

大 分 類	共 通 (研 修 関 係)
中 分 類	講 習 、 研 修 関 係 書 類
名 称 (小 分 類)	研 修 (講 習) 関 係 書 類
保 存 期 間 (満 了 日)	会 3 年 (令 和 8 年 3 月 末)
令 和 4 年 8 月 4 日	(実 務 講 義)
専 攻 税 法 研 修 (実 務 講 義)	初 任 者 研 修 1
個 人 課 税 調 査 初 任 者 研 修 1	課 号
資 料 第 3 - 2 号	

実 地 調 査 マ ニ ュ ア ル
(調 査 初 任 者 用)

目 次

	項 目	頁
序 説	・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	1
第1章 法律の基礎		
第1節 質問検査権	・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	2
1 趣旨	・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	3
2 当該職員	・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	3
3 調査	・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	3
4 必要があるとき	・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	4
5 質問の相手方	・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	4
6 質問及び検査の任意性（法的性格）	・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	4
7 身分証明書の携帯等	・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	4
第2節 税務職員の守秘義務	・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	5
1 調査における具体的な対応	・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	5
第3節 税務調査と個人情報保護法	・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	7
○ 税法上の質問検査権等と個人情報保護法等の関係	・・・・・・・・・・・・・・・・	7
第2章 実地調査の要領		
○ 実地調査における決裁等の流れ	・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	8
第1節 調査対象者の選定	・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	9
第2節 準備調査	・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	10
1 準備調査の必要性	・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	10
2 準備調査を行うに当たり留意すべき事項	・・・・・・・・・・・・・・・・	10
3 準備調査に関する手続	・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	10
4 準備調査の実施要領	・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	12
○ 準備調査のフロー	・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	14
○ 準備調査の着眼点等	・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	15
○ 勘定科目別検討事項表	・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	16
○ 分析カードの見方（その1）	・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	17
○ 分析カードの見方（その2）	・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	18
○ 内外観調査の要領	・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	19

第3節 事前通知	20
1 法令上の通知事項	20
2 事前通知に関する手続	20
第4節 税務調査と税理士法	22
1 書面添付制度及び意見聴取	22
2 事前通知に関する規定	23
第5節 質問の基本	24
1 質問の法的性格	24
2 質問の相手方	25
3 質問をする場所等	25
4 質問の方法	26
5 質問をする場合の心得	28
6 質問に行き詰った場合の対処方法	30
第6節 聴取調査の要領	32
1 質問の重要性	32
2 事業の概要等の確認	32
3 帳簿組織と内部けん制等の確認	33
○ 主要な聴取項目について（共通なもの）	34
第7節 現況調査の在り方	35
1 現況調査	35
2 現況調査の法的根拠	35
3 現況調査実施の要件等	36
4 現況調査の限界	37
5 現況調査の実施要領	38
第8節 帳簿調査の要領	46
1 帳簿調査の目的	46
2 取引形態と記帳の流れの聴取	46
3 帳簿書類等の見方	46
4 売上（収入）金の推計額算定のポイント	54
5 人件費（給与・賃金）調査のポイント	58
6 外注費調査のポイント	58
○ 外注費の検討とは？	59
7 事業主勘定検討のポイント	60
8 元入金 성격及び理解のポイント	60
9 B/S（資産・負債増減）活用のポイント	60

10 他税目の同時調査	63
第3章 反面調査の要領	
第1節 取引先調査	69
第2節 金融機関等調査の要領	70
1 金融機関等調査の必要性	70
2 銀行調査の法的根拠	70
3 金融機関側に対する協力要請	70
4 銀行調査の手順	71
第4章 実地調査に係る審理事務	
1 事務運営指針	76
2 過少申告加算税及び無申告加算税について	76
3 重加算税について	94
4 短期間に繰り返して無申告又は仮装・隠蔽が行われた場合の加重措置	101
5 消費税に係る加算税の取扱いで留意すべき事項	104
第5章 課税処理の手続き等	
1 調査の取りまとめ	108
2 課税処理等	108
3 起案	110
○ 個人調査関係書類の編てつ順序（営業等所得者用）	111
第6章 消費税調査の実施要領	
第1節 消費税調査の進め方	112
1 消費税の観点に立った検討方法	112
2 所得税調査との違い	112
3 消費税固有の非違	112
4 取りまとめでの適切な処理	113
5 帳簿等の保存規定の取扱い	113
第2節 準備調査	115
1 準備調査の要領	115
2 具体的要領（着眼点等）	116
第3節 帳簿調査	119
1 帳簿調査における基本的な考え方	119
2 基準期間における課税売上高の検討	119

3	課税・非課税等の区分の検討	120
4	課税売上高の検討	120
5	仕入税額控除等の検討	121
第4節	着眼点と調査手法	122
1	売上	122
2	売上原価	124
3	販売費及び一般管理費	125

○ 参考資料

1	個人課税系統における調査事務の主要な用語集	128
2	調査担当者心得 15か条	132

序 説

申告納税制度の下における税務調査の目的は、すべての納税者が自主的に適正な申告と納税を行うようにするための担保としての役割を果すことにある。すなわち、適正でない認められる申告については、充実した調査を行ってその誤りを確実に是正し、誠実な納税者との課税の公平を図らなければならない。

更に、調査は、その調査によってその後は調査をしないで自主的に適正な申告と納税が期待できるような指導的効果を持つものでなければならない。このためには、事実関係を正しく把握し、申告の誤りを是正することに努めるのはもちろんであるが、それにとどまることなく、調査内容を納税者が納得するように説明し、これを契機に納税者が税務知識を深め、更に進んで将来にわたり適正な申告と納税を続けるように指導していくことに努めなければならない。調査が非違事項の摘出に終始し、このような指導の理念を欠く場合には、納税者の税務に対する姿勢を正すことも、また、将来にわたって適正な自主申告を期待することも困難となり、納税者の不適正な申告、税務調査の必要という悪循環に陥る結果となるであろう。

【税務運営方針から抜粋】

調査は、納税者の申告内容の適否を検討し、課税の適正公平を図るとともに、これを契機として納税者が税に対して正しく理解し、じ後においては、適正な申告が行われるようにすることが目的である。

また、調査の実施に当たっては、「納税者の自発的な納税義務の履行を適正かつ円滑に実施する」との国税庁の使命を適切に実施する観点から、調査がその公益的必要性と納税者の私的利益の衡量において社会通念上相当と認められる範囲内で、納税者の理解と協力を得て行うものであることを十分に認識した上で、法令に定められた調査手続を遵守し、適正かつ公平な課税の実現を図るよう努める必要がある。

このためには、調査において、法令に定められた調査手続に則り、納税者の事業形態の正確な把握と真実の所得金額及び課税売上げを把握する必要があり、納税者の帳簿・原始記録や資料情報等を照合検討し、調査選定理由となった疑問点を究明しなければならず、帳簿等の保存がないときは推計課税の検討も必要となる。

しかし、実際には調査を行っても不正を発見できず、疑問点も十分に究明できない場合もある。

その場合、申告内容が正しければ良いが、不正計算を見逃したとなれば、調査の目的を達しないばかりか、その不正計算に「自信を与え」、さらには「助長させる」ことがあることを忘れてはならない。

また、法令に定められた調査手続を行っていないければ、調査において不正を発見したとしても、その調査は違法となり、課税処分が取り消されるおそれがある。

それゆえ、調査担当者には、調査の際に把握した調査対象者のあらゆる情報を集積して、その情報の分析・検討を的確に行い、申告額の適否を判断する能力と法令に定められた調査手続の遵守が求められる。

なお、調査は、税務職員の手によって直接に納税者の資産状況や取引状況を確認する行為であることから、法令に定められた調査手続だけでなく、自身に与えられた法律上の調査権限の範囲、調査の基本を十分に理解することが、まず、何よりも必要である。

第1章 法律の基礎

第1節 質問検査権

【所得税・消費税の質問検査権の規定】

- 国税通則法第74条の2《当該職員の所得税等に関する調査に係る質問検査権》
- 国税庁、国税局若しくは税務署（以下「国税庁等」という。）又は税関の当該職員（税関の当該職員にあつては、消費税に関する調査を行う場合に限る。）は、所得税、法人税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（税関の当該職員が行う調査にあつては、課税貨物（消費税法第2条第1項第11号（定義）に規定する課税貨物をいう。第4号イにおいて同じ。）又はその帳簿書類その他の物件とする。）を検査し、又は当該物件（その写しを含む。次条から第74条の6まで（当該職員の質問検査権）において同じ。）の提示若しくは提出を求めることができる。
- 一 所得税に関する調査 次に掲げる者
- イ 所得税法の規定による所得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123条第1項（確定損失申告）、第125条第3項（年の途中で死亡した場合の確定申告）若しくは第127条第3項（年の途中で出国をする場合の確定申告）（これらの規定を同法第166条（非居住者に対する準用）において準用する場合を含む。）の規定による申告書を提出した者
- ロ 所得税法第225条第1項（支払調書）に規定する調書、同法第226条第1項から第3項まで（源泉徴収票）に規定する源泉徴収票又は同法第227条から第228条の3の2まで（信託の計算書等）に規定する計算書若しくは調書を提出する義務がある者
- ハ イに掲げる者に金銭若しくは物品の給付をする義務があつたと認められる者若しくは当該義務があると認められる者又はイに掲げる者から金銭若しくは物品の給付を受ける権利があつたと認められる者若しくは当該権利があると認められる者
- 二 （略）
- 三 消費税に関する調査（次号に掲げるものを除く。） 次に掲げる者
- イ 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条第1項（還付を受けるための申告）の規定による申告書を提出した者
- ロ イ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イ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
- 四 （略）

【印紙税の質問検査権の規定】

○ 国税通則法第 74 条の 5《当該職員のたばこ税等に関する調査に係る質問検査権》

国税庁等又は税関の当該職員（税関の当該職員にあつては、印紙税に関する調査を行う場合を除く。）は、たばこ税、揮発油税、地方揮発油税、石油ガス税、石油石炭税又は印紙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、当該各号に定める行為をすることができる。

一 ～ 四 （略）

五 印紙税に関する調査 次に掲げる行為

イ 印紙税法の規定による印紙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に対して質問し、これらの者の業務に関する帳簿書類その他の物件を検査し、又は当該物件の提示若しくは提出を求めること。

ロ 課税文書（印紙税法第 3 条第 1 項（納税義務者）に規定する課税文書をいう。ロにおいて同じ。）の交付を受けた者若しくは課税文書の交付を受けたと認められる者に対して質問し、当該課税文書を検査し、又は当該課税文書（その写しを含む。）の提示若しくは提出を求めること。

ハ 印紙税法第 10 条第 1 項（印紙税納付計器の使用による納付の特例）に規定する印紙税納付計器の販売業者若しくは同項に規定する納付印の製造業者若しくは販売業者に対して質問し、これらの者の業務に関する帳簿書類その他の物件を検査し、又は当該物件の提示若しくは提出を求めること。

【権限の解釈の規定】

○ 国税通則法第 74 条の 8《権限の解釈》

第 74 条の 2 から前条まで（当該職員の質問検査権等）の規定による当該職員の権限は、犯罪捜査のために認められたものと解してはならない。

1 趣旨

質問検査権は、国家財政の基本となる徴税権の適正な運用を確保し、所得税等の公平確実な賦課徴収という公益上の目的の実現を図る上で必要な資料を収集するために当該職員に法が付した権限である。

2 当該職員

国税通則法の規定により質問検査等を行うことができる「当該職員」とは、国税庁、国税局若しくは税務署の職員のうち、その調査を行う国税に関する事務に従事している者をいう。

3 調査

調査とは、国税（国税通則法第 74 条の 2 から第 74 条の 6 までに掲げる税目に限る。）に関する法律に基づき、特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的その他国税に関する法律に基づく処分を行う目的で当該職員が行う一連の行為

(証拠資料の収集、要件事実の認定、法令の解釈適用など)をいう。

なお、調査には実地の調査のほか、実地の調査以外の調査(事後処理(調査)及び着眼調査(机上))も含まれる。

4 必要があるとき

質問検査権の行使の要件については、法令上「必要があるとき」と規定されているのみで、その範囲、行使の時期、程度、方法、手段等の規定はないが、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、これを行使する税務職員の合理的な選択に委ねられていると解されている。

5 質問の相手方

質問の相手方については、当該職員の質問検査権が規定されている根拠条文の各号に限定列挙されている。

6 質問及び検査の任意性(法的性格)

質問及び検査は、任意調査の方法で行われる。

任意調査といっても、納税者はこれを自由に拒否できるというのではなく、検査拒否、質問不答弁又は虚偽答弁等に対しては罰則が適用されることから、間接的な強制力を伴うものである。

【罰則の規程】

○ 国税通則法第128条

次の各号のいずれかに該当する者は、1年以下の懲役又は50万円以下の罰金に処する。

一 (略)

二 第74条の2、第74条の3(第2項を除く。)、第74条の4(第3項を除く。)、第74条の5(第1号二、第2号二、第3号二及び第4号二を除く。)若しくは第74条の6(当該職員の質問検査権)の規定による当該職員の質問に対して答弁せず、若しくは偽りの答弁をし、又はこれらの規定による検査、採取、移動の禁止若しくは封かんの実施を拒み、妨げ、若しくは忌避した者

三 第74条の2から第74条の6までの規定による物件の提示又は提出の要求に対し、正当な理由がなくこれに応じず、又は偽りの記載若しくは記録をした帳簿書類その他の物件(その写しを含む。)を提示し、若しくは提出した者

7 身分証明書の携帯等

当該職員は、質問又は検査、職務の執行をする場合には、その身分を示す証明書を携帯し、関係人の請求があったときは、これを提示しなければならない。

第2節 税務職員の守秘義務

税務職員には、現行法上、国家公務員法及び税法の二つの守秘義務が課されている。まず、国家公務員法は、「職員は、職務上知ることのできた秘密を漏らしてはならない。その職を退いた後といえども同様とする。」（国公法 100①）と定め、国家公務員に守秘義務を課している。さらに、それに違反した者に対しては、1年以下の懲役又は50万円以下の罰金が科せられる（国公法 109②）。

一方、税法も、税務職員に対し守秘義務と罰則を課している。国税通則法 127 条は「国税に関する調査若しくは租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律の規定に基づいて行う情報の提供のための調査に関する事務又は国税の徴収に関する事務に従事している者又は従事していた者が、これらの事務に関して知ることのできた秘密を漏らし、又は盗用したときは、これを二年以下の懲役又は百万円以下の罰金に処する。」と規定している。

国税通則法において、このような規定が設けられているのは、日常的に行われる税務調査によって税務職員は一般の公務員よりも納税者側の秘密に接する機会が多く、これが簡単に外部に漏れたりすると、納税者のプライバシーが容易に侵害されるばかりか、秘密が外部に漏れることを懸念して、その後の納税者等の税務調査への自発的協力が得られなくなり、税務行政の円滑な運営が期待できなくなるからである。

すなわち、税務調査の実効性を担保し、これと私人の秘密との調和を図ろうとする趣旨である。

1 調査における具体的な対応

(1) 家族従事者等に対して質問検査権を行使する場合

家族従事者等に対する質問検査権の行使に当たっては、質問検査章及び身分証明書を提示し、その者が調査対象者の行う業務に関与していることを確認した上で、その業務に従事する範囲で行う。

○ 参考判例

所得税法 234 条 1 項 1 号所定の税務職員の質問検査権の行使の相手方は、納税義務者本人のみでなく、その業務に従事する家族、従業員等をも包含すると解される。

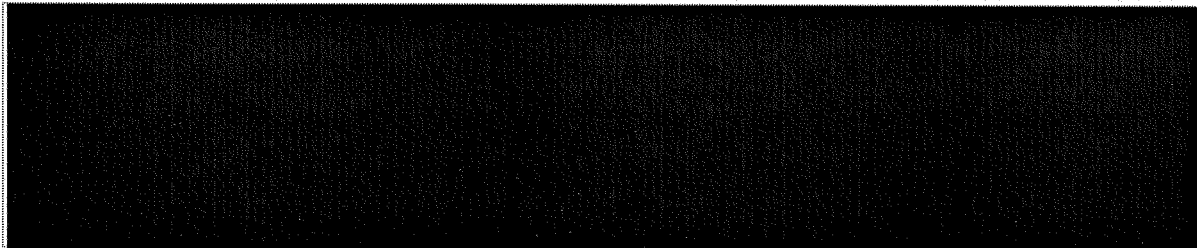
（平成3年4月12日京都地裁）

※ 現在、所得税法 234 条は削除され、国税通則法 74 条の 2 に定められている。

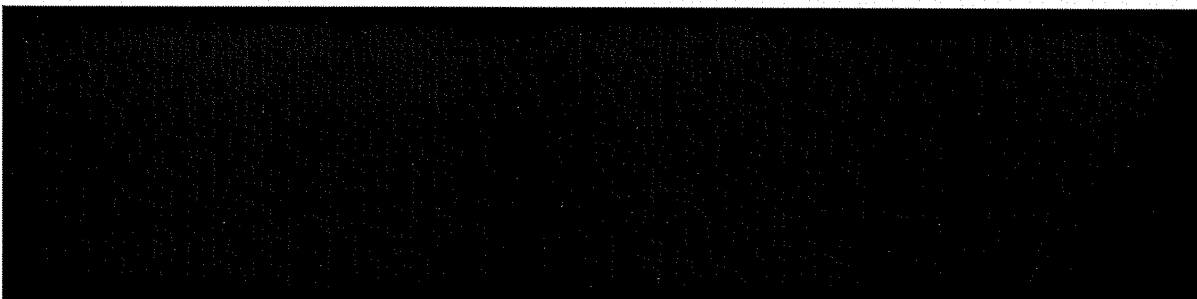
(2) 第三者の立会いがある場合

第三者の立会いがある状況下で調査を進めた場合、税理士法（第2条及び第52条）、守秘義務（国家公務員法第100条等）に反する恐れがあることから、税理士資格のない第三者の調査への立会いは認めていない旨、調査対象者に告げ、第三者の退席及び調査への協力依頼を行う。

【ケース 1】 第三者の立会いがあり退席要求に応じない場合



【ケース 2】 隣室での待機要求をしてきた場合



○ 参考判例

税務調査におけるテープレコーダーによる録音、本人以外の第三者の立会等は・・・、上告人にその格別の必要性が認められず、むしろ税務職員に課された守秘義務との関係及び調査の適正を期する面などからすると、十分首肯される相当な措置とみられ・・・

(昭和 62 年 11 月 10 日最高裁)

所得税法 234 条に基づく質問検査は、調査対象者の資産、営業上の秘密に立ち入るのみならず、取引先たる第三者の立会いは、その具体的態様いかんによっては税理士法違反の余地あることを考慮すれば、課税庁の職員らが納税者の要求した第三者の立会いの下での調査を拒否したことは、右職員の裁量に委ねられた権限の範囲内の行為であって・・・

(平成 2 年 7 月 30 日大津地裁)

※ 現在、所得税法 234 条は削除され、国税通則法 74 上の 2 に定められている。

第3節 税務調査と個人情報保護法

平成17年4月1日から「行政機関個人情報保護法」が施行され、基本法である「個人情報保護法」において、民間事業者のうち「個人情報取扱事業者」(注)に対しても、個人情報の取扱いに関する各種制限が設けられている。

例えば、銀行等に調査等を実施した場合、個人情報保護法を理由に資料等の提供を拒否されることが想定されていたが、個人情報保護法第16条第3項及び第23条第1項において一定の社会公共の利益や他の権利利益を保護する必要性が上回る場合には、個人情報保護法の適用はなく、質問検査権もこれに該当する。

(注)「個人情報取扱事業者」とは、個人情報を事業の用に供している者をいうが、所有する個人情報に係る個人の数が過去六月以内のいずれの日においても五千を超えない者等は除かれている。

【税法上の質問検査権等と個人情報保護法等の関係】

区分	税目	質問検査権		調査先等				個人情報保護法 (民間企業等)		行政機関個人情報 保護法(官公庁)	税務職員の 守秘義務
		法的根拠 (条文)	行使	対象者	受忍 義務	簿書の提出 依頼の 範囲	調査非協 力等に係 る罰則	利用目的に よる制限 (16③)	第三者へ の情報提 供の制限 (23①)	利用・提供の制限 (8条)	秘密漏洩又 は盗用した ときの罰則
実地 調査	所得税	通74の2 ①一イ	有	納税義務がある (あると認められ る)者等	有	全般的(調 査におい て確認す る書類)	通128 二、三	一号「法令に基づく場 合」該当	1項「法令に基づ く場合」該当	通127(2年 以下の懲役 又は100万円 以下の罰 金。)	
	消費税	通74の2 ①三イ									
	印紙税	通74の5 五									
反面 調査	所得税	通74の2 ①一ハ	有	納税義務者等に (から)金銭若しく は物品の給付をす る義務があった (ある)と認められ る者	有	限定的(調 査対象 者、関係 人に関す る書類)	-	-	-	-	
	消費税	通74の2 ①三口									
法定 監査	所得税	通74の2 ①一ロ	有	所得税法等の規定 により調書等を提 出する義務がある 者	有	全般的(監 査におい て確認す る書類)	通128 二、三				
資料 収集	所得税	通74の12 ⑥	協力 要請	官公庁又は政府関 係機関	無	-	-	四号「国等に協力す る場合」該当	2項三号「法令の 定める事務」かつ 「相当理由」該当		
	消費税										

(注) 質問検査等の権限は、犯罪捜査のために設けられたものと解してはならない。

第2節 準備調査

1 準備調査の必要性

想定された不正行為（選定理由）を、与えられた日数で解明・検証を終えるのが調査であるが、不正の全貌把握には複数回の接触や検証が必要な場合が多いことから、準備調査では、不正の端緒把握のため、初回臨場時に行うべき具体的な方策に絞って検討することが大事である。

準備調査は、調査方針全体を見定める大事な事務との認識で、統括官等の意見も参考に、不正の解明に向けた効率的な方法を探る必要がある。

2 準備調査を行うに当たり留意すべき事項

(1) 景況の認識

各種統計資料、経済誌等から当該業種全体の景況や、その推移等も検討する。

(2) 業種業態の認識

業種業態に共通する販売及び仕入方法、特殊な決済方法や取引用語、また、機械設備の種類・用途並びに当該機械の作業能力等の知識も重要である。

(3) 備付帳簿の認識

原始記録類や帳簿並びに記帳が義務付けられている法定帳簿等で、調査初日に確認すべき帳票の種類などを、確実に認識しておく。

(4) の多角的な検討

からの検討事項」参照)

