

実務家必見!!

# 税理士が訴訟当事者となった注目判例 (1)

解説 和田倉門法律事務所 弁護士 内田久美子

## はじめに

専門家である税理士の業務にはリスクがつきものです。その主たるものは、税務相談や税務処理をめぐる顧客とのトラブルですが、そのほかにも税理士法上の懲戒や税理士法人内での内輪揉めなど、火種は随所に存在します。

そこで今回は、平成28年中に判決が出された裁判例から、税理士が訴訟当事者となったもののうち、多くの税理士にとって参考になると思われる事例を、1件ずつ3回にわたってご紹介いたします。

## 訴訟1

税理士である原告が、A社の法人税の確定申告に当たり、架空の仕入れを計上することにより所得金額を不正に圧縮した確定申告書を作成したとして、財務大臣から税理士業務の禁止の処分を受けたところ、本件処分が違法であると主張してその取消しを求めるとともに、被告国に対し、国家賠償法1条1項に基づく損害賠償金を求めた事案

○東京地裁平成28年12月2日判決(請求棄却・確定)

## 第1 事案の概要

本件は税理士である原告が、株式会社A社(以下「本件会社」といいます。)の平成22年10月1日から平成23年9月30日までの事業年度(以下「平成23年9月期」といいます。)の法人税の確定申告に当たり、架空の仕入れを計上することにより、所得金額を不正に圧縮した法人税の確定申告書を作成したとして、

税理士法(平成26年法律第10号による改正前のもの。以下「法」といいます。)45条1項に基づき、財務大臣から税理士業務の禁止の処分(以下「本件処分」といいます。)を受けたところ、本件処分が違法であると主張してその取消しを求めるとともに、違法な本件処分により精神的及び金銭的な損害を被ったとして、被告に対し、国家賠償法1条1項に基づく損害賠償金7,536万6,902円及びこれに対する本件処分の日である平成26年6月3日から支払済みまでの民法所定の年5分の割合による遅延損害金の支払を求めた事案です。

後述のとおり、裁判所は税理士である原告の主張をすべて退け、請求を棄却しました(確定)。

## 第2 関係法令等の定め

法44条は、税理士に対する懲戒処分は、戒告、1年以内の税理士業務の停止及び税理士業務の禁止の3種とする旨を定め、法45条1項は、財務大臣は、税理士が、故意に、真正の事実と反して税務書類の作成をしたときは、1年以内の税理士業務の停止又は税理士業務の禁止の処分をすることができる旨を定めています。

また、財務大臣が公表した「税理士・税理士法人に対する懲戒処分等の考え方」(平成20年財務省告示第104号。平成27年財務省告示第35号による改正前のもの。以下「財務省告示」といいます。)は、税理士が、故意に、真正の事実と反して税務書類の作成をしたときの税理士に対する懲戒処分の量定は、税理士の責任を問い得る不正所得金額等(国税通

則法68条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または一部を隠ぺいし、または仮装したところの事実に基づく所得金額、課税価格その他これらに類するものをいいます。)に応じて、6月以上1年以内の税理士業務の停止又は税理士業務の禁止とするとの考え方を基本としつつ、①行為の性質、態様、効果等、②税理士の行為の前後の態度、③懲戒処分等の処分歴、④選択する処分が他の税理士及び社会に与える影響、⑤その他個別事情を総合的に勘案して、決定するものとし、なお、上記の考え方によることが適切でない認められた場合には、法に規定する懲戒処分の範囲を限度として、量定を決定することができるものとする旨を定めています。

