



「偽りその他不正の行為」の認定について

－平成 24 年 5 月 25 日裁決(裁決事例集 87 集 28 頁)の検討－

第 58 回 2015 年（平成 27 年）2 月 6 日

発表 石黒 秀明

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

「偽りその他不正の行為」の認定について

—平成 24 年 5 月 25 日裁決（裁決事例集 87 集 28 頁）の検討—

上武大学ビジネス情報学部准教授・税理士

石 黒 秀 明

1 事案の概要と裁決（一部取消し）要旨

本件は、原処分庁が飲食業を営む審査請求人（以下「請求人」という。）に対し、同人が売上金額の一部を除外するなどの「偽りその他の不正の行為」により、過少な申告をしていたとして、事業所得の金額および課税売上高（以下「所得等」という。）を推計したうえで、それぞれ 7 年分（課税期間）の所得税の更正処分・重加算税の賦課決定処分、消費税および地方消費税（以下「消費税等」という。）の更正処分・重加算税の賦課決定処分をしたのに対し、請求人が、偽りその他不正の行為とされた事実を誤認があることをおもな理由として、これらの処分の全部の取り消しを求めた事案である¹。

争点は、①請求人が経営する店舗のうち、1つの店舗（「L」）に係る所得等を、請求人が申告せず、請求人の前夫（「J」）が申告していたことが、請求人による偽りその他不正の行為に当たるか否か、②請求人が経営する店舗のうち、4つの店舗（「K」・「M」・「L」・「Q」）について売上金額の一部の除外（売上除外）があったか否か、であった。

争点①について、審判所は、請求人が税額を免れる意図のもとに、税の賦課徴収を不能また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おこなったと評価することはできないから、偽りその他不正の行為に当たらないと判断した。

また争点②について、原処分庁が、従業員等が店舗で使用していた一綴りの売上傳票は、品名および単価等を記載すると筆圧痕として次の伝票に当該記載内容が残る場合があるところ、当該筆圧痕に対応する売上傳票のうち数枚が存在しないこと等を理由に、請求人が売上傳票を破棄する方法により売上除外をしていた旨を主張したのに対し、審判所は、売上傳票の欠落が単発的で少数である場合には、売上傳票の破棄による売上金額の一部除外があったと認定することはできず、偽りその他不正の行為があったとすることはできない、と判断した。

【参照法令】 国税通則法（平成 23 年法律 114 号改正前のもの。以下「通則法」という。）

第 68 条第 1 項、第 70 条第 5 項

¹ 本件では本争点のほかに、原処分に係る調査において課税処分の取消原因となる違法があったか否か、原処分庁が主張する推計方法が最適な推計方法であるか否かも併せて争点となったが、本稿ではこれらについては検討を省略する。

2 事実

- (1) 請求人は昭和 60 年 10 月に U 国から来日、以後、現在まで引き続き日本国内に住所を有している。請求人は H (昭和 61 年 1 月に同じく U 国から来日。日本での通称「J」。) と来日前から婚姻関係にあったが、平成 19 年の夏ごろに離婚している。
- (2) 平成 15 年～平成 21 年の各年（以下「本件各年」という。）において、下表のとおり各店舗（飲食業）を営み、かつ各店舗の売上金の管理をしていた。

表 1 店舗の内訳と売上金の管理方法

店名	業態	所在地	開店期間	売上金の管理方法
K	スナック	a 県 e 市 d 町	平成 11 年 5 月頃⇒現在	請求人が営業に従事し、直接管理していた。
L	小料理屋	a 県 e 市 d 町	平成 11 年 12 月頃⇒現在	各店舗の従業員に、営業日ごとにその日のすべての売上傳票とともに封筒に入れた状態で、直接、あるいは J (L の調理担当者) を介して請求人に届けさせていた。
M	居酒屋	a 県 e 市 d 町	平成 13 年 9 月頃⇒平成 20 年 12 月	
N	居酒屋	a 県 e 市 d 町	平成 19 年 9 月⇒同年 10 月	
Q	居酒屋	a 県 e 市 d 町	平成 21 年 3 月⇒現在	
P	中華料理店	a 県 f 市 g 町	平成 20 年 9 月⇒平成 23 年 1 月	請求人がランチタイムの接客に従事。同店の従業員に、営業日ごとにその日のすべての売上傳票とともに封筒に入れた状態で同店のレジスター内に保管させ、翌日請求人が回収していた。

(注) 裁決書では開店時期の時系列で店舗が列挙されているが、本表では所在地と売上金の管理方法をまとめる便宜上、Q と P の順序を逆転配置している。

なお、請求人は、平成 13 年分以後の所得税について青色申告の承認を受けるとともに、平成 15 年 12 月 18 日に消費税簡易課税制度選択届出書を当時の納税地の所轄税務署長に提出し、平成 16 年課税期間以後の消費税について、消費税法第 37 条（中小事業者の仕入れに係る消費税額の控除の特例）第 1 項の規定の適用を受けていた。

