

論 説

税理士による隠ぺい・偽装行為と重加算税の適用

—最高裁平成17年1月17日第二小法廷判決を素材として—

税務大学校研究部教育官

酒 井 克 彦

◆INTRODUCTION◆

第三者が行った隠ぺい・偽装行為に係る重加算税の適用については、これまでも議論がされてきたところである。本稿が取り上げるA税理士事件は、隠ぺい・偽装行為を税理士が行った事件として注目を集めている。

本稿において、筆者は、第三者が行った隠ぺい・偽装行為の場合と税理士が行った隠ぺい・偽装行為の場合とで重加算税の適用に差異があるのかについて、委任契約が成立しているのか否かという問題と密接に関わる問題であると説く。とりわけ、委任の本旨として、一般に税理士に期待される節税措置を超える部分については、抽象的委任事項と理解することができないため、具体的に隠ぺい・偽装行為を委任事項として契約解釈上読み取ることができるか否かという問題が大きく関わると整理する。その上で、同事件の最高裁判決がいう「意思の連絡」を双方向構成説によって理解しようとする試みである。

本稿は、重加算税の適用範囲を巡る議論に有用な論文であると思われる。

(税大ジャーナル編集局)

目 次

はじめに	154
I 事案の概要	154
II 判断	155
1 第一審東京地裁判決	155
2 控訴審東京高裁判決	155
3 上告審最高裁判決	155
III 研究	156
1 第三者による隠ぺい・仮装行為と重加算税	156
2 税理士による隠ぺい・仮装行為と重加算税	157
3 本件最高裁判決における「意思の連絡」	158
4 「意思の連絡」と隠ぺい・仮装行為に係る「故意」	162
5 本件最高裁判決の射程範囲	163
結びに代えて	164

はじめに

かねてより、第三者による隠ぺい・仮装行為に係る重加算税の適用については盛んに議論がなされてきた。しかしながら、そのうち租税専門家による隠ぺい・仮装行為が行われた場合についての検討は、事例が乏しかったこともあって、必ずしも十分に検討が行われてきたとはいえないと思われる。

そのようななか、税理士による隠ぺい・仮装行為について重加算税の賦課処分の適法性が争われた事件において、最高裁は、重加算税の賦課処分を違法とした原審に対して差戻しの判断を下した(最高裁平成 17 年 1 月 17 日第二小法廷判決)。かかる判決では、税理士と納税者との間に隠ぺい・仮装行為についての「意思の連絡」があったと認められるかについて、原審東京高裁の審理が不尽であるとして差戻しを判断したのである。

この判決は比較的難解であるといわれることがある上、「偽りその他不正の行為」の意義を巡っての重要な判断が下されたとされるが²、ここでは、かかる判決の示した重加算税賦課の要件についての検討を通じて、税理士による隠ぺい・仮装行為に重加算税が適用される要件などについて考究することとしたい。とりわけ、本稿では、最高裁判決にいう「意思の連絡」につ

いての所見を示すことに中心的な関心を置くこととする。

I 事案の概要

X は、平成 2 年に所有する土地を売却し、譲渡所得を得た。X は、知人から紹介された A 税理士にその譲渡所得に係る所得税について相談したところ、A 税理士は、X から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 2,310 万円となるところ、全部で 1,800 万円で済ませることができると説明した。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本件土地の買い手の紹介料 356 万円、草刈費用 600 万円が経費として記載されていた。X は数日後に、A 税理士に申告を委任し、税務代理報酬 5 万円のほか、1,800 万円を交付した。

A 税理士は長年にわたり、申告の委任を受けた納税者の譲渡所得に係る課税資料を税務職員をして破棄させ、納税者の譲渡所得については申告をせず、納税者から受領した納税資金を領得するという脱税行為を行っていた。A 税理士は X についても同様の手口で、X の譲渡所得を申告せず交付を受けた 1,800 万円を領得した。その後、A 税理士の脱税行為が発覚し、X は平成 2 年分の所得税の修正申告を行った。その際、

Y 税務署長は X に対し、重加算税の賦課決定を行った。

本件は、X が Y の行った重加算税の賦課決定の取消しを求めて訴えを提起したものである。

II 判断

1 第一審東京地裁判決

東京地裁平成 13 年 2 月 27 日判決(税資 250 号順号 8847。以下「本件地裁判決」という。)は、「原告は、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 万円で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 控訴審東京高裁判決

東京高裁平成 14 年 1 月 23 日判決(訟月 49 巻 10 号 2992 頁。以下「本件高裁判決」という。)は、次のように判断を下した。

- (a) 殊に、800 万円も税が減少して得すると説明を受け、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、控訴人は、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疑いを抱いたと推認される。
- (b) 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、税務申告手続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ち期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。控訴人も、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続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。

- (c) 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にとり、控訴人を騙す手段として、同税理士に委任することにより控訴人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、控訴人は、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ふべきである。

