

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—

伊 藤 隆 雄

【目次】

はじめに

I 重加算税の賦課要件

- 1 国税通則法第68条第1項
- 2 重加算税賦課における故意の要否及び内容

II 重加算税賦課に関する最高裁判決

- 1 最高裁平成6年11月22日判決
- 2 最高裁平成7年4月28日判決

III 近年の所得税（収支内訳書の虚偽記載）に係る裁決事例

- 1 国税不服審判所平成27年7月1日裁決
- 2 国税不服審判所平成28年9月30日裁決

IV 検討

- 1 平成27年裁決と平成28年裁決の検証
- 2 収支内訳書の虚偽記載行為と「特段の行動」との関係
- 3 積極的な隠ぺい仮装行為の認定
- 4 「特段の行動」の認定
- 5 重加算税賦課に係る判断のあり方

おわりに

はじめに

重加算税の賦課については、その要件として、国税通則法68条1項に「第六十五条第一項（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たとき」と定められており、その隠ぺい仮装行為の解釈及び事実認定に関して多くの争訟事例が積み重ねられている。

平成7年には、架空名義の利用や資料の隠匿等といった積極的な行為の存在が明確には認められないような場合においても、「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」との最高裁の判断が示されたところである。

その後、様々な態様の事案に対して、この最高裁の判示部分を引用して重加算税の賦課や判決・裁決等が行われているが、その引用や判断の妥当性等に疑問の余地のある事例もみられる。

本稿では、重加算税賦課に関するこれまでの最高裁判決の解釈、考え方を確認・整理するとともに、最高裁平成7年判決を引用した所得税に係る国税不服審判所裁決を素材として考察し、重加算税の賦課に関する争訟の現状と課題について私見を述べるものである。

Ⅰ 重加算税の賦課要件

1 国税通則法第68条第1項

重加算税の賦課については、国税通則法（以下「通則法」という。）68条1項で、「第六十五条第一項（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百分の三十五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。」と規定されている。したがって、重加算税の賦課要件は、①過少申告加算税が課される要件に該当すること、②納税者が課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装したこと、③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であり、「隠蔽し、又は仮装し」という、いわゆる隠ぺい仮装行為の解釈、事実認定に関して多くの争訟事例が発生している。

2 重加算税賦課における故意の要否及び内容

重加算税賦課における隠ぺい仮装行為の認定に関して、納税者の故意が必要かどうか、必要だとした場合、故意の内容をどう考えるかという問題がある。

実務においては、国税庁が、各税の重加算税の取扱いに係る事務運営指針を平成12年に発出しており、所得税等に関して定めた「申告所得税及び復興特別所得税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）¹⁾」で、隠蔽又は仮装に該当する場合として、二重帳簿の作成、帳簿書類の隠匿、虚偽記載等積極的な偽装工作行為を前提に例示されているが、故意の要否等について記載はされていない。

学説においては、様々な見解が述べられているところであるが、立法担当

1 国税庁「申告所得税及び復興特別所得税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）」（平成12年7月3日課所4-15ほか、改正・平成24年10月19日、平成28年12月12日）。

者が解説したとされる国税通則法精解²では、「事実の隠蔽は、二重帳簿の作成、売上除外、架空仕入若しくは架空経費の計上、たな卸資産の一部除外等によるものをその典型的なものとする。事実の仮装は、取引上の他人名義の使用、虚偽答弁等をその典型的なものとする。いずれも、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。³」とされている。

金子宏教授は、「ここに隠蔽・仮装とは、その語義からして故意を含む觀念であると解すべきであり、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又は一部をかくすことをいい、事実の仮装とは、架空仕入・架空契約書の作成・他人名義の利用等、存在しない課税要件事実が存在するように見せかけることをいう。⁴」と述べられている。

そして、品川芳宣教授は、故意の要否に関する考え方について、

- 「① 二重帳簿の作成等の行為が客観的に隠ぺい又は仮装と判断されるものであれば足り、納税者の故意の立証まで必要としない」と解するもの。
- ② 課税要件となる事実を隠ぺい又は仮装することについての認識があれば足り、その後過少申告等についての認識は必要としないとするもの。
- ③ ②の要件に加え、過少申告等についても租税を免れる認識をも必要とするもの。⁵」