- (3) 請求人は、本件各年分の所得税および本件各課税期間の消費税（以下「本件各年分の所得税等」という。）について、上表のうち、L・N・P・Q に係る所得等を一切含めずに各確定申告をした（K・M については申告）。このうち、L に係る本件各年分の所得税および平成 17 年課税期間以後の各課税期間の消費税等については、当初は J が同人の所得等であるとして各確定申告をしていたもので、後に当該所得等は L に帰属しないものとして各減額更正がなされたものである²。
- (4) 原処分に係る調査において、請求人が備付け、記録および保存をしていた本件各年分

² 請求人は、原処分における調査および異議申立段階では、L に係る所得等は J に帰属する旨主張していたが、審査請求では従前の主張を変更し、当該所得等が請求人に帰属することを争わないとした。

および本件各課税期間に係る帳簿書類の状況は、下表のとおりである³。請求人は、当該帳簿書類のすべてを原処分庁所属の調査担当職員に提示した。

なお原処分に係る調査により、請求人は、平成 22 年 10 月 27 日付で平成 15 年分以後の所得税の青色申告の承認の取消処分を受けた⁴。

表 2 請求人が備付け・記録・保存していた帳簿書類の状況

		平成15年	平成16年	平成17年	平成18年	平成19年	平成20年	平成21年
K	帳簿	有	有	なし	有	有	有（一部）	有
	売上書類	なし	なし	なし	有	有	有	有
	経費書類	なし	なし	7月のみ	有	有	有	有
L	帳簿	なし	有	有	有	有	有	有
	売上書類	なし	なし	有	有	有	有	有
	経費書類	なし	なし	有	有	有	有	有
M	帳簿	有	有	なし	有	有	なし	
	売上書類	なし	なし	2~12月のみ	有	有	1~2月のみ	
	経費書類	なし	なし	2~12月のみ	有	有	なし	
N	帳簿					なし		
	売上書類					有		
	経費書類					有		
Q	帳簿							有
	売上書類							有
	経費書類							有
P	帳簿						なし	有（一部）
	売上書類						9~10月のみ	3~12月のみ
	経費書類						9~10月のみ	3~12月のみ

(注)

- 「帳簿」は、KおよびMの平成15年および平成16年のみ総勘定元帳であり、それ以外は、いずれも現金出納帳（日々の現金在高の記載がないもの）である。
- 売上書類および経費書類の「有」は、特定の月に偏りなく、その年の各書類が保存されていたことを示す（すべての書類が保存されていたことを示すものではない。）。
- Qの帳簿には平成21年8月31日以後の売上の記載がない。また、Qの平成21年9月分以後と思われる売上書類は、未整理の状態であるうえ、日付の記載がないため、整理することができない。

(5) 原処分庁は、(i) 上記(4)のとおり、本件各年分等に係る帳簿書類の備付け、記録および保存が適切になされていなかったこと、(ii) 売上傳票の状況などから売上除外の事実が認められ、提示された帳簿書類によっては、請求人の本件各年分の所得税等の所得等を実額で計算することができないとして、当該売上傳票の内容および本件各年のビールの仕入数量にもとづき、請求人の本件各年分の所得等の金額を推計したうえで、所得税等に係る原処分をおこなった。

³ 裁決書（表 1）にもとづく。本稿表 1 に対応させて店舗の掲載順を一部変更した。

⁴ 請求人は当該取消処分に対する審査請求をしたが、平成 24 年 3 月 28 日付の裁決で棄却された。

3 争点と当事者の主張

本件の「偽りその他不正の行為」に関連する争点は、上記 1 で述べたとおり、①L に係る所得等を、請求人が申告せず、J が申告していたことが、請求人による偽りその他不正の行為に当るか否か、②K・M・L・Q について、売上金額の一部の除外（売上除外）があったか否か、である。以下、それぞれの争点について、当事者の主張をみていく。

なお、請求人は、上記 2 (3) で述べた L に係る所得等の帰属のほか、原処分庁が、請求人の本件各年分の所得税等について推計による課税をおこなう必要があったことに関しては争わず、また、原処分庁が主張した本件各年分の事業所得の必要経費ならびに N および P の各収入金額および各課税売上高の額についても、そのとおりであるとして争わなかった。

3.1 争点①に係る主張

3.1.1 原処分庁

請求人は、本件各年分および本件各課税期間の L に係る所得等が、請求人に帰属するにも関わらず、これを請求人の所得等として申告せず、上記 2 (3) のとおり、J に帰属するものであるとして同人に当該所得等の申告をさせていたものであり、このことは、偽りその他不正の行為に当る。

3.1.2 請求人

- (1) 原処分庁の主張する事実は認める。
- (2) L に係る所得について、平成 12 年分は請求人が申告し、平成 13 年分および平成 14 年分は J が申告した。請求人は、平成 15 年に R 税務署員の税務調査を受けた際に、この理由を聞かれ、平成 12 年分の申告が誤りである旨の説明をしたところ、請求人の平成 12 年分の所得税につき L に係る所得金額の減額更正を受けたので、以後、L に係る所得等は J に帰属するものとして申告をしなかったにすぎない。
- (3) L に係る所得等を、請求人が申告せず、J が申告していたことは、(2) のような経緯によるものであって、請求人の税負担を免れようとしておこなったものではないから、偽りその他不正の行為には当たらない。

