

納税者の行為と納税者以外の者の行為

——重加算税が課せられる行為と共同事業者の行為の対比を契機として——（三・完）

西 野 敏 雄

目次

- 第一章 最高裁平成一八年四月二〇日第一小法廷判決
- 第二章 最高裁平成一八年四月二五日第三小法廷判決（以上 四〇号）
- 第三章 最高裁平成一七年一月一七日第二小法廷判決
- 第四章 神戸地裁平成八年二月二一日判決
- 第五章 京都地裁平成五年三月一九日判決（以上 四二号）
- 第六章 大阪高裁平成三年四月二四日判決
- 第七章 最高裁平成二二年二月一六日第三小法廷判決・平成二三年六月二四日第二小法廷決定〔X事件〕
 - （一） 軽油引取税の課税要件該当性
 - （二） 東京地判平成一八年一二月一四日
 - （三） 東京高裁平成二〇年七月一〇日
 - （四） 最高裁平成二二年二月一六日第三小法廷判決
 - （五） 東京高判平成二二年十一月二五日判決・最高裁平成二三年六月二四日第二小法廷判決
- 第八章 まとめにかえて（以上 本号）

納税者の行為と納税者以外の者の行為（西野敏雄）

第六章 大阪高裁平成三年四月二四日判決

(一) 大阪高裁平成三年四月二四日判決(判例タイムズ七六三号二一六頁。確定)。は、重加算税を賦課することができないとされた数少ない例である。⁽¹⁾この事例は、「期限内申告書提出の要件の欠落事例」⁽²⁾で、代理人による隠ぺいも特殊な事例(きわめて悪質な事例であり、一部当事者には悪意がないとされている。この認定は課税庁に同情する⁽⁴⁾が、脱税事件とのバランスがとれていない。⁽³⁾

このような特殊な事例であれば、逋脱犯として告発されているはずであり、有罪となっている可能性が高い。逋脱犯として有罪になっていれば、課税事件としても処分される。逆に、逋脱犯として告発されないのに、重加算税が賦課されるのは有責性が低いケースのはずである。⁽⁵⁾逋脱犯の追及が裁量性のある行為であるとしても、重加算税(過少申告加算税や不申告加算税を含む。)の賦課は、当該行為の判断や構成要件(課税要件)該当性の判断が慎重になされるべきである。争訟において、事実審及前置争訟の弁護活動が重要である。

(二) 本事案は、先代亡Aが、「昭和五九年一月二七日、その所有にかかる(略)本件土地」を「訴外B及び同人が主宰する有限会社Cにそれぞれ売却し、売却代金の決済を受けた昭和六〇年四月二日、Bから本件土地売却にかかる譲渡所得税の申告を有利にしてあげるとの申出を受けてこれを信用し、申告手続の一切をBに一任したところ、同月九日、Bは、Y税務署長に対し、亡Aが同年三月九日に同税務署長に対して提出した当初申告の修正申告として、本件土地の譲渡代金一億一五三万円に対する経費としての『永代管理料』一億〇四九五万三五〇〇円を、訴外Dに

支払った旨の架空の経費を含む必要経費の額を一億一〇五三万円と計上し、分離譲渡所得金額を零円と追加記入しただけで税額には変更のない申告書を提出して、本件申告をした。」同日、Aは、Bから税額が決まったので一八〇〇万円を持って来てもらいたいとの連絡を受け、Bのいうままに本件土地の譲渡所得税として一八〇〇万円を同人に交付し、Bがどのように申告をし、税金が右一八〇〇万円に決定された理由については、同日に尋ねることもなく、本件土地による譲渡所得にかかる税金の問題は、右一八〇〇万円を同人を介して支払うことにより一切が終了したと思っていた」。

「その後、Bは、訴外Eの脱税指南事件の被告人として刑事訴追を受けて有罪となり、一方、Aは、昭和六一年二月五日、国税局査察官の取調を受け、昭和五九年分の所得税の過少申告を認め、改めて、昭和五九年分の所得税の修正申告を提出したが、控訴人Y税務署長は、Aに対し、昭和六一年六月一日付けをもって、修正申告により納付すべき所得税額に対する重加算税七九万六〇〇〇円の賦課決定処分（本件処分）をした」（略）。「そして、亡Aが平成元年七月一〇日に死亡し」、妻の被控訴人Y1、養子の被控訴人Y2及び被控訴人Y3が、共同相続をして亡Aの権利義務を承継している事案である。

（三）本事案において、第一審の京都地裁（昭和六二年《行ウ》第四三三号）は、平成元年九月二二日、Yの請求を認容した。これを受け課税庁が控訴したのに対し、大阪高裁（平成元年《行コ》第三三三三号）は、平成三年四月二四日判決（判例タイムズ七六三三号二二六頁）をもって、控訴を棄却した（確定）。判例タイムズは、「本人から所得税申告の依頼を受けた第三者が、内容虚偽の書面等を作る等、課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実を隠べし、二六五二万八四五〇円の所得税を零円として申告をした場合において、本人が、右第三者から所得税は一八〇〇

万円であるといわれ、右所得税として納入する趣旨で一八〇〇万円を第三者に交付したのに、第三者がこれを着服して納税しなかった等判示のような事情のあるときには、重加算税を賦課することができないとされた事例」との標題を付している。この標題によれば、譲渡所得を申告の税額の計算の基礎としなかったことにつき、正当の理由があったとされた事例」が中心の判決のように理解することができそうである。たしかに、本件大阪高裁判決は、①「亡Aが昭和六〇年三月九日に行った昭和五九年分の所得税の確定申告は、右三月九日現在を基準とすれば、適正なものであって、右申告の内容及び虚偽ないし不正はなかったことが認められること、②前記認定の如く、本件土地の売買による現実の取引は、昭和六〇年四月二日に行われ、亡Aは、右同日、本件土地の売買代金を受け取ったのであるから、右譲渡所得による所得税の確定申告の期限は、昭和六一年三月一五日であって、亡Aとしては、右昭和六一年三月一五日までに、右譲渡所得税の確定申告をすれば足りたこと、③（略）亡Aは、訴外Bの欺罔行為により、本件土地の譲渡所得税については、訴外Bに対して前記一八〇〇万円を交付したことにより、全部納付されて終了したものと考えていたことが認められること等、以上①ないし③の諸事情からすれば、亡Aの納付すべき昭和五九年度の税額の基礎となった事実のうちに、昭和六一年二月五日にした修正申告前の税額の計算の基礎としなかったことについて、亡Aには、法六五条四項所定の正当の理由があるものと認めるのが相当である。」

「そうだとすれば、控訴人Y税務署長が、亡Aに対し、昭和六一年六月一日付けでした昭和五九年分の所得税の重加算税賦課決定処分は違法であるから取消を免れない。（そして、法六五条の過少申告加算税を賦課する要件にも欠けるものというべきである。）」として、法六五条四項所定の正当の理由があるとした。

さらに、本件大阪高裁判決三年四月二四日判決は、「本件においては、これを形式的にみた場合にも、重加算税の課税の要件である法六五条所定の期限内申告書の提出の要件が欠けていることは、原判決（略）に記載のとおりであ

るからこれを引用する。」と、明言する。

そして、「そもそも、法一九条所定の修正申告は、税額の増額変更による増額修正の場合にのみなされるべきものであるところ、本件においては、（略）昭和六〇年四月九日提出の修正申告は、先きに同年三月九日になされた確定申告に、『分離長期譲渡所得』という項目が加わっただけで、右昭和六〇年三月九日の確定申告も、同年四月九日の修正申告も、その申告税額は、いずれも『一六万八七〇〇円』となっていて、納税額にまったく変更がないことが認められるのであるから、右昭和六〇年四月九日提出の修正申告は、法一九条に定める修正申告の要件を欠く違法な申告といふべきである。

