々の工作を施していたこと、『A』（固有名詞につき筆者置換え）の収入を隠ぺいし、また銀行口座を分散し架空名義の領金口座を設けて所得の隠ぺいをはかったこと、更には、被告の調査に対して虚偽の答弁をしました資料の提出を拒んだりする等の非協力的な態度をとったことを合わせて考えると、本件各係争年度の確定申告はいずれも原告が所得税を遁脱する意思で故意に計算の基礎となるべき事実を隠ぺい・仮装したところに基づきなされたものであることを肯認できるというべきである。」⁽¹⁰⁴⁾と判示されている。

ハ 大阪地裁昭和 62 年 2 月 24 日判決（税資 157 号 754 頁）

(103) 控訴審の福岡高判昭和 51 年 8 月 4 日税資 89 号 419 頁も同旨。

(104) 控訴審である札幌高判昭和 56 年 5 月 28 日税資 117 号 492 頁も同旨、上告審である最一小判昭和 57 年 6 月 24 日税資 123 号 837 頁において維持されている。

不動産の贈与について、課税庁が昭和 57 年分の「贈与税の申告についての御案内」と題する書面を送付したところ、原告は、昭和 58 年 2 月 9 日に所轄税務署を訪れ、職員に対し、贈与証書等を提示した上、本件課税物件の贈与を受けたのは昭和 38 年 5 月 15 日であるから、贈与税については、すでに時効が成立している旨主張し、結局、法定申告期限までに贈与税の申告書を提出せず、課税庁が贈与税の決定及び重加算税を賦課した事案であるが、判決では、贈与証書等は租税は脱の目的で作成された仮装の文書であるとし、このような原告の税務職員に対する虚偽の言動は、「結局、本件課税物件についての贈与税賦課の計算の基礎となるべき、贈与の時期に関する事実を隠ぺいし又は仮装し、その隠ぺい又は仮装したところに基づいて納税申告書を提出しなかった行為に該当するものと認められる」と判示している。

ニ 小括

酒井克彦教授は、これら判決から、「調査時における税務職員に対する虚偽答弁そのみが単独で重加算税賦課要件を充足するというよりも、いくつかの間接的事実と並行して述べられて」おり、「すなわち、かかる虚偽答弁のみで法定申告期限前の隠ぺい仮装行為があったと直截に判断されているわけではないということを見取することができよう。」⁽¹⁰⁵⁾と述べられる。つまり、調査における虚偽答弁は、過少申告の意図を推認できる特段の行動の一つとなり得るものの、他の間接事実と総合して判断されるべきであり、それは確定的に秘匿する態度を貫いているものと判断される性質のものともいえよう。

【参考事例】第 2 節 1 (2) ロ・ハ・ニ・ホ、2 (1) イ・ロ・ハ・ホ・へ、第 4 節 1 (1) イ・ロ・ハ・ニ

(7) 調査非協力

(105) 酒井克彦「重加算税の成立時期と法定申告期限後の隠ぺい・仮装(1)―虚偽答弁を中心として―」税理 51 卷 1 号 84 頁 (2008)。

書類の不提示、書類の破棄、申告除外した財産の疎開等による隠蔽、現況確認調査の拒否などは、税務調査における非協力的な態度の典型例であると考え、これらは、相続財産を秘匿するものとして過少申告の意図を直接的又は間接的に推認できるものである。なお、これらの行為や態度を取り続けること、可能な限り貫くことは、過少申告等の意図を強く推認させることにつながる。また、税務調査に当たり、共同相続人等に対し財産の秘匿に関する口裏合わせを依頼することも特段の行動に当たると考える。

【参考事例】第 2 節 1 (2) ロ、2 (1) ロ、第 4 節 1 (1) ハ

(8) 複数年にわたる過少申告

前述した最高裁判平成 6 年及び平成 7 年判決は、いずれも 3 年間にわたり過少申告をしていたものであるが、複数年にわたる過少申告が、過少申告の意図を外からうかがい得る特段の行動を構成するとして、重加算税の賦課要件を満たすとされた裁判例や裁決事例は多い⁽¹⁰⁶⁾。相続税・贈与税に関する裁判例等は確認されていないが、所得税や法人税と同様に、複数年にわたる過少申告は、単なる過失とは説明できない作為をうかがわせる事実と捉えられよう。

(9) 特段の行動との関連で過少申告の意図を補強する客観的事実

住田裕子氏は、申告書に虚偽記入する行為を隠蔽・仮装の対象に含むとする立場を取られるが、ことさら過少申告等にかかわらず、隠蔽・仮装の要件として、「納税者の過少申告の意図を外からうかがい得る特段の行動」、「過少申告の意図を認定・推認し得る客観的事実」、「過少申告の意図を推認し得る間接事実としての行為」⁽¹⁰⁷⁾などと説明される。仮に、積極的な隠蔽・仮装の行為とされる売上除外や二重帳簿の作成をこれに当てはめてみても齟齬を来さないことがわかる。

(106) 複数年にわたる過少申告事例を詳細に整理したものとして、吉田・前掲注(92)77頁・78頁。

(107) 住田・前掲注(81)11頁。

相続税において、課税対象となる財産は、もともと被相続人の財産であり、所得税等のような事業上の取引でもないことから、課税対象となる資産であるとの認識を直接的に導き出すことはできない。したがって、納税者が相続財産であることを十分に認識していたという事実を把握しなければ、必然的に過少申告の意図の存在を推認することすらできないのである。住田裕子氏は、隠蔽・仮装の要件の 2 番目に「過少申告の意図を認定・推認し得る客観的事実」を掲げられる。前後の要件がそれぞれ行動と行為であるのに対して極めて特徴的である。ここでは、隠蔽・仮装はいずれも行為を指すものとの前提に立って、「過少申告の意図を推認し得る客観的事実」については、直接的には特段の行動とはいえないものの、特段の行動との関連で過少申告の意図を補強する性質を有するものとして整理する。

