

「隠ぺい又は仮装」の認定と 青色申告の取消し

税理士

長谷川 博

●ポイント

- ① 課税庁の裁量権は羈束裁量である。
- ② 「隠ぺい・仮装」の課税要件の認定は合法性の裁量として慎重であらねばならない。
- ③ 帳簿の備付け、記録又は保存の調査には確認の努力が求められる。
- ④ 通達は法令解釈の補充通達であるが、その当否も問題となる。

はじめに

本稿では、重加算税の課税要件である「隠ぺい又は仮装」の事実認定、また「青色申告の取消し」はどのような状況で行われるのかについて、判例等の事例と平成12年事務運営指針を参考にしながら主な事項を抽出し、課税庁の裁量権の許容範囲（判断基準）について考察してみたい。

I 裁量権の概要

1 課税庁の裁量権

法律の規定が明確であって法の機械的執行として行われる行政行為を「羈束（きそく）行為」というが、このような規定であれば、課税庁独自の価値判断をさしはさむ余地はない。

しかし、実際の税務行政においては、複雑かつ流動的な事態に随時対処するために課税庁にある範囲で判断の自由を認めその専門的判断によって個別的な事態に対応した課税要件の内容を決定できるようにしている規定が存する。いわゆる「不確定概念」といわれる課税要件の内容の定め、また一定の事情があるときは「処分をすることができる」というような規定には、その課税要件の内容やこれを行うかどうかの決定を課

税庁の判断に委ねている場合がある。

このような場合には、いかなる要件の下に、どのような内容の課税処分を行うかについて、課税庁はまず独自の判断で法の内容を補足し決断していくことになる。このような課税庁の行為を、羈束行為と対比して「裁量行為」といい、その課税庁の権限を裁量権と呼んでいる。

ただし、課税庁の裁量権は、租税法律主義^{*1}に支配されており、恣意的判断が許されるわけではなく、課税要件の補足という範囲内でのものであり、したがって、司法審査の対象となる「羈束裁量」ないし「法規裁量」といわれるものである^{*2}。

そして、裁量権の行使が客観的にみて法律で画された裁量権の限界を逸脱していると認められるときは課税処分は違法となり（裁量権の踰越（ゆえつ））、また、外見上は裁量権の範囲内と認められても、実際には不当な動機ないし目的で裁量判断をしているような場合には、裁量権の濫用となりこれまた違法とされる^{*3}。

2 裁量行為に対する司法審査

裁量権行使の公正を担保するには、裁量権の踰越・濫用を審査するだけでは十分ではない。裁判所は、課税庁の判断の形成プロセスにも目を向け、原告側から課税庁の判断の過程に疑惑が指摘された場合には、適切に釈明権を行使するなどして課税庁に判断の公正さを弁明させ、それでもなお課税庁側の釈明が不十分な場合には、いったん処分を取り消して、改めて公正な手続過程を経て課税処分を行わせるべきであるといわれている^{*4}。

3 税務通達との関係

不確定概念など課税庁の裁量に委ねられる場合、税務通達（事務運営指針を含む）による補充解釈の当否も含めて、課税要件明確主義違反が問われるところであるが、一般には裁判所の審査に服する問題であるとされて、違法とまでは解されない場合が多い。もっとも、かかる不確定概念の解釈については、多くの解釈通達（補充通達）が発出されているので、当該通達の内容の当否が問題視されるべきであると指摘されている^{*5}。

*1 憲法84

*2 司法審査になじまないものを、例外的に「自由裁量」ないし「便宜裁量」として区分するのが一般的である

*3 原田尚彦『行政法要論』[全訂第6版]（学陽書房）149～153頁

*4 前掲*3, 155頁

*5 品川芳宣『租税法律主義と税務通達』（ぎょうせい）16頁

Ⅱ 重加算税の「隠ぺい又は仮装」をめぐる裁量権の問題

1 「隠ぺい又は仮装」の認定

国税通則法68条1項に規定する重加算税の課税要件である「事実の隠ぺい又は仮装」の解釈として、事実の隠ぺいとは、売上除外、証拠書類の破棄等、課税要件に該当する事実の全部又は一部を隠すことをいい、また、事実の仮装とは、架空仕入れ・架空契約書の作成・他人名義の利用等、存在しない課税要件事実が存在するように見せかけることをいい、隠ぺいと仮装とは同時に行われることが多いとされる*6。

その行為に「故意（認識）」が要件となるか、積極的な不正行為が伴わないがその過少申告等の事実関係全体からみて「隠ぺい又は仮装」と認定できるか否かが問題となる。

1 故意の要否

故意（認識）の要否については、最高裁昭和62年5月8日第二小法廷判決*7において、課税要件となる事実を隠ぺい又は仮装することについての認識があれば足り、納税者の故意の立証まで必要としないものと解されている。

