

青色申告取消し益と租税違脱罪

(税理士) 布川 博

はじめに

「3年間で法人所得約36億円を隠し、法人税約15億円を脱税した。所得隠しとされた金額のうち約9億円が外注費の架空計上、残り約27億円は青色申告を取り消されたことにより否認されたプログラム準備金の繰入否認額である。」平成10年3月25日付の全国紙が報じた脱税事件のあらましである。「青色申告の取り消しによって、非課税だった準備金がそっくり課税対象の所得となった」、「脱税などで青色申告の承認を取り消され、恩恵を奪われた企業は多いが、これ程の額を所得隠しと認定されたケースは極めて珍しい」とも付け加えている。

青色申告の取り消しによる準備金・引当金の繰入否認額(以下青色申告取消し益とする)については、重加算税の対象である「隠蔽・仮装」された所得とはされていないが、上記のように脱税(以下租税違脱とする)の額には含まれるとすることについては判例上確定しており(最高裁昭和49年9月20日判決)学説もおおむねこれを支持している。

青色申告取消し益が租税違脱額に含まれるのは、租税違脱罪の構成要件要素である「偽りその他の不正行為」により脱漏した所得であるとされるからであるが、この場合、問題となるのは他の刑法犯同様故意の有無であり、青色申告取消し益の発生が租税違脱の故意の射程内にあるの否かである。

そこで、租税違脱罪の構成要件、特に故意を中心に述べながら、青色申告取消し益と租税違脱を考えてみようというのが本稿のねらいである。

租税違脱罪の意義

一 節税・租税回避・租税違脱

税負担の軽減を図る行為には「節税」、「租税回避」、そして「租税違脱」があるが、それぞれ次のように説明されている。

「節税」は私法上も税法上も適法な行為で納税者の当然の権利である。「租税回避」は

租税の不当な軽減を図るために私法上許された行為を濫用することで、租税の公平負担の見地から許されない。そして「租税遁脱」は、偽りその他の不正行為により租税を免れることであり、刑事制裁の対象となると。

しかし、それぞれの間にグレーゾーンがあることは、実務上少なからず経験することである。

二 租税遁脱の実行行為

租税遁脱罪の構成要件は「偽りその他の不正行為により税を免れる」ことである（所得税法238条・法人税法159条など）が、「偽りその他の不正行為」について判例は「遁脱の意図をもって、その手段として税の賦課徴収を不能若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の工作をいう」としている（最高裁昭和42年11月8日判決）

過少申告の場合、売上除外・架空経費の計上など所得秘匿工作と、過少申告書の作成・提出とからなるが、両者が実行行為であるとする説と、事前の所得秘匿工作は単なる準備行為で、過少申告書の作成・提出のみが実行行為であるとする説がある。前者を包括説、後者を制限説と呼び激しく争われたが、現在は制限説が判例（最高裁昭和63年9月2日）・通説である。

ところが、過少申告書の作成・提出のみが実行行為であるとすると、所得秘匿工作を行って無申告のままであったような場合、租税遁脱罪が成立しないことになり不合理である。これについて、最高裁昭和63年9月2日決定は、「所得秘匿工作そのものは実行行為ではないが、所得秘匿工作を伴う不申告行為は実行行為である」として所得秘匿工作を伴った不申告に実行行為性を認め、租税遁脱罪の成立を肯定している。所得秘匿工作を伴わない単純不申告は、行政罰である無申告加算税が課されるにすぎない。

三 租税遁脱の故意

租税遁脱犯は故意犯である。故意とは、構成要件に該当する事実につき認識があることであるから、租税遁脱の故意有りとするためには、租税遁脱罪の構成要件要素となる主体、客体となる税、不正行為、結果の発生につき認識があることが要件となる。これらにつき認識がなければ、行政罰として過少申告加算税が課されるが租税遁脱罪は成立しない。

