

## 制裁としての重加算税について

小関健三

(税理士・旭川市立大学経済学部教授)

## 目 次

- |                |           |
|----------------|-----------|
| I 問題の所在        | 2 遁脱犯への処罰 |
| II 検討の筋道       | 3 重加算税    |
| III 過少申告に対する制裁 | IV 主体について |
| 1 過少申告加算税      | V おわりに    |

## I 問題の所在

重加算税については、これまで数多の議論がなされてきたが、混迷したままデッドロックに陥り続けているように感じる。

改めて言うまでもないことだが、重加算税は、国税通則法第68条1項に定められている通り、「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蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出」して過少申告になっていた場合に、過少申告加算税に代わって課される。

これまでは、要件の一つである過少申告は結果であり争いようもない明らかな事実であるから、残された問題は条文に表れた行動要件の解釈だというように、そして条文に忠実に、隠ぺい仮装とはいかなる行動（まで）を指すのか、その行為主体は誰なのか、隠ぺい仮装に対する納税者の態度はいかなるものであれば賦課適状なのかというようなことに検討の焦点が当てられて、議論が重ねられてきていると思われる。

しかし、確たる判断規範がなかなか得られないのは、掘り下げる場所を見誤ってきたからでないかと思われてきた<sup>(1)</sup>。蓋し、そもそも

(1) 報告者も別稿（小関健三「過少申告の意図の存否の認定と重加算税の賦課要件」税務弘報59巻13号149頁（2011年）、小関健三「重加算税の法人に賦課する場合の要証事実」税務弘報68巻4号161頁（2020年）。いずれも租税法務学会報告。）において、重加算税の賦課においては過少申告の「故意」は必要ないが、事実の隠匿や歪曲についての「故

意」を要件事実として挙げていた。しかし、そこにおいては重加算税の賦課を検討するにあたっての本質を見誤り、また「故意」概念を、「認識があった」若しくは「意味を認識している」というような意味合いと誤解して、法的な制裁の原因としての理解が足りず、未熟だった。

「隠ぺい仮装」という行動そのものには、税法上は重要な意義は存しないからである。重加算税制度が企図するのは、隠ぺい仮装という行動をではなく、「過少申告」という違法の発生を予防することにあり、従って、隠ぺい仮装に象徴されるような行動を取り出して仔細にまたは概念を拡張したりして検討してみても間接的で、制裁の直接の対象である過少申告を惹き起こしたということから目を背けては、判決などから帰納的に考えるにしても、その趣旨を読み違えることになりかねなく、適切な結論を導き出すのは難しいと考える。かようにどこか迂遠な議論を重ねてきたところに、混迷から脱することができない根本的な原因があるように思えてならない。

## II 検討の筋道

本稿は、重加算税を、税とは銘打つものの、その本質は過少申告を予防するための制裁であるという理解を切り口に、納税者が過少申告をどのように生じさせたら重加算税が賦課されるのかということ、過少申告についてのその他の制裁と比較しつつ、条文に照らし合わせて組み立て直し、今後の議論の枠組みの「叩き台」を、国税通則法側から、提供しようというものである。検討に当たっては、税制に関する考察ではあるが、制裁についての議論に一日の長がある刑法の成果を適宜利用することから、理解の便宜のため、検討の

筋道を予め簡単に紹介しておく。

まず、本稿においては、形式的にこそ行政措置と刑罰として区別される過少申告加算税・重加算税と通脱犯への処罰とではあるが、全て租税の公平負担を、間接的にせよ、担保するために設けられた制度で、過少申告に対する「制裁」<sup>(2)</sup>としての本質は通底するものと考え<sup>(3)</sup>、刑法の議論との連携をとる糸口とすべく、敢えて同じ組上に並べて検討する。

そもそも重加算税は、過少申告という違法を惹き起こした納税主体に対して、同じ行政措置である過少申告加算税に代わって課されるより重い制裁で、従って、より重くなるだけの特別な理由が何かなければならない。そして、その理由から出る、別の制裁である通脱罪とも重なることはない別の要件が重加算税にはあるはずだと考えられ、それこそが重加算税の存在意義を表すものであり、議論するにしても、また判決等から要件事実を分析するにしても、そのことを念頭においてでなければならないというのが報告者の基本的な考え方である。

納税者には、適正申告義務が課されていて、また義務を履行することについて期待も寄せられている。本来は、かような義務の履行が可能だったのに、期待に背き、過少申告という違法を惹き起こしたからこそ（責任）非難<sup>(4)</sup>としての制裁が課されるのである。そして、そのような行為をした納税者の主観的事情の

(2) 「制裁とは、『社会規範の違反に対して、その行為を否認したり思い止まらせたりする意図でもって行われる反作用であり、一定の価値・利益の剥奪ないし一定の反価値・不利益の賦課をその内容とするもの』と定義することができる。」(佐伯仁志『制裁論』(有斐閣, 2009年) 7頁。)