3.2 争点②に係る主張

3.2.1 原処分庁

請求人は、K・M・L・Q について、本件各年を通じて、数葉を重ねて使用された売上伝票に残された筆圧痕に対応する売上傳票が一部存在しないこと、従業員が伝票を入れた

封筒の上から記載することによってできた筆圧痕の日付・売上金の合計額と請求人によって伝票整理のうえで当該日付の売上として記帳された額等が一致しないこと等について、その理由を合理的に説明できないから、売上傳票の一部を破棄する方法により売上除外をしていたというべきであり、したがって、平成 15 年ないし平成 18 年において、偽りその他不正の行為があった⁵。

3.2.2 請求人

- (1) Q について、請求人が、利益が生じていることを認識していながら、Q に係る所得等を申告に含めていなかったこと、および帳簿に記帳する際、数葉の売上傳票を抜き取って、売上を過少に申告していたことをいずれも認める。したがって、このことを理由として、平成 21 年において、偽りその他不正の行為があったと評価されることについて、請求人は争わない。
- (2) K・M・L については売上除外の事実はないから、平成 20 年以前において、偽りその他不正の行為はない。

4 裁決要旨

4.1 争点①について

4.1.1 法令解釈

国税通則法 70 条 5 項は、「偽りその他不正の行為」によって国税の税額の全部また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おこなうことができるよう、それ以外の場合よりも長期の除斥期間を定めたものであるから、ここにいう「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また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ともなう不正な行為をおこなうことをいうものと解するのが相当である。

4.1.2 本件への当てはめ

- (1) 請求人は、L に係る出資者、経営方針等の決定権者、または稼得した利益の享受者は誰かなどを検討して、L に係る所得等の帰属者を正しく判定し、適正な申告をすべきであったが、請求人は平成 15 年当時、J と婚姻関係にあり、同人と共同で L を運営していたことからして、当該判定要素が両名に混在し、請求人が L に係る所得等の帰属者を明確かつ容易に判定できるとはかならずしもいえない状況にあったことは、否定しがた

⁵ 裁決書では各店舗・年分ごとに、売上傳票の明細とともに売上除外の主張の根拠が詳細に述べられている。

- い。
- (2) 請求人は、一旦は L に係る所得を自身に帰属するものとして申告した後、L の店長的な立場にあった J に当該所得等が帰属するものと考えなおし、同人に当該所得等を申告させたところ、この考えに沿う内容の更正が R 税務署長によりおこなわれたため、その後は自らの所得等としての申告をせず、J による申告を継続させた。
- (3) 請求人は、原処分および意義決定を経て、その処分の内容を理解したうえで、その内容に沿って J に当該所得等が帰属するとした自身の従前の主張を変更するに至ったと認めることができるから、請求人が、かならずしも自身の税額を免れる意図をもって本件各年分の所得等について上記のと通りの申告を継続していたとはいえない。
- (4) L に係る所得等を、請求人が申告せず、J が申告していたことをもって、請求人が、税額を免れる意図のもとに、税の賦課徴収を不能また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とまなう不正な行為をおこなったと評価することはできないから、このことは、偽りその他不正の行為に当たらない。

4.2 争点②について

Q の売上除外があったことについては争いがなく、原処分関係資料および当審判所の調査によってもその事実が認められるので、以下、K・M・L について売上除外があったか否かについて検討する⁶。（下線はいずれも筆者による。）

4.2.1 K について

4.2.1.1 平成 18 年～平成 20 年

平成 18 年ないし平成 20 年の各年の筆圧痕の一部については、その体裁からして、各筆圧痕に対応する売上傳票が存在してしかるべきであるから、これらの売上傳票は欠落しているものと認められるが、単発的で少数の売上傳票の欠落があることのみをもって、売上傳票の破棄による売上除外があったと認定することはできない。

4.2.1.2 平成 18 年～平成 21 年

当審判所の調査の結果によれば、平成 18 年～平成 21 年の各年の売上傳票上の瓶ビールの売上本数と仕入本数等は、下表（表 3）のとおりであると認められる⁷。

平成 18 年～平成 20 年の各年には上記のとおり、いずれも売上傳票の欠落があるところ

⁶ 裁決書では引き続いて、審判所の調査結果にもとづき、「売上傳票の作成から売上の記帳に至るまでの経緯等」が記述されているが、本稿ではその掲載は省略する。

⁷ 原処分庁は審査請求段階において、同様の表を用いて K の経常的な売上除外を主張していた。

ろ、平成 21 年と当該各年を比較すると、売上傳票上の瓶ビールの売上本数と仕入本数の差およびその差の割合は、当該各年と同程度に大きいことから、平成 21 年度についても、当該各年と同程度の売上傳票の欠落があった可能性を否定できないが、そもそも下表の程度の差があることをもって、当該各年において請求人が経常的に K の売上除外をしていたと断定することはできない。

表 3 K における瓶ビールの売上傳票上の売上本数と仕入本数の階差率

（単位：本）

項目		年分等			
		平成18年	平成19年	平成20年	平成21年
瓶ビールの売上本数	①	380	447	388	250
瓶ビールの仕入本数	②	450	621	645	388
差（②－①）	③	70	174	257	138
③の②に対する割合	④	15.6%	28.0%	39.8%	35.6%

