

〔研究ノート〕

## 国税通則法 68 条 1 項に規定する「隠ぺい・仮装」に関する一考察

久保田 俊 介

### 1. はじめに

平成 26 年度から平成 29 年度の法人税の税務調査の状況結果をみると、表 1 のように調査件数 30,000 件前後と変わらないが、非違のあった件数は増加していることがわかる。さらに、平成 29 年度では、非違のあった件数、不正計算があった件数、申告漏れ所得金額及び調査による追徴税額の項目で最も多くなっている。

上記のように税務調査した結果、申告した所得の金額が過少であった場合、通常の法人税に追加して過少申告加算税が課されることになる。

また、国税通則法 68 条 1 項には、過少申告加算税に該当し、「納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装した（以下「隠ぺい・仮装」とする。）ところに基づき納税申告書を提出していたときは、…略…当該基礎となるべき税額に 100 分の 35 の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する。」としている。つまり、「隠ぺい・仮装」を行った場合には、通常の過少申告加算税 10% に代えて 35% の加算税を課している。また同条 2 項の無申告加算税の場合にも、「隠ぺい・仮装」を行った場合には、通常の無申告加算税 15% に代えて 40% の重加算税を課すとしている。

重加算税について最高裁判決昭和 58 年 10 月 27 日判決で、「国税通則法 65 条の過少申告加算税と同法 68 条 1 項の重加算税とは、いずれも、申告納税方式による国税について過少な申告を行なった納税者に対する行政上の制裁として賦課されるものである。…略…ただ、重加算税は、過少申告加算税の賦課要件に該当することに加えて、当該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（期限内申告書を指す一同法 65 条 1 項、68 条 1 項）を提出するという不正手段を用いたとの特別な事由が存在することが必要である。この場合に、当該基礎となる税額に対し、過少申告加算税におけるよりも重い一定比率を乗じて得られる金額の制裁を課すことにしたのが重加算税である。」<sup>(1)</sup>と重加算税の趣旨を示している。

このように、通常の過少申告ではなく「隠ぺい・仮装」を行った申告書の場合には、高額な重加算税が賦課されることになるが、当該「隠ぺい・仮装」の適用基準が定かではない。また、国税庁が公表している実務運営指針では、「隠ぺい・仮装」の具体例が公表されているが、具体例によらない場合にも「隠ぺい・仮装」が認められる事例や具体例に当

(1) 最高裁判決昭和 58 年 10 月 27 日判決

てはまるような場合でも裁判で納税者側の正当性が認められる場合がある。  
 本論文では、この「隠ぺい・仮装」についての考え方を考察するものとする。

表1 法人税の実地調査の状況

	平成26年度	平成27年度	平成28年度	平成29年度
実地調査件数	29,023件	28,843件	31,336件	30,942件
非違があった件数 (うち不正計算があった件数)	20,844件 5,327件	21,016件 5,614件	22,926件 6,349件	23,140件 6,728件
申告漏れ所得金額 (うち不正所得金額)	3,567億円 927億円	3,676億円 651億円	3,392億円 794億円	5,291億円 893億円
調査による追徴税額	774億円	642億円	692億円	950億円

(出所) 国税庁ホームページ「報道発表資料」  
 (<https://www.nta.go.jp/information/release/index.htm>(最終閲覧日平成30年12月30日))より筆者作成

## 2. 実務運営指針の「隠ぺい・仮装」の具体例

国税庁では、法人税の重加算税の取り扱いについて実務運営指針で以下の具体例をあげており、一覧として表2にまとめた。国税庁では、表2に該当する場合には、重加算税を賦課する可能性が高いと思われる。

表2 実務運営指針に記載されている「隠ぺい・仮装」の具体例

(1) いわゆる二重帳簿を作成していること。
(2) 帳簿書類の隠匿、虚偽記載等があること。
(3) 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。
(4) 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。
(5) 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。
(6) 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。

(出所) 国税庁ホームページ「法人税の重加算税の取扱いについて(事務運営指針)」  
 ([https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/100703\\_02/00.htm](https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/100703_02/00.htm)(最終閲覧日平成31年1月1日))より筆者作成

## 3. 隠ぺい・仮装の範囲

「隠ぺい・仮装」行為についての具体的な検討として①納税者の過少申告の意図②第三者が行った「隠ぺい・仮装」③税理士に対して行った「隠ぺい・仮装」④あえて無申告とすることで重加算税を免れる行為⑤「隠ぺい・仮装」が行われた時期について確認することとする。

