

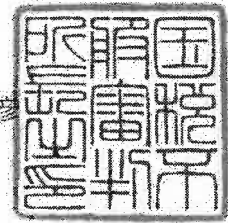
裁 決 書

札裁(諸)令6第2号

令和6年8月20日

国税不服審判所長

清野 正彦



審査請求人

所在地

名称

代表者

原処分庁

原処分

令和5年3月20日付でされた令和3年2月1日から令和3年3月31日
までの課税期間の消費税及び地方消費税の更正処分並びに重加算税の
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

原処分は、いずれもその一部を別紙「取消額等計算書」のとおり取り消す。

理 由

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、居住用賃貸建物を取得し、
当該居住用賃貸建物に係る課税仕入れの税額について仕入税額控除を行ったところ、

原処分庁が、当該税額については、消費税法第30条《仕入れに係る消費税額の控除》第10項の規定により、仕入税額控除の対象にならないなどとして更正処分等を行ったのに対し、請求人が、当該居住用賃貸建物は、令和2年3月31日までに締結された契約に基づき取得したのであるから、当該税額については、経過措置により当該規定は適用されないなどとして、原処分の全部の取消しを求めた事案である。

(2) 関係法令等

イ 国税通則法（令和4年法律第4号改正前のもの。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。

ロ 消費税法（平成28年法律第15号による改正前のもの。以下同じ。）第30条第1項柱書及び同項第1号は、事業者が、国内において行う課税仕入れについては、当該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（以下「控除対象仕入税額」という。）を控除する（以下、この規定に基づく控除を「仕入税額控除」という。）旨規定している。

ハ 消費税法第30条第10項は、事業者が国内において行う同法別表第一第13号に掲げる住宅の貸付け（以下、単に「住宅の貸付け」という。）の用に供しないことが明らかな建物（その附属設備を含む。）以外の建物（同法第12条の4《高額特定資産を取得した場合等の納税義務の免除の特例》第1項に規定する高額特定資産又は同条第2項に規定する調整対象自己建設高額資産に該当するものに限る。以下「居住用賃貸建物」という。）に係る課税仕入れの税額については、同法第30条第1項の規定は、適用しない旨規定している。

ニ 所得税法等の一部を改正する法律（令和2年法律第8号）附則（以下「改正法附則」という。）第44条《居住用賃貸建物の仕入れに係る消費税額の控除に関する経過措置》第1項は、消費税法第30条第10項の規定は、令和2年10月1日以後

に国内において事業者が行う居住用賃貸建物に係る課税仕入れの税額について適用し、同日前に国内において事業者が行った居住用賃貸建物に係る課税仕入れの税額については、なお従前の例による旨規定している。

また、改正法附則第44条第2項は、事業者が令和2年3月31日までに締結した契約に基づき同年10月1日以後に国内において事業者が行う居住用賃貸建物に係る課税仕入れの税額については、消費税法第30条第10項の規定は、適用しない旨規定している（以下、改正法附則第44条第2項の規定を「本件経過措置」という。）。

ホ 消費税法施行令（平成30年政令第135号による改正前のもの。以下同じ。）第50条の2《仕入れに係る消費税額の控除の対象外となる居住用賃貸建物の範囲》第1項は、住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな部分がある居住用賃貸建物について、消費税法第30条第10項の適用を受けることとなる事業者が、当該居住用賃貸建物をその構造及び設備の状況その他の状況により当該部分とそれ以外の部分とに合理的に区分しているときは、当該居住用賃貸部分に係る課税仕入れの税額についてのみ、同項の規定を適用する旨規定している。

ヘ 消費税法基本通達（令和5年8月10日付課消2-9ほかによる改正前のもの。以下同じ。）11-7-1《住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物の範囲》は、居住用賃貸建物は、住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物（その附属設備を含む。）以外の建物であることが要件となるが、「住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物」とは、建物の構造及び設備の状況その他の状況により住宅の貸付けの用に供しないことが客観的に明らかなものをいう旨定めている。

