

論 説

税理士による隠ぺい・偽装行為と重加算税の賦課

三つの最高裁判決

前税務大学校研究部教育官

中 村 弘

SUMMARY

申告手続を受任した税理士の隠ぺい・偽装行為に対し、委任者である納税者に重加算税が賦課されたことを争った三つの最高裁判決を素材として、隠ぺい・偽装行為の主体に関する重加算税賦課の要件について、最高裁判所において示された、「意思の連絡」や税理士の選任・監督における「落ち度」といった点に着目して検討を行うとともに、わが国の申告納税制度の底辺には、申告内容に関する納税者の自己決定権と同時に「適正な申告を行う」という納税者としての最も基本的な「責任」が存在し、その「責任」は税理士に申告手続を委任することによって、当然に免れるものでないことを論じたものである。

(税大ジャーナル編集局)

目 次

はじめに	120
事件の概要	121
判決の概要	122
1 一審（東京地裁平成 13 年 2 月 27 日判決）	122
2 控訴審（東京高裁平成 14 年 1 月 23 日判決）	122
3 上告審（最高裁平成 17 年 1 月 17 日第二小法廷判決）	122
4 差戻控訴審（東京高裁平成 18 年 1 月 18 日判決）	123
検討	123
1 第三者の隠ぺい・偽装行為に関する判例の展開	123
2 納税者と税理士における「意思の連絡」	127
3 第一事件判決の射程	128
4 税理士に対する「選任・監督義務」と「落ち度」	130
5 特殊な事情と「正当な理由」	133
結びに代えて	134

はじめに

申告手続を受任した税理士の隠ぺい・偽装行為に対し、委任者である納税者に重加算税が賦課された同種の事件について、相次いで三つの最高裁判決が出された。いずれも納税者から提供された資金を元税務署員である税理士が領得したという事件であるが、これらの事件の中には、当該税理士の不正工作に現役税務署員が加担したものもあるなど、極めて特殊な事情を有する事件として世間からの注目を集めた。

これら三つの最高裁判決を見ると、最初の最高裁平成 17 年 1 月 17 日第二小法廷判決（民集 59 巻 1 号 28 頁。以下「第一事件判決」という。）では、納税者と税理士との間に、「事実を隠ぺいし、又は偽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」と判示し、過少申告加算税及び重加算税の賦課を違法とした原審に審理を差し戻した。一方、次の最高裁平成

18 年 4 月 20 日第一小法廷判決（民集 60 巻 4 号 1611 頁。以下「第二事件判決」という。）では、「納税者において当該税理士が隠ぺい偽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偽装行為が行われ、それに基づいて過少申告がされたときには、当該隠ぺい偽装行為を納税者本人の行為と同視することができ、重加算税を賦課することができる」とした上で、さらに「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偽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」と判示し、本件においては、納税者に落ち度はあるものの、税理士による隠ぺい・偽装行為を納税者の行為と同視することはできないとして、重加算税の賦課は認められないとの判断を示した。また、最後の最高裁平成 18 年 4 月 25 日第三小法廷判決（60

巻4号1728頁。以下「第三事件判決」という。)では、先の第二事件判決と同様の論旨により、重加算税は賦課されないとした上で、さらに過少申告加算税の賦課に関しても、「税理士が本件不正行為のような態様の隠ぺい・偽装行為をして脱税をするなどは通常想定し難く、一審原告としては適法な確定申告手続を行ってもらうことを前提として必要な納税資金を提供していたといった事情があるだけではなく、それらに加えて、本件確定申告書を受理した税務署の職員が、収賄の上、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」として、国税通則法65条4項の「正当な理由」があると判断した。

これら三つの最高裁判決は、すべて同一の税理士により、ほぼ同様の手口で行われた事件に関するものであるが、冒頭にも述べたような特殊な事情の存在も含め、税理士の隠ぺい・偽装行為に係る重加算税の賦課について、重要な判断要件を示したものと見える。そこで本稿では、これら三つの最高裁判決の中でも、一審および控訴審における判断が大きく揺れた第一事件判決を中心素材としながら、隠ぺい・偽装行為の主体に関する重加算税賦課の要件について、最高裁判決において示された、「意思の連絡」や、税理士の選任・監督における「落ち度」といった点に着目して検討を行うこととする。

### 事件の概要

X(原告・控訴人・被上告人)は、昭和62年10月に6800万円余で買い受けた本件土地を、平成2年9月に1億3000万円で譲渡した。Xは、従前、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

得税の確定申告をしていたが、本件土地の売却に伴う譲渡所得を得た平成2年分の確定申告については、知人から紹介されたA税理士に手続を委任することとした。A税理士は、平成3年2月ごろ、Xから本件土地の譲渡所得について相談を受けた。その際、A税理士は、裏付け資料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、約2600万円の税額のところ、1800万円で済ませることができ、800万円も税額が減少する旨の説明をした。なお、そのメモには本件土地の買手の紹介料等が経費として記載されていたが、Xが当該紹介料等を出費した事実はなく、出費した旨をA税理士に告げたこともなかった。Xは、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税理士に対し平成2年分の確定申告手続を委任し、平成3年3月に税務代理報酬5万円のほか1800万円を交付した。A税理士は、昭和42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、申告手続を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廃棄させた上で、その譲渡所得を申告しないという方法により脱税行為を実行し、納税者から受領した納税資金についても領得していた。A税理士は、Xの平成2年分の確定申告において、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1800万円を領得した。なお、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ており、申告が終了したとの返答を得ていたが、その際に申告書の控えの交付を受けることはしなかった。その後、A税理士の脱税行為が発覚し、Xは、平成9年12月に平成2年分の所得税について修正申告書を提出した。これを受けて、Y税務署長が、Xに対して過少申告加算税と重加算税の賦課決定を行ったが、Xは、これら賦課決定が違法であるとして、その取消しを求めて提訴を行った。

## 判決の概要

### 1 一審(東京地裁平成13年2月27日判決)

一審では、「Xは、A税理士に、平成2年分の所得税の納税申告を依頼すれば、正規の納税額に比べて少ない金額である1800万円を済ませることができると言われたことから、正規の納税額との差額については正確な金額を把握してはならず、また、いかなる方法によるかについても理解してはいなかったものの、自己の納付すべき税額の一部について免れる意図で、A税理士に平成2年分の所得税の申告及び脱税工作を依頼したものと認めるのが相当である」と判示した。

