

摂南法学第 51・52 号抜刷

February 2016.

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—

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—

小島 俊朗

目次

| | |
|----------------------------------|----|
| はじめに | 2 |
| 第1編 重加算税と租税刑事罰の概要 | 3 |
| 第1章 重加算税の賦課 | 4 |
| 第1節 加算税制度 | 4 |
| 1 加算税制度の概要 | 4 |
| 2 加算税制度の沿革 | 5 |
| 第2節 重加算税制度 | 6 |
| 1 重加算税の賦課要件 | 6 |
| 2 重加算税制度の趣旨と「隠べい又は仮装」の意義 | 8 |
| 第2章 租税刑事罰 | 10 |
| 第1節 租税刑事罰の概要 | 10 |
| 第2節 単純無申告通脱犯の創設 | 10 |
| 1 創設の背景 | 10 |
| 2 単純無申告通脱犯の構成要件 | 13 |
| 第3章 重加算税と租税刑事罰との関係 | 14 |
| 第1節 二重処罰性 | 14 |
| 第2節 「隠べい又は仮装」と「偽りその他不正の行為」の相違 | 15 |
| 第2編 積極的な不正行為がない場合の通脱罪の成立と重加算税の賦課 | 18 |
| 第1章 積極的な不正行為がない場合の通脱罪の成立 | 18 |
| 第1節 判例の検討 | 18 |
| 1 最高裁第二小法廷昭和24年7月9日判決 | 18 |
| 2 最高裁第三小法廷昭和24年12月13日判決 | 20 |
| 3 最高裁大法廷昭和42年11月8日判決 | 21 |
| 4 最高裁第三小法廷昭和48年3月20日判決 | 23 |
| 第2節 単純無申告通脱犯の創設との関係 | 25 |
| 1 確定的故意と未必の故意 | 25 |
| 2 神戸地裁平成26年1月17日判決 | 26 |
| 3 単純無申告通脱罪の成立に必要とされる故意 | 29 |
| 第2章 積極的な不正行為がない場合の重加算税の賦課 | 31 |
| 第1節 殊更重課についての判例 | 32 |
| 1 最高裁第三小法廷平成6年11月22日判決 | 32 |
| 2 最高裁第二小法廷平成7年4月28日判決 | 35 |
| 3 両最判及び相互の関係についての論評 | 38 |
| 第2節 裁決事例にみる現状 | 40 |
| 1 両最判後の殊更重課に関する裁決の状況 | 40 |

| | | |
|------|---------------------|----|
| 2 | 裁決事例にみる「特段の行動」 | 41 |
| 3 | 現状の評価 | 49 |
| 第3節 | 両最判の再評価 | 51 |
| 第4節 | 単純無申告逋脱罪の成立と殊更重課の範囲 | 54 |
| 第5節 | 総括 | 55 |
| おわりに | | 59 |

はじめに

積極的な不正手段が講じられていない場合に重加算税の賦課が許されることがある。いわゆる殊更の過少申告や無申告を理由として行われる重加算税の賦課（以下「殊更重課」という。）である。殊更重課の根拠は、最高裁第三小法廷平成6年11月22日判決〔平成5年（行ツ）第134号〕（民集48巻7号1379頁：以下「平成6年最判」という。）及び最高裁第二小法廷平成7年4月28日判決（民集49巻4号1193頁：以下「平成7年最判」という。）（以下、平成6年最判と平成7年最判を併せて「両最判」という。）である。両最判は、事例判決の形を採っているものの、殊更重課を容認し、その要件を示したことから、当時種々の議論を呼んだ。特に、平成7年最判は、規定上の「隠ぺい又は仮装」と同視し得るものとして、納税者が「当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動」（以下、単に「特段の行動」という。）をとったことを殊更重課の要件として、より一般的な形で示したことから、以後の税務行政に多大な影響を与えることとなった。当時、両最判に対する批判は強かったが、種々の見解が示される中で、結局、整理されることなく現在に至っている。本稿は、両最判から約20年経ったところで、両最判の意義について改めて考察するものである。

殊更重課に先行し、その容認に影響を与えたのは、積極的な不正手段が講じられていない場合における逋脱罪の成立についての一連の司法判断であった。逋脱罪の構成要件である「偽りその他不正の行為」と重加算税の賦課要件である「隠ぺい又は仮装」とは、課税の実務においてほぼ同義と扱われているようであるが、理論上、刑事罰の構成要件と行政罰の賦課要件とを同一に扱えるか否かは別である。いずれにせよ、両者は密接に関係しているため、積極的な不正手段が講じられていない場合の刑事罰の扱いについても検討する必要がある。

ところで、平成 23 年度の税制改正において、積極的な不正手段が講じられていない場合の刑事罰に関し、故意の申告書不提出による遁脱犯（以下「単純無申告遁脱犯」という。）の規定が創設された。これにより、税を免れる意図（以下「遁脱の意図」という。）をもって申告書を提出せず税を免れた者を、新たに脱税犯の一種として処罰することとされた（以下、不正手段を講じることなく申告書を提出せず税を免れた者のうち、遁脱の意図を有する者の不申告を「故意単純無申告」といい、遁脱の結果まで認識しないが故意に申告しない者の不申告及び過失による不申告を含めて「単純無申告」という。）。この改正まで、（積極的に不正手段を講じることがない）単純無申告は遁脱犯の構成要件を充足しないとする最高裁第二小法廷昭和 24 年 7 月 9 日判決（以下「昭和 24 年 7 月最判」という。）に従って、単純無申告者は、遁脱犯ではなく秩序犯として、より軽い刑を科すにとどまっていた。同改正により、積極的な不正手段を講じることがない不申告の事例においても、故意単純無申告に該当すれば、単純無申告遁脱犯として刑事制裁し得ることとなったが、そのような事例において、「隠ぺい又は仮装」を要件とする重加算税を賦課することができるのか疑問が生じるところである。実務上「隠ぺい又は仮装」と同義と言われる「偽りその他不正の行為」がないのであるから、重加算税の賦課要件を充足しないとも考えられるからである。しかし、刑事罰が科されるような事例に申告納税を担保するための行政措置（行政罰）である重加算税を課すことができないというのは納税者の一般感情にそぐわない。そこで、本稿では、故意単純無申告と殊更重課との関係についても考察する。

第 1 編 重加算税と租税刑事罰の概要

租税は、納税者が自主的に適正な申告・納付を行うことが予定されているのであるが、必ずしも適正に実行されない場合や、時には不正な手段により税を遁脱する者も少なくない。これを放置することは、租税負担の公平を害し、ひいては財政基盤を不安定にすることから、租税法は、加算税等の附帯税と租税刑事罰を設けて、適正な申告・納付の維持を図っている。

第1章 重加算税の賦課

第1節 加算税制度

1 加算税制度の概要

加算税は、申告納税方式における申告義務者が法定期限内に適正な申告をしなかった場合、又は源泉徴収義務者が徴収税額を法定期限内に納付しなかった場合に、行政罰として課される附帯税の一つであり、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税の4つに区分される。なお、附帯税とは、租税の適正な納付を保障するために、本来の租税に付加して租税の形式により賦課されるものを総称し、国税については、これらの加算税のほか、延滞税及び利子税がある。

上記の加算税のうち、過少申告加算税、無申告加算税又は不納付加算税は、それぞれ税の過少申告、無申告又は不納付があった場合に課される加算税であり、その税額は、修正申告又は更正に基づき納付すべき税額に、それぞれ10%（又は15%）、15%（又は20%）及び10%を乗じて計算した金額に相当するものである。ただし、過少申告加算税、無申告加算税又は不納付加算税を賦課する場合においても、期限内に適正な申告ないし納付がなされなかったことにつき、正当な理由がある場合には、その全部又は当該部分につき、各加算税は課されない。ここで、正当な理由がある場合とは、それらの加算税を課することが不当又は酷と認められる特別な事情、例えば、災害、交通や通信の途絶等、納税者の責めに帰すことのできない外的事情によるなど、法定申告期限内の提出を不可能にするもので真にやむを得ない理由がある場合がこれに該当する。また、申告又は納付の期限を渡過した後であっても、自主申告や自主納付を促進する必要があることから、その誘因として、課税庁の更正・決定又は強制徴収の各処分を予知しないで自主的に修正申告、期限後申告、期限後納付をしてきた場合には、過少申告加算税は課されないし、無申告加算税及び不納付加算税は5%に軽減される。

一方、重加算税は、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税の賦課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ぺい又は仮装するという不正手段を講じた上でなされた過少申告、無申告又は不納付であるときに、過

少申告加算税、無申告加算税及び不納付加算税に代え、それらの額の基礎となるべき税額（基礎税額）にそれぞれ 35%、40%、35%の割合を乗じて計算した金額に相当する税額がその基礎税額に付加して課されることとなっている（国税通則法 68 条 1、2、3 項）。

重加算税は、過少申告加算税、無申告加算税又は不納付加算税に代えて課されるものであることから、その基礎税額に係る過少申告等上記の正当な理由がある場合又は更正の予知をしてなされたものでない場合で、それらが課されないこととなるときには、重加算税も賦課されない。一方、重加算税の賦課要件が満たされないとして重加算税が取り消されても、過少申告加算税、無申告加算税又は不納付加算税の賦課要件が満たされていれば、それらの加算税の賦課に影響しない。

2 加算税制度の沿革¹

各種の加算税制度は、昭和 22 年に所得税、法人税及び相続税について申告納税制度が採用されたことから、その担保的機能を果たすための制度として創設された。創設当時、加算税制度は分化しておらず、追徴税一本の時代であり、申告納税方式を採用する国税につき、期限内に適正な申告又は納付がされなかったときには年 5%ないし 25%の追徴税を課していた²。なお、遅延の期間に応じて税率は逡増することとなっていた（ただし、昭和 23 年 4 月まで最高税率は 50%。また、所得税については昭和 22 年の改正により、逡増に代わり一律 25%となった。）。

昭和 25 年、いわゆるシャウプ勧告に基づく税制改正の一環として、申告義務の不履行の態様と関係なく課されていた従前の追徴税に代わり、新たに各種加算税額の制度が設けられ、現行制度に類似した制度となった（ただし、各個別税法にそれぞれ規定されていた。）。過少申告加算税額の割合は 5%、無申告加算税額、源泉徴収加算税額、及び軽加算税額（通行税につき徴収）の割合は 10%ないし 25%（遅延の期間に応じて逡増した。）であったが、重加算税額は、50%と相当に重く、かつ、無申告加算税額又は源泉徴収加算税額と併課された。

昭和 37 年 4 月に国税通則法が制定されたことを機に、複雑な加算税制度を整備して、同法に統一的に規定されることとなった。そして、重加算税と無申告加算税及び不納付加算税との併課は廃止された。また、他の加算税に代えて重加算税を課すこととし、その負担は、「隠べい又は仮装」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は35%）の割合によることとされた。

昭和59年、納税環境整備の一環として申告水準の維持向上を図るため、申告漏れの割合により加算税の負担に差をつけ、申告漏れの割合が大きくなるにしたがって、過少申告加算税及び無申告加算税の実効割合が大きくなるように改正された。これにより、それまで一律5%とされていた過少申告加算税は、申告漏れ金額と50万円とのいずれか多い金額を超えると、当該超える部分に相当する税額に5%の割合を乗じて計算した金額を加算することとなり、5%と10%との二段階割合となった。同様に、無申告加算税も10%と15%の二段階割合となった。さらに、昭和62年、過少申告加算税及び無申告加算税（自主申告によるものを除く。）並びにこれらに代えて課される重加算税の割合がそれぞれ5%引き上げられた。このように、近年は、厳罰化の傾向の中で、納税環境整備の一環として、加算税の割合がそれぞれ引き上げられ、今日に至っている。

第2節 重加算税制度

1 重加算税の賦課要件

重加算税の賦課要件は、①過少申告加算税等の要件に該当する場合で、②納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、③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たことである（国税通則法68条1項）。したがって、文理上、申告書の提出そのものとは別個に何らかの「隠ぺい又は仮装」行為があることが必要であるとするのが通説である。

重加算税の賦課要件については種々の議論があるが、一般に、①原則として申告期限以前に「隠ぺい又は仮装」の事実があり、②過少申告等が行われ、③その「隠ぺい又は仮装」の事実と過少申告等の間に因果関係があれば、重加算税の賦課要件を充足するとされている。

重加算税の賦課については、一般的に次のように解されている³。

- (1) 重加算税の賦課に当たり、故意に「隠ぺい又は仮装」をすることは必要であるが、「隠ぺい又は仮装」の結果として過少申告等となることまでの認識は必要がないとされる⁴。隠ぺいや仮装は、その用語からして当然に意図的に行われるものであるが、重加算税の賦課において

は、その行為が過少申告等を目的とすることまでは要求されず、課税庁もその立証は必要がない⁵。

- (2) 「隠ぺい又は仮装」による発見の難易を問わない。
- (3) 事後の調査における虚偽答弁、帳簿改ざん、隠匿等は要件ではない。ただし、税を免れる意図の立証資料となる。また、正しい所得と申告額の格差が大ききことはその意図の強固さを示す資料となる。
- (4) 「隠ぺい又は仮装」の成立時期は、期限内申告書の提出ある場合はその提出時、期限内申告書の提出がない場合は法定申告期限が経過した時、申告書の提出を要しない場合は法定納期限が経過した時である。ただし、期限内申告の場合は、その申告期限までの間はいつでも差し替えができるため、重加算税の納税義務は、法定申告期限又は法定納期限の経過の時（国税通則法15条2項13号、14号）となる。

「隠ぺい又は仮装」とは、例えば法人税に関して、次のような事実をいう⁶。

- (イ) いわゆる二重帳簿を作成していること。
- (ロ) 次に掲げる事実があること。
 - ①帳簿、原始記録、証憑書類、貸借対照表、損益計算書、勘定科目内訳明細書、棚卸表その他の決算に関係のある帳簿書類の破棄又は隠匿
 - ②帳簿書類の改ざん等、帳簿書類への虚偽記載、相手方との通謀による虚偽の証憑書類の作成、帳簿書類の意図的な集計違算その他の方法による仮装の経理
 - ③帳簿書類の作成又は帳簿書類への記録をせず、売上げその他の収入の脱漏又は棚卸資産の除外
- (ハ) 特定の損金算入又は税額控除の要件とされる証明書その他の書類を改ざんし、又は虚偽の申請に基づき当該書類の交付を受けていること。
- (ニ) 簿外資産に係る利息収入、賃貸料収入等の果実を計上していないこと。
- (ホ) 簿外資金をもって役員賞与その他の費用を支出していること。
- (ヘ) 同族会社であるにもかかわらず、その判定の基礎となる株主等の所有株式等を架空の者又は単なる名義人に分割する等により非同族会社としていること。

なお、次に掲げる場合で、当該行為が相手方との通謀又は証憑書類等の破棄、隠匿若しくは改ざんによるもの等でないときは、帳簿書類の隠匿、虚偽記載等に該当しないものとして扱われる。

- ①売上げ等の収入の計上を繰り延べている場合において、その売上げ等

の収入が翌事業年度の収益に計上されていることが確認されたとき。

- ②経費の繰上計上をしている場合において、その経費がその翌事業年度に支出されたことが確認されたとき。
- ③棚卸資産の評価換えにより過少評価をしている場合。
- ④確定した決算の基礎となった帳簿に、交際費等又は寄附金のように損金算入について制限のある費用を単に他の費用科目に計上している場合。

上記のような積極的な行為だけでなく、過少申告等が意図的に行われたと認められ、「隠ぺい又は仮装」と同視できる場合には、重加算税を賦課できるとされる（平成7年最判など）。また、法文上、「隠ぺい又は仮装」は申告期限以前に行われる必要があると解されるが、その直接的な認定ができない場合でも、申告期限後に行われた調査において虚偽の記載をした帳簿書類や説明を行うなど、申告当時においても「隠ぺい又は仮装」を行う意図があったと推認できる場合には、重加算税の賦課要件を充足することがある（平成6年最判）。このように、過少申告等が故意に行われたことに特別な意味を持たせる考え方は、故意（遁脱の意図）を要件としない上記重加算税の賦課要件と一見合致しないようにも思われるが、殊更重課の要件において使用されている。

2 重加算税制度の趣旨と「隠ぺい又は仮装」の意義

前述のとおり、申告納税制度は、納税義務者又は源泉徴収義務者が自発的に適正な申告・納付をすることが前提となることから、申告納税義務違反に対して経済的負担を課すことにより、申告納税秩序（申告納税義務違反の発生を未然に防止し、徴税の実をあげること）を維持することを目的として加算税制度が設けられており⁷。適正に納付する者とそうでない者との権衡を図っている。

重加算税は、加算税の一種であり、過少申告、無申告、不納付（以下、これらを「過少申告等」という。）という申告納税義務違反に「隠ぺい又は仮装」という不正行為が伴う場合に、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税に代えて課される。「隠ぺい又は仮装」が重加算税の賦課要件となっているのは、「重加算税のような不正行為に対する高率の附帯税の賦課については、税務署長の判断基準をより外形的、客観的にならしめようとする趣旨がある」とされる⁸。

「隠ぺい又は仮装」の意義については諸説あるが、その代表的な学説である金子宏教授の説では、事実の隠ぺいとは「課税要件に該当する事実の全部または一部をかくすこと」、また、事実の仮装とは「存在しない課税要件事実が存在するように見せかけること」であり、客観的行為と解されている⁹。いずれの行為も課税要件が充足されている事実の把握を困難にするものであり、重加算税制度の趣旨は、それらの行為を伴うより悪質な過少申告等に対して加重した制裁を課すことにより、税の賦課徴収を妨げるそれらの行為を伴う過少申告等を抑止することにあると考えることができる。この場合は、隠ぺいや仮装という手段を講じているか否かが問題となり、遁脱の意図の存否を問題とせず、したがって、遁脱の意図を推認し得る行動、事情、状況等が伴えば、「隠ぺい又は仮装」と同視又は評価できるということにはならない。

一方、単純な加算税に代えて制裁を加重した重加算税を課すべき行為は、遁脱の意図で行われる過少申告等であり、その意図を示す最も端的な行為が「隠ぺい又は仮装」であると考えれば、「隠ぺい又は仮装」を要件とする趣旨は、遁脱の意図を客観的・外形的に捉えることであり、重加算税制度の趣旨は、遁脱の意図で行われる過少申告等の行為を抑止することにあると考えることもできる¹⁰。この場合は、遁脱の意図を推認し得るものであれば、「隠ぺい又は仮装」以外の行為・行動であっても、「隠ぺい又は仮装」と同視又は評価して、重加算税を賦課できると考えることができる。

「隠ぺい又は仮装」を重加算税の賦課要件とした理由が「税務署長の判断を客観的・外形的にならしめるためである」という説明は、多数の納税者を相手にして一律・公平な取扱いが要請される税務行政の性格に鑑みれば、妥当である。また、最も抑止すべき納税義務違反が「遁脱の意図による過少申告等」であることも理解できる。このため、後者の考え方においては、「本来は遁脱の意図が要件となるところ、税務署長の判断を客観的・外形的にならしめるために『隠ぺい又は仮装』という用語を使用している」との前提から、「遁脱の意図を推認できる事実であれば、『隠ぺい又は仮装』の用語に執着するべきではなく、重加算税を課することができる」とする解釈（以下「遁脱の意図を軸とする目的論的解釈」という。）が生じ得る。しかし、そのような前提は確認されておらず、遁脱の意図は要件ではないとするのが多数説であり、また、租税法に「隠ぺい又は仮装」という用語が使われている以上、その文理に沿った解釈が採用されるべきである。

租税法における「隠ぺい又は仮装」という用語は、租税法律主義の要請か

ら、それらの一般的意味によるのではなく、できる限り厳密に理解すべきである。したがって、「隠ぺい又は仮装」の租税法における意義は、原則として、前者の客観的行為説に立ち、(すでに賦課要件が充足されているにもかかわらず)「要件が充足されていることを見えなくすること、又は要件が充足されていないと見せかけること」(以下「隠ぺい・仮装の本来の意義」という。)と解するのが妥当である¹¹。したがって、後述の重加算税に関する最判についても「隠ぺい又は仮装」に該当するか否かをこの意義に照らして判断することとする。

第2章 租税刑事罰

第1節 租税刑事罰の概要

租税法は、その定める義務の不履行ないし義務違反に対して、一定の刑罰を科すことによって、その実効性を担保している。

租税法が、刑事罰をもって臨んでいる違反行為を広義の租税犯といい、そのうち、租税の賦課・徴収や納付に直接関連する犯罪を狭義の租税犯という。そして、狭義の租税犯は、脱税犯と秩序犯に大別される。脱税犯は、租税収入に直接的な侵害を生じさせることを構成要件とする実質犯であり、逋脱犯(狭義の脱税犯)、間接脱税犯、不納付犯及び滞納処分免脱犯に区分される。また、秩序犯は、直接的には租税収入を侵害するものではないが、租税収入の確保を期する必要上設けられた各種手続き規定に違反することにより、課税権の正常な行使を阻害する危険のある行為として処罰の対象とされるものであり、単純無申告犯、不徴収犯、検査拒否犯等に区分される¹²。単純無申告(過失によるものを除く。)の場合の納税者は、故意の申告書不提出犯として、これまで一律に秩序犯に区分されていた。

第2節 単純無申告逋脱犯の創設

1 創設の背景

単純無申告(過失によるものを除く。以下この節において同じ。)は、正当な理由がないのに法定申告期限までに納税申告書を提出しないことを構成要

件とする犯罪である（所得税法241条、相続税法69条、消費税法66条、法人税法160条）。申告方式による租税の場合、法定申告期限内に納税申告書の提出がない場合には租税を免れたことになるが、不正行為を伴わない単純無申告は、昭和24年7月最判により、逋脱犯の構成要件に該当しないとされたので、逋脱犯と区別して秩序犯として処罰することとされてきた。

平成23年度改正により、納税環境の整備の一環として、単純無申告逋脱犯が創設された。すなわち、「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」について、5年以下の懲役若しくは500万円以下（脱税額が500万円を超える場合には、情状により脱税額以下）の罰金に処し、又はこれらを併科することとされた（所得税法238条3項、相続税法68条3項、法人税法159条3項、消費税法64条3項）。

「平成23年度税制改正の解説」（財務省）は、単純無申告逋脱犯の創設の背景につき、次のように説明している。

「近年、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ています。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ませんでした（所法241等）¹³、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考えられます。こうした点を踏まえ、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、税を免れた者』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こととされたものです。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されます。なお、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（情状により脱税額以下）の罰金又はこれらの併科』（直接税及び消費税の場合）とされています。」

また、単純無申告逋脱犯の立法化に至った経緯について、同解説は、平成23年6月21日（火）参議院・財政金融委員会における尾立財務大臣政務官の次の答弁を引用している。

「故意の申告書不提出による脱犯については、『国税通則法の制定に関する答申』（昭和36年7月・税制調査会）において、『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』と示されていましたが、立法化が見送られた経緯があります。… これに関しては、今回の法案審議において、『今回の創設に当たりまして、私も六十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た。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。』との答弁がなされているところです。」

上記答弁によれば、故意単純無申告の者が逋脱犯とされなかった理由は、①申告納税制度が導入僅かだったということ、②犯意のある無申告か犯意のない無申告か区別が困難なこと、③刑事犯全般の中で議論すべきであることであるが、現在、申告納税制度は定着しており、また、FX取引の例で示されている上記②に関しての立証方法は近時の取引のみに言えることではないことから、この改正は、上記解説中に「悪質性の高い無申告事案に厳正に対応する観点から」とあるように、刑事犯全般の中における租税法の義務違反に対する厳罰化を念頭に置いた環境整備の一環として、無申告事案における逋脱犯と秩序犯の間の空白部分を埋めようとするものと捉えるのが妥当であろう。

これらのうち最も重要な理由は、上記②に関し、刑事罰という性格から、逋脱の意図を持たない無申告者を逋脱犯としないことにあると思われる。上記FX取引の例では、故意単純無申告であることの立証について、(i)利益(所得)を得ている事実及び(ii)申告の必要性(申告義務があること)を認

識していたことの二点を挙げており、後者はパンフレットや（取引）担当者への聴取で確認し得るとしているが、このような立証では、少なくとも不申告により税を免れることになるかもしれないが構わないという未必の故意の立証で足りるとしているようにも思われる。

2 単純無申告遁脱犯の構成要件

上記解説によると、通常の遁脱犯の構成要件は、(i) 偽りその他不正の行為があること、(ii) 税を免れた結果が発生していること、(iii) (i) と (ii) の因果関係があること、(iv) (i) ～ (iii) についての認識（故意）があることとされている。ここで、「偽りその他不正の行為」とは、「遁脱の意思をもってその手段として税の賦課を不能又は著しく困難ならしめるようななんらかの偽計その他の工作を行うこと」をいい、二重帳簿の作成、証票書類の隠匿、取引名義の仮装などはその典型とされる。また、新設された単純無申告遁脱犯の構成要件は、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、⑤ ③と④との間に因果関係があること、及び⑥ ①～⑤についての認識（故意）があることである。一方、秩序犯である「故意の申告書不提出犯」は、税を免れる意図はないが故意に申告書を提出しない者であり、その構成要件は、上記の①～③及びそれらについての認識（故意）となる。

刑法38条1項は、「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。」と規定している。遁脱犯及び単純無申告遁脱犯について、当該ただし書に当たる特別の定めはないことから、それらは故意犯である。故意が必要ではあるが、上記④の「税を免れたことを認識している」というためには、法定納期限¹⁴において税を免れることになるかもしれないと認識しつつ免れることになってもよいという認容（未必の故意）だけで足りるのか議論が生じ得る¹⁵。所得があること及び申告義務があることの認識があれば、一般に不申告の結果として、少なくとも税を免れることになるかもしれないことは認識できる。したがって、税を免れたことの認識がなかったことについて説得力のある説明ができない場合は、上記答弁のFX取引の例のように、それらの立証により単純無申告遁脱罪に問われる可能性があるのである。

第3章 重加算税と租税刑事罰との関係

第1節 二重処罰性

租税法上の刑事罰とは、脱税者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目して科する刑事上の制裁であり、租税法上の義務違反に対して罰金刑ないし懲役刑の科されるものを総称する。これに対して、行政罰とは、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行政上の措置である。

所得税法、相続税法、法人税法、消費税法は、「偽りその他不正の行為」により所得税等を免れ（逋脱）、又は所得税等の還付を受けた者は、5年以下の懲役若しくは一千万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する（所得税法238条1項、相続税法68条1項、消費税法64条1項、法人税法159条1項）旨規定している。一方、これらの国税に関する納税義務者が、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「隠ぺい又は仮装」した上で過少申告等が行なわれた場合には、過少申告加算税等に代えて、その不履行額の35%又は40%の重加算税が課されることとなっている。

このように、重加算税の負担は他の加算税に比べて相当に重く（追徴税の時代においては、最高税率50%に達していた。）、また、重加算税制度が逋脱犯の刑罰に代わるものとして創設されたという歴史的経緯がある。したがって、偽りその他不正の行為により所得税等を逋脱した者に対して、租税刑罰のほかに、税の名目で、実質的には刑罰と同一の重加算税を課することは、憲法39条後段の一事不再理（その内容としての二重処罰の禁止）に抵触するのではないかとする議論が、追徴税の時代から行われてきた。

形式上は刑罰に当たらず行政上の措置であるとしても、実質上これを刑罰と同視し得るか否かが問題である。この問題について、最高裁大法廷昭和33年4月30日判決¹⁶は、次のように判示している。

「法人税法（略）43条の追徴税は、申告納税の実を挙げるために、本来の租税に附加して租税の形式により賦課せられるものであって、これを課することが申告納税を怠ったものに対し制裁的意義を有することは否定し得ないところであるが、詐欺その他不正の行為により法人税を免れた場合に、その違反行為者および法人に科せられる同法48条1項および51条の罰金とは、その

性質を異にするものと解すべきである。すなわち、法48条1項の逋脱犯に対する刑罰が『詐欺その他不正の行為により云々』の文字からも窺われるように、脱税者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目し、これに対する制裁として科せられるものであるに反し、法43条の追徴税は、単に過少申告・無申告による納税義務違反の事実があれば、同条所定の己むを得ない事由のない限り、その違反の法人に対し課せられるものであり、これによって、過少申告・無申告による納税義務違反の発生を防止し、以って納税の実を挙げんとする趣旨に出た行政上の措置であると解すべきである。法が追徴税を行政機関の行政手続により租税の形式により課すべきものとしたことは追徴税を課せらるべき納税義務違反者の行為を犯罪とし、これに対する刑罰として、これを課する趣旨でないこと明らかである。追徴税のかような性質にかんがみれば、憲法39条の規定は、刑罰たる罰金と追徴税とを併科することを禁止する趣旨を含むものでないと解するのが相当であるから所論違憲の主張は採用し得ない。」

なお、本判決は、追徴税と罰金との関係に関するものであるが、重加算税と罰金に関しても当てはまるものであり、その後の最高裁判決もこれを踏襲しており、確立された判例となっている。

重加算税と租税刑罰の併科が憲法39条の二重処罰の禁止に抵触するか否かの議論は、上記判示のとおり整理され、一応の決着がついた問題とされている。ただし、重加算税の税率があまりにも高い場合には二重処罰の禁止に抵触するという見方も生じ得る。また、重加算税の税率をどの程度の高さまで容認し得るかは、その時々¹⁷の社会通念による。したがって、この問題は、無条件に合憲というものではなく、両者の相対的な関係や時代と共に変わり得るものと考えられる。

第2節 「隠ぺい又は仮装」と「偽りその他不正の行為」の相違

法解釈上、逋脱犯における「偽りその他不正の行為」と重加算税の「隠ぺい又は仮装」とは異なる概念であり、完全に同一の意義を有するわけではない¹⁸。また、一般に、「偽りその他不正の行為」の典型的なものが「隠ぺい又は仮装」であるとされており、「偽りその他不正の行為」の方がより広い概念として理解されている。

「偽りその他不正の行為」は、反社会的、反道徳的行為を意味する一般的・

抽象的な用語であり、虚偽過少申告や遁脱の意図による無申告自体を包括し得る概念であると思われる。しかし、その意義は、「遁脱の意図をもつて、その手段として税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるようななんらかの偽計その他の工作を行なうことをいう」とする判例（後述最高裁大法廷昭和42年11月8日判決）が確立しており、この意義からすると、隠ぺいや仮装（一般には遁脱の意図をもって行われる行為を意味する。）は税の賦課徴収を妨げる偽計その他の工作といえるので、「隠ぺい又は仮装」と類似した概念であると捉えることができる。また、両者の区分は必ずしも明確ではなく、実務上は殆ど差異がないものとして処分が行われていると言われている。

このように、両者は法解釈及び実務において一般に重なり合う概念であるが、「偽りその他不正の行為」の有無が問題となる査察（犯則）事件は、社会的非難性が高く、可罰性の大きいものが対象になることから、それらの適用が問題となる具体的事案は必ずしも重なり合うものではない。下表1は最近の査察の現状を示すものであるが、着手件数は年間200件弱、告発件数は同110～150件程度、また告発分の一件当たりの脱税額は100～140百万円程度である。一方、下表2は平成25事務年度の調査事績をまとめたものであるが、法人税、所得税、相続税の三税合計で実地調査件数は165千件、また、法人税については、実地調査件数91千件のうち不正計算があった件数は17千件、一件当たりの不正所得額（注：脱税額ではない。）は13百万円である。このように、国税局査察部の犯則調査（強制調査）において、「偽りその他不正の行為」を認定して脱税犯として告発した件数と、税務署等の一般調査（任意調査）において「隠ぺい又は仮装」を認定して脱税（不正）を把握した件数には大きな開きがあり、それらの認定の適用場面を考慮すると、「偽りその他不正の行為」の事実上の適用範囲は、「隠ぺい又は仮装」のそれよりもはるかに狭い。

