

大阪地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 所得税及び消費税更正処分の義務付け等請求事件
国側当事者・国(西宮税務署長)
令和3年2月5日棄却・控訴

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	安富 巖
同	和田 義之
同	至田 明史
被告	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	西宮税務署長 井上 浩樹
被告指定代理人	別紙1 指定代理人目録のとおり

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 西宮税務署長が原告に対して令和元年5月29日付けでした、原告の平成24年分所得税に係る更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分(ただし、令和2年9月17日付け裁決により一部取り消された後のもの。以下、一部取消し後の同通知処分を「本件所得税通知処分」という。)を取り消す。
- 2 西宮税務署長が原告に対して令和元年5月29日付けでした、原告の平成24年1月1日から同年12月31日までの課税期間(以下「本件課税期間」という。)分に係る消費税及び地方消費税(以下、併せて「消費税等」という。)に係る更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分(ただし、令和2年9月17日付け裁決により一部取り消された後のもの。以下、一部取消し後の同通知処分を「本件消費税等通知処分」といい、本件所得税通知処分と併せて「本件各通知処分」という。)を取り消す。
- 3 被告は、原告に対し、100万円及びこれに対する令和元年10月26日から支払済みまで年5分の割合による金員を支払え。

第2 事案の概要

- 1 税理士であった原告は、平成24年分所得税及び本件課税期間の消費税等の確定申告における納付すべき税額が過大であったとして、前記所得税及び消費税等について各更正の請求(以下「本件各更正の請求」という。)をしたが、西宮税務署長(以下「処分行政庁」という。)が、本件各更正の請求に対して何らの処分をしないことが違法である等と主張して、不作為の

違法確認、本件各更正の請求どおりの内容の更正処分を行うことの義務付け、本件各更正の請求どおりの内容の更正処分によって還付されるはずである還付金・還付加算金の支払請求及び原告に対する還付決定を行わないという不作為に関する国家賠償法1条1項に基づく慰謝料の支払を求める訴えを提起した。

前記訴えの提起後に、処分行政庁が、本件各更正の請求に対していずれも更正をすべき理由がない旨の通知処分（一部取消し前の本件各通知処分）をしたことから、原告が、民訴法143条1項に基づき、前記訴えを、一部取消し前の本件各通知処分の取消し並びに更正の請求に対する処分が違法に遅延したことに係る国家賠償法1条1項に基づく慰謝料及び訴え変更申立書送達の日翌日である令和元年10月26日から支払済みまで平成29年法律第44号による改正前の民法所定の年5分の割合による遅延損害金の支払を求める訴えに交換的に変更し、令和2年9月17日付け判決（以下「本件判決」という。）によりそれぞれ一部取消しがされたので、その後のものである本件各通知処分の取消請求に減縮したものである。

2 法令の定め

(1) 事業所得に関する定め

所得税法27条1項は、事業所得とは、農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業その他の事業で政令で定めるものから生ずる所得をいう旨を規定し、同条2項は、事業所得の金額は、その年中の事業所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額とする旨を規定する。

(2) 給与所得に関する定め

所得税法28条1項は、給与所得とは、俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得をいう旨を規定し、同条2項は、給与所得の金額は、その年中の給与等の収入金額から給与所得控除額を控除した残額とする旨を規定する。

(3) 雑所得に関する定め

所得税法35条1項は、雑所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得をいう旨を規定する。さらに、同条2項は、雑所得の金額は、その年中の公的年金等の収入金額から公的年金等控除額を控除した残額及びその年中の雑所得（公的年金等に係るものを除く。）に係る総収入金額から必要経費を控除した金額の合計額とする旨を規定する。

(4) 必要経費に関する定め

所得税法37条1項は、その年分の事業所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とする旨を規定する。

所得税法56条1項は、居住者と生計を一にする配偶者その他の親族がその居住者の営む事業所得を生ずべき事業に従事したことその他の事由により当該事業から対価の支払を受ける場合には、その対価に相当する金額は、その居住者の当該事業に係る事業所得の金額の計算上、必要経費に算入しないものとする旨等を規定する。

所得税法57条1項は、青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けている居住者と生計を一にする配偶者その他の親族で専らその居住者の営む同法56条に規定す

る事業に従事するもの（青色事業専従者）が当該事業から同法５７条２項の書類に記載されている方法に従いその記載されている金額の範囲内において給与の支払を受けた場合には、同法５６条の規定にかかわらず、その給与の金額でその労務に従事した期間、労務の性質及びその提供の程度、その事業の種類及び規模、その事業と同種の事業でその規模が類似するものが支給する給与の状況その他の政令で定める状況に照らしその労務の対価として相当であると認められるものは、その居住者のその給与の支給に係る年分の当該事業に係る事業所得の金額の計算上必要経費に算入する旨等を規定する。

（５）消費税等に関する定め

ア 消費税法４条１項（ただし、平成２７年法律第９号による改正前のもの。以下同じ。）は、国内において事業者が行った資産の譲渡等には、同法により、消費税を課する旨を規定する。同法２条１項８号は、資産の譲渡等とは、事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供をいう旨を規定する。

消費税法２８条１項（ただし、平成２７年法律第９号による改正前のもの。以下同じ。）は、課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額（課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税額及び当該消費税額を課税標準として課されるべき地方消費税額に相当する額を含まないものとする。）旨を規定する。

イ 地方税法は、消費税法４５条１項４号に掲げる消費税額を課税標準として課する地方消費税として譲渡割を定めている（地方税法７２条の７第２号）

（６）国税通則法（以下「通則法」という。）の定め

ア 更正の請求に関する定め

通則法２３条１項は、納税申告書を提出した者（なお、地方税法に基づく譲渡割の申告は、当分の間、消費税の申告の例により、消費税の申告と併せて、税務署長にしなければならないとされる（地方税法附則９条の５参照）。）は、当該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い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該当する場合には、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等につき更正をすべき旨の請求をすることができる旨を規定する。

通則法２３条４項は、税務署長は、更正の請求があった場合には、その請求に係る課税標準等又は税額等について調査し、更正をし、又は更正をすべき理由がない旨をその請求をした者に通知する旨を規定する。

イ 国税の調査に関する定め

通則法７４条の９第１項は、税務署長等は、国税庁等の当該職員に納税義務者に対し実地の調査において、通則法７４条の２から７４条の６まで（当該職員の質問検査権）の規定による質問、検査又は提示若しくは提出の要求（質問検査等）を行わせる場合には、あらかじめ、当該納税義務者（当該納税義務者について税務代理人がある場合には、当該税務代理人を含む。）に対し、その旨及び同項各号に掲げる事項を通知するものとする旨を規定する。

通則法７４条の１１第２項は、国税に関する調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合には、当該職員は、当該納税義務者に対し、その調査結果の内容（更正決定等をすべきと認めた額及びその理由を含む。）を説明するものとする旨を規定する。

通則法74条の11第3項は、同条2項の規定による説明をする場合において、当該職員は、当該納税義務者に対し修正申告又は期限後申告を勧奨することができる旨及びこの場合において、当該調査の結果に関し当該納税義務者が納税申告書を提出した場合には不服申立てをすることはできないが更正の請求をすることはできる旨を説明するとともに、その旨を記載した書面を交付しなければならない旨を規定する。

3 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により容易に認められる事実）

(1) 当事者等

ア 原告は、青色申告書を提出することにつき、処分行政庁の承認を受けている個人である。原告は、本件各通知処分当時、税理士であり、芦屋市に本店を置く株式会社A（以下「A」という。）、大阪市浪速区に本店を置く株式会社B（以下「B」という。）及び大阪市西淀川区に本店を置く株式会社C（以下「C」といい、A及びBと併せて「D」と総称する。）の代表取締役であった。（弁論の全趣旨）

原告は、平成25年3月5日、顧客である法人等のために売上除外等の不正な手段により虚偽過小の申告をして法人税等を免れたとの法人税法違反その他の罪を犯したとして接見等禁止決定を付されて勾留され、間もなく当庁に起訴され、平成28年3月18日、同罪により懲役6年及び罰金7000万円の刑に処する旨の判決を宣告され、同判決は、平成29年1月24日宣告の控訴棄却判決及び同年9月21日付け上告棄却決定を経て、その後確定した（甲1ないし甲4、弁論の全趣旨）。原告は、平成27年11月27日、供述調書の供述者や証人との接触が禁止されるなどの条件を付されて保釈が許可され（甲17）、平成28年3月18日、上記接触禁止の条件を付されることなく保釈が許可された（甲18）。

イ 税理士法人E（以下「E」という。）は、平成15年11月●日に設立された税理士法人である。Eの代表社員は、設立から平成16年12月20日までは、原告の弟である乙（一部書証では丙。以下「乙」という。）であり、同日からEが解散した平成25年10月●日までは、丁（以下「丁」という。）であった。（弁論の全趣旨）

ウ E、原告や乙を含む個人税理士、並びに税理士資格を持たない幹部従業員は、Fグループ又は合同事務所と呼ばれるグループ（以下「Gグループ」という。）を構成し、税理士（原告等を除く。）又は幹部従業員を班長とする業務担当班（以下「業務班」という。以下、それぞれの業務班を班長の名を付して「〇〇班」、それぞれの業務班が担当した部分を班長の名を付して「〇〇管理分」ということがある。）を編成の上、税理士業務や記帳代行業務を共同して行っていた（弁論の全趣旨）。

丁班は、Gグループ全体の総務や経理事務を担当し、Gグループの顧客への税理士報酬の請求を行うほか、税理士報酬の入金先となるE及び各個人税理士名義の預金口座の通帳やキャッシュカードを預かり、その収入を一元的に管理していた。また、丁班は、事務所の家賃、事務用品費、設備費等に係る費用及び各個人税理士の個人事務所の家賃等、Gグループで生じた経費についても一元的に管理し、上記口座へ入金された資金又は手元に留保している現金を原資として、その支払もしていた。そして、丁班は、Gグループの収支状況並びに各個人税理士名義の各預金口座の入金額及び残高等を、合同事務所総勘定元帳に記帳していた。ただし、原告名義の口座の1つについては、戊（以下

「戊」という。)を班長とする業務班(戊班)が管理するようになっていた。(乙17、乙34、弁論の全趣旨)

エ H(以下「H」という。)は原告の妻であり、戊は原告の子であって税理士である(弁論の全趣旨)。

(2) 本件各通知処分に至る経緯

ア 原告は、平成25年3月14日、平成24年分の所得税の確定申告書を提出した。その記載内容の要旨は、別表1の「確定申告」欄記載のとおりである。また、原告は、同日、本件課税期間分の消費税等の確定申告書を提出した。その記載内容の要旨は、別表2の「確定申告」欄記載のとおりである。(乙4、乙5。以下、上記各確定申告を「本件各確定申告」という。)

イ 原告は、平成30年4月2日、処分行政庁に対し、前記アの所得税について納付すべき税額等は別表1の「更正の請求」欄記載のとおりであり、前記アの消費税等について納付すべき税額等は別表2の「更正の請求」欄記載のとおりであるとして、更正の請求をした(本件各更正の請求。甲6の1、甲6の2。)

ウ 原告は、平成31年4月19日、本件各更正の請求に対し、処分行政庁が何らの処分をしないことについての不作為の違法確認訴訟及び本件各更正の請求のとおり各更正処分の義務付け等を求める訴えを提起した(顕著な事実)。

エ 処分行政庁は、令和元年5月29日付けで、原告の平成24年分所得税に係る更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分(一部取消し前の本件所得税通知処分)及び本件課税期間分に係る消費税及び地方消費税に係る更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分(一部取消し前の本件消費税等通知処分)をした(一部取消し前の本件各通知処分。甲9の1、甲9の2)。

オ 原告は、令和元年6月25日、一部取消し前の本件各通知処分を不服として、国税不服審判所長に対する審査請求をした(甲11)。

カ 原告は、前記オの審査請求がされた日の翌日から起算して3箇月が経過した後である令和元年10月24日、前記ウの訴えを、一部取消し前の本件各通知処分の取消しを求める訴え及び前記第1の3記載の国家賠償請求に係る訴えに交換的に変更した(顕著な事実)。

キ 国税不服審判所長は、令和2年9月17日付けで、前記オの審査請求について、一部取消し前の本件各通知処分をいずれも一部取り消す旨の裁決をした(本件裁決)。本件裁決により認定された、所得税及び消費税等に係る納付すべき税額等の金額は、別表1及び別表2の各「裁決」欄記載のとおりであるから、本件裁決においては、その限度で減額更正処分がされ、その余は更正をすべき理由がない旨の通知処分が維持されている。(乙59)

ク 原告は、前記キを踏まえ、前記第1の1及び2記載の請求の趣旨のとおり、前記カの取消請求を本件各通知処分(本件裁決後も更正をすべき理由がない旨の判断が維持されている通知部分)の取消請求に一部減縮し、被告はこれに同意した(顕著な事実)。

4 争点

(1) 本件所得税通知処分の違法性(争点1)

ア 原告がEの顧客に対して行った脱税工作の対価(以下、同脱税工作を「本件脱税工

作」といい、同対価を「本件業務委託分報酬」という。)の帰属及び本件業務委託分報酬と同額の必要経費の計上の可否(争点1-1)

イ 原告が、Eから外注費等の名目で月額200万の金員(以下「本件E報酬」という。)を受領していたか(争点1-2)

ウ 未払金債務の債務免除の有無(争点1-3)

エ 必要経費算入の可否(争点1-4)

オ 処分手続の重大な違法の有無(争点1-5)

(2) 本件消費税等通知処分の違法性(争点2)

ア 本件業務委託分報酬及び本件E報酬が、課税資産の譲渡等の対価であるか(仮に同対価であるとしても、本件業務委託分報酬が課税仕入れに係る支払対価といえるか)(争点2-1)

イ 理由の提示に瑕疵があるか(争点2-2)

(3) 本件各通知処分がされるまで1年以上にわたり、本件各更正の請求に対する応答がされなかったこと及び本件各通知処分をしたことによる国家賠償法上の違法性の有無(争点3)

5 争点に関する当事者の主張の要旨

(1) 争点1-1(本件業務委託分報酬の帰属及び本件業務委託分報酬と同額の必要経費の計上の可否)について

(被告の主張の趣旨)

ア 本件脱税工作は、顧問先とDとの間で、架空の業務委託契約(以下「本件架空業務委託契約」という。)を締結し、顧問先がD名義の預金口座に委託料名目の金員を入金した上で、その約8割相当額を顧問先に返金して、顧問先において架空の経費を計上するというものであった。原告は、本件脱税工作による脱税を顧問先に働き掛け、上記委託料名目の金員の入金先であるD名義の預金口座を管理し、他の個人税理士らに上記架空の経費を計上する経費処理を行わせ、同税理士らに対するその対価(以下「本件脱税工作分配金」という。)の支払を負担し、自ら顧問先への返金を行っていた(以下、本件脱税工作の勧誘に応じた顧問先を「本件各顧問先」という。)

