

「偽りその他不正の行為」と更正等の期間制限

——国税通則法七〇条五項の法的構造——

占 部 裕 典

はじめに

国税通則法七〇条五項は、「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、若しくはその全部若しくは一部の税額の還付を受けた国税（当該国税に係る加算税及び過怠税を含む）についての更正又は決定は、原則としての三年あるいは五年といった通常の期間制限に服さず、更正又は決定についてはその更正又は決定に係る国税の法定申告期限又は日（還付請求申告書に係る更正については、当該申告書を提出した日）から、七年を経過する日まですることができる、と規定している。すなわち、「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場合には、更正又は決定（以下「更正等」という）の除斥期間（確定権の除斥期間）を延長し七年と定めてい

る。

そしてここでは、「偽りその他不正の行為」によって税額を免れた事実が存在する場合にはその結果として、更正等の除斥期間は七年と定めているところであるが、そのような場合に単純な計算ミス等による税額が存する場合についてはその過少申告加算税の対象となる所得の更正等の期間制限も七年になると後述するように広く解されている。さらに、一度「偽りその他不正の行為」により税額を免れたものの、その不正行為が後日修正申告等で修正された(補正された)場合について、このような過少申告加算税の対象となる所得の更正についても(不正行為による所得が存在しない場合についても)その更正は七年の期間制限に服すると取り扱われている。すなわち、一度「偽りその他不正の行為」を行うと、その不正行為が後日修正申告等で修正されたとしても(補正されたとしても)過少申告加算税の対象となる所得の更正の期間は七年間に延長されると解されている。しかし、このような解釈が同項から当然に導かれるかは検討の余地がある。

さらにまた、同条五項の適用にあたっては、「隠ぺい又は仮装」ではなく「偽りその他不正の行為」という文言が用いられている。「偽りその他不正の行為」の文言は逋税犯(所得税法二三八条一項、法人税法一五九条一項等)の構成要件の一つとして用いられているが、ここではいかなる状態を指すのが問題となるであろう。両者の文言の解釈あるいは関係が問題となるであろう。国税通則法六八条一項の規定する重加算税は、申告納税制度の下において、本税の課税要件事実を「隠ぺいし、又は仮装」という不正な手段(以下「隠ぺい又は仮装」という)を用いて納税義務違反行為が行われた場合に重い経済的負担を課することによって、悪質な納税義務違反を未然に防止し、適正

な徴税を実現するための行政上の措置であつて、刑罰とは異なり、「隠ぺい又は仮装」という不正行為に対する非難を目的とするものではなく、納税者以外の者が国税通則法六八条一項に規定する「隠ぺい又は仮装」の行為を行った場合であつても、その行為が納税者本人の行為と同視できる場合には、納税者に対して重加算税を課することができるものと解される傾向にある。実務においては、重加算税が賦課されるような場合においては、多くの場合、国税通則法七〇条五項に規定する「偽りその他不正の行為」により税額を免れた場合に該当すると解される傾向にあるといえよう。また一方、国税通則法七〇条五項にいう「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い、「偽りその他不正の行為」を行ったのが納税者であるか否か、あるいは納税者自身において「偽りその他不正の行為」の認識があるか否かにかかわらず、客観的に「偽りその他不正の行為」によつて税額を免れた事実が存在する場合には、同項の適用があると解される傾向にあるようである。そうであるならば、国税通則法七〇条五項における「偽りその他不正の行為」が実質的に「隠ぺい又は仮装」と同義に解することができるのかが問題とならう。

そこで、本稿では、(1)「偽りその他不正の行為」が存する場合においては更正の期間制限が七年に延長されるところ、あわせて過少申告加算税の対象となる所得についても更正することができるかと解することができるのか(争点(1))、(2)「偽りその他不正」の行為によつて税を免れるために偽りのある確定申告を提出後に偽りなき修正申告を行った場合の更正の期間は一度「偽りその他不正の行為」を行った以上、七年間と解することができるのか(争点(2))、(3)国税通則法七〇条五項により除斥期間が七年となる場合の「偽りその他不正行為」と国税通則法六八条一項

の規定する重加算税の賦課要件である「隠ぺい又は仮装」とは同様に解することができるのか、また国税通則法七〇条五項の「偽りその他不正行為」と所得税法一二七条等の「偽りその他不正の行為」とは同義に解することができるのか(争点③)、という問題を取り上げて検討することによろう。

Ⅰ 国税通則法七〇条五項の対象となる「更正等」の範囲

一、国税通則法七〇条における更正等の除斥期間の態様

国税通則法七〇条は、課税庁が行う更正等の三年、五年、七年の期間制限について規定する。

同法七〇条一項は、更正又は賦課決定は、その更正に係る国税の法定申告期限あるいは課税標準申告書の提出期限から三年を経過した日(同日前に期限後申告書の提出があつた場合には、同日とその提出があつた日から二年を経過した日とのいずれか遅い日)以後(法人税に係る更正については、法定申告期限から五年を経過した日以後)においては、することができない、と規定する。また、同条二項は、一項の更正又は賦課決定で、(1)納付すべき税額を減少させる更正又は賦課決定、(2)純損失等の金額で当該課税期間において生じたもの若しくは還付金の額を増加させる更正又はこれらの金額があるものとする更正、(3)純損失等の金額で当該課税期間において生じたものを減少させる更正、(4)①③に掲げるものを除き、法定申告期限から三年を経過した日以後に期限後申告書の提出があつた国税についての更正は、同項の規定にかかわらず、同項各号に定める期限又は日から五年を経過する日(②③に掲げる更正(純損失等の金額に係るものに限る)のうち法人税に係るものについては、一項の期限等から七年を経過する日)ま

で、することができる、と規定する。同条三項は、決定又はその決定後にする更正は、その決定又は更正に係る国税の法定申告期限（還付請求申告書の提出がない場合にする当該決定又は更正については、政令で定める日）から五年を経過した日以後においてはすることができない、と規定する。また、同条四項は、賦課決定は課税標準申告書の提出を要する国税で当該申告書の提出がなかつたものなどに対しては当該申告書の提出期限から五年を経過した日以後においては、することができない、と規定する。

国税通則法七〇条五項は、「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、若しくはその全部若しくは一部の税額の還付を受けた国税（当該国税に係る加算税及び過怠税を含む）についての更正決定等又は「偽りその他不正の行為」により当該課税期間において生じた純損失等の金額が過大にあるものとする納税申告書を提出していた場合における当該申告書に記載された当該純損失等の金額（当該金額に関し更正があつた場合には、当該更正後の金額）についての更正は、(1)更正又は決定についてはその更正又は決定に係る国税の法定申告期限（還付請求申告書に係る更正については、当該申告書を提出した日）から、(2)課税標準申告書の提出を要する国税に係る賦課決定については当該申告書の提出期限から、(3)課税標準申告書の提出を要しない賦課課税方式による国税に係る賦課決定についてはその納税義務の成立の日から、七年を経過する日まで、することができ、と規定する。

なお、平成一六年度改正においては、国税通則法七〇条一項は、期限内申告の提出があつたが、その申告内容に計算誤り等の単純なミスがあつたことを理由になされる、法人税に係る増額更正の除斥期間は五年と規定し（同項一号括弧書き）、同条二項は、法人税に係る減額更正（純損失を増額させる更正を含む）、純損失を増額させる更正、決

