

論 説

法人に対する重加算税の賦課について

—従業員の不正行為に起因する場合を中心に—

前東京国税局調査第一部国際調査審理官

采木俊憲

◆SUMMARY◆

重加算税の賦課を巡るいくつかの争点は裁判例である程度の判断が示されているものの、課税実務の現場においては、特に議論が生じやすい。

本稿は、特に、法人の従業員が特定の取引先と共謀の上で架空発注を行って法人に代金を支払わせたといった不正行為の事実が税務調査において判明し、これについて法人に対して重加算税を賦課するという場面における、いくつかの問題点、並びに裁判例及び課税実務上の取扱いを概観し、検討を加えたものである。

(税大ジャーナル編集部)

目 次	
第1	はじめに…………… 98
1.	本稿の検討対象…………… 98
2.	重加算税制度の制定経緯…………… 99
第2	隠ぺい又は仮装の行為者…………… 99
1.	条文…………… 99
2.	「納税者」の要件が問題になる具体的場面…………… 99
3.	「納税者」の解釈……………100
4.	「納税者本人の行為と同視することができる」かに関する裁判例……………102
5.	「納税者本人の行為と同視することができる」かの基準の具体的要素……………109
第3	故意の要否……………111
第4	隠ぺい仮装の対象……………112
1.	架空経費計上が発覚した場合の税務処理……………112
2.	重加算税の対象となる行為……………113
第5	損害賠償請求権の計上時期……………113
1.	問題点……………113
2.	裁判例……………114
3.	東京高裁平成21年2月18日判決の考え方……………117
4.	法人税基本通達2-1-43……………118
第6	その他の問題……………119
1.	いわゆるつまみ申告……………119
2.	「正当な理由」（国税通則法65条4項）の不当酷説……………119
3.	更正の予知（同条項）の解釈及び「調査」の意義……………119

第1 はじめに

1. 本稿の検討対象

重加算税の賦課を巡るいくつかの争点は裁判例である程度の判断が示されているものの、課税実務の現場においては、特に議論が生じやすい。本稿においては特に、法人の従業員が特定の取引先と共謀の上で架空発注を行って法人に代金を支払わせたといった不正行為の事実が税務調査において判明し、これについて法人に対して重加算税を賦課するという場面における、いくつかの問題点、並びに裁判例及び課税実務上の取扱いを概観する。

なお、かかる不正行為は、重加算税賦課の可否の議論では「従業員の横領」と表現されることが一般的であるが、正確には横領と詐欺の両方が含まれ得る。つまり、法人の従業員が特定の取引先と通じ、これを利用して情を知らない当該法人から代金を詐取する場合はむしろ詐欺にあたり、横領にあたるのは、事業資金確保目的の裏金作りのために特定の取引先に対する架空発注等を法人が黙認していることに乗じて、当該作出された裏金を管理していた従業員がこれを自己のために費消したような場合であると考えられる（この場

合、架空発注そのものではなく、その後管理していた金員を費消した行為が横領と捉えられる。)。ただ、国税通則法上の重加算税賦課の可否を議論する上では、従業員の不正行為そのものよりも、かかる不正行為を隠ぺいするために行われる法人の帳簿の不正操作や法人の過少申告が問題になるのであり、従業員の不正行為が詐欺か横領かは直接の問題にはならない。そこで、本稿では、通例に従ってかかる不正行為を以下「横領」と表現して論じる。

2. 重加算税制度の制定経緯

現在の加算税制度の前身である追徴税の制度（昭和 22 年 4 月創設）は、シャープ勧告を受けた昭和 25 年の税制改正によって加算税の制度に改正され、このときに重加算税額の制度が設けられた（重加算税額が課される時、その基礎となった本税額に対して過少申告加算税額は併課されないが、無申告加算税又は源泉徴収加算税額は重加算税額と併課された。）。この改正で「法人が課税標準若しくは欠損金額又は法人税額の計算の基礎となるべき事実を隠ぺいし又は仮装し、その隠ぺい又は仮装したところに基づいて…申告書を提出していたときは、…」という隠ぺい仮装を賦課要件とする現行の重加算税とほぼ同様の規定が設けられ、隠ぺい又は仮装によって免れた税額の 50%相当額を本税に付加して課することとなった。その後、昭和 37 年の国税通則法の制定時に重加算税額は重加算税と改められ、重加算税は他の加算税に代えて課する、つまり併課されないこととし、その負担は、過少申告加算税に代えて課す場合は隠ぺい又は仮装に係る本税額の 30%とされた^①。過少申告加算税に代わる重加算税の額は、昭和 62 年に、所得課税の負担軽減及び合理化の一環として、その計算の基礎税額の 35%に引き上げられ、現行の国税通則法 68 条 1 項に引き継がれている^②。

第 2 隠ぺい又は仮装の行為者

1. 条文

国税通則法 68 条 1 項は、過少申告加算税の賦課要件を充足する場合において、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、重加算税を課すと定める。隠ぺい又は仮装に該当する場合として、「法人税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）」（平成 12 年 7 月 3 日課法 2-8 他）は、いわゆる二重帳簿の作成、帳簿書類の破棄又は隠匿、改ざん又は虚偽記載等、及び帳簿書類の不成や不記録による売上げその他の収入の脱漏又は棚卸資産の除外その他を挙げている（なお、「申告所得税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）」（平成 12 年 7 月 3 日課所 4-15 他も参照。）。裁判例でも、同条項にいう事実の「隠ぺい」とは「売上除外、証拠書類の廃棄等、課税要件に該当する事実の全部又は一部を隠すこと」をいい、事実の「仮装」とは「架空仕入、架空契約書の作成、他人名義の利用等、存在しない課税要件事実が存在するように見せかけること」をいうとされている^③。

法人の従業員が横領行為を行った事実が税務調査において判明し、これについて法人に対して重加算税を賦課する場面では、隠ぺい又は仮装の行為者の捉え方を検討する必要があり、具体的には同条項の「納税者」の要件の解釈が問題になる。

2. 「納税者」の要件が問題になる具体的場面

例えば、法人の金銭を架空代金や架空経費として協力先に一度払い出して簿外で払戻しを受ける場合、又は売上金額の除外によって法人の簿外資産金等を仮名預金に入れる等の行為によって裏金を蓄積して取引先との接待費等として用いている法人において、当該法

人の従業員がこの仕組みに乗じて同様の架空取引を追加で行わせ、払い出された金銭を着服し個人目的に費消していたことが税務調査において発覚した場合、当該従業員が着服した部分の金額についても、法人に対して重加算税が賦課されることが課税実務上往々にしてある。実際に賦課される場合には、法人について、従業員の不正行為を未然に防止するような措置が取られていない等、一定程度の落ち度が認定されることが多い。

従業員による横領の場合、雇用主たる法人は自己の財産の社外流出という被害を受けており、当該従業員に対して不法行為の損害賠償請求権等を取得しているから、当該従業員と対立する権利義務関係にある。それにもかかわらず当該従業員の横領に起因して法人に重加算税が課せられるのは承服し難い、という主張は課税実務上しばしば見られるところである。金銭による補填等を通じて私人間の利害調整と具体的妥当性を確保するという観点から判断される私法上の評価と、負担の公平という観点から判断される税法上の評価は、その判断基準を異にするのであるから、法人から従業員に対する不法行為の損害賠償請求権が成立すると同時に、従業員の行為に起因して法人に重加算税が賦課されることは、必ずしも背理ではない。しかしながら、法人の納税者感情にも理解すべき点があり、特に、重加算税を賦課されたという事実自体が金額の多寡にかかわらず報道等によって社会的信用の毀損につながるという感覚も、徒に等閑視すべきではない。そこで、国税通則法 68 条 1 項の適用にあたっては、調査担当者によって判断が異なる恣意的判断であるとの諍りを受けないよう、裁判例の適切な理解を踏まえた解釈及び運用が改めて必要になるであろう。

3. 「納税者」の解釈

(1) 条文の文理

国税通則法 68 条 1 項は、「納税者」が隠ぺ

い伪装を行ったことを要件とする。そして、同法上の納税者とは、国税に関する法律の規定により国税（源泉徴収による国税を除く。）を納める義務がある一定の者及び源泉徴収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（国税通則法 2 条 5 号）。したがって、同条項号の前者の文言上は、「納税者」とは国税を納める義務を負う者、すなわち納税者本人のことをいい、法人が納税者の場合には代表取締役及び代表執行役等の行為は納税者本人の行為に当たるものの、それ以外の第三者が隠ぺい又は伪装を行ったとしても通常は同法 68 条 1 項の要件を充足せず、重加算税を課す余地はないとするのが文理上は素直であろう。

(2) 学説

この点、「納税者」要件の捉え方について学説上は複数の考え方があり、「納税者」要件を広く解釈する見解は、重加算税を設けた制度趣旨から、「所得の隠ぺい又は伪装は、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、所得の隠ぺい又は伪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」⁽⁴⁾とする。

他方、「法人税の過少申告または無申告の事実が担当者の隠ぺい・伪装による場合には、代表者がその事実を知らなくても、原則として重加算税賦課の要件はみたされると解すべき」としつつも、担当者の横領により所得が社外に流出している場合は要件を満たさないとし、更に「経理担当者が会社の金を横領または詐取し、それを隠すために売上除外・架空経費の計上等の経理を行った場合には、その金は会社から流出して経理担当者の所得となっていると解すべきであるから、売上除外等に基づく申告は、納税義務者による課税要件事実の隠ぺい伪装による過少申告とはいえない」⁽⁵⁾として、「納税者」要件の拡張に慎重な見解もある。