これらによれば、本件各顧問先から本件脱税工作を受託したのは、本件架空業務委託契約の名義にかかわらず、原告であって、その対価である本件業務委託分報酬は原告に帰属する。

イ 原告は、仮に本件業務委託分報酬が原告に帰属するとしても、これと同額が必要経費として認定されるべきであると主張する。

しかし、本件業務委託分報酬の額は、本件各顧問先から委託料名目で入金された金額から、本件各顧問先への返金額及び本件脱税工作分配金を控除したものであって、本件業務委託分報酬と同額の経費を負担していない。

したがって、本件業務委託分報酬と同額の必要経費を認めることはできない。

(原告の主張の要旨)

ア 本件架空業務委託契約がDと本件各顧問先との間で締結され、本件架空業務委託契約に基づく委託料はDに支払われているのであるから、本件業務委託分報酬はDの収入であって、原告の収入ではない。実際、本件架空業務委託契約に係る委託業務は全て架空の業務ではなく、Dが顧問先に対するコンサルティング業務を行ったこともあったので

ある。

イ 仮に、本件業務委託分報酬が原告に帰属するとしても、雑所得ではなく事業所得であるから、顧問料収入と同視されるべきである。

したがって、他の原告の顧問料収入について、これと同額分が必要経費（外注費）として認められたのと同様に、本件業務委託分報酬についても、これと同額分が必要経費（外注費）として認められるべきである。

(2) 争点1-2（原告が本件E報酬を受領していたか）について

(被告の主張の要旨)

原告は、Eから毎月200万円の報酬（本件E報酬）を得ていた。このことは、各種帳簿（乙19、乙24、乙25、乙27等）の記載等から明らかである。

(原告の主張の要旨)

被告の主張は、帳簿の記載のみに基づいており、根拠薄弱である。

また、Eは、平成25年12月27日付けで、浪速税務署に対し、平成24年12月期の法人税の更正の請求（以下「平成24年分法人税更正の請求」という。）をし、浪速税務署により是認されているところ、平成24年分法人税更正の請求において、Eは、従前の申告に外注費の過大計上があったとしており、原告に対する本件E報酬の支払を外注費として計上しておらず、本件E報酬の支払を否定している。

したがって、原告が、本件E報酬を受領していたとの立証はない。

(3) 争点1-3（未払金債務の債務免除の有無）について

(被告の主張の要旨)

ア Eでは、E又は各個人税理士が顧客から受領した顧問料等を、売上集計表に基づき、E及び各業務班に分配していた。このうち、個人税理士名義の顧問契約に係るものは、顧客において報酬を支払う際、源泉徴収が行われるため（所得税法204条1項2号）、顧客からは、源泉徴収税額相当額が控除された金額が入金されていた。ところが、売上集計表には、源泉徴収税額控除前の金額が計上され、同金額を基準に上記分配が行われていたため、Eにおいて、源泉徴収税額相当分の不足額が生じていた。原告の顧問料収入についても同様に、源泉徴収税額相当額分、原告がEに支払うべき分配金（外注費）が不足していた。

こうして、原告は、Eに対して同額分の未払金債務を負担していたところ、平成24年分の未払金債務（以下「本件未払金債務」という。）は、原告の顧問料等に係る同年分の源泉徴収税額と同額の949万9298円であった。

イ Eは、平成24年分法人税更正の請求において、本件未払金債務949万9298円を含む4446万0426円を経費負担金として損金計上し、損金として認容されている。

ウ 原告のEに対する源泉徴収税額相当の未払金債務は平成24年分のみならず、平成21年ないし平成23年分においても存在していたものの、平成21年ないし平成23年の各年分に係る各未払金債務についても、平成24年分と同様に、Eが行った修正申告において経費負担金として損金計上されていた。

エ 前記イのとおり、Eが本件未払金債務を平成24年12月期の損金として計上したことは、本件未払金債務をEの経費として負担し、原告にその支払を求めないとしたこと

を示しており、前記ウによれば、原告は、Eが本件未払金債務の支払を原告に求めることなく、Eが本件未払金債務を負担する旨を認識していたといえる。

したがって、原告とEとの間に、本件未払金債務の免除の合意があったといえる。

(原告の主張の要旨)

被告は、本件未払金債務の免除の合意があったとする根拠として、Eが、平成24年分法人税更正の請求において、未払金債務949万9298円を含む4446万0426円を経費負担金として損失計上し、同額が損金として認容されていることを挙げている。

しかし、平成24年分法人税更正の請求がされた頃は、原告は、刑事裁判のため、接見等禁止決定を付されて勾留されていた。そうすると、Eによる平成24年分法人税更正の請求に原告の意思が反映されることはあり得ず、原告とEとが何らかの合意をなすことはあり得ない。被告は、原告の関知しようのない事情をもとに、Eが原告に対して債務免除を行ったと主張するものであり、極めて不当である。

(4) 争点1-4 (必要経費算入の可否) について

(原告の主張の要旨)

本件各通知処分が必要経費と認定されている外注費(1億2369万9175円)に加え、下記のとおり、5157万5503円を必要経費として認めるべきである。

ア 丁において管理・支出していた経費について 合計1796万2726円

(ア) 給料(戊及びHに対するもの) 合計960万円

a 原告は、従業員として子である戊及び妻であるHを雇用しており、戊に対しては、年360万円、Hに対しては年600万円の合計960万円を支払っている。現に、原告は、これらの給与に対応する源泉徴収税を納付しているし、Hに対する給与の支払については、原告の総勘定元帳の裏付けもある。

b 被告は、戊がEから分配金を得ていたことを、原告が戊を雇用していなかったとする根拠としている。

しかし、Gグループにおける分配金は、丁が管理する通帳に入金された売上が原資になっているところ、これとは別に戊が管理する原告名義の通帳があり、原告から戊に対する給与は、この通帳に入金された売上が原資として支払われていた。そうすると、戊が、Gグループにおいて分配金を受領していたことと、原告が戊に給料を支払っていたこととは併存し得るのであって、被告の主張は失当である。

(イ) 支払家賃 合計600万円

税理士としての活動において、事務所の存在は不可欠である以上、事務所の家賃負担をしないことはあり得ず、Eにおいても、E名義で事務所を賃借していたが、家賃はEだけでなく、同事務所を利用する各個人税理士も負担することとなっていた。

原告の使用面積は全体の5分の1程度であることから、原告は、月額賃料及び共益費の総額250万円の5分の1である月額50万円の1年分600万円を負担していた。

(ウ) 通信費(4万4834円)、租税公課(205万4700円)、支払手数料(13万3392円)、諸会費(丁管理分に係るもの、12万9800円)

合計236万2726円

乙39ないし45及び甲31によれば、原告が上記通信費等の経費を負担したことが認められる。

イ 戊において管理・支出していた経費について

3361万2777円

(ア) 戊班は、平成24年において、原告の総収入金額を得るために直接に要した費用等として、下記のとおり支出している。

したがって、これらの金額は、必要経費として認めるべきである。

- ① 給与等 2016万8868円
- ② 通信費 46万9435円
- ③ 租税公課 78万4800円
- ④ 支払手数料 17万9608円（本件各通知処分において必要経費として認定されている10万8735円を含む。）
- ⑤ 諸会費 16万7300円
- ⑥ 支払家賃 147万5460円
- ⑦ その他 1036万7306円

(イ) これらは、いずれも戊名義の銀行口座からの引き落としや、戊名義のクレジットカード決済によるものである。しかし、平成24年当時は、戊が税理士業務を行っていなかったことから税理士として個人収入を計上することはできず、かつ、戊はGグループの中でも原告との間で顧問契約等を締結している顧客に関する業務に従事していた。そうすると、戊班の売上は、原告の売上であり、その反面、戊班で支出した経費は全て原告の経費として計上されるべきである。

(ウ) 被告は、原告が戊において管理・支出していたと主張する経費は、いずれも戊班に分配され、処分行政庁によって必要経費として既に認められているところの上記分配金を原資とするものであると考えられるから、原告は、特段の事情がない限り、上記経費とは別途に、経費を負担しているとは考え難い旨主張する。

この点、戊は、原告の口座を管理しており、その口座から自由に出金することができるのであるから、戊が支出した経費は、原告が支払ったのと同視し、原告の経費とみるべきである。そうすると、本件では、被告の主張するところの「特段の事情」があるといえる。

(被告の主張の要旨)

ア 丁において管理・支出していた経費について

(ア) 給料（戊及びHに対するもの）

a 戊は、Eから分配金の支払を受けており、平成24年分の合計は約940万円であって、これとは別に原告から給与を支払われていた事実を裏付ける証拠はない。

b Hは、平成25年度（平成24年分）の市・県民税の申告において、無職、平成24年中の所得金額を0円、原告に扶養されていた旨申告していることからすると、Hが原告から給与を支給されていたと認めることはできない。また、Gグループにおいては、丁班が総務や経理事務を担当し、他の業務班が、税理士業務や記帳代行業務を担当していたことからすると、Hに、原告の事業に係る専従者としての実態があったとは考え難い。

(イ) 支払家賃

事務所の月額家賃等は、Eにより支払われているところ、原告がEに対して家賃負担分を支払ったことを裏付ける証拠はない。

原告は、税理士としての活動において、事務所の存在は不可欠である以上、家賃負担をしないことはあり得ない旨主張するが、原告名義の顧問契約に係る顧問料等のうち約5割相当額がEに分配される形で、Gグループに係る経費を負担していたのだから、原告の主張は当たらない。

(ウ) 通信費、租税公課、支払手数料、諸会費（丁管理分に係るもの）

Eは、平成24年分法人税更正の請求において、経費負担金として4446万0426円を計上し、これが認容されているところ、原告が必要経費として主張する、通信費、租税公課、支払手数料、諸会費は、上記経費負担金に含まれている。

このように、上記経費負担金は、Eにおいて支出され、損金処理されているのだから、これを原告の必要経費として認めることはできない。

イ 戊において管理・支出していた経費について

原告は、原告名義の顧問契約によって得た顧問料を、分配金として、E及び戊班を含む業務班に分配していた。そして、処分行政庁は、こうした経理処理に基づき、原告が、顧問料収入と同額分の外注費をEに支出したとして、必要経費と認めている。そうであるところ、原告が戊において管理・支出していたと主張する経費は、いずれも戊班に分配され、処分行政庁によって必要経費として既に認められているところの分配金を原資とするものであると考えられる。

そうすると、原告は、特段の事情がない限り、上記経費とは別途に、経費を負担しているとは考え難いところ、特段の事情は認められないから、上記経費を必要経費と認めることはできない。

(5) 争点1－5（処分手続の重大な違法の有無）について

(原告の主張の要旨)

ア (ア) 通則法23条4項は、税務署長は、更正の請求があった場合には、「その請求に係る」課税標準等又は税額等について調査することと規定している。また、平成23年法律第114号による法改正により、通則法に税務調査手続に関する規定が整備されたが、これは調査手続の透明性と納税者の予見可能性を高める観点から規定されたものであって、更正の請求に係る調査と、一般の税務調査とは峻別されるべきことを明らかにしたものである。加えて、更正の請求に係る調査の結果、増額更正処分がされることはないから、納税者にとって不意打ちとなるおそれはない一方で、一般の税務調査における調査の結果、増額更正処分がされることがあるため、納税者に手続保障が必要になるという点において、更正の請求に係る調査と一般の税務調査とは異なる。

これらによれば、更正の請求に係る調査（通則法23条4項に規定される調査）と、一般の税務調査（通則法第7章の2に規定される調査）とは峻別されるべきであり、前者の調査において、更正の請求（減額更正）に必要な範囲を超えて、追徴課税額の有無まで調査することは許されない。

(イ) 本件では、本件各通知処分に係る調査では、更正の請求に係る調査に必要な範囲を超えて、一般の税務調査を行って追徴課税額に相当する部分まで調査がされたのだから、本件各通知処分に係る調査には重大な違法がある。

イ また、通則法74条の2以下に規定する調査に当たっては、「調査の事前通知」（通

則法74条の9)を行う必要がある。

本件各通知処分について行われた実地調査(以下「本件実地調査」という。)では、上記事前通知はされなかった。仮に事前通知が行われていたとしても、更正の請求に係る調査を行う目的である旨通知しながら、前記ア(イ)のとおり、実際には、一般の税務調査を行ったのであるから、重大な不意打ちであって看過できない違法がある。

ウ 加えて、国税に関する実地の調査の終了の際には、調査結果内容の説明や修正申告の勧奨等の説明をすることを要する(通則法74条の11)。

本件実地調査では、これらの手続は全く履践されなかった。仮に履践されていたとしても、原告の同意なく税務代理人である戊に説明したものであり、説明義務の履行は不十分である(通則法74条の11第5項)。

なお、被告は、本件では、更正の期間制限のため更正処分をすることができず、また、本件実地調査の結果、更正をすべきと認められなかったのだから、「国税に関する調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合」に当たらないため、調査結果内容の説明等をすべき法的義務はなかった旨主張する。しかし、本件各通知処分の内容をみると、納付すべき税額が当初申告額や更正の請求記載の金額よりも多額と認定することで、原告に対する還付金がないと判断している。この点において、本件各通知処分は、増額更正をしたのと同義である。そうすると、被告の上記主張は失当である。

エ 前記アからウまでのとおり、本件各通知処分は、重大な違法性を帯びた調査に基づいており、取消しの瑕疵がある。

(被告の主張の要旨)

ア 通則法第7章の2における「調査」と、同法23条4項の「調査」とは基本的に同義であると解される。更正請求に対する判断に当たって、更正の請求において納税者が取り上げた事実のみを判断しなければならないと解すべき法令上の根拠はない。原告の主張は、通則法を正解しないもので理由がない。

イ 本件各通知処分の調査を担当した担当者は、平成31年2月7日、戊に対して、通則法74条の9第1項所定の事前通知を行っている。

ウ 通則法74条の11第2項は、「国税に関する調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合」に、当該納税義務者に対する調査結果の内容を説明するものとする旨を定めている。

本件では、更正の期間制限のため更正処分することができず、また、調査の結果、減額更正をすべきと認められなかったのだから、「国税に関する調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合」に当たらない。

したがって、調査結果内容の説明等がされなかった点に違法があるとする原告の主張は前提を欠く。なお、「国税に関する調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合」に当たらなくとも、調査結果の内容を説明することが禁止されているわけではないことから、本件各通知処分を担当した調査担当者は、令和元年5月23日に原告に対して、同月27日に戊に対して、それぞれ調査結果の内容の説明をしている。

(6) 争点2-1 (本件業務委託分報酬及び本件E報酬が、課税資産の譲渡等の対価であるか(仮に同対価であるとしても、本件業務委託分報酬が課税仕入れに係る支払対価といえるか))について

(被告の主張の要旨)

