

交際費否認と重加算税賦課決定処分の適法性

東京地裁令和 2 年 3 月 26 日判決（TAINS Z 270-13406）

第 105 回 2022 年 12 月 2 日（金）

発表者 若山 寿裕

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

＜MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ＞

<https://www.mjs.co.jp/seminar/sozeihanrei.html>

交際費否認と重加算税賦課決定処分の適法性

1	はじめに	2
2	事案の概要	2
	（1）概要	2
	（2）経緯	3
3	裁判所の判断（東京地裁令和2年3月26日判決）	7
4	検討	12
	（1）重加算税の趣旨と要件	12
	（2）本判決への批判	15
5	近年の税制改正等と重加算税の今後	17
	（1）令和4年税制改正	17
	（2）所得税基本通達の改正（令和4年10月7日）	17
	（3）令和5年度税制改正（？）	18
6	まとめ	19
	（1）私見	19
	（2）議論を終えて	19
7	関係法令・参考文献等	21
	（1）重加算税	21
	（2）法人税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）＜抜粋＞	21
	（3）政府税制調査会資料（令和4年10月28日）	22
	（4）参考文献等	25
	■文献	25
	■評釈	25

交際費否認と重加算税賦課決定処分の適法性

東京地裁令和2年3月26日判決¹（棄却・控訴）

東京高裁令和3年1月28日判決²（棄却）

1 はじめに

本件は、原告ら法人の代表者である甲が支出した個人的経費を原告らの総勘定元帳に交際費として記帳して損金の額に算入したところ、税務調査によりこれが否認され、さらに重加算税の賦課決定処分を受けた事例である。

裁判における事実認定から甲の各支出額を個人的経費として否認することに関しては異論のないところであるが、その否認が直ちに重加算税の賦課決定処分と結びつけられ、裁判でもこの処分が認容されているが、その適用には問題があると考えられる。

本件の争点のうち、重加算税の賦課決定処分の適法性に焦点を絞って議論を進めたい。

2 事案の概要

（1）概要

原告ら³は、甲が代表者あるいは実質的な経営者として経営する会社であるところ、甲が複数の接待飲食店（以下「本件各クラブ」という。）を利用した際の代金を原告らの業務のための交際費として支出したとして、それぞれ、①法人税及び復興特別法人税（以下「法人税等」という。）の確定申告において、上記支出額を所得の金額の計算上損金の額に算入して申告するとともに、②消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）の確定申告において、上記支出額に係る消費税額を課税標準額に対する消費税額から控除して申告した。しかし、その後に受けた税務調査（以下「本件税務調査」という。）において、上記支出額には甲の個人的な飲食代金の金額が含まれているのではないかと指摘を受けたことから、原告らは、指摘に係る支出額の相当部分（以下「本件各支出額」という。）を損金算入せず、甲への貸付金とする旨の法人税等及び消費税等の修正申告を行った（以下「本件各修正申告」という。）。

板橋税務署長（処分行政庁）は、本件各支出額について、原告らが取引先等を接待した事実がないにもかかわらず、これを交際費として総勘定元帳に記載していたことなどが、国税通則法 68 条 1 項の「事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し」たことに当たるとして、

¹ TAINS Z270-13406

² TAINS Z888-2384

³ 原告A社、B社及びC社の3社である。A社は、昭和42年に設立され、パチンコ店を営む。B社は、平成4年に設立され、労働派遣事業を営む。C社は、平成12年5月に設立され、飲食店の経営を営む。いずれも資本金の額が1億円以下の法人である。

原告らに対し、本件各修正申告に係る重加算税の各賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」という。）をした。

（２）経緯

平成 28 年 1 月 28 日以降

板橋税務署長が原告らに対する税務調査に順次着手し、同年 5 月まで約 4 カ月にわたる税務調査を実施した。税務調査には、J 税理士法人の丙社員税理士が立ち会った。

板橋税務署長は、原告らの総勘定元帳の交際費勘定に計上されている本件各クラブに係る支出額には、甲の個人的な飲食代金の金額が含まれているのではないかと指摘した⁴。

平成 28 年 5 月 10 日

⁴ 本件各支出額が甲の個人的な飲食費であるとの認定に関する経緯は、以下のとおりである（判決文より引用）。

「甲は、平成 22 年 6 月から平成 23 年 10 月にかけて H を合計 89 回、同年 11 月から平成 26 年 2 月にかけて I を合計 162 回、同年 3 月から平成 27 年 1 月にかけて D を合計 59 回、同年 2 月から同年 10 月にかけて F を合計 62 回利用した。これら 4 店舗（本件各クラブ）の合計利用回数は 372 回に上る。

甲は、本件各クラブを利用する都度、その飲食代金を自身の個人名義のクレジットカードで支払った上で、本件各クラブに依頼して、原告らのうちの 1 社を名宛人とする領収証の交付を受けた。そして、原告らは、甲に対し、これらの領収証と引き換えに、当該領収証記載の金額を支払い、これを本件各事業年度における原告ら各社の総勘定元帳の交際費勘定に計上した。」

「甲は、本件ホステスをひいきにしており、本件ホステスが在籍していた H から I に移籍すると甲も I を利用し、次いで D、F に移籍すると甲も順次これら移籍先のクラブを利用し、その結果、上記アの各期間にそれぞれのクラブを利用することとなった。また、甲は、本件各クラブを利用するに当たり、本件ホステスと頻繁に同伴出勤やアフターをしており、また、その際に高級な飲食店で同人と飲食を共にすることもしばしばあった。」

「板橋税務署職員は、本件各クラブに対して原告らの交際費に関する反面調査を行い、① D 及び F が営業日ごとに作成した売上集計表において、甲が来店した際の来店者数につき、そのほとんど（F については 88%）が 1 名と記載されていたこと、② 甲は本件ホステスが在籍しているクラブを利用しており、本件ホステスの移籍に合わせて利用先のクラブを変更していること、③ 甲が F に在籍していた本件ホステスと頻繁に同伴出勤していたことなどを把握した。他方、本件各クラブのうち H 及び I については、これらのクラブの実質的な経営者が所得税法違反の罪で公訴提起されており、調査の対象となる資料が捜査当局により押収されていたため、これを調査することができなかった。」

「板橋税務署職員である丁調査官は、平成 28 年 3 月 22 日、甲に対し、原告らの交際費に関する質問調査を行った。丁調査官は、上記エの反面調査で入手した本件各集計表の一部（甲に係る来店者数が 1 名と記載されているもの）及び本件ホステスの写真が掲載された本件稟議書（本件ホステスが F に入店した際に作成された稟議書の写し。「甲様同伴時 9：00」との記載がある。）を示しながら、原告らの総勘定元帳の交際費勘定に計上されている本件各クラブに係る支出は甲の個人的な飲食代金ではないかと述べて説明を求めた。また、甲の妻であり、原告 C 社の代表者である乙に対しても説明を求めなければならぬと述べた。もっとも、丁調査官が乙に対して実際に説明を求めたことはなかった。」

原告らの総勘定元帳の交際費勘定に計上されている本件各クラブに係る支出額のうち、甲の個人的な飲食代金の金額と考えられるもの（税務当局による否認の対象となると考えられるもの。）を抽出し、本件各事業年度等ごとに積算した結果を記載した「交際費否認額修正金額 DRAFT」（以下「本件 DRAFT」とする）と題する書面を作成し、板橋税務署長に提出した⁵。

本件 DRAFT に記載された交際費等の抽出額の積算は以下のとおりであった。

図 2-1 交際費の支出額（本件 DRAFT による）

A 社		B 社		C 社	
H23. 10 期	4, 543 千円	H23. 6 期	4, 763 千円	H23. 5 期	1, 541 千円
H24. 10 期	4, 570 千円	H24. 6 期	6, 177 千円	H24. 5 期	1, 495 千円
H25. 10 期	4, 053 千円	H25. 6 期	4, 231 千円	H25. 5 期	179 千円
H26. 10 期	7, 976 千円	H26. 6 期	3, 929 千円	H26. 5 期	4, 241 千円
H27. 10 期	11, 710 千円	H27. 6 期	2, 892 千円	H27. 5 期	3, 770 千円
合計	32, 852 千円	合計	21, 992 千円	合計	11, 226 千円

