

ブラッシュアップ判例・裁決例

第19回

未成年後見人が提出した準確定申告書と無申告加算税の正当な理由

国税不服審判所【広裁（所）平30-17】平31・2・1 裁決（TAINS:F0-1-1024）

明治学院大学法学部教授 **渡辺 充**

Brush up Point

本件は、未成年後見人が提出した準確定申告書が期限後申告となるか並びにその準確定申告書を法定申告期限までに提出しなかったことについて「正当な理由」があるか否かが争点となっており、国税不服審判所は、次のとおり判断した。

- (1) 未成年後見人が選任された日の翌日から4か月以内に提出された準確定申告書は、期限後申告書に該当する。
- (2) 所得税法125条の適用は、相続人が未成年者であるか否かに関わらず、その相続人に申告書の提出義務が発生するから、請求人が単独で法律行為をすることができない未成年者であったこと等の事情は、国税通則法66条1項ただし書きに規定する「正当な理由」に該当しない。

I. 事実関係

請求人の父である甲は、貨物の運送業務を請け負う個人事業者であったが、平成29年8月に死亡し、その相続が開始した。本件相続に係る相続人は、甲と同居していた請求人1名である。請求人は、本件相続開始日において未成年者であり、甲の死亡により親権者がいないこととなった。

家庭裁判所は、平成29年11月13日、請求人の伯父（甲の兄）である乙及び請求人の祖母（甲の母）である丙並びに弁護士である丁を未成年後見人として選任の申立てに対し、未成年者の監護養育、財産管理等を行う旨の審判をし、同審判は同月14日に確定した。

請求人は、甲の準確定申告を行うべく、未成年後見人は、平成30年2月16日、甲の生前の関与税理士であった者に対し、甲の平成29年分の所得税等の確定申告書の作成を依頼し、当該税理士は、準確定申告書を作成して、平成30年2月28日、原処分庁に提出した。

ところが、原処分庁は、平成30年3月26日

付で、請求人に対し、甲に係る平成29年分の所得税等の無申告加算税の賦課決定処分をなした。これを不服とした請求人は、平成30年4月3日に本審査請求をした。

II. 主たる争点と当事者の主張

本件の争点は、次の2つである。争点(1)：本件準確定申告書は、期限後申告書に該当するか否か。争点(2)：請求人が本件準確定申告書を法定申告期限までに提出しなかったことについて、国税通則法66条1項ただし書に規定する「正当な理由」があるか否か。当事者のそれぞれの主張をみると、次のとおりである。

請求人の主張	原処分庁の主張
<p>争点(1)について 本件準確定申告における所得税法125条1項に規定する「相続の開始があったことを知った日」は、未成年後見人が選任された平成29年11月14日である。</p> <p>最高裁平成18年7月14日判決（以下、「最高裁18年判決」という。）は、「意思無能力者については、法定代理人がその相続の開始があったことを知った日がこれに当たり、相続開始の時に法定代理人がないときは後見人の選任された日がこれに当たる」と判示している。単独で法律行為を行う能力がない者についてのこの判示の趣旨は、相続税の申告であろうと所得税等の確定申告であろうと、未成年者であっても、同様に該当する。したがって、未成年者であって、未成年後見人が選任されない限り法律行為を行うことができない者についても同様に、未成年後見人が選任された日が「相続の開始があったことを知った日」と解される。</p> <p>なお、所得税法125条1項に規定する「相続の開始があったことを知った日」の相続とは、被相続人の財産に関する一切の権利義務を承継するものであるところ、請求人は、甲の死亡という事実は認識していたが、甲の財産に関する一切の権利又は義務の承継について認識することができる能力はなかった。</p>	<p>争点(1)について 本件準確定申告における所得税法125条1項に規定する「相続の開始があったことを知った日」は、本件相続開始日である。</p> <p>相続開始日の意義について相続税法基本通達27-4(7)は、未成年者が自己のために相続の開始があったことを知り得るためには、少なくとも、相続の開始という事実を知ることのできる弁識能力が必要であり、その者が弁識能力のない幼児のような場合で、その者に親権者がいないときには、未成年後見人が選任され、その未成年後見人が相続の開始があったことを知ることが必要であるというものである。最高裁18年判決が意思無能力者に対して判示している内容も当該通達と同様の趣旨である。したがって、相続税と同じ文言を使用する所得税法125条1項の適用に関して、相続税法における場合と同様に解釈すべきである。</p> <p>この点、請求人は、本件相続の開始時点で■■■（筆者注：原文マスキング）の年齢に達していても、相続開始の事実を知り得る弁識能力を有しており、かつ、甲と同居していたから、本件相続開始日に、甲が死亡した事実を認識していたものである。</p>
<p>争点(2)について 確定申告は、申告すべき所得の有無や内容等の調査を経て行う手続である。請求人が確定申告をするには、未成年後見人が選任されてから4か月間の猶予が必要であるところ、請求人は未成年後見人が選任された時から4か月以内に本件準確定申告を行っている。</p> <p>また、甲は、長年、■■■の従業員であったところ、平成29年に個人事業を開業したが、請負契約の相手方及び業務の内容が従前と同様であったことから、甲が事業者となったことが外見上明らかではなく、請求人の自宅に本件納付書が送付されたことを契機として、請求人の未成年後見人が、平成30年2月16日、■■■から事情を聴取した結果、初めて、請求人は、甲が平成29年から運転手としての業務を請け負う事業者となっていた事実を把握したものであり、請求人は、同月28日には本件準確定申告を行っているなど、殊更申告を遅滞したという事実もない。</p> <p>以上のことから、請求人が本件準確定申告書を法定申告期限までに提出しなかったことについては、国税通則法66条1項ただし書に規定する「正当な理由」がある。</p>	<p>争点(2)について 請求人が「正当な理由」がある根拠として主張する各項目は、いずれも法定申告期限内に未成年後見人が果たすべき申告手続を行わなかったことに対する事情をいうもの、又は法令の誤解に基づくものであるから、請求人が本件準確定申告書を法定申告期限までに提出しなかったことについて、国税通則法66条1項ただし書に規定する「正当な理由」はない。</p>

