嘉庫　嘉悦大学学術リポジトリ　Kaetsu

University Academic Repository

国税通則法70条4項に規定する「偽りその他不正の行為」についての一考察

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2019-11-26 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 原, 正子 メールアドレス: 所属:
URL	https://kaetsu.repo.nii.ac.jp/records/931

研究論文

国税通則法70条4項に規定する「偽りその他不正の行為」についての一考察

A Study on the Deception or Other Wrongful Act Provided in Paragraph (4) of Article 70 of the Act on General Rules for National Taxes

原　　正　子*
Masako HARA

＜要約＞

現在、我が国の国税については申告納税方式が採用されており、課税標準等又は税額等は、第1次的には納税者の申告によって確定するが、税務署長にも第2次的にこれを確定する権限が与えられている。そして、この更正、決定がいつまでできるかについて、原則的・一般的には法定申告期限から5年（又は3年）を経過する日まで、ただし「偽りその他不正の行為」により税額を免れた国税についての更正決定等の場合には、法定申告期限から7年を経過する日まで（国税通則法70条4項）、とされている。

この「偽りその他不正の行為」の文言は、逋脱犯について規定する所得税法238条1項等においても用いられているところ、その意義について筆者は、逋脱犯の構成要件の一つである「偽りその他不正の行為」の解釈に準じつつも、除斥期間延長制度の立法趣旨に鑑みて捉えるのが妥当と考える。

また、重加算税の賦課要件である「隠蔽又は仮装」と国税通則法70条4項に規定する「偽りその他不正の行為」の関係については、多くの場合重なりあうと考えられるが、その他の要件及び効果を異にするものであって、具体的事案において常に軌を一にして適用されなければならない理由はないと解する。

＜キーワード＞

偽りその他不正の行為、除斥期間延長、逋脱犯の構成要件、重加算税の賦課要件、逋脱の意図

1　はじめに

現在、我が国の国税については申告納税方式が採用されている[1)]。申告納税方式は、納税

* 関東信越国税局調査査察部長

者の申告によって税額を確定することを原則とするが、その申告がない場合や申告税額が税務署長等の調査したところと異なる場合には、税務署長等の処分によってこれを確定するとされている（国税通則法（以下「通則法」という。）16 条）。

このように、税務署長等は、一定の場合に処分（更正[2]、決定[3]）をなし得るのであるが、更正、決定をなし得る期間には制限がある。

国税の更正、決定等の期間制限について規定する通則法 70 条 1 項は、原則的・一般的には、法定申告期限から 5 年（又は 3 年）を経過した日以後は更正、決定はできない旨規定し、同条 4 項は、「偽りその他不正の行為」によりその全部若しくは一部の税額を免れた国税についての更正決定等は、法定申告期限から 7 年を経過する日までできる旨規定している（以下、同項の規定を「除斥期間延長規定」と、同規定による制度を「除斥期間延長制度」という。）。

この「偽りその他不正の行為」の文言は、逋脱犯について規定する所得税法 238 条 1 項、法人税法 159 条 1 項等においても用いられているところ、これらの文言は同義と解すべきであろうか。

また、通則法 68 条 1 項ないし 3 項には重加算税の賦課要件が規定されている[4]ところ、その賦課要件である「隠蔽又は仮装」と同法 70 条 4 項に規定する「偽りその他不正の行為」の関係については、様々な見解があるところである[5]。

本稿では、裁判例や学説を検討することにより、これらについて考察する。

2　最近の裁判例・裁決例の概観

除斥期間延長規定が適用される事案においては、同時に重加算税が賦課決定されることが多い[6]。最近の裁判例・裁決例の中から、①重加算税の賦課要件を満たすとともに除斥期間の延長規定の適用も適法とされた事例、及び②重加算税の賦課要件は満たさないが除斥期間の延長規定の適用は適法とされた事例を取り上げ、その内容を概観する。

2.1　東京地裁平成29年10月18日判決[7]

2.1.1　事案の概要及び争点

この事案は、平成 15 年から平成 21 年までの各年分（以下「本件各年分」という。）の所得税の各決定処分及び重加算税の各賦課決定処分並びに平成 16 年から平成 21 年までの各課税期間（以下「本件各課税期間」という。）の消費税等の各決定処分及び重加算税の各賦課決定処分について争われたものである。

これらの各処分は、法人名義で行っていた取引（以下「本件各取引」という。）の収益及び対価は原告個人に帰属するとしてされたものであり、本件における争点は以下の 3 点であった。

①本件各取引の収益及び対価が原告の享受するものであるか否か。

②原告が本件各年分の所得税及び本件各課税期間の消費税等を申告しなかったことにつき、通則法 68 条 2 項所定の隠蔽又は仮装の行為が存するか否か。

③上記の申告をしなかったことにつき、通則法（平成 23 年法律第 114 号による改正前のもの。以下 2.1 において同じ。）70 条 5 項所定の偽りその他不正の行為が存するか否か。

ここでは、争点③についての主張及び判断のみをみていく。

2.1.2　争点③についての両当事者の主張

争点③についての両当事者の主張は、要旨以下のとおりであった。

1. 被告の主張の要旨

原告が本件各年分の所得税及び本件各課税期間の消費税等を申告しなかったことにつき、通則法 68 条 2 項所定の隠蔽又は仮装の行為が存する以上、同法 70 条 5 項所定の偽りその他不正の行為も存するというべきである。

2. 原告の主張の要旨

通則法 70 条 5 項にいう偽りその他不正の行為とは、税額を免れる意図の下に、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を伴う不正な行為を行っていることをいうのであって、単なる不申告行為はこれに含まれないと解される。

原告には税額を免れる意図は一切なかったから、原告が偽りその他不正の行為により税額を免れたとは到底いえない。

2.1.3　争点③についての裁判所の判断

「国税通則法 66 条 1 項の規定に該当して無申告加算税が課されるべき場合において、同法 68 条 2 項所定の隠蔽又は仮装があるものとして、重加算税の課税要件が満たされるときは、国税通則法 70 条 5 項の偽りその他不正の行為により当該国税の税額を免れた場合にも該当する（同項は刑罰を定めたものではないから、同項を適用するのに納税者に税額を免れる意図があることまでを必要とするものではない）と解される（略）本件では原告が本件各年分の所得税及び本件各課税期間の消費税等を申告しなかったことにつき、国税通則法 68 条 2 項所定の隠蔽又は仮装の行為が存し、重加算税の課税要件が満たされるというべきであるから、国税通則法 70 条 5 項所定の偽りその他不正の行為により上記所得税及び消費税等の税額を免れた場合にも該当するというべきである。」（下線は筆者[8]。）

このように、この事案においては、重加算税の課税要件が満たされるときには除斥期間延長規定にいう「偽りその他不正の行為」により税額を免れた場合にも該当すると判断されている[9]。

2.2　国税不服審判所平成28年7月4日裁決[10)]

2.2.1　事案の概要及び争点

この事案は、平成19年分から平成25年分まで（以下「本件各年分」という。）の所得税等及び平成19年から平成25年までの各課税期間（以下「本件各課税期間」という。）の消費税等に係る重加算税の各賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」という。）について争われたものである。

本件各賦課決定処分は、医療機関等に対して〇〇を派遣する事業を営む審査請求人（以下「請求人」という。）が当該事業に係る収入等を申告しなかったことなどが、事実の隠ぺい又は仮装の行為に当たるとしてされたものであり、本件における争点は、以下の3点であった。

①本件各賦課決定処分の理由の提示に不備があるか否か。

②請求人は、本件各年分の所得税等及び本件各課税期間の消費税等について、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たか否か。

③請求人は、平成19年分から平成22年分までの所得税並びに平成19年課税期間及び平成20年課税期間の消費税等について、偽りその他不正の行為によりその全部又は一部の税額を免れていたか否か。

ここでは、争点③についての主張及び判断のみをみていく。

2.2.2　争点③についての両当事者の主張

争点③についての両当事者の主張は、要旨以下のとおりであった。

1. 原処分庁の主張の要旨

請求人は、真実の所得を隠ぺいし、それが課税の対象となることを回避するため、所得金額を殊更に過少に記載した内容虚偽の所得税の確定申告書を提出するとともに、消費税等についてあえて確定申告をしていなかったものと認められ、これら請求人の一連の行為は、通則法70条4項に規定する偽りその他不正の行為に該当する。

2. 請求人の主張の要旨

請求人は、単に租税に関する知識を欠いていたために、本件事業に係る収入等につき、所得税については過少申告となり、消費税等については申告をしていなかったもので、逋脱のための故意はなく、請求人に通則法70条4項に規定する偽りその他不正の行為はない。

