



重加算税について

一、はじめに

加算税制度は、申告納税制度が適正に行われることを確保するものとされる。加算税制度の中でも、特に重加算税に関して言えば、税務調査による否認事項がその対象となるか否かは重要な問題である。

そこで重加算税に関するいくつかの論点を取り上げ、検討していく。

二、「隠ぺい又は仮装」による結果の認識

重加算税の賦課要件である「隠ぺい又は仮装」に該当する行為の具体例として、平成12年7月に公表された事務運営指針には架空取引の利用等が示されている。この「隠ぺい又は仮装」の行為に主観的要件として「租税を免れる結果」の認識が必要であるか、という論点がある。この点について最高裁判昭和62年5月8日判決(税務資料158号592号)は、国税通則法の68条1項による重加算税を課し得るためには、納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺい、仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、それ以上に申告に対し、納税者において過少申告を行うこととの認識を有していることまでを必要とするものではないと解するのが相当である。『とされている。すなわち、客観的に「隠ぺい又は仮装」の行為があればよく、租税を免れる結果の認識を有していることまでを必要とするものではない、とされているのである。』

しかし、「隠ぺい又は仮装」行為には、その行為により租税を免れる結果の認識は必要である、と解釈するのが妥当ではないだろうか。

申告秩序維持のための行政制裁という重加算税の制度趣旨を考え、その適用は、あくまで申告秩序違反として課するに値する行為に限定されるべきである。そして、値するか否かの判断基準として、客観的な行為ではなく、主観的な意図に求められるべきである。したがって、租税を免れる結果の認識は必要である、と考える。また、このように解する

ことによつて「隠ぺい又は仮装」の概念をより具体的なものとすることができるとはならないであろう。

三、「隠ぺい又は仮装」と通脱犯の構成要件としての「偽りその他不正の行為」との関係

重加算税の課税要件である「隠ぺい又は仮装」と、通脱犯の構成要件である「偽りその他不正の行為」は相互に一致して重なり合うものであり、その態様も同じものと解してよいであろう。重加算税が行政制裁であり、通脱犯に科されるのが刑事罰であるので、行為の範囲については、前者が後者よりも広い範囲を意味する概念となる。

しかし、重加算税は納税義務違反に対する行政上の制裁であり、刑事罰は脱税という反社会性・反道徳性に対して科する制裁であるので、両者の制裁としての性質は異なる。そこで、それぞれの対象となる行為を区別する基準が必要である。その基準としては、刑法の「可罰的違法性の理論」が妥当であるであろう。

可罰的違法性を有する行為、すなわち刑事罰を科するに値する行為が「偽りその他不正の行為」であり、それに値しない行為が「隠ぺい又は仮装」となるのである。可罰的違法性の具体的判断基準は、免れた税額が多寡、通脱の動機、内容等に求められることとなる。

四、重加算税と罰金との併科の合憲性(二重処罰の問題)

「偽りその他不正の行為」を構成要件とする通脱犯については、刑事罰とともに、行政制裁としての重加算税が課せられる。これについて、「二重処罰の禁止」を規定した憲法39条に違反するのではないかと、という論点がある。

最高裁判昭和45年9月11日判決(刑集24巻10号1333頁)は、加算税等の行政制裁は徴税の履行の確保のための制度であり、これに対して刑事罰は「違反者の反社会性・反道徳性」を罰するための制度であるとし、二つの制度の目的の相違を根拠とし、合憲性を肯

定している。学説においても最高裁と同趣旨の見解が通説とされる。

これに対し、北野弘久教授は、シャープ勧告において、加算税制度は「すべての事件に刑事訴追をなす必要から免れるため」に設けられたものであって、納税者の意識が向上するまでの過渡期的な措置として位置づけられていたことを踏まえ、最高裁は重加算税と刑罰との併科は憲法39条に違反しないと述べているが、実質的には同一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条の趣意に反するものといわねばならない。』と、違憲性を指摘される。さらに北野教授は、重加算税の賦課に對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對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としたほうがよい』とされている(＊1)。確かに、通脱犯は、申告納税制度という社会的法益を侵害する犯罪であり、実刑を中心とした刑罰でもって臨むことが刑事政策的にも抑制効果を得ることができると言える。そして、重加算税は、不正をもつて税を免れたという損害賠償的性格を有する制度として位置づけ、それぞれを区分し適用することによつて、行政上の制裁と刑事罰のふたつの制度は違憲性を問われることなく両立させることができよう。

五、いわゆる「つまみ申告」と重加算税

「つまみ申告」とは、納税者が真実の収入のうちから一部の収入のみをつまみ出し、過少な所得金額を記載した納税申告書を提出する行為である(＊2)。

積極的行為のみを「隠ぺい又は仮装」行為とすることはできない。しかし、積極的な「隠ぺい又は仮装」行為の伴わない「つまみ申告」については、何をもちいて「隠ぺい又は仮装」とするかが問題となるのである。

「つまみ申告」に関しては、代表的な判例として、最高裁判平成6年11月22日判決(民集48巻7号1379頁)と最高裁判平成7年4月28日判決(民集49巻4号1193頁)がある。



