

〔論 説〕

重加算税の課税要件に関する考察 ——最近の最高裁判決を素材として——

新第60期司法修習生

横 倉 仁

はじめに

第1章 平成17年事件の概要

第1 事実の概要

第2 争点及び争点に対する判断

第2章 重加算税の課税要件

第1 国税通則法68条1項の定める課税要件について

第2 前提問題としての「隠ぺい又は仮装」の行為

第3 第三者による隠ぺい又は仮装についての検討

第3章 平成17年事件の検討

第1 国税通則法68条1項の「隠ぺい又は仮装」について（争点1）

第2 国税通則法70条5項の除斥期間について（争点2）

第3 国税通則法65条4項の「正当な理由」について（争点3）

第4 平成18年両事件について

結びにかえて

はじめに

近時、最高裁判所は、三件の事件を通じて、重加算税に関する重要な判断を示した。その争点は、何れも納税申告を受任した税理士が隠ぺい又は仮装の行為に及んだ場合、納税者本人に重加算税を課することができるかというものである。何れの事件にも同一の税理士が関与しており、事案としては極めて異例なものであるが、重加算税の課税要件を検討するに当たっては好個の素材を提供している。

本稿の目的は、重加算税の課税要件をめぐる判例・学説上の諸論点を概観

することにあるが、同時に、最高裁平成17年1月17日判決民集59巻1号28頁(以下、「平成17年事件」又は単に「本件」という。)に評釈を加えることもその目的として¹⁾いる。

そこで、やや変則的な構成ではあるが、最初に、平成17年事件の概要と判旨を紹介し(第1章)、次に、重加算税の課税要件について第三者による隠ぺい又は仮装の論点を中心に概説し(第2章)、最後に、平成17年事件判決とその後に示された二つの判決²⁾について、適宜対比しながら検討を加える(第3章)こととしたい。

第1章 平成17年事件の概要

第1 事実の概要

検討の便宜のため、事実の概要を時系列に沿って以下に列挙する。

- 昭和62年10月1日 X(原告, 控訴人, 被上告人)は本件で問題となる川崎市所在の土地(以下、「本件土地」という。)を6836万5000円で購入した。
- 平成2年9月5日 Xは、有限会社法研住販の仲介により、本件土地を1億3000万円で売却し、同年10月19日に代金を受領して本件土地を引き渡した。なお、本件土地は取得から5年以内に譲渡されており、土地譲渡益は分離課税の短期譲渡所得として取り扱われる(租税特別措置法(以下、「税特措」と略す。)32条1項、平成8年改正前・税特措32条3項参照)。

-
- 1) 筆者(平成7年公認会計士登録)は、監査法人勤務を経て、平成16年4月から2年間、早稲田大学大学院法務研究科に在学した。本稿は、同研究科の「税務基礎法学」(平成17年度春学期開講科目)を受講した際に筆者が執筆したレポートを、大幅に加筆修正したものである。
- 2) 最判平成18年4月20日民集60巻4号1611頁(以下、「平成18年I事件」という。)、最判平成18年4月25日民集60巻4号1728頁(以下、「平成18年II事件」という。)、両者を併せて「平成18年両事件」と呼称する。なお、平成18年両事件の事案は、平成17年事件のそれとほぼ同様である。その概要については、第3章・第4を参照されたい。

- 平成2年12月31日 Xの平成2年度分所得税の納税義務が成立した（国税通則法（以下、「税通」と略す。）15条2項1号）。
- 平成3年2月末ころ Xは知人から紹介を受けたA税理士に対して、上記の譲渡所得の申告に関して税務相談を行った。A税理士はその内容を聴取しながらメモ（以下、「本件メモ」という。）を作成し、これをXに示しながら、自分に申告を委任すれば、追加的な譲渡費用を計上することによって、本来2600万円となる税額が経費を控除して2310万円となるところ、全部で1800万円⁴⁾で済ませることができ、800万円も税額を減少させることができる旨を説明した。
- 本件メモには、譲渡費用に関連すると思慮される紹介料356万円や草刈費用60万円を示す記載がある。しかしながら、紹介料を支出した事実はなく、また草刈費用の支出を裏付ける証憑は存在しない。
- 3月3日 XはA税理士に平成2年度分所得税の確定申告手を委任した。また、同月6日、XはA税理士に対して、1805万円（内1800万円を納税資金、5万円を税務代理報酬として）を支払った。
- 15日 A税理士は、Xを代理して、Y（渋谷税務署長、被告、被控訴人、上告人）に対してXの平成2年度分所得税の納税申告書（確定申告、以下、「本件納税申告書」という。）を提出した。
- ・総合課税の所得金額 999万3048円
 - ・納付すべき所得税額 7100円
- なお、分離課税の所得金額（本件土地の譲渡所得）の申告は行われていない³⁾。また、このころ、A税理士から長年にわた⁴⁾り依頼を受けていたB税務署員により脱税工作が行われる。

3) このように、本件では分離課税の所得ないし税額の申告は行われていない。これに対して、平成18年両事件においては、虚偽の必要経費等（取得費、譲渡費用）を記載して譲渡所得金額を0円とする納税申告書が提出されている（第3章第4参照）。

4) この極めて異例といえる脱税工作について、平成18年1事件判決は、「A税理士は、20年余の税務署勤務の後、昭和40年代に税理士を開業したが、始期は分からないものの、平成8年ころまで、賄賂を贈⁴⁾って協力を得た税務署職員⁴⁾の勤務する税務署の管内に納税

平成9年11月ころ

A税理士による脱税工作が発覚したことに伴い、東京国税局による税務調査がXに対して行われた。

平成9年12月12日

XはYに対して平成2年度分所得税の修正申告書を提出した。

- ・総合課税の所得金額 1036万5148円
- ・分離課税の所得金額 4882万2934円
- ・納付すべき所得税額 2529万3600円

19日

YはXに対して下記の処分（以下、「本件各処分」という。）を行った。

- ・過少申告加算税賦課決定 1万1000円
- ・重加算税賦課決定 880万9500円

平成10年2月12日

XはYに対して本件各処分に対する異議申立（税通75条1項1号）を行うが、棄却決定を受け（同83条2項）、さらに国税不服審判所長に対して審査請求（同75条3項）を行うが、平成12年3月16日に請求棄却判決を受けた（同98条1項）。

以上の適法な行政不服審査手続を経て、XはYを被告として上記各処分の取り消しを請求する抗告訴訟を東京地方裁判所に提起した。

第一審判決

請求棄却

控訴審判決⁵⁾

原判決取消・請求認容

上告審判決⁶⁾

原判決破棄・差戻

差戻控訴審判決⁷⁾⁸⁾原判決変更・一部請求認容⁹⁾

者が住所移転した旨の虚偽の通知をし、この税務署に送付された資産譲渡に伴う事績書等の課税資料を当該税務署職員に抜き取らせ、譲渡所得の発生の事実が分からないようにした上、資産譲渡に係る所得を申告しない方法や、架空の又は水増しされた経費を必要経費として計上するなどの方法で脱税をしてきた。A税理士は、同年暮れころから、従前の税務申告につき不正申告の疑いを抱かれ、東京国税局査察部の調査を受けるなどし、同9年10月に逮捕され、同10年7月、贈賄、所得税法違反等の罪により懲役刑の実刑判決を受けた」と説明している。

5) 東京高判平成14年1月23日訴月49巻10号2992頁。

6) 最判平成17年1月17日民集59巻1号28頁・判タ1174号248頁。

7) 東京高判平成18年1月18日LEX/DB28111268番。

8) 平成18年現在、再度の上告受理申立手続中であり、その帰趨が注目される。

9) 差戻控訴審は、重加算税賦課決定処分の一部を取り消し、これに含まれる過少申告加

第2 争点及び争点に対する判断

1 争点1について

(1) 争点の内容

Xが、国税通則法68条1項に規定する「隠ぺい又は仮装」の行為によって、本件土地の譲渡に係る所得税を免れたといえるか。

(2) 争点に対する各審級の判断（控訴審以降、以下同じ。）

ア 控訴審は、平成3年2月末ころ、控訴人Xが、A税理士から本件メモを提示されて税額についての説明を受けた時に、「紹介料356万円を支払った事実がなく、留学生に謝礼を支払ったものの、草刈費用について裏付け資料がないことについて気づいていた」との事実を認定したうえで、税理士が独立公正な立場で税務申告を行うべき立場にあることを考慮すれば、「納税者は、……法律に違反しない方法と範囲で必要最小限の税負担となるように専門的知識と経験を発揮していわゆる節税をすることをも期待して委任するのであり、これを超えて、脱税をも意図して委任するのではない。〔1〕Xも、いわゆる節税を意図してAに委任したと推認されるものの、Aのした説明に疑義を呈しなかったことを超えては、脱税を意図し、その意図に基づいて行動したと認めるには足りない。〔2〕Xが、税額の減少につき違法な手段によるのではないかと疑いを抱いたとしても、……資格のある税理士によるものである以上、疑いを取り除くことなく委任したからといって、脱税を意図し、その意図に基づいて行動したと認めるには足りず、1800万円を超える部分を含めて、国税通則法68条1項に規定する課税標準等を隠ぺいし、又は仮装し、これに基づき納税申告書を提出した場合には当たらない」とした。

算税賦課決定処分の効力は、これを維持した。その結果、Xは大要、以下の合計額を過少申告加算税として負担することとなった。

① 修正申告によって納付すべき所得税額2528万円に100分の10を乗じた金額（税通65条1項）	252万8000円
② 上記の2528万円のうち、期限内申告書の所得税額158万円を超える2370万円に100分の5を乗じた金額（税通65条2項）	118万5000円
③ ①・②合計から控除するべき平成9年12月19日付の過少申告加算税額	<u>△1万1000円</u>
合計	<u>370万2000円</u>

イ これに対して、上告審（法廷意見）では、「被告人Xは、A税理士が架空経費の計上などの違法な手段により税額を減少させようと企図していることを了知していたとみることができるから、特段の事情のない限り、XはAが本件土地の譲渡所得につき架空経費を計上するなど事実を隠ぺいし、又は仮装することを容認していたと推認するのが相当である。原審が掲げる上記の〔1〕及び〔2〕の事情だけによって、上記特段の事情があるということとはできない。そうすると、Xが脱税を意図し、その意図に基づいて行動したとは認められないとした原審の認定には、経験則に違反する違法があるというべきである。そして、本件において、XとAとの間に本件土地の譲渡所得につき事実を隠ぺいし、又は仮装することについて意思の連絡があったと認められるのであれば、本件は、国税通則法68条1項所定の重加算税の賦課の要件を充足するものというべきである」とし、この「意思の連絡」の存否につき審理を尽くさせるため、原判決を破棄して原審に差し戻した。

