

税理士が作成した虚偽申告書について重加算税適用の可否

発表者：東京税理士会 雪谷支部 濱田 桂

研究対象判決

Z250-8847	130227 東京地裁	平成12年(行ウ)第146号	請求棄却
Z252-9050	140123 東京高裁	平成13年(行コ)第77号	全部取消
Z888-0928	170117 最高裁二小	平成14年(行ヒ)第103号	破棄差戻し
Z888-1067	180118 東京高裁	平成17年(行コ)第25号	一部取消

論点

国税通則法第68条第1項(重加算税)に規定する「納税者」の解釈。

税理士が行った虚偽申告書についても、納税者に重加算税が課税されるか。

具体的には、国税通則法第68条第1項「隠ぺい・仮装」の解釈

国税通則法第65条第4項「正当な理由」の解釈

国税通則法第70条第5項「偽りその他不正の行為」の解釈

国税通則法第68条第1項(重加算税)抜粋

「第65条第1項(過少申告加算税)の規定に該当する場合(同条第5項の規定の適用がある場合を除く。)において、**納税者が**その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、**当該納税者に対し**、政令で定めるところにより、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に100分の35の割合を乗じて計算した金額に相当する**重加算税を課する。**」

納税者の定義(国税通則法第2条第5項)

「国税に関する法律の規定により国税(源泉徴収等による国税を除く。)を納める義務がある者(国税徴収法に規定する第二次納税義務者及び国税の保証人を除く。)及び源泉徴収等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。」

文言どおり解釈すると、納税者本人に限定される。

納税者本人に限定されない論拠

- 1、重加算税制度は、**納税義務違反に対する行政制裁**である。
- 2、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。

3、行政制裁よりもはるかに厳しい要件の下に罰せられる違脱犯に対しては、「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。

以上の点より、納税者本人に限定することを予定していないと解釈すべき。

参考判例：京都地裁平成4年3月23日判決

「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受任者が租税を違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、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、申告手続き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。

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

「要するに、規定の文言によれば、納税者が「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」としているところであるから、その事実を隠ぺいすることも仮装することもできない状態にある者に対しては基本的には重加算税は課せられないと解すべきである。

したがって、たとえば、従業員が隠ぺい又は仮装した場合においても、その従業員の地位及びその状況に応じて判断すべきである。つまり、その従業員が家族等であって、本人のために隠ぺい又は仮装して過少申告したような場合においては、後述のように、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、これに対して重加算税は課すべきではないということになる。末端の従業員の売上代金の横領などは、これに属するものとみるべきである。」

事案の経過説明（東京地裁判決、事案の概要より作成、印は発表者による補足）

年月日	事実関係
昭和62年10月1日	原告甲、川崎市多摩区南生田の土地を株式会社Aより購入。 購入代金 6,836万5,000円。
平成2年9月5日	原告甲、株式会社Bと売買契約締結。 9月19日、譲渡代金1億3,000万円受領して引渡し。 譲渡益 1億3,000万円 - 6,836万5,000円 = 6,163万5,000円。 分離短期譲渡所得税額（平成16年改正前の規定による） 国税（a）61,635,000円 × 40% = 2,465万4,000円 （b）{(61,635,000円 - 500,000円 + 0円) × 累進上限50% - 0円 × (10~50)%} × 110% = 29,334,250円 （a） < （b）より 2,933万4,250円 地方税 6,135,000円 × 12% = 739万6,200円
平成3年3月3日	原告甲、税理士乙に平成2年分所得税確定申告手を委任。 3月6日、乙に対して現金1,805万円を支払う。
平成3年3月16日	税理士乙、原告甲の平成2年分所得税確定申告書を提出。 提出先は脱税協力者丙の勤務する荻窪税務署（本来は渋谷税務署）。 総合課税所得金額999万3,048円、納付税額7,100円。 譲渡所得に関する記載なし。
平成9年12月12日	渋谷税務署係官、原告甲に対し、平成2年分所得税修正申告の懲憑。 原告甲、同日、修正申告書を提出。 総合課税所得金額1,036万5,148円、 分離課税短期譲渡所得金額4,882万2,934円。 修正申告に伴う追加納付税額2,528万6,500円。 追加納付税額の検証 総合課税分 10,365,148円 × 累進上限30% = 2,246,000円 分離課税分 （a）48,822,934円 × 40% = 1,952万8,800円 （b）{(48,822,934円 - 500,000円 + 10,365,148円) × 累進上限50% - 2,246,000円} × 110% = 25,517,800円 a < bより 2,551万7,800円 + = 2,776万3,800円 原告甲、追加納付税額を以下の通り完納。 ・平成8年分還付税額充当21万9,300円 ・平成9年12月24日160万円納付 ・平成10年1月23日400万円納付

