

## ⇒ 論 説 ⇐

## 重加算税の「隠蔽」、「仮装」に関する考察

— 収支内訳書に関する最近の裁決事例を中心に —

出 村 仁 志

## 〈概要〉

本稿では、収支内訳書の虚偽作成等と重加算税が賦課される「隠蔽」、「仮装」との関係について考察する。隠蔽仮装行為に基づき過少申告等を行った場合には重加算税が賦課されることになるが、その賦課要件である「隠蔽」、「仮装」については、納税者がした過少申告行為そのものが隠蔽、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、隠蔽、仮装と評価すべき行為が必要であると解されている。個人事業者が確定申告をする場合には、青色申告書を提出する場合を除き、総収入金額及び必要経費の内訳を記載した書類（収支内訳書）を確定申告書に添付して提出しなければならないとされているところ、虚偽の収支内訳書の作成や提出を行うことは過少申告行為に含まれるのか、あるいはそれとは別の隠蔽仮装行為となり重加算税の賦課要件を満たすのかについては従来あまり議論等がなされていないところであるが、この点に関し、最近、参考となる裁決事例が出されていることから、本稿では、その裁決事例を中心に、当該論点について考察した。結論としては、単なる収支内訳書の虚偽作成等のみでは重加算税の賦課要件を満たすとは解されないが、その虚偽作成等の態様や、他の事実との総合勘案によっては重加算税の賦課要件を満たす場合が多いと考える。

## 1 はじめに

隠蔽仮装行為に基づき過少申告等を行った場合には、加算税の中でも制裁的要素が強い重加算税が賦課されることになるが、この重加算税が賦課される要件である「隠蔽」、「仮装」に該当するか否かを巡っては、実務上も争いが多いところである。

ところで、個人事業者が確定申告をする場合には、青色申告書を提出する場合を除き、総収入金額及び必要経費の内訳を記載した書類（収支内訳書）を確定申告書に添付して提出しなければならないとされているところ、虚偽の収支内訳書の作成や提出を行って過少申告をした場合には、その虚偽作成等は「隠蔽」、「仮装」に該当する行為であり、重加算税が賦課されるべきとも思われるが、他方で、収支内訳書が申告書の添付書類であることからすると、それは申告行為に含まれるものであり、過少申告行為とは別の隠蔽仮装行為ではないとも考えられる。

つまり、収支内訳書の虚偽作成等の行為のみで重加算税の賦課要件が満たされるか否かとい

う問題であるが、こうした点については、従来あまり議論等がなされていないと思われることから、本稿では、この論点に関して参考になるものとして、収支内訳書の虚偽作成等が絡む重加算税の賦課決定処分が争われた最近の国税不服審判所の裁決事例を取り上げ、収支内訳書の虚偽作成等と重加算税が賦課される「隠蔽」、「仮装」との関係について考察することとしたい。

## 2 重加算税制度及び収支内訳書制度の概要等

### 2.1 重加算税制度及び隠蔽、仮装

国税通則法68条は、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、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、過少申告加算税等に代えて、重加算税を課するとしている。

この制度の趣旨は、一般に、「納税者が過少申告をするにつき隠ぺい又は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課すことによって、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」<sup>1</sup>、「納税者が隠ぺい・仮装という不正手段を用いた場合に、これに特別に重い負担を課すことによって、申告納税制度および源泉徴収制度の基盤が失われるのを防止することを目的とするものである。」<sup>2</sup>等とされる。

重加算税の賦課要件である「隠蔽」又は「仮装」については、典型的には、二重帳簿の作成や帳簿書類の隠匿、虚偽記載等の事実がある場合がそれに該当すると考えられるが、そうした積極的な隠蔽仮装行為が認められない場合でも、様々な事実から意図的、計画的な過少申告等であると認められる場合には、上記のような重加算税制度の趣旨に鑑みて、その賦課要件が満たされるのではないかという問題が提起されてきたところである<sup>3</sup>。(いわゆるつまみ申告、ことさらに過少申告・無申告などともいわれる問題である。)

この点につき、平成7年最高裁判決<sup>4</sup>は、「重加算税を課するためには、納税者がした過少申告行為そのものが隠ぺい、仮装に当たるというだけでは足りず、過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がされたことを要するものである。」としつつ、「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

<sup>1</sup> 最判平成18年4月20日税資256号順号10374等。

<sup>2</sup> 金子宏『租税法〔第22版〕』（弘文堂、2017）790頁。

<sup>3</sup> この問題に関する従来の学説及び裁判例の動向等については、参照、品川芳宣『附帯税の事例研究〔第4版〕』（財経詳報社、2012）349頁以下、酒井克彦『附帯税の理論と実務』（ぎょうせい、2010）354頁以下。

<sup>4</sup> 最高裁平成7年4月28日判決（民集49巻4号1193頁）。

満たされるものと解すべきである。」とした<sup>5</sup>。

この最高裁判決は、一般的には事例判決であるとの評価がなされており、特に、上記の後半の判示の部分では一般論を示しているようにも思われるが、それは「完結的に必要十分条件としての賦課要件を示したものではなく、本件を解決するのに必要な限度で十分条件のみを示したものと理解すべき」、「具体的には……事案ごとに諸般の事情を総合考慮して判断すべきであり、今後の事例の積み重ねを待つ必要がある」との指摘がある<sup>6</sup>。しかし、この判示内容を踏まえると、積極的な隠蔽仮装行為が認められない場合でも、当初からの脱税の意図の存在やそれに基づく計画的な脱税であることを、それらをうかがい得る特段の行動等を適示することにより明らかにできれば、重加算税の賦課要件が満たされると解釈したと理解してよいのではないかと思われる。