なお、滝井裁判官による補足意見は、「納税者から申告手続の委任を受けた税理士等の第三者が隠ぺい・仮装行為をした場合において、納税者は、自らその行為をしていないというだけの理由でこの制裁を免れるわけではない。しかし、事実の隠ぺい・仮装についてその一部に意思の連絡があるからといって、必ずしも過少申告となった税額全体について納税者に対して重加算税を賦課することができるわけではないとする考え方が十分あり得るのであり、重加算税を賦課することができる範囲は、重加算税制度の趣旨、目的等から見て、慎重な検討を要する問題である」と指摘している。

ウ 差戻控訴審は、本件メモの記載を詳細に検討し、紹介料356万円の記載は税額の計算とは無縁の記載であって、証憑の裏付けを欠く草刈費用60万円と共々「Xの認識において現実の支出又は財貨の移転を伴ったものであり、架空の経費を告知したものではなかった」との事実を認定し、差戻前控訴審判決の事実認定を採用しなかった。そのうえで、上告審の示した基準に従い、「XがA税理士による隠ぺい又は仮装の行為による過少申告を容認し、Aとの間に意思の連絡があったということとはできず、また、その余の事情も、Aによる隠ぺい行為による譲渡所得の過少申告につき、Xの帰責事由を認める

には足りないから、Xに対して本件重加算税賦課決定処分をすることはできない」とした。

2 争点2について

(1) 争点の内容

Xが、国税通則法70条5項に規定する「偽りその他不正の行為」によって、所得税額を免れたといえるか。

(2) 争点に対する各審級の判断

ア 控訴審は、争点1について判断したとおり、本件では重加算税の課税要件である「隠べい又は仮装」の行為を認めることができないことから、控訴人Xが「偽りその他不正の行為」により所得税について過少申告をしたと認めることもできないとした。そして、平成9年12月19日付けをもってされた本件各処分は、国税通則法70条4項の期間（5年間）の制限を過ぎた後にされたものとして違法であるとした。

イ これに対して、上告審は、「国税通則法70条5項の文理及び立法趣旨にかんがみれば、同項は、納税者本人が「偽りその他不正の行為」を行った場合に限らず、納税者から申告の委任を受けた者が偽りその他不正の行為を行い、これにより納税者が税額の全部又は一部を免れた場合にも適用されるものというべきである。……被上告人Xは、平成2年分の所得税について、申告を委任したA税理士の前記の脱税行為によりその税額の一部を免れたものといえることができる。そうすると、Xの同年分の所得税に係る重加算税賦課決定等については同項が適用されることになるから、本件各賦課決定はその除斥期間内にされたものというべきである」とした。

ウ また、差戻控訴審では、「国税通則法70条は、課税（賦課）権について時的限界を規定するものであり、……同条5項は、同条4項で賦課権の除斥期間を規定した国税についても、偽りその他不正の行為による申告行為等、課税当局の発見、調査が妨げられるような事情があった場合に、その例外を規定するものであって、これは偽りその他不正の行為をした者への制裁を目的としたものではない。したがって、納税者、その補助者又は代理人による

ものであっても、納税者の納税義務の確定手続において客観的に「偽りその他不正の行為により全部又は一部の税額を免れ」たとの事実がある場合には、納税者自身が具体的な偽りその他不正の行為を意図し、又は指示したか否かを問うことなく、同条5項が適用されるものと解すべきである」とした。

3 争点3について

(1) 争点の内容

Xが、所得金額を過少に申告したことについて、国税通則法65条4項に規定する「¹⁰⁾正当な理由」はあるか。

(2) 争点に対する各審級の判断

この点について、差戻控訴審は、「控訴人Xは、平成2年分の所得税の申告が過少となったのは、A税理士及びB税務署員による妨害のためであって、被控訴人Yの行政処理や指導が的確を欠いたためであり、上記正当な理由、その他真にやむを得ない事情がある旨主張する。しかしながら、Aの行為はXとの委任契約の履行上の問題として解決すべきものであり、本件事実関係の下において、Xの過少申告は、Aによる事業所得の申告もれあるいはAによる譲渡所得の隠ぺいという違法行為に基づくものであり、それがYの行政処理の盲点を利用したものであったとしても、違法行為に基づく過少申告について正当な理由があることにはならず、他にYの指導上の落ち度によるものということとはできない（Yの落ち度をいう論旨は、Aとの委任契約上の問題をYにすり替えるものというべきである。）、他に本件証拠によっては¹¹⁾正当な理由があるとは認められない」とした。

10) 争点3については、第一審で「正当な理由」があるとは認められないと判示されたが、控訴審は、争点2において、除斥期間の経過を理由として本件各処分を取り消したために、「正当な理由」の存否の判断にまで立ち入らなかった。これに対して、上告審は、本件各処分が除斥期間の経過前になされた適法なものであると判断したため、差戻控訴審では、「正当な理由」の存否についても、さらに判断を示すこととなった。

11) このように本件差戻控訴審では、Xに国税通則法65条4項の「正当な理由」の存在を認めなかった。その後の別事件における最高裁の判断を見ると、A税理士と税務署員との共謀が認定された平成18年II事件では、「正当な理由」の存在を認めており、他方、

第2章 重加算税の課税要件

第1 国税通則法60条1項の定める課税要件について

1 課税要件の整理

国税通則法68条1項は、過少申告に係る重加算税の課税要件について、「第65条第1項（過少申告加算税）の規定に該当する場合（同条第5項の規定の適用がある場合を除く。）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ときは、当該納税者に対し……過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額……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」と規定している。これを整理すると、以下のとおりとなる。

① 過少申告加算税の課税要件を充足すること（税通65条1項）

ア 積極的要件¹²⁾

- (ア) 期限内申告書が提出されたこと
- (イ) 修正申告書の提出又は更正があったこと

イ 消極的要件¹³⁾

- (ア) 修正申告又は更正によって納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうち、その修正申告又は更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて「正当な理由」があると認められる

共謀が認定されなかった平成18年1事件では、逆に、「正当な理由」の存在を認めていない。

12) 過少申告加算税又は重加算税賦課決定処分取消訴訟において、課税庁が主張立証責任を負う要件事実を積極的要件、反対に、納税者がこれを負う要件事実を消極的要件として整理した（最判平成11年6月10日集民193号315頁、東京高判昭和61年6月23日行集37巻6号908頁などを参照）。

13) 消極的要件であるから、(ア)又は(イ)の要件に該当する事実が存在する場合には、過少申告加算税及び重加算税を賦課することができない。

こと（税通65条4項¹⁴⁾）

- (イ) 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っ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こと（税通65条5項¹⁵⁾）

14) 「正当な理由」の位置づけについては法文上問題がある。無申告加算税に代えて重加算税を課す場合の国税通則法68条2項は、「第66条第1項に該当する場合（同項ただし書……の適用がある場合を除く）」と規定しており、同法66条1項ただし書は、「期限内申告書の提出がなかったことについて「正当な理由」がある」ときは、無申告加算税を課さないことを規定している。要するに、「正当な理由」がある場合には、無申告加算税も重加算税も課されないことは法文上疑義がない。この点は、不納付加算税及びこれに代わる重加算税についても同様である（税通68条3項、67条1項ただし書）。

これに対して、過少申告加算税に係る「正当な理由」は、国税通則法65条1項ではなく同条4項に規定されている。そして、国税通則法68条1項は、同法65条4項に該当する場合を重加算税の課税対象から除外していない。すなわち、その文理だけからすれば、「正当な理由」は、重加算税賦課決定処分¹⁾の取消事由に該当しないことになる。品川教授はこの点の立法の不備を指摘されている（品川芳宣「税理士・税務署員共謀による不正と重加算税の賦課要件・期間制限（本件判批）」税研128号101頁）。

本稿では、無申告加算税等と平仄をとるべきこと、過少申告加算税が課されないのであれば「勿論」これに代わる重加算税も課すべきではないことから、「正当な理由」を消極的要件に掲げた。

なお、本件差戻控訴審や平成18年両事件の各審級においては、特に理由を明らかにしていないものの、「正当な理由」がある場合には、重加算税賦課決定処分は取り消されるべきであることを前提としている。

15) この消極的要件がある結果、例えば、事実を隠べい又は仮装したところに基づいて法定申告期限内に税額を過少に申告・納付した後、税務調査などが行われる前に翻意して、正当額について自発的に修正申告書を提出した場合、当該修正申告は更正を予知してされたものではなく、重加算税は課されないことになる（品川芳宣『附帯税の事例研究』218頁以下（財経詳報社、新版、平成8年））。このような措置は、自発的な修正申告を促すことになるから、納税義務違反を防止し公平な徴税を図るという重加算税の制度趣旨に沿うものであるといえよう。

ところで、行為後の事情によって結果が左右されるという現象は、犯罪論では一般に見られないことである。実際、遯脱犯について金子教授は、「法定納期限内に虚偽申告をした場合は、遯脱犯は法定納期限経過のときに成立すると解すべきであり、その後「更正があるべきことを予知」しないで自発的に正しい内容の修正申告をし、これによる重加算税が課されないという場合においても、遯脱犯の成立は影響を受けないと解すべきである」（金子宏『租税法』822頁（有斐閣、第10版、平成17年））とされ、裁判例

- ② 「納税者」が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」したこと
- ③ 上記②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こと

2 検討するべき問題点

さて、上記②、③の要件について、文理に忠実に解釈すれば次の結論が得られるであろう。すなわち、第一に、「隠ぺい又は仮装」を行う主体は「納税者¹⁶⁾」に限られるということである。第二に、過少申告それ自体からは區別された「隠ぺい又は仮装」という事実が存在することである。第三に、「納税申告書の提出」が「隠ぺい又は仮装」したところに「基づく」ものである以上、申告書の提出に先立って「隠ぺい又は仮装」の事実が存在し、その結果として申告がなされることである（因果関係の存在）。

しかしながら、これまでの重加算税に関する裁判例は、必ずしも、このような狭い文理解釈を採用しているわけではない。また、客観的要件に対応する主観的認識が必要であるのか、必要だとするとその認識の対象は何か、故意のみならず脱税の意図まで必要であるのか、あるいは過失で足りるのかなど、多くの解釈問題が残されている。以下では、重加算税の課税要件に関連して、本件及び平成18年両事件で大きな争点となったいわゆる第三者による

