

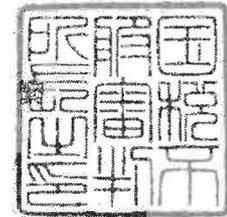
裁 決 書

大裁(所・諸)令5第23号

令和6年1月9日

国税不服審判所長

伊 藤



審査請求人

住 所

氏 名

原処分庁

原 処 分

1 令和4年2月24日付でされた次の各処分

(1) 平成28年分、平成29年分、平成30年分、令和元年分及び令和2年分の所得税及び復興特別所得税に係る重加算税の各賦課決定処分

(2) 平成30年1月1日から平成30年12月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税に係る無申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分

(3) 平成31年1月1日から令和元年12月31日まで及び令和2年1月1日から令和2年12月31日までの各課税期間の消費税及び地方消費税に係る重加算税の各賦課決定処分

2 令和5年4月17日付でされた次の各処分

(1) 平成29年分、平成30年分、令和元年分及び令和2年分の所得税及び復興特別所得税の各更正の請求に対してされた更正をすべき理由がない旨の各通知処分

(2) 平成30年1月1日から平成30年12月31日まで、平成31年1月1日から令和元年12月31日まで及び令和2年1月1日から令和2年12月31日までの各課税期間の消費税及び地方消費税の各更正の請求に対してされた更正をすべき理由がない旨の各通知処分

その他の審査 令和4年2月21日付でされたとする平成28年分の所得税及び復興特別
請求の対象 所得税に係る更正処分

上記審査請求について、次のとおり裁決する。

主 文

- 1 令和4年2月21日付でされたとする平成28年分の所得税及び復興特別所得税に係る更正処分に対する審査請求を却下する。
- 2 平成28年分の所得税及び復興特別所得税に係る重加算税の賦課決定処分の一部を別紙1「取消額等計算書」のとおり取り消す。
- 3 平成29年分、平成30年分及び令和元年分の所得税及び復興特別所得税の各更正の請求に対してされた更正をすべき理由がない旨の各通知処分は、いずれもその一部を別紙2から別紙4までの各「取消額等計算書」のとおり取り消す。
- 4 その他の原処分は、いずれもその全部を取り消す。

理 由

1 事実

(1) 事案の概要

本件は、無店舗型性風俗特殊営業（デリバリーヘルス業）に係る所得を記載した所得税等及び消費税等の確定申告書を提出していた審査請求人（以下「請求人」という。）が、原処分庁の職員による調査に基づき修正申告書及び期限後申告書を提

出したところ、原処分庁が無申告加算税及び重加算税の賦課決定処分を行い、また、請求人が、当該営業に係る所得は請求人に帰属しないとして所得税等及び消費税等に係る更正の請求をしたところ、原処分庁が更正をすべき理由がない旨の通知処分を行ったのに対し、請求人が、無申告加算税及び重加算税の賦課決定処分並びに更正をすべき理由がない旨の通知処分の全部の取消しを求めるとともに、令和4年2月21日付でされたとする更正処分の全部の取消しを求めた事案である。

(2) 関係法令等

関係法令等は、別紙5のとおりである。なお、別紙5で定義した略語については、以下、本文及び別表でも使用する。

(3) 基礎事実

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。なお、以下では、所得税及び復興特別所得税を「所得税等」と、消費税及び地方消費税を「消費税等」という。

また、所得税等の平成28年分から令和2年分までの各年分を併せて「本件各年分」といい、消費税等の各課税期間につきその暦年をもって表記し（例えば、平成30年1月1日から同年12月31日までの課税期間を「平成30年課税期間」という。）、平成30年課税期間から令和2年課税期間までの各課税期間を併せて「本件各課税期間」という。

イ 請求人及び関係者について

請求人は、会社員として給与収入を得るほか、[REDACTED] から令和2年10月までの間、[REDACTED] を中心に、複数の呼称を用いて、インターネット上の風俗情報サイトに広告を掲載するなどし、これを見た客からの電話による依頼を受けて女性スタッフを派遣し、当該女性スタッフが客の性的好奇心に応じてその客に接触する役務を提供してその対価を受領する、いわゆるデリバリーヘルス業に関わっていた（以下、請求人が [REDACTED] から令和2年10月までの間に関わっていた当該デリバリーヘルス業を「本件デリヘル業」といい、客に対し役務を提供してその対価を受領する女性スタッフを「本件各デリヘル嬢」という。）。本件デリヘル業には、請求人のほか、請求人と当時同居していた [REDACTED]（以下「[REDACTED]」という。）が関わっていた。

ロ 本件デリヘル業に係る届出書の提出について

(イ) 請求人は、[REDACTED]、[REDACTED] に対し、複数の呼称を記載するなどした、風営法第31条の2第1項の規定による本件デリヘル業の営業開始届出書を、請求人の名義で提出した。

(ロ) 請求人は、[REDACTED] から [REDACTED] にかけて、計4回にわたり、[REDACTED] に対し、呼称や待機所の所在地等を変更する旨を記載した、風営法第31条の2第2項の規定による本件デリヘル業の各変更届出書（以下、上記(イ)の営業開始届出書と併せて「本件営業開始届出書等」という。）を、いずれも請求人の名義で提出した。

ハ [REDACTED] について

請求人及び [REDACTED] は、[REDACTED] された。[REDACTED] は、[REDACTED]、請求人及び [REDACTED] の兩名を、[REDACTED] として、[REDACTED] をし、[REDACTED]。

(4) 審査請求に至る経緯

イ 確定申告等について

(イ) 請求人は、給与収入及び本件デリヘル業による事業収入があるとして、平成28年分から令和元年分までの所得税等の各確定申告書をいずれも法定申告期限内に、令和2年分の所得税等の確定申告書を法定申告期限後である令和3年7月2日に、それぞれ原処分庁へ提出した。本件各年分の所得税等の各確定申告書の内容は、別表1の「確定申告」欄のとおりであった。

また、請求人は、令和元年課税期間の消費税等の確定申告書を法定申告期限内に、令和2年課税期間の消費税等の確定申告書（以下、本件各年分の所得税等の各確定申告書並びに令和元年課税期間及び令和2年課税期間の消費税等の各確定申告書を併せて「本件各確定申告書」という。）を法定申告期限後である令和3年7月2日に、それぞれ原処分庁へ提出した。令和元年課税期間及び令和2年課税期間の消費税等の各確定申告書の内容は、別表2の「確定申告」欄のとおりであった。

(ロ) 請求人は、令和2年11月17日、令和元年分の所得税等の確定申告書について、

予定納税額の記載漏れを理由として、別表1の「更正の請求①」欄のとおり記載した更正の請求書を提出した。これを受け、原処分庁は、同年12月11日、別表1の「更正処分」欄のとおり更正処分を行った。

ロ 修正申告等及び重加算税等の賦課決定処分について

(イ) 原処分庁所属の調査担当者（以下「本件調査担当者」という。）は、令和3年10月7日、通則法第74条の9《納税義務者に対する調査の事前通知等》第1項の規定に基づく通知を行い、同月21日、請求人に対する調査（以下「本件調査」という。）を開始した。

(ロ) 請求人の税務代理人であった XXXXXXXXXX（以下「XXXXXXXXXX」という。）は、令和3年12月21日、通則法第74条の11《調査の終了の際の手續》第2項に基づく本件調査の調査結果の内容の説明（以下「本件調査結果説明」という。）を本件調査担当者から受けた。そして、請求人は、令和3年12月28日、別表1の「修正申告」欄のとおり記載した本件各年分の所得税等の各修正申告書、別表2の「確定申告」欄のとおり記載した平成30年課税期間の消費税等の期限後申告書並びに別表2の「修正申告」欄のとおり記載した令和元年課税期間及び令和2年課税期間の消費税等の各修正申告書（以下、これらの修正申告書及び期限後申告書を併せて「本件各修正申告書等」という。）を原処分庁に提出した（以下、これらに係る申告を「本件各修正申告等」という。）。

(ハ) 原処分庁は、令和4年2月24日付で、別表1及び別表2の各「賦課決定処分」欄のとおり、本件各年分の所得税等の修正申告に係る重加算税の各賦課決定処分、平成30年課税期間の消費税等の期限後申告に係る無申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分並びに令和元年課税期間及び令和2年課税期間の消費税等の修正申告に係る重加算税の各賦課決定処分（以下、これらの賦課決定処分を併せて「本件各賦課決定処分」という。）をした。

ハ 審査請求について

(イ) 請求人は、令和4年5月18日、本件各賦課決定処分に不服があるとして、その全部の取消しを求めて審査請求をした。

なお、請求人は、同日、令和4年2月21日付でされたとする、本件各年分の所得税等の各更正処分及び本件各課税期間の消費税等の各更正処分についても、その全部の取消しを求めて審査請求を行ったが、原処分庁による当該各更正処

