

■ Article ■

税理士懲戒処分における「脱税相談等の禁止」の該当事例

大阪高裁令和3年12月2日判決（令和3年（行コ）第74号）

裁判所ホームページ行政事件裁判例集

税理士 金井 肇

【事実の概要】

税理士X（原告・控訴人）は、平成26年1月に亡Cの子であるDから、亡Cの余命が僅かであるとして相続対策の依頼を受け、これを引受けた。亡Cは、実質的に経営する株式会社Aに対して約10億8000万円の貸付金債権を有していたことから、Xは、相続対策として、相続財産となるべき貸付金債権を減らすこととした。

同年2月3日、Xは、Aの平成25年3月末現在の繰越欠損金の額が約4億1300万円であったことから、亡CがAに対する貸付金債権のうち4億1300万円について債権放棄（債務免除）する旨の平成26年1月30日付けの第1債権放棄通知書のひな型のデータファイルを作成し、同データファイルを印刷したものをDに交付した。Dは、入院中の亡Cに対し、第1債権放棄通知書のひな型に押印するよう依頼し、亡Cから押印を受け、同年2月13日に亡Cは死亡した。

同年4月9日、Xは、亡Cの相続税の申告に関する相続人Dらとの打合せの際に、Aの関与税理士であったBから、電話で、平成25年4月から平成26年3月までの事業年度（以下「平成26年3月期」という。）に「Aに8000万円程度の利益が出る。繰越欠損金4億1300万円全額を債務免除すれば、利益が出て税金を払わなければならない。会社にお金もない。組合対策があるので、亡C会長から『利益を出すな』と指示されてました。利益が出ないようにしてください。」と言われ、これに応じることとした。

同年5月28日、Aは、平成26年3月期の所得金額は0円である旨の法人税の申告書を所轄税務署長に提出した。当該申告書に添付された損益計算書の「特別利益」の項には、「債務免除益」の額として3億円が記載され、申告書の税理士署名押印欄には税理士Bの氏名が記載されていた。

同年6月4日、Xは、亡CがAに対する貸付金債権のうち3億円について債務免除する旨の平成26年1月30日付けの第2債権放棄通知書のひな型のデータファイルを作成し、同年6月12日、同データファイルを印刷したものをDに交付した上、第1債権放棄通知書を破棄するよう伝えた。

平成30年9月28日付けで、Aの所轄税務署長は、Aの平成26年3月期の法人税額等に係る更正処分及び重加算税の賦課決定処分をした。上記各処分に係る通知書には、処分理由として、Aは、亡Cが生前に債務免除した金額は4億1300万円であるにもかかわらず、亡Cが死亡した平成26年2月13日より後の日付である同年6月4日に、3億円の債権放棄通知書が同年1月30日付けで作成されたかのように装い、債務免除益を過少に計上したものと認められるため、亡Cが債務免除した金額4

億1300万円から平成26年3月期の申告で計上した債務免除益3億円を差し引いた金額1億1300万円を債務免除益として同期の所得金額に加算した旨が記載されていた。

処分行政庁は、Xに対して、令和元年6月6日付けで、Xの行為は税理士法（以下単に「法」という場合がある。）36条、45条1項の規定に該当するとして税理士業務の禁止の処分（以下「本件処分」という。）をした。

これに対しXは、Xの行為は法36条が禁止する脱税に関する「相談」には当たらないから本件処分は違法であるなどと主張して、出訴した。

本件第一審判決（大阪地判令和3年5月27日裁判所ホームページ行政事件裁判例集）は、法36条が禁止する行為とは、「不正に国税若しくは地方税の賦課若しくは徴収を免れ、又は不正に国税若しくは地方税の還付を受けるための具体的方法についての相談相手となり、肯定的な回答をすること」であり、「Xは、Aが法人税の賦課を免れる具体的方法についての相談相手となり、肯定的な回答をしたといえる。」として、請求棄却の判断をしたため、これを不服とするXが控訴した。

【判旨】

控訴棄却。

本判決は、以下の判示を加えるほか、本件第一審判決を一部補正した上で、そのまま引用した。

法45条は、「当該税理士が納税義務者から具体的に『求め』られた場合に不正な行為をしたときとは別に、同法36条の規定に違反する行為をしたときも処分の対象としているのであるから、税理士に対する懲戒処分が、当該税理士が納税義務者から具体的に『求め』られた場合、すなわち、当該税理士が納税義務者と同法2条に規定された税理士業務に係る税務上の契約関係（税務上の契約関係）にある場合にのみ科されることがあると解することはできない（なお、当該税理士が納税義務者から具体的に『求め』られた場合でなく、直接の依頼者ではない者や他の税理士から脱税に関する相談を受けた場合であっても、当該税理士が、税の遁脱の具体的方法について相談相手となり、肯定的な回答をする行為に至った場合には、上記の肯定的な回答を契機に、上記の直接の依頼者ではない者や他の税理士が脱税に至る可能性が高まることは否定できないから、当該行為は税理士の使命に反する行為であり、当該税理士は税理士として不適格であるというべきである。）。」

