

重加算税賦課における納税者の範囲に関する考察

中 村 悅 郎

目 次

はじめに

第一章 重加算税制度について

第一節 重加算税の立法趣旨およびその性質

第二節 重加算税の賦課要件

第二章 税理士・税務署員共謀による不正行為と重加算税の賦課事案（松尾税理士事件）

第一節 事実の概要

第二節 論点整理・問題提起

第三章 論点に対する考察

第一節 行為主体としての納税者の範囲

第二節 納税者への帰責事由

第三節 専門家としての税理士の責任

おわりに

はじめに

わが国における加算税は、申告納税制度の定着と発展を図るため申告義務が適正に履行されない場合に課される附帯税であり、申告納税制度の担保的機能を果たしている。この中でも特に重い経済的負担を課すのが重加算税であり、国税通則法（以下、「通則法」という。）六八条において、納税者がその国税の課税標準等又は税額等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った場合に課される旨の規定が置かれている。この重加算税が対象としている「納税者」とは、いつたいどのような者をいうのであろうか。この点に関して、判例・学説の多くは、通則法六八条にいう「納税者」とは、納税者本人に限定するものではないとする。

そしてこれに関連して特に問題となるのは、第三者の行つた不正行為が、どの程度まで納税者本人と同視され重加算税の賦課が行なわれるのかということである。

近時において、納税者から所得税の確定申告の依頼をされた税理士が、土地の譲渡所得については申告も納税もせず、納税者から受領した納税資金を領得した事案につき、平成一三年二月二七日東京地裁判決（税務訴訟資料一五〇号順号八八四七）、平成一四年一月二三日東京高裁判決（訟務月報四九巻一〇号二九九二頁）は、税理士による隠ぺい・仮装行為につき異なる判決を下すこととなり、本件上告審である最高裁平成一七年一月一七日第一小法廷判決（判例時報一八八七号三六頁）において高裁に差し戻すこととなり、差戻審である東京高裁平成一八年一月一八日判決（裁判所ホームページ）は、税理士による隠ぺい・仮装行為につき重加算税賦課を取り消す判断を下したものである。

本来、納税義務の適正な実現という使命を負う税理士が不正行為を行つたという特殊な事案ではあるが、納税者が第三者に申告等を依頼した時に、その第三者が隠べい・仮装を行つた場合の課税関係を検討する上で、実務上重要な意義を有するものと考えられる。

従来、通則法六八条の解釈における、第三者を「納税者」と同視する場合にその範囲を広く認める判例・学説や厳格な文理解釈により限定的な解釈を行うものまでその見解は多岐に渡つていて。

判例・学説の中には、第三者の行つた不正行為はすべて納税者本人と同視し得るとする見解もあるが、重加算税制度の立法趣旨および性質を断片的にとらえているのではないかと感じざるを得ない。また第三者の範囲も申告納税を行つ過程において、家族、従業員、税理士を含む代理人が関与することがあり、第三者を一様に論することは問題であるのではないかと考えるものである。

よつて、妥当な法の解釈とは何かを念頭におき、善良な納税者と悪質な納税者との権衡を図ることが重加算税賦課の目的であるということに着目すれば、第三者の行つた隠べい・仮装行為について、「納税者」本人が、一片の意図すら持たず、その行為につき全く責任を有しない場合には、重加算税賦課対象とならない余地もあるのではないかと考える。

第一章 重加算税制度について

第一節 重加算税の立法趣旨およびその性質

申告納税制度は、納税者の自発的で誠実な申告を基盤とし、これを前提として成り立っているものである。

重加算税制度の設けられた立法趣旨は、納付すべき税額の計算の基礎となる事実について隠ぺい又は仮装という不正手段があつたときに特別に重い負担を課すことにより、適正な申告をした納税者との権衡を図ることにある。⁽¹⁾ 通則法六八条の重加算税は、同法六五条の過少申告加算税若しくは同法六六条の無申告加算税又は同法六七条の不納付加算税に代えて課されるものであり、適正な徵収の実現を確保するものであると考えられる。

重加算税は、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又は仮装したという納税者の脱税的不正行為があることを要件として、その脱漏税額に対して課される点が他の加算税と異なつており、その課税割合も三五%ないし四〇%と他の加算税と比較しても相当に高率となつていて。

一方で、所得税法は、偽りその他不正の行為により所得税を免れる行為（二三八条）を刑罰の対象としており、事実の隠ぺい・仮装に基づく場合には、偽りその他不正の行為に該当する場合が多く、その場合には重加算税に加えて刑罰が科されることとなる。⁽²⁾ このように、一個の行為に対して一方で重加算税を課し、他方で刑罰を科すことが、憲法三九条の二重处罚の禁止の規定に抵触するのではないかが問題となり、それゆえに、重加算税の性質については、多くの議論がなされてきた。⁽³⁾

これらの議論の代表的見解として、忠佐市氏は、「正当な申告納稅または源泉納稅に対する、重い義務違反に対する行政課罰の性格をもつ。」とした上で「重加算と刑罰とは、別々に、独立して課税され、科刑されることが予定されている。憲法三九条後段では、同一の犯罪について、重ねて刑事上の責任を問われないとして、double jeopardyの規定が設けられているが、この規定は、二個以上の刑罰を禁止する趣旨と解されている。したがって、民事詐偽罰の趣旨に出ずる重加算税の課税と、刑罰の科刑とは、同一の基礎事実のうえに行われるとしても、憲法のこの規定に抵触するものとは解せられない。」⁽⁴⁾と述べており、学説のうちの多数は憲法三九条の二重处罚の禁止の規定に抵触しないとする。⁽⁵⁾

また、最高裁昭和四五年九月一一日判決（最高裁判所刑事判例集一四巻一〇号一二二二二二頁。）においても、重加算税のほかに刑罰を科しても、憲法三九条に違反しない旨の判示をしている。⁽⁶⁾

すなわち、重加算税の性質は、申告納稅義務違反の発生を未然に防止し、徵稅の実をあげることを主目的とした行政制裁であり、納稅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は反道德性に着目して、これに対する制裁として科される刑事罰とは明確に区別すべきである。したがって、重加算税を課すとともに刑事罰を処しても、二重处罚とはならないと解される。⁽⁷⁾