ア 消費税法上の課税対象たる「資産の譲渡等」とは、事業として対価を得て行われる役務の提供であり、課税標準は、上記「資産の譲渡等」の対価である。

イ 原告は、本件各顧問先からの入金を受付と返還、架空経費の計上という本件脱税工作を反復・継続して行っており、その対価として、本件業務委託分報酬を得ていたものである。そうすると、本件脱税工作は、事業として対価を得て行われる役務の提供といえるから、その対価である本件業務委託分報酬は、上記「資産の譲渡等」の対価に該当する。なお、原告は、本件業務委託分報酬全額について、課税仕入れに係る消費税額の控除が認められるべきであると主張するが、前記(1)(被告の主張の要旨)イのとおり、本件業務委託分報酬と同額の必要経費の計上を認めることはできないから、原告の主張は前提を欠く。

また、原告は、Eの実質的主宰者として、その業務全般を統括し、Eに顧客を融通したり、Eの経営上の判断を行うなどの業務を行っていたのであり、その対価として、本件E報酬を得ていたものである。そうすると、上記Eの実質的主宰者としての業務は、事業として対価を得て行われる役務の提供といえるから、その対価である本件E報酬は、上記「資産の譲渡等」の対価に該当する。

(原告の主張の要旨)

ア 処分行政庁の認定によれば、本件架空業務委託契約は架空のものなのであるから、報酬に対応する役務の提供は観念できない。

そうすると、本件業務委託契約における「役務の提供」は、消費税法4条1項のいう「資産の譲渡等」に当たらず、消費税の課税対象とはなり得ない。

仮に本件業務委託分報酬が原告に帰属するとしても、前記(1)(原告の主張の要旨)イのとおり、所得税法上、本件業務委託分報酬と同額の必要経費の計上が認められるのと同様、消費税法上、本件業務委託分報酬全額について、課税仕入れに係る消費税額の控除が認められるべきである。

イ 本件E報酬については、前記のとおり、そもそも原告は受領していないのだから、被告の主張は前提を欠く。

(7) 争点2-2(理由の提示に瑕疵があるか)について

(被告の主張の要旨)

ア 行政手続法8条1項本文が、申請に対する許認可等を拒否する処分をする場合に、理由の提示を要求しているのは、申請に応答して許認可等を拒否するという処分の性質に鑑み、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、処分の理由を申請者に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨と解される。このような同条の趣旨に鑑みれば、申請に対する拒否処分に付すべき理由は、その趣旨を充足する程度に処分の理由を具体的に明示するものでなければならず、それで足りると解すべきである。

イ 本件消費税等通知処分の通知書には、簡潔ながらも、原告がEから、2200万円の外注費を受領しており、これが消費税法上の課税資産の譲渡等の対価の額に当たることを明らかにしている。このような理由の提示は、上記趣旨を充足する程度に具体的である。

ウ したがって、本件消費税等通知処分の理由の提示に瑕疵はない。

(原告の主張の要旨)

ア 本件消費税等通知処分は、Eから原告に対して支払われた2200万円を「資産の譲渡等」の対価の額の合計額に計上すべきものとして認めているが、当該外注費が何の対価なのかが何ら認定されていない。

イ したがって、本件消費税等通知処分の理由の提示に瑕疵がある。

(8) 争点3 (本件各通知処分がされるまで1年以上にわたり、本件各更正の請求に対する応答がされなかったこと及び本件各通知処分をしたことの国家賠償法上の違法性の有無) について

(原告の主張の要旨)

ア 処分行政庁は、原告からの本件各更正の請求を受理した後、1年以上にわたり、本件各更正の請求に対する判断を行わなかった。通則法は、更正の請求があった日の翌日から3箇月が経過すると還付金に所定の還付加算金を付加しなければならない旨を定めている(通則法58条1項2号)ことからすると、基本的に更正の請求があった日の翌日から3箇月以内には更正の請求に対する応答がされるべきである。

被告は、調査担当者は、本件各更正の請求の裏付けとなる資料の提示を求めたが、十分な裏付けが確認できなかったことから、本件実施調査を行うなどして、本件各通知処分に至ったものであり、所要の調査を行わないまま、本件各更正の請求を漫然と放置したわけではない旨主張する。しかし、本件実地調査は、更正の請求に係る調査に必要な範囲を超えて違法に行われたものであり、そのような調査に時間を要したことは、処分の遅延を正当化するものではない。

イ また、本件各通知処分の違法性は前記のとおりである。

(被告の主張の要旨)

ア 原告は、基本的に更正の請求があった日の翌日から3箇月以内には更正の請求に対する応答がされるべきであると主張するが、そのような定めをした法令の規定はなく、処分行政庁にそのような職務上の義務は課されていない。

そして、本件各更正の請求に係る調査において、調査担当者は、平成30年6月8日以降、文書、電話、面接などを通じて、本件各更正の請求に係る原告の税務代理人である戊に対し、本件各更正の請求の裏付けとなる資料の提示を求めたが、十分な裏付けが確認できなかったことから、平成31年2月14日、本件実地調査を行うなどして、本件各通知処分に至った。このように、処分行政庁は、本件各更正の請求について、所要の調査を行わないままこれを漫然と放置したわけではない。

原告は、本件実地調査は、更正の請求に係る調査に必要な範囲を超えて違法に行われたものであり、そのような調査に時間を要したことは、処分の遅延を正当化するものではないと主張するが、原告の主張は、更正の請求に係る調査と、一般の税務調査を峻別すべきとする誤った前提に立っており失当である。

イ また、本件各通知処分の適法性は前記のとおりである。

第3 当裁判所の判断

1 認定事実

(1) Gグループにおける原告の地位等について

原告は、Gグループを構成するDの代表取締役である(前記前提事実(1)ア)。原告

は、Gグループにおいて「社長」と呼ばれ、Eの事務所の奥に位置する原告の部屋は「社長室」と呼ばれていた（乙17）。毎月の各業務班の班長の報酬（分配金）は、上記「社長室」において、原告から手渡されていた（乙34）。

また、原告は、丁がEの代表社員でありながら、丁からEにおける重要な事柄の決定について相談を受け、税務調査があったときは必ず報告を受けていた（乙17、乙34）。

原告は、丁の了承の下、Eから月額200万円の金員（本件E報酬）を毎月受領していた。ただし、実際の支払に当たっては、当該月における本件脱税工作分配金相当額や、借入金の返済額が控除された額が支払われていた。（乙17ないし乙19、乙29）

(2) Gグループの経理処理及び損金処理の状況等について

ア E、原告その他の各個人税理士及び税理士資格を持たない幹部従業員は、Fグループ又は合同事務所と呼ばれるグループ（Gグループ）を構成し、税理士（原告等を除く。）又は幹部従業員を班長とする業務班を編成の上、税理士業務や記帳代行業務を共同で行っていた（前記前提事実（1）ウ）。

丁班は、Gグループ全体の総務や経理事務を担当し、Gグループの顧客への税理士報酬の請求を行うほか、税理士報酬の入金先となるE及び各個人税理士名義の預金口座の通帳やキャッシュカードを預かり、その収入を一元的に管理していた。また、事務所の家賃、事務用品費、設備費等に係る費用及び各個人税理士の個人事務所の家賃等、Gグループで生じた経費についても一元的に管理し、上記口座へ入金された資金又は手元に留保している現金を原資として、その支払もしていた。（前記前提事実（1）ウ）

イ 丁班は、Gグループ全体の売上（E又はGグループに所属する原告を含む各個人税理士が顧客から受領する顧問料等（以下「顧問料等」という。）や、Dの売上（本件脱税工作の過程で本件各顧問先からDの口座に入金された金員を含む。））を売上集計表にまとめていた。売上集計表には、各月における顧客からの入金額とE及び各業務班の分配割合及び分配額等を記載し、これに基づいて、分配表（各業務班の班長に対する各月の分配金の額をまとめたもの）及び金種表を作成していた。売上集計表にまとめられた顧問料等の分配の割合は、Eに約6割（うち1割は丁班）、各業務班に約4割とされていた。（乙17、乙18、乙47、弁論の全趣旨）

戊は、平成23年5月以降、原告の顧問料等が入金される原告名義の口座の1つを直接管理するようになり、同口座に入金された売上金の約5割を取り分として受け取るようになった。戊は、この取り分の中から、前記ア記載の丁班が支出している経費以外の経費を支払っていた。このように平成24年においては、丁班及び戊班が原告の顧問料等を管理していた。（乙34）

戊は、平成24年度の分配金として、下記のとおり、約940万円を支給されていた（乙18、19）。

	支払額	関連会社分
1月	401,000	71,200
2月	360,100	71,200
3月	2,133,000	107,200
4月	469,790	51,200
5月	307,400	116,200

6月	615,700	71,200
7月	248,300	91,200
8月	412,100	71,200
9月	2,108,000	171,200
10月	138,400	71,200
11月	772,400	121,200
12月	290,000	131,200
小計	8,256,190	1,145,400
合計	9,401,590	

ウ（ア）売上集計表に記載される顧客からの入金額は、個人税理士に対するものであっても実際に顧客から支払われた源泉徴収税額控除後の金額（法人ではない税理士に報酬を支払うときは、所得税を源泉徴収しなければならない（所得税法204条1項2号）。）ではなく、源泉徴収税額控除前の金額であり、E及び各業務班の班長に対する分配金の額は、源泉徴収税額控除前の金額に基づいて算出されていた（乙17、弁論の全趣旨）。

（イ）原告が平成21年、平成22年、平成23年及び平成24年の各年において支払を受けた顧問料等報酬に係る源泉徴収税額（支払に当たって現に源泉徴収されていた金額。前記（ア）のとおり、この額は、売上集計表に入金額として計上される金額から実際に顧客から丁班及び戊班が管理する原告名義の預金口座に入金される金額との差額と同額となる。）は、次のとおりであった。

- ① 平成21年 1032万4050円（乙47）
- ② 平成22年 1099万0476円（乙47）
- ③ 平成23年 1402万3149円（乙47）
- ④ 平成24年 423万3314円（丁管理分、乙15）
526万5984円（戊管理分、乙16）
949万9298円（合計）

（ウ）Eは、平成25年8月19日付けで、浪速税務署長に対し、平成21年、平成22年及び平成23年の各法人税の修正申告をした。同各修正申告において、上記①②③の各源泉徴収税額相当額を含む経費負担金を損金としてそれぞれ計上していた（乙48、乙49、乙50、乙51、弁論の全趣旨）。

また、Eは、平成25年12月27日付けで、浪速税務署長に対し、平成24年12月期の法人税の更正の請求をした（平成24年分法人税更正の請求）。その際、経費負担金4446万0426円を新たに損金に計上したが（乙21（3枚目））、同経費負担金には、上記④の源泉徴収税額相当額（949万9298円）が含まれており（乙22（3枚目））、浪速税務署長により、上記経費負担金が損金として認容された（乙23（2枚目））。

エ（ア）Eは、平成24年分法人税更正の請求において、確定申告で外注費として計上していた1億3875万6876円のうち、1991万9435円の外注費が過大に計上されていたとして、これを減算した額を更正の請求書に記載していた（乙21、乙

26、乙27、弁論の全趣旨)。

(イ) 浪速税務署租税職員は、平成24年分法人税更正の請求について調査を行った。

当該職員は、同調査の中で、丁に対し、上記減算後の外注費である1億1883万7441円の内訳が分かる資料を求めたところ、丁は、「H24年 売上、受取手数料、外注費(修正)」と題する書面(甲23)と同様の資料を提示した。同書面には、上記1億1883万7441円の内訳について、①税理士法人の外注費(7883万7441円)及び②「乙、I」に係る外注費(4000万円)との記載があった。そこで、上記当該職員は、丁に対し、上記②(4000万円)の内訳の確認を行ったところ、乙に対する1200万円、Iに対する600万円及び原告に対する2200万円の支払である旨の供述をした(乙29、弁論の全趣旨)。

(3) 本件脱税工作に関する事実

ア 原告は、Gグループの顧問先である顧客に対し、架空の経費を計上する方法による脱税を持ち掛け、これに応じた顧客(本件各顧問先)について、上記方法による脱税工作(本件脱税工作)を行った(乙30ないし乙32、弁論の全趣旨)。その具体的な方法は、概要、次のとおりであった。

すなわち、①本件各顧問先とDとの間で、委託者を本件各顧問先、受託者をDとし、委託業務を事務員の派遣等とする業務委託契約書を取り交わし(本件架空業務委託契約)、②本件各顧問先が、原告の管理するD名義の預金口座に委託料名目の金員を振り込み、③原告が、同振込金額から、その約8割相当額を引き出し、④主として、前記(1)の「社長室」において、本件各顧問先に現金で返還する、というものであった。(乙30ないし乙32、乙33の1ないし21、弁論の全趣旨)

イ また、本件脱税工作に係るGグループ内部における事務処理は、概要、次のとおりであった。

すなわち、①原告が、毎月、本件脱税工作に係る相手先(本件各顧問先)、業務内容、金額及び担当した班長への分配金(本件脱税工作分配金)を記載した売上一覧メモを作成し、②同売上一覧メモを、原告が管理するDの預金通帳とともに丁に交付し、③丁班が、同預金通帳及び売上一覧メモに基づいて、売上集計表に、Dの売上(本件架空業務委託契約に基づきD名義の預金口座に振り込まれた金額)や本件脱税工作分配金の額を記入する、というものであった。(乙17、乙18、弁論の全趣旨)

ウ 本件脱税工作に関し、平成24年1月1日から同年12月31日までに本件各顧問先からD名義の口座に入金された金額は、別表3「業務委託契約に係る報酬」(甲9の1の別表2)の「①受領額」欄記載のとおりであり、本件脱税工作分配金の額は、同表「②本件分配金」欄記載のとおりであり、本件各顧問先への返金額は、同表「③顧問先への返金」欄記載のとおりであり、本件業務委託分報酬の額は、同表「本件報酬」欄記載のとおり(すなわち、本件業務委託分報酬の金額(本件報酬欄記載の金額)は、本件架空業務委託契約に基づき本件各顧問先から振り込まれた金員(①受領額欄記載の金額)から本件脱税工作分配金(②本件分配金欄記載の金額)及び当該顧客への返金(③顧問先への返金欄記載の金額)を控除した金額)であった(弁論の全趣旨)。

(4) 本件各通知処分に至るまでの経過及び本件各通知処分の内容等に関する事実

ア 原告は、平成30年4月2日、処分行政庁に対して、別表1及び別表2の各「更正の

請求」欄のとおり、本件各更正の請求を行った（甲6の1、甲6の2）。

本件各更正の請求に係る更正の請求書の「更正の請求をする理由、請求するに至った事情の詳細、添付した書類等」欄には、要旨、税務調査によって、原告の個人収入がゼロとなり、すべてEに帰属すべきものと認定されたため（平成23年も同様の認定を受けている）、との記載がされていた。また、所得税に係る更正の請求書の「総合課税の所得金額」の「請求額」欄はいずれも「0」と記載され（甲6の1）、消費税等に係る更正の請求書の「正当とする金額」欄はいずれも空欄（甲6の2）であった。

