

令和4年4月22日

資料 3

税務調査（手続き）とその処分についての考察
～重加算税の賦課決定処分を中心として～

東京税理士会 日本橋支部

(平成 24 年 2 月 22 日裁決)

(1) 事案の概要

本件は、断熱保温板金工事業を営む審査請求人(以下「請求人」という。)が、原処分庁所属の調査担当職員(以下「本件調査担当職員」という。)の調査(以下「本件調査」という。)を受け、所得税並びに消費税及び地方消費税(以下、消費税及び地方消費税を併せて「消費税等」という。)の期限後申告をしたところ、原処分庁が、請求人は事業所得の金額並びに消費税の課税標準額を容易に知り得る状況にあり、確定申告をすべきことを十分に認識していたにも関わらず確定申告をしなかったことは、国税通則法(以下「通則法」という。)第 68 条《重加算税》第 2 項に規定する重加算税の賦課要件を満たすなどとして、所得税及び消費税等に係る重加算税の各賦課決定処分を行ったことに対し、請求人が、隠ぺい又は仮装の事実はないとして、それらの全部の取消しを求めた事案である。

4 判断

(1) 法令解釈

通則法第 66 条第 1 項に規定する無申告加算税は、申告納税制度を維持するためには、納税者により期限内に適正な申告が自主的にされることが不可欠であることに鑑みて、申告書の提出が期限内にされなかった場合の行政上の措置として課されるものであり、同法第 68 条第 2 項に規定する重加算税は、同法第 66 条第 1 項に規定する無申告加算税に代えて課されるものであるところ、この重加算税の制度は、納税者が納税申告書を提出しないことについて隠ぺい、仮装という不正手段を用いていた場合に、無申告加算税よりも重い行政上の措置をすることによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものである。したがって、重加算税を課するためには、納税者が納税申告書を提出しなかったことそのものが隠ぺい、仮装に当たるというだけでは足りず、納税申告書を提出しなかったこととは別に、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせて納税申告書を提出しなかったことを要するものである。しかし、上記の重加算税制度の趣旨に鑑みれば、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必要であると解するのは相当でなく、納税者が、当初から納税申告書を提出しないことによって租税負担を免れることを意図し、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、その意図に基づき納税申告書を提出しなかったような場合には、重加算税の上記の賦課要件が満たされるものと解される。

(2) 認定事実

原処分関係資料及び当審判所の調査の結果によれば、次の事実が認められる。

イ 本件調査の経過

(イ) 平成 22 年 7 月 14 日の事前通知の際の状況

請求人は、本件調査担当職員から本件調査の事前通知があった際に、平成 17 年分以降の所得税の確定申告をしていないこと、帳簿の記帳がないこと、売上げの請求書の控えはあるが集計していないこと、経費については全く未整理であることを申し出て、本件調査担当職員から、臨場調査の日までに、保存してある書類をノートのようなものへ書き出して集計するように指示された。

(ロ) 最初の臨場調査の際の状況

請求人は、都合により当初の臨場調査の日を 3 週間ほど延期したが、平成 22 年 8 月 25 日には、本件調査担当職員の指示に従い、本件各年分の事業所得の総収入金額及び必要経費の額についておおむね月別に集計したノート(以下「本件集計ノート」という。)

平成 18 年 3 月 31 日から平成 22 年 8 月 10 日までの売上げに係る請求書の控え(2 冊)、平成 19 年 5 月から平成 22 年 7 月までの給料支払明細書の控え(3 冊)、従業員全員の出勤状況を記載した平成 18 年 3 月、同年 10 月、平成 19 年 4 月から平成 20 年 5 月まで及び同年 7 月から平成 22 年 8 月までの間の出勤簿、平成 19 年分ないし平成 21 年分の給料賃金以外の必要経費に係る領収書、見積書の控え並びに本件預金口座の使用中の通帳を提示した。

なお、請求人が記帳したものは、本件集計ノート以外にはなかったが、請求人は、本件調査に終始協力的であった。

(ハ) 帳簿書類の作成・保存状況等

上記(ロ)のとおり、請求人は本件各年分の事業所得の金額を算定する上で必要となる書類等を全て保存していたわけではなく、また、本件調査担当職員の要請に基づいて短期間で作成可能であった本件集計ノートを請求人が本件各年分の法定申告期限までに作成していなかったが、これらの理由について、本件調査担当職員は請求人から聴き取っていない。

ロ 平成 22 年 8 月 25 日の臨場調査の際の本件調査担当職員に対する請求人の申述内容

(イ) 経理に詳しくないため、k 町商工会に書類を持って行き申告をすると、サラ金等の借入金があることが k 町商工会に分かってしまい、払わなければいけない税金も出てしまうので、確定申告をしなければならないことは分かっていたが、平成 17 年分以降一度も確定申告をしていない。

(ロ) a 市役所の職員から市民税について何回か問い合わせがあったが、税務署に青色申告している旨説明すると、それ以降の連絡はなくなった。

(ハ) H から仕事を請けていた平成 18 年 3 月までは、月に 40 万円の収入があり、手元に 30 万円くらいが残った。同年 4 月以降は、月に 40 万円くらい妻に渡し、自分も月に 20 万円くらい使うので、月に 60 万円くらいはもうけがあったと思う。

(ニ) 消費税等について売上先から消費税を受け取っており、売上げが 1,000 万円を超えると、2 年後に消費税等の確定申告をしなければならないことは分かっていた。

ハ k 町商工会の請求人に対する指導状況

k 町商工会は、請求人に対し、平成 15 年分及び平成 16 年分の所得税について、確定申告の前に、本人の集計に基づいて指導をしていたが、平成 17 年分以降の所得税については指導をしていない。

ニ 本件徴収担当職員による指摘等

(イ) G 税務署の徴収担当職員は、平成 18 年 5 月 15 日に、請求人から電話により、平成 17 年 7 月 13 日付で a 市に転居した旨の申出とともに、当時の滞納税額とその納付方法の質問を受け、①G 税務署長と原処分庁に対し、「所得税・消費税の納税地の異動に関する届出書」を提出する必要があること、②原処分庁に対し、平成 17 年分の所得税の確定申告書を提出するように伝え、その後、原処分庁に対し、徴収の引継ぎをした。

(ロ) 徴収の引継ぎを受けた原処分庁は、請求人に対して、その旨を通知したところ、平成 18 年 6 月 21 日に、請求人からの電話連絡を受けた本件徴収担当職員は、請求人から、納税について相談したい旨及び平成 17 年分の所得税の確定申告をしたい旨の申出を受け、平成 18 年 6 月末までに、確定申告をするために必要な書類を持参して E 税務署に出向くよう伝えた。

なお、この際、本件徴収担当職員が請求人に対し具体的に指摘した事項は、明らかでない。

ホ 本件調査の結果行われた期限後申告における本件各年分の事業所得の金額並びに

本件各課税期間の課税標準額及び課税仕入れに係る消費税額の算定内容

(イ) 事業所得の金額

事業所得の金額は、次の A から B を控除して算定された。

A 総収入金額

総収入金額は、上記イの(ロ)の請求書の控え及び本件集計ノートのほか、本件調査担当職員が本件預金口座の入出金状況を照会した結果に基づき、算定された。

B 必要経費の額

必要経費の額は、次の(A)ないし(C)の合計額とされた。

(A) 給料賃金及び支払手数料の各金額

給料賃金及び支払手数料の各金額は、本件集計ノート及び本件調査担当職員が請求人から聴き取った内容に基づき、算定された。

(B) 上記(A)以外の金額

平成 17 年分及び平成 18 年 1 月から同年 3 月までの間の上記(A)以外の各金額は、前記 1 の(4)のハのとおり、青色申告書により確定申告された平成 16 年分の総収入金額に上記(A)以外の金額が占める割合に基づいて、平成 18 年 4 月から同年 12 月までの間並びに平成 19 年分及び平成 20 年分の上記(A)以外の各金額は、上記 A の平成 21 年分の総収入金額に上記(A)以外の金額が占める割合に基づいて、それぞれ算定された。

(C) 青色申告特別控除額

青色申告特別控除額は、いずれも 100,000 円とされた。

(ロ) 課税標準額及び課税仕入れに係る消費税額

A 課税標準額

課税標準額は、上記(イ)の A の総収入金額が全て課税資産の譲渡等の対価の額に該当するとして、当該課税資産の譲渡等の対価の額に 105 分の 100 を乗じ、1,000 円未満を切り捨てて算定された。

B 課税仕入れに係る消費税額

課税仕入れに係る消費税額は、上記(イ)の B の(A)の給料賃金並びに租税公課及び損害保険料を除く必要経費の額が全て課税仕入れの額に該当するとして、当該課税仕入れの額に 105 分の 4 を乗じて算定された。

(3) 本件への当てはめ

イ 確定申告の必要性の認識及び無申告の意図について

上記(2)のロの(ハ)のとおり、請求人は、H から仕事を請けていた平成 18 年 3 月までは、月に 40 万円の収入があり、手元に 30 万円くらいが残り、同年 4 月以降は、月に 40 万円くらい妻に渡し、自分も月に 20 万円くらい使うので、月に 60 万円くらいはもうけがあったと思う旨申述していることから、請求人は、所得金額について認識していたものと認められる上、前記 1 の(4)のロ及びハのとおり、請求人は、H から事業を引き継ぐ以前の平成 16 年分において、青色申告書により所得税の確定申告を法定申告期限内にしており、また、上記(2)のロの(イ)のとおり、平成 17 年分以降の確定申告をしなくなった理由は、k 町商工会にサラ金等の借入金があることが k 町商工会に分かってしまい、払わなければいけない税金も出てしまうことである旨申述するところ、同ハのとおり、平成 16 年分の確定申告が k 町商工会の指導に基づきなされたものと認められることからすれば、上記各申述について特に信用性を疑うべき理由もなく、また、同ロの(二)のとおり、消費税等については、売上先から消費税を受け取っており、売上げが 1,000 万円を超えると、2 年後に消費税等の確定申告をしなければならないことは分かっていた旨申述していることから、請求人は、確定申告の必要性を認識しており、また、請求人が申告しなかった理由の一つとして租税の負担を免れるという点があったものと認められる。

ロ 隠ぺい、仮装と評価すべき行為の有無について

上記イのとおり、請求人は、本件各年分の所得税及び本件各課税期間の消費税等の確定申告をしなければならないことを十分に認識していたにもかかわらず、それらの負担を免れるため法定申告期限までに確定申告をしなかったものであると認められる。しかしながら、以下のとおり、請求人には、隠ぺい、仮装と評価すべき行為は認められない。

原処分庁は、請求人が、上記(2)のロの(ロ)のとおり、a市役所の職員から市民税について何回か問い合わせがあったが、税務署に青色申告している旨説明すると、それ以降の連絡はなくなった旨申述していることを踏まえて、前記3の「原処分庁」欄の(1)のロのとおり、請求人は、a市役所の職員が行った市民税の問い合わせに対して、「税務署で青色申告をしている」旨回答し、申告していない事実を意図的に隠ぺいした旨主張するが、前記1の(4)のハのとおり、請求人が少なくとも平成16年分の所得税は青色申告書で確定申告しているのは事実であり、また、確かに請求人は本件各年分の所得税は確定申告をしておらず、この点をもって、事実と異なる話をしたともいえるが、その話の相手方はa市役所の職員であるから、そのことをもって、積極的な隠ぺい、仮装行為があり、その隠ぺい、仮装したところに基づいて申告しなかったものともいえないし、租税負担を免れる意図を外部からもうかがい得る特段の行動と評価することもできない。

その他、原処分庁は、前記3の「原処分庁」欄の(2)のとおり、請求人が売上先から消費税を受け取っており、売上金額が1,000万円を超えると、2年後に消費税等の確定申告をすべきことを十分に認識していたにもかかわらず、申告をしなかった、同欄の(1)の二のとおり、請求人は、平成18年6月に本件徴収担当職員から申告をしていないことを指摘されたにもかかわらず、申告しなかった、などと主張するが、いずれによっても、請求人が納税申告書を提出しなかったこととは別に、積極的な隠ぺい、仮装行為が存在し、これに合わせ納税申告書を提出しなかったものとはいえず、租税負担を免れる意図を外部からもうかがい得る特段の行動があったともいえない。

そして、前記1の(4)のロのとおり、請求人の売上先は、K社1社のみであり、同社への売上代金は、全て請求人名義の本件預金口座に振り込まれており、上記(2)のイの(イ)のとおり、請求人は、本件調査担当職員から本件調査の事前通知があった際に、平成17年分以降の所得税の確定申告をしていないこと、帳簿の記帳がないこと、売上げの請求書の控えはあるが集計していないこと、経費については全く未整理であることを申し出て、本件調査担当職員から、臨場調査の日までに、保存してある書類をノートのようなもの書き出して集計するように指示され、同(ロ)のとおり、請求人は、最初の臨場調査が行われた平成22年8月25日には、本件調査担当職員の指示に従い、本件集計ノートのほか、保存されていた全ての書類を提示し、請求人が記帳したものは、本件集計ノート以外にはなかったが、請求人は、本件調査に終始協力的であったことが認められる。

さらに、上記(2)のホのとおり、本件調査の結果行われた期限後申告における本件各年分の事業所得の金額並びに本件各課税期間の課税標準額及び課税仕入れに係る消費税額は、本件集計ノート及び本件調査担当職員が請求人から聴き取った内容あるいは平成16年分の確定申告内容に基づいて算定されたものである。

また、上記(2)のイの(ハ)のとおり、請求人は本件各年分の事業所得の金額を算定する上で必要となる書類等を全て保存していたわけではなく、本件調査担当職員の要請に基づいて短期間で作成可能であった本件集計ノートを請求人が本件各年分の法定申告期限までに作成していなかったが、これらの理由について、本件調査担当職員は請求人から聴き取っておらず、当審判所の調査によっても、請求人が意図的にこれらを破棄したことなどをうかがわせる事実は認められない。

これらの事情からしても、本件各年分の所得税及び本件各課税期間の消費税等につい

て、請求人が納税申告書を提出しなかったこととは別に、積極的な隠ぺい、偽装行為が存在し、これに合わせて納税申告書を提出しなかったものとは認められず、租税負担を免れる意図を外部からもうかがい得る特段の行動があるとも認められない。

