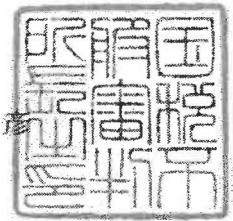


裁 決 書

大裁(所・諸)令6第13号

令和6年9月13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

1 令和5年11月13日付でされた平成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、令和2年1月1日から令和2年12月31日まで、令和3年1月1日から令和3年12月31日まで及び令和4年1月1日から令和4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6年2月28日付でされた次の各処分

(1) 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

(2) 平成28年1月1日から平成28年12月31日まで及び平成29年1月1日から平成29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

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、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の調査を受けて、所得税等及び消費税等に係る修正申告及び期限後申告をしたところ、内容虚偽の集計表に基づき所得税等の事業所得に係る総収入金額の一部を意図的に計上せず、消費税等の免税事業者を装い確定申告をしなかったことは、隠蔽又は仮装に当たるなどとして、原処分庁が重加算税の賦課決定処分をしたのに対し、請求人が、当該賦課決定処分は、理由の提示に不備があり、また、消費税等の加算税の取扱いに係る事務運営指針に反して違法であるなどとして、原処分の全部又は一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1のとおりである。

なお、別紙1で定義した略語については、以下、本文及び別紙2においても使用する。

(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、所得税と復興特別所得税を併せて「所得税等」といい、消費税と地方消費税を併せて「消費税等」という。また、消費税等の課税期間はその暦年をもって表記し（例えば、平成28年1月1日から同年12月31日までの課税期間を「平成28年課税期間」という。）、平成28年課税期間から令和4年課税期間までの各課税期間を併せて「本件各課税期間」といい、平成30年課税期間から令和4年課

税期間までの各課税期間を併せて「本件平成30年以降各課税期間」という。

イ 請求人について

請求人は、平成14年頃から、「[REDACTED]」の屋号でマンション共用部分の清掃及びハウスクリーニングを営む個人事業者である。

ロ 請求人が作成していた書類について

(イ) 請求書

請求人は、請求人の事業に係る売上げについて、毎月末に、月ごとの請求書（以下「本件請求書」という。）をパソコンで作成し、取引先に交付していた。

平成28年から令和4年までの間に請求人と取引があった取引先は、[REDACTED]、[REDACTED]、[REDACTED]、[REDACTED]（以下、それぞれ「[REDACTED]」、「[REDACTED]」、「[REDACTED]」、「[REDACTED]」という。）及び[REDACTED]である。

(ロ) 集計表

請求人は、毎年確定申告前に、本件請求書及び必要経費の領収書等から集計表をパソコンで作成し、当該集計表に基づいて青色申告決算書（一般用）及び確定申告書を作成していた（以下、当該集計表については、その年分をもって「平成29年分集計表」などといい、平成29年分集計表から令和4年分集計表までを併せて「本件各集計表」という。）。

本件各集計表は、「売り上げ一覧」として上記(イ)の取引先ごとの各月の売上金額（請求金額）及び各月の合計金額、「仕入れ一覧」として各月の合計仕入金額、「経費一覧」として勘定科目ごとの各月の必要経費の金額及び合計金額並びにこれらの年間の合計金額が記載されているが、「売り上げ一覧」の中には、一部の取引先に係る本件請求書の売上金額（請求金額）が記載されていないもの又は当該金額と異なる額が記載されているものがある。

なお、本件請求書と本件各集計表の売上金額に関する記載内容は、別表1のとおりである。

また、本件各集計表は保存されているが、平成28年分集計表は保存されておらず、請求人と原処分庁の間にその作成の有無について争いがある。

(4) 審査請求に至る経緯

イ 請求人の確定申告等の状況について

(イ) 所得税等

請求人は、平成28年分から令和4年分まで（以下「本件各年分」という。）の所得税等について、別表2及び別表3の各「確定申告」欄のとおり記載した各確定申告書に、各青色申告決算書（一般用）（以下、本件各年分の青色申告決算書を併せて「本件各青色申告決算書」という。）を添付して、いずれも法定申告期限までに原処分庁に提出した。

なお、本件各年分の確定申告書における事業所得の総収入金額は、別表2及び別表3の各「確定申告」欄の「総収入金額」欄のとおり、いずれも900万円以上1,000万円以下であった。

(ロ) 消費税等

A 請求人は、平成20年2月29日、適用開始課税期間を平成21年課税期間とする消費税課税事業者届出書（基準期間の課税売上高 [REDACTED]）を原処分庁に提出した。

B 請求人は、平成29年3月31日、平成28年課税期間の消費税等について、別表4の平成28年課税期間の「確定申告」欄のとおり記載した確定申告書を原処分庁に提出した。また、請求人は、同日、適用開始課税期間を平成30年課税期間とする消費税の納税義務者でなくなった旨の届出書（基準期間の課税売上高 [REDACTED]）を原処分庁に提出した。

C 請求人は、平成30年3月30日、平成29年課税期間の消費税等について、別表4の平成29年課税期間の「確定申告」欄のとおり記載した確定申告書を原処分庁に提出した。

D 請求人は、本件平成30年以降各課税期間の消費税等について、免税事業者であるとして、確定申告書をいずれも法定申告期限までに原処分庁に提出しなかった。

ロ 原処分庁の調査について

(イ) 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、令和5年7月5日、請求人に対し、令和2年分から令和4年分までの所得税等及び令和2年課税期間から令和4年課税期間までの消費税等に係る調査（以下「当初調査」という。）の事前通知を行った。

(ロ) 本件調査担当職員は、令和5年7月27日、当初調査を開始した。

調査の際、請求人は、請求人が上記(イ)の事前通知後に作成した、令和2年分から令和4年分までの取引先別の各月及び年間の売上金額並びに合計金額を記載した集計表を本件調査担当職員に提示し、一部の取引先に対する売上げを申告していなかった旨申し出た。

当該集計表における令和2年分から令和4年分までの売上金額は、令和2年分集計表、令和3年分集計表及び令和4年分集計表における売上金額をいずれも約500万円上回るものであり、その差額の大部分は、
及び
に対する売上げが令和2年分集計表、令和3年分集計表及び令和4年分集計表にそれぞれ記載されていないことによるものであった。

本件調査担当職員は、令和5年7月27日、当初調査の対象に、平成30年分及び令和元年分の所得税等並びに平成30年課税期間及び令和元年課税期間の消費税等を、同年8月31日、平成28年分及び平成29年分の所得税等並びに平成28年課税期間及び平成29年課税期間の消費税等をそれぞれ追加する旨通知し、調査を継続した（以下、当初調査と併せて「本件調査」という。）。

(ハ) 本件調査担当職員は、令和5年10月10日、請求人に対し、本件調査に係る調査結果の説明を行うとともに、所得税等の修正申告並びに消費税等の修正申告及び期限後申告を勧奨したところ、請求人は、別表2及び別表3の各「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4の「修正申告等」欄のとおり記載した平成28年課税期間及び平成29年課税期間の消費税等の各修正申告書並びに本件平成30年以降各課税期間の消費税等の各期限後申告書を原処分庁に提出した。

