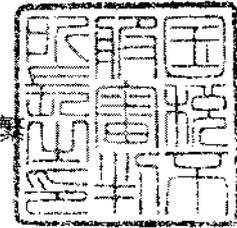


# 裁 決 書

関裁(法・諸)令5第14号

令和5年12月13日

国税不服審判所長 伊 藤



審査請求人  
所在地  
名称  
代表者  
原処分庁  
原処分



令和4年12月23日付でされた次の各処分

- 1 平成28年10月1日から平成29年9月30日までの事業年度の法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分
- 2 平成29年10月1日から平成30年9月30日まで及び令和2年10月1日から令和3年9月30日までの各事業年度の法人税の各更正処分並びに過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分
- 3 平成30年10月1日から令和元年9月30日までの事業年度の法人税の更正処分
- 4 平成28年10月1日から平成29年9月30日まで、平成29年10月1日から平成30年9月30日まで及び平成30年10月1日から令和元年9月30日までの各課税事業年度の地方法人税の各更正処分
- 5 令和2年10月1日から令和3年9月30日までの課税事業年度の地方法人税の更正処分並びに過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分
- 6 平成28年10月1日から平成29年9月30日までの課税期間の消費税及び地方消費税の更正処分
- 7 平成29年10月1日から平成30年9月30日まで及び令和元年10月1日から令和2年9月30日までの各課税期間の消費税及び地方消費税の各更正処分並びに重加算税の各賦課決定処分

上記審査請求について、次のとおり裁決する。

## 主 文

審査請求をいずれも棄却する。

## 理 由

### 1 事実

#### (1) 事案の概要

本件は、原処分庁が、事業年度末に未払計上した従業員に対する決算賞与は法人税法施行令第72条の3第2号の要件を満たしていないことから損金の額に算入できず、また、従業員に横領された工事現場に設置した自動販売機に係る設置手数料収入及び完成工事原価の減額返金分は審査請求人（以下「請求人」という。）に帰属するなどとして、法人税等及び消費税等の各更正処分等をしたのに対し、請求人が、任意調査の範囲を超えた違法な税務調査に基づく原処分は違法であるなどとして原処分の全部の取消しを求めた事案である。

#### (2) 関係法令

イ 国税通則法（以下「通則法」という。）第68条《重加算税》第1項は、通則法第65条《過少申告加算税》第1項の規定に該当する場合において、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に100分の35の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する旨規定している。

ロ 通則法第74条の2（平成28年法律第15号による改正前のもの。以下同じ。）

《当該職員の所得税等に関する調査に係る質問検査権》第1項は、国税庁、国税局若しくは税務署の当該職員は、所得税、法人税及び地方法人税（以下「法人税等」という。）又は消費税に関する調査について必要があるときは、次の各号に掲げる調査の区分に応じ、当該各号に定める者に質問し、その者の事業に関する

帳簿書類その他の物件を検査し、又は当該物件（その写しを含む。）の提示若しくは提出を求めることができる旨規定し、同項第2号は、法人税等に関する調査は、法人及び当該法人に対し金銭の支払若しくは物品の譲渡をする義務があると認められる者又は金銭の支払若しくは物品の譲渡を受ける権利があると認められる者に質問等ができる旨、同項第3号は、消費税に関する調査（税関の職員が行うものを除く。）は、①消費税法の規定による消費税の納税義務がある者若しくは納税義務があると認められる者又は同法第46条《還付を受けるための申告》第1項の規定による申告書を提出した者及び②上記①に掲げる者に金銭の支払若しくは資産の譲渡等（消費税法第2条《定義》第1項第8号に規定する資産の譲渡等をいう。以下この条において同じ。）をする義務があると認められる者又は上記①に掲げる者から金銭の支払若しくは資産の譲渡等を受ける権利があると認められる者に質問等ができる旨規定している。

ハ 法人税法施行令第72条の3《使用人賞与の損金算入時期》は、内国法人がその使用人に対して賞与を支給する場合には、その賞与の額について、同条各号に掲げる賞与の区分に応じ当該各号に定める事業年度において支給されたものとして、その内国法人の各事業年度の所得の金額を計算する旨規定している。そして、①同条第1号は、労働協約又は就業規則により定められる支給予定日が到来している賞与については、当該支給予定日又は使用人にその支給額の通知をした日のいずれか遅い日の属する事業年度とし、②同条第2号は、同号イからハの要件の全てを満たす賞与については、使用人にその支給額の通知をした日の属する事業年度とした上で、イとして、その支給額を、各人別に、かつ、同時期に支給を受ける全ての使用人に対して通知をしていること、ロとして、イの通知をした金額を当該通知をした全ての使用人に対し当該通知をした日の属する事業年度終了の日の翌日から1月以内に支払っていること、ハとして、その支給額につきイの通知をした日の属する事業年度において損金経理をしていることを掲げ、③同条第3号は、同条第1号及び第2号に掲げる賞与以外の賞与については、当該賞与が支払われた日の属する事業年度とする旨規定している。

### (3) 基礎事実

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

#### イ 請求人の概要

- (イ) 請求人は、総合建設業等を営む法人で、本店所在地のほかに  
 に本社機能を有する支店（以下「本件」という。）がある。
- (ロ) 請求人の代表取締役は（以下「本件社長」という。）であり、取締役には、副社長の（以下「本件取締役副社長」という。）、統括部長を兼務する（以下「本件取締役統括部長」という。）、を兼務する（以下「本件取締役」という。）、を兼務するらが就任している。
- (ハ) 本件取締役統括部長は、の人事課、経理課等を総括しており、人事課は、人事担当部長の（以下「本件人事部長」という。）、人事担当副部長のらが担当し、経理課は、次長経理担当の（以下「本件次長」という。）、経理課長の（以下「本件経理課長」という。）らが担当している。
- (ニ) 請求人の税務処理及び確定申告書の作成等には、の公認会計士・税理士（以下「本件関与会計士」という。）が関与しており、同事務所で勤務する公認会計士（以下「本件担当会計士」という。）が担当している。
- ロ 決算賞与に関する経緯等
- (イ) 令和3年6月15日の第回経営会議において、本件社長から期末決算の結果で決算賞与（特別賞与）を検討する旨の発言があった。
- (ロ) 請求人が作成した「決算賞与支給に対しての顛末」と題する文書（以下「本件顛末文書」という。）には、令和3年8月17日の第回経営会議において、本件社長から、期末決算の結果が好成績であるため、決算賞与として給与等の0.5か月を支給することを全社員に通知するよう口頭で指示があった旨の記載がある。
- (ハ) 請求人は、令和2年10月1日から令和3年9月30日までの事業年度（以下「令和3年9月期」といい、他の事業年度についても同様に表記する。）において、令和3年9月30日付で各社員に対する決算賞与（以下「本件決算賞与」という。）を従業員給料手当勘定などに計上し（相手科目は未払金）、同事業年度の法人税の所得の金額の計算上損金の額に算入した。
- (ニ) 請求人は、令和3年9月30日付で計上した本件決算賞与を、令和3年10月25

日に各社員に対して振込みで支払った。

また、同日、賞与支給通知書（以下「本件通知書」という。）を各社員に交付した。

(g) 本件通知書には、「通知日」として「令和3年9月30日」、「支給対象者名」、「決算賞与を支給する旨」、「支給日」として「令和3年10月25日」及び「支給額」が記載されていた。

(h) 請求人の給与規程には、7月に支給する夏季賞与及び12月に支給する年末賞与に係る定めはあるが、決算賞与に係る定めはない。

ハ XXXXXXXXXX（以下「本件現場所長」という。）の横領行為に係る経理処理等

(i) 本件現場所長は、請求人の建築工事部に所属し、主に現場所長として、「（仮称）XXXXXXXXXX新築工事」（以下「本件新築工事」という。）及び「XXXXXXXXXX」に係る建築工事（以下「本件公園工事」という。）の施工管理に従事していた。

(o) 請求人は、本件新築工事に関する仕様変更に伴い、XXXXXXXXXX（以下「本件下請業者」という。）に対する発注金額の減額分（以下「本件外注費減額金」という。）について、令和元年10月1日から令和2年9月30日までの課税期間（以下「令和2年9月課税期間」といい、他の課税期間についても同様に表記する。）の消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）の確定申告の控除対象仕入税額から減額せずに申告した。

(k) 請求人は、本件公園工事の現場事務所に設置した自動販売機に係る手数料（以下「本件自動販売機設置手数料」という。）について、平成29年9月期及び平成30年9月期の法人税並びに平成29年9月課税期間及び平成30年9月課税期間の消費税等の収益及び課税売上高に計上せずに申告した。

#### (4) 審査請求に至る経緯

イ 請求人は、平成29年9月期、平成30年9月期、令和元年9月期及び令和3年9月期（以下、これらを併せて「本件各事業年度」という。）の法人税について、青色の確定申告書に別表1の「確定申告」欄のとおり記載して、いずれも提出期限（法人税法第75条の2《確定申告書の提出期限の延長の特例》第1項の規定により1月間延長されたもの。）までに申告した。

ロ 請求人は、平成28年10月1日から平成29年9月30日までの課税事業年度（以下

「平成29年9月課税事業年度」といい、他の課税事業年度についても同様に表記する。）、平成30年9月課税事業年度、令和元年9月課税事業年度及び令和3年9月課税事業年度（以下、これらを併せて「本件各課税事業年度」という。）の地方法人税について、青色の確定申告書に別表2の「確定申告」欄のとおり記載して、いずれも提出期限（地方法人税法（令和2年法律第8号による改正前のもの）第19条第5項の規定により1月間延長されたもの。）までに申告した。