（東京高判平成7年12月20日判時1579号141頁）もそのような解釈を採用している。

さて、重加算税は課されないが、制裁としてはより重い刑罰が科されるというこのような帰結は（その逆はともかくとして）妥当であろうか。確かに、前掲・東京高裁判決が指摘するように、重加算税と逃脱犯とは、その「趣旨、性質及び要件を異にしている」とはいえ、両制度は共に事後的な制裁を用意することで納税義務の履行を確保するという目的に向けられているはずである。そして、翻意して修正申告をした以上、租税債権は（危険にさらされたとはいえ）実質的に毀損されておらず、また、責任非難の程度も減少するはずである。この点、結論は保留するが、逃脱犯においても、自発的な修正申告を「黄金の架け橋」として用意するなどの立法論を含めて、なお検討の余地があると思われる。

16) 税法上の「納税者」とは、本来の納税義務者及び徴取納付義務者を指す（税通2条5号）。

隠ぺい又は仮装をめぐる問題点に焦点を当てて検討することとする。

第2 前提問題としての「隠ぺい又は仮装」の行為

本章では、第三者による隠ぺい又は仮装について検討を加えていくが、その前提として、「隠ぺい又は仮装」¹⁷⁾の要件について概観しておく。

1 最高裁判決の検討

最高裁判所は、この「隠ぺい又は仮装」の要件に関して、三つの重要な判断（最判平成6年11月22日民集48巻7号1379頁、最判平成7年4月28日民集49巻4号1193頁、最判昭和62年5月8日民集151号35頁）を示している。このうち前二者（平成6年判決、平成7年判決）は、いわゆる「つまみ申告」の事案であり、納税者が積極的な隠ぺい工作を行っていないとしても、「隠ぺい又は仮装」の要件を充足する場合があることを示した点で重要である。他方、後者（昭和62年判決）は、架空人名義による有価証券取引から発生した所得を除外したという事案であり、「隠ぺい又は仮装」の要件に該当する納税者の積極的な行為が認定されている。

第3章で検討するように、本件及び平成18年両事件においては、譲渡所得の申告に際して架空経費を計上したり、税務署に保管されている事績書を廃棄させたりするなどの積極的な行為が認定されている。この点において共通性がある昭和62年判決を紹介すると、同判決は、国税通則法「68条1項による加重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

17) 金子教授によれば、「事実の隠ぺいとは、課税要件に該当する事実の全部または一部を隠すこと」であり、具体例としては、売上除外、証拠書類の廃棄等を挙げることができる。また、「事実の仮装とは、存在しない課税要件事実が存在するかのように見せかけること」であり、具体例としては、架空仕入の計上、架空契約書の作成、他人名義の利用等を挙げることができる（金子・前掲書・616頁）。

ことまでを必要とするものではないと解するのが相当である」(下線は筆者によるものである。以下同じ。)と判示している。

2 納税者本人が隠ぺい又は仮装の行為を行なった場合における主観的認識の内容

さて、昭和62年判決は、「隠ぺい又は仮装」の事実を認定するについて、以下の要素に着目していると考えられる。

- ① 隠ぺい又は仮装の行為(原因)と過少申告(結果)との間に因果関係が存在すること
- ② 「隠ぺい又は仮装」について故意が必要であること¹⁸⁾
- ③ 過少申告についての認識は不要であること¹⁹⁾²⁰⁾²¹⁾

このうち、客観的要素に関する①は、「隠ぺい又は仮装」の行為と過少申

18) 「仮装隠ぺいに該当するためには、本人又は本人から依頼された第三者が申告に際し虚偽事実をもって申告することの認識、すなわち仮装隠ぺいの故意をもって行ったということが必要であり……結果的に不注意により虚偽事実をもって申告したという場合には、仮装隠ぺいがないために重加算税は成立しないというべきである」として、重加算税の課税要件を充足するためには、隠ぺい又は仮装についての故意が必要であり、過失では足りないとした裁判例(横浜地判平成10年6月24日税資232号769頁)がある。

19) 前掲・横浜地裁判決は、傍論で、重加算税は、「その手段としての仮装隠ぺい行為と結果としての過少申告の事実とがあれば成立するものであり、手段行為・結果・その間の因果関係のすべてを認識して仮装隠ぺい行為に及んだ場合に初めて成立するものではない」として、故意の対象を限定している。

20) 前掲・平成7年判決は、納税者の認識として過少申告の確定的意図を要求しており、過少申告の故意を要求しない昭和62年判決内容と一見矛盾する。詳細は割愛するが、前者はつまみ申告の事案であるのに対して、後者は積極的な隠ぺい又は仮装の行為を認定することができる事案であって、この一見した矛盾は、結局事案自体の性質の相違として解消されるものと考えられる(平成6年度最判解[30]・609頁参照)。そして、昭和62年判決は、積極的な隠ぺい工作等に及んだ以上、それが税額の過少申告を帰結することを認識していないとしても(例えば、架空名義取引から所得が発生するか否かは、暦年が終了した後に通算しないことには分からないであろう)、重加算税の課税要件を充足しうることを示したものと考えられる。

21) いわゆる「脱税の目的」も課税要件とはならないと考えられる(佐藤孝一『国税通則の法解釈と実務』1120頁(大蔵財務協会、増補改訂版、平成15年))。

告とが区別された事実であることを前提として、両者の間に因果関係が必要であるとする。これは国税通則法68条1項の文理に比較的忠実な判断であるといえるであろう。また、主観的要素に関する②は、「隠ぺい又は仮装」について故意が必要であるとする。この点、第三者が隠ぺい又は仮装の行為に出た場合、この「隠ぺい又は仮装」についての故意をどのように考えるかは、本件にも影響する極めて困難な問題である。

第3 第三者による隠ぺい又は仮装についての検討

1 裁判例及び学説の紹介

(1) 裁判例

ア 重加算税の課税要件の充足を肯定した事例²²⁾

肯定事例としては、(事例1 法人の代表者以外の者による隠ぺい又は仮装) 法人の代表者以外の取締役により横領行為が行われたが、その際に同取締役によって架空仕入が計上され、代表者がこれを関知しないまま法人税の確定申告をしたという事例において、「会社の代表者自身ではなく、その従業者等であっても、会社の営業活動の中心となり、実質的にその経営に参画していた者が隠ぺい・仮装行為をし、かつ、代表者がそれに基づき過少申告をした場合には、納税者たる会社が重加算税の負担を受けることは法の要請するところであるから、国税通則法68条1項の要件に当たると解するのが相当であり、このことは代表者が納税申告書を提出するにあたり、隠ぺい・仮装行為を知っていたか否かによって左右されない」としたものがある(名古屋地判平成4年12月24日税資193号1059頁)。

また、(事例2 納税者の委託を受けた第三者による隠ぺい又は仮装)²³⁾ 納税者が土

22) 肯定事例は比較的多くみることができる。その他の事例については、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4号79頁(104頁)、『主要行政事件裁判例概観2 租税関係編』369頁以下(法曹会、平成13年)などに列挙されている。

23) この事件と同様に、納税者の委託を受けた第三者が隠ぺい又は仮装の行為に及んだ事案において、「(受託者の)納税申告は納税者が行ったと同様に取り扱われるべきであり、

地を売却するに当たり、買主に所得税の申告手続と納税の代行を一任し、当該買主がさらに第三者に確定申告書の作成と提出を依頼したところ、当該第三者が架空経費を計上して譲渡所得の申告を行ったという事例において、「納税者が他人にその納税申告を一任した場合、その受任者又はその者の受任者が租税を逃脱する目的をもって、故意に……事実を隠ぺい又は仮装した場合にも、特段の事情がない限り、国税通則法68条1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。けだし……納税者が申告を第三者に委任したからといって、納税者自身の申告義務は免れず、その第三者がなした申告の効果、態様はそのまま納税者の申告として取扱われる。即ち、納税者が、納税義務者たる身分のない者に申告を一任し、これをいわば納税申告の道具として使用した以上、その者の申告行為は納税者自身がなしたものと取扱うべきである。納税者は、誠実に受任者を選任し、受任者の作成した申告書を点検し、自ら署名押印する等して適法に申告するように監視、監督して、自己の申告義務に遺憾のないようにすべきものである。これを怠って、受任者により不正な申告がなされた場合は、特段の事情がない限り、納税者自身の不正な申告として制裁を受ける」としたものがある（京都地判平成4年3月23日訴月39巻899号）。

さらに、(事例3 被相続人による隠ぺい又は仮装) 相続人が、被相続人によって架空名義とされていた預金の存在を了知していながら、当該預金を相続財産から除外して相続税の申告に及んだという事例において、「国税通則法68条1項の適用に当たっては、相続人又は受遺者が積極的に隠ぺい、仮装の行

その納税申告が不適正であった場合には納税者が不適正であることを認識していたか否かにかかわらず、これに対する加算税等の制裁も、納税者自身に対してなされるべきである」とした裁判例（京都地判昭和63年11月30日税資166号538頁）、また、納税者が納税申告の履行補助者を利用したという事案において、「履行補助者が税額等の計算の基礎となるべき事実を隠ぺいし、又は仮装し、これに基づいて過少な申告を行った場合、その履行補助者納税者自身が、その隠ぺい、仮装について認識を欠いていたとしても、その履行補助者の申告の有無、態様は、そのまま納税者が行ったものとなり、その責任を負う」とした裁判例（京都地判平成5年3月19日税資194号787頁）などがある。このように、「隠ぺい又は仮装」についての納税者本人の故意を要求していない裁判例は多い。

為に及ぶ場合に限らず、被相続人又はその他の者の行為により、相続財産の一部等が隠ぺい、仮装された状態にあり、相続人又は受遺者が右の状態を利用して、脱税の意図の下に、隠ぺい、仮装された相続財産の一部等を除外する等した内容虚偽の相続税の申告書を提出した場合をも含むと解するのが相当」であり、本事案はこの場合に当たるから、重加算税の賦課決定処分に違法はないとしたもの（大阪地判昭和56年2月25日税資116号318頁）などがある。

イ 重加算税の課税要件の充足を否定した事例

否定事例としては、(事例4 納税者の委託を受けた第三者による隠ぺい又は仮装) 申告者甲が第三者乙に対し、譲渡所得についての所得税申告を依頼し、同税を支払う意思で金員を交付したにも係わらず、当該第三者が不法にこれを申告、納付しなかったという事例において、甲は、申告を依頼した乙が、架空の経費を計上して脱税を計り、さらに、税金名下に1800万円を詐取しようと企図しているとは全く思いもしなかったのであって、「本件土地の譲渡所得税として1800万円を支払う意思で、右1800万円を乙に交付したのに、乙が不法に右1800万円を税務署に納めなかったのであるから、甲は、本件土地の譲渡所得について、故意に、その全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装をしたものではなく、したがって、国税通則法68条により、重加算税を賦課することはできない」としたもの（大阪高判平成3年4月24日判タ763号216頁）などがある。