そして、前記の如く、本件土地の売買につき、現実に取りが行われ、かつ、代金の授受のあったのは、昭和六〇年四月二日であったから、その譲渡所得の法定の申告期限は、前記のとおり、もともと昭和六一年三月一五日であるといふべきであるところ、法一五条二項一五号によれば、重加算税は、法定申告期限の経過のときに発生するとしている。ところで、亡Aが本件土地の譲渡所得税を二六五二万八四五〇円とする修正申告をしたのは、前記のとおり、昭和六一年三月一五日以前であるから、この点からしても、亡Aに対し、本件土地の譲渡所得税に関して、重加算税ないし過少申告加算税を課することはできないものといふべきである」。

「もっとも、亡Aは、本件土地の譲渡所得税に関し、訴外Bを通じて、昭和六〇年四月九日に、同年三月九日にした先の確定申告の修正申告をしているが、これにより、本件土地の譲渡所得税の申告期限が、右譲渡所得が現実に発生した同年四月二日よりも以前の同年三月一五日になるものとは到底解しがたい。けだし、譲渡所得の発生以前に、その税額の確定申告期限が到来するというような解釈は、論理的に矛盾し、現実には不可能を強いる結果になるからである。

したがって、亡Aとしては、昭和六〇年四月九日に、前記修正申告をしたにしても、その後、昭和六一年三月十五日までに、正しい修正申告をすれば、前記のとおり、重加算税ないし過少申告加算税を課されることはないというべきである」とする。

以上のように、大阪高裁は本件重加算税賦課決定処分の取消請求を認容した（確定）。

（四）本件において、加算税を課さない「正当理由」があるとした判例として解することも可能であるが、「加算税を課さない正当な理由」ありとするためには、その前に、論理的に、何らかの行為があり、形式的に課税要件に該当すること（刑法学でいう「構成要件該当性」）が必要である。そのうえで、違法性の阻却事由の有無、次いで、有责性の阻却事由の有無といった段階の思考の整理がなされているはずである。

租税通脱事件では、こうした思考の整理がなされている。課税処分取消訴訟では、こうした思考の整理は必ずしも明確ではないが、課税要件に該当する行為があるか、その行為は誰の行為であるのか、その行為者を拡大できるのか、違法性阻却事由及責任阻却事由の有無（いわゆる「正当理由」の有無）といった思考がなされてきている。であるならば、課税要件該当する行為があるのか、その行為者が誰なのかを考察すべきである。⁽⁶⁾

本件事案であれば、過少申告加算税が課されるべき行為があるのか、その行為者が誰なのか、加算税を課さない「正当理由」があるのか、といった順となる。大阪高判平成三年四月二四日は、加算税を課さない「正当理由」がないといった後で、申告の納期限の前であり、過少申告加算税を課することはできないとしており、議論が前後しているのではない。もっとも、準備書面がそうになっているのかもしれない。もっとも文献の中に、代金を払った時期から過少申告行為がないのは正当としているものもあるから、やむをえないことはあるが。それだけ、最近の物権変動⁽⁷⁾

の理論の影響を受けたということでもあるし、準備書面に述べられていた可能性がある。また、事例判決の一つとして、いくつかの修正申告が形式的に存在する場合に、その一方だけを裁判所が認定しただけに、微妙なものがある。裁判所はいろんな事情を「総合的に考慮した結果」(裁判所が、ひんばんに用いる言い廻し)であろう。

(五) 本件大阪高判平成三年四月二日と対照的に、何回かの修正申告があった大阪での事案で、隠ぺい仮装のあったケースについて、刑事と民事の間で結論が異なることに一時なりかけたが、結局、平成六年一月二二日、最高裁第三小法廷判決が重加算税の賦課要件があると自判したことによって、脱税事件と刑事事件の結論が同一歩調となった事案があったことを想起する(裁判所時報一一三五号。いわゆる「つまみ申告」の事件)。

この最高裁平成六年一月二二日第三小法廷判決について、裁判所時報一一三五号は、「確定申告及び数回にわたる修正申告で所得金額の大部分を申請せず、虚偽の内容の資料を提出したなどの事情に基づき、重加算税の賦課要件があるとされた事例」の標題のもとに紹介している。この標題で、申告の回数だけが問題となったわけではないことがわかる。重加算税の賦課要件を如何なる場合に充足するのかという事例の一つがとりあげられているのである。

この「つまみ申告」の事案では、被告人の亡父(略)は、会計帳簿類や取引記録等により自らの事業規模を正確に把握していたものと認められるにもかかわらず、確定申告において、三年間にわたり最終申告に係る総所得金額の約三ないし四パーセントにすぎない額(約八億円ないし一六億円少ない額)のみを申告したばかりでなく、その後二回ないし三回にわたる修正申告を経た後に初めて飛躍的に多額の最終申告をするに至っている。しかも、確定申告後の税務調査に際して、真実よりも少ない店舗数や過少の利息収入金額を記載した本件資料を税務署の担当職員に提出しているが、それによって昭和五五年分の総所得金額を計算すると、最終修正申告に係る総所得金額の約一七パーセ

ントの額（差額で約一四億円少ない）しか算出されない結果となり、本件資料の内容は虚偽のものであるといわざるを得ない。その後右職員からの修正を求められた範囲を超えることなく、最終修正申告に係る総所得金額の約七ないし一三パーセントにとどまる金額（差額で約七億七六〇〇万円ないし一五億二〇〇〇万円少ない額）のみを申告しているにすぎない。

そして、「（略）正確な所得金額を把握し得る会計帳簿類を作成していながら、三年間にわたり極めてわずかな所得金額のみを作為的に記載した申告書を提出し続け、しかも、その後の税務調査に際しても過少の店舗数等を記載した内容虚偽の資料を提出するなどの対応をして、真実の所得金額を隠ぺいする態度、行動をできる限り貫こうとしているのであって、申告当初から、真実の所得金額を隠ぺいする意図を有していたことはもちろん、税務調査があれば、更に隠ぺいのための具体的工作をも予定していることも明らかといわざるを得ない」と最高裁は破棄自判し、「（略）本件各確定申告は、単なる過少申告行為にとどまるものではなく、国税通則法六八条一項にいう税額等の計算の基礎となるべき所得の存在を一部隠ぺいし、その隠ぺいしたところに基づき納税した場合に当たるといふべきである」と、課税要件該当性を認定している。

したがって、最判平成六年一月二二日は、単なる申告の回数で課税要件該当性を判断しているのではなく、裁判にあらわれた諸事情から課税要件該当性を判断している。本件事案における刑事事件の判決においても、よく吟味すると、事実審の中でも、くりかえし主張され、その主張は平成六年一月二二日最判と異なるところはない。ただ、表現が簡略なだけである。いずれのケースも、事実の審理、課税要件の該当性の審理が、先行している。ただ、弁護側の準備書面に引きずられているのではないか。

第七章 最高裁判平成二二年二月一六日第三小法廷判決・平成二三年六月二四日

第二小法廷判決〔X事件〕

(一) 軽油引取税の課税要件該当性

① 本件事案は、軽油引取税のみなす課税要件該当性について争われた事案である。差戻後の上告審（平成二三年《行ツ》第七号及平成二三年《行ヒ》第二一八号）において、平成二三年六月二四日最高裁第二小法廷は、原告側からの上告が棄却・上告不受理の決定となっている。

