

大阪高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 法人税額等加算税賦課決定処分取消請求控訴事件
国側当事者・国(東税務署長)

令和2年1月28日棄却・確定

(第一審・大阪地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、令和元年8月9日判決、本資料269号-80・順号13303)

判 決

控訴人(原告)	株式会社A
同代表者代表取締役	甲
被控訴人(被告)	国
同代表者法務大臣	三好 雅子
処分行政庁	東税務署長 木匠 正
被控訴人指定代理人	大島 憲太郎
同	市谷 諭史
同	東 正幸
同	福田 美和
同	平山 峻次

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 東税務署長が平成28年6月27日付けで控訴人に対してした平成24年12月1日から平成25年11月30日まで及び同年12月1日から平成26年11月30日までの各事業年度に係る法人税の各加重算税賦課決定処分を取り消す。
- 3 東税務署長が平成28年6月27日付けで控訴人に対してした平成24年12月1日から平成25年11月30日まで及び同年12月1日から平成26年11月30日までの各課税事業年度に係る復興特別法人税の各加重算税賦課決定処分を取り消す。
- 4 東税務署長が平成28年6月27日付けで控訴人に対してした平成24年12月1日から平成25年11月30日まで及び同年12月1日から平成26年11月30日までの各課税期間に係る消費税及び地方消費税の各加重算税賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要等

- 1 本件は、控訴人が、平成24年12月1日から平成25年11月30日までの期間(以下、法人税につき「平成25年11月期」と、復興特別法人税につき「平成25年11月課税事業

年度」と、消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）につき「平成25年11月課税期間」といい、これらを併せて「平成25年11月期」ということがある。後記の期間についても同様である。）及び同年12月1日から平成26年11月30日までの期間（平成26年11月期）に係る法人税、復興特別法人税及び消費税等につきした確定申告について、東税務署長が、架空仕入計上等の金額を所得金額に加算すべきであるなどとして各期の上記各税額等の各更正処分を行うとともに、上記架空仕入計上等については、控訴人の経理業務を担当していた乙（以下「乙」という。）による国税通則法68条1項の「隠ぺい」又は「仮装」の事実が認められ、乙の行為は控訴人の行為と同視することが相当であるとして、上記各税に係る重加算税の各賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」という。）を行ったところ、控訴人が、乙による隠ぺい又は仮装行為を控訴人の行為と同視することはできないとして、本件各賦課決定処分の取消しを求めた事案である。

2 原審が控訴人の請求をいずれも棄却したことから、控訴人が控訴した。

3 前提事実、本件各賦課決定処分の根拠及び適法性に関する被控訴人の主張、争点並びに争点に関する当事者の主張の要旨は、以下のとおり補正し、後記4に当審における控訴人の補充主張を付加するほかは、原判決「事実及び理由」中の「第2 事案の概要」の1ないし4に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決2頁23行目の「C社又はB社」を「関連会社である後記C株式会社（以下「C社」という。）及び株式会社B（以下「B社」という。）」と改める。

(2) 原判決3頁7行目の「C株式会社（以下「C社」という。）」を「C社」と改める。

(3) 原判決9頁5行目以下の「隠蔽仮装行為」をいずれも「隠ぺい仮装行為」と改め、15行目の「重加算税は、」の次に「申告納税制度の下で、」を加え、16行目の「悪質な」から17行目の「であるところ、」までを「過少申告加算税よりも重い制裁を課すことによって、悪質な態様による納税義務違反の発生を防止し、もって、申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとする趣旨に出た行政上の措置であるところ、」と改める。

(4) 原判決11頁5行目から6行目にかけての「仕入高は約2.3～4.6倍」を「仕入高の約2.3から6.4倍」と改める。

4 当審における控訴人の補充主張

(1) 最高裁平成18年判決は、納税者が隠ぺい仮装行為の主体と別であるという形式によって重加算税制度の適用を免れるとすれば同制度の趣旨及び目的が没却されることになることから、納税者と密接な関連を有する者による隠ぺい仮装行為をも納税者の行為と同視できる旨の規範を定立したものにすぎず、隠ぺい仮装行為をした者に対する納税者の選任監督義務違反をもって納税者の隠ぺい仮装行為と同視できるという判断をしたものではなく、そのような枠組みは誤りである。

