

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の 一考察

—重加算税と逋脱犯の比較を中心として—

廣島 元彦

論文の要約

(修士論文題目)

積極的な不正行為が認められない場合の重加算税の賦課についての一考察
—重加算税と遁脱犯の比較を中心として—

(要旨)

本稿は、副業・兼業の増加に伴い問題となっている無申告事案、特に「つまみ申告」を題材に、重加算税の賦課要件について考察したものです。

近年、政府による副業推進やシェアリングエコノミーの普及により、副業・兼業者が増加しています。しかし、その一方で無申告事案も増加しており、税務調査・査察調査の重点となっています。令和5年度税制改正では、高額な無申告事案に対し、無申告加算税が加重されるなど、厳格な対応が求められています。

重加算税は、納税者の申告納税制度への信頼を維持する上で重要な役割を果たしますが、賦課要件が曖昧であるとの指摘があります。特に、架空経費の計上や資料の隠匿といった積極的な不正行為を伴わない場合の適用範囲が問題となります。

本稿では、行政罰である重加算税と刑事罰である遁脱犯を比較検討することで、この問題に迫ります。遁脱犯の裁判例では、当初は積極的な行為が必要とされていましたが、後に遁脱の意図が認められる場合には、外形的な行為に拘らない実態基準が示されるようになりました。この変遷には、申告納税制度の発展と国民の意識変化が影響していると考えられます。

重加算税についても、悪質な納税義務違反を防止するという趣旨を踏まえ、積極的な不正行為がなくとも、過少申告の意図が外形的・客観的に立証可能な場合には、隠ぺい又は仮装を推認し、賦課できると解釈すべきです。

ただし、重加算税は行政制裁であるため、画一的・迅速な処理が必要であり、主観的な意図の立証には限界があります。平成7年判決が示した「過少に申告することを意図」とは「結果に対する故意」を指すものと解釈し、「特段の行動」は、隠ぺい又は仮装を推認するための外形的・客観的な要件と解釈することで、この点を克服できると考えられます。

令和5年改正による無申告加算税の加重措置は、金額による明確な線引きによって、増加する無申告事案に迅速な対応を可能にするものです。しかし、重加算税の意義を考慮すれば、金額基準のみに依存するのではなく、行為の悪質性に応じた判断が必要となります。

結論として、重加算税の賦課要件は、悪質な納税義務違反を防止するという趣旨と、行政制裁としての特性を考慮し、客観的な要件と主観的な意図の両面から判断されるべきです。本稿の研究成果が、重加算税の適切な運用に資することを期待します。

目次

はじめに	1
第1章 重加算税制度	4
第1節 重加算税制度	4
第2節 主な沿革	4
第1項 追徴税制度(昭和22年～昭和25年)	4
第2項 加算税額制度(昭和25年～昭和37年)	4
第3項 加算税制度(昭和37年～現在)	5
第3節 重加算税制度の意義及び賦課要件	5
第1項 重加算税制度の意義	5
第2項 重加算税制度の賦課要件	6
小括	7
第2章 積極的な行為が認められない事案の判例研究	8
第1節 平成6年判決	8
第1項 事案の概要	8
第2項 京都地裁平成4年3月23日判決(民集48巻7号1424頁)	8
第3項 大阪高裁平成5年4月27日判決(民集48巻7号1445頁)	9
第4項 最高裁平成6年11月22日第三小法廷判決(民集48巻7号1379頁)	10
第2節 平成7年判決	10
第1項 事案の概要	11
第2項 神戸地裁平成5年3月29日(民集49巻4号1261頁)	11
第3項 大阪高裁平成6年6月28日判決(民集49巻4号1271頁)	12
第4項 最高裁平成7年4月28日第二小法廷判決(民集49巻4号1193頁)	12
第3節 平成6年、平成7年判決についての評釈及び検討	13
第1項 平成6年判決に対する評釈	13
第2項 平成7年判決に対する評釈	14
第3項 両判決に対する評釈	16
小括	17
第3章 逋脱犯の概要及び事例研究	19
第1節 逋脱犯の概要	19
第1項 租税罰則法について	19
第2項 脱税犯について	19
第3項 租税危害犯について	20
第4項 逋脱犯と故意	20
第2節 逋脱犯における積極的な行為の認められない判例の変遷	20
第1項 積極的な行為を伴わない場合には要件を満たさないとする事例	20
第2項 詐欺その他不正の行為に脱税の意図が含まれるとする判例	22
第3節 判例の変遷について	25

第 1 項 時代の変化の影響を受けるもの	25
第 2 項 申告納税制度の発展	26
第 3 項 社会的に強い非難に値するものの变化	26
第 4 項 逋脱犯における判例の変遷と重加算税の関係	27
第 4 節 単純無申告ほ脱犯の制定	28
第 1 項 制度の概要	29
第 2 項 制度創設の背景	29
第 3 項 制定後の運用状況	31
小括	32
第 4 章 重加算税の賦課要件	33
第 1 節 重加算税と逋脱犯の比較検討	33
第 1 項 趣旨及び性質の違い	33
第 2 項 重加算税における故意	34
第 3 項 重加算税と「結果に対する故意」	35
第 4 項 昭和 62 年判決と平成 7 年判決の整合性	36
第 5 項 重加算税と逋脱犯の境界	36
第 2 節 重加算税の賦課要件	38
第 1 項 重加算税の賦課要件	38
第 2 項 立法論	39
第 3 項 理由附記・記帳義務の拡大	40
第 4 項 令和 5 年無申告加算税の加重措置	40
小括	41
結びに代えて	42
参考文献	44
【裁判例】	44
【書籍】	44
【論文等】	44

はじめに

2017 年に示された「働き方改革実行計画」において副業が取り上げられ、2018 年には厚生労働省から副業・兼業の規定を含む「モデル就業規則」の公開など、政府によって副業が推進されている状況にある¹。また、インターネット上のプラットフォームを介して行うシェアリングエコノミー等の新しい経済活動の登場によって、個人で副業や事業を行う環境が整い、副業・兼業を行う国民が増加している²。このような副業・兼業の増加という社会的変化の背景において、その一方で、申告及び納税を行わない無申告事案の増加が問題となっている。税務調査及び査察調査は無申告事案に重点を置いており、税務調査については、税務調査件数が平成 30 事務年度では 5,991 件であったものが、令和 4 事務年度では 16,551 件と約 2.7 倍、追徴税額では 191 億円から 733 億円と約 3.8 倍となっている(表 1)。

我が国の申告納税制度を担保する加算税制度では、この無申告事案に対応するため令和 5 年度税制改正において、社会通念に照らして申告義務を認識していなかったとは言い難い規模の高額な無申告について、納税額(増差税額)が 300 万円を超える部分のペナルティとして、無申告加算税の割合を 30%とする加重措置がとられた。その背景には、財務省による税制改正の解説によれば「高額な利益を得ているにもかかわらず無申告である場合や申告義務や納付すべき税額がありながら連年にわたって無申告を続けている場合でも、仮装・隠蔽の積極的な行為を伴わないため重加算税の対象とならない事例のように、税に対する公平感を大きく損なうような事例が生じています。」と説明されるように³、積極的な不正行為が伴わないことで重加算税を課することができない事例が原因となっている。無申告は自発的に適正な納税をしている納税者に強い不公平感をもたらすため、厳格な対応が必要である。加算税は単なる納税義務違反については過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税を課し、それらが隠ぺい又は仮装という悪質な行為を伴って行われた場合に重加算税を課することとしている。しかし、積極的な不正行為を伴わない場合の重加算税賦課は要件が曖昧といわれており、重加算税が賦課されたにもかかわらずその賦課処分が取消された事例も多い⁴。他方で、賦課要件が曖昧なままでは善良な納税者までも重加算税

¹ 首相官邸 HP「働き方改革実行計画」平成 29 年 3 月 28 日

<https://www.kantei.go.jp/jp/headline/pdf/20170328/01.pdf>(令和 5 年 12 月 22 日訪問)、厚生労働省 HP「モデル就業規則(令和 5 年 7 月版)」

<https://www.mhlw.go.jp/content/001018385.pdf>(令和 5 年 12 月 22 日訪問)。

² 非農林業従事者のうち副業がある者は 305 万人であり、5 年前に比べ 60 万人増加している。厚生労働省 HP「令和 4 年就業構造基本調査」

<https://www.stat.go.jp/data/shugyou/2022/pdf/kall.pdf>(令和 5 年 12 月 22 日訪問)。

³ 財務省 HP「令和 5 年度税制改正の解説」617 頁

https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2023/explanation/index.html(令和 5 年 12 月 22 日訪問)。

⁴ 令和 5 月 11 月末における TKC 提供の判例等データベースで、令和 1 年 5 月 1 日から令和 5 年 11 月 30 日の期間において、「特段の行動」をその判断基準に含める裁判・裁決は 26 件であり、内 9 件が重加算税の賦課処分が取消となっている。件数には重複する事件及び重加算税が争点ではないものを含まない。

の対象とされかねないという問題をも生じ得るため、納税者の申告納税制度への信頼を維持するとの観点でも重加算税の賦課要件の明確化が急務であると考ええる。

国税通則法 68 条《重加算税》1 項は、過少申告に代えて課される重加算税につき、「納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは重加算税を課する。」と定めている。賦課要件である隠蔽し、又は仮装し(以下、「隠ぺい又は仮装」という。)とは、架空名義や、資料の隠匿といった積極的な不正行為とされるが⁵、このような積極的な不正行為を伴わないものの一つとしてつまみ申告と呼ばれるものがある。つまみ申告とは、納税者が真実の所得金額とは異なることを知りながら、所得金額または収入の一部をつまみ出し、故意に所得金額を過少に記載した確定申告書を提出する行為をいう。つまみ申告が重加算税の要件を満たすのかについて、学説では消極説と積極説の対立があり、認定事実のもとでは要件を満たすとした最高裁平成 6 年 11 月 22 日第三小法廷判決(民集 48 卷 7 号 1379 頁)及び最高裁平成 7 年 4 月 28 日第二小法廷判決(民集 49 卷 4 号 1193 頁)。(以下、それぞれ「平成 6 年判決」、「平成 7 年判決」といい、両判決を合わせて「両判決」という。)があり、ここでも賛否が分かれている。

そこで、本稿では、積極的な不正行為を伴わない場合の重加算税の賦課が争われた両判決及び重加算税と近接する刑事判決の事例を研究したうえで、逋脱犯との比較を通して重加算税の賦課要件を明確にしていくことを目的とする。

本稿の構成は、第 1 章では、重加算税の賦課要件を明確にするにあたり、まず重加算税についての基礎たる条文構成、現在の規定に至る沿革、意義及び賦課要件等を概観し解決すべき課題を明らかにする。第 2 章では、本稿が主題とする積極的な不正行為を伴わない場合に重加算税賦課が認められた重要判例である平成 6 年判決、平成 7 年判決を素材に事例の検討を行い、現在の判例法理及び論者の主張を整理する。第 3 章では、重加算税と重複する部分が多いとされる逋脱犯における積極的な不正行為が行われなかった判例を素材に事例の検討を行い、その判例の変遷に着目して要因を導き出して重加算税の賦課要件への影響を考察する。第 4 章では各章によって得られた知見並びに重加算税と逋脱犯との比較を通じて重加算税の賦課要件の明確化を試みる。私見としては、積極的な不正行為が認められない場合であっても、過少申告を意図し、その意図を外形的・客観的に立証可能な場合には「隠ぺい又は仮装」を推認し、認められるとの点を指摘したい。

⁵ 荒井勇代表編『国税通則法精解〔第 17 版〕』827 頁(大蔵財務協会 2022)。

表 1

無申告事案における犯則事件と税務調査の推移

	平成 30 年	令和 1 年	令和 2 年	令和 3 年	令和 4 年
犯則事件 (告発件数)	6	5	2	4	4
税務調査 (実地調査件数)	5,991	5,475	8,980	11,893	16,551
税務調査 (追徴税額)億円	191	171	340	515	733

※筆者が作成⁶。

⁶ 全て国税庁「平成 30 年度査察の概要」、「平成 30 事務年度所得税及び消費税調査等の状況」、「平成 30 事務年度法人税等の調査実績の概要」、「平成 30 事務年度における相続税の調査等の状況」、「令和元年度年度査察の概要」、「令和元事務年度所得税及び消費税調査等の状況」、「令和元事務年度法人税等の調査実績の概要」、「令和元事務年度における相続税の調査等の状況」、「令和 2 年度年度査察の概要」、「令和 2 事務年度所得税及び消費税調査等の状況」、「令和 2 事務年度法人税等の調査実績の概要」、「令和 2 事務年度における相続税の調査等の状況」、「令和 3 年度年度査察の概要」、「令和 3 事務年度所得税及び消費税調査等の状況」、「令和 3 事務年度法人税等の調査実績の概要」、「令和 3 事務年度における相続税の調査等の状況」、「令和 4 年度年度査察の概要」、「令和 4 事務年度所得税及び消費税調査等の状況」、「令和 4 事務年度法人税等の調査実績の概要」、「令和 4 事務年度における相続税の調査等の状況」を基に集計。税務調査件数、追徴税額は、所得税・個人消費税・法人税・法人消費税・相続税の合計である。

第1章 重加算税制度

本章では、悪質な無申告事案に課されるべき重加算税について賦課要件を明らかにしていくため、まず重加算税制度について考察する。第1節では、重加算税制度の位置づけについて確認し、第2節では、我が国における重加算税制度の沿革を辿る。第3節では重加算税制度の意義及び賦課要件について、現行いかなる認識をされているのか確認し、課題を明らかにする。

第1節 重加算税制度

重加算税制度の前提となる加算税について、金子宏教授によれば「加算税は、納税者のコンプライアンスの水準を高めて、申告納税制度および徴収納付制度の定着と発展を図るため、申告義務および徴収納付義務が適正に履行されない場合に課される附帯税である。」とし、制度の目的については「申告義務および徴収納付義務の違反に対して特別の経済的負担を課すことによって、それらの義務の履行の確保を図り、ひいてはこれらの制度の定着を促進しようとしたのが、加算税の制度である」と説明される⁷。そして加算税の1つが重加算税である(国税通則法 68 条)。重加算税以外に過少申告加算税(同法 65 条)、無申告加算税(同法 66 条)、不納付加算税(同法 67 条)が定められているが、重加算税は、これらに該当する場合に加えて、納税者の隠ぺい又は仮装という行為によってなされた場合に、これらの加算税に代えて最も重い負担を課すものである。

現行では、隠ぺい又は仮装による事実に係る基礎税額の 35% (無申告加算税の課税要件に該当する場合には 40%。反復違反者には、さらにそれぞれ 10% 上乘せ)の割合で重加算税が課され、又は徴収される。

第2節 主な沿革⁸

第1項 追徴税制度(昭和 22 年～昭和 25 年)

加算税制度は、戦後、申告納税制度の採用にあたり、その担保的機能を果たすものとして「追徴税」の名称で創設された(昭和 22 年 4 月創設)。正当な申告がなかったこと又は申告が正当でなかったことに対する行政制裁として課した。正当税額又は不足税額に対する一定割合の税として課した(1 か月以内 5%、以後 1 か月ごとに 5%加重、最高 50%。ただし、翌年 25%の単一割合に改正)。

第2項 加算税額制度(昭和 25 年～昭和 37 年)

シャウプ勧告⁹による税制改正(昭和 25 年)において、加算税額の制度に改正された。そ

⁷ 金子宏『租税法〔第 24 版〕』904 頁(弘文堂 2021)。

⁸ 参考として武田昌輔編『DHC コメントール国税通則法』3625 頁(第一法規加除式)など。

⁹ 「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され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、納税額の一部たりとも欠けていた場合それが脱税を意図して詐欺によったときはその不足分を

の際、過少申告加算税額、無申告加算税額、軽加算税額及び源泉徴収加算税額とともに重加算税額が設けられ、各種の加算税税額制度が体系的に整備された。この重加算税額は、隠ぺいし又は仮装した事実に係る基礎税額の 50%相当額を本税に附加して課し、又は徴収された。なお、無申告加算税額あるいは源泉徴収加算税額は重加算税と併課された。

第 3 項 加算税制度(昭和 37 年～現在)

国税通則法が制定(昭和 37 年 4 月)された際、加算税制度として統一的な制度化が図られ、現行 4 種類の加算税制度となった。また重加算税と他の加算税とは併課されないこととし、他の加算税に代えて重加算税を課し、又は徴収することとし、その負担も隠ぺい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には 35%)の割合によることとされた¹⁰。昭和 62 年改正で、過少申告加算税、無申告加算税並びに重加算税の割合を各 5%引き上げた。平成 28 年改正で、過去 5 年以内に無申告加算税又は重加算税を課された者が、再び調査を受けて無申告又は隠ぺい又は仮装に基づく修正申告等を行った場合には、それぞれ 10%加重する措置が創設された。

第 3 節 重加算税制度の意義及び賦課要件

第 1 項 重加算税制度の意義

最高裁の示した判断によれば、重加算税制度の意義は「重加算税は、同法 65 条ないし 67 条に規定する各種の加算税を課すべき納税義務違反が課税要件事実を隠ぺいし、又は仮装する方法によって行われた場合に、行政機関の行政手続により違反者に課せられるもので、これによってかかる方法による納税義務違反の発生を防止し、もって徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の措置である。」であるとか¹¹、「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課することによって、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。」などとされている¹²。

