

## 相続税に係る重加算税についての一考察

——「過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」に該当しないとして重加算税が取り消された裁決事例を中心に——

岸 野 悦 朗

はじめに

- 1 重加算税制度の概要
- 2 最高裁平成7年4月28日判決の適用についての考え方
- 3 近年における相続税の申告において、最高裁平成7年4月28日判決を準用した重加算税賦課決定処分が取り消された裁決事例
- 4 相続税における重加算税賦課決定処分の問題点と今後の課題  
おわりに

はじめに

我が国の課税制度は昭和22年（1947年）に、所得税、法人税、相続税等の直接税において納税者自らが、税務署へ申告を行うことにより税額を確定させ、この確定した税額を納税者が自ら納付する申告納税制度が導入されて以来、大半の国税においてこの制度が採用されている。課税が適正かつ公平に行われるためには、その課税の前提とされる事実を最もよく熟知している納税者の協力を得るのが適切であり、納税者による課税標準等の申告が要請されるわけである<sup>1)</sup>。

申告納税制度が適正公平であるためには、すべての納税者が自発的に適正な申告を行うことが前提となるが、納税者の中には適正な申告を行わない者が存在する。そのために適正な申告を行わない者に対しては一定の制裁として加算税が課されることとされている。そして、この中でも特に不正な手法により税負担を免れた場合にはより重たい制裁として、重加算税が追徴されることとされている。この重加算税について国税通則法68条1項では、「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は、（中略）当該基礎となるべき税額に100分の35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。」旨規定し、税務署長は納税者において、申告に際して事実の隠蔽又は仮装があった場合には重加

1) 志場喜徳郎他共編『国税通則法精解（第15版）』大蔵財務協会（2017）268頁。

算税を賦課することとしている。この重加算税の賦課要件である隠蔽又は仮装の意義について税法上直接に規定した条項はないが、一般的に事実の隠蔽は、二重帳簿の作成、売上除外、架空仕入れ若しくは架空経費の計上、棚卸資産の一部除外等によるものを、事実の仮装は、取引上の他人名義の使用、虚偽答弁等々をその典型的なものとしている。このことは重加算税の賦課に際して、税務署長の判断基準をより外形的、客観的ならしめようとする趣旨であるとされており<sup>2)</sup>、納税者による外形的な行為の存在を要件としている。

したがって、通常過少申告の場合、過少申告行為そのものにおいて課税要件事実を隠蔽又は仮装したと解される余地があるが、ここでいう隠蔽又は仮装とは納税者のした申告行為そのものが隠蔽、仮装に当たるのではなく、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必要とされている。しかしながら、最高裁判所の判決において、ここでの隠蔽、仮装と評価すべき行為については、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指摘して<sup>3)</sup>、必ずしも外形的な形態としての実態を要件としない場合もあり得ることが示されている。

ところで、近年課税当局において、隠蔽又は仮装の要件としての外形的、客観的な行為の認定において、上記最高裁判決で示された「外部からもうかがい得る特段の行動」を引用して重加算税の賦課決定処分を行う事例が数多く見受けられる。そして、そのうちの審査請求の対象とされたかなりの事例において裁決で取り消されている模様である。国税不服審判所（以下、「審判所」という。）が発表している過去10年間（平成25年分～令和4年分）の公表裁決事例要旨（国税通則法関係）における公表裁決事例を調べたところ、重加算税賦課決定処分が取り消された事例が48件あり、そのうち30件が隠蔽又は仮装の事実認定において「外部からもうかがい得る特段の行動」があったことを理由とするものである<sup>4)</sup>。公表裁決事例は裁決全体のごく一部にすぎず、審査請求対象となる事例はわずかなことから、重加算税全体においてどのような状況の下で賦課されたかに関しては不明であり、正確な評価は困難であるが、重加算税の賦課決定処分取消裁決の約3分の2近くが「外部からもうかがい得る特段の行動」があったことを理由とする状況であることは、重加算税の事実認定において本来課税当局において認定すべきである外形的な形態としての隠蔽又は仮装の事実関係を十分

2) 前掲注1志場他769頁。

3) 最高裁平成7年4月28日判決。

4) 国税不服審判所HP（<https://www.kfs.go.jp/service/MP/01/0605030200.html>）参照。

に証することなく重加算税の賦課決定を行った事例が少なくはなかったことを示している。そして、こうした状況は一般的に課税当局において的確な事実認定を行うことなく重加算税を賦課しているのではないかと疑われかねないところである。すなわち、重加算税の課税要件である隠蔽又は仮装が二重帳簿や架空の帳票の作成といった外形的、客観的な事実認定の上賦課されるのであれば、事実認定上課税要件の充足は明らかであるが、最高裁における個別事件の判決として隠蔽又は仮装の事実認定の要件として抽象的な文言で示されたにすぎない「外部からもうかがい得る特段の行動」といった判断要素において、この判断要素について課税当局において組織的に的確な解釈と事実認定がなされているかが疑問視されかねないわけである。もちろん、審判所の判断にも誤りが考えられ、課税当局の事実認定が正しい場合が想定されるが、公表された事例における裁決において示された範囲内で事実関係を見る限りにおいては、裁決において示された内容は適格ではないかと感じるところである。

そして、公表裁決における重加算税賦課決定の取消事例のうち、ここ数年特に目立つのが相続税事案である<sup>5)</sup>。相続人等である相続税の納税者は、毎年経常的に申告・納税を行う所得税等の納税者と異なり、自己の意思にかかわりなく、突然に納税者となることから、一般的に常時不正を行い、課税を免れるといった状況は考えられず、また、申告納税事務に慣れていないことや課税物件である相続財産は被相続人が管理している場合が大半であり、必然的に課税財産の捕捉や計上面において誤りが多くなることが想定される。そうすると、こうした誤りの大半は納税者の過少申告の意図とは異なる要因に基づくことによるものではとを感じるところである。

そこで、本稿では重加算税の賦課要件として今日の実務において適用が増加していると思われる最高裁平成7年4月28日判決に示されている「外部からもうかがい得る特段の行動」をどのように捉えるべきか検討するとともに、相続税事案において近年公表された裁決事例のうち「外部からもうかがい得る特段の行動」を理由になされた重加算税の賦課決定処分が取り消された事例を分析、検討することにより、課税当局における問題点と今後の課題について考察することとした。

## 1 重加算税制度の概要

申告納税方式による国税において、法定申告期限までに適正な申告がなされない場合及び源泉徴収等による国税について、法定納期限までに適正な納付がなされない場

---

5) 上記注4において重加算税賦課決定が取り消された裁決事例について、過去2年間である令和3年分処理7件中4件、令和4年分処理5件中3件が相続税事案において「外部からもうかがい得る特段の行動」を理由に重加算税を賦課したものであり、公表された重加算税取消事例の過半数を占めている。

合に、その申告又は納付を怠った程度に応じて加算税が課される（国税通則法15条2項14、15号）。加算税は納付の義務違反に対する一種の行政制裁の性格を有するものであるとされており<sup>6)</sup>、その種類として、申告期限内に納税申告書が提出された場合等において、修正申告書の提出又は更正があったときに原則本税の10%分課される過少申告加算税（国税通則法65条）、申告期限までに納税申告書を提出しないで、期限後申告書の提出又は決定があった場合等に原則本税の15%分課される無申告加算税（国税通則法66条）、源泉徴収等により納付すべき税額を法定納期限までに納付されなかった場合で、法定納期限後に納税の告知を受けた場合又は納税の告知前に納付した場合に原則本税の10%分課される不納付加算税がある（国税通則法68条）。そして、これら加算税の要件に該当し、課税標準又は税額等の計算の基礎となるべき事実を隠蔽又は仮装していた場合にこれらに代えて課されるのが重加算税である（国税通則法68条）。重加算税の税率は、原則過少申告加算税及び不納付加算税に代えて課される場合には35%、無申告加算税に代えて課される場合には40%とされており、他の加算税に比して負担がかなり重たくなっている。