したがって、法人従業員の隠ぺい仮装行為を当該法人の隠ぺい仮装行為と同視できると判断することはできない。

(2) 重加算税は、申告納税制度・源泉徴収制度を納税者による隠ぺい又は仮装という不正行為から守り、その基盤を維持するための制度であり、その性質は制度維持のための「制裁」にほかならないという趣旨及び「隠ぺい」、「仮装」の文理からすれば、その要素として、「故意に脱税のための積極的行為」をしたことが必要であり、隠ぺい・仮装については、税額が減少することへの認識が必要とされているというべきである。

本件で、乙は、納税者である控訴人に専ら損害を与え、自分が損害相当額を領得することのみを目的として、その手段として隠ぺい偽装行為を行ったものであるから、乙の行為が客観的に隠ぺい偽装行為と判断されるとしても、また、乙に課税要件となる事実を隠ぺい偽装する認識があったとしても、乙に、控訴人に関する過少申告、さらには租税を免れる認識があったとはいえず、この乙の主観的認識に関する証拠は何ら提出されていないから、控訴人についても、隠ぺい偽装行為に関する主観的要件としての故意は認められない。

そして、実質的に経営に参画していない従業員である乙が、偽装工作を行い、専ら自らの利益のため、また、控訴人に損害を与えるために、控訴人に秘密裏に隠ぺい偽装行為を行った場合、控訴人の乙に対する選任・監督に何らかの落ち度があったとしても、控訴人本人が不正手段を用いて隠ぺい偽装行為を行ったということはできない。

乙のような単なる一経理担当者が、納税者である控訴人に財産上の損害を与え、そのことによって、自ら不正な利益を得るため、控訴人に関する偽造書面の作成や帳簿の偽装を行った行為を、「納税者」である控訴人が課税を免れるため不正な手段で隠ぺい偽装行為を行ったと解釈することは文理解釈の範囲を超えており、そのような解釈によって、控訴人に重加算税を課す本件各賦課決定処分は、租税法主義に反し、財産権を侵害する違法・違憲なものである。

したがって、本件に国税通則法68条1項の適用はない。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、控訴人の請求はいずれも理由がないものと判断する。その理由は、以下のとおり補正し、後記2に当審における控訴人の補充主張に対する判断を付加するほかは、原判決「事実及び理由」中の「第3 当裁判所の判断」に記載のとおりであるから、これを引用する。
 - (1) 原判決17頁2行目以下の「隠蔽偽装行為」をいずれも「隠ぺい偽装行為」と、8行目の冒頭から11行目の「鑑みれば、」までを「そして、納税者である法人は、利益を上げるため、従業員を手足として事業活動を行っており、申告納税制度の下で、適正な申告を行う義務、あるいはその前提となる、適正な経理業務を負う義務（課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の隠ぺい偽装行為をしない義務及びその隠ぺい偽装に基づき納税申告書を提出しない義務）について、担当の従業員によって履行するというのであれば、法人には、当該従業員が上記義務を適正に履行するよう指揮監督すべき義務があると認めるのが相当である。そうすると、」とそれぞれ改める。
 - (2) 原判決17頁24行目の「従事していた。」の次に「しかし、控訴人は丙に対し、乙を指揮監督する権限を与えたり、その業務を命じたりすることはなかったし、実際に、丙が乙に対し、その業務について指揮監督することはなく、乙が作成した請求書等の内容を元帳の記載や現物と照合することもなかった。控訴人において、乙の経理業務に対しては、専ら控訴人代表者である甲が、振込依頼書に対する決裁など個別の決裁等を通じて指示等を行っているにすぎなかった。」を加える。
 - (3) 原判決18頁13行目の「とともに、」の次に「売上や経常利益などを記載した」を加え、17行目の「依頼し、」から18行目の末尾までを「依頼したが、顧問税理士の会計事務所では、売上の入力データと請求書の照合等の作業は行わず、乙から送付された会計データに基づいて減価償却費を計算し、法人税の税額計算等をするのみで、必要なやりとりも乙との間で行い、乙の作成した仕訳データ、元帳の数字に基づき法人税等の申告書が作成された。

