



取引名義を実在しない会社名あるいは親族の名前を記載したが、  
重加算税の賦課決定処分を取り消された事例  
国税不服審判所令和5年1月27日裁決 裁決事例集 No.130

第113回 2024年4月5日（金）

発表者 長谷川 記央

---

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<https://www.mjs.co.jp/seminar/sozeihanrei.html>

---

取引名義を実在しない会社名あるいは親族の名前を記載したが、重加算税の賦課決定処分を取り消された事例

国税不服審判所令和5年1月27日裁決 裁決事例集No.130

税理士 長谷川 記央

はじめに

### I. 事実の概要

本件は、会社員である審査請求人（以下「請求人」という。）が、副業で行っていたインターネット販売に係る収益について、所得税等及び消費税等の期限後申告をしたところ、原処分庁が、インターネット販売において実在しない会社名や親族の名を使用するなどの隠蔽又は仮装の行為があったとして、重加算税等の賦課決定処分をしたのに対し、請求人が、隠蔽又は仮装の事実はないとして、原処分の一部の取消しを求めた事案である。

### II. 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 会社員である請求人は、平成24年頃から副業として、インターネット上に開設したネットショップで、自身で輸入した商品を販売していた。

ロ 請求人は、平成26年頃、F社が運営するショッピングサイトに、店舗名を「G」とするネットショップ（以下「本件ネットショップ」という。）を出店した（以下、本件ネットショップにおける取引を「本件ネット販売」という。）。

ハ 原処分庁所属の調査担当職員による税務調査が行われていた令和3年7月27日時点で、本件ネットショップの出品者情報を表示する画面（以下「出品者プロフィール画面」という。）内の「特定商取引法に基づく記載事項」欄には、正式名称「H社」、代表者「J」（請求人の母の姓名）、住所「a市d町〇ー〇」と記載されていた。

ニ 請求人は本件ネット販売を行うに当たり、平成26年9月までa市d町〇ー〇に所在するバーチャルオフィスサービスを請求人本人名義で契約していた。

### III. 争点

(1) 請求人に、通則法第68条第2項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する事実があったか否か（争点1）。

(2) 請求人に、通則法第70条第5項に規定する「偽りその他不正の行為」があったか否か

(争点2)。

#### IV. 当事者の主張

##### 1. 請求人の主張

###### 1. 1 争点 (1)

次のとおり、請求人には、通則法第 68 条第 2 項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する事実はなかった。

イ 本件ネットショップの出品者プロフィール画面の出品者情報の内容欄は、出品者の任意記載項目であり、自由に入力ができることから、正式な名称の記載を求められていない。

なお、本件ネットショップに自身の名前を記載しなかったのは、勤務先では副業が認められておらず、勤務先に対して副業が知られないようにするためであった。

また、代表者欄に母の名を記載したのは、請求人が会社で勤務している間に母が商品の梱包発送作業に従事していたからである。

さらに、本件ネット販売で売上代金を受領していた預金口座は請求人名義であること、商品発送時には、発送者名に自身の名の「〇〇〇」と記載していること、発送元の住所も請求人の自宅住所を記載していること、本件ネット販売で顧客との連絡等に使用していた電話番号は請求人が契約しているものであることから、取引名義を仮装したことにはならない。

ロ 本件ネットショップで自身の名前を記載していなかったものの、顧客とのメール等でのやり取りも「〇〇」で行っており、請求人の存在を隠匿する意図はなく、課税を免れるために取引を隠蔽するという意識は一切なかった。

###### 1. 2 争点 (2)

上記(1)の「請求人」欄のとおり、請求人には、課税を免れるという意図はなく、通則法第 70 条第 5 項に規定する「偽りその他不正の行為」に該当する事実はない。

##### 2. 原処分庁の主張

###### 2. 1 争点 (1)

次のとおり、請求人には、通則法第 68 条第 2 項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する事実があった。

