

無申告事案における重加算税の賦課要件

落 合 秀 行

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

要 約

1 研究の目的

申告納税方式を採用する国税において、納税者が自己の判断と責任に基づいてなすべき確定申告は、納税義務を確定させる重要な意義を有する。このような義務を国民に課す中において、無申告は、当該義務の履行違反にとどまらず、自発的で適正な申告をしている納税者に強い不公平感を招来させることから、課税庁は、的確かつ厳格な対応を行う必要がある。

そこで、法は、申告納税義務の履行について、国税に関する法律の適正な執行を妨げる行為又は事実に対する防止及び制裁措置として各種加算税を定めているが、とりわけ、無申告加算税に代えて課される重加算税（以下「無申告重加算税」という。）は、納税者が、課税要件事実を「隠ぺい又は仮装」して法定申告期限までに納税申告書を提出しなかった場合に、40%の高税率で課される行政上の制裁措置であるから、申告納税義務の履行の確保及び納税者間の均衡負担利益の侵害防止の手段として重要な意義を有する。

しかしながら、無申告者は、その存在自体の把握が困難であることもさることながら、単に申告しないことのみでその目的は達成されるため、原始記録や帳簿書類の改ざんはおろか、これらを保存・備付けする必要性もないことから不正を挙証する証拠も乏しく、また、何をもって「隠ぺい又は仮装」と判断するのか困難である場合が少なくない。その結果、無申告者に対する税務調査は、過少申告を行う納税者以上に問題視すべきであるにもかかわらず、結果的に15%による無申告加算税で済まされているものも多いのではないかとと思われる。

最近では、インターネットによる取引で多額の所得を得て、申告の必要があることを十分認識していながら、当該取引が課税庁に把握されにくいことを奇貨とした無申告事案が多数発生していることに加え、「なまじ帳簿をつけ記録を保存していると重加算税が賦課されるが、何も記録を残さなければ重加算税の賦課は免れる」という課税庁の執行に対する批判が起り得ること

も指摘されており、無申告重加算税の賦課要件について検討すべき時機にある。

本研究は、重加算税の賦課要件の解釈を深め、無申告事案における重加算税賦課の方向性及び限界を探り、必要な立法措置について提言することを目的とする。

2 研究の概要

(1) 重加算税の賦課要件

国税通則法 68 条 2 項は、無申告加算税が課される場合において、納税者が課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の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法定申告期限までに納税申告書を提出しなかった場合等に、無申告加算税に代え、40%の税率による重加算税を課す旨規定している。したがって、「隠ぺい又は仮装」は、重加算税の賦課要件の中核をなすものであるが、その意義は必ずしも明確でない。学説は客観的行為として述べるもの、租税を免れる認識を要するとするもの、行為の態様を包括的に評価して定義するものなど種々の議論があるが、裁判例は二重処罰性との回避から客観的行為として述べるものが多い。「隠ぺい又は仮装」は、納税者の行為の態様に着目した法文であることからすると、「隠ぺい」とは故意に存在する事実を隠匿・歪曲すること、「仮装」とは故意に存在しない外観を作出することというように客観的行為として定義され得るものであると考えられる。

また、認識の要否に関して、学説、裁判例とも認識を要すると解しているが、その内容は一様でなく、「隠ぺい又は仮装」及び租税を免れることいづれにも認識を要するとする説、「隠ぺい又は仮装」にのみ認識を要するとする説など諸説ある。この点、重加算税は、課税庁の手続のみで租税として課される行政上の制裁的措置であり、その制約から客観性が重視されること、また、罰則との二重処罰性を回避する観点からすれば、租税を免れる認識は不要と解すべきであり、「隠ぺい又は仮装」にのみ納税者の認識が

必要であると解される。

さらに、「隠ぺい又は仮装」は、二重帳簿の作成、帳簿書類の破棄・隠匿等を典型例とするが、必ずしもこのような積極的行為を伴わない行為が「隠ぺい又は仮装」と言えるかが問題となる。このような問題に対して、最高裁平成6年11月22日第三小法廷判決（民集48巻7号1379頁）及び最高裁平成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。）は、重加算税制度の趣旨を踏また合目的解釈を採用し重加算税の賦課を肯定している。

両最高裁判決の論点は多々あるが、過少申告の意図を重視した判断を行っているという点で共通している。この点、租税を免れる認識は不要であるとの従来の判例との整合性という観点から最高裁平成7年判決が必要とした租税を免れる認識について見れば、一般に、「隠ぺい又は仮装」行為は租税を免れることを目的として行われることが多いと考えられ、このことを前提とすると積極的な行為とまで言えない行為について賦課要件が充足されるためには、「隠ぺい又は仮装」行為と同様に租税を免れようとする認識から生じた行為であることが必要となると理解できるのである。そのことからすると、租税を免れる認識は賦課要件ではなく、ある行為を「隠ぺい又は仮装」行為と同等に評価するための間接事実という位置付けと考える。そして、このような理解からすると最高裁平成7年判決が示した一般論の後段部分は重加算税の賦課要件を拡張したものと評価できる。しかしながら、租税を免れる認識はあくまで間接事実となるものであり、賦課要件が充足されるためには客観的行為がなければならないということに留意する必要がある。

このような「隠ぺい又は仮装」の成立時期については、重加算税が課税要件事実を「隠ぺい又は仮装」し、これに基づき納税申告書を法定申告期限までに提出しなかった場合等に課されるものであるから、重加算税の納税義務の成立時期である法定申告期限の経過の時（通則法15②十三）等と解される。法定申告期限の経過後に「隠ぺい又は仮装」行為があった場合、

過少申告事案における裁判例は法定申告期限時に「隠ぺい又は仮装」の意思があったものと推認して重加算税の賦課を肯定している。しかしながら、法定申告期限時における申告行為がない無申告の場合や確定申告時には「隠ぺい又は仮装」行為がなく修正申告時に初めて「隠ぺい又は仮装」行為があった場合には、このような推認は困難であり、問題がより一層紛糾することとなる。

(2) 無申告に対する重加算税賦課の問題と方向性

無申告重加算税は、「隠ぺい又は仮装」に基づき法定申告期限までに納税申告書を提出しない場合等に課されるものである。これを行為の関係で見ると、「隠ぺい又は仮装」と無申告という関係が作為と不作為という相反関係となっていると言える。そして、このことに起因して次の問題が生じると考える。

イ 「隠ぺい又は仮装」行為の限定性

この問題は、無申告という目的を達成するためには、原始記録や帳簿書類の改ざん・隠匿などの積極的行為はもちろん、これらを保存・備付すら必要としないため、不正行為として挙証できる証拠が乏しく、また、何をもって「隠ぺい又は仮装」行為と判断するのか問題となることが少なくないというものである。この問題の方向性として、無申告を意図する納税者の内心の作用から生ずる行為をいかに立証するかが賦課要件充足の要諦となるため、納税者の経歴（職歴・身分・地位・学位・経験等）や過去の税務調査の状況、課税に関する一般の報道状況など納税者を取り巻く諸事情を勘案して、無申告により租税を免れようとする認識を判断する必要がある。その上で、この認識から生じた「隠ぺい又は仮装」と評価し得る行為を挙証する必要があるが、この行為としては次のような例を考えることができる。すなわち、申告すべき所得があることを認識しながら原始記録を保存する意識なく、あえて散逸させ、又は電子データを消去するなどして無申告となっている場合、原始記録等から容易に適正な決算が行え、それによれば申告義務があることを認識でき

るにもかかわらずこれを回避するため虚偽の集計をしたり、行った決算から申告義務があると判断したにもかかわらず申告しない場合、事業管理上作成している記録等から事業全体が容易に把握できるにもかかわらず、特定の所得（支払調書が作成されない取引や異なる決済方法を用いた取引）の取引資料のみ保存せず無申告となっている場合、事業遂行上又は家計の維持上重要な取引で失念する合理的な理由がないにもかかわらず、遠隔地等であることを奇貨として作成した記録を保存せず無申告となっている場合、確定申告の必要があることを認識しながら、生活上等で必要な公的証明を取得するため、内容虚偽の地方税申告書のみを提出している場合などである。しかしながら、無申告重加算税が行為の態様に着目するものである以上、「隠ぺい又は仮装」と評価される行為がなければ賦課要件は充足せず、挙証すべき証拠の乏しい無申告事案においては、過少申告の場合と対比するとその賦課が限定的にならざるを得ない面がある。この賦課限定性は、無申告重加算税が無申告加算税を包含して処分としての同一性を有していることから必然的に生ずる帰結と考えられるため、無申告加算税規定の見直しにより対処すべきである。

ロ 因果関係の脆弱性

この問題は、無申告重加算税は「隠ぺい又は仮装」と無申告との因果関係を過少申告加算税に代えて課される重加算税（以下「過少申告重加算税」という。）と同様に「基づき」としているが、その関係性は過少申告の場合と対比すると脆弱であると言え、「基づき」の解釈によって無申告重加算税の賦課が限定されるというものである。この問題の方向性については、「基づき」のみの文理解釈に拘泥せず、国税通則法施行令 28 条 2 項を含めた同法 68 条 2 項全体の文理解釈により「隠ぺい又は仮装」の事実と無申告の事実の存在によって因果関係を別途論ずることなく賦課要件が充足すると解することも十分可能と考える。しかしながら、「基づき」が重加算税規定に共通する法文であるから過少申告の場合と同等の因果関係が必要と解するならば無申告重加算税の賦課は限定的になら

ざるを得ず、この賦課の限定性は上記と同様に無申告に起因して生ずると解されるため、無申告加算税規定の見直しにより対処すべきである。

ハ 「隠ぺい又は仮装」の時期に随意性

この問題は、無申告者は不正行為を行うに当たり、法定申告期限の経過の前後を意識することがなく、また、無申告事案では法定申告期限時における申告行為が存在しないため、法定申告期限経過後の「隠ぺい又は仮装」行為に対して法定申告期限時の「隠ぺい又は仮装」を合理的に推認することは困難であり、無申告重加算税が実質的に機能しない場合があるというものである。この点、重加算税の納税義務の成立時期の規定については、繰上請求の観点から必要な範囲で定めたもので、法定申告期限までに賦課要件を満たす必要はないとの解釈が示されているが、検証された定説とは言えない状況にある。したがって、この問題に対しては納税義務の成立時期の趣旨及び重加算税の趣旨目的を踏まえて立法的に解決する必要がある。

(3) 限界への対応と手続的統制の要否

イ 必要な規定の見直し

(イ) 無申告加算税の二段階制の課税率の引上げ

無申告加算税は、法定申告期限内に確定申告書の提出が無いことの帰責により過少申告加算税の課税率から5%分が上乘せされているが、二段階制による課税率においても過少申告加算税の二段階制の課税率との差は同値であり、無申告重加算税の賦課に特有な問題に対応できていない。無申告という性質から生じる重加算税の賦課の限定性は、重加算税賦課の行政上の限界等の趣旨から設けられた無申告加算税の二段階制により対処すべきであることから、この二段階部分として上乘せされる課税率は、現行の5%から10%に引き上げるべきである。

(ロ) 「隠ぺい又は仮装」の成立時期の見直し

納税義務の成立時期の規定は、国税の更正・決定等の期間制限の始期（通則法70）などさまざまな要件に関係しており、本税に従属する

加算税であっても、法律関係の明確化等の理由から納税義務の成立時期を明確にすることは意義がある。そこで、重加算税の納税義務の成立時期を法定申告期限等の経過の時としつつ、重加算税の趣旨目的も考慮し、法定申告期限等の経過後に行われた「隠ぺい又は仮装」行為への対応として、国税通則法 15 条 2 項 13 号に行為の時期に関するみなし規定を措置すべきであると考え。すなわち、法定申告期限等の経過後に「隠ぺい又は仮装」行為が行われた場合には、これを法定申告期限等の経過時点にあったものとみなすことで、無申告者における「隠ぺい又は仮装」の時期の随意性の問題などに対応すべきである。

ロ 手続的統制の要否

近時、重加算税の賦課に対して、課税庁の慎重な処分を担保する必要から処分理由を附記すべきとの議論がある。しかしながら、次の二つの理由から直ちに賛同できない。すなわち、第一に重加算税を賦課することの公益性という理由である。重加算税は、課税庁の手続のみで課されることにより、その実効性が確保されているものであり、年間の賦課件数も膨大である。このような重加算税の賦課に対して処分理由を附記するとすれば、必然的に税務調査の件数が減少し、重加算税の賦課件数も減少せざるを得ない。そして、これに起因して「隠ぺい又は仮装」行為による納税義務違反の発生が増大するおそれがある。また、第二に附帯税としての附随性という理由である。重加算税は、本税における課税要件事実について、「隠ぺい又は仮装」行為による納税義務違反があった場合に本税に附加して課されるものであり、課される原因は納税者が行った本税の課税要件事実に対する不正行為である。したがって、不利益処分ではあっても青色申告書に係る更正処分や青色申告の承認の取消処分とは全く別個の性質のものと言える。以上の理由及び重加算税の賦課決定処分に対しては不服申立てが可能であることも併せ考えれば、異議決定の段階で、維持される処分を正当とする理由を明らかにする現行法(通則法 84⑤)の下においても、課税庁の重加算税賦課に対する慎重性は、

十分に担保されていると考えられる。

3 結論

本研究は、近時の無申告者の増加と執行の均一性に対する批判の可能性という問題認識から、無申告重加算税の賦課の問題に対して、賦課の方向性と限界に対する立法措置の提言を行った。無申告重加算税の賦課の問題は、無申告事案における今後の積極的な重加算税の賦課の検討を通じてさらに明確にされるべきであり、そして、そのような中において「隠ぺい又は仮装」の解釈に当たっては、この法文が措置された昭和 25 年税制改正当時の社会状況からの進運が考慮されるべきであり、必要以上に保守的であってはならないと考える。

目 次

はじめに	221
第1章 加算税制度と無申告加算税	223
第1節 加算税制度の沿革	223
1 賦課課税制度下における行政上の制裁的措置	223
2 申告納税制度下における行政上の制裁的措置	224
3 小括	229
第2節 加算税の性質	231
1 加算税制度の趣旨・目的	231
2 二重処罰との関係	234
第3節 無申告加算税の性質	236
第2章 重加算税の賦課要件	239
第1節 「隠ぺい又は仮装」の意義	239
1 問題の所在	239
2 学説	240
3 裁判例	241
4 課税実務上の取扱い	244
5 小括	248
第2節 認識の要否	249
1 問題の所在	249
2 「隠ぺい又は仮装」の認識のみ必要とする説	249
3 租税を免れる認識をも必要とする説	252
4 客観的行為で足りるとする説	253
5 小括	254
第3節 「納税者」の範囲	256
1 問題の所在	256
2 学説	256

3	裁判例	259
4	小括	260
第4節	非積極的行為	262
1	問題の所在	262
2	学説	262
3	最高裁の判断	266
4	検討	269
5	小括	277
第5節	「隠ぺい又は仮装」の成立時期	278
1	問題の所在	278
2	法定申告期限後等の「隠ぺい又は仮装」行為の評価	279
3	「隠ぺい又は仮装」に基づく修正申告の問題	280
4	解釈論の新展開	282
5	小括	284
第3章	無申告に対する重加算税賦課の問題	285
第1節	無申告に特有な問題点	285
1	無申告重加算税の賦課事例	285
2	無申告重加算税の構造と惹起される問題	287
第2節	「隠ぺい又は仮装」行為の限定性	287
第3節	因果関係の脆弱性	289
第4節	「隠ぺい又は仮装」の時期の随意性	291
第4章	無申告に対する重加算税賦課の方向性	295
第1節	方向性と限界	295
1	「隠ぺい又は仮装」行為の限定性への対応	295
2	因果関係の脆弱性への対応	297
3	「隠ぺい又は仮装」の時期の随意性への対応	299
第2節	必要な規定の見直し	300
1	無申告加算税の二段階制の課税率の引上げ	300

2 「隠ぺい又は仮装」の成立時期の見直し…………… 301
第3節 手続的統制の要否…………… 302
結びに代えて…………… 306

凡 例

本稿において使用している法令等の略称は、次のとおりである。

《法令等》	《略称》
国税通則法……………	通則法
所得税法……………	所法
法人税法……………	法法
条……………	1、2、3
項……………	①、②、③
号……………	一、二、三

はじめに

申告納税方式を採用する国税において、納税者が自己の判断と責任に基づいてなすべき確定申告は、納税義務を確定させる重要な意義を有する。このような義務を国民に課す中において、無申告は、当該義務の履行違反にとどまらず、自発的で適正な申告をしている納税者に強い不公平感を招来させることから、課税庁は、的確かつ厳格な対応を行う必要がある。

そこで、法は、申告納税義務の履行について、国税に関する法律の適正な執行を妨げる行為又は事実に対する防止及び制裁措置として各種加算税を定めているが、とりわけ、無申告加算税に代えて課される重加算税（以下「無申告重加算税」という。）は、納税者が、課税要件事実を「隠ぺい又は仮装」して法定申告期限までに納税申告書を提出しなかった場合に、40%の高税率で課される行政上の制裁措置であるから、申告納税義務の履行の確保及び納税者間の均衡負担利益の侵害防止の手段として重要な意義を有するものと言える。

しかしながら、無申告者は、その存在自体の把握が困難であることもさることながら、単に申告しないことのみでその目的は達成されるため、原始記録や帳簿書類の改ざんはおろか、これらを保存・備付けする必要性もないことから不正を挙証する証拠も乏しく、また、何をもって「隠ぺい又は仮装」と判断するのか困難である場合が少なくない。その結果、無申告者に対する税務調査は、過少申告を行う納税者以上に問題視すべきであるにもかかわらず、結果的に15%による無申告加算税で済まされているものも多いのではないと思われる。

最近では、インターネットによる取引で多額の所得を得て、申告の必要があることを十分認識しながら、当該取引が課税庁に把握されにくいことを奇貨とした無申告事案が多数発生していることに加え、「なまじ帳簿をつけ記録を保存していると重加算税が賦課されるが、何も記録を残さなければ重加算税の賦課は免れる」⁽¹⁾という重加算税賦課に関する執行への批判が起り得ること

(1) 品川芳宣『附帯税の事例研究〔第3版〕』359頁（財経詳報社、2002）。

も指摘されており、無申告重加算税の賦課要件について検討すべき時機にある。

そこで、本研究は、重加算税の賦課要件の解釈を深め、無申告事案における重加算税賦課の方向性及び限界を探り、必要な立法措置について提言することを目的とする。以下、第1章において、加算税制度の趣旨と無申告加算税の性質を踏まえ、第2章において、重加算税の賦課要件における各論点を検討し、第3章において、無申告重加算税の賦課について問題点を摘示し、第4章において、無申告重加算税の賦課の方向性を示し、限界に対しては立法的措置を提案するとともに、近時議論されている重加算税賦課の手続的統制についてその要否を検討することとする。

第1章 加算税制度と無申告加算税

第1節 加算税制度の沿革⁽²⁾

1 賦課課税制度下における行政上の制裁的措置

申告納税制度が導入される昭和22年以前の納付税額の確定方式は、課税標準と税額を政府が決定する賦課課税制度が採用されていたため⁽³⁾、過少申告や無申告に対して行政上の措置を講ずる意識は存在せず、もっぱら政府が決定した税額が期限内に完納されるかという点に関心が向けられていた。そのため、期限内納付を確保するための制裁として、延滞金制度が設けられていた⁽⁴⁾。

延滞金制度は、国税を滞納し督促を受け、その指定納期限までに国税が完納されない場合に、納期限の翌日から完納又は財産差押えの日の前日までの期間に応じ、日歩3銭（昭和19年以降、日歩4銭。）の割合による延滞金を徴収するものであった。

賦課課税時代においては、近代国家の樹立ないし戦費調達のためから、国税の納付遅延は、国家の財産上の損失であると考えられ、これを防止・補てんする目的で延滞金制度が設けられていたと考えられる。また、この延滞金の性質は、現在の延滞税に類似する遅延利息的性質を有するものであったと考えられるが、租税として徴収されるものでなかったことからすると、純粹な行政罰と言い得るものであったと考えられる。この延滞金制度は、明治44

(2) 加算税制度の沿革については、杉村章三郎『租税法』131頁以下（日本評論社、1937）、石倉文雄「加算税制度の沿革と目的」日税研論集13号3頁以下（日本税務研究センター、1990）を参照した。

(3) ただし、昭和20年の法人税法改正により、資本金500万円以上の法人及び大蔵大臣が指定する会社等に限定して、決算確定60日以内に法人税、営業税、臨時利得税を申告し、納付させるという制度も既に導入されていた。

(4) なお、賦課課税制度の下でも脱税は存在したため、これを抑止・処罰する手段として刑罰制度（定額財産刑主義による財産刑で、脱税額の3倍ないし5倍の罰金が科せられていた。）も同時に存在していた。

年 12 月に導入され、以下に述べる追徴税が導入されるまで存続した。

2 申告納税制度下における行政上の制裁的措置

(1) 追徴税制度

現在の加算税制度の前身は、昭和 21 年に制定された申告納税制度による財産税法⁽⁵⁾における追徴税に見出すことができる。すなわち、財産税法 66 条は、申告期限内に申告書の提出がなかったこと、申告の修正期限内に申告書の修正がなかったこと、納税義務者の申告若しくは修正した課税価格が政府の調査した課税価格と異なることについて、やむを得ない事由があると認められる場合を除き、納付すべき税額に対して申告期限から一月を経過するごとに 5% の割合を乗じて算出した金額（ただし、当該税額の 50% に相当する金額を超えることはできない。）に相当する税額の追徴税を課す旨規定していた。

この追徴税の性質は、一種の行政罰と解され⁽⁶⁾、その執行に当たっては、不正行為の態様が積極的な場合と消極的な場合とを問わず⁽⁷⁾、また、犯意の有無を要件とすることなく⁽⁸⁾、一律に徴収されるものであった。

その後、昭和 22 年に所得税、法人税及び相続税の直接国税に申告納税制度が導入されるに伴い、これらの各税法にも追徴税制度が導入された。所得税⁽⁹⁾は財産税と異なり、極めて多数の国民を納税義務の対象とするものであったから、申告納税を確保する行政上の制裁的措置としての加算税制

(5) 財産税は、個人に対する資本課税であり、個人のあらゆる財産に対して、財産価額 10 万円を超える金額に対する 10% から 500 万円を超える金額に対する 90% までの累進税率をもって課税するものであり、その目的は、インフレーション防止にあったとされる（税務講習所「日本租税制度」64 頁（1942）。）。

(6) 渡邊喜久造『財産税法逐条解説』75 頁（大蔵財務協会、1947）。

(7) 渡邊・前掲注(6)、76 頁。

(8) 渡邊・前掲注(6)、36 頁。

(9) 当時の所得税は、一定の勤労所得者以外の納税者について、毎年 4 月に自らその年の所得を見積もって申告し（4 月予定申告）、その予定税額の 4 分の 1 ずつを 4 月、7 月、10 月、翌年 1 月に分納するものであり、年の中途において所得の見積額に増減があった場合には次の申告期において修正申告を行うと同時に、納税額を調整し、翌年 1 月に確定所得により確定税額を計算して申告する制度であった。