また、実行者が納税者と同一の利害関係集団に属することを適用の条件とする利害関係同一集団説^⑥もあり、学説は、納税者本人に限らず、何らかの例外を認めるものが大半である。

(3) 裁判例

かかる行為者要件について、最高裁平成 18 年 4 月 20 日判決^⑦は、重加算税の制度趣旨は隠ぺい又は仮装による過少申告について重い行政上の制裁を課すことによって悪質な納税義務違反の発生を防止し、申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするところにあるとした上で、かかる制度趣旨を実現するため、「納税者」の文言について単純な文理解釈を採用せず、納税者本人以外の第三者の行為についても、それが「納税者本人の行為と同視することができる」場合には、重加算税が賦課され得るとした。

最高裁平成 18 年 4 月 20 日判決

納税者の確定申告の内容が虚偽であったことを理由に、修正申告により新たに納付すべきこととなった税額分に対して重加算税が賦課されたことに対して、虚偽内容の確定申告が提出されたのは、納税者が依頼した税理士が自己の利益のために納税者を騙して虚偽の申告を行ったためであるとして、修正申告額を超える部分等の取消等を求めた事案である。

「重加算税の制度は、納税者が過少申告をするにつき隠ぺい又は仮装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を課すことによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものである。」

「同項は、「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（以下「隠ぺい仮装行為」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。」

(4) 行為者の捉え方について

ここで、裁判例のいう「納税者本人の行為と同視することができる」という判断は、第三者の行為を国税通則法 68 条 1 項の適用上、納税者本人の行為と「同視」するものであって、第三者の行為は納税者本人の行為とはあくまでも別物であり（ただし、権限の内容によっては認定上重なり合う可能性はある。）、納税者本人が直接行為したものと事実認定したり、法律上又は事実上みなしたりするものではない。

裁判例の考え方は、形式的に納税者自身の行為であろうと他の者の行為であろうと、それによって納税者本人に対する適正な徴税が実現できなくなるおそれがあり、重加算税制度の趣旨及び目的を没却する場合には、これを是正すべきというものである。かかる考え方からすれば、重加算税を課するにあたって、納税者本人の隠ぺい又は仮装行為を認定することは必須ではないということになる。

(5) 文理解釈との関係について

このように、「納税者」要件の該当性を「納税者本人の行為と同視することができる」か否かによって判断するという解釈は、「納税者」という文言の通常の語義から直ちには導き難く、特に個別規定について租税法律主義の観点からその適用を厳格に検討する最高裁の近時の傾向にはそぐわないようにも思える。租税法律主義との関係については、税法全体について、いかなる行為や事実からいかなる納税義務が生ずるかがあらかじめ法律の中で明確にされることが好ましいとして、各種の

経済上の取引や事実の租税効果（タックス・エフェクト）について十分な法的安定性と予測可能性が保障されるような意味内容が与えられる必要があるとの指摘もあるところである⁶⁾。

この点は現行条文の限界ともいえなくもなく、本来的には法改正によって対処すべきとも考えられるが、裁判所としては、現行法を形式的に解釈して納税者本人の行為と限定した場合にはこれが容易に潜脱されてしまい、重加算税制度の趣旨及び目的が没却されてしまう点を特に配慮しているものと思われる。つまり、申告納税方式（国税通則法 16 条 1 項 1 号）の長所は、課税要件に関わる事実をもっともよく知悉し、その具体的な把握が可能な立場にある納税者自身に課税の基礎資料を提供させることで正確かつ能率的に納税義務を確定させ、徴税効率を高める点にあるが、かかる申告納税方式は、納税者の納税義務の意識と正確に記帳された帳簿書類に基づく自主的かつ誠実な申告、及び課税行政庁と納税者の信頼関係の確立を理念的な前提とする。そして、申告納税制度を維持確立して公平適正な課税を実現するため、重加算税その他の加算税制度がその補充的、担保的手段として機能するのである⁷⁾から、裁判所としては、同法 68 条 1 項の要件の解釈にあたっては、法人の内部管理体制や法人が容易に知り得る状況にあったか等の事情も考慮して、かかる機能、及び重加算税の趣旨目的が没却されないようにするという点を特に配慮してきたものと思われる。現行条文の文理との齟齬があるとみるのが自然であるにもかかわらず、現行条文について裁判所の解釈が繰り返し示され、かつ各判示内容が概ね安定していることからすると、今後とも、少なくとも課税実務上は、同判決の考え方にに基づき運用されることになるだろう。

(6) 「納税者本人の行為と同視することができる」場合の外延について

このように、重加算税制度の趣旨目的から単純な文理解釈は採用しないとするのが裁判例の考え方ではあるが、「納税者本人の行為と同視できる」という基準はその外延が必ずしも明確ではなく、重加算税制度の趣旨目的を安易に強調し過ぎると、是正すべき範囲、つまり重加算税を賦課すべき範囲が必要以上に拡大するおそれがある面は否定できない。さはさりながら、是正すべき必要性のある行為の範囲を過不足なく個別具体的に事前に明らかに規定することは事実上困難であり、あえて規定しても潜脱を容易に招来する危険があることは課税実務上否定できないであろう。

これらの事情に鑑み、裁判所としては、個別事案において、「納税者本人の行為と同視することができる」か否かという一定の基準に照らして具体的に判断し、これら個別具体的判断の集積によって、重加算税が賦課される具体的外延を明らかにしていくという態度を取っているものと考えられる。このように理解するのであれば、課税当局も、裁判例の考えに基づき、雇用契約、法人内の職務分掌等の従業員の法的・契約上の権限の範囲、及び横領の損害額といった形式的要素だけで機械的に判断することなく、重加算税制度の趣旨目的を踏まえて、適用範囲の合理性が確保される範囲内で、重加算税の適否を判断する必要がある。

4. 「納税者本人の行為と同視することができる」に関する裁判例

前述のとおり、裁判所は「納税者」の要件について「納税者本人の行為と同視することができる」か否かで判断しており、その具体的外延は個別具体的事案の集積によって明らかにしていくという態度を取っているものと考えるのであれば、近時の主な裁判例の個別判断要素を検討することは有用であろう。こ

の点が争いになった近時の裁判例としては、従業員による横領に加えて、役員による横領、及び税理士による隠ぺい仮装の事例も含めると以下が挙げられる⁽¹⁰⁾。

(1) 従業員又は役員が横領を行った事案⁽¹¹⁾

(ア) 大阪地裁平成 10 年 10 月 28 日判決

パチンコ及びゲームセンターを運営する法人において、出納簿や当座預金残高調整表、科目別明細表等の重要な会計帳簿の作成と集金確認作業を一人で行っていた経理担当者 A が、課長ら上司が A を信頼していて帳簿等と現金の照合等についてその正確性の検討を改めて行っていなかったという状況において、総勘定元帳における収入の圧縮や架空計上を行うことにより、収入の圧縮を行ったという事案である。

「国税通則法 68 条に規定する重加算税は、同法 65 条ないし 67 条に規定する各種の加算税を課すべき納税義務違反が課税要件事実の隠ぺい又は仮装という不正な方法によって行われた場合に、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としての刑罰ではないから、従業員を自己の手足として経済活動を行っている法人においては、隠ぺい・仮装行為が代表者の知らない間に従業員によって行われた場合であっても、原則として、法人自身が右行為を行ったものとして重加算税を賦課することができるものというべきである。」

「A は、決算や確定申告に関わる帳簿・資料の作成を任されていた主要な経理職員であって、その隠ぺい・仮装行為は、長期間にわたって行われ、これによる本件売上除外等の額も多額に上り、容易に発見できるものであったにもかかわらず、原告（法人）は、A に対して経理処理を任せ切りにして、何らの管理・監督もしないまま放置してきたものであるから、原告に対して重加算税を賦課することは、適法というべきである。」

本裁判例は、従業員の行為について、代表者の知不知を問わず原則として重加算税が賦課され得るという枠組みを採用した。法人は従業員という第三者を手足として利用して事業を拡大するという利益を享受している以上、これから生じる不利益も甘受すべきであって、当該従業員が行った不正行為については原則として責任を負うべきであるという考え方に立つものであり、判決文上は、従業員が自己の利益を図るために行った行為であるか否かも問わないように読める。また、重加算税が賦課されないための事情としては、法人内における従業員 A の実際上の位置付け（職務分掌上は課長等上司の決裁を受ける立場であったが、実際には帳簿等の作成を任されていた）、法人による横領行為の発見可能性及び容易性が検討されている。

(イ) 大阪高裁平成 13 年 7 月 26 日判決

上記大阪地裁平成 10 年判決の控訴審である。本判決では、第一審で示されたような、自己の手足ともいえる従業員の行為については代表者の知不知を問わず重加算税が賦課され得るという原則論は採用せず、また「納税者本人の行為と同視することができる」という基準に直接あてはめてはいないが、法人の主観面による判断ではなく、法人内における従業員 A の実際上の位置付け（経理事務において実質的に重要な地位にあったこと）、及び法人の内部管理体制等、A の作成した帳簿等が法人の申告に用いられたこと等の具体的事情に基づき、客観的にみて、法人が隠ぺい又は仮装の事実に基づく申告を行ったとして重加算税の賦課を適法と判断している。

「(国税通則法 68 条 1 項) の趣旨は、加算税を課すべき過少申告行為が課税要件事実の隠ぺい・仮装という手段で行われた場合に、違反者に行政上の制裁として重加算税を賦課することにより、申告納税制度の適正円滑な運営を図ろうとする法技術上の制度であるから、納税者に

