

無記帳者の重加算税について

澤 井 勝 美

〔 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）

平成 26 年 1 月から白色申告の記帳、帳簿書類保存制度（以下、「記帳制度」という。）の適用対象者の所得基準が撤廃され、青色申告の記帳制度と併せて一般的記帳義務が導入されたといえ、その対象者は大幅に増加した。

申告納税制度は納税者が自分の税額を自ら計算し納付する制度であり、制度的に記帳制度を前提とし、それを担保として信頼のある制度として機能すると考えられる。

しかしながら、記帳制度義務違反に対する制裁がないために、意図的に無記帳、帳簿書類を保存しない、さらに無記帳等は隠ぺい又は偽装行為の認定が困難であるという状況を利用して、無申告や過少申告といった意図的に租税負担を免れることは申告納税制度の根幹に関わる問題である。

また、意図的ではないにしても、記帳等がないことによって結果的に過少申告となっている場合にも、申告納税制度を採用する以上問題なしとはいえない。

青色申告の特典による記帳等への誘因機能は機能的限界が指摘されていることや白色申告者の記帳制度遵守を促す新たな方法を講じる必要があり、記帳制度義務違反に対する加算税制度を利用した対応を考察する。

2 研究の概要

（1）所得税における記帳、帳簿書類保存制度

所得税の記帳、帳簿書類保存制度はその普及策としてシャープ勧告により導入された青色申告制度から始まるが、青色申告普及割合はここ 40 年間、50%台とほぼ横ばいであり、特典による誘因機能はその機能不足が指摘されてきている。

白色申告の記帳制度は昭和 37 年の国税通則法制定時に一般的記帳義務の導入として検討されていたが、時期尚早等の反対意見もあって導入が見

送られている。昭和 60 年分から個人事業者の所得捕捉に対する不信感を払拭する必要から、適用対象者の所得基準を付して白色申告の記帳制度が導入された。平成 26 年分からは、すべての更正処分に理由附記を行うことと抱き合わせる形で、記帳制度の適用対象者の所得基準が撤廃されて、事業所得、不動産所得及び山林所得を有するすべての者に一般的記帳義務が導入されたこととなるが、義務違反に対する制裁措置の導入は見送られている。

白色申告の記帳制度適用者は 200 万人を超えるが、必ずしも記帳制度に適合した記帳等が行われているかは疑問のあるところであり、青色申告に移行しない者が多いことから記帳制度に適合した記帳へ誘導する必要がある。意図的に無記帳等とすることは隠ぺい、仮装の認定が困難であることを利用する者であり、積極的な隠ぺい、仮装を行う者と本質的に違いはなく、その対応を検討する必要がある。

(2) 積極的行為がない者に対する重加算税

イ 代表的な学説

「隠ぺい又は仮装」について、二重帳簿等の積極的行為がない消極的行為のみの過少申告について、確井教授は「一般的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」と消極説を唱えられている。これに対し、品川教授は「事実関係全体から見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 1 つの隠ぺい又は仮装行為と認定すべき」と積極説（事実関係総合判断説）を唱えられている。

ロ 二つの最高裁判決

積極的な隠ぺい又は仮装行為がない事案で最高裁は平成 6 年 11 月 22 日と平成 7 年 4 月 28 日と注目すべき判決を出した。前者はいわゆるつまみ申告と呼ばれる事案であり、後者は顧問税理士に対する虚偽説明、秘匿事案で特段の行動を提示した事案である。特に後者は積極的な行為

がない場合の隠ぺい又は仮装について主観的要素を重視しており、様々な評釈がされている。

評釈の要旨は、このような事例は立法で解決すべきものとして反対するもの、納税者の主観等を中心に置く判断は裁量の余地が与えられない課税庁の処分として適当ではないとして判示理由に疑問があるとするものがある。判旨に賛成しているものは、ことさらに過少申告は確定的意思と外部的附随事情を具備した過少申告の私見を取り入れたものと高く評価するものや納税者の過少申告の認識、確定的意図等を念頭に置き、これを推認し得る客観的事実を認定して確定的意図が明らかとする共通の論理過程を経ており、統一的に把握できる判例法理があるとするもの、租税裁判における主観的要件重視の傾向などから必然的なものとするものなどがある。

(3) 過少申告の意図をうかがい得る特段の行動

イ 特段の行動の例示

最高裁平成7年判決を解説した近藤氏は、特段の行動について、事案ごとに諸般の事情を総合判断すべきであり、今後の積み重ねが必要とした上で、多額の所得を得た納税者が通常であれば保管しておく原始資料を散逸するにまかせていた場合や、税務調査に対する非協力、虚偽答弁等を特段の行動と例示した。

ロ 裁判事例

最高裁平成7年は判決を引用している事例は事案単位でみると33件あり、特段の行動を明示的に認定した事案は15件である。特段の行動を分類すると意図的若しくはあえて無記帳、記帳操作等、申告書添付書類への虚偽記載、仮名・借名取引、仮装取引及びその他として最高裁平成6年判決、7年判決と類似の税務調査時の虚偽答弁等や税理士に対すると秘匿等に分類される。

ハ 裁判事例の検討

最高裁平成7年判決は「隠ぺい、仮装と評価すべき行為」について、

「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、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」場合には、隠ぺい、仮装の要件を満たすとしていることから、特段の行動は従来の積極的な行為の隠ぺい、仮装とは別概念のような印象を受ける。

しかしながら、その後の裁判例を検討するとむしろ特段の行動の中に、従来の積極的な行為の隠ぺい、仮装を内包させて、隠ぺい、仮装と評価すべき行為の範囲を広げたように思える。裁判例においても一つの事案で隠ぺい又は仮装の行為を直接認定しながら、別な見方として特段の行動といえるとしているものや地裁は隠ぺい又は仮装を直接認定し、その高裁は地裁判決を補完する形で当該行為を特段の行動と認定しているもの、最高裁平成7年判決と類似する事案で最高裁7年判決を引用せず、類似の行為を直接隠ぺい、仮装と認定している。

これらのことから、特段の行動とは従来の積極的な隠ぺい又は仮装の概念とは別なものではなく、隠ぺい又は仮装と認定すべき範囲を広げた概念と結論づけられる。

二 特段の行動の認定方法の検討

隠ぺい又は仮装は帳簿があることを前提に説明されている。ある行為によって税額を免れようと作成されている公表帳簿は、事実のみに基づいて作成されている帳簿とはその内容が当然に一致しない。この場合にある行為は特段の行動と認定できると考えられ、無記帳等の場合であっても、ある行為の前後に作成されるであろう帳簿を想定し、その内容が一致しないときには特段の行動があると認定できると考える。

結果的に過少申告の場合は帳簿が不一致となるので、すべて特段の行動として重加算税の対象が幅広く認定されてしまうという反論も想定されるが、正しく申告しようとしている場合は、通常行い得ないような行動が認識されないから、ある行為がないと考えられ、特段の行動と評価すべきものがないと考えられる。

事実認定には課税庁の恣意性が入る余地があるとの指摘には理由附記により裁量の余地は狭められ、判断過程を透明化するの、自由裁量的なものにはならないと考えられる。

(4) 加算税制度の私案

イ 加算税制度の私案検討

意図ある過少申告には重加算税を課すとして、そのような意図はなくとも記帳制度義務違反があり結果的に過少申告となっている者に対して、記帳制度の適正、確実な履行へ誘導するため、通常に加算税に代えて加重した加算税を賦課することにより負のインセンティブを与えることができるように加算税制度の改正を提案したい。

記帳制度義務違反の判定は、所得税法令及び大蔵省告示で記帳方法等が示されているが、大蔵省告示を法令等に適合するか否かの判定するための基準として利用し、必要に応じて判断基準の解釈を事前に公表しておく必要があると考えられる。

ロ 記帳に係る納税者意思態様別の検討

酒井教授の青色申告を選択しない納税者について、納税者の主観的理由による分類を利用して、加算税制度の私案に当てはめて考察する。

積極的理由に基づく青色申告不選択者は意図的あるいは計画的に過少申告等により租税を免れようとする者であり、重加算税を賦課していくべき者である。消極的理由に基づき青色選択を利用しない者のなかには、白色申告の記帳制度に適合している者も存在するし、記帳が不十分若しくは無記帳でも原始記録から適正な申告を行おうとする者もいる。これらの者は申告額に誤りがなければ、加算税の問題が生じないが、誤りがある場合には加算税の問題が生じ、その際に記帳制度義務違反があれば加算税を加重することにより記帳制度による義務を果たすように誘導していくことが有効である。

制度の不知者と制度の誤解者は記帳制度の情報提供をした上で、消極的理由に基づく者と同様に対応していくべきものとする。

目 次

はじめに	228
第1章 所得税における記帳、帳簿保存制度	230
第1節 記帳、帳簿保存制度	230
1 記帳普及策としての青色申告制度	230
2 白色申告の記帳制度の導入経緯	231
3 一般的記帳義務導入見送り等に対する批判	235
第2節 記帳制度適用対象者と青色申告普及割合	239
1 税務統計からみた記帳制度適用対象者	239
2 青色申告の普及割合	242
第3節 検討すべき課題	243
1 単なる記帳制度義務違反	243
2 意図的な記帳制度義務違反	245
第2章 積極的行為がない者に対する重加算税	247
第1節 隠ぺい又は仮装の意義	247
1 実務上の取扱い規定	247
2 隠ぺい又は仮装の意義に関する学説	249
3 判例で説示された隠ぺい、仮装の意義	253
第2節 積極的行為がない場合の重加算税賦課の学説	256
1 消極説と積極説	256
2 重加算税賦課の消極説	256
3 重加算税賦課の積極説	258
第3節 二つの最高裁判決	259
1 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）	259
2 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）	264

3	主な判例評釈	266
4	小括	275
第3章	過少申告の意図をうかがい得る特段の行動	277
第1節	最高裁平成7年判決の引用事例	277
1	特段の行動の例示	277
2	裁判事例数	278
3	所得税に関する事案	279
4	法人税に関する事案	296
5	「特段の行動」と認定した客観的事実の整理	306
第2節	「特段の行動」を認定した裁判事例の検討	308
1	特段の行動における隠ぺい、仮装の範囲	308
2	直接的な隠ぺい、仮装行為と特段の行動との対比	309
3	小括	312
第3節	特段の行動の認定方法の検討	313
1	特段の行動の認定方法	313
2	考えられる反論	315
3	その他の検討事項	317
第4章	加算税制度の改正私案	319
第1節	加算税制度の改正私案	319
1	納税環境の整備に係る税制改正からの検討	319
2	加算税制度の改正私案	321
3	加算税の類型区分の検討	324
第2節	記帳に係る納税者の意思態様別の検討	326
1	青色申告を選択しない納税者の分類	326
2	積極的理由に基づく青色不選択者 ⁰	327
3	消極的理由に基づく青色申告不選択者	330
4	制度等の不知と制度の誤解	331
	結びに代えて	333

はじめに

白色申告の事業所得、不動産所得又は山林所得（以下、「事業所得等」という。）に係るいわゆる記帳、帳簿書類保存制度（以下、「記帳制度」という。）については、平成 23 年度税制改正により、平成 26 年 1 月から適用対象者の所得基準が廃止され、申告の有無を問わず、事業所得等を有する全ての者に適用されることとなり、青色申告の記帳制度と併せて、事業所得等を有する者には一般的記帳義務が導入されたといえる。

申告納税制度は「納税者が自分の税額を自ら計算し納付する制度」であり、「申告納税制度が適正に機能するためには、納税義務者が帳簿書類を備え付けて、それに収入・支出を記帳し、それを基礎として申告を行うことが必要である」⁽¹⁾と説明されており、納税者の記帳の真正さに対する信頼があって適正に機能する制度といえ、制度的に記帳義務、帳簿書類の保存義務を前提としているともいえる。別な捉え方をすれば、申告納税制度は記帳制度により自らの所得が正しく、それを証明する手段が確保されているということが担保されて信頼のある制度として機能するともいえるのではないだろうか。

しかしながら、記帳制度の改正前も含めて、記帳制度義務違反がある者に対する制裁措置⁽²⁾がないために、意図的に無記帳でいることや帳簿書類を保存しないこと、さらに無記帳等は隠ぺい又は仮装行為の認定が困難であるという状況を利用することなどにより、意図的に過少申告・不申告といった行為で租税負担を免れることは申告納税制度の根幹に関わる問題である。

意図的でないにしても、記帳制度義務違反があって結果的に過少申告となっ

-
- (1) 金子宏『租税法[第 21 版]』54 頁及び 832 頁（弘文堂、2016）。
 - (2) 青色申告の場合、記帳制度義務違反は青色申告承認の取消要因であるが、平成 12 年 7 月 3 日「個人の青色申告承認の取消しについて（事務運営指針）」によれば、真に青色申告書を提出するにふさわしくない場合に取消しを行うこととしている。青色申告が取消された場合は、青色申告の特典として控除若しくは経費に計上することができた部分が否認され、所得に加算されるが、当該部分に係る税額の加算税は通常、過少申告加算税である。青色申告が取消されるほどの記帳制度義務違反に対する措置として、これが制裁措置といえるかは疑問のあるところである。

ている場合にも記帳制度により担保されない納税申告であることに変わりなく、申告納税制度を採用する以上、問題なしとはいえない。

また、シャープ勧告では申告納税制度には一般的記帳制度が必要不可欠としているが、一般的記帳制度はシャープ勧告後 60 年を超える月日が流れてようやく導入されたものであり、個人を中心として、記帳や帳簿書類を保存することを義務付ける記帳制度が必ずしも広く定着しているとは言い難い。青色申告制度は、税法上の特典を誘因機能として利用し、記帳を普及促進させる制度であるが、制度創設後 60 年が経過し、税法上の特典があるにもかかわらず、未だにその利用割合は平成 25 年分で 57.6%、平成 26 年分で 58.9%程度にしかになっていない。

記帳方法としては、青色申告特別控除 65 万円を控除できる正規の簿記の原則に基づいた記帳方法が望ましいことではあるが、制度上、簡易な記帳方法も認められているのであり、最優先は簡易な記帳も含めて記帳制度の定着促進である。このためには、青色申告に限らず、白色申告の記帳制度も含めて考えると青色申告の特典による誘因機能のみでは不十分と感じられ、このほかに、記帳を普及促進させるための新たな方法を構築する必要がある。

本稿は以上の問題意識の下、意図的な無記帳者等を含めた記帳制度義務違反に対する加算税制度を利用した対応を考察するものである。

なお、加算税制度は加算税免除の正当な理由や更正の予知、隠ぺい、仮装の行為者の範囲、故意性、遁脱犯や更正・決定等の期間制限における「偽りその他不正の行為」との異同、遁脱罰との二重処分など多岐に渡り相互に関係しているが⁽³⁾、本稿では一般的記帳義務が導入されたという認識の下、記帳制度義務違反に対する対応を中心に検討を行うこととする。

(3) これらの問題については、品川芳宣『附帯税の事例研究<第四版>』（財経詳報社、2012）、酒井克彦『租税実務必携 附帯税の理論と実務』（ぎょうせい、2010）に学説や判例を取り上げて整理され、詳しく論述されている。本稿も参考させていただいた。

第1章 所得税における記帳、帳簿保存制度

第1節 記帳、帳簿保存制度

1 記帳普及策としての青色申告制度

平成23年度税制改正により、平成26年1月から適用対象基準を廃止した白色申告の事業所得等を有する者の記帳制度が施行され、この記帳制度の拡大により、青色申告の記帳制度と併せて、事業所得等を有する者には一般的記帳義務が導入されたのであるが、記帳、帳簿保存の義務が課せられているのは、税法によって初めて創設的に課せられたものではない。

事業所得等を有する者は商法上、商人であり、商法19条の規定によれば、商人の会計は一般に公平妥当認められる会計慣行に従い、その営業のために使用する財産については、正確な商業帳簿(会計帳簿及び貸借対照表をいう。)を作成し、帳簿閉鎖の時から10年間、その商業帳簿及びその営業に関する重要な資料を保存しなければならないとされているので、記帳、帳簿保存義務としては商法が創設的な規定であろう。⁽⁴⁾

所得税法における記帳制度は、青色申告の記帳制度から始まるが、「青色申告は、申告納税制度の定着を図るため、シャウブ勧告に基づいて導入された制度である。すなわち、申告納税制度が適正に機能するためには、納税義務者が帳簿書類を備え付けて、それに収入・支出を記帳し、それを基礎として申告を行うことが必要であるが、申告納税制度が採用された当時は、完備した帳簿書類を備えている者の数はむしろ少なかった。そこで、帳簿書類を基礎とした正確な申告を奨励する意味で、「各種の特典を与えることとしたのである。」⁽⁵⁾と説明されていることから、申告納税制度を担保する記帳制度の普及策として青色申告制度を導入し、記帳への誘因機能として特典を与えたと理解できよう。

(4) 小商人に該当する場合は商業帳簿の規定は適用されない(商法7条)。

(5) 金子宏・前掲(1)832頁。

しかしながら、この誘因機能は今日的においては、機能不足が指摘されている。それは、所得税の場合、青色申告の普及率がおよそ 40 年間にわたって 50%台で推移していることや現在の特典に魅力を感じない若しくは利用できないという者のために特典を拡大することは、既に特典を利用している者にも更なる特典の享受が可能となるため、租税の大幅な減免となり、課税の公平に大きな歪みをもたらすからである。⁽⁶⁾

2 白色申告の記帳制度の導入経緯

記帳制度については、シャープ勧告が記帳の必要性を説き、記帳の誘因策が勧告されて⁽⁷⁾、昭和 25 年に青色申告制度が創設され、特典を与えるとともに記帳や帳簿書類の保存義務を課したことが始まりである。創設当初は高い記帳レベルを求められたが、普及しなかったため、簡易な記帳方法が認められるに至り、青色申告の選択者が増加し始め、ようやく普及への道筋がつけられた。当然ではあるがこの時には、白色申告には記帳制度は導入されていない。

その後、昭和 37 年 4 月に制定、施行された国税通則法に一般的記帳義務の導入に向けた議論があったものの、各界からの強い反対もあって、一般的記帳義務の法制化については将来の検討に委ねることとなり、その導入は見

(6) 日野雅彦「青色申告制度の意義と今後の在り方」税大論叢 60 号 328・376・377 頁。(2009)

日野氏は青色申告の普及割合が 40 年間にわたって 50%台で推移していることを指摘し、その対策としては、特典の利用状況や所得分布状況等から特典の拡大措置はドラスティックに行う必要があるが、このような税の大幅な減免は課税の公平に歪みをもたらし、採用し得ないと述べられている。

酒井克彦「申告納税制度における記帳や帳簿保存の意義－青色申告制度と加算税が意味するもの－」税大ジャーナル 16 号 16 頁(2011)。

酒井教授は特典の更なる付与として特別控除を増やすのは税負担の侵食につながりかねない問題があり、慎重に考えるべきと述べられている。

(7) シャープ勧告附録D、E 節、第 2。

勧告では、申告納税制度の下における納税者の協力は、所得を算定するための正確な帳簿と記録をつける場合のみ可能であることは自明の理であると説明されており、さらに、帳簿を信用しない、信用しないから正確な記帳に意味はないという悪循環を切断する必要があると指摘されている。

送られている。

そして、昭和 58 年 11 月税制調査会が発表した「今後税制のあり方についての答申」では「申告納税制度は、納税者自身による税額の確定とその民主的な納付を内容とするものである」こと、「申告納税制度とは、納税者がその取引の過程で集積された客観的な資料による裏付けのある所得金額をもって申告すること」、「記録及び記帳に基づく申告納税制度は、新たな義務の創設ではなく、本来、申告納税制度に内在している納税者の責務を明確化しようとするものであり、これを確認する制度として構成すべきもの」などが納税環境の整備の一環として表明された。その後の議論を経て、昭和 59 年税制改正により、白色申告者で不動産所得、事業所得及び山林所得の所得金額の合計額が 300 万円を超える者を対象として、昭和 60 年分から記帳制度が導入されることとなった。⁽⁸⁾

導入の背景、役割としては、「九・六・四」(ク・ロ・ヨン)、「十・五・三・一」(トオ・ゴウ・サン・ピン)の言葉で表された所得税の執行面における業種間の所得把握差が社会問題となっており、個人事業者の所得捕捉に対する不信感の払拭が必要であったことや白色申告の記帳と青色申告の記帳とでは求める記帳水準に差を設けることにより調整が図られたものの、「記帳せざるを得ないのであれば、特典のある青色申告を選択した方が有利であるとして、おのずとより高度な記帳に移行していくことを期待する」⁽⁹⁾と説明されているように青色申告制度への移行促進機能であったと考えられる。⁽¹⁰⁾

なお、記帳義務違反に対する制裁措置については、今後の施行の状況等をみたくうえで検討するものとして見送られている。

それから、四半世紀を経て、課税処分にかかる理由附記と併せて理由附記

(8) シャープ勧告から昭和 59 年度税制改正の記帳・記録保存制度導入にかけての経緯については、山本守之「記録保存、記帳義務の創設にかかる経緯について」(昭和 59 年度日税連公開研究討論会<参考資料>『税法上の記録保存、記帳義務及び総収入金額報告義務の創設について』5 頁以下、昭和 59 年 11 月 2 日開催)に詳しく整理されており、本稿において参照している。

(9) 国税庁「昭和 59 年改正税法のすべて」51 頁。

(10) 日野雅彦・前掲(6)378・379 頁。

の前提となる記帳制度の拡大が税制調査会において議論され、平成 23 年度税制改正により記帳制度の適用対象となる所得金額基準を撤廃する改正がなされ、平成 26 年 1 月 1 日から事業所得等を有する全ての者に適用されることとなった。シャープ勧告から 60 年を超える時を経て、申告納税制度に当然あるべき、一般的記帳義務が導入されたと評価できよう。しかしながら、平成 23 年度の税制改正においても、次に記述しているように税制調査会において記帳制度義務違反に対する制裁措置の導入を検討すべきことが言及されているが、制裁措置は導入されていない。

記帳制度義務違反に対する制裁措置については、平成 17 年 6 月 21 日の税制調査会基礎問題小委員会の「個人所得課税に関する論点整理」の報告書「6 納税環境の整備(6)罰則」において、「現行の申告納税制度の下では、納税者一人一人が、納税者全員がルールを遵守しているという安心感を持てることが重要である。税制への信頼を高め、また、タックス・コンプライアンスの更なる向上を図る観点からは、上述（筆者注：納税者番号制度、記録及び記帳に基づく申告制度、立証責任等記述されている。）のような各種取組みとあわせ、ルールを遵守しない納税者に対して厳格に臨むこともまた必要である。脱税への動機付けを減少させ、適正な納税を促す観点から、罰則の強化についても検討すべきである。」⁽¹¹⁾と報告されている。記帳制度義務違反に対する罰則の創設を具体的に明示はしていないが、記録及び記帳に基づく申告納税制度への取組みに触れていることから考えてもその必要性を指摘していると考えられる。

さらに、平成 22 年 9 月 14 日の税制調査会専門家委員会の『納税環境に関する論点整理』⁽¹²⁾では、課税処分の理由附記の検討において、記帳制度が検

(11) 税制調査会基礎問題小委員会平成 17 年 6 月 21 日「個人所得課税に関する論点整理」。

(<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/170621.html>) (平成 28 年 6 月 1 日最終閲覧)。

(12) 税制調査会専門家委員会平成 22 年 9 月 14 日「納税環境整備に関する論点整理」8～10 頁。

(http://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/etc/2010/_icsFiles/afieldfile/2010/11/18/221006houkoku2.pdf) (平成 28 年 6 月 1 日最終閲覧)。

討されている。白色申告者に対する理由附記については、記帳制度の拡大と併せて議論すべきとのほか、昭和 50 年代以降、青色申告割合が 50% 台で推移し上げ止まっており、記帳制度の普及の上では、青色申告のインセンティブ効果が薄れていること、零細な事業者への配慮は行いつつも、記帳義務の充実を考えていく必要があること、より分かりやすい記帳推進策とともに、記帳不履行の場合の対応として、現行の青色取消に代わる、罰則等の担保措置についても検討すべきとの意見が記載されている。

平成 22 年 11 月 25 日の税制調査会納税環境 P T の「納税環境整備 PT 報告書」⁽¹³⁾では白色申告者の記帳義務化に伴う今後の課題として「①白色申告者の記帳義務化に伴い、必要経費を概算で控除する租税特別措置についてどのように考えるか、②白色申告者に記帳が義務化されることを踏まえ、今後、正しい記帳を行わない者の必要経費についてどのように考えるか、③白色申告者の記帳水準が向上した場合には、現在、白色申告者に認められている専従者控除について、その専従の実態等を勘案し、どのような見直しが可能か検討してはどうか」を今後の検討課題している。記帳義務違反に対する罰則等については、そこでは触れられておらず、罰則に代えて何らかの方向性を考える議論として②の項目があるように思える。仮に必要経費を認めないとすれば、その分所得に跳ね返り、ひいては税額に直結するので、高額な負担となる可能性がある。記帳がない場合に一定の経費額を無条件に概算で認めるという方向性だとすると申告納税制度の本旨から外れるようにも感じられる。

なお、平成 17 年 6 月 21 日の税制調査会基礎問題小委員会の「個人所得課税に関する論点整理」の報告書「6 納税環境の整備(2)記録及び記帳に基づく申告制度」では、正しい記帳に基づかない場合は一定の「概算控除」のみを認める「概算控除制度」を導入すれば、記帳水準が自ずと向上していくこと

(13) 納税環境整備 P T 平成 22 年 11 月 25 日「納税環境整備 P T 報告書」11 頁。
(http://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/etc/2010/_icsFiles/afieldfile/2010/12/10/221125houkoku.pdf) (平成 28 年 6 月 1 日最終閲覧)。

が期待されようと説明されている。この場合、概算控除額を相当抑えられた金額に設定しなければ、記帳に基づく実額控除への誘因にはならない。概算控除の導入については、今後の議論の成り行きが注目される。