一審（東京地判平成一八年二月一四日《LEX／DB二五四五一〇九四》、原告が敗訴し、東京高判平成二〇年七月一〇日《LEX／DB二五四四〇三三一》）では、原告が逆転勝訴した。しかし、最高裁判平成二二年二月一六日判決は、東京高裁判決を破棄し、東京高裁に差戻した。これを受けた東京高裁（平成二二年（行コ）第一一二号軽油引取税更正、決定処分取消請求事件）は、平成二二年一月二五日、東京地裁判決を維持した。そこで、原告は、再上告したが、平成二三年六月二四日、最高裁第二小法廷は、再上告を棄却し不受理とした。

行政事件訴訟において課税庁の勝訴率が高い。特に、税務訴訟の課税庁の勝訴率が高い。税務訴訟の場合、原告が一審で敗訴しても高裁で逆転勝訴することはごく稀にあるが、最高裁で差戻されると、原告の勝訴可能性はゼロに近い。

しかし、地方税と国税が兄弟関係にある場合——たとえば、軽油引取税と揮発油税等の場合に、異なる扱いがされるためには、それだけの事情が必要である——判例でいえば、「総合的に事情を勘案し」ということになる。軽油引取税と揮発油税は、九〇％留出温度と比重によって画され、比重〇・八〇一七を超え〇・八七六二以下の炭化水素油

で九〇％留出温度が二六七度を超えるものが「軽油」であり、九〇％留出温度が二六七度以下のものが「みなし輝発油」である（その後、炭化水素を主成分とするかどうかを問わないとされた）。この関係の表は、税務大学の教科書及び「軽油引取税逐条解説」⁽¹⁾で使用されている。⁽¹²⁾それに伴う課税・滞納処分・査察も同一解釈のもとになされ、各種税法の改正も軌を一にしてなされている。しかるに、それらが異なる実務になるということは、どう解釈すれば良いのであろうか。

いわゆる「三税協力」（暴力団取締りや不正軽油取締りや不正輝発油の取り締りも「三税協力」の一環としてなされる。）が推進されている中で、中心となった者として課税され、その課税処分が、最高裁で原告からの上告が不受理となった直後に債権放棄するということは、債権放棄のために相当な期間を要する（まさか一日で持ち回りの決裁をやったわけではあるまい）。ことをも考えあわせると、何のために課税処分を維持したのか理解困難である（「合法性の原則」に従っただけかもしれない）。私が東京都の当事者ならば、滞納整理を最低一年行ない、その上で滞納処分を執行停止し、三年たって償却する。地方税法が準じている国税徴収法がそうになっているし、政治的にも穏当である。こうした本件課税は、課税処分にそもそも無理があり、他の不正軽油取締りの代表例とされたからではないのではないかと考えざるを得ない。本件事案は、こうして理解困難な結果となった。

② 本件判決でとりあげる、すなわち、最高裁平成二二年二月一六日第三小法廷判決（裁判所時報一五〇二号一頁、民集六四卷二号三四九頁）の事案は、第一審の東京地裁平成一八年一月一四日判決（平成一六年六月二五日付けでした軽油号、民事第三部）によれば、被告（東京都新宿都税事務所長）が原告に対し「平成一六年六月二五日付けでした軽油引取税更正・決定処分」の取り消しを求めた訴訟である。一審の東京地裁判決に付された別紙によれば、「原告がAに委託して製造した軽油の量」は、B名義で二三四八KL、C名義で七〇四六KL、計九三九四KLで、平成一三年

七月から平成一四年一〇月に及んでいる。その結果、原告に賦課された軽油引取税の税額は合計三億〇一五万七四〇〇円、不申告加算金は四五三万一一〇〇円、軽油引取税の合計課税額は三億四六七万八五〇〇円となっている。そして、「本件の争点は、原告に対する本件処分が、法七〇〇条の四第一項五号（軽油引取税のみなす課税）の要件である『軽油の製造をして、当該製造に係る軽油を他の者に譲渡する』を充足するものであるといえるかどうかである。」と、表示する。となれば、「製造する」ということと、「他の者に譲渡する」という二つの要件に分けられるのではないか。

しかし、訴訟では、要件を分けて考えることはなく、いわゆる代表的不正軽油事例」として扱われてしまっている。すなわち、構成要件該当性の問題として扱われることなく、異議申し立ての段階から、行為としての事実を軽視して訴訟進行を維持し、賦課後の債権回収をどうするかを考慮していない。課税要件該当事実（誰が中心となって製造し、譲渡したのかという点）に、異議申立段階から重点が置かれていれば、不正軽油の真実のリーダー（責任を負うべき者）を見逃し、課税事件で勝訴した直後（脱税事件勝訴後の高裁判決や一連の最高裁判決、前述のいわゆる「つまみ申告」の事件とは異なる。）に巨額の租税債権を放棄する結果は生じていない。

たった千五〇〇万円余の利得（東京地裁判決はより高い額を試算する）で、三億四千万円を超える加算税を課されるリスクを冒すことは、冷静に考えればありえない。事業を営む人間は、そうしたリスク（多少のリスクはあるだろうが、限度がある。）を冒さない。そうしたリスクをおかす者こそ、「不正軽油」の主体者であり、主たる行為者として扱うべきである。そうした者こそ中心たる人物・行為者であるとされるべきである。

そもそも、全国でさがれた「不正軽油」事件の中心人物に対する調査はどこで、誰が中心となって調査し、告発したのだろうか。本件事案でも茨城県が出てくる（本来なら、茨城県が課税庁のはずである。）が、茨城県は、どこ

まで調査権限をもっているのだろうか。総務省（あるいは自治省）が指導・応援する（おそらくは、国と地方の併任及び天上りを含めて実施する。）のであろうが、調査権限の根拠や程度は、国税の税務調査の比ではない。たとえば、「ふるさと納税」の拡大が騒がれているが、その乱用の虞れに十分に対応できるとは考えられない。固定資産税の調査のために、冷凍倉庫の中に、防寒具を着用することなく、普通の背広で入っていく地方税職員と同様であり、それでは、適正な調査がなされたとはいえない。だからこそ、本件の場合、本件原告の脱税事件にできなかったものと考えられる。少くとも軽油引取税額は、通常の告発基準を、充足している。あるいは、中途半端な調査であったために、本件原告を別の脱税事件の証人にし、原告が主犯並とされた可能性がある。告発にするか否かは単なる裁量ではない。⁽¹⁶⁾ 告発されないということは、課税要件該当性がない可能性が高い。課税要件該当性が仮にあったとしても、責任却事由が存在する可能性が高い。

③ また、事業所得の判例によれば、「事業所得」とは「対価を得て事業から生じた所得」である。その「事業」とは、（イ）自己の危険と計算において独立的に営まれる業務であること、（ロ）営利性を有すること、⁽¹⁷⁾（リ）反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められること、この三要件を充足する必要がある。最判昭和五六年四月二四日（民集三五卷三号六七二頁）もこの立場をとり、法令で禁止されているものも「事業等」に含まれる（所得税法五一条二項）。したがって、前述の三要件を満たせば、事業所得に該当するのであり、当然に住民税も課税しなければならぬ。この延長線で考えると、被告が主張する軽油の取引（東京地裁別表による数量及回数）であれば、当然に所得税及住民税を課税しなければならない（他の不正軽油の事例で、利得も認定できるはずである）。それが合法性の原則である。しかし、住民税を原告に課税しておらず、所得税も課税されていない。それであれば、所得がないことになり、事業となる行為もないことになる。課税庁側の主張は一貫していない。合法性の原則に従えば、法に

合致しない経費は認められないが、麻薬の仕入代金も経費となるとされた有名な例がある。それならば、不正軽油も経費となるし、事業所得になれば必要経費は多く認められることとなる。⁽¹⁸⁾