定、決定後の更正、法定申告期限から三年を経過した後に提出された申告に係る更正の除斥期間を七年と定めている。⁽¹⁾

ここでは、争点(1)及び争点(2)について、検討を加える。国税の一部について偽りその他不正の行為があったときは、同一国税で単純な計算誤り等による通常の過少申告に係る部分についても、同時にこの除斥期間が延長される一般的に解されている（この見解は、以下「一括吸収延長説」という）。武田昌輔教授は、その理由づけとして「本条第五項は偽り不正の行為によりその全部又は一部を免れた『国税についての更正又は決定』を問題にしている規定であり、重加算税のように免れた『税額』を問題として規定ではないから、通常の過少申告部分を含む当該国税の全体が七年の除斥期間に服するものである…。すなわち、この規定は、不誠実な納税者であるかどうかをその年分又は事業年度分等で判定し、不誠実であれば、その年分又は事業年度分等の国税全部について長期の除斥期間を適用する趣旨である」と説明されている。このような見解は、後に検討を加える最高裁昭和五一年一月三〇日判決（訴月二二卷一三三〇四四頁、判時八三三三三五七頁、税務訴訟資料九〇号七〇七頁）によって支持されているところであり、下級審判決等もこのような立場であるといえる（一審・東京地裁昭和四八年九月一日判決・税務訴訟資料七一号一八頁、控訴審・東京高裁昭和四九年九月三〇日判決・判時七七七号三五頁、東京高等裁判所（民事）判決時報二五卷九号一五九頁は、上告審・最高裁判決と同旨。その他、東京地裁昭和六一年二月六日判決・税務事例一九卷七号五九頁、国税不服審判所平成二年四月二七日裁決・裁決事例集三九号三〇頁参照）。このような見解に対しては、竹下重人弁護士による同一国税で単純な計算誤り等による通常の過少申告に係る部分についても、同時に除斥期間が延長

されると解すべきではないとの批判が存するのみである（「偽りその他不正」の行為に係る所得についてのみ延長されるという見解を、以下「不正所得限定延長説」という）。これらの問題の検討について、わが国には業績がきわめて少なく、実務での取り扱いがそのまま判決によって支持されているといった現状にあるといえる。このような状況のなかで、東京地裁平成一四年二月六日判決（FAINS Z888-0700）、控訴審・東京高裁平成一五年二月九日判決（未登載）は注目すべき判決であり、これらの問題（特に争点②について）の検討にあたってきわめて有益であると考えられる。^④

まず簡単に、東京地裁平成一四年二月六日判決に係る事実関係をみておく。納税者（X）は、平成六年八月二六日に不動産を譲渡するとともに別の不動産を購入したうえで、平成七年二月一三ごろ税務署に税務処理を尋ねたところ、買換えの特例の適用を受ければ、税金は約七〇〇万円になるといわれた。しかし、税理士甲から手数料込みで五二〇万円です税務処理が可能であるといわれて、譲渡所得の買換えの特例に係る確定申告の代理を依頼した。ところが、甲は買換えの特例も申請せずに、譲渡所得がゼロになるように必要経費を架空計上し、税務官吏乙を買収して、この偽りの申告書を受理させたいえ内部処理させた（乙は平成一〇年六月二九日に加重収賄罪により実刑）。その後、平成九年九月一六日に税務調査が開始され、Xは架空経費の修正及び買換特例の適用申請を内容とした修正申告を平成一〇年一月六日に提出した（本件特例に係る添付書類は同年二月一〇日に提出）。

課税庁（Y）は、平成一〇年三月三〇日付けで、右修正申告（納付すべき税額七〇八万円）に対する加算税賦課決定（過少申告加算税四万六〇〇〇円・重加算税三三万三五〇〇円）（以下「第一次決定処分」という）を行った。さ

らに、Yは、平成一〇年三月三十一日付で、納付すべき税額三六三〇万六五〇〇円（二九二一万八二〇〇円）とする更正処分（以下「本件更正処分」という）、さらに重加算税一〇二二万三五〇〇円とする加算税賦課決定を行った（以下「第二次決定処分」という）。

そこで、Xは、(1)Yが平成一〇年三月三〇日付けでしたXの平成六年分の所得税に係る過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定の取消し、(2)Yが平成一〇年三月三十一日付けでしたXの平成六年分の所得税の更正処分のうち納付すべき税額七〇八万八三〇〇円を超える部分及び重加算税賦課決定の取消し、を求めて提訴した。

東京高裁判平成一五年一二日九日判決は、争点(1)については判断を同じくするものの、争点(2)に関して一審・東京地裁平成一四年一二月六日判決と見解を大きく異にする。

1、東京地裁平成一四年一二日六日判決の意義

東京地裁平成一四年一二日六日判決は、この争点(2)について、次のように判示する。

「国税通則法七〇条五項は、上記のような国税に係る更正については、七年間という長い制限期間を定めたものと解され、同項による制限期間の延長は、納税者が本来納付すべきであった正当税額の納付を求めるものであって、納税者に対して特段の負担を新たに発生させるものではない。

そうであるとすれば、特に行為主体が限定されることなく規定されている国税通則法七〇条五項にいう『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又は著しく困難にするような何らかの偽計そ

他の工作を伴う不正な行為を行っていることをいい、『偽りその他不正の行為』を行ったのが納税者であるか否か、あるいは納税者自身において『偽りその他不正の行為』の認識があるか否かにかかわらず、客観的に『偽りその他不正の行為』によって税額を免れた事実が存在する場合には、同項の適用があると解するのが相当である。

そうすると、本件においては、前記のとおり、甲が内容虚偽の必要経費等を記載して税額を零とする本件確定申告書を提出すると共に、乙に対して本件確定申告書の黙認を依頼して贈賄を行ったことは、原告の不正行為の認識の有無にかかわらず、国税通則法七〇条五項にいう『偽りその他不正の行為』に該当するというほかに、原告の平成六年度の所得税に係る更正は、その法定申告期限の日から七年を経過するまで行うことができるというべきである。

したがって、本件更正処分は、国税通則法七〇条五項の定める期間が経過する前に行われており、適法な期間内に行われたものと認められる。」

このような見解は、行政実務において広く採られているところである。

2、課税庁の見解

(1) 「偽りその他不正の行為」の意義と更正の範囲について

控訴審において課税庁は、さらにこの規定の趣旨を以下のように敷衍している。

「国税通則法七〇条二項四号〔旧規定〕（筆者注）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、同条一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五年（同判決は、昭和五六年改正前の国税通則法の適用例）とすることを定めたものであって、『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その適用範囲が限られるものではないと解するのが相当である（最高裁昭和五一年一月三日第三小法廷判決・判例時報八三三号五七頁。旧規定のもとの判決である）と判示されている。

これは、偽りその他不正の行為があつた場合には、その税額全体について、七年間の更正処分をなしうる権限を留保することによって、国税通則法七〇条五項の制度趣旨である適正な課税の実現を図つたものと解せられる。

これを本件についてみると、「偽りその他不正の行為」によって免れた国税について、修正申告によって、特例適用の可否を除いて課税所得の計算の基礎なる金額をすべて是正したとしても、なお、課税庁において適正な課税を行うべく、更正を行う権限は留保されているといわなければならず、七年間の更正の期間制限は、税額の全体に適用され、期間内は、特例の適用の是非についてだけでも更正が可能ということとなる。よって、国税通則法七〇条五項に關する原審判決は正当であるといえる。

(2) 修正申告が更正処分の除斥期間（国税通則法七〇条五項）に与える影響について

「申告、決定、更正及び再更正は、納税者により又は税務官庁により、それぞれ別個独立の行為として行われるが、いずれも成立した一個の租税債務をその正当な数額に具体化するための行為であつて、相互に密接な関係にある（DHC 国税国税通則法コンメンタール一三三二ないし一三三三頁）」。修正申告がなされた場合、当初申告にどのような影響を及ぼすか。これについて、国税通則法二〇条は、「修正申告書で既に確定した納付すべき税額を増加させる

ものの提出は、既に確定した納付すべき税額に係る部分の国税についての納税義務に影響を及ぼさない。」と規定し、納付すべき税額の増加を伴う修正申告が、前の申告等に及ぼす影響について、立法的解決を図った。

すなわち、既に確定した納付すべき税額の増加を目的とする修正申告書が提出された場合、その提出前に申告、更正又は決定により確定している納付すべき税額に係る部分の国税についての納税義務は、何らの影響も受けないこととしたのである。

「増額修正の場合、修正申告は、当初申告とは別個独立の行為であり、修正申告によって追加的に確定される納付すべき税額すなわち増差税額についてのみその効力を生じるもので、修正申告によって当初申告が行為時に遡って覆されるわけではない。

