

消費税の無申告と偽りその他不正の行為

酒 井 克 彦*

はじめに

- I 素材とする事案
 - II 国税通則法 70 条 4 項の要件と同法 68 条の要件
 - III 不正行為の認定
 - IV 税額を免れる意図
- 結びに代えて

はじめに

国税通則法（以下「通則法」ともいう。）70条《国税の更正，決定等の期間制限》4項¹⁾及び同法73条《時効の中断及び停止》3項は「偽りその他不正の行為」により税額を免れていた場合の遡及課税ないし時効の中断を規定している。ここにいう「偽りその他不正の行為」がいかなるものを指すのかについては，長らく議論されてきた。とりわけ，かかる行為と通則法68条《重加算税》にいう隠蔽・仮装行為との違いなどについては多くの先行業績のあるところであり，筆者もこの点について見解を示してきたところである。

具体的な問題関心の一つとして，通則法70条4項にいう「偽りその他不正の行為」とは何らかの積極的な行為のみを指すのか，あるいは不作為行為のようなものも含む概念であると解するのかという点が論点となり得る。何らかの偽りといった，不正の行為というからには，積極的行為のみを指すとも解し得るところ，無申告であることが判明しないようにするための隠蔽や仮装行為がここに含まれるであろうことについては異論

* 中央大学商学部教授，法科大学院兼任教員

をみないと思われる。他方、このような隠蔽・仮装行為が認められない状況において、「申告をしないこと」や「無申告であること」が、ここにいう「偽りその他不正の行為」に該当すると解することができるのかという点も論点となり得る。

そこで、本稿では、東京地裁平成 29 年 10 月 18 日判決（税資 267 号順号 13078）を素材として、この点を検討することとしたい。

I 素材とする事案

1. 概要

本件は、X（原告）が、いずれも当時の所轄税務署長であった B 税務署長から平成 23 年 3 月 14 日付けで受けた① X の平成 15 年から平成 21 年までの各年（以下「本件各年」という。）分の所得税の各決定処分及びこれらの所得税に係る重加算税の各賦課決定処分並びに② X の平成 16 年から平成 21 年までの各 1 月 1 日から 12 月 31 日までの課税期間（以下「本件各課税期間」という。）の消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）の各決定処分並びにこれらの消費税等に係る重加算税の各賦課決定処分（以下、上記の各決定処分を「本件各決定処分」、各重加算税の賦課決定処分を「本件各賦課決定処分」、これらを併せて「本件各処分」という。）につき、X が取締役を務めるなど重要な関係を有する各法人（以下「本件各法人」という。）が、本件各年中にその各名義でした取引（以下「本件各取引」という。）の収益及び対価を、全て X 個人が享受する収益及び対価（所得税法 12 条《実質所得者課税の原則》、消費税法 13 条《資産の譲渡等又は特定仕入れを行つた者の実質判定》）と認定するという事実誤認に基づくものである上、通則法 68 条 2 項及び平成 23 年法律第 114 号による改正前の通則法 70 条 5 項（以下、本件判決に関する記述において「国税通則法 70 条 5 項」と記すときは、同改正前の通則法〔現行通則法 70 条 4 項〕を指す。）の解釈適用を誤ったものであって違法であるとして、国 Y（被告）を相手取り、これらの取消しを求めた事案である。

2. 前提事実

(1) 本件各法人の設立及び役員の登記状況

ア T メディカル社は、P を代表取締役として設立された法人であり、X は、設立以来、

同社の取締役として登記されている。

イ M社は、Xの長男であるNを唯一の取締役として設立された法人である。

ウ U製薬社は、Oを代表取締役として設立された法人であり、Xは、設立以来、同社の取締役として登記されている。

エ Uメディカル社は、Xを唯一の取締役として設立された法人である。

(2) 本件各法人の運営状況等

ア 本件各取引は、調剤薬局店舗の営業譲渡、調剤薬局の出店に関する顧問業務の受託、医薬品の卸売等であるところ、Xは、本件各取引の全てについて、自らの判断に基づき、取引の相手方との間で、契約の交渉及び締結、契約上の債務の履行及び履行の請求等を行っていた。本件各法人のX以外の役員及び従業員が、本件各取引に関与したことはない。なお、本件各法人のうちM社及びUメディカル社においては、設立当初から、事業所が存在せず、雇人もいない。

イ 本件各法人は、本件各年において、総勘定元帳などの帳簿書類を作成・保存しておらず、貸借対照表及び損益計算書の作成や決算もしていなかった。また、Xは、本件各取引の経費に関する領収書の一部を保存せず廃棄していた。

ウ 本件各法人は、会社法等所定の株主総会、取締役会や社員総会を開催したことがなく、Xも含めた役員に役員報酬を支払ったこともなかった。

(3) 本件各取引に係る金員の管理状況

ア Xは、本件各法人の社判や実印のほか、本件各取引において使用された本件各法人名義の各預金口座（以下「本件各法人名義口座」という。）に係る預金通帳、銀行印及びキャッシュカードを自ら管理していた。

イ Xは、本件各取引に係る入金の一部について、直接、X名義の預金口座で受け入れており、その総合計は2,491万6,462円であった。

ウ Xは、本件各年中において、本件各法人名義口座から合計365回にわたり総額5億5,602万6,605円を現金で引き出す一方、当該各口座に合計81回にわたり総額4,153万7,475円を現金で入金した。また、Xは、本件各年中において、本件各法人名義口座からX名義の各預貯金口座（以下「本件各X名義口座」という。）に合計67回にわたり総額2億5,486万円を送金する一方、本件各X名義口座から本件各法人名義口座に合計7回にわたり総額2,465万円を送金した。

エ Xは、平成18年から平成21年までの各年中において、本件各法人名義口座から、

Xが自らの口座として管理・利用していたN名義の各預金口座に合計11回にわたり総額1,920万円を送金した。

オ Xは、平成20年11月25日から平成21年12月25日までの期間、Uメディカル社名義の預金口座から自動引落しの方法で、X及びその関係者の住所地であった居室2室の家賃を支出していた。

(4) 本件各法人の法人税の申告状況等

ア 本件各法人のうち、Tメディカル社は、平成14年1月25日、当時の所轄税務署長に対し、法人設立届出書(法法148)を提出し、平成14年3月期及び平成15年3月期の法人税の確定申告書を法定申告期限内に提出したが、平成16年3月期以降の申告書については、法定申告期限内に提出しなかった。

また、本件各法人のうち、その余の3社は、所轄税務署長に対し、法人設立届出書を提出せず、法人税の確定申告書を法定申告期限内に全く提出しなかった。

イ なお、本件各法人は、いずれもXが本件各処分に対する異議申立てを行った後、期限後申告書をそれぞれ提出した。

(5) Xの所得税の申告状況及び本件各処分の経緯等

B税務署長は、Xが本件各年分の所得税及び本件各課税期間の消費税等の各確定申告をしていなかったことにつき、本件各取引の収益及び対価が全てX個人の享受する収益(事業所得に係るもの)及び対価(課税資産の譲渡等に係るもの)であることを前提に、本件各年分の所得税の各決定処分及びこれらの所得税に係る重加算税の賦課決定処分を行った。また、本件各課税期間の消費税等の各決定処分及びこれらの消費税等に係る重加算税の賦課決定処分を行った。

3. 争点

争点は次の3点である。

- ① 本件各取引に係る収益及び対価がXの享受するものであるか否か。
- ② Xが本件各年分の所得税及び本件各課税期間の消費税等を申告しなかったことにつき、通則法68条2項所定の隠蔽又は仮装の行為が存するか否か。
- ③ 上記の申告をしなかったことにつき、通則法70条5項所定の偽りその他不正の行為が存するか否か。

本稿においては、消費税の申告をしなかったことが、通則法 70 条 5 項にいう「偽りその他不正の行為」に当たるといえるのか否かという争点③を中心に検討を加えることとしたい。裁判所の判断に関しては、必要な範囲に限って、争点②についても触れることとする。