【解説】

1. 法45条1項における法36条の位置づけ

本件は、税理士懲戒処分における法36条（脱税相談等の禁止）の規定について、初めて裁判所がその解釈と適用に関する判断を示したものである。

一般的に、法36条の違反行為のみで懲戒処分となる事例は少なく、税理士が、

故意に、真正の事実と反して税務代理若しくは税務書類の作成（法 45 条 1 項前段）をする場合には、これと合わせて脱税相談等（法 45 条 1 項後段）が行われるため、「税務相談から税務書類の作成や税務代理に至る過程において、脱税相談等、故意による不真正税務書類の作成、故意による不真正税務代理が行われた場合には、その不正所得金額等が同じになる行為を全体を一連・一体のものと捉え、その全体を懲戒処分の対象」¹にすることになる。この場合、懲戒処分は、「脱税相談等」と「故意による不真正税務書類の作成」の行為をそれぞれ区分することなく、後者の不正行為を中心として、一体のものとして捉えられて法 45 条 1 項による処分がなされる。

平成 30 年以降の懲戒処分から、国税庁ホームページ内の「税理士・税理士法人に対する懲戒処分等」において、被処分者の具体的な税理士法の違反内容が「処分の内容となった行為又は事実の概要」という項目の下で公表（以下「公表事例」という。）されるようになった。平成 30 年度から令和 6 年度までの公表事例を独自に集計・整理してみたところ、法 36 条の違反行為のみで懲戒処分がなされたのは本件 1 件のみであった。

なお、公表事例には、下記のとおり、「脱税相談等」と「故意による不真正税務書類の作成」の行為を併記しているものがある。

「(1) 脱税相談等 被処分者は、関与先である甲の消費税及び地方消費税の確定申告に当たり、同人から納税額の圧縮の依頼を受け、事業の開始日を偽った開業届出書及び課税事業者となった期間を偽った消費税課税事業者届出書を所轄税務署に提出し、課税事業者でないことを装わせ、上記の申告に係る課税期間において無申告とさせることによって、消費税及び地方消費税額の申告漏れを生じさせ、その相談に応じた。

(2) 故意による不真正税務書類の作成 被処分者は、関与先である甲の所得税の確定申告に当たり、売上の一部を除外することによって、所得金額を圧縮した真正の事実と反する申告書を作成した。また、被処分者は、同人の消費税及び地方消費税の確定申告に当たり、消費税及び地方消費税額を圧縮した真正の事実と反する申告書を作成した。」²

上記のように不正行為を分けることについては、従来、法 45 条 1 項の「懲戒処分に関しては、不正行為に税理士の主導性（税理士側から不正行為を提案・実行している場合）と不正行為の独立性（不真正税務書類の作成とは別に具体的な不正行為を行っている場合）の両方が認められる場合には、単なる『不真正税務書類の作成』に包含し得ないレベルの脱税幫助行為が存在するとして、『故意による不真正税務書類の作成』とは別建てで脱税相談等（脱税幫助行為を裏付ける具体的証拠資料が存在する場合）を懲戒処分の対象としていたようである。」³との解説がある。

上記の公表事例では、脱税相談等の不正行為が、故意による不真正税務書類の作成に包含し得ないレベルと捉えられたため、それぞれの行為が懲戒処分の対象

になったといえる。

2. 本件における「脱税相談等」と「故意による不真正税務書類の作成」の行為

本判決は、「Aの債務免除益を減少させるためには、Aから法人税申告の税務代理を受任しているB税理士が、税務仕訳を行い、法人税の申告書を提出すること、法人税申告時点においてAの実質的代表者になっていたDが債務免除益の減少を承認することが必要であるから、XのみでAの債務免除益を減少させることは不可能であるが、Xにおいて、B税理士やDと共同して、Aの債務免除益を減少させることは可能である（なお、Aの法人税の申告についての関与税理士であったB税理士としては、Aの平成26年3月期における法人税の納税義務を免れるためには、亡Cの相続に係る相続税の申告内容とAの法人税の申告内容とが矛盾しないように、相続税の申告に関与していたXの協力を得る必要があったのであるから、XがAの平成26年3月期の法人税の遁脱に寄与した程度は小さくない。）」と説示した。

上記によれば、法45条1項の観点からは、本件は、Xによる「脱税相談等」とB税理士による「故意による不真正税務書類の作成」の二つの行為の存在を前提とするものといえる。なお、処分行政庁は、B税理士に対して、令和2年1月17日付けで税理士業務の禁止の処分をし、当該公表事例において、B税理士は、「関与先であるA社の法人税の確定申告に当たり、同社の前代表者から債権放棄を受けたことにより生じた債務免除益について、同社の所得金額を圧縮するため、同社の前代表者の関与税理士とも相談し、債権放棄額を減額し、同社の債務免除額を減少させることによって、所得金額を圧縮した真正の事実と反する申告書を作成した。」という事由が示されている。