そして、控訴人は、乙において確定申告書を税務署長に提出することにより確定申告を行い、乙が控訴人代表者（甲）に対し、法人税等の申告の内容や納税額を直接報告していた。」と改める。

(4) 原判決18頁19行目の冒頭から19頁1行目の末尾までを次のとおりと、19頁の2行目の「イ」を「(イ)」と、7行目の「ウ」を「(ウ)」とそれぞれ改める。

「(3) 乙のC社における業務の内容等

乙は、入社以降、C社においても、総勘定元帳の記帳、給与・賞与の振込み等の経理業務を担当し、G銀行との関係でシステム管理者として登録されており、C社が給与の振込みに利用する本件C第1口座からの給与等の振込みに関し、給与データの作成等の権限を付与され、上記口座のパスワード等を知らされていた。そして、他にその業務に関与する者はいなかった。(乙10の1ないし3、12、15)」

(4) 本件に関係する各社の請求書の書式等

ア (ア) C社作成の控訴人あて請求書の書式等 (乙29)

C社が一般的に控訴人に対する機械代の請求に用いていた請求書は、上部には「請求書」という表題のほか、売上日、伝票番号、納入先名、担当を記入する欄及びC社の社名欄（C社の社名の下に本社の所在地とその電話番号及び他の4つの部門の電話番号が記載され、社印が押印される。）が、下部に「商品コード／商品名」欄、「型式」欄、「数量」欄、「単価」欄、「金額」欄、「備考」欄、合計金額に係る「税抜額」、「消費税」及び「合計」欄を設けた表が記載され、その下に振込先であるH銀行及びI銀行の当座預金口座及びその口座番号が記載されている。

(イ) C社作成のB社あての請求書の書式等 (甲5)

C社がB社に対する立替経費の請求に用いていた請求書は、上部に、「請求書」という表題のほか、作成日、宛先、合計金額（消費税込）を記入する欄及びC社の社名欄（C社の社名（日本語と英語の2つによるもの）、本社名並びにその電話番号とファクシミリ番号が記載され、社印が押印されている。）が、下部に、「品名」欄、「数量」欄、「単価」欄、「金額」欄、「小計」欄、「消費税」欄及び「総合計」欄を設けた表が記載され、その下部に振込先としてH銀行及びI銀行の当座預金口座及びその口座番号が記載されている。

イ 本件第1請求書ないし本件第5請求書の書式等 (乙12 (資料1、7、)、29 (資料2))

(ア) 本件第1請求書ないし本件第5請求書は、いずれも、上部に、「請求書」という表題のほか、作成日、宛先、税込合計金額を記入する欄及びC社の社名欄（C社の社名（日本語と英語の2つによるもの）、本社名並びにその電話番号とファクシミリ番号が記載され、社印及び他の印が押印される。）が、下部に、「品名」欄、「数量」欄、「単価」欄、「金額」欄、「合計」金額欄を設けた表が記載され、その下部に振込先として本件C第1口座の当座預金口座及びその口座番号が記載されている（本件第1請求書ないし本件第3請求書は現存しないが、いずれも乙による架空仕入れに係るものであることから、本件第4請求書及び本件第5請求書と同様の記載内容であったと推認される（ただし、本件第2架空請求書の振込

