

隠ぺい行為を是正する期間があるにもかかわらず是正する措置を採らなかった期間について、隠ぺい行為として重加算税が課された事例

立正大学法学部
教授 山下 学

はじめに

本事例は請求人は、車検代行手数料が請求人の益金の額になるものであることを十分認識しながら、顧客から收受する車検費用の大半が顧客からの預り金であること、また車検代行手数料を請求する請求書と主たる事業収入である整備売上げの請求書とが別葉で收受の形態が異なることなどの取引の特異性を利用し、意図的に収益の額に計上しなかったものであり、このことは隠ぺい仮装と評価すべき行為を行っていたものと認めるのが相当である、そして、請求人は、本件申告書を提出するまでに過少の状況を是正しようとするればそれが可能であったのに、上記隠ぺい仮装により生じた状況を是正するための具体的な方策及び措置をとった事実はみとめられず、よって、本件申告書は隠ぺい仮装したところに基づき提出されたものと認めるのが相当、とした事例である。

最近の重加算税の賦課のあり方を考えてみるために、研究材料に取り上げてみた。

事実関係

1 事実

(1) 事実の概要

本件は、審査請求人（以下「請求人」という。）に対してされた平成12年12月1日から平成13年11月30日までの事業年度（以下「平成13年11月期」という。）の法人税に係る重加算税の賦課決定処分並びに平成12年12月1日から平成13年11月30日までの課税期間（以下、「平成13年11月課税期間」といい、平成13年11月期と併せて用いる場合は「平成13年11月期等」という。）の消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）に係る重加算税の賦課決定処分（以下、平成13年11月期の法人税に係る重加算税の賦課決定処分と併せて「本件各賦課決定処分」という。）について違法を理由として、その一部（それぞれ過少申告加算税に相当する金額を超える部分）の取消しを求めた事案であり、争点は次の2点である。

争点1 請求人の平成13年11月期の法人税の確定申告書及び平成13年11月課税期間の消費税等の確定申告書（以下「本件各申告書」という。）の提出は、国税通則法（以下「法」という。）第68条《重加算税》第1項に規定する「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」に該当するか否か。

争点2 本件各賦課決定処分及び異議決定処分の手続に違法性があるか否か。

(2) 基礎事実

次の事実は、請求人及び原処分庁の双方に争いはなく、当審判所の調査によってもその事実が認められる。

イ 請求人は、自動車整備業等を営む同族会社で、運輸局長の指定を受けた指定整備工場、いわゆる民間車検場を有し、C（以下「代表者」という。）が代表取締役を務めている。

ロ 請求人は、原処分庁が行った平成13年3月27日からの法人税の調査（以下「前回調査」という。）において、車検事務に係る代行手数料（以下「車検代行手数料」という。）のうち平成9年12月1日から平成12年11月30日までの間（以下「前回対象期間」という。）に行ったものに係る金額が益金の額及び仮受消費税等の額（以下「益金等の額」という。）に計上漏れとなっていることなどを指摘され、平成13年4月19日に、前回対象期間に対応する各課税期間の消費税等の各修正申告書をそれぞれ原処分庁に提出した。

ハ 原処分庁は、平成13年5月29日付で、前回対象期間に対応する請求人の各事業年度の法人税の各更正処分、重加算税の各賦課決定処分及び過少申告加算税の賦課決定処分並びに前回対象期間に

対応する各課税期間の消費税等に係る重加算税の各賦課決定処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分をした。

なお、請求人はこれらの処分について不服申立てを行わなかった。

ニ 請求人は、前回調査終了後の平成13年6月初旬にD税理士（以下「旧顧問税理士」という。）との顧問契約を打ち切り、同年11月にE税理士（以下「新顧問税理士」という。）と顧問契約を締結した。そして、請求人は、新顧問税理士を代理人として、平成14年1月31日に本件各申告書を提出した。

ホ 請求人は、原処分庁が行った平成16年4月6日からの法人税の今回の調査において、車検代行手数料のうち平成12年12月1日から平成13年4月30日までの間（以下「本件期間」という。）に行ったものに係る金額4,494,000円（ただし、消費税等の金額214,000円を含む。以下「本件手数料収入」という。）が益金等の額に計上漏れとなっているとの原処分庁からの指摘及び修正申告のしようを受け、平成16年6月15日に平成13年11月期の法人税及び平成13年11月課税期間の消費税等の各修正申告書を提出した（以下「本件各修正申告書」という。）。

（4）関係法令

イ 法第65条《過少申告加算税》第1項は、期限内申告書が提出された場合において、修正申告書の提出又は更正があったときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき法第35条第2項（期限後申告等による納付）の規定により納付すべき税額に百分の十の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する旨規定している。

ロ 法第68条第1項は、法第65条第1項の規定に該当する場合（同条第5項の規定の適用がある場合を除く。）において、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し（以下「隠ぺい仮装」という。）その隠ぺい仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に百分の三十五の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する旨規定している。