ト 消費税法基本通達11-7-2《居住用賃貸建物の判定時期》は、居住用賃貸建物が該当するかどうかは、課税仕入れを行った日の状況により判定する旨定めている。

(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。

イ 請求人及び関係者について

(イ) 請求人は、[REDACTED]に不動産の賃貸、保有等を目的として設立された法人であり、[REDACTED]は、請求人の代表社員である（以下、[REDACTED]を「[REDACTED]」

代表」という。) 。

(ロ) (以下「 」という。) は、総合建築工事の設計、施工、請負、監理等を目的とした法人であり、 は、 の常務取締役である。

(ハ) は、 に勤務し、 代表に対して賃貸用不動産の紹介を行っている。

ロ 居住用賃貸建物に係る契約等について

(イ) 請求人は、 との間で、注文者を請求人、請負者を とし、工事場所を (B) とする共同住宅の建築に関する工事請負契約を締結した (以下、当該共同住宅 (その附属設備を含む。) を「本件建物」といい、本件建物に関する工事請負契約を「本件請負契約」という。) 。

(ロ) は、令和2年3月4日、 の代表取締役に本件建物に係る計画を確認してほしい旨を記載した電子メール (以下「本件電子メール」という。) を送信しており、本件電子メールには、「 」、「 」、「 」、「 」、「 」、「 」及び「 」と題する各書面のファイルが添付されていた。

(ハ) は、令和2年3月30日、 宛に、本件建物の購入者が請求人である旨を記載した電子メールを送信した。

(ニ) は、本件請負契約について、要旨、以下の内容の令和2年3月26日付の「工事請負契約書」と題する書面 (以下「本件請負契約書」という。) を作成し、請求人と は、同年7月頃、本件請負契約書に記名押印をした。

- A 工事
- B 工事場所 (B)
- C 工期 令和2年8月20日から令和3年3月31日まで
- D 請負代金額 152,900,000円 (税込み)
- E 引渡時期 令和3年3月31日

(ホ) 請求人は、令和3年3月30日、 から本件建物の引渡しを受け

た。

- (ハ) 請求人の総勘定元帳には、令和3年3月30日、令和2年5月21日付の見積書に基づき、建物が[]（税抜き）、附属設備が[]（税抜き）、外構工事が構築物として450,000円（税抜き）と計上されている（以下、当該外構工事を「本件外構工事」という。）。

ハ 土地に係る契約等について

- (イ) 請求人は、[]から、[]の土地（地積334.48㎡）を49,000,000円で買い受ける旨の土地売買契約を締結した（以下、当該土地を「本件土地」といい、本件土地の買受けに係る売買契約を「本件売買契約」という。）。
- (ロ) []は、本件売買契約に係る令和2年3月26日付の「不動産売買契約書」と題する書面（以下「本件売買契約書」という。）を作成し、請求人と[]は、同年7月頃、本件売買契約書に記名押印をした。
- (ハ) []は、本件売買契約に係る令和2年3月26日付の「重要事項説明書」と題する書面（以下「本件重要事項説明書」という。）を作成し、請求人は、同年7月頃、本件重要事項説明書の買主欄に記名押印をした。

ニ 請求人の消費税の課税期間等について

- (イ) 請求人は、令和2年4月7日、原処分庁に対し、[]から令和3年1月31日までの課税期間を適用開始課税期間として、消費税法第9条《小規模事業者に係る納税義務の免除》第1項本文に規定する納税義務の免除の適用を受けない旨の消費税課税事業者選択届出書を提出した。
- (ロ) 請求人は、令和3年2月8日、事業年度を毎年4月1日から翌年3月31日までの期間に変更した。

なお、上記のとおり事業年度を変更したことにより、請求人の令和3年2月1日から開始した消費税の課税期間の末日は、同年3月31日となった（以下、令和3年2月1日から同年3月31日までの課税期間を「本件課税期間」という。）。

