

博士論文

過少申告加算税と重加算税における不確定概念

—予測可能性の観点から—

2016 年度

作間 翔

熊本学園大学大学院
商学研究科商学専攻

目次

序章	1
第1章 租税法律主義における予測可能性の重要性	7
第1節 租税法律主義の意義、機能および内容	7
第2節 課税要件明確主義と不確定概念の関係	13
第2章 加算税制度の概観	21
第1節 加算税制度の趣旨と沿革	21
第2節 加算税の種類	25
第3章 過少申告加算税における免除規定	30
第1節 過少申告加算税における免除規定の沿革	30
第2節 「正当な理由」の議論の整理	31
第3節 過少申告加算税の「正当な理由」についての判例分析	38
第4章 過少申告加算税における「更正の予知」	45
第1節 国税通則法65条5項の概観	45
第2節 過少申告加算税における「調査」の意義	46
第3節 過少申告加算税における「更正の予知」の意義	48
第4節 更正の予知についての学説	50
第5節 通達での取り扱い	53
第5章 重加算税の沿革と法的性格	56
第1節 重加算税の沿革	56
第2節 重加算税の法的性格	60
第6章 重加算税賦課の現状と問題点	74
第1節 重加算税の問題点	74
第2節 「隠ぺい又は仮装の行為者」の範囲	75
第7章 「つまみ申告と重加算税」の判例研究	83
第1節 最高裁平成6年11月22日判決	83
第2節 最高裁平成7年4月28日判決	90

第 8 章	重加算税制度の今後の課題.....	99
第 1 節	重加算税制度の改正・廃止についての考察.....	99
第 2 節	理由付記制度についての考察.....	104
終章	110
参考文献	113

序章

現在、わが国の租税法や通達等には様々な不確定概念（抽象的・多義的概念）といわれる表現（文言）が存在しており、その数は数千項目にもおよぶと言われている¹。租税は、公共サービスの資金を調達するために、国民の富の一部を国家に移すものである。そのため、その賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行わなければならないという租税法律主義の前提からすれば、条文等に不確定概念が存在することは、不確定概念の持つ抽象性や多義性からすると、法解釈を行う上で問題が生じる場合がある。

租税法律主義の根拠条文として、日本国憲法第 30 条では、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」と規定されており、これは法的効果において、国民は法律の定めによらずして、納税の義務を負うことが無い旨を宣明するものである。さらに、同法第 84 条において、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」と規定されており、議会制定法に基づき課税を行うことをわが国は現行憲法において宣明している。これは、当該規定が租税法の規律の在り方を示すことにより、「国民に対して義務を課し又は権利を制限するには法律の根拠を要するという法原則を租税について厳格化した形で明文化したもの」²であり、租税法の領域において租税法律主義は厳格な法治主義の規定として存在しているといえる。

歴史的・沿革的には行政権の担い手たる国王による恣意的課税から国民を保護することを目的とした租税の立法趣旨も、今日においては、租税は、国民の経済生活のあらゆる局面に関係を持っており、国民はその租税法上の意味、あるいはそれが招来するであろう納税義務を考慮することなしには、いかなる重要な経済的意思決定もなしえない³。すなわち租税法律主義は、単にその歴史的沿革や憲法思想的意義に照らすのみでなく、今日の複雑な経済社会において、各種の経済上の取引や事実の経済効果について、一般に、国民が法律に従って自己の租税負担を予測し、それに基づいて活動方針・計画を立てることを可能にし、もって国民の生活に対して法的安定性と予測可能性を保障しうるような意味内容を与えなければならないのである⁴。

租税法律主義の構成要素として、「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」、「合法性の原則」、「手続的保障原則」があり、これに「遡及立法の禁止」と「納税者の権利保護」を加えた 6 つをその内容として挙げるができる⁵。このうち、「課税要件明確主義」は、法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件および租税の賦課・徴収の手續に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならない

¹ 山本[2013]、8 頁。

² 最高裁平成 18 年 3 月 1 日大法廷判決 民集第 60 卷第 2 号 597 頁。

³ 金子[2013]76 頁。

⁴ 谷口[2012]、10 頁。

⁵ 金子[2013]、73 頁。

いとす租税法の条文の定め方を要請しているが⁶、これは租税法律の定めが不明確である場合において、その定めは、税務行政による自由な解釈ないし裁量に対する枠や歯止めとして機能せず、ひいては実質的に法律によらない課税を容認してしまうことにもなるからである⁷。つまり、不確定概念を用いることは、課税要件明確主義の観点からしても、その使用および解釈については十分に慎重でなければならない。

納税者の立場からすると、課税要件明確主義による要請が満たされて初めて、租税法主義の「予測可能性」を十分に発揮できることや、申告納税制度の適正な運用が可能になると考えられる⁸。厳格な法解釈が要求される租税法において、不確定概念を用いることは、実際には課税庁による裁量の介入する余地を作り出している危険性があると考えられる。しかしその一方で、現実には不確定概念が用いられることについて金子[2013]は、「法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るためには、不確定概念を用いることは、ある程度は不可避であり、また必要でもある。」⁹と述べており、租税法が国民生活や経済事象の複雑化・流動化に対応し、税収の確保および租税負担の公平を図るために、やむを得ない面もあるという見解がなされている。つまり、条文に不確定概念と思わしき文言が含まれていたとしても、それが直ちに課税要件明確主義に反しているとはいえないとされているのである。だが、現実においては不確定概念という抽象的な概念が用いられることにより、納税者と課税庁の間でその解釈や適用を巡り、争いが生じていることも否定できない事実である。そのため、現行法において不確定概念の存在がある程度は許容されているとしても、やはり不確定概念が存在することについて問題は残されているといえる。

また、租税法には租税の公平負担と税務行政の円滑化とを実現するために、納税義務をはじめとする多くの義務を納税者に課しており、それらの義務違反は、これら二つの目的の実現を困難にし、不可能にする。したがって、そのような義務違反を予防し、または義務違反の結果を是正するための様々な制度が租税法上必要とされる。

その中の制度の一つとして加算税制度があり、現行の国税通則法は加算税の種類として、①過少申告加算税、②無申告加算税、③不納付加算税、④重加算税の4種類について規定している。その中でも、申告納税制度を採用するわが国においては、加算税のうち特に過少申告加算税とそれに代わって課される重加算税についてそれぞれの条文の解釈について争われることが多い。

過少申告加算税は、納税者の行った申告に不備があった結果、本来の税額よりも申告税額が過少となった場合に課される加算税である。しかし、申告納税額が過少であると判断された納税者の中には、「真にその納税者の責めに帰すべき事由のない」者がいる。

⁶ 金子[2013]、73～75頁。

⁷ 谷口[2012]、28頁。

⁸ 同上、28頁。

⁹ 金子[2013]、76頁。

そうした納税者を救済するために、過少申告加算税には「正当な理由」という免除規定が存在している。また、納税者が修正申告を提出した場合に「更正があるべきことを予知していなかった」場合についても、過少申告加算税は免除される。

しかし、納税者を救済するための免除規定である「正当な理由」および「更正があるべきことを予知していなかった」という文言が、具体的にどのような状況を指すのかが定かではない。これは租税法律主義の構成する要素の一つである課税要件明確主義に反しており、納税者の「予測可能性」を脅かしている。

さらに、重加算税は、過少申告という事実があった際に、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」（国税通則法 68 条 1 項）に過少申告加算税に代わって課される加算税である¹⁰。重加算税の税率は大変重く、過少申告加算税が 5%であるのに対し、35%もの加算税が納税者に課せられる非常に重い罰である¹¹。

だが、このように重い罰であるにもかかわらず、重加算税の法的性格自体が曖昧であることや国税通則法 68 条の条文の文言が不明確であることに基因して、実際の訴訟では、「隠ぺい又は仮装」行為があったといえるかどうか、重加算税を賦課するには納税者に過少申告の認識まで必要とするのか否か、あるいは、納税者本人以外の第三者が「隠ぺいし、又は仮装し」た場合であっても、納税者に重加算税を賦課することができるかなどの点について争われることが多い。このことから、重加算税においても租税法律主義における納税者の「予測可能性」を侵害している恐れがある。

また、遁脱犯に係る刑罰は、納税義務者が偽りその他不正の行為により、租税を免れ、又は租税の還付を受けたことを構成要件とする犯罪であり、法定刑は 5 年以下の懲役若しくは 500 万円以下の罰金となっており、これを併科することもできる（所得税法 238 条 1 項、同法 239 条 1 項、法人税法 159 条 1 項等）。遁脱犯の構成要件は、重加算税の賦課要件と非常に似かよっているが、刑罰が刑事訴訟の手續により裁判所で宣告されるのに対し、重加算税は課税庁自身の行政処分により賦課されることになっている。こういった点からも、重加算税の解釈と適用において課税庁の恣意性が反映されるおそれがある。そのため、重加算税においては特に、納税者の「予測可能性」を確保する必要がある。

さらに、過少申告加算税およびそれに代わって課される重加算税に注目した場合、少なくとも納税者には申告の意思があり、納税者の義務である申告行為についてはその義務を果たしている。それにもかかわらず、もし「真にその納税者の責めに帰すべき事由

¹⁰ 無申告加算税・不納付加算税に代わって課される場合もあるが、本論文の趣旨とずれるので割愛する。

¹¹ 本論文においては、「罰」や「罰則」という言葉について、混乱を避けるために引用箇所以外は「罰」という言葉で統一している。

のない」者が過少申告となり、さらには、過少申告となったことについて、「事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装」したと認められてしまった場合、納税者に対して不当かつ大変重い罰を与えてしまうことになる。過少申告加算税の免除規定および重加算税の解釈が不確定であり、そこに課税庁の恣意性が反映される可能性があるとするならば、納税者の権利を大きく侵害することになる。

そこで、本論文においては過少申告加算税の免除要件である「正当な理由」および「更正があるべきことを予知してされたものではない」という不確定概念について、判例分析等を通じて納税者の予測可能性を侵害しないだけの明確性があるのか、すなわち免除要件の判断基準が何によるのかを明らかにする。また、重加算税についても同様に、「・・・事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し・・・」という不確定概念とされる文言について、判例分析等を通じて納税者の予測可能性を侵害しないだけの明確な判断基準があるのかを明らかにする。そして過少申告加算税の免除規定および重加算税の今後の課題についても検討することを目的とする。

本論文の構成であるが、まず第1章においては本論文の中心である過少申告加算税とこれに代わって課される重加算税の不確定概念の議論に入る前に、本論文の中心となる納税者の予測可能性の必要性と不確定概念が存在する意義について確認する。「租税法律主義」はおおよそ6つの要素から構成されており、その現代的機能は、課税庁による恣意的な課税を防止し、納税義務者である国民の予測可能性を保障するために確立された憲法第30条および同法第84条から導き出され、遵守されるべき基本原理である。その一方で、本論文のテーマである「不確定概念」とは、一般に抽象的・多義的な概念をいい、租税法律主義の構成要素の一つであり、租税法規の一義的で明確に規定することを要請する「課税要件明確主義」との関係においては、疑問が生じる。

そこで、課税要件明確主義と不確定概念の関係について確認する必要がある。不確定概念は、憲法をはじめとする様々な法律に用いられており、租税法においても不確定概念とされる文言を含む条文は少なくない。租税法律主義に基づくわが国の租税法の下では、課税要件明確主義の観点から課税庁による自由裁量を排除し、納税者に予測可能性を保障するため、用いられる文言についてはなるべく一義的で明確な規定内容が要請される。そのため、不確定概念の存在は課税要件明確主義に反するものであるように考えられる。この相反する両者の関係について学説をまとめることで、課税要件明確主義の下での不確定概念の通説について確認を行う。

第2章では、加算税制度の概観について触れることで、加算税の持つ性質となぜ免除規定が存在するのかを明らかにする。加算税の特徴として、加算税がかけられる要件が満たされた場合、それが納税者の意図的なものであろうと単なる不注意の結果であろうと、あるいは課税庁の法解釈と争う目的で行われたものであろうと、結果的に加算税が課されることとなる。つまり、加算税は納税義務違反に対して、いわゆる結果責任を追

及する行政制裁であるとするのが通説である¹²。このような通説が形成された過程について、加算税の沿革を概観することで明らかにする。また、4種類ある加算税のそれぞれについて、その特徴を見ることで加算税が何を重視している制度なのかを明らかにする。

第3章では、過少申告加算税における「正当な理由」の解釈について、通達や学説をまとめることで判例分析の視点を明らかにする。また、実際に「正当な理由」について、認められた場合および認められなかった場合のそれぞれ判例を取り上げて分析することで、不確定概念とされる「正当な理由」の判断基準を明らかにするとともに、納税者の予測可能性が担保されるだけの明確性があるかという観点から評価を行う。

第4章では、過少申告加算税のもう一つの免除規定である「更正の予知」について、「更正の予知」の前提となる「調査」という文言の意味も交えて学説の整理と、通達での取り扱いを整理する。過少申告加算税のもう一つの免除規定である「更正の予知」の前提となる「調査」という文言については、平成23年改正の国税通則法の施行にあたり、「国税通則法第7章の2（国税の調査）関連通達の制定について（法令解釈通達）」（平成24年9月12日付）によって「調査」の意義が明確化されたために、従来の学説での判断を覆すこととなった。この章では、平成23年改正に至るまでの学説の整理と、変更された「調査」の意義について確認を行い、現在の「更正の予知」が意味する内容と明確性を予測可能性という観点から評価を行う。

第5章では、重加算税の沿革について確認し、重加算税の法的性格について明らかにする。重加算税を課される事案のなかには、重加算税のほかに個別税法に基づく刑罰を科される場合がある。一方で重加算税を課したにも関わらず、他方で刑罰を科すことになる場合、これは憲法39条の二重処罰禁止の原則に反する可能性がある。重加算税を刑罰と同様の罰ととらえるのか否かという根本的な部分について明確にならないことには、納税者の予測可能性という観点からみても、重加算税の法的な位置づけという点においても、正しく条文や文言を解釈することは不可能である。そのため、重加算税そのものの沿革を整理し、重加算税の法的性格がどのようなものであるのかを明らかにする必要がある。

第6章では、重加算税の問題点として「隠ぺい又は仮装」の行為者の範囲が曖昧であることについて触れる。判例および学説では、「隠ぺい又は仮装の行為者」の範囲に関する見解は異なっている。学説においても、隠ぺい又は仮装の行為者を納税者本人の行為に限定せず、その従業員や家族等がその行為をしたときは、納税者がその事実を認識しているか否かにかかわらず、重加算税の賦課要件を満たすと考えるのが通説であるとされている。しかし、行為者の範囲を限定的に解釈する説もあるため、この対立する説

¹² 加算税を行政上の罰則として考えるべきではないという意見に、今村[1998]376頁がある。「申告義務および納付義務の適正な履行を確保し、ひいては申告納税制度および徴収制度の定着を図るための特別の経済的負担」と述べている。

を整理することにより、「隠ぺい又は仮装」の行為者の範囲を明らかにすることで、「隠ぺい又は仮装」の行為者の範囲について、その予測可能性が保障されているかの評価を行う。

第7章では、つまみ申告と重加算税における判例をもとに重加算税における不確定概念である「隠ぺい又は仮装」の解釈について検討しつつ、重加算税という制度の問題についても触れる。通法第68条において「納税者がその国税の課税標準等又は税額等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」は当該納税者に対し、それぞれの隠ぺい又は仮装に対応する部分について、各種加算税に代えて重加算税が賦課されることになっている。しかし、当該規定の文言が非常に明確性を欠くため、解釈において疑義が生じうる。すなわち、「隠ぺい又は仮装」とはどのようなことなのかという問題である。この要件をいかに解するかによって、重加算税を賦課すべきか否かという結果に違いが生じる。したがって、重加算税賦課について判例の分析を通じて予測可能性という観点から、「隠ぺい又は仮装」という文言の解釈と重加算税賦課の判断基準における問題を明らかにしていく。

第8章では、第5章から第7章までの議論を踏まえて、重加算税の改正・廃止も視野に入れた重加算税制度の今後の課題を検討しつつ、平成23年12月の国税通則法の改正により各種加算税にも理由附記が義務付けられたことについても考察を行う。重加算税の法的性格について、本論文においては重加算税を罰として捉えており、二重処罰の恐れがあるため重加算税の廃止や改正も視野に入れている。ただ、実際の問題として過納税者の申告の誤りまたは不正について、過少申告加算税と刑事罰の二本立てで対処するというのはあまりにも極端であり無理がある。そのため、新たに導入された理由附記制度により重加算税制度を維持しつつ、「隠ぺい又は仮装」についての解釈を明らかにすることが予測可能性という観点からみても望ましいと考える。

終章では、これまで論じてきたことを踏まえて、「過少申告加算税の免除規定における予測可能性」および「重加算税賦課における予測可能性」の2つについてまとめることで、本論文の締めくくりとしたい。

第1章 租税法律主義における予測可能性の重要性

租税法律主義とは、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはないという原則である¹。そして租税法律主義の構成要素の一つである課税要件明確主義においては、課税要件および租税の賦課・徴収の手続きに関する定めをなす場合には、その定めはなるべく一義的で明確でなければならないとされている²。しかしながら、租税法律主義の課税要件やその他の法律要件には数多くの不確定概念と呼ばれる抽象的表現が盛り込まれており、その使用および解釈について、納税者と課税庁との間で問題が生ずる場合がある。

不確定概念により引き起こされる納税者と課税庁との問題の中で、本論文では加算税における過少申告加算税および過少申告に代わって課される重加算税に着目した。この二つに着目したのは、法人・個人を問わず申告行為を行う全ての者が対象となる可能性があるという加算税の規模の大きさ、そして加算税の中で特に過少申告加算税についての争いが多いこと、さらに過少申告加算税に代わって課される重加算税の割合が前提となる過少申告加算税よりはるかに重いことがその理由である。

そこで本章においては、本論文の中心である過少申告加算税とこれに代わって課される重加算税の不確定概念と予測可能性の議論に入る前に、課税要件明確主義の下で不確定概念の存在する意義について概観し、本論文の中心となる納税者の予測可能性の必要性とその担保の方法について明らかにする。

第1節 租税法律主義の意義、機能および内容

租税は、国家によって国民から一方的・強制的に財産の一部を徴収するものであるから、この国家による強制的徴収に対して、国民の財産権を保護する必要がある。また、租税の定めを法定しておくこと、この法律を理解し遵守することにより、国民は経済生活の安定が図られ、経済生活のある程度の予測が可能となる。これらのことから、租税法律主義とは、国民の経済生活における予測可能性を保障するとともに、国民の財産権を保護するための基本原理であるといわれているのである³。

租税法律主義は歴史的・沿革的にみると、近代以前の行政権の担い手である国王からの恣意的な課税から国民を保護することが目的であった⁴。しかし、申告納税制度における租税法律主義に求められている現代的機能は、納税者たる国民の経済生活に予測可能性を与えることである。今日において、租税の問題は個人・法人を問わず多くの経済取

¹ 金子 [2013]、71 頁。

² 同上、75 頁。

³ 末永[2012]、17 頁。

⁴ 金子[2013]、73 頁

引において重要な要素であり、どういった行為や事実からどのような納税義務が生じるかを法律の中で明確にしないことには身動きがとれなくなってしまう。ゆえに、今日の複雑な経済社会における租税法律主義の役割として、各種経済上の取引や事実の租税効果について十分な予測可能性を保証することが最も強く要請されているといえる。

租税法律主義の具体的な内容として、「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」、「合法性の原則」、「手続的保障原則」、「遡及立法禁止の原則」、「納税者の権利保護」6つが一般的な構成要素である⁵。この6つの構成要素のうち、本論文の核となる「不確定概念」および「予測可能性」と特に密接に関係するのは「課税要件明確主義」であり、本節においては租税法律主義の意義、機能および課税要件明確主義等の各内容を概観する。

1. 租税法律主義の意義

租税法律主義は、自由保障原理として法治主義の一場面として、課税権者による恣意的ないし不当な課税から、国民の財産および自由を保護することを目的としている⁶。

国民主権主義および基本的人権尊重主義に立脚する現行憲法の下では、租税法の領域でも、形式的法治主義と実質的法治主義との区分に対応して、租税法律主義と、租税公平主義が導き出され、これらが両者相俟って、租税の領域においても、法の支配が徹底されることになる⁷。

法治主義国家における租税法律主義は、課税権者に対して、被課税者たる国民の同意に基づく課税を義務付ける考え方であるといえるが⁸、これは歴史的には、マグナ・カルタに始まるイギリス議会制度発達史、アメリカ合衆国の独立、フランス人権宣言があり、政治的側面においては議会制民主主義の成立と発展に、他方では法的側面において法治主義の成立と発展にそれぞれ貢献してきた。このうちマグナ・カルタが租税法律主義の萌芽とされているのは、同法第12条の、「いっさいの盾金（scutage）もしくは援助金（aid）は、朕の王国の一般評議会（Common Counsel）によるものでなければ、朕の王国においてはこれを課さない」という規定の存在があるからである。ここでいう盾金も援助金も現在で言うところの税金にあたるものであり、マグナ・カルタは国王が全人民に対して宣言したものではなく、封建的貴族に対する譲歩の契約ではあるが、課税は、課税されるものの同意がなければしてはならない、という原則がここにはじめて表現されているのである⁹。租税法律主義は、このような基本的人権を求める歴史において罪刑

⁵ 金子[2013]、73頁および増田[2013]、28～32頁より。

⁶ 谷口[2012]、9頁。

⁷ 同上、9頁。

⁸ 同上、3頁より「国家の課税権は、私有財産制およびこれに基礎を置く私人の自由な経済活動を前提にして成立するが、同時に、私人の財産および自由を侵害・制約する。自由主義国家は、この間の調整を、課税に対する国民の同意（議会制民主主義の下では議会制定法）にからしめ、法治国家たることによって、租税国家たることの正当性を獲得し、維持してきた。」

⁹ 齊藤[1992]、28頁。

法定主義とともに今日まで発展してきたのである¹⁰。

わが国における租税法律主義は、欧米のように税を負担する者が血を流して獲得したものではなく、イギリスのように専制君主に反抗して獲得したものではない。明治維新以前の日本では、イギリスやアメリカのように租税法律主義が必要となる事情はなかったが、明治維新後に法治国家としての体制の整備を急ぐために、諸外国の法制度を不消化のまま取り入れたものであり、議会制度の創設・憲法の制定は、政府主導で行われ、租税法律主義もこの例に漏れなかった¹¹。

このような背景から1889年2月に制定された大日本帝国憲法において、同法第21条に、「日本臣民ハ法律ノ定ムル所ニ従ヒ納税ノ義務ヲ有ス」と規定され、また同法第62条第1項に、「新ニ租税ヲ課シ及税率ヲ変更スルハ法律ヲ以テ之ヲ定ムヘシ」と規定されたことにより、当憲法制定後は、新たな租税は議会の協賛が得られなければこれを課することができないとされたのである。この点において、わが国における租税法律主義のはじめての宣言がなされたといえる¹²。

わが国における租税法律主義は、租税債務関係と結びつくことによって、他の行政分野にはみられない独特の、厳格な法治主義として確立されてきた背景もある。租税法律関係の中心は、国家と納税義務者との間の債権・債務の関係（租税債務関係）であるが、それは私法上の債務関係とは異なる性質をもっている。租税債務関係とは、債権・債務の関係の中心をなす納税義務は、その内容を定める法律要件（課税要件）の充足によって、法律上当然に成立する一種の法定債務とする考え方である¹³。わが国の現行租税法は、この考え方を基礎として納税義務の成立を観念していると解される。この租税債務関係としての特色も影響を与え、租税法律主義は、今日では議会制定法に基づく課税を

¹⁰ 齊藤[1992]、10～11頁。

¹¹ 同上、28頁。

¹² 金子[2013]、42頁においては「さらに大日本帝国憲法第63条では、「現行ノ租税ハ更ニ法律ヲ以テテ定メサル限ハ旧ニ依リ之ヲ徴収ス」と規定され、従来の租税が憲法制定後も改廃されない限りそのまま存続することとされた。」。また、山本守之[2008]495頁は、「これらの法制定は欧米のように国王の専制を抑制するために租税を法律で規制するという視点ではなく、徴税の便宜のために法律によって国民に受忍義務を与え、『日本国民は法律で定められた租税は法律通りに納めなければならない』という租税を徴収する側の論理として主に使われることになってしまったともいえる。このような背景には、租税法律主義をめぐって欧米のように血を流すことのなかったわが国は、他国から与えられた民主主義により新憲法下でも国民の権利・義務としての租税法律主義を脆弱なものにしていることは否定できず、法律または法令ではない『通達』が租税実務になかで大きなウェイトを占め、一般に納税者に公表されない『部内限』という『情報』が多数存在している実状は、わが国の租税法律主義の脆弱さをそのまま表しているとも考えられる。」と述べている。

¹³ 谷口[2012]、12頁より「1個の事実に対する『課税要件』と『納税義務』との1対1対応の考え方をいう」とされている。

要求する憲法原則として確立されているのである。

2. 租税法律主義の機能

租税法律主義は、課税の根拠を常に法律に置くことによって、納税者が法律に従って自己の租税負担を予測し、それに基づいて自身の経済活動の方針・計画を立てることを可能にし、納税者の生活に対して予測可能性を保障する役割を有している。租税法律主義は、歴史的・沿革的には行政権の担い手たる国王による恣意的課税から国民を保護することを目的としていたが、今日では、租税は国民の経済活動のあらゆる局面に関係をもっているため、納税者はその租税法上の意味、あるいはそれが招来するであろう納税義務を考慮することなしには、いかなる重要な経済的意思決定をまなしえない。また、租税負担が増大する傾向にある一方、経済活動も関連して税制が複雑多様化しつつある¹⁴。そのような状況の下では、単にその歴史的沿革や憲法思想史的意義に照らしてのみでなく、今日の複雑な経済社会において、各種の経済上の取引や事実の租税効果（タックス・エフェクト）について、これを保障しうるものとして、租税法律主義の予測可能性がますます重要になってきている¹⁵。

そこで、租税法律主義の予測可能性について、立法面と執行面とに分けてそれぞれ考えると、次の通りとなる。

まず、租税法律主義の立法面から考えると、予測可能性は立法の側面としての機能について、「(課税関係における) 法的安定」を「(課税関係における納税義務者の) 租税法上の地位」と結びつけることによって、財産権（憲 29 条）¹⁶と同様に性格づけ位置づける考え方をとり、財産権同様の実体的権利として構成されるべきものであると解される¹⁷。つまり、立法面では、憲法法規における財産権という「人権」を保障する地位と同様に位置づけられ、課税関係における納税義務者の予測可能性が保障される機能を有しているといえる¹⁸。

一方、租税法律主義の執行面から予測可能性を見るとどうだろうか。予測可能性を執行の側面から見ると、租税法律主義の本来的な意義と目的（課税権者による恣意的・不当な課税から国民の財産および自由を保護すること）から導き出される課税の適法性保障機能という租税法律主義の本来的機能と両立し得るものでなければならない。そして、租税法律主義は、課税要件の充足に対する予測可能性だけでなく、課税要件の欠缺（課税減免規定の適用除外要件の欠缺）¹⁹の利用による課税要件の充足回避に対する予測可

¹⁴ 谷口[2012]、10 頁および金子[2013]、72 頁。

¹⁵ 金子[2013]、46～49 頁。

¹⁶ 高橋[2012]、240 頁。

¹⁷ 谷口[2012]、10 頁。

¹⁸ 同上、11 頁。

¹⁹ 谷口[2012]、41 頁より、欠缺とは、「法規の文言との趣旨・目的との不一致・ずれ」のことを指す。

能性をも保障するものである必要がある。すなわち、租税法律主義の立法面および執行面の両方から予測可能性が保障されてこそ、予測可能性は成立する²⁰。

3. 租税法律主義における予測可能性

法律によらない課税の禁止を意味する租税法律主義は、これらの内容が税務行政と租税立法に対しても向けられる。これは、法律の内容によっては、形式的には法律に従って課税が行われるかのようにみえても、実質的には法律によらず課税が行われるのと同じ結果になってしまうおそれがあるからである²¹。

そこで以下では、不確定概念および納税者の予測可能性という観点に最も関係のある課税要件法定主義と課税要件明確主義、そして納税者の権利保護の3つについて確認する。その他の内容については本論文の趣旨とずれるので割愛する。

まず、課税要件法定主義とは、刑法における罪刑法定主義になぞらえて作られた原則で、課税の作用は国民の財産権への侵害であるから、課税要件（納税義務者、課税物件、課税物件の帰属、課税標準および税率等）の全てと租税の賦課・徴収の手続きは法律によって規定されなければならないということを意味している²²。憲法第84条と同法第30条において、わが国が租税法律主義を採用したことを明らかにしたと解すべきことにより、課税要件についてはもちろんのこと、租税の賦課・徴収の手に至るまで、法律またはその委任に基づく政令等によって明確に定められていることを要するものとして、厳格な法の支配下に置くことを要請している²³。すなわち、課税要件法定主義の観点から納税者の予測可能性を考えた場合、納税者は自身の経済活動に関する法律あるいはその他の政令等を読むことで、自身の納税義務についてその予測可能性をある程度は確保することができるはずである。

次に、課税要件明確主義とは、法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件および租税の賦課・徴収の手に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならないという原則である²⁴。これらの規定が明確でなければ、その規定を読む者によって異なるような多様な解釈を許すことになり、法による規制の意味がなくなる。条文の意味が明確でなければならないことは、すべての法律に共通した原則であるが、租税法律主義の内容として、特に強調されるのは、次の二つの理由からである²⁵。

一つ目の理由は、不確定で多様な解釈が可能な定めについては、結局は課税庁に一般

²⁰ 同上、10頁。

²¹ 谷口[2012]、25頁。

²² 金子[2013]、73頁。

²³ 山本[2008]、496～501頁。

²⁴ 山本[2008]、496～501頁。

²⁵ 同上、502～507頁。

的・白紙的委任をするのと同じ結果になりかねないことである。つまり、租税法において課税庁の自由裁量を認める規定をおくと、課税要件を法律に規定するという課税要件法定主義が形骸化するばかりでなく、権力をもつ課税庁の解釈が法そのものとして機能してしまうおそれがある。

二つ目の理由は、民主主義の原則からみて、租税法は国民のすべてにとって理解しやすく、明確かつ簡易なものでなければならないという要請である。特にわが国では、主要な税について、租税債権・債務は第一義的に納税者自身の申告によって確定することとする申告納税制度を採用している²⁶。そのため、国家税収入の大部分が国民の納税で支えられている状況下においては、この要請は一層強く、また租税解释权は課税庁だけでなく、納税者にもあり、租税法律主義の機能としての国民の予測可能性を確保するためにも、条文や文言の明確性は必要なものであると考えられる。このため、課税要件明確主義の下では、法文の規定を定める場合において、租税法に課税庁の自由裁量を認める規定を原則として設けないことと、租税法のなかに不確定概念をおくことを極力排除することとしなければならない。このように、課税要件明確主義と不確定概念および予測可能性の関係について、詳しくは後述するが、本論文のテーマとなる不確定概念に関しては規定の明確性を要請する課税要件明確主義との関係が問題となる²⁷。

最後に、納税者の権利保護とは、たとえ建前として租税法律主義がとられていても、違法な租税の確定・徴収が行われた場合に、納税義務者がそれを争い、その権利の保護を求めることが保障されていなければならないという原則である²⁸。租税法律主義が納税者の権利救済をはかるための原理として機能するには、裁判所が、課税庁が行った課税処分や滞納処分が租税法に適合しているかどうかを公正・厳格に判断することが求められるという原則である²⁹。前述した課税要件法定主義および課税要件明確主義が、租税法の立法の側面から納税者の権利を守ることを要請しているのに対し、納税者の権利保護においては租税法の執行の側面から納税者の権利を守ることを要請している。この納税者の権利保護について、本論文のテーマである不確定概念と予測可能性という観点から考えるなら、納税者が課税庁から不確定概念の恣意的な解釈により租税の確定・徴収を受けた場合に、納税者は裁判所に対し課税庁の解釈が正しいかどうか判断を求めることができる。この納税者の権利保護において、加算税では過少申告加算税について争われることが特に多い。これは納税者の条文解釈と課税庁の条文解釈に違いがあるためであり、ひいては納税者の予測可能性が確保できていないからではないだろうか。そのため、納税者の権利保護という観点からも予測可能性が保障されているのかを確かめる必要がある。このことは重加算税においても同様である。

²⁶ 増田[2013]、33頁。

²⁷ 谷口[2012]、28頁。

²⁸ 金子[2013]、853頁および石村[2012]、80頁参照。

²⁹ 山田[2007]、594頁。

以上のように、租税法律主義における予測可能性について、それぞれに要請される予測可能性について確認を行った。次の節では、課税要件明確主義と不確定概念の関係について論述する。

第2節 課税要件明確主義と不確定概念の関係

租税法においては、租税法律主義の構成要素の一つである課税要件明確主義によって、課税要件等の明確な規定が要請されており、抽象性・多義性を含む不確定概念との関係性が問題となってくる³⁰。この両者は、一見完全に相反するものとして存在しているように見えるが、課税要件明確主義の下ではすべての不確定概念が否認されているわけではない。課税要件明確主義と不確定概念の問題は、複雑多様化する現代社会における租税法律主義の下で、経済取引に伴うタックス・エフェクトについて、十分な「法的安定性と予測可能性を保障」することと、「税収の確保や租税負担の公平の実現」という点について、この両者をどのように両立させていくかにあるとされている³¹。

以下では、課税要件明確主義および申告納税制度の両方の観点から予測可能性の確保が重要であること、そして課税要件明確主義が要請する「明確性」の解釈についての判断基準を確認した上で、「不確定概念の必要性」と不確定概念が用いられる理由について、課税要件明確主義との関係性からその通説を確認する。

(1) 課税要件明確主義と申告納税制度における予測可能性の重要性

今日のように経済社会が高度に複雑化し、それにつれて経済取引も複雑化する一方、殆どあらゆる経済取引に租税の問題が随伴し、その税負担は相当に重いという状況下では、合理的経済人にとっては、いかなる取引にいかなる税負担が伴うかが、あらかじめ法律の中ではっきりと定められていることが望ましいとされている³²。これは課税要件法定主義からの要請でもあるが、課税要件明確主義は、租税法律主義の中核を担う課税要件法定主義を補完するとともに、両原則は有効に作用するため相互に密接に関連しており関係性は非常に深いものであるといえる³³。また、租税法律主義の現代的機能である「予測可能性」の保障という観点からも、この原則は非常に重視されるものである³⁴。

³⁰ 谷口[2012]、28頁。

³¹ 同上、および金子[2013]、77頁。

³² 同上、129頁。

³³ 課税要件法定主義と課税要件明確主義との関係について、増田[2006]32頁は、「法規定の不存在が問われる課税要件法定主義は、法規定の明確性（課税要件明確主義）の問題と相互に密接に関連している。法規定が具体性に欠けるために明確性の要件に抵触するケースが多く想定される。明らかに法規定が不存在だと判断される場合には速やかに法整備がなされるはずであるから、法規定が存在していてもその規定が不明確な場合が、租税法律主義をめぐる違憲訴訟の中心となる。すなわち、課税要件明確主義を争点とする違憲訴訟が租税法律主義をめぐる違憲訴訟の中核となることを確認できる。」と述べている。

³⁴ 金子[2013]、61頁。

また、納税者の予測可能性が確保されることは、申告納税制度にとっても不可欠である。もし納税者が自己の納税額について税法を通して見通しが見つからないことになれば、その申告の過程において、納税者は課税庁の指導や見解に依存せざるを得なくなり、結果的に課税庁の介入を余儀なくされる³⁵。申告納税制度は納税者が自分の税額を計算し納付することを趣旨とする制度であるため、課税庁の介入を排除し得ない状況においては、そもそもの申告納税制度の趣旨が没却されかねない。ゆえに、申告納税制度によって納税者の予測可能性の確保は不可欠である。すなわち、納税者の予測可能性を確保することは、課税要件明確主義および申告納税制度の両方の観点から重要であるといえる。

(2) 課税要件明確主義の要請する「明確性の程度」

このような現状において、課税要件明確主義の要請する「明確性の程度」はどの程度明らかであればよいのだろうか。「明確性の程度」の判断基準について、水野[2000]は「明確性とは、単に立法における法律条文が明確であるということではなく、自由裁量が排除されるという意味で用いられているということである。」³⁶と述べており、明確性の要請は、前提として課税庁による自由裁量を防止し、解釈の相違は全面的に司法審査に服すべきであるという見解を示している。さらに租税法においてはその多くが申告納税制度を採用していることに鑑み、第一次的に納税義務の確定を要求される納税義務者が、申告時に課税要件の認定について判断できる程度の明確性が必要となる³⁷。

三木[1992]は、これら明確性に対する見解を踏まえて不確定概念が用いられる状況に応じて具体例を挙げて、その要求される明確性の程度を3つに類型化している。以下、その内容を要約し、記述していく³⁸。