と内容的に整理しておられる。

隠ぺい仮装行為についての故意、過少申告の認識等に関する最高裁判所の判例として、最高裁昭和62年5月8日判決⁶（以下「最高裁昭和62年判決」という。）がある。

この事案は、有価証券取引を仮名で行っており、架空名義の利用等の積極的

2 志場喜徳郎ほか『国税通則法精解（第16版）』（大蔵財務協会、2019）。

3 志場・前掲注2、813頁。

4 金子宏『租税法（第24版）』（弘文堂、2021）914頁。

5 品川芳宣『附帯税の事例研究（第4版）』（財経詳報社、2012）304頁。

6 最高裁昭和62年5月8日判決・訟務月報34巻1号149頁。

な行為の存在が認められたものであるが、判決においては、「国税通則法六八条に規定する重加算税は、同法六五条ないし六七条に規定する各種の加算税を課すべき納税義務違反が事実の隠ぺい又は仮装という不正な方法に基づいて行われた場合に、違反者に対して課される行政上の措置であって、故意に納税義務違反を犯したことに對する制裁ではないから、同法六八条一項による重加算税を課し得るためには、納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺい、仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、それ以上に、申告に際し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではないと解するのが相当である。（下線筆者）」と判示している。

品川教授は、「重加算税の賦課における故意の要否については、最高裁昭和六十二年五月八日第二小法廷判決が判示するように、納税者（又は行為者）が課税要件事実を隠ぺいし、又は仮装することを認識していれば十分であり、その結果、過少申告等の事実が発生すれば足り（そのことが国税通則法六八条にいう「基づき」の意と解される）、租税を免れようとする認識を有していることまで要求しているものと解する必要はないであろう。⁷⁾」と述べられている。

最高裁昭和62年判決を踏まえると、重加算税の賦課における故意の要否等に関しては、賦課要件となる事実の隠ぺい仮装行為には故意（認識）を要し、隠ぺい仮装行為と過少申告の結果との間には因果関係が必要であるが、過少申告についての認識までは要しないというのが基本的な考え方となるのではないかと思われる。

II 重加算税賦課に関する最高裁判決

最高裁昭和62年判決のように、積極的な隠ぺい仮装行為が認められる場合

7 品川・前掲注5、312頁。

は、賦課要件となる事実の隠ぺい仮装行為には故意(認識)を要し、隠ぺい仮装行為と過少申告の結果との間には因果関係が必要であるが、過少申告についての認識までは要しないというのが最高裁判所の基本的な考え方と捉えることができると思われるが、隠ぺい仮装行為についての故意(認識)、積極的な隠ぺい仮装行為が明確には認められないような事例に関する最高裁判所の2つの判決を確認しておきたい。

1 最高裁平成6年11月22日判決

最高裁平成6年11月22日判決⁸(以下「最高裁平成6年判決」という。)は、帳簿を作成していながら、その帳簿に従わずに多額の所得を脱漏した申告を行った、いわゆるつまみ申告の事例である。その概要は、金融業者Aが、帳簿書類を備え付けて正確な所得金額を把握しながら、3年間にわたり真実の所得金額の約3ないし4%にすぎない額のみを所得金額として記載した白色申告による確定申告書を提出し、その後の税務調査に際しても、少ない店舗数や過少の利息収入金額を記載した内容虚偽の資料を提出し、所得金額を少額ずつ増加した修正申告を繰り返した上、最終の修正申告で所得金額を飛躍的に増加した申告をするに至ったものであり、このような事実関係の下においては、会計帳簿に不実の記載はないとしても、重加算税の賦課要件に該当するとしたものである。

最高裁判所は、「A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、三年間にわたり極めてわずかな所得金額のみを作為的に記載した申告書を提出し続け、しかも、その後の税務調査に際しても過少の店舗数等を記載した内容虚偽の資料を提出するなどの対応をして、真実の所得金額を隠ぺいする態度、行動をできる限り貫こうとしているのであって、申告当初から、真実の所得金額を隠ぺいする意図を有していたことはもちろん、税