したがって、被告が原告に対し、仮に原告が原料（重油及び灯油）を仕入れ、茨城県所在の軽油精製工場に原料を持ち込み、軽油の製造を委託して軽油を製造し、同工場で製造された軽油を販売譲渡した⁽¹⁹⁾とすれば（ただし、原告は否認している。）、事業所得者であり、それだけの危険と計算において不正軽油の取引を行っているはずである。しかし、原告の陳述によれば、それだけの危険と計算を行ったと認められ難く、また、リスクを負ったと認めていない。課税庁も、それだけの立証ができていないし、通常得られるであろう所得も示していない。（もっとも、原告も、この点について前段階及び一審において十分に主張していない。）状況で、どうして「総合的に勘案」して、原告の行為であるとしつつ、事業所得として課税しないのか（可能なのは、軽油引取税の性格は所得税（本件では住民税）の代替課税であるとするところであるが、それは通説ではない）。

したがって、「課税要件該当性がない」（すなわち、課税要件に該当する行為がない）とすることも十分に可能である。債権放棄をせざるを得ないということは、「利得を得て」⁽²⁰⁾はおらず、「原告の果している役割は、補助的な関与にとどまる」⁽²¹⁾から「主犯としての行為があった」とすることは難しい。

（二） 東京地判平成一八年二月一日

① 原告は、「約一年四ヵ月にわたりDから合計一五〇〇万円の報酬をもらったが、原告自ら原料を仕入れて軽油の製造を委託した事実、軽油を販売した事実はない。」と主張しつづけている。

一審の東京地裁は、「軽油の製造及び譲渡の各過程に複数の者が関与した場合も法七〇〇条の四第一項五号は想定

していると解されるところ、原告が同号により納税義務を負うというためには、原告が本件軽油取引の各過程を自ら
 の手で行う必要はなく、原告が本件軽油取引に主体的に関与して共同して軽油を製造し、当該製造に係る軽油を譲渡
 したと評価できる場合は、納税義務を免れないものというべきであり、このことは法一〇条の二第一項の規定に照
 らしても明らかである。」とし、「本件軽油取引の話を持ちかけられ、これを承諾し、現に報酬を得ていたものであ
 り、本件軽油取引に主体的に関わるだけの十分な動機があることは否定し難いところである。」として、主体性があ
 るとする。⁽²²⁾この説示は、当該法案の解釈について、課税庁側の解釈をう飲みにし、なぜ、そういう改正が必要になっ
 たのかを説明していない。本当にその理由(課税庁自身の解釈ではない。⁽²³⁾)を理解していれば、勝訴直後に債権放棄し、
 所得課税のチャンスを失うことはない。あまりにも、形式的に当該法律を遡及適用している。当該法律の改正を遡及
 適用している疑いがある。⁽²⁴⁾

東京地裁は、それに続き、次のように判断を下している。「㉑Bとして多額の負債を拘えて経済的に困窮していた
 と、知人の紹介で知りあったDからの本件軽油取引の話を持ちかけられ、これを承諾し、現に報酬を得ていた
 (略)、㉒「原告名義の口座に、本件軽油取引に関連する多数回、多額の入出金がされていることが認められるのであ
 って、これらは原告の関与なしには説明できない」(略)、㉓「原告は、本件軽油取引によって、少なくとも約六七〇
 〇万円の利得を得ていると認められる。平成一三年七月から平成一四年一〇月までの約一年四カ月の間で上記金額の
 利得を得ていることは、社会通念上相当多額の利得を得ているといわざるを得ないし、証拠上認められる本件軽油取
 引に係る製造原油相当額である七億円余り(略)と対比しても少なくない金額の所得を得ているということができ
 る」。⁽²⁵⁾㉔「原告は、本件軽油取引に関して、㉕Bの名義を貸し、同社の口座を決済口座として利用することを許諾し
 ていること、㉖タンクローリーの手配、㉗Aとの連絡、㉘その他事務連絡を行い、㉙軽油の原料の運搬と製造軽油の

保管を依頼するために、FをDらに紹介する等の役割を果たしていることを認めている。また、(略)原告は、軽油販売先であるEにBの代表者として訪問していることや、軽油製造を開始するに当たり、(略)軽油製造の原料を原告が調達してAのタンクに運び込むことや、委託手数料等の条件について話し合っていること(略)、Fは、(略)に対し運送料の支払いを請求していること(略)からすると、本件軽油取引における原告の立場を単なる調整役としてではなく、主体的に取引を行う立場にあると考えていたものと解するのが相当である。それに基づき、「これらを総合考慮すれば、本件軽油取引全般にわたって主体的な関与をしたものと評価すべきであるし、これらの関与の対価として多額の利得を得たものというべきである。そうすると、このような原告の行為を単なる手足としての行為にすぎないということは到底できないのであって、むしろ、本件軽油取引に対し、少なくとも共同経営者として主体的に関与したものと評価するほかはない」。それに加えて、「ちなみに、「原告は、Gの刑事公判での証人尋問においては、自らが本件軽油取引に主体的に関与していたことを認めており」として、乙二三号を引用している。そして、「このことは、原告自身が、自らの役割を単なる手足とは考えていなかったことを裏付けるものというべきである。」と決めている。そのうえで、本件課税処分を認容した。

考えるに、原告は、一五〇〇万円しか受けとっていないと言いつづけており、それを立証するのは課税庁のほうである。証拠の提出状況(原告の要求する資料を十分に開示せず、釈明にも応じない。)は不十分である。判決は、「少なくとも約六七〇〇万円の利得を受けとっている」とするが、どこから算出されているのかも不明である。約六七〇〇万円もの利得があるのであれば、租税債権の放棄ではなく、通常の執行停止措置をとり、三年待って償却するので足りる。仮に原告が破産を申し立てた場合(勝訴確定直後に租税債権を放棄する状況では、破産申立は認容される可能性が高い。しかし、租税債権は免責されない。)に、免責されない租税債権を追求しつづけるのであろうか。租税

債権の実現を追求し続けるのが、合法性の原則であり、課税庁の職責である。もっとも、滞納整理担当者とするれば課税部門が断念する——すなわち、課税・徴収できない方法を探求するなど——と楽であるが、課税庁としての一貫性——同種事件の処理との整合性を含む。⁽²⁷⁾——に欠ける可能性があり、一層の難しさが加わる。それを考えると、執行停止をした上で租税債権を三年待つて償却するのが穩当である。それにもかかわらず、いきなり租税債権を放棄するのは、合法性の原性に反する。また、債権放棄せざるを得ないのは利得、すなわち、「所得なきところに課税せず」の大原則に反するからである。なおさら、課税額に見合う利得が「約六七〇〇万円」であるのかについても、原告と主張が大幅に相違するにもかかわらず、算出根拠は示されていない。⁽²⁸⁾そもそも、「七億円の製造原価の算出根拠は何か。⁽²⁹⁾七億円の製造原価で約六七〇〇万円の利得は妥当であるとするのかについても説明がない（高リスクに見合わない）。脱税事件と取消訴訟の間の認定が異なる場合には、製造原価の計算の調整は非常に困難を来すために、逋脱事件では附表がつけられる。すなわち、その製造原価の算定は複雑困難であるのに、判示している製造原価の算出根拠は示されていない。課税取消事件と逋脱事件との間に認定にズレが生ずると、調整に苦勞しているのに、製造原価の内容が附されていない場合、複雑な問題が生ずる。⁽³⁰⁾