### 2 控訴審(東京高裁平成14年1月23日判決)

控訴審では、「800万円も税が減少して得ると説明を受け、支出していないか、又は裏付けのない費用を経費として計上して示され、資格について知人に確認していることからすると、Xは、A税理士が違法な手段により税額を減少させるのではないかとの疑いを抱いたと推認される。しかしながら、国が資格を付与し、税法に違反する行為を法律で禁止され、懲戒をも課される我が国の税理士制度の下では、納税者は、税理士に対し、税務申告手の煩わしさから解放されると共に、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。Xも、経験したことの無い多額の譲渡所得を得、譲渡所得税の申告手の煩わしさからの解放と共に、いわゆる節税を意図してA税理士に委任したと推認されるものの、同税理士のした前記の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。A税理士による前記各説明も、専門的知識に対する信頼の高さを逆手にとり、Xを騙す手段として、

A税理士に委任することによりXが受ける利益を誇張してされたに過ぎないことが事実経過から明らかで、25年余の長期間悪質な方法による脱税を実行してきたA税理士の真実の姿を知る者はともかく、税額の減少につき違法な手段によるのではないかとの疑いを抱いたとしても、税務署勤務の経験を有し、税務当局から脱税の疑いを抱かれることもなく永年業務に従事してきた、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、X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ず、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いうべきである」と判示した。

### 3 上告審(最高裁平成17年1月17日第二小法廷判決)

上告審では、「前記事実関係によれば、A税理士は、本件土地の譲渡所得に関し、Xに対し、本件土地の買手の紹介料等を経費として記載したメモを示しながら、800万円も税額を減少させて得をすることができる旨の説明をしたが、Xは、上記紹介料を実際に出費していなかったし、出費した旨を同税理士に告げたこともなかったにもかかわらず、上記の説明を受けた上で、同税理士に対し、平成2年分の所得税の申告を委任し、税務代理の報酬5万円のほか、1800万円を交付したというのである。そうであるとすれば、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税理士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。(中略)そして、本件において、XとA税理士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ころ、記録によれば、A 税理士においても、同税理士が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、X がこれを容認しているとの認識を有していたことがうかがわれる」と判示し、X と A 税理士との間に隠ぺい・仮装行為の「意思の連絡」があったと認められるかどうかなどについて、更に審理を尽くさせるため、原審に差し戻すとの判断を下した。

#### 4 差戻控訴審（東京高裁平成 18 年 1 月 18 日判決）

差戻控訴審では、上告審判決における考え方を基礎として、「制度目的及び法の文理に従えば、重加算税の賦課要件としては、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又は仮装の行為があり、この隠ぺい、仮装の行為に合わせた申告がされるというだけでは足りず、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。もっとも、この場合、納税者自身が資料の隠匿、隠ぺい又は仮装等の積極的な行為をすることまでの必要はなく、当該隠ぺい又は仮装の行為をした補助者又は代理人が過少申告の計算の基礎となるべき事実につき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など、隠ぺい又は仮装の行為がされることを容認し、その間に意思の連絡がある場合には、上記通則法 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」とした上で、本件における認定事実によれば、「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 税理士との間に意思の連絡があったということはできず、また、

その余の事情も、A 税理士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ものというべきである」と判示した。

### 検討

#### 1 第三者の隠ぺい・仮装行為に関する判例の展開

納税者以外の第三者の隠ぺい・仮装行為により納税者が過少申告を行った場合、その納税者に対して重加算税を賦課すべきかどうかという問題については、隠ぺい・仮装行為の主体論として議論が行われてきた。問題の発端は、重加算税の賦課要件を定めている国税通則法 68 条の規定振りにある。その規定をみると、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、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」（傍点：筆者）に課されるとして、隠ぺい・仮装行為の主体は「納税者」であることが示されている。文理解釈に固執すれば、隠ぺい・仮装行為の主体は、「納税者」に限定されることとなるが、申告手続の実態や重加算税の趣旨に鑑みれば、このように解釈することは合理的でなく、そのことは、これまでの裁判例や学説をみても明らかなことといえよう<sup>1</sup>。それでは、どのような場合に、納税者でない第三者が行った隠ぺい・仮装行為が納税者の隠ぺい・仮装行為と同視され、重加算税の対象となるのであろうか。まずは、納税者でない第三者によって隠ぺい・仮装行為が行われた、いくつかの裁判例を概観することから検討を始めてみる。

#### (1) 大阪地裁昭和 36 年 8 月 10 日判決（行集 12 卷 88 号 1608 頁）

家族又は使用人等の従業者が行った隠ぺい・仮装行為に関して、「重加算税の制度上

は従業者の行為は納税義務者本人の行為と同視せらるべく、従業者による所得の事実の隠ぺい又は仮装を納税者本人が知らずして右隠ぺい又は仮装したところに基き、所得の過少申告をし又は所得の申告をしなかつたときは、納税者が正当なる所得を申告すべき義務を怠つたものとして重加算税が賦課せられるものと解するのが相当である」と判示

(2) 熊本地裁昭和 44 年 3 月 17 日判決 (行集 20 巻 2・3 号 223 頁)

会社の従業員が行った隠ぺい・仮装行為に関して、「原告の従業員の隠ぺい行為は原告代表者の行為と同視すべきことは重加算税の制度目的より明らかである」と判示

(3) 静岡地裁昭和 44 年 11 月 28 日判決 (税資 57 号 607 頁)

会社の役員が行った隠ぺい・仮装行為に関して、「重加算税の制度の趣旨が隠ぺい、又は、仮装したところに基づく過少申告、もしくは、無申告による納税義務違反の発生を防止し、それにより申告納税制度の信用を維持するところにあるところからして、仮装もしくは隠ぺいの行為を納税者個人の行為に限定すべきではなく、その従業員や家族等が右の行為をした場合にも納税義務者がそれを知っているかどうかにかかわらず重加算税が賦課せられるものと解するのが相当である」と判示

(4) 京都地裁昭和 54 年 4 月 27 日京都地裁判決 (訟月 25 巻 8 号 2301 頁)