3 一般的記帳義務導入見送り等に対する批判

昭和 37 年国税通則法制定時における一般的記帳義務の導入については、日本税法学会から昭和 36 年 11 月 11 日付国税通則法制定に関する意見書の「七 記帳義務について」の項に「(意見) 一般的な記帳制度は、理想的ではあるが、時期尚早である。(理由) 答申は、青色申告制度創設後既に十年余りを経て記帳慣習もかなり高められてきたと認められる、と述べているが、実情に反するものである。むしろ国民の自主的協力をまつのが妥当である。」⁽¹⁴⁾と導入反対意見が表明され、大蔵省は今後における納税者の記帳慣習の成熟などを理由として将来における慎重な検討に委ねることを表明し、国税通則法に一般的な記帳義務に関する規定の導入は見送られた。

これについて長谷川教授は、国税通則法の制定に関する答申は「申告納税制度と一般的な記帳義務制度とは、元来表裏一体をなすものであり、正確で継続的な記帳こそ適実公正な自己賦課を可能ならしめる基本的要件で、これまでの青色申告制度も本来的には一般的な記帳義務制度のうちに包摂されるべきものとしていることは、理論上たしかに主是しうることであろう。しかも、通則法に一般的な記帳義務を規定し、これを制度的存在として確立することは徴税者と納税者の双方にとって徴税上、便宜かつ確実であり課税事実の立証又は権利保護という見地からも両者に共通した合理的な意義と内容が認められるので、かかる記帳義務制度を導入することに反対すべき理論上の根拠は極めて薄弱といわざるをえない。しかるに、当局が意見書の『答申は、青色申告制度創設後既に十年余りを経て記帳慣習もかなり高められてきたと認め

(14) 日本税法学会「国税通則法に関する意見書」税法学 131 号 8 頁 (1961)。

なお、答申とは昭和 36 年 7 月 5 日税制調査会より内閣総理大臣宛てになされた「国税通則法の制定に関する答申」のことである。

られると、述べているが、実情に反するものである。むしろ国民の自主的協力にまつのが妥当である』との意見を容れたのは一体、いかなる理由によるものであろうか。もしそれが、意見書のいうように、一般納税者の記帳慣習が成熟していないから、記帳義務を法律で強制することは行き過ぎであり『義務は不可能を強うるものではない』(Impossibilium nulla obligates)の原則に反するというならば、十二歳の少年はいつまでも知的に成長しない少年のままで、いつまでたっても申告納税の本旨を生かす段階には達しえないであろう。けだし、答申は記帳の方法を高度の複式簿記によることを必ずしも要件とせず、現在の所得税の青色申告者に認められている程度の簡易簿記でもこれを認めるといっているのに、あえてこれに反対するのは、記帳能力の現状が水準に達していないというのであろうが、これでは百年河清を待つに等しく、ますます政府の権力主義的な恣意的推計や認定に委ねる余地を与えやすく、申告納税という自己賦課の制度も音をたてて崩壊する危険が多いといわねばならない。とくに記帳義務規定の欠如を奇貨として、後述のごとき積極的な無記帳、無申告の脱税を誘発することがあるとすれば、それこそ租税正義の原則からも許容しがたいことになる。」⁽¹⁵⁾と批判されている。

思うに、長谷川教授の指摘することは、申告納税制度と記帳制度との関係や記帳制度が青色申告に限らず白色申告にも適用されるべきであるのに、それが制度化されないことの影響として、課税庁による推計課税が行われること及び記帳に基づかない申告による脱税行為を懸念されているのであろう。昭和50年代以降、青色申告割合が50%台で推移しインセンティブ効果が薄れてきていることが指摘されていることは納税者の協力のみでは記帳制度の普及促進に限界があり、税務調査において推計課税が行われることが少なくないことや積極的な行為がない代表とでもいうべき無記帳に対して、重加算税の賦課要件である隠ぺい、仮装の認定が困難であるということは、その証

(15) 長谷川忠一「推計課税の前提条件—一般的な記帳義務規定をめぐって—」駒澤大学研究論集3巻34～35頁(1962)。

(<http://repo.komazawa-u.ac.jp/opac/repository/all/21407/KJ00005099810.pdf>) (平成28年6月1日最終閲覧)。

左であるともいえる。

昭和 59 年度税制改正において導入された記帳制度について、新井隆一教授は「税制調査会の申告納税制度特別部に特別委員として加わりました(昭和 57 年 7 月から昭和 59 年 7 月まで)が、『記帳の義務』に関する『答申』の内容や、それによる税法の改正内容については、必ずしも満足しておりません。諸般の事情のあつてのことでしょうが、わたくしとしては、もっと徹底した『記帳の義務』なり『記帳の責任』についての制度を望んでいたからであります。」⁽¹⁶⁾と著書で述べられている。このほかにも、申告納税制度の必要的支えである納税者による記帳が制度としても一般的に定められていないのに、慣習としても確立していないことが、平然としてその前提とされてきたことから、税負担の公平は、手続上、瓦解するのは当然であり、申告納税制度における税負担の不公平があるとされている。そしてその具体的是正策として、申告納税制度を記帳、記録、そして証ひょう書類の保存まで範囲を拡張した所得の把握のために必要な資料の収集と管理による納税申告とすること、真にやむを得ない事情等から記帳義務を履行できない者には「効率」・「所得標準率」といった合理的な所得認定の資料を公表し、納税者に選択させて納税申告すべきことを提案されている。また、記帳義務違反については、記録保存や記帳は義務とは言い難く、必要ないし責任にほかならないので、罰則や行政制裁で担保することになじまず、推計課税や立証の責任などのレベルにおいて法律上の不利益を受けることで十分であることを説いておられる。⁽¹⁷⁾

記帳、帳簿書類等の保存に基づく納税申告と合理的な所得標準率等による納税申告は一見すると矛盾しているようにも思えるが、現実的には、零細な

(16) 新井隆一『負担の公平 記帳の責任』の「はじめに 読者のみなさまへ」ii 頁(成文堂、1984) この著書は新井教授が特別委員に就任する 1 年ほど前から、その任をとかれるまでに執筆されたものがまとめられており、「不公平課税の是正」の課題、申告納税制度と「記帳義務」、「記帳」の程度、「記帳義務」不履行への対応、「記帳義務」と「推計課税」などあらゆる角度から記帳の問題を論じておられる。

(17) 新井隆一・前掲(16)4 頁・53 頁以下。

事業者には記帳等の負担を課すことに考慮する必要があり、その一つとして租税特別措置法 27 条は家内労働者等の事業所得等の所得計算の特例として、最高 65 万円の定額控除を必要経費に代えることができることにも表れているように考えられる。また、事業所得者ではないが、記帳義務のない給与所得者は給与所得控除が原則的な収入からの控除額であること、それと同様に年金所得による雑所得も過去に支払った金額を控除するものではなく、一定の計算に基づいた控除額がある。そうすると特定の条件の下では概算控除が許され、必ずしも収支計算に基づいた所得計算のみで納税申告が作成されているわけでもない。

先に見た、「納税環境整備 PT 報告書」でも正しい記帳を行わない場合の必要経費をどのように考えるかについても、事前に合理的な所得標準率を選択可能かどうかは定かではないが、必要経費を全く認めない⁽¹⁸⁾は別として、所得の算定上、必要経費を概算で控除するという考え方になると思われる。

仮に合理的な所得標準率等を利用する場合には、一定の収入規模以下であること、所得標準率によって計算した所得がその納税者にとって有利にならないこと⁽¹⁹⁾など一定の条件を付した制度設計次第では制度の併存はあり得ない話ではない。しかしながら、事業所得者等の所得計算について、合理的な所得標準率等を使うと言っても、その基礎となるのは収入金額が正確であることが前提とされるのであるから、収入金額を確認する方法は必要である。

(18) 酒井克彦・前掲(6) 22 頁。

酒井教授は消費税と同様に所得課税についても「記帳なければ経費なし」という考え方があり得るとされ、これは制裁ではなく、むしろ、納税者が本来用意しておくべき帳簿を、税務当局が課税できない場合の証明上の責任を見直す考え方と説明されている。

(19) 上西左大信「記帳義務と概算経費控除のあり方」税研 161 号 36・37 頁(2012)。

上西氏は「業種別に適正な経費率を定めて、正しい記帳を行わない者の必要経費を認める方式は、新たな不公平を生み出す上に、記帳慣行の定着及び発展を妨げる要因となり、基本的に反対」とした上で、理由附記を行うためには必要経費を算定する必要が生じることなどを理由に「①正しい記帳を行わない者に対して課税処分をする場合や、②売上高については正確に記帳されているが、必要経費についての記帳が正確でない者が申告をする場合には、その納税者にとって有利になることのない概算経費率を設けることが解決策として考えられる」と述べておられる。

収入金額を隠ぺい、仮装し所得標準率等を利用しようとする者の不正行為を容易に発見できなくなるようなことは許されないのであり、全く記帳、帳簿書類の保存がなくてもいいということはありません。そうすると、少なくとも収入金額に関する事項については、記帳、帳簿書類の保存は必要であろう。結局のところ、このような制度は記帳制度の事務負担を免除するものではなく、緩和するに過ぎないと考えられる。

第2節 記帳制度適用対象者と青色申告普及割合

1 税務統計からみた記帳制度適用対象者

国税庁は税務統計資料を毎年作成し、「国税庁統計年報」として公表している⁽²⁰⁾。所得税の場合、平成 20 年分以降、従来の申告納税額を有する者を対象とした統計から、申告書を提出している全ての者を対象とした統計に変更され、所得者区分についても細分化されている。したがって、平成 19 年分以前は申告納税額を有する者のみが集計対象となっているため、各項目は全体数を表すものではなく、傾向を示すに過ぎない。⁽²¹⁾

白色申告の記帳制度の導入、拡大により、同様の記帳制度をもつ青色申告の普及割合への影響をみるため、「国税庁統計年報」から必要なデータを確認しておく。

2 頁後の(表 1)「所得税課税人員」は白色の記帳制度導入前後の年分である昭和 55 年分、昭和 59 年分、平成元年分及び平成 5 年分のデータであるが、上述のとおり申告納税額を有する者を対象としたものであること及び事業所

(20) 国税庁 HP に平成元年分以降の「国税庁統計年報」が統計情報として公表されている。

(<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/tokei.htm>) (平成 28 年 6 月 1 日最終閲覧)。昭和 63 年分以前は長期時系列データのみ国税庁 HP に掲載されており、国税庁統計年報としては刊行物のみである。

(21) 事業所得等を有する者についても、申告納税額が還付及び税額無の場合は集計対象となっていない。このため、申告者全体の傾向ではなく、その内の申告納税額を有する者の中での割合等を示すにすぎない。

得以外の所得が「その他の所得」として集計されているため、不動産所得に関する集計ができない。このため、申告納税額を有する者の件数とその内訳として、事業所得を有する者の件数、各欄の割合は「総件数」欄に占める割合を示したものである。

(表2)「所得税申告人員」は「国税庁統計年報」から平成20年分、平成25年分及び平成26年分の総件数とその内訳として、主たる所得が事業所得又は不動産所得を有する者の件数と青色、白色別の件数等を集計し、各欄の割合は総件数に対する割合を示したものである。

なお、平成20年分と平成25年分との総件数を比較すると、200万人超の申告人員の減少がみられるが、これは主に平成23年分から創設されている公的年金等の収入金額が400万円以下で、公的年金等以外の所得が20万円以下の者は確定申告を要しない(所得税法201条第3項)こととされたことによる影響と思料される。⁽²²⁾

記帳制度改正後においても、事業所得等を有する者の4割強の者が白色申告であり、そのうち所得300万円以下の者は事業所得等を有する者は約218万人で3割強(事業所得等を有する白色申告の約82.5%)となり、新たに記帳制度の対象者となる。このほかにも事業所得等を従たる所得として有する者や無申告者も加えれば、さらに記帳制度の対象者がいることとなる。これらの者は新規開業等で青色申告をよく知らない者や開廃業による入れ替わりを除いたとしても、相当数の者が青色申告制度を選択せず、青色申告へ移行しない者であるということもでき、何らかの記帳をしている者もいるとは思われるが、記帳制度に適合したものとなっているかは疑問なしとはいえない。

(22) 源泉徴収税額があることにより、所得税が超過となっている場合には確定申告をすることにより還付を受けることが可能であるため、この場合は減少要因とならない。

(表1) 「所得税課税人員」⁽²³⁾

(千人・%)

	年	総件数	青色申告		白色申告			
			件数	割合	件数	所得 300 万以下		300 万 超割合
						件数	割合	
課税人員	55	5,943	1,831		4,112	2,712		
	59	7,129	2,118		5,011	3,227		
	元	7,966	2,537		5,429	2,863		
	5	8,428	2,567		5,861	2,876		
内 事業所得	55	2,786	1,374	49.3	1,412	1,270	45.6	5.1
	59	3,220	1,513	47.0	1,707	1,494	46.3	6.6
	元	3,325	1,700	51.1	1,625	1,223	36.7	12.1
	5	3,186	1,561	49.0	1,625	1,126	35.3	15.7

※1 国税庁 HP の国税庁統計年報から集計、内書きは事業が主たる所得の者を集計

2 各割合欄は総件数に対する割合である。

(23) (表1) 及び次ページの(表2)ともに国税庁統計年報の申告所得税の「2-1 課税状況」及び「2-2 所得階級別人員」から該当年分について集計したもの。事業又は不動産の項目はその所得が他の所得よりも一番大きい主たる所得として分類されたものを集計しており、事業以外又は不動産以外の所得が事業又は不動産の所得より大きい場合の、それぞれ従たる所得の場合は含まれていない。

(表2) 「所得税申告人員」

(千人・%)

	年	総件数	青色申告		白色申告			
			件数	割合	件数	所得 300 万以下		300 万 超割合
						件数	割合	
申告人員	20	23,693	4,729	/	18,964	13,579	/	/
	25	21,402	4,885		16,517	11,659		
	26	21,368	5,008		16,360	11,472		
内 事業所得	20	4,043	2,170	53.7	1,873	1,604	39.7	6.7
	25	3,750	2,108	56.2	1,642	1,421	37.9	5.9
	26	3,737	2,157	57.7	1,580	1,357	36.3	6.0
内 不動産所得	20	1,538	883	57.4	655	466	30.3	12.3
	25	1,549	943	60.9	606	443	28.6	10.5
	26	1,572	972	61.8	600	442	28.1	10.1
内書計	20	5,581	3,053	54.7	2,528	2,070	37.1	8.2
	25	5,299	3,051	57.6	2,248	1,864	35.2	7.2
	26	5,309	3,129	58.9	2,180	1,799	33.9	7.2

- ※1 国税庁 HP の国税庁統計年報から集計、内書きは主たる所得区分で集計
 2 各割合欄は総件数に対する割合である。

2 青色申告の普及割合

1975 年以降、青色申告の普及割合は 50% 台でありほぼ横ばいの状態となっている。(24)

青色申告の記帳制度を含めた事業所得等を有する者の記帳制度は、上述の経緯を経て導入されているのであるが、白色の記帳制度の導入は記帳するな

(24) 日野雅彦・前掲(6)327・328 頁(2009)。

日野氏の青色申告普及割合は納税額を有する者の農業以外の事業所得者の総件数に占める青色申告の割合であり、本稿で示したものと統計の扱いが異なるが、傾向的には大差はないと考えられる。

ら青色申告をするという動機付け効果となっているのであろうか。大雑把ではあるが、白色の記帳制度導入時の青色申告の普及割合を確認する。

昭和 59 年度税制改正による白色の記帳制度導入時点では、青色申告の割合について、(表 1) 所得税課税人員の表を見る限り、増加傾向はなく、むしろ減少している。申告納税額がある者を対象とした部分的な集計であり、確たることは言えないまでも、記帳制度の導入により、記帳が義務なら白色申告から青色申告への移行という、記帳制度導入の影響はほとんどみられないと評価できる。思うに、記帳制度の対象者が事業所得等を合計した所得金額 300 万円超という条件であったために、白色申告の事業所得等を有する者の 10%未満の者と対象者が限られていたことも原因の一つと考えられる。

平成 23 年度税制改正は(表 2) 所得税申告人員の表を見る限り、適用開始前年の平成 25 年分、適用開始年の平成 26 年分において、平成 20 年分と比較して青色申告の割合が上昇しており、白色の所得 300 万円以下にも総件数に対する割合の減少がみられる。白色申告の記帳制度の拡大及び青色申告による節税等の広報施策を行った効果もあるが、記帳制度改正の影響が白色申告の事業所得等を有する者の大部分を占める合計所得金額が 300 万円以下の者に直接およぶことにより、記帳するなら青色で申告をするという動機付けの効果がみられる。しかしながら、青色申告の割合値で 3 ないし 4 ポイント前後の変動にしか過ぎず、青色申告への移行効果は大きくはないと考えるのが素直であろう。

第 3 節 検討すべき課題

1 単なる記帳制度義務違反

申告納税制度の信頼を担保する制度として、記帳制度があることに鑑みれば、青色申告による正規の簿記の原則に基づいた記帳と原始記録の保存が行われていることが望ましい。それは、青色申告特別控除として 65 万円を控除できる特典を与え、そこに誘導していくことでもあるが、記帳の結果とし

て損益面、資産負債面の双方から所得金額を検証できることにより、高い信頼性を確保することに寄与することになるからと考えられる。

それでは、このような青色申告の記帳でなければならないかという、個々の者の記帳技量や一般的記帳制度が導入されたばかりの状況を考えると簡易な記帳方法も是認されると思われる。青色申告の普及が促進されたのも、簡易な記帳を導入したことが大きな要因の一つであったことも踏まえれば、記帳技量不足や記帳時間等を惜しむなどの理由により単なる記帳制度義務違反となっている者を記帳制度に適合するように誘導する手段として、白色申告の記帳制度が簡易な方法よるとしていることも理解できる。

ところで、青色申告の現金主義による記帳は白色の記帳よりも簡易となっており、逆転現象が生じていると指摘されているが⁽²⁵⁾、これについては白色申告の簡易な記帳は青色申告の現金出納帳に見るような資産項目からの検証手段は設けられておらず、正確な所得の計算に寄与する記帳方法の観点からは現金主義の記帳水準が白色の記帳水準を上回る⁽²⁶⁾とするものもあり、複式簿記以外の方法では、さほど大きな差とはいえないとも思える。⁽²⁷⁾

記帳の真正さの上に成り立つ申告納税制度という理解の下に、一般的記帳義務の導入下おけるに記帳制度を考えると、義務としてある記帳制度を履行しない者にどのように対応していくか課題であろう。制度不知や記帳技量不足、記帳に係る時間を惜しむなど単なる記帳制度義務に対しては、まずは白色申告の記帳制度に適合するように誘導していく必要がある。

(25) 林孝一「記帳義務化の影響」税法学 573 号 198 頁(2015)。

林教授は白色に求められる売掛金等の残高が青色の現金主義には求められていないことを指摘されている。

(26) 日野雅彦・前掲(6)357 頁。

(27) 複式簿記と簡易な簿記では、筆者としては簡易な簿記の方が簡易と考えているが、上西氏は「実務家の観点でいえば、『簡易な簿記』は決して簡易ではない。むしろ、複式簿記に基づいた発生主義で記帳する方が容易である。」(上西左大信・前掲(19)34 頁)と述べられており、簡易な記帳方法を別途提案されている。

また、日野氏は青色申告の簡易な記帳と白色の記帳では資産負債項目の記帳有無があり、簡易な簿記の方が白色の記帳より相当程度記帳水準が上回る(日野・前掲(6) 355・356 頁)としている。

2 意図的な記帳制度義務違反

記帳制度義務違反は単なる義務違反だけではなく、意図をもって義務違反をしている者の存在も考えられる。品川教授が「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は何も残さないという行為が、実質的にも最も悪質な隠ぺい行為であるということもできる」⁽²⁸⁾と指摘しているとおりに、意図的に記帳、帳簿書類を保存しないという消極的な行為で国税通則法 68 条の「隠ぺい、仮装」行為を実現し、税を免れようとする者は隠ぺい、仮装の立証が困難な状況を利用しようとする者でもあり、積極的な行為で課税を免れようとする者と本質的な違いはなく、このような者にどのように対応していくかが重要な課題であろう。

意図的な無記帳や帳簿書類を保存しないことはどのように評価すべきであろうか。

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、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、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は、それぞれ過少申告加算税、無申告加算税に代えて重加算税を賦課することを規定している。

隠ぺい又は仮装については、「事実の隠ぺいとは、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又は一部を隠すことをいい、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。」⁽²⁹⁾のほか論者により、様々な説明がされている。売上除外、証拠書類の廃棄といった例示には、帳簿があることを前提に積極的に何かをなすことが必要と感じられるが、事実

(28) 品川芳宣「ことさらの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・裁判実務大系第 18 巻租税争訟〔改訂版〕』267 頁（青林書院、2009 年）。

(29) 金子宏・前掲(1)790・791 頁。

の隠ぺいの本質は課税要件に該当する事実を隠すことにあるから、帳簿があることを前提とするものではなく、無記帳などあえて何もしない消極的行為にも事実の隠ぺい、仮装を当てはめる余地があると考えられ、いわゆる殊更の過少申告やつまみ申告等の裁判事例、品川教授をはじめとした学説にもこれを認めるものが見受けられる。

次章以降において、記帳制度義務違反を念頭に置き、重加算税を中心として加算税制度の在り方について検討を行う。

第2章 積極的行為がない者に対する重加算税

第1節 隠ぺい又は仮装の意義

1 実務上の取扱い規定

重加算税は、過少申告加算税又は無申告加算税が賦課される場合において、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に、過少申告加算税又は無申告加算税に代えて、より高率な割合の加算税として賦課するものである。したがって、過少申告加算税や無申告加算税の課税要件とは別に「事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装」の要件が加わり、これが重加算税の中心的な要件であるともいえる。

重加算税の実務上の取扱いについては、昭和20年代に旧所得税基本通達で公表されていたが、その後非公表となり、平成12年に日税連の要請もあって⁽³⁰⁾、平成12年7月に税目ごとに新たな取扱いとして事務運営指針⁽³¹⁾が公表されている。

税目ごとに公表されている理由として考えられるのは、例えば、所得税の場合は家族名義による取引の取扱い、源泉所得税の場合は認定賞与の取扱い、法人税の場合は使途不明金、使途秘匿金の取扱い、相続税及び贈与税の場合は被相続人又は贈与者が行っていた行為を利用していた場合の取扱い、消費

(30) 品川芳宣『国税通則法講義—国税手続・争訟の法理と実務問題を解説—』165頁(公益財団法人日本租税研究会、2015)。

(31) 平成12年7月3日課所4-15他「申告所得税及び復興特別所得税の重加算税の取扱いについて(事務運営指針)」、平成12年7月3日課資2-263「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)」、平成12年7月3日課法2-8「法人税の重加算税の取扱いについて(事務運営指針)」、平成12年7月3日課法7-8「源泉所得税の重加算税の取扱いについて(事務運営指針)」、平成12年7月3日課消2-17「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)」と同一日に一斉に発遣されている。

税の場合は消費税固有の不正に対する取扱いなどその税目に固有にみられるであろうことが規定されていることから考えると、税目ごとの特徴を踏まえてのことと思われる。このことは、国税通則法第 68 条各項の法令解釈通達とはせずに、各規定の適用に関し留意すべき事項として事務運営指針の形式をとっていることからもうかがえる。⁽³²⁾

また、各事務運営指針の共通的な特徴としては、「隠ぺい」又は「仮装」について概念的な定義を置かず、「例えば」としていくつかの例示を示しているのみである。そして、隠ぺいに関するものとして読み取れる例示は⁽³³⁾、①二重帳簿の作成（相続税及び贈与税を除く）、②帳簿書類の隠匿、虚偽記載等が共通して掲げられている。⁽³⁴⁾この例示方法を見ると、帳簿書類の作成、保存があることを前提とした例示となっている。しかしながら、法人及び源泉所得税のように帳簿書類の作成又は帳簿書類への記録を行わず行った不正行為を帳簿書類への隠匿、虚偽記載としているのに対し、申告所得税の場合は帳簿書類の作成又は帳簿書類への記録を行わないことが帳簿書類への隠匿、虚偽記載等の例示に含まれていない。個人の事業者等は口頭での契約や原始記録の作成がない場合も多いということもあろうが、記帳、帳簿保存等が広く普及していないことや一般的記帳義務が導入される前に制定されたことの影響が大きいのではなかろうか。このことから無記帳者は事務運営指針の例示に直接的に当てはめることができず、実務上の困難さを際立たせているのではないかとも考えられる。

所得税の場合、所得区分によっては記帳を前提としない所得区分もあるこ

(32) 国税庁 HP では法令解釈通達とは「税法についての取扱い等を定めた」もの、事務運営指針とは「税務行政の執行に係る」ものとして区別している。

(<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/index.htm>) (平成 28 年 6 月 1 日最終閲覧)。

(33) 事務運営指針上は「隠ぺい又は仮装に該当する場合」としており、「隠ぺい」と「仮装」を区分して表示していない。金子宏教授は二重帳簿を例示して隠ぺいと仮装が同時に行われることが多いと指摘（金子宏・前掲(1)791 頁）されている。ここでは、各事務運営指針の「隠ぺい」部分の共通性を示すために本文のような表現を行った。

(34) 帳簿書類の隠匿、虚偽記載等は各税目ともほぼ同様な例示をしているが、全く同一ではない。

とから一律に帳簿書類の作成又は帳簿書類への記録を行わないことの例示は妥当ではないとの見解もあろう。今日的には継続的な取引により所得が形成される所得区分を明示して、帳簿書類の作成又は帳簿書類への記録をしないことを帳簿書類への隠匿、虚偽記載等を含めて例示すべきであるように思われる。平成 23 年税制改正により、平成 26 年 1 月から事業所得等を有する者の白色申告の記帳制度について、適用対象者の所得基準が撤廃されたことから、事業所得等を有するすべての者に記帳制度の義務が課せられているので、事務運営指針の見直しが必要と考えられる。