すなわち重加算税は納税義務違反(過少申告、無申告、不納付)が課税要件事実を隠ぺい

支払う上に、不足分の 60%を支払わなければならない。この罰金はそれが事実上税の一部となるから税と同様な方法で徴収すべきである。」『シャープ使節団日本税制報告書(復元版)』271 頁(日本税理士連合会出版局 1979)。

¹⁰ 「隠ぺい又は仮装が認められる場合に通常の加算税よりも重い税率で重加算税を課すことは、そのような行為を防止するとともに負担の公平を維持するためにも適当であると考えられるが、現行 50%の税率は、高きに失して、かえって厳正な執行を困難にする面があるほか、実質的にみて刑罰的色彩があるとみられ、罰則との関係上二重処罰の疑いをもつ向きもあるので、課税率を 30%に引き下げるものとする。」公益社団法人日本租税研究協会 HP「昭和 36 年 7 月国税通則法の制定に関する答申(税制調査会第二次答申)及びその説明」https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/08/s_s3612_zeiseityosakaitosin.pdf(令和 5 年 12 月 22 日訪問)。

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

¹² 最高裁平成 7 年 4 月 28 日第二小法廷判決(民集 49 卷 4 号 1193 頁)。

又は仮装という不正行為によって行われた場合に課せられるものであるため、それぞれ過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税の延長線上にあるものといえよう。そして制度の目的は、悪質な納税義務違反の防止、申告納税制度の定着と発展及び適正な徴税の実現である。

第2項 重加算税制度の賦課要件

重加算税は、国税通則法 68 条に定められており、1 項は過少申告加算税に代えて課される重加算税につき、過少申告加算税の要件を満たした上で、次のように定めている。

国税通則法 68 条《重加算税》1 項

納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に 100 分の 35 の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する。

要件を大別すると、以下の 2 点が挙げられる。

- ①納税者が課税標準等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、又は仮装すること。
- ②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すること。

①の要件については、いかなる事実が隠ぺい又は仮装に該当するかは法令において明らかにされておらず、一般的意義を明らかにしている裁判例によれば「『事実を隠ぺいする』とは、課税標準等又は税額の計算の基礎となる事実について、これを隠ぺいしあるいは故意に脱漏することをいい、また『事実を仮装する』とは、所得財産あるいは取引上の名義等に関し、あたかも、それが真実であるかのように装う等、故意に事実を歪曲することという」と解されており¹³、具体例としては「事実の隠ぺい」については、二重帳簿の作成、売上除外、架空仕入若しくは架空経費の計上、たな卸資産の一部除外等によるもの、「事実の仮装」については、取引上の他人名義の使用、虚偽答弁等が典型例として挙げられている。

②の要件については、①に基づく申告がなされることを要件としており、「基づく」という表現が含まれるため、二つの行為は別々である必要があると解されている¹⁴。そうした中、つまみ申告は正しく帳簿がつけられている状況において、申告書にのみ真実と異なる金額を記載する行為であり、帳簿上の不正行為はない。一部の収入しか申告しなかったという点を除いて何が隠ぺい又は仮装にあたるのか判然とせず、申告書への過少な記載及

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

¹⁴ 「行為とは、人の外部的態度をいい、これを内容的に詳述すれば、意思による支配の可能な、何らかの社会的意味をもつ運動または静止をいう。」木村弘之亮「重加算税」日税研論集 13 号 72 頁(1990)。

び申告は過少申告行為そのものであり、申告行為とは別の「隠ぺい又は仮装」があるとは認められないとして学説・判例上争いがある。詳細については第 2 章において検討する。

小括

重加算税制度につき以上の検討をまとめると、重加算税制度とは「隠ぺい又は仮装」という不正行為を伴う納税義務違反に対して行われる行政制裁であり、悪質な納税義務違反の発生を防止し、申告納税制度の定着と発展及び適正な徴税の実を挙げることを目的とする制度である。重加算税制度の税率については、かつては 50%から 30%へ一旦下げたものの、最近では、引上げの傾向にある。

また、重加算税の賦課要件については、「隠ぺい又は仮装」と申告書の提出とは、別々の行為であると考えられているため、帳簿は正しく記載されているが申告書に事実と異なる金額を記載し提出するつまみ申告については、重加算税の賦課が認められるかどうかにつき争いがある。

つまみ申告の事例は積極的な不正行為が行われないと考え得るため、重加算税の賦課要件を明確にするうえで最も参考になると考えられる。そこで、次章では、つまみ申告の事例において重加算税の賦課を認めた重要判例である平成 6 年判決及び平成 7 年判決の事例研究を行い、現在の判例法理及び論者の主張を整理する。

第2章 積極的な行為が認められない事案の判例研究

本章では、積極的な行為が認められなかった事案について重加算税の賦課を認めた重要判例である平成6年判決及び平成7年判決について、裁判所が示した規範及び判断過程を研究し、現在の判例法理及び論者の主張を検討し賦課要件明確化の手掛かりとすることを目的とする。

第1節 平成6年判決

第1項 事案の概要

個人でサラリーマン金融業を営んでいたAは、正確な所得金額を把握しながら、3年間にわたりそれぞれ法定申告期限内に確定申告(白色申告)をしたが、これらの確定申告は、真実の所得金額の3、4%にすぎない過少の所得金額を記載した申告書を提出した事例。

第2項 京都地裁平成4年3月23日判決(民集48巻7号1424頁)

(1) 要件の確認

「重加算税の賦課要件は、過少申告加算税の賦課要件の他に、右の加重事由としての特別の事由があることが必要である（最高裁昭和58年10月27日第一小法廷判決(民集37巻8号1196頁)）。」

(2) 事実の認定

「納税者は、本件係争各年分の確定申告において、総所得金額の基礎となる営業所得金額を、故意に、順次、前年の過少申告額を基準にして、若干の率の増額をするという方法で計画的に計算して過少に記載した確定申告書を提出した。納税者による本件係争各年分の総所得金額に関する最終修正申告(昭和53年分及び同54年分は第3次修正申告、同55年分は第4次修正申告)と他の納税申告相互間の較差は、次のとおりである。」※7億円～16億円近い差がある。

「納税者は、昭和56年7月7日付け修正申告にかかる被告部下職員の税務調査において、同人から申告の基になる帳簿書類の提出を求められた。それにもかかわらず、昭和54年分及び同55年分の13店舗の経費明細書、同55年分の利息収入明細書のみを提出した。この他にも会計帳簿類があるのに、これを秘匿して提出しなかった。しかも、右利息収入明細書は、過少に記載されていた。(中略)各事実によると、納税者は、計画的な意図の下に、総所得金額を過少にした本件各確定申告を行なったものであって、その後の最終修正申告との較差は極めて大きい。確定申告後の調査において会計帳簿類の一部を秘匿して提出せず、提出した利息収入明細書は、その収入の一部を隠ぺいし過少に記載されていた。以上の事実が認められる。」(※は筆者加筆)

(3) 結論

「これらの事実及び弁論の全趣旨を併せ考えると、納税者は本件各確定申告書の提出前に会計帳簿書類等に工作を加える等して課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の一部を隠ぺいし、これに基づき過少な本件各確定申告書を提出した事実を推認することができる。他にこれを覆すに足る証拠がない。

したがって、納税者は、国税通則法 68 条 1 項所定の『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』本件各確定申告書を提出していたものというべきである。」

第 3 項 大阪高裁平成 5 年 4 月 27 日判決(民集 48 巻 7 号 1445 頁)

「重加算税は、納税者が隠ぺい、仮装という重大な不正手段を用いた場合に、これに特別に重い負担を課することによって隠ぺい、仮装したところに基づく過少申告等による納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度の信用又は源泉徴収制度を維持し、徴税の実を挙げる趣旨にでた行政上の秩序罰であり、故意に納税義務違反を犯した者に対する制裁ではない。

重加算税を課するためには、納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺい、仮装し、右行為に基づいて過少申告の結果が発生することが必要であり、事実としての隠ぺい、仮装行為と過少の納税申告書の提出行為とは別々であることが必要であるとともに、隠ぺい、仮装行為と過少申告行為が存在しているだけで重加算税の要件を充足するものではなく、右両者の間に因果関係が存在することが必要である。

国は、正しい総所得金額と申告者の申告額との間の比較が極めて大きく、『詐欺その他不正行為』に該当して処罰されるほど可罰的違法性の大きなものであれば、『ことさら過少申告』の行為として、隠ぺい、仮装行為に該当すると主張する。しかし、いわゆる『つまみ申告』の中でも、正しい総所得金額と申告者の申告額との較差がどの程度に大きい場合に可罰的違法性が大となるのかの基準は明らかではなく、また、重加算税賦課の主観的要件としては申告に際し、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は不要であり、申告書が錯誤等による書き誤りによって右較差が大きくなる場合もあり得るから、右較差のみによって『ことさらの過少申告』の行為に該当するということはできず、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判断して、その該当性を判断すべきである。

以上のように解さないと、過少申告加算税に加えて重加算税の制度を設けている趣旨が不明確になり、また、後者は、前者の額の基礎となるべき税額（申告不足税額等）に対し 35 パーセント（本件各係争年度当時は、30 パーセント）相当額という重い負担を課しているのであるから、その賦課要件も明確でなければならない。」

高裁は、重加算税の性質について、行政上の秩序罰であり故意による納税義務違反に対する制裁ではないとした上で、賦課要件につき、隠ぺい、仮装行為と申告書の提出行為は別々であることが必要であるとし、更に両者の間には因果関係を要するという基準を示した。また、正しい所得金額と申告額の較差がいかように大きければ重加算税を課することになるのか基準が明らかでなく、錯誤等による書き誤りによる場合もあり得るので、金額の較差のみによって「ことさらの過少申告」と判断することはできず、過少申告に至った事情を総合して判断すべきであると判示し、地裁判決を覆し納税者勝訴となった。

第4項 最高裁平成6年11月22日第三小法廷判決(民集48巻7号1379頁)

「原審の確定した前記事実関係によれば、納税者は、会計帳簿類や取引記録等により自らの事業規模を正確に把握していたものと認められるにもかかわらず、確定申告において、3年間にわたり最終申告に係る総所得金額の約3ないし4%にすぎない額（差額で約8億円ないし16億円少ない額）のみを申告したばかりでなく、その後2回ないし3回にわたる修正申告を経た後に初めて飛躍的に多額の最終申告をするに至っているのである。しかも、確定申告後の税務調査に際して、真実よりも少ない店舗数や過少の利息収入金額を記載した本件資料を税務署の担当職員に提出しているが、それによって昭和55年分の総所得金額を計算すると、最終修正申告に係る総所得金額の約17パーセントの額（差額で約14億円少ない額）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。その後右職員の懲慥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七ないし13パーセントにとどまる金額（差額で約7億7600万円ないし15億2000万円少ない額）のみを申告しているにすぎない。

右のとおり、納税者は、正確な所得金額を把握し得る会計帳簿類を作成していながら、3年間にわたり極めてわずかな所得金額のみを作為的に記載した申告書を提出し続け、しかも、その後の税務調査に際しても過少の店舗数等を記載した内容虚偽の資料を提出するなどの対応をして、真実の所得金額を隠ぺいする態度、行動をできる限り貫こうとしていたのであって、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、納税者は、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）。」最高裁は、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、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を主な理由として高裁判決を覆し、納税者敗訴となった。

第2節 平成7年判決

本節では、平成6年判決では触れられなかった重加算税制度の意義、賦課要件について規範が述べられており、現在における積極的な不正行為がない場合の重加算税の賦課において最も影響を与えている判例であるといえる平成7年判決を取り上げる。

第1項 事案の概要

納税者は、株式等の売買によって得た利益が課税所得であるのに、所得税の確定申告に際し、これを雑所得として計上しなかった¹⁵。しかし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積極的な不正行為は認められなかった事例。

第2項 神戸地裁平成5年3月29日(民集49巻4号1261頁)

「所得税は、いわゆる申告納税方式による国税であり、納税義務の確定を第1次的には納税者の自主的な申告に委ねる原則をとっている。そして、納税者の自主的な申告に委ねた法の趣旨に反して、納税者が適正な申告をしない場合には、自主的な申告納税方式を維持するために、各種の加算税を課するものとしている（法65条、66条、68条）。

このうち、法68条に規定する重加算税は、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の違反が行われた場合に、その違反行為が、課税要件事実を隠ぺいし、又は仮装するという申告納税方式の趣旨を没却するような不正な手段を用いて行われた場合に、行政機関の行政手続によって、違反者に対して、各種の加算税におけるよりも重い一定比率を乗じて得られる金額の制裁を課することとしたもので、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、もって自主的な申告納税方式による徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の措置である。

したがって、法68条1項の隠ぺい行為等とは、納税者の取引状況などの所得を基礎づける事実を隠ぺい又は仮装するなど申告納税主義の趣旨を没却する行為をいうと解するのが相当である。

前記認定事実によれば、原告は、他人名義で株式等の取引や預貯金をしたりして所得を隠すような行為こそしていないものの、本件各年分の株式等の売買による所得を申告しなければならないことを熟知しているにもかかわらず、独自の考えから確定的な脱税の意思に基づいて、確定申告書作成のために自ら依頼した税理士に対しても課税要件を充足する株式等の売買による所得があったことを隠し、右税理士から所得に関する資料の提出を求められたのに対し、会社の所得及び原告の他の種類の所得についての資料を提出しながらも、株式等の取引に関する資料を提出せずに、その所得部分を脱漏させて、ことさら所得金額を過少にした内容が虚偽の申告書を右税理士に作成させたのである。したがって、原告の右行為は、その所得を基礎づける事実を隠し、その真相の追求を困難にするもので、所得税の徴収を納税者に委ねた趣旨を没却する行為といえることができるから、法68条1項にいう『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』する行為に当たり、この内容虚偽の確定申告書を提出することは、同

¹⁵ 昭和63年法律第109号による改正前の所得税法9条1項11号は、有価証券の譲渡による所得を原則非課税所得としていたが、「継続して有価証券を売買することによる所得として政令で定めるもの」を非課税所得から除外していた。そして、昭和60年分及び同61年分については1年間に50回以上かつ20万株以上(昭和62年政令第356号による改正前の所得税法施行令26条)、同62年分については1年間に30回以上かつ12万株以上(昭和63年政令第362号による改正前の所得税法施行令26条)の有価証券の売買による所得は、所得税の課税対象とされていた。

条項の『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』場合に該当すると解するのが相当である。」

第3項 大阪高裁平成6年6月28日判決(民集49巻4号1271頁)

地裁を支持。

第4項 最高裁平成7年4月28日第二小法廷判決(民集49巻4号1193頁)

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

これを本件について見ると、納税者は、昭和60年から62年までの三箇年にわたって、国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、これを国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、納税者は、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納税者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。」

第3節 平成6年、平成7年判決についての評釈及び検討

平成6年判決では重加算税についての意義や判断基準について触れられることなく、事実関係に基づき重加算税にあたるとされた。次の第1項では平成6年判決における申告書における虚偽記入(つまみ申告)が隠ぺい又は仮装にあたるかという議論を検討する。第2項では平成7年判決において重加算税についての規範が示されていると考えられるので、その点を中心に検討する。また両判決を通じた見解も存するため、第3項で整理し、両判決の共通見解を明らかにする。

第1項 平成6年判決に対する評釈

平成6年判決では、申告書における虚偽記入(つまみ申告)が隠ぺい仮装行為に当たるかということが議論の対象となった。消極説をとる碓井光明教授は、「国税通則法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。」とする¹⁶。また池田秀敏弁護士は、「『つまみ申告』行為そのものを隠ぺい仮装行為と考え、重加算税が適用されると考えてしまうと、本来過少申告加算税の適用がなされるべき範囲のほとんど全部が重加算税の適用範囲になりかねず、過少申告加算税の存在理由が見えなくなってしまう」ことに加え、無申告加算税とのバランスについて「全く無申告で放っておけば無申告加算税だけで済んだものが、少しは税金を納めようと思って『つまみ申告』をしたばっかりに、これが隠ぺい仮装行為に該当すると言われ、より税率の高い重加算税が賦課されるというのは不公平」と仰られており¹⁷、申告書への虚偽記入を重加算税とした場合に不公平が起こりうる可能性を指摘している。

一方積極説として品川芳宣教授は「不申告、つまみ申告等が隠ぺい又は仮装行為等に当たるか否かの認定に当たっては、国税通則法68条の文言にのみ拘泥すべきではなく、同条の立法趣旨、所得税法上の記帳義務制度等を考慮して、それらの行為の前後における事実関係を総合して『隠ぺい・仮装』行為であることを推認して判断されるべきであろう。」との事実関係総合判断説を唱えておられる(積極説①)¹⁸。

さらに積極的な説として、佐藤孝一氏は課税標準である総所得金額も「基礎となるべき事実」に含まれるのであるから、その事業所得金額を構成する収入金額又は必要経費を隠ぺいし又は仮装して申告書に虚偽の所得金額を記載する行為自体が隠ぺい・仮装行為にあたるとする意見を述べられる(積極説②)¹⁹。

