

平成18年12月16日

租税法務学会発表

税理士 高野 裕

平成17年9月28日判決 裁決事例集 No.70 34頁
重加算税と税理士作成の虚偽申告書

参考資料

木村弘之亮「租税過料法」弘文堂、平成3年
佐藤英明「脱税と制裁」弘文堂、平成4年
松沢智「租税処罰法」有斐閣、1999年
松沢智「新版税理士の職務と責任」中央経済社、平成3年
品川芳宣「新版付帯税の事例研究」財経詳報社、平成8年
松沢智「租税手続法」中央経済社、平成9年
金子宏「租税法第十一版」弘文堂、平成18年
木村弘之亮「重加算税」日税研論集13巻65頁、日本税務研究センター
佐藤英明「西ドイツ及びアメリカにおける加算税」日税研論集13巻173頁、日本税務研究センター
日本税理士会連合会編「税理士業務の民事責任とその対策」東林出版、平成9年
日本税理士会連合会編「新税理士法要説改訂新版」税務経理協会、昭和63年
新井隆一「税理士業務と責任」ぎょうせい、平成9年
研友会訳「税務業務における責任に関する基準書」研友会、平成8年
船本洋子「法人税と重加算税」- 松沢智編著「租税実体法の解釈と適用・2」346頁、中央経済社、平成12年

参考判決

最高裁平成7年4月28日判決(TAINS Z209-7518)
最高裁平成17年1月17日判決(TAINS Z888-0928)
最高裁平成18年4月20日判決(TAINS Z888-1076)
最高裁平成18年4月25日判決(TAINS Z888-1078)

法令の確認

(重加算税)

第六十八条 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(同条第五項の規定の適用がある場合を除く。)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は、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額(その税額の計算の基礎となるべき事実で隠ぺいし、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠ぺいし、又は仮装されていない事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額)に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に百分の三十五の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する。

事案の概要

納税者と関与税理士との間において、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ぺいし又は仮装することについての意思の連絡があったものと認められるとして、重加算税の賦課決定処分を認容した事例

本件は、外国の各航空会社の国内支店の指定貨物代理店として、航空貨物運送に関する運賃の精算業務等を行なっている請求人Xが、(争点1)法人税の確定申告に当たり、本件業務に係る経費を繰上計上したことなどが、国税通則法第68条《重加算税》第1項に規定する事実の隠ぺい又は仮装に該当するとしてされた重加算税の賦課決定処分及び(争点2)消費税法の輸出免税取引に該当しないとした処分などについて取消しを求めた事案である。

なお、本研究において取り扱う事案は(争点1)の重加算税についての検討である。

審判所の判断

(考え方)

「事実を隠ぺいする」とは、納税者がその意思に基づいて、課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実を隠匿しあるいは脱漏することをいい、また、「事実を仮装する」とは、納税者がその意思に基づいて、所得、財産あるいは取引上の名義等に関し、あたかも、それが真実であるかのように装うなど、事実をわい曲することをいうと解される。

また、納税者が納税申告を第三者に委任した場合において、当該第三者が隠ぺい・仮装行為に基づく申告をした場合は、納税者と当該第三者との間において、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、又は仮装することについて意思の連絡があったと認められれば、納税者に対する重加算税の賦課要件を充足するものというべきである。

(認定事実)

Xの代表者Nは、平成15年5月中旬に、P税理士からの電話で、平成15年3月期の試算表にて算出された所得金額（本件E社向け支払運賃を繰上計上するなどの操作を行う前の所得金額）を聞くにおよび、F社の吸収合併による将来への不安から、納税額を少なくするために、所得金額の操作をP税理士に依頼したものであり、本件法人税確定申告書に署名・押印した時に、納税額が会社が存続できる程度の額だったことから、P税理士が平成15年3月期の決算処理に当たり何らかの所得金額の操作を行ったことを認識していたものと認めることができる。