田口 洵向島

最高裁判平成6年11月22日判決は、単に真実の所得金額よりも少ない所得金額を記載した確定申告書であることを認識しながらこれを提出したというにとどまらず、本件各確定申告の時点において、白色申告のため当時帳簿の備付け等につきこれを義務付ける税法上の規定がなく、真実の所得の調査解明に困難が伴う状況を利用し、真実の所得金額を隠ぺいしようという確定的な意図の下に、必要に応じ事後的にも隠ぺいのための具体的工作を行うことも予定しつ、前記会計帳簿類から明らかに算出され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。(最高裁判昭和48年3月20日第三小法廷判決・刑集27巻2号138頁参照)と述べた。

なお、この最高裁判決が引用する昭和48年の最高裁判決は、「偽りその他不正の行為」について判断した租税刑事事件の判例である。この引用から、判例は、行為の態様としての「偽りその他不正の行為」と「隠ぺい又は仮装」は互いに重なりあうものと判断し、「偽りその他不正の行為」に関する基準が重加算税についても妥当するものと解している、と言えよう。この判決について、刑事罰に関する判決を、何の説明も加えることなく本判決で引用することは、特に、これまでの最高裁自身が、刑事罰と重加算税との併科に際し、両者の趣旨目的や性質の違いを強調してきたことや、そもそも、両者の要件の文言が全く異なることからみると、さすがと言わざるを得ない。(＊3)との批判もある。確かに、刑事罰と行政制裁との目的及び性質の違いから合憲判断を示したと矛盾があるように思われる。

最高裁判平成7年4月28日判決は、重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものが隠ぺい、仮装に当たるといふだけでは足りず、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、その意図に基づき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。』と述べた。

これら二つの判例から、判例の見解としては、単純につまみ申告行為を自己を「隠ぺい又は仮装」に該当するとしているのではなく、「正確な会計帳簿等」の存在や、外部からもうかがい得る特段の行動」といったつまみ申告の「意図」を裏付ける事実を含め、「隠ぺい又は仮装」について認定している、と解することができよう。

しかし、ここで注目したいのは、平成7年の判例は、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、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、た行為も認定し、税理士に対する所得の秘匿行為についても言及されている点である。

この点については、税理士に対する秘匿行為が「隠ぺい又は仮装」行為に該当し、重加算税の賦課要件を満たすかのように述べていると解釈できるように見える。しかし、質問検査権のような強制力を有しない税理士が納税者の全てを知ることはできないのであり、納税者から示された資料により申告業務を行うしかない実務の現状にそぐわないのではないかと、考える。

学説においては、代表的見解として、品川芳宣教授は、国税通則法68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・仮装」行為であることを推認して判断されるべきである。(＊4)とされている。

この見解は、事実関係を総合的に判断していくという基準を用いており、事実関係総合判断説と呼ばれている。しかし、この見解については、どこまでの範囲の事実関係をもつて総合判断すればよいのか、という点が問題となる。

「事実関係総合判断」という幅広い概念を用いることによつて、極端には、例えば過去に重加算税が賦課された経歴があるといった

ことまで判断されかねないだろうか。つまみ、事実関係の捉え方いかんによつては、重加算税の対象となる範囲が広がりすぎてしまうように考えるのである。

もっとも、この点については、品川教授も「事実関係を総合して判断するとしても、そこには税務執行における事実関係の厳正かつ的確な分析と洞察力を必要とするものであり、税務官庁の担当職員による熟達した事実認定が望まれるところではある。(＊5)とされている。

六、まとめとして

最後に、重加算税に関する税理士の助言義務について検討していく。

これについて前橋地裁平成14年12月6日判決が、納税者の指示どおりに申告した場合に「原告(納税者 筆者注)らが将来脱税を指摘されて重加算税や延滞税などを課せられる危険があることを何ら説明しないまま、原告Aの指示どおりに所得税等確定申告手続を行ったことは、税務に関する専門家である税理士としての立場から、依頼者に対し不適正の理由を説明し、法令に適合した申告となるよう適切な助言や指導をすることともに、重加算税などの賦課決定を招く危険性があることを十分に理解させ、依頼者が法令の不知などによつて損害を被ることのないように配慮する義務に違反しており、被告(税理士 筆者注)の債務不履行になるといわざるを得ない。」と言及した。

筆者は、この判決は税理士にとって厳しい判決ではあると解釈するが、税理士法41条の3の立法趣旨を考慮すれば当然の判決とも見える。

重加算税は、制裁としての意味を持ついわば「余計な税金」であり、容易に納税者に負担させてはならない。そのためにも、今後の実務において、租税制裁法理としての加算税制度の理解と説明に注意を払わなければならない。また、申告業務において、確実に資料の確認ができるように納税者との信頼関係の構築に努めることも重要である。

【注記】

- *1 北野弘久「税法学原論」第5版(493頁) 同「追徴税と罰金との併科」行政判例百選I(第4版)246頁
 - *2 池田秀敏「いわゆる「つまみ申告」と重加算税」税理38巻5号31頁
 - *3 岡村忠生「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96頁
 - *4 品川芳宣「附帯税の事例研究」(第3版)359頁
 - *5 品川芳宣「前掲書」360頁
- (学会平成16年12月学術研究会より)