

福岡地方裁判所 平成●●年（○○）第●●号 所得税納付債務不存在確認等請求事件

国側当事者・国（福岡税務署長）

平成26年11月10日棄却・確定

判 決

当事者の表示 別紙「当事者目録」記載のとおり

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

- 1 被告は、原告に対し、908万3100円並びにうち76万円、59万円、109万円、92万円、90万円、104万円、52万円、82万円、77万円、13万円、80万円及び67万円のそれぞれに対する平成22年6月28日から還付のための支払決定の日又はその充当の日まで、平成22年6月28日から平成25年12月31日までについては年4.3パーセントの割合、平成26年1月1日以降については年7.3パーセントの割合又は租税特別措置法93条2項に規定する特例基準割合（ただし、当該特例基準割合に0.1パーセント未満の端数があるときはこれを切り捨てる。）のいずれか低い割合による金員（ただし、これに100円未満の端数があるときはこれを切り捨てる。）を支払え。
- 2 処分行政庁が原告に対し平成22年6月9日付けでした以下の各処分（以下、これらをまとめて「本件各処分」という。）をいずれも取り消す。
 - (1) 平成15年から平成21年までの各年分（以下「本件各年分」という。）の所得税に係る重加算税の各賦課決定処分（以下、これらをまとめて「所得税に係る本件重加算税賦課決定」という。）
 - (2) 平成17年から平成21年までの各年分の所得税に係る過少申告加算税の各賦課決定処分
 - (3) 以下の各期間の消費税及び地方消費税（以下、これらを併せて「消費税等」という。）に係る無申告加算税の各賦課決定処分
 - ア 平成17年1月1日から同年12月末日まで
 - イ 平成18年1月1日から同年12月末日まで
 - ウ 平成20年1月1日から同年12月末日まで
 - エ 平成21年1月1日から同年12月末日まで
 - (4) 上記(3)アないしエの各期間及び平成19年1月1日から同年12月末日までの期間（以下、これらを併せて「本件各課税期間」という。）の消費税等に係る重加算税の各賦課決定処分（以下、これらをまとめて「消費税に係る本件重加算税賦課決定」という。）

第2 事案の概要

本件は、理容業を営んでいた原告が、原告において意思能力を欠く常況にあったにもかかわらず

その長男が原告名義でした所得税に係る修正申告及び消費税等に係る期限後申告について、税務署職員から強要されるなどした結果、無権限でした無効なものであり、その内容も客観的事実と異なるなどと主張して、被告に対し、上記修正申告等に基づいて納付した所得税及び消費税等相当額の誤納金並びにこれに対する還付加算金の還付を求めるとともに、無効な修正申告等を前提に処分行政庁がした本件各処分の取消しを求める事案である。

1 前提事実（争いのない事実、顕著な事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨から容易に認められる事実。なお、引用した証拠番号は、特記なき限り枝番号を全て含む（以下同様）。）

(1) 原告の属性等

ア 原告は、昭和10年2月1日生まれの男性であり、昭和36年から福岡市中央区所在の三階建ての建物の一階において、Aの屋号で理容業を営んできた。

イ 原告は、平成20年11月29日、歩行中に自転車と接触して転倒する事故（以下「本件事故」という。）に遭い、脳挫傷、急性硬膜下血腫の傷害を負ってB病院に入院した。

原告は、その後、本件事故の後遺症のためC病院にて入院生活を送っていたところ、平成22年4月8日から同年5月27日にかけて行われた原告に対する税務調査（以下「本件税務調査」という。）の間も同病院に入院中であり、当時、意思能力を欠く状態であった（甲3、弁論の全趣旨）。

ウ 原告は、平成22年11月4日、原告の長男である甲（以下「甲」という。）を成年後見人とする成年後見開始の審判を受け、同月●日、同審判が確定した（弁論の全趣旨）。

(2) Aについて

ア 甲は、昭和38年9月13日生まれであり、昭和60年頃から理容師としてAで稼働してきたところ、平成15年頃、Aにおいては、原告、原告の妻乙（以下「乙」という。）、甲及び原告の次男である丙（以下「丙」という。）の4名が理容師として稼働していた。

イ 本件事故後は、乙、甲及び丙の3名でAを営業していたところ、平成21年に丙が独立し、一時的に理容師2名となったが、その後、家族以外の従業員（理容師）を雇用して、理容師3名の体制で営業している。

ウ 甲は、処分行政庁に対し、平成22年7月●日、Aにつき、廃業日を同月●日とする原告名義の廃業届け及び開業日を同日とする甲名義の開業届けを提出した。（乙1）。

エ 甲は、平成21年10月頃、Aの改装を行った。

(3) 原告の不動産賃貸業について

ア 原告は、平成16年3月、福岡市中央区所在の土地及び建物（以下「本件建物」という。）を購入し、同年8月から本件建物の一部を第三者に対し賃料月額18万円で賃貸した。

上記賃貸借契約の契約書には、「契約者の異状が生じた場合は甲、丙両氏」との記載がある（乙16）。

イ 本件事故以前、本件建物に係る賃料は、賃借人が原告の下に持参して直接支払っていたところ、本件事故後は、甲が、原告名義の領収書を発行してこれを受領している（弁論の全趣旨）。

(4) 原告のコインランドリー業について

原告は、平成19年10月頃、本件建物の一部を改装して、コインランドリー店（以下「本件コインランドリー」という。）を開業した（弁論の全趣旨）。

本件事故後、本件コインランドリーは、乙が管理している。

(5) 原告の確定申告について

ア 原告は、自らの意思又は甲の判断に基づき、処分行政庁に対し、本件各年分の所得税の確定申告書（乙４）をそれぞれ法定申告期限までに提出したが、本件税務調査までに、本件各課税期間に係る消費税等の確定申告書を提出したことはなかった。

イ 本件各年分の原告の所得税の確定申告書（以下「本件確定申告書」という。）は、甲が作成したものであり、原告の署名はいずれも甲が代署した（原告法定代理人甲【１３頁】）。

ウ 甲は、本件事故後も、平成２２年６月末までの分の確定申告を原告名義で行った。

エ(ア) 本件確定申告書に記載されたＡに係る収入金額（売上額）は、以下のとおりである（乙４）。

平成１５年分	９７６万６８００円
平成１６年分	９９２万４００２円
平成１７年分	９７８万８２００円
平成１８年分	９８８万３７１６円
平成１９年分	９１４万００２８円
平成２０年分	８８５万９３６０円
平成２１年分	８９４万８０７９円

(イ) 原告に係る本件各年分の確定申告においては、本件建物の賃貸業に係る収入及び本件コインランドリーに係る収入は申告されていない。

(6) 原告に対する税務調査の経緯

福岡税務署個人課税第二部門財務事務官であった丁（当時は旧姓の戊。以下「丁」という。）は、処分行政庁の指示により、平成２２年４月８日から同年５月２７日の間、原告に対する税務調査（本件税務調査）を行った。その経緯は、以下のとおりである。

ア 事前通知等

丁は、平成２２年４月８日、税務調査に係る事前通知のため、Ａに電話をかけたところ、甲がこれに対応した。その後、丁は、当時の上司に当たる福岡税務署個人課税第二部門統括国税調査官Ｄ（以下「Ｄ」という。）と相談の上、甲に対し、原告に対する本件税務調査への立会いを求め、承諾を得た。

イ 平成２２年４月１９日の調査

(ア) 丁は、平成２２年４月１９日、Ａに臨場して、甲立会いの下、税務調査を実施した。

(イ) 同日の調査において、甲は、丁に対し、「売上帳」（以下「本件売上帳」という。乙１０）を提出した。なお、本件売上帳が客観的に正しい売上額を記載したものか否かは争いがあるが、平成２１年分の記載が客観的に正しい売上額であることは特段争いがない。