査察事件における強制調査は、高額・悪質な脱税犯を相手にして行われており、また、法廷で司法の判断が入るのであるから、「偽りその他不正の行為」がより広い概念であったとしても、過失に因る過少申告等が遁脱罪に問われることは回避し得ると考えられる。一方、課税事件における任意調査は、毎年多数の課税処分が行われ、そのほとんどが税務署長の課税処分で完結しており、「隠ぺい又は仮装」という客観的・外形的な基準を置いて、公平・公正な税務執行を担保するとともに、過失に因る過少申告等が重加算税の対象となることを回避する必要があるのである。

表 1 査察の現状

| 年 度 | | 22 | 23 | 24 | 25 | 26 |
|----------------------|-------|-----|-----|-----|-----|-----|
| 着手件数 | (件) | 196 | 195 | 190 | 185 | 194 |
| 告発件数 | (件) | 156 | 117 | 129 | 118 | 112 |
| 告発一件当たり脱税額 (全件平均) | (百万円) | 115 | 102 | 107 | 78 | 83 |
| 告発一件当たり脱税額 (告発分) | (百万円) | 137 | 134 | 135 | 99 | 110 |

出典：国税庁報道発表資料「平成 26 年度査察の概要（平成 27 年 7 月）」

表 2 平成 25 事務年度（平成 25 年 7 月～平成 26 年 6 月）の調査実績

| 項目 | 税目 | 税目 | | | 件数 合計 | 消費税 (法人) | 消費税 (個人) | 源泉徴 収税 |
|----------------------|------|------|-----|-----|----------|-------------|-------------|-----------|
| | | 法人税 | 所得税 | 相続税 | | | | |
| 実地調査件数 | (千件) | 91 | 62 | 12 | 165 | 87 | 32 | 117 |
| 非違があった件数 | (千件) | 66 | 51 | 10 | 127 | 49 | 26 | 32 |
| うち不正計算が あった件数 | (千件) | 17 | NA | 1 | NA | 13 | NA | 3 |
| 調査一件当たりの申 告漏れ所得金額 | (万円) | 829 | 671 | / | | | | |
| 不正一件当たりの不 正所得金額 | (万円) | 1298 | NA | | | | | |
| 実地調査一件当たり 追徴税額 | (万円) | 175 | 113 | 45 | | 44 | 53 | 22 |

- (注) 1 国税庁報道発表資料から作成した。
 2 NA は、未公表につき掲載していないことを示す。また、端数は四捨五入している。
 3 実地調査一件当たり追徴税額は、本税と加算税の合計額である。
 4 消費税の実地調査は、原則として法人税又は所得税との同時調査が行われている。
 また、源泉徴収税についても法人税との同時調査が行われており、法人税や所得税
 の調査件数と重複することから、件数を合計せず参考までに掲載している。

第2編 積極的な不正行為がない場合の遁脱罪の成立と重加算税の賦課

第1章 積極的な不正行為がない場合の遁脱罪の成立

殊更重課の要件の形成は、沿革的に、積極的な不正行為がない場合の遁脱罪の成立についての司法判断が先行している。そこで、刑事事件における司法判断の変遷を概観する。

第1節 判例の検討

1 最高裁第二小法廷昭和24年7月9日判決¹⁹（昭和24年7月最判）

（1）事件の概要

この事件は、第一審が、「被告人において、判示金額の収入があったことは、同人も当公廷において認めるところであり、同人が同収入に関する所得税納付の意思のなかったことも、同人の主張の全趣旨から窺い得るところである。被告人の当公廷における供述等から所得を偽り不当に税金を免れようとする同人の意図が明らかに表現せられており、所得税法69条1項にいわゆる詐偽または不正の行為により所得税を免れた者に当たると解すべきである。」として、所得税の遁脱罪が成立するとしたが、その控訴審は、「所得税法69条1項の犯罪が成立するためには、詐偽その他不正の行為によって所得税を免れたことを要するのであって、単に期間内に確定申告書を提出しなかったというだけでは、何ら所得税法の罰則に触れるものではないところ、被告人がかかる行為に出たことについてこれを認めるに足る何らの証拠もない。」として第一審判決を取り消したことから、検察側が上告したものである。

（2）判示

イ 大阪高等検察庁検事長代理検事岡田善一の上告趣意第一点について。論旨は所得税法第69条第1項にいわゆる「不正の行為」には納税義務者が所得税を免れるため故意に所定の申告をしない所謂単純不申告をも包含するものと解すべきであるから原判決が被告人の不申告を右法条の「不正の行為」に該らないとしたのは同法条の解釈適用を誤った違法があると云うのである。ところで旧所得税法（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によって所得税を免れた行為を処罰しているがそれは詐欺その他不正の手段が積極的に行われた場合に限るのである。それ故もし詐欺その他の不正行為を用いて所得を秘し無申告で所得税を免れた者はもとより右規定の適用を受けて処罰を免れないのであるが、詐欺その他不正行為を伴わないいわゆる単純不申告の場合にはこれを処罰することはできないのである。なる程現行所得税は旧法と異なり申告納税制度を採用し納税義務者の申告を所得税額決定の基礎とする建前をとっていることは所論のとおりである。しかしそれだからと云って不申告という消極的な行為をもつていわゆる「不正の行為」の概念のうちに包含させようとする所論の見解は到底これを是認することはできないのである。もし単純不申告による所得税の遁脱行為を処罰する実際上の必要があるならばそれは立法によって解決すべきであって、所論のような解釈によってこれを解決することはその当を得たものではない。従って原判決の見解は正当であって論旨は理由がない。

- ロ 同第二点について。しかし原判決は被告人の所為は単純不申告で所得税法第69条第1項の詐欺その他不正の行為が伴わないのであるから罪とならないとしたもので被告人に犯意の成立が認められないから無罪だとしたのではない。被告人が納税義務あることを認識していた場合でも詐欺その他不正の行為の伴わない単純不申告は罪とならないのである。従って原判決において被告人が申告をしなかったのは納税義務がないと信じたが為であって納税義務あることを認識しながら敢えて申告書を提出しなかった事実を是認するに足る証拠もないと説明しているのは、単に被告人に詐欺その他の不正の行為がなかつた事情を強調するだけのもので、実は蛇足の説明である。それ故にこの点に関する論旨は採用することを得ない。(傍線は筆者による。)

(3) 本判決について

本件は、無申告事案であり、遁脱の罪が問われている。本判決は、遁脱

の意図があったことを認めた上で、故意の不申告であっても、詐欺その他不正の手段²⁰が積極的に行われた場合でなければ逋脱犯とならない旨を判示しており、それ以降、単純無申告は逋脱犯とはならないという解釈が確立した。上記(2)イ最後の傍線部分において、「単純不申告による所得税の逋脱行為を処罰する実際上の必要があるならばそれは立法によって解決すべきである」と判示しているが、これはまさに平成23年度改正により手当されたことになる。

2 最高裁第三小法廷昭和24年12月13日判決（以下「昭和24年12月最判」という。）

(1) 事件の概要及び判示

葡萄糖の製造販売を目的とする会社の業務担当者が、一般会計の外、特別会計の秘密会計を設けて、昭和21年10月から同22年8月までの間、葡萄糖の移出数量の一部を故意に政府に報告せず、その数量に相応する物品税を免れたものである。上告人は、「物品税法第18条に言う『詐欺其他の不正行為』とは第8条1項の課税標準の懈怠及虚偽の申告以外の不正行為と解釈しなければならない」と主張したが、本判決は、次のように判示して、同法18条1項又は第2項(逋脱罪)を適用すべきであり、同法19条1項第1号(虚偽申告罪)をもって処罰すべきものではないとした。

「原判決は相被告人高玉治及び原審相被告人松野六三郎が被告会社の業務に関し一般会計の外特別会計等の秘密会計を設け不正行為により昭和21年10月から同22年8月までの間葡萄糖の移出数量の一部を故意に政府に報告せず其数量に相応する物品税を逋脱したことを認定したものであるが、既に物品税を免かれた事実がある以上は其不正行為は所謂逋脱に該当し物品税法第18条1項又は第2項を適用して処断すべきものである。同法第19条第1項第1号は物品税を不正に免れ又は免れようとした場合でなく、他の目的を以て虚偽の申告を行ったような場合に適用される一種の秩序罰的な規定と解すべきものであることは同法第18条は逋脱金額を標準としているのに反し同法第19条は一律に10万円以下の罰金とした趣旨からもこれを知ることができる。」(傍線は筆者による。)

(2) 本判決について

本件は、逋脱の意図で故意に移出数量過少の課税標準申告書を提出してそれに相当する物品税を免れた事案である。

秩序犯として処罰されるのは、上記傍線部分のとおり、遁脱の意図のない申告に限られると解し、前記 1 (2) イの判示を遁脱の意図がないものに限定することにより、遁脱の意図があるものについては税を免れた事実がある以上その不正行為はいわゆる遁脱に当たるとしている。このような判断は、昭和 24 年 7 月最判を前提にすると、遁脱の目的で記帳を行わず申告もしないような最も悪質と考えられる者を遁脱犯となし得ないことになる矛盾（以下「遁脱犯となし得ない矛盾」という。）を回避するものではあったが、前記 1 (2) ロの判示とは相いれない。

その後、遁脱の意図にかかわらず、単純不申告行為は不正行為に当たらない旨の最判（最高裁第三小法廷昭和 38 年 2 月 12 日判決、最高裁第三小法廷昭和 38 年 4 月 9 日判決）が出され、昭和 24 年 7 月最判の積極的な不正行為がない場合には遁脱犯は成立しないとの解釈に回帰した。

3 最高裁大法廷昭和 42 年 11 月 8 日判決（以下「昭和 42 年最大判」という。）

(1) 判示の内容

所論第一審判決添付の犯罪一覧表一ないし三、六ないし一〇および一三の各事実に対する判例違反の主張について考えてみるに、論旨引用の昭和 24 年（れ）第 893 号同年 7 月 9 日第二小法廷判決および同 33 年（あ）第 1569 号同 38 年 2 月 12 日第三小法廷判決は所得税に関するものであり、同 33 年（あ）第 2535 号同 38 年 4 月 9 日第三小法廷判決は物品税に関するものであるが、要するに、いずれも、これらの税の遁脱罪が成立するのは、詐偽その他不正の手段が積極的に行なわれる場合に限るのであつて、かかる行為を伴わないいわゆる単純不申告の場合には、遁脱罪としてこれを処罰することはできないという趣旨のものであり、論旨は、所論各事実が物品を移出して販売した事実を全く正規の帳簿に記載しなかつたというような消極的な不作為にすぎないものであるのに、これを詐偽その他不正の行為に当ると解したのは、前掲の各最高裁判所判例と相反する判断をしたものであるというのである。

よって按ずるに、所論所得税、物品税の遁脱罪の構成要件である詐偽その他不正の行為とは、遁脱の意図をもつて、その手段として税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるようななんらかの偽計その他の工作を行なうことをいうものと解するのを相当とする。所論引用の判例が、不申告以外に詐偽その他不正の手段が積極的に行なわれることが必要であるとしているのは、単に申告をしないというだけでなく、そのほかに、右のようななんら

かの偽計その他の工作が行なわれることを必要とするという趣旨を判示したものと解すべきである。原判決が、その理由の中で、「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、その実体においては、正規の帳簿にことさら虚偽の記載をした最も極端な場合に当り、又その結果においては、少なくとも正規の帳簿を破棄した場合と少しも変りがないのであるから、また右にいう詐偽その他の不正の行為に当るものと解するのが相当である。」と判示している部分を見ると、その表現は措辞妥当を欠くところがあって所論のような誤解を招くおそれがないでもないが、その全判文を通読すれば、原判決は、単に正規の帳簿への不記載という不作為をもつて直ちに詐偽その他不正の行為にあたるとしたものではなく、被告人桜木浩一が、物品税を逋脱する目的で、物品移出の事実を別途手帳にメモしてこれを保管しながら、税務官吏の検査に供すべき正規の帳簿にことさらに記載しなかつたこと、他に右事実を記載した帳簿もなく、納品複写簿、納品受領書綴または納品書綴によっても右事実が殆んど不明な状況になっていたことなどの事実関係に照らし、逋脱の意図をもつて、その手段として税の徴収を著しく困難にするような工作を行なつたことが認められるという意味で、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と解せられる。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。(傍線は筆者による。)

(2) 本判決について

本件は、無申告事案であり、逋脱の罪が問われている。

本判決は、昭和24年最判の考え方を踏襲しているが、単に積極的な不正行為が必要であるというだけでなく、その内容として、上記傍線部分のとおり、「逋脱の意図をもって、その手段として税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるようななんらかの偽計その他の工作を行なうことをいう」と判示した。昭和24年7月最判の事例は、収入があることは認識していたが、納付の意思がなく不申告であったという事例であるが、本事例は、別途手帳にメモしてこれを保管しながらその事実を正規の帳簿に記載しない(以下、正確な事実を把握しながら正規の帳簿に記載しない行為を「つまみ行為」という。)というもので、本判決は、不記載という消極的な行為を逋脱の意図をもって行った積極的な不正手段(偽計その他の工作)に当たるとしており、昭和24年7月最判の判示にある「積極的な不正行為」の概念を拡張

している（筆者注：「つまみ行為」を積極的な不正行為に含めると、不作為による消極的行為を含まないとして使用してきた「積極的な不正行為」と混乱する。したがって、特に断らない限り、「積極的な不正行為」には「つまみ行為」などの消極行為を含まないものとする。）。

なお、本件は、納税者が正確な事実をメモして保管しながら（税務官吏の検査に供すべき）正規の帳簿に記載しなかったというもので、物品税の調査を念頭において、税務官吏の調査があれば、その帳簿を見せることを前提としたものであり、ある意味で二重帳簿の作成にも類似する。このため、そのような帳簿の作成自体が積極的な不正行為ととれないこともない。

4 最高裁第三小法廷昭和48年3月20日判決(以下「昭和48年最判」という。)

(1) 事件の概要

本件は、被告人が、X社の代表取締役Aから同社の売上除外分の収入に対する一定割合の金額を受領するなど、受領した金員がいわゆる薄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の内容虚偽の所得税確定申告書を提出し、所得税を免れたという事件である。

(2) 判示の内容

所論引用の当裁判所昭和42年11月8日大法院判決（刑集21巻9号1197頁）は、「所論所得税、物品税のほ脱罪の構成要件である詐偽その他不正の行為とは、ほ脱の意図をもって、その手段として税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるようななんらかの偽計その他の工作を行なうことをいうものと解するのを相当とする」とし、したがって、かかる工作を伴わない単なる所得不申告は、右「不正の行為」にあたらぬ旨判示しているところ、真実の所得を隠蔽し、それが課税対象となることを回避するため、所得金額をことさらに過少に記載した内容虚偽の所得税確定申告書を税務署長に提出する行為（以下、これを過少申告行為という。）自体、単なる所得不申告の不作為にとどまるものではなく（当裁判所昭和25年（あ）第931号同26年3月23日第二小法廷判決・裁判集刑事42号登載参照）、右大法院判決の判示する「詐偽その他不正の行為」にあたるものと解すべきである。

したがって、これと同趣旨の見解のもとに、被告人の本件各過少申告行為自体をもって昭和40年法律第33号による改正前の所得税法69条1項にいう「詐偽その他不正の行為」にあたるとした原判決は、正当であり、なんら所論引用の右判例と相反する判断をしたものではない。（傍線は筆者による。）

(3) 本判決について

本件は過少申告事案である。本判決は、「偽り（詐偽）その他不正の行為」の意義について、昭和42年最大判を踏襲し、「所得税逋脱の意図を以て、その手段として、同税の賦課、徴収を不能若しくは困難ならしめる様な何等かの偽計その他の工作を行なうものである限り、その種類、態様の如何を問わない」とした原審を支持した上で、上記(2)傍線部分のとおり判示し、税を免れる意図をもって一部の収入を除外し殊更過少に記載した内容虚偽の確定申告書を提出すること(つまみ申告)は、過失による単なる無申告とは異なり、そのような申告自体が「詐偽その他不正の行為」に当たるとした。この結果、昭和24年7月最判の「詐欺その他不正の手段が積極的に行われた場合に限る」とする判断はさらに後退したものとなった。

先述した昭和24年12月最判は、無申告事案につき、過失による無申告と意図的な無申告とを区別して、後者であれば無申告行為自体が積極的な「詐欺その他不正の行為」であるとしたが、無申告が過少申告の延長線上にあると考えると、本判決の判断と本質的に異なるものなのか判然としない。すなわち、逋脱の意図が立証できれば、逋脱を目的とする過少申告(積極行為)も逋脱を目的とする無申告(不作為という消極行為)も単なる過失による無申告とは異なり、それ自体が「詐偽その他不正の行為」に当たるとも考えられるからである。この場合の両者の差は、無申告の場合には申告行為及びそれに伴う事実が伴わず、逋脱の意図の立証がより困難であるという事実上の差異となる。

しかし、本判決は、あくまでも昭和24年7月最判の「積極的な不正行為」の内容として、逋脱の意図で行われた過少申告行為もこれに含まれるとするもので、その考え方は昭和24年12月最判とは異なる。また、(逋脱の意図による)申告行為を積極的な行為とする本判決の射程には申告行為がない無申告事案は入らないと考えるべきであろう。

また、本件は過少申告事案であり、特定の所得だけを抜き出して申告する行為を積極的な不正行為としているが、無申告事案の場合は申告行為がないので、特定の所得だけを抜き出す必要がない。このため、無申告事案においては、税務官吏による調査があることを前提として、正確な事実を把握しながら或いは容易に把握できる状況にありながら、あえて正規の帳簿に記載しない前記3の事例のような場合でない限り、逋脱を目的として申告をしなかったと認定することは相当に困難であろう。したがって、昭和42年最大

判及び本判決により「偽りその他不正の行為」の概念が拡張しても、無申告事案における「遁脱犯となし得ない矛盾」が解消されたことにならない。

第2節 単純無申告遁脱犯の創設との関係

昭和24年7月最判の遁脱罪の成立には積極的な不正行為が必要であるとする解釈は、昭和42年最大判及び昭和48年最判により、積極的な不正行為の概念が拡張され、遁脱の意図をもって行われた過少申告（虚偽過少申告）やつまみ行為のある無申告は、昭和24年7月最判でいう「積極的な不正行為」に含まれるとされた。これらの判決は、「遁脱犯となし得ない矛盾」を意識したものであると思われるが、先述のとおり、無申告に対しては必ずしも有効でなく、故意単純無申告の者を遁脱犯として扱うことには限界があった。このため、平成23年度改正により単純無申告遁脱犯の創設に至った。

過少申告事案については、昭和48年最判が、虚偽申告自体が「偽りその他の不正行為」に当たるとした。このため、積極的な不正行為がない場合でも故意の過少申告であれば遁脱罪が成立し得ることとなったが、その結果として、遁脱の意図の立証に焦点が移ることとなるのは自然の成り行きであろう。すなわち、偽りその他「不正の行為」から「遁脱の意図」へのシフトである。

積極的な不正行為がない場合の「遁脱の意図」の認定においては、その意図を外部からもうかがうことができる行動、事情、状況やそれらの総合判断により、その意図を推認せざるを得ない。そこで問題となるのは、遁脱の意図の程度、すなわち遁脱の意図は確定的故意でなければならないのか、それとも未必の故意で足りるのかという点である。そして、平成23年度改正により無申告事案において単純無申告遁脱罪が成立し得ることになったことから、同罪の成立についても遁脱の意図の程度が問題となる。

1 確定的故意と未必の故意

遁脱罪や単純無申告遁脱罪の成立には遁脱の意図（故意）が必要とされる。故意の種類として、結果の発生を確実なものとして認識する確定的故意とこれを不確定なものとして認識している不確定的故意とがあり、後者は、結果の発生は確実だが何人に結果が発生するかが不確実な概括的故意、いずれに結果が発生するかが不確実な択一的故意、及び結果の発生そのものを不確実に認識・認容している未必の故意があるとされる。犯罪の結果が発生することを

意図した場合やそれが確実だと思っていた場合は確定的故意であり、それを全く考えていなかった場合は過失になるが、未必の故意はこの中間的な場合であり、これを故意と過失のいずれとみるかが問題となる。未必の故意とは、結果の発生を積極的に希望ないしは意図するものではないが、自分の行為からそのような事実が発生するかもしれないと思いながら（可能性の認識）、その結果が発生してもかまわないとして、あえて実行する場合の行為者の心理状態などと説明される²¹。刑法上、未必の故意も刑事犯の対象になると解するのが一般的である。

2 神戸地裁平成 26 年 1 月 17 日判決

神戸地裁平成 26 年 1 月 17 日判決（原告勝訴）の事件では、遁脱罪が成立する場合に必要な遁脱の意図が未必の故意で足りるか否かにつき、当事者の主張が対立している。

本件は、「被告人が、夫である A が死亡し、その後の遺産分割協議の結果 A の財産の全部を単独で取得したものであるが、その相続財産に関し、相続税を免れようと企て、相続税課税価格を殊更過少な金額を記載した内容虚偽の相続税申告書を提出し、相続税を免れたとして起訴された事案において、申告漏れが指摘された預貯金等のうち、家族名義のものについては申告が必要であるとの認識を欠いていたために申告せず、その余のものについては失念等によって申告を怠ったとの被告人の供述は、基本的に信用することができ、被告人が『偽りその他不正の行為』を行ったとは到底認められないとし、無罪を言い渡した事例」²²である。

この事件は、相続開始日等から、平成 23 年 5 月 11 日裁決（第 2 編第 2 章第 2 節イ（ハ）参照）の事例であると思われるが、重加算税の賦課決定処分については、審判所が「特段の行動」があったとは認められないとして、その処分を取り消している。本件の相続開始は平成 20 年 9 月 11 日であり、平成 23 年度改正前の事案であるが、単純無申告遁脱罪の構成要件においても「税を免れたことの認識」が必要とされ、遁脱罪との違いは「偽りその他の不正行為」の有無のみなので、単純無申告遁脱罪に係る故意の程度を考察するうえで参考になるものと思われる。

同判決は、遁脱の意図の程度に関し、次のように判示している。
「相続税法 68 条を含む各種税法における租税遁脱罪に関する規定は、いずれも『偽り（詐欺）その他不正の行為』により税を免れることを犯罪の成立要

件として定めるところ、『偽りその他不正の行為』とは、遁脱の意図をもって、その手段として税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるような何らかの偽計その他の工作を行うことをいうとの判例（旧物品税法に関する最高裁昭和40年（あ）第65号同42年11月8日大法廷判決・刑集21巻9号1197頁参照）が確立している。

本件では、申告に先立って、被告人が相続財産の秘匿隠蔽工作を行ったとの事実は認められないところ（検察官も、そのような事実があったとは主張していない）、前記判例に示された解釈を、本件のような事前の秘匿隠蔽工作を伴わない過少申告事案について当てはめれば、この場合の『偽りその他不正の行為』とは、真実の課税物件を隠蔽し、それが課税対象となることを回避するため、課税物件を殊更に過少に記載した内容虚偽の申告書を提出したことをいうと解すべきである（所得税に関する最高裁昭和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）。すなわち、この類型の遁脱罪の成立には、単に過少申告があったというだけでは足りず、税を不正に免れようとの意図（遁脱の意図）に基づき、その手段として、申告書に記載された課税物件が法令上のそれを満たさないものであると認識しながら、あえて過少な申告を行うことを要し、反対に、行為者が、そのような意図に基づかず、例えば不注意や事実の誤認、法令に関する不知や誤解などの理由によって過少申告を行った場合には、『偽りその他不正の行為』にはあたらないと解するのが相当である。

上記解釈は、『偽りその他不正の行為』との条文の文言及び前記各最高裁判例に示された解釈の文言（特に『遁脱の意図をもって、その手段として』との部分）から当然に導かれる帰結といえるが、実質的な観点からしても理由のあることである。すなわち、租税遁脱犯処罰の本来の趣旨は、違反者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目し、それに制裁を科すことにあるところ、申告内容が過少になる原因としては、単なる不注意や誤解など、必ずしも反社会的とはいえない場合も含まれるため、犯罪として処罰するに値する行為を選別するためには、申告行為の外形だけでなく、遁脱の意図の存否も含めて考慮することが避けられないのであり、前記のような解釈には合理的な理由があると考えられる。さらに別の観点からの理由として、解釈上、いわゆる単純不申告事案（事前の秘匿隠蔽工作を伴わず、かつ、申告行為そのものを行わない事案）については、それが遁脱の意図に基づく場合であっても『偽りその他不正の行為』にはあらず（最高裁昭和33年（あ）第1569号

同 38 年 2 月 12 日第三小法廷判決・刑集 17 卷 3 号 183 頁)、せいぜい軽い不申告罪で処罰され得るにとどまる(相続税法 69 条参照)と解されていることとの均衡上、逋脱の意図に基づかない過少申告について、これを逋脱罪として重く処罰することはあまりに均衡を失すと考えられる。また、租税逋脱罪と近接する制度であり、法文上の要件も類似する重加算税制度においては、納税者の積極的な過少申告の意図の存在が賦課要件となると解されており(最高裁平成 6 年(行ツ)第 215 号同 7 年 4 月 28 日第二小法廷判決・民集 49 卷 4 号 1193 頁等)、このこととの関係でも、逋脱の意図に基づく場合に限って租税逋脱罪の成立を認めるのが相当といえる。

検察官は、他の多くの犯罪と同様に、未必の故意を含む構成要件の故意があれば租税逋脱罪成立の主観的要素としては十分であり、逋脱の意図に基づき過少申告を行ったことを要すると解すべき理由はなく、したがって、仮に弁護人が主張するように、申告当時、被告人には家族名義の預貯金等について申告が必要であるとの認識が欠けていたとしても、それは法の不知に過ぎず、犯罪の成立を妨げないと主張するが、前記判例を正しく理解しない主張であって、採用することができない(なお、検察官は、本件公訴事実中の『殊更過少な金額を記載した』との記載について、『殊更』に格別の意味はないと釈明するが、当該表現は前記昭和 48 年最高裁判決を踏まえていることは明らかであると解され、検察官の主張には一貫しないものがある。)(傍線は筆者による。)

昭和 42 年最大判により、「偽りその他不正の行為」は、「逋脱の意図をもって、その手段として」行われるものであるとの解釈が確立している。検察官が、「逋脱の意図に基づき過少申告を行ったことを要すると解すべき理由はない」と主張したのは、その前の「他の多くの犯罪と同様に、未必の故意を含む構成要件の故意があれば租税逋脱罪成立の主観的要素としては十分であり」との文脈から、確定的故意でなくても未必の故意で足りるとする趣旨であったと解される。この主張に対して、本判決は、「前記判例を正しく理解しない主張であって、採用することができない」としている。前記判例のうち、昭和 42 年最大判が、「逋脱の意図をもつて、その手段として・・・なんらかの偽計その他の工作を行なうことをいう」としていること、また昭和 48 年最判の判示を本判決が「税を不正に免れようとの意図」に基づき、その手段として、申告書に記載された課税物件が法令上のそれを満たさないものであると「認識しながら」と言い換えていること、さらに、平成 7 年最判が「納税者の

積極的な過少申告の意図の存在が賦課要件となると解されている」としていることから、逋脱の意図は確定的故意でなければならないと判示しているように見受けられる。

平成7年最判については、重加算税制度が租税逋脱罪と近接する制度であるとしても、「税務署長の判断を客観的・外形的にならしめる」ためという行政措置としての要請が別途働いていることから、これをもって根拠とし得るか疑問があるが、本判決は、逋脱罪の成立には逋脱の確定的故意が必要であるとする裁判事例という意味で意義がある。本件は、上訴されており、未必の故意で足りるか否かについての上級審の判断が注目される。

なお、本判決は、「申告漏れが指摘された預貯金等のうち、家族名義のものについては申告が必要であるとの認識を欠いていたために申告せず、その余のものについては失念等によって申告を怠った」との被告人の主張を認め、無罪としたものであるが、相続財産でないことと誤信していた、或いは相続財産の存在を失念していたというのであれば、税を逋脱することになることを不確実に認識しているともいえず、未必の故意があったのか疑わしい。また、本判決は、事実認定において、「申告漏れが指摘された預貯金等が巨額であることに加えて、被告人は、相続税申告前に、B税理士から、事後に必ず税務調査が行われる旨聞かされていたことも考慮すると、被告人が何の隠ぺい工作も税務調査への備えも行わずに重大な過少申告を行い、実際に調査が入るまで漫然と構えていたというのは、逋脱の意図を有する者の行為としては違和感を禁じ得ない。」と述べており、逋脱の意図がなかったと考える方が自然であるとしている。したがって、未必の故意は認めたがそれでは不十分として無罪とした事例とは言えないと思われる。

3 単純無申告逋脱罪の成立に必要とされる故意の程度

一般に、①課税対象となる所得があること、及び②納税義務があることの認識があれば、不申告により、税を免れることになる、或いは税を免れることになるかもしれないが構わない、とする納税者の心理状態が推認できる。そこで、上記①及び②が認定できれば、不申告となったことに理由がない限り、他の多くの犯罪と同様に、未必の故意を認め、逋脱罪や単純無申告逋脱罪の成立を認め得るとも考えられる。

しかし、逋脱罪については、上記の神戸地裁平成26年1月17日判決がその成立には逋脱の確定的故意が必要であるとする内容の判示をしている。ま

た、松沢智教授は、昭和48年最判が「所得金額をことさらに過少に記載した内容虚偽の所得税確定申告書を税務署長に提出する行為」を「偽りその他不正の行為」に当たるとし、「ことさらに」と表現していることに意味を持たせて、未必の故意ではならず確定的故意が必要であるとする²³。そして、逋脱罪の成立に逋脱の確定的故意を要するとすれば、逋脱罪の一類型である単純無申告逋脱罪の成立にも、未必の故意ではなく確定的故意が必要であるとも考えられる。しかし、無申告事案では調査があることを予定するなどしない限り、確定的故意を示すような行動をとる誘因に乏しい²⁴ことから、単純無申告逋脱罪の成立においても確定的故意が必要であるとするれば、その適用範囲は限定されたものとならざるを得ないと思われる。

一方、先述の尾立財務大臣政務官の答弁では、単純無申告逋脱罪は未必の故意の立証で足りるとしているようにも見受けられる。仮に、逋脱罪とは異なり、単純無申告逋脱罪の成立は未必の故意で足りるとすれば、その適用範囲は大きく広がるとと思われる。

仮に、逋脱罪については、確定的故意が必要であるが単純無申告逋脱罪は未必の故意で足りるとすると、後者は逋脱罪の一類型であるから、その根拠が必要になると思われる。あえてその根拠を挙げれば、次のとおりである。

- ① 確定的故意が認定ができるような場合には逋脱罪が成立する可能性も高く、単純無申告逋脱罪を創設した意義が失われる。
- ② 無申告は隠ぺいのための行動をとる誘因に乏しく、確定的故意を示す事実も少ないであろうから、確定的故意を求めれば単純無申告逋脱罪の実効性を失う。
- ③ 過少申告の場合は、自ら申告しているので正しい税額との間に大きな差があることの説明を求められる。検察側は、この差異を対比して、確定的故意によるものか否かを判断し得るから、検察側に確定的故意の立証を求めることとしても相応であるが、無申告の場合は、単に申告しないというだけなので、失念した、誤信していたなどという抗弁を許すことになり、確定的故意の把握が困難である。したがって、バランス上、未必の故意で足りるとするのが相当である。
- ④ 単純無申告逋脱犯は、逋脱犯の一類型でありながらも、逋脱犯と秩序犯の中間にあるということで、刑が軽減されている。故意の無申告は、故意の過少申告の延長線上にあり、より悪質であるから、刑が軽減されていることとの見合いに未必の故意でよいこととしてもバランスを欠くも

のではない。

- ⑤無申告の場合、申告税額を説明する必要がないため、帳簿はもとより原始資料も保存しない場合がある。このような場合、確定的故意を把握することは困難であり、納税者の周辺情報を総合して行う未必の故意の立証が限界であることも少なくないと思われる。また、現在、全事業者に帳簿の記帳・保存義務が課されている²⁵が、それにもかかわらず何も保存しないというのであるから、故意の立証において不利益が生じてもやむを得ない。