(5) 調査展開の想定

「いつ・どこに臨場して、何にポイントをおいて現況調査等を実施し、どう調査を進めるか。」等を想定しながら準備調査を進める。

3 準備調査に関する手続

(1) 「調査手続チェックシート（本表）」の作成

統括官等から調査の指令を受けた事案については、当該事案の指令を受けた後、速やかに「調査手続チェックシート（本表）」に調査の相手方の氏名・名称、住所・居所（所在地）等の必要事項を記載する。

(2) 再調査の適否判定

イ 再調査の確認

調査指令を受けた事案の調査の対象となる税目及び課税期間において、先行調査が行われているかを確認するため、準備調査を行う際に、K S Kシステムにおける再調査の適否判定に係る履歴確認機能や署内に保存している簿書等から、先行調査の有無を確認する。

ロ 「再調査の適否検討表」等の作成

再調査に該当するか否かを確認した結果について、「調査手続チェックシート（本表）」に記載し、統括官等の確認を受ける。

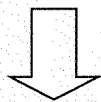
また、確認の結果、再調査に該当する場合には、「再調査の適否検討表」を作成し、準備調査の決裁の際に併せて統括官等に提出する。

「再調査の適否検討表」について副署長（副署長非設置署においては署長）までの決裁を了した場合には、「調査手続チェックシート（本表）」に決裁日を記載する。

○ 再調査

新たに得られた情報に照らし非違があると認められるときは、先行調査実施後に、先行調査と同一の税目及び課税期間について、後続調査（再び質問検査）を実施できる。

先行調査：更正決定を目的とする調査



- ※ 1 実地調査以外の調査は含まない（平成 27 年 3 月 31 日までに実施した実地調査以外の調査は含む。）。
- 2 更正の請求に対する調査を含む（机上処理は除く。）。

後続調査：質問検査権を行使する調査

※ 更正の請求に対する調査、異議調査、申請等審査のための調査については、調査の必要性が明らかのため、適否判定は不要。

(3) 事前通知を要しない調査の適否判定

イ 事前通知を要しない調査の判断

統括官等から調査指令の際に、事前通知を要しない調査の実施について検討するよう指示があった場合には、申告事績等の分析、資料情報や [REDACTED] を行った上で、法令等に基づき、税目ごとに事前通知を要しない調査の適否に関する検討を行い、総合的に判断する。

また、事前通知を要する調査として調査指令を受けた事案について、準備調査の結果、事前通知を要しない調査を行う必要があると判断した場合には、統括官等に事前通知の要否について判断を仰ぐ。

ロ 「事前通知を要しない調査の適否検討表」の作成

事前通知を要しない調査を実施すると判断した場合、「事前通知を要しない調査の適否検討表」を作成し、準備調査の決裁の際に併せて統括官等に提出する。

なお、事前通知を要しない調査を実施する場合においても、臨場後質問検査等を行う前に、納税義務者に一定の事項を通知することとしていることから、「調査手続チェックシート（事前通知用）」を活用して当該通知事項を整理した上で、併せて統括官等の確認を受ける。

「事前通知を要しない調査の適否検討表」について署長の決裁を了した場合には、「調査手続チェックシート（本表）」に決裁日を記載する。

4 準備調査の実施要領

(1) 申告事績等の分析

イ 決算書

を行うほか、[redacted]することにより、問題点の検討を行う（「勘定科目別検討事項」参照）。

また、白色申告者や貸借対照表（以下「B/S」という。）の記載のない青色申告者の場合、[redacted]

[redacted]問題点の検討を行う。

ロ 申告書

[redacted]問題点の検討を行う。

(2) 資料情報等の検討

イ 分析カード

[redacted]
（「分析カードの見方」参照）。

ロ 取引資料

ハ 資産異動資料

(3) [redacted]の検討

(4) [redacted] の検討

[redacted]

(5) [redacted] の検討

[redacted]

(6) [redacted] の実施

[redacted]

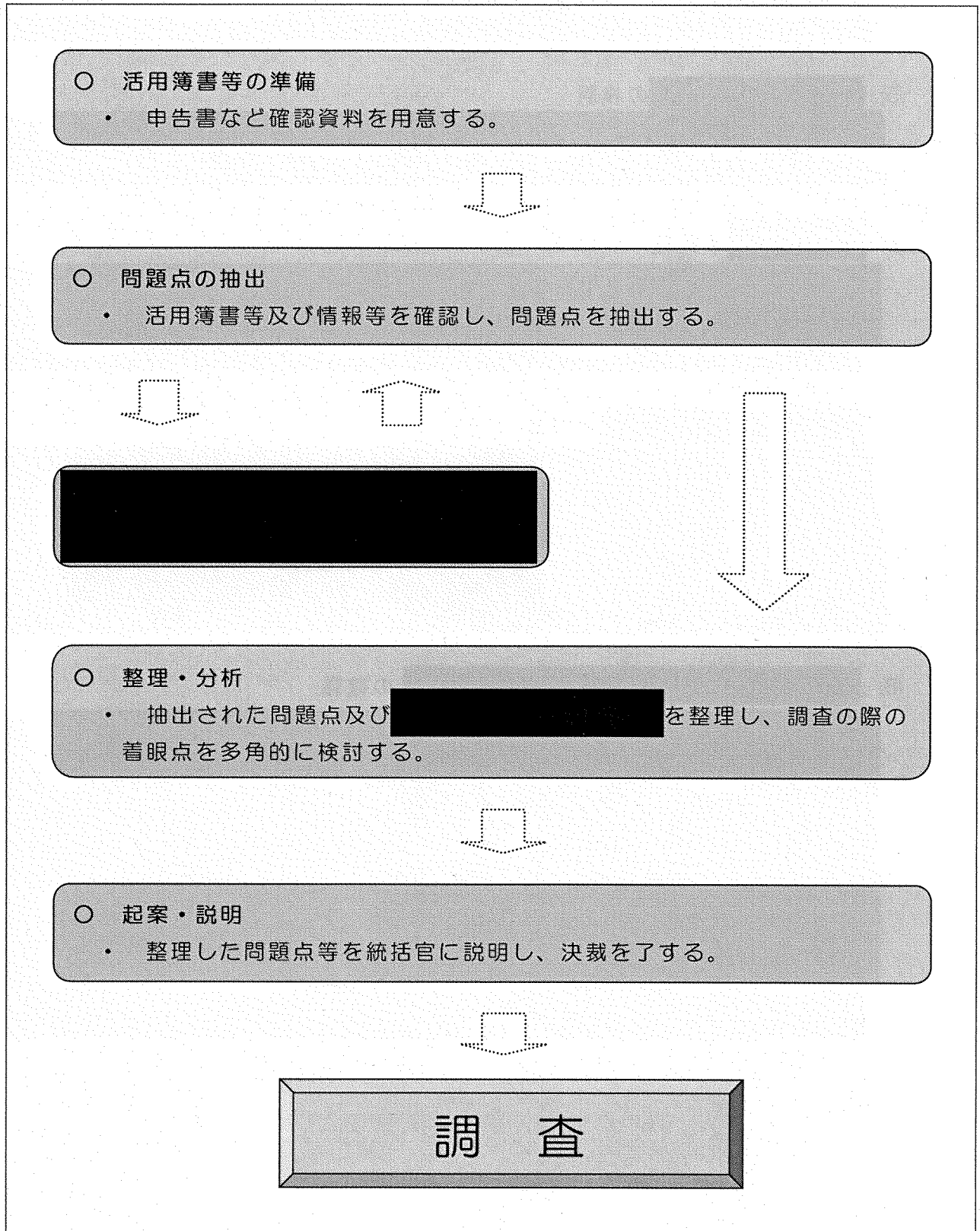
(7) [redacted] の確認

[redacted]

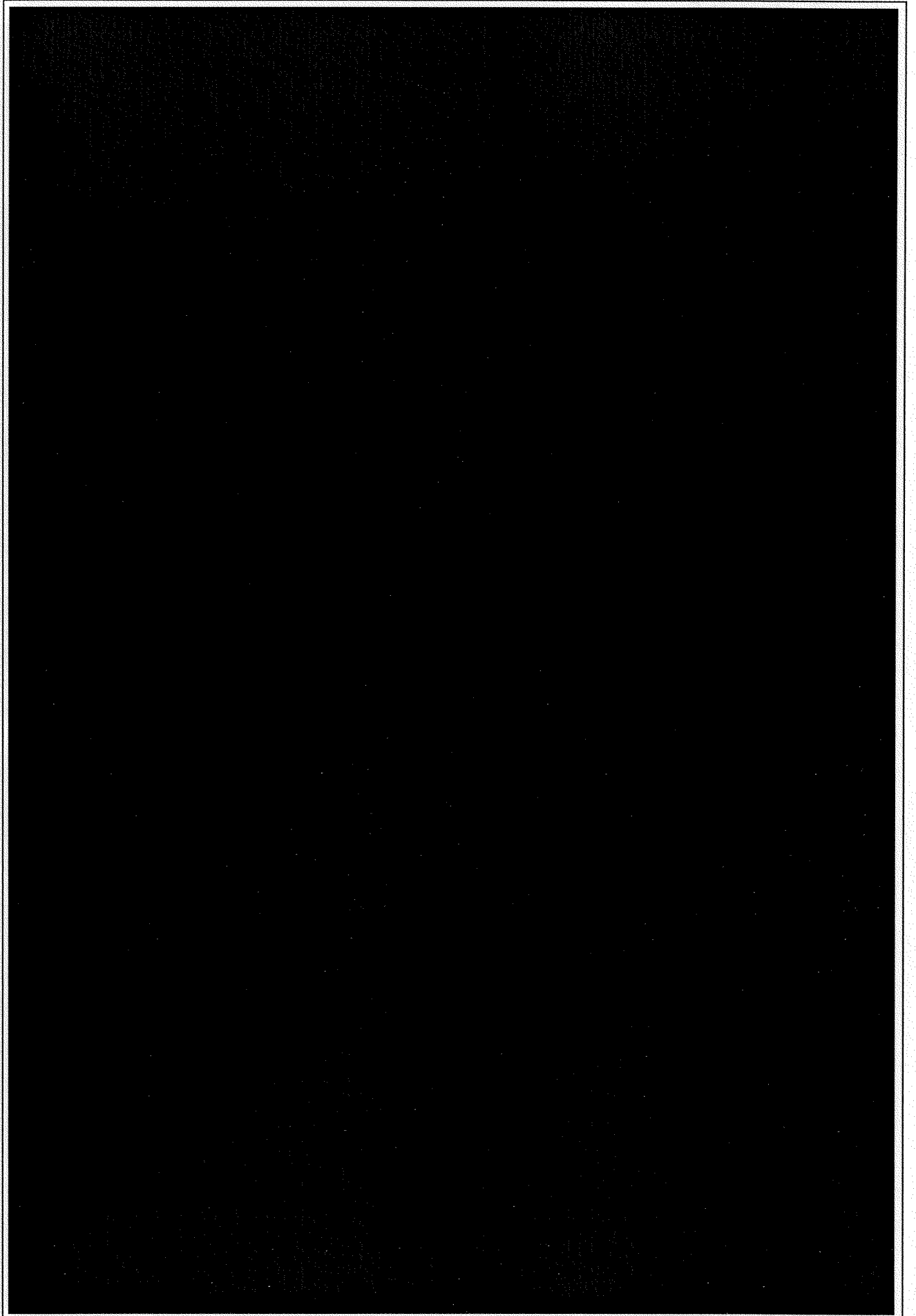
(8) [redacted] の確認

[redacted]