(ウ) 丁は、本件売上帳のうち平成２２年分を除いたもの、領収書及び原告名義の通帳等を預かった（乙２）。

(エ) 甲は、丁に対し、本件コインランドリーを見ていくように申し出た上、自ら丁を本件コインランドリーに案内して、コインランドリーの仕組みを説明した。

(オ) 丁は、甲に対し、原告と面談したい旨の申出をし、了承を得た。

ウ 平成２２年５月１０日の原告との面談

(ア) Ｄ及び丁は、平成２２年５月１０日、Ｃ病院において、甲同席の下、原告と面談した。

(イ) 丁は、原告に対し、原告がＡについて売上げを故意に少なく申告しており、家賃収入

やコインランドリー収入については申告していなかったことを確認する発問をしたところ、原告は、何らかの言葉を発したものの、言葉が不明瞭であり、その場にいた者で原告の発言内容が分かった者はいなかった。

(ウ) D及び丁は、原告との面談後、甲に対する質問調査を行ったところ、甲は、① 申告手続を税理士に依頼していた頃は、月に1回、売上金額を記載したメモを原告が税理士に手渡していたこと、② 甲は、Aの経営分析をするために、原告が捨てたレジペーパーを拾って本件売上帳に記帳していたこと、③ 税理士が関与しなくなってからは、甲が原告の指示の下、所得税の確定申告書の作成のため、パソコンを用いて会計ソフト（以下「本件ソフト」という。）にデータ入力をしていたことなどを申し立てた。

エ 平成22年5月13日の調査

(ア) 丁は、平成22年5月13日、Aに臨場して、甲及び乙（以下、両名を併せて「甲ら」という。）に対し、同日までの調査結果を説明し、同日までの調査結果に基づく概算額として、納付税額の説明を行った。また、丁は、甲らに対し、銀行調査等の結果によれば、原告及び乙名義の預金資産があると述べた。

(イ) 同日以降、甲は、本件コインランドリーに係る領収書等を処分行政庁に対して郵送した。

(7) 平成22年5月27日の甲による修正申告等

ア 丁は、平成22年5月27日、Aに臨場し、甲らに対し、所得税に係る修正申告並びに消費税等に係る期限後申告のしようを行った。

イ 甲らは、丁のしようように応じ、丁が持参した①収入金額、所得金額、所得控除金額及び税額等が記載済みで、住所・氏名等の記載及び押印のない本件各年分の修正申告書案並びに②課税標準金額、仕入控除税額及び消費税等の金額等が記載済みで、住所・氏名等の記載及び押印のない本件各課税期間の消費税等の期限後申告書案に、原告名義の署名押印をして（なお、実際に署名押印をしたのは甲の意を受けた乙である。）、原告名義で本件各年分の修正申告（以下「本件各修正申告」という。）及び本件各課税期間に係る消費税等の期限後申告（以下「本件各期限後申告」といい、本件各修正申告と併せて「本件修正申告等」という。）をした（弁論の全趣旨）。

本件修正申告等に記載された所得及び課税標準額は、Aの売上額については本件売上帳に基づき、Aの経費については本件確定申告書に記載されていた経費及び本件税務調査の過程で甲から新たに申告された経費に基づき認定された額であった（弁論の全趣旨）。

なお、本件修正申告等に係る申告書に記載されたAに係る各年の収入金額は、それぞれ後記(9)の表の「売上額」欄記載の金額である。

また、本件確定申告書に記載されたAの売上額と本件修正申告等におけるその比較は、別表のとおりである。

ウ また、甲らは、丁のしようように応じ、本件各修正申告により納付すべきこととなる所得税の合計586万2300円、本件各期限後申告により納付すべき消費税等の合計322万0800円並びに本件修正申告等の内容に基づき課される見込みの過少申告加算税、無申告加算税及び重加算税（以下、これらをまとめて「加算税」という。）の合計270万2500円の総計1178万5600円を納付した。

エ 丁は、同日までに、甲に対し、上記(6)イ(ウ)で預かった書類等を全て返還した。

(8) 本件各処分

処分行政庁は、平成22年6月9日、原告に対し、本件修正申告等の内容に基づき、本件各処分をした（なお、本件各処分により賦課された加算税の額は、丁のしょうように応じて甲らが予め納付した加算税の額と同額であった。甲1、2、弁論の全趣旨）。

なお、本件各処分のうち所得税及び消費税等に係る重加算税の対象は、理容業に係る売上額の脱漏部分であり、コインランドリー業及び不動産賃貸業に係る所得及び理容業に係る売上額の脱漏部分以外の消費税等の金額については重加算税の対象となっていない。

(9) 仕入率について

ア 本件修正申告等における各年分の売上高に占める仕入高の割合（以下「仕入率」という。）は、それぞれ以下のとおりとなる。

	売上高	仕入高	仕入率
平成15年	1708万7600円	102万0711円	6.0%
平成16年	1712万9400円	95万9302円	5.6%
平成17年	1777万0900円	93万3482円	5.3%
平成18年	1606万2600円	74万1949円	4.6%
平成19年	1533万6400円	67万4577円	4.4%
平成20年	1483万9300円	81万2854円	5.5%
平成21年	1249万7700円	73万3209円	5.9%

イ また、平成22年から平成24年までの各年の仕入率は、それぞれ以下のとおりである。

	売上高	仕入高	仕入率
平成22年	943万6500円	60万5092円	6.4%
平成23年	994万8815円	76万0175円	7.6%
平成24年	1017万7600円	72万1811円	7.1%

ウ 厚生労働省は、平成17年10月1日を基準として、理容業を含む生活衛生関係営業の経営実態に係る調査（以下「平成17年実態調査」という。）を実施した。平成17年実態調査の方法は、財団法人全国生活衛生営業指導センターへの委託により、財団法人都道府県生活衛生営業指導センターの協力を得て行うものとされ、各業の同業組合連合会の協力により調査客体の抽出を行った上で、調査票を配布し、同調査票及び損益計算書及び貸借対照表等の提出を受けて行うというものであった。

平成17年実態調査の結果から、個人経営の健全企業で、従業員数が3ないし4人の理容業に係る売上高と仕入高から仕入率を計算すると、約5.2%になる。

(乙26)

(10) 本件修正申告等に係る申告書等の利用

甲は、平成22年8月17日付けで、株式会社H銀行から1220万円の融資を受けているところ、この事前審査において、甲の償還能力を示す資料として、①本件売上帳に基づいて作成された原告の平成19年ないし平成21年分の所得税の修正申告書の写し及び②本件売上帳の本件各年分の各月の売上金額と一致する「売上帳A」と題する売上金額等が記載された表（乙20の1【17枚目】）を提出した。

(11) 審査請求及び本件訴訟の提起

ア 原告は、甲の判断により、平成22年8月9日、処分行政庁に対し、本件各処分を不服と

して異議申立て（以下「本件異議申立て」という。）をしたが、同年１１月５日付けでこれを棄却する旨の異議決定を受けた（乙７）。

イ 原告は、平成２２年１１月２９日、国税不服審判所長に対し、上記異議決定を不服として審査請求（以下「本件審査請求」という。）をしたが、平成２３年１１月２５日付けでこれを棄却された（甲５）。

ウ なお、甲は、本件異議申立て及び本件審査請求の際、知人（ただし、税理士や弁護士等の専門家ではない。）の助言を受けていたが、いずれの手續においても、本件修正申告等に係る売上額が過大である旨の主張をしなかった（甲５、乙７、原告法定代理人甲【３４ないし３８頁】）。

エ 原告は、平成２４年５月２２日、本件訴訟を提起した（顕著な事実）。

２ 争点及び争点に関する当事者の主張

（１） 本件修正申告等の内容の相当性

（原告の主張）

ア 本件修正申告等におけるＡの売上額について

（ア） 本件修正申告等におけるＡの売上額は、本件売上帳を基に算出されているところ、①

本件売上帳は、⑦甲が経営分析のために作成し始めたものであるところ、その作成につき原告の協力が得られなかったため、原告の担当顧客については、甲のおおよその記憶を頼りに記載したものにはすぎないこと（原告が捨てたレジペーパーを拾って記帳したことは数回にすぎない。）、④原告は、担当顧客から、Ａで定めている正規料金より安い代金しか受け取っていないことがあり、甲は、原告の売上額を正確に把握できなかったことから、そもそも正確な売上額を記載したものではない上、② 甲は、甲が参加していた同業者の勉強会である「Ｉ」において、売上額を発表することになったため、平成１７年頃から２、３年間にわたって、見栄を張る意図で、本件売上帳の売上額を適当に水増しして記帳していたから、本件売上帳に記載された売上額は、実際のＡの売上額とは異なる。