ハ 請求人は、平成29年9月課税期間、平成30年9月課税期間及び令和2年9月課税期間（以下、これらを併せて「本件各課税期間」という。）の消費税等について、確定申告書に別表3の「確定申告」欄のとおり記載して、平成29年9月課税期間及び平成30年9月課税期間はいずれも法定申告期限までに、令和2年9月課税期間は提出期限（通則法第11条《災害等による期限の延長》の規定により延長されたもの。）までに申告した。

ニ [ ] は、令和4年4月22日の請求人からの更正の請求に基づき、令和4年6月28日付で、別表1の「更正の請求に基づく更正処分」欄のとおり令和元年9月期の法人税の更正処分、別表2の「更正の請求に基づく更正処分」欄のとおり令和元年9月課税事業年度の地方法人税の更正処分及び別表3の「更正の請求に基づく更正処分」欄のとおり令和2年9月課税期間の消費税等の更正処分をした。

ホ 原処分庁所属の調査担当職員は、令和4年6月3日に、通則法第74条の9《納税義務者に対する調査の事前通知等》第1項に規定する事前通知を行った上、同年7月19日、請求人に対する実地の調査を開始した（以下、同日に開始した請求人に対する後記へからずの各処分に係る一連の調査を「本件調査」といい、本件調査に従事する原処分庁所属の調査担当職員を「本件調査担当職員」という。）。

ヘ [ ] は、本件調査担当職員の調査に基づき、令和4年12月23日付で別表1の「更正処分等」欄のとおり、本件各事業年度の法人税の各更正処分（以下「本件法人税各更正処分」という。）並びに平成29年9月期、平成30年9月期及び令和3年9月期の過少申告加算税の各賦課決定処分並びに平成30年9月期及び令和3年9月期の重加算税の各賦課決定処分（以下、過少申告加算税の各賦課決定処分と併せて「本件法人税各賦課決定処分」という。）をした。

ト [ ] は、本件調査担当職員の調査に基づき、令和4年12月23日付で

別表2の「更正処分等」欄のとおり、本件各課税事業年度の地方法人税の各更正処分（以下「本件地方法人税各更正処分」という。）並びに令和3年9月課税事業年度の過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分（以下「本件地方法人税各賦課決定処分」という。）をした。

チ [ ] は、本件調査担当職員の調査に基づき、令和4年12月23日付で別表3の「更正処分等」欄のとおり、本件各課税期間の消費税等の各更正処分（以下、本件法人税各更正処分及び本件地方法人税各更正処分と併せて「本件各更正処分」という。）並びに平成30年9月課税期間及び令和2年9月課税期間の重加算税の各賦課決定処分（以下、本件法人税各賦課決定処分及び本件地方法人税各賦課決定処分と併せて「本件各賦課決定処分」という。）をした。

リ 請求人は、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分に不服があるとして令和5年2月8日に審査請求をした。

## 2 争点

- (1) 本件調査の手續に原処分を取り消すべき違法があるか否か（争点1）。
- (2) 本件決算賞与が法人税法施行令第72条の3第2号に規定する未払賞与として令和3年9月期の損金の額に算入できるか否か（争点2）。
- (3) 本件決算賞与を損金の額に算入したことについて、請求人に、通則法第68条第1項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する行為があったか否か（争点3）。
- (4) 本件現場所長による横領行為が通則法第68条第1項の適用上、請求人の行為と同視できるか否か（争点4）。

## 3 争点についての主張

- (1) 争点1（本件調査の手續に原処分を取り消すべき違法があるか否か。）について

原 処 分 庁	請 求 人
<p>本件調査担当職員らが、本件調査において、次のとおり請求人が主張するような直接的又は物理的な強制調査や、刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の限度を超えて濫用にわたる等重大な違法を帯びた調査</p>	<p>本件調査は、次のとおり任意調査ではなく、違法な犯罪捜査ともいうべき完全な強制調査であって、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分は違法な税務調査によるものであり、全て無効である。</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>を行ったと評価され得るような事実はなく、他に本件調査担当職員らの質問検査権の行使に濫用ないし逸脱は認められず、当該質問検査権の行使は、社会通念上相当な限度にとどまるから、原処分の取消事由となる違法又は不当はない。</p> <p>イ 令和4年8月2日の午前中に本件調査担当職員の名無氏（以下「本件調査官」という。）が請求人の本件名無氏の1階事務室に立ち入った事実はあるものの、その事実や他の事実から、何の承諾もなく、何の調査なのか、又は何を見たいのかの説明も全くなく、請求人の事務室に押し入り、倉庫内を勝手に搜索したと評価されることにはならない。なお、本件調査官が本件調査において1階事務室内の倉庫に立ち入った事実はない。</p> <p>ロ 令和4年8月2日、本件調査担当職員の名無氏（以下「本件主査」という。）は、請求人の本件名無氏の6階会議室に用意されていた決算書等の書類や決算賞与に係る関係書類のデータを確認する必要があったことから、本件次長に対し確認を行いたい旨を説明した上で、本件次長</p>	<p>イ 令和4年8月2日、本件調査官は、何の承諾もなく、何の調査なのか、又は何を見たいのかの説明も全くなく、請求人の1階事務室に押し入り、倉庫内を勝手に搜索した。</p> <p>ロ 令和4年8月2日、本件主査は、何の承諾もなく、何の調査なのか、又は何を見たいのかの説明も全くなく、請求人の1階事務室に押し入り、本件次長のパソコンを勝手に操作し、パソコン内部のデータを搜索した。</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>のパソコンを再度確認することの可否を尋ねたところ、本件次長から了解が得られたため、本件次長の立会いの下、当該パソコン内に保存されていたデータを、都度、了解を取りながら確認したものであり、本件次長のパソコンを勝手に操作し、パソコン内部のデータを検索したと評価される事実はない。</p> <p>ハ 令和4年7月28日、本件調査担当職員の [REDACTED]（以下「本件専門官」という。）は、請求人の社員の [REDACTED]（以下「本件社員」という。）に対して調査上疑義のあった取引について説明した上で同人の個人名義預金に係る通帳の提示を求めたものであるが、本件社員はその提示に同意しており、当該提示の求めの際に直接的又は間接的な強制・命令を行った事実はない。</p> <p>ニ 本件専門官と本件社員とのやり取りに係る事実関係は次のとおりであり、本件専門官が本件社員に対して「恫喝」や「尋問」を行ったと評価されるような事実はない。</p> <p>(イ) 本件専門官は、本件社員から話を聞く際に請求人の関与税理士である本件関与会計士に対し、本件</p>	<p>ハ 令和4年7月28日、本件専門官は、本件社員から、個人で取引している銀行、口座数を聞き出し、全ての預金通帳を記帳して令和4年8月1日に持参するよう命令した。</p> <p>ニ 令和4年8月1日、本件専門官は、本件社員との面接に際し、会計士の同席を認めず本件社員一人にした上で、本件社員の預金口座の内容を見ながら、赤ペンでテーブルを叩き、「お前の金の動きは普通のサラリーマンではない。」などと恫喝しながら尋問した。</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>社員の個人名義預金への入金については、個人に帰属する収入である可能性もあるため、一旦同席は控えていただきたい旨及び請求人に帰属するものであった場合はすぐ報告する旨を伝え、本件関与会計士の了解を得るとともに、本件社員に対し、誰かしらの同席が必要か確認したところ、同人から一人で大丈夫である旨の回答があったため、本件関与会計士は同席しなかったものである。</p> <p>(ロ) 本件専門官は、本件社員の個人名義預金の預金履歴を表にまとめた書面に基づき、本件社員に対して多額な現金入金がある場所をペン先で示しながら、当該現金入金の原資などについて質問したにすぎない。</p> <p>(ハ) 本件専門官が本件社員に対し、同人の口座の現金入金の原資について具体的に説明するよう質問を何度も重ねたが、本件社員は記憶にないなどのあいまいな回答に終始したため、本件専門官は、本件社員に対し、改めて、普通の給与所得者ではあり得ないような数百万円単位の入出金が繰り返される</p>	

原 処 分 庁	請 求 人
<p>ことの具体的な説明を求めたものである。</p> <p>ホ 本件専門官は、本件社員が請求人の外注費に係るキックバックを受けているのではないかとの疑義があったことから、本件社員に対し、同人の個人名義預金に係る通帳の提示及び当該個人名義預金への多額の現金入金についての説明を求めたものの、本件社員は、多額の現金入金が記帳されている個人名義預金の通帳を提示せず、当該現金入金についてあいまいな回答に終始したため、このような状況を請求人に伝えることについて本件社員から了承を得た上で、請求人の取締役 [REDACTED] 及び本件次長に説明して、本件社員が現場代理人をしている現場の外注費について問題がないか調査するよう依頼したものであり、直接的又は物理的な強制・命令を行った事実はなく、本件専門官による質問調査等について違法又は不当と評価される事実はない。</p>	<p>ホ 令和4年8月3日、本件専門官は、この頃既に精神的に異常をきたしていた本件社員に対して、本件社員が銀行から有料で取り寄せた平成28年から令和3年の間の預金口座履歴を、請求人を經由して提出するよう命令するという姑息な手段を取った。</p>