において仮装・隠ぺいした事実に基づき申告するという認識を要さず、結果として過少申告の事実があれば足りるものと解される。」

「控訴人（筆者注：法人。以下同じ。）は… Aに重要な経理帳簿の作成等を任せきり、納税の際にも Aが作成した経理帳簿等に基づき作成された総勘定元帳や決算書類等で申告を行ったところ、これら経理帳簿等に虚偽の記載が存在したため、客観的にみて、控訴人が仮装・隠ぺい的事实に基づく申告をなしたことになったのであるから、重加算税賦課の要件を満たしており、本件各重加算税賦課決定に違法はない。」

（「Aが横領行為の発覚を妨げるため行った経理操作を理由に、犯罪被害者である法人に対し、重加算税賦課決定をするのは実質的にみて不当であり、憲法にも違反する。」という主張について、）「控訴人の内部的な問題から、結果的に控訴人が仮装・隠ぺいを手段とした過少申告を犯して適正な徴税を妨げている以上、これに重加算税を課して申告納税制度の円滑・適正な運営を図ることに合理性があり、このような立法政策を採ることが、憲法に違反するとはいえないし、また、実質的にも不当であるとはいえない。」

(ウ) 東京高裁平成 21 年 2 月 18 日判決

本判決は、経理部長 B が、正規の振込依頼書と共に、虚偽の金額を記載した払戻請求書及びメモを C 専務に提出して、架空振込依頼書の金額の外注費が生じているように装い、銀行印届出書を払戻請求書に押印させて決裁させる等によって架空外注費を計上させ、もって隠ぺい、仮装行為をし、それに基づき法人が架空外注費を計上して確定申告を行ったという事案である。

本判決では後述するように、特に損害賠償請求権の計上時期が争いになったが、行為者要件については「納税者本人の行為と同視することができる」か否かという最高裁平成 18 年 4 月 20 日判決の基準を踏襲し、認識可能

性及び防止措置の可能性の有無という客観的状況を検討した上で、従業員 F の行為を法人の行為と同視できると判断した。本判決はその後上告されたが、上告不受理決定となった。

「上記認定（筆者注：B は、借金の返済などに窮したため、法人への入社から間もない平成 9 年 9 月から平成 16 年 3 月までの間、架空外注費を計上する方法で、法人から総額約 1 億 8815 万 0475 円を詐取したこと。方法については略。）によれば、B が隠ぺい、仮装行為をし、被控訴人（筆者注：法人。以下同じ。）は、それに基づき架空外注費を計上して確定申告を行ったものである。そして、上記認定（筆者注：B は、法人に入社と同時に経理課長に就任し、平成 11 年 5 月、経理部長に就任した。B は、法人の経理業務の責任者として総勘定元帳作成の基礎となる実務上の処理一切を行い、特に、外注費の支出書類の作成及びその支払手続業務を一任されていた。）によれば、B は、被控訴人の経理業務の責任者で実務上の処理を任されていた者であり、かつ、被控訴人としても、容易に B の隠ぺい、仮装行為を認識することができ（筆者注：B は、払戻請求書の払戻額の欄に、正規の振込依頼書の金額の合計額に架空振込依頼書の金額を上乗せした虚偽の金額を記載し、また、メモにも同じ虚偽の金額を記載した上で、C 専務に対し、上記虚偽の金額を記載した払戻請求書、正規の振込依頼書、虚偽の金額を記載したメモを提出し、架空振込依頼書の金額の外注費が生じているように装ってその旨 C 専務を欺罔した（なお、正規の振込依頼書の合計金額は、払戻請求書及びメモの金額とは合致しない。）。C 専務は、メモの金額と払戻請求書の金額を確認するだけで、正規の振込依頼書の合計金額を確認しなかったため、架空振込依頼書の金額についても、外注費が生じているものと誤信し、払戻請求書に銀行届出印を押印し、各振込先への支払を決裁した。）、認識すればこれを防止若しくは是正するか、又は過少申告しないように措置することが十分可能であったのであるから、B

の隠ぺい、偽装行為をもって被控訴人の行為と同視するのが相当である。」

(エ) 東京高裁平成 16 年 1 月 29 日判決

法人が、その形式上の監査役 D に対する監査役報酬を同人名義の預金口座（本件口座）に振り込んで支払い、法人の創業者であった当時の取締役会長 E（代表権を有しない）がその金員を本件口座から引き出して個人的に費消した事案である。

本判決は、以下のように、重加算税の適用にあたって実行行為者が納税者本人であることは重加算税の賦課要件ではないことを明らかにし、E に監査役の選任及び監査役報酬の支給形態について全権を委ねており、流用等の不正行為が行われる客観的可能性がありながらそれを防止する方策を取らなかったとして、法人の黙示的な容認を認定した。

「重加算税は、隠ぺい又は偽装による納税義務違反を防止し、納税申告制度の信用を維持するための行政上の措置であって、故意に納税義務違反を犯したことに對する制裁ではない。こうした重加算税制度の趣旨からすれば、不正手段による租税徴収権の侵害行為の事実、すなわち隠ぺい・偽装行為とその結果としての過少申告の事実の有無が重要であり、隠ぺい・偽装行為の実行行為者自身が納税者本人か否かは、必ずしも重要な要素とはいえない。」「納税者たる法人の代表者以外の第三者が隠ぺい・偽装行為を行った場合であっても、その隠ぺい・偽装行為を納税者の行為と同視することができる場合であり、客観的にみて、当該隠ぺい・偽装行為により過少申告の状態が生じているときは、原則として、納税者に重加算税を賦課することができるというべきである。」

（第三者の行為を納税者の行為と同視（同一視）することができるか否かについて）「納税者たる法人と第三者との関係、当該行為を納税者が認識していたか否か、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というほかない。」

（法人の、「代表権を有しない役員が行った隠ぺい・偽装行為により納税者自身に重加算税を課すことが正当化されるためには、その第三者と納税者との間に、それを賦課することが重加算税の制度趣旨からみて、やむを得ないと認められるほどに密接な関係、すなわち、不正行為を行う役員が、単に取締役であるというだけでは足りず、当該会社において実質的に経営に参画し、営業活動の中心となっていることが必要である」という主張について）「隠ぺい・偽装行為の実行行為者が納税者本人か否かは、必ずしも重要な要素とはいえず、法人の内部的な事情により、控訴人（筆者注：法人。以下同じ。）が結果的に隠ぺい・偽装行為を手段とした過少申告を犯し、適正な徴税を妨げている以上、隠ぺい・偽装行為の実行行為者と納税者の間に控訴人主張のような関係がないとしても、これに重加算税を課して申告納税制度の円滑・適正な運営を図ることが、重加算税の制度趣旨に反するものとはいえない。」

その上で、具体的事実に基づき以下のように認定した。

「（形式上の監査役 D に監査役報酬を振り込むための預金口座について、E が一貫して管理して個人的に費消していたと認定した上で）そうすると、本件口座は、実際には控訴人の取締役であった E に帰属するものであり、E による D の監査役の推薦と、控訴人によるその選任手続、監査役の就任登記、E による本件口座の開設、控訴人の本件監査役報酬の振込みとその E による費消とは、客観的にみれば、本件口座を利用して行われた E の役員報酬の受領の隠ぺい・偽装行為にほかならないというべきである。」

「このようにみてくると、本件で控訴人の役員による隠ぺい・偽装行為という租税徴収権の侵害行為が存在することが明らかである。」「そして、（E が代表権を有しないものの、法人を代

表する立場で取引先等との儀礼や交際等を行っており業務運営上一定の役割を示していたこと、及び、名義を借りて形式上の監査役に就任させられる者の選任や報酬の支払いの業務について、商法上の権限はともかく、事実上は E に全て任されていたことを認定した上で) 本件の隠ぺい・仮装行為は、このように E が控訴人から全権を委ねられていた事項に関して生じたことであり、その行為に関してはこれを控訴人自身の行為と同視することが可能である。」

「なお、控訴人が上記のような監査役の選任及び報酬の支給方法をとっていたのは、控訴人の代表取締役らにおいて、その創業者の 1 人であった E を深く信頼していたという事情によるものと考えられる。しかし、そのような主観的な信頼関係はともかく、客観的にみれば、上記のような監査役の選任方法や報酬の支給形態をとっておれば、E による流用などの不正行為を生じさせる可能性が相当程度あることは否定できない。そして、控訴人において、そのような不正行為を防止するための方策を講じていた様子は窺われない。」「そうすると、本件で、控訴人は、E の上記のような不正行為を認識していなかったとしても、それを防止するのに必要な注意を払っていたとはいえない。のみならず、その不正行為が、控訴人において、商法の予定するところとは異なる実体を伴わない監査役の選任及び報酬の支給を続け、かつ、それを特定の役員に委ねていたことに起因することからすれば、それは控訴人自身の行為によってもたらされたといえるものであり、黙示的な容認があったと評価されてもいたしかたないものである。」

(2) 受任税理士等が隠ぺい又は仮装した事案 (ア) 最高裁平成 17 年 1 月 17 日判決

F が、本件土地の譲渡所得を得た本件係争年度の所得税の申告を G 税理士に委任したところ、G 税理士が不正行為により過少申告をし、右譲渡所得について申告も納税もせず

に F から受領した税額に相当する金員を領得したことにつき、F が重加算税を賦課された事案である。本判決は、税理士が税務署職員と結託して積極的に脱税行為を行ったという特異な事案であって、本稿で検討する従業員の横領の場合とはその性質を異にするが、参考裁判例として以下検討する。