以上によれば、原処分庁の各主張はいずれも採用することができず、また、それらの主張の根拠としている各事実とその他の事実を総合してみても、申告とは別に隠ぺい、偽装と評価すべき行為があるとは認められないので、請求人が法定申告期限までに本件各年分の所得税及び本件各課税期間の消費税等の確定申告書を提出しなかったことについて、通則法第 68 条第 2 項に規定する重加算税の賦課要件が満たされているとはいえない。

(4) 本件各年分の所得税及び本件各課税期間の消費税等に係る重加算税の各賦課決定処分の適法性

前記 1 の(3)の口のとおり、本件各年分の所得税及び本件各課税期間の消費税等に係る重加算税は、無申告加算税に代えて賦課されるものであるところ、上記(3)の口のとおり、請求人が法定申告期限までに本件各年分の所得税及び本件各課税期間の消費税等の確定申告書を提出しなかったことについて、通則法第 68 条第 2 項に規定する重加算税の賦課要件が満たされているとはいえず、本件各年分の所得税及び本件各課税期間の消費税等の期限内申告書の提出がなかったことについて、同イのとおり、請求人が申告しなかった理由の一つとして租税の負担を免れるという点があったものと認められるのであるから、同法第 66 条第 1 項ただし書に規定する「正当な理由があると認められる場合」には該当しない。そうすると、本件各年分の所得税及び本件各課税期間の消費税等に係る無申告加算税の賦課要件は満たされていることとなり、これらの無申告加算税相当額を算定すると、別表 3 のとおりとなる。

したがって、本件各年分の所得税及び本件各課税期間の消費税等に係る重加算税の各賦課決定処分のうち、平成 17 年分の所得税に係る重加算税の賦課決定処分は、その全部が取り消されるべきであり、それ以外の重加算税の各賦課決定処分は、いずれも無申告加算税相当額を超える部分の金額につき取り消されるべきである。

(5) その他

原処分のその他の部分については、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

(平成 25 年 9 月 26 日裁決)

(1) 事案の概要

本件は、審査請求人(以下「請求人」という。)が、課税仕入れに係る支払対価の額に翌課税期間に納品されたパンフレットの製作費等を含めたことについて、原処分庁が、隠ぺい又は仮装の行為があったとして消費税及び地方消費税に係る重加算税の賦課決定処分をしたのに対し、請求人が、隠ぺい又は仮装の行為はないなどとして同処分の全部の取消しを求めた事案である。

3 判断

(1) 隠ぺい又は仮装の行為があったか否かについて

イ 法令解釈

国税通則法第 68 条第 1 項に規定する重加算税の制度は、納税者が過少申告をすることについて、隠ぺい、仮装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を科すことによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものであるから、重加算税を課すためには、納税者のした過少申告行為とは別に、隠ぺい、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。

ロ 認定事実

原処分関係資料及び当審判所の調査の結果によれば、次の事実が認められる。

(イ) 本件課税期間における請求人の経理事務に関する慣行は、次のとおりであった。

A 経費の発生した各部署は、送金依頼書を作成し責任者の承認を受け、物品等の購入先から発行された請求書を添付して、総務チームに回付することとされていたが、その際、納品書を当該送金依頼書に添付することとはされていなかった。

B 総務チームは、各部署から回付された送金依頼書及び請求書について、相手先、支払内容、支払銀行、稟議の有無及び支払金額の照合を行った上で、その内容を承認した後、支払及び会計処理を行っていた。

C 総務チームは、物品等の購入に係る経費計上の会計処理に当たっては、請求書のみの確認を行っており、納品の事実を確認していなかった。

(ロ) 本件パンフレット等製作費については、次のとおりであった。

A K 課長は、上記 1 の(4)のロの本件各請求書の受領前に、L 氏に対して、平成 22 年 11 月中に本件パンフレット等製作費を支払いたいとの意向を伝え、それに係る請求書の発行を依頼した。

B K 課長が本件各請求書を L 氏から受領したのは、平成 22 年 11 月 25 日であり、同日において、本件パンフレット等の校正原稿も受領した。

C 本件各請求書に記載された内容は、上記 1 の(4)のロのとおりであり、これらは事実と異なるものであるところ、本件パンフレット等の納品に関する記載もない。

D 総務チームは、上記 1 の(4)のハ及びホのとおり、K 課長から回付された送金依頼書及び本件各請求書に基づき本件パンフレット等製作費を広告宣伝費勘定に経費として計上し、この結果、同(4)のトのとおり、請求人は、本件課税期間の課税仕入れに係る支払対価の額に本件パンフレット等製作費を含めて消費税等の確定申告をした。

(ハ) K 課長は、本件調査担当職員に対して、要旨次の内容を申述した。

A 本件パンフレット等製作費は、平成 22 年 11 月の予算に計上しており、同月中に納品予定であったことから、同月中に請求書を発行してくれるよう L 氏に電話で依頼した。そ

の後、不備が見つかり、平成 22 年 11 月中の納品ができなくなったが、予算管理上、同月中に支払を済ませたいと考え、平成 22 年 11 月 25 日付の請求書を受け、総務チームに渡した。

B 平成 22 年 11 月中に支払が行われたことにより、同月の経費として処理され、予算を計画どおりに償却することができた。

C 本件パンフレット等製作費に関する送金依頼書を総務チームに回付する際に納品書を添付しなかったのは、請求人では、請求書を添付することによって、支払及び会計処理される仕組みになっており、納品書の添付は求められていなかったからである。

D 本件パンフレット等が納品されたのは、納品書のとおり、平成 22 年 12 月 14 日である。

ハ 当てはめ

(イ) 請求人は、上記 1 の(4)のロ及びへのとおり、J 社に対して制作及び印刷を依頼したその目的物として、本件パンフレット等の納品を受けたのであるから、消費税法上、その目的物の引渡しを受けた時において課税仕入れを行ったこととなり、本件パンフレット等製作費を当該納品を受けた時を含む課税期間において課税仕入れに係る支払対価の額に含めることが相当と認められる。

一方、請求書は、一般に代金の支払を求める書類であって、物品等の納品の事実を示すものでないところ、上記ロの(ハ)の K 課長の申述と符合する同ロの(ロ)の事実によれば、K 課長が、L 氏に対して本件パンフレット等製作費に係る請求書の発行を依頼し、本件パンフレット等の納品が遅れることを認識しつつ平成 22 年 11 月 25 日に本件各請求書を受領したのは、同ロの(イ)の請求人の経理事務に関する慣行がある中、計画どおりの予算管理の観点から行ったものと認められる。そして、上記 1 の(4)のへのとおり、本件パンフレット等は、J 社が印刷を委託した M 社から納品され、請求人はその際に同社が作成した納品書を受領している。そうすると、K 課長が本件パンフレット等の納品前に請求書の発行を L 氏に依頼したことは単に経費の前払を求める書類の作成を依頼したものと認められ、請求人が、本件各請求書を本件パンフレット等の納品の事実を示す書類として J 社から受領していたとみることはできず、上記ロの(ロ)の C のとおり、本件各請求書に虚偽の記載もないことからすると、通謀により虚偽の証ひょう書類を作成したとは認められない。

(ロ) また、上記ロの(イ)のとおり、当時の請求人の経理事務に関する慣行として、経費が生じた各部署と会計処理を行う総務チームとの間で納品の事実の確認に関する連絡体制が整備されておらず、また、経費の計上に当たり納品の有無が会計処理に影響することが請求人内の各部署において認識されておらず、納品日の確認が行われていなかったと認められる。その意味で、請求人にはそもそも経費計上に対する社内的なチェック体制に不備があり、経費の計上時期について、金額の多寡にかかわらず、厳格性を欠いていたものと認められる。そうすると、請求人が、本件各請求書を受領した事実をもって経費を計上し、この結果、本件課税期間の課税仕入れに係る支払対価の額に本件パンフレット等製作費を含めたのは、単に、本件パンフレット等が納品された事実の確認を怠っていたことによるものと認められる。

(ハ) したがって、請求人が本件課税期間の課税仕入れに係る支払対価の額に本件パンフレット等製作費を含めたことについて、隠ぺい又は仮装の行為があったとは認められない。

ニ 原処分庁の主張について

原処分庁は、総務チームでは、各部署から送金依頼書とともに請求書が回付された場合、その請求書に記載された物品等の納品があったものとみなした上で会計処理をして

おり、K 課長がそれを認識しつつ納品前に請求書の作成を依頼した上で本件各請求書を受領していることは、通謀による虚偽の証ひょう書類の作成に当たる旨を主張するが、この点に関する当審判所の判断は上記ハのとおりであることから原処分庁の主張を採用することはできない。

また、原処分庁は、K 課長が、本件課税期間中に本件パンフレット等が納品されないことを認識していながら、あえて本件パンフレット等製作費を、課税仕入れに係る支払対価の額から除かなかつたものと主張する。

しかしながら、K 課長が本件パンフレット等製作費に関する送金依頼書を総務チームに回付する際に納品書を添付しなかったのは、上記ハの(ロ)のとおり、請求人において、経費計上に際して納品日を確認しないという社内的なチェック体制の不備に基因し、会計処理に際して納品書の添付が求められていなかったことが理由であると認められる。そうすると、K 課長が、本件課税期間中に本件パンフレット等が納品されないことを総務チームに伝えなかったことをもって、請求人が、本件パンフレット等製作費について本件課税期間の課税仕入れに係る支払対価の額に含めたことにつき、隠ぺい又は仮装と評価すべき行為をしたと認めることはできず、原処分庁の主張には理由がない。

(2) その他の請求人の主張について

請求人は、本件の審査請求においては、隠ぺい又は仮装の行為はないと主張するものであり、本件修正申告書の無効を争うものではないが、本件パンフレット等製作費は本件課税期間の課税仕入れに係る支払対価の額に該当するのであるから、本件重加算税賦課決定処分は、過少申告加算税相当額を含むその全部が取り消されるべきである旨主張する。

しかしながら、請求人は、上記 1 の(4)のチのとおり、自ら本件修正申告書を提出しているところ、修正申告に係る税額の過大については、更正の請求によらず主張することはできないから、これを理由に本件重加算税賦課決定処分の取消しを求めることはできないというべきである。

そうすると、この部分に関する請求人の主張には理由がない。

(3) 本件重加算税賦課決定処分について

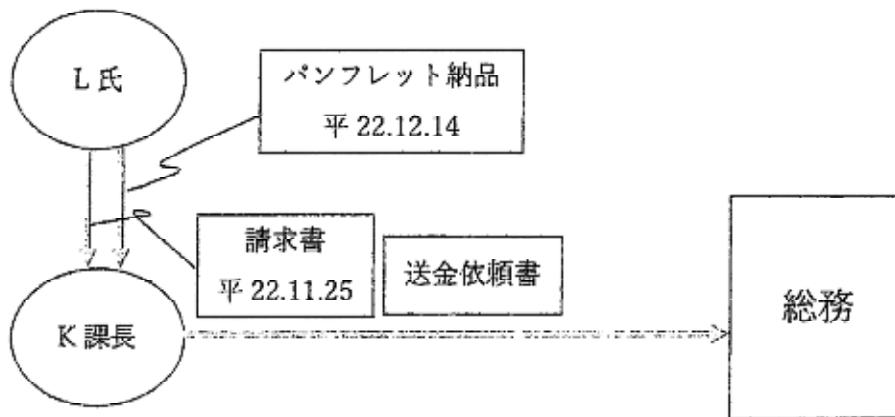
以上のとおり、請求人が本件課税期間の課税仕入れに係る支払対価の額に本件パンフレット等製作費を含めたことについて、隠ぺい又は仮装の行為はなく、重加算税を賦課することは相当でないと認められるところ、本件修正申告書に基づき納付すべき税額の計算の基礎となった事実が、修正申告前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて、国税通則法第 65 条第 4 項に規定する正当な理由があるとは認められないから、本件重加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税相当額を超える部分の金額については、別紙「取消額等計算書」のとおり取り消すべきである。

(4) 原処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

平成 25 年 9 月 26 日 裁決事例

事案の概要

請求人は通謀により作成された虚偽の証憑類に基づき経費計上を行ったとして重加算税を賦課された事案



裁決内容

パンフレット納品前に請求書を提出させたとしても当該請求書は納品の事実を示す書類ではないから通謀により虚偽の証憑類を作成したとは認められない。

経費計上に際し納品の事実を確認しないという経費計上の不備はあったが K 課長が納品の事実関係を総務に伝えなかったことをもって請求人が隠ぺい又は仮装と評価すべき行為とは認められない

(平 22.12.1 裁決)

(1) 事案の概要

本件は、鋼材の販売業を営む審査請求人(以下「請求人」という。)が、架空仕入れの計上を理由として原処分庁がした①法定申告期限から5年を経過した後の事業年度に対する法人税の各更正処分、②法定申告期限から3年を経過した後の課税期間に対する消費税及び地方消費税の各更正処分、③当該各更正処分及び請求人が提出した修正申告に対する重加算税の各賦課決定処分について、当該架空仕入れの計上は、請求人の取締役営業部長が行ったものであり、請求人は、当該取締役営業部長の詐取・横領の事実を把握し得なかったのであるから、当該行為は、請求人の行為と同一視されるべきではない、また、請求人には偽りその他不正の行為及び隠ぺい又は仮装の行為はない等として、更正の期間制限を徒過した事業年度及び課税期間に係る各更正処分及び重加算税の各賦課決定処分の全部の取消し並びに修正申告に係る重加算税の各賦課決定処分のうち、過少申告加算税の額を超える部分の取消しを求めた事案である。

(5) 争点

本件の争点は次のとおりである。

イ 争点1

Sが行った本件架空仕入れを請求人の行為と同一視して、請求人に重加算税を賦課したことが適法か否か。

ロ 争点2

本件架空仕入れの計上が、請求人について通則法第70条第5項の要件を満たすか否か。

(1) 争点1について

イ 法令解釈

(イ) 通則法第68条の重加算税は、同法第65条ないし第67条の各種の加算税を課すべき納税義務違反が、課税要件事実を隠ぺいし、又は仮装する方法によって行われた場合に、かかる納税義務違反の発生を防止し、徴税の実を挙げるために課される行政上の措置であり、違反者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目してこれに対する制裁として科される刑罰とは趣旨、性質を異にするものである(最高裁判所昭和45年9月11日第二小法廷判決)。したがって、重加算税を課するためには、納税者が故意に課税標準等又は納税等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺい・仮装行為を原因として過少申告の結果が発生すれば足り、それ以上に、申告に際し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでが必要とされるものではない(最高裁判所昭和62年5月8日第二小法廷判決)。