したがって、当初申告に国税通則法七〇条五項の『偽りその他不正の行為』があれば、七年間の除斥期間内に修正申告がなされたとしても、それによって、当初申告の『偽りその他不正の行為』が遡って治癒されるわけではなく、修正申告は、当初確定申告に対する更正処分期間（国税通則法七〇条五項）には、何ら影響を与えないことは明らかである」。

③最高裁昭和五一年二月三〇日判決の理解について

「偽りその他不正の行為」の意義と更正の範囲についてはまず、①最高裁昭和五一年一月三〇日判決の射程距離が問題となるであろう。なぜならば、課税庁の主張は、この最高裁判決の論理に従っているようにみえるからである。「偽りその他不正の行為」によって免れた国税について、修正申告によって、特例規定の適用の可否を除いて課

税所得の計算の基礎となる金額をすべて是正したとしても、なお、課税庁において適正な課税を行うべく、更正を行う権限は留保されているとの見解は一見するとその延長にあるようにみえるのである。また、課税庁は、②「偽りその他不正の行為」についての税務調査の困難さ、③本件のような事例においては申告期限から三年の期間では調査着手後半年もないという状態であり、不合理であること、④更正の除斥期間に関する国税通則法七〇条五項において、「納税者」を主体としていないこと（国税通則法六八条一項参照）、⑤修正申告の効力（国税通則法二〇条）に関する規定などもあわせて、そのような立論の根拠としている。

3、東京高裁平成一五年一二日九日判決の意義

東京高裁平成一五年一二日九日判決は、「本件更正処分には、国税通則法七〇条五項の適用要件はなく、同条一項の三年の期間制限を超えてされたものであるから、違法というべきである」と判示し、以下のように理由を述べる。やや長文に及ぶが引用あるいは要約する。

(1)更正は、一般に、確定申告、修正申告、決定、更正等、先行する納税者又は課税庁の何らかの税額確定行為が存在する場合に、これを前提とし、これが、課税庁の認定する課税標準又は税額等と異なる場合に行うことができる。本件において、一審原告は、平成七年三月一四日に、税理士甲を介して本件確定申告書を提出しており、そこには架空経費を計上する等の「偽りその他不正の行為」が存在したが、この事実を知った一審原告は、国税局査察官の勧めもあって、平成一〇年一月六日に、本件修正申告書を提出した。そして、本件修正申告書には「偽り

その他不正の行為」に基づく記載はなかった（なお、同修正申告は、本件買換特例の適用を前提とするものであったが、この点が「偽りその他不正の行為」に該当しないことは、一審被告も認めるところである）。課税庁は、更正する前に修正申告がされたときは、もはや確定申告を前提としてこれに対する更正をすることは許されず、修正申告を前提としてこれに対して更正をすることができるにすぎないから、本件更正処分は、本件修正申告を前提としてこれに対してされたものと解さざるを得ない。ところが、本件修正申告には、「偽りその他不正の行為は存在しないから、「偽りその他不正の行為」により免れた税額も存在しないことが明らかである。それにもかかわらず、本件更正処分は、当該税額を免れた国税が存在することを前提としてされたものであるから、国税通則法七〇条五項の適用はないというべきである。

一審被告は、当初の確定申告に「偽りその他不正の行為」があれば、七年の除斥期間が適用されるべきであり、このように解さなければ、本件のように、三年の除斥期間のわずか二か月前に修正申告がされた場合には、是正の機会が不当に失われるかのように主張するが、同主張は採用できない。すなわち、課税庁に与えられた更正の機会是一回に限られないのであり、本件の場合でいえば、一審被告の見解では、本件買換特例の適用を受けるためには、確定申告書において、本件買換特例の適用を受けようとする旨を記載しない限り、その適用を受けることができないうのであるから、本件修正申告書を見れば、直ちにこの見解に反するものであることが判明するのであり、三年の期限内に、まずこの点の更正をし、なお「偽りその他不正の行為」により免れた税額がある場合には、七年の期間内に再度更正することができる（この場合の更正においては、「偽りその他不正の行為」により免れた税額とともにする限

り、正当な税額との差額全部について更正し得ることは、当然である）のであるから、更正の機会が不当に失われるということにはならない。なお、一審被告の上記主張は、更正の期間制限が、修正申告のときから起算されないことに根ざす問題であると解されるが、更正の期間は、中断の観念のない除斥期間に服させるのが適正であるとする立法政策に由来するものであるから、致し方のないところである。

(2) 一審被告は、「偽りその他不正の行為」の主体が納税者自身である場合に限らず、第三者の場合でも国税通則法七〇条五項が適用されると主張するので、この点についても検討する。一審被告は、同項に「偽りその他不正の行為」の主体が「納税者」と記載されていないことをよりどころとして主張するが、同項は「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」と規定しているところ、税額を免れた主体が納税者であることは明らかであるから、「偽りその他不正の行為」の主体も納税者と解するのが相当である。もともと、「偽りその他不正の行為」の手段、態様は限定されていないのであるから、申告書の作成や提出に限られるわけではなく、代理人その他の第三者が「偽りその他不正の行為」によって申告書を作成し提出することを、納税者が認識しながら、これを認容して制止しない場合や、申告書の提出時には認識がなかったとしても、後にこれを認識し、修正申告を提出するなどの行為が可能であるのに、あえてこれをしない場合にあっては、そのような認識、認容ないしは不作成をもって、納税者の「偽りその他不正の行為」としてとらえることが可能である。

これを本件についてみるに、一審原告は、自ら確定申告書の作成、提出にかかわっていないし、税理士甲が架空経費を計上して確定申告書を提出するとの認識はなかったのであり、後に査察によってこの事実を知り、本件修正申告

に及んだのであるから、一審原告に「偽りその他不正の行為」があったとすることはできない。

(3) 一審被告の本件更正処分は、本件買換特例を適用しない場合と、これを適用した場合との増差税額のみを更正したものであるところ、この増差税額が、国税通則法七〇条五項の「税額を免れた国税」に該当するのかわという問題がある。すなわち、「税額を免れた国税」とは、一般に、正当な税額との差額であると説明されているところ、本件買換特例適用の有無は、納税者の選択にゆだねられているため、正当な税額とは、同特例を適用した場合の税額を指すのか、適用しない場合の税額を指すのが問題となる。一審被告の主張は、本則（特例の適用なし）と例外（特例の適用あり）の関係にあるから、本則に従って正当な税額を決すべきであるものと考えられるが、本件買換特例の要件が備わっているときは、納税者はその適用を選択する場合が圧倒的多数であると考えられること（本件においても、一審原告は、適用を選択することを前提としていた）、立法過程においても、本件買換特例は、減税政策の一環として位置付けられていることを考慮すると、この場合の正当な税額は、本件買換特例適用後のそれであると解することも十分可能であると考えられる。この点をおくとしても、国税準則法七〇条五項は、「偽りその他不正の行為により…税額を免れ…た国税」について更正する場合に適用されるものであるところ、一審被告の主張する「偽りその他不正の行為」は、税理士甲においてした架空経費の計上であって、これによって本件買換特例適用の有無による増差税額が生じたものでないことからすると、本件更正処分の内容は、「偽りその他不正の行為」により免れた税額に対してされたものではないといわざるを得ない。また、本件更正処分は、本件買換特例適用の有無による増差税額のみを対象とするものであるから、他の「偽りその他不正の行為」により免れた税額に対する更正とともに、これに