2.2.3　争点③についての国税不服審判所の判断の要旨

「通則法70条は、国税の更正、決定等の期間制限（賦課権の除斥期間）を定めているところ、同条4項において、「偽りその他不正の行為によりその全部若しくは一部の税額を免れた国税についての更正決定等」に関しては、その除斥期間を7年と定め、それ以外の場合よりも長い除斥期間を定めている。これは、偽りその他不正の行為によって国税の全部又は一部を免れた納税者がある場合にこれに対して適正な課税を行うことができるよう、より長期の除

斥期間を定めたものである。」

「同項に規定する「偽りその他不正の行為」とは、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を伴う不正な行為を行っていることをいうのであって、単なる不申告行為などはこれに含まれないところ、偽計その他の工作を伴う不正な行為を行うとは、納税者が真実の所得を秘匿し、それが課税の対象となることを回避するため、所得の金額を殊更に過少にした内容虚偽の申告書を提出し、又は法定申告期限までに申告をせず、正当な納税義務を過少にするなどしてその不足税額を免れる行為も、それ自体単なる不申告などの不作為にとどまるものではなく、偽りの工作的不正行為といえるから、上記「偽りその他不正の行為」に該当するものと解するのが相当である。」

「本件において、請求人は、本件事業に係る所得を全て秘匿し、それが課税の対象となることを回避するため、所得の金額を殊更に過少にした内容虚偽の所得税等の確定申告書を提出し、また、法定申告期限までに消費税等の申告を行わず、本件各年分の所得税等及び本件各課税期間の消費税等の税額を免れていたものと認められ、このような過少申告行為等は、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を伴う不正な行為に該当するものと認められる。したがって、請求人が、平成 19 年分から平成 22 年分までの所得税並びに平成 19 年課税期間及び平成 20 年課税期間の消費税等について、全部若しくは一部の税額を免れていたことは、通則法 70 条 4 項に規定する「偽りその他不正の行為により税額を免れた」ことに該当する。」

「通則法 70 条 4 項の規定は、適正な課税を実現するために更正等の除斥期間を延長するにすぎないものである。このような趣旨に鑑みると、ほ脱犯の刑事罰の構成要件である故意を同項の適用要件と解することはできない。」

なお、この事案では、「通則法 68 条 1 項に規定する重加算税の賦課要件を満たしていない」[11] ものの、平成 19 年分から平成 22 年分までの所得税並びに平成 19 年課税期間及び平成 20 年課税期間の消費税等について、「同法 70 条 4 項に規定する「偽りその他不正の行為により税額を免れた」ことが認められる」と判断されている [12]。

3　除斥期間延長制度の趣旨目的

ここで、除斥期間延長制度の趣旨目的について確認しておく。

3.1　除斥期間延長制度の沿革[13]

賦課権の除斥期間に関する最初の規定は、昭和 26 年 4 月にシャウプ勧告に基づき設けられた。それまでは、賦課権の除斥期間という概念がなく、会計法に関する一般的な国の債権債務関係に関する消滅時効が適用されるものと解されていたのである。

この点、シャウプ勧告は、「租税の賦課に関する期間制限は、政府の行使する又は政府に対して行使する請求権に関する会計法第 30 条によって規定されている。それによると、租

税の賦課は、課税されるべき日から5年以内に行わねばならない。納税者が虚偽の申告書を提出したとしても、課税に対して5年の時効による制限が適用されるようである。納税者に対して更正することができる5年という期間は異常に長いようである。納税者に虚偽が存しないなら、租税の債務についてさらに更正を受けることがないということを、申告書提出後適当な時期にはっきりさせておくべきである。したがって、われわれは、個人及び法人の納税者の更正又は再更正を、申告書提出期限後3年又は申告書提出後2年のいずれか遅い期限を過ぎれば、禁ずるように現行の期間制限規定を変更することを勧告する。しかし、この期間制限規定は、納税者の側に虚偽があったり、又は無申告であった場合には、適用してはならない」と指摘している。

シャウプ勧告により、所得税法、法人税法等の各税法に、課税処分の除斥期間の規定が設けられたが、当時の規定では、「詐偽その他不正の行為」により租税を免れた者に対し更正を行う場合は、3年の除斥期間の適用対象外とされていた。そのため、このような場合については法規の解釈に委ねられ、①徴収権の消滅時効が5年とされ、かつ、その時効が絶対的消滅時効であるとされていること及び②会計法30条の規定があることから、賦課権も5年の消滅時効に服するものと解されていた[14)]。

その後、昭和37年の通則法の制定[15)]により、「詐偽その他不正の行為」に基づき税を免れた場合の更正決定の除斥期間は5年とされた。なお、「詐偽その他不正の行為」は「偽りその他不正の行為」と同義である。

さらにその後、税負担の公平確保を目的として昭和56年5月に成立公布された「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」1条により、「偽りその他不正の行為」により税額を免れた場合の更正決定の除斥期間は7年に延長された[16)]。これが現行の通則法70条4項である。

3.2　除斥期間延長制度の趣旨目的

除斥期間延長制度の趣旨について、東京高裁昭和49年9月30日判決[17)]は、「右法条（筆者注：通則法70条2項4号。現70条4項）は（略）「偽りその他不正の行為」により脱税した納税者自身に対して適正な課税を行なうことができるように、このような納税者に対して更正処分のできる期間を、法70条1項に定めている3年という短期の期間に制限する必要がないものとし、これを5年に延長しているものと解するのを相当とする」と判示している。

神戸地裁昭和57年4月28日判決[18)]は、上記東京高裁昭和49年9月30日判決と同旨を述べ、さらに、「偽りその他不正の行為があった場合に既に成立している抽象的納税義務を適正に具体化するために更正の期限期間を延長するにすぎない」としている。

横浜地裁平成16年3月17日判決[19)]は、通則法70条5項（現4項）の趣旨について、「これは、納税者が「偽りその他不正の行為」によって税額を免れようとしたときには、課税庁による国税の賦課権の行使が困難となることはいうまでもないところ、このような場合、そ

の者に対する適正な課税の機会を確保し、納税者間の公平を確保する必要があることや、賦課権の行使が困難となる原因を自ら生み出した以上、租税法律関係の早期安定に係るその者の利益を考慮する必要性に乏しいことなどから、通常の場合よりも長期間その国税の賦課を可能として、適正・公平な課税の実現を図ることとしたものということができる」と述べる。

以上からすると、除斥期間延長制度は、租税法律関係の早期安定を図るための通常の期間制限の例外措置であり、その趣旨目的は、適正な課税機会の確保、ひいては納税者間の租税負担公平の確保にあるといえるだろう。

4　重加算税制度の趣旨目的

4.1　重加算税制度の沿革[20)]

昭和 25 年の税制改正により、過少申告加算税額、無申告加算税額、重加算税額等の各種加算税額制度が創設された[21)]が、これはシャウプ勧告に基づくものであった。

この点、重加算税額についてシャウプ勧告書は次のように述べている。

「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事罰である。詐欺行為は処罰することなく黙過することはできない。そこであらゆる事件に刑事訴追をなす必要から免れるため、詐欺に対する民事罰を採用することを勧告する。この罰則のもとでは、納税額の不足が税のほ脱を意図する詐欺によるときは、その不足分のほかに、不足分の60%相当額が支払われなければならない。この金額は、税と同様な方法で徴収され、実質的に税の一部となる。」

創設された重加算税額は、税額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いて申告した場合等に、納付すべき税額に対して 50%[22)]相当の税額を徴収するものであり、詐欺に対する民事罰であった。

その後、昭和 37 年の国税通則法の制定[23)]により、各種加算税に係る規定は国税通則法に集約され、ほぼ現行の加算税制度となった。

4.2　重加算税制度の趣旨目的

重加算税については、「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、もって納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ろう。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、そもそも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は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と考えられる。」[24)]と説明されている。

この点、重加算税制度については、課税要件や負担の重さからみて実質的に刑罰的色彩が強いとして、憲法 39 条が禁止する二重処罰に抵触しないかが問題にされたが、加算税の前身の追徴税制度について、最高裁昭和 33 年 4 月 30 日大法廷判決[25)]は、追徴税の趣旨につ

いて以下のとおり判示した上で、二重処罰性を否定している。

「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って、これを課することが申告納税を怠っ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 項の逋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（原文ママ）、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、同条所定の已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、これによって、過少申告・不申告による納税義務違反の発生を防止し、以っ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。」

また、現行の重加算税制度については、最高裁昭和 45 年 9 月 11 日第二小法廷判決[26]が、その趣旨について以下のとおり判示している。

「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って行なわれた場合に、行政機関の手続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と解すべきであ」る。

以上からすると、重加算税は行政上の措置であり、その趣旨目的は、課税要件事実の「隠ぺい又は仮装」行為による納税義務違反の発生の防止にあるといえるだろう。

5　逋脱犯の構成要件としての「偽りその他不正の行為」の意義

逋脱犯は故意犯であることを本質とするから、犯罪として成立するためには、構成要件に該当する事実の認識が必要である。逋脱犯の構成要件は、偽りその他不正の行為により、納税義務を免れることであるから、逋脱犯の構成要件を組成する客観的事実の認識が成立するためには、納税義務、すなわち、その内容をなす所得の存在についての認識、偽りその他不正の行為に該当する事実（逋脱の実行行為）の認識、その逋脱行為による逋脱の結果の発生の予見が必要となる[27]。