先口座名・口座番号が、C社のH銀行の普通預金口座のものであったことを除く。』」

(5) 原判決21頁7行目の「(1)及び(2)」を「(1)ないし(3)」と、10行目の「に従事していたのであるから」から26行目の末尾までを「を任されており、その各業務については、控訴人代表者である甲が個別の決裁等を通じて指示等を行っているほかは、指揮監督する者も見受けられない状況に置かれていた。しかも、乙は、C社においても、総勘定元帳の記帳、給与等の振込み等の経理事務を担当し、給与等の振込みに利用される本件C第1口座等に関し、入出金が可能となる権限を付与され、他にその業務に関与する者がいないという状況にあった。そうすると、控訴人における経理業務の体制は、乙において、不正な利益を得ようと思えば、控訴人とC社との間で仕入取引があった旨を装って、C社名義の控訴人あての架空請求書を作成して、振込みの決裁を受け、C社に振り込まれた架空請求に係る代金を領得することも可能な体制であったということができ、控訴人において、自社の経理業務の体制が乙による上記のような不正を招く恐れのあるものであったことは十分に認識可能であったというべきである。そして、控訴人として、このような不正を防止しようとするなら、監督体制そのものを見直してこれを強化するか、それをしないのであれば、決裁を担当する甲において注意深く審査することにより乙を指揮監督しなければならなかったというべきである。」とそれぞれ改める。

(6) 原判決22頁11行目から12行目にかけての「8805万9563円」を「8805万9593円」と、25行目の「(3)及び(4)ア」を「(4)」とそれぞれ改める。

(7) 原判決23頁1行目の「ないこと」の次に「、売上日及び伝票番号の記載欄もなく、C社の社名の記載態様及び振込先の口座名・口座番号も異なること」を加え、3行目の冒頭から25行目の末尾までを次のとおり改める。

「エ 前記アのとおり、乙は、控訴人において、経費等の支払依頼書の作成、元帳の記帳、確定申告手続等の経理業務を任されていて、控訴人代表者である甲から個別の決裁等を通じて指示等を受けるほかは、業務に関して指揮監督を受けていなかった者であり、C社においても、総勘定元帳の記帳、給与等の振込み等の経理業務を担当し、給与等の振込みに利用される本件C第1口座等に関し入出金が可能な権限を付与され、他にその業務に関与する者がいないという状況にあって、控訴人の経理業務の体制は乙による不正を招く恐れのあるものであり、控訴人としても、このことを認識することが可能であったというべきであるが、控訴人は、本件各架空仕入計上に至るまで、乙に対する監督体制を見直してこれを強化することはなかった。また、本件各架空仕入計上に関する決裁等を担当した甲には、注意深く審査をすることが求められていたのであるから、控訴人は、甲による振込依頼書の決裁等の際に、決裁のために添付された本件第1請求書及び本件第2請求書(乙により作成された架空請求書)の確認を行っていれば、その書式はC社が一般的に控訴人に対する機械代の請求に用いていた請求書の書式とは異なるものであること(前記ウ)を容易に認識することができたし、乙から月次試算表の提出を受けた時点、平成25年11月期に係る確定申告をする時点等において、「仕入高」勘定の金額が記帳された元帳及び損益計算書や「買掛金」勘定の金額が記載された貸借対照表等の確認を行っていれば、平成25年11月期末における元帳の「仕入高」勘定の金額、貸借対照表の「買掛金」勘定の金額及び損益計算書の「仕入高」勘定の金額が過去

2年の同期と比較して相当高額であって、不自然なものになっていること（前記イ）を容易に認識することもできたことは明らかであり、控訴人としても、決裁等を担当した控訴人代表者である甲の確認行為等を通じて、容易に、乙の本件各架空仕入計上という隠ぺい偽装行為を認識することができ、認識すれば、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というべきである。そうであるにもかかわらず、控訴人において、本件各架空仕入計上の是正がされず、過少申告防止の措置も講じられず、本件各架空仕入計上に基づき過少申告がされたのであるから、本件各架空仕入計上という隠ぺい偽装行為は、納税者本人たる控訴人の行為と同視することができるものと解される。」