2 各当事者の主張

）争点1 本件各申告書の提出は、「隠ぺい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」に該当するか否か。

原処分庁の主張

本件各申告書は、以下の理由から、請求人が隠ぺい仮装したところに基づき提出していたものであるから、本件各修正申告書の提出による納付すべき税額の増加額を基礎として、法第68条第1項の規定を適用し、重加算税を賦課することは適法である。

（1）平成13年11月期等の益金等の額に算入すべき本件手数料収入について、次の事実が認められた。

イ 請求人は、車検整備作業の進行管理を大学ノート（以下「入場表」という。）に記載しており、この入場表から本件手数料収入を計算することは十分可能であった。

ロ 請求人は、本件手数料収入の額を正規の会計帳簿に記載せず、いわゆる簿外現金として請求人の代表者がこれを管理していた。

ハ 請求人は、本件手数料収入を記載した請求書の控えを破棄していた。

ニ 請求人は、代表者が立て替えている車検費用（自賠責保険料、自動車重量税、車検代行費）の明細書を破棄していた。

ホ 請求人は、前回調査における車検代行手数料収入の除外分（前回対象期間の分）を平成13年4月24日に雑収入勘定（及び仮受消費税等勘定）に計上して修正し、同年5月分以降は正規の会計帳簿に計上している。

それにもかかわらず、本件手数料収入の修正を行っていないことは積極的な故意があったといわざるを得ない。

ヘ 以上のことから、請求人の行為は隠ぺい仮装に該当し、この隠ぺい仮装したところに基づいて本件各申告書を提出していたのであるから、重加算税の賦課要件を充たしている。

（2）納税者が申告手続を税理士等の第三者に委託したからといって、納税者自身の申告義務は免れず、その第三者がした申告の効果、態様はそのまま納税者の申告として取り扱われる。

したがって、顧問税理士の変更及びその引継ぎが十分でなかったことをもって隠ぺい仮装の事実はないとの理由にはならない。

(3) 前回の更正処分等に係る更正の理由書によれば、本件手数料収入の計上漏れが含まれていないことが明らかであり、請求人の主張に理由がない。

請求人の主張

本件各申告書は、次のとおり、請求人が隠ぺい仮装したところに基づき提出したものではないから、法第68条第1項が規定している場合に該当しない。

よって、本件各賦課決定処分は違法であるから、その一部(それぞれ過少申告加算税相当金額を超える金額)を取り消すべきである。

(1) 本件各申告書には、次のとおり、隠ぺい仮装したところの事実はない。

イ 請求書の控えを破棄した事実はない。また、請求書の控えがなかったとしても、他の書類等で収入金額を確認することができるので隠ぺいにはならない。

ロ 請求人は、平成13年5月以降は、車検代行手数料を請求人の益金等の額に適正に計上しており、車検代行手数料収受の事実を隠ぺい及び仮装しようとしていない。

(2) 本件手数料収入が計上漏れとなったのは、次のことが原因であり、隠ぺい仮装により過少申告しようとしたものではない。

イ 新顧問税理士は、旧顧問税理士から請求人についての税務会計事務を引き継ぐ際の不手際で、本件手数料収入が漏れてしまっていた試算表を基に平成13年5月分から会計処理を行ってしまった。

ロ 請求人及び代表者は、前回調査の際、調査担当者から「今後計上漏れがないように」と言われた上、更正処分を平成13年5月29日に受けたので、本件手数料収入を含めたところで原処分庁により是正処理されたものと誤解した。

原処分庁も、代表者等が誤解していたことは、理解したはずである。

(3) 上記(1)及び(2)のとおりであり、請求人は、仮に、いったん隠ぺい仮装により本件手数料収入を計上しなかった事実があったとしても、上記(1)のロのようにその後、適正に申告しようと努めていたところ、上記(2)のような事情により、結果として、本件手数料収入が申告漏れとなったものであるから、隠ぺい仮装の事実の本件各申告書を提出した時には、治癒されて存在しないものと認めるべきであり、については請求人は過少申告になるとの認識も有していなかったものである。

) 争点2 本件各賦課決定処分及び異議決定処分の手続に違法性があるか否か。

原処分庁の主張

重加算税の賦課要件は、法第65条及び同第68条に規定されているとおりであり、事前に納税者に通知又は説明しなければならない旨を定めてはならず、請求人に対して事前に重加算税が賦課される旨の説明がなかったことをもって、本件各賦課決定処分が違法となるものではない。

請求人の主張

(1) 本件手数料収入の計上漏れについて、重加算税が賦課される理由の説明を一切受けていない。

(2) 異議決定書においても、本件手数料の収入計上漏れが隠ぺい仮装に該当するという具体的事実が明らかにされておらず、このような瑕疵ある異議決定書と一体である本件各賦課決定処分は取り消されるべきである。

審判所の判断

<請求棄却，平成17年6月15日裁決、裁決事例集 No.69，31頁>)