### 第3 前提事実 (証拠等により容易に認められる事実)

- (1) 税理士である原告は、本件会社の平成23年9月期の法人税の確定申告に当たり、所得金額を0円、法人税額を0円とする法人税の確定申告書(以下「本件申告書」といいます。)を作成し、同年11月30日、〇〇税務署長に提出しました。
- ア 本件申告書の別表四の所得の金額の計算に関する明細書には、当期利益の額として9万2,376円との記載があり、この金額に所要の加算減算等がなされた結果として、所得金額が0円と記載されました。
- イ 上記アの当期利益の額は、原告が算出したものであるところ、その算出の経緯は以下のとおりでした。
- (ア) 原告は、本件会社から提出された総勘定元帳及び試算表に基づき、損益計算書を作成したところ、当期純利益の額が約1億7,000万円余りと、同社の過去の実績と比較して高額な金額となりました。

(イ) そこで、原告は、本件会社の代表者からの依頼に基づき、平成23年9月期の売上原価率とその直前期である平成21年10月1日から平成22年9月30日までの事業年度(以下「平成22年9月期」といいます。)と同程度になるように仕入れを追加計上する作業を行いました。

すなわち、原告は、上記(ア)で算出された平成23年9月期の売上高(10億2,798万3,206円)に、平成22年9月期の売上原価率78.8%を乗じて売上原価(8億1,005万766円)を算出し、この金額から上記(ア)で算出された平成23年9月期の売上原価(6億3,842万9,325円)を引いた差額(1億7,162万1,441円)を仕入れ(以下「本件仕入れ」といいます。)として計上した上、上記(ア)で算出された当期商品仕入高(5億8,842万9,325円)に加算し、その合計額7億6,005万766円を当期商品仕入高として計上しました。

その結果、当期純利益の額は、9万2,376円となったので、この金額を前記アの本件申告書別表四に当期利益の額として記入しました。

本件仕入れ1億7,162万1,441円は、真実は発生していない費用です。

- (2) 平成24年2月3日、本件会社に対する税務調査が開始されました。

〇〇税務署長は、平成24年7月31日付けで、本件会社に対し、概要以下の理由により、同社の平成23年9月期の法人税に係る更正処分(以下「本件更正処分」といいます。)を行いました。その結果、同社の平成23年9月期の所得金額(欠損金額)はマイナス3,531万161円に更正されました。

ア 仕入れの過大計上額 1億7,162万1,441円

本件会社は、平成23年9月期末において上記金額を仕入れとして損金の額に算

入していますが、仕入れの事実がないものと認められますので、上記金額を仕入れの過大計上額として、平成23年9月期の所得金額に加算しました。

イ 売上げの過大計上額 2億743万6,894円

本件会社は、平成23年9月期の輸出売上取引のうち一部の取引につき売上金額を過大に計上していますので、上記金額を売上げの過大計上額として、平成23年9月期の所得金額から減算しました。

(3) 平成25年10月18日、原告の法45条1項該当行為（不真正税務書類作成行為）について、法55条1項及び57条1項に基づく調査が開始されました。

財務大臣は、平成26年4月2日、原告を当事者として、行政手続法13条1項1号に基づく聴聞を行った上、同年6月3日付けで、原告に対し、概要以下の理由により、税理士業務の禁止の処分(本件処分)をしました。  
ア 原告は、本件会社の平成23年9月期の法人税の確定申告に当たり、同社の代表者から依頼を受け、架空の仕入れを計上することにより、所得金額を不正に1億7,162万1,441円圧縮した申告書を作成しました。

イ 原告の上記行為は、法45条1項の規定に該当すると認められます。

#### 第4 争点及び当事者の主張

本件では、下記5つの点が争点となりました。

- ① 法45条1項に規定する真正の事実にして税務書類の作成をした行為の有無
- ② 法45条1項に規定する故意の有無
- ③ 税理士業務の禁止の処分をしたことについての裁量権の範囲の逸脱又はその濫用の有無
- ④ 手続上の違法の有無
- ⑤ 国家賠償法1条1項に基づく損害賠償請求の成否