このような解釈については、国税通則法68条が「隠蔽し、又は仮装したところに基づき」とする文言との間で整合性に問題が生じ得るとも考えられるが、この点については、「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」とする指摘<sup>7</sup>や、「事実関係全体からみてその不申告や虚偽申告が課税を免れることを意図して作為的に行われていることを推認できるときには、これを一つの隠ぺい又は仮装行為と認定すべきであろう。」「不申告行為やつまみ申告あるいは虚偽申告行為等が隠ぺい又は仮装行為と認定し得るか否かについては、国税通則法68条の文言にのみ拘泥すべきではなく、……それらの行為の前後における事実関係を総合して『隠ぺい・仮装』行為であることを推認して判断すべきであろう。」とする有力な学説（総合関係説）<sup>8</sup>がある。こうした見解も踏まえると、結局、法定申告期限の前後にわたる様々な事実に基づき、それらを総合して、当初からの脱税の意図の存在やその意図を外部からもうかがい得る特段の行動（以下「脱税の意図・特段の行動」という。）を明らかにし、それにより同法68条の「隠蔽」又は「仮装」を推認すると考えるのが適当ではないかと考える。

なお、平成7年最高裁判決の判示からは、その「脱税の意図」と「特段の行動」との関係をどのように捉えるべきかが必ずしも明らかではないが、これについては、重視すべきはあくまで当初からの脱税の意図の認定であり、特段の行動はその脱税の意図を認定し得る事実や資料を指していると解するのが自然ではないかと考える<sup>9</sup>。この点に関しては、後述する事件1の裁決において、過少申告の意図は認定しつつ、特段の行動を認定していないのはやや違和感が

<sup>5</sup> 最高裁平成6年11月22日判決（民集48巻7号1379頁）も類似的判示をした判決として有名である。

<sup>6</sup> 近藤崇晴「平成7年度最高裁判所判例解説〔民事編〕」482頁、川神裕「平成6年度最高裁判所判例解説〔民事編〕」606～607頁。

<sup>7</sup> 近藤・前掲注6 482頁、川神・前掲注6 607頁。なお、今村隆『課税訴訟における要件事実論〔改訂版〕』（日本租税研究協会、2013）145頁は、この点につき、「いささか拡張解釈といわざるを得ない」とする。

<sup>8</sup> 品川・前掲注3 380～381頁。なお、品川芳宣『国税通則法の理論と実務』（ぎょうせい、2017）304頁、酒井・前掲注3 360～361頁も参照。

<sup>9</sup> 五十嵐義治「平成7年行政関係判例解説」151～154頁（行政判例研究会、1996）参照。

残るところであるが、紙幅の関係もあり、本稿ではこの点については検討しない。

いずれにせよ、最高裁判決でこうした判示がなされたことにより、以後の裁判例では概ねその内容に沿った判断がなされている。

## 2.2 収支内訳書の概要

所得税法120条4項は、その年において不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき業務を行う居住者が確定申告書を提出する場合（当該申告書が青色申告書である場合を除く。）には、財務省令で定めるところにより、これらの所得に係るその年中の総収入金額及び必要経費の内容を記載した書類を当該申告書に添付しなければならない、と規定している。

そして、これを受けて、所得税法施行規則47条の3は、法120条4項の規定により確定申告書に添付すべき同項の書類は、不動産所得、事業所得又は山林所得のそれぞれについて作成するものとし、当該書類には、これらの所得の金額の計算上総収入金額及び必要経費に算入される金額を、次の各号に規定する項目の別に区分し当該項目別の金額を記載しなければならない、とし、具体的な項目を挙げている。

この制度は収支内訳書の添付と言われ、昭和59年度の税制改正によって、納税環境の整備の一環として導入されたものである。具体的には、「青色申告書を提出する場合には、損益計算書を添付しなければならないこととされているので（所法第149条、所規第68条）、いわゆる白色申告の個人事業所得者等についても、いわば『簡易な損益計算書』の提出を求めることとされたものです。」「所得税の確定申告書の記載事項には、総所得金額、所得控除、課税総所得金額などの金額の計算の基礎までは定められていますが、総収入金額及び必要経費の項目別の内訳金額までは、他に定めのあるものを除き、記載を求められてはいません。そこで、白色の個人事業所得者等が確定申告に当たり、これらの所得の金額の計算を行った根拠（計数）を、極めてラフな項目で収支内訳書に記載して、それを確定申告書に添付して提出することを求めることとされたものです。」とされている<sup>10</sup>。

なお、規則に挙げられている項目は、一般的な業種、業態を前提として定められているものであるから、これらの項目により難い事情があるときは、これらの項目に準ずる項目に従って記載すれば足りると解されているところであるが<sup>11</sup>、実務上は、国税庁が、一般用、農業所得用、不動産所得用に区分して具体的な収支内訳書の様式を示しており、多くはその様式によって作成、提出されているものと思われる。

<sup>10</sup> 『昭和59年度版改正税法のすべて』58頁（大蔵財務協会、1984）。

<sup>11</sup> 武田昌輔監修『DHCコンメンタール所得税法』5871頁（第一法規、加除式）。

### 3 最近の裁決事例

以下では、納税者が収支内訳書の虚偽作成等を行ったことにより、重加算税の賦課要件を満たすか否かが争点となった最近の二つの裁決事例を取り上げ、その内容について検討する。なお、それ以外の争点については省略する。