(1) 争点1 (本件各申告書の提出は、「隠ぺい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」に該当するか否か。) について

イ 「隠ぺい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」の解釈

(イ) 法第68条に規定する重加算税は、同第65条ないし第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、同第68条第1項による重加算税を課し得るためには、納税者が故意に隠ぺい仮装し、その隠ぺい仮装の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

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される（最高裁昭和59年（行ツ）第302号昭和62年5月8日第2小法廷判決）。

また、「隠ぺい」とは、納税者がその意思に基づいて、特定の事実を隠匿あるいは脱漏することをいい、「仮装」とは、納税者がその意思に基づいて、特定の所得、財産あるいは取引上の名義を装う等事実をわい曲するものと解される。

（ロ）したがって、納税者が特定の事実を隠匿あるいはわい曲するなど、隠ぺい仮装の事実があり、この隠ぺい仮装により課税標準等又は税額等が過少となったところ、納税者がその過少となった状況にあるべき正当な状況に是正するための方策あるいは措置を納税申告書を提出するまでに具体的に実行せず、その結果、納付すべき税額の過少という形の申告が行われたときは、過少申告を行うことの意味及び認識の有無にかかわらず、「隠ぺい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」に該当するものと解するのが相当である。

これを本件についてみると、次のとおりである。

ロ 認定事実

原処分庁、請求人から提出された証拠資料及び当審判所の調査によれば次の事実が認められる。

（イ）請求人は、車検を請け負った場合、顧客から車検代行手数料を受領しているが、これに係る取扱いは、請求人の益金等の額への算入の有無を除けば、少なくとも前回対象期間から現在まで、次のとおりである。

A 作業の管理

請求人は、顧客の車両が工場に入庫されると、作業の管理のため、本社事務室内の机上に備え付けた入場表に、〔1〕顧客名、〔2〕車両番号、〔3〕不良箇所又は作業内容、〔4〕請求人の整備工場への入出車の日付、〔5〕「済」印を記載していた。

なお、車検の場合は、当該入場表の〔3〕欄に「大型車検整備」、「中型車検整備」、「小型車検整備」、「乗用車車検整備」等と表示していた。

B 顧客に対する請求

請求人は、請求人名義の3枚複写の様式（請求書（控）請求書、領収書のためのもの）の書類を使用し、顧客から預かる自動車損害賠償責任保険契約又は自動車損害賠償責任共済契約に係る保険料（以下「自賠責保険料」という。）自動車重量税及び請求人の収益である車検代行手数料（以下、自賠責保険料及び自動車重量税と併せて「車検費用」という。）を顧客に請求する。

なお、車検費用は、〔1〕車検を請け負った際に請求し受領する場合と、〔2〕車検終了後に車検整備費等の売上請求と併せて請求する場合がある。

〔1〕車検を請け負った際に車検費用を請求し受領する場合

請求人は、請求書及び領収書を顧客に発行し、受領した金員については代表者が保管する。

代表者は、保管していた金員から自動車重量税を国に納付し、自賠責保険料を保険会社に支払うが、車検代行手数料を代表者の手許に残す。

〔2〕車検終了後に車検費用を請求する場合

車検整備費等の請求額と併せて車検費用を請求することから、請求人は、当該請求により受領した金員のうち車検費用に相当する金額を仮受金勘定で経理処理する。この場合、当該請求に先立って車検と同時に自動車重量税の納付及び自賠責保険料の支払が必要であることから、代表者は手許資金から立替払いをする。

請求人は、代表者により立替払いされた金員について、明細表を作成した上、月1回程度その精算の名目で、車検代行手数料を含んだ対応する仮受金を代表者に支払う。

（ロ）請求人は、上記（イ）のBのとおり顧客から受領していた車検代行手数料について、前回対象期間から本件期間にわたって、その收受の事実を請求人の帳簿に計上せず、また益金等の額に算しなかった。

（ハ）代表者は、平成13年4月24日に保有する金員から、前回調査において指摘された車検代行手数料収入の脱漏金額6,185,300円を、信用金庫支店の請求人名義の当座預金口座に戻し入れ、請求人は、平成13年11月期の雑収入の金額に5,890,762円を、平成13年11月課税期間の仮受消費税等の額に294,538円を、それぞれ計上した。しかし、本件手数料収入に関する金額については、計上しなかった。

ハ 隠ぺい仮装の事実

(イ) 前回調査に係る原処分庁の関係資料及び上記1の(3)の口及び上記口の事実からみると、請求人は、前回対象期間において、車検代行手数料が請求人の益金等の額になるものであることを十分認識しながら、收受する車検費用の大半が顧客からの預り金であること、また車検代行手数料を請求する請求書と主たる事業収入である整備売上げの請求書とが別葉で收受の形態が異なることなどの取引の特異性を利用し、意図的に、これを收受した事実を請求人の経理処理に反映することなく、益金等の額に計上しなかったもので、このことにつき、法人税の更正処分及び重加算税の賦課決定処分等を受けたものである。