(4) 審査請求に至る経緯

- イ 請求人は、本件課税期間の消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）の確定申告書について、別表1の「確定申告」欄のとおり記載して法定申告期限

までに申告した。

なお、請求人は、当該確定申告において、本件請負契約が令和2年3月31日までに締結されたことを前提として、本件建物に係る課税仕入れの税額については本件経過措置が適用されるとして、控除対象仕入税額を計算した。

ロ 原処分庁は、令和5年3月20日付で別表1の「更正処分等」欄のとおり、本件課税期間の消費税等の更正処分（以下「本件更正処分」という。）及び重加算税の賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」という。）をした。

なお、本件更正処分は、上記(3)のロの(ハ)の建物及び附属設備並びに構築物に係る課税仕入れの税額については、本件建物に係る課税仕入れの税額について本件経過措置が適用されないとして、仕入税額控除を認めないとするものであった。

ハ 請求人は、上記ロの各処分を不服として、令和5年5月30日に再調査の請求をしたところ、再調査審理庁は、同年8月7日付でいずれも棄却の再調査決定をした。

ニ 請求人は、再調査決定を経た後の原処分に不服があるとして、令和5年9月6日に審査請求をした。

2 争点

- (1) 本件建物に係る課税仕入れは、令和2年3月31日までに締結された契約に基づき行われたものであるか否か（争点1）。
- (2) 本件外構工事に係る課税仕入れは、消費税法第30条第10項に規定する居住用賃貸建物に係る課税仕入れに該当するか否か（争点2）。
- (3) 請求人に通則法第68条第1項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する事実があったか否か（争点3）。

3 争点についての主張

- (1) 争点1（本件建物に係る課税仕入れは、令和2年3月31日までに締結された契約に基づき行われたものであるか否か。）について

原 処 分 庁	請 求 人
次の事実から、本件建物の工事場所となる土地が決定された上で、令和2年3月31日までに本件請負契約が締結されて	次の事実から、本件請負契約及び本件売買契約は令和2年3月31日までに口頭により締結されており、本件建物に係る

原 処 分 庁	請 求 人
いたとは認められず、本件建物に係る課税仕入れは、同日までに締結された契約に基づき行われたものとはいえない。 イ 本件請負契約書に記載されている契約金500,000円及び本件売買契約書に記載されている手付金500,000円は、令和2年7月20日に請求人から[]に支払われた。 ロ 本件請負契約の仕様となる図面等は、令和2年3月31日までに作成されておらず、本件請負契約書にも添付がない。また、[]の社内において、令和2年3月31日の時点で、工期は未定であり、本件建物に係る具体的な仕様・設備等も決まっていなかった。 ハ []の融資担当者（以下「本件融資担当者」という。）の営業日誌には、令和2年7月	課税仕入れは、同日までに締結された契約に基づき行われたものといえる。 イ 本件請負契約及び本件売買契約は、口頭により令和2年3月31日までに締結されたが、本件請負契約書及び本件売買契約書の作成は、[]の都合により後日となった。契約金及び手付金の支払についても、請求人と[]の合意により、後日の支払となったもので、本件請負契約及び本件売買契約の成立時期には影響しない。 ロ 本件電子メールに添付された「[]」等を事前に確認し、[]を通じて本件請負契約を申し入れた。その申入れについて[]が応諾した旨を[]から確認している。 本件請負契約の締結に必要とされる具体的な仕様・設備等は、当該「[]」等で十分足りるものであり、工期についても令和2年3月の時点で口頭により同年6月から同年12月までとする旨を合意している。 ハ 請求人は、令和2年3月18日に本件融資担当者から本件請負契約に係る融資が可能である旨の回答を受けてい