3 上告審最高裁判決

最高裁平成 17 年 1 月 17 日第二小法廷判決(判時 1887 号 36 頁。以下「本件最高裁判決」という。)は、次のように判断を下した。

- (a) 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、被上告人に対し、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、被上告人は、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、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 1 の(1)の①及び②の事情(筆者注：前記 2(b)及び(c)の事情)だけによって、上記特段の事情があるということではできない。そうすると、被上告人が脱税を意図し、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。

- (b) そして、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、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。そうすると、原審の上記の経験則違反の違法は判決に影響を及ぼすことが明らかである。論旨は理由がある。

Ⅲ 研究

1 第三者による隠ぺい・仮装行為と重加算税

国税通則法 68 条は、「納税者がその国税の課税標準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」と規定している。このように「納税者」が行った隠ぺい・仮装行為を前提とする規定振りからすれば、第三者が行った隠ぺい・仮装行為には重加算税は賦課されないという理解もあり得なくはないが、この点について、判例学説ともに同条の規定を隠ぺい・仮装行為の行為者を納税者本人に限定したものと理解しない³。

例えば、京都地裁平成 4 年 3 月 23 日判決(税資 188 号 826 頁)は、「国税通則法 68 条 1 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る。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、その受任者又はその者の受任者が租税を遁脱する目的をもって、故意に前示基礎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、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。ただし、申告納税制度の下においても、納税義務者の判断とその責任において、申告手続を第三者に依頼して、納税者の代理人ないし補助者に申告をさせることが許される。しかし、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。」と判示している。

また、品川芳宣教授は、「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遁脱犯に対しては、『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(所法 244、法法 164 等参照)等からみて、国税通則法 68 条の規定は、隠ぺい又は仮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。」と主張される⁴。

申告手続を代理人や補助者に行わせた場合には、代理権限踰越などの例外を除けば原則的に代理人や受任者の申告行為の効果は当然に本人に及ぶことになる。国税通則法 68 条が「納税者」と規定しているからといって、代理や委任による法律行為の効果に関する原則的なルールから外れることにはならないと理解すべきで

あろう。

そうであるとする、次に、第三者の行った如何なる行為が納税者本人の隠ぺい・仮装行為として重加算税の対象となるのかという問題が考察されなければならない。

この点について、中川一郎教授は、「単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、何びど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。」と主張される⁵。かように行為者や納税者の認識を問わずに第三者の隠ぺい又は仮装についても重加算税を適用できるとする主張に対しては、第三者の範囲を利害関係同一集団にあるかないかをメルクマールとする武田昌輔教授の見解⁶や、納税者本人がその行為を知っている場合に限るとする吉良実教授の見解⁷などの有力な主張もある。

重加算税は申告納税制度を維持するために納税者に対して科される一種の行政制裁的措置であることに鑑みれば、納税者が誰であろうと納税者本人が行為者の行為を知っているかが知っていまいが、関係ないとする中川教授の見解には留保なしには左袒できない。

佐藤英明教授は、「重加算税が、納税者本人を対象とした…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う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⁸、納税者と行為者の行為(状態)との「かかわり合い」の程度が考察されるべきである旨主張される。代理や委任が前提とされている法律関係を想定する限りは、行為者の行った行為が代理権限の範囲内に属するかか代理人選定上の注意義務に帰責性があるか、受任者の行為は委任の本旨として諒

み込むことのできる行為か否かという観点からの考察が重要な意義を有すると思われるから、かような意味では、納税者と行為者の行為(状態)との「かかわり合い」を強調する見解に与したい。

更に、金子宏教授は、「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てらして、具体的事案ごとに判断すべきであろう。」として⁹、納税者の帰責性に基づく判断を基調とする考え方を示される。

金子教授が示されるように納税者の認識の可能性や納税者の黙認の有無を基礎として判断を行っている事例として、鳥取地裁昭和 47 年 4 月 3 日判決(税資 65 号 640 頁)¹⁰がある。同事件は、パチンコ業を営む共同事業者の一方の者により仮名預金を利用した隠ぺい・仮装行為が行われた事例であるが、地裁は、「右認定事実から直ちに原告(兄)において前記仮装名義預金による事業収入の隠ぺいの事実を承知していたことまでも推認することは困難であり、かつ、他に右事実を認めるに足りる証拠はないから、原告(兄)に対し重加算税を賦課したことはその限りにおいて理由がなく、違法というべきである。」と判示している。鳥取地裁は共同事業者の行為について、納税者の認識の可能性や黙認の有無がないと判断したものとみることができよう。

2 税理士による隠ぺい・仮装行為と重加算税

かように第三者が行った隠ぺい・仮装行為の帰責性については、納税者の認識や納税者の黙認の有無、納税者が払った注意義務などの観点から考察を加えた上で判断すべきと理解し得る。更に、納税者と隠ぺい・仮装行為を行った第三者との関係はどのように考慮に入れて考えるべきであろうか。例えば、第三者が従業員である場合と税理士である場合、また、従業員といっても、会社役員である場合と一般従業員、家族従業員、アルバイトである場合を全く同じものとして考えるべきであろうか。税理士が国家から排他的独占性を付与された租税専門家であるということは考慮に入れるべき事項となり得るの