分はいずれもなされていない。

- (ロ) その後、請求人は、令和4年10月20日、本件デリヘル業に係る所得は請求人に帰属しないとして、平成28年分を除く本件各年分（以下「本件更正請求各年分」という。）の所得税等については、納付すべき税額等を別表1の「更正の請求②」欄のとおり、本件各課税期間の消費税等については、納付すべき税額等を別表2の「更正の請求」欄のとおりとすべき旨の各更正の請求（以下「本件各更正請求」という。）をした。
- (ハ) 原処分庁は、本件各更正請求に対し、令和5年4月17日付で、いずれも更正をすべき理由がない旨の各通知処分（以下「本件各通知処分」という。）をした。
- (ニ) 請求人は、令和5年7月4日、本件各通知処分に不服があるとして審査請求をした。
- (ホ) 当審判所は、通則法第104条《併合審理等》第1項の規定を適用して、上記(イ)及び(ニ)の各審査請求を併合審理する。
- (ヘ) 請求人は、令和5年9月15日、令和4年2月21日付でされたとする、本件更正請求各年分の所得税等の各更正処分及び本件各課税期間の消費税等の各更正処分について、その全部の取消しを求める審査請求を取り下げた。

2 争点

- (1) 本件デリヘル業に係る所得は請求人に帰属しないか否か（争点1）。
- (2) 本件各賦課決定処分は、本件各修正申告等が請求人の錯誤に基づくものであることを理由として取り消されるべきか否か（争点2）。
- (3) 請求人について、通則法第68条第1項及び第2項に規定する事実の隠蔽又は偽装行為があったか否か（争点3）。

3 争点についての主張

- (1) 争点1（本件デリヘル業に係る所得は請求人に帰属しないか否か。）について

請 求 人	原 処 分 庁
本件デリヘル業に係る所得は、以下のとおり、請求人に帰属しない。	本件デリヘル業に係る所得は、以下のとおり、請求人に帰属する。
イ 請求人及び [REDACTED] の役割について	イ 請求人及び [REDACTED] の役割について

請 求 人	原 処 分 庁
	<p>D 請求人は、請求人名義で携帯電話を3回線契約し、本件デリヘル業の3呼称の連絡先として使用していた。</p> <p>E 請求人は、顧客獲得を意図して、クレジットカード決済会社とクレジットカード決済の利用に関する契約を締結した。本件デリヘル業の顧客がクレジットカード決済を利用した場合、請求人は同社に手数料を支払う必要があるところ、請求人は、[REDACTED] [REDACTED] とし、[REDACTED] [REDACTED]であったものを後に[REDACTED]に改定した。</p> <p>なお、上記クレジットカード決済に係る売上金を回収する預金口座は、請求人名義の預金口座である。</p> <p>F 請求人は、税務関係資料の作成及び税理士への提出を行っていたところ、本件デリヘル業に係る税務申告をするに当たって、[REDACTED]から何ら指示がないにもかかわらず、請求人が主体となって虚偽の集計表を作成した上で[REDACTED]に交付し、本件各確定申告書を作成さ</p>

請 求 人	原 処 分 庁
<p>(ロ) ■■■の役割について</p> <p>本件各デリヘル嬢の面接、採用は全て■■■が行っていた。その他、請求人名義の預金口座の入出金管理及び経費の支払を行っていたのも■■■であった。経費は、専ら請求人名義の預金口座からの引落としであったが、当該口座の通帳及びキャッシュカードは常に■■■が持っていた。</p> <p>ロ 本件デリヘル業から生ずる利益金について</p> <p>(イ) 本件デリヘル業から生ずる利益金（以下「本件利益金」という。）は全て■■■が受領しており、請求人は、本件利益金を一切取得していない。</p> <p>(ロ) 原処分庁は、請求人が■■■と同棲しており、■■■から生活費の一部を出してもらっていたこと、自動車等を買ってもらっていたこと等を理由に、請求人が本件デリヘル業に係る収益を享受していた旨主張する。</p> <p>しかし、請求人は、当時、会社員として十分な給与収入を得ていたことから、本件利益金を生活の資とはしていない。請求人は、事業者である■■■の同居人として、■■■に生活費を</p>	<p>せるといふ隠蔽仮装行為を行った。</p> <p>(ロ) ■■■の役割について</p> <p>■■■は、電話の受付、本件各デリヘル嬢への連絡、ホテルの手配といった業務のほか、本件各デリヘル嬢の面接、採用、出勤管理や売上金の管理、経費の支出等の業務を担当していた。</p> <p>ロ 本件デリヘル業から生ずる利益金について</p> <p>(イ) 請求人及び■■■は平成23年頃に知り合い、その後交際を開始し、同棲するようになり、生計を一にしていた。</p> <p>(ロ) ■■■は、本件利益金を取得した上で、請求人及び■■■の生活費を支出していたから、本件デリヘル業に係る所得は、請求人の生活の資となっていた。</p> <p>また、請求人は、■■■から、欲しいものがあつたら買ってあげる旨を伝えられており、実際に、200万円程度の自動車のほか、2、3万円程度の鞆、財布等を買ってもらっていた。</p> <p>なお、請求人が所有する2台の自</p>

請 求 人	原 処 分 庁
<p>一部負担してもらい、また、売上金（平成29年から令和2年までの5年間で総額 [REDACTED]）に比較して僅かな物品（同期間で合計200万円強）を買い与えられただけであるにすぎず、収益を享受していたとはいえない。</p> <p>(ハ) 原処分庁は、請求人が自ら收受すべき収益を [REDACTED] に対して無償で処分していた旨主張するが、このような主張の根拠となる事実や証拠は一切なく、そのような請求人による無償処分は全くない。</p> <p>ハ 請求人の認識について</p> <p>仮に、請求人が自らを経営者である旨を申述したことがあったとしても、かかる申述は、請求人が税務の知識に無知であったために、名義貸しをした者は経営者であることを否定できないと誤信したことによってされたものであり、その申述をもって本件デリヘル業の所得が請求人に帰属したとするのは不当である。</p> <p>また、請求人が本件デリヘル業に係る所得について本件各確定申告書及び本件各修正申告書等を提出したのも、</p>	<p>動車に係る駐車場代、保険料及び車検料も、本件デリヘル業の売上金から支払われていた。</p> <p>(ハ) 以上からすれば、請求人は、自ら收受すべき収益を [REDACTED] に対して無償で処分していた、すなわち、単に [REDACTED] に対する生活扶助として、費消させるために、本件利益金を [REDACTED] に收受させていたにすぎないと評価できるのであって、本件デリヘル業に係る収益を自ら享受していたというべきである。</p> <p>ハ 請求人及び [REDACTED] 並びに従業員の認識について</p> <p>請求人は、令和3年11月26日の本件調査担当者による質問調査において、請求人自身が経営者であるという認識はあったと申述している。また、 [REDACTED] は、請求人が本件デリヘル業に係る売上額等を管理し、純利益を計算していたと供述している。</p> <p>請求人及び [REDACTED] は、請求人と [REDACTED] が一緒に本件デリヘル業を営んでいるとの認識を有しており、本件デリヘル業の従業員の認識も同様であった。</p>

請 求 人	原 処 分 庁
<p>名義貸しをした以上、請求人が申告をしなければならないと認識していたからである。さらに、本件各修正申告等は、後記(2)の「請求人」欄のとおり無効なものである。</p> <p>ニ 本件デリヘル業に係る所得は請求人に帰属しないこと</p> <p>以上からすれば、本件デリヘル業の経営者として営業を支配管理し、その収益を自己に帰属させていたのは、請求人ではなく [REDACTED] であり、本件デリヘル業に係る所得は [REDACTED] に帰属し、請求人は飽くまで単なる名義人であったにすぎない。</p> <p>したがって、本件デリヘル業に係る所得は、請求人に帰属しない。</p>	<p>また、請求人は、本件デリヘル業に係る所得が請求人に帰属する旨の本件調査結果説明の内容に沿った本件各修正申告書等を提出している。</p> <p>ニ 本件デリヘル業に係る所得は請求人に帰属すること</p> <p>以上からすれば、請求人は、本件デリヘル業の開業（営業開始の届出）のみならず、その営業のための資金の調達、利益の管理等、事業の運営に関して、多大な影響力を有していたというべきである。そうすると、請求人が本件デリヘル業について「単なる名義人」であるとはいえない。</p> <p>したがって、本件デリヘル業に係る所得は、請求人に帰属する。</p>

(2) 争点2（本件各賦課決定処分は、本件各修正申告等が請求人の錯誤に基づくものであることを理由として取り消されるべきか否か。）について

請 求 人	原 処 分 庁
<p>本件デリヘル業に係る所得が請求人に帰属しないことは上記(1)の「請求人」欄のとおりである。本件各修正申告等については、税務代理をしていた [REDACTED] が、請求人に対し「税金が発生したとしても、破産をすれば支払わなくてよい」と誤った説明をしたことから、この説明を信じて錯誤に陥った請求人がこれに応</p>	<p>確定申告や修正申告といった納税申告は、納付すべき税額を確定する効果を持つ、いわゆる私人の公法行為であるところ、納税申告が民法第95条により無効である旨の主張が許されるのは、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、法定の方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると</p>