(ロ) 上記(イ)のように重加算税は、隠ぺい又は仮装による納税義務違反を防止し、納税申告制度の信用を維持するための行政上の措置であって、故意に納税義務違反を犯したことに対する制裁ではない。こうした重加算税制度の趣旨からすれば、不正手段による租税徴収権の侵害行為の事実、すなわち隠ぺい・仮装行為とその結果としての過少申告の事実の有無が重要であり、隠ぺい・仮装行為の実行行為者自体が納税者本人か否かは、必ずしも重要な要素とはいえない。

そうすると、納税者たる法人の代表者以外の第三者が隠ぺい・仮装行為を行った場合であっても、その隠ぺい・仮装行為を納税者の行為と同一視することができる場合であり、客観的にみて、当該隠ぺい・仮装行為により過少申告の状態が生じているときは、原則として、納税者に重

加算税を賦課することができるというべきである。

そして、第三者の行為を納税者の行為と同一視することができるかどうかは、納税者たる法人と第三者との関係、当該行為を納税者が認識していたか否か、納税者の黙認の有無、納税者が払った注意の程度等に照らして、具体的事案ごとに判断すべきであると解される。

ロ 認定事実

請求人提出資料、原処分関係資料及び当審判所の調査の結果によれば、次の事実が認められる。

(イ) S の経歴と業務内容等について

A S は、昭和 46 年 3 月 27 日に請求人に入社し、平成 9 年 2 月 24 日に取締役 N 営業部長、平成 21 年 3 月 1 日に常務取締役 N 営業部長に就任し、平成 21 年 4 月 27 日に懲戒解雇された。

B S は、本件各事業年度において、N 営業部の営業部長として N 営業部の在庫数量の管理、売上単価の検討のほか、N 営業部の仕入れに関して請求人の代表取締役 H が指示した数量の範囲内で、平鋼の日々の仕入数量を決定していた。また、N 営業部の日々の取引について、担当者別受注日報や部門別担当者別仕入日報の入力内容を最終的にチェックする立場にあった。

C S は、請求人において開催される月例役員会の出席役員 7 人のうちの一人であり、当該役員会において取締役 N 営業部長として N 営業部の販売成績、今後の販売活動方針、マーケット情報の動向及び他社の競争状況などを報告していた。請求人の月例役員会議事録によれば、請求人の月例役員会では、月次決算関係、各営業部の販売活動方針・販売報告、与信管理、総務・人事関係及び稟議案件の報告等が行われている。

D S に対する平成 19 年分の給与支給額は 7,068,000 円であり、代表取締役 H の親族である従業員を除き従業員中最高額となっており、P 事業部の営業部長である h に対する支給額 6,568,000 円と比較しても高いものである。

E 平成 21 年 8 月 12 日付で請求人が〇〇警察署長へ提出した告訴状によれば、請求人は「第 7 告訴事実の背景事情及び概要」の中で、「告訴人は被告 S に対して全幅の信頼を寄せていた」と申し立てており、また、請求人は、平成 20 年 10 月〇日に代表取締役副社長である X が死亡した後に、S を常務取締役に昇任(平成 21 年 3 月 1 日付)させている。

F 以上の A ないし E によれば、S については、①N 営業部の業務を執行する責任者として、在庫の管理、売上単価の検討、仕入数量の決定及び日々の取引に係る入力内容をチェックする立場にあったこと、②N 営業部の活動状況や今後の販売方針等を請求人の月例役員会において報告する立場にあったこと、及び③代表取締役副社長であった X の死亡後には常務取締役に昇任していること等の各事実が認められ、これらの各事実を総合考慮すると、同人は、請求人の N 営業部の責任者として重要な地位・権限を有していたものと認められる。

(ロ) S が行った本件架空仕入れ計上の方法

A S は、平成 15 年 3 月から平成 20 年 12 月までの間、U 及び W と共謀し、Z 社ほか 1 社を経由して、請求人とそれまで取引のなかった T 社及び V 社から鋼材を仕入れたことにし、請求人から本件架空仕入れに係る金員を詐取した。

B 具体的には、上記 A の本件架空仕入れに係る取引を、請求人と実際の取引関係にある Z 社ほか 1 社からの仕入取引に計上し、その上で、これら 2 社に実際の仕入代金と本件架空仕入れに係る代金の合計額を請求させ、請求人に本件架空仕入れの代金に相当する金額 292,644,650 円(消費税等込み)の支払手形を振り出させた(当該支払手形の決済による本件架空仕入代金の一部が Z 社ほか 1 社から T 社及び V 社を経て S に還流された。)

C 上記 A の本件架空仕入れに係る取引は、平成 15 年 3 月から平成 20 年 12 月までの間に計 75 回行われたが、S は本件架空仕入れに関し、社内において①Z 社ほか 1 社から鋼材を仕入れたとする架空の仕入伝票を自ら起票し、請求人の N 営業部受渡係の担当者に指示して仕入れの入力をさせ請求人に本件架空仕入れを計上させる一方、②本件架空仕入れを隠ぺいす

るため、本件架空仕入れが社内の在庫管理システムに反映されないよう、入力した仕入れが在庫に計上されないための仕入商品の規格コード(「諸口」)を使用していたほか、③N 営業部受渡係の担当者が入力した後、仕入伝票綴りから本件架空仕入れに係る伝票を抜き取り破棄していた。

(ハ) 請求人の経理処理及びチェック状況等

A 請求人の経理処理においては、商品の直送販売(通常の規格品以外の仕入販売)を行う場合や単価訂正が予定される場合は、仕入伝票の「規格」欄を「諸口」として記載することとされている。

B 上記 A の「諸口」として記載された仕入取引(以下「諸口取引」という。)については、仕入先元帳に仕入として計上されるが在庫管理システムに反映されないため在庫として計上されることはない。

C 仕入伝票が集計される仕入先元帳によれば、平成 20 年 5 月から同年 7 月までの 3 か月間に請求人が行った仕入取引回数(約 15,700 回)のうち約 4 割が諸口取引であった。なお、同期間の仕入先数 118 社のうち 104 社の取引に諸口取引が存在した。

D 請求人の社内において、諸口取引に係る商品について得意先が実際に受領したか否かの確認はされておらず、請求人は仕入先から送付される納品書を得意先の受領書として代用していた。

E 各営業部を監督する者として代表取締役副社長 X が在職していたが、同人は、各営業部長から業務に関する相談を受けていたものの、各営業部で作成される帳簿書類のチェックは行っていなかった。

F 上記の A ないし E によれば、請求人においては大半の取引先に諸口取引が存在し、その取引数も仕入取引回数の約 4 割に及ぶにもかかわらず、諸口取引について得意先に対する納品の事実を実際に確認しないまま仕入れに計上されていたこと、及び在庫管理システムに反映しないまま会計処理が行われていたこと、また、各営業部長を監督する立場にある請求人の代表取締役副社長も仕入先元帳等の会計帳簿をチェックしていなかったこと等が認められるところ、諸口取引が常時行われていることからすれば、これらの会計処理は、代表取締役 H の容認のもと行われていたものと認められる。

ハ 本件へのあてはめ

(イ) 上記口の(ロ)の C のとおり、S は、請求人の仕入伝票の商品の「規格」欄に「諸口」を使用して仕入れた商品が在庫管理システムに反映されないこと及び請求人の社内において実際に得意先が商品を受領したか確認されないこと等を奇貨として、T 社の U 及び V 社の W と共謀の上、本件架空仕入れにより請求人から金員を詐取することとし、社内において①Z 社ほか 1 社から鋼材を仕入れたとする架空の仕入伝票を自ら起票し、請求人の N 営業部受渡係の担当者に指示して仕入れの入力をさせ請求人に本件架空仕入れを計上させる一方、②本件架空仕入れを隠ぺいするため、本件架空仕入れが社内の在庫管理システムに反映されないよう、入力した仕入れが在庫に計上されないための仕入商品の規格コード(「諸口」)を使用していたほか、③ N 営業部受渡係の担当者が入力した後、仕入伝票つづりから本件架空仕入れに係る伝票を抜き取り破棄していたものであるところ、これらの行為は、存在しない事実を存在したかのように装ったものであり、通則法第 68 条第 1 項に規定する事実の仮装に該当する。

(ロ) 法人の代表者以外の第三者の通則法第 68 条第 1 項に規定する隠ぺい又は仮装行為が納税者の行為と同一視できるか否かについては、納税者たる法人と第三者との関係、当該行為を納税者が認識していたか否か、納税者の黙認の有無、納税者が払った注意の程度等に照らして判断するのが相当であるところ、上記口の(イ)の F のとおり、S が、代表取締役である H の全幅の信頼を受け、N 営業部の責任者として重要な地位及び業務上の大きな権限を有していたことは明らかであり、S は、請求人から与えられた地位・権限を利用し、請求人の管理・監督体制の不備を奇貨として本件架空仕入れを行ったこと、また、請求人においては、上記口の(ハ)の F のとおり、各営業部を監督する立場にある代表取締役副社長が、各営業部で作成される帳簿書

類のチェックを行っていないことが、及び諸口取引に係る会計処理が代表取締役 H の容認のもとに行われていたと認められるところ、得意先から納品に係る受領書等を收受するなど、商取引上通常行われているチェック(納品の事実を相手先に確認する行為)する方法がとられていれば、本件架空仕入れに係る取引の発生を容易に把握できたと認められるから、S の本件架空仕入れに係る行為は、請求人の行為と同一視できるものと判断される。

(ハ) 請求人は、詐取・横領された事実を把握し得なかったのであるから、本件架空仕入れを請求人の行為と同一視すべきではなく、重加算税を賦課できない旨主張する。

しかしながら、S の本件架空仕入れに係る行為が請求人の行為と同一視できるものと判断されること、及び諸口取引について、請求人において得意先から納品に係る受領書等を收受するなどの方法がとられていれば、本件架空仕入れに係る取引の発生を容易に把握できたと認められることは、上記(ロ)のとおりであるから、請求人の詐取・横領された事実を把握し得なかったとの主張は採用することはできない。

ニ 重加算税の賦課について

上記ハのとおり、S の行った本件架空仕入れに係る行為は、通則法第 68 条第 1 項に規定する「事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装した行為」に該当し、また、当該行為は、請求人の行為と同一視できるところ、請求人は、本件架空仕入れの金額が記載された会計帳簿等に基づき本件各事業年度の法人税及び本件各課税期間の消費税等の確定申告書を提出していたことになるから、通則法第 68 条第 1 項に規定する重加算税の賦課要件を満たしているものと判断される。

(2) 争点 2 について

イ 法令解釈

通則法第 70 条の規定の趣旨は、法律関係の早期安定という観点から、本来納付すべき税額の更正、決定等の可能となる期間を制限するものであると解されること、同条第 5 項は、賦課権の除斥期間を規定した国税についても、偽りその他不正の行為による申告行為等、課税当局の発見、調査が妨げられるような事情があった場合に、その例外を規定するものであって、これは偽りその他不正の行為をした者への制裁を目的としたものではない。したがって、納税者、その補助者又は代理人によるものであっても、納税者の納税義務の確定手続において客観的に「偽りその他不正の行為により全部又は一部の税額を免れ」との事実がある場合には、納税者自身が具体的な偽りその他不正の行為を意図し、又は指示したか否かを問うことなく、同項の適用があると解すべきである(平成 18 年 1 月 18 日東京高等裁判所判決)。

また、通則法第 70 条第 5 項に規定する「偽りその他不正の行為」とは、税の賦課徴収を不能又は困難にするような何らかの偽計その他の工作を伴う不正な行為を行っていることをいうと解される。

ロ 本件へのあてはめ

上記(1)のロの(ロ)の C の S の各行為は、税の賦課徴収を困難とする偽計その他の工作を伴う不正な行為といえるところ、請求人はこれにより、虚偽の事実が記載された会計帳簿等に基づき、本件各事業年度の法人税及び本件各課税期間の消費税等の確定申告をしていたことになるから、本件においては、請求人が不正の行為を認識していたか否かにかかわらず、請求人の納税義務の確定手続において、客観的に偽りその他不正の行為によって税額を免れた事実が存在するといえる。

したがって、通則法第 70 条第 5 項を適用して行われた原処分は適法である。

(3) 本件法人税各更正処分について

上記(2)のロのとおり、請求人の法人税には、通則法第 70 条第 5 項の適用があり、これを前提として、平成 15 年 12 月期及び平成 16 年 12 月期の法人税の所得金額を計算すると、いず

れも本件法人税各更正処分の額と同額となるから、本件法人税各更正処分はいずれも適法である。

(4) 本件消費税等各更正処分について

本件架空仕入れについては、他の者から資産を譲り受けた事実はないことから、消費税法第2条第1項第12号に規定する課税仕入れに該当せず、本件各課税期間の課税標準額に対する消費税額から、本件架空仕入れに係る仮払消費税の金額を課税仕入れに係る消費税額として控除することはできない。

そして、上記(2)の口のとおり、請求人の消費税等には、通則法第70条第5項の適用があり、これを前提として、平成15年12月課税期間から平成17年12月課税期間までの各課税期間の消費税等の額を計算すると、いずれも本件消費税等各更正処分の額と同額となるから、本件消費税等各更正処分はいずれも適法である。

(5) 本件法人税各賦課決定処分及び本件消費税等各賦課決定処分について

上記(3)及び(4)のとおり、本件法人税各更正処分及び本件消費税等各更正処分はいずれも適法であり、また、上記(1)の二のとおり、本件については、通則法第68条第1項に規定する重加算税の賦課要件を満たしているから、同項の規定に基づいてされた本件法人税各賦課決定処分及び本件消費税等各賦課決定処分は、いずれも適法である。