であろうか。

ここでは、税理士について検討を加えることとするが、この点については、最高裁平成7年4月28日第二小法廷判決(判時1529号53頁)が判示の傍論において、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、参考となりそうである。同判決は、「税理士から、その都度、同売買(筆者注：株式売買)による所得の有無について質問を受け、資料の提出も求められたにもかかわらず、確定的な脱税の意思に基づいて、右所得のあることを同税理士に対して秘匿し、何らの資料も提供することなく、同税理士に過少な申告を記載した確定申告書を作成させ、これを被上告人に提出したというのである。もとより、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2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1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って(同法41条の3)、左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。(下線筆者)」と判示している。

同最高裁は、税理士を単なる履行補助者の立場とは異別に解すべき旨判示しており、このような判断を基礎とすれば、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、税理士など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のかも知れない。

判示Ⅱに示したとおり、本件高裁判決は次のように行為者が税理士であることを強調する。すなわち、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開放されるとともに、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などが考慮されている。すなわち、控訴人は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疑いを抱いたと推認されるが、かかる疑いを取り除くことなくA税理士に申告を委任したからといって、税理士制度を考慮すれば、かかる委任があることが直截に脱税を意図し、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判断されているのである。

このように本件高裁判決では第三者が税理士であるか否かが、特に強調されている。前述の最高裁平成7年4月28日判決を前提とすれば、隠ぺい・仮装行為の行為者が税理士であることが特段の事情の考慮事項とされる余地は完全に否定されるものではないと思われる。この点、本件最高裁判決も、国家資格を持つ税理士への信頼やA税理士が税務当局から疑いをかけられずに長年業務に従事してきたことのみをもって特段の事情があるということとはできないのであって、税理士による隠ぺい・仮装行為であることが特段の事情の考慮事項とされることを否定しているものではないと思われる。

3 本件最高裁判決における「意思の連絡」

本件最高裁判決は、「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(傍点筆者)」としている。したがって、重加算税の賦課要件としては、納税者と税理士との間に税理士の隠ぺい・仮装行為についての「意思の連絡」が本件においてあったのかなかったのかという点が問題となる。そこで、本件最高裁判決にいう納税者と税理士との間の「意思の連絡」とは何を指しているのかという点が解明されなければならない。

まず、判示Ⅱ3(a)で示されている「了知」と、(b)で示されている「意思の連絡」とを比較して、「了知」を認識レベルの低いものとして捉え、それとの対比で「意思の連絡」をより高度な認識レベルのものとして捉えようとする立論が考えられる¹¹。かかる立場からは、本件最高裁判

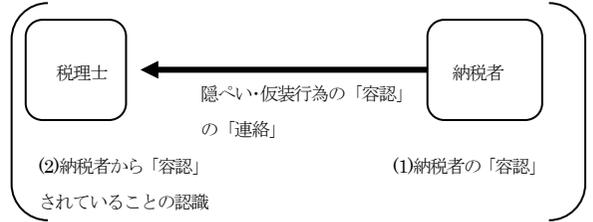
決が示す「意思の連絡」とは「了知」のレベルでは足りないとして、第三者の隠ぺい・仮装行為を本人のそれに置き換えるには、単なる第三者の行う行為が隠ぺい・仮装に該当するという「了知」では足りず、より高度のレベルでの認識を要するという考え方に繋がり、明解な理解とすることができそうである。

しかしながら、かかる見解に魅力を感じながらも左担はできない。なぜなら、判文を素直に読めば、「了知」と「意思の連絡」というものをそのように捉えることは困難ではないかと思われるからである。

本件最高裁判決にいう「意思の連絡」とは、次のような双方向構成で考えるべきではないかと思われる。すなわち、(1)「税理士が隠ぺい・仮装を行うこと」を納税者が容認し(納税者の容認レベル)、かかる容認が税理士に連絡されている必要があり、(2)「税理士が隠ぺい・仮装を行うこと」を納税者から容認されているという点について税理士が認識していたことが必要である(税理士の認識レベル)、ということではないかと思われる。そして、一方では(1)納税者から税理士への隠ぺい・仮装行為容認とその「連絡」が、また、他方では(2)納税者の容認を税理士が認識していることが要求されていると思われる。したがって、連絡すべき「意思」の意味内容は、ここでは税理士の行う隠ぺい・仮装行為についての納税者の容認ということになる(図1参照)。

このことは、判示から導出し得る理解である。すなわち、判示Ⅱ3(a)では、「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」として、そのような場合には特段の事情のない限り、税理士が事実を隠ぺい・仮装することを容認していたと推認できるとした上で、判示Ⅱ3(b)では、「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、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。」と判示しているからである。