(2) 争点2 (本件決算賞与が法人税法施行令第72条の3第2号に規定する未払賞与として令和3年9月期の損金の額に算入できるか否か。) について

原 処 分 庁	請 求 人
<p>本件決算賞与に係る各人別の支給額</p>	<p>請求人は、法人税法施行令第72条の</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>については令和3年9月27日の本件社長の決裁により最終的に確定し、請求人は、令和3年10月25日以降に、本件通知書の交付により当該確定した各人別の支給額につき各社員への通知を行っている。そうすると、本件決算賞与に係る各人別の支給額の通知が行われたのは令和3年9月期の翌事業年度である令和4年9月期中であるから、本件決算賞与の額は、令和3年9月期において、法人税法施行令第72条の3第2号に規定する要件を満たさず、また同条第1号に規定する賞与とも認められない。</p> <p>なお、本件社長が令和3年8月17日に決算賞与の支給に係る通達を出し、令和3年9月30日までに全社員に対する口頭通知がされたとの請求人の主張についてみると、当該通達の時点では、各社員に対する本件決算賞与の支給額が最終的かつ確定的に決定されていたとはいえず、本件決算賞与の支給額が給与等の0.5か月分となっていない者が存在するし、また、全社員に対する口頭通知の存在を裏付ける客観的証拠もないから、請求人の主張によっても、本件決算賞与の額は、法人税法施行令第72条の3第2号に規定する要件</p>	<p>3第2号の規定に従い、賞与支給額を各人別にかつ同時期に支給を受ける全社員に対して通知するため、令和3年8月17日の経営会議において、決算賞与は給与等の0.5か月分を10月に支給する旨を全社員に通知するよう本件社長が通達を出し、令和3年9月期の事業年度末日の令和3年9月30日までに全社員に対し口頭で通知した。なお、請求人では長年の慣習により、各社員に対し通常の賞与や決算賞与の支給額は給与等の何か月分と説明すれば、各社員は自身の支給額を計算することができ、金額を確定できるようになっている。</p> <p>よって、本件決算賞与は、本件社長が上記通達を出したこと及び令和3年10月25日に決算賞与を支給したことで法人税法施行令第72条の3第2号の規定の要件が満たされているから、未払賞与として令和3年9月期の損金の額に算入することができる。</p>



原 処 分 庁	請 求 人
<p>を満たさない。</p> <p>よって、本件決算賞与は、法人税法施行令第72条の3第3号の規定により、本件決算賞与が支払われた令和4年9月期の損金の額に算入することとなるから、未払賞与として令和3年9月期の損金の額に算入することはできない。</p>	

(3) 争点3 (本件決算賞与を損金の額に算入したことについて、請求人に、通則法第68条第1項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する行為があったか否か。) について

原 処 分 庁	請 求 人
<p>本件取締役統括部長が統括部長を務める請求人のにおいては、法人税法施行令第72条の3第2号に規定する要件を十分に認識していたところ、本件決算賞与に係る各社員への通知日について実際には令和3年10月25日であったにもかかわらず、本件通知書における通知日を「令和3年9月30日」とし、また、当該通知書の控えにつき「令和3年9月30日」に通知したものであるとして書類を整えて保存することによって、当該通知が令和3年9月30日に行われたものとして法人税法施行令第72条の3第2号に規定する要件を満たしているかのような外形を作出したから、このような請求人の行為は通</p>	<p>請求人においては、令和3年8月17日の経営会議において決算賞与に関して本件社長が通達を出したが、その後しばらくして、書面があった方が対外的に通りがよいとの情報を見聞きしたので、必要なものではないが一応書面として本件通知書を作成したものである。</p> <p>本件通知書は、何らかの意図に基づいて作成されたものではなく、単なる明細書の類として理解可能なものであるところ、原処分庁は本件通知書を根拠として誤った重加算税の賦課決定処分を行った。</p> <p>請求人としては、上記(2)「請求人」欄で主張したとおり経営会議において</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>則法第68条第1項に規定する隠蔽仮装行為に該当する。</p>	<p>本件社長が出した通達に基づき全社員に対し給与等の0.5か月分を決算賞与として支給する旨の口頭での通知と本件決算賞与を令和3年10月25日に支給したことで法人税法施行令第72条の3第2号に規定する要件を満たしているから、通則法第68条第1項に規定する隠蔽仮装行為に該当する行為はない。</p>

(4) 争点4 (本件現場所長による横領行為が通則法第68条第1項の適用上、請求人の行為と同視できるか否か。) について

原 処 分 庁	請 求 人
<p>次のとおり、請求人は、本件現場所長の担当する工事現場の管理を本件現場所長に任せきりにして、請求人として通常行うべき確認を怠り、又は不十分であったことから、本件現場所長が行った横領行為を請求人において把握することが特に困難であったとはいえない。</p> <p>よって、本件現場所長による横領行為は、通則法第68条第1項の適用上、請求人の行為として同視することができる。</p> <p>イ 土木・建築業等における工事現場の現場所長等には、当該工事現場における監理のために一定の裁量を与えざるを得ず、不正行為等が発生しやすい環境にある。</p>	<p>次のとおり、請求人は、本件現場所長による横領行為について原処分庁の税務調査において初めて知らされたことであり、本件現場所長による故意の横領行為を請求人において把握することは困難であった。</p> <p>よって、本件現場所長による横領行為は、通則法第68条第1項の適用上、請求人の行為として同視することはできない。</p> <p>イ 建築業法において、建設工事を請け負う場合には一定の資格を持った技術者を契約者の代理人である現場代理人として現場に専念させ常駐させることとなっており、請求人にお</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>本件新築工事において本件下請業者に発注した工事内容の変更は、施主及び設計事務所の了承を受けた仕様変更であるところ、請求人においては、当該工事内容の変更について、変更増減一覧表を基に現場の図面や施工図の変更の確認を行うことになっていたが、本件現場所長の現場ではこれらの確認を行っていなかったため、本件新築工事においても、本件下請業者に発注した工事内容の変更に伴う工事代金の減額を把握できなかつたにすぎず、請求人が通常行うべき確認をしていれば、かかる減額の実態及び本件現場所長による本件外注費減額金の横領行為を把握することが特に困難であったとはいえない。</p> <p>よって、請求人は、当該横領行為に対して請求人において通常行うべき確認を怠っており、又は管理体制が不十分であった。</p> <p>ロ 請求人の部長職は、現場巡回時において現場の管理状況を確認することになっているほか、請求人が主張するように現場事務所における自動販売機設置については総務課で一括管理しているとすると、同課にお</p>	<p>いては現場所長と呼んでいる。</p> <p>そして、仕様変更等により工事内容が変更となり、契約時の図面や施工図に変更がなされる場合、請求人では、現場所長が変更増減一覧表を作成し、客先や設計監理者と協議することとしており、建築部門が変更増減一覧表を基に現場の図面や施工図の変更の確認をすることとしているが、本件現場所長による本件外注費減額金の横領行為のように、意図的に不実の書類を作成された場合には、部門として横領行為を見抜くことは困難であった。</p> <p>よって、請求人は、当該横領行為に対して請求人において通常行うべき確認を怠ってもいないし、管理体制も不十分ではなかつた。</p> <p>ロ 請求人では、現場事務所における自動販売機設置については、客先や近隣等の関係で例外はあるものの、総務課で一括管理しており、現場所長から上記例外の報告がなければ、部長職による現場巡回時において特</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>る管理状況を踏まえて部長職が現場巡回時に現場の管理状況を確認していれば、同課において管理されていない自動販売機が本件公園工事の現場事務所に設置されていたことに気付くことができたはずである。</p> <p>よって、請求人は、本件現場所長による本件自動販売機設置手数料の横領行為を把握することが特に困難であったとはいえ、当該横領行為に対して請求人において通常行うべき確認を怠っており、又は、管理体制が不十分であった。</p>	<p>に確認はしていない。</p> <p>よって、請求人は、本件現場所長による本件自動販売機設置手数料の横領行為を把握することは困難であり、請求人において通常行うべき確認を怠ってもいなし、管理体制も不十分ではなかった。</p>

4 当審判所の判断

(1) 争点1（本件調査の手續に原処分を取り消すべき違法があるか否か。）について

イ 法令解釈

通則法は、第7章の2《国税の調査》において、国税の調査の際に必要とされる手續を規定しているが、同章の規定に違反したことが課税処分の取消事由となる旨を定めた法令上の規定はなく、また、調査手續に瑕疵があるというだけで納税者が本来負うべき納税の義務を免れることは、租税公平主義の観点からも問題があると考えられるから、調査手續に瑕疵があるというだけで課税処分の取消事由となるものではなく、課税処分の基礎となる証拠資料の収集手續に、刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の限度を超えて権限濫用にわたるなどの重大な違法があり、何らの調査なしに課税処分を行ったに等しいとの評価を受ける場合に限り、その違法が処分の取消事由となるものと解するのが相当である。

そして、調査手續の瑕疵の有無に関連して、通則法第74条の2第1項は、上記1(2)ロのとおり規定するところ、同項に基づく質問検査等の範囲、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、質問検査等の必要があ

り、かつ、これ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、権限のある税務職員の合理的な選択に委ねられているものと解するのが相当である。

また、通則法第74条の2第1項に基づく質問検査等は、法的強制力を有しないいわゆる任意調査に属するものであるが、同項に基づく質問検査等に対しては、相手方はこれを受忍すべき義務を一般的に負い、その履行を間接的心理的に強制されているものであって、ただ、相手方においてあえて質問検査等を受忍しない場合にはそれ以上に直接的物理的にこれら義務の履行を強制し得ないという関係にあるものと解され、相手方が拒絶の意思を表示している場合であっても、税務職員は、直接的物理的な強制にわたらない限度で、かつ、その場の具体的状況に応じて社会通念上相当と認められる範囲内で、質問や説得を試みることができると解すべきである。

#### 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。

なお、本件調査担当職員の陳述書の記載は、いずれも、請求人の申告書の記載内容の確認という本件調査の目的や経過との関係でみても具体的な内容であり、特段不自然又は不合理な点を含むものではないから、いずれも採用できる。

