

附帯債務としての重加算税

本来の納税者でない者による消費税
不正還付への重加算税賦課の可否

橋 脇 公 彦

(公法専攻・法政専修コース)

- 第1章 はじめに
- 第2章 事件の概要
 - 第1節 事件関係の概要
 - 第2節 地裁，高裁の判断
 - 第3節 争点整理
- 第3章 本件賦課決定の適法性
 - 第1節 納税義務の成立と確定
 - 第2節 重加算税の賦課要件
 - 第3節 国税通則法の地位
- 第4章 おわりに

第1章 はじめに

申告納税方式の租税について、税法上の課税要件を満たす者は、法定申告期限までに確定申告書を提出しなければならない(税通17条)。これは納税者が自ら課税標準等または税額等を確定する行為とされているが¹⁾、この申告義務に関し違反があった場合を想定し、国税通則法において各種加算税制度が準備されている。加算税は、申告納税制度の定着と発展を図るため申告義務が適正に履行されない場合に課される附帯税であり、申告納税制度の担保的機能を果たしている。この中でも最も重い経済的負担を課するのが重加算税である。納税者が申告に際し事実を隠ぺいまたは仮装し、これに基づき申告をしている場合に課されるのであるが、この重加算税が対象としている「納税者」とは、いったいどのような者をいうのであろう

か。また、重加算税に代表される加算税制度が担保すべき納税義務とはいかなるものであろうか。

平成15年7月10日京都地裁において、消費税法上の課税要件を充足しない者が消費税の還付申告書を提出し、不正に金員を受領した事件について判決があった。当該地裁判決において、不正に受給した還付金を取り戻すための更正処分については適法としたが、その更正処分に伴ってなされた重加算税の賦課決定処分については、原告は国税通則法上の「納税者」には当たらないとして、賦課決定処分を取り消す判決を下した。

これに対し、その控訴審である大阪高裁平成16年9月29日判決は、更正処分については同様の判断をしたが、重加算税の賦課決定処分については、地裁判決を覆し、個別実税法上の課税要件の充足がなくても申告・更正によって「納税者」に該当することとなるとの判断を示し、この賦課決定処分を適法であるとした。

この事件についての争点は、個別税法上の課税要件を充足していない者に対し、重加算税等を賦課することができるのか否かであるが、国税通則法等の関連法規における重要かつ基本的な法令解釈上の問題を含んでいる。

そこで本稿では、判決のうち重加算税の賦課決定処分に関する部分に注目し、納税義務の成立から確定、履行の流れを検証することで、重加算税の対象である「納税者」の意義と範囲を明確するとともに、国税通則法が各税法との関係においてどのように位置づけられているのかを考察し、申告納税方式の租税に関する重加算税の賦課対象を明らかにしてみたいと思う。

第2章 事件の概要

第1節 事実関係の概要

I社はコンピュータの輸入卸売業者で平成7年7月1日から同年9月30日までの間に本件輸出取引をし、その決算代金の入金があった。しかしI

社はこれを売上高に計上せず、取引の事実を隠ぺいして、本件輸出取引は I 社の従業員の原告 X がしたものであると仮装し、法人税を違法に免れるとともに、X に本件輸出取引にかかる消費税について、仕入税額控除分の還付申告をさせてその還付金を取得させ、その後その還付金を I 社が取得しようと企てた。

そこで、X は本件還付申告を行うために、自己が営業を営んだ事実がなかったにもかかわらず、平成 7 年 9 月 12 日に Y 税務署長に対し、「個人事業の開業等の届出書」及び消費税法 9 条 4 項の規定により同条 1 項本文の規定（納税義務の免除の規定）の適用を受けない旨を記載した「消費税課税事業者選択届出書」を提出した。

その後平成 8 年 7 月 1 日に Y 税務署長に対し、X 名義で、消費税法 46 条 1 項所定の還付を受けるため、課税標準額を 0 円、課税標準額に対する消費税額を 0 円、控除対象仕入税額を 218 万 5888 円、控除不足還付税額を 218 万 5888 円とする平成 7 年 7 月 1 日から同年 9 月 30 日までの課税期間（以下「本件課税期間」という。）の消費税の X 名義の確定申告書を提出した（以下、「本件還付申告」という）。

Y は、平成 8 年 8 月 30 日、本件還付申告の申告書に記載された控除不足額に相当する消費税の還付金 218 万 5888 円に還付加算金 1 万 3000 円を加算した金額 219 万 8888 円を、X 名義の三和銀行 E 支店の普通預金口座に振り込み、送金した。そしてその後本件還付金相当額の金員は I 社が取得した。

X は、平成 9 年 1 月 14 日、Y に対し、いずれも X 名義の、個人事業の廃業届出書及び、平成 9 年分の所得税の申告以降は青色申告による申告を取りやめる旨を記載した所得税の青色申告取りやめ届出書を提出した。

平成 10 年 9 月頃 I 社に対する法人税の調査が行われ、本件輸出取引は X によるものではなく、I 社によるものであることが判明したため、Y は平成 11 年 3 月 9 日 I 社に対して法人税の更正および重加算税の賦課決定処分をし、同年 6 月 29 日付で X に対して、本件課税期間において、X には消

費税控除対象仕入税額はないとして、X に対し控除対象仕入税額及び控除不足還付税額が0円である旨の更正処分(本件更正処分)、及び、重加算税の額が76万3000円である旨の賦課決定処分(本件賦課決定処分)を行った。

第2節 地裁、高裁の判断

京都地裁、大阪高裁とも更正処分については、本件還付申告にかかる本件輸出入取引は、X に帰属するものではなく I 社によるものとした上で、X において本件課税期間に他に消費税法が定める課税要件事実がなかったので、本件更正処分を適法であるとした。

一方、本件賦課決定処分について両者の判断は分かれた。まず京都地裁は、「法56条1項所定の還付金の還付の法的性質は、実体法上、国が保有すべき正当な理由がないため還付を要する利得の返還であって、国庫からの一種の不当利得の返還の性質を有するものとし、その還付金が更正によって減少した場合に、その部分について、申告者との関係で、常にその納税義務の増加があるわけではない」とした。また「本件還付申告の後に本件更正処分がされたことによって、還付金全額が減少することになるけれども、この減少は、還付申告をした原告について消費税の納税義務が発生したり、増加したことが判明したことによるものではないことは明らかであり、原告は、法65条1項の当該納税者ではないことは明らかであり、そもそも、原告に対し、過少申告加算税を課することはできないといわざるを得ない」として、重加算税の賦課決定処分を取り消した。

