

実務研究

日本税務会計学会
令和6年3月 月次研究会



井村 旭〔弁護士〕

重加算税における「納税者」要件の検討

1 「納税者」要件が問題となり得る事案

弁護士である私は、2021年から2023年まで、東京国税局（調査第一部調査審理課）にて任期付職員として勤務する機会を得た。その際には、重加算税の賦課を検討する事案に接することもあり、納税者が法人である場合には、特に「納税者」要件の充足が論点となることが多かった。本稿では以下の【設例】を通じ、この問題を検討する。

【設例】

建物の建設請負を営む法人であるXでは、税務調査において、営業部に所属する従業員Yが、架空の取引先を下請業者とする工事受注伝票を作成することともに、これに対応する架空の取引先名義の請求書を作成し、これをXに交付することにより、Xに外注費を計

2 重加算税の賦課要件

法人において重加算税が賦課される場合、その多くは過少申告加算税の代わりに課される重加算税（国税通則法68条1項）であると思われるが、その賦課要件

3 問題の所在

したこと、③上記②が納税者の行為であること、④上記②の隠蔽又は仮装に基づ

【設例】の事案では、Xの当初申告が過少申告加算税の要件を満たしており（要件①充足）、その原因として、Yによる仮装行為（架空外注費の計上）があり（要件②充足）、その仮装行為に基づき納税申告書を提出したこと（要件④充足）については、国税職員

4 「納税者」要件について

(1) 「納税者」の意義

本要件は、隠蔽又は仮装行為を行ったのが納税者本人であることを求める要件である。

Xは、法人税については修正申告に応じる予定であるが、重加算税の賦課決定処分を受けることには納得がいかないとのことである。このような状況において、税務調査に立ち会った顧問税理士の甲としては、どのようなアドバイス（税務署に対する反論）をすることが考えられるだろうか。

は、①過少申告加算税（同法65条）の賦課要件を充足していること、②国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装

き納税申告書を提出したことの行為であること、④上記②の隠蔽又は仮装に基づ

の指摘の通りと思われる。もっとも、Xの過少申告

は、Yによる仮装行為に基づくものであって、納税者であるXの行為ではないことから、重加算税の賦課要件のうち、要件③（隠蔽仮装行為が納税者の行為であること）を満たさないのでないかが問題となる。

「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して解される。

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。

すなわち、判例は、納税者本人以外の者による行為についても、「納税者本人

の行為と同視することができるとき」には、要件③の充足が認められると解しているのである。

(2) 税務当局との見解の相違
もっとも、多数の役職員が存在する法人において、隠蔽又は仮装行為を行う主体は、取締役から経理部門又は営業部門の従業員まで様々な者が想定され、また、隠蔽又は仮装を行う動機についても会社の予算消化目的から横領目的まで様々なものが想定されるが、このような様々な属性の法人内部の者が行った隠蔽又は仮装行為につき、いかなる場合に納税者本人の行為と同視されるのかについては、具体的な判断基準が判例においても明らかにされていない。

そのため、本要件の充足については、納税者が法人である場合には、税務当局との間で見解の相違が生じる論点となり得る。

ア 想定される税務当局の主張
まず、この点について、想定される税務当局の主張を確認したい。

法人の従業員による課税標準等の隠蔽又は仮装行為については、当該法人の代表取締役は、適正な納税申告を行うために従業員等を指導・監督すべき義務を負っていると考えられるところ、納税者たる法人の従業員が隠蔽又は仮装行為を行った

場合には、当該法人は、法人の機関として役員に行動させ、また、従業員を自らの手足として用いて、活動領域を拡大することによってそこから経済的な利益を得ている以上、その拡大された活動領域において生じる危険ないし責任も負担していると考えられるし、従業員の業務に関連する行為は、当該法人の活動領域内の行為として自己の行為の一部分とみることが

できるから、従業員の行為が納税者の行為と同視できないといえるような特段の事情がない限り、原則として、当該法人は適正な申告をすべき義務を自ら怠ったものとみて、重加算税の適用対象となるというべきである。

この主張は、国税不服審判所の令和元年10月4日裁判・裁決事例集No.117（以下「本件裁判」という）に係る審査請求において、原処分庁である税務当局が実際に行ったものであり、役員及び従業員の隠蔽又は仮装行為は、原則として法人の行為と同視することとができるという考え方である（以下この考え方を便宜上「手足理論」という）。

イ 税務当局の主張の検討
しかしながら、この手足理論は、裁判例及び裁決例において必ずしも受け入れられていないといえない。本件裁決においても、審

判所は、「従業員の行為を納税者本人の行為と同視できるか否かについては、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」という判断枠組みを示したうえで、結論としては、従業員による仮装行為を納税者たる請求人（法人）の行為と同視することはできないとして、重加算税の賦課決定処分を取り消している。

また、裁判例においても、手足理論が採用されていらないことを伺わせるものは複数存在している。例えば、東京高判平成21年2月18日訟月56巻5号1644頁（以下「本件裁判例」という）は、「Aは、被控訴人の経理業務の責任者で実務上の処理を任されていた者であり、かつ、被控訴人としても、容易にAの隠ぺい、仮装行為を認識することができ……認識すればこれを防止若しくは是正するか、又は過少申告しないように措置することが十分可

能であったのであるから、Aの隠ぺい、仮装行為をもって被控訴人の行為と同視するのが相当」として、結論としては納税者敗訴となっているものの、その判断においては、①従業員の地位・権限、並びに②法人の認識可能性及び防止等可能性に着目していることが伺え、手足理論は採用されていない。

そうすると、Xの顧問税理士甲としては、手足理論ではなく、本件裁決及び本件裁判例が採用しているような総合考慮の判断枠組みを念頭に、（i）隠蔽又は仮装行為を行った者の社内での地位・権限、（ii）その行為態様、及び（iii）社内の管理・監督体制等を踏まえた（iv）法人における当該行為の認識可能性及び防止等可能性といった要素の当てはめに必要な事実関係を整理した上で、Yの行為は「納税者本人の行為と同視することはできない」との主張の可否を検討する必要があるだろう。

5 結びに代えて―税理士と弁護士の協働の重要性―

東京国税局において税務調査に関与していた際、税理士と弁護士が互いの知恵を出し合い、税務当局と向き合うことは、顧問先が税務調査という非常事態を切り抜けるために、極めて有益な手段ではないかと考える。

めることが求められる。税理士と弁護士が互いの知恵を出し合い、税務当局と向き合うことは、顧問先が税務調査という非常事態を切り抜けるために、極めて有益な手段ではないかと考える。