

**青色申告決算書・収支内訳書の虚偽記載と
重加算税賦課要件についての一考察**

赤 壁 隆 司

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

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

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

税務署長は、個人事業者が正確な収入金額等を容易に確認できたにもかかわらず、所得税の収支内訳書に根拠のない額を記載したという一連の行為等は当初から所得税等を過少に申告する意図を「外部からもうかがい得る特段の行動」に当たり、国税通則法（以下「通則法」という。）68 条 1 項又は同条 2 項に規定する隠蔽又は仮装に該当するとして、重加算税賦課決定処分（以下「本件処分」という。）を行ったのに対し、当該個人事業者がこれを不服とし審査請求の対象とした。

ところが、国税不服審判所長は、継続して意図的に過少申告していたと認定するも、収支内訳書に根拠のない額を記載する行為は「過少申告行為」そのものであることから、原処分庁（税務署長）が主張する審査請求人（個人事業者）の行為は、当初から所得等を過少に申告する意図であったことを外部からもうかがい得る特段の行為には当たらず、重加算税の賦課要件を満たさないと判断して、本件処分を取り消す裁決（平成 27 年 7 月 1 日裁決）をした。

そして、上記判断は、いわゆるつまみ申告（所得金額の大部分を脱漏してことさら過少の金額を記載した申告書を作成し、これを提出すること。）について、「納税者が、当初から所得を過少に申告する意図をし、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、重加算税の賦課要件を満たすとした最高裁平成 7 年 4 月 28 日第二小法廷判決（民集 49 卷 4 号 1193 頁、以下「最高裁平成 7 年判決」という。）の判断枠組みに基づくものであり、かつ、「過少申告行為」につき、申告書の作成行為に収支内訳書の作成行為が含まれることを前提に、申告書の作成行為と提出行為を一括した行為とし、隠蔽又は仮装に基づいて申告書の提出が行われたものでないとする立場により判断するものと考えられる。

しかしながら、上記判断枠組みの解釈について、以下のとおり再考すべき

との主張があり疑義が生じている。すなわち、刑事制裁（ほ脱罪）の対象となる所得税法 238 条にいう「偽りその他不正の行為」該当性を論じるときの「過少申告行為」においては、不正な申告書を作成しその申告書の提出により所得税等を免れることから、申告書の提出行為が含まれる概念と解される。

他方、「過少申告行為」という表現は法律上にはなくいわば造語であることから、重加算税の賦課要件該当性を議論する際には、通則法 68 条の規定との関係において理解すべきである。そうすると、同規定の文理に照らし申告書の「添付書類の作成」において隠蔽又は仮装行為が行われ、これに基づいて「申告書の提出」が行われたと解するものであれば、その賦課要件を満たし本件処分は維持されるべきとする。

そこで、最高裁平成 7 年判決の判断枠組みに検討を加え、「特段の行動」等の意義を明らかにした上で、所得税確定申告書の添付書類である青色申告決算書及び収支内訳書における虚偽記載に対し、その重加算税の賦課要件該当性について、整理・検討する必要がある。

2 研究の概要

(1) 国税不服審判所平成 27 年 7 月 1 日裁決

国税不服審判所平成 27 年 7 月 1 日裁決（裁決事例集 100 号 15 頁、以下「平成 27 年裁決」という。）の概要とその論点は以下のとおり。

イ 裁決の概要

原処分庁（税務署長）は、請求人が、事業所得（電気工事）に係る正確な収入金額等を容易に確認できたのにもかかわらず、収支内訳書に根拠のない額を記載したという一連の行為は、当初から所得等を過少に申告する意図であったことを外部からもうかがい得る特段の行動に当たる旨を主張したところ、国税不服審判所長は、FX 取引の損失の穴埋めという自己資金需要に基因し、事業所得に係る総収入金額を意図的に過少に申告し、その事業所得に係る必要経費の額を過大に申告していたとして、本件各年分の所得税について、「過少申告の意図を継続して有し」、

「収支内訳書に根拠のない適当な額を記載」のうえ、「所得が過少な申告書を提出した」と認定するものの、「収支内訳書に根拠のない額を記載していたことは過少申告行為そのもの」であり、原処分庁が主張する請求人の行為は、当初から所得等を過少に申告する意図であったことを外部からもうかがい得る特段の行動には当たらず、重加算税の賦課要件を充足しないとされた事例。

ロ 論点

平成 27 年裁決を素材に以下の論点を挙げ、本稿の中心的な検討対象として取り上げて行くこととする。

(イ) 「外部からもうかがい得る特段の行動」の意義

平成 27 年裁決の判断において、「FX 取引の損失の穴埋めという自己の資金需要の必要性に基因した過少申告の意図を継続して有していた」と認める一方、「何ら根拠のない収入金額及び必要経費の額を本件収支内訳書に記載していたこと」は、「外部からもうかがい得る特段の行動」に当たらないとし、重加算税の賦課要件を満たさないとしている。

しかしながら、つまみ申告が数回にわたり提出されていることなどについて、「外部からもうかがい得る特段の行動」を認定することなく重加算税の賦課要件が満たされるとした最高裁平成 6 年 11 月 22 日第三小法廷判決（民集 48 卷 7 号 1379 頁、「最高裁平成 6 年判決」という。）があり、「外部からもうかがい得る特段の行動」を同賦課要件との関係においてどのように理解すべきか。

(ロ) 収支内訳書（及び青色申告決算書）における虚偽記載の意義

平成 7 年裁決は、所得税確定申告書の作成行為に収支内訳書の作成行為が含まれ、かつ、所得税確定申告書作成行為とその提出行為を一括したものとして「過少申告行為」と解し、通則法 68 条がいう「隠蔽し、又は仮装したころに基づき納税申告書を提出していたとき」に該当しないものとして理解しているようである。

この点、所得税確定申告書と同申告書への添付が義務付けられる収支内訳書及び青色申告決算書は如何なる関係に位置づけられ、これらに対するつまみ申告と同様の単純な虚偽記載は、重加算税賦課要件との関係でどのような意義があると理解すべきか。

(2) 重加算税の概要

イ 重加算税の沿革

昭和 22 年の所得税等の改正によって、所得税等の直接国税について申告納税制度が採用されるとともに、追徴税という名称の加算税制度（昭和 22 年～同 25 年）が採用された。昭和 24 年にシャープ勧告が行われ、その加算税に関する内容としては脱税は詐偽事件であり、これに対処するものとしては、起訴を必要とする刑罰があるだけなので、起訴を必要としない民事罰則を設けるべきであるとされ、これに基づく昭和 25 年の税制改正により、追徴税は廃止され、その性質に応じ過少申告加算税額、無申告加算税額、源泉徴収加算税額及び重加算税額が創設された。

その後の昭和 62 年の改正等を経て、その隠蔽し、又は仮装されている事実に係る部分の基礎税額に対し 35%（無申告加算税を課する要件に該当する場合には 40%）の割合で重加算税を課す現行制度に至っている。

ロ 重加算税の性格

加算税は、納税義務違反により課されることから、脱税に係る刑事罰との関連において問題とされ、憲法にいう二重処罰の禁止に抵触するのではないかという点が議論となり、この点、判例・学説を中心にその性格についてみる。

(イ) 裁判例の動向

追徴税の裁判例として、長崎地裁昭和 26 年 10 月 9 日判決（税資 10 号 375 頁）は、「公法上の租税義務違反に対して法により課せられる公法上の一種の違約損害金であるともいうことができその性質及び目的において、刑罰と著しくその性質を異にするものと解するのが相

当である。」であるとして、刑罰と追徴税との併科は憲法に抵触しないと判示した。追徴税につき、その後の最高裁昭和 33 年 4 月 30 日大法院判決（民集 12 卷 6 号 938 頁）においても、「捕脱者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目し、これに対する制裁として科せられるものであるに反し、（筆者注：旧法人税）法 43 条の追徴税は、単に過少申告・不申告による納税義務違反の事実があれば、同条所定の已むを得ない事由のない限り、その違反の法人に対し課せられるものであり、これによって、過少申告・不申告による納税義務違反の発生を防止し、もって納税の実を挙げんとする趣旨に出た行政上の措置であると解すべきである。」としてその併科は違憲とはならない旨を判示した。この判断の趣旨は、通則法制定後の重加算税についての最高裁昭和 45 年 9 月 11 日第二小法院判決（民集 24 卷 10 号 1333 頁）及び下級審判決においても踏襲されており、判例上確定しているといえる。

(ロ) 学説

重加算税と刑罰の併科が憲法に抵触しないことに疑問視する立場がある一方、金子宏名誉教授は、「加算税は、刑事制裁と異なり、申告納税義務および徴収納付義務の適正な履行を確保し、ひいては申告納税制度および徴収納付制度の定着を図るための特別の経済的負担であって、処罰ないし制裁の要素は少ないから、それは二重処罰にはあたらないと解すべきであろう」と述べておられ、学説は重加算税と刑罰の併科が憲法に抵触しないとする立場が多数である。

(3) 「隠蔽又は仮装」行為

ほ脱犯の「偽りその他不正の行為」（所法 238 等）は、反社会性、反道徳性に着目しての刑事制裁である一方、重加算税は「隠蔽又は仮装」という不正な方法に基づいて納税義務違反が行われた場合にその違反者に対して課される行政上の措置であるところ、「偽りその他不正の行為」の範囲と「隠蔽又は仮装」の範囲とが如何なる関係にあるかについて考察する。

シャウプ勧告による導入契機・沿革から『脱税』のうち、比較的悪質性

が低い行為を重加算税の対象にするにとどめ、その中で特に悪質な行為に対してはさらに刑事罰を加える」という制度の基本発想があり、その実行的な制裁としては行政制裁である重加算税を用い、刑事罰の発動を非常に謙抑的に行ってきた課税ないし検察の実務がある。こうした機能的連携があるとされる関係にある中で、以下に述べるとおり刑事罰（ほ脱罪）の処罰範囲の変遷と重加算税に係る判例への影響が見られる。

イ 判例における刑事罰（ほ脱罪）の処罰範囲の変遷

- (イ) 最高裁昭和 24 年 7 月 9 日第二小法廷判決（刑集 3 巻 8 号 1213 頁）は、旧所得税法 69 条 1 項は「詐偽その他不正の行為によって所得税を免れた行為を処罰しているがそれは詐偽その他不正手段が積極的に行われた場合に限るのである。」と判示している（下線筆者）。
- (ロ) 最高裁昭和 42 年 11 月 8 日大法廷判決（刑集 21 巻 9 号 1197 頁）は、「詐偽その他不正の行為とは、ほ脱の意図をもってその手段として税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるようななんらかの偽計その他の工作を行うことをいう」と判示し「詐偽その他不正の行為」の内容として「ほ脱の意図」が取り込まれている（下線筆者）。
- (ハ) 最高裁昭和 48 年 3 月 20 日第三小法廷判決（刑集 27 巻 2 号 138 頁、以下「最高裁昭和 48 年判決」という。）は「真実の所得を隠ぺいし、それが課税対象となることを回避するため、所得金額をことさら過少に記載した内容虚偽の所得税確定申告書を税務署長に提出する行為（以下、これを過少申告行為という。）自体、単なる所得税不申告の不作為にとどまるものではなく、右大法廷判決の判示する『詐欺その他不正の行為』にあたるものと解すべきである。」（下線筆者）と判示し、ここでいう「過少申告行為」が「不正の行為」としている。

ロ 社会情勢の影響と重加算税の判例への影響

「不正の行為」の定義は、社会通念に委ねられたものと解されているところ、昭和 20、30 年代はじめなどの時期は、我が国における納税倫理や納税者の税制に関する知識の程度は一般に非常に低く積極的な所

得秘匿工作等を伴わない確定申告書の提出等は、未だ刑事罰の対象とするに足る悪質性を肯定できなかった。

その後、所得に対して所得税が課せられるべきこと、また、そのための資料等を保存すべきことについての理解は相当深まり、また、青色申告の特典その他種々租税政策とあいまって確定申告制度も一般化した。こうした納税倫理の高揚等の社会情勢を背景とし、法的に課せられた納税の手段である申告について、多額の所得を得ているにもかかわらず、確定的な意図のもと申告しない若しくは過少な申告をすること自体が法的に不正であり、刑事罰による制裁を正当化するだけの悪質性を備えていると評価されることとなる。

そして、以上のような判例におけるほ脱罪の処罰範囲の実質的な拡大ともとれる変遷がある中、最高裁平成 6 年判決が、前述の最高裁昭和 48 年判決を刑事判例であるにもかかわらず、民事判決上に参照判例として挙げており、このことは、ほ脱犯が認定できる事実関係の下では、当然、重加算税も認定しうる関係にあるとする、その関係性に最高裁が言及したものと指摘があり、重加算税事案に影響を与えている。

(4) 最高裁平成 7 年判決の意義

最高裁平成 7 年判決とこれに類似するつまみ申告に係る重加算税事案である最高裁平成 6 年判決を概観し検討を加えた上で、最高裁平成 7 年判決の判断枠組みである「納税者が、当初から所得を過少に申告する意図をし、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行為をしたような場合」(下線筆者)について、ほ脱犯の構成要件との関係や「外部からうかがい得る特段の行動」及び「過少申告行為」の意義について、通則法 68 条の規定に照らしどのように理解すべきかを中心に以下考察する。

イ 過少申告の意図は重加算税の賦課要件なのか

ほ脱罪は故意犯であると解され、租税を免れる故意(犯意)を要件とする一方、最高裁昭和 62 年判決は、重加算税の要件として「隠蔽又は

仮装」行為についての認識で足り、過少申告（租税を免れる）の故意を不要とする判例であるところ、最高裁平成 7 年判決が小法廷によるものであることから、最高裁昭和 62 年判決の判例としての意義は変更されていないと考えられる。

そうすると、最高裁平成 7 年判決は故意不要の立場からのものと理解すべきであり、「当初から所得を過少に申告する意図をし、」とは、「外部からうかがい得る特段の行動」により推認される①隠蔽・仮装の認識（意図）、これにより通常成立し得る②過少申告の故意について認定しているものと解され、前者と後者はいわば「必要条件」と「十分条件」の関係にあると考えられ、①の要件を満たした結果として、②のような認定ができること及びその事実を判決文上記載していると解される、との指摘があり相当なものと考えられる。

ロ 外部からうかがい得る特段の行動の意義は何か

「隠蔽又は仮装」については、「不正手段による租税徴収権の侵害行為を意味し」、具体的には「事実の隠ぺいは、二重帳簿の作成、売上除外、架空仕入若しくは架空経費の計上、たな卸資産の一部除外等によるものをその典型的なものとする。事実の仮装は、取引上の他人名義の使用、虚偽答弁等をその典型的なものとする。」と解されており、いずれもその意図的な行為として行われるものである。

他方、納税者の税法や事実関係の不知から生じた単なる一部申告漏れ、計算違いや書き間違いによる申告書の虚偽記載については、一般に過失と評価されるものであり、その意図はなく、隠蔽・仮装とはいえない。したがって、隠蔽・仮装はその意図を前提としているものであり、積極的な意思が働いていると考えられる。

この点、過少な所得金額を記載する「つまみ申告」の場合、それが①書き間違い等によるものか、②真実の所得金額を隠蔽する確定的な意図によるものか、により「不正手段による租税徴収権の侵害行為」である「隠蔽又は仮装」行為として重加算税の賦課が決せられるため、その立

証が問題となる。前述の典型とされる二重帳簿の作成や架空経費の計上などは作爲的であり、その証拠自体から、客観的に隠蔽又は仮装（以下「隠蔽等」という。）に係る「確定的な意図」が推認されるものであるが、つまみ申告については、自白がない場合、最高裁平成 6 年判決のように、申告等に関する一連の「客観的事実関係」ないし「間接事実としての行為」からその「確定的な意図」を推認し、その「確定的意図の下に真実の所得金額の大部分を脱漏して殊更過少の金額を記載した申告書を作成し、これを提出する行為は、それにより自己の所得は申告額しかないということを表明するものであって、実質的に課税要件事実を隠ぺいし、隠ぺいしたところに対応する申告額をもって納税申告書を提出しているものとみられる。」と解されている。そして、最高裁平成 7 年判決がいう「外部からうかがい得る特段の行動」により、最高裁平成 6 年判決と同様に客観的にその「確定的な意図」を推認するものと解され、当該特段の行動の意義は、その行動自体の有無を重加算税の賦課要件としているのではなく、その推認の客観性を担保している事情と考えられる。このように考えることで最高裁平成 6 年判決と最高裁平成 7 年判決は同様の判断過程をたどるものであり、「外部からうかがい得る特段の行動」の有無のみに捕われず、両判決を統一的に理解することが可能となる。

ハ つまみ申告による過少申告行為は、通則法 68 条の文理上その要件を充足しているか

最高裁昭和 48 年判決は、判決文において申告書の「作成行為」と「提出行為」を一括して明確に「過少申告行為」と定義している。これは、所得税法 238 条の規定ぶりから、申告書の提出をせずに、「所得税を免れ」たり、「所得税の還付」を受けることができないこととすれば、「偽りその他不正の行為」には、申告書の提出ないし不提出行為が含まれるとの理解に基づくものとの指摘があり、相当なものと考えられる。また、申告書の「提出行為」は、申告書の「作成行為」を前提にしていること

からすれば、これらを一連の行為とする理解も可能であり、このような理解の下では、つまみ申告は通則法 68 条が規定する重加算税の賦課要件を満たしていないとも考えられる。

しかしながら、申告書の「作成行為」と「提出行為」の二つの行為は、通常、日時・場所は別であり、行為者すら別となり得るもので、事実関係としては、別個の行為であることに疑いはないとする指摘もある。そして、重加算税の要件を定める通則法 68 条は、「その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたとき」（筆者下線）と規定し、隠蔽等の行為と提出行為を別個のものとして取り扱っており、この文理に照らすと、つまみ申告は、申告書の「作成」（虚偽記載）において隠蔽等が行われ、これに基づき、申告書の「提出」があったものであることから重加算税の賦課要件を満たすものと解される。

加えて、つまみ申告による意図的な申告書への所得金額の虚偽記載については、その虚偽記載の背後には納税者が具体的な収入金額又は必要経費の存在（あるいはその具体的な所得金額）を認識しつつ、隠蔽等をする行為があり、これらの行為を原因とする結果として、所得金額の虚偽記載がなされるものと解する指摘もある。

したがって、最高裁平成 7 年判決にいう「確定的な意図」を認定し、確定申告書への虚偽記載による「過少申告行為」は、申告書の「作成行為」と「提出行為」は別個とする一般的な理解の下、通則法 68 条の文理に照らし理解することにより、その重加算税の賦課要件を満たすものと解される。

(5) 青色申告決算書・収支内訳書の虚偽記載の意義

イ 所得税確定申告書

(i) 納税申告書の法的性質等

所得税の確定申告は、通則法 17 条以下に規定される納税申告の一つであるところ、この納税申告について、「この申告の主要な内容をなすものは課税標準と税額であるが、その課税標準と税額が租税法の規

定により、すでに客観的租税として定まっている限り、納税者が申告するということは、これらの基礎となる要件事実を納税者が確認し、定められた方法で数額を確定してそれを政府に通知するにすぎない性質のものと考えられるから、これを一種の通知行為と解することが適当であろう。」とされる。そして、納税申告書は、申告納税方式による国税に関し課税標準、課税標準から控除する金額及び税額等の記載した申告書をいい(通法 2 六)、その税務署長への提出によって納付すべき税額が確定する法的効果を有するものである(通法 16①一、17①)。

(ロ) 確定申告書(納税申告書)としての取扱い

所得税確定申告書には、課税標準である所得金額、所得控除の額、税額計算の特例の適用を受ける場合の計算内容、税額控除の額、源泉徴収税額、予定納税額その他の課税要件事実を中心に、確定申告により納付する納税額又は還付を受ける還付金が算出されるまでの過程が記載される(所法 120①②、所規 47)。

また、確定申告書を提出する者は、所得税法 120 条 1 項各号の法定記載事項のうち該当する事項は全て記載しなければならない、その該当する事項の一部を欠いた場合には、その申告書は所得税法に規定する確定申告書には該当しないこととなる。

ロ 青色申告決算書及び収支内訳書と確定申告書の関係等

(イ) 青色申告決算書

青色申告者は不動産所得の金額、事業所得の金額及び山林所得の金額が正確に計算できるように資産、負債及び資本に影響を及ぼす一切の取引を正規の簿記の原則に従い整然と、かつ明瞭に記録し、その記録に基づき貸借対照表及び損益計算書を作成することなどが定められている(所規 57)。

そして、青色申告書には、①貸借対照表、②損益計算書、③不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算に関する明細書、④純損失の金額の計算に関する明細書を添付しなければならない

(所法 149、所規 65)。

国税庁が配付する青色申告決算書は、上記に該当する書類であるところ、青色申告者は、帳簿書類を備え付け、この帳簿書類から誘導することにより青色申告決算書を作成することとなる。

そして、この青色申告決算書のうち、損益計算書の部分については、単に所得金額の計算過程の記載を意味するのではなく、その事業等の活動の実態、すなわち、事業等の活動により生み出された成果としての収入金額等、及びその収入を生み出すための努力としての費用の金額が項目ごとに詳細に記載されるものであり、また、貸借対照表の部分は、その事業等の活動に係る財務状況を示すものである。更にこれらの作成過程を踏まえると、青色申告決算書と帳簿書類は互いに有機的関連性を有している関係にある。

加えて、その法的性質に関しては、青色申告決算書は、所得税確定申告書の法定記載事項のうち所得金額については満たすものの、その他の所得控除や税額計算等の法定記載事項を欠き、これを単独で提出しても納付すべき税額は確定されず、所得税法 120 条にいう申告書に該当しないこととなる。

したがって、青色申告決算書は、その事業等の活動等の実態を示す等の実質及び法的性質から、確定申告書の一部を構成するものではなく別個のものとして取り扱うことが相当であると考えられる。

(ロ) 収支内訳書

不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき業務を行う者（青色申告者を除く。）は、帳簿を備え付け、業務にかかるその年の取引のうち総収入金額及び必要経費に関する事項を財務大臣の定める簡易な方法により記録し、かつ、当該帳簿を保存しなければならない（所法 232 ①、所規 102①②）。そして、事業所得等に係る取引に関する帳簿の記録の方法等については、帳簿を備え、その年分の事業所得等の金額が正確に計算できるように、これらの所得を生ずべき業務に係るその年

の取引のうち総収入金額及び必要経費に関する事項（損益に関する事項）を財務大臣の定める簡易な記録の方法に従い、整然と、かつ、明らかに記録すると定められている（所規 102、昭和 59 年大蔵省告示 37 号）。

また、上記各業務を行う者は、その年中の総収入金額及び必要経費の内訳を記載した書類（収支内訳書）を確定申告書に添付して提出しなければならない（所法 120④）。収支内訳書は、所得税法施行令 47 条の 3 第 1 項の規定に従い、総収入金額及び必要経費に係る各費目別に記入欄があり「簡易な損益計算書」に相当するものである。

したがって、収支内訳書は、青色申告決算書と同様、その事業等の活動等の実態を示す等の実質及び法的性質から、確定申告書の一部を構成するものではなく別個のものとして取り扱うことが相当であると考えられる。

ハ 青色申告決算書及び収支内訳書への虚偽記載の意義等

青色申告決算書及び収支内訳書の各項目に記載される金額は、いずれも基本的に帳簿やその取引等にかかる事実を反映するものであり、実際の取引金額、取引数量及び取引状況等に関する客観的資料の基づく具体的即物的な積上げ計算を基本とするその結果が、これらの項目の各金額に反映されているものである。

そうすると、これらの項目によりその所得金額が算出されていることを鑑みれば、納税者自らが作成するものであるものの、正しくその所得計算を行っていること証明しているもの、すなわち、その所得の金額を証する書類に相当すると考えられる。

そして、青色申告決算書又は収支内訳書に対して、隠蔽等に係る「確定的な意図」の下、つまみ申告と同様に、二重帳簿などの典型的な隠蔽等の行為に該当する所得秘匿等の工作行為等がないとしても、収入金額を過少に計上又は必要経費の額を過大に計上するなどして、その所得金額を過少とする虚偽記載をすることは、帳簿ないし各取引等の事実反

するものであり、「改ざん」とも評価され、「課税標準等の基礎となるべき事実」に対する「隠蔽又は仮装」に該当することとなる。

したがって、青色申告決算書及び収支内訳書に上記のとおり虚偽記載をし、これらを確定申告書に添付して提出することにより過少な申告を行う場合、通則法 68 条 1 項（無申告の場合は 2 項）が規定する重加算税の賦課要件を満たすこととなる。

3 結論

(1) 「外部からもうかがい得る特段の行動」の意義

最高裁平成 7 年判決及び最高裁平成 6 年判決は、いずれも隠蔽等に係る「確定的な意図」を重視し、申告等に関する一連の「客観的事実関係」、「間接事実としての行為」及び「特段の行動」によりその「確定的な意図」を推認により立証するものであり、「外部からもうかがい得る特段の行動」の意義は、その行動自体を重加算税の賦課要件とするものではなく、隠蔽等に係る「確定的な意図」の推認の客観性を担保する事情と解すべきである。

(2) 青色申告決算書・収支内訳書の虚偽記載の意義

青色申告決算及び収支内訳書はその実質及び法的性質から確定申告書の一部を構成するものではなく別個のものであり、隠蔽等に係る「確定的な意図」の下、これらに対しその収入金額を過少に計上又は必要経費の額を過大に計上するなどしてその所得金額を過少とする虚偽記載は、帳簿ないし各取引等事実に反するもので「課税標準等の基礎となるべき事実」に対する「隠蔽又は仮装」に該当し、これに基づく確定申告書の提出は、重加算税の賦課要件を満たすものである。