イ 請求人は、本件ネットショップにおいて、出品者プロフィール画面の正式名称欄に「H社」と実在しない会社名を記載し、代表者欄に「J」と請求人の母の名を記載するなどして、取引名義を仮装することにより、本件ネット販売を行っていた事実を隠蔽していた。

ロ 請求人は、上記イの行為に税を免れる意図はなく隠蔽仮装の事実はない旨主張するが、重加算税を課し得るためには、納税者が故意に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、仮装行為を原因として無申告の結

果が発生したものであれば足りるものと解されており、税を免れる目的があったか否かは必要でないことからすると、請求人が故意に自らの名前を記載せず、借名等した行為を原因として無申告の結果が発生しているのであるから、通則法第 68 条第 2 項の規定に該当する。

## 2. 2 争点 (2)

請求人が、本件ネット販売に係る収益を認識し、その収益について確定申告が必要であることも認識していたにもかかわらず、請求人が本件ネット販売を行っていなかったかのように事実を隠していた行為は、通則法第 68 条第 2 項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当し、当該行為は、同法第 70 条第 5 項に規定する「偽りその他不正の行為」により税額を免れた場合に該当する。

## V. 国税不服審判所の判断

### 1. 争点 (1)

(1) 争点 1 (請求人に、通則法第 68 条第 2 項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する事実があったか否か。) について

#### イ 法令解釈

通則法第 68 条に規定する重加算税は、過少申告加算税、無申告加算税又は不納付加算税を課すべき納税義務違反が事実の隠蔽又は仮装という不正な方法に基づいて行われた場合に、違反者に対して課せられる行政上の措置である。ここでいう「事実の隠蔽」とは、課税標準等又は税額の計算の基礎となる事実について、これを隠蔽し又は故意に脱漏することをいい、また、「事実の仮装」とは、所得及び財産あるいは取引上の名義等に関しあたかも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

請求人提出資料及び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) 出品者プロフィール画面内の記載について

本件ネットショップの出品者プロフィール画面は随時更新されているが、本件各年分の期間 (平成 26 年から令和 2 年) においては、おおむね以下のとおり記載されていた。

A 出品者の正式名称欄には「H」又は「H社」、販売業者欄には「H社」又は「J」、代表者欄には「J」、住所欄には「a 市 d 町〇-〇」と記載され、いずれの欄にも請求人の姓名が記載されたことはなかった。

なお、「H」及び「H社」は、法人としての登記がなく、実在しない会社名であり、会社としての実体も認められない。

B 電話番号欄には請求人本人名義で契約している携帯電話の番号 (以下「請求人携帯番号」

という。)が記載されていた。

(ロ) 請求人は、本件ネットショップのカスタマーサービス用メールアドレスとして請求人のメールアドレスを登録し、顧客からの問合せのメールに対し「〇〇 G」と記載し、対応していた。

(ハ) 請求人は、顧客に商品を発送する場合、主にゆうパックを利用しており、発送伝票には、依頼主として「G 〇〇〇」を、住所として請求人の住所地を、電話番号として請求人携帯番号を記載していた。

なお、請求人の母は、平成28年3月25日までは、当該住所地で請求人と同居していたが、平成28年3月26日以降は、他の住所地に居住している。

(ニ) 本件ネット販売に係る売上代金についてはF社が購入者から回収しており、請求人は、売上代金の入金口座としてF社に請求人本人名義のK銀行〇〇支店普通預金口座(口座番号〇〇〇〇)を登録し、F社から同口座への振込入金により、当該売上代金を受領していた。

(ホ) 請求人が、本件ネット販売のための商品の仕入れに当たり、輸入手続を委託した輸入代行業者が作成した輸入申告書には、輸入者として「D」の名称が記載されている。

(ヘ) 請求人は、本件ネット販売の仕入代金を請求人本人名義のL銀行〇〇支店普通預金口座(口座番号〇〇〇〇)及び上記(ニ)のK銀行の口座から支払っていた。

ハ 当てはめ

(イ) 請求人は、上記ロの(ニ)ないし(ヘ)のとおり、商品を輸入する際は請求人本人の姓名で輸入申告を行い、請求人本人名義の預金口座で決済しており、商品の仕入先に対しては、請求人の実名で取引を行っていたと認められる。