(6) その他

原処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によってもこれを不相当とする理由は認められない。

平成 22 年 12 月 1 日 裁決事例

事案の概要

請求人は鋼材販売業であるが、架空仕入を計上したとして重加算税が賦課された事案

行為者 S の経歴

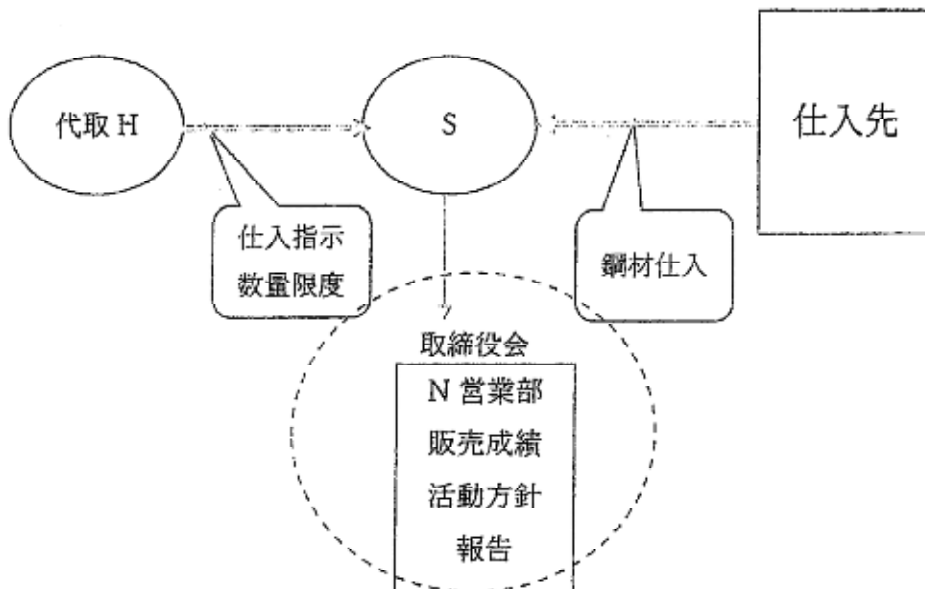
昭和 46.3.27 入社

平成 9.2.24 取締役 N 営業部長

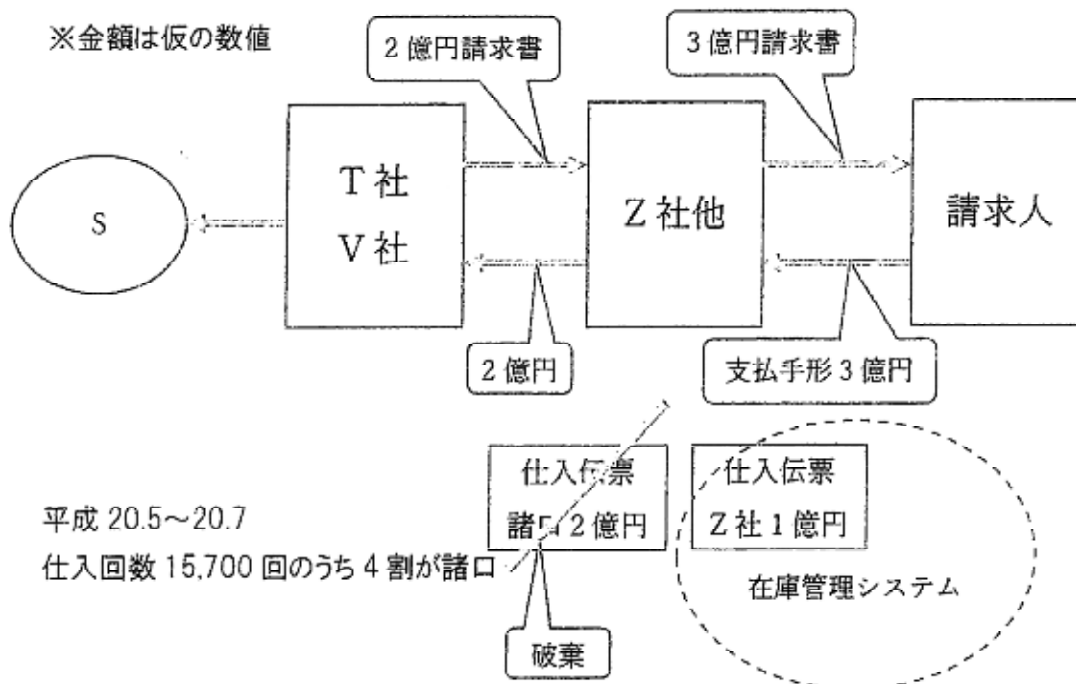
平成 21.3.1 常務取締役

平成 21.4.27 懲戒解雇

平成 21.8.12 告訴状



※金額は仮の数値



平成 20.5~20.7

仕入回数 15,700 回のうち 4 割が諸口

(平成 23 年 7 月 6 日裁決)

(1) 事案の概要

本件は、審査請求人(以下「請求人」という。)が損金の額に算入した d 工場の消耗品費について、原処分庁が、損金算入を否認するとともに、請求人の使用人が詐取した金員の損金算入と当該使用人の詐取した金員に係る損害賠償請求権の額を益金の額に算入する法人税の更正処分等をしたのに対し、請求人が、当該使用人のした架空取引は、同人が請求人から金員を詐取する目的で行った取引であり、法人税基本通達 2-1-43《損害賠償金等の帰属の時期》に定められている他の者によって行われたものであるから、損害賠償請求権の額の益金算入時期は実際に支払を受けた日であるなどとして、当該更正処分等の一部の取消しを求めた事案である。

(5) 争点

1. 争点 1 K に対する本件損害賠償請求権に係る収益計上時期はいつか。
2. 争点 2 本件 K 取引は、納税者である請求人の隠ぺい、偽装行為と同視することができるか否か。

3 判断

(1) 争点 1 について

イ 認定事実

請求人提出資料、原処分関係資料及び当審判所の調査の結果によれば、次の事実が認められる。

(イ) 本件 K 取引に関する関係人の申述等

A 調査担当職員に対し K は、請求人に対して詐取行為を開始する理由等として、私事で現金が必要となり、P をだまして、L 社に仕事以上の請求をしてもらい、5 年間で約 1000 万円を私的に着服した旨申述し、P は、調査担当職員に対し、当社の運送売上と K から言われた金額を合計した金額を L 社宛に請求するよう K から指示されていた旨申述している。

B 上記 A の両名の申述は、いずれも本件 K 取引に関するものであるところ、その申述内容は相互に矛盾がなく、また、P が請求人の e 工場 d 営業所で K と同勤した間柄であり、K が M 社と請求人の取引につき便宜を図ったことがある等の事情を考慮すると、P が K の指示に従って本件 K 取引に加担していたとしても不自然ではないから、L 社から本件 M 社配送取引の対価として支払った金額の中には、実際に M 社の行った配送等の取引に係る金額の他に K が詐取した金額も含まれていたものと認められる。

(ロ) d 工場資材課における事務処理(発注から納品受領時検収事務までの取扱い)の流れ

A d 工場資材課には、消耗品、原料、材料等の項目毎に発注担当者があり、当該発注担当者が製造部門からの要請若しくは使用予測に基づき発注書を作成し、電話、オンライン、FAX 等でこれらの原材料等を発注していた。

B 受領検収については、検収担当者が物品受領時に現物と納品伝票を照合、検品した上で受領することとなっていた。

C また、受領した納品伝票は、資材課長が受領日、購入単価、購入数量等をチェックした後、納品伝票に押印することとなっていた。

D S は、当審判所に対して、d 工場の購買予算のうち、主たる原料の小麦やマーガリンについては、比較的予算額が大きいため自分自身が担当し、全体予算の約 2%前後の消耗材料については、それほど重要性がないこと及び人

せていた、また、日々の伝票枚数が約 100 枚超(月間約 5,000 枚)であったため、細かいチェックは各担当者に任せており、自分自身は、月末に金額的観点から予算管理をするのみで、各担当者がチェックした納品伝票をまとめて確認し押印するが、記載内容までのチェックは行っていない旨答述している。

E 上記 A ないし D の各事実及び申述等を総合考慮すると、本件 K 取引が長期間にわたって行われた要因は、資材課長が日々の伝票枚数が多いため細かいチェックを各担当者任せにしていたことによるものと認められる。

ロ 法令解釈

(イ) 法人税法においては、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資本等取引以外の取引に係る当該事業年度の収益の額とするものとされ、当該事業年度の収益の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算すべきものとされている。

したがって、ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定した時の属する事業年度の益金に計上すべきものと解される。

なお、ここでいう権利の確定とは、権利の発生と同一ではなく、権利発生後一定の事情が加わって権利実現の可能性を客観的に認識することができるようになることを意味するものと解すべきである。

そして、不法行為による損害賠償請求権については、通常、不法行為による損失が発生した時には同額の損害賠償請求権も発生、確定しているから、これらを同時に損金と益金とに計上するのが原則であると考えられる。

(ロ) もっとも、不法行為による損害賠償請求権については、例えば加害者を知ることが困難であるとか、権利内容を把握することが困難であるなどのため、直ちには権利行使(権利の実現)を期待することができないような場合があり得るところである。このような場合には、損害賠償請求権が法的には発生しているといえるが、いまだ権利実現の可能性を客観的に認識することができるとは必ずしもいえないから、損害賠償請求権の額を損失が発生した事業年度の益金の額に算入しないとする例外的な取扱いをすることも許されると解される。ただし、その判断は、税負担の公平や法的安定性の観点からして客観的にされるものであるから、通常人を基準として、権利の存在、内容等を把握し得ず、権利行使ができないといえるような客観的状況にあったかどうかという観点からすべきであると解される。

(ハ) 本件通達が、他の者から支払を受ける損害賠償金の額について実際に支払を受けるべきことが確定した日の属する事業年度の益金の額に算入するとしつつ、法人がその損害賠償金の額について実際に支払を受けた日の属する事業年度の益金の額に算入している場合には、これを認める旨定め、損失の計上時期と益金としての損害賠償請求権の額の計上時期を切り離す運用を認めているのも、基本的には、第三者による不法行為等に基づく損害賠償請求権については、その行使を期待することが困難な事例が往々にしてみられることに着目した趣旨のものであると解され、本件通達の取扱いは当審判所においても相当と認められる。

ハ 当てはめ

上記イの事実関係に照らせば、本件 K 取引においては請求人が L 社の発行した虚偽の納品伝票に基づき支払をした時点において、請求人に K の詐取引による損失が発生したと認められ、上記ロの(イ)からすれば、本件損害賠償請求権の額については、基本的には本件事業年度において益金の額に算入すべきこととなる。

ただし、上記ロの(ロ)のとおり、例外的に本件損害賠償請求権の額は本件事業年度において益金に算入しない取扱いをすることが許される場合があるから、この点について以下検討する。

本件 K 取引においては、上記 1 の(4)のハのとおり、L 社発行の納品伝票には、納品された現物と異なるものが記載され、M 社に対する配送等代金分が含まれているにもかかわらず、資材課長による所要のチェックが行われていないことが、本件 K 取引が長期間発覚しな

かった要因と認められ(上記イの(ロ)の E)、K が担当していた L 社との取引に係る納品伝票について、それぞれの担当部署において現物との照合や資材課長による受領日、購入単価、購入数量等のチェック等が確実に行われていれば、詐取行為は間違いなく発覚するものであったと認められる。

このような点を総合考慮すると、通常人を基準とすれば、請求人は本件事業年度において本件 K 取引に係る損害賠償請求権につき、その存在、内容等を把握できず、権利の行使を期待できないような客観的状況にあったということとはできないから、本件損害賠償請求権の額は、本件事業年度において益金の額に算入すべきものと認められる。

なお、この点について請求人は、本件 K 取引は、K による巧妙な伝票操作により資材課長をも欺いて行われていたものであり、通常の管理体制では容易に発覚するものではない旨主張するが、K の詐取行為は、上記のとおり、請求人における K の業務の管理部署が所要のチェックを行っていれば発覚するものであったと認められるのであるから、請求人の主張には理由がない。

また、請求人は、K は、平成 20 年 12 月に退職しており、本件通達に規定する「他の者」に該当することは形式上も明らかであるので、本件通達の適用が認められるべきである旨主張する。

しかしながら、本件 K 取引は、上記 1 の(4)のハの(ハ)のとおり、K が請求人の使用人の立場で、請求人の業務を行う過程で行ったもので、K の詐取行為は、上記のとおり、請求人における K の業務の管理部署が所要のチェック行っていれば発覚するものであったのであるから、K がその発覚時に請求人を退職していたことをもって第三者による不法行為等ということとはできないというべきであり、上記ロの(ハ)の本件通達の趣旨からすれば、K は、本件通達にいう「他の者」に当たらず、本件損害賠償請求権の額の益金算入時期について本件通達の適用はないと判断するのが相当である。

(2) 争点 2 について

イ 認定事実

請求人提出資料、原処分関係資料及び当審判所の調査の結果によれば、次の事実が認められる。

(イ) K は、上記 1 の(4)のロのとおり、e 工場 d 営業所(現在の d 工場)に採用されてから退職するまでの間、f 工場資材課の係長として約 1 年間勤務した以外は d 工場資材課の一使用人であった。

(ロ) K は、詐取行為を開始した平成 11 年 11 月以降依願退職するまで、d 工場資材課において各種事務である消耗材料の発注、検収及びデッドストック処理等の一担当として従事しており、この間、請求人の役員に就任していた事実はなく、職制上の重要な地位や権限を与えられた事実もない。また、経理課に勤務していたことはなく会社の重要な経理帳簿の作成等を任されていた事実もない。

ロ 法令解釈

国税通則法第 68 条第 1 項は、過少申告をした納税者が、その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又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、その納税者に対して重加算税を課すこととしている。この重加算税の制度は、納税者が過少申告をするにつき隠ぺい又は仮装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を課すことによつて、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もつて申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものである。このような趣旨からすると、納税者が法人である場合、法人の使用人であっても、その者の行為が納税者の行為と認められれば、その者が代表者ではなく、また代表者がその者の行為を知らなくとも、重加算税の対象となると解するのが相当である。

そして、同項にいう「事実を隠ぺい」とは、課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実について、これを隠ぺいしあるいは故意に「隠ぺい」することをいい、また、「事実を仮装」と

は、所得、財産あるいは取引上の名義等に関し、あたかも、それが事実であるかのように装う等、故意に事実をわい曲することをいうと解するのが相当である。

ハ 当てはめ

(イ) 上記1の(4)のハの(ハ)の各事実によれば、本件は、Kが、Pをだまし、Qに指示して金額が水増しされた配送等代金を消耗材料等とする虚偽の納品伝票を請求人宛に発行させる等の隠ぺい、偽装行為をしたものであり、これらの行為は国税通則法第68条第1項にいう隠ぺい、偽装に該当すると認められるところ、請求人は、当該消耗品費の架空計上をした決算に基づき法人税の確定申告をしたものと認められる。