イ 納税者の税に関する知識

納税申告の要否に関する知識、相続財産や贈与財産に該当するか否かといった納税者の税に関する知識を有するという事実は、過少申告や無申告を招来する危険性を判断する間接事実となると考える。具体的には、納税者の職業・資格、税理士からの説明内容、税務相談等の利用状況、書籍やインターネットの閲覧状況、過去の申告経歴などがこれに当たるものとする。

【参考事例】第 2 節 1 (1) ロ、第 4 節 1 (1) イ・ホ

ロ 申告除外資産の金額・割合

高額な資産や遺産に占める割合が高い資産については、納税者が認識している可能性が高く、失念していたと考えるのは不自然であり、過少申告の意図を推認する際の間接事実となり得ると考える。

【参考事例】第 2 節 1 (2) イ

ハ 名義変更、残高証明書の手入時期

遺産分割協議書や財産目録の作成時期、申告時期に近接した相続手続による名義変更（現金出金を含む。）や残高証明書等の入手を行っている場合は、相続財産としての認識があることを強く推認できるものであり、

これらが申告されていない場合は、遺産分割協議書や申告書に記載されていないことを是正することができたにもかかわらずあえてしなかったものともいえる。

【参考事例】第 2 節 1 (2) イ、2 (1) チ

ニ 申告除外資産の性格

納税資金等を必要としている場合に、流動性の高い預金や有価証券などを失念することは不自然であると考えられる。

また、預金等の特定の財産を申告せず、さらにその財産と取引があったなどの理由で連動した財産をも申告しない場合は、偶然でなく作為があったものとも判断されることになろう。

【参考事例】第 2 節 1 (2) ロ・ニ

第 4 節 無申告事案への対応

相続税については、平成 25 年度の税制改正により、平成 27 年 1 月 1 日以降に相続又は遺贈により取得する財産に係る相続税について、基礎控除額の引下げ⁽¹⁰⁸⁾が行われた。これに伴い、相続税の課税割合は、平成 26 年分が 4.4%であったのに対し、27 年分では 8.0%に、令和元年分では 8.3%に達し⁽¹⁰⁹⁾、基礎控除の引下げは、従来の富裕層や一部の不動産所有者に限らず、一般の会社員でさえも自宅所有に加え、生命保険金があれば、相続税の課税対象になり得るケースが増加したともいわれる。

また、従来、税理士とは付合いのなかった層にまで相続税の課税が拡大したことによって、自身で相続税の申告書を作成する納税者も増加し、相続税の税理士関与割合は、平成 27 年度が 89.8%であったのに対し、28 年度は 84.0%に

(108) 従来の基礎控除額は、5 千万円 + (1 千万円 × 法定相続人の数) であったものが、3 千万円 + (6 百万円 × 法定相続人の数) となった。

(109) 国税庁「令和元年分相続税の申告事績の概要」2 頁

(https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2020/sozoku_shinkoku/pdf/sozoku_shinkoku.pdf) (令和 3 年 6 月 4 日最終閲覧)。

減少し、令和元年度でも 85.7%とほぼ減少幅を維持している⁽¹¹⁰⁾。

国税庁では、納税者自らが相続税の申告の要否を判断できるよう、国税庁ホームページにおいて「相続税の申告要否判定コーナー」を設置し、無申告事案の発生を防止する一方で、無申告事案に対する税務調査を積極的に実施し、実地調査件数は、平成 27 事務年度が 863 件であったのに対し、平成 30 事務年度には 1,380 件⁽¹¹¹⁾に拡大している。

本節においては、このような中、無申告事案に係る重加算税について、どのような事実が重加算税の賦課要件となり得るかについて考察する。

1 無申告事案における特段の行動

国税通則法 68 条 2 項に規定する重加算税の制度は、納税者が期限内申告書を提出しないことについて隠蔽・仮装という不正手段を用いていた場合に、無申告加算税よりも重い行政上の制裁を科することによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものである。したがって、重加算税を課するためには、納税者による期限内申告書の提出がされなかったこと（無申告行為）そのものが隠蔽・仮装に当たるというだけでは足りず、無申告行為とは別に、隠蔽・仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた無申告行為がされたことを要するものとされる。

しかし、重加算税制度の趣旨に鑑みれば、架空名義の利用や資料の隠蔽等の積極的な行為が存在したことまで必要であると解するのは相当でなく、納税者が、当初から課税標準等及び税額等を申告しないことを意図し、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、その意図に基づき期限内

(110) 財務省「令和元事務年度国税庁実績評価書」134 頁

(https://www.mof.go.jp/about_mof/policy_evaluation/nta/fy2019/evaluation/202010ntahyoka-mokuhyo3.pdf) (令和 3 年 6 月 4 日最終閲覧)。

(111) 国税庁「令和元事務年度における相続税の調査等の状況」3 頁

(https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2020/sozoku_chosa/pdf/sozoku_chosa.pdf) (令和 3 年 6 月 4 日最終閲覧)。

申告書を提出しなかった場合には、重加算税の賦課要件が満たされるものと解されており、無申告事案についてもことさら過少申告と同様に理解されているところである。

一方で、納税者が単に何もしないことで成立する無申告事案は、申告の要否の検討どころか、相続財産調査や遺産分割協議も行わず、名義変更すらしない場合、隠蔽・仮装の行為を明らかにすることは困難を伴うことが少なくない。