また、P税理士は、F社の吸収合併による先行きの不安から、X（会社）の存続のため、代表者Nからの所得金額の操作の依頼を受け、所得金額を意識的に過少にするため、〔1〕本件E社向け支払運賃については、平成15年3月期に繰上計上する所得金額の操作を行い、〔2〕本件F社S支店割戻料についても、平成16年3月期に繰り延べる所得金額の操作を行ったものと認められる。

P税理士は、Xの平成15年3月期の法人税の申告及び税務書類の作成の権限をXから委任されているところ、代表者Nは、P税理士に所得金額の操作を依頼し、P税理士は、この依頼に基づき、本件E社向け支払運賃が、あたかも平成15年3月期の経費であるかのごとく、事実を仮装した上で、当該支払運賃を平成15年3月期の経費に繰上計上し、また、本件F社S支店割戻料が平成15年3月期の収益となる事実を隠ぺいした上で、当該割戻料を平成16年3月期の収益に繰り延べたのであるから、XとP税理士との間において、本件E社向け支払運賃及び本件F社S支店割戻料に係る事実を隠ぺい又は仮装することについての意思の連絡があったものと認められる。

(判断)

したがって、Xが、P税理士を介して、本件E社向け支払運賃を繰上計上したこと及び本件F社S支店割戻料を繰り延べた上で、本件法人税確定申告書を提出したことは、通則法第68条第1項の「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」に該当する。

判例の確認

最高裁判平成7年4月28日判決(TAINS Z209-7518)

(考え方)

重加算税制度の趣旨にかんがみれば、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在したことまで必要であると解するのは相当でなく、納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行為をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算税の右賦課要件が満たされるものと解すべきである。

(事実関係)

納税者は、株式等の売買による所得を申告しなければならないことを熟知していながら、顧問税理士から右売買による所得の有無について質問を受け、資料の提出を求められたにもかかわらず、確定的な脱税の意思に基づいて、その所得を同税理士に対して秘匿し、何らの資料も提出することなく、過少な申告書を作成させて提出したのであり、このことは、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたものといえ、このような納税者の行為は隠ぺい又は仮装に該当する。

最高裁判平成17年1月17日判決(TAINS Z888-0928)

X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から、特段の事情のない限り、X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ぺいし、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。

XとA税理士との間に本件土地の譲渡所得につき事実を隠ぺいし、又は仮装することについて意思の連絡があったと認められるのであれば、本件は、国税通則法68条1項所定の重加算税の賦課の要件を充足するものというべきであるところ、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ぺいし、又は仮装すること

について、X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。

(滝井補足意見)

本件は、納税者から申告手続の委任を受けた税理士が税務署員をして譲渡所得に係る課税資料を廃棄させた上、納税者から受領していた納税資金を領得して、譲渡所得についての申告をしなかったという特殊な事案であり、納税者と税理士との間にどの範囲の事実の隠ぺい・仮装について意思の連絡があったかは、差戻し審において審理し、確定される必要がある。

重加算税は、高率の加算税を課すことによって、隠ぺい・仮装による納税義務違反行為を防止し、徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の一種の制裁措置である。納税者から申告手続の委任を受けた税理士等の第三者が隠ぺい・仮装行為をした場合において、納税者は、自らその行為をしていないというだけの理由でこの制裁を免れるわけではない。しかし、事実の隠ぺい・仮装についてその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。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。

最高裁平成18年4月20日判決(TAINS 2888-1076)

(考え方)

国税通則法68条1項は、「納税者が・・・隠ぺいし、又は仮装し」と規定し、隠ぺいし、又は仮装する行為(以下「隠ぺい仮装行為」という。)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。そして、納税者が税理士に納税申告の手続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。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はできない。

(事実関係)

前記事実関係によれば、被上告人は、B税理士に確定申告手続を委任した際、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とかがうこともできないというのである。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、被上告人において、そのような税理士資格を有し、長年税務署に勤務していたというB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、同税理士がそのような専門技能を駆使することを超えて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はできない。また、B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、被上告人が本件確定申告書に虚偽の記載がされていることその他同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、同税理士を信頼して委任した被上告人において、これを容易に認識し得たというべき事情もうかがわれぬ。