この「偽りその他不正の行為」については、「所得税、物品税の構成要件である詐欺その他不正の行為とは、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もしくは著しく困難ならしめるようななんらかの偽計その他の工作を行うことをいうもの」[28]と解されている。学説においては、「一般的にいえば、「偽りその他不正の行為」とは「偽り」を基幹とし、これに類する納税倫理に反する反社会性をもった積極的行為をいうと解することができ

る」[29] と説明するものもある。

また、逋脱犯の成立には故意が必要とされるところ、通常の刑事犯の故意は未必の故意で足りるものの、逋脱犯については未必の故意では足りず、積極的な意思の存在が必要であると解されている[30]。

6　通則法70条4項にいう「偽りその他不正の行為」の意義
―逋脱犯の構成要件との関係から―

通則法 70 条 4 項にいう「偽りその他不正の行為」の意義について、逋脱犯の構成要件としての「偽りその他不正の行為」との関係から考察する。

6.1　学説の状況

6.1.1　同義に解すべきとする説[31]

畠山武道氏は、「本判決は「偽りその他不正の行為」とは「脱税を可能ならしめる行為であって、社会通念上不正と認められる一切の行為をさす」と判示しているが（略）、この定義が、とりもなおさず従来逋脱犯（略）の犯罪構成要件たる「偽りその他不正の行為」に対して学説・判例が試みてきた一般的定義と全く同一のものであることが想起される（略）。即ち、本判決は逋脱犯の場合と更正等の期間制限の特例の場合とで「偽りその他不正の行為」の意義・内容を同一に解しているものと思われるが、これは、学説・判例の一般的な理解に一致すると見てよい（略）。そうすれば、本判決の定義は通説的理解に従って、逋脱犯の場合の「偽りその他不正の行為」の一般的定義を引用したものであって、その限りで特に問題はないと言わなければならないだろう」[32] と述べられ、同義に解する立場と考えられる。

品川芳宣氏は、「除斥期間の延長に関して判示した前掲福岡高裁昭和 51 年 6 月 30 日判決は、租税逋脱犯に関して判示した前掲最高裁昭和 42 年 11 月 8 日大法廷判決及び最高裁昭和 48 年 3 月 20 日第三小法廷判決の考え方をそのまま受け入れているところであり、少なくとも、判例上、両者は明確に区分されているように思われない。思うに、その規制目的が異なるとはいえ、同じ国税に関して定めている各税法の中で「偽りその他不正の行為」という同じ表現が用いられていること、昭和 56 年の納税環境整備の一環として、逋脱犯の公訴期間が 3 年から 5 年に延長されたことにリンクされて不正が行われた場合の除斥期間の延長期間も 5 年から 7 年に延長されていること等に鑑みれば、両者を特に異なった意味に解する必要はないであろう」[33] とされる。

6.1.2　除斥期間延長制度の性質を踏まえて解すべきとする説[34]

村重慶一氏は、国税通則法 70 条 2 項 4 号（現 70 条 4 項）の「偽りその他不正の行為」について、「「偽りその他不正の行為」とは、脱税を可能ならしめる行為であって社会通念上不正と認められるいっさいの行為を包含するものと解される（略）。したがって、隠ぺい・仮

装を含み、それよりも広い観念である。なお、以上は更正等の期間制限の特別の要件としての「偽りその他不正の行為」であって、脱税犯における「偽りその他不正の行為」とは、租税の収納を減少させる結果を生ぜしめる可能性のある行為で、不正の手段が積極的であるものに限られると解される（略）のとは異なることに留意すべきである」[35] と述べられている。

板倉宏氏は、「ほ脱犯の犯罪構成要件と、更正の除斥期間を延長し、適切な課税をするための要件とでは、性質上の違いがあるという点もわすれてはならない。課税するための要件であり、刑罰を科すための犯罪の成立要件でないから、いわゆる可罰的違法性といった思考をふまえる必要はなく、客観的に「不正の行為」があればよいと考えられるし、また、犯罪構成要件におけるほど、行為者の主観的要素を重視する必要はなかろう。そこで、たとい、国税通則法 70 条 2 項 4 号における「偽りその他不正の行為」の意義と、犯罪構成要件におけるそれについて、同じ表現を用いるとしても、その具体的内容については、その性質上の差異があってもおかしくないのである。また証明の程度や事実認定における差異があるのは当然である」[36] と述べられ、同じ表現であってもその具体的内容については性質上の差異があると指摘される。

6.2　裁判例の状況

6.2.1　故意の必要性に関して

福岡高裁昭和 51 年 6 月 30 日判決 [37] は、「同法 70 条 2 項 4 号（筆者注:現国税通則法 70 条 4 項）にいう「偽りその他不正の行為」とは、税額を免れる意図のもとに、税の賦課徴収を不能若しくは著しく困難にするような何らかの偽計その他の工作を伴う不正な行為を行っていることをいうのであって、単なる不申告行為はこれに含まれないものである。そして右の偽計その他工作を伴う不正行為を行うとは、名義の仮装、二重帳簿を作成する等して、法定の申告期限内に申告せず、税務署員の調査上の質問に対し虚偽の陳述したり（原文ママ）、申告期限後に作出した虚偽の事実を呈示したりして、正当に納付すべき税額を過少にして、その差額を免れたことは勿論納税者が真実の所得を秘匿し、それが課税の対象となることを回避するため、所得の金額をことさらに過少にした内容虚偽の所得税確定申告書を提出し、正当な納税義務を過少にしてその不足税額を免れる行為、いわゆる過少申告行為も、それ自体単なる不申告の不作為にとどまるものではなく、偽りの工作的不正行為といえるから、右にいう「偽りその他不正の行為」に該当するものと解すべきである」と判示している。

この判示については、「税額を免れる意図のもとに」と述べられるなど、過少申告についての故意（認識）の必要性が強調されていると考えられ、更正決定等の期間制限の延長に関して独自に論じられたというよりも、逋脱犯に係る同一用語の解釈に準じて判示されたものと解される [38] と評されている。

これに対し、東京地裁平成 27 年 2 月 24 日判決 [39] は、「原告は、主観的要件として税額を免れる意図が必要であると主張するが、通則法 70 条 5 項（筆者注：現同条 4 項）は、上記

のとおり、適正な課税を実現するために更正等の除斥期間を延長するにすぎないものであるところ、このような趣旨に鑑みると、納税者の故意や過失といった主観的な責任要件を問題にする必要はないから、原告の主張は採用できない」と判断した[40]。

同様に、東京地裁平成29年10月18日判決（上記2.1）は、「(同項は刑罰を定めたものではないから、同項を適用するのに納税者に税額を免れる意図があることまでを必要とするものではない)」とし、国税不服審判所平成28年7月4日裁決（上記2.2）は、「通則法70条4項の規定は、適正な課税を実現するために更正等の除斥期間を延長するにすぎないものである。このような趣旨に鑑みると、ほ脱犯の刑事罰の構成要件である故意を同項の適用要件と解することはできない」としている。

これらの判決等については、除斥期間延長規定の立法趣旨を重視していることが窺えるところ、その文言からは、逋脱犯の構成要件として必要とされる積極的な意思の存在までは必要ないという意味にとどまるものではなく、税額を免れることについての納税者の認識は一切必要ないとの解釈を示したものと解することも不可能ではないのではないだろうか。

6.2.2　偽りその他不正の行為の主体に関して

最高裁平成17年1月17日第二小法廷判決[41]は、以下のとおり判示し、除斥期間延長規定の適用は、納税者本人が偽りその他不正の行為を行った場合に限られるものではないことを明らかにした。

「国税通則法70条5項（筆者注：現同条4項）の文理及び立法趣旨にかんがみれば、同項は、納税者本人が偽りその他不正の行為を行った場合に限らず、納税者から申告の委任を受けた者が偽りその他不正の行為を行い、これにより納税者が税額の全部又は一部を免れた場合にも適用されるものというべきである。」

最高裁平成18年4月25日第三小法廷判決[42]は、以下のとおり上記最高裁平成17年1月17日第二小法廷判決を参照し、除斥期間延長規定の適用は、納税者本人が偽りその他不正の行為を行った場合に限られるものではないとした。

「これ（筆者注：国税通則法70条5項。現同条4項）は、偽りその他不正の行為によって国税の全部又は一部を免れた納税者がある場合にこれに対して適正な課税を行うことができるよう、より長期の除斥期間を定めたものである。本件不正行為は、（略）というものであって、これが同項にいう「偽りその他不正の行為」に当たることはいうまでもない。また、同項の文理及び立法趣旨にかんがみれば、同項は、納税者本人が偽りその他不正の行為を行った場合に限られず、納税者から申告の委任を受けた者が偽りその他不正の行為を行い、これにより納税者が税額の全部又は一部を免れた場合にも適用されるものというべきである（最高裁平成14年（行ヒ）第103号同17年1月17日第二小法廷判決・民集59巻1号28頁参照）。したがって、A税理士が本件不正行為に及ぶことについて1審原告に認識等がなかったとしても、同項の適用は免れない。」