8 最高裁平成6年11月22日判決・民集48巻7号1379頁。

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、Aは、単に真実の所得金額よりも少ない所得金額を記載した確定申告書であることを認識しながらこれを提出したというにとどまらず、本件各確定申告の時点において、白色申告のため当時帳簿の備付け等につきこれを義務付ける税法上の規定がなく、真実の所得の調査解明に困難が伴う状況を利用し、真実の所得金額を隠ぺいしようという確定的な意図の下に、必要に応じ事後的にも隠ぺいのための具体的工作を行うことも予定しつつ、前記会計帳簿類から明らかに算出し得る所得金額の大部分を脱漏し、所得金額を殊更過少に記載した内容虚偽の確定申告書を提出したことが明らかである。したがって、本件各確定申告は、単なる過少申告行為にとどまるものではなく、国税通則法六八条一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。(下線筆者)」と重加算税の賦課に関しての判断を示している。

川神裕氏は、本判決の解説⁹において、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るとしつつ、「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書を提出した場合を「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とすることによって、故意ある過少申告が直ちに重加算税の対象となるものでないことを明らかにしつつ、帳簿に不正操作を加えていない場合でも、その他の事情から「隠ぺい」に当たり得ることを認めた最高裁判例として重要な意義がある。¹⁰」と述べられており、申告書提出より前の偽装工作等積極的な隠ぺい仮装行為が明確には認められなくても、過少申告の意図（認識）とその他の行動・事情から重加算税の賦課要件に該当し得るとしたものと考えられる。

9 川神裕「最高裁判所判例解説民事篇平成6年度（586～612頁）」。

10 川神・前掲注9、605～606頁。

2 最高裁平成7年4月28日判決

最高裁平成7年4月28日判決¹¹（以下「最高裁平成7年判決」という。）は、記帳も帳簿の保存もない所得の脱漏に対して重加算税が課された事例である。その概要は、納税者が、3年間にわたり、株式等の売買による多額の雑所得について申告すべきことを熟知しながら、確定的な脱税の意思に基づき、顧問税理士の質問に対して所得のあることを秘匿し、資料も提示することなく、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て提出したというものであり、このような事実関係の下においては、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在しないとしても、重加算税の賦課要件を満たすとしたものである。

最高裁判所は、「過少申告をした納税者が、その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、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（国税通則法六八条一項）。この重加算税の制度は、納税者が過少申告をするについて隠ぺい、仮装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を科することによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものである。」と重加算税を賦課する趣旨を述べ、次に、「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

11 最高裁平成7年4月28日判決・民集49巻4号1193頁。

意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算税の右賦課要件が満たされるものと解すべきである。(下線筆者)」と賦課要件について判示している。

この判決においては、重加算税を課するためには、過少申告行為そのものに隠ぺい仮装があるというだけではなく、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とされ、①納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、②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、③その意図に基づく過少申告をしたような場合には、積極的な隠ぺい仮装行為が存在しないとしても、重加算税の賦課要件が満たされるとしている。

近藤崇晴氏は、本判決の解説¹²⁾において、最高裁平成6年判決の「「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。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、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が存在するものとして、重加算税の前記賦課要件が満たされるとするものであるが、これは、従前の判例・学説を踏まえながら、いたずらに厳格な解釈をして重加算税制度の趣旨を没却する結果となることを避け、他方、重加算税の賦課対象が不当に拡張されることを防止することを目的として、国税通則法六八条一項の合目的的解釈を試みたものであるということが出来る。¹³⁾」と述べられ、また、五十嵐義治氏も本判決について「重加算税は行政上の制裁であるから、過少申告についての故意は不要であるが、そのことと、確定的な脱税の意図がある場合に、重加算税賦課要件の充足性の判断において、これを重視することは何ら矛盾しない。¹⁴⁾」

12 近藤崇晴「最高裁判所判例解説民事篇平成7年度(471～487頁)」。

13 近藤・前掲注12、481～482頁。

14 五十嵐義治「重加算税の賦課要件としての隠ぺい、仮装の意義」平成7年行政関係判例解説(行政判例研究会編・ぎょうせい)151頁。

との見解を述べられており、本判決においては、最高裁昭和62年判決及び最高裁平成6年判決との整合性を確保しつつ、過少申告の意図（確定的な脱税の意思）に基づき、そのための特段の行動をとり、それが外部からも客観的にうかがい得るような場合には、重加算税賦課要件を満たすとしたものと考えられる。