2 隠ぺい又は仮装の意義に関する学説

隠ぺい又は仮装の意義について、国税通則法立法に関わった者が執筆している国税通則法精解では、「事実の隠ぺいは、二重帳簿の作成、売上除外、架空仕入れ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（平成 12・7・3 課所 4-15 外「申告所得税の重加算税の取扱いについて」事務運営指針、以降省略）。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。この点において、罰則規則における『偽りその他不正の行為』（例えば所得税法 238 条 1 項）と異なり、重加算税の賦課に際して、税務署長の判断基準をより外形的に、客観的ならしめようとする趣旨である。」⁽³⁵⁾としている。

「納税者の故意」には二つの意味が考えられる。一つは隠ぺい又は仮装行為に対する故意であり、もう一つは、過少申告を行うことの故意である。国税通則法精解の考え方は、平成 12 年 7 月の各重加算税の取扱いの事務運営指針を参照させており、事務運営指針では隠ぺい又は仮装行為の説明において納税者の故意に全く触れておらず、故意を必要としないと考えられてい

(35) 志場喜徳郎ほか共編著『国税通則法精解』769・770 頁（大蔵財務協会、15 版、2016）。

る。(36)

そうすると、この考え方では「納税者の故意」の前者には該当しないこととなる。

また、「納税者の故意」の后者については、最高裁昭和 62 年 5 月 8 日第 2 小法廷判決（訟務月報 34 卷 1 号 149 頁）の「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。」を脚注引用しており、この判例は、重加算税は遁脱犯における刑罰とは異なるのであり、遁脱犯が過少申告又は申告しないという租税を免れる認識、犯意が必要であることに対して重加算税にはこのような認識は必要でないことを判示していると考えられることからすると後者にも該当しないこととなり、結局いずれの故意も必要としないこととなる。

筆者としては、この見解の後半部分に示されている「重加算税の賦課に際して、税務署長の判断基準をより外形的、客観的ならしめようとする趣旨」については、同意できる。その理由としては、毎年数多くの実地調査が行われており(37)、「隠ぺい又は仮装」行為について、遁脱犯の犯意と同様の故意

(36) 品川芳宣・前掲(30)167 頁右。

隠ぺい又は仮装行為の故意について、品川教授は別稿において「加算税通達のように、故意の要否を一切無視する考え方については、「隠ぺい又は仮装」という語義や税法解釈における判例法の位置付けの観点から見ても賛同しがたい。」(前掲(3)・313 頁)と述べられている。

(37) 国税庁の報道発表資料によれば、平成 26 事務年度（平成 26 年 7 月から平成 27 年 6 月まで）の調査等の件数は、所得税が 74 万件、個人事業者の消費税等が 8 万 6

まで求めるとすれば、課税当局の事務処理能力を超える事務量が必要であり、その事務量を確保するために実地調査件数を減らすことは、本来、重加算税を課すべき者を結果的に見逃すことになりかねず、ひいては申告納税制度の信頼を損なうことになる。少なくとも、隠ぺい又は仮装の例示にあるような行為が行われていれば、その行為には潜在的に故意に基づくもの⁽³⁸⁾として重加算税を賦課すべきと考える。

「隠ぺい又は仮装」行為に故意が必要であるとする説は、金子宏教授によると「隠ぺい・仮装とは、その語義からして故意を含む観念であると解すべきであり、事実の隠ぺいとは、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又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。隠ぺい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、存在する事実を隠し、存在しない事実があるようにみせかけること）。」⁽³⁹⁾と説明されており、上述した最高裁昭和 62 年 5 月 8 日第 2 小法廷判決を引用して「架空名義で取引を行い、その利益を申告しなかった場合には、利益の有無ならびに利益の金額につき認識を欠いていたとしても、隠ぺい・仮装の事実があったと考えるべきである

千件、法人税が 9 万 5 千件、法人事業者の消費税が 9 万 1 千件、相続税 1 万 2 千件となっている。重加算税の賦課件数は未公表である。

平成 27 年 10 月「平成 26 事務年度における所得税及び消費税調査等の状況について」
(http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2015/shotoku_shohi/index.htm) (平成 28 年 6 月 1 日最終閲覧)

平成 27 年 11 月「平成 26 事務年度 法人税等の調査事績の概要」
(http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2015/hojin_chosa/pdf/hojin_chosa.pdf) (平成 28 年 6 月 1 日最終閲覧)

平成 27 年 11 月「平成 26 事務年度における相続税の調査の状況について」
(http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2015/sozoku_chosa/index.htm) (平成 28 年 6 月 1 日最終閲覧)

- (38) 品川教授は「隠ぺい又は仮装の行為についても、それが客観的にみて『隠ぺい』又は『仮装』であると判断することができれば、特段の事情がない限り、納税者（行為者）が隠ぺい又は仮装することを認識していたものと推認できると解すべきであろう。」とされる。品川・前掲(3)、313 頁。
- (39) 金子宏・前掲(1)790・791 頁。

う。」⁽⁴⁰⁾とされているので、納税者の故意は「隠ぺい又は仮装」行為に必要であることを明確にされている。

木村弘之亮教授は「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、意思による支配可能な、何らかの社会的意味を持つ運動又は静止をいう。」と定義し、『事実の隠ぺい』とは、課税標準や税額の計算の基礎となる事実の隠匿・脱漏をいう。より正確に述べると、租税を根拠づける事実又は租税を増額する事実を秘匿することを指す。所得や財産に関する二重帳簿の作成、売上除外、証拠書類の廃棄等、租税法律要件を根拠づける事実の全部又は一部を隠すことがその典型例である。『事実の仮装』とは、真正な事実を歪曲することをいう。より正確に述べると、租税を減額するような事実を偽って表示することをいう。架空仕入、架空契約書の作成、他人名義の利用、虚偽答弁等、存在しない租税法律要件事実が存在するように見せかけることがその例である。相手方との通謀を要しない。もともと、重加算税を賦課するうえで、『隠ぺい』と『仮装』のいずれであるかによって法律効果に差等は設けられていないから、両者を峻別する実益は乏しいともいえよう。」⁽⁴¹⁾と述べられている。木村教授の行為の定義から隠ぺい又は仮装を考えると「意思による支配可能」という部分は「故意」を指していると考えられるし、「何らかの社会的意味を持つ運動又は静止」という部分は「隠ぺい又は仮装」の行為である場合の例示として、売上除外や架空仕入などを挙げられていると理解できると思うのである。

重加算税を賦課する上で「隠ぺい」と「仮装」を峻別する実益が乏しいと木村教授ご自身が見解を述べているところであるが、筆者としては「隠ぺい」と「仮装」を峻別する利益は事実認定としてはあるのではなかろうかと思われる。それは税務調査の場面において、「隠ぺい」は事実が秘匿されていることから、不正所得の端緒の把握が困難なのに対し、「仮装」は事実を偽って表示されている限り、不正所得の端緒がそこにあることになる。税務調査にとつ

(40) 金子宏・前掲(1)791頁。

(41) 木村弘之亮『租税過料法[租税法研究双書2]』69・70頁(弘文堂、1991)。

ては、その点の違いは大きい。もっとも他人名義等を利用して売上除外を行うなどは、通常、秘匿行為も伴うのでその場合には不正所得の把握について、困難の程度に違いはなくなると言っていいていであろう。

既に見てきた学説は具体的な不正行為を例示して「隠ぺい又は仮装」の概念を説明しようとしたものであるが、品川教授は別な観点から説明されておられる。品川教授は『『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。』⁽⁴²⁾とされている。品川教授は事実関係総合判断説を唱えられていることから、具体的な例示をあえてされていないと推察されるが、事実関係総合判断説については後述する。

3 判例で説示された隠ぺい、仮装の意義

(1) 不正手段による租税徴収権の侵害行為と隠ぺい又は仮装行為の故意

「隠ぺい」、「仮装」の意義を一般的に説示した和歌山地裁昭和 50 年 6 月 23 日判決（税資 82 号 70 頁）は、国税通則法 68 条 1 項の『『計算の基礎となるべき事実を隠ぺいし、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行なうことを要するものと解すべきである。』と判示しており、「隠ぺい又は仮装」の行為が不正手段による租税徴収権の侵害行為であること及び「隠ぺい又は仮装」の行為に故意が必要であることを明示している。

同旨の判例としては、名古屋地裁昭和 55 年 10 月 13 日判決（税資 115

(42) 品川芳宣・前掲(3)・302 頁。

号 31 頁) は「国税通則法 68 条は、不正手段による租税徴収権の侵害行為に対し、制裁を課することを定めた規定であり、同条にいう『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、故意に事実を歪曲することをいうと解するのが相当である。」とするものがある。

(2) 租税を脱税する目的と脱税のための積極的行為

租税を脱税するという目的を加えて判示したものとして、大阪高裁平成 3 年 4 月 24 日判決(判例タイムズ 763 号 216 頁) は『『隠ぺい・仮装』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、型式犯ではあるが、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。この判示においては、隠ぺい又は仮装は脱税が目的であること、隠ぺい又は仮装の行為には脱税のための積極的行為を必要としているが、「租税を脱税する目的をもって」というにとどまるので、脱税したことの認識までは求めていないと考えられる。

(3) 故意の基準

「故意がある」という基準について判示したものは、仙台地裁平成 5 年 8 月 10 日判決(税資 198 号 482 頁) があり、「重加算税を課すためには、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必要とするものではないが、納税者が故意に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、その隠ぺい又は仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであることが必要であり、ここで

いう故意があるというためには、当該納税者が隠ぺい又は偽装行為と評価されるべき客観的事実を意図的に実現したことが必要であると解すべきである。」としている。

この判決は上述の最高裁昭和62年5月8日第2小法廷判決を踏襲した考え方をを用いているが、注目すべき点としては、「故意があるというためには、当該納税者が隠ぺい又は偽装行為と評価されるべき客観的事実を意図的に実現したことが必要である」としていることである。隠ぺい又は偽装行為を具体的な例示で説明することなく、「隠ぺい又は偽装行為と評価されるべき客観的事実を意図的に実現」と抽象的に表現することで、納税者の内面に存する意図を外部に現れた事実に基づいて、「隠ぺい又は偽装」の行為を判断しようとしているものであり、最高裁平成7年4月28日第2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。)の判決につながるものと思える。

(4) 特段の行動

最高裁平成7年判決は、重加算税の制度について、「この重加算税の制度は、納税者が過少申告をするについて隠ぺい、偽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。したがって、重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものが隠ぺい、偽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、偽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。」と判示し、無記帳など帳簿の作成又は

帳簿書類への記録がない場合なども含めた積極的行為がない場合の重加算税の賦課基準を示したものと考えられる。

この判決に対しては、判旨そのものに反対するものや一般論として許容できるものなど様々な批評がされているが、その後の裁判事例で引用しているものも多くあることから一般論として定着してきているのではないかと思われる。この判決は無記帳を含めた記帳等が不備であるなど隠ぺい又は仮装の積極的行為がない過少申告に対する重加算税の適用について、有用な考え方を示すものであり、後述にて更に検討を加えることとする。

第2節 積極的行為がない場合の重加算税賦課の学説

1 消極説と積極説

国税通則法 68 条の「隠ぺい又は仮装」について、「租税法は侵害規範（Eingriffsnorm）であり、法的安定性の要請が強くはたらくから、その解釈は原則として文理解釈によるべき」⁽⁴³⁾とする立場と「文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に、規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならない」⁽⁴⁴⁾といった合目的解釈が必要とする立場で解釈が異なる。前者は消極説であり、後者は積極説である。次項において、その代表的な学説を確認しておく。

2 重加算税賦課の消極説

「隠ぺい又は仮装」の積極的行為がない場合の重加算税賦課に対する代表的な消極説は碓井光明教授により唱えられており、記帳、帳簿保存等がないことに関しては次のように述べられておられる。

「何らの記録等を最初から残して置かなかつたこと（例えば、契約書を作成しないこと）が隠ぺいに当たるかどうかである。シャープ勧告は、『将来に

(43) 金子宏・前掲(1)115頁。

(44) 金子宏・前掲(1)115頁。

徹底的教育運動及び正当な帳簿記録をつける必要性が広く認識されるように考案された他の活動が実行された後、正当な帳簿記録をつけることを故意に怠った場合刑罰を適用することが適当であるかもしれない』（附録D41 頁）と指摘したが、今日に至るも、このような刑罰規定はできていない。青色申告者の記帳義務違反に対しては、青色申告書提出承認の取消処分がなされるのみである。他方、昭和 36 年の『国税通則法の制定に関する答申』は、『極端な場合には故意に記帳しないか又は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』（21 頁）と述べて、問題点を指摘している。これは、理論上は、故意に記録を残さない場合も『隠ぺい』にあたることを前提にするものであろう。しかし、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。」⁽⁴⁵⁾とされている。

平成 26 年 1 月以降、事業所得等を有する者は、記帳制度の拡大により、記帳義務・帳簿書類の保存義務が課されたことにより一般的記帳義務が導入されたと考えられるから、消極説は記帳に関しての前提を失うこととなる。仮に、事業所得等を有する者のみに適用される記帳制度では、他に有価証券取引のように継続的に取引するものが含まれないので一般的記帳義務に不足するという見方もあろうが、有価証券取引の場合は代替手段⁽⁴⁶⁾が用意されて

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

ほかに池本征男氏も「一般的記帳義務を課していない現行制度の下においては、記帳洩れや記録の備え付けの不備の責を納税者に問うことは無理であるから、このことのみをもって、積極的な『隠ぺい行為』があったと認定することは困難である」とし、記帳のある者が記帳のない者より不利益な結果となるのは申告納税制度の本旨に反するので、隠ぺい、仮装行為の有無の慎重な判断を必要とするとしている。（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 卷 12 号 45 頁（1983））

(46) 継続的な取引が多い株式等の譲渡に係る所得やFX取引などのように証券会社等が取引の仲介に入るようなケースでは、金融商品取引法 37 条の 4 に基づき取引残高報告書（3 カ月単位、信用取引がある場合は 1 カ月単位）が取引を行った者に交付されるため、自ら記帳を行わなくても、取引残高報告書を帳簿の代用として所得計算を行うことがある程度可能であるのに対し、事業所得、不動産所得又は山林所得はその

おり、このような代替措置がない事業所得等を有する全ての者に記帳制度が適用されることで、一般的記帳制度の導入とみて十分であろう。

3 重加算税賦課の積極説

「隠ぺい又は仮装」の積極的行為がない場合の重加算税賦課の代表的な積極説は品川芳宣教授が事実関係総合判断説を唱えておられる。この説は、「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 68 条の立法趣旨や文理解釈から首是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と認定すべきであろう。(中略) 不申告行為やつまみ申告行為あるいは虚偽申告行為等が隠ぺい又は仮装行為と認定し得るか否かについては、国税通則法 68 条の文言にのみ拘泥すべきではなく、同条の立法趣旨、所得税法上の記帳義務制度等を考慮し、それらの行為の前後における事実関係を総合して『隠ぺい・仮装』行為であることを推認して判断されるべきであろう。この場合、右の『文言にのみ拘泥すべきではなく』とは、国税通則法 68 条の文理解釈を否定するのではなく、法廷（原文まま）申告期限等の後の各種の不正行為について『隠ぺい・仮装』の推認事項としてとらえてきた従来の裁判例の考え方を一層深めようとするものである。換言すると、法定申告期限等には、『隠していた』又は『隠れていた』所得について、その後の事実関係を総合して『隠ぺい・仮装』行為によるものと推認しようとするものである。」⁽⁴⁷⁾と述べておられ、事実関係全体という認識可能な事項を制約として「隠ぺい又は仮装」を合目的解釈するべきであると考えられる。

また、作為的な不申告、つまみ申告又は虚偽申告行為等と推認して、隠ぺい又は仮装行為と認定できる事例として「不自然な多額な所得金額の申告除

ような制度がなく、専ら自らの記帳、帳簿保存等が必要となる。

(47) 品川芳宣・前掲(3)380～381頁。

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、虚偽資料の提出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）⁽⁴⁸⁾を挙げておられる。このなかで、借名等の取引と虚偽の証拠資料を添付する行為は直接的な隠ぺい、仮装行為と考えられる余地が十分あるものであるが、例示全体としては、消極説の立場からは隠ぺい、仮装とはみられないものであろう。

事実関係総合判断説を採用したと言われている最高裁平成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年判決は「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」、「当初から所得を過少に申告することを意図し」と主観的要素を盛り込んで、判示しているのであるが、事実関係総合判断説と併せて賛否両論の批評がなされている。

第3節 二つの最高裁判決

1 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）

〔判決要旨〕

金融業者が、正確な所得金額を把握しながら、三年間にわたり真実の所得金額の約三、四パーセントにすぎない額のみを所得金額として記載した白色申告による確定申告書を提出し、その後の税務調査に際しても、過少の店舗数や利息収入金額を記載した内容虚偽の資料を提出し、所得金額を少額ずつ増加した修正申告を繰り返した上、その後の最終修正申告で初めて所得金額を飛躍的に増加した申告をするに至ったなど判示の事実関係の

(48) 品川芳宣・前掲(3)380頁。

下においては、会計帳簿に不実の記載はないとしても、右確定申告は、重加算税の賦課要件を定めた国税通則法（昭和 59 年法律第五号による改正前のもの）68 条 1 項所定の場合に当たる。

この事案は、納税者は正常な会計帳簿を作成しており、確定申告書の作成にあたっては真実の所得の大部分を脱漏し、いわゆる「つまみ申告」を行ったものの、あらかじめ偽装工作等がなく、不正経理等していたわけではないから、重加算税の賦課要件である隠ぺい又は偽装の行為がないと原告が主張して訴訟提起したものである。

また、係争年分は昭和 53 年分ないし昭和 55 年分であり、昭和 59 年度税制改正による白色申告者の収支内訳書添付制度導入前の事案である。したがって、申告準備行為としての収支内訳書の作成がなく添付もされていないことから、この点からの隠ぺい又は偽装の認定もできない事案であった。

申告書に添付する書類について偽りがある場合、長田行雄氏は「過少申告そのものは『隠ぺい又は偽装』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、『隠ぺい又は偽装の事実』『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『隠ぺい又は偽装の事実』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、隠ぺい又は偽装の事実を伴わない、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思われる。もちろん、納税申告書に添付して提出する書類などに偽りなどの記載がある等の場合は、そのことが隠ぺい又は偽装の事実にあたることはいうまでもなかろう。（下線筆者）」⁽⁴⁹⁾と述べられている。収支内訳書や決算書は帳簿を基に税法が定める税務上の

(49) 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 19 頁（1973）。

調整を経て所得の算出過程を明示しているものであるから、帳簿から金額や項目を一部抜き出して或いは帳簿を全く無視して収支内訳書等を作成した場合には帳簿から算出されるべき真実の所得を表さないのは明らかである。また、納税申告書に添付する書類に偽り等の記載がある場合、隠ぺい又は仮装の事実にあたるとしていることから、収支内訳書等は申告書と一体をなすものではなく、納税申告書に単に過少な所得を記載するものとは異なると考えられる。(50)

本判例を解説している川神裕氏は「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 74 条 2 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 120 条 3 項等)。このような場合、事実と反する計算書類、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うことができよう。」(51)と述べられて、証拠書類等の添付を要しない所得税に関する収入金額の脱漏等(52)による過少申告行為が隠ぺい又は仮装にあた

(50) 収支内訳書の虚偽記載について、国税不服審判所のホームページに平成 28 年 4 月 7 日付けで平成 27 年 7 月 1 日裁決の事案を「収支内訳書に虚偽記載しただけでは、隠ぺい仮装があったとは認められないと判断した事例」として公表している。重加算税賦課の争点は売上金額のメモ、所得税額を過少に申告するための試算メモの存在、何ら根拠のない収入金額及び必要経費を収支内訳書に記載していることであるが、各メモの評価はさておき、当該収支内訳書の記載は過少申告行為のものであると結論づけて重加算税の賦課要件を充足しないと判断しており、納税申告書の単なる虚偽記載と同列に扱っている。しかしながら、虚偽記載の添付書類を隠ぺい、仮装と認める学説の動向から考えると、収支内訳書は納税申告書の添付書類であること、収支内訳書の作成は申告準備行為であり、さらにうっかりと集計違算があったというのではなく、何ら根拠のない数値が記載されていると認定されていることからすると、事実と反する計算書類の作成として隠ぺい又は仮装行為と考えられ、この点における当該裁決には疑問がある。

(<http://www.kfs.nta.go.jp/service/JP/100/02/index.html>) (平成 28 年 6 月 1 日最終閲覧)

(51) 川神裕「判解」平成 6 年度最高裁判所判例解説〔民事篇〕593 頁(1997)。

(52) 青色申告については、昭和 24 年分から所得税法 149 条において、貸借対照表、損益計算書等を添付しなければならないことを定めており、事業所得等を有する白色申

るかどうかが大きな問題と指摘している。

そして、この問題を「重加算税の賦課要件としての『隠ぺい』として、単なる認識ある過少申告と区別される必要がある」⁽⁵³⁾とし、「重加算税の制度の趣旨は、課税要件事実を隠ぺいし、又は仮装するという不正手段を用いたという特別の事由が存する場合に、過少申告加算税等より重い制裁を課すことによって、隠ぺい又は仮装したところに基づく過少申告等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、その基礎を擁護するところにある。納税者が隠ぺい又は仮装行為をしたことにより、税務調査を困難にし、多大な労力と経費を国家に費やせたことの補償としての性格も併せ持つと解されているが、主たる制度趣旨は前者の点にあるものといえよう。そうすると、虚偽資料の作成、資料の隠匿等の積極的eworkにより、課税当局の税務調査権の行使を困難ならしめたことは必ずしも不可欠な要件とまではいえない。納税者が当初から真実の所得を隠ぺいすることを意図して過少申告をしたばかりでなく、外形的、客観的にこのような意図の表れと明らかに認められる特段の行動をしており、所得金額を殊更過少に記載した内容虚偽の確定申告書を提出したと相まって、税務職員による正確な課税標準や税額の把握を困難にするような態様のもつと認められ、国税通則法 68 条にいう『隠ぺい』に当たると評価することができる場合であれば、その意図したところに合わせた納税申告書が提出されている以上、重加算税の賦課要件を満たすものと解することができる。」⁽⁵⁴⁾と述べて、積極的な行為といえる行為がなくとも、重加算税の賦課要件を満たす場合の基準を示しているものと考えられる。

そして、本判決の意義は『殊更の過少申告』の場合には、重加算税の賦課

告者は昭和 59 年分から所得税法 120 条 4 項において、総収入金額及び必要経費の内容を記載した書類を添付すると追加改正されたことにより、解決が図られているが帳帳の正確性という問題は依然としてあろう。

(53) 川神裕・前掲(51)601 頁。

申告とは別個に隠ぺい又は仮装と評価できる行為がないものとして、単なる認識ある過少申告は、過少申告加算税にとどまるという趣旨と考えられる。

(54) 川神裕・前掲(51)602 頁。

要件を満たすとすることによって、故意ある過少申告が直ちに重加算税の対象となるものでないことを明らかにしつつ、帳簿に不正操作を加えていない場合でも、その他の事情から『隠ぺい』に当たり得ること認めた最高裁判例として重要⁽⁵⁵⁾であると解説されている。

また、解説の中でも触れているように「消極説を採用しなかったことは明らかである⁽⁵⁶⁾」ということにも、意義があろう。

前述した川神氏の「外形的、客観的に納税者が当初から真実の所得を隠ぺいする意図の表れと明らかに認められる特段の行動」の考え方は、最高裁平成7年判決にも共通する考え方と理解できる。外部的、客観的に作為的な殊更の過少申告行為であることの例示として、「正確な帳簿が存在するのに、不自然に多額の所得金額の申告控除⁽⁵⁷⁾を繰り返すこと、記帳能力がありながら通常備え付けておくと考えられる帳簿を備え付けなかったり、当然保存しておくと考えられる原始記録を保存しないこと⁽⁵⁸⁾、過少申告後の税務調査に対する非協力、虚偽答弁、虚偽資料の提出等⁽⁵⁹⁾」の外形的随附事情を挙げており、これらは最高裁平成7年判決の「特段の行動」にも通用するものと理解できる。

(55) 川神裕・前掲(51)605頁。

本判決は一般論を示しておらず、「本判決の判断は、あくまで本件事案に応じた事例判断」としているが、住田氏のように一般論を示した最高裁平成7年判決と併せて統一した判理法理があるとする見解もある。

(56) 川神裕・前掲(51)604頁。

判決の意義と併せて同旨の見解として、小貫芳信氏は「帳簿の不正操作を伴わない故意による過少申告が重加算税の賦課要件を充足する可能性があることを判示したことは理論上・実務上大きな意味がある。つまり、納税者のどの行為が隠ぺいに当たるかまでは明示していないが、少なくとも、通則法68条第1項の文理解釈において、消極説に与しないことを明らかにしているからである。」(小貫芳信「課税訴訟研究〔第9回〕附帯税をめぐる訴訟(1)～重加算税の賦課要件を中心として」税理38巻14号204頁(1995))と述べられている。

(57) 売上除外などの方法はさておき、真実の所得との開差が大きい過少な所得金額で申告していることを指していると考えられる。

(58) 原始記録の破棄については、積極的な「隠ぺい」行為と考えることもでき、国税庁の各種重加算税通達でも原始記録の破棄を「隠ぺい又は仮装」行為として例示している。

(59) 川神裕・前掲(51)603頁。

2 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）

〔判決要旨〕

納税者が、三箇年にわたり、株式等の売買による多額の雑所得を申告すべきことを熟知しながら、確定的な脱税の意思に基づき、顧問税理士の質問に対して右所得のあることを否定し、同税理士に過少な申告を記載した確定申告書を作成させてこれを提出したなど判示の事実関係の下においては、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ないとしても、右確定申告は、国税通則法68条1項所定の重加算税の賦課要件を満たす。

この事案の争点は、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せず、過少申告以外の隠ぺい行為としては、顧問税理士が株式等取引による所得の有無や資料の提供を求められたにもかかわらず、顧問税理士に対して株式等の取引による所得があることを秘匿し、資料の提供をしないと行った行為が国税通則法68条1項にいう「隠ぺい」に当たるかというものである。