しかし、最近のインターネットやスマートフォンの急速な普及によって、相続税の仕組みや申告すべき相続財産か否か、また、申告の要否等に関する情報を容易に入手できる環境が整備されてきたこと、相続税の基礎控除の引下げによって、広範囲に相続税についての認識が拡大したことを踏まえた環境変化の中、適正に申告する納税者との平等性の観点からも、相続財産や申告義務を認識しているにもかかわらず、あえて申告しない行為に適切に対応することは課税庁に求められる責務である。

無申告事案における特段の行動については、例えば、現金出金や無記名財産等の外形上は被相続人に帰属する財産であることが判明しにくい状態にする行為を行った上、又はそのような状態にあることを利用した上、相続税の基礎控除額を超えない外形を整え無申告に至るケースなど、前述した過少申告事案における特段の行動（場合によっては、積極的な隠蔽・仮装の行為と考えられる行為を含む。）と併行して考慮すべきものも多い。そのため、本節では、無申告事案の視点のみから考え得る「無申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」を整理する。

(1) 裁決事例

イ 国税不服審判所平成 25 年 10 月 7 日裁決（裁決事例集 93 集 313 頁）

請求人は、亡父から生前に金地金の贈与を受けていたが、これを申告せず無申告となっていたことが、相続税の調査において判明した事例である。原処分庁は、請求人が①過去に別件で贈与税の申告があり、金地金の売却により金銭価値を認識していたことから、贈与税の申告が必要

であることを認識していたこと、②税務調査において、金地金の贈与はないとの虚偽答弁を行ったこと、③亡父が生前に贈与税の申告をしなくてよいと言っていたことなどを理由に重加算税の賦課決定処分を行ったものである。

裁決では、本件における金地金の売却代金が高額であること、請求人は過去に不動産等の贈与を受けていたと認められること並びに請求人が亡父から贈与を受けた金地金以外にも金地金の売買を行っていた旨及び請求人が過去に贈与税の申告をしていた旨申述していることなどからすると、請求人が単なる知識不足で贈与税の申告義務があることを知らなかったとは認め難く、請求人が、無申告の理由について、亡父が申告しなくてよいと言った旨申述し、他の受贈者も請求人と同様の申述を行っていることを踏まえても、請求人は申告義務があることを認識しながら、申告しなかったと認めるのが相当であるとしている。

一方で、隠蔽・仮装行為に関しては、請求人は、税務調査の最初の時は、金地金を「もらっていない。」と申述を行い、その後、請求人は、贈与を受けたのは私であるが、夫名義で取引をしたため、調査の最初の時は、請求人と夫の両方が贈与を受けたと思われるはいけないと思い、請求人はもらっていないと言った旨答述しており、原処分庁作成の請求人に対する質問てん末書をもみても、金地金をもらっていない旨の記載のある当初の質問てん末書が作成された約 1 週間後の質問てん末書には、亡父から金地金の贈与があったと贈与を受けた数量について真実の申述をしていることが認められることからすると、税務調査時において、請求人に明らかな虚偽の答弁があったとまでは認められない。また、請求人は、その後の税務調査の過程において、原処分庁の金地金の贈与数量の主張に対し、真実の数量を主張し、調査担当者に明細書を提出して説明しようとしていたのであり、これを仮装・隠蔽と評価することができないことは当然である。さらに、贈与を受けた金地金は、同年に夫名義で売却され、売却代金は同人名義の普通預金口座に振込入金されており、

請求人が、金地金の贈与に関して、他人名義や架空名義を使用するなど積極的な隠蔽又は偽装を行ったとは認められない。結局、請求人が贈与を受けた財産を申告しないことを意図し、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、その意図に基づいて申告しなかったといえるような事実その他請求人が、贈与税について、重加算税の課税要件である隠蔽・偽装を行ったとは認められないと結論付け、重加算税の賦課決定処分を取り消したものである。

この事例の評価として、「本判決は、最初の税務調査の際に虚偽の答弁をしたが、その動機と一週間後に撤回して真実を話したことを考慮して、調査時において明らかな虚偽の答弁をしたとは認められないと評価した事例といえる。税務調査における虚偽答弁は、本件要件を判断する上で重要な要素であるから、一つの事例判決として参考になろう。」⁽¹¹²⁾という見解がある。

なお、この事例は、請求人の兄弟も金地金の贈与を受け無申告となっていたことから、重加算税の賦課決定処分を受けているが、その後の異議調査によって重加算税の賦課決定処分が取り消されている。請求人との相違の主たる点は、税務調査時の虚偽答弁であると考えが、虚偽答弁の背景やその後の不申告を貫こうとする態度の脆弱性が考慮されたものと理解する。

しかし、贈与財産が金地金という極めて匿名性の高い資産であることに加え、贈与者が申告しないでよいと伝えていた（請求人は申述を変遷させている。）点は、贈与者の隠蔽・偽装の行為を受贈者が利用したともいえ、さらに、虚偽答弁を撤回した理由についても、贈与を受けた金地金の真実の数量を説明するに必要であったための行為であるとも理解でき、虚偽答弁を撤回すれば重加算税の賦課を免れるという理解につきながりかねない点は大いに懸念される。