(ロ) そして、原処分関係資料及び当審判所の調査によれば、請求人は、上記口の(ロ)及び(ハ)のとおり、車検代行手数料に係る取扱いについて、前回対象期間末から前回調査が終了するまでの間にほぼ相当する本件期間においても、前回対象期間と同じく、やはりこれを益金等の額に計上せず、本件各申告書を提出した。

(ハ) そうすると、請求人は、本件期間について、上記のとおり隠ぺい仮装と評価すべき行為を行っていたものと認めるのが相当である。

(ニ) ところで、請求人は、請求書の控えを廃棄した事実はなく、また、請求書の控えがなかったとしても、他の書類等で収入金額等が確認できるので隠ぺいにはならない旨主張する。

しかしながら、仮に請求人が当該請求書それ自体を廃棄した事実がなく、他の書類等で収入金額が確認できるからといって、上記の請求人の行為に関する判断が左右されるものではない。

(ホ) また、請求人は、平成13年5月以降は、車検代行手数料を請求人の益金等の額に適正に計上しており、その收受の事実を隠ぺい仮装していないと主張する。

しかしながら、本件では、請求人はまさに本件各賦課決定処分が対象とする本件期間の車検代行手数料について、隠ぺい仮装を行ったものであるから、請求人の主張は理由がない。

二 本件各申告書の提出

(イ) 上記八のとおり、請求人は、隠ぺい仮装により、本件手数料収入を益金等の額に計上せず課税標準等を過少としていたところ、請求人が本件各申告書を提出するまでに当該過少の状況を是正しようとするなら、当該過少相当分の益金等の額を振替伝票あるいは修正仕訳等により決算書上計上する方法、同じく税務調整において加算する方法などがあると考えられる。

しかしながら、当審判所の調査によっても、請求人が本件各申告書を提出するまでにこれら隠ぺい仮装により生じた状況を是正するための具体的な方策及び措置をとった事実は認められない。

(ロ) したがって、請求人が行った隠ぺい仮装は、本件各申告書の提出をもって具体的に納税額の過少額をもたらしたものであると認められるから、重加算税の賦課要件に関する判断に当たっては、本件各申告書は隠ぺい仮装したところに基づき提出されたものであると認めるのが相当である。

ホ ところで、請求人は、本件手数料収入が申告漏れとなったのは、〔1〕顧問税理士の変更の際の引継ぎに係る不手際及び〔2〕前回調査の更正処分等の金額に本件手数料収入相当額が含まれているとの誤解からであり、請求人は本件期間経過後の車検代行手数料について適正に計上するなど過少申告をしようとする意思は消滅し、隠ぺい仮装は治癒されているから、本件各申告書は隠ぺい仮装に基づいて提出されたものではないと主張する。

しかしながら、請求人が原因とする事由は、飽くまでも、当該事由がなければ請求人は適正に申告したであろうという推測と仮定の域にあるものにすぎないから、本件各申告書の提出の合法性を裏付けるものとはなり得ない。また、請求人が隠ぺい仮装は治癒されたと主張する点についても、本件各申告書が提出される時に本件手数料収入相当額の益金等の額が計上されていなかった以上、隠ぺい仮装が治癒した状況に至っていないことは明らかである。

したがって、請求人の主張はいずれも理由がない。

(2) 争点2(本件各賦課決定処分及び異議決定処分の手続に違法性があるか否か)について

イ 重加算税の賦課決定処分の手続

重加算税の賦課決定処分を行うに当たり、納税者に処分理由を事前に説明をしなければならない旨を定めた規定はないから、調査担当者等が処分理由を説明しなかったとしても、本件各賦課決定処分が違法となるものではない。

ロ 異議決定処分と本件各賦課決定処分

異議決定処分は法第84条《決定の手続等》に基づき、本件各賦課決定処分は法第32条《賦課決定》の規定に基づきそれぞれ行われており、個々の処分であると認めるのが相当であるから、異議決

定処分と本件各賦課決定処分が一体であるとした請求人の主張は、そもそも前提を欠くものである。

また、異議決定処分は、法第75条《国税に関する処分についての不服申立て》に規定する不服申立てに対しての処分、法第76条《不服申立てができない処分》に規定する審査請求ができない処分であるから、異議決定処分についての瑕疵の有無は、そもそも審査請求の理由とはなり得ない。

したがって、請求人の上記主張は、その余の点について判断するまでもなく、採用できない。

(3)以上(1)及び(2)のとおり、本件手数料収入の申告漏れに基因して生ずる本件各修正申告書の納付すべき税額の増加額を基礎として法第68条を適用し重加算税を賦課した本件各賦課決定処分は適法と認められる。