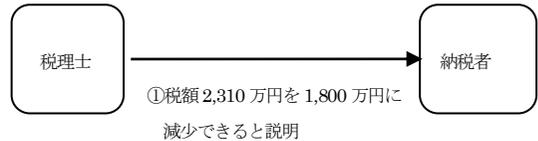
《図1》意思の連絡



**(1) 納税者から税理士への意思の連絡
イ 違法に税額を減少できることについての了知**

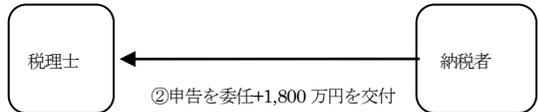
判示Ⅱ3(a)の部分では、「A税理士は、本件土地の譲渡所得に関し、被上告人に対し、本件土地の買手の紹介料等を経費として記載したメモを示しながら、800万円も税額を減少させて得をすることができる旨の説明をした。」と認定されている(図2参照)。

《図2》



更に、その後の部分(Ⅱ3(a))では、「被上告人は、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。」と認定されているのである(図3参照)。

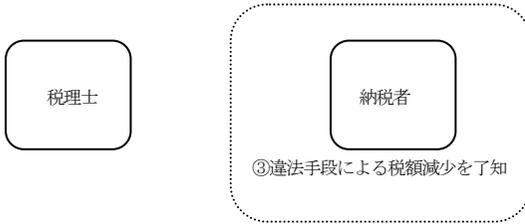
《図3》



納税者は、税理士が税額を減少させることを認識し、更にそのような認識の上で、減少された税額を納付するために同額の現金を交付している。この段階では、税理士は税額を1800万円に減少することについて委任を受けていることができよう。すなわち、減少額につい

ては、委任の本旨に包含されていると理解することができよう。

《図4》



上記のような認定を前提として、判示Ⅱ3(a)は、「そうであるとすれば、被告人は、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」とする(図4参照)。

すなわち、①税理士から税額 2,310 万円を 1,800 万円に減少できるとの説明があり、それを受けて②納税者が税理士に申告を委任し、1,800 万円の税額相当額を交付したことで、税理士が税額の減少をしてくれるということ、それが違法手段によることを了知していたとみることができると判断されているのである。

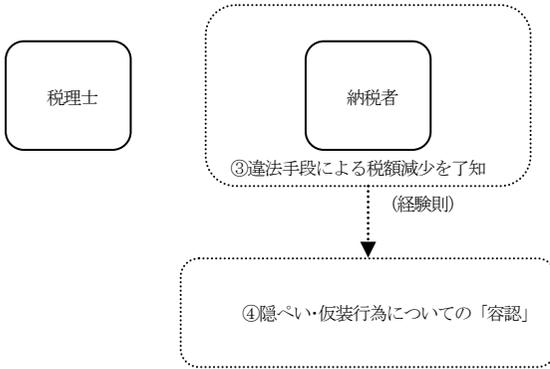
この辺りは、納税者が税理士に対して節税を措置してもらえると期待して助言を求めたり、申告手を委任することとどのような差異があると裁判所は認定しているのだろうか。少なくとも、通常は、節税措置は抽象的にではあれ委任の本旨に包含されるとみることができると思われる。例えば、この点を判断した東京地裁平成7年11月27日判決(判時1575号71頁)¹²は、「Y(税理士)は、税務の専門家として、租税に関する法令、通達等に従い、適切に相続税の申告手続をすべき義務を負うことはもちろん、納税義務者たるXらの信頼にこたえるべく、相続財産について調査を尽くした上、相続財産を適切に各相続人に帰属させる内容の遺産分割案を作成、提示するなどして、Xらにとってできる限り節税となりうるような措置を講ずべき義務をも負うものということができる。」と判示しているし、また、東京地裁平成9年10月24日判決(判タ984号198頁)¹³においても、「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

使命としている(税理士法1条)。したがって、税理士は、税務の専門家として、納税義務者から税理士業務を依頼された場合には、税理士業務を特定の方法で遂行することを指定されたとき、特定の税理士業務のみを独立に指定して依頼されたとき、又は納税義務者にとってより有利な途を選択することに何らかの困難、弊害が伴うときなど、特別の事情があるときでない限り、租税関係法令に適合した範囲内で依頼者にとってより有利な税理士業務の方法を選択すべき義務があるというべきである。」と判示しているところである。