なお、原告は、本件各更正の請求において、取引の記録等に基づいてその理由の基礎となる事実を証明する書類（通則法23条3項、通則法施行令6条2項参照）や帳簿書類が返却された時期が分かる資料などの、帳簿の押収などにより国税の課税標準又は税額等を計算することができなかったこと等を証する資料（通則法23条2項3号、国税通則法施行令6条3号参照）を提出していなかった（弁論の全趣旨）。

イ 調査担当者は、平成30年6月8日付けで、戊（戊は、本件各更正の請求に係る原告の税務代理人であった（乙60）。）に対し、帳簿書類が返却された年月日を証明する書類及び取引の記録に基づいてその理由の基礎となる事実を証明する書類の提出を求めた（乙8）。

これに対し、戊は、同月18日、原告の事業所得に係る売上金額の一部を証明する資料として原告の売上月ごとに集計したもの（乙9）及び原告がA及びBから役員報酬等を得ていたことを証明する資料として、A及びBに係る給与集計表等（乙10ないし乙13（枝番を含む））を提出した。しかし、帳簿書類が返却された年月日を証明する書類は提出しなかった。（弁論の全趣旨）

ウ 調査担当者は、戊に対して、追加の資料を提出するよう求めるとともに、原告の本件各確定申告における各種所得金額の内容等を問い合わせた。

これに対し、戊は、平成30年7月30日、答弁書と題する書面（乙14）、原告の売上を顧問先及び月ごとに集計した書面（乙15、乙16）を提出した。（弁論の全趣旨）

エ 調査担当者は、再度、追加資料の提出を求めるとともに、戊に対して本件各更正の請求における請求額の内容を問い合わせた。

これに対し、戊は、平成30年9月、検察庁から帳簿書類等の還付があった日付を証明する書類として、戊のスケジュール帳等とともに、溶解証明書を提出した。さらに、同年12月、Eの平成23年12月期の法人税の修正申告書の控え等を持参し、平成31年1月18日、答弁書と題する書面を提出した。（甲5の2、乙7、弁論の全趣旨）

オ 調査担当者は、更なる調査を行うため、平成31年2月14日、大阪市内に所在する税理士法人Jにおいて、実地調査を行った（本件実地調査。乙2、弁論の全趣旨）。

カ その後も、調査担当者は、戊に対して、追加資料の提出等を何度も依頼していたが、結局、戊は、原告の平成24年分の課税標準等を確認することができるだけの資料を提出しなかった（弁論の全趣旨）。

（5）本件各通知処分に関する事実

ア 処分行政庁は、令和元年5月29日付けで、原告の平成24年分所得税に係る更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分（一部取消し前の本件所得税通知処

分) 及び本件課税期間分に係る消費税及び地方消費税に係る更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分(一部取消し前の本件消費税等通知処分)をした(一部取消し前の本件各通知処分。前記前提事実(2)エ)。

イ 一部取消し前の本件所得税通知処分は、処分の理由の中で、事業所得の金額の算定に当たり、外注費1億2369万9175円を必要経費として認めている。その理由について、原告の顧問料収入は、税理士業務によるものであるところ、その事業形態は、請け負った業務の全てをE等に外注に出す形態となっていると認められることから、原告の顧問料収入と同額の外注費を必要経費と認めるべきである旨記載している(甲9の1)。

ウ 本件消費税等通知処分に係る通知書(甲9の2)は、更正をすべき理由があるとは認められない理由について、概要、次のとおり記載している。

(ア) 本件消費税等更正の請求について調査した結果、下記①ないし③のとおり、原告の本件課税期間分の課税標準の額は1億5514万円、納付すべき消費税及び地方消費税の合計税額は124万2500円となることから、本件消費税確定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本件消費税確定申告書の提出による納付すべき金額が過大であるとは認められない。

① 消費税

原告の本件課税期間における課税資産の譲渡等の対価の額の合計額は、i) 顧問料収入(1億2369万9175円)、ii) Eから支払われた金額(2200万円)及びiii) 業務委託契約に係る報酬(1719万8000円)を合計した1億6289万7175円(税込金額)に105分の100を乗じた1億5514万0166円(税抜き金額)となることから、1億5514万円(千円未満の端数切捨て)となる。

上記課税標準額1億5514万円に対する消費税額を計算した結果、620万5600円となる。

上記顧問料収入に係る事業形態は、請け負った業務の全てをE等に外注に出す形態となっていることから、上記顧問料収入と同額の1億2369万9175円が外注費として課税仕入れに係る支払対価に該当する。これを前提に、原告の本件課税期間の控除対象仕入税額を計算した結果、471万2349円となる。

以上を前提に本件課税期間の消費税額を計算した結果、消費税額は149万3200円(百円未満切捨て)となる。

原告の本件課税期間における中間納付税額は、消費税法44条(平成24年法律第68号による改正前のもの)の規定により49万9200円となる。

② 地方消費税

地方消費税に係る課税標準は、上記消費税額である149万3200円となるので、当該金額を基に計算した結果、地方消費税額は37万3300円となる。

原告の本件課税期間における中間納付譲渡割額は、地方税法附則9条の5の規定により読み替えられた地方税法72条の87(平成24年法律第69号による改正前のもの)の規定により12万4800円となる。

③ 納付すべき消費税及び地方消費税の合計税額

上記①②により、本件課税期間の納付すべき消費税及び地方消費税の合計税額を計算した結果、124万2500円となる。

(イ) なお、①消費税の課税標準額を認定した理由のうち、Eから支払われた金額に関しては、「Eから、外注費としてあなたに支払われた22,000,000円は、当課税期間の課税資産の譲渡等の対価の額の合計額に計上すべきものと認められます。」と記載されているのみであった。

2 争点1-1 (本件業務委託分報酬の帰属及び本件業務委託分報酬と同額の必要経費の計上の可否) について

(1) 前記認定事実(3)によれば、本件脱税工作による脱税を本件各顧問先に持ち掛け、業務委託料名目で振り込まれた金員の一部を本件各顧問先に返金するという、本件脱税工作の重要部分を担い、本件脱税工作に係る経理処理に關与した個人税理士に対する分配金相当額を実質的に負担したのは、いずれも原告である。本件脱税工作を主導していたのが原告であることは明らかである。これに加え、原告は、上記業務委託料名目で振り込まれた金員の振込先であるD名義の口座を自ら管理し(前記認定事実(3)ア)、本件業務委託分報酬(本件業務委託分報酬は、D名義の口座に振り込まれた上記金員から、本件各顧問先への返金額及び本件脱税工作分配金の額を控除した残余分である。)を自由に引き出せる立場にあったことに照らすと、本件業務委託分報酬を実質的に収受したのは原告であるといえる。

以上によれば、本件脱税工作に係る業務を受託したのは、本件架空業務委託契約の名義人がDであることにかかわらず、原告であって、同業務の対価たる収益(本件業務委託分報酬)は、原告に帰属するといふべきである。

(2) 原告は、本件脱税工作分配金を、原告が負担した事実はない旨主張する。

しかしながら、乙17(添付資料1-2(平成23年10月分)を含む。)及び乙19(平成24年12月分)によれば、Eは、原告にE報酬を月ごとに支払う際(原告がEからE報酬を受領していたと認定されることについては、後記3のとおりである。),「社長分」との囲み欄(金種表の下の囲み欄)の欄内にある「関連会社」と記載のある金額分等を差し引いて支払っていたことが認められるところ、同金額は、売上集計表に記載された当該月における本件脱税工作分配金の合計額(前記認定事実(3)イ)を含んでいる(乙18の155頁目、甲9の1別表2)。こうした帳簿上の記載からすれば、原告は、本件E報酬の支払を受ける際、本件脱税工作分配金相当額を控除された後の金額を現実に受領していたものと推認でき、これを覆すに足る証拠はない。そうすると、本件脱税工作分配金を実質的に負担していたといふべきである。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

(3) 原告は、本件架空業務委託契約に係る委託業務は全てが架空のものであったわけではなかったと主張する。この主張は、本件架空業務委託契約に係る委託業務の少なくとも一部については、Dによる業務の提供という実体があったのだから、Dに本件架空業務委託契約に係る収益が帰属する理由が存在するとの趣旨の主張と解される。

しかしながら、本件架空業務委託契約による報酬がDの収益として計上されたことをうかがわせる証拠がないこと、本件各顧問先は、もともとGグループの顧問先であり、新たに経営指導等を委託業務とする業務委託契約を締結する必要が乏しいと考えられること(実際、本件各顧問先の1つである株式会社Kの役員であるLは、研修会や勉強会は、本

件架空業務委託契約を締結する以前から行われていた旨供述している（乙55）。本件各顧問先の1つである有限会社MのNは、Dが主催する講習会が開かれていたことがある旨供述するが（乙31）、Lの上記供述も考慮すれば、これが、本件架空業務委託契約に基づく業務の提供とは認めるに足りない。））、本件架空業務委託契約の内容をみると、事務員の派遣や研修会の開催等が委託業務に含まれているものの、事務員の人数や派遣時間数も特定がなく、研修会の開催日時、頻度、方法等について具体的記載がないこと（乙33の1ないし21）を踏まえれば、本件架空業務委託契約は、全体として架空のものであると考えざるを得ない。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

- (4) 原告は、仮に本件業務委託分報酬が原告個人に帰属するとしても、顧問料収入と同様に、本件業務委託分報酬と同額分の外注費が必要経費として計上されるべきであると主張する。

しかしながら、原告が、本件脱税工作に係る業務を、Dに外注に出していたと認めるに足りる的確な証拠はない。むしろ、原告は、本件脱税工作に係る経理処理を、Gグループに属する他の個人税理士に行わせていたものであるが、本件業務委託分報酬は、本件各顧問先からの受領額から、これら個人税理士に対する分配金（本件脱税工作分配金）の額及び本件各顧問先への返還金の額をあらかじめ控除した後のものであるにすぎないから、これを超えて必要経費を計上する余地はない。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

3 争点1-2（原告が本件E報酬を受領していたか）について

- (1) 原告は、本件E報酬を受領していないと主張する。

しかしながら、平成24年分の分配表（乙19）をみると、平成24年の各月の下欄に、「甲（●月分）」「丙●月分」「I●月分」（●には当該月が入る）との記載がある欄がある。そして、「甲（●月分）」欄のうち、「E」欄及び「合計」欄をみると、それぞれ「2,000,000」と記載されている。また、上記分配表のうち、平成24年8月分の記載を見ると、「甲（8月分）」欄の「E」欄に「2,000,000」、「合計」欄に「2,000,000」と記載され、「受取印」欄に●●との押印がされている（乙20、弁論の全趣旨）。加えて、原告の平成24年分に係る総勘定元帳の現金勘定には、受取手数料として税理士法人から2400万円を受領した旨の記載がある（乙28（1及び5枚目））。

以上によれば、平成24年において、原告が年間2400万円（月額200万円）の金員をEから受領していたものと認定すべきである。

- (2) ア 原告は、前記主張の根拠として、①帳簿の記載のみに基づいており、根拠薄弱である、②Eは、平成24年分法人税更正の請求において、従前の申告に外注費の過大計上があったとし、原告に対する金銭の支払を外注費として計上しておらず、平成24年分法人税更正の請求は、浪速税務署によって是認されていると主張する。

イ しかしながら、原告は青色申告の承認を受けた者であり（第2の3（1）ア）、帳簿書類の備付け、記録又は保存が所定の方式に従って適正に行われていたと推認することができる（所得税法143条以下参照）。総勘定元帳は、すべての取引を勘定科目の種類別に分類して整理計算する最も重要な帳簿書類であるから、その記録は原則として信用性が高いというべきであり、したがって、原告の平成24年分の総勘定元帳にある

原告が2400万円を受領した旨の記録も相当程度の信用性を有するというべきである。その点を措くとしても、原告が本件E報酬を受領していたことは、原告の総勘定元帳のほか、丁班が作成した分配表の記載や、丁及び丁班で働いていたOの各供述によっても裏付けられている(乙17、乙29)。原告の前記①の主張は採用することができない。

また、前記②の主張は、要するに、過大計上があったとして減算された後の外注費には原告に対して支払われたとされる本件E報酬が含まれていないとの前提に立って、Eが本件E報酬を原告に支払った事実がなかったと主張するものであると解される。しかしながら、前記認定事実(2)エ(イ)によれば、平成24年分法人税更正の請求において過大計上があったとされた当該過大計上分を減算した後の外注費1億1883万7441円には、原告に対する本件E報酬の一部(2200万円)が含まれている。そうすると、Eは、上記減算後であっても、原告に対し本件E報酬を支払ったものとして外注費に計上し続けていたのであるから、原告の前記②の主張は前提を欠き、採用することができない。

ウ したがって、原告の前記主張はいずれも採用することができない。

(3) なお、処分行政庁は、本件E報酬の所得区分を事業所得(雑収入)とし、その金額を2200万円と認定している。

しかしながら、原告が、Eの取締役等の役員であったこととはうかがわれないものの、原告は、Eの代表社員である丁などから「社長」と呼ばれ、Eの事務所の中にある「社長室」と呼ばれる場所において、Eの重要な経営事項に係る意思決定に関与していたのだから(前記認定事実(1))、Eの実質的な経営者としての地位にあったといえる。そして、本件E報酬は、代表社員である丁の了解の下、毎月定額にて支払われており(乙29、前記(1))、原告が、Eに対し、Eに係る経営判断等以外の役務の提供をしていたことは証拠上うかがわれない。そうすると、本件E報酬は、原告のEにおける実質的な経営者としての地位に基づいて支払われたものというべきである。そして、前記(1)に説示したところに照らせば、その金額は2400万円(月額200万円×12箇月分)であると認定される。

したがって、本件E報酬の所得区分は、給与所得(役員報酬)とし、その金額は2400万円と認定するのが相当である。

4 争点1-3(未払金債務の債務免除の有無)について

(1) ア 前記認定事実(2)ウ(ア)のとおり、売上集計表では、実際に顧客から支払われた源泉徴収税額控除後の金額ではなく、源泉徴収税額控除前の金額が記載されており、E、各業務班に対する分配金も、上記源泉徴収税額控除前の金額に基づき算定されていた。原告は、(元)税理士であり、所得税法の源泉徴収義務を熟知していたはずであるから、このような算定方法は、単純ミスということは考えられず、意図的なものであったと推認するほかない。そうである以上、原告とEとの間においては、そのような算定方法を前提とした債権債務関係が発生していたというほかない。そうすると、原告がEに対し支払うべき分配金(外注費)の額は、原告名義の口座等に現に入金された顧問料等報酬相当額のみならず、これに顧問料等報酬に係る源泉徴収税相当額を加算した金額であったと評価せざるを得ない。