租税遁脱の故意は、未必的故意であってもかまわない。また、脱漏した所得または税

の額を正確に認識している必要もないとされている。

租税通脱犯は目的犯ではないから「脱税の目的」は要件ではない。仮に闇取引の発覚を恐れるのあまり虚偽の過少申告をなし、不本意ながら脱税をした場合であっても、脱税の認識の下になされた以上、脱税の目的をもってなされる必要はない（名古屋高裁昭和26年6月14日判決）。

益金性・損金性など、税法の不知・錯誤により脱漏した所得が生じた場合の故意の有無について、裁判例・学説ともおよそ次の3つに分かれている。事実の錯誤であるから故意を阻却する、法律の錯誤であり故意は阻却しない、税額計算手続上の不知・錯誤に過ぎず、錯誤の成立を論ずる必要がないから、当然故意は阻却しない。

四 租税通脱額と故意および因果関係

租税通脱犯は故意犯であるから、脱漏した所得があっても故意がなければ、租税通脱罪は成立せず、また、不正行為があっても、脱漏した所得との間に因果関係がなければ、その部分は租税通脱とならない。従って、故意と因果関係は、租税通脱の範囲を画する重要な要素である。

故意および因果関係と、租税通脱の成立範囲との関係については諸説あるが、大別して、故意を広く認め、因果関係で範囲をしぼる説と、故意の認定の段階で範囲をしぼる説とがある。前者の方が後者よりも租税通脱の範囲は広がる。

概括認識説と呼ばれるものが前者であり、この説は、所得は不可分であることを前提に、過少であった所得のうちの一部に故意があれば過少であった所得全体に故意が及び、その全体につき租税通脱罪が成立するとする（ちなみに他の刑法犯、例えば詐欺罪については、財物が可分か不可分かに関わりなく、騙取した額について正当に受領すべき額が含まれていても騙取した額全体について詐欺罪が成立し、窃盗罪についても、窃取したものの中にたまたま窃取するつもりではなかった物が含まれていたとしても、窃取したすべてについて窃盗罪が成立する）。但し、この説の場合であっても、予見不可能と思われる脱漏部分については、因果関係がないものとして例外的に、租税通脱額から除外すべきであるとする。

後者は個別認識説とよばれ、脱漏額のうち認識のある部分についてだけ故意が及ぶとする。この説によれば、予見不可能と思われる脱漏部分は、故意の有無の認識の段階で除外されるから、前者のように因果関係が無いものとして脱漏額から除外する必要は生じない。

青色申告取消し益と租税遁脱の故意

概括認識説によれば、青色申告取消し益以外に遁脱額があれば、当然青色申告取消し益にも故意が及ぶとされるから（取消し益の発生は予見不可能といえないから控除されないだろう）青色申告取消し益について別個に故意の有無を問題とするまでもなく、租税遁脱額に含まれることになる。「はじめに」であげた事例の場合、外注費の架空計上という租税遁脱があったのであるから、青色申告取消し益は当然に租税遁脱の額に含まれることになる。しかし、個別認識説によれば、青色申告取消し益の発生について、他の遁脱額とは別に故意の有無を問題としなければならない。

青色申告取消し益が租税遁脱額に含まれるか否かについては、従来、下級審判例及び学説は分かれていた。肯定説の根拠は、概括認識説によるもの以外に、遁脱時において不正行為をすれば青色申告の承認が取り消され、その結果恩恵を失うことを認識しているとして故意を認め、あるいは一般的に予見しうるべきことであるとして未必の故意を認めるものなどである。これに対し否定説は、申告時においては青色申告の取り消しが行われていないのであるから、特典の利用を不正行為ということとはできないとか、申告期限の従過によって租税遁脱額は確定しており、後で行われた承認取り消しによって遁脱額が増加することはない、などをその根拠としている。