(2) 学説

学説上は、納税者本人以外の者による隠ぺい又は仮装の行為が重加算税の課税要件を充足するという結論においては概ね一致しているようであるが、その理由及びその限界については様々な見解をみることができる。

例えば、その理由については、「一般に代理関係において、代理人が本人のために法的行為を行なうと、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。それゆえ、代理関係が存在する場合には、隠ぺい又は仮装の行為の存在について納税者がこれを知っていると否とにかかわらず、重加算税を課すことができる」とする見解²¹⁾、「重加算税よりもはるかに厳格な要件の下で罰せられる逋脱犯について、「代理人、その他の従業者」が脱税行為をした場合に、

本人もまた罰せられること（所税244条、法税164条等）からみて、国税通則法68条が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するとは解しえない²⁵⁾とする見解などがある。

また、その限界については、「従業員等が本人のために隠ぺい又は仮装による過少申告をした場合において、その者の地位が本人と利害関係同一集団に属するときは、本人がそれを知るか知り得べき状況にあり、その隠ぺい等による利益が同一利害集団に属する関係にあるから、その隠ぺい又は仮装による重加算税は本人が負うべきである²⁶⁾」とする見解、「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対して、納税者がどこまで責任を負うべきかについては、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、納税者の黙認の有無、納税者が払った注意の程度等に照らして、具体的事案ごとに判断すべきである²⁷⁾」とする見解などがある。

24) 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1003号115頁。もっとも、代理人の納税申告（私人による公法行為）の効果が納税者本人に帰属することを否定しえないとしても、重加算税の賦課決定は課税庁による別個の行為であるから、代理関係があれば直ちに重加算税の課税要件を充足すると結論することはできないであろう。この点について、平成18年1事件の第一審判決（東京地判平成15年6月27日LEX/DB28082438番）は、「受任者たる税理士の法律行為の効果が委任者である納税者自身に帰属することと、受任者の行った仮装隠ぺいという事実行為を委任者の行為と同視できるか否かということは、本来別個の事柄で」であると指摘している。

25) 品川・前掲書・258頁。所得税法244条1項は、「人の代理人、使用人、その他の従業者」が、同法238条（通脱犯）の違反行為をした場合には、その行為者を処罰するほか、その「人」にも罰金刑を科する旨を規定している（いわゆる転嫁罰規定である）。例えば、代理人によって「偽りその他不正の行為」が行われて本人が所得税を免れる結果となった場合、代理人と本人とはともに処罰されることになる。もっとも、責任主義の要請から、本人は無条件に処罰されるわけではなく、選任・監督上の義務懈怠に基づく過失がなければ処罰されることはない（大塚仁『刑法総論』130頁（有斐閣、改訂版、1989年））。

なお、後述するように、重加算税が、通脱犯とは異なり、転嫁罰規定に類する規定を持たないことから、品川教授の見解は、実質論として妥当であるとしても、形式論（国税通則法68条1項の文言）としてはなお検討を要するといえよう。

26) 武田昌輔「使用人等による不正行為と租税通脱に関する若干の考察」税理30巻5号2頁。

2 第三者による隠ぺい又は仮装についての判断枠組み

(1) 他人の行為に基づく本人の帰責のあり方

他人の行為に基づく効果ないし責任を本人が負担するという場合、このことを説明する道筋は二つある。一つは、本人自身が行為の実質的主体であると説明することであり、いま一つは、他人の行為に基づく効果ないし責任を本人が引き受けると説明することである。²⁸⁾ 第三者の隠ぺい又は仮装の行為に基づいて納税者本人が重加算税を負担するという場合においても同様であろう。このとき、本人が負うべき責任の範囲に一定の限定を加えることを意識すると、大要、次の二つにまとめることができる。

その第一は、一見隠ぺい又は仮装の主体が第三者であるようにみえる場合であっても、これを実質的、規範的に評価すれば、まさに納税者本人が隠ぺい又は仮装をしたものと同視しうる場合に、重加算税の課税要件を充足すると考えるものである。この場合、隠ぺい又は仮装の行為の主体はあくまで納税者本人ということになる。その第二は、納税者本人以外の第三者が隠ぺい又は仮装をした場合に、当該第三者と本人との間に一定の社会的関係があるときは、本人がその効果ないし責任を引き受ける形で重加算税の課税要件を充足すると考えるものである。²⁹⁾ この場合、隠ぺい又は仮装の行為の主体は納税者本人以外の第三者でも構わないということになる。

ところで、通脱犯に関する転嫁罰規定、例えば、所得税法244条1項は、「人の代理人」等が同法238条（通脱犯）の違反行為をしたときは、その「人」も処罰すると規定している。ここで想定された構成要件は、代理人が「偽りその他不正の行為」を行った場合に、本人に代理人の選任・監督上の過失があるときは、これを処罰するというものである。要するに、「不正の行為」の主体はあくまで代理人であり、本人は選任・監督上の義務違反という「不

27) 金子・前掲書・617頁

28) 例えば、私法上の代理についても、本人行為説と代理人行為説との理論的対立がみられる（四宮和夫『民法総則』230頁（弘文堂、第4版補正版、平成8年））。

29) 平成18年両事件判決は、この第一の構成を採っていると考えられる。

30) 本件控訴審で、課税庁側が採用した構成は、この第二の構成に近いものと考えられる。

正の行為」とは別個の行為及び責任原因のゆえに処罰されるのである。この構成は、上記・第二の構成に近いといえるであろう。³¹⁾

しかしながら、重加算税制度はこのような転嫁罰規定に類する規定を用意していない。国税通則法68条1項は、あくまで「納税者」を隠ぺい又は仮装の行為の主体としているのである。そして、課税要件明確主義（租税法律主義）の立場からは、「納税者」は納税（義務）者本人以外にはありえないというべきであろう（税通2条5号）。それゆえ、上記・第一の構成を採るべきであると考えられる。

(3) 前掲・裁判例の評価

それでは、実質的、規範的に評価して第三者の不正行為を納税者本人の不正行為と同視することができる場合とはどのような場合であろうか。上記の裁判例の中には、この観点を示す表現がある。例えば、「実質的」に経営に参画していた法人の従業者（事例1）、第三者を納税申告の「道具として使用した」本人（事例2）、被相続人によって作出された「隠ぺい又は仮装の状態を利用」した相続人（事例3）などである。

ところで、重加算税が納税者本人に対する制裁をもって納税義務の履行を確保する制度である以上、納税者本人は納税義務違反を防止しうる地位になければならない。³²⁾なぜならば、納税義務違反を防止しえない場合に制裁を科すような制度を設けていても、その制裁を回避するために納税義務を履行しようとするインセンティブが働くことはないからである。そして、第三者による納税義務違反を本人が防止するためには、「本人の第三者に対するコントロール可能性」がなければならない。納税者本人に第三者を監視・監督する義務がありながらこれを怠ったことを指摘する事例2は、この観点から理解することができる。逆に、事例4は、本人が第三者に欺かれており、本人の第三者に対するコントロールを期待することができなかつた事例ということができよう。

31) 使用者責任（民法715条）も、第二の構成に類似する構造である。

32) 佐藤英明・前掲論文・97頁以下。

3 検討と私見

(1) 法解釈論の見地から

従来の裁判例及び学説の多くは、第三者による隠ぺい又は仮装が重加算税の課税要件を充足する場合があることを、主としてその実質的必要性から説明しているように思われる。これに対して、結論の形式的相当性、すなわち、³³⁾ 国税通則法68条1項の法解釈論的な検討はあまり行われてこなかったのではないだろうか。

すでに検討したように、「納税者」を納税者本人に限定するとすれば、「隠ぺい又は仮装」の行為の主体も当然に納税者本人に限定される。すなわち、客観面においてこの要件に該当する行為は、納税者本人の行為でなければならない。次に、主観面においても、本条が転嫁罰規定に類する規定となっていないこと、「隠ぺい又は仮装」について故意が必要であるとされていること³⁴⁾に鑑みれば、自然観察的に不正行為に出た第三者ではなく、むしろ行為の規範的主体である納税者本人にこそ故意を要求するのが素直であろう(事例4)。実際、平成18年I事件の第一審判決(前注24・東京地裁平成15年判決)は、「隠ぺい又は仮装行為とは、納税者の故意による行為を想定したものであって、……納税者の受任者に対する選任・監督行為の過失の有無という納税者の過失を捉えて、隠ぺい又は仮装行為と同様の責任非難の根拠とするのは相当ではない³⁵⁾」と判示しているのである。

以上の検討からすれば、納税者本人が不正行為の実質的主体であると評価するためには、第三者の不正行為のほか納税者本人の故意行為が必要であるということになる。その具体例としては、第三者の不正行為が納税者本人

33) 佐藤英明・前掲論文・89頁以下。

34) 前掲・昭和62年判決参照。

35) もっとも、平成18年II事件の第一審判決(東京地判平成14年12月6日LEX/DB28080346番)は、「(本件事情の下では)……代理人の選任、監督について原告に過失があると認められることを考慮したとしても、A税理士が行った隠ぺい又は仮装の行為を、納税者である原告の行為と同視することは相当でない」として、選任・監督上の過失について留保している。

との共謀に基づく場合（共謀行為）、第三者の不正行為を認識・予見しながら納税者本人が敢えてこれを放置した場合（放置行為）あるいはこれを自己の過少申告の道具として積極的に利用した場合（利用行為）などが考えられる。

（2）実質的妥当性の見地から

しかしながら、納税者本人が不正行為の実質的主体であると評価しうる場合をこのような具体例に限定するとすれば、悪質な納税義務違反を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税を実現しようとする重加算税の制度目的は、その達成が困難になってしまうおそれがある。また、事例2も指摘するとおり、申告を第三者に委任したからといって、納税者本人が申告義務を免れるかのような解釈も採用するわけにはいかない。

そこで、先に述べた「第三者に対するコントロール可能性」が確保されている限りにおいて、納税者本人は不正行為の実質的主体であると評価することが考えられる。すなわち、納税者本人の「第三者に対するコントロール可能性」の確保が、重加算税賦課決定の必要条件であると同時に十分条件であると考えるのである。