伴ってされたものでもない。

二、最高裁昭和五十一年一月三〇日判決の再検討

1、最高裁昭和五十一年一月三〇日判決の射程距離

国税通則法七〇条五項は、国税の一部について偽りその他不正の行為があったとき（脱税があった場合）には、上記の更正決定は七年の除斥期間に服すると規定している。そして、通説は、この五項の規定の意義については、国税の一部について偽りその他不正の行為があったときは、同一国税で単純な計算誤り等による通常の過少申告に係る部分についても、同時に除斥期間が延長されると解している（一括吸収延長説）。その理由とするところは、前述したように国税通則法七〇条五項は、偽りその他不正の行為によりその全部または一部を免れた「国税についての更正又は決定」を問題にしている規定であり、重加算税のように免れた「税額」を問題として規定ではないから、通常の過少申告部分を含む当該国税の全体が七年の除斥期間に服するものであるとされている^⑤。また、国税通則法七〇条五項にいう「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、若しくはその全部若しくは一部の税額の還付を受けた国税（当該国税に係る加算税及び過怠税を含む。）についての更正決定等又は偽りその他不正の行為により当該課税期間において生じた純損失等の金額が過大にあるものとする納税申告書を提出していた場合における当該申告書に記載された当該純損失等の金額（当該金額に関し更正があった場合には、当該更正後の金額）についての更正」にいう「更正決定等とは、更正、決定又は賦課決定をいう（法五八条一項一号イ参照）。したがって、「一項か

ら四項までの」(筆者注) 更正決定等は、脱税があればすべてこの項に規定するところにより、七年に延長されるのである。なお、：『偽りその他不正の行為』は、『純損失等の金額が過大であるものとする行為であつて、納税申告書の提出が偽りその他不正の行為によつて行われることを意味するものではない。このことは『過大にあるものとする』という表現をし『過大であるものとする』と表現していることから明らかである⁶⁾と説明する。すなわち、確定申告後六年目に偽りその他不正による税額が指摘されれば、すでに三年の除斥期間に服していた單純過少申告又は單純無申告に係る税額もあわせて七年の除斥期間に服することとなるのである。

このような解釈は、すでに言及したように前掲最高裁昭和五一年一月三〇日判決によつても支持されているところである。最高裁昭和五一年一月三〇日判決は、原審・東京高裁昭和四九年九月三〇日判決を支持する⁷⁾。東京高裁昭和四九年九月三〇日判決は、「法七〇条二項四号は、『偽りその他不正の行為』により税額の全部又は一部を免れた事実が存在すればこれを適用することができるのであり、その免れた具体的な税額はその更正処分で特に区別して明示しなければならぬものではなく、右更正処分で当該納税者に対する全体の税額を明らかにすれば足りるのであり、ましてやその更正処分に対する無効確認訴訟で被控訴人税務署長が右免れた具体的な税額について主張責任を負っているものと解することはできない。また、右法条を適用して更正処分をする場合、その更正処分が青色申告にかかるとでなければ、どのような『偽りその他不正の行為』があつたかを更正処分において明らかにしなければならぬものでもないというべきである。それに、また、右法条は、控訴人の主張するように、『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のみにその適用範囲が限られるのではなく、『偽りその他不正』により脱税し

た納税者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、法七〇条一項に定めている三年という短期の期間に制限する必要があるものとし、これを五年に延長しているものと解するのを相当とする。このことは、なによりも、…右法案の制定経過に照して明らかなことであり、右法案は納税者を分類して更正処分の制限期間を定めているものであって、それ以上に更正処分をなしうる範囲をも定めるものではない。従って、『偽りその他不正の行為』により脱税をはかった納税者には不正行為によって課税を免れた所得だけが更正処分の対象となるのではなく、右納税者の所得の全部が更正処分の対象となるものというべきである」と判示する。⁽⁸⁾ いわゆる「一括吸収延長説」を採用している。ここではとりわけ立法趣旨が強調されている。

また、このような結論は前掲東京地裁昭和四八年九月一日判決も同旨であり、「原告は、被告が法七〇条二項四号の適用を主張しながら、具体的な遁脱税額を主張していないから主張自体失当であると主張するが、同法条は、偽りそのほか不正の行為により（その全部若しくは一部の税額を免れ）（ママ）事実が存在すればこれを適用することができ、その免れた具体的な税額の確定を必要とし、あるいは被告側に免れた具体的な税額の主張責任を負わせたものと解することはできない。したがって、この点に関する原告の主張は失当である。」と判示する。一括吸収延長説に立つ場合においては、過少申告加算税の対象所得を更正するにあたって、脱税額はいつさい確定する必要のないことを明言している。

最高裁昭和五一年一月三日判決が、たとえば、所得税において、①一〇〇億が正当税額であるところ一〇億のみ確定申告する（九〇億円脱税）、②一〇〇億が正当税額であるところ、一〇億のみ確定申告した（九〇億円脱税）

後に、五〇億円の修正申告書を提出する（二年後）、③一〇〇億が正当税額であるところ無申告であったが（一〇〇億円脱税）、一〇億円のみを三年後に修正申告する、といった場合には更正の除斥期間は七年であり、その際に他の過少申告加算税の対象となる所得の金額や税額もあわせて更正することが可能であると解していることについては異論はなからう。

しかし、東京高裁平成一五年一二月九日判決に係る事案は、一〇〇億が正当税額であるところ、〇円で申告、二年後に買換特例も含めて五〇億で是正し（二年後の修正申告）、三年経過前に買換えをもとに戻す（修正申告をして正しい税額一〇〇億に戻す）といった場合であり、必ずしも最高裁昭和五一年一月三〇日判決の射程距離には含まれないと解する余地も十分にありうる。よって、前掲最高裁昭和五一年一月三〇日判決は、東京高裁平成一五年一二月九日判決と必ずしも抵触するものとはいえないであろう。

なお、東京高裁平成一五年一二月九日判決に係る事案においては、三年経過前二カ月前に（あるいはさらに三年経過前の直前に）修正申告を提出することにより七年の更正の期間制限を免れる結果となるが、これは前掲東京高裁平成一五年一二月九日判決が判示しているようにそれは立法政策上やむを得ないところであり、そのような場合は現行規定のもとにおいては許容されていると解さざるを得ない。国税通則法七〇条の法構造からは、そのような場合については三年の期間制限に服すると解釈せざるを得ないであろう。また、国税通則法二〇条の規定は技術的規定であり、修正申告により当初申告が行為時に遡って覆されることはない旨規定するが、このことは税額にのみ及ぶものであり、この規定の存在により前掲東京高裁平成一五年一二月九日判決の結論が左右されることはないといえよう。東

京高裁平成一五年一二月九日判決は、偽りその他不正の行為が修正申告により三年以内には是正された場合について合理的な解釈を示したものと評価されうるであろう。

2、国税通則法七〇条五項の解釈（一括吸収延長説）への疑問

東京高裁平成一五年一二月九日判決に係る事案において、課税庁は、更正の期間制限が七年になるとの主張に際して、最高裁昭和五一年一月三〇日判決を引用するところである。東京高裁平成一五年一二月九日判決はこの判決を引用していないものの、この判決の結論を右記の議論の前提としていることは明らかである。

しかし、そもそも最高裁昭和五一年一月三〇日判決の論理自体には問題が存しないのであろうか。この問題は果たして解決済みであるといえるのであろうか。

最高裁昭和五一年一月三〇日判決の結論を支持する理由としては、前述したものも含めると以下のようにまとめることができる。

(1) 国税通則法七〇条五項は、偽りその他不正の行為によりその全部又は一部を免れた「国税についての更正又は決定」を問題にしている規定であり、重加算税のように免れた「税額」を問題としている規定ではない。

(2) 国税通則法七〇条五項は、「偽りその他不正の行為」により当該課税期間において生じた純損失等の金額が過大にあるものとする納税申告書を提出した場合における当該申告書に記載された当該純損失等の金額についての更正が七年に延長されるとしているが、ここでいう「偽りその他不正の行為」は、「純損失等の金額が過大にあるものとす

る」行為であつて、納税申告書の提出が「偽りその不正の行為」によつて行われることを意味するものではない。このことは「過大にあるものとする」という表現をし、「過大であるものとする」と表現していないことから明らかである。

(3) 国税通則法七〇条五項はその立法経緯から判断すると、納税者を分類して更正処分をなしうる範囲を定めているのであつて、それ以上に更正処分をなしうる範囲を定めるものではない。