重加算税の賦課要件は隠蔽又は仮装したところに基づき納税申告書を提出したことである。隠蔽又は仮装の意義については前掲注2のとおり外形的、客観的な行為が必要であると整理したところであるが、こうした行為に際して、隠蔽又は仮装の故意が必要であるかについては、申告に対し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではないとしつつも<sup>7)</sup>、行為の意味を認識しながら故意に行うことが必要であるとする判例があり<sup>8)</sup>、以後同様の内容の見解が判例、学説において示されている<sup>9)</sup>。

ところで、実務上においては隠蔽又は仮装に該当するかについて、税目ごとに以下のように取り扱っている。

まず所得税に関しては、事務運営指針において、隠蔽又は仮装の具体的事例として要旨以下の不正事実、①いわゆる二重帳簿を作成していること、②帳簿書類の隠匿、虚偽記載等があること、③事業の経営又は取引等について、本人以外の名義又は架空名義で行っていること、④所得の源泉となる資産（株式、不動産等）を本人以外の名義又は架空名義により所有していること、⑤秘匿した売上代金等をもって本人以外の名義又は架空名義の預貯金その他の資産を取得していること、⑥居住用財産の買換えその他各種の課税の特例の適用を受けるため、所得控除若しくは税額控除を過大にする

6) 税務大学校『国税通則法（基礎編）（令和5年度版）』31頁。

7) 最高裁昭和62年5月8日判決。

8) 和歌山地裁昭和50年6月23日判決。

9) 判例として名古屋地裁昭和55年10月13日判決、大阪高裁平成3年4月24日判決他、学説として、金子宏『租税法（第24版）』弘文堂914頁。



ため、又は変動・臨時所得の調整課税の利益を受けるため、虚偽の証明書その他の書類を自ら作成し、又は他人をして作成させていること、⑦源泉徴収票等の記載事項を改ざんし、若しくは架空の源泉徴収票等を作成し、又は他人をして源泉徴収票等に虚偽の記載をさせ、若しくは源泉徴収票等を提出させていないこと、⑧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、申告時における隠蔽又は仮装が合理的に推認できることを挙げている<sup>10)</sup>。

次に、本稿で扱う相続税については、事務運営指針において要旨以下の不正事実、①相続人等が、帳簿書類について改ざん、偽造、変造、虚偽の表示、破棄又は隠匿をしていること、②相続人等が、課税財産を隠匿し、架空の債務をつくり、又は事実をねつ造して課税財産の価額を圧縮していること、③相続人等が、取引先その他の関係者と通謀してそれらの者の帳簿書類について改ざん、偽造、変造、虚偽の表示、破棄又は隠匿を行わせていること、④相続人等が、自ら虚偽の答弁を行い又は取引先その他の関係者をして虚偽の答弁を行わせていること及びその他の事実関係を総合的に判断して、相続人等が課税財産の存在を知らながらそれを申告していないことなどが合理的に推認し得ること、⑤相続人等が、その取得した課税財産について、例えば、被相続人の名義以外の名義、架空名義、無記名等であったこと若しくは遠隔地にあったこと又は架空の債務がつくられてあったこと等を認識し、その状態を利用して、これを課税財産として申告していないこと又は債務として申告していることを挙げている<sup>11)</sup>。

上記の取扱いを踏まえると、重加算税の賦課に当たっては、隠蔽又は仮装は納税者の故意によりなされ、その故意が外形上認識できる何がしかの能動的な行為に基づき、課税要件事実等を隠す行為を予定していると考えられる。しかしながら、所得税事務運営指針の⑧における「その他の事実関係を総合的に判断して、申告時における隠蔽又は仮装が合理的に推認できること」及び相続税事務運営指針の④における「その他の事実関係を総合的に判断して、相続人等が課税財産の存在を知らながらそれを申告していないことなどが合理的に推認し得ること」の要件の表現ぶりについては、具体性に欠け、具体的にどのような事実関係を総合判断すればよいか明らかでない。また、後述の「過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」に該当した場合の記載は見られず、この適用に対して現場の担当者に対して的確な指示がなされているのか疑問である。なお、相続税事務運営指針の④では、相続人等における過少申告の意

10) 国税庁課所4-15他「申告所得税及び復興特別所得税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）」（平成12年7月3日）。

11) 国税庁課資2-263他「相続税及び贈与税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）」（平成12年7月3日）。

図に関しての記述があるが、この点にかかる問題については5において考察することとしたい。

こうした実務上の取扱いに対して、前述のように最高裁平成7年4月28日判決において、隠蔽又は仮装の認定に関し「過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」に該当す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としない旨の判決が出されている。以下次章において、どのような場合が「過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」に該当するか等について検討する。

## 2 最高裁平成7年4月28日判決の適用についての考え方

最高裁平成7年4月28日判決（以下、「本件判決」という。）は、納税者が、3箇年にわたり、株式等の売買による多額の雑所得を申告すべきことを熟知しながら、確定的な脱税の意思に基づき、顧問税理士の質問に対して当該所得のあることを否定し、同税理士に過少な申告を記載した確定申告書を作成させてこれを提出したとして課税当局より重加算税の賦課決定処分がなされ、これに対して納税者が、当該処分の取消しを求めて提訴した事件について判示されたものである。

### (1) 事件の概要

上告人Xは昭和60年から62年にかけて、株式の売買に基づく所得が数千万円から数億円あった<sup>12)</sup>。Xは会社役員で給与所得を有しており、昭和60年分から62年分の所得税について、被上告人（所轄税務署長）Yに確定申告をしたが、この売買による所得を雑所得として申告すべきところ、これを申告書に全く記載しなかった。しかし、Xは、この売買について、取引の名義を架空にしたり、その資金の出納のために隠れた預金口座を設けたりするようなことはしなかった。

Xは、顧問税理士や証券会社の担当者から注意を受けていたので、株式等の売買による所得があった場合の課税要件を十分に知っており、また、昭和60年分から62年分の所得金額も認識していた。しかし、Xは、右売買による所得を雑所得として申告し、納税するつもりがなく、その計算すらしていなかった。そして、Xは、各年分の確定申告書の作成を顧問税理士に依頼した際に、その都度、Xが株式等の売買をして

---

12) 当時、所得税法上有価証券の売買による譲渡所得は非課税であったが、当時の所得税法9条1項11号では「継続して有価証券を売買することによる所得として、政令で定めるもの（1年間に50回以上かつ20万株以上の売買による所得（昭和62年分については1年間に30回以上かつ12万株以上）」）を非課税要件から除外しており、Xの株式の売買はこれに該当し、課税対象とされていた。

いることを知っていた同税理士から、株式の取引による所得についても課税要件を満たしていれば申告が必要であると何度も念を押され、その所得の有無について質問を受け、資料の提示を求められたにもかかわらず、確定的な脱税の意思に基づいて、同税理士に対し、課税要件を満たす所得はない旨答え、他の所得に関する資料を交付しながら、株式等の取引に関する資料を全く示さなかった<sup>13)</sup>。

Xは上記株式売買に基づく所得税について修正申告をしたが、その後Yは当該所得金額に係る所得税について、重加算税の賦課決定処分をした。Xは当該処分に対して、その取消しを求めて審査請求を行った後提訴した。なお、この訴訟とは別にXはこの所得に関しての所得税は脱事件により神戸地裁平成元年4月14日判決により有罪判決を受け、同判決が確定している。

