

## 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—— (二)

西野 敏雄

### 目次

はじめに

第一章 最高裁判平成一八年四月二〇日第一小法廷判決

第二章 最高裁判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 最高裁判平成一七年一月二七日第二小法廷判決

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 本号)

第六章 大阪高裁平成三年四月二四日判決

第七章 一ロットの取引に名義を貸しただけの事例

第八章 納税者の行為と納税者以外の者の行為及「加算税を課さない正当な理由」  
おわりに

納税者の行為と納税者以外の者の行為 (西野敏雄)

### 第三章 最高裁平成一七年一月一七日第二小法廷判決

(一) 最高裁が平成一七年から平成一八年にかけて重加算税の賦課について注目すべき一連の判決を下したことは、前述した。実は、それらの判決が先例としているものが、最高裁平成一七年一月一七日第二小法廷判決（民集五九卷一号二八頁。以下、「最高裁平成一七年一月一七日第二小法廷判決」という。）である。最高裁平成一八年四月二五日第三小法廷判決が、その中で「参照」として、引用しているものである。

平成一八年の一連の判決の中で最高裁平成一八年四月二五日第三小法廷判決は、国税通則法七〇条五項の「文理及び立法趣旨にかんがみれば、同項（筆者注・国税通則法七〇条五項）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れず、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（最高裁平成一四年（行七）第一〇三号同一七年一月一七日第二小法廷判決、民集五九卷一号二八頁参照）」としている。これをうけて、問題の「税理士が本件不正行為に及ぶことについて一審原告に認識等がなかったとしても、同項の適用を免れない」と、最高裁平成一八年四月二五日第三小法廷判決は判示したのである。そこでは、委任を受けた税理士の行った行為についても「偽りその他不正の行為」に当たるとし、納税者の認識がなかったとしても、国税通則法七〇条五項は適用されるとする。

しかし、「納税者の行為」と「第三者の行為」との区別について、十分に判断されているとは言いがたい。納税者に認識がなかった場合でも課税されるのでは、重加算税は無過失責任であるといわれても仕方がない。国税通則法七〇条において、積極的な故意や過失がなくても、正当な税額より過少な税額を申告した場合には過少申告加算税が課さ

れるという慣行的な実務に合致するものではあるが、その場合に重加算税に延長適用できるのか、また国税通則法七〇条自体は、加算税を課することができるのか、検討されるべきである。もっとも、「本人の行為」と「第三者の行為」を区別する場合と、「本人に責任を帰することができるか」を判断する場合とは、重なることが多い。しかし、「本人の行為」と「第三者の行為」とは別であり、さらには、「本人に責任を帰することができるか」は別の問題である。そこにおいて、構成要件該当性の問題と、責任要素の問題は厳密に区別されるべきである。刑法理論上も、この二つの問題は区別されているが、判決においては誤解されるような表現がないとはいえない。

(二) それでは、「最高裁平成一七年一月一七日第二小法廷判決」の事案は、どのように理解すべきものであろうか。

最高裁第二小法廷の認定した事実の概要は、以下の通りである。<sup>(1)</sup> 被上告人は、平成二年九月、昭和六二年に買い受けた本件土地を売却した。被上告人は、それまで大学教授としての収入等について税理士に委任することなく所得税の申告をしていたのにもかかわらず、本件土地の売却に伴う平成二年分の所得税については、申告を税理士に委任することとし、知人よりA税理士を紹介された。被上告人はA税理士と、平成三年二月末ころ、本件土地の譲渡所得にかかる所得税について相談を行った。両者の相談の際、被上告人は裏付け資料等を示さなかったにもかかわらず、A税理士はメモを作成し被上告人に説明した。その説明は、約二六〇〇万円の税額が経費を控除して二三一〇万円になるところ、全部で一八〇〇万円で済ませることができるとするものであった。また、そのメモには、本件土地の買手の紹介料等が経費として記載されていたが、被上告人が紹介料を消費した事実はなく、さらに消費した旨をA税理士に告げた事実もなかった。

被告人は、A税理士が税理士資格を有していることについて知人から確認を得た後、同税理士に対し申告を委任した。そして、被告人は、平成三年三月六日、同税理士に対し、税務代理の報酬のほか一八〇〇万円を交付した。

A税理士は、平成三年三月上旬までに、協力者甲が勤務していた乙税務署管内に転居した旨の虚偽の転居通知をし、譲渡所得に係る課税資料を乙税務署に送付させ、甲に廃棄させた。そして、A税理士は、被告人の平成二年分の所得税について確定申告書を提出したが、本件土地の譲渡所得については申告も納税せず、被告から受領した金員を領得した。被告人は、後日、妻を通じて、A税理士に対し申告手続の履行について確認し、申告が終了したとの返答を得たが、申告書の控えの交付を受けることはなかった。