度が確立されたとと言える。所得税法等に導入された追徴税の課税方法は、財産税におけるものと同様であったが、所得税法においては同年12月に一部改正され⁽¹⁰⁾、申告期限からの経過期間に応じて課税率が通増するものではなく、一律に納付すべき税額に対して25%の割合を乗じて算出されることとなった⁽¹¹⁾。この改正により追徴税制度は、申告義務に対する履行違反に着目して課される行政制裁に純化したと考えられる。

他方で、ほ脱犯については、申告納税制度の導入と同時に定額財産刑主義が廃止され、刑法総則の基本的適用から自然犯として行為者の犯意、認識が重視されるに至り、行為の反道義性、罪悪性を追及する方向に変容することとなった⁽¹²⁾⁽¹³⁾。このような罰則と追徴税とを対比すれば、追徴税は、犯意の有無、行為の悪質性や態様のいかに着目せず、また、課税庁の手続のみで貫徹できる税として課されることで、追徴税制度自体の実効性を確保し、もって、多くの国民を対象とする申告納税制度が適正に運営されるための制度であったと言える⁽¹⁴⁾。

(2) シャウブ勧告に基づく改正

-
- (10) 法人税及び相続税は昭和23年税制改正により所得税法と同様となった。
- (11) これは、一月を経過するごとに急速に追徴税額が増加し過重な負担となること、納税が遅れることの制裁として加算税制度（昭和22年の申告納税制度の採用と同時に創設され、期限後申告書若しくは修正申告書が提出され又は更正若しくは決定があった場合には、その法定納期限の翌日からこれらの申告書を提出した日又は更正若しくは決定について納税告知書の指定納期限までの期間につき、日歩3銭の割合による加算税額を徴収するもので、負担割合は昭和22年12月から日歩5銭、昭和23年7月から日歩10銭に改められた。）があること等が総合的に考慮された結果とされる（吉国二郎『戦後法人税史』56頁（税務研究会、1996）。）。
- (12) 竹沢喜代治『租税刑法の体系的研究』26頁（大同書院出版、1960）。
- (13) 犯則実務においても告発対象は、動機、規模、態様、犯則後の情状等を総合検討し、悪質の度合及び一般的影響を勘案して判定していた（国税庁「国税庁事業年報書〔昭和24年度、昭和25年度、昭和26年度〕」344頁（1952）。）。
- (14) 渡邊・前掲注(6)、75頁は、「詐欺又は不正な行為により財産税を遁脱した場合は、脱税犯として刑罰の適用を受けるわけであるが、それ程悪質なものでなくても、正当な申告をするよりも寧ろ放って置けば税務署の方で勝手な決定をするだろう、その方が負担も軽くて済もう等といった者がいないともいえない。こうした程度のものをそのままにして置くことは、申告納税の建前から到底許されないもので、これらの行為に対して本条による加算税の規定が設けられているわけである。」と述べている。

昭和 24 年に来日したシャウプ使節団の勧告⁽¹⁵⁾を受け、昭和 25 年の税制改正により、申告義務の不履行の態様等に関係なく一律に課すこととされていた追徴税は廃止され、過少申告加算税額、無申告加算税額、重加算税額等⁽¹⁶⁾の各種加算税が創設された。

過少申告加算税額は、法定申告期限内に申告があった場合において、当該申告が過少に申告された場合に、その申告に係る不足税額の 5% の割合に相当する税額を徴収するものであった。なお、当該過少申告が正当な理由に基づくものである場合、また、当該過少申告の後に自発的に申告の是正が行われた場合には、過少申告加算税額は免除された。

無申告加算税額は、法定申告期限内に申告がなかった場合において、その期限後に申告がされたとき又は課税庁の決定があったときまでの経過期間に応じ、その納付すべき税額に対して、10% から 25% の割合に相当する税額を徴収するものであった。なお、法定申告期限までに申告がなかったことにつき、正当な理由がある場合には、無申告加算税額は徴収されず、また、法定申告期限後に自発的に申告書の提出があった場合には、納付す

-
- (15) シャウプ使節団は、①納税申告を怠った場合、②民事詐欺事件の罰則について次のように勧告している。すなわち、①については「現在、納税申告書が提出されなくとも、罰則を受けることはないようである。法律は、故意に申告の提出を怠った場合、それは刑事犯であることを明記するよう改正されなければならない。それに加えて、民事罰も規定すべきである。申告の遅延が 1 カ月を超えなければ、その税額の 10% が民事罰として加算されるべきである。毎月加わるごとにもう 10% 加算し、遅滞が続く期間その総額が税額の 30% になるまで加算することを示唆する。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。」また、②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罰である。詐欺行為は処罰されないで黙認するわけには行かない。各事件ごとに刑罰を課する必要から免れるため民事詐欺罰則を採用することを勧告する。このような罰則では、納税額の一部たりとも欠けていた場合、それが脱税を意図して詐欺によったときはその不足分を支払う上に、不足分の 60% を支払わなければならない。この罰則はそれが事実上税の一部となるから税と同様な方法で徴収すべきである。」。
- (16) 他に、再評価税に係るものとして過少納付加算税額、源泉所得税に係るものとして源泉徴収加算税額、通行税に係るものとして軽加算税額、所得税に係るものとして財産債務明細表不提出加算税額、滞納国税に係るものとして延滞加算税額があった。

べき税額に対して5%の割合に相当する無申告加算税額は免除された。

重加算税額は、各税目の税額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申告し又は法定申告期限までに申告しない場合、あるいは源泉徴収等をしなかった場合に、納付すべき税額に対して50%の割合に相当する税額を徴収するものであった。なお、自発的に修正申告等をして不足税額を納付した場合には重加算税額は課されないものであった。

この改正により、新たな加算税制度は納税義務違反の行為の態様に応じて課されることとなった。すなわち、過少申告加算税額及び無申告加算税額は、過少申告や無申告という結果のみに着目して課す制裁と言えるが、重加算税額は、課税要件事実の「隠ぺい又は仮装」という結果に対応する事前の行為にも着目するものであり、ほ脱犯に限りなく近い納税義務違反にも対処することで⁽¹⁷⁾、より申告納税制度の実効性を確保するための加算税制度となったと言える⁽¹⁸⁾。

(3) 国税通則法の制定及びその後の改正

税制調査会は、「国税及び地方税を通じ、わが国の社会経済事情に即応し

(17) 池田隼人大蔵大臣(当時)は、国会審議において重加算税額の趣旨を「虚偽の申告等をした場合におきましては、脱税犯に該当する場合も相当であろうかと思うのですが、脱税犯として刑事事件で訴追するということになりますと、なかなか慎重を期さなければなりませんし、またいたずらに刑事事件に付するということは、必ずしも目的を達するゆえんではありませんから、そのもう一つ前の段階として虚偽の申告等によりまして不当に少ない税額しか納めなかったという場合におきましては、重加算税を課しまして、五〇%まで課税し得ることにいたしております。」と説明している(第7回国会衆議院「大蔵委員会議録」第23号13頁(1950)。

(18) 志場喜徳郎「利子税、加算税及び罰則の改正」『新税詳解』91頁(大蔵財務協会、1950)は、「従来の追徴税は、これを徴収すべき場合を分析してみるに、単なる短期間の申告遅延又は悪意のない申告の誤り等の場合から長期間の申告遅延もしくは詐偽その他不正行為を伴う悪質な脱税に至るまで、その情状は極めて多様であるにもかかわらず、すべて一率に25%相当額を徴収することは余りにも機械的であって、或る場合は苛酷に過ぎて実行が困難であり、或る場合は軽きに過ぎて更に刑罰を課すべき程度であるにもかかわらず、事実上において刑罰を科することが実行され難く制裁として不徹底である等各種の情状に充分弾力的に応じることができない欠点があること」と説明している。

て税制を体系的に改善整備するための方策」について諮問⁽¹⁹⁾を受け、昭和36年7月に「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」を提出した。その中で、過少申告加算税、無申告加算税及び重加算税について、次のように答申している。

「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、過少申告加算税の課税率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、これらの加算税率をそれぞれ5%軽減する現行制度は維持するものとする。」（税制調査会第二次答申、第六、二、1）。

また、「隠ぺい又は仮装が認められる場合に通常に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、現行の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認められ、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。」（同答申、第六、二、3）。

上記答申に基づき制定された国税通則法により、ほぼ現行の加算税制度が確立された。

その後、昭和59年税制改正により、過少申告加算税に二段階制（通則法

(19) 昭和34年9月19日付内閣総理大臣諮問。

65②) が導入され、次いで、昭和 62 年税制改正により、過少申告加算税及び無申告加算税（自主申告に係るものを除く。）並びにこれらに代えて課される重加算税の加算税率がそれぞれ 5% ずつ引上げられ⁽²⁰⁾、さらに、平成 18 年税制改正により無申告加算税にも二段階制（通則法 66②）が導入されるとともに⁽²¹⁾、期限内に申告する意思があったと認められる場合の不適用制度（通則法 66⑥）が設けられ、現行の加算税体系となった。

3 小括

納税者の高い倫理観を必要とする申告納税制度が導入された平成 22 当時の社会状況は、極度のインフレと闇取引の横行で、適正かつ自主的な申告な

- (20) この改正の趣旨として立案者は「納税者自身による税額の確定とその自主的な納付を根幹とするこの制度の定着をさらに推進させるためには、制度・執行両面において課税の公平確保に努め、適正な申告水準の維持、向上を図ることが必要です。このような考え方は、昭和 59 年度税制改正において結実し、記帳義務の導入、総収入金額報告書制度の創設、過少申告加算税の二段階制の採用等各種の諸措置が講じられました。しかし、その後も依然として適正な所得把握を求める声があるとともに、なお相当の申告もれもあることから、これらの声にこたえるべく、総収入金額報告書の範囲の拡大と併せて、過少申告加算税、無申告加算税及びこれらに代えて課す重加算税の割合の引上げが行われました。なお、まじめな納税者の自発的な修正申告ないしは期限後申告を期待する観点からは、これらの自主申告と調査後の申告、更正決定との較差がより大きい方が効果的であると考えられるところから、これら自主申告に対する加算税の割合については、改正がされておりません。」と述べている（国税庁『昭和 62 年改正税法のすべて』359 頁（1987）。）。
- (21) この改正の参考として立案者は「近年、インターネットによる取引が急増している中、多額の利益を得ていたにもかかわらず、無申告であるという事例が発生しています。無申告は、過少申告と異なり、申告義務を果たしていないという点において、申告納税制度の根幹を揺るがす重大な違反行為であることから、上記のような実態を放置することは適当ではなく、無申告加算税において何らかの対応を早急に講じる必要があると考えられました。具体的には、期限内申告の促進、無申告の抑止の観点から、無申告加算税の割合について、少なくとも期限内申告を前提とする過少申告加算税の割合（15%）よりも高い割合とすることが適当と考えられました。ただし、追徴税額が少額である場合については、法益に対する侵害の度合いも小さいことから、現行の割合（15%）を据え置くことが適当と考えられました。この場合、少額の基準額としては、過少申告加算税などの税法上の一般的な少額不追求の例を参照し、50 万円とすることが適当と考えられました。」と述べている（国税庁『平成 18 年税制改正の解説』674 頁（2006）。）。

ど到底期待できる状況ではなかった⁽²²⁾。このような状況は、申告所得税に対する更正・決定の状況でも明らかであり、昭和22年は更正が375万人、決定が120万人に、昭和23年は更正が377万人、決定が109万人に、昭和24年は更正が306万人、決定が112万人に対してなされ⁽²³⁾、加算税（追徴税）も昭和22年は245万人に、昭和23年は176万人に、昭和24年は287万人に対して賦課されている⁽²⁴⁾。平成20年7月から平成21年6月までの1年間においては、更正・決定件数が、12,136件（所得、法人、相続及び贈与税の合計）、加算税の賦課決定件数が、708,171件（内、過少・無申告加算税325,203件、不納付加算税325,154件及び重加算税57,814件）であるから⁽²⁵⁾、申告納税制度導入当時はその制度の趣旨からすると異常と言い得る状況にあったと思われる。

闇取引が横行し、納税道義が希薄な申告納税制度草創期の社会状況の中で、国家の租税収入を確保するための適正な申告を担保するには、刑罰とともに加算税制度が実効的でなければならないのは言うまでもないが、査察制度創設当時の脱犯の告発件数が昭和24年度から26年度で年間53件から137件で推移している⁽²⁶⁾ことを考えると、加算税とりわけ重加算税の役割は重要

- (22) 申告納税制度草創期の状況について、原純夫氏（当時大蔵省主税局税制第一課長）は、「しからばそういう中で税はどのような情勢にあったかと言いますと、端的に言って税金はめちゃくちゃだった。・・・税だけではなくて経済全体がめちゃくちゃだったのです。アメリカの制度を輸入したハイカラな申告納税制度というものができておったのですけれども、実際においてはインフレーションに吹きまくられて、税法の規定で何万円から何万円までは何パーセントの税だということが決まっていますが、貨幣価値がまるっきりかわるのだから税法の規定は意味がなくなる。一方で国民は食うや食わず、ヤミは横行するというようなときですから、税というものはきわめて恣意的に納められまた恣意的にとられた。」と述べている（大蔵省財政史室編『昭和財政史』〔石弘光〕373頁（東洋経済新報社、1977））。
- (23) 国税庁『国税庁第73回統計年報書〔昭和22年度〕』12-13頁（1949）、同『国税庁第74回統計年報書〔昭和23年度〕』12-13頁（1950）、同『国税庁第75回統計年報書〔昭和24年度〕』12-13頁（1951）。
- (24) 前掲注(23)。ただし、昭和22年の件数は、追徴税と加算税額の合計である。
- (25) 税制調査会専門家委員会第7回納税環境整備小委員会（平成22年4月28日）参考資料4頁。
- (26) 国税庁「国税庁事業年報書〔昭和24年度、昭和25年度、昭和26年度〕」341-343頁（1952）。

であったと考えられる⁽²⁷⁾。また、そのような社会状況からすると、重加算税を賦課すべき納税義務違反の態様も、客観的に把握し得る行為が多かったのではないかと思われ、昭和 25 年税制改正によって規定された「隠ぺい又は仮装」という法文は、そのような態様を端的に言い表したものであったと考える。

翻って、現在の社会状況は申告納制度導入当時とは相当異なり、自発的で適正な申告を行う納税者が多数存在し、高い倫理観によって申告納税制度が支えられていると考える。しかしながら、情報通信技術の発達により特段の工作をすることなく不正行為が行い得る状況にあり、客観的に明確な形で「隠ぺい又は仮装」といえる行為が現れない状況にある。「隠ぺい又は仮装」という法文が規定されて約 60 年が経過していることからすれば、その解釈に当たって社会状況の進運を考慮すべきであるのは当然であり、必要以上に保守的であってはならないと考える。

第 2 節 加算税の性質

1 加算税制度の趣旨・目的

追徴税制度当時において、長崎地裁昭和 26 年 10 月 9 日判決（高民 5 巻 6 号 223 頁）は、「追徴税は一体どんな性質及び目的を有する制裁であるかというのに、それは、終戦後我国の租税法中に採り入れられた申告納税制度を前提とするものであり、この制度の下では、納税義務者自身が租税債務を確定して、これを申告納税することを第一義的とし、徴税庁による更正若しくは決定を第二義的とする関係上、若しも納税義務者が誠実に申告納税をしないならば、国の歳入の確保は期待されず、又他の納税義務者との権衡を失することにもなるので、納税義務者に対しては、法定の期限内に正当な申告をす

(27) 平田敬一郎氏（当時大蔵省主税局長）は、「重加算税は脱税犯という刑事罰を課するほどではないが、比較的はつきり最初から脱税の認識を持ちまして過少申告をした場合には、法律上重加算税を課する場合に該当する、かように考えておるのであります。」と述べている（第 7 回衆議院「大蔵委員会議録〔第 29 号〕」12 頁（1959）。）。

べき義務が負わされ、この義務の違反に対する制裁が課せられざるを得ないのであって、この制裁がすなわち追徴税に外ならないのである。しかも、それはいわゆる行政刑罰とも異なり、裁判所により刑事訴訟手続に従って科せられることなく、徴税庁により租税法上の手続に従って、租税の形式で賦課徴収される点に特徴がありこの点で、広義の民事罰の一種に属し、恰も一般私法上の義務違反に対して、当事者間に往々違約損害金の定めがされるのと同様に、公法上の租税義務違反に対して法により課せられる公法上の一種の違約損害金であるともいうことができその性質及び目的において、刑罰と著しくその性質を異にするものと解するのが相当である。」と判示している。また、控訴審である福岡高裁昭和 27 年 5 月 30 日判決（高民 5 卷 6 号 215 頁）は、「追徴税は恕すべき事由がないのに適正な申告をしなかったため本税に附加して課せられる過滞金的課税である」旨判示している⁽²⁸⁾。

追徴税は、自主的に適正な申告が必要とされる申告納税制度において必然的に生ずる納税義務違反に対する行政上の制裁的措置であるが、「公法上の一種の違約損害金」、「過滞金的課税」との判示からは、行政罰的な性質を多分に含んでいたものと解される。

同じ申告納税制度の下であっても、追徴税制度とは異なり、現行の加算税制度の趣旨・目的は、次のように述べられている。神戸地裁昭和 58 年 8 月 29 日判決（シュト 262 号 23 頁）は、「納税者自らが課税標準を決定し、これに自らの計算に基づいて税率を適用して税額を算出し、これを申告して第一次的に納付すべき税額を確定させるという申告納税主義のもとでは、適正申告をしない者に対し、一定の制裁を加えて、申告秩序の維持をはかることが要請されるが、このような行政上の制裁の一環」であると判示している。また、福島地裁昭和 62 年 2 月 23 日判決（税資 157 号 669 頁）は、「加算税は納税者の行うべき申告及び納付義務の履行について、国税に関する法律の適正な執行を妨げる行為又は事実に対する防止及び制裁措置としてかされるもの

(28) 上告審の最高裁昭和 33 年 8 月 28 日第一小法廷判決（裁判集民 33 号 145 頁）も同旨。

であ(る)」と判示している⁽²⁹⁾。さらに、大阪高裁平成5年11月19日判決(行裁例集44巻11・12号1000頁)も、「国税通則法は、納税者の行うべき申告義務に違反した者に対し、行政上の制裁として、各種の加算税を課し(65条、66条、68条)、これにより誠実な納税申告書の早期提出を促し、間接的にせよ不正な申告事態を防止するとともに、国民の納税義務の適正かつ円滑な履行を確保し(1条)、健全な申告秩序の形成を図ろうとしているものと解される」と判示している。

申告納税制度において、国と納税者との間に生ずる法律関係が公法上の権利義務関係である⁽³⁰⁾ことからすると、各種加算税が税法上の義務違反に対する制裁として、国と納税者との関係で説明されることは当然に首肯し得る。

このような関係とは別に、福岡地裁平成3年2月28日判決(税資182号522頁)は、「確定申告による納税方式は、納税者の申告に重要な意義を置き、これを尊重することを前提に存在する制度であるから、申告が適正になされることが根幹であり、したがって、申告秩序の維持が強く要請されることから、適正な申告をした者とこれを不当に行った者との間に生じる不公平を是正して、納税義務違反の発生を防止する行政上の措置」と判示している。また、東京地裁平成7年3月28日判決(訟月47巻5号1207頁)は、「過少申告加算税は、当初から適法に申告、納税した者とこれを怠った者との間に生ずる不公平を是正するために、申告すべき財産を過少に申告したという客観的な事実に基づいて課されるものであ(る)」と判示している⁽³¹⁾。

納税者間の不公平を是正するためとの判示は、国と納税者との関係にとど

(29) 控訴審の仙台高裁昭和63年2月25日判決(税資163号596頁)も同旨。

(30) 函館地裁昭和25年7月24日判決(行裁例集1巻8号1115頁)。

(31) 同様の判示として、東京地裁平成15年9月19日判決(税資256号順号10574)は、「過少申告加算税は、当初から適法に申告、納税した者とこれを怠った者との間に生ずる不公平を是正するために課されるものである」と判示し、最高裁平成18年11月16日第一小法廷判決(税資256号順号10573)は「当初から適正に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。」と判示し、不公平是正を強調する。

まらず、民主的な納税制度を前提として納税者相互間の均衡負担利益の侵害防止という点にも意義を見出すものと言える。

賦課課税制度から申告納税制度へと納付すべき税額の確定方式が移行したことは、租税の性質までも変化させるものではない。租税は、国家の発展と安全とを期するための経費調達のため個別的利益を与えることなく強制的に徴収する給付であり、国家の一般的な経済的評価の対象とならない利益に対する給付であって、特別の報酬なしに個人又は法人の所得、財産の移転、消費、流通関係に着目して国家に提供させる給付である⁽³²⁾。このような性質を有する租税の確定手続を申告納税制度によって納税者に委ねた以上、納税義務違反の発生は当然に防止されなければならない。これらのことを踏まえると、加算税制度の趣旨・目的は、申告納税制度下における国家の租税収入の確保、納税者間の均衡負担利益の侵害防止を目的に、申告納税義務違反があれば正当な理由がない以上、所定の率の加算税を租税という形式で徴収するものであり、これによって納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度の信用を維持し、その基礎を擁護するものであると言える。

2 二重処罰との関係

各種加算税は、納税義務違反の態様に応じて課されるものであるが、これに対しては、別に所得税法等によって罰則の適用がある⁽³³⁾。このことから、納税義務違反の行為があった場合には、その行為が各種加算税の賦課要件に該当し、併せて罰則の構成要件にも該当する場合が少なくない。このように、加算税が課される行為に対して同時に刑罰を科すことについて、憲法39条⁽³⁴⁾

(32) 東京簡易昭和41年3月29日判決（税資44号259頁）。

(33) 所得税法238条～244条、法人税法159条～164条、相続税法68条～70条、消費税法64条～70条等。

(34) 日本国憲法39条（遡及処罰の禁止・一事不再理）は、「何人も、実行の時に適法であった行為又は既に無罪とされた行為については、刑事上の責任は問われない。又、同一の犯罪について、重ねて刑事上の責任を問われない。」としている。

後段の一事不再理への抵触を疑問視する議論がある⁽³⁵⁾。この問題に対し、司法は、福岡高裁昭和 27 年 5 月 30 日判決（行裁例集 3 巻 4 号 776 頁）が、「脱税に対する刑事罰のほかに加算税および追徴税を賦課しても、憲法 39 条の二重処罰に当たらないものと解すべきである」と判示するように、逸早くから一貫して二重処罰性を否定している。

特に、重加算税は沿革的にも刑罰の「一つ前の段階」⁽³⁶⁾と説明されるように、罰則の構成要件との類似性と高負担率から二重処罰性が議論されるのであるが、追徴税制度下における最高裁昭和 33 年 4 月 30 日大法廷判決（民集 12 巻 6 号 938 頁）⁽³⁷⁾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つて、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、詐欺その他不正の行為により法人税を免れた場合に、その違反行為者および法人に科せられる同法 48 条 1 項および 51 条の罰金とは、その性質を異にするものと解すべきである。（略）追徴税のかような性質にかんがみれば、憲法 39 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」と判示し、二重処罰性を否定している⁽³⁸⁾。