しかしながら、かような裁判例¹⁴においていわれる節税措置と本件最高裁判決が認定する税理士の行為が同じレベルとして理解されていないことは明らかである。上記の裁判例では「違法な手段により税額を減少させようと企図」することまで委任しているとは認定されておらず、本件とは厳然とした相違を見出すことができるのである。けだし、委任契約の本旨にいうところの抽象的委任事項に節税措置が包摂されるとしても、「違法な手段」によるような税額減少が盛り込まれていると理解することはできず、かかる委任は具体的委任事項の領域であると理解されるからである¹⁵。この点、本件最高裁判決は明らかに「違法な手段」による税額減少を納税者は了知していたとするのであるから、残すところ国税通則法68条の構成要件としては、(i)かかる「違法な手段」が「隠ぺい・偽装行為」であることが必要であり、更に、「隠ぺい・偽装行為」と認定し得たとしても、税理士の行う「隠ぺい・偽装行為」を納税者の具体的委任事項と位置付けるためには、(ii)納税者の意思が税理士に届いて委任契約としての合意が見られる必要があるということになる。

まず、「違法な手段」が「隠ぺい・偽装行為」に当たるかについては、具体的に本件においては架空の領収書の作成がここにいう「違法な手段」とされているのであるから、かかる行為が隠ぺい・偽装行為に当たるということには疑う余地がないようにも思われる。

《図 5》



この点、最高裁判決は経験則上、違法手段による税額減少が納税者において了知されたということは、隠ぺい・偽装行為についての容認があったとみるべき旨判示しているのである(図 5 参照)。

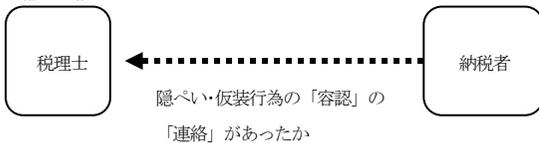
では、次に納税者の意思が税理士に届き、隠ぺい・偽装行為を具体的委任事項として解釈し得るかについて検討を加える必要がある。

ロ 隠ぺい・偽装行為を納税者が容認したことの連絡

本件最高裁は、「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。」と判示する。

したがって、納税者が隠ぺい・偽装行為を容認していたことが経験則上推認できるとしても、そのことが税理士に伝わっていたかという問題は依然として残ることになるとと思われる(図 6 参照)。

《図 6》

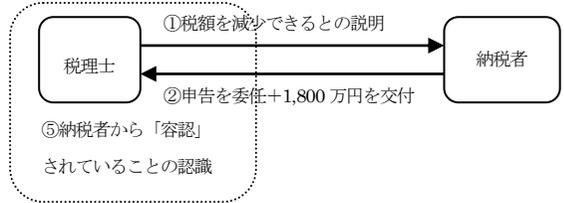


(2) 納税者から隠ぺい・偽装行為が容認されていることの税理士の認識

判示 II 3(b)の部分では、「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。」とする(図 7 参照)。

《図 7》



結局、納税者が税理士の行った隠ぺい・偽装行為について「容認」していることが経験則上認定でき、更に、税理士が納税者から「容認」されていることの認識を有していたことを窺わせる記録があるとしても、納税者における税理士の行った隠ぺい・偽装行為についての「容認」と税理士におけるかかる「容認」についての認識を繋ぐ連絡が判然としないということが判示されていると思われる(図 8 参照)。しかしながら、納税者に税理士の行った隠ぺい・偽装行為の容認があり、税理士に納税者から容認されていたとの認識があると窺われるのであれば、かかる連絡があったと見る方が素直であり、委任契約の成立要件として双方における内心的効果意思の合致は検出できると理解すべきとも思われるが、本件最高裁判決が差戻しを判断したのにはそれなりの理由があるはずである。

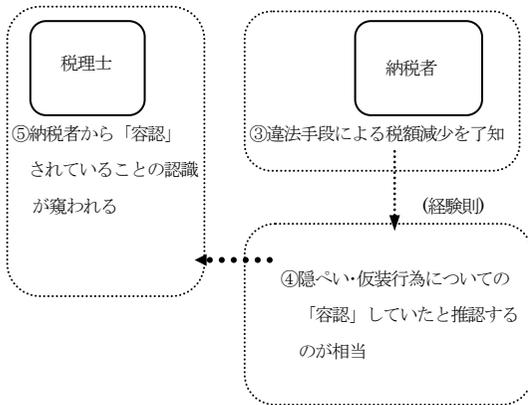
この点、本件最高裁判決は、依然として、税理士における認識について、更に慎重な判示を下していることが分かる。税理士においては「被上告人がこれを容認しているとの認識を有していたことがうかがわれる」としており、推認の域をいまだ出していないようである。そして、このことと、納税者については経験則から「隠ぺいし、又は偽装することを容認していたと推認するのが相当である」とされていることと併せ考えると、双方において依然、推認の域を出ないところに審理不尽との判断が下された理由があるのではないかとと思われるのである。

すなわち、本件最高裁判決は、原審判断について、明確に経験則違反の違法があったとしている点(II 3(a))、「記録によれば、A 税理士においても、…認識を有していたことがうかがわれ