その後、A税理士の脱税行為が発覚し、被告人は、平成九年十二月二日、修正申告書を提出した。これを受け、原告人は、同月十九日、過少申告加算税賦課決定及び重加算税賦課決定をした。本件は、被告人が、上記の過少申告加算税賦課決定及重加算税賦課決定が違法であるとして、その取消しを求めている事案である。

(二) 第一審の東京地裁は、平成一三年二月二十七日、原告の請求を棄却した(以下、「東京地裁平成一三年二月二十七日判決」という。)

東京地裁平成一三年二月二十七日判決は、「原告は、Aに、平成二年分の所得税の申告を委任する際に、同税の納付すべき税額の一部を免れるよう税理工作を行うことを依頼したものと認められ、その結果、AがBに協力を依頼して、前記のとおり「脱税工作を敢行した」と認めている。それを受けて、同判決は、「原告のこのような行為は、他人の平成二年度の所得税について、通則法六八条一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仮装に当たるといふべきであるから、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課税要件が具

備しているというべきであり、かつ、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課税要件が具備しているというべきであり、かつ、かかる行為は、通則法七〇条五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ふべきであるから、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もいえない」とした。このように、第一審は、原告の行為は、「隠ぺい又は仮装」に当たるとともに、「通則法七〇条五項」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」にも当たるとしたが、その理由は述べていない。そして、そうしたうえで、「納税者の行為」と「第三者の行為」とを同一視している。このやり方は、長年の重加算税に関する実務そのものである。

(四) 原告は、東京地裁平成一三年二月二七日判決に対し、控訴した。この控訴に対し、平成一四年一月二三日東京高裁判決（訟務月報四九卷一〇号二九九二頁。以下、「平成一四年一月二三日東京高裁判決」という<sup>3</sup>）は、控訴を認容した<sup>4</sup>。

東京高裁は、「事実をも踏まえると、控訴人の過少申告に対する重加算税の賦課は、前記のとおり、事実の裏付けを欠いて是認することができないだけでなく、税務署員及び元税務署員の悪行について甘受すべき非難を納税者に転嫁して免れようとするに等しく、課税法規の適正な適用の見地からも大きな疑問がある。」とし、つづいて、「控訴人は、課税標準等を隠ぺいし、又は仮装したと認めることはできない」として、控訴人の主張を全面的に認容した。この平成一四年一月二三日東京高裁判決は、「控訴人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は認めることはできず、控訴人に対する重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。」としたもので、事実の基本的認識から全てを導いていると考えられる。そのことは、「その余の点につい

て検討するまでもなく」とすることが、数個所みられることから、うかがうことができる。

この判決は、一審と異なり、本人の行為と第三者の行為との区別についてはふれていない。しかし、現実に税理士が行った脱税行為を本人の行為ではないとしており、「本人の行為」と「第三者の行為」を区別していることにはない。裁判官は、両者の行為を区別するか区別しないかをふれることなく構成要件に該当しないと判断するだけで十分だからである。とはいえ、納税者の行為と第三者の行為が区別されていることにはかわりはない。構成要件に該当するか否かをまず判断しただけである。

(五) この「平成一四年一月二三日東京高裁判決」に対し、国は上告した。この上告に対し、最高裁第二小法廷は、平成一七年一月一七日、原審判決を破棄した。<sup>(5)</sup>この最高裁判決（以下、「最高裁平成一七年一月一七日第二小法廷判決」<sup>(6)</sup>は、国税通則法七〇条五項の適用を認め、納税者は税理士が隠ぺいし仮装することを容認していたと推認したうえで、「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」につき、控訴審における審理を求めるとともに、「重加算税を賦課することができる範囲は、重加算税制度の趣旨・目的等から見て、慎重な検討を要する問題である。」とした。そこには、納税者の行為と第三者の行為との区別がみられる。

すなわち、「国税通則法七〇条五項の文理及び立法趣旨にかんがみれば、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。前記事実関係によれば、被上告人の平成二年分の所得税について、申告を委任したA税理士の前記の脱税行為によりその税額の一部を免れたものということができると、被上告人の

同年分の所得税に係る重加算税賦課決定等については同項が適用されることになるから、本件各賦課決定はその除斥期間内にされたものというべきである。」と、最高裁は判示した。最高裁平成一八年四月二〇日判決は、この判示を引用していることから、この判示は重要な判示である。

ここでは、「税理士の脱税行為」と「納税者本人」の行為とが区別されている。すなわち、「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。」としている。

この判示は、実務でも行われてきたところである。すなわち、部下を使った隠ぺい仮装行為の事例は多いし、判例でも争われてきた（判例体系《第二期版》三卷には多くの判例が収集されている。）