また、現行の重加算税制度の下では、昭和 45 年 9 月 11 日第二小法廷判決（刑集 24 巻 10 号 1333 頁）が、「国税通則法 68 条に規定する重加算税は、同法 65 条ないし 67 条に規定する各種加算税を課すべき納税義務違反が課税要

(35) 例えば、畠山武道「サンクションの現代的形態」芦部信喜ほか編『基本法学 8－紛争』371 頁（岩波書店、1983）、藤田宙靖『行政法 I（総論）〔第 4 版〕』274 頁（青林書院、2003）、小早川光郎『行政法（上）』252 頁（弘文堂、1999）、塩野宏『行政法 I〔第 5 版〕』245 頁（有斐閣、2009）など。

(36) 前掲注(17)、第 7 回国会衆議院大蔵委員会 池田主税局長発言。

(37) 評釈として、白石健三「判批」ジュリ 158 号 14 頁以下（1958）、永沢信義「判批」民商 38 巻 5 号 120 頁以下（1959）、板倉宏「判批」別冊ジュリ 62 号（行政判例百選 II）430 頁以下（1979）等。調査官解説として、白石健三『最高裁判所判例解説民事篇昭和 33 年度』97 頁以下（法曹会、1969）。

(38) 追徴税制度下では、他に過少申告加算税額と罰金との併科につき、最高裁昭和 36 年 5 月 2 日第三小法廷判決（刑集 15 巻 5 号 745 頁）、重加算税額と罰金との併科につき、昭和 36 年 7 月 6 日第一小法廷判決（刑集 15 巻 7 号 1054 頁）などがある。

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、行政機関の手続により違反者に課せられるもので、これによってかかる方法による納税義務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であって、それゆえ、同一の租税ほ脱行為について重加算税のほかにも刑罰を科しても憲法 39 条に違反するものでない」と判示している⁽³⁹⁾。

少なくとも現在の法制上、加算税を納付した納税者が刑事訴追を受けた場合、憲法 39 条違反を理由として科刑そのものを争う余地はなく⁽⁴⁰⁾、同一の行為に対して加算税と併せて刑罰を科しても、憲法 39 条後段の規定に違反しないとの判断は、最高裁の確定した判例ということができる。

第 3 節 無申告加算税の性質

無申告加算税も加算税体系の一つであることから、大阪地裁昭和 43 年 4 月 22 日判決（行裁例集 19 卷 4 号 691 頁）が、「無申告加算税が租税債権確定のために納税義務者に課せられた税法上の義務の不履行に対する一種の行政上の制裁である」と判示するように、過少申告加算税と同様、納税義務違反に対する行政上の制裁としてその本質は同一であるが⁽⁴¹⁾、法定申告期限内に確定申告書の提出がないことに対する制裁としての意義がより強調される。

東京高裁平成 11 年 3 月 25 日判決（税資 241 号 402 頁）は、「無申告加算税は、申告納税制度を維持するためには、納税者により期限内に適正な申告が自主的にされることが不可欠であることに鑑みて、申告書の提出が期限内にされな

(39) なお、最高裁昭和 33 年 4 月 30 日大法廷判決（民集 12 卷 6 号 938 頁）も当判決も共に重加算税を「行政上の措置」とした上で二重処罰には当たらないとしているが、東京高裁平成 6 年 3 月 4 日判決（判時 1499 号 135 頁）は、重加算税を「行政上の制裁」とした上で二重処罰に当たらないことは明白であると判示している。

(40) 大久保太郎『最高裁判所判例解説刑事篇昭和 45 年度』204 頁（法曹会、1971）。

(41) 最高裁昭和 40 年 2 月 5 日第二小法廷判決（民集 19 卷 1 号 106 頁）。

った場合の行政上の制裁として課されるものである」と判示している。また、大阪地裁平成17年9月16日判決（税資255号順号10134）⁽⁴²⁾は、「申告納税方式により納付すべき税額が確定するものとされている国税等については、納税義務者によって法定申告期限内に適正な申告が自主的にされることが納税義務の適正かつ円滑な履行に資し、税務行政の公正な運営を図る上での大前提となるのであり、納税申告書を法定申告期限内に提出することは、正に申告納税方式による国税等の納税手続の根幹を成す納税義務者の重要な行為であるといわなければならない。そのため、このような納税申告書の期限内提出の重要性にかんがみて、通則法は、納付すべき税額の確定のための納税申告書の期限内提出という納税義務者に課された税法上の義務の不履行に対する一種の行政上の制裁として、納付すべき税額をその法定納期限までに完納すると否とにかかわりなく、無申告加算税を課すこととしているものと解されるのである（同法66条1項、3項）。」と判示している。

納税の有無にかかわらず法定申告期限内に確定申告書の提出がないこと、すなわち、申告義務の不履行自体に着目して課されるものであることは、大阪地裁平成18年5月25日判決（税資256号順号10404）が、「国税の申告納税方式を維持管理するためには、納税者により法定申告期限内に適正な申告が自主的にされることが不可欠であることから、申告書が法定申告期限内に提出されなかった場合には、そのこと自体を理由として行政上の制裁を課し、もって申告納税の維持管理を担保するという趣旨であると解される。」と判示するところである⁽⁴³⁾。

(42) 評釈等に、伊藤義一「判批」ジュリ1343号125頁以下（2007）、石原忍「判研」税務事例38巻4号10頁以下（2006）、金井恵美子「判研」税務事例39巻3号15頁以下（2007）がある。

(43) 平田敬一郎氏（当時大蔵省主税局長）は、期限内に納税した場合の無申告加算税の賦課について「法律論としましては、やはり一定の期間までに申告をして納めることになっておりまして、申告と納付が一定の期間までに二つともなくてはならぬという建前になっております。従いまして税金だけ納めて、申告が無いということになりますと、申告の方は無申告といえますか、期限後申告ということにならざるを得ないという事情でございます。従いまして機械的に見ますと、無申告加算税がかかって来るということになるわけでございます」と述べている（第13回国会衆議

また、国税不服審判所平成 20 年 6 月 12 日裁決(裁決事例集 75 号 61 頁)が、「無申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告、納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、無申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である」と述べるように、納税者間の均衡負担利益の侵害防止という点は、無申告が自主的に適正な申告義務を履行している納税者に強い不信感を招来させることを踏まえると、より重要な意義であると言えることができる。

申告納税制度における期限内申告の重要性は、「国税通則法の制定に関する答申の説明(答申別冊)」において、「たしかに過少申告といっても、その中には過少である割合が小さいものから大きなものまであるわけで、この過少の割合が 10 割に近づけば無申告の場合と変わらないではないかといった意見も充分考量されなければならないであろう。しかし、やはり申告納税制度の基本的秩序として、期限内申告書の提出の有無を重視することには意義があるというべきであろう。」(答申別冊第 6 章、第 2 節、2・3)と指摘されているとおりである。したがって、無申告加算税は納付すべき税額が法定申告期限までに完納され、国家に金銭的な損害が生じていなくとも⁽⁴⁴⁾、申告納税制度における納税者の納付すべき税額の確定手続の重要性又は納税者相互間の均衡負担利益の侵害防止の重要性にかんがみて、正当な理由なく納税申告書が法定申告期限までに提出されなかったことを義務違反として課される行政上の制裁的措置であると言えることができる。

院「大蔵委員会議録」第 17 号 24 頁(1952)。

(44) ただし、池本征男「加算税制度に関する若干の考察」税大論叢 14 号 167 頁(1981)は、加算税制度の趣旨に、侵害された国家利益の回復手段たる損害賠償的な性格をも見い出している。

第2章 重加算税の賦課要件

第1節 「隠ぺい又は仮装」の意義

1 問題の所在

国税通則法 68 条 1 項は、過少申告加算税が課される場合において⁽⁴⁵⁾、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額⁽⁴⁶⁾に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に 35%の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課す旨規定している。

また、同条 2 項は、無申告加算税が課される場合において⁽⁴⁷⁾、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき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は、当該納税者に対し、無申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額⁽⁴⁸⁾に係る無申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に 40%の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課す旨規定している。

(45) ただし、国税通則法 65 条 5 項（更正の予知）の規定の適用がある場合を除く。

(46) ただし、その税額の計算の基礎となるべき事実で隠ぺいし、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠ぺいし、又は仮装されていない事実に基づく税額として国税通則法施行令 28 条 1 項に定めるところにより計算した金額を控除した税額をいう。

(47) ただし、国税通則法 66 条 1 項ただし書き（正当な理由）又は同条 5 項（更正の予知）若しくは 6 項（期限内に申告する意思があったと認められる場合の不適用）の規定の適用がある場合を除く。

(48) ただし、その税額の計算の基礎となるべき事実で隠ぺいし、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠ぺいし、又は仮装されていない事実に基づく税額として国税通則法施行令 28 条 2 項に定めるところにより計算した金額を控除した税額をいう。

このように重加算税は、課税要件事実「隠ぺい又は仮装」行為がある場合に過少申告加算税又は無申告加算税に加重されて課されるものであるから、「隠ぺい又は仮装」は賦課要件の中核をなすものである。しかしながら、「隠ぺい又は仮装」の意義については諸説あるところであり、必ずしも明確とは言えない。

本節では、「隠ぺい又は仮装」の意義について検討を行う。

2 学説

「隠ぺい又は仮装」を定義する代表的な学説に次のような議論がある。金子宏教授は、「事実の隠ぺいとは、売上除外、証拠書類の破棄等、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・他人名義の利用等、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」とされ⁽⁴⁹⁾、「隠ぺい又は仮装」を客観的行為として定義される。この点、村井正教授も、「事実の隠ぺいとは何か。一般には、これは二重帳簿の作成、売上除外、架空仕入も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定型的なものと解されている。また事実の仮装とは、取引上の他人名義の使用、虚偽答弁等をいうものと解されている」とし⁽⁵⁰⁾、意義は述べていないものの、その具体例から金子教授と同様に客観的行為と解しているものと考えられる。

さらに、客観的行為を基調として、次の定義が示されている。松沢智教授は、『隠ぺい・仮装』とは租税を遁脱する目的を持って故意に収税官吏に対し、納税義務の発生原因たる計算の基礎となる事実を隠匿し、または、作為をほどこして虚偽の事実を附加せしめて収税官吏の調査を妨げて納税義務の全部または一部を免れる行為をいうものである。いずれも故意によることを要件とする。」と定義され⁽⁵¹⁾、租税を免れることを目的として故意に行うこ

(49) 金子宏『租税法〔第15版〕』656頁（弘文堂、2010）。

(50) 村井正「遁脱犯の成立要件と重加算税の課税要件」税理19巻14号78頁（1976）。

(51) 金子宏=渡部吉隆=新井隆一=山田二郎=広木重喜『租税法講座（第2巻 租税実体

とが必要であることを強調される。

これらに対し、重加算税を課す行為の態様を包括的に評価して「隠ぺい又は仮装」を定義する見解がある。品川芳宣教授は、『隠ぺい又は仮装』の意義は、重加算税の性質が、悪質な過少申告・不申告による納税義務違反の発生を防止し、もって納税の実を挙げんとする行政上の制裁措置であることに鑑み、究極的には、租税徴収権の侵害行為を意味する何らかの不正手段であることといい得よう」と指摘される⁽⁵²⁾。また、波多野弘教授も同様に、「隠ぺい又は仮装」とは「不正手段による租税徴収権の侵害行為を意味し、『事実を仮装する』とは、所得・財産あるいは取引上の名義を装う等事実を歪曲することをいい、いずれも行為の意味を認識しながら故意に行うことを要するものと解すべきである」と述べている⁽⁵³⁾。

以上の学説の状況からすると、「隠ぺい又は仮装」の意義については、客観的行為として定義する見解、客観的行為に故意の必要性を言及する見解、行為の態様を包括的に評価して定義する見解があり、それぞれの説によっては「隠ぺい又は仮装」行為と認定される行為も異なることとなろう。次に、裁判例を概観する。

3 裁判例

「隠ぺい又は仮装」を定義する裁判例に次のものがある。和歌山地裁昭和50年6月23日判決（シュト162号19頁）は、『事実を隠ぺい』するとは、事実を隠匿しあるいは脱漏することを、『事実を仮装』するとは、所得・財産あるいは取引上の名義を装う等事実を歪曲することをいい、いずれも行為の意味を認識しながら故意に行なうことを要するものと解すべきである」と判示し⁽⁵⁴⁾、故意に事実を隠匿・歪曲するものと定義している。

法)』〔松沢智〕336頁（帝国地方行政学会、1973）。

(52) 品川・前掲注(1)、286頁。

(53) 波多野弘「附帯税（利子税・延滞税・加算税）」北野弘久編『日本税法体系(1)税法の基本原理解』189頁（学陽書房、1978）。

(54) 同様の判示に、名古屋地裁昭和55年10月13日判決（税資115号31頁）、仙台高

しかしながら、京都地裁平成4年3月23日判決（訟月39巻5号899頁）は、「隠ぺいし、仮装するとは、申告納税制度をとる所得税について租税を遁脱する目的をもって、故意に税額等の計算の基礎となる事実を隠匿し、又は作為的に虚偽の事実を附加して調査を妨げるなどの行為をいう。隠ぺいは、右基礎事実を隠匿し、その事実の存在を不明にし、仮装は、虚偽の事実を附加し、その事実が存在するかのように装うことをもって足り、その発見の難易を問うものではない。」と判示し、上記和歌山地裁判決と同様の意義を述べるものの、租税を免れる目的を要するものとしている⁽⁵⁵⁾。

これとは反対に、浦和地裁平成7年4月24日判決（税資209号192頁）は、「納税者が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するとは、納税者が故意に右のような事実を隠蔽し又は仮装することであって、原告主張のように納税者が隠蔽等につき悪質な意図を有することまでも必要とするものではない。」と判示し、上記和歌山地裁判決と同様の意義を述べつつ、租税を免れる目的は不要とするのである。この判示にある「悪質な意図」とは、「税金逃れを予定した意図」と認定されている。

また、新潟地裁平成12年1月27日判決（税資246号259頁）は、『課税

裁昭和58年5月31日判決（税資130号660頁）、札幌地裁平成15年8月26日判決（税資253号順号9415）、宇都宮地裁平成17年3月2日判決（税資255号順号9948）、大阪地裁平成17年9月14日判決（税資255号順号10127）、宇都宮地裁平成17年11月2日判決（税資255号順号10190）がある。また、大阪高裁平成6年6月28日判決（民集49巻4号1271頁）は「事実の『隠ぺい』とは、納税者がその意思に基づいて、特定の事実を隠匿しあるいは脱漏することを、事実の『仮装』とは、納税者がその意思に基づいて、特定の所得、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うものと解すべきである」と判示し、意思を強調する。

- (55) 同様の判決として、横浜地裁平成16年2月4日判決（税資254号順号9548）は『「事実の隠ぺい・仮装』とは、典型的には、二重帳簿を作成し、あるいは、売上伝票、納品書等の証拠書類を廃棄するなどして売上げを除外する、注文伝票や領収証等を偽造するなどして架空仕入れ、架空経費を計上する、税務調査に対して虚偽の答弁をする等、本件に係る法人税及び消費税に即していえば、納税者が、その納税義務の全部又は一部を免れるために、意図的に、存在する益金ないし課税資産の譲渡等の全部又は一部を隠し、あるいは、存在しない損金はないし課税仕入れとなる費用等が存在するように装うことを指すものと解される」と判示している。

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』とは、二重帳簿の作成、売上除外、架空仕入れもしくは架空経費の計上、証拠書類の廃棄等、課税要件に該当する事実の全部又は一部を隠すことをいうとされ、また、『課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の仮装』とは、架空契約書の作成、他人名義の利用など、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)」と判示し、「隠ぺい又は仮装」行為を客観的に定義している⁽⁵⁶⁾。

次いで、鹿児島地裁平成13年7月27日判決(税資251号順号8955)は、真実の売買契約書を破棄し、架空の売買契約書を作成したことにつき、「これらの事實は、課税分離長期譲渡所得金額計算の基礎となる事実を隠ぺい、仮装し、過少申告の結果、税務行政を混乱させ余分な徴税コストを負担させるものである」と判示している⁽⁵⁷⁾。この余分な徴税コストを負担せしめるものとの指摘については、重加算税の額と調査により国家が要した費用等の額とが対応していると考えらるべき合理的な根拠はないなどの反論が示されているところでもある⁽⁵⁸⁾。

また、さいたま地裁平成19年3月14日判決(税資257号順号10653)は、「事実の隠ぺい又は仮装については、取引状況などの所得を基礎付ける事実を隠ぺい又は仮装するなど申告納税制度の趣旨を没却する行為をいうものと解するのが相当である。そして、『隠ぺい』『仮装』の典型的なものとしては、二重帳簿の作成、売上除外、架空経費の計上、取引上の他人名義の使用、虚

(56) 同様の判示として、大阪地裁平成12年7月27日判決(税資248号523頁)、さいたま地裁平成16年12月1日判決(税資254号順号9846)、東京地裁平成17年9月9日判決(訟月52巻7号2349頁)。

(57) 同様の判示として、東京高裁平成18年1月18日判決(税資256号順号10265)は「重加算税の制度は、税務行政を混乱させて余分な徴税コストを負担させたという国家的損失を補填させるとともに、一般的に正確な申告を奨励するに止まらず、悪質な納税義務違反に対するより大きな経済的制裁を課することにより悪質な納税義務違反行為への誘因を減殺し、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。」と述べている。

(58) 佐藤英明『脱税と制裁』31頁(弘文堂、1992)。

偽答弁等が挙げられる」と判示している⁽⁵⁹⁾。申告納税制度の趣旨を没却する行為との判示は極めて多義的であるが、典型として挙示されたものからすると、積極的かつ客観的行為と解しているとも考えられる。

以上の「隠ぺい又は仮装」の意義を述べる裁判例においても、学説と同様種々の見解があり、共通点は見出し難いが、「隠ぺい又は仮装」という法文から客観的な行為の態様として説明するものが多いのではないかと思われる。この点は、二重処罰性の回避から、「偽りその他不正の行為」を要件とし、違反者の反社会性ないし反道徳性を追及する罰則とは明確な峻別がなされていると考えることができる。次に、実務上の取扱いについて概観する。

4 課税実務上の取扱い

国税庁は、次のとおり、各税目における重加算税の賦課に関する事務運営指針を公表している。

(1) 申告所得税

申告所得税における重加算税の賦課に関して、「平成12年7月3日課所4-15ほか3課共同『申告所得税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）』（以下「申告所得税事務運営指針」という。）⁽⁶⁰⁾では、次に掲げる例を「隠ぺい又は仮装」に該当する場合として取り扱うこととしている。

イ いわゆる二重帳簿を作成していること。

ロ イ以外の場合で、次に掲げる事実（以下「帳簿書類の隠匿、虚偽記載等」という。）があること。

(イ) 帳簿、決算書類、契約書、請求書、領収書その他取引に関する書類（以下「帳簿書類」という。）を、破棄又は隠匿していること

(ロ) 帳簿書類の改ざん、偽造、変造若しくは虚偽記載、相手方との通謀

(59) 同様の判示として、さいたま地裁平成19年12月19日判決（税資257号順号10849）。

(60) 参照、国税庁HP、「平成12年7月3日課所4-15ほか3課共同『申告所得税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）』

（<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/shotoku/shinkoku/000703-2/01.htm>）」。

による虚偽若しくは架空の契約書、請求書、領収書その他取引に関する書類の作成又は帳簿書類の意図的な集計違算その他の方法により仮装を行っていること

(ハ) 取引先に虚偽の帳簿書類を作成させる等していること

ハ 事業の経営、売買、賃貸借、消費貸借、資産の譲渡又はその他の取引について、本人以外の名義又は架空名義で行っていること⁽⁶¹⁾。

ニ 所得の源泉となる資産（株式、不動産等）を本人以外の名義又は架空名義により所有していること⁽⁶²⁾。

ホ 秘匿した売上代金等をもって本人以外の名義又は架空名義の預貯金その他の資産を取得していること。

ヘ 居住用財産の買換えその他各種の課税の特例の適用を受けるため、所得控除若しくは税額控除を過大にするため、又は変動・臨時所得の調整課税の利益を受けるため、虚偽の証明書その他の書類を自ら作成し、又は他人をして作成させていること。

ト 源泉徴収票、支払調書等（以下「源泉徴収票等」という。）の記載事項を改ざんし、若しくは架空の源泉徴収票等を作成し、又は他人をして源泉徴収票等に虚偽の記載をさせ、若しくは源泉徴収票等を提出させていないこと。

チ 調査等の際の具体的事実についての質問に対し、虚偽の答弁等を行い、又は相手先をして虚偽の答弁等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、申告時における隠ぺい又は仮装が合理的に推認できること。

(2) その他の税目

(61) ただし、配偶者、その他同居親族の名義により事業の経営又は取引等を行っているが、当該名義人が実際の住所地等において申告等をしているなど、税のほ脱を目的としていないことが明らかな場合又は本人以外の名義（配偶者、その他同居親族の名義を除く。）で事業の経営又は取引等を行っていることについて正当な事由がある場合を除く。

(62) ただし、脚注(61)の場合を除く。

上記の申告所得税のほか、法人税、源泉所得税⁽⁶³⁾、消費税⁽⁶⁴⁾、相続税及び贈与税⁽⁶⁵⁾の各税目に重加算税の取扱いが置かれているが、申告所得税と同様の所得課税である法人税における重加算税の賦課に関しては、「平成12年7月3日課法2-8ほか3課共同『法人税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）』（以下「法人税事務運営指針」という。）⁽⁶⁶⁾において、次に掲げる例を「隠ぺい又は仮装」に該当する場合として取り扱うこととしている。

イ いわゆる二重帳簿を作成していること。

ロ 次に掲げる事実（以下「帳簿書類の隠匿、虚偽記載等」という。）があること。

（イ）帳簿、原始記録、証ひょう書類、貸借対照表、損益計算書、勘定科目内訳明細書、棚卸表その他決算に係のある書類（以下「帳簿書類」という。）を、破棄又は隠匿していること

（ロ）帳簿書類の改ざん（偽造及び変造を含む。以下同じ。）、帳簿書類への虚偽記載、相手方との通謀による虚偽の証ひょう書類の作成、帳簿書類の意図的な集計違算その他の方法により仮装の経理を行っていること

(63) 参照、国税庁HP、「平成12年7月3日課法7-8ほか3課共同『源泉所得税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）』

（<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/shotoku/gensen/00703-2/01.htm>）。

(64) 参照、国税庁HP、「平成12年7月3日課消2-17ほか5課共同『消費税及び地方消費税の更正等及び加算税の取扱いについて（事務運営指針）』

（<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/shozei/010329-2/01.htm>）。