目 次

はじめに	158
第 1 章 国税不服審判所平成 27 年 7 月 1 日裁決	160
第 1 節 裁決の概要	160
1 事案の概要	160
2 争点	160
3 争点に対する当事者の主張	161
4 争点に対する判断（裁決要旨）	163
第 2 節 平成 27 年裁決の論点	167
第 2 章 重加算税の概要	170
第 1 節 重加算税の沿革	170
1 通則法（昭和 37 年法律 66 号）制定前	170
2 通則法（昭和 37 年法律 66 号）制定以後	174
第 2 節 重加算税の課税要件及び計算	176
1 課税要件	176
2 重加算税の計算の留意事項等	180
第 3 節 重加算税の性格	183
1 裁判例	183
2 学説等	186
第 3 章 「隠蔽又は仮装」行為	190
第 1 節 「隠蔽又は仮装」に係る通達の取扱い	190
1 申告所得税の現行通達の取扱い	190
2 源泉所得税の現行通達の取扱い	192
3 法人税の現行通達の取扱い	194
第 2 節 隠蔽・仮装の意義	196
1 裁判例	196
2 立法者の考え方等	197

3	隠蔽・仮装と故意	198
4	「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」	205
第3節	「偽りその他不正」との関係	209
1	「隠蔽又は仮装」に係る規定	210
2	実態的な相違	211
3	機能的連携	213
4	判例における刑事罰（ほ脱罪）の処罰範囲の変遷	213
5	社会情勢の影響と重加算税の判例への影響	216
第4章	最高裁平成7年判決の意義	219
第1節	最高裁平成7年判決及び類似判決	219
1	最高裁平成7年判決の概要	219
2	最高裁平成6年判決の概要	220
第2節	検討	222
1	最高裁平成6年判決の検討	222
2	最高裁平成7年判決の検討及び「特段の行動」の意義	227
第5章	青色申告決算書及び収支内訳書の虚偽記載の意義	239
第1節	所得税確定申告書	239
1	納税申告書の法的性質等	239
2	確定申告書（納税申告書）としての取扱い	240
第2節	青色申告決算書及び収支内訳書と確定申告書の関係等	242
1	青色申告決算書	242
2	収支内訳書	244
第3節	青色申告決算書及び収支内訳書への虚偽記載の意義等	247
1	虚偽記載についての「隠蔽又は仮装」該当性	247
2	虚偽記載の主張・立証	249
第4節	平成27年裁決の論点との関係	255
	結びに代えて	257

凡 例

本稿で使用している法令等の略称は、次のとおりである。

なお、これらの法令等の規定は、特に記載のない限り、平成 30 年 4 月 1 日現在のものに基づく。

《法令等》	《略称》
租税特別措置法・・・・・・・・・・・・・・・・	措法
国税通則法・・・・・・・・・・・・・・・・	通法
所得税法・・・・・・・・・・・・・・・・	所法
所得税法施行令・・・・・・・・・・・・・・・・	所令
所得税法施行規則・・・・・・・・・・・・・・・・	所規
法人税法・・・・・・・・・・・・・・・・	法法
消費税法・・・・・・・・・・・・・・・・	消法

はじめに

税務署長は、個人事業者が正確な収入金額等を容易に確認できたにもかかわらず、所得税の収支内訳書に根拠のない額を記載したという一連の行為等は当初から所得税等を過少に申告する意図を「外部からもうかがい得る特段の行動」に当たり、国税通則法（以下「通則法」という。）68 条 1 項又は同条 2 項に規定する隠蔽又は仮装に該当するとして、重加算税賦課決定処分（以下「本件処分」という。）を行ったのに対し、当該個人事業者がこれを不服とし異議申立て（当時）を経て、本件処分の取消しを求めて審査請求の対象とした。

ところが、国税不服審判所長は、継続して意図的に過少申告していたと認定するも、収支内訳書に根拠のない額を記載する行為は「過少申告行為」そのものであることから、原処分庁（税務署長）が主張する審査請求人（個人事業者）の行為は、当初から所得等を過少に申告する意図であったことを外部からもうかがい得る特段の行為には当たらず、重加算税の賦課要件を満たさないと判断して、本件処分を取り消す裁決（平成 27 年 7 月 1 日裁決）をした。

そして、上記判断は、いわゆるつまみ申告⁽¹⁾（以下「つまみ申告」という。）について、「納税者が、当初から所得を過少に申告する意図をし、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、重加算税の賦課要件を満たすとした最高裁平成 7 年 4 月 28 日第二小法廷判決（民集 49 卷 4 号 1193 頁、以下「最高裁平成 7 年判決」という。）の判断枠組みに基づくものであり、かつ、「過少申告行為」につき、申告書の作成行為に収支内訳書の作成行為が含まれることを前提に、申告書の作成行為と提出行為を一括した行為とし、隠蔽又は仮装に基づいて申告書の提出が行われたものではないとする立場により判断するものと考えられる。

しかしながら、上記判断枠組みの解釈について、以下のとおり再考すべきと

(1) 所得金額の大部分を脱漏してことさら過少の金額を記載した申告書を作成し、これを提出すること。

の主張があり疑義が生じている⁽²⁾⁽³⁾。すなわち、刑事制裁（ほ脱罪）の対象となる所得税法 238 条にいう「偽りその他不正の行為」該当性を論じるときの「過少申告行為」においては、不正な申告書を作成しその申告書の提出により所得税等を免れることから、申告書の提出が含まれる概念と解される。

他方、「過少申告行為」という表現は法律上にはなくいわば造語であることから、重加算税の賦課要件該当性を議論する際には、通則法 68 条の規定との関係において理解すべきである。そうすると、同規定の文理に照らし申告書の「添付書類の作成」において隠蔽又は仮装行為が行われ、これに基づいて「申告書の提出」が行われたと解するものであれば、その賦課要件を満たし本件処分は維持されるべきとする。

そこで、最高裁平成 7 年判決の判断枠組みに検討を加え、「特段の行動」等の意義を明らかにした上で、所得税確定申告書の添付書類である青色申告決算書及び収支内訳書における虚偽記載に対し、その重加算税の賦課要件該当性について、整理・検討する必要がある。

本稿において、第 1 章では、上記裁決の概要及び論点等を確認し、第 2 章では、重加算税の制定の経緯やその性格等その概要を確認する。第 3 章では、「隠蔽又は仮装」の行為について、通達の取扱い、裁判例及び学説等を整理し、第 4 章では、つまみ申告を「隠蔽又は仮装」と評価した最高裁判決の判断枠組みを考察し、第 5 章では、青色申告決算書及び収支内訳書と所得税確定申告書との関係について整理・検討を加えた上で、青色申告決算書及び収支内訳書に対する虚偽記載と「隠蔽又は仮装」との関係を示し、その重加算税賦課要件該当性を考察する。

なお、文中意見に当たる部分は、筆者個人の見解であり、所属組織の見解でないことを申し添える。

(2) 酒井克彦「重加算税賦課要件の再検討（上）」税務事例 49 巻 2 号 1 頁以下（財経詳報社、2017）。

(3) 酒井克彦「重加算税賦課要件の再検討（下）」税務事例 49 巻 3 号 1 頁以下（財経詳報社、2017）。

第 1 章 国税不服審判所平成 27 年 7 月 1 日裁決

本章では、収支内訳書に根拠のない額を記載する行為等を「隠蔽又は仮装」に該当するか否かを主たる争点とする国税不服審判所平成 27 年 7 月 1 日裁決（裁決事例集 100 号 15 頁、以下「平成 27 年裁決」という。）の概要及びその論点等について確認する（本稿の検討対象の争点に限る）。

第 1 節 裁決の概要

1 事案の概要

本件は、審査請求人（以下「請求人」という。）である X が所得税の修正申告並びに消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）の期限後申告をしたところ、原処分庁である税務署長 Y が、正当な売上金額を把握できたにもかかわらず、恣意的に操作して算出した売上金額により所得税の収支内訳書を作成するなどしたことは、通則法 68 条 1 項又は 2 項に規定する隠蔽又は仮装に当たるとして重加算税の賦課決定処分等を行ったのに対し、X が、X の行為は隠蔽又は仮装に当たらないなどとしてその全部の取消しを求めた事案である。

2 争点

原処分のうち重加算税の各賦課決定処分は、X が、本件各年分（平成 20 年分、平成 21 年分、平成 22 年分及び平成 23 年分をいい、以下同じ。）の所得税又は本件各課税期間（平成 21 年 1 月 1 日から平成 21 年 12 月 31 日まで、平成 22 年 1 月 1 日から平成 22 年 12 月 31 日まで及び平成 23 年 1 月 1 日から平成 23 年 12 月 31 日までの各課税期間をいい、以下同じ。）の消費税等の「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（筆者注：「ぺい」は、当時の通則法上の表記。）し、又は仮装し」たものである（所得税につき通則法 68 条 1 項、消費税等につき同条 2 項）か

否か。

3 争点に対する当事者の主張

(1) Y の主張

イ 次の(イ)及び(ロ)のとおり、請求人には、通則法 68 条 1 項又は同条 2 項に規定する事実の隠蔽又は仮装があったと認められる。

(イ) 通則法 68 条 1 項について

A 請求人は、次の(A)ないし(C)のとおり申述しているところ、実際、本件各年分の所得税の各確定申告書に記載された納付すべき税額は、いずれも〇〇〇〇円を下回る金額となっていることを併せ考えれば、自己の資金需要の必要性に基因した過少申告の意図を継続して有していたものと認められる。

(A) 平成 19 年からは F X 取引の損失の穴埋めのため、平成 20 年からは改装資金借入金の返済資金確保のため、売上金額を過少に申告し、必要経費も大体の金額で適当に申告していた旨。

(B) 税金(所得税)が大体〇〇〇〇円にならないくらいになるように額を考え、その後、所得金額を決めた上で、その金額を基に売上金額の合計から一部を除外し、仕入金額及び必要経費を水増ししていた旨。

(C) 本件税額メモは、納税額を少なく申告する際に試算したメモ書であり、このような不正な計算は 5 年ほど前から行っていた旨。

B 請求人は、上記 A の過少申告の意図に基づき、次の(A)ないし(C)のとおりを行っていた。

(A) K 社からの日々の売上金額(請求人が同社に対して請求すべき金額)を記載した本件売上金額メモと同様のメモ書を廃棄していたこと。

(B) 本件税額メモと同様の本件各年分の納税額を過少申告する際に試算したメモ書を廃棄していたこと(以下、請求人が試算のた

めに作成し、廃棄した旨原処分庁が主張する当該メモ書を「本件試算メモ」という。請求人は、本件試算メモを 5 年ほど前から作成していた旨を申述しているにもかかわらず、本件各年分の所得税の各確定申告書に記載された所得金額及び納付すべき税額が一致する本件試算メモが存在しない。).

(C) 本件収支内訳書に、何ら根拠のない収入金額及び必要経費の額を記載していたこと（なお、収入金額については、本件売上金額メモを保存すること及び事業所得に係る収入金額が入金される口座を確認することにより、容易に確認できたにもかかわらず、これらの記録によることなく本件収支内訳書に記載していた。).

C 上記 B の一連の行為は、当初から所得等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ものと認められ、請求人は、その意図に基づき過少申告を行っていたのであるから、重加算税の賦課要件を充足する。

(D) 通則法 68 条第 2 項について

上記 (イ) の一連の行為は、当初から課税売上げ等を申告しないことを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたものと認められ、請求人は、その意図に基づき期限内申告書を提出しなかったのであるから、重加算税の賦課要件を充足する。

ロ なお、重加算税は、その課税要件を充足する事実が認められる場合に賦課されるものであって、裁量により賦課するか否かを決するものではないから、重加算税が賦課されない他の事案が存在することで、原処分が不当となるものではない。

(2) X の主張

イ 請求人には、通則法 68 条 1 項又は同条 2 項に規定する事実の隠蔽又は仮装がない。

ロ なお、所得税事案においては、過少申告加算税賦課事案が圧倒的に多く、重加算税賦課事案は極めて少ないという現実の運用がされていると

ころ、他の過少申告加算税賦課事案と何ら異なるところのない請求人の事案を重加算税賦課事案としたことは、極めて公平一貫性を欠くものであり、不当である。

4 争点に対する判断（裁決要旨）

（1）法令解釈

イ 通則法 68 条 1 項は、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蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、その納税者に対して重加算税を課する旨規定している。この重加算税の制度は、納税者が過少申告をしたことについて隠蔽、仮装という不正手段を用いていた場合に、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蔽、仮装に当たるというだけでは足りず、過少申告行為そのものとは別に、隠蔽、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、上記の重加算税制度の趣旨に鑑みれば、架空名義の利用や資料の隠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、重加算税の賦課要件が満たされるものと解される。（下線筆者）

ロ また、通則法 68 条 2 項は、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき法定申告期限までに納税申告

書を提出せず、又は法定申告期限後に納税申告書を提出していたときは、その納税者に対して重加算税を課する旨規定している。この隠蔽又は仮装に基づく無申告に対して重加算税を課する制度の趣旨は、上記イの隠蔽又は仮装に基づく過少申告に対して重加算税を課する制度(同条1項)の趣旨と同じであると認められるから、上記イと同様に、必ずしも架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在したことまでは必要ではなく、納税者が、当初から課税標準等及び税額等を申告しないことを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づいて申告をしなかったような場合には、重加算税の賦課要件が満たされるものと解するのが相当である。

(2) 当てはめ

イ 過少申告の意図について

(イ) 自己の資金需要の必要性について

Xは、売上げを除外した動機としてFX取引に係る損失の発生及び借入金の返済を申述したところ、このうち借入金の存否については証拠上明らかでないものの、FX取引については、請求人は、平成19年11月からFX取引を開始し、平成20年中、平成21年中及び平成23年中には当該FX取引から損失が生じていること、及び平成22年中に生じた利益もそれ以前の年中に生じた損失の額には満たないものであったことからすれば、請求人には、本件各年分において、少なくともFX取引の損失の穴埋めという自己の資金需要の必要性があったと認められる。

(ロ) 事業所得に係る総収入金額について

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

とが認められる。

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

(ハ) 事業所得に係る必要経費について

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

加えて、X は、平成 18 年分ないし平成 23 年分の事業所得に係る必要経費を、いずれの年分についても過大に申告し、しかも、当初申告額と修正申告額の差額（及び当初申告割合）が、平成 18 年分は約 〇〇〇〇円（184.2%）、平成 19 年分は約 〇〇〇〇円（128.5%）、平成 20 年分は約 〇〇〇〇円（117.0%）、平成 21 年分は約 〇〇〇〇円（159.5%）、平成 22 年分は約 〇〇〇〇円（123.2%）、平成 23 年分は約 〇〇〇〇円（162.9%）と大きいこと、また、開業から現在まで必要経費を適当な金額で多く申告していた旨の X の申述は、これらの事実を照らして信用できることを併せ考えると、X は、継続して本件各年分の事業所得に係る必要経費の額を意図的に過大に申告していたことが認められる。

(ニ) 以上のことから、X は、本件各年分の所得税について、FX 取引の損失の穴埋めという自己の資金需要の必要性に基因した過少申告の意

図を継続して有していたことは認められる。

ロ 特段の行動について

(イ) 本件売上金額メモについて

X は、本件各年分の全期間を通して、K 社からの日々の売上金額を計算し、累計の売上金額をメモ書していたと推認される。

にもかかわらず、本件売上金額メモ以外に、同様の記載がある書類がなかったこと及び X の申述のうち、本件売上金額メモは日々の売上げを集計したものの一部であり、ほとんどは捨てていた旨の申述は、これらの事実符合して信用できることからすると、確認できなかった日付に係るものについては、請求人が廃棄したものと認められる。

しかしながら、①売上金は、全て本件口座に振り込まれ、しかも本件通帳は保存されていたこと、②X は K 社から月度の売上金額が記載された本件支払内容確認書等を受け取っていたこと、及び③本件売上金額メモが発見された経緯は、本件売上金額メモ以外に同様の記載がある書類がなかったことについて特に不自然な点はないことからすると、X が廃棄をしたのは、単に当該メモ書を保存しておく必要がなくなったからである可能性が十分に考えられ、正当な売上金額を秘匿するために捨てたとは認め難い。

したがって、X が本件売上金額メモと同様のメモ書を廃棄していたことをもって、当初から所得等を過少に申告する意図をうかがい得る特段の行動をしたとは評価できない。

(ロ) 本件試算メモの廃棄について

X が本件各年分の所得税の申告に当たって本件試算メモを作成していたことは認められず、もとより X がそれらを破棄した事実もまた、認められる余地はない。

(ハ) 本件収支内訳書の記載について

X が何ら根拠のない収入金額及び必要経費の額を本件収支内訳書に記載していたことは、過少申告行為そのものであって、過少申告の意

図を外部からもうかがい得る特段の行動に当たるとは評価できない。

(下線筆者)

ハ まとめ

以上のとおり、Y が主張する X の行為については、いずれも「当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした」とは評価できないものか、行為そのものが認められないものである。そして、他に通則法 68 条 1 項に規定する重加算税の賦課要件に該当する事実を認めるに足りる証拠はない。

また、Y は、X の本件各課税期間の消費税等の無申告についても、上記 X の行為をもって「特段の行動」があった旨主張しているところ、これらは、同じ理由から、「特段の行動」とは評価できないものか、行為そのものが認められないものであり、また、他に通則法 68 条 2 項に規定する重加算税の賦課要件に該当する事実を認めるに足りる証拠はない。

したがって、X の本件各年分の所得税又は本件各課税期間の消費税等について、通則法 68 条に規定する重加算税の賦課要件を満たすとはいえない。

第 2 節 平成 27 年裁決の論点

平成 27 年裁決は、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為がないつまみ申告について重加重加算税賦課相当とした最高裁平成 7 年判決の判断枠組みに基づくものであるところ⁽⁴⁾、平成 27 年裁決における本件収支内訳に対する

(4) 最高裁平成 7 年判決は「重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものが隠ぺい、仮装に当たるというだけでは足りず、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、上記の重加算税制度の趣旨に鑑みれば、架空名義の利用や資料の隠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

虚偽記載については、「X が何ら根拠のない収入金額及び必要経費の額を本件収支内訳書に記載していたことは、過少申告行為そのものであって、過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動に当たるとは評価できない。」⁽⁵⁾と判断された。この点について、以下の論点を挙げ、本稿の中心的な検討対象として取り上げて行くこととする。

① 「外部からもうかがい得る特段の行動」の意義

平成 27 年裁決の判断において、「FX 取引の損失の穴埋めという自己の資金需要の必要性に基因した過少申告の意図を継続して有していた」⁽⁶⁾と認める一方、「何ら根拠のない収入金額及び必要経費の額を本件収支内訳書に記載していたこと」は、「外部からもうかがい得る特段の行動」に当たらないとし、重加算税の賦課要件を満たさないとしている。

しかしながら、つまみ申告が数回にわたり提出されていることなどについて、「外部からもうかがい得る特段の行動」を認定することなく重加算税の賦課要件が満たされるとした最高裁平成 6 年 11 月 22 日第三小法廷判決（民集 48 卷 7 号 1379 頁、以下「最高裁平成 6 年判決」という。）があり、「外部からもうかがい得る特段の行動」を同賦課要件との関係においてどのように理解すべきか。

② 収支内訳書（及び青色申告決算書）における虚偽記載の意義

平成 27 年裁決は、所得税確定申告書の作成行為に収支内訳書の作成行為が含まれ、かつ、所得税確定申告書作成行為とその提出行為を一括したものととして「過少申告行為」と解し、通則法 68 条がいう「隠蔽し、又は仮装したるに基づき納税申告書を提出していたとき」に該当しないものとして理解しているようである。

この点、所得税確定申告書と同申告書への添付義務付けられる収支内訳書

には、重加算税の賦課要件が満たされるものと解すべき」としており、本章第 1 節 4 (1) と同旨であり、平成 27 年裁決はこれを引用していると考えられる。酒井・前掲注(2) 4 頁参照。

(5) 本章第 1 節 4 (2) ロ(ハ)。

(6) 本章第 1 節 4 (2) イ(ニ)。

(及び青色申告決算書)は如何なる関係に位置づけられ、これらに対するつまみ申告と同様の単純な虚偽記載は、重加算税賦課要件との関係でどのような意義があると理解すべきか。

第 2 章 重加算税の概要

本章では、重加算税の沿革、課税要件、計算及び性格などについて概観する。

第 1 節 重加算税の沿革

重加算税は通則法に規定される加算税のひとつであるところ、そもそも加算税（導入当初は追徴税）制度は、申告納税制度を確保するための制度として、申告納税制度の誕生とともに採用され、その後、通則法の制定により整備のものである。一方、戦前の賦課課税制度においては、税務官庁が課税標準と税額を決定し、脱税を除いた過少申告等に対する制裁意識は存在せず、税務官庁が決定した税額が期限内に納付されるかどうかに関心の中心であったことから、期限内納付を確保するため、納付遅延に対する制裁として延滞金制度が設けられていた⁽⁷⁾。この延滞金制度から現在の重加算税に至る沿革について、以下のとおり概観する。

1 通則法（昭和 37 年法律 66 号）制定前

（1）延滞金制度⁽⁸⁾

加算税制度が導入される以前、付帯税制度としての延滞金制度が設けられていた（明治 44 年～昭和 22 年）。その制度の内容として、当時の国税徴収法 9 条は「国税ノ納期限ヲ過キ其の税金ヲ完納セサル者アルトキハ収税官吏ハ期限ヲ指定シ之を督促スヘシ」とし、明治 44 年勅令 282 号 11 条の 2 は「督促ヲ為シタル場合ニ於テ勅令ノ定ムル所ニ依リ督促手数料、延滞金ヲ徴収ス」と規定した。また、これを受けた勅令（施行規則）は「督促ヲ受ケタル場合ニ於テハ税金額 100 円ニ付 1 日 3 銭ノ割合ヲ以テ納期限

(7) 石倉文雄「加算税制度の沿革と目的」日税研論集 13 号『加算税制度』4 頁（日本税務研究センター、1990）。

(8) 石倉・前掲注(7) 8 頁参照。

ノ翌日ヨリ税金完納又は財産差押ノ日ノ前日迄ノ日数ニ依リ計算シタル延滞金ヲ徴収ス」と規定した。

この延滞金は、基本的には、現在の延滞税に相当する遅延利息的な性質を有するものであるが、財産差押の日以後は課されないこと、督促状に指定した期限までに税金及び督促手数料を完納したときは課されないことなどから、行政罰的な性格も有する積極的な滞納防止策でもあった。

(2) 追徴税制度

第二次世界大戦後、連合軍司令部は我が国の財政再建に際して、戦時財政の処理のために諸策を指示し、租税の賦課徴収手続については、従前の賦課課税方式をやめ、自国の自己賦課方式 (self-assessment) を採用することを熱心に勧告し、この勧告に基づき昭和 21 年に制定された戦時補償特別措置法及び財産税法により本格的な申告納税制度が始まり、続く昭和 22 年の所得税法等の改正によって、所得税、法人税、相続税等の直接国税について申告納税制度が採用されるとともに、追徴税という名称の加算税制度 (昭和 22 年～同 25 年) が採用された⁹⁾。

この追徴税制度は、納税義務者が更正決定を受けた場合又は修正申告書を提出して国税を納付する場合、昭和 22 年当初の規定では、申告が過少申告であったこと又は無申告であったことについて「已むを得ない事由があると認められる」場合を除き、当該更正決定又は修正申告により増加した税額の一定割合を追徴税という名称で徴収しようとするものであった。

この一定割合は、当初、正当税額に補正されるまでの遅延期間に応じて、1 か月に 5% ずつ増加する (最高 50%) ことになっていたが、同年及び翌

(9) 池本征男「加算税制度に関する若干の考察」税大論叢 14 号 145 頁～148 頁 (1981) 参照。

「なお、追徴税制度の導入された同時期の昭和 22 年に、加算税という名の遅延利息制度が導入されたことも注目に値する。すなわち、申告納税方式による国税について期限後申告書もしくは修正申告書が提出され、または更正もしくは決定があった場合には、その法定納期限の翌日からこれらの申告書を提出した日または更正もしくは決定についての納税告知所の指定納期限までの期間につき日歩 3 銭の割合で加算税を徴収する制度が導入された。」(石倉・前掲注(7)9 頁。)

23 年の改正により、経過期間の長短にかかわらず、一律に正当額との差額（不足税額）の 25% の割合で追徴税が課されるようになった⁽¹⁰⁾。

この改正により、「追徴税は、遅延利息的な加算税とは異なり、行政罰的な性格をより明らかにしたものと見える。」⁽¹¹⁾とされる一方、「この追徴税の 25% という一律の税率は、少額の過少申告の場合も、多額の申告漏れの場合も、同様に課されるものであり、問題を内包しているものであった。」⁽¹²⁾との指摘がある。

(3) シャウプ勧告と加算税制度

イ シャウプ勧告

追徴税制度は、昭和 24 年 5 月アメリカ合衆国からカール・シャウプ博士を団長とするシャウプ使節団の勧告を基にした加算税制度（昭和 25 年～同 37 年）に移行することとなる。そのシャウプ勧告は、その態様に応じて次のような内容であった⁽¹³⁾。