会社の主要な業務を担当していた役員が行った隠ぺい・仮装行為に関して、「前記認定事実によると、原告の第三、第四期分についての過少申告の原因は、A による所得の一部隠ぺいにあったと認められる。しかも、A は原告会社取締役で B との取引につき専任担当していたものであり、(中略) B との取引は原告として主要な取引であり、これを担当した A は、原告の主要な業務を担当していたものというべきである。してみると、A の

右所得隠ぺい行為については、重加算税制度の目的からして、法人代表者がその事実を知っていたと否とにかかわらず、納税義務者たる法人が正当な所得を申告すべき義務を怠つたものとして重加算税が賦課されるのもやむをえないと解すべきである」と判示

(5) 大阪地裁昭和 58 年 5 月 27 日(税資 130 号 514 頁)

確定申告手続を任された家族が行った隠ぺい・仮装行為に関して、「前認定のとおり原告 X1 は本件溜池の処分及び所得税の確定申告等の行為を父である原告 X2 に委ねていたのであるから、X2 の所得隠ぺい行為については、重加算税が刑罰としての罰金でないことはもちろん、行政罰でもなく、税の一種であることを考えると、原告 X1 においてその一部の隠ぺい等の事実を知っていたと否とにかかわらず、納税義務者として正当な申告をしなかったことによる重加算税の賦課決定を受けてもやむを得ないものといわねばならない」と判示

(6) 長野地裁昭和 58 年 12 月 22 日(税資 134 号 581 頁)

会社の従業員が売上代金の着服を目的として行った隠ぺい・仮装行為に関して、「A の右隠ぺい行為は、A が売上代金の一部を着服する目的でなしたものであるから、原告会社代表者など A を除く原告会社役員、事務担当者らは右隠ぺい行為を知らなかったものと推認されるところである。しかしながら、重加算税賦課制度の目的が、隠ぺい・仮装行為に基づく過少申告、無申告による納税義務違反の発生を防止し、もって、申告納税制度の下における納税義務者の自主性の強化促進を図るとともに同制度の信用を保持するところにあること及び納税義務者本人の刑事責任を追及するものではないことからすれば、国税通則法 68 条の合理的解釈としては、隠ぺい・仮装の行為に出た者が、納税義務者本人ではなく、その代理人、補助者等の

立場にある者で、いわば納税義務者本人の身代りとして同人の課税標準率の発生原因たる事実に関与し、右課税標準の計算に変動を生ぜしめた者である場合を含むものであり、かつ納税義務者が納税申告書を提出するにあたりその隠ぺい・仮装行為を知っていたか否かに左右されないものと解すべきである」と判示

(7) 京都地裁平成5年3月19日判決(行集44巻3号24頁)

申告手続を受任した司法書士が行った隠ぺい・仮装行為に関して、「自己の公法上の義務である納税申告義務を履行補助者(履行代行者)に代行させたことの一事によって、納税者自身申告義務を免れる訳ではなく、その補助者のした申告の効果、態様は、そのまま、納税者自身の申告となり、その行為、態様と同視される。即ち、納税者が、自らの責任において、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ないし補助者として使用した以上、その者の申告行為は納税者がしたものと取り扱うべきだからである。この場合、納税者は、その申告義務を果たすため、信頼できる者を選任し、申告書提出前にこれを点検し、自ら署名押印するなどして、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である。これを怠って、補助者が不正な申告をした場合には、納税者自身の不正な申告として、重加算税の賦課を受ける。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、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」と判示

以上のような従前における裁判例の動向をみると、納税者でない第三者が隠ぺい・仮

装行為を行った場合、その隠ぺい・仮装行為の事実を納税者自身が知っていたか否か、すなわち隠ぺい・仮装行為に対する納税者の認識の有無という点にかかわらず、隠ぺい・仮装の事実があり、それに基づいて申告しているのであれば、納税者に対して重加算税を賦課すべきとの判断が示されてきたといえる。しかしながら、このような裁判例が積み重ねられるなか、申告手続を受任した者が、納税者から預かった納税資金を不法に領得するという特異な事案が登場してくると、次の二つの裁判例にみられるように、重加算税の賦課にあたって、「特段の事情」を考慮すべき余地を認め、納税者の認識をさほど重要視してこなかった従来における裁判例の判断を補完するような判示がなされてきた。

(8) 大阪高裁平成3年4月24日判決(税資183号364頁)

「隠ぺい、又は仮装行為が、申告者本人ないし申告法人の代表者が知らない間に、その家族、従業員等によって行われた場合であっても、特段の事情のないかぎり、原則として、右重加算税を課することができるものと解すべきである。本件においては、前記認定にかかる事実関係によれば、Xは、本件土地の売買にあたって初めて知ったAから、所轄税務署である中京税務署には知合いも多く、多少の便宜ならはかってもらえるので、本件土地の譲渡所得を含む昭和59年分の申告納税の手続を自分に任したらどうかと持ちかけられて、Aが前記認定のような架空の経費を計上して脱税を計り、さらに、自分から、税金名下に1800万円を詐取しようと企画しているとは全く思いもしないで、Aに本件土地の譲渡所得税の申告手続を依頼したところ、同人は、前記のとおり、(中略)Xの譲渡所得を零円として、所轄税務署長に申告をしておきながら、Xに対しては、本件土地の譲渡所得による所得税は、1800万円であるとして、その支払いを要求したので、Xは、右譲

渡所得による所得税は 1800 万円であると考  
え、右所得税として支払うものとして、A に  
1800 万円を交付したものである。そうとす  
れば、X は、本件土地の譲渡所得として 1800 万円を支払う意思で、右 1800 万円を A に交付したのに、A 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、このような場合には、X としては、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、法 68 条により、重加算税を賦課することはできないと解するのが相当である」

(9) 大津地裁平成 6 年 8 月 8 日判決 (税資 205 号 311 頁)

「納税申告義務は公法上の義務であり、第三者に申告手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とは解されないこと、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 124 条、税理士法 2 条 1 項) 代理人を利用することによっ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ことを考慮すると、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し、かつ、国税通則法 70 条 5 項のいう不正の行為の要件を充たすと解するのが相当である」