(65) 参照、国税庁HP、「平成12年7月3日課資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）』

（<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/sozoku/000703-2/01.htm>）。

(66) 参照、国税庁HP、「平成12年7月3日課法2-8ほか3課共同『法人税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）』

（<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/000703-2/01.htm>）。

- (ハ) 帳簿書類の作成又は帳簿書類への記録をせず、売上げその他の収入（営業外の収入を含む。）の脱ろう又は棚卸資産の除外をしていること
- ハ 特定の損金算入又は税額控除の要件とされる証明書その他の書類を改ざんし、又は虚偽の申請に基づき当該書類の交付を受けていること。
- ニ 簿外資産（確定した決算の基礎となった帳簿の資産勘定に計上されていない資産をいう。）に係る利息収入、賃貸料収入等の果実を計上していないこと。
- ホ 簿外資金（確定した決算の基礎となった帳簿に計上していない収入金又は当該帳簿に費用を過大若しくは架空に計上することにより当該帳簿から除外した資金をいう。）をもって役員賞与その他の費用を支出していること。
- ヘ 同族会社であるにもかかわらず、その判定の基礎となる株主等の所有株式等を架空の者又は単なる名義人に分割する等により非同族会社としていること。

上記のように、各税目における事務運営指針は「隠ぺい又は仮装」を定義していないが、この理由は、「隠ぺい又は仮装」の定義を置いたのみでは、執行に当たって具体性を欠き疑義を生ずることとなるため、あえて定義を置かず、各税目における典型的な「隠ぺい又は仮装」行為を例示列举することで重加算税賦課の透明性・執行の均一性を確保するということを最大の眼目としているためと考えられる。

そして、その具体例という点において上記の申告所得税事務運営指針と法人税事務運営指針との対比で際立つ差異は、申告所得税事務運営指針が、「調査等の際の具体的事実についての質問に対し、虚偽の答弁等を行い、又は相手先をして虚偽の答弁等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、申告時における隠ぺい又は仮装が合理的に推認できること。」として、税務調査時の虚偽答弁等について取扱いを明示しているものの、法人税事務運営指針では同様の取扱いが明示されていないことであろう。この点、法人は継続した帳簿組織の存在を前提として税務調査が

行い得るのに対して、個人はこのような帳簿組織の存在を前提とすることはできず、不正行為を挙証する証拠が法人との対比で少ないことから、虚偽答弁等を事実認定の指針の一つとして例示しているものと思われる。なお、法人税における取扱いにおいても、税務調査等の際の虚偽答弁等が確定申告時における「隠ぺい又は仮装」の存在を合理的に推認できると認められる場合には、重加算税の賦課が肯定されることは、過去の裁判例等においても支持されているところである。

5 小括

重加算税制度は、課税要件事実を「隠ぺい又は仮装」したことの帰責により課される行政上の制裁的措置であることから、その納税義務違反の行為の態様は、悪質で不正なものと評価せざるを得ない。しかしながら、重加算税は違反者の反社会性、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罰とは趣旨・性質を異にするものであること、また、「隠ぺい又は仮装」は「偽りその他不正の行為」と異なり、行為の態様に着目した法文であることからすると、悪質で不正なものという評価を「隠ぺい又は仮装」の意義に包含させる必要はないと考える。すなわち、「隠ぺい」とは故意に存在する事実を隠匿・歪曲すること、「仮装」とは故意に存在しない外観を作出することというように客観的行為として定義され得るものと考えられる。そのことからすれば、これら行為の巧拙や税務調査における発見の難易を問うものではないと言える。

以上の「隠ぺい又は仮装」の意義を軸として重加算税の賦課要件を考えていく必要があるが、これには次の問題がある。すなわち、「隠ぺい又は仮装」のみならず、租税を免れることについても認識が必要であるかという問題、第三者が行った「隠ぺい又は仮装」行為につき、「納税者」と同視し得るはどのような範囲の者かという問題、二重帳簿の作成、帳簿書類の破棄・隠匿、架空名義取引等の典型的な「隠ぺい又は仮装」行為を伴わない行為が賦課要件を充足するかという問題、「隠ぺい又は仮装」の成立時期との関係で法定申

告期限等の経過後の「隠ぺい又は仮装」行為が賦課要件を充足するかという問題である。

以下、これらの問題を検討する。

第2節 認識の要否⁽⁶⁷⁾

1 問題の所在

上述したように、重加算税の賦課要件が充足するには、納税者に何らかの認識が必要であると指摘されている。しかしながら、学説、裁判例とも必要とされる認識の内容は種々であり、大別すると、「隠ぺい又は仮装」の認識のみ必要とする説、「隠ぺい又は仮装」及び租税を免れることのいずれにも認識が必要であるとする説及び客観的な外形さえあれば納税者の認識の立証は不要であるとする説に区分できる。以下、これら各説の当否について検討を行う。

2 「隠ぺい又は仮装」の認識のみ必要とする説

(1) 裁判例

この説に立脚する裁判例として、熊本地裁昭和57年12月15日判決（訟月29巻6号1202頁）は、「国税通則法68条に規定する重加算税は、同法65条ないし67条に規定する各種の加算税を課すべき納税義務違反が、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、行政機関の行政手続により違反者に課せられるもので、これによってかかる方法による納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度の信用を維持し、徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の制裁措置であり、故意に所得を過少に申告したことに対する制裁ではないものである。従って、税の申告に際し、仮装、隠ぺいした事実に基づいて申告する、あるいは

(67) 本稿は、認識、意図及び故意の字義について、同義にあるものとして取り扱っている。

は申告しないなどという点についての認識を必要とするものではなく、結果として過少申告などの事実があれば足りるものと解すべきである。もしそのような認識まで必要であると解すると、本来違反者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目してこれに対する制裁として科せられる刑罰とは、趣旨や性質を異にするものであるにも拘らず、刑事犯としての脱税犯の犯意と同じことになり、重加算税の行政上の制裁という本質からも外れることになるからである。」と判示し、行政上の制裁であるがゆえに租税を免れる認識は不要であるとしている⁽⁶⁸⁾。

この上告審である最高裁昭和 62 年 5 月 8 日第二小法廷判決（裁判集民 151 号 35 頁、以下「最高裁昭和 62 年判決」という。）は、「国税通則法 68 条に規定する重加算税は、同法 65 条ないし 67 条に規定する各種の加算税を課すべき納税義務違反が事実の隠ぺい又は仮装という不正な方法に基づいて行われた場合に、違反者に対して課される行政上の措置であって、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（略）、同法 68 条 1 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、申告に対し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではないと解するのが相当である。」と判示し、一審判決と同様、重加算税は納税違反の行為の態様に着目した行政上の措置であるから、「隠ぺい又は仮装」行為の認識のみで足りるとするのである⁽⁶⁹⁾。

(68) 控訴審の福岡高裁昭和 59 年 5 月 30 日判決（訟月 30 卷 10 号 2006 頁）は、原審の判断を是認し、「具体的に当該課税年度の取引が果して全体として利益になっているかどうか、利益になったとしてそれがいくばくであるかを仮りに認識していない場合においても、利得を生じたときはこれを隠ぺいせんとの未必的な意思のもとに架空人名義による株式売買取引を行い実際に利得を得た場合には、国税通則法六八条に定める重加算税賦課の要件をみたまものというべきである」と判示している。

(69) その他、租税を免れる認識は不要する裁判例として、鹿児島地裁平成 13 年 7 月 27 日判決（税資 251 号順号 8955）、水戸地裁平成 13 年 9 月 25 日判決（訟月 48 卷 9 号

(2) 学説

この説を採る代表的学説には、次のものがある。寺西輝泰氏は、「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、課税要件となる事実（税額計算の基礎となる事実といつてよい）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。」と指摘している⁽⁷⁰⁾。

また、品川芳宣教授も同様に、「重加算税の賦課における故意の要否については、最高裁昭和62年5月8日第二小法廷判決が判示するように、納税者（又は行為者）が課税要件事実を隠ぺいし、又は仮装することを認識していれば十分であり、その結果、過少申告等の事実が発生すれば足り（そのことが国税通則法68条にいう『基づき』の意と解される）、租税を免れようとする認識を有していることまで要求しているものと解する必要はないであろう。」と指摘される⁽⁷¹⁾。これらの見解は、重加算税が行政上の制裁的措置であり、罰則の構成要件とは異なるという点に着目したものと考えられる。他方で、納税者の帰責性という点からこの説を述べる学説がある。

酒井克彦教授は、「重加算税制度は、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、もって納税の実を挙げようと

2332頁）、神戸地裁平成14年1月10日判決（税資252号9046頁）、東京高裁平成15年5月20日判決（訟月50巻5号1663頁）、京都地裁平成15年7月10日判決（訟月51巻9号2500頁）、札幌地裁平成15年8月26日判決（税資253号順号9415）、東京高裁平成16年1月29日判決（税資254号順号9535）、東京地裁平成16年1月30日判決（訟月51巻8号2183頁）、さいたま地裁平成16年12月1日判決（税資254号順号9846）、長野地裁平成17年5月27日判決（税資255号順号10041）、東京地裁平成18年10月19日判決（税資256号順号10532）などがある。

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

(71) 品川・前掲注(1)、296頁。

する行政上の措置であると考えられていることからすれば、重加算税は申告納税制度に反する行為に何らかの帰責性がある場合に課されるものと解する必要があるように思われる。もっとも、かかる帰責性とは必ずしも過少申告であることについての故意や認識までもを要すると解する必要はないと考える。そのように考えると、税額を免れることについての故意や認識についても必要とまではいえないが、隠ぺい・偽装行為についての故意や認識は必要であろう。けだし、何らの認識のないところでなされた不法行為に対してまで積極的に制裁的措置を講ずる必要性はないと考えるからである。」と指摘している⁽⁷²⁾。

3 租税を免れる認識をも必要とする説

(1) 裁判例

この説に立脚する裁判例として、大阪地裁昭和56年2月25日判決（訟月27巻6号1167頁）は、「国税通則法68条1項にいう『納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし又は偽装し、その隠ぺいし、又は偽装したところに基づき納税申告書を提出し』た場合とは、相続税についてみると、相続人又は受遺者が積極的に右の隠ぺい、偽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、偽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、偽装された相続財産の一部等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をも含むと解するのが相当である。」と判示している⁽⁷³⁾。

また、大阪高裁平成3年4月24日判決（判タ763号216頁）は、「法68条1項に定める重加算税の課税要件である『隠ぺい・偽装』とは、租税を脱税する目的をもって、故意に納税義務の発生原因である計算の基礎となる事実を隠匿し、又は、作為的に虚偽の事実を付加して、調査を妨げるな

(72) 酒井克彦『附帯税の理論と実務』308頁（ぎょうせい、2010）。

(73) 控訴審の大阪高裁昭和57年9月3日判決（税資127号733頁）も同旨。

ど納税義務の全部または一部を免れる行為をいい、このような見地からは、重加算税の実質は、行政秩序罰であり、その性質上、形式犯ではあるが、不正行為者を制裁するため、著しく重い税率を定めた立法趣旨及び『隠ぺい、仮装』といった文理に照らし、納税者が、故意に脱税のための積極的行為をすることが必要であると解するのが相当である。」と判示している⁽⁷⁴⁾。

(2) 学説

この説を採る代表的学説として、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ないことを考えると、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。」と指摘され⁽⁷⁵⁾、租税を免れる意図に重加算税が課されるべき帰責があるとされる。

松沢智教授も前述したように、「『隠ぺい・仮装』とは租税を逋脱する目的を持って故意に収税官吏に対し、納税義務の発生原因たる計算の基礎となる事実を隠匿し、または、作為をほどこして虚偽の事実を附加せしめて収税官吏の調査を妨げて納税義務の全部または一部を免れる行為をいうものである。いずれも故意によることを要件とする。」と指摘されている⁽⁷⁶⁾。

4 客観的行為で足りるとする説

上記二説と異なり、認識自体不要とする見解がある。すなわち、国税通則法の立法関係者は、「事実の隠ぺいは、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

(74) その他、租税を免れる認識が必要とされる裁判例として、京都地裁平成4年3月23日判決（訟月39巻5号899頁）、横浜地裁平成16年2月4日判決（税資254号順号9548）など。

(75) 碓井光明「重加算税賦課の構造」税理22巻12号4頁（1979）。

(76) 松沢・前掲注(51)、336頁。

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。いずれも、行為が客観的にみて隠ぺい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。」と述べ⁽⁷⁷⁾、罰則における「偽りその他不正の行為」との対比で判断基準を客観的ならしめようとする趣旨であるとする。この見解は、「隠ぺい又は仮装」とは行政上の制裁的措置として発動可能な法文形態を採っており、「隠ぺい又は仮装」行為が認定されれば、同時にその行為につき認識を有していることが認定されることとなるから認識の立証までは不要としているとも解されることである。

5 小括

重加算税は、課税要件事実を「隠ぺい又は仮装」する方法によって納税義務違反が行なわれた場合に、行政機関の手続のみで違反者に課せられる行政上の制裁的措置であり、租税として徴収されるものである。この租税という点に着目して見れば、租税が課される要件は客観的で明確なものでなければならず、抽象的で裁量性のある規定は許されないものと解される。そして、重加算税がこのような租税として徴収されるものであることからすると、その賦課要件も客観的で明確でなければならず、このことから租税を免れる認識までは要しないと解されるのである。加えて、ほ脱犯は「偽りその他不正の行為」により税を免れることを構成要件に、故意（犯意）を厳密に必要とし、故意の成立には、納税義務の認識、偽りその他不正行為の認識及び租税を免れること（ほ脱の結果）の各認識がいずれも必要とされるが⁽⁷⁸⁾、このような認識を重加算税の賦課要件にも必要とすることは、二重処罰との抵触の観点はもちろん、租税としての性質を逸脱するものと考えられる。

また、後述するように⁽⁷⁹⁾、重加算税が行政上の措置であることにかんがみ

(77) 志場喜徳郎ほか『国税通則法精解〔第12版〕』689頁（大蔵財務協会、2007）。

(78) 大阪高裁平成4年4月8日判決（税資212号2869頁）。

(79) 住田・後掲注(121)、6頁。

ると、多数の案件につき公平性・迅速性が要請されるとともに、執行上の均一性を担保するため画一的処理が可能となるよう客観的で明確な賦課要件であることが要請されるということからも租税を免れる認識を不要と解するのが相当であろう。

以上から、「隠ぺい又は仮装」には認識が必要であるが、租税を免れる認識までは不要と解するのが正当と考える。ただし、「隠ぺい又は仮装」行為を行う多くの場合が、租税を免れることを目的に行うものであると思われることからすれば、租税を免れる認識は、重加算税の賦課要件該当性判断における重要な要素であることは間違いないであろう。この点、前記の確井教授の見解にも首肯できる面があると言えるが、「隠ぺい又は仮装」行為の存在に重加算税が課されるべき理由があるというもので十分であろう⁽⁸⁰⁾。

ところで、品川芳宣教授は、前記の各税目における事務運営指針について、外形的不正事実が存在すれば、当該不正事実形成の認識さえも要しないという説を採用しているものと解されるが、最高裁昭和 62 年判決に代表される判例の考え方と齟齬が問題となると指摘され、法人税事務運営指針が掲げる「帳簿書類の作成又は帳簿書類への記録をせず、売上げその他の収入（営業外の収入を含む。）の脱ろう又は棚卸資産の除外をしていること」について、棚卸の現場担当者等が棚卸資産の除外を認識していない場合までも「隠ぺい又は仮装」を問えるか否かについて疑問が残るとされる⁽⁸¹⁾。

しかしながら、この点については、「記録をせず」、「除外」に認識ある行為としての意があると考えられるのではなかろうか。また、各税目における事務運営指針が掲げる典型例についても、認識を持って意図的に行わなければ実現できない行為であることからすると、各事務運営指針は最高裁昭和 62 年判決に則した事実を示していると考えられる⁽⁸²⁾。

(80) 酒井・前掲注(72)、306頁。

(81) 品川・前掲注(1)、294頁。

(82) この点については酒井克彦教授も、「現行の課税実務の取扱いは、納税者の故意・認識を隠ぺい・仮装行為の前提としていると理解するのが素直であるように思われる」と述べている（酒井・前掲注(72)、307頁。）。

第3節 「納税者」の範囲

1 問題の所在

国税通則法 68 条は、「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ぺいし、又は仮装し」と規定しており、「隠ぺい又は仮装」行為の主体を「納税者」⁽⁸³⁾と明記している。しかしながら、納税申告手続の実際は、家族、使用人等の補助者や税理士等の代理人によって行われる場合が多く、その過程でこのような第三者が「隠ぺい又は仮装」行為を行う場合がある。

学説・裁判例は、このような場合にも重加算税制度の趣旨、実効性確保を理由に重加算税の賦課を肯定しており、厳格な文理解釈は採用していないと考えるが、「納税者」と同視し得る範囲には種々の議論があり、必ずしも明確なものとは言えない。

本節では、第三者が行った「隠ぺい又は仮装」行為について、「納税者」と同視し得るの範囲について検討する。

2 学説

「納税者」の範囲における代表的な学説は、次のとおりである。中川一郎教授は、「所得の隠ぺい又は仮装は、何びとの行為によるも関係なく、又それを納税義務者が知っているか否かを問うことなく、所得の隠ぺい又は仮装がなされたところに基づき申告義務違反が発生すれば、重加算税は課せられることになるのである。」と述べ⁽⁸⁴⁾、第三者の範囲、納税者の認識を問うものでないとされる。重加算税が「隠ぺい又は仮装」という行為に着目して課さ

(83) この「納税者」とは、国税通則法 2 条 5 号（定義）により「国税に関する法律の規定により国税（源泉徴収による国税を除く。）を納める義務がある者（国税徴収法（昭和 34 年法律第 147 号）に規定する第二次納税義務者及び国税の保証人を除く。）及び源泉徴収による国税を徴収して国に納付しなければならない者をいう。」と定義されている。

(84) 中川一郎「従業者の所得隠ぺい行為と重加算税徴収の適否」税法学 130 号 44 頁（1961）。

れるものであることからすれば、それを行う行為者には拘泥しないという考え方もあり得よう。しかしながら、法が「納税者」としていることから一定の留保を付す見解が有力である。

納税者の認識に対して、須貝脩一教授は、「従業員の隠ぺいまたは仮装による場合には、納税義務者本人がその従業員の行為に通謀加担し、またはすくなくとも右の事情を知っていることを要すると解せられる。そうでないと納税義務者が隠ぺいまたは仮装したことにならないからである。」と述べ⁽⁸⁵⁾、納税者本人に認識がある場合に限り賦課できるとされる。

また、行為の目的に対して、中野百々造教授は、「法人の事業活動として行われている場合には、行為者がたとえ末端職員であっても、法人の行為として認めるべきであるが、(略) 法人の従業員の個人的な犯罪行為（いわば病理的現象）として行われた場合にも、法人の行為として認めることは、いわば当該の犯罪の被害者に重加算税を賦課することとなり、不当であるというべきである。」と述べ⁽⁸⁶⁾、法人の事業活動における組織的な行為に限るとされる。

他方で、利益享受の範囲で第三者を画する議論がある。武田昌輔教授は、「従業員が家族等であって、本人のために隠ぺい又は仮装して過少申告したような場合においては、後述のように、利害関係同一集団に属する者については、本人がそれを知りうるかあるいは知りうる状況にあること、さらには、その隠ぺい等によって得られる利益が本人と同一の利害集団に属することなどの関係にあるから、その隠ぺい又は仮装による重加算税は、本人が負うべきものであろう。これに反して、このような利害関係同一集団に属さない従業員（つまり、赤の他人）が、自らの利得のために行われた隠ぺい又は仮装による過少申告は、隠ぺい仮装はその従業員のみの利得を目的としたものであって、納税者自身は全くあずかり知らないところであるから、これに対し

(85) 須貝脩一「従業者の行為による重加算税の賦課」シュト6号46頁(1962)。

(86) 中野百々造「更正理由の差替え、従業員の売上金横領の場合の損失計上と重加算税の賦課」ジュリ1191号91頁(2000)。

ては重加算税はかすべきではないということになる。末端の従業員の売上代金の横領などは、これに属するものとみるべきである。」と述べ⁽⁸⁷⁾、同一利害関係集団に属する者に限るとされる。

また、第三者の権限等に着目する見解として、品川芳宣教授は、「行為者に関しては、納税者本人の申告行為に重要な関係を有する部門（経理部門等）に所属し、相当な権限を有する地位（課長等その部門の責任者）に就いている者の隠ぺい・仮装行為は、特段の事情がない限り、納税者本人（法人の代表者）の行為と同視すべきであろうし、その目的に関しては、納税者の簿外財産等を蓄積するために売上金額を除外して架空預金を設けたり、納税者の利益調節のために棚卸資産を仮装して簿外棚卸資産を作出するような行為については、それほど権限を有していない従業員の行為についても納税者本人の行為と同視すべき事態も起こり得るであろう。しかしながら、その行為者自身の利益のために横領した金員の発覚を防ぐために費目を仮装する行為（この場合、横領損失も仮装費用も両方とも損費であるが、横領損失については納税者本人に損害賠償請求権（収益）が生じ、結果的に過少申告となることがある）については、それほど権限を有していない従業員の場合には納税者本人の行為と同視することは酷であろう」と述べ⁽⁸⁸⁾、行為者の地位、権限、目的を考慮して納税者本人の行為と同視できる場合に限るとされる。

さらに、納税者と第三者との間の法律関係の効果に着目する見解がある。高野幸大教授は、「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、その法効果は直接本人に帰属する、という関係にあるから、（略）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かに係わらず、重加算税を課すことができる」と述べられる⁽⁸⁹⁾。

(87) 武田昌輔「使用人等による不正行為と租税遁脱に関する若干の考察」税理 30 巻 5 号 5 頁（1987）。

(88) 品川・前掲注(1)、319 頁。

(89) 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 1003 号 116 頁（1992）。

以上のように、「納税者」については少なくとも厳格な文理解釈をすべきとする学説は見当たらず、納税者以外の第三者が行った「隠ぺい又は仮装」行為であっても賦課要件が充足すること自体に異議は唱えられていない。次に裁判例を概観する。

3 裁判例

裁判例においては、「隠ぺい又は仮装」の行為者と納税者との関係において、納税者の親族、役員や実質的に業務を主宰して経営に参画している者の「隠ぺい又は仮装」行為は、納税者の行為と同視するものが多い。

例えば、納税者の父親が行った「隠ぺい又は仮装」行為について、大阪地裁昭和36年8月10日判決（行裁例集12巻88号1608頁）は、納税者が父親に加担し又は「隠ぺい又は仮装」の事実を知っていたことを肯定するに足る証拠は無いとしながらも、重加算税は刑事責任を追及するものでないため、納税義務者本人の行為に問題を限定すべき合理的理由はなく、広くその関係者の行為を問題としても違法ではない旨判示し、重加算税の賦課を適法としている⁽⁹⁰⁾。同様の判示として、大阪地裁昭和58年5月27日判決（判タ534号183頁）は、父親の「隠ぺい又は仮装」行為について、重加算税が刑罰としての罰金でないことはもちろん、行政罰でもなく、税の一種であることを考えると納税者の知不知に関係なく重加算税の賦課を受けてもやむを得ない旨判示している⁽⁹¹⁾。