なお、重加算税の賦課要件たる隠ぺい・仮装の意義や納稅者の範囲については、かかる重加算税の性質を考慮した上で判断すべきであると考える。

第二節 重加算税の賦課要件

一、隠ぺい・仮装の意義

通則法六八条一項に規定する重加算税の賦課要件は、過少申告加算税が課せられる場合において、納税者が国税の課税標準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ていたとき等に課せられるものである。ここにいう「事実を隠ぺいする」とは、課税標準等又は税額の計算の基礎となる事実について、これを隠ぺいしあるいは故意に脱漏することをいい、また「事実を仮装する」とは、所得、財産あるいは取引上の名義等に関し、あたかもそれが事実であるように装うなど、故意に事実を歪曲することをいふとされ⁽⁸⁾、「事実の隠ぺい」としては、一重帳簿の作成、売上除外、架空仕入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、また「事実の仮装」としては、取引上の他人名義の使用、虚偽答弁等がその典型的なものとすると説明される⁽⁹⁾。

以上のことから、隠ぺい・仮装の意義は、重加算税の性質が、悪質な過少申告・無申告による納税義務違反に対し、特に重い経済的負担を課すことにより、適正な申告納税制度を担保する目的をもつのであり、この場合の悪質さの尺度を隠ぺい・仮装の行為に求めようとするものである。そこからは、隠ぺい・仮装という文言から、行為者の意思に基づく積極的な行為を予定していると考えられる。

二、隠ぺい・仮装と故意の関係

隠ぺい・仮装の行為につき故意が必要か否か、また隠ぺい・仮装行為をする者は納税者本人に限られるか等については判例・学説上に議論のあるところである。

重加算税の賦課要件については、判例および学説の考え方の中で多くの場合に故意・認識が必要であると解されている。まずそこで、何についての故意・認識が必要であるのかを明らかにする必要がある。ここでは、隠ぺい・仮装行為の時点での故意・認識の問題と申告時に過少申告をすることの故意・認識が要件とされるかの二つに大別できよう。

まず、隠ぺい・仮装行為についての故意・認識が必要であるとする見解においては、その隠ぺい・仮装行為の後の過少申告等についても故意・認識が必要であるか否かという点、すなわち租税を免れようとする意図を要すべきかについてさらに二分される。

隠ぺい・仮装行為についての認識があれば足りその後の過少申告についての認識は必要としないとする見解として、寺西輝泰氏は、「すなわち重加算税の賦課要件としての故意というのは、期中における経理処理の際、課税要件となる事実（税額計算の基礎となる事実といつてよい）についてこれを隠ぺい・仮装することについての認識があれば、その後当該事業年度の税の申告に際し、右仮装又は隠ぺいした事実に基づいて申告するあるいは申告しないなどという点についての認識を必要とするものではなく、結果として過少申告、無申告あるいは不納付という事実が生ずれば足りるものといえるのである。」と述べている。⁽¹⁰⁾

一方、過少申告等についても故意・認識が必要であるとする見解において、碓井光明教授は、隠ぺい・仮装の行為

について故意・認識が必要であるとしながら、これだけで足りるものとすれば、「租税を免れる目的以外の理由で事実を隠ぺい・仮装した場合にまで重加算税が賦課されることとなり、徵稅の実をあげることを重視しすぎた解釈であるといわねばならない。」⁽¹¹⁾ とし、その根拠として、「民事詐欺罰則というシャウプ勧告の趣旨からしても、租税を免れる目的による隠ぺい・仮装行為に限定すべき」と述べている。⁽¹²⁾

しかし、判例上の見解は、隠ぺい・仮装行為については故意・認識を必要とするものが大勢を占める。最高裁昭和六二年五月八日第二小法廷判決（税務訴訟資料一五八号五九二頁）は、「同法六八条一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、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」とまでを必要とするものではない」と判示し、この議論に訴訟上の結論を下した。⁽¹³⁾

以上、隠ぺい・仮装行為の時点での故意・認識と申告時に過少申告することの故意・認識について論じてきたが、これらを、総括的に論じたものとして、池本征男氏は、「重加算税の『隠ぺい又は仮装の行為』には、租税を免れる認識をも含むものと解する余地もあるが、だからといって積極的に租税を免れる認識を有している場合に限定しているものではなかろう。・・・行為の意味を認識しながら、事実を隠匿又は歪曲し、もつて過少申告等をした場合に重加算税の賦課要件を充足するものと解するのが妥当であろう。仮に、重加算税の賦課要件である故意に租税を免れる認識を也要すると解したとしても、帳簿の記載事項を改ざんする等の事実の隠匿又は歪曲の行為が行われており、過少申告等の事実があるならば、特に反証のない限り租税を免れる認識があつたと推認されることにならうから租税を免

れる認識の有無自体は余り大きな要素ではないと解される。」と述べられている。⁽¹⁴⁾ してみると、重加算税の賦課における故意・認識の要否については、寺西輝泰氏、池本征男氏の見解や、前掲最高裁昭和六二年五月八日判決が判示するように、納税者が課税要件事実を隠ぺい・仮装することを認識していれば十分であり、その結果として過少申告等の事実が発生すれば足り、租税を免れようとする認識までを必要としないと解することが妥当な解釈であると考えるものである。

三、本節における総括

最後に、隠ぺい・仮装と故意との関係について総合的に論じたものとして、松沢智教授は、故意の論議は、「租税逋脱犯の故意と混同した議論が多いのではないか。即ち、租税逋脱犯は行政刑事犯であり、犯罪を構成するには『構成要件的故意』即ち犯意が必要であることはいうまでもない。それは、納税義務、即ち、その内容をなす所得の存在についての認識が必要であり、さらに、偽りその他不正の行為に該当する事実の認識、及び逋脱結果の発生の認識が必要ということである。一方、重加算税の賦課は、脱税防止のための刑事罰ではないから、どれだけの税額を免れようとする故意までは不要である。そして、隠ぺい・仮装があつて過少申告若しくは期限後申告をし、無申告であること 자체が直ちに重加算税の賦課要件となるのではなく、外形的に見て不正行為とみられる要素、即ち、客観的にみて税を不正に免れようとする外部的付随事情を具備したところの過少申告行為等であることが必要である。換言すれば、重加算税の賦課要件としての故意は必要であるが、それは脱税に向けられた主觀的意図即ち租税逋脱の故意ではなく、隠ぺい・仮装行為を企図し実行すること自体であるというべきである。即ち、刑事犯における犯意と行政罰における

