

重加算税の賦課要件の解釈

—積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合を中心に—

辻本 祥之

論文要旨
重加算税の賦課要件の解釈
－積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合を中心に－

1. 本論文の概要

本論文は、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈について論じたものである。具体的には、国税通則法 68 条 1 項にいう隠蔽又は仮装の範囲を検討した。

2. 重加算税の賦課要件

国税通則法 68 条 1 項は、過少申告加算税(同法 65 条)の賦課要件が満たされる場合に、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に重加算税を課すと定めていた。したがって、重加算税を賦課するためには、隠蔽又は仮装の行為(以下、「隠蔽仮装行為」という。)があっただけでは足りず、これに「基づき」申告をしたことが必要であると解されていた。隠蔽又は仮装の典型例としては、証拠書類の廃棄、架空契約書の作成、他人名義の利用等が挙げられる。

過少申告をすることは、「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」ことに当たるが、それが当然に「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」ことに当たると解するのは、国税通則法 68 条 1 項の文理上は困難である。したがって、あくまでも申告書の提出そのものとは別個の何らかの隠蔽仮装行為があり、申告書の提出がこれに「基づく」ものであるといえることが必要になる。そうでなければ、認識ある過少申告の全てが過少申告加算税だけでなく、重加算税の賦課要件も満たすことになってしまうからである。したがって、隠蔽仮装行為の認定が加算税が加重されるための分水嶺として重要であった。

3. 積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税の賦課要件が争われた裁判例

(1) 積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件

国税通則法 68 条 1 項にいう隠蔽とは、「事実を隠匿し、あるいは脱漏すること」であり¹、仮装とは、「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

¹ 和歌山地判昭和 50 年 6 月 23 日税資 82 号 70 頁。

ように装う等、故意に事実を歪曲すること」である²、と解されている。

ところで、二重帳簿や仮名名義の利用等のような積極的な隠蔽仮装行為が存する場合には、重加算税の賦課要件を認めることは容易である。

しかし、このような積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に、文理解釈上重加算税の賦課要件を充足するか否かは疑義が生じる。例えば、所得があるにもかかわらず故意に申告しなかったり、あえて帳簿書類を備え付けることなく所得の一部をつまんで申告したり、申告の段階で内容を偽って過少申告する等をした場合などが挙げられる。

(2) 2つの最高裁判決

これらの問題については、種々の議論がされてきたが、かかる場合にも重加算税の賦課を認めた最高裁判決として、最高裁平成6年11月22日第三小法廷判決(以下、「最判平成6年」という。)及び最高裁平成7年6月28日第二小法廷判決(以下、「最判平成7年」という。)がある³。

これら2つの最高裁判決は、重加算税の趣旨に鑑み、文理解釈から離れたところで拡大した解釈を行った。すなわち、趣旨解釈を行うことによって、結果として隠蔽又は仮装と認定すべき範囲を広げたものとなった。

特に、最判平成7年は、積極的な隠蔽仮装行為が認められない場合においても、「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。」[下線は筆者]と判示し、重加算税の賦課要件における一般論を示した。このように解するのは、従来の学説・判例を踏まえ、いたずらに厳格な解釈をして重加算税制度の趣旨を没却する結果を避けつつ、重加算税の適用が不当に拡張されることを防止することを目的として、国税通則法68条1項の合目的的解釈を試みたものであるといえる。

² 名古屋地裁昭和55年10月13日税資115号31頁。

³ 最判平成6年11月22日民集48巻7号1379頁、最判平成7年4月28日民集49巻4号1193頁。

しかしながら、「……ような場合には」という表現から、完結的に必要十分条件としての賦課要件を示しておらず、本件を解決するための十分条件のみを示したものと考えられる。

4. 問題の所在

その後、様々な態様の事案に対して、2つの最高裁判決の考え方をういた判決・裁決等が積み重ねられている。しかしながら、最判平成7年の判決文において、「その意図を外部からもうかがい得る特段の行動」が具体的にどのような行為を指すのかが示されていないこと、最判平成7年の調査官解説において、『「納税者が当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合」』というのが、具体的にどのような場合であるのかについては、事案ごとに諸般の事情を総合考慮して判断すべき」と説明されている。

同判決以降、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税の賦課要件の解釈が争われた裁判例は多数存在するが、その後明確な判断基準を示す最高裁判例は存在しない。

以上から、次の問題点が残されていた。すなわち、①両判決の射程がどこまで及ぶのかという点、②特段の行動が具体的に何を意味するのかという点、③積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に、事実関係をどのように総合判断するのかは依然として不明確である点の3つである。

納税者にとって、いかなる場合に「過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」に当たり、重加算税が課されるのか予測できないおそれがある。そこで、上記3点について検討することが重要であった。

このような問題意識のもと、本論文では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税の賦課要件である隠蔽仮装行為に当たるかを論じた。

5. 先行研究

重加算税の先行研究には、体系的に論じたものとして、品川芳宣の著書⁴、酒井克彦の著書がある⁵。両者は、重加算税の賦課要件及び関連する論点について、裁判例を参照しつつ詳細に検討されている。

積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税の賦課要件の解釈についても、先行研

⁴ 品川芳宣『附帯税の事例研究[第4版]』(財経詳報社、2012年)1頁。

⁵ 酒井克彦『附帯税の理論と実務』(ぎょうせい、2010年)1頁。

究として、次の４点がある。

具体的には、碓井論文、佐藤論文、池本論文、品川芳宣の著書である。

碓井論文は、消極説に立ち、納税申告書の提出それ自体では同項にいう隠蔽仮装行為には当たらず、それとは別個に隠蔽又は仮装行為が必要であるとする⁶。

佐藤論文は、積極説のうちの申告書作成行為説に立ち、所得金額や収入金額等を意図的に仮称につまみ出す行為や過少な金額が記載された申告書の作成行為をもって、申告書の提出に先立つ隠蔽仮装行為とみとする⁷。

池本論文は、積極説のうち行為時期不問説に立ち、申告後の隠蔽仮装行為も重加算税の賦課要件を満たすとする⁸。

品川芳宣の著書は、積極説のうち事実関係総合判断説に立ち、事実関係全体からみて、その不申告や虚偽申告が課税を免れることを意図して作為的に行われていると推認できるときには、これを一つの隠蔽仮装行為と認定すべきとする⁹。

しかし、これらの先行研究は、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合における重加算税の賦課要件の解釈について、具体的な判断基準が示されていない。この点で、検討の余地が残されていた。

6. 本論文の構成

本論文の構成は、以下の通りである。

第１章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税の賦課を認めた事例を取り上げた。そして、どのような場合に積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に当たり、重加算税の賦課要件を満たすかが明らかになっていないことの問題点を指摘した。

第２章では、重加算税の概要について確認した。重加算税の賦課要件、趣旨及び沿革を整理した上で、重加算税の性質を明らかにした。

第３章では、隠蔽仮装行為について検討した。まず、隠蔽又は仮装の意義を明らかにし、重加算税賦課における故意の可否を確認した。その上で、「偽りその他不正の行為」との関係や重加算税の納税義務の成立時期と隠蔽又は仮装を整理し、隠蔽仮装行為の意義を明確にした。

⁶ 碓井光明「重加算税賦課の構造」税理 22 巻 12 号(1979 年)5-6 頁参照。

⁷ 佐藤孝一「判批」税経通信 48 巻 13 号(1993 年)214 頁参照。

⁸ 池本征男「加算税制度に関する若干の考察」税大論叢 14 号(1981 年)207-208 頁参照。

⁹ 品川・前掲注(4)380 頁参照。

第4章では、2つの最高裁判決について整理した。具体的には、最判平成6年及び最判平成7年の内容を整理し、何が問題となったかを明らかにした。その上で、両判決を検討し、特段の行動について検討した。そして両判決の射程がどこまで及ぶのかを明らかにした。

第5章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない事例の整理を行った。具体的には、特段の行動の存否が争われた事例の分析を行った。そこで、特段の行動が認められた事例、認められなかった事例で類型化を行った。

第6章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の判断基準についての見解を整理し、検討を行った。

第7章では、前章までの検討を踏まえ、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈のあり方を検討した。

第8章では、本論文を総括し、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈のあり方について結論を述べた。

7. 本論文の結論

本論文の結論は、以下のとおりである。

積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈のあり方として、①国税通則法68条1項の解釈、②主観的要素を重視すべきであること、③恣意的な課税を排除する必要があることの3点に鑑みる必要があることを確認した。その上で、3段階アプローチが妥当であることを明らかにした。

3段階アプローチは、①特段の行動が認められるか、②過少申告の結果の認識の可能性があるか否か、③過少申告の意図が認められるか否か、という流れによって、隠蔽仮装行為が認められるかを判断するものである。

事実関係総合判断説の最たる問題点は、事実関係を総合判断する過程で、どのような事実を、どのような観点で、どのように総合するか、が明らかでないという点にあった。その点、3段階アプローチは判断過程が可視化されており、主観的状况という観点を重視し判断することが明らかであるため、この問題を解消することができた。

以上

目次

はじめに	3
第1章 積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の最高裁判決に含まれる法的問題.....	8
第1節 最判平成6年の概要	8
第2節 最判平成7年の概要	10
第3節 つまみ申告に関する学説.....	12
第4節 問題の所在.....	15
第5節 小括	18
第2章 重加算税制度の概要	19
第1節 賦課要件	19
第2節 沿革	19
第3節 計算方法	26
第4節 趣旨及び性質	27
第5節 小括	30
第3章 隠蔽仮装行為	32
第1節 隠蔽仮装行為の意義	32
第2節 故意の要否.....	38
第3節 隠蔽仮装行為と「偽りその他不正の行為」の関係.....	40
第4節 納税義務の成立時期と隠蔽又は仮装	43
第5節 小括	46
第4章 2つの最高裁判決の内容.....	48
第1節 最判平成6年の内容	48
第2節 最判平成7年の内容	51
第3節 両判決の検討	56
第4節 特段の行動.....	60

第5節 小括	64
第5章 積極的な隠蔽仮装行為を伴わない事例の分析	66
第1節 特段の行動が認められた事例	66
第2節 特段の行動が認められなかった事例	75
第3節 小括	81
第6章 見解の整理	82
第1節 危険性アプローチ	82
第2節 2段階アプローチ	84
第3節 3段階アプローチ	86
第4節 小括	89
第7章 積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の賦課要件の解釈	90
第1節 各見解の検討	90
第2節 賦課要件の解釈	91
第3節 事例検証	95
第4節 小括	97
第8章 総括	99
おわりに	101
参考文献等	102

はじめに

1. 本論文の概要

本論文は、積極的な隠蔽偽装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈について論じるものである。具体的には、国税通則法 68 条 1 項にいう隠蔽又は偽装の範囲を検討するものである。

2. 重加算税の賦課要件

国税通則法 68 条 1 項は、過少申告加算税(同法 65 条)の賦課要件が満たされる場合に、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、又は偽装し、その隠蔽し、又は偽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重加算税を課すと定めている。したがって、重加算税を賦課するためには、隠蔽又は偽装の行為(以下、「隠蔽偽装行為」という。)があっただけでは足りず、これに「基づき」申告をしたことが必要であると解されている¹。隠蔽又は偽装の典型例としては、証拠書類の廃棄、架空契約書の作成、他人名義の利用等が挙げられる²。

過少申告をすることは、「事実の全部又は一部を隠蔽し、又は偽装し、その隠蔽し、又は偽装した」ことに当たるが、それが当然に「その隠蔽し、又は偽装したところに基づき納税申告書を提出していた」ことに当たると解するのは、国税通則法 68 条 1 項の文理上は困難である。したがって、あくまでも申告書の提出そのものとは別個の何らかの隠蔽偽装行為があり、申告書の提出がこれに「基づく」ものであるといえることが必要になる³。そうでなければ、認識ある過少申告の全てが過少申告加算税だけでなく、重加算税の賦課要件も満たすことになってしまうからである⁴。したがって、隠蔽偽装行為の認定が加算税が加重されるための分水嶺として重要となる⁵。

3. 積極的な隠蔽偽装行為を伴わない場合に重加算税の賦課要件が争われた裁判例

(1) 積極的な隠蔽偽装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件

¹ 川神裕「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 6 年度(1994 年)597 頁、近藤崇晴「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 7 年度(1995 年)475 頁、酒井克彦『附帯税の理論と実務』(ぎょうせい、2010 年)355 頁参照。

² 川神・前掲注(1)592-593 頁、近藤・前掲注(1)480 頁参照。

³ 近藤・前掲注(1)481 頁参照。

⁴ 近藤・前掲注(1)471 頁参照。

⁵ 木山泰嗣『国税通則法の読み方』(弘文堂、2022 年)334 頁参照。

国税通則法 68 条 1 項にいう隠蔽とは、「事実を隠匿し、あるいは脱漏すること」であり⁶、仮装とは、「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」である⁷、と解されている。

ところで、二重帳簿や仮名名義の利用等のような積極的な隠蔽仮装行為が存する場合には、重加算税の賦課要件を認めることは容易である。

しかし、このような積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に、文理解釈上重加算税の賦課要件を充足するか否かは疑義が生じる⁸。例えば、所得があるにもかかわらず故意に申告しなかったり、あえて帳簿書類を備え付けることなく所得の一部をつまんで申告したり、申告の段階で内容を偽って過少申告する等をした場合などが挙げられる⁹。

(2) 2つの最高裁判決

この問題について、種々の議論がされてきたが、かかる場合にも重加算税の賦課を認めた最高裁判決として、最高裁平成 6 年 11 月 22 日第三小法廷判決(以下、「最判平成 6 年」という。)及び最高裁平成 7 年 6 月 28 日第二小法廷判決(以下、「最判平成 7 年」という。)がある¹⁰。

これら 2 つの最高裁判決は、重加算税の趣旨に鑑み¹¹、文理解釈から離れたところで拡大した解釈を行った。すなわち、趣旨解釈を行うことによって、結果として隠蔽又は仮装と認定すべき範囲を広げたものとなった¹²。

特に、最判平成 7 年は、積極的な隠蔽仮装行為が認められない場合においても、「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

⁶ 和歌山地判昭和 50 年 6 月 23 日税資 82 号 70 頁。

⁷ 名古屋地裁昭和 55 年 10 月 13 日税資 115 号 31 頁。

⁸ 品川芳宣『附帯税の事例研究[第 4 版]』(財経詳報社、2012 年)349-350 頁参照。

⁹ 品川・前掲注(8)350 頁参照。

¹⁰ 最判平成 6 年 11 月 22 日民集 48 卷 7 号 1379 頁、最判平成 7 年 4 月 28 日民集 49 卷 4 号 1193 頁。

¹¹ 重加算税制度の趣旨は、「納付すべき税額の計算の基礎となる事実について隠蔽又は仮装という不正手段があったときには、特別の行政制裁を課し、適正な申告をした納税者との権衡を図る」とされる(志場喜徳郎＝荒井勇＝山下元利＝茂申俊編『国税通則法精解』[令和 4 年改訂](大蔵財務協会、2022 年)830 頁)。

¹² ハツ尾順一「重加算税の法理と隠蔽・仮装の事実認定のあり方」税理 63 卷 14 号(2020 年)16 頁参照。

けでは足りず、過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、偽装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がされたことを要するものである。しかし、右の重加算税制度の趣旨にかんがみれば、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在したことまで必要であると解するのは相当でなく、納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算税の右賦課要件が満たされるものと解すべきである。[下線は筆者]と判示し、重加算税の賦課要件における一般論を示した。このように解するのは、従来の学説・判例を踏まえ、いたずらに厳格な解釈をして重加算税制度の趣旨を没却する結果を避けつつ、重加算税の適用が不当に拡張されることを防止することを目的として、国税通則法 68 条 1 項の合目的的解釈を試みたものであるといえる¹³。

しかしながら、「……ような場合には」という表現から、完結的に必要十分条件としての賦課要件を示しておらず、本件を解決するための十分条件のみを示したものと考えられる¹⁴。

4. 問題の所在

その後、様々な態様の事案に対して、2つの最高裁判決の考え方をういた判決・裁決等が積み重ねられている。しかしながら、最判平成7年の判決文において、「その意図を外部からもうかがい得る特段の行動」が具体的にどのような行為を指すのかが示されていないこと、最判平成7年の調査官解説において、『納税者が当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合』というのが、具体的にどのような場合であるのかについては、事案ごとに諸般の事情を総合考慮して判断すべき」と説明されている¹⁵。

同判決以降、積極的な隠蔽偽装行為を伴わない場合に重加算税の賦課要件の解釈が争われた裁判例は多数存在するが、その後明確な判断基準を示す最高裁判例は存在しない。

以上から、次の問題点が残されている。すなわち、①両判決の射程がどこまで及ぶのかという点、②特段の行動が具体的に何を意味するのかという点、③積極的な隠蔽偽装行為を伴わない場合に、事実関係をどのように総合判断するのかは依然として不明確である点の3つである。

¹³ 近藤・前掲注(1)482頁参照。

¹⁴ 近藤・前掲注(1)482頁参照。

¹⁵ 近藤・前掲注(1)482頁。

納税者にとって、いかなる場合に「過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」に当たり、重加算税が課されるのか予測できないおそれがある。そこで、上記3点について検討することが重要になる。

このような問題意識のもと、本論文では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税の賦課要件である隠蔽仮装行為に当たるかを論じる。

5. 先行研究

重加算税の先行研究には、体系的に論じたものとして、品川芳宣の著書¹⁶、酒井克彦の著書がある¹⁷。両者は、重加算税の賦課要件及び関連する論点について、裁判例を参照しつつ詳細に検討されている。

積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税の賦課要件の解釈についても、先行研究として、次の4点がある。具体的には、碓井論文、佐藤論文、池本論文、品川芳宣の著書である。

碓井論文は、消極説に立ち、納税申告書の提出それ自体では同項にいう隠蔽仮装行為には当たらず、それとは別個に隠蔽仮装行為が必要であるとする¹⁸。

佐藤論文は、積極説のうち申告書作成行為説に立ち、所得金額や収入金額等を意図的に仮称につまみ出す行為や過少な金額が記載された申告書の作成行為をもって、申告書の提出に先立つ隠蔽仮装行為とみるとする¹⁹。

池本論文は、積極説のうち行為時期不問説に立ち、申告後の隠蔽仮装行為も重加算税の賦課要件を満たすとする²⁰。

品川芳宣の著書は、積極説のうち事実関係総合判断説に立ち、事実関係全体からみて、その不申告や虚偽申告が課税を免れることを意図して作為的に行われていると推認できるときには、これを一つの隠蔽仮装行為と認定すべきとする²¹。

しかし、これらの先行研究は、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合における重加算税の

¹⁶ 品川・前掲注(8)1頁。

¹⁷ 酒井・前掲注(1)1頁。

¹⁸ 碓井光明「重加算税賦課の構造」税理 22 巻 12 号(1979 年)5-6 頁参照。

¹⁹ 佐藤孝一「判批」税経通信 48 巻 13 号(1993 年)214 頁参照。

²⁰ 池本征男「加算税制度に関する若干の考察」税大論叢 14 号(1981 年)207-208 頁参照。

²¹ 品川・前掲注(8)380 頁参照。

賦課要件の解釈について、具体的な判断基準が示されていない。この点で、検討の余地が残されている。

6. 本論文の構成

本論文の構成は、以下のとおりである。

第1章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税の賦課を認めた最高裁判決を2つ取り上げる。そして、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合において、どのような場合に、重加算税の賦課要件を満たすかが明らかになっていないことの問題点を指摘する。

第2章では、重加算税制度の概要について確認する。重加算税の賦課要件、趣旨及び沿革を整理した上で、重加算税の性質を明らかにする。

第3章では、隠蔽仮装行為について検討する。まず、隠蔽又は仮装の意義を明らかにし、重加算税賦課における故意の要否を確認する。その上で、「偽りその他不正の行為」との関係や重加算税の納税義務の成立時期と隠蔽又は仮装を整理し、隠蔽仮装行為の意義を明確にする。

第4章では、2つの最高裁判決について整理する。具体的には、最判平成6年及び最判平成7年の内容を整理し、何が問題となったかを明らかにする。その上で、両判決を検討し、特段の行動について検討する。そして両判決の射程がどこまで及ぶのかを明らかにする。

第5章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない事例の整理を行う。具体的には、特段の行動の存否が争われた事例の分析を行う。そこで、特段の行動が認められた事例、認められなかった事例で類型化をする。

第6章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の判断基準についての見解を整理し、検討を行う。

第7章では、前章までの検討を踏まえ、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈のあり方を検討する。

第8章では、本論文を総括し、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈のあり方について結論を述べる。

第1章 積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の最高裁判決に含まれる法的問題

本章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税賦課が争われた最高裁判決を紹介し、そこから提起される問題点を指摘する。

まず、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税賦課が認められた最高裁判決を2つ取り上げる。次に、これらに関する裁判例や学説を概観し、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課の問題点を指摘する。

なお、本論文では過少申告加算税に対応する重加算税を中心に検討することとする。

第1節 最判平成6年の概要

1. 事案の概要

最判平成6年の事案の概要は、以下のとおりである²²。

Aの夫であるX(原告・控訴人・被被告人)は、所得税の確定申告に当たり、3年分にわたって真実の所得金額の大部分を脱漏し、過少の所得金額を記載した申告書を提出し、その後、修正申告を重ねた後、所轄税務署長であるY(被告・被控訴人・上告人)から各修正申告に対応する重加算税の賦課決定を受けた。本件は、Aの相続人であるXが、Yに対し各重加算税賦課決定(過少申告加算税相当額を超える部分)の取消しを求めた事案である。

2. 裁判所の判断

(1) 下級審の判断

第一審は、Xが各確定申告書の提出前に会計帳簿書類等に工作を加える等をし、事実の一部を隠蔽し、これに基づき過少な確定申告書を提出した事実を推認することができ、国税通

²² 最判平成6年11月22日・前掲注(10)。第一審は、京都地判平成4年3月23日民集48

巻7号1424頁。控訴審は、大阪高判平成5年4月27日民集48巻7号1445頁。評釈として、岩崎政明「判批」ジュリ1069号(1995年)153頁、岩橋健定「判批」法協114巻4号(1997年)106頁、金井肇「判批」税研106号(2002年)181頁、品川芳宣「判批」TKC税研情報5巻6号(1996年)1頁、近田正晴「判批」判タ臨増913号(1996年)288頁、森山幸二「判批」訟月41巻11号(1995年)2887頁、山口敬三郎「判批(上)」税理64巻10号(2021年)147頁、山口敬三郎「判批(下)」税理64巻11号(2021年)153頁等がある(後述するものを除く)。

則法 68 条 1 項の要件を満たしているとして、X の請求を棄却した²³。

これに対し控訴審は、「事実としての隠ぺい、仮装行為と過少の納税申告書の提出行為とは別々であることが必要であるとともに、右隠ぺい、仮装行為と過少申告行為が存在しているだけで重加算税の要件を充足するものではなく、右両者の間に因果関係が存在することが必要である。」と判示し、また、正しい総所得金額と申告額との間の差が大きいということのみによって殊更の過少申告に該当するということとはできず、その他に申告者の過少申告に至った経緯等の事情を総合考慮してその該当性を判断すべきであるとした。そして、正しい会計帳簿を作成している等の認定事実の下では、X がした行為は殊更な過少申告ということもできず、右過少申告が、隠蔽仮装行為による不正な経理に基づくものと認めるに足りる証拠もないとして、第一審を取り消し、X の請求を認容した²⁴。

(2) 上告審の判断

上告審は、以下のように判示し、原判決を破棄した²⁵。

「原審は、右事実関係の下において、次のような理由により、X が各確定申告及び各修正申告において過少な総所得金額を申告した行為は、国税通則法（昭和 59 年法律第 5 号による改正前のもの、以下同じ）68 条 1 項に定める要件を満たすものとはいえず、本件各重加算税賦課決定は違法であると判断した。すなわち、正しい総所得金額と申告額との差が大きいことのみによっては殊更の過少申告ということとはできないところ、X は、正しい会計帳簿類を作成しており、会計帳簿類を廃棄したのは、Y において X の本件各係争年度の収入・支出額を把握したと X が推測できた後であることなどからすると、X が過少な総所得金額を申告した行為が殊更の過少申告であるということもできず、さらに、右過少申告が、隠ぺい、仮装の行為による不正な経理に基づくものと認めるに足りる証拠もない。」

「しかしながら、原審の右判断は是認することができない。……事実関係によれば、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 パーセントにすぎない額（差額で約 4 億円ないし 9 億 7000 万円少ない額）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、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

²³ 京都地判平成 4 年 3 月 23 日・前掲注(22)。

²⁴ 大阪高判平成 5 年 4 月 27 日・前掲注(22)。

²⁵ 最判平成 6 年 11 月 22 日・前掲注(10)。

く店舗数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、それによって昭和 54 年分の総所得金額を計算すると、損失しか算出されない結果となり、本件資料の内容は虚偽のものであるといわざるを得ない。その後右職員の懲罰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 10 ないし 15 パーセントにとどまる金額（差額で約 3 億 7800 万円ないし 8 億 8500 万円少ない額）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 巻 2 号 138 頁参照）。

そうすると、これと異なり、本件各申告行為が殊更の過少申告に当たらず、国税通則法 68 条 1 項に定める要件を満たさなかったとした原判決には、同条項の解釈適用を誤った違法があるものといわなければならない。右の違法は判決に影響を及ぼすことが明らかである。[下線は筆者]

第 2 節 最判平成 7 年の概要

1. 事案の概要

最判平成 7 年の概要は、以下のとおりである²⁶。

会社役員である X(原告・控訴人・上告人)が所得税の確定申告に際して申告しなかった株式等の取引による所得について、所轄税務署長である Y(被告・被控訴人・被上告人)が X に対して重加算税の賦課決定処分をした。本件は、X が Y に対して税額等の基礎になる事実の隠蔽仮装行為をしていないから重加算税の課税要件を欠くと主張して、この処分のうち過少申告加算税の額を超える部分の取消しを求めた事案である。

2. 裁判所の判断

(1) 第一審、控訴審の判断

第一審²⁷、控訴審とも²⁸、当該事実関係の下に、国税通則法 68 条 1 項所定の賦課要件が満たされていると判断し、第一審は X の請求を棄却し、控訴審は X の控訴を棄却した。

(2) 上告審

上告審は、以下のように判示し、X の上告を棄却した²⁹。

「過少申告をした納税者が、その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、その納税者に対して重加算税を課することとされている(国税通則法 68 条 1 項)。この重加算税の制度は、納税者が過少申告をするについて隠ぺい、仮装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を科することによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものである。

したがって、重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものが隠ぺい、

²⁶ 最判平成 7 年 4 月 28 日・前掲注(10)。第一審は、神戸地判平成 5 年 3 月 29 日民集 49 卷 4 号 1261 頁。控訴審は、大阪高判平成 6 年 6 月 28 日民集 49 卷 4 号 1271 頁。評釈として、海老原明「判批」訟月 42 卷 1 号(1996 年)227 頁、品川芳宣「判批」TKC 税研情報 5 卷 6 号(1996 年)1 頁、茂垣志乙里「判批」税 74 卷 11 号(2019 年)130 頁、住田裕子「重加算税の賦課要件としての『隠ぺい・仮装』行為〔上〕－平成 6 年・平成 7 年の 2 つの最高裁判決を中心に－」商事法務 1419 号(1996 年)2 頁、森稔樹「判批」税務弘報 54 卷 14 号(2006 年)135 頁等がある(後述するものを除く)。

²⁷ 神戸地判平成 5 年 3 月 29 日・前掲注(26)。

²⁸ 大阪高判平成 6 年 6 月 28 日・前掲注(26)。

²⁹ 最判平成 7 年 4 月 28 日・前掲注(10)。

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。[下線は筆者]

「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、Y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Y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。

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Xのした本件の過少申告行為は、所定の重加算税の賦課要件を満たすものというべきである。」

第3節 つまみ申告に関する学説

重加算税は、「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、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」場合に課されるものである。

しかし、必ずしも積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に、文理解釈上前記の重加算税の

賦課要件を充足するか否かは疑義が生じる³⁰。例えば、所得があるにもかかわらず故意に申告しなかったり、あえて帳簿書類を備え付けることなく所得の一部をつまんで申告したり(以下、「つまみ申告」という。)、申告の段階で内容を偽って過少申告する等をした場合などが挙げられる³¹。

この問題について、つまみ申告がそれだけで重加算税の賦課要件を満たすか否かについては、消極説と積極説の対立がある。

1. 消極説

消極説は、国税通則法 68 条 1 項が、隠蔽又は仮装することと隠蔽又は仮装したところに基づき納税申告書を提出することとを書き分けていることから、納税申告書の提出それ自体では同項にいう隠蔽又は仮装には当たらず、それとは別個に隠蔽仮装行為が必要であると解する見解である³²。

碓井光明は、「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」と述べ³³、消極説に立つ。

また消極説は、同項が「基づき」と規定していることから、申告書の提出行為よりも先に隠蔽仮装行為が存在し、その結果として申告がされるということが必要であるとする³⁴。実質論としては、故意ある単純無申告については無申告加算税が課されるのみであるのに³⁵、積極説を採れば、故意ある過少申告は全て重加算税賦課の対象となり、バランスを欠くとする³⁶。

³⁰ 品川芳宣「ことさらの過少申告と重加算税の関係」小川英明＝松沢智＝今村隆編『新・裁判実務大系 第 18 巻 租税訴訟』(青林書院, 2009 年) 250-251 頁参照。

³¹ 品川・前掲注(30)250-251 頁参照。

³² 碓井・前掲注(18)5-6 頁, 長田行雄「重加算税をめぐる若干の問題について」税法学 269 号(1973)年 19 頁。平成 6 年判決後も消極説に立つものとして, 岡村忠生「判批」民商 113 巻 1 号(1995 年)96 頁, 三木義一「判批」判時 1546 号(1996 年)173 頁等がある。

³³ 碓井・前掲注(18)5-6 頁。

³⁴ 碓井・前掲注(18)5-6 頁参照。

³⁵ 長田・前掲注(32)18 頁参照。

³⁶ 池田英敏「判批」税理 38 巻 5 号(1995 年)34 頁, 長田・前掲注(32)19 頁参照。

2. 積極説

積極説は、消極説を貫徹すると、意図的な過少申告等の多くが重加算税を賦課されないこととなり、これを助長しかねないことから、重加算税の賦課要件を緩やかに解する見解である³⁷。