ハ 原処分庁は、令和5年11月13日付で、請求人に対し、隠蔽又は仮装の事実が認められるとして、別表2から別表4までの各「賦課決定処分」欄のとおり、本件各年分の所得税等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をした（以下、これらの処分のうち、本件平成30年以降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を「本件消費税等各賦課決定処分（平成30年以降各課税期間）」という。）。

ニ 請求人は、令和6年1月19日、上記ハの各処分のうち、平成28年分の所得税等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に不服があるとして、審査請求をした。

ホ 原処分庁は、令和6年2月28日、令和5年11月13日付の平成28年分の所得税等並びに平成28年課税期間及び平成29年課税期間の消費税等に係る重加算税の各賦課決定処分（以下、これらの処分を併せて「本件各当初賦課決定処分」という。）を取り消し、令和6年2月28日付で、別表2及び別表4の各「再賦課決定処分」欄のとおり、平成28年分の所得税等並びに平成28年課税期間及び平成29年課税期間の消費税等に係る重加算税の各賦課決定処分（以下、これらの処分を併せて「本件各再賦課決定処分」という。）をした。

なお、本件各再賦課決定処分は、本件各当初賦課決定処分における重加算税の額といずれも同額とし、処分の理由を一部変更するものであった。

また、本件消費税等各賦課決定処分（平成30年以降各課税期間）に係る各通知書（以下「本件消費税等各通知書（平成30年以降各課税期間）」という。）に記載された重加算税に関する処分の理由の要旨は、それぞれ、別紙2のとおりである（なお、略語等は本文中の例による。）。

ヘ 請求人は、令和6年3月18日、本件各再賦課決定処分に不服があるとして、審査請求をした。

ト 請求人は、令和6年4月3日、上記ニの審査請求をした処分のうち、本件各当初賦課決定処分に係る審査請求を取り下げた。

チ 当審判所は、上記トによる取り下げた後の上記ニ及びヘの各審査請求について併合審理をする。

2 争点

- (1) 本件消費税等各賦課決定処分（平成30年以降各課税期間）に理由の提示の不備があるか否か（争点1）。
- (2) 本件平成30年以降各課税期間の消費税等の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実について、請求人に、通則法第68条第2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2）。
- (3) 本件各当初賦課決定処分を取り消し、処分理由を差し替えて本件各再賦課決定処分をしたことは、違法又は不当か否か（争点3）。
- (4) 本件各再賦課決定処分に係る調査手続に取消事由となるべき違法があるか否か（争点4）。

3 争点についての主張

- (1) 争点1（本件消費税等各賦課決定処分（平成30年以降各課税期間）に理由の提示の不備があるか否か。）について

原 処 分 庁	請 求 人
<p>請求人は、本件消費税等各通知書（平成30年以降各課税期間）には、各課税期間の基準期間における不正事実が記載されているのみで、当該課税期間における隠蔽又は仮装行為に該当する事実の記載がないから違法である旨主張する。</p> <p>しかしながら、基準期間の売上金額（課税売上高）が1,000万円を超えて、その2年後の課税期間において消費税等の課税事業者になるか否かは、当該課税期間の消費税等の納税義務者に該当するか否かという課税要件事実そのものであることからすれば、基準期間において当該基準期間の売上金額（課税売上高）を隠蔽する行為は、その2年後の課税期間において消費税等の納税義務者に該当するか否かという課税要件事実を隠蔽又は仮装する行為にほかならないから、当該隠蔽行為に該当する事実が記載されている本件消費税等各通知書（平成30年以降各課税期間）は、何ら理由付記に欠けるところはない。</p> <p>なお、請求人は、所得税等の確定申告書に記載された売上金額によって、消費税等の納税義務の有無は左右されない旨主張するが、売上金額を1,000万円以下と</p>	<p>本件消費税等各通知書（平成30年以降各課税期間）には、各課税期間の基準期間における不正事実が記載されているのみで、当該課税期間における隠蔽又は仮装行為に該当する事実の記載がないから違法である。</p> <p>なお、原処分庁は、本件消費税等各通知書（平成30年以降各課税期間）に所得税等の確定申告書の売上金額を1,000万円以下にしていた旨記載しているところ、そもそも消費税法第9条の基準期間における課税売上高とは、その資産の譲渡等の前提となる個々の売上げについて取引実績に基づき作成された帳簿書類を基に算定されるべきものであつて、所得税等の確定申告書に記載された売上金額とは似て非なるものである。したがって、当該確定申告書に虚偽の売上金額を記載したとしても、そのことをもって、課税売上高を隠蔽又は仮装したことにならないから、消費税等の納税義務の有無は左右されない。</p>

原 処 分 庁	請 求 人
記載して所得税等の確定申告書を課税庁に提出することは、課税庁に対し、その年分（課税期間）において1,000万円以下の売上金額（課税売上高）しかないこと、すなわち自身がその2年後の課税期間において、消費税等の納税義務がないこと（免税事業者であること）を表明するものと評価することができ、実質的に消費税等の納税義務を左右するものというべきである。	