最高裁昭和49年9月20日判決は、青色申告取消し益につき租税遁脱を肯定した。一審は、価格変動準備金等の青色申告取消し益につき租税遁脱を肯定したが、控訴審は否定、そこで検察側が上告したものである。同判決は、「取引の一部を隠蔽し又は仮装して・・・所得を過少に申告する遁脱行為は、青色申告承認の制度とは根本的に相容れないものであるから、・・・当該制度の確定申告にあたり、右承認を受けたものとしての税法上の特典を享受する余地はない」とし、「しかも遁脱行為の結果として後に青色申告の承認を取り消されるであろうことは行為時において当然認識できることである」として繰入行為時の故意を認め、租税遁脱を肯定したのである。要するに、隠蔽・仮装をした、従って青色申告の承認が取り消されることは認識していたはずである、それにもかかわらず特典を利用した。よって故意もあり、申告時に不正行為があった、としたものである。その後も同旨の最高裁判決（昭和49年9月26日、昭和49年10月23日）があり、最高裁判例上は確定したことになる。

尚、法律の不知（法人税法127条などの青色申告承認の取り消しの規定の不知）を主張しても、違法性の錯誤は故意を阻却しないとするのが判例・通説であるから、事実

の錯誤とされない限り結論に変わりはない。

青色申告取消し益と重加算税

青色申告取消し益が租税通脱額に含まれ刑事罰の対象となるのに対し、重加算税の対象とは一般的になっていない。これにつき、重加算税の課税要件である「隠蔽・仮装」は、「二重帳簿の作成、売上除外、架空仕入れもしくは架空経費の計上、たな卸の一部除外、取引上の他人名義の使用、虚偽答弁」等を典型とし（注1）租税通脱罪の構成要件である「偽りその他の不正行為」とは、現実には多くの場合一致して重なり合うであろうが、厳密には別個のものであり、青色申告取消し益についてはその税額の基礎となる事実について隠蔽・仮装がない場合が多いところから、重加算税を課し得ない場合もある（注2）と説明されている。

例えば、青色申告取消し益が準備金への繰入否認額であれば、繰入行為そのものには一般的に「隠蔽・仮装」がないから、「隠蔽・仮装」を課税要件とする重加算税の対象とはならないとの趣旨である。

おわりに

多くの税理士にとって、関与先が租税通脱犯として起訴されるなどということはそうあることではない。従って、重加算税の課税要件である「隠蔽・仮装」には関心があっても、租税通脱罪の構成要件である「偽りその他の不正行為」について考えてみなければならぬ必要性に迫られることは少ない。しかし、脱税事件が度々新聞・テレビで報道されるのも現実である。

租税通脱の行為態様としては決して多くはない青色申告取消し益を例としたのは、「偽りその他の不正行為」と「隠蔽・仮装」の理解のためである。

注1：碓井光明「重加算税賦課の構造」税理22巻12号5頁（昭和54）

注2：志場喜徳郎他編・国税通則法精解・603頁。尚、「逆に、簿外貸付けに係る認定利息については、実務上、隠蔽、仮装ありとして重加対象とされる場合が多いが、これは、税務上の擬制であるところから、偽りその他不正の行為により免れた課税としての犯則税額（租税遡脱額 筆者注）は構成しないとされる場合が多い」とも説明されている。

<本文注に掲げた以外の参考文献>

河村澄夫「税法違反事件の研究」司法研究報告書第4輯第8号

北野弘久「税法学原論〔第3版〕」

小島建彦「直税法違反の研究」司法研究報告書第24輯第2号

佐藤英明「脱税と制裁」

品川芳宣「新版 附帯税の事例研究」

岡 正晶「税務事例研究V o 1 . 3 0」(日本税務研究センター編)所得税ほ脱犯における共同正犯と幫助犯

堀田 力「租税ほ脱犯をめぐる諸問題」

松沢 智・井上弘通「租税実体法と処罰法」

松沢 智「租税実体法（増補版）」

松沢 智「ジュリストNo. 79・租税判例百選<第2版>」青色申告の承認の取消しと遡脱税額