(ロ) また、請求人は、上記ロの(ニ)のとおり、本件ネット販売に係る売上代金について、F社に請求人本人名義の預金口座を登録し、当該預金口座にF社が顧客から回収した売上代金が入金されていたもので、F社に対しても、請求人の実名で取引を行っていたと認められる。

(ハ) これに対し、請求人は、上記ロの(イ)のAのとおり、顧客との取引においては、出品者プロフィール画面の正式名称欄に「H社」等の実在しない会社名を記載し、代表者欄に「J」と請求人の母の名を記載し、請求人の姓名は記載しない一方で、上記ロの(イ)のB及び上記ロの(ロ)のとおり、出品者プロフィール画面に請求人携帯番号を記載し、カスタマーサービス用のメールアドレスには請求人のメールアドレスを表示し、顧客からの問合せのメールに対しては請求人の姓を名乗って対応し、また、上記ロの(ハ)のとおり、顧客に商品を発送する際は、発送伝票に請求人の姓と請求人携帯番号、請求人自身の住所地を記載するなどしていた。

確かに、請求人の姓と、請求人の母の姓は同一であって、出品者プロフィール画面には、代表者名として、請求人の母の姓名が記載されていること、発送伝票の記載には請求人の姓のみを記載し、メール等でも請求人の姓のみを名乗って対応していたこと、出品者プロフイ

ール画面において、請求人のフルネームが記載されたことはなかったことからすると、かかる記載等を行うことが、顧客に対し、本件ネット販売を請求人ではなく請求人の母が行っているかのように誤認させる行為となっているとも言い得る。

しかしながら、請求人は、一方で、上記のとおり、顧客からの問合せ先として請求人自身のメールアドレスを表示し、出品者プロフィール画面や顧客への発送の際の発送伝票に請求人携帯番号を記載し、また、当該発送伝票の依頼主の住所に請求人自身の住所地を記載して（なお、上記ロの（ハ）のとおり、平成28年3月26日以降、請求人は母と別居したが、別居後も請求人自身の住所地を依頼主の住所として記載し続けている。）、顧客に対しても、請求人の母ではなく、請求人自身が本件ネット販売を行っていることを示す行為をしていること、上記（イ）及び（ロ）のとおり、商品の出品及び顧客への引渡しの前後で行われた商品の仕入れやF社を通じての売上代金の回収において、一貫して、請求人の実名で取引を行い、請求人本人名義の口座を用いていたことからすると、商品の出品及び顧客への引渡しの段階において、上記のように請求人の母の姓名を記載したり請求人の姓のみを記載したりしていたことをもって、直ちに請求人が本件ネット販売を行っていることを隠した又は請求人の母が本件ネット販売を行っているかのように装ったと評価することはできない。

また、出品者プロフィール画面の出品者の正式名称欄等に、実在しない会社名を記載することや従前契約していたバーチャルオフィスの住所地を記載し続けていたことについても、特定商取引法等の問題は別にして、上記で述べたのと同様に、請求人携帯番号や請求人のメールアドレスの表示等、請求人自身の表示・記載をしている部分もあることなどからすると、このような会社名の使用等をもって、直ちに本件ネット販売に係る取引上の名義を隠す、あるいは、他人と偽る行為であるということとはできない。