(4)原処分のその他の部分については、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

研究 裁判に反対

1. はじめに

平成12年7月3日、国税庁は、「法人税の重加算税の取扱いについて(事務運営指針)」を発遣・公表し、税務当局における法人税の重加算税の賦課に関する取扱基準の整備・周知等を図った(注1)ことはまだ記憶にあるものと思う。これまで、加算税の賦課決定が課税庁の一方的な処分ということから、納税者はどのような認定がなされるか待つのみであった。自ら「隠ぺい・仮装」を行った認識がなくとも、非違のあった所得金額が多額であれば、それをもって重加算税が課されるのではないかと不安もあった。

上記通達が公開されたことにより重加算税の賦課基準も例示され、不利益処分が課される前に弁明することも、また賦課決定が行われた後も異議申立等の不服審査や訴訟における争点が明確化された。そこで、まず、重加算税の賦課にかかる事例ごとの対応策等を見るに先立ち、重加算税制度の本質を考えてみたい。

2. 重加算税の意義と沿革

重加算税は行政罰としての附帯税たる加算税の1つである(通則法68条)。加算税は、適正な申告納税制度(源泉徴収制度を含む)を確保するために、納税義務を適法に履行しない者に対し本税とは別個に賦課決定処分を行い、税負担を加重することによって適正に納税する者とそうでない者との権衡を図っている。加算税には、重加算税のほか、過少申告加算税(同法65条)、無申告加算税(同法66条)、不納付加算税(同法67条)が定められているが、重加算税は、隠ぺい行為や仮装行為といったいわば悪質な行為によって納税を適正に履行しない者に対して、これらの加算税に代えてより大きい税負担を与えるものである。

現在の加算税制度の前身として昭和22年に追徴税制度が創設されたが、昭和25年のシャウブ勧告による税制改正において、加算税額制度に改正された。過少申告加算税額、無申告加算税額、軽加算税額及び源泉徴収加算税額とともに重加算税額が設けられ、これらは所得税法や法人税法等の各税法に個別に規定されていた。重加算税額は、隠ぺい又は仮装した事実にかかる税額の50%相当額を本税に附加された。そして、重加算税額と過少申告加算税額との併課はなかったが、無申告加算税、源泉徴収加算税とは併課されていた。

昭和37年に国税通則法が制定され、加算税額は同法に統一的に規定し、加算税となった。重加算税額は重加算税と改められ、重加算税と他の加算税は併課されずに、他の加算税に代えて重加算税を課し又は徴収する制度となって、その率も50%から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%)に改められた。その後、昭和62年に加算税の割合が5%引き上げられ、現在に至っていることは周知のとおりである。

重加算税を含め、加算税の税目は、その加算税が課されるべき原因となる、即ち加算税の計算の基礎となる国税の税目に属することとされている(通則法69条)。

3. 重加算税の課税要件

重加算税が課税される要件は、(1)過少申告加算税、無申告加算税又は不納付加算税が課され、又は徴収される要件に該当すること(通則法68条各項)、(2)納税者が事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装したところに基づいて納税申告書を提出(同条1項)、若しくは法定申告期限までに納

税申告書を提出せず又は期限後に納税申告書を提出し（同条 2 項）、若しくは 法定納期限までに納付しなかったこと（同条 3 項）である。

4. 隠ぺい又は仮装

隠ぺい・仮装行為

税務調査にかかる重加算税の賦課に際してまずトラブルの原因となるのが、隠ぺい・仮装に該当するか否かの判断である。重加算税の課税要件である事実の隠ぺい又は仮装につき、いかなる事実がそれに該当するか法令で明らかにされておらず、もっぱら解釈と判例によって運用されてきた。今回の取扱通達は、例示とはいえ、この点を若干クリアにしている（注 2）。

即ち、通達にいう「通則法第 68 条第 1 項又は第 2 項に規定する『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』」とは、

(1) いわゆる二重帳簿を作成していること。

(2) 次に掲げる事実があること。

・帳簿、原始記録、証ひょう書類、貸借対照表、損益計算書、勘定科目内訳明細書、 棚卸表
その他決算に係る書類を、破棄又は隠匿していること

・帳簿書類の改ざん（偽造及び変造を含む。）、帳簿書類への虚偽記載、相手方との 通謀による虚偽の証ひょう書類の作成、帳簿書類の意図的な集計違算その他の方法に より仮装の経理を行っていること

・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ろう又は棚 卸資産の除外をしていること

(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。

また、使途不明金及び使途秘匿金にかかる不正の取扱いについては、

(1) 帳簿書類の破棄、隠匿、改ざん等があること。

(2) 取引の慣行、取引の形態等から勘案して通常その支出金の属する勘定科目として計 上すべき勘定科目に計上されていないこと。

隠ぺい・仮装行為の故意

1 の事実については、税務調査におけるその不正の発見の難易によって認定されるべきものではない（注 3）。ここで、問題となるのは、上記事実行為により税額を免れようとする故意が必要か否かである。即ち、重加算税の課税要件である隠ぺい・仮装に、租税を遁脱する目的若しくは過少に申告することの認識を要するかどうかという見解につき争いがある。