なお、本稿は判例評釈ではないため、事実関係などについては極力省略する。

4. 当事者の主張

(1) 争点②について

ア Y の主張

X は、本件各取引の収益及び対価が X 個人の享受するものであるにもかかわらず、本件各法人の名義を用いて契約書や請求書を作成するなどして、あたかも本件各法人が本件各取引を行ったかのような外形を作出していたものであるから、X が本件各年分の所得税及び本件各課税期間の消費税等を申告しなかったことにつき、通則法 68 条 2 項所定の隠蔽又は仮装の行為が存するというべきである。

したがって、通則法 68 条 2 項の規定に基づく本件各賦課決定処分は適法である。

イ X の主張

通則法 68 条 2 項にいう隠蔽又は仮装は、その文言上、事実と異なる外形を作出するか、事実を隠すという積極的な行為を意味し、同項に該当するには、少なくとも、本来の売上、経費等と異なる外形を作出し、その所得を低くするという意図・認識を有していることが必要であると解される。

本件では、そもそも、本件各賦課決定処分が本件各法人の本件各取引に実体がないことを前提にしている点で失当であるほか、X が、X 自身の収益等を本件各法人に帰属するものであるかのように積極的に工作したことはなく、X には、X 個人としての所得を本件各法人に分散して少なくするなどという意図も認識もなかったのであるから、X に対して通則法 68 条 2 項を適用することは許されない。

したがって、本件各賦課決定処分は違法である。

(2) 争点③について

ア Y の主張

前記(1)のとおり、X が本件各年分の所得税及び本件各課税期間の消費税等を申告しな

かったことにつき、通則法 68 条 2 項所定の隠蔽又は仮装の行為が存する以上、同法 70 条 5 項所定の偽りその他不正の行為も存するというべきである。

したがって、通則法 70 条 5 項所定の期間（本件各決定処分につき法定申告期限から 7 年、本件各賦課決定処分につき納税義務の成立の日から 7 年）が経過する前にされた本件各処分は適法である。

イ X の主張

通則法 70 条 5 項にいう偽りその他不正の行為とは、税額を免れる意図の下に、税の賦課徴収を不能又は著しく困難にするような何らかの偽計その他の工作を伴う不正な行為を行っていることをいうのであって、単なる不申告行為はこれに含まれないと解される。

本件では、そもそも本件各法人の本件各取引に実体がないことを前提にしている点で失当であるほか、X には税額を免れる意図は一切なかったのであるから、X が偽りその他不正の行為により税額を免れたとは到底いえない。

したがって、X に対して同項を適用することは許されず、本件各処分のうち通則法 70 条 1 項又は 4 項所定の期間（本件各決定処分につき法定申告期限から 3 年、本件各賦課決定処分につき納税義務の成立の日から 5 年）が経過した日以後にされたものは違法である。

5. 判決の要旨

(1) 争点②について

「国税通則法 68 条 2 項にいう隠蔽とは、国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実について、これを隠しあるいは故意に脱漏することをいい、また、仮装とは、所有財産あるいは取引上の名義等に関し、あたかも、それが真実であるかのように装う等、故意に上記事実を歪曲することをいうものと解される。そして、同項に規定する重加算税は、同法 66 条に規定する無申告加算税を課すべき申告義務違反が事実の隠蔽又は仮装という不正な方法に基づいて行われた場合に、違反者に対して課される行政上の措置であって、故意に申告義務違反を犯したことに対する制裁ではないから、同法 68 条 2 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べき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽、仮装行為を原因として申告義務違反の結果が発生したものであれば足り、それ以上に、納税者において申告義務に違反する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（最高裁昭和 59 年（行ツ）第 302 号同 62 年 5 月 8 日第二小法廷判

決・裁判集民事 151 号 35 頁参照。』

「本件では、……本件各取引の実質的な主体は X であり、その収益及び対価はいずれも X が享受するものであるのに、X は、本件各取引について、本件各法人の名義を用いて契約書等を作成し、あたかも本件各法人が取引を行ったかのような外形を作出するとともに、帳簿書類を作成・保存せず、また、経費に係る領収書の一部を廃棄するなどして、本件各取引の収益及び対価の享受に係る事実を隠蔽し、又は仮装したものというべきであるから、X が本件各年分の所得税及び本件各課税期間の消費税等を申告しなかったことにつき、国税通則法 68 条 2 項所定の隠蔽又は仮装の行為が存するというべきである。そして、その隠蔽、仮装行為を原因として X の納めるべき所得税及び消費税等について上記の申告義務違反の結果が発生したというべきであるから、当該申告義務違反をした X に対しては同項による重加算税が課されるべきである。」

X は、国税通則法 68 条 2 項に該当するには、本来の売上、経費等と異なる外形を作出し、その所得を低くするという意図・認識を有していることが必要であると解されるころ、X にはそのような意図・認識はなかったのであるから、同項を適用することは許されない旨を主張したが、裁判所はこの見解を排斥したのである。

(2) 争点③について

「国税通則法 66 条 1 項の規定に該当して無申告加算税が課されるべき場合において、同法 68 条 2 項所定の隠蔽又は仮装があるものとして、重加算税の課税要件が満たされるときは、国税通則法……70 条 5 項の偽りその他不正の行為により当該国税の税額を免れた場合にも該当する（同項は刑罰を定めたものではないから、同項を適用するのに納税者に税額を免れる意図があることまでを必要とするものではない）と解されるころ、……本件では X が本件各年分の所得税及び本件各課税期間の消費税等を申告しなかったことにつき、国税通則法 68 条 2 項所定の隠蔽又は仮装の行為が存し、重加算税の課税要件が満たされるというべきであるから、国税通則法……70 条 5 項所定の偽りその他不正の行為により上記所得税及び消費税等の税額を免れた場合にも該当するというべきである。」

「したがって、同項所定の期間（本件各決定処分につき法定申告期限から 7 年、本件各賦課決定処分につき納税義務の成立の日から 7 年）が経過する前にされた本件各処分に、期間制限違反の違法があるということとはできない。」

II 国税通則法 70 条 4 項の要件と同法 68 条の要件

1. 国税通則法 70 条 4 項と同法 68 条 1 項

税理士が脱税工作を行ったいわゆる M 税理士事件において、東京地裁平成 14 年 12 月 6 日判決（民集 60 卷 4 号 1773 頁）²⁾は、「特に行為主体が限定されることなく規定されている国税通則法 70 条 5 項〔筆者注：現行 70 条 4 項〕にいう『偽りその他不正の行為』とは、税額を免れる意図のもとに、税の賦課徴収を不能又は著しく困難にするような何らかの偽計その他の工作を伴う不正な行為を行っていること」をいうとしており、「『偽りその他不正の行為』を行ったのが納税者であるか否か、あるいは納税者自身において『偽りその他不正の行為』の認識があるか否かにかかわらず、客観的に『偽りその他不正の行為』によって税額を免れた事実が存在する場合には、同項の適用があると解するのが相当である。」と判示する。同判決では、通則法 70 条 4 項の適用に当たっては税額を免れる結果となる意図をもって不正行為が行われることが必要であるとしても、かかる不正行為が行われたことについての認識は不要であるというのである。

2. 国税通則法 68 条にいう過少申告をすることの故意・認識

これまで議論されてきた重加算税の中心的な関心事項として、過少申告をすることの故意が重加算税賦課の要件とされるか否かという論点があった。

この点について、例えば、熊本地裁昭和 57 年 12 月 15 日判決（税資 128 号 596 頁）³⁾は、「重加算税は、……行政上の制裁措置であり、故意に所得を過少に申告したことに対する制裁ではないものである。従って、税の申告に際し、仮装、隠ぺいした事実に基づいて申告する、あるいは申告しないなどという点についての認識を必要とするものではなく、結果として過少申告などの事実があれば足りるものと解すべきである。」と判示する。もし、そのような認識まで必要であると解すると、「本来違反者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目してこれに対する制裁として科せられる刑罰とは、趣旨や性質を異にするものであるにも拘らず、刑事犯としての脱税犯の犯意と同じことになり、重加算税の行政上の制裁という本質からも外れることになるからである。」と説示している。