また、税理士をだました脱税行為に対する課税を認めた最高裁平成七年四月二八日第二小法廷判決、判タ八七七号一六三頁）では、税理士をだます行為自体が隠ぺい・仮装行為であると認められた。この事例では、当時一定回数以上の株取引について譲渡課税がなされ、一定回数以上に達しているか否かに注意するように、税務当局はもちろん、証券業界や税理士会も盛んに広報を行っていた。だからこそ、当該税理士は当然そのことを熟知しており、納税者に確認したのである。それでもなお、納税者が一定回数に達していないと答えたのであり、それは隠ぺい仮装行為であるといわざるを得ない。また、関与税理士としては、納税者の預金や帳簿・領収書等をみている以上、五十回以上に達していることを容易に知りえたはずである。したがって、一定回数に達したことを十分かつ容易に認容していると言わざるを得ない。それにもかかわらず、あえて納税者のいいなりに確定申告したのであるから、税理士も脱税行為を行ったと言わざるを得ない。

こうして、すでに、納税者の行為と第三者の行為の区別がなされ、税理士もほ脱犯の行為者であり、両者の行為は

別の行為であるとされてきた。その意味では、最高裁平成一七年一月一七日第二小法廷判決は、納税者の行為と第三者の行為との区別を再確認したものである。

(六) そして、最高裁平成一七年一月一七日第二小法廷判決は、「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ころから、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べいし、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。」とし、原審が掲げる「事情だけによって、上記の特段の事情があるということとはできない。」とした。そして、「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」とした。さらに、「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べいし、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。」としている。

それをふまえて、同判決は「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べい・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。」とした。また、同判決は、「事実の隠べい・仮装についてその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ないわけ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わけ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得る範囲は、重加算税制度の趣旨、目的等から見て、慎重な検討を要する問題である。」として、「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。」とした。本件最高



裁は、第三者と納税者との間に「意思の連絡があったか」について確定することを求めるとともに、「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わけではないとの考え方が十分あり得る」としている。したがって、納税者と第三者との間に「意思の連絡」を要求するとともに、「一部の意思の連絡」があるからといって、「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わけではないとする考え方」に、理解を示している。後者の点について、本判決は、一部でも「意思の連絡」があれば、「過少申告となった税額全体」に対して重加算税を賦課することが多かった実務について、疑問を呈したことの方が、重要であると考ええる。申告の一部に意思があると全体に意思が認定できることが多いことは事実であるが、その一部にのみ意思があると認定でき、全体には意思があると認定できないケースもあるわけである。そこには、一部の行為と全体の行為とを区別する重要性がある。最高裁が事例判決ではあるが、そのことを認めたものであり、意義がある。

(七) 最高裁平成一七年一月一七日第二小法廷により差し戻された東京高裁は、平成一八年一月一八日、重加算税賦課決定処分のうち、三七〇万二〇〇〇円を超える部分を取り消した。<sup>(7)</sup>この金額は、事業所得に係る過少申告加算税を含めた控訴人の過少申告加算税に相当する額から、本件過少申告加算税に係る税額を控除した額である。すなわち、本判決は、本件事実関係の下では、控訴人の平成二年度所得税について、事業所得及び譲渡所得の過少申告分につき、過少申告加算税の賦課要件が存するということべきであるとした。

この東京高裁平成一八年一月一八日判決は、上告審に従い、「通則法七〇条五項は、納税者本人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るべきである」とし

たうえ、「税理士が不正行為を行い、これにより控訴人が税額の一部を免れたことについては争いが無いから、5項2号の期間内にされた本件各賦課決定処分は、同条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」とする。最高裁判決と事実関係に従う限り、妥当であると考える。

そして、東京高裁平成一八年一月一八日判決は、「通則法七〇条は、課税（賦課）権について時的限界を規定するものであり、通則法七三条三項に規定する徴収権の消滅時効と同様、納税義務自体の消長又は納税義務の多寡を規定するものではない」とし、「通則法七〇条五項は、同条4項で賦課権の除斥期間を規定した国税についても、偽りその他不正の行為による申告行為等、課税当局の発見、調査が妨げられるような不正の行為をした者への制裁を目的としたものではない（略）。通則法七〇条五項は、同条四項で賦課権の除斥期間を規定した国税についても、偽りその他不正の行為による申告行為等、課税当局の発見、調査が妨げられるような事情があった場合に、その例外を規定するものである。したがって、「納税者、その補助者又は代理人によるものであって、これは偽りその他不正の行為による申告行為等、課税当局の発見、調査が妨げられるような事情があった場合に、その例外を規定するものである」とする。したがって、「納税者、その補助者又は代理人によるものであって、これは偽りその他不正の行為による申告行為等、課税当局の発見、調査が妨げられるような事情があった場合に、その例外を規定するものである」（略）「納税者、その補助者又は代理人によるものであって、納税者の納税義務の確定手続において客観的に『偽りその他不正の行為により全部又は一部の税額を免れた』との事実がある場合には、納税者が具体的な偽りその他不正の行為を意図し、又は指示したかを問うことなく、同条五項が適用されるものと解すべき」とする。ここでも、納税者の行為と補助者又は代理人による行為とは厳格に区別され、納税者の行為と同視される場合に同条五項が適用されていることを、留意されるべきである。