積極説は、次の3つに分類することができる。

(1) 申告書作成行為説

申告書作成行為説は、つまみ申告や過少な金額が記載された申告書の作成行為をもって、申告書の提出に先立つ隠蔽仮装行為とみるべきとする見解である³⁸。

佐藤孝一は、故意に正当な帳簿書類と異なる内容虚偽の帳簿書類を作成し、それに基づいて申告を行った後に破棄したとした場合に重加算税の賦課を免れないことから、「内容虚偽の帳簿書類の作成が『事実の隠蔽・仮装』に当たるとすることの本質(実質的根拠)は、内容虚偽の帳簿書類が存在しているというところにあるものではなく、内容虚偽の事実の作出行為自体にあるといえることができる」と述べ³⁹、実質的に上記の場合と差異がないつまみ申告に重加算税が賦課されることは当然であるという見解を示し⁴⁰、申告書作成行為説に立つ。

(2) 行為時期不問説

行為時期不問説は、申告後の隠蔽仮装行為も重加算税の賦課要件を満たすとする見解である⁴¹。

池本征男は、「悪質な所得隠ぺい工作があるにもかかわらず、実行行為が申告の前段階としてなされたか後段階としてなされたかによって、租税負担上差異のあるのは妥当ではない。」と述べ⁴²、重加算税制度の趣旨及び目的に照らし、隠蔽仮装行為の時期を問う必要はないという見解を示し⁴³、行為時期不問説に立つ。

³⁷ 馬場陽「重加算税における隠ぺい、仮装の論証構造(上)要件事実論的等価値性の観点から」月刊税務事例 54 巻 6 号(2022 年)11 頁参照。

³⁸ 小貫芳信「附帯税をめぐる訴訟(1)」税理 38 巻 14 号(1995 年)203 頁、酒井克彦「重加算税賦課要件の再検討－添付書類作成行為と隠ぺい・仮装行為(下)」月刊税務事例 49 巻 2 号(2017 年)5 頁、佐藤・前掲注(19)214 頁参照。

³⁹ 佐藤・前掲注(19)214 頁。

⁴⁰ 佐藤・前掲注(19)214 頁参照。

⁴¹ 池本・前掲注(20)207-208 頁参照。

⁴² 池本・前掲注(20)207-208 頁。

⁴³ 池本・前掲注(20)207-208 頁参照。

(3) 事実関係総合判断説

事実関係総合判断説は、事実関係全体からみて、その不申告や虚偽申告が課税を免れることを意図して作為的に行われていると推認できるときには、これを一つの隠蔽仮装行為と認定すべきとする見解である⁴⁴。

品川芳宣は、「不申告行為やつまみ申告行為あるいは虚偽申告行為等が隠ぺい又は仮装行為と認定し得るか否かについては、国税通則法 68 条の文言のみに拘泥すべきではなく、同条の立法趣旨、所得税法上の記帳義務制度等を考慮し、それらの行為の前後における事実関係を総合して『隠ぺい・仮装』行為であることを推認して判断されるべき」と述べ⁴⁵、事実関係総合判断説に立つ。

最判平成 7 年の調査官解説では、裁判所はこの事実関係総合判断説に近い見解を示したと説明されている⁴⁶。

第 4 節 問題の所在

1. 重加算税の賦課要件

国税通則法 68 条 1 項は、過少申告加算税(同法 65 条)の賦課要件が満たされる場合に、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に重加算税を課すと定めている。したがって、重加算税を賦課するためには、隠蔽仮装の行為があっただけでは足りず、これに「基づき」申告をしたことが必要である⁴⁷。

すなわち、隠蔽仮装行為が存在しなければならず、また、単に隠蔽仮装行為の存在だけでは足りず、過少な納税申告書の提出が隠蔽仮装行為に基づいたものであるということが重加算税賦課処分の適法性を担保すると考えられる⁴⁸。これは、国税通則法 68 条 2 項の無申告加算税の額に代えて課される重加算税についても同様である⁴⁹。

⁴⁴ 品川・前掲注(8)379-382 頁参照。馬場陽は、事実関係総合判断説説が有力であるとの見解を示している(馬場・前掲注(37)11 頁参照)。

⁴⁵ 品川・前掲注(8)381 頁。

⁴⁶ 近藤・前掲注(1)481 頁参照。

⁴⁷ 酒井克彦「重加算税の賦課要件と非積極的不正行為—つまみ申告・殊更過少な申告・作為的無申告—」税理 51 巻 10 号(2008 年)112-113 頁参照。

⁴⁸ 酒井・前掲注(47)113 頁参照。

⁴⁹ 酒井・前掲注(47)113 頁参照。なお、同法 68 条 3 項の不納付加算税の額に代えて課さ

2. 積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合における重加算税の賦課要件の解釈

そこで問題となるのが、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に、文理解釈上、重加算税の賦課要件を満たすか否かである。例えば、所得があるにもかかわらず故意に申告しなかったり、収入金額等の一部を帳簿に記載しないで過少申告したり、申告の段階で内容を偽って過少申告したり、あるいは虚偽の申告行為をした後、税務調査等において仮装の証拠資料を作成したり、又は虚偽答弁をしたりすること等の場合が挙げられる⁵⁰。

真実の所得金額を故意に脱漏して、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、素直に考えればそれ自体も一般用語としての隠蔽に当たることは、容易に肯定されるところである⁵¹。

一方で、国税通則法 68 条 1 項が隠蔽又は仮装することと隠蔽又は仮装したところに基づき納税申告書を提出することを書き分けており、重加算税制度は過少申告に当たるものから、特に隠蔽又は仮装という悪質な態様のものを取り出してその対象としている⁵²。これらに鑑みると、納税申告書の提出それ自体は同条にいう隠蔽又は仮装に当たらず、それとは別個に隠蔽仮装行為が必要であると解するのが、文理等に適った解釈であるといえる⁵³。

しかし、だからといって、証拠書類の廃棄、架空請求書の作成、架空あるいは他人の名義の利用といった積極的な行為がなければ、意図的に脱税をした者に対して重加算税を課することができないというのは、不当ではないかという疑問を生ずる⁵⁴。

既に確認した最判平成 6 年及び最判平成 7 年では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合においても、殊更な過少申告や特段の行動が認められれば、重加算税の賦課要件を満たすと判断された。最判平成 6 年では説明されていないが、最判平成 7 年は、隠蔽又は仮装の概念を、重加算税制度の趣旨に鑑み拡張している。

3. 問題の所在

両判決は、事例判決の形を採っているものの、重加算税の賦課を認め、特に最判平成 7 年

れる重加算税についても同様である。

⁵⁰ 品川・前掲注(8)349-350 頁参照。

⁵¹ 川神・前掲注(1)597 頁参照。

⁵² 川神・前掲注(1)597 頁参照。

⁵³ 川神・前掲注(1)597 頁参照。

⁵⁴ 近藤・前掲注(1)481 頁参照。

は重加算税の賦課要件についての一般論を示したことから活発な議論を呼んだ。すなわち、最判平成7年は、隠蔽又は仮装に当たり得るものとして、納税者が「当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動」を要件として、より一般的な形で示したことから、その後の税務行政に多大な影響を与えた⁵⁵。

両判決が出た当時は見解の対立があったものの、現在は多くの裁判例及び裁決例において最判平成7年の考え方が用いられ、事実関係総合判断説が通説となっていると思われる。

しかし、最判平成7年の調査官解説において、『「……のような場合には』という表現が用いられているところからすると、完結的に必要十分条件としての賦課要件を示したのではなく、本件を解決するのに必要な限度で十分条件を示したものと理解すべき」と説明されており⁵⁶、また『「納税者が当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合』というものが、具体的にどのような場合であるのかについては、事案ごとに諸般の事情を総合考慮して判断すべき」と説明されている⁵⁷。そして最判平成7年以降、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税の賦課要件の解釈が争われた裁判例及び裁決例は多数存在するが、その後明確な判断基準を示す最高裁判例は存在しない。

以上から、次の問題点が残されている。すなわち、①両判決の射程がどこまで及ぶのかという点、②特段の行動が具体的に何を意味するのかという点、③積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に、事実関係をどのように総合判断するのかは依然として不明確である点の3つである。

納税者にとって、いかなる場合に「過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」に当たり、重加算税が課されるのか予測できないおそれがある。そこで、上記3点について検討することが重要になる。

このような問題意識のもと、本論文では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税の賦課要件をどのように解釈すべきかを検討する。

⁵⁵ 小島俊朗「積極的な不正行為がない場合の重加算税の賦課について－平成6、7年最判の再評価と裁決事例にみる現状－」摂南法学51号(2016年)2頁参照。

⁵⁶ 近藤・前掲注(1)482頁。

⁵⁷ 近藤・前掲注(1)482頁。

第5節 小括

本章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に、重加算税の賦課要件の解釈が争われた最高裁判決を2つ取り上げ、本論文で検討すべき問題点を明らかにした。

第1節及び第2節では、最判平成6年と最判平成7年について確認した。具体的には、まず事案の概要及び下級審判決の判断を確認した上で、最高裁判決の判断について確認した。

第3節では、いわゆるつまみ申告と重加算税に関する学説について確認した。具体的には、国税通則法68条の文理を厳格に解する消極説と、緩やかに解する積極説という見解の対立があり、そのうち積極説は申告書作成行為説、行為時期不問説、事実関係総合判断説という3つがあることを確認した。

第4節では、前節までに取り上げた2つの最高裁判決及び先行研究を確認することで、残された問題点があることを確認した。具体的には、①両判決の射程がどこまで及ぶのかという点、②特段の行動が具体的に何を意味するのかという点、③積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に、事実関係をどのように総合判断するのかは依然として不明確のままという点という3点が問題として残されていることを確認した。

以上の観点から、本論文では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に、重加算税の賦課要件をどのように解釈すべきかを検討する。

次章では、重加算税制度の概要を確認する。具体的には、重加算税の賦課要件、沿革、計算方法、重加算税制度の趣旨及び性質を確認する。

第2章 重加算税制度の概要

本章では、重加算税制度の概要を確認する。具体的には、重加算税の賦課要件、趣旨及び沿革を整理した上で、重加算税の性質を明らかにする。

第1節 賦課要件

国税通則法 68 条 1 項は、過少申告加算税(同法 65 条)の賦課要件が満たされる場合に、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に重加算税を課すと定めている。

重加算税を過少申告加算税に代えて課す場合の課税要件は、次の 2 つの要件を満たすことである。

第 1 に、過少申告加算税を課される要件に該当していることである。

第 2 に、納税者が、その国税の課税標準又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、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ることである。

すなわち、事実の全部又は一部を隠蔽又は仮装することによって、納付すべき税額を過少に計算して、納税申告書を提出している場合がこれに該当する。

なお、国税通則法 68 条 1 項にいう「課税標準等」とは、国税にかかる課税標準、課税標準から控除する金額及び純損失等の金額をいい(国税通則法 2 条 6 号イ～ハ)、「税額等」とは、国税にかかる納付すべき金額、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(同号ニ～ヘ)。

この点について、京都地裁平成 4 年 3 月 23 日判決は⁵⁸、『課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実』は、各税法の申告規定との対比によって明らかにされる。所得税に関しては、所得税法 22 条、120 条 1 項にいう課税標準である総所得金額、退職金額及び山林所得金額の計算の基礎となった各種所得の金額、所得控除額並びに税額控除額等、同法 21 条所定の所得税額の計算の基礎となる事実を指す」と判示している。

第2節 沿革

重加算税は、国税通則法に規定される加算税のひとつである。そもそも加算税(導入当初は「追徴税」であった。)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

⁵⁸ 京都地判平成 4 年 3 月 23 日・前掲注(22)。

度の導入に伴って採用され、その後、国税通則法の制定により整備されたものである⁵⁹。一方、昭和 22 年以前は、申告納税制度は存在せず、加算税制度(追徴税制度)というべき制度もなかった⁶⁰。また、賦課課税制度を採用していたため、脱税を除いた過少申告等に対する制裁意識は存在せず、課税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ため、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⁶¹。

以下では、この延滞金制度から現在の重加算税制度に至る沿革について概観する。

1. 国税通則法制定以前の制度

(1) 延滞金制度

加算税制度が導入される以前(明治 44 年～昭和 22 年)、附帯税制度としての延滞金制度が設けられていた⁶²。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」と規定し、明治 44 年勅令 282 号 11 条の 2 は、「督促ヲ為シタル場合ニ於イテ勅令ノ定ムル所ニ依リ督促手数料、延滞金ヲ徴収ス」と規定していた。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」と規定していた。

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のものであったが、財産差押え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には課されないことなどから、行政罰的な性格も帶有する積極的な滞納施策であった⁶³。

(2) 追徴税制度

昭和 22 年の税制改正により⁶⁴、所得税、法人税、相続税等の直接国税について、申告納

⁵⁹ 赤壁隆司「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」税大論叢 92 号(2018 年)170 頁参照。

⁶⁰ 石倉文雄「加算税制度の沿革と目的」日税研論集 13 号(1990 年)4 頁参照。

⁶¹ 石倉・前掲注(60)4 頁参照。

⁶² 石倉・前掲注(60)8 頁参照。

⁶³ 石倉・前掲注(60)8 頁参照。

⁶⁴ 昭和 22 年法律第 27 号(所得税法)、同年法律第 28 号(法人税法)、同年法律第 87 号(相続税法)。

税方式が採用されたことに伴って、追徴税という加算税制度が導入された⁶⁵。

この追徴税制度は、納税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に、当初の申告が過少であったこと又は申告書の提出がなかったことについてやむを得ない事由がある場合を除き、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するという制度であった⁶⁶。

この一定割合は、当初の規定では 50%を限度として、正当税額に補正されるまでの遅延期間に応じて 1 ヶ月に 5%ずつ増加することになっていた⁶⁷。しかし、同年の改正によって⁶⁸、所得税については一律に正当税額との差額の 25%の割合で追徴税が課されることとなった。

また、翌年の改正で⁶⁹、法人税と相続税についても 25%の割合で追徴税が課されることとなった⁷⁰。

(3) シャウプ勧告に基づく加算税額制度

ア シャウプ勧告

追徴税制度は、アメリカ合衆国のカール・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に移行することとなった⁷¹。そのシャウプ勧告の内容は、以下のとおりであった⁷²。

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 ヶ月を超えなければ、その税の 10%が民事罰として加算されるべきである。毎月加わることにもう 10%加算

⁶⁵ 池本・前掲注(20)145-148 頁、石倉・前掲注(60)8 頁参照。

⁶⁶ 石倉・前掲注(60)8-9 頁、北野弘久「加算税制度の再検討」税法学 249 号(1971 年)21 頁参照。

⁶⁷ 石倉・前掲注(60)9 頁、北野・前掲注(66)21 頁参照。

⁶⁸ 昭和 22 年法律第 142 号。

⁶⁹ 昭和 23 年法律第 107 号。

⁷⁰ 石倉・前掲注(60)9 頁参照。

⁷¹ 赤壁・前掲注(59)172 頁参照。

⁷² シャウプ使節団編 連合国軍最高司令官総司令部『シャウプ使節団日本税制報告書 巻 4』(大蔵省主税局, 1949 年)D38-D41 頁。

し、遅滞が続く期間その総額が税額の 30%になるまで加算することを示唆する。もしその申告の遅延が故意の怠慢ではなく、正当な理由に基く場合には、このような罰則は適用されるべきでない。」

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苛酷である。もし、納税者が期限内に納税できなければ、たとえその遅延が軽微であつても 25%が課せられるから、ある意味で、かれは滞納を続行するようしむけられている。罰金額は、従って滞納期間に應じて伸縮させるべきである。」

③ 民事詐欺事件の罰則

「現在詐欺事件に適用される唯一の罰則は、その適用に起訴を必要とする刑罰である。詐欺行為は処罰されないで黙認するわけには行かない。各事件ごとに刑罰を課する必要から免が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、納税額の一部分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つたときはその不足分を支拂う上に、不足分の 60%を支拂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。」

④ 帳簿、記録をつけてなかった場合

「個人で正当な帳簿または記録をつけるのを怠つたものに所得税および法人税罰則が適用されることはないらしい。前に示したとおり、正当な申告納税には、かような記帳は不可欠の要素である。申告納税が最近実施されたのに鑑み、正しい帳簿に記載を怠つた場合、所得税および法人税のもとでこれを刑事犯とするのは恐らく望ましくないかもしれない。記録帳簿の現在の不十分の状態で罰則を正当に適用することは困難かも知れない。しかし将来に徹底的教育運動および正当な帳簿記録をつける必要が廣く認識されるように考案された他の活動が実行された後、正当な帳簿記録をつけることを故意に怠つた場合刑罰を適用することが適當であるかもしれない。

勿論、行政手続が改善されるにつれ、罰則に関する他の改正が自ずと示唆されるであろう。したがつて、発展しつつある行政および納税者が、成熟するにつれ、その規定の妥当性と公平を保証するため、これらの規定を絶えず検討する必要がある。」

イ 加算税額制度

追徴税制度は、シャープ勧告に基づく昭和 25 年の税制改正によって廃止され⁷³、過少申

⁷³ 昭和 25 年法律第 71 号。

告加算税額，無申告加算税額，源泉徴収加算税額，重加算税額の制度が創設された⁷⁴。この改正によって，従来の加算税は利子税と名称が改められ，現行の加算税制度の基盤が出来上がった⁷⁵。

これらの各種加算税額はいずれも，追徴税の場合と同様に，適正な申告書を提出しなかったことに対する一種の行政罰であったが，場合に依じて以下のような区分がされていた⁷⁶。第 1 に，申告書が期限内に提出されたか否かに依じて税率に差異を設け(過少申告加算税額と無申告加算税額との差異)，第 2 に，申告書の提出が期限後になされた場合でも，早期に提出すればより遅れて提出した場合より有利に取扱うこととし(無申告加算税額の差異)，第 3 に，納税義務者が過少申告をしたこと又は無申告であったことについて，詐欺その他不正な行為があったか否かによって税率に差異を設けることとしていた⁷⁷。

このうち重加算税額は，課税標準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，これに基づいて正当税額よりも過少な申告をし，あるいは申告をしない場合に，その不足税額に対して 50%の割合により徴収される加算税額である⁷⁸。源泉徴収所得税の徴収義務者が事実の全部又は一部を隠蔽し又は仮装し，これに基づいて正当な納税をしなかった場合も，同じ割合でこの加算税額が徴収されるが，いずれの場合においても，納税者が期限後に自発的な申告または納付をしたときは徴収されない⁷⁹。また，この重加算税額は過少申告加算税額と併課されることはないが，無申告加算税額又は源泉徴収税額とは併課されるものである⁸⁰。

重加算税額は，「納税義務者が所得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き確定申告書等，損失申告書又は修正確定申告書等を提出していたときは，政府は，同項の過少申告加算税額に代え，当該過少申告加算税額の計算の基礎となるべき追徴税額又は所得税額に，100 分の 50 の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税額を徴収する。」と規定されていた。

上記のように創設された加算税額制度は，昭和 25 年から昭和 37 年の間に，いくつかの

⁷⁴ 赤壁・前掲注(59)173 頁，石倉・前掲注(60)10-12 頁参照。

⁷⁵ 池本・前掲注(20)156 頁参照。

⁷⁶ 石倉・前掲注(60)12 頁参照。

⁷⁷ 石倉・前掲注(60)12 頁参照。

⁷⁸ 石倉・前掲注(60)13 頁参照。

⁷⁹ 石倉・前掲注(60)13 頁参照。

⁸⁰ 石倉・前掲注(60)13 頁参照。

改正がされている。このうち、重加算税額の改正について以下で確認する。

昭和 28 年の税制改正によって⁸¹、重加算税額の算定基準が変更された。昭和 25 年当時の規定によると、重加算税額の算定基準は、一部でも隠蔽仮装行為に基づくものがあった場合には、その他の隠蔽仮装行為に基づかない部分も含めて不足税額の全額を基礎としていた。しかしこれは不合理であるとされ、昭和 28 年に過少申告加算税額、無申告加算税額又は源泉徴収税額の計算の基礎となる税額を、隠蔽又は仮装された事実に基づく税額とその事実に基づかない税額とに分け、前者については重加算税額を課すが、後者については過少申告加算税額を課すにとどめるように改正された⁸²。

さらに昭和 33 年の改正では⁸³、従来は「法人税の課税標準または欠損金額の計算の基礎となる事実」を隠蔽又は仮装した場合に重加算税額を課していたが、それに加えて「法人税額減少の基礎となる事実」を隠蔽又は仮装した場合にも重加算税額を課することができるようになった⁸⁴。

2. 国税通則法の制定に基づいた加算税制度

国税通則法の制定以前の国税に関する法律は、法体系としてみると、所得税法、法人税法、酒税法、物品税法等のいわゆる各税法と国税徴収法から成り立っていた⁸⁵。各税法は、各税ごとに課税物件、納税義務者、税率等の課税実態が異なっていることから、それぞれ独立の税法として制定され、課税実態に関する規定にとこれに関する手続規定を中心として構成されていた⁸⁶。

昭和 36 年における税制調査会の「国税通則法の制定に関する答申(税制調査会第二次答申)及びその説明」で、当時の規定について、「租税に関する基本的な法律構成に関する規定が欠けているし、また、各税に共通する事項でありながら、規定の不備統一ないしは重複等がかなりみられる」ことによって⁸⁷、税法についての統一的な理解を困難にしたり、解釈上

⁸¹ 昭和 28 年法律第 173 号。

⁸² 石倉・前掲注(60)14 頁参照。

⁸³ 昭和 33 年法律第 40 号。

⁸⁴ 石倉・前掲注(60)15 頁参照。

⁸⁵ 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申(税制調査会第二次答申)及びその説明」(1961 年)1 頁参照。

⁸⁶ 税制調査会・前掲注(85)1 頁参照。

⁸⁷ 税制調査会・前掲注(85)1 頁。

の疑義が生じるといった問題が指摘された⁸⁸。そこで、租税の基本的仕組みないしは各税に共通する事項については、統一的に整備規定することが必要であるとして、国税通則法の制定が望ましいと提唱された⁸⁹。またそれに伴って、当時、各個別税法に規定されていた加算税制度を総合的に検討し、これを国税通則法において総合的に整備すること及び負担の軽減合理化を図るとされた⁹⁰。

これに基づいて制定された国税通則法において⁹¹、従前の加算税額の名称が加算税に変更されるとともに、加算税制度の整備及び軽減合理化が行われた⁹²。ここに現行の加算税制度、すなわち過少申告加算税、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のである⁹³。

重加算税については、他の加算税との併課を廃止するとともに、税率を従前の 50%から隠蔽又は仮装による事実に係る基礎税額の 30%(無申告加算税又は不納付加算税の課税要件に該当する場合は 35%)の割合によることとされた⁹⁴。また、消費税についても申告納税制度が導入されたが、重加算税については通告処分があることから、従来とおり課さないこととされた⁹⁵。

なお、当時の国税通則法 68 条 1 項の文言は、次のとおりである。

「第 65 条第 1 項(過少申告加算税)の規定に該当する場合……において、納税者がその国税の課税標準又は税額等の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額(その税額の計算の基礎となるべき事実で隠ぺいし、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠ぺいし、又は仮装されていない事実に基づく税額として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)に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に

⁸⁸ 税制調査会・前掲注(85)1 頁参照。

⁸⁹ 税制調査会・前掲注(85)2 頁参照。

⁹⁰ 税制調査会・前掲注(85)2 頁参照。

⁹¹ 昭和 37 年法律第 66 号。

⁹² 石倉・前掲注(60)15 頁参照。

⁹³ 石倉・前掲注(60)15 頁参照。

⁹⁴ 石倉・前掲注(60)15 頁、武田昌輔監修『DHC コンメンタール国税通則法』(第一法規, 1982 年〔加除式〕) 3627 頁参照。

⁹⁵ 石倉・前掲注(60)15 頁、武田・前掲注(94)3627 頁参照。

100 分の 30 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。」

次に、国税通則法制定以後の改正は、以下のとおりである。

(1) 昭和 59 年改正

昭和 59 年の税制改正により⁹⁶、国税通則法 65 条が改正され、過少申告加算税に 2 段階制が導入された⁹⁷。それに伴って、加重される過少申告加算税が課される場合における重加算税の計算方法を定める政令を設けるための改正がなされた⁹⁸。

(2) 昭和 62 年改正

所得税法の一部を改正する法律によって⁹⁹、過少申告加算税及び無申告加算税(自主申告に係るものを除く。)並びにこれらに代えて課される重加算税の割合がそれぞれ 5%引き上げられた¹⁰⁰。

(3) 平成 28 年改正

平成 28 年の税制改正によって¹⁰¹、国税通則法 68 条 1 項の「同条第 5 項の規定の適用がある」を「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」に、「隠ぺいし」を「隠蔽し」に改められた。また同条 2 項の「又は同条第 5 項若しくは第 6 項」を「若しくは同条第 7 項」に改め、「ある場合」の下に「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」を加え、「隠ぺいし」を「隠蔽し」に改め、同条第 3 項中「隠ぺいし」を「隠蔽し」に改め、同条 4 項中「又は第 2 項」を、「第 2 項又は前項」に改め、同項を同条 5 項とされた。

第 3 節 計算方法

国税通則法 68 条 1 項の重加算税は、隠蔽又は仮装された事実に基づいて納税申告書が提

⁹⁶ 昭和 59 年法律第 5 号。

⁹⁷ 石倉・前掲注(60)16 頁，武田・前掲注(94)3627 頁参照。

⁹⁸ 石倉・前掲注(60)16 頁，武田・前掲注(94)3627 頁参照。

⁹⁹ 昭和 62 年法律第 96 号。

¹⁰⁰ 石倉・前掲注(60)16 頁，武田・前掲注(94)3627 頁参照。

¹⁰¹ 平成 28 年法律第 15 号。

出された場合に、その過少申告加算税の計算の基礎となるべき税額(不足税額)に対して 35%相当額が課される。この 35%の課税割合は、昭和 62 年 10 月 1 日以後に法定申告期限が到来する国税に係るものについて適用され、同日以前に法定申告期限が到来した国税に係るものについては、従来の課税割合である 30%が適用される¹⁰²。

この計算については、以下の 2 点に留意する必要がある。

第 1 に、過少申告加算税の計算の基礎となるべき税額の計算の基礎となるべき事実のうち、隠蔽し、又は仮装されていないものに基づくもの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を新たな基礎税額とし(国税通則法 68 条 1 項括弧書き)、その基礎税額の 35%相当額が重加算税の額とされる。

ここにいう「政令で定めるところにより計算した金額」とは、「過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額のうち当該事実のみに基づいて修正申告書の提出又は更正があったものとした場合におけるその申告又は更正に基づき法第 35 条第 2 項(申告納税方式による国税等の納付)の規定により納付すべき税額」である(国税通則法施行令 28 条 1 項)。

第 2 に、国税通則法 65 条 2 項の規定によって、過少申告加算税の対象額のうち、期限内申告税額相当額又は 50 万円のいずれか多い金額を超える部分の税額に対しては、過少申告加算税が 5%加重されるが、かかる場合に重加算税が課されるときは、重加算税はまず加重税額に対する過少申告加算税に代えて課すものとされている(国税通則法施行令 27 条の 2)。

第 4 節 趣旨及び性質

1. 重加算税制度の趣旨

重加算税制度の趣旨は、納税者が課税要件事実を隠蔽又は仮装するという不正手段を行った場合に、特別に重い負担を課し、申告納税制度の信用を維持し、その基礎を擁護するところにある¹⁰³。

裁判例においては、「国税通則法 68 条に規定する重加算税は、同法 65 条ないし 67 条に規定する各種の加算税を課すべき納税義務違反が事実の隠ぺい又は仮装という不正な方法に基づいて行われた場合に、違反者に対して課されるもので、これによってこのような方法による納税義務違反の発生を防止し、徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の措

¹⁰² 品川・前掲注(8)261 頁参照。

¹⁰³ 川神・前掲注(1)602 頁，志波＝荒井＝山下＝串・前掲注(11)830 頁参照。

置である」と示されている¹⁰⁴。

2. 重加算税の性質

(1) 重加算税と罰則規定との関係

申告義務の違反に対しては、その違反の態様に応じて各種加算税が課されるが、それのみにとどまらず、刑事罰が課されることがある。すなわち、所得税法等で刑事罰が規定されている(所得税法 238～244 条, 法人税法 159 条～164 条, 相続税法 68 条～70 条, 消費税法 64 条～70 条等)。このことから、申告義務違反の行為が各種加算税の課税要件に該当するとともに、刑事罰の構成要件にも該当する場合が考えられる¹⁰⁵。

このように、1つの行為に対して加算税を課すと同時に刑罰を科すことは、憲法 39 条後段の二重処罰禁止の規定に抵触するのではないかという問題が長らく議論されてきた¹⁰⁶。

この問題について、過去には、損害賠償金的性質を有するという見解や¹⁰⁷、刑罰としての罰金に相当するという見解があったが¹⁰⁸、今日の通説判例は、行政上の制裁的措置と理解する見解に落ち着いたとみられる¹⁰⁹。

税制調査会の「国税通則法の制定に関する答申の説明」は、この問題につき、「重加算税額(ママ)は、詐偽行為があった場合にその全部について刑事訴追をすることが実際問題として困難であり、また必ずしも適当でないところから、課されるものであることは否定できない」とした上で、「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、もつて徴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反道徳性に着目して、これに対する制裁として科される刑事罰とは、明白に区

¹⁰⁴ 大阪高判平成 9 年 2 月 25 日税資 222 号 568 頁。

¹⁰⁵ 石倉・前掲注(60)19 頁, 落合秀行「無申告事案における重加算税の賦課要件」税大論叢 64 号(2010 年)234 頁参照。

¹⁰⁶ 酒井・前掲注(1)296 頁参照。

¹⁰⁷ 阿南主税『所得税法体系』(ビジネス教育出版社, 1969 年)184 頁。

¹⁰⁸ 加藤恒二「申告納税制度の下における制裁等—納税者のコンプライアンス向上の観点から—」税大論叢 44 号(2004 年)218 頁。

¹⁰⁹ 酒井・前掲注(1)296 頁参照。

別すべきであるとする。」として、「重加算税額(ママ)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はないと考えられる。」と説明している¹¹⁰。