また、法人の役員が行った「隠ぺい又は仮装」行為について、京都地裁昭和54年4月27日判決（訟月25巻8号2301頁）は、役員は、原告会社の主要な業務を担当しており、重加算税制度の目的からして、法人代表者が「隠ぺい又は仮装」の事実を知っているか否かにかかわらず法人が正当な所得を申告すべき義務を怠ったものとして重加算税の賦課はやむを得ない旨判示している。なお、役員が私的利益を図るために横領行為をした場合であっても

(90) 控訴審の大阪高裁昭和36年12月27日判決（税資35号991頁）も同旨。

(91) 控訴審の大阪高裁昭和59年8月1日判決（税資139号289頁）も同旨。

重加算税の賦課を認めた裁判例として、名古屋地裁平成4年12月24日判決（シュト375号1頁）がある。

これらの裁判例においては、「隠ぺい又は仮装」を行った第三者と納税者とのかかわり合い（身分、地位、行動）が密接であり、第三者と納税者が実質上一体と考えられるため、重加算税の賦課が肯定されたものと考えられる。

また、第三者と納税者との法律関係の効果から重加算税の賦課を肯定する判決もある。京都地裁平成4年3月23日判決（訟月39巻5号899頁）は、納税者が他人にその納税申告を一任した場合、特段の事情がない限り、受任者の「隠ぺい又は仮装」行為は納税者の行為と同視されるとし、納税者が申告を第三者に委任したからといって、納税者自身の申告義務は免れず、その第三者がなした申告の効果、態様はそのまま納税者の申告として取扱われるとしている。また、大津地裁平成6年8月8日判決（税資205号311頁）は、納税申告については代理が認められているところ、代理人を利用することによって利益を享受する者は、それによる不利益も原則として甘受すべきであると解される旨判示している⁽⁹²⁾。

4 小括

第三者の「隠ぺい又は仮装」行為を納税者自身が利用し、これによって自己の意図・目的を実現している場合には、当該第三者の行為は「納税者」の行為と同一視できることから、当該納税者に対して重加算税を賦課することには何ら問題なかろう。このような場合以外に、納税者に対して重加算税を賦課し得るかが問題となるが、重加算税が「隠ぺい又は仮装」という行為自体に着目して課されるものであるとしても、その規定が「納税者」と明示しているところからして、無限定に第三者の行為を納税者の行為と同視する説は採用できないと考える。また、代理による効果の帰属から説明するにしても、「隠ぺい又は仮装」行為は、申告行為とは別個の事実行為であり、これを代

(92) 控訴審の大阪高裁平成9年2月25日判決（税資222号568頁）も同旨。

理行為として納税者にすべからく効果が帰属すると見ることはできないと考える。加えて、重加算税が公法上の義務違反に対する行政上の制裁的措置であることからすると、納税者と第三者との間の法律関係の性質決定いかんにより、その賦課の可否が異なることも相当でないと考える。したがって、多くの裁判例が示すように、規定の趣旨目的を踏まえつつ文理との整合も図りながら第三者の範囲を画すべきであろう。この点について、佐藤英明教授は、「重加算税が納税義務違反の防止のための制度として機能するためには、納税者本人についてその防止の可能性があったことが必要である」と指摘されている⁽⁹³⁾。無申告加算税や過少申告加算税には義務違反の行為者を限定する法文がないことを考えると、これらの加重類型である重加算税は義務違反の発生を防止し得る範囲で納税者の行為と同視すべきとするこの見解には、文理と趣旨目的との観点から首肯できる。このことからすると、公法上の履行義務を前提とした違反防止可能性レベルで第三者を画することとなるが、法律上又は事実上の夫婦、親子、兄弟及び法人の役員その他実質的経営参画者は、納税者とのかかわり合いの密接性から違反防止可能性レベルが相対的に高いと考えられるため「納税者」の範囲に包含されるとみて問題なからう。それら以外の者については、違反防止可能性という観点から第三者の権限と目的でアプローチされる品川教授の見解に賛同しつつも、第三者（さほど権限を有していない従業員）による「隠ぺい又は仮装」行為は、違反の予見可能性の存在と結果回避義務の履行状況により納税者の行為と同視すべき場合もあると考えられる⁽⁹⁴⁾。

いずれにしても「納税者」という法文をそれと同視できる範囲の者を含むものとして解釈する必要性が重加算税の実効性を確保するためであるとすれば、次に検討する非積極的行為の賦課要件該当性においても同様の観点が必

(93) 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90頁(1996)。

(94) 納税者の範囲においては、いわゆる松尾事件の各判決で示された論点も重要と考えるが、同事件が極めて特殊な事実関係の下に生じた事件であるため、本節での検討の対象外とした。なお、同事件については別の機会に検討を加えたい。

要となるのではなからうか。

第4節 非積極的行為

1 問題の所在

上述したように、「隠ぺい又は仮装」行為は、二重帳簿の作成や帳簿書類の破棄・隠匿、架空名義取引などの行為を典型的行為としている。そのため、例えば、申告すべき所得があることを十分認識しながら故意に申告しない行為（以下「作為的無申告」という。）、意図的に所得の一部のみをつまみ出して申告する行為（以下「つまみ申告」という。）など、必ずしも典型的行為のような積極的と言える工作を伴わない非積極的行為が「隠ぺい又は仮装」行為と言えるか、すなわち、重加算税の賦課要件を充足するかが問題となる。

本節では、非積極的行為の「隠ぺい又は仮装」該当性について検討する。

2 学説

非積極的行為が重加算税の賦課要件を充足するかについて、学説はかねてから、これを消極に解する説と積極に解する説が対峙しており、それぞれ説の代表的見解は次のとおりである。

消極説として、長田行雄氏は、「単純無申告（逋脱の意思はあるが、ウラ帳簿をつくるとか、偽名取引をする等の偽り行為が伴わない無申告）は、（略）逋脱罪の構成要件の『偽りその他不正の行為』になぜ該当しないかの理由について租税刑法では種々説明されているところであるが重加算税の賦課要件の『隠ぺい』にも同様の理由で該当しないものと考えてよいのではなからうか。このことは、国税通則法 68 条 2 項の反対解釈からもいえることであろう。

（この条項は、単純無申告は『隠ぺい』に該当しないことが前提となつてつくられているものと思われる。）とし、さらに、「過少申告そのものは『隠ぺい又は仮装』に該当することは多言を要しないであろう。然し、重加算税の賦課要件は、『隠ぺい又は仮装の事実』に基づき『納税申告書を提出してい

た』場合に課せられるものであるから、『納税申告書』の内容に至る前の段階において、即ち、納税申告書とは別個に『隠ぺい又は仮装の事実』が存在することが必要であり、その事実『に基づき』『納税申告書が提出』されることが要件であろう。であるから、納税申告書だけを、即ち、ウラ帳簿とか、偽名取引等をして偽るというような、隠ぺい又は仮装の事実の伴わない、単に、納税申告書だけを過少にすることは、文理上、重加算税の賦課要件を具備しないのではなかろうかと思われる。」と指摘している⁽⁹⁵⁾。

また、碓井光明教授は、「隠ぺい・仮装の態様をめぐって、若干の問題がある。第一に、何らの記録等を最初から残して置かなかったこと（例えば、契約書を作成しないこと）が、隠ぺいにあたるかどうかである。（略）一般的な記帳義務を課していない今日においては、記録を残さないことのみでは、隠ぺいの要件を満たしていないものと解すべきであろう。第二に、過少申告の場合に、申告書への虚偽記入も、隠ぺい又は仮装に含まれるという解釈が通用していたようであるが、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見えるが、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。（略）第三として、国税職員に対する虚偽答弁が隠ぺい又は仮装にあたるかどうかという問題がある。まず、虚偽答弁については、各租税法律が処罰規定を設けて、その制裁を予定していることに注意しておきたい。そして、重加算税は、確かに『徴税の実』をあげようとするものであるが、その基礎となる隠ぺい・仮装行為は、調査に際しての国税職員に対する行為を含まないと解するのが正当ではない

(95) 長田行雄「重加算税をめぐる若干の問題について—賦課要件を中心として—」税法学 269 号 19 頁 (1973)。

かと思う。(略) 重加算税の納税義務の成立時期が、法定申告期限又は法定納期限の経過の時であるとされているので、かりに、虚偽答弁が含まれるとすれば、これらの期限の到来する前の税務調査に際しての虚偽答弁のみが重加算税の対象となり、期限後の調査に際して虚偽答弁をしても賦課要件を満たさないことになる。」と指摘している⁽⁹⁶⁾。

これらの見解は、国税通則法 68 条の文理に忠実な解釈と理解できるが、作為的無申告やつまみ申告が典型的な「隠ぺい又は仮装」行為と同様に申告納税制度の基盤を根底から損なうものであるという感は否めず、正義公平感覚に合致するとは言えない。上記の見解とは対照に、重加算税の趣旨目的をも考慮した見解が次の積極説である。

池本征男氏は、『隠ぺい又は仮装の行為』とは、行為者の意思に基づく積極的な行為を予定しているので、収入金額の一部を帳簿に記載せず又は何らの記録も残さないで、申告所得から脱漏していた場合、重加算税の賦課要件を充足していると判断するのは困難な場合が多い」とし、これは現行制度が一般的な記帳義務を課していないからであるが、記帳のある者とない者で重加算税の取扱いが異なるのは、その本旨に反することになるとした上で、「帳簿に記載せず又は何らの記録も残さないで所得を脱漏していた場合には、右事実以外の諸要素を勘案して、何らかの操作が行われているかどうかを見極める必要がある。例えば、隠ぺいした所得を税務調査によって発見されないために故意に原始記録を破棄した場合などの故意の存在を推認せしめ得る程度の立証をすることによって、右行為も『隠ぺい行為』に該当することになる」と指摘される⁽⁹⁷⁾。

また、品川芳宣教授は、「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できる場合が考えられる。この場合、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

(96) 確井光明「重加算税賦課の構造」税理 22 卷 12 号 5-6 頁 (1979)。

(97) 池本・前掲注(44)、204 頁以下。

って推認できるかについては、不自然な多額な所得金額の申告除外やつまみ申告・過失とも認められないような申告書における虚偽記載、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、虚偽資料の提出等が単独又は複合して行われている場合には、それぞれの事実関係の実態に応じて、隠ぺい・仮装行為と評価し得る作為的な不申告行為・つまみ申告又は虚偽申告行為等と認定し得ることとなる。」と指摘される⁽⁹⁸⁾。同教授は、文理解釈に過度にこだわるとすれば重加算税の趣旨に反する結果となることから、申告の前後の事実関係全体を総合的に勘案して賦課要件該当性を判断すべきとされるが、この説の運用には同教授も「税務官庁の担当職員による熟達した事実認定が望まれる」⁽⁹⁹⁾と指摘されるとおり、均一な執行の確保が困難な面があることは否めない。

重加算税が高税率で課される不利益処分と解されることからすると、文理解釈を基調として「隠ぺい又は仮装」該当性を厳格に解することには、相応の理由があると考えられる⁽¹⁰⁰⁾。しかしながら、前節で見たように、「納税者」の解釈については、重加算税の実効性を重視する観点から厳格な文理解釈は学説・司法判断においても支持されていないことからすると「隠ぺい又は仮装」という行為の解釈についても、厳格でなければならない必然的な理由はないと考えることもできる。他方で、重加算税の趣旨目的を基調として申告前後の事実関係を総合的に判断する手法も、賦課要件の客観性という点で問題がないとは言えないとも思われる。そして、このような議論が拮抗する中、注目すべき最高裁判決が出されている。

(98) 品川芳宣「ことさら過少申告と重加算税との関係」小川英明=松沢智=今村隆編『新・裁判実務体系 租税争訟 [改訂版]』267頁（青林書院、2009）。

(99) 品川・前掲注(98)、268頁。

(100) 錦織康高「重加算税に関する一考察」西村利郎先生追悼論文集『グローバリゼーションの中の日本法』360頁（商事法務、2008）は、文理解釈の徹底が望まれるとする。

3 最高裁の判断

つまみ申告等について、最高裁が判断した裁判例に、最高裁昭和52年1月25日第三小法廷判決（訟米23巻3号563頁）⁽¹⁰¹⁾、最高裁昭和57年6月24日第一小法廷判決（税資123号837頁）⁽¹⁰²⁾、最高裁昭和63年10月27日第一小法廷判決（税資166号370頁）⁽¹⁰³⁾などがあるが、これらの最高裁判決は原判決を維持しているに過ぎない。最高裁が自判したものに最高裁平成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。）及び最高裁平成7年4月28日第二小法廷判決（49巻4号1193頁、以下「最高裁平成7年判決」という。）があり、以下これらを考察することとする。

(1) 最高裁平成6年判決

イ 事案の概要

本件は、サラリーマン金融業を営んでいた亡A（白色申告者）が、正確な会計帳簿を作成し、取引記録及び貸付金・利息の入手金を集計した記録もそろえ、係争年分の各所得税について法定申告期限までに確定申告書を提出していたが、その申告は真実の所得金額の3%ないし4%（差額で約8億円ないし16億円）に当たる分のみであり、その後の税務調査の際にも課税庁のしょうように従った小幅な額の修正申告書の提出を繰り返し、それに見合う虚偽資料を提出していた後、最終的に査察調査を受けて多額の修正申告書を提出した事案である。

一審の京都地裁平成4年3月23日判決（民集48巻7号1424頁）は、重加算税の賦課を適法と判断したが⁽¹⁰⁴⁾、控訴審の大阪高裁平成5年4

(101) 一審は、福岡地裁昭和50年3月29日判決（行裁例集26巻3号456頁）、控訴審は、福岡高裁昭和51年6月30日判決（行裁例集27巻6号975頁）。

(102) 一審は、札幌地裁昭和53年12月26日判決（税資103号976頁）、控訴審は、札幌高裁昭和56年5月28日判決（税資117号492頁）。

(103) 一審は、釧路地裁昭和61年5月6日判決（税資152号137頁）、控訴審は、札幌高裁昭和63年4月25日判決（税資164号253頁）。

(104) 一審は、①亡Aは、本件係争各年分の確定申告において、総所得金額の基礎となる営業所得金額を、故意に、順次、前年の過少申告額を基準にして、若干の率の増

月 27 日判決（民集 48 卷 7 号 1445 頁）は、重加算税を課するためには、「隠ぺい又は仮装」行為と過少申告との間に因果関係が必要であること、いわゆる「つまみ申告」の中でも、正しい総所得金額と申告額との較差がどの程度の場合に可罰的違法性が大となるのかの基準は明らかでなく、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は不要であり、錯誤等による書き誤りによって較差が大きくなる場合もあるから「ことさらに過少申告」には該当しないととして原判決を取り消した⁽¹⁰⁵⁾。

ロ 判決要旨

最高裁は、上記控訴審判決を破棄し、次のとおり自判した。すなわち、「亡A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、3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等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

額をするという方法で計画的に計算して過少に記載した確定申告書を提出したこと、②確定申告書と最終の修正申告書には多額の較差があること、③税務調査において、帳簿書類の提出を求められたにもかかわらず、全店舗分を提出しなかったこと、④正常に会計帳簿を記録していたと主張しながら、所得税法違反被告事件のいやな思い出を消すためすべて処分したと不自然な弁解をしたこと等の事実を認定し、「亡A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事実の一部を隠ぺいし、これに基づき過少な本件各確定申告書を提出した事実を推認することができる。」と判示した。

- (105) なお、控訴審は、虚偽資料の提出行為について、「重加算税の納税義務の成立時期は、法定申告期限の経過の時である（国税通則法 15 条 2 項 15）から、隠ぺい、仮装行為は、この期限が到来する前の行為だけが加算税の対象になるのが原則である（修正申告書の提出が法律で義務付けられている場合のみ、右期限後の隠ぺい、仮装行為も重加算税賦課の要件を充たすことになる」と解する。）。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であって、右期限後の隠ぺい、仮装行為は、法定申告時における隠ぺい、仮装行為の在否を推認させる一間接事実となりうるにすぎない。そして、(略) 本件各係争年度の確定申告時に、具体的な隠ぺい、仮装行為が存在し、これに基づいて右確定申告がなされたことの主張立証はなく、右認定事実、右各時点における具体的な隠ぺい、仮装行為の存在を認める間接事実ともならない。」と判示している。

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、亡A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 68 条 1 項にいう税額等の計算の基礎となるべき所得の存在を一部隠ぺいし、その隠ぺいしたところに基づき納税申告書を提出した場合に当たるといふべきである。』。

(2) 最高裁平成 7 年判決

イ 事案の概要

本件は、訴外会社の役員である納税者が、給与所得等については毎年確定申告書を提出していたが、本業のかたわら行っていた株式等の売買による多額の所得を雑所得として申告すべきところを同所得について関与税理士から質問を受け、資料の提出を求められたにもかかわらず、これを秘匿し、まったく申告していなかった事案である。なお、納税者は、架空名義取引や架空名義預金口座を設けることはなかったものの当該売買に関する記録は、整理・保存していなかった。

一審の神戸地裁平成 5 年 3 月 29 日判決（民集 49 巻 4 号 1261 頁）⁽¹⁰⁶⁾

(106) 一審は、「原告は、他人名義で株式等の取引や預貯金をしたりして所得を隠すような行為こそしていないものの、本件各年分の株式等の売買による所得を申告しなければならないことを熟知しているにもかかわらず、独自の考えから確定的な脱税の

及び控訴審の大阪高裁平成6年6月28日判決（民集49巻4号1271頁）⁽¹⁰⁷⁾は、重加算税賦課を適法と判断した。

ロ 判決要旨

最高裁は、次のとおり賦課要件に関する一般論を説示し、原判決を支持した。すなわち、「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。」。

4 検討

(1) 論点

両最高裁判決の調査官は、厳格な文理解釈をして重加算税制度の趣旨が没却されることを回避するため、規定の合目的的解釈を試みたとそれぞれ述べているが⁽¹⁰⁸⁾、これには次の論点が挙げられる。

-
- 意思に基づいて、確定申告書作成のために自ら依頼した税理士に対しても課税要件を充足する株式等の売買による所得があったことを隠し、右税理士から所得に関する資料の提出を求められたのに対し、会社の所得及び原告の他の種類の所得についての資料を提出しながらも、株式等の取引に関する資料を提出せずに、その所得部分を脱漏させて、ことさら所得金額を過少にした内容が虚偽の申告書を右税理士に作成させたのである。」と認定している。
- (107) 控訴審は、「確定的な脱税の意思に基づいて、自己の株式等の売買により所得があったことを隠匿し、その所得部分を脱漏させて、ことさらに所得金額を過少にし、内容虚偽の記載をした確定申告書を顧問税理士に作成させて提出していた」と認定している。
- (108) 最高裁平成6年判決について、川神裕『最高裁判所判例解説 民事篇平成6年度』

最高裁平成6年判決の論点は、正確な会計帳簿を備えていても、3年間にわたり確定申告書の作成段階において、ごくわずかな所得のみをつまみ出して申告したことが「隠ぺい又は仮装」に基づいて納税申告書を提出したと言えるかという点、また、査察調査前の税務調査において、課税庁のしょうように従い修正申告書を提出し、それに見合う資料（結果的に虚偽資料と認定されている）を提出していたことが重加算税の納税義務の成立時期（通則法15②十三）との関係で、賦課要件を充足するかという点にある。このうち、後者の論点については、次節の問題として検討する。

また、最高裁平成7年判決の論点は、株式売買による所得を顧問税理士に秘匿して確定申告書を提出させたことが「隠ぺい又は仮装」行為と言えるかという点にある。

さらに、両判決に共通する論点としては、過少申告の意図が賦課要件該当性との関係でどのような位置付けと考えるべきかという点、また、両判決の射程をどのように画するかといった点も問題となる。

以下、各論点を検討する。

(2) つまみ申告の賦課要件該当性

国税通則法68条1項は、「事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し」、そして、「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」と規定している。すなわち、「隠ぺい又は仮装」行為と納税申告書を提出する行為を分離して規定していることからすると、文理解釈上、過少な所得を記載し納税申告書を提出する行為それ自体は「隠ぺい又は仮装」行為とは言えず、申告行為とは別に「隠ぺい又は仮装」に該当する行為が必要と解される。この点は、最高裁平成7年判決においても、一般論で、「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

189頁（法曹会、1997）、最高裁平成7年判決について、近藤崇晴『最高裁判所判例解説 民事篇平成7年度(上)』482頁（法曹会、1998）。

る。」と判示しているとおりである⁽¹⁰⁹⁾。

このような規定の文理解釈及び最高裁平成7年判決の判断からすると、つまみ申告は賦課要件を充足するものでないと考えられる上、最高裁平成6年判決の判断は、最高裁平成7年判決の一般論と抵触するのではないかととも考えられる。

しかしながら、最高裁平成6年判決の調査官は、「重加算税の賦課対象となることを肯定するためには、右のような意図（筆者注—真実の所得金額を隠ぺいしようという確定的意図と思われる。）に基づく全体としての虚偽申告行為が、過少の所得金額が記載された申告書の提出として評価し尽くことができず、このような申告書の提出行為そのものとは別個の評価の対象となる行為として認識され、それが『隠ぺい』に当たると評価されることが必要と考えられる。」と述べて⁽¹¹⁰⁾、単なる認識ある過少申告との区別を示し、本件においては、「所得金額を正確に把握し得る会計帳簿類を作成していながら、3年間連続して所得金額のほとんどの部分（金額にして8億円ないし16億円）を脱漏した虚偽の申告書を提出し続けている上、申告後とはいえ税務職員に虚偽資料を提出し、少額の修正申告を重ねていったという外形的、客観的な事情が認められ、『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』という評価を免れない」として⁽¹¹¹⁾、このような行為は「隠ぺい」に当たると判断することが十分可能であると解説している。すなわち、典型的な「隠ぺい又は仮装」行為のない意図的な過少申告ではあるものの、事実関係を総合すれば、単にそれだけとは評価できない事情があり、これら全体から見れば単なる認識ある過少申告とは別に「隠ぺい」行為があったと評価できるとするのである。

(109) なお、学説には納税申告書の作成行為と提出行為は別個の行為としてとらえられるというものがあるが、このような解釈は、技巧的ではなからうか。最高裁平成7年判決も「申告行為」と述べており、納税申告書の作成行為と提出行為を一つの行為として理解しているものとする。

