

裁 決 書

東裁(所)令 6 第 3 号

令和 6 年 7 月 3 日

国税不服審判所長 清野 正彦



審査請求人

住 所

氏 名

原処分庁

原処分

令和 5 年 5 月 31 日付でされた令和 2 年分及び令和 3 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

上記審査請求について、次のとおり裁決する。

主 文

審査請求をいずれも棄却する。

理 由

1 事実

(1) 事案の概要

本件は、原処分庁が、審査請求人（以下「請求人」という。）の所得税等の確定申告において、事業所得に係る収入金額、必要経費の額及び源泉徴収税額の架空計上につき隠蔽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、当該隠蔽又は仮装の行為は第三者が行ったものであり、請求人

にはその認識がなかったなどとして、原処分全部の取消しを求めた事案である。

(2) 関係法令

- イ 国税通則法（令和4年法律第4号による改正前のもの。以下「通則法」という。）第65条《過少申告加算税》第1項は、期限内申告書（還付請求申告書を含む。）が提出された場合において、更正があったときは、当該納税者に対し、その更正に基づき納付すべき税額に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、同条第4項柱書及び同項第1号は、同条第1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更正前の税額（還付金の額に相当する税額を含む。）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、その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、同項の規定を適用する旨規定している。
- ロ 通則法第68条《重加算税》第1項は、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。

(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、令和2年及び令和3年において、ホテルの清掃員としてパートタイム勤務をし、[redacted]（以下「[redacted]」という。）から給与の支払を受けていた。
- ロ 請求人は、令和4年3月7日、請求人の娘である[redacted]（以下「本件子」という。）と共に[redacted]を訪れ、原処分庁に対し、請求人名義の「電子申告・納税等開始（変更等）届出書」（以下「本件届出書」という。）を提出した。
- 本件届出書には、①申告・納税等手続を開始する旨並びに②利用者識別番号及び暗証番号のみによる国税電子申告・納税システム（以下「e-Tax」という。）の送信方法（ID・パスワード方式）の利用を開始する旨の記載があった。

ハ 原処分庁は、令和4年3月11日、「氏名」欄にいずれも請求人の氏名が記載された令和2年分及び令和3年分（以下、これらを併せて「本件各年分」という。）の所得税及び復興特別所得税（以下「所得税等」という。）の各確定申告書（以下「本件各確定申告書」といい、本件各確定申告書による各申告を「本件各確定申告」という。）及び本件各年分の各収支内訳書（一般用）について、e-Taxにより提出を受けた。

なお、本件各確定申告書の記載内容は、別表1の各「確定申告」欄のとおりであった。

ニ 原処分庁は、令和4年3月16日、別表2のとおり記載された本件各年分の報酬、料金、契約金及び賞金の支払調書（以下「本件各支払調書」という。）について、郵送により提出を受けた。本件各支払調書には、「支払を受ける者」欄の「氏名又は名称」欄に請求人の氏名、「住所（居所）又は所在地」欄に請求人の当時の住所地である「XXXXXXXXXX」（令和6年1月11日に住民票上の住所を当該住所地から肩書地に異動した。）がそれぞれ記載されていた。

なお、請求人の本件各年分における収入は上記イのXXXXXXXXXXからの給与収入のみで、本件各支払調書に「支払者」として記載されていたXXXXXXXXXXから請求人に対して業務委託がされた事実はなく、別表2記載の各報酬の支払やこれらに対する各源泉徴収税額の徴収の事実もなく、本件各支払調書は架空のものであった。そして、別表1の各「確定申告」欄に記載された事業所得の金額及び所得税等の還付金の額に相当する税額は、本件各支払調書を基としたものであって、何ら根拠のないものであった（以下、請求人の本件各年分の事業所得の金額及び源泉徴収税額を架空計上する基となった架空の本件各支払調書の作成行為のことを「本件仮装行為」という。）。

ホ 原処分庁は、令和5年5月31日付で、別表1の各「更正処分等」欄のとおり、本件各年分の所得税等の各更正処分及び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。