これに対し、平成12年事務運営指針の「法人税の重加算税の取扱い」では、「故意（認識）」の要否については明記していない。すなわち、「……『隠ぺいし、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、二重帳簿の作成、帳簿書類の隠匿・虚偽記載等、証明書の改ざん、簿外資産に係る利息収入等の除外、棚卸資産の除外等を挙げているだけである。

この点、品川芳宣教授は、例示の一つとして「……帳簿書類への記録をせず、……棚卸資産の除外をしていること」を挙げているが、「棚卸資産の除外」ということは製造現場等で往々に生ずると考えられるところ、過少申告の認識はともかく、棚卸しの現場担当者等が「棚卸資産の除外」を認識していない場合までも「隠ぺい又は仮装」を問えるか否かについて疑問が残るところであると指摘している*8。

2 つまみ申告

積極的な不正工作を伴わない行為（いわゆる「つまみ申告」）について、最高裁平成6年11月22日第三小法廷判決*9では、つまみ出して申告した部分以外の所得の隠ぺいに基づく過少申告として、重加算税の対象となると解されている。

これに対し、品川教授は、平成12年事務運営指針の「所得税の重加算税の取扱い」では、「調査等の際の具体的事実についての質問に対し、虚偽の答弁等を行い、又は相手先をして虚偽の答弁等を行わせているこ

* 6 金子宏『租税法』
〔第10版〕616頁（弘文堂）

* 7 TAINS Z158-5922

* 8 前掲* 5, 95頁

* 9 税資206号356頁
・ TAINS Z206-7415

と及びその他の事実関係を総合的に判断して、申告時における隠ぺい又は仮装が合理的に推認できること」とあるが、上記最高裁平成6年11月22日判決がいう「所得金額を殊更過小に記載した内容虚偽」については、何ら触れていないので、課税庁の本判決に対する評価の程が不明であると指摘している*10。

*10 前掲*5, 95頁

2 「隠ぺい又は仮装」の行為者

例えば、国税通則法68条では、「納税者が……隠ぺいし、又は仮装し」とされていることから、経理担当者が会社の金を横領し、それを隠すために売上除外等の経理を行った場合には、その金は会社から流出して経理担当者の所得となっていると解すべきであるから、会社の売上除外に基づく申告は、課税要件事実の隠ぺい・仮装による過少申告とはいえないと解する説*11と、重加算税よりさらに厳しいほ脱犯に対しては、「代理人、使用人その他の従業者」が脱税行為をした場合には、罰則規定が別途設けられている*12等からみて、国税通則法68条の規定は、隠ぺい又は仮装の行為者を納税者本人に限定することを予定したものとは解し難いとする説がある*13。

*11 前掲*6, 616頁

*12 法法164等

*13 前掲*5, 96頁、
同旨大阪高判平13.
7.26・TAINS Z251-
8954

これに対し、平成12年事務運営指針の「所得税の重加算税の取扱い」では、「特段の事情がない限り、納税者本人が当該行為を行っている場合だけでなく、配偶者又はその他の親族等が当該行為を行っている場合であっても納税者本人が当該行為を行っているものとして取り扱う」としている。

他方、平成12年事務運営指針の「法人税の重加算税の取扱い」では、隠ぺい又は仮装の行為者に関しては何ら触れていない。この点、品川教授は、会社に重加算税が課せられるようにも読み取れるが、疑問が残ると指摘している*14。

*14 前掲*5, 92頁

Ⅲ 青色申告取消しをめぐる裁量権の問題

1 帳簿の備付け、記録・保存に関する判断基準

青色申告承認取消しの事由の一つに、その年における帳簿書類の備付け、記録又は保存が財務省令で定めるところによって行われてないことが規定されている*15。

これに関し、帳簿の提示拒否ないし不提示については、法律上明示的な文言が規定されていない。裁判例としては、帳簿が提示されなかった

*15 所法150（青色申告の承認の取消し）、
法法127（青色申告の承認の取消し）

ことをもって、ただちに青色申告承認取消処分が行われるというような機械的な判断はなされていないようであるが、帳簿不提示の正当理由や提示を受ける課税庁の帳簿書類確認のための努力を判断要素としている*16。

*16 東京地判平3.1.31・税資182号179頁・TAINS Z182-6645,東京高判平5.2.9・税資194号258頁・TAINS Z194-7072

他方、納税者側が、「納税義務者が正当な理由なく調査に応じなかったか否かについての認定判断については、税務当局が行う調査の全過程を通じて、税務当局が帳簿の備付け状態等を確認するために社会通念上当然に要求される程度の努力を行ったか否かという点も考慮して厳格に判断すべきもの」と主張したのに対し、長野地裁平成5年11月25日判決*17は、そのような点は、「裁量権濫用の有無の判断において考慮されるにすぎないものと解するのが相当である」として排斥され、東京高裁及び最高裁もこの長野地裁の判決を支持している。

