

最近の判例から考える税理士の職務と責任

林 仲宣
(税理士)

目 次

はじめに	1 事案の概要
I 税理士による節税に関する説明責任	2 裁判所の判断
1 事案の概要	3 検討と対策
2 裁判所の判断	V 税理士の親族が経営する企業との顧問契約
3 検討と対策	1 事案の概要
II 税理士に対する資料の不提示と重加算税の賦課	2 裁判所の判断
1 事案の概要	3 検討と対策
2 裁判所の判断	VI 税理士の青色事業専従者
3 検討と対策	1 事案の概要
III 税務調査立会と税理士の責任	2 裁判所の判断
1 事案の概要	3 検討と対策
2 裁判所の判断	VII 税理士登録の拒否理由
3 検討と対策	1 事案の概要
IV 税理士の業務委託契約の適用範囲と税理士報酬	2 裁判所の判断
	3 検討と対策
	おわりに

はじめに

訴訟において税理士が主役又は脇役として登場する事例では、税理士を被告として、善管注意義務違反等を問う損害賠償請求事件が最たるものである。ただその多くは、いわゆる争族の対立や税務調査のトラブルの責任を税理士に押し付ける税理士賠償訴訟が目立った。これらについては、「理不尽な税賠訴訟」として、おりにふれて報告してきた⁽¹⁾。ところが税理士が関わる最近の訴訟は、相変わらず

「理不尽な税賠訴訟」も少なくないが、税理士の職務と責任を考えさせられる事例が出て来た。本稿では、税理士の職務と責任が争点となった訴訟のなかから興味深い事例を考察し、税理士制度の意義について検討を試みたい。

I 税理士による節税に関する説明責任

税理士が、法人設立時に法人の資本金額に

(1) 例えば、拙稿「最近の相続税税賠訴訟から考える税理士の職務と限界」税理士界（日本税理士会連合会）1327号（平成27年）15頁。

応じて消費税の負担が軽減できる旨の指導義務を怠ったと認定された事例（損害賠償請求事件）⁽²⁾。

1 事案の概要

Aは、個人医院を経営していたが、平成14年初め頃、税理士と知合い、同年2月ないし3月頃、両者間で税務顧問契約を締結した。税理士は、節税対策としてAが経営する医院の法人化の相談を受け、法人化すれば節税効果がある旨を回答したことで、医療法人社団を設立することとなり、税理士は、Aの依頼を受けて、医療法人設立認可、医療法人設立登記及び登記届の手續に協力することにした。Aは、同人名義の預金1億円、車両・電話加入権・パソコン2台の合計74万9000円を現物出資し、資産総額を1億74万9000円として、平成15年2月17日、医療法人を設立した。

Aは、平成22年1月、開業医セミナーに参加し、セミナー後の個別相談において、ファイナンシャルプランナーに医療法人の資産総額の設定が疑問であり、資産総額1000万円未満で設立していれば2期分の消費税が免税となった旨指摘された。Aは、同年2月20日、税理士に対し電話を掛け、医療法人の資産総額を1億74万円にした理由を尋ねたところ、税理士は、資産総額が1億を超えると税務署の管轄ではなく国税局の管轄になり、国税局管轄になるとAが経営する規模の法人には税務調査が入りにくいとの理由であった旨回答した。消費税については、個人経営から法人成りした経緯から、消費税の免除の適用はない旨回答した。

Aは、同月22日、税理士に対し電話を掛け、税務署に確認したところ、個人と法人は別で関係なく、資産総額1000万円未満で法人を設

立すれば2期分の消費税は払わずに済んだ旨伝えたと、税理士は、個人医院からの資産は引き継がれる旨と再度国税局の管轄と調査の関係であった旨を回答した。そして、個人が法人成りして2年で個人経営に戻すことを繰り返せばいつまでも消費税を支払わなくて済むことになるが、それはあり得ない旨説明した。Aは、同月23日、税理士に対し電話を掛け、税務署に確認したところ、やはり2期分の消費税は払わずに済んだ旨伝え、税理士が税理士賠償責任保険に入っているかどうか確認した。

Aは、税理士が、医療法人設立時の資本金額に応じて設立後2期分の消費税の免除を受けられ、住民税（均等割）、交際費の損金算入額など税務上有利とするために、資本金額を1000万円未満とするよう、Aに指導すべき義務があったにもかかわらず、これを怠り、依頼者に設立後2期分の消費税を支払わせるなどの税務上の損害を被ったと主張した。

これに対して税理士は、Aに対し、資産総額について、1000万円未満とした場合には設立後2期分の消費税が免税となる旨説明したが、Aが「資産総額だけでも他のクリニックに勝ってブランド化したい。」「設立から2期分の消費税の免税が受けられなくとも、課税される消費税が経費となるならそれでかまわない。」「運転資金が潤沢にあった方が運営しやすい。」などと述べて、資産総額を1億円超とした、と主張した。

(2) 東京地判平成27年5月28日《平成25年（ワ）第3695号》判時2279号33頁・LEX/DB文献番号25530275。

2 裁判所の判断

- (1) 認定事実によれば、医療法人の設立の主な目的は節税であったことが認められ、そうであるとすれば、Aから相談を受け、設立手続の一部に協力する旨の契約を締結した税理士としては、その目的に沿うよう、Aに対し、資産総額についても正しく説明・指導する義務があったと認められる。しかしながら、認定事実によれば、税理士は、平成22年にAから電話で資産総額と消費税との関係について指摘を受けた際、日を変えて2度にわたり、消費税については、依頼者は個人経営から法人成りした経緯から、2期分の免除の適用はない旨、誤った認識に基づく回答をし、設立の際に正しい説明をしたことや、Aの強い希望で資本金額を1億円以上としたことについては全く触れなかったことが認められる。かかる税理士の認識は、平成22年のAとの電話においてのものではあるが、他に税理士が医療法人設立の際に正しい説明をしたことを示す客観的証拠もなく、日を変えて2度にわたっての回答であったことにもかんがみると、税理士は、医療法人設立時にも同様の認識を持っており、それに従った説明・指導をしたと考えざるを得ない。
- (2) 税理士は、Aに対して資産総額を1000万円未満とした場合には設立後2期分の消費税が課税されない旨説明したが、Aが「資産総額だけでも他のクリニックに勝ってブランド化したい。」「設立から2期分の消費税の免税が受けられなくとも、課税される消費税が経費となるならそれがかまわない。」「運転資金が潤沢にあった方が運営しやすい。」などと述べて、資産総額を1億円

超とした旨主張し、これに沿う証拠があるが、そのような事実があったのであれば、前記の各電話、特に2回目の電話の際には、その旨を多少なりとも述べるのが自然と考えられるが、それをまったくしていないこと、そもそも医療法人設立の目的は節税であり、Aがそれに反する行動をとることは考え難いことにかんがみれば、同証拠は不自然で信用できず、税理士の主張は採用できない。したがって税理士には、節税の目的に沿うよう、資産総額について正しく説明・指導する義務に違反した債務不履行があったことが認められる。