第1類型として、納税義務者の申告行為と直結し納税義務者に具体的判断を迫るものである。たとえば、「不相当に高額」な役員給与、役員退職給与（法法34条2項・36条）、「著しく低い価額」で譲渡を受けた財産（相法7条等）等といった文言がこれにあたる³⁹。これらは納税義務者が申告をする際に具体的に「不相当」か否か等を判断しなければならず、それ故、ここで要求される「明確性」は、納税義務者およびその代理人たる税理士が申告に際して具体的に判断できるだけの明確性である。これらはいずれも租税回避防止のための規定であるが、同族会社の行為計算否認規定等とは異なり、納税義務者の行う行為が具体的・定型的であり、具体的基準を定めることが立法上不可能でなく、かつ具体的基準を定めることによって租税回避行為の防止が可能なものであるといえる。

³⁵ 増田[2007]、2頁。

³⁶ 水野[2000]、435頁。

³⁷ 山本守之・守之会編[2015]、37～38頁。

³⁸ 三木[1992]、214～216頁。

³⁹ 山本守之・守之会編[2015]、377～420頁より、この他に「著しく減少」（国税通則法105条1項）等も挙げられる。

もつとも、この考え方に立脚し、たとえば、役員給与の場合の具体的基準を示すとすると、具体的金額を明らかにすることも必要になり、これは毎年変動するものなので、法令で定めるのは不可能という反論も考えられるが、そのことから直ちに法令が合憲になるものではなく、その場合においても課税要件明確主義の原則から、法令の内容を客観化した具体的基準を毎年納税者に事前に公表することが課税庁に義務付けられ、かつ、それが適切に履行されている限りにおいて当該法令は合憲となり、かつ当該処分も合法となり得るといえる。したがって、法令もしくはそれに基づく課税庁側の公表基準からも判断し得ない場合は課税要件明確主義に反するともいえる。

第2類型は、納税義務者の申告には直接の関係はなく課税庁側に第一次的判断が委ねられていると解されるものである。たとえば、「やむを得ない理由」があるときの更正の請求（通則法 23 条 2 項）、「正当な理由」がある場合の加算税の減免（通則法 65 条 4 項等）および「必要があるとき」に行われる質問検査権（通則法 74 条の 2）等についての規定がこれにあたる⁴⁰。これらの規定は納税義務者に申告に際しての第一次的判断を迫るものではなく、課税庁側に第一次的にそれぞれの要件の有無を判断させるものである。

したがって、この場合に要求される「明確性」は、申告に際して判断可能であるほどの明確性ではなく課税庁の恣意的権限行使により納税義務者が不意打ちを受けることがない程度の明確性で足り、その限りにおいて不確定概念が直ちに違憲になるわけではないことになる⁴¹。

第3類型は、納税義務者の申告と関連を有するが、納税義務者に具体的判断を迫るものではなく、結果的に第2類型に近いものである。たとえば、「税負担を不当に減少させる」場合の行為計算否認規定（法法 132 条等）等がこれにあたる⁴²。これらの規定は余りにも漠然としてそれ自体違憲と解する余地もあり得る。確かに、当該回避行為を個別具体的に否認する規定が憲法上望ましいことはいうまでもないが、他方でこれらの規定は納税義務者が行うであろう多種多様な租税回避行為のうち、立法者が事前に予測し得ないような回避行為に対処するためのものであり、それ故に、第1の類型と異なり、具体的基準を予め示すことがそもそも不可能もしくはきわめて困難なものであり、かつ、納税義務者に具体的・一次的判断を迫るものではないことに留意しなければならない。

そうした意味から、この第3類型において要求される「明確性」は、第1類型ほどではなく、むしろ第2類型に近いといえ、課税庁の恣意的な更正決定を防止し得る程度の明確性があり、立法者が予測し得ない異常な行為による回避行為のみを規制する穏やか

⁴⁰ 山本守之・守之会編[2015]377～420 頁より、この他にも「不相当である」場合の納税地の指定（所得税法 18 条）、「相当の理由」がある場合の青色申告の承認要請の却下や承認の取消（所得税法 145 条等）等が挙げられる。

⁴¹ 三木[1992]、215 頁。

⁴² 山本守之・守之会編[2015]、377～420 頁より、この他に「不当に減少」にあたるものには、「所得税の負担を不当に減少させる」場合（所法 157 条）および「相続税または贈与税の負担が不当に減少する」場合のみなし課税規定（相法 66 条）が挙げられる。

な防止規定として機能している場合には、同規定は直ちに違憲とはいえない⁴³。

上記のような三木[1992]による「明確性」の解釈の見解から、課税要件明確主義の要請する明確性は、単一的なものではなく、その個別の不確定概念自体によって、その必要となる「明確性」の程度が異なるものであるということが考えられる。すなわち、条文に存在する不確定概念に対してそれぞれの「明確性」を求めるには、個別の不確定概念の分析を通じて、その内容を明らかにしていく必要がある。

上記の議論を踏まえると。本論文においては、過少申告加算税の「正当な理由」および「更正の予知」と、重加算税の「隠ぺいし、又は仮装し」という不確定概念について、その「明確性」を明らかにする（予測可能性を担保する）ことを目的としている。そのため、過少申告加算税の免除規定および重加算税の賦課要件に求められる「明確性」は、どの類型にあたるのかを考察する必要がある。

まず、過少申告加算税の免除要件においては、まず納税者の行った深刻に対して課税庁側が第一次的に過少申告加算税の要件の有無を判断することになる。そして過少申告となったことについて、「正当な理由」があったことを納税者が主張するというプロセスを辿る。そのため、三木[1992]の述べる通り、納税者が申告に際して判断可能であるほどの明確性は必要なく、あくまで課税庁の恣意的権限行使により納税義務者が不意打ちを受けることがない程度の明確性、すなわち第2類型の明確性で足りると考えられる。

しかし、三木[1992]の提唱する不確定概念に要求される明確性の程度の分類について、当時（1992）と現在（2016）とでは争われてきた判例の数も違えば、通達等の改正や整備により、過少申告加算税が置かれている環境も全く異なっている。そのため、課税要件明確主義の要請する明確性は単一的なものではないという三木[1992]の主張には賛成するが、過少申告加算税の免除規定に要請される「明確性」、すなわち予測可能性については、判例分析等を通じてあらためて検証する必要があると考える。

次に重加算税の「隠ぺいし、又は仮装し」という不確定概念に求められる明確性について考察する。重加算税においても過少申告の場合と同様に、当時と現在では判例の積み重ねや租税環境の違いは確かに存在している。しかし、予測可能性という観点から問題となるのは、重加算税が課税庁の恣意的な更正決定を防止し得る程度の明確性があり、立法者が予測し得ない異常な行為による回避行為のみを規制する穏やかな防止規定として機能しているかどうか、という点でありこの観点については当時と現在においてさほど違いはないと考える。そのため、重加算税に求められる「明確性」の程度については、三木[1992]の提唱する第3類型の「明確性」を明らかにすることを目的として、本論文において分析を行うこととする。

⁴³ 三木[1992]、215～216頁。

(3) 課税要件明確主義の下における不確定概念の通説

租税法においては、課税要件明確主義により可能な限り規定の明確性が要請されているにも関わらず、実際には不確定概念は多数用いられている。以下においては、不確定概念が用いられる理由（通説）について考察する。

不確定概念が用いられる理由について、武田[1978]は、「不確定概念は、これをあまりに形式的に、具体的に表現することは、事柄の性格上、きわめて限定され、かりにこれを明確にするとしても、きわめて詳細な規定を必要とすることになるから、やむなく、このような表現になっていると解される。」⁴⁴と述べている。また、伊藤[2007]も、「具体的、個別的に限定列挙すれば、逆にその範囲が問題となるのであって、法律には細部にわたり精緻に表現する場合の限界があり、立法技術上やむを得ず用いられる表現である。」⁴⁵と述べており、法律において全ての事柄を具体的かつ明確に表現することには限界があるため、不確定概念はやむを得ず用いられているという見解が一般的である。これは課税要件等をすべて明確に規定しようとするれば、様々な状況を想定しなければならず、多様な経済事情を考慮し複雑化が進む租税法の条文が、今よりさらに長く複雑となるおそれも予想されるためであると解される⁴⁶。

こうした不確定概念が用いられることについて金子[2013]は、「法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るためには、不確定概念を用いることは、ある程度は不可避であり、また必要でもある。」⁴⁷と述べている。この不確定概念が「必要」であるという点については、増田[2013]も、「複雑化する経済事象を適用の対象とする租税法を形式的かつ硬直的に適用し、執行すると課税の公平を確保できない事態を招く。」⁴⁸と述べており、今日の複雑な経済社会において、不確定概念は必要性があるとしている。これらは、具体的な数値などにより形式的な文言で規定した場合は、個々の経済取引の実態にそぐわない面もあり、形式基準を根拠とした画一的な執行がなされる恐れがあるため、その必要性を考慮していると考えられる⁴⁹。

また、金子[2013]は、不確定概念にも課税要件明確主義に反するものと反しないものの2種類があると指摘している。課税要件明確主義に反する不確定概念とは、「その内容があまりに一般的ないし不明確であるため、解釈によってその意義を明確にすることが困難であり、公権力の恣意や乱用をまねく恐れのあるものである。たとえば「公益上必要あるとき」とか「景気対策上必要あるとき」というような、終局的目的ないし価値

⁴⁴ 武田[1978]、7～8頁参照。なお、同様の見解として、清永[2013]、36頁より「税法の解釈は種主の場合において色々な形で問題となりうるから、税法の解釈についての基本的な原則を一般的に述べることはかなり困難である」と述べている。

⁴⁵ 伊藤[2007]、18頁。

⁴⁶ 玉國[2010]、7頁。

⁴⁷ 金子[2013]76頁。

⁴⁸ 増田[2013]。

⁴⁹ 山本[1999]、6頁。

概念を内容とする不確定概念が、それである。」⁵⁰と述べている。

これに対して課税要件明確主義に反しない不確定概念とは、「中間的目的ないし経験概念を内容とする不確定概念であって、これは一見不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になしうるものである。したがって、それは、租税行政庁に自由裁量を認めるものではなくある具体的な場合がそれに該当するかどうかの問題は、法の解釈の問題であり、当然に裁判所の審査に服する問題であると解される。その必要性和合理性が認められる限り、この種の不確定概念を用いることは、課税要件明確主義に反しないと解すべきであろう。」⁵¹と述べている。つまり、不確定概念は法の適正な解釈や柔軟な運用を促すために必要とされているのであるが、不確定概念の解釈が課税庁側の一方的解釈に委ねることはあってはならないと考えられる⁵²。

本論文において明らかにしようとする「不確定概念における予測可能性の担保」とは、すなわち、金子[2013]の定義する課税要件明確主義に反しない不確定概念とほぼ同意義だと考えられる。ただし、本論文においては予測可能性という点を重視しており、不確定（抽象的・多義的）とされる概念であってもその判断の基準をより明確に（あるいは限定的に）できないか、という観点から研究を行っている。この予測可能性といういわば納税者の立場に立った観点こそが、本論文の研究における独自性である。

小活

本章においては、租税法律主義と不確定概念について考察してきた。第1節では、租税法律主義の意義等について概観した。租税法律主義の現代的機能は、租税行政庁による恣意的な課税を防止し、納税義務者である国民の予測可能性を保障するために確立された憲法第30条および同法第84条から導き出され、遵守されるべき基本原理であることを確認した。その一方で、本論文のテーマである「不確定概念」とは、一般に抽象的・多義的な概念をいい、租税法律主義の構成要素の一つであり、租税法規の一義的で明確に規定することを要請する「課税要件明確主義」との関係においては、疑問が生じるところであった。

そこで、つづく第2節では、まず予測可能性の確保が課税要件明確主義および申告納税制度の両方の観点から重要であることを確認した。今日のように経済社会が高度に複雑化し、それにつれて経済取引も複雑化する一方、あらゆる経済取引に租税の問題が随伴し、その税負担は相当に重いという状況下では課税要件明確主義の観点から納税者の予測可能性が確保されることが望ましいというのは当然の要請である。また、納税者が自分の税額を計算し、納付することを趣旨とする申告制度の要請から見ても、納税者の

⁵⁰ 金子[2013]、77頁。

⁵¹ 金子[2013]、77頁

⁵² 山本[2015]、5頁。

予測可能性を確保することは重要であることが確認できた。

次に課税要件明確主義の観点からは、不確定概念についてどの程度の「明確性」が求められるのかについて、三木[1992]の提唱する不確定概念に求められる「明確性」を参考に考察を行った。その結果、課税要件明確主義の要請する「明確性」の程度は一律ではなく、条文に存在する不確定概念に対してそれぞれの「明確性」を求めるには、個別の不確定概念を分析し、その内容を明らかにしていく必要があることがわかった。

本論文で取り上げる過少申告加算税の免除規定について、三木[1992]の主張からすると第2類型にあたると思われる⁵³。しかし、三木[1992]が不確定概念の明確性を主張した当時と現在とは、積み重ねられた判例の数も租税環境も異なっているため、過少申告加算税の免除規定に求められる明確性については、本論文によりあらためて検証し明らかにすることとしたい。

また、重加算税の不確定概念である「隠ぺいし、又は仮装し」という文言については、三木[1992]の分類からすると第3類型にあたる⁵⁴。重加算税における状況も当時と現在とは異なっているが、本論文においては予測可能性という観点から要請される明確性の程度に関しては、当時と現在においても大きな差はないと考える。そのため、重加算税に求められる明確性としては、三木[1992]の提唱する第3類型にあたる程度の明確性が確認できるかを検証することとする。

最後に、課税要件明確主義と不確定概念の関係について通説をまとめるとともに本論文の独自性について述べた。課税要件明確主義からは、課税庁による自由裁量を排除し、納税者に予測可能性を保障するため、なるべく一義的で明確な規定内容が要請され、一方では、抽象的・多義的な概念は一見これに反するものであるように思われる。しかし、課税要件明確主義と不確定概念の関係について整理した結果、課税要件明確主義の下でも、不確定概念は全面的に否認されるものではないというのが通説である。また、存在を否認されない不確定概念の定義として、金子[2013]は、「一見不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になしうるもの」と述べている。この金子の不確定概念の定義と、本論文における「不確定概念における予測可能性の担保」という観点はほぼ同意義であると考えられる。しかし、本論文の独自性として予測可能性という観点を強調することにより、不確定概念の抽象的・多義的とされる部分について判例分析等を通じてその解釈をより限定し、その判断基準を明確にできないかを検証していくこととする。

以下、本論文においては不確定概念における「予測可能性の確保」を目的として過少

⁵³ 三木[1992]、214～216頁より第2類型について、「申告に際して判断可能であるほどの明確性ではなく課税庁の恣意的権限行使により納税義務者が不意打ちを受けない程度の明確性で足りる。」と定義している。

⁵⁴ 同上より、第3類型について、「課税庁の恣意的な更正決定を防止し得る程度の明確性があり、立法者が予測し得ない異常な行為による回避行為のみを規制する穏やかな防止規定として機能している場合には、同規定は直ちに違憲とはいえない」と定義している。

申告加算税の免除規定及び重加算税の賦課要件について、それぞれの不確定概念に対して予測可能性が確保できるかを判例分析や学説の整理を通じて明らかにしていく。そのための前段階として、次章においては個別の判例に入る前に、まず加算税制度の概観の確認し加算税の趣旨について明らかにする。

第2章 加算税制度の概観

第2章では加算税の趣旨および沿革について見ていくことで、加算税の性質となぜ免除規定が存在するかについて明らかにする。主たる債務に附帯して生ずる従たる債務を附帯債務と呼ぶが、国税通則法は、国税の附帯債務のことを附帯税と呼んでいる¹。現在、附帯税には、延滞税・利子税・加算税および過怠税があり、加算税はさらに過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税・重加算税に分かれる²。これらは税とは呼ばれているが、本来の意味における租税ではない。現行法上これらの附帯債務が租税とされているのは、本税と合わせて附帯税を徴収するのが便宜に合するからであるとされている³。

加算税は納税義務違反に対する行政罰として存在するが、納税者自身に加算税の対象となってしまうことへの責任が無いにも関わらず、行政から罰を与えられるというのは、あまりに不当であり酷である。そのため、そうした納税者への救済措置として加算税には免除規定が存在している。申告納税制度を採用するわが国においては、加算税のうち特に過少申告加算税と重加算税について争われることが多い。また、過少申告加算税およびそれに代わって課される重加算税に注目した場合、少なくとも納税者には申告の意思があり納税者としての責任である申告行為は行っている。しかし、その申告の内容（納める税額）について、何らかの誤りがあったあるいは重大な違反があったことを理由に制裁を受けることになるが、過少申告加算税と重加算税における制裁の差は、罰として課される税金の金額の多寡にすぎない。

そこで、本論文では加算税のうち過少申告加算税および重加算税に着目することとした。本章では過少申告加算税および重加算税の個別の評価に入るまえに、加算税制度そのものの趣旨とその種類についてその概観を確認する。

第1節 加算税制度の趣旨と沿革

わが国では申告納税制度を採用しており、納税義務者が自ら適正な課税標準及び税額を算定し、期限内に申告・納付することを前提としている。しかし、実際には申告義務及び納付義務が必ずしも正確に履行されるわけではない。

そこで、期限内に適正な申告をした者とそうでない者との公平を図ると共に、納税義務違反の発生を防止する必要がある。加算税は、申告納税制度及び徴収制度の定着と発展を図るために、申告納税義務違反及び徴収納付義務違反があった場合に課される附帯税である⁴。また、加算税について一種の行政罰ないし行政上の制裁と位置付ける見解も

¹ 金子[2013]733頁。

² 国税通則法第2条4項より、「附帯税 国税のうち延滞税、利子税、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をいう。」

³ 金子[2013]、733頁。

⁴ 金子[2013]、737頁。

ある⁵。

つまり、加算税の趣旨は民主的（国民の自主的）な納税制度を前提として、納税者同士の公平性を維持するための罰則の必要性について述べたものである⁶。こうした加算税の趣旨から考えると、加算税の目的とは、申告納税制度や徴収制度の実効性を確保することであり、金銭的な罰則という手段によりその目的を達成することを機能とするものであるといえる⁷。

そもそも加算税制度は、昭和 22 年 4 月に所得税、法人税及び相続税について申告納税制度が全般的に採用されたことを契機として、「追徴税」の名称で創設された。これは申告が正確になされなかったこと及び申告はあったがそれが正確でなかったことに対して、行政制裁として正当額または不足額の一定割合の税を課すものであり、源泉徴収等による国税の徴収義務者についても、その徴収して納付すべき税額を法定納期限までに納付しない場合にも課されていた⁸。そして追徴税は、昭和 23 年の税制改正により、正当額または不足税額に対する割合が、従来のもことによる増加の方式から、単一割合である 25%に改正された。

その後、昭和 25 年のシャープ勧告による税制改正により、従来追徴税が現在の制度に近くなり、過少申告加算税、無申告加算税、源泉徴収加算税、過少納付加算税、軽加算税及び重加算税制度に改められた。その後、「国税通則法の制定に関する答申」⁹を経て、昭和 37 年 4 月に国税通則法が制定され、従来の加算税額を加算税としその制度を統一化したことで、過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税および重加算税の 4 つからなる現行制度の枠組みとなった。これらの加算税の課税額は、過少申告加算税は 5%、無申告加算税または不納付加算税は、納付本税額の 10%¹⁰、また重加算税は仮装または隠ぺいに係る本税額の 30%¹¹とされ、重加算税と他の加算税とは同一の基礎税額に対して併課されないこととなった。

⁵ 石倉[1990]、17 頁。志場喜徳郎他編[2013]、713 頁。品川[2012]、1 頁ほか。

⁶ 佐藤[1992]、31 頁においては、公平負担の観点からは本来の納税額に利子分を上乗せして納税させれば十分なはずであり、それは延滞税・利子税の役割ではないかとの指摘がある。この点について、加算税の趣旨を考えると、加算税における公平の意味合いは金銭的なものではなく、関与協力の有無について制裁の必要性を見出していると考えられる。

⁷ 酒井[2010]、6 頁より酒井は罰則という言葉ではなく「経済的ディスインセンティブ」という表現を用いている。

⁸ なお、昭和 22 年 4 月には加算税の制度もあったが、当時の加算税は申告納税方式又は源泉徴収等による国税の納付について、法定納期限より遅れたことについて、日歩 3 銭の割合で課すもので、現行の延滞税に相当するものであった。

⁹ 政府税制調査会第二次答申では、「申告納税方式においては、期限内に申告書が提出されることをまず重視すべきであると考えられるので、期限における申告書提出の有無に応じて過少申告加算税と無申告加算税とを区別し、その課税率について現行のように経過期間に応じて課税率に差を設けることは、その課税原因が期限内における無申告であること及び経過期間の差に応じては別に延滞税の制度があることから見て適当でない上に、過少申告加算税との負担のバランスにおいても問題があり、また、実情からみてその実現も乏しいと認められるので、これを改めて一律の課税率とし、過少申告加算税の課税率 5 パーセントに対して、10 パーセントとする。」と答申された。

¹⁰ ただし、自発的な申告または納付があった場合には 5%に軽減された。

¹¹ 無申告加算税または不納付加算税の賦課要件に該当する場合には 35%。

その後、昭和 59 年に修正申告または更正により納付すべき税額のうち、期限内申告税額相当額または 50 万円のいずれか多い金額を超える部分の税額に係る過少申告加算税を 10%に加重する改正がされ、さらに昭和 62 年に過少申告加算税の割合を 10%（加重部分は 15%）に引き上げる改正が行われたほか、昭和 63 年には消費税法の制定に伴う規定の整備が図られた。また、平成 12 年には特定目的会社による特定資産の流動化に関する法律等の一部を改正する法律により、特定信託の受託者である内国法人に対し、各特定信託の各計算期間の所得に対する法人税が課されることとなったことに伴い、平成 14 年に法人税法の一部改正により、連結納税制度が創設されたことに伴う改正が、平成 15 年に所得税法等の一部を改正する法律により、相続時精算課税制度が創設されたことに伴う改正が、平成 16 年に法人税法の一部改正により、外国法人についても各特定信託の各計算期間の所得に対する法人税が課されることに伴う改正が、平成 18 年に通法第 66 条の規定が改正されたことに伴う改正が、平成 19 年に信託税制の整備に伴う改正が、平成 22 年に法人税法の一部改正により、清算所得課税が廃止されたことに伴う改正が、それぞれ行われた。

そして平成 28 年度の税制改正により、加算税制度が次のとおり修正されることとなった¹²。以下、この改正により大きな影響があると考えられる次の 2 点について触れて

¹² 平成 28 年税制改正大綱より、(1) 調査を行う旨、調査対象税目及び調査対象期間の通知以後、かつ、その調査があることにより更正又は決定があるべきことを予知（(2)において「更正予知」という。）する前にされた修正申告に基づく過少申告加算税の割合（現行：0%）については 5%（期限内申告税額と 50 万円のいずれか多い額を超える部分は 10%）とし、期限後申告又は修正申告に基づく無申告加算税の割合（現行：5%）については 10%（納付すべき税額が 50 万円を超える部分は 15%）とする。

（注 1）次の修正申告等については、上記（1）の加算税の対象としない。

① 次のように調査対象を区分する場合において、調査対象とならない部分に係る修正申告

イ 調査の事前通知の際に納税者の同意の上、移転価格調査とそれ以外の部分の調査に区分する場合

ロ 一部の連結子法人の調査を行わないこととした場合

② 他の税目における更正の請求に基づく減額更正に伴い、調査対象税目において必要となる修正申告等

③ 相続税又は贈与税について、遺産分割が確定するなどして任意に行う修正申告等

（注 2）源泉所得税の不納付加算税については、上記（1）の見直しの対象としない。

(2) 期限後申告若しくは修正申告（更正予知によるものに限る。）又は更正若しくは決定等（以下（2）において「期限後申告等」という。）があった場合において、その期限後申告等があった日の前日から起算して 5 年前の日までの間に、その期限後申告等に係る税目について無申告加算税（更正予知によるものに限る。）又は重加算税を課されたことがあるときは、その期限後申告等に基づき

おく。

① 事前通知後の修正申告に対するペナルティの強化

後述するが、現行の国税通則法第 65 条第 5 項において、過少申告加算税は、修正申告書の提出が「更正があるべきことを予知してされたものでない場合」には課されないことになっている。国税通則法第 74 条の 9 第 1 項¹³より、税務調査の事前通知が税務署長の義務とされている一方で、平成 12 年 7 月 3 日の通達「申告所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて（事務運営指針）」において、（注）として以下のように述べられている。「臨場のための日時の連絡を行った段階で修正申告書が提出された場合には、原則として、『更正があるべきことを予知してされたもの』に該当しない。」

このような取り扱いを逆手にとって、税務調査が行われて更正処分を受ける可能性が高いことを認識しながら過少申告を行い、事前通知があった時点で修正申告をするようなケースが多く発生してきたとされている。

そこで、平成 28 年度税制改正では、このような事態に対処するため、「事前通知の連絡を受けてから更正があるべきことを予知するまでの期間」については、ペナルティが強化されることになった。

現行の規定では上記のようなケースでのペナルティは、過少申告の場合は 0%とされていたが、平成 28 年度税制改正では、「事前通知の連絡を受けてから、更正があるべきことを予知するまでの期間」について、過少申告加算税 5%又は 10%が課されることになり、ペナルティの強化が図られることになった。

② 短期間で仮装隠ぺいや無申告を繰り返した場合のペナルティの強化

国税通則法第 68 条にその規定を置く重加算税は、仮装隠ぺい行為が行われた場合において、無申告加算税、過少申告加算税、不納付加算税に代えて課される、かなり重い

課する無申告加算税の割合（15%、20%）又は重加算税の割合（35%、40%）について、それぞれその割合に 10%加算する措置を講ずる。

（注）過少申告加算税及び源泉所得税に係る不納付加算税については、上記（2）の見直しの対象としない。

（3）その他所要の措置を講ずる。

（注）上記の改正は、平成 29 年 1 月 1 日以後に法定申告期限が到来する国税について適用する。

¹³ 国税通則法第 74 条の 9 第 1 項「税務署長等（国税庁長官、国税局長若しくは税務署長又は税関長をいう。以下第 74 条の 11（調査の終了の際の手続）までにおいて同じ。）は、国税庁等又は税関の当該職員（以下同条までにおいて「当該職員」という。）に納税義務者に対し実地の調査（税関の当該職員が行う調査にあつては、消費税等の課税物件の保税地域からの引取り後に行うものに限る。以下同条までにおいて同じ。）において第 74 条の 2 から第 74 条の 6 まで（当該職員の質問検査権）の規定による質問、検査又は提示若しくは提出の要求（以下「質問検査等」という。）を行わせる場合には、あらかじめ、当該納税義務者（当該納税義務者について税務代理人がある場合には、当該税務代理人を含む。）に対し、その旨及び次に掲げる事項を通知するものとする。」

ペナルティといえる。それらの税率は、過少申告加算税に代えて課す場合と不納付加算税に代えて課す場合は 35%となっており、無申告加算税に代えて課す場合は 40%となっているが、このような高税率にもかかわらず、短期間で仮装隠ぺい行為を繰り返す納税者も相当数いたようである。

そこで、平成 28 年度税制改正では、重加算税を受けた者が、当該処分から 5 年の間のうちに、再度仮装隠ぺいによる過少申告、不納付、無申告を繰り返した場合に 10%の税率を加重する措置を講じるとされた。その結果、過少申告加算税に代えて課す場合と不納付加算税に代えて課す場合には 45%、無申告加算税に代えて課す場合は 50%のペナルティが課せられることになった。ペナルティとしての税率を引き上げることで、抑止効果を期待するものである。

上記のとおり、平成 28 年の改正により、加算税はよりその罰が厳しくなるものと予想される。特に①事前通知後の修正申告に対するペナルティの強化は、これまで駄目もとで過少申告を行っていた者に対する罰の強化という側面が強いが、まったく悪意なく誤っていた人間に対してもその罰の強化が及ぶので、今後の動向に注意する必要がある。

また、②短期間で仮装隠ぺいや無申告を繰り返した場合のペナルティの強化については、そもそも納税義務を正確に遂行する気がないものに対する罰であるため、有効なように考えられる。しかし、もともと重い罰に 10%の税率を加重したところでどれだけ効果があるのかは疑問が残る。

第 2 節 加算税の種類

本節においては、加算税制度の概観として現行の加算税の種類について見ていく。本論文の議論の中心となるのが、過少申告加算税およびそれに代わる重加算税なので、その他の加算税についてはここで軽く触れる程度とする。

(1) 過少申告加算税¹⁴

国税通則法第 65 条には加算税のうち、過少申告加算税について規定されている。該当条文によると過少申告加算税が課される要件は次のとおりである。

- ① 申告納税方式による国税について、次に掲げる申告書の提出があったこと。
 - ・ 期限内申告書が提出された場合¹⁵
 - ・ 還付請求書が提出された場合¹⁶

¹⁴ 通法第 65 条 1 項「期限内申告書（還付請求申告書を含む。第 3 項において同じ。）が提出された場合（期限後申告書が提出された場合において、次条第 1 項ただし書又は第 6 項の規定の適用があるときを含む。）において、修正申告書の提出又は更正があつたときは、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 100 分の 10 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。」

¹⁵ 納税申告書が法定申告期限までに提出されている場合であり、その期限は各税法に定められている（所法 120①、法法 74①、相法 27①など）。

- ・ 期限後申告書が提出された場合において、期限内申告書の提出が無かったことについて正当な理由があると認められた場合¹⁷、及び期限内申告書を提出する意思があったと認められる一定の場合
- ② 前記の申告書に係る課税標準税等又は税額等について更正又は修正申告書の提出があり、かつ、これらにより納付すべき税額があること¹⁸。

(2) 無申告加算税¹⁹

無申告加算税は、通法 66 条 1 項に規定されており、申告納税方式により納付が確定することとなる国税について、法定申告期限後に納税申告書を提出した場合もしくは決定があった場合又は期限後申告書の提出又は決定があった後に修正申告書の提出もしくは更正があったときに課される行政制裁である。その金額は、その申告の、更正または決定により納付すべき税額の 15%相当額を課すものである。

なお、無申告加算税の税率が過少申告加算税より高くなっているのは、無申告の方が過少申告の場合よりも申告義務違反の程度が大きいことに基づいている²⁰。

(3) 不納付加算税²¹

不納付加算税は、源泉徴収等による国税がその法定納期限までに納付されなかった場合において、納税の告知にかかる税額または法定納期限後に告知を受けることなく納付された税額の 10%の金額が課されるものである。

¹⁶ 「還付請求申告書」とは、還付金の還付を受けるための納税申告書（納税申告書に記載すべき課税標準等が所得税法等の規定により正当に計算された場合にその申告書の提出により納付すべき税額が無いものに限る）。

¹⁷ この場合、当該期限後申告書について無申告加算税が免除され、その後に修正申告又は更正があったときには、無申告加算税に代えて過少申告加算税が課されることとなる（通法 65①かっこ書き、通法 66①ただし書き。）。

¹⁸ 「納付すべき税額」については、還付請求申告書に過大な還付金が記載されているだけで実際に当該還付金が還付されていない場合（還付留保）に、修正申告等により生じる増差税額も含まれる（通法 35②、同法 19④三、同法 28②三）

¹⁹ 通法第 66 条 1 項、「次の各号のいずれかに該当する場合には、当該納税者に対し、当該各号に規定する申告、更正又は決定に基づき第 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 100 分の 15 の割合を乗じて計算した金額に相当する無申告加算税を課する。ただし、期限内申告書の提出がなかったことについて正当な理由があると認められる場合は、この限りでない。

一 期限後申告書の提出又は第 25 条（決定）の規定による決定があつた場合

二 期限後申告書の提出又は第 25 条の規定による決定があつた後に修正申告書の提出又は更正があつた場合」より要点を抜粋した。

²⁰ 石倉[1990]、25 頁。

²¹ 通法 67 条 1 項より、「源泉徴収等による国税がその法定納期限までに完納されなかった場合には、税務署長は、当該納税者から、第 36 条第 1 項第 2 号（源泉徴収による国税の納税の告知）の規定による納税の告知に係る税額又はその法定納期限後に当該告知を受けることなく納付された税額に 100 分の 10 の割合を乗じて計算した金額に相当する不納付加算税を徴収する。ただし、当該告知又は納付に係る国税を法定納期限までに納付しなかったことについて正当な理由があると認められる場合は、この限りでない。」

(4) 重加算税²²

重加算税は、次の場合にそれぞれの金額について課税若しくは徴収される。

- ① 過少申告加算税が課される場合に、納付すべき税額の計算の基礎となる事実の全部または一部について隠ぺいまたは偽装があり、その隠ぺいまたは偽装に基づき、過少な申告を行った場合に、その隠ぺいまたは偽装した部分に相当する税額について、過少申告加算税に代えて、35%の割合で乗じて計算した金額が課せられる。
 - ② 無申告加算税が課される場合に、税額の計算の基礎となる事実の全部または一部について隠ぺいまたは偽装があり、その隠ぺいまたは偽装に基づき法定申告期限までに申告しなかったとき、あるいは期限後申告しなかったときは、その隠ぺいまたは偽装した部分に代えて、40%の割合で乗じた金額が課せられる²³。
 - ③ 不納付加算税が課される場合において、前項同様、隠ぺいまたは偽装の不正行為があり、その隠ぺいまたは偽装に基づき、源泉徴収による国税を法定期限までに納付しなかったときは、その隠ぺいまたは偽装した部分に相当する税額につき、不納付加算税に代えて 35%の割合で乗じて計算した金額を課す²⁴。
- なお、課税資産の譲渡等にかかる消費税以外の消費税等には、重加算税の適用はない²⁵。

²² 通法第 68 条 1 項「第 65 条第一項（過少申告加算税）の規定に該当する場合（同条第五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（その税額の計算の基礎となるべき事実で隠ぺいし、又は偽装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠ぺいし、又は偽装されていない事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額）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 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。」より。

²³ 通法第 68 条 2 項、「第 66 条第 1 項（無申告加算税）の規定に該当する場合（同項ただし書又は同条第 5 項若しくは第六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、又は偽装し、その隠ぺいし、又は偽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、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、無申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額（その税額の計算の基礎となるべき事実で隠ぺいし、又は偽装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠ぺいし、又は偽装されていない事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額）に係る無申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に 100 分の 40 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。」

²⁴ 同上条文 3 項、「前条第 1 項の規定に該当する場合（同項ただし書又は同条第 2 項若しくは第 3 項の規定の適用がある場合を除く。）において、納税者が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その国税をその法定納期限までに納付しなかったときは、税務署長は、当該納税者から、不納付加算税の額の計算の基礎となるべき税額（その税額の計算の基礎となるべき事実で隠ぺいし、又は偽装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠ぺいし、又は偽装されていない事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額）に係る不納付加算税に代え、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徴収する。」より要点を抜粋した。

²⁵ 同上条文 4 項より、「第 1 項又は第 2 項の規定は、消費税等（消費税を除く。）については、適用しない。」とされている。

小括

本章では、まず第1節において加算税の要件についてそれぞれ種類ごとに整理したが、各種加算税が課されるそれぞれの要件が満たされた場合、それが納税者の意図的なものであると単なる不注意の結果であろうと、あるいは課税庁の法解釈と争う目的で行われたものでであろうと、結果的に加算税が課されることとなる。つまり、加算税は納税義務違反に対して、いわゆる結果責任を追及する行政制裁であるといえる²⁶。こうした加算税の性質は、大量に発生する加算税の案件について、迅速かつ均一な執行を行うためであると考えられる²⁷。

このように、加算税が成立する過程においては、納税者の事情如何にかかわらずその成立要件を満たした時点で加算税が課せられることとなる。例えば納税者に何ら悪気は無くとも、過少申告があれば過少申告加算税の要件は満たされてしまう²⁸。しかし、こうした違反を犯してしまった納税者の中には、その責任が本人にはない者、もしくはその責任の比重が、他と比べて軽い者が存在する。こうした人々を加算税という「罰」から救済するために、加算税には免除規定が存在している²⁹。

そこで、次の章からは、過少申告加算税における免除規定について整理し、加算税が免除される状況とはどういった場合を指すのかについて整理を行う。後述することになるが、過少申告加算税の免除規定には不確定概念といわれる、解釈の基準が明確でない文言が使用されている。ゆえに、その解釈について議論が起こることが多い。これは租税法律主義の要件の一つである課税要件明確主義に反しており、納税者の予測可能性を

²⁶ 加算税を行政上の罰則として考えるべきではないという意見に今村隆也[1998]、376頁がある。「申告義務および納付義務の適正な履行を確保し、ひいては申告納税制度および徴収制度の定着を図るための特別の経済的負担」と述べている。