（イ） a 理容業における売上高は、散髪等をしたことに対する対価であるから、散髪等をする際に使用するシャンプー、カラー剤等の費用（仕入高）が売上高に比例することとなる。

b 本件税務調査以降の平成２２年から平成２４年分の売上高及び仕入高並びに仕入率は、前記前提事実(9)イのとおりであり、仕入率の平均は、７．０％である。

他方、同アによれば、本件修正申告等の内容による本件各年分の仕入率の平均は、５．３％となる。

以上を比較すると、本件修正申告等の内容から算出される仕入率が、平成２２年以降の正確なそれに対して異常に低いから、本件各年分の仕入高に対して、本件修正申告等に記載された売上高が生じることはあり得ないものといえる。

また、同業他社である理容院２店舗の仕入率は、それぞれ８．２％、７．３％であり（甲１５）、これと比較しても、本件修正申告等の数値が異常であることは明らかである。

c 以上のことから、本件修正申告等における売上額、すなわち、本件売上帳に記載された売上額が実際の売上額よりも高いことは明らかである。

なお、平成１７年実態調査では、個人経営で、健全企業であり、従業員数が３ないし４人体制の理容業の仕入率が５．２％となっているが、同調査は、① 調査方法がアンケートにすぎないこと、② 九州地方の平均客単価が全国最低であることから、全国平均値で

ある上記調査結果は、福岡市内のAと比較する対象としてふさわしくないこと、③ Aとは経営形態が異なる格安店も調査対象に含まれていることからすれば、この調査結果をもって、本件修正申告等に基づく仕入率が異常でないということとはできない。

イ 本件修正申告等におけるAの経費について

Aにおけるシャンプーやパーマ液等の仕入れについては、原告が毎朝、支払用の現金を入れた財布を準備し、手が空いた従業員が上記現金から支払をしていたところ、支払の際には、Aのレジスターの下に置かれた大学ノート（以下「本件ノート」という。）に支払額を記入することとされていた。したがって、経費の額については、本件ノートの記載が最も信用性の高い資料である。

そして、本件ノートに記載された項目のうち、「E」、「F」、「G」と記載のあるものが、理容業に係る仕入高であるところ、本件ノートのうち平成19年分の当該項目の金額を合計すると83万7230円となるが、平成19年分の本件修正申告等は、理容業の仕入高を67万4577円としており、大きく食い違っている。

したがって、本件修正申告等の内容は、仕入高の点においても客観的事実に反することが明らかである。

（被告の主張）

ア ① 本件売上帳が提出された経緯（丁が本件ソフトに入力がない期間のレジペーパーが存在しないのはなぜかと問い質したところ、甲が本件売上帳を提出した）、② その際（並びにその後の本件異議申立て及び本件審査請求においても）、甲は、本件売上帳の売上額の記載が不正確であるとの申立てをしなかったこと、③ 本件売上帳に消費税改定に係る備忘のメモがあること、④ 本件ソフトに記入された売上額のうち平成20年及び21年分のものと本件売上帳に記載されたそれとを比較すると、㉔これらが同額である日、㉕前者が後者から1万円の整数倍を減算した額である日、㉖前者が後者の60%又は65%相当額から100円未満の端数を切り捨てた額である日、㉗それ以外の日（なお、それ以外の日についても、本件ソフトに記入された金額は、本件売上帳の金額から減算したものであることが多い。）があり、上記各年分について、本件ソフトには、本件売上帳に記載した正確な売上金額から意図的に売上除外した金額が記載されているとみるのが自然かつ合理的であること、⑤ 本件売上帳の平成21年7月分のページには、各年の売上額を比較した記載があるところ、甲がわざわざ比較分析していることからしても虚偽の数値とは思われないことなどから、本件売上帳は、真実の売上額を記載したものである。

また、本件各年分の仕入率は、平球17年度実態調査の結果から算出される仕入率（約5.3%）と近似しているから、異常な数値とはいえない。

イ 本件ノートには、理容業との関連性が不明な支出費目が多数混在しており、裏付けとなる領収書等は存在せず、また、本件ノートの存在自体、本件訴訟が提起された後、初めて明らかにされているのであって、本件ノートに基づく主張は信用性に疑いがあるといわざるを得ない。

(2) 甲は、本件修正申告等をするにつき無権限であったか

（原告の主張）

ア 本件修正申告等は、原告が、甲に対し、本件修正申告等をする権限を含む包括的な代理権を与えていないにもかかわらず、無権限の甲が税務署職員に強要されてしたものであるから、

無効である。

- イ 修正申告は、当初の申告内容を変更し、かつ、その後の不服申立ても不可能になるという不利益を生じさせるものであるから、修正申告をすることを含む包括的委任がされたといえる場合は限定的に解されるべきところ、甲がそのような包括的委任を受けていないことは、① 本件事故以前、Aの会計管理は全て原告がしており、甲は、これに関与しておらず、確定申告書の作成に当たっても、原告の指示に従って、機械的な作業をしていたにすぎないこと（確定申告書の署名も字を書くのが苦手だった原告の指示に基づいてしたものである。）、② 原告の不動産賃貸業について、甲は、当初、原告が不動産を購入したこと自体知らず、賃料額は本件事故後まで知らなかったこと、③ 原告のコインランドリー業についても、本件事故以前は原告と乙が行っており、甲は何も知らなかったこと、④ 甲は、原告の預金口座の存在も知らなかったことから明らかである。
- ウ 被告が主張する以下の事実も、甲が修正申告をすることを含む包括的委任を受けていたことを基礎付けるものではない。

（ア） 甲は、Aで使用するシャンプーやパーマ液等の仕入れについて、原告に代わって取引していたが、このような日常的な仕入取引の代理と修正申告の代理とは行為の性質が全く異なる上、甲は、仕入先との取引に当たっても、逐一原告に相談し、その許可を求めるなどしていたから、仕入取引についてさえ、完全に委任を受けていたわけではない。

（イ） また、甲は、平成22年7月●日に、Aの業務につき、原告名義の廃業届を提出しているが、これは、当時、原告の脳挫傷等による高度痴呆の状態が本件事故後1年7か月以上継続していたことから、事務管理としてしたものであり、その後、甲がAの業務を引き継いだことを併せても、包括的委任の有無とは無関係である。

（ウ） 原告の不動産賃貸業に係る契約書に、原告に不測の事態があった場合は甲及び丙に委任する旨の記載があることは事実であるが、丙の名前も記載されている上、そもそも甲は、このような記載がされていたことを知らなかったのであって、これをもって委任があったとはいえない。

（エ） 本件事故後のAの改装は、トイレが故障していたことと、丙の独立をきっかけとして行われたものであり、その内容も現状を維持するための軽微なものであったし、経費は乙が出したことからすれば、甲が包括的委任を受けていたことを基礎付けるものではない。

（オ） 本件事故後の、原告名義の預金口座への入出金については、乙が行ったものもある上、甲が行った入金についても、残高の減少により引落としができなくなったことから定期的に入金するようにしていたものにすぎない。

（被告の主張）

- ア 甲は、① 本件事故以前から、原告のAにおける理容業の事業専従者であったこと、② 本件事故以前から、本件売上帳による経営分析や、確定申告書の作成（この際、原告の指示に基づき意図的に売上除外を行っていた。）を行っており、原告の理容業の基幹部分を担っていたこと、③ 原告の不動産賃貸業において、原告に不測の事態が生じた場合の事務委任を受けていたこと、④ 平成4年頃から、Aの仕入先である有限会社Eとの取引につき、取引開始のきっかけを作り、取引開始後も取引の窓口として、商品の注文及び受取り並びに代金の決済を全て行っていたことなどに照らし、さらに、本件事故後の事情ではあるが、⑤ Aにつき、原告名義の廃業届及び自己名義の開業届をしたこと、⑥ 平成21年10月頃、

Aの改装工事を実施したり、平成22年2月以降、原告の事業に係る金員につき銀行への入出金手続をしたことなどからすれば、甲は、原告から、修正申告等をするを含む原告の事業に関する包括的代理権を授与されていた。