まず第一の理由をみてみよう。国税通則法七〇条五項は、「偽りその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（当該国税に係る加算税及び過怠税を含む。）についての更正決定等」はその除斥期間が七年に延長されると規定する。一方、国税通則法六八条一項は、「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…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」と規定する。たしかに国税通則法七〇条五項は、「国税」に着目し、「税額」に着目していないようにもみえるが、更正等の除斥期間の規定と重加算税の賦課規定から生ずる当然の表現上の相違であるとも考えることができ、この表現の差をもつて一括吸収延長説が妥当であると解することにはなお無理が存しよう。国税通則法七〇条一項、二項、四項などにおいても「税額」ではなく、「国税」に着目した表記になつていのである。竹下重人弁護士は、「偽りその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」と規定し

ている。ここにいう『免れた国税』とは、『偽りその他不正の行為』と因果関係のある、そして結果として脱税となつている国税であり、『国税についての更正』とは、その脱税抱くを徴収するための更正と解釈するのが、文理的にも素直な読み方である。『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』とは、取引の全部を隠ぺいして、その取引から生ずべき国税の全部を免れるか、その取引金額あるいは必要経費の一部を隠ぺい仮装して、その取引から生ずべき国税の一部を免れるかの差異であろう⁽⁹⁾と解されており、妥当な解釈であるといえよう。第二の理由も同様に、この条文の文言が決定的な決め手になるとは解し難いように思われる。「偽りその他不正な行為」によつて課税漏れ所得の全部又は一部を免れた国税に関する更正の除斥期間が七年に延びることだけで脱漏所得のすべてが七年の期間制限に服する解することには無理があるように思われる。一括吸収延長説によると、たとえば仮に六年後にごくわずかな数千円の脱税が発覚すると、過少申告加算税の対象となる所得金額についての更正期限も七年間に自動的に延長されることになる⁽¹⁰⁾。

また、東京高裁平成五一年一二月九日判決は、制定経過に照して「右法案は納税者を分類して更正処分の制限期間を定めているものであつて、それ以上に更正処分をなしうる範囲をも定めるものではない」と述べる。また、東京地裁昭和四八年九月一日判決において、被告は、「右法条の趣旨は、脱税をした納税者にかかる税目および課税年度の特定をして、法七〇条二項の規定の及ぶ範囲を明確にしたものと解される。つまり、脱税をした納税者については、法七〇条一項で規定しているように更正等を短期に制限する必要はなく、むしろ更正等をなしうる権限をより長期にわたつて留保をして税務行政の適正な運営を期せんとしたものだからである。なお、このことは国税通則法改正

前の法人税法（昭和二三年法律第二八号）三一条の二第一項但書の規定からも看取しうるのもである」と主張しているところである。^①確かに「偽りその他不正の行為」により税を免れたものは厳しく非難されるべきであり、そのような納税者の所得は七年間（課税漏れの所得の内容やその原因行為を問わず）更正をするとの立法政策はありうるところではある。脱漏所得の総額に係る更正が七年に延長されると明確に規定しておらず、法人税法七〇条五項の規定をもつて一括吸収延長説が採用されうるかはなお疑問が残るといわざるを得ないであろう。「偽りその他不正の行為」により免れた所得とその余の所得を区別して更正の期間制限を設けること（不正所得限定延長説）も一つの立法政策として十分にありうる場所であり、そのような解釈が同条からまったく排除されていないと解する余地も残されている。たとえば、納税者（個人）が一〇〇億円が正当税額であるところ、一〇億円のみ確定申告（五〇億円脱税額、四〇億円計算ミスによる過少申告額）を行なったとする。計算ミスによる四〇億円は三年の更正の期間期限内に服し（原則として過少申告加算税を賦課）、偽りその他不正な行為による五〇億円は七年の更正の期間制限に服する（隠ぺい又は仮装であれば重加算税を賦課）という解釈も現行法のもとでは可能であるともいえよう。

なお、一括吸収延長説においては、「減額更正について見ると、増額の除斥期間が三年となる場合には、その減額の除斥期間は五年であるが、増額の除斥期間が七年となればその減額の除斥期間も七年となる。すなわち、一般的には、増額更正ができる限りは、その減額もできる（増額更正が誤りであった場合を想定すれば、理解できよう。）ようにされており、ただ、善良な納税者にあつては、さらに二年間の減額だけをする事ができる期間が付加されているのである。なお、六年目及び七年目の減額更正は、脱税部分に対応する税額の範囲内に行うことができる。

なげなら、脱税分に対応する税額以上の税額について減額更正を行うということは、そもそも脱税がなかったということの意味して、その場合の除斥期間は三年又は五年となるからである」として一定の制約を課する。このような制約を国税通則法七〇条五項から導かざるを得ないのは一括吸収延長説の欠陥といえよう。

3、国税の徴収権の消滅時効との関係

国税通則法七二条は、国税の徴収を目的とする国の権利（以下「国税の徴収権」という）は、その国税の法定納期限から五年間行使しないことによつて、時効により消滅すると規定し、同法七三条三項は、国税の徴収権で、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、又はその全部若しくは一部の税額の還付を受けた国税に係るものの時効は、当該国税の法定納期限から二年間は、進行しない（ただし、当該法定納期限の翌日から同日以後二年を経過する日までの期間内に、納税申告書の提出がなされた場合には当該申告書が提出された日から、また更正決定がなされた場合には当該更正決定に係る更正通知書若しくは決定通知書又は賦課決定通知書が発せられた日の翌日から、当該法定納期限までに当該行為又は処分があつた場合においては当該行為又は処分に係る部分の国税ごとに当該法定納期限の翌日から進行する）と規定している。国税通則法七三条三項における、「国税の徴収権で、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、又はその全部若しくは一部の税額の還付を受けた国税に係るもの」との文言は、国税通則法七〇条五項の文言と類似している。一括吸収延長説の立場からは、この規定は、国税通則法六八条の規定により一度時効により消滅した過少申告加算税の対象となる所得については国税の徴収権が

消滅していることから、再度復活したとしても徴収権が行使できず課税することはできないと解されることから、「偽りその他不正の行為」が存する場合にその他の過少申告の所得に対する特別な徴収権について規定をおいているということになる。国税通則法七三条三項、七〇条五項はその限りでは平仄がとれているということになる。しかし、時効で消滅した徴収権が再度復活すると解することは、国税通則法七二条の趣旨や同法七三条三項の文言の解釈からもなお検討の余地がある。

Ⅱ 国税通則法七〇条五項の適用要件

一、「偽りその他不正の行為」により税を免れるとは（争点三）

1、「隠ぺい又は仮装」と「偽りその他不正の行為」の関係

「偽りその他不正の行為」は通脱犯の構成要件の一つであるが（所得税法二三八条一項等）、国税通則法七〇条五項の適用要件としてその表現を同じくしている。そこで、国税通則法七〇条五項により除斥期間が七年となる場合の「偽りその他不正行為」と国税通則法六八条一項の規定する重加算税の賦課要件である「隠ぺい又は仮装」とは同義に解すること（以下「隠ぺい又は仮装同視説」という）ができるのか、ということがまず問題となる。国税通則法七〇条五項が「隠ぺい又は仮装」という重加算税の課税要件ではなく、通脱犯の構成要件である「偽りその他不正の行為」により税を免れるという表現がなぜ用いられたのであろうか。武田昌輔教授は、「①刑罰にあたっては、反社会的、反道徳的行為一般に対して制裁を加えるという要請から、その要件は行為の態様のいかんを問わない抽象的なもの

のとならざるをえず、他方、②重加算税にあたっては、適正・公平な税務執行を妨げ、課税を免れた行為に対する行政制裁であり、また行政期間の判断による制裁であるところから、数量の範囲があまり大きくならないように、外形的、客観的基準により規定することが必要であるからである。このような見地からは、賦課権の除外期間にあたっては、重加算税のような行政制裁の基準ではなく、広く一般に不正な行為があれば長期の除外期間を適用するのであるから、『偽りその他不正の行為』という要件が用いられたのであろう。したがって、このころの規定により更正する場合は、必ずしも重加算税が賦課される場合に限られるのではない¹³⁾と説明される。具体的事案については、必ずしも重なり合うものでないことは当然であると解されているようである。

