実務研究

日本税務会計学会
平成23年2月 月次研究会

隠ぺい仮装行為と偽りその他不正の行為の相違点

安藤光宏［板橋］

第1．はじめに

最近の税務調査、特に法人税の調査では、軽微なミスで故意性の感じられないものまで重加算税の賦課対象とされているような気がする。そこで、改めて重加算税の賦課要件である『隠ぺい仮装行為』について研究し、あわせて『偽りその他不正の行為』との相違についても検討してみたい。

第2．隠ぺい仮装行為や偽りその他不正の行為があるとどうなるか

隠ぺい仮装行為があると重加算税が課税され、青色申告が取り消される場合があるほか、法人事業税については、重加算金が賦課される。他方、偽りその他不正の行為の場合は更正期間が7年となり、延滞税の除斥期間がなくなり、場合によっては刑事罰が科される。

なお、重加算税制度は最高裁判所昭和45年9月11日判決によれば『各種の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なわれた場合に、行政機関の行政手続きにより違反者に課せられるもので、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、性質を異にするもの』であるとされている。

第3．それぞれの成立要件

1．隠ぺい又は仮装が成立する要件

『隠ぺい又は仮装』が成立する要件は、判決例などによると『二重帳簿の作成、積極的な売上除外、架空経費の計上、他人名義の使用、虚偽答弁など存在しない課税要件があたかも存在するようにみせかけ、虚偽の課税要件事実を作出し意図的に存在する益金を隠し、あるいは、存在しない損金が存在するように装った事実がある』ことが必要とされている。

2．偽りその他不正な行為の成立要件

これに対し、『偽りその他不正の行為』に該当する要件は、『税の賦課徴収を不能又は著しく困難にするような何らかの偽計その他の工作』のあることが必要とされている。偽計とは、広辞苑によれば『他人を欺くはかりごと。また、その手段』とあることから、容易に判明するような行為はこれに含まれないのではないかと思われる。

第4．附帯決議の存在

更正期限が7年に延長された昭和56年5月の『脱税に係る罰則の整備等を図るための国税関係法律の一部を改正する法律案』が成立した際には『今回の改正により延長された更正・決定等の制限期間にかかる調査に当たっては、原則として高額、悪質な脱税者に限り、いたずらに調査対象、範囲を拡大するなど、中小企業者等に無用の混乱を生ずることのないよう特段の配慮をすること』との附帯決議が全会一致で採択されている。そして、この附帯決議に対し時の大蔵大臣は『政府といたしましても御趣旨に沿って誠意を持って対処したい』と述べている。

第5．隠ぺい仮装と偽りその他不正の行為者について

1．隠ぺい仮装の場合

隠ぺい仮装の場合は、法令上その行為者が『納税者（居住者、内国法人）』とされていることから原則的には納税者自身が行った隠ぺい仮装行為が対象となる。しかし、判例では、重加算税制度の趣旨及び目的から納税者以外の者が行った隠ぺい仮装行為であっても、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、重加算税の賦課や青色申告の承認を取り消すことができるとしている。

2．偽りその他不正の行為の場合

これに対して、国税通則法の偽りその他不正の行為の場合は、法令上その行為者についての規定がない。これは、国税通則法の『偽りその他不正の行為』により規定されていることが、『更正期間の延長』、『徴収権の時効の延長』、『延滞税の除斥期間の不適用』と重加算税や青色申告の取り消しのように罰則的なものではなく、本来納付すべき税額に関するもののため不正行為が行われたということが重要であり誰が行った行為かまで考慮する必要がないためと思われる。

他方、刑罰規定である各個別税法の『偽りその他不正の行為』は、所得税を例にとると『偽りその他不正の行為により、所得税を免れ又は還付を受けた者』とされている。これは、刑罰規定であることから当然のことで法人税の場合は『法人の代表者、代理人、使用人その他の従業者でその違反行為をした者』とされている。