「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」

このように、「特段の事情」を考慮した判示がなされた背景としては、重加算税が納税者による隠ぺい・仮装行為に基づく過少申告を防止することを目的とした制度である以上、その制度の趣旨からして、納税者の与り知らない事実に基づいて重加算税を賦課することは筋が通らないという考え方があり<sup>2</sup>、さらには、第三者の隠ぺい・仮装行為を納税者自身が防止し得る可能性があったかということの問題にしているものと考えられる<sup>3</sup>。第三者の隠ぺい・仮装行為に対する重加算税の賦課に関して、その隠ぺい・仮装行為に対する納税者の「認識」という点をどう位置づけるかについては、すでに議論のあるところであるが<sup>4</sup>、この点に関して金子宏教授は、「納税申告を依頼した第三者 (代理人) の隠ぺい・仮装行為に対して、納税者がどこまで責任を負うべきかについては、納税者と代理人との関係、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てらして、具体的事案ごとに判断すべきであろう」とまとめられる<sup>5</sup>。このような金子宏教授の見解をみると、納税者の認識については、注意義務などと並び、重加算税の賦課を判断するにあたっての一つの要素として捉えられているが、それらのいずれを重視すべきかということについては、さらに議論があるものと思われる<sup>6</sup>。しかしながら、この点については、納税者における「認識」と「注意義務」のいずれを重視すべきかということではなく、第一事件判決が、「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」(傍点：筆者) していたということと、「事実を隠ぺいし、又は仮装することを容認」(傍点：筆者) していたということを取って書き分けている点に注目して考えてみたい。「認識」は「了知」と同じレベルの概念と捉えられることから、「了知 (認識)」と「容認」について、それぞれの語義を踏まえて考えれば、「容認」



は「了知（認識）」した事実に対する承諾があつて達成されるものということができる。したがって「容認」は、承諾を伴った「了知（認識）」と位置づけられ、より高いレベルにある概念として納税者への帰責性を裏付ける根拠になるものと理解することができる。このことは、第二事件判決において、「納税者において当該税理士が隠ぺい・偽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・偽装行為が行われ、それに基づいて過少申告がされたときには、当該隠ぺい・偽装行為を納税者本人の行為と同視することができ、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」と判示されていることから確認できるのではなからうか。すなわち、同判示では、冒頭部分で納税者の「認識」を判断要素とするとともに、それに続く「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」という部分では、納税者の「注意義務」、とりわけ「選任・監督義務」というものを判断要素としていることがうかがえる。このことは、隠ぺい・偽装行為に対する納税者の「認識」という事実に対して、「注意義務（選任・監督義務）」違反という事実を補充することによって、納税者が「容認」していたという認定を導き出そうとしているものと理解できる。以上によれば、納税者における「認識」と「注意義務」については、どちらかを重視するというのではなく、そのいずれについても、納税者の「容認」を認定するための判断要素として捉えるべきものであると考えられる。

## 2 納税者と税理士における「意思の連絡」 以上のように裁判例や学説の展開がみら

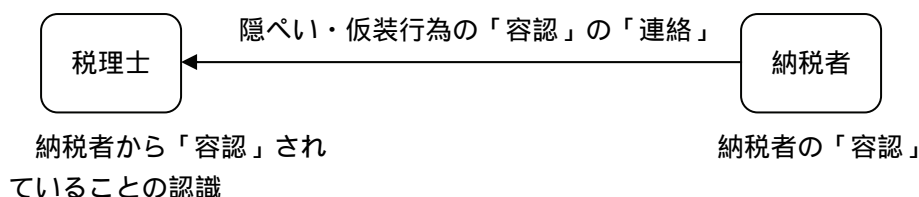
れるなか、申告手続を受任した税理士が隠ぺい・偽装行為を行ったという、更に特段の事情を有している三つの最高裁判決が登場することとなった。なかでも、第一事件判決では、「本件において、被上告人とA税理士との間に本件土地の譲渡所得につき事実を隠ぺいし、又は偽装することについて意思の連絡があったと認められるのであれば、本件は、国税通則法68条1項所定の重加算税の賦課の要件を充足するものというべきである」（傍点：筆者）と判示された。このことから、納税者と税理士との間の「意思の連絡」という点に、重加算税の賦課要件を充足するメルクマールが与えられたものと理解できるが、そのために、最高裁はいかなる事実認定を要求しているのだろうか。この点について、酒井克彦教授は、双方向構成説という立論をもって説明されている<sup>7</sup>。すなわち、納税者における税理士の隠ぺい・偽装行為に対する容認と、その納税者の容認を税理士が認識していることの間が「意思の連絡」によって架橋されることが要求され、連絡すべき「意思」の意味内容は、税理士の行う隠ぺい・偽装行為についての納税者の容認ということになるとの見解である（図1参照）。また、同説については、第一事件判決において、「被上告人は、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、被上告人は同税理士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、又は偽装することを容認していたと推認するのが相当である」とした上で、「A税理士においても、同税理士が本件土地の譲渡所得につき事実を隠ぺいし、又は偽装することについて、被上告人がこれを容認しているとの認識を有していたことがうかがわれる」と判示していることから確認できるとしている。確かに、第一事件判決の判決文を素

直に読めば、双方向構成説のような理解についても頷ける面はある。しかしながら、「意思の連絡」という点については、納税者の容認の連絡として捉えるのではなく、隠ぺい・偽装行為を行うことについての納税者と税理士の相互容認、つまり「意思の一致」として理解すべきものであると考える<sup>8</sup>。そうであれば、税理士の隠ぺい・偽装行為を納税者が容認していることについて税理士が認識していること(上記)までは必要とされず、税理士の隠ぺい・偽装行為を、納税者と税理士の相互において容認している事実が認定されれば、最高裁のいう「意思の連絡」は達成されたということになる(図2参照)。その場合、第一事件判決における、「A税理士においても、同税理士が本件土地の譲渡所得につき事実を隠ぺいし、又は偽装することについて、被上告人がこれを容認しているとの認識を有していたことがうかがわれる」との判示については、税理士の隠ぺい・偽装行為を納税者が容認しているという事実認定を補完しているものと理解することが相当ということになる。したがって、第一事件判決が「意思の連絡があったと認められるかど

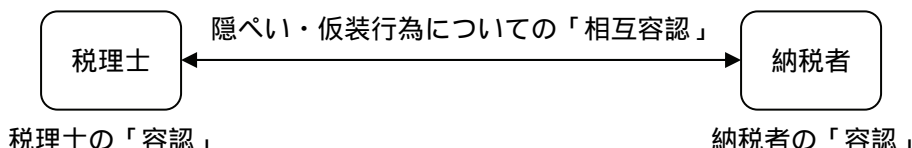
うかなどについて」審理を原審に差し戻しているのは、納税者と税理士の「意思の一致」(相互容認)の認定における納税者側の容認が、いまだ明らかでなく、審理不尽と判断したためであると思われる。