- (8) 原判決25頁3行目の「ないこと」の次に「並びに本件第1請求書及び本件第2請求書に記載された振込先は、C社あての正規の請求書に記載された振込先とも異なる本件C第1口座、第2口座であったこと」を加える。
- (9) 原判決25頁9行目の「甲が」から14行目の「放置したものといわざるを得ない。」までを「乙が、取引関係のある複数の会社の経理業務を任されていた状況を踏まえると、控訴人においては、乙の日々の経理業務を指揮監督し、乙が作成した書類等をチェックし、その添付資料の真否、正確性等を担保する体制を見直して強化し、あるいは取引に関し金銭の支払がされる最終決裁段階において、控訴人代表者である甲が支払関係の書類を他の帳票類と照合するなど注意深く審査すべきであったのであり、そのような指揮監督、あるいは体制の見直し等もせず、乙によって本件各架空売上計上が行われ得る状況を作成し放置してしながら、決裁等に係る書類が多数あることを理由に乙により作成された請求書の真偽の判別の困難性をいう主張は、それ自体相当とはいえない。」と改める。
- (10) 原判決25頁24行目の「(1)及び(2)」を「(1)ないし(3)」と改める。
- (11) 原判決26頁1行目の「に従事していたのであるから」から22行目の末尾までを「を任されており、その各業務については、控訴人代表者である甲が個別の決裁等を通じて指示等を行っているほかは、指揮監督する者も見受けられない状況に置かれていた。しかも、乙は、C社においても、総勘定元帳の記帳、給与等の振込み等の経理事務を担当し、給与等の振込みに利用される本件C第1口座等に関し、入出金が可能となる権限を付与され、他にその業務に関与する者がいないという状況にあった。そうすると、控訴人における経理業務の体制は、乙において、不正な利益を得ようと思えばC社から振り込まれた代金額の一部を元帳に記載しないでおくとともに、計上しなかった額と同額のC社名義の控訴人あての架空請求書を作成して、振込みの決裁を受け、C社に振り込まれた架空請求に係る代金を領得することも可能な体制であったということができ、控訴人において、自社の経理業務の体制が乙による上記のような不正を招く恐れのあるものであったことは十分に認識可能であったというべきである。そして、控訴人として、このような不正を防止しようとするなら、監督体制そのものを見直してこれを強化するか、それをしないのであれば、決裁を担当する甲において注意深く審査することにより乙を指揮監督しなければならなかったというべきである。」と改める。
- (12) 原判決27頁5行目の「(3)及び(4)」を「(4)」と改め、7行目の「ないこと」の次に「、売上日及び伝票番号の記載欄もなく、C社の社名の記載態様及び振込先の口座名・口座番号も異なること」を加える。

(13) 原判決 27 行目 9 行目の冒頭から 28 頁 2 行目の末尾までを次のとおり改める。

「(エ) 前記 (ア) のとおり、乙は、控訴人において、経費等の支払依頼書の作成、元帳の記帳、確定申告手続等の経理業務を任されていて、控訴人代表者である甲から個別の決裁等を通じて指示等を受けるほかは、業務に関して指揮監督を受けていなかった者であり、C社においても、総勘定元帳の記帳、給与等の振込み等の経理業務を担当し、給与等の振込みに利用される本件C第1口座等に関し入出金が可能な権限を付与され、他にその業務に関与する者がいないという状況にあって、控訴人の経理業務の体制は乙による不正を招く恐れのあるものであり、控訴人としても、このことを認識することが可能であったというべきであるが、控訴人は、本件各売上過少計上に至るまで、乙に対する監督体制を見直してこれを強化することはなかった。また、本件各売上過少計上に関する決裁等を担当した甲には、注意深く審査をすることが求められていたのであるから、控訴人は、甲による振込依頼書の決裁等の際に、決裁のために添付された本件第3請求書及び本件第4請求書(乙により作成された架空請求書)の確認を行っていれば、その書式はC社が一般的に控訴人に対する機械代の請求に用いていた請求書の書式とは異なるものであること(前記(ウ))を容易に認識することができたし、乙から月次試算表の提出を受けた時点、平成26年11月期に係る確定申告をする時点等において、元帳の本件原告口座に係る「当座預金」勘定の記帳内容と本件原告口座の実際の振込み・残高の状況とを照合するなどしていれば、元帳の記帳内容の不自然さ(前記(イ))を容易に認識することもできたことは明らかであり、控訴人としても、決裁等を担当した控訴人代表者である甲の確認行為等を通じて、容易に、乙の本件各売上過少計上という隠ぺい偽装行為を認識することができ、認識すれば、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というべきである。そうであるにもかかわらず、控訴人において、本件各売上過少計上の是正がされず、過少申告防止の措置も講じられず、本件各売上過少計上に基づき過少申告がされたのであるから、本件各売上過少計上という隠ぺい偽装行為は、納税者本人たる控訴人の行為と同視することができるものと解される。」