4.2.2 M について

4.2.2.1 平成 18 年・平成 20 年

平成 18 年および平成 20 年の各年の筆圧痕の一部については、その体裁等からして、各筆圧痕に対応する売上傳票が存在してしかるべきであるから、これらの売上傳票は欠落しているものと認められる。このうち平成 18 年については、単発的で少数の売上傳票の欠落があることのみをもって、売上傳票の破棄による売上除外があったと認定することはできないが、平成 20 年については、一月（2 月）という短期間に少ないとはいえない枚数（6 枚）の売上傳票の欠落があり、これを単なる紛失とみるのは困難であるから、売上傳票の破棄による売上除外があったと認定することができる。

4.2.2.2 平成 17 年・平成 19 年

平成 17 年の売上傳票にある筆圧痕の内容は不明瞭である、平成 19 年については、各日付の各売上傳票にある筆圧痕の体裁からして、いずれも各従業員等が記載した当該各日の売上金の合計額と判断できるものであり、それらの金額は、いずれも請求人が当該各日の売上として記載した額を上回っているから、請求人が当該各日付の各売上傳票の料金の集計額として記載した額は、いずれも過少なものと認められ、売上傳票の破棄による売上除外があったと認定することができる。

4.2.3 L について

4.2.3.1 平成 18 年～平成 21 年

平成 20 年の不明瞭な 1 枚を除いて、それ以外の平成 18 年ないし平成 21 年の各日については、その体裁等からして、各筆圧痕に対応する売上傳票が存在してしかるべきであるから、これらの売上傳票は欠落しているものと認められるが、単発的で少数の売上傳票の欠落があることのみをもって、売上傳票の破棄による売上除外があったと認定することはできない（ただし平成 18 年については次の事実および理由により、結局は売上除外があったものと認められる）。

4.2.3.2 平成 17 年・平成 18 年

平成 17 年の不明瞭な 1 枚を除き、これ以外の平成 17 年および平成 18 年の各日については、各日付の各売上傳票にある筆圧痕の体裁からして、いずれも各従業員等が記載した当該各日の売上金の合計額と判断できるものであり、それらの金額は、1 日を除いていずれも請求人が当該各日の売上として記載した額を上回っているから、請求人が当該各日付の各売上傳票の料金の集計額として記載した額は、いずれも過少なものと認められ、売上傳票の破棄による売上除外があったと認定することができる。

4.2.4 K・M・L の上記以外の各年について

原処分庁は、K・M・L については請求人の売上傳票の管理方法等が本件各年等を通じて同じであったから、本件各年のうち、売上傳票がないために、売上傳票の破棄の事実を具体的に示していない上記（4.2.1～4.2.3）以外の各年においても、売上傳票の破棄による売上除外がおこなわれていたと推認される旨主張しているが、(i) K については、平成 18 年ないし平成 21 年のいずれの年においても売上除外があったことを認定することができず、(ii) M・L についても、平成 17 年ないし平成 21 年の一部の年においてそれぞれ売上除外があったことを認定できるとどまるのであるから、K・M・L について、上記以外の各年において、当然に同様の売上除外があったと推認することはできない。

以上によれば、(i) M の平成 19 年および平成 20 年の各年、(ii) L の平成 17 年・平成 18 年の各年、(iii) Q の平成 21 年については売上除外があったと認められるが、これ以外に売上除外があったとは認められないから、平成 17 年および平成 18 年の各年については、偽りその他不正の行為があったと認められるが、平成 15 年および平成 16 年の各年においては、偽りその他不正の行為があったとは認められない。

5 評釈

5.1 関係法令等について

5.1.1 関係法令について

通則法第 68 条「重加算税」第 1 項は、同法第 65 条第 1 項に規定する過少申告加算税が課される場合において、納税者がその国税の課税標準等または税額等の計算の基礎となるべき事実の全部または一部を隠ぺいまたは仮装し、その隠ぺいまたは仮装したところにもと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、過少申告加算税に代えて重加算税を課する旨規定している。

通則法第 70 条「国税の更正、決定等の期間制限」第 1 項第 1 号は、更正は、その更正に係る国税の法定申告期限から原則として 3 年を経過した日以後はできない旨を、また、同条第 4 項第 2 号は、加算税の賦課決定は、その納税義務の成立の日（賦課決定に係る国税の法定申告期限）から 5 年を経過した日以後はすることができない旨規定しているが、その一方で同条第 5 項は、偽りその他不正の行為によりその全部または一部の税額を免れた国税についての更正および加算税の賦課決定は、同条第 1 項ないし第 4 項の規定に関わらず、更正はその更正に係る国税の法定申告期限（第 1 号）から、加算税の賦課決定はその納税義務の成立の日（第 3 号）から、それぞれ 7 年を経過する日まですることができる旨規定している。