このように考えると、客観面においては、本人に第三者の選任・監督義務違反行為、すなわち、不正行為に出た第三者をコントロールすることができたのにこれを怠った行為があれば、「隠ぺい又は仮装」の要件を充足しうることになろう。では、主観面についてはどうであろうか。確かに、重加算税の構成要件が「納税者」の故意を予定しているならば、これとは異質の責任原因である過失をもって同じ構成要件を充足すると考えることは困難である。この点は、前掲・東京地裁平成15年判決の指摘するとおりである。しかしながら、納税者本人と第三者との間に緊密な関係があり³⁶⁾、かつ、不正行為に出た当該第三者に故意がある場合において、納税者本人に第三者の選任・監督義務違反の過失があるときは³⁷⁾、これをもって納税者本人の故意と同視するこ

36) この緊密な関係については、前掲・武田教授の利害関係同一集団説などが参考になる。

37) 前注23のように、第三者の不正行為に関する本人の認識（すなわち、故意）を不要とする裁判例も多いが、これらが本人の認識可能性（すなわち、過失）すら不要であると考えているわけではあるまい。

とも不可能ではないであろう。³⁸⁾³⁹⁾

(3) 一応の総括

以上を踏まえれば、いわゆる第三者による隠ぺい又は仮装について、「納税者本人に第三者をコントロールする可能性がありながら、漫然と第三者が不正行為（隠ぺい又は仮装）をするに任せていたような場合には、実質的、規範的に評価して納税者本人が不正行為（隠ぺい又は仮装）をしたものと同視することができるから、国税通則法68条1項の「隠ぺい又は仮装」の要件を充足する」という判断基準を与えることができるであろう。

4 税理士制度との関係

本件及び平成18年両事件では、隠ぺい又は仮装に税理士が関与している。申告を受任した税理士によって隠ぺい又は仮装が行われた場合、これまでの検討を踏まえてどのように考えるべきであろうか。

現代の経済取引は複雑化、高度化しており、これを捕捉しようとする租税法規もまた複雑かつ膨大である。一般市民にとって、必要な租税法規を探り当てて正確な申告を行うことはますます困難になってきている。こうした現代社会において、税理士は税務に関する専門家として重要な役割を果たしており、申告納税制度にとって不可欠の存在であるといえよう。加えて、税理士は、適正な納税申告の実現につき公共的使命を負っており、それに即した公法的規律に服していることは、平成18年両事件判決のまさに指摘するところである。そして、税理士がそのような存在であるからこそ、一般市民は安心して納税申告を委任することができるのである。⁴⁰⁾

38) 逆に、この前提が崩れるような場合、すなわち、納税者本人と第三者との間に緊密な関係がない場合や不正行為に出た第三者に過失しかない場合には、納税者本人の過失を故意と同視することはできない。もちろん、第三者に過失しかない場合であっても、納税者本人がその過失行為を利用したようなときは、利用行為として「隠ぺい又は仮装」の要件を充足することは、すでに述べたとおりである。

39) このような解釈が、課税要件明確主義と緊張関係にあることは否めないところであり、納税者本人の過失をもって正当に重加算税を課すためには、転嫁間規定に類する規定を立法すべきであると考えられる。

これらの状況を踏まえるならば、納税者が税理士に納税申告を委任する場合と、それ以外の第三者に委任する場合とを同列に論ずることはできない。⁴¹⁾ 受任者が税理士である場合には、「本人の第三者に対するコントロール」はその知識の較差からしてあまり期待することができないし、そもそも税理士の自律によって適正な納税申告が担保されるという建前なのであるから、本人の税理士に対するコントロールを社会が期待するべきではないのである。⁴²⁾

そうすると、納税申告を受任した税理士が不正行為（隠ぺい又は仮装）に及んだ場合に、これを納税者本人の不正行為（隠ぺい又は仮装）と同視することができる場合は、限定されなければならない。例えば、納税者と税理士が共謀して隠ぺい又は仮装を図った場合とか（共謀行為）、税理士が隠ぺい又は仮装することを納税者が知っていたか、あるいは、容易に知り得たにもかかわらずこれを放置していた場合（放置行為）あるいはこれを自己の過少申告の道具として積極的に利用した場合（利用行為）など、納税者本人の故意行為又は少なくとも重過失行為が必要とされるべきである。「本人の第三者に対するコントロール可能性」が後退する以上、納税者が監視・監督義務を怠ったというだけでは、同視することはできないと考えるべきである。

さて、以上検討したところは、まさに平成18年I事件判決が判示するところでもあるから、これを引用しよう。「国税通則法68条1項は、「納税者が……隠ぺいし、又は仮装し」と規定し、隠ぺいし、又は仮装する行為の主体を納税者としているのであって、本来的には、納税者自身による隠ぺい仮装行為の防止を企図したものと解される。しかし、納税者以外の者が隠ぺい仮

40) 佐藤英明・前掲論文・100頁参照。

41) 前掲・平成7年判決は、「(税理士は)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って(税理士法41条の3)、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単なる履行補助者の立場にとどまるものではない」と指摘している。

42) 不法行為法においても、指揮監督関係を前提とする使用者責任(民法715条)が定められる一方、指揮監督関係が通常存在しない請負契約における注文者と請負人との関係については、その例外が定められている(民法716条)。この点につき、佐藤英明・前掲論文・92頁参照。

装行為を行った場合であっても、それが納税者本人の行為と同視することができるときは、形式的にそれが納税者自身の行為でないというだけで重加算税の賦課が許されないとすると、重加算税制度の趣旨及び目的を没却することになる。そして、納税者が税理士に納税申告の手續を委任した場合についていえば、納税者において当該税理士が隠ぺい仮装行為を行うこと若しくは行ったことを認識し、又は容易に認識することができ、法定申告期限までにその是正や過少申告防止の措置を講ずることができたにもかかわらず、納税者においてこれを防止せずに隠ぺい仮装行為が行われ、それに基づいて過少申告がされたときには、当該隠ぺい仮装行為を納税者本人の行為と同視することができる、重加算税を賦課することができると解するのが相当である。他方、当該税理士の選任又は監督につき納税者に何らかの落ち度があるというだけで、当然に当該税理士による隠ぺい仮装行為を納税者本人の行為と同視することができるとはいえない」。

第3章 平成17年事件の検討

第1 国税通則法68条1項の「隠ぺい又は仮装」について(争点1)

1 「隠ぺい又は仮装」の行為

(1) 本件における「隠ぺい又は仮装」の行為とは何か。

平成17年事件においては、その第一審から差戻控訴審に至るまでの判決文中、「隠ぺい又は仮装」という用語を頻繁に目にするのであるが、この「隠ぺい又は仮装」が、具体的にどの行為を指しているのかはあまり明らかではない。これまでの裁判例等に照らしてみると、本件で「隠ぺい又は仮装」の要件に該当しうる事実は四つある。すなわち、①紹介料等の架空経費の計上、②税務署内に保管されていた事績書等の税務関係書類の破棄、③分離課税の譲渡所得を申告しなかったこと(一種のつまみ申告)、④以上の一連の事実、である。そして、本件第一審から上告審に至るまでは、①、②の両事実を中核とした④の一連の事実を、差戻控訴審では、①の事実を認定しなかったことから、②の事実を、それぞれ想定しているように思われる。以下では、差戻

控訴審の事実認定をひとまず措いて、①の事実を認めた控訴審の事実認定を前提に検討を進める。

(2) 本件における過少申告の原因となった「隠ぺい又は仮装」の行為は何か。

通説の定義に従えば、上記①の「紹介料等の架空経費の計上」は、典型的な「仮装」行為に該当する（以下、「本件仮装行為」という）。他方、上記②の「税務署内に保管されていた事績書等の税務関係書類の破棄」は、これによって譲渡所得発生的事实を隠すものであるから、「隠ぺい」行為に該当する（以下、「本件隠ぺい行為」という）。

ところで、本件土地譲渡に係る分離課税の所得税は、本来2500万円を超える税額となるはずであるが、架空経費等を考慮して計算すると1800万円の税額になるというのである。しかしながら、本件の法定申告期限までに、その1800万円の税額は申告されていない。つまり、結果的に本件仮装行為による架空経費を記載した納税申告書が提出されることはなかった⁴⁴⁾。そして、本件隠ぺい行為がなされた結果、譲渡所得の全額を除外した所得税の過少申告が行われたのである⁴⁵⁾。

43) これに対して、平成18年11月事件判決では、「A税理士と甲統括国税調査官とが共謀の上行った一審原告に係る上記不正な過少申告行為を、以下「本件不正行為」という」として特定したうえで、「隠ぺい又は仮装」の要件を検討している。

44) 前注3に指摘したとおり、この点が平成18年両事件と異なる点である。両事件では、架空経費を計上して譲渡所得金額を0円とする納税申告書がA税理士によって提出されている。なお、所得税の納税申告書については、総合課税の所得に係る書式と分離課税の譲渡所得に係る書式とが別々に用意されており、後者は、該当する譲渡所得がある個人のみが提出することになっている。

45) このように因果関係を断言することにはやや問題があるかもしれない。というのも、B税務署員が、事績書等を破棄したのが、A税理士による本件納税申告書の提出に先立つことまでは、本件各審級において認定されていないからである。国税通則法68条1項の文理に忠実に厳密な因果関係を要求するならば、「隠ぺい又は仮装」の行為は納税申告書の提出に先立つ必要がある。仮に、事績書等の破棄が、納税申告書の提出に遅れるとすれば、事績書等の破棄を本件隠ぺい行為として措定することは困難になるのである。もっとも、本件隠ぺい行為を、物理的な意味での事績書等の破棄に限定するのではなく、A・B両者の共謀の成立まで含めた一連の行為とみれば、それは納税申告書の提出に先

さて、本件では、「本件仮装行為」と「本件隠ぺい行為」という「隠ぺい又は仮装」の要件に該当しうる積極的な行為を認めることができる。そこで、前掲・昭和62年判決の枠組みに従って課税要件該当性を判断すると、「本件隠ぺい行為」が行なわれて、これに「基づいて」譲渡所得の全額を除外した所得税の「過少申告」が行われたということになるであろう。要するに、本件において「隠ぺい又は仮装」の要件に該当する事実は、事績書等の破棄という「本件隠ぺい行為」である。そして、本件仮装行為と本件隠ぺい行為とは社会通念上同一の機会に行われたものとはいえないから、本件仮装行為と過少申告との間に因果関係を認めることはできない。結局、本件仮装行為は、「隠ぺい又は仮装」の客観的側面においては意義がないというべきである。