また、当判決に反対する立場として、岡村忠生教授は「重加算税は、第三者性のない課税庁自身が賦課し、また、不利益処分には与えられるはずの事前手続きも排除されているの

¹⁶ 碓井光明「重加算税の構造」税理22巻12号2頁(1979)。

¹⁷ 池田秀敏「いわゆる『つまみ申告』と重加算税—最高裁平成6年11月22日判決」税理38巻5号31頁(1995)。

¹⁸ 品川芳宣『附帯税の事例研究〔第4版〕』381頁(財経詳報社2012)。

¹⁹ 佐藤孝一「ことさらに過少申告と重加算税」税経通信48巻13号201頁(1993)。

であるから、課税庁に実質的裁量を付与する形でその対象を拡大してゆくことには、強い疑問が残る。」とされる²⁰。

本判決の意義について、川神裕調査官は、「本判決の判断は、あくまでも本件事案に応じた事例判断であり、過少申告に関する外形的、客観的な諸事情を挙示した上、その状況の下に『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』ものであるから、重加算税の賦課要件を満たすとし、『殊更の過少申告』に当たらないとした原審の判断を誤りであるとしたものである。本判決の前提としたような諸事情の下で所得金額を殊更過少に記載した内容虚偽の確定申告を提出した場合を『殊更の過少申告』と表現するとすれば、本判決は、『殊更の過少申告』の場合には重加算税の賦課要件を満たすことによって、故意ある過少申告が直ちに重加算税の対象となるものでないことを明らかにしつつ、帳簿に不正操作を加えていない場合でも、その他の事情から『隠ぺい』に当たり得ることを認めた最高裁判例として重要な意義がある。(下線筆者)」とする²¹。

川神調査官が述べられたように、本判決はつまみ申告自体を重加算税の対象とするもの(積極説②)ではなく、積極的な行為が認められない場合であっても、総合的に事情を判断して、「隠ぺい」ととらえることを可能と判断したもの(積極説①)と考えられるため、消極説の池田弁護士が懸念している「過少申告加算税の適用がなされるべき範囲のほとんど全部が重加算税の適用範囲になりかねず」という懸念について、単なる書き間違いによる過少申告までその範囲に含めるものではない。しかし、平成6年判決は重加算税の意義や賦課要件といった規範について触れておらず、事例判決との印象を受ける。また、総合的に事情を判断するとした場合、どのような場合に重加算税が課されるのか納税者側からすると判然とせず、岡村教授が指摘されるように税務署によって恣意的に運用されるのではないかと不安が生じる。その点平成7年判決では、重加算税について一般的な規範が示された²²。

第2項 平成7年判決に対する評釈

平成7年判決は重加算税制度の意義について「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課することによって、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」とし、また賦課要件については、「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

²⁰ 岡村忠生「判批」民商法雑誌 113 巻 1 号 96 頁(1995)。

²¹ 川神裕「判批」『最高裁判所判例解説 民事篇平成6度』586 頁(法曹会 1994)。

²² その他評釈として、高裁について佐藤孝一「ことさらの過少申告と重加算税」税経通信 48 巻 13 号 201 頁(1993)。最高裁について岩崎政明「いわゆる「つまみ申告」と重加算税賦課決定処分」ジュリスト 1069 号 153 頁(1995)、池本征男「判例からみた重加算税の賦課要件」税経通信 38 巻 12 号 48 頁、佐藤孝一「判批」税経通信 50 巻 3 号 243 頁(1995)、山口敬三郎「『つまみ申告』と『重加算税の賦課要件』に関する一考察(上)(下)」税理 64 巻 10 号 147 頁、11 号 153 頁(2021)。

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」との規範を示した。「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」と述べていることから、申告書への虚偽記載のみでは重加算税の賦課要件を満たさないことが、明らかとされた(積極説②の否定)。さらに「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」と示され、積極的な行為は必要ではないことを明らかにした。さらに積極的な行為が認められない場合であっても、「当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動(以下、「特段の行動」という。))をし、それに基づく過少申告をした場合には重加算税の要件を満たすとした。近藤崇晴調査官は「特段の行動」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であると解されよう」と、平成6年判決との共通の理解があるものと評価し、「従前の判例・学説を踏まえながら、いたずらに厳格な解釈をして重加算税制度の趣旨を没却する結果となることを避け、他方、重加算税の賦課対象が不当に拡張されることを防止することを目的として、国税通則法68条1項の合目的的解釈を試みたものである」と評価した²³。

(1)重加算税の賦課要件における必要条件、十分条件

重加算税の賦課要件における必要条件、十分条件に触れる前に、筆者の必要条件、十分条件、必要十分条件についての捉え方を示したい。重加算税を賦課するにあたって、不可欠な要素を必要条件、存在すれば判断の一要素となりえるが、存在しない場合でも重加算税の賦課が可能となる要素を十分条件、必要条件と十分条件が一致するものを必要十分条件と捉えている。

そのうえで「特段の行動」について検討すると、近藤調査官が「もっとも『…ような場合には』という表現が用いられているところからすると、完結的に必要十分条件としての賦課要件を示したのではなく、本件を解決するのに必要な限度で十分条件のみを示したものと理解すべきであろう。」として、本判決は必要条件を示したのではなく、十分条件として示したものとされており、筆者も同様の理解をしている(表2)²⁴。

すなわち、重加算税の賦課要件における必要条件は、「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」であり、「架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為」及び「特段の行動」はこの必要条件を満たし得る十分条件に過ぎない。

(2)特段の行動の例

その意図を外部からもうかがい得る特段の行動の例として、近藤調査官は「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

²³ 近藤崇晴「判批」『最高裁判所判例解説 民事篇平成7度』471頁(法曹会1995)。

²⁴ 同様の見解として岡村・前掲注20、96頁。

に記載した申告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。」を挙げた²⁵。

(3)特段の行動の解釈

積極的な行為以外での重加算税賦課要件として示された「特段の行動」は、近藤調査官の例によれば、全く何もしなかった無申告、保存すべき資料が散逸している、税務調査における虚偽答弁など、それだけでは「隠ぺい又は仮装」とはいえない行動が挙げられている。ではこれらの行動に意図²⁶が加わった場合にはどうだろうか。虚偽答弁を例にとれば、所得があると理解していない、もしくは申告義務がないと誤認している納税者が「所得はない」「申告の必要はない」と答弁した場合と、所得があると理解している、もしくは申告義務があると理解しているうえで「所得はない」「申告の必要はない」と答弁した場合では、真実を理解した上で事実を偽る答弁をした後者こそが虚偽答弁であり悪質な納税義務違反といえそうである。

しかるに、「特段の行動」とは、それ単体では隠ぺい又は仮装といえない行動であるが、意図が伴った場合には隠ぺい又は仮装といえる行動であって、その意図について外部からもうかがい得る、言い換えれば客観的・外形的に把握可能なものと理解できる²⁷。

第3項 両判決に対する評釈

両判決について反対の立場をとられる三木義一教授は、「このような納税者をうっかり申告額を過少にしてしまった納税者と同一の課税処分だけですますことに抵抗があることはよく理解ができるが、しかし安易に申告の基礎となる隠ぺい行為を推認し、重加算税の賦課要件を曖昧化することも問題である。」と指摘される²⁸。

つまみ申告についての重加算税の賦課が、法文上妥当するか否かについては消極説・積極説に分かれ議論があるが、では消極説を採り重加算税を課さないとした場合にどのようなことが起こり得るか。例えば帳簿等を正しく揃えた状態で、申告書作成時に収入を少なく記載したり、税務調査で嘘をついても、過少申告加算税15%しか課されないのであれば、

²⁵ 近藤・前掲注23、471頁。

²⁶ 言い換えれば、わざと、あえて、意図的に、意識的に、計画的になど。知識の欠如や誤認などによる過失とは異なる。

²⁷ その他の評釈として、岡村忠生「株式等の譲渡益を故意に秘匿した確定申告書の提出と重加算税の賦課」税法学534号110頁(1995)、小貫芳信「課税訴訟研究・附帯税をめぐる訴訟(1)(2)―重加算税の賦課要件を中心として」税理38巻14号198頁、16号210頁(1995)、酒井克彦「税理士に対する納税者の虚偽答弁と重加算税の賦課―最高裁平成7.6.17第二小法廷判決を素材として」税務弘報54巻14号90頁(2006)、佐藤孝一「ことさらの過少申告と重加算税」税経通信50巻11号215頁(1995)、税法基本判例研究会「税法基本判例を再読する(第56回)重加算税の賦課要件[最高裁平成7.4.28判決]」税74巻11号130頁(2019)、水野武夫「脱税意思に基づく過少申告の記載と重加算税の賦課要件」民商法雑誌114巻3号121頁(1996)。

²⁸ 三木義一「いわゆる『つまみ申告』と重加算税の賦課要件」判例時報1546号172頁(1996)。

その過少申告や虚偽答弁によって得られる利益とリスクを天秤にかけ、積極的に過少申告や虚偽答弁をする納税者が現れてくることが想定される。そのような状況が納税者、ひいては国民にとって望ましい状況でないことはいうまでもない。その点について佐藤孝一氏も「不適正な申告によって得られる利益に対して予想されるリスクが相対的に小さいということから、認識ある巨額の過少申告及び税務調査における虚偽資料の提出ないし虚偽答弁等が安易になされることとなり、適正な税の賦課徴収が困難ならしめられ、申告納税制度の信用が著しく損なわれ、租税徴収権の適正な執行が侵害されることになることは、見易いことなのである。」と説明される²⁹。

しかし、三木教授が指摘されるように安易に申告の基礎となる隠ぺい行為を推認し、重加算税の賦課要件を曖昧化することも問題である。平成 7 年判決はその点を踏まえてか、積極的な行為がない場合でも重加算税の賦課要件を満たす一つの例示として、「特段の行動」を示したのではないかと考える。「特段の行動」を例示することによって、積極的な行為がない場合に書き間違いのようなものにまで重加算税を賦課することのないよう、制限をかける意味合いもあったのではないだろうか。しかしながら、現在においても積極的な不正行為が認められない事例については争いが多く、賦課決定処分が取消される事例も多発している。重加算税の賦課要件が曖昧となったことによる問題であると考えられるため明確化が必要である³⁰。

小括

両判決の研究をとおして、積極的な不正行為は必要条件ではなく十分条件にすぎないとの判断が示されたこと。また積極的な不正行為が認められない場合に重加算税の賦課要件を満たす例として「特段の行動」が挙げられたことがわかった。そして「特段の行動」とは「それ単体では隠ぺい又は仮装とはいえない行動であるが、意図を伴って行われた場合に隠ぺい又は仮装といえる行動であり、その意図については客観的・外形的に把握可能なもの」と理解した。しかし、積極的な不正行為を必要条件ではないとした点が賦課要件を曖昧化し、現在の争いや、多数の取消事例を生む結果となっていると考えられる。やはり賦課要件の明確化が必要であると考えられるため、次章では重加算税に近似する遁脱犯について研究を進め、明確化の手掛かりとしたい。

²⁹ 佐藤・前掲注 19、201 頁。

³⁰ その他両判決に対する評釈として、岩橋健定「判批」法学協会雑誌 114 巻 4 号 462 頁(1997)、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」と最近の最判例をめぐって(最判平成 6.11.22、7.4.28)」税法学 534 号 134 頁(1995)、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)(下)」旬刊商事法務 1419 号 2 頁 1420 号 9 頁(1996)。

表 2

必要条件「隠ぺい又は仮装」

十分条件 積極的な不正行為 (架空経費・二重帳簿等)	十分条件 過少申告を意図しその 意図を外部からもうかがい得る 特段の行動
---	--

※筆者が作成。

第3章 逋脱犯の概要及び事例研究

本章では、重加算税と近似する逋脱犯についてまず概要を確認し、その後積極的な不正行為がない場合の事例研究を行いたい。これは、重加算税と逋脱犯は行政制裁と刑事制裁で異なる制度ではあるものの、要件が近似しており、重複する部分も多いと言われていることから³¹、行政罰と刑事罰との違いはあるものの両者の比較検討することは有用であると考えたからである。そこで、本章では、逋脱犯においても重加算税同様に積極的な不正行為がない場合についての争いを取り上げて、その裁判例を検討することにより裁判所が示した判断が時代とともに変遷していることを明確にして、その変化の理由がどこにあるのかを考察することにより、行政罰である重加算税の賦課要件について次章以降での議論の基礎としたい。

第1節 逋脱犯の概要³²

当節では、まず逋脱犯の概要を確認する。

第1項 租税罰則法について

逋脱犯の規定が含まれる租税罰則法とはどんなものであるか、金子宏教授によれば「個々の租税の確定・徴収および納付に直接的に関連する犯罪を租税犯といい、それに対する刑罰を租税罰という。租税罰則法とは、租税犯と租税罰に関する法の体系である。租税犯は、国家の租税債権を直接侵害する脱税犯と、国家の租税確定権および徴収権の正常な行使を阻害する危険があるため可罰的であるとされる租税危害犯とに大別される。脱税犯は、さらに逋脱犯(狭義の脱税犯)・間接脱税犯・不納付犯および滞納処分免脱犯に分かれ、租税危害犯は、単純無申告犯、不徴収犯、検査拒否犯等に分かれる。現在では、租税犯には刑法総則の規定が一般的に適用されている。したがって、今日では、租税犯は一般犯罪と全く同じ取扱を受けている。」と説明されている³³。大枠である脱税犯と租税危害犯に分け、その内、当論文に関連するものに限定し、内容を確認する。

第2項 脱税犯について

(1) 逋脱犯(狭義の逋脱犯)

逋脱犯は、納税義務者または徴収納付義務者が偽りその他不正の行為により所得税を免れ、またはその還付を受けた場合に、懲役若しくは罰金を科すこととされている犯罪である(所税 238～243、法税 159～163、相税 68～71、消税 64～67)。

(2) 単純無申告脱税犯

平成 23 年度 6 月改正によって設けられた新しい類型の逋脱犯で、故意に確定申告書・修正申告書等を法定期限までに提出しないことにより租税を免れることを構成要件とする

³¹ 佐藤英明「いわゆる『つまみ申告』と重加算税—租税制裁における主観的要件重視の傾向について」総合税制研究 No.8 72 頁(2000)、北野弘久「加算税制度の再検討」税法学 249 号 22 頁(1971)。

³² 当節については金子・前掲注 7、1143 頁。に大きく依拠している。

³³ 金子・前掲注 7、1143 頁。

犯罪である。「偽りその他不正の行為」を伴わない点で、通常の逋脱犯と異なる(所税 238 ③、④、法税 159③、④等)。

第 3 項 租税危害犯について

(1) 虚偽申告犯

申告書に虚偽の記載をすることを構成要件とする犯罪である(消税 65 一、二、三、酒税 56①三、法税 162)。

(2) 単純無申告犯

正当な理由がなくて納税申告書をその提出期限までに提出しないことを構成要件とする犯罪である。無申告は、偽りその他不正の行為と結びついている場合は、逋脱犯として処罰され、また偽りその他不正の行為がなくても逋脱にあたる場合は申告書不提出逋脱犯として処罰されるが、そうでない場合は、単純な申告義務違反として処罰される(所税 241、法税 160、相税 69、地価税 40、消税 66、酒税 56①二、三等)。

第 4 項 逋脱犯と故意

刑法第 38 条《故意》は、「罪を犯す意思がない行為は、罰しない。ただし、法律に特別の規定がある場合は、この限りでない。」としており、罪を犯す意思がなければ罰されることはない。租税犯における故意について金子教授によれば、「刑法 38 条 1 項は、原則として故意犯のみを罰することとし、過失犯は『法律に特別の規定がある場合』に限って処罰の対象とすることとしている。『法律に特別の規定がある場合』というのは、過失犯をも罰する旨の明文の定めのある場合のほか、構成要件の規定の仕方から見て過失犯をも罰する趣旨であると認められる場合を含むと解すべきであり、その他の租税犯についても、脱税犯との刑罰の均衡を考えると、故意が必要であると解すべきであろう。」との見解を示し、刑法上求められている故意が、逋脱犯についても必要とされる。また、逋脱犯の構成要件については、「このように租税犯は、故意犯であるから、その成立のためには構成要件に該当する事実の認識が必要である。所得税や法人税の逋脱犯についていえば、所得の存在についての認識が必要であり、所得の存在について全然認識がない場合には、逋脱犯は成立しない。」とされる³⁴。

第 2 節 逋脱犯における積極的な行為の認められない判例の変遷

当節では、逋脱犯における積極的な不正行為の認められない事例についての争いについて、重要な最高裁判決を整理し、積極的な不正行為が必要とされていた時代から、逋脱の意図が認められれば積極的な不正行為は不要とする時代への判例の変遷について検討する。