5.1.2 「偽りその他不正の行為」の意義について

上記の通則法第 70 条第 5 項は、いわば課税の期間制限としての除斥期間の延長規定であるが、「偽りその他不正の行為」という用語は、そのほかにも、刑事制裁として各税法に設けられている罰則規定（所得税法第 238 条等）等にも用いられている。たとえば同罰則規定では、「偽りその他不正の行為」により税額を免れた（逋脱犯）等の場合に、5 年以下の懲役もしくは脱税額に応じた罰金に処せられ、またはこれが併科される旨が規定されている。

この逋脱犯の罰則規定に係る「偽りその他不正の行為」の意義を判示した判決で、「もっとも重要なものとして位置づけられ、リーディング・ケースとしてその後の判決に大きな影響をおよぼしている」⁸のが、最高裁昭和 42 年 11 月 8 日大法廷判決（刑集 21 卷 9 号 1197 頁）であり、同判決は、「詐欺その他不正の行為⁹とは、逋脱の意図をもって、その手段としての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

⁸ 品川芳宜『附帯税の事例研究（第 4 版）』p.399（財経詳報社、2012）

⁹ この「詐欺その他不正の行為」という用語は、昭和 40 年の所得税法および法人税法の全文改正まで（相続税法上は昭和 56 年まで）用いられていたものであるが、当該全文改正以降用いられることとなった「偽りその他不正の行為」とは実質的に同義である。（同上 p.400）

工作を行うことをいう。」と判示し、さらに、「所論引用の判例¹⁰が、「詐欺その他不正の行為」の成立要件として）不申告以外に詐欺その他不正の手段が積極的に行われることが必要としているのは、単に申告をしないというだけでなく、そのほかに、右のようなんらかの偽計その他の工作が行われること必要とするという趣旨を判示したものと解すべきである。」と判示している。

一方、除斥期間の延長規定に係る「偽りその他不正の行為」の意義を判示した判決としては福岡高裁昭和 51 年 6 月 30 日判決（行裁例集 27 卷 6 号 975 頁、税資 89 号 123 頁）があり、そこでは「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また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」と判示されているが、これは、前掲最高裁判決の考え方をそのまま受け入れているものであって、少なくとも判例上は、遁脱犯の罰則規定と除斥期間の延長規定それぞれに係る「偽りその他不正の行為」は明確に区分されているものではない¹¹。このように異なる税法間で用いられる同一用語の解釈について統一性を担保することは、ひいては租税原則の租税法律主義（課税要件明確主義）の観点からも必要であろう。

5.1.3 「隠ぺい又は仮装」との関係について

重加算税の賦課要件を規定している通則法第 68 条第 1 項の「隠ぺい又は仮装」の意義およびその「偽りその他不正の行為」との関係について品川名誉教授は、「重加算税の性質が、悪質な過少申告・不申告による納税義務違反の発生を防止し、もって納税の実を挙げんとする行政上の制裁措置であることに鑑み、究極的には、租税徴収権の侵害行為を意味する何らかの不正手段であることといい得よう。」¹²と述べたうえで、「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決定における『隠ぺい又は不正の行為』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、・・・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意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

¹⁰ 当時罰則が適用されることとなった「詐欺その他不正の行為」とは、詐欺その他不正の行為が積極的に行われた場合に限るとし、当該行為を伴わないいわゆる単純不申告の場合にはこれに当たらない旨を判示した最高裁昭和 24 年 7 月 9 日第二小法廷判決（刑集 3 卷 8 号 1213 頁、税資 6 号 121 頁）、および前記最高裁判決を引用しつつ、「詐欺その他不正の行為」とは、詐欺その他不正の手段が積極的に行われた場合に限るのであって、たとえ所得税連脱の意思によってなされた場合においても、単に確定申告書を提出しなかったという消極的な行為は含まない旨を判示した最高裁昭和 38 年 2 月 12 日第三小法廷判決（刑集 17 卷 3 号 183 頁、税資 42 号 81 頁）を指す。

¹¹ 同上 p.400。ただし、品川名誉教授はここで、国税通則法立法担当者の解説（志場喜徳郎他編『国税通則法精解』p.726（大蔵財務協会，2007））を引用しつつ、「もっとも、両者の規制目的の違いから、遁脱犯に関しては、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、遁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。」と述べている。

¹² 同上 p.302

もいえる。」¹³と述べている。

「偽りその他不正の行為」と「隠ぺい又は仮装」の関係をどうとらえるかについては議論のあるところであり、それぞれの規定の趣旨の相違から、それぞれの充足要件に差異がある可能性があることは判例からも示唆されるところである¹⁴。しかし、単なる不申告だけではいずれの要件も充足しないことは共通しており、本件においてはそれ以外に両者の相違を議論しなければならない必要性は特段ないものと考えられることから、本稿ではひとまず両者はほぼ同義のものにとらえておくこととする。

5.2 争点①について

裁決はまず国税通則法 70 条 5 項の趣旨を「国税の税額の全部また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おこなうことができるよう、それ以外の場合よりも長期の除斥期間を定めたもの」ととらえたうえで、「偽りその他不正の行為」の意義について、「税額を免れる意図のもとに、税の賦課徴収を不能また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ともなう不正な行為をおこなうことをいうものと解するのが相当である。」と解釈しているが、これは前掲最高裁昭和 42 年 11 月 8 日大法院判決の判示内容を踏襲したものである。