本判決は、G 税理士が架空経費の計上等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 F が了知していたと認定し、架空経費計上等の事実の隠ぺい又は仮装を F が「容認」していたと推認できるとした上で、F 及び G 税理士間すなわち納税者本人と第三者たる税理士の間「意思の連絡」があれば、重加算税の賦課要件を充足すると判断した。税務専門家とその依頼者との関係において「意思の連絡」が認められることが必要とした点で、従業員の隠ぺい又は仮装の場合と異なる判断基準を示している。「何らかの意味で納税者の主観的要素を手がかりに重加算税賦課対象を拡大するという一般的な裁判例の流れとも整合的な最上級審の判決であることから、先例としての価値が大きいと評価することができよう」(12)と指摘されている。

「前記事実関係によれば、G 税理士は、本件土地の譲渡所得に関し、F 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、F 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(筆者注：G 税理士が示した納税額である。)を交付したというのである。そうであるとすれば、F は、G 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、特段の事情のない限り、F は G 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。」

「そして、本件において、FとG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、G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、F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、「意思の連絡」の有無等について更に審理を尽くさせるため、原審に差し戻した。

(イ) 最高裁平成18年4月20日判決⁽¹³⁾⁽¹⁴⁾

上記最高裁平成17年判決と同様の状況であるが、納税者Hのした確定申告の内容が虚偽であったのは、受任したI税理士が自己の利益のために税務署員と共謀して虚偽の申告等を行ったためである等として、重加算税賦課決定の取消等を求めた事案である。本判決では、税理士が税法上許容される節税技術や計算方法等の専門技能を駆使することを超えて隠ぺい仮装行為を行うことまで容易に予測し得たとはいえないこと等を理由に、認識可能性や是正・防止措置を行う可能性がなかったから、納税者本人の行為と同視することはできないと判断している。

「納税者以外の者が隠ぺい仮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。そして、納税者が税理士に納税申告の手続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、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はできない。」

「これを本件についてみると、前記事実関係によれば、Hは、I税理士に確定申告手続を委任した際、脱税の意図はなく、専門家である同税理士を信頼して適正な申告を依頼したものであり、同税理士が脱税を行っていた事実を知っていたとうかがうこともできないというのである。そして、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を受けているのであるから、被上告人において、そのような税理士資格を有し、長年税務署に勤務していたというI税理士が、税法上許容される節税技術、計算方法等に精通していると信じたとしてもやむを得ないところであり、同税理士がそのような専門技能を駆使することを超えて隠ぺい仮装行為を行うことまでを容易に予測し得たということではできない。また、I税理士による確定申告後、東京国税局による臨場調査を受ける以前に、被上告人が本件確定申告書に虚偽の記載がされていることその他同税理士による隠ぺい仮装行為を認識した事実も認められず、同税理士を信頼して委任した被上告人において、これを容易に認識し得たというべき事情もうかがわれない。」「他方、税務署職員や長男から税額を800万円程度と言われながらこれが550万円で済むとのI税理士の言葉を信じた点や、本件確定申告書の内容をあらかじめ確認せず、申告書の控えや納付済みの領収証等の確認すらしなかった点など、Hにも落ち度はあるものの、これをもってI税理士によ

る前記隠ぺい・偽装行為をH本人の行為と同視することができる事情に当たるとまでは認められないというべきである。」

(ウ) 東京高裁平成15年5月20日判決

公認会計士Jの勧めに応じて、複数の納税者Kらが米国の療養院の運営を目的としたリミテッド・パートナーシップに投資したところ、その契約書等が公認会計士Jの偽造したものであってその投資は架空のものであったという事案である。Kらは公認会計士Jに対して、各年分の確定申告そのものの委任ではなく、課税要件事実の把握及び管理を委任したと認定された上で、これに対する選任、監督上の注意義務を尽くさなかった違法があるとして重加算税賦課が認められた（本判決は上告されたが、上告不受理決定となった⁽¹⁵⁾）。

租税について一般的な知識と注意能力しかない通常の納税者が、高度専門的な職業人たる租税専門家の仕事内容についての選任、監督上の注意義務を負うという構成は、納税者に無理を強いるものであるとの批判はあり得よう。この点、注意義務の内容を、租税専門家に対する監督という意味での注意義務違反ではなく、申告を適正にすべきであるにもかかわらずそれを他人に預けたままに放置し、かかる申告を適正になし得なかったということに対する注意義務であると理解し、本判決も、第三者の隠ぺい・偽装行為の防止を尽くすか否かという観点から注意義務の程度を判断しており、同様の趣旨であると理解する考え方⁽¹⁶⁾もある。申告納税方式は、納税者が納税義務の意識を有し、正確に記帳された帳簿書類に基づき自主的かつ誠実な申告を行うことが理念的な前提になっているのであるから、適正に申告を行うことについて注意義務違反があったか否かという観点で重加算税の適否を判断することは相当であるといえよう。

「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・偽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・偽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。」

同判決は、控訴人らが公認会計士の説明を十分には理解しておらず、投資することにより損失が生じるので節税対策になるといった程度の認識であったこと、公認会計士に確定申告の作成提出も一任し、本件投資について中身の詳細な報告も求めておらず、本件投資に疑問を持った後も事業所得決算書の作成を依然として同公認会計士に作成させたこと等を認定して以下のように続けた。

「以上の事実関係からすれば、公認会計士Jは、Kらから、本件各年分の本件確定申告そのものの委任を受けたわけではないが、同確定申告の基礎となる事業所得に係る青色申告決算書について、Kらに対し本件パートナーシップへの本件投資による節税対策を勧誘し、これを損失計上する本件事業所得決算書を作成したものであるから、公認会計士Jは、Kらから、課税要件事実の把握及び管理を委任された者であると認められる」

「Kらは、公認会計士Jによる本件投資の勧誘及びその開始の当初から3年間もの長期にわたり、同決算書の作成を公認会計士Jに任せきりにしていたものであり、その後の上記事実経過をも併せ考慮すると、Kらには、課税要件事

実の把握及び管理を委任した公認会計士 J について、その選任、監督上の注意義務を尽くさなかった違法があるというべきであるから、公認会計士 J による本件の隠ぺい、偽装行為については、K らの行為と同視し得るものとして、控訴人らに対し、重加算税を課することができるというべきである。」

5. 「納税者本人の行為と同視することができる」かの基準の具体的要素

各裁判例を見たとおりに、納税者本人の行為と同視できるか否かは、結局は認定された諸事情の総合衡量によって決まるため、各事情の評価を過度に一般化することは適切ではない。しかし、各要素について、以下の程度の指摘はできよう。

(1) 納税者本人と第三者との関係

第三者が納税者本人の従業員の場合は雇用契約が成立し、その内容及び法人内での職制に基づき役職上の権限が定められる。特に従業員が、法人の申告行為に携わる部門（経理部門等）に所属して部長や課長等の役職にある場合は、それに相応した職制上の権限が認められることになる。外部の税理士であれば委任契約（申告等の法律行為）及び準委任契約（通知や届出等の準法律行為及び会計帳簿の記帳代行や調査立会い等の事実行為）の混合契約が、又は専門的非定型的税務サービスを提供する無名契約が成立し得る⁽¹⁷⁾。

ただ、「納税者」の要件との関係では、法人の職制上の権限や契約内容等もさることながら、法人における当該第三者の実際の稼動状況や業務内容（経理業務に関連する必要がある。）、及び当該第三者が上司から仕事内容を具体的に監督される立場にあったか、上司の決裁は現実的には形式的なものであって当該第三者に広範な裁量が事実上委ねられていなかったか、といった事実上の関係が特に重要になる。これらの事実関係が、法人（納税者本人）の注意義務やその履行の程度の認定

にも影響するからである。

また、従業員が、法人の経理等の重要な業務について過度に広範な裁量を事実上有している場合、個人の利益のために隠ぺい偽装が行なわれる危険が高まるため、法人が内部管理体制を整備して、当該従業員による横領等の不正行為を未然に防ぐ努力を尽くしていたか否かがより慎重に検討されることになる。この点、通常の法人においては、横領行為は内部管理体制の適切な運用によって未然に防がれているのが一般的である、という経験則が妥当するのであれば、従業員の横領が生じたのは、原則として、内部管理体制が不十分であったからと認定されやすくなる。そうであれば、従業員が過度に広範な裁量を事実上有していたことは、内部管理体制の不十分さを示すものとして、第三者（従業員）の行為を納税者本人の行為と同視することができる要素の1つとなり得るであろう。ただし、従業員の横領行為が特に巧妙で、通常の業務フローにおいて通常の法人を基準にしても当該行為を発見するのが困難だった等の特段の事情が認められれば、従業員（第三者）の行為を法人（納税者本人）の行為とは同視しにくくなるであろう。

(2) 第三者の行為を納税者本人が認識していた又は認識可能性があったか

従業員（第三者）による架空経費計上等の隠ぺい又は偽装行為について、法人（納税者本人）が認識していたという主観面が認定される場合、特段の事情がない限り、法人は当該行為によって納税義務違反が発生する可能性も認識できるのであるから、通常はこれを防止するための措置を取るべきことが期待されるといえることが多いといえよう。そうすると、重加算税制度の趣旨目的からしても、納税者本人の行為と同視することができる認められやすいであろう。

裁判例によっては、認識及び認識可能性の要素とは独立して、黙認の有無という要素が

挙げられている。黙認の意味が積極的表明を伴わない認容という意味であれば、通常の意味での認識を認定できる場合と比較しても重加算税の賦課による是正の必要性の程度はあまり変わらないといえる。そのため、第三者の隠ぺい仮装行為について納税者本人が黙認していたと認定できる場合は、納税者本人の行為と同視することができる認められやすいであろう。