2 本件における問題の所在

このように、本件において「隠ぺい又は仮装」の要件に該当する事実は、「本件隠ぺい行為」である。そして、本件隠ぺい行為を具体的に実行したのは、共謀したA税理士とB税務署員である。ここでの問題は、A税理士によって行われた本件隠ぺい行為を、実質的、規範的に評価して、原告Xの行為と同視することができるかという点にある。そして、その判断に当たっては、申告受任者Aが税理士であることを十分考慮しなければならないことは、すでに指摘したとおりである。

ところで、平成18年I事件判決の示した基準に本件を当てはめてみると、「納税者XにおいてA税理士が隠ぺい仮装行為を行うこと若しくは行ったことを認識し、又は容易に認識することができ、法定申告期限までにその是正や過少申告防止の措置を講ずることができたにもかかわらず、Xにおいてこれを防止せずに隠ぺい仮装行為が行われ、それに基づいて過少申告がされたときには、当該隠ぺい仮装行為をXの行為と同視することができる」という

立つ時点から開始されたということが出来るであろう。第一審の認定によれば、BがXに係る事績書等の破棄の依頼をAから受けたのは、本件納税申告書の提出に先立つ平成3年2月24日である。そこで、本件隠ぺい行為と本件納税申告書の提出との間に因果関係を認めることも十分可能であると思われる。

ことになる。そうすると、本件でもAによる隠ぺい又は仮装についてのXの認識ないし認識可能性如何が問題になるところ、これは本件上告審の示すXA間の「意思の連絡」⁴⁶⁾の内容に関わってくる。そこで、重加算税における主観的認識について、項を改めて検討することにしよう。

3 主観的認識について

(1) 問題の所在

前掲・昭和62年判決の考え方に従えば、「納税者」の故意は、「隠ぺい又は仮装」の行為について必要である。本件では、事績書等の破棄という本件隠ぺい行為が故意の対象ということになろう。

もっとも、どのような内容の、どの程度の認識があれば、故意が認められ、重加算税の課税要件を充足するのかは自明ではない。本件を例に採ると、B税務署員がXの譲渡所得に関する事績書を破棄するという隠ぺい手段についての正確な認識まで必要であるのか、隠ぺい手段の正確な認識までは不要であるが、ある程度抽象化された隠ぺい又は仮装の認識までは必要であるのか、それとも漠然と納税義務違反を犯す意思さえあれば足りるのかなど、故意の内容と程度には様々なものがありうる。そして、このことは本件において次の疑問を提起することになる。すなわち、客観的には本件隠ぺい行為に基づいて過少申告の結果が実現されているが、その主観的認識が本件仮装行為にあるという場合に、果たして重加算税の課税要件を充足するのか、仮に充足するとして、賦課決定が許される範囲はどこまでかという疑問である。これは、刑法学において伝統的に議論されてきた「錯誤論」⁴⁷⁾に類似した問題状況であるといえるであろう。

46) 刑法学において「意思の連絡」といった場合、それは共同正犯（刑法60条）が成立するための主観的要件であり、行為者の故意の共同を意味することが多い（大塚・前掲書・252頁）。本件上告審が、Xに過失（または重過失）しかない場合を重加算税の課税から排除する趣旨であるのかどうかまでは分からない。以下では、この点の結論は措いて、XとAとが故意を共同したといえるかという観点から検討することにする。

47) 大塚・前掲書・185頁以下。

さらに、本件で難しいのは、本件隠ぺい行為を実行したのがAという納税者以外の第三者であること、しかも、そのAが税理士であることである。この場合、納税者本人であるXに要求される故意とは何か。具体的には、Xに本件仮装行為の認識があった場合に、結果的に実現された本件隠ぺい行為に基づき過少申告について、重加算税を課することができるのか、できるとすれば賦課決定の範囲はどこまでか、以上が問題になると考えられる。⁴⁸⁾

(2) 上告審判旨の分析

ここで、本件上告審判旨を分析してみると、

- ① Xは、Aとの税務相談時において紹介料356万円を支払った事実がないこと等に気付いていた（控訴審の認定）。
- ② 上記①によれば、Xは、Aが架空経費の計上などの違法な手段により税額を減少させようと企図していることを了知していたとみるべきである。
- ③ そして、上記②の了知があれば、特段の事情のない限り、Xは、Aが隠ぺい又は仮装の行為に出ることを容認していたと推認するべきである。
- ④ 上記①～③によれば、Aは当初から隠ぺい又は仮装を行う意図であり、Xもこれを容認する心理状態にあったことになるから、XA間に本件土地の譲渡所得につき隠ぺい又は仮装することについて「意思の連絡」がある場合には、重加算税の課税要件を充足する。

と判示されたことが分かる。

そして、「意思の連絡」が黙示でも構わないとすると、結局、Aによる隠ぺい又は仮装をXが容認しているという心理状態をAが認識していれば、「意思の連絡」は認められることになる。⁴⁹⁾

もっとも、上記①の事実認定及び②・③の経験則の適用が正しいとして、

48) これは、刑法学における「共犯間の錯誤」に類似する問題といえようか（大塚・前掲書・291頁以下）。

49) 酒井克彦「税理士による隠ぺい又は仮装の行為と重加算税の適用（本件判批）」税大ジャーナル3号153頁（161頁）。

④の「意思の連絡」が黙示でも構わないとすると、XとAとが本件メモを利用して納税相談を行っている以上、Aが、Xの容認している心理状態を認識していた蓋然性は高いから、本件において重加算税の課税要件を充足するという結論はほぼ動かないものとなるであろう。結局、差戻控訴審は、この結論を否定するために、上記①から③までの経験則適用に入る前の段階、すなわち、①の事実認定を採用しないこととし、「意思の連絡」についての検討を避けた。

以下では、本件上告審判旨を平成18年1事件判決の示した基準に沿って再構成し、⁵⁰⁾「XA間において「隠ぺい又は仮装」の行為に関する「意思の連絡」があれば、XとAとが「隠ぺい又は仮装」について故意を共同しているといえるから、重加算税の課税要件を充足する」と理解したうえで、本件を検討する。

(3) 本件の検討

ア 重加算税賦課決定処分可否について

本件で、「意思の連絡」の対象とされているのは、本件仮装行為とか本件隠ぺい行為というような個別具体的な行為ではなく、それよりも抽象化された譲渡所得を免れるような隠ぺい又は仮装の行為であると考えられる。⁵¹⁾そうとすれば、客観的に実現した本件隠ぺい行為について「意思の連絡」を欠くとしても、本件仮装行為について「意思の連絡」があれば、Xには「隠ぺい又は仮装」の行為についての抽象化された⁵²⁾故意が認められ、結局、これはX

50) 本件上告審判旨から、一般的な基準を読み取ることは難しい。平成18年両事件が、重加算税の判断に関する部分において、本件上告審判旨を引用せず新たな基準を示したことも、このことを表しているといえるであろう。

51) 本件差戻控訴審は、このある程度抽象化された事実の認識に関連した判示をしている。すなわち、「補助者又は代理人のした隠ぺい又は仮装の行為が納税者の意図し又は委任した行為とその態様を異にし、又はその態様において過大であったとしても、納税者の目的が納税の一部又は全部を免れることにある以上、隠ぺい又は仮装の行為の態様を異にし又はその態様が過大であることは納税者の目的に反するものではないから、特段の事情のない限り、納税者は使者又は代理人による当該隠ぺい又は仮装の行為をも容認していたものと推認される」。

とAとが故意を共同することを意味するから、Xに重加算税を課することができるということになろう。

このように考えると、本件仮装行為は、重加算税の課税要件の客観的側面においては意義がないが、その主観的側面においては意義があるということができる。

イ 重加算税賦課決定処分の範囲について

もっとも、XA間に抽象化された「隠ぺい又は仮装」の行為についての「意思の連絡」があり、その結果、Xに故意が認められて重加算税を課することができるとしても、その賦課決定の範囲如何は更なる考慮を要する。

仮に、XA間の「意思の連絡」の内容が本件仮装行為に止まっていたとする。このとき、Xには、本来申告すべき2500万円余の譲渡所得税額のうち、架空経費等を控除した虚偽の所得に基づく1800万円の税額を超える部分、すなわち700万円余の税額を免れる意思があったと認めることはできよう。しかしながら、これを超えない部分、すなわち1800万円の税額については依然申告、納税する意思はあるのであって、これを免れる意思までは認めるべきではない。⁵³⁾ そうとすれば、故意の共同が認められるのは2500万円余から1800万円を差し引いた残りの700万円余の範囲に止まることになるから、重加算税の計算の基礎とするべき所得税額も、700万円余に限られるべきということになる。これに対して、仮に、XA間の「意思の連絡」の内容が本件隠ぺい行為にまで及んでいるとすれば、それは結局、Xが本件の譲渡所得税の全額を免れる意思であったというに帰するから、重加算税の計算の基礎もまた2500万円余の全額で構わないといえるであろう。

「事実の隠ぺい・仮装についてその一部に意思の連絡があるからといって、

52) 刑法学における錯誤論との関係では、故意を抽象化した事例として知られている最決昭和61年6月9日刑集40巻4号269頁（覚せい剤を所持していた被告人を麻薬所持の故意の限度で処断した事例）などを参照されたい。

53) 現に、XはAに対して1800万円を交付しているが、700万円余を脱税するために、それよりもはるかに高額な脱税報酬を支払うとは通常考えられないのであって、やはり、1800万円は納税資金としてAに交付されたものと認定するのが素直である。

必ずしも過少申告となった税額全体について納税者に対して重加算税を賦課することができるわけではないとする考え方が十分あり得る」という滝井裁判官の補足意見は、このような観点から理解することができる。

4 差戻控訴審と事実認定の検討

(1) 本件メモの記載

本件事実審の認定に従って本件メモの記載を整理すると、大要、次のようなものであったと認められる。

ア	平成2年9月19日	売却					130,000
イ			手数料	3,960	(内紹介料356万……国際 学芸生活文化研究会)		
ウ			草刈	600			
エ			印紙	<u>100</u>	△ 4,460		
オ	昭和62年8月	購入			△69,000		
カ			手数料	2,070			
キ			登記	300			
ク			印紙	<u>100</u>	<u>△ 2,470</u>	<u>△76,130</u>	
ケ							54,000
コ							<u>×48%</u>
サ							<u>25,920</u>
シ							18,000
ス	事務長〇〇L子				5400万		
セ			利息		<u>△780万</u>		
ソ					4620万		
タ					<u>× 1/2</u>		
チ					<u>2310万</u>		