3 検討と対策

税理士として法人設立を要望された場合に、消費税対策としての法人の資本金額は、重要な課題である。必須事項とっていい。ただ裁判所が認定・指摘した本事案の税理士の言動が真実であるならば、個人から法人に移行する、いわゆる法人成りによる法人設立に対する消費税法の適用について、税理士は誤解していた嫌いがある。

II 税理士に対する資料の不提示と重加算税の賦課

賃料私収入の存在を税理士に秘匿して行われた過少申告について、隠蔽・仮装に当たるとしてなされた重加算税の賦課は適切とされた事例（所得税増額更正処分等取消請求事件）⁽³⁾。

(3) 東京地判平成30年6月29日《平成28年（行ウ）第487号》税資268号順号13162・LEX/DB文献番号2555318。先行の検討として、林 伸宣＝谷口智紀「判批」税弘67巻9号（令和元年）138頁。

1 事案の概要

納税者は、平成19年から25年分までの所得税につき、法定申告期限内に確定申告をした後、一部の年分の所得税につき、修正申告をした。納税者は、所有する不動産に係る賃料収入を得ていたが、申告を委任した税理士に賃料収入を示す資料を提示していなかったことから、税理士は、賃料収入があることを認識せずに、賃料収入及びこれに対応する不動産所得を除外した過少申告をしていた。課税庁は、平成27年3月6日、納税者に対して、各年分の所得税についての更正処分及び重加算税の賦課決定処分をした。

これに対して、納税者は、①平成19年から22年分までの所得税の各更正処分については、依頼者に国税通則法70条4項にいう「偽りその他不正の行為」はなく、更正処分の除斥期間である3年を経過しており違法である、②平成19年から22年分までの重加算税の各賦課決定処分については、違法な更正処分を前提とし、また、19年及び20年分の賦課決定処分の除斥期間である5年を経過しており、かつ、重加算税の賦課要件である国税通則法68条1項に規定する「隠蔽又は仮装」の事実がないから違法である、③平成23年から25年分までの所得税に係る重加算税の各賦課決定処分については、「隠蔽又は仮装」の事実がないから違法であるとして、各処分の取消しを求めた。

2 裁判所の判断

(1) 重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものが隠蔽又は仮装に当たるというだけでは足りず、過少申告行為そのものとは別に、「隠蔽又は仮装」と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過

少申告がされたことを要するものであるが、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在したことまでは必要でなく、納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算税の賦課要件が満たされる。

- (2) 特定の所得を申告すべきことを熟知しながら、税理士から当該所得の有無について質問を受け、資料の提出も求められたにもかかわらず、確定的な脱税の意思に基づいて、当該所得のあることを税理士に対して秘匿し、何らの資料も提供することなく、税理士に過少な申告を記載した確定申告書を作成させてこれを提出した場合には、「過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」があったといえる。
- (3) 税理士に対する所得の秘匿が「過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」に当たるか否かを判断するに当たっては、税理士による資料を提示すべき旨の指示があったことは必ずしも必須の要件ではない。
- (4) 納税者は、建物の賃料収入を秘匿し所得を過少に申告する意図をもって賃貸人の名義を母名義とするなどして「過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」をした上で、平成21年分の所得税の申告において建物の賃料収入を除外した過少申告を行っていたものであり、このことは、土地及び建物についても、賃料収入を秘匿し所得を過少に申告する意図をもって過少申告を行っていたことを推認させる事情である。
- (5) 納税者が、土地の賃料変更を税理士に伝

えていないこと、メモ書きを作成したこと、税務調査において賃料収入を秘匿していたことは、納税者において、土地やその他の不動産に係る賃料収入が正しく申告されていると認識していたこととは相容れない事情である。

- (6) 間接事実を総合すれば、納税者は、建物のみならず、土地及び建物についても、その賃料収入に係る不動産所得を申告すべきことを熟知しながら、確定的な脱税の意思に基づき、当該所得に関する資料を意図的に税理士に提示せず、税理士に過少な申告を記載した確定申告書を作成させてこれを提出するという「過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」をした上で、その意図に基づく過少申告をした。
- (7) 賃料収入に係る不動産所得につき、「過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」をした上で、その意図に基づく過少申告をしたものであるから、「隠蔽又は仮装」に基づく申告であって、重加算税の賦課要件を満たす。
- (8) いずれも「隠蔽又は仮装」に基づく申告といえるから、同時に、国税通則法70条4項にいう「偽りその他不正の行為」によりその全部又は一部の税額を免れたものともいえる。

3 検討と対策

納税者は、課税庁から指摘されるまで所得税の確定申告を怠っていた。対象となる所得の種類等は不明である。納税者は法人代表者であることから、申告を委任した税理士が、通常であるなら、法人の顧問税理士である可能性も高いが経緯は明らかになっていない。本事案で対象となっている所得税の確定申告

内容について、判決には、納税者と税理士が直接、面談したという記載はない。

本事案の争点は、①国税通則法68条に規定する重加算税の賦課要件である「隠蔽又は仮装」の事実があるか否かと、②更正処分及び重加算税の賦課決定処分の除斥期間が7年となる要件である「偽りその他不正の行為」があるか否かである。

納税者は、賃料収入の存在は認識していたが、関連する多額の支出又は損失により利益はないと思い、不動産所得があると明確に認識していなかったのであるから、過少申告の意図に基づき所得の秘匿を行った事実はないと主張した。これに対して、課税庁は、納税者は当初から所得を過少に申告することを意図し、税理士に対する不動産所得の秘匿という過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたと主張した。

裁判所は、納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算税の賦課要件が満たされるとした。間接事実によると、納税者は、賃料収入に係る不動産所得を申告すべきことを熟知しながら、確定的な脱税の意思に基づき、当該所得に関する資料を意図的に税理士に提示せず、税理士に過少な申告を記載した確定申告書を作成させてこれを提出するという「過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」をした上で、その意図に基づく過少申告をしたといえることから、「隠蔽又は仮装」に基づく申告であり、重加算税の賦課要件を満たすとした。同時に、国税通則法70条4項にいう「偽りその他不正の行為」に該当するとの判断を

下した。

依頼者が「隠蔽又は仮装」の行為を用いて税負担を免れた場合には、納税者間の公平を確保することができないだけでなく、納税モラルに支えられる申告納税制度を揺るがすことになりかねない。重加算税の制度は、「隠蔽又は仮装」の行為により税負担を免れた納税者に対して特別の重い税負担を賦課するものである。

納税者が税理士に書類を提示していない本事案においては、納税者に重加算税の賦課要件である「隠蔽又は仮装」と評価すべき行為があったか否かが問題となる。裁判所は、間接事実から、納税者は「過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」をし、その意図に基づく過少申告をしたと認定し、「隠蔽又は仮装」の事実があったとしている。納税者の主観的側面である過少申告の意図を直接認定することは困難であり、「隠蔽又は仮装」と評価すべき客観的行為の有無で判断すべきであることから、裁判所の判断は評価できる。

税理士が納税者に対して申告関連書類の提示を求めているにもかかわらず、本事案のように納税者が意図的にこれらを提示することなく、所得を「隠蔽又は仮装」し、過少申告をする場合には、重加算税が賦課されるのは当然の帰結である。