第 1 項 積極的な行為を伴わない場合には要件を満たさないとする事例

当項で紹介する事例①②③は、いずれも積極的な行為が無ければ逋脱犯にあたらないとする判決である。

³⁴ 金子・前掲注 7、1143 頁。

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

納税者が所有していた建物について県に貸与し、賃貸料を受領していたが、その賃貸料について故意に確定申告書を提出しなかったことにより所得税を免れた事例。

最高裁は「旧所得税法（昭和 15 年法律第 24 号）第 88 条の規定も『詐欺其ノ他不正ノ行為ニ依リ所得税ヲ遁脱シタル者ハ』と云い用語は現行所得税法第 69 条第 1 項のそれと異らないのである。そして旧法の下においては所得の単純不申告は犯罪ではなかつたのである。而して現行法の下においても不申告そのものを犯罪とする明文規定はないのみならず不申告を犯罪とする趣旨は現行法上何処にも現われていないのである。現行法第 69 条第 1 項は詐欺その他不正の行為³⁵によつて所得税を免れた行為を処罰しているがそれは詐欺その他不正の手段が積極的に行われた場合に限るのである。それ故もし詐欺その他の不正行為を用いて所得を秘し無申告で所得税を免れた者はもとより右規定の適用を受けて処罰を免れないのであるが、詐欺その他不正行為を伴わないいわゆる単純不申告の場合にはこれを処罰することはできないのである。（下線筆者）」と判示している。

上記判決の通り、旧法において単純不申告が犯罪ではなかつたこと、更に現行法(当時の)において不申告そのものを犯罪とする明文規定が存在しないことを根拠として、詐欺その他不正の行為への処罰は、詐欺その他不正の行為の手段が積極的に行われた場合に限ると判示された³⁶。

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

製材業等を経営する納税者及びその従業員が、所得税を遁脱しようと企て、所得を秘匿して確定申告書を提出せず、所得税を遁脱したという事例。

最高裁は「所得税法 69 条 1 項によつて『詐偽その他不正の行為』により所得税を免れた行為が処罰されるのは、詐偽その他不正の手段が積極的に行われた場合に限るのであつて、たとえ所得税遁脱の意思によつてなされた場合においても、単に確定申告書を提出しなかつたという消極的な行為だけでは、右条項にいわゆる『詐偽その他不正の行為』にあたるものということとはできない（最高裁昭和 24 年 7 月 9 日第 2 小法廷判決刑集 3 巻 8 号 1213 頁参照）。（下線筆者）」と、事例①を引用しながら、下線部「たとえ所得税遁脱の意思によつてなされた場合においても」と付け加える形で判示した。当時、単純不申告犯制定後も単純不申告が詐欺その他不正の行為にあたらないという考え方が維持されるか否かを問題とする余地があつたが、当判決により、単純不申告犯制定後も積極的な行為がなければ、かつ遁脱の意思があつたとしても遁脱犯にはあたらないということが判示された。

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

食料品の製造販売を業とする納税者が、複数回にわたり、物品税課税標準額の申告をするに際し、申告書を提出せず、もつて不正の方法により物品税を遁脱した事例。

³⁵ 「偽りその他不正の行為」は従前「詐欺其の他不正の行為」という表現がされていたが同義である。

³⁶ 単純不申告を罰する規定がなかつたことについては、当判例後、昭和 25 年に所得税法・法人税法に「単純不申告罪」が制定された(昭和 25 年 4 月 1 日施行)。

最高裁は「原判決が、物品税法 18 条（昭和 24 年法律 286 号による改正前のもの）にいわゆる『詐欺其ノ他不正ノ行為』のうちには、物品税納税義務者が、同税を逋脱する目的で故意に法定の申告をしない場合をも包含する旨判示して(中略)各単純不申告による物品税逋脱罪の成立を是認したこと、及び論旨引用の昭和 24 年 7 月 9 日第二小法廷判例が所得税法（昭和 25 年 3 月法律第 71 号による改正前のもの）69 条 1 項によつて、『詐欺その他不正の行為』により所得税を免れた行為が処罰されるのは、詐欺その他不正の手段が積極的に行なわれた場合に限り、かかる行為を伴わないいわゆる単純不申告の場合にはこれを処罰することはできない旨判示したことは所論のとおりである。されば、原判決は、右第二小法廷の判例の趣旨に反する判断をしたもの」と判示し、事例②と同様、逋脱の意思により所得税を免れたというだけでは物品税逋脱罪は成立しないとした。板倉宏教授は「ここに、逋脱の意思によるものであっても単純不申告といった消極的な行為は、逋脱罪における『不正行為』にあたらない、という判例は確立されたといえるのである。」と評される³⁷。

第 2 項 詐欺その他不正の行為に脱税の意図が含まれるとする判例

前項の通り、逋脱の意図があつたとしても、積極的な不正行為がなければ逋脱犯には該当しない、という判例が確立していたが、事例④大法廷判決において、転換期を迎える。

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

猟銃製造販売を行とする納税者が、所轄税務官吏の検査に供すべき正規の帳簿に記載せず、別途手帳にメモしてこれを保管し、虚偽の申立・申告をし、かつ課税標準申告書を提出しない等の行為により物品税を逋脱するなどした事例。

最高裁は「詐偽その他不正の行為とは、逋脱の意図をもつて、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」という規範を示した上で、原判決へのあてはめでは「物品税を逋脱する目的で、ことさら、物品を製造場から移出してこれを販売した事実を全く正規の帳簿に記載しないで、その実態を不明にする消極的な不正行為も(中略)少くとも正規の帳簿を破棄した場合と少しも変りないのであるから、また右にいう詐偽その他の不正の行為に当る(下線筆者)」と判示した。これまでの判例が、逋脱の意図があつたとしても、積極的な行為がなければ逋脱犯にあたらないと判断してきたのに対し、本判決では、逋脱の意図があれば消極的な行為であっても逋脱犯にあたるとする判例変更とみられる判決を下した。以下当判決を検討する。

事例④の判示についての検討

当判示は「逋脱の目的で全く正規の帳簿に記載しないで、その実態を不明にする消極的な不正行為も少なくとも正規の帳簿を破棄した場合と少しも変りない」ことを理由に逋脱犯にあたるとしており、帳簿破棄や意図的な無記帳が不正行為であるとの指摘については

³⁷ 板倉宏「判批」判例タイムズ 19 卷 3 号 70 頁(1968)。

感覚的には理解できるが、これまでの積極的な行為が必要とする判決と矛盾するのではないかと疑問が生じないでもない。

当判示が前段で示した、偽り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うこと(以下、「偽計その他の工作」という。)」との規範について木梨節夫調査官は、「その積極的、消極的というのは、行為の外形からだけみた、たとえば作為、不作為の区別等を意味するのではなく、単に申告をしないということのほか、前述のようななんらかの偽計その他の工作が行われたか否かにより、積極的な手段があったといい、また消極的な行為にすぎなかったというものと解されるところとした。」と解説している³⁸。また板倉宏教授は「すなわち、これまでの小法廷判例によると、もっぱら行為が外形的に積極的か消極的かによって『不正行為』か否かが定まるかのようにみられたので、上告趣意のように、単に記載しないのは、消極的な行為であるから、これを『不正行為』にふくめるのは判例違反である、とする主張が出てくるわけである。そこで本大法廷判決は、遁脱の意図と、これに関連した手段の全体を実質的に評価して、その外形の積極、消極だけにとらわれることなく、遁脱の手段として、『税の賦課徴収を不能ならしめるなんらかの偽計その他の工作を行う』ことをいうとしたのである。」と述べておられる³⁹。つまり、本大法廷判決は「偽計その他の工作」が認められる場合には、「偽りその他不正の行為」にあたりと示し、その「偽計その他の工作」については行為の外形にとらわれず実質的に評価し、行為の外形が積極的か消極的かということは問題ではなくなるということである。

当判決が事例①②③の最高裁判決に対して変更ないし修正をしたものかという疑問に対して、判例変更ではないとして板倉教授は「それは、『原判決は、単に正規の帳簿への不記載という不作為をもって直ちに詐欺その他不正の行為にあたりとしたのではなく、被告人Sが…という意味で、右判例にいう積極的な不正手段に当たると判断した趣旨を解される。したがって、原判決は、当裁判所の判例と相反する判断をしたものとはいえず、所論判例違反の主張は理由がない。』とする判文からもあきらかなことであろう。」⁴⁰と評しておられる。つまり本判決は「偽りその他不正の行為」は遁脱の意図があったとしても積極的な行為がなくてはならないという従来説に対し、「偽計その他の工作」があればそれ自体が積極的な行為にあたるので、「偽りその他不正の行為」に該当するという展開をしていることになるわけだが、結局は遁脱の意図があれば行為が積極的か消極的かは問わない、という枠組みに変わったといえるであろう。そのことは事例④以降の最高裁判決でも認められる⁴¹。

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

納税者が所得を秘匿した上、会社臨時特別税の申告期限までに申告書を提出せず、税を

³⁸ 木梨節夫「旧物品税法第 18 条第 1 項第 2 号にいう『詐欺その他不正の行為』の意義」『最高裁判所判例解説 刑事編昭和 42 年度』319 頁(1967)。

³⁹ 板倉・前掲注 37、70 頁。

⁴⁰ 板倉・前掲注 37、70 頁。

⁴¹ その他評釈として、竹内進「『詐欺その他不正の行為』の意義」税 74 巻 3 号 100 頁(2019)、吉良実「偽りその他不正の行為」税経通信 34 巻 15 号 252 頁(1979)。

免れる等した事例。

最高裁は「所得を秘匿するため所得秘匿工作をしたうえ遁脱の意思で(中略)確定申告書を税務署長に提出しなかつた場合には、所得秘匿工作を伴う不申告の行為が(中略)『偽りその他不正の行為』に当たると解するのが相当であるから、所得秘匿工作を伴う不申告の行為があつたことを判示すれば足り、所得秘匿工作の具体的な日時、場所、方法などについては判示することを要しないものというべきである。」と判示した。この事例においても、所得秘匿工作という積極的な行為を前提とするものの、それが具体的にどんな行為であるか如何は問わず、遁脱の意思が重視されていることがわかる。佐藤英明教授はこの事例によって「無申告遁脱犯成立のための『所得秘匿工作』は、完全に構成要件の埒外に追いやられることになった。(下線筆者)」と評価しておられる⁴²。

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

麻雀店を営んでいた納税者が、収入の一部を除外して借名又は仮名の預金をする等の方法により所得を秘匿した上、申告書を提出せず、所得税をほ脱した事例。

最高裁は「麻雀店 3 店を経営する被告人が、ほ脱の意思の下に、店の売上金の一部をあらかじめ設けておいた仮名又は借名の預金口座に入れて保管し、事業所得などにつき確定申告をしなかったというものであるが、被告人は、営業状態を把握するため、各店長に店の売上げを正確に記載した帳簿を作成させており、これをことさら税務当局から隠匿したり、これとは別に虚偽の帳簿を作成したりするなどの工作を積極的に行った形跡は認められないというのである。しかしながら、このような場合であっても、税務当局が税務調査において右の帳簿の内容を確知できるという保障はないのであるから、仮名又は借名の預金口座に売上金の一部を入金保管することは、税務当局による所得の把握を困難にさせるものであることに変わりはなく、ほ脱の意思に出たものと認められる以上、所得秘匿工作に当たるものというべきであり、このような所得秘匿工作を伴う不申告の行為は、同法 238 条 1 項のほ脱罪を構成するものということができる。(下線筆者)」と判示した。行為の外形だけでは積極的な行為があつたとはいえない場合でも、遁脱の意思によって所得の把握を困難にするようななんらかの行動をとった場合には遁脱犯にあたるとの判示は、第 2 章平成 7 年判決における「特段の行動」に共通点を感じざるを得ない。

事例⑦最高裁昭和 48 年 3 月 20 日第三小法廷判決(刑集 27 巻 2 号 137 頁)

納税者が、受領した金員が、いわゆる簿外金から出資されたものであることを知りながら、これを記載しないまま内容虚偽の所得税確定申告書を提出し、所得税を免れた事例である。事例⑤⑥については所得秘匿工作が行われた上で、無申告であつた事例だが、当事例は過少申告についての事例であり、第 2 章の平成 6 年判決において引用されている⁴³。

⁴² 佐藤・前掲注 31、72 頁。

⁴³ 引用に反対する意見として岡村忠生教授は、「刑事罰に関する判決を、何の説明も加えることなく本判決で引用することは、特に、これまでの最高裁自身が、刑事罰と重加算税との併課に関し、両者の趣旨目的や性質の違いを強調してきたことや、そもそも、両者の要件の文言が全く異なることからみると、ずさんと言わざるを得ない。」と批判した。岡

最高裁は「真実の所得を隠蔽し、それが課税対象となることを回避するため、所得金額をことさら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(中略)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(中略)、右大法廷判決〔事例④〕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。〔括弧書きは筆者加筆〕」と判示した。ことさらに過少に記載した申告書の提出自体が、「詐欺その他の不正の行為」にあたることが明らかとされた⁴⁴。

以上、事例④以降の判例において、積極的な不正行為から遁脱の意思の重視へと変遷があるため、次節においてその理由を検討する。

第3節 判例の変遷について

前節において判例の変遷を確認したが、判決が積極的な不正行為から遁脱の意思を重視するようになってきた理由を検討する。

第1項 時代の変化の影響を受けるもの

事例④で判示された「偽りその他不正の行為」の新たな規範である「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うこと」について木梨節夫調査官は、「立法の趣旨、とくにいわゆる単純不申告罪、帳簿不記載等の構成要件および法定刑にもかんがみ、税の遁脱を目的とし、社会的に強い非難に値する反社会性ないしは悪性をもったもの、税務官吏の調査を困難ならしめるような効果をもったもの等が、『偽計その他の工作』と考えられる」と述べられており⁴⁵、この見解を目的と対象に区別したならば、目的とは立法の趣旨に沿うこと、単純不申告罪・帳簿不記載等の構成要件および法定刑とのバランスをとることであり、対象とは税の遁脱を目的とするもの、社会的に強い非難に値する反社会性ないしは悪性をもったもの、税務官吏の調査を困難ならしめるような効果をもったもの等である。この要素において時代の変化の影響を受ける可能性があると考えられるのは「社会的に強い非難に値する反社会性ないし悪性をもったもの(以下、「社会的に強い非難に値するもの」という。)」

村・前掲注 20、96 頁。一方住田裕子検事は「刑事判例であるにもかかわらず、このように民事判例上に参照判例として掲げたことに、最高裁の考え方がうかがえる。判例法理は、重加算税に過少申告の故意は要件としては不要であるとしつつも、実質は、ほ脱犯(=故意犯)の故意の考え方が同様である、ないしは参考とし得るとするものではないだろうか。」との理解を示した。住田・前掲注 30、2 頁。また近藤崇晴調査官は、「重加算税と刑罰とは趣旨、性質を異にするのであるから、両者の適用対象が当然に一致するものではないが、一方は、『隠ぺい、仮装』、他方は『詐欺(偽り)その他不正の行為』という類似した要件を規定しているのであるから、実際問題として、多くの場合に両者は一致することになる。前記のように〔判例④〕がこの判例を引用するのは、その趣旨であると思われる。

〔括弧書きは筆者加筆〕」と評される。近藤・前掲注 23、471 頁。

⁴⁴ その他評釈として、武田昌輔「偽りその他不正の行為」税経通信 34 巻 15 号 256 頁(1979)、大久保太郎「判批」最高裁判所判例解説 刑事篇 昭和 48 年度 269 頁、板倉宏「所得金額の過少記載をほ脱犯とした事例」ジュリスト 565 号 148 頁(1974)。

⁴⁵ 木梨・前掲注 38、319 頁。

である。そこで「社会的に強い非難に値するもの」が変化する原因として、申告納税制度の発展との相関関係があるのではないかと考える。

第2項 申告納税制度の発展

申告納税制度が導入されたのは昭和23年であり、昭和30年における申告所得税の納税者数は約238万人、昭和40年は約291万人、昭和60年は約737万人と増加し続けている一方で、加算税の対象者数は昭和30年は約9万人、昭和40年は約12万人、昭和60年は1,333人へと相当数減少している。以上のことから、昭和60年代以降には国民に納税申告制度が相当程度浸透したといえるであろう⁴⁶。

この申告納税制度の発展については池本征男税理士も「昭和25年には、シャープ使節団の手によって公平で中立的な恒久的税制を確立すべき勧告が行われ、その勧告に基づいて申告納税制度を担保する税制の整備が行われたほか、昭和30年代の青色申告普及の低迷、税務調査の忌避とこれに対する税務当局の推計による更正決定事案の増加、昭和37年の間接税に申告納税制度の導入、昭和40年代のクロヨン・トーゴーサンピン論議に見られる不公平税制論議あるいはサラリーマン税金訴訟で論議された給与所得者の自主申告権の問題など、申告納税制度をめぐる多方面の税制論議等を経て、納税者の理解の下に、申告納税制度発展の基盤も着々と整い、現在では、申告納税制度が税制の柱としてその機能を十分に発揮している。」とされることから⁴⁷、申告納税制度の発展が窺える。納税者の申告納税制度への理解と知識が進んだ昭和60年代以降になれば、申告しないこと、納税しないこと、という態度は適正な申告納税を行っている納税者から不公平感が強まり、「社会的に強い非難に値するもの」は時代とともに変化しているといえるのではないだろうか。