これに対し大阪高裁は、本件賦課決定処分については、「申告納税方式の場合、一旦私人が納税申告をしたならば、実体上の課税要件の充足を必要の前提条件とすることなく、同申告行為に租税債権関係に関する形成的効力が与えられ、税額の確定された具体的な納税義務が成立すると解する」とともに、「本件還付申告時点では具体的な納税義務はなくても還付金の額を確定する前提としての観念的・抽象的納税義務があり、これが本

件更正処分により具体化したもの」として、X は法 2 条 5 号および 65 条 1 項の「納税者」に該当すると判断し、賦課決定処分を適法とした。

第 3 節 争点整理

(1) 本件更正処分の争点

本件更正処分における争点は、本件輸出取引を実際に行ったのは誰かということである。この点に関しては地裁、高裁とも同様に判示しているが、その理由として、「本件各証拠によれば、輸出先である E 社からの購入注文書の注文請先が I 社であること、本件輸出取引に係る売上代金が I 社名義の信用金庫の預金口座に振り込まれていること、本件輸出取引に伴う航空運賃等及び銀行手数料を I 社が負担していること、X が所得税及び消費税の確定申告を行ったのは平成 7 年度分だけであること、そもそも X 自身、X に本件輸出取引が帰属するか否かについて当事者ではないため不知という旨の陳述をしていること」を挙げている。そして本件輸出取引の帰属する I 社が消費税法上の納税義務者となるのであるから、この他に消費税法上の課税要件事実のない X は、納税義務者（還付請求権者）ではなく、更正処分を適法とした。

(2) 本件賦課決定処分の争点

本件賦課決定処分において、X が国税通則法 65 条 1 項の「当該納税者」、同法 68 条 1 項の「納税者」に該当するか否かが争点となっている。

これは換言すれば、還付申告の時点で消費税の納税義務者ではない者に対して、過少申告加算税が課せられるのか否か、仮に課することができるとしても、さらに同税に代えて、重加算税を課することができるかどうかということである。また、X は本件更正処分があったことにより、受け取った還付金の額に相当する金員を国に返還しているが、この返還した「還付金の額に相当する税額の減少部分」（税通 28 条 2 項 3 号口）について、本件更正処分を契機として納税義務を負うことになるか否かが問題となる。

(3) 本稿におけるテーマ

そこで本稿では、両判決のうち重加算税の賦課決定に関する部分に注目し、課税要件を充足しない者が還付請求申告書を提出した場合に、重加算税を賦課しうるか否か、また更正処分を契機として納税義務を負うことになるか否かを、地裁・高裁の判決を基礎に検討を進めていくこととしたい。その上で、重加算税の賦課対象となる「納税者」の意義・範囲を明らかにしてみたいと思う。

第2章 本件賦課決定処分の適法性

第1節 納税義務の成立と確定

本件において、X が国税通則法上の納税者に該当するか否かについて、大阪高裁では「申告納税方式の場合、いったん私人が自ら納税義務を負担するとして納税申告をしたならば、実体上の課税要件の充足を必要的な前提条件とすることなく、同申告行為に租税債権関係に関する形成的効力が与えられ、税額の確定された具体的義務が成立すると解するべきである」とし、「納税申告が有効に成立していれば、実体上の課税要件事実が発生しなかったというだけで、形成された納税義務者としての地位が否定されるものではない」とした。つまり申告納税方式の場合においては、個別実体法上の課税要件を充足しなくとも、その申告行為をもって租税債権債務関係を発生させ、具体的税額の確定を伴う納税義務が成立するとの見解を示した。

ところが同判決において、高裁は、「本件還付申告の時点では、具体的な納税義務はないものの、還付金の額を確定する前提としての観念的・抽象的な納税義務はあり、これが本件更正処分により還付金が減少されたことにより納税義務が具体化したもの」とし、更正処分時に具体的納税義務になったと判示する一方、「被控訴人は、本来消費税が免除されている小規模事業者であるが、自ら消費税課税事業者選択届出書を提出したことに

よって、消費税の納税義務者となったもの」とし、届出書提出時において納税義務が成立しているとするなど、租税債権債務関係の成立、確定時期についての見解が二転三転している。

本来、納税義務の成立は個別実体法上の課税要件を充足したときであり、納税義務の確定は、原則として所定の手続により実現するのであるが（税通15条）、納税申告行為や課税庁が行う更正処分は、租税債権債務関係においてどのような効力を有しているのであろうか。

そこで、ここでは高裁判決が納税義務成立時点として示した「還付申告時」と「更正処分時」について、それぞれ検討していくこととする²⁾。

(1) 納税申告行為の法的性格

「納税申告」とは、申告納税方式による国税について、その納税義務を確定させることを主たる目的とする課税標準および税額等の申告をいう。そして申告は納税申告書の提出をもってする要式行為とされている³⁾。「納税申告書」とは、申告納税方式による国税に関し国税に関する法律の規定により必要な事項を記載したものをいい、国税の還付金の還付を受けるための申告書を含むものとされている（税通2条6号）。そして納付すべき税額は、申告により確定することを原則とし、申告がない場合又は申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税額が税務署長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長の処分により確定することとなる（税通16条）。

さらに消費税法において、事業者は、課税期間ごとに、当該課税期間の末日の翌日から2月以内に、必要事項を記載した申告書を税務署長に提出しなければならないと定め（消法45条）、その課税期間分の消費税につき、仕入税額の控除不足額がある場合には、還付を受けるための還付請求申告書を税務署長に提出することができるとされている（消法46条）。つまり、納税義務確定との関連を条文の通り解釈するならば、原則として納税申告によって納税義務が確定し、例外的に税務署長による課税処分が予定され

ていることとなる。

納税申告行為の法的性格については、これを意思表示（法律行為的行為）であるとするもの、通知行為（準法律行為的行為）であるとするもの、確認行為（準法律行為的行為）であるとするものなど、その見解は分かれている⁴⁾。

まず、通知行為であるとする見解は、課税標準と税額が租税法の規定により、すでに客観的な存在として定まっている限り、納税者が申告するということは、これらの基礎となる要件事実を納税者が確認し、定められた方法で数額を確定して、それを政府に通知するに過ぎない性質のものと考えられるから、それを一種の通知行為と解することが適当であるとする⁵⁾。そして、法律はこのことを前提として、納税者たる私人のする行為であるが、これに具体的な納税義務の確定という公法上の効果を付与している。

一方、意思表示であるとする考え方は、納税申告は国民主権主義の税制面における表明であるから、主権者としての納税者の意思、つまり行為の主体の効果意思が納税義務の確定の行為に当然に包含されるものでなければならないとする。そして、それは行為の中核に意思表示が存在し、「納税要件」事実が存在するとき、これに相応した特定の納税義務を自ら確定させようとする効果意思をもち、租税行政庁に表示する行為が「納税申告」行為であるとしている⁶⁾。