(14) 原判決 28 頁 23 行目の「ないこと」の次に「並びに本件第3請求書及び本件第4請求書に記載された振込先は、C社あての正規の請求書に記載された振込先とも異なる本件C第1口座であったこと」を加える。

(15) 原判決 29 頁 3 行目の「甲が」から 9 行目の「放置したものといわざるを得ない。」までを「乙が、取引関係のある複数の会社の経理業務を任されていた状況を踏まえると、控訴人においては、乙の業務を指揮監督し、乙が作成した書類等をチェックし、その添付資料の真否、正確性等を担保する体制を見直して強化し、あるいは取引に関し金銭の支払がされる最終決裁段階において、控訴人代表者である甲が支払関係の書類を他の帳票類と照合するなど注意深く審査すべきであったのであり、そのような指揮監督、あるいは体制の構築等もせず、乙によって本件各売上過少計上が行われ得る状況を作成し放置していながら、乙による上記行為の認識、予測あるいは阻止の困難性をいう主張は、それ自体相当とはいえない。」と改める。

(16) 原判決 29 頁 26 行目の「甲が」から 30 頁 5 行目の「放置したものといわざるを得ない。」までを「前記(ア)で説示したとおり、控訴人が、乙に対する指揮監督等をせず、乙

によって本件各売上過少計上が行われ得る状況を放置していながら、乙による上記行為の認識、予測あるいは阻止の困難さを主張することは相当でない。」と改める。

(17) 原判決 30 頁 9 行目の「(1) 及び (2)」を「(1) ないし (3)」と、12 行目の「に従事していたのであるから、」から 31 頁 3 行目の末尾までを「を任されており、その各業務については、控訴人代表者である甲が個別の決裁等を通じて指示等を行っているほかは、指揮監督する者も見受けられない状況に置かれていた。しかも、乙は C 社においても、総勘定元帳の記帳、給与等の振込み等の経理事務を担当し、給与等の振込みに利用される本件 C 第 1 口座等に関し、入出金が可能となる権限を付与され、他にその業務に関与する者がいないという状況にあった。そうすると、控訴人における経理業務の体制は、乙において、不正な利益を得ようと思えば控訴人と C 社との間で備品購入取引があった旨を装って、C 社名義の控訴人あての架空請求書を作成して振込みの決裁を受け、当該備品に関する架空の減価償却費を計上するとともに、C 社に振り込まれた架空請求に係る代金を領得することも可能な体制であったということができ、控訴人において、自社の経理業務の体制が乙による上記のような不正を招く恐れのあるものであったことは十分に認識可能であったというべきである。そして、控訴人として、このような不正を防止しようとするなら、監督体制そのものを見直してこれを強化するか、それをしないのであれば、決裁を担当する甲において注意深く審査することによる乙を指揮監督しなければならなかったというべきである。」とそれぞれ改める。

(18) 原判決 31 頁 8 行目の「約 3.7 倍」を「約 3.8 倍」と、15 行目の「(3) 及び (4) イ」を「(4)」とそれぞれ改め、17 行目の「ないこと」の次に「、売上日及び伝票番号の記載欄もなく、C 社の社名の記載態様及び振込先の口座名・口座番号も異なること」を加える。