刑法上、未必の故意も刑事犯の対象になると解するのが一般的であるので、むしろ遁脱罪に確定的故意を求めるところに説明が必要であろう。また、昭和48年最判等の上記の表現を根拠とすることも疑問である。刑事事件は高額悪質な納税者を相手としているので、それらの判決が必ずしも未必の故意との関係を念頭に置いて判示しているとは思われないのである。しかし、無申告以外の事案では、申告とその根拠となる資料があるという前提に立てば、罪を問うにはより高いレベルの立証責任を当局に求めることにも理由がある。遁脱罪の場合はともかくとして、単純無申告遁脱罪については、無申告に伴う上記諸事情に鑑み、遁脱罪と異なる扱いをしても不合理ではないと考える。

第2章 積極的な不正行為がない場合の重加算税の賦課

重加算税を課するためには、制度の趣旨にかんがみ、架空名義の預金口座等の利用など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はなく、「特段の行動」をした上で、その意図に基づいて過少申告をした場合などには、殊更の過少申告等を理由として重加算税の賦課（殊更重課）ができるとされている。殊更重課を肯定した代表的な判例は、次の第1節1及び2のとおりである。

第1節 殊更重課についての判例

1 最高裁第三小法廷平成6年11月22日判決（平成6年最判）

(1) 事件の概要

被上告人は、サラリーマン金融業を営む白色申告事業者である。

本件の第一審は、以下の事実関係においてなされたいわゆる「つまみ申告」につき、課税庁の処分を適法としたが、その控訴審は、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ないとして、原判決を取り消し、原告の請求を一部認容したことから、国側が上告したものである。本件上告審は、第一審判決を支持し、原判決を破棄した。

(2) 判決の内容

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

ロ しかしながら、原審の右判断は是認することができない。その理由は、次のとおりである。

原審の確定した前記事実関係によれば、被上告人は、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、三年間にわたり最終申告に係る総所得金額の約三パーセントにすぎない額（差額で約4億円ないし9億7000万円少ない額）のみを申告したばかりでなく、その後二回ないし三回にわたる修正申告を経た後、初めて飛躍的に多額の最終申告をするに至っているのである。しかも、確定申告後の税務調査に際して、真実よりも少なく店舗数を記載した本件資料を税務署の担当職員に提出してい

るが、それによって昭和54年分の総所得金額を計算すると、損失しか算出されない結果となり、本件資料の内容は虚偽のものであるといわざるを得ない。その後右職員の懲遷に応じて修正申告をしたけれども、その申告においても、右職員から修正を求められた範囲を超えることなく、最終修正申告に係る総所得金額の約10ないし15パーセントにとどまる金額（差額で約3億7800万円ないし8億8500万円少ない額）を申告しているにすぎない。

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

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

の余の上告理由について判断するまでもなく、原判決は破棄を免れない。そして、原審の確定した前記事実関係の下においては、被上告人の本訴請求はいずれも失当として棄却すべきであって、これと結論を同じくする第一審判決は正当であるから、被上告人の控訴は棄却すべきものである。

(3) 本判決について

平成6年最判は、同様に「つまみ申告」の事案である昭和48年最判を参照している。しかし、昭和48年最判の様に虚偽過少申告自体を隠ぺい行為としたのかは明確ではない。平成6年最判は、「被上告人は、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」（以下「認識ある過少申告」という。）というにとどまらずとした上で、①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、②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、③（正確な所得金額を把握し得る）会計帳簿類があり所得金額を明らかに算出し得ることを重加算税の賦課ができる理由として付加している。このため、これらの事実が本件「つまみ申告」を隠ぺい等と判断した要件事実と考えるのが自然である。しかし、上記①は申告時に税を遁脱しやすい事情にあったこと、②は申告時に遁脱の意図があったことを推認させる事実が申告後であったこと、③真実の所得金額が計算できる状況にあったので過少申告となることを認識できたことを指摘しているにすぎず²⁶、本件申告が遁脱の確定的意図により行われた申告（虚偽過少申告）であること以外に何ら付加するものではない。また、隠ぺい・仮装の本来の意義によれば、上記①～③の事実はいずれも「要件が充足されていることを見えなくすること、又は要件が充足されていないと見せかけること」にはならず、隠ぺい行為と評価することは困難である。なお、上記②に関し、本判決は、「税務調査に際しても過少の店舗数を記載した内容虚偽の資料を提出するなどの対応をして、真実の所得金額を隠ぺいする態度、行動をできる限り貫こうとしている」と評価しており、この納税者の対応を、「要件が充足されていることを見えなくすること、又は要件が充足されていないと見せかけること」と言えないこともない。しかし、申告後の税務調査における納税者の対応²⁷であり、申告以前に税の賦課徴収を妨げる行為があったことにはならず、この事実から申告時に同様の心理状態にあったことが推認できるとしているに過ぎない。これを

現実の隠ぺい行為と捉えるのはいかなるものであろうか。

本判決は、本件過少申告が「認識ある過少申告」ととどまらないとしているものの、適示した事実は遁脱の確定的意図を示す間接事実又は補助事実であり、隠ぺい・仮装の本来の意義に照らせば要件事実となり得るような事実を挙げておらず、結局、遁脱の確定的意図による過少申告（虚偽過少申告）自体が隠ぺい等に当たる旨判示したに等しいと解さざるを得ない²⁸。

遁脱の意図があるという理由だけで、過少申告行為自体を「隠ぺい又は仮装」と解することは困難であり、適示する事実が全体として隠ぺい行為に当たるといえるのであれば、その前提として「隠ぺい又は仮装」の従来の概念を拡張する必要があるが、その理由付けをしないまま、「以上のような事情によると」として事例判決であると断わった上で、断定的に隠ぺい行為に当たると結論していることから、種々の批判に晒されている。

2 最高裁第二小法廷平成7年4月28日判決（平成7年最判）

（1）事件の概要

本件は、上告人が所得税の確定申告に際して申告しなかった株式等の取引による所得について、被上告人税務署長が上告人に対して重加算税の賦課決定処分をしたところ、上告人が、税額等の基礎になる事実を秘匿・仮装する行為をしていないから重課税の課税要件を欠くと主張して、同処分のうち過少申告加算税の額を超える部分の取消しを求めた事件である。

（2）判決の内容

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

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

ロ 上告人は、昭和60年から62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、確定的な脱税の意図に基づいて、右所得のあることを同税理士に対して秘匿し、何らの資料も提供することなく、同税理士に過少な申告を記載した確定申告書を作成させ、これを被上告人に提出したというのである。もとより、税理士は、納税者の求めに応じて税務代理、税務書類の作成等の事務を行うことを業とするものであるから（税理士法2条）、税理士に対する所得の秘匿等の行為を税務官公署に対するそれと同視することはできないが、他面、税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において納税義務の適正な実現を図ることを使命とするものであり（同法1条）、納税者が課税標準等の計算の基礎となるべき事実を隠べいし、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。

ハ 右によれば、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。

（3）本判決について

本判決は、「過少申告行為そのものとは別に、隠べい、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」とする通説に沿うものであるとして比較的肯定的に解されており、「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」²⁹と評価されている。しかし、「特段の行動」があれば「隠ぺい又は仮装」と評価できる、或いは同視できるというのは飛躍している。「特段の行動」は、遁脱の確定的意図を示すものであって、税の賦課徴収を妨げる「隠ぺい又は仮装」行為に直ちに結びつくものではない。

重加算税制度の趣旨が、遁脱の意図による過少申告等を抑止することにあるならば、「特段の行動」を同じく遁脱の確定的意図があることを示す「隠ぺい又は仮装」と同視できるということに違和感はない。一方、その趣旨が税の賦課徴収を妨げる行為を抑止することにあるとすれば、「隠ぺい又は仮装」の趣旨解釈によっても「特段の行動」が「隠ぺい又は仮装」を意味することにはならない。

本判決は、上告人の次の二つの行動を「特段の行動」として挙げている。

- ①昭和60年から62年までの三箇年にわたって、株式等の売買による多額の雑所得を申告すべきことを熟知しながら、あえて申告書にこれを全く記載しなかった。
- ②顧問税理士から同売買による所得の有無について質問を受け、資料の提出を求められたにもかかわらず、その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た。

上記①は、係争年度において、上告人に所得があること及び納税義務があることの認識があったにもかかわらず、故意に過少申告したというもので、この事実のみでは、判示にいう「特段の行動」に当たらない。したがって、上記②を「特段の行動」と解することになるが、この事実は、遁脱の確定的故意を推認させるものではあるが、「基本的には代理関係にある双方内部の行為」³⁰であって、課税庁に対して「要件が充足されていることを見えなくする、又は要件が充足されていないと見せかける」ものではなく、税の賦課徴収を妨げるものではない。したがって、後者の趣旨からは納得し難い説明であり、「特段の行動」は前者の趣旨に基づく判断と理解するしかない。

平成7年最判は、遁脱の意図があることに重点を置いているようにも見え

るが、「隠ぺい又は仮装」と「特段の行動」とは、逋脱の意図を示す事実という点で共通しており、逋脱の意図は両者の共通項となっているに過ぎない。したがって、殊更重課においても、逋脱の意図は重加算税の賦課要件ではないと考えるのが妥当である³¹。ただし、「特段の行動」は、その行動により逋脱の意図をうかがい得るものでなくてはならず、「特段の行動」の適示を要求することは、逋脱の意図を裏付けること（立証）と同じである。「隠ぺい又は仮装」は逋脱の意図を最も端的に表すというだけであって、それと同等の評価を受ける行動が「特段の行動」と考えられるのである。

3 両最判及び相互の関係についての論評

両最判を比較検討した評釈は少なくないが、意見は大きく分かれている。大別すれば、①いずれの最判も支持できるとするもの、②平成7年最判は支持できるが平成6年最判は支持できないとするもの、及び③いずれの最判も支持できないとするものに区分できる。それらの相違は、(a) 文理から乖離すべきではないとして、過少申告行為とは別に「隠ぺい等」の存在が必要であるとする通説の立場に立ち、「隠ぺい又は仮装」の意義を限定的に解するか、(b) 行政措置としての実効性を確保するために、文理によれば不合理な結果となる場合につき、要件の拡張を容認する立場をとるか、によるものと思われる。いずれの立場に立っても、これらの事例のように逋脱の意図が明白なものは、判決の結論に一定の理解を示しているように思われるが、重加算税のように納税者に重い負担を課すものについて、その要件を緩めることに慎重な立場をとることは十分に理解できる。

上記①に立つ見解の一つは、平成6年最判の事件について、(i) 申告後に隠ぺい行為等があることをもって申告時の隠ぺい行為が推認できる、(ii) 申告書に虚偽の証拠を添付したり、税務調査での虚偽答弁などを総合判断すれば逋脱の意図で行われたと推認でき、そのような場合には隠ぺいがあったものと同視できる、(iii) つまみ行為自体、つまみ出して申告した部分以外の所得の隠ぺいに当たる³²、(iv) 申告書への虚偽記入行為を申告書の提出行為と作成行為に区分し、提出行為とは別に、作成行為において隠ぺいがあるとする³³など、理由付けは様々であるが³⁴、納税者の申告前後の事実関係から間接的に所得の隠ぺいがあったと評価するものである。また、平成7年最判の事件については、逋脱の意図の下に顧問税理士に真実の所得を秘匿するなどの「特段の行動」をとったことを所得の隠ぺいと評価することができる

るものである。

他の一つは、加算税の対象を「過失行為」、重加算税の対象を「故意行為」と区分し、隠ぺい・伪装要件が故意行為を外観から判断するために定められた要件であると解したうえで、いずれの事件も故意行為と推認できるから、重加算税の賦課要件を充足すると解するものである³⁵。

次に、上記②に立つ見解は、平成7年最判は上記通説の立場に立っているが、平成6年最判は「申告時に過少申告の故意が存するものと認められる場合には、過少申告行為そのものが『隠ぺい等』に当たる」とするもので、法文の解釈範囲を逸脱するというものである³⁶。

最後に、上記③に立つ見解は、上記通説の立場から、上記①の見解の各理由付けを批判し、いずれの判決も、それらが適示する事実は「隠ぺい又は仮装」に当たらないとするものである。そして、租税法律主義を厳格に適用する立場や「隠ぺい又は仮装」という客観的・外形的要件を置いた趣旨に鑑みて、「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は問題である」³⁷とする。この見解は、両最判の事件が遁脱の意図で行われたことが明白であることを考えると、「隠ぺい又は仮装」という用語の意義に執着しすぎているようにも思われるが、この立場に立つ評者は、重加算税の賦課ではなく過少申告や無申告に対する加算税の仕組みを過少申告等の程度に応じて加重することを提唱しており、単に文理解釈のみで重加算税の賦課ができないこともやむを得ないとしているわけではないことに留意する必要がある。隠ぺい又は仮装の文理解釈を維持する一方で、積極的な不正行為が認定できず、過失によるものと故意によるものとが判別できない場合に、過少申告等の程度に応じて税率を累進化した加算税制度により対応するという考え方は、制度論として傾聴に値するものである³⁸。

両最判は、「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」「当初から所得を過少に申告することを意図した上」として、それぞれ遁脱の意図を認定しているが、「隠ぺい又は仮装」や「偽りその他不正の行為」といった具体的行為に対して、遁脱の意図に特別の意味を持たせる判断は、これらの判決に先行する前述の平成42年最大判や昭和48年最判が、遁脱の意図で行われる虚偽過少申告や「つまみ行為」のある無申告の場合は遁脱犯が成立するとしたことに影響を受けているものと思われる。特に、平成6年最判は、昭和48年最判と同様につまみ申告の事案であり、昭和48年最判を参照している。しかし、「偽りその他不正の行為」は反社会的・反道徳的な不正行為

一般を指すことから遁脱の意図による過少申告等がこれに当たるとするのは理解し易い³⁹が、遁脱の意図による過少申告等が直ちに「隠ぺい又は仮装」に当たるとすることはできない。したがって、租税刑事罰における司法判断をそのまま行政罰に当てはめることは妥当ではない。そこで、「隠ぺい又は仮装」の概念を拡張するに当たり、その根拠として、平成7年最判のように、重加算税制度の趣旨による「隠ぺい又は仮装」の概念の拡張が必要になると思われるが、平成6年最判はこの過程を経ることなく判断しており、昭和48年最判などの遁脱犯についての判例に引きずられたものとの批判がある。

第2節 裁決事例にみる現状

1 両判決後の殊更重課に関する裁決の状況

平成6年最判及び平成7年最判の事例は、いずれも過少申告事案であり、積極的な不正行為がない場合の重加算税の賦課決定処分の適否が争われている。それらの評価は、前述のとおり定まっているわけではないが、これらの判決後、課税庁は、これらの判決で示された判断を殊更重課の要件として課税を行っており、実務上定着した感がある。

国税不服審判所(以下「審判所」という。)の裁決事例(平成27年8月末現在)によると、平成7年最判後に行われた重加算税賦課決定処分のうち、隠ぺい・仮装の事実等を認めた事例は34件、認めなかった事例は21件あったが、これらを概観したところ、殊更重課の事例は13件あり、その内訳は、次表のとおり、過少申告事案は8件、無申告事案は5件、また「特段の行動」の存在を認めた事案は6件、認めなかった事案は7件であった。

| 「特段の行動」の存在 | 税目 | 過少申告事案(8件) | 無申告事案(5件) |
|---------------|-----|---|----------------|
| 認めた事例 (6件) | 所得税 | 平成11年3月19日裁決、 平成14年4月17日裁決 | 平成23年6月3日裁決(*) |
| | 相続税 | 平成17年6月13日裁決、 平成18年11月16日裁決、 平成23年9月27日裁決 | — |

| | | | |
|------------------|-----|--------------------------------|---|
| 認めなかつた事例 (7件) | 所得税 | 平成20年12月18日裁決、 平成23年2月23日裁決 | 平成23年1月25日裁決、 平成24年2月14日裁決、 平成24年2月22日裁決(*) |
| | 相続税 | 平成23年5月11日裁決 | 平成26年4月17日裁決 |

- (注) 1 表中の*印は、消費税及び地方消費税に係る課税処分も争われているが、連動非違と思われる。
- 2 平成23年9月27日裁決は、現金、貯金について「特段の行動」があったとしたが、出資金については申告前に請求人がその存在を認識していたとまでは認められないとして賦課決定処分の一部を取り消している。前者が申告漏れとなった主要な財産であるため、認めた事例に区分している。
- 3 「ことさら過少に記載した」との記述がある事案でも、その内容が積極的な不正行為を認定していると認められるものは除外している。

2 裁決事例にみる「特段の行動」

平成7年最判の「特段の行動」は、種々の間接事実を総合判断することも少なくないため、「特段の行動」であるか否か必ずしも明確でない場合も生じる。上表において、審判所が「特段の行動」があったと認めず、課税処分を取り消した事例が13件中7件あることが、その事実を示している。

そこで、審判所の裁決において、納税者のどのような行為が「特段の行動」と認定されているのか、或いはどのような場合に課税庁の認定が取り消されているのか、以下において概観する（裁決事例引用部分の傍線はいずれも筆者による。）。

(1) 「特段の行動」の存在を認めた事例

イ 過少申告事案

(イ)平成11年3月19日裁決

①事案の概要

請求人が不動産所得について調査を受け修正申告したところ、「特段の行動」があったとして重加算税が賦課された事案。

②認定された「特段の行動」

請求人は、多額の不動産所得を申告すべきことを認識しながら、関与税理士から不動産所得の金額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、同席者の虚偽の説明をあえて否定せず、或いは自ら前年と同様である旨虚偽の説明をし、また、何らの資料も提示しないで多額の不動産所得のあることを秘匿し、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、真実の所得金額の大部分を申告しなかった。

(ロ)平成14年4月17日裁決

①事案の概要

医薬品小売業を営んでいた被相続人Fが、平成5年分ないし平成10年分の所得税について、郵便切手類の販売及び印紙の売りさばきに係る手数料の所得金額を少なく記載して青色の確定申告書を提出していたことにつき、「特段の行動」があったとして重加算税が賦課された事案。

②認定された「特段の行動」

被相続人は、各月分の収入金額等を記載した書類から真実の所得金額を申告すべきことを十分認識しながら、当初からこれを過少に申告する意図の下、同書類上に印をするなどして特定した月分の合計金額のみを収入金額として記載した確定申告書を提出し、真実の所得金額の大部分を申告しなかった。

(ハ)平成17年6月13日裁決

①事件の概要

請求人が、相続税の申告に際し、申告書の作成を依頼した税理士に対して相続財産の一部である被相続人名義の定期預金等の存在を知らせず、これを申告書に記載させずに申告をしたところ、「特段の行動」があったとして重加算税が賦課された事案。

②認定された「特段の行動」

請求人は、[1] 被相続人の預貯金の通帳、印鑑等の保管場所及びその金額を請求人の妻から聞いて知っていたこと、[2] 被相続人の死亡の2日前に、請求人の妻に現金出金を指示して2,000万円を引き出していること、[3] 本件申告の約2か月前ころのほぼ同一時期に、本件相続財産である被相続人の他の預貯金6口座とともに残高証明を入手し、その後まもなくの時期に、本件定期預金の存在を依頼した税理士に知らせないまま、本件定期預金の漏れを是正する再三の機会があったにもかかわらず是正しないまま同税理士を含めて他の共同相続人と遺産分割協議をなし、本件申告に至った事実が認められ、本件定期預金が被相続人の相続財産として存在すること、および本件定期預金が申告書に記載されていないことを十分認識していたことが認められる。

(二) 平成 18 年 11 月 16 日裁決

① 事案の概要

請求人が、相続税の申告において、相続財産である被相続人名義の投資信託を相続財産であると認識していたにもかかわらず申告しなかったことにつき、「特段の行動」があったとして重加算税が賦課された事案。請求人は、当該投資信託が申告漏れとなったのは税理士への残高証明書の渡し漏れという単純なミスによるものであると主張した。

② 認定された「特段の行動」

請求人は、相続税申告書の作成依頼先である税理士から資料の提出を指示されていたのであるから、同税理士に相続財産を示す適切な資料を提供すべき立場にあり、また、請求人は本件被相続人の相続財産として本件投資信託が存在したことを確実に認識していたと認められ、かつ、四半期ごとの本件投資信託の取引残高報告書の送付、本件投資信託の名義変更、遺産分割協議及び遺産分割協議書の作成という各出来事ごとに、同税理士に対して、本件残高証明書を渡す機会があったと認められるから、本件残高証明書を同税理士に渡さなかった請求人は、同税理士に提出した資料に係る財産が相続財産のすべてであり他にはないかのように装うことによって、同税理士をして本件投資信託を漏らして過少な相続税額が記載された本件当初申告書を作成させたものと認められる。

(ホ) 平成 23 年 9 月 27 日裁決

① 事件の概要

請求人が被相続人の預貯金口座から引き出して保管していた現金等の相続税に係る申告漏れについて、原処分庁が、隠ぺい又は仮装の行為があったとして重加算税の賦課決定処分を行ったのに対し、請求人が、申告漏れは失念などによるもので隠ぺい又は仮装の行為はなかったと主張した事案。

② 認定された「特段の行動」

請求人は、現金については、その保管状況等からみてその存在を認識していたものと認められるにもかかわらず、申告書作成の際に関与税理士に対してその存在を秘匿する虚偽の説明をしていること、また、貯金については、請求人の取引への関与の状況からしてその存在を認識していたものと認められるにもかかわらず、申告書作成の際に関与税理士から金融機関の残高証明書の入手依頼があったのに入手手続を行わず関与

税理士にその存在を知らせなかったこと。（なお、出資金の申告漏れについては、申告前に請求人がその存在を認識していたとまでは認められないとして、重加算税賦課決定処分の一部を取消した。）

ロ 無申告事案

(イ)平成23年6月3日裁決

①事案の概要

医業及び不動産賃貸業を営む請求人が、所得税等について、法定申告期限後に確定申告書を提出したところ、「特段の行動」があったとして重加算税が賦課された事案。本件において、請求人は、所得税については申告する意思があつてその準備をしていた、消費税等については、経理業務の委託先が申告してくれるものと誤認していた、などと主張した。

②認定された「特段の行動」

請求人は、法定申告期限から7年を経過すれば所得税等の納付から免れることができるとの認識を持った上、請求人の経理業務の委託先から確定申告手続の税理士への委任の要否を問われて、これを断り、連年にわたり多額の収入金を得ていながら無申告を続けていた。

(2)「特段の行動」の存在を認めなかった事例

イ 過少申告事案

(イ)平成20年12月18日裁決

①事案の概要

給与所得者である請求人が、所得税の確定申告において、外国為替証拠金取引（FX取引）に係る所得金額を含めないで申告したことにつき、「特段の行動」があったとして重加算税が賦課された事案。

②課税処分における「特段の行動」と否定の理由

| 課税処分における「特段の行動」 | 否定の理由 |
|---|---|
| 請求人は、FX取引に係る所得の申告義務等については、FX取引先の顧客に対する周知状況からみて認識し得る状況にあったこと、FX取引に係る雑所得の金額が、請求人の各年分の給与所得の金額の約14倍から16倍と請求人にとって多 | FX取引に係る税務上の取扱いについて、請求人が税理士等の専門家に相談したといった事実は認められず、また、当審判所の調査等により把握した本件事実関係の下においては、当初申告当時、請求人は、FX取引に係る所得について、株式 |

| | |
|--|---|
| <p>額の金額となること、及び請求人は平成 18 年分の給与所得者に係る年末調整に際し、住宅借入金等特別控除申告書の「年間所得の見積額」欄を空欄のまま勤務先に提出している。</p> | <p>の売買等の場合と同様に、源泉分離課税であると誤解していた可能性も否定できず、請求人が当初から所得を過少に申告する意図を明らかに有していたことまでは認められない。仮に請求人が FX 取引に係る所得が源泉分離課税であると誤解していたとすれば、同欄を空欄にして提出する可能性もあり得る。そのほか、請求人には、原始資料等をあえて散逸したり、虚偽の答弁、虚偽資料を提出するなど調査に非協力であったという事実もない。</p> |
|--|---|

(ロ) 平成 23 年 2 月 23 日裁決

①事件の概要

食料品の卸売業を営む請求人が、仮受金勘定に計上された金額は売上に計上すべきであったなどとして法人税並びに消費税及び地方消費税の修正申告をしたところ、「特段の行動」があったとして重加算税が賦課された事案。

②課税処分における「特段の行動」と否定の理由

| 課税処分における「特段の行動」 | 否定の理由 |
|---|--|
| <p>請求人が本来行うべき仮受金勘定から売上勘定への振替処理を行っていなかったことについて、①税理士から仮受金勘定の増加原因の解明を求められながらこれを行わなかったこと、②現金出納帳に虚偽の記載をしたり、同税理士にあえて説明しなかったこと及び③同税理士に特定の帳簿を提出しなかったことなど。</p> | <p>①仮受金勘定の増加原因の解明について同税理士と請求人との間に認識の相違や意思疎通の欠如があったとしても、請求人が積極的な意思をもってあえて適正な経理処理を行うことなくこれを放置したとまで認めるに至らなかったこと等、②請求人が取引内容の具体的説明を同税理士にしなかったからといって、それが故意の隠ぺい又は仮装の行為であるなどとはいえないこと、③同税理士に特定の帳簿を提出しなかったとしても、そのことを容易に知り得るだけの資料を提出していたこと。</p> |

(ハ) 平成 23 年 5 月 11 日 裁 決

① 事案の概要

請求人の相続税について、原処分庁が、被相続人名義の株式を相続財産であると認識していたにもかかわらず当初申告に含めなかったことは、隠ぺい又は仮装の行為に当たるとして、重加算税の賦課決定処分を行ったのに対し、請求人が、当該株式も当初申告に含まれていると勘違いしただけであると主張した事案。

② 課税処分における「特段の行動」と否定の理由

| 課税処分における「特段の行動」 | 否定の理由 |
|---|--|
| <p>請求人が、①関与税理士から証券会社の残高証明書入手するように指示されたにもかかわらず、それに従わなかったこと、②関与税理士から申告書案記載の財産について個々に説明を受けていたにもかかわらず、本件株式の記載漏れを指摘しなかったこと、③本件相続税の調査の際、虚偽答弁を行ったこと。</p> | <p>左記①について、本件相続税の申告に当たって、関与税理士が本件株式を把握するために必要な資料を既に所持しており、改めて提出する必要がないと考えた可能性を否定しえないこと、②について、関与税理士から申告書案記載の財産について個々に説明を受けていたとは認められず、また、申告書案に本件株式が相続財産として当然記載されていると誤認したまま、記載内容を十分に確認せず、その誤りに気付かなかったという可能性を否定しえないこと、③について、虚偽答弁を行ったと認めるに足りる証拠がない。</p> |

ロ 無申告事案

(イ) 平成 23 年 1 月 25 日 裁 決

① 事件の概要

会社員である請求人が、C社勤務の傍ら個人的に行った取引に係る事業所得があるとして、所得税の期限後申告書を提出したところ、「特段の行動」があったとして重加算税が賦課された事案。

② 課税処分における「特段の行動」と否定の理由

| 課税処分における「特段の行動」 | 否定の理由 |
|---|-------|
| <p>請求人は、本件個人取引に係る事業所得を申告しなければならないことを十分認識していたにもかかわらず、C社等に本件個人取引が発覚することを懸念し、次</p> | |

| | |
|---|---|
| <p>の行動をとり、申告しないことを当初から確定的に意図し、申告しなかった。</p> <p>①請求人が、勤務先等に当該取引が露見しないようにするため、取引先 E 社の従業員に対して、レポートと称する金員を支払った。</p> <p>②請求人が、勤務する営業所の売上げを記載した「請求書明細」を週 1 回本社に報告する際に、当該取引を記載せずに報告した。</p> | <p>①本件レポートは、E 社の複数の取引先の中から請求人を選んでもらう趣旨で支払われた謝礼であって、本件個人取引を秘匿することを意図して支払われた口止め料であったとはいえない。</p> <p>②本件請求書明細は、C 社の D 営業所の売上げを本社に報告するためのものであるところ本件個人取引の売上げを本件請求書明細に記載しないことは当然である。</p> |
|---|---|

(ロ) 平成 24 年 2 月 14 日裁決

①事件の概要

請求人が、有価証券取引により生じた利益に係る所得を申告していなかったことについて、「特段の行動」があったとして重加算税が賦課された事案。

②課税処分における「特段の行動」と否定の理由

| 課税処分における「特段の行動」 | 否定の理由 |
|---|--|
| <p>請求人が平成19年分の所得税について無申告であったことにつき、e ワラント取引に係る申告義務及び申告方法について熟知していたにもかかわらず、①請求人の夫において申告していない夫自身の e ワラント取引による利益を原資として請求人個人の e ワラント取引を開始し、② e ワラント取引について、損失が生じた場合にのみ所得税の申告をし、利益が生じた場合には申告をしていないこと、及び③ e ワラント取引に係る取引残高報告書等を保存せず散逸するに任せていたこと。</p> | <p>左記①については、請求人の e ワラント取引に関する認識を直接に示す事情ではなく、②については、請求人は、平成20年分の所得税については、e ワラント取引から生じた利益を法定申告期限までに申告しているものであるから、請求人が e ワラント取引によって損失が生じた場合にのみ申告をしていたとはいえず、また、③については、証券会社に有価証券取引用の口座を開設し、インターネットを経由して当該証券会社を通じて当該取引をした場合には、当該取引のデータは、一定期間、インターネットを経由して当該証券会社から入手することができるのであるから、請求人が、e ワラント取引に係る証拠書類を保存せず散逸するに任せていたと評価するのは相当でない。</p> |

(ハ) 平成 24 年 2 月 22 日 裁 決

① 事件の概要

断熱保温板金工事業を営む請求人が、調査を受け、所得税並びに消費税及び地方消費税の期限後申告をしたところ、「特段の行動」があったとして重加算税が賦課された事案。

② 課税処分における「特段の行動」と否定の理由

| 課税処分における「特段の行動」 | 否定の理由 |
|---|--|
| <p>請求人が、申告していないのに市役所の職員に青色申告していると話した事実、徴収職員から申告していないことを指摘されたにも関わらず申告していない事実などから、請求人は、所得税の確定申告をすべきこと及び所得金額を十分に認識していた上、消費税等についても、確定申告をすべきことを十分に認識していたにも関わらず、申告をしなかった。</p> | <p>請求人は、確定申告の必要性を認識しており、調査年分の確定申告をしなかった理由の一つとして租税の負担を免れるという点があったことは認められるものの、原処分庁が指摘する事実などは、特段の行動があったとはいえない。また、請求人は、本件調査において、保存されていた全ての書類を提示し、終始協力的であったこと、調査年分の事業所得の金額を算定する上で必要となる書類等のうち作成保存していないものについて、請求人が意図的にこれらを破棄したことなどをうかがわせる事実も認められない。</p> |

(ニ) 平成 26 年 4 月 17 日 裁 決

① 事件の概要

請求人が相続税の期限後申告書を提出したところ、隠ぺい、仮装と評価すべき行為又は「特段の行動」があったとして重加算税が賦課された事案。

② 課税処分における「特段の行動」と否定の理由

| 課税処分における「特段の行動」 | 否定の理由 |
|--|---|
| <p>請求人が、基礎控除額を超える相続財産の存在を認識しながら、「相続についてのお尋ね」(お尋ね書)に一部の財産のみを記載し、遺産総額が基礎控除額以下であるから、申告は不要と思っているとして、お尋ね書を原処分庁に対して提出したこと。</p> | <p>お尋ね書の提出は、相続税の申告をすべきことを知りながらこれをしなかったこと(認識ある無申告)と同等の行為と評価することができ、無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」をしたものと認めることはできない。また、お尋ね書は、課税庁が、申告の要</p> |

| | |
|--|---|
| | 否を確認する趣旨で、納税者に対して提出を求める書面であるところ、お尋ね書には金額の記載のないものを含めれば、基礎控除額を超える相続財産の記載があり、原処分庁として、請求人が申告義務を有することを十分に予想することができたものといえるから、お尋ね書を提出したことをもって、「相続財産を申告しないとの意図を外部からもうかがい得る特段の行動」と評価することはできない。 |
|--|---|