ヘ 請求人は、本件各賦課決定処分に不服があるとして、令和5年8月30日に審査請求をした。

なお、本件仮装行為が通則法第68条第1項に規定する「仮装」の行為に当たることについて、当事者間に争いはなく、専ら第三者の行った本件仮装行為を請求

人の行為と同視できるか否かが争われている。

2 争点

- (1) 本件仮装行為を請求人の行為と同視することができるか否か（争点1）。
- (2) 本件各確定申告が過少申告となったことについて、通則法第65条第4項第1号に規定する「正当な理由があると認められるものがある場合」に該当するか否か（争点2）。

3 争点についての主張

- (1) 争点1（本件仮装行為を請求人の行為と同視することができるか否か。）について

原 処 分 庁	請 求 人
<p>以下のことから、本件仮装行為を請求人の行為と同視することができる。</p> <p>イ 請求人は、本件各確定申告書が自らの勤務先である ■■■■からの給与収入に係るものではないことを認識しながら、還付金として約 ■■■■を受け取るためには本件各確定申告書の提出が必要であることを十分理解した上で、本件子及びその夫である ■■■■（以下「本件子の夫」という。）に本件各確定申告書の作成及び提出を委任し、自称税理士の「■■■■」なる氏名不詳者（以下「本件氏名不詳者」といい、本件子及び本件子の夫と併せて「本件子ら」という。）は、本件各確定申告書の作成及び提出について、本件子の夫を通じて請求人から委任されていた。</p> <p>ロ 請求人は、本件子に、請求人の在留カード及びキャッシュカードの情報を</p>	<p>以下のことから、本件仮装行為を請求人の行為と同視することはできない。</p> <p>イ 請求人は、本件子から、役所での手続を行えば ■■■■程度の還付金又は給付金を受け取ることができる旨持ち掛けられ、その手続をすることを承諾したが、総合支援金及び緊急小口給付金などに伴う申請書などを作成及び提出すると解釈しており、確定申告書を作成及び提出することについては認識していなかった。</p> <p>ロ 請求人は、■■■■の国籍を有する外国人であり、小学校低学年程度の日本語の理解力しか備わっておらず、請求人の在留カード及びキャッシュカードの情報を本件子に提供し、■■■■を訪れて本件届出書を提出した一連の流れを理解しておらず、確定申告やそれに関連する内容も全く理解していない。また、請求人は、本件届出書を</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>提供したほか、本件子と共に■■■■■を訪れ、本件届出書の手続を行った上で、利用者識別番号等が記載された書類を本件子の夫に手渡しして見せ、本件各確定申告書の作成及び提出に積極的に協力した。</p> <p>ハ 請求人は上記イのとおり認識、理解し、自らの確定申告が事実と異なる内容でなされることを黙認していた。</p>	<p>提出した際に■■■■■を訪問したことについて、公共の役場を訪れたことの認識はあったが、税務署を訪れたという認識はなく、本件届出書の内容を理解しないまま本件子に促されて提出した。</p> <p>ハ 請求人は、本件子及び本件子の夫から、不十分な漢字の読解力並びに社会公共サービスの特性及び性質についての認識の欠如を利用して欺かれたのであり、本件仮装行為は請求人の認識とは全くかけ離れている。</p>

- (2) 争点2（本件各確定申告が過少申告となったことについて、通則法第65条第4項第1号に規定する「正当な理由があると認められるものがある場合」に該当するか否か。）について

請 求 人	原 処 分 庁
<p>上記(1)の「請求人」欄の各事実からすれば、本件各確定申告が過少申告となったことについて、通則法第65条第4項第1号に規定する「正当な理由があると認められるものがある場合」に該当する。</p>	<p>上記(1)の「原処分庁」欄の各事実からすれば、請求人に真に納税者の責めに帰することができない客観的な事情があったとは認められないから、本件各確定申告が過少申告となったことについて、通則法第65条第4項第1号に規定する「正当な理由があると認められるものがある場合」に該当しない。</p>

4 当審判所の判断

- (1) 争点1（本件仮装行為を請求人の行為と同視することができるか否か。）について

イ 法令解釈

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につき隠蔽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。