（二） 以上のことからすると、請求人は、商品の仕入れ、商品の出品や顧客への引渡し、F社を通じての代金回収といった本件ネット販売の各取引段階において、取引上の名義に関し、あたかも請求人以外の者が取引を行っていたかのごとく装い、故意に事実をわい曲するなどの偽装行為を行っていた又は請求人に帰属する本件ネット販売の売上げを秘匿する等の隠蔽行為を行っていたと認めることはできない。そして、他に、請求人が本件ネット販売に係る売上げを隠蔽し、又は売上げが請求人に帰属しないかのごとく取引名義を偽装したことを示す証拠は見当たらない。

したがって、本件ネット販売において、課税標準等又は税額の計算の基礎となる事実の隠蔽又は偽装の行為があったとは認められず、請求人に、通則法第68条第2項に規定する「隠蔽し、又は偽装し」に該当する事実があったとは認められない。

## ニ 原処分庁の主張について

原処分庁は、上記3の(1)の「原処分庁」欄のイのとおり、本件ネット販売において、出品者プロフィール画面に実在しない会社名を記載し、代表者欄に請求人の母の名前を記載するなどして、取引名義を偽装することにより、本件ネット販売を行っていた事実を隠蔽した

旨主張する。

しかしながら、出品者プロフィール画面に実在しない会社名を記載したことや、代表者欄に請求人の母の名前を記載等したことのみをもって、請求人に、通則法第 68 条第 2 項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する事実があったと認められないことは、上記ハのとおりである。

したがって、この点に関する原処分庁の主張には理由がない。

## 2. 争点(2)

### イ 法令解釈

通則法第 70 条は、国税の更正、決定等の期間制限を定めているところ、同条第 5 項において「偽りその他不正の行為」によりその全部若しくは一部の税額を免れた国税についての更正決定等の除斥期間を 7 年と規定し、それ以外の場合よりも長い除斥期間を規定している。これは、偽りその他不正の行為によって国税の全部又は一部を免れた納税者がある場合に、これに対して適正な課税を行うことができるよう、より長期の除斥期間を規定したものである。

このような通則法第 70 条第 5 項の趣旨からすれば、同項が規定する「偽りその他不正の行為」とは、税額を免れる意図のもとに、税の賦課徴収を不能又は著しく困難にするような何らかの偽計その他の工作を伴う不正な行為をいうものと解するのが相当である。

### ロ 当てはめ

上記(1)のとおり、請求人が、本件ネット販売に係る売上げについて、自己に帰属しないかのごとく取引名義を仮装していた又は当該売上げを隠蔽していたとは認められないところ、隠蔽又は仮装の具体的事実を特定できない本件にあって、他に何らかの偽計その他の工作を伴う不正の行為があったと認めるに足る証拠はない。

したがって、請求人に、通則法第 70 条第 5 項に規定する「偽りその他不正の行為」があったとは認められない。

### ハ 原処分庁の主張について

原処分庁は、上記 3 の(2)の「原処分庁」欄のとおり、請求人が本件ネット販売に係る収益及び確定申告の必要性を認識していたにもかかわらず、本件ネット販売を行っていなかったかのように事実を隠していた行為は、通則法第 68 条第 2 項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当し、同法第 70 条第 5 項に規定する「偽りその他不正の行為」にも該当する旨主張する。

しかしながら、請求人に、通則法第 70 条第 5 項に規定する「偽りその他不正の行為」があったと認められないことは、上記ロのとおりである。

したがって、原処分庁の主張には理由がない。

## (3) 本件各賦課決定処分の適法性について

イ 平成 26 年分及び平成 27 年分の所得税等に係る無申告加算税及び重加算税の各賦課決

#### 定処分

上記(2)のとおり、請求人に通則法第70条第5項に規定する「偽りその他不正の行為」があるとは認められない。そうすると、請求人の平成26年分及び平成27年分の所得税等に係る無申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分は、同項が掲げる賦課決定には当たらないから、同条第1項第3号が規定する期限から7年を経過する日まですることができる場合には該当しない。

したがって、平成26年分及び平成27年分の所得税等に係る無申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分は、通則法第70条第1項柱書に規定する賦課決定の期間制限を徒過してなされた違法な処分であり、その全部を取り消すべきである。