III 近年の所得税（収支内訳書の虚偽記載）に係る裁決事例

上記最高裁平成7年判決後、当該判決文の「過少申告行為そのもの」や「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」といった部分を引用して重加算税賦課の判断を行っている判決、裁決が多くみられるところであるが、その引用、解釈の妥当性等について、近年の所得税の収支内訳書の虚偽記載に係る2つの裁決を素材として検証してみたい。

1 国税不服審判所平成27年7月1日裁決

国税不服審判所平成27年7月1日裁決¹⁵（以下「平成27年裁決」という。）は、審査請求人（以下「請求人」という。）が過少申告の意図を有していたとしても、収支内訳書に何ら根拠のない収入金額や必要経費の額を記載していたことは、過少申告行為そのものであって、過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動に当たるとは評価できないとして原処分庁による重加算税の賦課決定処分を審判所が取り消した事例である。

事案の概要は、請求人（電気工事業）が、各年分（平成20～23年分）の所得税の確定申告に際し、収支内訳書を作成の上、申告書に添付して原処分庁に提出したのに対し、原処分庁は、請求人が、①得意先に対する売上金額を

15 国税不服審判所平成27年7月1日裁決・裁決事例集100号。

記載したメモ書き（売上金額メモ）の一部を廃棄していた、②所得税額を試算したメモ書き（試算メモ）を廃棄していた、③収支内訳書に何ら根拠のない収入金額等を記載していた、として重加算税の賦課決定処分を行ったものである¹⁶。

審判所は、請求人が、FX取引の損失の穴埋めという自己の資金需要の必要性から、過少申告の意図を継続的に有していたことは認められるとしたものの、①売上金は全て振り込みで、入金された預金通帳も保存されており、請求人が売上金額メモを廃棄したのは、保存しておく必要がなくなったとの可能性が十分考えられ、正当な売上金額を秘匿するために捨てたとは認めがたい、②請求人が各年分の所得税の申告に当たって試算メモを作成していたことを認めるに足りる証拠はないと判断し、収支内訳書に関しては、③請求人が何ら根拠のない収入金額及び必要経費の額を収支内訳書に記載していたことは、過少申告行為そのものであって、過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動に当たるとは評価できない、として重加算税の賦課決定処分を取り消した。

収支内訳書については、所得税法120条で事業所得等を生ずべき業務を行う居住者が申告書に添付しなければならない（当該申告書が青色申告書である場合を除く）とされているものであるが、平成27年裁決においては、この申告書に添付し提出する収支内訳書の虚偽記載行為について、最高裁平成7年判決でいうところの「過少申告行為そのもの」であって、過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動には当たらないと判断している。

2 国税不服審判所平成28年9月30日裁決

国税不服審判所平成28年9月30日裁決¹⁷（以下「平成28年裁決」という。）

16 争点は他にもあるが、本稿では、所得税の重加算税賦課に関する部分に限定して記載している。

17 国税不服審判所平成28年9月30日裁決・裁決事例集104号。

は、当初から過少申告（所得税等）及び無申告（消費税等）を意図して、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で、その意図に基づき、所得税等については過少申告をし、消費税等については期限内に申告をしなかったとして、審判所が重加算税の賦課要件を満たすと判断した事例である。

この事案は、①請求人（農産物の生産販売業）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用の収支内訳書（下書用収支内訳書）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提示した、②請求人の申告相談に当たった市職員は、下書用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～25年分）の所得税等について、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、というものである。

審判所は、請求人は、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、農産物の販売金額を過少に記載するなどした下書用収支内訳書を作成し、これを市職員に提示することによって、同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1000万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、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ものと判断した。

また、請求人が、下書用収支内訳書を作成した行為は、単なる過少申告行為であると主張したのに対し、審判所は「本件各下書用収支内訳書の作成を含む一連の行為が単なる過少申告行為と認められない」としており、下書用収支内訳書の作成・提示から、収支内訳書及び確定申告書の作成・提出といった一連の行為・事情も特段の行動等の判断の対象とされているのではないと思われる。

最高裁平成7年判決は、過少申告の意図（確定的な脱税の意思）に基づき、顧問税理士の質問に対して所得のあることを秘匿し、同税理士に過少な申告を記載した確定申告書を作成させて提出したというものであり、この平成28年裁決は、当初からの過少申告等の意図に基づき、市職員に内容虚偽の下書用収支内訳書を提示することにより、同職員に内容虚偽の収支内訳書及び確定申告書を作成させて提出したというものである。