### ① 納税者の過少申告の意図

納税者が「隠ぺい・仮装」によって過少申告となることを意図していたかどうかについては、過少申告の意図とは関係なく「隠ぺい・仮装」の行為があれば重加算税を課しうる

とする考え方が、有力説であると考えられている。

福岡高裁昭和 59 年 5 月 30 日判決（下記熊本地裁昭和 57 年 12 月 15 日判決の控訴審）では、「多額の株式の売買取引を行う者は、すべての取引の経過を適切に整理して一覧性のある記録に作成する等の方法を講じなければ、一定の期間を通じて全体としての取引が利益を生じているのか損失に終わっているのかを知りたい状況に陥ることがあっても格別不思議はない。そのような場合においても、株式の売買取引を行う者は、格段の事情のないかぎり、その取引が全体として利益に帰することを当然期待ないし意欲して取引に携っている筈であるから、これをことさら架空の名義で行うことは、自己の所得を構成すべきその利益を隠ぺいする意思に出でたものとみるほかない。したがって、具体的に当該課税年度の取引が果して全体として利益になっているかどうか、利益になったとしてそれがいくばくであるかを仮りに認識していない場合においても、利得を生じたときはこれを隠ぺいせんとの未必的な意思のもとに架空人名義による株式売買取引を行い実際に利得を得た場合には、国税通則法 68 条に定める重加算税賦課の要件をみたすものというべきである。」<sup>(2)</sup>としており、株式売買については、記録を作成しなければ申告が必要な所得があるかないかについて判断できないし、申告すべき所得について認識していないからといって重加算税の賦課要件を満たさないとするのは合理的ではなく、故意に架空名義取引を行うことが「隠ぺい・仮装」になるとしてしていると解する。

最高裁昭和 62 年 5 月 8 日判決（上記福岡高裁昭和 59 年 5 月 30 日判決の上告審）では、「同法 68 条 1 項による重加算税を課し得るためには、納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺい、仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、それ以上に、申告に際し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではないと解するのが相当である。」<sup>(3)</sup>としており、高裁及び最高裁で一貫して過少申告についての認識は必要とせず、「隠ぺい・仮装」が故意であればよいとしていると解する。

この点について品川芳宣氏は、国税通則法 68 条は、「行為者の不正を働こうとする意思に基づく積極的な行為が予定されていること、『基づき』という文言により、『隠ぺい』又は『仮装』の行為と過少申告等との間に何らかの因果関係又は積極的な意思の介在が予定されていることが、一応考えられる。」<sup>(4)</sup>としており、文理上「隠ぺい・仮装」と過少申告の因果関係を指摘している。しかしながら、「納税者（又は行為者）が課税要件事実を隠ぺいし、又は仮装することを認識していれば十分であり、その結果、過少申告等の事実が発生すれば足り（そのことが国税通則法 68 条にいう『基づき』の意と解される）、租税を免れようとする認識を有していることまで要求しているものと解する必要はないであろう。また、隠ぺい又は仮装の行為についても、それが客観的に見て『隠ぺい』又は『仮装』であると判断することができれば、特段の事情がない限り、納税者（行為者）が隠ぺい又は仮装することを認識していたものと推認できると解すべきであろう。」<sup>(5)</sup>として最高裁昭

(2) 福岡高裁昭和 59 年 5 月 30 日判決

(3) 最高裁昭和 62 年 5 月 8 日判決

(4) 品川芳宣、『附帯税の事例研究〈第 4 版〉』、財経詳報社出版、平成 24 年 7 月 24 日、p312

(5) 品川芳宣、前掲書（注 4）、p312-313

和62年5月8日判決を支持していると思われる。

このように、納税者側では、「隠ぺい・仮装」が過少申告になると考えていなくても結果として「隠ぺい・仮装」の行為が過少申告になれば重加算税の適用を受けると解する。

## ② 第三者が行った隠ぺい・仮装

納税者本人が行った取引ではなく、第三者が「隠ぺい・仮装」を行った場合について熊本地裁昭和57年12月15日判決では、「認定の諸事実によれば、原告もしくは同人から包括的に委任を受けていた妻スミエにおいて本件雑所得の発生、存在を認識していたものと推認するのが相当であり、仮にそうでないとしてもこれを知り得べきものであったと認められ（およそ本件のような有価証券取引をなすものがその取引による損益を知り得ないなどということは通常考えられない。）、そうであれば、原告は本件確定申告をなすに当たり本件有価証券取引から生じた雑所得を除外することについての認識があったもの、そうでないとしても過失によりこれを認識しなかったものと認めるべき<sup>(6)</sup>」としており包括的に委任を受けていたものが行った「隠ぺい・仮装」についても納税者においても認識することができるし、できないとしても故意に認識していないという過失があるものと判断して重加算税を賦課していると解する。