本件 DRAFT による抽出額 3 社合計 66, 070 千円

平成 28 年 5 月 19 日

甲と丙税理士が板橋税務署を訪れ、丁調査官は、甲及び丙税理士に対し、「指摘事項一覧表（法人税）」と題する書面を示しながら、原告らの交際費として計上されていた本件各支出額は甲の個人的な飲食代金であるから否認の対象となる旨を説明するとともに、本件各支出額を甲への貸付金として修正申告することを認める旨を告げ、その前提として、本件各支出額が甲に対する貸付金である旨を記載した取締役会議事録及び消費貸借契約書並びに

⁵丙税理士による調査官との交渉経緯の一端は次のとおりである（判決文より引用）。

「丙税理士は、平成 28 年 4 月 25 日、丁調査官らと折衝を行い、その結果を電子メールで甲に報告した。同メールには、①板橋税務署は、当初、原告らの交際費のうちクラブ費消分、研修費等及び貸倒れ損失を否認する（これによる所得金額の否認額は 3 億 3, 265 万 4, 000 円）とともに、クラブ費消分につき甲個人の経済的利益（役員賞与）として認定する（これによる源泉所得税額は 1, 426 万 3, 000 円）との意向であったこと、②折衝の結果、研修費等と貸倒れ損失については認めてもらい、クラブ費消分のみが否認されることとなり（所得金額の否認額は 6, 704 万 9, 000 円）、また、否認される交際費について、役員賞与ではなく甲への貸付金として処理することが認められた（これによる源泉所得税額は貸付金の利息に係る 424 万円）こと、③このような修正申告をした場合、本税及び加算税等合計 1, 900 万 8, 000 円の納付が必要になること、④板橋税務署側がかなり詳細な反面調査をしているため、交際費に係る否認額を更に減額するよう折衝することはほぼ不可能であること、⑤この修正案を受け入れるに当たっては、再度調査官と面談し、調査官が作成する応答記録に署名する必要があること、⑥修正案を受け入れない場合は、先方は更正処分をしてくると思われることなどが記載されていた。同メールに関して、甲から丙税理士に対し、その折衝の在り方や修正案について異論が述べられたことはなかった。」

個人的な飲食代金の総額を記載した確認書を提出するように指示した。

その後、板橋税務署職員は、甲に対する２度目の質問調査を行い、質問応答記録書（本件調書）を作成した。甲は、録取内容の読み聞かせを受けた上で、その内容に誤りはないとして本件調書に署名した。本件調書には、①板橋税務署職員から示された本件各クラブの領収証について「実際は私が１人でクラブに行ったときの費用です」、②本件各クラブを利用するようになった時期について「平成 22 年頃からです」、③１人で利用したときの費用を原告らの交際費として計上した理由について「クラブの費用が多額になったため、会社から支出させるためです」、④交際費の原告ら３社への振分けについて「私が行いました。各社に振分けた理由は法律の限度に基づいて交際費を振分けることによりめいめい（目一杯）限度が使えると思ったからです。店に依頼して領収証には振分け後のそれぞれの会社名を記載してもらいました」などと記載されていた。なお、本件調書には、当初、原告Ｃ社の経営について「私は売上報告とともに店から回収した現金、領収書、売上伝票、領収書の書類整理をしています。」との記載もあったが、甲が読み聞かせを受けた際に訂正するよう申し立てたため、同記載は抹消されている。

平成 28 年 5 月 27 日頃

丙税理士が次の内容の記載もある確認書を板橋税務署長に提出した。

- ①甲の個人的な費用を原告らの交際費として計上していた旨とその金額
- ②甲が本件各支出額を原告らに返還する旨
- ③原告らが早急に修正申告書を提出する旨等

また、同じ頃、丙税理士は、板橋税務署長に対し、原告らの各取締役会議事録（各代表者の捺印がされたもの）及び原告らと甲との各金銭消費貸借契約書（各代表者の捺印及び借主甲の捺印がされたもの）を提出した。これらの書類には、次の事項が記載されていた。

- ①原告らが甲に対して貸付けをした旨とその金額
- ②貸付金に係る利息の割合と計算方法
- ③各期間に発生した利息額を甲の報酬とする旨等

平成 28 年 6 月 7 日

丙税理士が、原告らの税務代理人として修正申告書を提出した。本件各修正申告は、本件各支出額が甲の個人的な飲食代金であり、甲への貸付金として処理されたことを前提に、①法人税等の関係では、本件各支出額を損金の額に算入しない事とする一方で、甲への貸付けにより生じた各利息額を益金の額に算入することとし、②消費税等との関係では、本件各支出額を仕入税額控除の対象としないことを内容とするものであった。

平成 28 年 6 月 29 日

板橋税務署長は、本件各支出額は甲の個人的な飲食代金であり、原告らにおいて、取引先

等を接待した事実がないにもかかわらず、本件各支出額を交際費等として総勘定元帳に記載する一方、甲への本件各支出額の貸付けによって生じた本件各利息金額をこれに記載しなかったことは、法人税等及び消費税等の「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」たことを当たるなどとして、平成 28 年 6 月 29 日付けで原告らに対し、本件各修正申告に係る重加算税の各賦課決定処分をした⁶。

■図表 2-2 追徴税額の一覧

法人税								
A 社	追徴税額	重加算税	B 社	追徴税額	重加算税	C 社	追徴税額	重加算税
H 23.10	563千円	196千円	H 23.6	735千円	256千円	H 23.5	250千円	84千円
H 24.10	703千円	245千円	H 24.6	945千円	329千円	H 24.5	226千円	77千円
H 25.10	542千円	189千円	H 25.6	558千円	193千円			
H 26.10	1,197千円	417千円	H 26.6	615千円	214千円	H 26.5	454千円	158千円
H 27.10			H 27.6	512千円	179千円	H 27.5	581千円	203千円
合計	3,005千円	1,047千円	合計	3,364千円	1,169千円	合計	1,510千円	522千円
復興特別法人税								
A 社	追徴税額	重加算税	B 社	追徴税額	重加算税	C 社	追徴税額	重加算税
H 25.10	54千円	18千円	H 25.6	56千円	18千円			
H 26.10	120千円	39千円	H 26.6	62千円	21千円	H 26.5	45千円	14千円
合計	174千円	56千円	合計	117千円	39千円	合計	45千円	14千円
消費税及び地方消費税								
A 社	追徴税額	重加算税	B 社	追徴税額	重加算税	C 社	追徴税額	重加算税
H 23.10	216千円	74千円	H 23.6	227千円	77千円	H 23.5		
H 24.10	218千円	74千円	H 24.6	294千円	102千円	H 24.5	71千円	25千円
H 25.10	209千円	70千円	H 25.6	201千円	70千円			
H 26.10	544千円	189千円	H 26.6	272千円	95千円	H 26.5	221千円	77千円
H 27.10	783千円	273千円	H 27.6			H 27.5	279千円	95千円
合計	1,969千円	679千円	合計	995千円	343千円	合計	572千円	196千円
A 社	追徴税額	重加算税	B 社	追徴税額	重加算税	C 社	追徴税額	重加算税
累計	5,148千円	1,782千円	累計	4,476千円	1,551千円	累計	2,127千円	732千円
	追徴税額	重加算税						
全社	11,751千円	4,064千円						

平成 28 年 9 月 26 日以降

原告らは、J 税理士法人以外の者を代理人として、各審査請求をしたが、平成 29 年 9 月 12 日、原告らの請求が棄却されたため、平成 30 年 3 月 20 日、原告らは本件訴えを提起し