##### (イ) 調査の事前通知について

本件調査担当職員は、令和4年6月3日、本件関与会計士に対して、請求人に対する調査の事前通知を、要旨次の内容で行った。

A 調査開始日：令和4年7月19日

B 調査開始場所：本件

C 調査の目的：申告書の記載内容の確認調査

D 調査対象税目、調査対象期間

(A) 法人税：令和元年9月期から令和3年9月期

(B) 地方法人税：令和元年9月課税事業年度から令和3年9月課税事業年度

(C) 消費税等：令和元年9月課税期間から令和3年9月課税期間

E 調査の対象となる帳簿書類その他の物件

(A) 総勘定元帳、領収書など、法人税法、消費税法の規定により保存するこ

ととされている帳簿書類

- (B) これらの帳簿書類の作成等の基となった書類等（原始記録）
- (C) 事業に関する資産及び当該資産の取引に関する原始記録

F 調査臨場期間：令和4年7月19日から同年8月5日

(7) 本件について

A 本件の1階事務室には、本件取締役統括部長の席があるほか、の人事課、経理課及び総務・事業課が配置され、それぞれの課に倉庫がある。

なお、本件次長の席は、1階事務室の経理課に配置されている。

B 1階事務室にある経理課の倉庫には、紙面に印刷された請求人の決算関係資料が段ボールに入れられて保管されていた。

(8) 本件調査の状況について

A 本件次長のパソコン内のデータの確認に関する状況

(A) 本件調査担当職員は、令和4年7月21日、請求人の法人税等の確定申告書上の疑問点を検討する過程において、請求人の決算修正仕訳を確認する必要が生じたことから、本件次長に対し、その確認を求めたところ、本件次長は、決算関係資料が1階事務室にある経理課の倉庫に保管されていることなどを述べたため、本件調査担当職員は、倉庫内から請求人の決算関係資料を運び出すとともに、本件次長が利用していたパソコン内のデータを確認した。

(B) 請求人が本の6階会議室に用意した令和3年9月期の決算関係資料中に記載された当期純利益の額は、請求人がに提出した令和3年9月期の法人税の確定申告書に添付されていた決算書中の当期純利益の額と一致しておらず、本件調査担当職員も、本件調査においてその事実を把握した。

(C) 本件主査は、令和4年8月2日、上記(B)の不一致に関する報告を受け、本件次長に対し、本件次長が利用していたパソコン内のデータを確認した。

B 本件社員とのやり取りに関する状況

(A) 本件調査担当職員が、請求人から提出を受けた工事一覧データや原価データの原価の計上状況や利益率などを基に検討を要すると思われる工事

- を抽出した結果、その工事の現場代理人として本件社員の名前があった。
- (B) 本件社員が現場代理人であった工事現場を検討した結果、相当な工程を要する大規模な工事であるにもかかわらず発注先が1社のみであり、工事内容の一部の項目について施工実績が確認できる書類がないなど、直ちには了解し難い点があった。
- (C) 上記(A)及び(B)の事実を踏まえ、本件調査担当職員が銀行調査において本件社員の個人名義預金の取引履歴を調査した結果、本件社員の給与支給額と比較して多額と認められる現金入金があった。
- (D) 本件専門官は、本件社員が個人名義で取引している預金を確認するため、本件社員に対して保有している全ての預金通帳を提示するよう求めた。
- (E) 本件専門官は、令和4年8月3日、本件社員に対して本件社員名義の預金に入金されていた多額の現金について、本件専門官が銀行調査で把握した資料を基に質問調査を行った。その際、多額な現金入金の帰属が本件社員の個人的な取引である可能性を踏まえ、本件社員に対して税務代理権限を有しない本件関与会計士は同席させなかった。
- (F) 本件専門官は、本件社員に対して本件社員名義の預金に入金されていた多額の現金について質問したが、本件社員は、「分からない」、「記憶がない」などの回答を繰り返した。

## ハ 検討

### (イ) 令和4年8月2日における質問検査の違法性の有無について

A 上記ロ(イ)のとおり、本件調査は、請求人に対して調査の目的等を事前通知で説明した上で、令和4年7月19日から同年8月5日までを調査臨場期間として本件[ ]において実施され、また、請求人の申告書作成は、経理に関することであり、上記ロ(イ)Aのとおり、本件[ ]の1階事務室に経理課が配置されている以上、本件調査の過程において請求人の1階事務室内に本件調査担当職員が立ち入ることは、通常かつ不可欠なことである。

そうすると、請求人が明示的な立入り拒否の姿勢を示す中で強制的な立入りをしたといった事実が認められない以上、請求人は、令和4年8月2日の質問検査における1階事務室内への立入りの目的を理解した上で、かかる立入りについて承諾していたものといえる。

なお、上記ロ(㉑)Bのとおり、請求人の決算関係資料が倉庫に保管されていたものの、上記ロ(㉑)A(A)のとおり、本件調査担当職員が倉庫内を確認したのは、令和4年7月21日であって、同年8月2日に本件調査官が倉庫に立ち入った事実は認められない。

B また、上記ロ(イ)CからEまでのとおり、本件調査は、請求人の法人税等及び消費税等の申告書の記載内容の確認調査に当たり、帳簿書類その他の書類の調査も予定していたから、上記ロ(㉑)A(A)のとおり、本件調査担当職員が請求人の決算修正仕訳を確認する必要性があったものといえる。

そのような状況下において、請求人が保存する決算関係書類等や各従業員が使用するパソコン内のデータの保存場所は、請求人しか知り得ないから、まずは請求人にその保存場所を尋ねるのが通常であり、請求人が主張するように本件調査担当職員が請求人の従業員の何らの了承もなく勝手に倉庫に立ち入ったり、パソコンを操作したりしたのであれば、その時に請求人から拒否する姿勢が示されることが自然である。しかしながら、令和4年8月2日よりも前の時点において、そのような状況は当審判所の調査によっても確認することができなかつたことから、請求人は、当該時点において、倉庫内及びパソコン内を確認することを承諾していたと考えるのが自然である。

そして、上記ロ(㉑)Aの事実経過に照らせば、令和4年8月2日の質問検査において本件次長のパソコン内のデータを確認する必要性も認められるものであり、同日までの間に、請求人が本件調査に対して協力しないなどの対応変更をしたという事実も認められないから、本件主査が本件次長のパソコン内のデータを確認した行為も、請求人の承諾に基づくものであったといえることができる。

C したがって、令和4年8月2日における質問検査は、いずれも、直接的物理的な強制にわたらない限度のものである上、質問検査等の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量においても社会通念上相当な限度にとどまるものと認められる。

(㉑) 本件社員に対する質問検査の違法性の有無について

A 質問検査の必要性等について

上記ロ(㉑)B(A)から(D)までのとおり、本件専門官を含む本件調査担当職員

は、本件社員の給与支給額と比較して多額な入金のある本件社員名義の預金口座を把握したため、本件社員に対して当該預金口座を含め取引している全ての預金通帳の提示を求め、本件社員はこれに応じて預金通帳を提示しており、このような事実経過に照らせば、本件専門官を含む本件調査担当職員は、疑義のある現金取引の解明を図るために本件社員に対して当該預金口座に関する質問調査を行ったものであり、質問検査等の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量においても社会通念上相当な限度にとどまるものと認められる。

B 本件関与会計士の同席を認めなかったことについて

上記ロ(ハ)B(E)のとおり、本件専門官は、本件関与会計士の質問調査への立会いを認めていないが、本件専門官は、立会いを認める者の選別について合理的な裁量権を有していたと解されるところ、本件社員の預金口座への入金が本件社員の個人的な取引である可能性が否定できない状況にあることから、請求人の取引か否かが確定できていない取引に係る質問検査に当たり、本件社員の個人に関する事項の秘密を守るためなどの配慮から法律上守秘義務を負わない第三者の立会いを認めなかったものであって、本件専門官のかかる判断は合理的な裁量権の行使に基づくものであったと認められる。

C 本件専門官等による質問検査の方法について

当審判所の調査によっても、本件専門官を含む本件調査担当職員が本件社員を恫喝しながら尋問したという事実を裏付けるような証拠は確認できなかった上、本件専門官が本件社員名義の預金に入金された多額の現金の解明に際して請求人を介したのは、当該取引が請求人の取引か否かが確定できていなかった状況下において、上記ロ(ハ)B(F)のとおり、本件社員の回答が「分からない」等のあいまいな内容に終始したためであり、本件調査担当職員の質問調査に違法又は不当と評価されるような事実は認められない。

D 小括

したがって、本件調査担当職員の本件社員に対する質問検査は、質問検査等の必要があり、かつ、これ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ものと認められる。

(ハ) 結論

以上のとおり、本件調査における質問検査に違法はない以上、課税処分の基礎となる証拠資料の収集手続には、刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の限度を超えて権限濫用にわたるなどの重大な違法はなく、何らの調査なしに課税処分を行ったに等しいとの評価を受けるような事実もない。

ニ 請求人の主張について

請求人は、本件調査担当職員の質問調査は任意調査ではなく、違法な犯罪捜査ともいふべき完全な強制調査であった旨主張する。

しかしながら、本件調査においては、上記ハにおいて認定判断したとおり、いずれも請求人が拒絶しているにもかかわらず直接的物理的な強制をしたといった事実は認められないから、本件調査は社会通念上相当と認められる範囲内で行われたと認められ、他に本件調査が違法な犯罪捜査ともいふべき強制調査であったことを裏付ける事実は認められない。

したがって、請求人の上記主張は採用できない。

ホ まとめ

以上によれば、本件調査の手続には、原処分の取消事由となる違法又は不当はない。

(2) 争点2（本件決算賞与が法人税法施行令第72条の3第2号に規定する未払賞与として令和3年9月期の損金の額に算入できるか否か。）について

イ 法令解釈

法人税法第22条第3項第2号は、各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額として、同項第1号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費等の額を掲げ、償却費以外の費用の帰属年度についていわゆる債務確定基準を定めている。このように、法人税法第22条第3項第2号が債務確定基準を採用しているのは、債務として確定していない費用については、その発生の見込み及びその金額が明確ではなく、このような費用を損金の額に算入することを認めると、所得の金額の計算が不明確となることから、課税の公平を確保するために、このような費用の損金の額への算入を否定したものであると解される。