請 求 人	原 処 分 庁
<p>じたものである。そして、本件各修正申告等によって請求人が負担する税額が多額であることも併せ考えると、その錯誤は客観的に明白かつ重大であって、法定の方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害するというべきである。</p> <p>原処分庁は、上記の錯誤が請求人の主観的な事情であることを理由に、納税申告が民法第95条《錯誤》により無効である旨の主張が許される特段の事情に該当しない旨主張するが、そもそも錯誤は意思表示に関するものであるから主観的事務に関する問題であり、そのことをもって上記の特段の事情に該当しないとする原処分庁の主張は反論になっていない。</p> <p>したがって、本件各修正申告等は錯誤により無効なものであるから、本件各賦課決定処分は取り消されるべきである。</p>	<p>認められる特段の事情がある場合に限り認められるというべきである。</p> <p>この点、本件デリヘル業に係る所得が請求人に帰属することは上記(1)の「原処分庁」欄のとおりであり、そして、仮に [REDACTED] が請求人に対し、税金が発生したとしても破産をすれば支払わなくてよい旨の説明をし、請求人がこれを感じて本件各修正申告書等を提出したとしても、このような事情は請求人の主観的な事情にすぎないので、本件では、上記のような特段の事情があるとは認められない。</p> <p>したがって、本件各修正申告等は錯誤により無効なものであるとはいえないから、本件各賦課決定処分は取り消されるべきではない。</p>

(3) 争点3 (請求人について、通則法第68条第1項及び第2項に規定する事実の隠蔽又は偽装行為があったか否か。) について

原 処 分 庁	請 求 人
<p>請求人は、真実の売上金額等が記載された集計表を作成していたにもかかわらず、納税額が少なくなるよう、内容虚偽の集計表を作成して、これを [REDACTED] に渡し、 [REDACTED] は、当該内容虚偽の集計表に基づき税額が過少となる本件各</p>	<p>本件デリヘル業に係る所得が請求人に帰属しないことは、上記(1)の「請求人」欄のとおりであることから、請求人において、通則法第68条第1項及び第2項に規定する事実の隠蔽又は偽装行為はない。</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>確定申告書を作成したことが認められる。</p> <p>したがって、請求人には、通則法第68条第1項及び第2項に規定する事実の隠蔽又は偽装行為があったと認められる。</p>	<p></p>

4 当審判所の判断

(1) 令和4年2月21日付でされたとする平成28年分の所得税等に係る更正処分について

請求人は、本件デリヘル業に係る所得は [REDACTED] の所得であり、請求人は名義を貸していたにすぎないと主張したものの、原処分庁はこれを受け入れようとせず、事実上強要されたような形で平成28年分の所得税等の修正申告書を含む本件各修正申告書等を提出するに至ったものであるから、平成28年分の所得税等の修正申告書の提出は、実質的には「処分」がなされたものと同視すべきであるとして、令和4年2月21日付でされたとする平成28年分の所得税等に係る更正処分の全部の取消しを求める旨の審査請求をしている。

しかしながら、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っても、請求人が原処分庁から本件各修正申告書等の提出を強要されたと認められるような事実は認められず、また、請求人がした平成28年分の所得税等の修正申告書の提出行為を原処分庁による「処分」と同視することができるという請求人の主張を裏付ける法令等の規定はない。そして、通則法第75条第1項は、国税に関する法律に基づく処分に不服がある者は、不服申立てをすることができる旨規定しているところ、上記1の(4)のハの(イ)のとおり、請求人がその全部の取消しを求める、令和4年2月21日付でされたとする平成28年分の所得税等に係る更正処分は存在しない。

したがって、請求人による当該審査請求は、その対象となる処分の存在を欠く不適法なものである。

(2) 争点1（本件デリヘル業に係る所得は請求人に帰属しないか否か。）について

イ 法令解釈

(イ) 所得税法第12条は、所得が誰に帰属するかにつき、資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であり、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属する旨規

定し、いわゆる実質所得者課税の原則を定めており、その趣旨は、担税力に応じた公平な税負担を実現するため、収益の法形式上の帰属者（名義人）と法律的事質的帰属者が相違する場合、後者を収益の帰属者とするというものと解される。

これを受け、所得税基本通達12-2は、事業から生ずる収益を享受する者が誰であるかは、その事業を経営していると認められる者（事業主）が誰であるかにより判定するものとする旨定めており、また、同通達12-5は、生計を一にしている親族間における事業の事業主が誰であるかの判定をする場合には、その事業の経営方針の決定についての支配的影響力を有すると認められる者が当該事業の事業主に該当するものと推定する旨定めているところ、当審判所においても、これらの取扱いは所得税法第12条の趣旨を正しく解するものとして相当と認められる。

そして、その事業を経営していると認められる者（事業主）が誰であるかという点は、実質所得者課税の原則を定めた所得税法第12条の趣旨に鑑み、事業許可等の名義のみならず、事業資産や事業資金の調達・管理、利益の管理・処分状況、従業員の雇用等事業の運営に関する諸状況を総合的に勘案して判定すべきである。

- (ロ) また、消費税法第13条も、法律上資産の譲渡等を行ったとみられる者が単なる名義人であって、その資産の譲渡等に係る対価を享受せず、その者以外の者がその資産の譲渡等に係る対価を享受する場合には、当該資産の譲渡等は、当該対価を享受する者が行ったものとして、同法を適用する旨規定しており、所得税法と同様の実質課税の原則を規定したものと解されるから、その事業に係る資産の譲渡等の対価を享受する者が誰であるかという点は、上記(イ)と同様に判定すべきものと解される。

ロ 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) 請求人及び並びに2名の従業員のの信用性について
請求人及びはとして、2名の従業員（以下「本件各従業員」という。）は同関係者として、それぞれ

[REDACTED]を受け、請求人及び [REDACTED] が [REDACTED] から令和2年10月までの間に関わった本件デリヘル業に係る運営方法や役割などについて、後記(ロ)のとおり [REDACTED] した。また、請求人及び [REDACTED] は、 [REDACTED] においても、上記と同趣旨の [REDACTED] をした。

このうち、請求人の [REDACTED] は、主に本件デリヘル業の経理及び税務申告等に関するものであり、 [REDACTED] の [REDACTED] は、主に本件各デリヘル嬢の採用や管理の状況、本件デリヘル業におけるサービス価格の設定状況、売上金の管理や経費の支出の状況、事務所や待機所の選定やその後の変遷に係る状況及び [REDACTED] を行わせるようになった時期や経緯等に関するものである。これらの [REDACTED] は、請求人が本件デリヘル業の売上げや人件費等を日単位でパソコンで入力していたエクセルデータ、 [REDACTED] が作成した本件デリヘル業に係る日々の正しい収支等を月単位で集計した「無店舗型性風俗特殊営業店における総売上及び純利益一覧」と題する資料（以下「本件一覧表」という。）、銀行の取引履歴及び不動産の各賃貸借契約書等の客観的証拠と符合している上、互いに整合的であり、内容も具体的で明瞭なものであるから、いずれも信用することができる。

また、本件各従業員の [REDACTED] についても、請求人及び [REDACTED] にとって不利益な虚偽の事実をあえて述べる動機はないところ、その [REDACTED] には格別不自然な点は認められず、請求人及び [REDACTED] の [REDACTED] ともおおむね整合しているから、いずれも信用することができる。

(ロ) 本件デリヘル業に係る請求人及び [REDACTED] の役割等について

A 本件デリヘル業に係る各種届出及び事業資産の調達等について

[REDACTED] は、平成28年頃、請求人に対し、デリバリーヘルス業を始めたい旨を提案し、請求人がこれに同意した。本件デリヘル業を開始するに当たり、 [REDACTED] は、請求人に本件デリヘル業に係る本件営業開始届出書等の名義人になってほしい旨依頼した。請求人はこれを了承し、上記1の(3)のロのとおり、本件営業開始届出書等をいずれも請求人の名義で [REDACTED] に提出した。

[REDACTED] は、本件デリヘル業を営む地域を下調べし、 [REDACTED] の [REDACTED] （以下 [REDACTED] という。）で本件デリヘル業を開始することを決めた。

[REDACTED] は、 [REDACTED] に事務所を設けることとし、当初は請求人の名義で賃貸借

契約を締結した物件等を使用していたが、その後、[REDACTED]が見つめてきた[REDACTED]を[REDACTED]における事務所（以下、本件デリヘル業の事務所を「本件事務所」という。）として使用することとし、請求人の名義で賃貸借契約が締結された。その他、待機所又は本件事務所兼待機所として、[REDACTED]と[REDACTED]が賃借されているが、賃貸借契約の名義人は請求人及び[REDACTED]以外の第三者であった。

また、本件デリヘル業においては、本件各デリヘル嬢と客が待ち合わせる場所を定めており、待ち合わせ場所は、[REDACTED]が決定した。

[REDACTED]は、令和2年6月頃から、[REDACTED]の[REDACTED]（以下[REDACTED]という。）にも本件各デリヘル嬢の待機所を設け、本件デリヘル業の事業拡張を行った。[REDACTED]における待機所の賃貸借契約の名義は、本件各従業員のうちの一人であり、当該従業員は、[REDACTED]に名義を貸してほしいと依頼され、了承した。