- (2) 争点2（本件平成30年以降各課税期間の消費税等の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実について、請求人に、通則法第68条第2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
<p>以下のとおり、請求人に、通則法第68条第2項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する事実が存在する。</p> <p>イ 隠蔽又は仮装行為が存在すること</p> <p>本件各集計表の記載状況及び本件調査の際の請求人の申述からすれば、請求人は、本件平成30年以降各課税期間の各基準期間において、真実の売上金額（課税売上高）を認識していたにもかかわらず、消費税等の納税義務を免れる意図をもって、売上金額（課税売上高）を減額した内容虚偽の本件各集計表を作成し、これに基づき、当該各基準期間に対応する平成28年分から令</p>	<p>以下のとおり、請求人に、通則法第68条第2項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する事実は存在しない。</p> <p>イ 本件消費税等各賦課決定処分（平成30年以降各課税期間）は、本件留意事項に抵触し、隠蔽又は仮装行為は存在しないこと</p> <p>(イ) 本件事務運営指針は、その課税期間の基準期間たる課税期間における不正事実に関連した事実起因して当該課税期間に係る消費税額が増加するときであっても、その増加額に重加算税を課すべきことにならないのであるから留意する旨定め、その</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>和2年分の所得税等について売上金額が1,000万円以下であるとする確定申告書を原処分庁に提出することで、本件平成30年以降各課税期間において自身が免税事業者であるかのように装い、同課税期間の消費税等の確定申告書を、その法定申告期限までに原処分庁に提出しなかったといえる。</p> <p>したがって、請求人は、自身が消費税等の納税義務者に該当するか否かという、課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実を隠蔽又は偽装した上で、その隠蔽又は偽装したところに基づき、本件平成30年以降各課税期間の消費税等の確定申告書をその法定申告期限までに提出していなかったことから、請求人には、通則法第68条第2項の規定による重加算税が賦課される。</p>	<p>例示として、基準期間における課税売上高が1,000万円を超え、当該課税期間について課税事業者となることが判明した場合を挙げている。</p> <p>これは、通則法第68条第1項本文に規定の「その隠蔽し、又は偽装したところに基づき」という点における隠蔽又は偽装行為と申告行為との因果関係が薄いことを理由としたものであり、この本件事務運営指針の取扱いには一定の合理性がある。</p> <p>すなわち、基準期間における隠蔽又は偽装行為は、その2年後の課税期間について申告義務の有無に影響を与えるだけで、必ずしも納税額を減少させることにはならないから、基準期間の不正事実は課税期間の隠蔽又は偽装とは評価できない。</p>
<p>ロ 本件消費税等各賦課決定処分（平成30年以降各課税期間）は、本件留意事項に抵触しないこと</p> <p>(イ) 請求人は、基準期間における隠蔽又は偽装行為は、その2年後の課税期間について申告義務の有無に影響を与えるだけで、納税額を減少させることにはならないから、本件消費税等各賦課決定処分（平成30年以降</p>	<p>これに対して、本件消費税等各賦課決定処分（平成30年以降各課税期間）は、各課税期間の基準期間における不正事実を理由として重加算税を賦課するものであるから、本件事務運営指針に抵触することは明白であり、請求人に、通則法第68条第2項に規定する「隠蔽し、又は偽装し」に該当する事実は存在しない。</p> <p>(ロ) 原処分庁は、基準期間の隠蔽又は</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>各課税期間)は、本件留意事項に抵触する旨主張する。</p> <p>しかしながら、そもそも、本件留意事項は、基準期間の隠蔽又は仮装行為が、客観的にみて課税期間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隠蔽又は仮装行為と評価できない場合には、重加算税の賦課要件を満たさないことに留意すべき旨を定めたものにすぎないと解すべきであり、逆にいえば、本件のように、基準期間における隠蔽又は仮装行為が、客観的にみて課税期間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隠蔽又は仮装行為と評価できる場合にまで、当該課税期間に重加算税を賦課することを妨げるものではない。</p> <p>(v) 請求人は、納税者に不正の意図があったとしても、その時点では、2年後の税額を確定するものは生じていないのであり、その意図が実現する保証はない旨主張する。</p> <p>しかしながら、本件において、請求人の意図するところは、2年後の課税期間において消費税等の納税義務を免れること、すなわち無申告という不作為であるから、虚偽の本件</p>	<p>仮装行為が課税期間の隠蔽又は仮装行為と客観的に評価できれば重加算税が賦課できるとして、その客観的な評価の軸を「納税者の意図」に求め、それにより基準期間の不正行為と2年後の無申告を因果付けているが、いくら納税者にその意図があったとしても、その時点では、2年後の税額を確定するものは生じていないのであり、その意図が実現する保証はないことから、原処分庁の主張は客観性を欠くものである。</p> <p>さらに、本件事務運営指針は、その例示も含め、その文言どおりに読むことでこそ、公平性という目的が達せられるものであり、ここに記載のない納税者の意図を持ち込むことは、公平性が担保できなくなる。</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>各集計表の作成及びこれに基づく所得税等の確定申告書の提出により、既に請求人の意図は実現している。</p> <p>ハ 平成28年分集計表について</p> <p>平成28年分集計表は現存しないところ、①同年分の本件請求書の合計金額よりも同年分の所得税等の確定申告書及び青色申告決算書（一般用）における売上金額が少なく、かつ、同年分の [] 及び [] に対する本件請求書の合計金額が同年分の確定申告書等における売上金額と一致することに加え、②請求人は、本件請求書の合計金額よりも申告額が少ない年については集計表を正しく作成していなかった旨申述している。</p> <p>以上のことからすれば、同年分についても内容虚偽の集計表が作成されていたことは優に推認できる。</p>	<p>ロ 平成28年分集計表について</p> <p>(イ) 平成28年1月分以降の本件請求書が保存されているにもかかわらず、平成28年分集計表の保存がなく、保存されているのは平成29年分以降の本件各集計表のみであるし、請求人は、自身が作成し保存した集計表を削除した覚えがなく、かつ、平成28年分集計表のみ削除する必然性もないことからすると、平成28年分集計表は作成していなかったと推認すべきである。</p> <p>(ロ) 原処分庁は、本件調査の際の令和5年8月31日付及び同年9月26日付の各質問応答記録書（以下「本件各質問応答記録書」という。）を根拠として、平成28年分集計表が作成されていたと認定する。</p> <p>しかしながら、本件調査担当職員が本件各質問応答記録書を読み上げた後、すぐに署名を求められたため、記載された文書をじっくり読み直したわけではないから、本件各質問応答記録書は、請求人が文書の意味を正しく理解せず作成されたもの</p>

原 処 分 庁	請 求 人
	<p>である。そして、当時の請求人の真意は、本件各質問応答記録書の内容とは異なり、「事業が軌道に乗り出して、年間売上金額が1,000万円を超えた時から売上金額を減らして申告するようになりましたが、それがいつかとは、はっきりと覚えていません。パソコンに残っている請求書データを確認していただき、申告金額が少ない年であればその年は正しく申告していません。また、集計表を正しく作成していないのは見ていただいたとおりです。」というのが正しい。</p> <p>(ハ) また、本件各質問応答記録書の内容には次の疑問点があるから、平成28年分集計表は作成していなかったと推認すべきである。</p> <p>A 本件各質問応答記録書には、請求人の「一年間の売上金額が1,000万円を超えた時からこのような方法で売上金額を減らして申告していた」旨の記載があるところ、当該申述が正しいとすれば、売上金額が1,000万円を超えていた平成26年分以降の集計表データがなければならないが、その点について、原処分庁は何ら質問していない。</p>

原 処 分 庁	請 求 人
	<p>B 仮に、平成28年分以前も虚偽の集計表を作成していたならば、当該集計表をどうしたのかを含めて説明していたと考えるのが自然である。</p> <p>C 本件各質問応答記録書の「このような方法で」という部分については、請求人は、平成28年分集計表の作成をはっきりと覚えていない中で記録されたものであることから、請求人の回答としては信ぴょう性に欠けるといわざるを得ない。</p> <p>D 原処分庁が平成28年分集計表が作成されていたと認定するのであれば、いつ当該集計表のデータを削除したかを質問すべきである。</p>