準備調査のフロー図

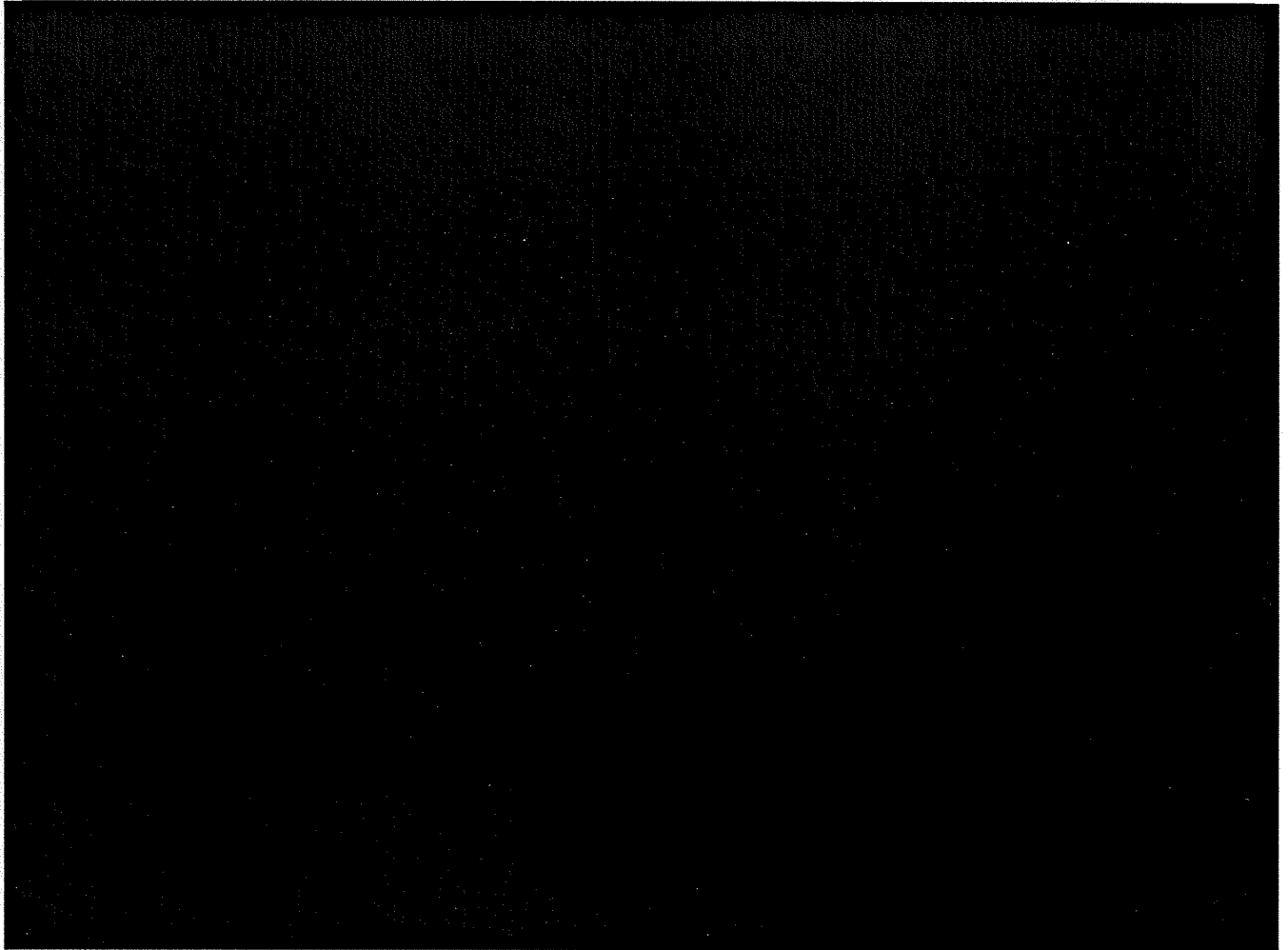


準備調査の着眼点等

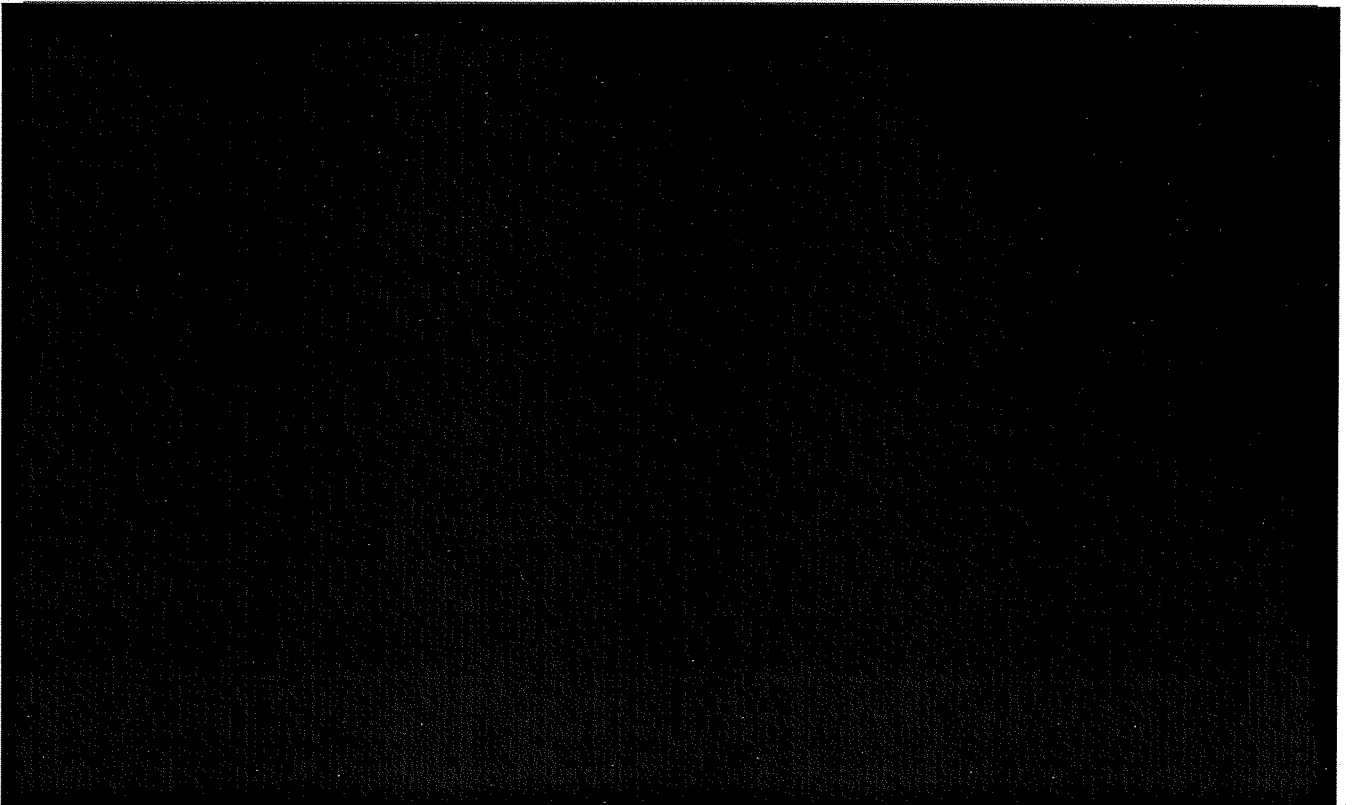


勘定科目別検討事項表

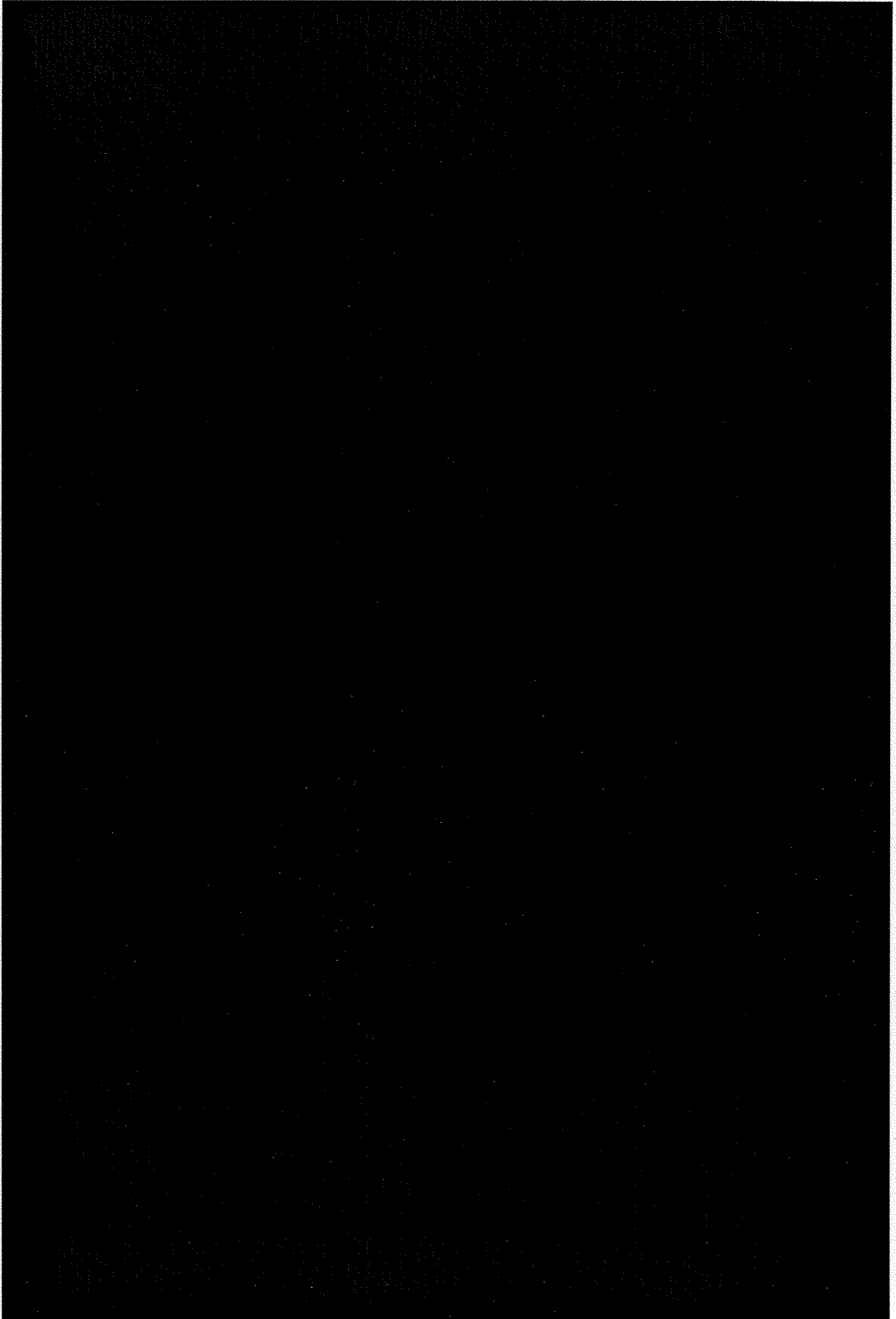
○ P/L科目



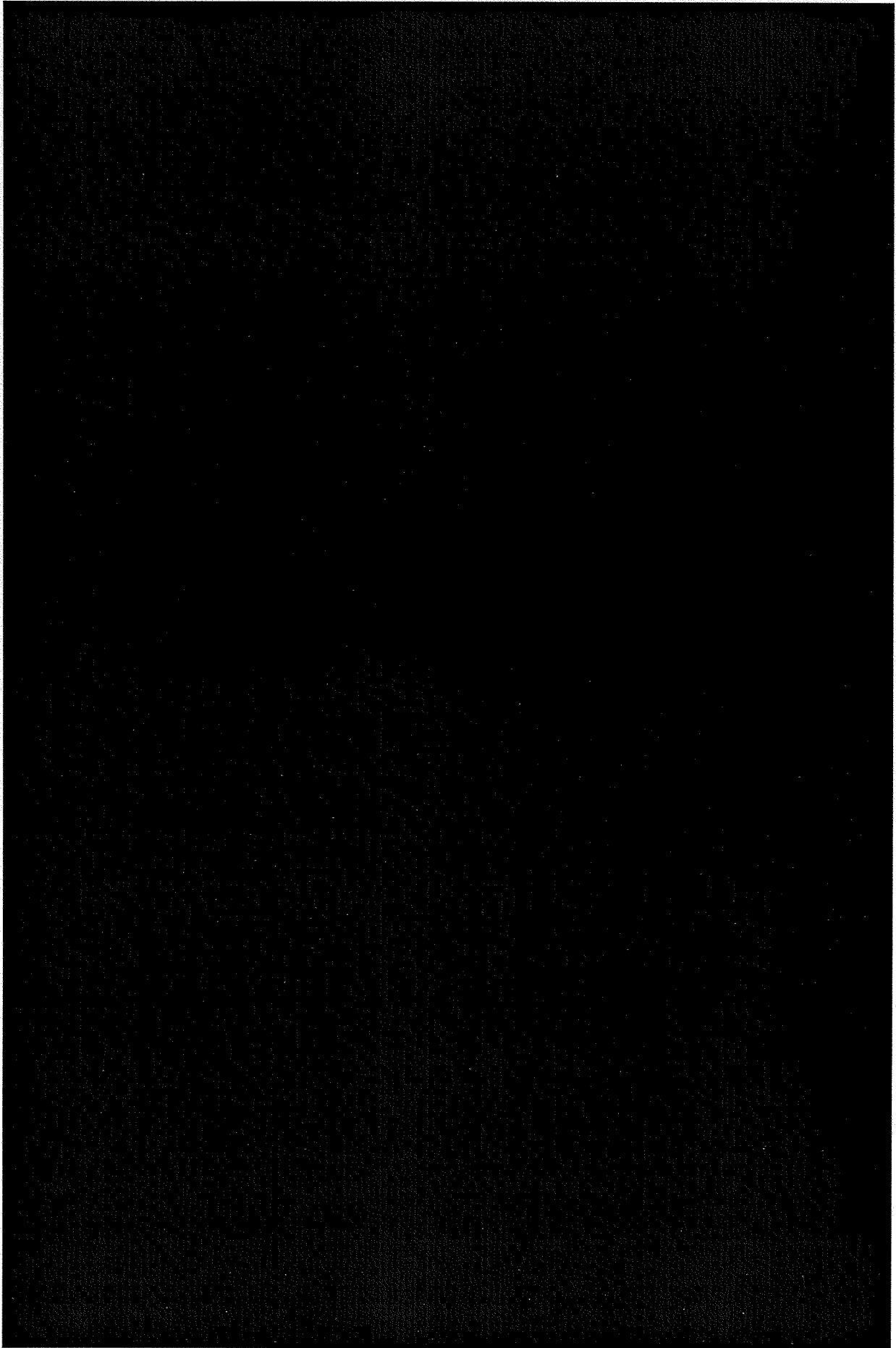
○ B/S科目



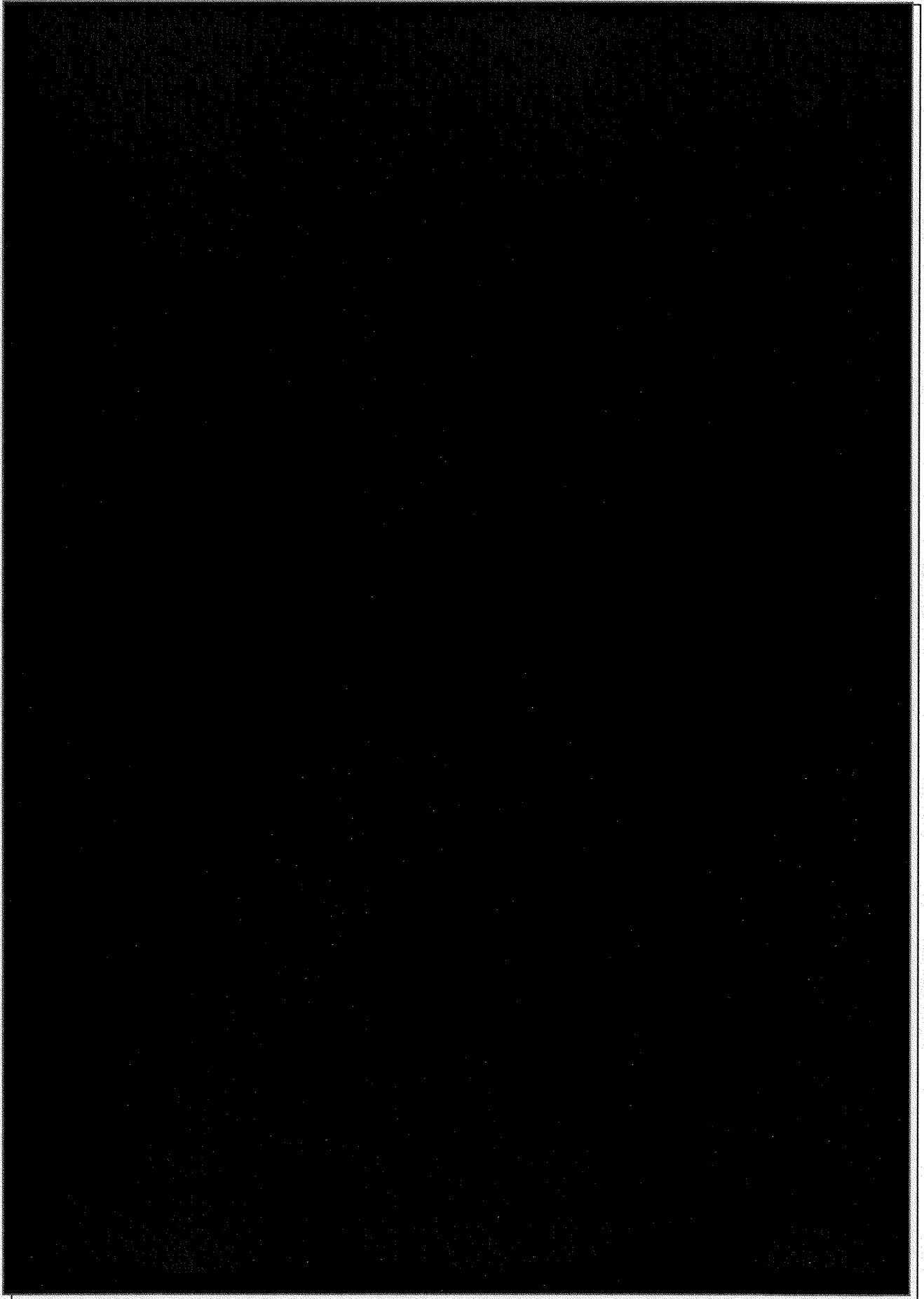
分析カードの見方
(分析カード(その1))



分析カードの見方
(分析カード(その2))



内外観調査の要領



第3節 事前通知

実地の調査に当たっては、国税通則法74条の9の規定により、調査対象者や関与税理士に対し、原則として調査着手前に電話により実地の調査を実施する旨の「事前通知」を行うこととなっている。

これは、調査手続の透明性及び納税義務者の予見可能性を高め、調査に当たって納税者の協力を促すことで、より円滑かつ効果的な調査の実施と申告納税制度の一層の充実・発展に資する観点から法律上明確化されたためである。

1 法令上の通知事項（国税通則法第74条の9、同法施行令第30条の4）

- (1) 実地の調査を実施する旨
- (2) 調査開始日時
- (3) 調査開始場所
- (4) 調査の目的
- (5) 調査対象税目
- (6) 調査対象期間
- (7) 調査の対象となる帳簿書類その他の物件
- (8) その他調査の適性かつ円滑な実施に必要なものとして政令で定める事項
 - イ 調査の相手方の氏名又は名称及び住所又は居所
 - ロ 調査担当者の氏名及び所属官署
 - ハ 調査開始日時又は調査開始場所について変更したい場合には、理由を付して連絡がほしい旨
 - ニ 事前通知事項以外の事項についても、調査の途中で非違が疑われることとなった場合は、質問検査等の対象となる旨
 - ホ 保存義務のある帳簿関係の根拠法令

2 事前通知に関する手続

(1) 「調査手続チェックシート（事前通知用）」の作成

調査指令を受けた事案について事前通知を行う場合には、法令上の通知事項及び臨場予定人数を整理し、「調査手続チェックシート（事前通知用）」を作成した上で、統括官等に提出する。

なお、事前通知前は調査開始日時、調査開始場所欄を空欄にしておき、日程等の調整を行った上で記載する。

(2) 事前通知の実施

調査開始日前に相当の時間的余裕において、原則として電話により、納税義務者及び税務代理人とあらかじめ日程調整した上で、納税義務者及び税務代理人の双方に対し、法令上の事前通知であることを明示した上で、実地の調査を行う旨を通知するとともに、あらかじめ「調査手続チェックシート（事前通知用）」に記載した全ての事前通知事項等を通知する。

※1 納税義務者からの申出により、事前通知事項の詳細については税務代理人を通じて納税義務者に通知することも可。

※2 納税義務者への事前通知は、税務代理権限証書に納税義務者の同意が記載されている場合は、税務代理人に対して行えば足りる。

なお、日程調整に当たっては、納税義務者等の事務の繁閑等に配慮して、調査開始日時を調整する。

また、事前通知の際には、通知漏れがないよう「調査手続チェックシート（事前通知用）」の履行確認欄をチェックしながら通知し、事前通知を了した後、「調査手続チェックシート（本表）」及び「調査経過記録書」に通知した事績を記載し、統括官等にその確認を受ける。

(3) 事前通知後の調査開始日時等の変更の申出

イ 調査開始日時等の変更

法令上の事前通知を行った後、調査に着手するまでの間に、納税義務者等から、事前通知した調査開始日時又は調査開始場所の変更の求めがあった場合においては、法令等に基づき、申出の理由が「明らかに合理的」と認められる場合には調査開始日時等の再調整を行い、その結果を「調査手続チェックシート（本表）」及び「調査経過記録書」に記載し、統括官等に復命する。

なお、申出の理由が「明らかに合理的」とは認められない場合には、その内容を「調査手続チェックシート（本表）」及び「調査経過記録書」に記載し、統括官等に復命するとともに、変更の適否及びその後の対応について統括官等の判断を仰ぐ。

ロ 納税義務者等への連絡

統括官等に判断を仰いだ結果、調査開始日時等の再調整の指示、または納税義務者等の申出理由が合理的でないため調査開始日時等の変更には応じられない旨を伝えるよう指示があった場合において、納税義務者等とのやり取りの内容及びその結果等を「調査手続チェックシート（本表）」及び「調査経過記録書」に記載し、統括官の確認を受ける。

第4節 税務調査と税理士法

1 書面添付制度及び意見聴取

書面添付制度は、税理士及び税理士法人（以下「税理士等」という。）が作成した申告書について、それが税務の専門家の立場からどのように調製されたかを明らかにすることを通じて正確な申告書の作成及び提出に資するとともに、当局としても、税務の専門家である税理士等の立場をより尊重することにより、調査事務の効率的な運営を図るものである。

そのため、書面の記載内容を申告審理や準備調査に積極的に活用するほか、疑問点の解明のための的確な意見聴取を行わなければならない。

なお、意見聴取後、調査の必要性がないと認められた場合に、記載内容が良好でない書面を添付している場合などを除き、税理士等に対し「現時点では調査に移行しない」旨を、書面「意見聴取結果についてのお知らせ」により行う。

【書面添付等の規定】

○ 税理士法第33条の2《計算事項、審査事項等を記載した書面の添付》

税理士又は税理士法人は、国税通則法第16条第1項第1号に掲げる申告納税方式又は地方税法第1条第1項第8号若しくは第11号に掲げる申告納付若しくは申告納入の方法による租税の課税標準等を記載した申告書を作成したときは、当該申告書の作成に関し、計算し、整理し、又は相談に応じた事項を財務省令で定めるところにより記載した書面を当該申告書に添付することができる。

2 税理士又は税理士法人は、前項に規定する租税の課税標準等を記載した申告書で他人の作成したものにつき相談を受けてこれを審査した場合において、当該申告書が当該租税に関する法令の規定に従って作成されていると認めたときは、その審査した事項及び当該申告書が当該法令の規定に従って作成されている旨を財務省令で定めるところにより記載した書面を当該申告書に添付することができる。

3 (略)

○ 税理士法第35条《意見の聴取》

税務官公署の当該職員は、第33条の2第1項又は第2項に規定する書面（以下この項及び次項において「添付書面」という。）が添付されている申告書を提出した者について、当該申告書に係る租税に関しあらかじめその者に日時場所を通知してその帳簿書類を調査する場合において、当該租税に関し第30条の規定による書面を提出している税理士があるときは、当該通知をする前に、当該税理士に対し、当該添付書面に記載された事項に関し意見を述べる機会を与えなければならない。

2～4 (略)

2 事前通知に関する規定

税理士に対する税務調査の事前通知は、国税通則法第 74 条の 9 に基づいて通知することとなるが、税理士法第 34 条にも調査の通知に関する規定が定められている。

【事前通知の規定】

○ 税理士法第 30 条《税務代理の権限の明示》

税理士は、税務代理をする場合においては、財務省令で定めるところによりその権限を有することを証する書面を税務官公署に提出しなければならない。

○ 税理士法第 34 条《調査の通知》

税務官公署の当該職員は、租税の課税標準等を記載した申告書を提出した者について、当該申告書に係る租税に関しあらかじめその者に日時場所を通知してその帳簿書類（中略）を調査する場合において、当該租税に関して第 30 条の規定による書面を提出している税理士があるときは、あわせて当該税理士に対しその調査の日時場所を通知しなければならない。

<参考>

税務代理人の用語の意義は、国税通則法第 74 条の 9 第 3 項二号に規定されている。

【税務代理人の規定】

○ 国税通則法第 74 条の 9 《納税義務者に対する調査の事前通知等》

1～2 （略）

3 この条において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

一 （略）

二 税務代理人 税理士法第 30 条の書面を提出している税理士若しくは同法第 48 条の 2 に規定する税理士法人又は同法第 51 条第 1 項の規定による通知をした弁護士若しくは同条第 3 項の規定による通知をした弁護士法人

4 （略）

5 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第一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。

6 納税義務者について税務代理人が数人ある場合において、当該納税義務者がこれらの税務代理人のうちから代表する税務代理人を定めた場合として財務省令で定める場合に該当するときは、これらの税務代理人への第一項の規定による通知は、当該代表する税務代理人に対してすれば足りる。

第5節 質問の基本

効率的な実地調査の展開のためには、業種・業態に共通する取引や決済状況から、必ず作成されている（当然あるべき）であろう帳簿書類を予測し、その記帳や保存状況を確認し、選定理由で想定した不正計算や行為を検証するには、何にポイントを置いて調査を進めるべきかを、準備調査段階で確実に見極めておく必要がある。

また、実地調査の過程での質問で得た答弁が、真実か否かをその都度確認（検証）するよう心掛けるとともに、あらかじめ2通り以上の答弁と更問を考えておく。

複雑な不正が想定される事案ほど、質問方法や内容、その回答に対する検証が重要であることから、事前に質問事項やその順序等を整理しておくことが必要である。

質問の法的性格等は、以下のとおりである。

1 質問の法的性格

国税徴収法においては、質問及び検査のほか搜索も認められ、また、国税犯則事件については、国税通則法にて、更に広く、臨検、搜索及び差押えが認められているのに対し、通常の税務調査における調査権限については、国税通則法において、単に質問及び検査又は物件の提示若しくは提出の要求が認められているにすぎない。

つまり、通常の所得税及び消費税の調査は、実力を行使した強制的な方法によることができないことから、査察調査などの強制調査との比較上、任意調査と言われている。

しかし、一方で、強制調査では被疑者（調査対象者）に黙秘権が認められ、搜索場所も限定されているのに対し、通常の税務調査では、国税通則法で、検査拒否や質問不答弁、更には虚偽答弁等に対する罰則規定を設けるなど、調査対象者が当該職員（調査担当者）による質問又は検査を自由に拒否することができないようにしているほか、調査場所の制限も設けていない。

その意味において純然たる任意調査ではなく、いわゆる間接強制としての性格を持つものである。

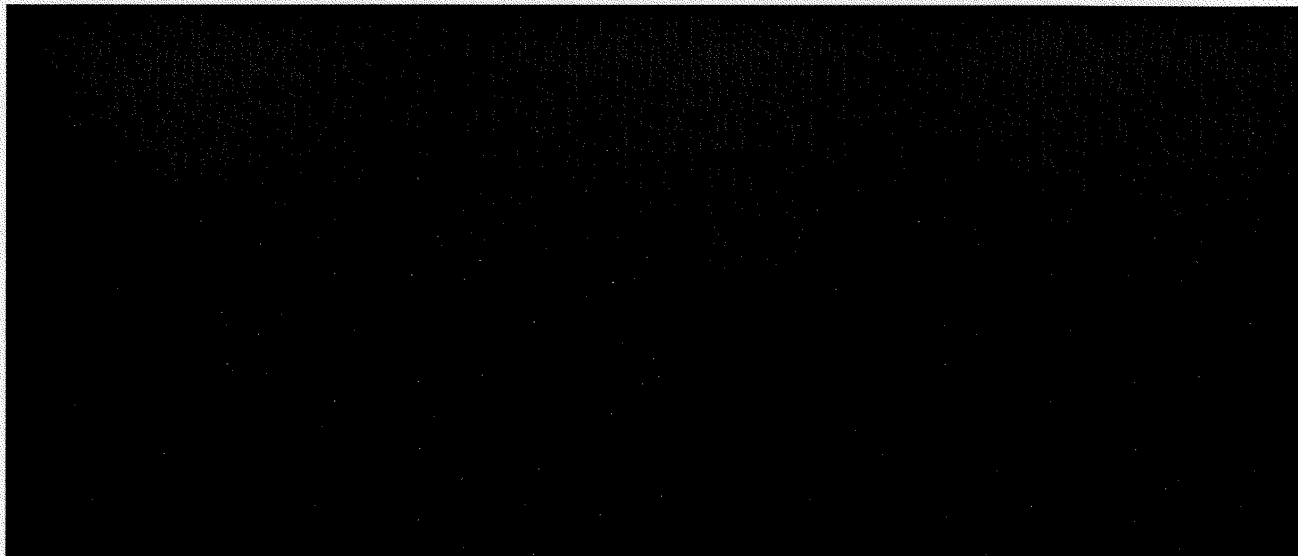
このことは、調査における質問及び検査が、相手の同意と協力のみを期待して行われるものとした場合には、不正な申告を行っている者に対する税務調査が事実上不可能となる場合も想定され、適正・公平な課税の確保が困難となるからである。

2 質問の相手方

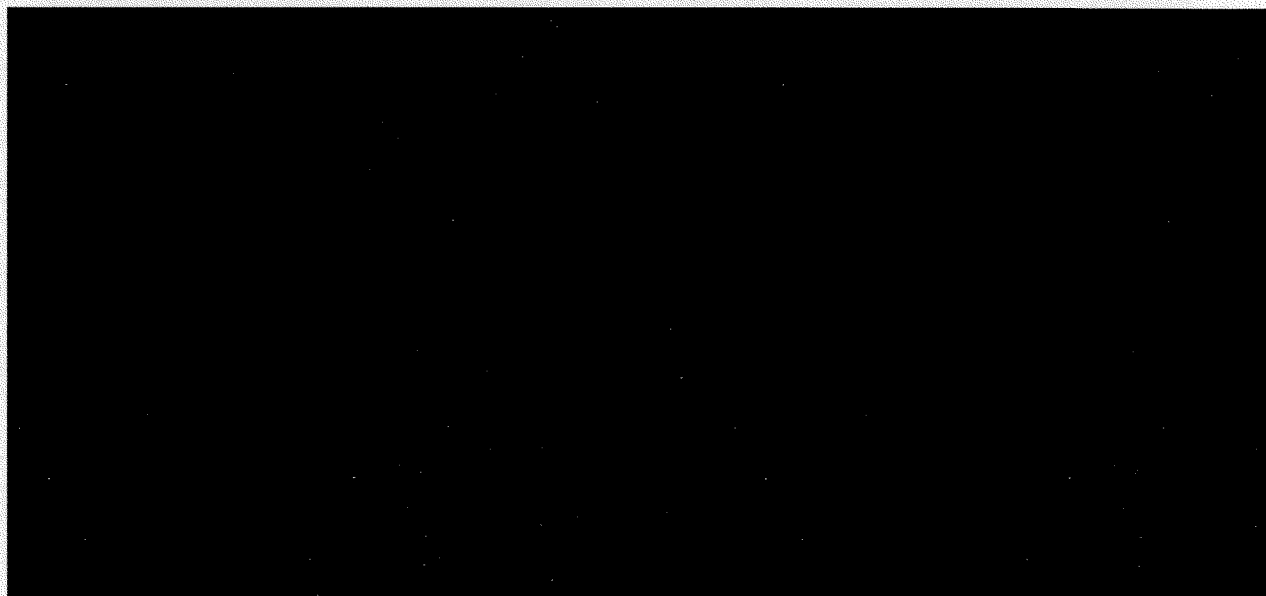
質問の開始に当たっては、まず応対者に対して氏名を問い、応対者が調査対象者本人であることを確かめてから調査を開始する。

質問の相手方には、原則として調査対象者本人を選ぶべきであるが、万一、本人が不在の場合は代わりに誰に質問すればよいのか、質問することが適切な相手であるかどうかを機敏に判断する必要がある。