⁶ なお、丙税理士が所属する J 税理士法人は、平成 28 年 9 月 20 日以降、原告ら及び甲に対し未払となっている顧問報酬等の支払を求める民事訴訟を提起した。東京地方裁判所は、平成 30 年 11 月 7 日、J 税理士法人の請求を全部認容する旨の判決をした。これに先立つ同年 7 月 9 日、丙税理士は死亡した。

た。

3 裁判所の判断（東京地裁令和2年3月26日判決）

本稿では、重加算税の賦課決定処分に関する適法性について検討するため、その部分に係る判決内容を以下に引用する。

（１）本件各修正申告の有効性について

（省略）

（２）原告らが本件各当初申告において法人税等及び消費税等の「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」かについて

ア 本件各支出額が甲の個人的な飲食代金であると認められるかについて

（ア）被告は、本件各支出額が甲の個人的な飲食代金であることを前提に、原告らが法人税等及び消費税等について事実の隠ぺい又は仮装に基づく申告をしたと主張し、他方、原告らは、本件各支出額は原告らの事業関係者に対する接待等に要した交際費であったと主張する。そこで、まず、本件各支出額が甲の個人的な飲食代金であると認められるかについて検討する。

本件各支出額は、甲が本件各クラブを利用した総計 372 回のうち、丙税理士が本件ドラフトに抽出した 318 回分（Hにつき 74 回分、Iにつき 143 回分、Dにつき 43 回分及び Fにつき 58 回分）の飲食代金であり、その総額は原告ら 3 社で 6,607 万 1,110 円に上る。その利用 1 回当たりの平均代金額は約 20 万 7,771 円であり、1 か月当たりの平均利用回数は 4.9 回である。かかる高額な代金を支払って本件各クラブを利用し、高い頻度で接待等を行うことが、原告らの業務との関係で必要であったとする合理的な説明はない。

しかも、本件各クラブは、いずれも甲がひいきにしていた本件ホステスが勤務していた店であり、甲は、平成 22 年 6 月から平成 27 年 10 月にかけて、本件ホステスが移籍するたびにその移籍先のクラブを利用していた上、その利用の際には本件ホステスと頻繁に同伴出勤やアフターをし、その際に高級な飲食店で同人と飲食を共にすることもしばしばあったのであるから、本件各クラブの利用の多くは、原告らの事業関係者に対する接待等を目的とするものではなく、甲の個人的な目的によるものであったことが強く疑われる状況であったといえる。

また、本件税務調査における本件各クラブに対する反面調査では、H 及び I については、クラブの実質的な経営者が公訴提起されたため、資料が捜査当局に押収されて入手できなかったものの、D 及び F については、営業日ごとに作成された売上集計表（本件各集計表）が提供され、これによれば、甲は、ほとんどの場合（F については 88%）においてこれらのクラブを 1 人で利用していたことが認められる。

そして、丙税理士が本件ドラフトに記載した本件各支出額は、原告らの総勘定元帳の交

際費勘定に計上されている本件各クラブに係る支出額のうち、同税理士において甲の個人的な飲食代金と考えたものを抽出したものであるところ、こうして抽出された 318 回分は甲の全利用 372 回分の約 85%に相当するものであり、上記の反面調査から得られた F 等の利用状況に合致する。また、これらの抽出された各回につき本件各集計表の記載と照らし合わせると、複数人で利用したのは、D について 43 回中 3 回、F について 58 回中 2 回という極めて僅かな回数にとどまり、抽出されたうち約 95%が 1 人で利用したこととなる。

このような本件ドラフトの内容に加え、甲が、①本件ドラフトに関する丙税理士の報告に対し異論を述べていないこと、②板橋税務署職員による質問調査において本件各クラブに係る支出が自己の個人的な利用に係るものであることを認める供述をしていること、③これと同趣旨の本件各確認書や、本件支出額につき甲への貸付金であるとする旨の本件各議事録及び本件各契約書に、原告 A 社及び原告 B 社を代表しあるいは借主個人として署名又は捺印していることをも考慮すれば、反面調査により本件各集計表が得られた D 及び F だけでなく、H 及び I についても、本件各支出額として抽出されたものは、甲がこれらのクラブを原告らの事業関係者の接待等のためではなく個人的な目的で利用した代金であることが推認されるというべきである。

以上によれば、本件各支出額は、その全てが甲の個人的な飲食代金であったと認めるのが相当である（なお、上記のとおり、本件各支出額には甲が複数人でクラブを利用したものも一部含まれているが、その割合はごく僅かなものである上、これら複数人の利用について原告らの事業関係者に対する接待等であると認めるに足る証拠もなく、上記に認定した事情も考慮すると、本件各支出額の全てにつき甲の個人的な飲食代金であったと認めるのが相当である。）。

（イ） 原告らの主張について

- a 原告らは、甲は本件各クラブを利用する都度ウイスキーやブランデーのボトルを注文していたのであり、その全てを甲 1 人で摂取したとは認め難いから、複数人で本件各クラブを利用していたものである旨を主張する。しかしながら、本件各クラブのような接待飲食店では、客が注文したボトルのウイスキー等をホステスが客の許可を得て飲むことがあり、甲も本人尋問においてそのようなことがあったと認めていることに照らせば、原告らの上記主張はその前提を欠くものである。
- b 原告らは、本件総勘定元帳抜粋（原告らの総勘定元帳の交際費勘定部分の抜粋）には、平成 25 年頃まで本件各クラブに係る支出の摘要欄に同行者の氏名が記載されており、これらの記載があるものについては、接待等のために支出されたことが明らかである旨を主張する。しかしながら、甲が平成 22 年 6 月から平成 26 年 2 月にかけて利用していた H 及び I について、本件総勘定元帳抜粋の摘要欄に記載された氏名を見ると、短期間に同一人物と思われる氏名が複数回記載されている上、特に平成 23 年 10 月以降は、記載さ

れている氏名のほとんどが「戊」であって、同人に対してこれらのクラブにおける接待等を頻回に繰り返した理由について合理的な説明はなく、その記載は極めて不自然であるというほかない。

また、本件総勘定元帳抜粋の摘要欄における氏名の記載が真実であったとすれば、甲が頻繁に本件ホステスと同伴出勤やアフターをしていたという利用状況に沿わない上、HやFにおける利用のほとんどが甲1人によるものであったとの利用状況とも大きくかい離することになる。これらも併せ考えると、本件総勘定元帳抜粋の摘要欄に記載された氏名は、同摘要欄に係る支出が交際費であるかのように仮装するために記載されたものである疑いを否定できず、これらの氏名の記載があることをもって上記（ア）の認定を左右することはできない。

- c 原告らは、D及びFの売上集計表（本件各集計表）に甲が利用した際の来店者数が1名と記載されているのは、クラブ側が上客である甲に対して人数毎に必要な基本料金（セット料金）をサービスする目的で、来店者数を実際とは異なる1名と記載したものにすぎないと主張し、G社（Fの経営主体）の「専務取締役」を自称するKの陳述書にも、これに沿う陳述がある。

しかしながら、仮に原告らの主張するとおりの事実が存在したとすれば、甲はこれらのクラブにおける全101回の利用中96回という多数回にわたって基本料金を1名分とするサービスを受け続けていたということになるが、クラブの売上げの減少につながるこのような扱いが上記のような多数回にわたり継続されていたとは俄かに認め難い。

また、本件訴訟の経過を見ても、原告らの申請に基づきKを証人とする尋問が採用されたにもかかわらず、原告らは尋問期日である令和元年10月1日に、理由も明らかにせず上記申請を撤回しているのであって、このような訴訟経過をも併せ考えれば、Kの上記陳述書の信用性には重大な疑義があるといわざるを得ない。