第三者が行った仮装・隠ぺい行為について酒井克彦氏によると、重加算税を課されるためには、「第三者の隠ぺい・仮装行為についての故意が納税者にも共有されていなければならないと考えるべき<sup>(7)</sup>」としている。「しかしながら、他方、申告納税制度においては、納税者が負うべき責任の所在が本来的には納税者にあることに鑑みれば、全幅の信頼の下で包括的に確定申告にかかる事務を第三者に依頼していたというような場合、選任・監督義務に反する納税者に対しては、当該第三者による隠ぺい・仮装行為に係る重加算税が賦課されると解するのが相当であると思われる。」<sup>(8)</sup>としている。さらに、「重加算税賦課要件の充足を判断するに当たっては、税理士の隠ぺい・仮装行為についての故意が納税者にも共有されていなければならないと考えるべきであるものの、税理士の違法手段による税額の減少について納税者が了知していなければならないというわけではない。もっとも、税理士による税額の減少について納税者が不正行為の疑いを持っていた場合には、経験則上、当該税理士による隠ぺい・仮装行為を納税者が容認していたことも推認しうるのであって、税理士の違法手段による税額減少に対する疑いの推認に留まるか、税理士の隠ぺい・仮装行為の納税者における容認にまでたどり着くかは、事案によって結論を異にすることになろう。」<sup>(9)</sup>と主張している。

また、山田俊一氏によると「第三者の行為が納税者自身の行為と同じである」<sup>(10)</sup>と主張しており、重加算税が賦課される要件として「①不正防止を防ぐべき手段を講じていたか、

(6) 熊本地裁昭和57年12月15日判決

(7) 酒井克彦、「第三者による隠ぺい・仮装行為と重加算税—依頼者の注意義務と帰責性—」、『税理』, 51巻7号, 平成20年6月, p103

(8) 酒井克彦, 前掲論文(注7), p103

(9) 酒井克彦, 「税理士による隠ぺい・仮装行為と重加算税—納税者の税理士に対する選任・監督義務—」, 『税理』, 51巻8号, 平成20年7月, p90-91

(10) 山田俊一, 「重加算税が課される要件」, 『税理』, 平成25年4月, p224

②その不正が通常の注意義務を果たせば、未然に防止できたかどうか、③不正をしたものの職責は役員に準じるか、重要な部署で責任ある地位にいたか、あるいは職制上の一部の担当者のいずれか、などを勘案する、また、第三者が税理士である場合は、納税者と税理士間で意思の一致があったかどうか、申告納税義務違反である重加算税を課すか否かの分かれ道となる。」<sup>(11)</sup>としており、第三者が税理士の場合には、意思の共有が重要なキーワードになると思われる。

大阪高裁平成 3 年 4 月 24 日判決では、「隠ぺい、又は仮装行為が、申告者本人ないし申告法人の代表者が知らない間に、その家族、従業員等によって行われた場合であっても、特段の事情のないかぎり、原則として、右重加算税を課することができるものと解すべきである。」<sup>(12)</sup>としており、特段の事情がない限り第三者が行った「隠ぺい・仮装」についても重加算税を課することができるとしている。

京都地裁平成 4 年 3 月 23 日判決では、「納税者が申告を第三者に委任したからといって、納税者自身の申告義務は免れず、その第三者がなした申告の効果、態様はそのまま納税者の申告として取扱われる。即ち、納税者が、納税義務者たる身分のない者に申告を一任し、これをいわば納税申告の道具として使用した以上、その者の申告行為は納税者自身がなしたものと取扱うべきである。納税者は、誠実に受任者を選任し、受任者の作成した申告書を点検し、自ら署名押印する等して適法に申告するように監視、監督して、自己の申告義務に遺憾のないようにすべきものである。これを怠って、受任者により不正な申告がなされた場合は、特段の事情がない限り、納税者自身の不正な申告として制裁を受ける。」<sup>(13)</sup>としている。

この点については、品川芳宣氏は、「隠ぺい・仮装行為の主体を納税者本人に限定すべきではないとする考え方については、コンセンサスが得られているものの、その他の者の行為の範囲については、なお問題を残しているといえよう。」<sup>(14)</sup>つまり、「その行為者の権限関係と隠ぺい・仮装行為の目的が問題」<sup>(15)</sup>としている。

このように第三者が「隠ぺい・仮装」行為を行った場合には、基本的には、「隠ぺい・仮装」が納税者にも共有される必要がある。しかしながら、第三者や税理士に申告を包括的に依頼していた場合、第三者や税理士が行った「隠ぺい・仮装」行為を防ぐ努力を納税者側で行ったかどうかで総合的に判断されると考える。

### ③ 税理士に対して行った隠ぺい・仮装

「隠ぺい・仮装」の相手として税理士に対して行った「隠ぺい・仮装」について横浜地裁平成 11 年 4 月 12 日判決では、「納税者が自己の委任している税理士に帳簿等を秘匿する行為も右の場合<sup>(16)</sup>に含まれると解するのが相当である。なぜならば、税理士は、税務