最高裁は一般論として、「過少申告をした納税者が、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、その納税者に対して重加算税を課することとされている（国税通則法68条1項）。この重加算税の制度は、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。」と重加算税制度の趣旨を先に述べている。そして、「重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものが隠ぺい、仮装に当たるといっただけでは足りず、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。」と判示し、合目的的に解釈した重加算税賦課要件の一般論を示している。特に「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」の部分は隠ぺい又は仮装の積極的行為がない場合の重加算税課税要件を充足するための基準を示したものとして注目される。

本判例を解説している近藤崇晴氏は「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、これは、従前の判例・学説を踏まえながら、いたずらに厳格な解釈をして重加算税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 68 条 1 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ものではなく、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。」⁽⁶⁰⁾と解説されている。

思うに、積極的行為がない隠ぺい又は仮装の行為について、文理解釈を厳格に行う消極説を採用せず、重加算税制度の趣旨を踏まえた合目的的解釈を行う積極説を採用するものであり、納税者の主観的要素を重視し、行政処分として行う制裁が自由裁量によって不当に拡大、拡張されることを避けるために、主観的要素である過少申告の意図が外部から読み取れる客観的要素を制約として必要としていると考えられる。また、単なる認識ある過少申告に

(60) 近藤崇晴「判解」平成7年度最高裁判所判例解説〔民事篇〕(上)482頁(1998)。

まで重加算税が賦課されることがないように一定の制限・基準を設けたと考えれば、この点において上記1の最高裁平成6年判決と同じスタンスであろう。

3 主な判例評釈

上記1及び2の最高裁判決は判決日が半年程度の間しかなく、積極的行為がない隠ぺい又は仮装の行為に対する重加算税賦課と共通の要素があり、この問題に対する消極説、積極説の対立に対して一定の判断を示していることから、両判決を対象とした評釈がなされているので主なものを概観する。

(1) 立法で整理すべき立場から両判決に反対⁽⁶¹⁾

三木義一教授は、「両判決は隠ぺい、仮装の要件をかなり緩和しているが、虚偽（つまみ）申告自体を隠ぺいと見ているわけではない。」と評価した上で、両判決の「納税者をうっかり申告額を過少にしてしまった納税者と同一の加算税処分だけですますことに抵抗があることはよく理解できるが、しかし、安易に申告の基礎となる隠ぺい行為を推認し、重加算税の賦課要件を曖昧化することも問題である。」と述べられている。

その理由として、最高裁平成6年判決の税務調査における内容虚偽の資料が、仮に課税庁から修正申告額に見合う資料の作成を依頼されたものである場合には、「課税庁が隠ぺい等を指導したことになりかねないし、いつそのこと課税庁には協力しない方が重加算税の可能性が減るということになりかねない」ことや最高裁平成7年判決の税理士に対する所得の秘匿行為が「基本的には代理関係にある双方内部の行動であり、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』と評価するのは極めて疑問であり、「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、というように理解されないからである。」ことを挙げている。

そして、「つまむ」こと自体を隠ぺい又は仮装とみる場合は、過少申告加

(61) 三木義一「判評」判例時報1546号173頁以下参照（1996）。

算税との関係を合理的に説明できないことや過少申告加算税の事案と重加算税の事案を正しい所得金額と申告された所得金額の較差に求めるとすれば、どの程度の較差があれば重加算税となるのかも不明であるとされている。

三木教授は最高裁平成6年判決事案の原審である大阪高裁がいう重加算税制度の解釈が妥当で、両事例とも重加算税の適用は否定されるべきとしているが、両事例の納税者に何ら落ち度がないと意味するものではなく、「隠ぺい、仮装を行っているとはいいがたいが悪質な納税者に対する制裁を整備する必要があるように思われる。私見としては、重加算税制度については、罰金との併科問題は別にして、とりあえず加算税に一本化した上で加算税の税率を現行法のそれより累進化し、他方、減免事由としての『正当な理由』を広げるべき」と立法論による解決を唱えられている。

加算税率の累進化をどのようにするのかは述べられていないのであるが、重加算税を加算税に一本化すると趣旨を踏まえれば、追徴する税額に応じて累進化する方法は、現行規定にも一部その考えを取り入れられていると考えられるものがある。それは過少申告加算税を例にとれば、修正申告による追徴税額が50万円又は当初納税額のいずれか多い金額を超える場合はその超える部分に5%加重された過少申告加算税が賦課される現行規定である。加算税率の累進化と正当な理由の拡張は検討の余地がありそうであるが、ここでいう正当理由は加算税率の軽減を目的とするものであるから、隠ぺい又は仮装、隠ぺい仮装とはいいがたいが悪質な納税者に当たらない場合はどのようなものかという、隠ぺい又は仮装等の議論と別の議論が必要になると思われる。

なんらかの基準を基に加算税の税率を累進化というより、例えば、制度として創設されている国外財産調書や財産債務調書の加算税の優遇、加重のように、基準を設けて、それに合致する区分の加算税率を適用するというような方法であれば、検討の余地があるように考えられる。

(2) 最高裁平成6年判決は判旨反対、最高裁平成7年判決は理由に疑問⁽⁶²⁾

岡村教授は、最高裁平成6年判決は判旨に反対されており、また、最高裁平成7年判決は判決理由に疑問があるとされ、最高裁平成7年判決は別な理由で重加算税賦課の判決結果を導くことができると考えておられる。

最高裁平成6年判決の事例は、遁脱犯について所得秘匿行為の具体的摘示が不要とした過去の判例を踏まえ、「過少申告ほ脱犯に対して、最高裁が『ことさら』という語を使用するのは、その故意が未必では足りないからだと理解されているが、逆に言えば、ほ脱意図こそが、ほ脱犯の成否を確定する鍵といえよう。」と述べ、所得秘匿行為を隠ぺい、仮装行為と置き換えて判決の意味を次のように解釈されている。「所得秘匿行為の摘示が不要とされたのと同様に、『事実関係総合判断説』とも言われるこの判決理由は、重加算税の対象となる『殊更』な過少申告かどうかの判断を、過少申告行為を取り巻く納税者の種々の行為や主観的状況に基づいて総合的に行うこととし、具体的に特定された一つ又は複数の行為が、隠ぺい、仮装という構成要件に該当するかの個別判断を避けようとする。遁脱犯では、所得秘匿行為が、犯罪の予備ないし準備行為あるいは、構成要件的地位とされ、その個別的状況とされ、その個別的摘示が不要であるとされたように、重加算税では、過少申告が隠ぺい行為に該当するかを認定するための間接事実「過ぎないと位置付け」、「隠ぺい、仮装行為は、その中身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く」、「いわば仮想上の現実に過ぎない」と述べられている。

総合判断の問題は、「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、仮装行為が法定納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り、「納税者の心理にある『確定的な意図』を強調

(62) 岡村忠生「判批」民商法雑誌113巻1号96頁以下(1995)及び「判研」税法学534号110頁以下(1995)参照。

していくことは、重加算賦課の判断を主観化し、「納税者の悪質性といった判断基準を連想させる」ことであるとし、このような「裁量による主観的な当罰性判断を先行させた重加算税賦課の新たな構造を認めるものといえ」、「裁量の余地の大きい総合判断を、第三者性のない機関による事前手続きのない一方的処分に委ねることの是非が、さらに厳しく問われよう」と指摘されている。

次に、最高裁平成7年判決の事例については、重加算税賦課に必要な隠ぺい、偽装行為の存在を評価すべきというややぼかした形で拡大することにより、「過少申告とは別の『隠ぺい、偽装と評価すべき行為』と、両者の間の因果関係の存在は、重加算税の必要条件であり、『特段の行動』は、『ような場合には』という語が示すように、『隠ぺい、偽装』と評価すべき行為に含まれる一要素又は部分集合に過ぎない。つまり『特段の行動』は重加算税賦課のための十分条件である。したがって、『特段の行動』と重加算税の関係を見ると、過少申告が『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、』行われれば、重加算税が賦課されるに過ぎず、この逆命題が成立するかについては、判決は何も述べていない。」と述べている。

そして、最高裁平成6年判決と正確な帳簿組織があったか否かで明確な区別ができるとすると、最高裁平成7年判決は最高裁平成6年判決と抵触することがなく、「過少申告とは別の『隠ぺい又は偽装と評価すべき行為』と、両者の間の因果関係の存在を、重加算税賦課のための必要要件としたことを、十分に生かすことができ」、「『特段の行動』の記述も、確かに論理的には十分条件に過ぎないけれど、必要条件である「隠ぺい、偽装と評価すべき行為」の中味を説明する重要な例示である」と評釈され、最高裁平成6年判決よりも評価されている。

また、最高裁平成6年判決との類似点として事実関係総合判断説については、「事実関係から納税者の脱税意図を認定し、確定的な脱税の意図があるかどうかによって重加算税賦課の構造を事実関係総合判断説というのであれば」という前提で、判決は事実関係総合判断説に立つが、「事実関係総

合判断説における納税者の主観や人的背景を中心におく判断構造は、第三者性のない課税庁が、課税処分として裁量の余地を与えられずに、弁明等の事前手続きを排除して行う行政上の制裁としては適当でない」と重ねて否定されている。

岡村教授は最高裁平成7年判決の理由には疑問があるものの、重加算税を賦課するという結論においては賛成されている。それは「税理士とのやりとり自体を、端的に隠ぺい行為と認定すべき事件であり、それは、納税者の脱税意思の程度を問題にするまでもなく、客観的に可能であった」と述べられているからである。

重加算税賦課の理由としては、「申告納税制度は、記帳の真正さに対する一定の信頼を基礎として成り立っているものであり、虚偽帳簿により、記帳に対する信頼を悪用し、その発覚を困難にしようとする過少申告は、それだけ思い制裁が必要であるから」、納税者が「税理士に、虚偽の帳簿又は帳簿と同等に評価しうる書面を作成させたという事実が認定できれば、これを隠ぺいとして重加算税を賦課すべきことになる」と示した上で、本件の当てはめについては、「顧問税理士が、書面における計算や検証という通常のプロセスを踏んで申告書を作成していたのであれば、株式等取引の記載がない雑所得に係る部分の計算書面は偽造であり、それは虚偽帳簿といえるから、その作成を隠ぺい、仮装行為とすることができる。」とされている。

この考え方は取引を記録する帳簿組織のほか、未達取引や税法上の修正などの決算時の修正など書面に記録されるような作業は、「税法上の利益算定のための記帳行為の一部、記帳を完成させる行為」としていることから、決算書等の作成なども視野に入れていることと思われる。

(3) 確定的な意図と外部的附随事情⁽⁶³⁾

松沢智教授は、先ず最高裁平成6年判決が引用した最高裁昭和48年3月20日判決⁽⁶⁴⁾の「ことさらの過少申告」が、「事前の秘匿行為を伴わない

(63) 松沢智「判研」税法学534号134頁以下参照(1995)。

(64) 刑集27巻2号138頁。

場合には、『未必の故意』で足りないところから、外部的にも確実に把握できる外部的附随事情を伴うことによって、初めて『隠ぺい』行為と評価できるのである。『偽りその他不正の行為』には『隠ぺい』行為も含まれる」とし、「『隠ぺい』概念を明確にしたもの」と評価されている。

そして、最高裁平成6年判決が「明らかに『確定的な意図』を前提としつつ、外形的にも繰返し著しく過少な申告をしていることを明白にしている」ことは、『『ことさらの過少申告』とは、未必の故意とは異なる積極的・確定的な意図と、客観的にみて税を免れようとする外部的附随事情を具備したところの過少申告であることがわかる」と簡潔にまとめられている。また、最高裁平成7年判決についても、「明らかに『確定的積極的な意図』に基づいて」、「外形的にも明白な事情が附随され存在していたことを認定している」と述べられている。

平成6年及び平成7年の両最高裁判決は、『『ことさらの過少申告』が遁脱犯として成立すると同次元にたつて、本件を隠ぺい行為と捉え、一般的な『未必の故意』ではなく確定的積極的な意図の存在することを必要とし、しかも、その意図が客観的にみて外形的に不正行為とみえ得る事実を備えていれば、もともと重加算税の趣旨が隠ぺい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課して悪質な納税義務違反の発生を防止し適正な申告納税制度の実現を確保するためであるから、実は、遁脱犯と共通の目的を持っていることを明確にしたことに意義がある。』と評価されている。

二重帳簿の作成のような積極的な隠ぺい、仮装行為がなく、故意に所得金額を過少に記載した確定申告書を提出する行為を隠ぺいに該当するかの問題は、ことさら（殊更）とは何かに帰するとし、「最高裁が平成6年11年22日判決において、始めて『ことさら』（殊更）の基本となる判決に」、最高裁昭和48年3月20日判決を掲げ、「更に、『ことさら』の内容を詳細に判示したのが平成7年4月28日判決である。」とし、最高裁平成7年判決は、『『ことさらの過少申告』とは、『当該申告によって税を遁脱せしめる

ことの積極的な意思の存在と、あえて右申告に及ぶ行為であることが外形的に明らかな場合を呼称する』、『客観的にみて税を免れようとする外部的附随事情(原文のまま)』を具備したところの過少申告であるとの私見を取り入れたものとして賛意を表する」と高く評価している。

(4) 主観的要件に代えて定められた客観的要件としての判例法理⁽⁶⁵⁾

住田裕子氏は「申告納税制度は、納税者の『自発的で正直・誠実な申告』を基盤とし、これを前提として成り立っている」との認識を示したうえで、過少申告加算税と重加算税の制度区分について、「この二つの制度区分における実質的な差異は、申告納税制度を支える最重要基盤である『正直な申告』に違反するか否かによるものと考え。すなわち、重加算税は申告税額が過少であることについての認識がある場合、いわば、「故意行為」であり、一方、過少申告加算税はその認識がない場合、いわば「過失行為」と位置付ける。」と考えておられる。しかしながら、行政制裁・行政行為という制度上の本質的な制約のため、実定法上、重加算税の要件として、申告税額が過少であることの認識を要することは相当ではないとされる。行政制裁としての「重加算税制度が、過少申告行為の故意を念頭に置いた制度であるとしても、その要件を定めるに当たっては、故意を要件することは相当ではなく、故意を不要とすることは「行政制裁としての本質・制約からの当然の要請である」と解することによって、「審判・訴訟における効果としては、納税者側からの故意がないとの反証を許さず、故意の有無を争点としないこととなる」と述べられている。

重加算税制度の実質が過少申告についての故意行為に対する制裁であり、その故意について客観的的行為、外観から判断するための要件として隠ぺい・仮装要件を定めたと解して、「隠ぺい・仮装要件とは、『納税者の過少申告の意図を外部からうかがい得る特段の行動』、『過少申告の意図を認

(65) 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No.1419 2頁以下(1996)及び住田裕子「重加算税の賦課要件としての『隠ぺい・仮装行為』[下]—平成六年・七年の二つの最高裁判決を中心に—」商事法務No.1420 9頁以下(1996)を参照。

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』などといい換えることもできる。」として、事実認定に即した言い換えを行っているものと考えられることができる。

「要件としては、あくまで、客観的に隠ぺい・仮装行為をすることで十分なのであり、過少申告の認識ないし（確定的）意図までも要件として要求するのではない。同要件が満たされる場合に、結果としてそのような認識のみならず、確定的な意図までもが推認ないしは認定し得るにすぎない。以上は『必要』・『十分』の関係となる」と考えることによって、平成6年及び平成7年の最高裁判決が統一的に理解できるとされている。

以上の考え方に立って、二つの最高裁判決を次のように評釈されている。

最高裁平成6年判決については、①事業規模を正確に把握しているにもかかわらず3年間にわたり過少申告を続け、その後2、3回にわたる修正申告を経た後に飛躍的に多額の最終申告をしたこと、②税務調査において内容虚偽の資料を税務職員に提出したことは「いずれも証拠資料から判断し得る客観的事実のみを挙げており、これらが隠ぺい・仮装の要件を満たす具体的事実」とし、その結果として③真実の所得金額を隠ぺいする態度、行動を貫こうとしていること、④当初から真実の所得金額を隠ぺいする意図を有し、税務調査での具体的工作も予定していたこと等を挙げ、①及び②が必要条件であり隠ぺい・仮装要件が満たされたとしているのであり、③、④の確定的意図等（十分条件）は結果として認定されたものに過ぎず、隠ぺい・仮装要件ではないとしている。

納税者の過少申告の意図が外部的・客観的に把握できる行為であれば、申告書提出行為以外の行為はすべてその対象となるとする立場からは、申告書作成行為・虚偽記入行為、修正申告書作成行為、虚偽記入行為、税務調査時における虚偽答弁や虚偽資料提出行為なども含まれるとされている。

最高裁平成7年判決は「『確定的な脱税の意図に基づき、顧問税理士の質問に対して右所得のあることを否定し、同税理士に過少な申告を記載した確定申告書を作成させてこれを提出した』ことを隠ぺい・仮装要件を満

たす」としたことは、「私見の同要件の意義・内容と一致」としている。

二つの最高裁判決について、「納税者の過少申告の認識、確定的意図等を念頭に置き、これを推認し得る客観的事実を種々認定し、その結果、確定的意図等が明らかであるとの共通した論理過程をたどったものと理解すると、いずれもが事例判決ではなく、統一的に把握できる判例法理があると受けとめることができる」と評価されている。

(5) 租税制裁における主観的要件重視の傾向⁽⁶⁶⁾

最後に、最高裁平成6年判決及び最高裁平成7年判決を直接評釈したのではなく間接的に触れたものであるが、つまみ申告について、主観的要件が重視されてきている逋脱犯との関連から重加算税賦課を肯定されている佐藤英明教授の見解をみておく。

佐藤英明教授は、「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態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。」という基本的な理解を示したうえで、「逋脱犯の処罰範囲を拡大してきた判例が、その延長線上に、重加算税の課税対象の拡大を認めたことは自然なこと」と述べている。そして、「逋脱犯の成立要件を満たすと考えられる事案に関する平成6年および平成7年の最高裁判決は、その論理はともかく、重加算税の賦課を認めるという結論は必然的なものであったと考えられる」とされている。

逋脱罪に関する判例の評価と重加算税の要件のあり方としては、「本来、逋脱犯や重加算税の対象となる『脱税』行為は、客観的な記述が困難」であり、「申告納税制度における『脱税』という行為は、不正確な確定申告書を提出するまたは提出義務ある確定申告書を提出しないという外形的行為と『逋脱の意図』という主観的要素の2点を中核とすると考えざるを得ない」とし、最高裁が主観的要素重視へ傾斜していることを肯定されている。

(66) 佐藤英明「いわゆる『つまみ申告』と重加算税—租税制裁における主観的要件重視の傾向について」総合税制研究No.8 72頁以下(2000年)。

判例が通脱行為の判断について、客観的・外形的な行為から主観的要件を重視するように変化してきていることについては、「納税者の意識・納税倫理及び納税環境などの、税制と通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と理解」し、「通脱犯に関する判例の動向は正当であると考え、通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考え。したがって、『つまみ申告』を重加算税の対象とすることに、原則的に賛成である。このためには、通脱犯の場合と同様に、重加算税においても『脱税の意図』の有無を重視し、それが申告不足額と関連して客観的に立証される場合には、当該事案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」と結論づけられている。

重加算税の対象が拡大されることによる問題点として、「要件が主観化された重加算税の賦課にあたって考慮されるべき判断要素が多様化すること、また、行政上の制裁としての重加算税の賦課には一定の限度の裁量の余地があることを認めるならば、その賦課に手続面での統制が必要であることは明らか」とし、その対応策としては「重加算税の賦課手続きの統制とその機動的な賦課の要請を両立させるものとして」、「重加算税賦課に相当詳細な理由附記を義務づけること」並びに「第三者機関による処分に代え、事後に迅速に第三者的機関による審査を受ける機会をひらくため、白色申告や相続税の事案を含め、重加算税賦課事案は、処分庁への異議申立てを経ずに、直接、国税不服審判所に審査請求が行えるようにすること」を唱えられている。

4 小括

重加算税の賦課要件である隠ぺい、仮装については、国税通則法 68 条が「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」と規定されていることから、「計算の基礎となるべき事実」が「隠ぺい又は仮装」されている証拠、痕跡を多くの学説、判例は記帳され

た帳簿又は原始記録に重点をおいて求め、その証拠等を隠ぺい、仮装の定義を説明する例示として捉えて考えられているようである。

しかしながら、品川教授が指摘するように形に何も残さないことが最も悪質であるという点に賛同するならば、記帳された帳簿又は原始記録がない場合であっても、重加算税の賦課要件を認定していく必要がある。これが行わなければ、記帳の真正さへの信頼が失われ、記帳への取り組みが阻害されるばかりでなく、課税の公平さが失われると考えるからである。

最高裁平成7年判決の「過少申告の意図を外部からうかがい得る特段の行動」の考え方は、この点において、有意義なものであるが、それがどのようなものかは判決文では明らかとなっていないし、判例の評釈でも「外部的附随事情」、「客観的事実、間接事実」と説明されているに過ぎず、また、佐藤教授が指摘するように重加算税の対象となる脱税行為は客観的な記述が困難である。仮に記述したとしても、記述したことによってその行為を回避しつつ、税を免れようとする者が現れることも十分に想定されることも考えられる。そうすると、客観的な記述を行うよりも、過少申告のために行われた行為の有無、行為があるとすればそれは「過少申告の意図を外部からうかがい得る特段の行動」として評価し得るかを検討し隠ぺい、仮装を認定していくことが有益と考えられる。このように考えると行為の評価・認定に個別判断が重視されそうであるが、行政処分として大量的に発生する事案を画一的に処理するためには、一定程度の便法も必要であり、そのようなものが見いだせるかについて、具体的に認定が行われた事例を検証して考えていく必要がある。

第3章 過少申告の意図をうかがい得る特段の行動

第1節 最高裁平成7年判決の引用事例

1 特段の行動の例示

隠ぺい・仮装の積極的行為のない重加算税賦課についての一般論を説示する最高裁平成7年判決は「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」としている。「当初から所得を過少に申告することを意図」するとは納税者の主観的意思・意図であり、これは人の内面のものであるから、内面にとどまるうちは把握することができない。それが行動として表れて、その人以外の者からも内面の意図を把握できることになる。このことを、「その意図を外部からもうかがい得る特段の行動」と表現し、松沢教授は「外部的附随事情」、住田氏は「客観的要件（客観的事実・間接事実としての行為）」と述べられていると考えられる。

最高裁平成7年判決は、重加算税制度の趣旨を踏まえ主観的意図を重視し、それを客観的に把握し認定することにより重加算税賦課を認容したものと考えられるから、課税庁のまったくの自由裁量的判断ではなく、客観的判断に基づく裁量的判断というひとつの縛りを入れていると考えられるのではないだろうか。

それでは、「特段の行動」とは何かということになるが、最高裁はこの点を明らかにしていない。近藤氏は「特段の行動」について事案ごとに諸般の事情を総合判断して判断すべきであり、今後の積み重ねを待つ必要がある⁽⁶⁷⁾としたうえで多額の「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

(67) 川神氏は最高裁平成6年判決を解説したなかで、最高裁平成7年判決を取り上げて、同旨の見解を述べている。川神・前掲(51)607頁。

協力、虚偽答弁、虚偽資料の提出等の態度を採った場合」⁽⁶⁸⁾が特段の行動に当たるとの見解を示している。

2 裁判事例数

「特段の行動」が何かについて今後の積み重ねが必要と指摘されていることを踏まえて、納税者側又は課税庁側の主張ないし裁判所の判示事項のいずれかに最高裁平成7年判決を引用している事例は事案単位でみると33件あり⁽⁶⁹⁾、このうち、裁判所が「特段の行動」に係る部分まで引用している事例は22件、更に明示的に「特段の行動」を認定した事例は15件である。「特段の行動」に当たると明示せず、認定した事実関係からそれが隠ぺい・仮装に当たるとしている判決文を検討するとその文脈の前後から「特段の行動」も認定して、他の事実認定事項と併せて隠ぺい・仮装と判断されているものも見受けられたが、事実認定された事項を「特段の行動」と明示されていないものは一部を除きここでは取り上げない。⁽⁷⁰⁾

判決文から読み取れる範囲の中で会計帳簿の記帳状況や「特段の行動」として認定した行為を個別に抽出し、当該行為の類型化を試みる。

(68) 近藤・前掲(60)482頁。

(69) 平成28年5月末におけるTKC提供の判例等データベースで平成7年4月28日最高裁第二小法廷判決を引用している裁判事例の件数(裁判の審級を考慮すると本文以上の件数になる)である。

(70) 例えば、水戸地裁平成24年2月16日判決(税資262号順号11880)の所得税に係る加重算税賦課決定処分取消請求事件では、税務調査時の虚偽答弁を認定しているが、主に殊更の過少申告と事実と反する損益計算書の作成を隠ぺいとしている。また、長野地裁平成12年6月23日判決(税資247号1360頁)の相続税に係る加重算税賦課決定処分取消請求事件では、税理士がした税額が多額であることに驚き、まだ税理士に告げていない資産及び債務のうち債務だけを告げて、再度試算した後に、資産の一部を追加している。その際に税理士からその相続財産の残高証明書の存否を質問された際に、残高証明書及び資産の存在を秘匿している。判示の一般論の説示部分において、最高裁平成7年判決の「特段の行動」の説示している箇所を引用しているから、これらは「特段の行動」と考えられるところ、本件判示の一般論部分では、「特段の行動」部分を最高裁平成6年判決の「殊更の過少申告」として説示しており、隠ぺい行為の認定部分でも、特段の行動とは明示せず、税理士に対して多額の預金の存在を秘匿した行為が隠ぺいに当たるとは明らかとしているので、「殊更の過少申告」と捉えているように思われる。