- d 原告らは、本件各確認書等について、丙税理士を全面的に信頼していた甲が、同税理士から指示されるまま内容を確認することなく捺印したものであって、その内容は全く架空のものである旨を主張する。

しかしながら、前記（1）アで説示したとおり、甲は、丙税理士から本件各修正申告の方針等について複数回にわたり報告を受け、さらに税務署側から同方針を是認する旨の説明を受けるとともに、その準備として本件各確認書等を提出するよう指示を受け、本件各確認書等に自ら捺印をしているのであるから、本件各確認書等の内容を把握していなかったと認めることはできない。

- e 原告らは、甲の平成28年5月19日付け質問応答記録書（本件調書）に、本件各支出額が本件各クラブを1人で利用した際の費用である旨の回答が録取されているのは、本件

税務調査によって精神的に疲れ果てていた甲が、判断能力が低下した状態で署名したものであるから、任意性を欠くものとして自白法則（憲法38条2項）により証拠から排除されるべきものであり、また、その信用性も当然に否定されるべきものであると主張する。

しかしながら、甲は、丙税理士と日程調整の上で板橋税務署を任意に訪れ、本件調書の作成に応じたものであり、本件調書に録取された回答も丙税理士から事前に報告を受けていた内容に沿うものであったのだから、本件調書に係る質問調査に任意に回答したものと認められる。

（ウ） 以上のとおりであるから、原告らの上記主張はいずれも採用することができず、本件各支出額は甲の個人的な飲食代金であったと認められる。

イ 事実の隠ぺい、仮装に基づく申告の有無について

（ア） 法人税等について

- a 法人税法22条1項は、内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額とする旨規定し、同条3項は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、当該事業年度の①収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額、②販売費、一般管理費その他の費用の額及び③損失の額で資本等取引以外の取引に係るものとする旨規定する。このような法人税法の規定に照らせば、所得の金額を計算するに当たり、損金の額に算入することができる支出額は、当該内国法人の業務の遂行上必要と認められるものでなければならないと解され、したがって、その業務との関連性が明らかでない支出額については、これを損金の額に算入することはできないというべきである。

そうすると、本件各支出額は、上記アのとおり、甲の個人的な飲食代金であって、原告らの業務との関連性を有するものではないから、これを原告らの所得の金額の計算上損金の額に算入することができないことは明らかである。

そうであるにもかかわらず、原告らは、認定事実（略）のとおり、原告らを名宛人とする本件各クラブの領収証に基づいて、本件各支出額を交際費に計上した総勘定元帳を作成することにより、本件各支出額を交際費と仮装して原告らの所得の金額の計算上損金の額に算入した上で、本件各事業年度の法人税及び本件各課税事業年度の復興特別法人税の各確定申告書を板橋税務署長に提出したのだから、原告らは、本件各当初申告において、法人税等の課税標準の計算の基礎となるべき事実を仮装し、その仮装したところに基づき納税申告書を提出したというべきである。

- b 本件各修正申告においては、本件各支出額が原告らの甲に対する貸付金であることを前提に、その貸付けによって生じた本件各利息額が雑収入として益金の額に算入されているところ、原告らは、本件各当初申告において、本件各支出額が原告らの交際費である

かのように仮装することにより、上記貸付金を貸借対照表の資産の部に計上せず、その結果、本件各事業年度内に発生した貸付金に係る本件各利息額を隠ぺいしたものである。そして、原告らは、このように隠ぺい、仮装したところに基づき、本件各利息額を益金の額に算入することなく、本件各事業年度の法人税及び本件各課税事業年度の復興特別法人税の各確定申告書（ただし、本件各利息額が発生する前の原告A社の平成23年10月期、原告B社の平成23年6月期及び原告C社の平成23年5月期に係るものを除く。）を板橋税務署長に提出したのだから、本件各当初申告（上記括弧内のものを除く。）において、法人税等の課税標準の計算の基礎となるべき事実を隠ぺい、仮装し、その隠ぺいし仮装したところに基づき納税申告書を提出したというべきである。

（イ） 消費税等について

上記（ア）aのとおり、原告らは、本件各支出額が業務との関連性を有するものでないにもかかわらず、本件各支出額があたかも原告らの業務に関連して支出された交際費であるかのように仮装している。そして、原告らは、このように仮装したところに基づき、本件各支出額を「課税仕入れに係る支払対価の額」に算入し、仕入れ税額控除を行った上で、本件各課税期間の消費税等の各確定申告書を板橋税務署長に提出したのだから、原告らは、本件各当初申告において、消費税等の課税標準の計算の基礎となるべき事実を仮装し、その仮装したところに基づき納税申告書を提出したというべきである。

（３） 小括

以上によれば、原告らは、本件各当初申告に係る法人税等及び消費税等について本件各修正申告を有効に行っているところ、本件各当初申告において法人税等及び消費税等の課税標準の計算の基礎となるべき事実を隠ぺい又は仮装し、その隠ぺい又は仮装したところに基づき納税申告書を提出したものと認められるから、板橋税務署長が原告らに対してした本件各賦課決定処分は、国税通則法68条1項所定の課税要件を充足する。

なお、本判決の控訴審（東京高裁令和3年1月28日判決）でも、本判決が維持され原告らの控訴が棄却されている（上告の有無は不明）。

4 検討

(1) 重加算税の趣旨と要件

①趣旨

重加算税について規定する国税通則法第 68 条第 1 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」に、過少申告加算税に代えて、その基礎となる税額の 35%の重加算税を課する旨が定められている。

重加算税は、納税者が隠蔽・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ことによって、申告納税制度及び源泉徴収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⁷。

ただし、重加算税は、通常の加算税に代えてさらなる賦課をするものであるから、しばしば不正行為に対する刑事罰との関係（すなわち二重処罰の疑い）が問題とされる。

この問題に対しては、「重加算税は、納税義務の違反者に対してこれを課することにより納税義務違反の発生を防止し、もって納税の実をあげようとする行政上の措置にとどまると考えるべきである。したがって、制裁的意義を有することは否定できないが、元来納税義務違反者の行為を犯罪とし、その不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目して、これに対する制裁として課される刑事罰とは、明白に区別すべきである」⁸とする解説があり、この見解が現在の通説となっているといえる。

判例においても、最高裁昭和 62 年 5 月 8 日判決⁹が次のように述べている。

「国税通則法 68 条に規定する重加算税は、同法 65 条ないし 67 条に規定する各種の加算税を課すべき納税義務違反が事実の隠ぺい又は仮装という不正な方法に基づいて行われた場合に、違反者に対して課される行政上の措置であって、故意に納税義務違反を犯したことに對する制裁ではない」

こうした見解には、「遁脱罰において厳格に要求される税を免れるという故意（範囲）の立証を重加算税の賦課についても要求することは、当該制度の趣旨や課税の実務に照らしても首是しがたい」¹⁰として支持されている。

一方で、こうした通説に対しては、過少申告加算税と重加算税の区別が曖昧となり、加算税という特別の制裁を課すことをもって、それは「制裁ではない」とすることは適切ではないとする意見もある¹¹。こうした見解は、どちらかという、重加算税の趣旨解釈を重視す

⁷ 金子宏『租税法（第 24 版）』（弘文堂 令和 4 年）913 頁

⁸ 志場喜徳郎ほか『国税通則法精解（第 17 版）』（大蔵財務協会 令和 4 年）830 頁

⁹ TAINS Z158-5922（原告が妻名義で継続的に有価証券取引を繰り返し、認識し得る所得を脱漏したことは、架空の仮名人名義によるもので事実の隠ぺいに該当するとされた）

¹⁰ 品川芳宜『国税通則法の理論と実務』（ぎょうせい 平成 29 年）296 頁

¹¹ 田中治「判例評釈 総勘定元帳への交際費記載と重加算税賦課の可否」（TKC 税研情報

る見解である。

重加算税の賦課処分が、納税義務違反に対する刑事罰との二重罰には当たらないとしても¹²、重加算税が通常の過少申告加算税に代えて特別に重い経済的負担を課するものである以上、そこに制裁的意義を有することは否定できない¹³のであるから、その意味で、通説的な理解に対しては、若干の物足りなさを感じるところである¹⁴。