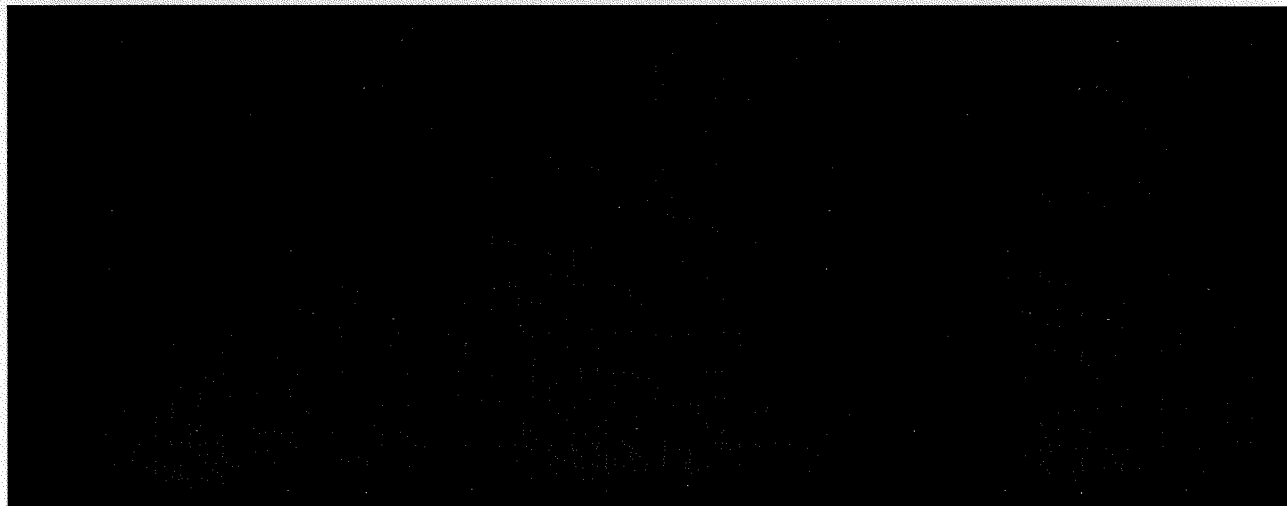
【調査対象者の確認等】

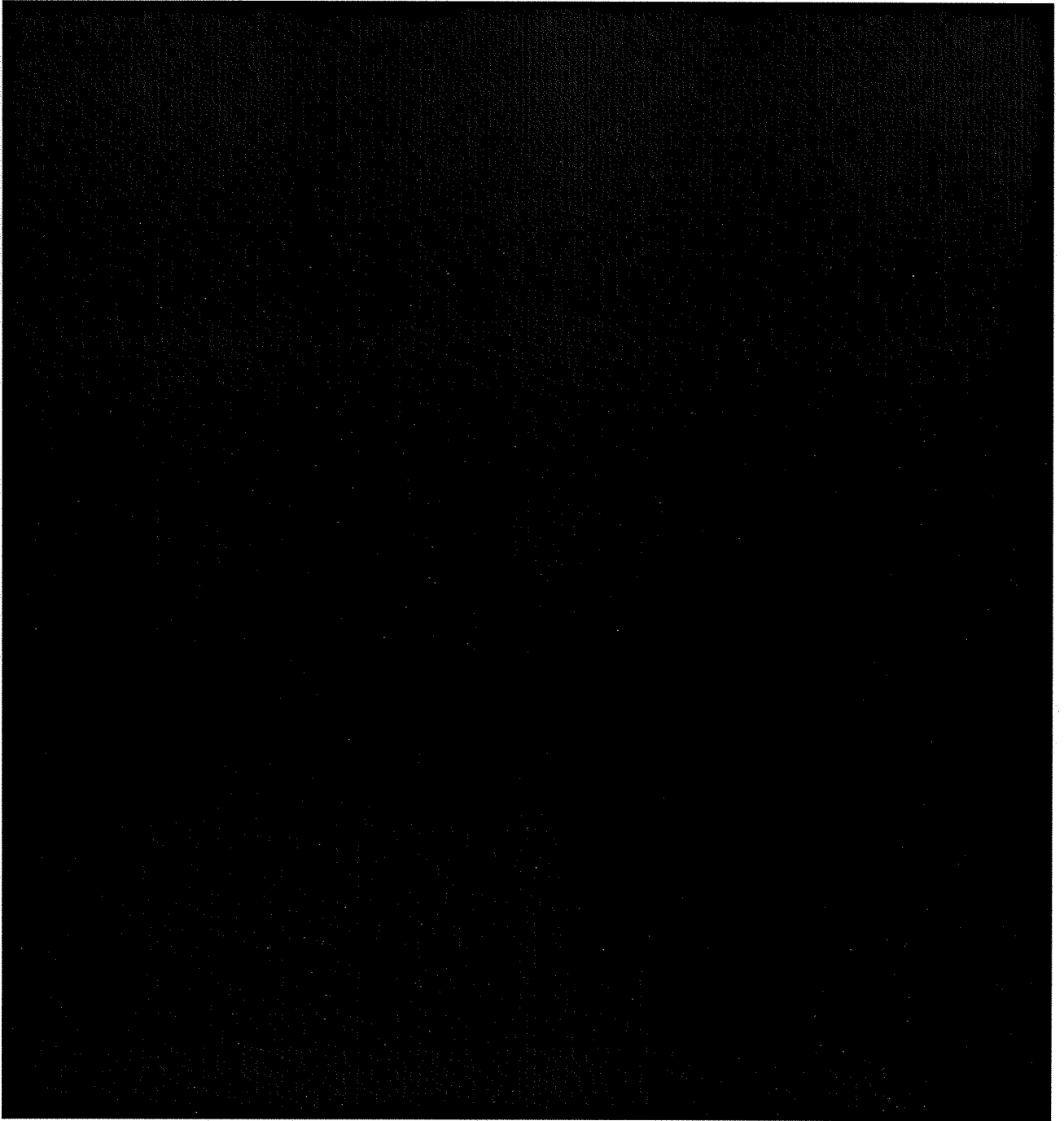


3 質問をする場所等

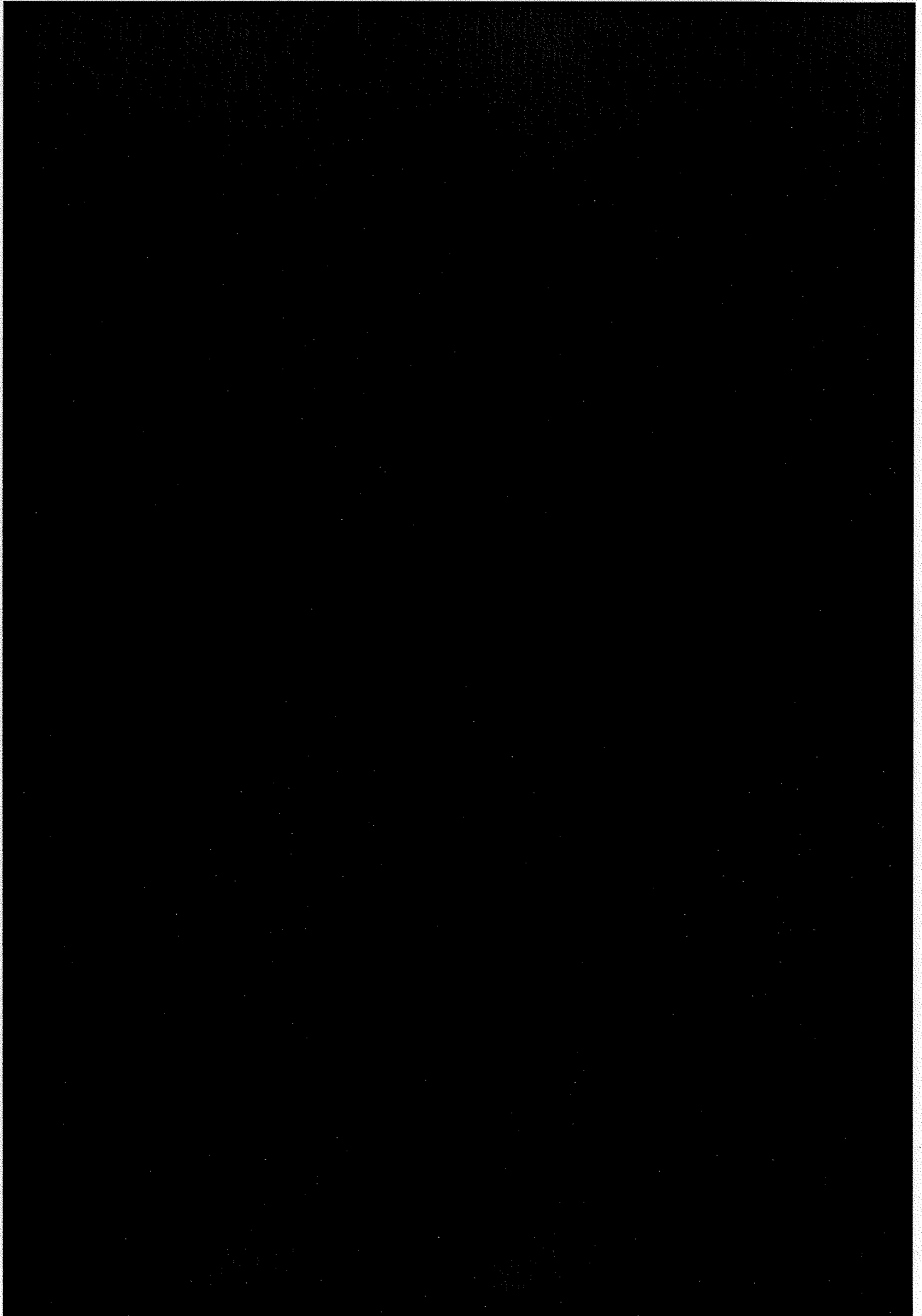


4 質問の方法

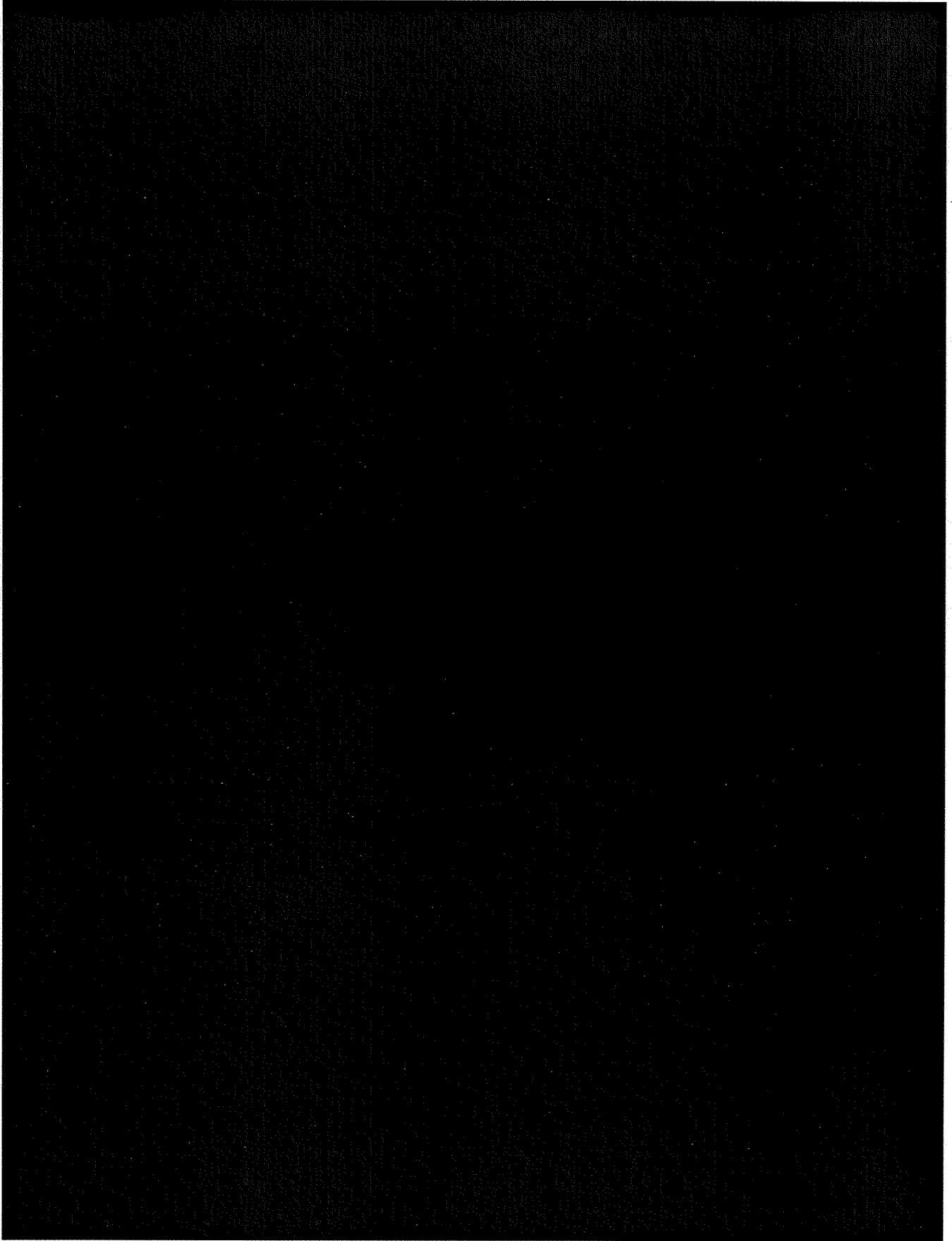




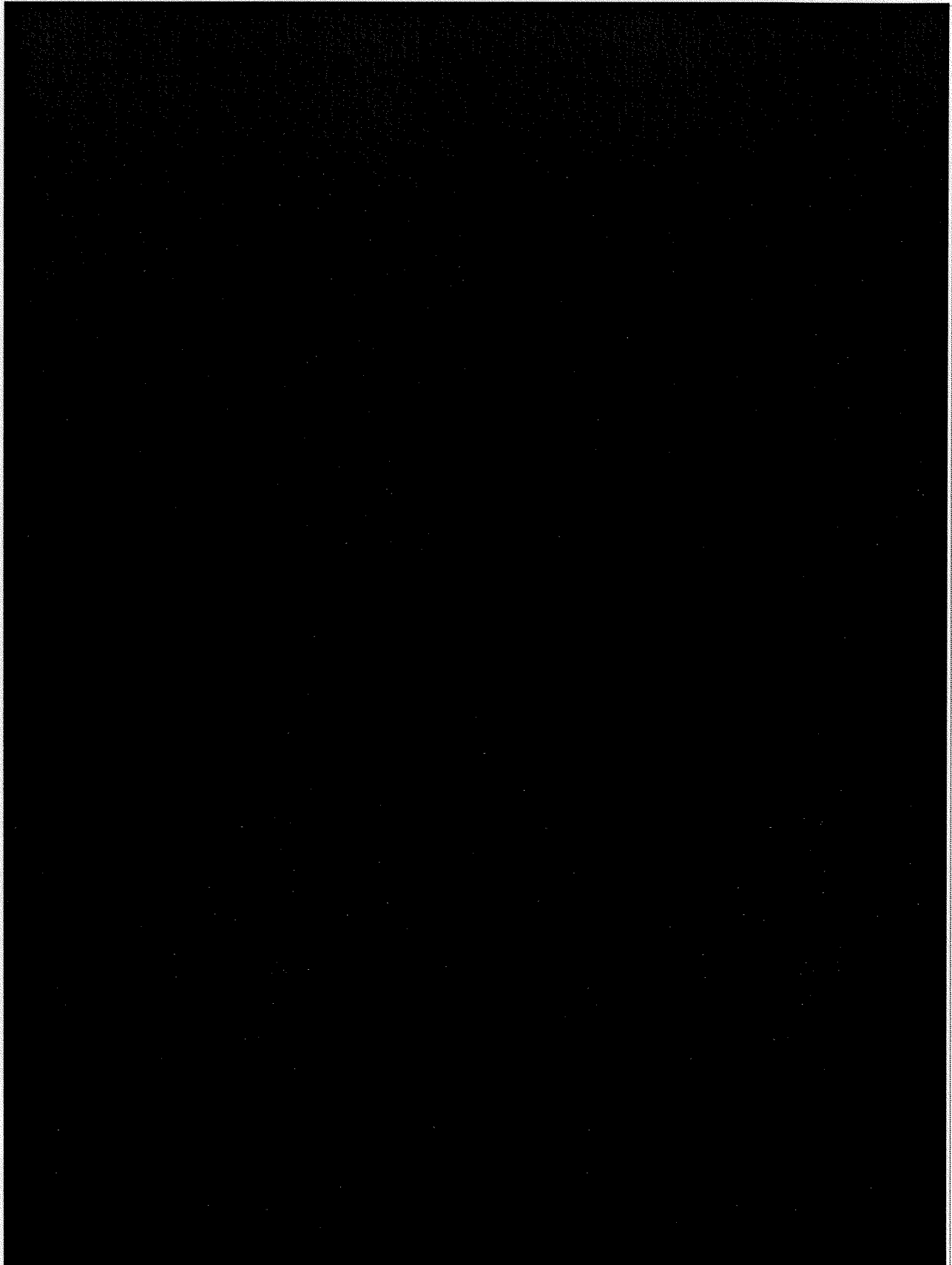
【質問の際の留意点】

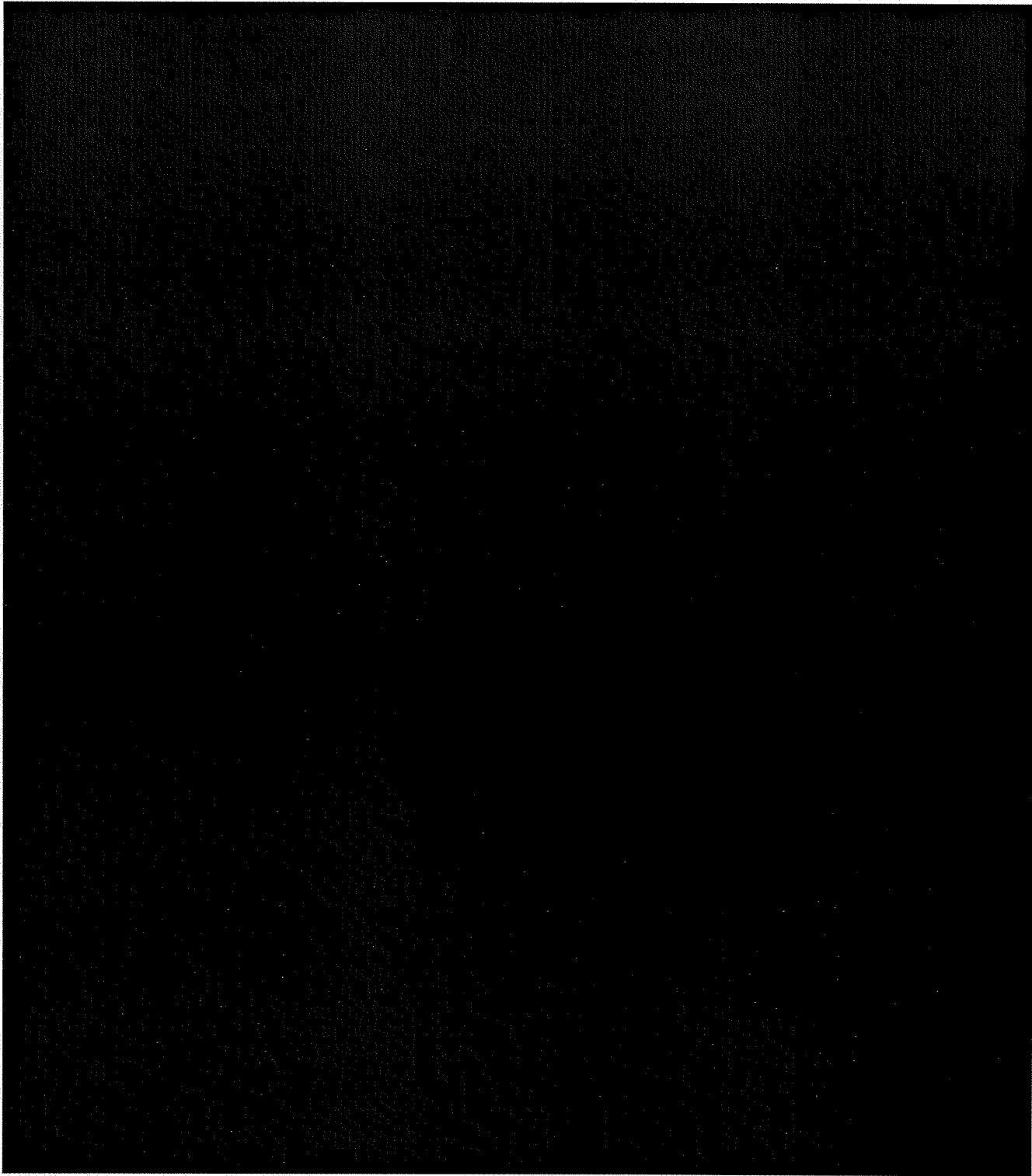


5 質問をする場合の心得

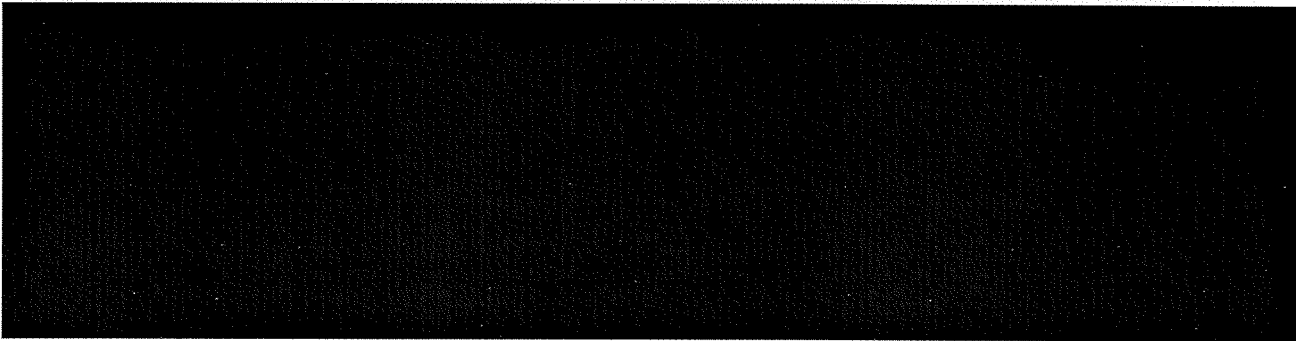


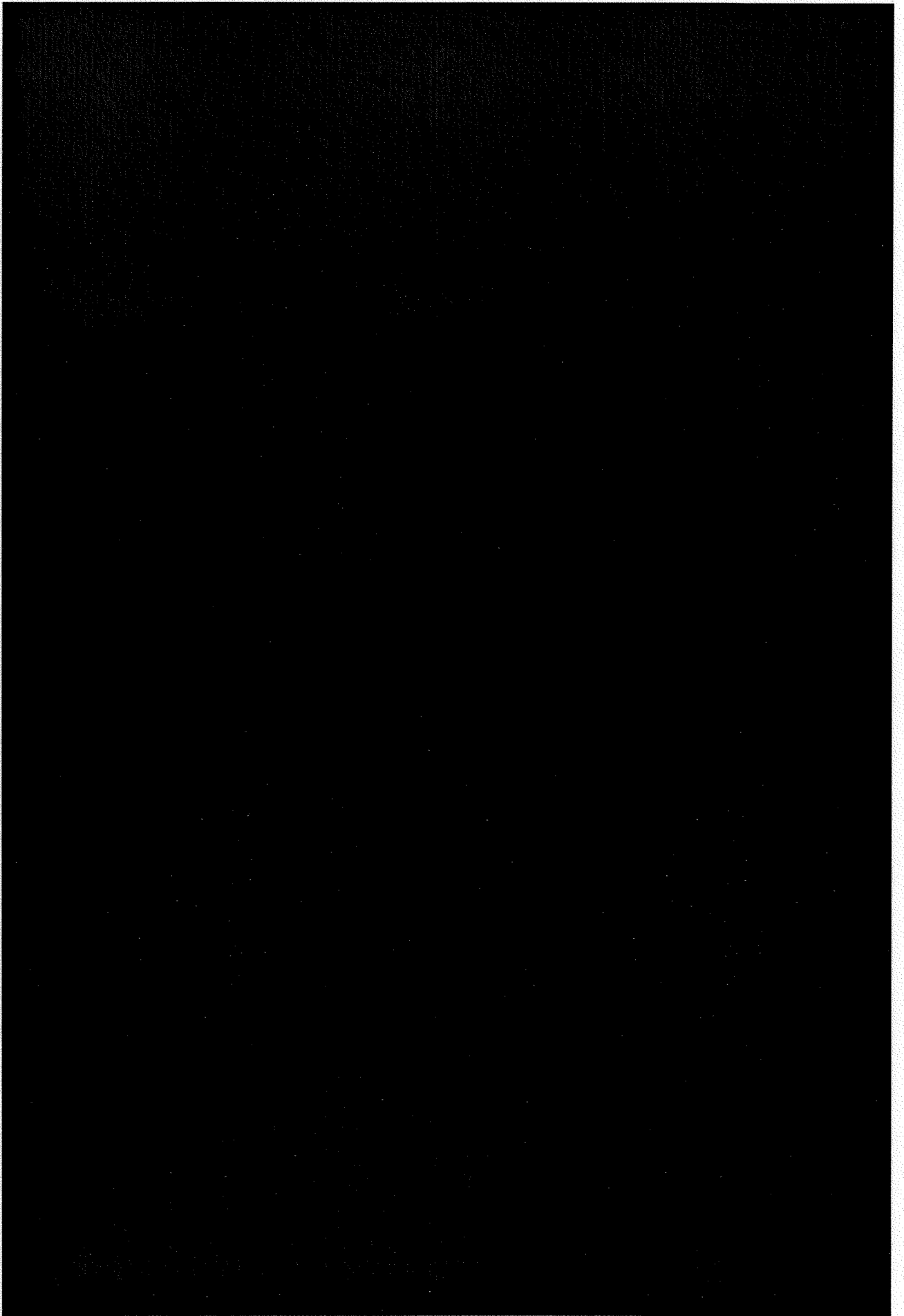
【質問方法の例】





6 質問に行き詰まった時の対処方法

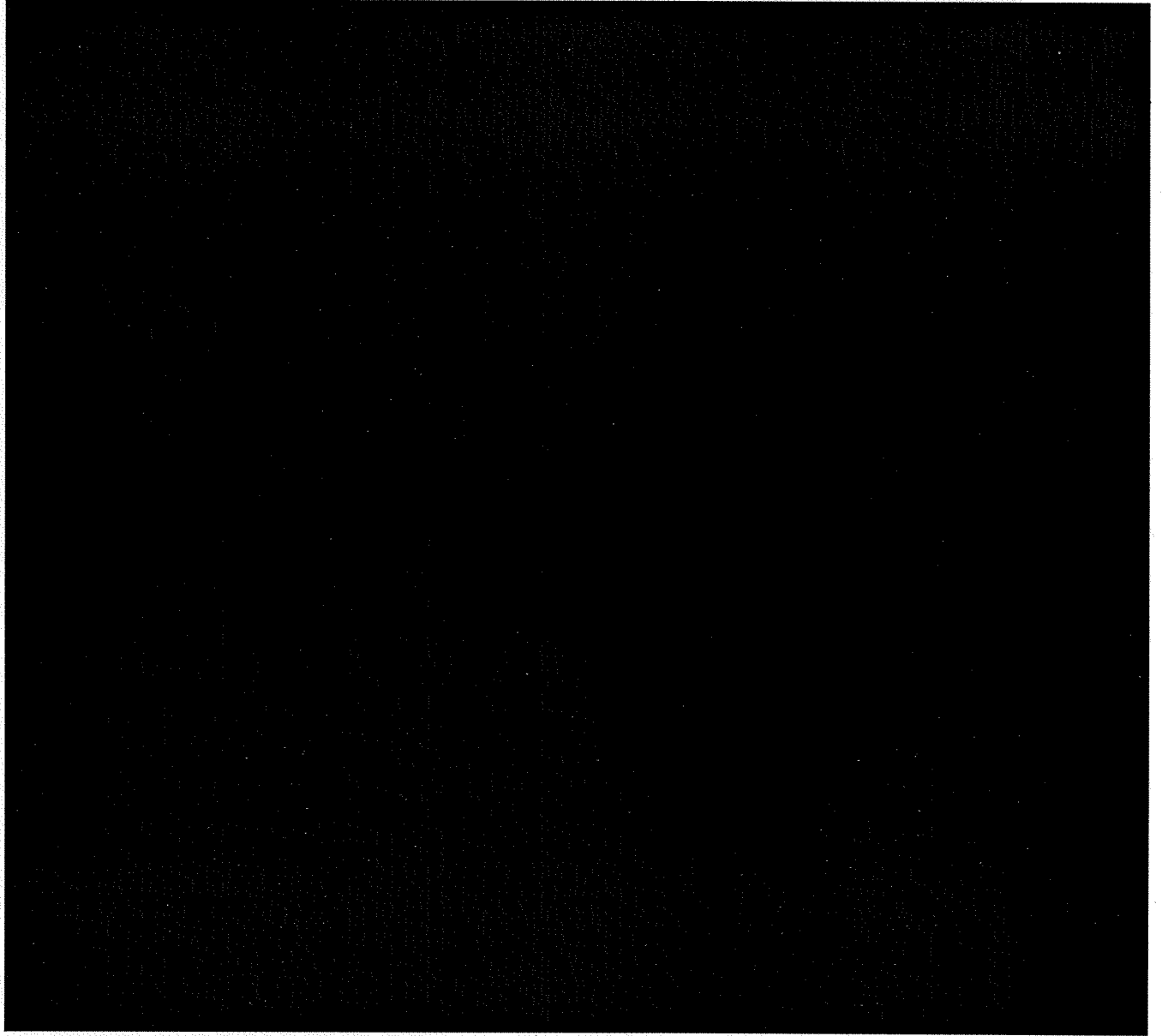




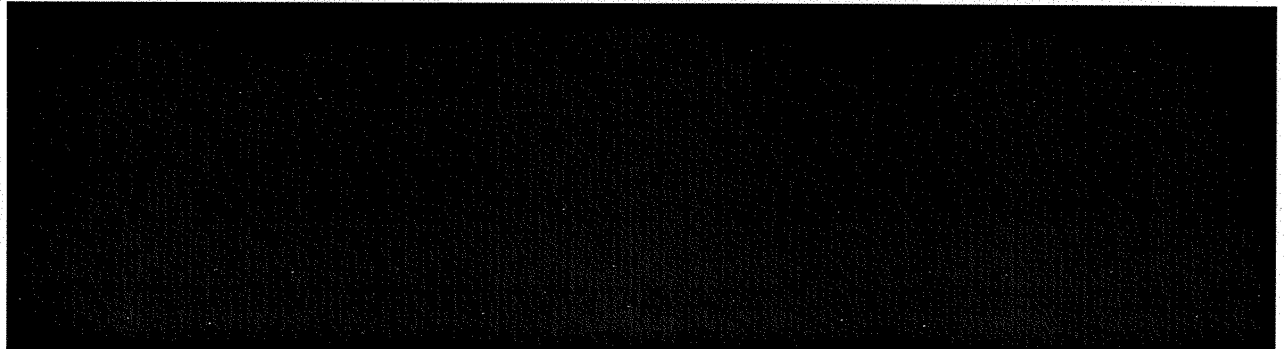
第6節 聴取調査の要領

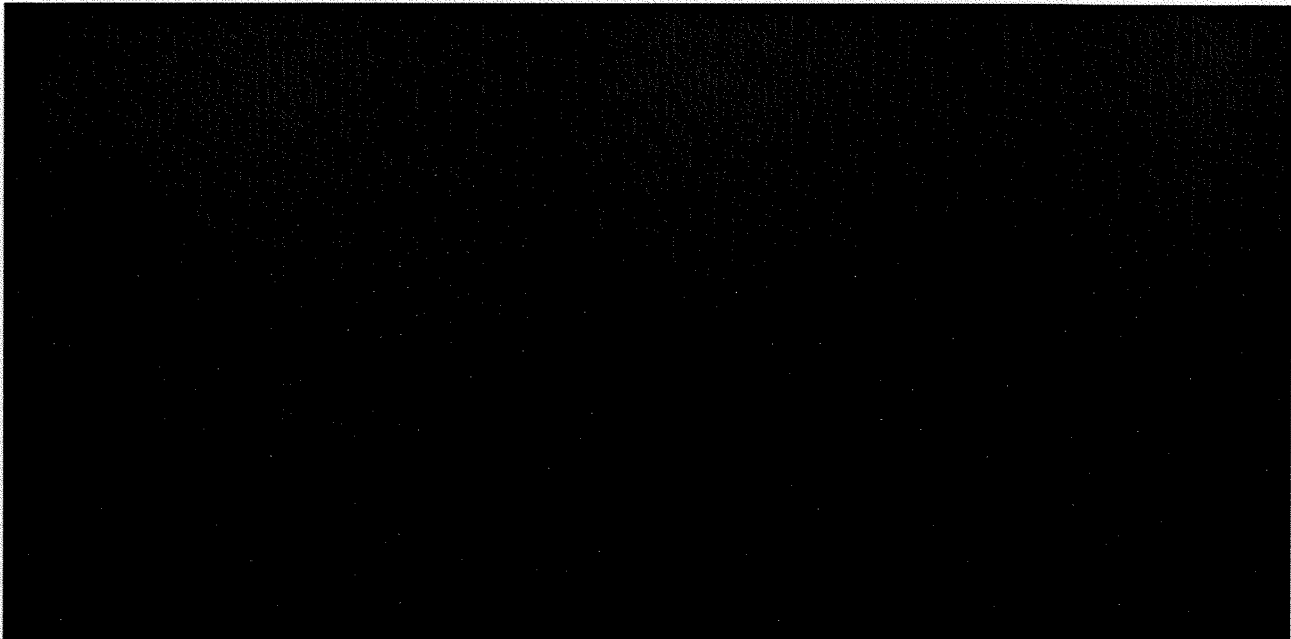
1 質問の重要性

調査の原点は、質問による聴き取りとその真偽の確認と検証にあることを忘れてはならない。

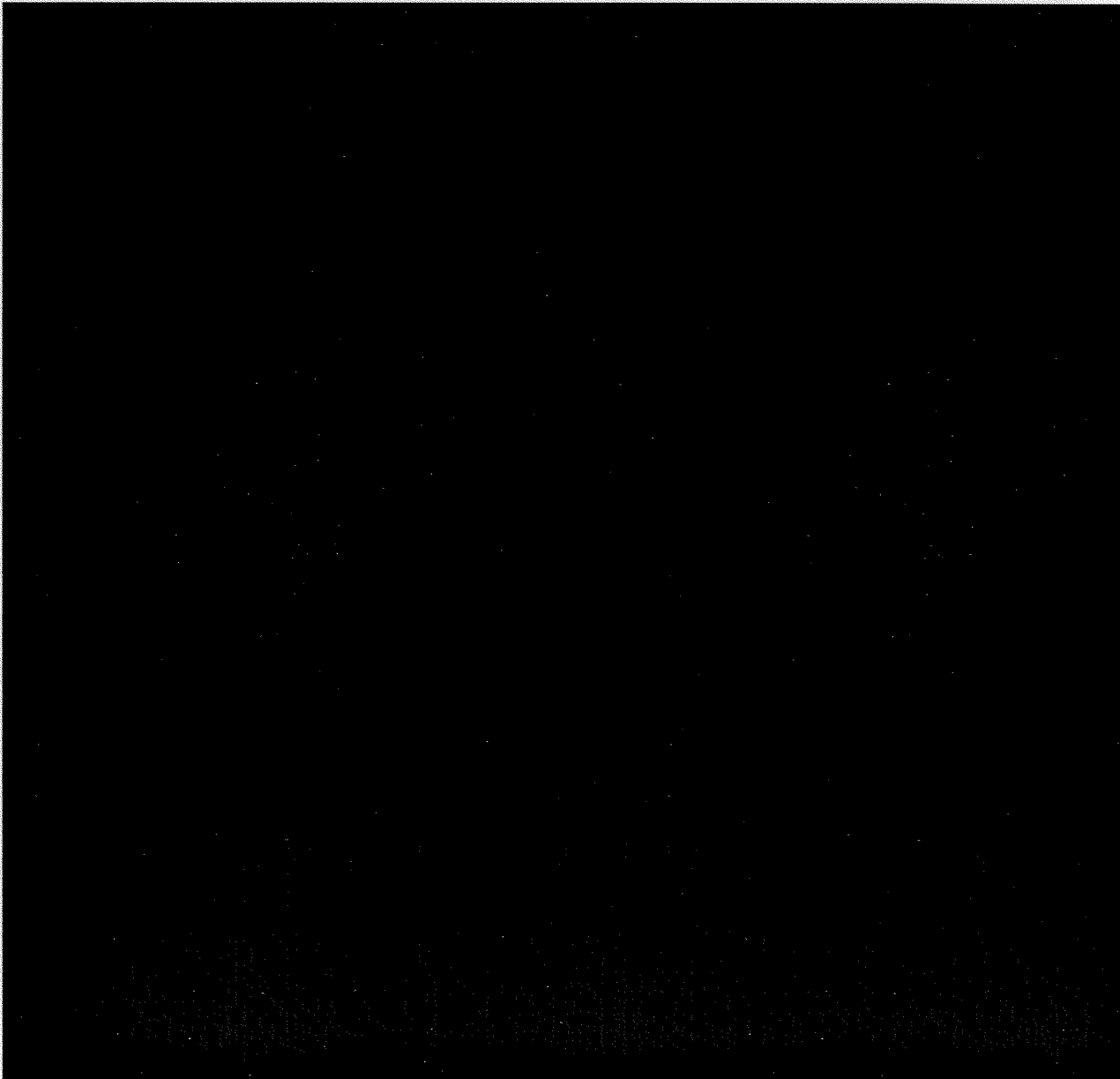


2 事業の概要等の確認





3 帳簿組織と内部けん制等の確認

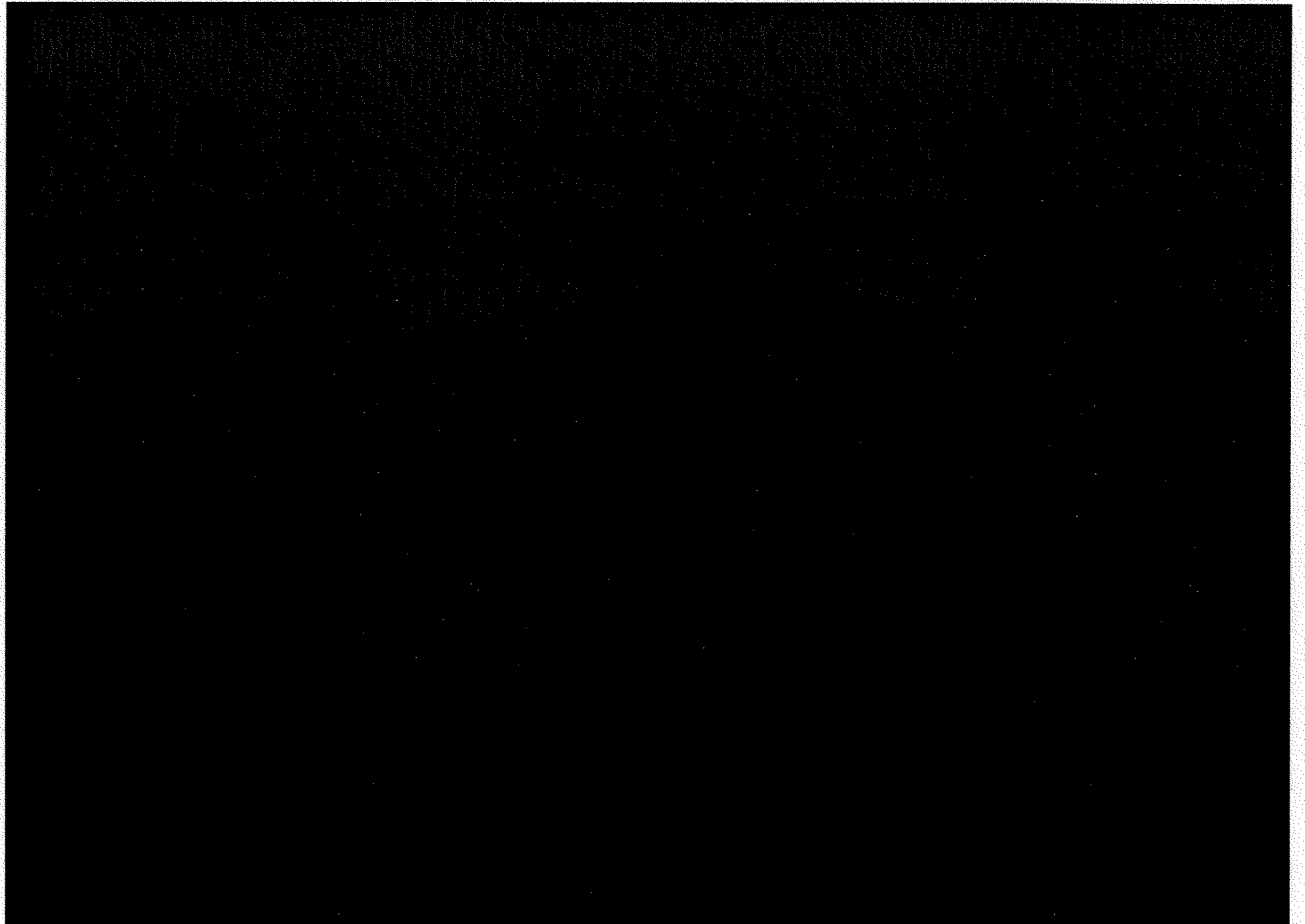


主要な聴取項目について（共通なもの）

聴 取 項 目	目 的 等
[Redacted content]	

第7節 現況調査の在り方

1 現況調査



2 現況調査の法的根拠

(1) 質問検査権

国税通則法において、当該職員は所得税等に関する調査について必要があるときは、調査対象者に質問し、また、調査対象者の帳簿書類その他の物件を検査することができる旨規定されていることから、調査上必要な事柄であればその全てが質問の対象となり、調査対象者の帳簿書類、その他の物件の全てが検査の対象となる。

しかしながら質問検査権は、犯罪捜査権のように相手方の承認ないし協力を前提としない一方的な強制力をもって行使しうる性格のものではないことから、この意味においていわゆる任意調査の権限に止まっている。