① 納税申告を怠った場合

「現在、納税申告書が提出されなくとも、罰則を受けることはないようである。法律は、故意に申告書の提出を怠った場合、それが刑事犯であることを明記するよう改正されなければならない。それに加えて、民事罰も規定すべきである。申告の遅延が 1 か月を越えなければ、その税の 10% が民事罰として加算されるべきである。毎月加わるごとに 10% 加算し、遅滞が続く期間その総額が税額の 30% になるまで加算することを示唆する。

もしその申告の遅延が故意や怠慢ではなく、正当な理由に基づく場合には、このような罰則は適用されるべきではない。」

② 納税を怠った場合

「期限内に納税しなかった場合、25% を課する現行の罰則は余りに

(10) 石倉・前掲注(7)8～9頁参照。

(11) 池本・前掲注(9)149頁。

(12) 石倉・前掲注(7)9頁。

(13) 「シャウプ使節団日本税制報告書」付録 D・C 節第 8 款。

苛酷である。もし、納税者期限内に納税できなければ、たとえその遅延が軽微であっても 25% が課せられるから、ある意味で、これは滞納を続行するよう仕向けられている。罰金額は、従って滞納期間に応じて伸縮させらるべきである。」

③ 民事詐欺事件の罰則

「現在詐欺事件適用される唯一の罰則は、その適用に起訴を必要とする刑罰である。詐欺行為は処罰されないで黙認するわけにはいかない。各事件ごとに刑罰を課する必要から免れるため民事詐欺罰則を採用することを勧告する。このような罰則では、納税額の一部たりとも欠けていた場合それが脱税を意図して詐欺によったときはその不足分を支払う上に、不足分の 60% を支払わなければならない。この罰金はそれが事実上税の一部となるから税と同様な方法で徴収すべきである。」

上記③における勧告の内容の分析として、石倉文雄教授は「脱税は詐欺事件である。そして、これに対処するものとしては、起訴を必要とする刑罰があるだけである。起訴を必要としない民事詐欺罰則を設けるべきである。」⁽¹⁴⁾と解している。

ロ 加算税額制度（重加算税額）の創設

シャープ勧告を基づく昭和 25 年の税制改正により、追徴税が廃止され、その性質に応じ過少申告加算税額、無申告加算税額、源泉徴収加算税額及び重加算税額が創設された。この重加算税額については、同年の税制改正に関して国会大蔵委員会におけるその理由説明によると、「さらに虚偽の申告をした場合には、過少申告加算税にかえ不足額の 100 分の 50 の重加算税額を徴収し、事実を隠蔽または仮装した申告しなかった場合には、無申告加算税額の外に納付すべき税額の 100 分の 50 の重加算税額を徴収することとしたのであります。」⁽¹⁵⁾とされている。

(14) 石倉・前掲注(7)12 頁。

(15) 衆議院会議録情報第 7 回国会大蔵委員会第 19 号 (1950)。

なお、追徴税に関するシャープ勧告と同改正の比較については、以下の表とおりである⁽¹⁶⁾。

おって、従来の加算税は利子税に改められている。

シャープ勧告と昭和 25 年改正との比較	
シャープ勧告 (案)	昭和 25 年改正 (案)
<p>制裁及び罰則</p> <p>(1) (省略)</p> <p>(2) 追徴税 25%を引き下げ、期間に応じ 10%から 30%まで伸縮させる。</p> <p>(3) 民事詐欺罰 脱税を企図した詐欺により過少申告又は無申告のときは不足額の 60%を徴収する。</p> <p>(4) 無申告犯 期限内に故意に申告書を提出しないときは刑事犯として処罰する。</p>	<p>(1) (省略)</p> <p>(2) 過少申告加算税額として 5%、無申告加算税額又は源泉徴収加算税額として 10%乃至 25%とする。但し自発的申告分に対しては 5%を軽減する。</p> <p>(3) 重加算税額として 50%を徴収する。</p> <p>(4) 所得税、法人税等について 1年以下の懲役又は 20 万円以下の罰金に処する。但し情状により免除する。</p>

2 通則法 (昭和 37 年法律 66 号) 制定以後

通則法は、昭和 36 年 7 月 5 日の税制調査会による「国税通則法の制定に関する答申 (税制調査会第二次答申)」に基づき、昭和 37 年法律第 66 号を

(16) 大蔵省主税局「昭和 25 年 3 月 第七回国会税制改正参考資料集 (第一集)」33 頁。

もって制定された。この制定された通則法により、従前の「加算税額」の名称が「加算税」に変更されるとともに、加算税制度の整備、軽減合理化が行われ、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税の体系が整備された。

その制定の経緯として、「国会の審議を通じて、政府においても、単独の税目にとどまらず、各税目に共通な負担や制度の改正について、これを必要とする機運が生じてきていた。

すなわち、まず、各種の加算税や利子税などのいわゆる附帯税について、それが昭和 25 年のシャープ税制により設けられたものであるが、その後、所得税をはじめ各税目の租税の負担については、わが国の社会経済事情の推移に応じてその改善が図られてきているにもかかわらず、ひとり附帯税の負担に関しては、税務行政の平常化にも伴ってその負担が実情に即さず過重になりつつあると認められながら、各税に共通する制度であるが故にその改善が見送られてきているのはバランスを欠くのではないかかとういう議論が、国会についてもやかましく論ぜられたのである。(中略) 政府は、右のような議論や動きに対応して所要の改正の行うためには、法律改正上の実際の見地からも、各税目別の税法の改正では到底その統一的な改正は無理で、どうしても税法の共通法として国税通則法を制定するという方向において、はじめて、その実現が可能であると考えざるを得なかったのである。」⁽¹⁷⁾とされている。

そして、重加算税について、上記答申によれば「現行法では、直接税について、課税標準又は税額の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装し、その隠ぺいし又は仮装したところに基づいて過少申告書を提出した又は提出しなかった場合には、申告に係る税額又は更正決定による増差税額のうち、隠ぺいし又は仮装したことに基づく税額の部分については、50%の税率で重加算税を課すこととされている。このような隠ぺい又は仮装

(17) 荒井勇代表編者『国税通則法精解』6頁～7頁(大蔵税務協会、15版、2015)。

が認められる場合に通常の加算税よりも重い税率で重加算税を課すことは、そのような行為を防止するとともに負担の公平を維持するためにも適当であると考えられるが、現行 50%の税率は、高きに失して、かえって厳正な執行を困難にする面があるほか、実質的にみて刑罰的色彩があるとみられ、罰則との関係上二重処罰の疑いをもつ向きもあるので、課税率を 30%に引き下げるものとする。」⁽¹⁸⁾とされた。

その後、昭和 62 年 9 月法律第 96 号による改正により、過少申告申告加算税及び無申告加算税（自主申告に係るものを除く。）並びにこれらに代えて課される重加算税の割合がそれぞれ 5%引き上げられるなどの改正が行われている。

第 2 節 重加算税の課税要件及び計算

1 課税要件

(1) 関係法令の要旨

イ 通則法（昭和 37 年法律 66 号）68 条《重加算税》1 項は、同法 65 条《過少申告加算税》1 項の規定に該当する場合（修正申告書の提出が、その申告に係る国税についての調査があつたことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでない場合を除く。）において、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額（その税額の計算の基礎となるべき事実で隠蔽し、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠蔽し、又は仮装されていない事実に基づく税額として政令で定めるところ

(18) 昭和 36 年 7 月 5 日付「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」第六の二の 3。

により計算した金額を控除した税額)に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に 100 分の 35 の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する旨を規定している。

ロ 通則法 68 条 2 項は、同法 66 条《無申告加算税》1 項の規定に該当する場合(同項ただし書若しくは同条第 7 項の規定の適用がある場合又は納税申告書の提出が、その申告に係る国税についての調査があつたことにより当該国税について更正又は決定があるべきことを予知してされたものでない場合を除く。)において、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき法定申告期限までに納税申告書を提出せず、又は法定申告期限後に納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、無申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額(その税額の計算の基礎となるべき事実で隠蔽し、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠蔽し、又は仮装されていない事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額)に係る無申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に 100 分の 40 の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する旨を規定している。

ハ 通則法 68 条 3 項は、同法 67 条《不納付加算税》1 項の規定に該当する場合(同項ただし書又は同条 2 項若しくは 3 項の規定の適用がある場合を除く。)において、納税者が事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づきその国税をその法定納期限までに納付しなかつたときは、税務署長は、当該納税者から、不納付加算税の額の計算の基礎となるべき税額(その税額の計算の基礎となるべき事実で隠蔽し、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠蔽し、又は仮装されていない事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額)に係る不納付加算税に代え、当該基礎となるべき税額に 100 分の 35 の

割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を徴収する旨を規定している。

ニ 通則法 68 条 4 項は、同条前 3 項の規定に該当する場合において、これらの規定に規定する税額の計算の基礎となるべき事実で隠蔽し、又は仮装されたものに基づき期限後申告書若しくは修正申告書の提出、更正若しくは第 25 条《決定》の規定による決定又は納税の告知（第 36 条《納税の告知》1 項の規定による納税の告知（同項 2 号に係るものに限る。）をいう。以下この項において同じ。）若しくは納税の告知を受けることなくされた納付があつた日の前日から起算して 5 年前の日までの間に、その申告、更正若しくは決定又は告知若しくは納付に係る国税の属する税目について、無申告加算税等を課され、又は徴収されたことがあるときは、前 3 項の重加算税の額は、これらの規定にかかわらず、これらの規定により計算した金額に、これらの規定に規定する基礎となるべき税額に 100 分の 10 の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とする旨を規定している。

ホ 通則法 68 条 5 項は、同条 1 項、2 項又は前項の規定は、消費税等⁽¹⁹⁾（消費税を除く。）については、適用しない旨を規定している。

(2) 要件の概要

イ 過少申告課税に代えて課す場合

①過少申告加算税が課される要件を満たす場合において、②「納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは」、当該納税者に対し、過少申告加算税に代えて計算の基礎となるべき税額に 35%の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課すとされている。

なお、上記「課税標準等」とは、国税に係る課税標準、課税標準から

(19) ここでいう消費税等とは、消費税、酒税、たばこ税、揮発油税、地方揮発油税、石油ガス税及び石油石炭税をいう（通法 2 三）。

控除する金額及び純損失等の金額をいい⁽²⁰⁾、「税額等」とは、国税に係る納付すべき税額、還付金の額に相当する税額及び納付すべき税額の計算上控除する金額又は還付金の額の計算の基礎となる税額をいう⁽²¹⁾。

ロ 無申告課税に代えて課す場合

①無申告加算税が課される要件を満たす場合(調査による更正又は決定を予知しないでされた申告による場合を除く。)において、②「納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき法定申告期限までに納税申告書を提出せず、又は法定申告期限後に納税申告書を提出していたときは」、当該納税者に対し、無申告加算税に代えて計算の基礎となるべき税額に 40%の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課すとされている。

ハ 不納付加算税に代えて徴する場合

①不納付加算税が課される要件を満たす場合(強制徴収を予知しないでされた納付による場合を除く。)において、②納税者(源泉徴収義務者)が「事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づきその国税をその法定納期限までに納付しなかつたときは」、税務署長は、当該納税者から、不納付加算税に代えて計算の基礎となるべき税額に 35%の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を徴収するとされている。

ニ 短期間に繰り返して無申告又は仮装・隠蔽が行われた場合

平成 28 年の税制改正で創設された加重措置であり、「これまでの無申告加算税又は重加算税の水準(割合)にあつては、無申告又は仮装・隠蔽が行われた回数にかかわらず一律であるため、意図的に無申告又は仮装・隠蔽を繰り返すケースも多いことから、こうしたケースに対する行政制裁としての牽制効果は十分なものではないと考えられる状況に

(20) 通法 2 六イ～ハ。

(21) 通法 2 六ニ～ヘ。

あったところ。」⁽²²⁾とされ、こうした状況に対応するため以下のとおり重加算税が加重される。

期限後申告書若しくは修正申告書の提出（調査による更正等を予知してされたものに限る。）、更正若しくは決定又は納税の告知若しくは納税の告知を受けることなくされた納税（以下「期限後申告等」という。）があった場合において、その期限後申告等があった日の前日から起算して5年前の日まで間に、その期限後申告等に係る税目についての無申告加算税（調査による更正等を予知してされたものに限る。）又は重加算税を課されたことがあるときは、その期限後申告等に基づき課する重加算税（35%、40%）の額は、その期限後申告等に基づいて納付すべき税額に10%の割合を乗じて計算した金額を加算するとされている⁽²³⁾。

2 重加算税の計算の留意事項等

(1) 通達の取扱い（申告所得税関係）

重加算税の計算については、通則法 68 条のほか、国税通則法施行令 27 条の2《加重された過少申告加算税等が課される場合における重加算税に代えられるべき過少申告加算税》及び同施行令 28 条《重加算税を課さない部分の税額の計算》に規定されているところ、その計算の留意事項などについては、申告所得税関係について国税庁長官発遣の平成 12 年 7 月 3 日付課所 4-15 ほか3 課共同「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）」の「第3 重加算税の計算」において、以下のように定められている。

イ 重加対象税額の計算の基本原則

重加算税の計算の基礎となる税額は、通則法第 68 条及び国税通則法施行令第 28 条の規定により、その基因となった更正、決定、修正申告

(22) 財務省「平成 28 年度税制改正の解説」874 頁（http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/explanation/index.html）（平成 30 年 6 月 20 日最終閲覧）。

(23) 財務省・前掲注(22)875 頁参照。

又は期限後申告（以下「更正等」という。）があった後の所得税及び復興特別所得税の額から隠蔽又は仮装されていない事実のみに基づいて計算した所得税及び復興特別所得税の額を控除して計算するのであるが、この場合、その隠蔽又は仮装されていない事実のみに基づいて計算した所得税及び復興特別所得税の額の基礎となる所得金額は、その更正等のあった後の所得金額から不正事実に基づく所得金額（以下「重加対象所得」という。）を控除した金額を基に計算する。

ロ 重加対象所得の計算

上記イの場合において、重加対象所得の計算については、次による。

- (イ) 必要経費として新たに認容する経費のうちに、不正事実に基づく収入金額を得るのに必要な経費と認められるものがある場合には、当該経費を不正事実に基づく収入金額から控除する。

ただし、簿外の収入から簿外の必要経費を支出している場合において、簿外の収入に不正事実に基づく部分の金額とその他の部分の金額とがある場合には、当該簿外の必要経費は、まず、不正事実に基づく部分の金額から控除し、控除しきれない場合に限り、当該控除しきれない必要経費の金額を当該その他の部分の金額から控除する。

- (ロ) 過大に繰越控除をした純損失の金額又は雑損失の金額のうちに、不正事実に基づく過大控除部分とその他の部分とがあり、当該損失の金額の全部又は一部が否認された場合における重加対象所得の計算に当たっては、まず、不正事実以外の事実に基づく損失の金額のみが否認されたものとして計算することに留意する。

すなわち、不正事実に基づく過大の純損失又は雑損失から順次繰越控除していたものとすることに留意する。

なお、純損失の金額又は雑損失の金額は正当であっても、その損失を生じた年分の翌年分以後の年分において、不正事実に基づき所得金額を過少にすることにより、当該所得金額を過少にした年分の翌年分以後の年分に繰越控除した損失の金額を否認した場合には、不正事実

に基づく純損失又は雑損失を繰り越していたものとみなして重加対象所得の計算を行うこととする。

(2) 重加算税の適用除外

イ 過少申告加算税に代えて課す場合等

過少申告加算税については、「修正申告書の提出があった場合において、その提出が、その申告に係る国税についての調査があつたことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでないときは、適用されない。」(通法 65⑤)とされており、重加算税についても、上記と同様の自主的な修正申告書の提出については、課さないこととなる(通法 68①括弧書)。

無申告加算税については、納税者が「期限内申告書の提出がなかったことについての正当な理由があると認められる場合」又は期限後申告書若しくは修正申告書の提出が、「その申告に係る国税についての調査があつたことにより当該国税について更正又は決定があるべきことを予知してされたものでない」場合には、課税されないか、又はその課税割合が 5%に軽減されることとなる(通法 66①ただし書、66⑥)。重加算税においては、上記のとおり無申告加算税が課税されない場合、又は軽減される場合に該当するときは、課さないこととなる(通法 68②括弧書)。

不納付加算税は、源泉徴収による国税がその法定納期限までに納付されなかった場合でも、その「納付しなかったことについて正当な理由があると認められる場合は」、徴収されないこととされ、また、その法定納期限後の納付が、その国税についての調査があつたことによりその国税についての告知があるべきことを予知されたものでない場合は、その課税割合が 5%に軽減される(通法 67①但書、②)。

ロ 間接諸税に対する不適用

国内取引に係る消費税については、重加算税の対象となるが、消費税以外の消費税等(酒税、たばこ税、揮発油税、地方揮発油税、ガス税及び石油石炭税)は、重加算税は課されない(通法 68④)。この消費税等

については、国税犯則取締法に基づく通告処分の制度があり、この「通告処分は一種の行政処分であるが、その性格は、罰金若しくは科料に相当する金額又は没収品に該当する物品の納付を求めるところの私和であって、実質的には各税法の罰則の適用にほかならない。」とされ、制度の複雑化と重複を避ける趣旨と解されている⁽²⁴⁾。

(3) 他の法律による特則

租税特別措置法においては、収用交換等に伴って取得した代替資産又は事業用資産の買換えによって取得した資産の取得額が見積価額に達しなかった場合等における所得税等の修正申告書の提出を義務づけているが、それらの見積り違い等が後発的事由によるところから、隠蔽又は仮装事実があった場合のその修正申告に関しては、その修正申告書が所定の期限後に提出されたときなどは、無申告加算税の規定は適用されず、通則法 68 条 1 項にいう過少申告加算税に代えて重加算税を課されることとなる⁽²⁵⁾。

第 3 節 重加算税の性格

重加算税は、納税義務違反により課されることから、脱税に係る刑事罰との関連において問題とされ、憲法にいう二重処罰の禁止に抵触するのではないかという点が議論となり、また、重加算税自体の性格についても多く議論されてきた。ここでは、この議論に関する裁判例の判断や学説などを中心に重加算税の性格を考察する。

1 裁判例

不正手段により国税を免れた場合に租税ほ脱犯として刑罰⁽²⁶⁾が科される

(24) 荒井・前掲注(17)775頁。

(25) 租法 28 の 3⑨、30 の 2⑦、31 の 2⑩、33 の 5③、36 の 3⑤、37 の 2④、37 の 5②、37 の 8③、41 の 3③④、41 の 5⑩、41 の 19 の 4⑩、69 の 3④⑤、70⑨、70 の 2⑥、70 の 3⑥。そのほか所法 151 の 2④も同様。

(26) 所法 238・239・243、法法 159・163、消法 64・66。

とともに、重加算税が課された場合、重加算税の負担割合が 35%又は 40%、前述の重加算税の沿革で述べたとおり昭和 37 年の通則法の創設・施行される前においては（追徴税・重加算税額）50%と相当に重いことから、重加算税等の実質を納税義務違反に対する刑罰と解して、この両者を併科することは憲法 39 条後段が禁止すると解されている二重処罰に該当するとの疑念から納税者と課税庁で訴訟となることがしばしばあった。

この点、追徴税の例として、長崎地裁昭和 26 年 10 月 9 日判決（税資 10 号 375 頁）は、「公法上の租税義務違反に対して法により課せられる公法上の一種の違約損害金であるともいうことができその性質及び目的において、刑罰と著しくその性質を異にするものと解するのが相当である。……たとえ斯様に科刑と並んで、追徴税を賦課したとしても、夫は決して憲法 39 条にいわゆる同一の犯罪に対して二重の科刑をすることにはならないと解する」と判示している⁽²⁷⁾。その後の最高裁判決（下記（2））において、追徴税はその趣旨から刑罰と性質を異にすることは明である旨の判断が行われ、通則法制定前の重加算税額に係る最高裁判決⁽²⁸⁾についても同旨の判断が下されている。さらに、この判断は、通則法制定後の重加算税についての最高裁判決（下記（3））及び下級審判決においても踏襲されており、重加算税と罰金との併科が憲法 39 条に違反しないとする見解は、判例上確定しているといえる。

（2）最高裁昭和 33 年 4 月 30 日大法廷判決（民集 12 卷 6 号 938 頁）

本判決は、追徴税は、納税義務者が納税義務を怠ったことに対して租税法上の手続きによる行政上の措置であり、刑罰とは性質目的を異にするから、これを併科しても憲法 39 条に違反するものではない旨を判示したものであり、その判旨は以下のとおりである。

「法人税法（昭和 22 年法律 28 号。昭和 25 年 3 月 31 日法律 72 号による改正前のもの。以下単に法という）43 条の追徴税は、申告納税の実を挙

(27) 富山地判昭 26 年 1 月 26 日税資 18 号 203 頁も同旨。

(28) 最一小判昭 36 年 7 月 6 日刑集 15 卷 7 号 1054 頁。

げるために、本来の租税に附加して租税の形式により賦課せられるものであつて、これを課することが申告納税を怠つたものに対し制裁的意義を有することは否定し得ないところであるが、詐欺その他不正の行為により法人税を免れた場合に、その違反行為者および法人に科せられる同法 48 条 1 項および 51 条の罰金とは、その性質を異にするものと解すべきである。すなわち、法 48 条 1 項の逋脱犯に対する刑罰が『詐欺その他不正の行為により云々』の文字からも窺われるように、脱税者の不正行為の反社会性ないし反道義性に着目し、これに対する制裁として科せられるものであるに反し、法 43 条の追徴税は、単に過少申告・不申告による納税義務違反の事実があれば、同条所定の已むを得ない事由のない限り、その違反の法人に対し課せられるものであり、これによつて、過少申告・不申告による納税義務違反の発生を防止し、以つて納税の実を挙げんとする趣旨に出でた行政上の措置であると解すべきである。法が追徴税を行政機関の行政手続により租税の形式により課すべきものとしたことは追徴税を課せらるべき納税義務違反者の行為を犯罪とし、これに対する刑罰として、これを課する趣旨でないこと明らかである。追徴税のかような性質にかんがみれば、憲法 39 条の規定は刑罰たる罰金と追徴税とを併科することを禁止する趣旨を含むものでないと解するのが相当であるから所論違憲の主張は採用し得ない。」(下線筆者)

(3) 最高裁昭和 45 年 9 月 11 日第二小法廷判決 (刑集 24 卷 10 号 1333 頁)

本判決は、個人事業主が、2 年間にわたり所得税の確定申告をするに当り虚偽の記載をして所得税を免れて脱税し、旧所得税法 69 条 1 項違反で懲役刑と罰金刑を言い渡された事案の上告審であり、旧所得税法が重加算税のほかには罰金刑を科するとしていることは、憲法に違反するものではないとして控訴を棄却した原審を支持し、重加算税は行政上の措置であり刑罰とは性質を異にする旨を判示して、上告を棄却した事例であり、その判旨は以下のとおりである。

「国税通則法 68 条に規定する重加算税は、同法 65 条ないし 68 条に規

定する各種加算税を課すべき納税義務違反が課税要件事実を隠ぺいし、または仮装する方法によつて行なわれた場合に、行政機関の手續により違反者に課せられるもので、これによつてかかる方法による納税義務違反の発生を防止し、もつて徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の措置であり、違反者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目してこれに対する制裁として科せられる刑罰とは趣旨、性質を異にするものと解すべきであつて、それゆえ、同一の租税ほ脱行為について重加算税のほかには刑罰を科しても憲法 39 条に違反するものでない」

2 学説等

通則法制定当時、税制調査会による昭和 36 年 7 月 5 日付の「国税通則法の制定に関する答申の説明」⁽²⁹⁾によれば、「重加算税の性質について、それが税として課されることから形式的には申告秩序維持のためのいわゆる行政罰であるといえようが、その課税要件や負担の重さからみて、実質的に刑罰的色彩が強く、刑罰との関係上二重処罰の疑いがあるのではないかという意見がある。

その沿革等でみたように重加算税は、詐偽行為があった場合にその全部について刑事訴追をすることが実際問題として困難であり、また必ずしも適当でないところから、課されることは否定できない。

しかし、そのことから同一事件に対し懲役又は罰金のような刑事罰とを併科することを許さない趣旨であるということとはできないであろう。

むしろ、重加算税は、このような場合において、納税義務の違反者に対してこれを課すことにより納税義務違反の発生を防止し、もつて納税の実をあげようとする行政上の措置にとどまると考えるべきであろう。したがって、重加算税は、制裁的意義を有することは否定できないが、そもそも納税義務違反者の行為を犯罪とし、その不正行為の反社会性ないしは反道徳性に着目

(29) 同説明の第 6 章第 2 節 3 (1)。

して、これに対する制裁として科される刑事罰とは、明白に区別すべきであると考えられる。

このように考えれば、重加算税額を課すとともに刑事罰に処しても、二重処罰と観念すべきでないと考えられる。それは、『ある事象に対し民法上の不法行為に基づく損害賠償義務を命ずるとともに別個の立場から犯罪として刑罰の制裁を加えるのと同じである』（昭和 26・1・16 富山地判（筆者注：税資 18 号 203 頁））と考えられる。」と説明されている。

(2) 学説

重加算税における刑罰との関係上二重処罰の疑義については、実質的に刑罰であるとする立場として、阿南主税氏は「偽りの記載をして提出した行為に対して、1 年以下の懲役、または 200 千円以下の罰金に処するとして、刑事罰を科しているのに、仮装、隠ぺいの不正行為によって、虚偽の確定申告書を提出した場合を、国税通則法によって、重加算税の名のもとに、殊更ら刑事罰から逃避して、行政庁の裁量によって課する制度を、採用しているに過ぎないということが、規範対象の重要性から刑事罰であることを推理することができるのである。」⁽³⁰⁾と指摘しておられる。