この前提のもとに、東京高裁平成一八年一月一八日判決は、次のように判示した。

「六八条一項による重加算税の賦課決定に対する取消訴訟において、同項所定の加重事由は認められないが、同法

六五条所定の過少申告加算税の賦課要件の存在が認められる場合には、上記賦課決定のうち過少申告加算税額に相当する額を超える部分のみを取り消すことができるものと解するのが相当である」。(略)

「上記のとおり重加算税が納税者の悪質な行為への誘因を減殺することにあることからすれば、上記の意思連絡等がある場合に限定されないとしても、受任者の隠ぺい又は仮装行為を納税者自身に帰責すべき事由が存することを要すると解すべきである。そして、重加算税が過少申告加算税の加重形態の加重形態であることからすれば、その要件は、課税庁において立証すべきものと解すべきである(略)。

通則法六五条の規定による過少申告加算税の加重形態として理解されるから、重加算税賦課決定は、過少申告加算税において賦課されるべき一定の税額に加算税に当たる一定の金額を加えた額の税を賦課する処分として、過少申告加算税の賦課に相当する部分を含んでいるものと解される(最高裁昭和五八年一〇月二七日第一小法廷判決・民集三七卷八号一一九六頁参照)。したがって、同法六八条一項による重加算税の賦課決定に対する取消訴訟において、同項所定の過少申告加算税の賦課要件の存在が認められる場合には、上記賦課決定のうち過少申告加算税額に相当する額を超える部分のみを取り消すことができるものと解するのが相当である。」

したがって、東京高裁平成一八年一月一八日判決は、昭和五八年一〇月二七日第一小法廷判決と同様に、重加算税の中に過少申告加算税部分が含まれていると考えていることになるし、納税者の行為と第三者の行為を区別し、税理士の行為が納税者の行為とみなせる場合と、そうでない行為の場合とにわけたことにもなる。メモ用紙の記載が架空とはいえないこと、控訴人と税理士の間意思の連絡があったということとはできないし、税務署職員による調査結果を十分理解できないまま修正申告に及んだとまでは認められないとしたわけである。

この事件の中で、納税者の行為と、第三者の行為とが区別されるかどうかと論じられてきた。また、「正当の事由」

があるかないかが論じられているということは、それぞれが別の側面をもっているということである。そこには、「正当の事由」の存在が納税者側から主張されてきたことがあげられ、課税庁もそうした見地から反論してきたのである。

さらに、故意にもいくつかの面があるし、納税者・第三者の責任を問うか否かは別ものであるということである。通常の場合重なることが多いであろうが、重ならないこともあるということであり、事実認定に左右されることが多い問題である。

#### 第四章 神戸地裁平成八年二月二一日判決

(一) これまで本稿でとりあつかってきた最高裁平成一八年四月二〇日第一小法廷判決(第一章)・最高裁平成八年四月二五日第三小法廷判決(第二章)・最高裁平成一七年一月一七日第二小法廷判決(第三章)は、いずれもある税理士の不正にからむものであって、重加算税と過少申告加算税にからみ注目されたものである。これらの判決は、隠ぺい・仮装行為について注目すべき判示を下していることは前述したとおりであるが、納税者の行為と第三者の行為との区別を明らかにしたものであることは、前述したとおりである。

第四章以降で重加算税と過少申告加算税を扱う注目すべき判決を中心に、「納税者の行為」と「第三者の行為」について、その他の判例が、どう扱っているか、検討したい。

(二) 神戸地裁平成八年二月二一日、注目すべき判決(平成四年(行ウ))第二七号、訟務月報四三卷四号一二

五七頁）（以下、「神戸地裁平成八年二月二一日判決」という）を下した。

この事件は、「租税債権の執行における法人格否認の法理の適用の可否」として論じられることが多いものである<sup>(8)</sup>。ものの、本稿において取り扱うのに、異論があるかもしれない。なぜなら、法人格否認の法理は、実定法上これを直接に根拠づける規定がなかったが、最高裁昭和四四年二月二七日第一小法廷判決（民集二三卷二号五一頁）が「法人格を認めることは、法人格なるものの本来の目的に照らして許すべからざるものといふべきであり、法人格を否認すべきであり、法人格を否認すべきことが要請される場合を生じる」と判示し、わが国においてもこの法理の適用があることを認めていた。本件のように、債務者が強制執行を免れるために新たに会社を設立した事例は濫用事例とされ、適用される（最高裁昭和四八年一月二六日第二小法廷判決・民集二七卷九号一二四〇頁）。本件は、法人格が全くの形骸にすぎない場合（形骸事例）でない<sup>(9)</sup>とされるが、運送業者が事故による免許失効を免れるための別会社への譲渡をくりかえしている業界の慣行を考えると、本当に形骸事例でないといえるのであろうか。神戸地裁の裁判官は、行政専門部でなく、そうした業界の慣行を熟知している。本件は形骸事例かつ濫用事例でもあると考える。もともと、法人格否認の法理は、もともと会社あるいはこれを支配している個人とその債権者間の紛争解決手段として用いられる法理であり、公法分野において適用できるか問題がないわけではない。とはいえ、信義則や権利濫用法理のように法律関係である以上当然に妥当すべき法の一般原理を規定するものは、租税法法律関係にも適用されるべきである<sup>(10)</sup>ことにはかわりはない。