	<ul style="list-style-type: none"> 平成 10 年 2 月 5 日 400 万円納付 平成 10 年 2 月 6 日 1,546 万 7,200 円納付（完納）
平成 9 年 12 月 19 日	<p>渋谷税務署、原告甲に対して、賦課決定処分。</p> <p>過少申告加算税賦課決定処分 過少申告の額 1 万 1,000 円。</p> <p>重加算税賦課決定処分 重加算税の額 880 万 9,500 円。</p>
平成 10 年 2 月 12 日	原告甲、各賦課決定処分につき、渋谷税務署に対して異議申し出。 同年 5 月 22 日、渋谷税務署、異議申し出を棄却決定。
平成 10 年 6 月 19 日	原告甲、国税不服審判所に審査請求。 平成 12 年 3 月 16 日、国税不服審判所、審査請求を棄却。

課税資料の税務署間送付と税理士乙による脱税工作の手口

不動産譲渡所得者に対する税務署の対応

各税務署の資産税担当者があらかじめ事績書等の課税資料を作成。

譲渡者名簿に譲渡所得を生じた納税義務者の氏名等を登載。

上記名簿に基いて各納税義務者に申告書用紙等を郵送、確定申告を促して徴税を図る。

納税義務者が所轄税務署の管外に転居した場合、それに伴って事績書等の課税資料も、東京国税局内部の集配送システム等を利用して転居先の所轄税務署に送付されるが、その際、両税務署間で課税資料の受領の有無を確認する手続は採られていなかった。

税理士乙の脱税工作の手口

脱税に協力する税務署職員を確保した上で、納税義務者が脱税協力者の勤務する税務署管内に転居した旨の虚偽の連絡を、納税義務者の所轄税務署に行う。

納税義務者の所轄税務署は、納税義務者の課税資料を脱税協力者の勤務税務署に送付。

上記課税資料に基づいて納税義務者が譲渡者名簿に登載される前に、脱税協力者に同資料を抜き取って隠匿、廃棄させ、譲渡所得の存在を税務署が把握することを事実上不可能にし、無申告のまま譲渡所得にかかる所得税の納税を免れる。

脱税協力者丙の行為と税理士乙・脱税協力者丙に対する処罰

脱税協力者丙は、平成 2 年 7 月 10 日から平成 3 年 7 月 9 日まで、荻窪税務署の資産税担当特別国税調査官の職務に従事。

脱税協力者丙は、平成 3 年 2 月中旬頃から同年 3 月上旬頃にかけて、前後 7 回にわたり、荻窪税務署において、各所轄税務署から転送された丁ほか 6 名の平成 2 年分譲渡所得にかかる課税資料を抜き取って隠匿、廃棄し、上記の者らが譲渡所得を税務署長に申告せず、これに係る所得税を免れることが発覚しないよう取り計らい、一連の課税資料の隠匿、廃棄の謝礼として供与されるものであることを知りながら、平成 3 年 3 月 4 日頃か