故意とは区別することを要する」と述べられている。⁽¹⁵⁾

すなわち、重加算税は、脱税という不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目して科せられる刑罰とはその趣旨を異にするものであり、刑罰において必要とされる故意（犯意）を重加算税について要求されるものではない。行政上の制裁である重加算税の賦課要件については、隠ぺい・仮装行為についての認識があればよく（これを、故意と呼ぶとしても犯意とは異なると解するものである）。刑罰において必要とされる過少申告等における故意・認識までは必要でないということをいい得ることができるものと考えられるのである。

第二章 税理士・税務署員共謀による不正行為と重加算税の賦課事案（松尾税理士事件）

第一節 事実の概要

大学教授をしていたX（原告、控訴人、被上告人）は、平成二年に所有する土地を売却し、譲渡所得を得た。Xは、従来、大学教授として得た収入等について税理士に委任することなく所得税の申告をしていたが、本件土地の売却に伴う譲渡所得を得た平成二年分の所得税については、申告を税理士に委任しようと考へ、知人からA税理士を紹介された。

Xから相談を受けたA税理士は、裏付け資料等を示されることなく事情を聴取しながらメモを作成し、これをXに示して、税額約二六〇〇万円が経費を控除して一三一〇万円となるところ、A税理士に委任すると、全部で一八〇〇

万円で済ませることができる旨の説明をした。A税理士がXに示したメモには、Xが実際に出費しておらず、出費した旨も告げていない紹介料や草刈費用などが経費として記載されていた。Xは、上記の相談をした当日直ちにA税理士に依頼することなく、知人にA税理士が税理士資格を有していることを確認した上で、A税理士に平成二年分の所得税の確定申告を委任し、平成三年三月六日、A税理士に対し、税務代理報酬五万円のほかに一八〇〇万円を交付した。

A税理士は、昭和四二年に税務署を退職後、税理士を開業していたが、長年にわたり、受任した納税者の譲渡所得に係る課税資料を税務署員に破棄させ、その譲渡所得を申告せず、納税者から受領した納税資金を領得していた。A税理士は、平成三年三月上旬ころまでに、Xについて脱税行為の協力者であったBが勤務していた荻窪税務署管内に転居した旨の虚偽の転居通知をして、その譲渡所得に係る課税資料を同税務署に送付させ、同人にこれを廃棄させ、本件土地の譲渡所得については、申告も納税もせず、Xから受領した一八〇〇万円を領得した。Xは、後日、妻を通じて、A税理士に対し申告手続の履行について確認し、申告が終了したとの返答を得たが、申告書の控えの交付を受けることはなかつた。

その後、A税理士の脱税行為が発覚し、Xは、平成九年一二月に、平成二年分の所得税について、修正申告書を提出し、これを受けてY税務署長は同月、Xに対し、過少申告加算税賦課決定及び重加算税賦課決定（以下、「本件各賦課決定」という。）をした。Xが、本件各賦課決定の取消しを求めて本訴を提起した事案である。

第一節 論点整理・・・問題提起

本件は、納税者本人ではなく納税者から申告の委任を受けた税理士が隠ぺい・仮装を行った事案である。特に本件は、税理士が税務署員と共に謀してXが予測し難い態様で脱税行為に及んだという特殊な事案ではあるが、第一審、控訴審と異なる判決を下すこととなり、上告審においても自判せず差戻審により重加算税の賦課を取り消す判断を下したものである。

本稿における中心的考察である納税者の範囲の考察において本件を中心題材として、論点を整理し、問題を提起していくこととする。

(一) 行為主体としての納税者の範囲について

本件においては、Xから本件土地の譲渡に係る所得税の確定申告について委任を受けた税理士であるAが、虚偽のXの転居通知をして他の税務署へ課税資料を送付させ、送付先の税務署の署員Bにその課税資料を廃棄させることにより、Xの譲渡所得税を免れさせたというものであるから隠ぺい・仮装という客観的事実があつたことは明らかである。また、AはXからの納税資金を着服する目的で隠ぺいという事實を認識した上で結果として過少な申告を行つたものである。

そうすると、本件における隠ぺい・仮装の行為の主体は納税者であるXではなく、Xが申告手続を依頼したAであるということになる。しかし、ここで問題となるのは、納税者はXであり、Xに対して重加算税を賦課し得るかとい

う問題である。

納税者本人以外の第三者による隠ぺい・仮装行為があつた場合に納税者本人に重加算税を賦課し得るかどうかという問題は従来から議論されている。判例・学説の大勢は、納税者本人に限定するものではないとする。しかし、第三者の範囲は、家族等、従業員、一般の代理人や本件における税理士など多岐に渡るため、第三者を一樣に論ずることには問題があると考えられる。よつて、第三者の行為を納税者の行為と同視し得る為には、第三者の範囲および同視すべき要件を検討すべきであろう。

(二) 納税者への帰責事由について

本件第一審判決は、Xが納付すべき税額の一部を免れる意図で脱税工作を依頼したと認定した上で、税理士Aの行為と本人Xの行為を同視し得るものとした。しかし、本件控訴審判決は、XがA税理士が違法手段により税額を減少させるのでないかとの疑いを抱いたと推認されるとしながらも、第三者が税理士であることに着目した上で、税理士への委任は通常節税のための委任であつても脱税のための委任ではないこと等を理由として、税理士の行つた隠ぺい・仮装行為は納税者本人に帰責しないとの判示をした。本件上告審判決は、第三者が税理士でありXが予測もできない方法で脱税したこと等の事情だけではXとAを同視しない為の特段の事情があるということはできないとし、Xは税理士Aが違法な手続により脱税することを了知していたとみることができることから、特段の事情がない限り隠ぺい・仮装したことを容認したこととなり、Xと税理士Aとの間に意思の連絡があれば重加算税の賦課要件を充たすものとし、意思の連絡等に審理をつくさせるために差戻しをしたものである。