第3項 社会的に強い非難に値するものの変化

事例①～③の昭和24年～昭和38年は、申告納税制度が昭和23年に導入されたばかりであり、納税者の申告納税制度への理解が一般化されていなかったと考えられる。そういった中で、申告しなかったことによってすぐさま逋脱犯と罰せられることは、当時の納税者からして「社会的に強い非難に値する」ものではなかったであろう。その後昭和60年以降になると所得があれば申告納税をしなければならないという理解が深まり、申告納税制度への理解が一般化することによって、単なる無申告であっても「社会的に強い非難に値する」ものへと納税者の意識ないし感覚が変化し、逋脱犯の判例にも影響を与えたのではないだろうか。

その点につき佐藤英明教授も「〔昭和20～30年代は〕わが国における納税倫理や納税者の税制に関する知識の程度は一般に非常に低く、積極的な所得秘匿工作等を行うことなく単に確定申告書を提出しない行為は、いまだ刑事罰の対象とするに足る悪質性を肯定することができなかった〔括弧書きは筆者加筆〕」と指摘し、また、「昭和60年代以降の

⁴⁶ 国税庁 HP「長期時系列データ」

<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm>(令和5年12月22日訪問)。

⁴⁷ 池本征男「加算税制度に関する若干の考察」税務大学校論叢14号137頁(1981)。

わが国においては、好き嫌いはともかくとして、所得に対して所得税が課せられるべきこと、また、そのための資料等を保存すべきことについての理解は過去に比べて相当程度深まり、また、一般化したものと考えることができる。」と言及されている。その上で佐藤教授は「そのような社会状況を背景とすると、たとえば、多額の所得を得ているにもかかわらず確定申告書を提出しないという行為は、何らかの客観的・外形的行為とあいまって、確定的な所得税の逋脱の意図を推認する基礎となり、また、刑事罰による制裁を正当化するだけの悪質性を備えていると評価しうることになったものと考えられることができる。」と述べておられ⁴⁸、刑事罰の対象を悪質性と捉え、また悪質性が社会状況の影響を受けるとの視点が筆者と共通しており、納税者の知識の一般化については、申告納税者数と加算税対象者数の統計からみても納得できるのである。

申告納税制度の発展及び納税者の理解や知識により「社会的に強い非難に値するもの」が変化するのであれば、インターネット、スマートフォンが普及し、多くの国民が時間場所を問わず情報を得られるようになった現代においては、更に変化しているとも言える。すなわち、所得や税について書籍で調べたり、税理士または税務署で尋ねるまでもなく、申告義務について容易に知り得る現代の環境において、「知らなかった」「申告が必要だと思わなかった」という納税者の態度はより許されない環境になっているのではないだろうか。

また、帳簿や記録をつけていなかった場合の罰則についてはあるが、シャープ勧告においても「行政手続き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。従って、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護するため、これらの規定を絶えず検討する必要がある。」と、行政と納税者の成熟に合わせて規定を検討していく必要性について述べている⁴⁹。ゆえに処罰の範囲が拡大していくことにも正当性があるといえよう。

第4項 逋脱犯における判例の変遷と重加算税の関係

逋脱犯における判例の変遷が重加算税にも影響を及ぼすかについて、肯定の立場をとる佐藤英明教授によれば「もしも、確定的な逋脱(脱税)の意図の下に行われる『つまみ申告』を重加算税の対象としないならば、それは、逋脱額、逋脱割合等を考慮した適正な裁量にもとづいて起訴された場合には刑事罰の対象となる行為が、そのような刑事起訴—日本では脱税で起訴されることはきわめて稀である—がなければ、過少申告加算税を除き、なんらの実効的な制裁の対象とならないことになるからである。この状況は、単に制裁の規定が不十分で対象に含めるべきものが含まれていないという、水平的な不均衡を超えて、制度としての統一性、一体性を損ない、その合理性を毀損する事態であるとすらいいうるであろう。」とされる。両者は異なる制度で、特にその要件を異にする以上、逋脱罪の処罰範囲の拡大に重加算税が従うのが自然とはいえない、という反論に対して、佐藤教授は、「両制度の機能的連関を前提とするならば、両者の規定の文言は何故異なるのか、また、その異なりようは『つまみ申告』について逋脱罪の対象とはなっても重加算税の対象とは

⁴⁸ 佐藤・前掲注 31、72 頁。

⁴⁹ 前掲注 9、271 頁。

ならないという領域を作ることの正当化するだけの実質的根拠を有しているのか、という点を明らかにしなければ、単に形式論理の問題にすぎなくなってしまう。」とする⁵⁰。すなわち通脱犯が行為の外形を問わず、行為が積極的でも消極的でも該当する場合に、刑事制裁よりも軽微なものに課されるはずの行政制裁である重加算税の方が課されにくいというアンバランスが起こり得るとの指摘である。その点について板倉宏教授も「通脱罪として刑事制裁を行使する要件を、行政上の制裁手段を行使する要件よりもゆるやかにしてしまうようなことは、法的統制手段相互間のバランスからみても妥当ではない。」と指摘されるように⁵¹、2つの制度の統一性、一体性という視点から相互に影響を与える関係にあるといえ、重加算税への影響を及ぼすことも納得できる。

また、相互間の影響ではなく、申告納税制度と加算税制度の関係に視点を置けば、加算税制度について金子宏教授が「加算税は、納税者のコンプライアンスの水準を高めて、申告納税制度および徴収納付制度の定着と発展を図るため、申告義務および徴収納付義務が適正に履行されない場合に課される附帯税である。」と説明され⁵²、神戸地裁平成5年3月29日(民集49巻4号1261頁)においても、「所得税は、いわゆる申告納税方式による国税であり、納税義務の確定を第1次的には納税者の自主的な申告に委ねる原則をとっている。そして、納税者の自主的な申告に委ねた法の趣旨に反して、納税者が適正な申告をしない場合には、自主的な申告納税方式を維持するために、各種の加算税を課するものとしている」とされるように、申告納税制度と加算税制度は密接な関係にあるといえる。したがって、申告納税制度の定着と発展を図る目的を達するために、申告納税制度の定着と発展の程度に応じて加算税も変化する必要性があり、通脱犯の影響を抜きにしても加算税自体が変化することは許容できると考えられるのである。

第4節 単純無申告ほ脱犯の制定

最後に、平成23年度改正において創設された単純無申告ほ脱犯について検討する。単純無申告租税に関する罰則については、大口・悪質な脱税が後を絶たない状況等を踏まえ、平成22年度改正において、課税の適正化・税制に対する信頼を確保する観点から、国税に関する犯罪類型における法定刑の水準等について、懲役刑の引上げ(5年→10年)等の見直しが行われていた⁵³。平成23年度税制改正において、経済社会状況の変化に対応し、税制への信頼の一層の向上を図る観点から、新たに「故意の申告書不提出によるほ脱犯(単純無申告ほ脱犯)」が創設された⁵⁴。

⁵⁰ 佐藤・前掲注31、72頁。

⁵¹ 板倉・前掲注37、70頁。

⁵² 金子・前掲注7、904頁。

⁵³ 財務省HP「平成23年度税制改正の解説」671頁

https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2011/explanation/index.html(令和5年12月22日訪問)。

⁵⁴ 財務省・前掲注53、671頁。同改正で創設された「消費税の不正受還付罪の未遂罪」については割愛する。

第1項 制度の概要

積極的な所得隠蔽行為は伴わないものの、故意に「納税申告書を法定申告期限までに提出しないことにより税を免れた者」を処罰する規定である。

(1) 単純無申告脱税犯の構成要件⁵⁵

- ①納税義務者であること、
- ②申告義務があること、
- ③申告を行わなかったこと、
- ④税を免れたこと、
- ⑤③と④との間に因果関係があること、及び、
- ⑥①～⑤についての認識(故意)

(2) 罰則内容

直接税及び消費税については5年以下の懲役若しくは500万円以下の罰金、又はこれらの併科(所税 238③④、法税 159③④、相税 68③④、地稅 39③④、消稅 64④⑤、措法 42の3①②、70の13①②)⁵⁶。

第2項 制度創設の背景

創設の背景について、財務省の税制改正の解説によれば、「電子商取引の普及等により、外為証拠金取引(FX取引)等で巨額の所得を得ながら、税を免れる故意をもって申告を行わず、結果的に多額の税額を免れるケースが指摘され…このような場合、従来は、所得秘匿のための積極的な工作(『偽りその他不正の行為』)を伴わないことから、いわゆる『脱税犯』として処罰することはできず、秩序犯である『故意の申告書不提出犯』として、1年以下の懲役又は50万円以下の罰金として処罰されるに過ぎない」と指摘し、それゆえ同解説は「(所法 241 等)、悪質なケースについては、『脱税犯』に準じた刑事責任を問う必要性は大きい」と評価している。

こうした点を踏まえ、同解説は「悪質性の高い無申告事案に厳正に対応する観点から、今回、『脱税犯』と『申告書不提出犯』との間に位置する犯罪類型として『税を免れる故意をもって申告書を提出せず、税を免れる者』について新たに脱税犯の一種として処罰する規定を設ける」と解説している。

本制度の罪について同解説は、「本罪は、あくまで『税を免れる故意をもって申告書を提出せず、税を免れた者』を処罰するものであり、過失犯は処罰の対象外」とし、「この法定刑については、『脱税犯』と『故意の申告書不提出犯』とのバランスを考慮し、『5年以下の懲役若しくは500万円以下の罰金又はこれらの併科』(直接税及び消費税の場合)と

⁵⁵ 財務省・前掲注 53、673 頁注 3。単純無申告犯の場合の構成要件は①～③及びそれらについての認識(故意)。

⁵⁶ 間接税等については5年以下の懲役若しくは50万円以下の罰金、又はこれらの併科(酒法 55③④及び 57、た法 28③④、た特法 21③④、揮法 27③④、地揮法 15③④、石ガ法 28③④、石石法 24③④、措法 89②⑧、沖特法 156③、沖特令 74の2⑤⑥)。航空機燃料税及び電源開発促進税については3年以下の懲役若しくは50万円以下の罰金、又はこれらの併科(航燃法 20③④、電促法 13③④)。

されています。」と説明される⁵⁷。

昭和 36 年国税通則法の制定に関する答申⁵⁸においても「無申告による脱税犯も過少申告による脱税犯と同様に処罰される旨を明定すべきである」と述べられていたことから、その必要性は国税通則法制定当時から主張されていた。

また、平成 23 年参議院・財政金融委員会 尾立財務大臣政務官答弁においては「今回の創設に当たりまして、私も 60 年前の税調やまた国会答弁等勉強させていただきました。そのとき、やはりまだ申告納税制度が導入僅かだったということや、また、この犯意のある無申告か犯意のない無申告のその線引きが非常に難しいといったような問題、さらには、刑事犯全般の中で議論しなきゃいけないというようなやり取りがあったというふうに承知しております。

そういう意味で、今回議員御指摘のように、税を免れる故意の立証についていかに詰めて立証していくかということを政府内、また法務当局、さらには政府の税制調査会の中でも議論をさせていただきまして、例えば金融取引に関して言えば、多額の利益を得ている、これは例えば通帳などで今確認ができます。また、金融商品の販売会社の担当者から利益を申告する必要について説明を受けていたかどうか、これも様々なパンフレットや、またやり取りの中で、また担当者に聞くことで立証できる、情報収集等で立証できるということが分かりましたので、このような法と証拠に基づいて立証していくということになりました。」とされ、課題であった立証についても解決できる見通しが立ったことも理由としてあげておられる⁵⁹。

このように、単純無申告遁脱犯の制定より、積極的な不正行為が認められない場合の無申告について、故意か過失かにより、単純無申告遁脱犯か単純無申告犯かの 2 つに区分されることとなった。しかし、故意が認められるのであれば、そもそも遁脱の意図があるとして遁脱犯として扱えばよいのではないかという疑念が生じる。上記税制改正の解説では「従来は、所得秘匿のための積極的な工作(『偽りその他不正の行為』)を伴わないことから、いわゆる『脱税犯』として処罰することはできず、秩序犯である『故意の申告書不提出犯』として、1 年以下の懲役又は 50 万円以下の罰金として処罰されるに過ぎませんでした」と述べられていることから、遁脱犯は遁脱の意図に完全に依拠しているわけではないということがわかる。

実際どのような場合に遁脱犯となりまた単純無申告遁脱犯となるのか、その線引きについて検討の余地があるが、この点については本稿では取り扱わず今後の課題とする。重加算税の賦課要件を明確にすることを目的とする当論文において参考となるのは、「偽りその他不正の行為」が認められないが税を免れる故意が認められる場合について罰する規定が遁脱犯では制定されたという事実である。仮にそのまま重加算税に当てはめるとするならば、「隠ぺい又は仮装」がないが故意が存在する場合に罰する規定を創設し得る可能性を示している。(重加算税と無申告加算税の間。仮に故意無申告加算税とする。)[「隠ぺい又

⁵⁷ 財務省・前掲注 53、671 頁。

⁵⁸ 前掲注 10。

⁵⁹ 第 177 回参議院財政金融委員会第 17 号平成 23 年 6 月 21 日

<https://kokkai.ndl.go.jp/simple/detail?minId=117714370X01720110621&spkNum=151#s151>(令和 5 年 12 月 16 日訪問)。

は仮装」という行為が認められないが、所得の認識や納税義務の認識がありながら過少申告や無申告という結果を招いた場合には、故意であるとして故意無申告加算税とすることが考えられる。故意の立証については、上記尾立財務大臣政務官の答弁にあるように、通帳での確認、金融商品の販売会社の担当者から利益を申告する必要について説明、パンフレット等や担当者に聞くことで立証することを想定しているようであるので、この程度の立証であれば、税務調査においても可能ではないかと考える。

しかし、令和 5 年度税制改正により、無申告加算税の税率が 300 万円超の部分について 30%と加重されたことにより、無申告に代えて課せられる重加算税の 40%と近接しており、この間の税率を設定することに大きな意味は見いだせない。実際は、無申告加算税の税率の加重によって対応したというのが正しい見方であろう。

第 3 項 制定後の運用状況

単純無申告犯の適用は 5 年間で 9 件、単純無申告遁脱犯の適用 12 件であるので、制定前であれば 21 件全てが単純無申告犯であったであろうことを考えると、その半数以上が単純無申告遁脱犯となっており、制定する意義があったといえるであろう(表 3)⁶⁰。

⁶⁰ 国税庁「令和 4 年度査察の概要」

https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2023/sasatsu/r04_sasatsu.pdf(令和 5 年 12 月 22 日訪問)。

表 3

無申告事案の告発件数

(件)

年度 区分	平成 30	令和 1	令和 2	令和 3	令和 4	合計
単純無申告犯	3	3	1	1	1	9
単純無申告逋脱犯	3	2	1	3	3	12
単年度合計	6	5	2	4	4	21

※筆者が作成。

小括

以上のとおり、本章では重加算税に隣接し、重なる部分も多いとされる逋脱犯について研究を行った。逋脱犯においても積極的な不正行為が認められない場合について争われていたが、最高裁の判断は、昭和 42 年の大法廷判決以降、積極的な不正行為の有無よりも、それに先立つ逋脱の意図の有無を重視するようになってきている。その要因として、昭和 42 年判決における「偽計その他の工作」についての調査官解説で示された「社会的に強い非難に値するもの」が時代の影響を受けるのではないかとの発想から逋脱犯の適用範囲の拡大と申告納税制度の発展の相関関係を指摘した。そして申告納税制度の導入初期である昭和 20～30 年代と、申告納税制度への理解が一般化した昭和 60 年代以降では、「社会的に強い非難に値するもの」について納税者の意識ないし感覚が変化し、逋脱犯の判例にも影響を与えたと考察した。

重加算税への影響については、逋脱犯と重加算税の制度としての統一性・一体性において刑事制裁よりも軽微なものに課されるはずの行政制裁である重加算税の方が課されにくいというアンバランスが起こり得るとの観点及び、申告納税制度が加算税制度と密接な関係にあり、申告納税制度の定着と発展を図る加算税の目的を達するためには、その定着と発展の程度に応じて加算税も変化する必要性があり、逋脱犯の影響を抜きにしても加算税自体が変化することは許容できると指摘した。「悪質な納税義務違反の発生を防止」することを目的とする重加算税においても、「悪質」は時代とともに変化するものであるから、適用範囲が変化することも正当であると考ええる。しかし、問題は条文構成との整合性である。重加算税は「偽りその他不正の行為」ではなく「隠ぺい又は仮装」という異なる文言を用いており、また重加算税と逋脱犯では行政制裁と刑事制裁で制度自体異なるのであるから、逋脱犯のように逋脱の意図を重視し、行為の如何を問わないということは許されるべきではないと考える。

次章では重加算税と逋脱犯を比較し、本稿の目的である重加算税の賦課要件について検討し私見を述べる。

第4章 重加算税の賦課要件

本章では、ここまでの各章の議論を踏まえ、本稿の目的である積極的な不正行為が認められない場合の重加算税の賦課要件について、逋脱犯との比較を中心に検討する。そのうえで、重加算税の賦課要件については「積極的な不正行為が認められない場合であっても、過少申告を意図し、その意図を外形的・客観的に立証可能な場合には『隠ぺい又は仮装』を推認し認められる」との見解を主張したい。