そして、通則法第68条第1項は、「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」と規定し、隠蔽、仮装行為の主体を納税者としているものの、納税者が第三者にその納税申告を委任し、その受任者が隠蔽、仮装行為を行った場合であっても、上記の重加算税制度の趣旨及び目的からすれば、それが納税者本人の行為と同視することができるときには、重加算税を賦課することができるというべきである。

すなわち、申告納税制度の下においては、納税者は、納税申告を第三者に委任したからといって、自身の適法に申告する義務を免れるものではなく、適切に受任者を選任し、適法に申告するように受任者を監督して、自己の申告に遺漏がないようにすべきものであって、納税者がこれらを怠って、当該受任者が隠蔽、仮装行為を行うこと若しくは行ったことを認識し、又は認識することができ、その是正の措置を講ずることができたにもかかわらず、納税者においてこれを防止せずに隠蔽、仮装行為が行われ、それに基づいて過少申告がされた場合は、特段の事情がない限り、当該受任者の行為を納税者本人の行為と同視することができ、重加算税を賦課することができると解するのが相当である。

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) 本件子の夫は、令和4年2月頃、本件氏名不詳者から、内容虚偽の確定申告をすることで不正に還付金を受領することを持ち掛けられ、これを了承するとともに、本件子に対し、請求人においても当該確定申告をすることを持ち掛け、本件子から了承を得た。

(ロ) 本件子は、令和4年2月又は同年3月頃、上記(イ)で了承した請求人名義の確定申告などを請求人に持ち掛けた。

すると、請求人は、本件子に対し、そのように金銭の給付を受けられる手続をすることに問題がないのか尋ねた。

そして、本件子は、請求人に対し、当該手続を採ることに問題はない旨回答したところ、請求人は、当該手続を採ることを了承した。

- (ハ) 本件子は、令和4年3月4日、請求人に対し、上記(ロ)の手続に必要なとして、請求人の在留カード及び請求人名義の口座のキャッシュカードの各画像データを送信するよう依頼し、請求人は、当該各画像データを本件子に送信した。
- (ニ) 請求人は、本件子から上記(ロ)の手続が必要であると言われ、上記1の(3)のロのとおり、令和4年3月7日、を訪れ、原処分庁に対し、本件子の同席の下で、請求人名義のe-Taxの利用開始に係る本件届出書を提出した。
- (ホ) 本件氏名不詳者は、令和4年3月11日、原処分庁に対し、本件各確定申告書をe-Taxにより提出するとともに、その頃、本件各支払調書を作成して原処分庁に郵送した。
- (ヘ) 請求人は、本件各確定申告の前後を通じて、本件各確定申告書及びその添付書類の内容を確認しなかった。

ハ 検討

- (イ) 上記ロの(イ)からすれば、本件氏名不詳者、本件子の夫及び本件子は、請求人名義で内容虚偽の確定申告をすることにより不正に還付金を受領させることを順次共謀したと認められる。そして、上記ロの(ロ)のとおり、請求人は、本件子が請求人に持ち掛けた請求人名義の確定申告などの手続を採ることを了承した上、同(ニ)のとおり、当該手続に必要な本件届出書の提出を行い、また、同(ハ)のとおり、当該手続に必要な請求人の個人情報をも本件子に提供したことからすれば、請求人が本件子に当該手続を行うことを委任したことが認められ、さらに、同(ヘ)のとおり、本件各確定申告の前後を通じて、本件各確定申告書及びその添付書類の内容を確認せず、本件子に全て任せていたことからすれば、本件子は、請求人から、申告書の作成及び提出等の納税申告事務の一切を包括的に委任されたものと認められる。
- (ロ) そして、上記イで述べたとおり、請求人は、本件子に上記(イ)の委任をしたからといって、請求人自身の適法に申告する義務を免れるものではなく、適切に受任者を選任し、適法に申告するように受任者を監督して、自己の申告に遺漏がないようにすべきものであったところ、上記ロの(ロ)のとおり、請求人が本件子に対し、本件子から持ち掛けられた、金銭の給付を受けられる手続をすることに問題がないのか尋ねたことからすれば、当該手続が不正なものではないか