## (2) 争点及び下級審の判決

この事件の争点は、Xの故意に虚偽の内容の申告書を提出する行為が国税通則法68条における隠蔽又は仮装に該当するかどうかである。

第1審である神戸地裁平成5年3月29日判決（請求棄却）では、「Xは他人名義で株式等の取引や預貯金をしたりして所得を隠すような行為こそしていないものの、本件各年分の株式等の売買による所得を申告しなければならないことを熟知しているにもかかわらず、独自の考えから確定的な脱税の意思に基づいて、確定申告書作成のために自ら依頼した税理士に対しても課税要件を充足する株式等の売買による所得があったことを隠し、右税理士から所得に関する資料の提出を求められたのに対し、会社の所得及びXにおける他の種類の所得にかかる資料を提出しながらも、株式等の取引に関する資料を提出せずに、その所得部分を脱漏させて、ことさら所得金額を過少にした内容が虚偽の申告書を右税理士に作成させた。」として、Xの行為は、その所得を基礎づける事実を隠し真相の追求を困難にするもので、所得税の徴収を納税者に委ねた趣旨を没却する行為といえるから国税通則法68条の要件に該当する旨判示した。また、第2審判決（大阪高裁平成6年6月28日判決（控訴棄却））も概ね第1審判決を引用しつつ同様の判断を行った。

---

13) 第1審である神戸地裁平成5年3月29日判決では、「顧問税理士から税務申告のための資料を持参するよういわれた際、株式等の取引について課税要件を超えていればそれについても申告が必要であると何度も念を押されたにもかかわらず、「50回以上ですやろ。ようわかっています。」「そんなに取引はしてないし、儲かってもない。」「ああ、ちょっと、ちょっとだけや。」などと答え、資料についても、(中略)株式等の取引に関する資料(新日本証券から受領した「売買のお知らせ」「月次報告書」などの書面)を全く持参しなかった。」旨認定している。

### (3) 本件判決（上告棄却）

「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蔽、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たことを要するものである。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。」

「Xは、昭和60年から62年までの3箇年にわたって、Yに所得税の確定申告をするに当たり、株式等の売買による前記多額の雑所得を申告すべきことを熟知しながら、あえて申告書にこれを全く記載しなかったのみならず、右各年分の確定申告書の作成を顧問税理士に依頼した際に、同税理士から、その都度、同売買による所得の有無について質問を受け、資料の提出も求められたにもかかわらず、確定的な脱税の意思に基づいて、右所得のあることを同税理士に対して秘匿し、何らの資料も提供することなく、同税理士に過少な申告を記載した確定申告書を作成させ、これをYに提出したというのである。（以下、税理士は税理士の職務に関して、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納税義務の適正な実現を図ることを使命とすること、納税者が課税標準等の計算の基礎となるべき事実を隠蔽し、又は仮装していることを知ったときは、その是正をするよう助言する義務を負うことから、納税者の家族や使用人のようにその単なる履行補助者の立場とは異なる旨言及している。）」

「Xは、当初から所得を過少に申告することを意図した上、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたものであるから、その意図に基づいてXのした本件の過少申告行為は、国税通則法68条1項所定の重加算税の賦課要件を満たすものというべきである。」

### (4) 本件判決の評価

本件判決では、まず、「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蔽、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たことを要する。」旨判示し、隠蔽、仮装の具体的、積極的行為の存在が重加算税の賦課要件であることを述べている。ただし、こうした積極的な行為がない場合においても「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」としており、①納税者が過少の意図を有



していること、②その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたこと、③その意図に基づき過少申告をしたことの実事があれば、隠蔽があったものとして国税通則法68条の要件に該当するとしている。

まず、本件判決の「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たことを要する。」ことについては、国税通則法68条の規定において、「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たとき」としており、文理上このように解しないと、認識ある過少申告のすべてが、過少申告加算税の賦課要件を満たすだけでなく、重加算税の賦課要件をも満たすことになってしまうことになる<sup>14)</sup>。

しかしながら、証拠書類の廃棄等の積極的な行為がなければ、意図的に巨額の脱税をした者であっても重加算税を課することができないというのは、不当ではないかとの疑問を生じる<sup>15)</sup>。これについては事実関係全体からみてその不申告や虚偽申告が課税を免れることを意図して作為的に行われていると推認できるときには、これを1つの隠蔽又は仮装行為と認定すべきとする考えがあり、本件判決はこの考え方を採用したものと評価されている<sup>16)</sup>。

そして、本件判決において、Xは確定申告書の依頼を顧問税理士に依頼した際に、同税理士から、その都度、株式の売買による所得の有無について質問を受け、資料の提出を求められたにもかかわらず、所得があることを秘匿し、税理士において過少の申告を作成提出させていると事実認定している。その上で、Xのこうした行為は、税理士の職務の法的な位置づけから重加算税の賦課要件として価値を有するものであり、Xが申告と納税があることを熟知しながら確定的な脱税の意思を有していたこと、Xはこうした行為を3箇年にわたって続けて行ったこと、隠蔽した金額が多額であること（合計3億円）などの事実を総合勘案した上で、Xは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と評価した

---

14) 近藤崇晴「確定的な脱税の意思に基づく雑所得の秘匿の場合の重加算税」法曹時報47巻9号(1995)334頁。

15) 前掲注14近藤334頁。

16) 品川芳宣『付帯税の事例研究』財經詳報社(2012)382頁。ただし、本件判決に対しては、①文理解釈から離れた解釈をしていること、②安易に申告の基礎となる隠蔽行為を推認し、重加算税の要件を曖昧化していること、③税理士と納税者との関係は代理関係にある双方の内部行為であり、外部からもうかがい得る特段の行動と評価するのは疑問であること等の理由で反対を唱える見解も多く見受けられる(水野武夫「判批(最高裁平成7年4月28日判決)」民商法雑誌114巻3号(1996)121頁以下。三木義一「いわゆる「つまみ申告」と重加算税の賦課要件」判例時報1546号(判評443号)(1996)27頁以下、ハツ尾順一「重加算税の法理と隠蔽・仮装の事実認定のあり方」税理63巻14号(2020)12頁以下等)。

ものである<sup>17)</sup>。すなわち、本件判決での事実認定は、単に、税理士に対して、自己の所得の存在を秘匿しただけではなく、①税理士からの質問や資料の提出要求の内容が具体的であったこと、②申告と納税があることを熟知しながら確定的な脱税の意思を有していたこと、③こうした行為を複数年度繰り返していたこと、④金額が多額であったこと等の複数の要素を考慮して始めて、過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動であると認定し、この行動が隠蔽又は仮装であると評価したのであり、特段の行動の存在に認定に当たっては、厳格で多面的な事実認定が必要とされるものと考えられる。

このように過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動の具体的な例については、事案ごとに諸般の事情を総合勘案して判断すべきであり今後の事例の積み重ねを待つ必要があるが、どのような事実関係の認定が求められるかについては、例えば、多額の所得があったにもかかわらず、これをゼロとし、あるいはそのごく一部だけを作為的に記載した申告書を提出し続けた場合、そのような所得を得た納税者が通常であれば保管しておくと考えられる原始資料をあえて散逸するにまかせていた場合、税務調査に対する非協力、虚偽答弁、虚偽資料の提出等の態度を採った場合などがこれに当たり得るとされている<sup>18)</sup>。