このように2つの最高裁判決は、除斥期間延長規定の文理及び立法趣旨を根拠として、同規定の適用に当たり、偽りその他不正の行為に対する納税者自身の認識は必ずしも必要ないことを明らかにした。

6.3　まとめ

除斥期間延長規定における「偽りその他不正の行為」の意義については、逋脱犯の構成要件としての「偽りその他不正の行為」と同義に解すべきとの意見もあるが、その立法趣旨や性質（除斥期間延長制度は脱税者に対する適正な課税を実現するために更正等の除斥期間を延長するものにすぎず、刑罰を定めたものではない）からすれば、同じ表現であってもその具体的内容については性質上の差異があると解するのが妥当であろう。

また、最近の判決等（上記6.2.1）や最高裁判例（上記6.2.2）からすれば、除斥期間延長規定における「偽りその他不正の行為」により税を免れたといえるか否かの判断に当たり、税を免れることについての納税者の認識は一切必要ないということができると考える。この点、逋脱犯の成立に積極的な意思の存在が必要とされていることとは対照的ともいえるが、両制度の立法趣旨や性質の違いを踏まえれば、また、一般の税務調査において税務職員に与えられる調査権限と犯則調査において収税官吏に与えられる調査権限の違いからも、このように解することが妥当と考える。

7　通則法70条4項にいう「偽りその他不正の行為」と同法68条にいう「隠ぺい又は仮装」の関係

7.1　学説の状況

7.1.1　通則法70条4項にいう「偽りその他不正の行為」の方が広いとする説[43)]

大渕博義氏は、「更正の除斥期間は法律関係の早期安定という観点から、本来納付すべき税額を徴収することを制限するという規定であるから、「偽りその他不正の行為」という反社会的行為、反道徳的行為を行ったために、その期間が延長されるとしても、そのことは課税手続き上の問題であり、正当税額を納付するという点で納税者に格別の不利益をあたえるというものではない。このような観点からすれば、更正の除斥期間における「偽りその他不正の行為」の概念は、<u>責任主義に立つ逋脱犯の刑事罰の構成要件である故意を絶対的な要件と考える必要はない</u>ということができる」[44)] と述べられる。

松沢智氏は、「更正等の期間制限の特例の要件たる「偽りその他不正の行為」とは仮装・隠ぺいを含み、それよりも広い観念である。すなわち、<u>偽りその他不正の行為とは脱税を可能ならしめる行為であって社会通念上不正と認められるいっさいの行為を包含する</u>ものと解される。したがってそれは<u>積極的行為を伴わない場合でも、逋脱の犯意がある時は該当し得る</u>」[45)] と指摘される。

北野弘久氏は、「「偽りその他不正の行為」は「事実の隠ぺい又は仮装」より広い概念である。

つまり「事実の隠ぺい又は仮装」は「偽りその他不正の行為」に含まれる」[46] とされ、清永敬次氏は、逋脱犯の構成要件との関係でも「重加算税が課される場合は多くの場合同時に租税の逋脱犯の構成要件をもみたすものと思われ」[47] ると述べられる。

7.1.2　「偽りその他不正の行為により…税額を免れ」の方が狭いとする説

これに対し、品川芳宣氏は、以下のとおり、故意の点から、更正決定等に係る「偽りその他不正の行為により…税額を免れ」の方が狭く解されて然るべきであるとする。

「重加算税の賦課要件である「隠蔽し、又は仮装し」と更正決定等の期間制限の延長規定である「偽りその他不正の行為により…税額を免れ」の異同については、実務上、多くの場合相互に一致して重なり合うことも多いが、観念的には別個の概念であるから、実務上も、別個に取り扱われることもある。」、「後者については、罰則規定と同じ用語であるが故に、前掲福岡高裁昭和 51 年 6 月 30 日判決等にみられるように、罰則規定の用語と同義に解されることになる。そのため、国税通則法上の「偽りその他不正の行為」についても、（略）逋脱の認識（故意）が重視されることになる。その点では、重加算税に係る「隠蔽し、又は仮装し」よりも、更正決定等に係る「偽りその他不正の行為により…税額を免れ」の方が狭く（厳しく）解されて然るべきであると考えられる」[48]。

7.2　裁判例の状況

7.2.1　両者は必ずしも合致するものではないとした裁判例

神戸地裁昭和 57 年 4 月 28 日判決 [49] は、以下のとおり、通則法 70 条 4 項の適用の有無の問題と同法 68 条の重加算税の賦課要件充足の有無の問題を同断に論ずることはできないと判示する。

「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ることによって、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から、これを賦課すべき要件充足の有無の問題と、偽りその他不正の行為があった場合に既に成立している抽象的納税義務を適正に具体化するために更正の期限期間を延長するにすぎない国税通則法第 70 条第 2 項 4 号（筆者注：現 70 条 4 項）の適用の有無の問題とを同断に論じることはできない。」

東京高裁平成 5 年 2 月 25 日判決 [50] も、以下のとおり、両者が常に軌を一にして適用されるわけではない旨判示している [51]。

「法 70 条（昭和 56 年法律第 54 号による改正前のもの）2 項 4 号の「偽りその他不正の行為」と法 68 条の「隠ぺい」「仮装」とは、その他の要件及び効果を異にするものであって、具体的事案において常に軌を一にして適用されねばならない理由はなく、被控訴人が右とは事業年度の異なる昭和 57 年 3 月期の控訴人の法人税の更正（略）を行った際に（略）重加算税の賦課決定処分を行わなかったことは、前記判断の妨げとはならない。」

7.2.2　通則法70条4項にいう「偽りその他不正の行為」の方が広いとした裁判例

東京地裁平成27年2月24日判決[52]は、以下のとおり、通則法70条4項にいう「偽りその他不正の行為」は同法68条にいう「隠ぺい又は仮装」よりも外延の広いものと解される旨判示している。

「同項（筆者注：通則法70条5項。現4項。）の文理及び趣旨に鑑みれば、同項にいう「偽りその他不正の行為」とは、税額を免れる意図の下に、税の賦課徴収を不能若しくは著しく困難にするような何らかの偽計その他の工作を伴う不正な行為を行っているものをいうと解するのが相当であるが、「偽りその他不正の行為」は、その行為の態様が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という態様に限定されないことからすると、「隠ぺい」又は「仮装」（同法68条1項、2項）を包摂し、それよりも外延の広いものであると解されるところであ」り、「本件における原告の行為は、重加算税の賦課要件である「隠ぺい」又は「仮装」に当たるから、通則法70条5項の「偽りその他不正の行為」に該当する」。

7.2.3　その他[53]

最高裁平成18年4月25日第三小法廷判決[54]は、上記6.2.2でみたように除斥期間延長規定の適用は適法としたが、重加算税の賦課決定処分については、要件を満たすものといえないと判示した。すなわち、「納税者が税理士に納税申告の手続を委任した場合についていえば、納税者において当該税理士が隠ぺい仮装行為を行うこと若しくは行ったことを認識し、又は容易に認識することができ、法定申告期限までにその是正や過少申告防止の措置を講ずることができたにもかかわらず、納税者においてこれを防止せずに隠ぺい仮装行為が行われ、それに基づいて過少申告がされたときには、当該隠ぺい仮装行為を納税者本人の行為と同視することができ、重加算税を賦課することができる」とした上で、「A税理士の本件不正行為をもって納税者である1審原告本人の行為と同視することはでき」ないとした。

7.3　まとめ

6章での検討も踏まえると、除斥期間延長規定にいう「偽りその他不正の行為」と重加算税賦課要件の「隠ぺい又は仮装」の関係については、以下のように考えられる。

まず対象となる行為自体については、前者が「脱税を可能ならしめる行為であって社会通念上不正と認められるいっさいの行為」であるのに対し、後者が、「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」であり基本的に隠ぺい又は仮装が積極的な行為であることからすれば、後者は前者に包含されると解することができるであろう。

次に行為の主体については、上記6.2.2及び7.2.3の最高裁判例からすれば、重加算税を賦課するためには、納税者による隠ぺい又は仮装行為ないしその認識が必要とされるのに対し、除斥期間延長規定の適用には、必ずしも納税者自身の偽りその他不正の行為が必要とされるわけではないといえよう。