*17 税資199号909頁・TAINS Z199-7231

これに対し、平成12年事務運営指針の「所得税の重加算税の取扱い」では、「法第150条第1項第1号に規定する帳簿書類の備付け、記録又は保存とは、単に物理的に帳簿書類が存在することのみを意味するにとどまらず、これを税務職員に提示することを含むものである。したがって、税務調査に当たり帳簿書類の提示を再三にわたり求めたにもかかわらず調査対象者が正当な理由なくその提示を拒否した場合には、同号に規定する青色申告の承認の取消事由に該当することとなり、その提示がされなかった年分のうち最も古い年分以後の年分について、その承認を取り消す」としている。

この事務運営指針の考え方は、上記東京地裁や東京高裁の判断にみられる、提示を受ける課税庁の帳簿書類確認のための努力も判断基準としているものと解される。

最近では、被告・課税庁においては「まず、所得税法148条2項の規定に基づいて、原告の帳簿書類の備付け、記録の状況の改善についての必要な指示をし、原告がその指示に従わなかった場合において、同法150条1項2号の……青色申告承認の取消しを行う手順を踏むのが相当であった……本件青色承認取消処分は、……原告が……修正申告に応じなかったことから行ったものと認められる。その裁量権の行使は、……被告に委ねられた裁量権の範囲を逸脱し、又はその濫用があったもの」として青色申告取消処分を違法としている裁判例もある*18。

*18 横浜地判平17.6.22・TAINS Z888-1223

2 青色取消事由としての「隠ぺい又は仮装」の判断基準

青色申告承認取消しの事由の一つに、帳簿書類に取引の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装して記載し、その他その記載事項の全体についてそ

の真実性を疑うに足りる理由があることが規定されている。この場合の「隠ぺい又は仮装」の意義は、重加算税の場合のそれと同義に解されている*19。

これに関し、東京地裁平成16年2月26日判決*20は、概要次のように述べて青色申告取消処分を取り消している（納税者勝訴）。

すなわち、貿易及び機械製造業を営む原告法人が海外の子会社に対し25億6,000万円を送金し、特別損失として確定申告を行ったことが、計画的に外形的体裁を構築して事実を仮装したものであるとして、税務署長の行った青色申告承認取消処分、法人税等の更正処分及び重加算税賦課決定処分の取消しを求めて争った事案について、「法人税法127条1項3号に定める隠ぺい又は仮装が存在したか否かについては、帳簿書類は、本来、その記主の私法上の取引内容とその効果を忠実に表すように記載すべきものであるから、実際に行われた行為が私法上無効なものならば格別、私法上有効である以上は、たとえそれが税法上の観点から別個の評価を受けるものであるとしても、私法上の効果に忠実な記載をすべきものである。このような意味で正確な帳簿が作成されているならば、課税庁としても、納税者の行った私法上の取引行為の全体像を正確に把握することができるのであるから、納税者に対してはこのような帳簿の作成を求めることで満足すべきであり、それ以上に税法上の評価をも考慮に入れた帳簿の作成を求めることは、納税者に対し自己の行う私的な取引行為のすべてに税法的な視点からの考慮を求めるものであって、不当かつ過大な要求といわざるを得ない。青色申告制度が前提とする帳簿書類の正確性も、以上の観点から理解すべきものであって、当該納税者の行った私法上の取引行為につき、その内容及び効果が正確に記載されていれば足りるものと解すべきである。

したがって、納税者がある行為を行い、それについて納税者が選択した法形式に従って帳簿への記帳を行った場合においては、その行為そのものが法形式に応じた私法上の効果を失わない限り、その記載は仮装には当たらないというべきである。本件取消処分は違法であるといわざるを得ず、本件各更正処分は、青色申告の承認を受けた者に対して理由附記を欠いたものである点において違法である」。

被告は、平成12年事務運営指針の「法人税の重加算税の取扱い」の中で、「帳簿書類の改ざん（偽造及び変造を含む。以下同じ）、帳簿書類への虚偽記載、相手方との通謀による虚偽の証ひょう書類の作成、帳簿書類の意図的な集計違算その他の方法により仮装の経理を行っていること」に該当すると主張している。