以上のとおり、第一事件判決で示された「意思の連絡」については、納税者の容認に加えて、隠ぺい・偽装行為を納税者が容認しているとの認識を税理士自身も有していることを要求する双方向構成説の理解によって、重加算税の賦課要件の厳格化を図ったものと解釈すべきではないと考える<sup>9</sup>。また、第二事件判決および第三事件判決においては、「意思の連絡」という表現は使われていないが、「意思の一致」(相互容認)という理解により、「納税者本人の行為と同視」できるかどうかということ判断しているものと理解することができる<sup>10</sup>。したがって、「意思の連絡」については、税理士による隠ぺい・偽装行為を「納税者本人の行為と同視」できるかどうかという、納税者への帰責性の判断において最も重視すべき、「意思の一致」(相互容認)と捉えるべきことが相当であると考えられる。

《 図1 》 意思の連絡



《 図2 》 意思の一致



3 第一事件判決の射程  
 首藤重幸教授は、「意思の連絡」について

双方向構成説による理解を示された上で、最高裁の「意思の連絡」を要件とする考え方に

については、「隠ぺい・仮装が納税者からの信頼のもとにある税理士という専門職業人によってなされたという本件の特殊性から導かれたものとの考えることができ、本件最高裁判決の射程距離は、まずは隠ぺい・仮装を行う第三者が税理士である場合といえそうである」とされる<sup>11</sup>。また、酒井克彦教授においては、納税者と税理士との契約が委任契約であることを所与とした上で、「税理士と納税者との委任契約には、節税のような委任契約に包摂される抽象的委任事項については問題にならないにしても、脱税のようなそもそも税理士が行い得ない事項については、事例にそって個別に検討が行われ具体的委任事項として読み取れるか否かによって、受任者の行為の効果が納税者本人に及ぶか否かが判断されなければならないと思われるのである。ここにこそ、「意思の連絡」の有無を議論する意義があるといえよう。かような点に鑑みれば、本件上告審判決がいうところの「意思の連絡」の有無は、常に実行行為者である第三者と納税者の間に求められるものではなく、税理士という租税専門家との委任契約を前提として、そもそも税理士が行い得ない不正行為がなされた場合のごとくごく特殊な事例に限定される要件ではないかと思われるのである」とされる<sup>12</sup>。しかしながら、私見としては、上述したとおり、「意思の連絡」を「意思の一致」(相互容認)と理解する立場を採ることから、第一事件判決の射程は第三者が税理士である場合に限定されるという見解には与しがたい。その理由として、まず、隠ぺい・仮装行為が税理士という専門職業人によって行われたという特殊性をもって、双方向構成説における「意思の連絡」という要件が導かれる根拠が明確でないということである。この点に関しては、第一事件判決において、「税理士は、国が資格を付与し、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

とするものであり、職務違反行為等について懲戒処分が科される我が国の税理士制度の下では、納税者は、一般に、税理士に対し税務申告手続の煩わしさから解放されるとともに、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節税することを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わけではないこと、

A 税理士が税務署勤務の経験を有し、税務当局から不正行為の疑いを抱かれることもなく長年業務に従事してきた税理士であることからすると、被告原告が、上記の疑いを取り除くことなく、同税理士に申告を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ことはできない」という事情だけでは、税理士が隠ぺい・仮装行為を行うことに対して納税者が容認していたことの推認を妨げる特段の事情とはならない旨が判示されていることから確認できるのではなからうか。次に、「意思の連絡」については、税理士という租税専門家との委任契約が前提となることから、脱税についての委任は、具体的委任事項の領域のものとして、脱税という具体的委任事項が納税者と税理士の委任契約上あったのか否かという点を「意思の連絡」の有無によって確認するという考え方である。この点については、そもそも脱税の委任は、民法 90 条により、公序良俗に反する事項として委任契約自体が無効であると考えられるべきではなからうか。そうであれば、納税者と税理士の委任契約を前提として、「意思の連絡」に意味を与えようとする試みについては、疑問なしといえないであろう。以上によれば、第一事件判決の射程は、隠ぺい・仮装行為を行った者が税理士である場合に限定されるものではないと考えられる。なお、金子宏教授は、第一事件判決を引用し、「両者の間に隠ぺい・仮装についての意思の連絡がある場合には、重加算税賦課の要件はみたされると解すべきであ

る<sup>13</sup>」と述べておられるが、少なくともこの行からは、当事者を税理士に限定している節が読み取れるとはいえない。

ただし、第三者により隠ぺい・偽装行為が行われた場合について、すべからく「意思の連絡」という主観的要素を要件として求めたのでは、立証責任などの問題から、重加算税の賦課がその趣旨に反して狭められる結果となるのではないかという懸念もある。この点に関して、第一事件判決の差戻控訴審では、「重加算税が納税者の悪質な行為への誘因を減殺することにあることからすれば、上記の意思連絡等がある場合に限定されないとしても、受任者の隠ぺい又は偽装行為を納税者自身に帰責すべき事由が存することを要すると解すべきである」と判示し、意思の連絡等が認定されない場合でも、納税者に帰責すべき事由が存在すれば、重加算税を賦課すべき旨を示している。また判示において、この「納税者に帰責すべき」事由については、「納税者の行為と評価し得る」事由と解釈している。これらのことから、「意思の連絡」については、納税者への帰責性を裏付け、重加算税の賦課を十分ならしめる要件の一つと理解すれば、「意思の連絡」でなくても、何らかの「納税者の行為と評価しうる」事由が認定された場合には、やはり重加算税賦課の要件は充たされるものと判断することができるのではなからうか。この「納税者の行為と評価しうる」事由となり得るのが、次に検討する、第三者に対する選任・監督義務における納税者の過失、つまり「落ち度」という点である。