第6．隠ぺい仮装と偽りその他不正の行為の故意性について

1．隠ぺい仮装の場合

隠ぺい、仮装行為と故意性の関係ついて、最高裁判所昭和62年5月8日判決は『事実について隠ぺい、仮装行為を行ったとの認識があれば、その後の申告に際し、過少申告をすることについての認識までは必要としない。』としている。

隠ぺいとは、広辞苑によれば『人又は物のありかを隠し覆うこと』、また、仮装とは『第三者を欺くため相手方と通謀してなす虚偽の意思表示から成立している法律行為』、虚偽とは『現実でないことを現実のように見せかけること』と説明されている。

したがって、法令にいう事実を隠ぺい、仮装する行為は、その隠ぺい、仮装行為が納税者の確定的な意図の下に、そして、その意図が外部からも推認できる程度の客観的な証拠があることが最低限必要となるのではないだろうか。

また、『事実について隠ぺい、仮装行為を行ったとの認識があれば、その後の申告に際し、過少申告をすることについての認識までは必要としない。』とは、たとえば、売上は前年度より増加しているが利益は減少している会社が資金繰りのためにどうしても公的な緊急経済対策融資を受けたいと思いそのために故意に売掛金を計上せず売上高を昨年度より少なく計上したとしよう。このような場合は、隠ぺい仮装行為を行ったとの認識はあるけれどもそれは融資を受けるための行為であり過少申告を故意にしたとの認識はないはずである。しかし、このような場合でも故意性の観点からは重加算税の賦課要件は満たされることになる。

2．偽りその他不正の行為の場合

偽りその他不正の行為と故意性の関係について、最高裁判所昭和52年1月25日判決は、『税の賦課徴収を不能又は著しく困難にするような何らかの偽計その他の工作』のあることが必要としている。したがって、納税者が真実の所得を秘匿し、それが課税対象となることを回避する意思の下に、所得金額をことさら過少にした内容虚偽の申告を行い、正当な納税義務を過少にしてその不足額を免れる行為が、偽りその他不正の行為に該当するには『それが発覚しがたい客観的状況が存在する状況でなされており、かつ、納税者がその状況の存在を認識していたかあるいは認識し得た』ことが最低限必要ではないだろうか。

第7．行為者と故意性の有無の判断について

以上の点から、国税通則法における行為者は『偽りその他不正の行為』の方が広い概念であるけれども故意性については『隠ぺい仮装行為』の方が広い概念ということができる。しかし、いずれの場合も故意性がまったくない場合は該当しないのではないだろうか。最近の調査では、故意性の判断をしないまま結果だけを重視し重加算税が賦課される案件が増えているように感じる。

第8．まとめ

偽りその他不正の行為に該当するけれども隠ぺい仮装行為に該当しない場合は存在する（典型例は最高裁平成17年1月17日判決、松尾事件）。反面、隠ぺい仮装行為に該当するが偽りその他不正の行為に該当しないケースは論理的にはありえるけれども事実は存在しないのではないだろうか。この点について、興味深い判決として確定申告等が課税要件事実の隠ぺい又は仮装にあたり重加算税の課税要件が満たされるときは、当該行為は『偽りその他不正の行為』に該当し、その重加算税に関する更正決定等については、7年の除斥期間が適用されるものと解すべきであるとするものがある（東京高裁平成15年5月20日判決、最高裁平成18年2月9日棄却・不受理）。

いずれにしても、税務調査における付帯税や除斥期間については税理士として納税者に対してできる最後の仕事であるから税務当局の見解を安易に容認するのではなく、公正な立場で税理士として故意性等の判断を行い毅然とした対応をとるべきであろう。特に、第三者がした隠ぺい仮装行為は、納税者はある意味被害者でもあるから、その認定に当たっては、納税者と第三者との関係、当該行為に対する納税者の認識及びその予見性、納税者の黙認の有無や納税者の注意義務を個別、具体的に検討し真に重加算税を賦課しなければならない事案であるかどうか判断すべきである。