る」とするに留まっている点(II 3(b))に着目すれば、税理士における認識についての事実認定が充分でないということについて差戻しが判断されたといえよう。

この点については、差戻審における判断を待つほかないのかも知れない。

《図 8》



(3) 本件高裁判決に対する最高裁の態度

本件最高裁判決は、判決に影響を及ぼす経験則違反があると、本件高裁判決の重加算税賦課についての判断を斥けた。すなわち、本件高裁判決は判示 II 2 の(b)及び(c)があるため、隠ぺい・偽装行為について納税者が「容認」していたとまでは判断していないが、この点について、判示 II 3 の(b)及び(c)のごとく判示して、本件高裁判決には看過し得ない経験則違反があると判断を下したのである。

重加算税の適用に当たって、納税者の故意が要件とされるか否かについては議論があるところであるが、判例上は隠ぺい・偽装行為についての故意があれば足り、過少申告を行うことの故意までは必要とはされていないと解されている。すなわち、重加算税の目的は、隠ぺい又は偽装に基づく過少申告に対し、特別に重い負担を賦課することにより納税義務違反の発生を防止し、申告納税制度の信用を維持するところにあるのであって¹⁶、「納税義務違反が事実の隠ぺい又は偽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

る制裁ではないから(最高裁昭和 43 年(あ)第 712 号、同 45 年 9 月 11 日第二小法廷判決・刑集 24 卷 10 号 1333 頁参照)、同法 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計算の基礎となる事実の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は偽装し、その隠ぺいし、偽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を必要とするものではないと解するのが相当である。」と理解されている(最高裁昭和 62 年 5 月 8 日第二小法廷判決・税資 158 号 592 頁)。

このように考えると、税理士の隠ぺい・偽装行為についての故意が納税者にも共有されていなければならないと考えるべきであって、税理士の違法手段による税額の減少について納税者が了知しているということが直截に重加算税賦課の要件に当たるとは考え辛い。けだし、問題となるのは、重加算税の賦課要件は税理士によって隠ぺい・偽装行為が行われたか否かの認識であると考えるからである。

そのように考えると、税理士の違法手段による税額の減少を納税者が了知していたことをもって重加算税の賦課要件とはならないのであるから、この限りでは、本件高裁判決が妥当であるということにもなりそうである。しかしながら、本件高裁判決は、税理士の違法手段による税額の減少について納税者が疑いを持ったことを推認し得るということが、経験則上、税理士による隠ぺい・偽装行為を納税者が容認していることに繋がるという点を看過している。

課税要件事実の問題として、税理士の違法手段による税額減少に対する疑いの推認に留まるか、税理士の隠ぺい・偽装行為の納税者における容認にまで辿り着くかの認定上の差異は等閑視されるべきではないから、この点については、本件高裁判決の経験則違反の違法が判決に重要な影響を及ぼすとした本件最高裁判決は妥当性を有すると考える。

4 「意思の連絡」と隠ぺい・偽装行為に係る「故意」

過少申告についての故意は重加算税の要件と

はされないとする前出の最高裁昭和62年5月8日第二小法廷判決を前提としても、隠ぺい・偽装行為にはその「隠ぺい」や「偽装」という用語の持つ意味内容からしても、隠ぺい・偽装行為についての「故意」は要件とされると理解すべきではなかろうか¹⁷。そうであるとすれば、納税者に隠ぺい・偽装行為についての「故意」が認定され得るか否かという問題が議論されなければならない¹⁸。かような意味で、本件最高裁判決にいう「意思の連絡((1)納税者の意識レベル)」は重要な意義を有すると思われる。しかしながら、この「意思の連絡」は明示されたものである必要はない。要するに納税者が税理士の行った隠ぺい・偽装行為についての「故意」を共有し得るか否かが問題となるのであって、この点は、金子宏教授も指摘されるように「黙認」であっても、この点を充足することがあるはずである。そのような意味では、納税者と行為者との関係如何によっては、未必的な意思のもとに行われた第三者の行為自体が納税者の故意に基づく隠ぺい・偽装行為ともいい得る状況があり得ると思われるのである¹⁹。

例えば、福岡高裁昭和59年5月30日判決(税資136号638頁)は、「具体的に当該課税年度の取引が果たして全体として利益になっているかどうか、利益になったとしてそれがいくばくであるかを仮りに認識していない場合においても、利益を生じたときにはこれを隠ぺいせんとした、未必的な意図のもとに架空名義による株式売買取引を行い実際に利得を得た場合には、国税通則法68条に定める重加算税賦課の要件をみたすものというべきである。…控訴人は妻スミエが架空人名義を用いて株式売買を行っていたことを知悉しその結果が自己に帰属することを承認していたことが明らかであるところ、前示の関係各証拠によれば、控訴人は、右株式売買取引により利益をえたとしても、これについて納税申告を行う意思を有していなかったことは十分窺うことができるから、控訴人が妻スミエの行う個々の株式売買取引について具体的な利得、損失の金額を認識していなかったとしても、少なくとも、架空名義を用いて行う株式売買による所得についてはこれを除外して所得申告を行うとの未必的な意思を有していたものと認めることができる。」と判示している。