### 3 近年における相続税の申告において、最高裁平成7年4月28日判決を準用した重加算税賦課決定処分が取り消された裁決事例

上記本件判決が出された後、重加算税の賦課に際して、納税者の行った行為に関して本来国税通則法68条の求める隠蔽、仮装に係る外形的、客観的な事実認定によることなく、この判決における「過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」(以下、「特段の行動」という。)であるとして賦課された事例が散見され、特に注4に示されたとおり、公表裁決事例の対象とされる事案を見る限り、重加算税賦課取消事案の大半において本件判決を引用した上で、特段の行動の認定を行っている。本章ではこれら事案のうち、特に近年(令和4年以前5年間)において取消件数が多い相続税事案について説明した上で分析、評価する。

#### (1) 近年の相続税事案の裁決において特段の行動を理由とする重加算税が取り消された事例

令和4年以前5年間において、相続税事案において特段の行動を理由とする重加算

17) 前掲注14近藤336頁以下。

18) 前掲注14近藤336頁。

税賦課処分が取り消された公表裁決事例については以下のとおりである。

イ 令和4年6月24日裁決

(イ) 事件の概要

請求人X及びその長男は被相続人Aの死亡により、Aに係る相続を開始した。X及び長男は相続税の申告に際し、相続財産に関してAから何も聞かされていないことから税理士に相談したところ、当該税理士より相続財産を把握するため、A宛の郵便物を調べるとともに、証券会社から株式に係る残高証明書を取得して提出するよう口頭により指示がなされた。これを受けてXはA及び先代名義並びに長男名義の株式について、銘柄、株式数及び配当金額等を2冊のノート（以下、「本件各ノート」という。）に記載した。なお、本件各ノートの記載は、例えば、株式以外の金融資産や不動産等の財産に関する情報の記載もあるが、当初申告の際に相続財産とされた財産のすべてが記載されているわけではなく、また、金融資産とは無関係と思われる商品名などの書き込みもされており情報内容が整理されていなかった。そして、Xは相続税の申告を行ったが、申告した株式は、いずれもA名義の株式のみで、A名義以外のものは含まれていなかった。

その後、Xは原処分庁より当該相続税の申告に係る税務調査を受け、その過程の中で本件各ノートを提出したところ、調査担当職員より本件各ノートに記載があるにもかかわらず、税理士に株主名簿管理人が発行する所有株式数証明書等が提出されず、相続財産として当初申告書に計上されなかった株式（以下、「本件各株式」という。）がある旨指摘がなされた。これによりXは修正申告を行ったところ、原処分庁は、①Xは、名義人ごとの株式一覧を本件各ノートに記載するなどして、本件各株式を含む相続財産を管理していたこと、②税理士はA以外の名義となっている財産についてAが管理運用しているものについてもAの財産となることの説明をしたこと等から、Xはこれらの株式が相続財産であったことを認識しており、本件ノートを税理士に提出しなかったことが隠蔽又は仮装に該当するとして重加算税の賦課決定処分をした。

(ロ) 裁決の概要

- ・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、重加算税の賦課要件が満たされるものと解すべきである。
- ・（本件各ノートに関しては、本件各ノートは、請求人において単なる備忘メモ的なものとして使用されていたと考えられること、株主名簿管理人が他の株式とは異なっていたことから、所有株式数証明書が取得されないまま見逃された可能性があること、Xが税理士らから、証券会社とは別に株式の発行会社等に交付申請しなければならぬ場合があることについて教示されていなかったこと等から全て把握で

きたと誤認した可能性も否定できない旨指摘した上で)これらの事情や、本件各ノートが単なる備忘メモ的なものであったと考えられることからすると、本件各ノートの記載内容がよく顧みられないまま交付申請が行われたことにより、結果として当初申告書に計上されなかった可能性も否定できない。

- ・(Xは証券会社に管理委託されていた被相続人名義の株式については、すべて残高証明書等を取得して当初申告書に相続財産として計上していること、本件調査の際に調査の一助とすべく自発的に本件各ノートを提出していること等を踏まえ)Xが一部の株式を相続税の申告財産から除外するために、あえて所有株式数証明書などを取得しなかった又は税理士に本件各ノート等の資料を提出しなかったとまでは認め難い。その他、当審判所の調査及び審理の結果によっても、Xが、本人名義株式に係る所有株式数証明書などを取得せず、税理士らに本件各ノート等の資料を提出しなかった行為について、隠蔽の行為そのものであるとか、当初から相続財産を過少に申告することを意図した上、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動に出たものと認めるに足る事情は認められない。

なお、本件については別途もう1人の相続人である長男に対しても原処分庁より重加算税の賦課決定がされているが、本裁決と同様の事実認定により取り消されている。

ロ 令和4年5月10日裁決

(イ) 事件の概要

請求人X及びその長男について被相続人Aの死亡に伴い相続が開始した。Xは相続税の申告を行うべく税理士に相談し、そこで担当事務員は相続開始日現在に被相続人が有していた預金口座等の残高証明書を取得し、本件会計事務所へ提出するよう指示した。

Xは被相続人名義の口座に関し、L銀行、M銀行、N信用金庫から相続開始日現在の残高証明書を取得したが(3行で合計約2億8000万円、以下この預金すべてを「本件各預金」という。)、Q銀行に対しては、被相続人名義の預金(以下、「本件貯金」という。)について残高証明書の発行の依頼を行わなかった。本件貯金はその後解約され、その払戻金(以下、「本件払戻金額」という。)(約1300万円)はX口座の通帳に入金された。その後Xは相続税の申告を行ったが、申告書及び申告書に添付されている遺産分割協議書には本件貯金に係る記載はなかった。

原処分庁は相続税調査を行った結果、Xは税理士の担当事務員から被相続人の預金口座等に係る残高証明書を取得するよう指示を受けたにもかかわらず、本件貯金口座についてのみ残高証明書の発行は依頼を行わなかったこと等の事実により、Xは本件貯金が被相続人の財産であると知りながら、これを隠蔽して本件申告をしたとして、重加算税の賦課決定処分を行った。なお、Xは、調査の際、調査担当職員から本件貯



金について質問される前に、本件貯金が申告漏れになっていた旨を自ら申し出ている。

(ロ) 裁決の概要

- ・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、重加算税の賦課要件が満たされるものと解すべきである。
- ・(Xが、他の金融機関に残高証明書の発行をしたもののG銀行に対しては行わなかったことは不自然としつつ) ①本件払戻金金額が、本件各預金の5%にすぎないこと、②本件払戻金金額が請求人において継続的に使用されており金銭の引き出しがないこと、③被相続人の遺産のうち、Xが取得したいと希望していたものは自宅のみであり、それ以外に関心はなかったこと、④Xは調査の際に調査担当職員に対し、本件貯金が当初申告から漏れていた旨を自ら申し出ていることを踏まえると、当初申告からあえて本件貯金のみを除外しようとする意図が請求人にあったものとは認められない。
- ・(Xは、本件貯金についても本件各預金と同様に残高証明書の発行依頼がすでに了したものと誤信していた可能性、本件貯金口座に係る残高証明書の交付を受けることは念頭になかった可能性を否定できず、本件各預金について当初申告に先立ち何らかの秘匿工作をとっていてもおかしくないが、Xがそのようなことをした形跡などもないことを総合勘案して) Xは本件貯金につき本件被相続人の相続財産であると認識していたと認められるものの、Xが本件貯金口座に係る残高証明書の発行依頼をしなかったことは、Xの故意によるものとは認め難い。
- ・(Xが本件貯金の存在を本件会計事務所に伝えなかったことについて、) ①打合せのほとんどが、事務員と長男との間で行われたこと、②税理士や事務員は相続人らに対し、被相続人の相続財産にQ銀行の貯金があるか否かを確認していないこと、③遺産分割協議書及び当初申告書の原案は事務員及び長男により作成され、Xがこれらの原案を見ていないこと、④Xは、事務員から遺産分割協議書や当初申告書の内容について入念に確認するよう指示を受けていないこと、⑤Xは、調査の際、調査担当職員に対し、本件貯金が当初申告から漏れていた旨を自ら申し出ていることからすると、Xは、本件貯金が相続財産であると認識していたものの、本件貯金が当初申告に相続財産として計上されていないことを認識していなかった可能性を否定できない。
- ・Xが当初申告を行うに当たり、本件貯金口座の残高証明書を取得せず、本件貯金の存在を会計事務所に伝えなかった一連の行為において、当初から相続財産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ものと評価すべき事情は認められず、隠蔽又は仮装と評価すべき行為も見当たらない。