#### 3.1 事件1（国税不服審判所平成27年7月1日裁決）<sup>12</sup>

##### 3.1.1 事案の概要

本件は、審査請求人（以下「請求人」という。）が所得税の修正申告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、原処分庁が、正当な売上金額を把握できなかったにもかかわらず、恣意的に操作して算出した売上金額により所得税の収支内訳書を作成するなどしたことは、国税通則法第68条第1項又は第2項に規定する隠ぺい又は仮装に当たるとして原処分を行ったのに対し、請求人が、請求人の行為は隠ぺい又は仮装に当たらないなどとしてその全部の取消しを求めた事案である。

請求人は電気工事業を行っており、所得税については収支内訳書を添付した確定申告書を法定申告期限までに提出し、消費税等については確定申告をしていなかった。

##### 3.1.2 当事者の主張

###### (1) 原処分庁

イ 次の（イ）及び（ロ）のとおり、請求人には、通則法第68条第1項又は同条第2項に規定する事実の隠ぺい又は仮装があったと認められる。

###### （イ） 通則法第68条第1項について

A 請求人は、次の（A）ないし（C）のとおり申述しているところ、実際、本件各年分の所得税の各確定申告書に記載された納付すべき税額は、いずれも〇〇〇〇円を下回る金額となっていることを併せ考えれば、自己の資金需要の必要性に基因した過少申告の意図を継続して有していたものと認められる。

（A）平成19年からはF X取引の損失の穴埋めのため、平成20年からは改装資金借入金の返済資金確保のため、売上金額を過少に申告し、必要経費も大体の金額で適当に申告していた旨

（B）税金（所得税）が大体〇〇〇〇円にならないくらいになるように額を考え、その後、所得金額を決めた上で、その金額を基に売上金額の合計から一部を除外し、仕入金額及び必要経費を水増ししていた旨

（C）本件税額メモは、納税額を少なく申告する際に試算したメモ書であり、このような不正

<sup>12</sup> 裁決事例集100号。裁決評釈として、酒井克彦「重加算税賦課要件の再検討（上）」税務事例49巻2号1頁、同「下」同巻3号1頁（2017）、山本直毅「重加算税の賦課要件の充足をめぐる問題—国税不服審判所平成27年7月1日裁決」税務弘報65巻2号157頁（2017）。

な計算は5年ほど前から行っていた旨

B 請求人は、上記Aの過少申告の意図に基づき、次の(A)ないし(C)のとおりを行っていた。

(A) K社からの日々の売上金額(請求人が同社に対して請求すべき金額)を記載した本件売上金額メモと同様のメモ書を廃棄していたこと。

(B) 本件税額メモと同様の本件各年分の納税額を過少申告する際に試算したメモ書を廃棄していたこと(以下、請求人が試算のために作成し、廃棄した旨原処分庁が主張する当該メモ書を「本件試算メモ」という。請求人は、本件試算メモを5年ほど前から作成していた旨を申述しているにもかかわらず、本件各年分の所得税の各確定申告書に記載された所得金額及び納付すべき税額が一致する本件試算メモが存在しない。)

(C) 本件収支内訳書に、何ら根拠のない収入金額及び必要経費の額を記載していたこと(なお、収入金額については、本件売上金額メモを保存すること及び事業所得に係る収入金額が入金される口座を確認することにより、容易に確認できたにもかかわらず、これらの記録によることなく本件収支内訳書に記載していた。)

C 上記Bの一連の行為は、当初から所得等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ものと認められ、請求人は、その意図に基づき過少申告を行っていたのであるから、重加算税の賦課要件を充足する。

(ロ) 通則法第68条第2項について

上記(イ)の一連の行為は、当初から課税売上げ等を申告しないことを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたものと認められ、請求人は、その意図に基づき期限内申告書を提出しなかったのであるから、重加算税の賦課要件を充足する。

ロ なお、重加算税は、その課税要件を充足する事実が認められる場合に賦課されるものであって、裁量により賦課するか否かを決するものではないから、重加算税が賦課されない他の事案が存在することで、原処分が不当となるものではない。

## (2) 請求人

イ 請求人には、通則法第68条第1項又は同条第2項に規定する事実の隠ぺい又は仮装がない。

ロ なお、所得税事案においては、過少申告加算税賦課事案が圧倒的に多く、重加算税賦課事案は極めて少ないという現実の運用がされているところ、他の過少申告加算税賦課事案と何ら異なるところのない請求人の事案を重加算税賦課事案としたことは、極めて公平一貫性を欠くものであり、不当である。

## 3. 1. 3 裁決の要旨

### (1) 法令解釈

(イ) 通則法第68条第1項は、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旨規定している。この重加算税の制度は、納税者が過少申告をしたことについて隠ぺい、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、仮装に当たるというだけでは足りず、過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がされたことを要するものである。しかし、上記の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、重加算税の賦課要件が満たされるものと解される。

(ロ) また、通則法第68条第2項は、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき法定申告期限までに納税申告書を提出せず、又は法定申告期限後に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旨規定している。この隠ぺい又は仮装に基づく無申告に対して重加算税を課する制度の趣旨は、上記(イ)の隠ぺい又は仮装に基づく過少申告に対して重加算税を課する制度(同条第1項)の趣旨と同じであると認められるから、上記(イ)と同様に、必ずしも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は必要ではなく、納税者が、当初から課税標準等及び税額等を申告しないことを意図し、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、その意図に基づいて申告をしなかったような場合には、重加算税の賦課要件が満たされるものと解するのが相当である。

## (2) 当てはめ

### (イ) 過少申告の意図について

請求人は、本件各年分の所得税について、FX取引の損失の穴埋めという自己の資金需要の必要性に基因した過少申告の意図を継続して有していたことは認められる。

### (ロ) 特段の行動について

#### A 本件売上金額メモについて

(A) 請求人は、本件各年分の全期間を通して、K社からの日々の売上金額を計算し、累計の売上金額をメモ書していたと推認される。

にもかかわらず、本件売上金額メモ以外に、同様の記載がある書類がなかったこと及び本件売上金額メモは日々の売上げを集計したもの的一部であり、ほとんどは捨てていた旨の申述は信用できることからすると、確認できなかった日付に係るものについては、請求人が廃棄したものと認められる。