②賦課要件

「隠蔽・仮装とは、その語義からして故意を含む観念であると解すべきであり、事実の隠蔽とは、売上除外、証拠書類の廃棄等、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、事実の仮装とは、架空仕入・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う。」¹⁵とされる。

重加算税の賦課要件に関してしばしば問題となるのが、この納税者の「故意」の要否についてであるが、重加算税の趣旨に関する上述の通説的な見解に立てば、この「故意」については強く必要とはされない。それは、現行の国税庁の事務運営指針において、「故意」の要否を不問とする傾向が見られるとする指摘にも通じるであろう¹⁶。また、重加算税の賦課要件について、「行為が客観的に見て隠蔽又は仮装と判断されるものであればたり、納税者の故意の立証まで要求しているものではない」¹⁷という解説もある。

してみると、通説的な見解における「故意」は、通脱罪が適用される「偽りその他不正な行為」と多くの点で重なるが、必ずしもイコールではなく、より広い概念ということになる。すなわち、過少申告を行うための故意のみならず、それ以外の目的を達するための何らかの意図を含む概念となり、税負担の軽減に限らない外形的・客観的な不正事実があれば重加算税の賦課要件を満たし得るということになる¹⁸。

VOL. 311 No.5 (10月) (TKC 税務研究所) (2022) 24 頁

¹² 「法が追徴税を行政機関の行政手続により租税の形式により課すべきものとしたことは追徴税を課せられるべき納税義務違反者の行為を犯罪とし、これに対する刑罰として、これを課する趣旨でないことあきらかである。」(最高裁昭和 33 年 4 月 30 日判決)。また、金子教授は、「加算税は、刑事制裁と異なり、申告義務及び徴収納付義務の適正な履行を確保し、ひいては申告納税制度および徴収納付制度の定着を図るための特別の経済的負担であって、処罰ないし制裁の要素は少ない」とする(前掲注 7・905 頁)。

¹³ 志場喜徳郎ほか・前掲注 8・831 頁

¹⁴ 同旨、田中治・前掲注 11・24 頁。重加算税の趣旨目的を「納税者が、過少申告等をする際に隠蔽又は仮装という手段を用いて申告した場合には、通例の過少申告等の場合と比べて、より重い行政上の制裁を課すことによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度及び源泉徴収制度の適正な実現を図ろうとするものといっていよう。」と指摘する。

¹⁵ 金子宏・前掲注 7・914 頁

¹⁶ 品川芳宜・前掲注 10・293 頁

¹⁷ 志場喜徳郎ほか・前掲注 8・833 頁

¹⁸ 「税以外の理由(たとえば、労務管理上の理由等)から、支払給与や残業手当等に関する原資記録を改ざんし、福利厚生費や出張旅費等の別の科目に仮装した場合、事業者(法

この「故意」の要否と過少申告の関係については、前述の最高裁昭和 62 年 5 月 8 日判決が次のように述べて判例としても確立された考え方となっていると考えられ、例えば、最高裁平成 7 年 7 月 4 日判決¹⁹などで支持されている。

「納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺい、仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであればたり、それ以上に、申告に際し、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も必要とするものではない」

しかしながら、重加算税に多少なりとも制裁的意義があることを思うと、その賦課要件を充足するには、納税者の「意図」なり「故意」を立証することは重要な要素となり得ると考える。そして、その立証は税負担の軽減を目的とした、いわば悪質性の有無に着目すべきではないだろうか。

通説による見解は、重加算税が、刑事罰との二重罰にはあたらないという趣旨の解釈に由来し、憲法解釈との整合性は高いかもしれないが、重加算税の賦課において、行為に対する悪質性は問われなくなれば、過少申告加算税に代えて特別な経済的負担を求めることの意義が不明瞭となる。重加算税の賦課決定処分に対する納税者の理解が得難い事例が頻発するのは当然であろう。

重加算税は、納税者がした納税申告書の提出が、何かしらの「意図」や「故意」をもって取引に係る事実を隠蔽又は仮装し、それに基づいて納税申告書が提出されていたときに課されるものであるから、その納税者の「意図」や「故意」が重加算税の対象となるべき隠蔽又は仮装に当たるかどうかについての立証責任は、課税庁側において丁寧に果たされるべきである²⁰。

なお、重加算税の賦課決定処分は、行政手続法上の不利益処分に当たるため、賦課決定通知書の理由付記により、こうした立証を踏まえた十分な記載が求められるのはいうまでもない。

人) が、その支払について源泉所得税を徴収して納付しなければならないことを認識していなかったとしても、「正当な理由がある」等（通法 68③括弧書き）が認められない限り、源泉所得税の徴収の不納付に係る重加算税を徴収できるといえます」（野一色直人『国税通則法の基本 その趣旨と実務上の留意点』（税務研究会 令和 2 年）124 頁）

¹⁹ TAINS Z213-7546（原審判決（名古屋高裁平成 6 年 12 月 27 日判決（Z206-7440））の「国税通則法 68 条 1 項による重加算税を課し得るためには、納税者が故意に課税標準等又は税額等の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺい、仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、それ以上に、申告に際し、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も必要とするものではないと解される」との判決を支持している。

²⁰ 最高裁昭和 38 年 3 月 3 日判決（TAINS Z037-1179）では「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」としている。

（２）本判決への批判

①問題外

重加算税の趣旨については、前述のとおり、刑事罰との区分を明確にする観点から、納税義務違反者に対する行政罰としての位置づけで解釈する傾向が一般的である。この見解を大きく否定する考えは持ち合わせていないが、故意の立証という点に焦点を当てて考えると、やや物足りないようにも思われるのは前述のとおりである。

ともあれ、本判決は、このような重加算税の趣旨や解釈には触れることなく、法人税法 22 条の解釈から、甲の行為による飲食料金が個人的な支出であり、当然に原告らの損金の額には算入されないこと、にもかかわらず、これを損金の額に算入すべく、原告らを宛名人とする領収書に基づき、本件各支出額を交際費に計上した総勘定元帳が作成されたことを本件各支出額が交際費として仮装されたものと評価して、重加算税の賦課要件は満たされるとの解釈を示した。

さらには、本件各支出額を貸付金とする修正申告書が提出されたことで、本来であれば当該貸付金から生じるべき利息収入が計上されてなかったことを、課税標準の基礎となる事実が隠ぺいされていたと評価をしている。問題外である。

②本判決の問題点

本判決の最大の問題点は、以下の 2 つの点にあると考える。

（ア）重加算税の賦課に関する国税通則法第 68 条第 1 項の解釈が示されていないこと

（イ）重加算税の賦課処分を適法とする要件事実の立証が不十分であること

（ア）に関しては、重加算税の賦課要件を充足するためには、納税者の行為が、「隠蔽」又は「仮装」と評価されるべき事実が立証されなければならない。その事実の立証は、法人税法の損金算入の是非を争う解釈とは別に行われなければならないことは言うまでもなく、国税通則法の解釈を示し、当てはめを行うべきである。田中治教授は「本件各支出額が交際費に当たらないという法的評価と、本件納税者がその申告前及びその申告において隠蔽仮装に係るどのような行為をしたのかという事実認識とは、それぞれが全く別物であって、両者を直結することは論理としては許されるものではない」²¹と厳しく批判している。

（イ）に関しては、本件に即していえば、甲がおよそ損金の額に算入できない支出を、あたかも原告らの交際費として総勘定元帳に記載したことを「仮装」と評価したとも考えられるが、そこに甲が故意に事実を仮装したかどうかに関する立証は不十分である。総勘定元帳の記帳から納税申告書の提出まで、原告らが真実として本件各支出額が交際費であると考えて処理をしていたとするならば、甲の行為が「仮装」と評価されるべき事実関係はないの