税理士法では、税務署に提出する申告書等税務書類の作成等は、納税者自ら行うほかは、原則として税理士が行うものとされている（税理士法2条1項）が、確定申告時期等一定の場合には、地方公共団体の職員等税理士以外の者にも臨時に税務書類の作成等を認めている（税理士法50条1項）。

したがって、この平成28年裁決の事案については、消費税等の負担を免れるため、下書用収支内訳書を作成し、税理士同様の職責を認められた市職員を利用して過少な所得税の申告を行い、また、消費税の申告を行わなかった請求人の一連の行為について、当初から過少申告、無申告を意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたと認められることから、重加算税の賦課要件を満たすとしたものと考えられる。

IV 検討

1 平成27年裁決と平成28年裁決の検証

平成27年裁決と平成28年裁決の事案は、いずれも、請求人が過少申告等の意図を有していたことが認められた上で、内容虚偽の収支内訳書を提出したものとされている。

しかしながら、平成27年裁決の事案は、請求人自らが作成した内容虚偽の収支内訳書を確定申告書に添付して、確定申告書と同時に税務署長に提出していたものであり、それ故に、最高裁平成7年判決における「過少申告行為そのもの」で、特段の行動にも当たらないと判断されている一方で、平成28

年裁決の事案は、請求人が作成した内容虚偽の下書用収支内訳書を市職員に提示することにより、同職員に作成させた内容虚偽の収支内訳書及び確定申告書を税務署長に提出したものであり、請求人による下書用収支内訳書の虚偽記載及び市職員への提示行為が、過少申告行為そのものではなく、過少申告行為とは別の行為、前段階・準備段階の行為として「特段の行動」に該当するとして、重加算税賦課要件を満たすとした判断の中心となっているものと考えられる。

2 収支内訳書の虚偽記載行為と「特段の行動」との関係

最高裁平成7年判決の「納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合」について、具体的にどのような行為が「特段の行動」に該当するのであろうか。平成27年裁決では、虚偽の収支内訳書の作成及び提出は特段の行動に該当せず、平成28年裁決の虚偽の下書用収支内訳書の作成及び市職員への提示はこれに該当すると判断されているようであるが、収支内訳書の虚偽記載行為が「特段の行動」に該当しないと断定できるのかという問題がある。

最高裁平成7年判決に関して、近藤氏は、「「・・・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。¹⁸⁾」と述べ、具体的には、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した上で、例として、①多額の所得があったにもかかわらずゼロとしたり、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、②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

18 近藤・前掲注12、482頁。

れる原始資料をあえて散逸するにまかせていた場合、③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をあげている¹⁹。

さらに、五十嵐氏は、「特段の行動」に含まれるものとして、上記①から③のほか、④申告書に添付する内訳書に虚偽記載をした、⑤記帳義務があるのに記帳しない、⑥従業員に虚偽の説明をして申告書を作成させた、ことを例としてあげている²⁰（下線筆者）。

したがって、収支内訳書に虚偽記載をして申告書に添付し提出するような行為も特段の行動についての検討対象に含まれ得るということは当時から十分想定されていたものと考えられる。

また、平成27年裁決では、請求人が過少申告の意図を継続的に有していたことが明確に認定されており、しかも複数年にわたり所得の一部だけを作為的に記載した申告書を提出し続けていることなどからも、その意図に基づき特段の行動が認められるかどうかなど重加算税の賦課に関して収支内訳書の虚偽記載を含む一連の行為について検討・判断する余地があったのではないと思われる。

3 積極的な隠ぺい偽装行為の認定

上記検証してきた裁決を含めて、近年の判決や裁決において、重加算税の賦課に関して積極的な隠ぺい偽装行為の認定の有無を問わず、最高裁平成7年判決の引用により判断を行う傾向が強みられる²¹。

19 近藤・前掲注12、482頁参照。

川神氏も、最高裁平成6年判決の「殊更の過少申告」に関して、「このような作為的な殊更の過少申告行為であることを外形的、客観的に推認させる事情としては、正確な会計帳簿類が存在するのに、不自然に多額の所得金額の申告控除を繰り返すこと、記帳能力がありながら通常備え付けておくと考えられる帳簿を備え付けなかったり、当然保存しておくと考えられる原始記録を保存しないこと、過少申告後の税務調査に対する非協力、虚偽答弁、虚偽資料の提出等が挙げられよう。」と述べられている。川神・前掲注9、603頁。