イ したがって、本件修正申告等は、甲が上記包括的代理権に基づいてしたものであるから有効であり、かつ、その効果は原告に帰属する。

(3) 本件修正申告等につき事務管理が成立するか

(被告の主張)

ア 仮に甲が包括的代理権を有していなかったとしても、本件修正申告等につき、事務管理が成立する。

イ 税務署長は、納税申告書に記載された内容が税務調査の結果と異なるときは、当該申告書に係る内容を更正し、また、納税申告書を提出する義務を負う者がこれを提出しない場合には、税額等を決定することとされているところ、この更正及び決定は、新たに納税義務を課す行為ではなく、課税要件の充足によって既に成立している納税義務の内容を確定する行為であり、更正処分等の有無にかかわらず、納税義務者は、実際の税額につき納税義務を負っている。なお、上記更正及び決定は、納税義務者が意思無能力者であっても行うことができる。

そうすると、本件税務調査により、本件各年分の確定申告書に記載された内容が客観的事実と異なり、原告が実際の税額に足りない部分の所得税及び消費税等の納税義務を負っていることが明らかになっていたから、本件修正申告等がされなかった場合には、原告に対する更正及び決定がされる可能性が高かった。

このような状況の下では、本件修正申告等をするのが原告の利益に反するとはいえず、本件修正申告等は、甲が事務管理としてしたものとして有効である。

ウ また、本人の意思に反する場合には、事務管理が成立しないものとされているが、本人の意思が強行法規や公序良俗に反する場合には、本人の意思に反したとしても、事務管理が成立する。

したがって、本件修正申告等が、これより低い税額になるような内容で平成19年分までの確定申告等を行ってきた原告の意思に反する事務処理であったとしても、自らが申告した金額以上の納税をしたくないという原告の意思は強行法規に反するものであるから、本件修正申告等は、本人の利益に反するものではなく、事務管理として有効に成立する。

(原告の主張)

本件修正申告等は、前記(1)(原告の主張)のとおり、客観的事実に反した不正確なものであるところ、誤った内容の修正申告等をするのが原告の利益にかなわず、その意思に反することは明らかであるから、本件修正申告等につき事務管理が成立することはない。

(4) 甲が本件修正申告等の追認を拒絶することが信義則に反するか

(被告の主張)

① 甲が、本件事故の前後を通じて、本件各年分の原告名義の確定申告書を作成して処分行政庁に提出し、また、本件税務調査にも全て対応して、処分行政庁に対し、原告の税務申告に係る代理権を有するかのごとく振る舞ったこと、② 甲が、本件事故後、乙と共に、原告の財産を管理していたこと、③ 本件修正申告等の内容が正確であって、甲が本件修正申告等をしなかったとしても、後日、処分行政庁が本件修正申告等のおりの内容の更正及び決定をした

可能性が高いことからすれば、本件修正申告等が原告に不利益をもたらすものとはいえないこと、④ 甲が追認を拒絶することにより、租税法という強行法規に反する事態が放置されてしまうことなどに照らせば、自ら本件修正申告等をした甲が、原告の成年後見人就任後に本件修正申告等を追認することを拒絶することは信義則に反し許されない。

したがって、本件修正申告等の効果は、当然に原告に帰属する。

(原告の主張)

本件で追認が問題とされる行為は、私人間の取引に係る行為ではないから、私人間の不動産取引について、無権代理人が本人の後見人に就任した後の無権代理行為の追認拒絶を信義則上許されないとした最高裁平成●●年(〇〇)第●●号同6年9月13日第三小法廷判決・民集48巻6号1263頁の射程外である上、① 甲は、後記(5)のとおり、処分行政庁(調査担当者丁)による強要によって本件修正申告等をさせられたものであること、② 本件修正申告等の内容が真実に反しており、③ 甲が追認すれば原告に不当に高額な納税義務を負わせることになること、④ 他方、処分行政庁は、追認が拒絶されても経済的不利益を被ることはないこと、⑤ 甲は、本件修正申告等の後、異議申立て及び審査請求を行うなど、本件修正申告等の効力につき争っていたことからすれば、処分行政庁の信頼を保護する必要はないから、甲が本件修正申告等の追認を拒絶することは、信義則に反しない。

(5) 本件修正申告等に手続上重大な瑕疵があるか

(原告の主張)

甲がした本件修正申告等につき、甲が代理権を有していたか否かにかかわらず、本件税務調査には、① 原告の意思能力の有無を十分に確認することもないままに続行され、原告本人に対する事前通知、調査内容の説明、修正申告等をすることの意味確認等がされておらず、原告に対する手続保障がされていないこと、② 甲に対し、必要もないのに財布の中を見せるよう求め、本件税務調査終了後には、その結果が正しいものとは限らないにもかかわらず(現に、本件修正申告等の内容が不正確であることは前記(1)(原告の主張)のとおりである。)、あたかも調査結果が絶対的なものであって、修正申告をするほかにないよう申し向けるという欺罔行為により修正申告等を強要したことという重大な手続上の瑕疵があるから、無効である。

(被告の主張)

ア 質問検査(税務調査)の実施の可否及び方法等については、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられているところ、原告が指摘する事実は、いずれも手続上の瑕疵に当たらない。
イ 上記(原告の主張)の①の点については、そもそも甲が包括的委任を受けていたのであるから、甲に対して事前通知等を行っていれば足りる。また、仮に甲が包括的委任を受けていなかったとしても、本件修正申告等については事務管理が成立するから、その前段階である本件税務調査についても事務管理が成立する。なお、質問検査権の行使の相手方は、納税義務者本人のみでなく、その業務に従事する家族、従業員等をも包含するものとされているから、Aの事業専従者かつ家族である甲に対して質問検査権を行使したことに何ら問題はない。
ウ 甲は原告から包括的委任を受けていたから、丁が甲に対し、本件税務調査の結果を説明して修正申告等のしようようを行ったことに何ら違法な点はない。むしろ、甲は、D及び丁の面前で、原告に対し、「調査のことは私に任せてもらえんね。」と申し向け、さらに、D及び丁に対し、「これからの調査は私に行ってください。」と述べて、あたかも自らに代理権を与えられているような言動を取っていたのであるから、甲に対して修正申告等のしようようを

行ったことに違法な点はない。

仮に甲が包括的委任を受けていなかったとしても、甲は、事務管理として修正申告等を行うことが可能であったのであるから、丁が甲に対して修正申告等のしようをしたことは違法でない。

(6) 本件各処分の適法性

(被告の主張)

ア 本件各処分のうち過少申告加算税及び無申告加算税の賦課決定について

本件修正申告等の内容が正確であることは、上記(1)のとおりであるところ、そうすると、原告は、所得税につき過少申告をし、消費税等につき無申告であったことが明らかであるから、過少申告加算税及び無申告加算税の要件を満たす。

イ 本件各処分のうち所得税に係る本件重加算税賦課決定及び消費税に係る本件重加算税賦課決定（以下「本件各重加算税賦課決定」という。）について

(ア) 国税通則法（以下「通則法」という。）68条1項は、納税者が過少申告をするにつき、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に重加算税を課すものとし、同条2項は、申告書の提出義務を負う納税者が申告書を提出しなかった場合において、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に重加算税を課すものとしているところ、これらの規定の趣旨は、過少申告及び無申告をするにつき、隠ぺい又は仮装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税及び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。

そして、「隠ぺい」又は「仮装」につき、売上除外、証拠書類の廃棄、架空仕入れ、架空契約書の作成等の積極的な行為が存在しない場合でも、納税者が当初から所得を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である「隠ぺい」又は「仮装」があったものと解される。

また、重加算税の制度が、納税義務者本人の刑事責任を追及するものではないことから、① 家族や従業者が隠ぺい又は仮装行為を行った場合についても、納税義務者本人に重加算税を賦課することができるし、② 納税義務者本人の指示に基づき本人から依頼を受けた第三者が事情を知らずに言われるままに行なった結果、虚偽事実に基づく申告がされた場合や、③ 本人から依頼を受けた第三者が隠ぺい又は仮装行為を行った場合にも、納税義務者本人に重加算税が課される。