#### ロ 平成28年分ないし令和2年分の所得税等に係る重加算税の各賦課決定処分

上記(1)のとおり、請求人に通則法第68条第2項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する事実は認められず、重加算税の賦課要件を満たしていないところ、平成28年分ないし令和2年分の各期限後申告書の提出により納付すべき税額の基礎となった事実のうちに期限内申告書の提出がなかったことについて、同法第66条第1項ただし書に規定する正当な理由があるとは認められないから、無申告加算税の賦課要件は満たしている。

そして、他に計算の基礎となる金額及び計算方法につき請求人は争わず、当審判所に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見当たらない。

したがって、平成28年分ないし令和2年分の所得税等に係る重加算税の各賦課決定処分のうち無申告加算税相当額を超える部分の金額については、別紙1ないし別紙5の「取消額等計算書」のとおり取り消すべきである。

#### ハ 平成27年課税期間の消費税等に係る無申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分

上記(2)のとおり、請求人に通則法第70条第5項に規定する「偽りその他不正の行為」があるとは認められない。そうすると、請求人の平成27年課税期間の消費税等に係る無申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分は、同項が掲げる賦課決定には当たらないから、同条第1項第3号が規定する期限から7年を経過する日まですることができる場合には該当しない。

したがって、平成27年課税期間の消費税等に係る無申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分は、通則法第70条第1項柱書に規定する賦課決定の期間制限を徒過してなされた違法な処分であり、その全部を取り消すべきである。

#### ニ 平成28年課税期間ないし令和2年課税期間の消費税等に係る重加算税の各賦課決定処分

上記(1)のとおり、請求人に通則法第68条第2項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する事実は認められず、重加算税の賦課要件を満たしていないところ、平成28年課税期間ないし令和2年課税期間の各期限後申告書の提出により納付すべき税額の基礎となった事実のうちに期限内申告書の提出がなかったことについて、同法第66条第1項ただし書に規定する正当な理由があるとは認められないから、無申告加算税の賦課要件は満たしてい



る。

そして、他に計算の基礎となる金額及び計算方法につき請求人は争わず、当審判所に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見当たらない。

したがって、平成 28 年課税期間ないし令和 2 年課税期間の消費税等に係る重加算税の各賦課決定処分のうち無申告加算税相当額を超える部分の金額については、別紙 6 ないし別紙 10 の「取消額等計算書」のとおり取り消すべきである。

## VI. 検討

### 1. 重加算税に関する検討

#### 1. 1 重加算税の要件

無申告加算税が課される場合の重加算税は「納税者がその国税の課税標準又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき法定申告期限までに納税申告書を提出せず、又は法定申告期限後に納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対して、無申告加算税の税の計算の基礎となるべき税額にかかる無申告加算税に代え、<sup>1</sup>課される。

したがって、重加算税の要件は、①無申告加算税が課され、かつ、②納税者が国税の税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を、隠ぺいし、又は仮装したことがあげられる。このため、租税実務は「隠ぺい」あるいは「仮装」の事実の有無が問題となる。

#### 1. 2 租税行政庁の重加算税の取扱い

課所 4-15 課資 3-4 課料 3-8 査察 1-24 平成 12 年 7 月 3 日付「申告所得税及び復興特別所得税の重加算税の取扱いについて」（事務運営指針）はよれば、隠ぺい又は仮装に該当する場合は次のとおりである。

「(1) いわゆる二重帳簿を作成していること。

(2) (1)以外の場合で、次に掲げる事実（以下「帳簿書類の隠匿、虚偽記載等」という。）があること。

① 帳簿、決算書類、契約書、請求書、領収書その他取引に関する書類（以下「帳簿書類」という。）を、破棄又は隠匿していること。

② 帳簿書類の改ざん、偽造、変造若しくは虚偽記載、相手方との通謀による虚偽若しくは架空の契約書、請求書、領収書その他取引に関する書類の作成又は帳簿書類の意図的な集計違算その他の方法により仮装を行っていること。