また、納税申告は、「觀念の通知」と「意思の通知」との両者を中核的要素とする特殊な私人の公法上の行為（準法律行為的行為）であるとする考え方（複合説）からすれば、納税申告は納税者の自由な効果意思の表明（意思表示）ではなくて、それはせいぜい（中略）意思の表明（意思通知）にすぎないとし、あくまで「通知行為説」の立場からその法的性格づけをするのが妥当であるとしている⁷⁾。

いずれの見解にしても、納税申告行為は、自己の納税義務の具体的内容を決定の上、これを税務官庁に申告せしめ、その申告に係る納税義務の実現を企図するものであって、納税義務者は申告行為により具体的な租税債

務を負担するに至るのであり、換言すればその申告行為は納税義務者との間の具体的な法律関係（租税債権債務関係）を発生せしめるための一つの法律要件をなす前提事実に他ならない⁸⁾。

一方、納税義務関係は、これを抽象的納税義務関係と具体的納税義務関係との二つに分けることができる。前者は租税要件の充足により成立するものであり、後者は通例これにより抽象的に成立した納税義務関係の内容を具体的に確定するための特別の手続きを経ることによって成立するものである。租税要件の充足があった段階だけでは、原則として納税義務関係の内容は未だ抽象的であり、課税権者としては現実的に徴収権の行使をなしえず、法の規定に条件付けられたかたちで、賦課権の行使の対象となし得るにとどまる⁹⁾。

つまり、各税法に定める課税要件が充足した時に、はじめて抽象的な納税義務が成立し、特別のものを除いては、その後所定の確定のための手続きを経てはじめて具体的納税義務となっていく。言い換えれば、租税債権債務は各税法の規定によって当然に発生するものではあるが、その内容は、まず課税要件たる事実を把握し、次いでこれに関連法令の規定をあてはめて、課税標準及び税額の計算を行うことにより、はじめて判明するわけであり、納税者においてこれを具体的に「確定」するための特定の確認手続きが納税申告行為である。

ただこの場合の「確定」とは、単に税を納付または徴収するための手段として規定されたものとどまり、その内容それ自体の実体的確定を意味するものではない¹⁰⁾。なぜなら、納税義務者によって申告されたからといって、一方的に更正される可能性をもつものである限りは、直ちに内容的にも確定するというわけにはいかない¹¹⁾この点が納税義務の成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する源泉徴収による国税等と異なる。

したがって、課税要件の充足という納税義務の「成立」は、納税申告に代表される納税義務の「確定」行為前に存在しなければならず、「成立」

していない債権債務関係について「確定」しようにも確定すべき対象が存在しないこととなる。納税義務の履行過程は、課税要件の充足という納税義務の「成立」、その後に行われる納税申告という納税義務の「確定」、そしてその確定した租税債務の「履行」(納付)とつながっていくのである。

本件還付申告は、上述の納税義務「確定」のための行為としてなされたわけであるが、原告において、その前提としての「成立」、すなわち消費税法上の課税要件は充足していなかったのである。消費税における課税要件は、事業者が、国内において課税資産の譲渡等を行ったこと(消法5条)であり、その事業者とは個人事業者および法人をいい(消法2条1項4号)個人事業者とは事業を行う個人とされている(消法2条1項3号)。Xは本件輸出取引を含むあらゆる取引を行っていないため、更正処分により納税義務(還付金額)がないとされた。したがって、Xは本件につき反復継続して課税資産の譲渡を行った者(事業者)ではなく、国内において他に課税資産の譲渡を行っていないのであるから、消費税法に定める納税義務は成立しておらず、申告により確定すべき対象たる納税義務も存在しないこととなる。つまり納税申告書を提出したというだけでは租税債権債務関係を新たに発生させることはできないのである。

さらに高裁判決は、本件還付申告のような虚偽の申告書を提出した場合、将来更正により是正される可能性が考えられることから、申告時点で潜在的に還付金相当額の国税の「納税者」とであると判示している。

そこで次に、実際に更正処分があった場合について、その更正処分と納税義務との関係を検討していくこととする。

(2) 更正処分の法的性格

税務署長は、納税申告書の提出があつた場合において、その納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったとき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告書に係る課税標準等又

は税額等を更正する（税通24条）。この更正は、税務署長が更正通知書を送達して行い（税通28条1項）、更正通知書には、更正前の課税標準額等及び税額等、更正後の課税標準等及び税額等のほか、その更正によって増加または減少する税額または還付金の額を記載しなければならないとされている（税通28条2項）。

さらに、税務署長は、上記の更正又は決定をした後、その更正又は決定をした課税標準等又は税額等が過大又は過少であることを知ったときは、その調査により、当該更正又は決定に係る課税標準等又は税額等を更正することができ（税通26条）、これらの更正は何度でも繰り返して行うことができる。

このように、申告納税の租税については、課税標準等または税額等は第一次的には申告によって確定するが、租税行政庁も二次的に確定する権限を与えられている¹²⁾。これは、課税の適正・充実を期する観点から、これを変更する権能を国において確保しなければならないと考え、その権能の発動形式が更正と呼ばれる処分である¹³⁾。

また、更正の対象となる事項は、納税申告書に係る課税標準等または税額等であり（税通24条）、この課税標準等とは、課税標準、課税標準から控除する金額、純損失等の金額であり（税通19条・税通2条）、税額等とは、納付すべき税額、還付金の額に相当する税額、税額の計算上控除する金額又は還付金の額の計算の基礎となる税額をいう（税通19条・税通2条）。

この税務署長において認められている更正処分というものは、あくまで租税債権債務関係を訂正し、再確定する行為であって、そこに新たな納税義務を発生（成立）させる機能はない。それゆえに更正により変更できうる項目は課税標準等と税額等に限られており、課税物件や課税物件の帰属等についてはその対象とならない。

つまり、更正処分は新たに納税義務を課す行為ではなく、税務署長の行う行政処分で、すでに租税法の規定により客観的・抽象的に定まっている

事項の基礎となった要件事実を把握した上で、これを確認することを内容とするもので¹⁴⁾、行政行為の分類上の確認行為¹⁵⁾である。

ところで、過少申告加算税は、国税通則法65条において、「期限内申告書が提出された場合において、修正申告書の提出又は更正があったときは、当該納税者に対し（中略）過少申告加算税を課する」と規定し、その賦課対象者が「納税者」であることを明示している。同様に重加算税を規定する国税通則法68条においても、「（過少申告加算税）の規定に該当する場合において、納税者と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ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、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は、当該納税者に対し、（中略）重加算税を課する（傍点筆者）」と規定している。