本件差戻審判決においては、重加算税の賦課要件として、過少申告の計算の基礎となるべき事実につき客観的に隠ぺい・仮装行為があり、その隠ぺい・仮装の行為が納税者の行為と評価し得る（納税者に帰責すべき）事由が必要であるとした。

この本件各判決においても結論は異なるものの、どのような場合に納税者と同視すべきかの判断を行つており、納税者本人に帰責すべき事由とは何かを考察することは重要な意義を有するものであると考えられる。

(二) 専門家としての税理士の責任について

本件控訴審判決では、第三者が税理士であるか否かが強調された上で、納税者に対する重加算税の賦課要件を充たさないものとした。しかし、本件上告審判決は、第三者が税理士であるという事情だけでは特段の事情があるということはできないとしているが、税理士による隠ぺい・仮装行為が特段の事情の一つの考慮事項となり得ることを完全に否定しているわけではないと考えることができる。

従来、第三者による隠ぺい・仮装行為に対する重加算税の賦課については議論が行なわれてきた。しかし、そのうち税理士による隠ぺい・仮装行為が行われた場合についての検討は、事例が少ないこともあり¹⁶⁾、十分な検討が行われてきたとは考えられない。

そこで、本件控訴審判決が判示したように、家族等、従業員、一般の代理人などの第三者とは別に税理士であることが納税者への帰責事由を軽減し得るべきかの問題があると考えられる。

第三章 論点に対する考察

第一節 行為主体としての納税者の範囲

一、裁判例・学説の流れ

通則法六八条の規定によれば、重加算税は、「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・・・」したときに課せられるのであるが、この場合の「納税者」とは、同法二条一項五号において、「国税に関する法律の規定により国税（源泉徴収等による国税を除く）を納める義務がある者・・・源泉徴収等による国税を徴収して国に納付しなければならない者をいう。」と定義されている。

このように条文の文理解釈を行えば、重加算税の賦課は、納税者本人に限定されると解することもできる。しかし、申告納税を行う過程において、納税者本人以外の従業員等や税理士等の代理人が課税標準の計算や申告行為に関与することがあり得ることから通則法六八条の隠ぺい又は仮装の行行為主体が納税者本人に限定されるとは考え難い。この点について、条文には第三者の規定がないにもかかわらず、判例、学説の多くも納税者本人に限らないとする。納税者本人以外の者が隠ぺい・仮装を行い、それに基づいて過少申告がなされた場合に納税者本人に対して重加算税を賦課しうるかという問題をめぐる判例を見ると次のような流れとなっている。

第一に、納税者の家族が土地の譲渡収入金額を隠ぺい・仮装した事案につき、大阪地裁昭和三六年八月一〇日判決（行政事件裁判例集一二巻八号一六〇八頁）では、納税者本人が家族等や従業員の隠ぺい・仮装の事実を認識してい

なかつたとしても、納税者の家族・従業員等が申告等に関与することがしばしばあることから、家族の行為を納税者の行為と同視して納税者本人に対し重加算税の賦課しなければ重加算税制度が効果を持ちえないとして、納税者本人に対する重加算税賦課をしたものである。この見解が判例・学説の主流を占めるものと考えられる。⁽¹⁷⁾

第二に、兄Xと弟Aとが兄弟でパチンコ店を共同経営しており、Aが営業収入の一部を除外した事案につき、鳥取地裁昭和四七年四月三日判決（税務訴訟資料六五号六三九頁）は、納税者本人の認識という点を重視し、納税者本人が第三者（この場合は弟であるが）の隠ぺい・仮装行為を認識していなかつた場合には、納税者の行為と同視し得ないとしたものである。

第三に、納税者Xが自己所有の土地の譲渡に際して、譲渡による手取額に条件を付し、本件土地売却、土地譲渡による所得税の申告手続代行、納税の代行を税理士でない、いわゆる脱税請負人Aに申告書の作成と提出を依頼し、Aが納税資金を着服して自己の利益を図ろうとした事案につき、京都地裁平成四年三月二三日判決（税務訴訟資料一八八号八一六頁）は、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ながら、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に、その受任者が、故意に基準事実を隠ぺい又は仮装した場合にも、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うべきであるとし、第三者の選任・監督義務につき、特段の事情がない限り、代理人の行為態様は、そのまま納税者本人に帰属するとしたものである。

一方、この問題をめぐる学説においても、納税者と同視し得る第三者の範囲について、認識を異にしている。中川一郎教授は、「單なる文理解釈からすれば、納税義務者本人が隠ぺい又は仮装の行為をなさなければ、重加算税は課せ

られないことになる。然し、重加算税を設けた制度の趣旨を考慮して解釈するならば、納税義務者本人に限らないこととなる。」とされ、その上で、「所得の隠ぺい又は仮装は、何びとの行為によるも関係なく、又それを納税義務者が知つていると否とを問うことなく、所得の隠ぺい・仮装がなされたところに基づき申告納税違反が発生すれば、重加算税が課せられることになるのである。」と述べており、第一の裁判例に隣接した見解であると考えられる。⁽¹⁸⁾

他にも、代理関係が存在している場合には、納税者が隠ぺい・仮装行為の存在について知つていると否とにかくわらず、重加算税を課すことができるとする高野幸大教授の見解⁽¹⁹⁾や伊藤義一教授のように、「代理人、補助者等が隠ぺい仮装し、業務主がそれを知らず、かつ知ることについて期待可能性がなくとも、重加算税を課すことは正義であり、公平である。」⁽²⁰⁾とし、隠ぺい・仮装行為の認識の有無や認識の可能性にかかわらず、業務主に重加算税を課すことができるとする業務主帰責説を唱える者もいる。これらの見解は、納税者本人と同視されるうる第三者の範囲を広く認める立場のものといえよう。

しかし、納税者本人以外の誰もが隠ぺい又は仮装を行えば、それが直ちに重加算税の賦課要件を充たすかについては、議論のあるところであり、その行為者の範囲を限定的に解する考え方として、吉良実教授のように、第三者の隠ぺい・仮装行為につき納税者本人の認識を重視するとする見解もある。⁽²¹⁾

