

重加算税の賦課要件

岩 武 俊 郎

目 次

はじめに

第一章 重加算税制度について

第一節 重加算税制度の沿革

第二節 重加算税制度の立法趣旨及びその性質

第二章 重加算税の賦課要件について

第一節 「納税者」の範囲

第二節 「隠ぺい・仮装」の意義

第三節 「隠ぺい・仮装」と「故意」の関係

第三章 「つまみ申告」が重加算税に該当するか否かの学説による解釈

第一節 積極説

第二節 消極説

第三節 最終的に積極説をとる学説

第四節 「つまみ申告」の文理解釈についての総括

第四章 「つまみ申告」が重加算税に該当するか否かの裁判所による判断

第一節 外形的・客観的な事実を要件とした平成六年最高裁判決

第二節 外部からもうかがい得る特段の行動を要件とした平成七年最高裁判決

第三節 裁判所における事実関係の判断基準について

おわりに

はじめに

重加算税は、国税通則法六八条一項において「納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、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一〇〇分の三五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。

これは、過少申告加算税が課税される場合に「隠ぺい・仮装」の不正行為を伴うときは、一〇%の過少申告加算税に代えて三五%の重加算税を賦課する規定であり、納税義務違反の発生防止による適正な徴税の確保及び納税基盤の維持と保護を図ることを目的とする、加算税の中でも特に重い経済的負担を課すものである。

ここでいう「隠ぺい・仮装」については、平成一二年七月三日に公表された事務運営指針において、二重帳簿の作成、帳簿書類の隠匿・虚偽記載等、事業の経営又は取引等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などが例示されている。そうすると、「隠ぺい・仮装」には「隠す」「装う」というような積極的な不正行為が必要である

と考えられる。

しかし、このような積極的な「隠ぺい・仮装」がない場合に、国税通則法六八条一項をどのように解釈するのが問題となる。つまり、不正経理・二重帳簿の作成等の不正行為はなく、適正な帳簿に基づいているものの、あえて所得の一部をつまんで意図的に過少な申告をする行為、いわゆる「つまみ申告」が、重加算税の賦課要件を満たすか否かということである。

「つまみ申告」が重加算税の賦課要件を充足するとした最高裁判決（平成七年四月二十八日⁽¹⁾）では、「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、重加算税制度の趣旨にかんがみれば、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在したことまで必要であると解するのは相当でなく、納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算税の右賦課要件が満たされるものと解すべきである。」と判示している。

税法の解釈は原則として文理解釈によるべきであり、租税法主義において保障される法的安定性・予測可能性の観点から拡張解釈を行うことは許されない。しかし、文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に、規定の趣旨・目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならない。そこで「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」という最高裁判所の判断は、国税通則法六八条一項の規定の趣旨・目的をどのように捉えて解釈しているのかを検討する。

さらに、国民生活に対する法的安定性・予測可能性を保障する租税法律主義からは、課税要件明確主義も要請されるが、「外部からもうかがい得る特段の行動」という判断基準は明確であるといえるのであろうか。積極的な「隠ぺい・仮装」がない場合に該当する平成六年最高裁判決及び平成七年最高裁判決の二つの具体的事案におけるそれぞれの判断を考察し、平成七年最高裁判決の「外部からもうかがい得る特段の行動」という判断基準が具体的にどのようなものであるかの検証を行い、明確であるかどうかについて検討する。

第一章 重加算税制度について

第一節 重加算税制度の沿革

重加算税制度の沿革について(一)立法の経緯として、シャウプ勧告前から国税通則法制定後までの変遷を、(二)新たな運営方針として、日本税理士会連合会税制審議会の答申及び国税庁長官公表の事務運営指針を整理していく。

(一) 立法の経緯

① シャウプ勧告前(昭和二五年)

我が国では、主要な税目である所得税については明治二〇年以来、法人税については昭和一五年以来、それぞれ賦課課税制度が採用され、国税の課税標準等を記載した申告書を提出期限までに提出することを納税者に義務付けてい

た。これは、「納税者に一応課税標準の申告を求めるものの、それは一つの参考資料に過ぎず、政府が独自に調査して課税標準を決定し、その税額の納付を告知することによって初めて具体的な納税義務が発生する⁽²⁾」ものである。この制度の下では、申告書が提出されているか否かにかかわらず、租税行政庁が課税標準等及び納付税額等を賦課決定していた。戦前当時、重加算税制度は存在せず、罰則規定が存在するのみであった。その条文は次のとおりであり、自首又は税務署長に申出をした場合には、全く罪を問わないとしている⁽³⁾。

明治三二年所得税法四六条「所得金額ヲ隠蔽シテ捕脱シタル者ハ其ノ捕脱金高三倍ノ罰金又ハ科料ニ処ス但シ自首シタル者ハ其ノ税金ヲ追徴シ其ノ罪ヲ問ハズ」

昭和一五年法人税法二九条「詐欺其ノ他不正ノ行為ニ依リ法人税ヲ捕脱シタル者ハ其ノ捕脱シタル税金ノ三倍ニ相当スル罰金又ハ科料ニ処シ直ニ其ノ税金ヲ追徴ス但シ自首シ又ハ税務署長ニ申出デタル者ハ其ノ罪ヲ問ハズ」

重加算税制度の萌芽は、所得税法、法人税法及び相続税法に定められた追徴税制度に見出すことができる。この追徴税制度は、昭和二二年四月に、所得税、法人税及び相続税について申告納税制度が全面的に採用されたのを契機として、その担保的機能を果たすものとして登場し、「追徴税」の名称で創設された。これは、正確な納税を推進し、まじめな納税者とそうでない納税者との間の負担の均衡を図り、もって申告納税制度の完全なる実行を容易ならしめようという趣旨に基づいたものである。その内容は、期限後申告、修正申告があった場合、納税義務者の申告、修正額が政府の調査した額と異なる場合に、「やむを得ない理由があると認められる場合」を除き、追加納付又は追徴に係る税額に、一ヶ月経過ごとに5%の金額に相当する所得税を追徴するものであった。

② シャウプ勧告後 (昭和二五年)

シャープ勧告は、民事詐欺事件の罰則について次のように述べている。

「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ずに黙認するわけにはいかない。各事件ごとに刑罰を課する必要から免れるため、民事詐欺罰則を採用することを勧告する。このような罰則では、納税額の一部たりとも欠けていた場合、それが脱税を意図して詐欺によったときは、その不足分を支払う上にその不足分の六〇％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。⁽⁴⁾」

昭和二五年のシャープ勧告による税制改正において、追徴税の制度は重加算税額の制度に改正され、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た。この重加算税額は、隠ぺい又は仮装した事実に係る基礎税額の五〇％相当額を本税に賦課し、又は徴収された。シャープ勧告では六〇％の提案であったのを、立法に際して五〇％に抑えているがかなり高率であり、納税者自身の良心的な申告を根本とするものであり、脱税を意図した詐欺に対しての制裁であった。⁽⁵⁾

その後、昭和二八年には重加算税についての算定基準の改正が行われた。この改正前では、重加算税の賦課要件である「隠ぺい又は仮装の行為」に基づいた場合、それに係る税額のみではなく、すべての不足額について重加算税が課されたが、これに対して不合理との批判があり、隠ぺい又は仮装された事実に基づく税額のみで重加算税を課すこととなった。

③ 国税通則法制定後 (昭和三七年)

昭和三四年五月一九日に内閣総理大臣から「国税及び地方税を通じ、わが国の社会経済事情に即応して税制を体系

的に改善整備するための方策」について諮問を受けた税制調査会は、昭和三六年七月五日に「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」（以下、「昭和三六年国税通則法制定に関する答申」という。）を行っている。

その後、昭和三七年に、法律第六六号によって国税通則法が制定され、同年四月一日から施行された。これは、所得税法、法人税法などの各税法の構成を改め、各税法は原則として課税実体に関する規定を中心に定め、手続き等に関する共通の事項は以前の各税法から削除し、これを国税通則法にまとめて規定することにより、税法の簡素平明化することを目的としたものである。従来の加算税額の文言は、加算税とされたことにより、重加算税額の文言も重加算税と改められるとともに、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三〇%の割合によることとされた。⁽⁶⁾ この負担軽減について「昭和三六年国税通則法制定に関する答申」では、「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、現行五〇%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、課税率を三〇%に引き下げるものとする。」と述べられている。⁽⁷⁾