このうちメインの争点である①②についての当事者の主な主張は、以下のとおりです。

(1) 法45条1項に規定する真正の事実にして税務書類の作成をした行為の有無（争点1）

（被告の主張）

原告は、平成22年9月期と同じ売上原価率になるよう、実体のない本件仕入れを計上し、その結果、当期利益の額を本件仕入れと同額分圧縮し、圧縮後の当期利益の額9万2,376円を反映させた本件申告書を作成したものであり、本件仕入れは、その発生原因たる取引の実体すら存在せず、客観的事実に反するものであるから、原告が真正の事実にして税務書類の作成をしたことは明らかである。

（原告の主張）

以下の理由により、原告が真正の事実にして税務書類の作成をしたとはいえない。

ア 法45条1項にいう真正の事実に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。

処分行政庁である財務大臣は、所得金額を不正に1億7,162万1,441円圧縮した申告書を作成したとの理由により、本件処分を行ったものであるが、原告は不正に所得金額を圧縮していない。財務大臣のいう圧縮前の所得金額は、誤った帳簿に基づく誤った金額であるから、本件処分は、法解釈を誤ったことによる誤った事実に基づく処分である。

原告は、後記(2)（原告の主張）で述べるとおり、誤った所得金額を正してできる限り真実の所得金額に近づけるために本件仕入れを計上し、結果的に、本件会社提出の資料により得られる過大な所得金額よりも正しい所得金額に近づいたのであるから、原告の行為は、法45条1項

に該当しない。

(2) 法45条1項に規定する故意の有無(争点2)  
(被告の主張)

原告は、本件会社の代表者に対し、「とりあえず仮の数字で、できる限り税額が少なくなるように税務申告書を作成しようと思います。」と告げた上、平成22年9月期と同じ売上原価率となるよう、実体のない本件仕入れを計上し、本件申告書を作成したのであり、真正の事実に対し又は反するおそれがある税務書類を作成することを認識及び認容していたことは明らかであるから、原告には法45条1項に規定する故意があるといえる。

(原告の主張)

以下の理由により、原告には法45条1項に規定する故意がない。

ア 原告は、平成23年9月期に粗利が大幅に増える要因がなかったにもかかわらず、粗利の金額が前年度と比べて異常に高かったことから、売上高か仕入高のいずれかが誤っているはずであると確信したが、申告期限が迫っているにもかかわらず決算の数字が確定しなかったため、できる限り正しい所得金額になるよう数字を改めようと考え、前年度の粗利率と同じ程度になるよう仮の金額を仕入れとして計上したに過ぎず、仕入れの実体が存在しないことを知りつつ行為に架空の仕入れを計上したのではない。後日、真実の数字を掌握したら、その時点で修正申告をするつもりであったのであり、現に本件申告の翌月である平成23年12月に真実の数字をつかむべく行動していたものの、真実の数字に基づく修正申告をする前に税務調査が入ってしまったというのが真相である。

イ 法45条1項に規定する故意があると認められるためには、所得金額を偽ることについての故意が必要であると考えるべ

きところ、上記アのとおり、原告には所得を偽る故意はなかった。

## 第5 裁判所の判断

これに対し、裁判所は以下のように述べて、原告の請求を棄却しました。

### 1 争点1 (法45条1項に規定する真正の事実にして税務書類の作成をした行為の有無) について

(1) 前記前提事実(1)のとおり、原告は、真実は発生していない本件仕入れ1億7,162万1,441円を発生したものとして当期商品仕入高に加算計上し、これを前提として当期利益の額を9万2,376円と算出した上、本件申告書の別表四に当期利益の額としてこの金額を記入し、この金額に所要の加算減算等を行った結果、所得金額が0円となる本件申告書を作成したものであるところ、この行為(以下「本件行為」という。)が、法45条1項に規定する真正の事実にして税務書類の作成をした行為に該当することは明らかである。

(2) これに対し、原告は、上記第2の3(1)(原告の主張)アのとおり、法45条1項にいう真正の事実に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主張するが、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。実質的にみても、収益や費用の額は法人税の課税標準である所得金額の算定の基礎となるものであるから(法人税法21条、22条1項から3項まで参照)、真実は発生していない収益や費用を計上し、又は真実は発生している収益や費用を計上しない行為は、一般に公正妥当と認められる会計処理の慣行ないし基準(会社法431条、法人税法22条4項)に従った行為でないことが明らかであるのみな