²⁷ この根拠として次のような判事がある。最高裁平成18年4月20日第一小法廷判決（民集60巻4号）1611頁「過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な税制を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置であり、主観的責任の追及という意味での制裁的な要素は重加算税に比して少ないものである。」

²⁸ 大阪高裁平成2年2月28日判決では、「正確な申告を確保するため、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に、当該納税者に課される加算税であり、申告納税制度を維持するために正確な申告を確保することをその目的としている。この正確な申告を確保する目的からすれば、期限内申告書に記載されるべき課税標準等と税額等のいずれもが正確に記載されなければならない、右税額等の計算方法を誤った場合と、右課税標準等を誤った場合とで、過少申告加算税の課税上の取扱を異にする理由はないことになる。」と判示している（税資175号976頁）。

²⁹ 加算税の免除規定という措置について、海外の事例としてアメリカのドラッカー事件（1981）がある。この判例は、法廷が納税者の主張を認めない限り、常に納税者は内国歳入庁の解釈を争うためには民事罰を賦課される危険を負わなければならないか、という問題について争われた判例である。この判例では納税者に対する民事罰の賦課の免除は認められなかったが、この判決に対して職業団体から強い抗議があり、議会はその報告書の中で必要な情報の開示による民事罰の免除の必要性を認めることとなった。なお、アメリカは制裁の積極的要件として「懈怠」や「意図的な規則の無視」等をあげており、これは本論文で後述する重加算税に関わってくる議論となるため、この場では参考として挙げるのみとする。

侵害している可能性がある。ゆえに、過少申告加算税の免除規定について、確認しておく必要がある。

第3章 過少申告加算税における免除規定

第1節 過少申告加算税における免除規定の沿革

加算税およびその免除規定は、申告納税制度の創設に伴って規定されたものである。昭和22年に申告納税制度が採用され、その後、加算税の前身である追徴税制度（昭和22年～25年）が採用された。

追徴税制度とは納税義務者が更正・決定を受けた場合や修正申告を提出した場合に、当初申告に係る税額が過少であったこと、あるいは申告書の提出が無かった場合に、増加した税額の一定割合の額を追徴税という名で徴収するものであった。

こうした追徴税（加算税）の性質は、当時から罰として考えられていたようであり、「その申告の遅延が故意の怠慢ではなく、正当な理由（reasonable cause）に基づく場合には、このような罰則は適用されるべきではない。」として、シャープ勧告（第一次）においても、例外的に課税を免除すべき場合がある、という規定が既に存在していた¹。

そして、昭和37年4月法律第66条により国税通則法が制定、施行されたことにより、これまで個別の各法規に分散して規定されていた加算税が統一化されるとともに、「正当な理由」等がある場合の免除規定についても統合され、現在に至っている²。現行法における「正当な理由」という文言は、その起源をシャープ勧告に見出すことができる³。

さて、加算税が免除される仕組みは二つ存在する。まず第一に、前文に出てきた文言でもある「正当な理由」がある場合である。通法65条4項では、「第1項又は第2項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちその修正申告又は更正前の税額（還付金の額に相当する税額を含む。）の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、これらの項に規定する納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除して、これらの項の規定を適用する。」として、加算税の対象となるような事由がある場合に常に加算税がかかるというわけではなく、「正当な理由」がある場合には、その部分の加算税を免除すると規定されている。

次に、同上5項では、「第1項の規定は、修正申告書の提出があつた場合において、その提出が、その申告に係る国税についての調査があつたことにより当該国税について

¹ 全国青色申告総連合[2000]『シャープ使節団日本税制報告書』186頁。

² 「正当な理由」について規定する、昭和37年制定当初の通法第65条2項の内容は、次のとおりである。「前項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちその修正申告又は更正前の税額（還付金の額に相当する税額を含む。）の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、同項に規定する納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除して、同項の規定を適用する。」

³ 山本守之・守之会[2015]240頁。

更正があるべきことを予知してされたものでないときは、適用しない。」と規定している。つまり、自分で申告の誤りに気づき自主的に修正を行った場合は、加算税を免除するという規定である。

加算税制度は、申告納税制度が導入される以前に行政が行っていた適正な税額計算を担保するために、申告納税制度の下においても正確な申告が行われるよう行政上の措置として用意されたものである。罰を通じて、納税者に自身の申告に対する責任感と、税法を正確に理解するべきであるという意識を持つことが期待できるというのが、加算税制度の趣旨である。

ただし、あまりに厳格すぎる規定を定めてしまうと、不便であったり納税者の権利を侵害してしまう可能性がある。そのため、納税者に「正当な理由」がある場合、そして納税者が自主的に誤りを発見・修正した場合は加算税を課さないという免除規定が存在しているのである。

加算税を行政罰として考えるか否かについては、議論の分かれるところではある。しかし、納税者からすると義務の不履行に対して課される経済的負担という点で罰と何ら変わりはない。納税者に対する「罰」として存在する加算税制度に対し、納税者への救済措置として「正当な理由」がある場合、そして「自主的に修正を行った」場合には加算税を課さないという免除規定が存在している。

こうした行政罰と救済措置といった関係から、納税者は本来なら加算税の免除規定について、共通の解釈基準を持ってしかるべきである。しかし、通法 65 条 4 項にある「正当な理由」という文言は不確定概念（抽象的・多義的概念）であり、その解釈について多くの争いが起こっており、さらにこの「正当な理由」が認められた事例は少ない。

そこで、続く第 2 節では不確定概念である「正当な理由」について、通達・裁判例・先行研究を整理することで、本論文における判例分析の視点を明らかにした後に、判例分析を行う。

第 2 節 「正当な理由」の議論の整理

本節では、不確定概念である「正当な理由」という文言について、通達や判例、先行研究の整理を行う。不確定概念は、複雑化する経済事象につれて起こる様々な問題に柔軟に対応するために、条文などに用いられることがある。過少申告加算税の免除規定である「正当な理由」もその一つであるが、不確定概念は不確定とされながらもその解釈には一定の基準（解釈基準）が存在するはずである。よって、本節では「正当な理由」という文言について、現在における「正当な理由」の判断基準が何かを明らかにする。

1. 不確定概念の定義

租税法律主義を構成する重要な原則の一つに課税要件明確主義がある。課税要件明確主義とは、「法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件及び租税の賦課・徴収の手續に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならない。みだりに不明確な定めをなすと、結局は行政庁に一般的・白紙的委任をするのと同じ結果になりかねないからである。」とされる⁴。財産権の侵害という側面を持つ租税に関して、その課税要件は可能な限り明確であることが求められる。しかし、複雑化する経済事象について、予想されうる全ての事象を法規に取り込み、一義的に規定することは不可能である。そこで、様々な事象に柔軟に対応するために、不確定概念と呼ばれる文言が条文などに組み込まれることとなる。不確定概念とは、抽象的・多義的な概念のことである。不確定概念は、前述したとおり、租税法律主義における課税要件明確主義の観点から考えるならば、本来なら存在してはならないものである。金子はこの不確定概念について、「法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るためには、不確定概念を用いることは、ある程度は不可避であり、また必要でもある。」と述べており、その必要性について言及している⁵。

ただし、金子は不確定概念にも2種類のものがあると指摘しており、一つは「その内容があまりに一般的ないし不明確であるため、解釈によってその意義を明確にすることが困難であり、公権力の恣意や乱用をまねくおそれのあるもの」である⁶。終局目的ないし価値概念を内容とする不確定概念がここに含まれる。もう一つは、「中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念であって、これは一見不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になしうるもの」である⁷。

前者のような不確定概念が租税法規に用いられた場合には、課税要件明確主義に反して無効であるのに対し、後者のように不確定概念は課税庁に自由裁量を認めるものではなく、具体的にどのような場合がそれに該当するかについては専ら法解釈の問題であるから、当然に裁判所の審査に服するものであるとされる。そして、その必要性和合理性が認められる限り、この種の不確定概念を用いることは、課税要件明確主義に反するものではないとされている。

こうした不確定概念の定義を踏まえると、課税要件明確主義に反しないとされる不確定概念については、その不確定概念を取り巻く環境（通達や判例など）を整理することにより、不確定概念の解釈基準が何によるのかを明らかにすることができるのではないだろうか。以下、本論文では加算税制度の一つである過少申告加算税について規定する

⁴ 金子[2013]、76頁。

⁵ 同上、77頁。

⁶ 同上。

⁷ 同上。

通法第 65 条第 4 項に着目し、不確定概念である「正当な理由」について、先行研究や通達及び学説の整理を行うことにより、「正当な理由」についての分析の視点を明らかにする。

2. 「正当な理由」の通達での取扱い

過少申告加算税における「正当な理由」の意義、要件等については、法令上何ら明らかにされておらず、何が「正当な理由」にあたるのかは法律解釈の問題となる。しかし、この法律の解釈にはある程度のバックボーンがある。かつての所得税基本通達（昭和 26 年 1 月 1 日直所 1-1「696」）（以下、「昭和 26 年通達」という）では、過少申告加算税を免除されるための「正当な理由」の要件として、次の 3 つを挙げている。

- ① 税法の解釈に関して、申告当時に公表されていた見解が、その後改変されたため修正申告をなし、又は更正を受けるに至った場合。
- ② 災害または盗難等に関し、申告当時に損失とするを相当としたものが、その後予期しなかった保険金、損害賠償等の支払を受け、又は盗難品の返還を受けた等のため、修正申告をなし又は更正を受けるに至った場合。
- ③ ①、②のほか、真にやむを得ない事由があると認められる場合。

その後、後述する「正当な理由」の裁判例の動向の中で、国税庁は平成 12 年 7 月 3 日付で各種加算税、青色申告の承認の取り消し等に関する取扱い通達（事務運営指針）（以下、「平成 12 年事務運営指針」という）を公表した。この通達のうち、過少申告加算税の「正当な理由」に関わるものは次の 4 つである。以下、該当箇所を抜粋する⁸。

通則法第 65 条の規定の適用に当たり、例えば、納税者の責めに帰すべき事由のない次のような事実は、同条第 4 項に規定する正当な理由があると認められる事実として取り扱う。

- (1) 税法の解釈に関し、申告書提出後新たに法令解釈が明確化されたため、その法令解釈と納税者の解釈とが異なることとなった場合において、その納税者の解釈について相当の理由があると認められること。（税法の不知若しくは誤解又は事実誤認に基づくものはこれに当たらない。）
- (2) 所得税及び復興特別所得税の確定申告書に記載された税額（以下「申告税額」という。）につき、通則法第 24 条の規定による減額更正（通則法第 23 条の規定による更正の請求に基づいてされたものを除く。）があった場合において、その後修正申告又は通則法第 26 条の規定による再更正による税額が申告税額に達しないこと。

（当該修正申告又は再更正による税額が申告税額を超えた場合であっても、当該修

⁸ 申告所得税及び復興特別所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて（事務運営指針） 国税庁HP
<https://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/shotoku/shinkoku/000703/01.htm>

正申告又は再更正より納付することとなる税額のうち申告税額に達するまでの税額は、この(2)の事実に基づくものと同様に取り扱う。)

(3) 法定申告期限の経過の時以後に生じた事情により青色申告の承認が取り消されたことで、青色事業専従者給与、青色申告特別控除などが認められないこととなったこと。

(4) 確定申告の納税相談等において、納税者から十分な資料の提出等があったにもかかわらず、税務職員等が納税者に対して誤った指導を行い、納税者はその指導に従ったことにより過少申告となった場合で、かつ、納税者はその指導を信じたことについてやむを得ないと認められる事情があること。

以上が、平成 12 年事務運営指針における、過少申告加算税の「正当な理由」が認められるとされる事実である。

この平成 12 年事務運営指針は、かつては「秘通達」として扱われていたものが公表されたものである。この通達が公表されたことにより、納税者における「正当な理由」の解釈の方向性がある程度は固められたと考えられるが、次のような疑問がある。それは、この通達が「法令解釈通達」としてではなく、「事務運営指針」とされているため、これをそのまま「正当な理由」の「法令解釈」として判断してよいのかという点である⁹。

そこで、次の節では「正当な理由」の解釈について、平成 12 年事務運営指針に至るまでの裁判所の判断を確認すると共に、現在における「正当な理由」の解釈基準とされる最高裁平成 18 年 4 月 20 日第一小法廷判決の事例を見ていく。

3. 「正当な理由」の裁判例の動向

まず、東京高裁昭和 51 年 5 月 24 日判決（税資 88 号 841 頁）は、昭和 26 年通達の取扱いを引用しつつ、「正当な理由」の要件として、納税者に過少申告加算税を賦課することは不当もしくは酷になる場合を指称するものであって、納税者の不知若しくは誤解に基づく場合は、これにあたらないと判示している¹⁰。

次に大阪地裁平成 5 年 5 月 26 日判決（税資 195 号 544 頁）は、納税者に過少申告加算税を賦課することは不当もしくは酷になる場合について、「通常の状態において納税者が知りえなかった場合や、それが納税者の責に帰せられない外的事情（たとえば、災害など）に起因する場合など」をやむを得ない理由として付加している。これに加えて、福岡地裁平成 3 年 2 月 28 日判決（税資 182 号 522 頁）は、「確定申告による納税方式

⁹ これと同様の指摘をすると共に品川は、通法 65 条から 68 条にかけて、税目ごとに複数の取扱い通達が発出されている点について言及しており、「国税庁の事務処理体制における税目ごとの縦割り行政の現われなのであろうが、それが通達の内容や取扱いの統一性に疑問を残している。」（品川芳宣[2012]74 頁）と指摘している。

¹⁰ これと同趣旨の判示がなされた判決に、神戸地裁昭和 58 年 8 月 29 日判決[税資 133 号 521 頁]、浦和地裁昭和 63 年 12 月 19 日判決[税資 166 号 932 頁]などがある。なお、この判決について品川は、「『正当な理由』の意義をよくとりまとめられたものである」[品川芳宣[2012]71 頁]と評価している。

は、納税者の申告に重要な意義を置き、これを尊重することを前提に存在する制度である」という申告納税制度の根幹に触れ、過少申告加算税の役割を「当初から適正な申告をした者とこれを不当に行った者との間に生じる不公平を是正して、納税義務違反の発生を防止する行政上の措置」として位置付けた結果、「単に法の誤解や法解釈の相違に起因したことのみをもって、その過少申告の『正当な理由』とすることはできないと解される。」として、納税者の不知や誤解が正当な理由にあたらぬと判示している¹¹。

上記のような判例を踏まえつつ、国税庁は平成 12 年事務運営指針を公表したが、その後の裁判例についても、事務運営指針が公表されるまでに積み上げられた考え方は、踏襲され続けている。

こうした流れを受けて、最高裁平成 18 年 4 月 20 日第一小法廷判決（民集 60 巻 4 号 1611 頁）の判決をもって、「正当な理由」の解釈についてある程度の指針が示されることとなる。この判決は、「過少申告加算税の上記の趣旨に照らせば、同項にいう『正当な理由があると認められる』場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても¹²、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である。」（注釈は筆者挿入）と判示している。この最高裁平成 18 年判決は、「正当な理由」の解釈基準についてある程度明確に示しているという点で、非常に価値のある判決であったといえる¹³。

しかし、最高裁平成 18 年判決において示された、「真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合」というものが、何を基準に判断されているのか、どのような状況を指すのかについては実際の判例を見なければわからない。そこで、次の節では「正当な理由」に関する先行研究を整理することで、本論文における判例分析の視点を導き出す。

¹¹ 同趣旨の判示がなされた判決に、東京地裁平成 8 年 29 日判決[税資 220 号 478 頁]および東京地裁平成 8 年 11 月 21 日判決[税資 221 号 433 頁]等があり、正当な理由について、「納税者の単なる主観的な事情に基づくような場合まで含むものではない」としている。

¹² 上記のような過少申告加算税の趣旨とは、次のとおりである。「国税通則法 65 条 4 項は、修正申告書の提出又は更正に基づき納付すべき税額に対して課される過少申告加算税につき、その納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちその修正申告又は更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、その事実に対応する部分についてはこれを課さないこととしている」。

¹³ ただし、この判決で最高裁判所は、「正当な理由」が認められるためには、納税者が「同税理士が本件不正行為に及ぶことを予測し得なかった」からという理由だけでなく、「税務署の職員が、収賄の上、本件不正行為に積極的に共謀加担した事実」などの、過少申告加算税の賦課を不当とすべき極めて特殊な事情がなければならぬとも判示している。この点については、鴻秀明[2014]、30 頁より「納税者から立証することが困難であろうことまでも、『正当な理由』の要件とするという論旨には、疑問なしとはいえません。」といった指摘がある。この鴻の指摘は、納税者の責任の範囲を考える場合に重要な部分であると考えられるが、本論文ではこうした指摘があると紹介するのみに留めておく。

4. 「正当な理由」についての先行研究の整理

過少申告加算税に関する「正当な理由」の取扱いについて、「正当な理由」の裁判例の動向に触れてきたが、未だに「正当な理由」についてはその解釈に関して争いが絶えない。そこで本論文のテーマである「正当な理由」という不確定概念の解釈基準についてより踏み込んでいくために、これまでの判例分析の先行研究を整理する必要がある。以下、「正当な理由」の先行研究について触れつつ、本論文における判例と分析の視点について述べる。

まず、宮谷[1978]は「正当な理由」の存否について争われた事由の大別について、

- ①法令の誤解ないし不知等。
- ②法解釈の一般的疑義。
- ③課税庁の申告指導等を信頼した申告。
- ④納税義務者の直接的責に帰し得ない事由に基づく申告。

上記の4つに分けており、それぞれについて判例を取り上げている¹⁴。この宮谷の判例分析は昭和26年通達における「正当な理由」の取扱いを踏まえつつ、判例を分類して分析を行っている。

宮谷の「正当な理由」の大別を踏まえつつ、新たに平成12年事務運営指針に基づき判例を分類したものに、石倉文雄[1990]がある。石倉は「正当な理由」の解釈基準として、次に示す6分類を提示している¹⁵。

- (1) 不可抗力説。不可抗力による事由あるいはそれに準ずる事由の有無によって判断する説で、税務当局が昭和26年通達から現在に至るまで採っている説。
- (2) 不当・過酷事情説。納税者に加算税を賦課することが不当若しくは過酷な事情があるとする説。
- (3) 帰責事由不存在説。納税者および履行補助者に帰責事由¹⁶がないことを納税者側が立証したうえで、過少申告、無申告であった場合には加算税が課せられない正当な理由があるとする説¹⁷。
- (4) 故意・過失不存在説。過少申告、無申告について納税者の故意・過失がない場合には正当な理由が認められるとする説。

¹⁴ 宮谷[1978] 117頁より、「課税庁の統一の見解が、通達等によっていまだ公表されておらず、行政先例・慣行も存在せず、かつ、一般に公知の財産ともなっていないもので、客観的疑義のある場合」を指すとされている。

¹⁵ この主張の根拠として、石倉[1990] 44頁以下がある。またこの分類の解説として、八ツ尾[2006]24頁、酒井[2005年] 22頁、山本守之・守之会[2015]243頁等が挙げられる。また、この6分類について判例分析を行ったものに林[2008]がある。

¹⁶ 林[2008]79頁より、帰責事由とは納税者等（履行補助者を含む）の故意、過失又は信義則上これと同視できる事由を指す。

¹⁷ 山本守之・守之会[2015]247頁より、「ただし、故意、過失等がないことについては納税者において立証責任があるため、理論的にはともかく、その適用される範囲は、不可抗力説や不当・過酷事情説とあまり変わらないことになろう。」と評価されており、現在においては

- (5) 故意・過失必要立証説。納税者に故意・過失がなくて過少申告又は無申告になった場合には「正当な理由」があるものとする立場を取る。すなわち立証責任を課税庁に負わせるという説
- (6) 比較衡量説。税務職員の誤指導等に関して、納税者と税務職員の双方に帰責事由が存在する場合に、それらの大小を比較して判断する説

これらの説についての議論を整理すると、次の通りとなる¹⁸。まず、一見すると同様の趣旨を述べているように見える(1)、(2)、(3)の説であるが、最大の違いは(1)、(2)説では納税者の故意・過失(帰責事由)という点には重点を置いておらず、仮に納税者に故意・過失(帰責事由)が無くても正当な理由が認められない場合があるという点である¹⁹。また、(3)および(4)については、趣旨としては同じであるが、その適用範囲(履行補助者を含むか否か)が異なっている。(4)説においては履行補助者について故意・過失がなかったことを証明しなくてもよいため、(3)よりも「正当な理由」が認められる範囲は広くなると考えられる。残った(5)、(6)説については、(5)説は現在においては相応しくなく(後述)、そして(6)説は税務職員の誤指導等に関連し、双方に帰責事由がある場合という限定的な状況での解釈基準であるため、該当する判例が出てくるたびに個別で対応していくほかない²⁰。

さて、上記のとおり石倉が展開した「正当な理由」の解釈基準の6分類であるが、このうち(5)故意・過失必要立証説については、課税権の発生に対する権利障害規定は、納税者側が主張・立証責任を負うと解すべきである²¹。また、裁判例においても「正当な理由」の主張・立証責任は納税者側にあると判断されており、学説上もすでに通説である²²。ゆえに石倉の(5)説は、現在においては相応しくないと考える。よって、以下では石倉の展開した6分類のうち、(5)説については検討しないこととする。

さて、不確定概念である「正当な理由」という文言について、その通達や判例、先行研究の整理を中心に行った。その結果、「正当な理由」はその解釈基準として6つの説が存在することがわかった。そこで、「真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税賦課することが不当又は酷になる場合」という最高裁平成18年判決の判旨

¹⁸ 八ツ尾 [2006]24頁、酒井[2005年]22頁、山本守之・守之会[2015]243頁等を参考に筆者が整理を行った。

¹⁹ 林[2008]79頁。

²⁰ 「正当な理由」を解釈する際の6分類について、山本は「いずれにしても、『正当な理由』の有無については、いずれの類型に当てはまるか否かという観点よりも、上記の各説を基に総合的に判断されるべきであろう。」と述べており、この6分類を積極的に整理しようとはしていない。ただし、「正当な理由」の立証責任については納税者が負うべきと述べていること、そして裁判例において不当・過酷事情説に立つものが多いと指摘していることから、不当・過酷事情説および帰責事由不存在説に近い解釈を持たれているのではないだろうか(山本[2015]244~247頁)。

²¹ 金子[2013]、914頁。

²² 裁判例として、横浜地裁昭和51年11月26日判決(訴月22巻12号2912頁)、東京高裁昭和55年5月27日判決(税資113号459頁)、東京高裁平成18年1月18日判決(税資256号順号10265)がある。

には、前述した解釈基準の 6 分類はどのように整理・反映されているのだろうか²³。次節では、「正当な理由」が認められた事例、認められなかった事例を実際に見ていくことで、「正当な理由」の解釈基準について明らかにしていく。

第 3 節 過少申告加算税の「正当な理由」についての判例分析

1. 「正当な理由」が認められた判例

(1) 法令解釈の変更

取り上げた判例は、名古屋地裁昭和 37 年 12 月 27 日判決（名古屋地裁、昭和 37 年 12 月 8 日行集 13 卷 12 号 2229 頁、訴月 9 卷 1 号 100 頁）である。本件は昭和 27 事業年度に係る、いわゆる株主優待金を法人所得の計算上損金と認めるべきかについて争われ、その争点として株主優待金の課税上の取扱いにつき、課税庁の解釈が変更されたことについて、納税者が申告当時その変更を知り得たかが争点となった事例であり、株主優待金の損金計上につき正当な理由が認められた。

従来は、本件優待金は課税対象とされていなかったが、昭和 28 年 3 月 3 日付の国税庁長官の通達により、突如課税されるものとなった。その内容は優待金を配当金としてみなすものであり、これは実質上新税を創設したのと同様であると考えられる²⁴。これに対して原告は、優待金を一遍の通達を持って配当と規定したのは不当であると主張した。また、その効力についても昭和 28 年 3 月 3 日以降に生じたものであって、本件優待金はその対象とはならない。万一その効力が遡及するとしても、原告はもちろん税務当局も本件決算年度の法人税額申告の際には優待金を損金計上するものと解していたのだから、原告には正当な理由があり、過少申告加算税を課すことは不当であると主張した。

この判決は二つの理由によって「正当な理由」を認めている。それは、株主優待金について課税庁内部においても取扱いが不確定であったこと、そして株主優待金について一般的に損金に解する傾向にあったことである。その当時においては、課税庁内部においても株主優待金を非課税扱いにしていた場合と課税もれとして扱った場合があった²⁵。また、そもそも納税者が課税庁内部の株主優待金がどのような取扱いをされていたかを知る術がなく、課税庁内部の取扱いがわからない以上、これまで非課税だろうが課税漏れだろうが、その扱いに関わらず「課税されていなかった」という事実から判断するほかない²⁶。そして、株主優待金について一般的に損金に解する傾向にあったという説示

²³ (5) 故意・過失必要立証説は除く。

²⁴ 宮谷[1978]118 頁。

²⁵ 同上。

²⁶ 同上、119 頁。

については、何を指して一般的とするかは定かではない。いわゆる株主優待金の取扱いに関して、学説、判例、同一業種の見解、行政慣行等に照らして損金として解するのが一般的であったとするのなら、税の専門家ではない納税者が株主優待金を損金計上してしまったことについて「正当な理由」があったと考えるべきだろう。

以上のことから、「過少申告加算税の賦課決定については、株主優待金の損金性については等が確定申告の直前まで税務当局としても取扱いが確定せず、一般的にこれを損金と解する傾向にあったと認められるから、これを損金に計上したことについて正当事由が認められる」と判示した。よって、課税庁側に帰責事由があったと判断するのが妥当である²⁷。ゆえに、本件優待金を損金計上し、それに基づく税額を確定申告したことについては「正当な理由」があったと認めるのが相当であると考えられる。

(2) 税務職員の誤指導

分析する判例として、那覇地裁平成 8 年 4 月 2 日判決（税資 216 号 1 頁）を取り上げる。これは、納税者が株式売買による収入を所得として申告しなかったのは、原告が故意にこれを隠したのではなく、各税務署職員がいずれも誤った回答をしたことに原因があるとして、帰責事由が課税庁側にあるとされた事例である。

事例の内容について見てみると、「本件で原告（納税者）が株式売買による収入を所得として申告しなかったのは、原告が故意にこれを隠したのではなく、原告の 3 回にわたる問い合わせに対して、各税務署職員が、・・・税務官庁の公的見解とはいえないとしても、いずれも誤った回答をしたことにその原因がある。」とするならば、「過少申告加算税の趣旨（過少申告加算税が、租税債権確保のために納税者に課せられた税法上の義務不履行に対する一種の行政上の制裁）からすれば、本件において、原告にこれを課すのは酷に過ぎ、相当ではない。」と判示された²⁸。

ただし、税務職員の誤指導があったとしても、その帰責事由が納税者にある場合、つまり納税者が資料の提出等に非協力的であったがために税務職員が誤った指導をしてしまったといった場合は、正当な理由は認められない。では、税務職員の誤指導にあたる判断する際に、どういった条件が必要だろうか。この点に関して酒井[2007b]は、以下の 4 つの条件を満たしていなければならないと主張している。すなわち、①納税者から十分な資料提出があったか、②税務職員が納税者に対して誤った指導をしたという事実、③納税者がその指導に従ったことで過少申告となったこと、④納税者がその指導を信じ

²⁷ 1-(1)法令解釈の変更と、後述する 2-(2)公刊物における担当職員の見解と同様に、公刊物の記述が正当な理由に及ぼす影響が論じられた事例として、最高裁平成 18 年 10 月 24 日第三小法廷判（ストックオプション訴訟）がある。この事例は、税法の解釈・適用の変更について、公刊物では早期にその取扱いの変更を明記していたが、通達にはその変更を明記していなかったという特殊な事例である。このストックオプション訴訟では、課税庁側が納税者に対してストックオプションの取扱いを周知させることを怠ったとして、課税庁側に帰責事由があると判断され、「正当な理由」が認められた。

²⁸ 那覇地裁平成 8 年 4 月 2 日判決本文より。

たことについて、やむを得ないと認められる事情がある、この4つである。今回の事例に関して言えば、納税者は前述した判決文のとおり、株式売買による収入について税務署に問い合わせを行った。そして、その全ての問い合わせに対し、各税務署職員が誤った回答をしてしまった。その結果、納税者がその指導に従ったことによって過少申告となってしまう。さらに、このことに関して、納税者がその指導を信じたことについて、やむを得ない事情があると認められた。以上のように、酒井[2007b]の提唱する税務職員の誤指導に当たる条件を全て満たしていると言える。

結局のところ、税務職員に誤指導があれば「正当な理由」は認められる。しかし、税務職員の誤指導に関してその帰責事由が納税者側にあると判断されれば、「税務職員の誤指導」とは認められず正当な理由は認められない²⁹。また、税務職員の誤指導について双方に帰責事由がある場合、「正当な理由」に当たるか否かは納税者と課税庁の帰責事由の大小を比較したうえで判断される³⁰。

2. 「正当な理由」が認められなかった判例

(1) 税法の不知若しくは誤解又は事実の誤認

東京高裁判決昭和 51 年 5 月 24 日の判例（税資 88 号 841 頁）を取り上げる。これは譲渡担保提供資産を買い戻すために支出した買い戻し金を取得価格等とした結果、過少申告となった事例である。税法の不知もしくは誤解の原因が納税者にある場合、正当な理由が認められるか否かについて言及された判決である。

この判決で大切なのは争われた事実ではなく、判決文の中に正当な理由として認められるものが列挙されたことである。該当箇所を抜粋すると、「正当な理由」がある場合には、「税法の解釈に関して申告当時に公表されていた見解がその後改変されたことに伴い修正申告し、または更正を受けた場合あるいは災害または盗難等に関し申告当時損失とすることを相当としたものがその後予期しなかった保険等の支払いを受けあるいは盗難品の返還を受けたため修正申告し、また、更正を受けた場合等申告当時適法とみられた申告がその後の事情の変更により納税者の故意過失に基づかずして当該申告額が過少となった場合の如く、当該申告が真にやむえない理由によるものであり、かかる納税者に過少申告加算税を賦課することが不当もしくは酷になる場合を指称するものであって、納税者の税法の不知もしくは誤解に基づく場合は、これに当たらないというべきである。」としている³¹。

上記の判示は昭和 26 年通達に基づいて「正当な理由」が認められる要件を取りまと

²⁹ 中野[1998]、73 頁においても「税務職員の誤指導があったとしても、事実認定で資料提示不足、申立事由の非違等の納税者の過失等が判明した場合は、『正当な理由』を認めていない」と述べられている。

³⁰ 酒井[2007b]。

³¹ 東京高裁判決昭和 51 年 5 月 24 日判決本文より。

めており、税法の不知若しくは誤解又は事実の誤認といった帰責事由が納税者にある場合には「正当な理由」が認められないとされる根拠とされる判例である。この判例の位置づけは、当時における「正当な理由」の解釈基準をうまく取りまとめた点で、現在における最高裁平成 18 年判決の判旨と同様の評価をされていたと考えられる³²。

(2) 公刊物における担当職員の見解

最高裁平成 16 年 7 月 20 日第三小法廷判決(最判平成 16 年 7 月 20 日 TAINS Z888-862)(以下、「最高裁平成 16 年判決」という)、いわゆる平和事件を見てみると、国税職員が編集・監修した解説書を参考にして取引したところ、その解釈は税務当局の解釈と異なるとされ、過少申告加算税が課された事例である。

一審判決である東京地裁平成 9 年 4 月 25 日判決(訟月 44 卷 11 号 1952 頁)では、本件証拠の各文献は、税務官庁の担当者の手になるものであり、かつ、個人から法人への無利息貸付は一般に課税対象とはならない旨の記述がみられる。いずれも通常想定される一般的な税務事例に即した解説書の性質を有する私的な著作物であり、公的見解の表示と同視することはできず、帰責事由は納税者にあるとして正当な理由は認められなかった。

これに対し、控訴審である東京高裁平成 11 年 5 月 31 日判決(訟月 51 卷 8 号 2135 頁)では、本件証拠の各文献は正確に言えば私的な著作物であるが、「東京国税局税務相談室その他の税務当局に寄せられた相談事例及び職務の執行の際に生じた疑義について回答と解説を示す形式がとられていることが記載されており、税務当局の業務ないし編者等の税務当局勤務者の職務との密接な関連性を窺わせるものである。」³³と認定している。結局、控訴審では帰責事由は課税庁側にあるとされ、正当な理由が認められた。

最終的に、最高裁平成 16 年判決において、「本件各解説書は、その体裁からすれば、税務に携わる者においてその記述に税務当局の見解が反映されていると受け取られても仕方ない面がある。しかしながら、その内容は、代理者の経営責任の観点から当該無利息貸付に社会的、経済的に相当な理由があることを前提とする記述であるということが出来るから、不合理、不自然な経済的活動として本件規定の適用が肯定される本件貸付とは事案を異にするというべきである。そして、当時の裁判判例等に照らせば、被上告人の顧問税理士等の税務担当者においても、本件貸付に本件規定が適用される可能性があることを疑ってしかるべきであった」³⁴と判示しており、帰責事由は納税者にあるとして、正当な理由は認められなかった。

上記の平和事件から公刊物における担当職員の見解を整理すると、基本的に個人資格

³² この判例は、酒井[2007a]でも取り上げられており、品川[2012]71 頁においても「『正当な理由』をよくとりまとめたものである」と評価されている。

³³ 東京高裁平成 11 年 5 月 31 日判決本文より。

³⁴ 最高裁三小法廷、平成 16 年 7 月 20 日判決本文より。

で述べられている著作物に関しては、税務職員の誤指導の対象とはならないといえる。通常、書籍等の内容は一般的なケースを示した記載内容が多く、その記載内容と個別具体的な個々のケースを当てはめていく必要がある。その際に、税法解釈の誤解や不知により過少申告等が起きた場合、その帰責事由は納税者にあるからである。納税者が選んだ税理士がミスをした場合も同様に納税者側に帰責事由があるといえるだろう³⁵。

小括

本章では、「正当な理由」が認められた場合、認められなかった場合についてそれぞれ判例を見てきたが、これらの判例について、6種類の解釈基準を基に考えると、加算税という罰を受けることとなった原因が、不可抗力あるいはそれに準ずる事由があった場合、あるいは納税者に帰責事由が存在しない場合には、納税者に「正当な理由」が認められていると考えられる。また、不可抗力あるいはそれに準ずる事由というのは、納税者に故意、過失といった帰責事由がない場合とほぼ同意義である。

また、税務職員の誤指導により過少申告となった場合には、「正当な理由」が認められやすいが、税務職員の誤指導の帰責事由が納税者および課税庁の双方に存在する場合は、その帰責事由の大小を比較することで、「正当な理由」が認められるか否かが判断される。

第3節の分析の結果、「正当な理由」の解釈基準として、帰責事由という観点で最も重視されているのではないかと考える。つまり、最高裁平成18年判決にて示された、「真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税賦課することが不当又は酷になる場合」とは、過少申告に至った過程において納税者に帰責事由が無い場合、あるいは帰責事由の割合が課税庁側に比して少ない場合を指すと考えられる。

本章では過少申告加算税の免除規定である「正当な理由」について、その議論を整理し、判例を見てきた。これらの判例において、最終的に「正当な理由」の有無が判断される基準は、帰責事由が納税者にあるか課税庁側にあるかである。そして、どちらにも帰責事由が認められる場合は、その大小を比較して判断が下される。正当な理由の判断には、個別の具体的事情が絡んでくるため、複雑なものもある。もし、「正当な理由」の解釈の中で、課税庁側に帰責事由がある（あるいは、帰責事由の比重が重い）にもかかわらず、納税者に「正当な理由」が認められていなかったのなら、それは明らかに間違った判断である。しかし、今回取り上げた事例ではそういった内容の判決は見受けられなかった。

また、「正当な理由」の明確性について、判例や通達の整理を通じて前述した三木[1992]の第2類型に求められる程度の明確性を持つものと考えられる³⁶。よって、過少申告加

³⁵ 酒井克彦[2007b]129頁。

³⁶ 三木[1992]、215頁より、「申告に際して判断可能であるほどの明確性ではなく租税行政庁の恣意的

算税における「正当な理由」には納税者の予測可能性を侵害しないだけでなく、違憲とされる不確定概念にも該当しない程度の明確性を持つことも証明できたと考える。

以上のことから、「正当な理由」は課税庁側から一方的に解釈されたものではなく、不確定とされながらもその解釈基準として帰責事由の有無という概念がその背景にあることがわかった。

ただし、「正当な理由」について帰責事由という解釈基準があるからといって、通法第 65 条第 4 項の「正当な理由」という不確定な文言を、例えば「納税者に帰責事由がない場合」といった比較的明確な文言に変えることはするべきではないと考える。なぜならば、納税者同士の公平性について考えた場合に、納税者に帰責事由があったとしても加算税をかけるべきではない場合、あるいは課税庁側に帰責事由があったとしても加算税をかけるべき場合、といった特殊な事例が発生する可能性は否めないからである。こうした特殊な状況を想定しているからこそ、未だに通法第 65 条第 4 項に「正当な理由」という不確定概念が存在しているのだと考える。