しかしながら、①Kがd工場資材課に配置されて以後退社するまで長期間にわたり同課において職制上の重要な地位に従事したことがなかったこと及び請求人の経理帳簿の作成等に携わる職務に従事したこともなかったこと等から同人が、d工場において単に資材の調達業務を分担する一使用人であったと認められること、また、②本件K取引が、K個人の私的費用を請求人から詐取するために同人が独断でPに依頼して行ったものであり、当該隠ぺい、偽装行為が請求人の認識の下に行われたとは認められないこと等を総合考慮すると、請求人が取引内容の管理を怠り、請求人から隠ぺいするためのKの偽装行為を発見できなかったことをもって、当該行為を請求人自身の行為と同視することは相当ではない。

(ロ) 原処分庁の主張について

原処分庁は、請求人預け金を詐取する目的でKが行った伝票操作に基づく請求人の会計処理を、d工場資材課において慣行的に行われていた本件L社取引等のうち特に本件預け金取引という架空の費用を計上して預け金を創出する会計処理を奇貨として行われたものであるから、請求人自身による処理とみなさざるを得ない状況にあったとして、Kの隠ぺい、偽装行為を請求人の隠ぺい、偽装行為と同視することができる旨主張する。

しかしながら、上記(イ)のとおり、本件K取引に係るKの隠ぺい、偽装行為については請求人の行為と同視することができないのであるから、原処分庁の主張は採用できない。

(3) 本件更正処分について

イ 上記3の(1)のハのとおり、本件K取引による本件損害賠償請求権の額は、詐取による損失の発生と同時に発生したものと認められるから、本件事業年度において本件損害賠償請求権に係る収益を益金の額に算入すべきとした更正処分は適法である。

ロ ただし、本件毎代払取引について、原処分庁は請求人が消耗品費として計上した2,499,250円のうち166,560円を損金の額に算入されないとしているが、当審判所の調査の結果によれば、請求人の計上した2,499,250円は、本件事業年度のクリスマスケーキの製造のために使用された毎の購入代金であり、その全額が本件事業年度のクリスマスケーキの売上高に対応する製造原価として本件事業年度の損金の額に算入されるべきものと認められる。

以上により、本件事業年度の請求人の所得金額を計算すると、別紙「取消額等計算書」の「4課税標準等及び税額等の計算」の「裁決後の額B」のとおり〇〇〇〇円となり、差引所得に対する法人税額は〇〇〇〇円となる。

そうすると、当審判所が認定した請求人の所得金額は、本件更正処分の金額を下回るから、本件更正処分のその一部を取り消すべきである。

ハ なお、国税通則法第70条第5項は、偽りその他不正の行為によりその全部若しくは一部の税額を免れた国税についての更正決定等は、更正決定等に係る国税の法定申告期限又は納税義務の成立の日から7年を経過する日まですることができる旨規定し、上記(2)のハの(イ)のKの隠ぺい、偽装行為は、同項がいう偽りその他不正の行為に該当すると認められるところ、同項の規定は、同法第68条第1項の規定とは異なり、適正な課税を実現するために更正等の除斥期間を延長する規定であり、納税者の故意や過失といった主観的な責任要件を問題とする必要はないものと解される。したがって、Kの隠ぺい、偽装行為が、同法第70条第5

項に規定する偽りその他不正の行為に該当する以上、本件更正処分に更正の期間制限を徒過した違法はなく適法と認められる。

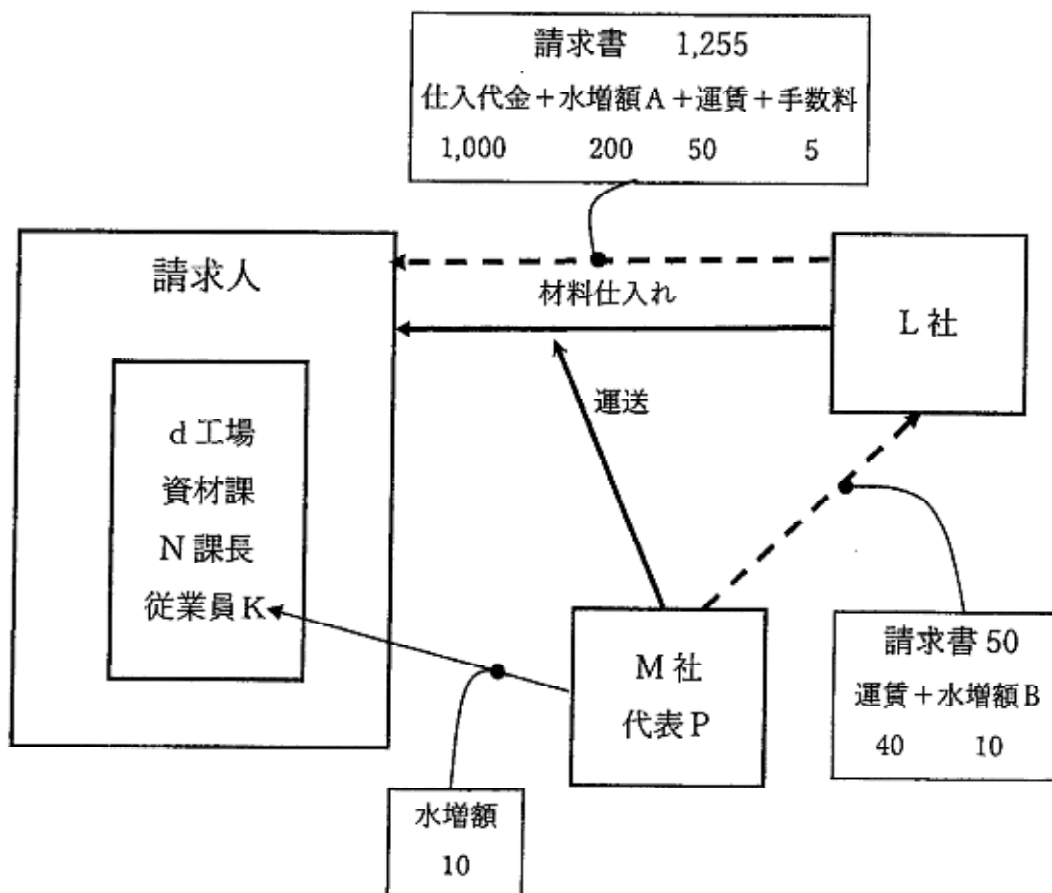
(4) 本件賦課決定処分について

上記(3)のとおり、本件更正処分における毎代払取引に係る金額は、その全額が損金の額に算入されること、また、本件 K 取引によって過少申告となった金額については、重加算税を賦課することは相当ではないと認められることから、本件賦課決定処分は、過少申告加算税相当額を超える部分の金額につき別紙「取消額等計算書」のとおり取り消すのが相当である。

(5) その他

原処分のその他の部分について、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

事案の概要 (平 23.7.6)



水増し額A = 前渡金

水増し額B = キックバック

横領に係る修正処理 (損害賠償請求権)

① 横領損失100 / 架空仕入100

② 損害賠償請求権100 / 雑益100 ⇒ 当該収益は実現しているか

↓

通常人をして権利の存在を把握できたのか

↓

把握できたと考えられる場合は実現していたとみる

(1) 事案の概要

本件は、審査請求人(以下「請求人」という。)が、開発費として資産計上したアドバイザー業務に係る課税仕入れの時期について、仮装・隠ぺいがあったか否かを争点とする事案である。

3 判断

本件は、請求人が、開発費として資産勘定で経理した本件アドバイザー業務に係る課税仕入れの時期について、仮装・隠ぺいがあったか否かに争点があるので、以下審理する。

(1) 本件賦課決定処分

イ 認定事実

請求人提出資料、原処分庁関係資料及び当審判所の調査によれば、次の事実が認められる。

(イ) E社の〇〇部H次長(以下「H次長」という。)は、当審判所に対し、要旨次のとおり答述している。

A 本件契約書の締結日は、平成14年11月25日である。

B 本件アドバイザー業務は、平成13年11月20日付のSC開発・運営に関する包括基本協定書の締結により、本件契約の主な内容が確立された。

C 当初、本件契約書の締結日と実際の調印も平成14年11月25日を予定していたが、融資分野の取りまとめを行っているJ銀行から、本件アドバイザー報酬の受取予定日である同月28日と、契約締結日が同月25日であるとすると本件アドバイザー業務を行った期間が4日間のみとなり不自然であるとの連絡を受けたことから、契約締結日を約1ヶ月前の日付にするよう契約書を作成している弁護士に連絡をした。

D 当初、本件契約書が本件事務管理会社に送付もれとなっていたことから、単に契約書があるという趣旨で本件事務管理会社に連絡をしたが、本件事務管理会社の担当者は、これを役務提供完了の契約がまだある旨の連絡だと思い込んだ。

(ロ) 原処分庁関係資料によれば、本件事務管理会社の取締役であるK(以下「K」という。)は、原処分庁の異議調査担当者に対して、要旨次のとおり申述をしていることが認められる。

A 本件契約書の締結日は、平成14年11月25日である。

B 本件契約書に契約締結日として平成14年10月1日と記載した理由はわからない。

C 平成14年10月1日に、本件アドバイザー業務に関する重要な役務提供がされた事実もない。

ロ 通則法第68条に規定する重加算税は、納税者が国税の課税標準等又は税額の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出しているときに課されるものである。

そして、ここでいう「事実を隠ぺいする」とは課税要件の全部又は一部を隠すことをいい、また、「事実を仮装する」とは、売上げ、仕入れ又は経費等に関し、あたかもそれが真実であるかのように装う等、事実をわい曲することをいうものと解することが相当である。

ハ ところで、消費税法第30条《仕入れに係る消費税額の控除》第1項は、事業者が、国内において課税仕入れを行った日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額を控除する旨規定している。

この場合において、課税仕入れを行った日がいつであるかは、課税仕入れと課税資産の譲渡等が表裏の関係にあることから、資産の譲渡等の時期に準じて判定するのが相当と認められ、この資産の譲渡等の時期は、所得税法又は法人税における収益の認識基準と同様に、原則として引渡基準によるのが相当と認められる。

すなわち、請負契約の内容が建設工事等の物の引渡しを要するものであるときの課税仕入れを行った日は、当該建設工事等の目的物-22-手方から引渡しを受けた日であり、この引渡し

を受けた日とは、具体的には作業が終了した日、検収を完了した日、使用収益ができることとなった日等、当該建設工事等の種類及び性質、契約の内容等に応じその引渡しを受けた日として合理的であると認められた日によるのが相当である。

また、請負契約の内容が設計、作業の指揮監督、その他の役務の提供を行うことを目的とするような物の引渡しを要しないものであるときの課税仕入れを行った日は、原則として当該請負契約で約した役務の提供の全部を完了した日によるのが相当である。さらに、一の請負契約であっても、当該提供を受けるべき役務の内容が区分され、その報酬も区分された役務の内容ごとに合理的に算定され、かつ、それぞれの役務の提供を受けた都度その報酬が確定し支払義務が発生することとなっているような場合の、当該提供を受けるべき各役務の内容ごとの課税仕入れを行った日は、当該各役務の提供が完了した日とすることが相当である。

そうすると、本件アドバイザリー業務に係る課税仕入れの時期については、本件アドバイザリー業務が役務の提供を行うことを目的とするものであり、提供を受けるべき役務が本件契約書において区分されていないことから、課税仕入れを行った日とは、当該請負契約で約した役務の全部が完了した日によるのが相当である。

ニ 原処分庁は、本件アドバイザリー業務の真実の役務提供完了日は、本件契約書の契約締結日である平成 14 年 11 月 25 日であるにもかかわらず、請求人は、契約締結日を同年 10 月 1 日にバックデートして本件契約書に記載し、その本件契約書に基づいて本件アドバイザリー報酬の額に係る消費税額を本件課税期間の控除対象仕入税額に含めていることから、このことが仮装行為に当たる旨主張する。

ホ 確かに、本件の場合、本件契約書の真実の契約締結日については、請求人及び原処分庁の双方に争いはなく、また、上記イの(イ)及び(ロ)のとおり、H 次長及び K の答述などからしても本件契約書の真実の契約締結日が平成 14 年 11 月 25 日であると認められることから、本件契約書に同年 10 月 1 日と記載されていることは、原処分庁の主張するとおり、真実の契約締結日が記載されているとは言えない。

ヘ しかしながら、本件アドバイザリー業務に係る課税仕入れの時期については、上記ハのとおり、役務提供の全部を完了した日であると解することが相当であるところ、本件アドバイザリー業務に係る役務提供の完了日については、上記 1 の(4)のハの(ハ)において、本件契約書では、2005(平成 17)年 11 月末日までとされ、原処分庁は、上記 2 の(2)のイの(イ)で、役務提供の完了日を平成 14 年 11 月 25 日としているから、いずれにしても、本件課税期間においては、役務提供の全部が完了していないことについて、請求人及び原処分庁は争わず、当審判所においても相当であると認められ、本件課税期間の課税仕入れに該当しないことは明らかであるから、本件契約書の契約締結日が真実の契約締結日と異なっていたとしても、上記ハのとおり、本件契約書の契約締結日が課税仕入れの時期の判定要素となるものではないから、役務提供の真実の完了日を仮装したことにはならない。

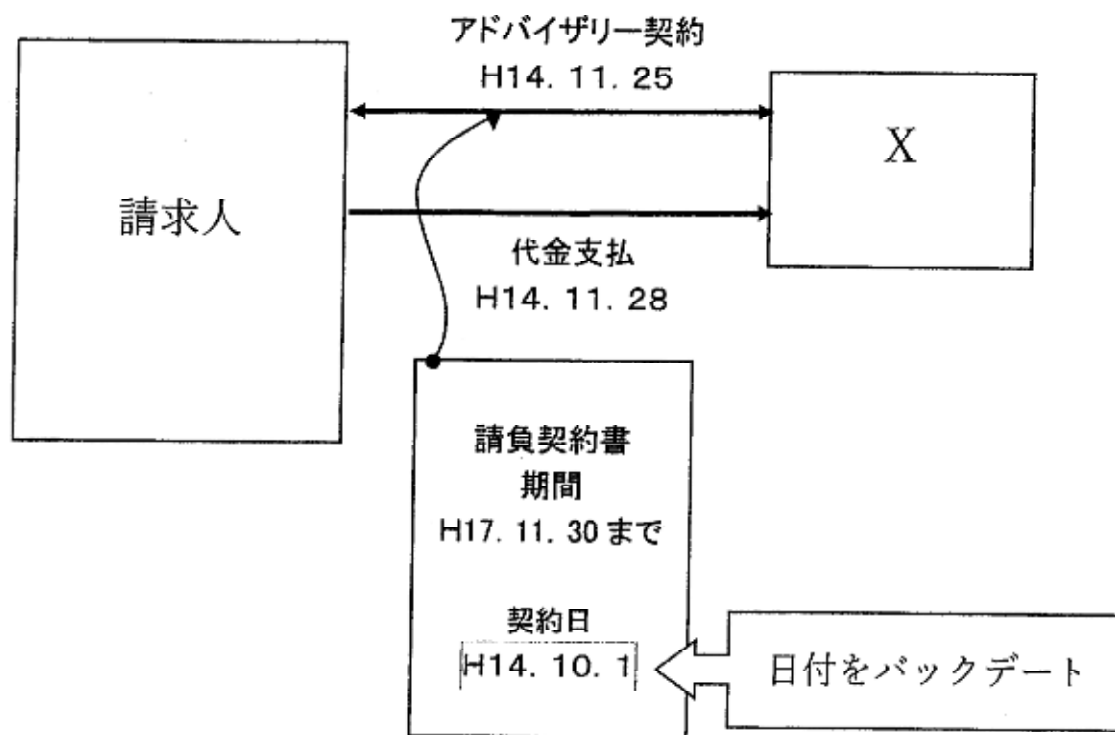
ト そうすると、上記ヘのとおり、請求人が真実の契約締結日を本件契約書に記載しなかったことをもって、課税仕入れの時期について仮装があったと認めることはできず、他に課税仕入れの時期を仮装したと認めるに足りる客観的な証拠資料もないことから、原処分庁の主張には理由がない。

