

要 旨

重加算税に関する一考察

—第三者の隠ぺい仮装と重加算税の賦課—

石 黒 涼 子

わが国の納税制度は第二次世界大戦を境に、シャープ勧告の画期的な提言を受けて、課税官庁が税額を決定する賦課課税制度に代えて、申告納税制度という納税者自身が正確な記帳に基づいて税額を計算するという極めて民主的な制度に移行した。申告納税制度は自らの収入支出及び税額について最も知悉する立場にある納税者が自ら税額を計算し納付するというものである。そして、税は究極的には国民一般に還元されて福祉国家成立の基礎となるものであるから、納税者の高度な納税道義に立脚するはずのものである。しかしながら、できるだけ税金の額は少ないほうが良いということが強い人情であるのも事実である。このような心理が節税の範囲を越え、租税回避行為や脱税行為を生む原因となっている。現在ではそのような納税者の心理を体言して税の専門家である税理士の中には、法の網の目を突いて税額を少なくする方策を商品として売る者も増加しているのが現実でありこのような行為に対しては対策税制を整えることが重要である。その努力も行われているが、立法行為とのタイムラグからどうしても後追的となり、それだけは限界がある。さらに、このような租税回避商品の開発に加えて、極めて悪質、巧妙な方法を通じて隠ぺい・仮装行為を行うことにより脱税を行う者も増えている。その意味で不正な申告を行った者に対しては、何らかのペナルティーを課すことも欠かせない。これが、加算税制度である。

そこで、本稿においては、加算税制度のうち、特に重加算税に焦点をあてて研究することとした。

加算税制度のうち、過少申告加算税や無申告加算税については、隠ぺい仮装の事実が必要でなく、申告額が少なかったり無申告であったという事実に着目してペナルティーが課される。これは税務上の知識の欠如に基づくものがその理由の大半であり、納税相談や租税教育などによって対応できるものである。これに対して、重加算税の対象となる行為は隠ぺい・仮装という納税者の積極的な行為が存在しているために通常の納税道義向上策では、対処できない面がある。そのため、過少申告又は無申告に比較してより重い制裁が必要となる。また、税法上は隠ぺい仮装行為が具体的に何を意味するかについては明らかにされていないので、各々の事例の実態に即して判断することとなる。

代表的な隠ぺい・仮装行為の事例としては、二重帳簿の作成、売上除外、架空仕入れ若しくは架空経費の計上、その他に、虚偽の帳簿を作成して所得を減少する行為が挙げられるが、その手口は年々悪質巧妙化しており、課税当局としてもその発見に苦慮しているところである。この隠ぺい又は仮装行為について故意の存在が必要であるか否かについては争いがあるが、通説的な考え方は、納税者（又は行為者）が課税要件事実を隠ぺいし、又は仮装することを認識していれば十分であり、租税を免れようとする認識（故意）を有していることまでは必要ではないというものである。認識しているか否かは、個人の内心の問題であり、証明が困難であることから妥当な考え方であろう。

ところで、重加算税の適用については、ことさら過少申告という困難な問題がある。

ことさら過少申告という行為は、何ら隠ぺい又は仮装行為につながるような行為をしないで全く申告をしないことや、いわゆるつまみ申告をするものであるが、このことは法令上重加算税を適用するためには、隠ぺい又は仮装行為が存在することとされていることをいわば、逆手にとったものということが

できる。考え方によっては、最も悪質な脱税行為であるということもでき、ことさら過少申告の事例を検討することにより、重加算税の対象として、当該申告行為を是正していく努力が必要であると考えられる。

第3番目の問題は、本稿の主題である納税者以外の第三者が隠ぺい仮装行為を行った時に納税者本人の重加算税責任を問うことができるかという問題である。これについては、以下の通り、学説、判例が分かれており、その主要なものを挙げると次の通りである。