他にも、武田昌輔教授は、「たとえば、従業員が隠ぺい又は仮装した場合においても、その従業員の地位及びその状況に応じて判断すべきである。つまり、その従業員が家族等であつて、本人のために隠ぺい又は仮装して過少申告したような場合においては、後述のように、利害関係同一集団に属する者については、本人がそれを知りうるかあるいは知りうる状況にあること、さらには、その隠ぺい等によつて得られる利益が本人の同一利害集団に属することなど

の関係にあるから、その隠ぺい又は仮装による重加算税は、本人が負うべきものであろう。これに反して、このよくな利害関係同一集団に属さない従業員（つまり、赤の他人）が、自らの利得のために行われた隠ぺい又は仮装による過少申告は、隠ぺい仮装はその従業員のみの利得を目的としたものであって、納税者自身は全くあずかり知らないところであるから、これに対する重加算税は課すべきではないということになる。⁽²²⁾ 末端の従業員の売上代金の横領などは、これに属するものとみるべきである。』と述べられ、利益同一集団にあるか否かにより納税者と同視すべきかの判断基準とされている見解などもある。

池本征男氏は、「重加算税の内容をなす故意は、隠ぺい・仮装についての行為の認識で足りると解しており、また重加算税制度が申告納税制度を維持するための制度であることからしても、『隠ぺい又は仮装の行為』の実行行為者が従業員であっても、その行為が納税者本人のために行われ、隠ぺい又は仮装したところに基づいて過少申告等がなされている場合には、特段の事情がない限り従業員の行為も納税者本人の行為と同視すべきことになろう。」⁽²³⁾ とし、ただし、「特段の事情とは、例えば従業員が自己の横領等を隠ぺいするために『隠ぺい又は仮装の行為』をした場合のように、とうてい本人の行為と同視出来ない場合が考えられる」と述べており、⁽²⁴⁾ 第三者の行為を納税者本人と同視し得る要件を述べたものとして、注目に値するものと考えられる。

以上、第三者の範囲に関する判例・学説を概観してきたが、広狭はあるものの、行為主体としての納税者は、納税者本人に限定されねばならないと考えられる。

二、判例・学説の検討

前項で判例・学説の中で第三者の隠ぺい・仮装の行為につき納税者本人にいかなる場合に重加算税を賦課できるかを概観してきたが、第三者の範囲は、家族、従業員、税理士などの専門家を含む代理人等がおり、この問題については、あらゆる事案を单一の基準で割り切ることは困難であり、納税申告を依頼した第三者の隠ぺい・仮装行為に基づく申告について納税者がどこまで責任を負うべきかについては、金子宏教授が述べられるように、「納税者と依頼人との関係、当該行為に対する納税者の認識の可能性、納税者の默認の有無、納税者が払った注意の程度にてらして具体的な事案ごとに判断すべきであろう」とする見解は納税者と第三者を同視する場合の帰責事由の必要性を述べたものとして極めて妥当なものであると考える。

この見解を前提とすれば、前掲大阪地裁昭和三六年八月一〇日判決については、納税者と家族の関係であることについて着目したのであれば、判示の通り妥当な結論であるといつては、鳥取地裁昭和四七年四月三日判決においても、納税者本人の認識という点に着目した上での判断に鑑みれば妥当な結論であったといい得ることもできる。京都地裁平成四年三月二三日判決においても、納税者が払った注意義務に着目して、特段の事情がある場合には、第三者の隠ぺい・仮装行為が納税者に帰責しない余地もありうると判断したと見ることもできる。それぞれの判決の結論は異なるが、納税者と第三者を同視するにあたり帰責事由が必要であると解することもできる。

一方、学説における見解についても、武田昌輔教授の見解のように、行為の主体を納税者本人に限定すべきでないしつつも、隠ぺい・仮装行為を行った第三者を納税者本人と同視するにあたり、何らかの積極的な要素を見い出そうとする「利害関係同一集団説」のような考え方には賛同し得るものがある。

しかし、高野幸大教授のように、代理関係がある場合には知・不知にかかわらず納税者本人に責任が帰属するとの見解もあるが⁽²⁶⁾、例えば、代理人が納税者本人の意図とまったく異なった申告を行った場合には、その限りではそのような申告は代理人が与えられた代理権の範囲外の行為となり、無権代理ともいるべきであり⁽²⁷⁾、無限定に納税者に責任が帰属するということには疑問が残るところである。

また、中川一郎教授や伊藤義一教授のように何びとの行為によるも関係なく、納税者の知・不知に関わりなく納税者本人に重加算税を賦課するという、いわゆる無限定説というものに対して、佐藤英明教授は、重加算税において制裁の対象となるのはあくまでも納税者本人のみであり、納税者本人に加担したのか、逆に納税者とは独立して行ったのかを問わず、第三者はどういう形であれ制裁の対象となつていないとする観点から、「制裁が違法状態を現出させないようにさせる措置であるということを考え合わせると、重加算税を賦課し得るのは、合理的にみて納税者がそのような状態の発現を防止し得た場合のみであり、納税者は何よりも広義の『自己の行為』について制裁を受けている」と解釈すべきであろう。」⁽²⁸⁾ という見解を述べている。

佐藤英明教授のこの見解を前提とすれば、重加算税は申告納税制度を担保するために納税者本人に対して課される行政上の制裁であることに鑑みれば、隠ぺい・仮装の行為者が誰であろうと納税者本人が行為者の行為を知つていようが知つていいが、問題とならないとする見解の採用には慎重にならざるを得ない。

重加算税制度が申告納税制度を担保する上で十分に機能するために、隠ぺい・仮装の行為主体を納税者以外の第三者を取り込むことを否定するものではない。しかし、重加算税が隠ぺい・仮装という不正行為を企図する者に負のインセンティブを与えてその行為を思い留まらせるという制裁的措置であることを前提とすれば⁽²⁹⁾、同視すべき事由とし

て納税者への帰責性によつて判断を行うことは、重加算税制度の立法趣旨に合致するといえるのではなかろうか。よつて、第三者の行為を納税者の行為と同視し得る為には、何らかの積極的な要件が必要であると考える。