ハ 令和3年6月25日裁決

(イ) 事件の概要

請求人Xは被相続人の死亡に伴い、他の相続人とともに相続財産を取得し、相続開始後約3月後に被相続人が契約していた各種共済契約（以下、「本件各共済契約」といい、本件各共済契約に関する権利を「本件各権利」という。）の解約返戻金相当額等証明証（以下、「本件証明書」という。）を取得し、その約2月後に相続税の申告書の作成について税理士に依頼した。税理士はXに対し、相続財産を確認するための聞き取りとして「損害保険はどうなっていますか。」と質問したところ、Xは、当該質問に対して「共済は掛け捨てに移行している。」と回答した。そして、Xは当該税理士に対して被相続人名義の貯金通帳21通を含む相続税の関係書類を預けたが、その中に本件証明書は含まれていなかった。その後Xは、各共済契約について、共済契約者等の名義を被相続人からXに変更する手続及び共済契約者等の名義を被相続人からXに変更する手続を行い、共済金はX名義の普通貯金口座に振り込まれた。Xは相続税の申告書を原処分庁に提出したが、申告書には、本件各権利等は記載されていなかった。

原処分庁は相続税調査の結果、Xが解約返戻金相当額の記載のある本件証明書を取得し、名義変更手続、支払請求手続を行ったことから本件各権利が相続財産であるとして申告すべきことを認識していたこと、税理士からの質問に対しても本件各共済契約は掛け捨て型のものであると故意に虚偽の説明をし、本件税理士に本件相続税の課税財産として申告すべき損害保険金はないとの誤解を生じさせる等過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動があったと認定し、本件各権利が本件被相続人の財産であることを知りながら、これを隠蔽し、相続財産として申告していなかったと認められるとして重加算税の賦課決定処分を行った。

(ロ) 裁決の概要

- ・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、重加算税の賦課要件が満たされるものと解すべきである。
- ・(税理士による質問の文言のみからは、被質問者である請求人に被相続人が本件相続開始日において満期返戻金や満期共済金の支払のある損害保険契約を締結していたかどうかを尋ねる趣旨で行ったことが明示されているとは認められず、Xにおいて、税理士による質問の趣旨を取り違えて、損害保険の状況一般についての質問であると誤解していた可能性がある等の状況を踏まえ) Xが、税理士からの「損害保険はどうなっていますか。」との質問を受けて、損害保険の状況一般についての質問であると誤解し、「共済は掛け捨てに移行している。」との回答をした可能性を否定できず、Xが本件税理士に対して故意に虚偽の説明をしたものと認めることはで

きず、Xが税理士に当該回答をした事実をもって、Xが当初から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と認めることはできず、他にこれに該当すべき事情も見当たらない。

## ニ 令和3年3月23日裁決

### (イ) 事件の概要

請求人X（被相続人の養子）は被相続人の死亡に伴い、被相続人がXを受取人とする生前契約していた終身保険契約の保険金の支払請求を保険会社に行い、当該死亡保険金100,000,000円（以下、「本件保険金」という。）は、X名義の普通預金口座に振り込まれた。なお、保険会社から本件保険金に係る支払調書の送付を受けた。

Xが本件相続に係る相続税の申告書の作成を依頼した税理士は、電子メールで本件被相続人に関する医療費の支払の有無や葬儀費用の支払金額などを尋ねるとともに、生命保険金の支払があったかどうかについて質問をしたが、他の保険金について支払明細書を交付したものの、本件保険金については告げず、その支払調書を交付しなかった。Xは当該相続税の申告書を提出したが、申告書には本件保険金は記載されていなかった。

原処分庁は相続税に係る税務調査を行い、Xが当該調査に基づき本件保険金を相続税の課税価格に算入して修正申告を行ったところ、原処分庁は、①他社の保険金の申告がなされていること、②本件保険金の支払調書には税務申告の際利用されたい旨記載されていること、③税理士からのメールに生命保険金の支払の有無を問い合わせる内容の記載があること等から、請求人は、本件保険金が相続税の課税対象であることを十分に理解していたものと認められ、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として、重加算税を賦課決定した。

### (ロ) 裁決の概要

- ・納税者が、当初から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、重加算税の賦課要件が満たされるものと解すべきである。
- ・Xは保険契約時点において担当者から本件保険金は税金を納めるためのものであり、Xのものではない旨の説明を受けたことから、Xの財産にはならず、みなし相続財産として相続税の課税の対象となることはないと誤って理解してしまうなどした可能性も直ちに否定できない。また、Xは原処分庁の調査時に保険金が申告漏れとなった理由を問われたのに対して沈黙しているが、Xが自身の理解と異なる事態に啞然として何も答えられなかった旨説明しており、即座に理由の説明がされなかったことをもって直ちに上記可能性が否定されることにはならない。
- ・したがって、Xが本件保険金の存在について税理士に伝えなかったことをもって、

Xが当初から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とまではいえず、他にXに特段の行動があったと認めるべき事情も見当たらない。

ホ 令和3年3月1日裁決

(イ) 事件の概要

請求人Xは大学教授であり、被相続人の死亡に伴い、被相続人が契約していた死亡保険金2口を受け取ることとなり、それぞれの死亡保険金に係る請求手続を行ったところ、Xの預金口座に振り込まれた。その後Xは相続税の申告を行ったが、当該申告書には死亡保険金2口のうち1口（以下、「本件申告済保険金」という。）のみが記載され、他の1口（以下、「本件死亡保険金」という。）は記載されていなかった。

Xは原処分庁の相続税の調査に基づき相続税の修正申告を行ったが、原処分庁は、Xが担当者より、本件死亡保険金の説明を受け、自身で支払請求手続を行い、支払通知書のデータを保存しており、Xが受け取った保険金は2口のみで保険金が多額であること等から相続財産の課税価格として認識していたこと、調査においても本件死亡保険金の支払通知書等を提示されるまで調査担当職員にその存在を伝えず、自身がその支払請求手続を行ったことを繰り返し否定していたこと、申告書の提出日までの間、幾度となく税理士に対し説明する機会があったにもかかわらず説明をせずいたことから、過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動に当たるとして、重加算税の賦課決定を行った。

(ロ) 裁決の概要

- ・納税者が、当初から財産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、重加算税の賦課要件が満たされると解するのが相当である。
- ・Xは、多忙な中で本件死亡保険金の存在について記憶から抜け落ちており、保険担当者から指摘を受けるまでは、申告すべき保険金は本件申告済保険金のみであると誤認していた旨主張していること、本件死亡保険金の請求手続はXが仕事で多忙の中で行われたこと、本件死亡保険金の通知が本件申告済保険金の通知と異なり簡易な方法で行われていること等を考慮すると、誤認や失念した可能性は否定できず、Xが本件死亡保険金の支払通知書等を保存した事実をもって、Xが本件通知書の内容を十分に確認した上で本件申告済保険金とは別に申告が必要な保険金があるとの正しい認識を持ち続けていたはずだと断定することもできない。そうすると、Xは本件死亡保険金について、その存在及び申告が必要な相続財産であることをいったん認識したものの、本件死亡保険金の存在とこれについても申告が必要であることを誤認又は失念した可能性を直ちに否定することはできない。