そして、法人税法施行令第72条の3が、所得の金額の計算の明確及び課税の公平を確保するための規定として、原則として、実際にその支払がされた日の属する事業年度に損金算入を認め、同条第2号の未払賞与については、債務として確

定しているといえる時期にあると判断できる状態にあるものに限って、例外的に損金算入を認めることとしていることに照らすと、同号イの支給額の通知といえるためには、法人において個々の使用人ごとの具体的な賞与の支給額を最終的、確定的に決定した上、これを使用人に表示することを要するというべきである。

#### 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、請求人は、令和3年10月25日に本件決算賞与を各社員に対して振込みで支払ったが、その社員の中には、令和3年9月27日付で本件決算賞与の金額が変更された者が存在したことが認められる。

#### ハ 検討

本件において、請求人が法人税法施行令第72条の3第2号で要件としている本件決算賞与の支給額を各人別に、かつ、同時期に支給を受ける全ての使用人に対して通知した日は、上記1(3)ロ(ニ)及び(ホ)のとおり、本件通知書を交付した令和3年10月25日と認められる。そうすると、本件決算賞与の通知日は令和3年9月期の翌事業年度中であるから、少なくとも同条第2号イに規定する要件が満たされず、本件決算賞与は、その支払があった令和4年9月期の損金の額に算入され、同条第2号に規定する未払賞与として令和3年9月期の損金の額に算入することはできない。

#### ニ 請求人の主張について

請求人は、令和3年8月17日の経営会議において、決算賞与は給与等の0.5か月分を10月に支給する旨を全社員に通知するよう本件社長が通達を出したこと、請求人では長年の慣習により、各社員に対し通常の賞与や決算賞与の支給額は何か月分と説明すれば、各社員は自身の支給額を計算することができ、金額を確定できるようになっていることから、当該通知は法人税法施行令第72条の3第2号イの要件を満たす旨主張する。

しかしながら、上記イのとおり、法人税法施行令第72条の3第2号イの支給額の通知といえるためには、法人において個々の使用人ごとの具体的な賞与の支給額を最終的、確定的に決定した上、これを使用人に表示することを要するところ、上記1(3)ロ(ニ)のとおり、本件類末文書によっても、「0.5ヶ月分を支給することを全社員に通知するよう社長から指示があった。その後、各部門長より全社員

に口頭で告知」との記載があるにとどまり、請求人の各社員個別に本件決算賞与の支給金額が確定していたというには疑問が残る。

また、本件取締役副社長は、口頭による通知が令和3年8月末頃までには全社員にされている旨答述するが、上記口のとおり、請求人の社員の中には、口頭による通知の後の令和3年9月27日になってから本件決算賞与の金額が変更された者が存在したことからすると、給与等の0.5か月分の賞与という通知並びに給与規程及び内規等による所定の計算式の周知によって、支給される賞与の金額を概算で計算することはできても、令和3年8月末頃までに、請求人の社員ごとに具体的かつ正確な賞与の支給額が最終的、確定的に決定されていたとは認められない。

このほか、請求人が口頭による通知を令和3年8月末頃に加えて令和3年9月末までに再度行った等の事情も認められない。

したがって、請求人の上記主張は採用できない。

- (3) 争点3（本件決算賞与を損金の額に算入したことについて、請求人に、通則法第68条第1項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する行為があったか否か。）について

#### イ 法令解釈

通則法第68条に規定する重加算税は、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出しているときに課されるものであるところ、ここでいう事実の隠蔽とは、故意に事実を隠匿し、あるいは脱漏することをいうものと解され、事実の仮装とは、所得、財産あるいは取引上の名義等に関し、あたかも、それが真実であるかのように装う等、故意に事実をわい曲することをいうものと解される。

#### 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) 本件取締役統括部長は、令和3年8月17日から同年9月24日の間に知人から受領した「未払決算賞与が損金算入要件に該当することをどのようにして明らかにするか？」と見出しのある書籍（以下「本件書籍」という。）の写しや令和3年9月24日にインターネットから出力した「決算月と決算賞与でできる節

税対策～決算を黒字にするには～」のうち「6-4 決算賞与の通知」と見出しのあるサイト情報（以下「本件サイト情報」という。）を基に、未払決算賞与が損金の額に算入されるための税法上の要件や各人別の決算賞与の支給額を記載した書面の通知書の雛形について調査した。

(p) 本件書籍の写しには、未払決算賞与の法令上の損金算入要件のほか、要旨次の内容の記載がされていた。

A 決算賞与の明細と支払予定日を記載した決算賞与通知書を決算月の給与支払通知書の封筒の中に同封する等して、決算月の月末までに決算賞与明細書を、支払を受ける全ての使用人に同時期に渡るようにする。なお、その控えを保存しておく。

B 通知をした使用人全員に、たとえその後急に退職した使用人がいても必ず期限内に支給する。

C 未払賞与として必ず損金経理をしておく。

(q) 本件サイト情報には、通知書の雛形の例示のほか要旨次のとおり記載がされていた。

A 決算賞与は支給が決定するとそれぞれの対象者に対して通知書が渡される。決算賞与を節税対策として支給される場合にはその証拠として通知書は必ず発行されなければならない。通知書が渡される時期は決算日の前でなければならない。

B 個人により支給されるか否かは、その支給額が異なるために、決算賞与が支給される人には必ず通知されなければならない。税務調査の際にも決算賞与の通知日が、決算日より前かどうかが、よく見られるポイントである。

C 通知書のポイントとしては、①通知日②宛名③支給金額④確認した旨の記載⑤確認日⑥確認の署名などである。

(r) 本件担当会計士は、令和3年9月20日頃、本件次長から給与等の0.5か月分を支給することを全従業員に口頭で伝えれば決算賞与の損金処理の要件を満たすかどうか質問されたのに対して、各人別に支給額を通知するという税務上の要件に該当しない旨回答し、各人別の決算賞与の支給額を記載した書面の通知書を作成し、全従業員にその通知書を決算期末までに交付する方法について助言した。

- (ホ) 本件取締役統括部長は、作成した通知書の雛形が、上記(ハ)に掲載されていた通知書の雛形の例示と比較して、通知書の受領日の記載欄や受領者の署名欄がないことを懸念し、本件次長に対して本件担当会計士に確認するよう指示し、本件担当会計士は、本件次長に対し、通知書の書式として受領日の記載欄や受領者の署名欄がなくても問題ない旨回答した。
- (ヘ) 本件次長は、上記(ニ)及び(ホ)に係る本件担当会計士から受けた助言及び回答を本件取締役統括部長に報告した。
- (ト) 本件通知書の記載内容は、上記1(3)ロ(ホ)のとおりであり、その内容が事実である場合、法人税法施行令第72条の3第2号イの要件を満たす内容である。
- (チ) 各人別の本件通知書の控えは、「第■期決算賞与支給通知書綴 令和3年9月30日通知 令和3年10月25日支給日」と記載されたフラットファイルに編綴されていた。なお、当該フラットファイルは、本件調査において本件調査担当職員に提示された。
- (リ) 本件通知書は、請求人のサーバー内に保存されていた「2021.10賞与.xlsx」と題するデータ（以下「本件支給データ」という。）が、本件通知書の雛形データである「賞与支給通知書.docx」と題するデータ（以下「本件通知書データ」という。）に反映されて出力されるものである。
- (ル) 本件支給データの作成者は本件人事部長であり、作成日時は令和3年10月14日であった。また、本件通知書データの作成者は請求人の■人事課に所属する社員であり、作成日時は令和3年9月28日、最終印刷日時は令和3年10月14日であった。
- (ロ) 本件経理課長は、本件人事部長から本件決算賞与に係る資料を受け取り、令和3年10月19日に本件決算賞与に係る会計処理を行い、その仕訳伝票を出力し本件取締役統括部長から決裁を受けた。

## ハ 検討

上記ロ(ト)のとおり、本件通知書は、法人税法施行令第72条の3第2号イの要件を満たす内容ではあるが、上記ロ(ル)のとおり、本件通知書が最後に印刷されたのは令和3年10月14日であり、その最終印刷物が、上記1(3)ロ(ニ)のとおり令和3年10月25日に各社員に交付されたこと、また、上記(2)ロからニまでで認定判断したとおり、本件決算賞与の支給に関する通知は令和3年10月25日であって、同年

9月末日までに口頭による通知がされていたともいい難いことからすると、本件通知書に記載された通知日「令和3年9月30日」は、事実と異なる通知日の記載となるから、このような本件通知書の通知日の記載やこれに関する請求人の各行為が通則法第68条第1項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する行為か否かを検討する。

上記ロ(イ)から(ハ)までのとおり、本件取締役統括部長は、未払決算賞与が損金の額に算入されるための税法上の要件や各人別の決算賞与の支給額を記載した書面の通知書の雛形について調査し、その調査に当たって参考とした本件書籍の写し及び本件サイト情報には、本件取締役統括部長の調査目的に合致する内容が記載されていた。特に、上記ロ(イ)及び(ハ)Bのとおり、本件サイト情報は、節税対策を目的としたサイト情報であり、そこには、税務調査の際にも決算賞与の通知日が主たる確認事項となる旨が記載されているから、本件取締役統括部長としては、決算賞与に係る通知書においては、決算賞与の通知日の記載が重要となることを認識していたものといえる。