(B) しかしながら、売上金は、全て本件口座に振り込まれ、しかも本件通帳は保存されてい

たこと、請求人はK社から月度の売上金額が記載された本件支払内容確認書等を受け取っていたこと、本件売上金額メモ以外に同様の記載がある書類がなかったことについて特に不自然な点はないことからすると、請求人が上記（A）の廃棄をしたのは、単に当該メモ書を保存しておく必要がなくなったからである可能性が十分に考えられ、正当な売上金額を秘匿するために捨てたとは認め難い。

（C）したがって、請求人が本件売上金額メモと同様のメモ書を廃棄していたことをもって、当初から所得等を過少に申告する意図をうかがい得る特段の行動をしたとは評価できない。

#### B 本件試算メモの破棄について

（A）本件税額メモは、請求人の平成18年分の所得税額の試算に関するものであることが認められる。そして、請求人は、平成18年分の所得税の申告に当たって、過少に申告する意図で納税額を試算するために、本件税額メモを作成した旨の申述をしているところ、当該申述がされた状況等を鑑みると、当該申述は信用することができる。

したがって、請求人は、平成18年分の所得税の申告に当たって、過少に申告するために、本件税額メモを作成したことが認められる。

（B）しかしながら、本件税額メモにおける計算方法は明らかではない上に、請求人の「だいたい5年程前からです。」という申述は、その質問の「このような不正な計算」を受けたものであり、当該「このような不正な計算」が、本件各年分においても平成18年分に係る本件税額メモと同様のメモ書（本件試算メモ）の作成をしたことまでも意味しているとは、文言上、解し難いことからすれば、当該申述をもって、請求人が本件各年分の所得税の申告に当たって、本件試算メモを作成していたとは認め難い。

また、請求人の「5～6年程前から、納税額を少なく申告するときに、納税額を試しに計算したものです。」との申述も、「平成24年12月26日の聴取書に添付したレシートの裏面の数字について教えて下さい。」との質問に応答したものであり、当該質問の文言からすると、同じく当該申述をもって、請求人が本件各年分の所得税の申告に当たって、本件税額メモと同様の本件試算メモを作成していたとは認め難い。

加えて、その他に、請求人が本件各年分の所得税の申告に当たって本件試算メモを作成していたことを認めるに足りる証拠はない。

（C）以上のことからすれば、請求人が本件各年分の所得税の申告に当たって本件試算メモを作成していたことは認められず、もとより請求人がそれらを破棄した事実もまた、認められる余地はない。

#### C 本件収支内訳書の記載について

請求人が何ら根拠のない収入金額及び必要経費の額を本件収支内訳書に記載していたことは、過少申告行為そのものであって、過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動に当たるとは評価できない。



#### (ハ) まとめ

以上のとおり、原処分庁が主張する請求人の行為については、いずれも「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」とは評価できないものか、行為そのものが認められないものである。そして、他に通則法第68条第1項に規定する重加算税の賦課要件に該当する事実を認めるに足りる証拠はない。

また、原処分庁は、請求人の本件各課税期間の消費税等の無申告についても、上記請求人の行為をもって「特段の行動」があった旨主張しているところ、これらは、同じ理由から、「特段の行動」とは評価できないものか、行為そのものが認められないものであり、また、他に通則法第68条第2項に規定する重加算税の賦課要件に該当する事実を認めるに足りる証拠はない。

したがって、請求人の本件各年分の所得税又は本件各課税期間の消費税等について、通則法第68条に規定する重加算税の賦課要件を満たすとはいえない。

### 3.2 事件2（国税不服審判所平成28年9月30日裁決）<sup>13</sup>

#### 3.2.1 事案の概要

本件は、原処分庁が、審査請求人（以下「請求人」という。）は所得税及び復興特別所得税の事業所得に係る売上げの一部を脱漏するとともに、消費税及び地方消費税を納める義務が免除されないにもかかわらずこれらの申告をしなかったとして、所得税等の各更正処分及び重加算税の各賦課決定処分並びに消費税等の各決定処分及び重加算税の各賦課決定処分等を行ったのに対し、請求人が、請求人に隠ぺい又は仮装に該当する行為はないとして、所得税等及び消費税等に係る重加算税の各賦課決定処分の全部の取消しを求めた事案である。

請求人は農産物等の生産販売を行っており、その販売代金を現金、小切手、預貯金の口座への振込みにより受領し、また、農業協同組合からは販売した農産物の数量、振込金額等が記載された販売年間取引実績表を毎年受領していた。

請求人は、毎年、「平成 年分収支内訳書（農業所得用）」に収入金額及び必要経費等を記載して収支内訳書（下書用収支内訳書）を作成し、b市が開催する確定申告に係る申告相談においてそれをb市職員に提示し、b市職員はその下書用収支内訳書を基に平成21年分ないし平成24年分の所得税及び平成25年分の所得税等の確定申告書並びに確定申告書に添付する収支内訳書を作成し、請求人はその作成された確定申告書及び収支内訳書を法定申告期限内に原処分庁に提出していた。また、請求人は消費税等の確定申告書を提出していなかった。