3 現状の評価

前記2の裁決事例を概観したところ、次の点が注目される。

- (1) すべての事案が、平成7年最判の要件に沿って重加算税の賦課決定がされたものであり、「特段の行動」の存否が争われている。平成6年最判は、つまみ行為以外の間接事実が付加されており、要件が明確でないことから課税庁も使いづらいのではないかと推察される。この点について、「このような裁判官の心証に極めて依存した最高裁平成6年判決からは判例法理といったものは見出し得ず、その射程距離も相当狭隘であって、同等の脱漏所得のある事案であっても事実関係の如何により賦課要件の充足性が異なることになる。」との指摘⁴⁰があるが、現状もそれを裏付けている。

なお、「特段の行動」があったとする課税庁の賦課決定処分根拠として、或いは「特段の行動」があったとは言えないとする審判所の判断の間接事実として、調査時の非協力（原始資料等をあえて散逸したり、虚偽の答弁、虚偽資料を提出するなど）の有無を判断要素に挙げる裁決があるが、平成6年最判を意識したものと思われる。

- (2) 平成14年4月17日裁決は「つまみ申告」の事案であったが、平成7年最判の要件が使用されている。同要件は、「つまみ申告」の場合を含めて適用ができるより一般的な基準となっていることを示している。もっともこの事案は、納税者が印を付すなどして特定した月分の合計金額のみを収入金額として記載したという事例であり、印を付す行動を「特段の行動」とみたということであれば、単に「つまみ申告」したものでないと言えるかもしれないが、印を付さなくても、特定の月分の売上、

特定の金額以上又は以下の売上、特定の時間までの売上のみを計上するなど、明らかに作為的な「つまみ申告」の場合は、その事実だけで「特段の行動」と考える余地があると思われる。反復継続的な取引の場合に不自然かつ頻繁に収入の一部が計上されないときは、合理的な説明がない限り、収入を除外する意図があり、過失によるものでないと判断することも少なくないであろう。一方、異なる種類の副次的所得の全部や他人名義の相続財産の一部を単発で除外する場合には、誤信や失念により記載しなかったとする抗弁を否定することがより困難である。このように、「つまみ申告」といっても、その態様は区々であり、「特段の行動」に当たるか否かを一律に論ずることはできない。なお、特定の収入、所得、相続財産のみを申告する場合を「つまみ申告」というのであれば、掲載した過少申告事案の多くがこれに当たることになる。

- (3) 税理士に対して申告に関する資料の一部を提出しないことで過少申告等となった事案は、平成18年11月16日裁決、平成23年9月27日裁決（以上、認めた事例）、平成23年2月23日裁決、及び平成23年5月11日裁決（以上、認めなかった事例）がある。平成7年最判の事例は、税理士から資料の提出を求められたにもかかわらず、何らの資料も提供しなかったものであるから、同様な事案は要件に当てはめやすく、税理士関与事案はより殊更重課の対象になりやすいと思われる。ところで、平成18年11月16日裁決の事案は、税理士に虚偽の説明をしたというような積極的な行為は見られないが、税理士が資料を求めたにもかかわらず提出しなかったことや、幾度も資料を提出する機会がありながら提出しなかったことなどで殊更重課が容認されている。この事例において「特段の行動」という要件が満たされているのか疑問があるが、現実の問題として注意すべきことは、納税者が税理士に故意に資料を提出しなかった場合に、税理士が具体的な資料の提出を求めた場合と求めなかった場合とでは実務上扱いが異なり得るという点である。
- (4) 審判所の判断は、総じて殊更重課の認定に慎重である。FX取引に係る所得のみ申告しなかった事例では、「源泉分離課税であると誤解していた可能性も否定できず」とし、税理士に資料を提出しなかった複数の事例では、「そのことを容易に知り得るだけの資料を提出していた」、「関与税理士が本件株式を把握するために必要な資料を既に所持しており、改めて提出する必要がないと考えた可能性を否定しえない」、「申告書案

に本件株式が相続財産として当然記載されていると誤認したまま、記載内容を十分に確認せず、その誤りに気付かなかつたという可能性を否定しえない」などとし、eワラント取引に係る取引残高報告書等を保存せず散逸するに任せていたと課税庁が認定した事例では、「取引のデータは、一定期間、インターネットを經由して当該証券会社から入手することができる」から「保存せず散逸するに任せていた」と評価するのは相当でないとし、基礎控除額を超える相続財産の存在を認識しながら、「相続についてのお尋ね」（お尋ね書）に一部の財産のみを記載したと課税庁が認定した事例では、「お尋ね書には金額の記載のないものを含めれば、基礎控除額を超える相続財産の記載があり、原処分庁として、請求人が申告義務を有することを十分に予想することができたものといえる」とするなど、審判所の遁脱の意図の認定においては、課税庁の最終判断として、過失の可能性のあるものをできる限り排除する姿勢が読み取れる。

- (5) 概観した裁決事例の賦課決定処分において、「特段の行動」の指摘に先立って、①課税対象となる所得があること、及び②納税義務が生じていることの認識があることを確認しているものが少なくない。「隠ぺい又は仮装」という確定的故意を直接に示す事実がないため、このような事例においては、①及び②を確認することにより、指摘された「特段の行動」が遁脱の結果を予見した確定的故意に基づくものであるとしているのである。したがって、①又は②の前提が崩れれば、課税庁の指摘する「特段の行動」が遁脱の意図によるものか断定できなくなり、その結果、取り消しに至っている（平成20年12月18日裁決、平成23年1月25日裁決、平成26年4月17日裁決）。

第3節 両最判の再評価

両最判の示した殊更重課の要件については、「最高裁7年判決では、課税要件の一般論において申告行為とは別に『隠ぺい又は仮装』行為と評価できる行為が必要であることを明確に示している。ところが、最高裁平成6年判決は、過少な所得を意図的に記載した確定申告書から焦点を移さず、その周囲に存在する客観的事情（三年連続の巨額脱漏所得、税務調査の際の虚偽資料の提出）を取り込んで総合的に判断すれば、その全体を一つの『隠ぺい又

は仮装』行為と評価できるとしているのである。従って、最高裁平成6年と最高裁平成7年判決は、それぞれ別個の賦課要件を示した⁴¹とする理解が一般的であると思われる。そして、前者は「つまみ申告」の場合の要件を示した事例、後者は「特段の行動」要件を示した事例として区分されている。

平成6年最判は、適示する客観的事情の全体を一つの隠ぺい行為と評価しており、事実関係総合判断説⁴²を採ったものとする評価が多い。そして、その内容が隠ぺい行為と評価できないという立場からは、虚偽過少申告自体が重加算税の賦課要件を充足すると判示したに等しいと評価され、批判されている。先述のとおり、逋脱の意図があるという理由だけで、過少申告行為自体を「隠ぺい又は仮装」と解することは困難であり、適示する事実が全体として隠ぺい行為に当たるというのであれば、その前提として「隠ぺい又は仮装」の従来の概念を拡張する必要があると考えるが、同最判は、解釈を拡張する場合の考え方を示すことなく、また、適示する事実の相互の関係も不明確なまま、それら事実の総合判断により隠ぺい行為に当たると断定している。このように、平成6年最判は、「つまみ申告」の場合に殊更重課を容認したという点で注目されるものであったが、結局は従来の「隠ぺい又は仮装」要件に当てはめようとしたもので、上記の一般的な理解とは異なり、新たな要件を示したとまでいうことはできないと考える。

一方、平成7年最判は、重加算税制度の趣旨を理由に、「特段の行動」がある場合には重加算税の賦課要件を充足するとし、自ら設定したその要件に事実のあてはめを行っている。これは、隠ぺい・仮装の本来の意義を採用する側から見れば、逋脱の意図を軸とする目的論的解釈に沿って新たな法理を創設したものと捉えられる。この意味で、平成7年最判は新判断であり、重加算税制度の趣旨が、税の賦課徴収を妨げる行為（すなわち隠ぺい・仮装という手段を用いた不正行為）の抑止から、逋脱の意図で行われる過少申告等（すなわち虚偽過少申告等それ自体）の抑止に変質したと考えざるを得ない。そして、これは、先述した租税刑事罰における「不正の行為」から「逋脱の意図」へのシフトと方向を同じくするのである。

両最判は、いずれも積極的な不正行為がない場合に重加算税の賦課ができるとした重要な判例である。両最判から20年が経った今日、平成7年最判の「特段の行動」要件はすでに定着している。平成6年最判は、上記第1節3の(i)ないし(iv)などの考え方がある中で、従来の賦課要件に合わせようとしたもので、新たな法理を形成するものとは思われないが、同様に殊更重課

を容認した事例であり、「特段の行動」要件との関係を整理する必要があると考える。「特段の行動」要件は実務に定着し、司法にも容認されているにも関わらず事例判決という位置づけのままであり、それ故にその要件には曖昧さを残している。そこで、両最判の当時の評価とは別に、両最判を次のとおり統一的に理解してはどうであろうか。

- ①平成7年最判は、隠ぺいや仮装のような積極的な不正行為がない場合に殊更重課を容認する新たな法理を示した判決と位置付けられる。同最判は、事例判決という形で出された判断であったが、すでにその要件は実務に定着しており、もはや事例判決という扱いは相当ではない。
- ②「つまみ申告」は正確な帳簿等の記録があることを前提としており、一部を抜き出して申告したことが客観的に判断できるのであれば、意図的に抜き出すこと（つまみ行為）自体を「特段の行動」と評価することができる。平成6年最判も、「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・・・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」と述べており、「つまみ行為」が遁脱の確定的意図の下で行われたことを認定している。平成6年最判は「特段の行動」要件が創設される前の判断であり、従来の要件に合わせる形で判示することとなったが、事例としては平成7年最判の要件を具備するものであったと考えられる。

「つまみ申告」については、過失による過少申告と区別ができないという批判があるが、正確な帳簿等の記録がある場合には、過失によるか意図的なものか判断し得ることも十分にあるから、一律にできないと断じるべきではない。この点は、平成14年4月17日裁決の事例のように、特定の月分の売上のみを計上するなど、明らかに作為的と考えられる「つまみ行為」の事例が少なからず存在する事実を認識すべきであろう。また、正確な記録から一部を抜き出して記帳した上、これに基づいて計算し申告すれば、隠ぺい・仮装の典型的なケースとされる二重帳簿や虚偽の財務資料の作成をしたことになるが、申告書に直接に虚偽の記載すれば重加算税の対象とならないとするのも違和感がある。帳簿等に虚偽記載した上これに基づいて過少申告する場合と、直接申告書に虚偽の内容を記載するのと本質的な差はあるであろうか。さらに、積極的な不正手段を講ずることなく、収入、所得、相続財産等の一部のみを申告するという行為を「つまみ申告」と呼ぶならば、裁決事例でみたとおり、虚偽過少申告の多くがこれに該当するのである。

第4節 単純無申告逋脱罪の成立と殊更重課の範囲

逋脱罪と同様、単純無申告逋脱罪の成立に逋脱の確定的故意が必要であるとすれば、確定的故意を示す「特段の行動」を要件とする殊更重課と整合的となるが、第1章第2節で述べたとおり、単純無申告逋脱罪の適用範囲は限定的とならざるを得ず、また、そのような場合には逋脱罪が成立する可能性もある。

一方、逋脱罪と異なり、単純無申告逋脱罪の成立は未必の故意で足りるとすれば、その適用範囲は大きく広がる。しかし、殊更重課においては、未必の故意を認めるだけでは不十分であり、確定的故意を示す「特段の行動」を適ししなければならないから、単純無申告逋脱罪の成立の範囲は殊更重課の範囲を超えて広がり、両者は整合性を欠くことになる。そこで、「特段の行動」がない未必の故意の領域では、刑事罰が科されるような重大な申告納税義務違反を重加算税により抑止できないという矛盾が生じる。

しかし、この矛盾は実態的に大きくないと考える。なぜなら、単純無申告逋脱罪が適用される事例は、社会的非難が高く、可罰的違法性の大きなものが選定されることになり、(i) 実際に、刑事罰の適用される件数は、重加算税の課される件数と比べると圧倒的に少ないこと、(ii) 刑事罰の適用される事件は、高額悪質なものに限定されており、未必の故意といっても過失に因るものが混入する可能性は少ないと考えられ、また、過失により高額な所得が不申告となったとすれば相応の理由があると考えるのが常識的であること、及び(iii) 犯則事件は必然的に司法判断に服することから、過失に因るものが単純無申告逋脱罪に問われることは回避し得ると考えるからである。

一方、一般の課税事件の場合は、不服申し立てを経て提訴に至る事例はごく一部で、大部分が税務署長の判断による課税処分で終結しており、犯則事件と課税事件とでは適用場面が大きく異なる。そこで、殊更重課においては未必の故意的な逋脱の意図の認定を認めず、その適用は、「特段の行動」のように、逋脱の意図が納税者の積極的行動をとおして外部から確認し得る場合に限定するのが妥当である。したがって、「特段の行動」要件を、税を免れる意図を外部からもうかがい得る「特段の状況」又は「特段の事情」などと言い換え、或いは逋脱の意図は必要条件ではないが十分条件であるとして、未必の故意的な認定に陥ることは、税務署長の判断を客観的・外形的になら

しめようとする趣旨に反するものであり、容認することはできない。

第 5 節 総括

最後に、本稿の結論を要約すれば以下のとおりである。

- 1 重加算税の賦課要件である「隠ぺい又は仮装」の解釈は、それらの用語の一般的意味によるのではなく、租税法上の用語として、できる限り厳密に理解すべきである。代表的学説によれば、「隠ぺい又は仮装」とは、すでに賦課要件を充足しているにもかかわらず、「要件が充足されていることを見えなくすること、又は要件が充足されていないと見せかけること」（隠ぺい・仮装の本来の意義）と解される。したがって、「隠ぺい又は仮装」に該当するか否かもこの意義に照らして判断するのが妥当である。
- 2 「隠ぺい又は仮装」を要件とした理由が「税務署長の判断を客観的・外形的にならしめるためである」という説明は、多数の納税者を相手にして一律・公平な取扱いが要請される税務行政の性格に鑑みれば、妥当である。また、加重した制裁をもって抑止すべき行為が「遁脱の意図による過少申告等」であることも確かである。このため、「本来は遁脱の意図が要件となるところ、税務署長の判断を客観的・外形的にならしめるために『隠ぺい又は仮装』という用語を使用している」と考え、その前提から、「遁脱の意図を推認できる間接事実があれば、『隠ぺい又は仮装』の用語に執着すべきではなく、重加算税を課すことができる」とする理解（遁脱の意図を軸とする目的論的解釈）が生じ得る。しかし、そのような前提は確認されておらず、法律上の用語として「隠ぺい又は仮装」が使われている以上、隠ぺい・仮装の本来の意義から乖離することには慎重でなくてはならない。
- 3 殊更の過少申告等に対する司法判断は、刑事罰の適用の事例が先行しており、昭和 24 年最判において、過少申告等の申告行為とは別に積極的不正行為が必要であるとする判例が確立した。しかし、帳簿も資料も作成・保存しない者が有利となる「遁脱犯となし得ない矛盾」を埋めるかのように、昭和 24 年最判が判示するところの積極的な不正行為の解釈が拡張し、昭和 48 年最判では、虚偽過少申告自体が「偽りその他不正

の行為」に該当するとの判断が示された。これによって、上記矛盾については、(最も悪質とも考えられる) 遁脱の意図による無申告の場合の扱いが残された。すなわち、遁脱の意図は事実関係から明白或いは推認できるが、申告行為がなく積極的な不正行為もない場合に遁脱罪の成立を認め得るかという問題である。従来は、実質的には遁脱犯であるが、過失による不申告と区別が難しいという理由で、遁脱の意図による不申告も秩序犯として扱われてきたが、事例によっては遁脱の意図を立証し得るとして、平成23年度改正により、単純無申告遁脱犯という遁脱犯の一類型が創設されたのである。

- 4 過少申告事案については、昭和48年最判が、虚偽申告自体が「偽りその他の不正行為」に当たるとした。このため、積極的な不正行為がない場合でも故意の過少申告であれば遁脱罪が成立し得ることとなったが、その結果として、遁脱の意図の立証に焦点が移ることとなる。すなわち、偽りその他「不正の行為」から「遁脱の意図」への移行である。遁脱の意図を認定するのであるから、隠ぺい・仮装のような直接事実だけでなく、その意図を外部からもうかがうことができる行動、事情、状況やそれらの総合判断でもよいことになると、その遁脱の意図は、確定的故意でなければならないのか、それとも未必の故意でも足りるかという遁脱の意図の程度が問題となる。

一方、平成23年度改正により、「偽りその他不正の行為」がない場合の故意の無申告に単純無申告遁脱罪が成立し得ることになったことから、無申告事案についても、同様に、遁脱の意図の程度が問題となる。

- 5 一般に、①課税の対象となる所得があることの認識と、②納税義務があることの認識があれば、不申告により税を免れることになる、或いは税を免れることになるかもしれないが構わないとする納税者の心理状態が推認できる。そこで、反証なき限り、他の多くの犯罪と同様に、未必の故意を認め、単純無申告遁脱罪の成立を認め得るとも考えられる。この場合、同罪の適用範囲は大きく広がる。

一方、遁脱犯と同様、単純無申告遁脱罪の成立に確定的故意が必要であるとするなら、無申告事案では調査があることを予定するなどしない限り確定的故意を示す行動をとる誘因に乏しいことから、単純無申告遁

脱罪の適用範囲は限定されたものとなり、その創設の意義が問われよう。この他、無申告事案の持つ特有の事情を勘案すると、単純無申告脱罪の場合は、遁脱罪とは異なり、未必の故意で足りるとの見方も生じる。

- 6 行政罰については、平成6年最判及び平成7年最判において、それらの事例のような「つまみ申告」や「特段の行動」があれば、重加算税の賦課要件が充足されるとの判示がなされた。平成6年最判では説明がないが、平成7年最判は、「隠ぺい又は仮装」の概念を、重加算税制度の趣旨・目的を踏まえて拡張している。これらの最判が適する間接事実を根拠とする認定は、隠ぺい・仮装の本来の意義から乖離しており、刑事罰の「偽りその他不正の行為」と異なり、当然には「隠ぺい又は仮装」と読むことができない。平成7年最判の「特段の行動」要件が、遁脱の意図を軸とする目的論的解釈により、「隠ぺい又は仮装」と同様に遁脱の意図を示す積極的行為・行動が認められるような場合は「隠ぺい又は仮装」と同視できるとしたものと解される。ただし、「特段の行動」要件は、遁脱の意図が前面に出ている印象があるが、その真意は、遁脱の意図を要件に据えるものではなく、「遁脱の確定的な意図をもって行われ、かつ、その意図を納税者の直接的な行動から判断できる」場合に限定する趣旨であると捉えるべきである。
- 7 両最判は、いずれも事例判決の形を採っており、また、考え方が十分に示されているとは言い難い。このため、種々の見解が示されたものの、賛否が分かれたまま現状追認となっている。重加算税制度の歴史の中で、平成7年最判は、「隠ぺい又は仮装」の意義を隠ぺい・仮装の本来の意義による解釈から遁脱の意図を軸とする目的論的解釈に事実上移行させたものと考えられ、これによって新たな法理が形成されたと理解すべきである。
- 8 両最判以降の裁決事例を概観したところ、殊更重課に関するすべての事例が平成7年最判の「特段の行動」の該当性を争うものであった。このことは、「特段の行動」要件がより一般的で使用し易い基準であることを裏付けている。これに対して、平成6年最判は、幾つかの間接事実を付加しているため、何が必須の要件か明らかでなく、要件としては採用

し難いものと言える。

概観した裁決事例13件のうち、6件については、審判所が「特段の行動」があったと認定して請求を棄却したが、7件については「特段の行動」があったとは認めず、賦課決定処分を取り消している。「特段の行動」の認定は慎重であるべきと考えるが、これらの裁決を見る限り、審判所は、遁脱の意図が確信できない状況では課税処分を取り消しており、慎重な判断を行っているように見受けられる。

9 両最判は、事例判決という形を採ったため、賦課要件という意味では曖昧さを残している。その後約20年が経過し、平成7年最判の「特段の行動」要件が定着している現状に鑑みると、当時の評価は別として、両判決を次のとおり統一的に理解してはどうであろうか。

(1) 両最判は、隠ぺいや仮装のような積極的な不正行為がない場合にも重加算税を課すことができるとしたことに意義がある。特に、平成7年最判は、遁脱の意図を軸とする目的論的解釈の下に、殊更重課の要件を示した判決と位置付けられる。現在、その要件は実務に定着しており、もはや事例判決という扱いは相当ではない。

(2) 平成6年最判の「つまみ申告」の事例は、正確な帳簿等の記録があるにもかかわらず収入の一部を抜き出して申告したもので、収入等を意図的に抜き出したこと（つまみ行為）を「特段の行動」とみることができる。平成6年最判は、従来の賦課要件に当てはめようとしたもので、新たな要件を示したとまでいうことはできないが、その事例自体は「特段の行動」要件を具備するものでもあったと考えられる。

10 仮に、単純無申告遁脱罪の成立は未必の故意で足りるとすると、殊更重課が確定的故意を示す「特段の行動」の適示を要求しているから、「特段の行動」がない未必の故意の領域では、刑事罰が科されるような重大な申告納税義務違反を重加算税により抑止できないという矛盾が生じる。しかし、単純無申告遁脱罪が適用される事例は、社会的非難が高く、可罰的違法性の大きなものが選定されることから、実態上この矛盾は重大ではなく、必要以上に強調すべきではない。

一方、殊更重課の場合は、未必の故意によるものを認めず、「特段の

行動」のように、遁脱の意図が納税者の積極的行動をとおして外部から確認し得る場合に限定するのが妥当である。したがって、「隠ぺい又は仮装」に代えて「特段の行動」を要件とする場合でも、税を免れる意図を外部からもうかがい得る「特段の状況」或いは「特段の事情」と言い換え、或いは遁脱の意図は必要条件ではないが十分条件であるとして、未必の故意による認定に陥ることは許されない。

おわりに

重加算税の賦課は、最も争いの多い租税法分野の一つであるが、明確となっていない問題が少なくない。本稿は、その一つである積極的な不正行為がない場合の重加算税の賦課を中心に、①両最判に先行する刑事事件の司法判断との関係、②裁決事例からみた両最判後の殊更重課の状況、③殊更重課を容認した平成6年最判及び平成7年最判の再評価、④単純無申告遁脱罪の成立と殊更重課との関係などについて考察を行った。

殊更重課については、両最判の評価が定まらないまま約20年が経過し、平成7年最判の「特段の行動」要件が実務に定着している。現状を追認するならば、両最判は、積極的な不正行為がない場合の重加算税の賦課要件について新たな法理を形成したものと評価される。

単純無申告遁脱罪の創設や記帳・書類保存義務の全事業者への拡大など、両最判後に納税環境の整備が進められていることから、殊更重課や遁脱罪の成立に対する考え方にも変化が生じ得ると思われる。今回、単純無申告遁脱罪を含めて殊更重課を考察した理由もその点にある。

遁脱の意図を軸とする目的論的解釈は、「遁脱の目的で記帳を行わず申告もしないような最も悪質と考えられる者に重加算税を課し得ないことになる」矛盾を解消するものであるが、「特段の行動」の認定が曖昧になると、税務署長の判断を客観的・外形的にならしめようとする趣旨に反する。したがって、「特段の行動」要件の適用は、十分に慎重でなければならず、課税庁には未必の故意的な事実認定に陥ることのないよう望みたい。

本稿では、過少申告事案と無申告事案の法解釈・適用上の差異、「偽りその他不正の行為」と「隠ぺい又は仮装」との異同、刑事罰と行政罰の関係、確定的故意と未必の故意との区分など種々議論がある中で、一つの考察を行ったものであり、ご批判も当然に生じられると思われるが、重加算税の適用につい

て多少なりとも解明の糸口になればと願う次第である。

¹ 武田昌輔 監修『DHC コメントール 国税通則法』（第一法規）3534～3543の2頁
² 落合秀行「無申告事案における重加算税の賦課要件」（税大論叢64号）224頁

「この追徴税の性質は、一種の行政罰と解され、その執行に当たっては、不正行為の態様が積極的な場合と消極的な場合とを問わず、また、犯意の有無を要件とすることなく、一律に徴収されるものであった。」

³ 前掲1 3635～3641の3頁

⁴ 最高裁第二小法廷昭和62年5月8日判決（訟月34巻1号）149頁

「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または一部を隠蔽し、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。」

なお、学説には、租税を免れる認識をも必要とするものもある。例えば、薄井光明教授は、「単純な加算税が既に存在しているのに、それに制裁を加重するには、それなりの理由がなければならぬことを考えると、租税を免れようとする意図を要すると解すべきであろう。」と述べておられる（「重加算税賦課の構造」税理22巻12号〔1979.10〕4頁）。

⁵ 前掲2 211頁

「重加算税は、課税庁の手続きのみで租税として課される行政上の制裁措置であり、その制約から客観性が重視されること、また、罰則との二重処罰性を回避する観点からすれば、租税を免れる認識は不要と解すべきであり、『隠ぺい又は仮装』にのみ納税者の認識が必要であると解される。」

⁶ 平成12年7月3日付事務運営指針

⁷ 住田裕子法務省訟務局付検事「重加算税の賦課要件としての『隠ぺい・仮装』行為（上）—平成6年・7年の二つの最高裁判決を中心に」（商事法務1419号）2頁

⁸ 志馬喜徳郎他 共編『国税通則法精解』（平成19年版）689頁

⁹ 前掲2（241頁）は、代表的学説を区分し、客観的の行為として定義する見解のほか、客観的の行為に故意の必要性を言及する見解、行為の態様を包括的に評価して定義する見解があると述べている。また、裁判例について、「学説と同様種々の見解があり、共通点は見出しがたいが、『隠ぺい又は仮装』という法文から客観的な行為の態様として説明するものが多いのではないか」（244頁）としている。そして、「隠ぺい又は仮装」は「行為の態様に着目した法文であることからすると、悪質で不正なものという評価を『隠ぺい又は仮装』の意義に包含させる必要はないと考える。」と述べている（248頁）。筆者も、税務署長の判断を客観的・外形的にならしめるという趣旨及び二重処罰との抵触に鑑み、客観的の行為説が妥当と考えている。

¹⁰ 単純な加算税は過失行為を対象とし、重加算税は故意行為を対象とするという考え方は明快である。しかし、必ずしも重加算税の賦課に遁脱の意図が必要であることにはならない。また、加算税が多数の案件を毎年公平・迅速に処理する必要がある行政措置であることを考慮すると、重加算税の賦課に、遁脱の意図を示す客観的・外形的な「隠ぺい又は仮装」要件を用いる方が妥当である。

¹¹ この解釈によると、平成12年7月3日付事務運営指針に掲げるような帳簿の破棄や二重帳簿の作成というような行為だけではなく、税の賦課徴収を困難にする、例えば口裏合わせを依頼したり、口止め料を支払ったりする行為も、「隠ぺい又は仮装」に含めることができると思われ、「特段の行動」の一部を包含するものとする。

¹² 金子宏『租税法 (19 版)』(弘文堂) 951～956 頁。なお、同書では秩序犯に代わり租税危害犯と称している。

¹³ 査察事件のうち無申告事案

(単位：件)

| 年度 | 17 | 18 | 19 | 20 | 21 |
|---------------------------------|-----|-----|-----|-----|-----|
| 告発件数 | 150 | 166 | 158 | 153 | 149 |
| 無申告事案 | 21 | 29 | 17 | 22 | 22 |
| うち、偽りその他不正の行為がなく脱税犯として告発できなかった者 | — | — | 2 | 3 | 2 |

出典：財務省 「平成 23 年度税制改正の解説」 673 頁

¹⁴ 無申告の場合は申告行為がないので法定申告期限（法定納期限）の経過の時点が基準になる。

後述の神戸地裁平成 26 年 1 月 17 日判決を参照されたい。

¹⁶ 民集 12 卷 6 号 938 頁

¹⁷ 昭和 37 年に制定された国税通則法により、重加算税の率は 50% から 30% に引き下げられたが、その趣旨につき、昭和 36 年 7 月の「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」において、次の記述がある。

「現行の 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、実質的に見て刑罰的色彩があると認められ、罰則との関係上二重処罰の疑いを持つ向きもあるので、課税率を 30% に引き下げるとする。」

¹⁸ 両者に異なる用語が用いられていることについて、

「①刑事罰にあっては、反社会的、反道徳的行為一般に対して制裁を加えるという要請から、その要件は行為の態様の如何を問わない抽象的なものとならざるを得ず、他方②重加算税にあっては、適正公平な税務執行を妨げ、税を免れた行為に対する行政制裁であり、また、行政機関の判断による制裁であることから、裁量の範囲が大きくならなように、外形的、客観的基準により規定することが必要であるからである。」(前掲 1 3639 の 3 頁)

¹⁹ 刑集 3 卷 8 号 1213 頁

²⁰ 「偽りその他不正の行為」は従前「詐欺其の他不正の行為」という表現が使用されていたが同義である。

²¹ 百科事典マイペディア、大辞林、大辞泉など。

²² TKC データベースから引用。

²³ 松沢智教授『租税処罰法』29 頁

²⁴ 前掲 2 210 頁

「無申告者は、その存在自体の把握が困難であることもさることながら、単に申告しない事のみでその目的は達せられるため、原始記録や帳簿書類の改ざんはおろか、これらを保存・備付けする必要性もないことから不正を検証する証拠も乏しく…」

²⁵ 個人の白色申告者のうち前々年分あるいは前年分の事業所得、不動産所得又は山林所得の合計額が 300 万円を超える者に必要とされていた記帳と帳簿書類の保存が、これらの所得を生ずべき業務を行う全ての者（所得税の申告の必要がない者を含む。）について、平成 26 年 1 月から同様に必要となった。これにより、すべての事業者記帳・書類保

存義務が課されることになった。

²⁶ 水野武夫「確定的な脱税意思に基づく顧問税理士に対する雑所得の秘匿等が重加算税の賦課要件を満たすとされた事例」(民商1996)513頁

²⁷ 調査時の虚偽答弁が「隠ぺい又は仮装」に当たるか否かに関して、薄井光明横浜国立大学助教授(当時)は、次のように述べておられる。

「虚偽答弁については、各租税法が処罰規定を設けて、その制裁を予定していることに注意しておきたい。そして、重加算税は、確かに『徴税の実』を挙げようとするものであるが、その基礎となる隠ぺい・仮装行為は、調査に際しての国税職員に対する行為を含まないと解するのが正当ではないかと思う。」(「重加算税賦課の構造」税理22巻12号[1979.10]6頁)

²⁸ 前掲26 516頁

²⁹ 近藤崇晴 最高裁調査官「時の判例」(ジュリスト1073号)314頁

³⁰ 三木義一立命館大学教授「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)176頁

³¹ 前掲2 212頁

「租税を免れる認識は賦課要件ではなく、ある行為を『隠ぺい又は仮装』行為と同等に評価するための間接事実という位置付けと考える。そして、このような理解からすると最高裁平成7年判決が示した一般論の後段部分は重加算税の賦課要件を拡張したものと評価できる。」

³² 佐藤孝一「ことさらの過少申告と重加算税」(税経通信1993年10月号)215頁

³³ (iii)及び(iv)については、「虚偽申告自体の中に隠ぺいが含まれていることになり、そのことだけで重加算税賦課が可能になる」「申告行為とは別に隠ぺい等を要求する法文に反している」などの批判がある。

³⁴ 三木義一教授は、実務の見解として(i)～(iii)を紹介されている(前掲30 175頁)。

³⁵ 前掲7 2頁

³⁶ 前掲26 512～514頁。ただし、「特段の行動」の事実認定において、平成7年最判が税理士の是正助言義務を根拠として隠ぺい等に当たる旨を判示しており、その結論については到底肯首できないとしている。