(2) 裁判例

このような考え方は、国税通則法の制定前の裁判例の傾向から窺うことができる。すなわち、前述した追徴税時代の事案につき、最高裁昭和 33 年 4 月 30 日大法廷判決は¹¹¹、「追徴税は、申告納税の実を挙げるために、本来の租税に附加して租税の形式により賦課せられるものであつて、これを課することが申告納税を怠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。……追徴税は、単に過少申告・不申告による納税義務違反の事実があれば、同条所定の己むを得ない事由のない限り、その違反の法人に対し課せられるものであり、これによつて、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。……追徴税のかような性質にかんがみれば、憲法 39 条の規定は、刑罰たる罰金と追徴税とを併科することを禁止する趣旨を含むものでないと解するのが相当である」と判示している。

同判決の考え方は、その後の最高裁判決でも用いられており¹¹²、国税通則法制定後の重加

¹¹⁰ 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明」(1961 年)102 頁。

¹¹¹ 最大判昭和 33 年 4 月 30 日民集 12 卷 6 号 938 頁。評釈として、白石健三「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和 33 年度(1958 年)97 頁、板倉宏「判批」別冊ジュリ 62 号(1979 年)430 頁、上寫一高「判批」別冊ジュリ 178 号(2005 年)241 頁、川出敏裕「判批」別冊ジュリ 260 号(2022 年)218 頁、北野弘久「判批」別冊ジュリ 122 号(1993 年)226 頁、北野弘久「判批」別冊ジュリ 150 号(1999 年)246 頁、嶋崎健太郎「判批」別冊ジュリ 246 号(2019 年)268 頁、永沢信義「判批」民商法雑誌 38 卷 5 号(1959 年)860 頁、藤木英雄「判批」別冊ジュリ 28 号(1970 年)281 頁、松尾浩也「判批」別冊ジュリ 17 号(1968 年)240 頁、松尾浩也「判批」別冊ジュリ 120 号(1992 年)214 頁等がある。

¹¹² 最判昭和 33 年 8 月 28 日税資 26 号 815 頁、最判昭和 36 年 5 月 2 日刑集 15 卷 5 号 745 頁、最判昭和 36 年 7 月 6 日刑集 15 卷 7 号 154 頁、最判昭和 38 年 7 月 19 日税資 40 号 432 頁、最判昭和 39 年 3 月 13 日税資 42 号 332 頁、最判昭和 39 年 11 月 27 日税資 43 号 737 頁、最判昭和 44 年 4 月 1 日税資 58 号 313 頁、最判昭和 44 年 7 月 3 日税資 58 号 783 頁。

算税制度の下においても、最高裁昭和 45 年 9 月 11 日第二小法廷判決は、同様の考え方を示している¹¹³。

(3) 性質

以上で確認したように、重加算税の性質は、納税義務の違反者に対してこれを課すことにより、納税義務違反の発生を防止し、もって納税の実をあげるという行政上の措置であり、納税者本人の刑事責任を追及するものではない、というものである。この考え方は、判例上確立されたといえる¹¹⁴。したがって、重加算税の賦課要件が充足されるための、隠蔽又は仮装の意義、課税原因の成立時期等の問題については、かかる重加算税の性質を考慮した上で判断すべきであると解される¹¹⁵。

第 5 節 小括

本章では、重加算税制度の概要を確認した。具体的には、重加算税の賦課要件、趣旨及び沿革を整理した上で、重加算税の性質を明らかにした。

第 1 節では、重加算税の賦課要件について確認した。具体的には、重加算税について規定している国税通則法 68 条 1 項の内容を確認し、過少申告加算税を課される要件に該当していること、納税者がその国税の課税標準又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、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ることの 2 つの要件を満たす場合に重加算税が課されることを確認した。

第 2 節では、重加算税の沿革を確認した。国税通則法制定以前に設けられていた延滞金制度から、追徴税制度となり、その後シャープ勧告に基づく加算税額制度を経て、今日の国税通則法制定に基づく加算税制度に至るまでの流れを確認した。

第 3 節では、重加算税の計算方法について確認した。国税通則法 68 条 1 項の重加算税は、隠蔽又は仮装された事実に基づいて納税申告書が提出された場合に、その過少申告加算税の計算の基礎となるべき税額(不足税額)に対して 35%相当額が課されることを確認した。

第 4 節では、重加算税制度の趣旨及び性質を確認した。まず、重加算税の制度の趣旨は、納税者が課税要件事実を隠蔽又は仮装するという不正手段を行った場合に、特別に重い負

¹¹³ 最判昭和 45 年 9 月 11 日刑集 24 卷 10 号 1333 頁。評釈として、大久保太郎「判解」最高裁判所判例解説刑事篇昭和 45 年度(1970 年)201 頁、池田眞一「判批」警察研究 54 卷 12 号(1983 年)72 頁等がある。

¹¹⁴ 品川・前掲注(8)272-273 頁参照。

¹¹⁵ 品川・前掲注(8)273 頁参照。

担を課し、申告納税制度の信用を維持し、その基礎を擁護するところにあることを確認した。次に、重加算税と罰則規定との関係を明らかにした。次に、重加算税の性質は、納税者本人の刑事責任を追及するものではなく、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し、もって納税の実をあげるという行政上の措置であることを確認した。そして、重加算税の賦課要件が充足されるための隠蔽又は仮装の意義については、かかる重加算税の性質を考慮した上で判断すべきであることを確認した。

次章では、隠蔽仮装行為について確認する。

第3章 隠蔽仮装行為

本章では、隠蔽仮装行為の意義及びこれと密接に関係する論点について確認する。具体的には、重加算税における故意の要否、隠蔽仮装行為と「偽りその他不正の行為」の関係、重加算税の納税義務の成立時期と隠蔽又は仮装について検討する。

第1節 隠蔽仮装行為の意義

重加算税は、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときに課されるものである(国税通則法 68 条 1 項)。その課税をするにあたって、最も問題となるのは「事実を隠蔽し、又は仮装すること」、すなわち隠蔽仮装行為が何を意味するかである¹¹⁶。

以下では、隠蔽又は仮装の意義についての裁判例及び学説における議論を概観し、現行の課税実務上の取扱いを確認する。その上で、隠蔽又は仮装の意義を明確にする。

1. 裁判例における隠蔽又は仮装の意義

隠蔽又は仮装の意義について示した裁判例として、和歌山地裁昭和 50 年 6 月 23 日判決がある¹¹⁷。同判決は、「『事実を隠ぺい』するとは、事実を隠匿しあるいは脱漏することを、『事実を仮装』するとは、所得・財産あるいは取引上の名義を装う等事実を歪曲することを行い、いずれも行為の意味を認識しながら故意に行なうことを要するものと解すべきである。」と判示している。

これらに加え、より納税者の意思を重視した裁判例として、大阪高裁平成 6 年 6 月 28 日判決がある¹¹⁸。同判決は、「事実の『隠ぺい』とは、納税者がその意思に基づいて、特定の事実を隠匿しあるいは脱漏することを、事実の『仮装』とは、納税者がその意思に基づいて、特定の所得、財産あるいは取引上の名義を装う等事実を歪曲することをいうものと解すべきである」と判示している。

他方、納税義務を免れるということを読み込もうとする裁判例として、横浜地裁平成 16 年 2 月 4 日判決がある¹¹⁹。同判決は、「『事実の隠ぺい・仮装』とは、典型的には、二重帳簿

¹¹⁶ 品川・前掲注(8)276 頁参照。

¹¹⁷ 和歌山地判昭和 50 年 6 月 23 日・前掲注(6)。

¹¹⁸ 大阪高判平成 6 年 6 月 28 日・前掲注(26)。

¹¹⁹ 横浜地判平成 16 年 2 月 4 日税資 254 号順号 9548。

を作成し、あるいは、売上伝票、納品書等の証拠書類を廃棄するなどして売上げを除外する、注文伝票や領収書等を偽造するなどして架空仕入れ、架空経費を計上する、税務調査に対して虚偽の答弁をする等、本件に係る法人税及び消費税に即していえば、納税者が、その納税義務の全部又は一部を免れるために、意図的に、存在する益金ないし課税資産の譲渡等の全部又は一部を隠し、あるいは、存在しない損金ないし課税仕入れとなる費用等が存在するように装うことを指すものと解される。」と判示している。このように、隠蔽又は仮装に納税義務を免れるということを読み込もうとする判断もみられるが、後述するように過少申告に対する故意が重加算税の賦課要件とされるべきかは議論のあるところである。

また、故意について示した裁判例として、名古屋地裁平成 15 年 2 月 14 日判決がある¹²⁰。同判決は、『隠ぺい』とは、課税要件に該当する事実の全部又は一部を隠すことをいい、『仮装』とは、存在しない課税要件事実が存するように見せかけることをいい、これらの事実は客観的に存在すれば足り、納税者の故意ないし意欲を要するものではないと解される」と判示している。

2. 学説における隠蔽又は仮装の意義

金子宏は、「事実の隠蔽とは、売上除外、証拠書類の廃棄等、課税要件に該当する事実の全部または一部をかくすことをいい、事実の仮装とは、架空仕入・架空契約書の作成・他人名義の利用等、存在しない課税要件事実が存在するように見せかけることをいう。隠蔽と仮装とは同時に行われることが多い(たとえば、二重帳簿の作成のように、存在する事実をかくし、存在しない事実があるように見せかけること)。」という見解を示している¹²¹。

また村井正は、「事実の隠ぺいとは何か。一般には、これは二重帳簿の作成、売上除外、架空仕入もしくは架空経費の計上、たな卸資産の一部除外によるものをその定型的なものと解されている。また事実の仮装とは、取引上の他人名義の使用、虚偽答弁をいうものと解されている。」という見解を示している¹²²。

このような考え方が通説的な理解であるとされている¹²³。

これらの見解をより分析すると、上記の金子の見解のように隠蔽仮装行為に悪質性や不

¹²⁰ 名古屋地判平成 15 年 2 月 14 日税資 253 号順号 9285。

¹²¹ 金子宏『租税法[第 24 版]』(弘文堂、2021 年)914 頁。

¹²² 村井正「逋脱犯の成立要件と重加算税の賦課要件」税理 19 卷 14 号(1976 年)78 頁。

¹²³ 酒井・前掲注(1)251 頁参照。

正性のような観念を持ち込まない考え方と、品川のように不正性まで言及し、隠蔽仮装行為を捉えようとする考え方がある。

品川は、『『隠ぺい又は仮装』の意義は、重加算税の性質が、悪質な過少申告・不申告による納税義務違反の発生を防止し、もって納税の実を挙げんとする行政上の制裁措置であることに鑑み、究極的には、租税徴収権の侵害行為を意味する何らかの不正手段であることと
いい得よう。』という見解を示している¹²⁴。この見解は、重加算税の趣旨に鑑みると、隠蔽仮装行為は租税徴収権の侵害行為を意味する何らかの不正手段であるとし、その行為の不正性に着目している。

波多野弘は、『『……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』
たとは、不正手続による租税徴収権の侵害行為を意味し、『事実を仮装する』とは、所得・
財産あるいは取引上の名義を装う等事実を歪曲することをいい、いずれも行為の意味を認識しながら故意に行うことを要するものと解すべきである』という見解を示している¹²⁵。この見解も、隠蔽仮装行為が不正手続による租税徴収権の侵害行為であることに着目している。

松沢智は、『『隠ぺい・仮装』とは租税を遁脱する目的を持って故意に収税官吏に対し、納税義務の発生原因たる計算の基礎となる事実を隠匿し、または、作為をほどこして虚偽の事実を附加せしめて収税官吏の調査を妨げ納税義務の全部又は一部を免れる行為をいうものである。いずれも故意によることを要件とする。』という見解を示している¹²⁶。この見解は、税務調査における行為も隠蔽仮装行為に含まれるとしている。この点については、重加算税の納税義務の成立時期と隠蔽仮装行為の時期の論点と関係するものであるが、この見解によると法定申告期限後の虚偽答弁等も隠蔽仮装行為に含まれると考えられる。

以上のいずれの見解を前提としても、必ずしも隠蔽と仮装との違いは明確にされていないと考えられる¹²⁷。

この点について、木村弘之亮は、『『事実の隠ぺい』とは、課税標準や税額の計算の基礎となる事実の隠匿・脱漏をいう。より正確に述べると、租税を根拠づける事実または租税を増額する事実を秘匿することを指す。所得や財産に関する二重帳簿の作成、売上除外、証拠書

¹²⁴ 品川・前掲注(8)302頁。

¹²⁵ 波多野弘「附帯税(利子税・延滞税・加算税)」北野弘久編『判例研究 日本税法体系 1 税法の基本原則』(学陽書房、1978年)189頁。

¹²⁶ 金子宏＝渡部吉隆＝新井隆一＝山田二郎＝広木重喜編『租税法講座－第2巻 租税実体法－』(帝国地方行政学会、1972年)336頁[松沢智執筆部分]。

¹²⁷ 酒井・前掲注(1)252-253頁参照。

類の廃棄等、租税法律要件を根拠づける事実の全部または一部を隠すことがその典型例である。『事実の仮装』とは、真正な事実を歪曲することをいう。より正確に述べると、租税を減額するような事実を偽って表示することをいう。架空仕入、架空契約書の作成、他人名義の利用、虚偽答弁等、存在しない租税法律要件事実が存在するように見せかけることがその例である。相手との通謀を要しない。」と述べており¹²⁸、隠蔽と仮装を明確に区別している。すなわち、隠蔽とは事実の秘匿であり、仮装とは、租税を減額するような事実を偽って表示することを指すとしている。

3. 課税実務上の取扱い

(1) 旧通達の取扱い

昭和 26 年の旧所得税基本通達においては¹²⁹、「隠ぺい又は仮装して申告書を提出しなかった場合等」において、以下の場合を掲げていた。

「所得税法 57 条の 2 第 1 項から第 4 項までの『事実の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装して、これに基き申告書を提出し、若しくは提出せず、又は徴収して納付すべき所得税を納付しなかった場合』とは、たとえば、いわゆる二重帳簿を作成し、故意に架空の取引を記載し、若しくは事実の取引を脱漏し、又は故意に科目を偽る等故意に総所得金額若しくは課税総所得金額又は源泉徴収にかかる給与等の金額を減額する事実があつて、過少の総所得金額若しくは課税総所得金額を記載した申告書の提出があり、若しくはなかった場合又は徴収して納付すべき所得税の納付がなかった場合等をいうものとして取り扱うものとする。」

この通達は、二重帳簿の作成、架空取引の記載、事実の取引の脱漏等、隠蔽又は仮装の典型的な例を例示したものであるが、税額を減額して申告等をするに故意を強調しているという点に問題があった¹³⁰。

その後の昭和 29 年に、所得税の重加算税の取扱いは、以下のように改められることとなった。

当時の通達では、「所得税法 57 条の 2 第 1 項から第 4 項までの規定の適用については、次に掲げるような所得に対する税額のみを所得税額計算の基礎となるべき事実を隠ぺいし、又は仮装したところに基くものとしてさしつかえないものとする」としていた。

① いわゆる二重帳簿を作成して所得を隠ぺいしていた場合における当該隠蔽されていた

¹²⁸ 木村弘之亮『租税過料法』（弘文堂、1991 年）69 頁。

¹²⁹ 所得税基本通達昭和 26 年 1 月 1 日付直所 1-1。

¹³⁰ 品川・前掲注(8)277 頁参照。

部分の所得

- ② 売上除外、架空仕入れ若しくは架空経費の計上その他故意に虚偽の帳簿を作成して所得を隠ぺいし、又は仮装していた場合における当該隠蔽し、又は仮装されていた部分の所得
- ③ 棚卸資産の一部を故意に除外して所得を隠蔽していた場合における当該隠蔽されていた部分の所得
- ④ 他人名義等により所得を隠蔽し、又は仮装していた場合における当該隠蔽し、又は仮装されていた部分の所得
- ⑤ 虚偽答弁、取引先の通謀、帳簿又は財産の秘匿その他の不正手段により故意に所得を隠蔽し、又は仮装していた部分の所得
- ⑥ その他明らかに故意に収入の相当部分を除外して確定申告書を提出し、又は給与所得その他についての源泉徴収を行っていた場合における当該除外されていた部分の所得

(2) 現行通達の取扱い

現行の加算税通達のうち、重加算税の取扱いに関する通達は、次の5つである。

- ① 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
- ② 法人税の重加算税の取扱いについて
- ③ 源泉所得税の重加算税の取扱いについて
- ④ 相続税及び贈与税の重加算税の取扱いについて
- ⑤ 消費税加算税通達

これらの通達は、隠蔽又は仮装に該当する場合と該当しない場合についての取扱いを例示している。以下では、上記のうち①について確認する。

①は、以下のとおりに規定している。

「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。

ア いわゆる二重帳簿を作成していること。

イ ア以外の場合で、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。

- (i) 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。

(ii) 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。

(iii) 取引先に虚偽の帳簿書類を作成させる等していること。

ウ 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(i)又は(ii)の場合を除くものとする。

(i) 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

(ii) 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

エ 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、ウの(i)又は(ii)の場合を除くものとする。

オ 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。

カ 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。

キ 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。

ク 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。

なお、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。

ア 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。

イ 売上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。

ウ 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。」

第2節 故意の要否

重加算税の賦課要件である隠蔽仮装行為について、既に確認してきたように、多くの場合、故意によることが指摘されている。しかしながら、それらの考え方で故意が何を意味するのかは、明らかでない。すなわち、二重帳簿の作成や売上除外等の隠蔽仮装行為を認識して行うことについて故意を強調していると思われるもの¹³¹、税額を免れることにも故意を要するとしているもの¹³²、二重帳簿の作成等の行為が客観的にみて隠蔽又は仮装と判断されれば足り、納税者の故意の立証まで要しないとするもの¹³³、故意の要素を否定しないまでも遁脱犯の構成要件と明確に区分しようとするもの等¹³⁴、これらの考え方は様々である。

以下では、重加算税を賦課するにあたって故意が必要であるか否かについて、学説及び裁判例の動向を検討する。

1. 学説

隠蔽仮装行為についての故意の要否に関する考え方を内容的に整理すると、①二重帳簿の作成等の行為が客観的に隠蔽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ないと解するもの、②課税要件となる事実を隠蔽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、③②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、という3つに分類することができる¹³⁵。

以上の考え方のうち、まず①は、「隠蔽し、又は仮装し」という法律の規定の文言から、行為者の意思に基づく積極的な行為を予定していると解しながらも、遁脱犯の場合と対比

¹³¹ 旧所得税基本通達昭和29年1月1日付直所1-1。

¹³² 碓井・前掲注(18)4頁。

¹³³ 志場＝荒井＝山下＝茂串・前掲注(11)833頁。

¹³⁴ 村井・前掲注(122)78頁。

¹³⁵ 品川・前掲注(8)304頁参照。

して、課税庁側に行行為者の故意の立証まで必要としないとする見解である¹³⁶。

次に②は、「重加算税の賦課要件としての故意とは、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、あるいは事実と相反する経理処理がなされていることを知りながら、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」として、事実を隠蔽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見解である¹³⁷。

最後に③は、「隠ぺい又は仮装の行為の時点において租税を免れようとする意図までが認められることを要しないとの見解は、通脱犯との要件の違いを説明するのに便利であろうが、他方においては、単純な加算税が存在しているのに、それに制裁を加重するには、それなりの理由がなければならないことを考えると、租税を免れようとする意図を要すると解すべきであろう」として、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見解である¹³⁸。

2. 裁判例の動向

まず、和歌山地裁昭和 50 年 6 月 23 日判決では¹³⁹、隠蔽仮装行為について、「いずれも行為の意味を認識しながら故意に行なうことを要するものと解すべきである。」と判示している。また、仙台地裁平成 5 年 8 月 10 日判決では¹⁴⁰、「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。

次に、熊本地裁昭和 57 年 12 月 15 日判決は¹⁴¹、「税の申告に際し、仮装、隠ぺいした事実に基づいて申告する、あるいは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

¹³⁶ 志場＝荒井＝山下＝茂串・前掲注(11)833 頁。

¹³⁷ 寺西輝泰「租税制裁における故意」税理 19 卷 14 号(1976 年)61 頁。

¹³⁸ 碓井・前掲注(18)4 頁。

¹³⁹ 和歌山地判昭和 50 年 6 月 23 日・前掲注(6)。

¹⁴⁰ 仙台地判平成 5 年 8 月 10 日税資 198 号 482 頁。評釈として、林仲宣「判批」税 64 卷 10 号(2009 年)114 頁がある。

¹⁴¹ 熊本地判昭和 57 年 12 月 15 日訟月 29 卷 6 号 1202 頁。評釈として、岸田貞夫「判批」ジュリ 827 号(1984 年)93 頁等がある。

のではなく、結果として過少申告などの事実があれば足りるものと解すべきである。」と判示している。この事件の上告審である、最高裁昭和 62 年 5 月 8 日第二小法廷判決(以下、「最判昭和 62 年」という。)は¹⁴²、「重加算税を課し得るためには、納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺい、仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、それ以上に、申告に際し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではないと解するのが相当である。」と判示している。

以上を整理すると、重加算税の賦課に当たって、過少申告についての故意や認識は、要件とされないが、隠蔽仮装行為についての故意や認識は要件とされると理解することができる¹⁴³。

第 3 節 隠蔽仮装行為と「偽りその他不正の行為」の関係

「偽りその他不正の行為」によって納税義務を免れた等の場合には、重加算税の賦課という行政上の措置以外にも、延滞税の課税期間が延長され(国税通則法 61 条 1 項)、通常の場合法定申告期限から 5 年である更正決定等の除斥期間が 7 年に延長されることとされ(同法 70 条 5 項)、国税の徴収権の消滅時効の進行が停止される(同法 73 条 3 項)。また、刑事制裁として各個別税法に罰則規定が設けられており、「偽りその他不正の行為」によって税額を免れた等の場合に、5 年以下の懲役若しくは脱税額に応じた罰金に処せられ、又はこれが併科される(所得税法 238 条・239 条、法人税法 159 条、相続税法 68 条等)。

以上のように、いずれの場合にも「偽りその他不正の行為」という文言が用いられているが、その文言の意義、重加算税が賦課される場合の隠蔽仮装行為と「偽りその他不正の行為」の関係が問題とされる。

1. 除斥期間が延長される場合の「偽りその他不正の行為」の意義

除斥期間が延長される場合の「偽りその他不正の行為」の意義について示した裁判例として、福岡高裁昭和 51 年 6 月 30 日判決がある¹⁴⁴。同判決は、『偽りその他不正の行為』とは、税額を免れる意図のもとに、税の賦課徴収を不能又は著しく困難にするような何らかの偽計その他の工作を伴う不正な行為を行っていることをいう」と判示し、単なる不申告行為

¹⁴² 最判昭和 62 年 5 月 8 日集民 151 号 35 頁。

¹⁴³ 酒井・前掲注(1)309 頁参照。

¹⁴⁴ 福岡高判昭和 51 年 6 月 30 日行集 27 卷 6 号 975 頁。

はこれに含まれないが、その不正行為の具体例として、名義の仮装、二重帳簿を作成する等を挙げている。

2. 刑罰が科される場合の「偽りその他不正の行為」の意義

刑罰が科される場合の「偽りその他不正の行為」の意義を判示した最も重要な裁判例として、最高裁昭和 42 年 11 月 8 日大法廷判決(以下、「最判昭和 42 年」という。)¹⁴⁵がある。同判決は、「詐偽その他不正の行為とは、遁脱の意図をもつて、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なうことをいうもの」とし、さらに、「不申告以外に詐偽その他不正の手段が積極的に行なわれることが必要であるとしているのは、単に申告をしないというだけでなく、そのほかに、右のようななんらかの偽計その他の工作が行なわれることを必要とする」と判示した。

次いで最高裁昭和 48 年 3 月 20 日第三小法廷判決(以下、「最判昭和 48 年」という。)¹⁴⁶、前述の最判昭和 42 年を引用し、「かかる工作を伴わない単なる所得不申告は、右『不正の行為』にあたらぬ旨判示しているところ、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……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……、右大法廷判決の判示する『詐偽その他不正の行為』にあたるものと解すべきである。」と判示している。

3. 隠蔽仮装行為と「偽りその他不正の行為」の関係

重加算税の賦課要件である隠蔽仮装行為、除斥期間延長等における「偽りその他不正の行為」、そして罰則規定における「偽りその他不正の行為」は、それぞれ規制目的を異にした

¹⁴⁵ 最大判昭和 42 年 11 月 8 日刑集 21 巻 9 号 1197 頁。評釈として、木梨節夫「判解」最高裁判所判例解説刑事篇昭和 42 年度(1967 年)319 頁、板倉宏「判批」別冊ジュリ 17 号(1981 年)238 頁、上寫一高「判批」別冊ジュリ 207 号(2011 年)224 頁、京藤哲久「判批」別冊ジュリ 178 号(2005 年)238 頁、竹内進「判批」税 74 巻 3 号(2019 年)100 頁、葉玉匡美「判批」ジュリ増刊 2805 号(2016 年)196 頁等がある。

¹⁴⁶ 最判昭和 48 年 3 月 20 日刑集 27 巻 2 号 138 頁。評釈として、大久保太郎「判解」最高裁判所判例解説刑事篇昭和 48 年度(1973 年)269 頁、池田真一「判批」警察研究 49 巻 10 号(1978 年)46 頁、板倉宏「判批」ジュリ 554 号(1974 年)118 頁、堺沢良「判批」税経通信 32 巻 11 号(1977 年)234 頁、武田昌輔「判批」税経通信 34 巻 15 号(1979 年)256 頁、吉田淳一「判批」警察学論集 26 巻 10 号(1973 年)186 頁等がある。

別個の概念である¹⁴⁷。しかし、それぞれの文言の意味内容、いずれも納税義務違反に対する制裁に関わる事等から、実質的には同義の概念を有しており、実際にはほとんどの場合相互に一致して重なり合うことも否定できない¹⁴⁸。そのため、三者がそれぞれ独立した別異の概念であると理解することは、いささか観念論的であるという見解がある¹⁴⁹。

そこで、まず重加算税の賦課要件である隠蔽仮装行為、除斥期間延長等における「偽りその他不正の行為」との関係についてみると、一般には、後者は前者を含み、それより広い概念であると理解されている¹⁵⁰。

例えば、名古屋地裁昭和 46 年 3 月 19 日判決は¹⁵¹、『偽りその他不正の行為』とは脱税を可能ならしめる行為であつて、社会通念上不正と認められる一切の行為を包含するものと解すべき」とし、裁決によって重加算税の賦課決定について、隠蔽又は仮装の事実がないとして取り消されたとしても、「再び重加算税賦課決定をし得ないという拘束を受けるにすぎず、更正期間制限についての観点からは何らの拘束を受けるものではない」旨を判示している。

すなわち、「偽りその他不正の行為」によって税を免れたとして 3 年又は 5 年の通常の除斥期間を経過した後に更正処分又は決定処分がなされ、さらに隠蔽仮装行為があったとして重加算税が賦課決定され、その後に隠蔽仮装行為がなかったとして重加算税の賦課決定が裁決により取り消された場合に、もし両者が同一の概念であるとする、通常の除斥期間を経過した後になされた当該更正処分の効力が、取消裁決の拘束力(国税通則法 102 条 1 項)との関係上問題となる¹⁵²。しかし、「偽りその他不正の行為」の概念が隠蔽仮装行為の概念より広いものであると考え、裁決の拘束力によっても、当該重加算税の賦課決定が当初よりなかったものとされ、当該課税庁はこれに拘束されるに過ぎない¹⁵³。したがって、本税にかかる更正または決定をなすべき期間制限については、何らの拘束を受けるものではないということになる¹⁵⁴。

¹⁴⁷ 品川・前掲注(8)405 頁参照。

¹⁴⁸ 品川・前掲注(8)405-406 頁参照。

¹⁴⁹ 品川・前掲注(8)406 頁参照。

¹⁵⁰ 金子＝渡部＝新井＝山田＝広木・前掲注(126)337 頁参照。

¹⁵¹ 名古屋地判昭和 46 年 3 月 19 日訟月 18 卷 12 号 1900 頁。

¹⁵² 品川・前掲注(8)406 頁参照。

¹⁵³ 品川・前掲注(8)406 頁参照。

¹⁵⁴ 品川・前掲注(8)406 頁参照。

次に、隠蔽仮装行為の概念と罰則規定における「偽りその他不正の行為」の概念の相違についてであるが、罰則規定における「偽りその他不正の行為」と除斥期間延長等における「偽りその他不正の行為」が同一の概念であるとする、重加算税の賦課要件である隠蔽仮装行為と除斥期間延長等における「偽りその他不正の行為」との関係と同じことがいえると考えられる¹⁵⁵。

この問題について、国税通則法の立法担当者は、「重加算税の課税要件である『隠蔽、仮装』と罰則規則における『偽りその他不正行為』とは、現実には、多くの場合相互に一致して重なりあうであろうが、厳密には別個のものである。したがって、例えば、遡って青色申告承認処分が取り消された場合におけるその事業年度の犯則税額は、青色申告の承認がないものとして適正に計算した場合の法人税額からその申告にかかる法人税額を差し引いた額である(最高裁昭和49年9・20刑集28巻6号291頁)が、青色承認取消益にあってはその税額等の計算の基礎となる事実について隠蔽、仮装がない場合も多いところから、重加算税を課し得ない場合もあろうし、逆に、簿外貸付けにかかる認定利息については、実務上、隠蔽、仮装ありとして重加対象とされる場合が多いが、これは、税務上の擬制であるところから、偽りその他不正行為により免れた税額としての犯則税額は構成しないとされる場合が多い。」と説明がされている¹⁵⁶。

第4節 納税義務の成立時期と隠蔽又は仮装

国税通則法15条2項は、「納税義務は、次の各号に掲げる国税……については、当該各号に定める時(当該国税のうち政令で定めるものについては、政令で定める時)に成立する」として、過少申告加算税、無申告加算税又は同法68条1項(若しくは2項)の規定による重加算税の納税義務の成立時期について、法定申告期限の経過の時(14号)と規定している。

この規定から、過少申告加算税に代えて賦課される重加算税の成立時期は、法定申告期限の経過の時ということになる。重加算税は、「納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたとき」に課されるのであるから(同法68条1項)、同法15条2項と併せ読むと、法定申告期限の経過の時よりも前に隠蔽又は仮装行為が発生している必要があると解することができよう¹⁵⁷。

¹⁵⁵ 品川・前掲注(8)408頁参照。

¹⁵⁶ 志場＝荒井＝山下＝茂串・前掲注(11)833頁。

¹⁵⁷ 酒井克彦「重加算税の成立時期と法定申告期限後の隠ぺい・仮装(2)－修正申告時の隠

しかし、この法定申告期限等を経過した後の税務調査における税務職員に対する虚偽答弁等が隠蔽仮装行為と認定されることがある。この場合に、重加算税を課することが同法15条及び68条の文理に反するか否かという問題が生ずる。