一方、更正に関しては、国税通則法24条において、「税務署長は、納税申告書の提出があつた場合において、その納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかつたとき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正する。」と規定し、その対象者を「納税者」に限定していない。これは更正という行政処分が「納税者」以外の者に対しても発動しうることを意味している。本件において還付金相当の不当利得返還について更正処分による取り戻しが行われたのは、まさにこのケースである。

このように納税者だけでなく、納税者以外の者に対しても更正処分により還付金を取り戻すことが認められているのは、還付請求申告書が大量かつ反復して発生しうることに原因がある。すなわち、還付請求申告書の提出があった場合には、まずその申告書に記載された還付金相当額の金員を申告書提出者に返還することとし（税通56条）、その後調査等により法律の定めに従っていなかったことが判明した場合には、これを更正処分により取り戻すことを認めているのである。つまり申告書提出段階ではその申告書の適否を判断することなく、ひとまず還付することとしている。これ

は、還付金相当額に対し、還付加算金を付加して返納しなければならないことも原因の一つとして考えられる。つまり、税務署長は、還付金等を還付する場合には、国税の納付があつた日の翌日からその還付のための支払決定の日までの期間の日数に応じ、その金額に年7.3パーセントの割合を乗じて計算した金額（還付加算金）をその還付すべき金額に加算しなければならないとされているからである（税通58条）。

仮に還付申告書の提出があつた段階で、還付金を返納することなく、まずその還付申告書が適正かどうかを判断した上で、必要があれば税務調査に出向き、その後適正であつたことが判明し還付金を還付していたとすれば、付加される還付加算金をいたずらに増額させる結果となり、税に関し不必要な財政減を招くおそれがある。このことを防止する意味からも還付申告書の提出があつた場合には、内容の如何に関わらず（当然のことながら、形式的不備があるような不適正な申告はこの対象とならないが）、速やかに還付に応じることとし、金銭で遅滞なく還付することを法定しているのである（税通56条）。

しかしながら、当然にすべての還付申告書が法律の定めにしたがっているとは限らないため、その後税務調査等により誤りが判明した段階で、更正処分による税額の是正措置を準備していると考えられる。そうすることにより、加算すべき還付加算金は最少額に抑えることができ、国民経済の観点からも評価できるものとなる。このことは納税申告書が大量かつ反復して提出されるものである¹⁶⁾という実務面からの要請ともいえよう。

すなわち、還付金は国庫からの一種の不当利得の返還であることを考えると、本来は不当利得の返還請求手続を必要とする局面であるが、その方法に代えて還付申告書の提出により、一連の税の納付・還付手続として金銭で返還することを法は認めているのである。

また、還付申告によりいったん返還した金銭に対し、その後更正処分があり、還付金額が減少した場合には、すでに還付した金銭について国側も同様に不当利得としてその返還要求手続をすべきところであるが、税の徴

収(還付)手続と全く同様に、国税通則法に定める一連の徴収手続に乗せて、返還を行いうることとしている¹⁷⁾。

そうすると、この還付金が減少する部分については、あくまで保有すべき理由のない金員の返還部分であり、更正という税に関する手続により行われていることをもって、直ちに新たな納税義務が発生していると考えすることはできない。つまり、「保有すべき理由のないこと」が判明したことで、課税要件の充足による納税義務の成立とは次元の異なるものであり、上述のように更正処分は、単に不当な利得を適正なものに修正することを目的とするにすぎないのである。

そもそも更正処分は、間違った課税標準や税額を適正に修正(更正)するものであり、処分行為により新たな納税義務を確定させるものではないのである¹⁸⁾。このことは、更正に関する規定が手続法といわれる国税通則法に定められ、各個別税法の一般法として位置づけられていることから理解できよう。なお、この点については、第3節において詳述することとする。

(3) 小 括

以上のように、本件還付申告の時点で、消費税法上の課税要件である課税資産の譲渡を行っていないXについては、いかなる場合においても、抽象的であれ具体的であれ、その納税義務の成立は考えられず、当該申告行為によって確定されるべき納税義務は存在しない。

また、本件更正処分についても、租税実体法上の課税要件の充足がないにも関わらず、高裁判決は更正が予想されるということを根拠に還付金の額を確定する前提としての抽象的納税義務があるとしている。しかしながら、更正処分があった段階で更正通知書に記載された「還付金の額が減少する部分の金額」は、あくまで不当利得の返還義務にすぎず、更正処分という租税法上の手続により返還されるものであるからといって、直ちにその対象となる者が納税義務を負うとは限らない。したがって、本件Xは、

消費税法上の課税要件を充足していない以上、国税通則法2条の「納税者」には該当しないものと考えるのが相当である。

上記のようにみても、Xが行った行為のいずれの段階においても「納税者」に該当する要素はなく、国税通則法65条1項の「当該納税者」及びそれを前提とした同法68条1項の「納税者」には該当せず、原告Xに重加算税を課すことはできない。

第2節 重加算税の賦課要件

(1) 隠ぺい仮装行為と故意の関係

国税通則法第68条に規定する重加算税は、過少申告加算税を課すべき納税義務違反がある場合において、課税要件事実を隠ぺいし、または仮装する方法によって行われているときに行政手続として違反者に対して課されるものである。ここにいう「事実を隠ぺいする」とは、課税標準等の計算の基礎となる事実を隠ぺいしあるいは故意に脱漏することをいい、「事実を仮装する」とは、所得・財産あるいは取引上の名義等に関し、それが事実であるかのように装う等、故意に事実を歪曲することをいうとされている¹⁹⁾。

重加算税の賦課要件は、過少申告加算税が課される場合において、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ぺいし又は仮装し、その隠ぺい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、である。したがって、重加算税を賦課するためには、隠ぺい仮装行為だけでは不十分で、それに「基づき」申告をしたことが必要となってくるが、この「基づき」については学説・判例上争いがある。

まず、隠ぺい仮装行為についての認識が必要か否かという点であるが、これを必要でないとする見解は、これらの行為が客観的にみて隠ぺいまたは仮装と判断されるものであれば足り、納税者の故意の立証まで要求しているものではない、としている。この見解によれば、罰則規則における

「偽りその他不正の行為」とこの点において異なり、重加算税賦課に際して、税務署長の判断基準をより外形的・客観的ならしめようとする趣旨であるとする²⁰⁾。これは法律上の文言から隠ぺい偽装の行為がその者の意思に基づくものとしながらも、通脱犯と対比し、課税庁において行為者の故意の立証までを必要としないこととしたものである²¹⁾。