ら同年5月8日頃までの間、前後5回にわたり、税理士乙から、現金850万円を受けたとして、平成10年7月3日、加重収賄の罪により懲役3年の有罪判決を受けた。
脱税協力者丙が抜き取った7名分の資料の中に原告甲に係る課税資料が含まれていた。
税理士乙は、上記事実について起訴されてはいないものであるが、この一連に事実が発覚した時点ではこれに関する贈賄罪及び所得税法違反については公訴時効が完成。

税理士乙の供述（東京地方検察庁検察官検事に対する供述）

税理士乙が、原告甲と知り合ったのは、平成3年2月下旬頃、戊の紹介による。
税理士乙は、戊と一緒に原告甲の研究所を訪ね、**原告から、本件土地の譲渡に係る所得税の確定申告について、納税額を正規の金額より安くしてほしいという意味の依頼を受けた。**
税理士乙及び戊が、原告甲から示された本件土地の購入・譲渡に係る書類や、原告甲から聞かされた購入・譲渡の内容に基づいて税額を試算したところ、約2,600万円の税金を納めなければならないことが分かった。
税理士乙は、原告甲に対して、**「本当なら2,600万円位の税金を払わなければいかんが、税金分、手数料などすべて含めて1,800万円で手続してあげますよ。」**と言った。
税理士乙は、本件脱税工作により、原告甲から預かった1,800万円について、自己が取得するつもりであった。
原告甲は、税理士乙に対し**「先生、申告の件ですが、1,800万円をお願いします。」**と言って、所得税の不正な申告を依頼した。
原告甲は、税理士乙に対し、平成3年3月6日、同人の指示に従い、現金1,800万円を支払った。この他に原告甲が交付した5万円は相談料、書面書き料と思われる。

原告甲の供述（所得税法違反被疑事件の被疑者としての取調供述調書より）

原告甲は、知り合いの戊から税理士乙を紹介され、代々木所在の原告甲の研究所事務所で税理士乙と会った。
税理士乙は、原告に対し、概算の税額等につき、用紙に数額等をメモしながら説明し、**本来納めるべき税額は2,310万円であると説明した。その算定に際して、経費に加えられた紹介料356万円、草刈費用600万円（ママ）については、実際に支払ったことがなかったにもかかわらず、税額計算に加えられていた。**
税理士乙は、「全部で1,800万円でやってあげます。」「800万円くらい得をしますよ。」といった話をした。
原告甲は、**具体的にどのようにして税金を安くすることができるのかまでは分らなかったが、税金のプロである税理士だからこそ、何かうまい手を使って税金を安く済ませることができるのだと思った。**しかも、もともと支払っていない虚偽の費用を計算に入れて税額を計算した上、その税額よりもさらに800万円も安く済ませると言っていたこと

から、税務署に分からないように虚偽の費用を計算に盛り込むなどして虚偽の申告を行い、不正に税金を安く済ませるのだということは、原告にも理解できた。

原告甲は、その際、不正に税金を免れたことが税務署に発覚した場合のことを考えて、税理士乙に依頼することに躊躇し、「考えさせて下さい。」と言って返答を留保したが、後日、乙に申告を全て任せようと思いつき、電話で税理士乙に対して、「申告の件をよろしくお願いします。」などと言って、申告を税理士乙に依頼した。

原告甲は、平成3年3月6日、税理士乙から、前記の1800万円に確定申告の手数料5万円を加えた現金1,805万円を税理士乙に支払った。

平成3年3月15日を過ぎてしばらくたって、原告甲は、無事に申告が済んだのかが心配になり、妻に電話をさせ税理士乙に尋ねたところ、申告はきちんと済んでいると言われたとのことだった。

原告甲は、上記取調期間中である平成3年11月21日に、原告甲の当時の住所地における東京国税局職員の事情聴取に対して、「税理士乙に税金が安くなるともかけられ、それにのり不正な申告をしたことは私の不徳の致すところで非常に申し訳なく思っています」と述べた。