(3) 争点3（本件各当初賦課決定処分を取り消し、処分理由を差し替えて本件各再賦課決定処分をしたことは、違法又は不当か否か。）について

原 処 分 庁	請 求 人
<p>行政手続法第14条第1項は、不利益処分をする場合には当該不利益処分の理由を示さなければならない旨規定するものの、それ以上に、処分の取消し・再賦課決定処分を制限する法令上の規定はないし、理由付記に不備のある処分を取り消した後、改めて適法な理由を付記した上で処分を行うことは賦課権の濫用に当た</p>	<p>行政手続法第14条第1項は、不利益処分をする場合には当該不利益処分の理由を示さなければならない旨規定するところ、これは、当初の処分時において当該条文が求める理由を付記すべきことを求めているものであって、後の再処分においてその理由を示したとしても、当初の処分における理由付記の瑕疵は治癒され</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>らないと解されている（最高裁昭和48年12月14日第二小法廷判決、東京地裁令和2年1月30日判決参照）。</p> <p>したがって、理由付記の不備の補正のために処分の取消し・再賦課決定処分をすることは、違法又は不当であるとはいえない。</p>	<p>ない。そうすると、敗訴を免れることだけを目的として行われた本件各再賦課決定処分は、当初の処分の理由付記の追完を行うに等しく、いわば上記条文の脱法行為であって、賦課権の濫用といえる。</p> <p>また、審査請求制度は、納税者の権利救済を求める権利を保障したものであって、違法な処分を行った原処分庁に是正の機会を与えることを目的とした制度ではない。本件各再賦課決定処分は、この審査請求制度の趣旨を踏みにじるものであり、不当である。</p> <p>したがって、本件各再賦課決定処分は違法又は不当であるから、その全部が取り消されるべきである。</p>

(4) 争点4（本件各再賦課決定処分に係る調査手続に取消事由となるべき違法があるか否か。）について

原 処 分 庁	請 求 人
<p>通則法第74条の11第5項は、実地の調査の結果につき納税義務者から修正申告書等の提出があった後においても、当該職員は、「新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとき」は、当該納税義務者に対し質問検査等を行うことができる旨規定しているところ、同項の規定により制限を受けるのは、納税義務者に対し改めて質問検査等、すなわち、通則法第74条の9《納税義務者に対する調査</p>	<p>本件各再賦課決定処分は、本件調査が終了した後の再調査に基づきなされたものであるところ、通則法第74条の11第5項は、再調査について、前回調査後に「新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとき」との要件を付している。</p> <p>そうすると、本件各当初賦課決定処分に係る理由の提示の不備をやり直すための目的で行われた本件各再賦課決定</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>の事前通知等》第1項に規定する「質問、検査又は提示若しくは提出の要求」を行うことである。</p> <p>したがって、本件各再賦課決定処分当たってこれらの行為を行っていない本件においては、通則法第74条の11第5項の規定の適用はないから、本件各再賦課決定処分に取消事由となる違法はない。</p>	<p>処分に係る「調査」においては、そもそも新たに得られた情報など存在しないので、上記の「調査」は、所定の調査手続に違反してなされたものといえる。</p> <p>したがって、本件各再賦課決定処分には取消事由となる違法がある。</p>

4 当審判所の判断

- (1) 争点1（本件消費税等各賦課決定処分（平成30年以降各課税期間）に理由の提示の不備があるか否か。）について

イ 法令解釈

行政手続法第14条第1項本文が、不利益処分をする場合に同時にその理由を名宛人に示さなければならないとしているのは、名宛人に直接に義務を課し又はその権利を制限するという不利益処分の性質に鑑み、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服申立てに便宜を与える趣旨に出たものと解される。そして、同項本文の規定に基づいてどの程度の理由を提示すべきかは、上記のような同項本文の規定の趣旨に照らし、当該処分の根拠法令の規定内容、当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無、当該処分の性質及び内容、当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべきであり（最高裁平成23年6月7日第三小法廷判決・民集65巻4号2081頁参照）、当該処分の理由が、不利益処分の根拠について、上記の趣旨を充足する程度に具体的に明示するものであれば、同項本文の要求する理由の提示として不備はないものと解するのが相当である。

ロ 当てはめ

原処分庁が隠蔽又は仮装が存在すると認めた部分に係る本件消費税等各通知書（平成30年以降各課税期間）の理由の要旨は別紙2のとおりであるところ、平成30年課税期間の消費税等に係る基準期間においては、請求人が意図的に特定の売上先に対する売上金額を除外した所得税等の確定申告をしていた旨、令和元年課

税期間以降の消費税等に係る各基準期間においては、請求人が意図的に特定の売上先に対する売上金額の除外や、売上金額を減額した本件各集計表を作成し、所得税等の確定申告をしていた旨の記載があり、当初から当該各基準期間の課税売上高を1,000万円以下にして本件平成30年以降各課税期間において免税事業者であるかのように装い、本件平成30年以降各課税期間の消費税等の確定申告書をいずれも法定申告期限までに原処分庁に提出しなかったものと認められることを、その理由となる事実と共に記載し、それに基づき、通則法第68条の規定により計算した重加算税を賦課決定することを摘示している。

そうすると、本件消費税等各通知書（平成30年以降各課税期間）の理由の記載は、なにゆえ隠蔽又は仮装と認められるのかについて、課税の根拠をその基礎となる事実関係及び根拠法令を摘示して具体的に説明したものということができる。したがって、上記理由の記載は、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与えるという行政手続法第14条第1項の趣旨に照らしても、同項の要求するものとして欠けるものではないから、本件消費税等各賦課決定処分（平成30年以降各課税期間）の理由の提示に不備はない。

ハ 請求人の主張について

(イ) 請求人は、上記3の(1)の「請求人」欄のとおり、本件消費税等各通知書（平成30年以降各課税期間）は、本件平成30年以降各課税期間の隠蔽又は仮装と評価される行為や事実の記載がない旨主張する。

しかしながら、上記ロのとおり、原処分庁は、当該各通知書において、請求人が基準期間の売上金額（課税売上高）が1,000万円を超えていることを認識していたにもかかわらず、特定の売上先に対する売上金額の除外や減額をすることで、免税事業者であるかのように装い、法定申告期限までに確定申告書を提出しなかったと認められることを、その理由となる事実と共に記載し、それに基づき、通則法第68条の規定により計算した重加算税を賦課決定することを摘示しており、請求人の主張は採用できない。

(ロ) また、請求人は、上記3の(1)の「請求人」欄のとおり、本件消費税等各通知書（平成30年以降各課税期間）の理由のうち、所得税等の確定申告書の売上金額を1,000万円以下にしていた旨の記載については、そもそも消費税法第9条の

基準期間における課税売上高と所得税等の確定申告書に記載された売上金額とは異なるものであり、当該申告書に記載された金額によって納税義務の有無は左右されない旨主張する。

しかしながら、原処分庁は、本件消費税等各通知書（平成30年以降各課税期間）において、特定の売上先に対する売上金額の除外や減額をすることで、請求人は当初から当該基準期間の課税売上高を1,000万円以下にして本件各課税期間において免税事業者であるかのように装っていた事実を記載したものであり、売上金額を少なく計上した所得税等の確定申告書の提出の事実、請求人が売上金額（課税売上高）を意図的に少なく計上していたことを示す事実の一つにすぎず、当該所得税等の確定申告に係る事実のみを処分の理由としたものでないことは明らかである。そして、上記のとおり、本件消費税等各通知書（平成30年以降各課税期間）の理由の記載は、行政手続法第14条第1項本文の処分の理由を名宛人に知らせて不服申立てに便宜を与えるとの趣旨を充足しているから、請求人の主張は採用できない。