実際に、提供された資料等に基づいた申告に対して、課税庁から過少申告を指摘された場合に、提供された資料等について、その原因が、意図的な除外、単なるミスや失念、税理士の説明不足など、いわば素人である顧客の実態は様々である。そのため本事案のように、重加算税賦課の要因が、税理士への秘匿が焦点とされるならば、税理士の顧客との折

衝も重要となる。いまだに税務署を欺くために税理士も欺く、などと口外する者もいるが、税理士を欺くことは税務署も欺くことになるという本事案における裁判所の論理は、税理士に新たな重責が課せられたと考えるべきかもしれない。

Ⅲ 税務調査立会と税理士の責任

税務調査の事前通知のない税務職員の臨場に、違法性を主張して税理士主導で調査を拒否した結果、帳簿等の提示がないとして、消費税の仕入税額控除が認められないとされた事例（消費税更正処分等取消請求事件）⁽⁴⁾。

1 事案の概要

納税者は、各課税期間の消費税等について確定申告をしていたところ、平成26年2月4日午前9時、国税局担当者は、国税通則法74条の9第1項に規定する事前通知をすることなく、調査のため納税者事務センターに臨場した。税理士は、事前通知をしない理由が説明できない調査は違法であるなどと述べ、調査に応じなかった。その後、納税者は、平成27年5月までの間、国税局の職員から調査を受け、帳簿等の提出を求められたが、調査への対応を拒み続け、帳簿等を提出しなかった。なお、調査担当者は事前通知をせずに実施し

(4) 東京地判令和元年11月21日《平成29年（行ウ）第179号》税資269号順号13343・LEX/DB文献番号25581096。東京高判令和2年8月26日《令和元年（行コ）第325号》判例集等未公開・裁判所ウェブサイト未掲載・LEX/DB文献番号25590488。最決令和3年2月12日《令和2年（行ヒ）第339号》判例集等未公開・裁判所ウェブサイト未掲載・TAINSコードZ888-2351。先行の検討として、林 伸宣＝谷口智紀「判批」税弘69巻5号（令和3年）92頁。

た初回の臨場を除けば、事前に実施日を予告する連絡票を送付していた。

税務署長は、納税者に対し、平成27年6月8日付けで、納税者が調査において帳簿等の提示の求めに応じなかったことにより、消費税法30条7項に規定する「事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿及び請求書等を保存しない場合」に該当することから、同条1項に規定する仕入税額控除は認められないとして、更正処分等をした。

裁判所は第1審、控訴審はともに更正処分の適法性を容認し、最高裁は上告不受理を決定した。本稿では、消費税法上の論点ではなく、税理士の職務上の視点から検討する。

2 裁判所の判断

(1) 第1審

事実によれば、納税者は、調査担当者が平成26年2月4日に調査に着手してから平成27年5月までの約1年4か月もの長期間にわたり、調査への対応を拒み続けたものである。その間、調査担当者は合計7回にわたり納税者事務センターに臨場したが、事前通知なく実施した初回の臨場を除けば、いずれも事前に実施日を予告する連絡票を送付しており、これらの連絡票には、調査の目的が法人税及び消費税等の申告内容の確認であることや、調査の対象となる課税期間や提示すべき帳簿等が明確に示されていた。また、調査担当者は、納税者代表者が海外出張中であるなど合理的な理由が示された場合は、実施日を変更するなどして対処していたものであり、そのほかの場合は、税理士が数か月先まで業務で多忙であるなどと主張するのみで、当該実施日に対応が困難であるとする具体的な理由を示さず、代替日程の候補も提示しなかったた

め、予告した日のおりに臨場を実施したものである。なお、税理士は、調査担当者の納税者事務センターへの臨場時に少なくとも3回は同センターで対応していることに照らせば、同税理士の立会いの下に短時間の調査を実施することは可能であったといえる。

(2) 控訴審

- (i) 納税者は、税理士及び弁護士らが、納税者代表者に対し、税務調査に応じなくても何ら問題はない旨述べ、納税者代表者を欺罔し、錯誤・誤信に陥れ、また、さっさと調査を受けたいとの納税者代表者の意向に反し、課税庁に対して時期に遅れた調査担当者の変更を求め、しかも、課税庁の調査であっても応じる旨申し出なかったことは、税務代理人が納税者本人の真意・意向に反して帳簿等の提示を拒否したものであり、たとえ納税者に帳簿等の不提示があったとしても、当該不提示は納税者の真意に基づくものではないから、消費税法30条7項所定の「保存しない場合」に当たるとされる「不提示」とみるべきではなく、また、不提示には提示の求めに対し「応じ難いとする理由」があるというべきであると主張する。
- (ii) しかし、原判決認定事実及び証拠によれば、調査における帳簿等の不提示は、これが税理士の指導によるものであったとしても、それ自体、全て納税者代表者の了承によるものであり、納税者の役員及び従業員においては、納税者代表者の指示に基づいて動く立場にあって、調査担当者が臨場した際の対応を全て税務代理人らに一任し、調査への協力を断る方向で対応するとの方針も、納税者代表者の指示によるもので、納税者の方針であると認識し、これに従っ

ていたことが認められるのであり、調査における帳簿等の不提示は納税者の真意に基づくものではないとはいえない。

- (iii) この点につき、納税者は、納税者の対応は、税理士及びその他の弁護士らが税務調査に応じなくても何ら問題はない旨述べ、納税者代表者を欺罔し、錯誤・誤信に陥れたことによるものであり、納税者代表者は税理士のマインドコントロール下にあったとも主張する。しかし、申告納税方式の下において、税務職員が行う帳簿書類の検査に対し事業者がこれに応じることは、納税義務者の当然の義務であるから、同義務を前提とする消費税法30条7項の適用において、納税者主張の上記事由が同条項の適用を妨げるべき事由となるとはいえず、帳簿等の提示の求めに対し「応じ難いとする理由」となるものともいえない。

3 検討と対策

本事案の原告である納税者は、遊技場を経営する株式会社である。公認会計士の肩書きも持つ税理士については、納税者との経緯や受任している業務内容は不明である。当初から税理士は、弁護士らと共同で課税庁との交渉に当たっているが、この弁護士らの選任経緯は明らかになっていない。さらに更正処分取消訴訟である本事案における納税者の弁護団は、従前の弁護士らと異なっており、税理士の証言もなく、税理士を批判する弁論もあることから、訴訟提起時においては、税理士との顧問契約等は解除されていると思われる。

本事案は、税理士が関与する納税者の事案として極めて特異な事例である。かつて税務調査の実施に対して抗議・拒否したことから課税庁と紛争になった事案は少なくない。し

かしその多くは納税者自身が加入する納税者団体が支援した事例であるが、本事案は調査拒否を税理士が主導し、税理士が依頼したと思われる弁護士らが支援した内容である。しかも、税務職員が臨場した直後に到着した税理士が住居等侵入を主張して警察への同行を要求し、調査に応じなかったことは、税理士の職務を大きく逸脱しているといっている。