さらに、昭和六二年九月法律第九六号における所得税法等の一部を改正する法律により、所得課税の負担軽減及び合理化の一環として、過少申告加算税に代えて課される重加算税の割合が五%引き上げられたことにより、その税率は三五%となり現在に至っている。

(二) 新たな運営方針について

重加算税の賦課にあたっては「隠ぺい・仮装」があったか否かの認定が重要であるが、その意義や態様について極めて抽象的であるといった執行上の問題があり、「隠ぺい・仮装」の類型や態様をより明らかにすることが必要とされ、新たに運営方針が策定されることとなった。

① 「重加算税制度の問題点について—平成一一年度諮問に対する答申—」について

日本税理士会連合会の当時会長であった森金次郎氏は、平成一一年六月二三日に重加算税をめぐる問題点について日本税理士会連合会税制審議会に諮問している。⁽⁸⁾

この諮問に対し、日本税理士会連合会税制審議会は、平成一二年二月一四日に「重加算税制度の問題点について—平成一一年度諮問に対する答申—」(以下、「重加算税制度の問題点についての答申」という。)を行っている。

まず、「隠ぺい・仮装」の意義について、過去の判例、裁決例及び実務における課税事例を整理し、「隠ぺい」については、課税標準等の計算の基礎となる事実を秘匿しあるいは故意に脱漏することであるとし、売上の除外、証拠書類の廃棄や秘匿、取引事実や課税財産の隠匿などを挙げ、「仮装」については、特定の所得や財産あるいは取引上の名義などについて、あたかもそれが事実であるかのように装うなど、事実を歪曲することであるとし、架空仕入や架空経費の計上、架空契約書の作成などを挙げている。さらに、国税通則法制定の際に廃止された旧通達における「隠ぺい・仮装」は、現行法の下においても該当するものと解されると述べている。

また、「つまり申告」が重加算税に該当するか否かについては、国税通則法第六八条第一項の文理解釈の上では重加算税の課税要件に該当しないと解することができることに基因した問題であると指摘している。この点について、重加算税の賦課処分を取り消した判決例と重加算税の賦課処分を相当とする判決例を挙げており、判断が分かれる理由

について、虚偽申告等の態様がさまざまであるため、法令の文理解釈のみでは結論づけられず、結局はそれぞれの事案の事実関係を総合して判断せざるを得ない問題であると述べている。

② 「事務運営指針」について

上記①「重加算税制度の問題点についての答申」では、「隠ぺい・仮装」は、すでに廃止となった所得税法の旧通達を挙げ、現行法の下においても同様であることを説明しそれらの態様を示しているが、その行為を類型化し、すべてを網羅的に列挙することは困難である。

しかし、重加算税の賦課は納税者に対する不利益処分であり、「隠ぺい・仮装」に当たるか否かは法解釈及び事実認定の問題である。そうすると、課税庁の法解釈及び事実認定の指針を明示することが、納税者に課税予測を与え、円滑な税務行政に資するものと考えられる。

そこで、重加算税の課税要件を含めた国税通則法に関する通達の制定が望まれ、国税庁長官から国税局長・沖繩国税事務所長に対して、平成一二年七月二日に事務運営指針（以下、「事務運営指針」とする。）が公表された。これは、重加算税の賦課に関する取扱基準の整備等を図ることを目的とするものである。

この公表について、品川芳宣教授は「税理士業界においても、国税庁に勤務経験があるか否かによって、重加算税等の賦課をめぐる情報の差異があるということ、その点でも不信感が強かった。そのため、各種重加算税の賦課に関する取扱通達の公表が強く求められていた。」と述べている。また、朝倉洋子氏は「平成一二年当時の総務庁が行った税務行政監察において『納税者が申告を行う際に必要と考えられる事項について、法令の解釈や適用の指針が示されていない状況がみられる』とされ、これらの指針については、『できる限り通達等への明定を行うこと』と指摘され

とことに基づくものである。⁽¹⁰⁾」と述べている。

③ 「税務行政監察結果に基づく勧告」と「事務運営指針」との関係

上記②「事務運営指針」の公表は、平成一二年一月一〇日に総務庁から大蔵省（国税庁）に対してなされた「税務行政監察結果に基づく勧告」と深く関係していると考えられる。⁽¹¹⁾

まず、基盤整備として、申告を行う際に必要な事項について、法令の解釈や適用の指針が示されていない状況がみられるので、納税者の適正な申告の一層の確保のため、「納税者の適正な申告に必要な法令の解釈や適用の指針については、できる限り通達等への明定を行うこと。」と勧告している。

次に、環境整備について、法令の解釈や適用の指針、税務上の取扱いを分かりやすい形で公表するため、国税庁では、平成一〇年一月から、その性質に依じて「法令解釈通達」、「事務運営指針」又は「指示」に再整理した上で、法令解釈通達については公表し、そのほかの通達についても納税者一般に周知する必要があるものについては公表している。しかし、事務運営指針には、重加算税の賦課基準など、納税者に重大な影響を与える基準の内容が公表されていない状況もみられることから「重加算税の賦課基準など、納税者に重大な影響を与える基準の内容が公表されて表すこと。」と勧告している。

この勧告に対し、平成一二年五月に財務省（国税庁）は、総務省に対して次のように回答している。⁽¹²⁾

基盤整備については、「従来から、課税の統一を図り、また、税務行政の透明性を高めるため、法令の解釈や適用の指針についてできる限り通達等に明記するよう努めてきたところである。当庁としては、今回の指摘も踏まえ、今後とも、法令の解釈や適用の指針をできる限り通達等の形で明定してまいりたい。」と回答している。

また、環境整備については、「当庁の通達については、これまで、法令解釈に関するものや、広く一般に周知することが納税者の適正な申告に有用なものは、公表してきたところである。今回の勧告において個別の事項として指摘を受けた重加算税の取扱通達（事務運営指針）についても、平成一二年八月以降、既に国税庁ホームページで公表している。当庁としては、今回の指摘も踏まえ、今後とも、納税者一般に広く周知する必要があるものについては、積極的な公表に努めてまいりたい。」と回答している。

第二節 重加算税の立法趣旨及びその性質

重加算税は過少申告の場合に課される加算税であるという点において過少申告加算税と異なる点はないが、単に申告が過少という事実のみではなく、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」又は「仮装」したという納税者の脱税的不正行為があることを要件として、その脱漏税額に対して課させる点が他の加算税と異なっており、その課税割合も三五%と他の加算税と比較して相当に高率となっている。⁽¹³⁾「昭和三六年国税通則法制定に関する答申」では、「重加算税の性質について、それが税として課させ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、その課税要件や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いう意見がある。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。⁽¹⁴⁾と述べられている。

(一) 重加算税の性質について

まず、重加算税の性質について、「隠ぺい・仮装」は「偽りその他不正の行為」に該当する場合が多く、「偽りその他不正の行為」は刑罰の対象であることから、憲法三九条の二重処罰の禁止規定に抵触するのではないかとの問題がある。

しかし、最高裁判決(昭和四五年九月一日)において、「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課税要件事実を隠ぺいし、または仮装する方法によって行なわれた場合に、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って、それゆえ、同一の租税逋脱行為について重加算税のほかに刑罰を科しても憲法三九条に違反するものでない」と判示されており、議論の余地はないと考えられる。⁽¹⁵⁾

(二) 重加算税の趣旨について

次に、重加算税の趣旨について、志場喜徳郎ほか共編『国税通則法精解』では、「重加算税は、納税義務の違反者に対してこれを課する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⁽¹⁶⁾」であると述べている。また、金子宏教授は「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つて、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」と述べ、さらに重加算税は「納税者が隠ぺい・仮装という不正手段を用いた場合に、これに特別に重い負担を課すことによつて、申告納税制度および源泉徴収制度の基盤が失われるのを防止することを目的とするものである⁽¹⁷⁾」と述べている。品川芳宣教授は「重加算税の制度は、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の信用を維持し、その基礎を擁護するところの行政上の措置⁽¹⁸⁾」であると述べている。