また、本件取締役統括部長は、上記ロ(ニ)及び(ハ)のとおり、給与等の0.5か月分を決算賞与として支給するとの口頭通知が法人税法施行令第72条の3第2号イの要件を満たさないことについて、本件次長から報告を受けて把握していた上、上記ロ(ハ)、(ホ)及び(ハ)のとおり、本件通知書の記載事項について、その雛形と比較し、同号イの要件を満たすか否かという問題意識を有するに至り、本件次長を通じて本件担当会計士に相談し、本件次長からその報告を受けていた。

このような本件取締役統括部長の認識及び行動は、本件決算賞与が令和3年9月期の請求人の損金の額に算入されるための要件を規定した法人税法施行令第72条の3第2号に対する理解を前提としたものであったといえることができる。

ところが、実際には令和3年9月30日までに本件決算賞与の支給に関する通知がされていないにもかかわらず、請求人においては、上記ロ(ト)のとおり法人税法施行令第72条の3第2号イの要件を満たす外観を有する本件通知書や、上記ロ(チ)のとおり「令和3年9月30日通知」と記載された本件決算賞与に係るフラットファイルが作成され、これが本件調査において本件調査担当職員に提示された。これらの行為は、上記1(3)イ(ハ)及び上記ロ(ル)のとおり、本件取締役統括部長が請求人の[ ]の経理課等を総括する立場にあったことや本件決算賞与に係る

決裁をしたことを踏まえれば、経理に関連する業務である請求人におけるこれら各書類の作成は、請求人の役員である本件取締役統括部長が事情を把握した上で行ったものといえる。

そうすると、本件通知書の通知日の記載やこれに関する請求人の各行為は、本件決算賞与の支給に関する通知が実際には令和3年9月30日までに行われていないにもかかわらず、それが同日に行われたことを真実であるかのように装うものであり、故意に事実をわい曲する行為といえ、少なくとも事実の仮装行為に該当する。

したがって、請求人の上記各行為は、通則法第68条第1項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する行為であると認められる。

- (4) 争点4（本件現場所長による横領行為が通則法第68条第1項の適用上、請求人の行為と同視できるか否か。）について

イ 法令解釈

通則法第68条第1項に規定する重加算税は、納税者が過少申告をするにつき隠蔽又は仮装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を課すことによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものである。

通則法第68条第1項は、「納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し」と規定し、隠蔽又は仮装する行為の主体を納税者としているのであって、本来的には、納税者自身による隠蔽又は仮装する行為の防止を企図したものと解される。

しかしながら、納税者以外の者が隠蔽又は仮装する行為を行った場合であっても、それが納税者本人の行為と同視することができるときには、形式的にそれが納税者自身の行為でないというだけで重加算税の賦課が許されないとする、重加算税制度の趣旨及び目的を没却することになる。

したがって、納税者が法人である場合、法人の従業員など納税者以外の者が隠蔽又は仮装する行為を行った場合であっても、それが納税者本人の行為と同視することができる場合には、納税者本人に対して重加算税を賦課することができる、と解するのが相当である。

そして、従業員の行為を納税者本人の行為と同視できるか否かについては、①

その従業員の地位・権限、②その従業員の行為態様、③その従業員に対する管理・監督の程度等を総合考慮して判断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) 本件現場所長の横領行為について

A 本件新築工事に係る横領行為について

- (A) 本件新築工事において、請求人が本件下請業者に発注した外壁角部の金属製の見切りや屋上の手すりなどの施工について、仕様変更があった。この仕様変更は、本件現場所長が施主と設計事務所との現場での打合せにより変更したもので、角部見切りの施工の取りやめ、階段、二階エントランス、屋上の転落防止のステンレスワイヤーの設置数量の変更などによって、本件下請業者への発注金額が変更となった。
- (B) 本件現場所長は、本件下請業者に対し上記(A)の仕様変更に伴う見積書の作成を依頼し、本件下請業者は令和元年10月15日付で合計1,108,000円（税抜）が減額となる内容の請求人宛の見積書を作成し、本件現場所長に交付した。
- (C) 上記(A)及び(B)によれば、本件下請業者への発注金額は、当初発注金額から1,108,000円（税抜）が減額となったが、請求人は、本件下請業者に対して通常発行する工事金額を減額する請求人名義の注文書を発行しなかった。
- (D) 本件現場所長は、「                    」の名称を使用して作成した請求書を本件下請業者に渡し、当該請求書に基づき本件外注費減額金の一部の776,720円（税込）を本件現場所長名義の預金口座に令和元年10月25日に振り込ませ横領した。
- (E) 本件下請業者の令和元年6月から令和2年5月までの仕入帳には、「                    」の頁があり、そこには「年月日：9月8日」、「品名：階段ワイヤー工事（                    ）」、「数量：80」、「単価：9000」、「仕入金額：720,000」、「年月日：10月25日」、「品名：支払」及び「支払金額：720,000」と記載がある。

(F) 本件下請業者は、令和元年9月30日付で「                    」が本件下請業者に提出した請求書を保管していた。

B 本件公園工事に関連した本件自動販売機設置手数料の横領行為について

(A) 本件現場所長は、                    （以下「本件自動販売機設置業者」という。）に依頼して平成29年7月から本件公園工事の現場事務所に飲料用の自動販売機を設置した。

(B) 本件現場所長は、本件自動販売機設置手数料を本件現場所長名義の預金口座に振り込むよう本件自動販売機設置業者に対して依頼し、平成29年9月15日から平成30年8月17日の間に振り込まれた本件自動販売機設置手数料を横領した。

(C) 本件自動販売機設置業者は、本件公園工事の現場事務所における本件自動販売機設置手数料について、本件調査担当職員に対して、要旨以下のとおり申述した。

a 本件自動販売機設置手数料を、請求人ではなく本件現場所長の個人口座に振り込んだのは、本件現場所長から振込先を指定されたためであり、本件現場所長から依頼されたら断ることはできない。

b 本件自動販売機設置業者としては、本件自動販売機設置手数料については請求人との取引であったと認識している。

(D) 本件現場所長の地位・権限について

A 国土交通省が公表している公共工事標準請負契約約款及び民間建設工事標準請負契約約款（甲）（以下、これらを併せて「本件各約款」という。）は、要旨、請負契約の履行に関し、工事現場に常駐し、その運営、取締りを行うほか、請負代金額の変更、工期の変更、請負代金の請求及び受領等並びに当該契約の解除に係る権限を除き、当該契約に基づく受注者の一切の権限を行使することができる者を現場代理人と定めている。

B 請求人における現場所長は、工事受注後に本件社長から現場代理人の任命を受け、本件社長の代理として担当現場における工事の進捗、品質及び原価管理並びに現場管理を行う権限を有している。

C 現場で生じた変更等の工事は、施主や設計事務所との定例打合せによって決定されるが、変更等の工事管理は現場所長が主体となって行う。

- D 本件現場所長は、勤続年数10年以上のベテラン社員であり、請求人の建築工事部作業所長として受注工事の現場所長を担当し、請求人の社内において表彰されたこともあった。
- E 請求人において、本件現場所長と同様の役職で同様の業務を行っている従業員は、建築現場では約25人から30人、土木現場では約30人在籍する。
- (ハ) 本件現場所長の行った横領行為の態様について
- 本件現場所長は、横領した金員の用途について、本件調査担当職員に対して、例えば現場事務所での飲食代や現場の若手と飲みに行く費用など、業務に関連する費用として使ったが、証明はできない旨申述した。
- (ニ) 本件現場所長に対する管理・監督について
- A 請求人における建築工事現場に関する管理・監督体制について
- (A) 本件取締役は、本件現場所長が所属していた建築工事部を統括しており、経営会議において同事業部の業績報告を行っていた。
- なお、本件取締役の上席者は、(以下「本件常務」という。)であった。
- (B) 各建築工事現場では、建設業法で定められている安全パトロールの他、部長職が随時現場を巡回し、各現場の管理状況、安全状況を確認する。
- (C) 工事内容が変更された場合、現場所長は、施主及び監理者（設計事務所）に「変更増減一覧表」を提出する。
- (D) 工事代金が減額となった場合、部長職による現場巡回や打合せ議事録の確認、社内検査による図面の変更確認を行う。
- 追加工事が発生した場合、当該追加工事損益を反映後の予算管理報告書に基づき工事原価が管理される。
- B 本件新築工事に関する本件下請業者への発注及び本件下請業者からの請求の状況について
- (A) 請求人は、令和元年8月7日付で、工事名称を「」、工種名称及び金額をそれぞれ「金属工事 6,520,000」、「雑工事 180,000」とする合計6,700,000円（税抜）の注文書を作成し、本件下請業者へ工事を発注した。
- (B) 本件現場所長は、令和元年9月頃、本件新築工事の工事内容が変更され

たことに伴い、本件下請業者に対する追加工事440,000円（税抜）などとする追加変更工事一覧表を作成した。

(C) 本件下請業者は請求人に対し、以下のとおり本件新築工事に関する工事代金として、合計7,140,000円を請求した。

なお、当該請求に当たって本件下請業者が発行した請求書に関する請求人の経理処理に際して、「役員承認」欄には本件常務の押印、「担当部署」欄には本件取締役、（以下「本件担当部長」という。）及び本件現場所長の各押印、「経理・管理」欄にはなどの各押印がそれぞれあった。

- a 経理処理2019年9月30日 請求月日2019年9月30日 請求金額（税抜）  
2,700,000円
- b 経理処理2019年10月31日 請求月日2019年10月31日 請求金額（税抜）  
3,330,000円
- c 経理処理2019年10月31日 請求月日2019年10月31日 請求金額（税抜）  
440,000円
- d 経理処理2019年11月30日 請求月日2019年11月30日 請求金額（税抜）  
670,000円