(3) 「過去の違法行為に対する応報としての行為者に苦痛(刑罰)を加えることは、人間社会あるいは

人間性本然の強い要求であって、それがなければその社会は存続しえないといってもよく、これが刑罰の本来の姿だといわざるをえない。」中野次雄『刑法総論概要 第二版』(成文堂, 1988年) 8頁。なおこの著書は、刑法についてはあるが、本稿をまとめるのに当たって拠ったところが多い。

(4) 同上・34頁。規範的責任論。

差異が、制裁の軽重の差となって現れるのである。確かに条文上は、重加算税も過少申告加算税と同様に客観的事実を要件としてはいるが、同じ過少申告という結果に対してなのに、より重い制裁を課す実質的な理由は、過少申告を惹き起こしたことについての納税者の主観的事情を措いてはないだろうし、また制裁としての独自の意義も見出し難い。ここで主観的事情とは、制裁はあくまで一定の行為をしたことに対してであるので、過少申告を惹き起こしたことについての納税者の心理的状況ということになろう。とはいえ、重加算税においてそれは、故意ではない。蓋し、故意による違法については、既に遁脱罪があるからである。つまり、重加算税の賦課においては、事実（過少申告の結果）を認識し、通常であれば形成されるであろう反対動機を乗り越え、期待に反して違法行為（過少申告）を為し遂げたということまでの認定は必要とはされないということである。さすれば、重加算税においては、基本的には過失犯にいう「過失」に相当する心理的状況の下に過少申告を惹き起こしたから賦課されるということになろう。「過失」相当であれば、過少申告を為さないという期待は、過少申告の結果についての認識可能性を媒介とした間接的なものであることから、非難は遁脱罪よりは軽く、結果についての認識可能性の存在を要件とするものであるから、結果（事実）だけを要件とする過少申告加算税よりも、非難は重くなる。その意味で、重加算税は、形式的制度的には過少申告加算税の加重制裁ではあるが、構造的本質的に主観的側面における遁脱罪の軽減制裁と整理することができよう。重加算税をそのように捉えれば、納税者として果たさなければならない（注意）義務の内容や程度を

明らかにしなければならないという次の課題も浮かび上がってくるし、何より過少申告の予防手段としての独自の意義も際立ち、検討結果は有意義となる。

以下、このような筋道で制裁としての重加算税の本質について検討する。

### Ⅲ 過少申告に対する制裁

重加算税も遁脱犯への処罰も過少申告加算税も、等しく過少申告の結果に対する制裁であるが、負担の重さが異なる。経済的負担について前二者は変わらないこともあり得ようが、心理的、社会的側面までも考慮すれば、過少申告加算税<重加算税<遁脱罪であろう。結果（事実）としては等しい過少申告をしたことについて、制裁に軽重があるのは、当然、原因を異にするからで、問題はそれが一体何であるかである。

#### 1 過少申告加算税

過少申告加算税は、国税通則法第65条において「期限内申告書……（中略）……が提出された場合……（中略）……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三十五条第二項（期限後申告等による納付）の規定により納付すべき税額に百分の十の割合（修正申告書の提出が、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、百分の五の割合）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。」と規定されている。

条文から明らかなように、過少申告加算税は過少申告という結果（事実）だけを要件とする。しかし、それがどのような態様で生じ

たのかについては、「正当な理由があるとき」以外は、つまり真に納税者の責に帰せられないような場合でない限り、どのような事情も大概等閑視され、ほぼ無条件に賦課される。それだけに、責任という点では過酷で、制裁は（相対的に）軽いものでなければならない。

## 2 逋脱犯への処罰

逋脱罪の構成要件は、例えば所得税法第238条においては、「偽りその他不正の行為により、……（中略）……所得税を免れ、又は……（中略）……所得税の還付を受けた者は、十年以下の懲役若しくは千万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する。」と定められている。

逋脱犯への処罰もまた過少申告の結果に対する制裁であるが、刑罰による責任非難であり、これは過少申告を招く行為を「故意」に為したことを理由としていて、いわば過少申告加算税の対極に位置するものである。過少申告をすることについての故意が認められる以上、当然に行為主体に対しては最も大きな非難が寄せられることになる。

## 3 重加算税

### (1) 法律の定め

重加算税は、国税通則法第68条1項において「第六十五条第一項（過少申告加算税）の規定に該当する場合（修正申告書の提出が、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蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、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蔽し、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、当該隠蔽し、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百分の三十五の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する。」と定められている。

### (2) 制裁の対象について

確かに、重加算税の要件事実、条文構成から、過少申告の結果と隠ぺい仮装という行動であると理解されている。しかし、過少申告や逋脱罪と同様に、重加算税もまた本質的には過少申告という違法を惹き起こしたことについての制裁である以上、制裁の対象ないし原因は、あくまで過少申告を惹き起こしたということについてであって、隠ぺい仮装という行動そのものについてではないということに、まずは留意すべきである。