本事案でも引用されている最高裁第一小法廷平成16年12月16日判決⁽⁵⁾は、調査を拒否した場合に、仕入税額控除における帳簿・請求書の保存の意義には提示まで含まれると判示した著名な判例である。この判旨には賛否両論があるが、実務的には確立している。つまり調査拒否をした場合には、仕入税額控除が否認される怖れがあることを納税者に説明する責任は税理士にある。その最高裁判決を知らなかったというレベルの話ではない。

結局、新たに選任された弁護士らにより本事案は進行しているが、やはり税務調査の対応に従事した税理士の責任は重い。

IV 税理士の業務委託契約の適用範囲と税理士報酬

業務委託契約書及び覚書により税務調査立会報酬は顧問報酬に含まれず、依頼者は中途解約金及び未払の顧問報酬の支払義務を負うことになるとして、税理士法人の請求を認容した事例（報酬金請求事件）⁽⁶⁾。

(5) 最判平成16年12月16日《平成13年（行ヒ）第116号》民集58巻9号2458頁・LEX/DB文献番号28100112。

(6) 東京地判平成30年11月7日《平成28年（ワ）第31665号他》判例集等未公開・裁判所ウェブサイト未掲載・LEX/DB文献番号25557796。

1 事案の概要

本事案は、原告である税理士法人が、依頼者である被告らに対し、各業務委託契約に基づき、顧問報酬、中途解約金、業務の履行に基づく報酬金等の支払を求めた事例である。

被告A社は、パチンコ店の経営のほか、不動産賃貸及び売買、旅館業、車輛及び車輛部品の貿易などを営む株式会社である。被告B社は、不動産の売買、賃貸、管理及びその仲介並びに経営コンサルタント業などを営む株式会社である。被告C社は、IT及びコンピューターソフトウェアの開発、販売及びコンサルティング業などを営む株式会社である。被告D社は、飲食店の経営、不動産の売買、賃貸、管理及びその仲介並びに不動産管理業などを営む特例有限会社である。A、B、C、D各社は、甲が代表取締役を務める等、同人が実質的に経営する会社であり、A社グループを形成していた。

税理士法人とA社は、平成21年9月30日、業務委託契約を締結し、A社が税理士法人に対して、法人税、事業税、法人住民税、消費税及び地方消費税の税務書類の作成並びに税務代理、税務調査の立会い、税務相談、会計処理に関する指導及び相談の業務を行うことを委任し、税理士法人がこれを受任した。契約期間は1年であったが自動更新されていた。契約には、契約を解除する場合は、3か月前にその旨を相手方に予告しなければならないが、A社が解除する場合には、中途解約金として3か月分の顧問報酬に相当する額の支払をもってこれを行うことができるとする中途解約条項が規定されていた。税理士法人はA社グループ各社と同様の業務委託契約を締結した。

所轄税務署は、平成28年1月28日、B社に対する税務調査を行った。当該調査は、A社、D社にも及んだ。税理士法人は同日から同年5月27日までの期間、調査立会、税務署との折衝などの業務を行った。

所轄税務署から、交際費名目の支出が交際費として認められず、代表者である甲の個人的な費用の支出であると認定され、上記支出に相当する金額は、甲に対する役員給与として扱われるべきと指摘された。税理士法人は、平成28年6月7日、A社らに係る過去5期分の修正申告を電子申告の方法により行った。税理士法人は、交際費として認められなかった支出が甲に対する給与所得として扱われると、多額の所得税が課せられることになるため、所轄税務署と協議し、上記支出をA社らの甲に対する各貸付金として処理することに了解を得て、金銭消費貸借契約書、議事録及び振替伝票を作成した。その後、A社らは重加算税が賦課された。

A社従業員は、平成28年7月11日、税理士法人に電話をかけ、同月末日に申告期限が到来する法人を含め、A社グループの顧問税理士を別の税理士に依頼するとして、税理士法人に預託した資料を返却してほしい旨申入れた。税理士法人は、A社に対し、業務委託契約を解除するのであれば書面での申入れがほしいと依頼したが、A社は、同月12日、書類返却要請及び契約解除については甲から連絡する旨記載したFAXを送信した。

税理士法人は、A社に対し、未払報酬（顧問報酬、顧問報酬以外の業務履行に対する報酬等）の支払期限を平成28年7月26日と定め、支払を求めた。併せて、税理士法人は、A社グループ各社に対して、業務委託契約に係る中途解約金の支払を求めた。

税理士法人は訴訟において、次のように主張した。A社グループからの依頼に基づく業務量が増えたため、その業務負荷等に応じ、グループ各社との間で個別に合意をし、顧問報酬の増額を行った。A社との間では、平成26年10月30日付け覚書を作成し、顧問報酬を月額4万円から10万円に増額しているが、当該顧問報酬にA社以外のグループに係る顧問報酬を含ませる趣旨の合意はない。A社グループとの業務契約書には、顧問報酬とは別に税務調査立会報酬1日当たり5万円と明確に定められており、当該税務調査立会報酬及び修正申告書等の作成報酬が顧問報酬に含まれることはない。

2 裁判所の判断

- (1) 税理士法人とA社との間で、平成26年10月31日に報酬の額について顧問報酬をそれまでの月額4万円から月額10万円、税務書類及び決算書の作成報酬を15万円から30万円に変更した覚書において、これらがA社グループに属する他の会社の分を含むことを窺わせる定めは存在しない。税理士法人とA社グループは、グループに属する法人ごとに業務委託契約に係る契約書を取り交わしているのであるから、A社らの主張するとおり、A社グループに属する格別の契約を一本化し、A社において他のグループ会社の分もまとめて支払うということなのであれば、その趣旨を明確にした契約書を取り交わすのが自然である。確かに、月額4万円から月額10万円への増額幅は大きいともいえるが、そうだからといって、A社以外のグループ企業の顧問報酬をも含むものと解することはできない。
- (2) 税理士法人は、A社グループからの依頼に基づく業務量が増えたため、その業務負荷等に応じ、A社グループ各社との間で個別に合意をし、顧問報酬の増額を行った旨主張する。この点、上記覚書以外に明示の書面は取り交わされていないものの、証拠によれば、平成28年3月31日に、A社から月額顧問報酬10万円を超える65万5752円が税理士に支払われ、これを税理士法人において、A社以外の依頼者らに係る報酬に振り替えていることが認められる。そうだとすると、A社との間では、上記覚書により、顧問報酬月額10万円、税務書類及び決算書類の作成の報酬30万円と、それ以外の企業との間では、書面での合意は存在しないものの、口頭により、B社が顧問報酬年額10万円（税別）、C社が顧問報酬年額24万円（税別）、D社が顧問報酬年額10万円（税別）と変更されたものと認めることができる。
- (3) A社らは、税務調査立会報酬が顧問報酬に含まれる旨主張するが、税理士法人とA社との間において、平成21年12月15日付けの覚書において、顧問報酬を月額3万円から4万円へ改訂することのみを定め、業務契約書において定められた税務書類及び決算書の作成の報酬（15万円）や税務調査立会報酬（1日当たり5万円）に触れられてはいないものの、そのことがこれらの報酬が顧問報酬に含めることを意味しないことは、平成26年10月31日付けの覚書において、税務書類及び決算書の作成の報酬を15万円から30万円に改訂していることから明らかである。そうすると、同日付け覚書において税務調査立会報酬に触れられていないからといって、税理士とA社との間において税務調査立会報酬を顧問報酬に含める旨の