したがって、現況調査における検査の対象物には、各税の調査対象者となる事業や財産に関するもので調査上必要と認められるものは全て含まれるが、あくまでも調査対象者の同意の下に提出されたものに限られる。

(2) 受忍義務と守秘義務

憲法第30条の「納税の義務」に由来して、適正公平な課税の実現を図るために行使される質問検査権が国税通則法に規定されている。

調査対象者等は、質問検査権の行使が調査対象者等の権利を不当に侵害するなど、調査対象者等の拒否が社会通念上やむを得ないものと認められる場合などを除き、原則として、質問・検査に応じて、課税標準の計算の基礎となる帳簿や資料を開示してその内容を説明する義務（受忍義務）がある。

また、国税通則法は、この質問検査権の行使を実効性のあるものとするため、質問に対する不答弁や検査の拒否、忌避についての罰則規定（国税通則法第 127 条、1 年以下の懲役又は 50 万円以下の罰金）を設け、調査対象者等の一方的な判断によって、これを拒絶することを間接的に抑制している。

これらのことから、質問検査権に基づく調査は「間接強制」調査であるとも言われている。

一方、税務職員には国家公務員の守秘義務（国家公務員法 100 条 1 項、（罰則）同法 109 条 12 項、1 年以下の懲役又は 50 万円以下の罰金）に加え、国税通則法 128 条に基づき質問検査権を行使した結果知り得た内容については、秘密保持の義務が定められており、これに反して調査上知り得た秘密を漏らし、または、盗用した場合は罰則（2 年以下の懲役又は 100 万円以下の罰金）が適用されることになっている。

したがって、調査の過程で税務職員が企業の事業上の秘密や個人の秘密に属することを知り得る可能性があるとしても、調査対象者等がそれをもって、質問検査権の行使を拒否する正当な理由とすることはできない。

3 現況調査実施の要件等

(1) 現況調査における「必要性」

国税通則法では、「当該職員は、所得税、法人税又は消費税に関する調査について必要があるとき・・・。」といった表現で質問検査権行使の要件を規定しており、税務職員による合理的な裁量を認めている。

これは、税務調査の必要性は経験則による事実認定など、判断に専門性を要する場合もあることから、一律に必要性の基準を設けることが困難であるからであって、職員の恣意的な判断を認めたものでないことは、質問検査権の行使の一形態である現況調査についても同様である。