(11) 山田俊一、前掲論文（注 10）、p224

(12) 大阪高裁平成 3 年 4 月 24 日判決

(13) 京都地裁平成 4 年 3 月 23 日判決

(14) 品川芳宣、前掲書（注 4）、p336

(15) 品川芳宣、前掲書（注 4）、p336

(16) 隠ぺい・仮装行為

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（税理士法1条）、納税者が課税標準等の計算の基礎となるべき事実を隠ぺい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）、納税者から正しい帳簿等が提出されればそれに従い正しく税務申告をしたはずであるから、納税者がこのような職責を負う税理士に提出すべき帳簿等を提出しないことは、重加算税の賦課要件を検討するに当たって、無視し得ないからである。」<sup>(17)</sup>としている。

また、山口地裁平成11年4月27日判決では、「税理士ないしその事務員に対する右隠ぺい行為もまた、前記過少に申告する意図を外部からうかがい得る特段の行為と解するに妨げないというべきである。」<sup>(18)</sup>としている。

津地裁平成8年5月13日判決では、「原告は…略…個人の貸付について顧問税理士である久保田税理士にも全く話していなかったこと、被告の行った調査に対しても、当初個人の貸付はないと述べていたことが認められる。」<sup>(19)</sup>として、さらに、「原告は、雑所得に該当するべき貸付金の受取利息等があることを知りながら、あえてこれを除外して確定申告をなしたものである。したがって、国税通則法68条1項により、原告に重加算税を課した被告の処分は適法である。」<sup>(20)</sup>としている。

神戸地裁平成5年3月29日判決で税理士は、「納税者に依頼されてその職務を行う者であるが、他方で、納税者の不当な信頼に応える義務はなく、納税義務の適正な実現を図る公益的な立場にも立つ者であるから、原告より本件各年分の所得税の申告手続をすることの依頼を受けた税理士を単なる原告の履行補助者にすぎないものということとはできない。右税理士は、適正な納税義務の実現を図るため原告に対して何度も注意し、資料の提出を求めたにもかかわらず、原告は、株式等の取引による所得があったことを隠し、その部分に該当する資料を提出しなかったのであるから、原告の右行為は、資料の保存義務の存否にかかわらず隠ぺい行為等に該当するものと解するのが相当である。」<sup>(21)</sup>

上記のように裁判では、税理士に対しても「隠ぺい・仮装」を行った場合についても重加算税が課せられることとなっている。このように、裁判例では、「隠ぺい・仮装」した相手の定義を広く解釈していると考えられる。

酒井克彦氏は、この点について2つの理論構成があると指摘し、重加算税の決定要件として①最高裁等にみられる税理士の中立性を強調し、税理士に対し虚偽答弁や資料を提出しない問題、②税理士に対し、虚偽答弁や資料を提出しなかったことにより履行補助者として過少な申告書を作成させる問題があるとしている<sup>(22)</sup>。

以上のように、税理士は中立的な立場と申告書提出の補助者としての立場があるが、い

(17) 横浜地裁平成11年4月12日判決

(18) 山口地裁平成11年4月27日判決

(19) 津地裁平成8年5月13日判決

(20) 前掲地裁（注19）

(21) 神戸地裁平成5年3月29日判決

(22) 酒井克彦、「租税専門家に対する秘匿行為と重加算税」、『税理』、51巻3号、平成20年3月、p124-125、及び酒井克彦、「重加算税の成立時期と法定申告期限後の隠ぺい・仮装(1)―虚偽答弁を中心として―」、『税理』、平成20年1月、p86を参照されたい。

ずれの立場であったとしても、「隠ぺい・仮装」行為をした相手が税理士であった場合には、重加算税を課することができると思われる。

#### ④ あえて無申告とすることで重加算税を免れる行為

あえて無申告とする行為について澤井勝美氏によると、「記帳制度義務違反は単なる義務違反だけでなく、意図をもって義務違反をしている者の存在も考えられ、…略…売上除外、証拠書類の廃棄といった例示には、帳簿があることを前提に積極的に何かをなすことが必要と感じられるが、事実の隠ぺいの本質は課税要件に該当する事実を隠すことにあるから、帳簿があることを前提とするものではなく、無記帳などあえて何もしない消極的行為にも事実の隠ぺい、仮装を当てはめる余地があると考えられ<sup>(23)</sup>」としている。

国税不服審判所平成 27 年 7 月 1 日裁決では、「原処分庁は、請求人が、過少申告の意図に基づき、得意先に対する売上金額を記載したメモの一部を破棄したこと、平成 18 年分の所得税額を試算した際のメモと同様の原処分に係る各年分のメモを破棄したこと、正確な収入金額等を容易に確認できたにもかかわらず、収支内訳書に根拠のない額を記載したことという一連の行為は、当初から所得等を過少に申告する意図であったことを外部からもうかがい得る特段の行動に当たり、重加算税の賦課要件を充足する旨主張する。」<sup>(24)</sup>としており、課税庁側では、一連の行為が当初から過少に申告する意図のある「隠ぺい・仮装」であると主張している。