原 処 分 庁	請 求 人
中に本件請負契約を締結する旨の記載があった。 ニ 〇〇〇〇の令和2年3月18日付社内資料では、本件土地が在庫を示す欄に表示され、契約予定とされていなかったが、同年8月19日付社内資料では、本件土地が契約済みとされていた。 ホ 本件重要事項説明書では、令和2年3月26日に請求人が宅地建物取引士より説明を受けたとされているが、本件土地の地番は同年4月24日に分筆されたものであり、添付されている「地積測量図」は同年4月28日に、「固定資産税評価証明書」は同年6月5日に、それぞれ作成されたものである。	る。 また、本件融資担当者は、本件請負契約書の作成のことを「契約締結」と記載しているにすぎない。 ニ 本件土地についても、本件建物と同様に、令和2年3月31日までに〇〇〇〇を通じて〇〇〇〇と口頭で本件売買契約を締結している。 令和2年3月18日付社内資料において、本件土地が契約予定とされていなかったのは、〇〇〇〇で資料への反映がされていなかったためである。 ホ 本件重要事項説明書の説明は、〇〇〇〇の都合により令和2年7月17日に受けているが、本件請負契約の成立には直接関係がない。

(2) 争点2（本件外構工事に係る課税仕入れは、消費税法第30条第10項に規定する居住用賃貸建物に係る課税仕入れに該当するか否か。）について

原 処 分 庁	請 求 人
本件請負契約書には、図面や仕様書の添付がなく、居住用賃貸建物と構築物とに区分すべき理由がないことから、本件外構工事に係る課税仕入れは、居住用賃	居住用賃貸建物に含まれるのは、建物及びその附属設備のみであり、本件外構工事に係る課税仕入れの税額は、仕入税額控除の対象となる。

原 処 分 庁	請 求 人
貸建物に係る課税仕入れと認められる。	請求人は、本件建物について、見積書を基に本件建物と本件外構工事とに区分しており、本件外構工事に係る課税仕入れは、居住用賃貸建物に係る課税仕入れに該当しない。

(3) 争点3（請求人に通則法第68条第1項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する事実があったか否か。）について

原 処 分 庁	請 求 人
イ 請求人は、本件建物に係る課税仕入れの税額について、本件請負契約が令和2年3月31日までに締結されていなければ、本件経過措置の適用を受けることができないことを認識した上で、本件請負契約が同日までに締結されていないにもかかわらず、同日以前の日付が記載された本件請負契約書に記名押印をしており、請求人には、通則法第68条第1項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する事実がある。 ロ また、請求人は、設立当初から本件経過措置を適用することを意図し、令和2年3月31日までに本件建物に係る工期、具体的な仕様・設備等が決まっていなかったにもかかわらず、意図的に同日以前の日付が記載された本件請負契約書に記名押印をして体裁を整えた。	本件請負契約は、当該契約の主要な事項を決定した上で、請求人と[REDACTED]との間で、発注と受注について合意したものであり、令和2年3月31日までに締結されている。 後日作成された本件請負契約書に、合意した日付が記載されたことは、何ら違法なことではない。 したがって、請求人には、通則法第68条第1項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する事実はない。

原 処 分 庁	請 求 人
このことは、当初から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に該当することから、請求人には通則法第68条第1項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する事実がある。	

4 当審判所の判断

(1) 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 代表は、本件請負契約に関する協議について を介して行っており、令和2年3月31日以前に本件請負契約に関して、代表と が直接協議をすることはなかった。

ロ では、顧客と工事請負契約を締結する際には社内決裁をすることとなっているが、本件請負契約については、令和2年3月31日までに社内決裁をしていなかった。

ハ において、本件建物に係る工期が令和2年8月から令和3年3月までと策定されたのは、令和2年6月17日以降であった。

ニ 本件電子メールに添付されている「 」と題する書面には、本件建物について、建築面積や延床面積、居室や共用部の基本設備などが記載されているほか、建築確認申請、予定工期及び引渡予定は未定である旨が記載されている。

なお、本件電子メールに添付されている「 」と題する書面及び「 」と題する書面には、それぞれ本件建物の各階各居室の面積などが記載されているところ、2LDKのDタイプの居室の面積については、「 」と題する書面においては51.56㎡となっているのに対して、「 」と題する書面においては51.28㎡になっている。