多くの判例でも、質問検査権の行使は適正・公平な課税の実現のために認められたものであり、質問検査の必要性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、その行使は権限ある税務職員の合理的な判断に委ねられているものと解されている。

(2) 「必要性」の判断

質問検査権の行使に際しては税務職員の裁量権が認められていることをもって、安易に現況調査を行うことは避けねばならない。

(3) 税務運営方針と現況調査

税務運営方針は、税務行政の執行に当たり基本とすべきものとして、国税庁が昭和51年4月1日に定めたものである。

税務運営方針に定められた現況調査に関する記述を抜粋すると、

○ 調査方法等の改善（税務運営方針 第二各論1 直税関係）

税務調査は、その公益的必要性と納税者の私的利益の保護との衡量において社会通念上相当と認められる範囲内で、納税者の理解と協力を得て行うものであることに照らし、一般の調査においては、事前通知の励行に努め、また、現況調査は必要最小限度にとどめ、反面調査は客観的にみてやむを得ないと認められる場合に限って行うこととする。

とあるように、調査対象者の自主的な理解と協力を得て、円滑な税務行政を遂行しようとする観点から、調査担当者の心構えを説いたものである。

現況調査はその性質上、調査対象者の事業活動や諸権利に及ぼす影響が少なく、心理的な負担も大きいことから、無計画又は、不必要な現況調査は排除すべきであるが、税務運営方針の主旨は、必要な現況調査についてまで特に制約を加えたものではない。

4 現況調査の限界

現況調査は、いわゆる任意調査であるため、調査対象者等からの現況調査に対する「承諾」を得ることが最も重要であるが、場合によっては調査対象者等からの承諾を得難い場面もあり、また、調査上の必要から、調査担当者が居住区画など調査対象者等の抵抗感が強い場所への立入りを行う場合もあることから、現況調査の実施に際してはトラブルが発生しやすく、調査担当者には適切な状況判断が求められる。

特に、現況調査における調査担当者の行為が違法とされた裁判例では、大きく分類して「納税者の任意性の欠如」及び「税務職員の裁量権の逸脱、濫用」が指摘されている。

(1) 任意性の確保

調査対象者等から得る現況調査に対する承諾は、明確な意思表示をもって行われること、つまり、「明示の承諾」が原則である。

ただし、判例では例外的に「黙示の承諾」が認められる場合もあるとされている。



(2) 裁量権の逸脱、濫用の防止

現況調査が違法、不当とされる場合としては、質問検査権行使に係る裁量権の逸脱、濫用が挙げられるが、判例では具体例として「被調査者の営業妨害や名誉及び信用の著しいき損」を判示している。

現況調査の実施に当たっては、常識的判断をもって適切な調査手法を選択すべきであり、少なくとも、納税者の営業や私生活上の重要事項に多大な影響を与えると判断される場所や書類等が考えられる場合には、その実施を見送り、他の調査手法をもってこれに替える必要がある。

5 現況調査の実施要領

(1) 現況調査の心構え

現況調査は、質問検査権の規定に基づくいわゆる任意調査の中の一手法であるため、現況調査の実施に当たっては任意調査の限界を逸脱してはならず、また、現況調査のみに片寄った調査を行ったりすることのないよう配慮する必要がある。

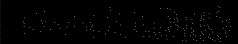
調査対象者に対して強制的な調査の印象を与えると、無用の不信感や対立感情を抱かせて、調査の円滑な推進を阻害するようなことになりかねない。

したがって、現況調査の実施過程においては、申告内容等の実態検討に必要な問題点について効果的かつ効率的な方法で実施することは当然のことながら、常に調査対象者の理解と協力を得て行う必要があることを十分認識し、適正に実施するようにしなければならない。

(2) 現況調査の実施計画




イ 準備

準備調査の際には、や確定申告書、決算書等その他内部資料に基づき分析検討を行い、調査すべき問題点、事前通知の有無及び現況調査の要否について検討する。

また、を準備調査に十分活用するとともに、その過程において不正発見の端緒となる情報の収集と調査の参考になる事項の確認を行う。


ロ 計画（不正想定事項）

現況調査の実施に当たっては、着手場所、着手時刻等について、統括国税調査官等と打合せの上、実施計画を策定するとともに、調査対象者の問題点、現況調査の留意事項等について、十分検討を行う。また、トラブル発生時の対応・連絡体制を確認する。



(3) 現況調査の実施

調査担当者は、現況調査の状況、調査対象者の対応・主張などについて、適時、統括国税調査官等に報告して、指示を受け、調査の状況等の変化に的確に対応する。



イ 臨場時

(1) 身分証明書等の提示

無予告は無論のこと事前通知した調査の場合でも、応対者が調査対象者か否かを確認した上、身分証明書及び質問検査証を提示し、身分・氏名を明らかにする。

応対者が従業員等であった場合は、調査対象者に面接したい旨伝えるとともに

に、従業員等から用件等について求められた場合は、所属及び氏名を名乗り、用件については、直接調査対象者に説明する旨を伝える。



(ロ) 調査の協力と承諾

調査対象者には、「税務調査」（質問検査証に記載されている税目すべてが対象）のため臨場した旨をはっきりと伝え、調査に対する協力と承諾を得る（組調査の場合、当該調査現場の責任者から行う）。

無予告調査においては、調査対象者が調査の延期を申し立てる場合が多いが、真にやむを得ない理由以外は、冷静に粘り強く説得に努める。

調査は、必要最小限の人員で行うことに努め、特に、無予告による現況調査の実施に際しては、



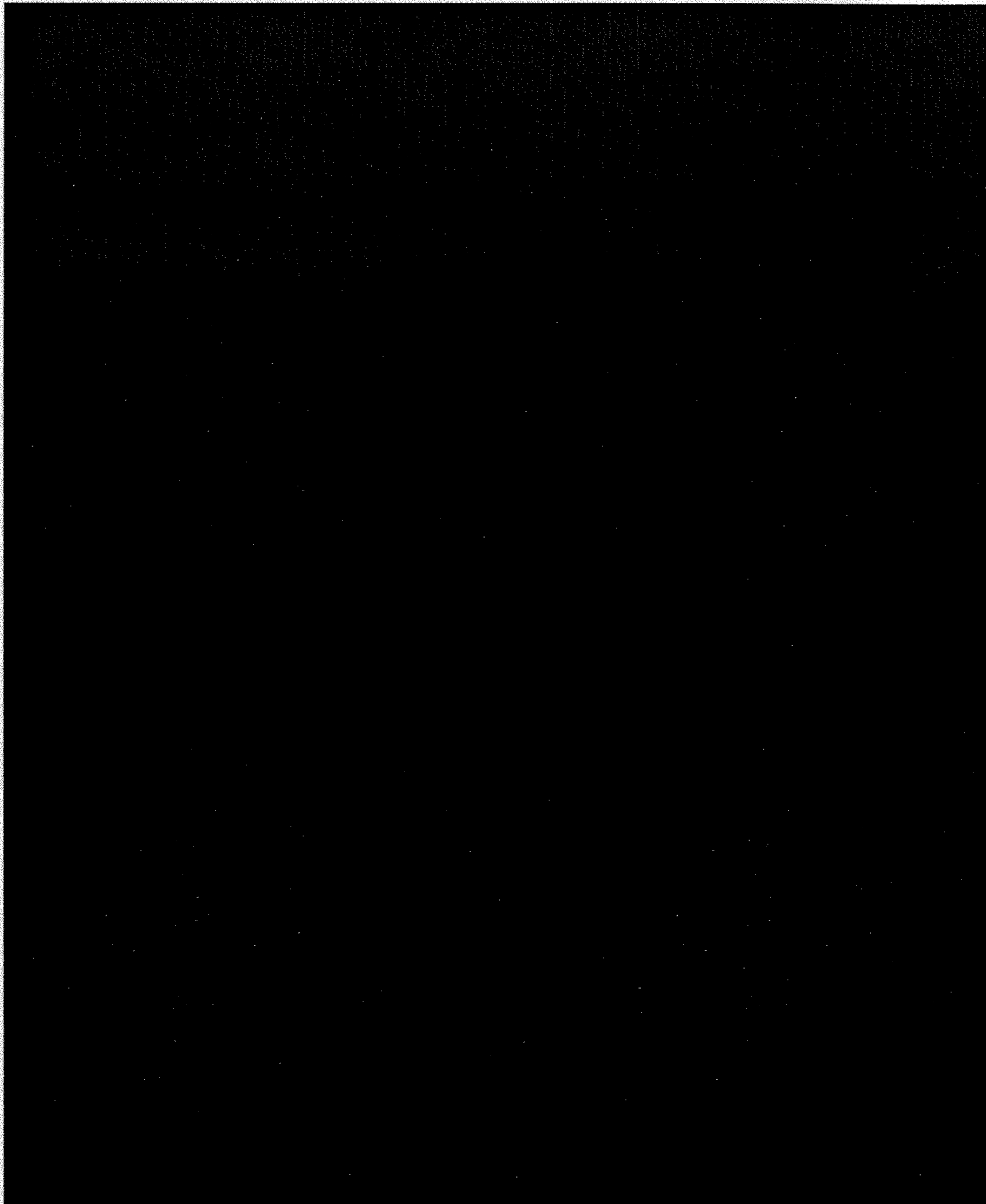
(ハ) 関与税理士への連絡

調査途中で税理士関与が判明した場合は、「税理士の立会い」について、調査対象者から税理士に連絡を依頼するなど所要の措置を講じる。

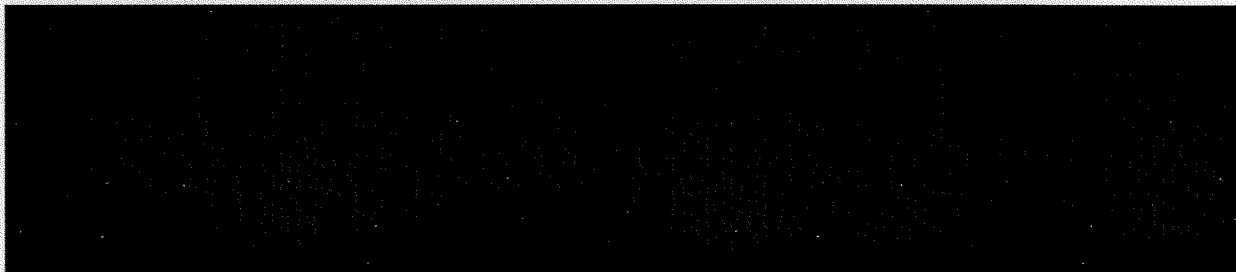
また、その際には、税理士に対しても調査への協力を依頼する。

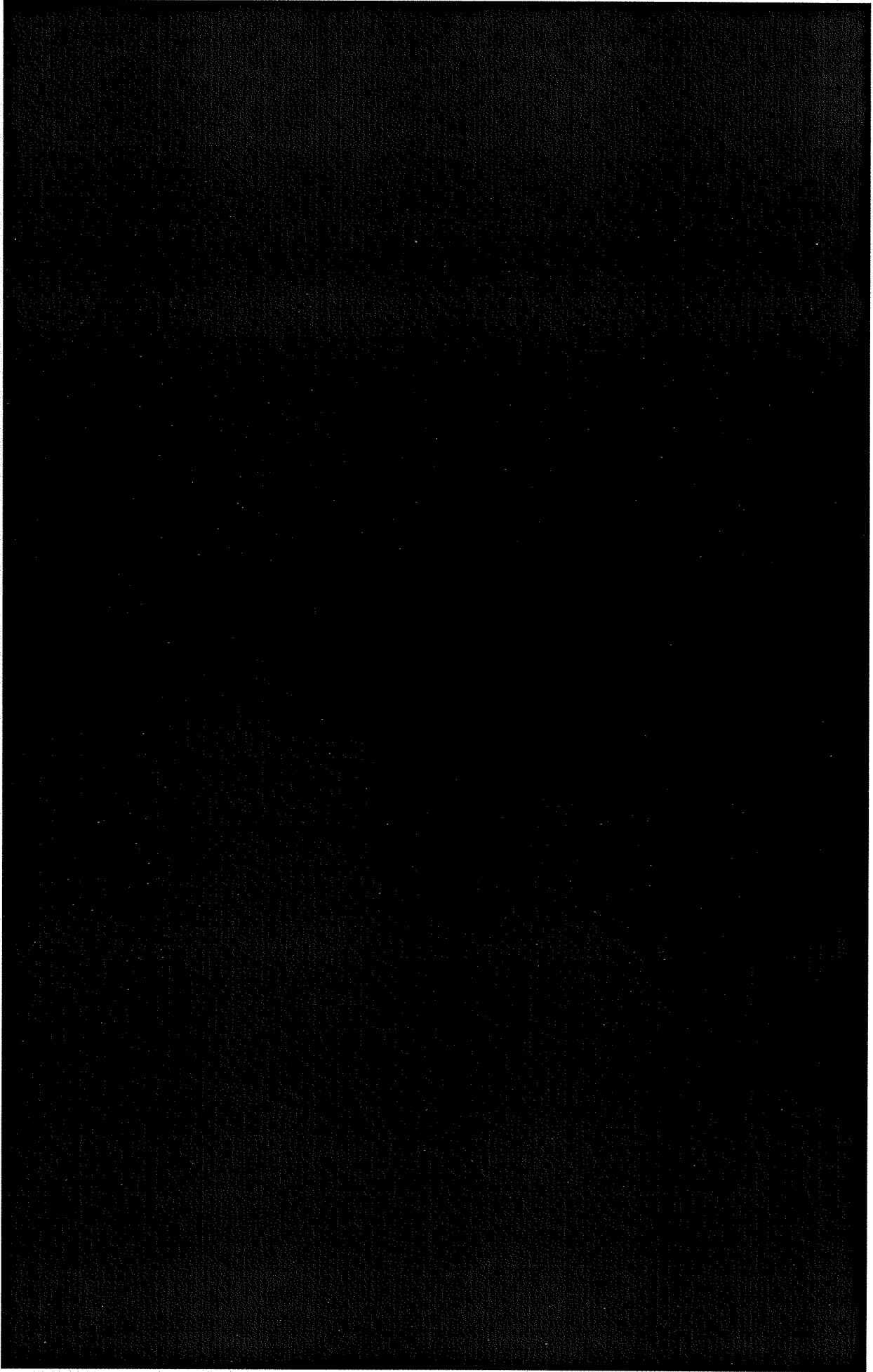
ロ 現物確認時

(イ) 調査対象者の承諾



ハ 現金監査





二 物件の留置きと返還

(イ) 物件の区分

現物確認した物件の効率的な分析検討のため ①当日中の要検討 ②翌日以降の検討可 ③預かり可のものなどに区分する。

(ロ) 物件の留置き

物件について、留め置く必要がある場合には、書類等の提出者の承諾を得た上で、留め置く物件別に整理し、必ず書類ごとにその具体的内容を表示した「預り証」及び「物件の留置きに当たって」をそれぞれ2部（交付用1部・控用1部）作成し交付する。

留め置く物件については、必ず物件の提出者の確認を求め、当該物件の受領と引き換えに「預り証（交付用）」及び「物件の留置きに当たって（交付用）」を交付する。

なお、物件を預かる際には、物件の提出者に

A 留め置いた物件は調査の必要がなくなれば速やかに返還すること

- B 留め置いた物件が必要になった場合には返還を求めることができることから物件の返還が必要になった場合は申し出て欲しいこと
- C 留置きする物件を返還する際には交付した「預り証（交付用）」の返却を求めるため、それまで保管を要することを説明し、理解を求める。

(ハ) 留め置いた物件の管理・保管

物件を留め置いた場合は、「調査手続チェックシート（本表）」及び「調査経過記録書」に留置きの事績及び写し作成の承諾を得た旨を記載し、当該物件と併せて統括官等の確認を受ける。

留め置いた物件については、帰署後、再度「預り証（控用）」と照合し、堅固なボックス等に収納の上、「預り書類【現物貼付用】」を作成して収納したボックス等に貼付し、他の物件と混在することのないよう細心の注意を払い、耐火書庫で確実に保管する。

また統括官等は月2回（15日及び月末を目途）、「預り証（控用）」とすべての借用物件を照合し、同一のボックス内で複数の事案に係る借用物件を保管しているなど、「預り証（控用）」に記載されていない物件が混在していないか確認し、「預り書類【現物貼付用】」に確認日及び確認者を記入（押印）する。

(ニ) 物件の返還

留め置いた物件について、留め置く必要がなくなったときには、遅滞なく、物件の提出者に留め置いた物件を返還する。

返還する際は、統括官等が「預り書類【現物貼付用】」と借用物件を確実に照合し、返還する。

おって、留め置いた物件を返還する場合には、返還する物件と「預り証（交付用）」の記載内容について調査対象者に確認を了するとともに、「預り証（交付用）」の返還確認欄への署名・押印を求めた上で、「預り証（交付用）」と引き換えに当該物件を返還する。

（物件の一部を返還する場合は、「預り証（交付用）、（控用）」の備考欄に返還日、返還した旨及び署名・押印を求めた上で、当該物件を返還することで、後刻のトラブル防止とする。）

なお、留め置いた物件の一部又は全部の返還手続を了した場合には、その事績を「調査手続チェックシート（本表）」及び「調査経過記録書」へ記載し、返還を受けた「預り証（交付用）」（物件の一部を返還した場合には、「預り証（控用）」）と併せて統括官等の確認を受ける。

ホ 現物確認終了後の留意事項

現物確認が終了した書類等については、調査対象者又は立会人の確認を受けた上で当該書類の元の保管場所への格納を促し、可能な限り確認前の状態に戻し、調査対象者にじ後の不快感が残らないように留意する。

ヘ 帰署後の復命

帰署後、遅滞なく統括官等に対して現況調査で把握できた事項やその実施状況について、ありのままを隠すことなく確実に復命し、今後の調査展開の指示を仰ぐ。

【現況調査の実施に当たってのポイント 10】

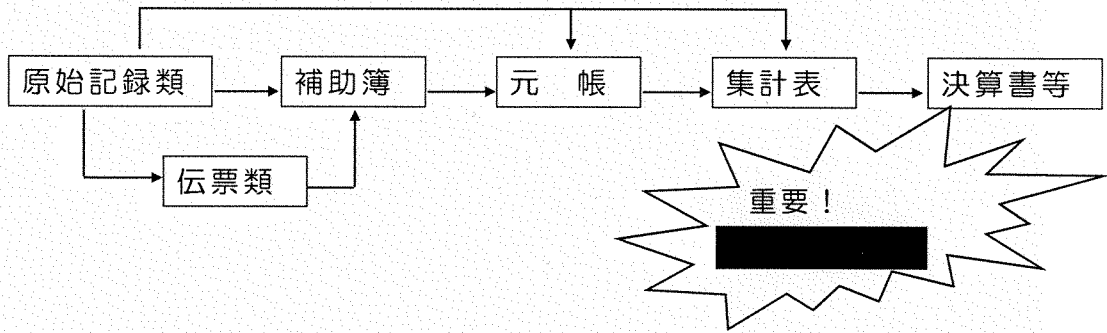


第8節 帳簿調査の要領

1 帳簿調査の目的

帳簿調査は、準備調査で想定した不正の方法や手段の解明に向けた、それまでの現況調査や聴取調査及び反面調査等で把握した事項の真偽や正確性を見極め、またそれを検証し、決算に至る記録上の経緯を確認するために行うものである。

○ 一般的な帳簿書類及び帳簿組織等の流れ



2 取引形態と記帳の流れの聴取

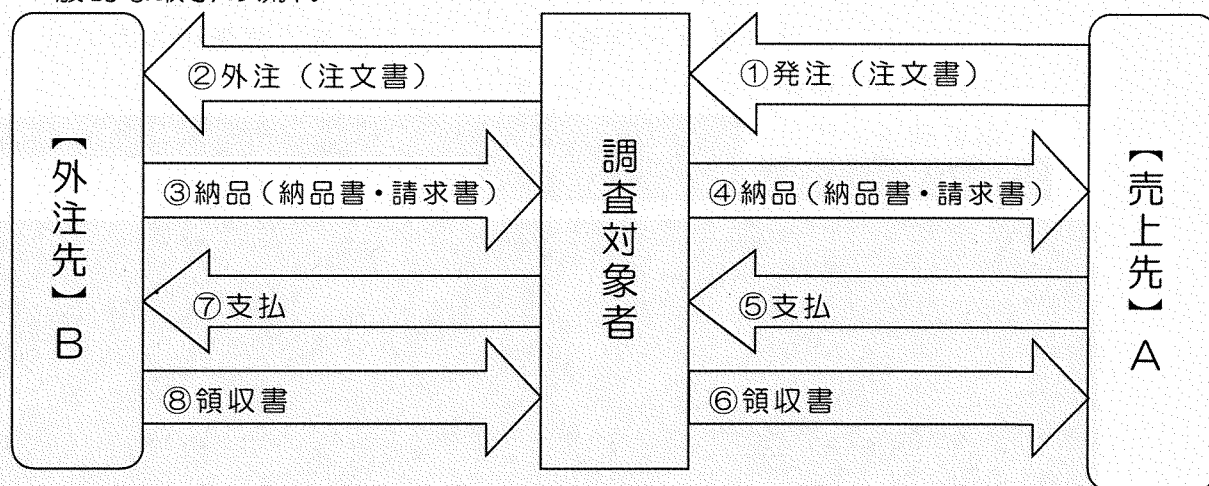
帳簿調査に際しては、

3 帳簿書類等の見方

(1) 原始記録

通常、原始記録といえば、納品書、請求書、領収書及びこれらの控えなどが頭に浮かんでくるが、このほか事業に関係するメモなどの記されたノート類や単票等の一切が原始記録である。

○ 一般的な取引の流れ



【保存されている原始記録例】

①注文書、②注文書（控）、③納品書及び請求書、④納品書（控）及び請求書（控）、⑥領収書のみ（半片）、⑦振込であれば振込通知書、⑧領収書

原始記録とは？

決算書等を作成する際に使用する日々の状況を記帳した各種帳簿等を作成するための書類全てをいう。

つまりは、一般的に原始記録といえば「請求書」、「領収書」及び「納品書」を比較的容易に想像するが、それ以外の各種帳簿を作成するために使用した参考書類（メモ含む）も原始記録といえる。