(112) 吉田・前掲注(92)86頁。

ロ 国税不服審判所平成 26 年 4 月 17 日裁決（裁決事例集 95 集 22 頁）
請求人は、税務署から送付された「相続税の申告等についての御案内」に同封された「相続についてのお尋ね」に 2 か所の農地（金額欄は空欄）、宅地、預貯金 2 行及び葬式費用を記載し、「被相続人から相続により取得した遺産の課税価格（6 千万円）が遺産に係る基礎控除額（7 千万円）以下のため、申告は不要と思っています。」⁽¹¹³⁾と記載した上で、不動産に係る土地・家屋名寄帳等を添付して提出し、法定申告期限までに相続税の申告を行わなかった事例である。

これに対し、原処分庁の調査によって、その他の預貯金及び有価証券（以下「未記載財産」という。）が確認され、基礎控除を超える相続財産が存在したことが判明した。原処分庁は、①請求人が、調査担当者に対し、被相続人から相続により取得した財産は、基礎控除額を下回っている旨の虚偽の申述を行ったこと、②調査担当者に対し、お尋ね回答書に一部の財産のみを記載した動機について、税務署に知られなくなかったことである旨申述したこと、③税務署長に対して、遺産を過少に記載したお尋ね回答書を提出したことの各事実から、請求人には、お尋ね回答書提出時において、遺産を申告しない、又は少なくとも未記載財産を申告しない意図が存在したと認められ、請求人が、預貯金を請求人名義の預金に預け替え、有価証券を請求人名義に変更した上、遺産を過少に記載したお尋ね回答書を提出したことは、「遺産を申告しない、又は少なくとも未記載財産を申告しないとの意図を外部からもうかがい得る特段の行動」と認められる⁽¹¹⁴⁾として重加算税の賦課決定処分⁽¹¹⁵⁾を行ったも

(113) 金額のみ手書きであり、その他の記載は、あらかじめ印字されている。

(114) 原処分庁は、お尋ね回答書に過少な財産を記載し、基礎控除以下である旨記載して署名押印の上で税務署長に対しこれを提出した行為は、積極的な隠蔽・仮装に当たるとし、そうでなかった場合でも特段の行動に当たると主張した。

(115) 請求人の異議申立てにより、異議審理庁は、請求人が、被相続人の財産である旨お尋ね回答書に記載している財産等については、隠蔽、仮装行為は認められず、無申告加算税を賦課するのが相当であるとして、賦課決定処分の一部を取り消す異議決定をしている。

のである。

裁決では、請求人が、法定申告期限前に、被相続人名義の預貯金を請求人の自宅の近隣の金融機関において請求人名義の預金に預け替え、有価証券を請求人が相続する旨記載した「相続手続依頼書（兼同意書）」を郵送したことは認められる。しかし、例えば、請求人が、遠隔地にある金融機関に請求人名義の預金口座を開設し、被相続人名義の預貯金をこれに預け替えたり、被相続人名義の預貯金を解約し、他の種類の財産にしたりしたというのであれば格別、自己が相続したことを前提に金融機関において相続手続をしたり、自己名義の預金に預け替えたというだけでは、請求人が、財産を隠蔽し、又は仮装したなどと評価することはできないとしている。

また、財産を過少に記載したお尋ね回答書の提出については、お尋ね回答書の性質からすれば、請求人において、期限内申告書を提出しない場合に、申告を要しないものとする旨記載されたお尋ね回答書を提出したことは、いわば、相続税の申告をすべきことを知りながら、これをしなかったこと（認識ある無申告）と同等の行為と評価することができるのであって、無申告行為そのものとは別に、「隠蔽、仮装と評価すべき行為」をしたものと認めることはできないと結論付けている。

「本裁決は、お尋ね回答書及びその添付資料を見れば、相続税の申告が必要であることが分かった事案であり、税務当局に対して、財産を隠蔽仮装したとは評価し難い事案だったものと思われ」⁽¹¹⁶⁾ などの見解もあり、事例裁決としての理解が相当であろう。また、未記載財産をお尋ね回答書に記載しなかった経緯については、詳細な分析が必要であることはいうまでもないが、無申告行為を単に法定申告期限までに申告書を提出しないことで自動的に成立する行為と理解する立場に立てば、内容過少なお尋ね回答書の提出は、無申告行為とは別個の行為と考えられる

(116) 吉田・前掲注(92)85頁。

ともいえ、少なくとも、相続財産としての認識があり、それをお尋ね回答書に記載しない、いわゆる財産をつまむ行為やつまんだ財産のみを記載する行為が存在することについては評価されるべきであると考え。

ハ 国税不服審判所平成 28 年 3 月 30 日裁決（裁決事例集 102 集 12 頁）

請求人は、相続税の申告期限以前に国税庁ホームページを基に相続税額の試算を行い、税務署で相続税の申告書用紙を入手するなど、相続財産の金額や相続税額を認識していたが、申告期限を過ぎても申告せず無申告となっていた事例である。原処分庁は、請求人らが相続税の申告をしないという合意を成立させたことを不申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動と認定したほか、税務調査において、請求人は、相続財産の大半を占める証券会社の取引を秘匿するため、質問に対し知らないとの虚偽の答弁を行った上、香典メモの一部を破棄するなど、相続財産を隠蔽する態度・行動をできるだけ貫こうとしていたとして重加算税の賦課決定処分を行ったものである。

裁決では、請求人の一人は、相続税の申告について税務署から問合せがあつてからすればよいという認識で、申告をしなければ税金を払わなくてよいという気持ちもあつた旨申述しているものの、申告の必要があることはわかっていたが、今までずると来てしまったとも申述しており、請求人らの間での意思の合致があつたとまではにわかには認めることができないとしている。