他方、認識し得た、又は認識可能性があったと事実認定されるに留まる場合は、認識可能性が存在した事情や認識可能性の程度も様々であるので、それだけをもって直ちに納税者本人の行為と同視することができるわけではない。法人内で横領が生じたという結果だけをもって、少なくとも法人に認識可能性はあったと直ちに認定できる事例は少ないであろう。しかし、そこでいう認識可能性が、単なる抽象的可能性だけではなく、内部管理体制の状況等に具体的な不備があって、これがないと横領等の不正行為を認識して未然に防ぐことができた等の他の具体的事情に基づいて認定される場合には、これらとあいまって、納税者本人の行為と同視できる要素となり得るであろう。

(3) 納税者の注意義務

重加算税制度の趣旨から、合理的な努力によって回避できる程度の隠ぺい又は仮装工作による過少申告については、法人がこれを未然に防止することが求められており、それを担保する手段として重加算税制度が置かれていると理解するのであれば、「納税者」の要件については、行為主体が納税者本人であるか否かという形式的基準よりも、納税者本人がかかる過少申告を防止できたか否か、納税者本人が第三者を利用する場合にはその選任・監督上必要な注意義務を尽くしていたといえるか否かが重要な判断要素となるであろう。

この点は、選任・監督上の注意義務については、「納税者に隠ぺい・仮装工作に基づく過

少申告という結果の発生の回避についてのインセンティブを与えるという重加算税制度の目的から論理的に導きうる基準として支持しうる」⁽¹⁸⁾とも指摘されているところである。

法人における従業員の横領の場合は、内部管理体制の状況、つまり従業員の横領を防止・発見するための体制が構築されていたか、及びその実践状況の如何等が考慮要素になる。上司の決裁が形式的なものに過ぎない、部署内で相互に確認する体制が取られておらず関係書類との突合せが不十分である等、内部管理体制に不備があって横領等の隠ぺい仮装行為を誘発しやすい状況にあった、又は、定期的な内部監査がないか形式的なものに留まっており、仮に横領等が行われてもこれを発見しにくい状況にあったといえるような場合、重加算税制度の趣旨が全うできない状況にあり、しかも法人がこの状況を招いたと評価できるのであれば、法人（納税者本人）の行為と同視することができる要素となり得るであろう。

逆に、同業同規模の他社と比較して内部管理体制に明らかな不備がなく、法人の業務フローも合理的であると認められる場合には、横領が生じたのは従業員が特に巧妙な隠ぺい仮装を行った結果であるという認定になる可能性がある。その場合には法人に対して重加算税賦課による是正を迫ることは不可能を強いることになるから、納税者本人の行為とは同視しにくい要素となるであろう。

(4) 金額の多寡と横領が行われた回数や期間

「実務は、所得課税の分野では、格差の大きい過少申告に対しては、それ自体を隠ぺいや仮装と捉え、原則として重加算税を課してきたものと思われる。」という指摘もあるところである⁽¹⁹⁾。過少申告による所得額とあるべき所得額とその差額の多寡は、多ければ重加算税が賦課されるとか、少なければ過少申告加算税に留まるというように結論を直接左右する要素ではないが、法人の内部管理体制に

問題がなかったかを推認する事情にはなり得る。そのため、経験的には、過少申告による所得額との差額が大きければ重加算税が賦課される場合が多いという相関関係が看取できた可能性はある。

すなわち、法人が従業員等の不正行為防止のための合理的な内部管理体制を維持していれば、横領金額が大きくなるほど当該横領の発覚可能性も高まるのが経験則上通常といえるのであろうから、多大な金額の横領が発覚していなかったのは、法人の内部管理体制に不備があったからであると推認される事情となりやすい。もちろん、横領の態様がそれだけ発覚困難な、巧妙なものであったと認定される可能性もあるが、そのように認定できるためには実際の横領の手法自体を厳密に検討する必要があるであろう。過去の事例を見れば、従業員による横領の態様もある程度類型化されていることが多く、真に客観的にみて発覚困難な、特に巧妙な手法と認定される場合はあまり多くないように思われるからである。

横領が複数の事業年度にまたがって多数回繰り返して行われた場合も、金額が大きい場合と同様、通常は当該横領の発覚可能性は高まるといえよう。したがって、かかる横領が税務調査まで発覚しなかった以上、そもそも法人の内部管理体制に不備があったと推認される事情となりやすいであろう。

(5) 従業員への対処等

接待交際や営業活動のための裏金作り・資金作りが法人内で組織的に行われ、実際の事業活動において当該資金が用いられているような特殊な状況下で、従業員が法人のためにこれらを行いつつ、この特殊な状況を利用してその一部を着服した場合は、納税者本人の行為と同視しやすい事情となり得る。

従業員の横領行為が発覚した場合、その目的が納税者たる法人の目的と明らかに異なるのであれば、法人は事後的に当該従業員に対

して何らかの対処方法を取るのが通常であろう。これを前提にすると、例えば、税務調査等によって横領等の事実が発覚後、速やかに従業員を懲戒解雇するとか、詐欺や業務上横領等で告訴するといった行動に出ている場合、事後的な事情ではあるものの、従業員の行為が納税者たる法人の目的に反するものであったという推認が働く事情となり得ることはない⁽²⁰⁾。ただ、例えば代表取締役が横領を行った場合は、法人が当該代表取締役に対して告訴等を行っても重加算税が賦課されることを考えると、これだけでは決定的な事情とはなりにくいであろう。また、課税当局に対する法人の説明（当該従業員に対する告訴状の提出や損害賠償請求訴訟提起を準備している旨の表明）が、重加算税賦課を意識した単なるポーズに留まるものでは意味がないことは言うまでもない。

第3 故意の要否

税務調査の場面において、法人から、法人は従業員の隠ぺい仮装行為を認識しておらず、事実の隠ぺい仮装について故意が認められないから重加算税を賦課するのは不当であるという主張、あるいは法人には過少申告を行うことについて故意が認められないから重加算税は賦課できないという主張が行われることがある。前者は国税通則法 68 条 1 項の「(事実)を隠ぺいし、又は仮装し」について主観面が必要かという問題であり、後者は「(その隠ぺいし、又は仮装したところ)に基づき」について主観面が必要かという問題と考えられる。

この点、学説は分かれており、①罰則規定における「偽りその他不正の行為」の認定と異なり、重加算税の賦課に際して税務署長の判断基準をより外形的、客観的ならしめようとする趣旨から、二重帳簿の作成等の行為が客観的にみて隠ぺい又は仮装と判断されるものであれば足り、納税者の故意の立証まで要

求しているものではない（いずれの意味においても故意は不要である。）とする考え方⁽²¹⁾、②課税要件となる事実を隠ぺい又は偽装することについての認識があれば足り、その後過少申告等についての認識は必要ないとする考え方、③過少申告等についても租税を免れる認識をも必要とする考え方、に分類できるとされている⁽²²⁾。

この点、最高裁昭和62年5月8日判決は、納税者が故意に事実を隠ぺい又は偽装したものであれば、過少申告を行うことの故意は不要とする。

最高裁昭和62年5月8日判決

「同法（筆者注：国税通則法）68条1項による重加算税を課し得るためには、納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算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、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、申告に対し、納税者において過少申告を行うこと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。」

最高裁は前者、すなわち課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の隠ぺい又は偽装については故意を必要としている。そうすると、従業員の横領の場合はどうに考えるのか、裁判例では従業員の行為を法人（納税者自身）の行為と同視することができるかと判断する場合、従業員による隠ぺい又は偽装を認定するだけであって、法人（納税者自身）の故意による隠ぺい又は偽装を認定するものではないため問題となる。この点、裁判例の考え方は明確ではないが、横領を行った従業員に事実の隠ぺい又は偽装について故意が認められ、その行為が法人（納税者自身）の行為と同視されるのであるから、事実の隠ぺい又は偽装についての従業員の故意をもって、法人（納税者自身）についても、事実の隠ぺい又は偽装についての故意の要件を満たすも

のと整理していると考えざるを得ないように思われる。

第4 隠ぺい偽装の対象

従業員の行為を法人（納税者本人）の行為と同視することができるとしても、誰のいかなる行為について隠ぺい偽装があり、重加算税が賦課されると考えるかは、税務仕訳上は必ずしも明確でない部分があり、検討が必要になる。

1. 架空経費計上が発覚した場合の税務処理

例として、従業員が一部の取引先と協力して架空取引を行い、法人において架空経費を計上していた事実が税務調査によって発覚し、従業員による横領が認定された場合を考える。

この場合の法人の当初仕訳は、例えば以下のようなになる。

（経費計上時）

経費 100 / 未払金 105
 仮払消費税等 5

（支払時）

未払金 105 / 現預金 105

しかし、当該架空取引は法人の業務に関する取引とは認められず税務上損金の額に算入することができないから、当該取引を行って架空経費を計上した事業年度において更正処理を行う。

（費用否認）

未払金 105 / 経費否認 100
 仮払消費税等 5

※税務 P/L 上は経費否認 100（加算）、
 税務 B/S 上は未払金 105、仮払消費税等
 △5

さらに、当該架空取引は従業員の横領であり、これによって法人に損害が発生していることから、横領損失の発生による更正処理を行う。

（横領損認容）

横領損認容 105 / 未払金 105

※税務 P/L 上は横領損認容△105 (減算)、
税務 B/S 上は未払金△105

そして、横領損失に応じて、損害賠償請求
権について収益を認識する⁽²³⁾。

(損害賠償請求権計上漏れ)

