

役員・従業員の不正行為に係る 重加算税の賦課

——組織実態アプローチと不正行為認識論——

酒 井 克 彦

目 次

はじめに

I 地位・権限アプローチ

II 法人における不正行為不知の問題

III 納税者の認識不要論とその問題点

IV 注意義務論

結びに代えて

はじめに

重加算税の賦課決定処分において、国税通則法68条《重加算税》にいう「納税者」該当性が争われる事例は多い。国税通則法70条《国税の更正、決定等の期間制限》1項が「納税者」該当性を問わずに、偽りその他不正の行為によって租税負担を免れようとする場合に遡及課税を許容しているのとは異なり、同法68条が隠蔽・仮装行為によって申告納税制度を脅かす「行為者」に対してペナルティを課そうとした趣旨に出たものとの理解からすれば、当然に「納税者」該当性が重要視されるのである¹⁾。

1) この点については、酒井克彦「更正・決定等の遡及要件と重加算税の賦課要件（上）（下）—原因結果アプローチによる整理—」税務事例37巻9号1

そこで、本稿では、役員や従業員による隠蔽・仮装に対して重加算税が賦課されるべきか否かという点について検討を加えることとしよう²⁾。併せて、国税通則法68条1項ないし3項にいう「納税者」及び「納税者が……事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し」とする規定の意義についても考えることとしたい。

具体的には、例えば、代表者以外の役員や従業員が隠蔽・仮装を行った場合に、法人（納税者）による隠蔽・仮装と認定されるか否かという問題を議論する。また、そこには、法人代表者が役員や従業員の行った隠蔽・仮装を了知していない場合に重加算税は賦課されるのか否かという問題や、さらには、これらの者が自らの横領行為を隠匿するために帳簿書類の改ざんなどを行った場合の重加算税の賦課についての議論などが横たわっているのである。

本稿ではこの辺りを明らかにすることとしたい。

I 地位・権限アプローチ

1 「納税者」概念の拡張

重加算税制度は、納税者が過少申告をする際に隠蔽・仮装という不正手段を用いた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を科することによって、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

頁、同10号1頁（2005）参照。

2) なお、筆者は、これまで税理士による隠蔽・仮装に係る重加算税賦課問題について積極的に検討を加えてきたところであるが、そこでの検討も参考にされたい（例えば、酒井克彦「第三者による隠ぺい・仮装行為と重加算税—依頼者の注意義務と帰責性—」税理51巻7号103頁（2010）、同「税理士による隠ぺい・仮装行為と重加算税—納税者の税理士に対する選任・監督義務—」税理51巻8号90頁（2010）、同「租税専門家に対する秘匿行為と重加算税」税理51巻3号124頁（2010）など）。

る適正な徴税の実現を確保しようとするものである（最高裁平成7年4月28日第二小法廷判決・民集49巻4号1193頁）³⁾。

このように、重加算税は、納税義務違反の発生を防止し、徴税の実を上げようとする趣旨のものであるが、その率（100分の35ないし40）は、他の加算税の率（100分の10ないし15）より2倍以上高いこと、国税通則法68条は、他の加算税の規定（通法65, 66, 67）と異なり、その課税要件である隠蔽・仮装行為の主体を「納税者」と明示していることなどからすれば、申告納税制度の下での隠蔽・仮装という反社会的、反道徳的な不正行為を行い、納税を免れようとした者に対する一種の制裁的規定の性質を有するものといえる。このような点からすれば、国税通則法68条に定める「納税者」とは、基本的には、個人納税者の場合は本人、法人の場合はその代表者を指すものと解される。

しかしながら、そうではあっても、法人の場合、かかる「納税者」の範囲は一義的に定まるものではなく、ここには役員や従業員が含まれることがある。例えば、大阪地裁昭和36年8月10日判決（行集12巻88号1608頁）は、「重加算税の制度の主眼は隠ぺい又は仮装したところに基づく過少申告又は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信用を維持し、その基礎を擁護するところにあり、納税義務者本人の刑事責任を追及するものではないと考えられる。従って納税義務者本人の行為に問題を限定すべき合理的理由はなく、広くその関係者の行為を問題としても

3) この事件を取り扱った論稿として、近藤崇晴・曹時47巻9号324頁（1995）、岡村忠生・税法534号110頁（1995）、三木義一・判評443号173頁（1996）、水野武夫・民商114巻3号121頁（1996）、渋谷雅弘・租税24号187頁（1996）、岩橋健定・法協114巻4号462頁（1997）、品川芳宣・TKC税研情報5巻6号9頁（1996）、佐藤孝一・税通50巻11号215頁（1995）、酒井克彦・税弘54巻14号90頁（2006）、同・税理51巻3号119頁（2008）、同・税務事例42巻3号1頁（2010）、同・税務事例50巻4号1頁（2018）など参照。

違法ではない。かえって、納税義務者本人の行為に問題を限定しなければならないとすると、家族使用人等の従業員が経済活動又は所得申告等に関与することの決してまれではない実状に鑑みて重加算税の制度はその機能を十分に発揮しえない結果に陥ることはあきらかである。……したがって、重加算税の制度上は従業員の行為は納税義務者本人の行為と同視せらるべく、従業員による所得の事実の隠ぺい又は仮装を納税者本人が知らずして右隠ぺい又は仮装したところに基き、所得の過少申告をし又は所得の申告をしなかったときは、納税者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が賦課せられるものと解するのが相当である。」とする。

そこで、本稿では、いかなるアプローチによって役員や従業員が同条にいう「納税者」と認定されてきたかについて、概観してみたい。

まずは、隠蔽・仮装を行った者が当該法人において大きな権限を有していたり、重要な地位にあった場合に、かかる行為者の行為を法人のそれと認定する考え方があり得る。ここでは、これを便宜的に「地位・権限アプローチ」と呼ぶことにしよう⁴⁾。

2 広島地裁平成25年3月27日判決

例えば、元常務取締役が会社に秘密で行った隠蔽・仮装が重加算税の対象となるか否かが争点とされた事例として、広島地裁平成25年3月27日判決（訟月61巻4号828頁）⁵⁾がある。同地裁は、隠蔽・仮装を行った元常務が、①原告の売上約2割を占める支店の業務全般を統括管理するとともにかかる支店の営業活動の中心を担うなど原告の業務において「重要な地位」を占めていたことや、②常務取締役として原告の経営にも携わって