税理士乙のメモの記載内容

最上部・・・・・・・・・・「平成2年9月19日」
「売却 130,000」
そのすぐ下・・・・・・・・・・「購入 69,000」
購入に係る費用として・・・・・・・・「登記300」「印紙100」等、合計「2,470」
売却に係る費用として・・・・・・・・「草刈600」「印紙100」等、合計「4,660」
「4,660」のすぐ上段
・・・・・・・・・・「内紹介料356万・・・国際学芸生活文化研究会有限会社」
以上の金額の合計・・・・・・・・「76,130」
差引額・・・・・・・・・・「54,000」
差引額の下・・・・・・・・・・「地方税8%、国税40%」
その右に「48%」
その真下に「25,920」
さらに「18,000」
の記載の左側・・・・・・・・・・「54000 - 780 = 4620」
「4620 × 1/2 = 2310」
その右に「正」
「正」から矢印が伸びて、「18,000」との記載を指す。

一審（東京地裁 130227）の争点

原告甲が、「隠ぺい又は仮装」の行為によって、本件土地の譲渡に係る所得税を免れた事実があるか否か。
原告甲が、所得金額を過少に申告したことについて、国税通則法第 6 5 条第 4 項に規定する正当な理由があるか否か。
原告甲が、国税通則法第 7 0 条第 5 項に規定する偽りその他不正の行為によって、税額を免れた事実があるか否か。

争点 1（原告甲による「隠ぺい又は仮装」の事実）

原告の主張	裁判所の判断
原告甲は、乙から本来ならば 2,300 万円余かかるが、 <u>法律による節税で所得税が 1,800 万円になると聞かされたことから</u> 、税理士乙を信頼して申告を依頼し、現金 1,800 万円を預け税務代理報酬として 5 万円を支払ったものであって、 <u>原告甲には脱税の意図はなかった。</u>	各証拠の内容に照らすと、原告甲は、税理士乙に、 <u>依頼すれば正規の納税額に比べて少ない金額である 1,800 万円で済ませることができると言われたことから</u> 、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、 <u>自己の納付すべき税額の一部について免れる意図で、税理士乙に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。</u>

争点 2（正当な理由の有無）

原告の主張	裁判所の判断
原告甲の所得金額が過少申告となったのは、 <u>税理士乙と脱税協力者丙が、原告甲の申告を妨害するなどしたためであり、被告（渋谷税務署）の行政処理や指導に的確性を欠いたためであるから</u> 、国税通則法第 6 5 条第 4 項に規定する「正当な理由」その他の真にやむを得ない事情がある場合に該当する。	<u>隠ぺい仮装されていない原告甲の事業所得の申告もれについて</u> 、本件の証拠によって、 <u>正当な理由があると認めるに足る部分はないから</u> 、納付すべき税額から控除すべき金額があるとは認められない。

国税通則法第 6 8 条第 1 項（重加算税）抜粋

「第 6 5 条第 1 項（過少申告加算税）の規定に該当する場合（同条第 5 項の規定の適用がある場合を除く。）において、・・・重加算税を課する。」

国税通則法第 6 5 条第 4 項（過少申告加算税）抜粋

「第1項又は第2項に規定する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、これらの項に規定する納付すべき税額からその**正当な理由**があると認められる事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除して、これらの項の規定を適用する。」

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）「正当な理由」に該当する事実

税法の解釈に関し、申告書提出後新たに法令解釈が明確化されたため、その法令解釈と納税者の解釈とが異なることとなった場合において、その納税者の解釈について相当の理由があると認められること。

所得税の確定申告書に記載された税額につき、国税通則法第24条の規定による減額更正があった場合において、その後修正申告又は国税通則法第26条の規定による再更正による税額が申告税額に達しないこと。