#### 3.2.2 当事者の主張

##### (1) 原処分庁

イ 請求人が作為的に過少な収入金額を本件各下書用収支内訳書に記載した行為は、本件各下

<sup>13</sup> 裁決事例集104号。

書用収支内訳書が決算書類に当たることから、決算書類の虚偽記載に当たり、通則法第68条第1項及び第2項に規定する隠ぺい又は仮装の行為に該当し、重加算税の賦課要件は満たされる。

ロ 仮に、上記イの行為が、過少申告行為とは別の隠ぺい又は仮装の行為に該当しない場合であっても、請求人は、次のとおり、当初から所得を過少に申告すること及び消費税等を申告しないことを意図し、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、その意図に基づく所得税等の過少申告をし、また、消費税等の確定申告書を提出しなかったと認められるため、重加算税の賦課要件は満たされる。

(イ) 請求人は、確定的な過少申告の意思に基づいて、本件下書用収支内訳書の「収入金額の明細」欄を記載するに当たって、収入金額を過少に集計した。

(ロ) 請求人は、本件各実績表及び本件農協口座の通帳があるにもかかわらず、真実とは異なる金額を記載した本件各下書用収支内訳書をb市職員に提示した。

(ハ) 請求人は、b市職員に税額が過少になる本件各確定申告書及び本件各収支内訳書を作成させて原処分庁に提出し、また、消費税等の確定申告書を提出しなかった。

(ニ) 請求人は、原処分に係る調査の調査担当職員に、曖昧な答弁や虚偽答弁をした。また、本件各下書用収支内訳書や平成20年分及び平成22年分の本件実績表などの書類を自発的に提示しなかった。

(ホ) 請求人は、これまで十数年間にわたり、所得金額を少なくする確定的な意図に基づき、過少申告を続けていた。

(ヘ) 請求人は、事業所得に関して帳簿書類の保存義務があるにもかかわらず、本件各年分について、納品書、出荷伝票、領収書、仕切書等の売上関係書類を保存しなかった。

## (2) 請求人

請求人が本件各下書用収支内訳書を作成した行為は、単なる過少申告行為であり、綿密な計算や策を弄して行ったものではなく、隠ぺいしようという確定的意図の下に行った申告でもなく、仮装・隠ぺいの事実はない。

また、請求人は、原処分に係る調査当初から、保有する資料を隠すことなく提示し、虚偽答弁等も行っておらず、仮装した事実、隠した資産等はない。

したがって、請求人には、隠ぺい又は仮装に該当する行為は認められず、通則法第68条第1項及び第2項に規定する重加算税の賦課要件は満たされない。

## 3. 2. 3 裁決の要旨

### (1) 法令解釈

通則法第68条第1項及び第2項に規定する重加算税の制度は、納税者が過少申告をするについて隠ぺい又は仮装という不正手段を用いていた場合、又は、隠ぺい又は仮装という不正手段を用いて期限内申告書を提出しなかった場合に、過少申告加算税又は無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、過少申告行為又は無申告行為そのものとは別に、隠ぺい又は仮装と評価すべき行為が存在することを要するが、上記の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なく、納税者が、当初から所得を過少に申告すること、又は法定申告期限までに申告しないことを意図し、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、その意図に基づき、過少申告をし、又は法定申告期限までに申告しなかったような場合には、重加算税の賦課要件が満たされるものと解するのが相当である。

## (2) 当てはめ

イ 請求人は、消費税等の負担を免れるために、平成19年分ないし平成25年分において、本件実績表及び本件各口座の通帳によって各農産物等の販売金額の合計額が10,000,000円を超えていることを認識していたにもかかわらず、その合計額が10,000,000円を超えないよう、本件下書用収支内訳書に各農産物の販売金額を過少に記載するなどしたことからすれば、本件各年分の所得税等については過少申告の意図を、本件各課税期間の消費税等については無申告の意図を、それぞれ継続的に有していたものと認められる。

ロ そして、請求人は、b市が開催する平成19年分ないし平成25年分の確定申告に係る申告相談において、本件下書用収支内訳書をb市職員に提示し、その際、b市職員から本件実績表及び本件各口座の通帳の提示を求められず、本件下書用収支内訳書の記載内容に疑問を抱かれなかったことを奇貨として、これらの資料を一切提示せず、その結果、各農産物等の販売金額の合計額がいずれも10,000,000円以下となる各収支内訳書及び各確定申告書を作成させたものである。

このように、請求人が、少なくとも平成19年分ないし平成25年分の7年間という長期間にわたり、各農産物の販売金額を過少に記載するなどした本件下書用収支内訳書を作成し、これをb市職員に提示することによって、P国税局長の許可の下で臨時的税務書類の作成等が認められていたb市職員をして各農産物の販売金額を過少に記載させ、その合計額がいずれも10,000,000円以下となる各収支内訳書及び各確定申告書を作成させ続けていたことに鑑みると、請求人のこれらの行為は、請求人の過少申告の意図又は無申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動に該当するものと認められる。

ハ 以上のとおり、請求人は、本件各年分の所得税等については当初から過少申告を意図し、かつ、本件各課税期間の消費税等については当初から無申告を意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上で、その意図に基づき、所得税等については過少申告をし、消費税等については期限内に確定申告書を提出しなかったと認められるのであるから、通則法第68条第1項又は第2項に規定する重加算税の賦課要件を満たすというべきである。

ニ なお、請求人は、本件各下書用収支内訳書を作成した行為は単なる過少申告行為であり、また、原処分に係る調査当初から保有する資料を隠すことなく提示し、虚偽答弁等も行ってい