20 五十嵐・前掲注14、154頁。

21 澤井勝美教授は、最高裁平成7年判決を引用した所得税及び法人税に関する裁判事例について、「特段の行動」と認定した客観的事実を整理され、「特段の行動と認定された事実は広範囲に及んでいるが、認定事実の中には、特段の行為と認定しなくても、従来の隠ぺい、

重加算税賦課の判断に際しては、法律の賦課要件に沿った解釈・認定が求められるのであり、上記重加算税賦課における故意の要否及び内容のところ で述べたように、積極的な隠ぺい偽装行為に該当すると考えられるような場合 には、その検討がまず必要であると考ええる。

作田隆史教授が、平成27年裁決について、「素材の事例は、収支内訳書の 虚偽記載がストレートに隠ぺい偽装に当たるか、あるいは最高裁平成7年判 決の枠組みの隠ぺい偽装と評価し得る「特段の行動」に当たるかについても、 併せて判断し、記載すべき事例であったと考えられる。²²⁾」と指摘しておら れるように、積極的な隠ぺい偽装行為の有無の認定からアプローチしていく ことも必要だったのではないと思われる。

平成27年裁決においては、総収入金額を除外し必要経費も過大に計上する という方法から虚偽の収支内訳書を作成・提出しているという行為、さらに これらの行為を複数年にわたって行ってきたことなどの事実関係を考慮する と、積極的な隠ぺい偽装行為に該当するか否かの検討の余地は十分にあった のではないかと考えられる。

なお、収支内訳書の虚偽記載に係る類似の事案である国税不服審判所平成 24年5月8日裁決²³⁾においては、「本件各修正申告における本件事業に係る 総収入金額の計上漏れの金額は、(中略)、請求人が、収支内訳書の売上金額 及び仕入金額の計算を頭の中で行い、売上金額を適当に減額した旨答述して いるように、請求人が適当に減額した売上金額で収支内訳書を作成し、その 結果算出された過少な所得金額に基づき、確定申告をした結果生じたもので あることが明らかであり、当該確定申告における本件事業に係る総収入金額

偽装と同様に直接的に隠ぺい、偽装を認定できると考えられる事案が多く含まれる結果 となった。」と述べられている。澤井勝美「無記帳者の重加算税について」税大論叢84号 (2016.6) 306～307頁。

22 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 (2018.4) 101頁。

23 国税不服審判所平成24年5月8日裁決・裁決事例集87号。

自体、裏付けのない架空の金額というべきである。すなわち、請求人が適当に減額した売上金額で収支内訳書を作成し、その結果算出された過少な所得金額に基づき、確定申告をしたことによって、本件各修正申告において本件事業に係る総収入金額に計上漏れがあったことは、通則法第68条第1項に規定する隠ぺい又は仮装に該当すると認められる。」として最高裁平成7年判決を引用することなく、直接隠ぺい仮装行為を認定している。

4 「特段の行動」の認定

積極的な隠ぺい仮装行為が必ずしも明確でない場合には、過少申告の意図を前提とした最高裁平成7年判決等の考え方を基に重加算税の賦課の判断を行う必要があるが、平成27年裁決においては、積極的な隠ぺい仮装行為の認定が困難であったとしても、請求人が過少申告の意図を継続的に有していたことが明確に認定されていることから、その意図に基づく特段の行動の有無を検討する余地が残っていたものと思われる。この裁決では、過少申告の意図について詳細に検討し、その意図を認定する一方、収支内訳書の記載については、「請求人が何ら根拠のない収入金額及び必要経費の額を本件収支内訳書に記載していたことは、過少申告行為そのものであって、過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動に当たるとは評価できない。」と判断し、原処分庁の主張を排斥している。請求人の行為に関しては、売上金が振り込まれていた通帳口座や売上先の会社からの支払内容確認書により総収入金額を容易に把握することができたにもかかわらず、総収入金額を意図的に過少に申告していたこと、また、必要経費も領収書の保存により容易に把握することができる状況にあったにもかかわらず、意図的に過大に申告していたこと、これらの当初申告額と修正申告額の差額が大きいこと、さらにこうした方法による申告が継続して行われてきたことも認定されていることを勘案すると、特段の行動について平成28年裁決と同様に一連の行為として検討・判断することも必要であったのではないかと考える。