また、重加算税と刑罰の併科が憲法に抵触しないことを疑問視する立場として、北野弘久教授は、前記 1 (2) の最高裁判決等の動向を踏まえ、「判例上は、両者の併科が違憲でないことは固まっているといつてよい。ここでは判例に対する法理論的検討はさしひかえたい。かりに憲法解釈上両者の併科は違憲ではないとしても、それはすくなくとも憲法 39 条の趣旨（精神）に反することは否定しえない。」⁽³¹⁾と述べておられる。

そして、重加算税と刑罰の併科が憲法に抵触しないとする立場として、金子宏名誉教授は、「加算税は、刑事制裁と異なり、申告納税義務および徴収納付義務の適正な履行を確保し、ひいては申告納税制度および徴収納付

(30) 阿南主税『所得税体系』1068 頁（ビジネス教育出版社、1969）。

(31) 北野弘久「加算税制度の再検討」税法学 249 号 23 頁（1971）。また、同様の立場として、田宮裕「判批」別冊ジュリスト憲法判例百選 129 頁（1963）、西山富夫「法人税法における加算税（追徴税）と罰金の併科」シュト 3 号 9 頁（1962）。

制度の定着を図るための特別の経済的負担であって、処罰ないし制裁の要素は少ないから、それは二重処罰にはあたらないと解すべきであろう⁽³²⁾と述べておられる。また、酒井克彦教授は、憲法議論から「憲法 39 条前段後半は、『既に無罪とされた行為については、刑事上の責任を問われない』とし、同条後段は、『同一の犯罪について、重ねて刑事上の責任を問われない』と定める。(中略) 同条後段の規定を二重処罰の禁止とし、同一行為に対して、第二の刑を科してはならないという実体的保障が内容とされていると解することが妥当であろう。重加算税が課される場合には同時に租税のは脱犯の構成要件が満たされると解する立場からすれば、ここにいう二重処罰の禁止に抵触するかのようにも思われる。しかしながら、重加算税は、申告義務又は租税納付義務違反を犯罪としてこれに対する刑罰として科されるものではないから、『第二の刑』とは言い得ず、憲法 39 条には反しないと解すべきである。」⁽³³⁾と述べておられる。このように、学説の多くは重加算税と刑罰の併科が憲法に抵触しないとする立場⁽³⁴⁾が多数である。

なお、重加算税を含む加算税の性質について、池本行男氏は「加算税は、①租税収入の確保を目的に、②申告納税義務の違反の事実があれば、正当な理由がない限り、量刑の余地なく定額が、③租税徴収という手続きによって、課されるものである。従って、加算税が申告納税義務を怠った者に対する制裁という要素をもつことは否定できないが、反社会性、反道徳性をもつ刑罰とは目的、要件、実現の手續を異にするものである。また、加算税は申告納税義務の違反者が自発的に是正措置を講じたときには軽減又は免除されることになっているが、自主不問を認めない(量刑上の考慮は別

(32) 金子宏『租税法 [22 版]』822 頁 (弘文堂、2017)。

(33) 酒井克彦『附帯税の理論と実務』300 頁 (ぎょうせい、2010)。

(34) 藤木英夫『行政法』20～21 頁 (学陽書房、1976)、板倉宏「追徴税と罰金との併科」別冊ジュリスト行政判例百選Ⅱ430 頁 (1979)、永沢信義「判批」民商 38 巻 5 号 124 頁 (1959) など。

として) 刑罰とは、かかる点からも異なるといえよう。」⁽³⁵⁾と指摘される。

(35) 池本・前掲注(9)167頁。

第 3 章 「隠蔽又は仮装」行為

重加算税の賦課要件である事実の隠蔽又は仮装については、どのような行為が隠蔽又は仮装に該当するかは法令に規定されておらず、専ら解釈の問題となる。

本章では、隠蔽又は仮装の意義に関して、通達の取扱いや裁判例を概観した上で、故意の要否、「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」の範囲、「偽りその他不正の行為」との関係を中心に検討を加える。

第 1 節 「隠蔽又は仮装」に係る通達の取扱い

例として、申告所得税、源泉所得税及び法人税については、それぞれ次のとおり定められている（抜粋）。

1 申告所得税の現行通達の取扱い

国税庁長官発遣の平成 12 年 7 月 3 日付課所 4-15 ほか 3 課共同「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）」の「第 1 賦課基準」において、重加算税の賦課基準は次のように定められている。

「第 1 賦課基準

（隠蔽又は仮装に該当する場合）

- 1 通則法第 68 条第 1 項又は第 2 項に規定する「国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し」とは、例えば、次に掲げるような事実（以下「不正事実」という。）がある場合をいう。

なお、隠蔽又は仮装の行為については、特段の事情がない限り、納税者本人が当該行為を行っている場合だけでなく、配偶者又はその他の親族等が当該行為を行っている場合であっても納税者本人が当該行為を行っているものとして取り扱う。

- (1) いわゆる二重帳簿を作成していること。
- (2) (1) 以外の場合で、次に掲げる事実（以下「帳簿書類の隠匿、虚偽記載等」という。）があること。
 - ① 帳簿、決算書類、契約書、請求書、領収書その他取引に関する書類（以下「帳簿書類」という。）を、破棄又は隠匿していること。
 - ② 帳簿書類の改ざん、偽造、変造若しくは虚偽記載、相手方との通謀による虚偽若しくは架空の契約書、請求書、領収書その他取引に関する書類の作成又は帳簿書類の意図的な集計違算その他の方法により仮装を行っていること。
 - ③ 取引先に虚偽の帳簿書類を作成させる等していること。
- (3) 事業の経営、売買、賃貸借、消費貸借、資産の譲渡又はその他の取引（以下「事業の経営又は取引等」という。）について、本人以外の名義又は架空名義で行っていること。

ただし、次の①又は②の場合を除くものとする。

 - ① 配偶者、その他同居親族の名義により事業の経営又は取引等を行っているが、当該名義人が実際の住所地等において申告等をしているなど、税のほ脱を目的としていないことが明らかな場合
 - ② 本人以外の名義（配偶者、その他同居親族の名義を除く。）で事業の経営又は取引等を行っていることについて正当な事由がある場合
- (4) 所得の源泉となる資産（株式、不動産等）を本人以外の名義又は架空名義により所有していること。

ただし、(3) の①又は②の場合を除くものとする。
- (5) 秘匿した売上代金等をもって本人以外の名義又は架空名義の預貯金その他の資産を取得していること。
- (6) 居住用財産の買換えその他各種の課税の特例の適用を受けるため、所得控除若しくは税額控除を過大にするため、又は変動・臨時所得の調整課税の利益を受けるため、虚偽の証明書その他の書

類を自ら作成し、又は他人をして作成させていること。

- (7) 源泉徴収票、支払調書等（以下「源泉徴収票等」という。）の記載事項を改ざんし、若しくは架空の源泉徴収票等を作成し、又は他人をして源泉徴収票等に虚偽の記載をさせ、若しくは源泉徴収票等を提出させていないこと。
- (8) 調査等の際の具体的事実についての質問に対し、虚偽の答弁等を行い、又は相手先をして虚偽の答弁等を行わせていること及びその他の事実関係を総合的に判断して、申告時における隠蔽又は仮装が合理的に推認できること。

（帳簿書類の隠匿、虚偽記載等に該当しない場合）

2 次に掲げる場合で、当該行為が、相手方との通謀による虚偽若しくは架空の契約書等の作成等又は帳簿書類の破棄、隠匿、改ざん、偽造、変造等によるもの等でないときは、帳簿書類の隠匿、虚偽記載等に該当しない。

- (1) 収入金額を過少に計上している場合において、当該過少に計上した部分の収入金額を、翌年分に繰り越して計上していること。
- (2) 売上げに計上すべき収入金額を、仮受金、前受金等で経理している場合において、当該収入金額を翌年分の収入金額に計上していること。
- (3) 翌年分以後の必要経費に算入すべき費用を当年分の必要経費として経理している場合において、当該費用が翌年分以後の必要経費に算入されていないこと。」

2 源泉所得税の現行通達の取扱い

国税庁長官発遣平成 12 年 7 月 3 日付課法 7—8 ほか 3 課共同「源泉所得税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）」の「第 1 賦課基準」において、重加算税の賦課基準は次のように定められている。

「第 1 徴収基準

(隠蔽又は仮装に該当する場合)

1 通則法第 68 条第 3 項に規定する「事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し」とは、例えば、次に掲げるような事実（以下「不正事実」という。）がある場合をいう。

- (1) いわゆる二重帳簿を作成していること。
- (2) 帳簿書類を破棄又は隠匿していること。
- (3) 帳簿書類の改ざん（偽造及び変造を含む。）、帳簿書類への虚偽記載、相手方との通謀による虚偽の証ひょう書類の作成、帳簿書類の意図的な集計違算その他の方法により仮装の経理を行っていること。
- (4) 帳簿書類の作成又は帳簿書類への記録をせず、源泉徴収の対象となる支払事実の全部又は一部を隠蔽していること。

(帳簿書類の範囲)

2 「1」の帳簿書類とは、源泉所得税及び復興特別所得税の徴収又は納付に関する一切のものをいうのであるから、会計帳簿、原始記録、証ひょう書類その他会計に関する帳簿書類のほか、次に掲げるような帳簿書類を含むことに留意する。

- (1) 給与所得及び退職所得に対する源泉徴収簿その他源泉所得税及び復興特別所得税の徴収に関する備付帳簿
- (2) 株主総会・取締役会等の議事録、報酬・料金等に係る契約書、給与等の支給規則、出勤簿、出張・超過勤務・宿日直等の命令簿又は事績簿、社会保険事務所、労働基準監督署又は地方公共団体等の官公署に対する申請又は届出等に関する書類その他の帳簿書類のうち、源泉所得税及び復興特別所得税の税額計算の基礎資料となるもの
- (3) 支払調書、源泉徴収票、給与支払事務所等の開設届出書、給与所得又は退職所得の支払明細書その他源泉徴収義務者が法令の

規定に基づいて作成し、かつ、交付し又は提出する書類

- (4) 給与所得者の扶養控除等申告書、給与所得者の配偶者控除等申告書、給与所得者の保険料控除申告書、退職所得の受給に関する申告書、非課税貯蓄申告書、非課税貯蓄申込書、配当所得の源泉分離課税の選択申告書、年末調整による過納額還付請求書、租税条約に関する届出書その他源泉所得税及び復興特別所得税を徴収される者が法令の規定に基づいて提出し又は提示する書類

(源泉徴収義務者が直接不正に関与していない場合の取扱い)

- 3 不正事実は、源泉徴収義務者に係るものに限られるのであるから、例えば、源泉所得税及び復興特別所得税を徴収される者に係る不正の事実で、源泉徴収義務者が直接関与していないものは、不正事実に該当しないことに留意する。

(認定賞与等に対する重加算税の取扱い)

- 4 源泉所得税及び復興特別所得税が法定納期限までに完納されなかったことが不正事実に基づいている限り、重加算税の対象となる。」

(以下省略)

3 法人税の現行通達の取扱い

国税庁長官発遣平成 12 年 7 月 3 日付課法 2-8 ほか 3 課共同「法人税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）」の「第 1 賦課基準」において、重加算税の賦課基準は次のように定められている。

「第 1 徴収基準

(隠蔽又は仮装に該当する場合)

- 1 通則法第 68 条第 1 項又は第 2 項に規定する「国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し」とは、例えば、次に掲げるような事実（以下「不正事実」という。）がある場合をいう。

- (1) いわゆる二重帳簿を作成していること。
- (2) 次に掲げる事実（以下「帳簿書類の隠匿、虚偽記載等」という。）があること。
- ① 帳簿、原始記録、証ひょう書類、貸借対照表、損益計算書、勘定科目内訳明細書、棚卸表その他決算に係る書類（以下「帳簿書類」という。）を、破棄又は隠匿していること。
 - ② 帳簿書類の改ざん（偽造及び変造を含む。以下同じ。）、帳簿書類への虚偽記載、相手方との通謀による虚偽の証ひょう書類の作成、帳簿書類の意図的な集計違算その他の方法により仮装の経理を行っていること。
 - ③ 帳簿書類の作成又は帳簿書類への記録をせず、売上げその他の収入（営業外の収入を含む。）の脱ろろ又は棚卸資産の除外をしていること。
- (3) 特定の損金算入又は税額控除の要件とされる証明書その他の書類を改ざんし、又は虚偽の申請に基づき当該書類の交付を受けていること。
- (4) 簿外資産（確定した決算の基礎となった帳簿の資産勘定に計上されていない資産をいう。）に係る利息収入、賃貸料収入等の果実を計上していないこと。
- (5) 簿外資金（確定した決算の基礎となった帳簿に計上していない収入金又は当該帳簿に費用を過大若しくは架空に計上することにより当該帳簿から除外した資金をいう。）をもって役員賞与その他の費用を支出していること。
- (6) 同族会社であるにもかかわらず、その判定の基礎となる株主等の所有株式等を架空の者又は単なる名義人に分割する等により非同族会社としていること。
- (使途不明金及び使途秘匿金の取扱い)

2 使途不明の支出金に係る否認金につき、次のいずれかの事実がある場合には、当該事実は、不正事実に該当することに留意する。

なお、当該事実により使途秘匿金課税を行う場合の当該使途秘匿金に係る税額に対しても重加算税を課すことに留意する。

- (1) 帳簿書類の破棄、隠匿、改ざん等があること。
- (2) 取引の慣行、取引の形態等から勘案して通常その支出金の属する勘定科目として計上すべき勘定科目に計上されていないこと。
(帳簿書類の隠匿、虚偽記載等に該当しない場合)

3 次に掲げる場合で、当該行為が相手方との通謀又は証ひょう書類等の破棄、隠匿若しくは改ざんによるもの等でないときは、帳簿書類の隠匿、虚偽記載等に該当しない。

- (1) 売上げ等の収入の計上を繰り延べている場合において、その売上げ等の収入が翌事業年度（その事業年度が連結事業年度に該当する場合には、翌連結事業年度。（2）において同じ。）の収益に計上されていることが確認されたとき。
- (2) 経費（原価に算入される費用を含む。）の繰上計上をしている場合において、その経費がその翌事業年度に支出されたことが確認されたとき。
- (3) 棚卸資産の評価換えにより過少評価をしている場合。
- (4) 確定した決算の基礎となった帳簿に、交際費等又は寄附金のように損金算入について制限のある費用を単に他の費用科目に計上している場合。」

(以下省略)

第 2 節 隠蔽・仮装の意義

1 裁判例

隠蔽・仮装の意義について各裁判例において以下のとおり判示されている。

(1) 和歌山地裁昭和 50 年 6 月 23 日判決 (税資 82 号 70 頁)

本判決は、「仮装又は隠ぺい」については、「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。」(下線筆者)と判示している。

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

本判決は、「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。」と判示している。

(3) 仙台地裁平成 5 年 8 月 10 日判決 (税資 198 号 482 頁)

本判決は、「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仮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。」と判示している。

2 立法者の考え方等

「隠蔽又は仮装」の意義については、通則法立法担当者著作の『国税通則法精解』⁽³⁶⁾によると「事実の隠ぺいは、売上除外、架空仕入若しくは架空経

(36) 荒井・前掲注(17)769頁～770頁。

費の計上、たな卸資産の一部除外等によるものをその典型的なものとする。事実の仮装は、取引上の他人名義の使用、虚偽答弁等をその典型的なものとする。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足り、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、客観的ならしめようとする趣旨である。」と説明されている。

確かに、上記の「二重帳簿の作成」や「取引上の他人名義の使用」等はいずれも作為的であり、意図的な行為として行われることは明らかと考えられる。他方、納税者の税法や事実関係の不知から生じた単なる一部申告漏れによる過少申告や無申告及び計算違い等による虚偽申告などの行為（一般に「納税者の故意」は認定できないもの）は、「隠蔽又は仮装」に該当しない。このことは、通則法 68 条の立法趣旨やその文理から首肯し得るものであり⁽³⁷⁾、この場合過少申告加算税等の対象になると考えられる。この「故意」について、以下 3 において詳述する。

3 隠蔽・仮装と故意

「隠蔽又は仮装」の行為についての故意の要否について判示した最高裁判決及びその学説等を概観し、これらを踏まえて検討を加える。

- (1) 最高裁昭和 62 年 5 月 8 日第二小法廷判決（裁判集民 151 号 35 頁、以下「最高裁昭和 62 年判決」という。）

イ 事案の概要

納税者 X 若しくは X から包括的に委任を受けていた妻において、3 つの証券会社を通じて年間 8 百回を超える架空人名義の有価証券取引により雑所得を得ていたが、X は、第 1 審及びその控訴審において、その取引の結果のとして X には当該雑所得が発生していたことについての認

(37) 品川芳宣『附帯税の事例研究〔第四版〕』380 頁（財経詳報社、2012）参照。

識がなかったから、当該雑所得を隠蔽して過少な申告を行うという意思もなく、従って重加算税賦課の要件は満たさない旨を主張した。そして、「利益も損失も知らない状態にあった者に対して、たまたま結果的に或る年度において利益があつたからといつて国税通則法 68 条を適用するのは誤りである。68 条が適用されるのは、条文中明らかなように仮装隠蔽したところに『基づいて申告をし』或いは無申告の場合に適用されるものである。」旨を上告理由としていたが、税務署長が行った重加算税賦課決定処分はその賦課要件を欠いた違法はないとされた事例。

ロ 判旨

「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つて、故意に納税義務違反を犯したことに對する制裁ではないから（最高裁昭和 43 年（あ）第 712 号同 45 年 9 月 11 日第二小法廷判決・刑集 24 卷 10 号 1333 頁参照）、同法 68 条 1 項による重加算税を課し得るためには、納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺい、仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、それ以上に、申告に対し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではないと解するのが相当である。」

(2) 学説等

重加算税は、通則法 68 条により「納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していた」こと等をその賦課要件とし、その過少な申告等であつたことについて正当な理由がある場合や納税者が自発的に修正申告等をした場合には重加算税は課されない。

ところで、金子宏名誉教授は、「ここに隠蔽・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」⁽³⁸⁾と述べておられるところ、この「隠蔽又は仮装」の行為についての故意の要否に関する学説等は様々であり、品川芳宣言名誉教授は、以下のように区分し得ると述べておられる⁽³⁹⁾。

- 「① 二重帳簿の作成等の行為が客観的に隠ぺい又は仮装と判断されるものであれば足り、納税者の故意の立証まで必要としていないと解するもの。
- ② 課税要件となる事実を隠ぺい又は仮装することについての認識があれば足り、その後過少申告等についての認識は必要としないとするもの。
- ③ ②の要件に加え、過少申告等についても租税を免れる認識をも必要とするもの。」⁽⁴⁰⁾

このうち、①については、前記 2 において述べた『国税通則法精解』の見解である。

また、②についての代表的な主張として、寺西輝泰氏は「たとえば、二重帳簿を作成して真実の取引を記載した裏帳簿と、仮装した取引を記載した表帳簿を作成したとすると、課税要件事実を仮装したこと、しかも、仮装することを認識し、かつそれを積極的に認容して行ったもの、すなわち、故意の存在も明らかであるが、申告の際に表帳簿に基づかず、裏帳簿に基づいて税額を算出して申告書を作成し、裏帳簿に集計誤りがあったために過少申告となったような場合には、仮装した事実に基づいて過少に申告した事実もなければ故意もなく、重加算税の要件は充足されない。ところが、二重帳簿を作成せず、正確な帳簿を作成していたが、期中の記帳ミスから正規の売上高 2,000,000 円を 200,000 円と記帳していたとすると、隠ぺい又は仮装の故意ではなく、賦課要件は充足していないが、期末において決

(38) 金子・前掲注(32)830 頁。

(39) 品川・前掲注(37)304 頁～306 頁。

(40) 品川・前掲注(37)304 頁。

算の際にこの記帳ミスを発見しながらこれを訂正せず、そのままで税額を算出したとすると、故意に過少申告をしたことになるだけでなく、訂正しなければならないことを知りながら訂正しなかったという点で、事実を仮装するという不作為の行為があり、かつ、その認識があったという点で故意が認められ、重加算税の賦課要件が充足されることになるのである。」⁽⁴¹⁾と説明された上で、「すなわち、重加算税の賦課要件としての故意というのは、課税要件事実（税額計算の基礎となる事実といってもよい。）についてこれを隠ぺい又は仮装することについての認識があれば、その後、当該事業年度の税の申告に際し、右仮装又は隠ぺいした事実に基づいて申告する、あるいは申告しないなどという点についての認識を必要とするものではなく、結果として過少申告、無申告あるいは不納付という事実が生ずれば足りるものといえるのである。」⁽⁴²⁾と述べておられる。

さらに、品川芳宣名誉教授も、「脱税という不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目して科せられる刑罰とはその趣旨を異にする納税の実を挙げることが目的とする行政制裁であってみれば、刑罰において厳格に必要とされる故意（犯意）の立証を重加算税についても要求することは課税の実務に即していない」⁽⁴³⁾という点などを指摘し上記②の立場であり、そして、「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。」と述べておられる⁽⁴⁴⁾。

③についての代表的なものとして、確井光明教授は「隠ぺい又は仮装の

(41) 寺西輝泰「租税制裁における故意」税理 19 卷 14 号 60 頁～61 頁（1976）。

(42) 寺西・前掲注(41)61 頁。

(43) 品川・前掲注(37)312 頁。また、課税実務の内容に関して「現在、査察の着手件数、230 件台、その 70%が告発されているが、告発までの一件当たりの所要日数は 2,000 日を超えており、その犯意の立証に多大な所要日数を要しているのに対し、重加算税の賦課件数は数万件に及び、その処理日数は査察事件の 1%に満たない日数で処理せざるを得ない課税実務の状況にある。」と指摘されている（同 312 頁）。

(44) 品川・前掲注(37)313 頁。

行為の時点において租税を免れようとする意図までが認められることを要しないとの見解は、捕脱犯との要件の違いを説明するには、便利であろうが、他方において、単純な加算税が既に存在しているのに、それに制裁を加重するには、それなりの理由がなければならないことを考えると、租税を免れようとする意図を解すべきであろう。ただし、その意図は、仮装・隠ぺい行為の時点に存在すれば、それで足りるのであって、申告・無申告・不納付の時点まで継続することは必要ではない。要するに、『個々の会計的处理における“故意”の有無』がポイントになるわけである。

以上に述べたところから、最高裁判決⁽⁴⁵⁾が違反者の不正行為に対する制裁であることを否定し、これをふまえた一部の学説が故意を必要としないとしている点には、反対しておきたい。隠ぺい・仮装に故意を要するとの立場に立ちつつも、『課税要件事実について、事実と相反する経理処理がなされていることについて、納税者が、積極的に事実と相反する経理処理をしようとする意思があったこと、あるいは事実と知りながら、あえてこれをそのまま放置して訂正しないでおこうとする意思があったことをいう』との見解があるが、これだけで足りるものとするれば、租税を免れる目的以外の理由で事実を隠ぺい・仮装した場合にまで重加算税が賦課されることになり、「徴税の実」をあげることを重視しすぎた解釈であるといわねばならない。民事詐欺罰則というシャープ勧告の趣旨からしても、租税を免れる目的による隠ぺい・仮装行為に限定すべきものと思う。⁽⁴⁶⁾

なお、前記(1)の最高裁昭和 62 年判決は、②を採用している。

(2) 検討

確井光明教授が前記(1)のとおり、①「単純な加算税が既に存在しているのに、それに制裁を加重するには、それなりの理由がなければならない」とし、②「租税を免れる目的以外の理由で事実を隠ぺい・仮装した場合にまで重加算税が賦課される」こととなり、③「民事詐欺罰則というシャ

(45) 最判昭 45 年 9 月 11 日刑集 24 卷 10 号 1333 頁。

(46) 確井光明「重加算税賦課の構造」税理 22 卷 12 号 4 頁～5 頁(1979)。

ウブ勧告の趣旨からしても、租税を免れる目的に隠ぺい・偽装行為に限定すべきもの」と指摘されている。

この点、①については、酒井克彦教授は「重加算税と過少申告との差異は隠ぺい・偽装行為の有無で整理がつくのではなからうかという回答が考えられる。申告納税制度の維持を加算税の趣旨と解するのであれば、申告の基礎となる行為を隠ぺい・偽装したということに過少申告よりも重い制裁的措置を課すことに十分な理由があるといえよう。」⁽⁴⁷⁾と述べておられる。この点、課税要件事実を隠ぺいし、又は偽装するということは、申告納税方式の趣旨を没却するような不正な手段と解されていることからすれば⁽⁴⁸⁾、酒井克彦教授の指摘のとおりと考えられる。

次に、③については、前述の重加算税の沿革（第 2 章第 1 節 1（3）③）において「民事詐欺罰則」についてのシャウブ勧告の内容として「現在詐欺事件に適用される唯一の罰則は、その適用に起訴を必要とする刑罰である。詐欺行為は処罰されないで黙認するわけにはいかない。各事件ごとに刑罰を課する必要から免れるため民事詐欺罰則を採用することを勧告する。」と示したとおりであり、その趣旨は、申告納税制度を没却する詐欺行為を看過するわけにはいかないことから、厳格な手続を要する刑罰のほか、品川芳宣名誉教授が前記（1）で触れたような課税上の実務を踏まえ、その厳格な手続を経ることなく適切に詐欺行為に対応していくために民事詐欺罰則を勧告されたと考えられる。さらに、その立法趣旨は、前記（1）で示した『国税通則法精解』のいう「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である。」と考えられる。このような趣旨を鑑みると、重加算税の賦課要件は、刑罰が求める故意（犯意）までは要しない。すなわち、租税を免れる目的に隠ぺい・偽装行為に限定すべきでなく、申告納税制度を没却する意図的なものである以上、重加算税の対象となるものと考えられる。