3 所得税に関する事案

(1) 【事例1】東京地裁平成11年1月22日判決（税資240号40頁）⁽⁷¹⁾

<事案の概要等>

所得税の申告に、貸付金の利息及び損害金に係る雑所得が計上されていないとして各年分の所得税の更正処分及び重加算税賦課決定がなされ、審査裁決により全部取消された重加算税賦課決定処分を除く各処分の取消しを求めている事案である。

青色申告の質屋業を営む者であるが、現金出納帳、売上帳及び経費帳の作成がなく、質物台帳、人名簿及び古物台帳並びに必要経費の領収書を保存している。

<判示事項>

「原告は、質屋業を営む傍ら、第三者に対する金銭の貸付けを継続的に行っており、また、自ら本件貸付けに関する資料を保存していたものであり、その経歴、経験及び本件貸付けに関する資料の保存状況及びその内容に照らしてみれば、原告は、金銭の貸付けに関する法律知識を十分に有し、したがってまた、本件当初貸金に係る消費貸借契約及びその後の各準消費貸借契約に基づき本件貸金利息等が発生し、本件貸金利息等について収入すべき権利が確定していることを認識していたものと認められる。しかるに、原告は、殊更に金銭の貸付け関係の記載を一切記載せず、本件貸金利息等に係る所得を除外した虚偽の内容の申告書を作成して、これを被告に提出したものである。また、証拠（略）によれば、本件の税務調査に際しても、調査第一日目において、担当職員が金銭の貸付けを業として行っていないか質問したのに対し、原告は、当初はこれを認めようとせず、担当職員の説得により漸く金銭の貸付けに関するメモを提出したが、これには本件貸付けに関する記載はなかったこと、その日に、原告は、本件貸付けの事実の存在を明らかにしなかったこと、調査二日目において、担当

(71) 控訴審である東京高裁平成11年8月30日判決（税資244号432頁）でも第1審の判断が維持され、確定している。

職員が植原貢らの氏名をもちだすに及んで、原告は漸く本件貸付けに関する資料の一部を提出したこと、しかし、自ら保有する本件貸付けに関する資料の一部しか提示せず、右提出に係る前記公正証書記載の貸付金額についてもその算定の根拠を担当職員に積極的に説明しようとしなかったこと、その後の調査においても、担当職員が右貸付金額の算定根拠について何度も質問したが、原告はあいまいな回答をするだけで、その算定根拠となる資料の提示もしなかったことが認められる。

右によれば、原告は、当初から所得を過少に申告することを意図したうえ、その意図を外部からもうかがいうる特段の行動をしたものとみるべきであるから、その意図に基づいて原告のした平成元年分を除くその余の各年分の所得税に係る過少申告行為は、通則法六八条一項所定の賦課要件を満たすものというべきである。」

<特段の行動として認定した行為>

- ・ 金銭の貸付けに関する法律知識を十分に有し、貸金利息等について収入すべき権利が確定していることを認識していたにもかかわらず、殊更に金銭の貸付け関係の記載を一切記載しなかったこと
- ・ 税務調査時に金銭の貸付事実を秘匿したこと
- ・ 貸付に関する資料の一部しか提示しなかったこと
- ・ 貸付金額の算定根拠を積極的に説明しなかったこと

青色申告に必要な現金出納帳、売上帳及び経費帳を記載せず、内容虚偽の申告書を作成し提出しているのであるが、金銭貸付に係る利息に関する法的知識が十分にあると認定し、質屋営業に関して質物台帳等が作成されていたことを踏まえると、記帳ないし記録する能力がありながら敢えて申告から除外する金銭貸付等に係る記録をしていないと認定していると考えられ、単に申告書に内容虚偽の事項を記載したものではないから、帳簿への不記載を隠ぺいとしているのであろう。残りの3事項は税務調査時の事実の秘匿、虚偽答弁、資料の不提示と分類できる。

(2) 【事例2】 横浜地裁平成11年4月12日判決（税資242号86頁）

＜事案の概要等＞

青色申告のスナック及び不動産貸付を営む者で、現金式簡易帳簿の代用としての整理簿を記帳しているほか、売掛帳を記帳している。なお、売上伝票は記帳後破棄している。

所得税の修正申告後に過少申告加算税及び重加算税の賦課決定処分が行われたが、原告が重加算税の賦課要件を満たしていないと主張してその取消しを求めた事例

＜判示事項＞

一般論として、特段の行動に「納税者が自己の委任している税理士に帳簿等を秘匿する行為も右の場合に含まれると解するのが相当」と判示している。

事業所得については、「青色申告の承認を受けた者としての税法上の義務に違反し、スナック鏡の売上金額に関する唯一の原始資料である売上伝票を破棄し、爾後の整理簿及び売掛帳の記帳内容の検証を著しく困難にしたのみならず、顧問税理士である森藤税理士から、毎年決算の際に、あらかじめ収入金額や必要経費に係るすべての書類を持参するよう指示されていたにもかかわらず、本件確定申告に際し、同税理士に、提出した書類が原告の事業所得に係るすべてのものであり、売上金額は整理簿に記入した以外にはない旨の虚偽の申立てを行い、掛売り分の売上げを記載した売掛帳とその回収口座にしていた預金通帳を秘匿し、森藤税理士をして過少な所得金額による確定申告書を作成させ、右確定申告書を被告署長に提出させていたのであり」、原告は当初から「事業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窺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いうべきである。そして、確定申告から修正申告に至る事業所得に係る収入金額ベースの増額分は、掛売分の計上漏れであり、それは、すべて仮装又は隠ぺい行為によるものということができる。」と判示した。

不動産所得については、「豊ビル一階部分を賃借し、これをキリンに転貸するに際し、まず、昭和五二年に設立されて以来全くの休眠会社であった大幸商事の名義で賃借することにし、次いで、大幸商事名義でキリンに転貸し、キリンからの賃料を三和銀行川崎支店の原告名義の普通預金口座に振り込ませて、これを自己の借入金の返済等に充てていたにもかかわらず、これによる収入を森藤税理士に告げずに秘匿していたものであり」、原告は大幸商事の名義を利用して、当初から「不動産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窺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いうべきである。そして、確定申告から修正申告に至る不動産所得に係る収入金額ベースの増額分は、本件転貸料の計上漏れであり、それは、すべて仮装又は隠ぺい行為によるものということができる。」と判示した。

<特段の行動として認定した行為>

- ・ スナック売上に係る売上傳票の破棄
- ・ 税理士に対して事業所得の売掛帳及び回収口座並びに不動産収入を秘匿
- ・ 休眠法人を利用した借名による不動産賃貸契約

認定した行為は、原始記録の破棄、税理士に対する秘匿・虚偽説明、仮装取引と複数項目に分類できる。

税理士に対する取引事実の秘匿行為は、最高裁平成7年判決と同じ論理でよかろうが、納税者は青色申告者であり、原始記録の破棄、売掛分の売上除外、不動産収入の借名による仮装取引の事実から「特段の行動」としなくとも従来の隠ぺい・仮装の概念で重加算税の賦課を認容できると考えられる。もっとも判決文では「そして」から始まる文章で隠ぺい・仮装行為によるものと認定しているとも考えられ、「特段の行動」と併せて重複的に重加算税の賦課要件の充足を認定しているとも考えられる。

また、税理士に決算の際に納税者から引き渡された会計資料に基づき決

算書や申告書が作成されているので、税理士が作成した書面について、納税者が結果的に顧問税理士が作成した計算書面が内容虚偽であることを認識していたかという問題があるが、毎年、税理士から決算に当たり収入金額や必経経費に係るすべての書類を持参するように指示されているので、税理士が帳簿類の精査を行うことは十分認識していると思われる。納税者は売掛帳などを税理士に提示していないから、結果的に税理士が内容虚偽の決算書等を作成することになることは明らかに認識しているのであり、税理士を道具として利用したとみれば、税理士に隠ぺい・仮装の認識は必要なく、納税者は税理士が作成する申告書への信頼を悪用し、過少申告の発覚を困難としているのであるから、帳簿への信頼を悪用する虚偽帳簿の作成の場合と同様に評価できる。(72)

(3) 【事例3】大阪地裁平成12年7月27日判決(税資248号532頁)(73)

<事案の概要等>

飲食業及び不動産賃貸業を営むほか、株式売買を行っていた青色申告者である。記帳状況は、飲食業については、納税者が所有・経営する法人の事務員に現金出納帳及び入出金伝票を作成させて、税理士に交付し、不動産賃貸業については、領収書、請求書等の原始資料を整理しないまま交付

(72) 岡村・前掲(62)120頁。

岡村教授は最高裁平成7年判決の事例で「Xが顧問税理士による虚偽の計算書面作成を認識していたといえるかどうかであるが、Xは、その所有する法人の税務も含めて、この税理士を顧問としてきたから、税理士が申告書作成の依頼を受けたときには、書面において整理や計算を行うことを認識していた蓋然性は、極めて高いといえる。この場合、Xは、この書面の具体的内容を実際には見ていなかったとしても、少なくとも税理士に虚偽の計算を行わせることは認識していたのであるから、代理人や第三者の行った・隠ぺい、仮装をその認識のない本人に帰せしめる諸判例に依拠することなく、X自身による隠ぺい行為といえる。顧問税理士は、道具として利用されたと位置づければ、税理士に隠ぺい、仮装の認識は必要ない。重加算税の趣旨に照らしても、Xは、税理士の作成する申告書に対する信頼を悪用し、過少申告の発覚を困難としたのであるから、帳簿への信頼を悪用する虚偽帳簿の場合と同様であると評価できる。」と述べられており、岡村教授の考え方を参照させていただいた。

(73) 大阪高裁平成13年8月30日判決(税資251号順号8965)及び最高裁平成14年4月12日第二小法廷決定(税資252号順号9100)でも第1審の判断が維持されている。

し、原始資料のない収入金等については一覧表を作成して交付し、税理士は交付された資料から総勘定元帳を作成している。

株式売買に係る所得全額を申告しなかったこと及び源泉分離課税方式を選択した納税者が株式購入資金の借入金に係る支払利息を不動産所得の必要経費に算入していたことから、これらに係る税額に対して重加算税賦課決定処分を行ったが、納税者が重加算税賦課要件を満たしていないとして取消しを求めた事例。

<判示事項>

最高裁平成 7 年判決の重加算税制度の部分を引用した後に、「具体的には、ある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を有していたか否か、過少申告をした年数、顧問税理士の質問に対して虚偽の答弁をし、同税理士に過少な申告を記載した確定申告書を作成させてこれを提出したのではないか、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ないか、税務調査に対して協力せず、虚偽の答弁をしたり、虚偽資料を提出するなどしていないかなどの諸般の事情を総合的に考慮して判断すべきである。」と述べて、過少申告の意図と特段の行動について例示している。

例示を踏まえて事案への当てはめに関しては、「原告は、右株式取引により各年についてそれぞれ一億円を超える多額の所得を得、これが課税対象となり、申告する必要があることを知りながら、二箇年にわたり、顧問税理士に対してもこれを秘匿し又は虚偽の説明をすることにより、本来の総所得金額の八二・五五パーセントないし九〇・〇三パーセントに上る所得を申告せず、これにより一億七〇〇〇万円以上の所得税を免れかねない事態を招き、更に、保有株式を過少に記載した虚偽の内容の財産債務の明細書を提出して税務調査を困難にさせ、株式売買の報告書も直ちに廃棄していたものであり、その後の税務調査に対しても虚偽の答弁をし、全く協力しなかったものと認められる。」「また、平成元年分ないし同五年分の申告に当たって、原告が丁税理士の質問に対して株式取引をしていない旨の虚

偽の答弁をしていたことは前記認定のとおりであるが、原告が、昭和六二年分及び同六三年分についても、当時の顧問税理士に対して株式取引について秘匿ないし虚偽の説明をしていたことは、優に推認される。」次に、平成二年分及び同三年分の株式取得のための借入金の支払利息についても、原告は、源泉分離課税方式を採用した以上、株式取得のための借入金の支払利息を必要経費に算入することができないことを知りながら、顧問税理士である丁税理士に対し、確定申告期限が切迫してから未整理の資料を交付して精査する暇を与えず、右税理士の質問に対しても、支払利息の内訳を明かさず、株式取引の存在を秘匿して、不動産取得のための借入金の支払利息であると偽って、二箇年にわたり、一〇〇〇万円近い支払利息について虚偽の確定申告書を提出させたもので、その後の税務調査に対しても虚偽の答弁をし、全く協力しなかったものと認められる。」と述べて、重加算税賦課要件を満たすと判断した。

<特段の行動として認定した行為>

- ・ 顧問税理士に株式取引による所得があることを秘匿し、虚偽の説明を行った
- ・ 内容虚偽の財産債務の明細書を提出し、税務調査を困難にした
- ・ 株式売買報告書を直ちに廃棄した
- ・ 税務調査に対して虚偽の答弁をし、全く協力しなかった
- ・ 税理士に対して支払利息の内訳を明かさず、虚偽の説明を行った

以上によれば、税理士に対する秘匿・虚偽説明、申告書添付書類の虚偽記載、原始記録の破棄、税務調査時の虚偽答弁と分類できる。

この事案も基本的に最高裁平成7年判決と同様の事例であるが、注目すべき点が2点ある。一つは、内容虚偽の財産債務明細書が重加算税賦課要件を認定する要素として認めていることである。財産債務明細書は税務当局において申告内容の検証に活用できる書類であり、平成27年度税制改正により見直しが行われ、平成28年1月1日以後提出されるものから財

産債務調書として新たに創設されている。財産債務調書は現行の所得基準（合計所得 2000 万円超）に資産基準（総資産 3 億円以上又は有価証券等 1 億円以上）を加えて対象者を限定した上で、財産の詳しい内容を時価で記載することになるなど記載内容を充実させるとともに、その適正な記載及び提出を確保するために過少申告加算税及び無申告加算税の加減算によるインセンティブ措置を設けたものとなっている。⁽⁷⁴⁾したがって、今後は申告内容を検証する上で財産債務明細書よりもさらに重視されるであろうから、意図的な虚偽記載に対しては重加算税賦課要件の充足を判断する重要な材料となると考えられる。

もう 1 点は顧問税理士に資料を精査する時間を与えないことが、税理士に対する事実の秘匿、虚偽説明と同様に扱われていることである。税理士の使命や不正に対する是正助言義務から考えれば、実額検証をさせないことは問題なのであり、当然のことと考えられる。

(4) 【事例 4】名古屋地裁平成 13 年 9 月 28 日判決（税資 251 号順号 8986）
 < 事案の概要等 >

税務調査を避ける意図で直売場収入を調整、売上の一部除外していたことから重加算税賦課決定処分が行われたが、納税者には仮装や隠ぺいなどの加重要件が存在しないとして重加算税の取消しを求めた事例。

納税者は白色の記帳制度適用者に該当するが、必要経費はノートに記録しているものの、収入については帳簿を作成していない。

< 判示事項 >

「原告は、税金を少なくする目的をもって、本件各係争年分の所得に関し、必要経費についてはノートに記録している反面、収入についてはあえて帳簿を作成していなかったこと、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

(74) 関禎一郎ほか『平成 27 年度税制改正の解説』財務省 890 頁以下。
 (http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/explanation/pdf/p0887_0923.pdf)に国税通則法等の改正が掲載されており、制度創設等の趣旨が解説されている。(平成 28 年 6 月 1 日最終閲覧)。

はせず、かえって根拠のない過少な売上金額を指示し、必要経費については前記ノートの金額を集計して計算した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、具体的には、当該年度分の直売場収入について、いずれも税額を少なくする目的で、前年の申告やぶどうの作柄、残った貯金等を総合勘案して真実の収入よりも少ない適当な金額で確定申告をしていたこと、その際、原告は、税務調査を避ける意図で、1反当たりの売上げが巨峰で95ないし100万円、デラウェアで50万円くらいになるよう直売場収入に係る申告額を調整していたこと、以上の事実が認められ、これによれば、原告は、税額を少なくする目的の下に、当初から所得を過少に申告する意図をもって、かつその意図を外部からもうかがい得る特段の行動に出たと判断できる。」と判示した。

<特段の行動として認定した行為>

- ・ 必要経費を記帳していながら、収入はあえて帳簿を作成していないこと
- ・ 知人に指示して内容虚偽の収支内訳書を作成したこと

本件は、必要経費についてノートに記録しているのであるから、納税者に記帳能力がありながら収入について帳簿をあえて作成していないことを特段の行動と認定しているのであるが、意図的に内容虚偽の収支内訳書を作成して、提出していることをもって重加算税の賦課要件を十分に満たしている事案とも考えられる。

認定した行為を分類すると記帳能力がある無記帳、申告書添付書類の虚偽記載となる。税務申告について相談していた知人に対する虚偽答弁は知人が税理士であれば特段の行動と考える余地は十分にあるが、知人が税理士であるか否か判決文からは不明であるので、ここでは立ち入らない。

(5) 【事例5】平成16年2月17日大阪高裁判決(税資254号順号9557)⁽⁷⁵⁾

<事案の概要等>

更正処分、重加算税賦課決定処分が違法であると主張して取消し等を求めた原審で請求が棄却されたため控訴した事例

納税者はゴルフ練習場及びガレージ業を営み、賃貸建物による不動産所得を得ているほか、株式等譲渡及び配当所得がある。事業及び不動産の記帳状況は判決文からは不明であるが顧問税理士がいた。株式等譲渡は記録がなく、株式売買報告書を破棄していた。

<判示事項>

「重加算税の賦課要件に関し、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)は、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も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、重加算税の賦課要件が満たされるものと解した上で、所得の存在を顧問税理士に秘匿するなどしたことをもって重加算税の賦課要件を満たすと判示している。」と述べて、それぞれの行為について、納税者の主張が失当であり、最高裁平成7年判決を引用した重加算税の賦課要件を

(75) 第1審の神戸地裁平成14年6月20日判決(税資252順号9142)は、「原告は、昭和61年から昭和63年にかけて、株式取引による利益が課税の対象となることを回避する目的で、原告名義だけではなく、丁名義や戊名義で株式取引をしていた。そして、原告は、株式売買報告書を破棄する等、当初から脱税の意思をもって計算の基礎となる資料の保存もせず、顧問税理士(又は税理士事務所の職員)に対しても、株式取引を行っていること及びその内容を秘匿するため、ゴルフ練習場の資金から株式の購入資金に流用していた金を第への出資金であると虚偽の答弁をした。そして、原告は、これらの株式取引による利益を雑所得として申告しなかった。

さらに、原告は、昭和61年から昭和63年にかけて、株式配当金が確定申告の対象となることを回避する目的で、原告のみならず親族や従業員名義で株式の名義書換を行い、これらの名義で株式配当金を受領していた。そして、原告は、これらの配当金を配当所得として確定申告しなかった。

原告の以上の行為は、国税通則法68条1項所定の「仮装、隠ぺい行為」をしていたといえる。」と述べて、借名名義の取引、株式売買報告書の破棄、税理士への秘匿及び虚偽答弁を直接、隠ぺい・仮装行為と認定している。

充足していると判示し特段の行動を認定している。

なお、それぞれの行為について、説示した内容をみると直接隠ぺい・仮装と認定しているものがあるので、以下において、それぞれの行為が、直接的に隠ぺい、仮装と認定しているものか、特段の行為と認定しているのか等を判決文から読み解き、次のように整理する。

イ⁽⁷⁶⁾ 借名口座を利用した株式取引

納税者が、「他人名義で株式の取引をしなければならない理由としては、脱税目的以外には考えにくい。」こと及び「他人名義の口座を利用することとなったきっかけは、証券会社の担当者から制限回数を超えたことに注意されたことによるものであった」ことから、「他人名義での株式の取引によって、株式取引を仮装、隠ぺいしたことが推認されるものといわなければならない。」と判断されており、隠ぺい・仮装の行為を直接的に認定していると考えられる。

ウ 証券会社からの書類を破棄

「当初から脱税の意思をもって計算の基礎となる資料の保存もせず、資料に基づく計算もしていなかったと認められる」と判断されているので、特段の行動として認定していると考えられる。

エ 税理士に対して株式取引を秘匿

「甲は、税理士に対し、株式取引を行っていることを及び株式等に係る真実の取引内容を秘匿するため、ゴルフ練習場の資金から株式購入資金に流用していた金員を弟への出資金であると虚偽の答弁をしていた」ことを認定し、一般論部分で特段の行動の例示として、「所得の存在を顧問税理士に秘匿するなど」と述べていることから特段の行動として認定したと考えられる。

オ 配当所得

納税者が「家族名義等に株式を分散したのは、配当に対する課税回避

(76) ここでの項番は判決文のものをそのまま記載している。

目的であったもの」と認定しているのであるが、その前提事実として家族名義等の配当金をすべて納税者に帰属するとして申告すると、株式売買も全部納税者に帰属することが税務署に露見してしまうこと及び配当金の存在を顧問税理士に秘匿していたことが認定されていることから、家族名義等に株式を分散したことを直接的に隠ぺい・仮装としつつ、顧問税理士への秘匿は特段の行動と認定していると考えられる。

カ 株式売買益を意図的に申告しなかった

公表外の支払を意図していたことや売買損が出た年度に税金が返してもらえるわけではことなど脱税の意図を認定した上で、当初申告額と更正額との開差が非常に多額であり、更正額に占める当初申告額の割合が極めて大きな圧縮割合であることを認定しているので、殊更過少と認定していると考えられる。

<特段の行動として認定した行為>

- ・ 証券会社からの書類を破棄
- ・ 税理士に対する株式取引及び配当金の存在を秘匿

以上によれば、特段の行動としては、原始記録の破棄、税理士に対する秘匿・虚偽説明と分類できる。この事案は特段の行動のほかに、直接的な隠ぺい、仮装行為も認定しており、特段の行動と併せて輻輳的に判断している事案といえるであろう。

(6)【事例6】名古屋地裁平成17年11月24日判決(税資255号順号10207)⁽⁷⁷⁾

<事案の概要等>

納税者は複数の風俗営業の経営者である。各店舗の店長が作成した営業日報、女子給一覧表(各人別のホステス報酬が記載されている)などの帳簿類は毎月初めに前月分が処分され、経費に関する請求書、領収書につい

(77) 控訴審である名古屋高裁平成18年12月6日判決(税資256号順号10596)、上告審である最高裁平成19年9月21日第二小法廷決定(税資257号順号10788)でも第1審の判断が維持されている。

ては3か月間の保管後に処分されている。全店舗の収支に関するデータや人事管理等のデータは調査時に消去されていたことが確認されている。

推計の方法による所得税の決定及び重加算税の賦課決定を受けた納税者が、経営主体を誤っており各処分が違法としてその取消しを求めた事例。

<判示事項>

「国税通則法 68 条 2 項は、「第 66 条第 1 項（無申告加算税）の規定に該当する場合（略）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」しないときは、重加算税を課する旨規定しているところ、ここにいう隠ぺい、仮装とは、税を免れる意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした場合を指し、単に無申告であったという消極的な行為だけでは足りない」と解される（過少申告加算税に関する最高裁判所平成 7 年 4 月 28 日第二小法廷判決・民集 49 卷 4 号 1193 頁参照）。

これを本件について検討するに、上記認定事実によれば、原告は、風俗営業の許可申請手続やクレジットカード加盟店契約を締結するに際し、他人名義を使用し、また、日々の営業に関する営業日報や請求書、領収書等が手元に集まりながら、帳簿類を作成することなく、これら帳票類を定期的に廃棄していたことが明らかである。そうすると、原告が、これまで本件全店舗についての所得税等の申告を行っていないのは、上記のような隠ぺい、仮装行為と評価し得る積極的な不正行為に基づくものと判断するのが相当である。」と判示した。

<特段の行動として認定した行為>

- ・ 風俗営業の許可申請やクレジットカード加盟店契約での他人名義の使用
- ・ 営業日報等の資料がありながら、帳簿類を作成することなく、定期的に破棄

本件地裁判決は、一般論の説示において国税通則法 68 条 2 項に定める

「隠ぺい、仮装とは、税を免れる意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした場合を指し」と述べ、本件への当てはめ部分において、特段の行動として認定した行為を「隠ぺい、仮装行為と評価し得る積極的な不正行為」と判示して、特段の行動も積極的な行為と位置付けている。最高裁平成7年判決が「積極的な行為が存在したことまで必要とするのではなく、当初から過少に申告することを意図し、その意図が外部からもうかがい得る特段の行動」としていることからすると、「積極的な不正行為」とまで指摘する必要があったのかやや疑問に感じる。それは、最高裁平成7年判決が、積極的な行為がなくても重加算税を賦課する場合があることを説示しているからであり、特段の行動として認定した行為を「隠ぺい、仮装行為と評価し得る積極的な不正行為」と判示して「積極的な」と表現したことに多少の矛盾を感じるからである。

特段の行動として認定した行為は、仮装取引と原始記録の破棄とに分類できるのであるが、本件事案は各店舗の所得の帰属が争われた事案で、他人名義の使用により所得の帰属を、外形上納税者に帰属させないように仮装取引をしているものであるから、特段の行動として隠ぺい・仮装と評価すべき行為を認定するよりも、当該仮装取引を直接的に隠ぺい・仮装と認定できる事案であると考えられる。

(7) 【事例7】福岡地裁平成22年5月27日判決(税資260号順号11446)⁽⁷⁸⁾
 <事案の概要等>

年金受給者が外国為替証拠金取引(以下、「FX取引」という)を複数の業者と店頭取引していた。期限後申告、FX取引の一部除外申告、修正申告により重加算税賦課決定がなされたが、税務調査の違法、申告しなかった正当な理由、隠ぺい・仮装行為が存在しないことなどを主張してその取消しを求めた事例。

(78) 控訴審である福岡高裁平成22年12月28日判決(税資260号順号11590)、上告審である最高裁平成23年5月25日第二小法廷決定(税資261号順号11691)でも第1審の判断が維持されている。