チ 以上のとおり、本件修正申告書により増加した所得に相当する部分については、重加算税の賦課要件を満たさないことは明らかであり、他方、通則法第 65 条第 4 項に規定する正当な理由があるとは認められないから、本件賦課決定処分については過少申告加算税を超える部分の金額につき取り消すのが相当である。

(2)その他

原処分のその他の部分について、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料によっても、これを不相当とする理由は認められない。

事案の概要 (平 16.5.19)



(平成 31 年 2 月 7 日裁決)

《裁決書(抄)》

1 事実

(1) 事案の概要

本件は、審査請求人(以下「請求人」という。)が、小切手で受領した売上代金を売上げに計上していなかったとして、法人税等の修正申告をしたところ、原処分庁が、当該売上げを計上していなかったことにつき、事実の隠ぺい又は仮装の行為があったとして重加算税の賦課決定処分を行ったのに対し、請求人が、請求人には事実の隠ぺい又は仮装の行為はないとして、その全部の取消しを求めた事案である。

(2) 関係法令

国税通則法(平成 28 年法律第 15 号による改正前のもの。以下「通則法」という。)第 68 条《重加算税》第 1 項は、通則法第 65 条《過少申告加算税》第 1 項の規定に該当する場合において、納税者がその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又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に 100 分の 35 の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する旨規定している。

(3) 基礎事実及び審査請求に至る経緯

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

- イ 請求人は、平成 9 年 7 月〇日に設立された、紳士服、婦人服及び子供服の企画等を目的とする法人である。請求人の取締役は、D(以下「D代表」という。)のみであり、従業員は、D代表の妻E(以下「妻E」という。)のみである。
- ロ 請求人が保管している平成 26 年 10 月 8 日付のF社宛の納品書(控)には、「つなぎ」及び「パターン修正代」合計 266,400 円の納品をした旨記載があり、また、同日付のF社に対する請求書(控)には、税抜金額 266,400 円、消費税額等(税率 8%)21,312 円及び当月請求額 287,712 円(以下「本件売上額」といい、本件売上額に係る取引を「本件取引」という。)とする旨記載がある。
- ハ F社は、本件取引に係る代金として、平成 27 年 1 月 15 日付で額面金額 287,712 円の小切手(以下「本件小切手」という。)を振り出した。
- ニ 妻Eは、平成 27 年 1 月 16 日、G銀行H支店において、本件小切手を現金化した。本件小切手の裏面には、F社の住所、法人名及び代表取締役としてJ(以下「F社J代表」という。)の記名押印並びに妻Eの署名がある。
- ホ 請求人は、平成 26 年 6 月 1 日から平成 27 年 5 月 31 日まで及び平成 27 年 6 月 1 日から平成 28 年 5 月 31 日までの各事業年度(以下、順次「平成 27 年 5 月期」及び「平成 28 年 5 月期」といい、これらを併せて「本件各事業年度」という。)の法人税について、青色の確定申告書に別表 1 の「確定申告」欄のとおり記載して、いずれも法定申告期限内に申告した。また、請求人は、平成 26 年 6 月 1 日から平成 27 年 5 月 31 日までの課税期間(以下「本件課税期間」という。)における消費税及び地方消費税(以下「消費税等」という。)について、別表 2 の「確定申告」欄のとおり記載して、法定申告期限内に申告した。
- ヘ 原処分庁所属の調査担当職員(以下「本件調査担当職員」という。)は、平成 29 年 10 月 11 日、請求人の所在地に臨場し、法人税等の実地の調査(以下「本件調査」という。)を行った。
- ト 請求人は、本件調査担当職員から本件売上額が平成 27 年 5 月期の売上げ及び本件課税期間の課税売上高に計上されていないことの指摘を受けて、平成 30 年 3 月 16 日、本件

各事業年度の法人税及び本件課税期間の消費税等について、別表1及び別表2の各「修正申告」欄のとおり記載して、それぞれ修正申告をした。

- チ 原処分庁は、これに対し、平成30年3月27日付で、平成28年5月期の法人税及び本件課税期間の消費税等について、別表1及び別表2の各「賦課決定処分」欄記載のとおり、重加算税の各賦課決定処分(以下「本件各賦課決定処分」という。)をした。
- リ 請求人は、平成30年6月18日、本件各賦課決定処分に不服があるとして審査請求をした。

トップに戻る

2 争点

請求人には通則法第68条第1項に規定する事実の隠ぺいがあったか否か。

トップに戻る

3 争点についての主張

原処分庁	請求人
<p>通則法第68条第1項に規定する事実の隠ぺいがあった。</p> <ul style="list-style-type: none"> (1) F社J代表は、本件取引における決済方法が銀行振込みから本件小切手に変更されたことについて、自分から変更してほしいと頼んではいない旨申述している。F社との3回の取引のうち、過去2回はいずれも銀行振込みによる決済であったにもかかわらず、本件取引が本件小切手で決済されたことについて、D代表は、具体的な理由を何ら示していないことからすると、F社J代表の申述内容の信用性に疑いを差し挟む合理的な理由は見当たらない。 <p>また、F社J代表は、頼まれなければ裏判を押すことはない旨申述している。一般的に、小切手で支払をする際に振出人が裏判を押印することは、持参人による現金化を可能とする目的で行われ、小切手の受取人の便宜を考慮した行為であって、盗難や紛失等のリスクを勘案すれば、振出人が自発的に行うことは考え難く、F社J代表のこの申述内容も不自然、不合理な点は認められない。</p> <p>さらに、D代表は、自らの都合に合わせて事前連絡の上、本件小切手を受け取りに来ていることがうかがわれ、その翌日に換金されている。</p> <p>これらのことを併せ考えれば、本件</p>	<p>通則法第68条第1項に規定する事実の隠ぺいはなかった。</p> <ul style="list-style-type: none"> (1) 請求人は、F社との営業上のやり取りをF社J代表の子であり、F社の元取締役のKと行っており、F社J代表とはほとんど面識がない。 <p>したがって、F社J代表の本件調査担当職員に対する申述は、一般的な取引に関して申述したものと推察され、F社J代表のみの申述をもって事実を正確に把握しているとはいえない。</p> <p>また、F社との過去の取引は3回しかなく、過去2回の取引の決済方法が銀行振込みであることは間違いないが、いずれも3年以上前の取引であり、本件取引の決済方法が変更されたことに関して、別段特異な点は見受けられない。</p> <ul style="list-style-type: none"> (2) 請求人は、D代表と妻Eの二人だけで営む零細小規模法人であり、営業、外注手配等全ての業務を二人で行っており、常に日常業務に追われ、経理が後回しになることが多くある。業務の繁忙等から本件小切手の受領の入力を失念したことが、本件売上額が売上計上漏れとなった原因であり、単なる経理ミスであって、仮装、隠ぺいによるものではない。 (3) 請求人が本件調査の際に提示した請求書(控)つづりには、本件取引に係る請求書(控)がつづられており、意

取引に係る決済方法が銀行振込みから本件小切手に変更されたことについて、D代表がF社J代表に依頼したところに基づくものと考えられ、更に、その依頼に当たり本件小切手に裏判を押印することまでも求めたと認めるのが相当である。

- (2) そして、本件小切手の記載事項、D代表及びF社J代表の各申述からすれば、D代表は、銀行振込みでなければ売上げに計上されないことを認識していたからこそF社に決済方法を本件小切手に変更してもらい、F社から本件小切手を受け取り、妻Eに本件小切手を換金させたと認めるのが相当である。

そうすると、本件売上額を総勘定元帳の売上高勘定に計上しなかったことは、単なる計上漏れということではなく、D代表が意図的に計上しなかった、すなわち、脱漏と認めるのが相当である。

図的に本件売上額を計上していないとすれば、当該つづりを提示することはあり得ない。

- (4) 原処分庁は、請求人が本件売上額を計上するのを単に失念した、又は経理ミスで記帳漏れとなった可能性を排除できておらず、これらを覆す明確な故意の脱漏を立証しているとは認められない。

[トップに戻る](#)

4 当審判所の判断

(1) 法令解釈

通則法第 68 条第 1 項は、上記 1 の(2)のとおり、通則法第 65 条第 1 項の規定に該当する場合において、納税者がその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又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し、過少申告加算税に代え、重加算税を課する旨規定している。

そして、通則法第 68 条第 1 項にいう「事実を隠ぺいし」とは、課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実について、これを隠ぺいしあるいは故意に脱漏することをいうと解するのが相当である。

(2) 認定事実

請求人提出資料、原処分関係資料並びに当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

- イ 請求人は、本件各事業年度において、売上先に対して、原則として各月の 20 日又は月末締めで請求書を発行し、翌月末までに請求人名義のL銀行M支店の普通預金口座(口座番号〇〇〇〇。以下「本件口座」という。)に代金を振り込むよう依頼していた。
- ロ 請求人の経理及び現金管理は、妻Eが担当していた。妻Eは、「〇〇会計」という名称のソフトウェアを使用して会計帳簿を作成しており、売上げの入力は本件口座の預金通帳の入金事績に基づいて行っていた。また、銀行振込み以外の方法で売上代金を受領した場合には、一旦、妻Eが預金口座に当該売上代金を入金した上で、売上げの入力をするとしていた。
- ハ 請求人は、売上先に発行する請求書について、請求書と請求書(控)を 1 組として 50 組がつづられた〇〇社製の請求書つづり(以下「請求書つづり」という。)を使用していた。また、

請求人は、継続的に取引があるN社及びP社へ売上代金を請求する際にはそれぞれ単独の請求書つづりを使用し、その他の売上先には同じ請求書つづりを使用していた。

- ニ 請求人が平成30年8月28日に当審判所に提示したその他の売上先の請求書つづり(以下「本件請求書つづり」という。)の内容等は、次のとおりである。
 - (イ) 本件請求書つづりは、平成17年11月30日付の請求書(控)を1組目として、順次時系列順に請求書(控)がつづられており、最後に使用した請求書は47組目の平成29年10月24日付で、その後続く3組の請求書及び請求書(控)は未使用である。また、本件請求書つづりには、仕損じたものや未使用分を含め、請求書(控)が50枚全て残されている。
 - (ロ) 本件請求書つづりには、本件取引前のF社との3回の取引に係る請求書(控)(平成22年5月20日付33,600円、同年11月30日付301,350円及び平成23年4月30日付68,775円)もつづられている。このF社との3回の取引については、いずれも売上げに計上されており、平成22年5月20日付の請求書(控)に係る売上代金は現金で受領した後、本件口座に入金され、同年11月30日付及び平成23年4月30日付の各請求書(控)に関する各売上代金はF社から本件口座に振り込まれていた。
- ホ 平成27年5月期において、売上代金を本件口座への振込み以外で受領した取引は、本件取引を除くとQ社との2回の現金取引であった。このQ社との2回の取引については、いずれも売上げに計上されており、売上代金として受領した現金は本件口座に入金されていた。
- ヘ F社は、平成〇年〇月〇日、R地方裁判所の破産手続が開始され、平成〇年〇月〇日に同地方裁判所の破産手続が終結した。

(3) 関係人の各答述等及びその信用性について

- イ F社J代表の答述等
 - (イ) F社J代表は、平成29年11月22日、本件調査担当職員に対して、F社は、平成〇年〇月〇日に清算終了しており、当時の帳簿書類が手元に残っておらず、また、請求人との決済方法については、銀行振込みか小切手か現金のうちどれかまでは覚えていない旨申述した。
 - (ロ) F社J代表は、平成30年1月26日、本件調査担当職員に対して、要旨次のとおり申述した。
 - A 請求人との取引の決済方法が、銀行振込みから本件小切手に変更になったことについては、こちらから決済方法を当初の振込みから小切手へ変更してほしいと頼んでいない。
 - B 本件小切手に裏判を押すことは、頼まれなければ押すことはない。
 - C 本件小切手を請求人に振り出す際には、事前にD代表から連絡があり、本件小切手を受け取りに来た。
 - (ハ) F社J代表は、平成30年9月4日、当審判所に対して、要旨次のとおり答述した。
 - A 本件取引については、3年以上も前のことであり、F社と請求人とは継続的に取引があったのではなく、数度取引があっただけなので覚えていない。また、請求人との取引の決済方法がどのようなものであったのか覚えていない。
 - B F社は、私を入れて4人の会社であり、私の長男と次男K(以下「担当者K」という。)も従事していた。請求人との取引では、私が担当者Kがやり取りをしていたと思う。
- ロ 担当者Kは、平成30年9月5日、当審判所に対して、要旨次のとおり答述した。
 - (イ) 請求人との取引を担当していたのは、私である。
 - (ロ) 本件取引は、請求人との最後の取引だと思う。確か、D代表から本件取引の支払がないとの連絡があったので、そもそも請求書が来ていないと伝えた。その後、本件取引に係る請求書が郵送であったか持って来たのかは覚えていないが、当該請求書を受