#### 4 税理士に対する「選任・監督義務」と「落ち度」

第三者に対する選任・監督義務違反が重加算税賦課の要件を充たし得るかどうかを検討するにあたり、まず、選任・監督義務に言及している裁判例を概観してみる。

#### (1) 京都地裁平成4年3月23日判決（訟月39巻5号899頁）

「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」

#### (2) 大阪高裁平成9年2月25日判決（税資222号568頁）

「代理人等の第三者を利用することによって利益を享受する者は、それによる不利益をも原則として甘受すべきであると解されることを併せて考えれば、譲渡行為の相手方に右行為に伴う税金を負担させることとし、併せてその相手方にその税額を確定するための申告手続を委ねた場合には、その復代理人ないし履行補助者（履行代行者）の行為を含めて、納税者から納税手続を委ねられた相手方の側によって、その申告手続に関し、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の隠ぺい又は偽装が行われた以上、復代理人ないし履行補助者を含めて、右手続を行う者の選任、監督について納税者に過失がないと認められる場合を除き、右申告の効果は納税者に帰属するとともに、重加算税の賦課要件を充たし、かつ、国税通則法70条5項にいう偽りその他不正の行為の要件を充たすものと解するのが相当である」

(3) 東京高裁平成 15 年 5 月 20 日判決 ( 訟月 50 卷 5 号 1663 頁 )

「納税者が納税申告を第三者に委任した場合、又は納税者が課税要件事実の把握ないし管理を第三者に委任した場合において、当該第三者がした隠ぺい・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、納税者と当該第三者との関係、当該行為に対する納税者の認識及びその可能性、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、個別的、具体的に判断されるべきものであり、したがって、上記の事実関係を基礎にして、納税者が当該第三者に対する選任、監督上の注意義務を尽くすことにより、第三者の隠ぺい・仮装行為を防止することができた場合には、第三者の不正行為を納税者の行為と同視し得るものとして、その防止を怠った当該納税者に対し重加算税を賦課することができると解すべきである」

以上のとおり裁判例を概観すると、第三者の選任・監督に関して納税者に過失が認められる場合には、重加算税賦課の要件を充たすというのが裁判例の判断である。しかしながら、第三者の選任・監督に関する納税者の過失をもって、第三者の行った隠ぺい・仮装行為の責任を直ちに納税者に帰すことが相当かどうかについては、検討が必要であると考え。その点に関しては、第二事件判決および第三事件判決において、「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」と判示されていることから理解できよう。すなわち、第三者の選任・監督に関する納税者の過失をもって、納税者への重加算税の賦課を相当ならしめるためには、その過失が納税者本人の隠ぺい・仮装行為と同視し得る程度のもので

あることが必要ということではなかろうか。そもそも納税者は、申告手続を第三者に委任した場合であっても、前記の京都地裁平成 4 年 3 月 23 日判決が示すように、「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」であり、決して第三者に対する選任・監督義務を免れることにはならない。そのことからすれば、納税者において、第三者により隠ぺい・仮装行為が行われるであろうおそれや疑問を容易に持ち得たにもかかわらず、何ら、それに対する確認や防止措置を取らなかったというような、いわば重過失ともいえる状況がみられる場合については、少なくとも選任・監督義務に関して、納税者本人の隠ぺい・仮装行為と同視し得る過失が存在するというべきである。また、そのような最低限の選任・監督義務すら果たされなかったという事実が認定されることになれば、もはや納税者において、隠ぺい・仮装に対する未必的な容認が存在していたという事実も合理的に推認されることになる。

ただし、このような第三者に対する選任・監督義務に関しては、第三者が税理士である場合と、税理士以外の者である場合とでは、その程度が異なるものと理解しなければならないと考える。税理士は、「納税義務の適正な実現」を図るという公共的使命<sup>14</sup>を担うものとして、委嘱者たる納税義務者の援助に当たっては、納税義務者あるいは税務当局のいずれにも偏しない「独立した公正な立場」で、「税務に関する専門家」としての良識に基づき行動しなければならないこととされている<sup>15</sup>。また、税理士に対しては、無償独占<sup>16</sup>に業務を行うことが保障される一方で、脱税相談等の禁止はもちろん ( 税理士法 36 条 ) 脱税行為を是正するための助言義務 ( 税理士法 41 条の 3 ) も課されており、その義

務違反に対しては懲戒処分が下されることにもなっている(税理士法 44 条)。このように税理士が、税理士法による公的な規律に服していることを踏まえれば、第三者が税理士である場合については、適正に申告手続を履行してくれるものとの信頼が前提となることから、税理士を積極的に疑い監視するといった厳格な選任・監督義務を納税者に対して求めることは適当でない。したがって、第三者が税理士である場合の選任・監督義務については、相当程度、軽減されて然るべきものであると考える。ただし、この点に関しては、第一事件判決において、「税理士は、国が資格を付与し、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ものであり、職務違反行為等について懲戒処分が科される我が国の税理士制度の下では、納税者は、一般に、税理士に対し税務申告手続の煩わしさから解放されるとともに、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節税することを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わけではないこと、

A 税理士が税務署勤務の経験を有し、税務当局から不正行為の疑いを抱かれることなく長年業務に従事してきた税理士であること」という事情だけによって、特段の事情があるということとはできないことが示されていることから分かるように、第三者が税理士であるからといって、納税者における選任・監督義務のすべてが解除されることにはならないと考える。また、このことは第二事件判決において、「A 税理士が前記のような態様の隠ぺい偽装行為をして脱税をするなどとは予想し得なかったとしても、被上告人は、税務署職員や長男から税額は 800 万円程度と言われながら、これが 550 万円程度で済むとの同税理士の言葉を信じて、それ以上の調査、確認をすることなく、本件確定申告書の内容をあらかじめ確認せず、確定申告書の控えや

納税に係る領収書等の交付を同税理士に要求したり、申告について税務署に問い合わせたりはしなかったというのであって、これらの点で被上告人には落ち度が見受けられる」とされ、第三事件判決においても、「原告には、A 税理士から税務相談において教示された金額よりも 180 万円近く低い税額を示されながら、その根拠等について確認をすることなく、本件確定申告書の控え等の確認をすることなどもしていないといった落ち度が見受けられる」として、いずれの判決においても、納税者の「落ち度」という点が指摘されていることから理解できよう。