(19) 原判決 31 頁 19 行目の冒頭から 32 頁 14 行目の末尾までを次のとおり改める。

「(エ) 前記 (ア) のとおり、乙は、控訴人において、経費等の支払依頼書の作成、元帳の記帳、確定申告手続等の経理業務を任されていて、控訴人代表者である甲から個別の決裁等を通じて指示等を受けるほかは、業務に関して指揮監督を受けていなかった者であり、C 社においても、総勘定元帳の記帳、給与等の振込み等の経理業務を担当し、給与等の振込みに利用される本件 C 第 1 口座等に関し入出金が可能な権限を付与され、他にその業務に関与する者がいないという状況にあつて、控訴人の経理業務の体制は乙による不正を招く恐れのあるものであり、控訴人としても、このことを認識することが可能であったというべきであるが、控訴人は、本件架空減価償却費計上に至るまで、乙に対する監督体制を見直してこれを強化することはなかった。また、本件架空減価償却費計上に関する決裁等を担当した甲には、注意深く審査をすることが求められていたのであるから、控訴人において、甲による振込依頼書の決裁等の際に、決裁のために添付された本件第 5 請求書（乙により作成された架空請求書）の確認を行っていれば、その書式は C 社が一般的に控訴人に対する機械代の請求に用いていた請求書の書式とは異なるものであること（前記 (ウ)）を容易に認識することができたし、乙から月次試算表の提出を受けた時点、平成 26 年 1 月期に係る確定申告をする時点等において、「器具備品」勘定の金額が記帳された元帳や貸借対照表等の確認を行っていれば、平成 26 年 1 月期末の「器具備品」勘定の金額が過去 3 年と比べて相当

高額であって、不自然なものになっていること（前記（イ））を容易に認識することもできたことは明らかであり、控訴人としても、決裁等を担当した控訴人代表者である甲の確認行為等を通じて、容易に、乙の本件架空器具備品計上及びこれに基づく本件架空減価償却費計上という隠ぺい偽装行為を認識することができ、認識すれば、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というべきである。そうであるにもかかわらず、控訴人において、本件架空器具備品計上及びこれに基づく本件架空減価償却費計上の是正がされず、過少申告防止の措置も講じられず、本件架空器具備品計上及びこれに基づく本件架空減価償却費計上に基づき過少申告がされたのであるから、本件架空器具備品計上及びこれに基づく本件架空減価償却費計上という隠ぺい偽装行為は、納税者本人たる控訴人の行為と同視することができるものと解される。」

(20) 原判決 33 頁 17 行目の「される。）が、」の次に「本件第 5 請求書と全く同じ書式である」を、21 行目の「ないこと」の次に「並びに本件第 5 請求書に記載された振込先は、C 社あての正規の請求書に記載された振込先とも異なる本件 C 第 1 口座であったこと」をそれぞれ加える。

(21) 原判決 33 頁 26 行目の「甲が」から 34 頁 5 行目の「放置したものといわざるを得ない。」までを「乙が、取引関係のある複数の会社の経理業務を任されていた状況を踏まえると、控訴人においては、乙の業務を指揮監督し、乙が作成した書類等をチェックし、その添付資料の真否、正確性等を担保する体制を見直して強化し、あるいは取引に関し金銭の支払がされる最終決裁段階において、控訴人代表者である甲が支払関係の書類を他の帳票類と照合するなど注意深く審査すべきであったのであり、そのような指揮監督、あるいは体制の見直し等もせず、乙によって本件架空器具備品計上及びこれに基づく本件架空減価償却費計上が行われ得る状況を放置していながら、乙により作成された請求書の真偽の判別の困難性という主張は、それ自体相当とはいえない。」と改める。

2 当審における控訴人の補充主張に対する判断

(1) 控訴人は、最高裁平成 18 年判決の枠組み、重加算税制度の趣旨及び国税通則法 68 条 1 項の文理等からすれば、乙が、本件各架空売上計上、本件各売上過少計上及び本件架空減価償却費計上を行ったからといって、乙及び控訴人に、国税通則法 68 条 1 項の「隠ぺい」又は「偽装」の要素である控訴人に関する過少申告、さらには租税を免れる認識があったとはいえない、実質的に経営に参画していない従業員である乙が、偽装工作を行い、専ら自らの利益のため、また、控訴人に損害を与えるために、控訴人に秘密裏に隠ぺい偽装行為を行った場合、控訴人に当該隠ぺい偽装行為者に対する選任・監督に何らかの落ち度があったとしても、控訴人本人が不正手段を用いて隠ぺい偽装行為を行ったということはできない、乙の行為をもって「納税者」である控訴人が隠ぺい偽装行為を行ったと解釈することは文理解釈の範囲を超えており、そのような解釈によって、控訴人に重加算税を課す本件各賦課決定処分は、租税法律主義に反し、財産権を侵害する違法・違憲なものであるなどと主張する。