合理的経済人が「税引き後利益の（現在価値の）最大化」を目指してとる税務上の経済的戦略を「税務戦略」と呼ぶが、その税務戦略パターンのひとつとして、「所得の帰属主体の変更」がある¹⁵。これは、たとえば本人からより限界税率（所得などの課税ベースが 1 単位増加したときに増加する税額）の低い配偶者に所得を移転することにより、家計全体の税負担を軽減するものであり、本件において問題とされているのはこのパターンである。

本件は、前掲最高裁諸判決が取り扱った不申告の場合とは異なるが、前述のような法合解釈をふまえて、請求人の所得とすべき L の所得を当時婚姻関係にあった J が申告してい

¹³ 同上 pp.405-406

¹⁴ 最高裁平成 7 年 4 月 28 日第二小法院判決（判時 1529 号 53 頁、判タ 877 号 163 頁）は、重加算税制度の趣旨につき、「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」としたうえで、「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、これに併せた過少申告がされたことを要する」としつつ、「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。」と判示している。

¹⁵ 渡辺智之『税務戦略入門』p.32（東洋経済新報社、2005）。ほかの税務戦略パターンとして、所得の種類ごとに所得の計算方法や税率が異なる場合に、ある所得をより税負担の小さい種類の所得に変換して全体としての税負担を軽減する「所得の種類の変更」、税率の変更がないことを前提に所得の帰属年度を将来に繰り延べ、限界税率の現在価値を引き下げることにより税負担を軽減する「所得の帰属年度の変更」が挙げられている。

た行為が、「税額を免れる意図のもとに、税の賦課徴収を不能また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とまなう不正な行為」に当るか否か、つまりは所得の帰属主体の変更行為が積極的に行われたか否かが判断されたものといえることができる。

このような観点をもとに、本件では、(i) 請求人が当時 J と婚姻関係にあり、同人と共同で L を運営していたこと、(ii) 請求人は当初自身に帰属するとしていた L に係る所得を、L の店長的立場にあった J に変更したが、それに沿った更正が税務署長からなされたこと、(iii) 請求人は、原処分および意義決定を経て、その処分の内容を理解したうえで、その内容に沿って J に当該所得等が帰属するとした自身の従前の主張を変更するに至ったと認められることができること、から、請求人が、税額を免れる意図のもとに、税の賦課徴収を不能また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とまなう不正な行為をおこなったと評価することはできない、と判断している。

少なくとも以上のような事実関係を検討するに限り、請求人に帰属すべき L に係る所得が J によって申告されていたとしても、単にそれだけで請求人によって所得の帰属主体の変更行為が積極的におこなわれたとは評価できないから、審判所の判断は妥当であろう。

5.3 争点②について

各店舗への原処分庁の処分に対する請求人の対応および争点②に係る裁決の内容をまとめると下表のようになる。

表 4 各店舗への原処分庁の処分に対する請求人の対応および争点②に係る裁決の内容

店名	平成15年	平成16年	平成17年	平成18年	平成19年	平成20年	平成21年	備考
争点となつた店舗	K	×	×	×	×	×	×	申告 瓶ビールの売上・仕入本数の階差率が僅少
	平成18年～平成21年のいずれの年においても売上除外を認定できず売上除外を推認できない			売上伝票の欠落が単発的で少数				
	L	×	×	○	○	×	×	Jが申告 売上伝票の欠落が単発的で少数
上記以外	M	×	×	×	×	○	○	申告 各日の売上金合計額と判断できる数字が売上記載額よりも多い
	売上除外が一部の年において認定されるにとどまり売上除外を推認できない			筆圧痕の内容が不明瞭	売上伝票の欠落が単発的で少数	各日の売上金合計額と判断できる数字が売上記載額よりも多い	売上伝票の欠落が短期間で多数	
上記以外	N							申告除外 収入金額・必要経費の額ともに争わない
	P							申告除外 収入金額・必要経費の額ともに争わない
	Q							申告除外 売上除外を認める

(注) 表中の○は売上除外に係る原処分庁の主張が認められたことを、×は認められなかったことを示す。それぞれの下に記載した文章は審判所によるその判断根拠である。

以下争点②に係る審判所の判断において疑問と思われる点について議論していく。

5.3.1 課税要件事実の認定における合法性の原則の適用について

租税法は強行法であるから、租税行政庁による納税者の課税要件の充足の判定に当っては租税法律主義の厳格な制約を受けるのであるが、それは、納税者に常に有利な取扱いを保証することとは別義である。なぜならば、租税法律主義のもとでは、租税法の執行に当っての不正を防止するため、そして納税者間の税負担の公平を維持するため、「課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない」¹⁶という「合法性の原則」がはたらくからである。