ないのであるから、通則法第68条第1項及び第2項に規定する隠ぺい又は仮装に該当する行為は認められず、重加算税の賦課要件は満たされない旨主張する。

確かに、請求人は、本件調査担当職員の要請に応じて資料を提示したことが認められ、また、事後的に虚偽答弁又は隠ぺいのための具体的工作を行ったことは認められない。

しかしながら、本件各下書用収支内訳書の作成を含む請求人の一連の行為が単なる過少申告行為と認められないことは、上記イないしハのとおりであり、原処分に係る調査の際の請求人の応答状況を斟酌したとしても、当審判所の上記判断を左右するものではない。

### 3.3 小括

以上、裁決事例を二つみてきたが、事件1と事件2については、いずれも広い意味では収支内訳書の虚偽作成等を行い、それにより過少申告等を行っていたという点では類似性がみられる事件である。また、両事件の裁決においては、いずれも平成7年最高裁判決の判示に沿った法令解釈を示している。

しかし、事件1においては、請求人が自ら確定申告書に添付する収支内訳書を虚偽作成等していたのに対し、事件2においては、自らは下書用収支内訳書を作成し、これをb市職員に提示することによって、b市職員をして過少の収支内訳書及び確定申告書を作成させ続けていたものであり、裁決ではその点を捉えて、それを請求人の脱税の意図・特段の行動と認定しているものである。すなわち、虚偽作成等の態様が事件1とは異なり、事件2においては、申告行為の前段階において、より積極的な不正行為とみられる行為を行っていたという事実が認められたことから、この点が結論の相違につながったものと思われる。

## 4 その他の参考判決・裁決例

収支内訳書の虚偽作成等の行為のみで重加算税の賦課要件が満たされるか否かといった点について判断している判決・裁決例は他には見受けられず、実際には、重加算税の賦課決定の判断に際しては、収支内訳書の虚偽作成等のみならず、種々の事実を総合勘案して「隠蔽」又は「仮装」、あるいは脱税の意図・特段の行動を認定している事例が多いところであるが、以下では、重加算税の賦課の認定に際し、収支内訳書の虚偽作成等の事実をその判断要素として取り上げている判決・裁決例をいくつかみることにする。

これらの判決・裁決例をみると、「隠蔽」又は「仮装」、あるいは脱税の意図・特段の行動を認定するに際して、収支内訳書の虚偽作成等の事実を重視した判断がなされているように思われる。

### (1) 国税不服審判所平成25年2月25日裁決（LED/DB文献番号26012651）

（裁決要旨）

(A) 請求人は、各年分において、出面帳に毎日の業務及び売上金額等を記載し、また、預金

通帳で入金状況をチェックして、その入金状況を更に出面帳に記すなどし、日頃から収入の管理に努めていたことからすると、請求人は確定申告書作成時点で、自己の収入金額を正しく把握していたものと認められる。また、そもそも、本件事業には現金入金はないのであるから、正確な収入金額は出面帳及び本件各口座の預金通帳を見れば容易に計算できたものであり、この点は請求人も争わない。

(B) ところが、請求人は、平成16年分及び平成18年分から平成22年分までの各収支内訳書において、各収支内訳書の「上記以外の売上先」欄のみ約300万円から約600万円を過少に記載して申告している（以下「本件各過少申告行為」という。）。上記（A）のとおり、請求人は収入金額を正確に把握していたことからすると、収支内訳書に記載した収入金額が300万円以上も少なければ、その誤りに気づくのが通常であるし、これに加えて、平成17年分については、現金主義によって計算していたことから収入の計上時期を誤ってはいるものの集計違算なく収入金額を記載していること、また、請求人は本件過少申告行為によって、収支内訳書の「上記以外の売上先」欄の収入金額を正確な収入金額に比し常に300万円以上も下回って計上している一方で、収支内訳書の個別記載欄記載の収入金額の開差は最大で25万円程度であり、年によってはむしろ過大に記載していること等も併せ鑑みると、本件過少申告行為の原因が単なる計算誤りであるとは考えられない。さらに、請求人は、本件調査の際には、本件各口座への売上金の振込額と本件各確定申告書記載の収入金額の開差についても、調査当初において、飲酒しながら作成していたから分からないなどと曖昧な説明に終始していた。

上記事情を併せ考えると、請求人は、自己の収入金額を正しく認識していながら、平成17年分を除き、平成16年分から平成22年分までほぼ連続して作為的に収入金額を過少に記載した各確定申告書及び各収支内訳書を提出して総額約2,500万円もの収入を意図的に申告せず、更には本件調査当初において曖昧な説明に終始して、本件各過少申告行為における過少申告の意図を隠そうとしていたものと認められる。

とすると、本件各過少申告行為は、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上で行われたものといえるから、上記（イ）の重加算税の賦課要件を満たすと認めるのが相当である。

## (2) 国税不服審判所平成24年5月8日裁決（LED/DB文献番号26012566）

### （裁決要旨）

本件各修正申告における本件事業に係る総収入金額の計上漏れの金額は、請求人が、収支内訳書の売上金額及び仕入金額の計算を頭の中で行い、売上金額を適当に減額した旨答述しているように、請求人が適当に減額した売上金額で収支内訳書を作成し、その結果算出された過少な所得金額に基づき、確定申告をした結果生じたものであることが明らかであり、当該確定申告における本件事業に係る総収入金額自体、裏付けのない架空の金額というべきである。すなわち、請求人が適当に減額した売上金額で収支内訳書を作成し、その結果算出された過少な所

得金額に基づき、確定申告をしたことによって、本件各修正申告において本件事業に係る総収入金額に計上漏れがあったことは、通則法第68条第1項に規定する隠ぺい又は仮装に該当すると認められる。