しかるに、原告が、現にEに支払っていた分配金(外注費)の額は、実際に顧客から

支払われた源泉徴収税額控除後の金額であったのだから、原告は、顧問料等報酬に係る源泉徴収税額と同額の未払金債務をEに負っていたといえる。換言すれば、Eは、原告に対し、源泉徴収税額を控除される前の顧問料等報酬を前提とする分配金債権を有していたのであり、源泉徴収税額に相当する部分の分配金が未払の状態のまま推移していたといえる。このことは、Eが、平成21年、平成22年及び平成23年の法人税の修正申告において、上記源泉徴収税額相当額を含む経費負担金を損金（本来的にはEが原告に請求することができるものであるが、請求することなく、いわば回収不能の債権として経理処理している。）として計上していたこと（前記認定事実（2）ウ（イ）及び（ウ））からも裏付けられる。

平成24年中に支払を受けた原告の顧問料等報酬に係る源泉徴収税額は、949万9298円であったのだから（前記認定事実（2）ウ（イ））、平成24年当時、原告は、Eに対し、上記金額と同額の未払金債務（本件未払金債務）を負っていたといえる。

イ しかるに、本件全証拠によっても、少なくとも平成21年から平成23年までの間、Eが原告に対して顧問料等報酬に係る源泉徴収税額相当額の支払を求めたり、本件E報酬の支払に当たり上記源泉徴収税額相当額を控除したりした形跡はない。そして、Eは、平成21年、平成22年及び平成23年の法人税の修正申告において、上記源泉徴収税額相当額を含む経費負担金を損金として計上していたこと（前記認定事実（2）ウ（イ）及び（ウ））、原告は、Eを含むGグループの実質的主宰者であり、「社長」などと呼称される立場にあったこと（前記認定事実（1））も考慮すれば、遅くとも平成24年当時において、Eにおいて、原告に対し、原告の源泉徴収税額相当額のEに対する未払金債務の支払を求めず同債務を免除して、これをEの経費負担金として計上するという取扱いが常態化していたというべきであり、原告も、これを容認していたというべきである。このことは、平成24年分法人税更正の請求において、本件未払金債務相当額949万9298円を経費負担金として計上し（前記認定事実（2）ウ（ウ））、現に本件未払金債務の履行を原告に求めず、Eの負担としたことによっても裏付けられる。

ウ 以上によれば、遅くとも平成24年当時において、原告とEとの間で、本件未払金債務を免除する旨の黙示の包括的な合意が成立していたといえる。

そして、本件未払金債務の額は、平成24年における原告の顧問料の収入に係る源泉徴収税額相当額であって、同額は、顧問料の支払と同時に特別の手續を要しないで確定する（通則法15条1項、2項2号。3項2号、所得税法204条1項2号）ことからすれば、免除額に関する個別具体的な合意がなくとも、上記包括的な合意によって、本件未払金債務相当額の債務免除益が原告に確定的に発生していたといえる。

(2) 原告は、Eが、平成24年分法人税更正の請求をした頃、刑事裁判のため接見等禁止決定を付されて勾留されていたこと等から、Eの更正請求ないし修正申告の提出に原告の意思が反映されることはあり得ず、原告とEとが何らかの合意をなすことはあり得ないなどと主張する。

しかしながら、前記（1）のとおり、Eが、少なくとも平成21年から平成23年までの間、原告に対し顧問料等報酬に係る源泉徴収税額相当額の未払金債務の支払を求めていなかったこと等の事実関係からすれば、Eにおいて、原告に対し、原告の源泉徴収税額相

当額のEに対する未払金債務の支払を求めず同債務を免除して、これをEの経費負担金として計上するという取扱いが常態化しており、遅くとも平成24年の時点において、本件未払金債務を免除する黙示の包括的な合意が成立していたものと認められるのであり、Eは、その合意に基づいて、平成25年12月に本件平成24年分法人税更正の請求をしたにすぎない（同月に本件平成24年分法人税更正の請求がされたことは、上記の包括的な合意の成立を裏付ける。）。

したがって、Eが平成24年分法人税更正の請求をした頃、原告とEとが実際に交渉をすることができなかったという事情は、上記の包括的な合意の成立に関する認定を左右しない。

5 争点1-4（必要経費算入の可否）について

(1) 丁において管理・支出していた経費について

ア 給料（戊及びHに対するもの）

(ア) 原告は、従業員として子である戊及び妻であるHを雇用しており、戊に対しては、年間360万円、Hに対しては年間600万円の合計960万円を支払っていたと主張する。

確かに、原告の平成24年分所得税源泉徴収簿には、戊に年額360万円、Hに年間600万円（いずれも総支給金額）の給与を支給していたとの記載がある（甲10の1及び2）。そして、戊は、平成24年分の所得税確定申告において、同年の給与収入が年額540万円であり、そのうち360万円は原告から支払われた旨を申告している（乙52）。

まず戊について検討するに、原告の平成24年分の総勘定元帳には、原告が戊に給与を支給した旨の記帳はされていない（乙28（1、3～5枚目））。したがって、重要書証相互に矛盾があるといわざるを得ず、上記源泉徴収簿（甲10の1）及び確定申告書（乙52）は信用性を減殺され、採用することができない。前記のとおり、戊は、業務班の班長としてGグループから売上集計表で集計された分配金の支払を受けていたこと、その金額が平成24年の年額で約940万円であったことが認められるが（前記認定事実（2）イ）、これは業務の実態に鑑み給与としての性質を有するものとはいえないから、原告が戊に上記の給与を支給していたことを裏付けるには至らない。そのほか、原告が戊に対して平成24年に年額360万円の給与を支給していたことを認めるに足りる証拠はない。

次に、Hについてみると、原告の総勘定元帳に、Hに対する給与の支払を裏付ける記載があるが（乙28）、その一方で、Hは、平成25年度の市・県民税の申告では、原告の扶養を受け、自らは無職・無収入であると申告している（乙53）。また、Hが、Gグループで従業員として実際に稼働していたことを裏付ける証拠はない。そうすると、やはり重要書証相互に矛盾があるといわざるを得ず、総勘定元帳の上記部分は信用性を減殺され、採用することができない。そのほか、原告がHに対して平成24年に年額600万円の給与を支給していたことを認めるに足りる証拠はない。

(イ) 原告は、Gグループにおける分配金は、丁が管理する通帳に入金された売上が原資になっているところ、これとは別に戊が管理する原告名義の通帳があり、原告から戊に対する給与は、この通帳に入金された売上を原資として支払われていたのだから、戊が、

Gグループにおいて分配金を受領していたことと、原告から給料を支払われていたこととは併存し得ると主張する。

しかしながら、戊がGグループからの上記分配金以外に給与の支払を受けていたことを裏付ける的確な証拠がないことは、前記（ア）のとおりである。この点を措くとしても、原告の主張によれば、原告が戊に対して支払っていたとする給与の原資は、戊が管理する原告名義の口座に入金された原告の顧問料等と考えられるところ、戊の業務実態に鑑み、その支出が給与としての性質を有するとはいえない。なお、処分行政庁は、これと同額の外注費を全て必要経費として認めているのだから、原告の主張する上記給与の支払金額は、既に必要経費と認められているものと考えられ、これを重ねて必要経費と認定することはできない（後記（2）イ参照）。

（ウ）したがって、原告の前記主張は採用することができない。

イ 支払家賃

（ア）原告は、事務所を賃借していた契約名義人は、Eであるが、家賃はEだけでなく、一緒に入居する各税理士も負担することとなっており、原告は、月額賃料及び共益費の総額250万円の5分の1である月額50万円を負担していた旨主張する。

しかしながら、原告が、家賃を負担していたと主張するPの賃貸借契約書（甲21）をみると、その賃貸人は、株式会社Qであり、賃借人はEであって、原告は上記家賃の支払義務を負う法的立場にはない。上記賃貸借契約書によれば、月額の賃料及び共益費は合計262万5000円（税込）と定められていたことが認められるところ、Eの総勘定元帳（乙25（勘定科目を地代家賃とする部分は147頁以下））をみると、Eが（株）Qに毎月地代家賃として約290万円を支払った旨の記載があるから、Eが（株）Qに対し上記家賃を支払っていたと推認され、これを覆すに足りる的確な証拠はない。他方、原告の総勘定元帳には、原告が上記家賃を支出していた旨の記載はなく（乙28）、原告が主張するような上記月額50万円の分担金の支払とうかがわれる記載もない。そうすると、上記ビルの賃料は、全額Eによって支払われたものであり、原告がその分担金を支払っていたとは認めるに足りない。

（イ）原告は、税理士としての活動において、事務所の存在は不可欠である以上、家賃負担をしないことはあり得ない旨主張する。この主張は、原告が、賃貸人に対して上記家賃を直接に支払うことも、上記家賃を支払ったEに対し相応の分担金を支払うこともなかったとしても、実質的には原告が上記家賃を負担しているといえるからその部分については更に経費としての計上が認められるべきであるという趣旨と理解するのが合理的である。

そこで検討するに、原告は、顧問料等と同額の外注費をEに支払い、丁班は、それら外注費を原資にして、事務所の家賃等、Gグループで生じた経費の支払を行っていたのだから、原告は、外注費に含む形で、間接的であれ事務所の家賃を負担していたと評価することができ、これを超えて、更に家賃負担相当分を経費として計上する余地はない。

（ウ）したがって、原告の前記主張は採用することができない。

ウ 通信費、租税公課、支払手数料、諸会費

原告は、通信費、租税公課、支払手数料、諸会費を経費負担している旨主張する。

しかしながら、上記経費を原告が最終的な経費負担者として支払ったことを認めるに足

り的確な証拠はない。かえって、Eは、平成24年分法人税分更正の請求において、経費負担金として4446万0426円を計上し、これが認容されているところ（乙21～23）、これには原告の経費負担金1739万3073円が計上されており（乙22（2枚目））、原告が必要経費として主張する、通信費（4万4834円）、租税公課（205万4700円。4月25日付け消費税68万7000円、8月23日付け事業税37万2700円、9月27日付け消費税（中間）62万4000円、11月29日付け事業税37万1000円）、支払手数料（原告の主張を上回る13万5395円）及び諸会費（原告の主張額12万9800円のうち、4月分の税理士会費（8万2800円）、5月分の支部会費（1万8000円）及び12月分の支部会費（5000円）の合計10万5800円に限る。）は、上記経費負担金に含まれている（乙22（3、4枚目））。そうすると、原告の主張する通信費等の経費を負担したのは、原告ではなく、Eである。

なお、諸会費のうち上記経費負担金に含まれていない部分（2万4000円）について検討すると、原告が支払の裏付けとして提出した元帳（甲31）は、丁班が管理するものであるから（証拠説明書に「総務管理分」とあるのは総務を担当していた丁班が作成したという趣旨と解される。弁論の全趣旨）、同元帳に記載された支出を負担したのはEであると考えられる。そうすると、甲31に諸会費の支出が記帳されていることをもって、原告が同諸会費を負担したと認定することはできない（そして、仮に、同諸会費の原資が原告の顧問料等であったとしても、原告の顧問料等と同額の外注費が必要経費と認められている以上、これを重ねて必要経費と認定することはできない（後記（2）イを参照）。）。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

（2）戊において管理・支出していた経費について

ア 原告は、戊名義の銀行口座からの引き落としや、戊名義のクレジットカード決済によって支払われた、給与等、通信費、租税公課等の各種経費は、原告の必要経費として認められるべきである旨主張する。

イ しかしながら、上記各種経費は、戊名義の銀行口座からの引き落としや、クレジットカード決済によって支払われたものであって、原告が支払ったものではない。そうすると、上記各種経費を、直ちに原告の必要経費と認めることはできない。

（ア）この点に関して、原告は、上記各種経費は、戊がGグループの業務班（戊班）として、原告の顧問先に関する業務に従事していたものであるから、戊班の売上は原告の売上であり、その反面、戊班で支出した経費は全て原告の経費として計上されるべきであると主張する。この主張は、戊班で支出した経費は、原告の売上を原資とし、原告の売上に対応するものであるから、上記各種経費の支払名義が戊であっても、原告による経費負担があったとみるべきであるとの趣旨の主張と解される。

そこで検討すると、Gグループにおいては、E又はGグループに所属する各個人税理士（原告を含む。）が顧客から受領する顧問料等を丁班が一元的に管理しており（ただし、平成23年5月以降は戊が一部を管理した。）、戊班を含む業務班が、当該業務班が担当した業務に関する収入の約4割ないし5割を、丁班が約1割を（戊班が約5割を受領する場合は、零。乙34）分配金として受領し、その余は、丁班と戊班のいずれが

管理するにかかわらず、Gグループ全体の経費の支払等に充てていたものである（前記認定事実（2）ア、イ）。そして、原告は、顧問料等については、分配を受けることなく（原告は業務班の班長ではない。前記認定事実（2）ア）、Gグループの実質的主宰者として、前記3で説示したとおり、本件E報酬を受領していたものである。そのため、処分行政庁は、原告は、顧問先から受注した業務（ただし、本件脱税工作に係る業務は含まれない。）の全てをE等に外注しているものとして、上記顧問料等と同額の外注費を必要経費と認定したものであり（前記認定事実（5）イ）、その認定は合理的なものである。上記認定を前提とすると、原告は、戊に対し、戊の報酬及び戊班が負担すべき経費を含むものとして分配金を交付して業務を委託し、戊もそのような理解の下で分配金を受領していたというべきである。

そうすると、原告が主張する原告の売上を原資とする戊班による経費の支出は、戊班の分配金を原資としてされたものであって、原告と戊との間において、その最終的な経費負担者は戊であるとの約定の下で経費負担がされたと評価するほかない。原告が主張する戊班による経費の支出は、原告の経費として計上することはできない。

(イ) 原告は、戊は、原告の口座から自由に出金ができるのであるから、戊が支出した経費は、原告が支払ったのと同視し、原告の経費とみるべきである旨主張する。これは、戊は、原告名義の口座の1つを直接管理し、そこから自由に出入金することができたのであり、上記各種経費の原資が、丁班による売上の集計等を経て配分された分配金ではないという点に着目した主張と解される。

しかしながら、前期（ア）で説示したところによれば、個別具体的な支払が丁が管理する口座及び戊が管理する口座のいずれからされたかにかかわらず、処分行政庁が認定した必要経費を超えて原告が経費を負担すべき約定があったとは認めるに足りない。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

ウ 以上によれば、原告の前記アの主張は採用することができない

6 争点1-5（処分手続の重大な違法の有無）について

(1) ア 原告は、更正の請求に係る調査と、一般の税務調査とは峻別されるべきであり、前者の手續において、追徴課税額の有無まで調査・判断することは許されないにもかかわらず、本件では、追徴課税額の有無まで調査・判断している点で、調査手續の重大な違法があると主張する。