また、最高裁昭和 62 年 5 月 8 日第二小法廷判決（集民 151 号 35 頁）も、「国税通則法

68条に規定する重加算税は、同法65条ないし67条に規定する各種の加算税を課すべき納税義務違反が事実の隠ぺい又は仮装という不正な方法に基づいて行われた場合に、違反者に対して課される行政上の措置であって、故意に納税義務違反を犯したことに對する制裁ではない」から、「同法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、申告に対し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではない」とし、過少申告の認識は必要とされない点が示されているところである。同最高裁判決は、納税者が過少申告を行うとの認識を有していることまでを必要とするものではないとして、この議論に結論を下した。

かような考え方は、判例としてその後の判決に引き継がれていると思われる。すなわち、例えば、福井地裁平成2年4月20日判決（税資176号647頁）は、「重加算税を課し得るためには、事実の隠ぺい又は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るのであって、過少申告の故意がないことをもって同法68条1項の適用を免れることはできない。」と判示している。

そもそも、重加算税は、納税義務に違反した者に対する行政上の制裁的措置であり、刑事責任を定めたものではないから、その手段としての隠蔽・仮装行為と結果としての過少申告があれば成立するものであると理解すべきであり、原因結果の全てについての故意・認識を前提とした適用を考えるのは妥当ではないと解すべきであろう⁴⁾。

3. 国税通則法68条1項にみる隠蔽・仮装行為の故意・認識

他方、これまでの多くの重加算税賦課決定処分⁵⁾の適否を巡る裁判例においては、隠蔽・仮装行為そのものには故意・認識が必要であると理解されてきた。

例えば、和歌山地裁昭和50年6月23日判決（税資82号70頁）は、「『事実を隠ぺい』するとは、事実を隠匿しあるいは脱漏することを、『事実を仮装』するとは、所得・財産あるいは取引上の名義を装う等事実を歪曲することをいい、いずれも行為の意味を認識しながら故意に行なうことを要するものと解すべきである。」と判示している。名古屋地裁昭和55年10月13日判決（税資115号31頁）は、「国税通則法68条は、不正手段による租税徴収権の侵害行為に対し、制裁を課することを定めた規定であり、同条にいう『事実を隠ぺいする』とは、課税標準等又は税額の計算の基礎となる事実について、これを隠ぺいしあるいは故意に脱漏することをいい、また『事実を仮装する』とは、所

得財産あるいは取引上の名義等に関し、あたかも、それが真実であるかのように装う等、故意に事実を歪曲することをいうと解するのが相当である。」とする。

また、仙台地裁平成5年8月10日判決（税資198号482頁）は、「納税者が故意に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、その隠ぺい又は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ることが必要」であるとしており、そして、「故意があるというためには、当該納税者が隠ぺい又は仮装行為と評価されるべき客観的事実を意図的に実現したことが必要であると解すべきである。」と判示する。同判決は、隠蔽又は仮装自体は客観的に決まるとしつつも、「意図的に実現したことが必要である」と示しているのである⁵⁾。

重加算税制度が、「納税義務の違反者に対してこれを課すことにより納税義務違反の発生を防止し、もって納税の実をあげようとする行政上の措置」であると考えられることからすれば⁶⁾、申告納税制度に反する行為に何らかの帰責性が必要であるとの主張もあり得よう。そのように考えると、通則法68条の適用要件については、隠蔽・仮装行為に係る故意・認識が必要となる。つまり、重加算税制度は、申告納税制度の趣旨を没却するような不正な手段による納税義務違反の発生を防止するという趣旨に出たものと理解することができる。事実の「隠蔽」についての故意・認識や、「仮装」の事実の作出についての故意・認識が重加算税の賦課要件と解されるのである⁷⁾。

図表1 通則法68条1項と故意・認識



前述の最高裁昭和62年5月8日第二小法廷判決は、通則法68条1項の適用要件を、「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」と判断している。同最高裁判決を前提として考えれば、過少申告となることには故意・認識を有していたことが必要ではないとしても、隠蔽・仮装行為そのものには故意・認識を有していたことが必要とされよう。

4. 通則法 70 条 4 項の故意・認識要件

次に、通則法 68 条 1 項にいう隠蔽・仮装行為と、同法 70 条 4 項にいう「偽りその他不正の行為」との異同について考えてみたい。

神戸地裁昭和 57 年 4 月 28 日判決（訟月 28 卷 8 号 1662 頁）は、「重加算税は、納税者が隠ぺい、仮装という不正手段を用いた場合に、これに特別に重い負担を課することによって、申告納税制度の基盤が失われるのを防止することを目的とするものであるから、これを賦課すべき要件充足の有無の問題と、偽りその他不正の行為があった場合に既に成立している抽象的納税義務を適正に具体化するために更正の期限期間を延長するにすぎない国税通則法第 70 条第 2 項第 4 号〔筆者注：現行 70 条 4 項。以下同じ。〕の適用の有無の問題とを同断に論じることはできない。」とし、通則法 68 条と同法 70 条 4 項との適用要件が必ずしも一致するものでないことを示している。

それでは、通則法 70 条 4 項の「偽りその他不正の行為」や「税額を免れ」に、故意・認識を要するか否かという点については、どのように解すべきであろうか。この点につき、前述の M 税理士事件を巡る一連の判決を素材として検討を加えることとしよう。

(1) M 税理士事件（第一審東京地裁平成 14 年 12 月 6 日判決）

これは、納税者が、M 税理士の不正行為を認識せず、そのような疑いを抱くことなく、M 税理士が適正な確定申告手続を行うものと信頼して、自己の確定申告手続を委任していたという事件である。このいわゆる M 税理士事件において、前述の第一審東京地裁平成 14 年 12 月 6 日判決は、「原告〔筆者注：納税者〕が、M 税理士に確定申告手続を委任した際、M 税理士が不正行為を行うことを認識し、あるいはそのような疑いを抱いていたと推認することは困難であり、かえって、原告は、M 税理士が脱税に及ぶとの認識は有しておらず、また、そのような疑いも抱くことなく、適法に確定申告手続を行ってもらえるものと信頼して、M 税理士に対して本件確定申告手続を委任したものであると認めるのが相当である。」とした上で、「国税通則法 70 条 5 項〔筆者注：現行 70 条 4 項。以下同じ。〕は、……国税に係る更正については、7 年間という長い制限期間を定めたものと解され、同項による制限期間の延長は、納税者が本来納付すべきであった正当税額の納付を求めるものであって、納税者に対して特段の負担を新たに発生させるものではない。そうであるとすれば、特に行為主体が限定されることなく規定されている国税通則法 70 条 5 項にいう『偽りその他不正の行為』とは、税額を免れる意

図のもとに、税の賦課徴収を不能又は著しく困難にするような何らかの偽計その他の工作を伴う不正な行為を行っていることをいい、『偽りその他不正の行為』を行ったのが納税者であるか否か、あるいは納税者自身において『偽りその他不正の行為』の認識があるか否かにかかわらず、客観的に『偽りその他不正の行為』によって税額を免れた事実が存在する場合には、同項の適用があると解するのが相当である。」と判示している。ここでは、納税者自身が「偽りその他不正の行為」の認識を有していなかったとしても、通則法70条4項の規定の適用があるとする点に注目したい。

