

第14回

税法入門

税理士が依頼者に無断で虚偽申告をした場合に、
重加算税・過少申告加算税は課税されるか

事案の概要

- ①最判平成17年1月17日
- ②最判平成18年4月20日
- ③最判平成18年4月25日

上記の3つの最高裁判例は、同一の国税庁OBの税理士が行なった脱税行為（納税者はいずれも別人）について、依頼者である納税者に重加算税等が課税されるかが問題になった事案である。事案の概要は以下のとおりである。

不動産を譲渡し多額の譲渡所得が発生する見込みとなった納税者がM税理士に相談したところ、M税理士は、国税庁OBの自分が申告をすれば税金が安くなる等と説明した。納税者はM税理士の説明を信頼して所得税の申告を委任し、譲渡所得税額（M税理士の言い値であり、本来納税すべき額よりは低額である）とM税理士への手数料を支払った。

脱税の手口は①③の事案と②の事案では異なる。

①③の事案では、まず、M税理士が特定の税務署員に賄賂を渡し、脱税行為の協力者を確保した。そして、その税務署職員が勤務していた税務署管内に依頼者が転居した旨の虚偽の転居通知を行なった。M税理士の協力税務署員は、M税理士の依頼者の譲渡所得の課税資料を自分が勤務する税務署に送付させ、これを廃棄した。その上で、M税理士は不動産の譲渡所得については申告も納税もせずに、依頼者から受領した譲渡所得金額と手数料の全額を領得した。

一方、②の事案では、M税理士が譲渡物件の取得価額や必要経費について虚偽申告を行なったのみで、税務署員が賄賂を受け取りM税理士の脱税に協力した事実はない。

その後、M税理士の上記の脱税行為が発覚し、税務署はM税理士が不動産の譲渡所得について虚偽申告を行なった依頼者に重加算税を賦課した。

基本知識

加算税とは、申告納税制度の定着と発展を図るため

に、申告義務が適正に履行されない場合に、所得税・法人税のような本税に附帯して課される租税のことである。加算税には、過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税及び重加算税がある。

このうち、過少申告加算税とは期限内に申告はあったが申告額が本来納めるべき税額より少なかった場合に課される加算税である（国税通則法65条1項）。次に、無申告加算税は、法定の申告期限内に申告がなされなかった場合に課される加算税である（同66条1項）。また、不納付加算税とは、源泉徴収等の国税を法定納期限までに完納しなかった場合に、源泉徴収の納付義務者に対して課される加算税である（同67条1項）。最後に、重加算税とは、過少申告・無申告・不納付が納税額計算の基礎となる事実の隠ぺいまたは仮装に基づく場合に、過少申告加算税等に代わって課される加算税である（同68条1項）。

本件の第一の論点は、隠ぺい・仮装の内容を納税者は具体的に認識しておらず、税理士が独断で行なった場合に納税者本人に重加算税が賦課されるかである。

次に、仮に重加算税の賦課決定が取り消された場合、重加算税は、通常に加算税の賦課に相当する部分をその中に包含していると解されていることから（最判昭和58年10月27日）、過少申告加算税等相当額の処分の効力が改めて問題となる

そして、過少申告加算税について、申告の際、税額の基礎とされていないことについて「正当の理由」があれば、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が計算される（同65条4項）ことから、この「正当の理由」の有無が本件の第二の論点である。

判決要旨

●重加算税賦課について～判決①②③～

「納税者が税理士に納税申告の事務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偽装行為が行われ、それに基づいて過少申告がされたときには、当該隠ぺい偽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偽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。」

●過少申告加算税賦課について～判決②③～

「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、(中略)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。」

解 説

本事例は同一税理士が関与した類似の事案であるにもかかわらず、最高裁の判断は以下のように分かれた。判断の分かれ目はどこにあったのであろうか。

	① 最判H17.1.17	② 最判H18.4.20	③ 最判H18.4.25
重 加 算 税	賦課決定を取消した原審を破棄・差戻	賦課決定を取消した原審維持	賦課決定を取消した原審維持
過少申告加算税	—	正当な理由を認めず過少申告加算税賦課	正当な理由認め過少申告加算税を賦課せず

まず重加算税について、①の事案では、M税理士は

依頼者に架空経費を記載したメモを示しながら税金が安くできることを説明しているため、依頼者は、M税理士が違法な手段で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とした。脱税の手口自体は架空経費の計上とは異なるが、M税理士が違法な手段で脱税をすることを容認していたため重加算税を課しても不当ではないとの判断である。一方、②③の事案では、依頼者はM税理士が脱税を行なうことを容認ないし認識しえたとの事実認定はされていない。

また、過少申告加算税については、③の事案では、国家公務員である税務署の職員が、収賄の上M税理士の不正行為に積極的に共謀加担したという特殊事情を重視して、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と判断している。つまり、税務署員の関与の有無が結論を分けているのである(①の事案では、重加算税を賦課する方向の判断がなされているので、過少申告加算税については言及されていない)。

なお、本判決の①③では更正・決定の除斥期間も問題となっている。更正・決定の除斥期間は期限内申告の場合は3年、偽り・その他不正の行為に基づく場合は7年となる(国税通則法70条5項)。この「偽り・その他不正の行為」について、判例は納税者本人が偽りその他不正の行為を行なった場合に限らず、納税者から申告の委任を受けた者が偽りその他不正の行為を行なった場合も含まれるとしている。

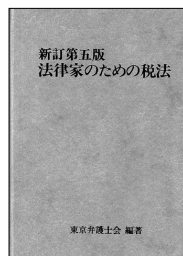
<参考文献>

裁判所ホームページ・判例検索システム

<http://www.courts.go.jp/>

(税務特別委員会副委員長 佐藤 千弥)

Books 東弁のほん —税法関連—



『新訂第五版 法律家のための税法』

東京弁護士会 編著 第一法規 3780円(税込)

総合的なリーガル・サービスに必須の税法の知識。法律実務家の視点から、東京弁護士会税務特別委員会の弁護士が税法の知識を民法・商法の体系にそって解説。

『相続時精算課税の研究—失敗シミュレーション—』

東京弁護士会 編著 第一法規 1600円(税込)

相続時精算課税制度を利用した生前贈与の事例が急増している昨今の状況を踏まえ、将来の相続時において顕在化するであろう問題点に着目して、実務に携わる弁護士が自らの研究をすすめた成果をケース別に収録。