(110) 川神・前掲注(108)、184頁。

(111) 川神・前掲注(108)、187頁。

このような理解からすると、最高裁平成6年判決は、同じ合目的解釈であっても明らかに最高裁平成7年判決の判断枠組みとは異なる。最高裁平成7年判決では、賦課要件の一般論において申告行為とは別に「隠ぺい又は仮装」行為と評価できる行為が必要であることを明確に示している。ところが、最高裁平成6年判決は、過少な所得を意図的に記載した確定申告書から焦点を移さず、その周囲に存在する客観的事実（3年連続の巨額脱漏所得、税務調査の際の虚偽資料の提出）を取り込んで総合的に判断すれば⁽¹¹²⁾、その全体を一つの「隠ぺい又は仮装」行為と評価できているのである。したがって、最高裁平成6年と最高裁平成7年判決は、それぞれ別個の賦課要件を示したものと理解することが正当なのではないかと考えられる⁽¹¹³⁾。

両最高裁判決の賦課要件該当性判断をこのように理解すると、単に申込み申告というだけでは重加算税の賦課要件は充足しないと考える。しかしながら、最高裁平成6年判決では単なる認識ある過少申告と区別するだけの理由が、税務調査における虚偽資料の提出行為、とりわけ巨額の脱漏所得にあったものと考えられる。本判決は事例判断であり、「殊更の過少申告」に当たらないとした原審の判断を誤りとしたものであるが、そこで用いられている意味は、重加算税を課すべき殊更な過少申告というべきものと考えられ、一般的な意味で、意図的な過少申告や極めて過少な申告が重加算税の賦課要件を充足するとしたものでないと考えられることには留意すべきであろう⁽¹¹⁴⁾。このような裁判官の心証に極めて依存した最高裁平成6

(112) 最高裁平成6年判決の「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、」との判示も、補強材料と考えられる。

(113) 最高裁平成7年判決の近藤崇晴調査官は、最高裁平成6年判決について、『『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であることができよう。』（近藤・前掲注(108)、481頁）と述べていることも、両最高裁判決は同じ合目的解釈でありながら、その理論は別個のものに基づいていると見ることができよう。

(114) 推測ではあるが、ほ脱犯には重加算税が賦課されているという現状を想起すると、本件が「偽りその他不正の行為」に該当しながら重加算税が課し得ないと判断する

年判決からは判例法理といったものは見出し得ず、その射程範囲も相当狭あいであって、同等の脱漏所得のある事案であっても事実関係の如何により賦課要件の充足性が異なることとなろう。

(3) 税理士に対する所得の秘匿行為の評価

最高裁平成7年判決が示した一般論について、同判決の調査官は、「過少申告の意図を実現するための特段の行動があり、その行動によってその意図が外部からもうかがい得るような場合には、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が存在するものとして、重加算税の前記賦課要件が満たされるとするものであるが、(略)『・・・のような場合には』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しめしたものと理解すべきであろう。」と述べている⁽¹¹⁵⁾。

この判決における特段の行動とは、関与税理士に対する所得の秘匿行為(虚偽答弁や資料の不提出)と考えられるが、これが「隠ぺい又は仮装」と評価し得るという考え方は、その後、津地裁平成8年5月13日判決(税資216号337頁)⁽¹¹⁶⁾、横浜地裁平成11年4月12日判決(税資242号86頁)、山口地裁平成11年4月27日判決(税資242号436頁)、長野地裁平成12年6月23日判決(税資247号1360頁)、大阪地裁平成12年7月27日判決(税資248号523頁)⁽¹¹⁷⁾、東京地裁平成14年1月23日判決(税資252号順号9049)及び神戸地裁平成14年6月20日判決(税資252号順号9142)⁽¹¹⁸⁾等でも支持されており、判例法理として定着しつつあるものと考えられる。このことから、税理士法1条(税理士の使命)や同法41

ことは均衡を欠くとの裁判官の意識があったのではないかと考えられるのである。最高裁平成6年判決が刑事事件判決を参照していることも、そのような意識の表れと考えることができないだろうか。

(115) 近藤・前掲注(108)、482頁。

(116) 控訴審の名古屋高裁平成8年9月25日判決(税資220号949頁)、上告審の最高裁平成11年2月4日第一小法廷判決(税資240号614頁)も同旨。

(117) 控訴審の大阪高裁平成13年8月30日判決(税資251号順号8965)も同旨。

(118) 控訴審の大阪高裁平成16年2月17日判決(税資254号順号9557)も同旨。

条の3（助言義務）等に根拠付けられる税理士の使命は、賦課要件該当性において重要な間接事実として位置付けられるものと言える⁽¹¹⁹⁾。

もつとも、所得秘匿行為の相手方が税理士でなく単なる履行補助者であっても、名古屋地裁平成13年9月28日判決（税資251号順号8986）は、最高裁平成7年判決を参照した上で、納税者が税務申告について相談していた知人から売上げに関する書類の提出を求められながら、これに全く応じようとはせず、かえって根拠のない過少な売上金額を指示し、収支内訳書を作成させ、これに基づいて確定申告したことが重加算税の賦課要件を充足すると判断しているところである。

適正な申告を妨げる所得秘匿行為の相手方として、税理士や弁護士などの納税者や課税庁から独立した公正な専門家という立場は、租税を免れようとする意図をより強調する方向に作用させるものと考えられるが⁽¹²⁰⁾、このような独立公正性が担保されている専門家でなければ賦課要件が充足しないと司法判断もなされていない。問題は、必ずしも積極的な行為とは言えない行為を「隠ぺい又は仮装」行為と評価することを可能とした過少申告の意図とはいかなるものかという点にあると考える。

（4）過少申告の意図の法的位置付け

両最高裁判決は、共に過少申告の意図を重視して判断しているという点で共通しているが、特に最高裁平成7年判決は、一般論において「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」と説示するように、過少申告の意図を賦課要件として位置付けているようにも感じられる。本章第2節で述べたように、「隠ぺい又は仮装」には認識が必要である

(119) 酒井・前掲注(72)、339頁。

(120) 住田裕子氏は、「そのような者に対する虚偽答弁等は、一層隠ぺい・仮装行為としての認定を容易にし得ることといえようから、立証上の容易性レベルにおいて、特に重視し得るものである。」と指摘される（住田裕子「重加算税の賦課要件としての『隠ぺい・仮装』行為(下)」商事法務1420号14頁（1996））。

ものの、過少申告の認識までは必要ないという最高裁平成 62 年判決等の判例理解からすると、両最高裁判決の判示はこれに整合的と言えるか疑問とも思える。

この点について、住田裕子氏（当時法務省訟務局付検事）は、重加算税と過少申告加算税との違いを過少申告の意図の有無に求められるとしながらも、重加算税が行政上の措置であるがゆえに、過少申告の意図を要件とすることは相当でないとする。すなわち、行政上の措置は、多数の案件につき、公平性・迅速性が要請されることはもちろん、執行上の均一性を担保するため、画一的処理が可能となるよう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こと、また、行政上の調査・徴収事務は、刑事司法権限において付与された強制捜査権とは異なり、その権能には制度的・能力的に限界があるから過少申告の認識は不要とするのである⁽¹²¹⁾。その上で、過少申告の意図は賦課要件としての必要条件ではなく、十分条件に該当するものであり⁽¹²²⁾、納税者が「隠ぺい又は仮装」行為を敢行すると、結果として、過少申告の意図が外部的・客観的に把握し得ることとなると指摘されるのである⁽¹²³⁾。確かに、最高裁昭和 62 年判決が示した過少申告の認識は不要であるとの判断は、このような認識の有無が賦課要件該当性を左右するものでないと解することができよう。そうであれば、両最高裁判決は租税を免れる認識は不要とする最高裁昭和 62 年判決等とも整合的に理解することができる。

そして、最高裁昭和 62 年判決等との整合性という観点から最高裁平成 7 年判決が必要とした租税を免れる認識については、次のように理解することが可能ではなからうか。すなわち、「隠ぺい又は仮装」行為は二重帳簿の作成や帳簿書類の破棄・隠匿などを典型例としているが、これらの行為は、一般に、租税を免れることを目的として行われることが多いと考えること

(121) 住田裕子「重加算税の賦課要件としての『隠ぺい・仮装』行為(上)」商事法務 1419 号 6 頁。

(122) 住田・前掲注(120)、14 頁。

(123) 住田・前掲注(121)、7 頁。

ができる。そして、このことを前提とすると、積極的な行為とまで言えない行為が「隠ぺい又は仮装」行為と評価され得るためには、多くの「隠ぺい又は仮装」行為と同様に租税を免れようとする認識から生じた行為であることが必要であると理解できるのである。したがって、租税を免れる認識は賦課要件として位置付けられるものではないが、ある行為を「隠ぺい又は仮装」行為として評価するための間接事実であると考えることができるのである。

以上のような理解からすると、最高裁平成7年判決は過少申告の意図に依拠したわけではなく、過少申告の意図から生じた関与税理士に対する所得秘匿行為を「隠ぺい又は仮装」行為と評価し、重加算税の賦課を肯定したと考えられるのである。もっとも、両最高裁判決は、いずれも脱漏所得が巨額であり、査察調査の対象となった事案で過少申告に関連する事実関係が明らかになったものである⁽¹²⁴⁾ことは留意すべきであり、両最高裁判決の射程範囲の考察が重要となる。

(5) 両最高裁判決の射程範囲

最高裁平成6年判決は、上述したとおり、その射程範囲は相当狭あいと考えられ、同等の脱漏所得のある事案であっても事実関係の如何により賦課要件該当性が異なる場合があると考えられる。また、最高裁平成7年判決は、その事例と同様、関与税理士に対する所得秘匿行為を「隠ぺい又は仮装」と評価して重加算税の賦課を肯定する裁判例が相次いでいるが、結局、「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」とは具体的にどのような場合を言うのかということにつきよう。同最高裁判決の調査官によれば、今後の事例の積み重ねを待つ必要があるとしながらも、「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

(124) 品川・前掲注(98)、263頁。

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」と述べている⁽¹²⁵⁾。

この見解は、従来まで明確に「隠ぺい又は仮装」行為と認識されてこなかった行為をその範囲に取り込むものと考えられるが、これらの行為が「隠ぺい又は仮装」行為と評価され得る背景には、多くの納税者に高いレベルの納税道義が醸成されているという前提があると思われる。そして、そのような納税道義の水準から見れば、これらの行為は租税を免れる目的から生じたものと認識され、典型的な「隠ぺい又は仮装」行為でなくとも実質的にそれと評価すべき必要がある納税義務違反であるという調査官の認識があると考えられる。

5 小括

以上のとおり、最高裁平成6年判決及び平成7年判決は、「隠ぺい又は仮装」について、厳格な文理解釈を採用せず合目的的解釈を行ったものとされるが、そこで採られた判断枠組みはそれぞれ異なるものとする。最高裁平成6年判決の判断枠組みは、積極説における品川芳宣教授の見解に近似していると考えられるが、最高裁平成7年判決の判断枠組みは、むしろ文理解釈に沿ったものと言えよう。すなわち、同最高裁が示した一般論からすると、同最高裁は、「隠ぺい又は仮装」とは本来、積極的な行為を予定しているものと解していると考えられるのである。その上で、納税者に醸成されている納税道義と重加算税の趣旨目的を踏まえれば、積極的な行為のみが重加算税の賦課の対象と解するのは相当でなく、「隠ぺい又は仮装」行為が一般に租税を免れることを目的として行われると考えられることを前提として、過少申告の意図から生じた行為を「隠ぺい又は仮装」行為と同等に評価したと考えられるの

(125) 近藤・前掲注(108)、482頁。

である。すなわち、最高裁平成7年判決の一般論の後段は賦課要件を拡張したものと評価できるのである。

そして、最高裁平成7年判決が重加算税の賦課要件を拡張したという理解は、「隠ぺい又は仮装」という法文が現在の問題状況に対して的確に対応しきれていないのではないかという疑問にも結び付く。しかしながら、ここで留意すべきは、賦課要件の拡張について過少申告の意図という主観的な要件に依拠したわけではないということであろう。すなわち、意図的な過少申告、作為的無申告というだけでは賦課要件は充足せず、申告行為とは別に、租税を免れようとする認識から生ずる何らかの行為が客観的に把握されない限り、賦課要件は充足しないということである。

最高裁平成7年判決が示した問題解決の方向性は、不正を挙証すべき証拠に乏しい無申告事案においても参考となるものであり、無申告事案において「隠ぺい又は仮装」と評価される行為は、後の章で検討することとする。

第5節 「隠ぺい又は仮装」の成立時期

1 問題の所在

重加算税は、「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 68①)又は「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 68②)等に課されるものであるから、「隠ぺい又は仮装」の成立時期は、原則として、重加算税が課される態様に応じて、期限内申告書である確定申告書を提出した時、あるいは法定申告期限が経過した時等であると解される。もっとも、期限内申告書は法定申告期限までに提出されれば良いことからすれば、「隠ぺい又は仮装」の成立時期は、重加算税の納税義務の成立時期である法定申告期限等の経過の時(通則法 15②十三等)と解す

ることができる⁽¹²⁶⁾。

しかしながら、上述した最高裁判平成6年判決のように、法定申告期限後（税務調査時）の課税庁職員に対する虚偽資料の提出行為が「隠ぺい又は仮装」に該当する行為として認定される場合があり、国税通則法 15 条 2 項と同法 68 条との関係をどのように考えるかが問題となる。

本節では、「隠ぺい又は仮装」行為の時期と重加算税の納税義務の成立時期の問題について検討する。

2 法定申告期限後等の「隠ぺい又は仮装」行為の評価

司法判断等において「隠ぺい又は仮装」の成立時期は、文理解釈から重加算税の納税義務が成立する法定申告期限等の経過の時と解する判示が多い。例えば、国税通則法が制定される以前の旧法人税法 43 条の 2 第 2 項は、「隠ぺい又は仮装」により修正申告の提出があった場合においても重加算税を徴収することとしてたが、大阪地裁昭和 29 年 12 月 24 日判決（行裁例集 5 巻 12 号 2992 頁）は、「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額の賦課はこれを免れない」と判示し、「隠ぺい又は仮装」行為の判定時期は、確定申告時であるとしている⁽¹²⁷⁾。また、名古屋地裁昭和 55 年 10 月 13 日判決（税資 115 号 31 頁）は、「同条（注一通則法 68）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ことは、多言を要しない。」と判示しているところである。

(126) 国税不服審判所平成 7 年 12 月 14 日裁決（裁決事例集 50 巻 25 頁）は、「重加算税の賦課要件としての隠ぺい又は仮装の行為の成立時期は、期限内申告書の提出がある場合はその提出の時に、期限内申告書の提出がない場合は法定申告期限が経過した時に、申告書の提出を要しない場合は法定納期限が経過した時に成立するのであるから、当該成立の時期に重加算税の納税義務も成立する。もつとも、期限内に提出した申告書は、その申告期限までの間はいつでも差し換えができることから、重加算税の納税義務は、法定申告期限又は法定納期限の経過の時と解するのが相当である。」と判断している。

(127) 控訴審の大阪高裁昭和 33 年 11 月 27 日判決（行裁例集 9 巻 12 号 2631 頁）も同旨。

このように「隠ぺい又は仮装」の成立時期について文理解釈を基調とする場合、確定申告後（又は法定申告期限後等）になされた「隠ぺい又は仮装」行為がどのような位置付けとなるか問題となる。この点、大阪地裁昭和 50 年 5 月 20 日判決（税資 81 号 602 頁）は、「本件重加算税は、原告が昭和 43 年分所得税の確定申告をするにあたり、本件土地の同年における売買を隠ぺいしてこれによる譲渡所得について申告をしなかったことに付し賦課されたものであって、その後の原告の所為は、右確定申告時において原告が隠ぺい又は仮装の意思を有していたか否かを認定するための資料となるにすぎない。」と判示している⁽¹²⁸⁾。これは、確定申告後の「隠ぺい又は仮装」行為は、確定申告時の「隠ぺい又は仮装」を推認できる材料となり得ることを明らかにした判示であると解することもできる。そして、この判決の理論に沿うものとして、東京地裁昭和 52 年 7 月 25 日判決（税資 95 号 124 頁）は、家賃収入と定期預金利息を帳簿書類に記載せず、益金として計上しなかったことに加え、税務調査の際の質問でその事実を隠し調査を拒んだこと、また、延滞賃料が支払われた後になって、当該賃料を免除したかのような書類を作成し事実を仮装したことなど、税務調査に対する回答や審査請求においても事実を反することを主張し、あるいは事実関係を隠ぺいして争ったことを認定した上で、「原告には、益金に計上されるべき家賃収入あるいは定期預金利息について、これに対する課税を回避しようとする意図が当初からあったものと推認することができ、そうとすれば、原告は右家賃収入があるにもかかわらずこの事実を隠ぺいし、その隠ぺいしたところに基づいて確定申告し、あるいは右事実を隠ぺいして納税申告書を提出しなかった」旨判示して重加算税の賦課を肯定している。

3 「隠ぺい又は仮装」に基づく修正申告の問題

上記裁判例の判断枠組みからすれば、法定申告期限時等に「隠ぺい又は仮

(128) 同様の判示に大阪高裁平成 5 年 4 月 27 日判決（民集 48 卷 7 号 1445 頁）がある。

装」行為が存在する場合はもちろん、法定申告期限等の経過後に「隠ぺい又は仮装」行為が行われた場合であっても申告時の「隠ぺい又は仮装」が合理的に推認できる場合には賦課要件が充足すると解することに問題はないと考える。しかしながら、修正申告書を提出するに当たり初めて「隠ぺい又は仮装」行為を行った場合には重加算税の納税義務の成立時期との関係で賦課要件が充足するか否かが問題となる。

この点について、名古屋地裁昭和44年5月27日判決（行裁例集20巻5・6号659頁）は、被相続人の架空名義預金について当初申告時には認識がなかったが、その後相続人がその存在を覚知し同預金について更新、統合等をしてしながらも第一次修正申告ではこれを申告せず、第二次修正申告でこれを申告し重加算税の賦課が争われた事案である。同地裁は「隠ぺい又は仮装」の時期について、「相続開始時において本件定期預金の存在を知らなくとも、本件の場合についていえば第一次修正申告時までにはその認識があり、これを隠蔽した事実があれば足りうるものと解される」と判示し、重加算税の賦課を肯定している⁽¹²⁹⁾。この判示から、修正申告時においても「隠ぺい又は仮装」は成立し得ると理解できるが、本件は、国税通則法制定以前の旧相続税法が適用されていたものであり、修正申告時の「隠ぺい又は仮装」行為であっても賦課要件を充足し得たものと解される⁽¹³⁰⁾。

もっとも、品川芳宣教授は、『納税申告書』には『修正申告書』を含むところであり、この点については、国税通則法の制定において旧法の取扱いを変更した事情も認められないところからすれば、現行法においても、修正申告時に重加算税の賦課要件たる隠ぺい又は仮装の行為が成立することが考え

(129) 控訴審の名古屋高裁昭和45年7月16日判決（行裁例集21巻7・8号1033頁）も同旨。

(130) 旧相続税法54条1項は、「前条第1項（注一過少申告加算税額）の規定に該当する場合において、納税義務者が課税価格計算の基礎となるべき事実を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基いて期限内申告書又は修正申告書を提出していたとき」と規定していた。

られよう。」と述べられる⁽¹³¹⁾。しかしながら、同教授も指摘されるように、重加算税の納税義務の成立時期との関係から、修正申告時に「隠ぺい又は仮装」行為があった場合に、納税義務が遡及して成立したことになるのか、あるいは、納税義務の成立時期に「隠ぺい又は仮装」が存在したと推認してその納税義務の成立を認めることとなるのかという点は解決されない。

このような中、重加算税の納税義務の成立時期について、新たな解釈論が示されている。

4 解釈論の新展開

東京地裁平成16年1月30日判決（訟月51巻8号2183頁）は、納税者が相続税の確定申告及びその修正申告において相続財産である割引興業債券を申告しなかったことが「隠ぺい又は仮装」行為に基づくものであるとして、課税庁が重加算税を賦課した事案である。同地裁は確定申告に際して「隠ぺい又は仮装」行為はなかったが、修正申告に際して「隠ぺい又は仮装」行為があったと認定し、納税申告書には修正申告が含まれるとした上で、重加算税の納税義務の成立時期について次のように判示している。すなわち、「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。（略）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、重加算税を課することが許されない、

(131) 品川・前掲注(1)、365頁。

と解することは相当でな(い)」⁽¹³²⁾。

この判決の論拠となったと思われる見解として、水野勝氏は、国税通則法の制定に際し、納税義務は成立しているが、納付すべき税額の徴収手段として繰上保全差押制度(通則法 38③)を創設したことに対処するため、納税義務の成立時期が定められたとし、「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、法定申告期限又は法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。」と述べられる⁽¹³³⁾。

しかしながら、品川芳宣教授は、「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)及びその説明』を読む限りでは、本件各判決が判示するような記述は見当たらない。また、国税通則法の制定時の担当者の解説書にも、そのような記述は見当たらない。なお、法 15 条 2 項に定め

(132) 控訴審の東京高裁平成 16 年 7 月 21 日判決(訟月 51 巻 8 号 2176 頁)は、「控訴人は、本件のように当初申告後に隠ぺい、仮装行為があった場合について、その後修正申告書を提出しなければ重加算税を課することができないのに、その後申告義務のない修正申告書を提出したときには重加算税が課税されるのは、不公平であるから、修正申告書は通則法 68 条 1 項の納税申告書には該当しないと主張する。しかしながら、そのような解釈は前記のとおり文理に反する上、実質的にも修正申告においても悪質な納税義務違反を抑止する必要があることは多言を要しないところであって、到底採用の限りではない。控訴人の立論のように、当初申告前には隠ぺい、仮装行為がなく、申告後に初めてこれが行われたが、その後は過少申告がされなかったという場合、本件のように後に隠ぺい、仮装行為が発覚して追加課税がされたケースにおいては、隠ぺい、仮装行為を行った者は、税務当局に対しては何ら不正な働きかけをしていないのであるから、納税義務違反の悪質性は過少申告行為を行った者と比較して低いと評価することも可能であろう。そうであれば、控訴人の主張するような不公平はないともいえるが、いずれにしても、上記のような事態はまれであって、そのような例との比較において文理上も実体上も十分な根拠のある重加算税の課税を否定するのは本末転倒というほかない。」と判示し、本件控訴を棄却している。

(133) 水野勝『租税法』109 頁(有斐閣、1993)。また、荻野豊氏は、「加算税について、法定申告期限の経過の時をもって成立としたのは、査察事案等について、本税と加算税とを併せて繰上保全差押えができるようにするためと解される。通則法の適用につき、法定申告期限を基準としているのは、必ずしもその成立時期を考慮したのではなく、調査時期の先後による不公平を生じないようにする趣旨と解される。」と述べている(荻野豊『実務国税通則法』140 頁(大蔵財務協会、2005)。

る各税目についての納税義務の成立は、繰上請求のみならず、納税の猶予の要件（法 46①一）、国税の更正決定等の期間制限の始期（法 70⑤三）、保全差押（徴法 159①）等にも関係しているわけであり、かつ、重加算税の納税義務の成立の時に定められたのは、昭和 42 年のことである。」として相当無理があると指摘されており⁽¹³⁴⁾、重加算税の納税義務の成立時期の問題については、未だ結論に至っていない状況にあると言える。