(イ) 本件事故前について

① a 原告は、甲に対し、理容業に係る売上額を過少に記載した平成15年から平成19年分の確定申告書を作成するよう指示していた。

b 原告は、理容業に係る原始記録のうち、仕入れや経費に係る領収書等を保存する一方、売上額を明らかにするレジペーパーを廃棄していた。

c 甲は、理容業に係る実際の売上額を記載した本件売上帳を作成する一方、原告の指示に基づき確定申告書の作成を行っていたところ、低い所得で申告していることを知っており、いつか税務署から指摘があるのではないかと思っていた。

d 原告の平成15年から平成19年の理容業に係る売上額は、1000万円を大幅に超えていたところ、消費税等の課税事業者とならない1000万円を下回る売上額を申告した。

② 上記a、b及びdの事情に照らすと、原告が、当初から所得を過少に申告することを意図して、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、また、消費税等につき納税申告をしなかったことは明らかである。

また、上記(ア)で述べたとおり、原告の家族でありAの従業員でもある甲の行為も隠ぺい又は仮装に当たることから、上記cの甲の行為をもってしても、重加算税の要件を満たす。

したがって、本件事故前につき、原告は重加算税の要件を満たす。

(ウ) 本件事故後について

① a 甲は、実際の売上額に係る本件売上帳を作成する一方、本件ソフトを用いて、実際の売上額から一定の金額を減額した帳簿を作成していた。

b 甲は、理容業に係る原始記録のうち、仕入れや経費に係る領収書等を保存する一方、売上額を明らかにするレジペーパーについては、平成22年4月18日以前の1週間分を除き、それ以前のものを廃棄していた。

c 甲は、本件売上帳により、Aの平成20年及び平成21年の売上額が1000万円を大幅に超えていることを知りながら、消費税等の課税事業者とならない1000万円を下回る売上額を申告した。

② 上記アのとおり、甲の行為も納税義務者本人である原告の行為と同視すべきであるところ、上記aないしcの事情に照らせば、上記aの甲の行為は、二重帳簿の作成であり、重加算税の要件である「隠ぺい」に該当する。

(エ) したがって、本件事故の前後を通じて、原告は、重加算税の要件である隠ぺい又は仮装の要件を満たし、また、それ以外の要件を満たすことは明らかであるから、本件各重加算税賦課決定に何ら違法はない。

ウ 以上からすれば、本件各処分はいずれも適法である。

(原告の主張)

ア 本件各処分のうち過少申告加算税及び無申告加算税の賦課決定について

本件修正申告等の内容は不正確であるから、原告が、所得税を過少に申告し、また、消費税等につき無申告であったとの事実はない。したがって、本件各処分のうち過少申告加算税及び無申告加算税の賦課決定は、いずれもその要件を欠き、違法である。

イ 本件各処分のうち本件各重加算税賦課決定について

(ア) 本件事故前について

本件事故前につき、被告は、① 原告が甲に理容業に係る売上金額を過少に記載した確定申告書作成を指示したこと、② 原告がレジペーパーを廃棄したこと、③ 理容業の売上額が1000万円を超えていたのに1000万円を下回る売上額で申告したことから、原告が重加算税の要件たる隠ぺい又は仮装行為を行ったものと主張する。

しかし、① 甲は、原告からの資料と指示に基づき申告書を作成していたにすぎず、その内容が過少であるか否か判断できる状況にはなかったのであるから、このことをもって隠ぺい又は仮装行為とはいえないし、② 原告が平成15年から平成19年の各年にわたってレジペーパーを廃棄していたとの事実はなく、③ 原告が意図的に理容業の売上額が1000万円を下回るように数字を操作していたことを裏付ける事実は存在せず、甲もこのことを知らなかったことからすれば、原告及び甲の行為は、重加算税の要件たる隠ぺい又は仮装行為に当たらない。

なお、原告は、レジペーパーそのものを保存する義務を負っていないし、そもそも申告納税者一般に記帳義務を課していない現行制度の下においては、レジペーパーを廃棄したことが隠ぺいに当たるとはいえないものである。

(イ) 本件事故後について

本件事故後につき、被告は、Aの事業専従者かつ原告の長男である甲が、① 本件売上帳と本件ソフトを用いた帳簿の二重帳簿を作成したこと、② レジペーパーを廃棄したこと、③ 理容業の売上額が1000万円を超えていることを認識しながら、1000万円を下回る売上額で申告したことから、原告が重加算税の要件たる隠ぺい又は仮装行為を行ったものと同視できる旨主張する。

しかし、① 本件売上帳は実際の売上額を記載したものではないから二重帳簿には当たらず、② レジペーパーの保存義務を負わないことは上記(ア)のとおりであるから、これを廃棄したことが隠ぺいに当たるとはいえないし、③ 本件売上帳は実際の売上額を記載したものではないから、そもそも甲が平成20年及び平成21年につき、意図的に1000万円を下回るように申告した事実はない。

(ウ) したがって、原告は、本件事故の前後を通じて、重加算税の要件たる隠ぺい又は仮装行為をしていないから、本件各重加算税賦課決定は、いずれも違法である。

ウ 以上からすれば、本件各処分はいずれも違法である。

第3 当裁判所の判断

1 認定事実

前記前提事実のほか、掲記の証拠及び弁論の全趣旨によれば、次の事実（以下、前提事実と併せて「本件認定事実」という。）が認められる。

(1) Aの経営等に関する事情

有限会社E（以下「E」という。）は、Aの仕入先の一つであるところ、EとAの取引は、甲の友人を介して始まったもので、その後の取引においても、甲が注文、商品の受取り、代金の決済を行っていた（乙17、原告法定代理人甲【6頁】）。

(2) 本件税務調査における事実

ア 丁は、事前通知の電話の際、甲から、①原告が入院中であること、②甲は、原告の入院前から原告と共にAにおいて理容業に従事していたこと、につき説明を受けた（証人丁【2頁】、弁論の全趣旨）。また、この際、丁は、甲に対し、不動産収入の申告漏れがある旨を伝えるとともに、原告の収入額を確認する必要がある旨述べた（証人丁【24頁】）。

イ 丁は、平成22年4月19日の調査の際、Aの階上にある甲の自宅において、甲が使用しているパソコンの会計用ソフトウェア「J」（本件ソフト）の入力状況を確認した。

このとき、丁は、レジペーパーから売上額を入力している旨説明を受けたので、甲に対し、

レジペーパーの提示を求めたが、甲はレジペーパーを廃棄してしまっており、同日の直近一週間分程度の分しか残っていなかった。

丁は、平成22年1月以降の分につき、本件ソフト上に売上額が入力されていないにもかかわらず、基礎資料たるレジペーパーが廃棄されていたことを不審に思い、甲に対し、売上額の管理方法につき説明を求めたところ、甲が、本件売上帳を提出した。

この際、甲は、本件売上帳に記載された売上額が不正確であるとか、実際の売上額より水増ししてある旨の申立てをしなかった。(乙9【5頁】、証人丁【3ないし5頁】、原告法定代理人甲【29、36頁】、弁論の全趣旨)

ウ 丁は、平成22年5月13日の調査の際、甲に対し、本件売上帳に基づいて売上額を計算していること等を説明した。また、丁が本件コインランドリー等について経費がないのか尋ねたところ、甲は、後日、本件コインランドリーに係る領収書等を探して丁に提出した(甲16【7頁】)。

エ 丁は、平成22年5月27日、甲及び乙に対し、本件売上帳からAの売上額を計算したこと、Aの経費については本件各年分の確定申告書の記載から認定したこと等を説明した上(乙9【14、17頁】、証人丁【11ないし14頁】、原告法定代理人甲【33頁】)、本件修正申告等の内容で修正申告及び期限後申告をするよう促した。

(3) 本件売上帳について

ア 甲は、同業者の研究会やセミナーに参加する中で、Aの経営分析をしてみたいと考え、本件売上帳を作成するようになった(前提事実(6)ウ(ウ)②、甲16【8頁】)。

イ 甲は、平成17年頃から、同年代の同業者数名と共に「I」と称する勉強会(以下「I」という。)をするようになった(甲16【9頁】、原告法定代理人甲【31頁】)。

ウ 甲は、Iに参加するに当たり、その内容を書き留めたノート(以下「Iノート」という。甲6)を作成していたところ、Iノートには、A及び他の理容店の売上げに係る数値に関する具体的な記載はない(甲6、原告法定代理人甲【35、36頁】)。