- (2) 争点2（本件平成30年以降各課税期間の消費税等の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実について、請求人に、通則法第68条第2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

通則法第68条第1項及び第2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又は申告をしないことについて隠蔽、仮装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税又は無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又は無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、過少申告行為又は無申告行為そのものとは別に、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についての隠蔽、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行為又は無申告行為がされたことを要するものである（最高裁平成7年4月28日第二小法廷判決・民集49巻4号1193頁参照）。

そして、ここでいう事実の隠蔽とは、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うと解するのが相当である。

ロ 認定事実

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) 本件各集計表及び本件各青色申告決算書の売上金額について

A 平成28年分

平成28年分集計表は、本件調査及び当審判所の調査において、その存在が確認されていない。

そして、別表1のとおり、平成28年分青色申告決算書の売上金額（[REDACTED]）と平成28年分に係る本件請求書の合計金額（[REDACTED]）との差額は3,062,560円であるところ、平成28年分の[REDACTED]に対する売上金額12,960円及び[REDACTED]に対する売上金額3,049,600円の合計が3,062,560円であり、平成28年分青色申告決算書の売上金額と本件請求書の合計金額の差と一致する。

B 平成29年分から令和4年分まで

上記1の(3)のロの(ロ)のとおり、本件各集計表の「売り上げ一覧」には、特定の取引先ごとの売上金額の各月の金額及び年間の合計金額が記載されており、別表1のとおり、本件各集計表の年間の合計金額は、いずれも1,000万円以下であり、かつ、平成29年分から令和4年分までの青色申告決算書の「売上（収入）金額」欄の金額と一致している。また、本件各集計表と本件請求書の各取引先別の売上金額を比較すると、別表1のとおり、特定の取引先を本件各集計表に記載せずその年の売上金額に計上していないもの（平成29年分から令和4年分まで）、特定の取引先の売上金額を減額して本件各集計表に計上しているもの（平成30年分から令和4年分まで）が認められる。

(ロ) 本件各集計表及び本件各青色申告決算書の売上原価及び経費額について

本件各集計表の「仕入れ一覧」及び「経費一覧」には、勘定科目ごとの各月の金額と年間の合計金額が記載されているところ、当該各合計金額は、平成29年分から令和4年分までの青色申告決算書の「仕入金額」及び「経費」の各勘定科目欄の金額とおおむね一致している。

(ハ) 請求人の本件各年分の事業所得の総収入金額及び本件各課税期間の課税売上

高について

請求人の本件各年分の事業所得の総収入金額及び本件各課税期間の課税売上高は、いずれも1,000万円を超えていた。

ハ 検討

(イ) 請求人は、本件調査において、平成27年分以前は所得税等及び消費税等に係る確定申告を行っていたが、思っていた以上に消費税額が多額であったことから、消費税等の課税事業者にならないようにする目的で、平成28年分以降、売上金額を1,000万円以下の金額に減額して所得税等の確定申告を行うようになったこと、その方法は、請求人の取引先のうちの一部の取引先に関する請求書データの金額のみを基に集計表を作成し、場合によっては当該取引先の売上金額についても減額して、年間の売上金額の合計が1,000万円以下になるように調整するというものであったこと、上記集計表を基に青色申告決算書と確定申告書を作成していたことを申述している（以下、当該申述を「請求人申述」という。）。

請求人申述の内容は、以下のとおり、客観的な証拠や客観的な事実経過とも符合し、その信用性は高いものといえることができる。

A 本件各集計表と本件各青色申告決算書との整合性について

上記ロの(イ)のBで認定した本件各集計表及び本件各青色申告決算書のうち、平成29年分から令和4年分に係るものの記載内容は、本件各集計表を利用して年間の売上金額が1,000万円以下になるように調整し、これに基づいて各確定申告書を作成した旨の請求人申述と整合するものである。

B 平成28年分集計表の作成の有無について

上記ロの(イ)のAのとおり、平成28年分集計表の存在は確認されていないところ、請求人は、上記3の(2)の「請求人」欄のロの(イ)のとおり、自身が作成し保存した集計表を削除した覚えがなく、かつ、平成28年分集計表のみを削除する必然性もないことなどからすると、請求人は平成28年分集計表を作成していなかったと推認すべきである旨主張する。

しかしながら、上記ロの(イ)のAによれば、平成28年分青色申告決算書の年間の売上金額の合計金額は1,000万円以下であり、売上げに計上されていない売上先は、 及び であることが認められるところ、この

ような特定の売上先に係る売上げを計上しないことによる売上金額を減少させる方法は、上記ロの(イ)のBで認定した、平成29年分から令和4年分までと同様の手法である。また、上記ロの(ロ)のとおり、本件各集計表には、売上金額のみならず仕入金額や各種経費の各月額の記事もあるところ、集計表の作成をすることなく平成28年分の各月額の集計値を青色申告決算書に記載することは想定し難いから、請求人は平成28年分集計表を作成した上で、売上金額(課税売上高)が1,000万円以下となるよう売上金額(課税売上高)を調整したものと認められる。また、請求人は、本件調査の際に、申告金額が(本件請求書に基づく売上金額よりも)少ない年があれば、少なくともその年以降は、正しく集計表を作成していなかった旨を申述していることからすれば、平成28年分集計表が保存されていないことをもって、請求人が平成28年分集計表を作成していなかったと推認することはできない。

したがって、平成28年分集計表が保存されていないことは、請求人申述の信用性を減殺する事情にはならないというべきである。

C 請求人申述内容の整合性について

上記1の(4)のイの(ロ)のBのとおり、請求人は、平成28年課税期間の課税売上高が1,000万円以下になったとして平成30年課税期間を適用開始課税期間とする消費税の納税義務者でなくなった旨の届出書を提出しているが、上記ロの(ハ)のとおり、請求人の本件各年分の事業所得の総収入金額及び本件各課税期間の課税売上高は、いずれも1,000万円を超えていた。

そして、請求人は、別表2から別表4までのとおり、平成28年分から令和2年分までの事業所得の各総収入金額並びに平成28年課税期間及び平成29年課税期間の各課税売上高は、いずれも1,000万円以下であるとして所得税等及び消費税等の確定申告をし、平成30年課税期間以降の消費税等の確定申告は行っていない。これらの事実、平成30年課税期間以降に消費税等の課税事業者にならないようにする目的で、平成28年分以降、売上金額を1,000万円以下に減額して所得税等の確定申告をした旨の請求人申述の内容と整合するものである。