さらに、税務調査における虚偽答弁等についても、相続財産を隠蔽し、相続税を無申告で済ませようとする意図をうかがわせる一定の事情が認められるが、これらは、法定申告期限経過時から約 1 年 8 か月が経過した後の調査時点における言動であつて、その内容のみでも、事前準備を要するような計画的なものではなく、とっさにとつた行動とも評価し得るものである。また、請求人は、実地調査の中で直ちに証拠隠滅行為等を看破され、調査担当者に対し、被相続人が証券会社との取引があつたことを隠すため当該行為に及んだ旨を自供しており、請求人らがその

後遅滞なく期限後申告に応じていることも併せ考慮すると、相続財産を隠蔽し、相続税を無申告で済ませようとする態度、行動をできる限り貫こうとしたとまではいい難いとして重加算税の賦課決定処分を取り消した。

原処分庁は、請求人の間で相続税の申告をしないという内容の合意を成立させるという行為を「特段の行動」として主張するが、この合意があったとしても、それは、課税標準又は税額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たことにはならず、その合意が意味するものは不申告行為そのものとなるはずである。不申告行為に対して重加算税を賦課するためには、不申告行為とは別個の積極的な隠蔽・仮装の行為又は隠蔽・仮装と評価すべき行為が必要である。少なくとも請求人の一人は、税務署から問合せがあってから申告すればよいと申述していることから、これは裏を返せば、税務署から問合せがあるまでは申告しないということであり、不申告の意図は自ら認めていることである。したがって、不申告の意図を客観的にうかがい得る特段の行動、客観的に隠蔽・仮装と評価すべき行動を認定しなければならない。

この点、この事例では税務調査において、①調査担当者の質問に対し、証券取引について知らないと答え、②一旦席を外した上で証拠書類となる香典メモを破棄し、③破棄した部分の所在について黙して答えず、④現況調査によってそれが発見されて初めて証券会社との取引の存在を認めている。これら一連の行動は、計画的とはいえないが、証券取引を隠蔽しようとする態度、行動をできる限り貫いたものの、これ以上隠し通せないという段階に至って、その存在を認めたと理解するのが自然であり、単に調査展開が早かったために調査当日に完結したにすぎないのである。税務調査前に他の請求人に相談し、税務調査に積極的には協力しないとの漠然とした合意があったことは、申告しなければならない場合であってもできるだけ少なくしたい、あるいは場合によっては無申告で済ませたいということの意味するものとも理解でき、これら一連の行動

は、この合意に従って取られた行動ともいえる。さらに、重加算税はあくまでも行政上の措置であり、納税者の不正行為の反社会性や反道徳性に着目した制裁として科せられる刑罰ではないのであるから、遅滞なく期限後申告に応じていることが考慮されることにも違和感を払拭し得ず、また、証拠書類の廃棄等は典型的な隠蔽行為であるにもかかわらず、申告期限後の行為であると否とにより評価が異なるのかについても疑問が残るといわざるを得ない。

二 国税不服審判所平成 28 年 4 月 25 日裁決（裁決事例集 103 集 77 頁）

請求人は、法定申告期限までに相続税の申告書を提出せず、申告期限後に税務署から送付された「相続税の申告等についての御案内」に対し、「相続についてのお尋ね」に被相続人名義の預金口座の一部を記載せずに提出したものである。これに対し原処分庁は、お尋ね回答書に記載しなかった被相続人名義の預金口座について、被相続人が生前他人に教えるなどと言っていたものであり、生活口座との資金移動もなかったことから、原処分庁がその存在を容易に知りえない状況を作出し、その状態を相続人が利用してお尋ね回答書に記載しなかったこと、また、税務調査においては、お尋ね回答書に沿った申述を行った後、原処分庁において、その存在を把握されるに至って、調査担当者から指摘を受けた口座についてのみ段階的にこれを認める行為を繰り返したとして、重加算税の賦課決定処分を行った事例である。

裁決では、請求人は、相続税の法定申告期限後において、調査担当者から各口座の相続手続について指摘されるとその存在を認めており、各口座の預金を隠す態度を一貫していたとはいえない。また、請求人は、各口座が発見されることを防止したり、各口座の預金が相続財産に含まれないように装ったりする等の積極的な措置を行っていないことからすれば、お尋ね回答書を提出したことや、調査の当初は各口座の存在を隠していたことをもって、隠蔽又は仮装の行為と評価することは困難である。請求人は、法定申告期限の前後において、積極的な隠蔽又は仮装

の行為を行っていないことからすれば、請求人が、相続税の法定申告期限経過時点において、相続税の調査が行われた場合には、積極的な隠蔽又は仮装の行為を行うことを予定していたと推認することはできない。以上に照らすと、請求人は、各口座の預金を隠蔽し、秘匿しようという確定的な意図、態勢の下に、計画的に相続税の申告書を提出しなかったとまではいえないと結論付けた。

さらに、被相続人が行った行為についても、地元の複数の金融機関に自己名義の預金口座を開設し、特定の口座のみを生活に通常使用する口座とすることは、何ら不自然なことではなく、その他に、被相続人において、各口座を解約して他の種類の財産にし、あるいは、各口座の名義を請求人に変更したといった事情もないことからすれば、被相続人が本件各口座を隠蔽したとは認められないと判断した。

この事例は、積極的な隠蔽・仮装の行為があったものとして重加算税の賦課決定処分を行ったものであったため、申告期限前後の行為として隠蔽・仮装と評価するのは困難であるという結果になったものとも考えられる。一方、ことさら過少申告等の判断枠組みを用いて、申告期限後の内容虚偽のお尋ね回答書の提出や、調査時の虚偽答弁、調査担当者の具体的な指摘に対して限定的にその存在を認めるなどの態度に照らせば、別の結論が導かれることもあったとも考えられる。