第1節 重加算税と逋脱犯の比較検討

当節では、まず、重加算税と逋脱犯の違いについて、二重処罰の問題、また故意の必要性について検討を行う。

第1項 趣旨及び性質の違い

(1) 二重処罰の問題

重加算税と逋脱犯は悪質な納税者に対して課される制裁という点で共通していることから、憲法39条にある二重処罰に抵触するのではないかという問題があった。

憲法39条

何人も、実行の時に適法であつた行為又は既に無罪とされた行為については、刑事上の責任を問はれない。又、同一の犯罪について、重ねて刑事上の責任を問はれない。

(2) 二重処罰についての議論

国税通則法の制定に関する答申の説明では「重加算税の性質について、それが税として課されるところから形式的には申告秩序維持のためのいわゆる行政罰であるといえようが、その課税要件負担の重さからみて、実質的に刑罰的色彩が強く、罰則との関係上二重処罰の疑いがあるのではないか」との意見に対し、同説明は「重加算税は、詐欺行為があった場合にその全部について刑事訴追をすることが実際問題として困難であり、また必ずしも適当でないところから、課されるものであることは否定できない。しかし、そのことから同一事件に対し懲役又は罰金のような刑事罰とを併科することを許さない趣旨であるということではできないであろう。むしろ、重加算税は、このような場合において、納税義務の違反者に対してこれを課すことにより納税義務違反者に対してこれを課すことにより納税義務違反の発生を防止し、もって納税の実をあげようとする行政上の措置にとどまると考えるべきであろう。」と、趣旨の違いを軸に解説している。こうした点を踏まえ、同説明は「重加算税は、制裁的意義を有することは否定できないが、そもそも納税義務違反者の行為を犯罪とし、その不正行為の反社会性ないしは反道徳性に着目して、これに対する制裁として科される刑事罰とは、明白に区別すべきであると考えられる。このように考えれば、重加算税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る。」

と評価する⁶¹。

また最高裁判決では「重加算税は、同法 65 条ないし 67 条に規定する各種加算税を課すべき納税義務違反が課税要件事実を隠ぺいし、または仮装する方法によつて行なわれた場合に、行政機関の手続により違反者に課せられるもので、これによつてかかる方法による納税義務違反の発生を防止し、もつて徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の措置であり、違反者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目してこれに対する制裁として科せられる刑罰とは趣旨、性質を異にするものと解すべきであつて、それゆえ、同一の租税は脱行為について重加算税のほかに刑罰を科しても憲法 39 条に違反するものでない」との判断が示されている⁶²。

このように重加算税は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行政上の措置であり、逋脱犯は不正行為の反社会性ないし反道徳性に対する制裁であるため二重制裁にはあたらないとの解釈が判例上も確立している。

(3) 趣旨及び性質の違い

最高裁判決の説示で本稿において参考となるのは、重加算税が「行政機関の手続により違反者に課せられるもので、これによつてかかる方法による納税義務違反の発生を防止し、もつて徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の措置」であり、逋脱犯は「違反者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目してこれに対する制裁として科せられる刑罰」と説示され、両制度がその趣旨及び性質を異にすることを理由としている点である。

両制度の趣旨に着目すると、重加算税は納税義務違反という行為に着目した趣旨であるのに対し、逋脱犯は反社会性・反道徳性という精神性に着目していることが判る。また、性質及び手続きに着目すると、重加算税は行政制裁であり税務調査によって、逋脱犯は刑事制裁であり租税犯則調査によって行われるものと評価できる。つまり、この趣旨及び性質の違いが守られることによって二重処罰にはあたらないのであるから、例えば反社会性・反道徳性があるという理由で重加算税が課されたとすれば二重処罰の問題が再び浮かび上がることとなる。

第 2 項 重加算税における故意

重加算税の賦課においては納税者の「故意」を要件とするかとの問題がある。この「故意」については、隠ぺい又は仮装という行為についての故意と、逋脱犯における故意との混同がおりやすく⁶³、そのことが重加算税の賦課要件を曖昧にし、共通的な理解を妨げているように思われる。そこで故意について区分した上で、その必要性・不要性について検討したい。

まず、「隠ぺい又は仮装」は用語自体に故意を含んでいるとする説⁶⁴があり、筆者も同

⁶¹ 前掲注 10。

⁶² 最高裁昭和 45 年 9 月 11 日第二小法廷判決(刑集 177 号 1123 頁)。

⁶³ 「思うに、これらの論議は租税逋脱犯の故意と混同した議論が多いのではなかろうか。」松沢智＝山下学「明らかにされた法人税の重加算税通達と重加算税制度の本質」税務弘報 48 巻 12 号 12 頁(2000)。

⁶⁴ 「隠蔽・仮装とは、その語義からして故意を含む観念であると解すべき」金子・前掲注 7、914 頁、北野・前掲注 31、20 頁、長田行雄「重加算税をめぐる若干の問題について

様の意見を持っている。なぜならば計算ミスによる仮装や、過失による隠ぺいということは、論理が成り立たないと思われるからである。この「隠ぺい又は仮装」という行為自体に含まれる故意を「行為に対する故意」と呼称する。

また、遁脱犯では税を免れるという結果についての故意(犯意)が必要であると解されており、計算ミスや過失による場合には罰せられないとするのが定説である。このような税を免れることを目的とする故意及び、過少申告、無申告という結果を引き起こすことを目的とする故意(意図)を含めて「結果に対する故意」と呼称する⁶⁵。

第3項 重加算税と「結果に対する故意」

3章で確認したとおり、遁脱犯においては「結果に対する故意」が重視されており、その行為が作為か不作為かということは大して問題とはならないことがわかったが、重加算税においては「結果に対する故意」は不要とする意見が多い。故意不要論を唱える住田裕子検事は、行政制裁における制約の観点から、まず、「行政上の措置は、多数の案件につき公平かつ迅速に処理することが要請される。徴税担当者によりその適用にばらつきがあることは適当ではなく、統一のとれた運用が必要であり、そのためには、画一的処理の可能な、主観性をできるだけ排除した客観的で明確な要件であることが要請される。」とし、次に、「納税者による不服申立てが最終的に訴訟となることを考慮すると、司法判断に絶え得る証拠資料の収集が必要となることはいうまでもない。」と述べられている。

また、証拠という観点で住田検事は、「違反行為の認識が要件として必要であるとする」と、その直接証拠は、違反者個人の自白が含まれた供述書(陳述書、質問顛末書、調査書、報告書など)となろう。しかし、徴税担当者がそのような類いの証拠をすべての案件について収集することは、制度的にきわめて困難であり、迅速かつ公平な処理をする上での支障ともなる。税務調査・徴税事務は、刑事司法権限において付与された強制捜査権とは異なり、あくまでも行政措置の一環であることから、その権能には制度的・能力的に限界がある。たとえ、自白調書がある件について得られたとしても、その任意性・信用性が担保される制度的保証もない。」とされる⁶⁶。

すなわち、多数の案件を公平かつ迅速に処理しなければならない行政制裁においては、画一的処理を可能とするため主観性をできるだけ排除した客観的で明確な要件である必要があり、税務調査・徴税事務は、刑事司法権限において付与された強制捜査権とは異なり、その権能には制度的・能力的に限界がある。

よって「結果に対する故意」を要件としたならば、徴税担当者が自白が含まれた供述書を証拠として得なければならないなど、迅速かつ公平な処理に支障をきたす恐れがある。すなわち「結果に対する故意」を要件(必要条件)とすることは行政制裁である限り困難といえるであろう。

て一課税要件を中心として」税法学 269 号 20 頁(1973)。

⁶⁵ 故意について研究されたものとして、寺西輝泰「租税制裁における故意」税理 19 巻 14 号 58 頁(1976)、池本・前掲注 22、48 頁、池本・前掲注 47、137 頁、松沢智「租税遁脱犯における故意と刑事責任」税務事例 18 巻 5 号 21 頁(1986)、碓井・前掲注 16、2 頁。

⁶⁶ 住田・前掲注 30、2 頁。

最高裁昭和 62 年 5 月 8 日第二小法廷判決(民集 151 号 35 頁(以下、「昭和 62 年判決」という。))においても「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」とし、申告書の提出について過少申告の認識は必要でないことを判示しており、これも重加算税には「結果に対する故意」は必要条件ではないことを明らかにしたものである。

第 4 項 昭和 62 年判決と平成 7 年判決の整合性

(1) 昭和 62 年判決と平成 7 年判決の整合性

前項のとおり、重加算税に対して「結果に対する故意」は必要条件ではないと結論づけたが、問題は「過少に申告することを意図」を重加算税の判断過程に含める平成 7 年判決との整合性である。

昭和 62 年判決は「過少申告を行うことの認識まで有していることまでを必要とするものではない」と述べており、過少申告の認識を必要ではないといいながらも、不要とも言い切ってはならず、判断の一要素となりえることは否定しない。一方、平成 7 年判決も「当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合」には重加算税にあたるとしている。平成 7 年判決も、過少申告を意図し、その意図に基づく過少申告をした「ような場合」には、重加算税の賦課を認めるというものであり、こちらも必要条件とするものではない。よって、昭和 62 年判決と平成 7 年判決はどちらも十分条件について述べたものであるため矛盾しないと評価できよう。

(2) 平成 7 年判決における「過少に申告することを意図」とは

ところで「過少に申告することを意図」とはいずれの故意を指すのか。これは「結果に対する故意」とであると考ええる。なぜならば、「行為に対する故意」を指すのであれば、「隠ぺい又は仮装することを意図し」との表現になるはずである。したがって、重加算税においては必要条件ではない「結果に対する故意」を指していることとなる。

(3) 平成 7 年判決の再整理

この理解によって平成 7 年判決を再度整理すると、「特段の行動」は「それ単体では隠ぺい又は仮装といえない行動であっても、意図を伴って行われた場合には隠ぺい又は仮装があったといえる」と、隠ぺい又は仮装を推認するものである。そして「意図」とは、賦課要件としては十分条件にすぎず税務調査では立証が困難とされる「結果に対する故意」を要求するものであり、また重加算税が申告行為とそれとは別個の隠ぺい仮装行為という行為を要求している以上、意図のみならず外形的・客観的な行動は必要条件であるため「外部からもうかがい得る」との表現になったものと考ええる。よって「特段の行動」は隠ぺい又は仮装を推認し、その隠ぺい又は仮装に基づいて申告書を提出したものとして、文理解釈から外れない枠組みを示したものといえるであろう。

第 5 項 重加算税と遁脱犯の境界

(1) 両制度の適用範囲

2つの制度の適用範囲の境界は完全に分かれるわけではなく、多くは重複し、遁脱犯となった場合に重加算税が課されることは当然に起こり得る。なぜならば重加算税の「隠ぺい又は仮装」よりも遁脱犯における「偽りその他の不正の行為」の方が広い概念であるとされているからである⁶⁷。

(2) 「隠ぺい又は仮装」と「偽りその他の行為」の文言の差異

重加算税が「隠ぺい又は仮装」との文言を用いたことについて岡村忠生教授は「行政上の措置である重加算税賦課では、第三者機関ではなく行政庁自身が事実認定を行い、弁明等の事前手続きも排除されていることから、ある程度定型的で、事実認定の困難や要件裁量の余地が比較的少なく、判断基準がより外形的、客観的である隠ぺい又は仮装という行為のみが、その対象とされたと理解すべきである。」と述べられ⁶⁸、国税通則法立法に関わった者が執筆している国税通則法精解においても、重加算税における「隠ぺい又は仮装」との文言について「行為が客観的にみて隠蔽又は仮装と判断されるものであればたり、納税者の故意の立証まで要求しているものではない。この点において、罰則規則における『偽りその他の不正の行為』と異なり、重加算税の賦課に際して、税務署長の判断基準をより外形的、客観的ならしめようとする趣旨である。」と説明される⁶⁹。

したがって「偽りその他の不正の行為」の中で外形的・客観的に把握可能なものが「隠ぺい又は仮装」といえ、「偽りその他の不正の行為」に該当する場合には、通常「隠ぺい又は仮装」にもあたることが多い。

(3) 積極的な不正行為がない場合の境界

両制度の重なる部分は多いものの、積極的な不正行為がない場合においては、両制度の境界は切り分けなければならないと筆者は考えている。なぜならば、第3章でみたとおり、遁脱犯側は積極的な不正行為がない場合については、端的に言えば遁脱の意図を重視し、行為は問わないと言っているのである。しかし、先に述べたとおり、重加算税は行政制裁であるため客観的な判断が可能なものが要求され、条文の文理解釈上、申告行為とは別の隠ぺい又は仮装と評価すべき行為も必要なのである。何等の行為も認めれないにもかかわらず、明確な脱税の意図があったとして重加算税を課してしまつては、反社会性ないし反道徳性に対して重加算税を課することとなり、二重刑罰の疑いが浮上してしまうからである。

(4) 「結果に対する故意」のみが認められる場合の重加算税の賦課について

重加算税はあくまでも納税義務違反という行為について課されなければならないため、「結果に対する故意」のみが存在し、何等の行為も認められないような場合には重加算税は課されるべきではない。そのため平成23年創設の単純無申告遁脱犯は、「偽りその他の行為」が無く、「結果に対する故意」による場合の刑罰であるため、重加算税は併科されるべきではないというのが筆者の見解である。遁脱犯に該当するならば必然的に重加算税も課されるべきとする反論については、「隠ぺい又は仮装」が認められない場合でも故意の存否によって課税することができるよう、故意無申告加算税など立法によって解決するほかないと考える。

⁶⁷ 「刑事罰の対象となるほ脱犯の構成要件は、『偽りその他の不正の行為』という開かれたものになっている」岡村・前掲注20、96頁。

⁶⁸ 岡村・前掲注20、96頁。

⁶⁹ 荒井・前掲注5、827頁。

第2節 重加算税の賦課要件

第1項 重加算税の賦課要件

(1) 検討のまとめ

ここまでの検討をまとめると、趣旨の面では、重加算税は納税義務違反という行為に着目した趣旨であるのに対し、遁脱犯は反社会性・反道徳性という精神性に着目していること。また制度の面では、多数の案件を公平かつ迅速に処理しなければならない行政制裁である重加算税においては、画一的処理を可能とするため主観性をできるだけ排除した客観的で明確な要件である必要があり、税務調査・徴税事務は、刑事司法権限において付与された強制捜査権とは異なり、その権能には制度的・能力的に限界があることから「結果に対する故意」を要件(必要条件)とすることは困難といえることを明らかにした。

そして、平成7年判決が示した「過少に申告することを意図」とは「結果に対する故意」を指すものと整理し、そのうえで「特段の行動」とは、それ単体では隠ぺい又は仮装といえない行動であっても、意図を伴って行われた場合には隠ぺい又は仮装を推認できるとするものであり、「意図」とは、賦課要件としては十分条件にすぎず税務調査では立証が困難とされる「結果に対する故意」を要求するものであり、また重加算税が申告行為とそれとは別個の隠ぺい仮装行為という行為を要求している以上、意図のみならず外形的・客観的な行動は必要条件であるため「外部からもうかがい得る」との表現になったものと考ええる。よって「特段の行動」は隠ぺい又は仮装を推認し、その隠ぺい又は仮装に基づいて申告書を提出したものとして、文理解釈から外れない枠組みを示したものと評価した。

また、両制度の境界については、多くは重なり合うものの、「偽りその他不正の行為」が認められない場合でも「結果に対する故意」があれば罰する単純無申告遁脱犯に該当する場合、重加算税は併科されるべきではないと、重加算税において行為が必要条件であることを理由に指摘した。

(2) 結論

結論として、積極的な不正行為がない場合の重加算税の賦課要件は、悪質な納税義務違反を防止する趣旨及び、その悪質性が変化していることから、積極的な不正行為が認められない場合であっても、過少申告を意図し、その意図を外形的・客観的に立証可能な場合には「隠ぺい又は仮装」を推認し認められると考える。そうすると、積極的な不正行為が認められない場合をも「隠ぺい又は仮装」に含まれることとなり、厳密な文理解釈から外れるとの反論に対しては、厳密な文理解釈を求めるのであれば重加算税の「納税者」について家族、従業員、第三者も含める現在の取扱いについても指摘しなければならない、こちらでは納税者本人に限定する理由がないとされているのである⁷⁰。よって、積極的な不正

⁷⁰ 大阪地裁昭和36年8月10日(行集12巻88号1608頁)では、「重加算税の制度の主眼は隠ぺい又は仮装したところに基づく過少申告又は無申告による納税義務違反の発生を防止し、もつて申告納税制度の信用を維持し、その基礎を擁護するところにある、納税義務者本人の刑事責任を追及するものではないと考えられる。従つて納税義務者本人の行為に問題を限定すべき合理的理由はなく、広くその関係者の行為を問題としても違法ではない。かえつて、納税義務者本人の行為に問題を限定しなければならないとすると、家族使

行為がない場合についても制裁しない理由はないと考える。つまり申告のような場合であって、過少申告を意図し、意図を外形的・客観的に立証可能な場合には、重加算税が課されることに問題はないといえるであろう⁷¹。