判決例においても、大阪地裁判決（昭和三六年八月一〇日⁽¹⁹⁾）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、もって申告納税制度の信用を維持し、その基礎を擁護するところにある」、納税義務者個人の刑事責任を追及するものではないと考えられる。」と判示しており、長野地裁判決（昭和五八年一月二二日⁽²⁰⁾）では「重加算税制度の目的が、隠ぺい・仮装行為に基づく過少申告、無申告による納税義務違反の発生を防止し、もって、申告納税制度の下における納税義務者の自主性の強化促進を図るとともに同制度の信用を保持するところにある」と判示している。また、大阪高裁判決（平成五年四月二七日⁽²¹⁾）でも、「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つて、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」であると判示している。

以上から、「隠ぺい・仮装」という不正手段に対する制裁である重加算税は、学説及び判決例からも明らかなように、納税義務違反の発生を防止することにより、適正な者と不適正な者との権衡を図り、適正な徴税を確保し、納税基盤の維持と保護を行うことを趣旨とするものであると考えられる。

第二章 重加算税の賦課要件について

国税通則法六八条一項は「納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、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、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一〇〇分の三五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。」と規定している。

以下では、その重加算税の賦課要件となる「納税者」の範囲、「隠ぺい・仮装」の意義、及び「隠ぺい・仮装」と「故意」の関係について、学説における解釈と判決例からそれぞれの検討を行う。

第一節 「納税者」の範囲

「隠ぺい・仮装」を行った「納税者」については、納税義務者本人のみを指すのか、納税義務者本人だけでなくそれ以外も含めるのか、といった範囲が問題となる。

「納税者」とは、国税通則法二条五項において「国税を納める義務がある者及び源泉徴収による国税を徴収して国に納付しなければならない者をいう」と定義されている。そうすると、文理解釈からは「納税者」は個人であれば納税者本人、法人であれば法人の代表権を持つ代表取締役等本人に限定すべきであろう。

しかし、重加算税制度がそもそも納税義務違反に対する行政制裁であること、かかる納税義務については、納税者本人以外の従業員等の補助者又は納税申告の委任を受けた代理人が当該国税の課税標準等の計算に従事すること等により履行されることが多いこと等からみて、国税通則法六八条の規定は、「隠ぺい・仮装」の行為者を納税者本人に限定することを予定していたものとは解し難いと考えられる。

以下では、納税者本人以外の者が「隠ぺい・仮装」行為を行った場合に重加算税の賦課要件を充足するかどうかが争われた判決例について検討する。

(一) 家族又は使用人等の従業員を含むとした判決例

大阪地裁判決（昭和三六年八月一〇日⁽²²⁾）では、「納税義務者個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。かえって、納税義務者個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。(従業者の行為によるときは納税義務者の故意を立証することは容易でなく、発覚したときも従業者自身は重加算税の賦課を受けることはないから、納税義務者が従業者の行為に隠れて不当な利得をはかる虞がある。)と判示し、家族又は使用人等の従業者が、所得の事実を「隠ぺい・仮装」し、これに基づく所得の無申告又は過少申告があれば、重加算税の賦課要件を充足することとされた。

(二) 納税義務者が依頼した第三者を含むとした判決例

京都地裁判決(平成四年三月二三日)⁽²³⁾では「申告納税制度の下においても、納税義務者の判断とその責任において、申告手続を第三者に依頼して、納税者の代理人ないし補助者に申告をさせることが許される。しかし、納税者が申告を第三者に委任したからといって、納税者自身の申告義務は免れず、その第三者がなした申告の効果、態様はそのまま納税者の申告として取扱われる。即ち、納税者が、納税義務者たる身分のない者に申告を一任し、これをいわば納税申告の道具として使用した以上、その者の申告行為は納税者自身がなしたものと取扱うべきである。納税者は、誠実に受任者を選任し、受任者の作成した申告書を点検し、自ら署名押印する等して適法に申告するように監視、監督して、自己の申告義務に遺憾のないようにすべきものである。これを怠って、受任者により不正な申告がなされた場合は、特段の事情がない限り、納税者自身の不正な申告として制裁を受ける。」と判示し、納税者の依頼による申告行為で、支配従属関係や一体性の有無に関係のない第三者が行うものも、納税者自身の行為としている。

（二） 税理士との共謀が争点となった判決例

近時の判断としては、納税者が、税理士から譲渡所得税を正規の納税額に比べて少ない金額で済ませることができるとの説明を受け、同税理士に所得税の確定申告手続を委任し、さらに、同税理士が、税務署職員と共謀し、同職員に税務署保管の納税者の譲渡所得税に係る課税資料を廃棄させてその存在を税務署が把握することを不可能にし、無申告のまま譲渡所得税の納税を免れるという方法による脱税工作を行い、譲渡所得金額の申告をしなかったという事案に対するものがある。

東京地裁判決（平成一三年二月二七日⁽²⁴⁾）では、「隠ぺい・仮装」に該当すると判示され、一方、東京高裁判決（平成一四年一月二三日⁽²⁵⁾）では、「隠ぺい・仮装」に該当しないと判示された。

しかし、最高裁判決（平成一七年一月一七日）は、「被上告人と税理士との間に本件土地の譲渡所得につき事実を隠ぺいし、又は仮装することについて意思の連絡があったと認められるのであれば、本件は、国税通則法六八条一項所定の重加算税の賦課の要件を充足するものというべきである」と判示し、納税者と税理士との間に前記の意思の連絡があったと認められるかどうかなどについて、更に審理を尽くさせるため、原判決を破棄し、原審に差し戻した。

最終的に、東京高裁判決（平成一八年一月一八日）では、「控訴人が税理士による隠ぺい又は仮装の行為による過少申告を容認し、税理士との間に意思の連絡があったということはできず、また、その余の事情も、税理士により隠ぺい行為による譲渡所得の過少申告につき、控訴人の帰責事由を認めるには足りないから、控訴人に対して本件重加算税賦課決定処分をすることはできないものというべきである。」と判示して「隠ぺい・仮装」に該当しないこととされ

た。

(四) 「納税者」の範囲についての総括⁽²⁶⁾

判決例においては、「納税者」の範囲は納税義務者本人だけでなく、家族又は使用人等の従業員、納税義務者が依頼した第三者、依頼された税理士などが行う申告行為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っている。つまり、文理解釈のみによって「納税義務者本人」と限定するのではなく、事実関係や立法趣旨も考慮して、納税者自身の行為として取り扱っているのである。

しかし、重加算税の賦課は納税者の不利益処分であるため、適正な申告を行う納税者の保護及び申告納税制度の維持と保護を考慮すれば、無制限に納税者の範囲を広げるべきではなく、最高裁判決(平成一七年一月一七日)でも判示しているように「隠ぺい・仮装」に対して意思の連絡があったかどうかという客観的事実に基づく要件が必要であると考へる。

第二節 「隠ぺい・仮装」の意義

重加算税の賦課にあたって「隠ぺい・仮装」の行為が何を意味するかが問題となる。これらを類型化し、すべてを網羅的に列挙することは困難であるとされる。その中で、(一)学説・判決例における「隠ぺい・仮装」の意義、(二)廃止となった旧通達と新たな事務運営指針における「隠ぺい・仮装」の意義について検討し、「隠ぺい・仮装」の行

為が何を意味するかを明らかにする。

(一) 学説と判決例における「隠ぺい・仮装」の意義

まず、志場喜徳郎ほか共編『国税通則法精解』では、「事実の隠ぺいは、二重帳簿の作成、売上除外、架空仕入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。」⁽²⁷⁾と説明されており、金子宏教授は「事実の隠ぺいとは、売上除外、証拠書類の廃棄等、課税要件に該当する事実の全部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。隠ぺいと仮装とは同時に行われることが多い（たとえば、二重帳簿の作成のよう、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）」⁽²⁸⁾と述べている。また、中川俊治氏は「事実の隠ぺいとは、故意に事実を隠匿しあるいは脱漏する行為であり、課税要件事実の全部又は一部を除外して隠すことである。例えば、売上除外・期末在庫除外・仮名口座の利用・証拠書類の廃棄等が隠ぺいに該当する。事実の仮装とは、存在しない事実を故意に実在するように見せかける行為であり、存在しない課税要件を実在するように見せかけることである。例えば、架空経費の計上・架空契約書の作成・証拠書類の改ざん・架空名義の利用等が仮装に該当する。」⁽²⁹⁾と述べている。