本件デリヘル業は、[REDACTED]と[REDACTED]で複数の呼称を使って行われていたが、いずれの呼称による営業についても、客からの電話受付業務などは、[REDACTED]に設けた本件事務所で行っていた。また、電話受付業務に使用する携帯電話は、呼称ごとに契約した携帯電話を使用していたところ、計11店の呼称のうち、3店が請求人名義、3店が[REDACTED]名義、5店が第三者名義で契約されており、請求人名義で契約されているもの以外の携帯電話の料金は、[REDACTED]が支払っていた。

B 売上金の管理等について

本件デリヘル業に係る売上げは、本件各デリヘル嬢が客から受領する現金又は客のクレジットカード払いによるものであった。[REDACTED]は、本件デリヘル業におけるサービス価格を自らの判断で設定した上、本件各デリヘル嬢に対し、現金の売上げの場合は、客から受領する現金からホテル代と自身の取り分を差し引いた残金を[REDACTED]に直接手渡すように指示していた。また、[REDACTED]は、本件各デリヘル嬢に対し、[REDACTED]が不在のときは、事務所内にある本件各デリヘル嬢別の鍵付きロッカーに残金を保管するよう指示しており、後日、[REDACTED]が保管された残金を受け取っていた。このため、[REDACTED]以外の者が残金を本件各デリヘル嬢から受け取ることはなかった。また、クレジットカード払いの売上げの場合、

[REDACTED]は、本件各デリヘル嬢が立て替えたホテル代と本件各デリヘル嬢の取り分を自身の財布から本件各デリヘル嬢に支払っていた。なお、本件デリヘル業においては、客がクレジットカード払いを選択した場合、当初は、[REDACTED] [REDACTED]を手数料として [REDACTED] こととしていたが、後に、請求人の発案で、手数料を [REDACTED] とすることになった。

本件デリヘル業の売上げのうち、クレジットカード払いに係るクレジットカード決済会社からの入金や、本件デリヘル業の経費の支払に使用されていたのは、請求人名義の [REDACTED] の預金口座であったが、同預金口座の通帳及びキャッシュカードを管理していたのは [REDACTED] であり、当該預金口座への入金も [REDACTED] が行っていた。当該預金口座は、本件デリヘル業に係る経費の支払にのみ使用されており、請求人や [REDACTED] の生活費の決済口座としては使用されていなかった。また、本件各従業員は、毎月の給与を主に [REDACTED] から受け取っていた。

なお、本件デリヘル業の売上げのうち、クレジットカード払いに係るものについてのクレジットカード決済会社との契約の名義人は請求人であり、当該クレジットカード決済会社から送付される売上計算明細書は、請求人宛に送付されていた。

C 利益の管理・処分状況について

本件利益金の分配については、請求人が会社員としての給与収入を得ていたことを理由に、 [REDACTED] の判断で、 [REDACTED] が全て取得することになった。請求人は、本件デリヘル業について、 [REDACTED] から毎月決まった報酬等を受け取ってはいなかったが、自動車やブランド品の財布等を買ってもらったことはあった。 [REDACTED] は、本件デリヘル業に係る経費を支払った後、残った現金を自らの収入とし、自身の化粧品代や、生活費等として費消していた。

D 本件各デリヘル嬢の採用及び管理等について

本件各デリヘル嬢の募集、面接及び採用は、いずれも [REDACTED] が行い、また、本件各デリヘル嬢の日々の出勤及び退勤の管理も全て [REDACTED] が行っていた。

[REDACTED] は、平成29年5月に本件事務所を移転するのに伴い、本件事務所の賃貸料が増えることになったことから、本件デリヘル業の売上げを増やす必要が

あると考え、本件各デリヘル嬢に、[REDACTED]を行わせるようになった。請求人は、本件各デリヘル嬢が[REDACTED]を開始した後に、[REDACTED]からその旨の説明を受け、事後的にその事実を認識することとなった。

E 請求人の役割について

(A) 電話受付業務について

本件デリヘル業においては、客からの電話受付業務や本件各デリヘル嬢の送迎などの業務のため、本件各従業員を採用し、本件デリヘル業における客からの電話受付業務は、[REDACTED]、請求人及び本件各従業員が本件事務所で行っていた。

このうち、請求人は、会社員としての勤務がない平日の夜や、土曜日と日曜日の夕方から本件事務所に出勤し、電話受付業務を行っていた。

(B) 本件デリヘル業に係る収支等の集計表の作成について

請求人は、[REDACTED]から、ソーシャルネットワーキングサービスの一種であるLINEにより、本件デリヘル業の日々の売上げや経費が書かれた本件事務所にあるホワイトボードを撮影した画像データの送信を受けていた。そして、請求人は、当該画像データに基づき、[REDACTED]から令和2年10月までの間の本件デリヘル業に係る日々の収支等の集計表（以下「本件集計表A」という。）をパソコンで作成していた。

(C) 本件デリヘル業に係る税務申告について

請求人は、本件集計表Aとは別に、本件集計表Aの金額よりも少ない売上金額や利益金額等を入力した[REDACTED]から令和2年10月までの間の本件デリヘル業に係る集計表（以下「本件集計表B」という。）を作成してこれを税理士に渡し、税理士は、本件集計表Bに基づいて、本件デリヘル業に係る請求人名義の本件各確定申告書や青色申告決算書を作成していた。

(ハ) [REDACTED]及び本件調査における請求人及び[REDACTED]の対応について

A 請求人は、本件調査において、令和3年11月26日、本件調査担当者に対し、[REDACTED]が請求人の作成に係る本件集計表Aに基づいて作成した本件一覧表の写し等を提出し、本件一覧表に記載された売上金額が、[REDACTED]から令和2年10月までの間に関わった本件デリヘル

業に係る正しい売上金額である旨を申述した。

なお、本件集計表Aのデータは、の時点ではUSBメモリに保存されていたものの、後に請求人が廃棄したため、本件調査の際、本件調査担当者はこれらを確認することができなかった。

B 本件調査担当者は、上記Aのとおり請求人から提出を受けた本件一覧表に記載された売上金額等に基づいて、当該売上金額等が全て請求人に帰属するものとして、を通じて請求人に修正申告を勧奨し、請求人は、令和3年12月28日、当該勧奨のとおり記載した本件各修正申告書等を原処分庁に提出した。

ハ 検討

(イ) 本件デリヘル業に係る所得の帰属について

A 本件デリヘル業の事業主について

(A) 上記ロの(ロ)によれば、本件デリヘル業に係る本件営業開始届出書等の名義や、本件事務所の一部の賃貸借契約の名義(同A)、本件デリヘル業に係る売上金の管理と経費の支払に使用されていた預金口座の名義(同B)、電話受付業務に使用する一部の携帯電話の名義(同A)、本件デリヘル業に関して契約していたクレジットカード決済会社との契約名義及び当該クレジットカード決済会社から送付される売上計算明細書の宛先(同B)は、いずれも請求人であったことが認められる。また、請求人は、本件事務所において、電話受付業務を行うとともに(同Eの(A))、自らの判断でクレジットカード払いの客に対して請求する手数料の率の改定を決定し(同B)、さらに、から送信を受けた売上げ等の情報を基に本件デリヘル業に係る収支等を記載した本件集計表Aを作成した上、本件集計表Aよりも少ない売上金額等を記載した本件集計表Bを作成して税理士に渡していた(同Eの(B)、同(C))。

これらのことからすると、請求人は、本件デリヘル業に係る届出名義人であるだけでなく、実際にも、本件デリヘル業の運営や売上金等の集計事務に一定の関与をしていたものといえることができる。

(B) しかし、他方において、上記ロの(ロ)によれば、請求人は、本件デリヘル

業について、会社員としての勤務がない平日の夜や、土曜日、日曜日の夕方から■■■及び本件各従業員とともに電話受付業務を担当していたにすぎず（同Eの(A)）、請求人が本件各デリヘル嬢に対して業務上の指示をしていた事実は認められない（同D）。

また、本件デリヘル業に係るサービス価格を設定したのは■■■であり、その現金による売上金は、全て■■■が受け取っており、当該現金やクレジットカード払いに係る売上げは、請求人名義の預金口座に入金されていて、本件デリヘル業に係る経費の支払も同預金口座から行われていたものの、その通帳及びキャッシュカードを管理していたのは請求人ではなく■■■であった上、■■■は、本件デリヘル業に係る本件利益金を全て取得して、請求人に報酬等として分配することなく、その大半を自らの生活費等として費消していた（同B、同C）。これらのことからすると、本件デリヘル業に係る収支を実質的に管理し、その収益を最終的に処分する権限は■■■にあったものとみるのが相当である。

さらに、本件デリヘル業は、■■■の発案によって始められたものであり、本件デリヘル業を営む地域等についても全て■■■が決めたものであること（同A）、■■■は、本件各デリヘル嬢の採用及び日々の出退勤の管理を行っていたほか、本件各デリヘル嬢に対し、■■■■■を行わせることを決定したのも■■■であること（同D）からすると、本件デリヘル業の経営方針に関する重要事項について決定する権限を行使していたのは■■■であったといえることができる。