5 小括

前節までの検討から重加算税は、その趣旨目的を踏まえた規定の解釈がなされ、これによって重加算税制度の実効性が確保されてきたと考える。「隠ぺい又は仮装」の成立時期の問題においても同様に、司法判断は法定申告期限等の経過後の「隠ぺい又は仮装」行為については、その法定申告期限等の経過の時に「隠ぺい又は仮装」の意思があったものと推認できるとして重加算税の賦課を認めているところである。

しかしながら、このような解釈は国税通則法 15 条 2 項の文理を踏む関係でう遠な感が否めず、法的安定性から問題がないとは言えない。さらに、修正申告時に初めて「隠ぺい又は仮装」行為があった場合に重加算税の納税義務の成立時期との関係で賦課要件が充足するかという問題もあり、上述した新たな解釈論がこれらの問題を解決する定説となるには更なる議論の集積と検証が必要となろう。

なお、この問題は無申告事案においても紛糾すると考えられるため、後章においてさらに検討することとする。

(134) 品川芳宣「修正申告段階における隠ぺい・仮装行為と重加算税の賦課要件」税研 118 号 88 頁 (2004)。

第3章 無申告に対する重加算税賦課の問題

第1節 無申告に特有な問題点

1 無申告重加算税の賦課事例

国税通則法 68 条 2 項は、無申告加算税が課される場合において⁽¹³⁵⁾、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき法定申告期限までに納税申告書を提出せず、又は法廷申告期限後に納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し、無申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額⁽¹³⁶⁾に係る無申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に 40%の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課す旨規定している。

課税処分が争われた無申告重加算税の賦課事例では、キャバレー業や風俗営業に係る所得の帰属を偽り又は売上等に関する資料を破棄して申告しなかったもの⁽¹³⁷⁾、賭博等の違法収入を架空・借名預金に入金して申告しなかったもの⁽¹³⁸⁾、金融業など貸付金の利息収入について所得の帰属を偽り又は架空

(135) ただし、国税通則法 66 条 1 項ただし書き（正当な理由）又は同条 5 項（更正の予知）若しくは同条 6 項（期限内に申告する意思があったと認められる場合の不適用）の規定の適用がある場合を除く。

(136) ただし、その税額の計算の基礎となるべき事実で隠ぺいし、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠ぺいし、又は仮装されていない事実に基づく税額として国税通則法施行令 28 条 2 項に定めるところにより計算した金額を控除した税額をいう。

(137) 横浜地裁昭和 49 年 6 月 28 日判決（税資 75 号 980 頁）、控訴審は東京高裁昭和 53 年 10 月 31 日（訟月 25 卷 2 号 528 頁）。宇都宮地裁平成 17 年 11 月 2 日判決（税資 255 号順号 10190）、控訴審は東京高裁平成 18 年 7 月 19 日判決（税資 256 号順号 10473）。名古屋地裁平成 17 年 11 月 24 日判決（判タ 1204 号 114 頁）、控訴審は名古屋高裁平成 18 年 12 月 6 日（税資 256 号順号 10598）、上告審は最高裁平成 19 年 9 月 2 日第二小法廷判決（税資 257 号 10788）などがある。

(138) 神戸地裁平成 6 年 11 月 30 日判決（税資 206 号 513 頁）、控訴審は大阪高裁平成 8 年 1 月 30 日判決（税資 215 号 202 頁）、上告審は最高裁平成 10 年 12 月 8 日第三小法廷判決（税資 239 号 267 頁）などがある。

名預金に入金して申告しなかったもの⁽¹³⁹⁾、商品先物取引による収入を架名預金に入金して申告しなかったもの⁽¹⁴⁰⁾などがある⁽¹⁴¹⁾。

無申告重加算税が課された事例は、当初から無申告を企図して自己に所得が帰属していないように取引名義等を仮装するものが多いが、売上金額を確認後その原始記録を破棄して所得を秘匿したり、その収入を架名預金などに入金するなど、積極的な「隠ぺい又は仮装」行為があったことにより重加算税の賦課が肯定されている。

そして、これらの事例は、過少申告加算税に代えて課される重加算税（以下「過少申告重加算税」という。）の賦課事例と対比すると、件数が非常に少ないこともさることながら、「隠ぺい又は仮装」行為と申告行為との関係について、やや趣が異なっているように思われる。例えば、横浜地裁昭和49年6月28日判決（税資75号980頁）は、キャバレー業を営む者の無申告事案であるが、所得の帰属を仮装していたことと併せ、帳簿書類等の不備あるいは不存在が認定され重加算税の賦課が肯定されているが、所得の帰属を偽ることはともかく、原始記録の一部の保存がなく、帳簿書類が不完全であることと無申告であることとの直接的な関係が希薄であるように思われるのである。なぜなら、そのような行為が必ずしも無申告となることの準備行為あるいは

(139) 京都地裁昭和57年9月24日判決（税資127号949頁）、控訴審は大阪高裁昭和58年12月15日判決（税資134号501頁）、上告審は最高裁昭和59年9月28日第二小法廷判決（税資139号678頁）。津地裁平成9年3月13日判決（税資222号797頁）控訴審は名古屋高裁平成9年9月30日判決（税資228号902頁）などがある。

(140) 静岡地裁昭和50年10月28日判決（訟月21巻13号2803頁）、控訴審は東京高裁昭和51年9月13日（税資89号643頁）、上告審は最高裁昭和53年2月14日第三小法廷判決（税資99号173頁）などがある。

(141) 他に、株式譲渡益が非課税となるよう仮装した事例として、大阪地裁昭和60年7月19日判決（税資146号197頁）、控訴審は大阪高裁平成3年8月8日判決（税資186号417頁）、上告審は最高裁平成5年6月10日第一小法廷判決（税資195号628頁）。土地売買に係る仲介手数料について所得の帰属を仮装した事例として、名古屋地裁昭和53年7月10日判決（税資102号14頁）、控訴審は名古屋高裁昭和57年7月6日判決（税資127号537頁）。鮮魚仲介業に係る所得の帰属を仮装した事例として、千葉地裁昭和56年11月11日判決（税資121号270頁）。賃借人の家賃通帳を二重に作成し不動産所得を隠ぺいした事例として、大阪地裁昭和43年2月28日判決（訟月14巻6号682頁）などがある。

事前行為として観念できないように思われるからである。そして、このことは無申告重加算税の条文に起因していると考えられる。

2 無申告重加算税の構造と惹起される問題

国税通則法 68 条 2 項をやや分析的に見ると、①無申告加算税が課される場合において、②その国税の課税標準又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を「隠ぺい又は仮装」し、③その「隠ぺい又は仮装」に基づき法定申告期限までに納税申告書を提出しなかったとき、に重加算税が課される旨規定している。ここで過少申告重加算税の規定と大きく異なるのは、①を除くと③である。過少申告重加算税では「隠ぺい又は仮装」という作為が過少な所得を申告するという作為の前提となっているのに対し、無申告重加算税では「隠ぺい又は仮装」という作為が申告しないという不作為の前提となっている。すなわち、「隠ぺい又は仮装」行為と申告行為との関係について、作為と作為という連続関係にあるのが過少申告重加算税であり、作為と不作為という相反関係にあるのが無申告重加算税であると言える。

このような無申告重加算税の条文構造を起因として、次の問題が惹起されると考えられる。すなわち、無申告という状態を招来させるために特段の準備行為は必要としないという「隠ぺい又は仮装」行為の限定性の問題、また、「隠ぺい又は仮装」行為と申告行為との結び付きが過少申告の場合との対比で希薄なのではないかという因果関係の脆弱性の問題、さらに、無申告重加算税の納税義務の成立時期は法定申告期限の経過の時であるが、無申告という無の状態を実現（正当化）するための「隠ぺい又は仮装」行為は時期を選ばないという「隠ぺい又は仮装」の時期の随意性の問題である。以下、これらを詳述する。

第 2 節 「隠ぺい又は仮装」行為の限定性

重加算税が課されるためには、課税庁が「隠ぺい又は仮装」行為について立

証する必要があるが、無申告は、納税者が無申告を企図しても、この目的を達成するために原始記録や帳簿書類の改ざん・隠匿はおろか、これらを保存・備付けすることなどの行為自体を必要としないため、不正行為として挙証すべき証拠が非常に乏しく、また、何をもって「隠ぺい又は仮装」行為と判断するかが問題となる。

このような挙証の困難性の問題は、「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」においても「極端な場合には故意に記帳をしないか又は記帳を著しく不完全にして、隠ぺい又は仮装の証明を實際上不可能にする場合等その証明がされる場合よりもかえって悪質な場合もあり得よう。」（同答申、第六、二、4）として、何もしないという不作為は「隠ぺい又は仮装」行為以上に悪質であると指摘しているところである。また、品川芳宣教授も、「帳簿の備付けも記帳もしない、取引の原始記録を保存しないばかりか作成もしない、そして申告もしないという、形に何も残さないという行為が、実質的には最も悪質な隠ぺい行為であるということもできる。」と指摘される⁽¹⁴²⁾。納税申告書を提出するという行為は、私人が自らの意思に基づいて行う普通一般の公法行為とは異なり、自己の負担すべき租税債務は自己の責任において確定させるという意義があることからすると⁽¹⁴³⁾、何もしないという行為自体、実質的に隠ぺい行為であるという指摘には首肯できる。

また、無申告における「隠ぺい又は仮装」行為とは何かという問題については、無申告は、これを実現するために特段の準備行為あるいは事前行為を必要としないことから、そもそも「隠ぺい又は仮装」行為を行う動機も乏しく、架空名義などを利用して所得の帰属を仮装する場合などのほかは典型的な「隠ぺい又は仮装」行為が行われることは通常想定し難い。加えて、次節の因果関係とも関連するが、過少申告事案における「隠ぺい又は仮装」行為は所得脱漏を実現するための直接的な準備行為あるいは事前行為と観念できるのに対し、無申告事案における「隠ぺい又は仮装」行為は、所得脱漏のための直接的な行為

(142) 品川・前掲注(1)、359頁。

(143) 盛岡地裁昭和33年12月9日判決（行裁例集9巻12号2681頁）。

としての意味を過少申告事案と同程度には観念できないと考えられる。言い換えれば、無申告という結果に対する「隠ぺい又は仮装」行為の準備行為としての寄与度は、過少申告という結果に対する「隠ぺい又は仮装」行為の準備行為としての寄与度と対比すると異なるのではないかと考えられるのである。これは上述したとおり、無申告重加算税の条文の「隠ぺい又は仮装」と無申告との関係が作為と不作為という相反関係になっていることに起因すると考えられるが、このような認識に基づくと、無申告重加算税における「隠ぺい又は仮装」行為は過少申告重加算税における「隠ぺい又は仮装」行為と結果に対する作用が異なるため、「隠ぺい又は仮装」と評価すべき行為であるにもかかわらず、税務調査において見落とされてしまうおそれがある。

第3節 因果関係の脆弱性

無申告重加算税は、課税要件事実を「隠ぺい又は仮装」し、その「隠ぺい又は仮装」したところに基づいて法定申告期限までに納税申告書を提出しなかった場合等に課されるものである。したがって、「隠ぺい又は仮装」と無申告との間には一定の関係が必要であると考えるのが規定の素直な解釈であると言える。しかしながら、無申告重加算税における「隠ぺい又は仮装」と無申告との因果関係は、過少申告重加算税と同様に「基づき」と規定されているが、その原因と結果という関係が過少申告の場合とは異なるのではないかと考えられるのである。

すなわち、過少申告は、過少な所得を記載して確定申告書を提出したという行為の存在を前提として、その前段階における「隠ぺい又は仮装」行為の存在を相当程度過少な申告書にリンクさせて観念することができる⁽¹⁴⁴⁾。これは、

(144) 酒井克彦教授は、「過少申告に代えて課される重加算税を例にとれば、過少申告が所与のものであるとの前提があるから、事実上、因果関係の認定と隠ぺい・仮装の認定は相当程度オーバーラップせざるを得ない。すると、客観的に評価されるとする隠ぺい・仮装行為は実際上、過少申告との因果関係を意識した上で認定されることになる。」と指摘される（酒井・前掲注(72)、314頁。）。

過少申告重加算税が「隠ぺい又は仮装」という作為に基づく作為（過少申告）により賦課要件が充足するものであり、作為が連続する条文の構造となっていることから、「隠ぺい又は仮装」行為と過少申告とを一体的に観念することが可能となっていると考えられる。

これに対し、無申告重加算税は、作為に基づく不作為により賦課要件が充足するものであり、行為が相反する条文の構造から、「隠ぺい又は仮装」行為と無申告とを一体的に観念し難いものとなっている。このような無申告重加算税における「隠ぺい又は仮装」行為と申告行為との因果関係は、過少申告重加算税の因果関係と対比すると脆弱であると言え、このような脆弱性は、次の例に見ることができる。例えば、無申告重加算税の適用除外規定である国税通則法 68 条 2 項括弧書は、納税者が期限内申告書を提出しなかったことについて、「正当な理由」があると認められる場合には無申告加算税が課されないことから、これに代えて課される重加算税も課さないことを定めている。しかしながら、この「正当な理由」による重加算税の適用除外規定は過少申告重加算税には存在しない。これは、「正当な理由」に基づく「隠ぺい又は仮装」行為を観念することができないからと説明されているが⁽¹⁴⁵⁾、無申告重加算税では課課要件事実「隠ぺい又は仮装」行為があったとしても、期限内申告書の提出がなかったことについて「正当な理由」があれば、重加算税の賦課は免除されることとなる（ただし、過少申告重加算税が課される）。このことは、過少申告加算税と無申告加算税における「正当な理由」の要件の違いに起因するのであるが⁽¹⁴⁶⁾、無申告重加算税における「隠ぺい又は仮装」行為と申告行為との因果関係は、過少申告重加算税の場合と比較して脆弱であるということを示すものと考えられる。

そして、この因果関係の脆弱性の問題は次のような事例で惹起される。例え

(145) 酒井・前掲注(72)、295頁。

(146) 過少申告加算税と無申告加算税の「正当な理由」に該当する場合の例については、参照、「平成12年7月3日課所4-16ほか3課共同『申告所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて（事務運営指針）』」等、(国税庁HP <http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/shotoku/shinkoku/00703/01.htm>)。

ば、納税者がある公法上の営業規制を免れるため、売上金額を過少にすべく売上の都度原始記録を破棄あるいは改ざんしていたが、確定申告書の提出は単に失念してしまっただけであると主張した場合、その主張の限りにおいては、「隠ぺい又は仮装」行為を原因として無申告という結果が招来されたと解することはできない。これに対し、過少申告の場合では、上記と同様の目的で原始記録を破棄あるいは改ざんし、確定申告書の提出時に「隠ぺい又は仮装」した所得の訂正を単に失念して過少な所得を記載した確定申告書を提出した場合でも「隠ぺい又は仮装」行為を原因として過少申告という結果が招来されたという因果関係の存在を認識することができる。この無申告の例において、「隠ぺい又は仮装」行為と無申告との因果関係があると認められるためには、当該納税者が「隠ぺい又は仮装」された状態を申告時に利用していることが必要であると思われる。しかしながら、「隠ぺい又は仮装」された状態を利用しているか否かという問題は納税者の内心の意思に関することであり、そのような主観的要件を立証しなければ賦課要件が充足しないとすれば、行政上の制裁的措置の要件として問題であり、また、過少申告の場合との対比で重加算税の賦課が限定的にならざるを得ない。この点、最高裁平成7年判決は、一般論の前段で、「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」と判示しており、「隠ぺい又は仮装」行為と申告行為とを並列的に取り扱っていると考えられることからすれば、「隠ぺい又は仮装」の事実と無申告の事実により賦課要件は充足し、その因果関係を論じる必要はないと考えることもできる。しかしながら、この判示は因果関係が密接な過少申告事案であることを前提に判示しているものか定かでなく、また、賦課要件の立証責任は課税庁にあることからすると、無申告重加算税における因果関係をどのように考えるか問題となる。

第4節 「隠ぺい又は仮装」の時期の随意性

無申告重加算税は、「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」、「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」に課されるものであるから、その「隠ぺい又は仮装」の成立時期は、無申告重加算税の納税義務の成立時期である法定申告期限の経過の時（通則法 15②十三）と解される。しかしながら、無申告者は不正行為を行うに当たり、法定申告期限の経過の前後を意識することがないのが現状であり、特に、税務調査の連絡を受けた後に無申告であることを正当化するため、取引資料の一部あるいは全部を破棄・隠匿して申告義務がないことを装うケースや所得の帰属を偽るケースなどが散見されるところである。

法定申告期限経過後の「隠ぺい又は仮装」行為に対しては、前章第 5 節で述べたように、法定申告期限時における「隠ぺい又は仮装」を推認できるとして重加算税の賦課を肯定しているところであるが、このような法定申告期限時の「隠ぺい又は仮装」が推認できるという認定は、法定申告期限までに提出されている過少な所得を記載した確定申告書の存在に相当程度依拠しているのではないかと考えられる。法定申告期限までに申告行為がない無申告事案においては、このような推認による「隠ぺい又は仮装」の認定は実質的に困難なのではないと思われる。

この問題に対して、行為の時期ではなく納税者の意図の発生時期に着目する見解がある。すなわち、大野重國氏は、相続税申告書の提出後に行われた仮装行為につき重加算税の賦課を認めた東京高裁平成 13 年 4 月 25 日判決（訟月 48 卷 7 号 1812 頁）の評釈において、「隠ぺい又は仮装」の発現行為が相続税申告書の提出後に行われたとしても、それは、相続税申告書の提出後に新たに生じた意図に基づく行為ではなく、相続税申告書の提出以前における意図の発現であるとし、「隠ぺい又は仮装」行為の一要素たる「確定的な意図」が納税申告書の提出以前に存在したのであるから、法定申告期限後の「隠ぺい又は仮装」も法定申告期限時の意図の発現行為である限り、賦課要件は充足するとの見解を

示されている⁽¹⁴⁷⁾。同氏の判断枠組みは、法定申告期限後の「隠ぺい又は仮装」行為について、それが法定申告期限内に有していた意図によるものか、それともそれ以降の新たな意図によるものかによって賦課要件が充足するか否かを峻別するものと解される。しかし、この説には「隠ぺい又は仮装」行為の発現をその意図の発生にすり替えているとの批判がある上⁽¹⁴⁸⁾、行政上の制裁的措置である重加算税の賦課が納税者の意図の発生時点の判断という主観的な要件に拠ることは相当でなく、これを主張立証することも現実的でないと思われる。

課税実務においても、例えば申告所得税事務運営指針において、「調査等の際の具体的事実についての質問に対し、虚偽の答弁等を行い、又は相手先をして虚偽の答弁等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、申告時における隠ぺい又は仮装が合理的に推認できること。」を「隠ぺい又は仮装」に該当する場合として取り扱っているが、これは「隠ぺい又は仮装」の成立時期を法定申告期限の経過時に置きつつ、税務調査時の虚偽答弁のみでは重加算税は課されないこと明らかにしながらも、その他の事実関係⁽¹⁴⁹⁾を総合すれば「隠ぺい又は仮装」が合理的に推認できる場合に賦課要件が充足するとし取り扱うこととしていると考えられ、意図の発生時点という主観的要件に立脚しているわけではない。

以上のことからすると、不正行為の時期を意図することがなく、また、法定申告期限内における申告行為が存在しない無申告事案においては、法定申告期限経過後の「隠ぺい又は仮装」行為に対して合理性を有する程度に法定申告期限内の「隠ぺい又は仮装」を推認できる可能性は過少申告の場合と比較すると

(147) 大野重國「仮装行為が納税申告書への提出後に行われたとしても重加算税の賦課要件を充足するとされた事例」税理 45 卷 2 号 212 頁 (2002)。

(148) 酒井・前掲注(72)、328 頁。

(149) 税務調査における虚偽答弁は、答弁の以前において納税者が租税を免れる認識を有していたことを推認し得る事実の一つと考えられるが、申告時における「隠ぺい又は仮装」を合理的に推認できる事実としては、虚偽答弁と併せ、取引上作成した原始記録等で申告書の作成のために当然保存しておくべきものを保存していないこと、その主張を正当化すべく虚偽資料を作成・提出する行為などが考えられよう。

非常に低いものと考えられ、「隠ぺい又は仮装」行為が行われても、それが法定申告期限の経過後であるばかりに無申告重加算税が機能しない場合があることも考えられ得る。加えて、前章第5節で述べた修正申告時に初めて「隠ぺい又は仮装」行為があった場合の賦課要件該当性の問題をも踏まえると、「隠ぺい又は仮装」の成立時期の問題については、根本的な解決の方向性を見出す必要があると考える。

第4章 無申告に対する重加算税賦課の方向性

第1節 方向性と限界

1 「隠ぺい又は仮装」行為の限定性への対応

上述したように、無申告はこれを実現するために特段の準備行為あるいは事前行為を必要としないため、架空名義取引により所得の帰属を仮装する場合などのほかは積極的な不正行為が存在することは通常想定し難い。したがって、「隠ぺい又は仮装」という行為に着目する重加算税の賦課は、過少申告事案との対比で限定的にならざるを得ないものと考えられる。しかしながら、二重帳簿の作成や原始記録の破棄・隠匿などの典型的な「隠ぺい又は仮装」行為のみが重加算税の賦課要件を充足するものではなく、租税を免れようとする認識を徴表する行為は「隠ぺい又は仮装」行為と評価することができ、賦課要件が充足されるものと解される。

そこで、無申告事案における「隠ぺい又は仮装」行為と評価される行為とは、いかなる行為と考えるべきかであるが、不正行為について挙証すべき証拠の乏しい無申告事案においては、無申告を意図する納税者の内心の作用から生ずる行為をいかに立証するかが賦課要件充足の要諦となると考える。したがって、納税者の経歴（職歴・身分・地位・学位・経験等）や過去の税務調査の状況、課税に関する一般の報道状況など納税者を取り巻く諸事情を勘案して、無申告により租税を免れようとする認識を判断する必要がある。その上で、この認識から生じた「隠ぺい又は仮装」行為と評価し得る行為を挙証する必要があるが、このような行為としては次のような例を考えることができる。すなわち、申告すべき所得があることを認識しながら原始記録を保存する意識なく、あえて散逸させ、又は電子データを消去するなどして無申告となっている場合、原始記録等から容易に適正な決算が行え、それによれば申告義務があることを認識できるにもかかわらず申告義務を回避するため虚偽の集計をしたり、行った決算から申告義務があると判断したにも

かかわらず申告しない場合、事業管理上作成している記録等から事業全体が容易に把握できるにもかかわらず、特定の所得（支払調書が作成されない取引や異なる決済方法を用いた取引）の取引資料のみ保存せず無申告となっている場合、事業遂行上又は家計の維持上重要な取引で失念する合理的な理由がないにもかかわらず、遠隔地等であることを奇貨として作成した記録を保存せず無申告となっている場合、確定申告の必要があることを認識しながら、生活上等で必要な公的証明を取得するため、内容虚偽の地方税申告書のみを提出している場合などが考えられよう。