不確定概念が問題となるのは、その解釈基準が曖昧であり多様な解釈を許してしまうという点である。しかし、一見、不確定に見える文言であっても、その判断の裏には様々な判例等の積み重ねにより築き上げられた解釈基準がある。今回、行った分析では、過少申告加算税における「正当な理由」の取り扱いについて、その解釈基準は帰責事由の有無にあると結論付けることができた。そして、「正当な理由」の解釈基準を明らかにしたにもかかわらず、条文に「正当な理由」という文言が使われることについては、まさに不確定概念に期待される機能である、様々な事象に柔軟に対応することを求めているからだろうと考えられる。

さて、これまで過少申告加算税における免除規定である「正当な理由」についてみてきたが、本論文の見解では「正当な理由」の解釈について、課税庁の恣意性といった納税者の権利を侵害するような行為等は見受けられなかった。このことから、過少申告加算税の免除規定である「正当な理由」については、その解釈の基準はある程度明確であるがゆえに、課税要件明確主義に直ちに違反するものではない、つまり納税者の「予測可能性」を侵害するものではないと結論付けることができた。

しかし、財務省 HP「関税・外国為替等審議会 関税分科会 配布資料一覧」に掲載されている、平成 27 年 12 月 3 日 関税・外国為替等審議会「加算税制度の見直し」の中に、「正当な理由があると認められるものがある場合」の明確化として、「国税においては、納付すべき税額に不足額が生じた場合でも、それが課税庁の責による場合には、加算税を課さないこととする取扱いを法令上明確化することを検討している。」³⁷とした意見がある。そのため、通法第 65 条第 4 項について「正当な理由」という文言が削除

権限行使により納税義務者が不意打ちを受けない程度の明確性」。

³⁷ 財務省 HP 関税・外国為替等審議会 関税分科会 配布資料一覧

https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/customs_foreign_exchange/sub-of_customs/proceedings_customs/material/kana20151203.htm

され、「納付すべき税額に不足額が生じた場合、それが課税庁の責による場合（本論文でいうならば、課税庁に帰責事由がある場合）は、加算税を課さない。」とされる可能性も示唆されている。現に、次章で記述するが、これまで不確定概念であったもう一つの過少申告加算税の免除規定である「更正の予知」について、その前提となる「調査があった」という条文の「調査」という言葉の定義が大幅に制限されるようになった。

そこで、次章ではもう一つの過少申告加算税の免除規定である「更正の予知」について通法 65 条 5 項にある「調査があった」とは何をもって判断されるのか、そして「更正があるべきことを予知してされたものでない」とはどういう場合なのかを明らかにする。そのために、「調査」と「更正があったこと」についての沿革を整理しつつ、納税者の「予測可能性」にどのように影響してきたのか。そして、「調査」という言葉の定義が制限された結果、「調査」の意義と「更正があるべきことを予知してされたものでない」という意義について、納税者の「予測可能性」にどのように影響するのかを評価する。

第4章 過少申告加算税における「更正の予知」

この章では、国税通則法 65 条 5 項の加算税免除規定の一つである「更正の予知」について、同条文の中にある「調査」の意味とともにその解釈論を概観し、整理することを目的とするものである。後述するが、「更正の予知」の前提となる「調査」という言葉の概念が、平成 24 年 9 月 12 日付「調査手続きの実施に当たっての基本的な考え方等について（事務運営指針）」（以下、「調査指針」という）を境として一変したために、「更正の予知」というただでさえ不確定であった概念がより分かりにくいものになってしまった。

そこで本章において、「更正の予知」についてその意義を整理し、調査指針による影響が「更正の予知」の判断にどのように関わってくるのかを整理し、納税者の「予測可能性」という観点から評価を行う。

第1節 国税通則法 65 条 5 項の概観

過少申告加算税は、修正申告書の提出がその申告に係る国税につき、その申告に係る国税についての調査があつたことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでないときは免除されることとなっている¹。このような納税者からの自発的な申告修正に対し、免除または軽減を行うという制度は他の加算税でも採用されている²。例えば、この制度の趣旨について、東京地裁昭和 56 年 7 月 16 日判決（税資 120 号 129 頁）³は次のように判示している。

「そもそも加算税制度の趣旨は、適法な申告をしない者に対し所定の率の加算税を課することによって右のような納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度の信用を維持しその基礎を擁護するところにある。この加算税制度の趣旨にかんがみれば、前記法条の趣旨は、過少申告がなされた場合には修正申告書の提出があつたときでも原則として加算税は賦課されるのであるが、『申告に係る国税についての調査があつたことにより当該国税について更正があるべきことを予知』することなく自発的に修正申告を決議し、修正申告書を提出した者に対しては例外的に加算税を賦課しないこととし、もって納税者の自発的な修正申告を歓迎し、これを奨励することを目的とするものというべきである。」。このような考え方は、他の裁判例においても支持される傾向にある⁴。

¹ 通法第 65 条 5 項の条文は次の通りである。「第 1 項の規定は、修正申告書の提出があつた場合において、その提出が、その申告に係る国税についての調査があつたことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでないときは、適用しない。」

² 国税通則法 66 条 5 項（無申告加算税）、第 67 条 2 項（不納付加算税）。

³ 裁判所 HP「行政事件裁判例」より判決文を抜粋。

http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/260/017260_hanrei.pdf

⁴ 神戸地判昭和 58 年 8 月 29 日判決（税資 133 号 521 頁）、東京地判平成 7 年 3 月 28 日判決（税資 208 号 1015 頁）、東京高判平成 7 年 11 月 27 日判決（税資 214 号 504 頁）、最高裁第一小法廷判平

この規定からすると、過少申告加算税が免除されるためには、「・・・調査があったこと」および「・・・更正があるべきことを予知してされたものでない」という二つの要件を満たす必要がある。これを二段階要件説という。

これに対し、国税についての調査の有無についてはこれを前提とはせずに、当該納税者についての更正の予知という主観的要素のみを論ずれば足りるとする見解もある。これを一段階要件説という。

また、租税法律関係における主張・立証責任は、原則として租税債権の存在を主張する税務官庁に負わすべきであるが、納税者にとって有利となる事項の存在や原則課税に対する特例非課税となる場合等の減免事由については納税者側に負わすべきである⁵。

さて、これらいずれの立場を採るべきかについて明らかにする前に、通法 65 条 5 項の「更正の予知」および「調査」について、それぞれどの時期に何を持って認識されるものなのかが明確ではなく、前述した「正当な理由」同様に課税要件明確主義に反するのではないかという指摘がある⁶。

そこで、次の節ではまず通法 65 条 5 項の「調査」の意義と「更正の予知」の意義について、判例等を整理する。

第 2 節 過少申告加算税における「調査」の意義

「調査」があったことという文言が何を意味するのかについて、その意義を見ていくと、まず大阪地裁昭和 45 年 9 月 22 日判決（訴月 17 卷 1 号 91 頁）が、次のような判示を行っている。

「そもそも通則法 24 条にいう調査とは、被告住吉税務署長の主張するように、課税標準等または税額等を認定するに至る一連の判断過程の一切を意味すると解せられる。すなわち、課税庁の証拠資料の収集証拠の評価あるいは経験則を通じての要件事実の認定、租税法その他の法令の解釈適用を経て更正処分に至るまでの思考、判断を含むきわめて包括的な概念である。」

このような「調査」の意義についての判断について、「税務署の事務（調査）手続を考慮した場合には、至極当然のものであると考えられる。それゆえに、国側が長年それを主張し、裁判所もそれを容認してきた」⁷ところである。しかし、このような「調査」の意義について、法 65 条 5 項の解釈上、次のような問題が存在する。

一つは、前述した「調査」は主に通則法 24 条に規定する更正等の「処分」の前提と論じられてきたのであるが、それを法 65 条 5 項の解釈上同じに解してよいかという問題

成 11 年 6 月 10 日（判時 1686 号 50 頁）ほか。

⁵ 高松高判平成 16 年 1 月 15 日（月報 50 卷 10 号 3054 頁）参照。

⁶ 池本[1981]、169 頁。

⁷ 品川[2015]、130 頁。

がある⁸。

この点について、同じ国税通則法の中で「調査」という用語を別異に解することが不自然・不合理であるということや、前述した大阪地裁判決のような包括的概念（特に、税務官庁内での内部調査を含むこと）では、納税者が感知（予知）できないという点については、前述の二段階説によって「更正があるべきことを予知してされたもの」でないことの充足の有無によって判断すればよいということを考えると、「調査」の用語について、国税通則法の中で統一的に解する方が合理性があるものと考えられる⁹。

ところが、国税庁は平成 23 年改正の国税通則法の施行にあたり、「国税通則法第 7 章の 2（国税の調査）関連通達の制定について（法令解釈通達）」（平成 24 年 9 月 12 日付、以下、「調査通達」という）を制定し、前述したような「調査」の概念（意義）を一変させた。

すなわち、調査通達では国税通則法第 7 章の 2 の執行上、いわゆる内部調査のようなものは「調査」に該当しないとした（同通達 1-2）。通達の内容は下記の通りである¹⁰。

「調査」に該当しない行為

(1-2) 当該職員が行う行為であって、次に掲げる行為のように、特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的で行う行為に至らないものは、調査には該当しないことに留意する。また、これらの行為のみに起因して修正申告書若しくは期限後申告書の提出又は源泉徴収に係る所得税の自主納付があった場合には、当該修正申告書等の提出等は更正若しくは決定又は納税の告知があるべきことを予知してなされたものには当たらないことに留意する。

(1) 提出された納税申告書の自発的な見直しを要請する行為で、次に掲げるもの。

イ 提出された納税申告書に法令により添付すべきものとされている書類が添付されていない場合において、納税義務者に対して当該書類の自発的な提出を要請する行為。

ロ 当該職員が保有している情報又は提出された納税申告書の検算その他の形式的な審査の結果に照らして、提出された納税申告書に計算誤り、転記誤り又は記載漏れ等があるのではないかと思料される場合において、納税義務者に対して自発的な見直しを要請した上で、必要に応じて修正申告書又は更正の請求書の自発的な提出を要請する行為。

(2) 提出された納税申告書の記載事項の審査の結果に照らして、当該記載事項につき税法の適用誤りがあるのではないかと思料される場合において、納税義務者

⁸ 品川[2015]、130 頁。

⁹ 品川[2012]、163 頁。

¹⁰ 国税庁 HP 「第 1 章 法第 74 条の 2～法第 74 条の 6 関係（質問検査権）」より。

https://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/kobetsu/zeimuchosa/120912/01.htm#a01_1

に対して、適用誤りの有無を確認するために必要な基礎的情報の自発的な提供を要請した上で、必要に応じて修正申告書又は更正の請求書の自発的な提出を要請する行為。

- (3) 納税申告書の提出がないため納税申告書の提出義務の有無を確認する必要がある場合において、当該義務があるのではないかと思料される者に対して、当該義務の有無を確認するために必要な基礎的情報（事業活動の有無等）の自発的な提供を要請した上で、必要に応じて納税申告書の自発的な提出を要請する行為。
- (4) 当該職員が保有している情報又は提出された所得税徴収高計算書の記載事項の確認の結果に照らして、源泉徴収税額の納税額に過不足徴収額があるのではないかと思料される場合において、納税義務者に対して源泉徴収税額の自主納付等を要請する行為。
- (5) 源泉徴収に係る所得税に関して源泉徴収義務の有無を確認する必要がある場合において、当該義務があるのではないかと思料される者に対して、当該義務の有無を確認するために必要な基礎的情報（源泉徴収の対象となる所得の支払の有無）の自発的な提供を要請した上で、必要に応じて源泉徴収税額の自主納付を要請する行為。

そして、国税庁は上記のような「調査」に当たらない諸行為を「行政指導」と位置付けることとした。このような国税庁の取扱いは、「調査」の意義について国税通則法第7章の2の執行に関連して定義したものであろうが、「更正の予知」についても重要な取扱いを定めており、単に第7章の2の執行に関わることでないことを明らかにしている。

このように、通法65条5項にいう「調査があったこと」の意義（解釈）については、調査通達および調査指針によって、これまで統一されていた解釈が覆されているため、今後の実務の推移に注意しておく必要がある¹¹。

第3節 過少申告加算税における「更正の予知」の意義

国税通則法65条5項（以下、通法とする。）は、「第一項の規定は、修正申告書の提出があった場合において、その提出が、その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでないときは、適用しない。」として、過少申告加算税の免除規定について定めている。更正があるべきことを予知してされたものではない修正申告について、過少申告加算税を賦課しないというのは申告納税制度の普及を図るために自発的な修正申告を奨励することが目的であると、説明されている¹²。

更正の予知のない修正申告に加算税を課さない理由について、次にいくつかの判決に

¹¹ 品川[2012]、17頁。

¹² 金子[2013]、628頁。

おける説示を示す。

まず、和歌山地裁昭和 50 年 6 月 23 日判決（税資 82 号 70 頁）は、「税務当局の徴税事務を能率的かつ合理的に運用し、申告の適正を維持するため、税務当局において先になされた申告が不適法であることを認識する以前に、納税義務者が自発的に先の申告が不適法であることを認め、あらたに適法な修正申告書を提出したときに、これに対し右加算税を賦課しないこととされている」と判示している。また、東京地裁昭和 56 年 7 月 16 日（行裁例集 32 卷 7 号 1056 頁）は、「『申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知』することなく自発的に修正申告を決意し、修正申告書を提出した者に対しては例外的に加算税を賦課しないこととし、もって納税者の自発的な修正申告を歓迎し、これを奨励することを目的とするものというべきである。」としている。さらに、東京地裁平成 7 年 3 月 28 日判決（訴月 47 卷 5 号 1207 頁）も、「同項は、自発的に修正申告を決意し、修正申告書を提出した者に対しては、例外的に過少申告加算税を賦課しないこととすることにより、納税者の自発的な修正申告を奨励することを目的とするものであると解することができる。」と判示している。

これらの説示によると、更正予知のない修正申告に対して加算税を賦課しない理由は、「自発的な修正申告」を奨励することにある。つまり、自発的に修正申告を行う意思があることを必要としているが、この場合の「自発」が何を意味するのかを明らかにする必要がある。この規定を刑罰における一種の自首減刑に類するとする見解もあるが¹³、自発性という点を強調するのであれば、こうした見解に辿り着くのは自然であると考えられる¹⁴。

これに対し、大阪地裁昭和 29 年 12 月 24 日判決（行裁例集 5 卷 12 号 2992 頁）は、「法人税法が基本的に申告納税主義を採っており、なお脱税の報告者に対する報奨金の制度を採用しているところなどから考え、当該法人に対する政府の調査により更正又は決定のあるべきことを予知したものでなく、その調査の前に、すなわち政府に手数をかけることなく自ら修正又は申告をした者に対しては、過少申告加算税額、無申告加算税額、重加算税額のごときもこれを徴収せず、政府の調査前における自発的申告又は修正を歓迎し、これを懲慥せんとして右の如き規定となったものと解するのが相当であるから、右被告の主張はこれを採用することはできない。」とする。このように通法 65 条 5 項の趣旨を政府に手数をかけることなく自ら申告の税制を行うことを歓迎している

¹³ 堺澤良「裁判例展望（8）」税研時報 3 卷 2 号 59 頁。同氏によると、昭和 22 年の改正前の自主不問規定として、所得税法 24 条は、「所得金高ヲ隠蔽シテ捕脱シタル者ハ其捕脱税金高三倍ノ罰金ニ処ス。但、自首スル者ハ其税金ヲ追徴シ其罪ヲ問ハス」としていたとされる。同[1999]『国税関係課税・救済手続法精説』225 頁（財経詳報社）を参照。

¹⁴ 参考として、刑法第 42 条 1 項は、「罪を犯した者が捜査機関に発覚する前に自首したときは、その刑を減輕することができる。」と定めており、2 項は「告訴がなければ公訴を提起することができない罪について、告訴をすることができる者に対して自己の犯罪事実を告げ、その措置にゆだねたときも、前項と同様とする。」と定めている。

と読む判決もある。

国税通則法では、国税当局が更正するためには、同法 24 条の「調査」を経なければならぬと規定されているが¹⁵、上記の事例ではこの「調査」を経る前に自主的に修正申告を行ったことで、「国税当局に手数料をかけることなく」是正が行われたので加算税を例外的に免除する、という趣旨を指すと考えられる。この場合に問題となるのは、国税当局が更正処分を行うための「調査」を行う前に、修正申告書が提出されたかどうか注目することになる。

このように、更正予知のない修正申告に加算税を課さない理由として、①納税者による自発的な修正申告を促すことにあるとする考え方と、②国税当局に手数料をかけることなくして是正を行うことを歓迎するという二つの考え方がある。

第 4 節 更正の予知についての学説

国税庁は、かつては加算税の取扱いを公表（昭和 26 年）したこともあるが、その後（昭和 30 年）にそれを秘通達扱いとしたために、「更正があるべきことも予知」の解釈について、主に裁判例によって構築されてきた。その解釈について分類すると次の 3 説に分けることができる¹⁶。

(1) 具体額発見説：「調査により脱漏所得が発見された後に出された修正申告」

この説は、和歌山地裁昭和 50 年 6 月 23 日判決（税資 82 号 70 頁）に依拠するものと解されるが、同判決は次の通りに判示している。

「税務当局が、当該納税申告に疑問を抱き、調査の必要を認めて、納税義務者に対する質問、帳簿調査等の実地調査に着手し、これによって収集した具体的資料に基づき、先の納税申告が適正なものでないことを把握するに至ったことを要するものと解すべきである。しかしそれ以上に、税務当局が、申告もれの所得金額を正確に把握し、更正をなすに足りる全資料を収集していなければならないものでもない。そして、先の申告が不適正であり、かつ、申告漏れが存することが明らかになれば、いずれ当局によって更正がなされることは当然であるから、納税義務者において、当局の調査進行により先の納税申告の不適正が発覚することを認識しながら、修正申告書を提出することは、他に特段の事情のない限り、右にいう『調査があったことにより…更正があるべきことを予

¹⁵ 通法 24 条より、「税務署長は、納税申告書の提出があつた場合において、その納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかつたとき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正する。」

¹⁶ 酒井[2007]「加算税制度の趣旨—加算税制度を巡る幾つかの紛争を素材として—」税大ジャーナル 5 講演録、品川[2015]「国税通則法の実務研究 第 19 回 VIII 附帯税 (3)」税理 4 月号 Vol.58 No.5 を参考とした。

知してなされたもの』と推認することができるものと解すべきである。」(下線筆者。)

(2) 調査開始(着手)説:「調査が開始された後に提出された修正申告」

この説は、最高裁昭和 51 年 12 月 9 日第一小法廷判決(税資 90 号 759 頁¹⁷)に依拠するものと解されるが、同判決は次の通り判示している。

「過少申告加算税は、修正申告書の提出があったときでも、原則としては、賦課されるのであり、その提出が、その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでないときに、例外的にかせられないこととされている。原審が確定した事実によれば、亡正夫が嘆願書を提出したのは、すでにその申告にかかる昭和 39 年分所得税について調査を受けた後であったというのであり、仮に、税務職員の適切な指導・助言により、亡正夫が、嘆願書を提出した時期に修正申告書を提出していたとしても、更正処分を受けるべきことを予知してこれを提出したことになるものというべきであって、過少申告加算税の賦課を免れないところである。」(下線筆者。)

この判例は、調査が始まった後に嘆願書を提出し、その後に修正申告書が提出されたという流れがあり、この嘆願書の提出は税務職員からの「嘆願書を出してみたらどうか」という指導があったことに起因したものであった。納税者はこれに対し、「税務職員からの指導によって嘆願書でなくても、この時に最初に修正申告書を出していれば、自主修正扱いになったはずである。それにもかかわらず、税務職員がこの時に嘆願書の提出を提案したために時間が経ってしまい、税務署から指摘された後に修正申告書を出す羽目になった。この段階で修正申告書を出していたら非違事項の指摘よりも前なのだから自主扱いとなり加算税はかからなかったのではないか。」という趣旨のことを主張した。これに対し最高裁は「仮にその段階で申告書が出されていたとしても、すでに調査の着手がなされており、調査の着手以降に出されたものは自主修正扱いにならない」として、納税者の主張を退けた。

(3) 端緒把握説(客観的确实説)¹⁸:「調査により脱漏所得を発見するに足るかあるいはその端緒となる資料が発見され、更正に至るであろうことが客観的に相当程度の确实性をもって認められる段階に達した後、納税者が更正に至るべきことを認識したうえで修正申告を決意して提出した修正申告」

この説は、前述した 2 説の中間説と言えるものであり、多くの判決によって支持されるものであるが、その先駆けである東京地裁昭和 56 年 7 月 16 日判決(税資 120 号 129

¹⁷ 他に訴月 22 卷 13 号 3050 頁を参照。

¹⁸ 品川[2015]は「客観的确实説」、酒井は「端緒把握説」と表記してあるが、内容的には同一のものである。なお、本論文においては以後、「端緒把握説」で統一する。

頁)は、次の通り判示している。

『・・・更正があるべきことを予知してされたものではないとき』というのは、税務職員がその申告に係る国税についての調査に着手してその申告が不適正であることを発見するに足るかあるいはその端緒となる資料を発見し、これによりその後の調査が進行し先の申告が不適正で申告漏れの存することが発覚し更正に至るであろうということが客観的に相当程度の確実性をもって認められる段階に達した後に、納税者がやがて更正に至るべきことを認識したうえで修正申告を決意し修正申告書を提出したものでないこと、言い換えれば右事実を認識する以前に自ら進んで修正申告を確定的に決意して修正申告書を提出することを必要とし、かつ、それをもって足りると解すべきである。」(下線筆者。)

また、東京高裁昭和61年6月23日判決(行裁例集37巻6号908頁)においては、「文理上、右条項は調査着手以前に申告書が提出された場合を問題とするものではなく、調査着手後に提出された場合にその適用の有無を問題としているものであることは明白である。従って、調査着手後の提出はすべて予知してされたものであると解するのは、明らかに右の文理に反することになる。」と判示している。被控訴人は調査着手説を主張したが、「調査着手以前に修正申告を決意していた納税者も、たまたま申告書提出以前に調査の着手があったときは折角その後に申告書を提出しても重加算税を課されてしまうのであるから、むしろ申告書を提出するのをやめて調査の結果を見守り、発覚した分の重加算税を支払うにとどめ、未発覚分の支払をやめてしまうであろうと容易に考えられる。」とされた。

つまり調査着手説においては、調査着手後に提出された修正申告書であれば常に加算税を課するという考え方は果たしてどうなのかという問題がある。そして、「実際問題として、納税者側の脱漏所得に対する隠ぺい・仮装等が巧妙、悪質であればある程、税務職員において所得脱漏の事実を把握することが困難となる訳であるから、調査進展の段階として控訴人主張の段階」、あるいは、具体的に指摘されるまで加算税を課すべきではないという主張が控訴人の側から出された。もし具体的に指摘されるまで加算税を課すべきでないということまでが必要だとするならば、「悪質な納税者ほど調査を受けてもこれに協力しないで何とか所得脱漏の事実を隠ぺいしてあわよくば追加税額と重加算税の双方を免れようとし、いよいよ右事実を発見されそうになったときに、その寸前に申告をすれば加算税だけは免れる」のではないか。税務署から指摘されるまで修正申告を出さないのでおけばよく、場合によっては指摘がされないで調査が終わる可能性もあるのだから、指摘されるぎりぎりまで待とうという逆のインセンティブが働くことが考えられる。こうした理由から、端緒把握説は具体額発見説および調査開始説の中間に位置していると言え、端緒把握されている段階で加算税が課されるべきであると主張しているのではあ

る¹⁹。

このように、この端緒把握説が支持されることについては一定の説得力があり、筆者もこの説が多く判決により支持されることに異存はない。しかし、端緒把握説にも弊害がある。まず、調査着手説について、調査件数の多くの事案において脱漏所得が発見されているという事実を鑑みると実務上ある程度の説得力を有している。次に、実際の調査において端緒を把握されたとしても、どの段階でその端緒が把握されたかという判断を具体的に行うことは非常に難しい。さらに、何をもって端緒把握とするのかは非常に判断が難しく、実務上の取扱いとして端緒把握説を採ろうとすると返って判断基準が曖昧になってしまう恐れがある。

そこで、次に裁判事例だけではなく、各種通達において「調査があることにより・・・更正があるべきことを予知してされたもの」の取扱いがどうなっているのかを確認する。

第5節 通達での取り扱い

平成12年に出された加算税通達において、過少申告加算税の更正の予知については、次の通り定められている。

「通則法第65条第5項の規定を適用する場合において、その納税者に対する臨場調査、その納税者の取引先に対する反面調査又はその納税者の申告書の内容を検討した上での非違事項の指摘等により、当該納税者が調査のあったことを了知したと認められた後に修正申告書が提出された場合の当該修正申告書の提出は、原則として、同項に規定する『更正があるべきことを予知してされたもの』に該当する。」²⁰

このような取扱いについて内部調査も含めて非違事項の指摘等があれば、当該法人が調査があったことを予知し、原則として更正を予知したものと取り扱うとしているから、平成12年の加算税通達の場合においては、一段階要件説と調査開始説を採用したものと解される。

さて、前述（過少申告加算税の「調査の意義」）した調査通達は、「更正の予知」の前提となる「調査」の意義について、これまでの解釈論を変更し、国税通則法における統一的な解釈を放棄した。これにより、通法65条5項における「調査」の解釈について影響を及ぼすことになる。さらに、調査通達は国税通則法第7章の2の範囲を超えて、「更正の予知」の取扱いについても変化を与えている。

¹⁹ 最近の判例では、東京地裁平成24年9月25日判決（判時2181号77頁）が、端緒把握説を採用し、法人の調査開始後1週間後に社内で更正があることを予知・協議して行われた修正申告につき、更正の予知を否定している。この判決について品川は「客観的現実性というよりも、具体額発見説により近いものと解される。」としている。

²⁰ （注）臨場のための日時の連絡を行った段階で修正申告書が提出された場合には、原則として、「更正があるべきことを予知してされたもの」に該当しない。国税庁HP「申告所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて（事務運営指針）」より。

<https://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/shotoku/shinkoku/000703/01.htm>

まず、調査通達 1-1 の内容は「調査」の意義について下記の通り定めている。

「調査」の意義

(1-1)

- (1) 法第 7 章の 2 において、「調査」とは、国税（法第 74 条の 2 から法第 74 条の 6 までに掲げる税目に限る。）に関する法律の規定に基づき、特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的その他国税に関する法律に基づく処分を行う目的で当該職員が行う一連の行為（証拠資料の収集、要件事実の認定、法令の解釈適用など）をいう。

(注) 法第 74 条の 3 に規定する相続税・贈与税の徴収のために行う一連の行為は含まれない。

- (2) 上記 (1) に掲げる調査には、更正決定等を目的とする一連の行為のほか、再調査決定や申請等の審査のために行う一連の行為も含まれることに留意する。

- (3) 上記 (1) に掲げる調査のうち、次のイ又はロに掲げるもののように、一連の行為のうち納税義務者に対して質問検査等を行うことがないものについては、法第 74 条の 9 から法第 74 条の 11 までの各条の規定は適用されないことに留意する。

イ 更正の請求に対して部内の処理のみで請求どおりに更正を行う場合の一連の行為。

ロ 期限後申告書の提出又は源泉徴収に係る所得税の納付があった場合において、部内の処理のみで決定又は納税の告知があるべきことを予知してなされたものには当たらないものとして無申告加算税又は不納付加算税の賦課決定を行うときの一連の行為。

調査通達 1-1 (3) の規定は、同通達 1-1 (1) について事前通知や調査終了手続に適用される場合の「調査」の範囲を制限するものである。該当の通達によると、部内の処理（内部処理）のみで決定又は納税の告知を行う場合は、無申告加算税や不納付加算税を課さないことを明確にしている。このことは、明らかに加算税通達の取扱いに反している（通達での取り扱い下線部分）²¹。

さらに、調査通達 1-2 において「調査」に該当しない行為について定められていることは、前述したとおりであるが、これらについても要約すると従来の内部調査に基づいて当該納税者に対して過少申告等を指摘して提出された修正申告書等に関して、「更正があるべきことを予知してされたものでない」などとして、過少申告加算税を課さないことを明らかにしている。この取扱いについても、従来の取扱いを大幅に変更するもので

²¹ この部分について、品川[2015]、133 頁では、「国税通則法第 7 章の 2 に限定して発出された調査通達でなぜ明らかにしたのか（明らかにする必要があるのか）定かではない。」として疑問を提示している。

ある。

小括

以上のように、「更正があるべきことの予知」の解釈については、判例を見た場合は端緒把握説が多く支持されているが、この説に則ったとしても、調査が進行し先の申告が不適正であり申告漏れの存することが発覚し更正に至る場合に、「客観的に相当程度の確実性をもって認められる段階」をどう判断するかが重要となる。

この判断に関しては、判例の内容及び調査の段階において、認定が調査開始説に限りなく近づいたり、具体的額発見説に近づくことになる場合がある。結局、個々の事案においては、訴訟の審理課程における当事者の主張および立証の程度と、裁判所や国税不服審判所における裁判官等の判断に委ねられることになる。

これに対して、過少申告加算税における賦課決定の基礎となる国税庁の取扱通達については、前述したとおり加算税通達に関して、調査開始説に近い取扱いを指示しているが、その後の調査通達において「調査」の概念を大幅に制限するようになった。その結果、今後の判例を見守る必要があるが、過少申告加算税の「更正の予知」についての免除規定は従来よりも認められやすくなる、つまりは過少申告加算税の賦課決定における厳正さが薄れていくのではないかと考える。調査通達による「調査」という言葉の定義を明確にしたことについて、租税法律主義における予測可能性という観点からは評価されるべきである。

第5章 重加算税の沿革と法的性格

さて、これまで第3章、第4章においてはそれぞれ過少申告加算税の免除規定である「正当な理由」および「調査があつた・・・更正があるべきことを予知してされたものでないとき」について、予測可能性の観点から研究を行った。重加算税は過少申告加算税に代わって課せられる加算税である。そのため、重加算税の前提となる過少申告加算税の認定が免除されると、自動的に重加算税もその賦課が消滅することになる。ゆえに、これまでの過少申告加算税の免除規定の研究は、重加算税の議論をするうえで切り離せないものであった。

本章からは、重加算税を中心に予測可能性の観点から議論を進めていく。過少申告加算税に関しては、違反があつたとしても主観的責任の追及という意味での制裁的な要素は重加算税に比して少ないとされており¹、課される金額もその他の加算税と比較すると少ないものである。これに対し、重加算税は過少申告の事実があつたうえで、さらにその事実に対して仮装、隠ぺいが行われたという、いわば納税者に明らかな悪意があつた場合にその主観的責任を追及するための制度である。ゆえに、その金額は加算税の中で最も高く、適正な申告納税制度の定着および適正に申告を行った者とそうでない者との公平を図るという加算税制度の趣旨からすれば、罰が厳しいものであることは容易に理解できる。

しかし、これほど大きな額を罰として課す重加算税であるが、その運用において必ずしも問題が無いわけではない。そもそも重加算税の法的性格自体が曖昧ではないかという疑問、そして重加算税の制裁的な側面が強くなってきているのではないかという懸念から、重加算税における予測可能性という観点から議論を進めていくこととする。そこで、まず第5章では重加算税の沿革を概観し、重加算税の法的性格について論ずる。

第1節 重加算税の沿革

わが国においては、戦後、主要な国税については申告納税制度が採用された。申告納税制度は、一方で民主的納税思想に適合し、他方で租税の能率的徴収の要請に合致するものといわれている²。申告納税制度のもとにおいては、税額の確定と納付は原則として納税義務者の自主的な行為に委ねられるものであるが、法は、側面において、租税の適正な申告と納付を担保するため、各種の制裁措置を講じている³。この制裁措置の中に加算税があり、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

¹ 最高裁平成18年4月20日第一小法廷判決（民集60巻4号）1611頁より。

² 金子[2013]、607頁。

³ 品川[2012]、はしがきより。

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均衡を図っている。加算税には、重加算税のほか、過少申告加算税（通法 65 条）、無申告加算税（通法 66 条）、不納付加算税（通法 67 条）が定められているが、重加算税は、隠ぺい又は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、これら加算税に代えてより大きい税負担を与えるものである⁴。

しかし、この重加算税については、後述するが、課税庁の恣意が反映する可能性が高く、また納税者の予測可能性を侵害しているように見受けられる。その原因は、重加算税の法的性格がはっきりしていないからではないだろうか。以下、重加算税の沿革について見ていくこととする。

(1) 延滞金時代（明治 44 年－昭和 22 年）

戦前においては、そもそも加算税制度は存在していなかった。当時は税務官庁が、課税標準と税額を決定する賦課課税制度を採用していたので、脱税を除いた過少申告等に対する制裁意識は存在せず、もっぱら、税務官庁が決定した税額が期限内に納付されるかどうかに関心の中心であった。それゆえ、期限内納付を確保するため、納付遅延に対する制裁として延滞金制度が明治 44 年に設けられた。

国税徴収法は、第 9 条で「国税ノ納期限ヲ過キ其ノ税金ヲ完納セサル者アルトキハ収税官吏ハ期限ヲ指定シ之ヲ督促スヘシ」と規定するとともに、明治 44 年勅令第 282 号第 11 条の 2 で「督促ヲ為シタル場合ニ於テハ勅令ノ定ムル所ニ依リ督促手数料、延滞金ヲ徴ス」と規定して、延滞金制度を設けた。これを受けた勅令（施行規則）は、「督促ヲ受ケタル場合ニ於テハ税金額 100 円ニ付 1 日 3 銭の割合ヲ以テ納期限ノ翌日より税金完納又ハ財産差押ノ日ノ前日迄ノ日数ニ依リ計算シタル延滞金ヲ徴ス」と規定した。

この延滞金⁵は、基本的には、現在の延滞税に相当する遅延利息的な性質のものであったと考えられる。ただ、この延滞金は財産差押の日以後は課されないこと、督促状に指定した期限までに税金および督促手数料を完納したときは課されないことなどから、行政罰的な性格も帯有しており、その理由は積極的な滞納防止策でもあった。なお、この延滞金は税外収入とされ、歳入面の取扱いも、現在の租税収入とする取扱いとは異なっていた。

(2) 追徴税時代（昭和 22 年－25 年）

わが国では、昭和 22 年 4 月 1 日から所得税、法人税、相続税等の直接国税について、申告納税方式が採用されたことに伴い、追徴税という名称の加算税制度が導入された。

この追徴税制度は、納税義務者が更正決定を受けた場合または修正申告書を提出して国税を納付する場合において、当初の申告が過少であったことまたは申告書の提出がな

⁴ 松沢・山下[2000]、12 頁。

⁵ 当時は日歩 3 銭で課されていたが、昭和 19 年から日歩 4 銭で課されるようになった。

かったことについて、やむを得ない事由がある場合を除いて、当該更正決定または修正申告により増加した税額の一定割合を追徴税という名称で徴収しようとする制度であった⁶。

この一定割合は、昭和 22 年の当初の規定では、正当税額に補正されるまでの遅延期間に応じて 1 ヶ月に 5% ずつ増加する（限度 50%）ことになっていた⁷。しかし、同年、所得税については、税率を遅延期間に応じて増加させることをやめ、一律に正当税額との差額（不足税額）の 25% の割合で追徴税を課すよう改正された。翌 23 年には、法人税と相続税についても、25% の割合で追徴税が課されることとなった⁸。

(3) シャウプ勧告に基づく加算税時代（昭和 25 年－昭和 37 年）

追徴税制度は、シャウプ勧告に基づく税制改正により加算税制度へと移行した。シャウプ勧告の内容は次のとおりである⁹。

① 納税申告を怠った場合

現在、納税申告書が提出されなくとも、罰を受けることはないようである。法律は、故意に申告の提出を怠った場合、それが刑事犯であることを明記するよう改正されなければならない。それに加えて民事罰も規定すべきである。申告の遅延が 1 ヶ月を超えなければ、その税の 10% が民事罰として加算されるべきである。毎月加わるごとにもう 10% 加算し、遅滞が続く期間、その総額が税額の 30% になるまで加算することを示唆する。

もしその申告の遅延が故意の怠慢でなく、正当な理由に基づく場合にはこのような罰は適用されるべきではない。かかる民事罰は、事実上税の一部となるから、徴収と同様な方法で取り立てるべきである。現在、納税するだけの資金を手許に持っていない者は、期限内に申告することによってなんら得るとことはない。このような罰則はかかる誘引手段となり、少なくとも税務署がその申告によって、たとえ、すぐに支払いを受けなくとも納税義務者の記録をつくることのできる。

