



## 第⑥回(最終回)——第三者の 隠ぺい・仮装と 納税者の責任

佐藤 香織

鳥飼総合法律事務所  
弁護士

税理士などの第三者に税務申告を依頼する納税者は、特に法人においては多いと思われる。その第三者が、納税者の知らないところで、事実の隠ぺい・仮装行為を行ったときにも、納税者が税法上のペナルティを負うことになるのであろうか。

最終回の今回は、第三者による隠ぺい・仮装行為があり、それに対する納税者の責任が争われた裁判例を取り上げる。

### 1 事案の概要

今回は、納税申告を委任された税理士が、納付すべき税額の計算の基礎となる事実の全部または一部について隠ぺい・仮装行為を行った結果、納税者本人に対して重加算税賦課決定が行われたため、納税者が、国税通則法第68条第1項所定の重加算税賦課の要件を満たさないと主張したところ、納税者の主張が認められた事案を取り上げる（東京地裁平成15年6月27日判決、東京高裁平成16年9月29日判決、最高裁平成18年4月20日判決（判例タイムズNo.1217, p.107））。

事案の概要は、以下のとおりである。

(1)納税者Xは、平成8年に、長年所有していた居住用の土地建物（以下、「本件物件」）を9,600万円で譲渡し、マンションを5,780万円で購入してそちらに転居した。

(2)Xは、本件物件の譲渡に係る所得税の確定申告手続を夫Zに依頼した。Zは、Y税務署に相談に行ったところ、Y税務署職員から、この譲渡に係る税額は国税と地方税とを合わせて800万円程度であるとの説明を受けた。

(3)Zは、申告書の記載方法などがわからなかったため、親族から紹介されたA税理士に相談することとした。A税理士は、納税のためにXから預かる金員を全額だまし取ろうと考え、そのような意図を隠したまま、800万円程度の納税額については「大体、そんなものでしょう」と述べたうえ、「税金は550万円で済む。その他に10万円を手数料として、全部で560万円」などとZに伝えた。Zがどうしてそんなに安くなるのかを聞いたところ、A税理士は、「私は長いこと税務署に勤めていたから、素人と計算が違う。ちゃんと計算ができるから間違いありませんよ」と答えたので、Zはそれ以上は質問しなかった。

Zは、確定申告手続をA税理士に委任することとし、Xにそのことを伝え、その翌日、560万円を同税理士に交付した。XおよびZは、A税理士への確定申告手続の委任に当たって脱税の意図はまったくなく、Xらは、専門家である同税理士を信頼して適正な申告をするように依頼したものであった。

(4) A 税理士は、Xの平成8年分の所得税について、Xを代理して、税理士名欄を空欄とし、Xの住所欄に虚偽の住所を記載し、虚偽の必要経費等を記載したうえ、課税譲渡所得金額および納付すべき税額をいずれも0円とする確定申告書（以下、「本件確定申告書」）を提出し、あわせて、本件物件を平成2年に1億600万円で取得したとの虚偽の記載をした文書（以下、「本件文書」）を提出した（以下、この確定申告を、「本件確定申告」）。

A 税理士は、本件確定申告書および本件文書につき、Zらにその内容を説明せず、Xの署名押印を要求するなどないまま申告手続をし、Xから預かった550万円を納付せずに取得してしまった。

(5) 東京国税局査察部は、平成9年10月21日、Xへの臨場調査に着手したため、Xは、これを受けて、同年11月14日、Y 税務署に対し、租税特別措置法（平成10年法律第23号による改正前のもの）第31条の3、第35条第1項所定の各特例の適用を前提とする修正申告書および関係書類を添付書類として提出した（以下、この修正申告を「本件修正申告」）。

(6) Y 税務署長は、平成10年2月3日、本件修正申告によりXが新たに納付すべきこととなった税額分（548万4,600円）に対する重加算税賦課決定処分と、各特例の適用を否認した額での増額更正およびこれに伴う重加算税賦課決定処分を行った。

これに対して、Xが、これら処分の取消しを求めたものである。

## 2 重加算税の制度

### (1) 重加算税の制度の趣旨

加算税は、国税通則法で定められており、過少申告加算税・無申告加算税、不納付加算税、重加算税の4つが定められている（国税通則法第65条ないし68条）。この加算税の制度は、申告納税制度および徴収納付制度の定着と発展を図るため、申告納付義務および徴収納付義務に違反した者に特別の経済的負担を課すこととしたものである。

このうち、重加算税（国税通則法第68条）は、過少申告、無申告および不納付が、「隠ぺい・仮装」という不正行為に基づいている場合に課されるものであり、行政的制裁のために加算税の中でもっとも負担を重くしている。

### (2) 重加算税における「隠ぺい・仮装」の意義

重加算税が課される要件は、次のとおりである。

① 過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税が課されたこと、または、これらが徴収される要件に該当すること

② 納税者が納付すべき税額の計算の基礎となる事実の全部または一部を隠ぺいし、または仮装したところに基づいて、納税申告書を提出、もしくは期限後に納税をし、または納税申告書を提出せず、もしくは納税をしなかったこと

この②の納税者の「隠ぺいまたは仮装」について、どのような行為がこれに該当するのかは、法文上明らかではない。ただ、故意を含む観念であると考えられ、申告納税制度の趣旨を没却する行為を指すと解されている（神戸地裁平成5年3月29日判決）。