一方、隠ぺい偽装行為についての認識が必要であるとする見解においては、その隠ぺい偽装行為の後の過少申告、無申告についての認識が必要であるか否かという点でさらに二分される。過少申告等についての認識が必要でないとする見解は、納税者が故意に課税標準等または税額等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偽装し、その隠ぺい偽装行為を原因として過少申告の結果が発生したものをいい、それ以上に申告に際し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではないとしている²²⁾。つまり隠ぺい偽装行為については認識があり、その結果過少申告等の事実が生じていれば賦課要件を満たしているとする。したがって、その隠ぺい偽装した事実に基づいて申告する、あるいは申告しないという点についての認識は不要であるとする。

しかし、過少申告等について認識が必要であるとする見解は、単純な加算税がすでに存在しているのに、それに制裁を加重するには、それなりの理由がなければならぬことを考えると、租税を免れようとする意図を要すると解すべきであるとする²³⁾。民事罰というシャウプ勧告の趣旨からしても、租税を免れる目的による隠ぺい偽装行為に限定するべきものとしている。

一方、判例上の見解は、おおむね隠ぺい偽装行為については認識が必要であるとしながらも、その後の申告についての認識の要否については意見が分かれている。租税を免れる認識が不要であるとする判決は、その隠ぺい・偽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れば足り、それ以上に、申告に際し、過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではないとしている²⁴⁾。また租税を免れる認識が必要

であるとする判決は、納税者が故意に脱税のための積極的行為をすることが必要であるとしている²⁵⁾。

納税者の各行為についての認識に関しては、前者の判決がリーディングケースとなっているが、隠ぺい仮装行為について認識がありながら、租税を免れることについて認識がないとは、どのような場合をいうのであろうか。課税庁は、重加算税の賦課が行政制裁であることを根拠に、過少申告に関する納税者の故意についての立証を避ける傾向があり、実務上の疑問が残るところである²⁶⁾。

いずれの見解にしても、重加算税は、納税義務の違反者に対してこれを課す以上、制裁的意義を有することは否定できないが、そもそも納税義務違反者の行為を犯罪とし、その不正行為の反社会性ないしは反道徳性に着目して、これに対する制裁として科される刑事罰とは明確に区別すべきであり、したがって、重加算税を課すとともに刑事罰に処しても、二重処罰とはならない²⁷⁾。

(2) 行為主体としての納税者の範囲

重加算税賦課の段階において、隠ぺい又は仮装行為を行った「納税者」の範囲については、納税義務者本人に限らない。もっとも、法律の文言を読む限りでは「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ぺいし又は仮装し」と規定され（税通68条）、この「納税者」についても「国税に関する法律の規定により国税を納める義務がある者」とされていることから（税通2条）、納税者本人に限定されるかのようにも判断できる。しかしながら、納税義務の成立過程において、納税者本人以外の従業員等や税理士に代表される代理人が課税標準の計算や申告行為に関与することが予想される実状を鑑みれば、国税通則法68条の隠ぺい又は仮装の行為主体が納税者本人に限定されるとは考えがたい。このことは判例においても支持されているところである。

すなわち、大阪地裁昭和36年8月10日判決では、「重加算税制度上は従

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づき、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」とし、納税者本人の不知に関わらず従業員の行為を納税者本人と同一のものとしている²⁸⁾。また、京都地裁平成4年3月23日判決では、「納税者が他人にその納税申告を一任した場合、その受任者が租税を遁脱する目的をもって、故意に前示基礎事実を隠ぺい又は仮装した場合にも、特段の事情がない限り、同条項にいう納税者が『隠ぺい又は仮装した』に該当するというべきである。」とし、第三者がなした申告の効果態様はそのまま納税者の申告として取り扱われるものとした。これは、依頼者である納税者本人に対し受任者の監督責任を追及したものであり、これを怠ったことにより不正な申告がなされた場合には、特段の事情がない限り、納税者自身の不正な申告として制裁を受けるべきものとした²⁹⁾。これら「納税者」の拡大解釈は国税庁の取り扱い通達にも反映されている³⁰⁾。

ただ、納税者以外の誰であっても、隠ぺい仮装を行えば、重加算税の賦課要件を満たすかといったことについては、議論のあるところである。たとえば従業員であっても、同一の利害関係集団に属さない者が自らの利得のために行った隠ぺい仮装は、納税者自身の全くあずかり知らないところであるから、これに対して重加算税は課すべきではない³¹⁾であろうし、無申告・不納付等に「正当な理由」があると認められるとき³²⁾は、重加算税が賦課されないこととなる。

これら「納税者」の範囲については、学説・判例において上記の見解が示されているところであるが、本件において、この「納税者」の範囲を議論する余地はない。なぜなら本件輸出取引を実際に行った当事者(納税義務者)は、Xの勤務する法人I社であり、このI社が還付金を詐取せしめんとし、従業員であるXを利用し、あたかも個人事業による取引で本件

輸出取引を行ったかのように申告をさせたものである。このように、個人事業を仮装したことや自社の輸出取引を隠ぺいしたことにより重加算税が課せられるべきは、I社である（既に同社は重加算税を賦課されている）。このことは、X名義で開設した銀行口座に入金された還付金相当の金員を実質的に手にしたのがI社であることから明白である。つまりXはI社の一連の不正行為に利用されたのであり、自らが還付金を詐取しようとする意思をもっていただけではない。したがって、仮にXの行った行為、すなわち各種届出書や還付請求申告書の提出行為が、国税通則法68条の隠ぺい仮装行為に当たるとしても、それはX本人の納税義務違反ではなく、I社の納税義務違反に関する制裁を判断する際において、「納税者」である同社と同視されるべき範囲の者であるにすぎない。本件輸出取引を実際に行ったI社は、自らと同一視される従業員が隠ぺい仮装を行っているのであるから重加算税の賦課要件を充足するが、そもそも課税資産の譲渡を行っていないXについては、消費税の納税義務自体が成立しておらず、隠ぺい仮装行為が存在するというだけでは、重加算税を賦課することはできない³³⁾。

(3) 小 括

重加算税の賦課要件のうち、隠ぺい仮装行為と故意の関係および行為主体としての納税者の範囲を検討してきたが、本件輸出取引を隠ぺいし、従業員が行った取引であるかのように仮装したのはI社であり、また個人事業であるかのように届け出や申告を行ったXは、同法人を中心とする「納税者」の範囲に含まれる従業員であるから、重加算税が賦課されるべき納税者はI社であって、Xではない。