(ロ) 上記(イ)によれば、請求人は、本件平成30年以降各課税期間に消費税等の課税事業者にならないようにする目的で、平成28年分集計表(これが作成されてい

たと認められることについては、上記(イ)のBのとおりである。)及び本件各集計表(以下「本件各集計表等」という。)において、特定の取引先に対する売上げを計上しないなどして売上金額の合計が1,000万円以下になるように調整した上で、本件各年分の事業所得の総収入金額を1,000万円以下に減額した所得税等の各確定申告をしたものと認められる。このような本件各集計表等における調整は、本件平成30年以降各課税期間の消費税等の納税義務がないかのように装うものであり、無申告行為そのものとは別の隠蔽又は仮装と評価すべき行為であると認められる。

したがって、請求人は、本件平成30年以降各課税期間の消費税等の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実について、隠蔽又は仮装したものと認められる。

ニ 請求人の主張について

(イ) 請求人は、上記3の(2)の「請求人」欄のイのとおり、本件留意事項によれば、基準期間における隠蔽又は仮装行為は、その2年後の課税期間について申告義務の有無に影響を与えるだけで、必ずしも納税額を減少させることにはならないから、基準期間の不正事実は課税期間の隠蔽又は仮装とは評価できないところ、本件平成30年以降各課税期間の消費税等に係る重加算税は、各課税期間の基準期間における不正事実を理由として重加算税を賦課するものであるから、本件事務運営指針に抵触することは明白である旨主張し、さらに、本件事務運営指針は、その例示も含め、その文言どおりに読むことでこそ、公平性という目的が達せられる旨主張する。

しかしながら、通則法第68条第1項及び第2項に規定する事実の隠蔽とは、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すことをいうところ、請求人が特定の課税期間の消費税等の納税義務者に該当するか否かに係る事実、すなわち当該課税期間の基準期間における課税売上高が1,000万円を超えているか否かは、当該課税期間における課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実該当する。

そして、本件留意事項は、基準期間の隠蔽又は仮装行為が、客観的にみて課税期間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隠蔽又は仮装行為と評価できない場合には、重加算税の賦課要件を満たさないことに留意すべ

き旨を定めたものにすぎないと解すべきであり、通則法の趣旨を超えて重加算税を賦課しないことを定めたものとは解されない。

そうすると、上記ハの(ロ)のとおり、基準期間の課税売上高の隠蔽行為が、課税期間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隠蔽に該当すると評価できる本件は、本件留意事項が定める場合とは前提を異にしている。

したがって、請求人の主張は採用できない。

(ロ) 請求人は、上記3の(2)の「請求人」欄のイの(ロ)のとおり、原処分庁は、基準期間の隠蔽又は仮装行為を「納税者の意図」を基に認定しているが、その時点において消費税等の税額を確定するものは生じていないことから、そのような手法は、隠蔽又は仮装行為の認定として客観性を欠くものである旨主張する。

しかしながら、消費税法第9条は、基準期間における課税売上高が1,000万円以下である場合に、課税期間の納税義務を免除しているのであるから、基準期間の課税売上高が1,000万円以下となるように殊更に調整する行為は、特段の事情がない限り、課税期間における課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の隠蔽又は仮装行為に当たるといえる。そうすると、本件においては、「納税者の意図」のみを理由に隠蔽又は仮装行為の認定をしているわけではないのであるから、原処分庁の認定手法は、客観性を欠くものではない。

したがって、請求人の主張は採用できない。

(3) 争点3（本件各当初賦課決定処分を取り消し、処分理由を差し替えて本件各再賦課決定処分をしたことは、違法又は不当か否か。）について

イ 請求人は、上記3の(3)の「請求人」欄のとおり、行政手続法第14条第1項は、当初の処分時において当該条文が求める理由を付記すべきことを求めているものであって、後の再処分においてその理由を示したとしても当初の処分における理由付記の瑕疵は治癒されないから、本件各再賦課決定処分は賦課権を濫用するものであるといえ、また、審査請求は、違法な処分を行った原処分庁に是正の機会を与えることを目的としたものではないから、本件各再賦課決定処分は、審査請求制度の趣旨に反するものであり、違法又は不当である旨主張する。

ロ しかしながら、原処分庁が加算税の賦課決定処分を取り消し、再度賦課決定処分をすることができないとする法令の規定はなく、原処分庁は、適正な課税の確保の実現を図るため、賦課決定処分等の瑕疵を発見したときは、当該瑕疵が実体

的なものであれ手続的なものであれ、これを取り消して新たに賦課決定処分をなし得るものと解すべきである。そして、新たな賦課決定処分の時期については、賦課決定処分がなし得る法定期限内である限り、当初の賦課決定処分の審査請求が係属している段階においても、これをなすことが許されるべきものと考えられる。

ハ 本件の場合、原処分庁が、本件各当初賦課決定処分に係る通知書に付記された処分の理由に不備を発見し、本件各当初賦課決定処分を取り消した上で、改めて適法なものに是正した処分の理由を付記して本件各再賦課決定処分を行ったことは、瑕疵ある処分を是正したものであるにすぎず、賦課権の濫用に当たるものではない。また、上記ロのとおり、審査請求が係属している段階においても、新たな賦課決定処分をなすことは許されるから、本件各再賦課決定処分を行うことが、審査請求制度の趣旨に反するとも認められない。

したがって、本件各再賦課決定処分は違法又は不当とは認められず、請求人の主張は採用できない。

(4) 争点4（本件各再賦課決定処分に係る調査手続に取消事由となるべき違法があるか否か。）について

請求人は、上記3の(4)の「請求人」欄のとおり、本件各再賦課決定処分は、通則法第74条の11第5項に規定する「新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとき」に該当しないにもかかわらず、所定の調査手続に違反して行われたものであるから、本件各再賦課決定処分は違法である旨主張する。

しかしながら、通則法第74条の11第5項は、実地の調査の結果につき納税義務者から修正申告書等の提出があった後においても、当該職員は、新たに得られた情報に照らして非違があると認めるときは、当該納税義務者に対し、質問検査等を行うことができる旨規定しているところ、原処分関係資料及び当審判所の調査によっても、本件各再賦課決定処分に当たって、請求人に対して質問検査等を実施した事実とは認められない。

したがって、本件各再賦課決定処分に係る調査手続に取消事由となるべき違法はなく、請求人の主張は採用できない。

(5) 原処分の適法性について

イ 本件消費税等各賦課決定処分（平成30年以降各課税期間）

上記(1)のとおり、本件消費税等各賦課決定処分（平成30年以降各課税期間）に理由の提示の不備は認められず、上記(2)のとおり、本件平成30年以降各課税期間の消費税等の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実について、請求人に、通則法第68条第2項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する事実が認められる。

そして、本件平成30年以降各課税期間の消費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、いずれも本件消費税等各賦課決定処分（平成30年以降各課税期間）の額と同額となるから、本件消費税等各賦課決定処分（平成30年以降各課税期間）はいずれも適法である。