神戸地裁昭和五七年四月二八日判決(訟月二八卷八号一六六二頁・税務訴訟資料一―三三号二二三頁)は、「国税通則法第七〇条第二項第四号〔現行七〇条五項〕(筆者注)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、同条第一項各号掲記の更正又は賦課決定の除外期間を同項の規定にかかわらず五年とすることを定めたものである。右のような法の趣旨にかんがみ、被相続人に『偽りその他不正の行為』があったために相続人の提出する確定申告書の記載内容がゆがめられ、その結果相続人において国税の一部を免れることとなった場合、通常の期限期間内の更正により適正な課税を行なうことが困難となることは、相続人が被相続人の当該行為を知悉していたか否かにはかわりないことであること、その場合、更正の期限期間を五年に延長されたからといって、相続人に対し、相続開始の時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という以上は何らの新しい義務を課することになるわけではないことを考えれば、被相続人

に『偽りその他不正の行為』があつたために相続人の提出する確定申告書の記載内容がゆがめられ、その結果相続人において国税の一部を免れることとなつた場合には、相続人において被相続人にそのような行為のあつたことを知らなかつたとしても、右相続人に対する国税についての更正については、国税通則法第七〇条第二項第四号の適用があるものと解するのが相当である。なお、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つ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七〇条第二項第四号の適用の有無の問題とを同断に論じることができない。したがつて、国税通則法第七〇条第二項第四号の適用があるものとしてなされた本件再更正は、適法というべきである」と判示しており、右記の見解と同様の立場を示している。

2、「隠ぺい又は仮装」の意義

この問題について、東京地裁平成一四年一二月六日判決は、以下のように判示している。

「国税通則法六八条一項の規定する重加算税は、申告納税制度の下において、本税の課税要件事実を隠ぺいし又は仮装するという不正な手段を用いて納税義務違反行為が行われた場合に重い経済的負担を課することによって、悪質な納税義務違反を未然に防止し、適正な徴税を実現するための行政上の措置であつて、刑罰とは異なり、隠ぺい又は仮装という不正行為に対する非難を目的とするものではなく、納税者以外の者が国税通則法六八条一項に規定する隠

べい又は仮装の行為を行った場合であっても、その行為が納税者本人の行為と同視できる場合には、納税者に対して重加算税を課することができるものと解するのが相当である。…そして、…本件において、甲の行った隠べい又は仮装の行為を原告の行為と同視できるかについて検討する。」

「本件においては、前記認定事実及び前提となる事実によれば、①原告は、甲の不正行為を認識せず、そのような疑いを抱くこともなく、甲が適正な確定申告手続を行うものと信頼して、本件確定申告手続を委任した、②甲は、当時、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼に応え、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを（ママ）使命を負う税理士（税理士法一条）であったにもかかわらず、税理士としての義務に反し、長年にわたって、税務署職員と共謀して脱税行為を続けていたものであって、本件確定申告においても、原告の意思に反して内容虚偽の確定申告書を提出するなどの不正行為を行って、納税者である原告から五二〇万円を騙し取った、③甲の不正行為には現役の税務署職員の協力が不可欠であり、本件においても、当時、現役税務署職員であった乙が、甲から贈賄を受けて甲に協力した結果、本件の脱税行為が実現されたものである、などの極めて特殊な事情が認められる。

そして、納税者にとって、税理士法上公共的責務を負っている税理士と国家公務員として適正な徴税義務を負っている現役の税務署職員が共謀の上、虚偽の確定申告書を提出して脱税し、税金と手数料として納税者から受け取った金員全額を騙し取るなどということは、通常予想し得るような態様の不正行為ではなく、税理士に自己の申告手続を委任した一般の納税者にとって、そのような通常予想し得ない不正行為まで防止することは容易ではないことからす

ると、本件において認められる上記の事情の下においては、後記のとおり、代理人の選任、監督について原告に過失があると認められることを考慮したとしても、甲が行った隠ぺい又は仮装の行為を、納税者である原告の行為と同視することは相当でないというべきである。」

東京高裁平成一五年一二月九日判決においても、右記と同様の理由により、「納税者以外の者が国税通則法六八条一項に規定する隠ぺい又は仮装の行為を行った場合であっても、その行為が納税者本人の行為と同視できる場合には、納税者に対して重加算税を課することができるものと解すべきであるが、本件においては、税理士甲が行った隠ぺい又は仮装の行為を、納税者である一審原告の行為と同視することは相当でない」と判断している。

この東京高裁平成一五年一二月九日判決に係る事案の争点は、納税者以外の者による隠ぺい又は仮装工作を理由に納税者本人に重加算税を賦課しうるかである。多くの判例は、工作者が何らかの隠ぺい仮装工作を行い、それに基づいて過少申告がなされた場合、納税者本人がその事実を知っていたかどうかにかかわらず重加算税を賦課しうるという立場を採用している。たとえば、「国税通則法六八条一項は、重加算税賦課の要件として、『納税者』が隠ぺい又は仮装することを定めている。これは、納税者自身が、隠ぺい、仮装行為を行なうのはもとよりのこと、納税者が他人にその納税申告を一任した場合、その受任者又はその者の受任者が租税を遁脱する目的をもって、故意に前示基礎事実を隠ぺい又は仮装した場合にも、特段の事情がない限り、同条項にいう納税者が『隠ぺいし、又は仮装した』に該当するといふべきである。ただし、申告納税制度の下においても、納税義務者の判断とその責任において、申告手続を第三者に依頼して、納税者の代理人ないし補助者に申告をさせることが許される。しかし、納税者が申告を第三者

に委任したからといって、納税者自身の申告義務は免れず、その第三者がなした申告の効果、態様はそのまま納税者の申告として取扱われる。即ち、納税者が、納税義務者たる身分のない者に申告を一任し、これをいわば納税申告の道具として使用した以上、その者の申告行為は納税者自身がなしたものと取扱うべきである。納税者は、誠実に受任者を選任し、受任者の作成した申告書を点検し、自ら署名押印する等して適法に申告するように監視、監督して、自己の申告義務に遺憾のないようにすべきものである。これを怠って、受任者により不正な申告がなされた場合は、特段の事情がない限り、納税者自身の不正な申告として制裁を受ける」（京都地裁平成四年三月二三日判決・訟月三九卷五号八九九頁、税務訴訟資料一八八号八二六頁）といった裁判例に代表されよう。このような論理構成のもとで、納税申告を一任された者が預かった納税資金を横領するなど、納税者をいわば食い物にするといった事案に係る裁判例においては重加算税の賦課要件を充足しないとするものもある。

東京高裁平成一四年一月二三日判決（訟月四九卷一〇号二九九二頁）は、「本件においては、確定申告書の作成を受託した税理士が譲渡所得のすべてを除外した過少な確定申告書を作成し、かつ、報酬名目の五万円のみならず納税金名目で預託された金員一八〇〇万円を不正に領得していることが認められる。納税者本人においては、税理士から本来の税額が二六〇〇万円であるが、経費を計上して二三一〇万円になる、また、全部で一八〇〇万円で済ませることができ、八〇〇万円得するとの説明を受け、その減額できる理由については説明を受けておらず、これを求めてもいない。納税者は、税理士に対し、譲渡所得税の煩わしさから解放され、税理士が専門的知識と経験を發揮して節税をすることを期待して、申告事務を委任したと推認され、同税理士の上記説明に疑義を呈しなかったことを超えて

は、脱税を意図し、その意図に基づいて行動したと認めるには足りない。税理士の上記の説明に対し、税額の減少につき違法な手段によるのではないかとの疑いを抱いたとしても、永年業務に従事してきた、資格のある税理士によるものである以上、疑いを取り除くことなく委任したからといって、納税者は、脱税を意図し、その意図に基づいて行動したと認めるには足りず、国税通則法六八条一項に規定する課税標準等を隠ぺいし、又は仮装し、これに基づき納税申告書を提出した場合には当たらない。また、同法七〇条五項にいう偽りその不正の行為により税額を免れた場合にも当たらない。

