

法律家のための税法知識

第12回 役員・従業員が不正を行った場合の法人に対する重加算税の適用

税務特別委員会 委員 三宅 智啓 (71期)

1 問題の所在

法人の役員や従業員が、当該法人の名義や法人の事業活動を利用して、不正を行ったとき、当該不正行為自体も当該法人の事業活動であると考えた場合、当該法人の利益計算に影響が生じることがある。

例えば、①不正行為者が架空経費を経費精算した場合や、②不正行為者が取引先から不正なりべトを受領した場合がある。①の場合、法人から不正行為者に金員が移動したのみであるため、当該架空経費は費用として計上してはならないことになる。また、②の場合、りべトを収益として認識することになるため、売上として認識しなければならないことになる。

税務調査の過程でこうした不正行為が発覚した場合、当該不正行為が隠蔽偽装行為に該当するとして、重加算税の適用が問題になる(国税通則法68条)*1。

2 2つのアプローチ

不正行為者と納税者との同視については、①不正行為者が不正行為者の地位や権限に基づき行われたことに着目する考え方(地位権限アプローチ)と②法人あるいは代表者の不正行為を防ぐための管理監督が不十分であったことに着目する考え方(監督責任アプローチ)がある。ただし、これらは排他的なものではなく、両方を必要とする考え方もある。

地位権限アプローチは、法人の経済活動等が「組織として行われ」ていることから、「組織内の構成員が、内部的に一定の権限を与えられ、当該権限に基づいて、自らの裁量判断によって行う行為」は「法人の行為」とみなすものである(広島高判平成26年1月29日訟月61巻4号811頁より、後掲酒井克彦「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—」174頁～180頁参照)。

監督責任アプローチは、「重加算税制度の趣旨から、合理的な努力によって回避できる程度の隠ぺい又は偽装工作による過少申告については、法人がこれを未然に防止することが求められており、それを担保する手段として重加算税制度が置かれている」との理解を前提に、選任監督上の注意義務違反を問うものである(後掲采木俊憲「法人に対する重加算税の賦課について—従業員の不正行為に起因する場合を中心に—」110頁)、後掲川神裕「判解」最判解民事篇平成18年度(上)599頁参照)。

3 裁決・判例の傾向

(1) 最判平成18年4月20日(民集60巻4号1611頁)

最判平成18年4月20日(民集60巻4号1611頁)は、納税者本人以外が隠蔽偽装行為を行った場合の重加算税の適用に関するリーディングケースであり、以後多くの裁判例で引用されている。

本判例は、「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偽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はできないとはいえない。」と述べており、監督責任アプローチに親和的である。

*1：ただし、そもそも、不正行為が行われた場合、法人は被害者であるため、当該法人に重加算税を課すことには異論もあるところである。

(2) 近時の裁決例・裁判例

近時の裁決例・裁判例は、不正行為者が役員等の重要な権限を有する者である場合と従業員等の従属者である場合とで判断枠組みを変えているように思われる。

前者の場合、不正行為の認識可能性を問題にすることなく、不正行為者の行為を法人の行為と同視する傾向がある（東京地判令和3年2月26日、国税不服審判所裁決令和元年6月20日、広島高判平成26年1月29日訟月61巻4号811頁）。認識可能性がない場合、管理監督責任に過失があるとは言い難い。そのため、監督責任アプローチは取られていないと考えられる。

後者の場合、「①その従業員の地位・権限、②その従業員の行為態様、③その従業員に対する管理・監督の程度等を総合考慮して判断するのが相当である。」（国税不服審判所裁決令和6年1月10日より）としつつも、法人の行為と同視することが否定された事例では、不正行為が従業員の権限外であったことを理由としており、従業員の地位・権限が重視されているように思われる（国税不服審判所裁決令和元年10月4日、仙台地判平成24年2月29日）。

したがって、近時の裁決例や裁判例は、地位権限アプローチを重視しているように思われる。前者と後者の違いは、不正行為者が役員等の重要な権限を有する者である場合、その権限が包括的であることによるものと整理できると思われる。

4 私見

私見は、次のとおりである。そもそも、重加算税は、隠ぺい偽装行為が要件であるため、いわば故意犯である。したがって、注意義務違反を捉える監督責任アプローチは馴染まない。

この問題は、法人の構成員である役員や従業員が

権限や名義を逸脱濫用した場合に、当該逸脱濫用行為を法人の行為と扱うことができるか、という法人の行為論に帰着すべきものとする。そのため、地位権限アプローチが正当と思われる。

前掲最判平成18年4月20日は、税理士という外部の専門家が不正を行った事例であるため、法人の構成員である役員や従業員が不正行為を行った場合とは事例を異にする（なお、後掲川神裕「判解」最判解民事篇平成18年度（上）598頁から600頁も、個別委任型の第三者が不正を行った類型であることを前提に議論を行っている）。

本事例において、当該税理士は納税者を代理して申告を行っている。したがって、当該税理士の行為は、当然に、法人の行為である。しかし、税理士は、専門職として、専門性に基づく誠実性と独立性を保持すべき立場であることから、納税者が税理士を信頼することは当然である。この特殊性があったことから、本事例は、期待可能性をさらに問題にすべき事案であり、そのため管理監督責任を果たしたことによる免責が問題となったと位置付けるべきと思われる。

5 参考文献

- 川神裕「判解」最判解民事篇平成18年度（上）579頁（2009）
- 川田剛「判批」ジュリスト1457号130頁（2013）
- 酒井克彦「判批」ジュリスト1573号153頁（2022）
- 本田光宏「判批」TKC税研情報33巻2号49頁（2024）
- 水野忠恒「判批」税務弘報72巻8号69頁（2024）
- 采木俊憲「法人に対する重加算税の賦課について—従業員の不正行為に起因する場合を中心に—」税大ジャーナル17号97頁（2011）
- 酒井克彦「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—」商学論纂62巻1・2号173頁（2020）