ロ 本件各再賦課決定処分

上記(3)のとおり、本件各当初賦課決定処分を取り消し、処分理由を差し替えて本件各再賦課決定処分をしたことは適法であり、上記(4)のとおり、本件各再賦課決定処分に係る調査手続に取消事由となるべき違法も認められない。

そして、平成28年分の所得税等並びに平成28年課税期間及び平成29年課税期間の消費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、いずれも本件各再賦課決定処分の額と同額となるから、本件各再賦課決定処分はいずれも適法である。

(6) 結論

よって、審査請求には理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり裁決する。

別表 1

本件請求書及び本件各集計表等との比較

(単位:円)														
平成28年分	1月	2月	3月	4月	5月	6月	7月	8月	9月	10月	11月	12月	小計	合計
本件請求書	<div></div>													
集計表														
青色申告決算書														
平成29年分	1月	2月	3月	4月	5月	6月	7月	8月	9月	10月	11月	12月	小計	合計
本件請求書	<div></div>													
集計表														
青色申告決算書														
平成30年分	1月	2月	3月	4月	5月	6月	7月	8月	9月	10月	11月	12月	小計	合計
本件請求書	<div></div>													
集計表														
青色申告決算書														
令和元年分	1月	2月	3月	4月	5月	6月	7月	8月	9月	10月	11月	12月	小計	合計
本件請求書	<div></div>													
集計表														
青色申告決算書														
令和2年分	1月	2月	3月	4月	5月	6月	7月	8月	9月	10月	11月	12月	小計	合計
本件請求書	<div></div>													
集計表														
青色申告決算書														
令和3年分	1月	2月	3月	4月	5月	6月	7月	8月	9月	10月	11月	12月	小計	合計
本件請求書	<div></div>													
集計表														
青色申告決算書														
令和4年分	1月	2月	3月	4月	5月	6月	7月	8月	9月	10月	11月	12月	小計	合計
本件請求書	<div></div>													
集計表														
青色申告決算書														

(注) 1 令和2年分には、上記のほかに雑収入 [REDACTED] がある。

2 令和4年分には、上記のほかに雑収入 [REDACTED] がある。

3 太枠部分は、平成28年分の青色申告決算書の合計額及び本件各集計表から除かれた取引先並びに本件請求書と本件各集計表の金額が異なる箇所を示す。

別表 2

審査請求に至る経緯（所得税等）

(単位：円)

年分	区 分	項 目	確 定 申 告	修 正 申 告	賦課決定処分	賦課決定処分 の 取 消 し	再賦課決定処分
		年 月 日	平成29年 3 月 14 日	令和 5 年 10 月 10 日	令和 5 年 11 月 13 日	令和 6 年 2 月 28 日	令和 6 年 2 月 28 日
平成 28 年 分	事業 所得	総 収 入 金 額					
		所 得 金 額					
		総 所 得 金 額					
		所 得 税 等 の 所 納 付 す べ き 税 額					
		重 加 算 税 の 額				処分の取消し	

別表 3

課税の経緯（所得税等）

（単位：円）

年分	区 分	項 目	確 定 申 告	更 正 の 請 求	更 正 処 分	修 正 申 告	賦課決定処分
平成29年分	事業所得	年 月 日	平成30年3月15日	—	—	令和5年10月10日	令和5年11月13日
		総 収 入 金 額					
		所 得 金 額					
		総 所 得 金 額					
		所 得 税 等 の 所 納 付 す べ き 税 額					
		重 加 算 税 の 額					
平成30年分	事業所得	年 月 日	平成31年3月15日	—	—	令和5年10月10日	令和5年11月13日
		総 収 入 金 額					
		所 得 金 額					
		総 所 得 金 額					
		所 得 税 等 の 所 納 付 す べ き 税 額					
		重 加 算 税 の 額					
令和元年分	事業所得	年 月 日	令和2年4月30日	—	—	令和5年10月10日	令和5年11月13日
		総 収 入 金 額					
		所 得 金 額					
		総 所 得 金 額					
		所 得 税 等 の 所 納 付 す べ き 税 額					
		重 加 算 税 の 額					
令和2年分	事業所得	年 月 日	令和3年4月15日	—	—	令和5年10月10日	令和5年11月13日
		総 収 入 金 額					
		所 得 金 額					
		総 所 得 金 額					
		所 得 税 等 の 所 納 付 す べ き 税 額					
		重 加 算 税 の 額					

(別表3の続き)

(単位:円)

年分	区 分		確 定 申 告	更 正 の 請 求	更 正 処 分	修 正 申 告	賦課決定処分
	項 目						
令和3年分	年 月 日		令和4年3月15日	—	—	令和5年10月10日	令和5年11月13日
	事業所得	総 収 入 金 額					
		所 得 金 額					
	総 所 得 金 額						
	所 得 税 等 の 所 納 付 す べ き 税 額						
	重 加 算 税 の 額						
令和4年分	年 月 日						
	事業所得	総 収 入 金 額					
		所 得 金 額					
	総 所 得 金 額						
	分離長期譲渡所得金額						
	所 得 税 等 の 所 納 付 す べ き 税 額						
	重 加 算 税 の 額						

(注) 1

- 2 令和元年分の所得税等の確定申告期限は、国税通則法第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項の規定に基づき、令和2年4月30日付の請求人の新型コロナウイルスによる申告・納付期限延長申請により、同日まで延長された。
- 3 令和2年分の所得税等の確定申告期限は、国税通則法第11条及び国税通則法施行令第3条第2項の規定に基づき、令和3年2月15日付国税庁告示第3号により、同年4月15日まで延長された。

別表 4

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 等	賦課決定処分	賦課決定処分 の 取 消 し	再賦課決定処分
	年 月 日		平成29年 3 月 31 日	令和 5 年 10 月 10 日	令和 5 年 11 月 13 日	令和 6 年 2 月 28 日	令和 6 年 2 月 28 日
平成28年課税期間	消費 費 税	課税標準額					
		消費税額					
		控除対象 仕入税額					
		納付すべき 消費税額					
		課税標準となる 消費税額					
		納付すべき 地方消費税額					
		合計納付税額					
		重加算税の額					
	年 月 日		平成30年 3 月 30 日	令和 5 年 10 月 10 日	令和 5 年 11 月 13 日	令和 6 年 2 月 28 日	令和 6 年 2 月 28 日
消費 費 税	課税標準額						
	消費税額						
	控除対象 仕入税額						
	納付すべき 消費税額						
	課税標準となる 消費税額						
	納付すべき 地方消費税額						
	合計納付税額						
	重加算税の額						処分の取消し
年 月 日		—	令和 5 年 10 月 10 日	令和 5 年 11 月 13 日	—	—	
消費 費 税	課税標準額	無申告					
	消費税額						
	控除対象 仕入税額						
	納付すべき 消費税額						
	課税標準となる 消費税額						
	納付すべき 地方消費税額						
	合計納付税額						
	重加算税の額						
年 月 日		—	令和 5 年 10 月 10 日	令和 5 年 11 月 13 日	—	—	
消費 費 税	課税標準額	無申告					
	消費税額						
	控除対象 仕入税額						
	納付すべき 消費税額						
	課税標準となる 消費税額						
	納付すべき 地方消費税額						
	合計納付税額						
	重加算税の額						