この事件では、経費を計上するのに、控訴人は、丙税理士から、前記メモを示され、税額二六〇〇万円が二三一〇万円となるところ一八〇〇万円で足り、八〇〇万円得すると説明を受けており、税額を二三一〇万円に減少させるについて費用を計上すると説明されたと認められるが、丙税理士に委任すると、二六〇〇万円又は二三一〇万円の税が一八〇〇万円で足りることとなる理由について、説明を受けておらず、これを求めてもない。控訴人は、また、紹介料三五六万円を支払った事実がなく、留学生に謝礼を支払ったものの、草刈費用について裏付け資料がないことについて気づいていたと認められる。控訴人は、知人の丁から、資格のある税理士であることについて確認を得た上で丙税理士に委任し、一八〇〇万円を預託した経緯もある。これらの事実、殊に、八〇〇万円も税が減少して得すると説明を受け、支出していないか、又は裏付けのない費用を経費として計上して示され、資格について知人に確認していることからすると、控訴人は、丙税理士が違法な手段により税額を減少させるのではないかとの疑いを抱いたと推認される。

しかし、それでも、国が資格を付与し、税法に違反する行為を法律で禁止され、懲戒をも課される我が国の税理士制度の下では、納税者は、税理士に対し、税務申告手続の煩わしさから解放されると共に、法律に違反しない方法と範囲で必要最小限の税負担となるように専門的知識と経験を発揮していわゆる節税をすることを期待して委任するのであり、これを超えて、脱税をも意図して委任するのではない。控訴人も、経験したことのない多額の譲渡所得を得、譲渡所得税の申告手続の煩わしさからの解放と共に、いわゆる節税を意図して丙税理士に委任したと推認されるものの、同税理士のした前記の説明に疑義を呈しなかったことを超えては、脱税を意図し、その意図に基づいて行動したと認めるには足りない」と判示する（大阪高裁平成三年四月二四日判決・判タ七六三号二一六頁等も参照）。東京高裁平成一五年一二日九日判決に係る事案も、このような場合に該当するといえよう。妥当な判決である。

3、第三者の行為をいかなる範囲で納税者の行為となしうるか（納税者同視説の限界）

多くの判例は、納税者以外の者による「隠ぺい又は仮装」工作を理由に納税者本人に重加算税を賦課しうることを認めている。工作者が何らかの隠ぺい仮装工作を行い、それに基づいて過少申告がなされた場合、納税者本人がその事実を知っていたかどうかにかかわらず重加算税を賦課しうるという。工作者と納税者の間に、たとえば、利害関係と同じくするなど、工作者の行為と納税者の行為を同視できることによる（以下「納税者同視説」という¹⁴）。たとえば、京都市裁平成四年三月二三日判決（訟月三九卷五号八九九頁、税務訴訟資料一八八号八二六頁）は、「国税通則法六八条一項は、重加算税賦課の要件として、『納税者』が隠ぺい又は仮装することを定めている。これは、納税者

自身が、隠ぺい、仮装行為を行なうのはもとよりのこと、納税者が他人にその納税申告を一任した場合、その受任者又はその者の受任者が租税を遁脱する目的をもって、故意に前示基礎事実を隠ぺい又は仮装した場合にも、特段の事情がない限り、同条項にいう納税者が『隠ぺいし、又は仮装した』に該当するといふべきである。けだし、申告納税制度の下においても、納税義務者の判断とその責任において、申告手続を第三者に依頼して、納税者の代理人ないし補助者に申告をさせることが許される。しかし、納税者が申告を第三者に委任したからといって、納税者自身の申告義務は免れず、その第三者がなした申告の効果、態様はそのまま納税者の申告として取扱われる。即ち、納税者が、納税義務者たる身分のない者に申告を一任し、これをいわば納税申告の道具として使用した以上、その者の申告行為は納税者自身がなしたものと取扱うべきである。納税者は、誠実に受任者を選任し、受任者の作成した申告書を点検し、自ら署名押印する等して適法に申告するように監視、監督して、自己の申告義務に遺憾のないようにすべきものである。これを怠って、受任者により不正な申告がなされた場合は、特段の事情がない限り、納税者自身の不正な申告として制裁を受ける」と判示する。

「隠ぺい又は仮装」の解釈にあたっては、学説判例においては納税者同視説が採用されており、そのような見解は一般論としては異論はなからう。しかし、納税者同視説を前提にした議論を展開するにあたっては、同視関係の具体的な判断基準が問題とならう。税理士と申告の委任を受けた納税者との関係においては従業員等による隠ぺい又は仮装による行為とは区別をして論ずる必要がある。受任者が税理士・公認会計士及び弁護士である場合に、一般論としての受任者を監視・監督する能力は納税者本人にはないと解すべきであるし、そこに高度な義務を求めることも

不相当であらう¹⁵⁾との見解なども、そのような視点からの問題提起であろう。「隠ぺい又は仮装」による行為と「偽りその他不正」の行為に相違があるとしても、前者が後者に包含されるとして「隠ぺい又は仮装」による行為を「偽りその他不正」の行為に近づけて解釈することは、納税者同視説のもとで、国税通則法七〇条五項の適用範囲が拡大するということに注意をしておく必要があるであろう。

二、逋脱犯における「偽りその他不正の行為」との対比

国税通則法七〇条五項の適用にあたっては、「隠ぺい又は仮装」ではなく「偽りその他不正の行為」という文言が用いられている。「偽りその他不正の行為」の文言は逋脱犯（所得税法二三八条一項、法人税法一五九条一項等）の構成要件の一つとして用いられているが、ここでは同様に解することができるであろうか。悪質な納税義務違反を未然に防止し、適正な徴税を実現するための行政上の措置であって、刑罰とは異なり、「隠ぺい又は仮装」という不正行為に対する非難を目的とするものではないとして比較的柔軟な解釈が唱えられている¹⁶⁾。

しかし、最高裁昭和五二年一月二五日判決（訟月二三卷三三号五六三頁、税務訴訟資料九一号五四頁）は、国税通則法七〇条二項四号にいう「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の行為を行っていることをいい、単なる不申告行為はこれに含まれないが、過少申告行為はこれに当たると判示する。判例は、逋脱犯における「偽りその他不正の行為」と国税通則法七〇条五項の「偽りその他不正の行為」とをほぼ同義に解する（以下「逋脱犯同視説」という）傾向にあると

いえよう。

一審・福岡地裁昭和五〇年三月二十九日（行裁例集二六卷三号四五六頁、訟月二一卷五号一一七〇頁、税務訴訟資料八〇号七八八頁）は、国税通則法七〇条二項四号の「偽りその他不正の行為により……税額を免れた」というためには、無申告の場合には内心において明確な脱税の意図を有していたことが証明されただけでは足りず、その他に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何らかの偽計その他外的な工作行為を行っていることを要し、いわゆる過少申告の場合には、内心において明白な脱税の意図を有していたことの証明があれば足りると判示した。¹⁷⁾

また、控訴審・福岡高裁昭和五一年六月三〇日判決（行裁例集二七卷六号九七五頁、判夕三四二号一八四頁、税務訴訟資料八九号一二三頁）は、国税通則法七〇条二項四号にいう「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をいい、単なる不申告行為はこれに含まれないが、過少申告行為は偽りの工作的不正行為としてこれに当たるとし、たうえで、解撤船の権利売買及び回転による所得を申告しなかったことが、国税通則法七〇条二項四号にいう「偽りその他不正の行為により税額を免れた」場合に当たり、真実の所得を秘匿し、所得金額を殊更過少にした内容虚偽の過少申告に対して重加算税を賦課決定をしたことは適法であると判示した。

「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。¹⁸⁾ 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。¹⁹⁾ 租税法律主義のもとで文理解釈をする以上、「隠ぺい又は仮装」していても工作者と納税者の間に、納税者において脱税についての認識がない以上、「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ということになる。上告審・最高裁昭和五二年一月二五日判決の立場は評価されるべきである。そうであるならば、納税者がまったく関与せず、従業員が隠ぺい又は仮装行為を行った場合には、重加算税は賦課されるものの、更正の除斥期間は七年に延長されないこととなると解さざるを得ないであろう。