一見、確かに隠ぺい仮装という行動は好ましからざるものではあるが、それだけでは税法上は無意味である。過少申告の結果が生じている限りで、税法上は意義が見い出される。つまり、条文上は納税者の行動が要件となっているが、その行動そのものが何たるかは大きな問題ではなく、むしろ一定の行動によって過少申告という違法が惹き起されたというまさにそのことが、税法上は問題なのである。従って、隠ぺい仮装について、それはどのような行動なのか、どのような行動までをも含むのか、その行動をした納税者は誰なのか等といった事柄について、それだけをいくら深

掘りしても、無益とまでは言わないが、重加算税の本質に迫り、賦課の要件事実を探るといふ点では正鵠を射り得ていないと言わざるを得ない。そうではなく、どのような事情の下で過少申告という違法を惹き起こせば、重い制裁としての重加算税が賦課適状になるのかを検討する方が、はるかに直接的で有益である。

### (3) 故意について

確かに、条文上は、隠ぺい仮装という行動についての要件も定められてはいるが、隠ぺい仮装という行動には、それだけでは違法性は認められないことから、過少申告の結果と違法性の認められない行動という事実をただ2つ並べても、それだけではより重い制裁を課すための実質的な理由としては不足である。これは、客観的事実だけを専らの対象とする制裁としては、既に過少申告があるからといふところからも言えることである。

ここで、重加算税の賦課においては、過少申告という事実を、過少申告加算税におけるような「結果」という側面だけでなく、過少申告を惹き起こしたという「行為」としての側面からも把握することで、過少申告という違法を惹き起こした納税者の主観的事情をも

考慮して<sup>(5)</sup>、重罰賦課の要否を検討しなければならないと考える。そうでなければ、単なる過少申告ということでは済まされず、「悪質」な納税義務違反と評価され、過少申告加算税よりも重い制裁を課すに足る実質的な理由が見つからないからである。

しかし、いくら悪質とは言え、「故意」を認める必要はない。報告者は、大方と思われる見解同様、(禁止すべき違法である過少申告についての)故意の存在は、重加算税賦課の要件事実にはならないと考える。理由は簡単である。故意はその内容をどのように解しようと<sup>(6)</sup>、故意であることには変わりなく、制裁に屋上屋を架ける必要性は見当たらないからである。ちなみに、既に述べたことであるが、故意の検討対象はあくまで過少申告についてであって、隠ぺい仮装という行動についてはない<sup>(7)</sup>。

さすれば、生じてはならない過少申告が、ことさらに「悪質」な納税義務違反だと非難され、より重い制裁を受けることになるものの、他方でそこでは故意の存否までは要求されないとすれば、重加算税の対象となる過少申告は、基本的には「過失」相当の心理的状況から出た結果として考えざるを得ない<sup>(8)</sup>。つまり、重加算税は、「過少申告が生じてはいる

(5) 「刑罰を応報と解する立場からいえば、その違法行為をしたこと自体が応報の対象であり刑罰の原因なのであるから、犯罪の重点はまさに行為そのものに置かれなければならない(行為責任)。この考え方は、行為者の性格を問題とする主観主義に対し、外部に現れた行為に中心を置くという意味で客観主義の刑法理論と呼ばれるが、それは行為の外形だけを問題にする古い客観主義とは違って、行為の際の行為者の心理状態をも十分考慮することであることに注意する必要がある。」同上・6頁。

(6) 認容ないし未必の故意を故意に含めるかどうか

というような問題があると思われるが、本稿は重加算税の検討なので、ここでは深くは立ち入らないことにする。優れた先行研究があるので、それらを踏まえて、別稿にて検討したい。

(7) 隠ぺい仮装行為についての故意について検討する余地もあろうが、しかし、それは隠ぺい仮装をした結果についての認識ということに収斂され、結局は過少申告をすることについての故意に繋がるものと思われるが、もう少し検討し、機会があれば別稿にて報告したい。

が、それは納税者においてそのような行動に出れば、過少申告の結果を生じるであろうことを認識することが可能であったと認められる場合」に過少申告がなされた場合に課される制裁であることになる<sup>9)</sup>。しかし、故意を認める必要はないので、納税者において過少申告の結果についての「認識」があったかどうかまでの立証は求められない。重加算税を、基本的に、納税者としての注意義務違反、結果への認識が至らないままで過少申告を回避する義務に違反したことに対する制裁として理解するのである。過少申告を惹き起こしはしたが、過少申告についての「故意」の存在までは認められなくても良いという意味では、主観的側面における遁脱罪の軽減制裁と整理することもできよう。条文では要件は行動+結果といった客観的事実となっているので、文言からは些か離れることになろうが、「悪質」な納税義務違反に対する重罰たる所以を、過失相当の心理的状态の存在に求め、それを条文にある要件解釈の束石ないし、制裁発動の判断の屋台骨にしようということである。重加算税の本質をこのように理解すれば、過少申告とも遁脱罪とも要件は異なるし、非難(制裁)が遁脱罪よりも軽いが過少申告加算税よりも重いということの説明がうまくできる。そして、納税義務違反を予防するという制度趣旨にもうまく附合する。