② 納税を怠った場合

期限内に納税しなかった場合、25% を課する現行の罰則はあまりに苛酷である。もし、納税者が期限内に納税できなければ、たとえその遅延が軽微であっても 25% 課せられるから、ある意味で彼は滞納を続行するよう仕向けられている。罰金額は、したがって滞納期間に応じて伸縮させるべきである。

この罰金総額の上に、納付するまで 1 日当たり 1% の 10 分の 1 の利子、すなわち約 36% の利子を支払わなければならない。督促後は、前記の利子と 25% の罰金額に加えて、

⁶ 石倉[1990]、8 頁。

⁷ 池本[1981]、147 頁。

⁸ 石倉[1990]、9 頁。

⁹ 『シャウプ使節団日本税制報告書』[2000]第 4 編付録 D 全国青色申告会総連合 186 頁以下。

1日当たり10分の2、すなわち約年73%の利子が課せられる。このような利子率は明らかに多過ぎるのであって、それは滞納問題を悪化するのに役立つだけである。

現行の制度に代わって用いることを勧告する。

(1) 督促される以前に納税を怠っている場合には、未納税額（民事罰を含む）に対し、年12%の利子が、納期限から納税した期日まで課せられる。

(2) 正式の督促（課税あるいは更正決定後）があつて納税を怠っている場合には、未納税額（民事罰およびそれに前の利子を含む）に対して納期限から督促がいつて実際納税した期日までの間、年24%の率の利子を課すべきである。

③民事詐欺事件の罰則

現在、詐欺事件に適用される唯一の罰則は、その適用に起訴を必要とする刑罰だけである。詐欺行為は処罰されないで黙認するわけにはいかない。各事件ごとに刑罰を課する必要から免れるため、民事詐欺罰則を採用することを勧告する。このような罰則では、納税額の一部たりとも欠けていた場合、それが脱税を意図した詐欺によつたときは、その不足分を支払う上に不足分の60%を支払わなければならない。この罰金はそれが事実上税の一部となるから、税と同様な方法で徴収すべきである。

ここで看過されてはならないのが、③の重加算税制度の導入である。③で述べているように、勧告は、民事制裁を含む制裁体系を提唱しているのである。つまり、逋脱を意図する詐欺の概念を導入している点に注目すべきである¹⁰。シャープ勧告は、当時の社会的条件あるいは環境をみると、「無申告者を放置することは許されないこと」、「期限内申告と期限内納付を推進する必要性が強かつたこと」、「滞納防止と滞納の整理が緊急事であつたこと」、「脱税に対処するためには、起訴を必要とする刑事罰のみでは不可能で、民事詐欺罰の採用が不可欠であつたこと」、「納税者の状況に応じた行政罰制度を導入する必要性があつたこと」等から、まさに時宜を得たものであつたと考えられる¹¹。

(4) 国税通則法制定に基づく加算税時代（昭和37年—）

昭和36年7月の税制調査会の「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」は、当時、各個別法に規定されていた加算税制度を総合的に検討し、これを国税通則法において総合的に整備することおよび負担の軽減合理化をはかることを提唱した。同答申の具体的な改正事項の一つとして、「隠ぺい又は仮装が認められる場合に、通常の加算税よりも重い税率で重加算税を課すことは、そのような行為を防止するとともに負担の公平を維持するためにも適当であると考えられるが、現行の50%の税率は高きに失して、かえつて厳正な執行を困難にする面があるほか、実質的にみて刑罰的色彩があるとみられ、罰則との関係上二重処罰の疑いをもつ向きもあるので、課税率を30%に引き

¹⁰ 平成20年度日税連公開研究討論会「税務行政庁の権限行使における裁量」平成20年10月10日155頁。

¹¹ 石倉[1990]、12頁。

下げるものとする」¹²とある点が重視できる。

これに基づいて、昭和 37 年制定の国税通則法において、従前の加算税額の名称が加算税に変更されるとともに、加算税制度の整備、軽減合理化が行われた。ここに現行の加算税制度、つまり過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税および重加算税の体系が整備されたのである。

以上のように重加算税の沿革をみてきたが、追徴税制度は、「自己の所得を正確に申告することを納税者に義務づけた申告納税制度の導入に伴って、正当な申告をしなかった納税者に対する一種の行政罰（中略）として設けられた。端的に言えば、申告納税制度の落とし子として生まれた。」¹³との評価にみられるように、申告納税制度の採用を契機として導入されたものである。したがって、追徴税制度を前身とする加算税制度も、申告納税制度を担保するための制度として、導入されたものといえる。また、シャープ勧告が刑事訴追を免せしめる必要性を認めつつ、民事制裁を含む制裁体系を提唱していたこともうかがい知れるだろう。これらを踏まえたうえで、次節において納税者の予測可能性と関わりの深い、重加算税の法的性格の検討を行う。

第 2 節 重加算税の法的性格

1. 重加算税の制裁性

重加算税は、学説においては刑罰ではないにしろ、制裁的意義を有するとする見解がある。田中[1992]は、「この種の加算税の賦課は、基本的には、当初申告における適正な納税義務の履行を怠ったことに対する制裁たる性格をもつものと考えることができる。」¹⁴と述べている。これについては、重加算税の賦課は、申告期限内における正しい税額の申告という申告秩序の維持を図るためにあるのか、それとも、もっと広く、当該期限内申告の適正さを損なう申告期限後の行為までも抑止することを目的とするのかを考えた場合、過少申告加算税およびこれに代えて課される重加算税は、通法 68 条の規定の仕方が示すように、もともと、申告納税制度の適正な運営を確保するために、納税者に対して、申告期限内に正しい税額を申告するよう、その義務の履行を図ることを目的としているとの考えに基づいている¹⁵。

また、福家[1986]は、「加算税は、申告納税方式を原則とする国税において、この制度の要を成す正しい申告義務が履行されなかった場合（過少申告加算税、無申告加算税及び重加算税—通法 65、66、68①・②）と、特に源泉徴収等による国税の納税義務（源

¹² 政府税制調査会「国税通則法の制定に関する答申」昭和 36 年 7 月 5 日 19 頁、21 頁。

¹³ 石倉[1990]、3 頁。

¹⁴ 田中[1992]、5 頁。

¹⁵ 同上、4 頁以下。

泉徴収納付義務)の不履行に対し(不納付加算税及び重加算税—通法 67、68③)、上記延滞税と異なり一種の行政的制裁として課されるものである。」¹⁶と述べている。これは、加算税が、その賦課要件を延滞税の賦課要件と部分的に同じくしつつ、延滞税が原則として納付すべき国税を法定納期限までに完納しなかったという結果(国税債権の積極的侵害の発生)に着目した賦課要件であるのに対し、申告義務の不履行や源泉徴収義務の不履行自体に主として着目した賦課要件となっている。すなわち、延滞税は、どちらかといえば本来の租税に附帯してこれを法定納期限内に実質的に確保することを目的としていることから、租税としての性格を失っていないのに対し、加算税はその賦課要件から見ても、特定の国税(債権)の確保というより申告義務の実質的不履行や源泉徴収納付義務の不履行に経済的制裁を加えることを直接の目的として、そのことを通して申告納税制度及び源泉徴収制度の適正な運営を図ろうとするものといえる。

そして、このような加算税のうち、重加算税は各加算税(過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税)が課税される場合に、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あるいは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たり、法定納期限までに提出しなかったり、あるいは法定納期限までにその国税を納付しなかったとき、各加算税に代えて課税されることになっている。各加算税が租税のように歳入を目的とせず、申告納税制度及び源泉徴収制度の適正な運営を図ろうとすることを達成しようとするための行政的制裁であることから、重加算税は、この目的達成をより困難にし、国税の確定方式の原則とされている申告納税方式の存在をより危うくする事態に対処するものであると考えられる¹⁷。

吉良[1981]は、「重加算税は事実を『隠ぺい・仮装』し、その『隠ぺい・仮装』にもとづいて『過少申告・源泉徴収税額の未納付』等の行為があった場合に、つまり『申告義務違反』とか『源泉徴収納付義務違反』等の場合に、税の名をもって課される行政上の制裁(行政罰)であり、この行政罰を課することによって保護しようとしているものは、正当な『申告義務・源泉徴収納付義務』そのものであるということが出来る。」¹⁸と述べている。

申告納税制度の下においては、納税者が自発的に申告義務と納税義務とを、法令の規定に従って正しく履行することが基本である。

そこで、国税通則法は、その申告・納税義務の履行を実効あらしめるために、その一つの手段として、それ等の義務違反者に対する行政上の制裁として、一定要件の下に延滞税・利子税・各種加算税等を課す場合を規定し、納税者に心理的な圧迫を加えることによって、その保障を行うこととしているのである。そして「各加算税」としては、納

¹⁶ 福家 [1986]、9 頁。

¹⁷ 福家[1986]、9 頁以下。

¹⁸ 吉良[1981]、77 頁。

税者が虚偽過少申告をした場合の過少申告加算税、無申告加算税、源泉徴収税額不納付の場合不納付加算税等があり、そしてこれ等の各加算税を課することができる事実が存在する場合において、納税者がその本税たる国税の「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、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき」、過少の納税申告書・過大の還付請求書等を提出したときは、過少申告加算税に代え、「100分の35の割合」による重加算税を、また同様の方法を用いて「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たとき」は、無申告加算税に代え、「100分の40の割合」による重加算税を、そしてまた源泉徴収納付義務のある納税者が、やはり「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」その源泉徴収税額を「法定納期限までに納付しなかったとき」は、不納付加算税に代え、「100分の35の割合」による重加算税を、それぞれ課することができるものとしている。

これらの規定から理解できることは、重加算税の課税にあたっては、そのいずれの場合にも、まず納税者が「事実の全部又は一部を隠ぺい・仮装し」、つまりそのような作為・不作為の行為をなし（原因）、その「隠ぺい・仮装」に基づいて「過少申告書等の提出・無申告・源泉徴収税額の不納付」等の結果の発生のあることが、重加算税の賦課要件になっていることである。そしてその前者（原因）と後者（結果）との間の因果関係は、いわゆる「相当因果関係」で足りるといふことのようなのである¹⁹。

三木[1996]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』たうえで『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』したり『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法定申告期限までに提出しない』場合に課せられる行政上の制裁である²⁰と述べている。この考え方は「隠ぺい又は仮装」行為に基づいて納税申告書を提出、または提出しないことに対する制裁であるという考え方であろう。

佐藤[1992]は、「加算税は一般に本税が納付される時点での正当税額を超えた額の金銭負担を課するものであり、それは、その負担を避けるべく、加算税の課税要件となっている過少申告や不申告等の行為がなされなくなることを期待した制度である。したがって、それは、まぎれもなく、租税制裁法上の制度である」²¹と述べている。租税制裁法とは発覚した脱税に何らかの不利益を加えて、これを罰し、あわせてその他の者による脱税の予防を図るための制度であり、租税法上の義務違反行為または租税債権への侵害行為に一定の不利益を課し、それによって、そのような行為を未然に防ごうとする予防機能を持つものである。この租税制裁法は脱税を代表とする租税法違反行為を特に対象とするものであり、行政罰としての重加算税と逋脱犯に対する刑罰が属するものと考え

¹⁹ 同上、72頁以下。

²⁰ 三木 [1996]、29頁。

²¹ 佐藤 [1992]、32頁。

ることができる²²。つまり、この場合の制裁とは法律によって課せられた義務の違反を予防するために、それらの義務違反行為を行った者に対して課せられる不利益と定義できる。

以上のように、重加算税が制裁として課されるとする代表的な見解をみてきた。しかし、すべてにおいて何に対する制裁であるかという点については見解が分かれている。それは適正な納税義務を怠ったことに対する制裁なのか、また、「隠ぺい又は仮装」行為に基づいて納税申告書を提出、または提出しないことに対してであるのか、あるいは過少申告や不申告等の行為がなされなくなることを期待して課される制裁であるのかなどである。

このように制裁の対象が分かれるのは、重加算税を過少申告加算税の延長線上の制度であるか、それとも重加算税は刑事犯である逋脱犯と同じカテゴリーに属するかと考えるのかにある²³。つまり、制裁の対象が分かれる理由としては、第一は、重加算税の賦課要件に故意が必要であるのか否か、あるとすればどのような内容であるのか。第二は、逋脱犯との関係をどのように解するのか、の二つの点であると考えられる。

第一の重加算税の賦課要件に故意が必要であるか否かは、後述するので、以下において、まずは逋脱犯との関係について主に考察することにする。

2. 重加算税と逋脱犯の関係性

逋脱犯は、納税義務者が偽りその他不正の行為により、租税を免れ、又は租税の還付を受けたことを構成要件とする犯罪であり²⁴、法定刑は5年以下の懲役若しくは500万円以下の罰金となっており、これを併科することもできる（所得税法238条1項、同法239条1項、法人税法159条1項等）とされている。

「偽りその他不正の行為」の意義につき、判例は、「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若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」²⁵ものとしている。したがって、「偽りその他不正の行為」とは、帳簿書類への虚偽記入、二重帳簿の作成その他社会通念上不正と認められる行為を意味する²⁶ことになる。

この逋脱犯が成立するためには、租税債権の侵害がなされていなければならない²⁷。したがって、逋脱の意図をもって、帳簿書類への虚偽記入や二重帳簿の作成その他社会通念上不正と認められる行為を行うことで、租税債権の侵害があった場合において、逋

²² 同上、11頁。

²³ 成宮[1997]、107頁。

²⁴ 金子[2013]、766頁。

²⁵ 最高裁昭和42年11月8日判決、・昭和40年（あ）第65号、『最高裁判所刑事判例集』21巻9号1197頁。

²⁶ 金子[2013]、766頁。

²⁷ 同上、767頁。

脱犯が成立することになる。

租税犯は、国家の租税債権を直接侵害する脱税犯と、国家の租税確定権および徴収権の正常な行使を阻害する危険があるために可罰的であるとされる租税危害犯に大別され、脱税犯は、さらに逋脱犯（狭義の脱税犯）・間接脱税犯・不納付犯および滞納処分免脱犯に分かれる²⁸。つまり、逋脱犯は、この脱税犯の一種であり、逋脱犯に対する制裁の目的は国家の租税債権の保護にあると考えることができる。この点について佐藤[1992]は「租税の目的は国家を運営する財政的な基礎たる租税収入を得ることであるから、それを保護するのであれば租税収入ないし租税債権そのものを保護の対象とすべきであり、それを確保する租税行政を保護するのは迂遠で合理性に乏しいと考えられる。したがって、租税逋脱罪の保護法益は租税行政の円滑な執行ではなく、租税債権であると言ふことができよう。」²⁹と述べており、逋脱犯に対する制裁の目的は、租税債権の保護を重視するものであるといえる。

一方、加算税の一つである重加算税は申告納税制度および源泉徴収制度の維持を目的としており、これらの制度の定着を促進しようとするものである³⁰。ここで、疑問となるのは、重加算税を規定する文言の中にある、「隠ぺい又は仮装行為」とは租税債権を侵害する行為ではないのか、という点である。この点について、大阪高裁平成6年6月28日判決は、「法68条1項の隠ぺい行為等とは、納税者の取引状況などの所得を基礎づける事実を隠ぺいし又は仮装するなど申告納税主義の趣旨を没却する行為をいうと解するのが相当である」³¹と判示している。このことから、「隠ぺい又は仮装行為」は申告納税制度の趣旨を没却する行為であり、重加算税はあくまで申告納税制度の保護を目的としていると解される。そうすると、「隠ぺい又は仮装行為」とは、逋脱の意図までを必要とされているのではなく、申告納税制度を侵害するような行為を意味することとなり、例えば二重帳簿の作成等の行為が問題とされるのである。

このように、逋脱犯は国家の租税債権の保護を目的としており、重加算税は申告納税制度および源泉徴収制度の維持を目的としていると区別して考えれば、「隠ぺい又は仮装行為」と「偽りその他不正の行為」とは異なった範囲の話をしているということになる。

しかし、重加算税において、その目的が申告納税制度の保護であるとしても、適正な納税申告を得ることが終局の目的であることに違いはない。そのため、重加算税および逋脱犯の目的は、国家の租税債権の保護であり共通であると理解することは可能であると考えられる。

つまり、重加算税と刑罰とが憲法39条に規定する二重処罰の禁止の原則に反しない

²⁸ 金子[2013]、765頁

²⁹ 佐藤[1992]、338頁。

³⁰ 金子[2013]、578頁

³¹ 大阪高裁平成6年6月28日判決、平成5年（行コ）第23号、『最高裁判所民事判例集』49巻4号1267頁。

という判例等³²は、重加算税と逋脱犯に対する刑罰は同一の性格を有していないことを言明したに過ぎず、この点は「刑事」という概念が手続的に構成される以上、当然の結論である。つまり、刑罰が刑事訴訟の手続により裁判所で宣告されるのに対し、重加算税は、行政庁自身の行政処分により賦課されることになっているからである³³。

しかし、そこから、重加算税と逋脱犯に対する刑罰が機能的な連関を有していない、あるいは両者が別個独立に解釈されるべきだというような結論を、論理必然の結果として導くことはできないように考えられる。すなわち、重加算税と逋脱犯に対する刑罰は、機能を同じくし、または隣接した領域を担当しており、あるいは機能的に補完しあう制度であるといえるのである³⁴。そうすると、重加算税には過少申告や無申告等の行為がなされなくなることを期待して課される刑罰的な制裁、つまり実質的な処罰としての性格もあると考えることができる。

現在は、重加算税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てこれに対する制裁として科せられる刑罰とは異なることについては統一的な見解であり、憲法 39 条の二重処罰禁止の原則に反するのではないか、との議論に関する多くの裁判例は一貫して否定的な見解を示し、学説もまたそれに一応従っているものが多い³⁵。

しかし、重加算税と逋脱犯への制裁が、機能的に補完しあうなどして、適正な納税申告を得ることを終局の目的とするものであることは、既に見たとおりである。このことから、重加算税を実質的な刑罰ととらえることにはならなくとも、刑法学者は条件付きで実際には重加算税が制裁的機能を営むことを指摘するものもある³⁶。そうすると、重加算税が制裁的機能を帯有するものかどうかの決め手となるのは、納税倫理がどのように変遷したかということにかかっているものと考えられる。すなわち、時代とともに国民の納税倫理（意識）が向上しつつあるものとするれば、重加算税についてもこれを一層刑罰視する考え方が強くなるものと考えられる³⁷。

3. 二重処罰の問題

重加算税を課される事案のなかには、重加算税のほかに個別税法に基づく刑罰を科される場合がある。個別税法に基づく刑罰の代表としては所得税法 238 条が挙げられる³⁸。

³² 代表的な判例として、最高裁昭和 45 年 9 月 11 日判決、昭和 43 年（あ）第 712 号、『最高裁判所刑事判例集』24 卷 10 号 1333 頁。

³³ 碓井 [1979]、4 頁。

³⁴ 佐藤 [2000]、75 頁。

³⁵ 吉良 [1981]、71 頁。

³⁶ 藤木 [1970]、284 頁。

³⁷ 村井 [1976]、80 頁。

³⁸ 所得税法第 238 条より、「偽りその他不正の行為により、第 120 条第 1 項第 3 号（確定所得申告に係る所得税額）（第 166 条（非居住者に対する準用）において準用する場合を含む。）に規定する所得税の額（第 95 条（外国税額控除）の規定により控除をされるべき金額がある場合には、同号の規定による計算を同条の規定を適用しないでした所得税の額）につき所得税を免れ、又は第 142 条第

所得税法 238 条の規定の内容は、「偽りその他不正の行為により、所得税を免れた者は、5 年以下の懲役、もしくは 500 万円以下の罰金に処す。」とある。すなわち、同一の行為に対し、一方で重加算税を課し、他方で刑罰を科すことになる場合が発生する。この場合に、両者を併科することは憲法 39 条の二重処罰禁止の原則に反するのではないかとの議論がある³⁹。

この点について、『国税通則法精解』では、「重加算税は、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、もって徴税の実をあげようとする行政上の措置にとどまると考えるべきである。したがって、重加算税は、制裁的意義を有することは否定できないが、元來納税義務違反者の行為を犯罪とし、そ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される刑事罰とは、明白に区別すべきである。」⁴⁰と述べている。

こうした見解は、判例においても同様である。重加算税の前身である追徴税に関する事案につき、最高裁昭和 33 年 4 月 30 日判決⁴¹は「法人税法（昭和 22 年法律 28 号。昭和 25 年 3 月 31 日法律 72 号によるもの。以下単に法という）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つて、これを課することが申告納税を怠つ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 項の遁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・不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、これによつて、過少申告・不申告による納税義務違反の発生を防止し、以つて納税の実を挙げんとする趣旨に出で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

2 項（純損失の繰戻しによる還付）（第 166 条において準用する場合を含む。）の規定による所得税の還付を受けた者は、5 年以下の懲役若しくは 500 万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する。
2 前項の免れた所得税の額又は同項の還付を受けた所得税の額が 500 万円をこえるときは、情状により、同項の罰金は、500 万円をこえその免れた所得税の額又は還付を受けた所得税の額に相当する金額以下とすることができる。」

³⁹ 日本国憲法 39 条（遡及処罰の禁止・二重処罰の禁止）より、「何人も、実行の時に適法であつた行為又は既に無罪とされた行為については、刑事上の責任を問はれない。又、同一の犯罪について、重ねて刑事上の責任を問はれない。」

⁴⁰ 志場喜他編[2013]、686 頁。

⁴¹ 最高裁昭和 33 年 4 月 30 日判決、昭和 29 年（オ）第 236 号、『税務訴訟資料』26 号 339 頁。

であるから所論違憲の主張は採用し得ない。」と判示し、追徴税と刑罰とは性格が異なるものであるため、憲法 39 条の二重処罰禁止の原則に反しないとした。

また、通則法上の現行の重加算税についても、最高裁昭和 45 年 9 月 11 日判決⁴²において、「所論は、重加算税のほかに刑罰を科することは、憲法 39 条に違反する旨主張する。しかし、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 条に規定する各種加算税を課すべき納税義務違反が課税要件事実を隠ぺいし、または仮装する方法によつて行なわれた場合に、行政機関の手續により違反者に課せられるもので、これによつてかかる方法による納税義務違反の発生を防止し、もつて徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の措置であり、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、性質を異にするものと解すべきであつて、それゆえ、同一の租税ほ脱行為について重加算税のほかに刑罰を科しても憲法 39 条に違反するものでないことは、当裁判所大法廷判決の趣旨とするところである（昭和 33 年 4 月 30 日大法廷判決・民集 12 卷 6 号 938 頁参照。なお、昭和 36 年 7 月 6 日第一小法廷判決・刑集 15 卷 7 号 1054 頁参照。）そして、現在これを変更すべきものとは認められないから、所論は、採ることができない。」と判示しており、最高裁昭和 33 年 4 月 30 日判決の考え方を受け継いだ形となっている。

金子[2013]も、「加算税は、刑事制裁とは異なり、申告義務および徴収納付義務の適正な履行を確保し、ひいては申告納税制度および徴収納付制度の定着を図るための特別な経済的な負担であつて、処罰ないし制裁の要素は少ないから、それは二重処罰にはあたらないと解すべきであろう」⁴³と述べている。

また品川[2012]も、重加算税は、隠ぺい又は仮装したところに基づく過少申告又は無申告による悪質な納税義務違反の発生を防止し、もつて申告納税制度の信用を維持し、その基礎を擁護するところの行政上の措置であり、納税者本人の刑事責任を追及するものではない、という考え方は、判例上確立されていると述べている⁴⁴。

4. 重加算税の賦課要件

(1) 国税通則法 68 条

法の適用にあたって解釈が分かれるような場合には、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与える租税法律主義の要請から、原則として文理解釈によるべきである。租税法の解釈と適用について金子は、「具体的な事実に法を適用するためには、法の意味内容を明らかにする必要がある。この作用を法の解釈という。租税法は侵害規範

⁴² 最高裁昭和 45 年 9 月 11 日判決、昭和 43 年（あ）第 712 号、『最高裁判所刑事判例集』24 卷 10 号 1333 頁。

⁴³ 金子[2013]、579 頁。

⁴⁴ 品川[2012]、256 頁。

(Eingriffsnorm) であり、法的安定性の要素が強くはたらくから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない。文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難である場合に、規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならないことは、いうまでもない。」⁴⁵と述べていることからわかるだろう。

そこで、重加算税がいかなる場合に賦課されるか、文理解釈を基本として通法 68 条の内容を検討する。

通法 68 条は過少申告加算税が課税される場合(通法 65①)、無申告加算税が課税される場合(通法 66①)又は不納付加算税が徴収される場合(通法 67①)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、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等していたときは、それぞれの隠ぺい又は仮装に対応する部分について、前記各加算税に代えて、35% (過少申告又は不納付の場合) 又は 40% (無申告の場合) の税率による重加算税が課税(徴収)されることになる⁴⁶。

そこで、条文を文理解釈すると、重加算税の賦課要件は以下のように考えることができる。第一に、過少申告加算税、無申告加算税及び不納付加算税が課される要件を満たしていることである。第一の要件に関しては条文から問題なく読みとれるので異論はないだろう。

第二の要件は「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納税申告書を提出していたとき」である。問題はこの第二の要件の解釈にある。

第二の要件を読むと、「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、」と「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」の二つに分けられる。つまり、「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」で、さらに、「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」した場合に重加算税を賦課することになる。

したがって、文言に従ってこの要件を素直に解釈すると、申告書の提出や不提出とは別個の「隠ぺい又は仮装」行為が存在し、それに基づき提出等がなされたことが必要になる⁴⁷。

そうなると、重加算税の賦課要件としては、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き「隠ぺい又は仮装」行為があったかどうか⁴⁸ということになるのでは

⁴⁵ 金子[2013]、100 頁。

⁴⁶ 品川[2012]、241 頁。

⁴⁷ 三木[1996]、29 頁。

⁴⁸ 広瀬正[1976]、83 頁。

ないだろうか。

では、この賦課要件である「隠ぺい又は仮装」行為とは具体的にはどのようなことであろうか。以下において「隠ぺい又は仮装」行為の態様を含めた「隠ぺい又は仮装」の意義について検討する。

(2) 「隠ぺい又は仮装」の意義

「隠ぺい又は仮装」の意義、その具体的な行為については、条文上明らかではないので、解釈によらざるをえない。まず、判例上、「隠ぺい又は仮装」の意義について、総論的に判示しているものが存在しているので紹介する。

和歌山地裁昭和 50 年 6 月 23 日判決⁴⁹では、「国税通則法 68 条 1 項に規定する『・・・の計算の基礎となるべき事実を隠ぺいし、又は仮装し』とは、不正手段による租税徴収権の侵害行為を意味し、『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。

また、名古屋地裁昭和 55 年 10 月 13 日判決⁵⁰では、「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。」と判示している。

この他にも部分的に「隠ぺい又は仮装」の意義を判示しているものとして、岡山地裁昭和昭和 42 年 1 月 19 日判決⁵¹、東京地裁平成元年 4 月 25 日判決⁵²などがある。

次に、学説における「隠ぺい又は仮装」の意義について、金子宏は、「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目的とするものである。」と述べた後、「事実の隠ぺいとは、売上除外、証拠書類の廃棄等、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をいい、事実の仮装とは、架空仕入・架空契約書の作成・他人名義の利用等、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をいう。」⁵³と述べている。

池本は、「重加算税の賦課要件である『隠ぺい又は仮装の行為』とは、租税を免れる認

⁴⁹ 和歌山地裁昭和 50 年 6 月 23 日判決、昭和 45 年（行ウ）第 9 号、『税務訴訟資料』82 号 70 頁。

⁵⁰ 名古屋地裁昭和 55 年 10 月 13 日判決、昭和 52 年（行ウ）第 9 号、『税務訴訟資料』115 号 31 頁。

⁵¹ 岡山地裁昭和昭和 42 年 1 月 19 日判決、昭和 38 年（行）第 2 号、『税務訴訟資料』47 号 49 頁。

⁵² 東京地裁平成元年 4 月 25 日判決、昭和 57 年（行ウ）第 193 号の 1、『税務訴訟資料』170 号 120 頁。

⁵³ 金子[2013]、584 頁以下。

識を有しながら隠匿等の行為をなすことをいうものと解する余地もあるが、だからといって積極的に租税を免れる認識を有して隠匿等の行為を行っている場合に限定しているものとは思われない。」⁵⁴と述べている。

篠崎は「自己の不正手段が国の租税徴収権を侵害することつまり納税義務を免れるものであることを認識しながら、あえて行うことが必要なのである。」⁵⁵と述べている。

広瀬[1976]は、「そこで『隠ぺい仮装』とは何かということになるが、通常の解釈としては租税を遁脱する目的をもって、故意に課税所得の発生原因となる事実を隠匿し、又は作為をほどこして虚偽の事実を附加せしめ、納税義務の全部又は一部を免れる行為をいい、いずれの場合にも故意による積極的行為たることが必要であるとされている⁵⁶。また、当該行為は納税義務者本人の行為に限定すべき理由はなく、広く家族使用人等の関係者のかかる行為も含まれる。けだし納税者本人が知らないからといって重加算税の賦課を免れるとする制度の機能を発揮しえない結果となるからである（大阪高裁昭 36 年. 12. 27 判決参照）。」⁵⁷と述べている。

品川は、「重加算税の賦課における故意の要否については、最高裁昭和 62 年 5 月 8 日第二小法廷判決が判示するように、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ところ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。」⁵⁸と述べている。

村井[1976]は、「それではこの要件のうち、事実の隠ぺいとは何か。一般には、これは二重帳簿の作成、売上除外、架空仕入もしくは架空経費の計上、たな卸資産の一部除外等によるものをその典型的なものと解されている。また事実の仮装とは、取引上の他人名義の使用、虚偽答弁等をいうものと解されている。これらの典型的な事実、いずれも通常の場合、遁脱の結果とリンクすることによって、同時に不正行為の要件を構成することが少なくなかろう。ただし、ここで特に注意を要するのは、この隠ぺい又は仮装の要件が必ずしも反社会的な不正行為を要求することではなく、また必ずしも遁脱関係とリンクする必要もないということである。もっとも重加算税の課税要件として、故意を含むものと解する見解もかなり有力であり、それによれば、『隠ぺい、仮装』という文言自体の中に既に含まれているとする。しかしながら、その場合でも反社会的な不正行

⁵⁴ 池本[1983]、40 頁。

⁵⁵ 篠崎[1985]、149 頁。

⁵⁶ 北野[1973]、394 頁。

⁵⁷ 広瀬[1976]、83 頁。

⁵⁸ 品川[2012]、296 頁。

為と断ずる要素がない限り、逋脱犯は成立しないから、両者の要件は、なおも明確に区別すべきであろう。そうなると、重加算税の課税要件は、逋脱犯の構成要件の一部と重複する場合もあり得るであろうが、そればかりではない。逋脱犯の構成要件でカバーしきれない程度のものも特に包括的に含むことになるだろう。」⁵⁹と述べている。

以上、判例、学説において「隠ぺい又は仮装」の意義をみてきたが、形式的に表現するもの、あるいは、抽象的に表現するもの、と様々である。これらの見解から考えられることは、全体として「隠ぺい又は仮装」が「故意」によって引き起こされるものであることのようにである。しかし、どの程度の「故意」が必要であるのか、また、その故意を立証する必要があるのか、という点では見解が分かれているようである。

では、重加算税の賦課要件となる「隠ぺい又は仮装」についての「故意」の必要性を検討してみる。

(3) 故意の必要性

「隠ぺい又は仮装」についての「故意」の必要性に関する考え方を内容的に整理すると、次のように区分できる⁶⁰。

- ① 二重帳簿の作成等の行為が客観的に隠ぺい又は仮装と判断されるものであれば足り、納税者の故意の立証まで必要としないとするもの。
- ② 課税要件となる事実を隠ぺい又は仮装することについての認識があれば足り、その後過少申告等についての認識は必要としないとするもの。
- ③ 過少申告等についても租税を免れる認識をも必要とするもの。

まず、①の見解をみてみる。この代表とされるのは、『国税通則法精解』に記述してある考え方であり、「事実の隠ぺいは、二重帳簿の作成、売上除外、架空仕入若しくは架空経費の計上、たな卸資産の一部除外等によるものをその典型的なものとする。事実の仮装は、取引上の他人名義の使用、虚偽答弁等をその典型的なものとする。いずれも、行為が客観的にみて隠ぺいまたは仮装と判断されるものでありたり、納税者の故意の立証まで要求しているものではない。」⁶¹とある。

②の代表的見解である寺西輝泰氏は、「重加算税の賦課要件としての故意というのは、期中における経理処理の際、課税要件となる事実（税額計算の基礎となる事実とってよい）についてこれを隠ぺい又は仮装することについての認識があれば、その後、当該事業年度の税の申告に際し、右仮装又は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、無申告あるいは不納付という事実が生ずれば足りるものといえるのである。」⁶²と述

⁵⁹ 村井[1976]、78頁。

⁶⁰ 品川[2012]、288頁。

⁶¹ 志場喜他編[2013]、688頁以下。

⁶² 寺西[1976]、61頁。

べている。

③の代表的見解である確井[1979]は、「隠ぺい又は仮装の行為の時点において租税を免れようとする意図までを認められることを要しないとの見解は、逋脱犯との要件の違いを説明するには便利であろうが、他方においては、単純な加算税が存在しているのに、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ないことを考えると、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。」⁶³と述べている。

しかしながら、①の見解によれば、単純なミスによる過少申告があった場合に、それが客観的に隠ぺい又は仮装と判断されてしまえば、重加算税を課されてしまうことになる。すでに過少申告加算税が存在しているのであるから、それに代えて重加算税を賦課するのであればそれなりの理由が必要なはずである。つまり、①の見解は、課税庁に恣意性を与える結果となり、賛成しかねる。

また、③の見解によれば、「隠ぺい又は仮装」と「過少申告等」について租税を免れる認識を必要とすることになり、これは、「偽りその他不正な行為」による過少申告、すなわち逋脱犯に対する刑罰と同じ意味合いになり、二重処罰の疑いが強くなってしまうように思える。

最高裁昭和 62 年 5 月 8 日判決⁶⁴は「国税通則法 68 条の趣旨は、加算税を課すべき過少申告行為が課税要件事実の隠ぺい・仮装という手段で行われた場合に、違反者に行政上の制裁として重加算税を賦課することにより、申告納税制度の適正円滑な運営を図ろうとする法技術上の制度であるから、納税者において仮装・隠ぺいした事実に基づき申告するという認識を要さず、結果として過少申告の事実があれば足りるものと解される」と判示して②の見解を支持している。

しかしながら、大阪高裁平成 3 年 4 月 24 日判決⁶⁵は、「国税通則法第 68 条第 1 項に定める重加算税の賦課要件である『隠ぺい・仮装』とは、租税を脱税する目的をもって、故意に納税義務者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一部又は全部を免れる行為をいい、このような見地からは、重い税率を定めた立法趣旨及び『隠ぺい・仮装』といった文理に照らし、納税者が、故意に脱税のため積極的な行為をすることが必要であると解すべきである。」と判示して③の見解を支持している。

このように判例も意見が分かれているのは、②の「課税要件となる事実を隠ぺい又は仮装することについての認識があれば足り、その後過少申告等についての認識は必要としないとするもの」とする見解が、重加算税を逋脱犯に対する制裁である刑罰と明確に区分し、重加算税が単なる行政上の措置であることを重視しているからであるように考

⁶³ 確井[1979]、4 頁。

⁶⁴ 最高裁昭和 62 年 5 月 8 日判決、昭和 59 年（行ツ）第 302 号、『税務訴訟資料』158 号 592 頁。

⁶⁵ 大阪高裁平成 3 年 4 月 24 日判決、平成元年（行コ）第 33 号、『税務訴訟資料』183 号 364 頁。

えられる⁶⁶。最高裁昭和 62 年 5 月 8 日判決も、重加算税が「隠ぺい又は仮装」という不正行為による納税義務違反の発生を防止するという行政上の措置であることを意識していると読みとれる。

これに対し、③の「過少申告等についても租税を免れる認識をも必要とするもの」とする見解は、重加算税の実質は、刑罰的要素、すなわち処罰的要素が強くなることから、責任主義、厳格解釈の見地から「隠ぺい又は仮装」を捉えているからであると考えられる⁶⁷。大阪高裁平成 3 年 4 月 24 日判決が「納税者が、故意に脱税のため積極的な行為をすることが必要であると解すべきである。」と判示している点からも明らかであろう。

検討の結果、税の申告の際、納税者本人において、「隠ぺい又は仮装」の事実および過少申告の認識について故意が必要か否かは、通法 68 条の「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」の解釈に尽きるものであって、その文言自体からはどの程度の故意が必要であるのかは、②または③のいずれを採っても不自然ではないだろう。それは、重加算税の本質をどのように解するかによって結論も大きく影響を受けるからである⁶⁸。