この点、前述の神戸地裁昭和57年4月28日判決も、「国税通則法第70条第2項第4号は、『偽りその他不正の行為』によって国税の全部又は一部を免れた納税者がある場合、これに対して適正な課税を行うことができるよう、同条第1項各号掲記の更正又は賦課決定の除斥期間を同項の規定にかかわらず5年とすることを定めたものである。右のような法の趣旨にかんがみ、被相続人に『偽りその他不正の行為』があったために相続人の提出する確定申告書の記載内容がゆがめられ、その結果相続人において国税の一部を免れることとなった場合、通常の期限期間内の更正により適正な課税を行なうことが困難となることは、相続人が被相続人の当該行為を知悉していたか否かにはかわりないことであること、その場合、更正の期限期間を5年に延長されたからといって、相続人に対し、相続開始の時に既に成立している抽象的納税義務を適正に具体化するという以上は何らの新しい義務を課すことになるわけでもないことを考えれば、被相続人に『偽りその他不正の行為』があったために相続人の提出する確定申告書の記載内容がゆがめられ、その結果相続人において国税の一部を免れることとなった場合には、相続人において被相続人にそのような行為のあったことを知らなかったとしても、右相続人に対する国税についての更正については、国税通則法第70条第2項第4号の適用があるものと解するのが相当である。」として、納税者において、偽りその他不正の行為が存することの認識は要しないとの立場を明確に示している。

ここで、通則法70条4項の趣旨を、東京地裁平成14年12月6日判決のいうように「納税者が本来納付すべきであった正当税額の納付を求めるもの」と理解すれば、制裁としての意味合いはないことになろうから、特段「偽りその他不正の行為」が納税者の行為である必要はないということになる。

ただ、必ずしも納税者の行為である必要はないとしても、納税者に税額を免れる故意・認識が必要であるとの前提に立つとすれば、他人の行った「偽りその他不正の行為」について全く認識がない場合にまで拡張して理解することが妥当であるかについては、疑問がなくもない。

このことは、例えば、「他人が何かうまくやってくれそうだ」という漠然とした期待があるというだけで、通則法 70 条 4 項の規定の適用があり得ると解すべきかという問題である。

この点につき、前述の東京地裁平成 14 年 12 月 6 日判決は、通則法 70 条 4 項に「偽りその他不正の行為」の主体が「納税者」と記載されていないことをよりどころとして肯定している。すなわち、通則法 68 条が不正行為の違法性に着目した制裁的な意義を有する規定であることから、「納税者が」という文言により行為者を特定しているのに対して、制裁規定ではなく、本来納付すべき税額を遡及して課税する規定である同法 70 条 4 項には、不正行為者が「納税者」である必要もなければ、その認識さえも必要がないというのである。

さて、この事件は控訴された。控訴審である東京高裁平成 15 年 12 月 9 日判決（民集 60 卷 4 号 1823 頁）においては異なる判断が示され、通則法 70 条 4 項の「偽りその他不正の行為」についても納税者の認識を要するという立場を明確に示した。しかしながら、その上告審である最高裁平成 18 年 4 月 25 日第三小法廷判決（民集 60 卷 4 号 1728 頁。以下「最高裁平成 18 年判決」ともいう。）⁸⁾において、次のように控訴審判断は覆されたのである。

(2) M 税理士事件（上告審最高裁平成 18 年 4 月 25 日第三小法廷判決）

最高裁は、「国税通則法 70 条は、国税の更正、決定等の期間制限（賦課権の除斥期間）を定めており、同条 1 項で、更正につき法定申告期限から 3 年という除斥期間を定めるなどしているが、同条 5 項において、『偽りその他不正の行為によりその全部若しくは一部の税額を免れ、若しくはその全部若しくは一部の税額の還付を受けた国税（当該国税に係る加算税及び過怠税を含む。）についての更正決定等』に関しては、その除斥期間を 7 年と定め、それ以外の場合よりも長い除斥期間を定めている。これは、偽りその他不正の行為によって国税の全部又は一部を免れた納税者がある場合にこれに対して適正な課税を行うことができるよう、より長期の除斥期間を定めたものである。」とする。

また、「同項の文理及び立法趣旨にかんがみれば、同項は、納税者本人が偽りその他不正の行為を行った場合に限られず、納税者から申告の委任を受けた者が偽りその他不正の行為を行い、これにより納税者が税額の全部又は一部を免れた場合にも適用されるものというべきである（最高裁平成 14 年（行ヒ）第 103 号同 17 年 1 月 17 日第二小法廷判決・民集 59 卷 1 号 28 頁参照）。したがって、M 税理士が本件不正行為に及ぶことについて一審原告に認識等がなかったとしても、同項の適用は免れない。」とする。

上記判示にあるとおり、同最高裁は、同じ M 税理士による別の類似事例である最高裁平成 17 年 1 月 17 日第二小法廷判決（民集 59 卷 1 号 28 頁。以下「最高裁平成 17 年判決」という。）⁹⁾を参照している¹⁰⁾。そこでは、「国税通則法 70 条 5 項の文理及び立法趣旨にかんがみれば、同項は、納税者本人が偽りその他不正の行為を行った場合に限らず、納税者から申告の委任を受けた者が偽りその他不正の行為を行い、これにより納税者が税額の全部又は一部を免れた場合にも適用されるもの、というべきである。……被上告人〔筆者注：納税者〕は、平成 2 年分の所得税について、申告を委任した M 税理士の前記の脱税行為によりその税額の一部を免れたとすることができる。そうすると、被上告人の同年分の所得税に係る重加算税賦課決定等については同項が適用されることになるから、本件各賦課決定はその除斥期間内にされたものというべきである。」として、結果的に国側の主張を認めている。

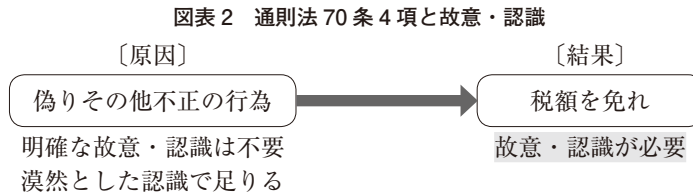
最高裁平成 17 年判決は、通則法 68 条については、「本件において、被上告人と M 税理士との間に本件土地の譲渡所得につき事実を隠ぺいし、又は仮装することについて意思の連絡があったと認められるのであれば、本件は、国税通則法 68 条 1 項所定の重加算税の賦課の要件を充足するものというべきである」とした上で、「被上告人と M 税理士との間に前記の意思の連絡があったと認められるかどうかなどについて、更に審理を尽くさせるため、本件を原審に差し戻すのが相当である。」と判断を下したのである。すなわち、同最高裁は、重加算税の賦課については、納税者と M 税理士との間の事実の隠蔽・仮装行為についての意思の連絡があったかどうかについて、これを審理不尽であるとし差し戻しを判示しているとおおり、行為の主体性の議論を前提とした判断を下しているのに対して、通則法 70 条 4 項の適用については肯定したのである¹¹⁾。

さて、上記最高裁平成 17 年判決にいう「立法趣旨」とはどのようなものであろうか。

先にみた神戸地裁昭和 57 年 4 月 28 日判決が、通則法 70 条 4 項の規定を、国税の全部又は一部を免れた納税者がある場合、これに対して適正な課税を行うことができるよう、原則的な除斥期間の延長を図ったものと判示している点を想起したい。通則法 70 条 4 項は、納税者の隠蔽・仮装行為という不正手段によって申告納税制度の基盤が失われるのを防止することを目的とする重加算税制度とは異なり、偽りその他不正の行為があった場合に既に成立している抽象的納税義務を適正に具体化するために更正の制限期間を延長するにすぎないと判示されているように、同項は、行為に対する制裁的な措置と位置付けられるべきものではなく、更正期間を延長して正当税額の納付を実現させるという点にその趣旨があると理解することができよう。この点、大淵博義教授が、通則法 70 条 4 項による遡及課税を「正当税額を納付するという点で納税者に格別の不利益

をあたえるというものではない。」と指摘しているとおりである¹²⁾。

以上のように分析を加えると、重加算税と遡及課税の適用場面では、原因行為に重きを置いてその故意や認識を考えるのか、結果に重きを置いてそれを考えるのかという比重の置き方に、対照的な特徴を看取し得る。