次に、和歌山地裁判決（昭和五〇年六月二三日）⁽³⁰⁾では「『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。」と判示し、名古屋地裁判決（昭和五五年一

○月一三日⁽³¹⁾においては、「『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、それが事実であるかのように装う等、故意に事実を歪曲することをいうと解するのが相当である。」と判示している。

(二) 廃止となった旧通達と新たな事務運営指針における「隠ぺい・仮装」の意義

まず、現行法の下においても同様であるとされる旧通達では、「隠ぺい・仮装」を以下のように例示している。

・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

・売上除外、架空仕入も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

・たな卸資産の一部を故意に除外して所得を隠ぺいしていた場合

・他人名義等により所得を隠ぺいし又は仮装していた場合

・虚偽答弁、取引先との通謀、帳簿又は財産の秘匿その他不正手段により故意に所得を隠ぺい又は仮装していた場合

・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

次に、平成一二年七月二日に公表された事務運営指針において、申告所得税の重加算税の取扱いについて「隠ぺい・

「仮装」を以下のように例示している。

・いわゆる二重帳簿を作成していること。

・上記以外の場合で、次に掲げる事実（以下「帳簿書類の隠匿、虚偽記載等」という。）があること。

①帳簿、決算書類、契約書、請求書、領収書その他取引に関する書類（以下「帳簿書類」という。）を、破棄又は隠匿していること

②帳簿書類の改ざん、偽造、変造若しくは虚偽記載、相手方との通謀による虚偽若しくは架空の契約書、請求書、領収書その他取引に関する書類の作成又は帳簿書類の意図的な集計違算その他の方法により仮装を行っていること

③取引先に虚偽の帳簿書類を作成させる等していること

・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、次の一定のもの⁽³²⁾を除く

・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、次の一定のもの⁽³³⁾を除く

・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、申告時における隠ぺい又は仮装が合理的に推認できること⁽³⁴⁾。

(二) 「隠ぺい・仮装」の意義についての総括

従来から、「隠ぺい・仮装」の意義について極めて抽象的であるといった問題があったが、平成一二年七月三日に事務運営指針が公表されたことによって、租税法主義の機能たる法的安定性と予測可能性と円滑な税務行政に対する解決が図られていると考えられる。

しかし、「つまみ申告」が「隠ぺい・仮装」に該当するか否かの問題は明確になっていないと考える。それは、第一章でも掲げたように「重加算税制度の問題点についての答申」においては、重加算税を賦課すべきであるかその判断基準を明確にすることが望ましいと考えられると述べるに留まっているからである。さらに、旧通達においては「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た場合」が例示されていたが、事務運営指針においてその例示はない。また「その他の事実関係を総合的に判断して、申告時における隠ぺい又は仮装が合理的に推認できること」と例示されているが、どのような基準で判断するのかが明らかでない。

第三節 「隠ぺい・仮装」と「故意」の関係

重加算税の賦課要件において旧通達、学説及び判決例の中で「故意」という文言が多く用いられる。ここから、「故意」が必要であるのか否か、「故意」が必要であるならば申告書の作成行為の時点で必要なのか、申告書の提出行為の時点で必要なのかという問題が生じる。重加算税の制度が行政秩序罰の一つであることに鑑みて、「故意」は必要としないと考えられるが、その要否の考え方は(一)「隠ぺい・仮装」の行為が客観的に判断されるものであれば足り、故

意の立証まで必要としない説、(二)「隠ぺい・仮装」の時点、「隠ぺい・仮装」に基づく申告書の提出の時点の共に認識を必要とする説(三)「隠ぺい・仮装」についての認識があれば足り、その後の過少申告等についての認識は必要としない説の三つに区分できる。

(一) 「隠ぺい・仮装」の行為が客観的に判断されるものであれば足り、故意の立証まで必要としない説

志場喜徳郎ほか共編『国税通則法精解』では、「行為が客観的にみて隠ぺい又は仮装と判断されるものであれば足り、納税者の故意の立証まで要求しているものではない。この点において、罰則規定における『偽りその他不正の行為』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。」と説明されている。⁽³⁵⁾

品川芳宣教授は「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。また、隠ぺい又は仮装の行為についても、それが客観的にみて『隠ぺい』又は『仮装』であると判断することができれば、特段の事情がない限り、納税者(行為者)が隠ぺい又は仮装することを認識していたものと推認できると解すべきであろう。⁽³⁶⁾」と述べている。

(二) 「隠ぺい・仮装」の時点、「隠ぺい・仮装」に基づく申告書の提出の時点の共に認識を必要とする説

碓井光明教授は「一部の学説が故意を必要としないとしている点には、反対しておきたい。」³⁷⁾と述べ、その理由は、隠ぺい・仮装行為について故意が必要としながら、「これだけで足りるものとするれば、租税を免れる目的以外の理由で事実を隠ぺい・仮装した場合まで重加算税が賦課されることになり、『徴税の実』をあげることが重視しすぎた解釈であるといわねばならない。民事詐欺罰則というシャウプ勧告の趣旨からしても、租税を免れる目的による隠ぺい・仮装行為に限定すべきものと思う。」³⁸⁾と述べ、納税義務違反の発生防止による適正な徴税の確保という趣旨をその理由としている。

北野弘久教授は「『事実の隠ぺいまたは仮装』という文言の中にすでに『故意』の要素が含まれていると解せられるので重加算税を課するには過少申告等につき納税者に『故意』がなければならぬと解せられる。過失による過少申告等の場合に重加算税を課することは違法である。」³⁹⁾と述べ、長田行雄氏も「『隠ぺい又は仮装』には故意(事実の認識)が必要であると考えている。更に正確には、隠ぺい、仮装の用語それ自体に、故意を含んでいると理解している。」⁴⁰⁾と述べている。これらは、隠ぺい・仮装の文言自体に積極的行為が含まれることを理由としている。

(二) 「隠ぺい・仮装」についての認識があれば足り、その後の過少申告等についての認識は必要としない説

寺西輝泰氏は「重加算税の賦課要件としての故意というのは、期中における経理処理の際、課税要件となる事実(税額計算の基礎となる事実といってよい)についてこれを隠ぺい・仮装することについての認識があれば、その後当該事業年度の税の申告に際し、右仮装又は隠ぺいした事実に基づいて申告するあるいは申告しないなどという点についての認識を必要とするものではなく、結果として過少申告、無申告、あるいは不納付という事実が生ずれば足りるも

のといえるのである。そして、たとえ、期中において経理ミスなどによって、行為者の意識しない事実と相反する経理処理がなされたとしても、申告期限前にこの誤処理を発見しながら、これを訂正しなかった場合には、訂正しないという積極的な意識がある以上、その時点で事実を隠ぺい又は仮装したことになり、また認識して訂正しない点で故意が認められることになるのである。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のである。⁽⁴¹⁾と述べ、申告・無申告・不納付の時点まで継続する必要はないとしている。

最高裁判決（昭和六二年五月八日⁽⁴²⁾）では「納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺい、仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、それ以上に、申告に対し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではないと解するのが相当である。」と判示している。

大阪高裁判決（平成三年四月二四日⁽⁴³⁾）では「『隠ぺい・仮装』とは、租税を脱税する目的をもって、故意に納税義務の発生原因である計算の基礎となる実を隠匿し、又は、行為的に虚偽の事実を付加して、調査を防げるなど納税義務の全部または一部を免れる行為をいい、このような見地からは、重加算税の実質は、行政秩序罰であり、その性質上、型式犯ではあるが、不正行為者を制裁するため、著しく重い税率を定めた立法趣旨及び「隠ぺい、仮装」といった文に照らし、納税者が、故意に脱税のための積極行為をすることが必要であると解するのが相当である。」と判示して

いる。

(四) 「隠ぺい・仮装」と「故意」の関係についての総括

「故意」の要否については、旧通達においても、「平成一二年事務運営指針」においても明記されていない。池本征夫氏も「重加算税は、申告納税制度を維持するために悪質な申告納税義務の違反者に重い経済負担を課するものであり、かつ、侵害された国庫利益の回復手段たる損害賠償的性格を併せもつものであることからして、行為の反社会的、反道徳的なるが故に刑罰を科する場合と異なつて、租税を免れる認識の有無自体を余り重視する必要はないと考える⁽⁴⁴⁾」と述べており、故意自体の問題ではないとの考え方を示している。