法定申告期限の経過の時以後に生じた事情により青色申告の承認が取り消されたことで、青色事業専従者給与、青色申告特別控除などが認められないこととなったこと。

確定申告の納税相談等において、納税者から十分な資料の提出等があったにもかかわらず、税務職員等が納税者に対して**誤った指導**を行い、納税者がその指導に従ったことにより過少申告となった場合で、かつ、納税者が**その指導を信じたこと**についてやむを得ないと認められる事情があること。

旧所得税通達696「正当な理由」

税法の解釈に関して、申告当時に公表されていた見解がその後改変されたため、修正申告をなし、又は更正を受けるに至った場合。

災害又は盗難等に関し、申告当時損失とするを相当としたものが、その後予期しなかった保険金、損害賠償金等の支払を受け、又は盗難品の返還を受けた等の為、修正申告をなし又は更正を受けるに至った場合。

その他真にやむを得ない事由があると認められる場合。

石倉文雄教授による「正当な理由」の解釈基準

（「日税研論集13」より抜粋）

分 類	内 容
不可抗力説	不可抗力あるいはそれに準ずるもの。
不当・過酷事情説	納税者に不当・過酷ならしめる事情がある場合。
帰責事由不存在説	帰責事由なくして過少申告であった場合。
故意・過失不存在説	故意・過失がない場合には正当な理由がある。

故意・過失必要立証説	正当な理由のないことは課税庁が証明する必要がある。
比較衡量説	納税者と課税庁の帰責事由の大小によって判定。

争点3（偽りその他不正の行為の事実）

原告の主張	裁判所の判断
原告甲は、乙から本来ならば2,300万円余かかるが、 <u>法律による節税で所得税が1,800万円になると聞かされたことから</u> 、税理士乙を信託して申告を依頼し、現金1,800万円を預け税務代理報酬として5万円を支払ったものであって、 <u>原告甲には脱税の意図はなかった（争点1と同じ）</u> 。	原告甲のこのような行為（注：争点1に係る裁判所の認定事実）は、同人の平成2年度の所得税について、 <u>国税通則法第68条第1項所定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隠ぺい又は仮装に当たるといべきである</u> から、本件重加算税賦課決定処分が課された限度においては重加算税の要件が具備しているといべきであり、かつ、 <u>かかる行為は、国税通則法第70条第5項に規定する偽りその他不正の行為により、税額を免れた行為にも当たるといべきである</u> から、本件各賦課決定処分が処分の期間制限に違反してされたものとはいえない。

国税通則法第70条第5項（国税の更正、決定等の期間制限）抜粋

「偽りその他不正の行為によりその全部若しくは一部の税額を免れ、若しくはその全部若しくは一部の税額の還付を受けた国税についての更正決定等又は偽りその他不正の行為により当該課税期間において生じた純損失等の金額が過大にあるものとする納税申告書を提出していた場合における当該申告書に記載された当該純損失等金額についての更正は、前項の規定にかかわらず、次の各号に掲げる更正決定等の区分に応じ、当該各号に定める期間又は日から7年を経過する日まで、することができる。

- 1 更正又は決定 その更正又は決定に係る国税の法定申告期限 ）」

「隠ぺい・仮装」と「偽りその他不正の行為」の関係

用語	適用場面	法的性格
隠ぺい・仮装	重加算税の課税要件	行政制裁
偽りその他不正の行為	脱税の構成要件〔故意〕 7年の除斥期間	刑事制裁

大淵博義教授の見解（税経通信1989年5月号）

（「譲渡利益の発生を認識しながら申告しなかった場合の重加算税の賦課決定」より）

更正の除斥期間は、法律関係の早期安定という観点から、本来納付すべき税額を徴収することを制限するという規定であるから、「偽りその他不正の行為」という反社会的行為・反道徳的行為を行ったために、その期間が延長されるとしても、そのことは課税手続上の問題であり、正当税額を納付するという点で納税者に格別の不利益を与えるというものではない。このような観点からすれば、更正の除斥期間における「偽りその他不正の行為」の概念は、責任主義に立つば脱犯の刑事罰の構成要件である故意を絶対的な要件と考える必要はないといえることができる。