イ しかしながら、更正の請求は、当該請求者が提出した納税申告書に記載され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場合等に認められるものであるから、同請求に対する判断を遂げるためには、所要の調査を行い、当該請求者の当該課税年度における課税標準等及び税額を正しく認定する必要がある。このように、通則法74条の2以下に定める調査及び更正の請求を契機として行われる調査は、いずれも正当な課税標準額等を認定するための過程なのであって、これらを別異に解する根拠はない。また、上記のとおり更正の請求に対する判断過程に照らすと、更正の請求を契機として行われた調査の結果、当該請求者の納付すべき税額等が当初申告額を上回るとの認定に至ることも想定されるものというべきである。

また、以上の点を措くとしても、後記（3）イ（イ）のとおり、本件各更正の請求に

係る調査の結果、原告に対し、増額更正決定や過少申告加算税等の賦課決定が現にされ又は予定されているわけではない。

ウ したがって、原告の前記主張は前提を欠き、採用することができない

(2) 原告は、本件実地調査に先立ち、事前通知がされていないため、本件各通知処分には調査手続に重大な違法があると主張する。

ア そこで検討すると、通則法74条の9第1項は、税務署長等が国税庁等の租税職員に納税義務者に対し実地の調査において質問検査等を行わせる場合に、当該職員は、あらかじめ、当該納税義務者（当該納税義務者について税務代理人がある場合には、当該税務代理人を含む。）に対し、その旨及び同項各号に掲げる事項を通知するものとする旨を定めている。そして、同条5項は、納税義務者について税務代理人がある場合において、当該納税義務者の同意がある場合として財務省令で定める場合に該当するときは、当該納税義務者への同条1項の規定による通知は、当該税務代理人に対してすれば足りると定め、これを受けて通則法施行規則11条の3第1項は、上記同意がある場合として、税務代理権限証書に納税義務者への調査の通知は税務代理人に対してすれば足りる旨の記載がある場合とする旨を定めている。これらの規定によれば、通則法74条の9第1項所定の事前通知は、当該納税義務者に税務代理人がある場合であっても、税務代理権限証書に納税義務者への調査の通知は税務代理人に対してすれば足りる旨の記載がある場合を除き、税務代理人のみならず当該納税義務者にもされなければならないと解される。

本件では、戊が処分行政庁に提出した本件各更正の請求に係る税務代理権限証書（乙60。以下「本件税務代理権限証書」という。）には、本件各更正の請求手続に関する一切の事項を委任する旨の記載はあるものの、通則法施行規則11条の3第1項所定の記載があるとはいえないから（乙60の調査の通知に関する同意欄にチェックがされていない。）、事前通知は、税務代理人である戊及び納税義務者である原告の双方にされなければならない（この点において、乙2の「通知した相手」欄において、「調査の相手方」欄ではなく「同意のある税務代理人」欄にチェックが入れられていた点は、必ずしも適切な記載であったとはいえない。）。そこで、以下、本件実地調査の事前通知が、戊及び原告の双方にされたかどうか検討する。

イ 本件実地調査の事前通知が戊に対してされたか

本件実地調査に際して、本件実地調査の担当者が記載した調査手続チェックシート（乙2）には、平成31年2月7日に税務代理人に対して事前通知をした旨の記載があるほか、事前通知の内容として引用されている調査手続チェックシート（事前通知用）（乙3）には、実地の調査を実施する旨、調査の相手方、調査担当者の氏名・所属官署、調査開始日時等の通則法74条の9第1項所定の各通知事項について、履行を確認した旨の記載がある。上記各チェックシートは、職務遂行の過程で作成された文書であり、その信用性を疑わせる事情は見当たらない（原告は、上記各チェックシートには原告側の署名・押印等がないことから信用性が低いと主張するが、一般論の域を出るものではなく、採用することができない。）。

そして、本件全証拠によっても、事前通知がなく本件実地調査が行われたことによりトラブルが発生したというような事情はうかがわれない。かえって、戊は、本件実地調査

の後である平成31年2月26日に西宮税務署の租税職員との間で電話のやりとりをした際、本件実地調査の事前通知がされなかった旨などを述べることなく、要旨、上記租税職員から提出を求められた書類を提出するためにはR刑務所に赴いて原告の了解を得る必要があるが、そのためには本件実地調査の位置づけがどのようなものか(更正の請求の調査であるのか、一般調査であるのか)を説明する必要がある旨などを述べたものである(甲33の1、甲33の2)。戊の上記供述は、本件実地調査に先立って、その旨の事前通知がされていたことを前提とするものと理解するのが合理的である。

以上によれば、本件実地調査の事前通知が平成31年2月7日に戊に対してされたものであると認められる。

ウ 本件実地調査の事前通知が原告本人に対してされたか

(ア) 西宮税務署租税職員は、戊に対して前記イ(ア)のとおり本件実地調査の事前通知をした際、原告に対して実地の調査を実施する旨、調査の相手方、調査担当者の氏名・所属官署、調査開始日時等の通則法74条の9第1項所定の各通知事項を伝えるよう依頼した(乙3)。そこで、戊が原告に対して上記事項を伝えたかが問題となる。

本件実地調査後の戊と当該職員のやりとり(前記イ(ア))からは、戊が、逐一、原告の了解や納得を得た上で、本件各更正の請求に係る調査に対応していることがうかがわれる。そして、本件実地調査は、国税庁等の当該職員が調査対象となる事務所等へ赴いて、帳簿書類その他の物件の検査又は提示若しくは提出を求めるというものであって(通則法74条の2第1項(ただし、平成30年法律第7号による改正前のもの))、本件各更正の請求に係る調査としてそれまで行われていた、戊に対する電話等を通じた各種問合せや書面の追完の求めとは局面を異にする調査であり、本件各更正の請求に対する判断の帰趨を左右しかねないものである。これらに加えて、事前通知から本件実地調査(2月14日)まで1週間という相応の期間があったことも考慮すれば、戊が、原告に対して本件実地調査について事前に伝えていなかったとは到底考え難い。

以上によれば、本件実地調査の事前通知が、本件実地調査に先立ち、原告に対して、税務代理人である戊を通じてされたものであると認められる。

(イ) なお、本件実地調査時において、原告はR刑務所に収容中であり、納税義務者である原告に対して直接事前通知をすることが容易であったとはいえないこと、戊は、R刑務所に収容中のため、本件各更正の請求について自ら対応することができない原告に代わり、原告の子であり、かつ、Eにも関与していた者として、原告の意向も本件の事情も十分に把握しており、更には税務代理人として本件更正の請求手続に関する一切の事項について原告から委任を受けていたこと、戊が執り行った同手続に不十分な点があったとしようかがわれないことを考慮すると、戊に対する通知がされたことにより原告に対する通知もされたものと同視して差し支えないものと評価することができる。

そうすると、戊を通じて原告に対する事前通知を行ったことによって、本件実地調査が違法となるものではないと解される。

エ 原告は、仮に事前通知が行われていたとしても、更正の請求に係る調査を行う目的である旨通知しながら、実際には、一般の税務調査を行ったのであるから、重大な不意打ちであって看過できない違法があると主張する。

しかしながら、原告の上記主張は、更正の請求に係る調査と一般の税務調査とは区別さ

れるべきという誤った前提（前記（１）イ参照）に立っている。この点を措くとしても、本件各更正の請求に係る調査の結果、原告に対し、増額更正決定や過少申告加算税等の賦課決定が現にされ又は予定されているわけではないことは後記（３）イ（イ）のとおりであり、何ら不意打ちではない。

原告の上記主張は前提を欠き、採用することができない。

（３）ア 原告は、本件実地調査の終了の際に、調査結果の内容が説明されなかった点や修正申告の勧奨等がされなかった点に重大な違法があると主張する。

イ（ア）しかしながら、通則法は、国税庁等の当該職員は、国税に関する調査の結果、更正決定等（更正若しくは通則法２５条の規定による決定又は賦課決定をいう（通則法５８条１項１号参照）。）をすべきと認める場合には、当該職員は、当該納税義務者に対し、その調査結果の内容を説明するものとされている（通則法７４条の１１第２項）。そして、同項の規定による説明をする場合において、当該職員は、当該納税義務者に対し修正申告又は期限後申告を勧奨することができる（同条３項）。

これらの規定に照らすと、調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合以外の場合においては、調査結果の内容を説明することや、修正申告等の勧奨をすることは法的に義務付けられていないというべきである。

（イ）しかるに、処分行政庁は、本件調査の結果、通則法７４条の１１第１項（ただし、令和２年法律第８号による改正前のもの）に基づき、更正決定等をすべきと認められない旨の通知を行い（乙５７）、更に本件各更正の請求に対する応答として、本件各更正の請求につき、いずれも更正の請求に理由がない旨の通知をした（甲９の１、甲９の２）。また、本件実地調査が行われた平成３１年２月１４日の時点において、平成２４年分の所得税、消費税の各法定申告期限（平成２５年３月１５日、同年４月１日）から５年を経過していたこと、本件各更正の請求がされたのが平成３０年４月２日であるところ、所得税との関係では、当該更正の請求は、更正をすることができないこととなる日（同年３月１５日）前６月以内にされたものではなく、消費税等との関係では、本件実地調査がされた時点で、当該更正の請求があった日から既に６月を経過していたことに照らすと、処分行政庁は、本件実地調査が行われた時点において既に、所得税及び消費税等いずれについても、法律上、更正決定をすることができなかつたといえる（通則法７０条１項１号、３項参照）。

そうすると、本件は、調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合に該当しないというべきである（実際、処分行政庁は、所得税及び消費税等の納付すべき税額がいずれも原告の確定申告額を上回るとの判断に至ったものの（甲９の１、甲９の２）、本件調査を契機に更正決定等をすることを想定していなかつた（乙２の「手続の履行状況」欄参照））。

（ウ）以上によれば、本件において、当該職員には、調査結果の内容を説明したり、修正申告等の勧奨をしたりする法的義務はなかつたといえる。

その点を措くとしても、乙２の「調査結果の説明等」欄の「手続の履行状況」欄をみると、調査結果の内容説明の項目や、日付の項目にチェックが入っていること等に照らすと、当該職員は、上記のとおり法的義務はなかつたものの、原告及び戊

に対し、調査結果の内容の説明を行ったものと認められる。

ウ したがって、原告の前記主張は前提を欠き、採用することができない。

7 争点2-1 (本件業務委託分報酬及び本件E報酬が、課税資産の譲渡等の対価であるか(仮に同対価であるとしても、本件業務委託分報酬が課税仕入れに係る支払対価といえるか))について

(1) 前記認定事実(3)ウのとおり、原告は、相当期間にわたって多数の顧問先との関係で本件脱税工作を反復継続して行い、本件業務委託分報酬を得ていたものであるから、本件脱税工作は、事業として対価を得て行われる役務の提供に当たるといえる。そうすると、本件業務委託分報酬は、課税資産の譲渡等の対価(消費税法28条1項)に当たるといえる。

(2) ア 原告は、処分行政庁の認定によれば、本件架空業務委託契約は架空のものなのであって、報酬に対応する役務の提供は観念できないから、本件架空業務委託契約における「役務の提供」は、消費税法4条1項のいう「資産の譲渡等」に当たらず、消費税の課税対象とはなり得ない旨主張する。

しかしながら、処分行政庁が架空の業務であると認定したのは、本件架空業務委託契約の文面上、Dに委託したとされる業務(事務員の派遣、給与計算の指導等の業務(乙33(枝番を含む)参照))なのであって、本件消費税等通知処分において、「資産の譲渡等」と認定された「役務の提供」である本件脱税工作そのものは実体を伴っていたことは明らかである。

したがって、原告の上記主張は前提を誤っており、採用することができない。

イ 原告は、仮に本件業務委託分報酬が原告に帰属するとしても、同報酬と同額分について、全額仕入れ控除されるべき旨主張する。

しかしながら、原告が、本件脱税工作に係る業務を、Dに外注に出していたとは認められないこと、原告は、本件脱税工作に係る経理処理を本件合同事務所に属する他の個人税理士に行わせ、当該個人税理士に対し分配金(本件脱税工作分配金)を交付していたものであるが、本件業務委託分報酬は、本件脱税工作分配金の額をあらかじめ控除した金額であることは、前記2(1)のとおりであるから、本件業務委託分報酬と同額分について、課税仕入れに係る消費税額の控除をすることはできない。

ウ 原告は、本件E報酬を受領していないから、これに課税することは許されないと主張するが、原告が、本件E報酬を受領していたことは、前記3のとおりである。

(3) したがって、原告の前記主張はいずれも採用することができない。

なお、前記3(3)のとおり、本件E報酬は、原告のEの実質的な経営者としての地位に基づいて支払われた役員報酬であると解されるから、原告の事業として行われた役務の提供に対する対価とはいえない。そうすると、本件E報酬は、課税資産の譲渡等の対価に当たらない。

8 争点2-2 (理由の提示に瑕疵があるか)について

(1) 判断枠組み

一般に、法律が行政処分に理由を付記すべきものとしている場合に、どの程度の記載をなすべきかは、処分の性質と理由付記を命じた各法律の規定の趣旨・目的に照らして決定すべきである(最高裁昭和●●年(○○)第●●号同38年5月31日第二小法廷判決・民集17巻4号617頁参照)。

そして、国税に関する法律に基づき行われる処分その他の公権力の行使に当たる行為（酒税法2章の規定に基づくものを除く）については、行政手続法8条1項本文に規定された理由の提示が義務付けられている（通則法74条の14第1項）ところ、行政手続法8条1項が、申請に対する拒否処分をする場合に、当該申請者に対し、同時に、当該処分の理由を示さなければならないと定めている趣旨は、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の便宜を与える趣旨に出たものと解される。

そうすると、更正の請求に対してその更正をすべき理由がない旨の通知については、処分行政庁の恣意を抑制し、請求人に不服申立ての便宜を与えるという、上記理由の提示の趣旨目的を充足する程度に、更正をすべき理由がない旨の判断に至った理由が具体的に明示されている限り、理由の提示に瑕疵はないといえる。

(2) 検討

ア 本件についてこれをみると、前記認定事実（5）ウによれば、本件消費税等通知処分は、その通知書において、課税標準額及び税額に関する算定根拠を、課税の対象となる資産の譲渡ごとに分けて、その内訳、根拠となる帳簿資料及び当該資産の譲渡の対価の帰属に関する認定根拠とともに具体的に示している。このような記載をすれば、処分行政庁及びこの記載内容を了知した者において、処分行政庁が本件消費税等通知処分をするに至った判断過程を逐一検証することができるのであるから、処分行政庁の恣意を抑制することができるし、原告の不服申立ての便宜に欠けるところもない。

イ 原告は、本件消費税等通知処分において、Eから原告に対して支払ったとされる本件E報酬（外注費）について、当該「外注費」が何の対価であるのか明らかになっていないとして、理由の提示に瑕疵があると主張する。