そうすると、本件デリヘル業を経営していたのは、■■■であると認められ、請求人は、従属的な立場で本件デリヘル業に従事していたにすぎないといえるべきである。

(C) 以上のとおりであるから、本件デリヘル業の事業主は、請求人ではなく、■■■であると認めるのが相当である。

B 共同事業の可能性について

(A) 請求人と■■■は、上記ロの(ロ)のとおり、いずれも本件デリヘル業に関わっており、また、上記1の(3)のハのとおり、両名は、■■■■■において■■■■■として、■■■■■ことを踏まえると、本件デ

リヘル業が、請求人と による共同事業に該当する可能性も考えられる。

- (B) 一般に、所得を生ずる原因となる経済活動を二人以上の者が共同して行ったといえるためには、所得税法の趣旨、目的に照らし、その経済活動による経済力の獲得又は増加をそれらの者がそれぞれ支配していることを必要とし、これらの者が自己の計算と危険において主体的に経済活動を行っていることが必要であって、単にその活動に何らかの形で関与すれば足りるというものではない。したがって、共同事業と認められるためには、当該経済活動を行うことについて相互に意思の連絡があり、その意思決定に各人が主体的に関与するとともに、これを各人が主体的に実現するためにそれぞれ分担又は役割を遂行することが不可欠である上、その活動の結果生じた所得に対する各人の持分割合が当該意思決定の中で定められ、これを合理的に算出できる場合でなければならないと解するのが相当である。
- (C) これを本件についてみると、上記Aの(B)で述べたとおり、自己の計算と危険において主体的に本件デリヘル業を行っていたのは であり、請求人は、本件デリヘル業に関して従属的な役割を有していたにすぎず、また、本件デリヘル業により生じた所得については、 が全て取得することとされており、請求人は持分を得てはいない。

そして、請求人及び が、

その認定を拘束するものではない。

したがって、 請求人及び

を理由に、本件デリヘル業が、請求人と による共同事業であるとは認められない。

C 小括

以上述べたことからすると、本件デリヘル業の事業主は、請求人ではなく であると認められることから、本件デリヘル業に係る所得は請求人に帰属しないし、また、同様の理由で、本件デリヘル業に係る資産の譲渡等の対価を享受する者が請求人であるとは認められない。

- (d) 原処分庁の主張について

A 原処分庁は、上記3の(1)の「原処分庁」欄のロのとおり、請求人と■■■は生計を一にしており、■■■は、本件利益金を取得した上で、請求人及び■■■の生活費を支出していたから、本件デリヘル業に係る所得は、請求人の生活の資となっていたこと、また、請求人が■■■から自動車や鞆、財布等を買ってもらっていたことから、請求人は、単に■■■に対する生活扶助として、費消させるために、本件利益金を■■■に収受させていたにすぎず、本件デリヘル業から生ずる収益を自ら享受していたというべきであって、請求人に本件デリヘル業に係る所得が帰属する旨主張する。

しかしながら、請求人と■■■が生計を一にしていたかどうかについては本件の全証拠によっても明らかではないし、仮に、請求人と■■■が生計を一にしている親族又はこれに類する関係にあったとしても、本件デリヘル業の経営方針の決定についての支配的影響力は■■■が有しており、本件デリヘル業の事業主が請求人ではなく■■■であると認められることは、上記(イ)のAで説示したとおりである。また、確かに、上記ロの(ロ)のCのとおり、請求人は、■■■から自動車等を買ってもらったことがあるものの、上記(イ)のAで説示したところに照らすと、■■■の上記の行為は、■■■が、自ら取得した本件利益金の一部を、自らの判断で費消（処分）したにすぎないとみるのが自然である。

したがって、原処分庁の主張は採用することができない。

B 原処分庁は、上記3の(1)の「原処分庁」欄のハのとおり、請求人は、令和3年11月26日の本件調査担当者による質問調査において、請求人自身が経営者であるという認識はあったと申述しており、また、■■■は、請求人が本件デリヘル業に係る売上額等を管理し、純利益を計算していたと供述している旨、さらに、本件各従業員も、請求人と■■■と一緒に本件デリヘル業を営んでいるという認識であった旨主張する。

しかしながら、原処分庁の主張するような請求人、■■■及び本件各従業員の供述内容を前提としても、上記ロの(ロ)で認定した事実関係に鑑みると、本件デリヘル業の事業主は請求人ではなく■■■であると認められることは、上記(イ)のAで説示したとおりである。

したがって、原処分庁の主張は採用することができない。

C 原処分庁は、上記3の(1)の「原処分庁」欄のハのとおり、請求人が、本件

デリヘル業に係る所得が請求人に帰属する旨の本件調査結果説明の内容に沿った本件各修正申告書等を提出していることから、本件デリヘル業に係る所得は請求人に帰属するというべきである旨主張する。

この点、確かに、上記1の(4)のロの(ロ)のとおり、請求人は、一旦は、本件デリヘル業に係る所得が請求人に帰属する旨の本件調査結果説明の内容に沿った本件各修正申告書等を提出しているものの、その後、同ハの(ロ)のとおり、本件各修正申告等について、本件デリヘル業に係る所得が請求人に帰属しない旨の本件各更正請求をし、更に本件各更正請求に対する本件各通知処分について、その全部の取消しを審査請求により求めている。そうすると、請求人が本件各修正申告書等を提出したことのみを理由として、本件デリヘル業に係る所得が請求人に帰属すると認めるわけにはいかない。そして、本件デリヘル業の運営に関する諸状況を総合的に勘案したところ、本件デリヘル業の事業主は■であり、本件デリヘル業に係る所得が請求人に帰属するものではないことは、上記(イ)のAで説示したとおりである。

したがって、原処分庁の主張は採用することができない。

- (3) 争点2（本件各賦課決定処分は、本件各修正申告等が請求人の錯誤に基づくものであることを理由として取り消されるべきか否か。）について

イ 法令解釈

所得税等及び消費税等については、納付すべき税額を納税者の申告により確定することを原則とする申告納税方式が採用されている。そして、このような申告納税方式に係る国税については、納税申告書を提出した者は、当該納税申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額が過大であるとき等には、原則として、法定申告期限から5年以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る税額等を更正すべき旨を請求することができる」と規定されている（通則法第23条《更正の請求》第1項）。

通則法がこのように納税申告書記載事項の過誤の是正につき特別の規定を設けているのは、申告納税方式に係る国税の課税標準等の決定については、最もその事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限るとすることが、租税債務を早期に確定させるという国

家財政上の要請に応じつつ、納税義務者に対して過大な不利益を強いることにならない点で適当と認められたためと解される。

そうすると、納税申告書の記載内容の過誤の是正については、原則として更正の請求によるべきであり、これによらずに記載内容の錯誤を主張することが許されるのは、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、更正の請求以外にその是正を許さないとすると納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合に限られるというべきである（最高裁判所昭和39年10月22日第一小法廷判決・民集18巻8号1762頁参照）。

ロ 検討

請求人は、上記3の(2)の「請求人」欄のとおり、本件デリヘル業に係る所得は請求人に帰属せず、また、本件各修正申告書等については、 の「税金が発生したとしても、破産をすれば支払わなくてよい」という誤った説明を請求人が信じて錯誤に陥ったことにより提出したものであり、そして、本件各修正申告書等によって請求人が負担する税額が多額であることも併せ考えると、その錯誤は客観的に明白かつ重大であって、法定の方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害するというべきである旨主張する。

この点、本件デリヘル業に係る所得が請求人に帰属しないことは上記(2)で説示したとおりであり、請求人が本件各修正申告書等を提出するに際して、本件デリヘル業に係る所得の帰属について誤った認識を有していた（錯誤に陥っていた）可能性はある。しかしながら、上記イで説示したとおり、本件各修正申告書等の記載内容の過誤の是正については、原則として更正の請求によるべきであり、これによらずに記載内容の錯誤を主張することが許されるのは、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、更正の請求以外にその是正を許さないとすると納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合に限られるというべきである。そして、本件デリヘル業から生ずる収益を享受する者が誰であるかは、上記(2)のイの(イ)で説示したように、本件デリヘル業の運営に関する諸状況を総合的に勘案して初めて明らかにできる事柄であることからすると、本件各修正申告書等の記載内容に係る錯誤が客観的に明白であったとはいえない。

また、請求人は、 の上記のような誤った説明によって錯誤に陥った旨主張するものの、請求人がこのような説明を信じたことは、法の不知に起因す

るものであることからすれば、その錯誤は、更正の請求以外の方法による是正を認めなければならないほど重大なものということとはできない。

そうすると、本件各修正申告書等の記載内容に係る錯誤が、客観的に明白かつ重大であるということとはできないので、本件においては、請求人による錯誤の主張を許すことはできないといわざるを得ない。