<判示事項>

「原告は、株式の取引による損失を取り戻す目的で自らF X取引を行い、かつ、複数のF X取引業者から、月別あるいは年間の取引状況を報告する書面の送付を受け、それらに大体目を通していたというのであるから、原告は、平成 17 年分の所得税の確定申告に当たり、F X取引による利益が存在することについて、十分に認識していたものと認められる(原告は、利益の存在を十分に認識していなかったと主張するが、採用できない。)」また、「原告の供述内容に照らせば、原告は、申告の必要について認識していた」と認定し、「原告は、平成 17 年分の確定申告書の作成に当たり、丙事務員に対し、年金と譲渡関係以外には収入はないと述べ、F X取引に関しては何も述べず、その結果、F X取引に係る所得について一切記載のない確定申告書を提出したものであり、この原告の行動は、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に当たるといふべきである。」と判示した。平成 18 年分についても、「原告は、G分の所得について確定申告をする以上、他のF X取引業者分の所得についても確定申告が必要であることは当然認識していたといふべきであるにもかかわらず、あえて、丙事務員に対して、G以外の業者のF X取引に関する資料を提示せず、源泉徴収で納付済みであると述べたものであるから、この原告の行動は、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に当たるといふべきである。」と判示した。

<特段の行動として認定した行為>

丙事務員とは原告が確定申告書を作成するに当たり、依頼した税理士事務所の事務員である。

- ・ 税理士に対するF X取引の秘匿及び虚偽説明

この事案では、税務調査において、F X取引関係の資料等の提出を拒む姿勢をとっていたことや調査担当者が把握していたF X取引業書の質問が

出て初めてその取引を認めるも他のFX取引業者との取引はないと虚偽答弁を行っているが、これらのことについては、特段の行動とは裁判所は認定せずに、原告が申告の必要を認識しながらあえてFX取引に係る多額の所得の存在を丙事務員に秘匿したものと認めてこれを特段の行動と認定している。これについては、税務職員から指摘を受けてすぐに認めれば重加算税は免れると誤解を招きかねないと危惧され、納税者は本件の調査開始時点においては、FX取引があることを認めていないのであるから、税務職員に対する虚偽答弁として特段の行動と認定すべきであるように考えられる。

(8)【事例8】東京地裁平成25年4月16日判決(税資263号順号12200)⁽⁷⁹⁾

<事案の概要等>

原告はキャバクラ店及び居酒屋店を経営するとともに、キャバクラ店の店舗を第三者に転貸し、所得を得るなどしていたにも関わらず、これらの事業により生ずる所得が原告に帰属するものではないかのように仮装するなどして、所得税、消費税及び地方消費税を免れていたとして、各更正処分及び重加算税賦課決定処分を受けた。原告は、経営主体は原告ではなく、所得が原告に帰属するものではなく、また、隠ぺい及び仮装行為などないと主張して、各処分の取消しを求める事案。

<判示事項>

「原告は本件キャバクラ事業を経営して収入を得ていることを税務署に気づかれないようにするため、本件キャバクラ事業及び本件店舗転貸事業の経営主体が原告であるにもかかわらず、風営法等の許可をC社名義等で取得したり、P社名義で店舗等を賃貸するなどして、本件キャバクラ事業及び本件店舗転貸事業の経営主体がC社等であり、原告でないかのように仮装し」、「法定申告期限までに申告しなかったと認められる。そうすると、原告は、自らの所得を隠ぺいし、あるいは本件キャバクラ事業及び本件店

(79) 事例8は第1事件として納税告知等取消請求事件、第2事件として所得税等決定処分等取消請求事件があり、第2事件は地裁で確定している。

舗転貸事業の経営主体が C 社等であるかのように仮装して、当初から所得を法定申告期限までに申告しないことを意図し、その意図を外部からもうかがえ得る特段の行動をした上、その意図に基づき法定申告期限までに申告をしなかったというべきである。」と判示した。

＜特段の行動として認定した行為＞

- ・ 風営法等の許可を C 社名義等で取得したり、P 社名義で店舗を賃貸するなどキャバクラ事業及び店舗転貸事業を経営主体が C 社等であり、原告でないかのように仮装したこと

本件は所得の帰属を仮装している事案であり、仮装した経営主体の名義を利用して取引を行い原告本人に帰属しないようにしているのであるから、仮装取引として直接的に隠ぺい、仮装と認定できた事案であろうと考えられる。

(9)【事例 9】名古屋地裁平成 25 年 11 月 14 日判決(税資 263 号順号 12334)

＜事案の概要等＞

原告は貸金業を営む個人事業者である。平成 20 年分の所得税の確定申告の際に必要な経費として計上していた貸倒金に計上不足があったとして更正の請求を提出したが、貸倒金の必要経費算入は認められないとして更正すべき理由がない旨の通知を受け、更に貸倒金の必要経費算入の是正と平成 18 年分から平成 20 年分の収入計上漏れに係る修正申告を提出したところ、各年分の所得税について過少申告加算税及び平成 20 年分について重加算税を賦課されたことから、それらの取消しを求めた事案。

＜判示事項＞

「本件債権については、平成 10 年 9 月 25 日の弁済を最後に債務者が行方不明となり、その全額の回収不能が明らかになったため、本来であれば、その頃に貸倒れになったものとして損失計上すべきであって、平成 20 年分の所得税の確定申告において必要経費として損金算入することはできないものであるにもかかわらず、原告は、A の株式の売却によって多額の収

入が平成 20 年中に得られる見込みとなるや、これに対する課税を免れる意図で、所得を過少に申告するために必要経費を過大に計上しようと企図し、平成 20 年になって突如、本件債権の債務者である乙を被告とする別件訴訟を提起し、乙に届くはずがないことを知りながら、債権放棄通知書を乙の最終住所地に投函するなど、本件債権が平成 20 年内に新たに貸倒れとなったかのように装ったものであるから、これら原告の一連の行為は、平成 20 年の所得税の確定申告において所得を過少に申告することを意図して行われたものというほかはない。・・・原告は、上記意図に基づき、本件債権の一部を必要経費として算入する内容で平成 20 年分の所得税の確定申告をしたものである。したがって、原告は、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」と判示した。

<特段の行動として認定した行為>

- ・ 過去に貸倒れとして処理すべき債権を平成 20 年内に新たに貸倒れとなったかのように装った行為

この事案では別件訴訟により債権の確認判決を受け、さらに債権放棄通知書により貸倒金の発生という見せかけの事実を創出したものであり、判決文でも「新たに貸倒れのように装ったものである」と指摘しており、仮装行為に分類できるので、直接的な隠ぺい、仮装の認定をすることも可能であったと考えられる。

4 法人税に関する事案

(1) 【事例 10】山口地裁平成 11 年 4 月 27 日判決（税資 242 号 436 頁）

<事案の概要等>

原告が、建設機械販売株式会社との間でなした約定に基づき、訴外人が同社から購入した船舶の購入代金につき債務引受をしたところ、代金債務の一部の支払債務を免除されたにもかかわらず、未払金があるかのように

装い、支払債務の免除を益金の額に計上することなく法人税の確定申告書を提出した。被告（税務署長）が債務免除益を益金の額に加算して更正処分及び重加算税の賦課決定処分を行ったので、各処分の取消を求めた事例。

本件の係争事業年度は平成7年3月期決算のものである。

<判示事項>

原告は昭和62年3月期及び昭和63年3月期に債務免除を受けており、その際、代表者の妻は顧問税理士の事務員から、債務免除を受けた場合には雑収入として益金に算入すべきことを説明されている。本件債務免除益についても雑収入に計上すべきことを当然認識していたと認定した。

隠ぺい・仮装の行為については、妻は税理士から事務員を通じて指示されていた、「決算期の都度、丸紅建機に対する未払金に関する残高証明書を取り寄せて提示するようにとの指示にしたがわず、右未払金残高は従前と同一であるとの申述を繰り返すのみで、本件債務免除を受けた事実を報告することはなく」、また、本件申告書の作成に当たっても、事務員に対し、「本件係争事業年度に丸紅建機に支払った七〇万円はあくまで丸紅建機に対する未払金の内入れであると説明し、同人をして右未払金が存在するものと誤信させ、本来益金として計上すべき本件債務免除の額をそのように計上せず、所得金額を過少に記載した本件申告書を」税理士に作成させ、被告に提出している。さらに、原告の代表者及び妻は「税務調査に際しても、阿野係官に対し、同係官による丸紅建機に対する反面調査が行われるまでは、丸紅建機に対して未払金が依然存在するとの申述をなし、本件確認書を提示しないなど、本件債務免除を受けた事実を隠ぺいする態度、行動を貫こうとしていたことが認められる」と認定し、「原告は、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といわざるをえず、これによれば、原告において、法人税の計算の基礎となるべき事実の一部を隠ぺいし、その隠ぺいしたところに基づいて、被告に対し、本件申告書を提出したことになるから、国税通則法六八条一項所定の課税要件を充足

していることは明らかなどころである。」と判示した。

＜特段の行動として認定した行為＞

- ・ 税理士事務員に対する債務免除があったことの秘匿、未払金の虚偽説明
- ・ 税務調査における虚偽答弁及び確認書の不提示

特段の行動として認定した行為は税理士に対する秘匿・虚偽説明、税務調査の虚偽答弁と分類できる。

(2) 【事例 11】東京地裁平成 17 年 7 月 28 日判決(税資 255 号順号 10091)⁽⁸⁰⁾

＜事案の概要等＞

被告が、支払利息に仮装して役員又は関係者に対する利益供与を行ったとして当該支払額の損金算入を否定して所得金額を加算するなどして、原告につき 5 事業年度分及び原告が吸収合併した被合併法人につき 2 事業年度分の各法人税の更正処分をするとともに、重加算税賦課決定処分及び過少申告加算税賦課決定処分をしたことに対して、原告が、各処分の取消しを求めた事例

＜判示事項＞

「ベントリアンローンに係る取引についての評価センター⁽⁸¹⁾の行為は、実質的に P 1 1 4 兄弟と評価センターとの融資取引であるベントリアンローンの資金をわざわざ海外に迂回させ、海外の投資家と評価センターとの間の融資契約であるかのように見せかけるために S P C を介在させて、年

(80) 控訴審の東京高裁平成 18 年 6 月 29 日判決(税資 256 号順号 10440)では、第 1 審で被告が敗訴した部分を取消し、原告の請求をすべて棄却し、上告審である最高裁平成 20 年 6 月 27 日第二小法廷決定(税資 258 号順号 10980)も東京高裁の判断を維持している。

第 1 審で敗訴した部分はシナジープラスに対する E B 債 1 (原告が発行した満期米ドル建他社株償還特約・劣後特約付社債)に係る適正利率を超える部分が使途秘匿金に当たるとは言えないとされたものである。

(81) 評価センターとは株式会社日本鑑定評価センターのことであり、原告を合併法人とし、評価センターは被合併法人となっている。

利 11 パーセントという利率が海外投資家向利率として正当なものであるかのように仮装するとともに、本来の資金拠出者である P 1 1 4 兄弟に対する 3.2 パーセントの利率及び諸経費相当の 0.22 パーセントを控除した 7.58 パーセントの利息相当額について、ラファエロによるベントラー社の 1 万米ドル分の優先株の取得に伴う利益分配の形状をとることで、P 3 及び P 4 に対する利益供与の意図の発覚を隠ぺい・仮装し、支払利息に名を借りて利益供与を行ったものであるということができる。そして、このような行為は、通則法 68 条 1 項の『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』行為であるといえるから、同項の規定に基づいてされた平成 13 年 3 月期重加算税賦課決定処分（ただし、平成 13 年 3 月期重加算税変更決定処分により一部取り消された後の部分）は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。」と判示した。

さらに、判決は平成 7 年最高裁判決を引用して、「本件においては、評価センターが P 3 及び P 4 に 7.58 パーセント相当額をそのまま拠出すると、評価センターにとっては、損金算入の制限がある寄附金となることや、P 3 及び P 4 においても所得税が課税されることは明白であり、上記のとおり、ことさら無用な S P C 等を介在させて、7.58 パーセントの利息相当額を水増しして支払利息として計上し、これを損金の額に算入した原告の行為計算からすると、原告は、課税所得を少なく申告しようとした意図が当初からあったといえることができるのであって、このような意図は、ベントリアンその他の外国法人や外国信託を設立し、債券の発行その他のことさら複雑かつ迂遠な取引を仕組み、これを実行した事実からうかがい知れるところであるから、評価センターには、当初から過少申告を意図し、これを外部からうかがい得る特段の行動を行い、かつ、その過少申告の意図に基づいて、申告を行ったことが認められるから、重加算税の賦課要件を満たす事実が存在するともいえることができる。」とも判示した。

＜特段の行動として認定した行為＞

- ・ ベントリアンその他の外国法人や外国信託を設立し、債券の発行その他のことさら複雑かつ迂遠な取引を仕組み、これを実行した事実

本件は、同一の経済取引行為に対して、正当な支払利率であるかのように仮装し、利益供与を株式の利益分配の形を利用したとして、直接的に隠ぺい・仮装行為を認定する一方、他方ではベントリアンその他の外国法人や外国信託を設立し、債券の発行その他のことさら複雑かつ迂遠な取引を仕組み、これを実行した事実を特段の行動と認定している。そして「事実が存在するともいうことができる」という表現ぶりから二つの認定方法を同列に扱っていると考えることができる。

(3) 【事例 12】岡山地裁平成 18 年 3 月 23 日判決（税資 256 号順号 10348）

＜事案の概要等＞

原告会社が、本件使用人給与、役員報酬、役員退職給与、打切支給退職金をそれぞれ損金算入して確定申告したところ、被告税務署長が、各損金算入を是認できないとして、更正処分、重加算税の賦課決定処分等を行ったことから、原告が各処分の取消しを求めた事例

＜判示事項＞

使用人給与については、「原告は、平成 9 年 10 月ころ、戊に対して、『A に籍を置くから』と告げて、原告の労働者名簿に戊の名前を記載したこと、原告は、戊の出勤の状況を確認していないのに、あえて戊の出勤簿に『出』と記載していたこと、原告は、戊から労務の提供を受けていないことを認識し、あるいは、戊の行為が月額約 45 万円という高額の給与に相当するものではないことを認識していたにもかかわらず、あえて給与支給明細表に本件使用人給与の額を記載し、確定申告においてこれを損金の額に算入したことが認められる。そうすると、原告は、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窺い得る特段の行動をしたものと認められるから、その意図に基づいて原告のした本件の過少申告行

為は、国税通則法68条1項所定の重加算税の賦課要件を満たすものといふべきである。」と判示した。

役員報酬については、「原告は、平成7年12月21日以降、丙が原告の事務所に出勤していない事実を認識しながら、あえて丙の出勤簿に『出』と記載していたこと、原告は、平成7年7月25日以降、丙が原告の取締役会に出席していない事実を認識しながら、あえて平成8年6月1日及び平成9年1月31日付け取締役会議事録に丙が出席した旨記載していたこと、原告は、丙が平成7年7月25日時点でもはや原告の取締役を続ける意思がなかったことを認識し、又は、遅くとも平成7年7月以降、丙が取締役としての職務を全く行っておらず、本件役員報酬には役員報酬としての実体がないことを認識していたにもかかわらず、あえて給与支給明細表に本件役員報酬の額を記載し、確定申告においてこれを損金の額に算入したことが認められる。これによれば、原告は、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窺い得る特段の行動をしたものと認められるから、その意図に基づいて原告のした本件の過少申告行為は、国税通則法68条1項所定の重加算税の賦課要件を満たすものといふべきである。」と判示した。

<特段の行動として認定した行為>

- ・ 退職した従業員の名前を労働者名簿に記入したこと
- ・ 出勤の状況を確認していない若しくは出勤していない事実を認識しながら出勤簿に「出」と記載したこと
- ・ 高額の給与に相当する行為ではないと認識しながら給与支給明細表に使用人給与として記載し、損金の額に算入したこと
- ・ 取締役会に出席していないのに取締役会議事録に出席したと記載したこと
- ・ 役員報酬としての実体がないにもかかわらず、給与支給明細表に役員報酬の額を記載し、損金の額に算入したこと

特段の行動と認定した行為は原始記録の改ざん及び虚偽帳簿の作成と分類することができる。

本件は特段の行動を認定し、重加算税を認容しているが、原始記録の改ざん及び虚偽帳簿の作成が明らかであるので、直接的に隠ぺい・仮装行為を認定し、重加算税賦課が認められる事案と考えられる。

(4)【事例 13】横浜地裁平成 21 年 8 月 26 日判決(税資 259 号順号 11261)⁽⁸²⁾
＜事案の概要等＞

運送業を営む原告が、その所有する車両の修理を訴外法人 B に行かせたとして、当該費用を修繕費として損金の額に算入して法人税等の各確定申告をしたところ、原告自ら上記修理を行ったにもかかわらず、これを訴外法人が行ったように修理の事実を仮装したとして、国税通則法 68 条 1 に基づき、法人税等の各重加算税賦課決定処分を受けたことから、その取消を求めた事例。

＜判示事項＞

本件経理処理は、「備車費勘定に計上していた乙の給与相当の金額を、平成 16 年 3 月に B に対する貸付金として振替計上し、同時に本件修理代金を修繕費勘定に計上したというものであり」、「本件経理処理を行った時期が平成 16 年 3 月期の期末である同年 3 月であること、本件修理代金及びこれに係る本件消費税等相当額は平成 16 年 3 月期の終了時点で全額が未払になっていること」、訴外法人が「本件修理代金のうち平成 15 年 4 月から同年 8 月までのもの合計 1498 万 8060 円を平成 15 年 8 月期の売上勘定に計上していないこと」からして、「本件経理処理は、原告が決算期になって税負担の回避を図ることを意図し、実体のない本件修理代金を修繕費に計上するとともに、上記修繕費計上と矛盾を生じさせないために本件各車両の修理を行った乙に対して支払った給与相当額を訴外法人に対する貸付金に振り替えたものと推認することができる。

(82) 控訴審である東京高裁平成 22 年 1 月 27 日判決(税資 260 号順号 11371)でも第 1 審の判断が維持され確定している。

そして、このような本件経理処理は、税額を過少に申告するという原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認めることができる。」と判示した。

＜特段の行動として認定した行為＞

- ・ 実体のない修理代金を修繕費に計上し、修理を行った乙に対して支払った給与相当額を訴外関係法人に対する貸付金に振り替えたこと

この事案は、原告代表者の子が代表取締役となっている訴外法人Bを利用した仮装取引であり、帳簿の虚偽記載（経理処理の仮装）の事案である。

会計事務所事務員の言われるままに経理処理を行ったとの原告主張に対しても「原告代表者自身も、本件各修理を原告ではなくBが行ったことを前提とする本件経理処理を行うことが、原告自らが行った本件各車両の修理をBが行ったかのように仮装するものであるとの認識を有していたものと認めすることができる。」と判示されており、帳簿の虚偽記載（経理処理の仮装）の認識、即ち故意も認定されているので、直接的に隠ぺい・仮装を認定していいように思われる事案である。

(5)【事例14】平成21年11月20日名古屋高裁判決(税資259号順号11320)⁽⁸³⁾

＜事案の概要等＞

法人の確定申告において、経費の繰上計上や収入の繰延計上をしたところ、重加算税賦課決定処分を受けたことから、処分の取消を求めたところ、第1審で棄却されたことから控訴された事例

＜判示事項＞

第1審の判断を補完する形で、「とりわけ税理士は、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しており(税理士法1条)、納税者が課税標準等の計算の基礎となる

(83) 第1審である名古屋地裁平成20年10月30日判決(税資258号順号11066)においては帳簿操作したことを直接的に隠ぺい・仮装行為を認定している。

上告審である最高裁平成23年1月25日第三小法廷決定(税資261号順号11597)でも原審の判断が維持されている。

べき事実を隠ぺいし、若しくは偽装していることを知ったときは、直ちに、その是正をするよう助言する義務を負っている(同法 41 条の 3)。したがって、本件においても、P 7 税理士は、控訴人代表者から所得金額を減少させるよう不正な経理処理をすることを依頼されたことに対し、直ちに、これを是正するよう助言する義務を負っていたものである。しかるに、P 7 税理士は、このような助言義務に違反して、控訴人代表者の意向に従い、上記認定のとおり確信的かつ意図的に売上げの計上を繰り延べ、経費の計上を繰り上げたものであって、控訴人は、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ものと認められるから、重加算税の賦課要件を満たすものである。この点、単に当該事業年度の所得金額を少なくし、次事業年度にその分を繰り越そうとしたにすぎないから、重加算税の賦課要件を充足しないという控訴人の主張は採用できない。」と判示した。

<特段の行動として認定した行為>

- ・ 税理士は税理士法の助言義務に違反して、控訴人代表者の意向に従い、確信的かつ意図的に売上の繰延計上、経費の繰上計上を行ったこと

控訴人は証拠資料には何ら加工しておらず、資料の隠匿や真実の所得の調査解明を困難にした事実はなく、最高裁平成 6 年判決及び最高裁平成 7 年判決で認定された事実関係と同程度の事実関係にないから、重加算税の賦課要件を充足しないと主張したことに対し、帳簿操作を行った行為が特段の行為に当たるという判断を示したものと考えられる。控訴人が主張した事実関係はその悪質性というところに主眼をおいたものと考えられるが、それに対し高裁判決は悪質性にふれることなく、客観的に捉えられる行為を特段の行動として重加算税の賦課要件を充足するとしたものであろう。

思うに悪質性の観点は刑事処分の判断には必要とされるであろうが、行政処分としては悪質性という主観的要件より、法令違反の形式的な要件を

客観的に判断できる要件が重視されるべきものであることからすれば、当然な判断といえる。重加算税の賦課要件の充足は、そもそも第1審が帳簿の不正操作を隠ぺい・仮装と認定しており、高裁判決も引用しているのであって、基本的にはその認定で重加算税の賦課要件を判断するには十分であったと考えられる。

(6)【事例 15】大阪地裁平成 23 年 3 月 24 日判決(税資 261 号順号 11650)⁽⁸⁴⁾
＜事案の概要等＞

関係会社である原告 A と原告 B は、修正仕訳の方法によって原告ら間の取引金額の調整のほか、架空の貸倒損失を計上、不動産譲渡益を除外等の方法によって、原告らが損益計算書等によって把握している原告ら個別の所得金額に更に調整を加えた上で確定申告を行っていたところ、処分庁から更正処分及び重加算税賦課決定処分を受けたことから、その取消しを求めた事例

＜判示事項＞

「原告らが、修正仕訳の方法によって仕入金額、売上高等を調整したり、架空の貸倒損失を計上したり、不動産譲渡益を除外したりしたことは、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というべきであって、原告らは、その意図に基づく過少申告をしたのであるから、原告らの本件各事業年度の法人税については重加算税の上記賦課要件が満たされるものというべきである。」と判示した。

＜特段の行動として認定した行為＞

- ・ 修正仕訳の方法により仕入金額、売上高等を調整したこと
- ・ 架空の貸倒損失を計上したこと
- ・ 不動産譲渡益を除外したこと

本件は、帳簿操作、架空経理等が認定されており、直接的な隠ぺい、仮

(84) 控訴審である平成 24 年 2 月 24 日大阪高裁判決(税資 262 号順号 11891)においても原審の判断が維持されている。

装を認定できると考えられる事案である。この事案では税理士が決算修正を行って申告していたことについて、法人の代表者が税理士に対し申告所得金額を指示したことはないし、具体的にどのような処理を行った上で最終的な申告をしていたのか知らないと主張しているが、法人の代表者が年間実績表によって原告らの所得金額をおおむね正確に把握していたにもかかわらず、税理士が作成した申告内容に同意を与えていたことを認定しているため、税理士と意思を通じて隠ぺい、偽装行為を行っていたものと考えられることができる。

5 「特段の行動」と認定した客観的事実の整理

上記3所得税に関する事案及び4法人税に関する事案の裁判事例⁽⁸⁵⁾について、「特段の行動」と認定した客観的事実を次表のように整理した。

特段の行動と認定された事実は広範囲に及んでいるが、認定事実の中には、特段の行為と認定しなくても、従来の隠ぺい、偽装と同様に直接的に隠ぺい、偽装を認定できると考えられる事案が多く含まれる結果となった。

(85) 相続税に関する事案は平成7年4月28日最高裁第二小法廷判決を引用している事例を数件把握できた。しかしながら、平成12年6月23日長野地裁判決（税資247号1360頁）は、相続財産である預金の存在及びその残高証明書を税理士事務所事務員に秘匿したことは特段の行動と考えられるところ、判示では隠ぺいに当たることは明らかと説示し、特段の行動とは明示していない。ほかに把握した事例では隠ぺい、偽装の行為を直接的に認定しているため特段の行動の事例として取り上げるものがない。

(表4) 特段の行動を認定した客観的事実

分類項目	認定した客観的事実	備考
意図的もしくはあえて無記帳	殊更に金銭の貸付関係の記載を一切記載しなかった	事例1
	売上伝票の破棄	事例2
	株式売買報告書の破棄	事例3・事例5
	必要経費を記帳していながら、収入はあえて帳簿を作成しない	事例4
	営業日報等の資料がありながら、帳簿を作成することなく定期的に破棄	事例6
記帳操作等	退職した役員及び従業員の出勤簿、取締役会議事録に役員の出席を記載、給与支給明細書等を作成	事例12
	実体のない修理代金を修繕費に計上し、修理を行った従業員に対して支払った給与相当額を訴外関係法人に対する貸付金に振り替え	事例13
	税理士は税理士法の助言義務に違反して、法人代表者の意向に従い確信的かつ意図的に売上を繰延計上、経費を繰上計上	事例14
	修正仕訳の方法により、仕入金額、売上金額の調整、架空の貸倒損失の計上、不動産譲渡益の除外	事例15
申告書添付書類への虚偽記載	内容虚偽の財産債務の明細書の提出	事例3
	知人に指示して内容虚偽の収支内訳書を作成	事例4
仮名・借名取引	休眠法人を利用した借名による不動産賃貸契約	事例2
	風俗営業の許可申請、クレジット加盟店契約の他人名義使用	事例6・事例8
	店舗転貸事業をP社名義で行い所得の帰属を仮装	事例8
仮装取引	過去に貸倒れとして処理すべき債権を新たに貸倒れとなったかのように装った行為	事例9
	外国法人や外国信託を介在させて、ことさら複雑かつ迂遠な取引を仕組み、これを実行(利益供与を支払利息に仮装)	事例11
その他	税務調査時の事実の秘匿、虚偽答弁、資料の不提示、不協力	事例1・事例3 事例10
	税理士に対する事実の秘匿、資料の不提示、虚偽説明	事例2・事例3 事例5・事例7 事例10