らず、所得金額、ひいては法人税額を誤らせる危険性が極めて高い行為であり、最終的に算出された所得金額が正しい金額より高くなったか低くなったか、あるいは、その行為とは別の要因により結果的に正しい金額と一致したかにかかわらず、納税義務の適正な実現を図るという観点からそのような行為を防ぐべき必要性が高いことは明らかであって、税理士が、申告納税制度の理念に沿って、納税義務者の信頼に応え、納税義務の適正な実現を図ることを使命とすることとされていることも併せ考慮すれば（法1条）、法45条1項が、税理士によるそのような行為を懲戒事由に該当するものとして禁ずる趣旨であることは疑いの余地がないというべきである。

本件行為は、真実は発生していない本件仕入れを計上し、これを前提として算出した当期利益の額を用いて本件申告書を作成した行為であるところ、本件行為がなかったとすれば、本件申告書における計算上、当期純利益の額から繰越欠損金の額を差し引いても約7,400万円の課税所得が発生していたことが認められる一方、本件更正処分により、本件申告書により申告された所得金額0円は、マイナス3,531万161円（欠損金額）に更正されたから、本件行為により、申告した所得金額が真実の所得金額（欠損金額）に近づく結果となったことは原告の主張するとおりである。しかし、それは、たまたま本件行為とは関係のない売上げの過大計上〔前記前提事実(2)イ〕があったからにすぎず、上記の趣旨からすれば、このような事情があったとしても、本件行為が真正の事実<sup>(1)</sup>に反して税務書類の作成をした行為に該当するとの上記(1)の判断が左右されることはない。

よって、原告の主張は採用できない。

## 2 争点2（法45条1項に規定する故意の有無）について

- (1) 法45条1項に規定する故意があるというためには、真正の事実<sup>(1)</sup>に反して税務書類の作成をすることについての認識及び認容が必要であり、かつ、それで足りるものと解される。そして、この認識は、未必的なものでも足りると解すべきである。

本件においては、本件行為についての認識及び認容が必要となるところ、原告に、本件仕入れが真実は発生していない費用であることの認識があったか否かが問題となる。そこで検討すると、前記前提事実(1)イの事実からすれば、本件仕入れは、原告が本件会社から提出を受けた総勘定元帳及び試算表には計上されていない費用であったことは明らかであり、原告も当然そのことを認識していたと考えられること、そして、本件仕入れは、原告自身が、平成23年9月期の売上高にその直前期である平成22年9月期の売上原価率を乗じて算出した売上原価から上記総勘定元帳等に基づく売上原価を引くことにより算出したものであるところ〔前記前提事実(1)イ(イ)〕、このようにして算出された仕入れの額が真実発生した費用の額を表している蓋然性は極めて低いといわざるを得ず、原告も当然そのことを認識していたと考えられること、原告は、本件仕入れの計上に当たり、本件会社に原資料を確認させるなどして本件仕入れが真実発生した費用であることを確認しなかったことからすれば、原告は、本件仕入れが真実は発生していない費用であることを少なくとも未必的には認識していたものと認められる。

- (2)ア これに対し、原告は、上記第2の3(2)（原告の主張）アのとおり、前年度との粗利の比較から売上高か仕入れ高の

いずれかが誤っているはずであると確信し、できる限り正しい所得金額になるようにするため、前年度の粗利率と同じ程度になるよう仕入れの金額を計上したと主張する。

しかし、この原告の主張を前提としても、上記(1)で検討した諸事情、とりわけ、原告が、本件仕入れの計上に当たり、本件会社に原資料を確認させるなどして本件仕入れが真実発生した費用であることを確認しなかったことに照らせば、原告のいう上記の「確信」が客観的に合理的な根拠を伴うものであったとは認められず、本件仕入れが真実は発生していない費用であることの少なくとも未必的な認識はあったといえるから、上記(1)の判断は左右されない。