この問題について、重加算税賦課肯定説と否定説がある。

まず肯定説は、『『ことさらの過少申告』は、確かに事前の所得秘匿行為を伴うものではないが、真実の所得金額を隠ぺいしようとする確定的な意図の存在と、その確定的な意図を外部からもうかがい得る特段の行為をしたことと、別途これに基づく過少申告がされることの双方によって重加算税が賦課されるのである。』¹⁵⁸、法定申告期限前に隠蔽仮装行為がなくとも重加算税は賦課されるという考え方である。

次に否定説は、重加算税の成立時期は法定申告期限の経過の時であり、隠蔽仮装行為は、この期限が到来する前の行為だけが加算税の対象となるのが原則であるから、法定申告期限後の隠蔽仮装行為の存否は法定申告時における隠蔽仮装行為の存在を推認させる一間接事実となり得るにすぎないという考え方である¹⁵⁹。

以上のように、法定申告期限及び法定申告期限後の経過時を隠蔽仮装行為の時期とする考え方は、これまで確認してきたように国税通則法68条の文理解釈から首肯し得るが、法定申告期限及び法定申告期限後の経過時に過少な修正申告、修正納付等において税を免れ、それを正当化するために事実関係を隠蔽又は仮装する行為については、どのように評価すべきかが問題となるところである¹⁶⁰。

この問題につき、裁判例においては、隠蔽仮装行為の時期は重加算税の納税義務が成立する法定申告期限等の経過の時までであると解されていたところ¹⁶¹、新たな解釈を示したものとして、東京地裁平成16年1月30日判決がある¹⁶²。同判決は、「通則法15条2項は、

ぺい・仮装を中心として」税理51巻2号(2008年)73頁、品川・前掲注(8)383頁参照。

¹⁵⁸ 松沢智「ことさらの過少申告と重加算税—いわゆる『つまみ申告』と最近の裁判例をめぐって」税法学534号(1995年)144頁。

¹⁵⁹ 三木・前掲注(32)177頁参照。

¹⁶⁰ 品川・前掲注(8)385頁参照。

¹⁶¹ 隠蔽仮装行為の時期は、重加算税の納税義務が成立する法定申告期限等の経過の時までであると解する裁判例として、大阪地判昭和50年5月20日税資81号602頁、名古屋地判昭和55年10月13日税資115号31頁、宇都宮地判平成12年8月30日税資248号586頁等がある。

¹⁶² 東京地判平成16年1月30日税資254号順号9542。評釈として、石川浩三「判批」週

昭和 37 年の通則法の制定に当たり、納税義務は成立しているが納付すべき税額が確定していない税額の徴収手段として繰上保全差押制度（通則法 38 条 3 項）が創設されたことに伴い、国税の納税義務の成立時期を明確にする趣旨から、主として繰上請求の観点からみて必要な範囲において、同法 15 条第 2 項各号又は国税通則法施行令 5 条に、各税目ごとの成立時期が規定されたものであると解すべきである。」として、「重加算税の納税義務が法定申告期限の経過の時に成立すると定められているからといって、重加算税については、法定申告期限までにその課税要件を充たす必要があり、その後において隠ぺい又は仮装の行為に基づき修正申告がされた場合には、重加算税を課すことが許されない、と解することは相当でない」と判示した。

水野勝は、「国税通則法制定に際し、納税義務は成立しているが納付すべき税額がまだ確定していない税額の徴収手段として繰上保全差押制度(通則法 38 条 3 項)を創設したことに対処するため、国税通則法に国税の成立時期が定められた」とし¹⁶³、「加算税の納税義務の成立時期は、加算税が賦課決定できる期間を本税について更正、決定又は納税告知できる期間と同一にするという観点から定められたものであるから、これをもって、法定申告期限又は法定納期限後に隠ぺい又は仮装があった場合には重加算税を課すことができないと解すべきではない。」と述べられる¹⁶⁴。上記の東京地裁判決は、同氏が指摘されることを踏まえて判断を下したようである¹⁶⁵。申告書提出後の隠蔽仮装行為については、重加算税制度の趣旨を踏まえ、重加算税の対象となし得るような立法措置を講じる必要があるとこれまで指摘されてきたところであるが、上記の考え方が定着すれば、問題解決策として相当の意義を有すると考えられる¹⁶⁶。

しかし、この考え方については、「国税通則法 15 条 2 項 13 号と同法 38 条の各規定の制定時期が異なる等からかなり問題があるように思われる」との批判も展開されており¹⁶⁷、同法 15 条 2 項についての理解は未だ固まっていないといえる。このような意味で、この問題

刊税務通信 2869 号(2005 年)54 頁、品川芳宣「判批」税研 20 巻 3 号(1988 年)85 頁、品川芳宣「判批」TKC 税研情報 13 巻 7 号(2004 年)64 頁、渡辺充「判批」旬刊速報税理 24 巻 13 号(2005 年)28 頁等がある。

¹⁶³ 水野勝『租税法』(有斐閣、1993 年)108 頁。

¹⁶⁴ 水野・前掲注(163)108-109 頁。

¹⁶⁵ 酒井・前掲注(157)79 頁参照。

¹⁶⁶ 酒井・前掲注(157)79 頁参照。

¹⁶⁷ 品川・前掲注(8)389 頁参照。

については立法的解決の意義は未だ薄れていないといえよう¹⁶⁸。

第5節 小括

本章では、隠蔽仮装行為について検討した。

第1節では、隠蔽仮装行為の意義について確認した。裁判例及び学説における隠蔽仮装行為の意義を確認することで、事実の隠蔽とは、課税要件に該当する事実の全部または一部をかくすことをいい、事実の仮装とは、存在しない課税要件事実が存在するように見せかけることをいうことを明らかにした。最後に、課税実務上の取扱いについて確認した。

第2節では、重加算税賦課における故意の要否について確認した。まず、学説において、①二重帳簿の作成等の行為が客観的に隠蔽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蔽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、③②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、という3つの見解があることを確認した。次に、裁判例の動向を確認し、隠蔽仮装行為についての故意は必要であるが、過少申告についての故意や認識は重加算税の賦課要件とされないことを明らかにした。

第3節では、隠蔽仮装行為と「偽りその他不正の行為」の関係について検討した。重加算税の賦課要件である隠蔽仮装行為、除斥期間延長等における「偽りその他不正の行為」、そして罰則規定における「偽りその他不正の行為」は、それぞれ規制目的を異にした別個の概念であることを確認した。

第4節では、重加算税の納税義務の成立時期と隠蔽又は仮装について検討した。重加算税について規定する国税通則法68条1項と、納税義務の成立時期について規定する同法15条2項を併せ読むと、法定申告期限の経過の時よりも前に隠蔽仮装行為が発生している必要があると解することができる。しかし、右の法定申告期限等を経過した後の税務調査における税務職員に対する虚偽答弁等が隠蔽仮装行為と認定されることがある。この場合、同法15条及び同法68条の文理に反するか否かという問題が生ずるところ、学説において肯定説と否定説があることを確認した。そして裁判例においては、否定説を採る傾向があることを確認した。最後に、新たな解釈を示した裁判例があることを確認した。具体的には、国税通則法に国税の成立時期が定められたのは、繰上保全差押制度を創設したことに対処するためであることから、法定申告期限までに重加算税の課税要件を充たす必要があると解す

¹⁶⁸ 酒井・前掲注(157)79頁、品川・前掲注(8)389頁参照。

るべきでないというものである。

積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税の賦課要件を満たすか否かという問題を検討する上で、これについて争われた 2 つの最高裁判決を整理する必要がある。そこで次章では、2 つの最高裁判決の整理を行う。具体的には、最判平成 6 年及び最判平成 7 年の内容を整理し、何が問題となったかを明らかにする。その上で、両判決の射程がどこまで及ぶのかを検討する。

第4章 2つの最高裁判決の内容

本章では、2つの最高裁判決について整理する。具体的には、最判平成6年及び最判平成7年の内容を整理し、何が問題となったかを明らかにする。その上で、両判決の射程がどこまで及ぶのかを検討する。

第1節 最判平成6年の内容

1. 内容

最判平成6年の事案の概要は¹⁶⁹、第1章第1節において確認したが、以下で特筆すべき事実について確認する。

Xは、本件各係争年度につき正しい会計帳簿を作成しており、取引記録及び貸付金・利息の入手金を集計した記録も揃えていた。しかし、その申告は真実の所得金額の3～4%にあたる分のみを申告していたに過ぎなかった。さらに、Xは昭和57年1月に至るまで少額の修正申告を繰り返しており、また、Xは税務調査にて、Yに対し内容虚偽の資料を提出し、Yの部下職員は、反面調査をすることなく、本件係争各年分の修正申告を慫慂したため、Xがその後にした修正申告に係る総所得金額が、いまだ真実の所得の1割程度に留まっていた。

このような状況の下、Yが各年度の増差税額分に係る重加算税の賦課決定処分をしたのに対し、Xがその処分の取り消しを求めたのが本件である。

2. 争点

最判平成6年では、つまみ申告が重加算税の賦課要件を満たすかが争われた。

法人税では、確定申告の際に当該事業年度の貸借対照表や損益計算書等を添付しなければならず(法人税法74条2項)、また所得税の確定申告の場合にも、所得控除、特別控除等を受ける場合には証明書類の添付、提示が義務付けられている場合がある(所得税法120条3項等)。このような場合、事実と反する計算書類、証拠書類の作成は、隠蔽又は仮装に当たり、それらに基づき納税申告書を提出した場合には、重加算税の課税要件を満たすものといえることができる¹⁷⁰。そうすると、過少申告行為が隠蔽又は仮装に当たるか否かが大きな問題となるのは、証拠書類等の添付を要しない所得税に関する収入金額の脱漏等による過

¹⁶⁹ 最判平成6年11月22日・前掲注(10)。

¹⁷⁰ 川神・前掲注(1)593頁参照。

少申告、すなわちつまみ申告の場合ということになる¹⁷¹。

3. 結論

本判決は、「本件各申告行為が殊更の過少申告に当たらず、国税通則法 68 条 1 項に定める要件を満たさないとした原判決には、同条項の解釈適用を誤った違法があるものといわなければならない、右の違法は判決に影響を及ぼすことが明らかである。」と判示し、原判決を破棄した。

4. 判断枠組み

(1) 国税通則法 68 条 1 項の解釈

裁判所は、「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」との事実を前提にした上で、「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」とし、「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」と判示している。

最判平成 6 年は、X の行ったいわゆるつまみ申告が「殊更の過少申告」にあたり、重加算税の賦課要件を満たすと判示した。

同判決の調査官解説では、同判決が一般論を示しておらず、消極説を採用しなかったこと

¹⁷¹ 川神・前掲注(1)593 頁参照。

は明らかであるが、積極説のうちいずれかの考え方に立つのか、あるいは他の考え方に立つのかは必ずしも明らかではないと説明がされていた¹⁷²。しかし、その後の最判平成 7 年の調査官解説において、同判決は殊更の過少申告というキーワードを用いて、事実関係総合判断説に近い見解を示したものであるということができるとされた¹⁷³。

(2) 殊更の過少申告の意義と要件

本判決は、「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」が重加算税の賦課要件を充足すると判示している。

この殊更の過少申告については、重加算税に係る隠蔽仮装行為又は除斥期間の延長又は遁脱犯に係る「偽りその他不正の行為」を認定した裁判例において採用されているものである¹⁷⁴。また、殊更の過少申告という表現がはじめて用いられたのは、最判昭和 48 年のようである¹⁷⁵。

以上のように、殊更の過少申告という表現は、遁脱罪における犯則所得金額の算定において用いられていたが、その後、除斥期間の延長等に係る「偽りその他不正の行為」(国税通則法 70 条 5 項等)及び重加算税の賦課要件である隠蔽仮装行為にも共通的に用いられるようになった¹⁷⁶。

しかし、殊更の過少申告が具体的に何を指すのかは、必ずしも明らかではない。これについて積極説の立場からは、「当該申告によって税を遁脱せしめることの積極的な意思の存在としてあえて右申告に及ぶ行為」¹⁷⁷、「行為の態様において、客観的にみて、あえて右申告に及ぶ行為であることが外形的に明らかな場合を指称する」と説明するものがある¹⁷⁸。

また品川は、このような中間的概念を用いる場合には、結局は何が殊更の過少申告に当た

¹⁷² 川神・前掲注(1)604 頁参照。

¹⁷³ 近藤・前掲注(1)481 頁参照。

¹⁷⁴ 裁判例として、最判昭和 48 年 3 月 20 日・前掲注(146)、福岡高判昭和 51 年 6 月 30 日・前掲注(144)、東京地判平成 2 年 10 月 5 日判時 1364 号 3 頁等がある。

¹⁷⁵ 品川・前掲注(30)256 頁参照。

¹⁷⁶ 品川・前掲注(30)257 頁参照。

¹⁷⁷ 松沢・前掲注(158)146 頁。

¹⁷⁸ 松沢・前掲注(158)146 頁。

るのかを議論しなければならないので、これを用いる必要性は乏しいのではないかとの見解を示している¹⁷⁹。

第2節 最判平成7年の内容

1. 内容

最判平成7年の事案の概要は¹⁸⁰、第1章第2節において確認したとおりであるが、以下で特筆すべき事実について確認する。

Xは会社役員であるが、本業とは別に株式等の売買を行っていた。Xは昭和60年ないし62年において上記売買による多額の所得(各年分につき2600万円から2億円程度)があり、この所得はいずれの年分においても、当時の所得税法上、雑所得として申告しなければならないものであった。Xは、当該所得額のある程度の額を認識しており、申告の必要性も認識していたが、申告及び納税するつもりがなく、その計算すらもしていなかった。ただし、以下のような事実が認定されている。

- ① Xは、上記株式等の売買について、取引の名義を架空にしたり、その資金の出納のために隠れた預金口座を設けたりするようなことはしなかった。
- ② Xは、顧問税理士や証券会社の担当者から注意を受けていたので、株式等の売買による所得があった場合の課税要件を十分に知っていた。
- ③ Xは、上記各年分の確定申告書の作成を顧問税理士に依頼した際に、その都度、Xが株式等の売買をしていることを知っていた同税理士から、株式の取引による所得についても課税要件を満たしていれば申告が必要であると何度も念を押され、その所得の有無について質問を受け、資料の提示を求められたにもかかわらず、確定的な脱税の意思に基づいて、同税理士に対し、課税要件を満たす所得はない旨を答え、他の所得に関する資料を交付しながら、株式等の取引に関する資料を全く示さなかった。

そしてXは、この各年分の所得税について確定申告をしたが、これらの売買による所得は申告書に全く記載されなかった。YがXに重加算税賦課決定処分をしたことに対し、Xがその取り消しを求めたのが本件である。

2. 争点

¹⁷⁹ 品川・前掲注(8)382頁参照。

¹⁸⁰ 最判平成7年6月28日・前掲注(10)。

本件において、Xが株式等の売買について過少申告をしたことの他には、取引名義を架空にしたり、その資金の出納のために隠れた預金口座を設けるといった事実は認定されていない。隠蔽又は仮装に当たり得るXの行為は、確定申告書の作成を顧問税理士に依頼した際に、所得のあることを税理士に対して秘匿し、何らの資料も提出せず、その結果税理士に過少な申告を記載した申告書を作成させて、Yにこれを提出したということのみである。すなわち、本件で争われたのは、Xの行った税理士に対する隠蔽が重加算税の賦課要件を満たすか否かである。

3. 結論

本判決は、税理士の職務の法的位置付けを検討した上で、重加算税の賦課要件の一般論に本件の事実関係をあてはめ、「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Xのした本件の過少申告行為は、国税通則法68条1項所定の重加算税の賦課要件を満たすものというべきである。」と判示し、原判決の判断を是認した。

4. 判断枠組み

(1) 国税通則法68条1項の解釈

裁判所は、「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、右の重加算税制度の趣旨にかんがみれば、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在したことまで必要であると解するのは相当でなく、納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算税の右賦課要件が満たされるものと解すべきである。」という重加算税の賦課要件についての一般論を示した。

このように解するのは、従来の学説・判例を踏まえ、いたずらに厳格な解釈をして重加算税制度の趣旨を没却する結果を避けつつ、重加算税の適用が不当に拡張されることを防止することを目的として、国税通則法68条1項の合目的的解釈を試みたものであるといえる¹⁸¹。しかしながら、「……ような場合には」という表現から、完結的に必要十分条件としての賦課要件を示しておらず、本件を解決するための十分条件のみを示したものと考えられ

¹⁸¹ 近藤・前掲注(1)482頁参照。

る¹⁸²。

本判決の調査官解説では、本件は最判平成 6 年と異なり、殊更の過少申告という表現は用いていないが、その意味を敷衍したものであると説明されている¹⁸³。これは、文理解釈においては消極説の立つものの、事実関係を考慮して最終的に積極説で解釈していると考えられる¹⁸⁴。すなわち、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、隠蔽又は仮装と評価すべき行動が存在するものとして、重加算税の賦課要件が満たされると判断しているのである¹⁸⁵。本件における「外部からもうかがい得る特段の行動」とは、顧問税理士に依頼した際に、所得の有無について質問を受け、資料の提出を求められたのにもかかわらず、確定的な脱税の意思に基づいて所得を秘匿した行為を指すと考えられる¹⁸⁶。

しかし、本判決が「過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」と判示した趣旨について、どのように理解するかという問題が残されているという指摘がある¹⁸⁷。すなわち、確定的な意図を立証する資料と理解するか、その立証とは別に客観的な行為が必要であると理解するかである¹⁸⁸。小貫芳信はこれについて、「判文からすると、後者のように理解するのが穏当であり、主観に傾きすぎる要件論を排しようとしたものとして評価できないではないが、何故に外部的行動が要件として必要であるのかの論証が求められるのではなかろうか」と述べ¹⁸⁹、特段の行動とは別に客観的な行為が必要としつつも、その行為が何故必要であるのかは検討が必要であるとしている。また、調査官解説においても、「具体的にはどのような場合であるのかについては、事案ごとに諸般の事情を総合考慮して判断すべきであり、今後の事例の積み重ねを待つ必要がある」とされている¹⁹⁰。

以上のことから、「外部からもうかがい得る特段の行動」は、具体的な判断基準として明

¹⁸² 近藤・前掲注(1)482 頁参照。

¹⁸³ 近藤・前掲注(1)481 頁参照。

¹⁸⁴ 岩武俊郎「判批」九州国際大学大学院法政論集 13 号(2011 年)84 頁参照。

¹⁸⁵ 岩武・前掲注(184)84 頁参照。

¹⁸⁶ 岩武・前掲注(184)84 頁参照。

¹⁸⁷ 小貫芳信「判批」行政関係判例解説平成 6 年(1994 年)119 頁参照。

¹⁸⁸ 小貫・前掲注(187)119 頁参照。

¹⁸⁹ 小貫・前掲注(187)119 頁。

¹⁹⁰ 近藤・前掲注(1)482 頁参照。

確なものではないと考えられる¹⁹¹。しかし、この考え方は本判決以降引用及び参照がされており、この考え方が判例理論として定着しているとみることもできる。当時から事例の積み重ねを待つ必要があるとされていることから¹⁹²、具体的な事例の検討を行う必要があると考えられる。

(2) 税理士に対する所得の秘匿について

本件における隠蔽又は仮装に当たり得る X の行為は、確定申告書の作成を顧問税理士に依頼した際に、所得のあることを税理士に対して秘匿し、何らの資料も提出せず、その結果税理士に過少な申告を記載した申告書を作成させて、Y にこれを提出したということのみであるといえる。

X のこのような行為がただちに国税通則法 68 条 1 項の隠蔽又は仮装に当たり、X が「これに基づき納税申告書を提出していた」といえるのであれば、重加算税の賦課要件を満たされるとすること何らの問題も生じないが、そのようにいえるかどうかについては、納税義務者が税理士に対してこのような行為をしたことが、税理士の職務の法的位置付けとの関係でどのような意味を持つか検討する必要がある¹⁹³。

税理士法 1 条は、「税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそつて、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする。」と規定している。

税理士は、納税義務者との委任契約に基づき確定申告書を作成するのであるから、納税義務者が税理士に対してした所得の秘匿、質問に対する虚偽答弁、資料要求の無視といった行為が、納税義務者が直接税務官公署に対してそれと同様の行為をした場合と同視し得るものではないことは、明らかであろう¹⁹⁴。したがって、税理士に対するそのような行為それ自体がただちに国税通則法 68 条 1 項の隠蔽又は仮装に当たると解するのは疑問が生じる¹⁹⁵。

このような問題に関しては、課税庁にも納税者にも与しない第三者とする見解(松沢説)と、納税者の権利の擁護者とする見解(北野説)が対立している。

¹⁹¹ 岩武・前掲注(184)84 頁参照。

¹⁹² 近藤・前掲注(1)482 頁参照。

¹⁹³ 近藤・前掲注(1)483 頁参照。

¹⁹⁴ 近藤・前掲注(1)484 頁参照。

¹⁹⁵ 近藤・前掲注(1)484 頁参照。

松沢説は、『申告納税制度の本質』に基づき、税理士は納税者をして適正な納税義務を実現させるための『法律家』としての使命がある¹⁹⁶、「税理士は、俯瞰的には良心に従って通達に捉われず、いずれにも偏せず税務官庁のみならず、委嘱者からも間を置いて自ら正しいと信ずる法解釈に従って、納税義務者の納税義務を適正に実現させねばならない」として¹⁹⁷、税理士の使命について述べている。この見解は、税理士を適正な納税義務の実現のために業務を行う課税庁にも納税者にも与しない第三者と位置付けている。

一方、北野説は、「民間の職業専門家としての税理士の使命が問われるのは、問題が自明であって評価が分かれぬ時ではなく、問題が自明ではなくて評価が分かれるといういわば限界状況の場合である。そのようないわば限界状況においてはもはや『中正な立場』、『公正な立場』なるものは論理的に存在しえない。端的に言えば、そのような場合、税務行政庁(徴税)の立場にたつか、それとも納税者の立場にたつかのいずれかに評価が分かれることになるからである¹⁹⁸」。「思うに、租税法律関係は納税者と税務行政庁(公権力機関)との間の関係である。税理士は、この関係の弱者である納税者を支援し、能うかぎり、憲法および税法によって保護されている納税者の人権を擁護する職責をになう」として¹⁹⁹、税理士を、租税法律関係において弱い立場に置かれる納税者の権利を擁護する存在と位置付けている²⁰⁰。

以上のように、この問題については見解が対立しているが、現行法の下においては、どちらの見解も成り立ち得ると考えられる²⁰¹。その理由としては、それぞれ次の2つが挙げられる²⁰²。すなわち、まず松沢説が成り立ち得る根拠として、①税理士法1条に、「独立した公正な立場」、「納税義務の適正な実現」という文言があること、②税理士の懲戒権限や日税連の総会決議の取消命令権が財務大臣にあることが挙げられる。次に北野説が成り立ち得る根拠として、①税理士法1条に、「申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ」という文言に「課税庁の信頼」のような文言が登場しないことから、北野説に親和的であること、②国税通則法の事前通知や審査請求に関する規定は、納税者の主張を税理士が

¹⁹⁶ 松沢智『税理士の職務と責任[第3版]』(中央経済社、1995年)36-37頁。

¹⁹⁷ 松沢・前掲注(196)57頁。

¹⁹⁸ 北野弘久『税法学原論[第9版]』(勁草書房、2022年)198頁。

¹⁹⁹ 北野弘久『税理士制度の研究[増補版]』(税務経理協会、1997年)66-67頁。

²⁰⁰ 藤間大順「税理士と税務行政のこれまでとこれから：税理士制度のあり方に関する議論と税務行政のデジタル化に関する議論の対応を主眼として」神奈川法学 55 巻 4 号(2022年)192頁参照。

²⁰¹ 藤間・前掲注(200)193頁参照。

²⁰² 藤間・前掲注(200)193頁参照。

代理する制度であることが挙げられる。また金子も、「税理士法 1 条が、税理士の基本的役割として、正しい納税義務の実現と、納税者の権利・利益の保護の 2 つを合わせて規定している」と論じており²⁰³、現行制度においては松沢説と北野説のいずれの考え方も見出すことができると思われる²⁰⁴。

本判決は、「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。」[下線は筆者]と判示した。

この判示部分から、上記で確認した松沢説を採用したと考えられる。したがって、X が株式等の取引による所得を秘匿して顧問税理士に確定申告書を作成させたことは、X が自らが所得を秘匿した内容の確定申告書を作成した場合と同じ意味しか持たないとはいえない²⁰⁵。X が顧問税理士の質問に対して正確な答弁をして、その資料要求に応じていたならば、同税理士は X に対して正しい申告をするように助言したはずであり、虚偽の内容の確定申告書を作成することも起き得なかったはずである²⁰⁶。そうすると、X の税理士に対する右のような行為は、重加算税の賦課要件に対して無価値なものであるとはいい切れないと評価することができよう²⁰⁷。

第 3 節 両判決の検討

1. 両判決に対する評価

両判決に対しては、肯定的に解するものと否定的に解するもので見解が大きく分かれて

²⁰³ 金子宏「今後の税制のあり方と税理士が果たすべき役割」税理士制度 70 周年記念事業特別委員会編『税理士制度 70 周年記念誌 過去に感謝 未来に責任』（日本税理士会連合会，2013 年）81 頁。

²⁰⁴ 藤間・前掲注(200)193 頁参照。

²⁰⁵ 近藤・前掲注(1)484 頁参照。

²⁰⁶ 近藤・前掲注(1)484 頁参照。

²⁰⁷ 近藤・前掲注(1)484 頁参照。

いる。以下ではこの2つの見解についてそれぞれ確認する。

(1) 最判平成6年に対する評価

ア 最判平成6年を肯定的に解する見解

住田裕子は、納税者の過少申告の意図が外部的・客観的に把握できる行為であれば、申告書提出行為以外の行為は全て隠蔽仮装行為となりうるという立場から、本件の事実関係は重加算税の要件を満たすとして、最判平成6年を支持している²⁰⁸。

イ 最判平成6年を否定的に解する見解

岡村忠夫は、消極説の立場から、「過少申告を巡る事実関係や主観的状况を間接事実と位置づけ、無限定に判断過程に取り込むことにより、悪質だと総合判断される納税者には重加算税を課す……という裁量による主観的な当罰性判断を先行させた重加算税賦課の新たな構造を認めるもの」と事実関係総合判断説を採用した最判平成6年を批判している²⁰⁹。

(2) 最判平成7年に対する評価

ア 最判平成7年を肯定的に解する見解

渋谷雅弘は、最判平成7年が指摘する税理士の地位を考えれば、税理士に対する所得の秘匿等をとらえて重加算税の賦課要件を満たすとしたことは妥当であるとして、最判平成7年を評価している²¹⁰。

また五十嵐義治も、重加算税制度の趣旨を踏まえ、国税通則法68条1項を合目的的に解釈したものとして、最判平成7年を評価している²¹¹

イ 最判平成7年を否定的に解する見解

三木義一は、重加算税の成立時期は法定申告期限の経過の時であり、隠蔽仮装行為は、この期限が到来する前の行為だけが加算税の対象となるのが原則であるから、本件では重

²⁰⁸ 住田裕子「重加算税の賦課要件としての『隠ぺい・仮装』行為〔下〕－平成6年・平成7年の2つの最高裁判決を中心に－」商事法務1420号(1996年)11頁参照。

²⁰⁹ 岡村・前掲注(32)109頁参照。

²¹⁰ 渋谷雅弘「判批」租税法研究24号(1996年)188頁参照。

²¹¹ 五十嵐義治「判批」行政関係判例解説平成7年(1995年)148頁参照。

加算税の適用は否定されるべきだとする²¹²。また、納税者が自身で申告する際に株式売買益について申告しなかった場合と、税理士に告げずに申告しなかった場合とで重加算税の適用の可否が分かれることになりかねないとして、最判平成7年を批判している²¹³。

2. 両判決の関係

最判平成6年は、確定申告書の作成が隠蔽仮装行為であり、それに基づいて申告書の提出を行ったと認定し、隠蔽仮装行為とそれに基づく申告書の提出が国税通則法68条1項の要件を充足するとしている。

これに対し、最判平成7年は、過少に申告することを意図し、その意図に基づく過少申告をしたという点を認定しているに過ぎない²¹⁴。

ここで問題となるのは、両判決の関係をどのように位置づけるかであるが、これについては見解が分かれている。大別すると、①両判決の統一的理解を試みる見解、②整合的理解を断念する見解、③事案を区別して抵触を回避する見解という3つに区分することができる。以下では、それぞれについて検討する。

① 両判決の統一的理解を試みる見解

この見解は、事実関係総合判断説の立場から、両判決を統一的な理解を試みる見解である²¹⁵。例えば最判平成6年の調査官解説は、積極説の1つである申告書作成行為説について、「このような見解は、実質的には、故意ある過少申告行為を常に隠ぺいに当たるものと認めることになりかねないため、直ちに賛同することはできない」としつつも、「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、単なる過少の申告書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、過少申告行為を含む一連の行動を隠蔽仮装行為と評価し得ることを認めている²¹⁶。

この表現は、行為時期不問説あるいは事実関係総合判断説とも理解できるが、全体としての虚偽申告行為の評価を問題とする点から、事実関係総合判断説と理解することができる

²¹² 三木・前掲注(32)177頁参照。

²¹³ 三木・前掲注(32)177頁参照。

²¹⁴ 酒井・前掲注(1)358頁参照。

²¹⁵ 川神・前掲注(1)598頁、近藤・前掲注(1)481頁参照。

²¹⁶ 川神・前掲注(1)598頁。

217。

そして、最判平成 7 年の調査官解説も、最判平成 6 年について「『殊更の過少申告』というキーワードを用いて、この『事実関係総合判断説』に近い見解を示したものと位置づけた上で²¹⁸、最判平成 7 年について「『殊更の過少申告』という言葉は用いていないが、その意味を敷衍したもの」²¹⁹、「本判決は……事実関係の詳細な分析をすることによって、重加算税の賦課要件についていかなる事実がどのような意味で重視されるのかを明らかにしている」として²²⁰、事実関係総合判断説の立場から統一的理解を試みている。

② 整合的理解を断念する見解

この見解は、最判平成 6 年を事実関係総合判断説の枠組みで理解することは、判決文から見て正しくないとして、「結局、右最判は、過少申告行為そのものが『隠ぺい等』に当たると判断したもの」と評価するものである²²¹。そして、最判平成 6 年は「過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が存在」することを要求していないと解し、これと最判平成 7 年は明らかに矛盾した内容を含むとするものである²²²。