合意があったと認めることはできず、当初の契約どおり、1日当たり5万円の税務調査立会報酬を支払う旨の合意があると認めるのが相当である。

(4) A社らは、A社グループに係る業務委託契約についてA社に一本化することになっていたから、A社グループのうちA社以外の会社については、税理士法人との間で、業務委託契約を自動更新しない旨の合意があり、報酬支払義務を負わないとも主張するが、上述のとおり、A社グループ各社の契約を一本化する旨の合意の存在を認めることはできないから、A社らの主張は採用できない。

(5) A社の従業員において、平成28年7月11日、同月末日に申告期限が到来する法人を含めA社グループ各社の顧問税理士を別の税理士に依頼するとして、税理士に預託した資料を返却してほしい旨を申入れ、翌12日、税理士から業務委託契約を解除するのであれば書面での申入れがほしいと依頼されたが、甲から連絡すると回答したものの、同人からの連絡はなかったところ、他の税理士への依頼することを理由として預託中の資料返却を求めている以上、A社グループにおいて、税理士法人との間の業務委託契約を中途解約しようという意思は明らかであって、さらに、税理士法人が当該申入れをそのように了解したことを税理士法人の依頼により理解したにもかかわらず、税理士法人の了解を否定もしなかったというのであるから、遅くともその時点において、税理士法人とA社グループとの各業務委託契約は中途解約されたものと認めるのが相当である。そうすると、A社グループは、それぞれ中途解約金として3か月分の顧問

報酬に相当する額、A社が30万円（消費税及び地方消費税別。以下同じ。）、B社が2万5000円、C社が2万5000円、D社が6万円の支払義務を負うことになる。また、中途解約までの未払の顧問報酬として、A社グループは、A社が13万8710円（消費税及び地方消費税別。以下同じ）、B社が10万8000円、C社が10万8000円、D社が25万9200円の支払義務を負っている。

3 検討と対策

よくある話ではあるが、税務調査における税理士の言動が、依頼者の信頼を損ねることがある。本事案もその例に漏れない。その税理士の言動について、依頼者は、税理士の助言義務違反と主張している。すなわち、甲の個人的支出と指摘された費用について、税理士法人は、甲から「事業に関係のある接待」であると説明を受け、所轄税務署に対し甲から疎明させますとA社らを擁護していたにもかかわらず、所轄税務署の反面調査によって事業に全く関係のないクラブ等での飲食であったことが判明したのであり、当該反面調査の結果が所轄税務署から示された状況下においてこれを覆すような反論をしなかったというものである。

さらに税理士法人は、甲に対する役員給与とされることで、甲の所得税負担を考慮して、甲に対する貸付金とすることを所轄税務署と折衝している。これについて、A社らは、役員給与か貸付金のいずれにしても法人税法上、損金不算入となることから、重加算税の賦課に関して大差がないとして、税理士の最善努力義務違反と主張している。

まさしく、「自分のことは棚に上げ」的な論調であるが税務調査における税理士の言動が

税理士交代の理由に占める割合は大きいことを踏まえると、新たに受任する際には、依頼者の見解に惑わされないことは重要である。

本事案は、業務委託契約の趣旨と内容が争点となっている。税理士に対する損害賠償請求事件の多くは、委託業務内容の範囲と限界が争点となることが目立つ。つまり依頼者は委託業務を過大に解釈する傾向にある。それに対して、本事案では、金銭的負担に関わることから限定的に捉えている。

本事案には、本稿では触れていないが、税理士法人は甲に対して相続税申告業務に係る未収報酬も請求している。税理士の業務委託契約における中途解約金規定は、比較的珍しいと感じられるが、これも依頼者の個性を重視した税理士の対策・対応を想起される事案でもある。

V 税理士の親族が経営する企業との顧問契約

親族が経営する企業と顧問契約を締結した税理士が、善管注意義務に違反する行為により求められた損害賠償請求の一部が認容された事例（損害賠償請求事件）⁽⁷⁾。

1 事案の概要

原告である依頼者は、不動産の売買・賃貸の仲介を業とする有限会社である。被告である税理士は、依頼者と顧問契約を締結した平成16年10月当時の代表取締役であったDの姪の夫である。平成18年9月に依頼者の代表取締役役に就任したAはDの子である。つまり、依頼者は、社長の従姉妹の夫である顧問税理士に対して損害賠償を請求したことになる。依頼者の従業員であるCは、税理士の長男であり、社長から見れば、従姉妹の子となる。

Cは、税理士の紹介により、平成17年10月、依頼者の従業員として勤務するようになった。Cは、平成17年10月以降、依頼者から「基本給」として月額30万円（後日、31万円、33万円に順次増額。宅地建物取引主任者の資格取得後は、資格手当として月額3万円を加算。）の支給を受けており、そのほかに「時間外手当」として支給された金員はなかった。税理士は、Cの給与支払明細書に、上記支給額（資格手当を除く。）の全額を「基本給」として記載し、「時間外手当」の記載はしていなかった。

依頼者と税理士との間の顧問契約は、平成21年9月30日までの決算書の作成をもって、合意解約により終了した。

Cは、平成22年11月末ないし同年12月に、依頼者を退職し、平成23年2月頃、依頼者に対し、時間外手当請求訴訟（別件訴訟）を提起した。別件訴訟は、平成25年1月9日、依頼者がCに対し解決金280万円を支払うことを内容とする訴訟上の和解により終了した。

税理士は、消費税の計算に当たり、非課税取引に当たる社宅家賃収入を課税取引とし、また、不課税取引に当たる香典・見舞金、アルバイト料を課税取引として課税標準額を計算していた。また税理士は、アルバイト料の支払について、支払手数料として処理し、源泉所得税の控除をしていなかった。そのため、依頼者は、平成23年5月の税務調査で指摘を受けて修正申告をした。