4) 酒井克彦『附帯税の理論と実務』280頁（ぎょうせい2010）にいう「特定の地位論」と同旨。

5) 判例評釈として、岩崎政明・ジュリ1464号8頁（2014）など参照。

いたこと、③他の役員に比較して高額といえる役員報酬及び賞与を受け取っていたことから、「元常務が原告の業務及び経営において果たしている役割が重要であることは十分裏付けられている」とし、また、④元常務が多くのグループ法人の株式を保有していた点からも、「元常務が原告にとって重要な地位を占めていた」とした。そして、「原告における業務及び経営において、以上のような重要な地位を占めていたA元常務が、その担当業務として、……架空外注取引により仮装行為をしたというのであるから、その仮装行為は、すべて原告の行為と同視するのが相当である。」とし、したがって、「A元常務のした上記各仮装行為は、いずれについても原告の仮装行為と同視できる」とした。

この事案は、地位・権限アプローチに即して、これらの地位及び権限が元常務に認められるとした上で、同常務による隠蔽・仮装が「納税者による隠蔽・仮装」に当たるとしたのである（もっとも、判決は権限というよりは「役割」という表現を用いて、法人にとって元常務取締役役がいかに重要な立場にいたかを論じているが、これも地位・権限アプローチの文脈で整理してよからう。）。



広島地裁は、隠蔽・仮装を行った元常務取締役の「地位及び権限」に関して、「地位」については、業務において、法人の営業活動に対して大きな影響力を有していたこと（①）、法人自体にとって株主としての重要な地位にいたこと（④）が認定されている。そして、「権限」（役割）については、法人の経営に携わっており（②）、法人もそれに応じた報酬（賞与）を支払っていたこと（③）を認定している。その上で、隠蔽・仮装がこれ

らの「地位及び権限」が付与された者によって原告の業務として行われたのであるから、「納税者による隠蔽・仮装」に該当するというのである。

3 国税不服審判所令和元年6月20日裁決

かような判断枠組みは、既に別の事例においてもみられたところである。専務取締役（G専務）が本件各取引先に対し本件各請求書を発行させた行為をもって、X社（審査請求人）が課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実を隠蔽又は仮装したと認められるか否かが争点となった事例に国税不服審判所令和元年6月20日裁決（裁決事例集115号）がある⁶⁾。

同審判所は、「法人における事業活動、経済活動は、一般的に組織的活動として行われ、その活動に複数の人間が有機的に関与することが多いことは周知のとおりであり、現実には、組織に所属する複数の者がそれぞれの部署において一定の権限を与えられ、その権限と裁量に基づき、法人としての有機的な事業活動を担っているのが常態であるといえる。

そうすると、法人が納税義務者である場合、その『納税者』とは、代表者個人ではなく、代表者を頂点とする有機的な組織体としての法人そのものであるから、法人の意思決定機関である代表者自身が隠蔽又は仮装を行った場合に限らず、法人内部において相応の地位と権限を有する者が、その権限に基づき、法人の業務として行った隠蔽又は仮装であって、全体として、納税者たる法人の行為と評価できるものについては、納税者自身が行った行為と同視され、通則法第68条第1項の重加算税の対象となるもの

6) 本件は、X社が、原処分庁Y（被請求人）の調査を受けて法人税等の修正申告をしたところ、Yが、X社のG専務が取引先に内容虚偽の請求書を発行させた行為は、X社の行為と同視することができ、X社に仮装の事実があるとして、重加算税の賦課決定処分をしたのに対し、X社が、G専務の行為をもってX社の行為とは認められないとして、原処分の一部の取消しを求めた事案である。

と解するのが相当である。〔下線筆者〕」とする。

そして、G専務が本件各取引先に対して本件各請求書を発行させた行為は、国税通則法68条1項に規定する「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実を仮装」したことに当たるとした上で、G専務は、①常務取締役又は専務取締役として対外的な営業業務を行っていたこと、②X社の営業会議において社長とともに、営業担当者に対して営業方法を指導していたこと、③自身が担当者として受注した取引がX社の営業利益の7割程度を占めるなどの業績があり、④このような実態に即して、社長に次ぐ報酬を得ていたことを考慮すると、「G専務は、X社内部においてX社の営業業務に対して大きな影響力を有する地位にあったと認められる。」し、⑤同専務が「取引先の選定及び取引先との取引金額の交渉を社長から一任されていたことからすると、G専務は、X社内部において取引先と取引内容を協議して確定する権限があったと認められる。」という。

そうすると、「G専務が本件各取引先に対し内容虚偽の本件各請求書を発行させた行為（以下『本件仮装』という。）は、G専務がX社の内部において有していた上記のような地位及び権限に基づき、X社の業務として行われた行為であると認められ、X社において本件仮装を防止するための措置を講じたとも認められないことから、全体として、納税者たるX社の行為と評価できる。〔下線筆者〕」とした。

国税不服審判所は、隠蔽・仮装を行ったG専務の「地位及び権限」に関して、「地位」については、①②③のとおり、営業業務に対して大きな影響力を有していたこと、④のとおり、それに法人自身が高額な報酬を与えていることが認定されている。「権限」については、⑤X社内部において取引先や取引内容を協議して確定する権限があったことを認定している。その上で、隠蔽・仮装がこれらの「地位及び権限」が付与された者によってX社の業務として行われたのであるから、「納税者による隠蔽・仮

装」に該当するというのである。

この国税不服審判所の採用した構成については、地位・権限アプローチの前に、法人という組織では当然ながら代表者以下多くの役員・従業員によって分担がなされそれらの者の有機的結合を図って法人組織が運営されていることを考えれば、必ずしも、明確な権限代理や委任がなかったとしても、役員や従業員の行為が法人による行為と認定されることを否定する必要はないとする下支えが示されている点を見落としてはならない（このような法人組織の実態に着眼して、「地位・権限アプローチ」を肯定する考え方を「組織実態アプローチ」と呼ぶこととする。）。

「地位・権限アプローチ」とは、法人が役員や従業員に対して、高い地位や職務上の権限を付与していたことをもって、いわば、法人がかかる隠蔽・仮装行為について、その職務上の地位や権限を与えていたことと同視することができるとする構成である。ここでは、かような「地位・権限アプローチ」が「組織実態アプローチ」によって支えられているのである。すなわち、〔1〕納税者である法人は組織活動を行うものであって、そもそも、法人代表者たる個人活動によってのみ維持されているわけではない。〔2〕組織の中で一定の地位の者に権限を委譲してこそその組織活動なのである。〔3〕されば、その権限を委譲された一定の地位の者が行った行為は、包括的に法人によって承認された行為を行ったものと評価し得るとする考え方がそこにある。この構成が、「組織実態アプローチ」である。