イ レジペーパー

レジスターには、様々な機能があり、単なる集計機能のみならず、業種のニーズに応じた機能を備えたものが多い。

臨場調査の際は、

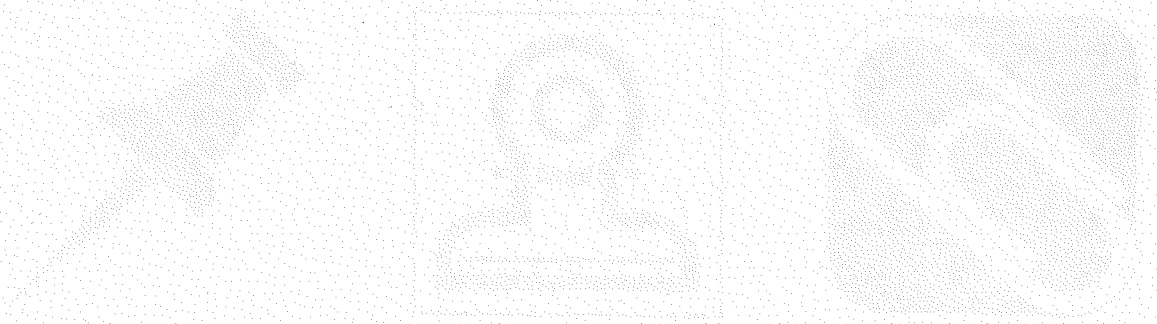
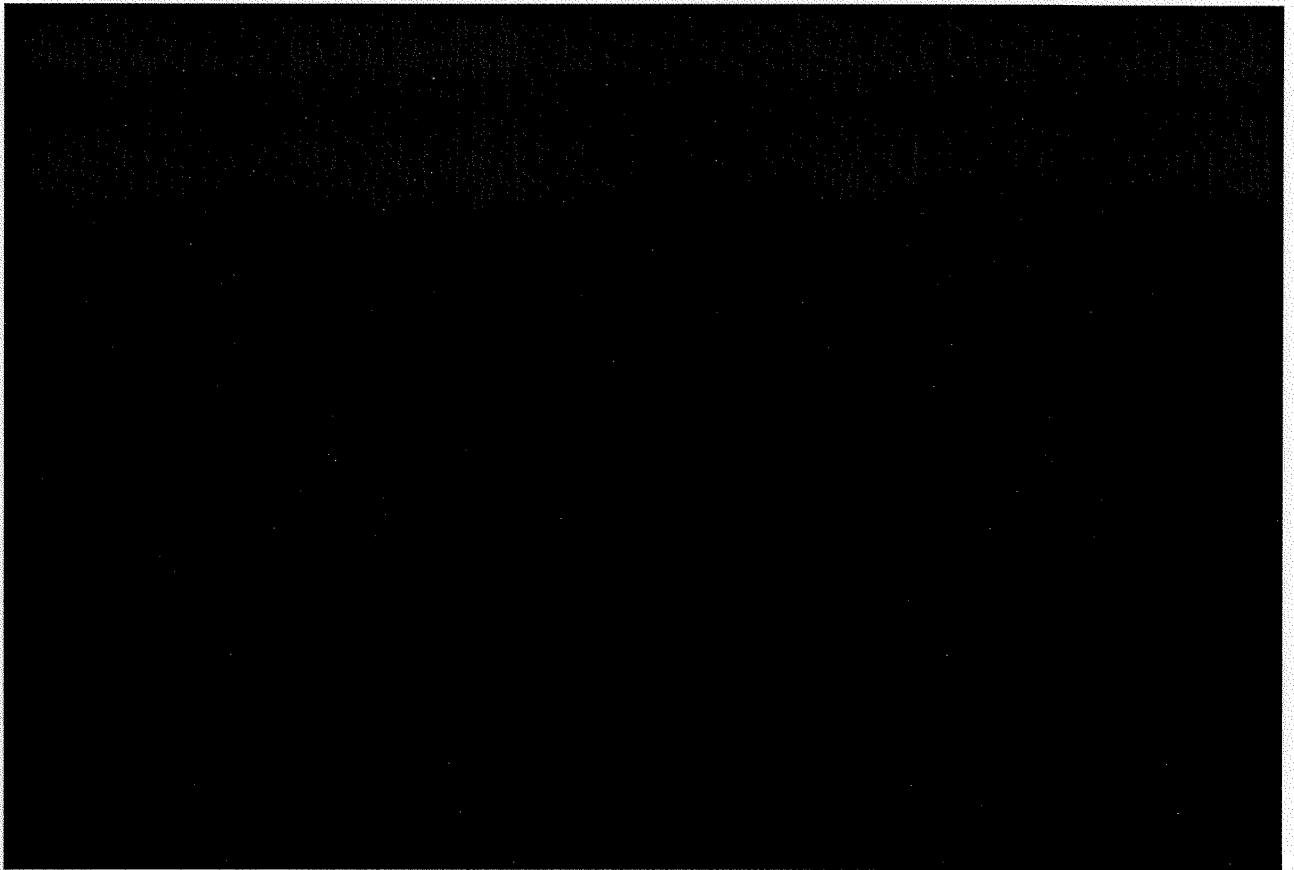
理解しておく必要がある。

ロ 領収書

領収書は、原始記録の最たるものである。

領収書を使った不正は数多くある。

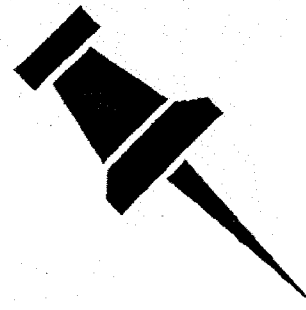
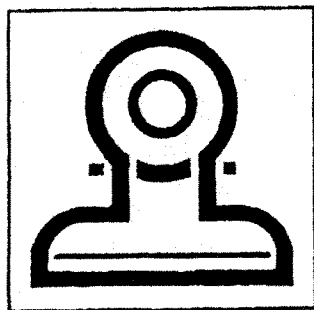
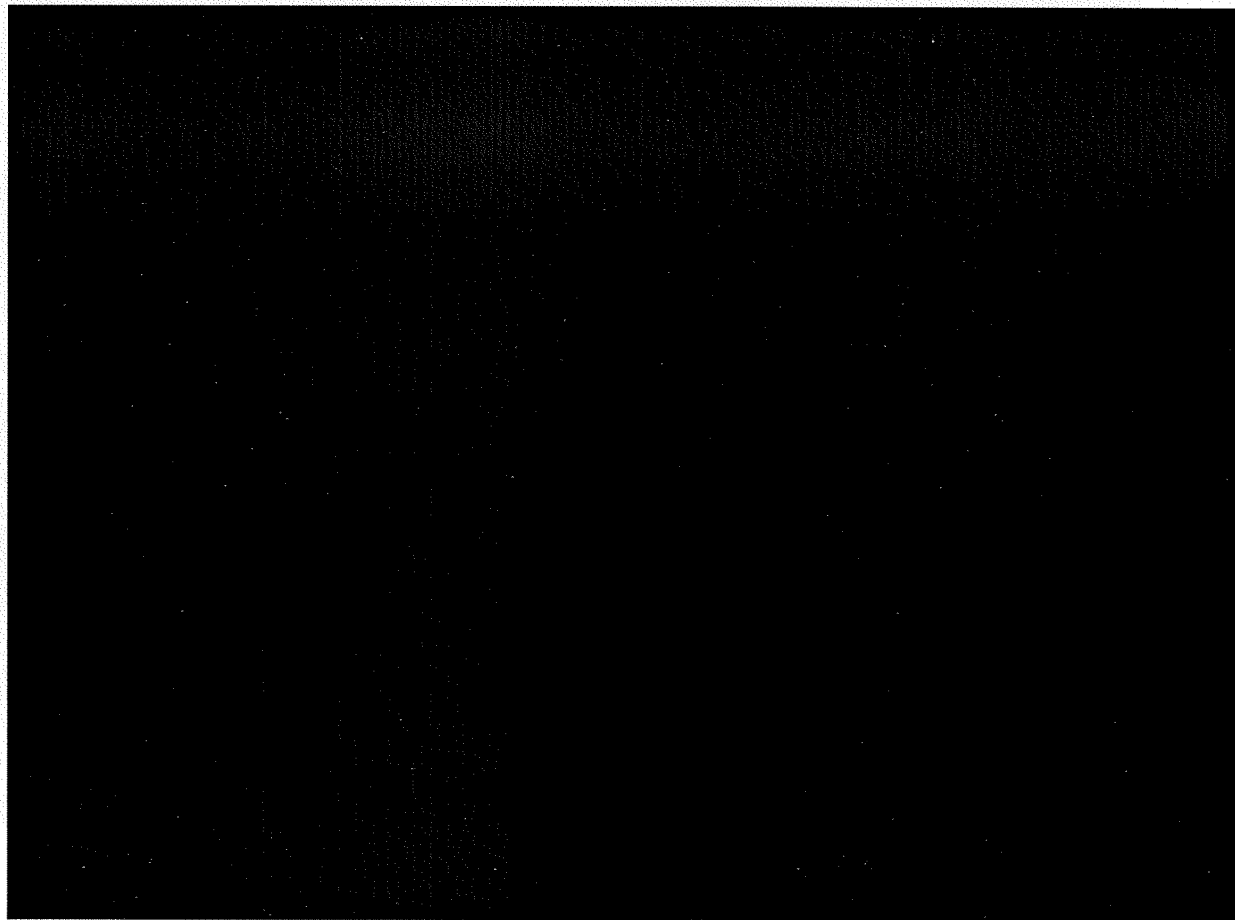
領収書に記載している事項はもちろん、について
丹念な検証が必要である。



(2) 伝票

伝票を作成しないで、いきなり帳簿等への記帳といった納税者も多いが、通常これらの入出金振替伝票の起票が必要である。

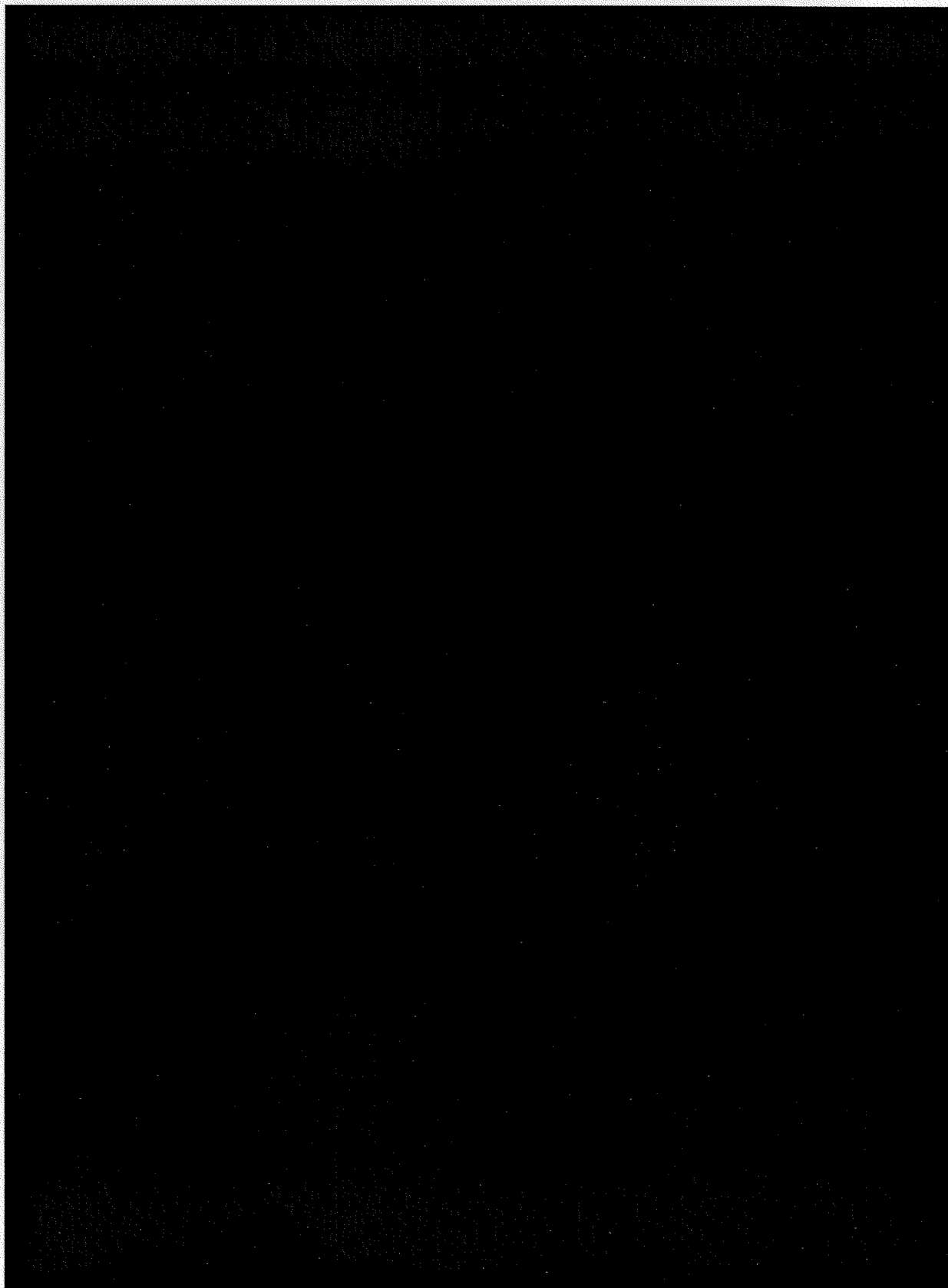
伝票処理の問題点や誤りを把握することに役立つ。



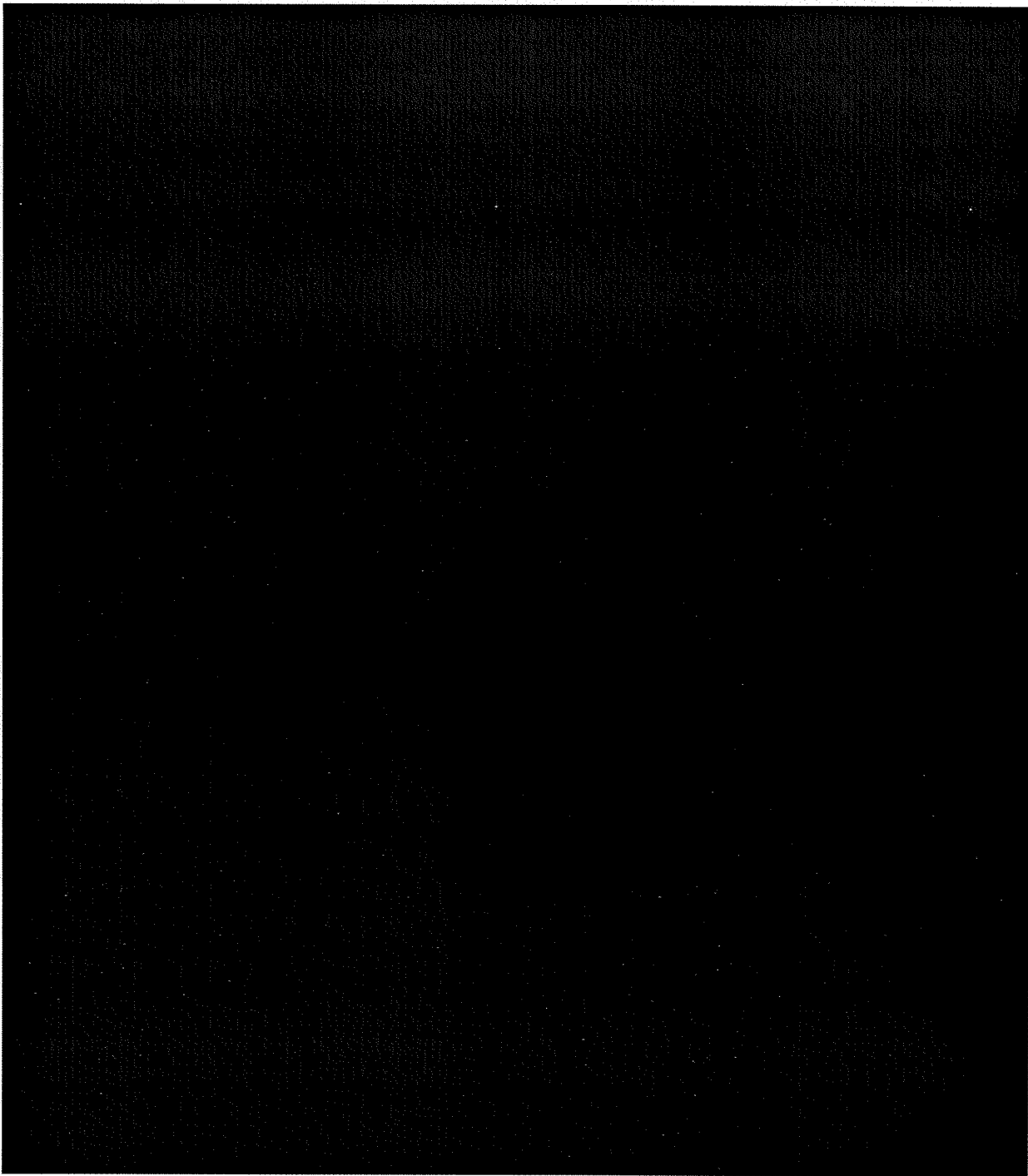
(3) 補助簿

補助簿は、すべての取引を個別に記入することが原則となるので、その記帳方法及び記帳内容の正否の確認は、調査の上で欠かすことのできないポイントである。

イ 仕入帳の見方

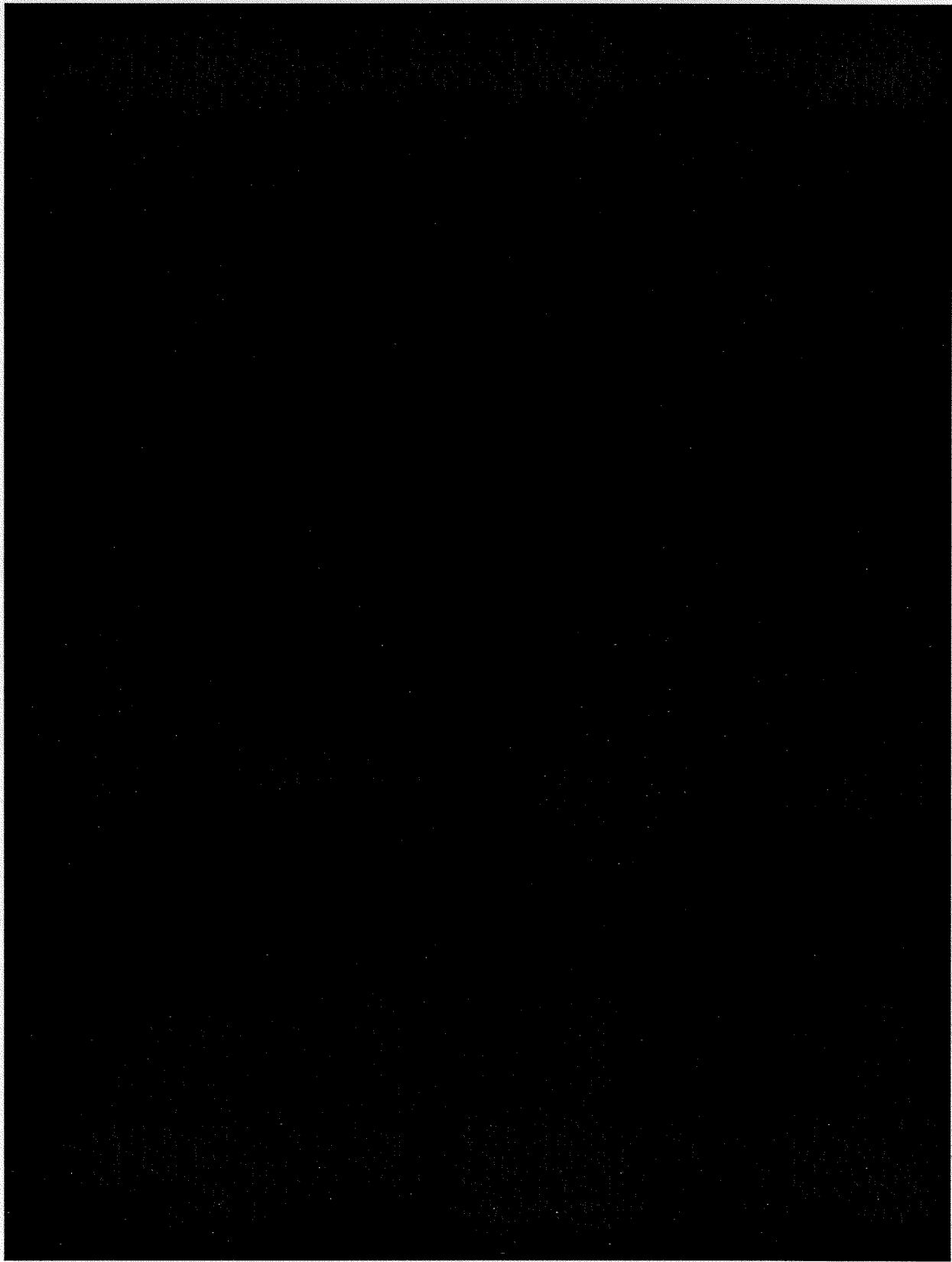


ロ 現金出納帳の見方



(4) 元帳

元帳への転記は、補助簿から一括して転記するもの、原始記録から直接転記するものに分けられるが、



(5) 集計表

集計表は、決算書等作成の直前に作成する書類であり、

4 売上（収入）金の調査のポイント

本来、課税標準等を直接的に認定できる資料によって課税（実額課税）することを原則としているが、種々の事情から実額課税をすることができない場合が起こりうる。

この場合には、間接的な資料を用いて推計によって課税標準等を認定して、更正又は決定による課税（推計課税）を行うことが認められている。

(1) 推計課税

実地調査においては、納税者が帳簿書類等を備え付けていなかったり、帳簿書類等の記載内容等が不備で信ぴょう性がなかったり、再三の説得にもかかわらず、調査に非協力で、帳簿書類の提示要求に応じないなどの理由から、実額による所得計算ができず、やむを得ず反面調査等により把握した資料を基に推計課税を行う場合がある。

推計課税が適法として是認されるには、①推計の必要性があり、②推計の方法が合理的でなければならない。

イ 推計の必要性

このことから、推計課税に当たっては、一定の慎重さが要求され、推計により更正又は決定を行った事案については、推計の必要性及び推計の合理性について十分検討し、処分の適正化のため適切な証拠資料の収集及び保全に基づく節度ある課税処理を図ることが大切である。