第3節 国税通則法の地位

(1) 制定の背景と位置づけ

重加算税に代表される附帯税は、国税通則法において定められている。

これらは従前各個別税法において規定されていたが、昭和37年の改正により国税通則法として統一的に制定されるに至った。国税通則法が制定された背景は以下のようなものであった。

わが国の税法体系は、各税に関するそれぞれの税法と各税にわたる徴収に関する共通法である国税徴収法とで構成されている。各税法においては、納税義務、課税標準、税率等に関する実体的規定の外、更正、決定、再調査、審査等の手続規定をそれぞれ備えている。もっとも賦課課税方式によっている間接諸税においては、納税告知以下再調査等の規定は共通的に国税通則法に規定されている。これらのうち、手続規定は、各税に共通の部分も多く、これらについては、むしろ同一の手続によるべく共通の統一的に規定する方が望ましいとも考えられる。また実体的な規定であっても加算税、利子税のような附帯税については、各税について同一の制度とすることが望ましい。したがって、上述のような手続規定や附帯税に関する規定は、むしろ一つの共通的な法域に統合した方が制度の統一もはかられるし、また制度の改正、合理化もこれらが各税法に分けて規定されている場合よりも、はるかに容易になるものと思われる³⁴⁾と考えられていた。

そこで、各税法に分散する租税の共通規定を整理統合し、租税債権の発生、消滅、時効等の総則的規定を整備した租税通則法を制定することとなったのである。すなわち各税法は、原則として課税実体に関する規定を中心に定めることとし、一方手続等に関する共通の事項は、以前の各税法から削除して、これを国税通則法にまとめて規定することとした。

その結果、わが国の税法は、国税通則法、国税徴収法及び各税法の三つの税法体系に整備され、納税者の理解が容易になり、制度の統一も図られたのである。

各税法と国税通則法との税法上の体系を、国税債権の発生から消滅までの具体的な手続過程に沿って見れば、まず国税債権を成立させるための課税要件に関する実体規定並びに期限内申告及びこれに伴う納付までは、各税法の規定するところであり、期限後申告から更正決定まで及びこれに伴

う納付，徴収，過誤納金等の還付，更に納税義務の承継，納税の猶予，附帯税，不服審査，訴訟等の共通制度は，国税通則法の定めるところである³⁵⁾。

つまり，国税通則法は各税法に共通する手続関係を統一的に規定したものであり，所得税法や法人税法が「実体法」といわれるのに対し，国税通則法が「手続法」といわれるゆえんである，したがって実体法からは，所得金額という内容の確定は生ずるとしても，手続法からだけでは単純に所得金額は算出できず，その故にこれだけでは内容は確定しない³⁶⁾。また，法4条において「この法律に規定する事項で他の国税に関する法律に別段の定めがあるものは，その定めるところによる」と規定し，各税法に関する法律の基本的事項及び共通事項を定めた「一般法」としての地位を明確に表現している。

(2) 附帯債務としての重加算税

重加算税は，その額の計算の基礎となる税額の属する税目の国税とされる（税通69条）。重加算税と本税については，納税義務確定のための手続に違いがあるが，本税に関する納税義務違反を起因とするため，本税と同一の税目とされるとともに，本税についての課税処分の一部又は全部が取り消されると，その取消部分に対応する重加算税の決定処分は当然に取り消されることとなる³⁷⁾。

この点において重加算税は，附帯債務であり，主たる債務である本税に附随して生ずる従たる債務である。ただ，重加算税は税と呼ばれているが，本来の意味における租税ではない。現行法上これらの附帯債務が租税とされているのは，本税とあわせて附帯税を徴収するのが便宜に合するからである³⁸⁾。そして，重加算税の税額は，更正等により納付すべき本税の税額を課税標準として計算されることとなる。このように重加算税は，本税に対し，質的にも，量的にも附随性を有するものである。

ただし，本件のような場合には，本税の更正処分と重加算税の賦課決定

処分とは別々の行政処分であるから、重加算税の賦課決定処分について取消訴訟を提起しようとする場合には、更正処分の取消訴訟とは別に、独立した不服申立の手續を必要としている³⁹⁾。(この点において独立性を有する)

一方、重加算税の成立時期は本税の法定申告期限経過の時であり(税通15条13号)、この申告が還付請求申告書である場合には、当該還付請求申告書提出の時とされている(税通令5条12号)。

ところで、消費税の納税義務成立時期は課税資産譲渡の時であるが(税通15条2項7号)、上述のようにこの段階では消費税は現実的に徴収権の行使対象とならない。その後の法定申告期限を経過した段階ではじめて納税義務が確定し、徴収権の行使対象となる⁴⁰⁾。これに対し重加算税は、本税が確定する法定申告期限経過の時に成立(すなわち抽象的納税義務の発生)をし(税通15条2項14号)、その後課税庁による賦課決定処分によって納税義務が確定することとなる。つまり隠ぺい偽装行為が存在し、重加算税が抽象的に発生(成立)しているだけでは、徴収権の行使対象とならない。なぜなら、たとえ隠ぺい偽装行為が存在していたとしても、その後賦課決定処分(確定)前に、納税者自らが修正申告書を提出すれば、更正があるべきことを予知して行ったものでない限り、重加算税は賦課されないこととなるからである(税通65条5項)。このように附帯税である重加算税は、本税が確定した段階ではじめて成立をし、その後確定手續(賦課決定処分)を経るまではあくまで抽象的存在でしかないものといえる。

(3) 小 括

国税通則法が所得税法、法人税法、消費税法に代表される個別実体法の一般法であることは、国税通則法4条の規定を待つまでもなく、「国税通則税」なる税目がないことから容易に判断できるところである。このことは国税通則法にのみ定められた更正処分の規定を根拠として、新たな納税義務を成立させることができないことを意味している。大阪高裁が、更

正により納税義務が成立し、結果として申告時点においても納税義務を負っているとした判決は、この観点からも是認できるものではない。

また、各種加算税の質的量的附随性や成立過程における依存性が示すように、各種加算税が実体法上の納税義務履行過程における義務違反について準備されていることは疑いのないことであろう。そうであれば、実体法における課税要件事実が発生していない納税義務などあり得ず、その履行義務違反としての重加算税賦課も附随すべき本税が存在しないこととなる。

第4章 おわりに

消費税法上の納税義務者ではない者がした還付請求申告に対し、重加算税を賦課しうるか否かを検討してきた。民事罰である重加算税が担保すべき納税義務とは、国税通則法に定める「納税者」に課された義務であり、他の各種加算税と一体となって納税義務が適正に履行されることを通じて、申告納税制度の定着を図る目的で制定されている。実務において「悪いことをしたから、ペナルティは当然」といった考え方が散見されるが、いかに「悪いこと」であっても法律の定めなくしては課税することができない。