Ⅱ 法人における不正行為不知の問題

1 役員・従業員の不正行為と代表者の不知

このように、役員や従業員の行った不正行為につき、国税通則法68条1項の規定の適用により法人に重加算税賦課がなされた事例は少なくない。

その中でも、さらに議論となり得るのは、法人が役員や従業員の行った不正行為に対して認識していない場合である。すなわち、法人としては知らないうちに、同法人の役員や従業員が隠蔽・仮装を行っていた場合であっても、当該法人に重加算税が課され得るのかという関心事項である（その代表的な例は、法人の金員を役員や従業員が横領しているようなケースであるといえよう。）。

中川一郎教授は、「単なる文理解釈からすれば納税義務者本人が隠ぺい又は仮装の行為をなさなければ重加算税は課せられないことになる。然し、重加算税を設けた制度の趣旨を考慮して解釈するならば、納税義務者本人に限らないこととなる」とされ、その上で、「所得の隠ぺい又は仮装は、何びとの行為によるも関係なく、又それを納税義務者が知っている与否とを問うことなく、所得の隠ぺい又は仮装がなされたところに基づき申告納税違反が発生すれば重加算税は課せられることになるのである」と主張される⁷⁾。

かように行為者や納税者の認識を問わずに第三者の隠蔽・仮装についても重加算税を適用できるとする主張に対しては、第三者の範囲につき利害関係同一集団にあるか否かをメルクマールとする武田昌輔教授の見解⁸⁾や、

7) 中川一郎「大阪地裁昭和36年8月10日判決評釈」税法130号43頁（1961）。池本征男「加算税に関する若干の考察」税大論叢14号203頁（1981）も同旨の見解を示される。

8) 武田昌輔「使用人等による不正行為と租税遁脱に関する若干の考察」税理

代理関係が存在している場合には、納税者が隠蔽・仮装行為の存在について知っているか否とにかかわらず重加算税を課することができるとする高野幸大教授の見解⁹⁾、隠蔽・仮装行為の認識の有無や認識の可能性にかかわらず、業務主に重加算税を課することができるとする伊藤義一教授の見解¹⁰⁾等がある。

重加算税は申告納税制度を維持するために納税者に対して課される一種の行政制裁的措置であることに鑑みれば、納税者が誰であろうと、納税者本人が行行為者の行為を知っていようが知っていまいが問題とはならないとする見解の採用には慎重にならざるを得ない¹¹⁾。

以下、この点について検討を加えることとしたい。

2 代表者不知事例での地位・権限アプローチ

(1) 広島高裁平成26年1月29日判決

前述の広島地裁判決の控訴審広島高裁平成26年1月29日判決（訟月61巻4号811頁）¹²⁾は、地位・権限アプローチを支えるために、そもそも法人の

30巻5号5頁（1987）。

- 9) 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1003号116頁（1992）。長野地裁昭和58年12月22日判決（税資134号582頁）、大阪地裁昭和58年5月27日判決（判タ534号183頁）なども参照。
- 10) 伊藤義一「重加算税業務主帰責説試論」TKC 税研情報8巻3号2頁（1999）。
- 11) 参考として、熊本地裁昭和44年3月17日判決（行集20巻2=3号223頁）、京都地裁昭和54年4月27日判決（訟月25巻8号2301頁）、東京地裁昭和55年12月22日判決（税資115号882頁）、札幌地裁昭和56年2月25日判決（訟月27巻5号1012頁）、東京高裁昭和57年9月28日判決（税資127号1058頁）、長野地裁昭和58年12月22日判決（税資134号581頁）、東京地裁昭和63年4月26日判決（訟月35巻1号146頁）、名古屋地裁平成4年12月24日判決（税資193号1059頁）、大阪地裁平成9年9月4日判決（税資228号449頁）、大阪地裁平成10年10月28日判決（訟月48巻10号2587頁）、大阪高裁平成13年7月26日判決（訟月48巻10号2567頁）など参照。

常態として、法人とは組織的な行動をとっており、代表者個人のみが事業活動を展開しているものではないという組織実態アプローチを論じている。ただし、ここでは、前述した組織実態アプローチとはやや異なる展開がみられる。

すなわち、広島高裁は、「現代における事業活動、経済活動は、組織的活動として行われ、その活動に複数の人間が有機的に関与することが多いことは周知のとおりであり、特に相応の規模を有する法人の事業活動の場合、その代表者が事業活動の細部にわたるまで逐一把握して、直接にこれを管理することはほとんど不可能に近いといえ、現実には、組織に所属する複数の者がそれぞれの部署において一定の権限を与えられ、その権限と裁量に基づき、法人としての有機的な事業活動を担っているのが常態であるといえる。〔下線筆者〕」とし、「法人が納税義務者である場合、その『納税者』とは、いうまでもなく代表者個人ではなく、代表者を頂点とする有機的な組織体としての法人そのものであるから、法人の意思決定機関である代表者自身が仮装行為を行った場合に限らず、法人内部において相応の地位と権限を有する者が、その権限に基づき、法人の業務として行った仮装行為であって、全体として、納税者たる法人の行為と評価できるものについては、納税者自身が行った行為と同視され、本条〔筆者注：国税通則法68条〕1項の重加算税の対象となるものと解するのが相当である。」とするのである。

そして、「その場合、少なくとも法人の事業活動において代表者に準ずるような包括的な権限を有する者が、その権限内において行った行為については、その仮装行為について、代表者自身がこれを認識し、あるいは認識する可能性があったか否かにかかわらず、法人自身の行為と評価される

12) 判例評釈として、大屋貴裕・速報判例解説17号〔法セ増刊〕253頁（2015）など参照。

ものというべきである。なぜなら、上記のとおり、相応の規模の法人の事業活動においては、代表者自身がその細部にわたって逐一把握することが不可能である場合が多く、納税の対象となる法人の事業活動に関して本条1項所定の仮装行為が行われた事実がありながら、代表者自身がこれを現実に把握することが不可能であったことを理由に重加算税の賦課を免れるとすれば、規模が大きく、事業内容が多岐にわたるような大規模法人ほど重加算税の賦課を免れる可能性が大きくなるといえ、課税の公平性に反する不合理な結果となるからである。〔下線筆者〕¹³⁾とする。

(2) 地位・権限アプローチの限界

この考え方は、組織実態アプローチのように思えるが注意すべき点がある。それは、組織実態アプローチは、それにより地位・権限アプローチの理論的下支えをするものであった。再説すると、法人組織による活動は複数の権限ある地位を付与された担当者による活動の有機結合であるから、納税者である法人から地位や権限が与えられた者による行為は法人による行為と同視し得るという見解であった。