これらの意味するところは、譲渡収入(ア)、譲渡費用(イ)～(エ)、取得費(オ)～(ク)、これらの差引である譲渡所得(ケ)、これに当時の国税・地方税の合計税率(コ)を乗じて税額(イ)を算出したものと考えられる（所税33条、38条参照）。そして、こ

これらの計算とは無関係に、「18,000」というA税理士がXに申し向けたと考えられる税額(シ)が記載されている(単位は、いずれも千円)。

さらに、差戻控訴審の認定によれば、本件メモには以上のア～シ欄とは異なる筆跡、異なる桁区切りで、ス～チ欄(斜体表示部分)の記載がある。その意味するところは、ケ欄と同額の譲渡所得(ズ)から、本件土地取得に当たって支払った銀行借入金利息(セ)を控除し(所得税基本通達38-8参照)、その差額を譲渡所得(ク)として、これに既数としての税率2分の1(ク)を乗じて税額(フ)を算出したものと考えられる。

(2) 本件メモの記載と各審級の判断

第一審、控訴審は、本件メモの内容が、平成3年2月末ころのXとAとの税務相談時にすべて記載されたことを前提としている。そして、第一審は、本件に関連する脱税事件において、Xが検察官に対して「税務署に分からないように虚偽の費用を計算に盛り込むなどして虚偽の申告を行い、不正に税金を安く済ませるのだということは、原告にも理解できた」と供述した点を重視し、Xは、Aから説明を受けた際に脱税工作の依頼をしたと認定した。また、控訴審は、XがAから上記の説明を受けた際に「紹介料356万を支払った事実がな(いこと)、……草刈費用について裏付け資料がないことに気づいていた」が、それだけで直ちにXが脱税を意図していたものとはいえない旨を認定したのである。

これに対して、差戻控訴審は、税務相談時にAによって記載されたのは上記ア～シ欄の通常体で表示した部分であり、イ欄括弧内及びス～チ欄のそれぞれ斜字体で表示した部分は、通常体の部分とは、筆跡、使用された筆記具、桁区切りの方法などが異なり、税務相談の後日、Aとは別人によって記載されたものであると認定した。そのうえで、本件土地譲渡の手数料として税額計算上意味のある396万円(イ)が、仲介者である有限会社法研住販に対して現実に支払われたものである以上、イ欄括弧内の記載「内紹介料356万……国際学芸生活文化研究会」は、本件の納税申告とは無関係の記載であるとした。そして、現実に法研住販に対する仲介手数料396万円の支出がありXもそのように認識していること、証憑のない草刈費用60万円(ク)について

も現実に支出したものであるとXが認識していたことからすれば、Xに架空経費計上の認識があったとは認められないとしたのである。なお、差戻控訴審は、第一審が重視したXの検察官に対する供述等の信用性を否定している。

(3) 検討

Xの主張によれば、イ欄の括弧内は、Xが妻から、「法研住販を紹介した国際学芸生活文化研究会（Xの妻が代表取締役を務めている）にも紹介料を払って欲しい」との指摘を受けて記載されたものである。このようなXの主張は、手数料の内訳を示すような本件メモの記載と必ずしも合致するものではないが、Xが法研住販に対して仲介手数料396万円全額を支払ったことが証拠上動かしがたい事実であるならば、差戻控訴審の認定は合理的であるといえよう。

次に、差戻控訴審が認定するように、本件メモのス〜チ欄が、XとAとの税務相談時ではなく、後日、XとA税理士事務所事務長との電話相談時に加筆されたものであるとしても、その算出税額2310万円(イ)は1800万円(ロ)をなお上回っている。すなわち、2592万円(ハ)であれ、2310万円であれ、そのように計算した税額が何故1800万円に縮減されるのかについて、Xには疑問を差し挟む余地があったといえよう。もっとも、仮にXが疑問を抱いていながら、Aに対して是正を求めなかったとしても、そのことから直ちにXに故意又は重過失があるとまでは認められず、Aの隠ぺい又は偽装の行為がXの行為と同視されるわけではなからう。

(4) 小括

このようにして、差戻控訴審は、本件偽装行為についてのXの故意を認めず、本件偽装行為を内容とするXA間の「意思の連絡」を否定した。また、本件隠ぺい行為を内容とするXA間の「意思の連絡」も認めることはできず、結局、(抽象化された)「隠ぺい又は偽装」についてのXA間の「意思の連絡」、ひいては、XとAとの故意の共同を認めなかった。その結果、Aの実行した隠ぺい又は偽装の行為をXの行為と同視することはできず、重加算税の課税要件を充足しないものと結論したのであろう。

第2 国税通則法70条5項の除斥期間について（争点2）

1 問題の所在

本件における重加算税、過少申告加算税の納税義務は、その税額の計算の基礎となるXの所得税の法定申告期限（税通2条7号、所税120条1項）である平成3年3月15日を経過した時（税通15条2項13号）、すなわち、平成3年3月16日に成立する。そして、加算税の賦課決定をなしうる除斥期間は、その納税義務の成立の日から5年を経過するまでと規定してあることから（税通70条4項2号）、本件の場合、原則として平成3年3月16日から5年を経過した平成8年3月16日以降は加算税の賦課決定をすることができないということになる。

しかしながら、「偽りその他不正の行為」によって納税者Xが所得税の一部を免れたとなると、これに係る加算税の賦課決定をなしうる除斥期間は延長され、平成3年3月16日から7年を経過する平成10年3月15日まで賦課決定をすることができることになる（税通70条5項）。

本件各処分は、平成9年12月12日に行われており、5年の除斥期間は経過しているが、7年の除斥期間は経過していない状況で行われたことになる。そこで、本件では、国税通則法70条5項に規定する「偽りその他不正の行為」が認められるか否かが争われた。

2 「偽りその他不正の行為」について

ところで、国税通則法70条5項は、「偽りその他不正の行為」という用語を使用しており、重加算税の課税要件である「隠ぺい又は仮装」の用語を使用していない。もっとも、この「偽りその他不正の行為」と「隠ぺい又は仮装」とは、厳密には別個の概念であるが、多くの場合相互に一致して重なり合うと解されてきた⁵⁴⁾⁵⁵⁾。然るに本件差戻控訴審は、「隠ぺい又は仮装」の事実

54) 志場喜徳朗ほか編著『国税通則法精解』708頁（大蔵財務協会、第11版、平成16年）、平成6年度最判解〔30〕・601頁。

55) 本件控訴審判決が、「隠ぺい又は仮装」に当たらない以上、「偽りその他不正の行為」にもまた当たらないとしているのは、このような従来の理解によるものであろう。

を認定せず、重加算税の賦課決定処分を取り消す一方で、「偽りその他不正の行為」の事実を認定し、除斥期間の延長を認め、過少申告加算税相当額の処分は、これを維持したのである⁵⁶⁾。

このような結論を正当化する理由は二つある。第一に、同条項は、「偽りその他不正の行為」の主体を文理上「納税者」に限定していないことである。本件でいえば、「偽りその他不正の行為」の主体がA税理士であり、納税者Xがこれに全く関与していないとしても、「隠ぺい又は仮装」の場合とは異なっており、文理解釈上の問題は無いことになる。第二に、除斥期間の延長を認めなければ、過少申告加算税に相当する部分を含む処分全体を取り消すことにならざるを得ないが、そのような結果は、過少申告加算税が適法な申告、納税を行った納税者との不公平を是正しようとする趣旨に反することである。

同様の結論は、平成18年II事件判決においても、「A税理士が不正行為に及ぶことについて原告甲に認識等がなかったとしても、国税通則法70条5項の適用は免れない」として採用されている。

この争点については、本件・民事判例集の判決要旨で、「国税通則法70条5項は、国税の納税者から申告の委任を受けた者が偽りその他不正の行為を行い、これにより納税者が税額の全部又は一部を免れた場合にも適用される」として、法律判断の形式で示されており、今後判例として機能することになろう。

第3 国税通則法65条4項の「正当な理由」について（争点3）

国税通則法65条4項によれば、結果的に過少申告になった場合であっても、「税額の計算の基礎とされていなかったことについて「正当な理由」がある」ときは、過少申告加算税を課すことはできない。争点2において、本件各処分が除斥期間内に行われたものであっても、納税者Xに「正当な理由」が認められれば、処分全体を取り消さなければならない。この点、本件差戻控訴審は「正当な理由」を認めなかった。

56) 重加算税賦課決定処分とこれに内包される過少申告加算税賦課決定処分との関係については、最判昭和58年10月27日民集37巻8号1196頁参照。

その後、平成18年I事件判決は、「国税通則法65条4項の「正当な理由」があると認められる場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、(当初から適法に申告し、納税した納税者との客観的不公平の実質的な是正を図るなどの) 過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である」として、「正当な理由」の判断についての一般基準を示した。そのうえで、A税理士と税務署員との共謀が認められなかった点を重視して、「正当な理由」の存在を認めなかった。これに対して、A税理士と税務署員の共謀が認められた平成18年II事件では、逆に、「正当な理由」の存在を認め⁵⁷⁾た。

こうしてみると、本件(平成17年事件)は、A税理士とB税務署員との共謀が認められているから、事案としては、平成18年II事件に近く、「正当な理由」の存在はこれを認めるべきであるといえよう。この点は、再度の上告審で是正されるものと思われ⁵⁸⁾⁵⁹⁾る。

57) 平成18年II事件判決は、「本件確定申告書を受理した税務署の職員が、取賄の上、本件不正行為に積極的に共謀加担した事実が認められ、租税債権者である国の、しかも課税庁の職員のこのような積極的な関与がなければ本件不正行為は不可能であったともいえるのであって、過少申告加算税の賦課を不当とすべき極めて特殊な事情が認められる。このような事実関係及び事情の下においては、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合に当たるといえることができ、本件修正申告によりその納付すべき税額の計算の基礎となった事実が本件確定申告において税額の計算の基礎とされていなかったことについて、国税通則法65条4項にいう「正当な理由」があると認められるものというべきである」と判示した。

58) 品川・前掲本件判批・101頁。

59) 本稿執筆中の平成18年10月24日、最高裁判所は一連のストックオプション訴訟に関連して、「正当な理由」についての判断を示した(裁時1422号3頁)。事案は、外国法人である親会社からストックオプションを付与された役員が、これを行使して得た利益(権利行使益)を一時所得(所税34条)として申告したところ、課税庁は当該権利行使益を給与所得(所税28条)と認定して増額更正処分を行い、さらに過少申告加算税の賦課決定処分を行ったというものである。本税については、かかる権利行使益も所得分類上給与所得に該当するとの判断が最高裁判所によってすでに示されているが(最判平成17年1月25日民集59巻1号64頁)、過少申告加算税については、「正当な理由」が認めら