イ また、原告は、上記第2の3(2)（原告の主張）イのとおり、法45条1項に規定する故意は所得金額を偽ることに ついての故意であると主張する。

しかし、既に述べたとおり、法45条1項に規定する故意があるというためには、真正の事実に対して税務書類の作成をすることについての認識及び認容が必要であり、かつ、それで足りると解される。そして、真正の事実に対して税務書類の作成をしたときに該当するためには、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の限定的な解釈を採用できないことも既に述べたとおりである。

したがって、このような限定的な解釈を前提として、故意の意義を上記のようにとらえる原告の主張もまた、採用できない。

### 3 争点3（税理士業務の禁止の処分をしたことについての裁量権の範囲の逸脱又はその濫用の有無）について

本件において、原告は、真実は発生して

いない本件仕入れを計上し、これに基づき所得金額を算出したのであるから、原告は、法人税の課税標準である所得金額の計算の基礎となるべき事実の一部を隠ぺいし、これに基づき、本件申告書における計算上の所得金額を本件仕入れの金額分だけ圧縮したものといえる。

したがって、本件において、財務省告示にいう税理士の責任を問い得る不正所得金額は、本件仕入れの金額である1億7,162万1,441円となるものと解されるところ、この金額が極めて高額であることはいうまでもなく、税理士として本件行為に及んだ原告の責任は重大であるといわざるを得ない。そうすると、結果的に、本件会社の平成23年9月期における課税所得が発生せず、本件申告に係る法人税額に誤りはなかったこと〔前記前提事実(2)〕、原告が、本件仕入れが真実は発生していない費用であることの確定的な認識を有していたとまで認めるに足る証拠はないこと、原告が過去に税理士として懲戒処分等を受けたことはないこと、原告と同一の税理士会支部に所属する税理士が嘆願書を提出していること、その他原告が主張し、陳述書において述べる本件行為に至る事情や本件行為後の事情等の諸事情を考慮しても、原告に対して税理士業務の禁止の処分をしたことが、財務大臣の裁量の範囲を逸脱し又はこれを濫用したものと認められない。

4 さらに、争点4（手続上の違法の有無）については、手続上の違法があるとは認められないとし、争点5（国家賠償法1条1項に基づく損害賠償請求の成否）については、本件処分は適法な処分であると認められるとして、原告の請求はいずれも理由がないとし、請求棄却の判決を下しました。

## 第6 留意点

納税義務の適正な実現を図ることを使命と

することとされている税理士が(法1条)、真実は発生していない費用を計上し、これを前提として算出した当期利益の額を用いて申告書を作成する行為が、法45条1項に該当する違法な行為であると評価されることは論を俟たないでしょう。そして、本判決が述べるとおり、そのような行為が、所得金額ひいては法人税額を誤らせる危険性が極めて高い行為であることに鑑みれば、最終的に算出された所得金額が正しい金額より高くなったか低くなったか、あるいはその行為とは別の要因により結果的に正しい金額と一致したかは、法45条1項該当性には影響しません。

本件行為を行った原告税理士に対し、財務大臣は、税理士業務の禁止という厳しい処分を下しましたが、本判決は、不正所得金額等が1億7千万円超という極めて高額であることに照らせば、結果的に、本件申告に係る法人税額に誤りはなかったこと、原告が、本件仕入れが真実は発生していない費用であることの確定的な認識を有していたとまで認めるに足る証拠はないこと、原告が過去に税理士として懲戒処分等を受けたことはないこと、原告と同一の税理士会支部に所属する税理士が嘆願書を提出していること等の諸事情を考慮しても、本件処分は財務大臣の裁量の範囲を逸脱し又はこれを濫用したものとは認められないと判断しています。

税理士は、国家資格を有する専門家として、仮に納税者から違法な要請があったとしても、毅然とした対応をすることが厳に求められます。