以上のような結果からすると、重加算税賦課の賦課要件である「隠ぺい又は仮装」の意義について、故意は積極的な要件とはされてはいないが、必要とされていると考えるべきであろう。なぜならば、重加算税の本質が処罰性を有するものとして解した場合、「隠ぺい又は仮装」が故意によってなされなければ、制裁としての重加算税賦課の意味がないと考えるからである。

⁶⁶ 篠崎[1985]、150 頁。

⁶⁷ 同上。

⁶⁸ 同上。

第6章 重加算税賦課の現状と問題点

第1節 重加算税の問題点

国税通則法 68 条 1 項¹（以下、「通法」という）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納税申告書を提出していたとき」に、一定の税額に対して重加算税を課すると規定している。しかし、当該文言が非常に抽象的であるため重加算税の賦課については解釈に委ねられることが多い。そのため、解釈にあたって問題が生じている。すなわち、「隠ぺいし、又は仮装し」とはどういうことなのか。また、「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」とあることから、隠ぺい又は仮装行為と納税申告書の提出との間には因果関係が必要であるのかなどである。このように重加算税賦課をめぐる、解釈上の問題が発生することは、納税者にとって、租税法律主義における課税要件明確主義が保障する納税者の「予測可能性」を侵害する恐れがある。

重加算税賦課の現状について、日本税理士会連合会税制審議会は「重加算税制度の問題点について」（平成 12 年 2 月 14 日）の答申²において、「重加算税制度は、昭和 25 年のシャープ勧告に基づいて創設され、その後昭和 37 年の国税通則法の制定に際し、個別税法に定められていた重加算税制度が整備統合されて現在に至っており、制度自体は創設時から相当の期間を経て定着している。しかしながら、重加算税の賦課を巡っては、隠ぺい・仮装の意義、その具体的態様、その行為の主体など、現行法令の規定が抽象的であること等に基因して今日でも多くの問題が生じている。」としており、同答申では、①隠ぺい・仮装の意義と執行上の問題点、②現行法令上の問題点、③重加算税の賦課基準等の開示と理由付記制度の創設、の 3 項目について述べている。

¹ 国税通則法 68 条 1 項より「第 65 条第 1 項（過少申告加算税）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、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、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（その税額の計算の基礎となるべき事実で隠ぺいし、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠ぺいし、又は仮装されていない事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額）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 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。」

² 税制審議会は、諮問の趣旨として、「…近時の税務調査においては、いわゆる非違事項に対して重加算税が賦課される事例が増加していますが、その賦課が必ずしも適切でないと思われる事例が少なからず見受けられます。これは、現行の重加算税の賦課要件が明確なものとはいえず、税務署長の裁量の余地が大きいことが原因であると考えられますが、結果として、税務行政に対する納税者の信頼が損なわれることにもなりかねません。このような現状に鑑み、重加算税の課税要件である『仮装、隠ぺい』の意義、罰則規定における『偽りその他不正の行為』との異同、行政罰と刑事罰との関係など、重加算税をめぐる制度と執行上の問題点等について貴審議会の審議をお願いするものであります。」と述べている。

しかし、同答申の内容でも明らかなように、重加算税の考え方については判例等においてもまだ統一されていない部分が多くあり、また、類似するような事件であっても事実認定によって、その判断が異なるケースが多くみられる³。したがって、客観的な基準がないため、課税庁は重加算税を賦課することに抵抗がなく、逆に、納税者にしてみれば、反論することもできない現状にあるといえる。すなわち、課税庁の恣意的な重加算税の賦課が行われているのではないかという疑問が生じる。

わが国は戦後、申告納税制度を導入しており、民主的な租税制度といわれる申告納税制度にあつては、納税者自らが納めるべき正当な税額を計算し申告・納付することを建前としているから、適正な申告・納付がなされなかった場合には、これを税務官庁が是正するほか、正当な納税義務の履行者との公平負担を図るための措置が採られて然るべきである⁴。しかしながら、そのための措置である重加算税が、課税庁の裁量によって安易に賦課されていることは、正当な納税義務の履行者との公平負担を図るための措置という本来の目的を果たしていることになるのであろうか。

同審議会においても、このような現状をふまえて「重加算税制度は、隠ぺい・仮装という不正な行為に対する制裁措置であり、不正な手段を用いてまで税を免れる納税者を擁護する必要はないという考え方がないこともない。しかしながら、国民主権を基本原則とする法制である限り、国民に対する行政上の不利益処分については、行政庁はあらかじめ処分基準を明示し、かつ、その執行に際しては処分の過程と理由を明らかにする責務があるとするのが当審議会の基本的な考え方である。」としており、行政上の不利益処分である重加算税の賦課にあたっては、法に基づいた慎重な態度で臨むべきであると考えているようである。

このように、重加算税の賦課を巡っては現行法令の抽象的な表現に基因して、課税庁と納税者との間でトラブルが絶えない。重加算税の賦課基準の曖昧さは、課税庁の恣意性を拡大させることとなり、租税法律主義の大前提である法的安定性と予測可能性を奪い、結果的に国民の納税意識を低下させることになりかねない。

したがって、次節では、重加算税の賦課要件の一部となる「隠ぺい又は仮装の行為者」の範囲を確認することで、重加算税の賦課についての現状分析を行うこととする。

第2節 「隠ぺい又は仮装の行為者」の範囲

「隠ぺい又は仮装の行為者」の範囲について、通法68条1項において、「・・・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、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・・・重加算税を課する。」と定めているが、納税者以外の者が隠ぺい又は仮

³ ハッ尾[2000]、はしがきより。

⁴ 池本[1983]、39頁。

装行為を行い、これに基づいて過少申告が行われた場合には、納税者本人に対して重加算税を課することはできるのだろうか。できるとするならば、それはどのような場合に限られるのかといったことについて、法令上は特に定めはない。

したがって、通法 68 条 1 項を文理的に読むと、重加算税の賦課要件である隠ぺい又は仮装の行為者は、原則として納税者本人が行った場合と理解することができる。しかし、重加算税の賦課要件について、課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の隠ぺい又は仮装の行為があり、結果として過少申告であれば、納税者において過少申告を行うことの認識までは要しないのであると解すれば、隠ぺい又は仮装の行為者は納税者本人に限定されないことになる。一方、納税者の責めに帰することのできない事由による隠ぺい又は仮装の場合や、隠ぺい又は仮装行為について、納税者がその事実を知り得ないような場合は、重加算税の賦課は相当でない、という考え方もできる⁵。

そこで、通法上の文言である「納税者」が法人の場合の「隠ぺい又は仮装」の行為者がいかなる範囲の者であれば重加算税が賦課されているのかを、法人税の判決・裁決をまとめてみる。

(1) 隠ぺい又は仮装の行為者が法人の代表者である場合（平成 5 年 10 月 12 日裁決⁶）

法人の代表取締役として、実質的に経営の主宰者と認められる者の行った売上金額の除外、個人名義預金等への留保は、当該法人の隠ぺい又は仮装行為となるかが争われた事例である。

「隠ぺい又は仮装行為者は、納税義務者たる法人の代表者に限定されるものではなく、その役員又は家族等で経営に参画していると認められる者の行為は、法人の代表者がそれを知らなかった場合であっても、当該法人の行為と同視されるべきものと解するのが相当である。」と述べられており、法人の代表取締役として、実質的に経営の主宰者と認められる者の行った売上金額の除外、個人名義預金等への留保は、当該法人の隠ぺい又は仮装行為と同視すべきであるとして重加算税賦課を適法としている。

(2) 隠ぺい又は仮装の行為者が法人の役員である場合（静岡地裁昭和 44 年 11 月 28 日判決⁷）

取締役、監査役が法人の所得を隠ぺいした場合、その事実を会社代表者が知らなくとも重加算税を課することができるかが争われた事例である。

原告会社の取締役や監査役が、所得を故意に本社に報告せず、隠ぺいしたことが推認される。問題は、原告会社の代表者が上記隠ぺいの事実を知らない場合にも、重加算税

⁵ 朝倉[2000]、18 頁。

⁶ 平成 5 年 10 月 12 日裁決、『裁決事例集』46 号 15 頁。

⁷ 静岡地裁昭和 44 年 11 月 28 日判決、昭和 34 年（行）第 1 号、『税務訴訟資料』57 号 607 頁。

の規定の適用があるかどうかであるが、重加算税の制度の趣旨が隠ぺい又は仮装したところに基づく過少申告、もしくは、無申告による納税義務違反の発生を防止し、それにより申告納税制度の信用を維持するところにあるところからして、隠ぺい又は仮装の行為を納税者個人の行為に限定すべきではなく、その従業員や家族等が右の行為をした場合にも納税義務者がそれを知っているかどうかにかかわらず重加算税が賦課されるものと解するのが相当である。原告会社の代表者の知、不知に関係なく重加算税は賦課されることになり、被告税務署長がなした重加算税の賦課決定は適法である。

(3) 隠ぺい又は仮装の行為者が法人の従業員である場合（大阪高裁平成 13 年 7 月 26 日判決⁸⁾）

経理担当の従業員がした不正経理であっても、法人に対する重加算税の賦課は適法であるとされた事例である。以下、それぞれの判決について記述する。

① 第一審判決⁹⁾

重加算税は、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としての刑罰ではないから（最高裁昭和 45 年 9 月 11 日第二小法廷判決・刑集 24 卷 10 号 1333 頁参照）、従業員を自己の手足として経済活動を行っている法人においては、隠ぺい・仮装行為が代表者の知らない間に従業員によって行われた場合であっても、原則として、法人自身が右行為を行ったものとして重加算税を賦課することができるものというべきである。本件において、不正経理の行為者は、決算や確定申告に関わる帳簿資料の作成を任されていた主要な経理職員であって、その隠ぺい・仮装行為は、長期間にわたって行われ、売上除外額等も多額にのぼり、容易に発見できるものであったにもかかわらず、X 会社は、従業員に経理処理を任せきりにして、何らの管理・監督もしないまま放置してきたものであるから、X 会社に対して重加算税を賦課することは適法である。

② 控訴審判決¹⁰⁾

通法 68 条 1 項の趣旨は、加算税を課すべき過少申告行為が課税要件事実の隠ぺい・仮装という手段で行われた場合に、違反者に行政上の制裁として重加算税を賦課することにより、申告納税制度の適正円滑な運営を図ろうとする法技術上の制度であるから、納税者において仮装・隠ぺいした事実に基づき申告するという認識を要さず、結果とし

⁸⁾ 大阪高裁平成 13 年 7 月 26 日判決、大阪高裁平成 10 年（行コ）第 67 号等、『税務訴訟資料』251 号順号 8954。

⁹⁾ 平成 10 年 10 月 28 日判決、大阪地裁平成 8 年（行ウ）第 86 号～90 号、『税務訴訟資料』238 号 892 頁。

¹⁰⁾ 大阪高裁平成 13 年 7 月 26 日判決、大阪高裁平成 10 年（行コ）第 67 号等、『税務訴訟資料』251 号順号 8954。

て過少申告の事実があれば足りるものと解される（最高裁昭和 62 年 5 月 8 日第二小法廷判決・税資 158 号 592 頁参照）。本件において、X 会社は、従業員に経理帳簿の作成を任せきり、納税の際にも右従業員が作成した経理帳簿に基づき作成された総勘定元帳や決算書類等で申告を行ったところ、これら経理帳簿等に虚偽の記載が存在したため、客観的にみて、X 会社が偽装・隠ぺいの事実を申告をなしたことになったのであるから、重加算税賦課の要件を満たしており、本件重加算税賦課決定に違法はない。

最高裁 最高裁平成 13 年（行ヒ）第 306 号・平成 13 年 12 月 20 日決定（不受理）。

(4) 隠ぺい又は偽装の行為者が税理士である場合（平成 3 年 7 月 25 日裁決¹¹）

顧問契約を締結している税理士が、重加算税の賦課要件を満たす過少申告をした場合、これを請求人が認識していたか否かにかかわらず、請求人は重加算税を負うとされた事例である。

「重加算税賦課制度の目的は、隠ぺい又は偽装したところに基づく過少申告、無申告による納税義務違反の発生を防止し、それによって申告納税制度の下における納税義務者の自主性の強化促進を図るとともに、同制度の信用を保持するところであり、納税義務者本人の刑事責任を追及することにあるのではないと解すべきである。

上記のような通法第 68 条の立法趣旨にかんがみると、隠ぺい又は偽装の行為をした者が、納税義務者本人ではなく、その代理人、補助者の立場にある者で、いわば納税義務者本人の身代わりとして、同人の所得金額の計算の基礎となる事実に関与し、課税標準等又は税額等の計算に変動を生じさせた者である場合を含むものというべきである。この場合、納税義務者が納税申告書を提出するに当たり、その隠ぺい又は偽装行為を知っていたか否かによって、同条項の適用の可否が左右されることはないものと解すべきである。」

さて、以上のように「隠ぺい又は偽装の行為者」の範囲を見てみると、その範囲は原則的には納税者自身が行った隠ぺい偽装が対象となる。しかし、判例では重加算税制度の趣旨および目的から納税者以外の者が行った隠ぺい偽装行為であったとしても、それが納税者本人の行為と同視することができるときには、重加算税の賦課ができるとされていることがわかった。

小括

通法 68 条 1 項は、過少申告加算税の規定に該当する場合において、「納税者がその国

¹¹ 平成 3 年 7 月 25 日裁決、『裁決事例集』42 号 13 頁。

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、」たうえて、「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」に重加算税を課するとしている。この場合において、納税者本人が隠ぺい又は仮装という不正手段に基づいて過少申告を行ったときは重加算税が課されることはいふまでもない。

しかし、前述した判例のように、条文上という「納税者」が法人であった場合に、その法人の役員や従業員または税理士が行った隠ぺい又は仮装行為に伴い、納税者本人が知らないところで帳簿等の改ざんが行われ、その隠ぺい又は仮装行為が法人代表者の行為と同一視され、重加算税の対象とされることは、重加算税の制度趣旨からして、やむを得ないといえるだろうか。

「納税者」の定義については、通法 2 条 5 号において、「国税に関する法律の規定により国税（源泉徴収による国税を除く。）を納める義務がある者（国税徴収法（昭和 34 年法律第 147 号）に規定する第二次納税義務者及び国税の保証人を除く。）及び源泉徴収による国税を徴収して国に納付しなければならない者をいう。」と規定している。したがって、文理のみにこだわって解釈すると、隠ぺい又は仮装の行為者は、個人については納税者本人に限定すべきであり、法人については、その法人を代表すべき代表取締役等本人に限定すべきであるとする考え方もある¹²。しかし、このように厳格な解釈をすると、法人が納税者の場合、代表者が隠ぺい又は仮装行為をした場合に限り法人に重加算税の賦課が可能となるが、実際、このような解釈はとられていない¹³。上記 3 の判例においても、従業員が主要な経理職員であったことを根拠に「納税者」の範囲を法人の従業員にまで広げている。

この点については、学説においても、隠ぺい又は仮装の行為者を納税者本人の行為に限定せず、その従業員や家族等がその行為をしたときは、納税者がその事実を認識しているか否かにかかわらず、重加算税の賦課要件を満たすと考えるのが通説的である¹⁴。中川[1961]は、「単なる文理解釈からすれば、納税者本人が隠ぺい又は仮装の行為をなさなければ、重加算税は課せられないことになる。然し、重加算税を設けた制度の趣旨を考慮して解釈するならば、納税義務者本人に限らないこととなる。……所得の隠ぺい又は仮装は、何びとの行為によるも関係なく、又それを納税義務者が知っているか否かを問うことなく、所得の隠ぺい又は仮装がなされたところに基づき申告納税義務違反が発生すれば、重加算税は課せられることになるのである。」¹⁵と述べている。

これに対し、行為者の範囲を限定的に解釈する説もある。武田[1987]は、「その事実を隠ぺいすることも仮装することもできない状態にある者に対しては基本的に重加算税を

¹² 品川[2012]、301 頁。

¹³ 石垣[2002]、279 頁。

¹⁴ 品川[2002]、303 頁。

¹⁵ 中川[1961]、43 頁。

賦課されないと解すべきである。したがって、たとえ従業員が隠ぺい又は仮装した場合においても、その従業員の地位及びその状況に応じて判断すべきである。」¹⁶と述べている。また、使用人等の隠ぺい又は仮装行為が重加算税の賦課要件を満たすとしても、納税義務者本人がその行為を知っていることを前提とする説もある¹⁷。

品川[2002]は、「行為者に関しては、納税者本人の申告行為に重要な関係を有する部門（経理部門等）に所属し、相当な権限を有する地位（課長等その部門の責任者）に就いている者の隠ぺい・仮装行為は、特段の事情がない限り、納税者本人（法人の代表者）の行為と同視すべきであろうし、その目的に関しては、納税者の簿外財産等を蓄積するために売上金額を除外して仮名預金を設けたり、納税者の利益調節のために棚卸資産を仮装して簿外棚卸資産を作出するような行為については、それほど権限を有していない従業員の行為についても納税者本人の行為と同視すべき事態も起こり得るであろう。しかしながら、その行為者自身の利益のために横領した金員の発覚を防ぐために費目を仮装する行為（この場合、横領損失も仮装費目も両方とも損費ではあるが、横領損失については納税者本人に損害賠償請求権（収益）が生じ、結果的に過少申告となることがある）については、それほど権限を有していない従業員の場合には納税者本人の行為と同視することは酷であろう。」¹⁸と述べており、それぞれの個別事案の実態に応じて判断されるべきと考えているようである。

このように、判例および学説では、「隠ぺい又は仮装の行為者」の範囲に関する見解は、異なっている。この原因は基本的には重加算税の趣旨をいかに解するかという問題であると考えられる。一般に重加算税の制度趣旨は、最高裁昭和45年9月11日第二小法廷判決（刑集24巻10号1333頁）において、「重加算税は・・・各種加算税を課すべき納税義務違反が課税要件事実を隠ぺいし、または仮装する方法によって行われた場合に、行政機関の手続きによって課せられるもので、これによってかかる方法による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趣旨に出た行政上の措置であり、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、性質を異にする。」と判示しており、その後の最高裁判決においても、かかる考え方は踏襲されている。

そうすると、刑罰が違反者の責任を問うもので、非難可能性を前提とする責任主義の考え方を基礎としているのに対し、重加算税は刑罰とは違い一定態様の納税義務違反につき、義務違反者に不利益を負わせることによって、納税義務違反の発生を防止し、徴税の実を挙げる（申告納税制度の信用を維持し、その基盤を擁護する）ための行政上の措置であるから、重加算税の賦課要件を考える上では、納税者に対する非難を可能とする責任主義的要素、つまり、主観的・内面的要素を重視する必要はなく、客観的にみて、

¹⁶ 武田[1987]、3頁。

¹⁷ 吉良[1981]、73頁。

¹⁸ 品川[2002]、319頁。

隠ぺい又は偽装がなされ、それに基づき過少申告という納税義務違反の状態が生じていれば足りると考えることができる¹⁹。

このように、客観的に見て隠ぺい又は偽装がなされ、それに基づく過少申告という納税義務違反の状態が生じていれば、重加算税の賦課要件を満たすとする、いわば結果論的な考え方によれば、前述した判例のように、従業員の隠ぺい又は偽装行為を法人の代表者が知らなくとも、従業員が主要な経理職員であることを根拠に法人の隠ぺい又は偽装行為と同視できると判断されれば、重加算税が課されることになる²⁰。しかし、このような考え方は、国民に対する行政上の不利益処分である重加算税の解釈について、課税庁の裁量の余地を安易に広げてしまうおそれがある。また、納税者の「予測可能性」といった観点からも、好ましくない。したがって、「隠ぺい又は偽装の行為者」の範囲については、重加算税制度の趣旨を考慮しながらも、法律の文言を厳格に解釈すべきではないだろうか考える。

この点について林[2002]は、「重加算税の賦課においては、隠ぺい・偽装の行為の主体となる実行者の範囲が論争を引き起こすことがある。重加算税賦課の対象は、個人であるならば納税者本人、法人であるならば代表取締役に限定することが、中小企業における実態に即した法解釈と思える。しかしながら実務では、関係者の行為であっても、その対象とすることが当然のように行われている。」²¹と述べており、重加算税の賦課についての実務の現状を分析している。

重加算税の賦課要件である「隠ぺい又は偽装の行為者」の範囲については、税制審議会の答申では、「当審議会では、隠ぺい又は偽装行為の主体について、その範囲を法令等において具体的に明記すべきであるとの意見があったが、一方でその範囲を限定的に規定することは困難であり、そのことによる弊害が生ずるおそれもあるとの意見が多数であった。なお、この問題は法令解釈上の疑義ではなく、執行上の問題であるとの指摘があった。いずれにしてもその範囲について重加算税制度の趣旨を逸脱した解釈及び執行は排除すべきである。」と指摘している。これを受けたかたちで、国税庁は平成12年7月3日に加算税の賦課基準について事務運営指針を発表した。同運営指針によれば、行為者の範囲について、申告所得税においては、「隠ぺい又は偽装の行為については、特段の事情がない限り、納税者本人が当該行為を行っている場合だけでなく、配偶者又はその他の親族等が当該行為を行っている場合であっても納税者本人が当該行為を行っているものとして取り扱う。」²²とし、相続税および贈与税については、「相続人（受遺者を含む。）又は相続人から遺産（債務及び葬式費用を含む。）の調査、申告等を任せられた

¹⁹ 石垣[2002]、281頁。

²⁰ 石垣[2002]、282頁は、従業員がした不正経理であっても、法人に重加算税を賦課すべきという立場から、「隠ぺい又は偽装行為者の私的利益を図るとい主観的な目的は重視すべきでない」と述べている。

²¹ 林[2002]、68頁。

²² 国税庁『申告所得税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）』（平成12年7月3日 課所4-15）

者（以下「相続人等」という。）²³として行為者の範囲を定めている。しかし、法人税、源泉所得税、消費税については特に定義をおくことをしていない。すなわち、法人が「納税者」になった場合は、やはり解釈に委ねられる結果となるだろう。

以上のように、判例そして学説を検討してみたが、本節で明らかになったことは、重加算税の賦課要件の一つである「隠ぺい又は仮装の行為者」の範囲についての解釈は多様であり、客観的な基準が確立していないことである。客観的な基準がないまま重加算税を課すことは、重加算税の制度趣旨である「重加算税は・・・各種加算税を課すべき納税義務違反が課税要件事実を隠ぺいし、または仮装する方法によって行われた場合に、行政機関の手続きによって課せられるもので、これによってかかる方法による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趣旨に出た行政上の措置であり・・・」の「徴税の実を挙げる」という部分の解釈を課税庁が重視しすぎており、林[2002]が述べているように、実態を無視した課税が行われているように考えられる。

²³ 国税庁『相続税及び贈与税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）』（平成12年7月3日 課資 2-263）

第7章 「つまみ申告と重加算税」の判例研究

通法第68条において「納税者がその国税の課税標準等又は税額等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」は当該納税者に対し、それぞれの隠ぺい又は仮装に対応する部分について、各種加算税に代えて重加算税が賦課されることになっている。しかし、当該規定の文言が非常に明確性を欠くため、解釈において疑義が生じうる。すなわち、「隠ぺい又は仮装し」とはどういうことなのかということである。この要件をいかに解するかによって重加算税を賦課すべきか否かという結果に違いが生じるため、この条文自体の解釈が重要になってくる。したがって、重加算税賦課については、前章までで述べた実質的な処罰としての重加算税の法的性格を重視した態度で臨むことが要請されるべきであろう。

以下に挙げる判例により、つまみ申告における重加算税賦課の妥当性を検討する。

第1節 最高裁平成6年11月22日判決

(1) 事実の概要

納税者Aは、サラリーマン金融業を営む個人事業者であり、白色申告により所得税の申告を行っていた。本件で問題となったのは、昭和53年～昭和55年の3年分の確定申告であるが、Aは後に判明する真実の所得金額に比べると、ごく一部の数パーセントの所得金額しか申告していなかった。しかし、一方でAは、正しい会計帳簿類を作成記録しており、取引記録及び貸付金・利息の入手金を集計した記録も揃えていた。

Aに対する税務調査が昭和56年に行われたが、その際、Aは、税務署員に、各店舗の融資残高、年間収入利息額及び管理残額の一覧表、経費明細書利息収入明細書などを提出した。ところが、これらの資料には、実際には20店舗ある支店のうち、13の支店分のみが記載され、利息収入明細書には過少の金額が記載されていた。税務署員はこの資料に基づいて、反面調査することなくAに修正申告を従憑し、Aは修正申告をした。

その後、Aは国税査察部の調査を受けることとなり、Aは、その調査結果に基づき、さらに修正申告を行った。そして、上告人税務署長Y（被告、被控訴人）は、Aに対し、この査察後の修正申告の金額に基づき増差税額に係る重加算税の賦課決定をした。

なお、Aは、所得税法違反により起訴されたが、公判途中で死亡したため控訴棄却となっており、刑事事件での裁判所の判断は出されていない。また、Aの会計帳簿類は押収された後、還付されたが、Aによって廃棄されている。

Aが死亡したため、その妻Xが原告となって、重加算税の賦課の適法性を争ったのが本件裁判である。Aは会計帳簿をすべて正常に記録し、その記録は、本来あるべきところに保管していたのであるから、重加算税賦課要件である隠ぺい仮装行為がどこにもな

いとして、異議申立及び審査請求を経て訴えを提起した。

(2) 第一審判決（京都地裁平成4年3月23日）¹（請求棄却）

「計画的な意図の下に総所得金額を過少に確定申告を行い、最終修正申告との格差は極めて大きく、確定申告後の調査において、会計帳簿の一部を秘匿して提出せず、提出した利息収入明細書は、その一部を隠ぺいし過少に記載されていた事実が認められる。

右事実及び弁論の前趣旨を併せ考えると、本件確定申告書の提出前に会計帳簿等に工作を加えるなどして課税標準等又は税額等の計算の基礎となる一部を隠ぺいし、これに基づき過少な確定申告書を提出していた事実が推認できる。」

(3) 控訴審判決（大阪高裁平成5年4月27日判決）²（容認）。

「重加算税を課すためには、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ぺいし、仮装し、右行為に基づいて過少申告の結果が発生することが必要であり、事実としての隠ぺい、仮装行為と過少の納税申告書の提出行為とは別々であることが必要であるとともに、隠ぺい、仮装行為と過少申告行為が存在しているだけで重加算税の要件を充足するものではなく、右両者の間に因果関係が存在することが必要である。

被控訴人は、正しい総所得金額と申告者の申告額との間の較差が極めて大きく、『詐欺その他不正行為』に該当して処罰されるほどの可罰的違法性の大きなものであれば、『ことさらの過少申告』の行為として、隠ぺい、仮装行為に該当すると主張する。しかし、いわゆる『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と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ではできず、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的に判断して、その該当性を判断すべきである。

以上のように解さないと、過少申告加算税に加えて重加算税の制度を設けている趣旨が不明になり、また、後者は、前者の額の基礎となるべき税額(申告不足税額等)に対し35パーセント（本件各係争年度当時は30パーセント）相当額という重い負担を課しているのだから、その賦課要件も明確でなければならない。」

「…重加算税の納税義務の成立時期は、法定申告期限の経過の時である（国税通則法

¹ 京都地裁平成4年3月23日判決、・京都地裁昭和62年（行ウ）第40号、『最高裁民事判例集』第48巻7号1435頁。

² 大阪高裁平成5年4月27日判決、大阪高裁平成4年（行コ）第13号、『最高裁民事判例集』第48巻7号1447頁。

15条2項15号)から隠ぺい、偽装行為は、この期限が到来する前の行為だけが加算税の対象になるのが原則である(修正申告書の提出が法律で義務づけられている場合のみ、右期限後の隠ぺい、偽装行為も重加算税賦課の要件を充たすことになる)と解する。)

したがって、隠ぺい、偽装行為の存否は、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、偽装行為は、法定申告時における隠ぺい、偽装行為の存否を推認させる一間接事実となりうるにすぎない。」

(4) 最高裁第三小法廷判決(平成6年11月22日判決)³(破棄自判)

「原審の確定した前事実関係によれば、亡A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、3年間にわたり最終申告に係る総所得金額の約3ないし4パーセントにすぎない額(差額で約8億円ないし16億円少ない額)のみを申告したばかりでなく、その後2回ないし3回にわたる修正申告を経た後に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、真実よりも少ない店舗数や過少の利息収入金額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55年分の総所得金額を計算すると、最終修正申告に係る総所得金額の約17パーセントの額(差額で約14億円少ない額)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といわざると得ない。その後右職員の従適に応じて修正申告をしたが、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7ないし13パーセントにとどまる金額(差額で約7億7,600万円ないし15億2,000万円少ない額)のみを申告しているにすぎない。

右のとおり、亡A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年間にも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等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と得ない。以上のような事情からすると、亡A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え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

³ 最高裁平成6年11月22日判決、最高裁平成5年(行ツ)第133号、『最高裁民事判例集』第48巻7号1383頁以下。

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 卷 2 号 138 頁参照。）

本判例における検討

この事案は、いわゆる「つまみ申告」に対する重加算税賦課の適否が争われた事案である。注目すべき点は控訴審と最高裁で判断が異なっているところにある。

ここにいう「つまみ申告」とは、主に課税実務で用いられている言葉で、納税者が自己の所得の一部を抽出して（つまんで）、税額を過少に申告することをいう⁴。

通法 68 条に規定する重加算税は、各加算税を課すべき納税義務違反が、課税要件事実を隠ぺいし、又は仮装する方法によって行われた場合に、行政手続により違反者に課されるもので、これによってこのような方法による納税義務違反の発生を防止し、もって徴税の実をあげようとする趣旨に出た行政上の措置である（最高裁昭和 45 年 9 月 11 日第二小法廷判決・刑集 24 卷 10 号 1333 頁）。同条 1 項は、過少申告に関して重加算税を課すべき場合の要件を定めている。それは、①過少申告加算税が課される場合であること、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全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装すること、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すること、の三つである。

一般に事実の「隠ぺい」とは事実を隠匿し、あるいは脱漏することをいい、例えば、二重帳簿の作成、架空経費の計上等が典型とされる。また「仮装」とは所得、財産あるいは取引上の名義を装うなど事実を歪曲することをいうとされている。

本件の争点は、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も、前記の重加算税賦課の要件②、③を満たすかどうかという点にある。

(1) 重加算税の文理解釈

重加算税は、通法 68 条の規定からも明らかなように、納税者が納付すべき税額の計算の基礎となる事実について隠ぺい又は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。

そこで、まず、納税者の不正な行為があり、次に、過少申告又は無申告といった事実

⁴ 小貫芳信[1995]、201 頁。

があり、これらの間には「これに基づき」という因果関係が必要である、ということになる。そして、納税者の不正な行為は、納税義務の成立の時から考えて、法定申告期限の経過の日よりも前に存在するものでなければならない⁵。これが従来の多数説⁶であり、いわば控訴審判決の考え方といえるであろう。

控訴審判決において、「重加算税を課すためには、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ぺいし、仮装し、右行為に基づいて過少申告の結果が発生することが必要であり、事実としての隠ぺい、仮装行為と過少の納税申告書の提出行為とは別々であることが必要であるとともに、隠ぺい、仮装行為と過少申告行為が存在しているだけで重加算税の要件を充足するものではなく、右両者の間に因果関係が存在することが必要である。」と判示しており、厳密な文理解釈の下で、「過少の納税申告書の提出行為」とは別に「事実としての隠ぺい、仮装行為」の必要性を示している。

確かに、本件の「つまみ申告」において、納税者 A はどんな隠ぺい仮装行為をしたといえるのであろうか。納税者 A が二重帳簿を用意していたり、架空の領収書を作成したりしていれば、問題は簡単である。ところが、本件の納税者 A は、真実の取引内容と収入を記載した帳簿を作成しており、帳簿上の不正行為はない。すなわち「事実としての隠ぺい、仮装行為」と考えられる具体的行為が必ずしも存在していないのである。この点について池田秀敏は、「ほんの一部の収入しか申告しなかった点を除いて、これといって悪いことはしていない納税者において、いったいどんなところが隠ぺい仮装行為にあたるのかと問われると、これは案外難問である。決め手となるような具体的な隠ぺい仮装行為がはっきりしない。本件訴訟の納税者側の主張は、正しい帳簿を作成していたのだから、何も隠ぺい仮装行為は存在しないではないか、というものであった。」⁷と分析している。

控訴審判決も、「ことさらの過少申告」が隠ぺい又は仮装行為に該当するという課税庁側の主張に対して、「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的に判断して、その該当性を判断すべきである」と判示して、正しい所得金額と申告額の較差が極めて大きいことをもって、当然に「ことさらの過少申告」ということはできないとしている。つまり、過少申告行為それ自体は、重加算税の賦課要件の隠ぺい又は仮装行為に当たらないとしていると解することができる。

では、本件においては、「過少申告行為」とは別の「事実としての隠ぺい、仮装行為」が存在しないと断言できるのであろうか。申告行為という観点からみた場合、つまみ申告行為は納税申告書の作成行為と提出行為に分けられる。納税申告書の提出行為が隠ぺ

⁵ 水野[1996]、124 頁以下。

⁶ 多数説の代表として、金子[2013]、584 頁および長田[1973]、15 頁がある。

⁷ 池田[1995]、33 頁。

い又は仮装に当たらないのは法文上明らかであるが、作成行為（虚偽記入行為）は隠ぺい又は仮装行為とは捉えられないだろうか。

碓井[1979]は、「通則法 68 条 1 項は、『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』の隠ぺい又は仮装があり、それに『基づき納税申告書を提出していた』ことを要件としているのであるから、申告書における虚偽記入は、隠ぺい又は仮装に含まれないと解すべきである。租税を免れることを目的とする虚偽記入の場合に、不均衡が存在するように見えるが、基礎となるべき事実についての隠ぺい又は仮装が存在しない場合には、税務調査の発動によって、課税標準等又は税額等を認定することができるのであるから、かかる解釈も不当ではあるまい。」⁸として、通法 68 条の厳格な文理解釈を根拠とし、重加算税の賦課には否定的な姿勢をとっている⁹。

そこで考えられるのが、「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」の解釈である。納税申告書には、所得金額が記載される（所得税法 120 条、法人税法 74 条）。「基礎となるべき事実」に納税申告書に記載される所得金額が含まれるかが、隠ぺい又は仮装行為の存在について重要になってくる。すなわち、所得金額が「基礎となるべき事実」に含まれば、過少の所得金額を記入する行為自体を隠ぺい又は仮装行為として捉えることができるのではないだろうか。この点については、重加算税賦課要件の歴史的沿革に照らし、「税額計算の基礎となるべき事実」とは「税額計算に特有の事実」をいい、所得の存在自体を含むとする見解にはにわかに賛同し難い¹⁰との見解もあるが、むしろ、文言を読む限り、所得金額は「基礎となるべき事実」といえると解する方が素直である。したがって、「基礎となるべき事実」とは基礎資料である種々の伝票、会計帳簿類だけを指すものではなく、課税標準等又は税額等の計算要素となり得る一切の事実を指し、税額は所得金額から所得控除額を控除した金額に税率を乗じて算出されるのであるから、所得金額は「基礎となるべき事実」にあたるというべきである¹¹。

このように考えれば、納税申告書の作成行為（虚偽記入行為）が隠ぺい又は仮装行為に該当し、これに基づいて納税申告書を提出したことになるので、両者に因果関係も存在することになり、文理解釈上の問題はなくなるだろう。また、控訴審判決が述べている「事実としての隠ぺい、仮装行為と過少の納税申告書の提出行為とは別々であることが必要であるとともに…」とは、法文上、隠ぺい又は仮装行為と納税申告書の提出行為とが別個であることを要求しているにすぎないのであるから、納税申告書の作成行為と提出行為とを分けて考えてはならないと示しているわけではないと解するのが妥当であろう。

⁸ 碓井[1979]、5 頁。

⁹ 厳格な文理解釈による学説を「消極説」といい、長田[1973]19 頁、三木[1996]31 頁がある。

¹⁰ 池本[1981]、207 頁。

¹¹ 小貫[1995]、202 頁以下。

(2) 重加算税の法的性格に基づく解釈

最高裁は、「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、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」として重加算税の賦課を適法としているところからも分かるように、「真実の所得金額を隠ぺいしようとする確定的な意図」を重視していると考えられる。つまり、最高裁は重加算税の法的性格に基づく解釈を行い、つまみ申告行為を脱税目的の行為として捉え、実質的な処罰として重加算税を適用していると考ええる。

申告書作成行為を隠ぺい又は仮装行為と捉えることで、重加算税の賦課が可能となるため、控訴審判決での厳格な文理解釈における重加算税賦課否認の判断は不当であるといふことができよう。しかし、このように解すると申告書作成行為が錯誤である場合も、故意である場合も重加算税が課せられてしまう結果になる。