ホ 国税不服審判所令和元年 12 月 18 日裁決（裁決事例集 117 集 51 頁）

請求人が、「相続についてのお尋ね」に自己の取得財産の一部及び共同相続人である姉の取得財産を記載せず、財産の総額が相続税の基礎控除以下であるとの内容でこれを提出し、無申告となっていた事例である。

原処分庁は、税務知識を相当有する請求人は、申告の必要があることを認識しており、税理士無料相談においてお尋ね回答書の記載内容について説明を受けていたにもかかわらず、虚偽・過少に記載してこれを提出したことなどから重加算税の賦課決定処分を行ったものである。

裁決では、お尋ね文書は、その記載すべき内容や提出すること自体も

法定されているものではなく、あくまでも税務署が納税者に対し任意の提出を求める性質のものであるから、一般の納税者がその存在を当然に認識しているものとはいえないし、提出者に相続財産の概括的な金額の記載を要求するものにすぎない。このようなお尋ね文書の性質に鑑みると、請求人が提出したお尋ね文書の内容が事実と異なるということのみをもって、直ちに請求人がお尋ね文書に意図的に虚偽の記載をしてこれを提出したとまで認めることはできないと結論付けている。

さらに、請求人が税理士無料相談を 2 回も利用していたことは、税務知識を余り有していなかったと認めるのが自然かつ合理的であり、いずれも 1 時間も満たない程度で終了したのであるから、無料相談によって税務知識を相当程度有するに至ったと認めることもできない、仮に無料相談によって多少の税務知識を得たとしても、このことをもって、直ちにお尋ね文書を意図的に虚偽記載したとまでは評価できないとした。

この事例においては、正当な相続財産と異なる過少な内容の「相続についてのお尋ね」文書を作成し、提出したことのみでは、当初から申告しない意図を有していたと推認することはできないとされたものであるところ、過失や誤認に基づくものではなく、意図的に過少な内容のお尋ね回答書を作成し、提出していた場合は、隠蔽・仮装の行為ないしは特段の行動に当たると説示しているとも理解でき、お尋ね回答書の提出は、認識ある無申告と同等の行為であり、別個の隠蔽・仮装と評価すべき行為を必要とするという従来の裁決とやや趣を異にするような印象を受ける。このような理解に基づけば、内容過少なお尋ね回答書の作成経緯についての詳細が明らかにされ、その過程で過少記載の意図（無申告の意図）が導き出される場合については、重加算税の賦課要件を満たすという整理が成り立つとも考えられ、今後の無申告事案に対する重加算税賦課事例の集積が待たれる。

(2) 無申告事案における特段の行動

イ 相続財産の調査

品川芳宣教授は、何をもって作為的な不申告行為が推認できるかについて、「記帳能力等がありながら証拠隠匿を意図して帳簿を備え付けなかったり、原始記録を保存しないで行う不申告行為」⁽¹¹⁷⁾を例示される。これを直ちに相続税の納税者に置き換えることは妥当ではないが、相続税においても、生前から被相続人の財産の詳細を把握していた場合を除き、通常の場合、相続が開始すると、相続人は、被相続人にどういった財産がいくらあるのかを調査することになるのであり、おおよその相続財産を認識しており、それをもって相続税の申告が必要であると認識していたにもかかわらず、財産調査を行う能力等がありながらあえて何もしないとといった不作為によって、申告期限を徒過させ無申告に至った場合は、一つの特段の行動の類型とする立場も考えられよう。

しかし、この不作為のみをもって無申告の意図を必然的に推認するというより、現状では、その他の特段の行動や間接事実が複合していることが前提となるものとする。

【参考事例】(1) ハ・ホ

ロ お尋ね文書の虚偽記載・不提出

「相続についてのお尋ね」文書は、相続人、相続財産の種類及びその概算額を記載し、任意にその提出を相続人に求めるものであるから、単にこのお尋ね回答書の内容が事実と異なるということのみをもって、意図的に虚偽の記載をしたと認めることはできない。お尋ね回答書の提出はあくまでも任意のものであり法定化されたものではないが、仮に、これが法定化されたものであるならば、実際の相続財産よりも少ない財産や金額をお尋ね回答書に記載して提出する行為は、過少申告と同等の行為と評価されるべきことになるものとする。

したがって、お尋ね回答書の記載及び提出行為は、法定化されていないからこそ、申告期限を徒過させて申告書を提出しない無申告行為とは

(117) 品川・前掲注(27)380頁。

別個の行為として評価されるものとなろう。

お尋ね回答書の虚偽記載は、記載内容が真実の相続財産と異なる理由いかんで判断していかなければならない。例えば、現金や金地金等の無記名資産、名義財産等について、相続財産としての認識があったにもかかわらず、外形上、相続財産と判明しにくい状態を利用してこれをことさらに記載せず提出する行為は虚偽記載の典型と判断されるものといえよう。⁽¹¹⁸⁾

また、課税庁に対して何らの情報も提供したくないと考え、お尋ね回答書を提出しない行為は、他の間接事実等を併せ考え、一種の調査非協力と同様の行為と捉えられる場合もあるものと考ええる。

【参考事例】(1) ロ・ニ・ホ

ハ 申告準備

相続税や贈与税の申告が必要か否かを判断するため、申告書を入手して税額の試算を行うことや税務相談等を利用するなどして不動産等の評価方法を確認することなどは、直接的に無申告の意図を推認できるものではないが、申告の必要があるとの認識に作用する事実⁽¹¹⁹⁾であるから、特段の行動と併せて考慮されるべき間接事実となる。