(47) 酒井・前掲注(33)306頁。

(48) 神戸地判平成5年3月29日税資194号1112頁。

最後に②については、前記（１）の最高裁昭和 62 年判決の立場から派生するものであり同じ立場であると解される。すなわち、その判旨が示すとおり、「納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺい、仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り」（下線筆者）ると解するものである。これは、重加算税の性格として、前述の最高裁昭和 33 年 4 月 30 日大法廷判決（第 2 章第 3 節 1（2））が示すとおり、脱税者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目し、これに対する制裁として科せられる刑罰とは異なり、納税義務違反があれば重加算税を課すことによって、納税義務違反の発生を防止し、以って納税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の措置であることを考慮すれば、租税を免れる目的以外の理由で事実を隠蔽・仮装した場合であっても⁽⁴⁹⁾、その意図的な隠蔽、仮装行為を原因として過少申告等の結果が発生し、隠蔽・仮装行為と過少申告との間に因果関係⁽⁵⁰⁾がある以上、重加算税の対象となるべきであることから⁽⁵¹⁾、相当なものと考えられる。

(49) この点、池本征男氏は「例えば、納税者が税法以外の法律違反の行為（贈賄等）を隠ぺいするために隠ぺい又は仮装の行為をし、その結果過少申告等をした場合、税法以外の法律違反の行為を隠ぺいする目的は、単なる『隠ぺい又は仮装の行為』の動機にすぎないのであって、課税標準等計算の基礎となる事実の隠蔽又は歪曲の行為尾が行われており、かつ、過少申告等の事実があれば、租税を免れる認識があったと推認されることになろう。」と述べておられる（池本・前掲注(9)198頁。）。

(50) 因果関係の相当性の議論については、酒井・前掲注(33)309頁以下参照。

(51) 品川芳宣名誉教授は、女子従業員の残業手当の支給につき、女子従業員の残業時間が規制時間を超過している場合に、労働基準監督署の摘発を避けるためにその手当を部課長の出張旅費に仮装して支給していた事例について、「この場合、法人税については、女子従業員の残業手当も部課長の出張旅費も所得金額の計算上いずれも損金の額に算入されるから、『仮装』の事実があっても結果的に過少申告は発生しないが、源泉所得税について、『仮装』の事実とその結果による不納付の事実も生ずることになる。従って、右の事案の場合、残業手当等の支給に関する原始記録を改ざんし、科目仮装が行われ、そのことを当該法人においても認識していたものであるから、当該法人においてその仮装部分に相当する源泉所得税額が結果的に不納付になることを認識していなかったとしても（あるいは源泉所得税を免れる意図がなかったとしても）、当該源泉所得税額に係る重加算税の徴収は免れることはできないものと解するべきであろう。」と述べておられる（品川・前掲注(37)313頁。）。

以上のとおり、「納税者の故意」については、課税要件となる事実を隠蔽又は仮装についての認識で足り、過少申告等による租税を免れる認識までは必要とするものではないと考えられる。

なお、国税庁の現行通達については、前記第 1 節でその申告所得税等の一部の取扱いを示したが、隠蔽・仮装行為における故意ないし認識の要否について一切明記していないとして問題とする指摘もみられる⁽⁵²⁾。この点について、同通達が例示する二重帳簿の作成のほか、帳簿書類の破棄又隠匿、改ざん、偽造、変造若しくは虚偽記載、資産についての架空名義の所有や取引などは、いずれも意図的な行為であり、そこに積極的な意思の存在があることは明らかと考えられる。また、同通達という「取引先に虚偽の帳簿書類を作成させる等していること」については、「不正行為が当該納税者から発信されているということを要件としており、事実の意図的な実現を明示的に示しているように思われる。」⁽⁵³⁾との指摘もあり、これらを例示する現行の通達の取扱いは、納税者の課税要件となる事実を隠蔽又は仮装についての認識を前提にしていると考えるのが自然であり、問題視されるものではないであろう。

4 「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」

重加算税の賦課要件を規定する通則法 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蔽し、又は仮装し…」と規定しているところ、ここでいう「国税の課税標準」とは、例えば所得税では、所得税法 22 条 1 項は「居住者に対して課する所得税の課税標準は、総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額とする。」とし、同条 2 項は「総所得金額」について、各種所得の金額の計算の規定により計算した合計金額（純損失の繰越控除等の適用後の金額）とされている。

ところで、通則法 68 条の「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべ

(52) 品川・前掲注(37)311 頁。

(53) 酒井・前掲注(33)307 頁。

き事実」にいう「事実」とは、何を指すのであろうか。

酒井克彦教授は、『事実』とは、事情ではなく事実であるから、少なくとも、課税標準等又は税額等の基礎となるべき事実とは、主要事実のことを指していると解するべきであろう。もっとも、主要事実のみを指すのではなく、『基礎となる事実』ではなく『基礎となるべき事実』であるから、主要事実のみならず、主要事実となり得る事実をも含めて理解することが可能であろう。すなわち、主要事実のみに限定しなければならないものではなく、文理上は、基礎となるべき間接事実をも含めて理解するべきであろう。もっとも、要件事実論的には、裁判所によって認定できない事実は排除されるべきであるから、具体的事実のみを指すと解される。⁽⁵⁴⁾と述べておられる。また、課税訴訟における要件事実論の観点から、今村隆教授は、実額課税の場合の主要事実のとらえ方として、「課税標準たる所得金額は、計算の結果算定される抽象的なもので具体的事実ではなく、所得金額の算定に必要な所得発生原因事実を主要事実とする見解」（具体的事実説）が、審理の対象を明らかにするといった訴訟上の機能の面からしても相当である旨を述べておられる⁽⁵⁵⁾。

この点、「税額計算の基礎となるべき事実」について、納税申告書に記載される所得金額（所法 120、法法 74）が含まれるかについての議論があり、当該事実につき、①所得金額はこれに含まれる、又は②所得金額はこれに含まれない、とする対立がみられる。

①について、小貫芳信氏は「文言を読む限り、所得金額は『税額の基礎となるべき事実』といえると解する方が素直であろうし、実質的に考えてみても、隠ぺい・仮装が税額控除等の税額計算に特有の事実にかかわるものであれ、それ以外の事実にかかわるものであれ、徴税を困難にする点では差がないように思われる。したがって、国税通則法 68 条 1 項の『課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実』とは、課税標準・税額等の計算要素と

(54) 酒井克彦「国税通則法 68 条にいう『課税標準等又は税額等の基礎となるべき事実』の意義」税務事例 50 巻 4 号 6 頁（財経詳報社、2018）。

(55) 今村隆ほか『課税訴訟の理論と実務』132 頁～133 頁（税務経理協会、1998）。今村隆「課税訴訟における要件事実論の意義」税大ジャーナル 4 号 7 頁（2006）。

なり得る一切の事実を指し、税額は所得金額から所得控除額を控除した金額に税率を乗じて算出されるのであるから、所得金額は『税額の基礎となるべき事実』に当たるといふべきである。」⁽⁵⁶⁾と述べられる⁽⁵⁷⁾。

②について、岡村忠生教授は「税法における税額算出の仕組みの中では、納税者の取引や計算といった諸事実と、それらに法を適用して算出される課税標準たる所得とは、いわば原因と結果、要件と効果の関係にあり、所得とは、事実ではなく、これに評価を加えた価値概念であるから、これを法的価値操作の伴わない裸の事実と同一レベルにおく解釈は、所得課税の基本的な体系に反する。」⁽⁵⁸⁾と述べられ、今村隆教授の捉え方に親和的である⁽⁵⁹⁾。また、池本征男氏は、重加算税の沿革上の税額計算に特有の事実を指摘⁽⁶⁰⁾するほか、「税額の計算の基礎となる事実」の例として、東京高裁昭和 48 年 10 月 18 日判決（税資 71 号 527 頁）は、居住用財産の買換えの特例（昭和 37 年改正前措置法 35）の適用を受けた納税者が、買換取得資産を全く居住の用に供することなく、他の地域に居住していた事実を秘して行った申告は、「その所得税額の基礎となるべき事実を隠ぺいまたは仮装してなされたものであ

- (56) 小貫芳信「判批」『平成 6 年 行政判例解説』115 頁～116 頁（ぎょうせい、1994）。なお、著者は、執筆当時法務省訟務局租税訟務課長。
- (57) 川神裕「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 6 年度 599 頁は「課税標準そのものを隠ぺい又は仮装した場合に、税額の計算の基礎となるべき事実を隠ぺい又は仮装したということは十分可能である。」と述べられ、①の立場であるといえる。
- (58) 岡本忠生「判批」民商 113 卷 1 号 105 頁（1995）。
- (59) ②の立場として、品川・前掲注(37)351 頁は、「通則法 68 条 1 項は、『国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実』の隠ぺい又は仮装があり、それに「基づき納税申告書を提出していた」ことを要件としているのであるから、申告書における虚偽記入は、隠ぺい又は仮装に含まれないと解すべきである。」とされている。
- (60) 「昭和 33 年には、法人税の重加算税額の課税範囲を拡充し、各税の税額控除額、重要物産の免税額、同族会社の加算税額の異動等による『法人税額減少の基礎となる事実』を隠ぺい又は仮装した場合にも重加算税を賦課し得ることとする改正が行われている。従前は、『法人税の課税標準又は欠損金額の計算の基礎となる事実』を隠ぺい又は仮装した場合について、重加算税を課することになっていたものである。」（池本・前掲注(9)161 頁。）。この点について、小貫氏は「このような改正経過があることは否定できないとしても、このことから直ちに現行法の解釈においても同様に解さなければならないとはいえない。要は、現行法をこのように解釈する合理的理由があるかどうかであるが、それを見出すことは困難であるように思われる。」（小貫・前掲注(56)115 頁。）。

ると認めるのが相当である。」旨を判示している点を指摘され⁽⁶¹⁾、②の立場である。

他方、これらの見解に関して、文理解釈の観点から、酒井克彦教授は、①の立場の小貫芳信氏が指摘するように「通則法 68 条 1 項の『課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実』とは、課税標準・税額等の計算要素となり得る一切の事実を指し、……所得金額は『税額の基礎となるべき事実』に当たるといふべきである。」(下線筆者)のであれば、同項がいう「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」は、階層的に構成されていることを認めることになり、このような考え方に立てば、同項が「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」と規定する必要はなく、「税額等の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装」と規定すれば足りることとなり、文理解釈上の問題を指摘される⁽⁶²⁾。同教授は、「例えば、1 億円の取引の事実を隠蔽・仮装し、それ以外の取引を帳簿書類に記載して、かかる帳簿書類に基づいて確定申告書を作成した場合には、『課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実』の一部を『隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたとき』に該当することとなるから、国税通則法 68 条 1 項の規定の適用を受け、重加算税が課されることになると思われる。そこでの隠蔽・仮装とは、『1 億円の売上』という「事実」であって、これが課税標準等の基礎となるべき事実であることには疑いの余地はなかろう。他方、1 億円の売上の事実を帳簿書類に記帳しておきながら、かかる帳簿書類に依拠せずに、1 億円の売上の事実を反映させずに(1 億円の売上にかかる事実を除外して)申告書を作成した場合にはどうであろうか。これも上記のケースと同様に、1 億円の売上という課税標準等の基礎となるべき事実を除外していることには変わりがなく、かかる『除外』が隠蔽に当たると理解することができるのである。ここでは、明らかに具体的な事実の隠蔽が観念されるのであって、何ら抽象的な『所得』

(61) 池本・前掲注(9)207 頁、212 頁注 25。

(62) 酒井・前掲注(54)5 頁。

の隠蔽ないし『課税標準』の隠蔽というものではないのである。このように考えると、故意に過少な申告書の作成自体が『課税標準等又は税額等の基礎となるべき事実』の隠蔽・仮装に当たることは十分にあり得るのではなからうか。」⁽⁶³⁾ (下線筆者) と述べられ、通則法の文理に照らして説得力があり、全ての事業所得者等の記帳義務が一般化された今日においては相当なものであって、「つまみ申告」が隠蔽等に該当することを支える有力な見解といえる。

さらに、佐藤孝一氏は、「一般に、法令の用語上、『事実』とは、『一定の法律効果、例えば権利義務の発生、変更又は消滅を生ずる原因となる事物の関係をいい、それは人の行為であるか外界の現象たると問わない。』ものであるから、通則法 68 条 1 項にいう課税標準等の基礎となるべき『事実』も、課税標準又は税額等の計算に何らの影響を与えることになる人の行為、物の存否、現象若しくは状態を意味していることになる。」とした上で、「納税者が収入金額又は必要経費の存在を認識しつつ、その存在を隠ぺいし又は仮装するという人の行為自体、及び同様に所得金額の存在を隠ぺいし又は仮装するという人の行為自体、いずれも通則法 68 条 1 項にいう事実を『隠ぺいし、又は仮装し』に該当するものである」旨を指摘されており、上記酒井教授の見解に近いものと考えられる⁽⁶⁴⁾。

第 3 節 「偽りその他不正」との関係

重加算税の性格（第 2 章第 3 節）で述べたとおり、ほ脱犯の「偽りその他不正の行為」は、反社会性、反道徳性に着目しての刑事制裁である一方、重加算税は「隠蔽又は仮装」という不正な方法に基づいて納税義務違反が行われた場合にその違反者に対して課される行政上の措置であるところ、「偽りその他不正の行為」の範囲と「隠蔽又は仮装」の範囲とが如何なる関係にあるかについて考察する。

(63) 酒井・前掲注(54)6頁。

(64) 佐藤孝一「判批」税通 49 卷 12 号 221 頁～222 頁。

1 「隠蔽又は仮装」に係る規定

重加算税の要件としての隠蔽及び仮装については、通則法制定当時における税制調査会の昭和 36 年 7 月 5 日付「国税通則法の制定に関する答申」の別冊⁽⁶⁵⁾によれば「重加算税の課税要件として、『隠ぺい又は仮装』が定められているが、これが、刑事罰における構成要件と対比して刑事罰に近いとの感じをもたせることとなっていないこと、及びことに所得税の場合において、記帳が不完全でしかも正確な申告もされていないため悪質であると認められながらその課税要件を証明すべき手段がないまま重加算税を課し得ないことがあり、法人税の場合と著しく均衡を失する結果ともなっていることから、この課税要件について改正を行うべきではないかとの意見がある。

しかし、そうであるからといつて、行政上の処分であるものにつき、ばく然とした課税要件を定めて、裁量の余地が多くなることは適当であるまい。また、重加算税の課税対象として、『隠ぺい又は仮装』に基づくものが典型的なものであることは否定できないことである。」と説明されている。

また、「重加算税の課税要件たる『隠ぺい仮装』は、二重帳簿の作成、証ひよう書類の隠匿、取引名義の仮装などを意味するので、結局、『偽りその他不正の行為』の典型的なものが『隠ぺい仮装』であるとされている。ところで、脱税犯の構成要件ないし賦課権の除斥期間については『偽りその他不正の行為』が用いられ、重加算税の課税要件については『隠ぺい仮装』が用いられる理由は、①刑罰にあつては、反社会的、反道徳的行為一般に対して制裁を加えるという要請から、その要件は行為の態様いかんを問わない抽象的なものとならざるを得ず、他方、②重加算税にあつては、適正・公平な税務執行を妨げ、課税を免れた行為に対する行政制裁であり、また、行政機関の判断による制裁であるところから、裁量の範囲が余り大きくならないように、外形的、客観的基準により規定することが必要であるからである。⁽⁶⁶⁾とされている。(下線筆者)

(65) 同別冊第 6 章第 2 節 2-3 (2)。

(66) 武田昌輔監修『DHC コンメンタール国税通則法』3640 頁 (第一法規)。

2 実態的な相違

佐藤英明教授は、ほ脱罪と重加算税の関係について、「捕脱罪の構成要件は、主体、客体（納税義務）、捕脱行為、捕脱の結果、および、捕脱行為と捕脱の結果との因果関係である。」とし、このうち、納税義務の存在については、一般に重加算税との間に差がなく、そのほかの要件及び法的効果についてその著書において整理されており⁽⁶⁷⁾、これを簡記すると以下の表とおりとなる。

	ほ脱罪	重加算税
ほ脱行為	「偽りその他不正の行為」により租税を免れるもの 判例 ⁽⁶⁸⁾ により「ほ脱の意図をもって、その手段として税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるような何らかの偽計その他の工作を行うことをいうものと解する。」	過少申告、不申告が、「納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装」したことに基づいて行われるもの 隠蔽の典型は「二重帳簿の作成、売上げ除外、架空仕入若しくは架空経費に計上、たな卸資産の一部除外」 事実の仮装の典型は「取引上の他人名義の使用、虚偽答弁等」
ほ脱の結果	課税要件の充足によって成立した租税債権そのものの正しい履行がなかったこと	同左

(67) 佐藤英明『脱税と制裁』35頁～44頁（弘文堂、1992）。

(68) 最大判昭42年11月8日刑集21巻9号1197頁。

ほ脱の結果の 範囲	客観的な正当額と申告額との差額のうち、ほ脱行為との因果関係及び故意が及ぶ範囲	同左
主体	本人 (ただし両罰規定あり)	納税者本人のほか、本人は不知でも、従業員等に故意があれば、その行為は納税者の行為と同視される旨の判例・学説がある
故意	租税を免れる認識	学説上、①租税を免れる認識と解する説と、②隠蔽・仮装の認識で足りるとする説の対立がある(ただし、②を認識していながら①の認識がない場合は極めて稀)
ほ脱額の証明	必要	必要(重加算税の課税標準)
成立要件関係	自主不問責規定なし 納税者以外の行為者を罰することができる	自主不問責規定あり 納税者以外に課しえない
法的効果	罰金刑、懲役刑	金銭的な制裁

以上のとおり、ほ脱罪と重加算税の関係において、その行為面については、ほぼ重なる一方、成立要件関係及び法的効果に相違がみられるが、ほ脱罪の処罰は、懲役刑の選択は高いものの、そのほとんどに執行猶予がつけられていることなどから、ほ脱罪は実際上、高額の罰金刑という金銭的制裁としか

機能していないとされ⁽⁶⁹⁾、刑罰を科されるほ脱罪と行政罰たる重加算税とが要件・効果の両面ではほとんど同じであると指摘されている⁽⁷⁰⁾。

3 機能的連携

重加算税制度は、前述のとおり、脱税に対して、起訴を必要とする刑罰のほか、起訴を要しない民事詐欺罰則を設けるべきとのシャープ勧告に基づき導入された経緯及びその沿革から（第 2 章第 1 節 1（3））、「脱税」のうち、「『比較的悪質性が低い行為を重加算税の対象にすることとどめ、その中で特に悪質な行為に対してはさらに刑事罰を加える』という制度の基本発想と、制度導入後数十年のわたり、『脱税』に対する実行的な制裁としては重加算税を用い、刑事罰の発動を非常に謙抑的に行ってきた課税および検察の実務に由来するものである。」⁽⁷¹⁾（下線筆者）との指摘があり、この指摘は課税実務において、圧倒的に重加算税賦課の方が多く実態に照らしても相当であると考えられる⁽⁷²⁾。

4 判例における刑事罰（ほ脱罪）の処罰範囲の変遷

前記 3 で述べたとおり、刑事罰と重加算税制度との関係において、機能的連携がある中で、以下のとおり、刑事罰（ほ脱罪）の処罰範囲の変遷が見られる。

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

本判決は、不動産賃借料に係る所得を得ているが、その所得税の確定

(69) 佐藤・前掲注(67)39 頁。

(70) 佐藤・前掲注(67)44 頁。

(71) 佐藤英明「いわゆる『つまみ申告』と重加算税」総合税制研究 8 号 73 頁～74 頁（納税協会連合会、2000）。

(72) なお、告発し起訴するかどうかは、「公平性、相当性の判断が働くのであって、…庶民的な規模の捕脱犯が捜査の対象となったことは昭和 30 年代以降ありえず、…実務上法解釈をあてはめるべき捕脱犯というのは、大口かつ悪質な（ここで“悪質な”というのは、常識的、社会的な意味である。）事犯」が対象とされている（堀田力「捕脱犯における主観的要素」租税法研究 9 号 102 頁～103 頁（1073））。

申告書を提出せず所得税を免れた事案について、所得税ほ脱罪を定める昭和 22 年制定の旧所得税法 69 条 1 項は「詐欺その他不正の行為によって所得税を免れた行為を処罰しているがそれは詐欺その他不正の手段が積極的に行われた場合に限るのである。それ故もし詐欺その他の不正行為を用いて所得を秘し無申告で所得税を免れた者はもとより右規定の適用を受けて処罰を免れないのであるが、詐欺その他不正行為を伴わないいわゆる単純不申告の場合にはこれを処罰することはできないのである。」(下線筆者)と判示し、さらに、納税者である「被告人納税義務があることを認識していた場合でも詐欺その他不正の行為の伴わない単純不申告は罪とならないのである。」と判示している。

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

本判決は、複数回にわたる物品税課税標準額の申告に際し、申告書を提出せず、もって不正により物品税をほ脱したという事案について、その控訴審判決は「物品税法第 18 条にいわゆる『詐欺その他不正の行為』のうちには、物品税課税物品の製造者が、物品税をほ脱する目的で、その製造場より移出した物品につき、故意に法定の申告をせず、これが物品税を納付しない場合をも包含すると解するを相当とする。……ひとしく物品税ほ脱の目的に出た行為であるのに、所論のように、積極的に過少申告をして、税務当局をして過少の納税額の決定をなさしめ、その差額をほ脱する場合と、消極的に全然法定の申告をしないで、物品税の全額をほ脱する場合と区別し、前者には、不正申告によるほ脱罪を認めながら、後者には不正行為がないとしてほ脱罪の成立を否定するような見解が不合理であることは、論を待たないところである。」と判示したが、前記 (1) の最高裁昭和 24 年 7 月 9 日第二小法廷判決を引用し、判例違反があるとして同控訴審判決を破棄した。

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

本判決は、旧物品税法上のほ脱罪について、「所得税、物品税の捕脱罪の構成要件である詐偽その他不正の行為とは、捕脱の意図をもつて、その手

段として税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるようななんらかの偽計その他の工作を行うことをいうものと解するのを相当とする。」

(下線筆者)と判示した。「この判決は、従来の判決が、いわば不用意に、積極的行為とってきたことを正そうとした姿勢を見せた点で意義が大きい」とされ⁽⁷³⁾、従来の定式を変更し、初めて「詐偽その他不正」の内容として「捕脱の意図」が取り込まれ、現在においても有効とされている⁽⁷⁴⁾。

(4) 最高裁昭和 48 年 3 月 20 日第三小法廷判決 (刑集 27 卷 2 号 138 頁、以下「最高裁昭和 48 年判決」という。)

最高裁昭和 48 年判決は、X が、代表取締役 A から受領した金員が、いわゆる簿外金から出資されたものであることを知りながら、これを所得税申告書に記載せず内容虚偽の同申告書を提出し、所得税を免れた犯罪事件である。その控訴審判決は、「偽り(詐偽)その他不正の行為」の意義について、「いやしくも所得税連脱の意図を以て、その手段として、同税の賦課、徴収を不能若しくは困難ならしめる様な何等かの偽計その他の工作を行なうものである限り、その種類、態様の如何を問わない趣旨に出たものと解せられるので、虚偽の収支計算書の提出、二重帳簿の作成、正規帳簿の秘匿若しくは之の虚偽記入等、特別の工作を行なうことはもとより、斯る特別の工作を行わず単に所得を隠蔽し、之が課税対象と成ることを回避すべく、所得金額及び之に相応する所得税額を殊更過少に記載した内容虚偽の所得税確定申告書を政府に提出することも亦右『偽り(詐偽)その他不正の行為』に該当すると解して妨げない」と判示した。そして、X の上告趣意は、「確定申告書を作成するに当って、その事前の行為として二重帳簿を作成するとか、なんらかの方法で所得を隠蔽するという偽計その他の工作をして税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難にするような行為がなければならぬのと同様に『内容虚偽の申告』ということは、所得として申告しなければならぬのに故意に何等かの偽計を弄した上で偽りの申告

(73) 堀田力「租税は脱犯をめぐる諸問題(一)」曹時 22 卷 2 号 233 頁。

(74) 佐藤・前掲注(71)77 頁参照。

をすることであると思料する。」と主張した。

これに対し最高裁昭和 48 年判決は、「「真実の所得を隠蔽し、それが課税対象となることを回避するため、所得金額をことさら（筆者注⁽⁷⁵⁾）に過少に記載した内容虚偽の所得税確定申告書を税務署長に提出する行為（以下、これを過少申告行為という。）自体、単なる所得不申告の不作为にとどまるものではなく、（当裁判所昭和 25 年（あ）第 931 号同 26 年 3 月 23 日第二小法廷判決・裁判集刑事 42 号登載参照）、右大法廷判決（筆者注⁽⁷⁶⁾）の判示する『詐偽その他不正の行為』にあたるものと解すべきである。」（下線筆者）と判示した⁽⁷⁷⁾。