しかしながら、役員や従業員の不正行為を知らずにいたという反論が当該法人から主張されてもなお、法人による行為といえるのかという問題関心がここにはある。換言すれば、役員や従業員によってなされた不正行為は、法人によって委任された地位や権限の行使といえるかどうかという点が論じられるべきであろう。ここでの組織実態アプローチに基づく地位・権限アプローチは、認定された地位や権限からすれば、会社から「包括的な権限」の付与があったと整理されているようであるが¹⁴⁾、法人から不正

13) 最高裁平成26年12月4日第一小法廷決定（税資264号順号12572）は上告棄却・上告不受理を決定している。

14) 例えば、京都地裁昭和54年4月27日判決（訟月25巻8号2301頁）は、従業員が法人の主要な業務を担当していたという理由に基づき、「法人代表者が

行為まで含めた権限の付与があったといえるのであろうか。ましていわずや、そのような認定が可能な事例があるとしても、例えば、法人の金員を横領するために、役員や従業員が隠蔽・仮装を行った場合にまで、かかる行為が法人から付与された権限内の行為と理解することには、一般的な民法法理にいうところの権限踰越論などを念頭に置くと難しいように思えるのである。かように考えると、組織実態アプローチに基づく地位・権限アプローチには限界があるといわざるを得ないのではなかろうか。

広島高裁判決は、代表者が不正行為者の行為を認識していたか否かを重加算税の不問とすることに関して、後述するように、そもそも重加算税は納税者において隠蔽・仮装の認識を必要としないとする構成もあるが、そのような構成を採用するのではなく、法人組織の性質として、「組織に所属する複数の者がそれぞれの部署において一定の権限を与えられ、その権限と裁量に基づき、法人としての有機的な事業活動を担っているのが常態」であるという実態に依拠した理由を展開している。

このように解すれば、役員や従業員の行為を法人の行為と位置付けることができるのかもしれない。しかしながら、ここには議論すべきいくつかの問題関心が惹起され得るのである。そこには、組織が複数の役員や従業員によって構成されていることが、なぜ代表者の認識を不要とする積極的理由になり得るのかという点についての議論が除外されてはいないかという疑問が起り得るし、また、同族会社に代表されるような小規模な組織においてはこの議論が通用しないという点である。このような理屈は、法人の規模に応じた理論構成が模索されなければならないことを意味してい

その事実を知っていたと否とにかかわらず」重加算税が課される旨判示している。そこでは、重加算税制度の趣旨からしてそのような結論が導出されるとするのである。長野地裁昭和58年12月22日判決（税資134号581頁）、名古屋地裁平成4年12月24日判決（税資193号1059頁）も同旨。

るともいえるからである。

Ⅲ 納税者の認識不要論とその問題点

1 これまでの裁判例

大阪高裁平成13年7月26日判決（訟月48巻10号2567頁）¹⁵⁾は、「同条〔筆者注：国税通則法68条〕の趣旨は、加算税を課すべき過少申告行為が課税要件事実の隠ぺい・仮装という手段で行われた場合に、違反者に行政上の制裁として重加算税を賦課することにより、申告納税制度の適正円滑な運営を図ろうとする法技術上の制度であるから、納税者において仮装・隠ぺいした事実に基づき申告するという認識を要さず、結果として過少申告の事実があれば足りるものと解される（最高裁昭和62年5月8日税務訴訟資料158号592頁等参照）。〔下線筆者〕」とし、「控訴人〔筆者注：納税者たる法人〕は……Aに重要な経理帳簿の作成等を任せきり、納税の際にもAが作成した経理帳簿等に基づき作成された総勘定元帳や決算書類等で申告を行ったところ、これら経理帳簿等に虚偽の記載が存在したため、客観的にみて、控訴人が仮装・隠ぺいの事実に基づく申告をなしたことになったのであるから、重加算税賦課の要件を満たしており、本件各重加算税賦課決定に違法はない。」とした。この事件において、控訴人は「Aが横領行為の発覚を妨げるため行った経理操作を理由に、犯罪被害者である控訴人に対し、重加算税賦課決定をするのは実質的にみて不当であり、憲法にも違反する。」旨主張したが、これに対して、大阪高裁は、「控訴人の内部的な問題から、結果的に控訴人が仮装・隠ぺいを手段とした過少申告を犯して適正な徴税を妨げている以上、これに重加算税を課して申告納税制度の円

15) 判例評釈として、加藤就一・平成13年度主要民事判例解説〔判タ臨増〕238頁（2002）など参照。なお、最高裁平成13年12月20日第一小法廷決定（税資251号順号9040）において、上告は不受理とされている。

滑・適正な運営を図ることに合理性があり、このような立法政策を採ることが、憲法に違反するとはいえないし、また、実質的にも不当であるとはいえない。〔下線筆者〕」とした。

上記大阪高裁の原審である大阪地裁平成10年10月28日判決（訟月48巻10号2587頁）¹⁶⁾においても、原告は、従業員による隠蔽・仮装行為を知らなかったのであるから、本件各重加算税賦課決定は違法である旨主張したが、同地裁は、「従業員を自己の手足として経済活動を行っている法人においては、隠ぺい・仮装行為が代表者の知らない間に従業員によって行われた場合であっても、原則として、法人自身が右行為を行ったものとして重加算税を賦課することができるものというべきである。〔下線筆者〕」とし、「Aは、決算や確定申告に関わる帳簿・資料の作成を任されていた主要な経理職員であって、その隠ぺい・仮装行為は、長期間にわたって行われ、これによる本件売上除外等の額も多額に上り、容易に発見できるものであったにもかかわらず、原告は、Aに対して経理処理を任せ切りにして、何らの管理・監督もしないまま放置してきたものであるから、原告に対して重加算税を賦課することは、適法というべきである。」としている。

また、さいたま地裁平成16年12月1日判決（税資254号順号9846）¹⁷⁾は、「(重加算税の) 制度趣旨に鑑みれば、重加算税を課し得るためには、納税者が故意に課税標準等又は税額等の基礎となる事実の全部又は事実を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺい、仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したことを要するが（最高裁昭和62年5月8日判決・裁判集民事151号35頁）、従業員を自己の手足として経済活動を行っている法人においては、その者の行為が納税者たる法人の行為と認められるような場合には、隠ぺ

16) 判例評釈として、中野百々造・ジュリ1191号89頁（2000）など参照。

17) この事例を取り扱ったものとして、酒井克彦・会社法務 A2Z 118号58頁（2017）など参照。

い・仮装行為が代表者の知らない間に従業員の行為によって行われた場合であっても、その隠ぺい又は仮装に基づき過少申告などの結果が発生していれば重加算税を課することができると解するのが相当である。