・「適用肯定説」

この説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行為をしなければ、重加算税は課されないことになるが、重加算税制度の趣旨を考慮して解釈するならば、隠ぺい又は仮装の行為に限定はなく、それを納税者が知っているかどうかを問うことなく、隠ぺい又は仮装行為に基づき申告義務違反をすれば、重加算税を課されることになるという考え方である。また、重加算税制度の趣旨は隠ぺい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するところにあるとあり、納税者本人の刑事責任を追及するものではない。したがって、重加算税の賦課要件を納税者本人の行為に限定して判断すべき合理的理由はなく、広くその関係者の行為まで含めて違法性を判断し、違法性（隠ぺい又は仮装行為）があると判断されれば重加算税を賦課すべきであるとする考え方である。

・「利害関係同一集団に属する者の行為につき適用肯定説」

納税者と行為者が「利害関係同一集団」という集団に属する場合には、工作者（第三者）の行為を納税者の行為と同視できるため、納税者本人に重加算税を賦課すべきであるが、そのような集団に属さない者が自らの利得のために行った行為については、重加算税を賦課すべきでないとするもので、集団性を強調する説である。

・「総合判断説」

隠ぺい仮装の態様や事情は千差万別であるから、個々の事件態様や特徴に応じて、これらの事情等を勘案して総合的に判断すべきであるとする見解である。

この説に関連し金子宏氏は「第三者の隠ぺい仮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照らして、具体的事案ごとに判断すべきであろう。両者の間に隠ぺい仮装について意思の連絡がある場合には、重加算税賦課の要件はみたされると解すべきである。他方、顧問税理士が納税者に無断で隠ぺい・仮装に基づく過少申告をし納税者がそれを容易に認識ないし予想し得なかった場合には、重加算税の要件はみたされないと解すべきである」と述べておられる。

その他、第三者の隠ぺい仮装による納税者の重加算税課税要件については諸説があるが、筆者は次のように考える。

すなわち、納税者と税理士との申告行為については、多大の信頼関係があり常時連絡をとりあっているものと考えられるから、税理士が行った行為は納税者の行為と考えるべきであろう。しかしながら、上述のようにその関係は千差万別であり、例外は存在する。第三者の行為が何ら納税者の認識がないままに行われる場合があり、このような場合にまで納税者の責任を問うことは酷であろう。従って結論としては、「総合判断説」に従い、時と場合を重視して総合的に判断すべきであると考えられる。なお、筆者としては金子氏も付言しているところであるが納税者保護の立場から「第三者の隠ぺ

い偽装行為については納税者の認識可能性があったこと」を特に強調しておきたい。

次に、裁判例及び裁決例においても種々な事実認定に関する問題点が挙げられているが、学説でも主張されているように、判例における最も重要な点は、第三者の隠ぺい偽装行為を納税者が認識していたか否かということである。この点につき最高裁と下級審の間には若干の差があるが、この認識の存否を最高裁は「意思の連絡」という文言で判示しており、結論としては納税者と第三者との間に意思の連絡が認められない場合には納税者の責任は問わないというものである。なお、共同申告が可能な米国においては、一方の配偶者が詐欺等によって他方の配偶者を誤った認識に陥れ、不正な申告行為を行ったような場合には、他の配偶者は免責されるが、それ以外のケースではほとんどの場合重加算税が課されているようである。我が国における事案処理にあたっても参考となろう。

重加算税は、課税要件事実を隠ぺい又は偽装することにより過少申告等となった場合に行政機関の手続きにより違反者に課せられるもので、これにより納税義務違反の発生を防止し、もって徴税の実及び納税道義の向上を挙げるために不可欠な制度である。このような制度等の整備と共に、我々納税者としても今一度、納税に関する正しい知識を身につけ、適正な納税申告を行うよう心がけなければならない。

租税というのは、最近需要が著しい社会保障費を匹頭にして、最終的には国民に還されるものであるという基本的認識に立って、税理士は適正な納税者の申告行為に貢献すべきである。ましてや、重加算の対象となるようなケースを誘導したり、示唆したりすることは論外である。筆者は税務実務に携わる者として本研究を基礎にし、納税道義の更なる向上を目標に研究を続けることとしたい。