したがって、裁判例は、信義則の適用による救済と租税法主義の原則の二内容である合法性の原則、納税者間の公平といった問題を調整する必要があることから、一定の制約を課しながらも租税法の分野においても信義則の適用を認めている<sup>(11)</sup>（最高裁昭和六二年一月三日第三小法廷判決・訟務月報三四卷四号八五三頁、福岡高裁平成二年七

月一八日判決・訟務月報三七卷六号一〇九二頁）。また、滞納者名義の登記を信頼して滞納処分による差し押えを行った場合、最高裁昭和三五年三月三十一日第一小法廷判決（民集一四卷四号六六三頁）は民法一七七条の適用を認めている。

また、最高裁昭和六二年一月二〇日第三小法廷判決（訟務月報三三卷九号二二三四頁）も民法九四条二項の類推適用を認めている。しかし、最高裁昭和二八年二月一八日大法廷判決（民集七卷二号一五七頁）は、農地買収処分が権力関係であることをもって民法一七七条の適用を否定している。とはいえ、その後の最高裁昭和四四年二月二七日第一小法廷判決以来、法人格否認の法理の適用があることを認めていると考えられる。

(二) とはいえ、他の法規範等によって紛争の解決ができる場合には、この法理の適用は否定されるべきであるとの有力な見解がある。最高裁も同旨であると考えられる。たしかに、租税法においては、実質所得者課税の原則（所得税法二二条、法人税法一条）があり、法人格否認の法理によることなく、同様の効果が得られよう。また、租税徴収の分野においては、第二次納税義務制度によっても同様の効果を得られよう。

税務は、そうした考え方で動いているのであるが、神戸地裁平成八年二月二一日判決の原告・弁護士は反対の立場に立っている。原告達は営業譲渡をくりかえして免許失効や賠償責任を免れてきたことと同じことをくりかえそうとしたのではないかと考えられる。その主張を認めれば、税をのがれることができることになるが、それは不公平である。

この事案では、A社からB社に商号変更され、その後B社からX社に事業の譲渡がなされている。B社に対する滞納国税徴収のため、平成三年六月差押債権目録に記載する債権を差し押え、被告税務署長は日通神戸支店から取り立

てたもの（日通は、いうまでもなく、日本有数の流通業者である）である。原告は、法人格否認の法理の援用の下になされた差押処分は違法であるとして、主的には国家賠償法一条一項による損害賠償請求として、予備的に民法七〇三条による不当利得の返還として、金員の支払いを求めたのである。

神戸地裁は、「国の地位は、あたかも、民事執行法上の強制執行における差押債権者の地位に類するものであり、租税債権がたまたま公法上のものであることは、この関係において、国が一般私法上の債権者より不利益な取扱いを受ける理由となるものではない。言い換えれば、租税滞納処分については、租税債権の成立、すなわち租税の賦課は、権力関係であるとしても、いったん成立した租税債権の実現、すなわちその執行については、特別の規定のない限り、私債権と区別する理由はないと解するのが相当である。（略）また、法人格否認の法理は、権利濫用の法理や信義則、禁反言の原則等一般条理に基づくものであって租税法主義にいう『法律』に内在するものといえる上、本件のような場合に課税できないとすると、かえって税の公平負担に反することになって妥当でない。（略）原告の設立はB社の債務の免脱を目的となされた法人格の濫用というべきであるから、原告は、国税を徴収する国に対し、信義則上、原告がBと別異の法人格であることを主張しえず、したがって、原告は、Bの国税支払債務につきBと並んで責任を負わなければならないと解するのが相当である。」とし、「本件差押処分に違法性は認められないとしたのである。このように、原告の被税務署長に対する訴えは不適法であるとし、国に対する請求を棄却したのである。

（四）この判示に対し、本判決の事実認定が判明していれば、国税徴収法三八条又は三九条に基づく第二次納税義務を課すること等によって滞納国税の徴収を図ることも可能であったかもしれないとの指摘がある。しかし、差押えを行う際には緊急性、密行性が要求される。とくに、本件のような債務を免れるための営業譲渡・名称変更をくりか

えすような滞納者に対し、事前に十分な調査を行うことは不可能である。この事案の報告を受けた上司は、滞納者の事情から考え、訴訟がおきることを予期しうるかもしれないが、これを第一線の国税徴収官に要求することは不可能である。まして本件は、大阪国税局徴収部がおさえたわけではない。それを考えて第二次納税義務をやれというわけにはいかない。第二次納税義務の立件をして調べていくひまはないし、調べていく中で、この滞納者は何かやるであろう。A・B原告の関係をよく知る日通支店が金銭を差し出し、それを差し押えたわけであり、そのことの方が自然である。それこそ、差し押えるにつき「やむを得ない事情」が存している。事実認定としても妥当である。