(2) しかし、前記 1 で補正の上引用した原判決第 3 の 1 で説示したとおり、従業員を手足として事業活動を行っている法人が、申告納税制度の下で、適正な申告を行う義務、あるいはその前提となる、適正な経理業務を負う義務（課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の隠ぺい偽装行為をしない義務及びその隠ぺい偽装に基づき納税申告書を提出しない義

務)について、担当の従業員によって履行するというのであれば、当該法人には、その従業員が上記義務を適正に履行するよう指揮監督すべき義務があると認めるのが相当であって、当該法人において、当該従業員に対する指揮監督を通じ、当該従業員の隠ぺい偽装行為を認識し、又は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、これを是正あるいは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たる当該法人の行為と同視することができ、当該法人に対して重加算税を課することができるのと解するのが相当である。そのように解することは、納税者が過少申告をするにつき隠ぺい又は偽装という不正手段を用いていた場合に（本件の場合、控訴人には、確定申告手続及びその前提となる経理業務を任せた乙に、それらの業務を適正に行わせる義務があるのにこれを怠り、乙をして隠ぺい偽装行為を行わせたことがこれに当たる。）、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重加算税制度の趣旨に沿うものであるということが出来る。最高裁平成18年判決も、納税者が、第三者に申告納税手続を委任した場合、納税者には受任者により適正な申告が行われるように監督すべき義務を認められることを介して、委任者と受任者との関係から上記監督義務を怠ったといえる場合には、受任者を委任者の行為と同視することができる旨を判示したものと解することができる。

加えて、前記第2の3で補正の上引用した原判決第2の1の前提事実及び前記1で補正の上引用した原判決第3の2の認定事実によれば、乙は、控訴人において経費等の支払依頼書の作成、元帳の記帳のみならず、確定申告手続までを任されていた者であり、乙の提供したデータや乙が顧問税理士としたやり取りに基づき、控訴人の確定申告書が作成され、それをもって乙が確定申告手続を行っていたのであるから、乙は、本件各架空仕入計上、本件各売上過少計上、本件架空器具備品計上及びこれに基づく本件架空減価償却費計上を行ったことにより、上記行為が行われた事業年度の所得金額及びこれに基づく各税額が実際よりも過少となることを認識していたということが出来るのであって、国税通則法68条1項の「隠ぺい」又は「偽装」の故意があったと認めることができる。また、乙が隠ぺい偽装行為を行ったのが、自己の利益を図るためであったとしても、重加算税制度の趣旨に照らし、乙に確定申告手続を含め経理業務を任せていた控訴人が、乙をして、適正な申告業務及びその前提となる適正な経理業務を行わせるよう指揮監督すべき義務を怠り、乙により隠ぺい偽装行為が行われた場合、乙の行為を控訴人の行為と同視することを妨げる事情があるとはいえない。そして、取引関係のある複数の会社の経理事務を担当させ、控訴人においては確定申告手続も担当している乙について、特段の指揮監督体制の見直し・強化もせず、乙が隠ぺい偽装行為に及び得る状況を放置し、本件第1請求書等の隠ぺい偽装行為の徴憑ともいえる事実を見逃すなどして過少申告するに至った控訴人について、重加算税の賦課処分を否定するのは、かえって、申告納税制度による適正な徴税の実現という重加算税制度の趣旨に悖ることになることからすれば、本件について、国税通則法68条1項を適用した本件各賦課決定処分は適法なものであったということが出来る。

したがって、控訴人の主張は採用することができない。

- 3 以上によれば、控訴人の請求をいずれも棄却した原判決は相当であって、本件控訴には理由がないから、これを棄却することとして、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第5民事部

裁判長裁判官 本多 俊雄

裁判官 木太 伸広

裁判官 桑原 直子