この点、前記（3）の大法廷判決は、「所得税、物品税の捕脱罪の構成要件である詐偽その他不正の行為とは、捕脱の意図をもつて、その手段として税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるようななんらかの偽計その他の工作を行うことをいうものと解するのを相当とする。」（下線筆者）との表現がみられるが、「その趣旨とするところは、右のような不正な工作を伴わない単なる不正申告だけでは捕脱罪を構成しない旨を明らかにしたものであって、『過少申告行為』自体だけでは捕脱罪を構成しないということまで判示したものではないと解されるのである。本判決は、この趣旨を明確にするとともに、『過少申告行為』をもって捕脱罪を構成する旨の判断を示し、同旨の原判決を支持したものである。」⁽⁷⁸⁾と解されている。

5 社会情勢の影響と重加算税の判例への影響

「偽りその他不正の行為」の意義について、堀田力氏は「『不正』という概念は、形式的な法令違背をいうのではなく、実質的な社会的規範に対する違

(75) 「ことさら」の意義は、「当該申告によって税を捕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」（下線筆者）と解されている（松沢智「捕脱犯の訴追・公判をめぐる諸問題」租税法研究 9 号 62 頁（1981））。

(76) 最大判昭 42 年 11 月 8 日刑集 21 卷 9 号 1197 頁。

(77) 最三小決昭 49 年 12 月 13 日裁判集刑 194 号 341 頁、最三小決昭 63 年 9 月 2 日刑集 42 卷 7 号 975 頁も同旨。

(78) 大久保太郎「判解」最高裁判所判例解説刑事篇昭和 48 年度 273 頁。

背をいうものである。このことは、文言自体からも明らかであり、また、立法趣旨（筆者注⁽⁷⁹⁾）に照らしても明らかである。したがって、『不正の行為』に当たるか否かは、客観的に存在する社会の一般的規範に照らして判断するほかないのであって、法律は、その判断を社会通念にゆだねたものと解するほかない。」⁽⁸⁰⁾と述べておられる。

この社会通念に関しては、佐藤英明教授は、「申告納税制度下における『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『捕脱の意図』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のである。」とし、「判例が捕脱行為の判断につき、その初期は客観的・外形的な行為をも重視し、近年にいたって主観的要件を重視するようになってきたことは、どのように理解すべきであろうか。」とした上で、「昭和 20 年代、または 30 年代はじめなどの時期においては、わが国における納税倫理や納税者の税制に関する知識の程度は一般に非常に低く、積極的な所得秘匿工作等を行うことなく単に確定申告書を提出しない行為は、いまだ刑事罰の対象とするに足る悪質性を肯定することと、一般論として、単なる脱漏行為等のみをもって確定的脱税の意図を推認する社会的な基盤を欠く恐れがあったことが、捕脱行為の認定において客観的な行為を重視させ、無申告捕脱犯の成立に必要な所得秘匿工作の程度・内容を引き上げていたのではないだろうか。」（下線筆者）と述べておられる⁽⁸¹⁾。

そして、納付べき税額が納税者のする申告により確定するという民主的な課税方式である申告納税方式が昭和 22 年に直接国税に、昭和 37 年にほとんどの間接国税に、昭和 41 年に関税に順次導入され、また、青色申告の特典その他種々の政策的措置及び行政指導等により納税義務の自主的履行が図ら

(79) この立法趣旨について「各種税法が、『不正の行為』という、いわば非典型的な記述を構成要件にとり込んだのは、ほ脱罪の手段が社会的にさまざまであってこれを典型的に記述することが困難であり、強いて典型的に記述することによって、かえって構成要件にとり込まれなかった社会的不正行為との間に不均衡を生じるおそれがあるためと考えられる。」（堀田・前掲注(73)39 頁（注 4））。

(80) 堀田・前掲注(73)38 頁～39 頁。

(81) 佐藤・前傾注(71)82 頁～83 頁。

れてきたことなどの状況があり、申告納税制度の理解が相当深まり一般化することとなる。こうした中で、次第に納税倫理が高揚するに至った社会情勢を背景とし、法的に課せられた納税手段である申告について、「多額の所得を得ているにもかかわらず確定申告書を提出しないという行為は、何らかの客観的・外形的行為とあいまって、確定的な所得税の捕脱の意図を推認する基礎となり、また、刑事罰による制裁を正当化するだけの悪質性を備えていると評価しうるようになったものと考えることができる。」と指摘されている⁽⁸²⁾。

さらに、上記のとおりの社会情勢を背景とする影響により刑事判例におけるほ脱罪の処罰範囲の実質的な変化ないし主観的要件重視の傾向がある中、最高裁平成 6 年判決（つまみ申告に係る重加算税事案）は、前述の最高裁昭和 48 年判決を、刑事判例にもかかわらず民事判決上に参照判例として挙げている。このことは、最高裁判所が「ほ脱犯が認定される場合は、ほ脱の故意が認定される事実関係が認められるのであるから、当然、重加算税も認定し得る関係にあるとしてよいと思われ、本最判は、刑事判例を参照判例とすることによって、その関係に言及したものといえよう。」⁽⁸³⁾（下線筆者）とする指摘があり、重加算税の課税範囲について明確に影響を与えていると考えられる⁽⁸⁴⁾。

(82) 佐藤・前掲注(71)83 頁。

(83) 住田裕子「重加算税の賦課要件としての『隠ぺい・仮装』行為〔下〕」商事法務 1420 号 11 頁（1996）。

(84) この点について、佐藤英明教授は「捕脱犯に関するこのような現在の判例の状況は、いうまでもなく、重加算税の対象を拡大する要素となると考えられる。もしも、確定的な捕脱（脱税）の意図の下に行われる「つまみ申告」を重加算税の対象としないならば、それは、捕脱額、捕脱割合等を考慮した適正な裁量にもとづいて起訴された場合には刑事罰の対象となる行為が、そのような刑事起訴—日本では脱税で起訴されることはきわめて稀である—がなければ、過少申告加算税を除き、なんらの実効的な制裁の対象ともならないことになるからである。」と指摘されている（佐藤・前掲注(71)79 頁）。

第 4 章 最高裁平成 7 年判決の意義

本章において、最高裁平成 7 年判決とこれに類似するつまみ申告に係る重加算税事案である最高裁平成 6 年判決を概観し、両判決に検討を加えた上で、最高裁平成 7 年判決の「外部からうかがい得る特段の行動」の意義などを考察する。

第 1 節 最高裁平成 7 年判決及び類似判決

1 最高裁平成 7 年判決の概要

(1) 事案の概要

納税者 X が、3 か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株式等の売買に係る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の事実関係の下においては、架空名義の利用や資料の隠蔽等の積極的な行為が存在しないとしても、各確定申告は、通則法 68 条 1 項所定の重加算税の賦課要件を満たすとされた事例。

(2) 判決の要旨

「重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものが隠ぺい、仮装に当たるというだけでは足りず、過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がされたことを要するものである。しかし、右の重加算税制度の趣旨にかんがみれば、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在したことまで必要であると解するのは相当でなく、納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算税の右賦課要件が満たされるものと解すべきである。」

「これを本件について見ると、X は、昭和 60 年から 62 年までの 3 箇年にわたって、X に所得税の確定申告をするに当たり、株式等の売買による前記多額の雑所得を申告すべきことを熟知しながら、あえて申告書にこれを全く記載しなかったのみならず、右各年分の確定申告書の作成を顧問税理士に依頼した際に、同税理士から、その都度、同売買による所得の有無について質問を受け、資料の提出も求められたにもかかわらず、確定的な脱税の意思に基づいて、右所得のあることを同税理士に対して秘匿し、何らの資料も提供することなく、同税理士に過少な申告を記載した確定申告書を作成させ、これを被上告人に提出したというのである。もとより、税理士は、納税者の求めに応じて税務代理、税務書類の作成等の事務を行うことを業とするものであるから（税理士法 2 条）、税理士に対する所得の秘匿等の行為を税務官公署に対するそれと同視することはできないが、他面、税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において納税義務の適正な実現を図ることを使命とするものであり（同法 1 条）、納税者が課税標準等の計算の基礎となるべき事実を隠ぺいし、又は仮装していることを知ったときは、その是正をするよう助言する義務を負うものであって（同法 41 条の 3）、右事務を行うについて納税者の家族や使用人のようにその単なる履行補助者の立場にとどまるものではない。」（下線筆者）

「右によれば、X は、当初から所得を過少に申告することを意図した上、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたものであるから、その意図に基づいて上告人のした本件の過少申告行為は、国税通則法 68 条 1 項所定の重加算税の賦課要件を満たすものというべきである。」（下線筆者）

2 最高裁平成 6 年判決の概要

(1) 事案の概要

個人でサラリーマン金融業を営んでいた X は、あらかじめ偽装工作等をしていただけではなかったが、会計帳簿を作成し正確な所得金額を把握し

ながら、3か年にわたり真実の所得金額の3ないし4%にすぎない額のみを所得金額として記載したいいわゆる白色申告による確定申告書を提出し（つまみ申告）、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の事実関係の下においては、会計帳簿に不実の記載はないとしても、各確定申告は、重加算税の賦課要件を満たすとされた事例。

(2) 判決の要旨

「Xは、会計帳簿類や取引記録等により自らの事業規模を正確に把握していたものと認められるにもかかわらず、確定申告において、3年間にわたり最終申告に係る総所得金額の約3ないし4パーセントにすぎない額（差額で約8億円ないし16億円少ない額）のみを申告したばかりでなく、その後2回ないし3回にわたる修正申告を経た後に初めて飛躍的に多額の最終申告をするに至っているのである。しかも、確定申告後の税務調査に際して、真実よりも少ない店舗数や過少の利息収入金額を記載した本件資料を税務署の担当職員に提出しているが、……内容は虚偽のものであるといわざるを得ない。その後右職員の懲憑に応じて修正申告をしたけれども、その申告においても、右職員から修正を求められた範囲を超えることなく、最終修正申告に係る総所得金額の約7ないし13パーセントにとどまる金額（差額で約7億7600万円ないし15億2000万円少ない額）のみを申告しているにすぎない。」

「右のとおり、Xは、正確な所得金額を把握し得る会計帳簿類を作成していながら、3年間にわたり極めてわずかな所得金額のみを作為的に記載した申告書を提出し続け、しかも、その後の税務調査に際しても過少の店舗数等を記載した内容虚偽の資料を提出するなどの対応をして、真実の所得金額を隠ぺいする態度、行動をできる限り貫こうとしているのであって、申告当初から、真実の所得金額を隠ぺいする意図を有していたことはもち

ろん、税務調査があれば、更に隠ぺいのための具体的工作を行うことをも予定していたことも明らかといわざるを得ない。」

「以上のような事情からすると、X は、単に真実の所得金額よりも少ない所得金額を記載した確定申告書であることを認識しながらこれを提出したというにとどまらず、本件各確定申告の時点において、白色申告のため当時帳簿の備付け等につきこれを義務付ける税法上の規定がなく、真実の所得の調査解明に困難が伴う状況を利用し、真実の所得金額を隠ぺいしようという確定的な意図の下に、必要に応じ事後的にも隠ぺいのための具体的工作を行うことも予定しつつ、前記会計帳簿類から明らかに算出し得る所得金額の大部分を脱漏し、所得金額を殊更過少に記載した内容虚偽の確定申告書を提出したことが明らかである。したがって、本件各確定申告は、単なる過少申告行為にとどまるものではなく、国税通則法 68 条 1 項にいう税額等の計算の基礎となるべき所得の存在を一部隠ぺいし、その隠ぺいしたところに基づき納税申告書を提出した場合に当たるといふべきである（最高裁昭和 46 年（あ）第 1901 号同 48 年 3 月 20 日第三小法廷判決・刑集 27 卷 2 号 138 頁参照）。」（下線筆者）

第 2 節 検討

最初に、最高裁平成 6 年判決に検討を加え、その検討内容を踏まえて最高裁平成 7 年判決に検討を加えることとする。

1 最高裁平成 6 年判決の検討

(1) 刑事判例の影響とその背景

前章において（第 3 章第 3 節 5）、最高裁昭和 48 年判決を刑事判例にもかかわらず、民事判決である最高裁平成 6 年判決に参照判例として挙げていることについて、「ほ脱犯が認定される場合は、ほ脱の故意が認定される事実関係が認められるのであるから、当然、重加算税も認定し得る関係に

ある」とし、その関係性について言及している旨を述べた。当該関係性について、前章までの議論を踏まえ以下のとおり少し掘り下げてみることにする。

最高裁昭和 48 年判決は、つまみ申告についての刑事判例であるところ、その判決を取り巻く社会状況として申告納税制度が一般化し社会が次第に成熟の度合いが進展し納税倫理の高揚がみられることにより、二重帳簿等の作成といった積極的な所得秘匿工作等を行わずとも、多額な所得を得ているにもかかわらず、確定的な意図の下、つまみ申告（積極的な脱税工作のないという意味で単純な虚偽申告）が刑事罰による制裁を正当化するだけの悪質性を備えているとの評価、すなわち「偽りその他不正」として捉えられるようになったものである。

そして、重加算税制度は、前述（第 3 章第 3 節 3）のとおり、脱税に対して、起訴を必要とする刑罰のほか、起訴を要しない民事詐欺罰則を設けるべきとのシャープ勧告に基づき導入された経緯及びその沿革から、「脱税」のうち、「比較的悪質性が低い行為を重加算税の対象にするにとどめ、その中で特に悪質な行為に対してはさらに刑事罰を加える」という制度の基本発想があり重加算税と刑罰（ほ脱罪）とは機能的連携が見られる。

この点、ほ脱行為である「偽りその他不正の行為」は、前述の最高裁大法廷判決（第 3 章第 3 節 4（3））により「捕脱の意図をもって、その手段として税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるようななんらかの偽計その他の工作を行うことをいうものと解するのを相当とする。」とされている。一方、「隠蔽又は仮装」については、「不正手段による租税徴収権の侵害行為を意味し」（第 3 章第 2 節 1（1））、「事実の隠ぺいは、二重帳簿の作成、売上除外、架空仕入若しくは架空経費の計上、たな卸資産の一部除外等によるものをその典型的なものとする。事実の仮装は、取引上の他人の名義の使用、虚偽答弁等をその典型なものとする。」（第 3 章第 2 節 2）とされ、結局のところ「隠蔽又は仮装」の典型的なものは「偽りその他不正の行為」に包含されており、「偽りその他不正の行為」の対象と「隠

蔽又は仮装」の対象の範囲は実質的にはほぼ重なりあっている。

そうすると、「確定的な捕脱(脱税)の意図の下に行われる『つまみ申告』を重加算税の対象としないならば、それは、捕脱額、捕脱割合等を考慮した適正な裁量にもとづいて起訴された場合には刑事罰の対象となる行為が、そのような刑事起訴—日本では脱税で起訴されることはきわめて稀である—がなければ、過少申告加算税を除き、なんらの実効的な制裁の対象ともならないことになるからである。」⁽⁸⁵⁾との指摘があるとおり、当該関係性は、この指摘する点を考慮したものと考えるのが自然である。すなわち、「つまみ申告」についてほ脱罪の対象となっても重加算税を対象とはならないという実質的な租税制裁の「空白地帯」の領域に置くべきではないということが、当該関係性にその意味が込められていると考えられ得る⁽⁸⁶⁾。

(2) 一連の「客観的事実関係」ないし「間接事実としての行為」から推認される所得隠蔽等に係る「確定的な意図」

つまみ申告については、最高裁平成 6 年判決に係る最高裁調査官解説において「虚偽の申告書の作成から提出に至る行為の態様いかんによって、あるいは、それを申告書の提出の前後を通じた一連の行動と結び付けて考えた場合に、単なる過少申告の提出行為として評価し尽くされない、すなわち、過少の申告書の提出行為そのものとは別の評価の対象となる行為を観念することは十分に可能である。」として、重加算税の対象となるとされている⁽⁸⁷⁾。さらに、「過少に記載された納税申告書の提出の前後を含む外形的、客観的な事情を合わせ考えれば、真実の所得金額を隠ぺい、秘匿しようとする意図、態勢(すなわち、税務調査等の動きがあれば、帳簿操作、虚偽答弁等をして発覚を防ぐつもりでいること)の下に、計画的、作為的に所得金額を殊更過少に記載した申告書を提出したことが明らかな場合には、このような意図の下に所得を脱漏して虚偽の内容を記載した申告書を

(85) 佐藤・前掲注(71)79 頁。

(86) 佐藤・前掲注(71)81 頁参照。

(87) 川神・前掲注(57)598 頁。

作成し、提出する行為は、申告書の提出と併せて実質的に課税要件事実を隠ぺい又は仮装するものであると考えられる」（下線筆者）とし、「このような場合の過少申告行為は、そのような意図を伴わない単なる過少申告行為とは異なり、外部に表れた客観的事情からして、虚偽の過少申告を課税庁に対して貫徹する態度を維持し、税務調査を困難にする危険性が高く、申告納税制度を侵害する程度が大きいものであって、重加算税制度の趣旨からいって、単なる過少の申告書の提出という評価に尽きるものではなく、『隠ぺい』に当たるものと評価すべき行為と解される。」（下線筆者）と説示されている⁽⁸⁸⁾。

すなわち、つまみ申告が、外形的、客観的な事情から、真実の所得金額を隠蔽、秘匿しようとする「確定的な意図」が推認され、作為的に所得金額を殊更過少に記載した申告書を作成し提出したと認められる場合、重加算税制度の趣旨からして、「隠蔽」に該当するとされる。

この点、最高裁平成 6 年判決において、「X は、会計簿類や取引記録等により自らの事業規模を正確に把握していた」にもかかわらず、「確定申告において、3 年間にわたり最終申告に係る総所得金額の約 3 ないし 4 パーセントにすぎない額（差額で約 8 億円ないし 16 億円少ない額）のみを申告したばかりでなく、その後 2 回ないし 3 回にわたる修正申告を経た後に初めて飛躍的に多額の最終申告をする」ことから、「3 年間にわたり極めてわずかな所得金額のみを作為的に記載した申告書を提出し続け」ていたものである。また、確定申告後の税務調査に際しても「過少の店舗数等を記載した内容虚偽の資料を提出するなどの対応をして」おり、「真実の所得金額を隠ぺいする態度、行動をできる限り貫こうとしている」のであって、これら複数の事情が重なり、もはや偶然ではなく、当初から「真実の所得金額を隠ぺいしようとする確定的意図」が高い度合いで推認されている。

このように、確定申告に関する一連の「客観的事実関係」のみならず、

(88) 川神・前掲注(57)602 頁～603 頁。

確定申告後の税務調査に際しての対応状況等の「間接事実としての行為」をも考慮の対象としている。このことは、そもそも隠蔽又は仮装行為の成立時期として、重加算税の納税義務の成立は、法定申告期限又は法定納付期限の経過の時とされていることから（通法 15②十三、十四）、基本的に期限内申告書の提出がある場合はその提出の時に、期限内申告書の提出がない場合は法定申告期限が経過した時に、申告書の提出を要しない場合は法定納期限が経過した時にそれぞれ成立するとされるが、東京地裁昭和 52 年 7 月 25 日判決（税資 95 号 124 頁）は、税務調査の際の虚偽答弁や事後的な隠蔽・仮装工作といった事実関係により、「課税を回避しようとする意図が当初からあったものと推認する」ことができることから、重加算税の要件である「隠蔽又は仮装」を認定していることを踏まえると、上記の確定申告後の税務調査に際しての対応状況をも考慮の対象としていることも理解できる。

以上のとおり、最高裁平成 6 年判決は、申告等に関する一連「客観的事実関係」ないし「間接事実としての行為」から、所得隠蔽等に係る「確定的な意図」を推認し、「確定的な意図の下に真実の所得金額の大部分を脱漏して殊更過少の金額を記載した申告書を作成し、これを提出する行為は、それにより自己の所得は申告額しかないということを表明するものであって、実質的に課税要件事実を隠ぺいし、隠ぺいしたところに対応する申告額をもって納税申告書を提出しているものとみられる。」⁽⁸⁹⁾と解している。他方で、上記の申告等に関する一連の「客観的事実関係」、「間接事実としての行為」及びこれらに基づき推認される所得隠蔽等に係る「確定的な意図」により、単なる認識ある過少申告と区別しているものと考えられる⁽⁹⁰⁾。

(89) 川神・前傾注(57)601 頁。

(90) 川神・前掲注(57)601 頁～602 頁は、重加算税の賦課要件としての「隠蔽」につき、単なる認識ある過少申告と区別される必要を指摘している。すなわち、「右のような意図に基づく全体としての虚偽申告行為が、過少の所得金額が記載された申告書の提出として評価し尽くすことができず、このような申告書の提出行為そのものとは別個の評価の対象となる行為として認識され、それが『隠ぺい』に当たると評価されることが必要と考えられる。」としている。

2 最高裁平成 7 年判決の検討及び「特段の行動」の意義

最高裁平成 7 年判決が示す一般論として、「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」が、「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。」（下線筆者）とし、その結果、「右によれば、……本件の過少申告行為は、国税通則法 68 条 1 項所定の重加算税の賦課要件を満たすものというべきである。」（下線筆者）と結論づけている。

この点について、重加算税の賦課要件との関係において、

- ① 過少申告の意図は重加算税の賦課要件なのか、
- ② 外部からもうかがい得る特段の行動の意義は何か、
- ③ つまみ申告による過少申告行為は、通則法 68 条の文理上その要件を充足しているのか

とする検討事項が挙げられ、以下のとおり検討を加える。

(1) 過少申告の意図は重加算税の賦課要件なのか

納税者が、当初から「所得を過少に申告することを意図」している旨が判示されているが、これを重加算税の賦課要件との関係においてどのように理解すべきかについて問題となる。

この問題については、前述のとおり、最高裁昭和 62 年判決（第 3 章第 2 節 3（1））において、課税要件となる事実を隠ぺい又は仮装することについての認識があれば足り、その後の過少申告等についての認識（故意）は必要としない旨が判示されているところ、最高裁平成 7 年判決は小法廷によるものであることから、最高裁昭和 62 年判決の判例としての意義は変更されていないと解され、過少申告についての認識（故意）は不要とする立場から理解すべきであるとの指摘がある。すなわち、真実の所得金額

を隠蔽しようという確定的な意図の下、課税要件事実の隠蔽（真実の所得金額の大部分を脱漏して殊更過少の金額を記載した申告書を作成）による重加算税の賦課要件を満たした結果として、「所得を過少に申告することを意図」を認定できること及びその事実を判決文上記載しているものである⁽⁹¹⁾。

加えて、佐藤英明教授は「隠蔽仮装行為を認識していながら、租税を免れる認識がない場合があるが、このような場合は極めて稀であると考えられる」⁽⁹²⁾と述べておられることなどを踏まえると、重加算税賦課要件につき、「隠蔽又は仮装」行為の認識（意図）は必要条件であり、過少申告の認識（故意）は十分条件である⁽⁹³⁾と考えられる。

さらに、酒井克彦教授も、最高裁昭和 62 年判決は、「あくまでも『過少申告を行うことの認識を有していることまで必要とするものではない』というにとどまっているのであって、過少申告を行うことの意図や認識があるケースにおいて、これを否定する趣旨で述べているものではないのは自明の理である。」とした上で、最高裁平成 7 年判決と最高裁昭和 62 年判決の説示内容に直接の矛盾関係があるわけではない旨を述べておられる⁽⁹⁴⁾。

したがって、最高裁平成 7 年判決は、「所得を過少に申告することを意図」を重加算税の賦課要件としているものではなく、課税要件事実の隠蔽（真実の所得金額の大部分を脱漏して殊更過少の金額を記載した申告書を作成）による重加算税の賦課要件を満たした結果として、「所得を過少に申告することを意図」を認定できること及びその事実を判決文上記載しているものと理解するのが相当である。

(2) 外部からもうかがい得る特段の行動の意義は何か

最高裁平成 7 年判決は、「外部からうかがい得る特段の行動」を認識しているが、重加算税の賦課要件との関係において、この意義をどのように理

(91) 住田・前掲注(83)14 頁。

(92) 佐藤・前掲注(67)38 頁。

(93) 住田・前掲注(83)14 頁参照。

(94) 酒井・前掲注(3)4 頁。

解すべきかが問題となる。この点に関し、「一つの考え方は、確定的な意図を立証するものであり、もう一つは、右立証とは別に客観的な行為が必要であるとの理解の方法である。」⁽⁹⁵⁾との指摘がある。

なお、最高裁平成 7 年判決は、その判決文において「確定的な脱税の意思」を認定していることから、前記（1）を踏まえると隠蔽等に係る「確定的な意図」を有していることを前提にしていると考えられる。

この点について、以下のとおり検討を加える。

イ 「外部からもうかがい得る特段の行動」を要件とする理解の方法

重加算税の対象となる「隠蔽又は仮装」行為に関して、繰り返し述べているように、「この重加算税の制度は、納税者が過少申告をするにつき隠ぺい又は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課すことによって、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。」⁽⁹⁶⁾とし、「悪質な納税義務違反」とは、「要するに、過少申告等の発生の危険を質的に高める行為である。」と解する見解がある⁽⁹⁷⁾。そうであれば、「隠蔽又は仮装」行為は、前述（第 3 章第 2 節 2）のとおりに、「事実の隠ぺいは、売上除外、架空仕入若しくは架空経費の計上、たな卸資産の一部除外等によるものをその典型的なものとする。事実の仮装は、取引上の他人名義の使用、虚偽答弁等をその典型的なものとする。」とされており、これらは「過少申告等の発生の危険を質的に高める行為」と理解し得る。