³⁷ 前掲30 176頁

³⁸ 前掲30 177頁

³⁹ 前掲26 514頁

⁴⁰ 前掲2 272、273頁

⁴¹ 前掲2 272頁

⁴² 品川芳宣筑波大学教授『附帯税の研究』(財形詳報社 第4版)380頁

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—

小島 俊朗

目次

| | |
|----------------------------------|----|
| はじめに | 2 |
| 第1編 重加算税と租税刑事罰の概要 | 3 |
| 第1章 重加算税の賦課 | 4 |
| 第1節 加算税制度 | 4 |
| 1 加算税制度の概要 | 4 |
| 2 加算税制度の沿革 | 5 |
| 第2節 重加算税制度 | 6 |
| 1 重加算税の賦課要件 | 6 |
| 2 重加算税制度の趣旨と「隠べい又は仮装」の意義 | 8 |
| 第2章 租税刑事罰 | 10 |
| 第1節 租税刑事罰の概要 | 10 |
| 第2節 単純無申告通脱犯の創設 | 10 |
| 1 創設の背景 | 10 |
| 2 単純無申告通脱犯の構成要件 | 13 |
| 第3章 重加算税と租税刑事罰との関係 | 14 |
| 第1節 二重処罰性 | 14 |
| 第2節 「隠べい又は仮装」と「偽りその他不正の行為」の相違 | 15 |
| 第2編 積極的な不正行為がない場合の通脱罪の成立と重加算税の賦課 | 18 |
| 第1章 積極的な不正行為がない場合の通脱罪の成立 | 18 |
| 第1節 判例の検討 | 18 |
| 1 最高裁第二小法廷昭和24年7月9日判決 | 18 |
| 2 最高裁第三小法廷昭和24年12月13日判決 | 20 |
| 3 最高裁大法廷昭和42年11月8日判決 | 21 |
| 4 最高裁第三小法廷昭和48年3月20日判決 | 23 |
| 第2節 単純無申告通脱犯の創設との関係 | 25 |
| 1 確定的故意と未必の故意 | 25 |
| 2 神戸地裁平成26年1月17日判決 | 26 |
| 3 単純無申告通脱罪の成立に必要とされる故意 | 29 |
| 第2章 積極的な不正行為がない場合の重加算税の賦課 | 31 |
| 第1節 殊更重課についての判例 | 32 |
| 1 最高裁第三小法廷平成6年11月22日判決 | 32 |
| 2 最高裁第二小法廷平成7年4月28日判決 | 35 |
| 3 両最判及び相互の関係についての論評 | 38 |
| 第2節 裁決事例にみる現状 | 40 |
| 1 両最判後の殊更重課に関する裁決の状況 | 40 |

| | | |
|------|---------------------|----|
| 2 | 裁決事例にみる「特段の行動」 | 41 |
| 3 | 現状の評価 | 49 |
| 第3節 | 両最判の再評価 | 51 |
| 第4節 | 単純無申告逋脱罪の成立と殊更重課の範囲 | 54 |
| 第5節 | 総括 | 55 |
| おわりに | | 59 |

はじめに

積極的な不正手段が講じられていない場合に重加算税の賦課が許されることがある。いわゆる殊更の過少申告や無申告を理由として行われる重加算税の賦課（以下「殊更重課」という。）である。殊更重課の根拠は、最高裁第三小法廷平成6年11月22日判決〔平成5年（行ツ）第134号〕（民集48巻7号1379頁：以下「平成6年最判」という。）及び最高裁第二小法廷平成7年4月28日判決（民集49巻4号1193頁：以下「平成7年最判」という。）（以下、平成6年最判と平成7年最判を併せて「両最判」という。）である。両最判は、事例判決の形を採っているものの、殊更重課を容認し、その要件を示したことから、当時種々の議論を呼んだ。特に、平成7年最判は、規定上の「隠ぺい又は仮装」と同視し得るものとして、納税者が「当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動」（以下、単に「特段の行動」という。）をとったことを殊更重課の要件として、より一般的な形で示したことから、以後の税務行政に多大な影響を与えることとなった。当時、両最判に対する批判は強かったが、種々の見解が示される中で、結局、整理されることなく現在に至っている。本稿は、両最判から約20年経ったところで、両最判の意義について改めて考察するものである。

殊更重課に先行し、その容認に影響を与えたのは、積極的な不正手段が講じられていない場合における逋脱罪の成立についての一連の司法判断であった。逋脱罪の構成要件である「偽りその他不正の行為」と重加算税の賦課要件である「隠ぺい又は仮装」とは、課税の実務においてほぼ同義と扱われているようであるが、理論上、刑事罰の構成要件と行政罰の賦課要件とを同一に扱えるか否かは別である。いずれにせよ、両者は密接に関係しているため、積極的な不正手段が講じられていない場合の刑事罰の扱いについても検討する必要がある。

ところで、平成 23 年度の税制改正において、積極的な不正手段が講じられていない場合の刑事罰に関し、故意の申告書不提出による遁脱犯（以下「単純無申告遁脱犯」という。）の規定が創設された。これにより、税を免れる意図（以下「遁脱の意図」という。）をもって申告書を提出せず税を免れた者を、新たに脱税犯の一種として処罰することとされた（以下、不正手段を講じることなく申告書を提出せず税を免れた者のうち、遁脱の意図を有する者の不申告を「故意単純無申告」といい、遁脱の結果まで認識しないが故意に申告しない者の不申告及び過失による不申告を含めて「単純無申告」という。）。この改正まで、（積極的に不正手段を講じることがない）単純無申告は遁脱犯の構成要件を充足しないとする最高裁第二小法廷昭和 24 年 7 月 9 日判決（以下「昭和 24 年 7 月最判」という。）に従って、単純無申告者は、遁脱犯ではなく秩序犯として、より軽い刑を科すにとどまっていた。同改正により、積極的な不正手段を講じることがない不申告の事例においても、故意単純無申告に該当すれば、単純無申告遁脱犯として刑事制裁し得ることとなったが、そのような事例において、「隠ぺい又は仮装」を要件とする重加算税を賦課することができるのか疑問が生じるところである。実務上「隠ぺい又は仮装」と同義と言われる「偽りその他不正の行為」がないのであるから、重加算税の賦課要件を充足しないとも考えられるからである。しかし、刑事罰が科されるような事例に申告納税を担保するための行政措置（行政罰）である重加算税を課すことができないというのは納税者の一般感情にそぐわない。そこで、本稿では、故意単純無申告と殊更重課との関係についても考察する。

第 1 編 重加算税と租税刑事罰の概要

租税は、納税者が自主的に適正な申告・納付を行うことが予定されているのであるが、必ずしも適正に実行されない場合や、時には不正な手段により税を遁脱する者も少なくない。これを放置することは、租税負担の公平を害し、ひいては財政基盤を不安定にすることから、租税法は、加算税等の附帯税と租税刑事罰を設けて、適正な申告・納付の維持を図っている。

第1章 重加算税の賦課

第1節 加算税制度

1 加算税制度の概要

加算税は、申告納税方式における申告義務者が法定期限内に適正な申告をしなかった場合、又は源泉徴収義務者が徴収税額を法定期限内に納付しなかった場合に、行政罰として課される附帯税の一つであり、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税の4つに区分される。なお、附帯税とは、租税の適正な納付を保障するために、本来の租税に付加して租税の形式により賦課されるものを総称し、国税については、これらの加算税のほか、延滞税及び利子税がある。

上記の加算税のうち、過少申告加算税、無申告加算税又は不納付加算税は、それぞれ税の過少申告、無申告又は不納付があった場合に課される加算税であり、その税額は、修正申告又は更正に基づき納付すべき税額に、それぞれ10%（又は15%）、15%（又は20%）及び10%を乗じて計算した金額に相当するものである。ただし、過少申告加算税、無申告加算税又は不納付加算税を賦課する場合においても、期限内に適正な申告ないし納付がなされなかったことにつき、正当な理由がある場合には、その全部又は当該部分につき、各加算税は課されない。ここで、正当な理由がある場合とは、それらの加算税を課することが不当又は酷と認められる特別な事情、例えば、災害、交通や通信の途絶等、納税者の責めに帰すことのできない外的事情によるなど、法定申告期限内の提出を不可能にするもので真にやむを得ない理由がある場合がこれに該当する。また、申告又は納付の期限を渡過した後であっても、自主申告や自主納付を促進する必要があることから、その誘因として、課税庁の更正・決定又は強制徴収の各処分を予知しないで自主的に修正申告、期限後申告、期限後納付をしてきた場合には、過少申告加算税は課されないし、無申告加算税及び不納付加算税は5%に軽減される。

一方、重加算税は、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税の賦課の規定に該当する場合において、納税者と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するという不正手段を講じた上でなされた過少申告、無申告又は不納付であるときに、過

少申告加算税、無申告加算税及び不納付加算税に代え、それらの額の基礎となるべき税額（基礎税額）にそれぞれ 35%、40%、35%の割合を乗じて計算した金額に相当する税額がその基礎税額に付加して課されることとなっている（国税通則法 68 条 1、2、3 項）。

重加算税は、過少申告加算税、無申告加算税又は不納付加算税に代えて課されるものであることから、その基礎税額に係る過少申告等上記の正当な理由がある場合又は更正の予知をしてなされたものでない場合で、それらが課されないこととなるときには、重加算税も賦課されない。一方、重加算税の賦課要件が満たされないとして重加算税が取り消されても、過少申告加算税、無申告加算税又は不納付加算税の賦課要件が満たされていれば、それらの加算税の賦課に影響しない。

2 加算税制度の沿革¹

各種の加算税制度は、昭和 22 年に所得税、法人税及び相続税について申告納税制度が採用されたことから、その担保的機能を果たすための制度として創設された。創設当時、加算税制度は分化しておらず、追徴税一本の時代であり、申告納税方式を採用する国税につき、期限内に適正な申告又は納付がされなかったときには年 5%ないし 25%の追徴税を課していた²。なお、遅延の期間に応じて税率は逡増することとなっていた（ただし、昭和 23 年 4 月まで最高税率は 50%。また、所得税については昭和 22 年の改正により、逡増に代わり一律 25%となった。）。

昭和 25 年、いわゆるシャウプ勧告に基づく税制改正の一環として、申告義務の不履行の態様と関係なく課されていた従前の追徴税に代わり、新たに各種加算税額の制度が設けられ、現行制度に類似した制度となった（ただし、各個別税法にそれぞれ規定されていた。）。過少申告加算税額の割合は 5%、無申告加算税額、源泉徴収加算税額、及び軽加算税額（通行税につき徴収）の割合は 10%ないし 25%（遅延の期間に応じて逡増した。）であったが、重加算税額は、50%と相当に重く、かつ、無申告加算税額又は源泉徴収加算税額と併課された。

昭和 37 年 4 月に国税通則法が制定されたことを機に、複雑な加算税制度を整備して、同法に統一的に規定されることとなった。そして、重加算税と無申告加算税及び不納付加算税との併課は廃止された。また、他の加算税に代えて重加算税を課すこととし、その負担は、「隠べい又は仮装」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は35%）の割合によることとされた。

昭和59年、納税環境整備の一環として申告水準の維持向上を図るため、申告漏れの割合により加算税の負担に差をつけ、申告漏れの割合が大きくなるにしたがって、過少申告加算税及び無申告加算税の実効割合が大きくなるように改正された。これにより、それまで一律5%とされていた過少申告加算税は、申告漏れ金額と50万円とのいずれか多い金額を超えると、当該超える部分に相当する税額に5%の割合を乗じて計算した金額を加算することとなり、5%と10%との二段階割合となった。同様に、無申告加算税も10%と15%の二段階割合となった。さらに、昭和62年、過少申告加算税及び無申告加算税（自主申告によるものを除く。）並びにこれらに代えて課される重加算税の割合がそれぞれ5%引き上げられた。このように、近年は、厳罰化の傾向の中で、納税環境整備の一環として、加算税の割合がそれぞれ引き上げられ、今日に至っている。

第2節 重加算税制度

1 重加算税の賦課要件

重加算税の賦課要件は、①過少申告加算税等の要件に該当する場合で、②納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、③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たことである（国税通則法68条1項）。したがって、文理上、申告書の提出そのものとは別個に何らかの「隠ぺい又は仮装」行為があることが必要であるとするのが通説である。

重加算税の賦課要件については種々の議論があるが、一般に、①原則として申告期限以前に「隠ぺい又は仮装」の事実があり、②過少申告等が行われ、③その「隠ぺい又は仮装」の事実と過少申告等の間に因果関係があれば、重加算税の賦課要件を充足するとされている。

重加算税の賦課については、一般的に次のように解されている³。

- (1) 重加算税の賦課に当たり、故意に「隠ぺい又は仮装」をすることは必要であるが、「隠ぺい又は仮装」の結果として過少申告等となることまでの認識は必要がないとされる⁴。隠ぺいや仮装は、その用語からして当然に意図的に行われるものであるが、重加算税の賦課において

は、その行為が過少申告等を目的とすることまでは要求されず、課税庁もその立証は必要がない⁵。

- (2) 「隠ぺい又は仮装」による発見の難易を問わない。
- (3) 事後の調査における虚偽答弁、帳簿改ざん、隠匿等は要件ではない。ただし、税を免れる意図の立証資料となる。また、正しい所得と申告額の格差が大ききことはその意図の強固さを示す資料となる。
- (4) 「隠ぺい又は仮装」の成立時期は、期限内申告書の提出ある場合はその提出時、期限内申告書の提出がない場合は法定申告期限が経過した時、申告書の提出を要しない場合は法定納期限が経過した時である。ただし、期限内申告の場合は、その申告期限までの間はいつでも差し替えができるため、重加算税の納税義務は、法定申告期限又は法定納期限の経過の時（国税通則法15条2項13号、14号）となる。

「隠ぺい又は仮装」とは、例えば法人税に関して、次のような事実をいう⁶。

- (イ) いわゆる二重帳簿を作成していること。
- (ロ) 次に掲げる事実があること。
 - ①帳簿、原始記録、証憑書類、貸借対照表、損益計算書、勘定科目内訳明細書、棚卸表その他の決算に関係のある帳簿書類の破棄又は隠匿
 - ②帳簿書類の改ざん等、帳簿書類への虚偽記載、相手方との通謀による虚偽の証憑書類の作成、帳簿書類の意図的な集計違算その他の方法による仮装の経理
 - ③帳簿書類の作成又は帳簿書類への記録をせず、売上げその他の収入の脱漏又は棚卸資産の除外
- (ハ) 特定の損金算入又は税額控除の要件とされる証明書その他の書類を改ざんし、又は虚偽の申請に基づき当該書類の交付を受けていること。
- (ニ) 簿外資産に係る利息収入、賃貸料収入等の果実を計上していないこと。
- (ホ) 簿外資金をもって役員賞与その他の費用を支出していること。
- (ヘ) 同族会社であるにもかかわらず、その判定の基礎となる株主等の所有株式等を架空の者又は単なる名義人に分割する等により非同族会社としていること。

なお、次に掲げる場合で、当該行為が相手方との通謀又は証憑書類等の破棄、隠匿若しくは改ざんによるもの等でないときは、帳簿書類の隠匿、虚偽記載等に該当しないものとして扱われる。

- ①売上げ等の収入の計上を繰り延べている場合において、その売上げ等

の収入が翌事業年度の収益に計上されていることが確認されたとき。

- ②経費の繰上計上をしている場合において、その経費がその翌事業年度に支出されたことが確認されたとき。
- ③棚卸資産の評価換えにより過少評価をしている場合。
- ④確定した決算の基礎となった帳簿に、交際費等又は寄附金のように損金算入について制限のある費用を単に他の費用科目に計上している場合。

上記のような積極的な行為だけでなく、過少申告等が意図的に行われたと認められ、「隠ぺい又は仮装」と同視できる場合には、重加算税を賦課できるとされる（平成7年最判など）。また、法文上、「隠ぺい又は仮装」は申告期限以前に行われる必要があると解されるが、その直接的な認定ができない場合でも、申告期限後に行われた調査において虚偽の記載をした帳簿書類や説明を行うなど、申告当時においても「隠ぺい又は仮装」を行う意図があったと推認できる場合には、重加算税の賦課要件を充足することがある（平成6年最判）。このように、過少申告等が故意に行われたことに特別な意味を持たせる考え方は、故意（遁脱の意図）を要件としない上記重加算税の賦課要件と一見合致しないようにも思われるが、殊更重課の要件において使用されている。

2 重加算税制度の趣旨と「隠ぺい又は仮装」の意義

前述のとおり、申告納税制度は、納税義務者又は源泉徴収義務者が自発的に適正な申告・納付をすることが前提となることから、申告納税義務違反に対して経済的負担を課すことにより、申告納税秩序（申告納税義務違反の発生を未然に防止し、徴税の実をあげること）を維持することを目的として加算税制度が設けられており⁷。適正に納付する者とそうでない者との権衡を図っている。

重加算税は、加算税の一種であり、過少申告、無申告、不納付（以下、これらを「過少申告等」という。）という申告納税義務違反に「隠ぺい又は仮装」という不正行為が伴う場合に、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税に代えて課される。「隠ぺい又は仮装」が重加算税の賦課要件となっているのは、「重加算税のような不正行為に対する高率の附帯税の賦課については、税務署長の判断基準をより外形的、客観的にならしめようとする趣旨がある」とされる⁸。

「隠ぺい又は仮装」の意義については諸説あるが、その代表的な学説である金子宏教授の説では、事実の隠ぺいとは「課税要件に該当する事実の全部または一部をかくすこと」、また、事実の仮装とは「存在しない課税要件事実が存在するように見せかけること」であり、客観的行為と解されている⁹。いずれの行為も課税要件が充足されている事実の把握を困難にするものであり、重加算税制度の趣旨は、それらの行為を伴うより悪質な過少申告等に対して加重した制裁を課すことにより、税の賦課徴収を妨げるそれらの行為を伴う過少申告等を抑止することにあると考えることができる。この場合は、隠ぺいや仮装という手段を講じているか否かが問題となり、遁脱の意図の存否を問題とせず、したがって、遁脱の意図を推認し得る行動、事情、状況等が伴えば、「隠ぺい又は仮装」と同視又は評価できるということにはならない。

一方、単純な加算税に代えて制裁を加重した重加算税を課すべき行為は、遁脱の意図で行われる過少申告等であり、その意図を示す最も端的な行為が「隠ぺい又は仮装」であると考えれば、「隠ぺい又は仮装」を要件とする趣旨は、遁脱の意図を客観的・外形的に捉えることであり、重加算税制度の趣旨は、遁脱の意図で行われる過少申告等の行為を抑止することにあると考えることもできる¹⁰。この場合は、遁脱の意図を推認し得るものであれば、「隠ぺい又は仮装」以外の行為・行動であっても、「隠ぺい又は仮装」と同視又は評価して、重加算税を賦課できると考えることができる。

「隠ぺい又は仮装」を重加算税の賦課要件とした理由が「税務署長の判断を客観的・外形的にならしめるためである」という説明は、多数の納税者を相手にして一律・公平な取扱いが要請される税務行政の性格に鑑みれば、妥当である。また、最も抑止すべき納税義務違反が「遁脱の意図による過少申告等」であることも理解できる。このため、後者の考え方においては、「本来は遁脱の意図が要件となるところ、税務署長の判断を客観的・外形的にならしめるために『隠ぺい又は仮装』という用語を使用している」との前提から、「遁脱の意図を推認できる事実であれば、『隠ぺい又は仮装』の用語に執着するべきではなく、重加算税を課することができる」とする解釈（以下「遁脱の意図を軸とする目的論的解釈」という。）が生じ得る。しかし、そのような前提は確認されておらず、遁脱の意図は要件ではないとするのが多数説であり、また、租税法に「隠ぺい又は仮装」という用語が使われている以上、その文理に沿った解釈が採用されるべきである。

租税法における「隠ぺい又は仮装」という用語は、租税法律主義の要請か

ら、それらの一般的意味によるのではなく、できる限り厳密に理解すべきである。したがって、「隠ぺい又は仮装」の租税法における意義は、原則として、前者の客観的行為説に立ち、(すでに賦課要件が充足されているにもかかわらず)「要件が充足されていることを見えなくすること、又は要件が充足されていないと見せかけること」(以下「隠ぺい・仮装の本来の意義」という。)と解するのが妥当である¹¹。したがって、後述の重加算税に関する最判についても「隠ぺい又は仮装」に該当するか否かをこの意義に照らして判断することとする。

第2章 租税刑事罰

第1節 租税刑事罰の概要

租税法は、その定める義務の不履行ないし義務違反に対して、一定の刑罰を科すことによって、その実効性を担保している。

租税法が、刑事罰をもって臨んでいる違反行為を広義の租税犯といい、そのうち、租税の賦課・徴収や納付に直接関連する犯罪を狭義の租税犯という。そして、狭義の租税犯は、脱税犯と秩序犯に大別される。脱税犯は、租税収入に直接的な侵害を生じさせることを構成要件とする実質犯であり、逋脱犯(狭義の脱税犯)、間接脱税犯、不納付犯及び滞納処分免脱犯に区分される。また、秩序犯は、直接的には租税収入を侵害するものではないが、租税収入の確保を期する必要上設けられた各種手続き規定に違反することにより、課税権の正常な行使を阻害する危険のある行為として処罰の対象とされるものであり、単純無申告犯、不徴収犯、検査拒否犯等に区分される¹²。単純無申告(過失によるものを除く。)の場合の納税者は、故意の申告書不提出犯として、これまで一律に秩序犯に区分されていた。

第2節 単純無申告逋脱犯の創設

1 創設の背景

単純無申告(過失によるものを除く。以下この節において同じ。)は、正当な理由がないのに法定申告期限までに納税申告書を提出しないことを構成要

件とする犯罪である（所得税法 241 条、相続税法 69 条、消費税法 66 条、法人税法 160 条）。申告方式による租税の場合、法定申告期限内に納税申告書の提出がない場合には租税を免れたことになるが、不正行為を伴わない単純無申告は、昭和 24 年 7 月最判により、逋脱犯の構成要件に該当しないとされたので、逋脱犯と区別して秩序犯として処罰することとされてきた。

平成 23 年度改正により、納税環境の整備の一環として、単純無申告逋脱犯が創設された。すなわち、「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」について、5 年以下の懲役若しくは 500 万円以下（脱税額が 500 万円を超える場合には、情状により脱税額以下）の罰金に処し、又はこれらを併科することとされた（所得税法 238 条 3 項、相続税法 68 条 3 項、法人税法 159 条 3 項、消費税法 64 条 3 項）。

「平成 23 年度税制改正の解説」（財務省）は、単純無申告逋脱犯の創設の背景につき、次のように説明している。

「近年、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ています。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ませんでした（所法 241 等）¹³、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考えられます。こうした点を踏まえ、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、税を免れた者』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こととされたものです。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されます。なお、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（情状により脱税額以下）の罰金又はこれらの併科』（直接税及び消費税の場合）とされています。」

また、単純無申告逋脱犯の立法化に至った経緯について、同解説は、平成 23 年 6 月 21 日（火）参議院・財政金融委員会における尾立財務大臣政務官の次の答弁を引用している。

「故意の申告書不提出による脱税については、『国税通則法の制定に関する答申』（昭和36年7月・税制調査会）において、『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』と示されていましたが、立法化が見送られた経緯があります。… これに関しては、今回の法案審議において、『今回の創設に当たりまして、私も六十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た。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。』との答弁がなされているところです。」

上記答弁によれば、故意単純無申告の者が逋脱犯とされなかった理由は、①申告納税制度が導入僅かだったということ、②犯意のある無申告か犯意のない無申告か区別が困難なこと、③刑事犯全般の中で議論すべきであることであるが、現在、申告納税制度は定着しており、また、FX取引の例で示されている上記②に関しての立証方法は近時の取引のみに言えることではないことから、この改正は、上記解説中に「悪質性の高い無申告事案に厳正に対応する観点から」とあるように、刑事犯全般の中における租税法の義務違反に対する厳罰化を念頭に置いた環境整備の一環として、無申告事案における逋脱犯と秩序犯の間の空白部分を埋めようとするものと捉えるのが妥当であろう。

これらのうち最も重要な理由は、上記②に関し、刑事罰という性格から、逋脱の意図を持たない無申告者を逋脱犯としないことにあると思われる。上記FX取引の例では、故意単純無申告であることの立証について、(i)利益(所得)を得ている事実及び(ii)申告の必要性(申告義務があること)を認

識していたことの二点を挙げており、後者はパンフレットや（取引）担当者への聴取で確認し得るとしているが、このような立証では、少なくとも不申告により税を免れることになるかもしれないが構わないという未必の故意の立証で足りるとしているようにも思われる。

2 単純無申告遁脱犯の構成要件

上記解説によると、通常の遁脱犯の構成要件は、(i) 偽りその他不正の行為があること、(ii) 税を免れた結果が発生していること、(iii) (i) と (ii) の因果関係があること、(iv) (i) ～ (iii) についての認識（故意）があることとされている。ここで、「偽りその他不正の行為」とは、「遁脱の意思をもってその手段として税の賦課を不能又は著しく困難ならしめるようななんらかの偽計その他の工作を行うこと」をいい、二重帳簿の作成、証票書類の隠匿、取引名義の仮装などはその典型とされる。また、新設された単純無申告遁脱犯の構成要件は、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、⑤ ③と④との間に因果関係があること、及び⑥ ①～⑤についての認識（故意）があることである。一方、秩序犯である「故意の申告書不提出犯」は、税を免れる意図はないが故意に申告書を提出しない者であり、その構成要件は、上記の①～③及びそれらについての認識（故意）となる。

刑法38条1項は、「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。」と規定している。遁脱犯及び単純無申告遁脱犯について、当該ただし書に当たる特別の定めはないことから、それらは故意犯である。故意が必要ではあるが、上記④の「税を免れたことを認識している」というためには、法定納期限¹⁴において税を免れることになるかもしれないと認識しつつ免れることになってもよいという認容（未必の故意）だけで足りるのか議論が生じ得る¹⁵。所得があること及び申告義務があることの認識があれば、一般に不申告の結果として、少なくとも税を免れることになるかもしれないことは認識できる。したがって、税を免れたことの認識がなかったことについて説得力のある説明ができない場合は、上記答弁のFX取引の例のように、それらの立証により単純無申告遁脱罪に問われる可能性があるのである。

第3章 重加算税と租税刑事罰との関係

第1節 二重処罰性

租税法上の刑事罰とは、脱税者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目して科する刑事上の制裁であり、租税法上の義務違反に対して罰金刑ないし懲役刑の科されるものを総称する。これに対して、行政罰とは、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行政上の措置である。

所得税法、相続税法、法人税法、消費税法は、「偽りその他不正の行為」により所得税等を免れ（逋脱）、又は所得税等の還付を受けた者は、5年以下の懲役若しくは一千万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する（所得税法238条1項、相続税法68条1項、消費税法64条1項、法人税法159条1項）旨規定している。一方、これらの国税に関する納税義務者が、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「隠ぺい又は仮装」した上で過少申告等が行なわれた場合には、過少申告加算税等に代えて、その不履行額の35%又は40%の重加算税が課されることとなっている。

このように、重加算税の負担は他の加算税に比べて相当に重く（追徴税の時代においては、最高税率50%に達していた。）、また、重加算税制度が逋脱犯の刑罰に代わるものとして創設されたという歴史的経緯がある。したがって、偽りその他不正の行為により所得税等を逋脱した者に対して、租税刑罰のほかに、税の名目で、実質的には刑罰と同一の重加算税を課することは、憲法39条後段の一事不再理（その内容としての二重処罰の禁止）に抵触するのではないかとする議論が、追徴税の時代から行われてきた。

形式上は刑罰に当たらず行政上の措置であるとしても、実質上これを刑罰と同視し得るか否かが問題である。この問題について、最高裁大法廷昭和33年4月30日判決¹⁶は、次のように判示している。

「法人税法（略）43条の追徴税は、申告納税の実を挙げるために、本来の租税に附加して租税の形式により賦課せられるものであって、これを課することが申告納税を怠ったものに対し制裁的意義を有することは否定し得ないところであるが、詐欺その他不正の行為により法人税を免れた場合に、その違反行為者および法人に科せられる同法48条1項および51条の罰金とは、その

性質を異にするものと解すべきである。すなわち、法48条1項の逋脱犯に対する刑罰が『詐欺その他不正の行為により云々』の文字からも窺われるように、脱税者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目し、これに対する制裁として科せられるものであるに反し、法43条の追徴税は、単に過少申告・無申告による納税義務違反の事実があれば、同条所定の己むを得ない事由のない限り、その違反の法人に対し課せられるものであり、これによって、過少申告・無申告による納税義務違反の発生を防止し、以って納税の実を挙げんとする趣旨に出た行政上の措置であると解すべきである。法が追徴税を行政機関の行政手続により租税の形式により課すべきものとしたことは追徴税を課せらるべき納税義務違反者の行為を犯罪とし、これに対する刑罰として、これを課する趣旨でないこと明らかである。追徴税のかような性質にかんがみれば、憲法39条の規定は、刑罰たる罰金と追徴税とを併科することを禁止する趣旨を含むものでないと解するのが相当であるから所論違憲の主張は採用し得ない。」

なお、本判決は、追徴税と罰金との関係に関するものであるが、重加算税と罰金に関しても当てはまるものであり、その後の最高裁判決もこれを踏襲しており、確立された判例となっている。

重加算税と租税刑罰の併科が憲法39条の二重処罰の禁止に抵触するか否かの議論は、上記判示のとおり整理され、一応の決着がついた問題とされている。ただし、重加算税の税率があまりにも高い場合には二重処罰の禁止に抵触するという見方も生じ得る。また、重加算税の税率をどの程度の高さまで容認し得るかは、その時々¹⁷の社会通念による。したがって、この問題は、無条件に合憲というものではなく、両者の相対的な関係や時代と共に変わり得るものと考えられる。

第2節 「隠ぺい又は仮装」と「偽りその他不正の行為」の相違

法解釈上、逋脱犯における「偽りその他不正の行為」と重加算税の「隠ぺい又は仮装」とは異なる概念であり、完全に同一の意義を有するわけではない¹⁸。また、一般に、「偽りその他不正の行為」の典型的なものが「隠ぺい又は仮装」であるとされており、「偽りその他不正の行為」の方がより広い概念として理解されている。

「偽りその他不正の行為」は、反社会的、反道徳的行為を意味する一般的・

抽象的な用語であり、虚偽過少申告や遁脱の意図による無申告自体を包括し得る概念であると思われる。しかし、その意義は、「遁脱の意図をもつて、その手段として税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるようななんらかの偽計その他の工作を行なうことをいう」とする判例（後述最高裁大法廷昭和42年11月8日判決）が確立しており、この意義からすると、隠ぺいや仮装（一般には遁脱の意図をもって行われる行為を意味する。）は税の賦課徴収を妨げる偽計その他の工作といえるので、「隠ぺい又は仮装」と類似した概念であると捉えることができる。また、両者の区分は必ずしも明確ではなく、実務上は殆ど差異がないものとして処分が行われていると言われている。

このように、両者は法解釈及び実務において一般に重なり合う概念であるが、「偽りその他不正の行為」の有無が問題となる査察（犯則）事件は、社会的非難性が高く、可罰性の大きいものが対象になることから、それらの適用が問題となる具体的事案は必ずしも重なり合うものではない。下表1は最近の査察の現状を示すものであるが、着手件数は年間200件弱、告発件数は同110～150件程度、また告発分の一件当たりの脱税額は100～140百万円程度である。一方、下表2は平成25事務年度の調査事績をまとめたものであるが、法人税、所得税、相続税の三税合計で実地調査件数は165千件、また、法人税については、実地調査件数91千件のうち不正計算があった件数は17千件、一件当たりの不正所得額（注：脱税額ではない。）は13百万円である。このように、国税局査察部の犯則調査（強制調査）において、「偽りその他不正の行為」を認定して脱税犯として告発した件数と、税務署等の一般調査（任意調査）において「隠ぺい又は仮装」を認定して脱税（不正）を把握した件数には大きな開きがあり、それらの認定の適用場面を考慮すると、「偽りその他不正の行為」の事実上の適用範囲は、「隠ぺい又は仮装」のそれよりもはるかに狭い。

査察事件における強制調査は、高額・悪質な脱税犯を相手にして行われており、また、法廷で司法の判断が入るのであるから、「偽りその他不正の行為」がより広い概念であったとしても、過失に因る過少申告等が遁脱罪に問われることは回避し得ると考えられる。一方、課税事件における任意調査は、毎年多数の課税処分が行われ、そのほとんどが税務署長の課税処分で完結しており、「隠ぺい又は仮装」という客観的・外形的な基準を置いて、公平・公正な税務執行を担保するとともに、過失に因る過少申告等が重加算税の対象となることを回避する必要があるのである。