²¹ 田中治・前掲注 11・26 頁

であるから、重加算税を課す処分は法律の解釈適用としては適切ではなかったと考える²²。ただ個人的な経費が多額に混入されていた認定事実のみをもって重加算税の賦課要件を満たすというのでは、通説的見解が支持する「行政上の制裁」の域を超えているようにも思われる。

なお、代表者の個人的な支出を会社の費用として交際費や諸会費等に計上したことに対する重加算税の賦課決定処分が争われた事案としては東京高裁平成 1 年 10 月 5 日判決²³があるが、当該事案では、原告（法人）が事実として支払っていない飲食費（代表者が個人的に支払った飲食費）を、あたかも原告が支払ったかのごとく仮装したという認定のもとで判断をしている点で、本件とは異なる。

次に、修正申告段階において貸付金処理したことをもって、本来収受すべき貸付利息の隠蔽があったという部分は、大いに問題がある。修正申告書の作成段階で、課税庁と税理士によって、役員給与（賞与）とするか、貸付金とするかの交渉経緯があつての修正申告だったことを踏まえても、これを隠蔽と評価して重加算税の課税要件を充足するというのは、常軌を逸しており、到底賛同できない²⁴。

本件判決は、国税通則法第 68 条第 1 項の規定の解釈については一切触れることなく法人税法第 22 条の解釈によって重加算税の賦課要件を満たすというのであるから、法令の解釈と事実の当てはめにおいて、大いに問題があったと評価せざるを得ない。

²² 「本件における本件各支出額についても、甲が「交際費等」に当たらないことを十分認識しながら、意図的に「交際費等」として処理したことが明らかにされない限り（前掲最高裁昭和 62 年 5 月 8 日判決の考え方に適合しない限り）、重加算税の賦課は困難であるように考えられる。」（品川芳宜・「1 人飲み」交際費支出と重加算税の賦課（税研 218 号（令和 3 年（2021 年）））・110 頁）

²³ TAINS Z174-6370

²⁴ 「修正段階での貸付金処理が当初申告の貸借対照表に計上されていないことは当然のことであることを考えると、当該判示自体、税務処理と確定決算上の財務諸表作成との関係を誤解しているように考えられる。」（品川芳宜・前掲注 22・111 頁）

5 近年の税制改正等と重加算税の今後

近年の税制改正や通達改正では、税務当局の立証責任に関する負担軽減を図る傾向が見られるように思われる。

悪質な事例において、重加算税が賦課されることに異論はないが、税務当局の立証責任が緩和され、その賦課処分が行われやすくなる環境が整備されることには、実務家としても少なからぬ危惧を憶えるところである。動向を注視していきたい。

(1) 令和4年税制改正

●証拠書類のない簿外経費への対応策（所得税・法人税）

証拠書類のない簿外経費への対応策（案）

- 税務調査の現場において、証拠書類を提示せずに簿外経費を主張する納税者や、証拠書類を偽装して簿外経費を主張する納税者への対応策として、以下の必要経費不算入・損金不算入の措置を講ずる。

【見直し案】

- 納税者【対象範囲：所得税法及び法人税法の納税者】が、事実の偽装・隠蔽がある年分（事業年度）又は無申告の年分（事業年度）において、確定申告（更正を予知する前の修正申告を含む。）における所得金額の計算の基礎とされなかった間接経費の額（原価の額（資産の販売・譲渡に直接要するものを除く。）、費用の額及び損失の額）は、次の場合を除き、必要経費（損金の額）に算入しない。

- ① 間接経費の額が生じたことを明らかにする帳簿書類等を保存する場合（災害その他やむを得ない事情により所得税法又は法人税法上保存義務のある一定の帳簿書類の保存をすることができなかったことを納税者が証明した場合を含む。）
- ② その保存する帳簿書類等により間接経費の額に係る取引の相手先が明らかである場合その他その取引が行われたことが推測される場合であって、反面調査等により税務署長がその取引が行われたと認める場合

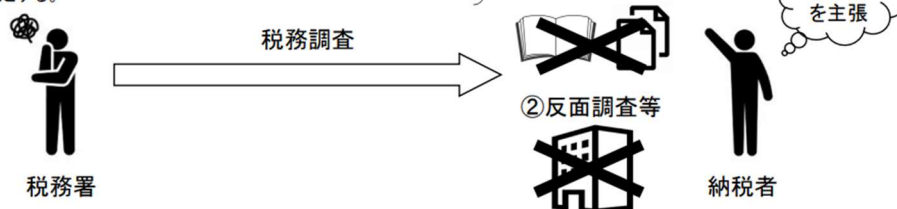
（注1） 納税者が個人の場合には、事業所得、不動産所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務を行う者の、その業務に係る事業所得の金額、不動産所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額が対象（雑所得の金額にあつては、小規模な業務に係るものを除く。）。

（注2） 推計課税の場合においても適用される。

（注3） 上記の改正は、納税者が個人の場合については令和5年分以後の所得税について適用し、納税者が法人の場合については令和5年1月1日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税について適用する。

【必要経費不算入・損金不算入の場合のイメージ】

- ①帳簿書類等から明らかにされない場合及び②相手先が明らかである・取引が行われたことが推測されるが反面調査等においても明らかにされない場合は、必要経費不算入・損金不算入とする。



12

（自民党税制調査会資料）

(2) 所得税基本通達の改正（令和4年10月7日）

令和4年10月7日、国税庁は、雑所得の範囲について明確化を図る趣旨で、『『所得税基本通達の制定について』の一部改正について（法令解釈通達）』を公表した。働き方の多様化が広がり、副業による所得の扱い（事業所得としての損益通算の可否）が問題視されるようになり、話題を呼んだパブリックコメントを経て形式的な判断基準が示された。

(参考) 事業所得と業務に係る雑所得等の区分 (イメージ)

収入金額	記帳・帳簿書類の保存あり	記帳・帳簿書類の保存なし
300 万円超	概ね事業所得 (注)	概ね業務にかかる雑所得
300 万円以下		業務に係る雑所得 ※資産の譲渡は譲渡所得・その他雑所得

(注) 次のような場合には、事業と認められるかどうかを個別に判断することとなります。

- ① その所得の収入金額が僅少と認められる場合
- ② その所得を得る活動に営利性が認められない場合

(3) 令和5年度税制改正 (?)

令和4年10月28日、政府税制調査会で、税に対する公平性を大きく損なうような行為への対応の必要性・留意点の議論が行われた。令和5年度税制改正への影響が注視されている。

税に対する公平感を大きく損なうような事例

中期的に対応を検討する必要があると指摘された事例

- ① 調査をするための接触を拒否された事例 (事例1・事例2)
⇒ 調査をするための接触に応答であり、反面調査等によって更正処分に至るも、取引の全容解明や仮装隠蔽行為の有無の確認が困難な場合が存在。
- ② 調査時に資料の提示・提出を拒否された事例 (事例3)
申告後に仮装隠蔽行為が行われた事例 (事例4)
⇒ 質問検査権に基づく調査時の資料の提示・提出の求めを正当な理由なく長期間にわたって拒否されるケースが存在。
申告後に更正の請求に係る仮装隠蔽行為 (架空の領収書等の作成) が認められても、重加算税の対象とならない。

(※) 不正への第三者による加担行為に対する行政上の措置についても検討すべき旨の指摘があった。

早期の対応が必要であると指摘された事例

- ③ 高額の利益があるにもかかわらず無申告の事例 (事例5)
⇒ 高額の利益を得ていながら無申告の場合においても、申告時における仮装隠蔽行為や意図的に申告しないことを外部からもうかがい得る特段の行動を認定できなければ、通常は無申告加算税の対象となる。
- ④ 連年利益があるにもかかわらず無申告の事例 (事例6)
⇒ 申告義務・納付すべき税額がありながら連年にわたって無申告を続けている場合においても、申告時における仮装隠蔽行為や意図的に申告しなかったことを外部からもうかがい得る特段の行動を認定できなければ、通常は無申告加算税の対象となる。