け取ったので、本件小切手で支払ったと記憶している。また、D代表が本件小切手を受け取りに来たと記憶している。

- (ハ) 本件取引を小切手で決済したのは、F社では、銀行振込みによる決済を決まった時期にまとめて行うこととしていたが、本件取引に係る請求書が遅れてきた関係で、銀行振込みを行う時期からずれ、個別に銀行振込みを行うのが手間だったので、本件小切手で支払ったと記憶している。

ハ 信用性の検討

- (イ) F社J代表は、上記イの(ロ)のA及びBのとおり、本件調査担当職員に対し、請求人との取引の決済方法が、銀行振込みから本件小切手に変更になったことについては、こちらから決済方法を変更してほしいと頼んでおらず、また、本件小切手に裏判を押すことは、頼まれなければ押すことはない旨申述している。

しかしながら、その申述の前後において、上記イの(イ)及び(ハ)のAのとおり、F社J代表は、請求人との決済方法について覚えていない旨申述及び答述していることからすれば、F社J代表の本件取引に係る記憶は明確なものとはいえず、F社J代表の同イの(ロ)のA及びBの各申述は、F社における一般的な事項を述べたものと認めるのが相当である。

- (ロ) これに対し、上記ロの担当者Kの答述は、本件取引の決済方法が本件小切手となった経緯を具体的に説明しており、D代表から本件取引の支払がないとの連絡があった旨の答述は、上記1の(3)のロ、ハ及び上記(2)のイのとおり、本件取引の決済が請求日付から本件小切手の振出しまでに約3か月を要しており、通常の取引と比較して本件取引の決済が遅れていた事実と整合する。そして、F社は、上記(2)のへのとおり、平成〇年〇月〇日に破産手続が終結しており、請求人と取引関係にないため、担当者Kには虚偽の答述を行ったり、事実を隠したりする動機もないことから、担当者Kの答述は信用することができる。

(4) 検討

上記(2)のイのとおり、請求人は、売上先に対して、原則として各月の20日又は月末締めで請求書を発行し、翌月末日までに売上代金を本件口座への振込みを依頼しているが、上記1の(3)のロ及びハのとおり、本件取引は、請求日付から本件小切手を受領するまで約3か月を要しており、請求人の通常の取引の請求から決済までの期間と比較すると代金の受領が遅れている。また、上記(3)のロの(ハ)及びハの(ロ)のとおり、信用できる担当者Kの答述によると、F社は、銀行振込みによる決済を決まった時期にまとめて行っていたため、個別に本件売上額を振り込むのではなく、本件小切手により決済したことが認められる。

これらの事実から判断すると、本件取引については、請求人の通常の取引と比較して決済が遅れていることから、D代表が本件売上額の支払を督促するためF社に連絡し、F社側の事情で銀行振込みではなく本件小切手で決済されたと認めるのが相当であり、D代表が本件売上額を脱漏する目的でF社に依頼し、銀行振込みから本件小切手に決済が変更されたものではない。そして、本件小切手によって受領した売上代金が故意に本件口座に入金されなかったとの事実を認定するに足る証拠もない。

以上によれば、D代表が本件売上額を脱漏したとは認められず、その他の証拠によっても請求人に本件売上額を脱漏したとする事実も認められないことから、請求人に通則法第68条第1項に規定する事実の隠ぺいがあったと認めることはできない。

(5) 原処分庁の主張について

- イ 原処分庁は、上記3の「原処分庁」欄の(1)のとおり、F社J代表の上記(3)のイの(ロ)の各申述を根拠に、D代表がF社J代表に依頼し、本件取引に係る決済方法を銀行振込みから本件小切手に変更してもらい、更に、その依頼に当たり本件小切手に裏判を押印することまでも

求めた旨主張する。

しかしながら、上記(3)のハの(イ)のとおり、F社J代表の各申述は、一般的な事項を述べたにすぎず、上記(4)のとおり、本件取引の決済が本件小切手により行われたのは、F社側の事情によるものであると認めるのが相当であり、D代表がF社J代表に本件取引の決済方法の変更を依頼した事実は認められないことから、この点に関する原処分庁の主張には理由がない。

- ロ 原処分庁は、上記3の「原処分庁」欄の(2)のとおり、D代表は売上代金が銀行振込みされなければ売上げに計上されないと認識していた旨主張する。

しかしながら、上記(2)のホのとおり、平成27年5月期に現金で受領したQ社の売上代金がいずれも売上げに計上されていること及び同(2)のニの(ロ)のとおり、F社から売上代金を現金で受領した平成22年5月20日付の請求書(控)に係る取引が売上げに計上されていることから、請求人が売上代金を現金で受領した場合でも売上げに計上されていることが認められるほか、D代表が、売上代金が銀行振込みされなければ売上げに計上されないと認識していたことを裏付ける証拠も認められない。したがって、原処分庁の主張には理由がない。

(6) 本件各賦課決定処分の適法性について

上記(4)のとおり、請求人に事実の隠ぺい又は仮装の行為があったと認めることはできないから、通則法第68条第1項に規定する重加算税の賦課要件を満たさない。他方、平成28年5月期の法人税の修正申告及び本件課税期間の消費税等の修正申告に基づき納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうち、その修正申告前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて、通則法第65条第4項に規定する正当な理由があるとは認められない。

以上のことから、本件各賦課決定処分のうち、過少申告加算税相当額を超える部分の金額については、いずれも違法であり、また、平成28年5月期の法人税の修正申告及び本件課税期間の消費税等の修正申告について、通則法第65条第1項の規定により過少申告加算税の額を計算するといずれも5,000円未満となり、通則法第119条《国税の確定金額の端数計算等》第4項の規定により加算税が5,000円未満であるときはその全額を切り捨てることとなるから、本件各賦課決定処分のいずれもその全部を取り消すこととなる。

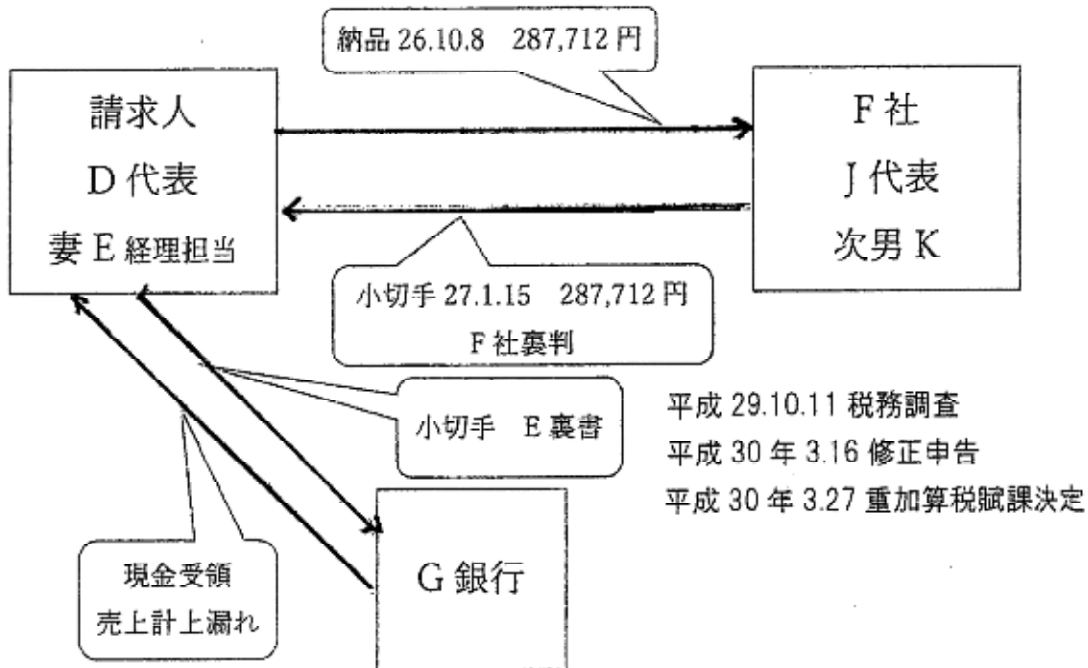
(7) 結論

よって、審査請求には理由があるから、原処分の全部を取り消すこととする。

平成 31 年 2 月 7 日 裁決事例

事案の概要

請求人は服販売業を営む法人であり、売上漏れ所得に重加算税が賦課された事案



原処分庁の主張

- ① F 社 J 代表は決済方法が振込から小切手に変更されたことについて自ら依頼はしていない
- ② 本件取引前 2 回の決済が振込であるのに本件取引が小切手であることについて D から理由が示されない
- ③ J は頼まれなければ裏判を押すことはない旨申述
- ④ D は自らの都合で事前連絡の上小切手を受け取り現金化した
- ⑤ 以上から、D が J に小切手に裏判を押させ小切手を E に換金させ意図的に売り上げを脱漏したと考えるのが相当

審判所の判断

- ① J は請求人との取引の決済方法を覚えていない
- ② J は本件取引したのは自分か K だと申述している
- ③ K は請求人と取引したと申述している
- ④ K は D から代金の支払いがない旨連絡を受けたが請求書が届いてないので再請求させた
- ⑤ 受領した請求書に対し K が次の理由により小切手で支払った
(理由) F 社では決まった時期に振込決済するが個別に振込をするのが面倒であったから
- ⑥ 以上から請求人に隠ぺい又は仮装を行った事実は認められない

事案の概要

株式会社 A は X 税務署から税務調査を受け、平成●年●月から3年間の税務申告について課税漏れがあるとして法人税及び消費税について修正申告を行ったところ仮装隠ぺいに基づくものであるとして重加算税が賦課決定された。

【仮装隠ぺいとされた取引について】

A 社は S 国でいわゆるクラウド事業を営む C 社とサーバー保守契約を締結し月額100万円、3年で約 3,000 万円を支払い外注費として損金の額に算入した。

A 社から C 社へ支払われた金額のうち 20%を C 社が受領し残余 80%が B 国に設立した C 社名義の口座にバックされ、A 社代表者の甲がキャッシュカードを使用して国内 ATM から引き出して使用した。

引き出した現金はその大半が A 社に代表者借入等で還流しているとの主張をしたが事実の立証が困難であったことから代表者に対する貸付金として処理されることとなった。

サーバー保守契約に沿って C 社は A 社の代表者甲のパソコンにバックアップのための初期設定をした。

その後 C 社から C 社の有する共通サーバーへパスワードが与えられたが実際にはそれを利用することはなかった。

また、契約に基づき報告書が C 社から A 社に毎月送付されていたがバックアップデータに関する記述は確認されなかった。

A 社はバックアップ契約に基づく役務提供はあったと主張したが X 税務署はサーバー保守契約に基づく費用は形だけの費用であるし法人税法第 55 条第 1 項に規定する隠蔽仮装行為に要する費用であるから損金の額に算入されないとして損金算入額 3,000 万円と貸付金処分したことによる受取利息計上漏れの金額50万円について修正申告の提出を勧奨し A 社はこれに応じて修正申告書を提出した。

X 税務署は提出された修正申告書に対し重加算税の賦課決定処分をしたが A 社はこれを不服とし再調査の請求をした。

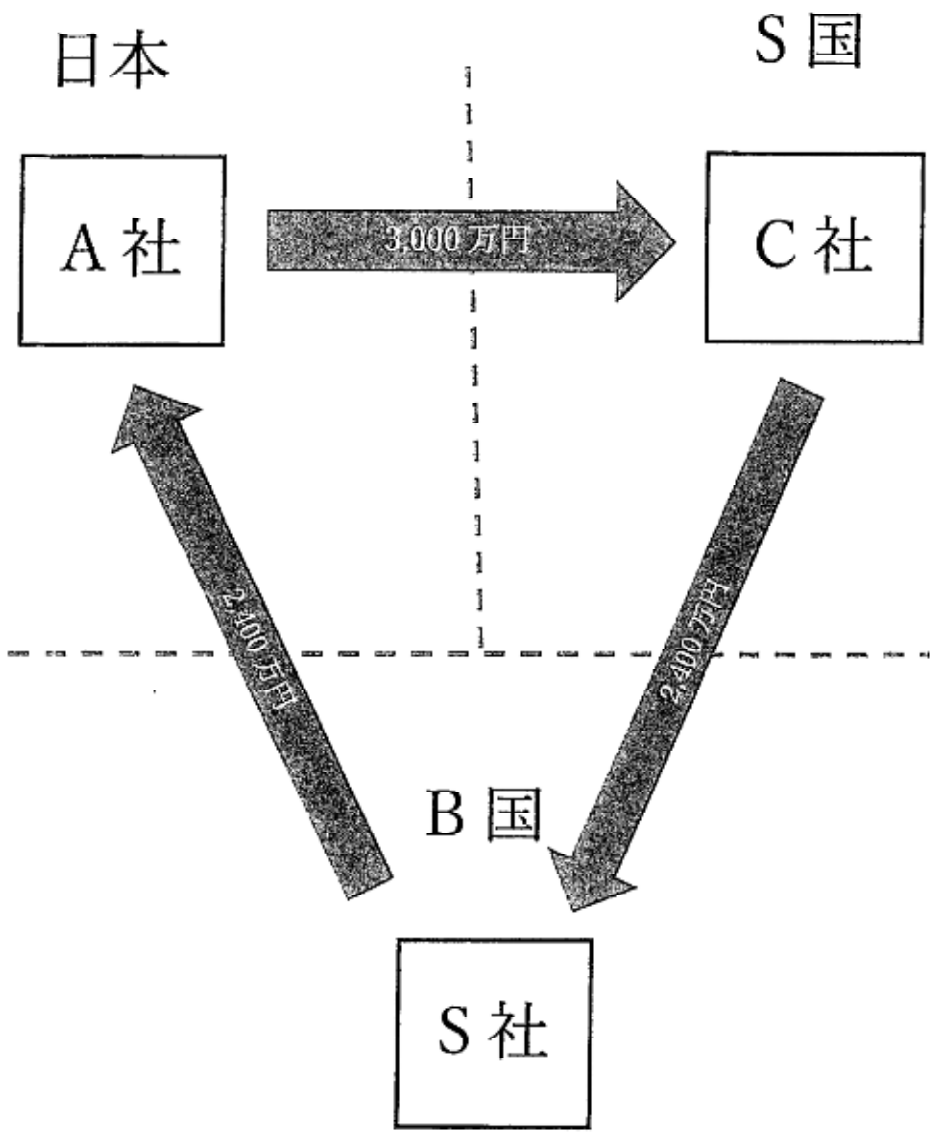
再調査の結果、棄却されたことに対し A 社は審査請求書を提出した。

第七目の三 不正行為等に係る費用等

第五十五条 内国法人が、その所得の金額若しくは欠損金額又は法人税の額の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装すること（以下この項及び次項において「隠蔽仮装行為」という。）によりその法人税の負担を減少させ、又は減少させようとする場合には、当該隠蔽仮装行為に要する費用の額又は当該隠蔽仮装行為により生ずる損失の額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