③ 事案を区別して抵触を回避する見解

この見解は、最判平成 6 年と最判平成 7 年の不整合を認めつつも、最判平成 7 年のいう「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」が 1 つのパターンの例示に過ぎないことを踏まえて、「重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものが隠ぺい、仮装に当たるというだけでは足りず、過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がされたことを要するものである。」との抵触

²¹⁷ 馬場・前掲注(37)14 頁参照。事実関係総合判断説と理解するものとして、三木・前掲注(32)176 頁がある。

²¹⁸ 近藤・前掲注(1)481 頁。

²¹⁹ 近藤・前掲注(1)481 頁。

²²⁰ 近藤・前掲注(1)485 頁。

²²¹ 水野武夫「判批」民商 114 巻 3 号(1996 年)512 頁参照。

²²² 水野・前掲注(221)512-514 頁参照。

を回避しようと試みるものである²²³。

第4節 特段の行動

本章第2節で確認したように、最判平成7年は、「架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在したことまで必要であると解するのは相当でなく、納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算税の右賦課要件が満たされるものと解すべきである。」という重加算税の賦課要件についての一般論(以下、単に「一般論」という。)を示した。

この点について、重加算税の賦課要件との関係において、過少申告の意図は重加算税の賦課要件であるのか、「特段の行動」の意義は何か最判平成7年の判示からは必ずしも明らかではない。

これらの点につき、以下で検討をする。

1. 過少申告の意図は重加算税の賦課要件であるのか

最判平成7年は、「納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、……その意図に基づく過少申告をしたような場合」に重加算税が賦課される旨判示しているが、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るかが問題となる²²⁴。

第3章第2節でも確認した最判昭和62年は、重加算税の賦課要件として、隠蔽仮装行為における故意を必要であるとするものの、過少申告の認識は不要と判示した。

これに対し、最判平成6年は、「真実の所得金額を隠ぺいしようという確定的な意図」を、最判平成7年は、「当初から所得を過少に申告する意図」を要求する旨判示している²²⁵。この点について、両者の整合性をどのように理解すべきかが問題となる。

まず積極的な隠蔽仮装行為を伴う場合をみると、その行為後に通常の経理・申告をすれば当然に過少申告等に至るのであるから、納税者の過少申告等の有無は問題とならない²²⁶。

一方、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合には、納税者の行為から直接に故意を認識

²²³ 岡村忠生「判批」税法学 534号(1995年)114-118頁参照。

²²⁴ 赤壁・前掲注(59)227頁参照。

²²⁵ 福原俊之「相続税・贈与税に係る重加算税賦課の一考察—ことさら過少等に対する賦課基準—」税大論叢 102号(2021年)319頁参照。

²²⁶ 市川聡毅「重加算税の賦課要件『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—」税研 34巻1号(2018年)112頁参照。

し、それに基づき過少申告等に至ったという因果関係を充足させることは困難である²²⁷。

しかし、重加算税を賦課すべき悪質な納税者の行為や申告納税制度の基盤を揺るがす行為は、必ずしも積極的な隠蔽仮装行為を伴うものばかりではない²²⁸。

そこで、過少申告の意図は重加算税の賦課要件であるのかという問題が生じるが、この問題については、肯定説と否定説の見解の対立がある。

まず肯定説に立つものとして、市川聡毅は、「6年判決の類型で要求される主観的要件は、単なる過少申告の意図ではない。典型的な隠蔽等どころか『特段の行動』の存在すら立証されない事案で、意図の存在自体が客観的な隠蔽等が存在するのと同程度の過少申告等の危険を作り出し、この危険が過少申告等の実現したと評価できるほどの強固で確定的な隠蔽等の意図」が必要であるという見解を示す²²⁹。また、福原俊之も同様の見解を示している²³⁰。また、松沢智も肯定説に立ち、重加算税の賦課要件として①確定的な意図と、②外部的付随事情の存在することが必要であるという見解を示す²³¹。増田英敏も、「隠蔽又は仮装行為を用いることにより過少申告をした納税者に対してペナルティを科すことにより申告納税制度を基盤である納税モラルを確保しようとするのが重加算税であることから、納税者の隠蔽又は仮装行為により過少申告をしているという認識(故意)は、仮装又は隠蔽行為の該当性の判断において必要とされるべきである」と述べ²³²、肯定説に立っていると思われる。

次に否定説に立つものとして、住田は、最判平成7年は小法廷によるものであることから、最判昭和62年の判例としての意義は変更されていないと解し、過少申告の故意及び確定的意図等は不要であるとの見解を示す²³³。また、赤壁隆司も、否定説に立っている²³⁴。この見解に立つと、過少申告の意図は重加算税の要件ではないが、十分条件に該当すると考えられる²³⁵。

過失による過少申告等と、過少申告の意図を持って、積極的な隠蔽仮装行為に該当しない

²²⁷ 福原・前掲注(225)320頁参照。

²²⁸ 福原・前掲注(225)320頁参照。

²²⁹ 市川・前掲注(226)115頁。

²³⁰ 福原・前掲注(225)321頁参照。

²³¹ 松沢智『租税処罰法』(有斐閣、1999年)87-90頁参照。

²³² 増田英敏「判批」TKC税研情報28巻6号(2019年)99頁。

²³³ 住田・前掲注(208)14頁参照。

²³⁴ 赤壁・前掲注(59)227-228頁参照。

²³⁵ 住田・前掲注(208)14頁参照。

ように、用意周到な手段によって目的を達成しようとする場合を同一に扱うとすれば、重加算税制度の趣旨を没却することとなる²³⁶。さらには、納税者の適正申告の下で成立している申告納税制度に影響を及ぼすことが想定される²³⁷。

したがって、単なる過少申告の場合と過少申告の意図を有する場合を区別する必要があるため、肯定説が妥当であると解すべきである。

2. 特段の行動の意義

最判平成 7 年のいう「当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動」とは、具体的にいかなる場合をいうのであろうか。

まず、最判平成 7 年についてみると、外部からもうかがい得る特段の行動は、「顧問税理士に依頼した際に、所得の有無について質問を受け、資料の提出を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所得を秘匿した行為」を指すと考えられる。

そして、同判決の調査官解説は、「『納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合』というのが、具体的にはどのような場合であるのかについては、事案ごとに諸般の事情を総合考慮して判断すべきであり、今後の事例の積み重ねを待つ必要があるが、例えば、多額の所得があったにもかかわらず、これをゼロとし、あるいはそのごく一部だけを作為的に記載した申告書を提出し続けた場合、そのような所得を得た納税者が通常であれば保管しておくと考えられる原始資料をあえて散逸するにまかせていた場合、税務調査に対する非協力、虚偽答弁、虚偽資料の提出等の態度を採った場合などがこれに当たり得ると思われる。」と説明している²³⁸。特段の行動について、事例の積み重ねを待つ必要があるとされているが、現在まで特段の行動について具体的に示された最高裁判例はない。

次に、特段の行動の意義についての学説を検討する。学説には、以下の 2 説のような説明をするものもある。さまざまな見解が示されるのは、特段の行動の意義について判例が明確にしないままにしてきたことが原因であると思われるが、それぞれの見解の要点は、次のとおりである。

① 確定的な意図を立証するものと位置付ける見解

赤壁隆司は、外部からも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』

²³⁶ 福原・前掲注(225)320 頁参照。

²³⁷ 福原・前掲注(225)320 頁参照。

²³⁸ 近藤・前掲注(1)482 頁。

との理解が相当である」と述べている²³⁹。この見解は、最判平成 7 年における特段の行動は、確定的な意図を推認するための事情であり、その行動が重加算税の賦課要件とするものでないとするものであろう。しかし、同判決以降の積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税が争われた事例は、その全てが特段の行動の存否が問題となっており、その要件が定着している現状に鑑みると²⁴⁰、このような理解は必ずしも妥当とはいえないと思われる。

② 具体例を挙げて説明を試みる見解

五十嵐義治は、特段の行動に含まれるものとして、調査官解説で挙げられているものの他に、申告書に添付する内訳書に虚偽記載をした、記帳義務があるのに記帳しない、従業員に虚偽の説明して申告書を作成させた等が考えられるとしている²⁴¹。この見解は、調査官解説で示されたものにさらなる具体例を加え、特段の行動の説明をするものである。

市川は、「典型的な隠蔽等と異なり、通常そのまま経理・申告手続を経ても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」なものと述べている²⁴²。そして、「具体的な過少申告等の意図の下で行われたときに、現実の因果経過に照らし、過少申告等の結果を実現するような『特段の行動』である必要がある。」とする²⁴³。この見解は、典型的な隠蔽等と特段の行動による隠蔽等を切り分けて、過少申告等の実現に至る危険という観点から説明するものである。

品川は、「不自然な多額な所得金額の申告除外やつまみ申告、合理的な理由もないのに借名等で申告したり取引する行為、申告書に架空の経費項目を加えたり虚偽の証拠資料を添付する行為、記帳能力等がありながら証拠隠匿を意図して帳簿を備え付けなかったり、原始記録を保存しないで行う不申告行為、不申告や虚偽申告後の税務調査における非協力、虚偽答弁、虚偽資料の提出等が複合して行われている場合（その行為いかんによって、単独で行われている場合をも含む）には、それぞれの事実関係の実態に応じて作為的な不申告行為、

²³⁹ 赤壁・前掲注(59)232 頁。

²⁴⁰ 小島・前掲注(55)58 頁参照。

²⁴¹ 五十嵐・前掲注(211)154 頁参照。

²⁴² 市川・前掲注(226)113 頁。

²⁴³ 市川・前掲注(226)113 頁。

つまみ申告行為又は虚偽申告行為等と推認し、隠ぺい又は仮装行為と認定し得るであろう。」と述べている²⁴⁴。この見解は、具体例を挙げて特段の行動の意義を説明するものである。特筆すべきは、それらの具体例が複合して行われている場合に、隠蔽仮装行為と認定し得るであろうとする点にある。しかし、単独で行われている場合をも含むとされるが、この場合には結局のところ過少申告の意図が存するか否かで判断する必要がある、という問題が生じる。

福原俊之は、「それ自体では直接的に隠蔽・仮装の認識を認めることはできないが、過少申告等を招来させる可能性のある間接事実のうち、通常の申告では起こり得ないような人のあらゆる行為」と述べている²⁴⁵。この見解は、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合には、過少申告が存するか否かで判断せざるを得ないとして、特段の行動を通常の申告では起こり得ないような行為と説明するものである。

ここまで具体例を挙げて説明を試みる見解を確認したが、いずれの見解も調査官解説における説明を前提として、特段の行動の意義を説明している。以上を整理すると、特段の行動の意義は、確定的な意図を立証するものではなく、積極的な隠蔽仮装行為を伴わなくとも実質的にそれと評価すべき必要がある納税義務違反行為と考えられる。すなわち、両判決は積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合にも重加算税を課すことができるとしたことに意義があり、特に最判平成7年は、主観的状况を重視し、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の要件を示した判決と位置付けられる。現在まで積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税が争われる事案の全てにおいて特段の行動が争われていることから鑑みれば、特段の行動という要件は定着しているといえ、もはや事例判決という扱いは妥当ではないと考えられる²⁴⁶。

第5節 小括

本章では、2つの最高裁判決について整理した。具体的には、最判平成6年及び最判平成7年の内容を整理し、何が問題となったかを明らかにした。その上で、両判決の射程がどこまで及ぶのかを検討した。

第1節では、最判平成6年の内容を確認し、何が問題となったのかを明らかにした。同判決では、不正経理、二重帳簿の作成等の帳簿操作を前提とすることなく、故意に所得金額

²⁴⁴ 品川・前掲注(8)380頁。

²⁴⁵ 福原・前掲注(225)353頁。

²⁴⁶ 小島・前掲注(55)58頁参照。

を過少に記載した確定申告書を提出する行為、いわゆるつまみ申告が、重加算税の賦課要件を満たすか問題となった。同判決は、Xの行ったいわゆるつまみ申告が「殊更の過少申告」にあたり、重加算税の賦課要件を満たすと判示し、「殊更の過少申告」というキーワードを用いて、事実関係総合判断説に近い見解を示したものであることを確認した。

第2節では、最判平成7年の内容を確認し、何が問題となったのかを明らかにした。すなわち、同判決では、確定申告書の作成を顧問税理士に依頼した際に、所得のあることを税理士に対して秘匿し、何らの資料も提出せず、その結果税理士に過少な申告を記載した申告書を作成させて、Yにこれを提出したということが、重加算税の賦課要件を満たすかが問題となった。同判決は、いたずらに厳格な解釈をして重加算税制度の趣旨を没却する結果を避けつつ、重加算税の適用が不当に拡張されることの防止を目的として、国税通則法68条1項の合目的的解釈を試みたものであることを確認した。

第3節では、最判平成6年と最判平成7年について検討した。具体的には、まず両判決に対する評価を検討し、それぞれ肯定的に解するものと否定的に解するもので見解が分かれていることを確認した。次に、両判決の関係をどのように位置付けるかについて検討し、①両判決の統一的理解を試みる見解、②整合的理解を断念する見解、③事案を区別して抵触を回避する見解という3つの見解があることを確認した。

第4節では、特段の行動について確認した。まず、過少申告の意図は重加算税の賦課要件であるのかについて検討したところ、肯定説と否定説の見解の対立があったが、単なる過少申告の場合と過少申告の意図を有する場合を区別する必要があることから、肯定説が妥当であることを確認した。次に、特段の行動の意義について検討した。特段の行動とは、確定的な意図を立証するものではなく、積極的な隠蔽仮装行為を伴わなくとも実質的にそれと評価すべき必要がある納税義務違反行為をいうことを確認した。その上で、最判平成7年は、主観的状况を重視し、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の要件を示した判決と位置付けられ、現在まで積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税が争われる事案の全において特段の行動が争われていることから鑑みれば、特段の行動という要件は定着しているといえ、もはや事例判決という扱いは妥当ではないことを確認した。

第5章 積極的な隠蔽仮装行為を伴わない事例の分析

本章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない事例の分析を行う。

平成7年以降の積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税の賦課が争われた事例83件を、特段の行動が認められた事例と認められなかった事例に分け、それぞれ分析・検討を行う。対象となる事例は、令和5年11月10日時点で、「LEX/DB インターネット税務判例総合検索」において、フリーキーワードに「重加算税」、「特段の行動」と指定し、全ての裁判所と国税不服審判所を対象として、検索して得られた556件から、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税の賦課が争われた事例を抽出する。

第1節 特段の行動が認められた事例

特段の行動が認められた事例は、多数存在するが、①過少申告が複数年度にわたる場合、②税務調査において虚偽の説明をした場合、③相続財産の移転や秘匿をした場合、④故意による帳簿の操作をした場合、⑤財産の帰属が判明しにくい状況を利用した場合、⑥明らかに不合理な行動が認められる場合、という6つに分類することができる²⁴⁷。

以下では、それぞれについて概観する。

1. 過少申告が複数年度にわたる場合(①)

最判平成7年と同様に、過少申告が複数年度にわたる場合に、特段の行動が認められた事例は多数存在する²⁴⁸。その中でも重要と思われるものとして、国税不服審判所平成28年

²⁴⁷ 特段の行動が争われた事例を類型化したものとして、吉田正毅「重加算税—事実の隠ぺい・仮装と税法上の評価誤り(上)」税理59巻14号(2016年)78頁、吉田正毅「重加算税—事実の隠ぺい・仮装と税法上の評価誤り(下)」税理59巻15号(2016年)77頁がある。

²⁴⁸ 国税不服審判所裁決平成11年3月19日裁決事例集57号50頁、横浜地判平成11年4月12日税資242号86頁、国税不服審判所裁決平成11年10月28日公刊物未登載(LEX/DB26100043)、大阪地判平成12年7月27日税資248号523頁、大阪高判平成13年9月28日税資251号順号8986、国税不服審判所裁決平成14年4月17日裁決事例集63号86頁、大阪高判平成16年2月17日税資254号順号9557、国税不服審判所裁決平成17

9 月 30 日裁決がある²⁴⁹。

(1) 事案の概要

事案の概要は、以下のとおりである。

本件は、原処分庁が、審査請求人（以下「請求人」という。）は所得税及び復興特別所得税（以下「所得税等」という。）の事業所得に係る売上げの一部を脱漏するとともに、消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）を納める義務が免除されないにもかかわらずこれらの申告をしなかったとして、所得税等の各更正処分及び重加算税の各賦課決定処分並びに消費税等の各決定処分及び重加算税の各賦課決定処分等を行ったのに対し、請求人が、所得税等及び消費税等に係る重加算税の各賦課決定処分の全部の取り消しを求めた事案である。

本件では、①農産物の生産販売業を営む請求人が、消費税等の負担を免れるため、農産物等の販売金額の合計額が 1000 万円以下となるように下書き用の収支内訳書を作成し、市が開催する確定申告の申告相談において市職員に相談した、②請求人の申告相談を受けた市職員は、下書き用の収支内訳書に基づき収支内訳書及び確定申告書を作成した、③請求人は、各年分(平成 21 年ないし平成 25 年分)の所得税について、市職員が作成した各確定申告書及び各収支内訳書を原処分庁に提出し、また、各課税期間の消費税等の確定申告書は提出しなかった、という事実が認定されている。

年 8 月 30 日公刊物未登載(LEX/DB26100054)、岡山地判平成 18 年 3 月 23 日税資 256 号順号 10348、福岡地判平成 22 年 5 月 27 日税資 260 号順号 11446、国税不服審判所裁決平成 23 年 6 月 3 日裁決事例集 83 号 410 頁、国税不服審判所裁決平成 23 年 6 月 17 日裁決事例集 83 号 678 頁、国税不服審判所裁決平成 23 年 6 月 23 日裁決事例集 83 号 727 頁、水戸地判平成 24 年 2 月 16 日税資 262 号順号 11880、国税不服審判所裁決平成 25 年 2 月 25 日裁決事例集 90 号 1 頁、東京高判平成 27 年 8 月 5 日税資 265 号順号 12707、国税不服審判所裁決平成 27 年 10 月 30 日裁決事例集 101 号 24 頁、大阪地判平成 28 年 2 月 26 日税資 266 号順号 12809、国税不服審判所裁決平成 28 年 9 月 30 日裁決事例集 104 号 1 頁、大阪高判令和元年 6 月 28 日税資 269 号順号 13288、宇都宮地判令和元年 7 月 3 日税資 269 号順号 13289、津地判令和 2 年 10 月 1 日税資 270 号順号 13457、東京地判令和 2 年 10 月 9 日税資 270 号順号 13462、国税不服審判所裁決令和 2 年 2 月 19 日裁決事例集 118 号 3 頁。

²⁴⁹ 国税不服審判所裁決平成 28 年 9 月 30 日・前掲注(248)。

(2) 審判所の判断

審判所は、「請求人が、少なくとも平成 19 年分ないし平成 25 年分の 7 年間という長期間にわたり、各農産物の販売金額を過少に記載するなどした本件下書用収支内訳書を作成し、これを b 市職員に提示することによって、……P 国税局長の許可の下で臨時の税務書類の作成等が認められていた b 市職員をして各農産物の販売金額を過少に記載させ、その合計額がいずれも 10,000,000 円以下となる各収支内訳書及び各確定申告書を作成させ続けていたことに鑑みると、請求人のこれらの行為は、請求人の過少申告の意図又は無申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動に該当するものと認められる。」として、重加算税の賦課要件を満たすと判断した。

(3) 分析

本件は、請求人が 7 年間にわたって過少な金額を記載した収支内訳書を作成し、それに基づいて確定申告書を作成していた。

審判所は、これらの一連の行為が過少申告の意図又は無申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動に該当するものとして、重加算税の賦課要件を満たすと判断した。

したがって、①過少申告が複数年度にわたる場合にあたると考えられる。

2. 税務調査において虚偽の説明等をした場合(②)

税務調査において虚偽の説明をした場合に、税理士に対する虚偽答弁等とあいまって、特段の行動が認められた事例は多数存在する²⁵⁰。その中でも重要と思われるものとして、山口地裁平成 11 年 4 月 27 日判決がある²⁵¹。

(1) 事案の概要

事案の概要は、以下のとおりである。

本件は、X(原告)が、訴外 P 社との間でなした約定に基づき、代表取締役である A が同社から購入した船舶の購入代金につき債務引受をしたところ、同代金債務の一部の支払債務

²⁵⁰ 那覇地判平成 10 年 2 月 18 日税資 230 号 604 頁、東京地判平成 11 年 1 月 22 日税資 240 号 40 頁、山口地判平成 11 年 4 月 27 日税資 242 号 436 頁、国税不服審判所裁決平成 23 年 9 月 27 日裁決事例集 84 号 47 頁、東京地判平成 30 年 6 月 29 日税資 268 号順号 13162。

²⁵¹ 山口地判平成 11 年 4 月 27 日・前掲注(250)。

を免除（以下、「本件債務免除」という。）されたにもかかわらず、これを益金の額に計上することなく、法人税の確定申告書を提出したところ、所轄税務署長である Y(被告)が、国税通則法 68 条 1 項所定の課税要件を充足するとして、重加算税の賦課決定処分を行ったので、かかる処分の取消しを求めた事案である。

(2) 裁判所の判断

裁判所は、X にとって約 5000 万円の債務免除を受けることは重大な関心事であることから、X は債務免除を受けた事実及び雑収入として計上すべきことを十分認識していたこと、X は、税理士に対して債務免除を受けた事実を報告せず、未払金が存在するかのような虚偽の説明をしたこと、税務調査において、未払金が存在するとの虚偽の説明をし、資料を提示しなかったことから、「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為をした上、その意図に基づく過少申告をしたといわざる」を得ないとして、重加算税の賦課要件を満たすと判示した。

(3) 分析

本件は、X が本件債務免除を受けたのにも関わらず、税理士に対して報告せず、虚偽の説明をした上、税務調査においても虚偽答弁を行ったという事案である。

裁判所は、これらの行為は「当初から、所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行為」に当たり、重加算税の賦課要件を満たすと判断した。

したがって、②税務調査において虚偽の説明等をした場合に当たると考えられる。

3. 相続財産の移転や秘匿をした場合(③)

相続税に係る事案において、相続財産の移転をしているにも関わらず、税理士に対して当該相続財産を秘匿した場合に、特段の行動が認められた事例は多数存在する²⁵²。その中でも

²⁵² 国税不服審判所裁決平成 17 年 6 月 13 日裁決事例集 69 号 46 頁、国税不服審判所裁決平成 18 年 11 月 16 日裁決事例集 72 号 41 頁、国税不服審判所裁決平成 23 年 5 月 16 日裁決事例集 83 号 799 頁、国税不服審判所裁決平成 23 年 9 月 27 日裁決事例集 84 号 47 頁、国税不服審判所裁決平成 27 年 10 月 2 日裁決事例集 101 号 68 頁、国税不服審判所裁決平成 28 年 4 月 19 日裁決事例集 103 号 26 頁、福岡地判令和元年 10 月 30 日税資 269 号順号 13334。

重要と思われるものとして、国税不服審判所平成 17 年 6 月 13 日裁決がある²⁵³。

(1) 事案の概要

事案の概要は、以下のとおりである。

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

(2) 審判所の判断

審判所は、「請求人は、相続税の申告をするに当たり、本件預金を相続財産として申告すべきことを熟知しながら、あえて本件当初申告書に本件預金を記載しなかったのみならず、妻Gに指示して本件残高証明書を入手していたにもかかわらず、当初から財産を過少に申告することを意図し、本件当初申告書の作成を依頼したF税理士に同証明書を提供することなく、また、本件遺産分割協議の際及び同税理士から本件当初申告の内容について説明を受けた際に、本件預金の漏れを是正する機会が再三あったにもかかわらずこれを是正することなく、本件預金の存在を同税理士に対して秘匿し、同税理士に過少な申告を記載した本件当初申告書を作成させ、これを原処分庁に対して提出した」ことから、当初から財産を過少に申告することを意図した上、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたのであるから、重加算税の賦課要件を満たすとした。

(3) 分析

本件は、請求人が相続税の申告をするにあたって、税理士に対して相続財産の秘匿をした事例である。

審判所は、当初から財産を過少に申告することを意図した上、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたとして、重加算税の賦課要件を満たすとした。

したがって、本事例は③相続財産の移転や秘匿をした場合に当たると考えられる。

4. 故意による帳簿の操作をした場合(④)

法人税に係るもので、単年度の過少申告の事案で故意による帳簿の操作をした場合に、特

²⁵³ 国税不服審判所裁決平成 17 年 6 月 13 日・前掲注(252)。

段の行動が認められた事例は多数存在する²⁵⁴。その中でも重要と思われるものとして、横浜地裁平成 21 年 8 月 26 日判決がある²⁵⁵。

(1) 事案の概要

事案の概要は、以下のとおりである。

運送業を営む X(原告)が、所有する車両の修理を訴外 B 株式会社（以下「B」という。）に行かせたとして、修理に係る費用を修繕費として損金の額に算入して(以下「本件経理処理」という。)法人税及び消費税等の各確定申告をしたところ、所轄税務署長が、X 自らが上記修理を行ったにもかかわらず、これを B が行ったように事実を仮装したと認められるとして、X に対し、国税通則法 68 条 1 項に基づき、法人税、消費税等の各重加算税賦課決定処分をした。本件は、X が上記認定を争い、国である Y(被告)に対し上記各処分の取消しを求めた事案である。

本件の争点は、X による本件経理処理が、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の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装」した場合に該当するか否かである。

(2) 裁判所の判断

裁判所は、「本件経理処理は、X が決算期になつて税負担の回避を図ることを意図し、実体のない本件修理代金を修繕費に計上するとともに、上記修繕費計上と矛盾を生じさせないために本件各車両の修理を行った乙に対して支払った給与相当額を B に対する貸付金に振り替えたものと推認することができる。」と判示して、このような経理処理は、税額を過少に申告するという意図を外部からもうかがい得る特段の行動であると認めることができ、重加算税の賦課要件を満たすとした。

(3) 分析

²⁵⁴ 名古屋地判平成 20 年 10 月 30 日税資 268 号順号 11066、東京地判平成 20 年 10 月 31 日税資 258 号順号 11068、横浜地判平成 21 年 8 月 26 日税資 259 号順号 11261、東京地判平成 30 年 4 月 26 日税資 268 号順号 1315。

²⁵⁵ 横浜地判平成 21 年 8 月 26 日・前掲注(254)。その後、控訴審である東京高判平成 22 年 1 月 27 日税資 260 号順号 11371 でも同様の判断がされている。

本件は、X がした本件経理処理が国税通則法 68 条 1 項の賦課要件を満たすかが争われた事例である。

裁判所は、本件経理処理が税額を過少に申告するという意図を外部からもうかがい得る特段の行動に当たるとして、重加算税の賦課要件を満たすと判示した。

したがって、本事例は④故意による帳簿の操作をした場合に当たると考えられる。

5. 財産の帰属が判明しにくい状況を利用した場合(⑤)

財産の帰属が判明しにくい状況を利用した場合に、特段の行動が認められた事例は複数存在する²⁵⁶。その中でも重要と思われるものとして、東京地裁平成 30 年 4 月 24 日判決がある²⁵⁷。

(1) 事案の概要

事案の概要は、以下のとおりである。

X(原告)は、自身の叔母である乙(以下「本件被相続人」という。)が死亡したことにより開始した相続(以下「本件相続」といい、乙の死亡日を「本件相続開始日」という。)に係る相続税の期限内申告書(以下「本件申告書」といい、本件申告書に係る申告を「本件申告」という。)を提出した。ところが、所轄税務署長から、X が本件被相続人名義の A 信用金庫及び B 証券株式会社の各口座から引き出し、その一部を本件被相続人の入院費等に充てた残額である 2161 万 0546 円のうち、本件申告に計上された 70 万円を超える部分である 2091 万 0546 円(以下「本件現金」という。)が申告漏れとなったとして修正申告をしたことについて、相続税の過少申告加算税及び重加算税の賦課決定処分を受けた。

本件は、X が、国である Y(被告)を相手に、上記賦課決定処分のうち、納付すべき税額が 49 万 6000 円を超える部分の取消しを求めた事案である。

本件の争点は、X が本件申告をするに当たり本件現金が申告漏れとなったことについて、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か否かである。

(2) 裁判所の判断

²⁵⁶ 大阪地判平成 23 年 12 月 16 日税資 261 号順号 11836、大阪高判平成 27 年 11 月 27 日

税資 265 号順号 12762、東京地判平成 30 年 4 月 24 日税資 268 号順号 13147。

²⁵⁷ 東京地判平成 30 年 4 月 24 日・前掲注(256)。

裁判所は、「X は、本件相続開始日当時において保管していた多額の現金（本件現金）が相続税の申告対象であることを認識していたにもかかわらず、支出（本件被相続人のために支払った費用）の記載額が収入（本件各口座等からの引出し）の記載額を上回っているため本件現金の存在を認識することが困難な内容の書面……を作成して本件税理士に交付し、本件税理士が時間的な制約等からその内容について十分な検証ができないという状況下で、本件税理士からの現金の有無に関する質問に対する回答を殊更に避け、また、実際に保管されている現金の額と著しく異なる金額が相続財産である現金の額として本件申告書に記載されていることを認識しつつ、あえてこの相違につき本件税理士に指摘しなかったと認められるのであるから、こうした X の一連の行動は、多額の現金を保管している事実を本件税理士から知られないように意図して行われたものと評価することができ、相続財産を過少に申告するという上記の意図を外部からもうかがい得る特段の行動に当たると認めるのが相当である。」と判示し、重加算税の賦課要件を満たすとした。

(3) 分析

本件は、X が本件申告をするに当たり本件現金が申告漏れとなったことについて、重加算税の賦課要件を満たすかが争われた事例である。

裁判所は、「X の一連の行動は、多額の現金を保管している事実を本件税理士から知られないように意図して行われたものと評価することができ」として、重加算税の賦課要件を満たすと判示した。

したがって、本事例は⑤財産の帰属が判明しにくい状況を利用した場合に当たると考えられる。

6. 明らかに不合理な行動が認められる場合(⑥)