控訴審：東京高裁の判決

原判決を取り消す。

当裁判所は、控訴人甲が、国税通則法第68条第1項に規定する隠ぺい又は仮装の行為をしたこと及び同法第70条第5項に規定する偽りその他不正の行為により税額を免れた行為をしたことのいずれも認めることができず、本件各処分は同法第70条第4項の期間経過後にされた違法なもので、取り消すべきものと判断した。

争点1（隠ぺい又は仮装）に対する東京高裁の判断

重加算税を賦課するためには、過少申告行為そのものが隠ぺい、仮装に当たるというだけでは足りず、過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、仮装と評価すべき行為があり、これに合わせた申告がされることを要する。しかしながら、納税者が、資料の隠匿等積極的な行為をすることまでは必要でなく、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からも窺いうる特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合、重加算税の賦課要件が満たされる。

・・・これらの事実、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、控訴人甲は、乙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。・・・(乙税理士に対して)疑いを取り除くことなく委任したからといって、控訴人甲は、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、国税通則法第68条第1項に規定する課税標準を隠ぺいし、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えるべきである。

争点2（偽りその他不正の行為）争点3（正当な理由）に対する東京高裁の判断

・・・その余について検討するまでもなく、控訴人甲が偽りその他の不正の行為により所得税について過少申告をしたと認めることはできず、控訴人に対する重課加算税賦課決定につき、過少申告加算税の限度において是認することもできない。

・・・争点3について検討するまでもなく、本件各処分は違法であり、その取消しを求める控訴人の請求はいずれも理由があり、正当として認容すべきである。

上告審：最高裁の判断

国税通則法第70条第5項の文理及び立法趣旨に鑑みれば、同項は、納税者本人が偽りその他不正の行為を行った場合に限らず、納税者から申告の委任を受けた者が偽りその他不正の行為を行い、これにより納税者が税額の全部又は一部を免れた場合にも適用されるものというべきである。

被上告人甲は、乙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、被上告人甲は同税理士が本件土地の譲渡所得につき事実を隠ぺいし、又は仮装することを容認していたと推認するのが相当である。原審（注：控訴審）が掲げる事情だけによって、上記特段の事情があるということとはできない。

被上告人甲と税理士乙との間に事実を隠ぺいし、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、国税通則法第68条第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。

被上告人甲と税理士乙との間に前記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、本件を原審に差し戻すのが相当である。

最高裁：滝井繁男裁判官の補足意見

私は、法廷意見に賛成するものであるが、本件の事案の特殊性に鑑み、次のとおり補足して意見を述べておきたい。

本件は、納税者から申告手続の委任を受けた税理士が税務職員をして譲渡所得に係る課税資料を廃棄させた上、納税者から受領していた納税資金を領得して、譲渡所得についての申告をしなかったという特殊な事案であり、納税者と税理士との間にどの範囲の事実の隠ぺい・仮装について意思の連絡があったかは、差戻し審において審理し、確定される必要がある。

重加算税は、高率の加算税を課すことによって、隠ぺい・仮装による納税義務違反行為を防止し、徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の一種の制裁措置である。納税者から申告手続の委任を受けた税理士等の第三者が隠ぺい・仮装行為をした場合において、納税者は、自らその行為をしていないというだけの理由でこの制裁を免れるわけではない。しかし、事実の隠ぺい・仮装についてその一部に意思の連絡があるからといって、必ずしも

過少申告となった税額全体について納税者に対して重加算税を賦課することができる訳ではないとする考え方が十分あり得るのであり、重加算税を賦課することができる範囲は、重加算税の趣旨、目的等から見て、慎重な検討を要する問題である。差戻し審においては、前記の事実を確定した上で、上記の問題について十分検討すべきである。