第4 平成18年両事件について

最後に、本件より後に示された平成18年両事件の概要について紹介する。

1 平成18年I事件（最判平成18年4月20日民集60巻4号1611頁）

(1) 事案の概要

原告は、平成8年、長期に保有していた居住用土地建物を譲渡し、平成8年度の納税申告をA税理士に委任したところ、Aは、当時の租税特別措置法31条の3（居住用財産を譲渡した場合の長期譲渡所得の課税の特例）及び35条（居住用財産の譲渡所得の特別控除）の定める課税の特例の適用に必要な手続を行わずに、税務署長に対して、平成9年3月5日、虚偽の必要経費等を計上して課税譲渡所得金額及び納付すべき税額を何れも0円とする納税申告書を提出した。なお、原告は、Aに対し、納税資金等として560万円を交付していたが、これらが納税に充てられることはなく、Aに全額を着服横領された。

同年中に、Aの一連の脱税工作が発覚した結果、原告は、同年11月14日、被告（雪谷税務署長）に対して上記課税の特例の適用を前提とする修正申告書（税額548万4600円）を提出したところ、被告は、平成10年2月3日、上記修正申告書による納税額を基準として重加算税賦課決定処分（税額191万8000円）を行い（第1次処分）、翌2月4日、上記課税の特例の適用を否認して増額更正処分（税額1925万3800円）を行い、さらに、この更正処分を前提とする重加算税賦課決定処分（税額481万6000円）を行った（第2次処分）。

原告が、これら三つの処分の取り消しを求めたところ、第一審は、第1次処分、第2次処分については、これを全部取り消す判断を示したが（請求認容）、増額更正処分については、課税の特例の適用に必要な手続を経なかったことにつき前記租税特別措置法所定の「やむを得ない事情」はなく、更正処分は適法であるとした（請求棄却⁶⁰⁾。これに対して、控訴審は、第1次処分、

れるべきであるとして争われていた。最高裁判所は、平成18年I事件判決が示した基準に従い、通達の改正が遅れたなどの課税庁側（税務当局側）の帰責事由を詳細に論じて、「正当な理由」の存在を認め、過少申告加算税の賦課決定処分を取り消した。

60) 原告は、この抗告訴訟のほか、国に対する国家賠償請求訴訟を併合提起している。

第2次処分については、第一審判決を支持したが（控訴棄却）、増額更正処分については、逆に「やむを得ない事情」の存在を認めて、更正処分も取り消した（原判決取消・請求認容⁶²⁾。上告審では、第1次処分の適法性が争われ（その余については上告受理申立が認められず不受理決定）、同処分は「隠ぺい又は仮装」（税通68条1項）の要件を充たしてはいるが、「正当な理由」（税通65条4項）も認められないとして、過少申告加算税相当額を超える部分を取り消す判断を示した（原判決一部破棄、第一審判決一部取消、一部請求棄却）。

(2) 争点及び争点に対する判断

ア 第三者による「隠ぺい又は仮装」について

上告審判決は、すでに本稿の第2章・第3・4の文中で紹介した判断基準を示して、A税理士の行った「隠ぺい又は仮装」の行為を原告の行為と同視することはできないとした。これは、平成17年事件判決よりも一般的な基準を示したものといえるが、その射程は受任税理士が不正を行った場合に限定される事例判決であると思われる。しかしながら、第三者の行為を納税者本人の行為と同視することができるかという判断の枠組みは、すでに検討してきたように、一般化できる契機を含んでいると考えられる。

イ 「正当な理由」について

また、第3章・第3に指摘したとおり、平成18年I事件では、A税理士と税務署員との共謀が認められないとして、「正当な理由」の存在を認めなか

61) この点について、第一審は、「(租税特別措置法による課税の) 特例は、その要件を満たす納税者すべてにあまねく適用しようと意図されたものではなく、自らの努力によってその適用を求める者にも適用することが意図されており……自ら確定申告せずに税理士等の他人にこれを委任した者は、たとえその受任者が委任の趣旨に反した申告を行うことにより、本件特例の適用を受けられなくなったとしても、……特段の事情がない限り、……「やむを得ない事情」があったとは認められないのである」としている。

62) この点について、控訴審は、「原告は、確定申告に際し、(課税の) 各特例の適用を受けるのに最も適切な方法と信じてした税理士への委任によって、かえって、これを妨げられたというべきで、確定申告に際し、本人の責めに帰することのできない事情によって本件各特例の適用を受けるのに必要な行動を採ることができなかったと認められる。このような事情の下においては、(所定の手続を経なかった) ことについて「やむを得ない事情」があったと認めるのが相当である」としている。

った。この争点については、続く平成18年II事件及び前掲・最判平成18年10月24日でも判断が示されており、課税庁側に重大な帰責事由がない限り「正当な理由」を認めないという姿勢が、最高裁で固まりつつあるものと思われる。

2 平成18年II事件（最判平成18年4月25日民集60巻4号1728頁）

(1) 事案の概要

原告は、平成6年、長期に保有していた居住用土地建物を譲渡し、平成6年度の納税申告をA税理士に委任したところ、Aは、当時の租税特別措置法36条の6（特定の居住用財産の買換え及び交換の場合の特例）の定める課税の特例の適用に必要な手続を行わないまま、税務署長に対して、平成7年3月14日、虚偽の必要経費等を計上して長期譲渡所得金額、総所得金額及び納付すべき税額を何れも0円とする納税申告書を提出した。なお、原告は、Aに対し、納税資金等として520万円を交付していたが、これらが納税に充てられることはなく、Aに全額を着服横領された。

平成9年、Aの一連の脱税工作が発覚した結果、原告は、平成10年1月6日、被告（雪谷税務署長）に対して上記課税の特例の適用を前提とする修正申告書（税額708万8300円）を提出したところ、被告は、平成10年3月30日、上記修正申告書による納税額を基準として過少申告加算税及び重加算税賦課決定処分（税額はそれぞれ4万6000円及び231万3500円）を行い（第1次処分）、翌3月31日、上記課税の特例の適用を否認して増額更正処分（税額3630万6500円）を行い、さらに、この更正処分を前提とする重加算税賦課決定処分（税額1022万3500円）を行った（第2次処分）。

原告が、これら三つの処分の取消しを求めたところ、第一審は、第1次処分及び第2次処分の重加算税賦課決定処分のうち、過少申告加算税相当額を超える部分につき取り消し（一部請求認容）、増額更正処分については適法であるとの判断を示した（請求棄却）。これに対して、控訴審は、第1次処分については、第一審の判断を支持したが（控訴棄却）、増額更正処分については、⁶³⁾除斥期間（税通70条1項1号）を経過して行われた違法なものであるとして、

同処分及びこれを前提とする第2次処分の全部を取り消す判断を示した（原判決変更・請求認容）。

上告審では、三つの処分の適法性が争われた。第1次処分及び第2次処分
の加重算税賦課決定処分は、何れも「隠ぺい又は仮装」（税通68条1項）の要件を充たしておらず、さらに、第1次処分については「正当な理由」（税通65条4項）が認められるとして、その全部を取り消す判断を示した（原判決一部破棄，第一審判決一部取消，請求認容）。また，増額更正処分は，延長された除斥期間内（税通70条5項）に行われた適法なものであるとして，前記租税特別措置法所定の「やむを得ない事情」の有無等につき更に審理を尽くさせるため，増額更正処分（修正申告額を超える部分）及び第2次処分のうち過少申告加算税相当額部分について原審に差し戻した（原判決一部破棄，差戻）。

(2) 争点及び争点に対する判断

この事件の争点は多岐にわたるが，上告審では，①第1次処分及び第2次処分において，「納税者の隠ぺい又は仮装」が認められるか（税通68条1項），②増額更正処分が除斥期間（税通70条1項1号）を経過して行われているか，すなわち，除斥期間が延長される要件としての「偽り其他不正の行為」が認められるか（同条5項），③第1次処分において，「正当な理由」（税通65条4項）が認められるか，について争われた。

争点①については，平成18年I事件の判断基準を示し，A税理士の行った「隠ぺい又は仮装」の行為を原告の行為と同視することはできないとした。また，争点②については，本稿の第3章・第2に指摘したとおり，Aの「偽り其他不正の行為」が認められれば，国税通則法70条5項の適用は免れないとした。さらに，争点③については，これも第3章・第3に指摘したとおり，平成18年II事件では，A税理士と税務署員との共謀が認められることを重視して，「正当な理由」の存在を認めた。

63) 国税通則法70条1項1号によれば，増額更正処分は更正に係る国税の法定申告期限から3年を経過した日以後（平成18年II事件の場合，平成7年3月15日から3年を経過した平成10年3月16日以後）これを行うことができないとされている。

結びにかえて

以上、重加算税の課税要件をめぐる主要な争点を検討してきた。このテーマを選んだ動機は、冒頭に述べたように、近時、最高裁判所が重加算税に関する重要な判例を立て続けに出したことにもあるが、真の狙いは別のところにある。

行政法学では、主として行政上の秩序罰を念頭に置いて、行政上の制裁は刑罰とは異なり、刑法総則の規定は適用されないと説明してきた。それはそのとおりで、私もこれを否定するつもりはない。加算税についても同様であって、加算税の賦課決定をするに当たって刑法総則の規定を適用することはあり得ない。

ところが、昨年、早稲田大学大学院法務研究科開講の「税務基礎法学」を受講しており、たまたま、平成17年事件判決についてレポートを書く機会を得て、あれこれ調べているうちに、素朴な疑問にかられたのである。それは、重加算税の課税要件充足性を判断するに当たって、犯罪論（いわゆる刑法総論）で蓄積された議論をどこまで援用することができるかという疑問である。例えば、本稿で採り上げた裁判例の随所にみられる「故意」、「因果関係」、「他人を道具として使用」、「意思の連絡」などの用語は、どれも刑法総論の教科書で頻繁に目にするものばかりである。もし、裁判官が重加算税について判断する際に、犯罪論の議論を意識しているとすれば、犯罪論のどの議論を援用することができて、どれができないかを探ってみる価値は十分にあると思われる。それは同時に、比較されることも多い重加算税と通脱犯との共通点、相違点を見つける手掛りにもなるであろう。

本稿はそのような問題意識に基づいている。読み返してみると、未熟な点も多いが、それについては読者諸兄の御批判を待ちたいと思う。