すなわち、申告書作成行為自体にも錯誤か故意かの問題が残っている。もし、錯誤であれば重加算税の賦課は妥当ではない。しかし、故意であれば当然に重加算税の対象となる。ここで考えられるのは、錯誤の場合と故意の場合の両者の線引きをどこにするかである。この点について最高裁判決を読むと、「亡A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、3年間にわたり最終申告に係る総所得金額の約3ないし4パーセントにすぎない額(差額で約8億円ないし16億円少ない額)のみを申告したばかりでなく」、「その後2回ないし3回にわたる修正申告を経た後に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、真実よりも少ない店舗数や過少の利息収入金額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」ことなどの事実認定から隠ぺい又は仮装行為に該当すると判断し、このような客観的事実による推認により錯誤と故意の線引きを行っているようである。すなわち、最高裁は「客観的事実により推認できる故意」を重加算税の賦課要件を満たす要素として、本件の重加算税賦課を容認していると考えられる。

重加算税の賦課要件としての故意については、前章において検討した結果、「課税要件となる事実を隠ぺい又は仮装することについての認識があれば足り、その後過少申告等についての認識は必要としないとするもの」とする見解でも、「過少申告等についても租税を免れる認識をも必要とするもの」とする見解でも構わないと解することができるため、重加算税賦課について積極的な要件とはされていないが、隠ぺい又は仮装行為には

故意は必要とされていると考える。

重加算税の法的性格が、刑罰的性格を有していることから判断すれば、二重帳簿を作成するなどの積極的な行為のみならず、本件のような租税債権の侵害にあたる故意が推認できる隠ぺい又は仮装に基づくつまみ申告にも重加算税を賦課することができるのではないだろうか。最高裁は「確定的な意図」を前提としつつ、外形的にも繰り返し著しく過少な申告をしていることを明白に認めている。このことから分かるように、重加算税が刑罰的色彩を有するものであるならば、客観的な事実により税を免れる目的を推認できるつまみ申告には当然に重加算税が賦課されるべきである。

第 2 節 最高裁平成 7 年 4 月 28 日判決

(1) 事実の概要

本件は、所得税の過少申告をした X（原告、控訴人、上告人）が、Y 税務署長から重加算税の賦課決定処分を受け、その取消しを求めた訴訟である。

X には株式等の売買により、昭和 60 年に 2,600 万円余、同 61 年に 1 億 800 万円余、同 62 年に 2 億 1,000 万円余の所得があった。上記売買の回数及び株数は、いずれの年分についても、有価証券の譲渡による所得のうち継続的取引から生ずる所得として、所得税法 9 条 1 項 11 号イ（昭和 63 年法律第 109 号による改正前のもの）及び所得税法施行令 26 条（昭和 60 年分及び同 61 年分については昭和 62 年政令第 356 号による改正前のもの、同 62 年分については昭和 63 年政令第 362 号による改正前のもの）が非課税所得から除外する所得の要件を満たしていた。

X は、昭和 60 年分、同 61 年分及び同 62 年分の所得税について、Y 税務署長に確定申告をしたが、上記株式等の売買による所得を雑所得として申告すべきであるのに、これを申告書に全く記載しなかった。しかし、X は、上記株式等の売買について、取引の名義を架空にしたり、その資金の出納のために隠れた預金口座を設けたりするようなことはしなかった。X は、顧問税理士や証券会社の担当者から注意を受けていたので、株式等の売買による所得があった場合の課税要件を十分に知っており、また、上記株式等の売買による所得の額について、昭和 60 年が 2,000 万円ないし 3,000 万円、同 61 年が一億円くらい、同 62 年が一億円余りと認識していた。しかし、X は上記株式等の売買による所得を雑所得として申告し、納税するつもりがなく、その計算すらしていなかった。そして、X は上記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、その都度、X が株式等の売買をしていることを知っていた同税理士から、株式の取引による所得についても課税要件を満たしていれば申告が必要であると何度も念を押され、株式等の売買の所得の有無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、確定的な脱税の意思に基づいて、同税理士に対し、課税要件を満たす所得はない旨を答え、他の所得に関する資料を交付しながら、株式等の取引に関する資料を全く示さな

った。Y 税務署長は、上記確定申告に対する重加算税賦課決定処分をしたところ、X は重加算税の賦課要件を欠くとしてこれを争った。

(2) 第一審判決（神戸地裁平成 5 年 3 月 29 日）¹²（請求棄却）

「法 68 条に規定する重加算税は、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の違反が行われた場合に、その違反行為が、課税要件事実を隠ぺいし、又は仮装するという申告納税方式の趣旨を没却するような不正な手段を用いて行われた場合に、行政機関の行政手続によって、違反者に対して、各種の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ることとしたもので、これによってこのような方法による納税義務違反の発生を防止し、もって自主的な申告納税方式による徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の措置である。

したがって、法 68 条 1 項の隠ぺい行為等とは、納税者の取引状況などの所得を基礎づける事実を隠ぺい又は仮装するなど申告納税主義の趣旨を没却する行為をいうと解するのが相当である。」

「…原告は、他人名義で株式等の取引や預貯金をしたりして所得を隠すような行為こそしていないものの、本件各年分の株式等の売買による所得を申告しなければならないことを熟知しているにもかかわらず、独自の考えから確定的な脱税の意思に基づいて、確定申告書作成のために自ら依頼した税理士に対しても課税要件を充足する株式等の売買による所得があったことを隠し、右税理士から所得に関する資料の提出を求められたのに対し、会社の所得及び原告の他の種類の所得についての資料を提出しながらも、株式等の取引に関する資料を提出せず、その所得部分を脱漏させて、ことさら所得金額を過少にした内容が虚偽の申告書を右税理士に作成させたのである。したがって、原告の右行為は、その所得を基礎づける事実を隠し、その真相の追求を困難にするもので、所得税の徴収を納税者に委ねた趣旨を没却する行為ということが出来るから、法 68 条 1 項にいう『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』する行為に当たり、この内容虚偽の確定申告書を提出することは、同条項の『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』場合に該当すると解するのが相当である。」

(3) 控訴審判決（大阪高裁平成 6 年 6 月 28 日）¹³（控訴棄却）

「法 68 条一項の規定にいう事実の『隠ぺい』とは、納税者がその意思に基づいて、特定の事実を隠匿しあるいは脱漏することを、事実の『仮装』とは、納税者がその意思

¹² 神戸地裁平成 5 年 3 月 29 日判決、神戸地裁平成 3 年（行ウ）第 21 号、『最高裁民事判例集』第 49 卷 4 号 1267 頁。

¹³ 大阪高裁平成 6 年 6 月 28 日、大阪高裁平成 5 年（行コ）第 23 号、『最高裁民事判例集』第 49 卷 4 号 1277 頁。

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歪曲することをいうものと解すべきであるが、必ずしも控訴人主張のような『操作』をすることを必要としない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、前認定の事実関係から明らかなおり、控訴人は、確定的な脱税の意思に基づいて、自己の株式等の売買により所得があったことを隠匿し、その所得部分を脱漏させて、ことさらに所得金額を過少にし、内容虚偽の記載をした確定申告書を顧問税理士に作成させて提出していたのであるから、控訴人において右条項にいう隠ぺい行為等をした（少なくとも同条項の規定にいう事実の『隠ぺい』をした）うえ、それに基づく納税申告書を提出していたものと認めるに妨げない。したがって、右事実を認定したうえ、控訴人の行為が隠ぺい行為等に当たる旨を判示した原判決には、控訴人主張の違法はなく、控訴人の引用する各裁判例も、以上の当裁判所の説示と異なる判示をしているものではない。」

「控訴人は、原判決は、租税を免れる目的で故意に虚偽の内容の申告書を提出する行為が、隠ぺい行為等に当たるかどうかについて、判断を遺脱している旨主張する。しかし、本判決が訂正等のうえ引用する原判決の判示によれば、原判決は、控訴人が、本件各年分の株式等の売買による所得を申告しなければならないことを熟知しているにもかかわらず、確定的な脱税の意思に基づいて、右の取引資料を全く保存せず、確定申告書作成のために自ら依頼した税理士に対しても課税要件を充足する株式等の売買による所得があったことを隠匿し、右税理士から所得に関する資料の提出を求められたのに対し、自己の他の種類の所得についての資料を提出しながらも、株式等の取引に関する資料を提出せず、その所得部分を脱漏させて、ことさらに所得金額を過少にした内容が虚偽の申告書を右税理士に作成させたことが、法 68 条 1 項にいう隠ぺい行為等に当たる旨を判示したうえ、この内容虚偽の確定申告書を提出することが、同条項の『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』場合に該当する旨を逐次判示しているのであるから、原判決は、同条項が定める重加算税賦課のために必要な要件たる事実関係につき、これを過不足なく認定、判示しているものといえることができる。」

(4) 最高裁第二小法廷判決（平成 7 年 4 月 28 日判決）¹⁴（上告棄却）

「過少申告をした納税者が、その国税の課税標準等又は納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課することによって、悪質な納税義務違反を防止し、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。」

¹⁴ 最高裁平成 7 年 4 月 28 日判決、平成 6 年（行ツ）第 215 号、『最高裁民事判例集』第 49 卷 4 号 1193 頁以下。

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。

これを本件について見ると、上告人は、昭和 60 年から 62 年までの 3 箇年にわたって、被上告人の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期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、資料の提出を求められていたにもかかわらず、確定的な脱税の意思に基づいて、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、多面、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ぺいし、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。

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秘匿した上、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。」

(5) 整理・検討

① 重加算税と文理解釈

前章におけるつまみ申告については、故意が推認できる虚偽記入行為を、隠ぺい又は仮装行為と捉えることで文理解釈上の問題を解決したが、確定申告書への記入行為が故意か否かとする線引きは、客観的事実による推認によって行われるしかなかった。しかしながら、本件においては、客観的事実による推認を行うための具体例として、「外部か

らもうかがい得る特段の行動」を挙げている¹⁵。この内容は「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、何らの資料も提出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」たことを指していると考えられる。

この「特段の行動」とは、それ自体では隠ぺい又は偽装行為とはならないと理解してよいであろう。なぜなら、もしそれが隠ぺい又は偽装行為と認定できるのであれば、端的に、その「特段の行動」が隠ぺい又は偽装行為に当たると述べれば良いのであって「…場合には、重加算税の右賦課要件が満たされる」という持って回った言い方をする必要はなかったはずだからである。ただ、重要なのは隠ぺい又は偽装行為そのものとまではいえないにしても、何らかの「特段の行動」が存在した場合に、賦課要件を満たすとしたことは、その判断を行う上での一つの絞り、少なくとも方向付けにはなるということである¹⁶。

しかしながら、通則法 68 条 1 項を厳格に文理解釈する立場であれば、まず隠ぺい又は偽装行為があり、次にこれに基づいて過少申告がされていることが明文上の要件であって、過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい又は偽装行為と評価すべき行為の存在が必要なのであり、法律の文言を無視して賦課要件を解釈することは許されない¹⁷。

では、「外部からもうかがい得る特段の行動」が隠ぺい又は偽装行為と評価すべき行為として認められるためには、何が必要であるのかを考えてみる。「外部からもうかがい得る特段の行動」とは税理士が第三者という「公正な立場」にあった時に成立するものである。したがって、税理士が公正な立場か否かを論じる必要がある。公正な立場であるなら隠ぺい又は偽装と評価すべき行為に該当し、文理解釈が可能となるはずである。

税理士は「他人の求めに応じ、租税に関し、税務代理、税務書類の作成及び税務相談を行うことを業とする」ものであると法的には位置づけられており(税理士法 2 条 1 項)、申告書の作成も納税者の委任によって行うことになる(同法 41 条 1 項、41 条の 3 は、右の「他人」を「委託者」と表現している。)したがって、税理士に対する所得の秘匿、虚偽答弁、資料請求の無視等について、税務当局に対して直接それをしたのと同視することはできず、税理士に対する所得の秘匿、虚偽答弁、資料請求の無視等の行為それ自体が端的に通則法 68 条 1 項にいう「隠ぺい、偽装」に当たると解することには疑問がある。すなわち、税理士法 1 条において「税理士は、税務に関する専門家として、独立

¹⁵ M.I.Saltzman&B.T.Kaplan[1990]ch.4at5 より、故意の考え方について、アメリカの 1989 年に行われた内国歳入法典上の民事罰の大改正 (IMPACT : Improved Penalty Administration and Compliance Tax Act) においては、過少申告に対する民事罰の規定に ii) (過少申告となる書類について) 用いられることを知り、又は知るべき理由があり (下線筆者)、と規定されている。これは、過少申告となることについて、「知っていたか否か」という心理的な事実のみならず、心理状態の立証についての客観的な証拠を考慮することを可能にしたものであると述べている。

¹⁶ 岡村忠生[1995a]、114 頁。

¹⁷ 水野[1996]、130 頁。

した公正な立場において、申告納税制度の理念にそつて、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする。」と定められているが、税理士法の「公正な立場」というのは高度職業専門家としての性格を否定するものではないはずである。その意味では弁護士が「社会正義の実現」を使命とし、「社会秩序の維持」に努力しながら依頼者の代理人として行動するのと同じであると考えられる¹⁸。

しかしながら、税理士法 1 条は、税理士は公共的使命を担うものと位置づけられているので、納税義務者と税務当局のいずれにも偏しない独立した公正な立場で行動しなければならないものと解されている¹⁹。そして、税理士の使命の重要性に鑑み、税理士には、一定の資格が必要とされる（同法 3 条、4 条）とともに、種々の義務と責任が課されている。例えば、脱税の相談に応ずることを禁止されているし（同法 36 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し、又は仮装しているところを知ったときは、「直ちに、その是正をするよう助言しなければならない」という助言義務が課されている（同法 41 条の 3）。また、真実に反する税務書類の作成をした税理士は、懲戒を受ける（同法 45 条）。

以上のような税理士法の規定から検討すれば、税務書類を作成するときの税理士の立場は、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く、納税者からも税務当局からも独立した公正な専門家という立場であると考えるのが妥当である。もちろん、この税理士に対する所得秘匿行為を、税務官公署に対する所得秘匿行為と同一視すると解するには疑問が残る。この点については、最高裁も「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」と認めているところではあるが、税理士に対する所得秘匿行為が、過少申告の意図を「外部からもうかがい得る特段の行動」に当たることは明らかである。

したがって、税理士に対する所得秘匿行為は「外部からもうかがい得る特段の行動」となり、これを隠ぺい又は仮装行為と評価すべき行為と捉えることで、重加算税の賦課要件を満たすことになるであろう。

② 重加算税の法的性格からの解釈

通法 68 条 1 項の文言上、法が隠ぺい又は仮装行為と過少申告書の提出行為を別個のもとしていることは明らかである。つまり申告に関しては、この過少申告書の提出行為そのものとは別の隠ぺい又は仮装行為がはっきりせず、条文の文言が不明確であることから、重加算税の賦課要件を満たすかどうか問題となることが多く、本件もその一例であるといえる。つまり、本件のような小細工をせずまたは記帳もせずに、堂々と過少申告をした者には重加算税を課することができないということになれば、このような結

¹⁸ 住田裕子[1996b]、13 頁。

¹⁹ 松沢智[1996]、310 頁以下。

果は、ある意味では最も凶々しい者が重加算税を免れることになって不当であり、最も悪質な納税者を見逃すことになるのである。

本件において、最高裁は、税理士に対する所得秘匿行為を「外部からもうかがい得る特段の行動」として隠ぺい又は仮装行為と評価すべき行為として捉え、通法 68 条の文言を拡張解釈している。しかし、このように拡張解釈することは租税法律主義における課税要件明確主義に反するとの見解もあるが、「上告人は、昭和 60 年から 62 年までの 3 箇年にわたって、被上告人の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期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、資料の提出を求められていたにもかかわらず、確定的な脱税の意思に基づいて、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。」との最高裁の判示からも明らかなように、税を免れる意図がうかがえる。したがって、重加算税の法的性格が、逋脱犯に対する刑罰と機能を同じくし、または隣接した領域を担当しており、あるいは機能的に補完しあうものであり、過少申告や不申告等の行為がなされなくなることを期待して課される実質的な制裁であると考えれば、故意による過少申告を客観的に推認できる、すなわち、外観から判断できる程度の隠ぺい又は仮装行為と評価すべき行為があれば、重加算税の賦課要件を満たすと解することができる。

無申告行為やつまみ申告行為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、通法 68 条の文言のみ拘泥すべきではなく、同条の立法趣旨、所得税法上の記帳義務制度等を考慮し、それらの行為の前後における事実関係を総合して、隠ぺい又は仮装行為であることを推認して判断されるべきであろうとの見解²⁰や、重加算税制度の趣旨に鑑みれば、より積極的に、申告行為の前後の事情から作為的に行われていると推認できるときは、殊更過少な確定申告書を提出すること自体、隠ぺいに当たるとする見解²¹も、私見の重加算税の法的性格からの解釈と同様の姿勢ではないだろうか。

刑事犯としての保護法益と、行政罰としての重加算税の保護法益は、共に適正な申告納税制度の確立にあることを明らかにしており²²、また、その終局の目的は国家の租税債権の保護にあると考えるならば、本件のようなつまみ申告行為については「外部からもうかがい得る特段の行動」を隠ぺい又は仮装行為と評価すべき行為として捉え、重加算税の賦課要件を満たすものとして、積極的に重加算税を賦課することが妥当であると

²⁰ 品川[2012]、359 頁。

²¹ 池本[1983]、46 頁。

²² 松沢[1995]、147 頁。

考える²³。

本判例における検討

以上のように、正確な帳簿等は存在しているにもかかわらず、それに基づかずに所得の一部をつまんで申告した事例と、架空名義等の利用等の積極的な行為があったわけではないが、顧問税理士から資料の提出を求められていたのに課税要件を満たす所得がないとして、資料の提出に応じなかった事例の二つの判例の検討を行った。結果として最高裁はどちらの事例に対しても重加算税賦課要件を満たすとして、重加算税賦課決定を容認している。

確かに、両最高裁判決では「隠ぺい又は仮装」をかなり広く理解しようと試みている姿勢も伺える²⁴。両最高裁判決は、納税者の過少申告の認識、確定的意図等を念頭に置き、これを推認しうる客観的事実を種々認定し、その結果、確定的意図等が明らかであるとの共通した論理があると理解すると、いずれも事例判決ではなく、統一的に把握できる賦課基準があると受けとめることができる。その観点からすると、重加算税の賦課について、必要にして十分な要件に該当する事実およびその適用結果を判示したものといえるだろう。

しかし、納税者の立場からすれば過少な申告を行っていれば、常に重加算税の成立の可能性を負っていることになり、納税者の「予測可能性」を侵害している可能性があるという状況も否めない。重加算税が「税」の概念に当てはまらないとしても、それだけで重加算税の賦課における課税庁の裁量の余地を認めてよいものではない。なぜならば、課税庁が重加算税を課すということは、それによって国民の自由または財産権に対し、一定の侵害または制約を課すことを意味するからである。つまり、明確な基準や行政統制の手続を備えないままに、制裁の側面において重加算税の賦課を認めることは、租税法律主義または法治主義の原則に反する可能性があるからである。

ただし、租税法律主義または法治主義の原則を根拠に、通法 68 条の文言をあまりに厳格に解釈すると、重加算税の成立の範囲が狭くなりすぎ、重加算税を賦課すべき悪質な納税者に重加算税を賦課できないという執行上の不都合が生じてしまう。

平成 6 年の最高裁判決は、正確な帳簿等は存在していたのであるが、それに基づかずに所得金額の一部をつまんで申告したという事実関係を前提とし、納税者の脱税意識に傾く種々の行動等を指摘して、本件が重加算税の賦課要件を満たすと判示している。平成 6 年の判決からは重加算税の賦課要件を探り出すことはできず、租税法律主義または

²³ つまみ申告行為等に積極的に重加算税を賦課する学説を「積極説」といい、佐藤[1994]、211 頁以下がある。

²⁴ 三木[1996]、175 頁によれば、「隠ぺい又は仮装」を広く理解しようとする見解として、「①申告後の隠ぺい行為等も、それが申告と因果関係にある場合には重加算税の対象にあたる。②虚偽申告行為自体が隠ぺい等に該当するが、あくまで他の疑わしい事実との総合判断になる。③「つまむ」という行為自体が隠ぺい行為に該当する。」という三説があるとしている。

法治主義の原則からみれば、非常に懸念材料が多い判決であった。

しかし、平成7年最高裁判決は、税理士の使命や義務等に照らし、税理士に対する所得秘匿行為を、隠ぺい又は伪装行為と評価すべき行為と捉え、これをもって事案解決を図ったと考えられる。つまり、平成7年の判決は、この税理士に対する所得秘匿行為を、自ら設定した基準の「外部からもうかがい得る特段の行動」と解して事案を解決したものであり、基準の是非はともかくとして、重加算税の賦課基準について理論上・実務上大きな意味をもたらしたと評価する。

したがって、平成7年の最高裁判決は、平成6年の最高裁判決と同様に、脱税の確定的意図を重視し、過少申告行為以外に納税者の行動を認定している点で、平成6年最高裁判決の延長線上にあり、一般的基準を判示したという意味において、平成6年最高裁判決を一步進めたものと評価できると考えられる。

結論として、両最高裁判決の意義は、時代とともに国民の納税意識が向上しつつある現在において、重加算税を、租税債権を侵害する行為に対する制裁としての一手段とする考え方が強くなってきていると言えるだろう。

第8章 重加算税制度の今後の課題

これまで検討してきたように、つまみ申告は租税債権への侵害行為として、重加算税賦課の対象であるとしてきたが、やはり法文の文言を無視して重加算税制度の趣旨、法的性格、課税実務上の妥当性などを理由につまみ申告も隠ぺい又は仮装に当たるといつてみても、法の文言を厳格に解しようとする裁判実務のすう勢のもとでは理解を得られにくいだろう。したがって、現行の重加算税制度のあり方については検討の余地があると言える。

第1節 重加算税制度の改正・廃止についての考察

(1) 重加算税における手続的保障

重加算税賦課について、現実には増差税額の多寡が重加算税と過少申告加算税を区別する基準となっているとの指摘がある。これは、検討を加えてきたように重加算税の法的性格が明確に理解されないことに起因するのであるが、重加算税は行政罰であるので「隠ぺい又は仮装行為」の有無を課税庁が判断するという手続に内在する問題でもある。

すなわち、租税の賦課・徴収は公権力の行使であるから、それは適正な手続で行わなければならない、またそれに対する争訟は公正な手続で解決されなければならない。これを手続的保障原則という。青色申告に対する更正処分の理由附記(所得税法 155 条 2 項、法人税法 130 条 2 項)、青色申告承認取消処分の理由附記(所得税法 150 条 2 項、法人税法 127 条 3 項)、執行機関と審査機関との分離(通法 78 条)、第三者所有物の没収の手続への第三者の参加の保障(刑事事件における第三者所有物の没収手続に関する応急措置法)等は、いずれもこの原則に由来するものである¹。

納税者に対する不利益処分は、本来であれば、行政手続法により「特定の者を名あて人として、直接に、これに義務を課し、又はその権利を制限する処分」(ただし許認可等の申請処分を除く)と定義し(2 条 4 項)、そのうえで、不利益処分を公正に行うために様々な手続を定め、例外事由のないかぎり、これらの手続に従って行われる²。しかし、平成 5 年に「行政運営における公正の確保と透明性の向上を図り、もって国民の権利利益の保護に資する」ことを目的として、行政手続法が制定され、平成 6 年 10 月 1 日から施行されたが、租税行政手続については、広い範囲でその適用が除外されている。その中には、行政手続法による適用除外と通法による適用除外とがある。

この中で通法によって適用除外とされているのが、国税に関する法律に基づき行われる処分その他公権力の行使に当たる行為であり³、重加算税における不利益処分が含まれ

¹ 金子[2013]、73 頁。

² 原田[2001]、151 頁。

³ 金子[2013]、598 頁。

ているのである。すなわち、重加算税は納税者に対する不利益処分であるにもかかわらず、行政手続法に規定する不利益処分の手続にとらわれないのである。したがって、手続きが必要ない以上、重加算税の賦課要件を満たすか否かは、課税庁の判断に委ねられてしまうのである。

ここで問題となるのが、隠ぺい又は仮装の判断である。隠ぺい又は仮装することの認識といっても、内心の問題を外部から把握するのが困難であるので、課税庁は、それを増差税額の多寡によって判断しようとするのであろう。

しかし、検討してきたように、重加算税では、隠ぺい又は仮装することの認識があることが問題とされるのであって、増差税額の多寡ではない。したがって、このような賦課があるとすれば、いかに重加算税が適正な納税申告を得ることを終局の目的とする実質的な処罰としての性格を持つものであるとしても、国民の予測可能性を侵害することとなり問題となる。

(2) 重加算税の改正・廃止の検討

課税庁が隠ぺい又は仮装を増差税額の多寡により判断しようとする傾向にあり、それにより重加算税を賦課するうえで、困難があるとすれば、廃止をするというのも選択肢の一つである。

シャープ勧告は、その民事制裁を含む制裁体系を提唱するにあたって、「行政組織が変化するにつれて、所得税および法人税違反に適用される罰則の機構も再検討を必要とするようになる」⁴と指摘している。このことは、今日の時点においてもそのまま妥当するといつてよいと考えられる。つまり、加算税制度は、本来、申告納税制度を育成するための行政上の便宜措置であり、それはその意味において過渡期的な措置とみることができよう。勧告も、基本的にはそうした思考にいたっていたのではないだろうか。最高裁は、重加算税と刑罰との併科は憲法 39 条に違反しないとしているが、形式的には違反しないとしても実質的には同行為に対する二重制裁であることは否定し得ず、その意味では少なくとも憲法 39 条の趣旨に反するといわねばならない。純理論的には重加算税のほかに、一般の加算税についても同様の疑いが成り立つ。

加算税制度はこれをもともと過渡期的措置としてとらえるならば、その廃止の方向が検討されるべきであろう。すなわち、税法違反についてはすべて刑事制裁制度に一元化する。もし、存続させるならば、刑罰制度との調整がなされるべきである。つまり、重度の税法違反に対しては刑罰のみを科し、それに至らない軽度の税法違反に対しては加算税のみを課することとして、税務制裁制度を二元的に構成することはできないだろうか。そうすれば、二重処罰の疑いもなくなると考えられる⁵。

すなわち、二重処罰の問題がある以上、その際に、遁脱罪に対する刑事処罰ではなく、

⁴ 『シャープ使節団日本税制報告書』[2000]、186 頁。

⁵ 北野[2007]、493 頁。

重加算税の方を廃止すべき理由として、重加算税は脱税に対する刑事訴追を簡易な行政制裁で代替するためのものであるから、脱税に対する刑事訴追を徹底し重加算税を廃止するのが筋であると考えられる。これは、シャープ勧告にいう、「すべての事件に刑事訴追をなす必要から免れるため」ということが重加算税の立法理由とされていることを根拠としており、納税倫理が著しく低下した戦後の混乱期が終わり、納税倫理の向上がみられる現在においては、もはや刑事訴追を徹底するのに何らの障害もない、という認識に基づくものであると考えられる⁶。確かに納税倫理という観点からは、支持しうるものである。それは、時代とともに国民の納税倫理が向上しつつあるものとするれば、重加算税を一層刑罰視する考え方が強くなることにも通じており⁷、脱税も重加算税で済まされてはならないと言うものだと理解しうるからである。

一方、現行の重加算税制度を存続させる見解もある。重加算税と過少申告加算税とは、もともと通法 65 条 1 項所定の過少申告加算税の要件に該当する場合に成立する点で、同じ基礎の上に立つ制度であるから、重加算税の賦課要件として、故意の存在を必要とせず、税額の過少申告という客観的ないし外形的基準だけを採用するならば、両者の違いは、(税額計算に際しての過誤ないし過失の程度を客観的ないし外形的に測定するのはなかなか困難であろうから) 過少額の程度の差ぐらいしか考えられず、法的性格としての異同は認められないことになる。

このような状況にあることから、立法論としては、過少申告に対する制裁の種類としては、故意による場合の租税違脱罪と過失による場合の過少申告加算税との二つに整理した方が、すっきりするであろう。しかし、もしもこのような改正を行い、故意による過少申告の場合には租税違脱罪だけをもって制裁するという制度をとるとすれば、検察の事件処理能力の量的限界を超えるおそれが生ずるし、また俗に「精密司法」と呼ばれるわが国の刑事司法の慎重な手法によるならば、起訴件数はそれほど多くはならないであろう。反面、いわゆる脱税予防の見地からも正常な納税倫理の観点からも、「悪い者ほど得をする」というような事態が生ずることは回避しなければならない。このような政策的な観点を踏まえれば、現在の上乗せ過少申告加算税としての重加算税制度は、法的性格こそ不明確ではあるものの、存置されるに値する制度であると考えるのである⁸。

しかし、以上に述べた二つの考え方が、故意が想定される場合に刑罰とは異なった行政制裁独自の必要性・存在意義を認めないのであれば、不当である。つまり、故意行為は、刑罰に必然のものではなく、行政制裁でもあり得ること（もっとも、故意を必要な要件とすることとは別である。）、逆に刑罰であっても、故意行為の場合と過失行為の場合の両方を罰することがあること（例えば、殺人罪と傷害致死罪と業務上過失致死罪との関係）からもいえるだろう。

⁶ 佐藤[1992]、279 頁。

⁷ 村井[1976]、80 頁。

⁸ 岩崎[1995]、155 頁。

そもそも、行政上の義務違反に対して何らかの措置を講じる必要がある場合、まずは、関係する行政機関による政策的・専門的・技術的観点からの行政制裁等に委ねることが相当であり、刑罰の発動場面は抑制的でなければならないはずである。行政制裁があり、その後で反社会的行為と評価し得る重大な違反についてのみ刑罰権が行使されるとするのが国家の法体系から望ましい形である。

したがって、行政上の違反につき故意行為であっても、行政制裁の必要性およびその存在意義が大いにあるはずであり、決して、刑事司法機能の処理能力に限界があるという理由だけでその必要性が正当化されるのではないと考える⁹。

(3) 重加算税の存在意義とその根拠

わが国における「脱税」の制裁制度は、刑罰である逋脱罪と行政制裁である重加算税との間で実体的に要件を振り分ける形になっておらず、したがって、両者が別々の「守備範囲」を与えられているものとは考えられない。刑罰が重加算税よりも重大な制裁であることを念頭において両者の関係を合理的に説明しようとするならば、重加算税の対象となる「脱税」行為中、実質において刑罰に値する悪質性を有するものが手続的に選択されて、逋脱罪としての非難を受ける、というほかないだろう¹⁰。

つまり、行政制裁を受けるべき悪質な納税義務違反のうち、実質において悪質性の高いものが、逋脱罪として刑罰を受けるといような重加算税の賦課要件を主観化する構造であると考えられるのである。しかし、岡村[1995b]は、「悪質だと総合判断される納税者には重加算税を課す（逆に、協力的で従順な納税者は過少申告加算税で済みます）という、裁量による主観的な当罰性判断を先行させた重加算税賦課の新たな構造を認めるものといえる。」¹¹と述べ、重加算税の賦課要件の主観化には反対しており、さらに、たとえ政策上そのような構造が望ましいとしても、「このような裁量余地の大きい総合判断を、第三者性のない機関による事前手続なしの一方的処分に委ねることの是非が、さらに厳しく問われよう。また、重加算税は、あくまで租税の一種であるから、いかにその賦課要件を変更しても、法定の課税要件の充足によって納税義務は当然に成立する。したがって、裁量には本質的になじまないのである。」¹²と述べている。

つまり、重加算税の要件を主観化すると過少申告加算税と重加算税とが当罰性の程度による区別となる点、実体的な制度のレベルで本質的に裁量に馴染まない重加算税の賦課に裁量の要素が含まれることになる点、および、手続的な制度のレベルで第三者性のない課税庁が事前手続なしにそのような裁量に基づく不利益処分を行う点、の三つの論点からなると理解できる¹³。

⁹ 住田[1996a]、5頁以下。

¹⁰ 佐藤[2000]、74頁。

¹¹ 岡村[1995b]、109頁。

¹² 同上、110頁。

¹³ 佐藤[2000]、85頁。

しかしながら、第一に、重加算税の賦課要件を主観化するとしても、それによって直ちに過少申告加算税が課される場合と重加算税が課される場合とが、当罰性の程度の違いにより、両者が連続的になるとは言いえない。両者はあくまでも、客観的に認定できる程度の脱税の意図の有無によって区別できるからである。むしろ問題は、どのように脱税の意図の存在を客観的に認定するかという点である。岡村[1995a]も、「この『確定的な意図』を『総合判断』する過程では、過少申告行為の背後にある主観的状況が間接事実として無限定に取り込まれ、最終的には、税法の遵守意識、税務行政への不信感や反感、公德心や租税倫理といった納税者の人格までが射程に入り得るであろう。」¹⁴と述べており、脱税の意図の存在を認定するまでの判断過程に強い懸念を示しているように考えられる。そうであれば、問題なのは、要件の主観化そのものではなく、その判断過程の統制の問題だと考えるべきである。

第二に、重加算税は実体的に裁量になじまない、とされる点については、重加算税が形式上「租税」であることを根拠としていると考えられる。しかし、附帯税の一種である加算税は、税と呼ばれているが、本来の意味における租税ではない。加算税は、収入を生ずるけれども、その目的とするところは、制裁、処罰、つまり金銭罰を課することにある¹⁵。現行法上これらの附帯税が租税とされているのは、本税と合わせて附帯税を徴収するのが便宜に合するからであり¹⁶、形式上租税とされているにすぎない点を軽視しており、正当とは言いがたい。つまり、重加算税が脱税行為に対する制裁であり、不利益を加えることにより、脱税行為を抑止することを最終目的とする制度であることを重視すれば、租税法律主義の下では、重加算税が裁量になじまないとは考え難い。

制裁という法的性格を重視する立場からは、むしろ、形式的に法の要件を満たすとしても、その内容を判断してなお制裁の発動を控える裁量の余地が課税庁に認められるべきだと考えるのである。このように、法定の要件を満たすものの中から制裁の対象とすべき事案を選ぶ裁量の余地が、行政制裁としての重加算税賦課に存在することは否定できない。

第三に、要件が主観化された重加算税の賦課にあたって考慮されるべき判断要素が多様化すること、また、行政上の制裁としての重加算税の賦課には一定限度の裁量の余地があることを認めるならば、その賦課に手続面での統制が必要であることは明らかである。しかしながら、重加算税賦課の手続については、国税に関する法律に基づき行われる処分その他公権力の行使に当たる行為であり¹⁷、納税者に対する不利益処分であるにもかかわらず、通法によって行政手続法から適用除外とされているのである。この点で、立法論として手続要件の加重を考えなければならない。さらに、「脱税」が客観的な行為

¹⁴ 岡村[1995b]、109頁。

¹⁵ 須貝[1972]、25頁。

¹⁶ 金子[2013]、575頁。

¹⁷ 金子[2013]、598頁。

や結果から類型化しにくい違法行為であることも、そのような手続的統制が重視されねばならない理由として挙げられるべきだと考える。

以上のように検討した結果、重加算税が現在のわが国において実効的に作用している制裁制度であり、その機動的な賦課を妨げることは、制度の機能を阻害するおそれが大きいと考えられる。重加算税を廃止し、過少申告加算税と遁脱犯の二本立ての制度にすることは、むしろ納税者の行為とその責任の間で不公平を生じる可能性があるので、重加算税に相当する制度は必要であろう。そうであれば、例えば、増差税額が当初申告した税額よりある一定の割合を超えた部分については過少申告加算税の税率に加重した税率を課すると法律で規定するとか、「隠ぺい又は仮装行為」に該当する行為を法律に具体的に列挙して規定するとした方が、法的安定性と予測可能性という観点から望ましいのではないだろうか。その際には、現在の納税環境を踏まえたうえで、遁脱犯等他の制度との整合性も併せて検討する必要がある¹⁸。

第2節 理由付記制度についての考察

(1) 理由付記制度導入の提案

重加算税が脱税行為に対する制裁であり、不利益を加えることにより、脱税行為を抑止することを最終目的とする制度であり、その機動的な賦課が、制度の機能を実効的に作用させているため、重加算税制度の廃止論には賛成できない旨はすでに述べたところであるが、「脱税」が客観的な行為や結果から類型化しにくい違法行為であることも、また現実的に問題でもあるため、手続的統制が重視されねばならない。

そこで、重加算税賦課手続の統制とその機動的な賦課の要請を両立させるものとして提案するのは、重加算税賦課に相当詳細な理由付記を義務づけることである。この方法は、重加算税の賦課要件が主観化している場合であっても、手続的統制の手段として有効である。ひとくちに「総合的に判断する」というのではなく、課税庁がどのような個々の事実から「脱税の意図」の存在を客観的に認定しえたのかを明らかにさせることは、判断過程を透明化するとともに、課税庁の裁量の余地を大きく狭めることになるであろう¹⁹。