この点、本件消費税等通知処分において、外注費が、いかなる資産の譲渡等に対する対価であるかが、具体的かつ詳細に明らかにされているとはいえない。しかしながら、消費税の課税標準は、資産の譲渡等、すなわち、事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供に対する対価であるところ、本件消費税等通知処分が外注費と認定した外注費とは、税理士法人であるEから税理士である原告に対して支払われた「外注費」であることが、本件消費税等通知処分の記載自体から明らかになっているから、同「外注費」が、事業として対価を得て行われる役務の提供に対する対価であることは了知し得る。そして、消費税法は、上記事業として対価を得て行われる役務の提供の範囲について、特に明文の規定を置いてこれを限定していないことからすると、その役務の提供の具体的内容が特定されていないことを以て、直ちに、理由の提示に瑕疵があるということとはできない。

以上に加え、本件消費税等通知処分の通知書には、前記アのとおり、全体として本件消費税等通知処分に至った判断過程が相当詳細かつ具体的に記載されていることも考慮すれば、本件消費税等通知処分に、理由の提示の瑕疵があるということとはできない。

したがって、原告の主張は採用することができない。

9 本件各通知処分の適法性について（まとめ）

以上説示したところによれば、別紙3「本件各通知処分の適法性に関する当裁判所の判断」のとおり、原告の平成24年分所得税及び本件課税期間の消費税等に係る納付すべき税額は、

本件裁決によって一部減額更正された後の納付すべき税額をいずれも下回らないことが認められる。

したがって、本件各通知処分はいずれも適法である。

10 争点3（本件各通知処分がされるまで1年以上にわたり、本件各更正の請求に対する応答がされなかったこと及び本件各通知処分をしたことによる国家賠償法上の違法性の有無）について

(1) 本件各通知処分がされるまで1年以上にわたり、本件各更正の請求に対する応答がされなかったことによる国家賠償法上の違法性の有無について

ア 判断枠組み

国家賠償法1条1項は、国又は公共団体の公権力の行使に当たる公務員が個別の国民に対して負担する職務上の法的義務に違反して当該国民に損害を加えたときに、国又は公共団体がこれを賠償する責任を負うことを規定するものであるから、公務員による公権力の行使に係る行為が同項の適用上違法となるというためには、公務員が、当該行為によって損害を被ったと主張する者に対して負う職務上の法的義務に違反したと認められることが必要であると解される（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同60年11月21日第一小法廷判決・民集39巻7号1512頁、最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同20年4月15日第三小法廷判決・民集62巻5号1005頁等参照）。

そして、更正の請求を受けた税務署長は、更正の請求に係る判断において、当該請求人の提出した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るか、当該計算に誤りがあるか等を検討する必要がある、そのためには、帳簿資料等の証拠資料の十分な収集及び精査、課税要件事実の認定、租税法令の解釈適用を経ることを要するところ、これらの調査・検討にどの程度の期間を要するかは、更正の請求において納付すべき税額が過大であったと主張する範囲、当該請求人の調査に対する協力状況等の事情によって左右され得るものである。

そうすると、更正の請求に係る判断の遅延が、職務上の法的義務に違反し国家賠償法1条1項の適用上違法との評価を受け得るのは、上記諸事情に照らして、処分行政庁が、当該更正の請求に対し、合理的な期間を超えて漫然と更正の請求に係る判断を遅延させたことと認められる場合に限られると解するのが相当である。

イ 検討

(ア) 本件についてこれをみると、本件各更正の請求は、いずれも課税標準額をゼロ又は空欄としてされたものであり、更正の請求の理由等も具体性を欠くものであったから（前記認定事実（4）ア）、処分行政庁において、本件各更正の請求に係る判断を遂げるためには、原告の提出した本件各確定申告書に記載された課税標準等の全体を逐一再調査・検証する必要性が高かった。また、本件各更正の請求は、当該各国税の法定申告期限から5年が経過した後にされたものであるから、請求の適法性に関する判断を遂げるため、通則法23条2項各号所定の要件を充足しているか否かについても検討する必要があった。

しかるに、処分行政庁は、原告の税務代理人である戊が、上記の検証や検討に必要となる、更正の請求の理由の基礎となる事実を証明する書類や押収された帳簿書類が返還された時期を証明する書類を、本件各更正の請求に係る請求書に十分に添付していなかったことから、戊に対して、問合せや追加資料の提出を求め、その回答や提出資料の内

容を踏まえ、更なる追加資料の提出を求めるなどしたが、結局、十分な資料を得ることができなかつたため、本件実地調査をするに至つた。そして、本件実地調査を終えた後も、戊に追加資料の提出を求めるなどし、本件実地調査の約3箇月後に、本件各通知処分をしたものである。（前記認定事実（4）イないしカ）

このように、処分行政庁は、適宜の時期に、請求人に対し、更正の請求に係る判断に必要な追加資料の提出を求めるなどしており、本格各更正の請求に係る処理を漫然と放置した形跡はうかがわれず、本件実地調査を終えてから本件各通知処分に至るまでの期間も不合理に長期にわたるものではなかつた。そうすると、本件において、処分行政庁が、本件各更正の請求に対し、合理的な期間を超えて漫然と更正の請求に係る判断を遅延させたとは認められない。

（イ）原告は、更正の請求があつた日の翌日から3箇月が経過すると還付金に所定の還付加算金を付加しなければならない（通則法58条1項2号）ことから、基本的に更正の請求のあつた日の翌日から3箇月以内には請求に対する応答がされるべきであると主張する。

しかしながら、同条項は、更正の請求に対する標準的な応答期間を定めたものではないし、更正の請求に対する不作為の国家賠償法上の違法性判断は、当該事案における個別具体的な事情によって決するほかないことは前記アのとおりである。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

（ウ）原告は、本件実地調査は、更正の請求に対する範囲を超えて、一般の税務調査として違法に行われたものであり、そのような調査に時間を要したことは、処分の遅延を正当化するものではない旨主張する。

しかしながら、同主張は、更正の請求に係る調査と一般の税務調査とを峻別すべきとの見解を前提としているところ、同見解を採用することができないことは、前記6（1）イのとおりである。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

（2）本件各通知処分をしたことの国家賠償法上の違法性の有無について

原告は、本件各通知処分が国家賠償法上違法である旨主張するが、本件各通知処分が適法であることは前記9のとおりであるから、原告の主張は採用することができない。

第4 結論

よって、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。

大阪地方裁判所第2民事部

裁判長裁判官 森 健一

裁判官 齋藤 毅

裁判官 豊臣 亮輔

指定代理人目録

大門 宏一郎、市谷 諭史、小泉 雄寛、山端 克明、辰巳 博恵、正木 一紀

以上

本件各通知処分の根拠及び適法性に関する被告の主張

第 1 平成 24 年分の所得税の課税の根拠

1 被告主張額

原告に係る平成 24 年分の所得税の納付すべき税額等は、次のとおりである。

(1) 総所得金額（別表 4 「被告主張額」欄の 20） 5 2 2 7 万 4 3 6 3 円

前記金額は、次のアからウまでの金額の合計額である。

ア 事業所得（別表 4 「被告主張額」欄の 11） 3 1 2 9 万 0 5 6 3 円

前記金額は、次の（ア）の総収入金額から同（イ）の必要経費及び同（ウ）の青色申告特別控除額を控除した金額である。

（ア）総収入金額（別表 4 「被告主張額」欄の 4） 1 億 5 5 1 9 万 8 4 7 3 円

前記金額は、次の a の事業収入金額に同 b 及び同 c の各雑収入金額を加算した金額である。

a 事業収入金額（別表 4 「被告主張額」欄の 1） 1 億 2 3 6 9 万 9 1 7 5 円

前記金額は、平成 24 年分売上集計表（丁管理分）の「売上合計」「甲 合計」欄に記載された 5 2 2 7 万 7 3 0 0 円と、平成 24 年分売上集計表（戊管理分）の「売上合計」「甲 合計」欄に記載された金額 7 1 4 2 万 1 8 7 5 円の合計額である。

b 雑収入（E 報酬）金額（別表 4 「被告主張額」欄の 2） 2 2 0 0 万円

前記金額は、原告が、E から支払を受けた外注費（本件 E 報酬）の金額である。

c 雑収入（債務免除益）金額（別表 4 「被告主張額」欄の 3） 9 4 9 万 9 2 9 8 円

原告は、G グループの顧客から受領する顧問料等について、E に対して源泉徴収税額相当額の債務を負っていたところ、E からその免除を受けた。前記金額は、その債務免除益の額である。

（イ）必要経費（別表 4 「被告主張額」欄の 8） 1 億 2 3 8 0 万 7 9 1 0 円

前記金額は、次の a 及び b の合計額である。

a 支払手数料（別表 4 「被告主張額」欄の 5） 1 0 万 8 7 3 5 円

原告は、平成 24 年分において、S 株式会社に対して税理士業に係る顧問料報酬の回収を委託しており、当該委託に係る手数料を支払った。前記金額は、同手数料の合計額である。

b 外注費（別表 4 「被告主張額」欄の 6） 1 億 2 3 6 9 万 9 1 7 5 円

前記金額は、原告の外注費の金額であり、原告は、請け負った業務の全てを E 及び記帳を代行する各税理士に外注していたことから、前記（ア） a の事業収入金額と同額である。

（ウ）青色申告特別控除額（別表 4 「被告主張額」欄の 10） 1 0 万円

原告は、青色申告書を提出することにつき処分行政庁の承認を受けている個人であるところ、前記金額は、租税特別措置法 25 条の 2 第 1 項の規定により計算した金額である。

イ 給与所得（別表 4 「被告主張額」欄の 15） 3 7 8 万円

前記金額は、Aからの給与360万円とBからの給与収入180万円の合計額である540万円から、所得税法28条3項（平成24年法律第16号による改正前のもの）の規定により給与所得控除額を控除した金額である。

ウ 雑所得（別表4「被告主張額」欄の19） 1720万3800円

前記金額は、後記（ア）及び同（イ）の合計額である。

（ア）本件業務委託分報酬（別表4「被告主張額」欄の17） 1719万8000円

前記金額は、別表3の「本件報酬」の「年間合計」欄に記載された本件業務委託分報酬の金額である。

（イ）還付加算金（別表4「被告主張額」欄の18） 5800円

前記金額は、平成24年4月17日に処分行政庁から原告に支払われた還付加算金である。

（2）所得から差し引かれる金額（所得控除）（別表4「被告主張額」欄の21）

106万8342円

前記金額は、確定申告における所得から差し引かれる金額に、所得税法83条1項（平成29年法律第4号による改正前のもの）の規定による配偶者控除38万円を加算した金額である。

（3）課税される所得金額（別表4「被告主張額」欄の22） 5120万6000円

前記金額は、前記（1）の総所得金額から前記（2）の所得から差し引かれる金額を控除した金額（ただし、通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの）である。

（4）課税される所得金額に対する税額（別表4「被告主張額」欄の23）

1768万6400円

前記金額は、前期（3）の課税される所得金額5120万6000円に所得税法89条1項（平成25年法律第5号による改正前のもの）の規定を適用して算出した金額である。

（5）源泉徴収税額（別表4「被告主張額」欄の24） 1014万6518円

前記金額は、原告がGグループの顧客から受領していた顧問料等に係る源泉徴収税額949万9298円、A役員報酬に係る源泉徴収税額62万1600円及びB役員報酬に係る源泉徴収税額2万5620円の合計額である。

（6）納付すべき税額（別表4「被告主張額」欄の25） 753万9800円

前記金額は、前記（4）の課税される所得金額に対する税額から前記（5）の源泉徴収税額を控除した金額（ただし、通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後のもの）である。

2 予備的計算額

1（1）ア（ア）bの雑収入を0円、1（1）イの給与所得の金額を2623万円（給与収入2400万円を計上）とするほかは、1と同じである。所定の算出方法に従った納付すべき税額（1（6））は、△120万3318円となる（計算過程等は別表4「予備的計算額」欄を参照）。

第2 本件課税期間の消費税等の課税の根拠

1 被告主張額

原告に係る本件課税期間の消費税等の納付すべき税額等は、次のとおりである。

- (1) 課税標準額（別表5「被告主張額」欄の5） 1億5514万円
前記金額は、消費税法28条1項の規定により、次のとおり計算した課税売上高1億6289万7175円（税込み）に105分の100を乗じた金額（ただし、通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの）である。
課税売上高は、前記1（1）ア（ア）aの事業収入1億2369万9175円、前記1（1）ア（ア）bの雑収入（E報酬）金額2200万円及び前記1（1）ウ（ア）の本件業務委託分報酬1719万8000円の合計額である。
- (2) 課税標準額に対する消費税額（別表5「被告主張額」欄の6） 620万5600円
前記金額は、消費税法29条（平成24年法律第68号による改正前のもの）の規定により、前記（1）の課税標準額1億5514万円に100分の4を乗じた金額である。
- (3) 課税仕入れに係る支払対価の額（別表5「被告主張額」欄の10） 1億2369万9175円
前記金額は、原告の外注費の金額であり、原告は、請け負った業務の全てをE及び記帳を代行する各税理士に外注していたことから、事業収入と同額である。
- (4) 控除対象仕入税額（別表5「被告主張額」欄の11） 471万2349円
前記金額は、消費税法30条1項（平成24年法律第68号による改正前のもの）の規定により、前記（3）の課税仕入れに係る支払対価の額1億2369万9175円に105分の4を乗じた金額である。
- (5) 納付すべき消費税額（別表5「被告主張額」欄の12） 99万4000円
前記金額は、前記（2）の課税標準額に対する消費税額620万5600円から前記（4）の控除対象仕入税額471万2349円を控除した金額（ただし、通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後のもの）である149万3200円から、原告の平成24年課税期間の消費税等の確定申告書に記載された中間納付税額49万9200円を控除した金額である。
- (6) 納付すべき地方消費税額（別表5「被告主張額」欄の13） 24万8500円
前記金額は、地方税法72条の83（平成24年法律第8号による改正前のもの）の規定により、地方消費税の課税標準となる消費税額149万3200円に、100分の25を乗じて算出される譲渡割納税額37万3300円（ただし、同法20条の4の2第3項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後のもの）から、原告の平成24年課税期間の消費税等の確定申告書に記載された中間納付譲渡割額12万4800円を控除した金額である。
- (7) 納付すべき消費税等の合計税額（別表5「被告主張額」欄の14） 124万2500円
前記金額は、前記（5）の納付すべき消費税額と前記（6）の納付すべき地方消費税額の合計額である。
- 2 予備的計算額
1（1）の課税標準額を1億3418万7000円（雑収入（E報酬）を0円とする。）とするほかは、1と同じである。所定の算出方法に従った納付すべき消費税等の合計額（1（7））は、19万4800円となる（計算過程等は別表5「予備的計算額」欄を参照）。

第3 本件各通知処分の適法性

1 被告主張額

平成24年分の所得税について、原告の納付すべき税額は、前記第1の1(6)のとおり753万9800円を下らないところ、本件裁決によって一部減額更正された後の納付すべき税額はこれを下回る△120万3318円である。また、本件課税期間の消費税等について、原告の納付すべき税額は、前記第2の1(7)のとおり124万2500円を下らないところ、本件裁決によって一部減額更正された後の納付すべき税額はこれを下回る19万4800円である。