C 本件現場所長の担当する建築工事現場に関する管理・監督の状況について

(A) 本件現場所長の担当する工事現場では、請求人の建築工事部の部長職による現場巡回が行われていた。

(B) 上記(=)B(B)における追加変更工事一覧表では、本件下請業者に対する変更工事が増額工事（追加工事440,000円（税抜））と記載されており、変更工事全体としても減額工事ではなく、増額工事と記載されていた。

(C) 本件新築工事に関する契約時の図面と竣工時の図面を比較すると、外壁角部見切り施工工事がなくなっており、工事箇所が減少していた。

(D) 本件下請業者から提出された完成検査・引渡し依頼書には、出来高数量のほか、提出書類の一つである完成図書（竣工時の図面）の確認についても完成検査・引渡し条件に含まれており、完成検査・引渡し確認書の受領時確認欄には本件現場所長のほか、本件担当部長及び本件取締役の押印があった。

(E) 本件新築工事に関する追加工事入力後の予算管理報告書には、承諾欄に本件担当部長、本件取締役及び本件常務の押印があった。

D 本件取締役の申述について

本件取締役は、本件調査担当職員に対して、要旨以下のとおり申述している。

(A) 本件現場所長の現場についても部長職による現場巡回を行っていたが、細かくは確認していなかった。

(B) 減額工事については、通常は部長職による現場巡回や打合せ議事録の確認、社内検査による図面の変更確認を行うが、本件現場所長の現場については行っていなかった。

(C) 本件現場所長は、表彰されることがあるほど優秀な工事担当者であったため、管理が甘くなり、本件現場所長に任せきりにしていたかもしれない。

E 本件現場所長の申述について

本件現場所長は、本件調査担当職員に対して、工事内容の変更時における社内の確認体制について要旨以下のとおり申述している。

(A) 工事内容の変更は、上司である建築工事部長による現場巡回の際に随時報告しているほか、契約時図面や施工図面等、施主及び監理者に提出する変更増減一覧表により工事内容の増減を確認することができる。

(B) 私の工事現場は、細かく確認されていなかった。

#### ハ 検討

(イ) 本件現場所長は、本件外注費減額金の一部を本件現場所長名義の預金口座へ振り込ませる際、自身が個人事業主であるかのような請求書を作成し、本件下請業者へ交付するとともに、本件下請業者も当該請求書を根拠として本件下請業者の仕入に係る経理処理をしていたことは、上記ロ(イ)Aのとおりである。また、本件現場所長名義の預金口座に、本件自動販売機設置手数料の振込入金があることは、上記ロ(イ)Bのとおりであり、これらの行為は、いずれも通則法第68条第1項に規定する事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装するものと認められる。

そして、これらの横領行為が、請求人の行為と同視できるか否かについて、

①本件現場所長の地位・権限、②本件現場所長の行為態様、③本件現場所長に

に対する請求人の管理・監督の程度等を踏まえ、以下において検討する。

(ロ) まず、①本件現場所長の地位・権限についてみると、上記ロ(ロ)B、C及びEの各事実によれば、本件現場所長は、請求人の役員等の肩書を有するわけではなく、請求人において本件現場所長と同様の地位を有するものが相当数存在したことからすれば、請求人の組織内において職制上の高い地位を有していたとまではいえないものの、本件現場所長は、その担当する工事現場に関しては、工事契約の解除等に係る権限を除き、工事の進捗、品質及び原価管理並びに現場管理を行うための一切の権限を本件社長より与えられていたと認められる。

このような本件現場所長の権限は、上記ロ(ロ)Aの本件各約款にいう現場代理人としての権限ということができ、本件現場所長は、本件社長、つまり請求人から本件新築工事及び本件公園工事という請求人の事業活動に関し、相当程度広範な権限を付与されていたものといえることができる。

また、本件現場所長と本件下請業者及び本件自動販売機設置業者との関係についてみると、本件現場所長は、上記ロ(イ)A(B)及び(C)の事実からすると、本件新築工事の変更に伴い通常発行する請求人名義の注文書の発行を指示しなかったものと認められ、本件下請業者は、請求人から本件新築工事に関する業務を請け負っており、本件外注費減額金も請求人との取引の内容を成すものであったにもかかわらず、上記ロ(イ)Aのとおり、本件現場所長の要求に従い、工事内容が変更されたことに伴う請求人宛の見積書を作成し、請求人ではなく本件現場所長に交付し、本件外注費減額金の総額を踏まえて本件現場所長に本件外注費減額金の一部を支払うとともに、「                    」という請求人とは異なる主体との取引を前提とした経理処理をしていた。このような本件下請業者の行為は、請求人との取引関係の維持を目的としたものと考えなければ説明できないものであり、本件下請業者からすれば、本件現場所長の要求に従うことが、請求人との取引関係の維持につながるものであったといえることができる。

さらに、上記1(3)ハ(イ)のとおり、本件公園工事は、請求人が請け負った工事であり、一般に使用者である請求人は、労働契約上の信義則に基づき、労働者の生命・身体の安全と健康を保持し、その侵害を未然に防止すべき義務を負い、作業員の水分補給を含む体調管理も請求人の義務の内容であることからすると、本件公園工事の現場事務所に自動販売機を設置し、その管理をする主体

は本来請求人であるにもかかわらず、上記ロ(イ)B(A)及び(B)のとおり、本件現場所長は、本件自動販売機設置手数料を自己に支払うよう本件自動販売機設置業者に要求し、本件自動販売機設置業者はこれに従った対応をしていた。このような本件自動販売機設置業者の行為は、請求人との取引関係の維持を目的としたものと考えなければ説明できないものであって、これに浴う上記ロ(イ)B(C)の本件自動販売機設置業者の申述は採用できるところ、本件自動販売機設置業者からすれば、本件現場所長の要求に従うことが、請求人との取引関係の維持につながるものであったといえることができる。

これらのことからすると、本件現場所長は、請求人と本件下請業者及び本件自動販売機設置業者との取引関係の維持に関して一使用人としての権限を越えて相当程度強い影響力を有していたものといえることができる。

そして、このような本件現場所長が有していた影響力の強さの程度からすれば、本件現場所長がその影響力を利用して、付与された権限を逸脱又は濫用する具体的可能性があったといえるところ、本件現場所長に相当程度広範な権限を付与していたのは請求人自身であることからすれば、請求人においても、上記権限の逸脱又は濫用の具体的可能性を容易に認識することができたといえる。

(ハ) これを踏まえて、②本件現場所長の行為態様についてみると、上記ロ(ハ)のとおり、本件現場所長は、横領した金員の使途につき、現場事務所や現場の若手との飲食費など、業務に関連する費用として費消した旨申述しているが、当該申述には裏付けがないから、かかる申述を直ちに採用することはできず、本件現場所長の横領行為が請求人の業務の一環としての行為であるとまでは認定できないものの、かかる横領行為の態様は、上記(ロ)のとおり、請求人の本件下請業者及び本件自動販売機設置業者に対する影響力を前提としたものであり、請求人の事業活動と相当程度関連性を有するものであったといえるべきである。

これによれば、本件現場所長の横領行為は、本件新築工事及び本件公園工事という請求人の事業活動に関し、本件現場所長による権限の逸脱又は濫用の可能性が具体化したものである以上、上記(ロ)のとおり、請求人は、本件現場所長による横領行為について、認識することができたといえる。

もっとも、上記(イ)のとおり、本件現場所長の横領行為は、通則法第68条第1項の「隠蔽し、又は仮装し」に該当する行為であるものの、請求人が当該横領

行為の事実を積極的に認識していたとは認められないところ、このような場合であっても、請求人が、本件現場所長の「隠蔽し、又は仮装し」に該当する行為を防止することができたにもかかわらず、これを怠ったといえれば、上記イに述べた重加算税制度の趣旨に鑑み、通則法第68条第1項の適用上、当該「隠蔽し、又は仮装し」に該当する行為を請求人の行為と同視できる。

そして、このようにいえるか否かの判断においては、請求人における管理・監督の程度が重要な考慮要素となる。

(二) そこで、③本件現場所長に対する請求人の管理・監督の程度についてみると、まず、上記ロ(ニ)Aのとおり、請求人の管理体制については、本件現場所長が所属していた建築工事を統括する立場にあったのは、本件取締役 [REDACTED] であるところ、請求人においては、部長職が各建築工事現場を巡回し、各現場の管理状況等を確認し、工事内容に変更が生じた場合には、請求人においてその内容を確認するといった管理を行うなど、管理方法を具体的に定めており、請求人の建築工事の部長職による管理・監督が予定されていた。

その上で、本件外注費減額金についてみると、上記ロ(ニ)Bのとおり、本件新築工事において本件下請業者が行った各請求に係る各請求書には、請求人側の確認証跡として、担当部署欄に本件取締役 [REDACTED]、本件担当部長及び本件現場所長の押印、役員承認欄に本件常務の押印、経理・管理欄に [REDACTED] 工事管理担当部長などの押印があり、その金額の合計額は7,140,000円（税抜）であるところ、これは、請求人が作成した注文書の金額（6,700,000円（税抜））及び本件現場所長が作成した追加変更工事一覧表の金額（440,000円（税抜））の合計額と一致していることからすると、請求人は、本件新築工事における本件下請業者が行った各請求について、発注内容との確認を行い、各請求書に基づく経理処理を組織的に行っていたといえる。

ところが、上記ロ(ニ)Cによれば、請求人の建築工事の部長職による現場巡回等が行われていた本件新築工事の現場においては、工事内容の変更について、追加変更工事一覧表では、変更工事全体として増額工事になっていた一方、竣工時の図面では契約時から施工箇所が減少していた等の不自然な点があったにもかかわらず、本件下請業者から発行された完成検査・引渡し確認書や当該追加変更工事一覧表に基づく追加工事反映後の予算管理報告書には、それぞれ本