*19 前掲*6, 655頁

*20 判例タイムズ
1172号164頁・TAINS
Z888-0879

この点に関し、三木義一教授は、「仮に本件一連の取引が『グループ内企業内における資金の移転や企業の譲渡が融通無碍になし得ることを利用』したものであるとしても、当該グループ内の一連の取引を帳簿に記載していれば、少なくとも『仮装』というのは無理であるし、被告が問題にしているのは一連の取引の税法的評価にすぎないのである。私法上の行為を税法上否認するには、租税法律主義の観点からすれば何らかの明文の根拠が必要であり、当該否認規定に該当しない私法上の行為を私法的な意味において記帳したにもかかわらず、当該記帳を『仮装』と評価するのは、『仮装』概念の不当な拡張である」と指摘している*21。

*21 三木義一「青色取消事由としての『隠ぺい又は仮装』」ジュリスト1281号177頁

IV 裁量権の統制（判断基準）

上述したように、「羈束裁量」ないし「法規裁量」は、何が法であるかの裁量、すなわち合法性の裁量であり、この意味で、法に羈束され、裁量を誤る場合は違法となり、訴訟の対象となる。そこで、行政事件訴訟法30条の「裁量権の範囲をこえ又はその濫用があった場合」の適用範囲が問題となってくる。

しかし、裁量権の統制に関する基準（通達や運営指針）が抽象的で一定していないことから、結局は、裁判所が課税庁の裁量の範囲を拡大する結果を生むことになる。

したがって、問題は、課税庁が裁量権を行使する場合、どうしたらその範囲を越えたり、濫用したりしないようにすることができるかを納税者の権利救済の面から考えなければならない。この方法として考えられるものは、一つは、課税庁の処分の基準、事実認定、理由、先例などをすべて公開することであり、二つは適正な法の手続（行政手続）の保障である*22。この点、国税・地方税に関する法律に基づく処分に対しては、行政手続法2章（申請に対する処分）及び3章（不利益処分）の規定、同法35条2項、36条の規定（行政指導に関する規定）が適用除外とされている*23ことは、問題であるといわなければならない。

また、本題の「隠ぺい又は仮装」の認定や「青色申告取消し」の判断は、質問検査権行使における裁量権の問題であり、我が国の質問検査権の適正手続の規定が不備であることが納税者とのトラブルを惹起させる要因になっていることも指摘されなければならないだろう。

さらに、租税法は、侵害規範であり、法的安定性の要請が強く働くから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない*24。租税法の解釈原理として、「疑

*22 田中館照橋『セミナー行政法』[全訂版]75頁(ぎょうせい)

*23 通則法74の2（行政手続法の適用除外）、地法18の4（行政手続法の適用除外）

*24 前掲*6、119頁

わしきは納税者の利益に」という原理が主張されるが、これは、犯罪構成要件事実の認定に関する「疑わしきは被告人の有利に」という原理と同じく課税要件事実の認定に当たって妥当するものと解されている*25。*25 前掲*6, 120頁したがって、課税庁側には、課税要件事実の認定に際しては、「疑わしきは納税者の有利に」という判断基準も採用されるべきであろう。

V 税理士の対応

以上のような観点から、税理士の実務上の対応としては、課税庁の隠ぺい・仮装の認定に際しては、納税者の認識の問題や内容虚偽の客観的状況が行政罰である重加算税の課税要件としての「隠ぺい・仮装」として認定されることに果たして合理性があるのか否か等吟味することが必要であろう。また、「青色取消し」の判断に際しては、帳簿書類の備付け、記録又は保存の調査に当たって、課税庁がそれらを確認するために社会通念上当然に要求される程度の努力を行ったか否か等吟味する必要がある。

課税庁の裁量権は、租税法律主義（課税要件明確主義）の下にある羁束裁量であることを忘れてならない。

〔はせがわ・ひろし〕



役員退職金の打切り支給で全部取消裁決

取締役辞任後に会長に就任した前代表者・甲に支払われた金員が役員退職給与に当たると争われた審査請求事件で、課税処分が全部取消しとなった事案がある（平18.11.23非公開裁決）。

当該事案では、課税サイドは、甲が辞任後も経営に参画するなど退職の実体が認められないから、辞任に際して支給された退職給与に当たらず、役員賞与に該当すると主張した。だが、裁決では、甲の辞

任に至った経緯や辞任後の請求人への関与の程度などから、取締役の辞任を契機として、その地位を追われ、経営の第一線からの引退を余儀なくされたものと認定。その辞任後は、過去の功績に報いるために与えられた名誉職である会長として、単に名義の存在であるにすぎず、経営に従事しているとはいえないとして、退職給与と認めるのが相当との判断を行った。

課税サイドの主張の中で、

甲の退職が認められないとした理由の一つとして、取締役会等の議事録に出席役員として甲の名前が記された点を挙げているが、会社側が事実確認を怠って前年度のデータを上書きしたものであるなど正確性は低いとみなされた。

課税庁の事実認定が覆された要因が、納税者側の実態を反映していない資料に疑義が持たれたことから、納税者が招いたトラブルという側面も指摘できる事例である。