本件においては、Bルートについては、原告代表者である甲が原告・B間の取引に水増しがあったことを知らなかったとはいえ、丙はE関係の仕事の外注に関しては契約、外注金額の取扱い等を一任され、原告・B間の契約において、発注を担当し、工事代金の交渉を行い、その契約の成立から工事の引渡しまで担当し、管理していたのであり、また、丙が担当した業務はいずれも原告の会社としての営業活動であり、すべて原告と相手方の関係となるのであるから、丙の行う行為は、原告の担当者として原告の行為とみるほかない。とすれば、丙が、Bルートにおいて架空の水増し分を計上し、その事実を仮装すべく原告・B間に正規の工事代金で取引が行われ、その工事をBが行い正規の工事代金が支払われたかのように原告・B間の取引を裏付ける帳簿書類等を作成したのであるから、原告が国税通則法68条の事実の仮装を行ったと認定するのが相当である。〔下線筆者〕とした¹⁸⁾。

2 「納税者」による隠蔽・仮装

これら納税者の認識不要論は、重加算税賦課要件としては、過少な申告であることの「故意」や「認識」は必要ではないという点に依拠した判断である。しかしながら、これらの判決がいうところの納税者の「故意」や「認識」については、議論の余地があり得る。けだし、これまで、重加算税に係る二重処罰禁止論において不要とされてきた「故意」や「認識」と

18) この判断は、控訴審東京高裁平成17年4月13日判決（税資255号順号9995）においても維持されている。なお、最高裁平成18年11月28日第三小法廷決定（税資256号順号10584）は上告不受理を決定している。

は、あくまでも、過少申告やそれに伴う過少の納税に関する「故意」や「認識」の問題であって、隠蔽・仮装に「故意」や「認識」が不要と解されてきたものではないはずであるからである。

憲法上の二重処罰（憲39）に重加算税制度が当たるのではないかとの疑義が議論されることがある。過去はともかく今日においては、重加算税は刑罰ではなく二重処罰には当たらないとする見解が通説である¹⁹⁾。

この点、熊本地裁昭和57年12月15日判決（税資128号596頁）²⁰⁾がある。同地裁は、「国税通則法六八条に規定する重加算税は、同法六五条ないし六七条に規定する各種の加算税を課すべき納税義務違反が、課税要件事実を隠ぺいし、または仮装する方法によつて行なわれた場合に、行政機関の行政手続により違反者に課せられるもので、これによつてかかる方法による納税義務違反の発生を防止し、もつて申告納税制度の信用を維持し、徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の制裁措置であり、故意に所得を過少に申告したことに対する制裁ではないものである。従つて、税の申告に際し、仮装、隠ぺいした事実に基づいて申告する、あるいは申告しないなどという点についての認識を必要とするものではなく、結果として過少申告などの事実があれば足りるものと解すべきである。もしそのような認識まで必要であると解すると、本来違反者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目してこれに対する制裁として科せられる刑罰とは、趣旨や性質を異にするものであるにも拘らず、刑事犯としての脱税犯の犯意と同じことになり、重加算税の行政上の制裁という本質からも外れることになるからである。」と判示している。この判断は、その後、控訴審福岡高裁昭

19) 金子宏『租税法〔第23版〕』882頁（弘文堂2019）、品川芳宣『附帯税の事例研究〔第4版〕』269頁（財経詳報社2012）、酒井・前掲注4）、296頁、「国税通則法の制定に関する答申の説明」6章2節など参照。

20) 判例評釈として、岸田貞夫・ジュリ827号93頁（1984）など参照。

和59年5月30日判決（税資136号638頁）²¹⁾及び上告審最高裁昭和62年5月8日第二小法廷判決（税資158号592頁）においても維持されている。

このように、重加算税は脱税犯の犯意と重なる過少申告等に対する故意や認識は不要であるとされており、隠蔽・仮装行為さえ認定されれば賦課要件を満たすという考え方は国税通則法68条の文理にも即しているものと思われる。

国税通則法68条1項は、「第六十五条第一項《過少申告加算税》の規定に該当する場合……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蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、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」と規定していることから、同項にいう重加算税の賦課要件は、①同法65条ないし67条の要件を充足していること、②納税者による③隠蔽・仮装があること、④かかる隠蔽・仮装に基づく納税申告書の提出があったことということになろう。

ただし、③隠蔽・仮装とは、一般に故意に基づく行為のみを指すと解されることから、重加算税の賦課要件として故意や認識が不要になると解するのは相当ではなく、租税負担の軽減や過少申告や無申告、不納付といった点についての故意や認識は必要ないという意味にとどまるのである²²⁾。もともと、隠蔽・仮装という概念は、故意に行うもののみしか観念できないことからすれば当然といえよう。和歌山地裁昭和50年6月23日判決（税資115号31頁）は、「事実を隠ぺいするとは、事実を隠匿し或いは脱漏することをいい、事実を仮装するとは、所得或いは財産というもの、取引の名義を装う等事実を歪曲することをいう。いずれも行為の意味を認識しながら故意に行うことを要するものと解すべきである」と説示してい

21) 判例評釈として、篠崎和人・税弘33巻10号145頁（1985）など参照。

22) 酒井・前掲注4）、302頁。

る。また、仙台地裁平成5年8月10日判決（税資198号482頁）は、「納税者が故意に標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装し、その隠ぺい又は仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであることが必要」であるとし、「故意があるというためには、当該納税者が隠ぺい又は仮装行為と評価されるべき客観的事実を意図的に実現したことが必要であると解すべきである」とする。この判決は、隠蔽・仮装自体は客観的に決まるとしつつも、「意図的に実現したことが必要である」と示している。いくつかの判決も同様に重加算税の賦課に当たっては、隠蔽・仮装についての納税者の故意や認識が必要である旨判示しているのである²³⁾。

3 課税実務上の取扱い

平成12年7月3日付け国税庁長官通達〔課所4-15ほか3課共同〕「申告所得税及び復興特別所得税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）〔最終改正：平成28年12月12日〕（以下「申告所得税に係る重加算税通達」という。）を確認すると、重加算税の賦課要件とされる「隠蔽・仮装」の例示として、二重帳簿の作成（第一.1.(1)）や破棄、隠匿（第一.1.(2)①）、帳簿の改ざん、偽造、虚偽記載（第一.1.(2)②）、架空名義の取引（第一.1.(3)）などが挙げられており、これらはいずれも真実の意図的な実現が前提とされている行為である。納税者の故意や認識が介在しない行為としては、例えば、相手方取引先が納税者のために不正行為を行うことが考えられるが、その場合でも取引先が単に虚偽の帳簿書類を作成したというだけで重加算税の適用があるという規定振りにはなっていない。同通達は、「取引先に虚偽の帳簿書類を作成させる等している」（第一.1.(2)③）とし、不正