そうすると、重加算税賦課に当たって重要なのは、過少申告がなされたが、果たしてそれは納税者において「過少申告の結果を生じるかもしれないことは現実に認識していなかったが、認識することが可能であった」場合であったのかどうかということであり、これこそが制裁としての重加算税の本質であり、重加算税が課される所以ないし限界であると考える。さすれば、処分に不服のある納税者においては、結果を認識することが困難ないしそこまで要求するのは当該納税者にとって過酷であるということの反証が求められることになる。結果の認識可能性が当該納税者において認めることができないような場合にまで重罰を課するのは、それは無用に過酷であるということである。

そうすると次の問題は、現実に賦課される主体である納税者は多種多様であることから、どの程度の認識可能性があったと認められれば重加算税が賦課適状となるかである。つまり、誰の目にも明らかに過少申告の結果についての認識可能性があったと認められる(経理や税務についての素養がない素人でも気付くべきという)ような場合に限って重加算税が賦課されるというところから、税務の専門家に期待されるような極めて高度な注意を払っていたと認められる場合には重加算税は賦課されずに済むというところまで(=重加算

(8) 同旨の説明として、木村弘之亮『租税過料法〔租税法研究双書2〕(オンデマンド版)』(弘文堂、2014年)138~164頁。そうではなく、遁脱罪と同様に故意を要件とするものとして、佐藤英明『脱税と制裁〔増補版〕租税法研究双書-3』(弘文堂、2018年)35頁が挙げられる。

(9) 「行為者が行為の違法であることを現実には意識してなかったが、しかしこれを意識することが可

能であった場合にも同様の理由によって責任を認めることができる。これが第二の責任形式としての過失責任であるが、その違法行為をしないことに対する期待は違法の意識の前提となる事実または行為規範の認識の可能性を媒介とした間接的なものであるため、その責任の程度は故意責任に比べて一般的に軽いといえることができる。」中野・前掲注(3)50~51頁。

税の対象となる場合が多くなる（過少申告加算税で済む局面は少なくなる。）、現実には想定される認識可能性には幅が存在する。重加算税と過少申告加算税との分水嶺が明確にならないければ、賦課の要否は裁量的になり予測可能性を欠く。それを示唆するのが、次節で検討する隠ぺい仮装要件であろう。

#### (4) 隠ぺい仮装要件について

重加算税賦課は、条文上は隠ぺい仮装という行動が要件の一つとして挙げられている。しかし、重加算税の賦課は、そもそも過少申告という違法を惹き起こしたことが原因であって、形式的な隠ぺい仮装という行動自体は直接の原因にはならないことは、これまで縷々述べてきた。隠ぺい仮装という行動が問題になるのは、あくまで過少申告という結果を伴ってであり、従って、行動だけを抜き出して検討してみたところで、部分的ないし間接的な検討に過ぎない。

そして、前節で述べた通り、重加算税は過少申告を生じさせたことについて過失に相当する（注意）義務違反があった時に課されるもので、しかも条文に拠れば、殊に隠ぺい仮装という行動があった時に賦課される。言い

換えれば、隠ぺい仮装という行動をしたことで過少申告が生じたが、そこで過失相当の（注意）義務違反が認められる場合に、つまり、納税者において過少申告の結果を認識する可能性があるとして認められる場合に重加算税が課されるのである。従って、隠ぺい仮装という行動は、過少申告を惹き起こした実行行為<sup>10)</sup>の一端であり、制度が想定する過失相当の心理的状況の表徴ないし認識可能性の程度を示唆するものとして位置づけられると考えられる<sup>11)</sup>。

ここで隠ぺい仮装を行うということは、「事実を隠匿しあるいは脱漏」や「所得・財産あるいは取引上の名義を装う等事実を歪曲」といったことを「意味を認識しながら故意に行なうこと」<sup>12)</sup>であろうから、通常であれば、かように怪しく不正めいた行動を行う納税者においては、過少申告の結果の認識可能性があったことは十分に認められると考える。さすれば、制度が想定している重加算税が賦課される場合とは、そのような危険な行動（隠匿、脱漏、歪曲）の存在を前提とするのであるから、そこにおいて想定する（注意）義務は、そのようなことをすれば過少申告になることは判る可能性があったことは誰の目にも明らかという程度のものだと考える。思うに、重

10) 「過失罪においても、故意罪と同様、それ自体法益侵害性（現在処罰される過失罪の大半を占めている結果罪においては結果発生の直接の危険性）をもつ行為、いいかえれば、もしそれが故意をもってなされたとするれば故意罪の実行行為であるような行為を実行行為だと考う（ママ）べきである。たとえば、自動車運転者が前方をよく注視していなかったため横断歩行者に気づかずこれに自動車を衝突させたような場合は、前方を注視せよという注意義務に違反して前方を注視しなかったという不作為がそれだけで事故を発生させたわけではない。歩行者に向けてそのまま自動車を走らせた行為がはじめて事故を発生させたのであり、それ

がなければ事故は起こらなかったのであるから、この後者こそ実行行為なのである。同じように、消毒をしない器具を用いて手術をしたため患者にウイルスを感染させた場合も、消毒をしないという不作為でなく、消毒をしない器具で手術をしたという作為がその過失罪の実行行為だと考えなければならぬ。