Ⅲ. 裁決の要旨

〔1〕争点1の本件準確定申告書が、期限後申告書に該当するか否かという点について、国税不服審判所は、「所得税法第125条第1項は、年の中途において死亡した居住者のその年分の所得税について、同法第120条第1項の規定による申告書を提出しなければならない場合に該当するときの当該申告書の提出期限を『その相続の開始があったことを知った日の翌日から4月を経過した日の前日まで』と規定しているところ、この『相続の開始があったことを知った日』とは、その相続人が相続の開始原因たる被相続人の死亡という事実を知った日をいうものと解するのが相当である。」とし、請求人は甲と死亡するまで本件被相続人と同居していたのであるから、本件相続開始日に、甲の死亡という事実を知ったとみるのが相当である。したがって、「請求人について、所得税法第125条第1項に規定する『相続の開始があったことを知った日』は、本件相続開始日であると判断し、本件準確定申告書は期限後申告書に該当するとした。

なお、請求人の主張の最高裁18年判決については、「相続税の申告書の提出義務及びその提出期限に関し、相続税法第27条《相続税の申告書》第1項が規定する『その相続の開始があったことを知った日』の解釈を示したものであり、かつ、被相続人の配偶者であった相続人が、被相続人の死亡当時には意思無能力であったという事実を前提として判断されたものであるから、本件とは、前提となる事実を異にするものであり(り)…請求人は、本件相続開始日において■■■という年齢であったものの、意思能

力を欠いていたと認めるに足る証拠はない」とし、この点に関する請求人の主張には理由がないとした。

また、財産に関する一切の権利又は義務の承継についての認識についても、「所得税法第125条第1項に規定する『相続の開始があったことを知った日』とは…その相続人が相続の開始原因たる被相続人の死亡という事実を知った日である(る)」として、この点に関する請求人の主張にも理由がないとした。

〔2〕争点2の「正当な理由」があるか否かについては、国税不服審判所は、「所得税法第125条第1項の規定によれば、被相続人について同法第120条第1項の規定による申告書を提出しなければならない場合に該当するときは、その相続人に当該申告書の提出義務が発生し、同法第125条第1項に規定する提出期限までに当該申告書を税務署長に提出しなければならないのであり、同条の適用は、相続人が未成年者であるか否かに関わらないから、請求人が主張する上記の各事情は、期限内申告がなかったことについて真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情であるとはいえない。」とし、「正当な理由」はないものと判断した。

Ⅳ. 解 説

〔1〕本件については、2つの問題点がある。はじめに、「相続の開始があったことを知った日」の意義である。所得税法125条は、年の途中で死亡した場合の準確定申告について、相続人は、その相続の開始があったことを知った日の翌日から4月を経過した日の前日までに、税務署長に対し、申告書

を提出しなければならないとしている。したがって、準確定申告の手続的要件として「相続の開始があったことを知った日」がいつであり、その「4か月以内の申告」をもって、当該申告の妥当性が確保されることになる。そこで、本件で請求人は、「相続の開始があったことを知った日」は、甲の死亡した日ではなく、未成年後見人が選任された平成29年11月14日としたのである(なお、資料から死亡日は不明である)。

ところで、未成年後見とは、未成年者に親権者(親)がいない場合に行われる後見のことで、家庭裁判所は、申立てにより未成年後見人を選任することになっている。未成年後見人は、未成年者(未成年被後見人)の法定代理人であり、未成年者の監護養育、財産管理、契約等の法律行為などを行うこととなる。本件の場合、請求人の年齢は資料から不明であるが、請求人の伯父及び祖母並びに弁護士が未成年後見人として選任されている。したがって、法定代理人には、請求人に代わって法律行為を行うという私的自治の補充という機能(法定代理)を有することになる。本件では、甲の死亡の日から未成年後見人が選任された平成29年11月14日までに何日間要したかは明らかでないが、法律の専門家である弁護士までもが後見人となっている以上、所得税の準確定申告の法的手続きにつき承知していなかったとはいえず、相続開始の日を、未成年後見人選任日とすることに理由はないものと考えられる。