以上から、学説においては「隠ぺい・仮装」と「故意」の関係についての見解の違いはあるものの、最高裁判決（昭和六二年五月八日）や大阪高裁判決（平成三年四月二四日）において判示されているように、上記（三）の「隠ぺい・仮装」についての認識があれば足り、その後の過少申告等についての認識は必要としない説で確定していると考えられる⁽⁴⁵⁾。

第三章 「つまみ申告」が重加算税に該当するか否かの学説による解釈

「つまみ申告」とは、たとえば、納税者が真実の所得金額とは異なることを知りながら、所得金額の一部をつまみ出し、ことさらに過少に記載した納税申告書を提出する行為、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、所得金額を過少に記載した確定申告書を提出する行為などであり、到底許される行為でないことは明らかである。

しかし、ここで問題となるのは、典型的な「隠ぺい・仮装」がない場合に、国税通則法六八条一項をどのように解釈するのかということである。

「つまみ申告」が「隠ぺい・仮装」に該当すると解する積極説と、「隠ぺい・仮装」に該当しないと解する消極説の二つの学説を、その導き出した根拠により三つに区分し、国税通則法六八条一項の解釈について検証し、「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」という判断について検討を行う。

第一節 積極説

積極説とは、通則法六八条一項が「隠ぺい・仮装」と、その「隠ぺい・仮装」に基づき納税申告書を提出することを書き分けているが、過少な所得金額を記載した確定申告書を提出する行為自体が「隠ぺい・仮装」に該当すると解する説である。積極説を導く根拠を基準として以下のとおり分類できる。

(一) 趣旨を根拠とする積極説

酒井克彦教授は「重加算税の賦課において、税額を減少させることに対する故意性は積極的要件とはされないもの、隠ぺい・仮装行為には故意が要求されると解されるところ、重加算税の制度趣旨を併せて解釈すれば、積極的行

為のみならず、故意の隠ぺい・仮装に基づくつまみ申告や殊更過少な申告における『申告書作成行為』が「隠ぺいし、又は、仮装し」から排除される必要はないのではないかと考⁽⁴⁶⁾える」と述べ、趣旨を根拠とする積極説の立場から、「隠ぺい・仮装行為の故意性判断を基礎とした不申告の行為性認定においては、結局のところ事実関係を総合した作為性の推認に拠らざるを得ない⁽⁴⁷⁾」と述べている。

(二) 作為自体を根拠とする積極説

佐藤孝一氏は「『つまみ申告』が『隠ぺいし又は仮装し』た行為に該するのは、正常な会計帳簿から収入金額又は必要経費の一部を『つまむ』という、納税者の行為が通則法六八条一項にいう『事実』に該するということによるものであるから(納税申告書の提出行為ではない)、『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は、別々に存在しているものであり』もとより、同条項の『隠ぺいし、また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』との規定に反するものでもない(納税申告書を作成しても、提出しないことがある⁽⁴⁸⁾)。』と述べ、つまみ行為が「隠ぺい・仮装」に該当すると指摘している。

第二節 消極説

消極説とは、通則法六八条一項が「隠ぺい・仮装」を行うことと「隠ぺい・仮装」に基づき納税申告書を提出することを書き分けており、税額を過少に記載した納税申告書の提出それ自体は「隠ぺい・仮装」に当たらないとする説

である。

（二） 文理解釈を根拠とする消極説

確井光明教授は「通則法六八条一項は、『国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実』の隠ぺい又は仮装があり、それに『基づき納税申告書を提出していた』ことを要件としているのであるから、申告書における虚偽記入は、隠ぺい又は仮装に含まれないと解すべきである。租税を免れることを目的とする虚偽記入の場合に、不均衡が存在するように見えるが、基礎となるべき事実についての隠ぺい又は仮装が存在しない場合には、税務調査権の発動によって課税標準等又は税額等を認定することができるのであるから、かかる解釈も不当であるとはいえない。⁽⁴⁹⁾」と述べており、文理解釈を根拠とした上で、税務調査による適正課税を理由としている。

また、長田行雄氏も「納税申告書とは別個に『隠ぺい又は仮装の事実』が存在することが必要であり、その事実には『基づき』『納税申告書が提出』されることが要件であろう。であるから、納税申告書だけを、即ち、ウラ帳簿とか、偽名取引等をして偽るといような、隠ぺい又は仮装の事実の伴わない、単に、納税申告書だけを過少にすることは、文理上、重加算税の賦課要件を具備しないのではなからうかと思われる。⁽⁵⁰⁾」と述べている。

第三節 最終的に積極説をとる学説

文理解釈の上から消極説の立場でありつつ、趣旨及び事実関係を考慮して、最終的に積極説をとる見解である。

(一) 文理解釈を根拠に消極説をとり、趣旨を考慮して積極説をとる説

伊藤暢男氏は、国税通則法六八条一項の規定を「文理解釈すると、申告書の提出に先立って隠ぺい、仮装の行為がなされたことを重加算税の賦課要件としていると解すべきであるが、そのように本条を解釈すれば、いわゆる『ばれもと』の意識で隠ぺい、仮装の行為もせずに堂々脱税をする悪質な納税者には重加算税を賦課できないとの不当な結果となり、課税上、著しいアンバランスをきたすことになる。なまじ帳簿上隠ぺい、仮装の操作をした上で過少な申告書を提出すれば、重加算税を賦課されるが、何も隠ぺい、仮装行為をしないし、申告もしないということが最も悪質な隠ぺい行為であるというべきである。」⁽⁵¹⁾と述べており、さらに「隠ぺい、仮装の行為により、課税当局の調査権の行使を困難ならしめたことに対するペナルティと解するならば、前述した本条の文理解釈により、申告書の提出に先立って隠ぺい、仮装の行為が行わなければ重加算税の賦課はできないとの結論になるが、本条を申告納税制度の下において、納税義務の違反者に対して通常の過少申告加算税よりも重い附帯税を課することにより、納税義務違反を防止し、もって納税の実を挙げるといふ行政上のペナルティであると解すれば、ことさら過少な所得金額を記載した確定申告書を提出する行為自体が本条にいう隠ぺい、仮装の行為に該当するものとして重加算税を賦課すべきである。」⁽⁵²⁾と述べており、消極説を前提にし、国税通則法六八条の立法趣旨を重視した積極説である。

(二) 文理解釈と趣旨を根拠に消極説をとり、事実関係を考慮して積極説をとる説

品川芳宣教授は、「確かに、国税通則法六八条の規定の文言からすれば、まず最初に課税要件事実を隠ぺいし又は仮装する行為があつて、それに基づいて納税申告書を提出したり、その提出・納付を怠つたりすることが重加算税の賦

課要件とされているのである⁽⁵³⁾と述べており、「税法や事実関係の不知から生じた単なる一部申告漏れや無申告という不申告行為及び計算違い等による虚偽申告行為が隠ぺい又は仮装行為でないことは、国税通則法六八条の立法趣旨や文理解釈から首肯し得ることが当然であるとしても、事実関係全体からみてその不申告や虚偽申告が課税を免れることを意図して作為的に行われていると推認できるときには、これを一つの隠ぺい又は仮装行為と認定すべきであろう⁽⁵⁴⁾。」と消極説の立場から作為的な意図の推認を要件として積極説の立場に立つ考えである。さらに「国税通則法六八条の文言にのみ拘泥すべきでなく、同条の立法趣旨、所得税法上の記帳義務制度等を考慮し、それらの行為の前後における事実関係を総合して『隠ぺい・仮装』行為であることを推認して判断されるべきであろう⁽⁵⁵⁾」と述べており、文理解釈で完結させるのではなく、立法趣旨と事実関係を重視した積極説である。

第四節 「つまみ申告」の文理解釈についての総括

国税通則法六八条一項は「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、文理解釈によって、租税法主義において保障される法的安定性・予測可能性を考慮すれば、消極説で解釈すべきである。