税理士法では、税理士が税務を代理する場合においても、それが課税標準等に関する申告書等であるときは、税理士の署名押印だけでなく、納税者本人の署名押印も義務付けている(税理士法 33 条 1 項)。これは、申告納税制度の下では納税申告書の提出ということが納税義務を確定させる重要な手続であることから、納税者自身においても申告内容の確認を求める趣旨のものであると考えられる。第二事件判決および第三事件判決のいずれも、納税者に何らかの「落ち度」があるというだけで、当然に税理士による隠ぺい・偽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と判示するとどまり、どの程度の「落ち度」があれば、納税者本人の行為と同視することができるかについては明らかにしていない。しかし、少なくとも申告書へ署名押印する過程において、税理士が計算した申告内容に誤りが存在することが容易にうかがい知れたにもかかわらず、税理士に対して何らの説明も求めず、漫然と署名押印を行ったというのであれば、そのことは選任・監督義務における重大な過失、すなわち納税者本人の隠ぺい・偽装行為と同視し得る程度の重大な「落ち度」と評価すべきではなかろうか。

## 5 特殊な事情と「正当な理由」

第二事件判決と第三事件判決では、いずれも重加算税の賦課は認めなかったものの、税務署員の不正行為への加担をはじめとした特殊な事情に絡んで、過少申告加算税の賦課における「正当な理由」(国税通則法 65 条 4 項)については判断が分かれた。まず、「正当な理由」の趣旨については、いずれの判決とも「国税通則法 65 条 4 項は、修正申告書の提出又は更正に基づき納付すべき税額に対して課される過少申告加算税につき、その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ものがある場合には、その事実に対応する部分についてはこれを課さないこととしているが、過少申告加算税の上記の趣旨に照らせば、同項にいう『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、上記のような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」と判示している。しかしながら、特殊な事情に関しては、第二事件判決で、「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ものとは認められない」として、「正当な理由」の存在を認めなかったのに対して、第三事件判決では、「本件においては、税理士が本件不正行為のような態様の隠ぺい偽装行為をして脱税をするなどは通常想定し難く、一審原告としては適法な確定申告手続を行ってもらうことを前提として必要な納税資金を提供していたといった事情があるだけではなく、それらに加えて、本件確定申告書を受理した税務署の職員が、収賄の上、

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る」として、「正当な理由」の存在を認めた。これら二つの判決については、A 税理士の隠ぺい・偽装行為に対して税務署員が共謀加担した事実の認定如何によって判断が分かれたものとみることができ、この点に関して、税務署員の共謀加担が認定されている第一事件判決の差戻控訴審においては、「A 税理士の行為は控訴人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、控訴人の過少申告は、A 税理士による事業所得の申告もれあるいは A 税理士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、それが被控訴人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、他に被控訴人の指導上の落ち度によるものということとはできない(被控訴人の落ち度をいう論旨は、A 税理士との委任契約上の問題を被控訴人にすり替えるものというべきである。)」と判示し、税務署員の共謀加担という特殊な事情を含めて「正当な理由」が存在するとは認められないと判断している。この差戻控訴審は上告されていることから、「正当な理由」についてどのような判断がなされるか注目されるが、私見としては、差戻控訴審の判断を支持する立場であり、加えて、同控訴審において、「本件税務事務代理を委任した後、控訴人が 1800 万円で不足がないかを確認させたのみで、A 税理士に対して上記申告書の控えの交付を求めるなど、具体的な結果報告を求

めなかった点は、税務代理の委任者としては不注意であったということができると、納税者の「不注意」が認定されていることも併せ考えると、「正当な理由」を認めることは相当でないものとする。

## 結びに代えて

以上、申告手続を受任した税理士によって隠ぺい・偽装行為が行われ、それに対して納税者本人に重加算税を賦課すべきであるかどうかについて、三つの最高裁判決を素材として検討してきた。確かに、素材とした事件の中には、現役税務署員の不正加担など特殊な事情が背景にあるものといえよう。しかしながら、これらの判決は、わが国における税理士と納税者との関係を含め、隠ぺい・偽装行為の主体論に関して、先例となるべき重要な判断要件を示したものと評価できる。この点に関して、佐藤英明教授は、「重加算税が、納税者本人を対象とした(中略)制裁である以上、問題は、納税者本人に納税義務違反行為(状態)とどの程度の『かかわり合い』があれば重加算税の対象となるか、ということであり、重加算税の目的からすれば、それは、客観的にみて、納税者本人に義務違反状態を防止し得る可能性があったか、又はそのことを制度が期待してよいか、という点であるはずである」とされる<sup>17</sup>。この「かかわり合い」について、第一事件判決は、「意思の連絡」という判断要件を示したものといえるが、「かかわり合い」という点で考えれば、納税者本人における義務違反行為(隠ぺい・偽装行為)の防止可能性という点も判断要件となり得るものといえよう。そう考えれば、第三者に対する選任・監督義務という点も、重要な判断要件になるものというべきである。脱税事件等の報道において、当事者である納税者からは、「すべて税理士にお任せしました」とのコメントがよく聞かれる。わが国では申告納税制度を採用するとともに、その中

に税理士制度を位置付けることにより納税者の自発的かつ適正な納税義務の履行を期している。しかしながら、このような税理士制度が、税理士への申告手続の「丸投げ」を容認しているものとして理解すべきでないことは、申告納税制度の理念からしても明らかであろう。申告納税制度の底辺には、申告内容に関する納税者の自己決定権と同時に、「適正な申告を行う」という納税者としての最も基本的な「責任」が存在しているはずである。そして、その納税者としての「責任」は、税理士に申告手続を委任することによって、当然に免れるものでないことを、納税者としては強く認識すべきではなからうか。

<sup>1</sup> 品川芳宣『附帯税の事例研究(第三版)』(財経詳報社、2002)301頁では、「重加算税制度がそもそも納税義務違反に対する行政制裁であること、かかる納税義務については、納税者本人以外の従業員等の補助者又は納税申告の委任を受けた代理人が当該国税の課税標準等の計算に従事すること等により履行されることが多いこと、かかる行政制裁よりもはるかに厳しい要件の下に罰せられる連脱犯に対しては、『代理人、使用人その他の従業者』が脱税行為をした場合には、罰則規定が別途設けられていること等からみて、国税通則法六八条の規定は、隠ぺい又は偽装の行為者に納税者本人に限定することを予定していたものとは解し得ないであろう」とされる。また、最高裁判決である第二事件判決および第三事件判決においても、国税通則法68条1項は、『納税者が・・・隠ぺいし、又は偽装し』と規定し、隠ぺいし、又は偽装する行為(以下「隠ぺい偽装行為」という。)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偽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偽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には、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」と判示されている。