すなわち、重加算税の対象となる通則法68条1項の隠蔽・仮装行為とは、隠蔽や仮装行為についての納税者の明確な故意や認識を必要とするのに対して、遡及課税の要件である同法70条4項の「偽りその他不正の行為」については、納税者の故意や認識が必ずしも重視されておらず、それが漠然としたものであっても、そのことで同条項の適用が否定されることにはならないのである。また、通則法68条の適用においては、隠蔽・仮装行為の結果である過少申告についての故意や認識は必要とされていない。前述のM税理士事件についてもそうであるが、通則法70条4項の適用においては「偽りその他不正の行為」の結果として国税を「免れ」ているという点についての認識は必要であるといえよう（この点は、後述するいわゆるアメリカ大使館事件も参考にされたい）。

図表3 通則法68条1項と同法70条4項の着眼点の相違

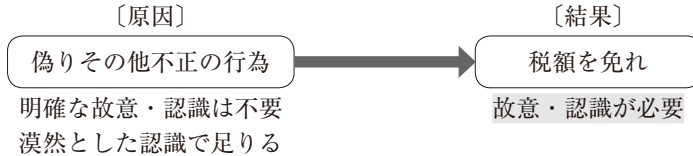
	行政制裁性	(原因) 行為責任	(結果) 納税責任
通則法68条1項	制裁である	○	
通則法70条4項	制裁でない		○

これらは法律の趣旨から導出できる考え方である。重加算税が隠蔽・仮装行為に対する制裁的措置であるのに対して、遡及課税が本来の納税についての責任（納税義務）を、履行（納付）させるために更正の期間を延長する措置であることに鑑みれば、第三者が行った原因たる行為責任が納税者本人の故意や認識に基づいたものであるかどうかについて、通則法68条1項と同法70条4項の解釈に違いがあつてしかるべきであると考えらる。

図表 1 (再掲)



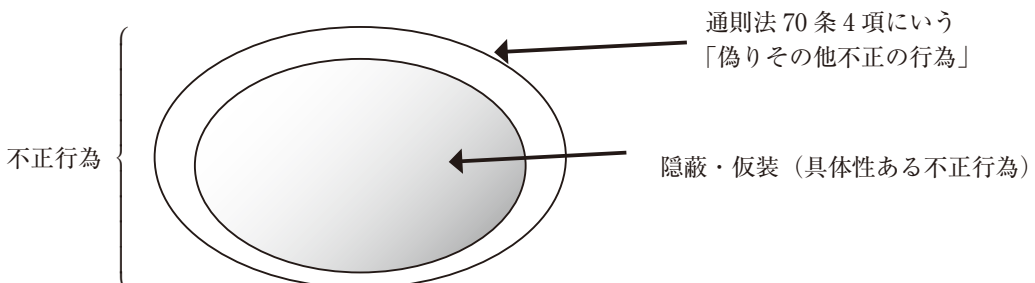
図表 2 (再掲)



もっとも、上記 M 税理士事件は、税理士が行った不正行為に対する納税者本人の認識の問題であるから、偽りその他不正の行為について認識を要しないといっても、納税者が行った不正行為に対して認識を要するか否かについては明確ではない。第三者の行為に対しての故意・認識の問題と、不正行為を行った者の故意・認識の問題は事柄の性質を異にしているともいえよう。さりとて、同事件からは、通則法 68 条と同法 70 条 4 項との関係分析においては重要な示唆を得ることができるのである。通則法 70 条 4 項が不正行為に対する制裁ではないという本旨に戻れば、ここにいる不正行為者の故意は、必ずしも明確なものである必要はなく、漠然とした不正行為の認識で足りると理解すべきであろう。

このことは、行政上の制裁規定である重加算税を規定する通則法 68 条が「隠蔽・仮装」という具体的な行為概念をもって規定しているのに対して、制裁規定ではない同法 70 条 4 項が「偽りその他不正の行為」という行為概念としてはやや概括的かつ抽象的な表現をもって規定しているという規定振りの違いにも、その差異は表れているといえよう。したがって、通則法 70 条 4 項の行為については、「不正行為」であれば足り、「不正行為」のうち、「隠蔽・仮装」¹³⁾などといった具体的な認識や何らかの具体的な行為が前提と

図表 4 偽りその他不正の行為と隠蔽・仮装の関係



されているものではないということもできるのである。

5. 小 括

通則法 70 条 4 項は制裁規定ではないから、制裁規定である同法 68 条 1 項とは異なり、不正行為が納税者によるものであるか否かという点は問題とされていないし、不正行為に対する納税者の認識さえ強く要請されるものではない。

Ⅲ 不正行為の認定

1. 不正の行為

通則法 70 条 4 項にいう「偽りその他不正の行為」は、用語としては、遁脱犯の構成要件における「偽りその他不正の行為」と同じものである。しかしながら、同条項にいう「偽りその他不正の行為」の認定については、前述のとおり、これが制裁規定ではないという点を十分に意識しておく必要がある。

この点については、板倉宏教授が、「ほ脱罪の犯罪構成要件と、更正の除斥期間を延長し、適切な課税をするための要件とでは、性質上の違いがあるという点も忘れてはならない。課税するための要件であり、刑罰を科すための犯罪の成立要件ではないから、いわゆる可罰的違法性といった思考をふまえる必要はなく、客観的に『不正の行為』があればよいと考えられるし、また、犯罪構成要件におけるほど、行為者の主観的要素を重視する必要はなからう。」と論じられるとおりである¹⁴⁾。

では、通則法 70 条 4 項にいう「偽りその他不正の行為」に当たる客観的な「不正の行為」とはいかなるものであろうか。

2. 行 為 性

「不正の行為」であるためには、当然ながら、何らかの不正の「行為」がある必要がある。それでは、「申告をしない」という不作為についてはどうであろうか。

思想、内心的意思、心情あるいは行為を惹き起こした原因行為の過失といったものは、直接、行為の対象とはならない¹⁵⁾。

行為は、物理的観点からみれば、身体の運動と静止に分かれる。しかしながら、「税額を免れ」ることは身体運動のみから成り立つものではない。当然ながら、「税額を免れ」る状態は、具体的な加工工作を行うだけでなく、申告を「しない」ということによっても引き起こすことができるのであるから、必ずしも、身体運動のみならず、身体の静止によっても成り立つのである。身体運動による場合は「作為」によるものであり、身体の静止による場合は「不作為」によるものである。ここに「作為」とは、一定の身体運動をすることをいい、「不作為」とは、一定の身体運動をしないことをいう¹⁶⁾。更にいえば、作為が身体運動であるという点は問題がないが、例えば、不登校という不作為を念頭に置くと、当校をせずに、マージャンをするという態度が不作為となる。つまり、作為は常に身体運動であるとしても、不作為は身体運動の場合もあり、身体の静止の場合もあるということになる。そこで、西原春夫教授は、「ある身体運動が作為であるか、不作為のあいだになされる単なる身体運動に止まるかは、どのような身体運動を標準とするかで異なってくる」とされる¹⁷⁾。その上で、同教授は、次のように続けるのである。すなわち、「母親は、その乳児に授乳しこれを養育する義務がある。これは単に道徳上の義務であるばかりでなく、法的な義務でもある（民法820条）。そこで、その義務の内容たる授乳するという身体運動を標準としてみると、母親はこれに合しない消極的態度をとっている。その行為態様は、不作為である。ところで、この授乳しないという態度＝不作為は、もはや物理的観点からは認識されない。物理的観点から認識されるのは、寝ているという静止とか、働いているという運動のみに止まる。このような物理的な運動・静止を越えてそこに授乳しないという態度の存在を認識する方法の一つは、授乳しないのはけしからんという、道徳的あるいは法的な価値判断をいきなり加えることにある。しかし、そのような価値判断が可能であるということは、少なくとも論理的には、その判断の対象である『授乳しない』という態度が社会生活の中に存在することを意味するのであって、そのような態度の存在を認識するのが、実に社会的観点にほかならない。授乳しないという態度は、授乳するという態度と並んで、社会生活のただ中に実体として存在する。それは、道徳的な価値判断を一応予定しながら、価値判断以前にすでに社会的な実体として認識しうるのである。そして、授乳することが意思支配可能性の範囲内にあったとすれば、それはすでに外部的態度といいうるのであって、それは、やはり行為に属するといわなければならない。〔下線筆者〕」とされるのである¹⁸⁾。