……その実行行為は、作為にせよ不作為にせよ、第一に結果の危険性（それは、結果の発生が予見できるということにほかならないから、結果の客観的予見可能性といってもよい。）ある行為でなければならぬ。」同上・100～101頁。

加算税は、申告という多分に技術的で法律行為に関わってのことであることから、徒らに高い注意義務を要求することは、つまり賦課に当たってのハードルを下げすぎるのは、納税者の多様性を鑑みれば、適切さを欠くと立法者は考えたのだと思われる。法律の要件が、隠ぺい仮装としているのは、誰の目からも認識可能性が明らかな場合にのみ賦課適状になるということであり、法律が重加算税を課するのに要求する注意義務の程度は最低限度に低く、それすら守られないような場合には重罰が課され、発動局面は極めて限られることになる。

さらに踏み込んで言えば、重加算税賦課における最大の関心は過失相当の心理的状況の有無なので、現実の実行行為は、何も隠ぺい仮装という行動に形式的に限らなければならぬ必然はないということにもなる。このように考えれば、隠ぺい仮装といった積極的

な行動がない場合に、即ち不作為が過少申告の原因になっているように見える場合でも、重加算税の賦課の要件事実がなくなってしまうということにはならない。例えば、いわゆる「つまみ申告」について言えば、確かに隠ぺいや仮装行為といった積極的な行動がなく、原因となる行動が見えにくく組み立てが困難に思われるが、非難されるべきなのは納税者において事実の一部だけを基にして過少申告に及んだということであり、それで過少申告は生じているのであるから、それが実行行為として理解されるべきである。重加算税制度が関心を寄せるのは納税者がどのような行動をしたのかではなく、行動から透けて見える納税者における過少申告の結果の認識可能性である。そこで過少申告の結果の認識可能性が認められる限り、重加算税を賦課すべきということになる。逆に言えば、一部の所得しか申告されていなくても、脱漏した所得がど

(1) 法人税においても所得税においても、重加算税の賦課において実務上は、いわゆる事務運営指針（「申告所得税及び復興特別所得税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）」課所4-15など国税庁長官から国税局長など宛平成28年12月12日や、「法人税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）」課法2-8など国税庁長官から国税局長など宛令和4年6月30日。）が非常によく参照される。それら第一 賦課基準の章においては、「通則法第68条第1項又は第2項に規定する『国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し』とは、例えば、次に掲げるような事実（以下「不正事実」という。）がある場合をいう。」として、いくつかの行為が列挙されているが、これらはそれだけでは違法となるわけではなく、過少申告の結果が伴って重加算税が賦課されるのであるから、金科玉条のように、形式的にこれらの行為こそが重加算税賦課の要件事実そのものであるとして理解することはできない。そうではなく、これらのような

行為をすれば一般的に過少申告の結果を生じさせる蓋然性は高いのであるから、このような行為をしているのであれば、納税者において「過少申告の結果を生じるかもしれないことは現実に認識していなかったが、認識することが可能であった」のに過少申告を生じさせているとして推定できるということであるとする。他方で、納税者においては、かかる行為があってもなお「認識する可能性がなかった。」ということをして反証（立証）に成功すれば賦課は免れることになる。

(2) 「『計算の基礎となるべき事実の全部又は一部（ただし国税通則法のみ）を隠ぺいし、又は仮装し』たとは、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。」和歌山地判昭和50・6・23税資80-70。

んなに大きくても、当該納税者において認識の可能性がなかったのであれば、重罰を課するのは酷であり、重加算税の発動はあり得ないということになる。納税者において過少申告を惹起させる行動がないとか、一部の所得をつまんだかどうかということではなく、諸事情を重ねることで当該納税者において過少申告になろうことは認識する可能性が十分あったことが認められたのに、そのまま過少申告に及んだことこそが、非難を生じさせる実行行為であり、制裁賦課の原因の一端になるものと理解・整理されるべきである。

確かに、税負担の根拠となる規定ぶりについての考え方である「租税法主義」における「法律」を「条文（の文言）」そのものとして捉えるならば、本稿のような考え方は容れ難い考え方であることは承知している。しかし、本稿の題名にもある通り、重加算税の本質は違法に対する制裁であり、この考え方の本家本元であろう刑法においても、全ての罪状について要件が仔細に条文に定められている訳では決してなく、法益保護の観点から、寧ろ解釈によって要件事実が補充されることも大いにあることに鑑みれば、必ずしも条文に極めて忠実とまでは言えない本稿のような考え方も、同じく制裁についてであることを鑑みれば、失当と決めつけることもできないと考える。そして、重加算税の重罰たる所以は、条文の文言に形式的に拘泥している限り明らかになるとは思えず、形式（条文）か実質（本質）かと突き詰めるならば、少なくとも重加算税は、過少申告を予防するための制裁であることを重視すれば、実質（本質ないし制度趣旨）を以って理解されるべきだと考える。