未収入金 105 /

損害賠償請求権計上漏れ 105

※税務 P/L 上は損害賠償請求権計上漏れ
105 (加算)、税務 B/S 上は未収入金 105

なお、法人が一度発生した私法上の損害賠
償請求権を行使しないという判断をした場合
は、原則として従業員に対する給与 (事情に
よっては貸付) と取り扱われる⁽²⁴⁾。

給与 105 / 損害賠償請求権 105

2. 重加算税の対象となる行為

架空経費計上が発覚した場合の税務処理に
ついて上記のようになることを前提とした場
合、誰のいかなる行為について隠ぺい又は仮
装があり、重加算税が賦課されるのか、仕訳
上は必ずしも明確ではない。

すなわち、従業員の横領行為は、仕訳上は、
隠ぺい又は仮装による架空経費の計上 (経費
科目の仮装) として表れる。しかし、かかる
架空経費の計上は、更正処分により税務上否
認され、横領損失に振り替えられる。そうす
ると、経費科目を仮装したという問題はある
にしても、架空経費の計上それ自体は直ちに
税額に影響せず、過少申告の要因となるも
のではない。過少申告の要因になったもの、つ
まり法人の益金の額の増加要因は、計上漏れ
(不計上) の損害賠償請求権の計上である。
このように仕訳上で考えると、従業員の横領
による隠ぺい又は仮装は、架空経費の計上 (経
費科目の仮装) に向けられているのであり、
過少申告の要因となった損害賠償請求権の計
上漏れに向けられてはいないから、損害賠償
請求権の計上漏れについて隠ぺい又は仮装が
行われたとして重加算税を適用することは困

難なように思われる (以上の指摘は、大淵博
義「法人税法解釈の検証と実践的展開」449
頁参照)。

税務仕訳上は、この問題について容易に答
えが出ないように思われる。裁判例では従業
員の行為を法人 (納税者自身) の行為と同視
することができる判断する場合、法人 (納
税者自身) による隠ぺい又は仮装を認定せず、
従業員による架空経費計上等の隠ぺい又は仮
装を認定して、これについて諸般の事情を認
定した上で法人 (納税者自身) の行為と「同
視」するのであって、損害賠償請求権の不計
上について法人に隠ぺい又は仮装があったと
事実として認定するわけではないからである。
実際にも、損害賠償請求権が計上されなかつ
たのは、同請求権を隠ぺい又は仮装したから
というよりも、法人が横領の事実を把握して
いなかったからと考えるのが自然であろう。

この点、裁判所としては、簿記上の取引と
いう考え方は前提とするものの、重加算税の
適否にあたっては、重加算税制度の趣旨及び
目的を実現するという観点から、その適用対
象を簿記上の取引単位で判断するのではなく、
社会的事実として一体と考えられる横領にか
かる取引全体 (仕訳上は架空経費計上、横領
損 (認容)、損害賠償請求権不計上) を捉えて、
これを是正すべき必要があるか否かという観
点で判断するという考え方を採用していると
整理すべきように思われる。

第5 損害賠償請求権の計上時期

1. 問題点

税務調査において課税庁から指摘を受けて、
初めて法人が従業員による横領の事実を認識
することも、實際上起こり得る事態である。
このような場合に、当該横領が行われて損害
が発生した事業年度に遡って計上漏れの損害
賠償請求権を計上し、かつ重加算税を賦課す
るという処理が行われることに対して、法人
は、横領が行われた時点においてその事実を

認識していなかった以上、当該横領が行われた事業年度において損害賠償請求権を計上して申告することは事実上不可能であったと異議をとねえ、議論になることがある。これは、従業員の横領にかかる不法行為の損害賠償請求権をどの事業年度に計上するかという計上時期の問題である。

2. 裁判例

裁判例は、従業員の横領等の不法行為によって法人に損害が生じた場合、私法上は同時に損害賠償請求権を取得する（民法 709 条）ことから、当該損害（損失）の額を損金の額に計上すると同時に、損害賠償請求権という金銭債権の額を益金の額に計上して両建てし、損益相殺処理を行うという方式（事後的に損害賠償請求権が行使できなくなった場合、その時点において損失を計上する。以下「同時両建説」という。）を明らかにしていた。最高裁昭和 43 年 10 月 17 日判決は、損害賠償請求権は、その損害が生じた事業年度における益金を構成するとした上で、損害と損害賠償請求権の同時両建説によることとし、当該計上した損害賠償請求権が実現不能になったときに損金と認識することを認めている。大阪地裁平成 10 年 10 月 28 日判決も同時両建説を採用している。

(ア) 最高裁昭和 43 年 10 月 17 日判決

上告法人の会計担当役員であった代表取締役が係争の 3 事業年度にわたり業務上保管していた金銭を着服しながらこれを経費に仮装して計上していたという事案である。

「横領行為によって法人の被った損害が、その法人の資産を減少せしめたものとして、右損害を生じた事業年度における損金を構成することは明らかであり、他面、横領者に対して法人がその被った損害に相当する金額の損害賠償請求権を取得するものである以上、それが法人の資産を増加させたものとして、同じ事業年度に

おける益金を構成するものであることも疑（筆者注：原文ママ）ない。」

「横領行為のために被った損害額を損金に計上するとともに右損害賠償請求権を益金に計上したうえ、それが債務者の無資力その他の事由によってその実現不能が明白となったときにおいて損金となすべき旨の原判示は、犯罪行為のために被った損害を損害賠償請求権の実現不能による損害に置き換えることになるものであるが、犯罪行為に基づき法人に損害賠償請求権の取得が認められる以上、その経理上の処理方法として十分首肯しうるものといわなければならない。」

(イ) 大阪地裁平成 10 年 10 月 28 日判決

「一般に、横領行為によって損害を被った法人は、横領者に対して右損害を相当する金額の損害賠償請求権を取得するのであるから、右損害を生じた事業年度には、右損害額を損金に計上するとともに右損害賠償請求権を益金に計上すべきであって、右損害賠償請求権が債務者の無資力その他の事由によって実現不能であることが明白になったときに初めて損金として処理すべきであるものと解される（最高裁昭和 40 年（行ツ）第 107 号同 43 年 10 月 17 日第一小法廷判決参照。）」

「法人税法は、収益を計上すべき事業年度を決するについて、所得税法と同様、原則として発生主義のうちの権利確定主義を採用しているのであって、右にいう権利の確定とは、法律上その権利を行使することができるようになったことをいうものと解されるところ、横領という不法行為による損害賠償請求権についても、通常の金銭債権と特に異なる取扱をすべき理由は存在しないから（前掲最高裁判決参照）、法律上権利行使が可能となったとき、即ち、横領という不法行為によって損害賠償請求権が発生したときに、右権利が確定し、これを当該事業年度の収益に計上すべきものというべきである。」⁽²⁵⁾

たしかに、上記最高裁昭和43年判決のように代表取締役が横領を行った場合は、法人に損害が発生すると同時に損害賠償請求権を認識するという認定も可能である。しかし、従業員の横領については、典型的にみて横領損失は直ちに発覚しにくい場合もあり、その場合は損害賠償請求権の行使が事実上遅くなりやすいという特殊性があること、横領の成否や損害額の速やかな認定が困難な場合があること、従業員が無資力であって回収可能性が低い場合もある等の事情が認められることもある。そのため、学説上は、損害（損失）額の損金計上と損害賠償請求権という金銭債権額の益金計上の両建てを行うにあたって、その各計上時期は必ずしも同時とは限らず、損害賠償請求権についてはその確定が認められた時点で計上するという方式（以下「異時両建説」という。）が主張されていた。そのような状況下で、東京地裁平成20年2月15日判決は、従業員の横領について異時両建説を認めた²⁶⁾。

(ウ) 東京地裁平成20年2月15日判決

ビル総合清掃業務及び建物等の警備保安業務等を営む法人において、経理部長として経理の要職を任せられ、法人の経理業務の一環として法人の外注費の支出書類の作成及びその支払手続業務を行っていた従業員が行った詐取について、損害賠償請求権の額を、詐取行為が行われていた各事業年度の益金の額に算入すべきか、又は詐取行為が発覚した平成16年9月期の益金の額に算入すべきかが争われた事案である。

「(最高裁平成5年11月25日判決を参照して、益金の額に算入すべき金額の計算について権利確定主義を明らかにした上で、)もつとも、企業会計における収益認識の基本原則とされている実現原則、すなわち財貨やサービスが実際に市場で取引されたときに収益があったと認識する原則は、収益計上の確実性及び客観性を確

保するための原則であるとされており、また、法人税に係る所得の金額の計算上益金の額に算入すべき収益の額は、そこから生じる経済的利益に担税力があること、すなわち、当該利益に現実的な処分可能性のあることが必要であると考えられることからすると、収益に係る権利の確定時期に関する会計処理を、純粹に法律的視点から、どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないと考えるのは相当ではなく、現実的な処分可能性のある経済的利益を取得することが客観的かつ確実なものとなったかどうかという観点を加えて、権利の確定時期を判定することが、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものというべきである。」

「一般に、詐欺等の犯罪行為によって法人の被った損害の賠償請求権についても、その法人の有する通常金銭債権と同様に、その権利が確定した時の属する事業年度の益金に計上すべきものと考えられるが、不法行為による損害賠償請求権の場合には、その不法行為時に客観的には権利が発生するとしても、不法行為が秘密裏に行われた場合などには被害者側が損害発生や加害者を知らないことが多く、被害者側が損害発生や加害者を知らなければ、権利が発生していてもこれを直ちに行使することは事実上不可能である。」