税理士は、Cの給与額は、採用当時の依頼者の代表者であったDが自らの判断で基本給月額30万円と決定したものであり、Dの指示

(7) 東京地判平成27年4月21日《平成25年（ワ）第29169号》判例集等未公開・裁判所ウェブサイト未掲載・LEX/DB文献番号25525564。

に従い、その指示どおりに給与支払明細書を作成していたにすぎない、と主張した。

2 裁判所の判断

- (1) 事実に照らすと、Cの採用当初の基本給を月額30万円としたことが明らかに不相当なまでに高額であるとはいえず、Cの基本給が当然に時間外手当を含むものとして定められたとは認められないし、Cの給与額の決定に当たり、税理士が依頼者の代表者に対してその自由な意思決定を妨げるような言動をした事実は一切うかがわれないから、依頼者がその代表者自身の判断によりCの基本給を月額30万円（後日、月額31万円、33万円に増額。）と定め、同額をCに支給していたものであると解するほかはなく、これに反する依頼者の代表者の供述は採用することができない。そうすると、税理士が、所得税源泉徴収簿兼賃金台帳の記入や給料一覧表及び給与支払明細書の作成に当たり、Cに「基本給」として支給された金額を全て「時間外手当」ではなく「基本給」として記載したことをもって、税理士に顧問契約上の善管注意義務違反があるということとはできない。
- (2) 証拠及び弁論の全趣旨によれば、税理士がその業務を遂行するに当たり依頼者の経理担当者であるGから受領した現金出納帳の写しには、頻繁に「残業食事代」が計上されており、税理士はこれを福利厚生費として依頼者の経費に計上していた事実が認められるから、税理士としては、依頼者に対し、当該残業をしている者が時間外労働につき割増賃金（労働基準法37条）を支払わなければならない従業員に当たるのか事実関係を確認し、これに当たるとすれば給

与計算において時間外手当を計上しなくてよいのか依頼者に指摘する契機がなかったわけではないが、税理士は、顧問税理士としての業務を遂行する一環として依頼者の給与支払明細書作成等の事務を行っていたものであって、依頼者の労務管理に責任を持つ立場にはなく、前記のとおり、依頼者には時間外手当等について特に規定がなく、依頼者から税理士に対し従業員の時間外勤務の有無・内容についての説明はされておらず、前任顧問税理士が担当していた時期から一貫して時間外手当の計上はされていなかったことに照らすと、税理士が上記のような指摘をしないままCの給与額を全て基本給として給与支払明細書や賃金台帳に記載したことについても、顧問契約上の善管注意義務違反があるということとはできない。以上の事実によれば、依頼者が別件訴訟において割増賃金支払の主張を認められずにCに対する和解金の支払及び弁護士費用の負担を余儀なくされたことについて、税理士が損害賠償責任を負うということとはできない。

- (3) 税理士は、消費税（平成19年11月1日ないし平成20年9月30日分及び平成20年10月1日ないし平成21年9月30日分）の課税標準額の計算につき過誤があり、そのため、依頼者が平成23年5月に税務調査で上記の過誤を指摘されて修正申告と追加納税をした事実は、当事者間に争いがない。そして、証拠及び弁論の全趣旨によれば、依頼者は、H税理士法人所属の税理士に修正申告書の作成業務を依頼して、平成23年5月26日に上記の修正申告をし、平成20年9月期分5万8800円、平成21年9月期分12万2600円の追加納税をしたほか、当初から適正な計算

がされていれば支払う必要がなかった過少申告加算税1万7000円、延滞税7300円の合計2万4300円の納付及び修正申告手数料6万3000円の負担を余儀なくされた事実が認められる。以上によれば、税理士は、依頼者に対し、顧問契約上の善管注意義務違反による損害賠償として、8万7300円の支払義務を負うというべきである。

- (4) 証拠及び弁論の全趣旨によれば、税理士は、顧問契約に基づく業務の遂行に当たり、短期のアルバイトをした者に対するアルバイト料の支払について、源泉徴収により手取額が減少しないようにするための配慮から、支払手数料として処理したところ、依頼者は、平成23年5月の税務調査でこの点についても指摘を受けて修正申告をし、不納付加算税8000円の納付を余儀なくされた事実が認められる。税理士の陳述書には、上記の処理については、当時の依頼者の代表者であったDも了解していた旨の記述があるが、これを裏付ける客観的証拠はなく、その事実を認めるには足りない。そうすると、税理士は、依頼者に対し、顧問契約上の善管注意義務違反による損害賠償として、8000円の支払義務を負うというべきである。

3 検討と対策

本事案の依頼者は、従業員6名の典型的な中小企業であり、親子2代で経営しており、社長の妻が経理を担当している。親族に税理士がいれば顧問を依頼することは当然であり、その税理士の長男も採用したが、宅地建物取引主任者の資格を取得するなど会社に貢献している。身内で固めることは決して珍しいことではない。

ところが何らかの事由で税理士は退任し、1年後、長男も退職し、時間外手当の請求訴訟を提起した。最終的に、長男に対し解決金280万円が支払われた。その間、依頼者は税務調査を受け、些細な金額であったが修正申告を余儀なくされた。その後、本事案に至ることになるが、本稿では省略したが、依頼者は長男にも雇用契約上の善管注意義務違反でも損害賠償を求めたが、裁判所は訴えを斥けている。結局、解決金を取り戻す目的で訴訟を提起したと思われる。

税務調査で課税庁から指摘された事項のなかでも、アルバイト給料に関する処理は、通常、会社側の指示によるはずであり、またアルバイトも親族関係者であるから優遇措置をしたかもしれないなど想像すると、こじれた親族関係がもたらす影響は果てしない。

税理士としては、親族や友人から依頼されることは少なくないが、安易な対応が双方に大きな後遺症を残すという教訓を示した本事案は意義深い。

VI 税理士の青色事業専従者

税理士業の関連会社の役員である税理士の妻は他の職業を有する者として夫である税理士の青色専従者に該当しないとされた事例(所得税更正処分等取消請求事件)⁽⁸⁾。

(8) 東京地判平成28年9月30日《平成26年(行ウ)第355号》税資266号順号12909・LEX/DB文献番号25536344。東京高判平成29年4月13日《平成28年(行コ)第370号》税資267号順号13010・LEX/DB文献番号25563421。先行の検討として、林 仲宣=高木良昌「判批」税弘65巻6号(平成29年)92頁。

1 事案の概要

税理士である納税者は、妻を「所長代理」として、税務、会計業務に従事させ、妻に対し、平成21年は675万円、平成22年は572万円、そして平成23年は530万円の専従者給与を支払い、必要経費算入していた。

同時に妻は、不動産の賃貸管理や仲介等を行う関連法人A社では代表取締役及び宅地建物取引主任者を務め、銀行回りや契約書チェック等を行っていた。経営コンサルタント業務を行う関連法人B社では取締役を務め、銀行回りや敷地回りのチェック等を行い、そして建築コンサルタント業務等を行う関連法人C社では取締役を務め、銀行回りや所有物件の確認等を行っていた。妻は、これら3社の関連法人から合計で平成21年は960万円、平成22年は920万円、そして平成23年は960万円の役員報酬の支払を受けていた。

税務調査を受けた際に、課税庁から妻の勤務時間について聴取を受け、税理士事務所業務に従事する時間は「6時間くらい」、A社の仕事に従事している時間は「おおむね3時間程度かそれ以上の時間」、B社の仕事に従事している時間は「しいて言えば1～2時間程度」、C社の仕事に従事している時間は「しいて言えば1～2時間程度」であると申述した。この申述等を受け、妻は関連法人の役員としてその法人の業務に従事しており、納税者の税理士業に専ら従事しているとは認められないため、青色事業専従者には該当しないとして妻に対する給与全額の必要経費算入を否認するなどの更正処分等を受けた。