- ・税理士等とのやり取りの経過を見ても、Xと税理士事務員との間において、本件申告済保険金以外の生命保険金の有無がことさらに問題とされていたような事情は認められず、また通帳及び通知書は、その後も破棄されることなくXによって保管され、実地調査の初日にこれらの資料が特段の支障なく調査担当職員に提示された事実を照らしても、Xが当初から本件死亡保険金をあえて申告しないことを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたともいえない。
- ・本件死亡保険金の申告漏れに関し、Xが当初から相続税の課税財産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ということではできず、また、当審判所の調査によっても、その他Xに隠蔽又は仮装と評価すべき行為があったとは認められない。

#### へ その他の裁決

これ以外に、近年において相続税の採決事案に係る特段の行動を理由とする重加算税が取り消された事例として、以下の事例があるが、紙面の都合上、裁決の概要についてのみ記載する。

- ①請求人が死亡保険金を相続税の当初申告において相続財産から除かれていたことから特段の行動を理由に重加算税が賦課されたことについて、二と同様に請求人において当該死亡保険金を納税資金であるとの意識しかなく、相続財産との意識がなかったとのこと、関与税理士において当該死亡保険金に係る具体的な説明がなかったこと等から請求人が虚偽の申述等をしたなどと評価すべき事情は認められず、特段の行動をしたとうかがわせる事情は存在しないとした事例（令和3年2月5日裁決）。
- ②請求人が意図的に税務署からのお尋ね文書に虚偽の記載をしてこれを提出したとして重加算税が賦課されたことについて、請求人がお尋ね文書に意図的に虚偽の記載をしてこれを提出したことなどを裏付けるに足りる証拠は存在せず、請求人が当初から相続税を申告しないことを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたなどとも認められないとした事例（令和元年12月18日裁決）。
- ③相続人母の死亡に伴い納税義務を承継した請求人が、原処分庁が、相続人母が預金の存在を知っていたにもかかわらず、関与税理士にその存在を伝えなかったことは隠蔽であるとして重加算税が賦課されたことについて、相続人母が当該預金の存在を関与税理士に伝えなかったことは認められるとしても、必ずしも相続人母が本件預金を相続財産であることを認識した上で、あえてこれを伝えなかったとまで認めることはできない等の理由により、相続人母が当初から相続財産を過少に申告する意図を有し、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ものと認めることはできないとした事例（令和元年11月19

日裁決)。

- ④請求人が関与税理士の指導にもかかわらず、各共済契約に係る権利及び出資金の存在を伝えずに相続財産として申告しなかったことから、特段の行動を理由に重加算税が賦課されたことについて、請求人が本件税理士に各共済契約及び出資金の存在を一切伝えなかったとしても、請求人が当初から相続財産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で、その意図に基づく過少申告をしたとは認められないとした事例（平成30年10月2日裁決）。
- ⑤請求人らが、被相続人名義の預貯金から引き出した金員（本件金員）について、相続財産であることを十分認識していながらこれを遺産分割協議書に記載せず、相続税の申告書を作成した関与税理士に対し、本件金員の預貯金通帳の提示等を行ったことにつき特段の行動があったとして重加算税が賦課されたことについて、請求人らが、本件金員が被相続人の財産であることを十分認識していたと認めるのは困難である上、関与税理士に対し、本件金員の預貯金通帳を提示しなかったのは説明を求められなかったからであり、請求人らが、当初から過少に申告する意図を有していたとか、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたとは認められないとした事例（平成30年3月29日裁決）。
- ⑥請求人らが、相続手続等を依頼した弁護士に対し、法定申告期限前に相続財産の内容等が記録されているUSBメモリを交付せず、被相続人の口座から出金した現金の存在について秘匿したことが特段の行為であるとして重加算税が賦課されたことについて、USBメモリを交付したと認められるなど、過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたものと評価することはできないとした事例（平成30年2月6日裁決）。

## (2) 相続税事案での特段の行動を理由とする重加算税が取り消された裁決事例の分析

以上のように、この5年間に於いて相続税事案での特段の行動を理由とする重加算税が取り消された裁決事例は11件あるが、いずれも被相続人の契約した死亡保険金や被相続人等名義の預貯金、株式などの相続財産に係る相続人（請求者）が、相続財産を申告書に記載しなかった場合において、課税当局である原処分庁が、①相続人が死亡保険金や預貯金を引き出した等の事実を捉えて相続人が当該財産に関して相続財産である旨認識していたこと、②相続人が関与税理士等に相談した際に、当該関与税理士等からこれらの財産の情報について連絡（提出）の要請があったにもかかわらず、何ら対応を行わなかったことを踏まえ特段の行動の事実の存在を認定し、隠蔽又は伪装があったとして重加算税が賦課されているもので、そのすべての事案において事実関係はそれほど複雑ではない。

ここでの原処分庁の対応としては、①相続人が被相続人の財産であった預貯金等や被相続人が生前契約した生命保険等に係る死亡保険金を収受した事実があれば、相続人においてそれらは相続財産であるとの認識があり、こうした認識を有しているにもかかわらず当初申告に記載されていないことは当該相続人が意図的に申告から除外したものである、②税理士等からの照会があった場合はもちろん何ら照会がない場合においても税理士等に対して不作為等の対応をとることは、①を前提に考えると隠蔽を証する特段の行為の一類型であると評価できる、との論理展開により重加算税の賦課の結論に至っている様子が見られる。

これに対して裁決では、上記①に関して、相続人においてこれらの財産に関して一定時点での相続財産として認識があったことを認めつつも、他の相続財産が申告されていること、申告漏れとなった価格がそれほど多額ではなかったこと、相続人の主張からして忘失や誤解の可能性が認められること、相続税の調査の際に相続人等から申告漏れとなっていた事実を自発的に申し出たこと等複数の事実を総合勘案して相続人が相続財産を隠蔽している意図があった可能性を否定している。また、上記②に関しては、税理士等からの依頼内容が個別具体的ではなく、通常相続税の申告に際して税理士等が要請するような一般的な内容であり、これに対する相続人等の不作為については特段の行動に該当しないとの解釈でもって統一されている。

とりわけ、相続人の相続財産を隠蔽している意図があったか否かの点について、どの裁決においても「……の可能性は否定できない。」旨、原処分庁の事実認定の的確さに疑問を呈する表現が多発されている点が印象的である。すなわち、重加算税の賦課に当たっては賦課の権限を有する原処分庁が賦課要件である隠蔽又は仮装の事実の存在について立証責任を有するのであり、その限りにおいては相続財産を隠蔽している意図について、原処分庁においてその意図を推認させる事実の存在又はその意図がなかったことを示す事実の不存在について、複数の間接事実を考慮した上で総合勘案して事実認定すべきところ、こうした視点が欠如しているわけである。このように、審判所における各裁決は、原処分庁が重加算税の賦課処分にとって多面的な事実関係の確認を行っておらず、納税者において確実に隠蔽の意図があった等の立証が的確に実施されていないことを暗に示している。

また、上記各事例は2に示した本件判決の事例とかなり異なっている。例えば、原処分庁は特段の行動の認定に関して、納税者が顧問税理士からの質問に対して何ら回答しなかった事実を捉えて、納税者の関与税理士等に対する不作為事実を本件判決と同視する形で引用し、特段の行動ありとの判断を行っている。しかしながら、引用元である本件判決の事実関係では、2で記したように株式売買に係る所得稼得の事実関係について納税者に複数回にわたって質問しているにもかかわらず、納税者からはその事実を否定すると評価できる内容の回答があったことから、税理士としても所得を

