

国税通則法関係

国税通則法68条，重加算税にかかる「隠蔽又は仮装」の意義

1 はじめに

国税通則法68条重加算税は，過少申告加算税の規定に該当する場合等において，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」しており，その隠蔽し又はしたところに基づき納税申告書を提出していること要件としている。ここで問題となるのが，「隠蔽し又は仮装」の解釈である。

2 事務運営指針による隠蔽又は仮装の意義

国税の「内部事務」を行うにあたって国税全体が守るべき統一的なルールを定めた事務運営指針（申告所得税等の重加算税の取扱い）では，「隠蔽又は仮装に該当する場合」として，①いわゆる二重帳簿を作成していること，②取引先に虚偽の帳簿書類を作成させること，③帳簿書類の破棄又は隠匿していること，④帳簿書類の改ざん，偽造，変造若しくは虚偽記載，意図的な集計違算などが例示されている。

この事務運営指針に記載されている当該行為は，大別すると①又は②のように「意図的な過少申告行為」と③又は④のように「偶発的な過少申告行為」が混在しているように思われる。つまり「意図的な過少申告行為」とは，二重帳簿の作成や，

取引先に虚偽の帳簿書類を作成させるなど明らかな「隠蔽又は仮装」を行うことを意図的にやっているのに対して，「偶発的な過少申告行為」とは，帳簿書類の作成において「改ざん（記載ミス）・虚偽記載等（記載の失念，誤解等）・意図的な集計違算（集計漏れ）」をした場合など「隠蔽又は仮装」を行うこと意図しない場合において記載ミス・集計漏れなどによって結果的に生じる過少申告行為といえることができる。

3 過少申告行為の立証責任

法律効果の存在を主張するのは，その効果の発生を定める法規の要件事実についての立証責任を負うものである。最高裁昭和38年3月3日判決では，課税要件事実の立証責任を「所得の存在及びその金額について決定庁が立証責任を負うことはいうまでもないところである」としている。先述の事務運営指針の例示にあるような「意図的な集計違算（集計ミス）」の意図的な行為については，課税庁側にその立証責任があることになる。

4 最高裁平成7年4月28日判決にみる「重加算税の賦課要件」

「重加算税を課すためには，納税者のした過少申告行為そのものが隠蔽，仮装に当たるといっただけでは足りず，過少申告行

為そのものとは別に，隠蔽，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ることを要するのであり，…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でなければならない」としている。つまり，帳簿書類等の集計ミス等による結果的な記載ミス等だけでは「隠蔽又は仮装」と評価することはできないのである。

5 おわりに

事務運営指針に記載されている「隠蔽又は仮装」に該当する場合の例示として帳簿書類の改ざんとあるが，これでは改ざんではなく，あくまで修正した結果として適正な計算の基礎が歪められた場合にも「仮装」に該当することになってしまう。

最高裁平成7年4月28日判決でもあるように，納税者の意図（当初から所得等を過少に申告する認識）が原因として発生した結果のみが「隠蔽又は仮装」に該当するのである。つまり，納税者の行為自体に過少申告行為が外部からもうかがい得るか否かにより「隠蔽又は仮装」の課税要件事実の認定として判断されるのである。

右山研究グループ
税理士 小川 泰幸