第2節 「特段の行動」を認定した裁判事例の検討

1 特段の行動における隠ぺい、仮装の範囲

最高裁平成7年判決は「隠ぺい、仮装と評価すべき行為」について、「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、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」場合には、隠ぺい、仮装の要件を満たすとしていることから、特段の行動は従来の積極的な行為の隠ぺい、仮装とは別概念のような印象を受ける。

しかしながら、第1節で示した最高裁平成7年判決を引用した裁判事例は、むしろ特段の行動の中に、従来の積極的な行為の隠ぺい、仮装を内包させて、隠ぺい、仮装と評価すべき行為の範囲を広げたように思える。

それは、前節5で整理した表「(表4) 特段の行動を認定した客観的事実」をみても、少なくとも記帳操作等、申告書添付書類への虚偽記載、仮名・借名取引及び仮装取引に分類した認定事実は、収支内訳書や損益計算書の虚偽記載⁽⁸⁶⁾、売上除外、架空人件費など従来の積極的な隠ぺい、仮装行為といえるものが、特段の行動として認定されているからである。

また、その他欄は認定事実から最高裁平成7年判決の事案と酷似する事案であり、従来の積極的な隠ぺい、仮装を必要とする考え方では、隠ぺい、仮装とはされなかった事例と考えられる。無記帳欄は原始記録の破棄など近藤氏の特段の行動の例示に沿うものとも言えるが、重加算税に関する事務運営指針でも原始記録の破棄は隠ぺい、仮装として例示されていることから、直

(86) 長田行雄・前掲(49)19頁。長田氏は、「納税申告書に添付して提出する書類などに偽りなどの記載がある等の場合は、そのことが隠ぺい又は仮装の事実にあたることはいうまでもなからう。」と述べられている。売上除外や架空経費が積極的な隠ぺい・仮装行為とされるなかで、収支内訳書や損益計算書は帳簿等に記載されたものが勘定科目ごとに合計した値が記載され、所得を算出するための集計表としての機能を持つものであり、収支内訳書等が売上除外後の金額や架空経費等が計上された後の金額で作成されているとすれば、内容虚偽の収支内訳書等になるものであり、これを添付することは隠ぺい、仮装と言えらる。

接的な隠ぺい、仮装と認定できるとも考えられる。しかしながら、隠ぺい、仮装の範囲は無記帳であるために何を申告し、若しくは申告していないかが不分明でその認定が困難である。例えば、残された原始記録から所得金額を算出し、申告された所得金額と一致したとしてもその原始記録を基に申告されたと推認できるだけであり、残された原始記録の一部を申告せず廃棄した原始記録の一部を申告のための計算上、集計していた可能性は少なからずあろうし、原始記録から算出した所得金額と申告された所得金額が不一致であるときは、そもそもとして申告された所得金額の算出過程が不明瞭であることもあって、残された原始記録のうち、どれを申告に用いているかさえも判然としない。原始記録のほとんどすべてが破棄されているような場合には、なおさら取引の個別の計上の有無を認定することは不可能とも言える。そうすると、所得の計算上、個々に集計の対象となっているかという個別の認定よりも、全体の結果として過少となっていることを重視し、そこに過少に申告をしようという意図が見いだされれば、重加算税の賦課要件を満たすと考えるべきである。そう考えたとしても、原始記録の破棄がうっかりとしたものであれば、それ以外のものからその内容を確認できるはず⁽⁸⁷⁾であるから、隠ぺい、仮装か、そうではないかの区別は可能であると考えられる。

もっとも、このように考えたとしても、公表外の銀行口座や仮名、借名取引により個別に把握できた場合は、申告に反映されていないという強い推認が働くので、この点の個別性は優先されるべきであろう。

2 直接的な隠ぺい、仮装行為と特段の行動との対比

上記1の特段の行動が従来の積極的な隠ぺい、仮装行為を内包し、隠ぺい、仮装行為の範囲を広げたという考え方を検証するため、若干の裁判事例をみておく。

(87) 例えば、請求書の一部の原始記録がない場合であっても、その入金記録である領収書や入金口座で確認が可能であろう。この場合に、通常使用する領収書とは別の領収書や入金口座を使用し、調査で容易に確認することができない状態であれば、それはうっかりしたとは言えないと考えられる。

(1) 【事例 11】の東京地裁判決

【事例 11】において記述しているとおり、東京地裁は利息相当額について、優先株の取得に伴う利益分配の形状をとることで、P 3 及び P 4 に対する利益供与の意図の発覚を隠ぺい・仮装し、支払利息に名を借りて利益供与を行ったものであり国税通則法 68 条 1 項の課税要件を満たすとしている。

更に東京地裁は、過少申告の意図をベントリアンその他の外国法人や外国信託を設立し、債券の発行その他のことさら複雑かつ迂遠な取引を仕組み、これを実行した事実からうかがい知れるから、当初から過少申告を意図し、これを実行した事実から外部からうかがい得る特段の行動を行ったことが認められるので、重加算税の賦課要件を満たす事実が存在するともいうことができると判示した。

同一の行為に関して、最初の判断過程では直接的な隠ぺい、仮装を認定し、次の判断過程では、最初の判断過程での見方を変えて、特段の行動を認定していると考えられ、直接的な隠ぺい、仮装と特段の行動とを重複的に認定している。

(2) 【事例 14】の名古屋地裁判決と名古屋高裁判決

【事例 14】にて記述したとおり、名古屋高裁は、名古屋地裁の判示文を付加する形で、税理士は税理士法の助言義務に違反して、控訴人（原告）代表者の意向に従い、確信的かつ意図的に売上計上の繰り延べ、経費計上の繰り上げを行ったことを特段の行動と認定している。

名古屋地裁の判示では、原告代表者は租税負担を軽減すべく、顧問税理士に平成 15 年 3 月期の所得額を減少させるような経理処理をするように依頼し、顧問税理士において、損金の繰上計上や益金の繰延計上をして総勘定元帳を作成し、これに基づいて法人税確定申告書を提出したことを顧問税理士と意思を通じて意図的に過少申告をしたものと言うべきであるから、国税通則法 68 条 1 項に該当するとしており、直接的に隠ぺい、仮装を認定している。更に名古屋地裁は原告が期間損益の変動による所得減少

は重加算税賦課決定の要件を充足せず、重加算税の事務運営指針によっても許容されていないと主張したことに対し、事務運営指針及び執務参考資料は、期間損益を無条件に重加算税賦課決定の対象としないとするものでなく、意図的にされた期間損益の調整は不正のものとするものとしており、本件の経理処理が税負担軽減の目的をもって意図的にされたことと認定した上で、これを重加算税賦課決定の対象としたことが事務運営指針に反する運用ではないと原告の主張を退けているが、この説示部分からも意図的な期間損益の調整をしたことが、隠ぺい、偽装行為に当たると直接的に認定していると考えられる。

同一の一連の行為に対し、名古屋地裁が直接的な隠ぺい、偽装行為を認定し、名古屋高裁は特段の行動を認定しているため、地裁、高裁の違いはあるが、同一の事案であり高裁が地裁の判断を付加するように説示していることから、重加算税の要件を重複的に認定していると考えられる。

なお、【事例 14】のように、高裁と地裁で同一の行為に対して直接的な隠ぺいと特段の行動とを重複的に認定している事例としては、他に【事例 5】に記述した大阪高裁と神戸地裁の例があるが、神戸地裁が直接的に隠ぺい、偽装を認定しているのに対し、大阪高裁は認定した事実ごとに直接的な隠ぺい、偽装と特段の行動を使い分けて認定しているようである。

(3) 津地裁平成 8 年 5 月 13 日判決（税資 216 号 337 頁）⁽⁸⁸⁾

貸付金に係る利息収入金額を雑所得に加算して更正処分及び重加算税賦課決定処分をした事案である。津地裁は債権を含む貸付金利息を雑所得として申告しなかったこと、原告は個人の貸付について顧問税理士にも全く話をしていなかったこと、税務調査に対しても、当初個人の貸付はないと述べていたことに基づけば、原告は、雑所得に該当するべき貸付金の受取利息等があることを知りながら、あえてこれを除外して確定申告をなしたものであるから、国税通則法 68 条 1 項により、原告に重加算

(88) 名古屋高裁平成 8 年 9 月 25 日判決（税資 220 号 949 頁）及び最高裁平成 11 年 2 月 4 日第 1 小法廷判決（税資 240 号 614 頁）でも第 1 審の判断が維持されている。

税を課した被告の処分は適法であると述べて、直接的に隠ぺい、仮装を認定した。この事案は最高裁平成7年判決を引用することもなく、特段の考え方にも依っていないが、認定された事実は最高裁平成7年判決と類似しており、特段の行動と認定することもできるものであろう。

3 小括

前節5で整理した表「(表4) 特段の行動を認定した客観的事実」及び上記2の事例からみると、従来の積極的な隠ぺい、仮装と特段の行動とは、概念上、全く別な領域と考えることは妥当でなく、領域的に重なる部分が多いと考えられる。また、従来の積極的な隠ぺい、仮装が必要とする考え方では、隠ぺい、仮装の範囲に含まれない行為が特段の行動として、重加算税賦課要件の充足が認められている。

典型的な隠ぺい、仮装行為の例として二重帳簿の作成があるが、二重帳簿を作成した行為を特段の行動と捉えれば、最高裁平成7年判決が示した、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の考え方で説明できる。例えば、典型的な二重帳簿は真実の帳簿が経営状況の把握や経営判断のために存在し正確に財務状況や経営成績が表示されるのに対し、虚偽の帳簿は税額負担を軽減するため過少申告をするように作成されているのであるから、そこには過少申告の意図があることは明らかであり、二重帳簿の作成行為が特段の行動として表れたこととなる。⁽⁸⁹⁾

このように従来の積極的な隠ぺい、仮装を必要とする考え方は、必ず隠ぺいする行為又は仮装する行為があるのであるから、特段の行動の考え方で説明できることになる。そうすると、特段の行動は従来の隠ぺい、仮装の行為を内包していると言えるのであり、重加算税賦課要件である隠ぺい、仮装の範囲を拡大させたものであるということが可能であろう。

(89) 記帳管理すべき対象を使用目的に合わせて作成し、結果的に二重の帳簿がある状況となっている場合、どちらの帳簿を使用しても正しい所得金額を導くことができるのであれば、ここでいう二重帳簿ではない。

第3節 特段の行動の認定方法の検討

1 特段の行動の認定方法

隠ぺい、仮装については「事実の隠ぺいとは、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又は一部を隠すことをいい、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。隠ぺい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」⁽⁹⁰⁾と説明されている。二重帳簿の作成、架空仕入れ若しくは架空経費の計上、棚卸資産の一部除外を事実の隠ぺい、虚偽答弁を事実の仮装とするものもある。⁽⁹¹⁾

これらの概念は帳簿がある場合には、帳簿に事実を記載しない若しくは事実以外のことを記載することにより内容虚偽の帳簿が公表帳簿として作成され、その帳簿から所得を算出するための計算がなされ、課税要件の充足を判断することにより、本来納めるべき税額を免れていると考えることができる。

帳簿に事実のみを正しく記載若しくは正当と判断される取引内容に基づいて記載された帳簿は本来あるべき帳簿であり、前述の内容虚偽となっている公表帳簿とは当然にその内容が一致しない。

本来あるべき帳簿と公表帳簿とを比較し、ある行為によって本来あるべき帳簿と公表帳簿とが一致せず、公表帳簿が過少な所得が計算される帳簿となっている場合には、そのある行為は、特段の行動であると考えられる。

第1節で取り上げた裁判事例も記帳がある事例は、真実の所得計算ができる本来あるべき帳簿が、記帳操作や原始記録の破棄、仮名・借名取引、帳簿

(90) 金子宏・前掲(1)790・791頁、福岡地裁平成21年12月22日判決（税資259号順号11353）でも事実の隠ぺい、事実の仮装を本文にあるとお示している。

(91) 志場喜徳郎ほか編・前掲(35)769頁

金子教授の説明と異なる部分のみを記載している。

また、品川・前掲(3)277頁以下に隠ぺい、仮装について論者や裁判例がどのように定義づけているか詳細に記述されている。

への不記載などの特段の行動が行われた結果、真実の所得が計算されない内容虚偽の帳簿に変わったものであり、それによって課税を免れたと考えることができる。過少申告をするために作成する二重帳簿はその好例であろう。実際に二重帳簿となっていないなくても、特段の行動がなかったとすれば本来あるべき帳簿はどのような内容であるかは、特段の行動によって隠された事実等を解明することにより十分可能であろう。

無記帳の場合には、通常では行い得ないある行為がある場合には、その行為の前後に帳簿を想定し、ある行為の前に作成されるであろう帳簿が本来あるべき帳簿であり、ある行為後に作成されるであろう帳簿が公表帳簿となる。そのある行為の前後に想定される帳簿を比較し、内容が一致せず、過少申告につながる帳簿が作成される結果となる場合には、そのある行為は特段の行動と考えることが可能である。

無記帳の場合にも、仮に帳簿があればと想定することにより、記帳がある場合と同様に検討することが可能と考えられ、ある行為により帳簿が内容虚偽の帳簿が作成されたと認定されれば、そのある行為は特段の行動といえ、意図的に行われた過少申告行為を評価することができると考えられる。

裁判事例も帳簿の有無を判断基準としておらず、ある行為が課税標準等の基礎となる事実を隠ぺい、仮装するものかで判断していると考えられるのであり、無記帳の場合であっても、仮に帳簿があったとしたら、ある行為により行為前後の帳簿の内容が一致せず、内容虚偽の帳簿が作成されたと想定できる判断基準は「特段の行動」に該当するか否かの一つの基準となり得るものと考えられる。

これを図で示せば次のとおりである。

(図1)



2 考えられる反論

考えられる反論がいくつかあるので、それを考えてみたい。

反論として考えられるのは、結果的に過少な申告となった場合は、帳簿の不一致といえるのであるから、すべて特段の行動として重加算税の対象が幅広く認定され、過少申告の余地が少ないというものであろう。

集計違算やうっかりとした帳簿への誤記載は、確かに帳簿が不一致になるケースであるが、納税者の行動としてはあくまでも適正な申告をしようとしているのであり、意図的に過少申告をしようとする通常行い得ないような行動が認識されることはないのであるから、特段の行動として評価する行動が現れないと考えられる。無記帳であっても、原始記録から集計して適正な申告をしようとしている場合には、仮に集計違算があっても原始記録は残されていると考えられる。(92)

集計違算や誤記帳の認定において、故意なのか過失なのかということに関して恣意性が入る余地があるとの指摘もあろうが、事実認定の場面ではそれらのことが単発的なものか、計画的なものか、重要な取引先のものか、原始記録が保存されているか等、個別の事案ごとに把握した事実から判断することとなる。また、不利益処分には理由附記を行うこととなったことから、「課

(92) 記帳をしていないこのような場合には、申告が済めば原始記録は不要と思ひ破棄したなどの理由は、申告後、税務調査が行われることがあることは広く知れ渡っていると考えられる状況となっていると考えられるので、このような理由は認められないであろう。

税庁がどのような個々の事実から『脱税の意図』の存在を客観的に認定したのかを明らかにさせることは、判断過程を透明化するとともに、「裁量の余地を大きく狭めることになろう。」⁽⁹³⁾と指摘されているように、その認定に当たっては自由裁量的なものとはならないと考えられる。

法令解釈に誤りがある場合や課税当局の解釈と異なる解釈をしている場合に、本来あるべき帳簿という観点からすると作成された帳簿は不一致となることが考えられる。これも帳簿内容を改ざんするような類のものではなく、課税当局と法令解釈を正当に争うべきものであるから、特段の行動とは評価され得ないと考えられる。⁽⁹⁴⁾

なお、この点について、法令解釈の主張をすればすべて免れるものではないであろう。例えば、工事進行基準が採用できないことを十分に認識しているにもかかわらず、工事進行基準に該当するように売上を2課税期間に分散するような記帳や、同様な取引内容であるにもかかわらず、取引先ごとや課税期間ごとに記帳方法を変えて所得を過少にするようなものは、法令解釈の誤り等に見せかけているに過ぎない。

また、無記帳には、そもそも行為がないという反論もあり得る。無記帳の場合は、記帳、帳簿保存等が義務化されているのであるから、あえて記帳しないという不作為はそれを一つの行為としてみるべきであり、無記帳という不作為以外に何らかの行為が認識される場合には、当然にその行為も併せて、帳簿を想定した判断基準を下に特段の行動となり得るか検討すべきである。

(93) 佐藤英明・前掲(66)87・88頁。

(94) 佐藤英明教授は「納税者が、申告書に記載されている所得金額や税額等が課税庁の解釈にもとづくそれらの金額よりも少額であることを認識していても、なお、『脱税の意図』なしとされ、重加算税の賦課対象とはならない範囲を確立すべきことが挙げられる。これは、特に、納税者が課税庁の法律解釈を真摯な態度で争う場合に生じる問題である。このような納税者は、ある意味では課税庁にとって最も『腹立たしい』者かもしれないが、そのことを制裁対象とする理由となしえないことは明らかであるし、また、現在の社会における「脱税」の認識という観点からも、これが『脱税』に含まれないことはほぼ明らかだと思われる。」(佐藤英明・前掲(66)90頁)と述べられている。

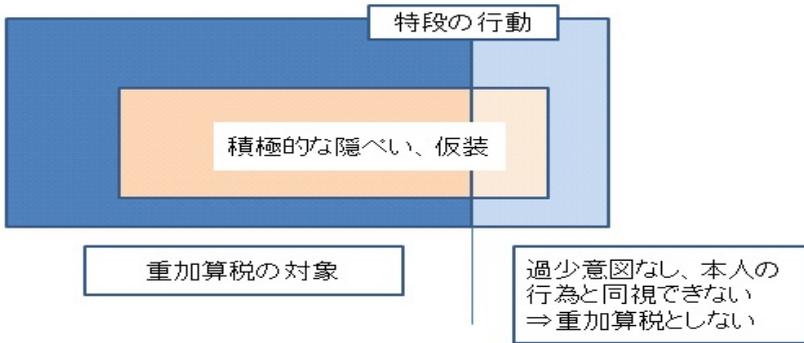
3 その他の検討事項

その他の検討事項について、一つ取り上げる。それは「特段の行動」があれば、必ず重加算税の賦課要件が満たされるかという点である。この点は重加算税の課税要件を満たさないことがあり得る。なぜなら、「特段の行動」はあくまで、「租税を免れる意図」を推認できる客観的な要素に過ぎないからである。

裁判事例として、最高裁平成 18 年 4 月 25 日第三小法廷判決（民集 60 巻 4 号 1278 頁）は「納税者以外の者が隠ぺい偽装行為を行った場合であっても、それが納税者本人の行為と同視することができるときには、形式的にそれが納税者自身の行為でないというだけで重加算税の賦課が許されないとすると、重加算税制度の趣旨及び目的を没却することになる。そして、納税者が税理士に納税申告の手続を委任した場合についていえば、納税者において当該税理士が隠ぺい偽装行為を行うこと若しくは行ったことを認識し、又は容易に認識することができ、法定申告期限までにその是正や過少申告防止の措置を講ずることができたにもかかわらず、納税者においてこれを防止せずに隠ぺい偽装行為が行われ、それに基づいて過少申告がされたときには、当該隠ぺい偽装行為を納税者本人の行為と同視することができ、重加算税を賦課することができる」と解するのが相当である。他方、当該税理士の選任又は監督につき納税者に何らかの落ち度があるというだけで、当然に当該税理士による隠ぺい偽装行為を納税者本人の行為と同視することはできない。」と判示している。当該事例は、税理士の隠ぺい、偽装を直接的に認定しているが、その行為が納税者の行為と同視できない場合、重加算税の適用がないことを示しており、隠ぺい、偽装を直接的な認定ではなく、特段の行動による認定を行ったとしても同様であろう。

今までの考え方を図に示すと次のとおりである。

(図2)



第4章 加算税制度の改正私案

第1節 加算税制度の改正私案

1 納税環境の整備に係る税制改正からの検討

平成23年度国税通則法の改正により、平成25年1月以降に行う全ての処分について理由附記が必須となった。ただし、個人の白色申告者に対する更正等に係る理由附記は、平成26年1月の記帳・帳簿保存等義務の拡大に併せて実施されている。⁽⁹⁵⁾

また、理由附記は「理由附記の機能の中心は、行政庁の慎重考慮の確保と相手方の不服申し立ての便宜」⁽⁹⁶⁾と説明されており、相手方の不服申し立ての便宜となるためには、具体的に理由附記することが求められる。そして、個人の白色申告者に対する更正に係る理由附記が記帳・帳簿保存等義務の拡大に併せて実施されることとしていることから理解できるように、納税申告に関する更正処分の理由附記を具体的にを行うためには、記帳、帳簿保存等が行われていることが前提であろう。

一般的記帳義務の導入は理由附記の趣旨からみても必然であったと考えられるのであるが、記帳義務違反に対する罰則規定がないことから、記帳義務が確実に履行されるか疑問視される場所である。筆者の税務署在勤時における経験から、記帳義務を履行して特典を享受できる青色申告者の記帳状況をみても、必要十分な記帳、帳簿保存等の状況にあるといえない者が見受けられるのであり、白色の記帳、帳簿保存等制度適用者にいたっては、年分ごとにその適用の有無が変動することを差し引いたとしても、十分な記帳と言えるかは疑問の余地なしとは言えない。

また、一方で記帳技術に乏しくとも、原始記録から正しく申告しようとする者がいることも承知しており、無記帳若しくは記帳、帳簿保存等義務違反

(95) 平成23年度税制改正大綱に明示されたよりも1年遅れて実施されている。

(96) 塩野弘『行政法Ⅱ〔第五版〕行政救済法』177頁（有斐閣、2010）。

であるという理由だけで隠ぺい、仮装を認定して重加算税を課すべきではないが、だからと言って、過少申告や無申告となっているこれらの者を一律に通常の過少申告加算税や無申告加算税を賦課しておけばいいというわけではない。意図ある過少申告等には、厳しい処分が必要であろうし、申告納税制度が帳簿の信頼性に担保されて成り立つ制度であることを踏まえれば、自らの所得が正しいと主張するだけの記帳、帳簿保存が行われている必要がある。

青色申告による複式簿記が理想ではあるが、青色、白色を問わず記帳技術の観点から簡易な簿記も認められているのであり、無記帳や帳簿保存等がないという状況は望ましい状況ではない。

また、「特段の行動」により重加算税の隠ぺい、仮装の概念、適用範囲が広げられたがそれも限定的に過ぎないのであり、「特段の行動」の考え方によっても隠ぺい、仮装とはならないが、結果的に過少申告となっている者や記帳、帳簿保存等が不十分なために過少申告となっている者には記帳、帳簿保存等を促す何らかの措置が必要である。

記帳、帳簿保存等の普及を図るために、青色申告制度があり、記帳等の義務を課す代わりに青色申告の特典が与えられるというインセンティブがあるが、平成25年分、平成26年分で青色申告割合が3ポイント程度の上昇があったものの、依然として50%台である。第1章に記載したとおり、青色申告の普及割合は横ばいの状況で推移していることから青色特典の誘因機能には不十分さがあり、特典を拡大しようとするすると課税の公平に大きな歪みをもたらすこととなる。廃業者や法人成り、新規開業者により納税者の入れ替わりがあることを考慮すると、50%台の横ばいで推移していることは青色申告の誘因機能は不十分でありながらも有効に機能していると考えるが、インセンティブとしては限界にきていると考えざるを得ない。

さらに、重加算税の課税要件である隠ぺい、仮装について主観的要素を重視することによりその対象者が拡大され、課税庁の裁量の余地がある問題に対しても、佐藤教授が提唱された重加算税賦課への詳細な理由附記及び白色申告者や相続税事案の国税不服審判所への直接請求が税制改正により既に導

入されて、納税者の権利保護の充実が図られている。このように納税者の権利、保護の制度充実が図られているのであるから、納税者が負うべき義務である記帳、帳簿保存等義務はより適正、確実に履行されていくべきものと考えられる。

2 加算税制度の改正私案

記帳、帳簿保存等がないことが重加算税の賦課要件を困難にしていることを意図的に利用しようとする者を牽制し、これを利用している者を確実に制裁するとともに、記帳、帳簿保存等義務の適正、確実な履行へと誘導するため、加算税制度を利用した制裁措置、誘因機能の導入を私案として提案したい。

意図的な記帳、帳簿保存等義務違反に対しては、「特段の行動」の判断基準を利用して重加算税を賦課し、意図的とは言えないまでも記帳、帳簿保存等が不十分で義務違反となっており、結果的に過少申告となっている者には通常の過少申告加算税、無申告加算税の税率を加重した加算税を賦課することにより、負のインセンティブとして機能させてはどうかと考えている。加算税率の加重を法定化することは、納税者の予見可能性が確保され、それによる牽制効果が見込まれると考えられるのである。

加算税制度をインセンティブに利用している例としては、平成 24 年度税制改正により創設された国外財産調書、平成 27 年度税制改正により財産債務明細書を見直して創設された財産債務調書がある。前者は自己の保有する国外財産に関する情報、後者は自己の保有する財産及び債務に関する情報を納税者本人から提出を求める仕組みであり、制度の趣旨を全うするためのインセンティブとして加算税の優遇・加重措置が設けられている。⁽⁹⁷⁾

(97) 財務省「平成 24 年度税制改正の解説」622 頁。

(http://www.mof.nta.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2013/explanation/pdf/p0582_0687.pdf) (平成 28 年 6 月 1 日最終閲覧)。

財務省「平成 27 年度税制改正の解説」896 頁。

(http://www.mof.nta.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/explanation/pdf/)