しかしながら、「請求人に過少申告の意図があったことは認められるものの、上記のメモについては、売上金は全て振り込まれ、しかもその入金があった預金口座の通帳は保存されていたこと等からすると、請求人は当該メモ書を保存する必要がなくなったから廃棄した可能性が十分に考えられること、上記のメモについては、そのようなメモを作成していた事実が認められないこと、上記については、収支内訳書に根拠のない額を記載する行為は過少申告行為そのものであることから、原処分庁が主張する請求人の行為は、当初から所得等を過少に申告する意図であったことを外部からもうかがい得る特段の行動には当たらず、重加算税の賦課要件を充足しない。」<sup>(25)</sup>と判示しており、当初から過少に申告する意図があったとは認定しなかった結論となっている。

積極的な「隠ぺい・仮装」の行為が存在せず、最初から記録等を残しておかなかったときについて、判決では、「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」<sup>(26)</sup>として積極的な行為は必要ではないとしている。

このように、重加算税規定の趣旨から当初から過少申告する意図があり、客観的に「隠ぺい・仮装」があれば重加算税を課すと考えられる。

(23) 澤井勝美、「無記帳者の重加算税について」、税大論叢第 84 号平成 28 年 6 月 30 日

(24) 国税不服審判所ホームページ (<http://www.kfs.go.jp/service/MP/01/0605030200.html#a100>) (最終閲覧日平成 30 年 12 月 30 日))

(25) 前掲ホームページ (注 24)

(26) 最高裁平成 7 年 4 月 28 日判決

### ⑤ 隠ぺい・仮装が行われた時期

「隠ぺい・仮装」が行われた時期について、国税通則法68条1項に「納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、…略…重加算税を課する。」としている文理からすると「隠ぺい・仮装」に基づき申告書を提出したという構成になっており、「隠ぺい・仮装」が申告書の提出日までであると考えられる。

このように隠ぺい・仮装が行われた時期については、原則的に国税通則法15条2項13号より「過少申告加算税、無申告加算税又は第68条第1項若しくは第2項（申告納税方式による国税の重加算税）の規定による重加算税」及び同条同項14号には、「不納付加算税又は第68条第3項の規定による重加算税」の時には、「法定納期限の経過の時」としており、法定申告期限の経過の時を基準に判断すべきであると思われる。しかしながら、法定申告期限後の調査時における税務職員に対する虚偽答弁の存在については、「かかる虚偽答弁の存在から法定申告期限前の隠ぺい・仮装行為があったことを推認することができる場合に、重加算税賦課要件を充足する。」<sup>(27)</sup>という意見がある。

大阪高裁平成5年4月27日判決では、「隠ぺい、仮装行為の存否は、確定申告書提出時を中心に判断すべきであって、右期限後の隠ぺい、仮装行為は、法定申告時における隠ぺい、仮装行為の存否を推認させる一間接事実」<sup>(28)</sup>としており、法定申告期限後の「隠ぺい・仮装」についても間接的に関係していると解する。

さらに、「申告所得税の重加算税の取り扱いについて（実務運営指針）」でも、「調査等の際の具体的事実についての質問に対し、虚偽の答弁等を行い、又は相手先をして虚偽の答弁等を行わせていること及びその他の事実関係を総合的に判断して、申告時における隠蔽又は仮装が合理的に推認できること。」<sup>(29)</sup>としており、「隠ぺい・仮装」の時期は、原則的には法定申告期限としているが、法定申告期限後に調査等があった場合に虚偽答弁等があれば申告書との関係を推認し重加算税を課すと考える。

この点について酒井克彦氏は、「調査時における税務職員への虚偽答弁があるということは、経験則上、申告段階においても何らかの隠ぺい・仮装行為が行われているとみるべきである」<sup>(30)</sup>としており、調査時における虚偽答弁も「隠ぺい・仮装」に含まれるとしている。

また、東京地裁平成16年1月30日判決では、国税「通則法15条2項13号において、重加算税の納税義務が法定申告期限の経過の時に成立すると定められているからといって、重加算税については、法定申告期限までにその課税要件を充たす必要があり、その後において隠ぺい又は仮装の行為に基づき修正申告がされた場合には、重加算税を課すことが許されない、と解することは相当でな」<sup>(31)</sup>としており、法定申告期限後の「隠ぺい・