西原教授の見解によれば、作為があれば因果の経過が別のもの足り得た（結果が発生しなかった）、という判断がなされる場合には、その不作為に結果の原因力を認めることができる。ナイフで人を突き刺すという作為から死の結果が発生し得るのと全く同様に、

乳児に授乳しないという不作為からも、死の結果は発生し得る。結果の原因となったのは、不作為という態度であり、不作為の原因力は、不作為そのものが持つと考えるべきであろう¹⁹⁾。

西原教授は、刑法学上の議論として展開されるのであるが、このことは、租税法領域にかける議論にも同様に当てはまると思われる。すなわち、申告をしないという態度は、道徳的な価値判断を一応予定しながら、価値判断以前に既に社会的な実体として認識し得る。そして、申告することは、意思支配可能性の範囲内にあるのであるから、それは既に外部的態度といい得るのであって、それは、やはり行為に属するといわなければならない。換言すれば、社会的実体として、「申告をしない」ことが不正であるとの社会的認識の下において、それが不可抗力によるものではなく意思支配可能性の範囲内にあるのであれば、そのことのみで既に外部的態度といい得るというわけである。ここでは、不作為を「行為」と評価し得ることになるのである。

また、前述のとおり、通則法70条4項においては、「偽りその他不正の行為」の認定に当たっては、「不正行為」という概括的かつ抽象的な概念の認定である上に、その認定に当たっての故意は漠然としたものであってもよく、申告をしないことが社会的不正であるとの認識も漠然としたもので足りると解される。そして、この社会的不正に関する漠然とした認識は、本件事案におけるXと同等レベルの知性ある合理的経済人が有するであろう認識を基準として考えることが妥当であろう。

ここに、「申告をしない」という不作為についても「偽りその他不正の行為」は認定され得ることになると思われる。

3. 消費税に関する情報を避けるという行為

さらに、何らかの行為がそこに付着すれば、当然ながら、「申告をしない」という不作為がより強い行為性あるものと評価され得るであろう。例えば、本来、申告すべきことを容易に知り得るのにもかかわらず、申告しなければならないことを示唆する情報をあえて避けるという積極的な行為があればその行為性は強調されるべきであろう。本件の場合、Xは、自らパソコンを利用して、国税庁のホームページにアクセスして、確定申告書を作成するなどの行為をしたというのである。当然ながら、その時期の国税庁のホームページにアクセスすれば、否が応でも、消費税の簡易な説明フォームが目に入るはずのところ、その隣接している情報を認識していないとすれば、それは、もはや積極的に情報を避けるという行為が行われていたことをも意味するであろう。申告義務に

関する情報を避けるというふるまいは、単なる「申告をしない」ことよりも、より強い行為性が認定され得るところである。

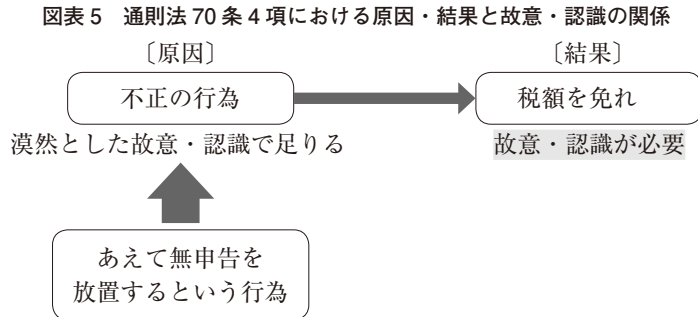
仮に、Xのいう「消費税の仕組み等については理解していませんでした。」との発言が正しいものであったとしても、これには、「……理解しようとしなかった。」ということが含意されている可能性もある。上記の事情に鑑みれば、申告義務の不履行のみならず、申告に関する情報を避ける行為があったのではないかと容易に推察され得るところでもある。

4. あえて無申告を放置するという行為

いわゆるアメリカ大使館事件は、納税者がその申告において、米国大使館から支給された給与等の総額を所得額として申告せず、自らの給与等の金額がいくらであるかを認識しながら、その一部しか申告しなかったという事例であるが、この事件の控訴審東京高裁平成16年11月10日判決（税資254号順号9812）は、「通則法70条5項〔筆者注：現行70条4項〕にいう『偽りその他不正の行為』の意義について検討するに、『偽りその他不正の行為』とは、税額を免れる意図の下に、税の賦課徴収を不能又は著しく困難にするような何らかの偽計その他の工作を伴う不正な行為を行っていることをいうものと解すべきであるから、単なる不申告行為はこれに含まれないものと解すべきである。もっとも、上記のような何らかの偽計その他の工作行為は、必ずしも申告と別に積極的な所得秘匿工作をすることのみを指すものではなく、過少申告行為自体がその態様によっては偽計その他の工作行為に該当する場合もあるものと解されるほか、税金を免れる目的で、既に存在している誤った状況をあえて放置したり、税務当局が誤信等により誤った申告であることに気づきにくい状態が生じていることを認識しつつ、あえてその誤信状態を除去せず、むしろその状態を利用して税金を免れようとする場合であっても、積極的な所得秘匿工作と同視し得るものというべきである。したがって、納税者が真実の所得を秘匿し、それが課税の対象となることを回避する意思の下に、上記のような作為ないしは不作為を行う場合には、『偽りその他不正の行為』に該当するものと解するのが相当である。〔下線筆者〕」とするのである。

上記判決がいうように、同事件においては税金を免れる目的で「申告をしていない」という状況があったわけであるが、これを「あえて放置」しておくようなことをも含めて「偽りその他不正の行為」に該当すると判示されているのである。本件事案は、まさにこれに当てはまるものと解されるから、かように考えると、「偽りその他不正の行為」

は認定され得ると解される。すると、本件において、通則法 70 条 4 項の規定の適用が認められるか否かは、税額を免れる意図が認定され得るか否かに大きくかかわってくるように思われるのである。



5. 小 括

国税通則法 70 条 4 項にいう「偽りその他不正の行為」の「不正の行為」には、不作為も含まれると解される。そして、X の有するであろう社会的常識のレベルにおいては、消費税の納税義務があると理解しているのが通常であろうと推察されるところ、申告義務があるであろうことを推知しながら、義務の履行をせず、消費税に関する情報を避け、申告義務履行のための準備行動に何ら出ず、あるいは、「申告をしない」という状態をあえて放置していたという不作為行為についても、ここにいう「不正の行為」に該当すると解される。

IV 税額を免れる意図

1. 税額を免れる意図と偽りその他不正の行為

最高裁昭和 52 年 1 月 25 日第三小法廷判決（訟月 23 卷 3 号 563 頁）は、解撤船の権利売買及びその斡旋による所得を申告しなかった事案につき、更正決定の除斥期間の延長が認められるか、重加算税の賦課要件が満たされるかが争点となった事例である。原審福岡高裁昭和 51 年 6 月 30 日判決（行集 27 卷 6 号 975 頁）は、納税者が所得税の申告義

務内容を十分に知っていたと思われるのに、所得税の確定申告等に際し、給与所得及び雑所得のみを記載した内容虚偽の確定申告書を提出し、本件所得を殊更秘匿してこれを申告しなかったことは、単なる所得計算の違算や亡失というものではなく、正当な税額の納付を回避する意図の下にした過少申告行為と認めるのが相当であるとして、偽りの工作的不正行為といえるから、国税通則法（昭和56年法律第54号による改正前のもの）70条2項4号にいう「偽りその他不正の行為」に当たるとしている。上告審である上記最高裁昭和52年1月25日第三小法廷判決は、最高裁昭和48年3月20日判決を参照として引用した上で、特段の理由を付することなく、原審判断を正当として是認している。