#### (5) 認識について

重加算税賦課においては、過少申告の結果についての故意は必要ないということは既に述べたので、認識については、今さら述べる必要はもうないと思われる。蓋し、通常であれば、過少申告の結果についての「認識」があれば反動機形成の期待されるから、そこから先は故意犯である通脱罪の成否の検討に委ねられるべきだからである。ちなみに、これも述べてきたところであるが、隠ぺい仮装という行動自体には違法性はないのであるから、かような行動について認識の有無を論じるのも、間接的で大きな意義は認められない。

しかしこれまでの最高裁判決の中には、本稿の立場とは異なり、過少申告の認識が必要であるとするものがあるので念のため検討し、報告者の私見を簡単に述べておく。さし当たって、夙に引かれるだけに重要と思われる平成7年最判<sup>13)</sup>をとりあげてみる。

この判決は、納税者は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り、所得金額についての認識もありながら、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、右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かったという事案である。

平成7年最判の判示の主要部分は以下の通りである。

「重加算税の制度は、納税者が過少申告をす

<sup>13)</sup> 最判平成7・4・28民集49-4-1193。

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科することによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものである。

したがって、重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものが隠ぺい、仮装に当たるというだけでは足りず、過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がされたことを要するものである。しかし、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。」

まず、この判決について、裁判所は何らか「特段の行動」こそが要件事実であると判示したものと受け止めるのは早計である。蓋し、これまで縷々述べてきたように、重加算税が課されるのは、単になんらか行動をしたからではなく、納税者としての義務履行の期待に背くような態度で過少申告をしたからである。従って、重加算税の賦課を検討するにあたっては、形式的な行動ではなく、その行動をして過少申告を惹き起こした納税者の心理的状況がどうだったのかということが何よりの対象とされなければならない。だからこそ、判決は「意図」という納税者の主観に関する文言を繰り返しているのだと考える。

ちなみに裁判所は行動について、それは「過

少申告の意図」があったことを伺えるような特段の行動であるとしているが、ここでいう行動とは、あくまで、かような「意図」の存在を前提として、その「意図がうかがい得る」ような特段のものであって、単に形式的に何らかの行動を指し示してはいない。つまり、何等か「特段」と思しき行動形式を挙げるのではなく、要件事実としては不足ということである。現に判決の前段では、隠ぺい、仮装と「評価すべき」行動が存在すると表されていて、形式的な隠ぺい仮装という行動そのものが必要であるというような書きぶりにはなっていない。さすがに裁判所までもが「不正手段」と評する「隠ぺい仮装」が「用いられて」いるのであれば、過少申告の「意図」があったと強く伺われるところ、そこまでの積極的な行動がなくても、つまり行動形式がどうかではなく、かような「意図」の存在が行動から伺い得ることこそが、重加算税の賦課には必要ということが判示からは伺われる。つまり、裁判所は行動から透けて見える「意図」の存在こそが要件事実の柱であるとしているのである。いうならば、判決においては、納税者が採った行動は、「意図」の存在を予想させる間接事実ということになるだろう。

次に、判示に何度も繰り返される「意図」の内容について検討する。裁判所は、重加算税が賦課されるのは、「当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく……場合」であるとしている。ここにいう「意図」の内容は、遁脱罪についてではない以上、納税者において「過少申告をすることについての」反対動機が形成され、「行為抑止」が期待される「事実的故意」に相当するまでの心理的状況ではない<sup>104</sup>。しかし、

「意図」という表現からは、前節までに述べた「過少申告の結果を生じるかもしれないことが認識することが可能であった」という「認識の可能性」よりもう一步踏み込んだ、過少申告の可能性を認識し、若しくはそうなることを目的とさえしているというような積極的な心理的状态の認定を、裁判所は要求しているように思われる<sup>14)</sup>。従って、この判決を前提とすると、前節までに述べたような、認識する可能性があったという段階では、未だ重加算税は課されないということになり、重加算税の射程は本稿の立場より狭い（＝過少申告加算税が課される局面が増える。）ということになろう。もしかすると裁判所は、反対動機を乗り越えたのかどうかまでは認定しなくても構わないが、少なくとも過少申告の結果についての認識があったという、内心のことではあるが、幾分は形式的ないし表面的な事実の認定を求めることを企図したのかもしれない。

しかし思うに、既に述べたところであるが、そこまでの認識があったということであれば、通常であれば、過少申告をしてしまうことについての反対動機の形成は期待されるものと思われ、故意概念の捉え方次第によっては、遁脱罪との境界が曖昧になってしまいかねない。尤も、重加算税が可罰性や機動性などの

配慮から便宜的に設けられた制裁であると片づけるならそれまでだが、そうだとすると、重加算税の実質的な存在意義は薄れてしまい、どちらを選択するかは裁量的になってしまい、肯首しかねる。更に言うなら、認識していたのかどうかということは、やはり内心的な事柄で外部からは判りかねることで、このようなことを要件事実とするのでは、それこそ行政執行上の障害になりかねないとも思われる。尤も、実際に認識していたかは問わず、外部に表れた行動から認識していたことが何えればそれで必要十分ということだとすることも考えられるが、それだと納税者に反論の余地が極めて小さくなってしまい、何についての制裁かが判らなくなってしまいかねない。そうではなく、本稿の立場のように結果を認識する「可能性」があったのかどうかを要件とする方が、遁脱罪との区別は明確になるし、要件事実も客観的で、当事者双方の立証の困難性も軽減されると考えられる。