(27) 酒井克彦、「重加算税の成立時期と法定申告期限後の隠ぺい・仮装 (1) 一虚偽答弁を中心として一」、『税理』、51巻1号、平成20年1月、p86

(28) 大阪高裁平成5年4月27日判決

(29) 「申告所得税の重加算税の取り扱いについて（実務運営指針）」、平成12年7月3日付（平成28年12月12日付一部改正）、(<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/pdf/02.pdf>（最終観覧日平成31年1月1日））

(30) 酒井克彦、前掲論文（注27）、p86

(31) 東京地裁平成16年1月30日判決



仮装」についてもその範囲に含まれるとしている。さらに上記東京地裁平成 16 年 1 月 30 日判決の控訴審である東京高裁平成 16 年 7 月 21 日判決では、納税者側から「本件のように当初申告後に隠ぺい、仮装行為があった場合について、その後修正申告書を提出しなければ重加算税を課することができないのに、その後申告義務のない修正申告書を提出したときには重加算税が課税されるのは、不公平であるから、修正申告書は通則法 68 条 1 項の納税申告書には該当しないと主張する。しかしながら、そのような解釈は前記のとおり文理に反する上、実質的にも修正申告においても悪質な納税義務違反を抑止する必要があることは多言を要しないところであって、到底採用の限りではない。控訴人の立論のように、当初申告前には隠ぺい、仮装行為がなく、申告後に初めてこれが行われたが、その後は過少申告がされなかったという場合、本件のように後に隠ぺい、仮装行為が発覚して追加課税がされたケースにおいては、隠ぺい、仮装行為を行った者は、税務当局に対しては何ら不正な働きかけをしていないのであるから、納税義務違反の悪質性は過少申告行為を行った者と比較して低いと評価することも可能であろう。そうであれば、控訴人の主張するような不公平はないともいえるが、いずれにしても、上記のような事態はまれであって、そのような例との比較において文理上も実体上も十分な根拠のある重加算税の課税を否定するのは本末転倒というほかない。」<sup>(32)</sup>としており、「隠ぺい・仮装」が行われなかった申告の後、「隠ぺい・仮装」が行われた修正申告書を提出した場合には、重加算税を賦課されないという納税者側の主張を認めなかった。

酒井克彦氏は、「重加算税制度の趣旨を踏まえると、申告書提出後の隠ぺい・仮装行為についても重加算税の対象とするような立法措置が講じられることが必要」<sup>(33)</sup>であるという主張をしている。

重加算税規定の趣旨からも、申告書提出後の虚偽答弁等の「隠ぺい・仮装」が含まれないとする考え方は適当ではなく、当該申告書に関連した調査によって虚偽答弁が行われた場合には、当該虚偽答弁も「隠ぺい・仮装」に含まれるのが相当であると考えられる。

#### 4. 「仮装・隠ぺい」についての裁判例

ここでは、裁判所の判断として、①裁判所によって意見が分かれた事例②帳簿上の入場者数が入湯者数と異なることについて「隠ぺい・仮装」行為を認めなかった事例を検討することとする。

##### 〈事例①裁判所によって意見が分かれた事例〉

###### 事実の概要<sup>(34)</sup>

サラリーマン金融業を営んでいた原告が提出した申告書につき、本来計上すべき利息収入が記入されていない明細書を税務調査で提出し、正しい会計帳簿を提出しなかった。被

(32) 東京高裁平成 16 年 7 月 21 日判決

(33) 酒井克彦、「重加算税の成立時期と法定申告期限後の隠ぺい・仮装 (2) —修正申告書の隠ぺい・仮装を中心として—」、『税理』、51 卷 2 号、平成 20 年 2 月、p79

(34) 前掲地裁 (注 13) 参照

告税務署長は、原告は、正常に記録していたとする会計帳簿を一切提出していないとして重加算税を賦課した。

しかしながら、原告は、会計帳簿を全て正常に記録し、その記録は本来あるべきところに保管していたおり、課税標準の基礎となるべき事実を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づいて本件各納税申告書を提出したわけではない旨の主張をしている事例。

#### 京都地裁平成4年3月23日判決

「原告は計画的な意図の下に、総所得金額を過少にした本件各確定申告を行なったものであって、その後の最終修正申告との較差が極めて大きい。確定申告後の調査において会計帳簿類の一部を秘匿して提出せず、提出した利息収入明細書は、その収入の一部を隠ぺいし過少に記載されていた。…略…原告は本件各確定申告書の提出前に会計帳簿書類等に工作を加える等して課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の一部を隠ぺいし、これに基づき過少な本件各確定申告書を提出した事実を推認することができる。」<sup>(35)</sup>として原告の請求を棄却しており、当初の確定申告と最終的な修正申告との金額的な大きさにも着目している。