本件においても、X が消費税法上の課税要件を満たさない限り「納税者」になることはなく、消費税を課税することはできない。そして消費税が課税されないにも関わらず、重加算税の賦課が行われるということは、本税のないところに附帯税のみを発生させることとなり、国税通則法の各規定と大きく矛盾が生じることとなる。つまり各種加算税が目的とするところは、個別実体法上において成立した納税義務の適正な履行であるから、本税なきところに附帯税なしということである。

立法面から見れば、国税通則法において「納税者とは納税申告書を提出した者をいう」と定めていない以上、「納税者」でない者が納税申告書を提出することもあり得るし、また上述したように、更正処分が「納税者」以外の者に対して行われることも予定されているのである。したがって、

地裁判決が示すように、更正処分により還付金を返還した上で、その上さらに重加算税を付加して支払う義務があるとするには、納税申告書を提出した者は、課税要件の充足がなくても「納税者」に該当するという法律の明確な根拠が必要であろう⁴¹⁾。

しかしながら、X が I 社と共謀して還付金を詐取しようとしたことは事実である。これらの行為については、本稿で示したように重加算税の賦課はないとしても、刑事罰としての不正受還付罪（消費税法64条1項2号）や詐欺罪（刑法246条）の成立が考えられるところである。また、重加算税と遁脱犯との二重処罰性について、それぞれの目的面からは理解できるとしても、行為面からの両者の棲み分けが判然としない。これら隠ぺい仮装行為に代表される「偽りその他不正の行為」に対し、法がどのように予定されているかを今後の研究課題とすることとし、本稿を終了したいと思う。

- 1) 金子宏『租税法（第九版）』（以下『租税』と略す）625頁（弘文堂、平成15年）。
- 2) この他に大阪高裁は本判決において、「被控訴人は、本来消費税が免除されている小規模事業者であるが、自ら消費税課税事業者選択届出書を提出したことによって、消費税の納税義務者になった」と判示しているが、被控訴人は本件輸出取引の当事者でない上、課税資産の譲渡等を独立の立場で反復・継続して行っていないので、消費税法に定める「事業者」（消法2条）に該当しないことは明白である。つまり被控訴人は、消費税が免除されている小規模事業者ではなく、事業者以外の者である。明らかに条文を誤って解釈したものと考えられるため、本稿では届出書提出との関連については触れないこととした。
- 3) 田中二郎『租税法（第三版）』199頁（有斐閣、平成2年）。
- 4) 新井隆一「申告行為の法的性格」租税法研究5号23頁。
- 5) 「国税通則法の制定に関する答申」第四章二節2.2.1（昭和36年）。
- 6) 松沢智『租税手続法』（以下『手続』と略す）43頁（中央経済社、平成9年）。「租税申告手続法においては、納税要件が基本的に存在し、抽象的には暦年の経過によって納税義務が成立するが、具体的には、納税申告という意思表示の効果意思により納税義務が確定するのであり、それは意思表示の効果である。」とし、「国民主権説」の立場から納税者の税制面における主体的な意思を重視している。
- 7) 吉良実「申告納税制度・納税申告の本質」シュトイエル300号57頁。「税額の確定という法的効果は、納税者の効果意思を内容とするいわゆる意思表示を中核的要素として生ずるものではなくて、右のような表現行為（通知行為）により税法の規定に従って生ずるもの」であるから意思表示説の立場からではなく「通知行為説の立場からその法的性格づけ

をするのが妥当である」として、先の「国民主権説」に反論している。

- 8) 東京高裁昭和40年9月30日判決（訟務月報12巻2号275頁）。
- 9) 北野弘久『税法学原論（第三版）』212頁（青林書院，1994年）。類似するものとして、関子善信「抽象的納税義務の検討」久留米大学法学46号3頁（2003）がある。関子論文では、実定法では納税義務は、何らの手続なく成立し、一定の手続を経ることにより税額が確定すると定められている。何らの手続もなく成立するとは、法律の定める課税要件を充足したときに成立するとの意味である。しかし、成立した納税義務は、一定の手続きを経るまでは税額が確定していないことになる。そして、成立したが税額が確定していない納税義務は、納付を求められる義務ではないため抽象的で客観的なものとして「抽象的納税義務」と呼び、税額が確定した納税義務を「具体的納税義務」と呼ぶとしている。
- 10) 松沢・前掲注6『手続』47頁。
- 11) 松沢・前掲注6『手続』49頁。
- 12) 金子・前掲注1『租税』648頁。
- 13) 志場喜徳郎他『国税通則法精解』（以下『精解』と略称）333頁（大蔵財務協会，平成16年）。
- 14) 田中・前掲注3『租税法』208頁。
- 15) 金子・前掲注1『租税』685頁。このほか、松沢・前掲注5『手続』193頁、更正処分の法的性格は「確認処分」か、それとも「形成処分」かが問題となる。多数説は、更正処分の法的性格につき、「確認処分」と解してきた。税務調査は納税者の申告額が正確か否かを確認するためであり、もし申告額が間違っていれば、客観的所得の存在を調査によって確認するからであると説く。したがって、更正処分が争われて裁判所に税務訴訟を提起した場合の訴訟類型は「債務不存在確認の訴え」と捉え、客観的な租税債権の存否の確認と説くようになる。ただし、「青色申告」に対する更正処分は、税務調査に対し「調査方法の制限」があり、調査理由の「客観的必要性」が存在しなければならないことを理由に「形成処分」であるとしている。
- 16) この見解については、田中治「申告納税制度と租税行政手続」租税法研究22号13頁による批判がある。いところの課税処分等の大量性、反復性という特質からは、むしろ課税処分等についての適法で合理的な定型的処理という要請が生じるであろうし、そのための処理手続の基準の具体化とその公開ということが課題となるであろう。あるいはそもそも、賦課課税制度ならともかく、申告納税制度のもとで、課税処分の大量性ということを制度の特質として観念しうるかどうかが基本的に問題とされるべきであろうとしている。
- 17) 一杉直「事業者でなかった者がした消費税還付申告と重加算税賦課の許否」税務事例 Vol. 35, No. 11, 7頁（2003）。
- 18) 最高裁昭和42年3月14日判決。「租税債権は、法律の規定する課税要件事実の存在によって当然に発生するものであって、国がなす課税処分は、単にその税額を具体的に明確にするものに過ぎないと解すべきである。」
- 19) 名古屋地裁昭和55年10月13日判決（税資115号31頁）。その他同様のものとして、和歌山地裁昭和50年6月23日（税資82号70頁）「事実を隠べい」するとは、事実を隠匿しあるいは脱漏することを、「事実を仮装」するとは、所得・財産あるいは取引上の名義を装う等