他方、税務署職員や長男から税額を800万円程度と言われながらこれが550万円で済むとのB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せず、申告書の控えや納付済みの領収証等の確認すらしなかった点など、被上告人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被上告人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。

そうすると、前記事実関係の下においては、B税理士の前記隠ぺい偽装行為をもって納税者である被上告人本人の行為と同視することはできず、被上告人につき国税通則法68条1項所定の重加算税賦課の要件を満たすものということとはできない。

(過少申告加算税について)

B税理士が前記のような態様の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、被上告人は、税務署職員や長男から税額は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、確認をすることなく、本件確定申告書の内容をあらかじめ確認せず、確定申告書の控えや納税に係る領収書等の交付を同税理士に要求したり、申告について税務署に問い合わせたりはしなかったというのであって、これらの点で被上告人には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というのである。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することはできず、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、国税通則法65条4項にいう「正当な理由」があると認めることはできない。

最高裁平成18年4月25日判決 (TAINS Z888 - 1078)

(考え方)

こ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、「納税者が・・・隠ぺいし、又は仮装し」と規定し、隠ぺいし、又は仮装する行為(以下「隠ぺい仮装行為」という。)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。そして、納税者が税理士に納税申告の手続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の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はできない。

(事実関係)

1審原告は、A税理士に本件確定申告手続を委任した際、同税理士が本件不正行為のような不正行為を行うことを認識せず、そのような疑いを抱くこともなく、同税理士が適法に確定申告手続を行うものと信頼して、本件確定申告手続を委任したというのである。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(税理士法1条参照)それに即した公法的規律を受けているのであるから、1審原告において、そのような税理士資格を有し、国税局に勤務していたという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、同税理士がそのような専門技能を駆使することを超えて自ら隠ぺい仮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税理士による本件確定申告書提出後、東京国税局の査察を受けるまでの間に、1審原告が本件確定申告書に虚偽の記載がされていることその他本件不正行為を認識した事実も認められず、同税理士が適法に確定申告手続を行うものと信頼して委任した1審原告において、本件不正行為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、税務相談で教示された金額よりも約180万円も低い金額を示されたにもかかわらずA税理士の言葉を安易に信じた点や本件確定申告書の控えの確認すらしなかった点など、1審原告にも落ち度はあるものの、これをもって同税理士の本件不正行為を1審原告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。

そうすると、前記事実関係の下では、A税理士の本件不正行為をもって納税者である1審原告本人の行為と同視することはできず、1審原告につき国税通則法68条1項所定の重加算税賦課の要件を満たすものということとはできない。

(過少申告加算税について)

本件においては、税理士が本件不正行為のような態様の隠ぺい偽装行為をして脱税をするなどとは通常想定し難く、1審原告としては適法な確定申告手続を行ってもらうことを前提として必要な納税資金を提供していたといった事情があるだけではなく、それらに加えて、本件確定申告書を受理した税務署の職員が、収賄の上、本件不正行為に積極的に共謀加担した事実が認められ、租税債権者である国の、しかも課税庁の職員のこのような積極的な関与がなければ本件不正行為は不可能であったともいえるのであって、過少申告加算税の賦課を不当とすべき極めて特殊な事情が認められる。このような事実関係及び事情の下においては、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場合に当たるといえることができ、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、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ものというべきである。

学説研究

「代理人(受任者)が依頼人(委嘱者)本人のために法律行為を行う場合、その法律効果は直接に本人に帰属する。したがって、税理士またはその使用人が故意に隠ぺい偽装を行ったならば、その法律行為の効果は依頼人本人に帰属すると解さざるをえない。このような場合に、納税者は隠ぺい偽装に基づく申告書の提出がなされないように注意義務を負っているのであって、それにもかかわらず、詐欺申告がなされたときには、重加算税にかかる秩序違反が納税者に責問されることとなる。この場合、納税者は、右の税理士に対し、職務上の義務違反を理由に損害賠償を請求できる。」(木村弘之亮「租税過料法」83頁)