(政府税制調査会資料)

6 まとめ

(1) 私見

これまでの重加算税に関する判例や学説の展開からは、本判決の内容は当然に批判にさらされるべきものであろう。

重加算税の賦課決定処分を巡る事例は既に多くの積み重ねがあり、通説とされる見解はあるものの、未だに対立する議論は多い。筆者としては、重加算税が特別の経済的負担を強いる処分である以上、通説の見解に素直に同意はできないでいる。そこには、意図的に税負担を減少させるべく行われる隠蔽又は仮装行為といった、いわば悪質性のようなものが客観的に立証される必要性は高いと考える。

また、近年の税制改正に見られる課税当局の立証責任の緩和傾向を踏まえると、通説的見解のように、重加算税を単なる行政措置と位置づけることについても再考すべき時期が来ているのではないだろうか。

こうした視点をもって、今後も研究を続けていきたい。

(2) 議論を終えて

①参考判決の提示（代表者の1人飲みが交際費に該当すると判断された事例）

本研究発表後、大淵博義座長（中央大学名誉教授）より東京高裁昭和57年7月28日判決（TAINS Z127-5039）を参考判決としてお示しいただいた。同判決は、代表者の個人的な飲食費が会社の役員給与と交際費のいずれに該当するかが争われた事件である。

この事件について、地裁（東京地裁昭和56年4月15日判決（TAINS Z117-4777））が代表者の個人的な飲食費を役員給与と認定したのに対し、控訴審である参考判決ではこれを交際費と認定し、最高裁（TAINS Z146-5612）でもこの判断は維持されている。参考判決は交際費等の条文の解釈について、当時の措置法62条第3項括弧書きに注目し、「専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用」に該当しなければ交際費であるという、ある意味条文の文言に忠実な解釈を示したものと考えられる。

このような参考判決の解釈を前提とすると、本判決で甲の個人的な飲食費用と認定された本件各支出額は交際費に該当するという判断もあり得るのであり、そうすると、本件の重加算税の賦課決定処分はあり得ないということになろう。

しかしながら、そもそも交際費か役員給与かを判断するための「業務関連性」という一つの判断基準を考えた場合、代表者の個人的な飲食費用が交際費に該当するという判断は適切ではないと考える。参考判決の判断はやや形式的すぎるようにも思われるのである²⁵。

²⁵ 大淵博義名誉教授は、役員給与と交際費の判断基準について、①業務関連性と②行為の通常性という基準を示し、「交際費等の支出目的が接待、供応等の行為によって、事業関係者との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑化を図る事にある点に鑑みると、代表者1人の飲食は、この支出目的に合致しないと考えられる」と指摘する（大淵博義『裁判例・裁決例からみた役員給与・交際費・寄付金の税務』（税務研究会 1997年）448頁）

したがって、この参考判決に基づいて、本稿で取上げている本件各支出額が交際費に該当するか否かを検討しようとしても、業務関連性という1つの基準に照らせば、難しい主張になると思われる。ただし、当然ながら、この点を持って重加算税の賦課要件を満たすということにはならない（この場合の役員給与としての認定と、重加算税の賦課要件の充足は当然ながら別々に判断されるべきである）。

②その他の意見等

その他、本判決に対しては概ね批判的に捉える意見が多かったが、事実認定に見る甲の行為そのものや、原告らが本件各支出を交際費として経理処理したことをもって、重加算税の賦課要件を満たすのではという意見もあった。この意見については、単なる経理処理の科目の違いをもって重加算税の賦課処分を満たすとはいえず、意図的な領収書の改ざんや偽装といった行為がなければ、重加算税の賦課は難しいのでは、という反対意見も出されている。

執筆者の浅学に様々な意見をいただけたことに感謝し、今後の研究の糧としたい。

7 関係法令・参考文献等

(1) 重加算税

第六十八条 第六十五条第一項（過少申告加算税）の規定に該当する場合（修正申告書の提出が、その申告に係る国税についての調査があつたことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでない場合を除く。）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、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、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（その税額の計算の基礎となるべき事実で隠蔽し、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠蔽し、又は仮装されていない事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額）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。

2～4 （省略）

(2) 法人税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）＜抜粋＞

法人税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）

標題のことについて、国税通則法（以下「通則法」という。）第 68 条第 1 項若しくは第 2 項又は第 4 項の規定の適用に関し留意すべき事項等を下記のとおり定めたから、今後処理するものからこれにより取り扱われたい。

（趣旨）

法人税の重加算税の賦課に関する取扱基準の整備等を図ったものである。

記

第 1 賦課基準

（隠蔽又は仮装に該当する場合）

1 通則法第 68 条第 1 項又は第 2 項に規定する「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」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。

- (1) いわゆる二重帳簿を作成していること。
- (2) 次に掲げる事実（以下「帳簿書類の隠匿、虚偽記載等」という。）があること。

- ① 帳簿、原始記録、証ひょう書類、貸借対照表、損益計算書、勘定科目内訳明細書、棚卸表その他決算に係る書類（以下「帳簿書類」という。）を、破棄又は隠匿

していること。

- ② 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。
 - ③ 帳簿書類の作成又は帳簿書類への記録をせず、売上げその他の収入（営業外の収入を含む。）の脱ろう又は棚卸資産の除外をしていること。
 - (3) 特定の損金算入又は税額控除の要件とされる証明書その他の書類を改ざんし、又は虚偽の申請に基づき当該書類の交付を受けていること。
 - (4) 簿外資産（確定した決算の基礎となった帳簿の資産勘定に計上されていない資産をいう。）に係る利息収入、賃貸料収入等の果実を計上していないこと。
 - (5) 簿外資金（確定した決算の基礎となった帳簿に計上していない収入金又は当該帳簿に費用を過大若しくは架空に計上することにより当該帳簿から除外した資金をいう。）をもって役員賞与その他の費用を支出していること。
 - (6) 同族会社であるにもかかわらず、その判定の基礎となる株主等の所有株式等を架空の者又は単なる名義人に分割する等により非同族会社としていること。
- （以下省略）

（国税庁：https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/100703_02/00.htm）

（３）政府税制調査会資料（令和４年１０月２８日）

事例１ 調査をするための接触を一切拒否された事例

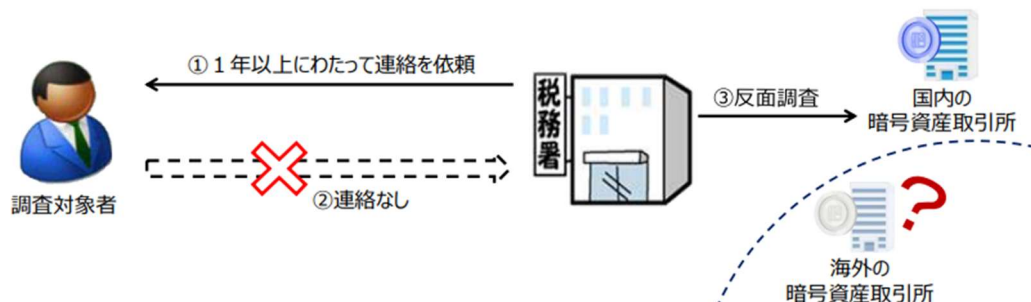
令和4年10月28日
第9回専門委員会
国税庁提出資料

【事案の概要】

- 国内海外にわたり暗号資産の取引を行っていた納税者について、無申告が疑われたため調査を行おうとし、着手のために電話・書面によって１年以上にわたって接触を試みるも無視され続けた。
- そこで、膨大な事務量を投じて反面調査等を行い、暗号資産から生じた雑所得のうち国内取引を中心に解明できた分については更正処分を行ったが、海外取引の全容を解明することはできなかった。