③ 取引先に虚偽の帳簿書類を作成させる等していること。

(3) 事業の経営、売買、賃貸借、消費貸借、資産の譲渡又はその他の取引（以下「事業の経営又は取引等」という。）について、本人以外の名義又は架空名義で行っていること。

---

<sup>1</sup> 志場喜徳郎・荒井勇・山下元利・茂串俊（2016 年）『国税通則法精解（平成 28 年改訂）』大蔵財務協会、768-769 頁。

ただし、次の①又は②の場合を除くものとする。

① 配偶者、その他同居親族の名義により事業の経営又は取引等を行っているが、当該名義人が実際の住所地等において申告等をしているなど、税のは脱を目的としていないことが明らかな場合

② 本人以外の名義（配偶者、その他同居親族の名義を除く。）で事業の経営又は取引等を行っていることについて正当な事由がある場合

(4) 所得の源泉となる資産（株式、不動産等）を本人以外の名義又は架空名義により所有していること。

ただし、(3)の①又は②の場合を除くものとする。

(5) 秘匿した売上代金等をもって本人以外の名義又は架空名義の預貯金その他の資産を取得していること。

(6) 居住用財産の買換えその他各種の課税の特例の適用を受けるため、所得控除若しくは税額控除を過大にするため、又は変動・臨時所得の調整課税の利益を受けるため、虚偽の証明書その他の書類を自ら作成し、又は他人をして作成させていること。

(7) 源泉徴収票、支払調書等（以下「源泉徴収票等」という。）の記載事項を改ざんし、若しくは架空の源泉徴収票等を作成し、又は他人をして源泉徴収票等に虚偽の記載をさせ、若しくは源泉徴収票等を提出させていないこと。

(8) 調査等の際の具体的事実についての質問に対し、虚偽の答弁等を行い、又は相手先をして虚偽の答弁等を行わせていること及びその他の事実関係を総合的に判断して、申告時における隠蔽又は仮装が合理的に推認できること。」

なお、隠蔽又は仮装の行為については、特段の事情がない限り、納税者本人が当該行為を行っている場合だけでなく、配偶者又はその他の親族等が当該行為を行っている場合であっても納税者本人が当該行為を行っているものとして取り扱う。

### 1.3 重加算税の学説

重加算税の「隠ぺい又は仮装の行為」の「故意」について、先行研究<sup>2</sup>によれば、次のようにまとめられている。

① 二重帳簿の作成等の行為が客観的に隠ぺい又は仮装に判断されるものであれば足り、納税者の故意の立証まで必要としないと解するもの。

② 課税要件となる事実を隠ぺい又は仮装することについての認識があれば足り、その後過少申告等についての認識は必要としないとするもの。

③ ②の要件に加え、過少申告等についても租税を免れる認識をも必要とするもの。

①は、客観的な事実によって判断する（以下「A説」とする）。②は、課税要件となる事実を隠ぺい又は仮装している認識があるかで判断する（以下「B説」とする）。③は、課税要件となる事実を隠ぺい又は仮装している認識があり、かつ、租税を免れる認識があるかで判

<sup>2</sup> 品川芳宣(2012年)『附帯税の事例研究 第4版』財経詳報社、304頁。

断する（以下「C説」とする）。

なお、学説上には「A説」が通説とされている。

#### 1. 4 重加算税の趣旨

重加算税は「申告納税方式による国税はもちろんのこと源泉所得等による国税も納税義務者又は源泉徴収義務者若しくは特別徴収義務者が自発的に納税をすることとされており、適正に納付をする者とそうでない者との権衡を図る意味で加算税制度が設けられているが、この条においては、不正行為によって納付されなかった場合の行政制裁として、加算税として最も負担を重くした重加算税について規定され」<sup>3</sup>、申告納税制度の維持を図ろうとしている。