また、本件事案では、ペーパー・カンパニーが何社か関与しているようであるが、このことは不正軽油の取引に限らない。国際租税においては、ペーパー・カンパニーは、もっと多いので、ペーパー・カンパニー⁽³¹⁾があるからといって、否認に直接結びつけるのは早計である。包括的否認規定も発動されていない。

さらに、裁判所は、法人税法一三二条と同様に考えているとすれば、所得の有無が重要となり、受けとった報酬と全体の所得、さらに原価との関係は精査されなければならず、受取った報酬及原価は課税庁が立証すべきである。原告の主張によれば、課税庁は不正軽油取引の主体的行為者の報酬の相場及原価を示してはならず、また、主体的行為

者が受け取るべき報酬と課税数量とが見合っているとは言いがたい。課税数量とそれから生ずる所得に課税されていないことも証明されておらず、まして、告発されていないことを説明できない。告発されていないということは、軽油引取税の課税要件該当性を充たしていないことを、推認すべきではないのか。告発は、それだけ重い行為である。

課税庁の勝訴判決の確定直後に債権放棄されるだろうという状況は係争中に既に明白に存在⁽³²⁾している。そのことは事実認定が行き届いていなかったこと、及調査が十分でなかったことを、はっきりと示している。

これらの指摘は、本来ならば、不服審査段階及第一審の段階で強く主張すべきで、しかるべき反論資料・証拠を準備しておくべきである。原告は、述べることは少なく、資料を十分に準備しなかったようであり、非常に惜しまれる。準備しておれば、破産を考慮することはなく、課税庁も債権放棄することもなかったことが惜しまれる。不正軽油の刑事事件の記録を安易に使われることもなかったであろう。原告が控訴したのは当然である。

(三) 東京高判平成二〇年七月一日

① 東京高判平成二〇年七月一日(平成一九年《行コ》第一号、裁判所WEB掲載。民集に要約を収録)は、東京地判平成一八年二月一日の控訴審である。控訴審において、新たに補佐人一名が加わり、さらに控訴審の公判途中から弁護士が増加した。

そのためであろうか、訴訟追行に微妙な変化がみられるが、原告の主張の「製造をしておらず、責任を負う理由はないということ」に変化はなく、その理由として、製造されたものの所有権の所在にウェイトを置くようになっていく。原価の算定をあまり争わず、利得がないということを必らずしも十分に主張できているとはいえない。課税庁も、形式的に対応するのみで、原告が何故に徴収問題を持ち出したのか理解せず、後に租税債権を全額放棄することにな

る可能性を少しも想定していない。課税庁の対応に、地方税の徴収率の低さの原因がひそんでいる。原告の対応方針に対し、控訴審は理解を示された。課税庁に乏しいのは、実質的な歳入をいかにして確保するかという歴代の大蔵大臣のあるべき信念である。

② 原告（控訴人）の追加主張は、(i)「課税要件明確主義⁽³⁵⁾の趣旨からすれば、課税要件を充足するための評価の対照となる事実関係は明確なものが必要となるというべきところ、本件処分は、その前提とする事実関係が説得的でない」、(ii)「本件軽油取引の時点でこの地方税法改正が行われていたとすれば、同規定《法七〇〇条の二二の三の罰則規定》が適用されていたと考えられる。そうだとすれば、被控訴人の本件処分は、同規定を適用したもので、違法である。」(iii)「本件処分は、この点を看過し、控訴人を単独の納税義務者としている。しかし、共同して製造、販売をした者のひとりのみに対して課税することを許容する税法上の規定は存在しない。」(iv)「（軽油製造依頼について、控訴人がAに軽油の製造を委託したことはなく、またAとの間で、製造された軽油の所有権が原始的に控訴人に帰属する旨の合意をした事実もない。Aの軽油製造過程において、Aが控訴人の持ち込んだ材料を用いて製造を行ったかは不明であり、Aと控訴人とが結んだとされる契約が請負契約であるのかについてすら疑問が存在する。控訴人がAと契約を結んだとしても、その契約は軽油の売買契約である可能性があり、Aはその製造した軽油の所有権を原始取得した上で、これを控訴人に譲渡した疑いがあるというべきである」である。

これを受けて、東京高裁第24民事部は、「結局のところ、その余の点を検討するまでもなく、控訴人が軽油の製造をして、当該製造に係る軽油を他の者に譲渡したということはできない。（略）以上の次第で本件処分は課税要件を欠く違法なものといわざるを得ないから、取消しを免れない。」とした。基本的に、原告側の主張を認めた。もっとも、「その余の点を検討するまでもなく」としている点については、もう少し付言してほしかった。その後の争い方

にも影響するからである。

③東京高裁は、その理由として、「法七〇〇条の四第一項五号の『軽油の製造をして』は犯罪構成要件でもあるから、厳格な解釈を旨としなければならないところ、『譲渡』の前段階である『製造』とは、文言どおり、社会通念に従い材料又は物理的若くは化学的な変化を与え、操作を加えることにより、軽油を造り出し、造られた軽油を造り出し、造られた軽油の所有権を原始的に取得することを意味すると解すべきである。なぜならば、所有権移転を伴う『譲渡』をするには軽油の所有権が帰属していなければならないし（犯罪構成要件の観点からしても、所有権の帰属を問題としなければ『製造』も『譲渡』もその概念を画することができない）、所有権の原始取得をすることが『製造』の通常の用語例に合致するからである（略）。さらに（略）改正後の法七〇〇条の四第一項が（略）「と規定し、『軽油の製造を行った者』が納税義務者と連帯して軽油引取税を納付する義務（補完的納税義務）を負うこととされていることとの関係でも、『製造』について上のように解することで全体として整合的な解釈をすることができる」。

（略）「本件において（略）具体的には、Aによって製造された軽油を控訴人が原始取得したと認められるか否かが問題となる（略）。これらによれば、Aは、あらかじめ重油等の原料を加工して軽油を製造しておき、その中から新たに原料である重油と灯油を持ち込んだ顧客に対してその合計量と同量の軽油を引き換えに渡し、これとともに一リットル当たりいくらかとして定めた金額を加工賃と称して取得するという取引をしていた可能性が高いといわざるを得ない。その場合、特段の事情がない限り、Aが製造した軽油はひとまずはAの所有物となると考えられるところ、この特段の事情を認めるに足りる証拠はない（略）。そうだとすると、控訴人がAと軽油製造に関わる取引をしていたとしても、製造された軽油を控訴人が原始取得したと認めることは困難であるから、控訴人が軽油を製造したとは認められない」。

東京高裁は、原告の主張を前向きに受け入れたが、課税庁の地裁段階の主張を必ずしも全面的に排斥していない。もっとも、消費税との関連⁽³⁶⁾、所得税・住民税との関連、勝訴後の債権放棄との関連⁽³⁷⁾について言及されていないが、原告側にも一端の責がないとは言えない。

(四) 最高裁判平成二二年二月一六日第三小法廷判決

① 東京高判平成二〇年七月一〇日第三小法廷判決に対し、課税庁（東京都新宿都税事務所長）は、平成二〇年七月二三日に上告受理を申立てた。申立理由は、(イ)控訴裁判所である高等裁判所の判例と相反する判断の存在、(ロ)法七〇〇条の四第一項五項、法七〇〇条の四の二の解釈の誤り、⁽³⁸⁾ (ハ)製造委託によって出来上がった軽油の所有権の帰属主体の認定において、採証法則、経験則があること、(ニ)上告審において法令解釈の統一をすることに適していること、(ホ)判決に影響を及ぼす乙とか明らかな法令違反があること、(ヘ)原判決は行政目的の円滑な執行を妨げingことを、掲げている。債権放棄の可能性については言及されていない。