一方、最高裁平成 7 年判決がいう「外部からうかがい得る特段の行動」については、顧問税理士の質問に対して株式等の売買に係る所得がある

(95) 小貫・前掲注(56)119 頁。

(96) 最一小判平 18 年 4 月 20 日民集 60 卷 4 号 1611 頁

(97) 市川聡毅「重加算税の課税要件『基づいて』を軸とした最高裁判決再考—重加算税の課税要件の共通理解のために—」第 40 回日税研究賞入選論文集 109 頁（日本税務研究センター、2017）。なお、市川聡毅氏は、同論文において、刑法学における因果関係論を参照し重加算税の賦課要件を論じておられる。

ことを否定するといった虚偽の説明のことであり、「典型的な隠蔽等と異なり、通常の経理・申告手続を経ても過少申告等に至るとは限らない。つまり、経理・申告手続の流れの外にある行動や、通常そのまま経理・申告手続を通じて過少申告等に至るといえない行動であり、過少申告等の実現に至る危険が限定的といえる。」⁽⁹⁸⁾との見解もあり、典型的な隠蔽等とは過少申告の実現の蓋然性において異なるものである。

他方、最高裁平成 6 年判決は、前述のとおり、「正確な所得金額を把握し得る会計帳簿を作成していながら、3 年間にわたり極めてわずかな所得金額のみを作為的に記載した申告書を提出し続け、しかも、申告後の税務調査に際しても過少の店舗数等を記載した内容虚偽の資料を提出するなどの対応」などを行われた事案である。

しかしながら、「これらの事実の 1 つ 1 つは、いずれも単なる認識や、過少申告との間に危険の現実化の関係を認めがたい過少申告後の行為に過ぎない。」⁽⁹⁹⁾との指摘があるとおり、所得金額を過少とする申告書の虚偽記載のほかに「過少申告等の発生の危険を質的に高める行為」そのものはない。

以上から、最高裁平成 7 年判決と同様の典型的な仮装等行為のないつまみ申告に係る重加算税事案である最高平成 6 年判決を踏まえると、「外部からうかがい得る特段の行動」を重加算税の賦課要件として理解することは困難と考えられる。

ロ 「確定的な意図を立証するもの」との理解の方法

典型的な「隠蔽又は仮装」行為については、前述のとおり、売上除外、架空仕入若しくは架空経費の計上及びたな卸資産の一部除外、並びに、取引上の他人名義の使用及び虚偽答弁等が該当することとなり、これらの作為的な行為ないし具体的な証拠自体から、その意味を認識しながら意図的に行われていることが合理的に推認され、隠蔽等に係る「確定的

(98) 市川・前掲注(97)113 頁。

(99) 市川・前掲注(97)115 頁。

な意図」があることは明らかであると考えられる。

また、最高裁平成 6 年判決は、前節で述べたとおり、継続して極めてわずかな所得金額を記載した申告書を提出するといった確定申告に関する一連の「客観的事実関係」や、確定申告後の税務調査では、「真実の所得金額を隠蔽する態度、行動をできる限り貫こうとしている」といった「間接事実としての行為」を踏まえ、「真実の所得金額を隠ぺいしようという確定的な意図」を認定している。

そして、最高裁平成 7 年判決が判示する重加算税の一般論から、最高裁平成 7 年判決に係る最高裁調査官解説⁽¹⁰⁰⁾において「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」(下線筆者)と説明されているとおり、その行動によりその確定的な意図が推認されているものである。

これらの意味するものとして、上記の典型的な「隠蔽又は仮装」行為は、いずれも意図的な行為として行われる一方、納税者の税法や事実関係の不知から生じた単なる一部申告漏れ、計算違いや書き間違いによる納税申告書の虚偽記載については、一般に過失と評価されるものであり、その意図はなく、「隠蔽又は仮装」とはいえない⁽¹⁰¹⁾。したがって、「隠蔽又は仮装」はその意図を前提としているものである⁽¹⁰²⁾。

この点、過少な所得金額を記載する「つまみ申告」の場合、それが①事実誤認や書き間違いなどによるものか、②真実の所得金額を隠蔽する意図によるものか、により「不正手段による租税徴収権の侵害行為」である隠蔽又は仮装行為として重加算税の賦課を決しているものであり、

(100) 近藤崇晴「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 7 年度(上) 482 頁。

(101) 国税不服審判所昭 47 年 6 月 15 日裁決は、棚卸資産の除外は「経理担当者の不注意によるものと認めるのが相当であり、請求人が故意にたな卸商品を除外したとする認定は相当ではない。」として重加算税の賦課決定処分を取り消している。

(102) 金子・前掲注(32)308 頁参照。

主観的側面を重視するものである。すなわち、重加算税の賦課要件としては、小貫芳信氏（元法務訟務局租税務訟課長）による「一朝ことあるときは徴税を困難にするような工作を行うという確定的・積極的な意図を有することが必要と解すべきである。このような意図の基づく過少申告は、徴税を危殆化する虞れが強いので、ここに重加算税を課す実質的根拠を見出すことができるように思われる。」⁽¹⁰³⁾（下線筆者）とする見解があり、首肯されるものである。

したがって、「外部からうかがい得る特段の行動」とは、「確定的な意図を立証するもの」との理解が相当であると考えられる。

なお、上記のような隠蔽等に係る「確定的な意図」の下、過少申告を行う場合と単純な過少申告は区別されるべきと考えられるところ、この点について、「認識ある過少申告に対し常に重加算税を課すことは納税者に酷にすぎないかという問題がある。」⁽¹⁰⁴⁾との指摘がある。すなわち、納税者の事業等に係る帳簿が（過失等に基因して）不十分なことなどにより、当該納税者において自らの申告書記載の所得金額以上に所得があることは認識していながらも、正確な所得金額を認識できずに申告書を提出したような場合などに対しては、重加算税の対象の限りではないと考えられる。

ハ 小括

最高裁平成 7 年判決及び最高裁平成 6 年判決は、いずれも重加算税賦課に際して、「隠蔽又は仮装」に係る「確定的な意図」を重視するところ、申告等に係る一連の「客観的事実関係」、「間接事実としての行為」及び「外部からうかがい得る特段の行動」により客観的にその「確定的な意図」を推認によって立証するものである。このように理解することにより、最高裁平成 7 年判決及び最高裁平成 6 年判決は、同様の判断過程をたどっているものであって、「外部からうかがい得る特段の行動」

(103) 小貫・前掲注(56)117 頁。

(104) 小貫・前掲注(56)116 頁。

の有無あるいはその特段の行動の範囲はどこまでかといった議論にとられることなく統一的に理解することができものとなり、そこに判例法理の形成（あるいは形成しつつあること）をみることができるのではないだろうか。

したがって、最高裁平成 7 年判決における「外部からうかがい得る特段の行動」の意義は、その行動自体を重加算税の賦課要件とするものではなく、「外部からうかがい得る特段の行動」から推認される隠蔽等に係る「確定的な意図」を立証するものであり、その推認の客観性を担保する事情と解することが相当である。

なお、最高裁平成 7 年判決に係る最高裁調査官解説によれば、最高裁平成 7 年判決は、最高裁平成 6 年判決と同様に基本的に事例判決の性質を有するものとされているところ⁽¹⁰⁵⁾、「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」について、具体的にはどのような場合であるかについては、事案ごとに総合考慮して判断すべきでありとしつつ、「例えば、多額の所得があったにもかかわらず、これをゼロとし、あるいはそのごく一部だけを作為的に記載した申告書を提出し続けた場合、そのような所得を得た納税者が通常であれば保管しておくと考えられる原始資料をあえて散逸するにまかせていた場合、税務調査に対する非協力、虚偽答弁、虚偽資料の提出等の態度を採った場合などがこれに当た得ると思われる。」⁽¹⁰⁶⁾と説明している。

(3) つまみ申告による過少申告行為は、通則法 68 条の文理上その要件を充足しているのか

刑事事件の判例である最高裁昭和 48 年判決は、前述のとおりその判決文において、「所得金額をことさらに過少に記載した内容虚偽の所得税確定申告書を税務署長に提出する行為」を「過少申告行為」と明確に定義して

(105) 近藤・前掲注(100)485 頁。

(106) 近藤・前掲注(100)482 頁。

いることから、内容虚偽の不正な確定申告書を作成し、その申告書を提出する行為を含む概念であることが分かる。これは、酒井克彦教授が所得税法 238 条は「偽りその他不正の行為により、……所得税を免れ、……所得税の還付を受けた者は」懲役等が科せられる旨を規定しているところ、その申告書の提出ないし不提出によらなければ「所得税を免れ」たり、「所得税の還付」を受けることができないことから、「偽りその他不正の行為」は、申告書の提出等の行為が含まれるものと指摘⁽¹⁰⁷⁾されているとおりと考えられる。

このように、最高裁昭和 48 年判決が定義する「過少申告行為」の理解の下では、「申告書の『作成』行為（＝虚偽記載行為）を申告書「提出」行為と別個の行為とみることとはできない、一体となった『申告行為』である」⁽¹⁰⁸⁾と解することとなり、以下に述べるおとり、つまみ申告は重加算税の賦課要件を欠くとする消極説が説く結論に至ることとなるが、この点について、つまみ申告に関する学説及び裁判例を概観し、検討を加えることとする。

イ 学説

つまみ申告に対する消極説は、重加算税賦課の要件として「申告書の提出や不提出とは別個の隠ぺい・仮装行為が存在し、それに基づき申告書を提出することが必要であるところ、このような場合は、虚偽申告以外に何ら隠ぺい行為等が存在しないことを挙げる。」⁽¹⁰⁹⁾ものである。

そして、消極説の代表的な見解として碓井光明教授は、「通則法 68 条 1 項は、『国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実』の隠ぺい又は仮装があり、それに『基づき納税申告書を提出していた』ことを要件としているのであるから、申告書における虚偽記入は、隠ぺい又は仮装に含まれないと解すべきである。租税を免れることを目的と

(107) 酒井・前掲注(3)1頁。

(108) 住田・前掲注(83)9頁～10頁。

(109) 住田・前掲注(83)9頁。

する虚偽記入の場合に、不均衡が存在するように見えるが、基礎となるべき事実についての隠ぺい又は仮装が存在しない場合には、税務調査権の発動によって、課税標準等又は税額等を認定することができるのであるから、かかる解釈も不当であるとはいえない。」⁽¹¹⁰⁾と述べておられる。

つまみ申告に対する積極説として、品川芳宣名誉教授は、通則法 68 条の立法趣旨等を考慮し、つまみ申告行為等の前後における「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。」⁽¹¹¹⁾と述べておられる。また、佐藤孝一氏は、「この『つまみ申告』は、正確に記帳された会計帳簿の存在やそこに記載された会計帳簿の事実を全く無視する行為であるから、内容虚偽の帳簿に基づく申告と同様、正当な『税額等の計算の基礎となるべき事実』の確認を妨げる結果となる行為であり、申告納税制度の信用を損ない、租税徴収権を侵害するものとして、重加算税の賦課が相当なのである。」⁽¹¹²⁾と述べておられる。

ロ 裁判例

最高裁平成 6 年判決及び最高裁平成 7 年判決以前のつまみ申告に係る重加算税賦課については、以下の最高裁判決及び下級審判決において、積極説が採られている。

(イ) 最高裁昭和 52 年 1 月 25 日第三小法廷判決(訟月 23 卷 3 号 563 頁)

原審である福岡高裁昭和 51 年 6 月 30 日判決(行集 27 卷 6 号 975 頁)が「所得の金額をことさらに過少にした内容虚偽の確定申告書を提出し、正当な納税義務を過少にして、その不足税額を免れる偽りの不正行為、いわゆる過少申告をなしたものであることは、(中略) 国税通則法 68 条 1 項の、国税である所得税の税額計算の基礎となる所得の存在を一部隠ぺいし、その隠ぺいしたところに基づき、納税申告書

(110) 確井・前掲注(46)5頁～6頁。

(111) 品川・前掲注(37)381頁。

(112) 佐藤孝一「判批」税通 48 卷 13 号 214 頁。

を提出したことに該当するというべきである」旨を判示しており、これを、本最高裁判決は是認している。

- (㊦) 最高裁昭和 63 年 10 月 27 日第一小法廷判決（税資 166 号 370 頁）
第一審である釧路地裁昭和 61 年 5 月 6 日判決（税資 152 号 137 頁）は、「譲渡益が生じていることを認識しながらこれを申告しないのは国税通則法 68 条 2 項の課税標準等の基礎となるべき事実を隠ぺいしたことに該当するというべきである。」旨を判示し、この判決をその控訴審である札幌高判昭和 63 年 4 月 25 日判決（税資 164 号 253 頁）及び本判決は支持している。

- (㊧) 東京地裁平成 2 年 10 月 5 日判決（判時 1364 号 3 頁）

本判決は、「納税者が真実の所得を秘匿し、それが課税の対象となることを回避するため、所得の金額をことさらに過少にした内容虚偽の申告書を提出した場合は、右事実の一部を隠蔽し、その隠蔽したところに基づき納税申告書を退出したものと解すべきである。」旨を判示している。

以上のとおり、これらの判決については、通則法 68 条の文理に照らした理由について説示することなく積極説の立場を採っている。

ハ 検討

申告書提出行為は、申告書作成行為を前提していることからすれば、申告書作成行為は、「通常は、申告書提出行為に包括して評価されてしまう。」⁽¹¹³⁾とされているように、これらの行為は社会的に一連の密接した行為と捉えることもあり得ると考えられる。

しかしながら、これらの「二つの行為は、通常、日時・場所は別であり、行為者すら別となり得るもので、事実関係としては、別個の行為であることに疑いはない」⁽¹¹⁴⁾とする指摘や納税申告書を作成しても提出

(113) 川神・前掲注(57)598 頁。

(114) 住田・前掲注(83)10 頁。

するとは限らない旨の指摘⁽¹¹⁵⁾があることを踏まえると、これらの行為について、一般的には一括したのではなく、申告書の「作成行為」と申告書の「提出行為」は別個の行為として理解すべきである。

この点、重加算税の賦課要件として、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蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたとき」(下線筆者)と規定し、「隠蔽又は仮装」行為と提出行為を別個のものとして取り扱っており、この文理に照らすと、申告書の「作成行為」(虚偽記載)に基づき、申告書の「提出行為」があったものであり、重加算税の賦課要件を充足するものと解することができる。

加えて、つまみ申告による意図的な申告書への所得金額の虚偽記載は、前述の「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」(第 3 章第 2 節 4) の議論を踏まえると、その虚偽記載の背後には納税者が具体的な収入金額又は必要経費の存在を認識しつつ、その存在を隠蔽し又は仮装するという納税者の行為、あるいは同様に具体的な収入金額又は必要経費から具体的な所得金額の存在を認識しつつ、隠蔽し又は仮装する行為があり、これらの行為を原因とする結果として、所得金額の虚偽記載がなされるものとも解される。

そうすると、上記虚偽記載自体は、課税標準とされる「各種所得の金額」の計算の基礎である収入金額及び必要経費の存在を隠蔽し又は仮装し、あるいは「所得税額」の計算の基礎となるべき事実を隠ぺいし、又は仮装するものとなり、通則法 68 条 1 項にいう「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」を「隠蔽し、又は仮装」したと解されることとなる。

したがって、最高裁平成 7 年判決のいう「過少申告行為」は、申告書

(115) 佐藤・前掲注(112)215 頁。

の「作成行為」と申告書の「提出行為」を一括したものではなく別個とする一般的な理解の下、通則法 68 条の文理に照らし、申告書の作成において所得金額の虚偽記載が行われ、これに基づき同申告書が提出されたものであり、同条の重加算税賦課要件を満たすものと解される。

第 5 章 青色申告決算書及び収支内訳書の 虚偽記載の意義

本章において、第 1 節では確定申告書の法的性質等を確認し、第 2 節では青色申告決算書及び収支内訳書と確定申告書との関係等に検討を加えた上で、第 3 節では前章での最高裁平成 7 年判決の意義を踏まえて青色申告決算書等への虚偽記載についての「隠蔽又は仮装」該当性を整理し、さらに、その虚偽記載の立証について考察する。

第 1 節 所得税確定申告書

1 納税申告書の法的性質等

所得税は、申告納税方式を採用し、この申告納税方式とは、納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則として、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていない場合その他当該税額が税務署長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長の処分により確定する方式をいうとされている（通法 16①一）。

所得税の確定申告は、通則法 17 条以下に規定される納税申告の一つであるところ、税制調査会による「国税通則法の制定に関する答申の説明」⁽¹¹⁶⁾によれば、納税申告につき、「この申告の主要な内容をなすものは課税標準と税額であるが、その課税標準と税額が租税法の規定により、すでに客観的存在として定まっている限り、納税者が申告するということは、これらの基礎となる要件事実を納税者が確認し、定められた方法で数額を確定してそれを政府に通知するにすぎない性質のものと考えられるから、これを一種の通知行為と解することが適当であろう。」（下線筆者）との説明が行われている。

そして、納税申告書は、納税方式による国税に関し課税標準、課税標準が

(116) 税制調査会・前掲注(18)第 4 章 2 節 2 - 2 - 1。

ら控除される金額及び税額等の記載した申告書をいい(通法 2 六)、税務署長へ提出されることによって納付すべき税額が確定する法律効果を有するものである⁽¹¹⁷⁾(通法 16①一、17①)。

2 確定申告書(納税申告書)としての取扱い

確定申告書として取り扱われる場合とそうでない場合の区分及び関連する裁判例について概観する。

(1) 法定記載事項及び同記載事項を欠いた確定申告書の取扱い

所得税の申告義務がある者が行う確定所得申告(所法 120)の際に使用される確定申告書⁽¹¹⁸⁾には、課税標準である所得金額、所得控除の額、税額計算の特例を受ける場合の計算内容、税額控除の額、源泉徴収税額、予定納税額その他の課税要件事実を中心に、確定申告により納付する税額又は還付を受ける還付金が算出されるまでの過程が記載される(所法 120①②、所規 47)。

そして、所得税の確定申告書を提出する者は、所得税法 120 条 1 項各号における法定記載事項のうち該当する記載すべき事項は全て記載しなければならないが、その該当する事項の一部を欠いた場合には、その申告書は同法に規定する確定申告書に該当しないこととなる⁽¹¹⁹⁾。ただし、課税標準又は税額計算に直接影響しない事項の記載漏れの場合には、これを確定申告書として取り扱われることとなる⁽¹²⁰⁾。

なお、確定申告書の提出は、書面によることとされているが、国税電子申告・納税システム(e-Tax)を利用し、確定申告書に記載すべき事項に関する情報と電子署名に係る電子証明書とを併せて送信することにより行

(117) 東京高判昭 40 年 9 月 30 日税資 41 号 1044 頁は、所得税法における申告に性質につき、税務官庁との関係において、「この申告行為は納税義務者との間の具体的な法律関係—租税債権債務関係を発生せしめるための法律要件をなす前提事実にはかならない。」と判示している。

(118) 書式が法定されていない。

(119) 三又修ほか篇『所得税基本通達逐条解説』938 頁(大蔵財務協会、2017)。

(120) 所得税基本通達 120-4。三又・前掲注(119)938 頁。

うことができる（行政手続等における情報通信の技術の利用に関する法律 3 条、国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令 3 条）。

(2) 大阪地裁平成 17 年 9 月 16 日判決（税資 255 号順号 10134）

イ 事案の概要

本判決は、原告の X が消費税及び地方消費税を法定申告期限までに納付書を提出して納付はしたものの、同期限までに消費税等に係る納税申告書を提出していなかったとして、被告の税務署長が無申告加算税の賦課決定処分したのに対し、X が本件納付書の提出及び本件納付を「瑕疵ある申告」とし期限後の申告書の提出によって当該瑕疵が治癒される旨を主張して、当該処分の取消しを求めた事案である。

ロ 判決の要旨

「納税申告書は、申告納税方式による国税に関し国税に関する法律の規定により課税標準、課税標準から控除する金額及び納税すべき税額等の事項等を記載した申告書をいい（通法 2 六）、その税務署長への提出によって納付すべき税額が原則として確定する法的効果を有するものである。これに対し納付書は、国税を納付する場合に、国税の納付の手続の履行を書面により明らかにするため、納付すべき税額に相当する金銭に添えて、日本銀行（国税の収納を行う代理店を含む。）又はその国税の収納を行う税務署の職員に提出する書面であって、年度、税目、納付の目的及び税額等が記載されるものであり、課税標準や課税標準から控除する金額等は記載されない。」

「納税申告書と納付書とは、その機能及び法的効果が全く異なるものである。したがって、本件納付書をもって本件課税期間に係る消費税等の納税申告書とみることは到底できない」

「法定申告期限内に提出すべきものとされている納税申告書と見ることはおよそできない本件納付書の提出及び本件納付書の提出を受けて予納として扱われたにすぎない本件納付をもって『瑕疵ある申告』とみ

なした上、法定申告期限後に本件申告書が提出されたことをもって上記『瑕疵』が治癒したものと解することは、上記説示のような申告納税方式により納付すべき税額が確定するものとされている国税等の納税手続における納税義務者による法定申告期限内の納税申告書の提出の重要性をないがしろにし、申告納税制度を定めた法の趣旨を没却するものというべきである。」

第 2 節 青色申告決算書及び収支内訳書と確定申告書の関係等

1 青色申告決算書

(1) 青色申告者の記帳義務等

青色申告者（青色申告の承認を受けている個人）は、財務省令で定めるところにより、帳簿書類⁽¹²¹⁾を備え付けてこれに不動産所得の金額、事業所得の金額及び山林所得の金額に係る取引を記録し、かつ、当該帳簿書類を保存しなければならない（所法 148①）。

すなわち、青色申告者はその年分の不動産所得の金額、事業所得の金額及び山林所得の金額が正確に計算できるように資産、負債及び資本に影響を及ぼす一切の取引を正規の簿記の原則に従い、整然と、かつ、明瞭に記録し、その記録に基づき、貸借対照表及び損益計算書を作成しなければならないとされている（所規 57）⁽¹²²⁾。

「正規の簿記の原則」については、一会計期間に発生した全ての取引（取引記録の網羅性）を、実際の取引事実その他検証可能な証拠（検証可能性）に基づいて、具体的には、複式簿記によって正確な会計帳簿を作成し、その正確な会計帳簿から誘導して財務諸表（貸借対照表・損益計算書）を作成することを要求しているものとされ、その結果、会計帳簿と財務諸表ま

(121) 財務大臣の定める簡易な帳簿（いわゆる簡易帳簿）によることもできるとされている（所規 56①但書）。

(122) 仕訳帳及び総勘定元帳の備付け、その記載事項及び記載方法（所規 58、59）、帳簿書類の保存（所規 63）等も定められている。

たは財務諸表間が有機的関連性を持つことになる⁽¹²³⁾。

そして、青色申告者は、毎年 12 月 31 日において、棚卸資産の棚卸その他決算のための必要な事項の整理を行い、その事績を明瞭に記録しなければならない（所規 60①）。

(2) 青色申告決算書は確定申告書の一部を構成するものか

青色申告書には、①貸借対照表、②損益計算書、③不動産所得の金額、事業所得の金額若しくは山林所得の金額、又は④純損失の金額の計算に関する明細書を添付しなければならない（所法 149、所規 65）⁽¹²⁴⁾。

国税庁が配付する青色申告決算書は、上記に該当する書類であるところ、青色申告者は、前記（1）のとおり、帳簿書類を備え付け、記帳及び決算を経てその帳簿書類から誘導することにより青色申告決算書を作成することとなる。

この青色申告決算書は、その損益計算書の部分については、単に所得金額の計算過程の記載を意味するのではなく、事業等の活動の実態、すなわち、事業等の活動により生み出された成果としての収入金額等、及びその収入を生み出すための努力としての費用の金額が項目ごとに詳細に記載され⁽¹²⁵⁾、その事業等の経営成績を示すものであり、また、貸借対照表の部分は、その事業等の活動に係る財政状態を示すものである。さらに、これらの作成過程を踏まえると、青色申告決算書と帳簿書類は互いに有機的関連性を有している関係にある。

加えて、その法的性質に関して、青色申告決算書は、所得税確定申告書の法定記載事項のうち所得金額については満たすものの、その他の所得控除や税額計算等の法定記載事項を欠き、これを単独で提出しても納付すべ

(123) 広瀬義州『財務会計〔第 13 版〕』136 頁参照（中央経済者、2015）。

(124) 青申告書に添付すべき書類の提出は、書面によることとされているが、一定のものについては、国税電子申告・納税システム（e-Tax）を利用して、その記載すべき事項に関する情報と電子署名に係る電子証明書とを併せて送信することにより行うことができる（行政手続等における情報通信の技術の利用に関する法律 3 条、国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令 3 条）。

(125) 広瀬・前掲注(123)449 頁参照。

き税額は確定されず、所得税法 120 条にいう申告書に該当しないこととなる。

したがって、青色申告決算書は、その事業活動等の実態を示すなどの実質及び法的性質を考慮すると、確定申告書とは別個のものとして取り扱うことが相当であると考えられる。

2 収支内訳書

(1) 個人事業者等の記帳義務等

その年において不動産所得、事業所得若しくは山林所得を生ずべき業務を行う者（青色申告の承認を受けている者を除く。以下「個人事業者等」という。）は、帳簿を備え付けて、これにこれらの業務に係るその年の取引のうち総収入金額及び必要経費に関する事項を財務省令で定める簡易な方法により記録し、かつ、当該帳簿を一定期間保存しなければならない（所法 232①、所規 102）。