エ Iは、平成20年11月29日の本件事故当時には既に終了していた(原告法定代理人甲【31、36頁】)。

オ 本件売上帳は、1ページに1か月分が記載されるようになっており、日付ごとに、売上額、客数及び当該日のメニュー(調髪、パーマ等)や客の属性(学生、幼児、レディ等)の件数又は人数を記載する欄が設けられている。

上記メニューごとの客数を記載する欄の項目は、平成15年(2003年)6月分で新たに「美」として、美顔(上記「美」が美顔を指すことは同年7月のページの記載から明らかである。)のメニューが追加されたり、平成17年(2005年)3月分からは男女別の人数を記載する欄を設けたりするなど、変化している。

カ 本件売上帳の平成17年(2005年)1月分のページには、欄外に「17年ぶり、消費税込みで価格改定」との記載がある。

キ 本件売上帳の平成21年(2009年)7月のページには、「08 去年 0.98」、「07 おとし 0.94」、「06 さきおとし 0.94」、「05 0.76」、「04 0.86」との記載がある。

そして、本件売上帳に記載された平成21年(2009年)7月分の売上額の合計(128万8700円)を、平成20年から平成16年まで遡った各年7月分の本件売上帳上の売

上額の合計で除した数値の小数第三位以下を切り捨てた数値は、それぞれ以下のとおりとなる。

	売上額	数値
平成20年7月	131万0600円	0.98
平成19年7月	137万0600円	0.94
平成18年7月	136万5200円	0.94
平成17年7月	167万9500円	0.76
平成16年7月	149万3600円	0.86

(以上オないしキにつき乙10)

(4) 本件ノートの記載について

ア 本件ノートは、B5版のノートであり、1ページごとに1か月分が記載されている。

イ 各ページには、日付、項目、金額を記載する欄が設けられており、各ページの末尾に合計、小計等と記載して当該月の合計額が記載されている。

ウ 本件ノートの項目欄には、①「G」、「F」、「E」との項目が含まれるほか、②「雑誌」、「組合ヒ」、「石油」や、③「焼酎」、「犬のえさ」、「米」等の記載がある。なお、金額も含め線を引いて消してある項目（平成19年1月のページにおける「焼酎」や「犬のえさ」、平成19年3月のページにおける「玄米」等）、もあるが、平成19年3月のページにおける「米」は消去されていない。

(甲17)

2 争点(1) (本件修正申告等の内容の相当性) について

(1) 本件において、本件修正申告等の内容がAの売上額や経費等に係る客観的事実と合致していない場合には、甲がA等の経営実態を把握しておらず、ひいては本件修正申告等をする包括的権限を有していなかったことが推認され得るし、また、原告の利益に適合する方法でされたものかという観点から、事務管理の成否にも影響し得るなど他の争点の判断に影響するから、この点をまず検討する必要がある。

もっとも、納税申告の客観的正確性に限界があることは当然のことであるから、本件において問題とされるべきものは、文字通りの客観的真実との合致の有無ではなく、納税義務者自身が可及的に正しい申告をした場合にも生じ得る範囲内の誤りにとどまるという意味での正確性の有無である。

(2) 本件修正申告等における売上額の正確性について

ア 本件認定事実によれば、本件修正申告等における売上額は、本件売上帳に基づいて計算されているところ、① 本件売上帳は、本件税務調査の際、丁から、平成22年における売上額について本件ソフトにデータが入力されていないにもかかわらず、直近の一週間分を除きレジペーパーが保存されていないことについて説明を求められた甲が自ら提出したというのであって(認定事実(2)イ)、② そのような経緯であるにもかかわらず、甲は、本件売上帳の記載内容について、少なくともその一部に正確ではない記載があるなどという留保をすることなく、税務調査にきた丁にこれを預け(前提事実(6)イ(ウ)、認定事実(2)イ)、③ しかも、本件修正申告等に係る売上額が過大であるという本件訴訟における主張は、本件異議申立て及び本件審査請求のいずれの不服申立ての機会においても主張されておらず(前提事実(11)ウ)、④ 原告が水増しした売上額を記載した動機として主張するIでの売上額の発

表に備えて見栄を張りたかったという点について、そのような発表をした形跡がIノートからはうかがえないのであって（認定事実(3)ウ）、これらの点についての原告の主張（第2の2(1)（原告の主張）ア(ア)）は容易に信じ難い。

かえって、甲は、⑤ Aの経営分析のために本件売上帳の作成を始めたことを自認しているところ、本件売上帳に記載された各年7月の売上額を比較検討したことがうかがわれ（認定事実(3)キ）、また、⑥ 銀行から1220万円の融資を受ける際の事前審査のために、本件売上帳の記載を元に作成された平成19年ないし平成21年分の本件修正申告等に係る所得税の申告書等を提出しているなど（前提事実(10)）、本件売上帳にAの実際の売上額が反映されていることを前提とした行動を取っているということができ、これらの事情を総合考慮すれば、本件売上帳には、少なくとも甲においてAの実際の売上額であると認識していた額が記載されていたものと認められる。

そして、甲が原告の長男として、Aにおける原告の後継者的な立場であり（前提事実(2)）、本件事故前からAの仕入取引の一部を取り仕切るなど（認定事実(1)）、Aの経営面にも関与していたことに加えて、少なくとも本件事故後である平成20年及び平成21年度の原告の確定申告は自らの判断で行っていたのであり（前提事実(5)ウ）、これらの事情にAが最大でも4名程度（家族4名又は家族3名のほか1名）の理容師で営業する比較的小規模の理容院であることを併せ考えれば、原告が担当顧客から正規料金より安い料金しか受け取らないこともあったと考えられることなどを考慮しても、甲は、正確な売上額を把握した上で、これを本件売上帳により管理していたと認めるのが相当である。

原告は、本件売上帳の記載は、本件事故の前後でその正確性が異なる旨主張するが、上記で指摘したところ（特に③ないし⑥）に照らし、同主張は採用できない。

イ 原告は、平成22年以降における本件理容院の仕入率と本件修正申告等の内容から算出した本件各年分の仕入率（以下「本件仕入率」という。）との相違等を理由に、本件売上帳の記載の正確性を否定する。

しかし、本件仕入率の平均が5.3%であるのに対し、平成22年から平成24年分の確定申告の内容（これが正しいことに争いはない。）により算出した仕入率の平均は7.0%であって、その差は1.7%にとどまる（前提事実(9)）から、本件仕入率が異常に低いとまではいえない上、平成20年11月の本件事故により原告がAの経営から離れたことや、平成21年に丙がAから独立したこと（前提事実(2)イ）などにも照らせば、この頃、Aの体制が大きく変わったといえるから、本件仕入率と平成22年以降の仕入率を単純に比較することも相当でない。

さらに、原告が比較対象に挙げる同業他社2店舗の経営形態の実態は不明であるから、これらと比較して本件仕入率が異常な数値であるということもできない。

むしろ、本件仕入率は平成17年実態調査の仕入率には合致しているのであるから、同調査についての原告の指摘を考慮しても、原告の主張する仕入率の相違は上記アの判断を左右するものではない。

(3) 本件修正申告等における経費について

ア 本件認定事実によれば、本件修正申告等における経費の額は、本件確定申告書の記載に基づいて計算されているところ、これを作成した原告又はその意を受けた甲には、少なくとも原告に不利な方向（経費を減らす方向）で経費の額を偽る動機がなく、また、本件税務調査

においてもAに係る経費が異なっていたとの事情は明らかになっていないから、本件確定申告書の内容及びこれに基づいて算出された本件修正申告等における経費の額は、特段の事情がない限り、客観的事実と一致するものと認めるのが相当である。