23) 品川芳宣教授も同様の立場で、隠蔽・仮装についての納税者の故意や認識が必要だと主張されている（品川・前掲注19）、294頁）。

行為が当該納税者から発信されていることを要件としており、事実の意図的な実現を明示的に示しているように思われる。これらの例示からは、現行の課税実務の取扱いは、納税者の不正行為に対する故意・認識を隠蔽・仮装行為の前提としていると理解するのが素直であるように思われる²⁴⁾。

ここに、重加算税賦課要件として、「納税者による」隠蔽・仮装が挙げられるが、上記の点と併せ考えれば、納税者の「故意」による、あるいは「認識」の下での隠蔽・仮装が必要であるということになろう²⁵⁾。

さて、所得税法等においては、納税者個人が故意に基づく隠蔽・仮装を行うことが重加算税の賦課要件となるが、この点、申告所得税に係る重加算税通達は、「隠蔽又は仮装の行為については、特段の事情がない限り、納税者本人が当該行為を行っている場合だけでなく、配偶者又はその他の親族等が当該行為を行っている場合であっても納税者本人が当該行為を行っているものとして取り扱う。」(第一.1.)としており、国税通則法68条に

24) さらに、同通達は、「居住用財産の買換えその他各種の課税の特例の適用を受けるため、所得控除若しくは税額控除を過大にするため、又は変動・臨時所得の調整課税の利益を受けるため、虚偽の証明書その他の書類を……他人をして作成させていること」(第一.1.(6))、「他人をして源泉徴収票等に虚偽の記載をさせ、若しくは源泉徴収票等を提出させていないこと」(第一.1.(7))、「調査等の際の具体的事実についての質問に対し、……相手方をして虚偽の答弁等を行わせていること」(第一.1.(8))なども、納税者の故意や認識が重加算税賦課の前提とされている例示として数えることができよう。また、同通達は、いわゆる期ズレについて、「相手方との通謀による虚偽若しくは架空の契約書等の作成等又は帳簿書類の破棄、隠匿、改ざん、偽造、変造等によるもの等でないとき」(第一.2.)は「帳簿書類の隠匿、虚偽記載等」に該当しないことを確認しており、ここでも納税者の隠蔽・仮装についての故意や認識が重加算税賦課の前提とされているといえよう。

25) 西井克彦「更正・決定等の遡及要件と重加算税の賦課要件(上)(下)——原因結果アプローチによる整理——」税務事例37巻9号1頁、同10号1頁(2005)参照。

いう「納税者」に当該納税者の親族等が含まれ得ることを通達している。

他方、法人税法を念頭に置くと、納税者たる法人が故意に基づく隠蔽・仮装を行った場合にのみ重加算税が賦課される。もっとも、法人が行為を行うということは観念できないから、一般的には法人代表者か又は法人の代理人が対象になることになるだろう。この点、課税実務はどのように扱っているのだろうか。平成12年7月3日付け国税庁長官通達〔課法2-8ほか3課共同〕「法人税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）」〔最終改正：平成28年12月12日〕（以下「法人税に係る重加算税通達」という。）は、申告所得税に係る重加算税通達のような「納税者」の範囲に関する記載をしていないのである²⁶⁾。

さて、この論点については、例えば、前述した大阪地裁昭和36年8月10日判決が注目すべき説示を展開しているため、やや長文に及ぶが確認することとしよう。同地裁は、家族又は使用人等の従業者が納税義務者のために所得の事実を隠蔽・仮装し、これに基づく所得の無申告又は過少申告があれば、納税義務者本人がかかる事実を知らない場合でも重加算税が賦課されるべきか否かについて、次のように説示する。すなわち、「重加算税の制度の主眼は隠ぺい又は仮装したところに基づく過少申告又は無申告による納税義務違反の発生を防止し、もつて申告納税制度の信用を維持し、その基礎を擁護するところにあり、納税義務者個人の刑事責任を追及するものではないと考えられる。従つて納税義務者個人の行為に問題を限定すべき合理的理由はなく、広くその関係者の行為を問題としても違法ではない。かえつて、納税義務者個人の行為に問題を限定しなければならないとすると、家族使用人等の従業者が経済活動又は所得申告等に関与すること

26) 平成16年3月国税庁長官通達〔法課2-6ほか3課共同〕「連結法人税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）」〔最終改正：平成28年12月12日〕においても、同様に、「納税者」の範囲に関しては通達していない。

の決してまれではない実状に鑑みて重加算税の制度はその機能を十分に發揮しえない結果に陥ることはあきらかである。(従業者の行為によるときは納税義務者の故意を立証することは容易でなく、発覚したときも従業者自身は重加算税の賦課を受けることはないから、納税義務者が従業者の行為に隠れて不当な利得をはかる虞がある。)したがって、重加算税の制度上は従業者の行為は納税義務者本人の行為と同視せらるべく、従業者による所得の事実の隠ぺい又は仮装を納税者本人が知らずして右隠ぺい又は仮装したところに基き、所得の過少申告をし又は所得の申告をしなかつたときは、正当なる所得を申告すべき義務を怠つたものとして重加算税が賦課せられるものと解するのが相当である。〔下線筆者〕と判示している。このように、重加算税の制度趣旨からして、国税通則法68条の「納税者」の範囲についての考察を必ずしも必要としないとする考え方もある。

しかしながら、果たして、このような考え方は妥当であろうか。重加算税が特に過少申告加算税や無申告加算税よりも重いペナルティを課している制度であることを念頭に置くと、租税法律主義の下、厳格な文理解釈が要請されるべきであるというべきであろう。されば、国税通則法68条が要件としている「納税者」の意義を議論せずに済むと解することには与することはできない。

かような意味では、重加算税賦課要件の議論における隠蔽・仮装については納税者の「故意」や「認識」は必要なのであって、納税者が知らない間に行われた行為を「納税者」による隠蔽・仮装と認定することはできないはずである。したがって、納税者の認識不要説は重加算税の要件を正解していないというほかはない。

4 小 括

これまで、役員や従業員の不正行為に対して重加算税賦課を肯定してき

た構成としては、大まかに分けて、次のいくつかに収斂されよう。

すなわち、第一に、役員や従業員の行った行為について法人が認識していなかったとしても、そもそも、重加算税の賦課要件に納税者の「認識」は求められていないとする「納税者の認識不要論」がある。しかしながら、重加算税の賦課要件として、不正行為についてまで納税者の「認識」が不要であると解することはできないため、この見解には賛同し得ない。