稼得した事実はなかったと判断した。そして、税理士がある程度納税者に対して申告内容に疑問を抱きつつ、その内容に関して何度も質問したにもかかわらず正確な回答がなされなかったことから、課税当局としてはこうした行為について隠蔽としての積極的行為と同様に取り扱うべき特段の行動として評価したものである。この点上記各事例では税理士の状況や納税者の対応などの事実関係が本件判決と大きく異なる。原処分庁によるこうした形での特段の行為としての本件判決の引用は、上記2(4)での本件判決での評価を踏まえると適切とは考えられない。

なお、相続税事案での特段の行動を理由として重加算税が賦課された裁決事例のうち公表裁決において過去に重加算税が維持された事例が10年間において2件見受けられる。

例えば、平成28年4月19日裁決は、請求人が関与税理士に対して、申告すべき現金の存在を関与税理士に秘していたとして重加算税が賦課された事例について、審判所は、①税理士が請求人に対して現金に関して複数回質問したのに対して、関係のない話をしてはぐらかしていたこと、②請求人は事実とは異なる入院費用に係る資料を税理士に提出していたこと、③請求人は被相続人の生前から複数の口座から複数回現金を引き出し、一部は被相続人の入院費用の支払があったものの大半はその後も当該現金を管理し続けていたこと等の事実認定を行っており、こうした事実を踏まえて、請求人において相続財産を隠蔽している意図を含めて特段の行動の存在を判断している。

また、平成27年10月2日裁決は、請求人が相続財産である家族名義預金を申告せず、税務調査においても根拠のない答弁を行ったことから、重加算税が賦課された事例について、審判所は、①請求人が被相続人から複数の多額の預金口座について管理を委託され、預金口座の内容について最も熟知しており、これらが相続財産であると認識したと認められること、②請求人はこれらの預金がすでに10年以上前に被相続人の子供らに贈与したものである主張しているが、贈与に関する書面は存在せず、贈与税の申告がないことから、贈与は存在しなかったと認定できること、③請求人は、当該預金について関与税理士に告げず、原処分庁の調査の際にも、本件各定期預金がすでに贈与されたものであるという根拠のない答弁を行うなどしており、真実の相続財産の価額を隠蔽する態度をできる限り貫こうとしていると認められる旨評価し、重加算税の賦課を容認している。

これ以外の非公表裁決において重加算税が維持された事例が多々存するものと考えられるが<sup>19)</sup>、存在するとしても少なくともここ5年間においては公表されていないこ

---

19) 重加算税が維持された事例のうち非公表裁決として、令和元年9月10日裁決があるが（「最近の裁決事例から読む隠蔽又は仮装の「特段の行動」」T&A master839号5頁（2020）参照）、概



とを踏まえると、取消裁決事例に係る原処分庁による事実認定は、近年における通常の重加算税賦課事例における標準的なものではないと思われる。

重加算税賦課決定処分は納税者にとって財産のみならず人格に対しても権利侵害となりかねない処分である。一方、国税通則法において重加算税の賦課処分の適用に当たっては隠蔽又は仮装といった抽象的な賦課要件として規定しているのみである。したがって、隠蔽、仮装の事実認定に当たっては1つの事実だけではなく複数の事実を総合勘案した上で慎重に認定し、隠蔽、仮装の蓋然性が求められるレベル以上であるか否かについて判断することが必要となると考える。この点、審判所においては裁決を見る限り重加算税の要件とされる隠蔽又は仮装の要件事実の認定として本件判決の射程について理解した上で、納税者の相続財産を隠蔽している意図を含め特段の行動の存在について多面的に詳細にわたって事実認定する等、重加算税賦課に求められる必要な調査、審理を順守しているものと評価できる。

#### 4 相続税における重加算税賦課決定処分の問題点と今後の課題

3(2)において、相続税事案における特段の行動を理由とする重加算税の賦課事例に係る取消裁決の分析を行ってきたが、これらの分析を通じて考えられる課税当局における問題点と今後の課題について以下のとおり整理する。

まず、原処分庁である課税当局において、ここ5年にわたって特段の行動を理由とする重加算税事案に対して10件以上もの取消裁決が出されたことについて、課税当局はどのように認識しているかである。これに関して、現場で実施された相続税の調査審理部署における重加算税賦課処分がどのような状況で行われているか全体像を明らかにする必要があると考える。そして実態を確認した上で、組織的な問題があるのであれば何がしかの対応を行うべきであろう。現段階で課税当局において相続税事案における特段の行動を理由とする重加算税の賦課事例に係る取消裁決が頻繁に生じている状況に対して、どのように認識し、対応しているか否かについては不明である。仮に、上記取消事例が単に個別の調査担当者及び審理担当者の事実認定不足で、誤って行われたのであれば、当該個別の対応を行うことで解決される。しかしながら、公表裁決を通じて見る限りにおいて、いずれの事案も原処分庁における事実認定の内容面において審理的な視点からして不十分さが見受けられる。こうした不十分さは、本来であれば審査請求の原処分庁の窓口として重加算税の賦課決定処分の妥当性を審判所

---

要を見る限り、この事案において原処分庁は相続人長男（請求人）が被相続人より他の相続人に対し、重加算税対象財産の存在を秘匿するよう指示されていたこと、税理士からの個別具体的な質問に対し虚偽の回答をしたこと等の事実を認定し、特段の行為があったものとして重加算税の賦課を行った状況が見受けられる。

に対して主張する立場にある各国税局の審査請求担当窓口担当部署においてチェックできるはずである。そこでは、調査審理の専門的な立場からこれまで数々の各裁決によって審判所が示した重加算税賦課のための必要とされる事実認定について、本来審判所が行ってきた多面的な事実認定を考慮し、再確認した上で、仮に原処分庁の事実認定に不十分さがあると判断されれば、原処分庁に対し重加算税賦課決定処分の自主的な取消しを要請するのが本来の上級官庁としての責務である。しかしながら、調査審理の専門的な部署であるにもかかわらず、こうした事実認定に関し何ら考慮せずに、逆に原処分庁が行った処分の妥当性を審判所に対して主張している事実に鑑みると、上記の問題は課税当局の組織的な問題として捉えられることが可能である。そして、審査請求事案として判断される事例はごくわずかであり、課税当局での相続税事案において重加算税が賦課された件数は毎年千件以上あることを踏まえると<sup>20)</sup>、課税当局により裁決で重加算税賦課処分が取り消された事例と同様な事実認定がなされ、本来重加算税を賦課すべきでないにもかかわらず賦課されている事案が他にあることが想定される。

とりわけ、相続税の納税者は所得税や法人税と異なり税務に精通している者は少なく、重加算税の賦課処分が違法であったとしても、納税者自身としては内心疑問を抱きながらも、専門的見識を有する調査官から調査、指導を受け、組織的な手続を経てなされた重加算税の賦課決定処分に対して違法である旨主張することにためらいを感じるであろう。また、税理士においてもすべての者において、本件判決の考え方や特段の行為に関する事実認定のあり方に対して正確な理解を有しているとは限らない。むしろ、関与税理士として納税者の権利救済の視点で課税当局に対して、独立した公正な立場から、本来の的確な事実認定がなされていないと主張している者はそれほど多くはないのではないかと思われる。こうしたことが考えられることから、これまで重加算税が賦課された数多くの事例が、果たして本当に本来隠蔽、偽装の蓋然性が求められるレベル以上として重加算税が賦課されていたのかについて検証することが必要とされるわけである。