5 重加算税賦課に係る判断のあり方

最高裁平成7年判決を引用した判決、裁決が近年多くみられるところであるが、この判決の「過少申告行為」の概念や「特段の行動」の具体例・範囲が不明確である中で、この判示部分を様々な態様の重加算税賦課に係る事案に形式的に当てはめて判断していくことのないように留意していく必要があると思われる。

重加算税賦課に係る判断に際しては、最高裁昭和62年判決も踏まえ、隠ぺい仮装という積極的な行為に該当するか否かの検討が基本的に必要であり、そして、積極的な行為が必ずしも明確でない場合に、最高裁平成6年判決及び最高裁平成7年判決を基に、過少申告の意図についての主観的要素も勘案し判断していく必要があるものと考ええる。

重加算税賦課の考え方として、川神氏が最高裁平成6年判決の解説において、「虚偽の申告書の作成から提出に至る行為の態様いかんによって、あるいは、それを申告書の提出の前後を通じた一連の行動と結びつけて考えた場合に、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。²⁴⁾」と述べておられるように、重加算税賦課の検討に際しては、事案に即して、行為の態様や一連の行動を考慮して判断すべきであろう。また、最高裁平成7年判決を引用し、「特段の行動」に該当するのかという判断を行う際にも、各事案の事情・事実関係を考慮して検討し、申告書提出に至る一連の行動を総合的に評価すべきであり、これは、最高裁平成6年判決及び最高裁平成7年判決当時の考え方からも導かれ得られる。

なお、課税当局側は、「申告所得税及び復興特別所得税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）²⁵⁾」等の重加算税の取扱いに係る事務運営指針に

24 川神・前掲注9、598頁。

25 前掲注1参照。

において、隠ぺい偽装行為に関して、二重帳簿の作成、帳簿書類等の隠匿、虚偽記載等積極的な行為を前提に例示しているが、重加算税賦課や争訟の際には、最高裁平成7年判決の引用により理由付けを行うことも多く、事務運営指針との運用面でのかい離も懸念されるところである。

また、納税者側にとっても、積極的な隠ぺい偽装行為と明確には認定されないような場合に、どのような行為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等と認定され重加算税が賦課されるのか予測できないという懸念も大きいと思われる。

したがって、課税当局は、現在までの多くの重加算税賦課事例の積み重ねを踏まえ、特段の行動に該当するとして重加算税賦課を行ってきた事例も記載し事務運営指針を更新するなど、可能な限り、取扱いを明確化し、統一性・整合性を図るとともに、予測可能性の確保にも配慮する必要があると考える。

おわりに

本稿では、重加算税賦課に関するこれまでの最高裁判決の解釈、考え方を確認・整理するとともに、所得税に係る重加算税賦課事案の裁決等を検証し、重加算税賦課、隠ぺい偽装行為の判断のあり方について若干の検討をしてきたところである。最高裁平成7年判決後、重加算税賦課及び争訟の際に、本判決を引用して判断を行う事例が多くなってきているが、その引用や判断の妥当性等に疑問の余地のある事例もみられる。最高裁平成7年判決の「過少申告行為」の概念や「特段の行動」の具体例・範囲が明確ではないこと及び判決当時の考え方などからして、様々な形態の事案にこの判決部分を形式的に当てはめて判断していくことのないよう留意していく必要がある。納税者側からみても、過少申告の意図という主観的要素を基にして重加算税が適用される範囲が拡大される可能性も懸念されるのであり、重加算税の賦課対象が不当に拡大されるこ

とのないように留意する必要もある。

したがって、原則的には、賦課要件となる事実を隠ぺい又は仮装することについての故意（認識）の下、積極的な隠ぺい仮装行為に該当するかどうかを判断の基本とすべきであり、積極的な行為が判然としない場合には、事案に即して、過少申告の意図という主観的要素も勘案しつつ、納税者の一連の行為・行動を総合的に検討して、特段の行動等についての判断を行うという考え方の確認が必要なのではないだろうか。

また、課税当局は、現在までの多くの重加算税賦課事例の積み重ねを踏まえ、特段の行動に該当するような例示も事務運営指針に記載するなど、可能な限り取扱いの明確化（統一性、整合性）及び予測可能性の確保を図っていく必要があると考える。