また、「 」と題する書面及び「 」と題する

書面には、いずれも「 」との記載がされている。

ホ 本件土地については、令和2年3月18日付社内資料では「 」と題する表に記載され、同年4月15日付社内資料では「 」と題する表に記載されていたが、同年8月19日付社内資料で初めて契約済みと記載された。

ヘ 本件外構工事は、駐車場の舗装及びその附帯工事である。

(2) 争点1（本件建物に係る課税仕入れは、令和2年3月31日までに締結された契約に基づき行われたものであるか否か。）について

イ 法令解釈等

(イ) 消費税法第30条第10項について

消費税法第30条第10項は、事業者が国内において行う居住用賃貸建物に係る課税仕入れの税額について仕入税額控除を適用しない旨規定するとともに、居住用賃貸建物について、「住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物（その附属設備を含む。）」以外の建物であることを要件とする。

そして、消費税法基本通達11-7-1は、消費税法第30条第10項の「住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物」とは、「建物の構造及び設備の状況その他の状況により住宅の貸付けの用に供しないことが客観的に明らかなもの」をいう旨定めるところ、消費税法施行令第50条の2第1項が、居住用賃貸建物を住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな部分と居住用賃貸部分とに合理的に区分することについて「その構造及び設備の状況その他の状況」による旨規定していることからすれば、消費税法第30条第10項の「住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物」に該当するか否かについて、「建物の構造及び設備の状況その他の状況」により判断する旨定める当該通達の取扱いは、当審判所においても相当と認められる。

(ロ) 本件経過措置について

消費税法第30条第10項は上記(イ)のとおり規定しているところ、同項の規定は、令和2年10月1日以後に国内において事業者が行う居住用賃貸建物に係る課税仕入れの税額について適用するものとされている（改正法附則第44条第1項）。また、本件経過措置は、この改正法附則第44条第1項の規定にかかわらず、事業者が令和2年3月31日までに締結した契約に基づき同年10月1日以後に国内において事業者が行う居住用賃貸建物に係る課税仕入れの税額については、消

費税法第30条第10項の規定は、適用しない旨規定する。

そして、上記(イ)のとおり、消費税法第30条第10項において居住用賃貸建物とは「住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物」以外の建物であることが要件とされ、この「住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物」に該当するか否かについては「建物の構造及び設備の状況その他の状況」により判断するとされていること、これに加えて、消費税法基本通達11-7-2のとおり、居住用賃貸建物に該当するかどうかは、課税仕入れを行った日の状況により判定する旨定められていることを踏まえると、令和2年10月1日以後に国内において事業者が行う居住用賃貸建物に係る課税仕入れにつき同年3月31日までに締結された契約が、同日後に変更されたとしても、当該契約に定められた「建物の構造及び設備の状況」に変更がなく、課税仕入れの日における居住用賃貸建物の構造及び設備の状況が当該契約で定められたものと認められる場合には、当該課税仕入れの税額については、本件経過措置にいう「令和2年3月31日までに締結した契約」に基づくものとして、本件経過措置の対象となり得るものと解される。

ロ 検討

(イ) 本件建物が居住用賃貸建物に該当することについては当事者間に争いがないところ、上記イの(ロ)のとおり、本件建物に係る課税仕入れの税額について本件経過措置が適用されるか否かは、本件建物に係る課税仕入れの日、すなわち、本件建物の引渡しを受けた令和3年3月30日において、本件建物の構造及び設備の状況が令和2年3月31日までに締結した契約で定められたものと認められるか否かで判断することとなるので、以下、この点について検討する。

(ロ) 本件請負契約の一方の当事者である請求人においては、上記(1)のイのとおり、
代表は、令和2年3月31日以前に本件請負契約に関して
と直接協議はしておらず、同二のとおり、「
」と題する書面には、建築確認申請、予定工期及び引渡予定は未定である旨が記載されていることや、「
」と題する書面及び「
」と題する書面に記載されている一部の居室の面積が異なっていること、「
」と題する書面及び「
」と題する書面には、いずれも「
」との記載がされていることからすれば、同年3月の