以上によると、本件各賦課決定処分は、本件各修正申告等が錯誤に基づくものであることを理由として、取り消されることにはならない。

(4) 争点3（請求人について、通則法第68条第1項及び第2項に規定する事実の隠蔽又は仮装行為があったか否か。）について

上記(2)のとおり、本件デリヘル業の事業主は、請求人ではなくであるとして認められるから、本件デリヘル業に係る所得は請求人に帰属しないし、本件デリヘル業に係る資産の譲渡等の対価を享受する者が請求人であるとは認められない。

したがって、請求人において通則法第68条第1項及び第2項に規定する事実の隠蔽又は仮装行為があったとは認められない。

(5) 原処分の適法性について

イ 本件各通知処分の適法性について

上記(2)のとおり、本件デリヘル業に係る所得は請求人に帰属せず、同様に本件デリヘル業に係る資産の譲渡等に係る対価を享受する者も請求人であるとは認められないから、本件各更正請求は理由がある。ただし、平成29年分、平成30年分及び令和元年分の所得税等の各更正の請求については、納付すべき税額の計算に誤りがある。

したがって、本件各通知処分のうち、平成29年分、平成30年分及び令和元年分の所得税等の各更正の請求に対してされた更正をすべき理由がない旨の各通知処分は、いずれもその一部を別紙2から別紙4までの各「取消額等計算書」のとおり取り消すべきであり、それ以外の本件各通知処分は、いずれもその全部を取り消すべきである。

ロ 平成30年課税期間の消費税等の無申告加算税の賦課決定処分の適法性について

上記イのとおり、平成30年課税期間の消費税等の更正の請求に対してされた更正をすべき理由がない旨の通知処分の全部が取り消されることにより、平成30年課税期間の消費税等の納付すべき税額がとなるから、平成30年課税期間の消

費税等の無申告加算税の賦課決定処分は、その全部を取り消すべきである。

ハ 重加算税の各賦課決定処分の適法性について

(イ) 上記(4)のとおり、請求人において、通則法第68条第1項及び第2項に規定する事実の隠蔽又は偽装行為があったとは認められないから、重加算税を賦課することはできない。さらに、上記イのとおり、本件各通知処分は、いずれも全部又は一部を取り消すべきであるから、令和2年分を除く本件更正請求各年分の所得税等の納付すべき税額は別紙2から別紙4までの各「取消額等計算書」の「4 課税標準等及び税額等の計算」欄の各金額のとおりであり、また、令和元年課税期間の消費税等の納付すべき税額は [REDACTED] となっており、いずれも確定申告額（なお、令和元年分の所得税等については更正処分数額）を下回り、期限後申告となった平成30年課税期間及び令和2年課税期間の消費税等の納付すべき税額も [REDACTED] となる。そうすると、令和2年分を除く本件更正請求各年分の所得税等及び本件各課税期間の消費税等については、いずれも加算税の基礎となる税額が [REDACTED] となる。

また、令和2年分の所得税等の更正をすべき理由がない旨の通知処分の全部が取り消されることにより、同年分の所得税等の納付すべき税額（所得税等の第3期分の税額）は、別表1の令和2年分の「更正の請求②」欄と同額の [REDACTED] となり、同「確定申告」欄の所得税等の納付すべき税額（所得税等の第3期分の税額） [REDACTED] の確定申告額を上回るが、当該 [REDACTED] から [REDACTED] を差し引いて計算した加算税の基礎となる税額 [REDACTED]（通則法第118条《国税の課税標準の端数計算等》第3項の規定により1万円未満の端数切捨て）に対する過少申告加算税の割合である10パーセントを乗じた金額 [REDACTED] [REDACTED] 。

したがって、本件更正請求各年分の所得税等に係る重加算税の各賦課決定処分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は、いずれもその全部を取り消すべきである。

(ロ) 上記(イ)の各処分以外の更正の請求がなされていない年分である平成28年分の所得税等に係る重加算税の賦課決定処分も、上記(4)のとおり、請求人において、通則法第68条第1項に規定する事実の隠蔽又は偽装行為があったとは認められ

ないから、重加算税を賦課することはできない。

もつとも、上記(3)のとおり、平成28年分の所得税等に係る修正申告書を含む本件各修正申告等は錯誤に基づくものではなく有効であり、そして、当審判所の調査及び審理の結果によっても、平成28年分の所得税等に係る修正申告により納付すべき税額の計算の基礎となった事実が当該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正当な理由があるとは認められない。そうすると、平成28年分の所得税等に係る重加算税の賦課決定処分は、平成28年分の所得税等に係る修正申告により納付すべき税額を基礎として計算された過少申告加算税に相当する額の限度で適法であると認められる。

したがって、平成28年分の所得税等に係る重加算税の賦課決定処分は、上記過少申告加算税に相当する額を超える部分が違法であるから、その一部を別紙1の「取消額等計算書」のとおり取り消すべきである。

(6) 結論

よって、令和4年2月24日付及び令和5年4月17日付でされた各処分の取消しを求める審査請求は上記(5)の限度で理由があるから、上記(5)のとおり原処分の一部を取り消すこととし、また、令和4年2月21日付でされたとする平成28年分の所得税等に係る更正処分の取消しを求める審査請求は不適法なものであるからこれを却下することとして、主文のとおり裁決する。

別表 1

審査請求に至る経緯（所得税等）

(単位：円)

年分	区分		確定申告	更正の請求①	更正処分	修正申告	賦課決定処分	更正の請求②	通知処分
	項目	年月日							
平成28年分	年月日	平成29年2月20日				令和3年12月28日	令和4年2月24日		
	総所得金額								
	内訳								
	事業所得の金額								
	給与所得の金額								
	所得税等の納付すべき税額								
	所得税等の予定納税額(第1期分・第2期分)								
所得税等の第3期分の税額									
重加算税の額									
平成29年分	年月日	平成30年3月15日				令和3年12月28日	令和4年2月24日	令和4年10月20日	令和5年4月17日
	総所得金額								の更正をすべき理由がない旨
	内訳								
	事業所得の金額								
	給与所得の金額								
	所得税等の納付すべき税額								
	所得税等の予定納税額(第1期分・第2期分)								
所得税等の第3期分の税額									
重加算税の額									
平成30年分	年月日	平成31年3月15日				令和3年12月28日	令和4年2月24日	令和4年10月20日	令和5年4月17日
	総所得金額								の更正をすべき理由がない旨
	内訳								
	事業所得の金額								
	給与所得の金額								
	所得税等の納付すべき税額								
	所得税等の予定納税額(第1期分・第2期分)								
所得税等の第3期分の税額									
重加算税の額									
令和元年分	年月日	令和2年5月8日	令和2年11月17日	令和2年12月11日	令和3年12月28日	令和4年2月24日	令和4年10月20日	令和5年4月17日	の更正をすべき理由がない旨
	総所得金額								
	内訳								
	事業所得の金額								
	給与所得の金額								
	所得税等の納付すべき税額								
	所得税等の予定納税額(第1期分・第2期分)								
所得税等の第3期分の税額									
重加算税の額									
令和2年分	年月日	令和3年7月2日				令和3年12月28日	令和4年2月24日	令和4年10月20日	令和5年4月17日
	総所得金額								の更正をすべき理由がない旨
	内訳								
	事業所得の金額								
	給与所得の金額								
	所得税等の納付すべき税額								
	所得税等の予定納税額(第1期分・第2期分)								
所得税等の第3期分の税額									
重加算税の額									

(注) 1 XXXXXXXXXX

2 令和元年分の所得税等の確定申告書は、通則法第11条《災害等による期限の延長》及び国税通則法施行令第3条《災害等による期限の延長》第3項に基づく新型コロナウイルスに係る個別指定による申告期限延長の適用を受けた期限内申告書である。

別表 2

審査請求に至る経緯（消費税等）

（単位：円）

課税期間	区分		確定申告	修正申告	賦課決定処分	更正の請求	通知処分
	項目						
平成30年課税期間	年 月 日		令和3年12月28日		令和4年2月24日	令和4年10月20日	令和5年4月17日
	課税標準額						な更正をすべし通知処分が
	控除対象仕入税額						
	納付すべき消費税額						
	納付すべき地方消費税額						
	無申告加算税の額						
	重加算税の額						
令和元年課税期間	年 月 日		令和2年5月8日	令和3年12月28日	令和4年2月24日	令和4年10月20日	令和5年4月17日
	課税標準額						な更正をすべし通知処分が
	控除対象仕入税額						
	納付すべき消費税額						
	納付すべき地方消費税額						
	重加算税の額						
令和2年課税期間	年 月 日		令和3年7月2日	令和3年12月28日	令和4年2月24日	令和4年10月20日	令和5年4月17日
	課税標準額						な更正をすべし通知処分が
	控除対象仕入税額						
	納付すべき消費税額						
	納付すべき地方消費税額						
	重加算税の額						

（注）令和元年課税期間の消費税等の確定申告書は、通則法第11条及び国税通則法施行令第3条第3項に基づく新型コロナウイルスに係る個別指定による申告期限延長の適用を受けた期限内申告書である。

別紙 1

取消額等計算書

(平成28年分 申告所得税及び復興特別所得税)

1 この裁決により取り消す税額

本 税 の 額	[REDACTED]
加 算 税 の 額	[REDACTED]
計	[REDACTED]