その後納税者が、関連法人での勤務時間はより短時間であり、申述に基づいて作成された聴取書は誤りであったなどとして更正処分

等の取消しを求めた。

第1審及び控訴審のいずれも納税者の請求を棄却している。

税理士の主張は、以下の通りである。妻は、他に職業を有しているが、「その職業に従事する時間が短い者」に該当するとともに、納税者の「事業に専ら従事することが妨げられないと認められる者」に該当する。妻は、事務所に入所以来、現在に至るまで納税者の事務所の事業に暦年を通じて従事していたことは明らかであり、少なくとも1日平均7ないし8時間勤務し、事務所の事業に専ら従事する期間が6か月を超えていることは明らかである。

2 裁判所の判断

(1) 納税者が提出した「妻の1日」と題する書面の記載によっても、1日の業務のうち、税理士事務所の「通常時勤務時間」は、7～8時間程度であるのに対し、関連会社3社での「通常時勤務時間」は、合計で2時間30分以内とされているのであって、しかも、特に、代表取締役の地位にあったA社に関する妻の業務には相応の事務量があること自体は否定し難いものであり、これらの業務については、同社の事務所に赴いた時のほか、主として自宅又は事務所において従事していたことになる（なお、この点だけを見ても、他の職業に従事する時間がおおよそ短く、当該事業に専ら従事することが妨げられないことが一見して明らかであるということは困難である。）。

(2) 妻は、いずれも1年の売上高が1000万円を優に超える規模の関連会社において、代表取締役又は取締役として業務に従事しており、その役員報酬の合計額は、平成21年

分が960万円、平成22年分が920万円、平成23年分が960万円であり、税理士事務所に係る各給与の額（平成21年分が675万円、平成22年分が572万円、平成23年分が530万円）をはるかに超えるものというべきであり、このうち、A社についてみても、妻は、代表取締役であるとともに宅地建物取引主任者の地位にあったのであり、その報酬として、平成21年分に120万円、平成22年分に160万円、平成23年分に240万円を得ていたことになる上、妻は、これらについて、所得税の確定申告をしているのであるから、自ら業務に見合った報酬を得ていることを自認しているものというべきである。

(3) このことに加え、「妻の1日」について、妻は、納税者が平成24年12月21日付けで各更正処分等を受けた後、平成25年2月12日に審査請求をする前に、納税者と妻とで作成した旨の証言をしているところ、その作成時期に鑑みると、審査請求における手続において原告に有利となる証拠として提出することを想定して作成したことは明らかであり、その正確性を裏付ける客観的な証拠等が提出されていないことも踏まえると、その信用性が高いとは認め難いものといわざるを得ない上、妻の証言と陳述書の内容にも食違いがある点についても合理的な理由は見当たらない。

(4) これに対し、聴取書においては、妻が実際に従事している各社の業務内容について、極めて具体的かつ詳細に申述したものであるということができるところ、添付された「経理作業ノート」の一部の写しからも、このことが裏付けられるというべきであって、このように自ら行っていた業務内容自体について、虚偽の申述をする合理的な理由も

見出し難い。

(5) 妻の関連会社での業務は、特に、代表取締役を務めるA社の業務を中心として、種々の事務について相応の業務量があったものというべきである。これに対し、事業は、税理士事務所における税理士業務であって、妻は、「所長代理」ないし「所長補佐」として、同事務所の税務、会計業務に従事していたというところ、妻は、関連会社の業務と税理士事務所の事業に係る業務とを、主として自宅又は事務所において行っていたことになるのであるから、各業務の性質、内容、従事する態様等に照らし、妻の関連会社の業務について、事業に専ら従事することが妨げられないものであったとまでは認め難いというべきである。

3 検討と対策

青色専従者が他の職業にもついている場合、その他の職業への従事の程度が、事業主が行っている事業に専ら従事することが可能な程度であったといえるかどうかの問題となる。士業の場合、関連法人を経営し、親族が役員となっている場合や、従業員として働いている場合も多い。そのような場合でも専ら従事しているといえるかどうかの問題となった事案である。

税理士の場合は会計法人を営むなど、士業は個人事業で関連する事業については法人を設立し、事業を行っている場合も多い。本事業も税理士が不動産管理やコンサルタント業務等を、法人を設立して行っていた。その税理士の妻は、税理士事務所から専従者給与を得ながら、関連法人3社の代表取締役等を務めそれらからも役員として報酬を得ていた。

専従者の場合、事業に専ら従事していると

ということが求められる。原則として、他に職業を有する者は、職業を有する期間は、事業に専ら従事していると認められないが、その職業に従事する時間が短い者その他当該事業に専ら従事することが妨げられないと認められる者はのぞかれる。裁判所は関連会社における勤務時間が2時間半だとしても、事業に専ら従事することが妨げられないことが一見して明らかであるといえるほど短くはないとし、他の業務内容からも事業に専ら従事することが妨げられないものとは認められないとしている。また、納税者が主張するように法人では極短時間の勤務であったとするならば法人の役員給与についても不相当に高額ではないか、という問題も生じるだろう。

役員として報酬を得ているということは相応の業務を行っているはずである。非常勤であり業務内容が非常に少ない等、事業に専ら従事することが妨げられないと明確にいえるといった状況でない限りは、関連法人で役員として働いている親族に対し専従者給与を支給することは難しい。

VII 税理士登録の拒否理由

所得税法違反（自己脱税）の被疑事実により逮捕され、同日、税理士登録抹消届出書を提出した者が、後日、申請した税理士登録の拒否処分が適法とされた事例（税理士登録拒否処分取消等請求事件）⁽⁹⁾。

1 事案の概要

原告は、平成10年7月10日にA税務署を退職した後、同年8月20日に税理士名簿に登録され、B税理士会C支部に所属していたが、平成22年5月17日、所得税法違反（自己脱税）の被疑事実により逮捕され、同日、税理士登

録抹消届出書を提出していた。

原告は、平成27年5月29日付けで、税理士登録申請書を、B税理士会を経由して被告・国に提出した（本件申請）。被告は、税理士法24条7号の登録拒否事由に該当するものと認め、同年8月27日付けで、原告に対し、税理士登録拒否予告通知書を送付した。同通知書には、同号該当の理由として、相当額の税金の滞納がある者に税理士資格を認めるのは国民感情に照らし適当でないこと、原告の非行の社会的影響の大きさ、税理士及び税理士会全体の信用を著しく損なったこと、積極的に納税する姿勢が見られないことなどが記載されていた。

もっとも、本件申請から3か月が経過しても本件申請に対する処分がなされなかったことから、原告は、国税庁長官に対して、平成27年9月17日付け審査請求書を提出し、これにより、本件申請は拒否されたものとみなされた（本件処分）。

国税庁長官は、平成29年5月25日、原告の審査請求を棄却する旨の裁決を行い、原告は、同月29日に裁決書を受領した。原告は、平成29年10月7日、本件訴えを提起した。

原告の主張は、被告は、いずれも本来納付すべき税額であり、完納したことをもって税理士の適格性に欠けるところはないとはいえないなどと主張するが、この主張を前提とすれば、「積極的に納税する姿勢」が認められるということは有り得ないことになる。このように、認められる可能性がない「積極的に納税する姿勢」の欠如を登録拒否の理由とすることは、原告に不可能を強いるものであり、