消極説は、不正行為が客観的に隠ぺい・仮装と判断できれば足り、税務署長において納税者の故意の立証までは要求されていないと解している。即ち、隠ぺい・仮装があり、かつ結果として過少申告などの事実があればよいとする（注 4）。最高裁判決も「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」と判示している（注 5）。

積極説は、脱税目的をもって隠ぺい・仮装行為があることが必要であるとし、例えば大阪高裁平成 3 年 4 月 24 日判決（税資 183 号 364 頁）は「『隠ぺい・仮装』とは、脱税する目的をもって、故意に納税義務の発生原因である計算の基礎となる事実を隠匿し、又は作為的に虚偽の事実を付加して調査を妨げるなど、納税義務の全部又は一部を免れる行為をい」うとする（注 6）。

思うに、これらの論議は租税連脱犯の故意と混同した議論が多いのではなかろうか。即ち、租税連脱犯は行政刑事犯であり、犯罪を構成するには「構成要件の故意」即ち犯意が必要であることはいまでもない。それは、納税義務、即ち、その内容をなす所得の存在についての認識が必要であり、さらに、偽りその他不正な行為に該当する事実の認識、及び連脱結果の発生の認識が必要ということ

ある。一方、重加算税の賦課は、脱税防止のための刑事罰ではないから、どれだけの税額を免れようとする故意までは不要である。そして、隠ぺい・仮装があって過少申告若しくは期限後申告をし、無申告であること自体が直ちに重加算税の賦課要件となるのではなく、外形的に見て不正行為とみられる要素、即ち、客観的にみて税を不正に免れようとする外部的付随事情を具備したところの過少申告行為等であることが必要であろう（注7）。換言すれば、重加算税の賦課要件として故意は必要であるが、それは脱税に向けられた主観的意図即ち租税の遁脱の故意ではなく、隠ぺい・仮装行為を企図し実行すること自体であるというべきである。即ち、刑事犯における犯意と行政罰における故意とは区別することを要する。最高裁（二小）平成7年4月28日判決（民集49巻4号1193頁、裁判所時報1146号1頁）は、「重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものが隠ぺい、仮装に当たるというだけでは足りず、過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がされたことを要する」としている。

従って、上記通達に掲げる事実を現実に言い調査において（客観的に）発見された場合、重加算税が賦課されるのは当然のことといえよう。

仮装・隠ぺいに当たらない場合

通達では、不正事実たる「帳簿書類の隠匿、虚偽記載等に該当しない場合」として、「次に掲げる場合で、当該行為が相手方との通謀又は証ひょう書類等の破棄、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」としている。（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（原価に算入される費用を含む。）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。

かかる例は、これらの行為が、客観的にみて税を不正に免れようとする外部的付随事情を具備したところの過少申告行為等ではない場合、隠ぺい、仮装と評価すべき行為ではない場合を示したものといえる。

納税者以外のものを行った隠ぺい・仮装

隠ぺい又は仮装行為を納税者以外の者が行った場合に重加算税の賦課要件に該当するかにつき、積極説と一部消極説がある。

積極説は、隠ぺい又は仮装の行為者は納税者本人の行為に限定されず、その従業員や家族等が行った場合にも、納税者の知不知にかかわらず賦課要件は充足されるとする。また、納税者の代理人が仮装行為をした場合も、納税者の認識の如何にかかわらず、該当するとする。この見解は、「重加算税は行政上の措置であり、従って不正手段による租税徴収兼の侵害行為の事実 - 中略 - があれば賦課要件を充足し、隠ぺい又は仮装行為の実行行為者が納税者本人か否かはあまり重要な要素ではない」（注8）とする考えに基づく。

一部消極説は、従業員の地位及び状況を勘案し、納税者と同一利害集団にある場合には重加算税を課税し、そうでない場合で仮装行為者の利益のために行われた場合にはふかすべきでないとする説や、例えば行為者自身の横領の発覚を防ぐために費目を仮装する行為などでは納税者本人の行為と同視することは酷であるとする説などがある（注9）。大阪高裁平成3年4月24日判決（判例タイムズ763号216頁）では、納税者本人に隠ぺい・仮装行為にかかる故意もなくかつ不正申告をしたことも知らず、刑法でいう「期待可能性」がない場合には重加算税を課税することは相当ではない、とする。

隠ぺい・仮装行為を納税者以外の者が行って、納税者がそれを知っていた場合には、知っていて見逃している行為自体が「外部的付随事情」として、重加算税の賦課要件を充足するものと解すべきである。問題は、納税者が知らない場合についてであろう。この場合についても、原則として、法人の役員や社員等の関係者あるいは税理士のような代理人の行った行為については、納税者は法人であるから、当該法人において客観的にみて税を不正に免れようとする所得を過少に申告する積極的な意図と、その意図が外部からも伺いうる特段な行動即ち「外部的付随事情」を具備したものと解すべきである（注10）。