2 この裁決により増加する還付金の額に相当する税額

[REDACTED] 円

3 この裁決により増加する純損失等の金額

[REDACTED] 円

4 課税標準等及び税額等の計算

区 分		原処分の額 A	裁決後の額 B	増減(△印)差額(B-A)
所得金額	所得	①		
	所得	②		
	所得	③		
	所得	④		
	計 (総所得)	⑤		
	所得	⑥		
	所得	⑦		
所得金額から差し引かれる金額	雑損、医療費控除	⑧		
	社会保険料、小規模企業共済等掛金控除	⑨		
	生命保険料、地震保険料、寄附金控除	⑩		
	障害者、寡婦、寡夫、勤労学生控除	⑪		
	配偶者控除	⑫		
	配偶者特別控除	⑬		
	扶養控除	⑭		
	基礎控除	⑮		
	所得控除額の計	⑯		
	課税される所得金額	総所得	⑰	
⑰の金額を⑤、⑥、⑦から順に控除	所得	⑱		
	所得	⑲		
	所得	⑳		
算出税額	⑱に對する税額	㉑		
	⑲に對する税額	㉒		
	⑳に對する税額	㉓		
	計	㉔		
所得税額から差し引かれる金額	控除	㉕		
	控除	㉖		
差引所得税額 (㉔-㉕-㉖) (引ききれないときは0)		㉗		
災害減免額		㉘		
再差引所得税額 (基準所得税額) (㉗-㉘)		㉙		
復興特別所得税額 (㉙×2.1%)		㉚		
所得税及び復興特別所得税の額 (㉙+㉚)		㉛		
外国税額控除		㉜		
所得税及び復興特別所得税の源泉徴収税額		㉝		
所得税及び復興特別所得税の申告納税額 (㉛-㉜-㉝)		㉞		
所得税及び復興特別所得税の予定納税額	第 1 期	㉟		
	第 2 期	㊱		
所得税及び復興特別所得税の確定納税額 (㉞-㉟-㊱)	納付すべき税額	㊲		
	還付金の額に相当する税額	㊳		
損失の繰戻し	還付金の額に相当する所得税額	㊴		
	減少する所得税額に係る還付加算金	㊵		
差引納付すべき税額又は減少(△印)する税額 (㊲-㊳-㊴+㊵)		㊶		
過少申告加算税	加算税の基礎となる税額	㊷		
	加算税の割合	㊸		
	加算税の額 (㊷×㊸)	㊹		
重加算税	加算税の基礎となる税額	㊺		
	加算税の割合	㊻		
	加算税の額 (㊺×㊻)	㊼		
翌年へ繰り越す純損失・雑損失の金額		㊽		
翌年へ繰り越す株式等に係る譲渡損失の金額		㊾		
翌年へ繰り越す先物取引に係る損失の金額		㊿		

付表

国税通則法第65条第2項の規定の適用がある場合の過少申告加算税の計算

区 分	過 少 申 告 加 算 税		
	原処分の額 A	裁決後の額 B	増減 (Δ印)差額 (B-A)
加算税の基礎となる税額 ①			
①のうち通則法第65条第2項の規定による加算税の基礎となる税額 ②			
①に対する加算税の割合 ③			
②に対する加算税の割合 ④			
加 算 税 の 額 (①×③と②×④の合計額) ⑤			

別紙 2

取消額等計算書

(平成29年分 申告所得税及び復興特別所得税)

1 この裁決により取り消す税額

本 税 の 額	[REDACTED]
加 算 税 の 額	[REDACTED]
計	[REDACTED]

2 この裁決により増加する還付金の額に相当する税額

[REDACTED] 円

3 この裁決により増加する純損失等の金額

[REDACTED] 円

4 課税標準等及び税額等の計算

区 分		原処分の額 A	裁決後の額 B	増減(△印)差額(B-A)
所得金額	事業所得	①		
	給与所得	②		
	所得	③		
	所得	④		
	計 (総所得)	⑤		
	所得	⑥		
	所得	⑦		
所得金額から差し引かれる金額	雑損、医療費控除	⑧		
	社会保険料、小規模企業共済等掛金控除	⑨		
	生命保険料、地震保険料、寄附金控除	⑩		
	障害者、寡婦、寡夫、勤労学生控除	⑪		
	配偶者控除	⑫		
	配偶者特別控除	⑬		
	扶養控除	⑭		
	基礎控除	⑮		
		⑯		
	所得控除額の計	⑰		
課税される所得金額 ⑰の金額を⑤、⑥、 ⑦から順に控除	総所得	⑱		
	所得	⑲		
	所得	⑳		
算出税額	⑱に対する税額	㉑		
	⑲に対する税額	㉒		
	⑳に対する税額	㉓		
	計	㉔		
所得税額から差し引かれる金額	控除	㉕		
	控除	㉖		
差引所得税額 (㉔-㉕-㉖) (引ききれないときは0)		㉗		
災害減免額		㉘		
再差引所得税額 (基準所得税額) (㉗-㉘)		㉙		
復興特別所得税額 (㉙×2.1%)		㉚		
所得税及び復興特別所得税の額 (㉙+㉚)		㉛		
外国税額控除		㉜		
所得税及び復興特別所得税の源泉徴収税額		㉝		
所得税及び復興特別所得税の申告納税額 (㉛-㉜-㉝)		㉞		
所得税及び復興特別所得税の 確定納税額 (㉞-㉟-㊱)	第 1 期	㉟		
	第 2 期	㊱		
所得税及び復興特別所得税の 確定納税額 (㉞-㉟-㊱)	納付すべき税額	㊲		
	還付金の額に相当する税額	㊳		
損失の繰戻し	還付金の額に相当する所得税額	㊴		
	減少する所得税額に係る還付加算金	㊵		
差引納付すべき税額又は減少 (△印) する税額 (㊲-㊳-㊴+㊵)		㊶		
過少申告加算税	加算税の基礎となる税額	㊷		
	加算税の割合	㊸		
	加算税の額 (㊷×㊸)	㊹		
重加算税	加算税の基礎となる税額	㊺		
	加算税の割合	㊻		
	加算税の額 (㊺×㊻)	㊼		
翌年へ繰り越す純損失・雑損失の金額		㊽		
翌年へ繰り越す株式等に係る譲渡損失の金額		㊾		
翌年へ繰り越す先物取引に係る損失の金額		㊿		

別紙 3

取消額等計算書

(平成30年分 申告所得税及び復興特別所得税)

1 この裁決により取り消す税額

本 税 の 額	[Redacted]
加 算 税 の 額	[Redacted]
計	[Redacted]

2 この裁決により増加する還付金の額に相当する税額

[Redacted] 円

3 この裁決により増加する純損失等の金額

[Redacted] 円

4 課税標準等及び税額等の計算

区 分		原処分の額 A	裁決後の額 B	増減(△印)差額(B-A)
所得金額	事業所得	①		
	給与所得	②		
	所得	③		
	所得	④		
	計 (総所得)	⑤		
	所得	⑥		
	所得	⑦		
所得金額から差し引かれる金額	雑損、医療費控除	⑧		
	社会保険料、小規模企業共済等掛金控除	⑨		
	生命保険料、地震保険料、寄附金控除	⑩		
	障害者、寡婦、寡夫、勤労学生控除	⑪		
	配偶者控除	⑫		
	配偶者特別控除	⑬		
	扶養控除	⑭		
	基礎控除	⑮		
		⑯		
	所得控除額の計	⑰		
課税される所得金額 ⑰の金額を⑤、⑥、 ⑦から順に控除	総所得	⑱		
	所得	⑲		
	所得	⑳		
算出税額	⑱に対する税額	㉑		
	⑲に対する税額	㉒		
	⑳に対する税額	㉓		
	計	㉔		
所得税額から差し引かれる金額	控除	㉕		
	控除	㉖		
差引所得税額(㉔-㉕-㉖)(引ききれないときは0)		㉗		
災害減免額		㉘		
再差引所得税額(基準所得税額)(㉗-㉘)		㉙		
復興特別所得税額(㉙×2.1%)		㉚		
所得税及び復興特別所得税の額(㉙+㉚)		㉛		
外国税額控除		㉜		
所得税及び復興特別所得税の源泉徴収税額		㉝		
所得税及び復興特別所得税の申告納税額(㉛-㉜-㉝)		㉞		
所得税及び復興特別所得税の 所得税の予定納税額	第 1 期	㉟		
	第 2 期	㊱		
所得税及び復興特別所得税の 確定納税額(㉞-㉟-㊱)	納付すべき税額	㊲		
	還付金の額に相当する税額	㊳		
損失の繰戻し	還付金の額に相当する所得税額	㊴		
	減少する所得税額に係る還付加算金	㊵		
差引納付すべき税額又は減少(△印)する税額 (㊲-㊳-㊴+㊵)		㊶		
過少申告加算税	加算税の基礎となる税額	㊷		
	加算税の割合	㊸		
	加算税の額(㊷×㊸)	㊹		
重加算税	加算税の基礎となる税額	㊺		
	加算税の割合	㊻		
	加算税の額(㊺×㊻)	㊼		
翌年へ繰り越す純損失・雑損失の金額		㊽		
翌年へ繰り越す株式等に係る譲渡損失の金額		㊾		
翌年へ繰り越す先物取引に係る損失の金額		㊿		