しかし、「つまみ申告」は到底許される行為でないことは明らかである。だからといって、「つまみ申告」行為自体を「隠ぺい・仮装」とする積極説の解釈は適当でないと考える。これについて、池田秀敏氏は、「単なる過少申告加算税の制度と重加算税の制度とが別個に設けられていることの意味が見えなくなってしまう。過少申告加算税は、単に過

少な申告がなされた事実があれば足り、故意、過失あるいは錯誤等によるを問わず適用される。逆にいえば、過少申告加算税の適用範囲は、故意に過少申告した場合を含んでいるのであるが、故意による過少申告とは何かと言え、申告した所得が過少であることを認識しながら申告書を提出することを言うはずである。まさに『つまみ申告』がそれである。そうしてみると、『つまみ申告』は、過少申告加算税が予定している典例事例とも言えなくはない。したがって、単なる故意による過少申告行為、すなわち『つまみ申告』行為そのものを隠ぺい偽装行為と考え、重加算税が適用されてしまうと、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よるものである。⁵⁶⁾と述べ、過少申告加算税との関係を指摘している。つまり、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ことを示している。

ゆえに、文理解釈から消極説の立場に立つものの、悪質な納税者を排除し、申告納税制度を維持・保護していくことが必要であると考え、趣旨及び事実関係を考慮して、最終的に積極説の立場に立つ見解から、積極的な不正行為がない場合にも重加算税を賦課することは、当然であると考えられる。そうすると、「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」という最高裁判所の判断も、この説と一致するものであると考えられる。

第四章 「つまみ申告」が重加算税に該当するか否かの裁判所による判断

平成六年最高裁判決及び平成七年最高裁判決は、「つまみ申告」に対する重加算税の賦課処分の適法性を判示してい

る。これらの具体的事案における裁判所の判断の検討を行い、「つまみ申告」について、国税通則法六八条一項をどのように解釈しているのか、その判断基準と考えられる「外部からもうかがい得る特段の行動」とは何を指すのかを明確にする。

第一節 外形的・客観的な事実を要件とした平成六年最高裁判決（平成六年一月二二日）

事実の概要

金融業を営んでいる納税者は、正確な所得金額を把握しながら、昭和五三年から三年間にわたり真実の所得金額の約三・四％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た。その後、税務調査が行われた際に、店舗の融資残額、年間収入利息額及び管理残額の一覧表並びに経費明細書を提出したが、真実よりも少ない店舗数が記載されており、また、利息収入明細書には過少の金額が記載されていた。そして、納税者は所得税法違反で起訴されたが、納税者は、営業につき正しい会計帳簿類を作成記載しており、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。その後、会計帳簿類は、国税局査察部等による押収、検討の結果、納税者に返還され、納税者によって廃棄された。

課税庁は、昭和五七年三月一〇日、昭和五三年ないし同五五年分の増差税額に係る各重加算税の賦課決定をした。これに対し、納税者は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ではきないと、正しい会計帳簿を作成しており、会計帳簿類を破棄したのは、課税庁において各係争年度の収入・支

出額を把握したと納税者が推測できた後であることから、殊更の過少申告ではないとし、さらに、隠ぺい・仮装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ことから、重加算税賦課決定の取消しを請求した。

(一) 京都地裁判決 (平成四年三月二三日)⁽⁵⁷⁾

「総所得金額の基礎となる事業所得金額につき前年の過少申告額を基準に若干の率を増額するという方法で順次計画的に計算し故意に過少に記載した本件各確定申告を行ったこと、その後の最終修正申告との較差が極めて大きいこと、…ことさらに過少に記載した本件各納税申告書を提出したこと自体、国税通則法六八条一項所定の重加算税賦課要件を充足する」と積極説の立場から重加算税賦課決定を適法と判断した。

(二) 大阪高裁判決 (平成五年四月二七日)⁽⁵⁸⁾

「重加算税を課すためには、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、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。」と判示しており消極説の立場に立っている。

本件については、「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、…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。」と判示し、一審判決を取消した。⁽⁵⁹⁾

(三) 最高裁判決 (平成六年一月二二日)⁽⁶⁰⁾

「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的に記載した申告書を提出し続け、しかも、その後の税務調査に際しても過少の店舗数等を記載した内容虚偽の資料を提出するなどの対応をして、真実の所得金額を隠ぺいする態度、行動をできる限り貫こうとしているのであって、申告当初から、真実の所得金額を隠ぺいする意図を有していたことはもちろん、税務調査があれば、更に隠ぺいのための具体的工作を行うことをも予定していたことも明らかといわざるを得ない。

以上のような事情からすると、…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。」と判示して、重加算税の賦課決定は適法である

とし、二審判決を取消し重加算税の賦課を認めた。

(四) 平成六年最高裁判決に対する考察

京都地裁判決は、過少な申告書の提出自体が「隠ぺい・仮装」であるとする、積極説の解釈が見られるが、大阪高裁判決では、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の間に因果関係が存在することが必要と判示し、国税通則法六八条一項の条文をそのまま解釈し、消極説の立場に立っている。

一方、最高裁判決では条文の解釈については触れることなく、三年間にわたり極めてわずかな金額の申告書を提出し続け、その後の税務調査に際しても内容虚偽の資料を提出するなどの対応をして、隠ぺいをできる限り貫こうとしており、申告当初から隠ぺいする意図を有し、税務調査があれば更に隠ぺいを行う予定も明らかである状況から、外形的・客観的に「隠ぺい・仮装」の意図の表れと認められる事実を要件として重加算税を賦課している。

最高裁判決の判旨に賛成の見解として、住田裕子氏は、「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すべてその対象となり得るとする立場からは、…当然、同要件に該当し得る。」⁶¹⁾と述べ、①事業規模を正確に把握しているにもかかわらず、二年間にわたり、二〇・四％にすぎない金額のみ申告し、数回の修正申告を経た後に多額の最終申告をしたこと、②確定申告後の税務調査において、過少店舗数などの内容虚偽の資料を税務署職員に提出したという、二つの客観的事実が、隠ぺい・仮装に該当する要件であるとしている。

これに対し、岩崎政明教授は、「つまり申告行為の重加算税賦課要件への該当性いかに係る論争に終止符を打つ内

容を示したものとはいえないのではないかと感じている。⁽⁶²⁾と述べている。これは、隠ぺい・仮装の意義、隠ぺい・仮装と故意の関係、隠ぺい・仮装行為の存在と結果としての過少申告の因果関係の主張・立証の必要性など、様々な論点に対しての明確な回答がないことをその理由としている。また、小貫芳信氏も「納税者の重加算税に傾く行動等を種々摘示して隠ぺいに当たるとしているにすぎないから、重加算税の賦課要件を探り出すことはできない。⁽⁶³⁾」と述べている。

以上から、国税通則法六八条一項の条文解釈は、大阪高裁判決では消極説を採用しているものの、最高裁判決ではいずれの考え方に立つのかは明らかでない。また、最高裁判決において、外形的・客観的に「隠ぺい・仮装」の意図の表れと認められる事実を要件として、重加算税賦課が正当であるか否かを判断基準としていると考えられるが、重加算税に傾く行動を種々摘示しているのみで、賦課要件として明確ではないと考えられる。過酷なペナルティを課す以上、その要件は厳格性が求められることを考えれば、「隠ぺい・仮装」に該当するのかはつきりしないような解釈は許されるものではないと考える。

第二節 外部からもうかがい得る特段の行動を要件とした平成七年最高裁判決（平成七年四月二八日）

事実の概要

納税者（会社役員）は、昭和六〇年から三年間、有価証券の譲渡による所得について、雑所得として申告すべきであるのに、これを申告書に全く記載しなかった。このとき、株式等の売買による所得の課税要件を熟知しており、ま

た、この売買による所得の額について、昭和六〇年に二六〇〇万円余、同六一年に一億八〇〇〇万円余、同六二年に二億一〇〇〇万円余と認識していた。しかし、納税者は、株式等の売買について、取引の名義を架空にしたり、その資金の出納のために隠れた預金口座を設けたりしていなかった。

納税者が、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、同税理士から、株式の取引による所得について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、右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、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。

課税庁が重加算税賦課処分を行ったのに対し、納税者は、税額等の基礎になる事実を秘匿・偽装する行為をしていないから重加算税の賦課要件を欠くと主張して、その処分の取消しを求めた。