これに対し、最高裁第三小法廷は、平成二一年一月一日に上告受理決定をした。最高裁は民法三二八条一項の事件に当たるが、申立ての理由中、第四の部分（すなわち、法七〇〇条の四第一項五項及法七〇〇条の四の二の解釈の誤り）以外は重要でないとして排除した。しかし、ひん発する不正軽油の取締りという大目的からすれば、帰属主体の認定誤りや執行妨害はより重要のはずであり、事件の性格を誤解している。本件では、行為の認定（課税要件該当性）が争われていたのであり、無理に解釈に結びつけている。最高裁の判示も、積極的理由づけに乏しい。

口頭弁論を経て、⁽³⁹⁾ 平成二二年二月一六日、第三小法廷は、原判決を破棄し東京高裁に差戻した（民集六四卷二号三四九頁）。

② 破棄差戻理由の要旨は、次の通りである。(上告の)「趣旨からすれば、本件関連規定は、本件規定等に基づく軽油引取税の納税義務者が他に存在することが明らかである場合はもとより、上記納税義務者が存在するか否かが不明である場合(すなわち、物理的に軽油の製造を行なった者が、実際には本件規定等に基づく本来の納税義務者である可能性を排除することができない場合)にも適用し得るものと解すべきである。そうすると、本件関連規定にいう『軽油の製造を行った者』と本件規定に基づく軽油引取税の納税義務者とを原審のように峻別すべき理由はないといわざるを得ない。

したがって、軽油の製造及び譲渡に関与した行為者が複数存在する場合において、造り出された軽油の原始的所有権の帰属に加え、軽油の製造及び譲渡に係る全過程における各行為者の行為態様及びその意図、各行為者間における利益及びリスクの帰属等の諸要素を総合的に勘案した結果、上記過程において実質的に果たしていた役割からみて、ある者が当該軽油を製造してこれを他に譲渡していたものと評価することができるときには、その者が法的にみて当該軽油の所有権を原始的に取得したとはいえないというだけの理由で、本件規定に基づく納税義務者に当たらないということはできない。(略)

「被上告人が管理する会社の名義を使用し、同社や被上告人名義の口座を理用して、販売代金の徴収、各種経費の支払等に関して主導的な役割を果たし、これらの関与の対価として多額の利益を得ており、本件軽油の取引にかかわった関係者も、被上告人を単なる連絡役ではなく主體的に取引を行なう立場の者とみなしていたことがうかがわれる。

6 以上によれば、本件軽油取引に被上告人の役割について何ら検討することなく、被上告人が軽油の所有権を原始取得していなかったことを理由として、被上告人を本件規定に基づく軽油引取税の納税義務者であると解する余地はないとした原審の判断には、判決には影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。論旨はこの趣旨をいう

ものとして理由があり、原判決は破棄を免れない」。

③ しかし、重要なのは、課税要件に該当する行為があり、かつ、その行為が原告の行為といえるかどうかである。判示は、上告理由をなぞり、財産すなわち利得がなく租税債権の金額の放棄をすると利得があるといえるのか否かについて、無視している。

さらに、高裁判決は原始取得していなかったことのみを理由としてはおらず、課税庁の他の主張を排斥しているのであり、高裁判決を誤解している。原始取得していれば、課税取扱金額に見合う報酬は、一五〇〇万円どころではなく、少くとも二億円は超えるはずである（揮発油税の不正取引では、もっと利得があり、絶対に債権放棄することにならない）。途中で何らかの失敗で利得を失ったとすれば、課税庁はそのことを主張するはずである。高裁判決は、それを指摘することを省略している（もっとも、原告もそのことを十分に主張していない）。東京高裁は、課税庁を国税当局と同視しており、地方税当局はそれだけの主張立証ができておらず、したがって、原告に課税対象となる行為はないと判断したものと解する。課税庁は、地方公共団体の調査能力が国税当局に劣るということを、結果的に自認しているのに等しい。

そして、法七〇〇条の四第一項五号（本件規定）にいう「譲渡をする者」と七〇〇条の四の二第一項（本件関連認定）にいう「軽油の製造を行った者」とが異なりうることは私も否定しない。けれども、いずれも不正軽油に対応する趣旨の規定である。一方が、罰則規定であると課税庁は主張しているが、逋脱事件になれば、まさに課税規定そのものとなる。逋脱事件と課税取消事件をできるだけ同じように解する立場にたてば、原審の東京高裁判決のように割りきる点にはひっかかるとしても、本件では何故か逋脱事件とされず、課税数量に見合う利得はなく（委託に見合う報酬の相場の三分の一未満にすぎず、とても主体的行為者とはいえない）、勝訴確定後に租税債権を放棄した事案で

あり、課税庁は本件規定の解釈を誤っている。そして、所得課税に見合う課税もされておらず、さらには、連帯納税義務（規定上はそうなっている。）としての課税も本件ではなされていない（徴収法を課税庁は理解していない）。そうした事実関係の認定には納得できない。もし、連帯納税義務であるならば、納税告知が必要であり、軽油引取税の賦課処分で代用できるというのであろうか。⁽⁴⁰⁾さらに、連帯納税義務の確定手続という問題を惹起している。

（五） 東京高判平成二二年一月二五日判決・最高裁平成二三年六月二四日第二小法廷判決

① 最高裁平成二二年二月一六日第三小法廷判決により、東京高判平成二〇年七月一〇日が破棄され、原审に差戻された。最高裁が、単に解釈にとどまらず、事実認定についても詳しく言及していることを受け、差戻審の審理は、⁽⁴¹⁾当初の控訴審と一変した。その結果、平成二二年一月二五日、課税処分が全面的に維持された。

差戻審は、本件において、控訴人が軽油の製造をして他の者に譲渡したといえるか否かは、『造り出された軽油の原始的所有権の帰属に加え、軽油の製造及び譲渡に係る全過程における各行為者の行為態様及びその意図、各行為者間における利益及びリスクの帰属等の諸要素』を総合的に勘案して判断すべきである。（略）以上の諸点を総合的に勘案すると、仮に造り出された軽油の原始的所有権が控訴人に帰属するものではなかったとしても、控訴人が本件軽油取引において果たした実質的役割からみれば、控訴人は、軽油の製造をしてこれを他の者に譲渡していたものと評価することができるものというべきである。』とした。そして、その他の控訴人の主張をすべて排斥し、課税処分を認容した。

上告審を忠実になぞり、軽油取引のリスク、利得の相場、原価を何ら考慮していない（もっとも、原告側の主張、

立証もそれらの点についての十分な主張、立証ではない)。さらに、徴収の問題及び破産の可能性(さらに、債権放棄も)を何ら顧慮していない。準備書面に記されているのであるが。その結果、本稿で述べるように難しい問題を引きおこした。

② 納税者は、これに対して再上告したが、平成二年六月二四日に第二小法廷(平成三年行《ツ》第一一七号及び二三年行《ヒ》第二二八号は、単なる法令違反の主張であるとして、上告棄却、不受理となった。税務訴訟として十分予測される事態である。

第八章 まとめにかえて

(一) 私は、これまで国士舘大学に勤務するほか、その前に公務員として三権につとめ、多くの租税事件に関与してきた。それぞれ求められる立場に沿って責を果してきたが、課税処分維持の理由のみを考えてきたわけではない。考えてきたことは、(イ)歴史をふまえて、国税と地方税の双方に通じる理論であること、(ロ)課税処分と滞納処分の統一的理解、(ハ)脱税事件と課税事件の統一的理解の三点である。本稿では、その延長として、各種加算税と遁脱との関係について、国税と地方税の両面から考察を試みた。能力不足から中途半端なものとなったことにつき了承賜われれば幸いである。なお、期間が乏しくなるとともに、新しい判決にいかえたため、当初の構成を変更した。