この帳簿の備付及び帳簿保存義務は、昭和 59 年度の税制改正の一環として納税環境の整備を図るため、納税者の実態に十分配慮した記録及び記帳に基づく申告制度の確立を図ることを目的として導入されたものであり⁽¹²⁶⁾、当初は個人事業者等のうち、その年の前々年又は前年分の不動産所得、事業所得又は山林所得の合計額が 300 万円を超える者を対象とするものであった。この導入の経緯については、その改正の解説において以下のとおり説明されている⁽¹²⁷⁾。

「税制調査会の昭和 58 年 11 月の中期答申（今後の税制のあり方についての答申）は、次のように述べています。

『申告納税制度は、納税者自身による税額の確定とその自主的な納付を内容とするものであるから、納税者が自らの課税標準と税額を計算しなければならないものであり、具体的には、納税者がその税額を算定するの

(126) 黒田東彦ほか「昭和 59 年 改正税法のすべて」46 頁（大蔵税務協会、1984）。

(127) 黒田・前掲注(126)50 頁。

必要な資料を持ち、これに基づいて適正な申告を行うことを根幹としてい
ると言うべきである。』

このように、記録、帳簿その他の客観的な資料に基づく申告制度は、申
告納税制度に内在するものであり、その原点から当然に導き出されるもの
であって、これを申告納税制度を採用している税のうち、代表的な所得税
の場合について考えれば、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の裏付けのある所得金額をもって申告することを
いうのであり、これは、適正な申告水準を維持、確保するためのその他の
納税協力を含めて納税者の当然の責務といえます。

この考え方にに基づき、記録及び記帳に基づく申告納税制度の整備は、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
きものであるとされたのです。」

そして、平成 23 年 12 月の税制改正において、近年の情報技術の進展に
より、それほど困難を伴わずに記帳が可能となっていることや、納税環境
整備の一環として国税通則法の改正（いわゆる白色申告に対する不利益処
分等に対する理由の提示等）を踏まえ、その年の前々年又は前年分の不動
産所得、事業所得又は山林所得の合計額が 300 万円以下の個人事業者等
にも新たに記帳義務・記録保存義務が設けられた。これにより、平成 26 年
1 月 1 日以後は、個人事業者等は、所得税の申告義務の有無にかかわらず、
記帳義務・保存義務が及ぶこととなる。

また、事業所得等に係る取引に関する帳簿の記録の方法等については、
帳簿を備え、その年分の事業所得等の金額が正確に計算できるように、こ
れらの所得を生ずべき業務に係るその年の取引のうち総収入金額及び必要
経費に関する事項（損益に関する事項）を財務大臣の定める簡易な記録の
方法に従い、整然と、かつ、明りょうに記録する（所規 102、昭和 59 年
大蔵省告示 37 号）。この記帳義務の内容は、「資産取引に関する事項の帳
簿記載を法定化しないこととし（青色の簡易簿記の当座手形取引と同様に、

納税者の任意な取扱いに委ねることとし)、その年の正確な所得計算を帳簿に基づいて行う方法として、『損益に関する事項』についてだけ法定することとされた。』⁽¹²⁸⁾ものである。

(2) 収支内訳書は確定申告書の一部を構成するものか

個人事業者等が、確定申告書を提出する場合には、事業所得等に係るその年中の総収入金額及び必要経費の内訳を記載した書類(収支内訳書)を確定申告書に添付して提出しなければならない(所法 120④)。

この収支内訳書の添付は、前述の個人事業者等の記帳義務及び帳簿保存義務の導入とともに昭和 59 年の税制改正で行われた納税環境の整備の一環として導入されたものである。そして、収支内訳書に記載すべき項目等は、所得税法施行規則 47 条の 3 により定められている。すなわち、収支内訳書は、不動産所得、事業所得又は山林所得のそれぞれについて作成するものとし、これらの所得に金額の総収入金額及び必要経費に算入される金額を、次の項目の別に区分し当該項目別の金額を記載しなければならないとされ、その項目は、

- ① 総収入金額については、商品製品等の売上高(加工その他の役務の給付等売上げと同様の性質を有する収入金額を含む)、農産物の売上及び年末において有する農産物の収穫した時の価額の合計額、賃貸料、山林の伐採又は譲渡による売上高、家事消費の売並びにその他の収入の別、
 - ② 必要経費については、商品製品等の売上原価、年初において有する農産物の棚卸高、雇人費、小作料、外注工賃、減価償却費、貸倒金、地代家賃、利子割引料及びその他の経費の別、
- と定められているとおり、収支内訳書は、「簡易な損益計算書」に相当するものとされている⁽¹²⁹⁾。

この収支内訳書は、個人事業者等の記帳義務について前記(1)で述べたとおり、事業所得等の金額が正確に計算できるように、これらの所得を

(128) 武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法』9162 頁(第一法規)。

(129) 黒田・前掲注(126)58 頁。

生ずべき業務に係る損益に関する事項をその簡易な記録の方法に従い、整然と、かつ、明りょうに帳簿書類へ記録する義務が課され、その帳簿書類により誘導され作成されるものと考えられる。そして、収支内訳書は、青色申告決算書（損益計算書の部分）の程度まで詳細ではないものの簡易な損益計算書に相当するもので、一定の事業等の活動の実態を示すという実質を有するものである。また、法的性質についても、その所得金額以外は、確定申告書の法定記載事項を欠くこととなり、確定申告書として取り扱われることはない。

したがって、収支内訳書は、青色申告決算書と同様、その事業活動等の実態を示すなどの実質及び法的性格からして、確定申告書の一部を構成するものではなく別個のものとして取り扱うことが相当であると考えられる。

第 3 節 青色申告決算書及び収支内訳書への虚偽記載の意義等

つまみ申告のように典型的な「隠蔽又は仮装」行為に該当する所得秘匿等の工作行為がなく、青色申告決算書又は収支内訳書において、その事業等に係る収入金額を過少に計上又は必要経費の額を過大に計上するなどして、その所得金額を過少に計上した場合、これが「隠蔽又は仮装」に該当するかにつき、まず、青色申告決算書及び収支内訳書の位置づけを確認した上で、「隠蔽又は仮装」の該当性及びその立証についても触れてみることにする。

1 虚偽記載についての「隠蔽又は仮装」該当性

(1) 青色申告決算書及び収支内訳書の位置づけ

前節のとおり、青色申告決算書及び収支内訳書は、その実質及び法的性質から確定申告書の一部を構成するものではなく別個のものとして取り扱うのが相当であると述べたが、それでは、これらはどのように位置づけられるものであるのか。

この点について、国税庁が配布する青色申告決算書（一般用）のうち損

益計算書の部分を具体的にみると、売上（収入）金額（家事消費、雑収入）、月別売上金額、売上原価、月別仕入金額、経費として各科目、給与賃金等の内訳として各人別の支給額（氏名、給料賃金・賞与の額）等の記載項目がある。また、収支内訳書には、収入金額（売上金額、家事消費）、収入金額の明細（売上先名、金額等）、売上原価、仕入金額の明細（仕入先名、仕入金額等）、給与賃金の内訳（氏名、給与賃金・賞与の額）等の記載項目がある。これらの項目に記載される金額は、いずれも基本的に帳簿やその取引等にかかる事実を反映するものであり、実際の取引金額、取引数量及び取引状況等に関する客観的資料に基づく具体的即物的な積上げ計算を基本とするその結果が、これらの項目の各金額に反映されているものである。

そうすると、これらの項目によりその所得金額が算出されていることを鑑みれば、納税者自らが作成するものであるものの、正しくその所得計算を行っていること証明しているもの、すなわち、その所得の金額を証する書類に相当すると考えられる。

このことは、所得税確定申告書に雑損控除や税額控除に関する事項を記載する場合、これらの控除の金額を受ける金額の計算の基礎となる金額その他の事項を証する書類の提出又は提示が義務付けられていること（所令 262）と同列にあるものとも考えられる。

（2）「隠蔽又は仮装」の該当性

青色申告決算書及び収支内訳書は、前述のとおり、その実質及び法的性質から確定申告書とは別個のものであり、また、事業等に係る所得金額を証する書類に相当すると考えられることから、これらに対して、つまみ申告と同様に、二重帳簿などの典型的な「隠蔽又は仮装」行為に該当する所得秘匿等の工作行為等がないとしても、隠蔽等に係る「確定的な意図」の下、収入金額を過少に計上又は必要経費の額を過大に計上するなどして、その所得金額を過少とする虚偽記載をすることは、帳簿ないし各取引等の事実と反するものであり、「改ざん」とも評価され、「課税標準等の基礎と

なるべき事実」に対する「隠蔽又は仮装」に該当することとなる⁽¹³⁰⁾。

したがって、青色申告決算書及び収支内訳書に上記のとおり虚偽記載をし、これらを確定申告書に添付して提出することにより過少な申告を行う場合、通則法 68 条 1 項（無申告の場合は 2 項）が規定する重加算税の賦課要件を満たすこととなる。

なお、青色申告決算書等への虚偽記載に係る重加算税事案ではないが、居住用財産の課税の特例の適用において、その特例の適用に当たり確定申告書に添付を要する住民票において、その要件となる居住の事実がないにもかかわらず、虚偽の住民票を用いて居住事実を仮装してその特例の適用を行った申告について、「隠蔽又は仮装」と認定している裁判例がある⁽¹³¹⁾。

2 虚偽記載の主張・立証

(1) 行政機関の制裁として行うことの意義

重加算税は、繰り返し述べているとおり、刑罰のように脱税者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目し、これに対する制裁として科すものではなく、隠蔽又は仮装という方法による納税義務違反の発生を防止し、徴税の実を挙げんとする行政上の措置とされ、その事実の一部又は全部について隠蔽又は仮装する方法によって納税義務違反が行われた場合に、その賦課要件を定める通則法 68 条 1 項（無申告の場合は 2 項）の規定に基づき課せられるものである。

この重加算税は、行政機関から納税者に対して賦課決定処分という侵害

(130) 川神・前掲注(57)593 頁は、「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ず（法 74②）、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の添付、提示が義務付けられている場合がある（所法 120③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、重加算税の課税要件を満たすものといえることができよう。」と説明されている。

(131) 福岡高判昭 57 年 8 月 30 日税資 127 号 702 頁、最三小判昭 62 年 7 月 7 日税資 159 号 51 頁等。

的処分（行政行為）として行われるところ、行政行為一般についての定義は、「行政庁が、法律に基づき、公権力の行使として、直接・具体的に国民の権利義務を規律する行為をいう」⁽¹³²⁾とされている。また、最高裁昭和 39 年 10 月 29 日第一小法廷判決（民集 18 卷 8 号 1809 頁）は、「行政庁の処分」について、「公権力の主体たる国または公共団体が行う行為のうち、その行為によって、直接国民の権利義務を形成しまたはその範囲を確定することが法律上認められているもの」と解している⁽¹³³⁾。そして、行政行為の概念のポイントとしては、①「国民の権利義務を決定する法的効果があること」、②「その効果が個人の権利義務に具体的に及ぶこと」、③「行政庁の一方的判断により権利義務を決定すること」であるとされている⁽¹³⁴⁾。

このように行政行為として重加算税の賦課決定が行政機関によって行われることについて、「行政上の義務違反に対して何らかの措置を講じる必要がある場合、まずは、関係する行政機関による政策的・専門的・技術的観点からの行政制裁等に委ねることが相当であり、刑罰の発動場面は謙抑的でなければならないはずである。行政制裁があり、その後で反社会的行為と評価し得る重大な違反についてのみ刑罰権が行使されるとするのが国家の法体系から望ましい形である。」⁽¹³⁵⁾（下線筆者）との指摘があり、このことは、行政機関の制裁として行われることの意義を説明するものであり相当なものと考えられる。

（2）司法判断に耐えうる証拠資料の収集

納税者が重加算税賦課決定処分に不服がある場合、訴訟となり得る。訴訟手続上の判断は、全て法を適用して行われるところ、「裁判所が法を適用

(132) 櫻井敬子・橋本博之『行政法〔第 5 版〕』74 頁（弘文堂、2016）。

(133) 行政行為の定義に関するリーディング・ケースとされている（櫻井・前掲注(132)14 頁。）。

(134) 櫻井・前掲注(132)74 頁。

(135) 住田裕子「重加算税の賦課要件としての『隠ぺい・仮装』行為(上)」商事法務 1419 号 5～6 頁（1996）。

するためには、その前提として事実の存否を確定しなければならない。」⁽¹³⁶⁾とされており、当事者間に争いのある事実は、証拠調べの結果に基づき事実認定がなされることとなる。そして、「当事者間に争いのある事実について、それが顕著な事実とみなされない限り、証拠にもとづく事実認定が必要とされるのは、裁判所の判断の客観性を担保するためである。」⁽¹³⁷⁾とされる。この事実認定は、「裁判所は、判決をするに当たり、口頭弁論の全趣旨及び証拠調べの結果をしん酌して、自由な心証により、事実についての主張を真実と認めるべきか否かを判断する。」⁽¹³⁸⁾ことを建前とする自由心証主義により行われこととなり、また、民事訴訟法はこの建前を採用している。

ここでいう心証とは、証拠及び事実に対する裁判官の判断を意味するところ、事実認定における心証形成の程度については、判例⁽¹³⁹⁾・通説により、一点の疑義も許されない自然科学的証明ではなく、通常人を基準として真実性の確信を持ちうる「高度の蓋然性」を証明することで足りるのが原則であるとされている。

他方、刑事訴訟においては、最高裁が「疑わしいときは被告人の利益に」という考え方を「刑事裁判の鉄則」であると表現していること⁽¹⁴⁰⁾、また、「有罪判断と無罪判断の分水嶺は、『合理的な疑い』の存否であるとされている。」⁽¹⁴¹⁾ことから、刑事訴訟は「合理的な疑い」⁽¹⁴²⁾を排除しようとするものであり、民事訴訟よりも証明の程度は厳しいものとされている。

(136) 伊藤眞『民事訴訟法〔第4版〕』327頁（有斐閣、2011）。

(137) 伊藤・前掲注(136)327頁。

(138) 民事訴訟法 247 条。

(139) 最二小判昭 50 年 10 月 24 日民集 29 卷 9 号 1417 頁。

(140) 最一小決昭 50 年 5 月 20 日刑集 29 卷 5 号 177 頁。

(141) 木谷明『刑事事実認定の基本問題〔第3版〕』15頁（成文堂、2015）。

(142) 最一小決平 19 年 10 月 16 日刑集 61 卷 7 号 677 頁は、「合理的な疑いを差し込む余地がないというのは、反対の事実が存在する疑いを全く残さない場合をいうものではなく、抽象的な反対事実が存在するとの疑いをいれる余地があっても、健全な社会常識に照らして、その疑いを全く残さないと一般的に判断される場合には、有罪認定を可能とする趣旨である。」とされる。

る⁽¹⁴³⁾⁽¹⁴⁴⁾。

いずれにせよ、裁判官の心証が、この証明度に達しない場合、事実の存否は不明となり、証明責任の分配により、証明責任を負う当事者が不利益を負うこととなる。

したがって、つまみ申告等に係る重加算税賦課事案についての民事訴訟では、課税庁は、納税者の隠蔽等に関する「確定的な意図」についての「高度の蓋然性」の証明をする立証責任を負うこととなる。したがって、このような立証責任を果たすための証拠収集として、その「確定的な意図」、すなわち、その隠蔽等に関する積極的意思の認定上意味があると思われる事実関係を収集する必要があると考えられる。

(3) 行政制裁のあり方及び制約との関係

重加算税は、行政上の措置であるところ、「行政上の措置は、多数の案件につき公平かつ迅速に処理することが要請される。徴税担当者によりその適用にばらつきがあることは適当ではなく、統一のとれた運用が必要であり、そのためには、画一的処理の可能な、主観性をできるだけ排除した客観的で明確な要件であることが要請される。」ことから、「隠ぺい・仮装要件の解釈においても、過少申告の故意を要件にすることは考えられないこととなる。」旨の指摘がある⁽¹⁴⁵⁾。一方、典型的な「隠蔽又は仮装」行為を伴わずに過少な所得金額を記載するつまみ申告（青色申告決算書及び収支内訳書への同様の虚偽記載を含む。以下同じ。）の場合、それが①書き間違い等の「過失」によるものなのか、②真実の所得金額を隠蔽する「確定的な意図」によるものか、によって重加算税の賦課が決められることから、納税者の過少申告の故意までは要件とされないとしても、隠蔽等に係る「確

(143) この点について、木谷・前掲注(141)16 頁は、「団藤重光『新刑事訴訟法綱要〔7 訂版〕』（創文社、昭和 42 年）291 頁は、合理的な疑いを超えた心証について「裁判官がみずからの良心に照らして確実と考え、かつ合理的判断力をもつ一般人を納得させるような資料と論理法則・経験則に支えられた心証」と説明し、多くの学説の説明もおおむね似たようなものとなっている。」と説明している。

(144) 最一小判昭 23 年 8 月 5 日刑集 2 巻 9 号 1123 頁。

(145) 住田・前掲注(135)6 頁。

定的な意図」の認定が問題となる。

この認定の直接証拠は、納税者による自白であり、具体的には自白が含まれた供述書等となるものの、税務調査は刑事司法権限において付与された強制捜査権とは異なり、あくまでも行政措置の一環であることから、その権能には制度的・能力的に限界があり、調査担当者がその供述書の証拠を全ての案件において収集することは、制度的にも困難であり、迅速かつ公平は処理をする上での支障となる旨の指摘がされており⁽¹⁴⁶⁾、また、刑罰とは別に行政制裁として重加算税制度の導入の経緯等に照らしても相当ではない。

以上の点を踏まえると、つまみ申告における隠蔽等に関する「確定的な意図」に基づく虚偽記載行為について、これを客観的行為、すなわち外観から判断するための隠蔽等の要件を判断するための事情として⁽¹⁴⁷⁾、最高裁平成 6 年判決は、隠蔽等に関する「確定的な意図」を推認し得る申告に関する一連の「客観的事実関係」ないし税務調査の対応等の「間接事実としての行為」を明示し、最高裁平成 7 年判決は、顧問税理士に対する虚偽説明という所得隠蔽等に関する「確定的な意図」を推認し得る「外部からうかがい得る特段の行動」を明示しているものである。そして、これらによってその推認の客観性が担保されており、必要かつ十分であると考えられる。

なお、典型的な「隠蔽又は仮装」行為については、その証拠（二重帳簿等）自体により、確定的な意図は明らかであると考えられる。

(4) 認識ある過少申告との関係

「認識ある過少申告が常に重加算税を課すことは納税者に酷にすぎないかという問題」の指摘については、既に前章（第 4 章第 2 節 2（2）ロな

(146) 住田・前掲注(135)6頁。

(147) この点について、住田裕子氏は、重加算税の制度が、「実質は、過少申告についての故意行為に対する制裁であることを念頭に置き、これを客観的行為として、すなわち、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」と解しておられる（住田・前掲注(135)6頁～7頁。）。

お書)で述べたとおりであり、隠蔽等に係る「確定的な意図」の下に過少申告を行う場合と、単純な認識のある過少申告とは区別されるべきと考えられる。

(5) 「確定的な意図」が推認される具体例

典型的な「隠蔽又は仮装」行為のほかに、隠蔽等に関する「確定的な意図」が推認される事情として、最高裁平成6年判決に係る最高裁調査官解説⁽¹⁴⁸⁾において、「作為的な殊更の過少申告であることを外形的、客観的に推認する事情として、正確な会計帳簿書類が存在するのに、不自然に多額の所得金額の申告控除を繰り返すこと、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つたり、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、過少申告後の税務調査に対する非協力、虚偽答弁、虚偽資料の提出等が挙げられよう。」と指摘されている。また、ここでいう「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」については、「申告後、少なくとも法定申告期限後の行動は、それ自体を隠ぺい又は仮装行為に当たると解することはできないとする見解が有力である。しかし、申告後の行為・事情であっても、確定申告時における過少申告行為が作為的な殊更の過少申告行為であったと推認する資料となることは肯定されるであろう。」として間接事実としての行為の意義を説明されている。

また、住田裕子氏は、「租税実務では、重加算税を課す判断基準として、申告所得金額と真実の所得金額との格差が著しい場合を一例として挙げる。」とし、最高裁平成6年判決の事案つき、「本事案では、申告所得金額が、真実の所得金額の3、4パーセントにすぎなかったものであり、額も約8億円ないし16億円少ないという著しい格差がある。一般の経営者であれば、おおよその所得金額を把握しているはずであり、このような差が生じるのは何らかの操作、それも不正手段を用いているからであり、ここ

(148) 川神・前掲注(57)603頁、611頁(注26)。

の過少申告の故意が推認し得るとする発想があるのであろう。

しかし、較差が少ない場合でも、過少申告の故意が推認される場合が考えられる。たとえば、重要な業績、取引等で経営者なら見過ごすことのありえない特別な取引・新規営業の売上げを除外する行為などが挙げられる。」と述べられ、つまみ申告に関し、申告所得金額と真実の所得金額の較差が小さい場合でも、その「確定的な意図」を推認し得る事情がある旨を指摘されており⁽¹⁴⁹⁾、首肯されるものである。

さらに、真実の所得より過少の一定の所得金額となるよう青色申告決算書ないし収支内訳書に記載すべき収入金額ないし必要経費の額を事実と反する金額を記載する行為のほか、国税電子申告・納税システム（e-Tax）を利用して所得税等の確定申告における所得金額等の入力行為を行い申告した場合にも、上記解説で示されたような状況において入力行為がなされたなら、隠蔽等に関する「確定的な意図」が推認される事情と解することとなると考えられる⁽¹⁵⁰⁾。

第 4 節 平成 27 年裁決の論点との関係

第 1 章第 2 節において、平成 27 年裁決の論点として、①「外部からもうかがい得る特段の行動」の意義及び②収支内訳書（及び青色申告決算書）における虚偽記載の意義を挙げ、これまでこの点を中心に検討を加えてきたが、これらを以下のとおりまとめることができる。

① 外部からもうかがい得る特段の行動」の意義

最高裁平成 7 年判決及び最高裁平成 6 年判決は、いずれも隠蔽等に係る「確定的な意図」を重視し、申告等に関する一連の「客観的事実関係」、「間接事実としての行為」及び「特段の行動」によりその「確定的な意図」を推認に

(149) 住田・前掲注(83)12頁。

(150) なお、国税不服審判所平成 27 年 8 月 19 日裁決は、国税電子申告を利用した所得税の確定申告において、源泉徴収税額等の虚偽の入力をした行為が仮装に該当し重加算税賦課要件を満たすとした。

より立証するものであり、「外部からもうかがい得る特段の行動」の意義は、その行動自体を重加算税の賦課要件とするものではなく、隠蔽等に係る「確定的な意図」の推認の客観性を担保する事情と解すべきである。

② 青色申告決算書・収支内訳書の虚偽記載の意義

青色申告決算及び収支内訳書はその実質及び法的性質から確定申告書の一部を構成するものではなく別個のものであり、隠蔽等に係る「確定的な意図」の下、これらに対しその収入金額を過少に計上又は必要経費の額を過大に計上するなどしてその所得金額を過少とする虚偽記載は、帳簿ないし各取引等事実に反するもので「課税標準等の基礎となるべき事実」に対する「隠蔽又は仮装」に該当し、これに基づく確定申告書の提出は、重加算税の賦課要件を満たすものである。

結びに代えて

本稿を振り返ると、つまみ申告に関しては、最高裁昭和 48 年判決が初めてほ脱犯の対象と判断した。それまではほ脱犯の対象は「詐欺その他不正手段が積極的に行われた場合に限るものである」とされていたが、つまみ申告、すなわち「所得金額をことさら過少に記載した内容虚偽の所得税確定申告書を税務署長に提出する行為」自体を刑事罰の対象としたものである。これは、納税倫理の高揚等の社会情勢を背景にその処罰範囲の変遷があり、主観的な要素を重視する傾向がみられた状況下で判決されたものである。こうした中で、最高裁平成 6 年判決が刑事判例である最高裁昭和 48 年判決を参照判例として挙げ、つまみ申告に係る重加算税事案に影響を与えている。

そして、つまみ申告に係る重加算税事案の最高裁平成 7 年判決及び最高裁平成 6 年判決の両判決の評価については様々であり、また、これらの判決における重加算税の賦課要件該当性の解釈に関しても、その要件の規定の文理との関係では消極説や積極説が対立するほか、重加算税の趣旨から事実関係を総合して隠蔽と評価するものなど諸説ある。こうした中で、本稿では、最高裁昭和 48 年判決の影響の経緯や、より主観的要素に踏み込まざるをえない技術的側面などを検討し、上記両判決は隠蔽等に係る「確定的な意図」を重視している点をクローズアップして捉え、その「確定的な意図」の推認の客観性を担保する事情として最高裁平成 7 年判決のいう「外部からうかがい得る特段の行動」を理解し、最高裁平成 6 年判決が推認の根拠とした申告に関する一連の「客観事実」及び「間接事実としての行動」と同列にあるものと位置づけたものである。

このような理解により、上記両判決は、いずれも同様の判断過程をたどるものであり、統一的な理解が可能となるとともに、「外部からうかがい得る特段の行動」の有無のみに着目して重加算税の賦課要件の充足を決するものでないとする議論を試みたものである。

また、収支内訳書と確定申告書との関係についても、全ての個人事業者等に記帳義務及び記録保存義務が課され、これらの義務が一般化した現状において、

青色申告決算書とともにその位置づけが明らかとなるよう整理したものであり、今後の裁判例等事例の積み重ねを待つこととしたい。