隠ぺい・仮装と青色申告の承認取消しとの関係

法人税法 127 条 1 項は青色申告の承認の取消しを規定しているが、同条項 3 号では隠ぺい・仮装行為を取消事由の一つとして挙げているので、両者の関係が問題となろう。しかしながら、隠ぺい・仮装行為があれば直ちに青色申告の承認を取消さなければならないのではなく、同条項本文は「その承認を取り消すことができる」と規定しているので、取消権の行使は税務署長の裁量行為と解すべきである。ただ、まったく税務署長の自由裁量と解すべきではなく、青色申告承認制度の本質に鑑みれば、違法性の少ない、信頼性の欠如の回復が容易な者に限って承認の取消しがなされないものと解すべきであろう（注 11）。

5．つまみ申告と重加算税

近時、実務上において、確定申告額と実際の所得額との間の格差が大きいときに、隠ぺい又は仮装行為がなくとも重加算税が賦課されることがある。いわゆる「つまみ申告」という、内容虚偽の過少申告書を提出し、納税する行為である。つまみ申告では、会計帳簿は正確に記帳されており、通達で例示されるような隠ぺい・仮装行為はない。

最高裁判所が平成 6 年 11 月 22 日（判例時報 1527 号 73 頁）と平成 7 年 4 月 28 日（前出）に相次いで、帳簿に不実の記載がなく過少申告を行った事件につき、重加算税の賦課決定を相当とする判決を出したことから、つまみ申告において重加算税を賦課するのは当然という風潮もある。

しかし、つまみ申告が直ちに重加算税の賦課対象となるのであろうか。

ここで、最高裁平成 7 年 4 月 28 日判決では、前記 の 2 の引用部分のほか「重加算税制度の趣旨に鑑みれば、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はなく、納税者が当初から所得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、重加算税の賦課要件が満たされるものと解すべきである」と判示している。これは、当該申告によって税を遁脱せしめることの積極的な意思の存在と、同申告に及ぶ行為即ち「ことさらの過少申告」が、客観的にみて税を免れようとする外部的付随事情を具備したところの過少申告として、重加算税の課税要件を充足するものと判断したと考えるべきである（注 12）。

従って、つまみ申告と「ことさらの過少申告」は必ずしも同義ではなく、また、つまみ申告そのものが重加算税対象とされるわけではなく、つまみ申告が「ことさらの過少申告」に該当する場合に重加算税対象となるものである。確定的積極的な意図と、外形的にも明らかな事情（外部的付随事情）が課税庁において立証できない場合、計算を誤って過少申告をした場合、また、課税庁との間に税法に関する法的解釈が食い違っており過少申告をするために故意に独自の見解を採用したものではない場合や更に不注意や思い違いによる収益の過少記載、又は誤って損金の過大記載に基づく過少申告によって客観的には税を免れる結果を生じたとしても、それは過少申告加算税は賦課されても、その増差金額が大きいという理由で重加算税の賦課が行われてはならない。

また、納税者において、過少申告の結果が生じた理由が、課税庁との間の法令解釈の相違である場合や、全くの過失であることが反証できるのであれば、重加算税の賦課要件は満たさないものというべきである。

6．重加算税と行政刑罰の関係

偽りその他不正の行為により国税を免れ、又は還付を受けた場合において納税者である法人の代表者又はその使用人等で違反行為を行った者は、5 年以下の懲役若しくは 500 万円以下の罰金に処され、又はこれを併課されることになっている（法人税法 159 条 164 条）。

このような場合には、隠ぺい・仮装行為に基づく過少申告などを原因とする重加算税も課税される。そこで、重加算税が賦課され刑罰が科されることは二重処罰に当たるのではないかとの疑いが持たれた。

しかし、重加算税の対象は隠ぺい・仮装行為それ自体を秩序罰とするのに対し、刑罰の対象となる租税遁脱犯は、虚偽過少申告という脱税を直接の目的としているのであるから、偽りその他不正の行為の中に隠ぺい・仮装行為が含まれ、しかも、秩序罰と刑事罰の両者が混在しても、目的を異にする以上、二重処罰とはならない（注 13）。

7．本事例における検討

本事例は、請求人は、前回対象期間と同じく、本件期間においても、車検代行手数料が請求人の益金の額になるものであることを十分認識しながら、顧客から收受する車検費用（自賠責保険料、自動車重量税および請求人の収益である車検代行手数料の合計額）の大半が顧客からの預り金であること、また車検代行手数料を請求する請求書と主たる事業収入である整備売上げの請求書とが別葉で收受の形態が異なることなどの取引の特異性を利用し、意図的に、これを收受した事実を請求人の経理処理に反映することなく、収益の額に計上しなかったものであり、このことは隠ぺい偽装と評価すべき行為を行っていたものと認めるのが相当であるところ、請求人は、本件申告書を提出するまでに過少の状況を是正しようとするればそれが可能であったのに、上記隠ぺい偽装により生じた状況を是正するための具体的な方策及び措置をとった事実はみとめられず、よって、本件申告書は隠ぺい偽装したところに基づき提出されたものと認めるのが相当である、とした事例である。