したがって、本件各通知処分は適法である。

2 予備的計算額

平成24年分の所得税について、原告の納付すべき税額は、前記第1の2のとおり△120万3318円であるが、本件裁決によって一部減額更正された後の納付すべき税額はこれを上回らない△120万3318円である。また、本件課税期間の消費税等について、原告の納付すべき税額は、前記第2の2のとおり19万4800円であるが、本件裁決によって一部減額更正された後の納付すべき税額はこれを上回らない19万4800円である。

したがって、本件各通知処分は適法である。

以上

本件各通知処分の適法性に関する当裁判所の判断

1 平成24年分の所得税について

原告に係る平成24年分の所得税の納付すべき税額等は次のとおりとなる。

(1) 総所得金額(別表6「裁判所認定額」欄の23) 5272万4363円

前記金額は、次のアからウまでの金額の合計である。

ア 事業所得(別表6「裁判所認定額」欄の12) 2648万8563円

前記金額は、次の(ア)の総収入金額から同(イ)の必要経費及び同(ウ)の青色申告特別控除額を控除した金額である。

(ア) 総収入金額 1億5039万6473円

前記金額は、次のaの事業収入金額に同b及び同cの各雑収入金額を加算した金額である。

a 事業収入金額(別表6「裁判所認定額」欄の1) 1億2369万9175円

前記金額は、平成24年分売上集計表(丁管理分)の「売上合計」「甲 合計」欄に記載された5227万7300円と、平成24年分売上集計表(戊管理分)の「売上合計」「甲 合計」欄に記載された金額7142万1875円の合計額である。

b 雑収入(債務免除益)金額(別表6「裁判所認定額」欄の3)

949万9298円

原告は、Gグループの顧客から受領する顧問料等について、Eに対して源泉徴収税額相当額の債務を負っていたところ、Eからその免除を受けた。前記金額は、その債務免除益の額である。

c 雑収入(本件業務委託分報酬)金額(別表6「裁判所認定額」欄の4)

1719万8000円

前記金額は、別表3の「本件報酬」の「年間合計」欄に記載された本件業務委託分報酬の金額である。

(イ) 必要経費(別表6「裁判所認定額」欄の9) 1億2380万7910円

前記金額は、被告主張の金額(別紙2・第1の1(1)ア(イ))と同額である。

(ウ) 青色申告特別控除額(別表6「裁判所認定額」欄の11) 10万円

原告は、青色申告書を提出することにつき処分行政庁の承認を受けている個人であるところ、前記金額は、租税特別措置法25条の2第1項の規定により計算した金額である。

イ 給与所得(別表6「裁判所認定額」欄の18) 2623万円

前記金額は、Aからの給与360万円とBからの給与収入180万円の合計額である540万円に、更に原告がEから支払を受けた役員報酬(本件E報酬)を加えた2940万円から、所得税法28条3項(平成24年法律第16号による改正前のもの)の規定により給与所得控除額を控除した金額である。

ウ 雑所得(別表6「裁判所認定額」欄の22) 5800円

前記金額は、平成24年4月17日に処分行政庁から原告に支払われた還付加算金であ

る。

- (2) 所得から差し引かれる金額（所得控除）（別表6「裁判所認定額」欄の24）
106万8342円
- (3) 課税される所得金額（別表6「裁判所認定額」欄の25）
5165万6000円
前記金額は、前記（1）の総所得金額から前記（2）の所得から差し引かれる金額を控除した金額（ただし、通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの）である。
- (4) 課税される所得金額に対する税額（別表6「裁判所認定額」欄の26）
1786万6400円
前記金額は、前記（3）の課税される所得金額5165万6000円に所得税法89条1項（平成25年法律第5号による改正前のもの）の規定を適用して算出した金額である。
- (5) 源泉徴収税額（別表6「裁判所認定額」欄の27）
1906万9718円
被告主張の金額（1014万6518円。別紙2・第1の1（5））に本件E報酬に係る源泉徴収税額892万3200円を加えた額である。
- (6) 納付すべき税額（別表6「裁判所認定額」欄の28）
△120万3318円
前記金額は、前記（4）の課税される所得金額に対する税額から前記（5）の源泉徴収税額を控除した金額である。

2 平成24年課税期間の消費税等について

原告に係る平成24年課税期間の消費税等の納付すべき税額等は、次のとおりである。

- (1) 課税標準額（別表7「裁判所認定額」欄の5）
1億3418万7000円
前記金額は、消費税法28条1項の規定により、次のとおり計算した課税売上高1億4089万7175円（税込み）に105分の100を乗じた金額（ただし、通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの）である。
課税売上高は、前記1（1）ア（ア）aの事業収入1億2369万9175円及び前記1（1）ア（ア）cの本件業務委託分報酬1719万8000円の合計額である。
- (2) 課税標準額に対する消費税額（別表7「裁判所認定額」欄の6）
536万7480円
前記金額は、消費税法29条（平成24年法律第68号による改正前のもの）の規定により、前記（1）の課税標準額1億3418万7000円に100分の4を乗じた金額である。
- (3) 課税仕入れに係る支払対価の額（別表7「裁判所認定額」欄の10）
1億2369万9175円
前記金額は、被告主張の金額（別紙2・第2の1（3））と同額である。
- (4) 控除対象仕入税額（別表7「裁判所認定額」欄の11）
471万2349円
前記金額は、被告主張の金額（別紙2・第2の1（4））と同額である。
- (5) 納付すべき消費税額（別表7「裁判所認定額」欄の14）
15万5900円
前記金額は、前記（2）の課税標準額に対する消費税額536万7480円から前記（4）の控除対象仕入税額471万2349円を控除した金額（ただし、通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後のもの）である65万5100円から、原告の平成24年課税期間の消費税等の確定申告書に記載された中間納付税額49万9200円を控除した金額である。

(6) 納付すべき地方消費税額 (別表7「裁判所認定額」欄の18) 3万8900円

前記金額は、地方税法72条の83 (平成24年法律第8号による改正前のもの) の規定により、地方消費税の課税標準となる消費税額65万5100円に、100分の25を乗じて算出される譲渡割納税額16万3700円 (ただし、同法20条の4の2第3項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後のもの) から、原告の平成24年課税期間の消費税等の確定申告書に記載された中間納付譲渡割額12万4800円を控除した金額である。

(7) 納付すべき消費税等の合計税額 (別表7「裁判所認定額」欄の19) 19万4800円

前記金額は、前記(5)の納付すべき消費税額と前記(6)の納付すべき地方消費税額の合計額である。

以上

課税の経緯（所得税）

(単位：円)

年 分	区分 項目	確定申告	更正の請求	通知処分	審査請求	裁決
		年月日	平成25年3月14日	平成30年4月2日	令和1年5月29日	令和1年6月25日
平 成 24 年 分	総所得金額	20,780,000	0	な 更 い 正 旨 を の す べ き 通 知 処 分 理 由 が	全 部 取 消 し	52,724,363
	事業所得の金額	17,000,000	0			9,290,563
	給与所得の金額	3,780,000	0			26,230,000
	雑所得の金額	0	0			17,203,800
	納付すべき税額	0	△5,240,400			△1,203,318

(注)「納付すべき税額」欄の△印は、還付金の額に相当する税額を示す。

課税の経緯（消費税等）

(単位：円)

課税期間	区分		確定申告	更正の請求	通知処分	審査請求	裁決
	年	月 日					
平成24年課税期間			平成25年3月14日	平成30年4月2日	令和1年5月29日	令和1年6月25日	令和2年9月17日
	消費税	課税標準額	80,952,000	0	更正をすべき理由がない旨の通知処分	全 部 取 消 し	134,187,000
		消費税額	3,238,080	0			5,367,480
		控除対象仕入税額	2,285,714	0			4,712,349
		納付すべき消費税額	453,100	0			155,900
	地方消費税	課税標準となる消費税額	952,300	0			655,100
		納付すべき地方消費税額	113,200	0			38,900
	消費税及び地方消費税の合計税額		566,300	0			194,800

平成 24 年分の所得税の納付すべき税額の計算
 (確定申告額、更正の請求額、被告主張額及び予備的計算額)

(単位：円)

			確定申告額	更正の請求額	被告主張額	予備的計算額	
事業所得	収入金額	事業収入(顧問料等)	1	0	0	123,699,175	123,699,175
		雑収入(E報酬)	2	0	0	22,000,000	0
		雑収入(債務免除益)	3	0	0	9,499,298	9,499,298
		総収入金額(1から3までの合計)	4	85,000,000	0	155,198,473	133,198,473
	必要経費	支払手数料	5	0	0	108,735	108,735
		外注費	6	0	0	123,699,175	123,699,175
		概算経費	7	68,000,000	0	0	0
		必要経費の金額(5から7までの合計)	8	68,000,000	0	123,807,910	123,807,910
	差引金額(4-8)	9	17,000,000	0	31,390,563	9,390,563	
	青色申告特別控除額	10	0	0	100,000	100,000	
	事業所得の金額(9-10)	11	17,000,000	0	31,290,563	9,290,563	
給与所得	収入	(株)A	12	0	0	3,600,000	3,600,000
		(株)B	13	0	0	1,800,000	1,800,000
		給与収入	14	5,400,000	0	0	24,000,000
	給与所得の金額	15	3,780,000	0	3,780,000	26,230,000	
雑所得	収入	公的年金	16	425,162	0	425,162	425,162
		本件業務委託分報酬	17	0	0	17,198,000	17,198,000
		還付加算金	18	0	0	5,800	5,800
	雑所得の金額	19	0	0	17,203,800	17,203,800	
総所得金額	20	20,780,000	0	52,274,363	52,724,363		
所得から差し引かれる金額	21	688,342	688,342	1,068,342	1,068,342		
課税される所得金額	22	20,091,000	0	51,206,000	51,656,000		
課税される所得金額に対する税額	23	5,240,400	0	17,686,400	17,866,400		
源泉徴収税額	24	5,240,400	5,240,400	10,146,518	19,069,718		
所得税の納付すべき税額	25	0	△5,240,400	7,539,800	△1,203,318		

(注)「所得税の納付すべき税額」欄の△印は、還付金の額に相当する税額を示す。

平成 2 4 年課税期間の消費税等の合計税額の計算
 (確定申告額、更正の請求額、被告主張額及び予備的計算額)

(単位：円)

			確定申告額	更正の請求額	被告主張額	予備的計算額
事業	事業収入 (顧問料等)	1	0	0	123,699,175	123,699,175
	雑収入 (E 報酬)	2	0	0	22,000,000	0
雑	本件業務委託分報酬	3	0	0	17,198,000	17,198,000
合計金額 (税込金額) (1 + 2 + 3)		4	85,000,000	0	162,897,175	140,897,175
合計金額 (税抜金額) (千円未満切捨て)		5	80,952,000	0	155,140,000	134,187,000
消費税額		6	3,238,080	0	6,205,600	5,367,480
経費	支払手数料	7	0	0	0	0
	外注費	8	0	0	123,699,175	123,699,175
経費合計 (7 + 8)		9	60,000,000	0	123,699,175	123,699,175
課税仕入れに係る支払対価の額		10	60,000,000	0	123,699,175	123,699,175
控除対象仕入税額		11	2,285,714	0	4,712,349	4,712,349
納付すべき消費税額		12	453,100	0	994,000	155,900
納付すべき地方消費税額		13	113,200	0	248,500	38,900
消費税等の合計税額 (12 + 13)		14	566,300	0	1,242,500	194,800

別表 6

平成 24 年分の所得税の納付すべき税額の計算

(単位：円)

				裁判所認定額
事業所得	収入金額	事業収入(顧問料等)	1	123,699,175
		雑収入(E報酬)	2	0
		雑収入(債務免除益)	3	9,499,298
		雑収入(本件業務委託分報酬)	4	17,198,000
		総収入金額(1から4までの合計)	5	150,396,473
	必要経費	支払手数料	6	108,735
		外注費	7	123,699,175
		概算経費	8	0
		必要経費の金額(6から8までの合計)	9	123,807,910
	差引金額(5-9)		10	26,588,563
	青色申告特別控除額		11	100,000
	事業所得の金額(10-11)		12	26,488,563
給与所得	収入	A	13	3,600,000
		B	14	1,800,000
		E報酬	15	24,000,000
		給与収入	16	0
		合計額(13から16の合計)	17	29,400,000
	給与所得の金額		18	26,230,000
雑所得	収入	公的年金	19	425,162
		本件業務委託分報酬	20	0
		還付加算金	21	5,800
	雑所得の金額(20+21)		22	5,800
総所得金額(12+18+22)		23	52,724,363	
所得から差し引かれる金額		24	1,068,342	
課税される所得金額(23-24) (1,000円未満の端数切捨て)		25	51,656,000	
課税される所得金額に対する税額		26	17,866,400	
源泉徴収税額		27	19,069,718	
所得税の納付すべき税額(26-27) (100円未満の端数切捨て)		28	△1,203,318	

(注)「納付すべき税額」欄の△印は、還付金の額に相当する税額を示す。

給与所得の計算

(単位：円)

給与所得			裁判所認定額	
給与所得	収入	(株) A	1	3,600,000
		(株) B	2	1,800,000
		E 報酬	3	24,000,000
		給与収入	4	0
		合計額 (1 から 4 の合計)	5	29,400,000
	給与所得控除額		6	3,170,000
	給与所得の金額 (5 - 6) ※		7	26,230,000

別表 7

平成 24 年課税期間の消費税等の合計税額の計算

(単位：円)

			裁判所認定額	
消費税	課税標準額	事業収入（顧問料等）	1	123,699,175
		雑収入（E報酬）	2	0
		本件業務委託分報酬（事業所得）	3	17,198,000
		合計金額（税込金額）	4	140,897,175
		合計金額（税抜金額） （ $4 \div 105 \times 100$ ） （1,000円未満の端数切捨て）	5	134,187,000
	消費税額（ $5 \times 4\%$ ）		6	5,367,480
	支払対価の額	支払手数料	7	0
		外注費	8	123,699,175
		概算経費	9	0
		合計金額	10	123,699,175
	控除対象仕入税額（ $10 \div 105 \times 4$ ）		11	4,712,349
	差引税額（ $6 - 11$ ） （100円未満の端数切捨て）		12	655,100
	中間納付税額		13	499,200
	納付すべき消費税額（ $12 - 13$ ）		14	155,900
地方消費税	課税標準となる消費税額（12）		15	655,100
	譲渡割額（ $15 \times 2.5\%$ ） （100円未満の端数切捨て）		16	163,700
	中間納付譲渡割額		17	124,800
	差引納付する税額（ $16 - 17$ ）		18	38,900
消費税等の合計税額（ $14 + 18$ ）		19	194,800	

別表3 省略