#### 大阪高裁平成5年4月27日判決（上記京都地裁平成4年3月23日判決の控訴審）

「『つまみ申告』の中でも、正しい総所得金額と申告者の申告額との較差がどの程度に大きい場合に可罰的違法性が大きくなるのかの基準は明らかではなく、また、重加算税賦課の主観的要件としては申告に際し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることは不要であり、申告書が錯誤等による書き誤りによって右較差が大きくなる場合もあり得るから、右較差のみによって『ことさらの過少申告』の行為に該当するということはできず、その他に申告者の過少申告に至った経緯等の事情を総合判断して、その該当性を判断すべきである。」<sup>(36)</sup>としており、地裁判決での過少申告であった金額の大小ではなく、経緯等を重視していると解する。

当該経緯について納税者は、「正常な会計帳簿を作成しており、亡勝男が会計帳簿類を破棄したのは、被控訴人側において亡勝男の本件各係争年度の収入・支出の数額を把握したと亡勝男が推測できた後である。…略…さらに右過少な申告が、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。」<sup>(37)</sup>として会計帳簿を破棄したのは税務署で収入支出を把握した後でありそれまで正常な会計帳簿を作成していた経緯を認め重加算税を取り消している。

#### 最高裁平成6年11月22日判決（上記大阪高裁平成5年4月27日判決の上告審）

「被上告人は、正確な所得金額を把握し得る会計帳簿類を作成していながら、3年間にわたり極めてわずかな所得金額のみを作為的に記載した申告書を提出し続け、しかも、その後の税務調査に際しても過少の店舗数を記載した内容虚偽の資料を提出するなどの対応をして、真実の所得金額を隠ぺいする態度、行動をできる限り貫こうとしているのであって、申告当初から、真実の所得金額を隠ぺいする意図を有していたことはもちろん、税務

(35) 前掲地裁（注13）

(36) 大阪高裁平成5年4月27日判決

(37) 前掲高裁（注36）

調査があれば、更に隠ぺいのための具体的工作を行うことをも予定していたことも明らかといわざるを得ない。以上のような事情からすると、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というにとどまらず、本件各確定申告の時点において、白色申告のため当時帳簿の備付け等につきこれを義務付ける税法上の規定がなく、真実の所得の調査解明に困難が伴う状況を利用し、真実の所得金額を隠ぺいしようという確定的な意図の下に、必要に応じ事後的にも隠ぺいのための具体的工作を行うことも予定しつつ、前記会計帳簿類から明らかに算出し得る所得金額の大部分を脱漏し、所得金額を殊更過少に記載した内容虚偽の確定申告書を提出したことが明らかである。』<sup>(38)</sup>としており、上記大阪高裁では、認めなかった「隠ぺい・仮装」行為を認めている。

「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。』<sup>(39)</sup>としており、高裁判決についての問題点を指摘している。

#### 小括

上記のように、地裁では、過少申告となっていた金額の大小で「隠ぺい・仮装」行為を判断していたが、高裁では、地裁判決であった金額の大小は問題としておらずむしろ経緯等が重要であるとして重加算税を取り消していた。

しかしながら、最高裁では、作為的に記載した申告書を提出し、その後の税務調査に際しても内容虚偽の資料を提出するといった申告当初から、隠ぺいする意図を有しており税務調査では隠ぺいのための具体的工作を行うことをも予定しており高裁判決は国税通則法 68 条 1 項の解釈を誤ったと判決している。

#### 〈事例②帳簿上の入湯者数が入湯者数と異なることについて「隠ぺい・仮装」行為を認めなかった事例〉

##### 事実の概要<sup>(40)</sup>

鉱泉浴場を備えた複合型娯楽施設を運営し、入湯税を申告納入していたところ、処分行政庁から、入湯客数及び入湯税を過少申告していたとして、重加算金賦課決定を受けた。

原告は申告納入が被告の担当職員との協議に従った実態に即したものであり、過少申告ではない等と主張して、本件各更正処分等の取消しを求める事案

##### 神戸地裁平成 27 年 10 月 29 日判決

「申告すべき入湯者数をコンピュータで正確に把握した本件各営業帳簿があるにもかかわらず、同帳簿で記録した数とは異なる人数を入湯客として申告納入書に記載して申告納入していたのであるから、入湯税の申告納入額の基礎となるべき事実を隠ぺいし、又は仮装に基づいていると認められ」<sup>(41)</sup>としており、帳簿の数値の異なる人数を記載して申告