ここで、本判決が「原告が、Bと別異の法人格であることを主張しえず、したがって、原告は、Bの国税支払債務につきBと並んで責任を負わなければならない」と判示していることを注目すべきである。「Bと並んで責任を負う」ということは、原告とBも同じ滞納者であるということであり、二人が支払わない（＝滞納している）行為をほたしているということである。判決は真正連帯ないし不真正連帯の関係にあるとしているわけではない。だとすれば滞納行為を両者がなしているという認定を裁判所が行ったと解するべきである。ここでもやはり納税者（滞納者）の行為と第三者の行為とが区別されているのである。

## 第五章 京都地裁平成五年一九日判決

(一) 第三者の行為に重加算税や過少申告加算税を課することができるかについて昔から争われてきた。課税庁の立場に結論として理解を示している判決が多かったが、第一章から第三章にかけての事件は特に注目された。そのほかにも、いくつか争われた例がある。その争われた例を第六章及第七章及第八章で取り扱いたい。その中には、一見



すると無関係ではないかと思われるものもあるが、何故採りあげるのか、その都度説明する。

(二) 本章で扱う京都地裁平成五年三月一九日判決(行集四四卷三号二四一頁。以下、「京都地裁平成五年三月一九日判決」という<sup>15</sup>)は、申告の委任を受けた者による隠ぺい・伪装行為に重加算税を賦課することができる事例である。この判決は、一審で確定したものであるが、この判決以後、隠ぺい・伪装に対し、重加算税をより広く賦課することになった契機といつてよい。

それらの判例の中で圧倒的に多いのは、まず重加算税が隠ぺい・伪装行為を伴う過少申告行為を防止するための制度措置であり、それに関与することの多い家族・従業員等の行為を納税者の行為と同視し納税者本人に重加算税を賦課しなければ重加算税制度は効果がなくなるとして、納税者本人に対する重加算税の賦課を認める一連の判例である(大阪地判昭和三六年八月一〇日行集一二卷八号一六〇八頁など)。この事例は、隠ぺい・伪装行為が通常行なわれるケースであって、重加算税が本来想定しているものである。したがって、今でも裁判例・判決例の主要事例であるのも当然である。

もっとも、共同事業者や共同相続人が隠ぺい伪装行為をしていたとしても、納税者本人がそのような隠ぺい伪装行為を認識していなかったとして重加算税の賦課が否定された例がある(鳥取地裁昭和四七年四月三日判決<sup>16</sup>、八卷九号一四八〇頁。大阪地裁昭和五六年二月二五日判決、訟務月報二七卷六号一一六七頁)。

前者(鳥取地裁昭和四七年四月三日判決<sup>16</sup>)は、弟の行為が問題となっているが、取締役ではない。事実上の家族企業といえる可能性があれば、その経営に関与していたかどうか(事実上の役員もしくは、法人税法でいうところの「経営に従事している者等」かどうか)を立証すべきであろう。判決をみる限り、課税庁の立証が不十分であったと

考えられる。

また、納税者の父の行為について、大阪地裁昭和三六年八月一〇日判決（行集一二巻八号一六〇八頁）は重加算税の賦課の対象としている。

さらに、大阪地裁昭和五六年二月二五日判決（訟務月報二七巻六号一一六七頁）は、仮装された相続財産の一部等を除外する等した内容虚偽の相続税の申告書を提出した場合も隠ぺい・仮装に含まれるとした事例である。この判決において、D銀行の銀行員は被相続人や被相続人が創設した同族会社の外務担当であり、いずれも、相続人は「会社のものとしてではなく、自己の預金として（換言すれば同社の資産を横領して）管理し、その利益を保管していた」のである。また、その財産は「隠した財産」とされ、「相続人又は受遺者が積極的に右の隠ぺい・仮装の行為に及ぶ場合に限らず、被相続人又はその他の行為により、相続人の一部等が隠ぺい・仮装された状態にあり、相続人又は受遺者が右の状態を利用して、脱税の意図の下に、隠ぺい・仮装された相続財産の一部等を除外する等した内容虚偽の相続税の申告書を提出した場合を含むと解するのが相当である。」としたのである。したがって、銀行員が協力して隠した財産を被相続人の妻が除外する等した内容虚偽の相続税の申告書を提出したと認定されている。この事例では、原告が銀行員を手先として使ったものであると評価することができる。本稿第一章で扱った事案でいえば、税理士と税理士に依頼した納税者との関係に相当する。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。（もっとも、銀行員が起訴されたか否かは不明である。また、この事件は、控訴されたが、大阪高裁昭和五七年九月三日判決（税務訴訟資料一二七号七三三頁）においても、第一審判決が維持されている。

さらに、砂利採取及び造成工事等を事業とする会社の事務取締役の場合（長野地裁昭和五八年二月二二日判決、税務訴訟資料一三四号五八一頁）も、重加算税の事案として、よくとりあげられる。しかし、一部取引について、原