と少なからず疑念を持っていたといえる。

しかしながら、請求人が本件子に上記のように尋ねた以外には、当該疑念を払拭しようとする行為をしたとはうかがわれず、上記ロの(ロ)のとおり、請求人が本件子から問題ない旨の回答を得ただけでは、当該疑念は払拭されたとはいえないにもかかわらず、請求人は、当該疑念を払拭しないまま、同(ハ)及び(ニ)のとおり、本件子に請求人の在留カード及びキャッシュカードの情報を提供し、また、本件子と共に[]を訪れるなどして当該手続を進めたものの、同(ハ)のとおり、本件各確定申告の前後を通じて本件各確定申告書及びその添付書類の内容を確認しなかった。

このように、請求人は、上記疑念を持っていたことからすると、本件子から求められた請求人の在留カード及びキャッシュカードの情報を提供し、本件子と共に[]を訪問して本件届出書を提出するに当たって、本件子に対して当該手続の内容の説明を求め、その確認ができるまで上記情報の提供や本件届出書の提出を拒むことができたと認められる。そして、請求人は、当該手続の内容を理解することで、本件子らが本件仮装行為を行うことを認識することができたし、本件仮装行為がされないよう是正の措置を講ずることもできたというべきである。

以上で述べたことからすれば、請求人において、本件子らが本件仮装行為を行うことを認識することができ、本件仮装行為がされないよう是正の措置を講ずることができたにもかかわらず、上記1の(3)のハ及びニ並びに上記ロの(ホ)のとおり、本件仮装行為が行われ、それに基づいて過少申告である本件各確定申告がされたというべきであり、また、本件子らの本件仮装行為を請求人本人の行為と同視できない特段の事情も見当たらない。

したがって、本件仮装行為を請求人の行為と同視することができるというべきである。

二 請求人の主張について

(イ) 請求人は、上記3の(1)の「請求人」欄のイのとおり、請求人が本件子から、役所での手続を行えば[]程度の還付金又は給付金を受け取ることができる旨持ち掛けられたが、総合支援金及び緊急小口給付金などの申請書などを作成及び提出すると解釈しており、確定申告書を作成及び提出することについては

認識していなかった旨主張する。

しかしながら、請求人が本件子に対し、納税申告事務の一切を包括的に委任したと認められるのは上記ハの(イ)のとおりである。敷衍すると、上記ロの(ロ)で述べた、請求人が本件子に公的機関に対して金銭給付を求める申請をすることについて了承した事実については、請求人も争わないところ、当審判所における調査及び審理の結果においても、請求人の当該了承が、総合支援金や緊急小口給付金の申請に限定した了承であったとしようかがわれず、また、あえて納税申告を除外してその他の申請についてのみ了承したものであったともうかがわれないのであり、そうである以上、当該了承をもって、納税申告事務の一切も含む包括的な委任がされたというべきであって、このことは、請求人が当該了承の後にも、本件子に対して当該手続の内容等を確認せずに任せきりにしていたことから裏付けられているというべきである。

そうすると、上記委任をした請求人には、適切に受任者を選任し、適法に申告するように受任者を監督して、自己の申告に遺漏がないようにすべきであったというべきであり、請求人が当該委任により本件子らが行う手続が、公的機関に対して金銭給付を求める申請をする旨の認識しか有しておらず、確定申告書の作成及び提出をする旨の明確な認識がなかったのだとしても、上記ハで述べた結論は左右されない。

したがって、請求人の主張には理由がない。

- (ロ) 請求人は、上記3の(1)の「請求人」欄のロのとおり、請求人の日本語の理解力が低く、在留カード及びキャッシュカードの情報を本件子に提供し、
 を訪れて本件届出書を提出した一連の流れも確定申告やそれに関連する内容も全く理解しておらず、また、本件届出書を提出した際に を訪問したことについても、公共の役場を訪れたことの認識はあったが、税務署を訪れたという認識はなく、本件届出書の内容を理解しないまま本件子に促されて提出した旨主張する。