第2項 立法論

(1) 碓井光明教授

碓井光明教授は、「本税を課す行政庁とは別の行政機関において、納税義務者に対する聴聞を実施し、第三者的立場から、隠ぺい又は仮装がなされたことを宣告する方式が考案されるべきである」と考える。さしあたり、国税不服審判所の権限を拡大することにより、そこで事前手続きとしての聴聞を実施する方法が現実的であろう(下線筆者)」と、第三者による隠ぺい仮装の認定をとる方式の提案をされ、また「本税の課税権からは分離し、本税の課税庁には、“訴追権”を与えるにとどめるべきではないかと考える。このような制度を採用した場合には、本税についての課税処分に対して不服申立がなされた場合などの調整の問題が残ることはいうまでもない。重加算税の賦課要件である隠ぺい又は仮装の認定権だけを分離し、重加算税額の算定は本税の課税庁に残すことも考えられよう。」⁷²と、課税ではなく、訴追する権利に留めるという考えを提示されている。

(2) 三木義一教授

また三木義一教授は、「重加算税制度については、罰金との併科問題は別にして、とりあえず加算税に一本化した上で加算税の税率を現行法のそれより累進化し、他方、減免事由としての『正当な理由』を広げるべきではないかと考えている。巨額の過少申告等をする場合の多くは過少であることを認識していることが多く、それだけの加重も許されようし、『ばれもと』で巨額の脱税をする者にもそれなりの行政制裁が可能になり、他方で巨額ではあるが本当にうっかり過少申告した者は『正当な理由』で軽減する道を広げておけばよいのではないか、と考えている。(下線筆者)」⁷³と、加算税の一本化と累進課税化、正当な理由の活用場面の拡大を提示されている。令和5年税制改正の無申告加算税の加重措置によってこの累進課税化の方向性に進んでいることが伺える。

用人等の従業者が経済活動又は所得申告等に関与することの決してまれではない実状に鑑みて重加算税の制度はその機能を十分に発揮しえない結果に陥ることはあきらかである。」と説示している。

⁷¹ 具体的な特段の行動の研究として、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)(中)(下-1)(下-2)」月間税務事例 53 卷 9 号 1 頁、10 号 1 頁、11 号 1 頁、12 号 1 頁(2021)、作田隆史「重加算税の要件における『特段の行動』再考」税大ジャーナル 29 号 93 頁(2018)、吉田正毅「重加算税—特段の行動の類型—(上)(下)」税理 59 卷 7 号 79 頁、8 号 77 頁(2016)、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・52 号 49 頁(2016)、落合秀行「無申告事案における重加算税の賦課要件」税務大学校論叢 64 号 284 頁(2010)、市川聡毅「重加算税の課税要件『基づいて』を軸とした最高裁判決再考—重加算税の課税要件の共通理解のために」日税研論集 40 号 103 頁(2017)。

⁷² 碓井・前掲注 16、2 頁。

⁷³ 三木・前掲注 28、172 頁。

(3)川神裕調査官

そして、川神裕調査官は、「まず第一に、課税庁の合理的かつ適切な運用が期待されるといえようが、さらに、行政上の制裁とはいえその適用についての予測可能性を無視してよいものということはできず、立法論的には、国税通則法 68 条 1 項の要件自体について更に明確化が図られることが望まれよう。」とされるように⁷⁴、やはり解釈のみによって「隠ぺい又は仮装」の範囲が広がっては納税者の予測可能性は担保できないため、要件自体の明確化、もしくは事務運営指針によって基準が示されるべきであろう。

(4)佐藤英明教授

さらに佐藤英明教授は、「重加算税賦課手続きの統制とその機動的な賦課の要請を両立させるものとして提案しうるのは、重加算税賦課に相当詳細な理由附記を義務づけることである。(下線筆者)」と述べられ⁷⁵、理由附記については次項で紹介するが導入された。

第 3 項 理由附記・記帳義務の拡大

平成 23 年度税制改正により、平成 25 年 1 月以降に行う全ての処分について理由附記が必須となった。ただし、個人の白色申告者に対する更正等に係る理由附記は、平成 26 年 1 月の記帳・帳簿保存等義務の拡大に併せて実施されている。しかし、譲渡所得など、記帳や帳簿の保存を前提としない所得もある。また理由附記が制度化された以降も、重加算税賦課決定が取消された事例は後を絶たないのであって、完全に解決したとはいえないものとする。

第 4 項 令和 5 年無申告加算税の加重措置

令和 5 年税制改正において、無申告加算税について次の措置が講じられた⁷⁶。「申告納税制度の根幹を揺るがす重大な違反である無申告行為のうち善良な納税者の公平感を特に損なうおそれのあるものを未然に防止する観点から、社会通念に照らして申告義務を認識していなかったとはいい難い規模の高額な無申告について、納税額(増差税額)が 300 万円を超える部分のペナルティとして、無申告加算税の割合を 30%に引き上げることとされました。」

その背景には、財務省による税制改正の解説によれば「高額な利益を得ているにもかかわらず無申告である場合や申告義務や納付すべき税額がありながら連年にわたって無申告を続けている場合でも、仮装・隠蔽の積極的な行為を伴わないため重加算税の対象とならない事例のように、税に対する公平感を大きく損なうような事例が生じています。」と説明されてる⁷⁷。

この加重措置によって、金額という明確な線引きにより重い負担を課することが可能となった。増加している無申告事案に対して画一的で迅速な対応が可能となり、隠ぺい又は仮装と評価すべき行為が認められず、重加算税の対象とならない事例についても、ある程度重い負担を課することが可能になったといえるであろう。

⁷⁴ 川神・前掲注 21、586 頁。

⁷⁵ 佐藤・前掲注 31、72 頁。

⁷⁶ 『改正税法のすべて(令和 5 年版)』620 頁(大蔵財務協会 2023)。

⁷⁷ 財務省・前掲注 3、617 頁。

しかしこれで全て解決したというのであれば、重加算税の存在意義は薄れてしまうだろう。加算税制度自体が複雑化してきていることもあり、金額という明確な線引きに依存するのであれば、もはや加算税に一本化し、増差税額に応じて累進課税とした方が明快で納税者にもわかりやすいのではないかとの発想もある(立法論：三木説)。だが、重加算税は過少申告、無申告、不納付という納税義務違反に加えて、隠ぺい又は仮装という不正行為を伴う悪質な納税義務違反に最も重い負担を課し、悪質な納税義務違反を防止するという意義がある。積極的な不正行為が認められない場合であっても「過少申告を意図し、その意図を外形的・客観的に立証可能な場合には『隠ぺい又は仮装』を推認し認められる」との今回の研究成果が、積極的な不正行為を伴わない無申告事案についての重加算税の適切な運用に資すると考える。

小括

以上、重加算税と遁脱犯との比較検討を通じて、趣旨の面では、重加算税は納税義務違反という行為に着目した趣旨であるのに対し、遁脱犯は反社会性・反道徳性という精神性に着目していること。また制度の面では、多数の案件を公平かつ迅速に処理しなければならない行政制裁である重加算税においては、画一的処理を可能とするため主観性をできるだけ排除した客観的で明確な要件である必要があり、税務調査・徴税事務は、刑事司法権限において付与された強制捜査権とは異なり、その権能には制度的・能力的に限界があることから「結果に対する故意」を要件(必要条件)とすることは困難であることを整理した。

そして、平成 7 年判決が示した「過少に申告することを意図」とは「結果に対する故意」を指すものと整理し、そのうえで「特段の行動」とは、それ単体では隠ぺい又は仮装といえない行動であっても、意図を伴って行われた場合には隠ぺい又は仮装を推認できるとするものであり、「意図」とは、賦課要件としては十分条件にすぎず税務調査では立証が困難とされる「結果に対する故意」を要求するものであり、また重加算税が申告行為とそれとは別個の隠ぺい仮装行為という行為を要求している以上、意図のみならず外形的・客観的な行動は必要条件であるため「外部からもうかがい得る」との表現になったものと考ええる。よって「特段の行動」は隠ぺい又は仮装を推認し、その隠ぺい又は仮装に基づいて申告書を提出したものとして、文理解釈から外れない枠組みを示したものと評価した。結論として、積極的な不正行為がない場合の重加算税の賦課要件は、悪質な納税義務違反を防止する趣旨及び、その悪質性が変化していることも踏まえ、積極的な不正行為が認められない場合であっても、過少申告を意図し、その意図を外形的・客観的に立証可能な場合には「隠ぺい又は仮装」を推認し認められるとの私見を提示した。

最後に、令和 5 年無申告加算税の加重措置についても触れ、この措置によって全て解決したとすれば、重加算税の存在意義が薄れてしまうため加算税への一本化、累進課税化も想起するが、重加算税は不正行為を伴う悪質な納税義務違反に最も重い負担を課し、悪質な納税義務違反を防止するという意義があり、積極的な不正行為が認められない場合であっても「過少申告を意図し、その意図を外形的・客観的に立証可能な場合には『隠ぺい又は仮装』を推認し認められる」との今回の研究成果が、積極的な不正行為を伴わない無申告事案についての重加算税の適切な運用に資すると考える。

結びに代えて

本稿では増加する無申告事案への対応として、積極的な不正行為を伴わない重加算税の賦課要件についての研究を行った。

第1章では、重加算税制度について概観し、重加算税制度とは「隠ぺい又は仮装」という不正行為を伴う悪質な納税義務違反に対して行われる行政制裁であり、悪質な納税義務違反の発生を防止し、申告納税制度による適正な徴税の実を挙げることが目的とする制度であること。重加算税制度の税率については、かつては50%から30%へ一旦下げたものの、最近では、引上げの傾向にあること。また、重加算税の賦課要件については、「隠ぺい又は仮装」と申告書の提出とは、別々の行為であると考えられているため、帳簿は正しく記載されているが申告書に事実と異なる金額を記載し提出するつまみ申告については、重加算税の賦課が認められるかどうかにつき争いがある点を整理した。

第2章では、つまみ申告に関する最高裁判決の研究をとおして、積極的な不正行為は必要条件ではなく十分条件にすぎないとの判断が示されたこと。そして「特段の行動」とは「それ単体では隠ぺい又は仮装とはいえない行動であるが、意図を伴って行われた場合に隠ぺい又は仮装といえる行動であり、その意図については客観的・外形的に把握可能なもの」と理解した。

第3章では、遁脱犯の事例について、裁判例の示した判断基準に変遷がみられることに着目して、その変遷の要因次第では重加算税にも影響を及ぼし得ると考え原因を探った。判例の変遷の要因として、昭和42年判決における「偽計その他の工作」についての調査官解説で示された「社会的に強い非難に値するもの」が時代の影響を受けるのではないかとの発想から、遁脱犯の適用範囲の拡大と申告納税制度の発展の相関関係を指摘した。そして申告納税制度の導入初期である昭和20～30年代と、申告納税制度への理解が一般化した昭和60年代以降では、「社会的に強い非難に値するもの」について納税者の意識ないし感覚が変化し、遁脱犯の判例にも影響を与えたと考察した。

重加算税への影響については、遁脱犯と重加算税の制度としての統一性・一体性において刑事制裁よりも軽微なものに課されるはずの行政制裁である重加算税の方が課されにくいというアンバランスが起こり得るとの観点及び、申告納税制度が加算税制度と密接な関係にあり、申告納税制度の定着と発展を図るという加算税の目的を達するためには、その定着と発展の程度に応じて加算税も変化する必要性があり、遁脱犯の影響を抜きにしても加算税自体が変化することは許容できると指摘した。

第4章では、重加算税と遁脱犯との比較検討を通じて、趣旨の面では、重加算税は納税義務違反という行為に着目した趣旨であるのに対し、遁脱犯は反社会性・反道徳性という精神性に着目していること。また制度の面では、多数の案件を公平かつ迅速に処理しなければならない行政制裁である重加算税においては、画一的処理を可能とするため主観性できるだけ排除した客観的で明確な要件である必要があり、税務調査・徴税事務は、刑事司法権限において付与された強制捜査権とは異なり、その権能には制度的・能力的に限界があることから「結果に対する故意」を要件(必要条件)とすることは困難であることを明らかにした。

そして、平成7年判決が示した「過少に申告することを意図」とは「結果に対する故意」

を指すものと整理し、そのうえで「特段の行動」とは、それ単体では隠ぺい又は仮装といえない行動であっても、意図を伴って行われた場合には隠ぺい又は仮装を推認できるとするものであり、「意図」とは、賦課要件としては十分条件にすぎず税務調査では立証が困難とされる「結果に対する故意」を要求するものであり、また重加算税が申告行為とそれとは別個の隠ぺい仮装行為という行為を要求している以上、意図のみならず外形的・客観的な行動は必要条件であるため「外部からもうかがい得る」との表現になったものと考ええる。よって「特段の行動」は隠ぺい又は仮装を推認し、その隠ぺい又は仮装に基づいて申告書を提出したものとして、文理解釈から外れない枠組みを示したものと評価した。

また、両制度の境界については、多くは重なり合うものの、「偽りその他不正の行為」が認められない場合でも「結果に対する故意」があれば罰する単純無申告通脱犯に該当する場合、重加算税は併科されるべきではないと、重加算税において行為が必要条件であることを理由に指摘した。

結論として、積極的な不正行為がない場合の重加算税の賦課要件は、悪質な納税義務違反を防止する趣旨及び、その悪質性が変化していることから、積極的な不正行為が認められない場合であっても、過少申告を意図し、その意図を外形的・客観的に立証可能な場合には「隠ぺい又は仮装」を推認し、認められるとの私見を提示した。

また増加する無申告事案への対応について、令和 5 年無申告加算税の加重措置に触れ、この措置によって全て解決したとすれば、重加算税の存在意義が薄れてしまうため加算税の一本化・累進課税化も想起するが、重加算税は不正行為を伴う悪質な納税義務違反に最も重い負担を課し、悪質な納税義務違反を防止するという意義があり、今回の研究成果が、無申告事案についての重加算税の適切な運用に資すると考える。

尚、本稿では、「特段の行動」につき、具体的な要件にまで研究が及ばなかったが、今後研究材料として取り上げて行きたい。

最後に、今後一層の無申告事案の増大が懸念されるため、加算税の効果的な運用につき常に見直しを図り、申告納税制度の維持・発展が円滑に進むことを望みたい。

参考文献

【裁判例】

- ・最高裁昭和 24 年 7 月 9 日第二小法廷判決(刑集 3 卷 8 号 1213 頁)
- ・最高裁昭和 38 年 2 月 12 日第三小法廷判決(刑集 17 卷 3 号 183 頁)
- ・最高裁昭和 38 年 4 月 9 日第三小法廷判決(刑集 17 卷 3 号 201 頁)
- ・最高裁昭和 42 年 11 月 8 日大法廷判決(刑集 21 卷 9 号 1197 頁)
- ・最高裁昭和 45 年 9 月 11 日第二小法廷判決(刑集 177 号 1123 頁)
- ・最高裁昭和 48 年 3 月 20 日第三小法廷判決(刑集 27 卷 2 号 137 頁)
- ・最高裁昭和 62 年 5 月 8 日第二小法廷判決(民集 151 号 35 頁)
- ・最高裁昭和 63 年 9 月 2 日第三小法廷判決(刑集 42 卷 7 号 975 頁)
- ・最高裁平成 6 年 9 月 13 日第三小法廷判決(刑集 48 卷 6 号 289 頁)
- ・最高裁昭和 48 年 3 月 20 日第三小法廷判決(刑集 27 卷 2 号 137 頁)
- ・最高裁平成 6 年 11 月 22 日第三小法廷判決(民集 48 卷 7 号 1379 頁)
- ・最高裁平成 7 年 4 月 28 日第二小法廷判決(民集 49 卷 4 号 1193 頁)
- ・大阪高裁平成 5 年 4 月 27 日判決(民集 48 卷 7 号 1445 頁)
- ・大阪高裁平成 6 年 6 月 28 日判決(民集 49 卷 4 号 1271 頁)
- ・大阪地裁昭和 36 年 8 月 10 日(行集 12 卷 88 号 1608 頁)
- ・名古屋地裁昭和 55 年 10 月 13 日判決(税資 115 号 31 頁)
- ・京都地裁平成 4 年 3 月 23 日判決(民集 48 卷 7 号 1424 頁)
- ・神戸地裁平成 5 年 3 月 29 日(民集 49 卷 4 号 1261 頁)

【書籍】

- ・金子宏『租税法〔第 24 版〕』(弘文堂 2021)
- ・佐伯仁志ほか編著『岩波講座 現代法の動態 2 法の実現手法』(岩波書店 2014)
- ・酒井克彦『裁判例からみる加算税』(大蔵財務協会 2022)
- ・佐藤英明『脱税と制裁〔増補版〕』(弘文堂 2018)
- ・志場喜徳郎ほか『国税通則法精解〔令和 4 年改訂〕』(大蔵財務協会 2022)
- ・品川芳宣『国税通則法の理論と実務』(ぎょうせい 2017)
- ・品川芳宣『附帯税の事例研究〔第 4 版〕』(財経詳報社 2012)
- ・武田昌輔『DHC コメントール国税通則法』(第一法規加除式)
- ・松沢智『租税処罰法』(有斐閣 1999)
- ・ハツ尾順一『事例からみる重加算税の研究〔第 7 版〕』(清文社 2022)

【論文等】

- ・阿部徳幸「記帳義務を適正に履行しない納税者等への対応策と立証責任」税制研究 82 号 108 頁(2022)
- ・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覗い得る特段の行動』の意(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いうのか(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 93 頁(2009)