【参考事例】(1) ハ・ホ

2 単純無申告ほ脱犯処罰規定の創設

平成 23 年度の税制改正において、積極的な所得隠蔽行為は伴わないもの

(118) 水野武夫氏は、「判批」民商法雑誌 114 巻 3 号 515 頁 (1996) において、「譲渡所得や相続税について、所轄税務署長から『おたずね』という書類が送付され、申告前に詳細な事実の報告を求める」という「税務官公署の事前調査に対し納税者が積極的に秘匿行為を行ったうえ過少申告をした場合には、右秘匿行為が『隠ぺい等』に当ると解することは、恐らく異論のないところであろう。」と述べられる。

(119) 国税不服審判所裁決平成 28 年 4 月 25 日裁決事例集 103 集 77 頁では、所得税確定申告書の手引き等を購入手、確定申告書用紙等に係る電子ファイルを国税庁ホームページからダウンロードし、預金口座の残高を所得税等の額を上回るようにしていたことは、確定申告すべきことを認識していたものと認められるとしている。

の、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」、いわゆる「単純無申告ほ脱犯」を処罰する規定が創設された。

(1) 制度創設の背景

平成 23 年税制改正の解説では、「近年、電子商取引の普及等により、外為証拠金取引（FX取引）等で巨額の所得を得ながら、税を免れる故意をもって申告を行わず、結果的に多額の税額を免れるケースが指摘されているが、このような場合、積極的な工作（偽りその他不正の行為）を伴わないものであることから、ほ脱犯ではなく秩序犯である故意の申告書不提出犯、いわゆる「単純無申告犯」として、1 年以下の懲役又は 50 万円以下の罰金とされていた。「こうした点を踏まえ、悪質性の高い無申告事案に厳正に対応する観点から、今回、『脱税犯』と『申告書不提出犯』との間に位置する犯罪類型として、『税を免れる故意をもって申告書を提出せず、税を免れた者』について新たに脱税犯の一種として単純無申告ほ脱犯を創設した⁽¹²⁰⁾と説明している。

(2) 制度の概要

平成 23 年税制改正の解説において、「税法違反に対する刑事罰則の体系」⁽¹²¹⁾として整理されており、次のとおり抜粋する。

(120) 財務省「平成 23 年税制改正の解説」672 頁・673 頁
(https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2011/explanation/PDF/p668_686.pdf) (令和 3 年 6 月 4 日最終閲覧)。

(121) 財務省・前掲注(120)676 頁。

(表 3) 税法違反に対する刑事罰則の体系

違反行為		刑事罰	参考(行政制裁)
虚偽申告・申告書不提出等による税の免脱	不正行為を伴う過少申告・申告書不提出・受還付	○脱税犯 ・直接税⇒10 年以下の懲役若しくは 1,000 万円(情状により脱税額)以下の罰金又は併科 ・間接税⇒10 年以下の懲役若しくは 100 万円(情状により脱税額の 3 倍)以下の罰金又は併科	○重加算税(過少 35%、無申告 40%)
	過少申告	※「真実の所得を秘匿し、所得金額をことさら過少に記載した確定申告書を提出する行為」(つまみ申告)は、不正による過少申告として「脱税犯」として処罰される。(最判昭 63 年 9 月 2 日)	○過少申告加算税(10%、加重分 5%) ※「つまみ申告」に該当する場合は重加算税の対象
	申告書不提出(無申告)	故意に「納税申告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」を処罰する規定を創設 ・5 年以下の懲役若しくは 500 万円(情状により脱税額)以下の罰金又は併科(直接税及び消費税の場合)	○無申告加算税(15%、加重分 5%)
秩序犯	申告書不提出	○申告書不提出罪 ・1 年以下の懲役若しくは 50 万円以下の罰金	○無申告加算税(15%、加重分 5%)

違反行為の過少申告については、刑事罰では昭和 63 年 9 月 2 日の判例が記載されているが、参考(行政制裁)においては、最高裁平成 6 年判決がこれに当たるものと思料する。

(3) 単純無申告ほ脱犯の構成要件

単純無申告ほ脱犯の構成要件は、①納税義務者であること、②申告義務があること、③申告を行わなかったこと、④税を免れたこと、⑤③と④の間に因果関係があること、⑥①～⑤についての認識(故意)⁽¹²²⁾とされている⁽¹²³⁾が、いずれも積極的な所得隠蔽行為を伴わないものであるから、現状では、行政制裁としては無申告加算税の対象と整理されている。

これに対し、無申告事案に対する重加算税については、積極的な隠蔽・仮装の行為を伴わない場合であっても、納税者が、当初から課税標準等及び税額等を申告しないことを意図し、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、その意図に基づき期限内申告書を提出しなかった場合には、重加算税の賦課要件が満たされるのである。単純無申告ほ脱犯では構成要件上、申告しない意図が存在⁽¹²⁴⁾しているのであるから、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動を認定することによって、無申告事案に対する重加算税の賦課要件を充足するものと考えられる。

(4) 単純無申告ほ脱犯と重加算税の機能的連関

国税庁では、従来から無申告事案に対して厳正に対処すべく、積極的に税務調査を実施してきたところであるが、査察についても同様であり、単純無申告ほ脱犯を適用した告発事案は平成 27 年度に 1 件であったが、令和元年度には 11 件と、初めて告発した平成 26 年度以降最多となっている⁽¹²⁵⁾。単純無申告ほ脱犯の告発件数は、絶対数としては未だ多いものではなく今後の事例の集積が必要であろうが、行政上の措置として、「全く無申告で放置しておけば無申告加算税だけで済んだものが、少しは税金を納めようと思って『つまみ申告』したばっかりに隠ぺい仮装行為に該当すると