確かに、本稿のように考えた場合、平成7年最判よりも重加算税のハードルはかなり低くなり、つまり重加算税の射程は広がってしまい、納税者心理としては一見受け入れ難いものとなる。しかし、納税者には適正申告をする義務が要求されている以上、義務履行

14) 「行為意思は行動を動かすいわば動的な意思で、その意思内容も行為そのもの（たとえば、ある方向に向けて銃を発射すること、ある物をとること）の範囲を超えないのに対し、事実的故意はいわば静的な認識・予見であって、行為以外の情況、結果発生の危険性、客体の性質など（右の例でいうと人が死ぬであろうということ、ものが他人の所有に属すること）をも対象とするのである。」中野・前掲注(3)43頁。

15) ちなみにいわゆる「つまみ申告」についての著名な判決である最判平成6年11月22日税資206号

369頁にいう「殊更の過少申告」にいう「殊更」という表現もまた、過少申告の認識を要すると考えているのだと考えられる。法律用語としての「殊更」という用語は、「積極的な意思の存在を必要とする趣旨であり、未必の故意があるだけでは足りないことを意味する。」（法務省刑事局編集『昭和三十六年十二月 改正刑法準備草案 附同理由書 刑法改正準備会』（1961年大蔵省印刷局）104頁〔植松正〕）というように使用されるからである。しかし繰り返すが、これだと遁脱罪との要件の境界が重複してしまうと考えられる。

についての一定の努力は当然なされるべきと思われ、それが本稿でいう過少申告の結果についての最低限度の認識(努力)である。

平成7年最判を引き合いにして認識について本稿の立場を改めてまとめれば、重加算税の賦課に当たっては、過少申告(結果)の認識までは要求されないが(射程は広がる)、認識の可能性の存在が誰にでも明らかな場合にのみ(つまり専門的ないし高度の認識努力までは要求されない)、重加算税は賦課される(逆に射程は狭まる。)ということになる。

#### IV 主体について

報告者はかねてより、そもそも手足のない法人にどのようにして隠ぺい仮装という行動を要件としている重加算税を課そうというのか、判決や裁決においてすら、国税通則法には「両罰規定」もないのになぜ法人と自然人とを「同視」できるのか、できるとしても自然人の範囲がなぜそうなるのかといった根本的な理由が判然としないままにされていることについて強い不満を感じ、別稿を表していた(前掲注(1)参照。)が、不完全であった。これについても、本稿の考え方を利用すれば、解決の糸口を見出すことができる。

既に述べた通り、重加算税制度の関心は、納税者の行動そのものではなく、過少申告が惹起されたということにあり、納税者において、そのような行動に出れば、過少申告の結果を生じさせるであろうことを認識することが果たして可能であったと認められる場合であるかどうかにある。つまり、問題は過少申告を生じさせた当該納税者における過少申告(結果)の認識可能性であり、これこそが制裁としての重加算税の本質であり、重罰が課される所以ないし限界である。

これを法人に重加算税を課す場合について当てはめてみる。法人には手足がないことは本章冒頭で述べたが、当然、認識するための頭脳もない。従って、行動を要件とすることも、内心を問うことも現実にはできない。しかし、手足は持たない法人も法律関係において観念的には申告主体となっているのであるから、同様に制裁を課すにあたって、その可否、即ち原因の存否を観念的に想定することは可能であろう。本稿の考え方を敷衍させれば、当該過少申告が、観念的ではあるが申告主体として存在する法人において「過少申告の結果を生じるであろうことを認識することが可能であったと認められる場合」に生じたものだったのかどうかを観念的に検討することは、現実に認識するということを問うのではないことから、頭脳を持たない法人に対しても可能であろうし、無理に「同視」する必要もないことから合理的である。具体的には、現実に申告事務は法人に関わる自然人が法人の手足となって行われるのであるから、それら自然人における認識可能性を問題にすれば良いのであろうが、しかし現実に法人には様々な関係者が存在することから、対象となる自然人の範囲をどうすべきかは、今後、重加算税制度の本質に立ち戻って再検討されなければならないと思われる。

これについて別稿(前掲注(1)166頁以下。)では、「法人納税者の申告納税義務の履行が自身の認識(支配)下にあり、当該法人の申告納税義務の履行について具体的な権限と責任とが与えられた自然人は、本来法人納税者の不誠実な申告を防止すべきで、また、防止可能な立場にあるといえる。そのような自然人が、その行為の意味を理解しながら(昭和50年6月23日和歌山地裁判決)、つまり、自らが