件担当部長、本件取締役 [REDACTED] 及び本件常務の押印があったことからすると、本件現場所長が担当する工事現場では、請求人が定めた現場管理が行われていなかったと認められる。これと整合する本件取締役 [REDACTED] 及び本件現場所長の各申述は採用でき、これらの各申述及び本件現場所長がベテラン社員であり、表彰を受けるほどに優秀であったこと（上記ロ(甲)D）をも踏まえると、本件新築工事においては、請求人の建築工事部の部長職による細かい確認はされず、現場管理が不十分になっていたといえる。

そして、上記のとおり、請求人の現場においては、現場所長に手続を一任することが許容されていたわけではなく、請求人の建築工事部の部長職による管理・監督が予定されていたことをも踏まえると、本件現場所長が作成した追加変更工事一覧表が適切に作成されているか否かを含めた契約やその金額が適正適切なものとなっているかについて、上記ロ(乙)Aの管理・監督体制に従って、本件現場所長を管理・監督する立場であった本件取締役 [REDACTED] などの部長職が現場巡回や打合せ議事録の確認、社内検査による図面の変更確認といった請求人の定めた管理・監督を適切に行っていれば、本件現場所長の本件新築工事における横領行為を把握することは十分可能であったといえる。

また、本件自動販売機設置手数料についてみると、上記ロ(乙)C(A)のとおり、本件現場所長が担当する工事現場においては、建築工事部の部長職による現場巡回が行われており、その際、各現場の管理状況及び安全状況の確認が実施されていたところ、自動販売機の設置に当たっては手数料の精算等も必要となることからすれば、自動販売機の設置状況の把握も、現場管理の一環であったといえるべきである。そして、請求人の主張のとおり現場事務所における自動販売機の設置について総務課が一括管理しているとすれば、請求人は、自動販売機の設置状況について、組織的に管理していたことになり、現場巡回を担当する部長職も、本件現場所長が担当する現場事務所に設置されている自動販売機の設置台数や設置場所等について把握することは可能であったということができ、現場巡回における確認により、請求人が把握していない自動販売機の設置の事実を把握することは十分可能であったといえ、その手数料等がどのように処理されているかを把握することもまた、十分可能であったといえる。

これらによれば、本件新築工事及び本件公園工事に関する本件現場所長の横

領行為に対する請求人の管理・監督の程度は、本来請求人に求められる管理・監督の程度には足りない、不十分なものであったといえることができる。

- (5) 上記各点を踏まえ、本件現場所長の横領行為が、請求人の行為と同視できるか否かについて検討すると、上記(4)のとおり、本件現場所長は、本件下請業者及び本件自動販売機設置業者との取引関係の維持に関して一使用人としての権限を越えて相当程度強い影響力を有し、本件新築工事及び本件公園工事という請求人の事業活動に関し、逸脱又は濫用の具体的可能性がある相当程度広範な権限を有していたのであるから、その権限行使が適正にされているかを請求人において相応の注意をもって監督しておくべきであった。

そのような状況下において、上記(4)のとおり、本件現場所長は、請求人の本件下請業者及び本件自動販売機設置業者に対する影響力を請求人の利益以外の利益のために利用し、本件現場所長の横領行為という形で、上記権限の逸脱又は濫用の可能性が具体化したところ、上記(2)のとおり、本件新築工事の変更については、追加変更工事一覧表や図面上、不自然な点が見受けられ、請求人の建築工事部の部長職などによる管理が行き届いていれば、そのような不自然な点を発見することは十分可能であった。また、本件公園工事についても、請求人が自動販売機の設置台数や設置場所等を把握することは十分可能であり、請求人が把握していない自動販売機の設置の事実やその手数料の処理状況を把握することも十分可能であった。

ところが、請求人においては、いずれもこれらの把握がされておらず、本件現場所長の行為に対する管理・監督の程度が不十分なものとなっていた。そして、本件現場所長の行為に対する管理・監督が十分履践されていれば、本件外注費減額金及び本件自動販売機設置手数料に係る請求人の申告が過少申告になることはなかったといえることができるから、請求人は、本件現場所長の「隠蔽し、又は仮装し」に該当する行為を防止することができたにもかかわらず、これを怠ったと認められる。

以上の検討結果を総合すれば、本件現場所長による横領行為は、通則法第68条第1項の適用上、請求人の行為として同視できると認められる。

## 二 請求人の主張について

請求人は、本件現場所長による横領行為について原処分庁の税務調査において

初めて知らされたことであり、本件現場所長が故意に行った横領行為を請求人において把握することは困難であった旨主張する。

しかしながら、本件現場所長による横領行為は隠蔽仮装行為であると認められ、そして、当該横領行為が請求人の行為として同視することができることは、上記ハのとおりである。

また、本件においては、上記ハ(=)のとおり、本件新築工事の変更に関しては不自然な点が見受けられ、自動販売機の設置状況の把握も現場管理の一環である中で、本件現場所長が自己の判断で設置した自動販売機があり、本件現場所長による横領行為という不正行為を把握する端緒があったといえる以上、外注費の減額の事実が書面上明らかとならないように書面の内容等が仮装された場合には請求人としての把握が困難となることや、自動販売機の設置状況について請求人の管理が及ばない場合があることといった可能性は否定できないとしても、上記ハの判断は左右されない。

したがって、請求人の主張には理由がない。

#### (5) 本件各更正処分の適法性について

上記(1)のとおり、本件調査の手續について、原処分を取り消すべき違法又は不当はない。

また、上記(2)のとおり、本件決算賞与は法人税法施行令第72条の3第2号に規定する要件を満たさないことから、これを請求人の令和3年9月期の所得の金額の計算上損金の額に算入することはできない。

これらに加え、請求人に帰属すべき本件自動販売機設置手数料に係る収入は、請求人の所得の金額の計算上益金の額に算入すべきであり、消費税等においては課税標準額に算入すべきであり、また、本件新築工事において本件下請業者による役務提供のない部分の金額は、消費税等において課税仕入れに係る支払対価の額に含めることはできず、さらに、上記(4)のとおり、本件現場所長による横領行為により、請求人には、当該横領行為による損失が発生し、それと同時に本件現場所長に対する不法行為による損害賠償請求権が発生したものと認められる。

これらを前提として、請求人の本件各事業年度の法人税の所得金額及び納付すべき税額、本件各課税事業年度の地方法人税の課税標準法人税額及び納付すべき税額並びに本件各課税期間の消費税等の課税標準額及び納付すべき税額を計算すると、

いずれも本件各更正処分の金額と同額になる。

また、本件各更正処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

したがって、本件各更正処分は適法である。

(6) 本件各賦課決定処分の適法性について

上記(5)のとおり、本件各更正処分は適法であり、また、上記(3)及び(4)のとおり、本件決算賞与を損金の額に算入したこと又は本件現場所長による横領行為が存在しないことを前提に、請求人が法人税等及び消費税等の納税額が過少な納税申告書を提出した行為は、いずれも、通則法第68条第1項に規定する重加算税の賦課決定の要件を満たす。

また、本件各更正処分により納付すべき税額の計算の基礎となった事実が更正処分前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて、通則法第65条第4項第1号に規定する正当な理由があるとも認められない。

そして、当審判所においても法人税、地方法人税及び消費税等に係る過少申告加算税及び重加算税の額は、いずれも本件各賦課決定処分における過少申告加算税及び重加算税の額と同額であると認められる。

したがって、本件各賦課決定処分は適法である。

(7) 結論

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



別表1 審査請求に至る経緯（法人税）

（単位：円）

事業年度	区分 項目	確定申告 （提出期限内）	更正の請求に 基づく更正処分 （令和4年6月28日）	更正処分等 （令和4年12月23日）
平成29年9月期	所得金額			
	納付すべき税額			
	過少申告加算税の額			
	重加算税の額			
平成30年9月期	所得金額			
	納付すべき税額			
	過少申告加算税の額			
	重加算税の額			
令和元年9月期	所得金額			
	納付すべき税額			
	過少申告加算税の額			
	重加算税の額			
令和3年9月期	所得金額			
	納付すべき税額			
	過少申告加算税の額			
	重加算税の額			



別表2 審査請求に至る経緯（地方法人税）

（単位：円）

課税事業年度	区分 項目	確定申告	更正の請求に基づく更正処分	更正処分等
		(提出期限内)	(令和4年6月28日)	(令和4年12月23日)
平成29年9月	課税標準法人税額			
	納付すべき税額			
	過少申告加算税の額			
	重加算税の額			
平成30年9月	課税標準法人税額			
	納付すべき税額			
	過少申告加算税の額			
	重加算税の額			
令和元年9月	課税標準法人税額			
	納付すべき税額			
	過少申告加算税の額			
	重加算税の額			
令和3年9月	課税標準法人税額			
	納付すべき税額			
	過少申告加算税の額			
	重加算税の額			

別表3 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 (法定申告期限内等)	更正の請求に基づく更正処分 (令和4年6月28日)	更正処分等 (令和4年12月23日)
	項目				
平成29年9月課税期間	消費税	課税標準額			
		納付すべき消費税額			
	地方消費税	課税標準となる額			
		納付すべき地方消費税額			
	過少申告加算税の額				
	重加算税の額				
平成30年9月課税期間	消費税	課税標準額			
		納付すべき消費税額			
	地方消費税	課税標準となる額			
		納付すべき地方消費税額			
	過少申告加算税の額				
	重加算税の額				
令和2年9月課税期間	消費税	課税標準額			
		納付すべき消費税額			
	地方消費税	課税標準となる額			
		納付すべき地方消費税額			
	過少申告加算税の額				
	重加算税の額				

(注) 令和2年9月課税期間の確定申告書の提出期限は、通則法第11条の規定により延長されたものである。