「故意に基づく特定の義務違反行為（税理士法 45 条 1 項）

これは、故意に、不真正税務書類の作成又は脱税相談の禁止に違反したときに該当する。故意とは、事実に反することを知りながら、若しくは事実に反するかもしれないと認識しながら、あえてこれを容認して、一定の行為に出ることをいう。たとえば、委嘱者から提出された帳簿書類が自己の職業的知識経験によれば真実に反すると認識しながら、その不真正な事実に基づいて税務書類を作成する場合をいう。」（松沢智「新版税理士の職務と責任」117頁、中央経済社）

「刑事上の責任（税理士法 58 条以下）

税理士が納税者と共謀のうえ、虚偽過少の申告書を提出したときは、脱税の共同正犯となり、刑事責任を受ける。」松沢智「新版税理士の職務と責任」118頁、中央経済社）

研究

区分	裁決	最判 H1 8・4・ 25	最判 H1 8・4・ 20	最判 H1 7・1・1 7	最判 H7・ 4・28	木村説
本人	意志 あり	×なし	×なし	あり？	あり	×直接
税理士	意志 あり	あり	あり	あり	×なし	あり
意志の 連絡	連絡 あり	×なし	×なし	あり	×なし	×不要
重加算 税	あり	×なし	×なし	あり	あり	あり

残された問題

税理士への損害賠償

税理士と一般第三者の場合の違い

最後に

農地転用決済金は譲渡費用に当たらないとされた事例

（平 15.7.29 裁決、裁決事例集 No.66 97 頁）

平成 17 年 6 月 18 日 税理士 吉村 達也

平成18年4月20日最高裁差戻 平成18年9月14日高裁

判 示 事 項

1 譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものである。しかしながら、所得税法上、抽象的に発生している資産の増加益そのものが課税の対象となっているわけではなく、原則として、資産の譲渡により実現した所得が課税の対象となっているものである。そうであるとすれば、資産の譲渡に当たって支出された費用が所得税法33条3項にいう譲渡費用に当たるかどうかは、一般的、抽象的に当該資産を譲渡するために当該費用が必要であるかどうかによって判断するのではなく、現実に行われた資産の譲渡を前提として、客観的に見てその譲渡を実現するために当該費用が必要であったかどうかによって判断すべきものである。

2 本件売買契約は農地法等による許可を停止条件としていたというのであるから、本件売買契約においては、本件土地を農地以外の用途に使用することができる土地として売り渡すことが契約の内容となっていたものである。そして、控訴人が本件土地を転用目的で譲渡する場合には土地改良法42条2項及びこれを受けて制定された地区除外等処理規程により決済金の支払をしなければならなかったのであるから、本件決済金は、客観的に見て売買契約に基づく土地の譲渡を実現するために必要であった費用に当たり、本件土地の譲渡費用に当たるといふべきである。

3 本件決済金の中に土地を転用目的で譲渡するか否かにかかわらず決済の時点で既に支払義務が発生していた賦課金等の未納入金が含まれていた場合には、上記未納入金に係る部分は土地の譲渡費用に当たらないといふべきである。

4 土地改良区の組合員がその地区内の農地を転用目的で譲渡するに当たり使用規程及び徴収規程に基づく施設等使用負担金を支払った場合には転用された土地のために土地改良施設を将来にわたり使用することができることになるのであるから、上記の施設等使用負担金の支払は当該土地の譲渡価格の増額をもたらすものといふことができる。そうであるとすれば、控訴人が上記の施設等使用負担金として支払った協力金等は、土地の譲渡費用に当たるといふべきである。

5 本件決済金の中には、土地を転用目的で譲渡するか否かにかかわらず決済の時点で既に支払期が到来していた賦課金等の未納は含まれていなかったのであるから、本件決済金から控除すべきものは存在しないこととなる。

6 以上により、本件決済金等が譲渡費用に当たらないとしてされた更正のうち修正申告を超える部分及び賦課決定は違法であるから、これらを取り消すべきである。

判決年月日 H18-09-14 (H14-11-28) (H15-05-15)

差戻後控訴審

第一審 棄却

控訴審 棄却

判決年月日 H18-04-20

上告審 破棄差戻し