さらに認識の対象についても違いがある。重加算税の場合には、基本的に隠ぺい又は仮装が積極的な行為であることからすれば「隠ぺい又は仮装した」ことについての認識は必要といえるが、重加算税が行政上の措置であって刑罰ではないことからすれば税額を免れようとすることまでの認識は必要ではないであろう。これに対し、除斥期間延長制度の場合には、その立法趣旨（既に成立している抽象的納税義務を適正に具体化するための更正等の除斥期間を延長するにすぎない）を重視し、さらにその性質（同制度は刑罰でも行政制裁でもない）に照らせば、納税者の認識は一切必要なく、偽りその他不正の行為により税を免れた結果が客観的に存在すれば同制度の適用要件を満たすということになるであろう。

ただし、偽りその他不正の行為により税を免れた結果が客観的に存在している状況において、①納税義務についての認識、②偽りその他不正の行為に該当する事実（逋脱の実行行為）についての認識、③その逋脱行為による逋脱の結果の発生の予見、のいずれについても納税者が一切認識していないというケースは現実的にはほとんどないのではないかと考える。

8　おわりに

本稿でも述べたように、除斥期間延長規定が適用される事案においては重加算税が賦課決定されることが多い。そして、重加算税が行政制裁であることから、また、除斥期間延長規定が通常の除斥期間を延長する特例であることから、その賦課決定や適用を不服とし、その取消しを求める争訟は、今後も少なからず発生するものと考えられるところである。

本稿においては、除斥期間延長規定における「偽りその他不正の行為」について、同規定の立法趣旨、他制度との性質の相違を重視する立場から考察し、筆者なりの結論を述べたが、同規定の適用の適否については、個々の事案の事実関係に即して、また、「社会通念」に照らして判断する必要がある。社会通念は経済社会に即して変化していくものであることから、今後の争訟においてどのような判断が示されるか、引き続き注目していきたい。

注

1) 申告納税方式が主流であるが、特別の事実関係において課される消費税、酒税等の間接税と行政制裁として課される各種加算税及び過怠税については、賦課課税方式が適用される（品川芳宣（2017）『国税通則法の理論と実務』ぎょうせい、p.29）。
2) 「申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税額が税務署長又は税関長の調査したところと異なる場合」における処分が「更正」である（通則法 24 条）。
3) 「申告がない場合」における税額確定のための税務署長等による処分が「決定」である（通則法 25 条）。
4) 例えば、国税通則法 68 条 1 項では「第 65 条第 1 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」を賦課要件としている。
5) 酒井克彦氏は、「これまでも両者の関係は、図 1 の目玉焼きのような関係にあるとか、図 2 のチェーン（鎖）のような関係にあるなどといわれてきた」と指摘される（酒井克彦（2010）『租税実務

必携　附帯税の理論と実務』ぎょうせい、p.375)。

6) 除斥期間延長規定が適用された一方重加算税の賦課決定がされなかった事案として、例えば東京地裁平成 16 年 2 月 12 日判決（LEX/DB 文献番号 28091636）等がある。

7) 事件番号平成 25 年（行ウ）第 146 号。確定。LEX/DB 文献番号 25539630。税資第 267 号－ 129（順号 13078)。

8) 以下逐一記載しないが、カギかっこ中の下線は全て筆者によるものである。

9) 広島地裁平成 27 年 3 月 24 日判決（LEX/DB 文献番号 25546584）は、「原告が本件土地の譲渡の対価を帳簿に記載せず、かつ、これに合わせた確定申告を行った行為は、隠ぺい仮装行為に該当すると認めるのが相当である。また、原告は、偽りその他不正の行為によりその全部又は一部の税額を免れたものというべきであるから（国税通則法 70 条 5 項)」としており（その控訴審である広島高裁平成 27 年 10 月 30 日判決（LEX/DB 文献番号 25547102）も同旨。)、上記 2.1 の判決と同様の判断と考えられる。同旨の判決として、大阪地裁平成 28 年 2 月 26 日判決（LEX/DB 文献番号 25561731）等がある。

10) 国税不服審判所 WEB サイト www.kfs.go.jp/service/JP/104/02/index.html (2019/04/24)

11) 審判所は、「本件において請求人に所得を過少に申告する意図、又は消費税等を法定申告期限までに申告しない意図並びにその意図に基づく過少申告行為等は認められるものの、原処分庁が主張する請求人の行為については、過少申告等の意図を外部からもうかがい得る特段の行動とは評価することができないものであり、他に原処分庁は通則法第 68 条第 1 項又は第 2 項に規定する重加算税の賦課要件に該当する事実を主張及び立証しておらず、当審判所の調査によっても当該事実を見いだすことはできない」として、本件において重加算税を賦課することはできないと判断した。

12) その結果、重加算税の各賦課決定処分のうち過少申告加算税相当額を超える部分の金額については、それぞれ違法であるとして取り消されている。なお、裁決後、審査請求人は、通則法 70 条 4 項の適用は違法であるとして訴訟を提起したが敗訴し、同判決（東京地裁平成 30 年 6 月 29 日判決。事件番号平成 28 年（行ウ）第 610 号。LEX/DB 文献番号 25555319）は確定している。

13) この節の記載に当たっては、武田昌輔編著『DHC 国税通則法コンメンタール（加除式)』pp.3731-3770、新井勇代表編（2016)『国税通則法精解（平成 28 年改訂）15 版』大蔵財務協会、pp.779-790、801-826、税制調査会（1961)「昭和 36 年 7 月　国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明」、答申の pp.6-8、答申の説明の pp.27-39、増井良啓（2005）ジュリスト 1282 号、p.217 等を参照した。

14) 税制調査会・前掲注 13) pp.28-29

15) 昭和36年7月の国税通則法の制定に関する答申では、次のように提言された。「租税債権は、更正、決定その他税務官庁が租税債権を確定する処分をすることができる権利（以下「賦課権」という。）と徴収権とに区分されるが、現行のこれらに関する期間制限の規定上はその区分が必ずしも明らかでなく、解釈上問題があり、また各税目を通じて統一されていない点があるので、この区分に応じて次のように規定の整備合理化を図るものとする。（略)「3　除斥期間の長さ」除斥期間の長さは、現行直接税の規定にならって、原則として 3 年とし、無申告の場合において決定するとき又は詐偽その他不正の行為に基づき税を免れた場合に更正決定するときは 5 年とする。」

16) 昭和 55 年 11 月の「財務体質を改善するために税制上とるべき方策についての答申」では、実質的な公平の確保を図るための具体的方策として、次のように提言している。「現在、脱税の場合の追徴可能期間は 5 年とされているが、脱税に対する厳しい世論があることや、主要諸外国は比較的長期間にわたり追徴できることとしていることを考慮すると、一般的な国及び地方団体の債権債務の時効期間等との関係並びに法秩序の安定性の要請に配慮しつつ、賦課権の除斥期間の見直しを行うべきであると考える。」

17) 事件番号昭和 48 年（行コ）第 53 号。LEX/DB 文献番号 21047850。上告審判決（最高裁昭和 51 年 11 月 30 日第三小法廷判決。事件番号昭和 49 年（行ツ）第 111 号。確定。LEX/DB 文献番号 21056230）も、「国税通則法 70 条 2 項 4 号は、「偽りその他不正の行為」によって国税の全部又は一部を免れた納税者がある場合、これに対して適正な課税を行うことができるよう、同条 1 項各号掲記の更正又は賦課決定の除斥期間を同項の規定にかかわらず 5 年とすることを定めたものであ」ると判示している。

18) 同判決は、「国税通則法 70 条 2 項 4 号（筆者注：現 70 条 4 項）は、「偽りその他不正の行為」によって国税の全部又は一部を免れた納税者がある場合、これに対して適正な課税を行うことができるよう、同条第 1 項各号掲記の更正又は賦課決定の除斥期間を同項の規定にかかわらず

5 年とすることを定めたものであ」ると述べている（事件番号昭和 53 年（行ウ）第 6 号､第 7 号。LEX/DB 文献番号 21076320。本判決は確定している。）