(一) 神戸地裁判決 (平成五年三月二九日)⁶⁴

まず、重加算税制度の趣旨について「国税通則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、又は偽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。」と判示している。

次に、「隠ぺい・仮装」行為の意義について「国税通則法六八条一項の隠ぺい又は仮装の行為とは、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し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」と判示している。

本件においては、「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ぬ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、法六八条一項にいう『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』場合に該当するのが相当である」と判示している。

(二) 大阪高裁判決（平成六年六月二八日⁶⁵）

「法六八条一項の規定にいう事実の『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るべきであるが、必ずしも控訴人主張のような『操作』をすることを必要としないものと解するのが相当である。」とし、隠ぺい仮装の行為には積極的な操作という行為は不要であると判示している。

本件についてみると「控訴人は確定的な脱税の意思に基づいて、自己の株式等の売買により所得があったことを隠匿し、その所得部分を脱漏させて、ことさらに所得金額を過少にし、内容虚偽の記載をした確定申告書を顧問税理士に作成させて提出していたのであるから、控訴人において右条項にいう隠ぺい行為等をした（少なくとも同条項の規定にいう事実の『隠ぺい』をした）、うえ、それに基づく納税申告書を提出していたものと認めるに妨げない。」とし原判決を支持している。

(三) 最高裁判決(平成七年四月二八日)⁽⁶⁶⁾

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

本件については、「上告人は、昭和六〇年から六二年までの三箇年にわたって、被上告人に所得税の確定申告をするに当たり、株式等の売買による前記多額の雑所得を申告すべきことを熟知しながら、あえて申告書にこれを全く記載しなかったのみならず、右各年分の確定申告書の作成を顧問税理士に依頼した際に、同税理士から、その都度、同売買による所得の有無について質問を受け、資料の提出も求められたにもかかわらず、確定的な脱税の意思に基づいて、右所得のあることを同税理士に対して秘匿し、何らの資料も提供することなく、同税理士に過少な申告を記載した確定申告書を作成させ、これを被上告人に提出したというのである。∴上告人は、当初から所得を過少に申告することを意図した上、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたものであるから、その意図に基づいて上告人のした本件の過少申告行為は、国税通則法六八条一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。」として重加算税の賦課決定処分を認めている。

（四） 平成七年最高裁判決に対する考察

神戸地裁判決では、「隠ぺい・仮装」は、申告納税主義の趣旨を没却する行為であると定義づけを行い、「つまみ申告」はその没却する行為に該当し、「隠ぺい・仮装」であるとする積極説の解釈である。また、大阪高裁判決でも、控訴人が主張する積極的な操作という行為は不要であると判示し、原判決を支持し積極説の立場である。

しかし、最高裁判決では、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」が存在し、これに合わせた過少申告がされたことが必要であるとして、消極説の立場に立つものの、重加算税制度の趣旨を考慮し、重加算税の賦課要件として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での申告を判断基準として、最終的に積極説に立つものである。これは、文理解釈においては消極説に立つものの、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。つまり、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、重加算税の賦課要件が満たされると判断しているのである。ここでいう「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秘匿した行為を指すと考えられる。

しかし、小貫芳信氏は「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の問題が残ることを指摘し、次のように述べている。「一つの考えの方は、確定的な意図を立証する資料と理解するものがあり、もう一つは、右立証の問題とは別に客観的な行為が必要であるとの理解方法である。判決文からすると、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。しかし、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らうか。」⁽⁶⁷⁾ また、近藤崇晴氏も、「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であり、今後の事例の積み重ねを待つ必要がある」と述べている。⁽⁶⁸⁾

以上から、「外部からもうかがい得る特段の行為」は、具体的な判断基準として明確ではないと考えられる。よって、国民生活に対する法的安定性と予測可能性を保障する租税法主義からの要請である課税要件明確主義を考慮すれば、法令等においてその判断基準を明確にすることが望ましいであろう。そのためにも今後の事例の積み重ねを待

つ必要があると考える。

第三節 裁判所における事実関係の判断基準について

まず、平成六年最高裁判決では、継続して極めてわずかな金額の申告書を提出し、その後の税務調査に際しても内容虚偽の対応をして、隠ぺいをできる限り貫こうとする行為があり、申告当初から隠ぺいする意図を有し、税務調査があれば更に隠ぺいを行う予定も明らかである事実を判断基準としていると考えられる。しかし、第一節でも述べたように、納税者の重加算税に傾く行動等を種々摘示して隠ぺいに当たるとしているのみで、重加算税の賦課要件である判断基準とはいえないであろう。

次に、平成七年最高裁判決では、申告書の作成を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、資料の提出の求めにもかかわらず、所得のあることを同税理士に対して秘匿し、何らの資料も提供しなかったという「外部からもうかがい得る特段の行動」を判断基準とされる。しかし、第二節でも述べたように、「外部からもうかがい得る特段の行動」とは、判断基準として明確ではないと考えられる。さらに、「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」と判示しているが、「したような場合」という文言も明確であるとはいえない。

つまり、「つまみ申告」が重加算税に該当するかどうかは、過酷なペナルティを課す以上、その要件について厳格性が求められることを考えれば、明確でない解釈は許されるものではない。よって、国民生活に対する法的安定性と予

測可能性を保障する租税法主義からの要請である課税要件明確主義を考慮し、法令等においてその判断基準を明確にしていくことが望ましい。そのためにも、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であり、今後の事例の積み重ねを待つ必要がある。

おわりに

積極的な「隠ぺい・仮装」がない場合に、国税通則法六八条一項をどのように解釈するのかの問題については、税法の解釈は文理解釈によるべきであり、租税法主義において保障される法的安定性・予測可能性を考えると、消極説で解釈すべきである。しかし、悪質な納税者を排除し、申告納税制度を維持・保護していくことが必要であることを考えると、趣旨及び事実関係を考慮して、最終的に積極説をとる立場から、「つまみ申告」のような積極的な不正行為がない場合にも重加算税を賦課することは当然のことであろう。また、積極的な不正行為がないからといって、「つまみ申告」が重加算税の賦課要件に該当しないこととなってしまうと、申告納税制度の崩壊に繋がることとなる。よって、文理解釈と趣旨を根拠に消極説をとり、事実関係を考慮して積極説とする説に賛同する。平成七年最高裁判所の判断も同様の立場で確定していると考えられる。

次に、どのような事実関係が存在する場合に重加算税が賦課されるのかということが問題となる。その事実関係について、平成七年最高裁判決では「外部からもうかがい得る特段の行動」という判断基準を示している。当該事案では、申告書の作成を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、資料の提出の求めにもかかわらず、

所得のあることを同税理士に対して秘匿し、何らの資料も提供しなかったという行動を指していると考えられる。ここから「主観的要件」ではなく、外部からうかがい得る「客観的要件」により重加算税が賦課されることを示しているが、「外部からうかがい得る特段の行動」が具体的にどのような場合であるのか明確であるとは言えない。さらに、重加算税が、加算税の中でも特に重い経済的負担を課すものであることを考えても、判断基準をより明確にする必要がある。そのためには今後の事例の積み重ねを待つ必要があると考えられる。つまり、税法は課税要件明確主義を原則に掲げるため、「外部からうかがい得る特段の行動」という判断基準については、今後の事例の積み重ねを行った上で、国税庁における法令の解釈や適用の指針、税務上の取扱いを明確かつ統一的に示していく必要がある。

そして、旧通達において「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た場合」と例示されていたように、事務運営指針においても、「つまみ申告」のように積極的な「隠ぺい・仮装」がない場合においても、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たという客観的事実がある場合には、重加算税を賦課することを明らかにし、納税者に対し分かりやすい形で公表していくことが、重要であると考えられる。

(注)

- (1) 最高裁判所民事判例集四九卷四号一一九三頁
- (2) 大蔵省財政史室『昭和財政史―終戦から講和まで―第八卷』東洋経済新報社三八七頁
- (3) 確井光明「重加算税賦課の構造」『税理』二二二卷一一二二頁
- (4) 青色申告制度施行・青色申告会結成五〇周年記念出版 『シャウプ使節団日本税制報告書』 全国青色申告会総連合 一八