これらの行為は、その態様こそ必ずしも典型的な「隠ぺい又は仮装」行為のような積極的なものとは言い難いのであるが、無申告という結果に作用している行為であり、また、無申告が自らの租税債務を自ら確定させることを本旨とする申告納税制度において最も問題視すべき納税義務違反であることからすると、国家の租税収入を確保するという点、適正な申告を自主的に行う納税者との均衡負担利益の侵害防止という点で看過できない行為というべきであり、実質的に「隠ぺい又は仮装」行為とすることができる。

しかしながら、無申告により租税を免れる認識が重要ではあっても重加算税は「隠ぺい又は仮装」という行為に着目して課される行政上の制裁的措置であり、単に意図的な無申告というだけでは賦課要件は充足しないことに留意すべきである。したがって、何ら記録に残さず申告もしないという申告納税制度においては見逃し難い不正行為であっても重加算税の賦課には限界があり、依然として問題を残していると言える。しかしながら、このような賦課の限界は無申告重加算税が「隠ぺい又は仮装」という作為に基づいた不作為（無申告）により賦課要件が充足する規定であることから生ずるものと考えられ、このことは無申告重加算税規定自体の欠缺というものではなく、無申告重加算税が無申告加算税を包含して処分としての同一性を有していることから必然的に生じる帰結であると考えられる。したがって、このような無申告重加算税の賦課の限界は重加算税規定ではなく、無申告加算税規定の見直しにより対処すべきと考える。

2 因果関係の脆弱性への対応

無申告重加算税の賦課要件は、「隠ぺい又は仮装」という作為に基づく無申告という不作為により充足するものであり、作為と不作為が相反する関係から「隠ぺい又は仮装」行為と無申告との因果関係が過少申告重加算税の因果関係と対比すると脆弱であることは前章で述べたとおりである。

この因果関係については、重加算税の賦課要件として「隠ぺい又は仮装」の認識があれば十分であり、租税を免れる認識を有していることまで必要がないとの解釈から、結果として無申告や過少申告の事実が発生していれば足りるのであって、このことが国税通則法 68 条の「基づき」の意味であるとの見解が示されている⁽¹⁵⁰⁾。この議論からすれば、因果関係を問題としなくとも、「隠ぺい又は仮装」の事実と無申告の事実さえ存在すれば、無申告重加算税の賦課要件が充足すると考えることができる。

しかしながら、例えば最高裁昭和 62 年判決は、「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」（傍点筆者）と判示しており、また、大阪高裁平成 5 年 4 月 27 日判決（民集 48 卷 7 号 1445 頁）は、「隠ぺい、仮装行為と過少申告行為が存在しているだけで重加算税の要件を充足するものではなく、右両者の間に因果関係が存在することが必要である。」と明示している。これらの判断からすれば、無申告重加算税の賦課要件が充足するには、「隠ぺい又は仮装」行為が原因となって無申告という結果が招来されなければならない。「隠ぺい又は仮装」の事実と無申告の事実というだけでは賦課要件は充足しないことになる。

さらに、この因果関係のとらえ方には広狭の差が存在する。例えば、前章で述べたとおり、最高裁平成 7 年判決は、「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

(150) 品川・前掲注(1)、296 頁。

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。」(傍点筆者)と判示しており、「隠ぺい又は仮装」行為と申告行為を並列的に取り扱っていると解されることからすると、因果関係を広くとらえていると考えることができる。他方で、京都地裁平成15年7月10日判決(訟月51巻9号2500頁)は、「重加算税を定めた法68条は、法65条の前記のような過少申告加算税の要件に加えて、『納税者が』その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき、納税申告書を提出したときを要件とするもので、この要件からすると、ここでの仮装行為や隠ぺい行為は、納税申告の前に存在しなければならず(最2小判昭和62年5月8日・最高裁判集民事151号35頁も、明確に、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ことを要するとの趣旨を説示する。)」(傍点筆者)と判示し、因果関係を厳格に時系列でとらえていると解される。

この点、酒井克彦教授は、「国税通則法68条1項の規定の適用を考える上では、架空名義預金への入金が一般的に隠ぺい・仮装行為といえるからといって、重加算税が賦課されるということにはならず、その隠ぺい・仮装行為が過少申告との間に相当因果関係を有するかどうかという点が解明されなければならないのはいうまでもない。」と指摘されており⁽¹⁵¹⁾、相当因果関係という程度で別途「基づき」の認定が必要であるとされる。

国税通則法68条が「基づき」としている以上、「隠ぺい又は仮装」行為と申告行為との間には何らかの関係が必要であるとするのは自然な解釈であろう。しかしながら、無申告重加算税の規定全体の文理解釈から「隠ぺい又は仮装」の事実と無申告の事実を並列的にとらえ、賦課要件が充足すると解することも可能と思われる。すなわち、国税通則法68条2項は、期限後申告又は決定により納付すべきこととなる税額のうち、課税要件事実の「隠ぺい

(151) 酒井・前掲注(72)、317頁。

又は仮装」に基づかないことが明らかな部分があるときは、その部分の税額として国税通則法施行令 28 条 2 項の規定から計算された税額を重加算税の計算の基礎から除く（すなわち、無申告加算税の対象となる）旨規定している。そして国税通則法施行令 28 条 2 項は、無申告加算税の計算の基礎とされる部分の税額は、「隠ぺい又は仮装」されていない事実に基づいて期限後申告等があったものとした場合における納付すべき税額としている。そのことからすると、前章第 3 節で述べた例⁽¹⁵²⁾で見ると、納税者の主張のとおり、「隠ぺい又は仮装」されていない事実に基づいて申告がなされ納付すべき税額が生じる場合、「隠ぺい又は仮装」行為があったにもかかわらず無申告重加算税に相当する税額が生じないこととなり、実質的に国税通則法 68 条 2 項の規定が機能しないことになる。このように「基づき」を要件としてその認定が必要となると解すると「隠ぺい又は仮装」行為が存在するにもかかわらず、無申告重加算税が課し得ないこととなるが、国税通則法 68 条 2 項全体の文理解釈からすれば因果関係を別途問題にする必要はないと考えられ、「隠ぺい又は仮装」の事実と無申告の事実を並列的に取り扱うことは十分可能と考える。

もっとも、「基づき」のみの文理解釈に拘泥し、これが無申告重加算税規定と過少申告加算税規定で同一であるから、両者には同程度の因果関係が必要であるとするならば、過少申告重加算税との対比で無申告重加算税の賦課は限定的とならざるを得ない。そしてこのような賦課の限定性は、上述したように無申告加算税を包含して処分としての同一性を有していることに起因して生ずるものであることから、この点においても無申告加算税規定の見直しが必要となろう。

3 「隠ぺい又は仮装」の時期の随意性への対応

前章で述べたように、無申告者は「隠ぺい又は仮装」行為を行うに当たっ

(152) 納税者がある公法上の営業規制を免れるため、売上金額を過少にすべく売上の都度原始記録を破棄あるいは改ざんしていたが、確定申告書の提出は単に失念してしまっただけであると主張した事例。

て法定申告期限の経過の前後を意識することがなく、また、法定申告期限時に申告行為がないことから、法定申告期限経過後の「隠ぺい又は仮装」行為に対して、無申告重加算税が機能しない場合があることが考えられる。加えて、「隠ぺい又は仮装」の成立時期の問題については、確定申告時に「隠ぺい又は仮装」行為がなく修正申告時に初めて「隠ぺい又は仮装」行為があった場合の賦課要件の該当性などさまざまな問題があり、法定申告期限経過後の「隠ぺい又は仮装」行為に対して重加算税の賦課が限定的となるおそれがある。

この点、重加算税制度は、申告納税制度下における国家の租税収入の確保、納税者間の均衡負担利益の侵害防止を目的に、課税要件事実に対して「隠ぺい又は仮装」による納税義務違反があった場合に無申告加算税等に加重して課されるものであり、納税義務違反の行為の態様に着目した行政上の制裁的措置であるから、「隠ぺい又は仮装」行為が存在すれば、法定申告期限の経過の以前はもちろん、その後においても重加算税が賦課されるべきことは制度の本旨と言え、法定申告期限の経過の前後で重加算税の取扱いが異なることはその趣旨目的を没却する結果となる。

これまで述べてきた「隠ぺい又は仮装」の成立時期の問題に対しては、その趣旨目的を考慮した根本的な解決を図る必要があり、その方向性としては重加算税の納税義務の成立時期の規定の趣旨も踏まえつつ、立法により解決を図るべきと考える。

第2節 必要な規定の見直し

1 無申告加算税の二段階制の課税率の引上げ

国税通則法 66 条 2 項は、無申告加算税が課される場合に、納付すべき税額が 50 万円を超えるときは、15%の割合を乗じて計算した金額に、その超える部分に相当する税額に 5%の割合を乗じて計算した金額を加算する旨規定している。

この加算税率の二段階制は、「国税通則法の制定に関する答申の説明（答申別冊）」において、過少申告加算税又は無申告加算税が課される場合において、納税者の責任の程度に軽重の差がある反面、重加算税制度の適用について実際の行政上の限界があることを考慮して、課税率に何らかの調整をすべきであるとの問題認識（同答申説明、第6章、第2節、4）から、過少申告加算税については、昭和59年の税制改正により、無申告加算税については、平成18年の税制改正により措置されたものである⁽¹⁵³⁾。

そして、無申告加算税は、正当な理由があると認められる場合を除いて、法定申告期限までに確定申告書の提出がないことを帰責として過少申告加算税の課税率から5%分が上乗せされ15%の課税率で課されるものであるが、この5%の差は、無申告加算税の二段階制の課税率と過少申告加算税の二段階制の課税率においても同値である。

上述したように、無申告事案における挙証すべき証拠の限定性や「隠ぺい又は仮装」と申告行為との因果関係の脆弱性から招来され得る無申告重加算税の賦課の限定性は、無申告加算税の二段階部分で対応すべきものと考えられるが、無申告加算税と過少申告加算税の二段階部分の税率の差は、期限内申告書の提出の有無のみの差であり、このような無申告事案に特有の問題から生ずる賦課の限定性には対処できていない。

そこで、このような無申告重加算税の賦課の限定性を補うべく、無申告加算税の二段階部分の課税率を現行の5%から10%に引上げるべきと考える。

2 「隠ぺい又は仮装」の成立時期の見直し

重加算税の納税義務の成立時期を定める国税通則法15条2項13号は、昭和42年税制改正により措置されたものであるが、改正時の解説には、国と納税者間における租税法律関係の明確化等の見地から納税義務の成立時期が各税目に規定されているが、今回新たに各種加算税等の成立時期が規定された

(153) 無申告加算税の二段階制導入の趣旨は、脚注(21)を参照。

旨の記載があるのみで⁽¹⁵⁴⁾、法定申告期限の経過後になされた「隠ぺい又は仮装」行為を重加算税の納税義務の成立時期との関係でどのように取り扱うかについてまでは述べられていない。

この納税義務の成立時期の規定は、国税の更正・決定等の期間制限の始期（通則法 70）などさまざまな要件に関係しており、本税に従属する加算税であっても、法律関係の明確化等の理由から納税義務の成立時期を明確にすることは意義があると考ええる。

そこで、重加算税の納税義務の成立時期を法定申告期限等の経過の時としつつ、重加算税の趣旨目的も考慮し、法定申告期限の経過後に行われた「隠ぺい又は仮装」行為への対応として、国税通則法 15 条 2 項 13 号に「隠ぺい又は仮装」行為の時期に関するみなし規定を措置すべきであると考ええる。すなわち、法定申告期限の経過後に「隠ぺい又は仮装」行為が行われた場合には、これを法定申告期限の経過時点にあったものとみなし、重加算税の納税義務の成立を認めるのである。このことで、無申告者における「隠ぺい又は仮装」の時期の随意性の問題や修正申告時に初めて「隠ぺい又は仮装」行為が行われた場合の問題など「隠ぺい又は仮装」の成立時期に関するさまざまな問題に対処することが可能となると考える。

第 3 節 手続的統制の要否

重加算税は過少申告加算税や無申告加算税と比較して高税率で課される不利益処分であることから、その手続を統制することにより課税庁の慎重な処分を担保すべきとする議論がある。例えば、日本税理士会連合会税制審議会は、「青色申告に対する更正通知書に理由附記制度が設けられていることと比較考量すると、納税者に対する不利益処分である重加算税の賦課については、厳格な手続によるべきであると考えられる。したがって、重加算税の賦課決定に当たっ

(154) 中山幸一「改正税法詳解特集（国税通則法及び国税徴収法の一部改正）」税弘 15 巻 8 号 184 頁（1967）。

ては、納税者に弁明の機会を与えるとともに、どのような事実が隠ぺい又は仮装行為に該当するのか、また、隠ぺい又は仮装行為であると認定するに至った具体的判断過程を明らかにするため賦課決定通知書に理由附記制度を創設すべきである。」と述べており⁽¹⁵⁵⁾、同様の学説もある中⁽¹⁵⁶⁾、税制調査会専門家委員会の平成 22 年 9 月 14 日付「納税環境整備に関する論点整理」においても、重加算税の賦課に理由附記を行うべきとの意見が出されている。このように、重加算税の賦課における手続要件を厳格化する議論は無視できないものとなってきており、ここで補論として手続的統制の要否について検討する。

上記の議論は、国税通則法 74 条の 2 が行政手続法第 2 章(申請に対する処分)及び第 3 章(不利益処分)の規定の適用を除外していることに端を発しているが、行政手続法 1 条に定める目的⁽¹⁵⁷⁾まで除外するものではなく、また、国税通則法 1 条⁽¹⁵⁸⁾の趣旨をもかんがみると、重加算税の賦課においては処分理由の附記が必要であるとの認識であると考えられる。

確かに重加算税は、納付すべき税額に対して 35%ないし 40%の高税率で課される不利益処分であり、これに続く地方税の負担をも踏まえれば、課税庁の慎重な処分を担保することにより納税者の権利利益を保護しようとする議論には十分首肯できるものがある。しかしながら、この議論に対しては、次の二つの理由から直ちに賛同できない。

すなわち、第一の理由は、重加算税を賦課することによる公益性である。既

(155) 日本税理士会連合会税制審議会「重加算税制度の問題点について—平成 11 年度諮問に対する答申—」7 頁(2000)。

(156) 詳細は、佐藤英明「いわゆる『つまみ申告』と重加算税」総合税制研究 8 号(2000) 93 頁の文末脚注 30 に紹介されている。

(157) 行政手続法 1 条 1 項は、「この法律は、処分、行政指導及び届出に関する手続並びに命令等を定める手続に関し、共通する事項を定めることによって、行政運営における公正の確保と透明性(行政上の意思決定について、その内容及び過程が国民にとって明らかであることをいう。(略))の向上を図り、もって国民の権利利益の保護に資することを目的とする」とされている。

(158) 国税通則法 1 条は、「この法律は、国税についての基本的な事項及び共通的な事項を定め、税法の体系的な構成を整備し、かつ、国税に関する法律関係を明確にするとともに、税務行政の公正な運営を図り、もって国民の納税義務の適正かつ円滑な履行に資することを目的とする。」とされる。

に繰り返し述べたように、重加算税は、国家の租税収入を確保するための申告納税制度が適正に運用されることを担保する役割があることに加え、自主的かつ適正に申告義務を履行する納税者とそうでない納税者との間の均衡負担利益の侵害防止のための役割を担っている。さらに、重加算税は、課税庁の手続のみで課されることにより、制度の実効性が確保されているものであり、年間の賦課件数も膨大な数に上る。このような重加算税の賦課に対して処分理由を附記するとすれば、必然的に税務調査の件数が減少し、連動して重加算税の賦課件数も減少せざるを得ないこととなる⁽¹⁵⁹⁾。そして、このような状態が経常化することは、納税者に「隠ぺい又は仮装」による納税義務違反へのインセンティブを与えることとなり、これが自主的かつ適正に申告義務を履行する納税者に不公平感を発生・増長させ、申告義務の適正な履行意欲が失せるとともに、これらが連鎖して「隠ぺい又は仮装」による納税義務違反の発生が増幅していくことにもなる。このような状況を想起したとき、重加算税が担う公益性という役割を減ずるだけの理由が、果たして、課税庁の慎重な処分を担保するためという理由にあるといえるのか疑問に思うのである。

第二の理由は、重加算税は本税ではなく附帯税であるということである。附帯税は、本税についての何らかの納税義務違反によってその附帯税の納税義務が生ずるものであるから、その性質上本税と運命を共にし、本税についての課税処分が取り消されると当然に附帯税もその根拠を失い、納税義務も消滅するという附随性を有している⁽¹⁶⁰⁾。

(159) 品川芳宣教授は、過去の税務調査による申告是正の大半は更正処分処理されていたが、現在では修正申告によって処理されているのは、裁判所が税務調査の実態に沿わないような高度な理由附記を命じた結果であるとし、重加算税の賦課処分についても、「このすべてに理由附記が必要とされ、裁判所の姿勢が変わらないとすれば、課税庁側に多大な事務量を要求することとなる。そして、重加算税の賦課処分には、修正申告のような代替処分がないから、必然的に重加算税件数及び調査件数の減少を来とし、課税庁側の監視能力の低下を招こう。これは、不正を働く納税者にとっては幸運であろうが、大部分の正直な納税者が必ずしも期待することでもないであろう。」と指摘されている（品川芳宣「重加算税賦課に求められる課税の明確性」税理 43 巻 6 号 7 頁（2000））。

(160) 品川・前掲注(1)、3頁。

このような性質を有する重加算税は、本税における課税要件事実について、「隠ぺい又は仮装」行為による納税義務違反があった場合に本税に附加して課される行政上の制裁的措置である。したがって、重加算税は不利益処分であるとしても、これが賦課される原因は、納税者が行った本税の課税要件事実に対する不正行為であり、そのような不正行為によって免れた税額に対して、裁量の余地なく機械的に賦課されることとなるのである。このことからすれば、重加算税の賦課決定処分は、納税者に青色申告の法的地位を与える設権的行政処分である青色申告の承認後における青色申告書に係る更正処分（所法 155②、法法 130②）や青色申告の承認の取消処分（所法 150②、法法 127②）とは全く性質の異なるものと言え、青色申告に対する更正処分の理由附記制度と同一の視点で比較することはできないと考える。

以上の理由及び重加算税の賦課決定処分に対しては不服申立てが可能であることも併せ考えれば、異議決定の段階で、維持される処分を正当とする理由を明らかにする現行法（通則法 84⑤）の下においても、課税庁の重加算税賦課に対する慎重性は、十分に担保されていると考えられる。したがって、この議論には慎重な検討が必要であると考えるのである。

結びに代えて

以上のとおり、本稿は近年無申告者が増加していることに加え、取引資料の保存や記録もせず申告もしなければ重加算税の賦課は免れるという税の執行に対する批判が起り得るといふ問題認識から、無申告事案における重加算税の賦課要件の問題と方向性について考察した。

本稿は、無申告重加算税の賦課に特有な問題は、無申告重加算税規定における「隠ぺい又は仮装」と無申告との関係が作為と不作為という相反関係にあることに起因して生じるとして、「隠ぺい又は仮装」行為の限定性、因果関係の脆弱性及び「隠ぺい又は仮装」の時期の随意性という三つの問題を摘示した。

「隠ぺい又は仮装」行為の限定性の問題は、無申告という目的を達成するためには、原始記録や帳簿書類の改ざん・隠匿などはもちろん、これらを保存・備付けすら必要としないため、不正行為として挙証できる証拠が乏しく、また、何をもって「隠ぺい又は仮装」行為と判断するのか問題となることが少なくないというものである。この問題の方向性については、無申告を意図する納税者の内心の作用から生ずる行為をいかに立証するかが賦課要件充足の要諦となるため、納税者の経歴や過去の税務調査の状況、課税に関する一般の報道状況などの諸事情を勘案して無申告により租税を免れようとする認識を判断し、その上で、この認識から生じた「隠ぺい又は仮装」と評価し得る行為を挙証する必要がある、その具体例を示したところである。しかしながら、無申告重加算税が行為の態様に着目するものである以上、「隠ぺい又は仮装」行為と評価される行為がなければ賦課要件は充足せず、過少申告の場合との対比でその賦課は限定的にならざるを得ない。この限定性は無申告重加算税が無申告加算税を包含して処分としての同一性を有していることから必然的に生ずる帰結と考えられることから、無申告に起因して課される無申告加算税規定の見直しにより対処すべきであるとした。

因果関係の脆弱性の問題は、無申告重加算税は「隠ぺい又は仮装」と無申告との因果関係を過少申告重加算税と同様に「基づき」と規定しているが、この

因果関係は過少申告の場合と対比すると脆弱であり、「基づき」の解釈によって無申告重加算税の賦課が限定的になるというものである。この問題の方向性については、「基づき」のみの文理解釈に拘泥せず、国税通則法施行令 28 条 2 項を含めた同法 68 条 2 項全体の文理解釈により「隠ぺい又は仮装」の事実と無申告の事実の存在によって因果関係を別途論ずることなく賦課要件が充足し得ると考えられた。しかしながら、「基づき」のみの解釈に拘泥するならば無申告重加算税の賦課は限定的にならざるを得ず、この限定性は上記と同様に無申告に起因して生ずると考えられるため、無申告加算税規定の見直しにより対処すべきであるとした。

「隠ぺい又は仮装」の時期の随意性の問題は、無申告者は不正行為を行うに当たり、法定申告期限の経過の前後を意識することがなく、また、無申告は法定申告期限内における申告行為が存在しないため、納税義務の成立時期との関係から無申告重加算税が機能しない場合があるというものである。この点、重加算税の納税義務の成立時期を規定する国税通則法 15 条 2 項 13 号の新たな解釈論が示されてはいるものの検証された定説とは言えない状況である。この問題に対する方向性としては、納税義務の成立時期の趣旨及び重加算税の趣旨目的を踏まえた立法的解決が必要であるとした。

そこで、無申告重加算税の賦課の限定性と「隠ぺい又は仮装」の時期の問題について、次の提案を行った。すなわち、無申告重加算税の賦課の限定性に対しては、無申告加算税の二段階部分の課税率に 5% を上乘せして 10% とすることで対応すべきであるとした。これは、現行の無申告加算税の二段階部分は、過少申告加算税の二段階部分と課税率の差が期限内申告の有無のみの差であり、無申告重加算税に特有な賦課の限界に対応していないと考えられるためである。

また、「隠ぺい又は仮装」の時期の問題に対しては、国税通則法 15 条 2 項 13 号にみなし規定を措置し、法定申告期限の経過後の「隠ぺい又は仮装」行為については、法定申告期限の経過時にあったものとみなすことで解決を図るべきとした。

以上のように本稿は、無申告重加算税の賦課に関する問題と方向性を示した

が、未だ十分な検討とは言えない。これは今後の無申告事案における積極的な重加算税の賦課の検討を通じてさらに明確にしていく必要がある。そして、その検討の中においては、「隠ぺい又は仮装」という法文が措置された昭和 25 年からの社会状況の進運が考慮されるべきであり、必要以上に保守的であってはならないと考えるのである。