段階では、少なくとも[]代表と[]との間においては、請求人による本件建物の取得の計画がある程度の具体性をもって進められていたものの、本件建物の構造や設備の状況なども含めた本件請負契約に係る具体的な内容については、いまだ検討中であつたと認められる。

(ハ) 本件請負契約の他方の当事者である[]においては、上記(1)のロのとおり、[]は、本件請負契約について令和2年3月31日までに社内決裁をしておらず、同ハのとおり、本件建物に係る工期が同年8月から令和3年3月までと策定されたのは、令和2年6月17日以降と認められることに加え、同ホのとおり、同年8月19日付社内資料において、本件土地が初めて契約済みと記載されたこと、上記(ロ)のとおり、令和2年3月の段階では、請求人と[]との間においてすら、本件請負契約に係る具体的な内容は検討中であつたと認められることからすれば、同月31日までに[]が、請求人との間において、本件請負契約の内容の全てについて合意があつたとは認められない。

(ニ) 以上によれば、令和2年3月31日までに請求人と[]との間において本件請負契約に係る口頭による合意があつたとしても、本件建物の建築工事を[]が請け負うことが合意されていたにすぎないと認められ、当該口頭による合意によって、本件建物の構造及び設備の状況について令和3年3月30日において引き渡しを受けた本件建物の構造及び設備の状況と同じものが具体的に合意されていたとは認められない。

したがって、課税仕入れの日である令和3年3月30日における本件建物の構造及び設備の状況は、令和2年3月31日までに締結した契約で定められたものであるとは認められないことから、本件建物に係る課税仕入れの税額については、同日までに締結した契約に基づき行われた課税仕入れに係るものとはいえず、本件経過措置は適用されないこととなる。

ハ 請求人の主張について

請求人は、上記3の(1)の「請求人」欄のとおり、本件請負契約の締結に必要とされる具体的な仕様・設備等は、本件電子メールに添付された「[]」と題する書面等で確認し、工期についても口頭により令和2年6月から同年12月までとする旨を合意し、[]を通じて本件請負契約を申し入れ[]

が応諾していることから、本件請負契約は、同年3月31日までに口頭により締結されており、本件請負契約書の作成時期や契約金の支払時期は、本件請負契約の成立時期に影響しない旨主張する。

しかしながら、令和3年3月30日において引き渡しを受けた本件建物の構造及び設備の状況と同じものが、令和2年3月31日までに請求人ととの間において具体的に合意されていたとは認められないことは上記ロの(ニ)のとおりであることから、請求人の主張には理由がない。

- (3) 争点2（本件外構工事に係る課税仕入れは、消費税法第30条第10項に規定する居住用賃貸建物に係る課税仕入れに該当するか否か。）について

イ 検討

上記(1)のへのとおり、本件外装工事は、駐車場の舗装及びその附帯工事であり、居住用賃貸建物及びその附属設備でないことは明らかであることから、本件外構工事に係る課税仕入れの額450,000円（税抜き）については、消費税法第30条第10項に規定する居住用賃貸建物に係る課税仕入れには該当しない。

ロ 原処分庁の主張について

原処分庁は、上記3の(2)の「原処分庁」欄のとおり、本件請負契約書に図面や仕様書の添付がなく、居住用賃貸建物と構築物とを区分すべき理由がないため、本件外構工事に係る課税仕入れは、居住用賃貸建物に係る課税仕入れである旨主張する。

しかしながら、本件外構工事は、駐車場の舗装及びその附帯工事であり、居住用賃貸建物及びその附属設備でないことは上記イのとおりであることから、この点に関する原処分庁の主張には理由がない。

- (4) 争点3（請求人に通則法第68条第1項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する事実があったか否か。）について