第二節 納税者への帰責事由

第三者が隠ぺい・仮装を行つた場合に、納税者と隠ぺい・仮装の実行行為者との関係が重要になると考えられる。すなわち、納税者が誰に何を依頼したのかということが、納税者への帰責性の判断に大きく影響を及ぼすのではないからと考えられる。

換言すれば、隠ぺい・仮装をするという納税者の認識がない場合、第三者の選任・監督に過失がない場合には「特段の事情」に該当することとなり、重加算税の賦課要件を充たさないと考えることもできる。

判例・学説ともに納税者本人に第三者の行為を帰責すべきでない場合として「特段の事情」を掲げている。

判例においては、納税者の選任・監督上の過失論を展開するものとして、前掲京都地裁平成四年三月二三日判決は、特段の事情がない場合には、第三者と納税者を同視すべきものとし、納税者への帰責可能性の判断として第三者の選任・監督義務を重視するものがある。なお、前掲京都地裁判決にいう特段の事情に関し、大津地裁平成六年八月八日判決（税務訴訟資料二〇五号二二一頁）は、「納税申告義務は公法上の義務であり、第三者に申告手続を委任したことにより納税者自身が申告義務を免れるものは解されないこと、また、納税申告については代理が認められているところ（国税通則法一二四条、税理士法一条一項）、代理人を利用することによつて利益を享受する者は、それによる不

利益も原則として甘受すべきであると解されると考慮すると、納税者から納税手続の依頼を受けた第三者、即ち履行補助者（履行代行者）により隠ぺい又は仮装が行われた場合にも、原則として、重加算税の賦課要件を充たす」とした上で、「もつとも、受任者が隠ぺい又は仮装を行った場合でも、(a)その受任者の選任・監督について納税者に過失がないとか、(b)納税者が正当な税額の納税をする意思でそれに相当する額の金銭を受任者に現実に交付したのに、受任者がこれを着服横領して自分の利益を図ったといった特段の事情がある場合には、納税者自身にそれによる不利益を課することは相当でないと解する余地もある。」とし、特段の事情がある場合には、納税者自身に不利益を課することは相当でないと解する余地もある旨判示している。

一方、学説においても、池本征男氏は、「特段の事情」とは、「例えば従業員が自己の横領等を隠ぺいするために『隠ぺい又は仮装の行為』をした場合のように、とうてい本人の行為と同視出来ない場合が考えられる」と述べており⁽³⁰⁾、納税者本人の意図し得ない場合には帰責可能性がないとの見解であると考えられる。

松尾税理士事件では納税者への帰責可能性について、上告審は、納税者と税理士を同視すべき帰責事由として、納税者が税理士の隠ぺい・仮装を了知していれば特段の事情がない限り納税者は隠ぺい・仮装を容認していたと推測するものが相当であるとし、両者の間に意思の連絡があつたと認められれば、重加算税の賦課要件を充たすものとした。ここでいう了知とは、第三者の隠ぺい・仮装についての納税者本人の認識の程度により次のように分類することができるとされる。⁽³¹⁾ ① 積極的了知（納税義務者は第三者の隠ぺい・仮装を知っていた）、② 消極的不知（納税義務者には第二者的仮装・隠ぺいを知ることが期待され得る状況があるにもかかわらず、知らなかつたという結果になつている）、③ 絶対的不知（納税義務者は第三者的仮装・隠ぺいを知ることが期待され得ない状況のもとで、知らなかつた

という結果になつてゐる)

首藤重幸教授によれば、「絶対的不知の場合には、これに重加算税を賦課するとしても、申告納税制度のもとでの納税違反の抑制という目的につながらず、積極的了知と消極的不知について重加算税を納税義務者本人に賦課することこそ、隠ぺい・仮装の直接的抑制や納税にかかる第三者への監視の強化をさながすことで隠ぺい・仮装を抑止することになる」⁽³²⁾。」と述べられていることは、妥当な解釈であると考える。

このように考えれば上告審は、本件が、税理士・税務署員共謀による特殊な事案であることを考慮した上で、いづれの了知に該当するかを明確にする上で、意思の連絡があるかどうかを問題としたものではないかと考へる。重加算税の賦課における隠ぺい・仮装の概念からすれば、客観的に不正行為の要素を判断できればよく、主観的要素ともいえる意思の連絡までは必要でないと解することもできる。⁽³³⁾ そう考へれば、納税者への帰責事由として、納税者本人に重加算税を賦課するためには第三者との間で隠ぺい・仮装行為についての意思の連絡を常に要するとの立場に立つものではないと解するのが相当であろう。

以上のことから、重加算税が悪質な納税義務違反の防止のための制度として機能するためには、納税者本人についてその防止の可能性があつたことが必要とされるのではないかと考へられる。されば、納税者への帰責事由とは、第三者の隠ぺい・仮装を行うことについて納税者本人がそのことを認識していた場合または認識をすることができる場合においては納税者本人に帰責すべきであろうし、第三者に対する選任・監督義務という観点からは納税者の持つ得る最大限の知識等の範囲で依頼した納税申告書等の点検を行うなどの相当程度高い監督・注意義務が必要である。換言すれば、納税者において第三者に対する選任・監督について過失がないこと、さらに適正な申告を行う意思があつ

たことが客観的に認められる場合には、「特段の事情」に該当し、納税者に帰責しないとする余地があると考えられる。

しかし、代理人が税理士であり、適正な申告を依頼したにもかかわらず、税理士において隠ぺい・仮装の行為が行なわれた場合には、選任・監督義務については軽減される余地があると考えられるのである。

第三節 専門家としての税理士の責任

わが国における申告納税制度は自己賦課による適正な申告を行うことを目的とするものであり、税理士に依頼することにより納税者の手から申告・納税義務が離れるわけではない。しかし、税法は複雑多岐に渡るため、よほど簡単な内容でない限り、納税者が単独で適正な申告を行うことは困難な場合が少なくない。ここに税理士の存在意義があり、納税者はもちろん円滑な税務行政の推進にとっても必要ということになる。

税理士法一条は、「税理士は、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つて、納税義務者の信頼にこたえ、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使命とする」と規定している。