「権利が法律上発生していても、その行使が事実上不可能であれば、これによって現実的な処分可能性のある経済的利益を客観的かつ確実に取得したとはいえないから、不法行為による損害賠償請求権は、その行使が事実上可能となった時、すなわち、被害者である法人（具体的には当該法人の代表機関）が損害及び加害者を知った時に、権利が確定したものとして、その時期の属する事業年度の益金に計上すべきものと解するのが相当である（最高裁平成4年10月29日第一小法廷判決・裁判集民事166号525頁参照）。」

その上で、具体的事実関係として、①法人は

平成9年から平成16年までの間、本件詐取行為によって従業員によって金員を詐取され続けていたが、平成16年4月に開始した税務調査を契機として初めてこれが発覚したこと、②法人が本件詐取行為を理由に従業員を懲戒解雇としたのが平成16年4月、詐欺罪等で告訴したのが同年7月、損害賠償請求訴訟を提起したのが同年9月であったことから、法人は、本件各事業年度においては本件詐取行為による損害及び加害者を認識しておらず、これを認識したのは平成16年9月期であったと認定している。その上で、当該損害賠償請求権の額は、本件各事業年度（筆者注：平成13年9月期乃至平成15年9月期）の益金の額に算入すべきものではなく、平成16年9月期の益金の額として算入すべきものであるとした。

なお、企業会計では同時両建による会計処理等が行われているとされているが、これについても、「会計実務において同時両建処理が行われているのは、課税実務が同時両建を要求（強要）している結果とも考えられ、同時両建による会計処理を単純に公正処理基準として扱うことは適当ではない」と指摘されている⁽²⁷⁾ところである。東京地裁平成20年2月15日判決はこのような状況で出されたものであるが、その控訴審である東京高裁平成21年2月18日判決は、不法行為による損害賠償請求権一般について同時両建説を原則とした上で、異時両建説による余地を認めた（本件においては通常人を基準にすればその存在、内容を容易に知り得たはずとして第一審判決を取り消した。）。

(エ) 東京高裁平成21年2月18日判決

「法人税法上、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資本等取引以外の取引に係る収益の額とするものとされ（法人税法22条2項）、当該事業年度

の収益の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算すべきものとされている（同条4項）。したがって、ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものというべきである（権利確定主義）。「なお、ここでいう権利の確定とは、権利の発生とは同一ではなく、権利発生後一定の事情が加わって権利実現の可能性を客観的に認識することができるようになることを意味するものと解すべきである。」

本件のような不法行為により発生した損失は「当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの（同条3項3号）」に該当し、その額を「損失が発生した年度の損金に計上すべき」であり、「本件のような不法行為による損害賠償請求権については、通常、損失が発生した時には損害賠償請求権も発生、確定しているから、これらを同時に損金と益金とに計上するのが原則であると考えられる（不法行為による損失の発生と損害賠償請求権の発生、確定はいわば表裏の関係にあるといえるのである。）」。

「もともと、本件のような不法行為による損害賠償請求権については、例えば加害者を知ることが困難であるとか、権利内容を把握することが困難なため、直ちには権利行使（権利の実現）を期待することができないような場合があり得るところである。このような場合には、権利（損害賠償請求権）が法的には発生しているといえるが、未だ権利実現の可能性を客観的に認識することができるとはいえないといえるから、当該事業年度の益金に計上すべきであるとはいえないというべきである（そのような場合にまで、法的基準に拘泥して収益の帰属年度を決することは妥当でないのである）。「このような場合には、当該事業年度に、損失については損金計上するが、損害賠償請求権は益金に計上しない取扱いをすることが許される」とし、

法人税基本通達 2-1-43 が、「損失の計上時期と益金としての損害賠償金請求権の計上時期を切り離す運用を認めているのも、基本的には、第三者による不法行為等に基づく損害賠償請求権については、その行使を期待することが困難な事例が往々にしてみられることに着目した趣旨のものであると解するのが相当である。」

「ただし、この判断は、税負担の公平や法的安定性の観点からして客観的にされるべきものであるから、通常人を基準にして、権利（損害賠償請求権）の存在・内容等を把握し得ず、権利行使が期待できないといえるような客観的状況にあったかどうかという観点から判断していくべきである。不法行為が行われた時点が属する事業年度当時ないし納税申告時に納税者がどう認識していたか（納税者の主観）は問題とすべきでない。」

本判決は、上記一般論を述べた上で、損害賠償請求権の存在内容の把握可能性及び権利行使の期待の有無については、（被控訴人の取締役らは当時本件詐取行為を認識していなかったという主観的事情はあるものの、）本件詐取行為は、経理担当取締役が本件預金口座からの払戻し及び外注先への振込み依頼について決裁する際に、当該経理部長が持参した正規の振込依頼書をチェックしさえすれば容易に発覚するものであったこと、また、決算期等において、会計資料として保管されていた請求書と外注費として支払った金額とを照合すれば、容易に発覚したものであるとして、損害賠償請求権の存在内容の把握可能性はあり、権利行使を期待できないような客観的状況にあったとはいえないとして、本件損害賠償請求権の額を本件各事業年度において益金に計上すべきと判断した。

3. 東京高裁平成21年2月18日判決の考え方

上記東京高裁平成 21 年判決は、不法行為による損害賠償請求権一般について同時両建説（詐取行為による損失額の損金計上と損害賠償請求権の額の計上を同時に行うもの）を

原則とした上で、「本件のような」不法行為による損害賠償請求権については直ちに権利行使を期待できないような場合があり得るとして、客観的状況に照らして「通常人を基準にして、損害賠償請求権の存在・内容等を把握し得ず、権利行使が期待できない」場合には、当該損害賠償請求権の額を当該事業年度の益金の額に計上しない取扱いが認められるとする。横領行為及び損害の発生時において「通常人を基準にして、損害賠償請求権の存在・内容等を把握し得ず、権利行使が期待できない」と認められるか否かという基準は、同じ時点において（東京地裁平成 20 年 2 月 18 日判決にしたがって）被害者である法人（具体的には当該法人の代表機関）が損害及び加害者を認識していたかという基準よりも厳格になる可能性があり、同時両建てすべきとなる場合が広くなり、また同時両建てで処理することによって、横領行為及び損害の発生時点における不法行為の損害賠償請求権の不計上について、「納税者本人の行為と同視することができる」として重加算税を賦課される余地が確保されることになるであろう。各裁判例が、異時両建説的な考え方を取り入れつつも、原則として同時両建説を堅持する点には、適正な徴税の実現という重加算税制度の趣旨目的への強い配慮がうかがえるともいえよう。

また、上記東京高裁平成 21 年判決は、損害賠償請求権の存在内容の把握可能性、及び権利行使の期待の有無、という 2 つの要件で検討している。

前者については、法人の認識といった主観面・内心の認定ではなく、把握可能性という客観的基準による判断である点に留意が必要であろう。把握可能性の判断は個別具体的事情の積み重ねになるが、本判決では正規の振込依頼書と当該従業員が作成した書類の照合、及び請求書と支払金額の照合といった、ごく基本的・初歩的な確認方法の懈怠をもって把握可能性があったと認定されている。このよ

うな場合は当然としても、実際にどの程度まで詳細な確認方法が求められているかを一概に述べることはたしかに困難である。しかし、申告納税制度の下、一義的には納税者がその事業規模等に応じて自ら状況を把握して帳簿書類等を適正に作成保管し、申告することが予定されているのであるから、基本的・初歩的な確認だけを行えば重加算税賦課を免れると解するのは妥当ではなく、納税者の法人としての規模や事業の特性（現金商売の比重の多寡等）、同業他社の内部管理体制、横領行為が反復継続的に複数年度にわたって行われていないか、及び納税者自身が裏金作りなど不当な活動を行っていないか等の事情に鑑み、同様の地位にある通常人（法人）として、社会通念上相当といえる程度の確認方法を行えば、横領が行われ損害が発生した事業年度において発見し得たといえるか否かで判断されることになると考えられる。

後者、つまり権利行使の期待の有無については、回収可能性の有無、又は権利の実現を期待できるか否かで判断すると思われる。すなわち、当該従業員が破産したり、あるいは死亡しかつ財産も散逸した等の場合には、損害を賠償できるだけの資力がなく、法人としても回収を期待できないのであるから、法人に損害賠償請求権を計上させて課税するまでもないという考え方によっている。

4. 法人税基本通達 2-1-43

法人税基本通達 2-1-43 は、「他の者から支払を受ける損害賠償金（債務の履行遅滞による損害金を含む。以下 2-1-43 において同じ。）の額は、その支払を受けるべきことが確定した日の属する事業年度の益金の額に算入するのであるが、法人がその損害賠償金の額について実際に支払を受けた日の属する事業年度の益金の額に算入している場合には、これを認める。」と定める。

本通達本文は「他の者から支払いを受ける

損害賠償金」と限定して、役員又は使用人に対する損害賠償請求権について本通達の取扱いを適用せずに個々の事案に基づいて処理することとされている。これについて、役員の場合はその行為が個人的なものなのか、それとも法人としてのものなのか峻別しにくいケースが多いからと説明されているが、使用人（従業員）については特段の説明はない⁽²⁸⁾。そのため、課税実務においては、法人の従業員が横領を行って法人に損害を与えていたことが税務調査等で事後的に発覚した場合、法人が従業員に対して行使する損害賠償請求権について同通達を適用すべきであると法人から主張されることがある。

同通達は基本的に異時両建説によるの見方もある⁽²⁹⁾が、権利確定主義に基づき同時両建説を採用した大阪高裁平成 13 年 7 月 26 日判決は、以下のように述べて、その経理処理が法人の処理と受け取られても致し方のない従業員に対する損害賠償請求権について本通達の適用を否定している。