- ・ 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」税務大学校論叢 92 号 139 頁(2017)
- ・ 浅野洋「国外財産調書の提出に係る優遇・加重措置及び罰則」税理 55 巻 14 号 46 頁(2012)
- ・ 岩崎政明「いわゆる『つまみ申告』と重加算税賦課決定処分 of の当否」ジュリスト 1069 号(1995)
- ・ 池本征男「判例からみた重加算税の賦課要件」税経通信 38 巻 12 号 48 頁(1983)
- ・ 池本征男「加算税制度に関する若干の考察」税務大学校論叢 14 号 137 頁(1981)
- ・ 池本征男「申告納税制度の理念とその仕組み」税務大学校論叢 32 号 1 頁(1998)
- ・ 石川哲也「重加算税適用をめぐる諸問題」税経通信 64 巻 7 号 123 頁(2009)
- ・ 伊藤義一「加算税制度を巡る立法論的課題」税務事例 41 巻 12 号 25 頁(2009)
- ・ 今中善明「租税逋脱と罰則に関する一考察」税務大学校論叢 7 号 145 頁(1973)
- ・ 碓井光明「税法違反の種類とその制裁」税理 19 巻 14 号 52 頁(1976)
- ・ 碓井光明「重加算税の構造」税理 22 巻 12 号 2 頁(1979)
- ・ 池田秀敏「いわゆる『つまみ申告』と重加算税-最高裁平成 6 年 11 月 22 日判決」税理 38 巻 5 号 31 頁(1995)
- ・ 伊川正樹「重加算税と他制度との関係」税理 56 巻 2 号 36 頁(2013)
- ・ 市川聡毅「重加算税の課税要件『基づいて』を軸とした最高裁判決再考—重加算税の課税要件の共通理解のために」日税研論集 40 号 103 頁(2017)
- ・ 伊藤秀明「租税逋脱犯の諸問題」日税研論集 75 号 185 頁(2019)
- ・ 板倉宏「所得金額の過少記載をほ脱犯とした事例」ジュリスト 565 号 148 頁(1974)
- ・ 板倉宏「判批」判例時報 499 号 22 頁(1983)
- ・ 板倉宏「判批」判例タイムズ 19 巻 3 号 70 頁(1968)
- ・ 板倉宏「偽りその他不正の行為」の意義別冊ジュリスト 79 号 228 頁(1983)
- ・ 岩橋健定「判批」法学協会雑誌 114 巻 4 号 462 頁(1997)
- ・ 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 89 頁(2011)
- ・ 占部裕典「重加算税の賦課要件とほ脱犯の犯罪構成要件の交錯—国税通則法 68 条 1 項、70 条 4 項、法人税法 127 条 1 項 3 号・159 条の関係に着目して」同志社法学 64 巻 3 号 747 頁(2012)
- ・ 長田行雄「重加算税をめぐる若干の問題について—課税要件を中心として—」税法学 269 号 19 頁(1973)
- ・ 岡村忠生「株式等の譲渡益を故意に秘匿した確定申告書の提出と重加算税の賦課」税法学 534 号 110 頁(1995)
- ・ 岡村忠生「判批」民商法雑誌 113 巻 1 号 96 頁(1995)
- ・ 落合祥央「証拠書類のない簿外経費の必要経費・損金不算入 : 無申告加算税・重加算税とあわせて適用される場合も」税務弘報 70 巻 10 号 65 頁(2022)
- ・ 落合秀行「無申告事案における重加算税の賦課要件」税務大学校論叢 64 号 284 頁(2010)
- ・ 太田幸夫「税理士による隠ぺい偽装行為と重加算税」判例タイムズ 1245 巻 250 頁(2007)
- ・ 大久保太郎「判批」最高裁判所判例解説 刑事篇 昭和 48 年度 269 頁(1975)

- ・小田原卓也「近年の租税罰則見直しと租税は脱犯の実行行為に関する一考察」税大ジャーナル 22 号 155 頁(2013)
- ・川神裕「判批」最高裁判所判例解説 民事篇 平成 6 度 586 頁(1997)
- ・川口克己「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 9 号 164 頁(1996)
- ・柿原勝一「加算税制度が納税者の税務コンプライアンスに及ぼす影響」税務大学校論叢 105 号 1 頁(2022)
- ・金井肇「経理内容・帳簿の隠ぺい・仮装が問題となったケース」税理 56 巻 2 号 53 頁(2013)
- ・川根誠「重加算税の研究・米国の Fraud Penalty の検討を通して」税大ジャーナル 16 号 79 頁(2011)
- ・川根誠「米国における重加算税(Fraud Penalty)の賦課事案に関する判例研究―無申告事案を中心として―」税大ジャーナル 18 号 45 頁(2012)
- ・木梨節夫「判批」ジュリスト 388 号 133 頁(1968)
- ・木梨節夫「判批」最高裁判所判例解説 刑事篇 昭和 42 年度 319 頁(1973)
- ・吉良実「偽りその他不正の行為」税経通信 34 巻 15 号 252 頁(1979)
- ・吉良実「重加算税の課税要件と遁脱犯の成立要件」税理 24 巻 1 号 73 頁(1981)
- ・北野弘久「加算税制度の再検討」税法学 249 号 20 頁(1971)
- ・岸田貞夫「加算税制度の意義とその仕組み」税理 56 巻 2 号 8 頁(2013)
- ・木村弘之亮「重加算税」日税研論集 13 号 30 頁(1990)
- ・小貫芳信「課税訴訟研究・附帯税をめぐる訴訟(1)―重加算税の賦課要件を中心として」税理 38 巻 14 号 198 頁(1995)
- ・小貫芳信「課税訴訟研究・附帯税をめぐる訴訟(2)―重加算税の賦課要件を中心として」税理 38 巻 16 号 210 頁(1995)
- ・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 14 号 21 頁(2020)
- ・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―」撰南法学 51・52 号 49 頁(2016)
- ・近藤崇晴「判批」最高裁判所判例解説 民事篇 平成 7 度 471 頁(1998)
- ・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」月間税務事例 54 巻 7 号 1 頁(2022)
- ・酒井克彦「加算税制度の趣旨の変容：記帳制度の意味付けと加算税制度」月刊税務事例 55 巻 5 号 41 頁(2023)
- ・酒井克彦「申告納税制度における記帳や帳簿保存の意義―青色申告制度と加算税制度が意味するもの―」税大ジャーナル 16 号 1 頁(2011)
- ・酒井克彦「税理士による隠ぺい・仮装行為と重加算税の適用―最高裁平成 17 年 1 月 17 日第二小法廷判決を素材として―」税大ジャーナル 3 号 153 頁(2005)
- ・酒井克彦「加算税制度の趣旨―加算税賦課を巡っての幾つかの紛争を素材として―」税大ジャーナル 5 号 22 頁(2007)
- ・酒井克彦「判批」税務事例 38 巻 3 号 1 頁(2007)
- ・酒井克彦「判批」税務事例 38 巻 4 号 1 頁(2006)

- ・酒井克彦「判批」税務事例 38 巻 5 号 3 頁(2006)
- ・酒井克彦「税理士に対する納税者の虚偽答弁と重加算税の賦課—最高裁平成 7.6.17 第二小法廷判決を素材として」税務弘報 54 巻 14 号 90 頁(2006)
- ・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 112 頁(2008)
- ・酒井克彦「最近の重加算税の取扱いについて」租税研究 669 号 57 頁
- ・酒井克彦「消費税の無申告と偽りその他不正の行為」中央ロー・ジャーナル第 16 巻第 3 号 3 頁(2019)
- ・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)」月間税務事例 53 巻 9 号 1 頁(2021)
- ・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」(中)」月間税務事例 53 巻 10 号 1 頁(2021)
- ・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-1)」月間税務事例 53 巻 11 号 1 頁(2021)
- ・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-2)」月間税務事例 53 巻 12 号 1 頁(2021)
- ・酒井克彦「課税逃れに対するアプローチ 試論」税大ジャーナル 28 号 1 頁(2017)
- ・佐藤英明「行政罰と刑事罰を分けるもの—重加算金(税)の行政制裁性をめぐって」税 51 巻 12 号 26 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 No.8 72 頁(2000)
- ・堺澤良「重加算税と刑罰」税経通信 34 巻 15 号 248 頁(1979)
- ・佐藤孝一「ことさらの過少申告と重加算税」税経通信 48 巻 13 号 201 頁(1993)
- ・佐藤孝一「ことさらの過少申告と重加算税」税経通信 50 巻 11 号 215 頁(1995)
- ・佐藤孝一「いわゆる『ことさらの過少申告』と重加算税賦課決定処分の適否」税経通信 50 巻 3 号 243 頁(1995)
- ・佐藤謙一「加算税制度とは何か：国税通則法の基本的考え方」税務弘報 70 巻 10 号 10 頁(2022)
- ・佐藤謙一「国外財産調書制度等と過少申告加算税等の特例」税理 65 巻 2 号 56 頁(2022)
- ・佐藤謙一「白色申告に対する更正の理由附記をめぐる諸問題」税大ジャーナル 26 号 61 頁(2016)
- ・澤井勝美「無記帳者の重加算税について」税務大学校論叢 84 号 219 頁(2016)
- ・作田隆史「重加算税の要件における『特段の行動』再考」税大ジャーナル 29 号 93 頁(2018)
- ・品川芳宣「ことさらの過少申告と重加算税との関係」小川英明・松沢智・今村隆編『新・裁判実務体系 18 租税訴訟』(青林書房 2005)
- ・品川芳宣「いわゆる『つまみ申告』(ことさら過少申告)と隠ぺい・仮装行為」TKC 税研情報 5 巻 6 号 1 頁(1996)
- ・品川芳宣「税法上の行政制裁の論点」税 51 巻 12 号 18 頁(1996)
- ・品川芳宣「重加算税賦課に求められる課税の明確性」税理 43 巻 6 号 2 頁(2000)

- ・品矢一彦「租税逋脱罪の構成要件-解釈論から立法論への新たな提唱―」税に関する論文入選論文集 9 巻 133 頁(2013)
- ・須貝修一「租税制裁の法理」税理 19 巻 14 号 46 頁(1976)
- ・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）」旬刊商事法務 1419 号 2 頁(1996)
- ・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）」旬刊商事法務 1420 号 9 頁(1996)
- ・税法基本判例研究会「税法基本判例を再読する(第 56 回)重加算税の賦課要件[最高裁平成 7.4.28 判決]」税 74 巻 11 号 130 頁(2019)
- ・竹内進「『詐欺その他不正の行為』の意義」税 74 巻 3 号 100 頁(2019)
- ・武田昌輔「偽りその他不正の行為」税経通信 34 巻 15 号 256 頁(1979)
- ・田中治「つまみ申告と重加算税」税経通信 58 巻 6 号 205 頁(2003)
- ・田口渉「仮装隠蔽行為と偽りその他不正の行為の区別：重加算税賦課と除斥期間延長は常にセットではない」税務弘報 70 巻 10 号 19 頁(2022)
- ・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」税務弘報 70 巻 6 号 159 頁(2022)
- ・谷山治雄「重加算税処分と告発の実態」税理 19 巻 14 号 70 頁(1976)
- ・垂井英夫「行政制裁としての重加算税：最高裁平成 7.4.28 判決の意義」税理 56 巻 2 号 25 頁(2013)
- ・津田明人「取引内容・契約の仮装が問題となったケース」税理 56 巻 2 号 43 頁(2013)
- ・角田敬子「相続財産の隠ぺい・仮装が問題となったケース」税理 56 巻 2 号 62 頁(2013)
- ・寺西輝泰「租税制裁における故意」税理 19 巻 14 号 58 頁(1976)
- ・富川和将「『隠蔽・仮装の意図を外部からもうかがい得る特段の行動』の判断ポイント」税理 63 巻 14 号 31 頁(2020)
- ・長島弘「つまみ申告への重加算税賦課を肯定した裁決例[国税不服審判所令和 2.2.19 判決]」月間税務事例 53 巻 5 号 22 頁(2021)
- ・中尾隼大「預金の存在を税理士に伝えなかったことが重加算税の賦課要件を充足しないとされた事例：国税不服審判所令和元年 11 月 19 日裁決」月間税務事例 54 巻 4 号 88 頁(2022)
- ・中村弘「税理士による隠ぺい・仮装行為と重加算税の賦課―三つの最高裁判決―」税大ジャーナル 6 号 119 頁(2007)
- ・中川俊治「つまみ申告とことさらに過少申告(重加算税)の差異」税務弘報 47 巻 9 号 105 頁(1999)
- ・中山史子「国外財産調書制度と財産債務調書制度：提出の不備により加重される場合も」税務弘報 70 巻 10 号 37 頁(2022)
- ・中村秀雄「青色申告承認取消しの法理」税務大学校論叢 34 号 119 頁(1999)
- ・中村三徳「青色申告書にかかる更正の理由附記をめぐる諸問題」税務大学校論叢 8 号 63 頁(1974)
- ・長島弘「令和 4 年度税制改正『記帳義務を適正に履行しない納税者等への対応策』の問題点」租税訴訟 15 号 69 頁(2022)

- ・野一色 直人「国外財産調書提出制度における加算税の優遇措置等の意義と課題」税経通信 70 巻 10 号 175 頁(2015)
- ・野一色直人「加算税制度の今後の方向性と課題について―課徴金制度との比較を通じて―」税法学 576 号 115 頁(2016)
- ・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」月間税務事例 54 巻 6 号 10 頁(2022)
- ・馬場陽「重加算税における隠ぺい、仮装の論証構造(下)要件事実論的等価値性の観点から」月間税務事例 54 巻 7 号 11 頁(2022)
- ・広瀬正「重加算税の対象となる遁脱所得の範囲」税理 19 巻 14 号 83 頁
- ・日景智「申告納税制度下における無申告の問題と対策」税理 63 巻 1 号 4 頁(2020)
- ・福浦幾巳「テクノロジーの進展と電子帳簿保存法の抱える課題」税研 35 巻 5 号 16 頁(2020)
- ・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」税務大学校論叢 102 号 247 頁(2021)
- ・福家俊朗「加算税制度の意義と重加算税」税理 29 巻 3 号 8 頁(1986)
- ・本田完「過少申告・無申告加算税と重加算税の分岐点」税理 63 巻 14 号 78 頁(2020)
- ・増田英敏「意図的な資料の不提示と重加算税の賦課要件としての『隠蔽又は仮装』行為の該当性」TKC 税研情報 28 巻 6 号 89 頁(2019)
- ・松沢智「所得秘匿工作を伴う虚偽不申告と租税遁脱犯の実行行為(最決昭和 63.9.2)」ジュリスト 948 号 225 頁(1990)
- ・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』と最近の最判例をめぐって(最判平成 6.11.22,7.4.28)」税法学 534 号 134 頁(1995)
- ・松沢智「租税遁脱犯における故意と刑事責任」税務事例 18 巻 5 号 21 頁(1986)
- ・松沢智・山下学「明らかにされた法人税の重加算税通達と重加算税制度の本質」税務弘報 48 巻 12 号 12 頁(2000)
- ・松尾浩也「罰金と重加算税との併科(課)の合憲性」別冊ジュリスト 79 号 230 頁(1983)
- ・三木義一「いわゆる『つまみ申告』と重加算税の賦課要件」判例時報 1546 号 172 頁(1996)
- ・水野武夫「脱税意思に基づく過少申告の記載と重加算税の賦課要件」民商法雑誌 114 巻 3 号 121 頁(1996)
- ・村上博隆「『国税調査官』×『税理士』2つの視点で考える税務調査(第10回)無申告法人に対する税務調査」税経通信 78 巻 5 号 11 頁(2023)
- ・村井正「遁脱犯の成立要件と重加算税の課税要件」税理 19 巻 14 号 78 頁(1976)
- ・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 140 頁(2009)
- ・八代司「変貌する加算税制度の検討」税制研究 82 号 221 頁(2022)
- ・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 163 頁(2017)
- ・安田雄飛「税務当局による見解の変更：『正当な理由』と変更・周知の有無の判定のあり方」税務弘報 70 巻 10 号 56 頁(2022)
- ・ハツ尾順一「重加算税の賦課と『隠ぺい・仮装』の意義」税理 56 巻 2 号 16 頁(2013)

- ・八ツ尾順一「重加算税の法理と隠蔽・仮装の事実認定のあり方」税理 63 巻 14 号 12 頁 (2020)
- ・矢頭正浩「第三者による隠ぺい・仮装が問題となったケース」税理 56 巻 2 号 72 頁(2013)
- ・山口敬三郎「『つまみ申告』と『重加算税の賦課要件』に関する一考察（上）」税理 64 巻 10 号 147 頁(2021)
- ・山口敬三郎「『つまみ申告』と『重加算税の賦課要件』に関する一考察（下）」税理 64 巻 11 号 153 頁(2021)
- ・弓削忠史「申告納税制度に基づく重加算税の基本的な問題点」税務事例 41 巻 5 号 31 頁 (2009)
- ・吉田正毅「重加算税―特段の行動の類型―(上)」税理 59 巻 7 号 79 頁(2016)
- ・吉田正毅「重加算税―特段の行動の類型―(下)」税理 59 巻 8 号 77 頁(2017)。
- ・「審判所が重加算税を取り消したポイントとは 相続税関係における最新の重加算税取消裁決」 T&Amaster No.900 4 頁(2021)