また、税理士法が適正公平な課税の実現を要請するために、資格剥奪などの罰則や納税者の脱税を防止するための助言義務を税理士に課していることを前提に考えると、納税者の税理士に対する選任・監督義務や税理士の隠ぺい・仮装行為の防止義務などといった注意義務は軽減される余地があるといえるのではないだろうか。

税理士が納税者より、申告の依頼を受けた場合の代理人としての立場について、最高裁平成七年四月二八日第二小法廷判決（税務訴訟資料二〇九号七一頁）が判示において、他の履行補助者との関係で税理士の立場について言及しており、「税理士は、納税者の求めに応じて税務代理、税務書類の作成等の事務を行うことを業とするものであるから（税理士法二条）、税理士に対する所得の秘匿等の行為を税務官公署に対するそれと同視することはできないが、他面、税理士は、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ものであり（同法一条）、納税者が課税標準等の計算の基礎となるべき事実を隠ぺいし、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ものであつて（同法四一条の三）、右事務を行うについて納税者の家族や使用人のようにその單なる履行補助者の立場にとどまるものではない。」としている。

このように最高裁は、税理士を単なる履行補助者の立場とは別異に解すべき旨説示しており、このような考え方は第三者による隠ぺい・仮装行為が行われた事例のうちでも、税理士を他の履行補助者の立場と同視して議論すべきではないと解することができる。

松尾税理士事件控訴審判決においても、第三者が税理士であるか否かが特に強調されている。

前掲最高裁平成七年四月二八日判示や税理士法の内容を前提とすれば、隠ぺい・仮装行為の行為者が税理士である場合には特段の事情に該当する範囲は他の第三者よりも広くとらえる余地があるのでないかと考えられる。この点に関し、本件上告審判決もそのことのみをもって特段の事情があることはできないとしているが、自判せず、帰責性の有無の判断において納税者と税理士との間に事実を隠ぺいし又は仮装することにつき、意思の連絡があつたかどうかについて更に審理を尽くさせるため、差戻していることからすると、税理士による隠ぺい・仮装行為であることか

特段の事情の一つの考慮事項とされることを否定しているわけではないと考えることもできる。

現在のわが国のように、毎年といつていいほど税法改正があり、一般的な納税者が自ら完全に租税を含む関連法規を理解し、税理士の作成した申告書等を確實にチェックすることは困難であろう。しかし、納税者に求められている注意義務とは、佐藤英明教授が述べられるように、「専門家が作成した書類の嘘を見抜く」というような高度なことではなく、『何かおかしいのではないか』という疑問を持つことであり、そのような疑問を持つた際には正しい申告と納税がなされるような積極的なアクションを起こすことであると理解することもできる。このように考えれば、納税者が疑いを持つ『端緒』となるのは、複雑な租税法規の解釈適用ではなく、何らかの『事実』、すなわち・・・『法令』（租税法規等）と『事実』は区別して注意義務の程度を判断することが考えられる（すなわち、租税法規の適用について税理士の説明を鵜呑みにしても、納税者に注意義務違反があるとはされないことに⁽³⁴⁾なる」）が指針となるのではないかと考えられる。

納税者が適正な申告を行う意図で納税申告等を税理士に依頼した場合に、税理士が納税資金を横領するために、隠ぺい・仮装行為を行った場合には、納税者の注意義務を強く求めるることは納税者に不可能を課すことであり、また税理士の職業の倫理的な存在基盤とも矛盾することとなることから、このような場合には、原則として納税者に帰責すべき事由がないとするのが妥当ではないかと考える。

重加算税の賦課につき、通則法六八条に規定される納稅者を納稅者本人に限定しないことについては、立法趣旨からみても、容認することはできるが、その範囲・条件につき無制限とする解釈には疑問があるといわざるを得ない。

重加算税が行政上の制裁として納稅者本人に課せられるという側面からも、仮装・隠ぺい行為を行うという本人の故意あるいは認識を具備すると考えることが妥当であろう。そうすると、第三者の行為を納稅者の行為と同視しうる行為には、同視することを正当化するに足りる個別具体的な帰責事由が必要となるのではないか。

重加算税は、申告納稅制度の担保的機能として適正な申告をした納稅者との権衡を図ることにある。よって、適正な申告を行うことを意図する納稅者を阻害するような法の適用があつてはならない。ゆえに、第三者が行つた隠ぺい・仮装行為について、納稅者本人に対する重加算税賦課の可否は厳格な解釈と具体的な事実関係の検討を通して判断されなければならないと考える。

また、納稅者に対する不利益処分である重加算税の賦課について、日本税理士会連合会税制審議会は、厳格な手続によるべきとの考え方から、重加算税の賦課決定に当たつては、納稅者に弁明の機会を与えるとともに、どのような事実が隠ぺい又は仮装行為に該当するのか、また、隠ぺい又は仮装行為であると認定するに至つた具体的な判断過程を明らかにするために理由附記制度を創設すべしとする答申を出しており⁽³⁵⁾、これは、納稅者の権利の保護に資するばかりではなく、適正な申告納稅制度を維持し、さらには、税務行政に対する納稅者の信頼を確保する観点からも一考に値するものであるといえる。

一方で重加算税が賦課される事案は申告納税制度に対する悪質な挑戦であることが多く、その経済的負担が非常に重いことから、納税者にとっても重要な関心事であるといえる。

いつの時代にも適正な申告を行わない納税者がいることは否めないが、立法当初に比し、申告納税制度の趣旨、重加算税制度の趣旨を理解し、納税者意識すなわちコンプライアンスに基づき適正な申告を行おうとする納税者も増えてきたと考えられるのではないか。そうすれば、重加算税の立法趣旨、通則法六八条の解釈も、立法当初よりも、事案に即して良くも悪くも幅広い解釈を行うことが、悪質な納税者を排除し、善良な納税者を保護することとなり、これこそが、申告納税制度の理念を実現するための重加算税制度の必要不可欠な機能ではないかと考えるものである。

(注)