この原則は租税法律主義の「手続法的側面」¹⁷と解されているが、課税要件事実の認定の段階でも少なくともその趣旨は当然に妥当させるべき原則であって、常に納税者に有利な事実認定が許容されるべきものではない¹⁸。もちろん、「疑わしきは被告人の利益に」という刑事法の命題は租税法における課税要件事実の認定にも妥当すると考えられるが¹⁹、問題は「疑わしき⇒確からしさ」の程度であって、租税行政庁が事実認定において十分にその確からしさを主張する余地があるのにそれを放棄するのは、極めて消極的な事実認定の態度であり、「合法性の原則」あるいはその趣旨に抵触するものと考えられるであろう。

課税要件事実の認定を「合法性の原則」の観点からも慎重におこなうべき理由は、もう1つある。それは、(i) 納税義務を軽減・免除する等、納税者に有利な慣習法としての行政先例法が成立している場合には、租税行政庁はそれに拘束され、それに反する処分をしえないこと、(ii) 租税行政庁が納税者に有利な解釈・適用を広く一般的に行い、それを是正する措置をとっていない場合に、合理的理由がないにもかかわらず特定の納税者を不利益に取り扱うことは、たとえ行政先例法が成立していないとしても、平等取扱原則に反して許されないこと、(iii) 租税法においても、個別的救済の法理としての信義則ないし禁反言の法理の適用が認められるべきであること、という3つの制約条件²⁰が、同原則に対してはたらくからである。

租税行政庁がおこなった事実認定、あるいはそこで示されたなんらかの事実認定の基準にもこのような制約条件がおよぶと解するならば、安易な事実認定は将来の適正な税務

¹⁶ 金子宏・『租税法 (第16版)』p.77 (弘文堂, 2011)

¹⁷ 同上

¹⁸ 金子名誉教授は、現実の租税行政において当事者の便宜や能率的な課税のために和解に類似した現象が見られないではないものの、これは法的には、納税義務者と租税行政庁の合意になんらかの法的効果が結びついたのではなく、両者の話し合いの結果が租税行政庁による課税要件事実の認定に反映したものと理解すべきとしている。(同上)

¹⁹ 同上 p.109

²⁰ 同上 p.77-78

行政の執行にも禍根を残すといわざるを得ない。

5.3.2 請求人の否認の意図について

請求人は本件において、K・L・M については売上除外の事実を否認する一方で、Q についてはそれを認めている。原処分庁は K・L・M とともに Q についても売上傳票に残された筆圧痕を根拠に売上傳票の破棄や 1 日の売上合計金額の過少計上を主張しているのだから、もしその手口が同様のものであるならば、K・L・M と Q に係る請求人の対応は整合的なものでなければならない。仮に手口が同様のものであるにもかかわらず、請求人が平成 21 年 3 月に開業した Q のみの売上除外を認めたのであれば、そこには除斥期間の延長を回避する目的で本件各年当初から存在した K・L・M に係る売上除外を否認したという意図をみることができよう。

もっとも原処分庁は審査段階でこのような請求人の対応の矛盾を主張していないので、K・L・M と Q で本質的な手口の相違があったのかもしれないが、いずれにせよその相違は裁決書では確認できない。

5.3.3 売上除外の認定基準について

本件裁決における売上除外の認定に係る審判所の判断を検討すると、以下のような疑問点が見受けられる。

- (1) K（平成 18 年～平成 20 年）、L（平成 18 年～平成 21 年）および M（平成 18 年）について売上傳票の欠落が単発的で少数であることを理由に売上除外を否認する一方で、M（平成 20 年）については売上傳票の欠落が短期間で多数にのぼることを理由に売上除外を認定しているが、これは極めて微妙な判断である。

売上傳票の欠落が単発的・少数であっても売上除外の場合があるであろうし、それが集中的・多数であっても単なる記帳もれの場合があるであろう。何をもって「単発的・集中的」や「少数・多数」を判別するのかが不明確であるし、金額の多寡が判断要素に含まれていない点も十分性を欠いている。そしてそもそもこの判断では、納税者に対し、売上傳票の破棄による売上除外を 1 ヶ月に多数回を集中させず、数ヶ月に分散して少数回でやれば売上除外に当たらない（認定されない）、という不正計算のインセンティブを与えかねないという危惧がある²¹。

- (2) K（平成 21 年）について、審判所は前掲表 3 にもとづき、瓶ビールの売上傳票上の

²¹ そもそも売上傳票の欠落があれば過剰現金が生じ、簿記上は現金過不足勘定に記入のうえ最終的に損益計算書の雑益勘定で処理されているはずであり、処理されていなければ現金の過剰分（売上）を除外しているとの主張も可能なように思えるが、原処分庁はその点につき何ら主張をしていないし、審判所の調査でもその点の事実関係は明らかにされていない。

売上本数と仕入本数の階差率が僅少であることを理由に、請求人が経常的に売上除外をしていたと断定することはできない旨の判断をしている。ここで惹起する疑問は、(i) そもそもこのような階差率を根拠に売上除外が認定される余地があるのか、(ii) 余地があるとすればどの程度の階差率をもって売上除外と認定されるのか、ということである。