大阪高裁平成 13 年 7 月 26 日判決

「確かに、基本通達は権利確定主義によることが妥当でない場合も多く、このような場合に会計原則や徴税の便宜のみを強調することは相当でないため、その例外を認めたものである。しかし、基本通達には例外を認める前提として「他の者から支払いを受ける損害賠償請求権」という限定が付されている。このような限定を付したのは、たとえば、本件のような横領行為の隠ぺい等のために収入の圧縮や架空計上等が行われた場合、外形的には法人自身がなした脱税行為と識別がつかないため、このような場合に例外的扱いを認めると徴税事務に著しい支障を生じるためであると解される。前記のとおり、A は控訴人の重要な経理帳簿の作成をほぼ全てを任せ、これをチェックする者はおらず、法人内部での権限とは別に、その経理処理が法人の処理と受け取られても致し方のない状況にあ

った。したがって、A が「他の者」に該当するとみることが困難であり、法人税法の原則が権利確定主義である以上、このような場合は埒外であるとして基本通達の適用を認めなかったことが不当であるとはいえない。」

したがって、課税実務上は、このような従業員に対する損害賠償請求について原則として同時両建説に立ちつつ、個別事情により判断することになる。ただ、恣意的場当たりの対応を予防するためには、少なくとも通達や事務運営指針により具体的適用を示すことによって統一的取扱いを図り、納税者の視点からの透明性を高めていく必要があると思われる。

第6 その他の問題

本稿ではいわゆる従業員の横領の場面において問題となり得る点を概観した。かかる場面に限定しないのであれば、重加算税の賦課にあたっては以下の点等も一般的に重要である。紙幅の関係上悉皆的に取り上げることは困難であるため本稿では検討を割愛し、主な裁判例のみを以下に指摘する。

1. いわゆるつまみ申告

二重帳簿作成等の事実の隠ぺい又は偽装を行わずに、単に申告書に過少又は虚偽の記入を行うことが「(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の隠ぺい偽装)に基づき納税申告書を提出していた」といえるか、いわゆるつまみ申告が問題になる。これについては「殊更の」過少申告という考え方を示した最高裁平成6年11月22日判決、及び過少申告行為とは別に「その意図を外部からもうかがい得る特段の行動」が必要であるとした平成7年4月28日判決等によって、裁判所の考え方が示されている。

2. 「正当な理由」(国税通則法65条4項)の不当酷説

重加算税賦課の前提としての過少申告加算税の要件具備に関しては、ある事実が税額の計算の基礎とされていないことについて「正当な理由」(国税通則法65条4項)があると認められるかが問題になる。これについては、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をいうとして、いわゆる不当酷説を採用した最高裁平成18年4月20日判決、同平成18年4月25日判決及び同平成19年7月6日判決が、「正当な理由」の考え方を示している。なお「正当な理由」があると認められる事実については、「法人税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて(事務運営指針)」(平成12年7月3日課法2-9他)、及び「申告所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて(事務運営指針)」(平成12年7月3日課所4-16他)に課税実務上の取扱いが示されている。

3. 更正の予知(同条項)の解釈及び「調査」の意義

過少申告加算税の要件については、修正申告が、更正があるべきことを予知してされたと認められるか否か(同条5項)について、調査着手後の修正申告は、全て更正を予知してなされたと解すべきではなく、調査によって脱漏所得を発見するに足るか、あるいはその端緒となる資料を発見し、更正に至ることが客観的に相当程度確実性をもって認められる段階に達した後、納税者がやがて更正に至るべきことを認識して修正申告書を提出したかで判断する考え方が示された東京高裁昭和61年6月23日判決がある。また、実地調査後修正申告の懲慥に依じてした修正申告は更正を予知してしたものにあたるとする最高裁

平成 11 年 6 月 10 日判決（東京地裁平成 7 年 3 月 28 日判決）もある。なお、更正があるべきことを予知してされたと認められる事実については、「法人税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて（事務運営指針）」（平成 12 年 7 月 3 日課法 2-9 他）、及び「申告所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて（事務運営指針）」（平成 12 年 7 月 3 日課所 4-16 他）に課税実務上の取扱いが示されている。

また同条項にいう「調査」は 24 条の「調査」と別に解すべき合理的理由がないとして、実地又は呼出し等の調査に限らず、机上調査も含むとした東京高裁平成 17 年 4 月 21 日判決（その後上告されたが、不受理決定された⁽³⁰⁾）がある。

以上

-
- (1) 昭和 36 年 7 月の「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」においては、税率を 30% に引き下げる理由について、「現行 50% の税率は、高きに失して、かえって厳正な執行を困難にする面があるほか、実質的にみて刑罰的色彩があるとみられ、罰則との関係上二重処罰の疑いをもつ向きもある」と説明されている。武田昌輔監修「DHC コンメンタール国税通則法」67 頁
 - (2) 以上全体につき、武田・前掲（注 1）3534・3543 の 2 頁
 - (3) さいたま地裁平成 16 年 12 月 1 日判決
 - (4) 中川一郎「従業員の所得隠ぺい行為と重加算税徴収の適否」税法学 130 号 44 頁
 - (5) 金子宏「租税法第 16 版」678 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 巻 5 号 7 頁
 - (7) 最高裁平成 18 年 4 月 25 日判決もほぼ同旨。
 - (8) 金子・前掲（注 5）71 頁
 - (9) 佐藤孝一「確定的な脱税意思に基づく税理士に対する資料の隠匿等と重加算税賦課の許否」税経通信平成 7 年 8 月 226 頁

(10) 判決文には、必要に応じて人物名の仮称を変更する等の便宜上の変更を加えている。以下同じ。

(11) より遡れば、従業員が行った隠ぺい仮装に係る重加算税賦課が問題になった裁判例としては、例えば以下のものがある。

大阪地裁昭和 36 年 8 月 10 日判決。家族、使用人等の従業者が、納税者のために所得税額計算の基礎となる事実の隠ぺい又は仮装をした事案。

京都地裁昭和 54 年 4 月 27 日判決。主要業務を担当していた取締役が、所得の一部隠ぺい行為をした事案。

札幌地裁昭和 56 年 2 月 25 日判決。支店長が収入の一部を除外して隠した上、仮装した業務報告書に基づき法人税の過少申告を行った事案。

名古屋地裁平成 4 年 12 月 24 日判決。法人の経営に参画している代表者の弟が、その担当業務に関して仕入れ金額を架空計上することにより隠ぺい。仮装行為を行った事案。

- (12) 佐藤英明「第三者による隠蔽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 41 頁
- (13) 最高裁平成 18 年 4 月 25 日判決も重加算税賦課の適否についてはほぼ同様の判断を示している。
- (14) 最高裁平成 17 年 1 月 17 日判決、最高裁平成 18 年 4 月 20 日判決、及び最高裁平成 18 年 4 月 20 日判決は、同じ税理士が関与した事案である。
- (15) 最高裁平成 18 年 2 月 9 日決定
- (16) 酒井克彦「公認会計士による不正行為と納税者に対する重加算税賦課」税務弘報平成 17 年 1 月 85 頁
- (17) 山田二郎・ジュリスト 1106 号 154 頁
- (18) 佐藤英明「第三者による隠蔽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 48 頁
- (19) 岡村忠生「判評」民商法雑誌 113 巻 1 号 101 頁 114 頁
- (20) これらの事情は、当該損害賠償請求権相当額を給与として認容するかを判断するための材料ともなる。
- (21) 志場喜徳郎他「国税通則法精解」725 頁
- (22) 品川芳宣「附帯税の事例研究第 3 版」288 頁。
②について寺西輝泰「租税制裁における故意」税理 19 巻 14 号 61 頁他、③について碓井光明

「重加算税賦課の構造」税理 22 卷 12 号 5 頁他。

- (23) どの時点で損害賠償請求権を認識するかについて後に述べる同時両建説及び異時両建説の問題があるが、ここでは割愛する。
- (24) 損害賠償請求権について横領を行った従業員の資産及び収入が著しく少なく、回収が合理的に期待できない等の一定の場合、当該金額を費用として損金の額に算入されることもあり得る。
- (25) 東京高裁昭和 58 年 5 月 31 日判決も、権利確定主義を取ることを明らかにした上で、法人の従業員による営業資金の横領という不法行為に基づく損害賠償請求権について、横領の事実発覚の如何にかかわらず法律上その権利行使が可能になったとき（客観的に損害賠償請求権が発生したとき）に権利として確定し、当該事業年度の収益として計上すべきとする（無資力等の事由により実現不能が明らかになれば、その事業年度の損金として計上する）。
- (26) 本判決は、上記最高裁昭和 43 年判決について「法人の代表者による横領行為によって当該法人が被った損害の賠償請求権の益金計上時期が争点となった事案についての判断である」として、横領行為を実際に行った者の属性に着目した上で、「法人の代表者自身が横領行為を行った場合には、被害者である法人が損害の発生と同時に損害及び加害者を知ったものと評価することができ、これにより損害賠償請求権が確定したもとのとして、これを当該損害の発生と同じ事業年度の益金に計上すべきこととなるから、当裁判所の上記判断は、上記最高裁判決の判断と何ら相反するものではない。」とし、代表者については同時両建説、従業員については異時両建説と読めるような判示をした。
- (27) 小島俊朗「従業員等の詐欺行為を原因とする損害賠償請求権の益金算入時期について」租税研究平成 21 年 3 月号、139 頁
- (28) 「法人税法基本通達逐条解説（五訂版）」168 頁
- (29) 木島裕子「損害賠償請求権の計上時期」税理 51 卷 6 号 170 頁
- (30) 最高裁平成 17 年 10 月 25 日決定