明らかに不合理な行動が認められる場合に、特段の行動が認められた事例として、名古屋地裁平成 25 年 11 月 14 日判決がある²⁵⁸。

(1) 事案の概要

事案の概要は、以下のとおりである。

本件は、貸金業を営む X(原告)が所得税の確定申告において貸倒金の必要経費を計上して

²⁵⁸ 名古屋地判平成 25 年 11 月 14 日税資 263 号順号 12334。

いたが、この計上が認められず、更正の請求をしたが認められなかった。本件は、Xが税務署の職員からも援助を受け、修正申告を行ったが、それによって新たに納付すべき所得税が発生し、さらに過少申告に対する加算税や貸倒金に関する重加算税も課されたところ、これらの処分が無効であると主張し、国であるY(被告)に対しこれらの取消しを求めた事案である。

(2) 裁判所の判断

裁判所は、「本件債権については、平成10年9月25日の弁済を最後に債務者が行方不明となり、その全額の回収不能が明らかになったため、本来であれば、その頃に貸倒れになったものとして損失計上すべきであって、平成20年分の所得税の確定申告において必要経費として損金算入することはできないものであるにもかかわらず、Xは、Aの株式の売却によって多額の収入が平成20年中に得られる見込みとなるや、これに対する課税を免れる意図で、所得を過少に申告するために必要経費を過大に計上しようと企図し、平成20年になって突如、本件債権の債務者である乙を被告とする別件訴訟を提起し、乙に届くはずがないことを知りながら、債権放棄通知書を乙の最終住所地に投函するなど、本件債権が平成20年以内に新たに貸倒れとなったかのように装ったものであるから、これらXの一連の行為は、平成20年の所得税の確定申告において所得を過少に申告することを意図して行われたものというほかはない。」と判示し、その意図に基づいた所得税の確定申告をしたから、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、重加算税の賦課要件を満たすとした。

(3) 分析

本件は、Xが貸付金返還訴訟を提起したところ、その目的は通常債権の回収を図ることであるにも関わらず、訴訟係属中に当該債権の放棄をした事例である。

裁判所は、貸付金債権が平成20年に新たに貸倒れになったかのように装ったとして、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、重加算税の賦課要件を満たすとした。

Xが貸付金返還訴訟係属中に債権放棄をすることは、その目的に反しており明らかに不合理であり、これらの行動の目的は、貸付金債権が貸倒れになったかのような外観を整えて税額を過少にするためと推認される²⁵⁹。

²⁵⁹ 吉田・前掲注(247)82頁参照。

したがって、本事例は⑥明らかに不合理な行動が認められる場合に当たると考えられる。

第2節 特段の行動が認められなかった事例

積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に隠蔽仮装行為の存否が争われ、特段の行動が認められなかった事例は多数存在する。取り消された理由は、①所得の存在や申告すべきことを認識していたが、過少申告の意図が認められない場合、②過少申告の意図が認められるが、特段の行動が認められない場合、③所得の存在や申告すべきことを認識しておらず、過少申告の意図も認められない場合、④税務署長が主張する事実が認められない場合、⑤過失等による過少申告であり特段の行動と認められない場合、の5つに分類することができる。本節では、それらを類似の事例ごとに分け、分析する。

1. 所得の存在や申告すべきことを認識していたが、過少申告の意図が認められない場合 (①)

所得の存在や申告すべきことを認識していたが、過少申告の意図が認められない場合の事例は多数存在するが²⁶⁰、その中でも重要なものとして国税不服審判所平成23年2月23日裁決が挙げられる²⁶¹。

(1) 事案の概要

事案の概要は、以下のとおりである。

本件は、審査請求人（以下「請求人」という。）が、仮受金勘定に計上された金額は売上に計上すべきであったなどとして法人税並びに消費税及び地方消費税の修正申告をしたところ、原処分庁が、請求人の仮受金に関する経理処理が隠蔽又は仮装に当たるなどとして重加算税の賦課決定処分を行ったことに対し、請求人が、当該処理は隠蔽又は仮装に当たら

²⁶⁰ 国税不服審判所裁決平成23年2月23日裁決事例集82号25頁、国税不服審判所裁決平成23年5月11日裁決事例集83号465頁、国税不服審判所裁決平成25年10月7日裁決事例集93号313頁、国税不服審判所裁決平成27年10月1日裁決事例集101号1頁、国税不服審判所裁決令和元年11月20日裁決事例集117号34頁、国税不服審判所裁決令和4年4月15日裁決事例集127号3頁、国税不服審判所裁決令和4年5月10日裁決事例集127号15頁、国税不服審判所裁決令和4年7月1日裁決事例集128号3頁。

²⁶¹ 国税不服審判所裁決平成23年2月23日・前掲注(260)。

ないとして同処分の一部の取消しを求めた事案である。

(2) 審判所の判断

審判所は、所得の存在や申告すべきことの認識があったか否かについて、「仮受金勘定が増加していることの認識はあった」とした上で、税理士との意思疎通の欠如等から、正当な経理処理を行わないまま放置していたことを認定した。したがって、「請求人が積極的な意思をもってあえて適正な経理処理を行うことなくこれを放置したとまで認めるには至らず、かかる仮受金勘定の誤った経理処理をもって、故意の隠ぺい又は仮装の行為や過少申告の確定的意図を外部からうかがい得る特段の行動があったとまでいうことはできない。」として、重加算税の賦課要件を満たさないと判断した。

(3) 検討

本件は、所得の存在や申告すべきことを認識していたが、過少申告の意図が認められないとして、重加算税の賦課要件を満たさないとされた。

したがって、本事例は①所得の存在や申告すべきことを認識していたが、過少申告の意図が認められない場合に当たると考えられる。

2. 過少申告の意図が認められるが、特段の行動が認められない場合(②)

過少申告の意図が認められるが、特段の行動が認められなかった事例は多数存在するが²⁶²、その中でも重要と思われるものとして、東京地裁平成 18 年 9 月 22 日判決が挙げられる²⁶³。

(1) 事案の概要

²⁶² 東京地判平成 18 年 9 月 22 日税資 256 号順号 10512, 国税不服審判所裁決平成 24 年 2 月 22 日裁決事例集 86 号 58 頁, 国税不服審判所裁決平成 26 年 4 月 17 日裁決事例集 95 号 22 頁, 国税不服審判所裁決平成 27 年 7 月 1 日裁決事例集 100 号 15 頁, 国税不服審判所裁決平成 28 年 3 月 30 日裁決事例集 102 号 12 頁, 国税不服審判所裁決平成 28 年 7 月 4 日裁決事例集 104 号 16 頁, 国税不服審判所裁決平成 31 年 4 月 23 日裁決事例集 115 号 15 頁。

²⁶³ 東京地判平成 18 年 9 月 22 日・前掲注(262)。

事案の概要は、以下のとおりである。

相続人である X(原告)が、被相続人である D の遺産の確認作業を行い、相続財産の内訳を整理して記載したメモ及び明細書の内容を確認し、そこに記載された各株式が D の遺産に属することを認識しながら、相続財産に含めずに相続税の申告をし、その後修正申告をしたところ、所轄税務署長である Y(被告)から本件修正申告に伴う増差税額について、過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分を受けた。これを X が不服として、Y に対し各賦課決定処分の取消しを求めた事案である。

(2) 裁判所の判断

東京地裁平成 18 年 9 月 22 日判決は、次のように判示し、過少申告の意図が認められるが、特段の行動が認められないとして、重加算税の賦課要件を満たさないとした。

「X は、少なくとも本件期限内申告時において、相続財産を過少に申告することを意図していたものとみることができる。しかし、重加算税を賦課するためには、納税者等が、隠ぺい・仮装又はこれに相当する、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をし、これに基づいて過少申告行為を行ったことが要件になるものと解すべきところ、上記のとおり、X が D の株式保有の事実を認識していたとしても、その名義自体が D のものとされている以上、そこに隠ぺい・仮装があったとみるのは困難というほかない。そうすると、X の行為は、本件修正申告の増差税額との関係では、重加算税の賦課要件を満たさないものといわざるを得ない。[下線は筆者]」

(3) 分析

本件は、X が相続した株式を相続財産に含めずに相続税の申告をし、その後修正申告をしたという事案である。

裁判所は、過少申告の意図があったと認めたものの、特段の行動が認められないとして、重加算税の賦課要件を満たさないと判断した。

したがって、本事例は②過少申告の意図が認められるが、特段の行動が認められない場合に当たると考えられる。

3. 所得の存在や申告すべきことを認識しておらず、過少申告の意図も認められない場合 (③)

所得の存在や申告すべきことを認識しておらず、過少申告の意図も認められなかった事

例は多数存在するが²⁶⁴，その中でも重要と思われるものとして，国税不服審判所令和4年6月24日裁決がある²⁶⁵。

(1) 事案の概要

事案の概要は、以下のとおりである。

本件は、審査請求人（以下、「請求人」という。）が、原処分庁所属の調査担当職員の調査を受けて相続税の修正申告をしたところ、原処分庁が、相続財産の一部を申告していなかったことに隠蔽の行為があるとして重加算税の賦課決定処分を行ったのに対し、請求人が、当該隠蔽の行為はないとして、重加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税相当額を超える部分の取消しを求めた事案である。

(2) 審判所の判断

審判所は、申告の必要性を認識していたかについて、「本件当初申告に当たり、本件被相続人に帰属するものであることが明らかになるまで申告する必要があると誤解した可能性は否定できない。[下線は筆者]」とした上で、「……本件本人名義株式を相続税の申告財産から除外するために、あえて所有株式数証明書などを取得しなかった又は本件税理士に本件各ノート等の資料を提出しなかったとまでは認め難い。その他、当審判所の調査及び審理の結果によっても、請求人が、本件本人名義株式に係る所有株式数証明書などを取得せず、本件税理士らに本件各ノート等の資料を提出しなかった行為について、隠蔽の行為そのものであるとか、当初から相続財産を過少に申告することを意図した上、その意図を外部から

²⁶⁴ 国税不服審判所裁決平成24年2月14日裁決事例集86号40頁，国税不服審判所裁決平成28年5月13日裁決事例集103号43頁，国税不服審判所裁決平成28年5月20日裁決事例集103号57頁，国税不服審判所裁決平成30年3月29日裁決事例集110号82頁，国税不服審判所裁決平成30年5月31日裁決事例集111号15頁，国税不服審判所裁決令和元年11月19日裁決事例集117号3頁，国税不服審判所裁決令和元年12月18日裁決事例集117号51頁，国税不服審判所裁決令和3年3月1日裁決事例集122号68頁，国税不服審判所裁決令和3年3月23日裁決事例集122号84頁，国税不服審判所裁決令和3年6月25日裁決事例集123号38頁，国税不服審判所裁決令和4年6月24日裁決事例集127号31頁。

²⁶⁵ 国税不服審判所裁決令和4年6月24日・前掲注(260)。

もうかがい得る特段の行動に出たものと認めるに足る事情は認められない。」として、重加算税の賦課要件を満たさないとした。

(3) 分析

本件では、申告の必要性を認識しておらず、また過少申告の意図も認められないとして、重加算税の賦課要件を満たさないと判断された。

したがって、本事例は所得の存在や申告すべきことを認識しておらず、過少申告の意図も認められない場合に当たると考えられる。

4. 税務署長が主張する事実が認められない場合(④)

税務署長が主張する事実が認められない場合に、特段の行動が認められなかった事例は多数存在するが²⁶⁶、その中でも重要と思われるものとして、国税不服審判所平成 13 年 3 月 30 日裁決がある²⁶⁷。

(1) 事案の概要

事案の概要は、以下のとおりである。

本件は、審査請求人（以下「請求人」という。）が、帳簿書類を持参しないで課税庁の職員に申告相談の上、所得税について過少申告したこと、また、消費税及び地方消費税について確定申告をしなかったことについて、重加算税の課税要件に該当する事実があるか否かが争われた事案である。

(2) 審判所の判断

²⁶⁶ 長野地判平成 12 年 6 月 23 日税資 247 号 1338 頁、国税不服審判所裁決平成 13 年 3 月 30 日公刊物未搭載(LEX/DB26100062)、国税不服審判所裁決平成 17 年 4 月 20 日公刊物未搭載(LEX/DB26100085)、国税不服審判所裁決平成 23 年 1 月 25 日裁決事例集 82 号 41 頁、国税不服審判所裁決平成 23 年 9 月 27 日裁決事例集 84 号 47 頁、国税不服審判所裁決平成 23 年 12 月 1 日裁決事例集 85 号 66 頁、国税不服審判所裁決平成 24 年 2 月 14 日裁決事例集 86 号 40 頁、国税不服審判所裁決平成 25 年 7 月 12 日裁決事例集 92 号 39 頁、国税不服審判所裁決令和元年 6 月 24 日裁決事例集 115 号 64 頁。

²⁶⁷ 国税不服審判所裁決平成 13 年 3 月 30 日・前掲注(260)。

審判所は、「各法定申告期限間近において、請求人が原始記録等を整理、検討しておらず、他の所得金額の算定資料も持参していないこともあって、申告相談担当者が、収入金額から必要経費を控除して所得金額を算定するという方法ではなく、請求人のその前年の申告に係る所得金額を基準にして申告書を作成し、これに請求人が署名押印をして原処分庁に提出するという状態が続いていたものと認められ、請求人においてその所得金額を帳簿書類等によって把握しながら、あえて相談担当者に虚偽の説明をし、あるいはことさら資料の存在を秘匿するなどの行為がなされたことを認めるに足りる証拠は見当たらない。」として、税務署長が主張する事実が認められないから、重加算税の賦課要件を満たさないとした。

(3) 分析

本件では、税務署長が主張する事実が認められないことをもって、重加算税の賦課要件を満たさないと判断された。

したがって、本事例は④税務署長が主張する事実が認められない場合に当たると考えられる。

5. 過失等による過少申告であり特段の行動と認められない場合(⑤)

過失等による過少申告であり特段の行動と認められない場合に、特段の行動が認められなかった事例は複数存在するが²⁶⁸、その中でも重要と思われるものとして、岡山地判平成 21 年 10 月 27 日判決がある²⁶⁹。

(1) 事案の概要

事案の概要は、以下のとおりである。

本件は、平成 12 年から平成 15 年までの各年分の所得税並びに消費税及び地方消費税につき、X(原告)が行った修正申告につき、所轄税務署長である Y(被告)が、所得税に対して重加算税及び消費税等に対して重加算税を賦課する旨の各処分（以下「本件各処分」という。）をしたのに対し、X が、本件各処分は違法であると主張して、その取消しを求めた事

²⁶⁸ 岡山地判平成 21 年 10 月 27 日税資 259 号順号 11300、国税不服審判所裁決平成 20 年 12 月 12 日公刊物未搭載(LEX/DB26100046)、国税不服審判所裁決平成 29 年 8 月 23 日裁決事例集 108 号 54 頁、国税不服審判所裁決平成 30 年 9 月 27 日裁決事例集 112 号 15 頁。

²⁶⁹ 岡山地判平成 21 年 10 月 27 日・前掲注(268)。

案である。

(2) 裁判所の判断

裁判所は、まず「本件における決算料を収入から除外する方法は、税理士である X による隠ぺい・仮装の方法としてはあまりに稚拙かつ不用意にすぎるし、また、本件所得税等調査等における X の上記応対からしても、X に収入除外に係る隠ぺい・仮装の意思があったとは認め難い。」と判示し、X の過少申告は過失によるものとした。その上で、最判平成 7 年の一般論を引用し、「単に、過少申告となることを予見し、認容していたとしても、これのみでは通則法 68 条所定の仮装・隠ぺいというには不十分であるといわざるを得」ないとして、重加算税の賦課要件を満たさないとした。

(3) 分析

本件では、X の過少申告は過失によるものとされ、重加算税の賦課要件を満たさないと判断された。

したがって、本事例は⑤過失等による過少申告であり特段の行動と認められない場合に当たると考えられる。

第3節 小括

本章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない事例の分析を行った。

第1節では、特段の行動が認められた事例の分析を行った。具体的には、まず特段の行動が認められた事例を、①過少申告が複数年度にわたる場合、②税務調査において虚偽の説明をした場合、③相続財産の移転や秘匿をした場合、④故意による帳簿の操作をした場合、⑤財産の帰属が判明しにくい状況を利用した場合、⑥明らかに不合理な行動が認められる場合、という6つに分類した。次に、それぞれの場合の事案を挙げ、概観し分析を行った。

第2節では、特段の行動が認められなかった事例の分析を行った。具体的には、取り消された理由を、①所得の存在や申告すべきことを認識していたが、過少申告の意図が認められない場合、②過少申告の意図が認められるが、特段の行動が認められない場合、③所得の存在や申告すべきことを認識しておらず、過少申告の意図も認められない場合、④税務署長が主張する事実が認められない場合、⑤過失等による過少申告であり特段の行動と認められない場合、の5つに分類した。次に、それぞれの場合の事例を挙げ、概観し分析を行った。

次章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の判断基準についての見解を整理し、それぞれの見解の評価を検討する。

第6章 見解の整理

本章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の判断基準についての見解を整理し、検討を行う。第4章で検討したように、積極説のうち、事実関係総合判断説が有力であると考えられ、今日に至るまで多くの裁判例及び裁決例でこの考え方が用いられている。事実関係総合判断説に立つ場合でも、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件を満たすかについて、危険性アプローチ、2段階アプローチ、3段階アプローチの3つのアプローチが考えられる。

第1節 危険性アプローチ

1. 危険性アプローチの概要

(1) 危険性アプローチの内容

危険性アプローチとは、重加算税の賦課対象となる行為を過少申告等の発生の危険を高める行為と解し、その行為に内在する危険性という観点から、隠蔽仮装行為の類型化を試みるアプローチである。すなわち、①典型的な隠蔽又は仮装の類型、②過少申告の意図の下の特段の行動の類型、③つまみ申告の類型、の3つである。

具体的にみると、①の類型は、消極説の立場からも重加算税の賦課が認められるような典型的な隠蔽仮装行為が存在する場合である。この類型の危険の過少申告等の結果実現の影響は決定的であると考えられる。②の類型は、典型的な隠蔽仮装行為と異なり、通常そのまま経理・申告手続を経ても過少申告に至るといえない場合である。最判平成7年の事案は、ここに含まれる。③の類型は、いわゆるつまみ申告がされた場合である。最判平成6年の事案は、ここに含まれる。

(2) 危険性アプローチの根拠

重加算税の趣旨は、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ことにある。ここにいう悪質な納税義務違反とは、過少申告等の発生の結果を高める行為を指すと考えられる。

危険性アプローチは、重加算税の趣旨に鑑み、国税通則法68条1項の「基づいて」という文言について、隠蔽等に内在する過少申告の危険が、直接あるいは現実の因果関係に照らして、過少申告等の結果に実現したかの判断をすべきとするものである。

(3) 危険性アプローチの判断フロー

危険性アプローチの判断フローは、まずその行為に内在する危険性という観点から、不正

行為を3つに類型化し、次にその類型に当たる場合に、それぞれが隠蔽仮装行為に当たるかを判断するものである。具体的にそれぞれがどのように隠蔽仮装行為に当たるかを判断するかについては、以下のとおりである。

①の類型に当たる場合は、典型的な隠蔽仮装行為が存在する。したがって、この類型に当たる場合は、判断せずとも隠蔽仮装行為に当たる。

②の類型に当たる場合は、特段の行動の有無と、その行為を過少申告の意図の下で行ったか否かで隠蔽仮装行為に当たるかを判断する。ここにいう特段の行動とは、過少申告の意図の下、過少申告等の結果を実現するような特段の行動である必要がある。

③の類型に当たる場合は、間接事実を総合し、隠蔽等の確定的意図の有無で隠蔽仮装行為に当たるかを判断する。ここにいう確定的意図とは、典型的な隠蔽仮装行為どころか特段の行動すら立証されない事案において、過少申告の意図が客観的な隠蔽等と同程度の過少申告の危険を作り出し、その危険が過少申告等を実現したと評価できるほどの強固なものを指す。

(4) 危険性アプローチの特徴

危険性アプローチの特徴は、①の類型から③の類型に進むにつれ行為者の主観が持つ意味が増幅し、その分、行為の客観的性質が持つ意味が減少するという点にある。すなわち、①から③に進むにつれそれぞれが過少申告の危険への影響が変化する。①から③に進むにつれて、行為者の主観は、強固かつ一貫した隠蔽等の意図へと変化する。行為の客観的性質は典型的な隠蔽等の行為から客観的行為を伴わないつまみ申告等へと変化する。

2. 危険性アプローチを採用する学説・裁判例及び裁決例

(1) 学説

危険性アプローチを採用すると思われる学説には、次のようなものがある。

市川は、重加算税の制度趣旨をふまえると、重加算税の賦課対象となる行為は「悪質な納税義務」、すなわち「過少申告等の発生の危険を質的に高める行為」であり²⁷⁰、刑法学における因果関係論を参照するとこれらの行為に内在する危険が過少申告等の結果へと実現したときに、重加算税の賦課が認められるとの見解を示す²⁷¹。

²⁷⁰ 市川・前掲注(226)111頁参照。

²⁷¹ 市川・前掲注(226)111頁参照。

(2) 裁判例及び裁決例

積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈が争われた裁判例及び裁決例で、危険性アプローチを採用するものは、調べた限り見当たらない。

3. 危険性アプローチの評価

危険性アプローチの利点は、事実関係を総合判断するに当たって、3類型を切り出し、各類型を言語化することで、その過程を可視化することから、納税者の予測可能性を担保できる点にあると考えられる。

他方で、3類型に当てはまらない場合に、どのように判断するかが明らかでないという問題がある。3類型はそれぞれある程度の幅を有しているものの、明白な境界線がなく、その領域が重なり合う場合も考えられうる。この場合、どの類型に当てはまるのか判断できないという問題が生じる。

第2節 2段階アプローチ

1. 2段階アプローチの概要

(1) 2段階アプローチの内容

2段階アプローチとは、過少申告の意図と特段の行動を別個に考え、それぞれが認められるかによって、隠蔽仮装行為が存在するかを判断するアプローチである。

(2) 2段階アプローチの根拠

税理士に対する所得の不告知や資料の不提出などという積極的な隠蔽仮装行為を伴わない行為は、それ自体では意図的である場合とそうでない場合との判別がつかない。また、過少申告の意図が推認できる典型的な隠蔽仮装行為と違い、その行為から過少申告の意図の推認ができない。

2段階アプローチは、単なる過少申告と意図的な過少申告が区別される必要があることを根拠として、過少申告の意図と特段の行動を別個に認定すべきとするものである。

(3) 2段階アプローチの判断フロー

2段階アプローチは、①特段の行動が認められるか、②特段の行動から過少申告の意図が推認できるかの2段階で隠蔽仮装行為が存在するかを判断する。

特段の行動に当たりうる行為としては、多額の所得があったのにも関わらず、これを0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、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資資料をあえて散逸していた場合、税務調査に対する非協力、虚偽の答弁、虚偽資料の提出の場合等が挙げられる。

(4) 2段階アプローチの特徴

2段階アプローチの特徴は、特段の行動と別個に客観的な過少申告の意図が認定されることによって、過少申告の意図のもとに証拠書類等を提出しなかったものと法的評価がされ、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない特段の行動が、積極的な隠蔽仮装行為と法的に同等と評価できるという点にある。このように、過少申告の意図と特段の行動を別個に認定することで、特段の行動は客観性を有するものと評価できる。

2. 2段階アプローチを採用する学説・裁判例及び裁決例

(1) 学説

2段階アプローチを採用すると思われる学説には、次のようなものがある。

安住修一は、「特段の行動が不作為行為である場合にはその外見から過少申告の意図は推認できない」と述べた上で²⁷²、過少申告の意図は特段の行動とは別個独立に認定されるべきだという見解を示す²⁷³。この見解は、過少申告の意図と特段の行動を切り分けて、その2つが認められる場合に隠蔽仮装行為が存在するとする考え方である。

(2) 裁判例及び裁決例

2段階アプローチを採用すると思われる裁判例及び裁決例には、前章第2節で整理した、②過少申告の意図が認められるが、特段の行動が認められない場合として挙げたものがある。具体的には、東京地裁平成18年9月22日判決²⁷⁴、国税不服審判所平成24年2月22

²⁷² 安住修一「平成7年4月28日最高裁判決で示された『その意図を外部からも窺い得る特段の行動』の意義(解釈)についての一考察－重加算税が賦課される隠ぺい、仮装の対象となるのは、具体的にいかなる行為を言うのか(過少申告行為そのものは隠ぺい、仮装の対象となるか)。－」税大ジャーナル10号(2009年)106頁。

²⁷³ 安住・前掲注(272)106頁参照。

²⁷⁴ 東京地判平成18年9月22日・前掲注(262)。

日裁決²⁷⁵、国税不服審判所平成 26 年 4 月 17 日裁決²⁷⁶、国税不服審判所平成 27 年 7 月 1 日裁決²⁷⁷、国税不服審判所平成 28 年 3 月 30 日裁決²⁷⁸、国税不服審判所平成 28 年 7 月 4 日裁決²⁷⁹、国税不服審判所平成 31 年 4 月 23 日裁決である²⁸⁰。

これらの事例では、過少申告の意図が認められているが、特段の行動が認められないとして、重加算税の賦課要件が満たされないと判断されている。このことから、過少申告の意図と特段の行動は別個に判断がされていると考えられる。したがって、2 段階アプローチに立っていると考えられる。

3. 2 段階アプローチの評価

2 段階アプローチの利点は、過少申告の意図が特段の行動と別個に認定されることにより、特段の行動の客観性が担保されるという点にある。

他方で、過少申告の意図を認定する際に、どのような事実をどのように判断するのが明らかでないという問題がある。

第 3 節 3 段階アプローチ

1. 3 段階アプローチの概要

(1) 3 段階アプローチの内容

3 段階アプローチとは、過少申告の意図と特段の行動を別個に考え、それに加えて、過少申告の結果が生じるかを認識できたかどうか、すなわち過少申告の結果の認識の可能性があるか否かで隠蔽仮装行為が認められるかを判断するアプローチである。

(2) 3 段階アプローチの根拠

3 段階アプローチの根拠は、重加算税を納税者としての注意義務違反、結果への認識が至らないままで過少申告を回避する義務に違反したことに対する制裁と捉えることで、過少申告の結果の認識の可能性が重加算税の賦課の本質であり、重加算税が課される所以であ

²⁷⁵ 国税不服審判所裁決平成 24 年 2 月 22 日・前掲注(262)。

²⁷⁶ 国税不服審判所裁決平成 26 年 4 月 17 日・前掲注(262)。

²⁷⁷ 国税不服審判所裁決平成 27 年 7 月 1 日・前掲注(262)。

²⁷⁸ 国税不服審判所裁決平成 28 年 3 月 30 日・前掲注(262)。

²⁷⁹ 国税不服審判所裁決平成 28 年 7 月 4 日・前掲注(262)。

²⁸⁰ 国税不服審判所裁決平成 31 年 4 月 23 日・前掲注(262)。

るところにある。

(3) 3段階アプローチの判断フロー

3段階アプローチは、①特段の行動が認められるか、②過少申告の結果の認識の可能性があるか否か、③過少申告の意図が認められるか否か、という流れによって、隠蔽仮装行為が認められるかを判断する。

①の特段の行動に当たりうる行為としては、本章第2節で確認したものが挙げられる。②の過少申告の結果の認識の可能性があるか否かは、所得の存在や申告すべきことについての認識ができたか否かで判断する。③の過少申告の意図が認められるか否かは、①と②の存否及びその他の事実から推認できるか否かで判断する。

(4) 3段階アプローチの特徴

3段階アプローチの特徴は、2段階アプローチに加え、過少申告の結果の認識の可能性があるか否かの判断を設けることによって、判断基準がより明確な点にある。

2. 3段階アプローチを採用する学説・裁判例及び裁決例

(1) 学説

学説には、3段階アプローチを明確に採用する見解は見当たらない。しかし、このアプローチに、部分的に一致する見解はある。

佐藤英明は、まず申告納税制度下における脱税行為について、「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『遁脱の意図』という主観的要素の2点」が中核であるとする²⁸¹。加えて、「遁脱の故意の存在を肯定するために必要とされる認識の内容には、立場により相当程度幅があることに鑑みれば、『遁脱の意図』それは『故意』を最も厳格に解せばその内容となるべき認識である—を『故意』に加えて明瞭に要求することにも、合理性がある」とする²⁸²。このように述べた上で、「遁脱犯の制度と深い機能的連関の下に構築されるべき重加算税制度において、同様の方向に変化があるべきことも正当である」とし²⁸³、結論として、「重加算税においても『脱税の意図』の

²⁸¹ 佐藤英明「いわゆる『つまみ申告』と重加算税—租税制裁における主観的要件重視の傾向について」同『脱税と制裁[増補版]』（弘文堂、2018年）400頁[初出、2000年]。

²⁸² 佐藤・前掲注(281)400-401頁。

²⁸³ 佐藤・前掲注(281)402頁。

有無を重視し、それが申告不足額等と関連して客観的に立証される場合には、当該事案は重加算税の賦課対象となるものと解するのが正当である」と述べ²⁸⁴、重加算税の賦課に認識を要求すべきであるとしている。

小関健三は、重加算税の本質が過少申告を予防するための制裁であると理解し、「重加算税賦課に当たって重要なのは、過少申告がなされたが、果たしてそれは納税者において『過少申告の結果を生じるかもしれないことは現実に認識していなかったが、認識することが可能であった』場合であったかどうか」と述べ²⁸⁵、これこそが制裁としての重加算税の本質であるとする²⁸⁶。この見解によれば、過少申告の結果の認識可能性が認められる限り、重加算税を賦課すべきということになる。

(2) 裁判例及び裁決例

3段階アプローチを採用すると思われる裁判例及び裁決例には、前5章第2節で整理した、①所得の存在や申告すべきことを認識していたが、過少申告の意図が認められない場合として挙げたものがある。具体的には、国税不服審判所平成23年2月23日裁決²⁸⁷、国税不服審判所平成23年5月11日裁決²⁸⁸、国税不服審判所平成25年10月7日裁決²⁸⁹、国税不服審判所平成27年10月1日裁決²⁹⁰、国税不服審判所令和元年11月20日裁決²⁹¹、国税不服審判所令和4年4月15日裁決²⁹²、国税不服審判所令和4年5月10日裁決²⁹³、国税不服審判所令和4年7月1日裁決である²⁹⁴。