本件は、実際過少申告であったものの、「隠ぺい」とは、納税者がその意思に基づいて、特定の事実を隠匿あるいは脱漏することをいい、「偽装」とは、納税者がその意思に基づいて、特定の所得、財産あるいは取引上の名義を装う等事実をわい曲するものと解されるおこる、かかる隠ぺい・偽装の行為があったのであろうか。無論、これは事実認定にかかる場面であって、裁決から全て伺うことはできない。

しかし、最近、課税庁は、「適正な申告を守るため」罰則を重くすべき、との見解が個人的にはあるが示され（注 14）、本事例も、行政上の秩序罰としての加算税を、あたかも罰則（刑事罰とまではいえないかも知れないが）のように適用しているのではなかろうか。

請求人の主張するように、「請求書の控えを破棄した事実はない。また、請求書の控えがなかったとしても、他の書類等で収入金額は確認することができるので隠ぺいにはならない。」ことは首肯でき、本事例は過少申告加算税で足りたのでは無かろうか。

おわりに

重加算税は隠ぺい又は偽装行為を行ったという行政上の秩序違反をとらえて、申告納税制度維持のために科される行政罰である。申告納税制度の円滑な運営と租税の公平負担の観点から、隠ぺい・偽装行為を伴った違法行為による租税の遁脱は許されるものではない。

しかし、これまで税実務において指摘されてきたような増差所得金額の大小を持って重加算税と過少申告加算税を峻別するようなことは行われてはならない。租税法律主義のもと、重加算税の制度の趣旨をあまりに強調し、増差所得金額が大きければ重加算税、少なければ過少申告加算税、という、法文を離れた法解釈は許されない。

前記通達を契機に法理論的に首肯しうる税務行政、行政処分が行われることを期待するものである。

（注 1）国税庁のホームページ、<http://www.nta.go.jp/category/tutatu/kobetu/houzin/17/01.htm> で全文入手できる。また、本稿では法人税に限定したが、同様の通達は、申告所得税、源泉所得税、相続税等について発遣されている。

（注 2）重加算税額制度適用時の所得税については、国税庁長官通達（旧所得税基本通達）昭和 26 年直所 1-1 通達により隠ぺい・偽装行為の例示が掲げられていた。品川芳宣「新版附帯税の事例研究」228 頁参照。

（注 3）京都地裁平成 4 年 3 月 10 日判決、税務事例 25 巻 8 号 59 頁など。

（注 4）武田昌輔監修「DHC コメントール国税通則法」3638 頁。

（注 5）最高裁（二小）昭和 62 年 5 月 8 日判決、税資 158 号 592 頁。

（注 6）積極説の学説では、碓井光明「重加算税の構造」税理 22 巻 12 号 2 頁、田中治「第三者による隠ぺい行為と納税者本人に対する重加算税の賦課」シュトイエル 365 号 12 頁など。品川芳宣・前掲書 246 頁以下参照。

（注 7）松沢智「租税手続法」315 頁、同「租税処罰法」87 頁など。

（注 8）武田昌輔監修・前掲書 3628 頁、3629 頁。福岡高裁昭和 59 年 5 月 30 日判決、税資 136 号 638 頁等。また、代理人の偽装行為については、最高裁（一小）平成 5 年 6 月 10 日判決、税務事例 26 巻 1 号 74 頁。

（注 9）前者は、武田昌輔「使用人等による不正行為と租税遁脱に関する若干の考察」税理 30 巻 5 号 3 頁、後者は、品川芳宣「重加算税」税務事例 20 巻 9 号 49 頁。

(注 10) 納税者以外が行った隠ぺい・仮装行為に対する重加算税の研究として、船本洋子「法人税と重加算税」 - 松沢智編著「租税実体法の解釈と適用・2」(平成 12 年 9 月刊) 346 頁参照。

(注 11) 松沢智「新版租税実体法・補正版」96 頁、同「租税判例研究」ジュリスト 520 号 130 頁。

(注 12) 「ことさらの過少申告」と「つまみ申告」につき、松沢智「租税手続法」301 頁以下、同「租税処罰法」29 頁～ 33 頁及び 74 頁以下参照。

(注 13) 二重処罰に該当しないことにつき、最高裁(大法廷)昭和 33 年 4 月 30 日判決、民集 12 卷 6 号 938 頁、最高裁(二小)昭和 45 年 9 月 11 日判決、刑集 24 卷 10 号 1333 頁参照。

(注 14) 藤巻一男「クロスボーダー取引の拡大・変容と質問検査権の行使等に関する研究」 税務大学校論叢第 46 号，平成 16 年 6 月 30 日，など。

<参考文献> 本文引用のほか

志場喜徳郎他共編「国税通則法精解」

齋藤明・廣瀬正志共著「租税刑事制裁の法理」

佐藤英明「脱税と制裁」

荻野豊 「最新版実務国税通則法」