差戻し審：東京高裁の判断

争点1（国税通則法第70条第5項適用の有無）に対する東京高裁の判断

納税者本人が偽りその他不正の行為を行った場合に限らず、納税者から委任を受けた者が偽りその他不正の行為を行い、これにより納税者が税額の全部又は一部を免れた場合にも適用されるものと解すべきところ、本件において、控訴人甲が所得税の申告手続を乙税理士に委任し、同税理士が偽りその他不正の行為を行い、これにより納税者である控訴人甲が平成2年分の所得税に係る税額の一部を免れたことについて争いが無いから、同条第5項第2号の期間内にされた本件各賦課決定処分に、同条第4項に規定する除斥期間経過後であることの違法は認められない。

争点2（国税通則法第68条第1項の事由の有無）に対する東京高裁の判断

（控訴人甲の）「所得税を脱税しました。」との供述は、控訴人の検察官への供述結果を整理した上での法的評価を要約したものと理解できるが、その供述結果の信用性は弱く、既に説示した事実関係を前提とすれば、この法的評価の要約をもって、乙税理士の行うであろう隠ぺい又は仮装の行為による過少申告を容認し、又は乙税理士との間に意思の連絡があったとするには足りない。

・・・また、その余の事情も、乙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、控訴人甲の帰責事由を認めるには足りないから、控訴人甲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。

争点3（正当な理由）に対する東京高裁の判断

・・・しかしながら、乙税理士の行為は、控訴人甲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、控訴人甲との過少申告は、乙税理士による事業所得の申告もれあるいは乙税理士による譲渡所得の隠ぺいしたものであったとしても、違反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（渋谷税務署）の指導上の落ち度によるものということとはできない、・・・本件証拠によっては正当な理由があるとは認められない。

以上によれば、本件事実関係の下においては、控訴人甲の平成2年分所得税について、事業所得及び譲渡所得の過少申告につき、過少申告加算税の賦課要件が存するというべきである。

判例検討まとめ

1. 「偽りその他不正の行為」の主体

本事件は、原告甲に係る平成2年分所得税確定申告について、平成9年12月に渋谷税務署が行った賦課決定処分が争われている。「偽りその他不正の行為」がないと判断されれば、国税通則法第70条第4項の除斥期間5年を経過しての処分となるため、賦課決定処分そのものが違法となる。しかしながら、国税通則法第70条第5項は、不正の行為の主体ではなく、不正の行為そのものに着目して規定しているものである。本事件において、平成2年分の所得税申告の内容に偽りがあることについては争いがないので、同項の規定の適用があると判断した差戻し審（東京高裁）の判断は妥当なものであると考える。

2. 「隠ぺい・仮装」の主体

重加算税制度が、納税義務違反に対する行政制裁としての性格がある点に鑑みれば、納税者自身が全く知らないところで生じた従業員による売上代金の横領等と同様に、納税者自身が全く知らないところで生じた税理士による隠ぺい・仮装工作に基づいて虚偽申告書が提出された場合についてまでも、国税通則法第68条の規定を適用すべきではない。本事件は、差戻し審において事実認定の問題として、納税者と税理士との間に「意思の連絡」がなかったと判断されたことから、納税者自身に「隠ぺい・仮装」の意図がないことになるから、同項の適用はないとした差戻し審の判断は妥当なものであると考える。

3. 「正当な理由」の有無

国税通則法第65条第4項の「正当な理由」の有無に関しては、本事件において、正当な理由がある主張には無理あると思われる。「正当な理由」の有無の判断は、課税当局による法令解釈が不明確であった場合や税務署によって誤った指導を行った場合など、広く他の納税者にも影響の及ぶ事象が存在する場合に限定することが公平な課税の観点からも望ましいからである。

以 上

参考文献

- ・ハツ尾順一著「事例からみる重加算税の研究 第3版」(清文社)
- ・品川芳宣著「附帯税の事例研究 第3版」(財経詳報社)
- ・酒井克彦稿「税理士と納税者の間の「意思の連絡」と重加算税の適用」
(月刊税務事例 2006年3月～5月)