この事件では、未必的な意思を有していること自体、すなわち、妻の架空名義による株式売買を知悉し、その結果が自己に帰属することを承認していたということが、重加算税賦課の要件を充足すると判示している。

本件の場合、納税者は税理士の違法手段による税額減少を「了知」していたのであり、そのことが本件最高裁判決がいうように、経験則上隠ぺい・偽装行為の認識といえるのであれば、一方で税理士における納税者の容認の「認識」をもって意思は架橋されているというべきではなかろうか。本件最高裁判決が自判せずに、差戻しの判断を下したのは、それが推認の域を出ていないという点にもあるのではないかと思えてならないのである。

5 本件最高裁判決の射程範囲

これまで述べてきたとおり、第三者による隠ぺい・偽装行為があった場合の重加算税の適用については、特に本件が税理士の行為であるという点が、他の第三者による隠ぺい・偽装行為があった場合の議論とは別個に考察されるべきではないかと思われる。その根拠としては、実行行為者が税理士であるということが「特段の事情」の考慮事項になり得るという点のほか、そもそも税理士と納税者との関係は(準)委任に基づく契約関係を前提としているということが深慮されるべきと考えるからである。すなわち、委任契約の場合には、そもそも、抽象的委任事項として委任契約に包摂される事柄については格別、具体的委任事項については委任契約から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決定されると思われる。ここにこそ、「意思の連絡」があったか否かを議論する意義があるといえよう。そして、この辺りに、第三者が使用者である場合や代理関係を前提とする場合とは峻別されて議論されるべきとする私見の根拠がある。

かような点に鑑みれば、本件最高裁判決がいうところの「意思の連絡」も、すべからく実行行為者と納税者との間に求められるものではないとも思われるのである。特に、この点は差戻審での判断が注目されるところであろう。

結びに代えて

課税要件論は、税法の定める課税要件を充足する事実がある場合に、その課税要件の定めるところに従って発生する抽象的納税義務を理論的前提として措定し、それが現実に認識され表示されることによって具体的納税義務が確定すると解すべきである²⁰。従って、納税義務の発生から具体的確定までの過程において、租税行政庁及び納税者双方の効果意思が介在する可能性は否定される²¹。

本稿において取り上げた事件は税務職員との共謀があったとされる特異な事例であるが、そもそも過少申告加算税が免除される「正当な理由」に当たるのであれば格別²²、重加算税に「正当な理由」による免除規定がない以上、隠ぺい・伪装行為があったとみることが納税者にとって酷であるというような判断を介在させる余地はないはずである。事柄の重大性は別途十分に検討をし、不正防止のために最善を尽さねばならないが、そのことと課税要件論という法律的解釈は別個の問題として理解すべきであろう。

このような事件の最高裁判決のレイシオデシデンダイを考察するに当たっては、この点に特に留意しなければならないと思われるのである。

【追記】

平成18年1月18日に差戻審東京高裁判決(判例集未登載)が示され重加算税の賦課決定処分取消しが判断された。

本稿脱稿後であるため、これについて触れることは出来ないが、機会を得て論じたいと思う。

¹ 例えば、顧問会計士の勧めで過少申告を行ったとする事例として、東京高判平 15.5.20(訟月 50 卷 5 号 1663 頁)参照。

² この点については、差し当たり、酒井克彦「国税通則法 70 条 5 項にいう『偽りその他不正の行為』についての一考察—納税者以外の第三者が行った不正行為に関する検討を中心として—」税務大学校ホームページ(<http://www.ntc.nta.go.jp/kenkyu/iken/02.pdf>)、同「更正・決定等の遡及要件と重加算税の賦課要件(上)・(下)—原因結果アプローチによる整理—」税務事

例 37 卷 9 号 1 頁以下、同 37 卷 10 号 1 頁以下参照。

³ 裁判例の整理として、酒井克彦「最近の重加算税の取扱いについて」租税研究 669 号 38 頁以下参照。

⁴ 品川芳宣『附帯税の事例研究〔第 3 版〕』301 頁(財経詳報社 2004)。

⁵ 中川一郎「大阪地裁昭和 36 年 8 月 10 日判決評釈」税法 130 号 43 頁。池本征男氏も、同旨の見解を示される(池本「加算税に関する若干の考察」税大論叢 14 号 203 頁)。

⁶ 武田昌輔「使用人等による不正行為と租税遁脱に関する若干の考察」税理 30 卷 5 号 5 頁。

⁷ 吉良実「重加算税の賦課要件と遁脱犯の成立要件」税理 24 卷 1 号 7 頁。

⁸ 佐藤英明「納税者以外の者による隠ぺい・伪装工作と重加算税」総合税制研究 4 号 79 頁。

⁹ 金子宏『租税法〔第 10 版〕』617 頁(弘文堂 2005)。

¹⁰ この判断は控訴審広島高判昭 48.5.18(税資 69 号 1301 頁)においても維持されている。なお、主な判例評釈として、波多野弘「推計課税の適法性及び重加算税賦課の違法」シュト 125 号 14 頁以下。