(9) 東京地判平成30年8月30日《平成29年（行ウ）第466号》判例集等未公開・裁判所ウェブサイト・LEX/DB文献番号25449982。

合理性がない、と主張した。

2 裁判所の判断

- (1) 原告は、刑事事件において、所得税法違反の罪により懲役刑と罰金刑を併科されたものであるところ（本件非行）、本件処分時において、懲役刑については執行猶予期間満了により刑の言渡しの効果が失われているが、罰金刑の言渡しの効果は残存している。そして、弁論の全趣旨によれば、本件申請時、税理士法4条5号所定の期間は経過していたものと認められる。したがって、原告は、同号に該当していた者であり、同法24条6号口にいう「第4条第4号から第11号までのいずれかに該当していた者が当該各号に規定する日から当該各号に規定する年数を経過して登録の申請をしたとき」に該当する。
- (2) 本件非行は、元国税職員であり税理士である原告が、納税義務の適正な実現を図るという税理士の使命に反し、その知識経験を悪用して、5年間もの長期間にわたり合計2億9300万円余りもの所得を隠蔽したという非常に悪質かつ重大な非行であって、税理士に対する社会一般の信用を著しく毀損するものである。
- (3) 原告は、本件申請時において、国税の本税、県税及び市税については完納していたものの、加算税や延滞税については極めて多額の滞納税額（本件処分から2年以上経過した平成29年12月7日の時点においても、滞納税額は5200万円余りであった。）を有しており、しかも、当該滞納税額は自己脱税という税法違反に起因するものである。このような原告に、税理士として再びその業務を行うことを認めることは、税理士が、

他人の財産権と密接に関連する業務を行い、納税義務者の信頼に応えて適正な納税義務の実現を図るという職責を負っていることに照らし不相当といわざるを得ず、税理士制度そのものに対する社会一般の信頼を大きく損なうおそれ大きいといえることができる。

- (4) 原告は、本件非行による社会的影響は沈静化したなどと主張するが、本件非行は、前記のとおり税理士に対する社会一般の信用を著しく毀損する非常に悪質かつ重大なものであり、その社会的影響は大きかったものと推認され、実際、判決時には全国紙で報道がなされていることを考慮すると、本件刑事事件の判決時から本件処分時までに約5年が経過していたものの、いまだ本件非行による影響が完全に払拭されていたとはいえず、自己脱税をしたことに起因して課された加算税や延滞税をいまだ極めて多額に滞納している原告が再び税理士として業務をすることとなれば、再び社会の注目を集め、その結果、税理士制度に対する社会一般の信頼を損なうこととなるおそれはあったと認められる。一方で、原告が本件申請時において国税の本税、県税及び市税を完納していたことは、本件非行に対する原告の一定の反省を示す事情と評価できなくもない。もっとも、そもそもこれらは本来納付すべき税額であって、その支払を不正に免れていたにすぎないことからすれば、これらを完納したことは、原告に特に有利に働く事情とまではいい難い。
- (5) 原告は、本件処分に対する審査請求の手続内において、税の滞納の事実は登録拒否事由に当たらない、税理士の滞納が一般的に税理士制度に対する社会一般の信頼を損

なうものであるとの結論はおそらく誤りであるなどと主張し、本件訴訟においても滞納の事実は登録拒否事由に当たらないとの主張をしている。このような原告の態度からは、自己脱税に起因する極めて多額の滞納税額のある者に税理士としての業務を再び行わせることにより生じ得る、税理士制度に対する社会一般の信頼の低下という悪影響を過小評価する姿勢が見て取れ、本件非行の重大性や税理士業務の重要性、税理士に対する信頼確保の必要性についての理解の欠如がうかがわれるのであって、本件処分時はもとより、現時点においても、原告については、本件非行に対する反省が深まりを欠いており、税理士としての職業的自覚の改善もいまだ十分でないものといわざるを得ない。

本件非行は、元国税職員であり税理士である原告が、その知識経験を悪用し、長期間にわたり多額の所得隠しを行ったという非常に悪質かつ重大な事案であって、その社会的影響も完全に払拭されたということではできず、本件非行に起因する極めて多額の滞納税額のある原告に税理士としての業務を行うことを認めることは、税理士制度に対する社会一般の信頼を損なうおそれ大きい上、原告の職業的自覚の改善もいまだ十分でないとい認められるのであって、これらの事情に照らせば、原告については、「税理士業務を行わせることがその適性を欠くおそれがある者」（税理士法24条6号ロ）に該当するというべきである。原告については、「税理士の信用又は品位を害するおそれがある者その他税理士の職責に照らし税理士としての適格性を欠く者」（同条7号）にも当たるといえる。したがって、原告に

については、税理士法24条6号ロ及び7号の登録拒否事由に該当するものと認められるから、本件処分は適法であり、本件処分の取消請求は理由がない。

3 検討と対策

税理士業界はもとより世間を驚かせた脱税事件の後日談といえる。元国税職員ということで、国税当局もその対策に苦慮したはずである。

裁判所は、前提として税理士法の定めやその趣旨を踏まえると、登録拒否事由の有無を判断するに当たっては、当該申請者についての適格性に関わる諸事情を総合的に考慮する必要があるというべきであり、具体的には、過去の非行の内容、性質、重大性に加えて、当該非行に対する刑事処分等の処分後の就業状態や生活状況、反省の態度等からみて職業的自覚が十分に改善されているか否か、当該申請人に再び税理士の業務を行わせることにより、税理士制度に対する社会一般の信頼を損なうおそれがあるか否かという観点から判断を行うのが相当であると判断基準を示している。

これは、更生、社会復帰という視点からすれば、極めて厳しい見解であるが、それが税理士制度に対する評価の基盤をなすとするならば、傾聴に値するといえる。

おわりに

本年6月、国税庁は、平成29年6月に公表した「税務行政の将来像」を改訂し、「税務行政のデジタル・トランスフォーメーション—税務行政の将来像2.0—」をHPに公表・掲載した⁹⁰。この報告書では、「あらゆる税務手続が税務署に行かずにできる社会」に向けた構

想を示すとともに、「課税・徴収の効率化・高度化」に向けたデータ分析の活用等の取組をさらに進めていくこととしている⁽¹⁰⁾。

この報告書では未定の項目もあり、また実現の日程も明らかにされていない。しかしその最終目標は、国税庁と納税者とのネットワーク化であり、いわばオンライン税務行政の構築を目指していることが窺える。その結果、申告納税制度も大きく変貌する可能性が高い。その場合に、申告納税制度に立脚する税理士

の位置づけも明確ではないが、オンライン税務行政の下で、税理士制度の将来像も検討すべき時期にきている。

(10) 国税庁 HP (https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/digitaltransformation/pdf/syouraizo2_r0306.pdf [最終確認日：2020年8月28日]) 参照。

(11) 拙稿「『税務行政の将来像2.0』から見る申告納税制度の今後と課題」税理64巻10号（令和3年）2頁。