表 1 査察の現状

| 年 度 | | 22 | 23 | 24 | 25 | 26 |
|----------------------|-------|-----|-----|-----|-----|-----|
| 着手件数 | (件) | 196 | 195 | 190 | 185 | 194 |
| 告発件数 | (件) | 156 | 117 | 129 | 118 | 112 |
| 告発一件当たり脱税額 (全件平均) | (百万円) | 115 | 102 | 107 | 78 | 83 |
| 告発一件当たり脱税額 (告発分) | (百万円) | 137 | 134 | 135 | 99 | 110 |

出典：国税庁報道発表資料「平成 26 年度査察の概要（平成 27 年 7 月）」

表 2 平成 25 事務年度（平成 25 年 7 月～平成 26 年 6 月）の調査実績

| 項目 | 税目 | 税目 | | | 件数 合計 | 消費税 (法人) | 消費税 (個人) | 源泉徴 収税 |
|----------------------|------|------|-----|-----|----------|-------------|-------------|-----------|
| | | 法人税 | 所得税 | 相続税 | | | | |
| 実地調査件数 | (千件) | 91 | 62 | 12 | 165 | 87 | 32 | 117 |
| 非違があった件数 | (千件) | 66 | 51 | 10 | 127 | 49 | 26 | 32 |
| うち不正計算が あった件数 | (千件) | 17 | NA | 1 | NA | 13 | NA | 3 |
| 調査一件当たりの申 告漏れ所得金額 | (万円) | 829 | 671 | / | | | | |
| 不正一件当たりの不 正所得金額 | (万円) | 1298 | NA | | | | | |
| 実地調査一件当たり 追徴税額 | (万円) | 175 | 113 | 45 | | 44 | 53 | 22 |

- (注) 1 国税庁報道発表資料から作成した。
 2 NA は、未公表につき掲載していないことを示す。また、端数は四捨五入している。
 3 実地調査一件当たり追徴税額は、本税と加算税の合計額である。
 4 消費税の実地調査は、原則として法人税又は所得税との同時調査が行われている。
 また、源泉徴収税についても法人税との同時調査が行われており、法人税や所得税
 の調査件数と重複することから、件数を合計せず参考までに掲載している。

第2編 積極的な不正行為がない場合の遁脱罪の成立と重加算税の賦課

第1章 積極的な不正行為がない場合の遁脱罪の成立

殊更重課の要件の形成は、沿革的に、積極的な不正行為がない場合の遁脱罪の成立についての司法判断が先行している。そこで、刑事事件における司法判断の変遷を概観する。

第1節 判例の検討

1 最高裁第二小法廷昭和24年7月9日判決¹⁹（昭和24年7月最判）

（1）事件の概要

この事件は、第一審が、「被告人において、判示金額の収入があったことは、同人も当公廷において認めるところであり、同人が同収入に関する所得税納付の意思のなかったことも、同人の主張の全趣旨から窺い得るところである。被告人の当公廷における供述等から所得を偽り不当に税金を免れようとする同人の意図が明らかに表現せられており、所得税法69条1項にいわゆる詐偽または不正の行為により所得税を免れた者に当たると解すべきである。」として、所得税の遁脱罪が成立するとしたが、その控訴審は、「所得税法69条1項の犯罪が成立するためには、詐偽その他不正の行為によって所得税を免れたことを要するのであって、単に期間内に確定申告書を提出しなかったというだけでは、何ら所得税法の罰則に触れるものではないところ、被告人がかかる行為に出たことについてこれを認めるに足る何らの証拠もない。」として第一審判決を取り消したことから、検察側が上告したものである。

（2）判示

イ 大阪高等検察庁検事長代理検事岡田善一の上告趣意第一点について。論旨は所得税法第69条第1項にいわゆる「不正の行為」には納税義務者が所得税を免れるため故意に所定の申告をしない所謂単純不申告をも包含するものと解すべきであるから原判決が被告人の不申告を右法条の「不正の行為」に該らないとしたのは同法条の解釈適用を誤った違法があると云うのである。ところで旧所得税法（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によって所得税を免れた行為を処罰しているがそれは詐欺その他不正の手段が積極的に行われた場合に限るのである。それ故もし詐欺その他の不正行為を用いて所得を秘し無申告で所得税を免れた者はもとより右規定の適用を受けて処罰を免れないのであるが、詐欺その他不正行為を伴わないいわゆる単純不申告の場合にはこれを処罰することはできないのである。なる程現行所得税は旧法と異なり申告納税制度を採用し納税義務者の申告を所得税額決定の基礎とする建前をとっていることは所論のとおりである。しかしそれだからと云って不申告という消極的な行為をもつていわゆる「不正の行為」の概念のうちに包含させようとする所論の見解は到底これを是認することはできないのである。もし単純不申告による所得税の遁脱行為を処罰する実際上の必要があるならばそれは立法によって解決すべきであって、所論のような解釈によってこれを解決することはその当を得たものではない。従って原判決の見解は正当であって論旨は理由がない。

- ロ 同第二点について。しかし原判決は被告人の所為は単純不申告で所得税法第69条第1項の詐欺その他不正の行為が伴わないのであるから罪とならないとしたもので被告人に犯意の成立が認められないから無罪だとしたのではない。被告人が納税義務あることを認識していた場合でも詐欺その他不正の行為の伴わない単純不申告は罪とならないのである。従って原判決において被告人が申告をしなかったのは納税義務がないと信じたが為であって納税義務あることを認識しながら敢えて申告書を提出しなかった事実を是認するに足る証拠もないと説明しているのは、単に被告人に詐欺その他の不正の行為がなかつた事情を強調するだけのもので、実は蛇足の説明である。それ故にこの点に関する論旨は採用することを得ない。(傍線は筆者による。)

(3) 本判決について

本件は、無申告事案であり、遁脱の罪が問われている。本判決は、遁脱

の意図があったことを認めた上で、故意の不申告であっても、詐欺その他不正の手段²⁰が積極的に行われた場合でなければ逋脱犯とならない旨を判示しており、それ以降、単純無申告は逋脱犯とはならないという解釈が確立した。上記(2)イ最後の傍線部分において、「単純不申告による所得税の逋脱行為を処罰する実際上の必要があるならばそれは立法によって解決すべきである」と判示しているが、これはまさに平成23年度改正により手当されたことになる。

2 最高裁第三小法廷昭和24年12月13日判決（以下「昭和24年12月最判」という。）

(1) 事件の概要及び判示

葡萄糖の製造販売を目的とする会社の業務担当者が、一般会計の外、特別会計の秘密会計を設けて、昭和21年10月から同22年8月までの間、葡萄糖の移出数量の一部を故意に政府に報告せず、その数量に相応する物品税を免れたものである。上告人は、「物品税法第18条に言う『詐欺其他の不正行為』とは第8条1項の課税標準の懈怠及虚偽の申告以外の不正行為と解釈しなければならない」と主張したが、本判決は、次のように判示して、同法18条1項又は第2項(逋脱罪)を適用すべきであり、同法19条1項第1号(虚偽申告罪)をもって処罰すべきものではないとした。

「原判決は相被告人高玉治及び原審相被告人松野六三郎が被告会社の業務に関し一般会計の外特別会計等の秘密会計を設け不正行為により昭和21年10月から同22年8月までの間葡萄糖の移出数量の一部を故意に政府に報告せず其数量に相応する物品税を逋脱したことを認定したものであるが、既に物品税を免かれた事実がある以上は其不正行為は所謂逋脱に該当し物品税法第18条1項又は第2項を適用して処断すべきものである。同法第19条第1項第1号は物品税を不正に免れ又は免れようとした場合でなく、他の目的を以て虚偽の申告を行ったような場合に適用される一種の秩序罰的な規定と解すべきものであることは同法第18条は逋脱金額を標準としているのに反し同法第19条は一律に10万円以下の罰金とした趣旨からもこれを知ることができる。」(傍線は筆者による。)

(2) 本判決について

本件は、逋脱の意図で故意に移出数量過少の課税標準申告書を提出してそれに相当する物品税を免れた事案である。

秩序犯として処罰されるのは、上記傍線部分のとおり、遁脱の意図のない申告に限られると解し、前記 1 (2) イの判示を遁脱の意図がないものに限定することにより、遁脱の意図があるものについては税を免れた事実がある以上その不正行為はいわゆる遁脱に当たるとしている。このような判断は、昭和 24 年 7 月最判を前提にすると、遁脱の目的で記帳を行わず申告もしないような最も悪質と考えられる者を遁脱犯となし得ないことになる矛盾（以下「遁脱犯となし得ない矛盾」という。）を回避するものではあったが、前記 1 (2) ロの判示とは相いれない。

その後、遁脱の意図にかかわらず、単純不申告行為は不正行為に当たらない旨の最判（最高裁第三小法廷昭和 38 年 2 月 12 日判決、最高裁第三小法廷昭和 38 年 4 月 9 日判決）が出され、昭和 24 年 7 月最判の積極的な不正行為がない場合には遁脱犯は成立しないとの解釈に回帰した。

3 最高裁大法廷昭和 42 年 11 月 8 日判決（以下「昭和 42 年最大判」という。）

(1) 判示の内容

所論第一審判決添付の犯罪一覧表一ないし三、六ないし一〇および一三の各事実に対する判例違反の主張について考えてみるに、論旨引用の昭和 24 年（れ）第 893 号同年 7 月 9 日第二小法廷判決および同 33 年（あ）第 1569 号同 38 年 2 月 12 日第三小法廷判決は所得税に関するものであり、同 33 年（あ）第 2535 号同 38 年 4 月 9 日第三小法廷判決は物品税に関するものであるが、要するに、いずれも、これらの税の遁脱罪が成立するのは、詐偽その他不正の手段が積極的に行なわれる場合に限るのであつて、かかる行為を伴わないいわゆる単純不申告の場合には、遁脱罪としてこれを処罰することはできないという趣旨のものであり、論旨は、所論各事実が物品を移出して販売した事実を全く正規の帳簿に記載しなかつたというような消極的な不作為にすぎないものであるのに、これを詐偽その他不正の行為に当ると解したのは、前掲の各最高裁判所判例と相反する判断をしたものであるというのである。

よって按ずるに、所論所得税、物品税の遁脱罪の構成要件である詐偽その他不正の行為とは、遁脱の意図をもつて、その手段として税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるようななんらかの偽計その他の工作を行なうことをいうものと解するのを相当とする。所論引用の判例が、不申告以外に詐偽その他不正の手段が積極的に行なわれることが必要であるとしているのは、単に申告をしないというだけでなく、そのほかに、右のようななんら

かの偽計その他の工作が行なわれることを必要とするという趣旨を判示したものと解すべきである。原判決が、その理由の中で、「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、その実体においては、正規の帳簿にことさら虚偽の記載をした最も極端な場合に当り、又その結果においては、少なくとも正規の帳簿を破棄した場合と少しも変りがないのであるから、また右にいう詐偽その他の不正の行為に当るものと解するのが相当である。」と判示している部分を見ると、その表現は措辞妥当を欠くところがあって所論のような誤解を招くおそれがないでもないが、その全判文を通読すれば、原判決は、単に正規の帳簿への不記載という不作為をもつて直ちに詐偽その他不正の行為にあたるとしたものではなく、被告人桜木浩一が、物品税を逋脱する目的で、物品移出の事実を別途手帳にメモしてこれを保管しながら、税務官吏の検査に供すべき正規の帳簿にことさらに記載しなかつたこと、他に右事実を記載した帳簿もなく、納品複写簿、納品受領書綴または納品書綴によっても右事実が殆んど不明な状況になっていたことなどの事実関係に照らし、逋脱の意図をもつて、その手段として税の徴収を著しく困難にするような工作を行なつたことが認められるという意味で、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と解せられる。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。(傍線は筆者による。)

(2) 本判決について

本件は、無申告事案であり、逋脱の罪が問われている。

本判決は、昭和24年最判の考え方を踏襲しているが、単に積極的な不正行為が必要であるというだけでなく、その内容として、上記傍線部分のとおり、「逋脱の意図をもって、その手段として税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるようななんらかの偽計その他の工作を行なうことをいう」と判示した。昭和24年7月最判の事例は、収入があることは認識していたが、納付の意思がなく不申告であったという事例であるが、本事例は、別途手帳にメモしてこれを保管しながらその事実を正規の帳簿に記載しない(以下、正確な事実を把握しながら正規の帳簿に記載しない行為を「つまみ行為」という。)というもので、本判決は、不記載という消極的な行為を逋脱の意図をもって行った積極的な不正手段(偽計その他の工作)に当たるとしており、昭和24年7月最判の判示にある「積極的な不正行為」の概念を拡張

している（筆者注：「つまみ行為」を積極的な不正行為に含めると、不作為による消極的行為を含まないとして使用してきた「積極的な不正行為」と混乱する。したがって、特に断らない限り、「積極的な不正行為」には「つまみ行為」などの消極行為を含まないものとする。）。

なお、本件は、納税者が正確な事実をメモして保管しながら（税務官吏の検査に供すべき）正規の帳簿に記載しなかったというもので、物品税の調査を念頭において、税務官吏の調査があれば、その帳簿を見せることを前提としたものであり、ある意味で二重帳簿の作成にも類似する。このため、そのような帳簿の作成自体が積極的な不正行為ととれないこともない。

4 最高裁第三小法廷昭和48年3月20日判決(以下「昭和48年最判」という。)

(1) 事件の概要

本件は、被告人が、X社の代表取締役Aから同社の売上除外分の収入に対する一定割合の金額を受領するなど、受領した金員がいわゆる薄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の内容虚偽の所得税確定申告書を提出し、所得税を免れたという事件である。

(2) 判示の内容

所論引用の当裁判所昭和42年11月8日大法院判決（刑集21巻9号1197頁）は、「所論所得税、物品税のほ脱罪の構成要件である詐偽その他不正の行為とは、ほ脱の意図をもって、その手段として税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるようななんらかの偽計その他の工作を行なうことをいうものと解するのを相当とする」とし、したがって、かかる工作を伴わない単なる所得不申告は、右「不正の行為」にあたらぬ旨判示しているところ、真実の所得を隠蔽し、それが課税対象となることを回避するため、所得金額をことさらに過少に記載した内容虚偽の所得税確定申告書を税務署長に提出する行為（以下、これを過少申告行為という。）自体、単なる所得不申告の不作為にとどまるものではなく（当裁判所昭和25年（あ）第931号同26年3月23日第二小法廷判決・裁判集刑事42号登載参照）、右大法院判決の判示する「詐偽その他不正の行為」にあたるものと解すべきである。

したがって、これと同趣旨の見解のもとに、被告人の本件各過少申告行為自体をもって昭和40年法律第33号による改正前の所得税法69条1項にいう「詐偽その他不正の行為」にあたるとした原判決は、正当であり、なんら所論引用の右判例と相反する判断をしたものではない。（傍線は筆者による。）

（3）本判決について

本件は過少申告事案である。本判決は、「偽り（詐偽）その他不正の行為」の意義について、昭和42年最大判を踏襲し、「所得税逋脱の意図を以て、その手段として、同税の賦課、徴収を不能若しくは困難ならしめる様な何等かの偽計その他の工作を行なうものである限り、その種類、態様の如何を問わない」とした原審を支持した上で、上記（2）傍線部分のとおり判示し、税を免れる意図をもって一部の収入を除外し殊更過少に記載した内容虚偽の確定申告書を提出すること（つまみ申告）は、過失による単なる無申告とは異なり、そのような申告自体が「詐偽その他不正の行為」に当たるとした。この結果、昭和24年7月最判の「詐欺その他不正の手段が積極的に行われた場合に限る」とする判断はさらに後退したものとなった。

先述した昭和24年12月最判は、無申告事案につき、過失による無申告と意図的な無申告とを区別して、後者であれば無申告行為自体が積極的な「詐欺その他不正の行為」であるとしたが、無申告が過少申告の延長線上にあると考えると、本判決の判断と本質的に異なるものなのか判然としない。すなわち、逋脱の意図が立証できれば、逋脱を目的とする過少申告（積極行為）も逋脱を目的とする無申告（不作為という消極行為）も単なる過失による無申告とは異なり、それ自体が「詐偽その他不正の行為」に当たるとも考えられるからである。この場合の両者の差は、無申告の場合には申告行為及びそれに伴う事実が伴わず、逋脱の意図の立証がより困難であるという事実上の差異となる。

しかし、本判決は、あくまでも昭和24年7月最判の「積極的な不正行為」の内容として、逋脱の意図で行われた過少申告行為もこれに含まれるとするもので、その考え方は昭和24年12月最判とは異なる。また、（逋脱の意図による）申告行為を積極的な行為とする本判決の射程には申告行為がない無申告事案は入らないと考えるべきであろう。

また、本件は過少申告事案であり、特定の所得だけを抜き出して申告する行為を積極的な不正行為としているが、無申告事案の場合は申告行為がないので、特定の所得だけを抜き出す必要がない。このため、無申告事案においては、税務官吏による調査があることを前提として、正確な事実を把握しながら或いは容易に把握できる状況にありながら、あえて正規の帳簿に記載しない前記3の事例のような場合でない限り、逋脱を目的として申告をしなかったと認定することは相当に困難であろう。したがって、昭和42年最大

判及び本判決により「偽りその他不正の行為」の概念が拡張しても、無申告事案における「遁脱犯となし得ない矛盾」が解消されたことにならない。

第2節 単純無申告遁脱犯の創設との関係

昭和24年7月最判の遁脱罪の成立には積極的な不正行為が必要であるとする解釈は、昭和42年最大判及び昭和48年最判により、積極的な不正行為の概念が拡張され、遁脱の意図をもって行われた過少申告（虚偽過少申告）やつまみ行為のある無申告は、昭和24年7月最判でいう「積極的な不正行為」に含まれるとされた。これらの判決は、「遁脱犯となし得ない矛盾」を意識したものであると思われるが、先述のとおり、無申告に対しては必ずしも有効でなく、故意単純無申告の者を遁脱犯として扱うことには限界があった。このため、平成23年度改正により単純無申告遁脱犯の創設に至った。

過少申告事案については、昭和48年最判が、虚偽申告自体が「偽りその他の不正行為」に当たるとした。このため、積極的な不正行為がない場合でも故意の過少申告であれば遁脱罪が成立し得ることとなったが、その結果として、遁脱の意図の立証に焦点が移ることとなるのは自然の成り行きであろう。すなわち、偽りその他「不正の行為」から「遁脱の意図」へのシフトである。

積極的な不正行為がない場合の「遁脱の意図」の認定においては、その意図を外部からもうかがうことができる行動、事情、状況やそれらの総合判断により、その意図を推認せざるを得ない。そこで問題となるのは、遁脱の意図の程度、すなわち遁脱の意図は確定的故意でなければならないのか、それとも未必の故意で足りるのかという点である。そして、平成23年度改正により無申告事案において単純無申告遁脱罪が成立し得ることになったことから、同罪の成立についても遁脱の意図の程度が問題となる。

1 確定的故意と未必の故意

遁脱罪や単純無申告遁脱罪の成立には遁脱の意図（故意）が必要とされる。故意の種類として、結果の発生を確実なものとして認識する確定的故意とこれを不確定なものとして認識している不確定的故意とがあり、後者は、結果の発生は確実だが何人に結果が発生するかが不確実な概括的故意、いずれに結果が発生するかが不確実な択一的故意、及び結果の発生そのものを不確実に認識・認容している未必の故意があるとされる。犯罪の結果が発生することを

意図した場合やそれが確実だと思っていた場合は確定的故意であり、それを全く考えていなかった場合は過失になるが、未必の故意はこの中間的な場合であり、これを故意と過失のいずれとみるかが問題となる。未必の故意とは、結果の発生を積極的に希望ないしは意図するものではないが、自分の行為からそのような事実が発生するかもしれないと思いながら（可能性の認識）、その結果が発生してもかまわないとして、あえて実行する場合の行為者の心理状態などと説明される²¹。刑法上、未必の故意も刑事犯の対象になると解するのが一般的である。

2 神戸地裁平成 26 年 1 月 17 日判決

神戸地裁平成 26 年 1 月 17 日判決（原告勝訴）の事件では、遁脱罪が成立する場合に必要な遁脱の意図が未必の故意で足りるか否かにつき、当事者の主張が対立している。

本件は、「被告人が、夫である A が死亡し、その後の遺産分割協議の結果 A の財産の全部を単独で取得したものであるが、その相続財産に関し、相続税を免れようと企て、相続税課税価格を殊更過少な金額を記載した内容虚偽の相続税申告書を提出し、相続税を免れたとして起訴された事案において、申告漏れが指摘された預貯金等のうち、家族名義のものについては申告が必要であるとの認識を欠いていたために申告せず、その余のものについては失念等によって申告を怠ったとの被告人の供述は、基本的に信用することができ、被告人が『偽りその他不正の行為』を行ったとは到底認められないとし、無罪を言い渡した事例」²²である。

この事件は、相続開始日等から、平成 23 年 5 月 11 日裁決（第 2 編第 2 章第 2 節イ（ハ）参照）の事例であると思われるが、重加算税の賦課決定処分については、審判所が「特段の行動」があったとは認められないとして、その処分を取り消している。本件の相続開始は平成 20 年 9 月 11 日であり、平成 23 年度改正前の事案であるが、単純無申告遁脱罪の構成要件においても「税を免れたことの認識」が必要とされ、遁脱罪との違いは「偽りその他の不正行為」の有無のみなので、単純無申告遁脱罪に係る故意の程度を考察するうえで参考になるものと思われる。

同判決は、遁脱の意図の程度に関し、次のように判示している。
「相続税法 68 条を含む各種税法における租税遁脱罪に関する規定は、いずれも『偽り（詐欺）その他不正の行為』により税を免れることを犯罪の成立要

件として定めるところ、『偽りその他不正の行為』とは、遁脱の意図をもって、その手段として税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるような何らかの偽計その他の工作を行うことをいうとの判例（旧物品税法に関する最高裁昭和40年（あ）第65号同42年11月8日大法廷判決・刑集21巻9号1197頁参照）が確立している。

本件では、申告に先立って、被告人が相続財産の秘匿隠蔽工作を行ったとの事実は認められないところ（検察官も、そのような事実があったとは主張していない）、前記判例に示された解釈を、本件のような事前の秘匿隠蔽工作を伴わない過少申告事案について当てはめれば、この場合の『偽りその他不正の行為』とは、真実の課税物件を隠蔽し、それが課税対象となることを回避するため、課税物件を殊更に過少に記載した内容虚偽の申告書を提出したことをいうと解すべきである（所得税に関する最高裁昭和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）。すなわち、この類型の遁脱罪の成立には、単に過少申告があったというだけでは足りず、税を不正に免れようとの意図（遁脱の意図）に基づき、その手段として、申告書に記載された課税物件が法令上のそれを満たさないものであると認識しながら、あえて過少な申告を行うことを要し、反対に、行為者が、そのような意図に基づかず、例えば不注意や事実の誤認、法令に関する不知や誤解などの理由によって過少申告を行った場合には、『偽りその他不正の行為』にはあたらないと解するのが相当である。

上記解釈は、『偽りその他不正の行為』との条文の文言及び前記各最高裁判例に示された解釈の文言（特に『遁脱の意図をもって、その手段として』との部分）から当然に導かれる帰結といえるが、実質的な観点からしても理由のあることである。すなわち、租税遁脱犯処罰の本来の趣旨は、違反者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目し、それに制裁を科すことにあるところ、申告内容が過少になる原因としては、単なる不注意や誤解など、必ずしも反社会的とはいえない場合も含まれるため、犯罪として処罰するに値する行為を選別するためには、申告行為の外形だけでなく、遁脱の意図の存否も含めて考慮することが避けられないのであり、前記のような解釈には合理的な理由があると考えられる。さらに別の観点からの理由として、解釈上、いわゆる単純不申告事案（事前の秘匿隠蔽工作を伴わず、かつ、申告行為そのものを行わない事案）については、それが遁脱の意図に基づく場合であっても『偽りその他不正の行為』にはあたらず（最高裁昭和33年（あ）第1569号

同 38年 2月 12日第三小法廷判決・刑集 17卷 3号 183頁)、せいぜい軽い不申告罪で処罰され得るにとどまる(相続税法 69条参照)と解されていることとの均衡上、逋脱の意図に基づかない過少申告について、これを逋脱罪として重く処罰することはあまりに均衡を失すと考えられる。また、租税逋脱罪と近接する制度であり、法文上の要件も類似する重加算税制度においては、納税者の積極的な過少申告の意図の存在が賦課要件となると解されており(最高裁平成 6年(行ツ)第 215号同 7年 4月 28日第二小法廷判決・民集 49卷 4号 1193頁等)、このこととの関係でも、逋脱の意図に基づく場合に限って租税逋脱罪の成立を認めるのが相当といえる。

検察官は、他の多くの犯罪と同様に、未必の故意を含む構成要件の故意があれば租税逋脱罪成立の主観的要素としては十分であり、逋脱の意図に基づき過少申告を行ったことを要すると解すべき理由はなく、したがって、仮に弁護人が主張するように、申告当時、被告人には家族名義の預貯金等について申告が必要であるとの認識が欠けていたとしても、それは法の不知に過ぎず、犯罪の成立を妨げないと主張するが、前記判例を正しく理解しない主張であって、採用することができない(なお、検察官は、本件公訴事実中の『殊更過少な金額を記載した』との記載について、『殊更』に格別の意味はないと釈明するが、当該表現は前記昭和 48年最高裁判決を踏まえていることは明らかであると解され、検察官の主張には一貫しないものがある。)(傍線は筆者による。)

昭和 42年最大判により、「偽りその他不正の行為」は、「逋脱の意図をもって、その手段として」行われるものであるとの解釈が確立している。検察官が、「逋脱の意図に基づき過少申告を行ったことを要すると解すべき理由はない」と主張したのは、その前の「他の多くの犯罪と同様に、未必の故意を含む構成要件の故意があれば租税逋脱罪成立の主観的要素としては十分であり」との文脈から、確定的故意でなくても未必の故意で足りるとする趣旨であったと解される。この主張に対して、本判決は、「前記判例を正しく理解しない主張であって、採用することができない」としている。前記判例のうち、昭和 42年最大判が、「逋脱の意図をもつて、その手段として・・・なんらかの偽計その他の工作を行なうことをいう」としていること、また昭和 48年最判の判示を本判決が「税を不正に免れようとの意図」に基づき、その手段として、申告書に記載された課税物件が法令上のそれを満たさないものであると「認識しながら」と言い換えていること、さらに、平成 7年最判が「納税者の

積極的な過少申告の意図の存在が賦課要件となると解されている」としていることから、逋脱の意図は確定的故意でなければならないと判示しているように見受けられる。

平成7年最判については、重加算税制度が租税逋脱罪と近接する制度であるとしても、「税務署長の判断を客観的・外形的にならしめる」ためという行政措置としての要請が別途働いていることから、これをもって根拠とし得るか疑問があるが、本判決は、逋脱罪の成立には逋脱の確定的故意が必要であるとする裁判事例という意味で意義がある。本件は、上訴されており、未必の故意で足りるか否かについての上級審の判断が注目される。

なお、本判決は、「申告漏れが指摘された預貯金等のうち、家族名義のものについては申告が必要であるとの認識を欠いていたために申告せず、その余のものについては失念等によって申告を怠った」との被告人の主張を認め、無罪としたものであるが、相続財産でないことと誤信していた、或いは相続財産の存在を失念していたというのであれば、税を逋脱することになることを不確実に認識しているともいえず、未必の故意があったのか疑わしい。また、本判決は、事実認定において、「申告漏れが指摘された預貯金等が巨額であることに加えて、被告人は、相続税申告前に、B税理士から、事後に必ず税務調査が行われる旨聞かされていたことも考慮すると、被告人が何の隠ぺい工作も税務調査への備えも行わずに重大な過少申告を行い、実際に調査が入るまで漫然と構えていたというのは、逋脱の意図を有する者の行為としては違和感を禁じ得ない。」と述べており、逋脱の意図がなかったと考える方が自然であるとしている。したがって、未必の故意は認めたがそれでは不十分として無罪とした事例とは言えないと思われる。

3 単純無申告逋脱罪の成立に必要とされる故意の程度

一般に、①課税対象となる所得があること、及び②納税義務があることの認識があれば、不申告により、税を免れることになる、或いは税を免れることになるかもしれないが構わない、とする納税者の心理状態が推認できる。そこで、上記①及び②が認定できれば、不申告となったことに理由がない限り、他の多くの犯罪と同様に、未必の故意を認め、逋脱罪や単純無申告逋脱罪の成立を認め得るとも考えられる。

しかし、逋脱罪については、上記の神戸地裁平成26年1月17日判決がその成立には逋脱の確定的故意が必要であるとする内容の判示をしている。ま

た、松沢智教授は、昭和48年最判が「所得金額をことさらに過少に記載した内容虚偽の所得税確定申告書を税務署長に提出する行為」を「偽りその他不正の行為」に当たるとし、「ことさらに」と表現していることに意味を持たせて、未必の故意ではならず確定的故意が必要であるとする²³。そして、逋脱罪の成立に逋脱の確定的故意を要するとすれば、逋脱罪の一類型である単純無申告逋脱罪の成立にも、未必の故意ではなく確定的故意が必要であるとも考えられる。しかし、無申告事案では調査があることを予定するなどしない限り、確定的故意を示すような行動をとる誘因に乏しい²⁴ことから、単純無申告逋脱罪の成立においても確定的故意が必要であるとするれば、その適用範囲は限定されたものとならざるを得ないと思われる。

一方、先述の尾立財務大臣政務官の答弁では、単純無申告逋脱罪は未必の故意の立証で足りるとしているようにも見受けられる。仮に、逋脱罪とは異なり、単純無申告逋脱罪の成立は未必の故意で足りるとすれば、その適用範囲は大きく広がるとと思われる。

仮に、逋脱罪については、確定的故意が必要であるが単純無申告逋脱罪は未必の故意で足りるとすると、後者は逋脱罪の一類型であるから、その根拠が必要になると思われる。あえてその根拠を挙げれば、次のとおりである。

- ① 確定的故意が認定ができるような場合には逋脱罪が成立する可能性も高く、単純無申告逋脱罪を創設した意義が失われる。
- ② 無申告は隠ぺいのための行動をとる誘因に乏しく、確定的故意を示す事実も少ないであろうから、確定的故意を求めれば単純無申告逋脱罪の実効性を失う。
- ③ 過少申告の場合は、自ら申告しているので正しい税額との間に大きな差があることの説明を求められる。検察側は、この差異を対比して、確定的故意によるものか否かを判断し得るから、検察側に確定的故意の立証を求めることとしても相応であるが、無申告の場合は、単に申告しないというだけなので、失念した、誤信していたなどという抗弁を許すことになり、確定的故意の把握が困難である。したがって、バランス上、未必の故意で足りるとするのが相当である。
- ④ 単純無申告逋脱犯は、逋脱犯の一類型でありながらも、逋脱犯と秩序犯の中間にあるということで、刑が軽減されている。故意の無申告は、故意の過少申告の延長線上にあり、より悪質であるから、刑が軽減されていることとの見合いに未必の故意でよいこととしてもバランスを欠くも

のではない。

- ⑤無申告の場合、申告税額を説明する必要がないため、帳簿はもとより原始資料も保存しない場合がある。このような場合、確定的故意を把握することは困難であり、納税者の周辺情報を総合して行う未必の故意の立証が限界であることも少なくないと思われる。また、現在、全事業者に帳簿の記帳・保存義務が課されている²⁵が、それにもかかわらず何も保存しないというのであるから、故意の立証において不利益が生じてもやむを得ない。