次に、社会実態的にみて、法人の事業活動は複数の役員や従業員による行為から成り立っているのです、それらの者の行う行為の全てについて、法人代表者がこれを知り得るとすることは、法人の常態にそぐわないのであるから、法人の代表者が認識していなかったという一点を取り上げて重加算税賦課を否定する必要はないとする組織実態アプローチがあり得る。しかしながら、実態が仮にそうであったとしてもそれだけでは理論的な説明としては成立していないように思われる。もっとも、不正行為を行った役員や従業員の地位や権限からして、法人より包括的な権限の委譲があったとすれば、仮に法人が不知であったとしても法人に付与された権限内行為については法人の行為と同視し得るとする組織実態アプローチに基づく地位・権限アプローチによって説明することができるようにも思われる。

ただし、かかる地位・権限アプローチによったとしても、法人が横領などによって被害を受けているケースについてまで適用することができると理解することは困難ではなからうか。けだし、かかる隠蔽・仮装が法人が託した権限内行為といい得るかという問題があるからである。すなわち、法人が自らの損害を招来するような横領行為及びそれを糊塗するための隠蔽・仮装を委任したとみることができるのかという問題がある。

かような意味では、組織実態アプローチに基づく地位・権限アプローチにも限界があるといわざるを得ない。

そこで、次に、そもそも役員や従業員の行う行為に対する監督責任は法

人にあるのであるから、法人がその注意義務を怠っていることを理由として、重加算税の賦課を免れしめることは妥当ではないとする見解がある。いわゆる「注意義務論」であるが、この点についてもみておくこととしよう。

Ⅳ 注意義務論

1 概 観

金子宏教授は、「納税申告を依頼した第三者（代理人）の隠蔽・偽装行為に対して、納税者がどこまで責任を負うべきかについては、納税者と代理人との関係、当該行為に対する納税者の認識の可能性、納税者の黙認の有無、納税者が払った注意の程度等にてらして、具体的事案ごとに判断すべきであろう。」として、納税者の認識や注意義務などの考慮事項を含めて帰責性判断を行うべきとの考え方を示される²⁷⁾。

この見解は、例えば東京高裁平成15年5月20日判決（訟月50巻5号1663頁）が、「納税者が納税申告を第三者に委任した場合、又は納税者が課税要件事実の把握ないし管理を第三者に委任した場合において、当該第三者がした隠ぺい・偽装行為に基づく申告について、納税者がどこまで責任を負うべきかについては、納税者と当該第三者との関係、当該行為に対する納税者の認識及びその可能性、納税者の黙認の有無、納税者が払った注意の程度等に照らして、個別的、具体的に判断されるべき」と判示するように、裁判例からも支持されていると思われる。

なるほど、重加算税が、不正行為を企図する者に負のインセンティブを与えてその行為を思い留まらせるという制裁的措置であることを前提とすれば²⁸⁾、納税者の帰責性によって判断を行うことは、その制度趣旨に合致

27) 金子・前掲注19), 892頁。

28) 佐藤英明「過少申告加算税を免除する『正当な理由』に関する一考察

するといえよう。そこで、次に、納税者の注意義務の程度等に照らして、第三者が隠蔽・仮装を行った場合の納税者への重加算税の適用を考えてみたい。

2 裁判例

原告の代表者である甲ないし原告本社は、取締役乙らが大阪支店において本件不正取引を行っていることに全く気づかないまま、平成8年から同14年までの間、確定申告をしており、同15年2月に本件税務調査が実施された後、初めて乙らによる本件不正取引を知ったという事案に岡山地裁平成22年5月25日判決（税資260号順号11444）がある。同地裁は、甲ないし原告本社に隠蔽・仮装があるとは認めがたいとした。

これに対して、控訴審広島高裁岡山支部平成23年9月1日判決（税資261号順号11746）は、本件においては、乙が原告全体の売上げに相当貢献していたこと、乙は、大阪支店の支店長で、従業員とはいえ取締役であり、原告の重要な会議に出席し、原告の売上計画の立案にも参画し、代表取締役の甲に次ぐ高額の給与・賞与を得ていたこと等の事実が認められ、これらの事実を総合考慮すれば、甲らは乙が本件不正取引により裏金を捻出していること自体を認識しながら、これを放置し、容認していたと推認することができるとした。その上で、同判決は、本件においては、納税者が隠蔽・仮装したと認めることができるから、国税通則法68条1項が適用されるところとした²⁹⁾。

金沢地裁平成23年1月21日判決（訟月57巻11号2491頁）³⁰⁾は、「納税者以外

— IMPACTを手がかりとして」総合税制研究2号95頁（1993）。

29) なお、最高裁平成24年11月2日第二小法廷決定（税資262号順号12087）は、上告棄却及び上告不受理を決定している。

30) 判例評釈として、川田剛・ジュリ1457号130頁（2013）、山下亜弓・税務事

の者が隠蔽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は、形式的にそれが納税者自身の行為でないというだけで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。」とし、「本件のように、納税者である法人の役員や従業員が隠蔽仮装行為を行った場合、通常、役員は法人の機関として行動する者であるし、従業員であっても、法人の事業活動上の利益を挙げるためにその手足として用いられている者であるから、納税者本人が、相当の注意義務を尽くせば、役員や従業員の隠蔽仮装行為を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前記行為が行われ、それに基づいて過少申告がされたときには、前記行為を納税者本人の隠蔽仮装行為と同視して、納税者本人に重加算税を賦課することができるというべきである。〔下線筆者〕」とする。

この判決の構成は、前段が地位及び権限アプローチであり、後段が注意義務論である。すなわち、納税者本人が相当の注意義務を尽くせば、役員や従業員の隠蔽・仮装を認識することができたとしているのである。かような注意義務を尽くさず、これを防止せずに隠蔽・仮装が行われたという点が論じられている点には関心を寄せたい。

これまでも注意義務論は、第三者による隠蔽・仮装が重加算税の対象となるか否かという論点において積極的に活用されてきた。第三者に依頼（委任）した委任者としての選任義務や監督義務的な位置付けから、受任者の帰責性が委任者に及ぶか否かが論点となる傾向にあった³¹⁾。

例47巻6号65頁（2015）など参照。

31) 例えば、京都地裁平成5年3月19日判決（行集44巻3号24頁）、大阪高裁平成9年2月25日判決（税資222号568頁）など参照。反論として、例えば、いわゆるM税理士事件第一審東京地裁平成15年6月27日判決（後掲）は、

3 認識と注意義務の関係

ところで、金子宏教授が示される考慮事項としては、まず、納税者と実行行為者との関係が重要になると思われる。すなわち、納税者が誰に何を依頼したのかということが納税者の帰責性の判断に大きく影響を及ぼすのではないと思われるのである。同教授の主張される考慮事項とは、納税者と実行行為者との関係を問題とするほか、① 納税者の認識、② 納税者の注意義務に集約されよう。もっとも、このいずれも納税者と実行行為者との関係に大きく左右される事項である。