まず同年の 35.6% という階差率であるが、これは正式な売上・仕入の対応関係にない数値であることを考慮に入れても、統計学的にみて、自然発生的な誤差としては極めて不自然な数字である²²。つまり、単なる売上傳票の欠落・売上の計上もれでは説明できない数字であって、作為的な売上傳票の除外がなければ通常は生じ得ない数字であるといえるところ、審判所が何を根拠に「下表（表 3）程度の差」を作為的とはいえない、つまり自然発生的な誤差と判断したのか、明確ではない。

ただし、この階差率のみに着目すると、たとえば本件の N・P・Q のように、納税者が売上を全く申告していなかった場合には階差率は 100% になってしまうものの、それのみをもって形式的・自動的に売上除外を認定することは、「偽りその他不正の行為」の認定にはなんらかの偽計その他の工作が行われることを必要とすると判示した前掲最高裁判決の趣旨を逸脱することになってしまうであろう。

(3) X（平成 15 年～平成 17 年）、L（平成 15 年～平成 16 年）、M（平成 15 年～平成 16 年）について、請求人の売上傳票の管理方法等が本件各年等を通じて同じであったから、他の年分等と同様に売上傳票の破棄による売上除外がおこなわれていたと推認されるという原処分庁の主張に対し、審判所はいずれの年分等においても売上除外を認定できないこと、あるいは売上除外が一部にとどまることを理由に、当該主張を否認している。

上記(2)と同様、ここで惹起する疑問は、(i) そもそも原処分庁の主張するような根拠で売上除外が認定される余地があるのか、(ii) 余地があるとすればどの程度の年分等の連続性をもって売上除外と認定されるのか、ということである。

結論をいえば、請求人の売上傳票の管理方法等が本件各年等を通じて同じであることのみを理由として、売上除外を推認することはできないであろう。他年分等の行為の分析から、請求人に売上除外の潜在的意思あるいは素養を感じ取ることができたとしても、それはあくまでも潜在性あるいは実現可能性であり、実現とは異なるからである。その意味で、審判所の示した理由は、かならずしも妥当なものではないと思われる。

5.3.4 収入金額の推計結果との整合性について

本件で原処分庁は、各店舗の収入金額の算出につき、各売上傳票にもとづいて、安定的に注文のある瓶ビールまたは生ビールを基礎として、その 1 本当たりまたは 1 杯当たりの

²² 階差率に係るサンプル・データを用いた統計解析（検定）が必要であるが、自然発生的な誤差として許容されるのは、せいぜい 5%～10% 程度までであろう。

売上金額を求め、これに瓶ビールまたは生ビールの仕入数量を乗じて、当該各店舗の収入金額を算出するという算出方法をとっている²³。ここで注目すべきは申告された収入金額と推計された収入金額の階差率である。裁決書においては具体的な数値は明らかにされていないが、前掲表 3 から推察すれば、結果的に相当の階差率が算出されたのではないかと考えられる。

問題は、この階差率と売上除外の有無の認定結果をどう整合的にとらえるかということである。ある店舗・ある年度に売上除外の事実が認められた場合、推計によって算定されたその店舗の収入金額の階差率と、同業態の別の店舗や別の年度の収入金額の階差率が同程度である（統計的に有意な差がない）ならば、それらの店舗や年度にも同様の売上除外がおこなわれていたと考えるのは合理的な推定であり、当該店舗・年度の売上除外を主張する十分な根拠があると考えられる。ただし、ある店舗・ある年度に売上除外の事実が認められた場合であっても、そこで算定された階差率が僅少である（かりにおおむね 10% 以下を想定する）場合や別の店舗や年度に売上除外をうかがわせる証拠が全くない場合は、このような推定は妥当しないであろう。

以上の考え方を本件に当てはめれば（ここでは売上除外が認定された店舗・年度の収入金額の階差率が僅少でなく、かつ、当該階差率と別の店舗・年度の収入金額の階差率が同程度であることを前提としている）、審判所が売上除外を認定しなかった K の平成 18 年～平成 20 年、L の平成 19 年～平成 21 年、M の平成 17 年・平成 18 年についても売上除外を認定する余地があったのではないかと考える。

5.3.5 争点②のまとめ

審判所は売上除外の認定に係るいくつかの判断基準を示しているが、その根拠はかならずしも明確ではなく、そのような判断基準にもとづく税務行政が、租税法律主義における合法性の原則ないしはその趣旨に抵触する結果を招くおそれがある。さらにはそのような行政が慣習化すれば、当該原則の制約条件により、将来適正な税務行政の執行にも影響をおよぼしかねない。

また判断自体も個別の店舗や年度といった場所的・時間的制約にしばられた微視的な判断に終始しているように思われる。売上傳票の欠落の頻度や枚数のみに売上除外の判断の基盤を置くのではなく、収入金額の階差率や推察される請求人の意図も参考にしながら、争点の対象全体を鳥瞰して判断をするという姿勢も必要であろう。いずれにせよ本件争点に係る審判所の判断は、一部、租税行政内部の「過剰なる自浄作用」という印象を免れえず、少なくとも司法当局にその判断を委ねるべきであったと考える。

²³ 審判所もこのような方法自体は、当該各店舗の営業実態をよく反映するものであるといえるから、一応の合理性があると認められると判断している。ただし、推計の基礎とすべき数値について一部補整をおこなうべきと判断している。