刑法上、未必の故意も刑事犯の対象になると解するのが一般的であるので、むしろ遁脱罪に確定的故意を求めるところに説明が必要であろう。また、昭和 48 年最判等の上記の表現を根拠とすることも疑問である。刑事事件は高額悪質な納税者を相手としているので、それらの判決が必ずしも未必の故意との関係を念頭に置いて判示しているとは思われないのである。しかし、無申告以外の事案では、申告とその根拠となる資料があるという前提に立てば、罪を問うにはより高いレベルの立証責任を当局に求めることにも理由がある。遁脱罪の場合はともかくとして、単純無申告遁脱罪については、無申告に伴う上記諸事情に鑑み、遁脱罪と異なる扱いをしても不合理ではないと考える。

第 2 章 積極的な不正行為がない場合の重加算税の賦課

重加算税を課するためには、制度の趣旨にかんがみ、架空名義の預金口座等の利用など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はなく、「特段の行動」をした上で、その意図に基づいて過少申告をした場合などには、殊更の過少申告等を理由として重加算税の賦課（殊更重課）ができるとされている。殊更重課を肯定した代表的な判例は、次の第 1 節 1 及び 2 のとおりである。

第1節 殊更重課についての判例

1 最高裁第三小法廷平成6年11月22日判決（平成6年最判）

（1）事件の概要

被上告人は、サラリーマン金融業を営む白色申告事業者である。

本件の第一審は、以下の事実関係においてなされたいわゆる「つまみ申告」につき、課税庁の処分を適法としたが、その控訴審は、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ないとして、原判決を取り消し、原告の請求を一部認容したことから、国側が上告したものである。本件上告審は、第一審判決を支持し、原判決を破棄した。

（2）判決の内容

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

ロ しかしながら、原審の右判断は是認することができない。その理由は、次のとおりである。

原審の確定した前記事実関係によれば、被上告人は、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、三年間にわたり最終申告に係る総所得金額の約三パーセントにすぎない額（差額で約4億円ないし9億7000万円少ない額）のみを申告したばかりでなく、その後二回ないし三回にわたる修正申告を経た後、初めて飛躍的に多額の最終申告をするに至っているのである。しかも、確定申告後の税務調査に際して、真実よりも少なく店舗数を記載した本件資料を税務署の担当職員に提出してい

るが、それによって昭和54年分の総所得金額を計算すると、損失しか算出されない結果となり、本件資料の内容は虚偽のものであるといわざるを得ない。その後右職員の懲遷に応じて修正申告をしたけれども、その申告においても、右職員から修正を求められた範囲を超えることなく、最終修正申告に係る総所得金額の約10ないし15パーセントにとどまる金額（差額で約3億7800万円ないし8億8500万円少ない額）を申告しているにすぎない。

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

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

の余の上告理由について判断するまでもなく、原判決は破棄を免れない。そして、原審の確定した前記事実関係の下においては、被上告人の本訴請求はいずれも失当として棄却すべきであって、これと結論を同じくする第一審判決は正当であるから、被上告人の控訴は棄却すべきものである。

(3) 本判決について

平成6年最判は、同様に「つまみ申告」の事案である昭和48年最判を参照している。しかし、昭和48年最判の様に虚偽過少申告自体を隠ぺい行為としたのかは明確ではない。平成6年最判は、「被上告人は、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」（以下「認識ある過少申告」という。）というにとどまらずとした上で、①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、②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、③（正確な所得金額を把握し得る）会計帳簿類があり所得金額を明らかに算出し得ることを重加算税の賦課ができる理由として付加している。このため、これらの事実が本件「つまみ申告」を隠ぺい等と判断した要件事実と考えるのが自然である。しかし、上記①は申告時に税を遁脱しやすい事情にあったこと、②は申告時に遁脱の意図があったことを推認させる事実が申告後であったこと、③真実の所得金額が計算できる状況にあったので過少申告となることを認識できたことを指摘しているにすぎず²⁶、本件申告が遁脱の確定的意図により行われた申告（虚偽過少申告）であること以外に何ら付加するものではない。また、隠ぺい・仮装の本来の意義によれば、上記①～③の事実はいずれも「要件が充足されていることを見えなくすること、又は要件が充足されていないと見せかけること」にはならず、隠ぺい行為と評価することは困難である。なお、上記②に関し、本判決は、「税務調査に際しても過少の店舗数を記載した内容虚偽の資料を提出するなどの対応をして、真実の所得金額を隠ぺいする態度、行動をできる限り貫こうとしている」と評価しており、この納税者の対応を、「要件が充足されていることを見えなくすること、又は要件が充足されていないと見せかけること」と言えないこともない。しかし、申告後の税務調査における納税者の対応²⁷であり、申告以前に税の賦課徴収を妨げる行為があったことにはならず、この事実から申告時に同様の心理状態にあったことが推認できるとしているに過ぎない。これを

現実の隠ぺい行為と捉えるのはいかなるものであろうか。

本判決は、本件過少申告が「認識ある過少申告」ととどまらないとしているものの、適示した事実は遁脱の確定的意図を示す間接事実又は補助事実であり、隠ぺい・仮装の本来の意義に照らせば要件事実となり得るような事実を挙げておらず、結局、遁脱の確定的意図による過少申告（虚偽過少申告）自体が隠ぺい等に当たる旨判示したに等しいと解さざるを得ない²⁸。

遁脱の意図があるという理由だけで、過少申告行為自体を「隠ぺい又は仮装」と解することは困難であり、適示する事実が全体として隠ぺい行為に当たるといえるのであれば、その前提として「隠ぺい又は仮装」の従来の概念を拡張する必要があるが、その理由付けをしないまま、「以上のような事情によると」として事例判決であると断わった上で、断定的に隠ぺい行為に当たると結論していることから、種々の批判に晒されている。

2 最高裁第二小法廷平成7年4月28日判決（平成7年最判）

（1）事件の概要

本件は、上告人が所得税の確定申告に際して申告しなかった株式等の取引による所得について、被上告人税務署長が上告人に対して重加算税の賦課決定処分をしたところ、上告人が、税額等の基礎になる事実を秘匿・仮装する行為をしていないから重課税の課税要件を欠くと主張して、同処分のうち過少申告加算税の額を超える部分の取消しを求めた事件である。

（2）判決の内容

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

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

ロ 上告人は、昭和60年から62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、確定的な脱税の意図に基づいて、右所得のあることを同税理士に対して秘匿し、何らの資料も提供することなく、同税理士に過少な申告を記載した確定申告書を作成させ、これを被上告人に提出したというのである。もとより、税理士は、納税者の求めに応じて税務代理、税務書類の作成等の事務を行うことを業とするものであるから（税理士法2条）、税理士に対する所得の秘匿等の行為を税務官公署に対するそれと同視することはできないが、他面、税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において納税義務の適正な実現を図ることを使命とするものであり（同法1条）、納税者が課税標準等の計算の基礎となるべき事実を隠べいし、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。

ハ 右によれば、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。

（3）本判決について

本判決は、「過少申告行為そのものとは別に、隠べい、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」とする通説に沿うものであるとして比較的肯定的に解されており、「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項の合目的解釈を試みたものである」²⁹と評価されている。しかし、「特段の行動」があれば「隠ぺい又は仮装」と評価できる、或いは同視できるというのは飛躍している。「特段の行動」は、遁脱の確定的意図を示すものであって、税の賦課徴収を妨げる「隠ぺい又は仮装」行為に直ちに結びつくものではない。

重加算税制度の趣旨が、遁脱の意図による過少申告等を抑止することにあるならば、「特段の行動」を同じく遁脱の確定的意図があることを示す「隠ぺい又は仮装」と同視できるということに違和感はない。一方、その趣旨が税の賦課徴収を妨げる行為を抑止することにあるとすれば、「隠ぺい又は仮装」の趣旨解釈によっても「特段の行動」が「隠ぺい又は仮装」を意味することにはならない。

本判決は、上告人の次の二つの行動を「特段の行動」として挙げている。

- ①昭和60年から62年までの三箇年にわたって、株式等の売買による多額の雑所得を申告すべきことを熟知しながら、あえて申告書にこれを全く記載しなかった。
- ②顧問税理士から同売買による所得の有無について質問を受け、資料の提出を求められたにもかかわらず、その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た。

上記①は、係争年度において、上告人に所得があること及び納税義務があることの認識があったにもかかわらず、故意に過少申告したというもので、この事実のみでは、判示にいう「特段の行動」に当たらない。したがって、上記②を「特段の行動」と解することになるが、この事実は、遁脱の確定的故意を推認させるものではあるが、「基本的には代理関係にある双方内部の行為」³⁰であって、課税庁に対して「要件が充足されていることを見えなくする、又は要件が充足されていないと見せかける」ものではなく、税の賦課徴収を妨げるものではない。したがって、後者の趣旨からは納得し難い説明であり、「特段の行動」は前者の趣旨に基づく判断と理解するしかない。

平成7年最判は、遁脱の意図があることに重点を置いているようにも見え

るが、「隠ぺい又は仮装」と「特段の行動」とは、逋脱の意図を示す事実という点で共通しており、逋脱の意図は両者の共通項となっているに過ぎない。したがって、殊更重課においても、逋脱の意図は重加算税の賦課要件ではないと考えるのが妥当である³¹。ただし、「特段の行動」は、その行動により逋脱の意図をうかがい得るものでなくてはならず、「特段の行動」の適示を要求することは、逋脱の意図を裏付けること（立証）と同じである。「隠ぺい又は仮装」は逋脱の意図を最も端的に表すというだけであって、それと同等の評価を受ける行動が「特段の行動」と考えられるのである。

3 両最判及び相互の関係についての論評

両最判を比較検討した評釈は少なくないが、意見は大きく分かれている。大別すれば、①いずれの最判も支持できるとするもの、②平成7年最判は支持できるが平成6年最判は支持できないとするもの、及び③いずれの最判も支持できないとするものに区分できる。それらの相違は、(a) 文理から乖離すべきではないとして、過少申告行為とは別に「隠ぺい等」の存在が必要であるとする通説の立場に立ち、「隠ぺい又は仮装」の意義を限定的に解するか、(b) 行政措置としての実効性を確保するために、文理によれば不合理な結果となる場合につき、要件の拡張を容認する立場をとるか、によるものと思われる。いずれの立場に立っても、これらの事例のように逋脱の意図が明白なものは、判決の結論に一定の理解を示しているように思われるが、重加算税のように納税者に重い負担を課すものについて、その要件を緩めることに慎重な立場をとることは十分に理解できる。

上記①に立つ見解の一つは、平成6年最判の事件について、(i) 申告後に隠ぺい行為等があることをもって申告時の隠ぺい行為が推認できる、(ii) 申告書に虚偽の証拠を添付したり、税務調査での虚偽答弁などを総合判断すれば逋脱の意図で行われたと推認でき、そのような場合には隠ぺいがあったものと同視できる、(iii) つまみ行為自体、つまみ出して申告した部分以外の所得の隠ぺいに当たる³²、(iv) 申告書への虚偽記入行為を申告書の提出行為と作成行為に区分し、提出行為とは別に、作成行為において隠ぺいがあるとする³³など、理由付けは様々であるが³⁴、納税者の申告前後の事実関係から間接的に所得の隠ぺいがあったと評価するものである。また、平成7年最判の事件については、逋脱の意図の下に顧問税理士に真実の所得を秘匿するなどの「特段の行動」をとったことを所得の隠ぺいと評価することができる

るものである。

他の一つは、加算税の対象を「過失行為」、重加算税の対象を「故意行為」と区分し、隠ぺい・仮装要件が故意行為を外観から判断するために定められた要件であると解したうえで、いずれの事件も故意行為と推認できるから、重加算税の賦課要件を充足すると解するものである³⁵。

次に、上記②に立つ見解は、平成7年最判は上記通説の立場に立っているが、平成6年最判は「申告時に過少申告の故意が存するものと認められる場合には、過少申告行為そのものが『隠ぺい等』に当たる」とするもので、法文の解釈範囲を逸脱するというものである³⁶。

最後に、上記③に立つ見解は、上記通説の立場から、上記①の見解の各理由付けを批判し、いずれの判決も、それらが適示する事実は「隠ぺい又は仮装」に当たらないとするものである。そして、租税法律主義を厳格に適用する立場や「隠ぺい又は仮装」という客観的・外形的要件を置いた趣旨に鑑みて、「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は問題である」³⁷とする。この見解は、両最判の事件が遁脱の意図で行われたことが明白であることを考えると、「隠ぺい又は仮装」という用語の意義に執着しすぎているようにも思われるが、この立場に立つ評者は、重加算税の賦課ではなく過少申告や無申告に対する加算税の仕組みを過少申告等の程度に応じて加重することを提唱しており、単に文理解釈のみで重加算税の賦課ができないこともやむを得ないとしているわけではないことに留意する必要がある。隠ぺい又は仮装の文理解釈を維持する一方で、積極的な不正行為が認定できず、過失によるものと故意によるものとが判別できない場合に、過少申告等の程度に応じて税率を累進化した加算税制度により対応するという考え方は、制度論として傾聴に値するものである³⁸。

両最判は、「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」[「当初から所得を過少に申告することを意図した上」として、それぞれ遁脱の意図を認定しているが、「隠ぺい又は仮装」や「偽りその他不正の行為」といった具体的行為に対して、遁脱の意図に特別な意味を持たせる判断は、これらの判決に先行する前述の平成42年最大判や昭和48年最判が、遁脱の意図で行われる虚偽過少申告や「つまみ行為」のある無申告の場合は遁脱犯が成立するとしたことに影響を受けているものと思われる。特に、平成6年最判は、昭和48年最判と同様につまみ申告の事案であり、昭和48年最判を参照している。しかし、「偽りその他不正の行為」は反社会的・反道徳的な不正行為

一般を指すことから遁脱の意図による過少申告等がこれに当たるとするのは理解し易い³⁹が、遁脱の意図による過少申告等が直ちに「隠ぺい又は仮装」に当たるとすることはできない。したがって、租税刑事罰における司法判断をそのまま行政罰に当てはめることは妥当ではない。そこで、「隠ぺい又は仮装」の概念を拡張するに当たり、その根拠として、平成7年最判のように、重加算税制度の趣旨による「隠ぺい又は仮装」の概念の拡張が必要になると思われるが、平成6年最判はこの過程を経ることなく判断しており、昭和48年最判などの遁脱犯についての判例に引きずられたものとの批判がある。

第2節 裁決事例にみる現状

1 両判決後の殊更重課に関する裁決の状況

平成6年最判及び平成7年最判の事例は、いずれも過少申告事案であり、積極的な不正行為がない場合の重加算税の賦課決定処分の適否が争われている。それらの評価は、前述のとおり定まっているわけではないが、これらの判決後、課税庁は、これらの判決で示された判断を殊更重課の要件として課税を行っており、実務上定着した感がある。

国税不服審判所(以下「審判所」という。)の裁決事例(平成27年8月末現在)によると、平成7年最判後に行われた重加算税賦課決定処分のうち、隠ぺい・仮装の事実等を認めた事例は34件、認めなかった事例は21件あったが、これらを概観したところ、殊更重課の事例は13件あり、その内訳は、次表のとおり、過少申告事案は8件、無申告事案は5件、また「特段の行動」の存在を認めた事案は6件、認めなかった事案は7件であった。

| 「特段の行動」の存在 | 税目 | 過少申告事案(8件) | 無申告事案(5件) |
|---------------|-----|---|----------------|
| 認めた事例 (6件) | 所得税 | 平成11年3月19日裁決、 平成14年4月17日裁決 | 平成23年6月3日裁決(*) |
| | 相続税 | 平成17年6月13日裁決、 平成18年11月16日裁決、 平成23年9月27日裁決 | — |

| | | | |
|------------------|-----|--------------------------------|---|
| 認めなかつた事例 (7件) | 所得税 | 平成20年12月18日裁決、 平成23年2月23日裁決 | 平成23年1月25日裁決、 平成24年2月14日裁決、 平成24年2月22日裁決(*) |
| | 相続税 | 平成23年5月11日裁決 | 平成26年4月17日裁決 |

- (注) 1 表中の*印は、消費税及び地方消費税に係る課税処分も争われているが、連動非違と思われる。
- 2 平成23年9月27日裁決は、現金、貯金について「特段の行動」があったとしたが、出資金については申告前に請求人がその存在を認識していたとまでは認められないとして賦課決定処分の一部を取り消している。前者が申告漏れとなった主要な財産であるため、認めた事例に区分している。
- 3 「ことさら過少に記載した」との記述がある事案でも、その内容が積極的な不正行為を認定していると認められるものは除外している。

2 裁決事例にみる「特段の行動」

平成7年最判の「特段の行動」は、種々の間接事実を総合判断することも少なくないため、「特段の行動」であるか否か必ずしも明確でない場合も生じる。上表において、審判所が「特段の行動」があったと認めず、課税処分を取り消した事例が13件中7件あることが、その事実を示している。

そこで、審判所の裁決において、納税者のどのような行為が「特段の行動」と認定されているのか、或いはどのような場合に課税庁の認定が取り消されているのか、以下において概観する（裁決事例引用部分の傍線はいずれも筆者による）。

(1) 「特段の行動」の存在を認めた事例

イ 過少申告事案

(イ) 平成11年3月19日裁決

①事案の概要

請求人が不動産所得について調査を受け修正申告したところ、「特段の行動」があったとして重加算税が賦課された事案。

②認定された「特段の行動」

請求人は、多額の不動産所得を申告すべきことを認識しながら、関与税理士から不動産所得の金額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、同席者の虚偽の説明をあえて否定せず、或いは自ら前年と同様である旨虚偽の説明をし、また、何らの資料も提示しないで多額の不動産所得のあることを秘匿し、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、真実の所得金額の大部分を申告しなかった。

(ロ)平成14年4月17日裁決

①事案の概要

医薬品小売業を営んでいた被相続人Fが、平成5年分ないし平成10年分の所得税について、郵便切手類の販売及び印紙の売りさばきに係る手数料の所得金額を少なく記載して青色の確定申告書を提出していたことにつき、「特段の行動」があったとして重加算税が賦課された事案。

②認定された「特段の行動」

被相続人は、各月分の収入金額等を記載した書類から真実の所得金額を申告すべきことを十分認識しながら、当初からこれを過少に申告する意図の下、同書類上に印をするなどして特定した月分の合計金額のみを収入金額として記載した確定申告書を提出し、真実の所得金額の大部分を申告しなかった。

(ハ)平成17年6月13日裁決

①事件の概要

請求人が、相続税の申告に際し、申告書の作成を依頼した税理士に対して相続財産の一部である被相続人名義の定期預金等の存在を知らせず、これを申告書に記載させずに申告をしたところ、「特段の行動」があったとして重加算税が賦課された事案。

②認定された「特段の行動」

請求人は、[1] 被相続人の預貯金の通帳、印鑑等の保管場所及びその金額を請求人の妻から聞いて知っていたこと、[2] 被相続人の死亡の2日前に、請求人の妻に現金出金を指示して2,000万円を引き出していること、[3] 本件申告の約2か月前ころのほぼ同一時期に、本件相続財産である被相続人の他の預貯金6口座とともに残高証明を入手し、その後まもなくの時期に、本件定期預金の存在を依頼した税理士に知らせないまま、本件定期預金の漏れを是正する再三の機会があったにもかかわらず是正しないまま同税理士を含めて他の共同相続人と遺産分割協議をなし、本件申告に至った事実が認められ、本件定期預金が被相続人の相続財産として存在すること、および本件定期預金が申告書に記載されていないことを十分認識していたことが認められる。

(二) 平成 18 年 11 月 16 日裁決

① 事案の概要

請求人が、相続税の申告において、相続財産である被相続人名義の投資信託を相続財産であると認識していたにもかかわらず申告しなかったことにつき、「特段の行動」があったとして重加算税が賦課された事案。請求人は、当該投資信託が申告漏れとなったのは税理士への残高証明書の渡し漏れという単純なミスによるものであると主張した。

② 認定された「特段の行動」

請求人は、相続税申告書の作成依頼先である税理士から資料の提出を指示されていたのであるから、同税理士に相続財産を示す適切な資料を提供すべき立場にあり、また、請求人は本件被相続人の相続財産として本件投資信託が存在したことを確実に認識していたと認められ、かつ、四半期ごとの本件投資信託の取引残高報告書の送付、本件投資信託の名義変更、遺産分割協議及び遺産分割協議書の作成という各出来事ごとに、同税理士に対して、本件残高証明書を渡す機会があったと認められるから、本件残高証明書を同税理士に渡さなかった請求人は、同税理士に提出した資料に係る財産が相続財産のすべてであり他にはないかのように装うことによって、同税理士をして本件投資信託を漏らして過少な相続税額が記載された本件当初申告書を作成させたものと認められる。

(ホ) 平成 23 年 9 月 27 日裁決

① 事件の概要

請求人が被相続人の預貯金口座から引き出して保管していた現金等の相続税に係る申告漏れについて、原処分庁が、隠ぺい又は仮装の行為があったとして重加算税の賦課決定処分を行ったのに対し、請求人が、申告漏れは失念などによるもので隠ぺい又は仮装の行為はなかったと主張した事案。

② 認定された「特段の行動」

請求人は、現金については、その保管状況等からみてその存在を認識していたものと認められるにもかかわらず、申告書作成の際に関与税理士に対してその存在を秘匿する虚偽の説明をしていること、また、貯金については、請求人の取引への関与の状況からしてその存在を認識していたものと認められるにもかかわらず、申告書作成の際に関与税理士から金融機関の残高証明書の入手依頼があったのに入手手続を行わず関与

税理士にその存在を知らせなかったこと。（なお、出資金の申告漏れについては、申告前に請求人がその存在を認識していたとまでは認められないとして、重加算税賦課決定処分の一部を取消した。）

ロ 無申告事案

(イ)平成23年6月3日裁決

①事案の概要

医業及び不動産賃貸業を営む請求人が、所得税等について、法定申告期限後に確定申告書を提出したところ、「特段の行動」があったとして重加算税が賦課された事案。本件において、請求人は、所得税については申告する意思があつてその準備をしていた、消費税等については、経理業務の委託先が申告してくれるものと誤認していた、などと主張した。

②認定された「特段の行動」

請求人は、法定申告期限から7年を経過すれば所得税等の納付から免れることができるとの認識を持った上、請求人の経理業務の委託先から確定申告手続の税理士への委任の要否を問われて、これを断り、連年にわたり多額の収入金を得ていながら無申告を続けていた。

(2)「特段の行動」の存在を認めなかった事例

イ 過少申告事案

(イ)平成20年12月18日裁決

①事案の概要

給与所得者である請求人が、所得税の確定申告において、外国為替証拠金取引（FX取引）に係る所得金額を含めないで申告したことにつき、「特段の行動」があったとして重加算税が賦課された事案。

②課税処分における「特段の行動」と否定の理由

| 課税処分における「特段の行動」 | 否定の理由 |
|---|---|
| 請求人は、FX取引に係る所得の申告義務等については、FX取引先の顧客に対する周知状況からみて認識し得る状況にあったこと、FX取引に係る雑所得の金額が、請求人の各年分の給与所得の金額の約14倍から16倍と請求人にとって多 | FX取引に係る税務上の取扱いについて、請求人が税理士等の専門家に相談したといった事実は認められず、また、当審判所の調査等により把握した本件事実関係の下においては、当初申告当時、請求人は、FX取引に係る所得について、株式 |

| | |
|--|---|
| <p>額の金額となること、及び請求人は平成 18 年分の給与所得者に係る年末調整に際し、住宅借入金等特別控除申告書の「年間所得の見積額」欄を空欄のまま勤務先に提出している。</p> | <p>の売買等の場合と同様に、源泉分離課税であると誤解していた可能性も否定できず、請求人が当初から所得を過少に申告する意図を明らかに有していたことまでは認められない。仮に請求人が FX 取引に係る所得が源泉分離課税であると誤解していたとすれば、同欄を空欄にして提出する可能性もあり得る。そのほか、請求人には、原始資料等をあえて散逸したり、虚偽の答弁、虚偽資料を提出するなど調査に非協力であったという事実もない。</p> |
|--|---|

(ロ) 平成 23 年 2 月 23 日裁決

①事件の概要

食料品の卸売業を営む請求人が、仮受金勘定に計上された金額は売上に計上すべきであったなどとして法人税並びに消費税及び地方消費税の修正申告をしたところ、「特段の行動」があったとして重加算税が賦課された事案。

②課税処分における「特段の行動」と否定の理由

| 課税処分における「特段の行動」 | 否定の理由 |
|---|--|
| <p>請求人が本来行うべき仮受金勘定から売上勘定への振替処理を行っていなかったことについて、①税理士から仮受金勘定の増加原因の解明を求められながらこれを行わなかったこと、②現金出納帳に虚偽の記載をしたり、同税理士にあえて説明しなかったこと及び③同税理士に特定の帳簿を提出しなかったことなど。</p> | <p>①仮受金勘定の増加原因の解明について同税理士と請求人との間に認識の相違や意思疎通の欠如があったとしても、請求人が積極的な意思をもってあえて適正な経理処理を行うことなくこれを放置したとまで認めるに至らなかったこと等、②請求人が取引内容の具体的説明を同税理士にしなかったからといって、それが故意の隠ぺい又は仮装の行為であるなどとはいえないこと、③同税理士に特定の帳簿を提出しなかったとしても、そのことを容易に知り得るだけの資料を提出していたこと。</p> |

(ハ) 平成 23 年 5 月 11 日 裁 決

① 事案の概要

請求人の相続税について、原処分庁が、被相続人名義の株式を相続財産であると認識していたにもかかわらず当初申告に含めなかったことは、隠ぺい又は仮装の行為に当たるとして、重加算税の賦課決定処分を行ったのに対し、請求人が、当該株式も当初申告に含まれていると勘違いしただけであると主張した事案。

② 課税処分における「特段の行動」と否定の理由

| 課税処分における「特段の行動」 | 否定の理由 |
|---|--|
| <p>請求人が、①関与税理士から証券会社の残高証明書入手するように指示されたにもかかわらず、それに従わなかったこと、②関与税理士から申告書案記載の財産について個々に説明を受けていたにもかかわらず、本件株式の記載漏れを指摘しなかったこと、③本件相続税の調査の際、虚偽答弁を行ったこと。</p> | <p>左記①について、本件相続税の申告に当たって、関与税理士が本件株式を把握するために必要な資料を既に所持しており、改めて提出する必要がないと考えた可能性を否定しえないこと、②について、関与税理士から申告書案記載の財産について個々に説明を受けていたとは認められず、また、申告書案に本件株式が相続財産として当然記載されていると誤認したまま、記載内容を十分に確認せず、その誤りに気付かなかったという可能性を否定しえないこと、③について、虚偽答弁を行ったと認めるに足りる証拠がない。</p> |

ロ 無申告事案

(イ) 平成 23 年 1 月 25 日 裁 決

① 事件の概要

会社員である請求人が、C社勤務の傍ら個人的に行った取引に係る事業所得があるとして、所得税の期限後申告書を提出したところ、「特段の行動」があったとして重加算税が賦課された事案。

② 課税処分における「特段の行動」と否定の理由

| 課税処分における「特段の行動」 | 否定の理由 |
|---|-------|
| <p>請求人は、本件個人取引に係る事業所得を申告しなければならないことを十分認識していたにもかかわらず、C社等に本件個人取引が発覚することを懸念し、次</p> | |

| | |
|---|---|
| <p>の行動をとり、申告しないことを当初から確定的に意図し、申告しなかった。</p> <p>①請求人が、勤務先等に当該取引が露見しないようにするため、取引先 E 社の従業員に対して、レポートと称する金員を支払った。</p> <p>②請求人が、勤務する営業所の売上げを記載した「請求書明細」を週 1 回本社に報告する際に、当該取引を記載せずに報告した。</p> | <p>①本件レポートは、E 社の複数の取引先の中から請求人を選んでもらう趣旨で支払われた謝礼であって、本件個人取引を秘匿することを意図して支払われた口止め料であったとはいえない。</p> <p>②本件請求書明細は、C 社の D 営業所の売上げを本社に報告するためのものであるところ本件個人取引の売上げを本件請求書明細に記載しないことは当然である。</p> |
|---|---|

(ロ) 平成 24 年 2 月 14 日裁決

①事件の概要

請求人が、有価証券取引により生じた利益に係る所得を申告していなかったことについて、「特段の行動」があったとして重加算税が賦課された事案。

②課税処分における「特段の行動」と否定の理由

| 課税処分における「特段の行動」 | 否定の理由 |
|---|--|
| <p>請求人が平成19年分の所得税について無申告であったことにつき、e ワラント取引に係る申告義務及び申告方法について熟知していたにもかかわらず、①請求人の夫において申告していない夫自身の e ワラント取引による利益を原資として請求人個人の e ワラント取引を開始し、② e ワラント取引について、損失が生じた場合にのみ所得税の申告をし、利益が生じた場合には申告をしていないこと、及び③ e ワラント取引に係る取引残高報告書等を保存せず散逸するに任せていたこと。</p> | <p>左記①については、請求人の e ワラント取引に関する認識を直接に示す事情ではなく、②については、請求人は、平成20年分の所得税については、e ワラント取引から生じた利益を法定申告期限までに申告しているものであるから、請求人が e ワラント取引によって損失が生じた場合にのみ申告をしていたとはいえず、また、③については、証券会社に有価証券取引用の口座を開設し、インターネットを経由して当該証券会社を通じて当該取引をした場合には、当該取引のデータは、一定期間、インターネットを経由して当該証券会社から入手することができるのであるから、請求人が、e ワラント取引に係る証拠書類を保存せず散逸するに任せていたと評価するのは相当でない。</p> |

(ハ) 平成 24 年 2 月 22 日 裁 決

① 事件の概要

断熱保温板金工事業を営む請求人が、調査を受け、所得税並びに消費税及び地方消費税の期限後申告をしたところ、「特段の行動」があったとして重加算税が賦課された事案。

② 課税処分における「特段の行動」と否定の理由

| 課税処分における「特段の行動」 | 否定の理由 |
|---|--|
| <p>請求人が、申告していないのに市役所の職員に青色申告していると話した事実、徴収職員から申告していないことを指摘されたにも関わらず申告していない事実などから、請求人は、所得税の確定申告をすべきこと及び所得金額を十分に認識していた上、消費税等についても、確定申告をすべきことを十分に認識していたにも関わらず、申告をしなかった。</p> | <p>請求人は、確定申告の必要性を認識しており、調査年分の確定申告をしなかった理由の一つとして租税の負担を免れるという点があったことは認められるものの、原処分庁が指摘する事実などは、特段の行動があったとはいえない。また、請求人は、本件調査において、保存されていた全ての書類を提示し、終始協力的であったこと、調査年分の事業所得の金額を算定する上で必要となる書類等のうち作成保存していないものについて、請求人が意図的にこれらを破棄したことなどをうかがわせる事実も認められない。</p> |

(ニ) 平成 26 年 4 月 17 日 裁 決

① 事件の概要

請求人が相続税の期限後申告書を提出したところ、隠ぺい、仮装と評価すべき行為又は「特段の行動」があったとして重加算税が賦課された事案。

② 課税処分における「特段の行動」と否定の理由

| 課税処分における「特段の行動」 | 否定の理由 |
|--|---|
| <p>請求人が、基礎控除額を超える相続財産の存在を認識しながら、「相続についてのお尋ね」(お尋ね書)に一部の財産のみを記載し、遺産総額が基礎控除額以下であるから、申告は不要と思っているとして、お尋ね書を原処分庁に対して提出したこと。</p> | <p>お尋ね書の提出は、相続税の申告をすべきことを知りながらこれをしなかったこと(認識ある無申告)と同等の行為と評価することができ、無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」をしたものと認めることはできない。また、お尋ね書は、課税庁が、申告の要</p> |

| | |
|--|---|
| | 否を確認する趣旨で、納税者に対して提出を求める書面であるところ、お尋ね書には金額の記載のないものを含めれば、基礎控除額を超える相続財産の記載があり、原処分庁として、請求人が申告義務を有することを十分に予想することができたものといえるから、お尋ね書を提出したことをもって、「相続財産を申告しないとの意図を外部からもうかがい得る特段の行動」と評価することはできない。 |
|--|---|