(二) ①扱った判例のうち、最高裁判平成一八年四月二〇日第一小法廷判決は、たまたま税理士として受任しただけでは税理士が隠ぺい仮装したことにはならないとし、納税者が依頼した者の行為を納税者本人が義務違反状態を防止

し得る可能性があったかを判断し、税理士の隠べい仮装行為を容易に認識し得たというべき事情も認められないとして、過少申告加算税のみを認めた。すなわち、他人の行為を納税者の行為と同視することに慎重である。

また、最高裁平成一八年四月二五日第三小法廷判決（第二章）は、原告の譲渡所得税につき税務署が行った処分に對し、自らは税理士及び現役の税務署職員が行った犯罪行為の被害者であると主張した事例である。ここでは、「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もあり、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に当たるといえることができる」として、「正当な理由」と納税者の行為といえるかどうかを区別して考えるとした。

これに對し、最高裁平成一七年一月一七日第二小法廷判決（第三章）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から、特段の事情のない限り、被上告人に同税理士が（略）事実を隠べいし、又は仮装することを容認していたと推認することが相当である」とした。ここでは、一部の行為と全体の行為とを区別することを認めている。ここでは、一部でも「意思の連絡がある」として、一部の行為と全体の行為とを区別することを認めた。ここまでで、最高裁も「一部の行為」と「全体の行為」、「本人の行為」と「第三者の行為」の区別をしていることが明らかである。

これに對し、神戸地裁平成八年二月二一日判決（第四章）は、滞納行為を連帯の関係のない第三者の両者がなしている」と認めたものである。ここでも納税者の行為と第三者の行為が区別されている。

これに對し、京都地裁平成五年三月一九日判決（第五章）は、「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」として、第三者の行為を本人の行為と扱う契機となっている。しかし、本件は、司法書士に委任し、相談人が自ら巨額の預金を除外したほかに、関係者の特殊性を考えると、違法

行為を防止しえたのに防止しなかったと認めるのが相当な事案である。納税者と第三者の行為を区別していることにかわりはない。

大阪高裁平成二年四月二四日判決（第六章）（判例タイムズ七六三号二一六頁）は、重加算税を賦課することができないとした数少ない例である。期限内申告の要件が欠落しているが、悪質な事案であるものの、一部当事者には悪意がないとされた事例である。構成要件該当性が慎重に判断され期限内申告の要件が欠けるとされたもので、事実審及前置訴訟の弁護活動が充実した成果である。

② 最高裁平成二年二月一六日第三小法廷判決（第七章。裁判所時報一五〇二号一頁。民集六四卷三号七九一頁）は第六章までの事例と異なり、一審で原告敗訴後、第一次控訴審（東京高判平成二〇年七月一〇日）で原告が逆転勝訴した。けれども、第一次上告審で原審破棄差戻となり、再控訴審、再上告審（上告棄却、上告不受理）で原告は敗訴した。

この事案は、「はじめに」の中で、「たまたま一ロットの取引にその名義を第三者に貸しただけにとどまる場合、第三者の行った不正取引の全部の責任を名義を貸しただけにとどまる者に問えるのか、争われた事例」として紹介した。不正軽油の事案は、本件に限らないが、(イ)他の取引関係者と違い、なぜか遁脱事件とならず、(ロ)一部の行為にすぎず、しかも主体的行為者とは言い難く、(ハ)一部の行為に対する受取報酬も軽油取引税の課税数量や金額に見合っており、(ニ)勝訴後に課税庁が債権放棄したため課税の意味がなくなった等の問題がある。原告について、私は軽油取引税の課税要件該当性を充たさないし、主体的行為者ではないと考える。

軽油取引税の課税については形式上勝訴となっても、債権放棄をすること等を考慮にいれば、課税に無理がある事案となり、国税庁であれば課税をしないであろう（国税庁は課税していない）し、課税するならば徴収に工夫をした

であろう。

全体として、本稿で扱った一連の事案につき、加算税と課税要件について、納税者と納税者以外の者の行為を区別して、できるだけ通脱と共通に考えるべきである。

- (1) 評釈等として、品川芳宣「税研一三八号（九一年七月号）」高野幸大「ジュリスト一〇〇三号」、田中治「シュトイエル三六五号」、判例タイムズ七六三号のコメントなど。
- (2) 前掲品川芳宣評釈は、申告期限の關係に、かなり言及している。たしかに、申告期限が問題となることは少なく、「正当理由」か「隠べい、仮装」で争われる方が多い。そうした面から「正当事由」について論じられることが多い。
- (3) 本人から依頼を受けた第三者がからむ脱税事件は多く、課税、査察の両面にわたって処理がなされている。
- (4) 本件においても、通脱の追及の範囲可能性は広かつたはずである。誰かに頼んで税を減らすというのは、まさに通脱といふべきであるからである。
- (5) 高裁判決の説示による限り、Bは有罪となっているが、Aは有罪となされていない。したがって、Aは通脱犯としては起訴されていないと思われる。次章の事件は同種の事件が全国に多発していたことを考えると、通脱犯として起訴する可能性は高いのに、起訴されていない。
- (6) 刑事法理論に依拠しようと考えられる範囲において可能なかぎりそれを応用しつつ、租税秩序違反法（租税過料法）のなか各種の加算税または加算金を位置づけしようとするにおいて、木村弘之亮「重加算税」日税研論集一三三六五頁に大いに示唆を受けた。井上むつき「加算税に関する刑法理論からの考察」税研一七六号一〇〇頁も、同じ方向にあるものと考えられる。
- (7) 注（1）の高野幸大評釈は権利確定主義から昭和五九年分の所得と判事が認定したのは正当としているのに対し、品川評釈は、その認定は不当としている。
- (8) 訴外BとDといったグループに対する対応としては、課税庁としても、従前から苦勞していたはずである。永年の苦勞の末、更正処分を行った結果、訴訟となった事例を何件か承知しているが、それらの事例と比較すると、本件大阪高判は厳しい。

納税者の行為と納税者以外の者の行為（西野敏雄）

- (9) 平成六年一月二日最高裁第三小法廷判決と原審判決について多くの評釈があるが、脱税事件判決について言及することは少ない。

- (10) 「間接税Ⅲ」平成七年度版 税務大学校。

この本は、税務大学校の本科、専科用の教科書として使用されるもので、「消費税法」の部分が独立したことによってその後題名が変更されている。この本の毎年の発行において、地方税の担当課のチェックを受けている。

- (11) 「軽油引取税逐条解説」財団法人地方財務協会編。この本は、軽油取引税の基本書として、官民で広く利用されている。本稿において平成一五年九月発行のものを引用する。

- (12) 「間接税Ⅲ」一九七頁及「軽油引取税逐条解説」八三頁。前注のとおり、「間接税」の税大教科書（入門編でないもの）の頁数は毎年の改訂により変更がある。

- (13) 未収金の巨額の放棄であれば、決算書に明示することが必要であるし、監査報告書にも明示する。ただ、決算委員会の審議の状況は別問題である。国会の決算委員会の審議の状況は、決議録を参照。

- (14) 拙稿「連結納税制度の導入が地方税に与える影響をその対応」税五八巻一号四頁。

拙稿「固定資産税の課税の救済——名古屋高裁と大阪高裁の一連の裁判例を契機として」（一〇三完）国士館法学四三号一頁・四五号一頁・四六号一頁。平仁「連結納税時代における法人事業税の在り方」国士館法研論集二号を参照。