しかしながら、上記ハで述べたとおり、請求人が本件子に対して納税申告事務の一切を包括的に委任し、請求人において、本件子らが本件仮装行為を行うことを認識することができたといえる以上、本件仮装行為を請求人の行為と同視することができる。

また、請求人が主張するように、請求人が訪れた[]について、請求人に公共の役場という認識しかなく、税務署であったとの認識がなかったのだとしても、正に請求人自身が訪れた当該「公共の役場」に対して金銭給付を求める申請をすることを認識していたというべきであり、さらに、不正なものではないかと少なからず疑念を有していた請求人とすれば本件届出書の作成・提出の意義について[]の職員に確認することも十分可能であったのに、これをしていないことからすると、本件仮装行為を請求人の行為と同視できない特段の事情があるとはいえない。

したがって、請求人の主張には理由がない。

- (ハ) 請求人は、上記3の(1)の「請求人」欄のハのとおり、本件子及び本件子の夫から、不十分な漢字の読解力並びに社会公共サービスの特性及び性質についての認識の欠如を利用して欺かれたのであり、本件仮装行為は請求人の認識とは全くかけ離れている旨主張する。

しかしながら、上記イのとおり、納税者が第三者にその納税申告を委任し、その受任者が隠蔽、仮装行為を行った場合であっても、それが納税者本人の行為と同視することができるときには、重加算税を賦課することができ、また、納税者において、当該受任者が隠蔽、仮装行為を行うこと又は行ったことを認識することができたといえるのであれば、これを現実に認識していなかったことをもって、当該受任者の隠蔽、仮装行為を納税者の行為と同視することができなくなるわけではない。

そして、上記ハの(ロ)で述べたとおり、請求人は本件仮装行為を認識することができたと認められるから、現実に本件仮装行為が行われることを認識していなかったとしても、そのことをもって重加算税の賦課を免れることはできないというべきである。

したがって、請求人の主張には理由がない。

- (2) 争点2（本件各確定申告が過少申告となったことについて、通則法第65条第4項第1号に規定する「正当な理由があると認められるものがある場合」に該当するか否か。）について

イ 法令解釈

過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則として

その違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。この趣旨に照らせば、通則法第65条第4項第1号に規定する「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である。

ロ 検討

上記(1)のハのとおり、請求人は、本件子らが本件仮装行為を行うことを認識することができ、その是正の措置を講ずることができたにもかかわらず、請求人においてこれを防止せず本件仮装行為が行われ、それに基づき本件各確定申告がされたのであり、これらの事実関係の下においては、真に請求人の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、請求人に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になるとは認めることはできないから、本件各確定申告が過少申告となったことについて、通則法第65条第4項第1号に規定する「正当な理由があると認められるものがある場合」に該当しない。

(3) 本件各賦課決定処分の適法性について

上記(1)のハのとおり、本件仮装行為は請求人の行為と同視することができることから、請求人に通則法第68条第1項に規定する重加算税の賦課要件を満たす行為が認められる。また、上記(2)のロのとおり、本件各確定申告が過少申告となったことについて、通則法第65条第4項第1号に規定する「正当な理由があると認められるものがある場合」に該当しない。

そして、本件各年分の所得税等に係る重加算税の額については、その計算の基礎となる金額及び計算方法につき請求人は争わず、当審判所において重加算税の額を計算すると、本件各賦課決定処分の額といずれも同額であると認められる。

したがって、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

(4) 結論

よって、審査請求は理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり裁

決する。

別表1 審査請求に至る経緯

(単位：円)

項 目		令和2年分		令和3年分	
		確定申告	更正処分等	確定申告	更正処分等
総所得金額					
内	事業所得の金額				
訳	給与所得の金額				
重加算税の額					

(注)

別表2 本件各支払調書の記載内容

年 分	区 分	細 目	支 払 金 額	源泉徴収税額	支 払 者
令和2年分	報酬	業務委託費			
令和3年分	報酬	業務委託費			