イ 法令解釈

(イ) 通則法第68条第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、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「事実を隠蔽」するとは、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、これを隠蔽し、あるいは故意に脱漏することをいい、「事実を仮装」するとは、所得、財産又は取引上の名義等に関し、あたかも、それが真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。

(ロ) 上記(イ)の重加算税の制度は、納税者が過少申告することについて、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科することによって、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、納税者のした過少申告行為そのものが隠蔽、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、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。しかし、上記(イ)の重加算税制度の趣旨に鑑みれば、必ずしも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はなく、納税者が、当初から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ものと解するのが相当である。

ロ 検討及び原処分庁の主張について

(イ) 隠蔽、仮装と評価すべき行為の存在について

原処分庁は、上記3の(3)の「原処分庁」欄のイのとおり、請求人は、本件請負契約が令和2年3月31日までに締結されていなければ、本件経過措置の適用を受けることができないことを認識した上で、本件請負契約が同日までに締結されていないにもかかわらず、同日以前の日付が記載された本件請負契約書に記名押印をしており、請求人には、通則法第68条第1項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する事実がある旨主張する。

しかしながら、上記1の(3)のロの(ハ)のとおり、令和2年3月30日に[]が[]宛に送信した電子メールには、請求人が本件建物の購入者である旨が記載されていること、上記(2)のロの(ロ)のとおり、同年3月の段階では、[]代表と[]との間において、請求人による本件建物の取得の計画が

ある程度の具体性を持って進められていたこと、また、当審判所の調査によっても、請求人が、同月31日までに、本件請負契約は締結されていないという認識を有していたと認められる証拠は見当たらないことからすると、請求人が、本件請負契約が同日までに締結されていないにもかかわらず、同日以前の日付が記載された本件請負契約書に記名押印をしたとまでは認められない。

そうすると、請求人が、本件請負契約書に令和2年7月頃に記名押印をした行為は、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、これを隠匿し、あるいは故意に脱漏したものであるとか、故意に事実をわい曲したものと認めることはできないことから、原処分庁の主張には理由がない。

- (ロ) 当初から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か否かについて

原処分庁は、上記3の(3)の「原処分庁」欄のロのとおり、請求人は、設立当初から本件経過措置を適用することを意図し、令和2年3月31日までに本件建物に係る工期、具体的な仕様・設備等が決まっていなかったにもかかわらず、意図的に同日以前の日付が記載された本件請負契約書に記名押印をして体裁を整えたことは、当初から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に該当する旨主張する。

しかしながら、上記(2)のロの(ニ)のとおり、令和2年3月31日までに請求人と[]との間で行われた合意において、本件建物の構造及び設備の状況について具体的に決まっていなかったとしても、上記(イ)のとおり、請求人が同日までに本件請負契約が締結されていないという認識を有していたとは認められないため、請求人が当初から過少に申告することを意図していたとまでは認められないことから、原処分庁の主張には理由がない。

- (ハ) 小括

上記(イ)及び(ロ)からすると、原処分庁の主張にはいずれも理由がなく、そのほか当審判所における調査及び審理の結果によっても請求人に通則法第68条第1項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する事実があったと認めることはできない。

- (5) 原処分の適法性について

- イ 本件更正処分の適法性について

上記(2)のロの(ニ)のとおり、居住用賃貸建物である本件建物に係る課税仕入れについては、令和2年3月31日までに締結された契約に基づき行われたものではないことから、消費税法第30条第1項の規定は適用されず仕入税額控除は認められないのに対して、上記(3)のイのとおり、本件外構工事に係る課税仕入れの税額については、居住用賃貸建物に係る課税仕入れに該当しないことから、同項の規定は適用され仕入税額控除は認められることとなる。

以上に基づいて、当審判所において請求人の本件課税期間の消費税等の控除対象仕入税額及び納付すべき税額を計算すると、別表2の「審判所認定額」欄のとおりとなり、本件更正処分の額を下回る。