事実を歪曲することをいい、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。

- 20) 志場・前掲注13『精解』671頁。この見解は後に示す最高裁昭和62年5月8日判決を基礎としたものである。
- 21) 品川芳宣『附帯税の事例研究(第三版)』288頁(財經詳報社,平成14年)。
- 22) 最高裁昭和62年5月8日判決(税資158号592頁)。
- 23) 碓井光明「重加算税賦課の構造」税理22巻12号4頁(昭和54年)。
- 24) 最高裁昭和62年5月8日第二小法廷判決(税資158号592頁)。この判決の一審である熊本地裁昭和57年12月15日判決(税資128号596頁)は、「仮装隠ぺいした事実に基づいて申告する,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で足りる」と判示した。その控訴審である福岡高裁昭和59年5月30日判決(税資136号638頁)では、「利得を生じたときはこれを隠ぺいせんとするの未必的な意思のもとに架空人名義による株式売買取引を行い,実際に利得を得た場合には」重加算税の要件を満たすとした。その他同様のものとして,神戸地裁平成4年9月30日判決(税資192号809頁),名古屋地裁区平成5年12月22日判決(税資199号1312頁),大阪高裁平成6年4月27日判決(税資201号262頁),横浜地裁平成10年6月24日判決(税資232号769頁)等,多数あり。
- 25) 大阪高裁平成3年4月24日判決(税資183号364頁)。このほか過少申告等についても租税を免れる認識をも必要とするものには,和歌山地裁昭和50年6月23日判決(税資82号70頁)や名古屋地裁昭和55年10月13日判決(税資115号31頁)がある。ただし,名古屋地裁判決は隠ぺい仮装行為の意義として「故意に」脱漏し,事実を歪曲すること,として説明するとどまり,過少申告について租税を免れる認識を必要としたかどうかについては明確にふれていない。また,田中治「第三者による隠ぺい行為と納税者本人に対する重加算税の賦課」シュトイエル365号12頁では,重加算税について刑事罰との差異を過剰に強調し,故意の要件を無視または軽視するこのような考え方は,明文の要件規定の厳格な解釈という法の要請に反するものであり,必要以上に徴税の実をあげることに傾斜する解釈と云わざるをえないであろうとしている。
- 26) 北野弘久『税法学の基本問題』376頁(成文堂,昭和47年)。シャウブ税制当時「あらゆる犯則事件について刑事訴追をなす必要から免れる要請」のため,重加算税制度が維持されているとした上で,今日においてもそのような理由が果たして合理的に妥当するか否かは大いに疑問である。言葉をかえていえば刑事訴追に対する国側の不徹底さを重加算税という安易な行政上の制裁によってカバーしようとするものであると批判している。
- 27) 武田昌輔監修『DHC コンメンタール国税通則法』3650頁(第一法規出版,1981年)。
- 28) 同様の内容のものとして,熊本地裁昭和44年3月17日判決(税資56号113頁),福岡高裁昭和51年6月8日判決(税資88号1013頁)等。
- 29) 同様の内容のものとして,京都地裁昭和63年11月30日判決(税資166号583頁),大津地裁平成6年8月8日判決(税資205号311頁),横浜地裁平成10年6月24日判決(税資232号769頁)等。
- 30) 申告所得税の重加算税の取り扱いについて(事務運営指針)課所4-15。

附帯債務としての重加算税（橋脇）

通則法第68条第1項又は第2項に規定する「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ぺいし、又は仮装し」とは、例えば、次に掲げるような事実（以下「不正事実」という。）がある場合をいう。なお、隠ぺい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ふと規定している。

- 31) 武田昌輔「使用人等による不正行為と租税通脱に関する若干の考察」税理30巻5号5頁。従業員が隠ぺい仮装した場合においても一律に重加算税の対象とするのではなく、その従業員の地位およびその状況に応じて判断すべきであるとしている。

また、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73頁は、先の大阪地裁昭和36年8月10日判決等を批判し、納税者本人・会社の代表者等が、使用人等の「隠ぺい仮装」の行為を知らないで虚偽申告等をした場合でも、納税者本人に重加算税を課することができるような表現をしているが、私は賛成できないと述べている。

- 32) 国税通則法第68条2項かっこ書および3項かっこ書を根拠とする。

過少申告についての「正当な理由」については、品川・前掲注21『附帯税の事例研究（第三版）』249頁において、過少申告加算税に代えて課す場合には、適用除外は国税通則法65条5項のみであるので、正当な理由の存否とは関係なく重加算税が賦課されるとしているが、通則法68条4項において「正当な理由」に基づく部分について過少申告加算税の賦課が除外されるため、隠ぺい仮装行為が存在していたとしても「正当な理由」に基づく部分については自動的に重加算税の賦課が除外されることになるであろう。

- 33) 佐藤英明『脱税と制裁』38頁（弘文堂、平成4年）では、成立要件に関して重加算税と通脱犯とが最も違う点として、通脱犯であれば納税義務者以外の行為者を罰することができるが、重加算税は納税義務者以外の者には課しえないとしている。

- 34) 武田昌輔監修『DHC コンメンタール国税通則法』51頁（第一法規出版、1981年）。

- 35) 志場・前掲注13『精解』72頁。

- 36) 松沢・前掲注6『手続』70頁。

- 37) 大阪高裁昭和47年2月16日判決（税資65号121頁）。

- 38) 金子・前掲注1『租税』592頁。

- 39) 横浜地裁昭和40年7月19日判決（税資41号873頁）。「加算税賦課処分は所謂行政罰として、更正処分に附随して課せられる処分ではあるが、然し更正処分そのものではなく、別個の行政処分である。（中略）従って加算税額賦課処分に対し取消の訴えを提起する場合には、当該処分自体についての審査決定を経由しているか或いは前段に述べた法律所定の要件を具備していなければならぬものと解すべきである」。

- 40) 松沢智『租税実体法（補正第2版）』4頁（中央経済社、平成15年）は、法律の規定する一定の課税要件が充足すれば、国または地方公共団体は法律上当然に租税債権者となり、相手方たる人民は租税債務者となって、両当事者間に租税債権債務関係が成立する。ただ、確定手続を経ることによって、はじめて現実的に給付請求権としての租税債権が具体化するとしている。

- 41) この点については、既に三木義一教授による指摘がある。『税務Q&A』2003年12月号、

35頁(税務研究会)で、本件において重加算税を賦課するには、「納税者」を「当該申告書を提出した者」にすべき旨の記載がされている。