【問題点等】

- 反面調査をするためには、その端緒として何らかの情報が必要だが、調査をするための接触を一切拒否された場合にはそうした端緒がつかめず、取引の全容解明は困難を伴い、また、仮装隠蔽行為の有無も確認することが困難となる。



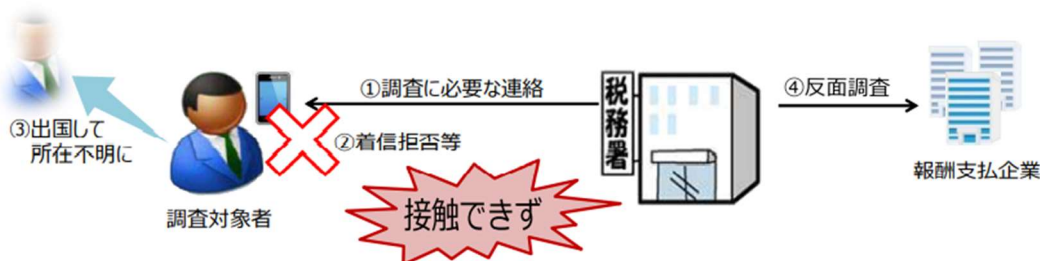
事例2 調査をするための接触を拒否し、その後所在不明となった事例

【事案の概要】

- 複数の企業から報酬等の収入を受領している納税者について、無申告が疑われたため調査を行おうとしたが、当初はやりとりができていた携帯電話が着信拒否状態となったほか、その所在も不明となり、一切の連絡がとれなくなった（海外に出国した模様）。
- そこで、反面調査等に多大な事務量を投じた上で、最終的には法人から得た役員報酬等について更正処分（公示送達による決定）をしたが、納税者との接触ができていないことから、申告義務の認識や仮装隠蔽行為の有無等の確認・把握ができなかった。

【問題点等】

- 反面調査をするためには、その端緒として何らかの情報が必要だが、納税者自身が所在不明となり、一切の接触ができない場合にはそうした端緒がつかめず、取引の全容解明は困難を伴い、また、仮装隠蔽行為の有無も確認することが困難となる。



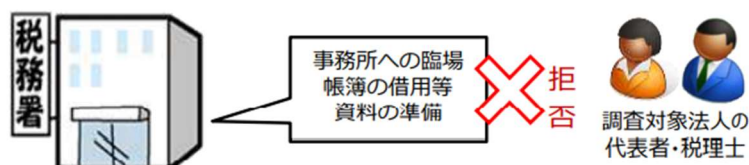
事例3 調査時に資料の提示・提出を拒否・遅延された事例

【事案の概要】

- 調査にあたり、調査対象法人の代表者は、事務所への臨場を拒否。そこで、帳簿の借用等を打診するも、税理士も含め、「帳簿は知人に預けている」、「その知人の名前は言えない」、「帳簿データの提供は手間がかかる」などと主張し、長期間にわたって協力が得られず。
- 長期間の折衝の結果、事業所へ臨場できることとなったが、「保存書類の準備はできていない」「事前に準備を依頼された資料は用意していない」等と主張し、各種資料の提示・提出を拒否。
- そこで、膨大な事務量を投じて反面調査等を行ったところ、架空経費の計上等が認められ更正処分を行うこととなった。

【問題点等】

- 本事案のように質問検査権に基づく帳簿書類その他の物件の提示・提出の求めを正当な理由なく長期間にわたって拒否し、調査の円滑な実施が著しく損なわれるケースも存在している。



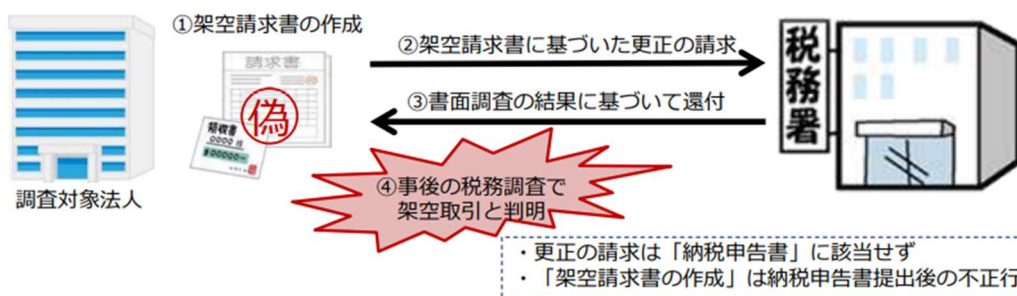
事例4 申告後に仮装隠蔽行為が行われた事例

【事案の概要】

- 法人税の確定申告書を提出後、外注費の計上漏れを理由とした更正の請求を行い、それに基づく還付金を受領。
- 更正の請求には外注費に係る領収書等が添付されていたが、その後の実地調査における反面調査を行ったところ、架空の領収書等を作成していたものであることが判明。添付された領収書等は、印紙貼付、取引先の社判を模造して使用するなど巧妙に外形が整えられていた。

【問題点等】

- 本事案では更正の請求に係る「仮装隠蔽」行為が認められたが、重加算税の賦課要件は「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」とされており、重加算税の対象とならない。



事例5 高額な所得を得ていながら無申告のままとしていた事例

【事案の概要】

- 調査対象者は、会社員である個人。スマホを使って先物取引を行い、同取引に係る多額の利益（1年で約2億円）を得たにもかかわらず、申告をしていなかった。
- 調査を行ったところ、同取引から利益が生じていれば申告の必要があることを認識しながら申告をしていなかったことを認めた。

（参考）上記のほかにも、暗号資産の売買等の取引においても同様の高額無申告事例が存在（3年間で約2億円の利益の無申告）。

【問題点等】

- 本事案のように高額の利益を得ていながら無申告となっていた場合においても、申告時における仮装隠蔽行為や意図的に申告をしないことを外部からもうかがい得る特段の行動が認められたときには重加算税の対象となるが、こうした行為を認定できなければ通常の無申告加算税の対象となる。



事例6 長年にわたって無申告となっていた事例

【事案の概要】

- 調査対象者は知人から飲食業を引き継いだ個人。5年間で約4億円の売上がありながら、開業以来無申告のままだった。
- 調査を行ったところ、各種帳簿を適切に作成しており、かつ、申告義務があることも認識していたが、多忙を理由に無申告のままとしていたと主張。

【問題点等】

- 本事案のように長年にわたり無申告を放置している場合においても、申告時における仮装隠蔽行為や意図的に申告をしないことを外部からもうかがい得る特段の行動が認められたときには重加算税の対象となるが、こうした行為を認定できなければ通常の無申告加算税の対象となる。



(4) 参考文献等

■文献

- 金子宏『租税法（第24版）』（令和3年・大蔵財務協会）
木山泰嗣『国税通則法の読み方』（令和4年・弘文堂）
佐藤英明『脱税と制裁〔増補版〕』（平成30年・弘文堂）
志場喜徳郎ほか『国税通則法精解（第17版）』（令和4年・大蔵財務協会）
品川芳宜『国税通則法の理論と実務』（平成29年・ぎょうせい）
野一色直人『国税通則法の基本 その趣旨と実務上の留意点』（令和2年・税務研究会）
八ツ尾順一『事例からみる重加算税の研究（第4版）』（清文社・平成24年）
大淵博義『裁判例・裁決例からみた役員給与・交際費・寄付金の税務』（平成9年・税務研究会）

■評釈

- 品川芳宜・「1人飲み」交際費支出と重加算税の賦課（税研218号（令和3年））
田中治・「判例評釈 総勘定元帳への交際費記載と重加算税の賦課の当否」（TKC 税研情報 VOL311 No.5（令和4年））