¹¹ 首藤重幸教授は第三者の隠ぺい・伪装行為についての納税者の認識について、その認識の程度により、積極的了知、消極的不知、絶対的不知と分類し、これを前提に、絶対的不知の場合の重加算税賦課を消極的に捉える見解を示されている(首藤「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 66 頁以下)。かかる見解を前提とすれば、「意思の連絡」を了知のレベルから捉えるアプローチが考えられそうと思われる。

¹² 判例評釈として、差し当たり、酒井克彦「物納依頼に反した延納申請手続と税理士の裁量—東京地裁平成 7 年 11 月 27 日判決を素材として—」税務弘報 53 卷 7 号 65 頁以下参照。

¹³ 判例評釈として、差し当たり、酒井克彦「税理士の節税措置義務—東京地裁平成 9 年 10 月 24 日判決を素材として—」税務弘報 53 卷 4 号 65 頁以下参照。

¹⁴ 東京地判平 10.11.28(判タ 1067 号 244 頁)は、「Y1 は、税理士であり、租税立法、通達及び課税実務等について専門的知識を有するのであるから、右立法の趣旨に反せず、課税実務において認められる内容の相続税対策を考案し、これをもって自己が経営する会社等を介して税務相談をすべき注意義務があるというべきである。」と判示している。なお、同事件については、差し当たり、酒井克彦「税理士が考案した節税対策の否認と注意義務—東京地裁平成 10 年 11 月 28 日判決を素材として—」税務弘報 53 卷 5 号 75 頁以下参照。

¹⁵ 税理士に対する抽象的委任事項と具体的委任事項については、酒井・前掲注 12、67 頁参照。

¹⁶ 東京高判昭 57.9.28(税資 127 号 1068 頁)など参照。

¹⁷ 品川・前掲注 4、295 頁以下。

18 共同正犯が成立するためには、行為者に、主観的に共同実行の意思が存在することとともに、客観的に共同実行の事実が認められることが必要である(団藤重光『刑法綱要総論〔第3版〕』391頁(創文社1991)、大塚仁『刑法概説(総論)〔第3版増補版〕』276頁(有斐閣2005)、中山研一『刑法総論概要〔第3版補訂版〕』453頁(成文堂1997)、前田雅英『刑法総論講義〔第3版〕』446頁(東京大学出版会1998))。そして、ここにいる共同実行の意思とは、共同加巧の意思、意思の連絡をいうと理解されている。

本件最高裁判決が共同正犯論をどこまで意識したかは分からないが、「意思の連絡」の有無はこれまで所得税法違反事件などでしばしば論じられている。例えば、Y1に係る所得税を免れようとして、経理事務を担当していたY2と共謀して、架空の仕入、旅費交通費及び人件費等の経費を計上し、架空名義及び第三者名義の預金を設定するなどの方法によって所得を秘匿したとされた事例として、福岡地判平11.1.27(判例集未掲載)がある。

大塚仁教授は、共同者がお互いにその行為を利用しあい、補充しあって実現したところに対して共同の責任を負担させようとする趣旨に出たものが共同正犯の観念であるとして、「共同実行の意思は、共同者が相互的に他の共同者の行為を利用し合い、補充し合う意思でなければならない」と述べられる(大塚・前掲277頁以下)。そして、この場合、何についての意思の連絡が必要かという点が重要となるが、前田雅英教授は、「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なければ共同正犯たり得ない」とされる(前田・前掲447頁)。

すると、共同正犯論からの示唆としては、構成要件行為の重要な部分についての「意思の連絡」と相互的な関係性の意味するところは何かについて、行為者と納税者との関係をも踏まえた検討が要求されるという点にありそうである。

19 大阪地判平3.3.29(税資182号878頁)は、「期中における経理処理の際に、課税要件となる事実についてこれを仮装または隠ぺいすることについての認識がある場合や、あるいは、期中において経理上の誤りなどによって、行為者の意識しない事実と相反する経理処理がなされた場合であっても、申告期限前にこの誤処理を発見しながら、ことさらにこれを訂正しなかった場合には、訂正しないという積極的な意識がある以上、その時点で事実を仮装または隠ぺいしたことになり、また認識して訂正しない点で故意が認められることになるから、このような場合には、納税者が故意に課税標準等または税額等の計算の基礎となる事実の全部または一部を隠ぺいし、または仮装したというべきである。(下線筆者)」と判示している。このように、認識して訂正しない点で故意が認められるとする判決もある。

20 高野幸大「不動産所得と譲渡所得の区別」『租税判例百選〔第3版〕』51頁参照。

21 新井隆一「青色申告の法的性格」日税研論集20巻24頁以下参照。

22 正当理由については、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2号91頁以下、酒井克彦「最近の過少申告加算税の取扱いについて」租税研究667号19頁以下参照。