このように考えると、単なる申告についての勘違いや失念というものではなく、「税額を免れ」という意図の下にした無申告行為は、「単なる無申告」とは異なり、通則法70条4項の規定の適用を受けることになるかと解すべきである。

この点、前掲アメリカ大使館事件控訴審東京高裁平成16年11月30日判決は、「一審原告は、米国大使館への採用時に、人事課職員から、確定申告の際には基本給を申告すれば足り、諸手当は課税の対象とならないとの説明を受け、その後、他の古参職員からも、上記のような措置は、日米両国政府了解のもとに採られたものであると聞いていたこと等から、基本給のみを申告すれば正しい申告になるものと信じて、本件各申告をした旨主張するところ、一審原告の供述（一審原告本人尋問）及び陳述……にはこれに沿う部分が存している。そして、この一審原告の主張を前提とすれば、一審原告の本件各申告が『偽りその他不正の行為』に該当しないという結論に導かれる可能性はあると考えられるが、そういえるためには、(1) 米国大使館の人事課職員らが一審原告に対し真実そのような説明をしたか、(2) その説明が合理的な根拠に基づくものであるか、(3) 一審原告がその説明を信じて、その説明に沿って本件各申告をしたか、という点が検証されなければならない。」として、(1)ないし(3)について検討した結果、いずれも確たる証拠に基づくものとはいえないとした。

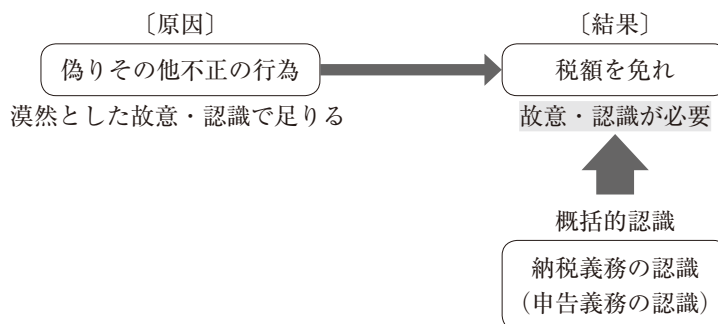
その上で、「一審原告の本件各過少申告行為は、いずれも、何ら正当な根拠に基づくものではなく、納税者が真実の所得額を秘匿し、それが課税の対象となることを回避する意思の下に、所得額をことさらに過少にした内容虚偽の所得税確定申告書を提出することにより、納付すべき税額を過少にして、本来納付すべき税額との差額を免れる意図を有していたと推認するに難くないというべきである。したがって、一審原告の上記行為は、通則法70条5項〔筆者注：現行70条4項〕にいう『偽りその他不正な行為』に該当するものといわざるを得ない。」と判断したのである。

ここでは、自らの給与等の金額がいくらであることを認識しながら、その一部しか申告

しなかったことに対して、「何ら正当な根拠に基づくもの」でもないことが、通則法70条4項にいう「偽りその他不正の行為によりその全部若しくは一部の税額を免れ」に該当するとされたのである。この点は、前述したとおり「原因」行為たる過少申告をしたことに対する明確な認識はなくとも、「偽りその他不正の行為」が認定されているといえよう。この点からも明らかなおお、「偽りその他不正の行為」については、具体的な偽計工作が認定されなければその要件を充足しないと解されているわけでは決していないのである。

しかしながら、「税額を免れ」る意図は認定されなければならない。そして、アメリカ大使館事件の上記東京高裁は、「本件各年度の申告に際し、自らの給与等の金額がいくらであるかを認識しながら、その一部しか申告しなかった」という点をもって、「税額を免れ」という要件を充足していると判断したのである。すなわち、この意図は概括的認識で足りるという立場である。更にいえば、「税額を免れ」ることの認識については、「自らの給与等の金額がいくらであるかを認識しながら、その一部しか申告しなかった」という点に置換されており、いわば、「税額を免れ」を「申告を免れ」という形に置換しているようである。もっとも、納税義務を申告義務と置き換えても社会通念に反するものではないといえるから、この認定自体は妥当なものといえよう。換言すれば、納税義務の認識（申告義務の認識）という観点から、「税額を免れ」を認定することが可能であると考えられる。

図表6 税額を免れることに関する認識



ところで、本件事案において、Xは「消費税の仕組み等については理解していませんでした。」と申述するのであるが、消費税の仕組みを知らないということと、消費税の申告義務、そしてその先に接続する納税義務がある可能性を推知していないことは異なる認識である。Xは、調査担当職員が最初にXの居所を訪問した際に（平成26年10

月30日)、同職員に対して、「消費税も含め申告しなければいけないという認識はありました。」と述べていることからしても、なるほど仕組みは知らなかったのかもしれないが、消費税の申告義務(ないし納税義務)が生じ得る点については推知していたであろうことを否定することはできまい。

かような意味では、無申告であることを肯定するような確たる証拠がない中であって、消費税の申告をしなければならないという認識が認定されているのである。自らの給与等の金額を認識しながら、その一部しか申告しなかったことに対して、「何ら正当な根拠に基づく」理由もないとして通則法70条4項の適用を認めた前述のアメリカ大使館事件東京高裁平成16年11月30日判決の判断の構成を当てはめてみると、消費税の仕組みまでは知らずとも、自らの申告義務を認識しながら申告をしなかったことについて、「何ら正当な根拠に基づく」理由もない本件事案は同条項の規定の適用が認められるべきであると考えられよう。

なお、このように、自らの納税申告に関する義務を認識していながらあえて申告をしない状態を放置するという行為は、申告期限の失念や計算ミスといった単なる無申告とは性質の異なるものである点についても付言する。

2. 小 括

アメリカ大使館事件において、東京高裁は、自らの給与等の金額を認識しながら、その一部しか申告しなかったことに「何ら正当な根拠に基づく」理由がないとして通則法70条4項の適用に違法はないとした。本件事案も、自らの申告義務を認識しながら申告をしなかったことについて、「何ら正当な根拠に基づく」理由もないといわざるを得ない。本件事案は同条項の規定の適用が認められるべきであると考えられよう。

通則法70条4項は、不正行為のあった場合に本来の納税義務を7年に遡って履行させるという規定であって、制裁措置ではない。かような意味では、重加算税の適用要件のような「行為(原因)」に対する厳格な認識などは要求されていない。他方で、「税額を免れ」ていることの認識は要件として要求される場所であると思われる。

結びに代えて

本件事案において、Xは、本件事業に係る多額の収入から生ずるであろう所得に対し

て、その申告をすべき必要性を認識しながら、所得税法上の事業所得の申告を長年にわたって行っておらず、ことさら過少な内容の虚偽申告をしていたのである。その点において、通則法70条4項にいう「偽りその他不正の行為」の存在が十分に認められるし、これに伴い納税を免れていた意図も推認できるのである。加えて、消費税等についても同様に、上記に論じたとおり、消費税等に係る納税を免れる意図の下で、長年にわたって申告をしない状態を放置してきたのであるから、同条項の規定の適用があるというべきであろう。

上記に述べたとおり、Xは本件各課税期間の消費税等の申告において、通則法70条4項にいう「偽りその他不正の行為」により税額を免れていたことが明らかであるから、本件各賦課決定処分は適法であると考えられる。