(122) 財務省・前掲注(120)674 頁。

(123) 秩序犯である申告書不提出犯の構成要件は、①～③及びそれらについての認識(故意)とされ、税を免れる認識を必要としない点で明確に区別される。

(124) 申告しない意図を納税者が自認する場合もあるが、単純無申告ほ脱犯においても間接事実の集積によって総合的に意図を立証していくものとする。

(125) 国税庁「令和元年度査察の概要」3 頁

(https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2020/sasatsu/r01_sasatsu/pdf) (令和 3 年 6 月 4 日最終閲覧)。

いわれ税率の高い重加算税が賦課されるのは不公平である。」⁽¹²⁶⁾との指摘もある。佐藤英明教授が、重加算税の制度は、「遁脱犯の制度と深い機能的連関の下に構築されるべき」⁽¹²⁷⁾と指摘されるように、また、過少申告事案について刑事罰と歩調を合わせるようにつまみ申告が重加算税の賦課要件を充足するとされたように、無申告事案についても行政制裁としての重加算税の賦課事例を積み上げていく必要があるものとする。

(126) 松沢・前掲注(82)86頁。

(127) 佐藤・前掲注(53)402頁。

結びに代えて

本稿は、相続税及び贈与税における過少申告及び無申告事案を対象とした重加算税の賦課要件、特に、積極的な隠蔽・仮装の行為を伴わない「ことさら過少申告」等の判断枠組みを用い、過少申告等の意図を推認できる「特段の行動」に焦点を当て、どのようなものが「特段の行動」に該当し得るかについて考察したものである。

記帳義務や帳簿保存義務のない相続税や贈与税の納税者にあつては、重加算税の賦課要件である隠蔽・仮装の行為、特に認識を伴った積極的な隠蔽・仮装の行為は限定的にならざるを得ない上、相続税では通常の場合、生前に被相続人が管理・運用していた財産が課税対象となるという特異性から、相続人が相続財産として明確に認識していたことがその前提として存在しなければならない。

最高裁平成 7 年判決以降、確認された相続税・贈与税の重加算税の賦課決定処分に関する裁判例等で、「過少申告の意図」及び「特段の行動」を明示して初めて重加算税の賦課要件を説明したのは、国税不服審判所平成 17 年 6 月 13 日裁決（裁決事例集 69 集 46 頁）であろうが、その後、裁判例においてもこのことさら過少申告の判断枠組みを用いて重加算税の賦課要件を充足するとしたものも現れ、今や、相続税・贈与税についてもことさら過少申告の判断枠組みを適用する事例は一般化したものといえる。

これに伴い、ことさら過少申告の判断枠組みを用いた重加算税の賦課決定処分を取り消す裁決も一定程度発生し、中には、隠蔽・仮装行為の前提となる相続財産としての認識すらなかったと判断された事例も見受けられる。

これら争訟事案が発生する理由の一つは、過少申告等の意図という納税者の内心の意図をこれに基づいて発現される特段の行動という客観的行為をもって推認する過程で、課税庁が客観的行為の存在に安易に依拠し過ぎたことが考えられる。確かに、重加算税は課税庁が行う行政上の措置であるから、客観性が確保される必要はあるにしても、客観的行為があれば即ち過少申告の意図が存

在するというにはならない。本稿では、過少申告等の意図を外部からもうかがい得る特段の行動について、「それ自体では直接的に隠蔽・仮装の認識を認めることはできないが、過少申告等を招来させる可能性のある間接事実のうち、通常の申告では起こりえないような人のあらゆる行為」として整理し、特段の行動例とそれに伴う間接事実を考察した。これらは単独では、明確に過少申告等の意図を推認することはできない脆弱なものともいえようが、課税時期発生前から税務調査に至るまでの間に生じたあらゆる事実を多角的に検討し、過少申告等を招来させる可能性のある多くの事実を集積した上で総合的に判断することが、過少申告等の意図の存在を確実なものとして高めることにつながり、結果として適正な行政措置と評価されることになるのであろう。

もう一つの理由は、納税者の求めに応じて税務代理、税務書類の作成等を行う税理士が、納税者に対して、正確な申告書の作成に当たって必要な事項を必ずしも十分に説明しきれず、また、基礎となる資料の提示を求めていなかったのではないかという点である。少なくとも、相続人が相続財産としての認識を有していなかったとされた事例においては、税理士の事前説明が十分であったとはいえないものもあろうし、必要な資料をすべて税理士に渡しているものと誤認した事例においては、税理士が個別具体的な資料の提示を求めていなかったものともいえ、これらに起因して納税者が意図しない過少申告等が発生したということになれば、重加算税以前の問題であり、争訟に発展する余地はなかったといえる。

税務に関する専門家として、独立した公正な立場において納税義務の適正な実現を図ることを使命とする税理士は、臨時的・偶発的に生じる相続税や贈与税の納税者が、毎年申告を要する事業者と異なり一般に税務に関する知識を十分に有しているとはいえない状況に配慮し、申告すべき財産をより詳細に納税者に説明し理解させることも求められる責務の一つであろう。

本稿における考察が、相続税・贈与税に係る重加算税賦課要件の理解の一助となり、結果として、少しでも無用な争訟事案に発展することがなくなるよう期待するものである。