イ この点、原告は、本件修正申告等における経費の記載は、本件ノートに記載された費目のうち、Aの仕入れに当たる「E」、「F」、「G」との項目の合計額と食い違うから、本件修正申告等における経費の額は客観的事実に合致しない旨主張し、証拠中（原告法定代理人甲【5頁から6頁】）には、本件ノートは、常にレジカウンターの下に置いてあって、仕入れに関する支払をする都度その支払をした従業員が付けていた旨の、上記原告主張に沿う供述部分がある。

しかし、他方、① 甲は、本件税務調査において、丁から漏れている経費がないか尋ねられ、本件コインランドリーの経費に係る領収書を提出しているにもかかわらず、自らも記入することのあった本件ノートを丁に提示しなかったこと（認定事実(2)ウ）、② 甲は、その理由につき合理的な説明をしていないこと（原告法定代理人甲【39頁】）からすれば、甲の上記供述部分は著しく不自然、不合理であり、その信用性は低い。

さらに、仮に本件ノートがAに係る経費を記載したものであるとしても、本件ノートの記載をみると、その中には「焼酎」、「犬のえさ」、「米」等のAの経費ではない費用が混在して記載されていること、「焼酎」、「犬のえさ」等の項目は消去された跡があるものの、消去されている「玄米」と同ページにある「米」は消去されていないこと（認定事実(4)ウ）などから、本件ノートに記載された費目につき、Aの経費とそうでない費用が完全に区別されているとは認め難い。そうすると、原告がAの仕入れに当たると主張する「G」、「F」、「E」との項目に係る支出の全てがAの仕入れに係る支出であると認めるのは困難であり、さらに、本件ノートのうち平成19年分に記載された上記項目の合計額（83万7230円）が平成19年分の確定申告における経費の額（67万4577円）を上回っていることからしても、本件ノートの上記項目に係る支出の全てがAの経費であると認めることはできないから、本件ノートとの比較を根拠として、本件修正申告等における経費の額が客観的事実と合致していないということとはできない。

したがって、原告の上記主張は採用できない。

(4) 以上によれば、本件修正申告等の内容は、Aの売上額や経費等に係る客観的事実と合致していると認めることができる。

3 争点(2)（甲は、本件修正申告等をするにつき無権限であったか）について

(1) 上記2のとおり、甲は、原告の長男として、Aにおける原告の後継者的な立場であり、本件事故前からAの仕入取引の一部を取り仕切るなど、Aの経営面にも関与しており、Aの売上額の実態を把握してこれを管理していたことが認められ、また、前提事実(5)イのとおり、本件各年分の原告の確定申告書は、いずれも甲が作成し、原告の署名も甲が代署しているが、証人丁の供述を前提としても、本件税務調査の際、甲は、丁に対して、原告の確定申告書は原告の指示に従い、その指示どおりの内容で作成していた旨説明していたというのであり（証人丁【5頁】）、その後、甲立会いの下、丁は入院中の原告と面会し、本件税務調査についての説明や原告の認識の確認を試みていること（前提事実(6)ウ）に照らすと、甲のみならず丁の認識としても、甲が原告の確定申告や本件修正申告等をする権限を含む包括的な代理権を与えられているとは考えていなかったものと認められる。

そして当時の原告は意思能力を欠く状態であったから（前提事実(1)イ）、証人丁が供述するようなやりとり（証人丁【7ないし9頁】）が原告と甲との間であったとしても、これにより本件修正申告等の権限が甲に付与されたと見ることもできない。

(2) また、甲が包括的な代理権を有する根拠として被告が主張するところの本件の賃貸借契約書の記載（前提事実(3)ア）は、単に原告に何らかの事態が生じた場合に賃貸人として対応窓口を甲を含む息子二人に委ねたというにすぎないし、本件事故後のAの改装工事（前提事実(2)エ）は小規模の改装にとどまるものと認められ（乙22の2・3には「ぷち改装」等の記載がある。）、これに原告の事業に係る金員についての銀行への入出金手続をしていたと考えられること（乙11、14）を考慮しても、原告が甲に本件修正申告等の権限を含む包括的な代理権を付与していたとまで認めることはできない。

(3) 以上からすれば、甲は、本件修正申告等をするにつき無権限であったと認められる。

4 争点(3)（本件修正申告等につき事務管理が成立するか）について

(1) 納税申告は、納税要件を満たすことによって発生している納税義務の内容を確定する私人の行為であって、これにより初めて納税義務が発生するわけではない。

本件認定事実のほか前記2で認定したところによれば、原告は、① 本件各年分の確定申告をするに当たって、Aの売上額については、本件修正申告等において申告された客観的な売上額よりいずれも低い金額で申告し、② 本件建物に係る不動産賃料収入及び本件コインランドリーに係る収入について申告せず、さらに、③ 売上額が1000万円を超えているにもかかわらず、本件各課税期間に係る消費税等の確定申告書を提出していなかったのであるから、原告については、その納税申告内容にかかわらず、客観的なAの売上額並びに本件建物に係る賃料収入及び本件コインランドリーに係る収入に基づいて算定される所得税額及び消費税額について納税義務が発生し、この事実は、本件税務調査が終了する段階では、租税庁には当然に明らかになっていたものである。

(2) そして、本件認定事実によれば、① 甲は、本件税務調査において、丁からの事前通知を受けて、原告が入院中である旨説明した上、長男である甲自らが税務調査に立ち会うことを承諾したこと（前提事実(6)ア、認定事実(2)ア）、② 甲は、本件税務調査において、自ら本件売上帳を提出したり、領収書を送付したりするなど、調査に協力したこと（前提事実(6)イ（イ）、同（エ）、同エ（イ）、認定事実(2)イ、同ウ）、③ D及び丁は、原告本人への面談を行ったこと（前提事実(6)ウ）、④ 甲が丁のしょうように応じて本件修正申告等をしたことが認められる。

(3) 以上によれば、甲は、Aの経営実態をよく知る者の一人として本件税務調査に立会い、原告の長男という最も身近な親族の立場において、上記(1)のとおり納税義務が原告に発生し、同事実が租税庁に明らかになっているという状況の下で、丁による本件修正申告等のしょうように応じて、原告のために、原告名義で本件修正申告等をしたものと認められるし、さらに、修正申告をしないまま更正・決定を待つ場合にはより長期間につき延滞税が課される可能性があったこと（通則法60条1項2号、2項）にも鑑みれば、更正及び決定がされた場合の異議申立て及び審査請求（通則法75条1項1号、3項）のような法定の不服申立手続が用意されていないことを考慮しても、本件修正申告等は、原告の利益に適合するものと評価するのが相当である。

してみると、甲のした本件修正申告等については、原告のために事務管理が成立するというべきであって、その効果は原告に帰属する。

原告は、本件修正申告等は、原告の利益に適合せず、また、原告の意思に反するものである旨主張するが、本件修正申告等が原告の利益に適合するのは上記認定のとおりであるし、また、仮に、原告の意思が、上記(1)の本来の納税義務の範囲より少ない税額を申告することによりその全部又は一部を免れようとするものであるとすれば、法的秩序に反し容認できないというほかないから、本件修正申告等が、このような原告の意思に反したとしても、事務管理の成立を妨げるものではない。

5 争点(5) (本件修正申告等に手続上重大な瑕疵があるか) について

(1) ア 所得税法(平成23年12月法律第114号による改正前のもの。以下同じ。)234条1項は、国税庁、国税局又は税務署の職員は、所得税に関する調査について必要があるときは、納税義務がある者、納税義務があると認められる者(同条項1号)等に質問し、又はその者の事業に関する帳簿書類(電磁的記録を含む)その他の物件を検査することができる旨定めているところ、上記質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、質問検査の必要があり、かつ、その必要と相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる限り、収税官吏の合理的な選択に委ねられているものと解される。

イ 本件認定事実及び前記2のとおり本件修正申告等の内容が客観的事実と合致していることに照らせば、原告につき、税務調査(質問検査)を行う必要性があったものと認められる。