次に、課税当局において、調査審理にかかわる職員が本件判決の引用に関して、本件判決の事実関係と本件判決を引用して重加算税を賦課しようとする事案の事実関係の違いを正確に理解した上で特段の行為の適用を行っていないのではないかと思われることである。2において説示したとおり、本件判決は所得税のほ脱事件に係る事例であり、納税者は意図的に所得税を申告しなかった事実をあらかじめ自認しており、争点は過少申告行為そのものとは別に、隠蔽、偽装と評価すべき行為が存在したか否

---

20) 国税庁統計年報によれば、令和3年度1124件、令和2年度920件、令和元年度1916件、平成30年度2147件となっている。

かについてである。そして、本件判決で示された特段の行為は隠蔽、仮装の積極的行為と同等以上にこれらの事実を客観的、具体的に示す内容である。そこでは税理士に本税の課税要件が存在しないことをうかがわせるような納税者の言動や態度など納税者の作為的な行為が基本として想定されていると考える。こうした作為は、納税者の意図に関する事実認定としては把握しやすい。しかし、3で示された事例では、納税者の不作為でもって、事実認定された事例が大半である。そして不作為がどのような理由により不作為となったか明らかでない場合が多い。仮に納税者の不作為による隠蔽、仮装を立証するとした場合、事実関係の状況から鑑みて、不作為であることが納税者の行動として客観的に見て極めて不自然である等の状況にあることが必要なのではないかと考える。

一般的に所得税や法人税等のように納税者が所得の稼得に向けて、日常的に能動的な行為が予定されている税目においては、納税者はその結果として稼得された課税物件である所得を評価すべく記帳等を行い、課税標準として所得金額を認識する。こうした所得金額等の課税標準の捕捉するためには、納税者の作為的な行為が伴うのが通常である。一方、相続税の場合、課税事実は納税者である相続人の日常の活動とは別に納税者の予期しない段階で発生する。そして相続財産は被相続人が管理していたことから相続人は課税物件である相続財産に関する認識をこれまで常時有していない。とりわけ現金や土地等と異なり預貯金や保険金等の通帳化、証券化された財産のようにその存在を視覚的に認識しにくい財産については、相続以降に相続財産として一時的に認識しつつもその後、他の日常業務にかまけて、忘却し、結果として放置されることは通常有り得ることである。こうした不作為としての放置に関しては、納税者の意図が介在しない場合がかなりあるのではと考えられる。

相続税と所得税等とのこうした違いを踏まえると、相続税に関しては、本件判決に相当するような、納税者が常時所得を稼得し、税理士から確定申告期の都度に質問され、その都度回答するような事例はほとんどないのではないかと考える。また、前述のように相続税事案は所得税や法人税事案のように課税物件が常時発生するような常習的な行為による隠蔽、仮装の行為は存在しない。そして、納税者は事業者と異なり、日ごろの課税事実を管理するための帳票類を記帳、保存するといった習慣はないことから、相続財産の管理、処分等に関してのノウハウはなく、納税者としては本来の仕事や生活を行いつつ、相続税の申告納税等の事務を行わざるを得ない。こうした相続税の特色に鑑みれば、相続税事案は基本的に本件判決で示された特段の行動を準用すべき射程範囲には入らないと感じざるを得ない。仮に特段の行動を理由として重加算税の賦課処分を行うのであれば、他の税目以上によりきめ細かな事実認定が必要と考える。

最後に、相続税に係る重加算税賦課に関する事務運営指針についてである。これに

については、本件判決に直接関係しないが、1で述べたように、相続税における重加算税の賦課基準として、「④相続人等が、自ら虚偽の答弁を行い又は取引先その他の関係者をして虚偽の答弁を行わせていること及びその他の事実関係を総合的に判断して、相続人等が課税財産の存在を知りながらそれを申告していないことなどが合理的に推認し得ること。」が示されている。この基準について、前段の虚偽の定義において（虚偽の）意図を有することが要件であると解するとした場合、納税者の虚偽の答弁等は、1での所得税における事務運営指針⑧に示されるとおり、虚偽の答弁等自体から申告時における隠蔽又は仮装が合理的に推認できるのであれば、それ自体で外形的、客観的な隠蔽の一形態と判断されうる。そして1の注7で示したとおり、重加算税の賦課に当たっては納税者における過少の申告の認識は必要とされず、④の及び以下に要件として明記している過少の意図を合理的に推認し得ることを認定すべき旨の記載は不要である。一方、ここでの虚偽の定義は（虚偽の）意図は要しない、すなわち、単に事実と反することを示しているものと解するとした場合、④の通達では解釈上単に事実と反する答弁があれば、それに加えて相続人の過少申告の意図さえ認定できれば、重加算税の賦課が可能となる結論となる。しかるに、本件判決の「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たことを要する。」との文言に示されるような、隠蔽、仮装と評価すべき行為の存在の認定はなされていない。そして、課税当局においてこの指針通りに賦課決定を行った場合、納税者の意図しない不実の答弁等に加え、相続人等が課税財産の存在を知りながらそれを申告していないことなど合理的に推認し得る事実を証すれば重加算税が賦課決定されることにつながる。3で相続税事案において、納税者である相続人が隠蔽、仮装の意図がないにもかかわらず、過少申告の意図があったとして重加算税処分された事例がかなりあったことに鑑みると、事務運営指針の④においてこうした解釈を行って適用したことが要因のうちの1つと考えられるのではなからうか。

そして、こうした過少申告の意図を要件とするような事務運営指針④の文言は他の税目に係る重加算税の事務運営指針では見受けられない。重加算税は各税目共通に課されることから、税目ごとに課税物件が異なるものの可能な限り正確性を確認したうえで、共通な内容、表現に統一すべきである。また、事務運営指針④が特段の行動を踏まえて設けられたのかどうかは定かではないが、課税当局において上記事務運営指針に関し、他税目を含めてこれまで頻繁に課税当局において適用している本件判決で判示された特段の行為を適用する射程範囲として、隠蔽、仮装と評価されうるためにはどのような種類の事実関係をどの程度の蓋然性をもって認定をすべきかについて、現場の調査、審理等の各担当者がよりの確に判断できるような文章とするよう整理しなおす必要があると思う次第である。



おわりに

以上本稿において、相続税における本件判決で示された特段の行動に該当するとして重加算税賦課処分に係る公表された取消裁決事例を題材に、原処分庁の重加算税賦課処分に係る問題点について考察してきた。3における公表裁決の引用事例の件数と内容に関して、やや冗長すぎたかと感じるところであるが、事実認定が不十分として重加算税が取り消された同様な事例が何回も生じており、課税当局のみならず納税者を指導する立場にある税理士においてもこうした状況を理解し、誤った処分を極力減少することを目的に、あえて記したことをご理解いただきたい。

相続税は納税者から見て一生のうち何回も経験するものではなく、累進税率を採用していることから一部の納税者においては高額な納税が強いられる。こうした中、納税者である相続人の中には、課税を免れるべく意図的に隠蔽、仮装を行う者が多数存在することが想定されるところではある。しかし、本来課税を行うべきでない者に対して課税されることは納税者にとって権利侵害につながり、課税当局においてはこうした処分を極力なくすことが求められる。課税当局において的確な調査と審査による処分を行うことにより、末永く納税者からの信頼を維持し続けることを祈念する次第である。

『南山経済研究』掲載論文の中で示された内容や意見は、南山大学および南山大学経済学会の公式見解を示すものではありません。また、論文に対するご意見・ご質問や、掲載ファイルに関するお問い合わせは、執筆者までお寄せ下さい。

(岸野悦朗, 南山大学経済学部教授, E-mail: kishino@ic.nanzan-u.ac.jp)