注

- 1) 通則法70条4項は、「次の各号に掲げる更正決定等は、第一項又は前項の規定にかかわらず、第一項各号に掲げる更正決定等の区分に応じ、同項各号に定める期限又は日から七年を経過する日まで、することができる。」として、次の各号を規定する(3号は省略)。
 - ① 偽りその他不正の行為によりその全部若しくは一部の税額を免れ、又はその全部若しくは一部の税額の還付を受けた国税(当該国税に係る加算税及び過怠税を含む。)についての更正決定等(同項1号)
 - ② 偽りその他不正の行為により当該課税期間において生じた純損失等の金額が過大にあるものとする納税申告書を提出していた場合における当該申告書に記載された当該純損失等の金額(当該金額に関し更正があった場合には、当該更正後の金額)についての更正(前二項の規定の適用を受ける法人税に係る純損失等の金額に係るものを除く。)(同項2号)
- 2) 判例評釈として、岸田貞夫＝鈴木康正・TKC税研情報12巻4号14頁(2003)参照。
- 3) 判例評釈として、岸田貞夫・ジュリ827号93頁(1984)参照。
- 4) この立場は、例えば、横浜地裁平成10年6月24日判決(税資232号769頁)、東京高裁平成11年2月24日判決(税資240号895頁)などの判旨に近い。
- 5) 隠蔽・仮装行為に納税者の故意・認識が必要とされるという考え方は現行の重加算税に関する通達(例えば、平成12年7月3日付け国税庁長官通達「申告所得税及び復興特別所得税の重加算税の取扱いについて(事務運営指針)」[最終改正:平成28年12月12日])にも表れているのではないと思われる。

すなわち、同通達では、隠蔽・仮装行為の例示として、二重帳簿の作成、帳簿書類の破棄又は隠匿、帳簿書類の改ざん、偽造、虚偽記載、架空名義取引などを挙げており、これらはいずれも故意・認識なくしてなし得ない行為である。一方、納税者の故意・認識が介在しない行為、例えば、取引先が単に虚偽の帳簿書類を作成していたというような場合には、同通達はこれを隠蔽・仮装行為に該当するとはしていない。ただし、「取引先に虚偽の帳簿書類を作成させる等している」場合には、納税者の故意・認識が及ぶため、同通達はこれを隠蔽・仮装行為の例として示している。「居住用財産の買換えその他各種の課税の特例の適用を受けるため、所得控除若しくは税額控除を過大にするため、又は変動・臨時所得の調整課税の利益を受けるため、虚偽の証明書その他の書類を…他人をして作成させていること」、「他人をして源泉徴収票等に虚偽の記載をさせ、若しくは源泉徴収票等を提出させていないこと」、「調査等の際の具体的事実についての質問に対し、…

- 相手方をして虚偽の答弁等を行わせていること」なども、納税者の故意・認識が当然の前提とされている例示として数えることができよう。また、同通達は、いわゆる期間計算のズレについて、「相手方との通謀による虚偽若しくは架空の契約書等の作成等又は帳簿書類の破棄、隠匿、改ざん、偽造、変造等によるもの等でないとき」は「帳簿書類の隠匿虚偽記載等」に該当しないことを確認しているが、これも納税者の故意・認識を前提としているものといえよう。
- 6) 昭和36年7月付け政府税制調査会『国税通則法の制定に関する答申の説明(答申別冊)』第6章。
 - 7) 同旨として、佐藤孝一『最新判例による国税通則の法解釈と実務』853頁(大蔵財務協会1996)参照。
 - 8) 判例評釈として、川神裕・平成18年度最高裁判所判例解説〔民事篇〕〔上〕615頁(2009)、同・ジュリ1352号133頁(2008)、太田幸夫・平成18年度主要民事判例解説〔判タ臨増〕250頁(2007)、浦東久男・租税判例百選〔第5版〕176頁(2011)、今本啓介・租税判例百選〔第6版〕188頁(2016)、酒井克彦・税弘55巻5号185頁(2007)など参照。
 - 9) 判例評釈として、増田稔・平成17年度最高裁判所判例解説〔民事篇〕〔上〕24頁(2008)、品川芳宣・TKC税研情報15巻4号27頁(2006)、首藤重幸・ジュリ1323号200頁(2006)、片山健・平成17年度主要民事判例解説〔判タ臨増〕260頁(2006)、柴由花・税研148号195頁(2009)、藤田耕司・租税判例百選〔第5版〕202頁(2011)、片山直子・租税判例百選〔第6版〕215頁(2016)、酒井克彦・税務事例38巻3号1頁(2006)、同4号1頁(2006)、同5号1頁(2006)など参照。
 - 10) 同事件において、M税理士は、平成3年2月末ころ、納税者から本件土地の譲渡所得に係る所得税について相談を受け、裏付け資料等を示されることなく事情を聴取しながらメモを作成し、これを納税者に示して、税額約2,600万円が経費を控除して2,310万円となること、全部で1,800万円で済ませることができ、800万円も税額を減少させて得をすることができる旨の説明をした。同メモには本件土地の買手の紹介料等が経費として記載されていたが、納税者がかかる紹介料を出費した事実はなく、出費した旨をM税理士に告げたこともなかった。納税者は、相談をした当日直ちにM税理士に依頼することなく、知人から同税理士が税理士資格を有していることについて確認を得た上、数日後に、同税理士に対して平成2年分の所得税の申告を委任し、平成3年3月6日、同税理士に対し税務代理の報酬5万円のほか1,800万円を交付したとされている。
 - 11) 最高裁平成17年判決においては、重加算税の適用について、次のような滝井繁男裁判官の補足意見が出されている。すなわち、同裁判官は、「本件は、納税者から申告手続の委任を受けた税理士が税務署員をして譲渡所得に係る課税資料を破棄させた上、納税者から受領していた納税資金を領得して、譲渡所得についての申告をしなかったという特殊な事案であり、納税者と税理士との間にどの範囲の事実の隠ぺい・仮装について意思の連絡があったかは、差戻し審において審理し、確定される必要がある。」とした上で「重加算税は、高率の加算税を課すことによって、隠ぺい・仮装による納税義務違反行為を防止し、徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の一種の制裁措置である。納税者から申告手続の委任を受けた税理士等の第三者が隠ぺい・仮装行為をした場合において、納税者は、自らその行為をしていないというだけの理由でこの制裁を免れるわけではない。しかし、事実の隠ぺい・仮装についてその一部に意思の連絡があるからといって、必ずしも過少申告となった税額全体について納税者に対して重加算税を賦課することができるわけではないとする考え方が十分あり得るのであり、重加算税を賦課することができる範囲は、重加算税制度の趣旨、目的等から見て、慎重な検討を要する問題である。」と意見している。かような補足意見を出した滝井裁判官においても、通則法70条4項の規定の適用については、意見を示しておらず、意思の連絡についての審理不尽の問題は専ら重加算税の適用における問題であるという点については、裁判官の全員一致の意見であると思われる。
 - 12) 大淵博義「譲渡利益の発生を認識しながら申告しなかった場合の重加算税の賦課決定」税通44巻6号234頁(1989)。
 - 13) 国税庁の行政解釈においても、通則法68条にいう「隠蔽・仮装」行為も「不正行為」と記載している(前掲の平成12年7月3日付け国税庁長官通達は、「隠蔽・仮装」を「不正行為」と通達

している。)

- 14) 板倉宏「租税判例研究」ジュリ 619 号 142 頁。
- 15) 齊藤信宰「故意犯・過失犯・犯意」川端博＝椎橋隆幸＝甲斐克則編『立石二六先生古希記念祝賀論文集』388 頁（成文堂 2010）。
- 16) 西原春夫『刑法総論』88 頁（成文堂 1977）。
- 17) 西原・前掲注 16), 88 頁。
- 18) 西原・前掲注 16), 88 頁。
- 19) 西原・前掲注 16), 90 頁。

●Summary

The proscription of “false and wrongful acts” in Article 70 Clause 4 of the National Tax Act covers only certain kinds of acts or omissions. The scope is an important matter.

There is no disagreement that it includes concealing or disguising relevant information.

Does the language, however, also involve the failure to file a tax return?

This article considers the question with reference to a judgment of October 18, 2017 by the Tokyo District Court.