別紙 4

取消額等計算書

(令和元年分 申告所得税及び復興特別所得税)

1 この裁決により取り消す税額

本税の額	[Redacted]
加算税の額	[Redacted]
計	[Redacted]

2 この裁決により増加する還付金の額に相当する税額

[Redacted] 円

3 この裁決により増加する純損失等の金額

[Redacted] 円

4 課税標準等及び税額等の計算

区 分		原処分の額 A	裁決後の額 B	増減(△印)差額(B-A)
所得金額	事業所得	①		
	給与所得	②		
	所得	③		
	所得	④		
	計 (総所得)	⑤		
	所得	⑥		
	所得	⑦		
所得金額から差し引かれる金額	雑損、医療費控除	⑧		
	社会保険料、小規模企業共済等掛金控除	⑨		
	生命保険料、地震保険料、寄附金控除	⑩		
	障害者、寡婦、寡夫、勤労学生控除	⑪		
	配偶者控除	⑫		
	配偶者特別控除	⑬		
	扶養控除	⑭		
	基礎控除	⑮		
		⑯		
	所得控除額の計	⑰		
課税される所得金額 ⑰の金額を⑤、⑥、 ⑦から順に控除	総所得	⑱		
	所得	⑲		
	所得	⑳		
算出税額	㉑ に対する税額	㉑		
	㉒ に対する税額	㉒		
	㉓ に対する税額	㉓		
	計	㉔		
所得税額から差し引かれる金額	控除	㉕		
	控除	㉖		
差引所得税額 (㉔-㉕-㉖) (引ききれないときは0)		㉗		
災害減免額		㉘		
再差引所得税額 (基準所得税額) (㉗-㉘)		㉙		
復興特別所得税額 (㉙×2.1%)		㉚		
所得税及び復興特別所得税の額 (㉙+㉚)		㉛		
外国税額控除		㉜		
所得税及び復興特別所得税の源泉徴収税額		㉝		
所得税及び復興特別所得税の申告納税額 (㉛-㉜-㉝)		㉞		
所得税及び復興特別所得税の 所得税の予定納税額	第 1 期	㉟		
	第 2 期	㊱		
所得税及び復興特別所得税の 確定納税額 (㉞-㉟-㊱)	納付すべき税額	㊲		
	還付金の額に相当する税額	㊳		
損失の繰戻し	還付金の額に相当する所得税額	㊴		
	減少する所得税額に係る還付加算金	㊵		
差引納付すべき税額又は減少 (△印) する税額 (㊲-㊳-㊴+㊵)		㊶		
過少申告加算税	加算税の基礎となる税額	㊷		
	加算税の割合	㊸		
	加算税の額 (㊷×㊸)	㊹		
重加算税	加算税の基礎となる税額	㊺		
	加算税の割合	㊻		
	加算税の額 (㊺×㊻)	㊼		
翌年へ繰り越す純損失・雑損失の金額		㊽		
翌年へ繰り越す株式等に係る譲渡損失の金額		㊾		
翌年へ繰り越す先物取引に係る損失の金額		㊿		

別紙 5

関 係 法 令 等

1 国税通則法関係

(1) 国税通則法（以下「通則法」という。）第65条《過少申告加算税》（令和4年法律第4号による改正前のもの。以下同じ。）第1項は、期限内申告書が提出された場合において、修正申告書の提出があったときは、当該納税者に対し、その修正申告に基づき同法第35条《申告納税方式による国税等の納付》（令和4年法律第4号による改正前のもの。以下同じ。）第2項の規定により納付すべき税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する旨規定し、同法第65条第2項は、同条第1項の規定に該当する場合において、同項に規定する納付すべき税額がその国税に係る期限内申告税額に相当する金額と50万円とのいずれか多い金額を超えるときは、同項の過少申告加算税の額は、同項の規定にかかわらず、同項の規定により計算した金額に、その超える部分に相当する税額に100分の5の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とする旨規定している。

また、通則法第65条第4項柱書及び同項第1号は、同条第1項又は第2項に規定する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正当な理由があると認められるものがある場合には、これらの項に規定する納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除して、これらの項の規定を適用する旨規定している。

(2) 通則法第66条《無申告加算税》（令和4年法律第4号による改正前のもの。以下同じ。）第1項は、期限後申告書の提出があった場合には、当該納税者に対し、その期限後申告に基づき同法第35条第2項の規定により納付すべき税額に100分の15の割合を乗じて計算した金額に相当する無申告加算税を課する旨、期限後申告書の提出が、調査があったことにより決定があるべきことを予知してされたものでないときは、100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する無申告加算税を課する旨、ただし、その期限内申告書の提出がなかったことについて正当な理由があると認められる場合は、無申告加算税を課さない旨をそれぞれ規定している。

(3) 通則法第68条《重加算税》（令和4年法律第4号による改正前のもの。以下同じ。）

第1項は、同法第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。

また、通則法第68条第2項は、同法第66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法定申告期限までに納税申告書を提出せず、又は法定申告期限後に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、無申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額に係る無申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に100分の40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。

(4) 通則法第75条《国税に関する処分についての不服申立て》第1項は、国税に関する法律に基づく処分で税務署長がした処分に不服がある者は、その処分をした税務署長に対する再調査の請求又は国税不服審判所長に対する審査請求のうち、選択するいずれかの不服申立てをすることができる旨規定している。

2 所得税法関係

所得税法第12条《実質所得者課税の原則》は、資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、同法の規定を適用する旨規定している。

同条の規定を受け、所得税基本通達12-2《事業から生ずる収益を享受する者の判定》は、事業から生ずる収益を享受する者が誰であるかは、その事業を営んでいると認められる者（事業主）が誰であるかにより判定するものとする旨定めている。また、同通達12-5《親族間における事業主の判定》は、生計を一にしている親族間における事業の事業主が誰であるかの判定をする場合には、その事業の経営方針の決定につき支配的影響力を有すると認められる者が当該事業の事業主に該当するものと推定する旨定めている。

3 消費税法関係

消費税法第13条《資産の譲渡等又は特定仕入れを行った者の実質判定》第1項は、法律上資産の譲渡等を行ったとみられる者が単なる名義人であって、その資産の譲渡等に係る対価を享受せず、その者以外の者がその資産の譲渡等に係る対価を享受する場合には、当該資産の譲渡等は、当該対価を享受する者が行ったものとして、同法の規定を適用する旨規定している。

同項の規定を受け、消費税法基本通達4-1-1《資産の譲渡等に係る対価を享受する者の判定》は、事業に係る事業者が誰であるかは、資産の譲渡等に係る対価を実質的に享受している者が誰であるかにより判定する旨定めている。また、同通達4-1-2《親子間、親族間における事業主の判定》は、生計を一にしている親族間における事業に係る事業者が誰であるかの判定をする場合には、その事業の経営方針の決定につき支配的影響力を有すると認められる者が当該事業の事業主に該当するものと推定する旨定めている。

4 風俗営業等の規制及び業務の適正化等に関する法律関係

(1) 風俗営業等の規制及び業務の適正化等に関する法律（以下「風営法」という。）第2条《用語の意義》第7項は、風営法において「無店舗型性風俗特殊営業」とは、同項第1号又は第2号のいずれかに該当する営業をいう旨規定し、同項第1号は、人の住居又は人の宿泊の用に供する施設において異性の客の性的好奇心に応じてその客に接触する役務を提供する営業で、当該役務を行う者を、その客の依頼を受けて派遣することにより営むものと規定している。

(2) 風営法第31条の2《営業等の届出》第1項は、無店舗型性風俗特殊営業を営もうとする者は、無店舗型性風俗特殊営業の種別に応じて、営業の本拠となる事務所の所在地を管轄する公安委員会に、同項第1号から第7号までに規定する事項を記載した届出書（以下「営業開始届出書」という。）を提出しなければならない旨規定している。そして、同項第1号には氏名又は名称及び住所、同項第2号には当該営業につき広告又は宣伝をする場合に当該営業を示すものとして使用する呼称（以下「呼称」という。）、同項第3号には事務所の所在地、同項第4号には無店舗型性風俗特殊営業の種別、同項第5号には客の依頼を受ける方法、同項第6号には客の依頼を受けるための電話番号その他の連絡先、同項第7号には同法第2条第7項第1号の営業につき待機所（客の依頼を受けて派遣される同号に規定する役務を行う者を待機させるための施設をいう。）を設ける場合にあってはその旨及びこれの所

所在地がそれぞれ掲げられている。

また、同条第2項は、営業開始届出書を提出した者は、当該無店舗型性風俗特殊営業を廃止したとき、又は同条第1項各号（第4号を除く。）に掲げる事項に変更があったときは、公安委員会に、廃止又は変更に係る事項その他の内閣府令で定める事項を記載した届出書（以下「変更届出書」という。）を提出しなければならない旨規定している。