〔2〕次に、加算税が賦課されない「正当な理由」の意義である。本件の場合、請求人が未成年者であり、未成年後見人の選任に時間が要したことは理解できるが、その期

間が加算税の賦課が宥恕される理由となるか否かである。宥恕規定の典型例は、本件の国税通則法65条4項、同法66条1項の「正当な理由」であるが、その他に、消費税法30条7項は、帳簿等の保存につき、災害その他「やむを得ない事情」により、当該保存をすることができなかったことを当該事業者において証明した場合はこの限りでないと定め、「やむを得ない事情」を宥恕としている。この場合、「やむを得ない事情」とは、「正当な理由」よりも広い概念で「正当な理由」に加え、人為的な障害に基因する理由も含まれる。したがって、請求人が主張する最高裁18年判決のような特別な事情を、「正当な理由」を一步広げて「やむを得ない事情」として斟酌できる規定があれば、合理的な理由として考えられるが、そのような規定がない以上、租税法律主義の下、請求人の主張に理由がないと言わざるを得ない。国税不服審判所も、最高裁18年判決は、「被相続人の配偶者であった相続人が、被相続人の死亡当時には意思無能力であったという事実を前提として判断されたものであるから、本件とは、前提となる事実を異にするものであるというべきである。」と判断している。

〔3〕最近の判決例に、障害等級2級の精神障害がある等の諸事情において、確定申告期限までに確定申告書が提出されなかった場合の「正当な理由」につき争われた事件がある(千葉地裁平30・2・13判決(確定)(TAINS:Z888-2195))。千葉地裁は、障害等級2級の精神障害者で、混雑した圧迫感のある場所へ行くと、頭が痛く発狂しそうになり、また、斜頸に苦しんでおり、納税者に無申告加算税を課すことは酷であ

粉飾決算と税務

神戸学院大学法学部教授・税理士 佐藤 善恵

I はじめに

粉飾決算とは、一般に、企業の財務状態をよく見せるためになされる会計処理を指す用語である*1。税務上の所得金額は、企業会計上の利益を基礎として算出されるため、会計処理における粉飾決算は一般的に過大申告につながる。つまり、納税者からみれば還付請求権が生じるに過ぎず、その限りにおいては国との関係で問題が生ずることはない。

しかし、通常の過大申告とは異なる手続が定められている点において法人税法上、トラブルが生じることがある。つまり、税務上(単に)誤って過大な申告をした場合には、税務署長に対して更正の請求(通則法23)を行うことにより減額の更正処分(通則法24, 25)を経て税の還付を受けることになるのだが、法人税法に規定する「仮装経理」に基づく過大申告の場合は、一括で還付を受けることはできないのである(本稿II)。

また、会計でいうところの「粉飾決算」は、法人税法上の「仮装経理」と完全に一致していないことにも留意が必要である(本稿III)。

II 粉飾決算による過大申告の場合の更正手続

(1) 概 説

粉飾決算のうち税務上の「仮装経理」に当たるものの具体的態様としては、架空売上げ、仕入れの計上漏れ、経費の計上漏れといったものがある。通常、このような行為に基づく過大申告は、還付金に相当する金額が分割で還付されることになる。

大まかな流れとしては、更正の日の属する事業年度前1年間の各事業年度の法人税相当額だけが還付された後、残りはその減額更正をした事業年度の開始の日以後5年以内に開始する事業年度の法人税額から順次控除されるのである。

理屈としては、納税者の意図的な行為に基づくものであっても単なる誤りによるもので

*1 なお、「粉飾決算」の意義を広く「不正な会計」と捉えた場合には、いわゆる逆粉飾(利益を少なくする方向の不正会計ひいては過少申告)も含まれることになるが、本稿で論じるのは、前者の意味を前提とした「粉飾決算」である。

るという主張に対し、「法定申告期限である同年3月15日の直後に、自ら3回にわたって同税務署を訪れて納税相談を受けて税務申告をしていることからすると、原告の前記の障害の程度を考慮しても、同税務署に出頭して法定申告期限内に確定申告書を提出することに支障を及ぼすほど重篤な状態にあったとは認め難い。」とし、納税者敗訴の判決を下した。確定申告時の税務署の混雑の状況につき、当該納税者に対し特別な配慮が行われたか否かは不明であるが、障害のある者に対する行政や法の適用は、

血の通ったものとなっていない場合が多い。いまやe-Taxでオンラインを使って確定申告ができる時代であったとしても、立法論となるが、「やむを得ない事情」を斟酌できるような規定のあり方が望ましい。

なお、紙幅の関係上、「正当な理由」についての議論は省略したが、拙稿「最高裁が示した『正当な理由』となる不当・過酷事情の検証」(月刊「税理」ぎょうせい, Vol.50, No1, 84~91頁(平19))があるので、参照していただければ幸いである。

【わたなべ・みつる】