- (1) 志場嘉徳郎代編『国税通則法精解』大蔵財務協会一九八五年 六〇九頁。同旨のものとして、金子宏『租税法第八版』弘文堂一〇〇一年 五四一頁。
- (2) 金子宏 前掲書 五三七頁。
- (3) 品川芳宣『附帯税の事例研究第三版』財経詳報社二〇〇一年 二五三頁。
- (4) 忠佐市『租税法要論』日本評論社 昭和二五年 四七八頁—四七九頁。
- (5) 田中二郎『新版行政法（上）』弘文堂一九六一年 一四七—一四八頁。同旨のものとして、金子宏、前掲書、五三八頁。田代茂、前掲書、九六頁外多数ある。

なお、罰金と重加算税とが憲法三九条に抵触しないとする見解を疑問視するものとして、北野弘久「加算税制度の再検討」「税法学」（晃社一九七一年 No.一四九 一三三頁）。吉良実「重加算税の賦課要件と逋脱犯の成立要件」「税理」ぎょうせい一九八年 V.O.L.二四 No.一 七一頁。

重加算税賦課における納税者の範囲に関する考察（中村）

(6) 憲法三九条に違反しないとする見解は追徴税制度が設けられていた頃の事案についても、同旨の判決がでており（最高裁判和三三年四月三〇日判決 最高裁判所民事判例集一二巻六号九三八頁。）通則法制定後も同旨の判決がでており、一重处罚に該当しないとする見解は、判例上すでに確定していると考えられる。

(7) 志場編 前掲書 六〇九頁—六一〇頁。

(8) 名古屋地裁昭和五五年一〇月一三日判決（税務訴訟資料一一五号二一頁）その他同様のものとして、和歌山地裁昭和五〇年六月二三日（税務訴訟資料八二号七〇頁）等。

(9) 志場編 前掲書、六一〇頁。その他同様のものとして、金子宏 前掲書 五四一頁—五四二頁。

(10) 寺西輝泰「租税制裁における故意」『税理』ぎょうせい一九七六年 VOL一九 No.一四 六一頁。同旨のものとして、吉良実、前掲稿、七三頁。

(11) 碓井光明「重加算税賦課の構造」『税理』ぎょうせい一九七九年 VOL二二 No.一二 五頁。

(12) 碓井光明、前掲稿、五頁。また、ここに掲げる民事詐欺罰則については、「シャウプ使節団日本税制報告書」四巻附録D ○頁参照。

(13) この最高裁判決を前提とした判決がその後、多数出されており、過少申告となることには故意・認識を有することは必要でないとしても、隠べい・仮装行為には故意・認識を有していたことが必要であることは判例上確立したものであるということがいえる。

(14) 池本征男「加算税制度に関する若干の考察」『税務大学校論叢』税務大学校一九八一年 第一四号 一〇八号。

(15) 松沢智「明らかにされた法人税の重加算税通達と重加算税制度の本質」『税務弘報』中央経済社二〇〇〇年 VOL四八 No.一二 一四頁。

(16) 例えば、公認会計士による隠べい・仮装行為に基づく申告について納税者に対する重加算税が賦課された事例として、東京高裁平成一五年五月二〇日判決（税務月報五〇巻五号一六六三頁）、他にも松尾税理士が関与した事案につき、最高裁平成一八年四月二〇日第一小法廷判決、最高裁平成一八年四月二五日第三小法廷判決が出されており、いずれも税理士選任に対する落ち度はあるとしながらも納税者の行為と同視できないとして、重加算税の賦課を認めていない。

(17) この見解が主流とするものに、佐藤英明「申告の委任を受けた者による隠べい・仮装行為と重加算税の賦課」『ジュリスト』

有斐閣一九九六年 No.10八六 一一四頁。外多数の学者、実務家が判決例の集積による検討から同旨のことを述べている。

(18) 中川一郎「大阪地裁昭和三六年八月一〇日判決評釈」『税法学』日本税法学会 一三〇号 四四頁。

(19) 高野幸大「代理人による虚偽の申告と重加算税賦課の可否」『ジュリスト』有斐閣一九九一年 No.10〇三 一一六頁。

(20) 伊藤義一「重加算税業務主帰責説試論—隠ぺい・仮装の行為者と重加算税について」『TKC税研時報』八巻 三号 四一頁。

(21) 吉良実、前掲書、七三頁。

(22) 武田昌輔「使用者等による不正行為と租税逋脱に関する若干の考察」『税理』ぎょうせい一九八七年 VOL三〇 No.五 五頁。

(23) 池本征男、前掲書、二〇二頁。

(24) 池本征男、前掲書、二〇二頁。

(25) 金子宏、前掲書、五四二頁。

(26) 高野幸大教授は、一般に代理関係において、本人と代理人は代理人が、本人のために法的行為を行ふと、その法効果は直接本人に帰属するという関係にあるから、代理人の行為は、納税者本人の行為と解することができる、とする。

高野幸大、前掲稿、一一六頁。

(27) 佐藤英明「納税者以外の者による隠ぺい・仮装工作と重加算税」『総合税制研究』(財)納税協会連合会一九九六年 No.四 九一頁。

(28) 佐藤英明、前掲稿、九三頁。

(29) 佐藤英明「過少申告加算税を免除する『正当な理由』に関する一考察」『総合税制研究』(財)納税協会連合会一九九三年 No.二九五頁。

(30) 池本征男、前掲稿、一二〇二頁。

(31) 首藤重幸「相続財産の隠ぺい事実を知らなかつた相続人の重加算税」『税務事例研究』(財)日本税務研究センター一九九六年 VOL三〇 六六頁。

(32) 首藤重幸、前掲稿、六七頁。

(33) 渡辺充教授によれば、意思の連絡とは、「双方向の相互了解であり、行為者間に共謀の認識を伴い、互いに一方の行為を利用し犯罪事實を発現させる」とにある。」と述べている。

- (34) 渡辺充「いわゆる松尾税理士事件／税理士作成の虚偽申告書と重加算税」『税務事例』財經詳報社一〇〇六年 VOL三八
No.八 ○〇五年 VOL八五 四八頁—四九頁。
- (35) 日本税理士会連合会税制審議会「重加算税制度の問題点について—平成一—年度諮詢に対する答申—」平成一二年二月一四日 七頁。