価計上済みで各収入金額が原告会社の所得の金額になるものとは認め難いとされ、また原告会社の重機等が使用されて既に損金に算入済みであるとはわかに断定できないし、他に右原価についての主張立証はないから収入金額を原告会社の所得とすることはできないとして、昭和五〇年八月三十一日事業年度の法人税更正及重加算税賦課決定が取消され、昭和五一年八月三十一日終了事業の法人税の更正及重加算税賦課決定についても一部取消された。その意味では隠ぺい仮装行為の立証が十分でないもの一つにすぎない。

この長野地裁昭和五八年二月二日判決は、もう一つの論点として納税者本人がその代理人・補助者等の行った仮装隠ぺい行為を知らないで行った過少申告について、重加算税を賦課することができるかという問題がある。長野地裁昭和五八年二月二日判決は、「重加算税賦課制度の目的が、隠ぺい・仮装行為に基づく過少申告、無申告による納税義務違反の発生を防止し、もって、申告納税制度の下における納税義務者の自主性の強化促進を図るとともに同制度の信用を保持するところにあること及び納税義務者本人の判事責任を追及するものでないことからすれば、国税通則法六八条の合理的解釈としては、隠ぺい・仮装行為に出た者が、納税義務者本人ではなく、その代理人・補助者等の立場にある者で、いわば納税義務者本人の身代りとして同人の課税標準率の発生原因たる事実に関与し、右課税標準率の計算に変動を生ぜしめた者である場合を含むものであり、かつ納税義務者が納税申告書を提出するにあたりその隠ぺい・仮装行為を知っていたか否かに左右されないものと解すべきである。」とする。ここには制度の目的から、代理人・補助者等の立場にある者を含むとしているが、その理由は十分とはいえない。同判決は、それをうけて、「したがって、本件にあっては、原告会社の専務取締役（略）であった」者が同社の所得の計算の基礎となる事実を隠ぺいしたのであるから原告会社代表者が右の隠ぺいを知らずして当該所得の申告をしなかったものであっても、原告会社自体が正当なる所得を申告すべき義務を怠ったものとして重加算税を賦課することはならぬ違法では

ない。」とした。この言示は「代表者が部下の行為を知らずして」という例示と同様のものであって、特に目新しいものではない。既にこの当時から、代表者の行為と、その他の者の行為とが区別されている。

(四) いずれにしても、重加算税が認められなかった事例は、とても共同事業者といえなかった事例や、形の上でも共同事業者ではあっても事実上も相続分割に関与しているとはいえない事例(すなわち、名目上のかたみ分けにしかすぎない事例)である。そのような事例まで重加算税は想定していない。

現に、代表取締役以外の者が隠ぺい仮装行為をした場合であっても、その行為を現実に行った者が、法人の経営に参画しているが、法人の重要な業務を担当している場合には、納税者本人である法人に対する重加算税の賦課を認めている(京都地裁昭和五四年四月二七日判決、訟務月報二五卷八号二三〇一頁)<sup>(17)</sup>。この事例の場合は、行為者が取締役であり、しかも主要な業務を担当しており、裁判所は法人が正当な所得を申告すべき義務を怠ったものと評価している。いいかえれば、会社の主要な業務を担当している者の行為は同時に会社の行為であると認めている。

こうして、ひるがえって考えると、本章でこれまで述べていたやり方とちがひ、第一章から第三章と同様に、判例・学説で多くなりつつあるのが、納税申告手続き等を納税者から任せられた者が、納税資金を着服して自己の利益を図ろうとした事案につき、納税者本人が行為者に申告手続きを任せただけからその行為者の行為の態様等はそのまま本人に帰属するとし、納税者本人に対し重加算税賦課決定を肯定しようとするものである<sup>(18)</sup>。本件京都地裁平成五年三月一九日判決も、この流れに属する。

本判決は、「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。」とする。納税者本人と補助者との関係には様々な場合がありうるのに、ここまで言い切るのには疑問があると

する見解がある。<sup>(19)</sup> たしかに、代理や委任という種々の法律関係があるが、そうかといって、その法律関係の性質に左右されるべきではない。その事案において、もともと両者の行為は別のものであり、違反行為を防止しえたかどうか、むしろ重要である。本判決の事例であれば、税の申告業務を扱えない司法書士に委任していること、いったん重加算税を納付しながら刑事事件関係者の死亡をまって返還を求めて訴訟を起したとみられること、相続人が自ら巨額の預金を除外していること、本件はいわゆるエセ同和がらみの事件であることなどを考えると、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である。第一章の事件でも、納税者と第三者との法律関係が詳しく論じられているが、納税者（原告）側の弁論がそれにこだわっているからであって、そこまで論ずる必要はない。本判決は、納税者と第三者の行為を区別した事例判決と考えた方が相当であろう。