(38) 最高裁平成 6 年 11 月 22 日判決

(39) 前掲最高裁（注 38）

(40) 神戸地裁平成 27 年 10 月 29 日判決参照

(41) 前掲地裁（注 40）

しているため「隠ぺい・仮装」行為があったとしている。

#### 大阪高裁平成28年9月30日判決（上記神戸地裁平成27年10月29日判決の控訴審）

納税者側での「調査の結果では、入湯税を支払った客の割合は入場者数の約41パーセントとなっている。この調査結果は、入湯税を入場料とは別に支払っている点で、本件期間の入湯客とは入場客の扱いが異なること、調査主体が控訴人であり、調査方法の客観性の確保がされていたのかも明らかではないことからすると、調査結果そのものの信用性を直ちには肯定できないが、本件施設入場者のうち相当程度の客が本件鉱泉浴槽を利用しなかったことを推認する資料としての限度ではその信用性を肯定できる。」<sup>(42)</sup>としており、調査の信ぴょう性自体は客観性があるわけではないが、相当数の入場者が鉱泉浴槽を使用しなかったと予想はできるとしており、納税者側の積極的な調査による資料提出により一定の合理性が認められている。さらに、「入場者数と入湯客数は異なるとして、これを原則同一とする被控訴人による納税額の増額のしょう湧には従わなかったが、入湯客数と入場者数に相当程度の差がある」<sup>(43)</sup>としており、神戸地裁では入場者と入湯客数は同数としてとらえていたが、大阪高裁では相当程度の差があることを認めている。また、「控訴人が、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をし、これに合わせた過少申告をしたと評価することは困難というべきであり、本件において控訴人に重加算金を賦課するに必要な要件が充足されていたということはできない。」<sup>(44)</sup>としており、重加算税を賦課しないこととした。

さらに上告審である最高裁平成29年10月3日では、行政庁側の申し立てに対し不受理として決定している。

#### 小括

神戸地裁平成27年10月29日判決では、帳簿上の入場者数と異なる人数を使用して申告書を提出している時点で「隠ぺい・仮装」を認め重加算税を賦課することが合理的と判断しているが、大阪高裁平成28年9月30日判決では、納税者側の積極的な調査による資料提出により入場者と入湯者が同数にすることの不合理を立証していると解する。

このように、行政庁側では、帳簿上の入場者数と異なる人数を使用したことによる申告額が合理的であるかどうかの判断は困難であると思われるため、納税者側からの積極的な情報開示により申告人数の合理性を立証する必要があるように思われる。

## 5. むすびに代えて

本論文では、「隠ぺい・仮装」の適用基準を中心として検討してきた。

「隠ぺい・仮装」行為の適用基準については、①納税者の過少申告の意図②第三者が行った「隠ぺい・仮装」③税理士に対して行った「隠ぺい・仮装」④あえて無申告とすることで重加算税を免れる行為⑤「隠ぺい・仮装」が行われた時期について裁判例を用いて検討した。

(42) 大阪高裁平成28年9月30日判決

(43) 前掲地裁（注42）

(44) 前掲高裁（注42）

しかしながら、裁判例を見ると「隠ぺい・仮装」行為の経緯を重視するとしている場合もあり、大阪高裁平成 5 年 4 月 27 日判決で「過少申告に至った経緯等の事情を総合判断して、その該当性を判断すべきである。」としているところからすると、経緯等を考慮した総合的な判断によらなければならないと考える。

今後の検討課題として重加算税の賦課要件は広く解釈されることが多くみられる。この点について「あまり広範囲に重加算税を賦課するというのも、許されるものではない。というも、通常を行うべき注意義務を尽くしていたが、予想を超えたような事態が出現し、結果的に過少申告になったという事実だけで、重い行政罰を課すというのは、やはり行き過ぎであると考えからである。」<sup>(45)</sup>という意見もある。裁判例では、重加算税の対象は広く考えられており、納税者側との解釈に乖離があると思われるため、過大解釈が広がらないためにも今後の裁判例に注目したい。

(2019.1.18 受稿, 2019.2.22 受理)

---

(45) 山田俊一, 前掲論文(注 10), p224

〔抄 録〕

近年の税務調査では、不正の件数及び金額ともに増加傾向にある。国税通則法68条1項の「隠ぺい・仮装」が行われた場合には、重加算税を課すこととしている。

当該「隠ぺい・仮装」として実務運営指針で具体例をあげているが、納税者と課税庁の見解の違いから裁判に発展するケースが多くある。

「隠ぺい・仮装」により重加算税が賦課される場合として①納税者が過少申告になることを意図していなくても、納税者が故意に「隠ぺい・仮装」を行うこと②「隠ぺい・仮装」行為の主体は、納税者だけでなく、第三者も含むこと③税理士に対して行った「隠ぺい・仮装」も税務職員等に行った「隠ぺい・仮装」と同様に扱うこと④あえて無申告とする行為については、当初から過少申告する意図があり、客観的に「隠ぺい・仮装」行為を行っていること⑤法定申告期限後に虚偽答弁等が行われた場合には当該虚偽答弁等にも重加算税を賦課しうるとされる。

裁判例をみると「隠ぺい・仮装」行為の経緯を重視している場合もあり、客観的な「隠ぺい・仮装」の事実と経緯等を考慮した総合的な判断によらなければならないと考える。