(別表4の続き)

(単位:円)

課税期間	区 分	項 目	確 定 申 告	修 正 申 告 等	賦課決定処分	賦課決定処分 の 取 消 し	再賦課決定処分
令和2年課税期間	年 月 日		—	令和5年10月10日	令和5年11月13日	—	—
	消費税	課税標準額	無申告				
		消費税額					
		控除対象 仕入税額					
		納付すべき 消費税額					
	地方消費税	課税標準となる 消費税額					
		納付すべき 地方消費税額					
		合計納付税額					
	重加算税の額						
令和3年課税期間	年 月 日		—	令和5年10月10日	令和5年11月13日	—	—
	消費税	課税標準額	無申告				
		消費税額					
		控除対象 仕入税額					
		納付すべき 消費税額					
	地方消費税	課税標準となる 消費税額					
		納付すべき 地方消費税額					
		合計納付税額					
	重加算税の額						
令和4年課税期間	年 月 日		—	令和5年10月10日	令和5年11月13日	—	—
	消費税	課税標準額	無申告				
		消費税額					
		控除対象 仕入税額					
		納付すべき 消費税額					
	地方消費税	課税標準となる 消費税額					
		納付すべき 地方消費税額					
		合計納付税額					
	重加算税の額						

(注) 「修正申告等」欄は、平成28年課税期間及び平成29年課税期間は修正申告を、平成30年課税期間から令和4年課税期間までは期限後申告をそれぞれ示す。

別紙 1

関 係 法 令 等

1 消費税法等

- (1) 消費税法第2条《定義》第1項第14号は、基準期間は、個人事業者についてはその年の前々年をいう旨規定している。
- (2) 消費税法第5条《納税義務者》第1項は、事業者は、国内において行った課税資産の譲渡等につき、同法により、消費税を納める義務がある旨規定している。
- (3) 消費税法第9条《小規模事業者に係る納税義務の免除》（平成28年法律第15号による改正前のもの）第1項は、事業者のうち、その課税期間に係る基準期間における課税売上高が1,000万円以下である者については、同法第5条第1項の規定にかかわらず、その課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等につき、消費税を納める義務を免除する旨規定している。
- (4) 国税庁長官発遣の「消費税及び地方消費税の更正等及び加算税の取扱いについて（事務運営指針）」（平成12年7月3日付課消2-17ほか5課共同。以下「本件事務運営指針」という。）第2のIVの5《重加算税を課する場合の留意事項》（以下「本件留意事項」という。）は、その課税期間の基準期間たる課税期間（前々課税期間）に係る消費税の増差税額に対して重加算税を課す場合には、その原因たる前々課税期間の不正事実に関連した(1)及び(2)の事実起因して当該課税期間に係る消費税額が増加するときであっても、その増加額に重加算税を課すべきことにならないのであるから留意する旨定めており、同(1)は、当該事実として、基準期間における課税売上高が1,000万円を超え、当該課税期間について課税事業者となることが判明した場合を掲げている。

2 国税通則法

- (1) 国税通則法（以下「通則法」という。）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旨規定している。

(2) 通則法第68条（令和4年法律第4号及び令和5年法律第3号による改正前のもの。）

第2項は、同法第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。）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旨規定している。

(3) 通則法第74条の11《調査終了の際の手続》第5項は、同条第1項の通知をした後又は第2項の調査（実地の調査に限る。）の結果につき納税義務者から修正申告書若しくは期限後申告書の提出があった後においても、当該職員は、新たに得られた情報に照らし非違があると認めるときは、同法第74条の2から第74条の6まで（当該職員の質問検査権）の規定に基づき、当該通知を受け、又は修正申告書若しくは期限後申告書の提出をした納税義務者に対し、質問検査等を行うことができる旨規定している。

3 行政手続法

行政手続法第14条《不利益処分理由の提示》第1項本文は、行政庁は、不利益処分をする場合には、その名宛人に対し、同時に、当該不利益処分の理由を示さなければならない旨規定している。

別紙 2

本件消費税等各賦課決定処分（平成30年以降各課税期間）の理由の要旨

- 1 あなたが提出した消費税等の確定申告書により納付すべきこととなる消費税等の額について、後記2のとおり隠蔽又は仮装の事実が認められましたので、通則法第68条第2項の規定により計算した重加算税を賦課決定します。

なお、あなたが提出した当該確定申告書は、調査の結果に基づくものであるため、決定を予知しない期限後申告には該当せず、また、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ものではありません。

- 2 あなたが営むマンションの共用部分等の清掃業の売上金額は、所得税法上の事業所得の収入金額であるとともに、消費税法上の課税資産の譲渡等の対価の額でもあります。

次の(1)から(4)（令和4年課税期間は(1)から(5)）の各事実から、あなたは、当課税期間の基準期間において、当初から当課税期間の消費税等の確定申告書を提出しないことを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をすることで、基準期間の課税売上高を1,000万円以下にして当課税期間において免税事業者であるかのように装い、法定申告期限までに当課税期間分の消費税等の確定申告書を原処分庁に提出しなかったものと認められます。

- (1) あなたは、売上金額が1,000万円を超えると消費税等の申告が必要であることを知っていたこと。

- (2) あなたは、自ら請求書を作成し、売上代金の入金確認を行っていて、基準期間の課税売上高が1,000万円を超えていることを認識していたこと。

- (3) あなたは、基準期間に係る所得税等の確定申告に際して作成した売上金額の集計表には（平成30年課税期間分には「売上金額の集計表」の記載はない。）、業務を請け負った複数の取引先のうち、次表の各課税期間に係る「計上済の売上先」欄に記載の売上先のための売上金額を計上し、「未計上の売上先」欄に記載の売上先に対する売上金額を意図的に計上しなかったこと。

課税期間 (基準期間)	計上済の売上先	未計上の売上先
平成30年課税期間 (平成28年課税期間)		
令和元年課税期間 (平成29年課税期間)		
令和2年課税期間 (平成30年課税期間)		
令和3年課税期間 (令和元年課税期間)		
令和4年課税期間 (令和2年課税期間)		

- (4) 売上金額を1,000万円以下とした消費税等の免税事業者を装った所得税等の確定申告書を連年にわたり作成し、提出していたこと。
- (5) 確定申告に際して作成した売上金額の集計表では、[REDACTED]との年間の売上金額が1,000万円を超えていたため、一度は計上した[REDACTED]に対する売上金額についても意図的に減算して1,000万円以下の集計表に作成し直し、所得税等の確定申告書を作成し提出することで、当課税期間においてあたかも消費税等の免税事業者であるかのように装っていたこと（令和4年課税期間のみ）。