七頁

- (5) ここでは、重加算税額が課される場合に過少申告加算税額は併課されなかったが、無申告加算税額又は源泉徴収加算税額とは併課された。
- (6) 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た。
- (7) 志場喜徳郎ほか共編『国税通則法精解』では、「利子税や加算税等の制度をはじめとして、各税に共通する制度の中には、シャープ勧告に基づく昭和二五年の税制改正以来この法律の制定まで、みるべき改正のされていなかったものが多かった。しかるにこの間の一〇余年間における社会経済情勢の推移には顕著なるものがあり、これに伴う税制行政における平常化への変容も決して小さくなかった。」と述べられている。志場喜徳郎ほか共編『国税通則法精解』第六版 大蔵財務協会 三三頁
- (8) その理由について、当時の税務調査において非違事項に対し重加算税が賦課される事例が増加していること、又その賦課が必ずしも適切でないとと思われる事例が見受けられることから、重加算税の賦課要件が明確でなく、税務署長の裁量の余地が大きいことが考えられ、結果として税務行政に対する納税者の信頼が損なわれるからであると述べている。
- (9) 品川芳宣『租税法律主義と税務通達』ぎょうせい 三頁
- (10) 朝倉洋子「仮装・隠蔽の認定事例と実務」『税経通信』六四巻七号一七五頁
- (11) この勧告は、納税者の負担軽減や納税者に提供するサービスの内容の継続的な見直し、事務運営の一層の適正化や効率化を目的とするものであり、平成一一年四月～一二年一二月を調査期間とし、国税局(一一局及び一事務所)及び税務署(四八署)において、税務調査、職員に対する研修、納税者からの問い合わせ、不服申立て等に係る法令の解釈・適用の状況等について調査した結果のものである。
- (12) 財務省(国税庁)は、総務省に対し「真しに受け止め、指摘された内容も踏まえて、適正・公平は課税の実現、納税者利便の向上等に努めている」と述べている。
- (13) 品川芳宣『附帯税の事例研究』第三版 財経詳報社二五三頁
- (14) 国税通則法の制定に関する答申(税制調査会第二次答申)第六章 第二節 二・三ノ三
- (15) 「隠ぺい・仮装」は同時には税犯の構成要件である「偽りその他不正の行為」に該当することが多い。その場合には、重加算税とほ税犯による処罰の双方が課されることになるが、加算税は、刑罰と同じ役割をするものではないから、両方の賦課は二

- 重処罰の禁止には違反しない。昭和三三年四月三〇日・最高裁判所民事判例集一二卷六号九三八頁
- (16) 志場喜徳郎「前掲書」(注七) 六〇九頁
- (17) 金子宏『租税法』第二版 弘文堂五八四頁
- (18) 品川芳宣「前掲書」(注二三) 一五六頁
- (19) 昭和三六年八月一〇日・税務訴訟資料三五号六五三頁
- (20) 昭和五八年一月二二日・税務訴訟資料一三四号五八一頁
- (21) 平成五年四月二七日・税務訴訟資料一九五号一六九頁
- (22) 昭和三六年八月一〇日・行政事件裁判例集一二卷八号一六〇八頁
- (23) 平成四年三月二三日・訟務月報三九卷五号八九九頁
- (24) 東京地裁判決(平成一三年二月二七日)では納税者が税理士に「所得税の申告を委任する際に、同税の納付すべき税額の一部を免れるよう脱税工作を行うことを依頼したものと認められ」と判示され、「隠ぺい・仮装」に該当するとされた。
- (25) 東京高裁判決(平成一四年一月二三日 訟務月報四九卷一〇号二九二頁)では、「国が資格を付与し、税法に違反する行為を法律で禁止され、懲戒をも科される我が国の税理士制度の下では、納税者は、税理士に対し、税務申告手続の煩わしさから解放されると共に、法律に違反しない方法と範囲で必要最小限の税負担となるように専門的知識と経験を發揮していわゆる節税をすることを期待して委任するのであり、これを超えて、脱税をも意図して委任するのではない。」として、脱税を意図し、その意図に基づいて行動したと認めるには足りず、「隠ぺい・仮装」には該当しないとされた。
- (26) 平成一二年七月三日に国税庁長官が公表した「申告所得税の重加算税の取扱いについて(事務運営指針)」では「隠ぺい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。」とされる。
- (27) 志場喜徳郎ほか共編『国税通則法精解』第六版 大蔵財務協会六一二頁
- (28) 金子宏「前掲書」(注一七) 五八四頁
- (29) 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 四七卷九号一〇八頁
- (30) 昭和五〇年六月二三日・税務訴訟資料八二号七〇頁

- (31) 昭和五五年一〇月一三日・税務訴訟資料一一五号三二頁
- (32) ①配偶者、その他同居親族の名義により事業の経営又は取引等を行っているが、当該名義人が実際の住所地等において申告等をしているなど、税のほ脱を目的としないことが明らかの場合②本人以外の名義(配偶者、その他同居親族の名義を除く。)で事業の経営又は取引等を行っていることについて正当な事由がある場合
- (33) 同上
- (34) その他にも、「・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・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・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。」などが挙げられている。
- (35) 志場喜徳郎「前掲書」(注七) 六一二頁
- (36) 品川芳宣「前掲書」(注一三) 二九六頁
- (37) 碓井光明「前掲論」(注二) 四頁
- (38) 同上
- (39) 北野弘久『税法学の基本問題』成文堂 三九四頁
- (40) 長田行雄「重加算税をめぐる若干の問題について」『税法学』二六九号二〇頁
- (41) 寺西輝泰「租税制裁における故意」『税理』一九卷一四号六一頁
- (42) 昭和六二年五月八日・税務訴訟資料一五八号五九二頁
- (43) 平成三年四月二四日・税務訴訟資料一八三号三六四頁
- (44) 池本征夫「加算税制度に関する若干の考察」『税務大学論叢』第一四号一九九頁
- (45) 品川芳宣教授は「加算税通達のように、故意の要否を一切無視する考え方については、税法解釈における判例法の位置付けの観点からみても賛同し難い。」と述べている。
- 品川芳宣「前掲書」(注一三) 二九六頁

- (46) 酒井克彦「重加算税の賦課要件と非積極的不正行為」『税理』五一卷一〇号一一八頁
- (47) 同上
- (48) 佐藤孝一「ことさらの過少申告と重加算税」『税経通信』四八卷二三号二一五頁
- (49) 碓井光明「前掲論」(注三) 五頁
- (50) 長田行雄「重加算税に関する問題について」『税法学』二六九号一九頁
- (51) 伊藤暢男「いわゆる『つまみ申告』が重加算税の課税要件を満たした事例（棄却）」『税務事例』二五卷五号二七頁
- (52) 同上
- (53) 品川芳宣「前掲書」(注一三) 三三八頁
- (54) 同上
- (55) 品川芳宣「前掲書」(注一三) 三三九頁
- (56) 池田秀敏「いわゆる『つまみ申告』と重加算税」『税理』三八卷五号三四頁
- (57) 平成四年三月二三日・税務訴訟資料一八八号八九四頁
- (58) 平成五年四月二七日・税務訴訟資料一九五号一六九頁
- (59) 品川芳宣教授は、大阪高裁判決について、「隠ぺい行為等と過少申告行為間に因果関係が存在する必要を指摘していることが注目される」と述べている。
- 品川芳宣「前掲書」(注一三) 一六四頁
- (60) 平成六年一月二二日・税務訴訟資料二〇六号三四六頁
- (61) 住田裕子「重加算税の賦課要件としての『隠ぺい・仮装』行為」『商事法務』一四二〇号一一頁
- (62) 岩崎政明「いわゆる『つまみ申告』と重加算税賦課決定処分の当否」『ジュリスト』一〇六九号一五四頁
- (63) 小貫芳信「附帯税をめぐる訴訟」『税理』三八卷一四号二〇四頁
- (64) 平成五年三月二九日・税務訴訟資料一九四号一一二頁
- (65) 平成六年六月二八日・税務訴訟資料二〇一号六三一頁
- (66) 平成七年四月二八日・最高裁判所民事判例集四九卷四号一一九三頁

- (67) 小貫芳信 「前掲論」(注六三) 二〇四頁
- (68) 近藤崇晴 「最高裁判所判例解説」『法曹時報』四七卷九号三三三六頁