2 前項の規定は、内国法人が隠蔽仮装行為によりその納付すべき法人税以外の租税の負担を減少させ、又は減少させようとする場合について準用する。

第 3 項以降省略



別 紙 2

再調査決定の理由

- 1 再調査の請求人（以下「請求人」といいます。）は、[REDACTED] 税務署長（以下「原処分庁」といいます。）がした別紙1の各処分（以下「原処分」といいます。）の全部の取消しを求め、要旨次のとおり主張します。

原処分庁は、原処分における処分の理由に「貴法人が役務の提供を受けた事実がない」と記載しているが、対象となった契約書に記載された業務の一部は履行されており、全くの架空であるとの事実は認められない。

したがって、契約金額が不相当に高額であるという評価の問題は存在するが、「役務の提供を受けた事実がない」という隠蔽又は仮装の事実は存在しないため、重加算税の賦課決定処分は不当である。

- 2 しかしながら、次のとおり原処分は適法に行われており、請求人の主張にはいずれも理由がありません。

- (1) 原処分調査及び再調査の請求に係る調査によれば、次の事実が認められます。

イ 請求人は、各種通信サービスの加入取次等を事業とする法人で、代表取締役は、[REDACTED] [REDACTED]（以下「本件代表者」といいます。）です。

ロ 請求人は、シンガポール共和国に所在する [REDACTED]（以下 [REDACTED] [REDACTED]）といいます。）との間で、平成24年7月31日付のHOSTING SERVICES AGREEMENTと題する書面（以下「本件契約書」といいます。）を作成しました。

ハ 請求人は、[REDACTED] [REDACTED]が本件契約書に基づいて作成し、請求人に送付したINVOICE（以下「本件INVOICE」といいます。）に基づき、平成24年7月から平成25年7月までの13回、1回当たり25,500シンガポールドルを [REDACTED] [REDACTED]に送金し、当該金額を円換算した金額から仮払消費税相当額を差し引いた額をシステム保守料（以下「本件システム保守料」といいます。）に計上しました。

ニ 請求人は、次の各確定申告書を、いずれも法定申告期限内に提出しました。

(イ) 平成24年6月1日から平成25年5月31日まで及び平成25年6月1日から平成26年5月31日までの各事業年度（以下「本件各事業年度」といいます。）の法人税

(ロ) 平成24年6月1日から平成25年5月31日まで及び平成25年6月1日から平成26年5月31日までの各課税事業年度（以下「本件各課税事業年度」といいます。）の復興特別法人税

(ハ) 平成24年6月1日から平成25年5月31日まで及び平成25年6月1日から平成26

再調査の請求人 []

(5) 枚のうち (2) 枚目

年5月31日までの各課税期間（以下「本件各課税期間」といいます。）の消費税及び地方消費税（以下「消費税等」といいます。）

ホ 本件代表者は、原処分調査において、要旨次のとおり申述しました。

(イ) [] との取引を開始したきっかけは、請求人の取引先から紹介された人物に、クラウド利用料名目で海外に資金を移せば節税ができ、6%で運用できると説明を受けたことである。

(ロ) [] と [] と事実でない取引をしていたのは、本件代表者が [] からのキャッシュバックを受けるためであり、本件契約書に記載された内容は、[] [] において何ら実行されたものではなく、形式的なものである。

(ハ) 本件INVOICEは請求人において支払金額を計上するためのもので、[] 本件INVOICE に記載された内容はでたらめである。

(ニ) 請求人から [] [] に本件システム保守料を送金した約2カ月後に、本件代表者がベリーズ共和国に設立した [] S社 [] （以下「本件代表者設立国外法人」といいます。）のベリーズバンクの銀行口座に、請求人から [] [] への送金額の80%が送金されていた。

(ヒ) 本件システム保守料のうち [] キャッシュバックを受けた金額以外の金額は、不正行為に係る費用であり、税務申告における費用とならないことは理解している。

(ヘ) 本件システム保守料の計上により請求人に対し損害を与えたので、[] 利息を含めて請求人に返済したい。

へ 請求人は、平成30年6月21日に、原処分調査の結果に基づき、本件各事業年度の法人税、本件各課税事業年度の復興特別法人税及び本件各課税期間の消費税等の各修正申告書を提出しました。

その内容は、法人税について、①本件各事業年度の確定申告において、損金の額に算入していた本件システム保守料を損金の額に算入しないこと及び②本件システム保守料の80%相当額が代表者に対する貸付金（以下「本件貸付金」といいます。）であるとして、当該貸付金に係る利息相当額を益金の額に算入するものであり、消費税等について、本件各課税期間の確定申告において、消費税の課税仕入れの対価の額に含めていた本件システム保守料（消費税等の額を加えた額）を課税仕入れの対価の額に含めないものでした。

ト 本件代表者は、再調査の請求に係る調査において、要旨次のとおり答弁しました。

(イ) 本件契約書の末尾に記載された内容については、請求人のデータを [] CA []

に日々送信することにより、データのバックアップを行っていた。

(ロ) []と請求人との契約が終了していることから、上記(イ)の業務を []が行っていたことを示す資料は、Server Access Information以外残っていない。

(ハ) 原処分調査において申述した、「請求人から []への送金額の80%がキャッシュバックを受けていたこと」については、将来、貸付けを受ける権利を請求人が得たものと思っていた。

(2) 法令の規定については、次のとおりです。

国税通則法（以下「通則法」といいます。）第68条《重加算税》第1項は、同法第65条《過少申告加算税》第1項の規定に該当する場合において、納税者がその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又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し、政令に定めるところにより、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に100分の35の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する旨規定しています。

(3) 上記(1)の各事実を上記(2)に当てはめて検討すると、次のとおりです。

イ 法令解釈

通則法第68条第1項に規定する重加算税は、同法第65条に規定する過少申告加算税を課すべき納税義務違反が事実の隠ぺい又は仮装という不正な方法に基づいて行われた場合に、違反者に対して課せられる行政上の措置であり、ここでいう事実の隠ぺいとは、売上除外、証拠書類の廃棄等、課税要件に該当する事実の全部又は一部を隠すことをいい、事実の仮装とは、架空仕入れ、架空契約書の作成、他人名義の利用等、存在しない課税要件事実が存在するように見せかけることをいうと解するのが相当です。

ロ 当てはめ

これを本件についてみると、請求人は、上記(1)のロ及びハのとおり、 []との間で、本件契約書を作成し、 []が作成した本件INVOICEに基づき、本件システム保守料を損金の額に算入しています。

この点について、本件代表者は、上記(1)のホの(イ)ないし(ニ)のとおり、クラウド利用料名目で海外に資金を移せば節税ができ、6%で運用できると説明を受けたことである旨、本件代表者が []からのキャッシュバックを受けるためであり、本件

契約書に記載された内容は、**C社**において何ら実行されたものではなく、形式的なものである旨、本件INVOICEは請求人において支払金額を計上するためのもので、本件INVOICEに記載された内容はでたらめである旨及び本件システム保守料を送金した約2カ月後に、本件代表者設立国外法人名義の口座に、送金額の80%が送金されていた旨申述しており、本件契約書は、本件代表者が80%のキャッシュバックを受けるために、請求人と**C社**が共同して作成したものと認められ、このことは、上記イにおける、存在しない課税要件事実、本件では、本件システム保守料を損金の額に算入できるとする事実、が存在するように見せかけたということができ、事実の仮装に該当します。

そうすると、請求人は、上記のとおり、**C社**との間で、本件契約書を作成し、**C社**が作成した本件INVOICEに基づき、本件システム保守料を損金の額に算入し、また、本件システム保守料の80%相当額である本件貸付金に係る利息相当額を益金の額に算入していないことから、仮装した事実に基づき、本件システム保守料を損金の額に算入し、かつ本件貸付金に係る利息を除外しているということができ、通則法第68条第1項に規定する、納税者がその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又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときに該当し、重加算税賦課の要件を満たしています。

よって、通則法第68条第1項の規定に基づきした原処分は適法です。

(4) 請求人の主張について

請求人は、上記1のとおり要旨、隠蔽又は仮装の事実は存在しない旨主張します。

しかしながら、上記(3)のとおり、本件契約書は、請求人が80%のキャッシュバックを受けるために、請求人と**C社**が共同して作成したものであるということができ、本件契約書に基づき作成された本件INVOICEは、本件契約書と同様に請求人が80%のキャッシュバックを受けるためのものであると認められ、本件INVOICEに基づき、本件システム保守料を損金の額に算入しているのであり、請求人の主張には理由がありません。

なお、本件代表者は、上記(1)のトの(イ)のとおり、再調査の請求に係る調査において、本件契約書の末尾に記載された内容は**C社**により行われていた旨答述しますが、そもそも、本件契約書が事実を仮装した書面であることは、上記(3)のとおりであり、同時に答述(同(ハ))した、将来、貸付けを受ける権利を請求人が得たものと思っていた

旨についても、本件契約書面は、将来貸付けを受ける権利を証する書面でもないのであって、本件契約書が、事実を偽装した書面であることは明らかであり、本件代表者がいかなる認識であったかは原処分に影響を及ぼす事実ではありません。

- 3 以上述べたとおり、請求人の主張には理由がなく、原処分は適法かつ正当に行われています。

以下余白

反論書

別紙2 2の(1)ホ及びトについていずれも次のとおり否認する。

否認理由

ホについて

そもそも、当該サーバー保守契約に基づく役務提供がなかったことを立証すべき課税庁が代表者の申述を課税根拠とするのは到底是認し得ない。

課税処分は課税要件事実に基づくものであり、代表者がどう申述し、それに基づき修正申告したことは課税根拠とはならない。

なお、以下私が申述したとする内容についてについて個別に反論する。

(ロ)「事実でない取引をしていたのは…」

サーバー保守契約に係る役務提供は存在していたのであり(証1、証2、証3、証4)、その存在について事実でない取引とは申述していない。

「C社において何ら実行されたものではなく、形式的なものである。」

C社の前田社長はA社社長(以下、「私」という。)のパソコンに共有サーバーにアクセスしシンガポールのC社が賃借する場所に設置したサーバーにバックアップデータを転送するための設定を行い、2012年から約1年間データバックアップをしている事実(証4)を否定したのではなく、支出額に対する役務提供の割合が低いと思われたことからその意味では形式的と申述したかもしれないが、何ら実行されたものはないとは申述していない。

(ハ)「本件 INVOICE に記載された内容はでたらめである。」

私そのような申述したことは記憶にないが、仮に「でたらめ」という表現を私自身が使用したとしたら不適切な表現であったと思われる。

なぜなら、当該 INVOICE に記載された請求額はサーバー保守管理契約に基づきA社の共有サーバー内からシンガポールにバックデータが転送されたという役務提供に対する対価の支払だからである。

課税庁は「でたらめ」という抽象的で曖昧な表現を課税根拠としているが、何がどう「でたらめ」であるかを検証し課税根拠として提示すべきである。

(ニ)「ベリーズバンクの銀行口座に請求人から C 社への送金額の 80%が送金されていた。」

私自身、当該ベリーズバンクの銀行口座に誰からいくら金額が送金されたのかを把握していない。当該講座から国内で引き出すためのゆうちょ銀行のキャッシュカードが渡され国内で引き出しただけである。

いくら引き出したかを記録していたわけではないから支出額の80%がその口座に入金されたことを私が主張することはない。

80%がキャッシュバックされるというのはあくまで推定であり、現実に80%の金額が送金され、それを私が私的に流用したことについて課税庁が立証すべきである。

(ホ)「キャッシュバックを受けた金額以外の金額は、不正行為に係る費用であり、税務申告における費用とならないことは理解している。」

課税庁は当該サーバー保守契約が法人税法 55 条第 1 項にいう「隠蔽仮装行為に要する費用の額」に含まれると解釈していると思われるが、サーバー保守契約自体は正当な取引でありこれ自体が隠蔽仮装行為に要する費用の額ではない。同法は例えばいわゆる B 勘屋に対する支払いのようにその不正行為自体を構成するために要した公序良俗に反する等の支出金額についての損金不算入を規定するものであると思慮する。

また、仮に「税務申告における費用とならないと知っている。」と納税者が申述したとしても当該サーバー保守契約に基づく支出がなぜ費用とならないのかの課税根拠を具体的に示すべきであり納税者の申述を課税根拠とするのは租税法律主義に反する。

(ヘ) 「利息を含めて返済したい」

キャッシュバックを受けた金額のうち一部はそのまま現金で A 社に代表者からの借入金として流入していることから、サーバー保守費用及び当該借入金として否認すべき金額を控除した残余を貸付金として利息相当額を計算すべきところこれを評価せず総額に利息付したことはそもそも課税標準の計算が違法である。

トについて

(3) ロの 6 行目以降 12 行目まで

課税庁の主張はすべて上記「ホ」の内容と同様であり、私の反論も上記ホの反論のとおりであるが、課税庁は私の申述を根拠に当該サーバー保守契約はなかったと主張するが、私が所有するパソコン内に共有サーバー内から転送するための設定をし(証 3)、現にデータ転送をしていた事実があると主張しているのにその事実確認をせず、私がしたとする申述のみを根拠として課税処分を行うことは是認し得ない。

(4) 6 行目後段から 9 行目まで

「本件契約書に記載された業務の一部が履行されたことを示す資料である旨答述しているが、本件契約書に付随して作成されている書類と見受けられ、履行された事実を証するに値しないのであり、請求人の主張には理由がない。」

そもそも、課税根拠として評価すべき本件契約書について「見受けられ」という表現は推測の域を出ておらず処分理由として不的確である。

私の主張するパソコン内データ転送設定の事実、C 社が当該設定を行った事実(証 3)を否定する根拠を示して初めて正規の役務提供がなかったと主張できるのではないか。

それを推定で課税することは租税法律主義に反する行政処分である。

なお、今回調査において当社が修正申告に及んだ理由は次のとおりである。

- ① 調査にこれ以上時間を費やしたくなく早期決着を図りたかったこと。
- ② 本来はサーバー保守契約に係る正規の対価を差し引いた上で修正申告すべきところ相当の対価(時価)について評価が困難であったことからこれを評価し控除しないで課税庁に言われるままに申告してしまったこと。