3 現状の評価

前記2の裁決事例を概観したところ、次の点が注目される。

- (1) すべての事案が、平成7年最判の要件に沿って重加算税の賦課決定がされたものであり、「特段の行動」の存否が争われている。平成6年最判は、つまみ行為以外の間接事実が付加されており、要件が明確でないことから課税庁も使いづらいのではないかと推察される。この点について、「このような裁判官の心証に極めて依存した最高裁平成6年判決からは判例法理といったものは見出し得ず、その射程距離も相当狭隘であって、同等の脱漏所得のある事案であっても事実関係の如何により賦課要件の充足性が異なることになる。」との指摘⁴⁰があるが、現状もそれを裏付けている。

なお、「特段の行動」があったとする課税庁の賦課決定処分根拠として、或いは「特段の行動」があったとは言えないとする審判所の判断の間接事実として、調査時の非協力（原始資料等をあえて散逸したり、虚偽の答弁、虚偽資料を提出するなど）の有無を判断要素に挙げる裁決があるが、平成6年最判を意識したものと思われる。

- (2) 平成14年4月17日裁決は「つまみ申告」の事案であったが、平成7年最判の要件が使用されている。同要件は、「つまみ申告」の場合を含めて適用ができるより一般的な基準となっていることを示している。もっともこの事案は、納税者が印を付すなどして特定した月分の合計金額のみを収入金額として記載したという事例であり、印を付す行動を「特段の行動」とみたということであれば、単に「つまみ申告」したものではないと言えるかもしれないが、印を付さなくても、特定の月分の売上、

特定の金額以上又は以下の売上、特定の時間までの売上のみを計上するなど、明らかに作為的な「つまみ申告」の場合は、その事実だけで「特段の行動」と考える余地があると思われる。反復継続的な取引の場合に不自然かつ頻繁に収入の一部が計上されないときは、合理的な説明がない限り、収入を除外する意図があり、過失によるものでないと判断することも少なくないであろう。一方、異なる種類の副次的所得の全部や他人名義の相続財産の一部を単発で除外する場合には、誤信や失念により記載しなかったとする抗弁を否定することがより困難である。このように、「つまみ申告」といっても、その態様は区々であり、「特段の行動」に当たるか否かを一律に論ずることはできない。なお、特定の収入、所得、相続財産のみを申告する場合を「つまみ申告」というのであれば、掲載した過少申告事案の多くがこれに当たることになる。

- (3) 税理士に対して申告に関する資料の一部を提出しないことで過少申告等となった事案は、平成18年11月16日裁決、平成23年9月27日裁決（以上、認めた事例）、平成23年2月23日裁決、及び平成23年5月11日裁決（以上、認めなかった事例）がある。平成7年最判の事例は、税理士から資料の提出を求められたにもかかわらず、何らの資料も提供しなかったものであるから、同様な事案は要件に当てはめやすく、税理士関与事案はより殊更重課の対象になりやすいと思われる。ところで、平成18年11月16日裁決の事案は、税理士に虚偽の説明をしたというような積極的な行為は見られないが、税理士が資料を求めたにもかかわらず提出しなかったことや、幾度も資料を提出する機会がありながら提出しなかったことなどで殊更重課が容認されている。この事例において「特段の行動」という要件が満たされているのか疑問があるが、現実の問題として注意すべきことは、納税者が税理士に故意に資料を提出しなかった場合に、税理士が具体的な資料の提出を求めた場合と求めなかった場合とでは実務上扱いが異なり得るという点である。
- (4) 審判所の判断は、総じて殊更重課の認定に慎重である。FX取引に係る所得のみ申告しなかった事例では、「源泉分離課税であると誤解していた可能性も否定できず」とし、税理士に資料を提出しなかった複数の事例では、「そのことを容易に知り得るだけの資料を提出していた」、「関与税理士が本件株式を把握するために必要な資料を既に所持しており、改めて提出する必要がないと考えた可能性を否定しえない」、「申告書案

に本件株式が相続財産として当然記載されていると誤認したまま、記載内容を十分に確認せず、その誤りに気付かなかつたという可能性を否定しえない」などとし、eワラント取引に係る取引残高報告書等を保存せず散逸するに任せていたと課税庁が認定した事例では、「取引のデータは、一定期間、インターネットを經由して当該証券会社から入手することができる」から「保存せず散逸するに任せていた」と評価するのは相当でないとし、基礎控除額を超える相続財産の存在を認識しながら、「相続についてのお尋ね」（お尋ね書）に一部の財産のみを記載したと課税庁が認定した事例では、「お尋ね書には金額の記載のないものを含めれば、基礎控除額を超える相続財産の記載があり、原処分庁として、請求人が申告義務を有することを十分に予想することができたものといえる」とするなど、審判所の遁脱の意図の認定においては、課税庁の最終判断として、過失の可能性のあるものをできる限り排除する姿勢が読み取れる。

- (5) 概観した裁決事例の賦課決定処分において、「特段の行動」の指摘に先立って、①課税対象となる所得があること、及び②納税義務が生じていることの認識があることを確認しているものが少なくない。「隠ぺい又は仮装」という確定的故意を直接に示す事実がないため、このような事例においては、①及び②を確認することにより、指摘された「特段の行動」が遁脱の結果を予見した確定的故意に基づくものであるとしているのである。したがって、①又は②の前提が崩れれば、課税庁の指摘する「特段の行動」が遁脱の意図によるものか断定できなくなり、その結果、取り消しに至っている（平成20年12月18日裁決、平成23年1月25日裁決、平成26年4月17日裁決）。

第3節 両最判の再評価

両最判の示した殊更重課の要件については、「最高裁7年判決では、課税要件の一般論において申告行為とは別に『隠ぺい又は仮装』行為と評価できる行為が必要であることを明確に示している。ところが、最高裁平成6年判決は、過少な所得を意図的に記載した確定申告書から焦点を移さず、その周囲に存在する客観的事情（三年連続の巨額脱漏所得、税務調査の際の虚偽資料の提出）を取り込んで総合的に判断すれば、その全体を一つの『隠ぺい又

は仮装』行為と評価できるとしているのである。従って、最高裁平成6年と最高裁平成7年判決は、それぞれ別個の賦課要件を示した⁴¹とする理解が一般的であると思われる。そして、前者は「つまみ申告」の場合の要件を示した事例、後者は「特段の行動」要件を示した事例として区分されている。

平成6年最判は、適示する客観的事情の全体を一つの隠ぺい行為と評価しており、事実関係総合判断説⁴²を採ったものとする評価が多い。そして、その内容が隠ぺい行為と評価できないという立場からは、虚偽過少申告自体が重加算税の賦課要件を充足すると判示したに等しいと評価され、批判されている。先述のとおり、逋脱の意図があるという理由だけで、過少申告行為自体を「隠ぺい又は仮装」と解することは困難であり、適示する事実が全体として隠ぺい行為に当たるというのであれば、その前提として「隠ぺい又は仮装」の従来概念を拡張する必要があると考えるが、同最判は、解釈を拡張する場合の考え方を示すことなく、また、適示する事実の相互の関係も不明確なまま、それら事実の総合判断により隠ぺい行為に当たると断定している。このように、平成6年最判は、「つまみ申告」の場合に殊更重課を容認したという点で注目されるものであったが、結局は従来「隠ぺい又は仮装」要件に当てはめようとしたもので、上記の一般的な理解とは異なり、新たな要件を示したとまでいうことはできないと考える。

一方、平成7年最判は、重加算税制度の趣旨を理由に、「特段の行動」がある場合には重加算税の賦課要件を充足するとし、自ら設定したその要件に事実のあてはめを行っている。これは、隠ぺい・仮装の本来の意義を採用する側から見れば、逋脱の意図を軸とする目的論的解釈に沿って新たな法理を創設したものと捉えられる。この意味で、平成7年最判は新判断であり、重加算税制度の趣旨が、税の賦課徴収を妨げる行為（すなわち隠ぺい・仮装という手段を用いた不正行為）の抑止から、逋脱の意図で行われる過少申告等（すなわち虚偽過少申告等それ自体）の抑止に変質したと考えざるを得ない。そして、これは、先述した租税刑事罰における「不正の行為」から「逋脱の意図」へのシフトと方向を同じくするのである。

両最判は、いずれも積極的な不正行為がない場合に重加算税の賦課ができるとした重要な判例である。両最判から20年経った今日、平成7年最判の「特段の行動」要件はすでに定着している。平成6年最判は、上記第1節3の(i)ないし(iv)などの考え方がある中で、従来賦課要件に合わせようとしたもので、新たな法理を形成するものとは思われないが、同様に殊更重課

を容認した事例であり、「特段の行動」要件との関係を整理する必要があると考える。「特段の行動」要件は実務に定着し、司法にも容認されているにも関わらず事例判決という位置づけのままであり、それ故にその要件には曖昧さを残している。そこで、両最判の当時の評価とは別に、両最判を次のとおり統一的に理解してはどうであろうか。

- ①平成7年最判は、隠ぺいや仮装のような積極的な不正行為がない場合に殊更重課を容認する新たな法理を示した判決と位置付けられる。同最判は、事例判決という形で出された判断であったが、すでにその要件は実務に定着しており、もはや事例判決という扱いは相当ではない。
- ②「つまみ申告」は正確な帳簿等の記録があることを前提としており、一部を抜き出して申告したことが客観的に判断できるのであれば、意図的に抜き出すこと（つまみ行為）自体を「特段の行動」と評価することができる。平成6年最判も、「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・・・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」と述べており、「つまみ行為」が遁脱の確定的意図の下で行われたことを認定している。平成6年最判は「特段の行動」要件が創設される前の判断であり、従来の要件に合わせる形で判示することとなったが、事例としては平成7年最判の要件を具備するものであったと考えられる。

「つまみ申告」については、過失による過少申告と区別ができないという批判があるが、正確な帳簿等の記録がある場合には、過失によるか意図的なものか判断し得ることも十分にあるから、一律にできないと断じるべきではない。この点は、平成14年4月17日裁決の事例のように、特定の月分の売上のみを計上するなど、明らかに作為的と考えられる「つまみ行為」の事例が少なからず存在する事実を認識すべきであろう。また、正確な記録から一部を抜き出して記帳した上、これに基づいて計算し申告すれば、隠ぺい・仮装の典型的なケースとされる二重帳簿や虚偽の財務資料の作成をしたことになるが、申告書に直接に虚偽の記載すれば重加算税の対象とならないとするのも違和感がある。帳簿等に虚偽記載した上これに基づいて過少申告する場合と、直接申告書に虚偽の内容を記載するのと本質的な差はあるであろうか。さらに、積極的な不正手段を講ずることなく、収入、所得、相続財産等の一部のみを申告するという行為を「つまみ申告」と呼ぶならば、裁決事例でみたとおり、虚偽過少申告の多くがこれに該当するのである。

第4節 単純無申告逋脱罪の成立と殊更重課の範囲

逋脱罪と同様、単純無申告逋脱罪の成立に逋脱の確定的故意が必要であるとすれば、確定的故意を示す「特段の行動」を要件とする殊更重課と整合的となるが、第1章第2節で述べたとおり、単純無申告逋脱罪の適用範囲は限定的とならざるを得ず、また、そのような場合には逋脱罪が成立する可能性もある。

一方、逋脱罪と異なり、単純無申告逋脱罪の成立は未必の故意で足りるとすれば、その適用範囲は大きく広がる。しかし、殊更重課においては、未必の故意を認めるだけでは不十分であり、確定的故意を示す「特段の行動」を適ししなければならないから、単純無申告逋脱罪の成立の範囲は殊更重課の範囲を超えて広がり、両者は整合性を欠くことになる。そこで、「特段の行動」がない未必の故意の領域では、刑事罰が科されるような重大な申告納税義務違反を重加算税により抑止できないという矛盾が生じる。

しかし、この矛盾は実態的に大きくないと考える。なぜなら、単純無申告逋脱罪が適用される事例は、社会的非難が高く、可罰的違法性の大きなものが選定されることになり、(i) 実際に、刑事罰の適用される件数は、重加算税の課される件数と比べると圧倒的に少ないこと、(ii) 刑事罰の適用される事件は、高額悪質なものに限定されており、未必の故意といっても過失に因るものが混入する可能性は少ないと考えられ、また、過失により高額な所得が不申告となったとすれば相応の理由があると考えるのが常識的であること、及び(iii) 犯則事件は必然的に司法判断に服することから、過失に因るものが単純無申告逋脱罪に問われることは回避し得ると考えるからである。

一方、一般の課税事件の場合は、不服申し立てを経て提訴に至る事例はごく一部で、大部分が税務署長の判断による課税処分で終結しており、犯則事件と課税事件とでは適用場面が大きく異なる。そこで、殊更重課においては未必の故意的な逋脱の意図の認定を認めず、その適用は、「特段の行動」のように、逋脱の意図が納税者の積極的行動をとおして外部から確認し得る場合に限定するのが妥当である。したがって、「特段の行動」要件を、税を免れる意図を外部からもうかがい得る「特段の状況」又は「特段の事情」などと言い換え、或いは逋脱の意図は必要条件ではないが十分条件であるとして、未必の故意的な認定に陥ることは、税務署長の判断を客観的・外形的になら

しめようとする趣旨に反するものであり、容認することはできない。

第 5 節 総括

最後に、本稿の結論を要約すれば以下のとおりである。

- 1 重加算税の賦課要件である「隠ぺい又は仮装」の解釈は、それらの用語の一般的意味によるのではなく、租税法上の用語として、できる限り厳密に理解すべきである。代表的学説によれば、「隠ぺい又は仮装」とは、すでに賦課要件を充足しているにもかかわらず、「要件が充足されていることを見えなくすること、又は要件が充足されていないと見せかけること」（隠ぺい・仮装の本来の意義）と解される。したがって、「隠ぺい又は仮装」に該当するか否かもこの意義に照らして判断するのが妥当である。
- 2 「隠ぺい又は仮装」を要件とした理由が「税務署長の判断を客観的・外形的にならしめるためである」という説明は、多数の納税者を相手にして一律・公平な取扱いが要請される税務行政の性格に鑑みれば、妥当である。また、加重した制裁をもって抑止すべき行為が「遁脱の意図による過少申告等」であることも確かである。このため、「本来は遁脱の意図が要件となるところ、税務署長の判断を客観的・外形的にならしめるために『隠ぺい又は仮装』という用語を使用している」と考え、その前提から、「遁脱の意図を推認できる間接事実があれば、『隠ぺい又は仮装』の用語に執着すべきではなく、重加算税を課すことができる」とする理解（遁脱の意図を軸とする目的論的解釈）が生じ得る。しかし、そのような前提は確認されておらず、法律上の用語として「隠ぺい又は仮装」が使われている以上、隠ぺい・仮装の本来の意義から乖離することには慎重でなくてはならない。
- 3 殊更の過少申告等に対する司法判断は、刑事罰の適用の事例が先行しており、昭和 24 年最判において、過少申告等の申告行為とは別に積極的不正行為が必要であるとする判例が確立した。しかし、帳簿も資料も作成・保存しない者が有利となる「遁脱犯となし得ない矛盾」を埋めるかのように、昭和 24 年最判が判示するところの積極的な不正行為の解釈が拡張し、昭和 48 年最判では、虚偽過少申告自体が「偽りその他不正

の行為」に該当するとの判断が示された。これによって、上記矛盾については、(最も悪質とも考えられる) 遁脱の意図による無申告の場合の扱いが残された。すなわち、遁脱の意図は事実関係から明白或いは推認できるが、申告行為がなく積極的な不正行為もない場合に遁脱罪の成立を認め得るかという問題である。従来は、実質的には遁脱犯であるが、過失による不申告と区別が難しいという理由で、遁脱の意図による不申告も秩序犯として扱われてきたが、事例によっては遁脱の意図を立証し得るとして、平成23年度改正により、単純無申告遁脱犯という遁脱犯の一類型が創設されたのである。

- 4 過少申告事案については、昭和48年最判が、虚偽申告自体が「偽りその他の不正行為」に当たるとした。このため、積極的な不正行為がない場合でも故意の過少申告であれば遁脱罪が成立し得ることとなったが、その結果として、遁脱の意図の立証に焦点が移ることとなる。すなわち、偽りその他「不正の行為」から「遁脱の意図」への移行である。遁脱の意図を認定するのであるから、隠ぺい・仮装のような直接事実だけでなく、その意図を外部からもうかがうことができる行動、事情、状況やそれらの総合判断でもよいことになると、その遁脱の意図は、確定的故意でなければならないのか、それとも未必の故意でも足りるかという遁脱の意図の程度が問題となる。

一方、平成23年度改正により、「偽りその他不正の行為」がない場合の故意の無申告に単純無申告遁脱罪が成立し得ることになったことから、無申告事案についても、同様に、遁脱の意図の程度が問題となる。

- 5 一般に、①課税の対象となる所得があることの認識と、②納税義務があることの認識があれば、不申告により税を免れることになる、或いは税を免れることになるかもしれないが構わないとする納税者の心理状態が推認できる。そこで、反証なき限り、他の多くの犯罪と同様に、未必の故意を認め、単純無申告遁脱罪の成立を認め得るとも考えられる。この場合、同罪の適用範囲は大きく広がる。

一方、遁脱犯と同様、単純無申告遁脱罪の成立に確定的故意が必要であるとすれば、無申告事案では調査があることを予定するなどしない限り確定的故意を示す行動をとる誘因に乏しいことから、単純無申告遁

脱罪の適用範囲は限定されたものとなり、その創設の意義が問われよう。この他、無申告事案の持つ特有の事情を勘案すると、単純無申告脱罪の場合は、遁脱罪とは異なり、未必の故意で足りるとの見方も生じる。

- 6 行政罰については、平成6年最判及び平成7年最判において、それらの事例のような「つまみ申告」や「特段の行動」があれば、重加算税の賦課要件が充足されるとの判示がなされた。平成6年最判では説明がないが、平成7年最判は、「隠ぺい又は仮装」の概念を、重加算税制度の趣旨・目的を踏まえて拡張している。これらの最判が適する間接事実を根拠とする認定は、隠ぺい・仮装の本来の意義から乖離しており、刑事罰の「偽りその他不正の行為」と異なり、当然には「隠ぺい又は仮装」と読むことができない。平成7年最判の「特段の行動」要件が、遁脱の意図を軸とする目的論的解釈により、「隠ぺい又は仮装」と同様に遁脱の意図を示す積極的行為・行動が認められるような場合は「隠ぺい又は仮装」と同視できるとしたものと解される。ただし、「特段の行動」要件は、遁脱の意図が前面に出ている印象があるが、その真意は、遁脱の意図を要件に据えるものではなく、「遁脱の確定的な意図をもって行われ、かつ、その意図を納税者の直接的な行動から判断できる」場合に限定する趣旨であると捉えるべきである。
- 7 両最判は、いずれも事例判決の形を採っており、また、考え方が十分に示されているとは言い難い。このため、種々の見解が示されたものの、賛否が分かれたまま現状追認となっている。重加算税制度の歴史の中で、平成7年最判は、「隠ぺい又は仮装」の意義を隠ぺい・仮装の本来の意義による解釈から遁脱の意図を軸とする目的論的解釈に事実上移行させたものと考えられ、これによって新たな法理が形成されたと理解すべきである。
- 8 両最判以降の裁決事例を概観したところ、殊更重課に関するすべての事例が平成7年最判の「特段の行動」の該当性を争うものであった。このことは、「特段の行動」要件がより一般的で使用し易い基準であることを裏付けている。これに対して、平成6年最判は、幾つかの間接事実を付加しているため、何が必須の要件か明らかでなく、要件としては採用

し難いものと言える。

概観した裁決事例13件のうち、6件については、審判所が「特段の行動」があったと認定して請求を棄却したが、7件については「特段の行動」があったとは認めず、賦課決定処分を取り消している。「特段の行動」の認定は慎重であるべきと考えるが、これらの裁決を見る限り、審判所は、遁脱の意図が確信できない状況では課税処分を取り消しており、慎重な判断を行っているように見受けられる。

9 両最判は、事例判決という形を採ったため、賦課要件という意味では曖昧さを残している。その後約20年が経過し、平成7年最判の「特段の行動」要件が定着している現状に鑑みると、当時の評価は別として、両判決を次のとおり統一的に理解してはどうであろうか。

- (1) 両最判は、隠ぺいや仮装のような積極的な不正行為がない場合にも重加算税を課すことができるとしたことに意義がある。特に、平成7年最判は、遁脱の意図を軸とする目的論的解釈の下に、殊更重課の要件を示した判決と位置付けられる。現在、その要件は実務に定着しており、もはや事例判決という扱いは相当ではない。
- (2) 平成6年最判の「つまみ申告」の事例は、正確な帳簿等の記録があるにもかかわらず収入の一部を抜き出して申告したもので、収入等を意図的に抜き出したこと（つまみ行為）を「特段の行動」とみることができる。平成6年最判は、従来の賦課要件に当てはめようとしたもので、新たな要件を示したとまでいうことはできないが、その事例自体は「特段の行動」要件を具備するものでもあったと考えられる。

10 仮に、単純無申告遁脱罪の成立は未必の故意で足りるとすると、殊更重課が確定的故意を示す「特段の行動」の適示を要求しているから、「特段の行動」がない未必の故意の領域では、刑事罰が科されるような重大な申告納税義務違反を重加算税により抑止できないという矛盾が生じる。しかし、単純無申告遁脱罪が適用される事例は、社会的非難が高く、可罰的違法性の大きなものが選定されることから、実態上この矛盾は重大ではなく、必要以上に強調すべきではない。

一方、殊更重課の場合は、未必の故意によるものを認めず、「特段の

行動」のように、遁脱の意図が納税者の積極的行動をとおして外部から確認し得る場合に限定するのが妥当である。したがって、「隠ぺい又は仮装」に代えて「特段の行動」を要件とする場合でも、税を免れる意図を外部からもうかがい得る「特段の状況」或いは「特段の事情」と言い換え、或いは遁脱の意図は必要条件ではないが十分条件であるとして、未必の故意による認定に陥ることは許されない。

おわりに

重加算税の賦課は、最も争いの多い租税法分野の一つであるが、明確となっていない問題が少なくない。本稿は、その一つである積極的な不正行為がない場合の重加算税の賦課を中心に、①両最判に先行する刑事事件の司法判断との関係、②裁決事例からみた両最判後の殊更重課の状況、③殊更重課を容認した平成6年最判及び平成7年最判の再評価、④単純無申告遁脱罪の成立と殊更重課との関係などについて考察を行った。

殊更重課については、両最判の評価が定まらないまま約20年が経過し、平成7年最判の「特段の行動」要件が実務に定着している。現状を追認するならば、両最判は、積極的な不正行為がない場合の重加算税の賦課要件について新たな法理を形成したものと評価される。

単純無申告遁脱罪の創設や記帳・書類保存義務の全事業者への拡大など、両最判後に納税環境の整備が進められていることから、殊更重課や遁脱罪の成立に対する考え方にも変化が生じ得ると思われる。今回、単純無申告遁脱罪を含めて殊更重課を考察した理由もその点にある。

遁脱の意図を軸とする目的論的解釈は、「遁脱の目的で記帳を行わず申告もしないような最も悪質と考えられる者に重加算税を課し得ないことになる」矛盾を解消するものであるが、「特段の行動」の認定が曖昧になると、税務署長の判断を客観的・外形的にならしめようとする趣旨に反する。したがって、「特段の行動」要件の適用は、十分に慎重でなければならず、課税庁には未必の故意的な事実認定に陥ることのないよう望みたい。

本稿では、過少申告事案と無申告事案の法解釈・適用上の差異、「偽りその他不正の行為」と「隠ぺい又は仮装」との異同、刑事罰と行政罰の関係、確定的故意と未必の故意との区分など種々議論がある中で、一つの考察を行ったものであり、ご批判も当然に生じられると思われるが、重加算税の適用につい

て多少なりとも解明の糸口になればと願う次第である。

- ¹ 武田昌輔 監修『DHC コメントール 国税通則法』（第一法規）3534～3543の2頁
- ² 落合秀行「無申告事案における重加算税の賦課要件」（税大論叢64号）224頁
「この追徴税の性質は、一種の行政罰と解され、その執行に当たっては、不正行為の態様が積極的な場合と消極的な場合とを問わず、また、犯意の有無を要件とすることなく、一律に徴収されるものであった。」
- ³ 前掲1 3635～3641の3頁
- ⁴ 最高裁第二小法廷昭和62年5月8日判決（訟月34巻1号）149頁
「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または一部を隠蔽し、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。」
なお、学説には、租税を免れる認識をも必要とするものもある。例えば、薄井光明教授は、「単純な加算税が既に存在しているのに、それに制裁を加重するには、それなりの理由がなければならぬことを考えると、租税を免れようとする意図を要すると解すべきであろう。」と述べておられる（『重加算税賦課の構造』税理22巻12号〔1979.10〕4頁）。
- ⁵ 前掲2 211頁
「重加算税は、課税庁の手続きのみで租税として課される行政上の制裁措置であり、その制約から客観性が重視されること、また、罰則との二重処罰性を回避する観点からすれば、租税を免れる認識は不要と解すべきであり、『隠ぺい又は仮装』にのみ納税者の認識が必要であると解される。」
- ⁶ 平成12年7月3日付事務運営指針
- ⁷ 住田裕子法務省訟務局付検事「重加算税の賦課要件としての『隠ぺい・仮装』行為（上）—平成6年・7年の二つの最高裁判決を中心に」（商事法務1419号）2頁
- ⁸ 志馬喜徳郎他 共編『国税通則法精解』（平成19年版）689頁
- ⁹ 前掲2（241頁）は、代表的学説を区分し、客観的行為として定義する見解のほか、客観的行為に故意の必要性を言及する見解、行為の態様を包括的に評価して定義する見解があるとしている。また、裁判例について、「学説と同様種々の見解があり、共通点は見出しがたいが、『隠ぺい又は仮装』という法文から客観的な行為の態様として説明するものが多いのではないか」（244頁）としている。そして、「隠ぺい又は仮装」は「行為の態様に着目した法文であることからすると、悪質で不正なものという評価を『隠ぺい又は仮装』の意義に包含させる必要はないと考える。」と述べている（248頁）。筆者も、税務署長の判断を客観的・外形的にならしめるという趣旨及び二重処罰との抵触に鑑み、客観的行為説が妥当と考えている。
- ¹⁰ 単純な加算税は過失行為を対象とし、重加算税は故意行為を対象とするという考え方は明快である。しかし、必ずしも重加算税の賦課に遁脱の意図が必要であることにはならない。また、加算税が多数の案件を毎年公平・迅速に処理する必要がある行政措置であることを考慮すると、重加算税の賦課に、遁脱の意図を示す客観的・外形的な「隠ぺい又は仮装」要件を用いる方が妥当である。
- ¹¹ この解釈によると、平成12年7月3日付事務運営指針に掲げるような帳簿の破棄や二重帳簿の作成というような行為だけではなく、税の賦課徴収を困難にする、例えば口裏合わせを依頼したり、口止め料を支払ったりする行為も、「隠ぺい又は仮装」に含めることができると思われ、「特段の行動」の一部を包含するものとする。

¹² 金子宏『租税法 (19 版)』(弘文堂) 951～956 頁。なお、同書では秩序犯に代わり租税危害犯と称している。

¹³ 査察事件のうち無申告事案

(単位：件)

| 年度 | 17 | 18 | 19 | 20 | 21 |
|---------------------------------|-----|-----|-----|-----|-----|
| 告発件数 | 150 | 166 | 158 | 153 | 149 |
| 無申告事案 | 21 | 29 | 17 | 22 | 22 |
| うち、偽りその他不正の行為がなく脱税犯として告発できなかった者 | — | — | 2 | 3 | 2 |

出典：財務省 「平成 23 年度税制改正の解説」 673 頁

¹⁴ 無申告の場合は申告行為がないので法定申告期限（法定納期限）の経過の時点が基準になる。

後述の神戸地裁平成 26 年 1 月 17 日判決を参照されたい。

¹⁶ 民集 12 卷 6 号 938 頁

¹⁷ 昭和 37 年に制定された国税通則法により、重加算税の率は 50% から 30% に引き下げられたが、その趣旨につき、昭和 36 年 7 月の「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」において、次の記述がある。

「現行の 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、実質的に見て刑罰的色彩があると認められ、罰則との関係上二重処罰の疑いを持つ向きもあるので、課税率を 30% に引き下げるとする。」

¹⁸ 両者に異なる用語が用いられていることについて、

「①刑事罰にあっては、反社会的、反道徳的行為一般に対して制裁を加えるという要請から、その要件は行為の態様の如何を問わない抽象的なものとならざるを得ず、他方②重加算税にあっては、適正公平な税務執行を妨げ、税を免れた行為に対する行政制裁であり、また、行政機関の判断による制裁であることから、裁量の範囲が大きくならなように、外形的、客観的基準により規定することが必要であるからである。」(前掲 1 3639 の 3 頁)

¹⁹ 刑集 3 卷 8 号 1213 頁

²⁰ 「偽りその他不正の行為」は従前「詐欺其の他不正の行為」という表現が使用されていたが同義である。

²¹ 百科事典マイペディア、大辞林、大辞泉など。

²² TKC データベースから引用。

²³ 松沢智教授『租税処罰法』29 頁

²⁴ 前掲 2 210 頁

「無申告者は、その存在自体の把握が困難であることもさることながら、単に申告しない事のみでその目的は達せられるため、原始記録や帳簿書類の改ざんはおろか、これらを保存・備付けする必要性もないことから不正を検証する証拠も乏しく…」

²⁵ 個人の白色申告者のうち前々年分あるいは前年分の事業所得、不動産所得又は山林所得の合計額が 300 万円を超える者に必要とされていた記帳と帳簿書類の保存が、これらの所得を生ずべき業務を行う全ての者（所得税の申告の必要がない者を含む。）について、平成 26 年 1 月から同様に必要となった。これにより、すべての事業者記帳・書類保

存義務が課されることになった。

- ²⁶ 水野武夫「確定的な脱税意思に基づく顧問税理士に対する雑所得の秘匿等が重加算税の賦課要件を満たすとされた事例」(民商1996)513頁
- ²⁷ 調査時の虚偽答弁が「隠ぺい又は仮装」に当たるか否かに関して、薄井光明横浜国立大学助教授(当時)は、次のように述べておられる。
「虚偽答弁については、各租税法律が処罰規定を設けて、その制裁を予定していることに注意しておきたい。そして、重加算税は、確かに『徴税の実』を挙げようとするものであるが、その基礎となる隠ぺい・仮装行為は、調査に際しての国税職員に対する行為を含まないと解するのが正当ではないかと思う。」(「重加算税賦課の構造」税理22巻12号[1979.10]6頁)
- ²⁸ 前掲26 516頁
- ²⁹ 近藤崇晴 最高裁調査官「時の判例」(ジュリスト1073号)314頁
- ³⁰ 三木義一立命館大学教授「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)176頁
- ³¹ 前掲2 212頁
「租税を免れる認識は賦課要件ではなく、ある行為を『隠ぺい又は仮装』行為と同等に評価するための間接事実という位置付けと考える。そして、このような理解からすると最高裁平成7年判決が示した一般論の後段部分は重加算税の賦課要件を拡張したものと評価できる。」
- ³² 佐藤孝一「ことさらの過少申告と重加算税」(税経通信1993年10月号)215頁
- ³³ (iii)及び(iv)については、「虚偽申告自体の中に隠ぺいが含まれていることになり、そのことだけで重加算税賦課が可能になる」「申告行為とは別に隠ぺい等を要求する法文に反している」などの批判がある。
- ³⁴ 三木義一教授は、実務の見解として(i)～(iii)を紹介されている(前掲30 175頁)。
- ³⁵ 前掲7 2頁
- ³⁶ 前掲26 512～514頁。ただし、「特段の行動」の事実認定において、平成7年最判が税理士の是正助言義務を根拠として隠ぺい等に当たる旨を判示しており、その結論については到底肯首できないとしている。
- ³⁷ 前掲30 176頁
- ³⁸ 前掲30 177頁
- ³⁹ 前掲26 514頁
- ⁴⁰ 前掲2 272、273頁
- ⁴¹ 前掲2 272頁
- ⁴² 品川芳宣筑波大学教授『附帯税の研究』(財形詳報社 第4版)380頁