19) 事件番号平成 13 年（行ウ）第 28 号。確定。LEX/DB 文献番号 28092834。
20) この節の記載に当たっては、新井・前掲注 13) pp.751-752、764-776、税制調査会・前掲注 13) 答申の pp.19-22、28、答申の説明の pp.96-106 を参照した。
21) 加算税制度の前身は追徴税制度であった。
22) シャウプ勧告では 60%とされていたが、創設された重加算税額の税率は 50%とされた。
23) 税制調査会・前掲注 13) 答申の pp.19-22、28、答申の説明の pp.96-106 を参照した。
24) 税制調査会・前掲注 13) 答申の説明の p.102
25) 事件番号昭和 29 年（オ）第 236 号。LEX/DB 文献番号 21009940。
26) 事件番号昭和 43 年（あ）第 712 号。LEX/DB 文献番号 21034040。
27) 板倉宏（1966）「租税犯における故意（上）―租税刑法をめぐる諸問題（5）」判例タイムズ 191 号、p.14、松沢智（1999）『租税処罰法』有斐閣、p.21。
28) 最高裁昭和 42 年 11 月 8 日大法廷判決（刑集 21 巻 9 号 1197 頁）。なお、逋脱犯における「偽りその他不正の行為」について、虚偽過少申告の場合の実行行為は虚偽過少申告行為そのものであり、構成要件的状況の下での無申告の場合の実行行為は無申告という不作為と捉えられている。また、故意については、個別認識説と概括的認識説の対立があるが、後者が多数説である。これらに関する研究として、安達敏男（1994）「直接国税ほ脱事件の総合的検討（1）」司法研修所論集 1994-Ⅰ（第 91 号）、pp.99-155、板倉宏（1966）「いわゆる行政犯の観念に対する批判的考察―租税刑法をめぐる諸問題（1）」判例タイムズ 184 号、pp.43-47、同「租税刑法の性格（上）―租税刑法をめぐる諸問題（2）」判例タイムズ 185 号、pp.15-20、同「租税刑法の性格（下）―租税刑法をめぐる諸問題（3）」判例タイムズ 187 号、pp.30-39、同「租税犯と刑法 38 条 1 項―租税刑法をめぐる諸問題（4）」判例タイムズ 189 号、pp.2-6、板倉・前掲注 27) pp.13-16、同「租税犯における故意（中）―租税刑法をめぐる諸問題（6）」判例タイムズ 194 号､pp.31-35､同（1967）「租税犯における故意（下）―租税刑法をめぐる諸問題（7）」判例タイムズ 199 号、pp.21-28、同（1981）「租税刑事法の今日的問題」租税法学会編『租税刑事法の諸問題』租税法研究第 9 号、pp.16-28、大塚裕史ほか（2001）「税法違反」佐々木史朗編『判例経済刑法大系第 2 巻経済法関連』日本評論社、pp.279-297、324-339、345-353、堀田力（1970）「租税ほ脱犯をめぐる諸問題（1）」法曹時報 22 巻 2 号、pp.33-54、同「租税ほ脱犯をめぐる諸問題（2）」法曹時報 22 巻 4 号、pp.25-38、同「租税ほ脱犯をめぐる諸問題（3）」法曹時報 22 巻 6 号、pp.45-52、同「租税ほ脱犯をめぐる諸問題（4）」法曹時報 22 巻 11 号、pp.69-88、同（1971）「租税ほ脱犯をめぐる諸問題（完）」法曹時報 23 巻 2 号、pp.67-82、同（1981）「逋脱犯における主観的要素」租税法学会編『租税刑事法の諸問題』租税法研究第 9 号、pp.101-113、松沢智（1983）「租税に関する犯罪―ほ脱事犯を中心として―」石原一彦ほか編『現代刑罰法大系第 2 巻経済活動と刑罰』日本評論社、pp.75-104、同（1999）『租税処罰法』有斐閣、pp.2-56、北野弘久（2016）『税法学原論〔第 7 版〕』勁草書房、pp.405-419、松沢智・井上弘通（1983）『租税実体法と処罰法―租税処罰法の基本理念とその展開―』財経詳報社、pp.38-52、72-85、等がある。
29) 松沢・前掲注 27) p.36
30) 松沢・前掲注 27) pp.24、29-30
31) ここに記載した以外にも、例えば、占部裕典氏は、国税通則法 70 条 2 項 4 号（現 70 条 4 項）の「「偽りその他不正の行為」は結果的には「隠ぺい又は仮装」よりもその対象は狭義であるといわざるをえない。逋脱犯の構成要件である「偽りその他不正の行為」と同義であると解すべきであろう。たとえば、工作者が何らかの隠ぺい又は仮装工作を行い、それに基づいて過少申告がなされた場合においても、納税者本人がその事実を知っていなければ「偽りその他不正の行為」により税額を免れたとはいえないのである」と述べられる（占部裕典（2005）「「偽りその他不正の行為」と更正等の期間制限―国税通則法 70 条 5 項の法的構造」『同志社法学』56 巻 6 号、pp.247-248）。
32) 本判決とは､名古屋地裁昭和 46 年 3 月 19 日判決を指す。「租税判例研究」ジュリスト 560 号（1974 年 5 月 15 日号）、p.149
33) 品川芳宣（2012）『附帯税の事例研究〈第 4 版〉』財経詳報社、p.400。なお、同氏は、「もっとも、両者の規制目的の違いから、逋脱犯に関しては、一層厳格に解釈・適用されることも考えられるところであるから、逋脱犯の適用がない場合にも、除斥期間の延長があり得ることも考えられる」（p.400）､「除斥期間延長規定等における「偽りその他不正の行為」､罰則規定における「偽りその他不正の行為」そして重加算税賦課規定における「隠ぺい又は仮装の行為」とは、それ

ぞれ規制目的を異にした別個の概念ではある。しかしながら、（略）三者の用語の意味内容、三者がいずれも納税義務違反に対する制裁に関わること等からみて、実質的には同義の概念を有し、現実には、ほとんどの場合相互に一致して重なり合うことも否定できないと思われる。そのため、三者がそれぞれ独立した別異の概念であると理解することは、いささか観念論的であるともいえる」（pp.405-406）とも述べられる。

34) ここに記載した以外にも、「なお、「偽りその他不正の行為により」とは、罰則規定における「偽りその他不正の行為により」（例えば所得税法 238 条 1 項）とその表現を同じくする。（略）もっとも、表現は同じであっても、ほ脱犯訴追の現実の処理に当たっては、社会的非難性が高く、可罰的違法性の大きいものが選定されざるを得ないであろう。したがって、具体的事案については、必ずしも互いに重なり合うものでないことは、当然である」（新井・前掲注 13) p.816）などの意見がある。

35) 村重慶一（1976）「特集：事実の隠ぺい、仮装（1）　架空名義預金が会社の簿外預金と認定された事例」税務事例第 8 巻第 3 号（通巻 78 号）、p.16

36) 板倉宏（1976）「租税判例研究 90　国税通則法 70 条 2 項 4 号にいう「偽りその他不正の行為により・・・税額を免れ」たことの意義とその具体的内容」ジュリスト 619 号、pp.142-143

37) 事件番号昭和 50 年（行コ）第 4 号。LEX/DB 文献番号 21054860。この判断については、上告審判決において正当として是認できると判示されている（最高裁昭和 52 年 1 月 25 日第三小法廷判決。事件番号昭和 51 年（行ツ）第 90 号。LEX/DB 文献番号 21056610）。

38) 品川・前掲注 1) pp.312、314、同・前掲注 33) p.400

39) 事件番号平成 25 年（行ウ）第 31 号。LEX/DB 文献番号 25524150。

40) この事件では、原告は「偽りその他不正の行為」があるというためには、主観的要件として税額を免れる意図が必要であるなどと主張していた。本判決については原告が控訴したが、第二審判決（東京高裁平成 27 年 8 月 5 日判決。LEX/DB 文献番号 25546625）は、原判決を引用し、原判決は相当であるとして控訴を棄却した。なお、第二審判決は確定している。

41) 事件番号平成 14 年（行ヒ）第 103 号。LEX/DB 文献番号 28100214。

42) 事件番号平成 16 年（行ヒ）第 86 号。LEX/DB 文献番号 28111079。また、同判決は、「国税通則法 70 条 5 項の文理及び前記の立法趣旨からすれば、同項の適用範囲は、偽りその他不正の行為によって免れた税額に相当する部分のみに限られるものではなく、同項により本来の期間を超えて 7 年に延長された除斥期間において更正をする場合、偽りその他不正の行為により全部又は一部の税額を免れた当該国税の全部が更正の対象となるものであると解するのが相当である（最高裁昭和 49 年（行ツ）第 111 号同 51 年 11 月 30 日第三小法廷判決・裁判集民事 119 号 283 頁参照）。したがって、偽りその他不正の行為により免れた税額に相当する部分について修正申告がされたとしても、当該年分の当該国税に更正すべき税額があるときは、延長された除斥期間内であれば、なお更正をすることができるものである。1 審原告は、納税申告を委任したＡ税理士の本件不正行為により平成 6 年分の所得税について税額を免れたのであり、本件修正申告によって不正の行為により税額を免れた国税であったという性格が変更されるものではなく、上記のとおり、同年分の所得税に係る更正については、国税通則法 70 条 5 項により 7 年の除斥期間が適用されるものというべきである。そうすると、平成 6 年分の所得税の法定申告期限（同 7 年 3 月 15 日）から 7 年を経過する前の同 10 年 3 月 31 日付けでされた本件更正処分は、国税通則法 70 条 5 項所定の除斥期間内にされたものということができる」とも述べている。

43) ここに記載した以外にも、「重加算税の課税要件である「仮装隠ぺい」とこの条の「偽りその他不正の行為」とは現実には多くの場合相互いに一致して重なりあうであろうが、厳密には別個のものであるから、重加算税の賦課処分を取り消す審査裁決の拘束力が更正の期間制限の判断に当然に影響するわけのものではない」（新井・前掲注 13) p.817）などの意見がある。