すなわち、「隠ぺい又は仮装の行為」をする納税者に対して、行政制裁を加えることにより、適正に納付をしない者の抑制を図ろうとする趣旨がある。

他方で、多数の納税者に対し反復かつ継続的に租税が発生し、それに対する手続があるため、租税行政の円滑な遂行を図ることがもとめられる。このような、租税行政の円滑な遂行を図る考え方にたてば、「A説」と首尾一貫することとなる。

納税者が「隠ぺい又は仮装の行為」をしたことに対して、行政制裁を課すべきではあるが、租税を免れる認識を立証することは困難であるから、その行為の認識の有無によって判断すべき考え方が「B説」といえる。納税者に対して、最も負担が重い行政制裁を課すものであり、納税者の故意まで立証すべき考え方が「C説」といえる。

#### 1. 5 本件の検討

原処分庁が主張するように、請求人は、本件ネットショップにおいて、出品者プロフィール画面の正式名称欄に「H社」と実在しない会社名を記載し、代表者欄に「J」と請求人の母の名を記載するなどして、取引名義を仮装することにより、本件ネット販売を行っていた事実があり、当該事実が「隠ぺい又は仮装の行為」に該当するのかが問題となる。

国税不服審判所は「顧客からの問合せ先として請求人自身のメールアドレスを表示し、出品者プロフィール画面や顧客への発送の際の発送伝票に請求人携帯番号を記載し、また、当該発送伝票の依頼主の住所に請求人自身の住所地を記載して（なお、上記ロの（ハ）のとおり、平成28年3月26日以降、請求人は母と別居したが、別居後も請求人自身の住所地を依頼主の住所として記載し続けている。）、顧客に対しても、請求人の母ではなく、請求人自身が本件ネット販売を行っていることを示す行為をしていること、上記（イ）及び（ロ）のとおり、商品の出品及び顧客への引渡しの前後で行われた商品の仕入れやF社を通じての売上代金の回収において、一貫して、請求人の実名で取引を行い、請求人本人名義の口座を用いていたことからすると、商品の出品及び顧客への引渡しの段階において、上記のように請求人の

<sup>3</sup> 武田昌輔監修(1985年)『DHC コンメンタール 国税通則法』第一法規株式会社、3625の3頁。

母の姓名を記載したり請求人の姓のみを記載したりしていたことをもって、直ちに請求人が本件ネット販売を行っていることを隠した又は請求人の母が本件ネット販売を行っているかのように装ったと評価することはできない。」と判断した。

このことから、国税不服審判所は、実在しない「H社」を出品者プロフィールに記載し、あるいは請求人の母の名前を利用したことをもって、「隠ぺい又は偽装の行為」を判断していない。

原処分庁は「請求人ではない会社あるいは請求人の母の名称を用いる行為」を客観的に立証しているのに対し、国税不服審判所は当該立証のみをもって「隠ぺい又は偽装の行為」として判断しておらず、A説とは異なる判断をしているようにも思われる。

国税不服審判所の判断は、一貫して、請求人の実名で取引を行っていること、請求人本人名義を用いて、売上代金の回収を行っていること等から、直ちに請求人が本件ネット販売を行っていることを隠した又は請求人の母が本件ネット販売を行っているかのように装った、すなわち「隠ぺい又は偽装の行為」をしたと評価することができないとする。

だとすれば、国税不服審判所は、請求人の売上という課税要件となる事実を、請求人が実在しない「H社」あるいは請求人の母の名称を使用することで、原処分庁の主張するように形式的な所得者が請求人ではないかのような外観を装う行為を認識している。このためA・B説の考え方に基づけば、重加算税を課することができるようにも思われる。

また、一貫して、請求人の実名で取引を行っていた認定事実からすれば、租税を免れることを意図して、「H社」あるいは「請求人の母」の名称を使用していたとはいえない。国税不服審判所の判断は、B説に基づいて判断したようにも思われる。