(五) このように、納税者本人と「同視」されうる第三者の範囲を広く認める立場の説が増えつつある。<sup>(20)</sup> とはいえ、従業員が自らの横領を隠匿するために隠ぺい仮装行為を行った場合等は、その従業員の行為を納税者本人の行為と同視しえないとする説もある。<sup>(21)</sup> 他方、業務主が隠ぺい仮装行為を知らず、知るべき可能性がなかった場合でもその者に重加算税を賦課しうるとする説もある。<sup>(22)</sup>

重加算税が租税法違反行為を防止するための措置であることが否定できない以上、重加算税賦課のためには、何らかの形で、「隠ぺい仮装行為等を納税者が知っていたと客観的に認められること」<sup>(23)</sup>が必要である。私は、京都地裁平成五年三月一九日判決（行集四四卷三三二四一頁）も、長野地裁昭和五八年二月二二日判決（税資一三四号五八一頁）も、いずれも納税者本人が知りうる可能性があると考える。納税者本人がまったく知りうる可能性がない場合は、無理である。

- (1) 民集五九卷一号二八頁以下、とくに三〇〇三二頁。
- (2) 税務訴訟資料二五〇号順号八八四七。評釈として、赤坂高司・税法学五五号二五七〇頁、藤曲武美・税理四九卷二二〇頁、林仲宜・法律のひろば五六卷一号七六頁。
- (3) ほかに、税務訴訟資料二五二号順号九〇五〇。
- (4) 評釈として、品川芳宣・税研一〇五号九七〇頁、林仲宜・法律のひろば五六卷一号七六〇頁、藤曲武美・税理四九卷二二〇〇頁、中井稔・中井稔・税経通信六一卷二二七〇頁、伊藤義一・月刊税務事例三四卷二二〇一〇頁、赤坂高司・税法学五五号二五七〇頁。
- (5) 最高裁判所民事判例集五九卷一号二八頁。
- (6) 訟務月報五二卷四号二〇五頁。判例時報一八八七号三六頁。判例タイムズ一七四号二四八頁。
- (7) 判例評釈として酒井克彦・月刊税務事例三八卷三三頁・同四号一頁・同五号一頁。赤坂高司・税法学五五号二五七頁。増田稔・ジュリスト一三一〇号一四五号。品川芳宣・税研一二八号九八頁。藤曲武美・税理四九卷二二〇頁。
- (8) 税務訴訟資料二五〇号順号八八四七。
- (9) 評釈として、赤坂高司・税法学五五号二五七頁、藤曲武美・税理四九卷二二〇頁、林仲宜・法律のひろば五六卷一号七六頁。
- (10) 増田英敏「租税債権の執行における法人格否認の法理の適用の可否」ジュリスト一一三三号一六九頁。川口泰司「滞納国税徴収手続における法人格否認の法理適用」、平成八年行政関係判例解説一一五七頁。
- (11) 訟務月報四三卷四号一二六二頁。
- (12) 成城法学には、井上明教授の「形骸に基づく法人格否認の法理における形骸概念の再構成―日仏法間の比較を中心として」と題する大作の連載がある。
- (13) 塩野宏・行政法I六四頁。金子宏・租税法一四版。
- (14) 訟務月報四三卷四号一二六二頁（深井剛良担当）。
- (15) 森本滋「法人格否認の法理の新展開」新・実務民事訴訟講座七卷三五頁。

(14) 訟務月報四三卷四号一・二六三頁(担当 深井剛良)。

(15) 本件評釈として、池田秀敏「第三者の行為と重加算税」シュトイエル三九四号一頁。佐藤英明「申告の委任を受けた者による隠べい、仮装行為と重加算税の賦課」ジュリスト一〇八六号一・一二三頁。

(16) 鳥取地裁昭和四七年四月三日判決、訟務月報一八卷九号一・四八〇頁は、仮装名義による事業収入の隠べいの事実を承知したことから推認することは無理であるとしている。

この判決の控訴審である広島高裁松江支部昭和四八年四月一八日判決(税務訴訟資料六五号六三九頁)は、原審判決を是認している。

(17) 同旨、名古屋地裁平成四年一二月二四日判決、シュトイエル三七五号一頁。

(18) ジュリスト一〇八六号一・一二三頁の佐藤英明評釈。

学説として、この流れを支持するものとして、高野幸大「代理人による虚偽の申告と重加算税賦課の可否」ジュリスト一〇〇三号一・一三頁。

(19) 佐藤英明「申告の委任を受けた者による隠べい・仮装行為と重加算税の賦課」ジュリスト一〇八六号一・一三三頁。

(20) 多くの文献でとりあげられている。たとえば、池田秀敏「第三者の行為と重加算税」シュトイエル三九四号一頁。

(21) 池本征男「加算税制度に関する若干の考察」税務大学校論叢一四号一・三七頁、二〇二頁。

(22) 伊藤義一「重加算税業務主婦責説試論」TKC税研時報八卷三号二頁。

(23) 佐藤英明「申告の責任を受けた者による隠べい仮装行為と重加算税の賦課」ジュリスト一〇八六号一・一三三頁。