なお、「ふるさと納税」について平成二六年八月一三日日本経済新聞「ふるさと納税簡単に」参照。

- (15) 拙稿「固定資産税の誤課税の救済——名古屋高裁と大阪高裁の一連の裁判例を契機として」（一〇三完）国士館法学四三号一頁、四五号一頁、四六号一頁。

- (16) 脱税事件において、他事件との比較から脱税ではないと主張する事例が散見される。

- (17) 税務大学校「国税通則法」。

同旨、谷口勢津夫「税法講義（初版）」一三六頁など。

- (18) 近時の馬券取引をめぐる訴訟においては、はずれ馬券の代金が経費となるか、所得区分は何かが争われた。大量の馬券の購入であれば事業の経費にふさわしく（数少い回数でも事業となった例がある）、事業に該当すれば、一時所得に該当する余地はなく、事業所得上の必要経費となる余地は大きい。事業所得の範囲が広く解される傾向にあり、事業所得上の必要経費も広

く解されていることに鑑みると、経費が認められる可能性は大きくなる。

いわゆる「のみ行為」も事業になるとすれば、不正軽油の取引も事業となるはずである。平成二六年七月三一日付朝日新聞「七千万円損で五五〇万円追徴」参照。

なお、「はずれ馬券」訴訟は、最高裁で口頭弁論が開かれたと聞く。

(19) 東京地裁判決の「事案の概要」。

(20) 東京地裁判決の「被告の主張」欄。

課税庁は、「上記入金額から原料費の支払や製造委託手数料を除いた六七〇〇万円余りを得ていることに鑑みれば、本件製造軽油の販売に原告以外の者が関与していたとしても、原告が主体的かつ中心的な役割を果たしていたと見るのが相当である」と反論している。

(21) (20)に同じ。

(22) 本件事案に関する文献は以下のとおり。

①一・二審につき日下文男「軽油引取税のみなす課税の意義——東京都軽油引取税決定処分取消請求事件を素材にして——」税二〇〇九年三月号

②上告審に関し、(i)判例時報二〇七三号二六頁のコメント。(ii)手塚貴大評釈（判例評論六二三号一二頁。判例時報二〇七三号二六頁所収。(iii)手塚貴大「軽油引取税のみなす課税該当性」租税訴訟五号一九三頁。

(23) 本件訴訟で引用するのは、自治省在籍者による解説書（且つ数少ない出版物）で地方の税務当局が購入している。国税で言えば、大蔵財務協会の「図解シリーズ」や「改正税法のすべて」に相当する。）の見解である。当該書には、自治省局長の辞が附されているが、その辞は官庁の慣習によれば、部下の下書による。立法当局者の見解として意味があるのは、大臣及政府委員の提案理由説明（委員会議事録）である。財務省も大蔵省関係のこれをまとめて印刷している。

(24) 国税当局において、改正前の規定でも解釈できる場合のみ改正後の規定を適用する。それができない場合に法律を改正している。

なお、譲渡損失の損金不算入の事例については、批判があるが、税制改正大綱の発表と多くの税理士法人の対応を考えると、予測可能性を奪うものではない。軽油引取税をめぐる関係業界の対応は、このレベルに達していない。

- (25) 地方税についても推計課税を適用できるものとして、料理飲食等消費税に関する東京高裁昭和五五年一〇月二九日判決（行集三一巻一〇号二二五頁、判例時報九九一号五八頁）がある。この判決は、地方税の推計課税に関する基本的な判例である。そこで、不正軽油の事業でも、国税の推計課税（住民税の推計課税に準用できる。）にならえば、司法研究報告（法曹会刊）や板倉宏教授の研究によって、利得を推計することが十分可能である。
- (26) たとえば、源泉徴収所得税の滞納処分であれば、所得区分を源泉徴収の対象とならないように変更する方法がある。なお、固定資産税の徴収ミスが多発していることにつき、平成二六年九月九日付日本経済新聞の記事を参照。
- (27) 前注（26）のケースで、ごく限定された一・二の事例の所得区分を源泉徴収の対象とならないように所得区分を変更することも政治的解決として考えられないことはない。しかし、同種同様の事案の処理としては公平性を欠くことは著しく、租税法律主義の中の合法性の原則に反すると考えられる。ストック・オプションや航空機リースの事案などは、問題となったものの結局は法律が改正された。なお、オウム事件については地方税につき議員立法がある。
- (28) 製造原価の計算は複雑で、「原価計算論」という講義があり、国家試験でも難度の高い分野の試験の範囲に属する。また、原価計算は、税務大学校でも全員に原価計算論を教授していないはずである。この原価計算の如何によって、原告に利得は生じないことになる。
- 裁判所としては、裁判所法五七条を使うとしても、原価計算に詳しいのが何人もいるとは考えられないし、高裁から最高裁の裁判官会議に付する必要がある、簡単に派遣できない。現在は、税務大学校での長期研修を優秀な成績で終了した人や、公認会計士の有資格者が裁判所内にいるのかもしれない。
- (29) 七億円の製造原価を算出するには、最低限、数枚の別表が必要である。逋脱事件であれば数枚の別表が付されることが多い。小島判事の司法研究報告書を参照。
- (30) 逋脱事件の場合、一部について故意が認定されないことがあり、財務諸表の修正に苦勞する。その結果、課税事件の財務諸表とズレが生じ、原価に差が生じる。
- (31) ペーパー・カンパニーも存在を否認すべき組織ではない。中里実「存在を否認すべきでない組織」税研一七六号二二頁参照。なお、ペーパー・カンパニーでも、会社である以上、具体的な行為は自然人が行うのは自然である。
- (32) 第一審の準備書面に既に「財産がない」ことが述べられている。そこから破産の可能性が明らかであり、原告を受益者とし

て第二次納税義務を追徴することが可能である。

- (33) 最決昭和四八年七月一〇日刑集二七巻七号二二〇五頁参照。また、風俗營業を営む会社の留字中の取締役に対する役員給与の是否が争われた事件において、国税当局は、単なる一般会社の役員としてのみ主張している。

- (34) 地方税を中心とする専門誌は二誌しかなく、徴収について執筆されているのは国税出身者が多い。当然、地方税の徴収に關する書籍は、ごく限定される。なお、「判例解説」平成三年度(上)一一六頁は、軽油引取税の相対的重要性をとりあげ、解説している。

- (35) 原告と課税庁及裁判所の間には、租税法主義・課税要件明確主義に關し認識のズレがある。原告は、形質的にも実質的にも課税要件は明確でなければならないとする立場のようであるが、金子宏「租税法(一九版)」のそれとは微妙な差がある。

- (36) 木村一夫「軽油の売買と消費税——軽油引取税の取扱いについて」税務弘報二〇一〇年三月号。課税庁の主張事実によれば、本件でも消費税が賦課できるはずで、ここでも消費税が課税されていないという一貫しない現象が生じている。

- (37) 債権放棄するためには、都議会の議決が必要な場合がある。本件租税債権の金額からみても、都議会の議決が必要である。

- (38) 上告理由が引用する東京高判昭和四〇年三月二五日は一部否認の事例である。

- (39) 受理決定の理由をみる限り、債権放棄の可能性や破産の可能性を口頭弁論で主張し、課税対象となる利得がないとの主張に結びつけることは可能であろうか。原告は税の支払を拒否していない。

- (40) 最高裁昭和五五年七月一日判決(民集三四巻四号五三五頁参照)。

連帯納税義務であれば、納税告知という確定手続が必要となる。しかし、判決をみる限り納税告知をしている形跡はなく、違法性を帯びる可能性がある。その場合、国税と軽油引取税の間に差違は生じないはずである。

- (41) 差戻控訴審は、第一次控訴審と対照的な構成である。