44) 大渕博義（1989）「譲渡利益の発生を認識しながら申告しなかった場合の重加算税の賦課決定」税経通信 44 巻 6 号、p.234

45) 松沢智（1973）「附帯債務－附帯税」金子宏ほか編『租税法講座（2）租税実体法』帝国地方行政学会、p.337

46) 北野・前掲注 28) p.401 脚注 5

47) 清永敬次（2013）『税法〔新装版〕』ミネルヴァ書房、p.332

48) 品川・前掲注 1) p.314

49) 前掲注 18)

50) 事件番号平成 3 年（行コ）第 130 号。LEX/DB 文献番号 22007361。控訴人が上告したが、上告審（最高裁平成 7 年 2 月 23 日第一小法廷判決。事件番号平成 5 年（行ツ）第 99 号。LEX/DB 文献

番号 28020259）は上告を棄却した。

51) 除斥期間延長規定を適用したが重加算税の賦課決定はされなかった事案は少なからずあり、例えば、前掲注 6) の判決は、アメリカ大使館に勤務する日本人職員が給与所得に係る納税の義務を認識しながら過少申告を行っていたのに対し、除斥期間延長規定が適用されたが重加算税の賦課決定はされなかった事案である。

52) 前掲注 39)

53) 重加算税の賦課要件を満たさないとされた一方で除斥期間延長規定の適用が適法とされた結果からは、本判決は、7.2.1 にも 7.2.2 にも分類できそうであるが、判示内容を基にその他とした。上記 2.2 の裁決も同様であろう。

54) 前掲注 42)

参考文献

[1] 安達敏男（1994）「直接国税ほ脱事件の総合的検討（1)」司法研修所論集 1994-I （第 91 号)、pp.99-155

[2] 新井勇代表編（2016）『国税通則法精解（平成 28 年改訂）15 版』大蔵財務協会

[3] 伊川正樹（2013）「重加算税と他制度との関係」税理 56 巻 2 号、pp.36-42

[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 巻、pp.137-239

[5] 池本征男（1983）「更正の期間制限」税経通信 38 巻 15 号、pp.280-283

[6] 石倉文雄（1990）「加算税制度の沿革と目的」日本税務研究センター編『加算税制度』日税研論集第 13 号、pp.3-21

[7] 板倉宏（1966）「いわゆる行政犯の観念に対する批判的考察―租税刑法をめぐる諸問題（1)」判例タイムズ 184 号、pp.43-47

[8] 板倉宏（1966）「租税刑法の性格（上）―租税刑法をめぐる諸問題（2)」判例タイムズ 185 号、pp.15-20

[9] 板倉宏（1966）「租税刑法の性格（下）―租税刑法をめぐる諸問題（3)」判例タイムズ 187 号、pp.30-39

[10] 板倉宏（1966）「租税犯と刑法 38 条 1 項―租税刑法をめぐる諸問題（4)」判例タイムズ 189 号、pp.2-6

[11] 板倉宏（1966）「租税犯における故意（上)―租税刑法をめぐる諸問題（5)」判例タイムズ 191 号、pp.13-16

[12] 板倉宏（1966）「租税犯における故意（中)―租税刑法をめぐる諸問題（6)」判例タイムズ 194 号、pp.31-35

[13] 板倉宏（1967）「租税犯における故意（下)―租税刑法をめぐる諸問題（7)」判例タイムズ 199 号、pp.21-28

[14] 板倉宏（1967）「租税犯に対する刑事制裁の機能とその限界―租税刑法をめぐる諸問題（8)」判例タイムズ 205 号、pp.27-31、44

[15] 板倉宏（1967）「租税犯に対する刑事制裁の実態―租税刑法をめぐる諸問題（9)」判例タイムズ 208 号、pp.4-13

[16] 板倉宏（1968）「新判例評釈　一、税の逋脱罪の構成要件である「詐偽その他不正の行為」二、旧物品税法第 18 条第 1 項第 2 号にいう「詐偽その他不正の行為」にあたる事例」判例タイムズ 215 号、pp.70-73

[17] 板倉宏（1976）「租税判例研究 90　国税通則法 70 条 2 項 4 号にいう「偽りその他不正の行為により・・・税額を免れ」たことの意義とその具体的内容」ジュリスト 619 号、pp.141-143

[18] 板倉宏（1977）「租税判例研究 107　国税通則法 70 条 2 項 4 号の適用により、更正処分の除斥期間が 5 年とされるのは、「偽りその他不正の行為」によって免れた税額に相当する部分についてのみか」ジュリスト 654 号、pp.126-128

[19] 板倉宏（1981）「租税刑事法の今日的問題」租税法学会編『租税刑事法の諸問題』租税法研究第 9 号、pp.16-28

[20] 伊藤義一（2005）「判例評釈　A 社 B 社方式は 7 年の除斥期間が適用される「偽りその他不正の行為」に該当しないとされた事例」TKC 税研情報 14 巻 3 号、pp.27-49

[21] 伊藤義一（2009）「加算税制度を巡る立法論的課題」税務事例 41 巻 12 号、pp.25-30

[22] 岩﨑政明（2014）「租税判例速報　重加算税に係る課税要件及び除斥期間」ジュリスト 1464 号、

pp.8-9
[23] 上嶌一高（2011）「虚偽不申告による逋脱犯の成立」『租税判例百選第 5 版』p.225
[24] 碓井光明（1976）「税法違反の種類とその制裁」税理 19 巻 14 号、pp.52-57
[25] 碓井光明（1979）「重加算税賦課の構造」税理 22 巻 12 号、pp.2-7
[26] 占部裕典・武藤正明（2004）「偽りのある確定申告後に偽りなき修正申告を行った場合の更正の期間制限等」税経通信 59 巻 7 号、pp.163-180
[27] 占部裕典（2005）「「偽りその他不正の行為」と更正等の期間制限―国税通則法 70 条 5 項の法的構造」『同志社法学』56 巻 6 号、pp.213-252
[28] 占部裕典（2012）「重加算税の賦課要件と逋脱犯の犯罪構成要件の交錯―国税通則法 68 条 1 項・70 条 5 項、法人税法 127 条 1 項 3 号・159 条の関係に着目して―」『同志社法学』64 巻 3 号、pp.271-313
[29] 大久保太郎「国税通則法 68 条の重加算税のほかに刑罰を科することと憲法 39 条」『最高裁判所判例解説刑事篇昭和 45 年度』pp.201-208
[30] 太田幸夫（2007）「平成 18 年度主要民事判例解説 113　行政・労働法―租税　1 税理士による隠ぺい仮装行為と重加算税（①②事件とも消極）及び過少申告加算税（①事件積極、②事件消極）2 偽りその他不正の行為により免れた税額について修正申告があった場合における更正の期間制限（②事件）」判例タイムズ 1245 号、pp.250-251
[31] 大塚裕史ほか（2001）「税法違反」佐々木史朗編『判例経済刑法大系第 2 巻経済法関連』日本評論社、pp.279-297、324-339、345-353
[32] 大淵博義（1989）「租税判例紹介・解説　譲渡利益の発生を認識しながら申告しなかった場合の重加算税の賦課決定」税経通信 44 巻 6 号、pp.228-238
[33] 大谷部光代（2002）「租税法における逋脱犯の実行行為の実体」『専修法研論集』31 号、pp.1-62
[34] 小田原卓也（2013）「近年の租税罰則見直しと租税ほ脱犯の実行行為に関する一考察」税大ジャーナル 22 号、pp.155-173
[35] 片山健（2006）「平成 17 年度主要民事判例解説 117　行政・労働法―租税　1 納税者から申告の委任を受けた者が「偽りその他不正の行為」を行い、これにより納税者が税額の全部又は一部を免れた場合における国税通則法 70 条 5 項の適用の有無　2 税理士に所得税の申告を委任した納税者が脱税を意図し、その意図に基づいて行動したとは認められないとした原審の認定に経験則違反の違法があるとされた事例」判例タイムズ 1215 号、pp.260-261
[36] 金子宏（2017）『租税法〔第 22 版〕』有斐閣
[37] 川出敏裕（2017）「追徴税と罰金との併科」『行政判例百選 I 〔第 7 版〕』pp.224-225
[38] 川神裕（2008）「1 納税申告手続を委任された税理士が納税者に無断で隠ぺい仮装行為に基づく過少申告をした場合に納税者本人につき国税通則法 68 条 1 項所定の重加算税賦課の要件を満たすものということはできないとされた事例　2 偽りその他不正の行為により税額を免れた国税に関し当該行為により免れた税額に相当する部分について修正申告がされたが当該国税になお更正すべき税額がある場合における国税通則法 70 条 5 項所定の期間内の更正の可否　3 税申告手続を委任された税理士が納税者に無断で税務署職員と共謀した上で虚偽の記載をした確定申告書を提出するなどして過少申告をした場合に納税者本人に対する過少申告加算税の賦課に関し国税通則法 65 条 4 項にいう「正当な理由」があると認められた事例」ジュリスト 1352 号、pp.133-135
[39] 川口政明「売上げを正確に記載した帳簿を作成している場合に売上金の一部を仮名又は借名の預金口座に入金保管することと不申告ほ脱犯の所得秘匿工作」『裁判所判例解説刑事篇平成 6 年度』pp.118-130
[40] 北野弘久（2016）『税法学原論〔第 7 版〕』勁草書房
[41] 木梨節夫「旧物品税法第 18 条第 1 項第 2 号にいう「詐偽その他不正の行為」の意義」『最高裁判所判例解説刑事篇昭和 42 年度』pp.319-326
[42] 木村弘之亮（1990）「重加算税」日本税務研究センター編『加算税制度』日税研論集第 13 号、pp.65-171
[43] 木村弘之亮（1991）『租税過料法』弘文堂
[44] 京藤哲久（1995）「平成 6 年度重要判例解説　虚偽不申告ほ脱犯の所得秘匿工作に当たるとされた事例」ジュリスト臨時増刊 1068 号、pp.158-159
[45] 京藤哲久（2005）「「偽りその他不正の行為」の意義」『租税判例百選第 4 版』pp.238-239
[46] 清永敬次（2013）『税法〔新装版〕』ミネルヴァ書房
[47] 香城敏麿「所得秘匿工作をしたうえ逋脱の意思で会社臨時特別税確定申告書を税務署長に提出