### (3) 名古屋地裁平成17年3月10日判決 (LEX/DB文献番号25420121)

#### (判決要旨)

原告は、所得税については、本件各係争年分において、その経営に係る4つの本件各店舗のうち、B一宮店の売上げのみを申告の対象とし、同店についても、売上金額を除外した収支内訳書を作成、提出して、殊更に所得を過少に申告し、消費税等についても、本件各課税期間において、課税資産の譲渡等の対価がいずれも3,000万円を超えているにもかかわらず、申告を一切していないところ、このようないわゆるつまみ行為は、正確に記帳された会計帳簿の存在やそこに記載された事実を全く無視し、つまみ行為後の現象が真実であるかの如く外形を作出し、内容虚偽の帳簿に基づく申告と同様、正当な「税額等の計算の基礎となるべき事実」の認識を妨げ、租税徴収権を侵害するというべきであるから、国税通則法68条1項、2項の定める「隠ぺいし又は仮装し」に該当すると解される。

## 5 検討

### 5.1 論点の整理

平成7年最高裁判決を踏まえて考えると、2.1で記した通り、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蔽、仮装に当たるというだけでは足りず、それとは別に、隠蔽、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が、積極的な行為までは必要でなく、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、重加算税の賦課要件が満たされると解することができる。

したがって、収支内訳書の虚偽作成等については、①申告書に添付すべき収支内訳書を過少に記載する等して作成、提出することは過少申告行為自体に含まれるものであると考え、重加算税の賦課要件を満たすためには、それとは別の「隠蔽」又は「仮装」、あるいは少なくとも脱税の意図・特段の行動の認定が必要ということになる。

これに対し、②そうした収支内訳書の虚偽作成等は過少申告行為とは別の事実等であると考えられるとすると、その虚偽作成等自体が「隠蔽」又は「仮装」、あるいは脱税の意図・特段の行動に該当し得るとということになる。

なお、事件1の裁決は、「請求人が何ら根拠のない収入金額及び必要経費の額を本件収支内訳書に記載していたことは、過少申告行為そのものであって、過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動に当たるとは評価できない。」としていることから、①の立場をとり、収

支内訳書の虚偽作成等自体は過少申告行為に含まれるとしていると思われる。これに対し、事件2の裁決は、広い意味では収支内訳書の虚偽作成等といえる事例ではあるが、販売金額を過少に記載するなどした下書用収支内訳書を作成し、これをb市職員に提示することによって、b市職員をして過少の収支内訳書及び確定申告書を作成させ続けていた行為を捉えて、それを請求人の脱税の意図・特段の行動と認定しているものであり、つまり、請求人が行った下書用収支内訳書の作成は、それ自体を申告書に添付して提出するために行ったものではないことから、そもそも過少申告行為に含まれるか否かが問題となるものではなく、その前段階で行われたものであるといえる。したがって、事件2の裁決は、収支内訳書の虚偽作成等が過少申告行為に含まれるか否かについて、①、②のいずれの立場に立つかについては明らかにしていないと考える。

## 5.2 収支内訳書の虚偽作成等は過少申告行為に含まれるか否か

### イ 含まれないとする考え方

平成6年最高裁判決<sup>14</sup>の調査官解説においては、不正経理、二重帳簿の作成等の帳簿操作を前提とすることなく、故意に所得金額を過少に記載した確定申告書を提出する行為（いわゆる「つまみ申告」）が重加算税の賦課要件を満たすか否かに関し、「納税者が法人である場合には、確定申告に際して、当該事業年度の貸借対照表、損益計算書等を添付しなければならず（法人税法74条2項）、また、所得税の確定申告においても、所得控除、特別控除等を受ける場合など証明書類の添付、提示が義務付けられている場合がある（所得税法120条3項等）。このような場合、事実に反する計算書類、証拠書類の作成は、隠ぺい又は仮装に当たり、その計算書類、証拠書類に基づき納税申告書を提出した場合、重加算税の賦課要件を満たすものといえることができよう。そうすると、過少申告行為が隠ぺい又は仮装に当たるかどうか大きな問題となるのは、本件のような証拠書類等の添付を要しない所得税に関する収入金額の脱漏等による過少申告、すなわち『つまみ申告』の場合ということになる。』<sup>15</sup>としている。この見解は、法人税の確定申告書に添付すべき貸借対照表や損益計算書を「計算書類」と捉え、事実に反した計算書類の作成は隠蔽又は仮装に当たるとしているように思われるので、この見解に即して考えるとすれば、所得税においても同様に、確定申告書に添付すべき（「簡易な損益計算書」である）収支内訳書が「計算書類」に該当し、事実に反する収支内訳書の作成は隠蔽又は仮装に当たると捉えることができそうにも思われる。

酒井教授は、この調査官解説を前提として、事件1の裁決に関し、「同解説にいう『事実に反する計算書類、証拠の書類〔筆者注：確定申告に添付される書類を指している〕の作成は隠ぺい又は仮装に当たり、その計算書類、証拠書類に基づき納税申告書を提出した場合、重加算税

<sup>14</sup> 注5参照。

<sup>15</sup> 川神・前掲注6 593頁。

の賦課要件を満たす』との見解に従えば、「本件のように添付書類の作成において隠ぺい・偽装行為が行われ、それに基づいて『申告書の提出』がなされたのであれば、……重加算税の賦課要件を満たしていたはずである。」とし、すなわち、「隠蔽」又は「偽装」に該当することから、事件1の裁決においては「特段の行動」の議論をする必要もなかったとする<sup>16</sup>。

また、平成7年最高裁判決を検討し、同判決が判示した「特段の行動」に関し、「『特段の行動』に含まれるものについては、前記のほかに、(d)申告書に添付する内訳書に虚偽記載をした、……などが考えられる。』<sup>17</sup>とする見解もある。すなわち、収支内訳書の虚偽作成等は「隠蔽」又は「偽装」には該当しなくとも、「特段の行動」には該当し得るとする見解である<sup>18</sup>。