日本税理士会連合会税制審議会は「重加算税制度の問題点について」（平成12年2月14日）の答申においても²⁰、同様に理由付記制度の創設を提案している。

同答申は、「行政手続法第1条は『処分、行政指導及び届出に関する手続に関し、共通する事項を定めることによって、行政運営における公正の確保と透明性（行政上の意

¹⁸ 成宮[1997]、114頁。

¹⁹ 佐藤[2000]、87頁。

²⁰ 日本税理士会連合会税制審議会「重加算税制度の問題点について—平成11年度諮問に対する答申—」

思決定について、その内容及び過程が国民にとって明らかであることをいう。)の向上を図り、もって国民の権利利益の保護に資することを目的とする。』とされている。一方国税通則法第74条の2の規定は、行政手続法第2章及び第3章の適用を除外する旨を規定しているが、当該規定は行政手続法第1条の目的までも除外するものではない。

……国税通則法の規定のうち解釈等について疑義のあるものは、早急に透明性の向上を図ることが求められている。とりわけ重加算税の賦課など制裁的要素を含む不利益処分については、できうる限り具体的にその処分基準を公にすべきであり、また、その賦課決定の手続規定についても整備を図るべきである。」として行政手続法と通法の整備を提言している。

また、「平成11年5月に成立した情報公開法は、国民主権の立場から行政機関の保有する情報の一層の公開を図ることにより、政府の諸活動の内容を国民に説明する責務が全うされることを目的としている。……国税通則法第74条の2は、前記のとおり税務行政手続について行政手続法を適用除外としている部分が多いが、情報公開法では個人に関する情報など不開示とされているものでない限り、税務調査に係るものなど税務行政に関する文書も開示請求の対象になる。この点は、行政庁内部で作成されている審査基準や処分基準に関する文書も同様であると考えられる。

重加算税の賦課のような納税者に対する不利益処分については、下記のような理由附記制度を採用することが望ましいが、それとは別に、重加算税等の賦課決定を始めとして不利益処分について情報の開示を認めることは、処分の経緯、処分を相当とする理由等が記載された決裁文書等の開示を請求することを可能とすることから、その持つ意味は極めて大きいと考えられる。情報公開法の執行に当たっては、そのような開示請求ができる旨を明確にし、国民に周知されることが望ましい。」としている。すなわち、行政手続および情報公開の趣旨により、重加算税に関する執行上の基準を開示すべきことを提言しているのである。

さらに、「所得税法及び法人税法では、青色申告者に対して更正処分を行う場合は、更正通知書にその理由を附記しなければならないこととされている。この趣旨は、更正処分に係る課税庁の判断を慎重ならしめるとともに、その判断の合理性を担保してその恣意と専断を抑制することであり、納税者に対してはその権利と利益を擁護するとともに、不服申立てをすべきか否かの判断に資するためである。青色申告に対する更正通知書に理由附記制度が設けられていることと比較考量すると、納税者に対する不利益処分である重加算税の賦課については、厳格な手続によるべきである。

したがって、重加算税の賦課決定に当たっては、納税者に弁明の機会を与えるとともに、どのような事実が隠ぺい又は仮装行為に該当するのか、また、隠ぺい又は仮装行為であると認定するに至った具体的判断過程を明らかにするため賦課決定通知書に理由附記制度を創設すべきである。」として、重加算税の賦課決定通知書に処分理由を明らかにする理由附記を行うことを求めている(現行法では、重加算税の賦課決定については、

異議決定において理由が明らかにされることになっている²¹。

この理由附記制度の創設は、日本税理士会連合会としては最も強調したいところであろうし、重加算税答申の中核をなすものであると考えられる。また、この問題は、最近の重加算税の賦課に対する納税者の不信のあらわれであろうし、課税庁の慎重な処分が望まれていることを意味している。

(2) 理由附記制度の必要性とその根拠

更正の理由附記について、最高裁第二小法廷判決昭和 38 年 5 月 31 日は、「一般に、法が行政処分に理由を附記すべきものとしているのは、処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服の申立に便宜を与える趣旨に出たものである²²として、理由附記の趣旨を①課税庁の判断の慎重・合理性を担保しその恣意を抑制すること、②処分理由を相手方に知らせて不服申立の便宜を与えること、に求めている。そうであれば、理由附記が青色更正処分に限定される理由はない。とりわけ、重加算税賦課処分は刑罰との併科による違憲性が指摘されてきた処分だけに、理由附記の必要性はきわめて高いといわねばならない²³。

同時に、理由附記制度の導入により、当罰性を基準とした制度運用の可能性も大きく減じられることが期待される。なぜならば、重加算税賦課処分に際して、隠ぺい又は仮装の事実を具体的に附記することが要求されれば、課税庁の判断には相当程度の慎重性が考慮されるであろうし、納税者の不服申立の便宜にも大きく寄与すると考えられる。つまり、理由附記が要求されれば不服申立段階ではなく、課税段階で納税者の不利益が避けられることになる。

したがって、重加算税の賦課において理由附記制度が創設されることは、不当な賦課処分を受ける納税者の救済には大いに役立つことになる。しかし、それがすべての租税正義を実現するかという疑問が残るところでもある。

現在、法人税だけでも年間約 5 万件の重加算税の賦課処分が行われているといわれるが、これは、おそらく全更正処分の約 10 倍に相当するものと考えられる²⁴。このすべてに理由附記が必要とされ、裁判所の姿勢が変わらなれば、課税庁側に多大な事務量を要求することになるであろう。そして、重加算税の賦課処分には、修正申告のような代替処分がないから、必然的に重加算税件数および調査件数の減少を来し、課税庁側の監視能力の低下を招くおそれがある。すなわち、これは、不正を働く納税者にとっては幸運であるということになり、大部分の正直な納税者が必ずしも期待することでは

²¹ 国税通則法 84 条 5 項より、「異議申立てについての決定で当該異議申立てに係る処分の全部又は一部を維持する場合における前項に規定する理由においては、その維持される処分を正当とする理由が明らかにされていなければならない。」

²² 最高裁昭和 38 年 5 月 31 日判決、昭和 36 年（オ）第 84 号、『最高裁民事判例集』第 17 卷 4 号 617 頁。

²³ 宇賀[1995]、319 頁。

²⁴ 品川[2000]、7 頁。

ないと考えられる²⁵。

結局、重加算税賦課における理由附記制度の創設は、これらの事情を総合して判断されることになる。この点に関して、税制審議会答申では、「すべての場合に理由附記を行うことは課税庁の過大な負担となるおそれがあることを考慮し、納税者から請求があった場合にのみ重加算税の賦課理由を開示する制度とすべきであるとの意見もあった。」と述べている。しかしながら、この理由附記制度は、課税庁の重加算税賦課に対する判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制し、納税者の一方的な不利益を回避する、という観点からいえば、一つの現実的解決策として評価できるものと考えられる。

(3) 理由附記制度の導入

平成 23 年 12 月の国税通則法改正までは、青色申告に係る更正及び青色申告の承認取り消し以外は、その処分理由を附記することを必要としていなかった。これらの処分については、処分の段階で処分理由が明らかにされていなくても、異議申し立てを行えば、異議決定において原処分が一部または全部維持されるときには、その理由が明らかにされることになっているため²⁶、当該処分の審査請求、取消訴訟の提訴に問題が生じないようになされていた。

そして、平成 5 年に行政手続法が制定され、同法において行政庁が申請により求められた許認可等を拒否する場合、または不利益処分をしようとする場合には、その申請者または名宛人に対し、その処分理由を書面によって示さなければならないこととされた。しかし、行政手続法制定時に国税通則法が改正され、同法 74 条 2 項によって、国税の手続については国税通則法に定められている等の理由により、行政手続法の大半が適用除外とされ、その適用除外の中に行政手続法 8 条、13 条および 14 条も含まれることとなった。

ところが、平成 23 年 12 月の国税通則法の改正により、国税通則法 74 条 2 項が改正されて国税通則法 74 条 14 項となり²⁷、国税に係る処分の理由附記について行政手続法が適用されることとなった。その結果、各種加算税の賦課決定について理由附記を要することとなった。

この場合に問題となるのが、理由を附記しなかったときの当該賦課決定が違法となるか否か、そしてどの程度の理由を賦課すべきかである。これらの問題については、先行

²⁵ 品川[2000]、7 頁。

²⁶ 国税通則法第 84 条 5 項より、「異議申し立てについての決定で当該異議申し立てに係る処分の全部又は一部を維持する場合における前項に規定する理由においては、その維持される処分を正当とする理由が明らかにされていなければならない。」

²⁷ 国税通則法第 74 条の 14 より、「行政手続法（平成五年法律第八十八号）第 3 条第 1 項（適用除外）に定めるもののほか、国税に関する法律に基づき行われる処分その他公権力の行使に当たる行為（酒税法第 2 第二章（酒類の製造免許及び酒類の販売業免許等）の規定に基づくものを除く。）については、行政手続法第 2 章（申請に対する処分）（第 8 条（理由の提示）を除く。）及び第 3 章（不利益処分）（第 14 条（不利益処分の理由の提示）を除く。）の規定は、適用しない。」

して多くの訴訟事件が起きている青色申告に係る更正等における理由附記に関する判例を参考として考えると、次のようになる²⁸。

まず、青色申告に係る更正の理由附記の程度に関して、最高裁判所が最初に判断した最高裁昭和 38 年 5 月 31 日第二小法廷判決（民集 17 卷 4 号 617 頁）は、「一般に、法が行政処分に理由を附記すべきものとしているのは、処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服の申立に便宜を与える趣旨に出たものである」と判示し、理由附記を欠く場合においては処分自体の取消しを免れないと判示した。この考え方について品川[2012]は、「その後の最高裁判所等の判断規範となっており、租税法における判例法の典型となっている。」²⁹と指摘している。

このような更正の理由附記に関する考え方は、最高裁昭和 47 年 12 月 5 日第三小法廷判決（民集 26 卷 10 号 1795 頁）によって、後日、理由附記を欠く場合の具体的根拠が明らかになったとしても、それにより当該更正が適法となるものではないとされた。

また、青色申告の承認取消し処分の附記理由についても、詳細な説明を求めることとなった。所得税法 150 条 1 項は、青色信仰の承認の取消し事由として、次の通り定めている。

- ① その年における第 143 条に規定する業務に係る帳簿書類の備付け、記録又は保存が第 148 条第 1 項（青色申告者の帳簿書類）に規定する財務省令で定めるところに従って行なわれていないこと。
- ② その年における前号に規定する帳簿書類について第 148 条第 2 項の規定による税務署長の指示に従わなかったこと。
- ③ その年における第 1 号に規定する帳簿書類に取引の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装して記載し又は記録し、その他その記載又は記録をした事項の全体についてその真实性を疑うに足りる相当の理由があること。

そして、所得税法第 150 条 2 項は、「税務署長は、前項の規定による取消しの処分をする場合には、同項の居住者に対し、書面によりその旨を通知する。この場合において、その書面には、その取消しの処分の基因となつた事実が同項各号のいずれに該当するかを附記しなければならない。」（下線筆者）と定めている。

以上のように、青色申告に係る更正および青色申告の承認の取消しにおける理由附記は、詳細な物が要求されており、その理由附記に不備がある場合には、当該処分が違法となり取消しを免れないこととされている。したがって、重加算税およびその他の加算税の賦課決定における理由附記の程度についても、青色申告に対する各処分の程度が参考にされるべきだと考える。この場合、賦課要件の解釈に様々な問題を抱えている重加算税は、その理由の附記方法などについて、多くの問題が出てくるものと考えられる。

²⁸ 品川[2012]、517 頁。

²⁹ 同上、518 頁。

重加算税およびその他の加算税の賦課決定における理由附記の程度については、今後の訴訟事件を通して明らかになることを期待する。

終章

さて、これまで本論文では、加算税制度の過少申告加算税の免除規定と重加算税の解釈について、予測可能性という観点からみてきた。なぜ予測可能性が重要なのか。それは、わが国が申告納税制度を採用しているからであり、納税者を課税庁の恣意的な課税から守りつつ、適正な税額を納税者に納付してもらう必要があるからである。本論文では、予測可能性という観点から以下の問題点に着目し、議論を進めてきた。

まず、予測可能性の観点から問題となるのは、税法に用いられる文言の中に不確定概念と呼ばれる抽象的・多義的概念が存在する場合に、その解釈をどうするのかという点である。本論文においては、過少申告加算税の免除規定および重加算税賦課の文言の解釈がこれにあたる。不確定とされる概念であっても、その判断の基準をより明確に（あるいは限定的に）できないかというのが、本論文における問題意識の1つであった。

こうした不確定概念の解釈の問題にくわえて、本論文ではさらに重加算税の制度自体の曖昧さに着目し、つまみ申告の事例を取り上げつつ、重加算税が賦課される判断基準について予測可能性という観点から分析を行った。この場合における予測可能性とは、いわゆる税法における「納税者の予測可能性」ではなく、課税庁が何を基準に重加算税を判断しているのかという、いわば「課税庁の予測可能性」という問題意識であった。

こうした問題意識を基にした分析の結果、今後、わが国はどのように対応していくのか、あるいは対応すべきなのかについて、これまで論じてきたことを踏まえて、「過少申告加算税の免除規定における予測可能性」および「重加算税賦課における予測可能性」の2つについてまとめることで、本論文の締めくくりとしたい。

1 過少申告加算税の免除規定における予測可能性

既述したように、過少申告加算税の免除規定である「正当な理由」について、最終的に「正当な理由」の有無が判断される基準は、帰責事由が納税者にあるか課税庁にあるかで判断されていることが明らかになった。そして、どちらにも帰責事由が認められる場合は、その大小を比較して判断が下されることとなる。こうした解釈基準から、「正当な理由」は課税庁側から一方的に（恣意的に）解釈されたものではなく、不確定概念であるとされながらもその解釈基準として帰責事由の有無という概念がその背景にあることがわかった。その結果、「正当な理由」とはその表現は一見曖昧であるが、その内容については納税者の「予測可能性」を侵害するものではなく、現在においては三木[1992]が当時提唱した分類（第2類型）よりも、より明確性があることが判明した。

さらに、もうひとつの免除規定である「更正があるべきことの予知」の解釈について判例を見た場合、端緒把握説が多く支持されていることがわかった。しかし、過少申告加算税における賦課決定の基礎となる国税庁の取扱通達については、加算税通達に関し

て調査開始説に近い取扱いを指示しているという、一見矛盾するよな状況があったことが判明した。だが、その後の調査通達において、最終的に「調査」という言葉の概念が大幅に制限されるようになった結果、過少申告加算税の「更正の予知」についての免除規定は従来よりも認められやすくなる、つまりは過少申告加算税の賦課決定におけるこれまでの厳正さが薄れていくことが考えられる。ただし、調査通達による「調査」という言葉の定義を明確にしたことについて、租税法律主義における「予測可能性」という観点からは評価されるべきだと考える。

以上から、過少申告加算税の免除規定に関する本論文の結論として、過少申告加算税の免除規定である「正当な理由」および「更正の予知」に関しては、不確定概念とされてはいるが、いわゆる「不確定」という言葉の意味する抽象性・多義性はかなり薄れてきていることがわかった。そのため、過少申告加算税における納税者の予測可能性は、十分に担保されていると結論付けることとした。

過少申告加算税の免除規定について、現時点では全て文言をより明確な言葉に変える、あるいは内容を細分化して条文に加えるというのは難しいかもしれない。しかし、平成24年9月12日付の調査指針によって「更正の予知」の前提である「調査」の意義が明確化されたように、今後も納税者の予測可能性に配慮した形の改正が行われていくと考える。

2 重加算税賦課における予測可能性

重加算税に関する問題として、重加算税と租税遁脱犯処罰の併科は二重処罰に反しないかという問題と、納税者への行政上の罰される重加算税がいかなる基準で賦課されるべきかという観点から検討を行った。

重加算税は刑罰とはその目的、性格を異にした行政上の措置であるとの見解が判例、学説における通説とされている。しかし、これは同一の行為について、重加算税の賦課と租税遁脱犯処罰の二重処罰に当たるとの懸念に着眼した見解であり、本論文における検討の結果、形式的には二重処罰ではなかったとしても、実質的には重加算税は制裁的意義を有するものと考えられる。つまり、重加算税の法的性格が、加算税と租税遁脱犯処罰との間で揺れ動いているという曖昧な状況においては、制裁的意義が重加算税の賦課基準に考慮されていることを述べた。

また、重加算税の問題点として「隠ぺい又は仮装」した者、つまりは「納税者」が法人で、従業員等が「隠ぺい又は仮装」をした場合における重加算税の対象となる範囲について、法人税の判決・裁決を中心に検討を行った。その結果、第三者の隠ぺい又は仮装の行為におよそ責任をもちえない、また、そのもちえないことにつき納税者に責められるべき事情が全くない場合にまで、重加算税を課すことは、現行の賦課要件の規定からみても、また予測可能性という観点からも許されるべきではない。つまり、個々の事

実関係を無視した重加算税の賦課は妥当ではないことを述べた。

そこで、平成6年11月22日および平成7年4月28日の二つの判例を用いて、「つまみ申告」に対する重加算税賦課の妥当性の検討を行った。国民の納税意識が向上しつつある現代の状況においては、重加算税の対象を拡大する流れが生まれる可能性があることは否めない。もしも、確定的な「隠ぺい又は仮装」の意図の下に行われる「つまみ申告」を重加算税の対象としないならば、重加算税は何らその存在意義を果たさないこととなる。したがって、重加算税について租税債権を侵害する行為に対する制裁としての一手段と考えるならば、重加算税の課税対象の拡大を認めるという結論は、やむを得ないものであったと考えられる。このことは、「隠ぺい又は仮装」に関する納税者の予測可能性という観点からも、妥当な判断であったと考える。

しかし、加算税はそもそも申告納税制度を担保するための制度であり、重加算税もその例外ではない。前述したように、重加算税が加算税と租税違脱犯処罰との間で揺れ動いているという曖昧な状況にある以上、その判断の基準には制裁的意義が考慮されることとなる。そうすると、最終的に制裁的意義の判断を下すのは課税庁であり、そこには納税者の予測可能性とは異なった、いわば「課税庁の予測可能性」という判断基準が存在することになる。もし、この「課税庁の予測可能性」が重加算税の制裁的意義を強調するのならば、刑事罰との区別はより曖昧になり、二重処罰の問題が再び発生してくることとなる。

このように、重加算税が形式的にはともかく実質的には二重処罰となる可能性を持つことから、廃止の方向性も手段の一つだとする意見には価値があると考えられる。ただ、重加算税を廃止することは現時点では妥当とは言えず、もし重加算税を廃止しても結局は重加算税に変わる他の制度が必要になると考えられる。そこで、納税者の予測可能性と課税庁の予測可能性という2つの予測可能性の観点から、重加算税において課税庁の恣意性をできる限り排除するために、平成23年12月の国税通則法の改正により導入された、各種加算税の賦課決定についての理由附記制度の活用が重要となってくる。

以上から、今後の過少申告加算税の免除規定および重加算税賦課における予測可能性については、さらなる改正と既存制度の慎重な活用が必要になると考える。これら2つの加算税について、予測可能性という観点から研究を進めてきたことに本論文の独自性があり、若干なりとも今後の加算税における研究に寄与できたものとする。

参考文献

【文献】

1. 伊藤義一[2007]『税法の読み方 判例の見方』TKC 出版
2. 宇賀克也[1995]『行政手続法の理論（初版）』東京大学出版会
3. 石村耕治編[2012]『現代税法入門塾〔第6版〕』清文社
4. 今村隆也[1998]『課税訴訟の理論と実務』 税務経理協会
5. 鴻秀明[2014]『付帯税の減免措置 国税通則法から重加算税通達まで』清文社
6. 荻野豊[2005]『実務 国税通則法（初版）』 大蔵財務協会
7. 金子宏[2013]『租税法（第18版）』弘文堂
8. 金子宏他編[1976]『租税法講座 二 租税実体法（第3版）』ぎょうせい
9. 北野弘久[1973]『税法学の基本問題（第3版）』成文堂
10. ————[1993]『現代税法辞典（第2版）』中央経済社
11. ————[2007]『税法学原論（第6版）』青林書院
12. ————[2008]『税法問題事例研究（第1版）』勁草書房
13. ————[2009]『現代税法講義（五訂版）』法律文化社
14. 北野弘久先生追悼論集刊行委員会[2012]『納税者権利論の課題（第1版）』勁草書房
15. 木村弘之亮[1991]『租税過料法（初版）』弘文堂
16. 清永敬次[2013]『税法（新装版）』ミネルヴァ書房
17. 吉良実[1992]『租税法概論（改訂版）』中央経済社
18. 斎藤明・広瀬正志[1997]『租税刑事制裁の法理（初版）』中央経済社
19. 斉藤稔[1992]『租税法律主義入門』中央経済社
20. 酒井克彦[2010]『附帯税の理論と実務』ぎょうせい
21. 佐藤孝一[2004]『国税通則法の法解釈と実務（初版）』大蔵財務協会
22. 佐藤英明[1992]『脱税と制裁（初版）』弘文堂
23. 品川芳宣[2005]『重要租税判決の実務研究（増補改訂版）』大蔵財務協会
24. ———— [2012]『付帯税の事例研究（第4版）』財經詳報社
25. 志場喜徳郎・荒井勇・山下元利・茂串俊共編[2013]『国税通則法精解』大蔵財務協会
26. 末永英男[2012]『法人税法会計論（第7版）』中央経済社
27. 須貝脩一[1972]『税法総論1（初版）』有信堂
28. 高橋和之[2012]『立憲主義と日本国憲法〔第2版〕』有斐閣
29. 谷口勢津夫[2012]『租税法基本講義（第3版）』弘文堂
30. 中尾巧[2008]『税務訴訟入門（第4版）』商事法務
31. 中野由喜子[1998]「加算税における『正当な理由』」税務弘報46巻14号
32. 原田尚彦[2001]『行政法要論（全訂第4版増補版4刷）』学陽書房
33. 林仲宣[2008]「加算税免除規定における正当な理由と納税者の責任」税理 MAY
Vol. 51 No. 6
34. 増田英敏[2006]『租税憲法学（第3版）』成文堂

35. ————[2007]「納税者の予測可能性の確保と申告納税制度—ストックオプション訴訟最高裁平成18年10月24日判決を踏まえて—」租税法務学会平成19年1月13日 年頭講演レジュメ
36. ————[2013]『リーガルマインド租税法〔第4版〕』成文堂
37. 松沢智[1993]『租税実体法の解釈と適用』中央経済社
38. ————[1996]『税理士の職務と責任（第3版）』中央経済社
39. ————[1997]『租税行政と納税者の救済（初版）』中央経済社
40. ————[1999]『租税処罰法（初版）』有斐閣
41. ————[2000]『租税実体法の解釈と適用・2（初版）—税法は争えば解釈が発展する—』中央経済社
42. 三木義一[1992]『現代税法と人権』勁草書房
43. 宮谷俊胤[1978]「加算税に関する『正当な理由』について」『シュトイエル』200号
44. 八ッ尾順一[2000]『重加算税の研究(初版)』清文社
45. ———— [2006]『事例から見る重加算税の研究（第3版）』清文社
46. 山田二郎[2005]『実務租税法講義(初版)』民事法研究会
47. ————[2007]『山田二郎著作集Ⅱ租税法の解釈と展開（2）』信山社出版
48. 山本守之[2008]『租税方の基礎理論（新版）』税務経理協会
49. 山本守之・守之会[2015]『検証・税法上の不確定概念（新版）』中央経済社

【外国語文献ほか】

1. Drnkerv.Commissioner of Internal Revenue[1981],697 F.2d 46,2d Cir.,1982,77T C867
2. M.I.Saltzman&B.T.Kaplan[1990],Civil Tax Penalties Reform,Warren,Gorham&Le mont

【論文】

1. 朝倉洋子[2000]「従業員・税理士による隠ぺい・仮装」『税務弘報』48巻12号
2. 新井隆一[1977]「申告行為の法的性格」『租税法研究』5号
3. 池田秀敏[1995]「いわゆる『つまみ申告』と重加算税」『税理』38巻5号
4. 池本征男[1981]「加算税制度に関する若干の考察」『税務大学校論叢』14号
5. ———— [1983]「判例からみた重加算税の課税要件—隠ぺい又は仮装の行為—」『税経通信』38巻12号
6. 石川欽也[2006]「隠ぺい的事实と重加算税賦課決定処分に関する一考察」『税務事例』38巻5号
7. 石倉文雄[1990]「加算税制度の沿革と目的」『日税研論集』13号
8. ———— [1990]「過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税」日税研論集13巻
9. 石垣光雄[2002]「従業員による隠ぺい・仮装行為と重加算税」『税理』45巻3号
10. 岩崎政明[1995]「いわゆる『つまみ申告』と重加算税賦課決定処分の当否」『ジュリスト』1069号
11. 碓井光明[1976]「租税違反の種類とその制裁」『税理』19巻14号
12. ———— [1979]「重加算税賦課の構造」『税理』22巻12号
13. 江口育夫[1989]「専務取締役の仮装隠ぺい行為と法人に対する重加算税の賦課要件」

- 『税務事例』21巻2号
14. 岡村忠生[1995a]「株式等の譲渡益を故意に秘匿した確定申告書の提出と重加算税の賦課」『税法学』534号
 15. ——— [1995b]「内容不実な申告の繰返しと重加算税の賦課要件」『民商法雑誌』113巻1号
 16. 小貫芳信[1995]「附帯税をめぐる訴訟(1)～重加算税の賦課要件を中心として～」『税理』38巻14号
 17. 加藤就一[2002]「従業員が仮装・隠ぺい行為を行った場合に、法人税について重加算税の賦課が適法とされた事例」『判例タイムズ』1096号
 18. 木島裕子[1997]「重加算税の成立要件」『税研』13巻74号
 19. 北野弘久[1971]「加算税制度の再検討」『税法学』249号
 20. 吉良実[1981]「重加算税の賦課要件と逋脱犯の成立要件」『税理』24巻1号
 21. 近藤崇晴[1995]「確定的な脱税の意思に基づき顧問税理士に株式等の売買による多額の雑所得のあることを秘匿して過少な申告を記載した確定申告書を作成させたことなどにより所得税の確定申告が重加算税の賦課要件を満たすとされた事例」『ジュリスト』1073号
 22. 酒井克彦[2005]「加算税の免除規定にいう『正当な理由』の意義」国税速報4月5783号
 23. ——— [2008]「重加算税の賦課要件と非積極的不正行為—つまみ申告・殊更過少な申告・作為的無申告」『税理』51巻10号
 24. ——— [2007]「遡及課税要件と重加算税の賦課要件—『偽りその他不正の行為』と『隠ぺい・仮装行為』—」『租税研究』690号
 25. ——— [2007a]「加算税制度の趣旨—加算税賦課を巡ってのいくつかの紛争を題材として—」税大ジャーナル5
 26. ——— [2007b]「加算税免除規定の『正当な理由』と税務職員による誤指導—納税者における『誤解』の帰責性—」50巻4号
 27. 堺澤良[2008]「第三者による隠ぺい・仮装と加算税」『税務事例』40巻11号
 28. 堺澤良「裁判例展望(8)」税研時報3巻2号
 - 29.
 30. 佐藤孝一[1995]「いわゆる『ことさらの過少申告』と重加算税賦課決定処分」『税経通信』50巻3号
 31. ——— [1993]「ことさらの過少申告と重加算税」『税経通信』48巻13号
 32. ——— [1994]「確定的な脱税意思に基づく取引資料の隠匿等と重加算税賦課の許否」『税経通信』49巻12号
 33. 佐藤英明[1993]「過少申告加算税を免除する『正当な理由』に関する一考察—IMPACTを手がかりとして」『総合税制研究』2号 財団法人 納税協会連合会
 34. ——— [2000]「いわゆる『つまみ申告』と重加算税」『総合税制研究』8号財団法人 納税協会連合会
 35. 志岐昭敏[2005]「『ストックオプション事件』最高裁判決の論評—否定的立場から」JTR I 税研 20巻6号
 36. 品川芳宣[2000]「重加算税に求められる課税の明確性」『税理』43巻6号
 37. ——— [2005]「『ストックオプション事件』最高裁判決の論評—肯定的立場から」JTR I 税研 20巻6号
 38. 篠崎和人[1985]「重加算税賦課における納税者の認識の程度」『税務弘報』33巻10号
 39. 須貝修一[1976]「租税制裁の法理」『税理』19巻14号
 40. 住田裕子[1996a]「重加算税の賦課要件としての『隠ぺい・仮装』行為〔上〕—平成六

- 年・七年の二つの最高裁判決を中心に」『商事法務』1419号
41. ——— [1996b] 「重加算税の賦課要件としての『隠ぺい・仮装』行為〔下〕—平成六年・七年の二つの最高裁判決を中心に—」『商事法務』1419号
 42. 武田昌輔[1978] 「不確定概念規定の解釈方法の検討」『税理』第21巻第1号
 43. ——— [1987] 「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
 44. 田中治 [1992] 「第三者に対す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
 45. 谷山治雄[1976] 「重加算税処分と告発の実態」『税理』19巻14号
 46. 玉國文敏[2010] 「現代租税法の実際と解釈—みんなのための租税法—」『税大ジャーナル』第13号
 47. 寺西輝泰[1976] 「租税制裁における故意」『税理』19巻14号
 48. 中江博行[2001] 「重加算税の賦課要件を巡る諸問題」『税務事例』33巻2号
 49. 中川一郎[1961] 「大阪地裁昭和36年8月10日判決評釈」『税法学』130号
 50. 中川俊治[1999] 「つまみ申告とことさらの過少申告（重加算税）の差異」『税務弘報』47巻9号
 51. 長田行雄[1973] 「重加算税に関する問題について」『税法学』269号
 52. 成宮哲也[1997] 「重加算税の目的について」『西南女学院短期大学研究紀要』44号
 53. ——— [1998] 「つまみ申告に対する制裁について」『西南女学院短期大学研究紀要』45号
 54. 林仲宣[2002] 「ザ・税務訴訟 横領と脱税」『法律のひろば』55巻6号
 55. 一杉直[2005] 「法人税の従業員が行った売上除外の行為は、法人自身がそれを行ったものおして重加算税を賦課できるとされた事例」『税務事例』37巻10号
 56. 広瀬正[1976] 「重加算税の対象となる遁脱所得の範囲」『税理』19巻14号
 57. 福家俊朗[1986] 「加算税制度の意義と重加算税～法的理論と機能の相剋」『税理』29巻3号
 58. 藤木英雄[1970] 「過料と罰金・拘留との併科」『行政判例百選（別冊ジュリスト）』28号
 59. 前野悦夫[1999] 「重加算税の賦課要件」『税務弘報』47巻11号
 60. 増田英敏[2007] 「納税者の予測可能性の確保と申告納税制度—ストックオプション訴訟最高裁平成18年10月24日判決を踏まえて—」租税法務学会平成19年1月13日 年頭講演レジュメ
 61. 益子良一[2006] 「従業員の仮装・隠ぺい行為による重加算税賦課の分岐点」『税理』49巻6号
 62. 松沢智[1995] 「ことさらの過少申告と重加算税—いわゆる『つまみ申告』と最近の裁判例をめぐって」『税法学』534号
 63. 松沢智・山下学[2000] 「明らかにされた法人税の重加算税通達と重加算税制度の本質」『税務弘報』48巻12号
 64. 三木義一[1996] 「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
 65. 三木義一・佐々木潤子[1999] 「重加算税及び加算税の改革課題」『税理』42巻2号
 66. 水野武夫[1996] 「脱税の意思に基づく過少申告の記載と重加算税の賦課要件」『民商法雑誌』114巻3号
 67. 水野忠恒[2000] 「租税法律主義と課税条例の明確性—秋田市国民健康保険税条例事件—」『別冊ジュリスト』第155号
 68. 村井正[1976] 「遁脱犯の成立要件と重加算税の課税要件」『税理』19巻14号
 69. 山本守之[1999] 「不確定概念に関する事例」『税務事例研究』第50号

70. ——— [2013] 「『不確定概念』とは何か」 税務弘報第 61 巻第 2 号
71. 八ツ尾順一[2001] 「偽りその他不正の行為」 『税法学』 546 号
72. ——— [2003] 「最近の重加算税の賦課実態と『隠ぺい・仮装』の認定ポイント」 『税理』 46 巻 15 号
73. ——— [1995] 「会計帳簿に不実の記載はないとしても所得金額の大部分を脱漏した確定申告書又は修正申告書が数回にわたり提出されていることなどにより国税通則法（昭和 59 年法律第 5 号による改正前のもの） 68 条 1 項所定の重加算税の賦課要件が満たされるとされた事例」 『判例時報』 1527 号
74. ——— [1995] 「確定的な脱税の意思に基づき顧問税理士に株式等の売買による多額の雑所得のあることを秘匿して過少な申告を記載した確定申告書を作成させたことなどにより所得税の確定申告が重加算税の賦課要件を満たすとされた事例」 『判例時報』 1529 号
75. ——— [2001] 「従業員の横領による損失の計上時期を同時両建とする旨認めた事例・従業員の隠ぺい・仮装行為に基づく申告に対し、法人に重加算税の賦課が認められた事例」 『判例タイムズ』 1072 号

【判例・裁決例】

1. 最高裁判所大法廷 昭和 33 年 4 月 30 日判決（昭和 29 年（オ）第 236 号） 『税務訴訟資料』 26 号
2. 岡山地裁 昭和昭和 42 年 1 月 19 日判決（昭和 38 年（行）第 2 号） 『税務訴訟資料』 47 号
3. 最高裁判裁大法廷 昭和 42 年 11 月 8 日判決（昭和 40 年（あ）第 65 号） 『最高裁判所刑事判例集』 21 巻 9 号
4. 静岡地裁 昭和 44 年 11 月 28 日（昭和 34 年（行）第 1 号） 『税務訴訟資料』 57 号
5. 最高裁判裁第二小法廷 昭和 45 年 9 月 11 日判決（昭和 43 年（あ）第 712 号） 『最高裁判所刑事判例集』 24 巻 10 号
6. 和歌山地裁 昭和 50 年 6 月 23 日判決（昭和 45 年（行ウ）第 9 号） 『税務訴訟資料』 82 号
7. 名古屋地裁 昭和 55 年 10 月 13 日判決（昭和 52 年（行ウ）第 9 号） 『税務訴訟資料』 115 号
8. 最高裁判所第二小法廷 昭和 62 年 5 月 8 日判決（昭和 59 年（行ツ）第 302 号） 『税務訴訟資料』 158 号
9. 東京地裁 平成元年 4 月 25 日判決（昭和 57 年（行ウ）第 193 号の 1） 『税務訴訟資料』 170 号
10. 大阪高裁 平成 3 年 4 月 24 日判決（平成元年（行コ）第 33 号） 『税務訴訟資料』 183 号
11. 国税不服審判所 平成 3 年 7 月 25 日裁決 『裁決事例集』 42 号
12. 神戸地裁 平成 5 年 3 月 29 日（神戸地裁平成 3 年（行ウ）第 21 号） 『最高裁民事判例集』 第 49 巻 4 号

13. 京都地裁 平成 4 年 3 月 23 日（京都地裁昭和 62 年（行ウ）第 40 号）『最高裁民事判例集』第 48 卷 7 号
14. 大阪高裁 平成 5 年 4 月 27 日判決（大阪高裁平成 4 年（行コ）第 13 号）『最高裁民事判例集』第 48 卷 7 号 1447 頁
15. 国税不服審判所 平成 5 年 10 月 12 日裁決『裁決事例集』46 号
16. 大阪高裁 平成 6 年 6 月 28 日判決（平成 5 年（行コ）第 23 号）『最高裁判所民事判例集』49 卷 4 号
17. 最高裁判所第三小法廷 平成 6 年 11 月 22 日判決（最高裁平成 5 年（行ツ）第 133 号）『最高裁民事判例集』第 48 卷 7 号 1383 頁
18. 最高裁判所第二小法廷 平成 7 年 4 月 28 日判決（平成 6 年（行ツ）第 215 号）『最高裁民事判例集』第 49 卷 4 号
19. 大阪地裁 平成 10 年 10 月 28 日判決（平成 8 年（行ウ）第 86 号～90 号）『税務訴訟資料』238 号 892 頁
20. 大阪高裁 平成 13 年 7 月 26 日判決（平成 10 年（行コ）第 67 号等）『税務訴訟資料』251 号順号 8954

【その他】

1. 国税庁「申告所得税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）」平成 12 年 7 月 3 日 課所 4-15
2. 国税庁「相続税及び贈与税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）」平成 12 年 7 月 3 日 課資 2-263
3. 『シャープ使節団日本税制報告書』[2000] 第 4 編付録 D 全国青色申告会総連合
4. 政府税制調査会「国税通則法の制定に関する答申」昭和 36 年 7 月 5 日
5. 日本税理士会連合会税制審議会「重加算税制度の問題点について－平成 11 年度諮問に対する答申－」平成 12 年 2 月 14 日
6. 平成 20 年度日税連公開研究討論会「税務行政庁の権限行使における裁量」平成 20 年 10 月 10 日