なお、本件更正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、これを不当とする理由は認められない。

したがって、本件更正処分は、別紙「取消額等計算書」のとおり、その一部を取り消すべきである。

ロ 本件賦課決定処分の適法性について

上記イのとおり、本件更正処分は、その一部が違法であり、その他の部分が適法である。そして、本件更正処分のうち適法である部分について、上記(4)のロの(ハ)のとおり、請求人に通則法第68条第1項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する事実があったと認めることはできないことから、同項に規定する重加算税の賦課要件を満たさない。他方、本件更正処分のうち適法である部分について納付すべき税額の計算の基礎となった事実が本件更正処分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項第1号に規定する正当な理由があるとは認められない。

以上に基づいて、当審判所において請求人の過少申告加算税の額を通則法第65条第1項及び同条第2項の規定により計算すると、別紙「取消額等計算書」のとおりとなり、本件賦課決定処分の額を下回る。

したがって、本件賦課決定処分は、別紙「取消額等計算書」のとおり、その一部を取り消すべきである。

(6) 結論

よって、審査請求には理由があるから、原処分の一部を取り消すこととし、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 \ 区 分	確 定 申 告	更 正 処 分 等
年 月 日 等	法定申告期限内	令和5年3月20日
課 税 標 準 額		
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) 「納付すべき消費税額」欄及び「納付すべき地方消費税額」欄の△印は、還付金の額に相当する税額を示す。

別表2 本件課税期間の消費税等の課税標準額等（審判所認定額）

(単位：円)

項 目 \ 区 分	原 処 分 の 額	審 判 所 認 定 額
課 税 標 準 額		
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		

(注) 「納付すべき消費税額」欄及び「納付すべき地方消費税額」欄の△印は、還付金の額に相当する税額を示す。

別紙

取消額等計算書

自

令和 3 年 2 月 1 日

至

令和 3 年 3 月 3 1 日

課税期間分

消費 税

地方消費 税

(法人)

1 この裁決により取り消す税額

消費 税 本 税 の 額	
地方消費 税 本 税 の 額	
小 計	
加 算 税 の 額	
合 計	

2 この裁決により増加する還付金の額に相当する税額

消費 税

円

地方消費 税

円

3 課税標準額及び税額等の計算

区 分			原処分の額 A	裁決後の額 B	増減(△印)差額 (B-A)
消 費 税	課 税 標 準 額		①		
	消 費 税 額		②		
	控 除 過 大 調 整 税 額		③		
	控 除 税 額	控 除 対 象 仕 入 税 額	④		
		返 還 等 対 価 に 係 る 税 額	⑤		
		貸 倒 れ に 係 る 税 額	⑥		
		控 除 税 額 小 計 (④ + ⑤ + ⑥)	⑦		
	控 除 不 足 還 付 税 額 (⑦ - ② - ③)		⑧		
	差 引 税 額 (② + ③ - ⑦)		⑨		
	既に納付の確定した本税額		⑩		
	差引納付又は減少(△印)する税額 (⑨ - ⑧ - ⑩)		⑪		
地 方 消 費 税	地方消費税の課税標準となる消費税額	控 除 不 足 還 付 税 額	⑫		
		差 引 税 額	⑬		
	譲 渡 割 額	還 付 額 (⑫ × 22/78)	⑭		
		納 税 額 (⑬ × 22/78)	⑮		
	既に納付の確定した本税額		⑯		
	差引納付又は減少(△印)する税額 (⑮ - ⑭ - ⑯)		⑰		
	差引納付又は減少(△印)する合計税額 (⑪ + ⑰)		⑱		

加 算 税 の 額 の 計 算

区 分		過 少 申 告 加 算 税			重 加 算 税		
		原処分の額 A	裁決後の額 B	増減(△印)差額 (B-A)	原処分の額 A	裁決後の額 B	増減(△印)差額 (B-A)
加算税の基礎となる税額	①						
加算税の割合	②						
加算税の額 (①×②)	③						

付表

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(△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			