かつて、筆者は、この場合の帰責性について、注意義務を重視して判断すべきと考えるか（注意義務説・過失責任説）、それとも注意義務はいくつかの考慮事項のうちの一つにしかすぎないかと考えるか（総合考慮説）によって見解が分かれ得ること、注意義務説（過失責任説）は、納税者の帰責性を注意義務によって判断すべきとする見解³²⁾であること³³⁾、かかる注意

「隠ぺい又は仮装行為とは、納税者の故意による行為を想定したものであって、前述した重加算税制度の趣旨にかんがみれば、納税者の受任者に対する選任・監督行為の過失の有無という納税者の過失を捉えて、隠ぺい又は仮装行為と同様の責任非難の根拠とするのは相当ではない」と判示している。

32) 木村弘之亮「重加算税」日税研論集13号75頁（1990）は、かかる見解を両罰規定のアナロジーとして捉えられる。大塚仁「両罰規定における業務主処罰の論拠」行政判例百選〔新版〕279頁（1970）も参照。

33) 判例は、債務者が監督義務に違反したことをもって使用人たる履行補助者の過失も債務者の責任の根拠とする（大審院昭和15年12月18日判決（新聞4658号8頁）、大審院昭和16年12月19日判決（新聞4750号8頁）、東京控訴院昭和17年2月6日判決（新聞4780号5頁））。反対として、契約上の債務の履行につき被用者に過失があった場合には、被用者の選任監督について過失がなかったとしても使用者は責任を免れないとする大審院大正8年4月1日判決（民録25輯599頁）、債務者が債務不履行のため他人を使用する場合においては、債務者はその履行について被用者の不注意によって生じた結果に対して債務の履行に関する一切の責任を回避することができないとする大審院昭和4年3月30日判決（民録8巻363頁）、大審院昭和4年6月19日判決（民集

義務説は、さらに、納税者が注意を怠らなければ実行行為者の隠蔽・仮装を認識できたはずであるという点で納税者の「認識」の有無を強調する考え方（認識重視説）と、認識は単に注意義務を判断するための一要素にしすぎないとする考え方（総合的注意義務判断説）に分説され得ることを論じたことがある³⁴⁾。

東京地裁平成15年6月27日判決（民集60巻4号1657頁）³⁵⁾の事例では、納税者が第三者を選任したのは、自らの判断と責任においてであり、その上で、申告手を委任した以上、第三者が、納税者に代わって行った申告行為は、納税者が行ったと同様に扱われるものであるから、これに付随する重加算税の責任も、納税者が不適正な申告について認識していたか否かにかかわらず、当然負うべきである旨、税務署長は主張するが、「重加算税制度の趣旨や委任者と受任者の法律関係等」に鑑みれば、かかる主張を採用することはできない旨判示しており、認識重視説に立つものといえよう。

認識重視説としては、例えば納税者本人の関知しない代理人の行為についてまでも重加算税の適用を可能とする事例³⁶⁾について、これを問題視する岸田貞夫教授の見解³⁷⁾、重加算税の賦課は納税者本人が第三者の違法行為を知っている場合に限るとする吉良実教授の見解³⁸⁾、「従業員の隠ぺ

8巻675頁）等もある。

34) 酒井・前掲注4), 339頁。

35) 同事件の上告審最高裁判平成18年4月20日第一小法廷判決（後掲）を素材とする論稿として、酒井克彦「税理士による不正行為と重加算税の賦課（2）」税弘55巻4号146頁（2007）も参照。

36) 前述の大阪地裁昭和36年8月10日判決。

37) 岸田貞夫「重加算税の賦課と過少申告についての納税者の認識」ジュリ827号95頁（1984）。

38) 吉良実「重加算税の賦課要件と通脱犯の成立要件」税理24巻1号71頁（1981）。

いまたは仮装による場合には、納税義務者本人がその従業員の行為に通謀加担し、または少なくとも右の事情を知っていることを要すると解せられる」とする須貝脩一教授の見解³⁹⁾等があるが、これらには反論もある⁴⁰⁾。

以前、筆者は、注意義務説のうちの総合的注意義務判断説が妥当と考え、その旨を論じていたが、前述のとおり、不正行為に対する認識を軽視することには問題が少なくないと考えているに至っている⁴¹⁾。なお、総合考慮説は帰責性を認識や注意義務の総合考慮の中で判断すべきとする考え方であるが、認識をより重視すべきではなかろうか。

この点は、M 税理士事件上告審最高裁平成18年4月20日第一小法廷判決（民集60巻4号1611頁）⁴²⁾が、「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

39) 須貝脩一「従業員の行為による重加算税の賦課」シュート6号46頁（1962）。

40) 高野・前掲注9), 116頁, 木村・前掲注32), 74頁。

41) 反論として、例えば、神戸地裁平成14年1月10日判決（税資252号順号9046）は、重加算税の賦課要件として、隠蔽又は仮装行為、それらに基づく申告書の提出について納税者自身の認識が必要であるとする、納税者から委任を受けた親族等による隠蔽又は仮装による脱税行為を抑止することが困難となり、重加算税の趣旨が没却されることになるから、そのような認識を必要とする主張は採用できないとする。

42) 判例評釈として、川神裕・平成18年度最高裁判所判例解説民事篇〔上〕579頁（2009）、山本隆司・租税判例百選〔第6版〕190頁（2016）、浪花健三・民商135巻4＝5号175頁（2007）、神山弘行・法協125巻5号1133頁（2008）、太田幸夫・平成18年度主要民事判例解説〔判タ臨増〕250頁（2007）、酒井克彦・前掲注35), 146頁など参照。

と解するのが相当である。他方、当該税理士の選任又は監督につき納税者に何らかの落ち度があるというだけで、当然に当該税理士による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るとはいえない。」としている点にも通じているといえよう。

結びに代えて

本稿においては、役員や従業員が行った隠蔽・仮装が納税者たる法人の行為と認定される場合の理論構成について検討を加えた。

いくつかの立論があり得るところではあるが、認識不要論については改めて疑問を提起しておくこととしたい。偽りその他不正の行為による遡及課税規定である国税通則法70条4項では、租税負担の軽減や過少申告に対する故意や認識が要件とされるのに対して、同法68条はそのような故意は不要とされている。さりとて、行為者（納税者）の故意や認識が認定されなければ、そもそも隠蔽・仮装を觀念し得ないのであるから、あくまでも故意や認識を不要とするのは租税負担の軽減や過少申告に対するものであるという点を確認しておく必要があろう。