「隠ぺい又は偽装の行為」を行うことを意図しているのであれば、取引に際して請求人の名義を用いずに行い、あたかも「H社」あるいは「請求人の母」の所得であるかのように偽ることとなる。本件の場合に、「H社」あるいは「請求人の母」の名義を外観的に用いたにもかかわらず、所得の帰属する請求人（実質的な所得者）の名義を用いて、一貫して、取引を行っており、実質的な所得者を偽るものとは考えにくい。

課所 4-15 課資 3-4 課料 3-8 査察 1-24 平成 12 年 7 月 3 日付「申告所得税及び復興特別所得税の重加算税の取扱いは、「隠ぺい又は偽装の行為」の態様として(3) 事業の経営又は取引等について、本人以外の名義又は架空名義で行っていることをあげる。ただし、配偶者、その他同居親族の名義により事業の経営又は取引等を行っているが、当該名義人が実際の住所地等において申告等をしているなど、税のほ脱を目的としていないことが明らかな場合、あるいは、本人以外の名義（配偶者、その他同居親族の名義を除く。）で事業の経営又は取引等を行っていることについて正当な事由がある場合は、除くものとする。

本件の場合、事業の経営又は取引等について、「H社」あるいは「請求人の母」の名義により行われておらず、一貫して、請求人の名義によって行われたものと、国税不服審判所は判断したのであろう。

もっとも、表見的な名称を納税者以外の名称を用いた事実をもって、重加算税が課される

となれば、本件のように副業を行うサラリーマンで、副業が禁止されている納税者に対し、一律に重加算税が課されることになりかねない。重加算税は「隠ぺい又は偽装の行為」を抑制し、不適正な申告を抑制することを目的としているが、副業で納税者本人の名称が使用できない場合に、表見的には他の名称を用いるほかない。このような場合に、納税者に一律に重加算税を課すことは、行政制裁の性格上、問題であるといえる。

したがって、本件のように副業を行う納税者に対し、単に表見的な名称を納税者でない名称を用いたことをもって、「隠ぺい又は偽装の行為」とはならず、納税者が「事業の経営又は取引等」で、納税者以外の名称を用いて（例えば、親族の預金口座を利用するなど）、あたかも他の納税者の所得であるかのように装った行為をもって「隠ぺい又は偽装の行為」と判断されるべきである。

このため、本件は「H社」あるいは「請求人の母」の名称を表見的に使用しているが、所得の帰属が請求人であることは明確であるため、「隠ぺい又は偽装の行為」には該当しない。

このような考え方にたてば、A説と首尾一貫することとなる。また、表見的な名称の使用が「隠ぺい又は偽装の行為」に該当しないため、B説あるいはA説とも首尾一貫することとなる。

#### 参考条文

##### 国税通則法 68 条 1 項

第六十五条第一項（過少申告加算税）の規定に該当する場合（修正申告書の提出が、その申告に係る国税についての調査があつたことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでない場合を除く。）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、又は偽装し、その隠蔽し、又は偽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（その税額の計算の基礎となるべき事実で隠蔽し、又は偽装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠蔽し、又は偽装されていない事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額）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百分の三十五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。」

##### 同法 68 条 2 項

第六十六条第一項（無申告加算税）の規定に該当する場合（同項ただし書若しくは同条第九項の規定の適用がある場合又は納税申告書の提出が、その申告に係る国税についての調査があつたことにより当該国税について更正又は決定があるべきことを予知してされたものでない場合を除く。）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、又は偽装し、その隠蔽し、又は偽装したところに基づき法定申告期限までに納税申告書を提出せず、又は法定申告期限後に納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、無申告加算税の額の計

算の基礎となるべき税額（その税額の計算の基礎となるべき事実で隠蔽し、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠蔽し、又は仮装されていない事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額）に係る無申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に百分の四十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。