#### ロ 含まれるとする考え方

これに対し、品川教授は、「重加算税の賦課要件は、『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、又は偽装し、その隠ぺいし、又は偽装したところに基づき納税申告書を提出していた』（通則法68②，傍点筆者）ことであるため、納税申告書の添付書類を偽装して添付することが右の賦課要件を満たすことになるかは、疑問なしとしない。』<sup>19</sup>とする。これは、申告書の添付書類を添付することは申告書の作成、提出に含まれることを前提として、重加算税の賦課要件としては、文言上、それとは別の「隠蔽」又は「偽装」に基づき申告書を提出することが必要と解釈せざるを得ないとしているものと思われる。

また、平成6年最高裁判決の調査官解説が示した見解については、仮に同解説を前提とするとしても、同解説は、「所得税の確定申告においても、所得控除、特別控除等を受ける場合など証明書類の添付、提示が義務付けられている場合がある（所得税法120条3項等）。』<sup>20</sup>としているのみで、所得税に関しては、直接、収支内訳書や「計算書類」に言及していないことに加えて、そもそも法人が作成する貸借対照表や損益計算書といった計算書類については、会社法において作成を義務付けられ、監査役や取締役の監査や承認を経た上で、株主総会に提出して承認を求めるものであり、そうした多くの外部関係者が関与する計算書類の虚偽作成等と個人が作成する収支内訳書の虚偽作成等とを同列で比較することはできないとも考えられる。

#### ハ 課税実務における取扱い

参考に課税実務の取扱いをみると、国税庁が発遣している「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）」（課所4-15他）において、国税通則法68条に規定する「隠蔽し、又は偽装し」とは、例えば、次に掲げるような事実がある場合をいうとし

<sup>16</sup> 酒井・前掲注9「下」5頁。

<sup>17</sup> 五十嵐・前掲注9 154頁。

<sup>18</sup> この他、澤井勝美「無記帳者の重加算税について」税務大学校論叢84号260～261頁（2016）は、収支内訳書の作成は申告準備行為であり、収支内訳書等は申告書と一体をなすものではないと主張する。

<sup>19</sup> 品川・前掲注3 361頁。

<sup>20</sup> 川神・前掲注6 593頁。



ている。

(1) いわゆる二重帳簿を作成していること。

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

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

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

③ 取引先に虚偽の帳簿書類を作成させる等していること。

この文言をみる限り、隠蔽仮装行為の対象となる「帳簿書類」を「帳簿、決算書類、契約書、請求書、領収書その他取引に関する書類」としていることから、一見すると収支内訳書の虚偽作成等はこれに含まれないようにもみえる。

なお、事件2においては、原処分庁は、下書用収支内訳書を「決算書類」に当たるとし、過少な収入金額を下書用収支内訳書に記載した行為を決算書類の虚偽記載に当たると主張していたところである。

### 5.3 結論

収支内訳書の虚偽作成等は、一見すると、申告期限の前に行っている積極的な不正行為とみられなくもないことから、仮に「隠蔽」又は「仮装」には該当しなくとも、少なくとも脱税の意図・特段の行動には該当し得るようにも思われる。また、参考判決・裁決例をみても、収支内訳書の虚偽作成等の事実を重視して、重加算税の賦課を認めているとも思われるところである。

しかしながら、申告書の添付書類は文字通り申告書に添付され、それと一体となって提出されるものであることから、それらを作成、添付することは、申告書の作成、提出に含まれる（申告書の一部を構成する）と解するのが自然ではないだろうか。そうすると、平成7年最高裁判決の解釈を踏まえると、過少な記載した収支内訳書の作成、提出等自体は「過少申告行為」に含まれるものと思われ、したがって、そのことのみでは重加算税の賦課要件を満たすと解することはできず、文理上は、上述の品川教授の見解のように、賦課要件を満たすためには、それとは別の「隠蔽」又は「仮装」、あるいは脱税の意図・特段の行動が認められる必要があると解さざるを得ないのではないかと考える。

しかし、収支内訳書の虚偽作成等といってもその態様は一様ではなく、事件2で脱税の意図・特段の行動が認定されたように、その虚偽作成等の態様によっては重加算税の賦課要件を満たす場合があり得ると考えられ、また、収支内訳書の虚偽作成等を行っているような場合には、通常、申告期限の前後にわたり脱税の意図・特段の行動と認定できるような様々な事実を伴う

ことも多いと思われることから、そうした事実と併せて考慮すれば、実際には、脱税の意図・特段の行動が認定され、重加算税の賦課要件が満たされると判断される場合が多いのではないかとと思われる。

## おわりに

本稿で検討したとおり、単純な収支内訳書の虚偽作成等のみでは、「隠蔽」又は「仮装」、あるいは脱税の意図・特段の行動を認定するのは難しいのではないかと考えるが、実際には虚偽作成の態様等やその他の事実の総合勘案によっては認定し得ることも少なくないと思われることから、課税実務において重加算税の賦課決定を行うに際しては、収支内訳書の虚偽作成等の態様や、申告期限の前後にわたる種々の事実について、幅広く詳細に検討及び認定がなされた上で、それらを総合的に勘案して、「隠蔽」又は「仮装」、あるいは脱税の意図・特段の行動に関する的確な判断が行われる必要があると思われる。また、個々の事例ごとに具体的な事情は異なることから、的確な事実の認定や判断がなされ、その結果として適正な課税がなされていくためには、裏付けとなる証拠等に基づき、事例に即した幅広くきめ細かな検討、判断が行われることが特に重要であると考えられる。