しなかった場合における会社臨時特別税法 22 条 1 項にいう「偽りその他不正の行為」とその判示方法」『最高裁判所判例解説刑事篇昭和 63 年度』pp.314-333
[48] 小島建彦（1979）「直税法違反事件の研究」司法研究報告書第 24 輯第 2 号、pp.8-17、46-77
[49] 佐伯仁志（2009）『制裁論』有斐閣
[50] 酒井克彦（2005）「最近の重加算税の取扱いについて」租税研究第 669 号、pp.38-63
[51] 酒井克彦（2010）『租税実務必携　附帯税の理論と実務』ぎょうせい
[52] 酒井克彦（2011）『ブラッシュアップ租税法』財経詳報社
[53] 堺澤良（1971）「租税判例紹介・解説　重加算税賦課の要件と更正期間の制限の特別要件との関係」税経通信 26 巻 10 号、pp.220-226
[54] 堺澤良（1975）「租税判例紹介・解説　更正の期間制限に係る「偽りその他不正の行為」」税経通信 30 巻 2 号、pp.206-212
[55] 佐藤英明（1992）『脱税と制裁』弘文堂
[56] 佐藤英明（1996）「納税者以外の者による隠ぺい・仮装工作と重加算税」総合税制研究 4 号、pp.79-106
[57] 品川芳宣（2000）「重加算税賦課に求められる課税の明確性～日本税理士会連合会税制審議会答申をもとに～」税理 43 巻 6 号、pp.2-8
[58] 品川芳宣（2002）「租税判例紹介・評釈　税理士・税務署員共謀による隠ぺい・仮装と重加算税の賦課要件」税研 18 巻 2 号、pp.97-100
[59] 品川芳宣（2002）「税理士・税務署員共謀による不正行為と重加算税の賦課要件等―東京地裁平成 13 年 2 月 27 日判決・東京高裁平成 14 年 1 月 23 日判決―」TKC 税研情報 11 巻 4 号、pp.54-66
[60] 品川芳宣（2012）『附帯税の事例研究〈第 4 版〉』財経詳報社
[61] 品川芳宣（2017）『国税通則法の理論と実務』ぎょうせい
[62] 芝原邦爾（1995）「脱税犯における「偽りその他不正の行為」」法学教室 173 号、pp.115-118
[63] 芝原邦爾・西田典之・佐伯仁志（2000）『ケースブック経済刑法』有斐閣
[64] 島田聡一郎（2012）「租税犯罪」山口厚編著『経済刑法』商事法務、pp.155-180
[65] 首藤重幸（2006）「租税判例研究　受任税理士の隠ぺい・仮装による納税者本人への重加算税賦課」ジュリスト 1323 号、pp.200-203
[66] 税制調査会（1961）「昭和 36 年 7 月　国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明」、答申の pp.6-8、19-22、28、答申の説明の pp.27-39、96-106
[67] 竹下重人（1974）「判例評釈　脱税があった場合の更正の期間制限等」シュトイエル 153 号、pp.12-21
[68] 竹下重人（1975）「判例評釈　国税通則法 70 条 2 項 4 号の趣旨等」シュトイエル 158 号、pp.1-6
[69] 武田昌輔編著『DHC 国税通則法コンメンタール（加除式）』第一法規、pp.3731-3770
[70] 武田昌輔（1977）「判評　国税通則法 70 条 2 項 4 号により更正する場合の更正の範囲」判例評論 219 号、pp.23-26（判時 844 号、pp.137-140）
[71] 垂井英夫（2013）「行政制裁としての重加算税」税理 56 巻 2 号、pp.25-35
[72] 千葉裕「所得税逋脱の意思による確定申告書の不提出と所得税逋脱罪の成否」『最高裁判所判例解説刑事篇昭和 38 年度』pp.37-44
[73] 土本武司（1992）「判評　不申告ほ脱犯における事前の所得秘匿工作の構成要件的意義ほか」判例評論 404 号、pp.59-63（判時 1427 号、pp.205-209）
[74] 寺西輝泰（1976）「租税制裁における故意」税理 19 巻 14 号、pp.58-63
[75] 中井稔（2013）「偽りその他不正の行為の解釈と適用」税務弘報 61 巻 5 号、pp.115-123
[76] 野間洋之助ほか（1990）「税法違反事件の処理に関する実務上の諸問題」司法研究報告書第 40 輯第 2 号、pp.73-83、87-95
[77] 畠山武道（1974）「租税判例研究 58　国税通則法 70 条 2 項 4 号の「偽りその他不正の行為」により所得税を免れた場合に該当するとされた事例」ジュリスト 560 号、pp.148-150
[78] 波多野弘（1975）「租税に関する犯罪と処罰」新井隆一編『租税法講義』青林書院、pp.214-231
[79] 堀田力（1970）「租税ほ脱犯をめぐる諸問題（1）」法曹時報 22 巻 2 号、pp.33-54
[80] 堀田力（1970）「租税ほ脱犯をめぐる諸問題（2）」法曹時報 22 巻 4 号、pp.25-38
[81] 堀田力（1970）「租税ほ脱犯をめぐる諸問題（3）」法曹時報 22 巻 6 号、pp.45-52
[82] 堀田力（1970）「租税ほ脱犯をめぐる諸問題（4）」法曹時報 22 巻 11 号、pp.69-88
[83] 堀田力（1971）「租税ほ脱犯をめぐる諸問題（完）」法曹時報 23 巻 2 号、pp.67-82
[84] 堀田力（1981）「逋脱犯における主観的要素」租税法学会編『租税刑事法の諸問題』租税法研究第 9 号、pp.101-113

[85] 前田雅英（2011）『刑法総論講義第 5 版』東京大学出版会
[86] 増井良啓（2005）「租税判例研究　国税通則法 70 条 5 項「偽りその他不正の行為」の意義」ジュリスト 1282 号、pp.216-219
[87] 松沢智（1973）「附帯債務－附帯税」金子宏ほか編『租税法講座（2）租税実体法』帝国地方行政学会、pp.317-339
[88] 松沢智（1981）「逋脱犯の訴追・公判をめぐる諸問題」租税法学会編『租税刑事法の諸問題』租税法研究第 9 号、pp.51-100
[89] 松沢智（1983）「租税に関する犯罪―ほ脱事犯を中心として―」石原一彦ほか編『現代刑罰法大系第 2 巻経済活動と刑罰』日本評論社、pp.75-104
[90] 松沢智・井上弘通（1983）『租税実体法と処罰法―租税処罰法の基本理念とその展開―』財経詳報社
[91] 松沢智（1990）「租税判例研究 254　所得秘匿工作を伴う虚偽不申告と租税逋脱犯の実行行為」ジュリスト 948 号、pp.225-227
[92] 松沢智（1999）『租税処罰法』有斐閣
[93] 村重慶一（1976）「事実の隠ぺい、仮装（1）架空名義預金が会社の簿外預金と認定された事例」税務事例 8 巻 3 号、pp.12-16
[94] 安原美穂（1956）「税法罰則における故意と過失」税経通信 11 巻 1 号、pp.73-83
[95] 山口厚（2005）『刑法総論補訂版』有斐閣

WEB

[1] 国税不服審判所平成 28 年 7 月 4 日裁決（http://www.kfs.go.jp/service/JP/104/02/index.html）（2019/04/24）

（2019 年 5 月 6 日受付、2019 年 7 月 1 日再受付）