そして、国外財産調書には故意に①当該職員の質問に対する不答弁若しくは虚偽答弁又は検査の許否等、②当該職員の物件の提示若しくは提出の要求に正当な理由のない許否又は虚偽記載の帳簿書類等の提示等、③国外財産調書の虚偽記載による提出、④正当な理由のない国外財産調書の提出期限内の不提出に対しては1年以下の懲役又は50万円以下の罰金という刑事罰が設けられている。財産債務調書にはこのような刑事罰は設けられていないが、その理由は「国外財産調書における不提出等に対しては、調書の対象となる国外財産には税務当局の調査権限が及ばず、提出義務の有無を含めた内容を確認する手段が限られていること等を踏まえ、罰則が設けられていますが、調書の対象の多くが国内財産となるものと考えられる財産債務調書にはこうした不提出等に対する罰則が設けられていません。」⁽⁹⁸⁾と解説されている。

このように既に過少申告となっている状態を捉え、それに国外財産調書や財産債務調書が適正に提出されているかにより加算税を優遇・減免することは制裁的な罰則と言うよりも動機付けとしての効果があり、インセンティブ効果が期待できると考えられる。

記帳、帳簿保存等義務違反に対する制裁としては、刑事罰による制裁と加算税制度の行政罰としての制裁が考えられるが、当該義務違反に対して、刑事罰の量刑基準が不明確であることや遁脱犯などの特殊な例を除いては、税法に定める刑事罰には、刑事罰の実例がなく、その実効性に乏しいと考えられる。記帳、帳簿保存等義務違反には記帳技量が不十分なために、原始記録や体系だった帳簿とは言えないメモ程度のものしかなくても適正に申告しようとしている者もいることを考えると、将来的にこのような者に対しても何らかの措置が必要であるとは思えるが、過少申告があったときに行政罰を与えるとする方が理解を得られやすいのではないだろうか。加算税制度を利用する場合は、当該義務違反を含めて過少申告となった結果が追徴する税額として認識されるので、義務違反に対する制裁の金額の多寡が分かりやすい。即

p0887_0923.pdf) (平成28年6月1日最終閲覧)。

(98) 財務省「平成27年度税制改正の解説」896頁。

ち、記帳、帳簿保存等義務違反の大きさを追徴税額の多寡に擬制するものといえる。

そして、当局の調査権限が及ぶので国外財産調書のように故意ある場合に刑事罰を処する必要はないが、故意に義務違反がある場合は隠ぺい、仮装に包摂されると考えられるから、そこは重加算税を賦課することで足りると考えられるのである。

国外財産調書や財産債務調書は、加算税率を加減することにより正のインセンティブ又は負のインセンティブを与える仕組みであるが、記帳、帳簿保存等義務違反は加算税率を加重する負のインセンティブで十分である。なぜなら、正のインセンティブとしては青色申告の特典があり、申告納税制度下において目指すべき記帳、帳簿保存等義務は青色申告が承認されるべきレベルとすることが目標である⁽⁹⁹⁾から加算税で考慮する必要がないと考えられる。

このほか、法令で規定するものではないが、記帳、帳簿保存等に不備がある者や無記帳者には上記のような措置に加えて、記帳、帳簿保存等制度の教示や記帳指導が必要であろう。現状、税務署の職員による記帳説明会や新規開業者や新規青色申告者を中心に予算の範囲内という制約はあるものの国費による外部委託方式の記帳指導を行っているので、それらを活用して記帳水準の向上を図っていくことも一つの方法であろう。

以上の検討から、記帳の程度及び特段の行動ないし隠ぺい、仮装の有無から加算税制度を表にまとめると次表のとおりである。

(99) 記帳に関しては正規の簿記の原則に基づき青色決算書の資産・負債調べ（いわゆる貸借対照表）を作成している場合には青色申告特別控除額が最高 10 万円に代えて最高 65 万円となるので、最終的な目標はこのレベルであろう。

(表 5) 加算税の類型区分

記帳、帳簿保存等	特段の行動（意図を有した過少申告） 【隠ぺい・仮装の有無】		申告内容が 正当
	推認可【有】	推認不可【無】	
法令等に適合	重加算税	通常に加算税	
一部に不備	重加算税	加重に加算税	指導対象
無記帳、無保存	重加算税	加重に加算税	指導対象

3 加算税の類型区分の検討

加算税の類型区分を上記 2 の表 5 のとおり提案したが、区分基準等について若干の検討を加える。

重加算税とそれ以外に加算税については、重加算税の賦課要件を充足するか否かが境界となるから、従来の隠ぺい、仮装と検討してきた特段の行動の判断基準により重加算税の対象を区分する。

通常に加算税と加重に加算税の境界は、記帳、帳簿保存等が法令等の基準に適合するか否かである。青色申告については所得税法第 148 条に帳簿を備え付けて取引を記録し帳簿書類を保存しなければならないことが規定され、備え付けるべき帳簿、取引の記録、帳簿への記載事項等の具体的な方法は、所得税法施行規則第 56 条から第 62 条に規定されている。さらに原則的な記載事項並びに財務大臣の定める簡易な記録の方法及び記載事項に代えることも認められており、昭和 42 年 8 月 31 日大蔵省告示第 112 号「所得税法施行規則第 56 条第 1 項ただし書、第 58 条第 1 項及び第 61 条第 1 項の規定に基づき、これらの規定に規定する記録の方法及び記載事項、取引に関する事項並びに科目を定める件」において告示されている。事業所得の場合は当該告示の表の第 1 欄が原則的な記載事項であり、第 2 欄が簡易な方法による記載事項、第 3 欄が現金主義による記載事項である。同様に白色申告については、所得税法第 231 条の 2、所得税法施行規則 102 条にあり、一部青色申告の規定が準用されている。白色申告の簡易な記録の方法については、昭和 59 年 3

月 31 日大蔵省告示第 37 号「所得税法施行規則第 102 条第 1 項に規定する総収入金額及び必要経費に関する事項の簡易な記録の方法を定める件」に告示されている。これらの法令等の規定に従い記帳、帳簿保存等されているかによって、加算税の種類区分の記帳、帳簿保存等欄の区分を判定することになるが、どの程度規定を満たすか、あるいは満たさないかによって区分判定する際の基準作りが必要になると考えられる。例えば、1、2 箇所程度記帳漏れ等がある程度で「一部に不備」に該当するというような判定は納税者の記帳意欲を削ぐ結果になりかねないと危惧されるし、メモ程度に売上が記録されてはいるが欠落があり、収入の合計を算出できずかつ必要経費の記帳がされていないようなケースを「一部に不備」に該当させるようでは、正しい記帳慣行は醸成されない。

加算税制度の私案には、記帳、帳簿書類等の程度を判定することが新たな課題として浮かびあがるので、上記の大蔵省告示を判定基準とし、必要に応じてその解釈を事前に公表しておくことが必要であろう。

次に青色申告の承認取消が行われた場合には、記帳、帳簿保存等の判定を青色申告として判断するのか白色として判定するのかという問題があるが、青色申告の承認取消し前の状態、即ち青色申告としてどうであったのか判定すべきであろう。それは青色申告と白色申告では記帳すべき帳簿や記帳方法が異なる部分があり⁽¹⁰⁰⁾、白色申告の方が青色申告より、簡便な方法が認められているから、判断基準を緩和することは適当とはいえないからである。

最後に記帳、帳簿保存等の判定上、「一部に不備」と「無記帳、無保存」とに分けているものの、結果である加算税の種類は同一の用語を使用しているが、この判定区分の差は記帳状況や帳簿保存等の差であるので、加重する税率に差を設けることも一つの方法であり、重加算税の税率を変えることもあり得る。負のインセンティブ効果を高めるのであれば、「無記帳、無保存」の場合には「一部に不備」よりも加重すべきであろう。

(100) 日野雅彦・前掲(6)330・331 頁及び 352 頁以下 青色の記帳方法及び白色の記帳方法並びにこれらの記載事項に関して比較検証されている。

なお、指導対象としているものは、「一部に不備」と「無記帳、無保存」の場合における「申告内容が正当」欄に記載しているが、申告が正当であったとしても、記帳、帳簿保存等義務違反に変わりがないことから指導対象としているが、加算税を課す場合も当然に指導対象となるものである。

第2節 記帳に係る納税者の意思態様別の検討

1 青色申告を選択しない納税者の分類

青色申告を選択しない納税者について、酒井教授は納税者の主観的理由を推し測って次表のように分類されている。

この分類を素材に、これらの分類に区分される者は記帳、帳簿保存等がどのようになっているかを想定し、税務調査の際にそのように区分された場合に、加算税制度の改正私案を当てはめて、問題の把握とその対応方法について、若干の考察を行う。

(表6) 青色申告制度不選択者と制度不知者としての白色申告⁽¹⁰¹⁾

青色申告不選択者 (制度理解者)	積極的理由に 基づく	計画的過少申告者・無申告者
		制裁措置・罰則適用回避者
		調査等非協力者
	消極的理由に 基づく	記帳事務負担回避者
		記帳能力不適合者
		継続的白色申告者
制度不知者 (制度を正しく理解し ていない者)	制度等の不知	制度の不知(記帳制度・特典の不知)
		承認申請手続の不知
		無関心
	制度の誤解	能力以上の高度な記帳が要求される
		白色申告者の記帳義務の不知
		関係団体加入が要件との誤解

2 積極的理由に基づく青色不選択者⁽¹⁰²⁾

この区分に分類されているグループは「制裁回避をしたいというグループ」とされている。「計画的過少申告者・無申告者」は「計画的な過少申告をしようとする人や計画的に無申告のままであろうとするグループ」であり、「制裁措置・罰則適用回避者」は「制裁措置の発動を恐れて、罰則の適用を恐れて、敢えて帳面をつけないグループ」であり、「調査等非協力者」は「税務全般に対する不理解がもとで、調査に全く協力をしない」とされている。

記帳、帳簿保存等義務の観点からみると、「計画的過少申告者・無申告者」は意図的に過少申告となるように記帳しているか、無記帳としている者であ

(101) 酒井克彦・前掲(6) 12 頁以下の図表5の青色申告制度不選択者と図表6の制度不知者としての白色申告者の図表を編集して掲載した。

なお、図表5の消極的理由に基づく青色申告不選択者に分類されている廃業予定者については捨象した。

(102) 項番2から4の分類区分の説明のうち、「制裁回避をしたいというグループ」など括弧書きしているものは酒井教授(酒井・前掲(6)12頁以下)によるものである。

り、原始記録の保存も記帳状態に併せて破棄していることが想定される。「調査非協力者」は記帳、帳簿保存等の状態は不明であるが、調査担当者に帳簿等を提示しないということが想定される。

帳簿等を提示しないこと法律効果としては、所得税法第 231 条の 2 第 2 項が税務調査は記帳、帳簿保存等の義務ある者に対する調査は帳簿を検査するものとしており、ただし書きにより、帳簿の検査を困難とする事情があるときは、この限りではないとしていることから、課税庁による推計課税が許容されることとなる。また、青色申告者については、青色申告承認の取消事由になると考えられている。裁判事例として平成 15 年 11 月 27 日大津地裁判決(税務訴訟資料 253 号順号 9475)では、「所得税法上の青色申告制度は、申告納税制度のもとにおいて、適正課税を実現するために不可欠な帳簿の正確な記録を推進する目的で設けられ、財務省令が定める一定の帳簿書類の備付け、記録又は保存を行っている納税者に対し、特別の青色申告書による申告を承認し、納税手続や所得計算上の特典を与えるというものである。このことから、青色申告の承認を受けた納税者につき、帳簿書類の備付け、記録又は保存が財務省令に従って行われていない場合には、当該青色申告の承認を取り消すことができるとされており(法 150 条 1 項 1 号)、さらに、上記の青色申告制度の趣旨からすれば、税務署長において青色申告の承認を受けている納税者の帳簿書類の備付け状況等を確認し得ることが、その前提になっているというべきである。したがって、税務署長は、青色申告の承認を受けた者が帳簿書類の備付け、記録又は保存を正しく行っていない場合だけでなく、正当な理由なく、帳簿書類の提示を拒否し、これにより、上記の確認ができない場合には、法 150 条 1 項 1 号に規定する帳簿書類の備付け、記録又は保存が財務省令で定めるところに従って行われていないとして、青色申告の承認を取り消すことができると解するのが相当である。もっとも、青色申告の承認の取消しが納税者に与えられた特典を剥奪するものであり、法規上、帳簿書類の単なる提示拒否が取消事由になることが明定されていないことに鑑みると、青色申告の承認の取消事由の認定は、慎重になされるべき

であり、課税庁において、帳簿書類の備付け状況等を確認するために社会通念上当然に要求される程度の努力を行ったにもかかわらず、その確認が客観的にできなかったと考えられる場合に取消事由の存在が肯定されると考えるのが相当である。」⁽¹⁰³⁾としている。正当な理由がなく帳簿等を提示しない場合には、法令に定める帳簿書類の備付け、記録又は保存がないとの推定が働くことから、記帳、帳簿保存等義務違反として考えることになる。白色申告の場合でも記帳義務の拡大により、原則として帳簿を調査し、それが困難な場合にその限りではないとしていることから、記帳、帳簿保存等があれば、その信ぴょう性が否定されない限り推計課税による課税処分を受けないのであるから、青色申告と同様に一定の利益若しくは特典と同様な利益がある。そうすると、白色申告者の場合でも、帳簿等を正当な理由がなく不提示としている場合は、記帳、帳簿保存等義務違反となると考えられる。

以上の検討から積極的理由に基づくグループは記帳、帳簿保存等義務違反があり、意図的に過少申告をするグループであるから、「計画的過少申告者・無申告者」において過少な申告となるように帳簿を作成しているグループは加算税の改正私案では「一部に不備」に該当するが、それ以外は「無記帳、無保存」に該当することとなる。⁽¹⁰⁴⁾

いずれにおいても、税務調査においてこのような積極的理由に基づいて過少申告や無申告となっている者には重加算税を賦課していくべきであ

-
- (103) 課税庁に求められる「帳簿書類の備付け状況等を確認するために社会通念上当然に要求される程度の努力」について、別件事案であるが平成13年12月19日大阪高裁判決（税務訴訟資料251号順号9039）は「帳簿書類が税務署職員の質問調査権に基づく調査により確認できる状態にあることを不可欠・当然の前提要件としている」としたうえで、「税務職員が社会通念上当然に要求される確認努力を尽くしたことを前提に青色申告書に上記（筆者注：備付け帳簿書類）提示ないし閲覧義務が発生するものではない。よって、控訴人が指摘する税務署職員の対応いかんは、その質問調査権の行使のあり様を一義的に拘束するものではなく、提示拒否に正当な理由があるか否かを判断するに当たって、斟酌されるべき事由の一つにとどまる」と述べている。
- (104) 無申告であっても所得金額が過少となるように記帳し、申告義務を満たさないように見せかける方法により無申告としているケースもあり得るので、無申告が全て無記帳、無保存になるわけではない。

る。(105)

3 消極的理由に基づく青色申告不選択者

この区分に分類されているグループは、青色申告の特典による「インセンティブによる魅力がないと考えて」いるとされている。「記帳事務負担回避者」は「記帳事務の負担が大変」、「帳面をつける暇がない」、「そんな時間があつたら少しでも商品を売る方に力を注ぎたい」者であり、「記帳能力不適合者」は『「記帳したくても帳面を付けられない。記帳の仕方を勉強したこともないし計算も得意じゃない。」という記帳能力が不適合で法が求めているところまで、辿り着かない」者であり、「継続的白色申告者」は「制度は理解しているが、長年白色申告でやってきて、さしたる問題もなかったのであるから、今さら青色申告に切り替えたくない」者とされている。

これらのグループは意図的に過少申告をしようと考えているものではなく、白色申告としては記帳、帳簿保存等義務を満たして者もいれば、記帳が不十分あるいは記帳をしていない者もいると考えられる。白色申告としての記帳、帳簿保存等義務を満たしている者は、青色申告をすることにより記帳の手間が増えることを回避したいと考えているということも想定され、制度的に義務を果たしている以上、うっかりとした誤記帳などの何らかの理由により過少申告となってしまった場合には、加算税の改正私案でも通常の加算税賦課が妥当である。記帳が不十分あるいは記帳していない者は確定申告が近づく

(105) 酒井教授は制裁アプローチ領域の者に対して行政制裁的な加算税の制度強化（例えば、無記帳者加算税制度、あるいは記帳不履行者制裁制度）よりも、このような者には帳簿がなければ必要経費や損金算入を認めないという制度設計もあり得るとされている。この場合は制裁ではなく、納税者が本来用意しておくべき帳簿を、税務当局が確認できない場合に、証明上の責任の所在を見直すというものである。これは、最高裁平成16年12月16日第1小法廷判決（民集58巻9号2458頁）の帳簿不提示による消費税の仕入控除否認の事例から考察しているものであり、酒井教授ご自身が消費税と所得課税の違い等考える問題点も多いが検討することは有益とされている。（酒井克彦・前掲(6)22・23頁）必要経費の算入を認めない場合、本税が増額となるケースでは重加算税よりも重い負担となることもあり得るから、この点が課題であろうと考えられる。

と原始記録を整理し、直接集計して所得を計算していることが想定される。記帳、帳簿保存等義務違反があることを別とすれば、申告すべき金額が申告されている限りは担税力に応じた申告、納付をしているのであるから、加算税等の問題は発生しない。

しかしながら過少申告となった場合は加算税の問題が発生し、ひいては記帳、帳簿保存等の義務を果たしていないことが大きな要因とされ得る。記帳があれば、申告前に原始記録と照合するなどにより、誤りがなければ自己チェックすることも可能であるにもかかわらず、それを行っていないのであるから加重の加算税により記帳の必要性の認識を持たせることが有用であると考えられる。

義務である以上、時間が惜しいとか記帳能力が不適合といった理由で義務が免除されるわけでもなく、費用問題を別とすれば記帳代行や、記帳代行も含めた税理士への委託、IT技術により簿記の知識がさほど必要なくとも記帳できる会計ソフトが市販されていることなどを踏まえれば、記帳への取り組みはしやすい状況にあるともいえる。もっとも、上記に示した記帳の代替案を採用すれば、容易に青色申告ができるともいえる。

青色申告による正のインセンティブに魅力を感じていない者であることも考えると、このような者には加算税率を加重した加算税を賦課し、負のインセンティブを与えて、記帳、帳簿保存等義務を果たすように誘導していくことが有効と考えられる。⁽¹⁰⁶⁾

4 制度等の不知と制度の誤解

制度等の不知には、「制度の不知（記帳制度・特典の不知）」は「そもそも

(106) 記帳、帳簿保存等義務について、昭和37年国税通則法制定時における一般的記帳義務導入の反対意見にあった、「自発的な納税者の協力を待つべき」とする観点からは、記帳制度が求める記帳に不適合となる者に行政処分として加算税を加重することへの反対もあろうが、それに対しては、最初の記帳制度不適合時には加重分の過少申告加算税を猶予し、記帳制度の説明や不備な点を指摘して、その記録を残し、次の記帳制度不適合が指摘された際には加重の過少申告加算税を賦課するという緩和策の導入も考えられる。

記帳制度や特典についてよく知らないグループ」の者、「承認申請手続きの不知」は青色申告の「承認申請手続きの仕方がよく分らない」という者、「無関心」は「全く無関心」という者が分類されている。制度の誤解には、「能力以上の高度な記帳が要求される」は「ほとんどだったら記帳能力があるにもかかわらず、能力以上の高度な記帳が要求されているのではないかと誤解している」者、「白色申告者の記帳義務の不知」は「白色申告者にも記帳義務があることを知らない」、「白色であればなにも帳面を付けなくていいのだというふうに誤解」という者、「関係団体加入が要件との誤解」は「関係団体への加入が青色申告制度の要件とされているのではないか、青色申告会に入っただけで会費負担やある種の政治的な選択からの距離をおきたい」というような誤解のある者が分類されている。

このグループは、「記帳の仕方、制度の仕組みについての情報提供をしてあげれば、この消極的理由に基づく不選択者や不知者、誤解者というのは減っていくのではないか」と説明されている。

記帳、帳簿保存等の観点から見ると、制度等の不知と制度の誤解に属する者には、白色申告としての記帳、帳簿保存等義務を満たしていると想定される者もいれば青色申告の記帳、帳簿保存等義務を満たしていると想定される者もいると考えられる反面、白色申告の記帳、帳簿保存等義務違反となっている者もいると想定される。制度等の情報提供をすることは、従前より行っているところであり、今後も引き続き行っていくべきことは当然のことであろう。

このグループにも意図的な過少申告は存在しないことを前提として分類されているので、結果的に過少申告となった場合には上記3と同様の対応で十分と思われる。記帳、帳簿保存等の義務を満たしている者には通常の加算税で十分なのであり、その義務を満たしていない者には、たとえ青色申告の正のインセンティブのことを知らなかったとしても、義務違反があることは明白であるので加重の加算税を賦課していくべきである。

結びに代えて

加算税を巡る諸問題は、研究のすそ野が広い分野である。制裁的要素が強く働くから法令に明確に規定されていなければならない反面、制裁の対象を限定的に過ぎるとその規定に抵触しないように回避することが容易となり、本来の趣旨を実現できなくなる。このため、免除要件である「正当な理由」や「更正があるべきことを予知」、加重要件である「隠ぺい又は仮装」などに不確定概念を用いて社会経済の変化や租税に対する認識、理解の進展に併せて法令解釈ができるようにしているとも考えられる。このほかにも、重加算税の行為の時期や隠ぺい、仮装の主体などの論点も同様であろう。

本稿においては、記帳、帳簿保存等制度の適用対象者の拡大により一般的記帳義務が導入されたという前提の下で、記帳制度義務違反に対してどのように対応していくべきかを検討してきた。

一つには、記帳、帳簿保存がないことで隠ぺい、仮装の認定が困難な状況を利用する若しくは結果的に利用したと同義に解せる者、すなわち意図的に過少申告を行い、課税を免れている者への対応である。内心の意図である過少申告をしようとする意思を外部からもうかがい得る特段の行動から把握するといっても、特段の行動がいかなるものかが明らかではないから、抽象的であり、不確定な概念あるともいえる。どのような場合に特段の行動と評価し得るか、という評価方法の試みとして特段の行動の評価対象行為の前後に帳簿があることを仮定し、その帳簿の記載内容の変化を捉えて評価する方法を提案した。

この発想のヒントは、隠ぺい、仮装の典型的な事例である二重帳簿である。二重帳簿は真実の帳簿とは別に売上除外や架空経費の計上などが行なわれ、原始記録の破棄や偽造などの行為を伴う場合もあれば、伴わない場合もあるがいずれにしても過少申告をする意図が反映されて、その内容虚偽の帳簿を基に所得を計算すると過少申告につながるものであり、当然に真実の帳簿とは帳簿の内容が不一致となる。このことを、帳簿がない場合や不十分な場合に、帳簿が存在することを擬制して判断することに応用したものである。

この考え方によれば、特段の行動の評価対象行為があってもその行為の前後の帳簿に影響がない行為は特段の行動とは評価されないが、それは使用目的別に帳簿を作成し、結果的に二重帳簿となるような帳簿を作成している場合であっても同一の所得を導くことができる限り同様であろう。もっとも、このようなケースの場合は二重帳簿とはいえないとも考えられる。

もう一つには、意図的な過少申告を行ったとは評価しきれない若しくは評価されないが記帳、帳簿保存等がなく、結果的に過少申告となった者への対応である。記帳、帳簿保存等がありながら結果的に過少申告となってしまった者との相違は、ひとえに記帳、帳簿保存等の義務を果たしたか否かであるが、実際には相当な開きがあるのではないだろうか。申告納税制度は帳簿の真正さに対する信頼があって成り立つ制度なのであり、その趣旨を理解して、原始記録を整理し、記帳を行い、帳簿等の保存を行う労力を投下している者とそうでない者には時間と労力に大きな差があると思えるのである。もっとも、記帳自体は自らの経営成績や財産債務を把握するために行うものであり、それを申告納税制度の利用しているのであるから、二次的利用に過ぎないと考えられなくもない。しかしながら、租税は財産に対する侵害行為ともいえるのであるから、財産債務に変動を起こす行為であり、記帳は二次的利用に過ぎないものではない。

記帳、帳簿保存等への誘因機能として用意されている青色申告制度の機能的限界があり、決してその機能の必要性が失われたわけではないが、青色申告制度のインセンティブが働かない者の存在があり、更なる制度的な施策として通常の加算税を加重する加算税制度の改正を提案した。国外財産調書や財産債務調書の加算税の優遇、加重措置によるインセンティブが発想の元である。

青色申告のインセンティブが働かないといっても、本文で触れているとおり、青色申告制度や記帳制度を正しく理解していない者の存在もあり、そのような者に記帳、帳簿保存等がないとの理由で過少申告の場合に加重の加算税を課すことに異論もあろう。このような者には、青色申告制度や記帳制度の教示を行い、初めての過少申告加算税は加重措置をしないという方策もあり得る。青色申告者の記帳義務違反は青色申告の取消事由であるが、一定の条件の下にその

取消しを猶予している例に倣うのである。しかしながら、青色申告は納税者の選択により申請し、承認され、記帳を育成していくものであり、平成 12 年 7 月 3 日付「個人の青色申告の承認の取消しについて（事務運営指針）」によれば、「個人の青色申告の承認の取消しは、法第 150 条第 1 項各号に掲げる事実及びその程度、記帳状況等を総合勘案の上、真に青色申告書を提出するにふさわしくない場合についてこれを行う」と基本方針が説明されていることから、白色申告者の記帳制度義務違反とは異なる配慮が明確にされている。加算税制度を本提案のように変える場合には、記帳慣習の育成の観点から青色申告と同様に何らかの配慮を必要とするならば、重加算税が適用されるようなものを除き、白色申告の記帳制度義務違反の加算税の適用について、加算税の加重を猶予若しくは加重率を圧縮する制度の是非、導入するとした場合の取扱基準の検討などが必要であると思われる。