本件は、法45条1項で禁止されている行為について、行為者が異なることから、Xは、法36条の違反行為のみで懲戒処分となっているところ、本件の事実関係全体からは、法45条1項において禁止されている「脱税相談等」と「故意による不真正税務書類の作成」の二つの行為が共に存在した場合の事例として整理することができる。この場合、Xは、脱税相談等により、課税要件事実の不正に関与したため懲戒処分の対象になったといえる。

3. 税理士の責任を問い得る不正所得金額等

税理士に対する懲戒処分の量定の判断要素及び範囲等については、「税理士等・税理士法人に対する懲戒処分等の考え方」（平成20年財務省告示104号（本件においては平成27年財務省告示35号による改正前のもの）、以下単に「財務省告示」という。）が定められている。

本件第一審判決は、財務省告示は処分行政庁の裁量基準として合理性を有する旨を判示した上で、懲戒処分の量定において、事実上、重要な判断要素となっている税理士の責任を問い得る不正所得金額等について、「Aの平成26年3月期の

法人税の申告において、Xの責任を問い得る不正所得金額等は 1 億 1300 万円とすべきであって、極めて多額であるといえる。」と判示し、本判決は、これを引用した。

財務省告示における不正所得金額等の金額基準に関しては、東京地判平 26 年 9 月 30 日（判タ 1422 号 230 頁）⁴が、「税理士業務の禁止の処分がされた例としては、関与先の法人税の確定申告に当たり、同社の会長から依頼を受け、未成工事支出金の圧縮及び架空の雑損失を計上することにより所得金額を不正に約 6000 万円圧縮した申告書を作成したという事案がある。また、税理士業務の 1 年の停止の懲戒処分がされた例として、関与先の所得税の確定申告に当たり、架空経費を計上することにより所得金額を不正に約 4800 万円圧縮した申告書を作成したという事案がある。」という事例を紹介している。同判決文中の事案の詳細については明らかではないところ、不正所得金額等の判断要素は、一般的には、4800 万円から 6000 万円の間で、税理士業務の停止又は税理士業務の禁止のいずれかの量定選択の線引きをする機能を果たしていると思われ、この点からも、本件の量定は、過度に重い処分が課されたものとはいえない。

なお、本件において、Xが作成した税務書類は、亡Cに係る相続税の申告書であるところ、当該申告については、亡Cが生前に承認した行為（貸付金債権のうち 4 億 1300 万円について債務免除）を基礎にして相続税額を減額・還付する更正処分がなされている。そのため、Xは、相続税の申告について税理士としての責任が問われることはないと主張した。これに対して、本判決は、「Xは、本件処分において、相続税の申告について税理士としての責任を問われているのではなく、Aの法人税の申告について税理士としての責任を問われているのであるから、Xの上記主張は主張自体失当である。」とした。

Xは、亡Cに係る当初の相続税の申告書において、Aに対する貸付金債権については、法 45 条 1 項の「故意に、真正の事実と反して税務代理若しくは税務書類の作成」をしているところ、当該不正所得金額等は、正しい金額に比して過大に申告したものであった。この点に関して、東京地判平成 28 年 12 月 2 日（TAINS コード Z999-0169）⁵は、「法 45 条 1 項にいう真正の事実と反して税務書類の作成をしたときに該当するためには、所得金額につき、正しい所得金額に比して過少に申告することが必要である」との原告（税理士）の主張は、「同項の文言に照らせば、そのような限定的な解釈を採用することはできない。」と判示しており、不正所得金額等は、必ずしも正しい所得金額に比して過少に申告した場合に限られるのではなく、過大に申告した場合であっても認識される旨の裁判例はある。ただし、上記のとおり、本件は相続税の申告については懲戒処分の対象となっていないため、この点に関する裁判所の判断は示されなかった。

【検討課題】

税理士の使用人等が、法 36 条の規定に違反する行為をしたときは、使用者であ

る税理士等は、どのような場合に法 45 条による責任を問われることになるのか。
以上

-
- ¹ 坂田純一『新版実践税理士法』（中央経済社、2015 年）291 頁。
 - ² 令和 2 年 1 月 17 日から税理士業務の禁止の事例。
 - ³ 坂田・前掲注（1）290 頁。
 - ⁴ この事件は、所得税の申告に当たり、税理士が納税者からの依頼通りの税額になるような所得金額を記載した申告書を作成したことは、法 45 条 1 項に定める違反行為に該当すると判断された事案である。
 - ⁵ この事件は、法人税の申告に当たり、税理士が架空の仕入れを計上することにより所得金額を圧縮した申告書を作成したことは、その後の税務調査において、売上の過大計上等が発見されたこと等により、結果として所得金額について減額更正処分がなされたとしても法 45 条 1 項に定める違反行為に該当すると判断された事案である。