おわりに

最高裁昭和五一年一月三〇日判決は、国税通則法七〇条五項における「偽りその他不正の行為」により税額を免れている場合には、当該国税についての更正の除斥期間が七年に延長されるところ、あわせて過少申告加算税の対象となる所得についても更正することができるとの見解（一括吸収延長説）を採用している。しかし、そのような解釈が国税通則法七〇条五項から一義的に導き出せるといえるかは疑問であろう。「偽りその他不正の行為」により税額を免れた国税に係る更正のみを取り出して、その更正についてのみ除斥期間が延長されると解する不正所得限定延長説も十分に合理性があるようにみえる。

なお、国税通則法七三条三項は、国税の徴収権で、「偽りその他不正の行為」により税額を免れた国税に係るものの特効は、当該国税の法定納期限から二年間は、進行しないと規定していることから、あわせて整合性のとれた解釈

が必要となってくるであろう。一括吸収延長説の立場からは、この規定は、国税通則法六八条の規定により一度消滅時効により消滅した過少申告加算税の対象となる所得については国税の徴収権が消滅していることから、再度復活したとしても徴収権が行使できず課税することはできないと解される。よって、同条三項は、「偽りその他不正の行為」が存する場合にその他の過少申告の所得に対する特別な徴収権について規定をおいているということになる。しかし、一括吸収延長説が、国税通則法七〇条五項から導き出されうる唯一の解釈であるかはお検討すべきであろう。

一括吸収延長説のもとでは、「偽りその他不正」の行為によつて税を免れるために偽りのある確定申告を提出後に偽りなき修正申告を行った場合の更正の期間は一度「偽りその他不正の行為」を行った以上、七年と解することができる。東京高裁平成一五年一二九日判決は、修正のための「偽りなき修正申告」を行った場合（偽りその他不正の行為が消滅した場合）には国税通則法七〇条五項の適用はないと判示している。一括吸収延長説のもとで、国税通則法七〇条五項非適用説を採用したことは高く評価されるべきである。

また、国税通則法七〇条五項により除斥期間が七年となる場合の「偽りその他不正行為」と国税通則法六八条一項の規定する重加算税の賦課要件である「隠ぺい又は仮装」による行為を同様に解することには疑問が存する。国税通則法六八条一項のもとで採用されている納税者同視説を国税通則法七〇条五項に持ち込みむことは広範囲な課税漏れについて長期（七年）に渡つて更正を許容することとなる。国税通則法七〇条五項により除斥期間が七年となる場合の「偽りその他不正行為」の解釈に同法七三条三項の規定を持ち込むことは文理上も許されないと解される。

さらに、国税通則法七〇条五項における「偽りその他不正の行為」は、行政実務においては遁脱犯の構成要件であ

る「偽りその他不正行為」によりも今日、広義に解されている傾向にあるが、同条五項にいう「偽りその他不正の行為」は税額を免れる意図の下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の行為を行っていることをいう（最高裁昭和五二年一月二五日判決）と解すべきであり、逋脱犯同視説が採用されるべきであると思われる。

(1) 法人税に係る増額更正等の期間制限の延長については、法人税の欠損金の繰越期間が五年から七年に延長され、七年間の繰越期間の法人税の所得計算に影響を及ぼすこととなったことや国の債権・債務の消滅時効が五年であることなどのバランスを踏まえて修正されたと説明されている。平成一六年度改正については、松崎啓介「国税通則法等の改正について」税経通信五九卷八号六頁以下（二〇〇四）等参照。

(2) 武田昌輔編著『DHC 国税通則法コンメンタール』三七五九頁以下（第一法規・加除式）。同様の見解は、志場喜徳郎他『国税通則法』六七八頁（大蔵財務協会・一九九〇）をはじめと多い。

(3) 竹下重人へ判例批評「シュトイエル一五三号一二頁（一九七四）」は、東京高裁昭和四九年九月三〇日判決が採用する一括吸収延長説を批判する。

(4) これらの判決を詳細に検討したものととして、占部裕典・武藤正明「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について」税経通信五九卷七号一六三頁（二〇〇四）がある。東京地裁平成一四年二月六日判決については、原告側から神戸大学法学研究科・阿部泰隆教授からの鑑定意見書が提出されており本稿の執筆に際しても多くの教示を得た。記して謝意を表したい。

(5) 志場・前掲書六七九頁参照。

(6) 武田・前掲書三七五九頁、三七六〇頁。

- (7) 判例解説等として、武田昌輔〈判例評釈〉判例評論二一九号（判時八四四号）二三頁（一九七七）、高橋欣一〈判例解説〉税務事
例九卷四号二八頁（一九七七）、池本征男〈判例解説〉税経通信三八卷一五号二八〇頁（一九八三）、林修三〈判例解説〉時の法令
九六〇号六〇頁（一九七七）、板倉宏〈判例評釈〉ジュリスト六五四号二二六頁（一九七七）がある。
- (8) 判例評釈等として、堺沢良〈判例解説〉税経通信三〇巻二二〇六頁（一九七五）、竹下・前掲判例批評（シュトイエル）二二頁
がある。
- (9) 竹下・前掲判例評釈（シュトイエル）一七頁。
- (10) 竹下・前掲判例評釈（シュトイエル）一七頁は、ごく少額の脱税を奇貨として法律上の見解の相違あるいは誤解による過少申告
についても、更正を許すことになると論ずる。
- (11) 脱税によりその一部の税額を免れた国税について、除斥期間の延長を行った立法趣旨について、同様の説明をするものとして、伊
藤義一「改正税法のすべて（昭和五六年度版）」二二五頁以下（大蔵財務協会・一九八二）。中川一郎編『コンメンタール国税通則
法』J八三頁以下（中川執筆）（三晃社・加除式）もあわせて参照。
- (12) 武田・前掲書三七六〇頁。
- (13) 武田・前掲書三七六〇頁。
- (14) この問題については、住田裕子「重加算税の賦課要件としての『隠蔽・仮装』行為（上）（下）」商事法務一四一九号二頁以下、
一四二〇号九頁以下（一九九六）、品川芳宣『新版 附帯税の事例研究』七二頁以下（財経詳報社・一九九六）、石倉文雄「過少申
告加算税・無申告加算税・不納付加算税」日税研論集二三号二三三頁以下（一九九〇）、特集「重加算税の賦課要件」税務事例二二
巻二四頁以下（一九八九）等が有益である。学説や判例の状況については、武田・前掲書（六五五条の解説）参照。重加算税の機
能・目的と制裁の基準については、佐藤英明「納税者以外の者による隠ぺい・仮装工作与重加算税」総合税制研究四号七九頁以下
（一九九六）参照。
- (15) 佐藤・前掲論文七九頁。
- (16) 武田・前掲書三七五九頁以下参照。板倉・前掲判例評釈（ジュリスト）一二二六頁等も、「偽りその他不正の行為」を遁脱犯と同様
「偽りその他不正の行為」と更正等の期間制限

「偽りその他不正の行為」と更正等の期間制限

同志社法学 五六卷六号 二五二（一七四〇）

に解する最高裁昭和五十一年一月三日判決に反対を表明する。

(17) 判例解説等として、小沢義彦〈判例解説〉・税務弘報二四卷三号二二六頁（一九七六）、竹下重人〈判例批評〉シュトイエル一五八号一頁（一九七五）、板倉宏〈判例評釈〉ジュリスト六一九号一四二頁（一九七六）がある。

(18) 竹下・前掲判例評釈（シュトイエル一五三号）一八頁、中川・前掲書一六四頁も同様の理解を示す。逋脱犯の構成要件としての「偽りその他不正の行為」の具体的内容については、武田・前掲書九三〇二頁以下参照。

(19) 京都地裁平成四年三月二三日判決も「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の行為を行っていることをいうと判示している。