<sup>2</sup> 佐藤英明「第三者による隠蔽偽工作と重加算税賦課～最近の裁判例から」税務事例研究85号(2005)24頁参照。

<sup>3</sup> 佐藤英明「納税者以外の者による隠ぺい・偽装工作と重加算税」総合税制研究4号(1996)79



頁では、納税者本人への重加算税が認められるポイントとして、「重加算税の目的からすれば、それは、客観的にみて、納税者本人に義務違反状態を防止し得る可能性があったか、又はそのことを制度が期待してよいか、という点であるはずである」とされる。

4 納税者の認識の有無にかかわらず第三者の範囲を無制限に拡大する見解として、中川一郎「租税判例追捕(3号の一)」税法学 130号(1961)43頁では、「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っているか否かを問うことなく、所得の隠ぺい又は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、重加算税は課せられることになるのである」とされる。また、ほぼ同様の見解をとるものとして、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 14号(1981)203頁では、「重加算税は申告秩序を維持するための制度であるから、重加算税の賦課要件である『隠ぺい又は仮装の行為』は納税者本人の行為に限定すべきではないし、隠ぺい又は仮装の事実を納税者本人が知っていることを要するものとは解されない」とされる。これに対して、武田昌輔「使用人等による不正行為と租税連脱に関する若干の考察」税理 30巻5号(1987)5頁以下では、「単に従業員が隠ぺいした場合にはすべて納税者が隠ぺいしたものとすることではなくて、いわば、夫婦、親族等これらが原告と一体性があり、同視できるような場合にむしろ限定されるべきである」と考える。その場合の判定の一つの基準としては、隠ぺいしたことによるその所得が原告の利害とは必ずしも反していないこといわば利害関係同一集団に属していることを挙げることができよう」とした上で、「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、その隠ぺい等によっ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、このよう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、これに対しては重加算税は課すべきではないということになる」とされる。また、佐藤・前掲注(2)93頁以下では、「工作者を納税者本人と『同視』するに当たっては、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従うべきであろう」としつつ、「考えられる

のは、納税者に、擬制的にせよ過少申告の事実の認識があることを求める立場であり、その消極要件として - 現実の知不知ではなく - 『客観的にみて納税者が過少申告の事実を知らなかった』と認められる場合に重加算税の本人への賦課を否定するという考え方である」とされる。

5 金子宏『租税法(第12版)』(弘文堂、2007)586頁参照。

6 酒井克彦「税理士と納税者との間の『意思の連絡』と重加算税の適用(中) - 最高裁平成17年1月17日第二小法廷判決及び東京高裁平成18年1月18日判決を素材として - 」税務事例38巻4号(2006)3頁では、納税者の帰責性の判断において、これら金子宏教授が示された考慮事項のいずれを重視するかについて、「注意義務説」、「総合考慮説」、「認識重視説」、「総合的注意義務判断説」に分説された上で、「総合的注意義務判断説」の立場を採られる。また、首藤重幸「相続財産の隠ぺい事実を知らなかった相続人の重加算税」税務事例研究30号(1996)66頁以下では、第三者の隠ぺい・仮装に対する納税者の認識の程度に関して、「積極的了知」、「消極的不知」、「絶対的不知」と分類し、このうち、納税者が、第三者の隠ぺい・仮装行為を知ることが期待され得る状況があるにもかかわらず、第三者に対する選任・監督義務を尽くさず、その隠ぺい・仮装行為を見逃したような場合を「消極的不知」として、納税者に重加算税が賦課されることは一般的に許容し得るとされる。

7 酒井克彦「税理士と納税者との間の『意思の連絡』と重加算税の適用(上) - 最高裁平成17年1月17日第二小法廷判決及び東京高裁平成18年1月18日判決を素材として - 」税務事例38巻3号(2006)4頁以下参照。

8 「意思の連絡」については、刑法における共同正犯(刑法60条)などの議論においてみられる概念であるが、前田雅英『刑法総論講義(第3版)』(東京大学出版会、2004)386頁では、「問題は、何についての意思の連絡が必要かにある。『実行行為』を共同のものと評価し得るには、それぞれの構成要件行為の重要部分についての意思の連絡とそれに基づく因果的関与が必要である」とされる。

9 首藤重幸「受任税理士の隠ぺい・仮装による納税者本人への重加算税賦課」ジュリスト1323号(2006)200頁では、第一事件判決の判例評釈において、『意思の連絡』がなければ納税者本人への重加算税の賦課を認めない本件最高裁判決は、本人への重加算税賦課の課税要件を厳格化しているといえる。(中略)このXの『了知』や『認容』が一定の証明度をもって認定されることにな

れば、それのみで納税者本人であるXへの重加算税賦課要件は充足されるとする結論も可能であるはずである。しかし、本件最高裁は、それ以上に隠ぺい・仮装につきXとA税理士との『意思の連絡』という要件の充足を要求している。この『意思の連絡』の存在を認定するについて本件最高裁は、Xの上記の了知・容認のみでなく、A税理士が隠ぺい・仮装をすることにつきXがこれを容認しているとの認識をA税理士自身も有していることを求めている」とされており、双方向構成説の立場を採られているものと思われる。

<sup>10</sup> 渡辺充「干野事件 - 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 38 巻 8 号 (2006) 5 頁も同旨。

<sup>11</sup> 首藤・前掲注(9) 203 頁参照。

<sup>12</sup> 酒井克彦「税理士と納税者との間の『意思の連絡』と重加算税の適用(下) - 最高裁平成 17 年 1 月 17 日第二小法廷判決及び東京高裁平成 18 年 1 月 18 日判決を素材として - 」税務事例 38 巻 5 号 (2006) 6 頁参照。

<sup>13</sup> 金子・前掲注(5) 586 頁参照。

<sup>14</sup> 税理士法 1 条では、「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って、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、わが国における税理士の使命を明らかにしている。

<sup>15</sup> 日本税理士会連合会『新税理士法』(税務経理協会、2002) 29 頁参照。

<sup>16</sup> 税理士法 52 条では、「税理士又は税理士法人でない者は、この法律に別段の定めがある場合を除くほか、税理士業務を行ってはならない」と規定しており、報酬の有無に関係なく、税理士業務を行い得る者を税理士及び税理士法人に限定している。

<sup>17</sup> 佐藤・前掲注(3) 97 頁以下参照。