これらの事例は、所得の存在や申告すべきことを認識していたことを認めつつも、過少申

²⁸⁴ 佐藤・前掲注(281)403頁。

²⁸⁵ 小関健三「制裁としての重加算税について」税法学 589号(2023年)8頁。

²⁸⁶ 小関・前掲注(285)8頁参照。

²⁸⁷ 国税不服審判所裁決平成23年2月23日・前掲注(260)。

²⁸⁸ 国税不服審判所裁決平成23年5月11日・前掲注(260)。

²⁸⁹ 国税不服審判所裁決平成25年10月7日・前掲注(260)。

²⁹⁰ 国税不服審判所裁決平成27年10月1日・前掲注(260)。

²⁹¹ 国税不服審判所裁決令和元年11月20日・前掲注(260)。

²⁹² 国税不服審判所裁決令和4年4月15日・前掲注(260)。

²⁹³ 国税不服審判所裁決令和4年5月10日・前掲注(260)。

²⁹⁴ 国税不服審判所裁決令和4年7月1日・前掲注(260)。

告の意図が認められないとして、重加算税の賦課要件を満たさないと判断したものである。このことは、所得の存在や申告すべきことを認識していたことと、過少申告の意図を切り分けて考え、それに基づいて特段の行動が認められるかを判断しているといえる。したがって、3段階アプローチに立っていると考えられる。

3. 3段階アプローチの評価

3段階アプローチの利点は、過少申告の意図を認定するために、特段の行動に加えて過少申告の過少申告の結果の認識の可能性があるか否かを要求するため、その判断の客観性が保たれ、恣意的な課税を排除できるという点であると考えられる。

他方で、認識があるか否かを判断する際に、どのような事実を重視するかは、具体的事案によってそれぞれであるため、判断基準として必ずしも明確でないおそれがあるという問題がある。

第4節 小括

本章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の判断基準についての見解を整理し、検討を行った。

具体的には、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件のあり方について、積極説のうち事実関係総合判断説が通説とされていることを前提に、3つのアプローチがあり得ることを確認した。

第1節では、危険性アプローチについて検討した。危険性アプローチとは、重加算税の賦課対象となる行為を過少申告等の発生を高める行為と解し、その行為に内在する危険性という観点から、隠蔽仮装行為の類型化を試みるアプローチである。

第2節では、2段階アプローチについて検討した。2段階アプローチは、過少申告の意図と特段の行動を別個に考え、それぞれが認められるかを判断し、隠蔽仮装行為が存在するかを判断するアプローチである。

第3節では、3段階アプローチについて検討した。3段階アプローチとは、過少申告の意図と特段の行動を別個に考え、それに加えて、過少申告の結果が生じるかを認識できたかどうか、すなわち過少申告の結果の認識の可能性があるか否かで隠蔽仮装行為が認められるかを判断するアプローチである。

次章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈のあり方について検討する。その上で、自説を示し、その妥当性を論ずる。

第7章 積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の賦課要件の解釈

本章では、前章までの検討を踏まえ、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈のあり方を検討する。具体的には、まず前章で整理した各見解についての検討を行う。そして、重加算税の賦課要件の解釈のあり方について検討した上で、3段階アプローチの妥当性について論ずる。最後に、事例検討を行う。

第1節 各見解の検討

1. 危険性アプローチの検討

(1) 危険性アプローチの問題点の検討

危険性アプローチは、総合判断の過程が可視化されており、納税者の予測可能性を担保できるといった利点がある。一方で、各類型に当てはまらない場合に、どのように判断するかが明らかでないといった問題点がある。

3類型は典型例であり、それぞれ間にはある程度の幅があるものの、事案によってはどの類型に当てはまるか必ずしも明らかでないと考えられる。特に、②過少申告等につながる危険を一定程度有する行為と③明確な脱税の意図を有し、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない行為のどちらに当てはまるかは、判断の分かれるところであろう。この場合には、かえって納税者の予測可能性を害する可能性がある。

(2) 結論

以上のことから、危険性アプローチによると、3類型のどれに当てはまるかの判断ができない可能性がある。したがって、納税者の予測可能性を害するため妥当ではない。

2. 2段階アプローチの検討

(1) 2段階アプローチの問題点の検討

2段階アプローチは、過少申告の意図が特段の行動と別個に認定されることにより、特段の行動の客観性が担保されるといった利点がある。一方で、過少申告の意図を認定する際に、どのような事実を重視し、どのように判断するのが明らかでないといった問題点がある。

重加算税の趣旨は、特別に重い負担を課し、申告納税制度の信用を維持し、その基礎を擁護するところにある。したがって、課税庁の安易な腰だめの賦課を認めてしまうと、その趣旨を没却するおそれがあることから、重加算税を賦課する際には厳正かつ適正な判断が求められる。

しかし、2段階アプローチでは、過少申告の意図を総合判断する際の判断基準が明らかでないため、納税者の主観的状況が無限定に取り込まれるおそれがある。すなわち、税法の遵守意識や、納税者の人格までもが総合判断の射程に入り得ると考えられる。

(2) 結論

以上のことから、2段階アプローチによると、過少申告の意図を総合判断する際の判断基準が明らかでない。したがって、重加算税の趣旨を没却する恐れがあるから、妥当ではない。

第2節 賦課要件の解釈

前節では、危険性アプローチと2段階アプローチについて検討したが、どちらのアプローチも妥当ではないことを明らかにした。本節では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈のあり方について検討する。

1. 重加算税の賦課要件の解釈のあり方

(1) 国税通則法 68 条 1 項の解釈

国税通則法 68 条 1 項は、過少申告加算税(同法 65 条)の賦課要件が満たされる場合に、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に重加算税を課すと定めている。この規定から、「隠蔽し、又は仮装し」と、「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」が、重加算税の賦課要件であると解される。しかし、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に右規定の賦課要件を充足するか否かは、判断が分かれるところである。

積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合はどのようなものであるかについては、第5章第1節で確認したが、その申告行為は複雑かつ様々な態様である。また、他の不正行為(所得の秘匿や、帳簿の不提示等)と合わさって行われることがある。そして、これらの行為がどのように行われた場合に、隠蔽仮装行為に当たるといえるかは一律ではないと考えられる。

したがって、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に隠蔽仮装行為が認められるか否かについては、国税通則法 68 条の文言にのみ拘泥すべきでなく、同条の立法趣旨を考慮し、それらの行為の事実関係を総合して判断すべきである。

(2) 主観的要素を重視すべきであること

我が国の多くの国税は、申告納税方式を採用しているため、納税者が高い納税意識を有することが求められる。そして、健全かつ適正な申告納税を行う高い納税意識を有する納税者に対して、税法の第一次的な法解釈権が与えられるべきである。

その上で、重加算税の賦課要件の判断においては、多数の納税者の租税確定手続が健全かつ適正に行われることが最も重要である。

重加算税の賦課要件を形式的に判断することによって、納税者の理解を得られないとすれば、納税者の高い納税意識を維持できないおそれがあり、かえって申告納税制度の円滑な運営を害するといえる。

したがって、隠蔽仮装行為の判断については納税者がその行為について認識可能であったかという主観的要素を重視すべきであると考えられる。具体的には、まず事実関係から行為について認識し得たかを判断し、それが認められない場合には、納税者が高い納税意識を有していることを前提として、他の納税者が当然に認識し得たかも考慮して判断すべきである。他の納税者が当然に認識し得た場合には、課税の公平性、担税力の見地からも重加算税が課されてもやむを得ないと考えられる。

(3) 恣意的な課税を排除する必要があること

重加算税は、納税者に対して高率な租税を課す行政上の措置であることから、その判断は慎重に行われることが必要であり、重加算税を腰だめの的に賦課することは、納税者の予測可能性及び法的安定性を害するため許されない。

また、租税法律主義の本質は恣意的な課税の防止にあるところからすると²⁹⁵、課税要件法の領域ばかりではなく、租税の賦課及び徴収手続といった租税手続法の領域においても法の支配を確立する必要がある。租税法律主義の内容の 1 つである手続保障の原則は、租税の賦課・徴収手続の適正な保障も確保されるべきであることを要請しており、納税者の権利保護の観点から重要な意義を有している²⁹⁶。

したがって、重加算税を賦課するかはその賦課要件を充足したか否かによって判断されるべきである。過少申告の税額と真正な税額との較差等の事実のみによって判断されるべ

²⁹⁵ 金子・前掲注(121)77－80 頁，北野・前掲注(198)78 頁，谷口勢津夫『税法基本講義 [第 7 版]』(弘文堂,2021 年)10－12 頁，増田英敏『リーガルマインド租税法[第 5 版]』(弘文堂，2019 年)24－28 頁参照。

²⁹⁶ 金子・前掲注(121)87－88 頁，北野・前掲注(198)77－80 頁，木山泰嗣『入門課税要件論』(中央経済社，2020 年)53－54 頁，谷口・前掲注(295)25－27 頁，増田・前掲注(295)32 頁参照。

きではないことは明らかである。

また、上記(1)で事実関係を総合して判断すべきであると述べたが、恣意的な課税を排除するという観点から、どのようなアプローチをとるかを明らかにすることが必要であると考えられる。

2. 3段階アプローチの妥当性

以上のことから、積極的な隠蔽偽装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈のあり方として、①国税通則法 68 条 1 項の解釈、②主観的要素を重視すべきであること、③恣意的な課税を排除する必要があることの 3 点に鑑みる必要がある。

そうすると、積極的な隠蔽偽装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈として、3 段階アプローチが妥当する。何故ならば、3 段階アプローチは、主観的要素を重視することで、その判断に客観性を持たせているからである。また、事実関係を総合判断する過程を明らかにすることで、恣意的な課税を排除でき、納税者の予測可能性が確保できるからである。

以下では、3 段階アプローチの妥当性について検討する。

(1) 国税通則法 68 条 1 項の文理解釈との関係

3 段階アプローチは、事実関係総合判断説のうち考える 1 つの見解である。事実関係総合判断説は、重加算税の賦課要件の判断において文理に拘泥すべきでなく、行為の前後における事実関係を総合判断するものであるが、ここにいう文理に拘泥すべきでないとは、文理解釈を否定するものではなく、法定申告期限後等の不正行為について隠蔽又は偽装の推認事項としてとらえる従来の裁判例の考え方を一層深めようとするものである。

また、重加算税の趣旨はもって申告納税制度の信用を維持するところにあるから、国税通則法 68 条の文理を過度に厳格に解すると、この趣旨を没却することとなり、かえって不合理に結果を生じさせるおそれがある。

事実関係総合判断説はこの点、国税通則法 68 条の文理のみではなく、重加算税制度の趣旨に鑑み、合目的的解釈を試みているから、妥当であると考えられる。

(2) 3 段階アプローチにおける主観的要素

3 段階アプローチは、過少申告の意図と特段の行動を別個に考え、それに加えて、過少申告の結果の認識の可能性があるか否かで隠蔽偽装行為が認められるかを判断する。

このような重加算税の賦課要件を主観化することについては、次のような批判がある。岡

村は、「悪質だと総合判断される納税者は重加算税を課す……という、裁量による主観的な当罰性判断を先行させた重加算税賦課の新たな構造を認めるものと言える。」と述べており²⁹⁷、重加算税の要件を主観化すると過少申告加算税と重加算税とが当罰性の程度による区別となると批判される。

しかし、重加算税の賦課要件を主観化したとしても、直ちに過少申告加算税と重加算税が当罰性の程度によって区別されるとは言い難い。両者は、あくまでも客観的に認定できる過少申告の結果の認識の可能性の有無によって截然と区別することができる。したがって、この批判は問題とはならないと考えられる。

(3) 3段階アプローチにおける判断過程

3段階アプローチの判断過程は、①特段の行動が認められるか、②過少申告の結果の認識の可能性があるか否か、③①及び②から過少申告の意図が認められるか否か、という流れで行われる。

事実関係総合判断説の最たる問題点は、事実関係を総合判断する過程で、どのような事実を、どのような観点で、どのように総合するか、が明らかでないという点にあった。その点、3段階アプローチは判断過程が可視化されており、主観的状况という観点を重視し判断することが明らかであるため、この問題を解消することができる。

(4) 判断基準の客観性が保たれること

行政上の制裁である重加算税は、第三者機関ではなく行政庁自身が事実認定を行い、弁明等の手続も排除されていることから、判断基準がより外形的、客観的である隠蔽仮装行為のみがその対象とされていると解することができる。

このことから、重加算税の要件が刑事罰と比して客観的、限定的であるのは、その範囲を制限する趣旨であり、納税者の保護が重視されていると解されよう。したがって、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税においても、その判断基準は客観的でなければならないといえる。

3段階アプローチは、2段階アプローチと同様に、特段の行動と過少申告の意図を切り分けて判断する考え方である。これによって、客観性が保たれることは第6章第2節で確認したとおりであるが、3段階アプローチはこれに加え、過少申告の結果の認識の可能性があ

²⁹⁷ 岡村・前掲注(32)109-110頁。

るか否かを要求するものである。過少申告の意図を推認するために特段の行動と、過少申告の結果の認識の可能性を求めることによって、より客観性を持たせることができるといえよう。

そして、このように判断基準に客観性を持たせることによって、恣意的な課税を排除することが可能になるといえる。

3. 結論

以上のとおり、事実関係総合判断説の問題点は、3段階アプローチによれば解消される。したがって、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈としては、3段階アプローチが妥当である。

3段階アプローチは、①特段の行動が認められるか、②過少申告の結果の認識の可能性があるか否か、③過少申告の意図が認められるか否か、という流れによって、隠蔽仮装行為が認められるかを判断する。

事実関係総合判断説の最たる問題点は、事実関係を総合判断をする過程で、どのような事実を、どのような観点で、どのように総合するか、が明らかでないという点にあった。その点、3段階アプローチは判断過程が可視化されており、主観的状况という観点を重視し判断することが明らかであるため、この問題を解消することができる。

第3節 事例検証

本節では、これまでの検討を踏まえ、3段階アプローチによる判断基準に基づいて、事例に当てはめて検証する。

1. 検証方法

検証の方法は、次のように行う。

① 事案において、納税者の特段の行動に当たりうる行為が存在したか。具体的には、以下のうちのいずれかに該当する認定事実である。

- ・多額の所得があったのにも関わらず、これを0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
- ・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資資料をあえて散逸していた場合
- ・税務調査に対する非協力
- ・虚偽の答弁

・虚偽資料の提出

② 納税者において過少申告の結果の認識の可能性があるか否か。具体的には、納税者が所得の存在や申告すべきことを認識していたか否かである。

③ ①及び②から、過少申告の意図が認められるか否か。

2. 最判平成6年の検証

(1) 納税者の特段の行動に当たりうる行為が存在したか

本件では、Xの申告は真実の所得金額の3～4%にあたる分のみを申告していたに過ぎず、Xは少額の修正申告を繰り返していた。また、Xは税務調査にて、Yに対し内容虚偽の資料を提出し、Yの部下職員は、反面調査をすることなく、本件係争各年分の修正申告を慫慂したため、Xがその後にした修正申告に係る総所得金額が、いまだ真実の所得の一割程度に留まっていたから、特段の行動が存在したといえる。

(2) 納税者において過少申告の結果の認識の可能性があるか否か

Xは少額の修正申告を繰り返し、虚偽資料の提出をしていたことから、所得の存在や申告すべきことを認識していたといえる。したがって、過少申告の結果の認識の可能性があるといえる。

(3) 過少申告の意図が認められるか否か

本件においては、特段の行動及び過少申告の結果の認識の可能性があることから、Xの過少申告の意図が認められるといえる。

(4) 結論

したがって、X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といえるから、その意図に基づいたXの過少申告行為は重加算税の賦課要件を満たす。

3. 最判平成7年の検証

(1) 納税者の特段の行動に当たりうる行為が存在したか

本件では、税理士に対し、課税要件を満たす所得はない旨を答え、他の所得に関する資料を交付しながら、株式等の取引に関する資料を全く示さなかったという事実が認定されている。したがって、特段の行動が存在したといえる。

(2) 納税者において過少申告の結果の認識の可能性があるか否か

本件において、Xは顧問税理士や証券会社の担当者から注意を受けていたので、株式等の売買による所得があった場合の課税要件を十分に知っており、また株式の売買による所得

の額についても認識しているという事実が認定されている。したがって、所得の存在や申告すべきことを認識していたといえるから、過少申告の結果の認識の可能性があったといえる。

(3) 過少申告の意図が認められるか否か

本件においては、特段の行動及び過少申告の結果の認識の可能性が認められることから、Xの過少申告の意図が認められるといえる。

(4) 結論

したがって、X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といえるから、その意図に基づいたXの過少申告行為は重加算税の賦課要件を満たす。

第4節 小括

本章では、前章までの検討を踏まえ、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈のあり方を検討した。

第1節では、各見解の検討を行った。具体的には、まず危険性アプローチについて検討した。危険性アプローチによると、3類型のどれに当てはまるかの判断ができない可能性があり、納税者の予測可能性を阻害するため妥当ではないことを確認した。次に、2段階アプローチについて検討した。2段階アプローチによると、過少申告の意図を総合判断する際の判断基準が明らかでなく、重加算税の趣旨を没却する恐れがあるため妥当ではないことを確認した。

第2節では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈のあり方について検討した。具体的には、まず重加算税の賦課要件の解釈のあり方として、①国税通則法68条1項の解釈、②主観的要素を重視すべきであること、③国家による恣意的な課税を排除する必要があること、という3つを考慮する必要があることを確認した。その上で、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈として3段階アプローチが妥当であることを論じた。事実関係総合判断説の問題点は、3段階アプローチによる判断基準であれば解消される。したがって積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈としては、3段階アプローチが妥当であることを確認した。

第3節では、3段階アプローチに基づく事例検証を行った。まず、その検証方法を提示した。具体的には、①事案において、納税者の特段の行動に当たりうる行為が存在したか、②納税者において過少申告の結果の認識の可能性があるか否か、③①及び②から、過少申告の意図が認められるか否か、というものであった。これらの検証に基づいて、最判平成6年及

び最判平成7年について再度検証した。

以上の検証の結果としては、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈のあり方としては、3段階アプローチが妥当である。

3段階アプローチとは、過少申告の意図と特段の行動を別個に考え、それに加えて、過少申告の結果を生じるかを認識できたかどうか、すなわち過少申告の結果の認識の可能性があるか否かで判断するアプローチである。

3段階アプローチは、①特段の行動が認められるか、②過少申告の結果の認識の可能性があるか否か、③過少申告の意図が認められるか否か、という流れによって、隠蔽仮装行為が認められるかを判断する。

事実関係総合判断説の最たる問題点は、事実関係を総合判断する過程で、どのような事実を、どのような観点で、どのように総合するか、が明らかでないという点にあった。その点、3段階アプローチは判断過程が可視化されており、主観的状况という観点を重視し判断することが明らかであるため、この問題を解消することができる。

第8章 総括

本論文では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈について論じた。具体的には、国税通則法 68 条 1 項にいう隠蔽又は仮装の範囲を検討した。

第 1 章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に、重加算税の賦課要件の解釈が争われた最高裁判決を 2 つ取り上げた。そして、①両判決の射程がどこまで及ぶのかという点、②特段の行動が具体的に何を意味するのかという点、③積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に、事実関係をどのように総合判断するのかは依然として不明確のままという点という 3 点が問題として残されていることを指摘した。

第 2 章では、重加算税制度の概要を確認した。具体的には、重加算税の賦課要件、趣旨及び沿革を整理した上で、重加算税の性質を明らかにした。その上で、重加算税の賦課要件が充足されるための隠蔽又は仮装の意義については、重加算税の性質を考慮した上で判断すべきであることを確認した。

第 3 章では、隠蔽仮装行為について検討した。具体的には、隠蔽仮装行為の意義、重加算税賦課における故意の要否、隠蔽仮装行為と「偽りその他不正の行為」の関係、重加算税の納税義務の成立時期と隠蔽又は仮装について検討した。

第 4 章では、2 つの最高裁判決について整理した。具体的には、最判平成 6 年及び最判平成 7 年の内容を整理し、それぞれ何が問題となったかを明らかにした。その上で、特段の行動という要件は定着しているといえ、もはや事例判決という扱いは妥当ではないことを確認した。

第 5 章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない事例の整理を行った。まず、特段の行動が認められた事例の分析を行ったところ、①過少申告が複数年度にわたる場合、②税務調査において虚偽の説明をした場合、③相続財産の移転や秘匿をした場合、④故意による帳簿の操作をした場合、⑤財産の帰属が判明しにくい状況を利用した場合、⑥明らかに不合理な行動が認められる場合、という 6 つに分類できることを確認した。次に、特段の行動が認められなかった事例の分析を行ったところ、取り消された理由を、①所得の存在や申告すべきことを認識していたが、過少申告の意図が認められない場合、②過少申告の意図が認められるが、特段の行動が認められない場合、③所得の存在や申告すべきことを認識しておらず、過

少申告の意図も認められない場合、④税務署長が主張する事実が認められない場合、⑤過失等による過少申告であり特段の行動と認められない場合、の 5 つに分類できることを確認した。

第 6 章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の判断基準についての見解を整理し、検討した。重加算税の賦課対象となる行為を「過少申告等の発生の危険を高める行為」と解し、その行為に内在する危険性という観点から、隠蔽仮装行為の類型化を試みる見解を危険性アプローチ、過少申告の意図と特段の行動を別個に考え、それぞれが認められるかを判断し、隠蔽仮装行為が存在するかを判断する見解を 2 段階アプローチ、過少申告の意図と特段の行動を別個に考え、それに加えて所得の存在や申告すべきことの認識の可能性があるか否かで判断する見解を 3 段階アプローチとして、それぞれの意義、利点及び問題点を明らかにした。

第 7 章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈のあり方を検討した。具体的には、まず第 6 章で確認した危険性アプローチ及び 2 段階アプローチを検討した。危険性アプローチによると、3 種類のどれに当てはまるかの判断ができない可能性があり、納税者の予測可能性を阻害し、2 段階アプローチによると、過少申告の意図を総合判断する際の判断基準が明らかでなく、重加算税の趣旨を没却する恐れがあるため妥当ではないことを確認した。次に、重加算税の賦課要件の解釈のあり方として、①国税通則法 68 条 1 項の解釈、②主観的要素を重視すべきであること、③国家による恣意的な課税を排除する必要があること、という 3 つを考慮する必要があることを確認した。その上で、事実関係総合判断説の問題点は、3 段階アプローチであれば解消されることを確認した。

したがって、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈のあり方としては、3 段階アプローチが妥当である。

3 段階アプローチは、①特段の行動が認められるか、②過少申告の結果の認識の可能性があるか否か、③過少申告の意図が認められるか否か、という流れによって、隠蔽仮装行為が認められるかを判断するものである。

事実関係総合判断説の最たる問題点は、事実関係を総合判断する過程で、どのような事実を、どのような観点で、どのように総合するか、が明らかでないという点にあった。その点、3 段階アプローチは判断過程が可視化されており、主観的状況という観点を重視し判断することが明らかであるため、この問題を解消することができる。

おわりに

本論文では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈について論じた。具体的には、国税通則法 68 条 1 項にいう隠蔽又は仮装の範囲を検討した。

積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈については、これまで様々な議論がなされてきた。しかしながら、今日においてはあまり議論がされていないように思われる。この議論をする前提で様々な論点を検討する必要があり、複雑でわかりにくいことが原因であると思われる。

本論文では、事実関係総合判断説のうち、考えられうるアプローチを 3 つ挙げ、3 段階アプローチが妥当であることを論じた。今日の裁判例及び裁決例では、最判平成 7 年の考え方が用いられているが、具体的な判断基準が明確でなく、どのような場合に重加算税の賦課要件が満たされるのかが明らかでなかった。特に、事実関係を総合判断する際に、どのような事実をどのように判断するのかは、必ずしも十分な検討がされていなかった。

重加算税の賦課においては、隠蔽仮装行為が誰によって行われたか、すなわちその行為者の範囲についてもしばしば問題になることがある。

例えば、納税者が委任した税理士が隠蔽仮装行為をしたり、法人の従業員が隠蔽仮装行為をした場合には、納税者が隠蔽仮装行為を行っていないので、重加算税は賦課されない。しかし、その事実を納税者が認識していたか否かによって、納税者以外の第三者が隠蔽仮装行為をしたとしても、重加算税を賦課されるとされた裁判例がある。納税者が認識していたかという点について、本論文に関連すると思われる論点である。これらの点についても、今後の研究課題としたい。

参考文献等

[書籍]

- ・ 芦部信喜＝塩野宏＝新堂幸司＝竹内昭夫＝星野英一＝松尾浩也編『基本法学 8－紛争』（岩波書店，1983 年）
- ・ 阿南主税『所得税法体系』（ビジネス教育出版社，1969 年）
- ・ 鴻秀明『重加算税と税務調査』（税務経理協会，2012 年）
- ・ 小川英明＝松沢智＝今村隆編『新・裁判実務大系 第 18 巻 租税訴訟』（青林書院，2009 年）
- ・ 金子宏『租税法[第 24 版]』（弘文堂，2021 年）
- ・ 金子宏＝渡部吉隆＝新井隆一＝山田二郎＝広木重喜編『租税法講座－第 2 巻 租税実体法－』（帝国地方行政学会，1972 年）
- ・ 北野弘久編『判例研究 日本税法体系 1 税法の基本原則』（学陽書房，1978 年）
- ・ 北野弘久『税理士制度の研究[増補版]』（税務経理協会，1997 年）
- ・ 北野弘久『税法学原論[第 9 版]』（勁草書房，2022 年）
- ・ 木村弘之亮『租税過料法』（弘文堂，1991 年）
- ・ 木山泰嗣『入門課税要件論』（中央経済社，2020 年）
- ・ 木山泰嗣『国税通則法の読み方』（弘文堂，2022 年）
- ・ 清永敬次『税法[新装版第 5 刷]』（ミネルヴァ書房，2013 年）
- ・ 黒坂昭一『Q&A 国税通則法詳解』（清文社，2009 年）
- ・ 小早川光朗『行政法(上)』（弘文堂，1999 年）
- ・ 齋藤明＝廣瀬正志『租税刑事制裁の法理』（中央経済社，1997 年）
- ・ 酒井克彦『附帯税の理論と実務』（ぎょうせい，2010 年）
- ・ 酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論－要件事実と主張・立証責任を理解する－[第 5 版]』（財経詳報社，2021 年）
- ・ 酒井克彦『裁判例からみる加算税』（大蔵財務協会，2022 年）
- ・ 佐藤英明『脱税と制裁[増補版]』（弘文堂，2018 年）
- ・ 塩野宏『行政法[第 6 版]』（有斐閣，2015 年）
- ・ 品川芳宣『附帯税の事例研究[第 4 版]』（財経詳報社，2012 年）
- ・ 品川芳宣『国税通則法の理論と実務』（ぎょうせい，2017 年）
- ・ 志場喜徳郎＝荒井勇＝山下元利＝茂申俊編『国税通則法精解』（大蔵財務協会，2022 年）
- ・ 武田昌輔監修『DHC コンメンタール国税通則法』（第一法規，1982 年〔加除式〕）

- ・ 谷口勢津夫『税法基本講義[第7版]』(弘文堂,2021年)
- ・ 野一色直人『国税通則法の基本－その趣旨と実務上の留意点』(税務研究会, 2020年)
- ・ 藤田宙靖『行政法[第4版]』(青林書院, 2003年)
- ・ 増田英敏『リーガルマインド租税法[第5版]』(弘文堂, 2019年)
- ・ 松沢智『税理士の職務と責任[第3版]』(中央経済社, 1995年)
- ・ 松沢智『租税手続法』(中央経済社, 1997年)
- ・ 松沢智『租税処罰法』(有斐閣, 1999年)
- ・ 水野勝『租税法』(有斐閣, 1993年)
- ・ ハツ尾順一『事例からみる重加算税の研究[第7版]』(清文堂, 2022年)

[論文]

- ・ 赤壁隆司「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」
税大論叢 92号(2018年)139頁
- ・ 朝倉洋子「隠蔽・仮装の認定事例と実務～重加算税の取消裁決を中心に～」税経通信 64
巻7号(2009年)175頁
- ・ 安住修一「平成7年4月28日最高裁判決で示された『その意図を外部からも窺い得る特
段の行動』の意義(解釈)についての一考察－重加算税が賦課される隠ぺい、仮装の対象とな
るのは、具体的にいかなる行為を言うのか(過少申告行為そのものは隠ぺい、仮装の対象と
なるか)。－」税大ジャーナル 10号(2009年)93頁
- ・ 五十嵐義治「判批」行政関係判例解説平成7年(1995年)145頁
- ・ 池田眞一「判批」警察研究 49巻10号(1978年)46頁
- ・ 池田眞一「判批」警察研究 54巻12号(1983年)72頁
- ・ 池田英敏「判批」税理 38巻5号(1995年)31頁
- ・ 池本征男「加算税制度に関する若干の考察」税大論叢 14号(1981年)137頁
- ・ 池本征男「判例からみた重加算税の賦課要件－隠ぺい又は仮装の行為－」税経通信 38巻
12号(1983年)39頁
- ・ 石川浩三「判批」週刊税務通信 2869号(2005年)54頁
- ・ 石倉文雄「加算税制度の沿革と目的」日税研論集 13号(1990年)3頁
- ・ 板倉宏「判批」ジュリ 554号(1974年)118頁
- ・ 板倉宏「判批」別冊ジュリ 62号(1979年)430頁
- ・ 板倉宏「判批」別冊ジュリ 17号(1981年)238頁
- ・ 市川聡毅「重加算税の賦課要件『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-」税研 34 巻 1 号(2018 年)110 頁

・市川康明「仮装隠蔽行為の指摘とそれに基づく重加算税の回避」税経通信 66 巻 9 号(2011 年)86 頁

・伊藤隆雄「重加算税賦課争訟事案についての一考察 —所得税に係る裁決事例を素材として—」九州国際大学法学論集 28 巻 1・2 号合併号(2022 年)1 頁

・伊藤暢男「いわゆる『つまみ申告』が重加算税の賦課要件を満たすとした事例(棄却)」月刊税務事例 25 巻 5 号(1993 年)27 頁

・伊藤義一「判批」TKC 税研情報 16 巻 3 号(2007 年)34 頁

・岩崎政明「判批」ジュリ 1069 号(1995 年)153 頁

・岩武俊郎「判批」九州国際大学大学院法政論集 13 号(2011 年)43 頁

・岩崎政明「判批」ジュリ 1069 号(1995 年)153 頁

・岩崎政明「重加算税に係る賦課要件及び除斥期間」ジュリ 1464 号(2014 年)8 頁

・岩橋健定「判批」法協 114 巻 4 号(1997 年)106 頁

・上畠一高「判批」別冊ジュリ 178 号(2005 年)241 頁

・上畠一高「判批」別冊ジュリ 207 号(2011 年)224 頁

・碓井光明「重加算税賦課の構造」税理 22 巻 12 号(1979 年)2 頁

・占部裕典「重加算税の賦課要件の再検討—『納税者認識不要説』に対する批判」税法学 566 号(2011 年)113 頁

・占部裕典「重加算税の賦課要件の再検討—国税通則法 68 条 1 項・70 条 5 項, 法人税法 127 条 1 項 3 号・159 条の關係に着目して—」北野弘久先生追悼論集刊行委員会編『納税者権理論の課題』(勁草書房, 2012 年)395 頁