そして、本件認定事実によれば、丁は、① 原告に対する本件税務調査を開始するに当たり、原告本人に対する事前通知をするためAに電話をかけたが、甲から原告が入院中である旨の説明を受けたため、原告の長男であり、同時点でAを事実上経営していた甲に対して、原告に所得税の申告漏れがあるため、収入の確認が必要である旨の説明をした上、税務調査への立会いを求め、甲の承諾を得たこと(前提事実(6)ア、認定事実(2)ア)、② 上司であるDと共に原告本人への面談を行い、原告の病状を直接確認し、直接の質問を試みたこと(前提事実(6)ウ)、③ 原告による税務調査への対応が不可能と考え、その後の立会いを引き続き甲に求め、平成22年5月13日の調査の際には、甲に対し、本件売上帳から認定した売上額や税金額を説明した上、他に漏れている経費がないか尋ね、後日、甲から本件コインランドリーの経費に係る領収書の提出を受けたこと(認定事実(2)ウ)、④ 甲らに対し、平成22年5月27日、再度税金額等を説明した上で修正申告等をしようとしたこと(認定事実(2)エ)が認められる。なお、丁が必要もないのに甲の財布の中を見せるよう求めたとの事実を認めるに足る証拠はない。

上記によれば、本件税務調査は、原告の手続保障にも一定の配慮がされたもので、その調査手法は、社会通念上相当な限度にとどまるものというべきである。

ウ 原告は、丁において、① 本件修正申告等の内容が不正確であるにもかかわらず、あたかも調査結果が絶対的なものであって、修正申告をするほかないように申し向けるという欺罔行為があった、② 早く支払わないと延滞税がついて大変なことになる旨申し向けて、修正申告等を強要した旨主張するが、本件修正申告等の内容が客観的事実と合致するものであることは前記2で認定したとおりであることからすると、仮に丁が延滞税のことを説明するなどして修正申告をしようとしたとしても、これをもって欺罔行為ないし強要行為と評価することはできない。

(2) したがって、本件税務調査は、手続的にも適法に行われたものと認められ、これに引き続く本件修正申告等にも手続上の瑕疵があるとは認められない。

6 争点(6) (本件各処分の適法性) について

- (1) 通則法は、期限内申告書が提出された場合において、修正申告書の提出又は更正があったとき（過少申告加算税の規定に該当する場合。通則法65条1項）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ものと定めている（通則法68条1項）。

また、通則法68条2項は、① 期限後申告書の提出又は納税申告書を提出する義務がある者がこれを提出しなかった場合にされる決定があった場合（通則法66条1項1号）又は② 期限後申告書の提出又は上記決定があった後に修正申告書の提出又は更正があった場合（同条項2号）、すなわち無申告加算税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、無申告加算税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ものと定めている。

そして、重加算税の制度は、隠ぺい又は仮装したところに基づく過少申告又は無申告による納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度の信用を維持し、その基礎を擁護するための行政的な制裁であって、納税義務者本人の刑事責任を追及するものではないことや、家族等又は従業者等が隠ぺい仮装行為に及んだ場合に重加算税が課されないとするれば、上記重加算税制度の機能が十分に発揮されないこととなるから、納税者本人が自ら隠ぺい仮装行為に及んだ場合だけでなく、納税者本人から依頼を受けた第三者が仮装隠ぺい行為に及んだ場合にも、本人に重加算税が成立すると解するのが相当である。

- (2) 所得税に係る本件重加算税賦課決定について

ア そこで、以上を前提に、所得税に係る本件各賦課決定について検討する。

イ 本件修正申告等におけるAの売上額が客観的事実と合致していることは前記2のとおりであるから、これより低い売上額に基づきされた本件各年分の確定申告が、過少申告加算税の規定に該当する場合に当たすることは明らかであり、また、所得税に係る本件重加算税賦課決定が法定の範囲内の割合でされていることに特段争いはない。

ウ(ア) そこで、原告が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いえるか否かを検討する。

(イ) この点、上記条項にいう「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に該当する事実が存在するように装うことをいう。

これを本件各年分のうち平成19年までの申告分についてみると、原告は、Aの事業所得につき、本来の納税義務の範囲で納税義務が発生しているにもかかわらず、これより少ない売上額に基づく所得を申告していたものであり、その売上額の差は別表記載のとおり

であって、最少でも619万6372円（平成19年分）とかなり大きく、およそ誤算等により生じ得るものとはいえないから、原告は、確定的な脱税の意図を有していたものと認められる。

そして、原告は、甲に指示をして、本件ソフトによる帳簿の作成をさせていたものであるところ、これは、本来の納税義務の範囲より少ない売上額を記載した帳簿を作成し、これに基づいて確定申告をさせるものであって、他方、原告が売上額を明らかにする基礎資料であるレジペーパーを廃棄していたことも併せ考慮すれば、売上額を偽装した帳簿の作成として隠ぺい又は仮装に当たるものといえる（なお、本件は、故意にレジペーパーを破棄した事案であるから、一般的にレジペーパーの保存義務がないことは上記判断に影響しない。）。

したがって、売上額の一部を除外して本件ソフトにより作成した帳簿に基づいて過少申告をした原告の行為は、重加算税の要件を満たすことが明らかである。

(ウ) また、本件各年分のうち平成20年及び平成21年分の申告については、甲が、本件売上帳を作成する一方で、平成19年までと同様に本件ソフトによって本来の納税義務の範囲より少ない売上額を記載した帳簿を作成し、他方、売上額を明らかにする基礎資料であるレジペーパーを廃棄しているところ、甲がAの事業専従者であり、事務管理として平成20年分及び平成21年分の確定申告及び本件修正申告等をした者であることからすれば、甲がした、二重帳簿を作成した上で、売上額の一部を除外して本件ソフトにより作成した帳簿に基づいて過少申告をしたという上記行為は、本件事故前において原告が継続的に有していた意思に沿い、これを実現したものとして、原告の行為と同視すべきものといえるから、原告が上記期間についても重加算税の要件を満たすことは明らかである。

(3) 消費税等に係る本件重加算税賦課決定について

ア 本件修正申告等におけるAの基準期間及び本件課税期間の売上額が客観的事実と合致しているものであり（前記2）、かつ、いずれも1000万円以上であること（前提事実(7)イ）からすれば、原告は、消費税等の申告義務を負いながら、これを申告していなかったものであるから、無申告加算税の規定に該当する場合に当たすることは明らかであり、また、消費税等に係る本件重加算税賦課決定が法定の範囲内の割合でされていることに特段争いはない。

イ そして、上記(2)で認定したところによれば、原告は、確定的な脱税の意図に基づいて、売上額を過少に申告していたものであり、本件事故後は、その意図を受けた甲が引き続き過少申告を行っていたものであるところ、本件確定申告書における売上額と本件修正申告等における売上額（客観的事実と合致するもの）の差が別表記載のとおりかなり大きいこと、確定申告における売上額が消費税等の課税事業者とならない1000万円を下回る水準で推移していることからすれば、原告は、あえて消費税等の課税事業者とならないように売上額の一部を除外した上、消費税等の申告をしなかったものと十分に推認できる。

そうすると、原告は、消費税等を免れる確定的な意図を有していたところ、上記(2)ウ(イ)及び(ウ)で認定した原告及び甲の隠ぺい仮装行為が消費税等の課税事業者であることを基礎付ける事実（売上額が1000万円以上であること）の隠ぺい仮装行為にも当たすることは明らかであるから、本件各課税期間につき、原告は、消費税等の重加算税の要件を満たす。

ウ これに対し、原告は、原告があえて1000万円を下回るように申告した事実はない旨主張するが、上記認定に反し、採用できない。

(4) したがって、本件各処分はいずれも適法であると認められる。

7 結論

以上からすれば、その余の争点について判断するまでもなく、原告の請求はいずれも理由がないから、これらを棄却することとして、主文のとおり判決する。

福岡地方裁判所第6民事部

裁判長裁判官 山之内 紀行

裁判官 石山 仁朗

裁判官 清水 淑江

(別紙)

当事者目録

原告	K
同法定代理人成年後見人	甲
同訴訟代理人弁護士	林田 賢一
同	吉村 真吾
被告	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	福岡税務署長
	手島 久隆
被告指定代理人	小松 義浩
同	山本 理一郎
同	進藤 豊
同	大澤 要
同	高島 敏雄
同	楠窪 泰浩
同	大坪 正宏
同	福島 寛子
同	石橋 輝明
同	出水 涼子

以上

別表 省略