それを為すことが当該法人に義務違反をもたらす危険性があるという意味を理解しながら故意に隠蔽仮装行為に出て、現実には過少申告になってしまっている場合には、重加算税を賦課すべきと評価できるものとする。検討対象となる自然人の範囲は、重加算税は過少申告を予防するという制度であるという点からは一応適切と思われるが、しかし、ここにいう「故意」の理解は本質的でなく、またその対象も実行行為を指すもので失当であり、また、「評価できる」かどうかを問うとはしているが、結局は自然人が「理解」しているという内心の事実を要件事実として求めるもので、不十分であった。繰り返すにはなるが、本稿においては、重加算税は過失相当の場合に賦課されるものとする。現実には自然人が理解ないし認識していたかどうかは問わないし、行動についても要件事実そのものとしては捉えないので、自然人と法人とを、根拠も判然としないまま、無理やりに「同視」する必要もないことから、本章冒頭の不満はうまく解決できるものとする。

そもそも個人、法人に限らず、納税者には申告主体として適正に申告する義務が課されていて、またそうすべき期待が寄せられているのである。従って、重加算税の制度趣旨を重視する本稿の立場からは、法人に限らず個人納税者においてでも、基本的な考え方として、誰が過少申告の原因となる行動をしたのかということを取り立てて問題視するというよりは、誰がやったことからであったにしろ、

過少申告が生じたのであれば、まずは納税者が申告主体として過少申告の結果を明らかに認識できる可能性があったのかどうか、という側面から賦課の要否を検討すべきということになる。

とはいえ、以上のような実質的な観点からの考え方が、制裁についてであれ、税法の考え方として適切かどうかについては、これまでの税法議論の枠組みを鑑みれば異論は大いにあると考えられる。これ以上のことは税法解釈の原点に立ち戻ることが必要と考えられるので、機会を見て改めて検討したい。

## V おわりに

確かに、刑罰でなく行政措置である重加算税に、主観的事情、それも責任めいた概念を持ち込むことに、抵抗がない訳ではない。それだと大量回帰的に生じる行政執行に支障をもたらしかねなく、そうではなく行動という客観的事実に要件事実を収れんさせて、つまり行動を類型化して要件事実とし、いうならば違法性<sup>16)</sup>一本で判断を済ませるべきだという考え方もあり得ることは重々承知している。

しかし、やはり隠ぺい仮装行為自体には違法性は認められないことから突き詰めれば隠ぺい仮装という要件に重罰を課すべき所以を無理やりにでも詰め込む必要が出てきて、結局は字面通りの解釈では済まされなくなると考える。なんらか制度趣旨を反映する主観的要素を含ませなければならないのであれば、結局は本稿と同じような帰結になりかねない。

16) 「違法性とは、行為が行為規範に違反していることをいう。それは、行為を一応その主体から切り離し行為そのものとして評価するものであって、その評価は、主体がだれであるかにかかわらず、行為だけを対象としてなされるべきものである。

したがって、それは、行為と特定の行為主体との結びつきに関する判断である責任評価とははっきり区別されなければならない。換言すれば、責任なき行為もまた違法判断の対象となるのである(客観的違法論)。」中野・前掲注(3)24～25頁。

そして繰り返しになるが、客観的な事実だけを要件事実とするのであれば、過少申告から見れば重い罰で、漏脱罪から見れば軽い罰を課すことの説明が上手くできない。更に、行動を要件事実とする限り、手足頭脳のない法人に対する重加算税の賦課ということについて、理論的な理由付けもできないと考える。

漏脱罪とも過少申告加算税とも異なる重加算税の要件事実は何かを理論的に明らかにするというのが、この研究の出発点であり、これまでの方向性とは異なる枠組みを見出すのが本稿の目的であった。何らか新たな検討枠組みが見出されなければ混迷から抜け出すこともできず、何が賦課の要件事実かが判然としないままでは、主張立証の点において納税者に過酷な状況が続くと考える。何より、何に対する制裁かがはっきり示されなければ、納税者に対する「予防」の意義は薄いままで、どうにかしなければと思いつけ、今後の議論の「叩き台」としてでもと思いつ、著したのが本稿である。

これまでは、行政措置であるからか、どのような行動であれば要件を充足するのかといった客観的事実に、税法においては殊更に租税法律主義への強い拘りがあるせい、専ら

しかし、重加算税は、「過少申告」に対して設けられた「制裁」の一つであるということ念頭におけば、焦点は些かズレていたと言わざるを得ない。

重加算税が賦課されるかどうかの限界は、単なる行動や事情の存在というよりは、過少申告がどのような意識下で惹起されたのか、内容の是非はともかく平成7年最判の表現で言えば、果たして「過少申告の意図」があったか、本稿の提案で言えば、「過失」があったと言えるような心理的状況下でなされたものかということが基本となると考える。今後はかかる視点を基に、様々な判決を「改めて」比較、精査して趣旨を再確認すべき必要性を感じる。

本稿の提案が成功であれば、重加算税制度における次の課題は、制度発動の前提となる納税者として課されている適正申告義務の具体的内容の検討である。蓋し、そもそも重加算税は納税者の義務の遂行を期待しそれを担保する制度だからである。ただ、本稿の目的は、叩き台としての検討枠組みを提供することであり、これ以降の詳細は別の機会に改めて検討することにした。

(以上)