・海老原明「判批」訟月 42 巻 1 号(1996 年)227 頁

・大久保太郎「判解」最高裁判所判例解説刑事篇昭和 45 年度(1970 年)201 頁

・大久保太郎「判解」最高裁判所判例解説刑事篇昭和 48 年度(1973 年)269 頁

・大野重国「判批」税理 45 巻 2 号(2002 年)208 頁

・岡田俊明「無申告というだけで重加算税:全部取消し 名古屋国税不服審判所裁決を読む」月刊民商 54 巻 10 号(2012 年)28 頁

・岡村忠生「判批」税法学 534 号(1995 年)110 頁

・岡村忠生「判批」民商 113 巻 1 号(1995 年)96 頁

・奥谷健=田坂晶「重加算税の賦課要件に関する一考察(上)制裁的要素を踏まえた刑事法的アプローチから」月刊税務事例 42 巻 8 号(2010 年)31 頁

・奥谷健=田坂晶「重加算税の賦課要件に関する一考察(下)制裁的要素を踏まえた刑事法的

アプローチから」月刊税務事例 42 巻 8 号(2010 年)40 頁

- ・長田行雄「重加算税をめぐる若干の問題について」税法学 269 号(1973 年)15 頁
- ・落合秀行「無申告事案における重加算税の賦課要件」税大論叢 64 号(2010 年)209 頁
- ・加藤恒二「申告納税制度の下における制裁等―納税者のコンプライアンス向上の観点から―」税大論叢 44 号(2004 年)185 頁

- ・金井肇「判批」税研 106 号(2002 年)181 頁

・鎌倉友一「重加算税の賦課要件と租税遡脱犯の構成要件」名古屋商科大学論集 60 巻 1 号(2015 年)67 頁

- ・川神裕「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 6 年度(1994 年)586 頁

・川口克巳「ことさら過少型の重加算税賦課と推計課税」税経通信 51 巻 7 号(1996 年)164 頁

- ・岸田貞夫「判批」ジュリ 827 号(1984 年)93 頁

- ・北野弘久「加算税制度の再検討」税法学 249 号(1971 年)20 頁

- ・北野弘久「判批」別冊ジュリ 122 号(1993 年)226 頁

- ・北野弘久「判批」別冊ジュリ 150 号(1999 年)246 頁

- ・木梨節夫「判解」最高裁判所判例解説刑事篇昭和 42 年度(1967 年)319 頁

・木山泰嗣「手続法分野における租税法律主義の特色-最高裁判決にみる救済解釈等の手続法的解釈を中心に」税法学 585 号(2021 年)177 頁

- ・京藤哲久「判批」別冊ジュリ 178 号(2005 年)238 頁

・清原裕平「隠蔽・仮装の行為が法人か一個人かの判断ポイント」税理 63 巻 14 号(2020 年)38 頁

- ・吉良実「重加算税の賦課要件と遡脱犯の成立要件」税理 24 巻 1 号(1981 年)71 頁

- ・「月刊税務事例」編集部「判批」月刊税務事例 27 巻 10 号(1995 年)15 頁

・鴻秀明「『隠蔽・仮装の意図を当初から有していた』か否かの判断ポイント」税理 63 巻(2020 年)14 号 21 頁

・小島俊朗「積極的な不正行為がない場合の重加算税の賦課について―平成 6、7 年最判の再評価と裁決事例にみる現状―」摂南法学 51 号(2016 年)1 頁

・小関健三「過少申告の意図の存否の認定と重加算税の賦課要件」税務弘報 59 巻 13 号(2011 年)149 頁

・小関健三「重加算税の法人に賦課する場合の要証事実」税務弘報 68 巻 4 号(2020 年)161 頁

- ・小関健三「制裁としての重加算税について」税法学 589 号(2023 年)3 頁

- ・小貫芳信「判批」行政関係判例解説平成6年(1994年)110頁
- ・小貫芳信「附帯税をめぐる訴訟(1)」税理38巻14号(1995年)198頁
- ・近藤崇晴「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成7年度(1995年)471頁
- ・近藤崇晴「判批」ジュリ1073号(1996年)313頁
- ・酒井克彦「判批」税理51巻3号(2008年)119頁
- ・酒井克彦「重加算税の成立時期と法定申告期限後の隠ぺい・仮装(1)－虚偽答弁を中心として－」税理51巻1号(2008年)81頁
- ・酒井克彦「重加算税の成立時期と法定申告期限後の隠ぺい・仮装(2)－修正申告時の隠ぺい・仮装を中心として－」税理51巻2号(2008年)73頁
- ・酒井克彦「重加算税の賦課要件と非積極的不正行為－つまみ申告・殊更過少な申告・作為的無申告－」税理51巻10号(2008年)112頁
- ・酒井克彦「記帳義務等違反者に対する重加算税賦課問題」月刊税務事例42巻3号(2010年)1頁
- ・酒井克彦「重加算税賦課要件の再検討－添付書類作成行為と隠ぺい・仮装行為」月刊税務事例49巻2号(2017年)1頁
- ・酒井克彦「国税通則法68条にいう『課税標準又は税額等の基礎となるべき事実』の意義」月刊税務事例50巻4号(2018年)1頁
- ・酒井克彦「重加算税賦課要件にみる『外部からうかがい得る特段の行動』(上)税理士法1条と税理士による確定申告行為」月刊税務事例53巻9号(2021年)1頁
- ・酒井克彦「重加算税賦課要件にみる『外部からうかがい得る特段の行動』(下)税理士法1条と税理士による確定申告行為」月刊税務事例53巻10号(2021年)1頁
- ・酒井克彦「加算税制度の複雑化と抑止的效果・インセンティブ効果」月刊税務事例54巻7号(2022年)1頁
- ・堺沢良「判批」税経通信32巻11号(1977年)234頁
- ・作田隆史「重加算税の要件における『特段の行動』」税大ジャーナル29号(2018年)93頁
- ・佐藤孝一「判批」税経通信48巻13号(1993年)201頁
- ・佐藤孝一「判批」税経通信50巻3号(1995年)243頁
- ・佐藤孝一「隠蔽し又は仮装されていない事実と仮定増差所得」税経通信64巻7号(2009年)132頁
- ・佐藤孝一「隠蔽し又は仮装されていない事実と仮定増差所得」税経通信64巻7号(2009年)132頁
- ・佐藤孝一「肉用牛の取引の実質が控訴人(原告)会社と買主との直接取引と評するほかない

ことを、控訴人会社は未必的に認識していたから、故意に行ったものと認められ、国税通則法 68 条 1 項の仮装に当たるとした事例－未必的認識と重加算税の賦課要件の充足を中心として」月刊税務事例 55 巻 10 号(2023 年)10 頁

・佐藤英明「納税者以外の者による隠ぺい・仮装工作と重加算税」総合税制研究 4 号(1996 年)79 頁

・佐藤英明「判批」ジュリ 1086 号(1996 年)113 頁

・佐藤英明「いわゆる『つまみ申告』と重加算税--租税制裁における主観的要件重視の傾向について」総合税制研究 8 号(2000 年)72 頁

・澤井勝美「無記帳者の重加算税について」税大論叢 84 号(2016 年)219 頁

・塩津立人「重加算税の賦課」税務弘報 67 巻 7 号(2019 年)45 頁

・品川芳宣「判批」税研 20 巻 3 号(1988 年)85 頁

・品川芳宣「判批」TKC 税研情報 5 巻 6 号(1996 年)1 頁

・品川芳宣「重加算税賦課に求められる課税の明確性--日本税理士会連合会税制審議会答申をもとに」税理 43 巻 6 号(2000 年)2 頁

・品川芳宣「判批」TKC 税研情報 13 巻 7 号(2004 年)64 頁

・品川芳宣「ことさらに過少申告と重加算税の関係」小川英明＝松沢智＝今村隆編『新・裁判実務大系 第 18 巻 租税訴訟』(青林書院, 2009 年)250 頁

・品川芳宣「加算税をめぐる最近の重要判決の動向と国税通則法改正の影響について」租税研究 758 号(2012 年)38 頁

・品川芳宣「判批」TKC 税研情報 28 巻 4 号(2019 年)1 頁

・品川芳宣「判批」税研 218 号(2021 年)111 頁

・品川芳宣「判批」TKC 税研情報 30 巻 3 号(2021 年)26 頁

・渋谷雅弘「判批」租税法研究 24 号(1996 年)187 頁

・嶋崎健太郎「判批」別冊ジュリ 246 号(2019 年)268 頁

・白石健三「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和 33 年度(1958 年)97 頁

・進藤壮一郎「重加算税」定岡誠『行政関係訴訟の実務』(商事法務, 2015 年)182 頁

・鈴木茂夫「法人税重加算税賦課決定処分取消された裁決事例から、その対応を考察する [平成 26.2.21]」租税訴訟 11 号(2018 年)184 頁

・住田裕子「重加算税の賦課要件としての『隠ぺい・仮装』行為〔上〕－平成 6 年・平成 7 年の 2 つの最高裁判決を中心に－」商事法務 1419 号(1996 年)2 頁

・住田裕子「重加算税の賦課要件としての『隠ぺい・仮装』行為〔下〕－平成 6 年・平成 7 年の 2 つの最高裁判決を中心に－」商事法務 1420 号(1996 年)9 頁

- ・高橋美由紀「無申告事案に対する重加算税の賦課要件の射程[審判所平成 23.1.25 裁決]」
税務弘報 60 巻 8 号(2012 年)132 頁
- ・田口渉「錯誤による申告漏れと重加算税賦課との関係」税理 63 巻 14 号(2020 年)63 頁
- ・田口渉「重加算税 賦課決定処分の取消し」税務弘報 71 巻 3 号(2022 年)73 頁
- ・竹内進「判批」税 74 巻 3 号(2019 年)100 頁
- ・武田恒男「重加算税の賦課決定要件の接点(第 1 回)」税務 QA147 号(2014 年)6 頁
- ・武田恒男「重加算税の賦課決定要件の接点(第 2 回)」税務 QA148 号(2014 年)6 頁
- ・武田昌輔「判批」税経通信 34 巻 15 号(1979 年)256 頁
- ・武田昌輔「使用人等による不正行為と租税遁脱に関する若干の考察」税理 30 巻 5 号(1987 年)2 頁
- ・竹中淳一「相続財産の脱漏と重加算税の賦課要件としての隠蔽・仮装の該当性判断[国税不服審判所令和 3.3.23 裁決]」税務弘報 70 巻 6 号(2022 年)159 頁
- ・田中治「判批」税経通信 58 巻 6 号(2003 年)205 頁
- ・田中治「判批」TKC 税研情報 31 巻 3 号(2022 年)19 頁
- ・谷口勢津夫「重加算税における隠ぺい・仮装行為主体論」同『税法創造論』(清文社, 2022 年)940 頁[初出, 2017 年]
- ・垂井英夫「行政制裁としての重加算税: 最高裁平成 7.4.28 の意義」税理 56 巻 2 号(2013 年)25 頁
- ・近田正晴「判批」判タ臨増 913 号(1996 年)288 頁
- ・出村仁志「重加算税の『隠蔽』, 『仮装』に関する考察: 収支内訳書に関する最近の裁決事例を中心に」新潟経済論集 104 号(2018 年)41 頁
- ・寺西輝泰「租税制裁における故意」税理 19 巻 14 号(1976 年)58 頁
- ・中井稔「重加算税と偽りその他不正の行為との関係」税法学 564 号(2010 年)119 頁
- ・中川俊治「つまみ申告とことさらの過少申告(重加算税)の差異」税務弘報 47 巻 9 号(1999 年)105 頁
- ・永沢信義「判批」民商法雑誌 38 巻 5 号(1959 年)860 頁
- ・中里実「国税通則法 68 条 1 項の重加算税と, 過少申告加算税の関係(最判昭和 58.10.27)」
法学協会雑誌 104 巻 11 号(1987 年)1618 頁
- ・長島弘「つまみ申告への重加算税賦課を肯定した裁決例」月刊税務事例 53 巻 5 号(2021 年)22 頁
- ・長島弘「相続開始後の売買契約の合意解除と重加算税」月刊税務事例 55 巻 9 号(2023 年)17 頁

- ・錦織康高「重加算税に関する一考察」西村あさひ法律事務所 西村高等法務研究所編『西村利朗先生追悼論文集 グローバリゼーションの中の日本法』(商事法務, 2008 年)339 頁
- ・長谷川記央「重加算税における形式主義と客観主義の問題」租税訴訟 10 号(2017 年)281 頁
- ・葉玉匡美「判批」ジュリ増刊 2805 号(2016 年)196 頁
- ・林仲宣「判批」税 64 卷 10 号(2009 年)114 頁
- ・平野秀輔「重加算税の新たな体系と賦課要件をめぐる問題：重加算税賦課をめぐる税務当局の動向及び最近の判例・裁決」税理 59 卷 8 号(2016 年)42 頁
- ・広瀬正「逋脱犯の成立要件と重加算税の課税要件」税理 19 卷 14 号(1976 年)78 頁
- ・福原俊之「相続税・贈与税に係る重加算税賦課の一考察－ことさら過少等に対する賦課基準－」税大論叢 102 号(2021 年)247 頁
- ・福屋俊朗「加算税制度の意義と重加算税－法的論理と機能の相剋」税理 29 卷 3 号(1986 年)8 頁
- ・藤木英雄「判批」別冊ジュリ 28 号(1970 年)281 頁
- ・藤間大順「税理士と税務行政のこれまでとこれから：税理士制度のあり方に関する議論と税務行政のデジタル化に関する議論の対応を主眼として」神奈川法学 55 卷 4 号(2022 年)180 頁
- ・増田英敏「判批」TKC 税研情報 28 卷 6 号(2019 年)89 頁
- ・松尾浩也「判批」別冊ジュリ 17 号(1968 年)240 頁
- ・松尾浩也「判批」別冊ジュリ 120 号(1992 年)214 頁
- ・松沢智「ことさらに過少申告と重加算税－いわゆる『つまみ申告』と最近の裁判例をめぐって」税法学 534 号(1995 年)134 頁
- ・松澤正人「課税売上高の虚偽記載が重加算税の賦課要件である「隠ぺい又は仮装の行為」に該当するか否か[審判所平成 23.4.19 裁決]」税務弘報 60 卷 12 号(2012 年)159 頁
- ・三木義一「判批」判時 1546 号(1996 年)173 頁
- ・水野武夫「判批」民商 114 卷 3 号(1996 年)505 頁
- ・村井正「逋脱犯の成立要件と重加算税の賦課要件」税理 19 卷 14 号(1976 年)75 頁
- ・森山幸二「判批」訟月 41 卷 11 号(1995 年)2887 頁
- ・森照雄「判批」税理 65 卷 2 号(2022 年)168 頁
- ・森稔樹「判批」税務弘報 54 卷 14 号 (2006 年) 135 頁
- ・ハツ尾順一 「重加算税の法理と隠蔽・仮装の事実認定のあり方」税理 63 卷 14 号(2020 年)12 頁

- ・ハツ尾順一「判批」速報税理 40 巻 34 号 (2021 年)14 頁
- ・山口敬三郎「判批 (上)」税理 64 巻 10 号(2021 年)147 頁
- ・山口敬三郎「判批 (下)」税理 64 巻 11 号(2021 年)153 頁
- ・山口義夫「過少申告加算税適用の分水嶺(つまみ申告, ことさらの過少申告)」税経通信 64 巻 7 号(2009 年)140 頁
- ・山本直毅「重加算税の賦課要件の充足をめぐる問題 : 国税不服審判所平成 27 年 7 月 1 日裁決」税務弘報 65 巻 2 号(2017 年)157 頁
- ・山本守之「法人税における重加算税の賦課対象となる『不正の事実』」税理 43 巻 14 号(2000 年)76 頁
- ・弓削忠史「重加算税に対する遡脱犯の基本的な問題点--『法益論』等を中心に」月刊税務事例 43 巻 11 号(2011 年)45 頁
- ・吉田淳一「判批」警察学論集 26 巻 10 号(1973 年)186 頁
- ・吉田正毅「重加算税－事実の隠ぺい・仮装と税法上の評価誤り(上)」税理 59 巻 14 号(2016 年)134 頁
- ・吉田正毅「重加算税－事実の隠ぺい・仮装と税法上の評価誤り(下)」税理 59 巻 15 号(2016 年)136 頁
- ・吉田幸久「判批」行政関係判例解説平成 13 年(2001 年)136 頁
- ・横田雅志「判批」租税訴訟 14 号(2021 年)373 頁
- ・渡辺充「判批」旬刊速報税理 24 巻 13 号(2005 年)28 頁
- ・渡辺充「判批」税理 65 巻 14 号(2022 年)78 頁

[その他]

- ・税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明」(1961 年)1 頁
- ・税制調査会「国税通則法の制定に関する答申(税制調査会第二次答申)及びその説明」(1961)1 頁

[裁判例等]

<最高裁判所>

- ・最大判昭和 33 年 4 月 30 日民集 12 巻 6 号 938 頁
- ・最判昭和 33 年 8 月 28 日税資 26 号 815 頁
- ・最判昭和 36 年 5 月 2 日刑集 15 巻 5 号 745 頁

- ・ 最判昭和 36 年 7 月 6 日刑集 15 卷 7 号 154 頁
- ・ 最判昭和 38 年 7 月 19 日税資 40 号 432 頁
- ・ 最判昭和 39 年 3 月 13 日税資 42 号 332 頁
- ・ 最判昭和 39 年 11 月 27 日税資 43 号 737 頁
- ・ 最大判昭和 42 年 11 月 8 日刑集 21 卷 9 号 1197 頁
- ・ 最判昭和 44 年 4 月 1 日税資 58 号 313 頁
- ・ 最判昭和 44 年 7 月 3 日税資 58 号 783 頁
- ・ 最判昭和 45 年 9 月 11 日刑集 24 卷 10 号 1333 頁
- ・ 最判昭和 48 年 3 月 20 日刑集 27 卷 2 号 138 頁
- ・ 最判昭和 52 年 1 月 25 日訟月 23 卷 3 号 563 頁
- ・ 最判昭和 62 年 5 月 8 日集民 151 号 35 頁
- ・ 最判昭和 63 年 10 月 27 日税資 152 号 137 頁
- ・ 最判平成 6 年 11 月 22 日民集 48 卷 7 号 1379 頁
- ・ 最判平成 7 年 4 月 28 日民集 49 卷 4 号 1193 頁
- ・ 最判平成 18 年 4 月 20 日民集 60 卷 4 号 1611 頁
- ・ 最判平成 18 年 4 月 25 日民集 60 卷 4 号 1728 頁

<高等裁判所>

- ・ 福岡高判昭和 51 年 6 月 30 日行集 27 卷 6 号 975 頁
- ・ 大阪高判昭和 55 年 3 月 18 日税資 110 号 602 頁
- ・ 東京高判昭和 57 年 7 月 28 日税資 127 号 524 頁
- ・ 札幌高判昭和 63 年 4 月 25 日税資 164 号 253 頁
- ・ 大阪高判平成 3 年 4 月 24 日判タ 763 号 216 頁
- ・ 大阪高判平成 6 年 6 月 28 日民集 49 卷 4 号 1271 頁
- ・ 大阪高判平成 9 年 2 月 25 日税資 222 号 568 頁
- ・ 福岡高判平成 11 年 5 月 11 日税資 242 号 527 頁
- ・ 東京高判平成 11 年 8 月 30 日税資 244 号 432 頁
- ・ 東京高判平成 13 年 4 月 25 日訟月 48 卷 7 号 1812 頁
- ・ 大阪高判平成 13 年 7 月 26 日訟月 48 卷 10 号 2567 頁
- ・ 大阪高判平成 13 年 8 月 30 日税資 251 号順号 8965
- ・ 大阪高判平成 13 年 9 月 28 日税資 251 号順号 8986
- ・ 大阪高判平成 16 年 2 月 17 日税資 254 号順号 9557

- ・東京高判平成 16 年 7 月 21 日税資 254 号順号 9703
- ・東京高判平成 18 年 1 月 24 日税資 256 号順号 10276
- ・東京高判平成 21 年 4 月 23 日税資 259 号順号 11187
- ・名古屋高判平成 21 年 11 月 20 日税資 269 号順号 11320
- ・東京高判平成 22 年 1 月 27 日税資 260 号順号 11371
- ・福岡高判平成 22 年 12 月 28 日税資 260 号順号 11590
- ・大阪高判平成 24 年 2 月 24 日税資 262 号順号 11891
- ・東京高判平成 27 年 8 月 5 日税資 265 号順号 12707
- ・大阪高判平成 27 年 11 月 27 日税資 265 号順号 12762
- ・東京高判平成 30 年 11 月 15 日税資 268 号順号 13208
- ・大阪高判令和元年 6 月 28 日税資 269 号順号 13288

[地方裁判所]

- ・長野地判昭和 26 年 1 月 25 日税資 18 号 64 頁
- ・名古屋地判昭和 46 年 3 月 19 日訟月 18 卷 12 号 1900 頁
- ・大阪地判昭和 50 年 5 月 20 日税資 81 号 602 頁
- ・和歌山地判昭和 50 年 6 月 23 日税資 82 号 70 頁
- ・東京地判昭和 55 年 6 月 2 日税資 113 号 526 頁
- ・名古屋地判昭和 55 年 10 月 13 日税資 115 号 31 頁
- ・東京地判昭和 56 年 4 月 15 日税資 117 号 4 頁
- ・熊本地判昭和 57 年 12 月 15 日訟月 29 卷 6 号 1202 頁
- ・東京地判平成 2 年 10 月 5 日判時 1364 号 3 頁
- ・京都地判平成 4 年 3 月 23 日税資 188 号 829 頁
- ・神戸地判平成 5 年 3 月 29 日民集 49 卷 4 号 1261 頁
- ・仙台地判平成 5 年 8 月 10 日税資 198 号 482 頁
- ・那覇地判平成 10 年 2 月 18 日税資 230 号 604 頁
- ・東京地判平成 11 年 1 月 22 日税資 240 号 40 頁
- ・横浜地判平成 11 年 4 月 12 日税資 242 号 86 頁
- ・山口地判平成 11 年 4 月 27 日税資 242 号 436 頁
- ・長野地判平成 12 年 6 月 23 日税資 247 号 1338 頁
- ・大阪地判平成 12 年 7 月 27 日税資 248 号 523 頁
- ・宇都宮地判平成 12 年 8 月 30 日税資 248 号 586 頁

- ・東京地判平成 12 年 9 月 29 日訟月 47 卷 11 号 3466 頁
- ・名古屋地判平成 13 年 9 月 28 日税資 251 号順号 8986
- ・神戸地判平成 14 年 6 月 20 日税資 252 号順号 9142
- ・名古屋地判平成 15 年 2 月 14 日税資 253 号順号 9285
- ・東京地判平成 16 年 1 月 30 日税資 254 号順号 9542
- ・横浜地判平成 16 年 2 月 4 日税資 254 号順号 9548
- ・名古屋地判平成 17 年 7 月 28 日税資 255 号順号 10091
- ・岡山地判平成 18 年 3 月 23 日税資 256 号順号 10348
- ・東京地判平成 18 年 9 月 22 日税資 256 号順号 10512
- ・東京地判平成 18 年 10 月 19 日税資 256 号順号 10532
- ・東京地判平成 20 年 10 月 31 日税資 258 号順号 11068
- ・名古屋地判平成 20 年 10 月 30 日税資 268 号順号 11066
- ・横浜地判平成 21 年 8 月 26 日税資 259 号順号 11261
- ・岡山地判平成 21 年 10 月 27 日税資 259 号順号 11300
- ・福岡地判平成 22 年 5 月 27 日税資 260 号順号 11446
- ・大阪地判平成 23 年 3 月 24 日税資 261 号順号 11650
- ・岡山地判平成 23 年 10 月 25 日税資 261 号順号 11798
- ・大阪地判平成 23 年 12 月 16 日税資 261 号順号 11836
- ・水戸地判平成 24 年 2 月 16 日税資 262 号順号 11880
- ・東京地判平成 25 年 4 月 16 日税資 263 号順号 12200
- ・名古屋地判平成 25 年 11 月 14 日税資 263 号順号 12334
- ・神戸地判平成 26 年 1 月 17 日公刊物未登載(LEX/DB 25505506)
- ・大阪地判平成 27 年 2 月 24 日税資 265 号順号 12607
- ・大阪地判平成 27 年 3 月 13 日税資 265 号順号 12626
- ・大阪地判平成 28 年 2 月 26 日税資 266 号順号 12809
- ・東京地判平成 30 年 4 月 24 日税資 268 号順号 13147
- ・東京地判平成 30 年 4 月 26 日税資 268 号順号 13150
- ・東京地判平成 30 年 6 月 29 日税資 268 号順号 13162
- ・福岡地判平成 30 年 9 月 19 日税資 268 号順号 13187
- ・大阪地判平成 30 年 12 月 21 日税資 268 号順号 13222
- ・宇都宮地判令和元年 7 月 3 日税資 269 号順号 13289
- ・福岡地判令和元年 10 月 30 日税資 269 号順号 13334

- ・東京地判令和2年2月19日税資270号順号13382
- ・津地判令和2年10月1日税資270号順号13457
- ・東京地判令和2年10月9日税資270号順号13462

<裁決例>

- ・国税不服審判所裁決平成7年12月14日裁決事例集50号25頁
- ・国税不服審判所裁決平成11年10月28日公刊物未登載(LEX/DB26100043)
- ・国税不服審判所裁決平成11年3月19日裁決事例集57号50頁
- ・国税不服審判所裁決平成13年3月30日公刊物未登載(LEX/DB26100062)
- ・国税不服審判所裁決平成14年4月17日裁決事例集63号86頁
- ・国税不服審判所裁決平成17年4月20日公刊物未登載(LEX/DB26100085)
- ・国税不服審判所裁決平成17年6月13日裁決事例集69号46頁
- ・国税不服審判所裁決平成17年8月30日公刊物未登載(LEX/DB26100054)
- ・国税不服審判所裁決平成18年11月16日裁決事例集72号41頁
- ・国税不服審判所裁決平成20年12月12日公刊物未登載(LEX/DB26100046)
- ・国税不服審判所裁決平成20年12月18日裁決事例集76号42頁
- ・国税不服審判所裁決平成21年9月9日裁決事例集78号327頁
- ・国税不服審判所裁決平成23年1月25日裁決事例集82号41頁
- ・国税不服審判所裁決平成23年2月23日裁決事例集82号25頁
- ・国税不服審判所裁決平成23年5月11日裁決事例集83号465頁
- ・国税不服審判所裁決平成23年5月16日裁決事例集83号799頁
- ・国税不服審判所裁決平成23年6月3日裁決事例集83号410頁
- ・国税不服審判所裁決平成23年6月17日裁決事例集83号678頁
- ・国税不服審判所裁決平成23年6月23日裁決事例集83号727頁
- ・国税不服審判所裁決平成23年9月27日裁決事例集84号47頁
- ・国税不服審判所裁決平成23年12月1日裁決事例集85号66頁
- ・国税不服審判所裁決平成24年2月14日裁決事例集86号40頁
- ・国税不服審判所裁決平成24年2月22日裁決事例集86号58頁
- ・国税不服審判所裁決平成25年2月25日裁決事例集90号1頁
- ・国税不服審判所裁決平成25年7月12日裁決事例集92号39頁
- ・国税不服審判所裁決平成25年10月7日裁決事例集93号313頁
- ・国税不服審判所裁決平成26年4月17日裁決事例集95号22頁

- ・ 国税不服審判所裁決平成 27 年 7 月 1 日裁決事例集 100 号 15 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 27 年 10 月 1 日裁決事例集 101 号 1 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 27 年 10 月 2 日裁決事例集 101 号 68 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 27 年 10 月 30 日裁決事例集 101 号 24 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 28 年 3 月 30 日裁決事例集 102 号 12 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 28 年 4 月 19 日裁決事例集 103 号 26 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 28 年 5 月 13 日裁決事例集 103 号 43 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 28 年 5 月 20 日裁決事例集 103 号 57 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 28 年 7 月 4 日裁決事例集 104 号 16 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 29 年 8 月 23 日裁決事例集 108 号 54 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 28 年 9 月 30 日裁決事例集 104 号 1 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 30 年 1 月 11 日裁決事例集 110 号 24 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 30 年 2 月 6 日裁決事例集 110 号 48 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 30 年 3 月 29 日裁決事例集 110 号 82 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 30 年 5 月 31 日裁決事例集 111 号 15 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 30 年 9 月 27 日裁決事例集 112 号 15 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 31 年 4 月 23 日裁決事例集 115 号 48 頁
- ・ 国税不服審判所裁決令和元年 6 月 24 日裁決事例集 115 号 64 頁
- ・ 国税不服審判所裁決令和元年 11 月 19 日裁決事例集 117 号 3 頁
- ・ 国税不服審判所裁決令和元年 11 月 20 日裁決事例集 117 号 34 頁
- ・ 国税不服審判所裁決令和元年 12 月 18 日裁決事例集 117 号 51 頁
- ・ 国税不服審判所裁決令和 2 年 2 月 13 日裁決事例集 118 号 19 頁
- ・ 国税不服審判所裁決令和 2 年 2 月 19 日裁決事例集 118 号 3 頁
- ・ 国税不服審判所裁決令和 3 年 2 月 5 日裁決事例集 122 号 50 頁
- ・ 国税不服審判所裁決令和 3 年 3 月 1 日裁決事例集 122 号 68 頁
- ・ 国税不服審判所裁決令和 3 年 3 月 23 日裁決事例集 122 号 84 頁
- ・ 国税不服審判所裁決令和 3 年 6 月 25 日裁決事例集 123 号 38 頁
- ・ 国税不服審判所裁決令和 4 年 4 月 15 日裁決事例集 127 号 3 頁
- ・ 国税不服審判所裁決令和 4 年 5 月 10 日裁決事例集 127 号 15 頁
- ・ 国税不服審判所裁決令和 4 年 6 月 24 日裁決事例集 127 号 31 頁
- ・ 国税不服審判所裁決令和 4 年 7 月 1 日裁決事例集 128 号 3 頁