事実の隠ぺいの例	事実の仮装の例
売上除外、帳簿・決算書類・契約書などの証拠書類の破棄など	他人名義による売買・賃貸借などの取引、架空契約書の作成など

### (3) 「隠ぺい・仮装」の行為者

では、(2)②の要件にある「隠ぺい・仮装」の行為者が納税者ではない第三者の場合には、納税者がどこまで責任を負うことになるのだろうか。隠ぺい・仮装の責任が、納税者本人の行為に限定されないことは裁判例などから明らかであるが、その範囲がどこまでかについてはいろいろな説がある。

裁判例などをみると、納税者とその第三者（代理人など）との関係、当該行為に対する納税者の認識の可能性、納税者がどのくらい注意を払ったかの程度などに照らして、個別・具体的に判断すべきであると考えられている。

要するに、「第三者の不正行為を、納税者の行為と同視できるかどうか」という点が、裁判例の判断の1つの要素となっているように思われる。

### 3 国税通則法第65条第4項の「正当な理由」の意義

過少申告加算税の計算の基礎となった事実のうちに、当初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、正当な理由があると認められる事実に基づく税額を控除して、過少申告加算税の金額が計算される（国税通則法第65条第4項）。

「正当な理由」とはどのような場合かについて、裁判例は、「当該申告が真にやむをえない理由によるものであり、納税者に過少申告加算税を課することが不当若しくは酷になる場合を意味する」と判断している（最高裁判平成10年6月22日判決）。たとえば、法の不知は「正当な理由」に該当しないが、税務署に相談に行った結果に基づいて納税したところ、後に課税されることになったような場合には、「正当な理由」が認められやすいと考えられる。

### 4 今回の裁判例のポイント

#### (1) 争点

今回の事案の争点は、

- ①重加算税の賦課要件である「納税者が……隠ぺいし、又は仮装し……」（国税通則法第68条第1項）が満たされるか、
  - ②過少申告加算税の賦課を免れる「正当な理由」（国税通則法第65条第4項）があるか、
- である。

この点、第1審の東京地裁は、重加算税の賦課要件を満たさず、正当な理由があるから過少申告加算税の賦課も許されないとした。控訴審の東京高裁も、理由付けは第1審とは異なる部分もあるものの、結論としては第1審と同じ判断をした。

そして、最高裁判所は、下記の理由から、①重加算税の賦課要件は満たされないが、②過少申告加算

税の賦課を免れる正当な理由は認められないとして、争点②について、第1審・控訴審の判断を否定した。

#### (2) 争点に対する判断

##### ① 争点①（「隠ぺい・仮装」の要件を満たすか）

最高裁は、「国税通則法68条1項……の重加算税の制度は、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、隠ぺいし、又は仮装する行為（以下「隠ぺい仮装行為」）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……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續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」との規範を述べた。

そして、この規範に事実関係を当てはめ、「Xが、A税理士に確定申告手續を委任した際、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かがうこともできない。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、Xにおいて、……A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……隠ぺい偽装行為を行うことまでを容易に予測し得たということとはできない。また、A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、XがA税理士による隠ぺい偽装行為を認識した事実も認められず、X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A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しなかった点など、Xにも落ち度はあるものの、これをもって同税理士による前記隠ぺい偽装行為をX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」とした。

## ② 争点②（「正当な理由」が認められるか）

最高裁は、「過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。

……過少申告加算税の上記の趣旨に照らせば、国税通則法65条4項にいう『正当な理由があると認められる』場合とは、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、上記のような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ものと解するのが相当である」と規範を述べたうえで、この規範に事実関係を当てはめて、「A税理士が隠ぺい偽装行為をして脱税をするなどとは予想し得なかったとしても、Xは税額が800万円程度と言われながら、これが550万円で済むとの同税理士の言葉を信じて、それ以上の調査・確認をせず、本件確定申告書の内容や控えをA税理士に

確認しなかったなどの点で落ち度が見受けられ、他方、本件確定申告書を受理した税務署の職員が同税理士による脱税行為に加担した事実は認められない。このような事実関係の下においては、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ものとまでは認めることはできず、本件修正申告によりその納付すべき税額の計算の基礎となった事実が本件確定申告において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』があると認めることはできない」と判示した。

## 5 実務との関連

今回取り上げた事案には、関連事件として、最高裁平成17年1月17日判決（判例タイムズNo.1215, p.260）、最高裁平成18年4月25日判決（判例タイムズNo.1217, p.101）があり、いずれも、A税理士が主導した事案である。この3件の事案とも、「納税者と税理士との間に意思の連絡があったか」、「税理士の行為が納税者本人の行為と同視できるか」という点が、判断のポイントとなっている。

また、第三者の選任・監督についての納税者の過失の有無を、納税者の責任を判断する際の基準とする下級審判例もある（京都地裁平成4年3月23日判決など）。

今回の事案はやや特殊ではあるが、一般論として、納税者が法人の場合には、納税者も経営に関する税務について一定の知識を有しているとみられ、顧問税理士との意思の連絡の有無や、顧問税理士の行為が法人の行為と同視できるかという上記ポイントについては、通常一般人よりも厳しい判断がなされる可能性もある。

### 〈参考文献〉

金子弘『租税法（第14版）』弘文堂、p.620

\*「税務戦線異状あり」は今回が最終回です。ご愛読、ありがとうございました。