(イ) 推計の必要性があると認められる場合として次の3つがある。

- ① 帳簿書類の不存在（帳簿書類を備え付けていない場合）
- ② 帳簿書類の不備（帳簿等の記載が不備、不正確で信頼できない場合）
- ③ 調査非協力（調査に対して、帳簿書類の提示を拒むなど非協力的な場合）

(ロ) 推計課税の必要性の検討と調査経過の記録

最近の訴訟における主張・立証では、推計課税の過程における手続面での問題が多く見られるため、推計の必要性があると判断したこと及び納税者がその要求に応じなかったことに関する記事を十分に記載しておくよう留意する。

ロ 推計の合理性

推計課税が適法であるためには、推計の必要性の要件が充足されるとともに、推計が合理的でなければならないとされている。

(イ) 推計の合理性について、次の3つの要件を備えておく必要がある。

① 資料の正確性

同業者比率によって所得金額を算出する場合に、その納税者の課税要件に係る基礎事実（収入金額、仕入金額等）が確実に把握されていること。

② 推計方法の最適性

採用した推計方法が、所得金額を推計する方法として最適な推計方法であること。

所得税法第 156 条《推計による更正又は決定》では、推計課税の方法として、①財産又は債務の金額の増減を基礎とする方法、②収入又は支出の状況を基礎とする方法、③事業の規模を基礎とする方法の 3 種類を掲げているが、これは例示的なものと解される。

③ 推計方法の合理性・客観性

採用した推計方法が、できるだけ真実の所得に近似した数値が算出されるような客観性を持った推計方法であること。

(ロ) 同業者率による推計の合理性を担保する事実

同業者比率法によって所得金額を算出する場合には、その比率（基準値）が適正であることが担保されている必要がある。

① 推計の基本項目の選択

同業者比率法による推計においては、推計の基本項目の選択が重要であり、推計の基本項目の選択に際しては、推計の基本項目は「推計すべき金額とは比例関係にあること」「納税者の事業における主要なものであること」「正確に把握されていること」等の要件が満たされていることが必要である。

② 推計の基本金額の確定

推計の基本金額の把握が正確でないと合理的な推計を行うことは不可能であることから、把握した基本金額は、証拠として書証化しておく必要がある。

(ハ) 同業者の抽出基準の合理性

同業者比率法を用いる場合には、まず、同業者比率を用いる同業者（比準同業者）を抽出し、当該同業者の数値を用いて推計することから、いかなる同業者を抽出するかが重要なウェイトを占める。

したがって、同業者の以下の抽出基準が合理的でなければならない。

① 同業者の類似性（業種、業態、近隣性、規模等）

② 資料の正確性（青色、事業継続等）

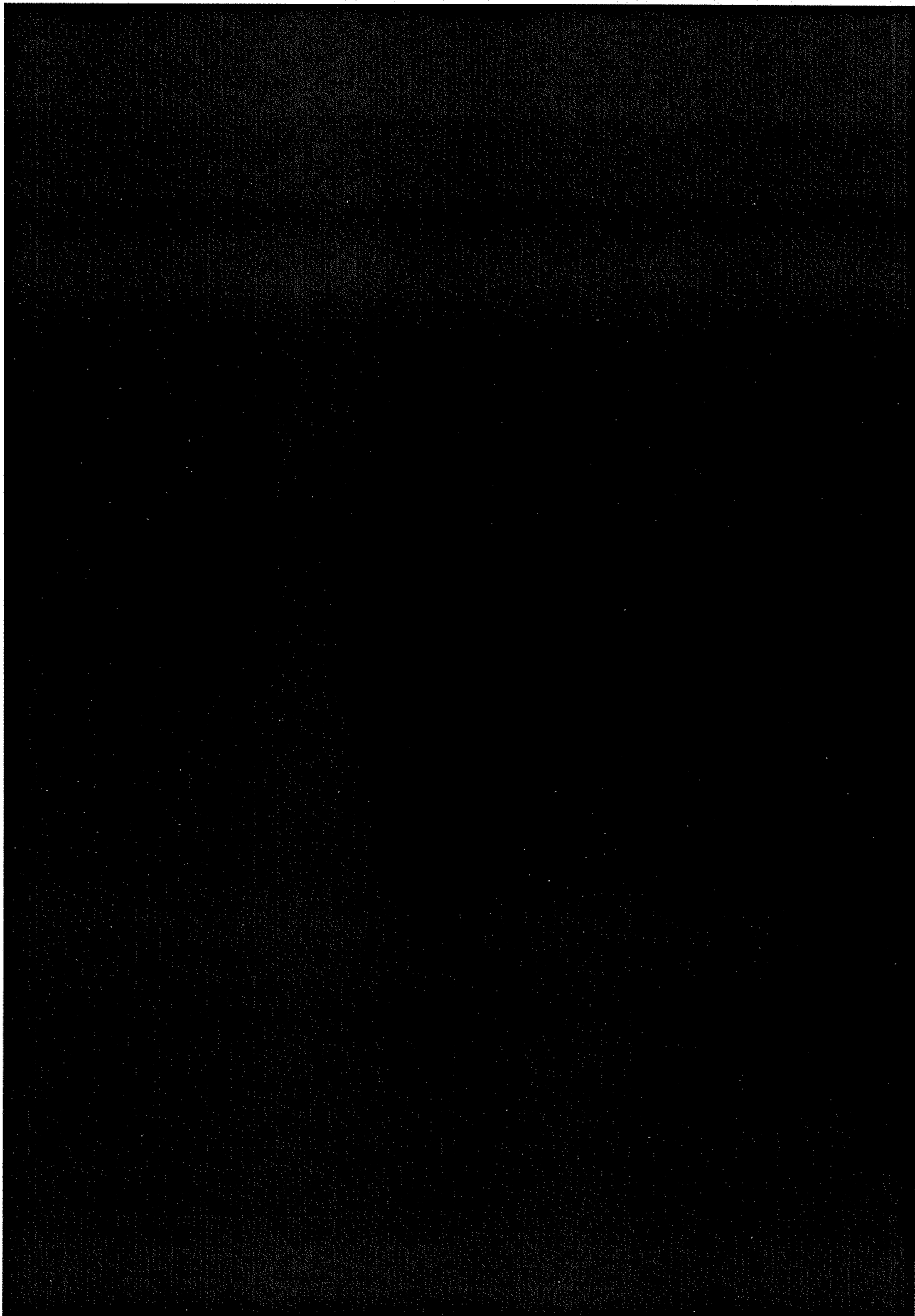
③ 恣意的要素の排除

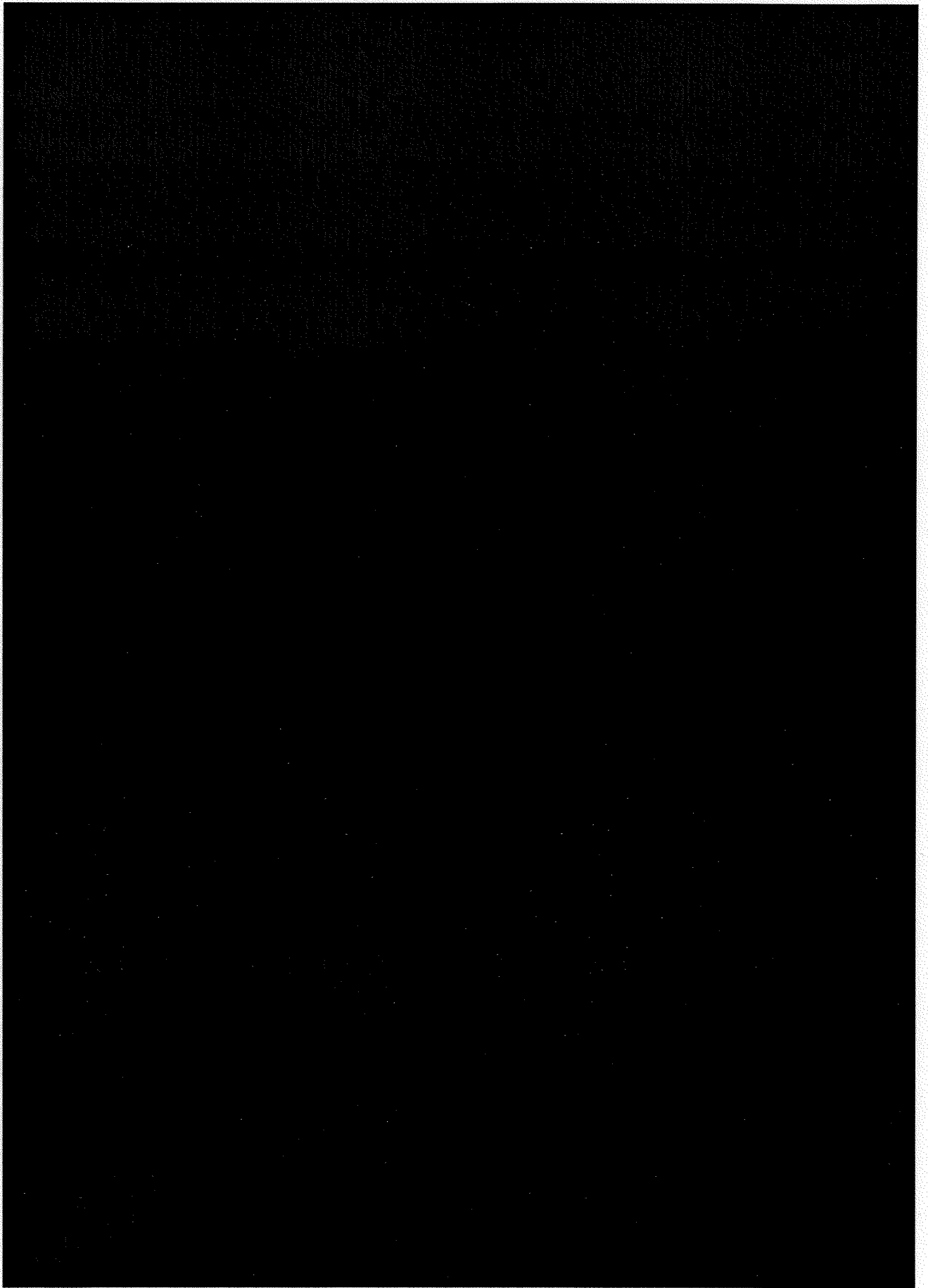
④ 抽出基準の明確な理由

(ニ) 同業者率の算定

所得率、原価率等の端数処理に当たっては、納税者有利の取扱いをする。

(2) 具体的な算出方法





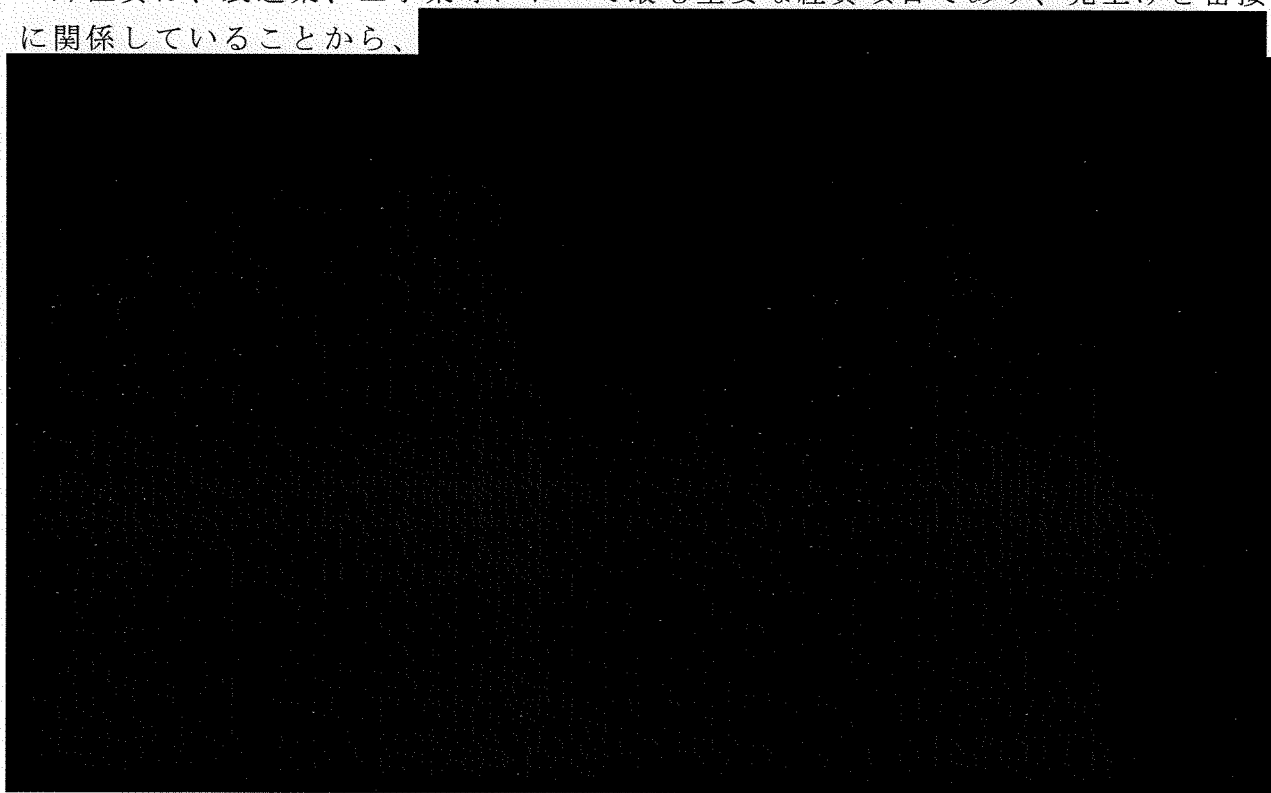
5 人件費（給料・賃金）調査のポイント

人件費の検討に当たっては、関係書類の検討にとどまらず、その業種の特質、売上金額との比較から検討する必要がある。



6 外注費調査のポイント

外注費は、製造業、工事業等において最も重要な経費項目であり、売上げと密接に関係していることから、



外注費の検討とは？

(共通的な確認事項として)



1 外注費の支払内容について

- (1) その具体的な仕事の内容や工程のどの部分なのか確認
- (2) 本人からの事情聴取や原始記録（請求書等）で記載内容の確認
(経理処理的には)

相手勘定科目	原始記録の保存状態	検討事項	想定される処理
現金	領収書しか保管のないもの		
未払金	請求書あり		

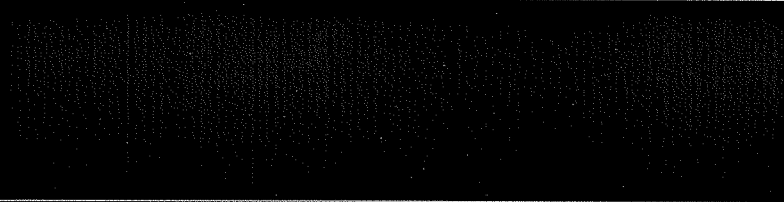

2 外注費の売上への反映について

原価計算ができていない場合	
原価計算ができていない場合	

7 事業主勘定検討のポイント

事業主勘定とは、事業上の収支に属さない家事費等に係る勘定である。

個人事業者では、事業上の収支と家事費等が混在することが多く、これを明確に経理しないと正確な所得計算はできない。

事業主貸 (店主貸)	とは	必要経費にならない家事上の支出や商品の家事消費など、店主に対して事業上の金から支出した金額で、いわゆる生活費として家に入れた金額などをいう。
		
事業主借 (店主借)	とは	家の金や個人の預貯金の利息を事業資金として受け入れた金額及び事業用の預貯金の利息などをいう。
		

8 元入金性格及び理解のポイント

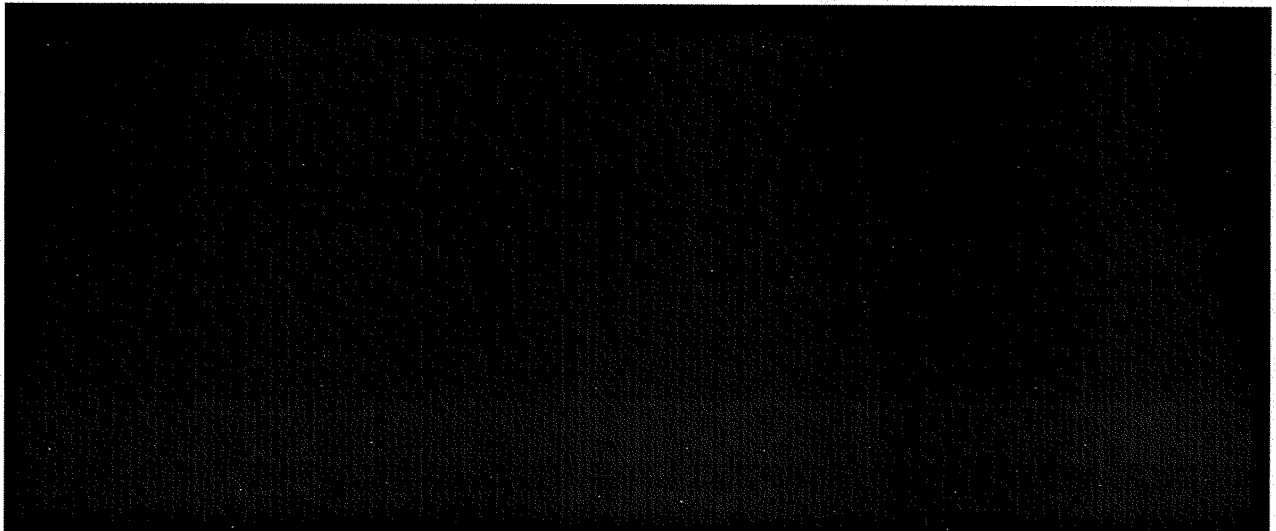
期首の正味財産（純資産）残高が元入金であり、過去の業績の好・不調を反映したものとも言えるが、過去の事業主貸・借勘定累積額の多寡によっては、正確な業績が表現されない場合もあるので注意を要する。

一方で元入金は、法人の資本金に相当するものとも言えるが、法人の場合は期中の増資・減資等があれば資本金の額が変動するが、個人事業者の場合は、期中での変動はない。

次ページに示す決算書を参考に、元入金に係る理解を深めていただきたい。

元入金の本質が理解できずして正確なB/Sの検討は不可能である。

9 B/S（資産・負債増減）の活用ポイント



平成 26 年 分

資 産 の 部			負 債 ・ 資 本 の 部		
科 目	1 月 1 日 (期 首)	12 月 31 日 (期 末)	科 目	1 月 1 日 (期 首)	12 月 31 日 (期 末)
現 金	8 3 9 7 7 7	1 1 0 9 6 5 7	支 払 手 形		
当 座 預 金			買 掛 金		
定 期 預 金			借 入 金		
そ の 他 の 預 金	3 4 7 2 3 9 4	2 8 3 6 9 5 5	未 払 金	3 4 0 0	
受 取 手 形			前 受 金		
売 掛 金			預 り 金	3 7 4 2 0	4 7 5 2 0
有 価 証 券					
棚 卸 資 産					
前 払 金	②			③	
貸 付 金	1 5 3 9 1 3 6 3	1 2 6 3 1 8 4 3			
建 物	3 2 5 8 3 5 0	2 8 4 2 5 5 0			
建 物 附 属 設 備					
機 械 装 置					
車 両 運 搬 具	2 4 7 0 5 6	1 1 4 2 4 0			
工 具 器 具 備 品	7 0 7 6 5	6 6 0 8 5	債 権 償 却 特 別 勘 定		
土 地			貸 倒 引 当 金		
建 設 仮 勘 定					
未 収 入 金	1 3 5 9 0 5 0	1 8 3 6 6 6 0			
			事 業 主 借		6 8 6 9 6 1
事 業 主 報 酬 額		①	元 入 金	2 4 5 9 7 9 3 3	2 4 5 9 7 9 3 3
事 業 主 貸		6 3 9 1 0 6 0	青 色 申 告 控 除 前 の 所 得 金 額		2 4 9 6 6 3 6
合 計	2 4 6 3 8 7 5 3	2 7 8 2 9 0 5 0	合 計	2 4 6 3 8 7 5 3	2 7 8 2 9 0 5 0

(注) 「元入金」は、「期首の資産の総額」から「期首の負債の総額」の総額を差引いて計算します。

			前年 B/S		
未 収 入 金	6 7 9 9 2 0	1 3 5 9 0 5 0		⑤	④ - ⑥
			事 業 主 借		2 0 9 0 6 6 9
事 業 主 報 酬 額		⑦	元 入 金	2 3 3 5 2 8 3 4	2 3 3 5 2 8 3 4
事 業 主 貸		3 3 9 1 7 2 0	青 色 申 告 控 除 前 の 所 得 金 額		2 4 8 6 1 5 0
合 計	2 3 4 0 3 7 0 3	2 7 9 7 0 4 7 3	合 計	2 3 4 0 3 7 0 5	2 7 9 7 0 4 7 3

$$\begin{aligned}
 \text{①元入金} &= (\text{②期首の資産総額}) - (\text{③期首の負債総額}) \\
 &= 24,638,753 \text{ 円} - 40,820 \text{ 円} \\
 &= (\text{④前年末の元入金}) + (\text{⑤前年の青色申告特別控除前の所得金額}) \\
 &= 23,352,834 \text{ 円} + 2,486,150 \text{ 円} \\
 &+ (\text{⑥前年末の事業主借}) - (\text{⑦前年末の事業主貸}) \\
 &= 2,090,669 \text{ 円} - 3,331,720 \text{ 円}
 \end{aligned}$$

○ 調査額

資産の部	25.12.31			26.12.31			負債の部	25.12.31			26.12.31		
現金	270,040			331,980			借入金	451,164			409,174		
預貯金	121,757			146,681			買掛金	215,587			226,171		
商品	160,260			181,147			事業主借	732,225			681,781		
売掛金	229,140			235,538			特前所得	402,599			452,174		
償却資産	920,000			560,000									
有価証券	452,190			462,235									
事業主貸	671,293			700,533									

(注) 1 減価償却費は、360千円である。
2 「特前所得」とは、「青色申告控除前の所得」をいう。
以下に述べる「特前所得」も同じ。

○ 残高法による算定方法

資産の部	25.12.31			26.12.31			負債の部	25.12.31			26.12.31		
現金	270,040			331,980			借入金	451,164			409,174		
預貯金	121,757			146,681			買掛金	215,587			221,671		
商品	160,260			181,147									
売掛金	229,140			235,538									
償却資産	920,000			560,000									
有価証券	452,190			462,235									

○ 期首の純資産は、(期首の資産の合計から負債の合計から負債の合計を差し引いた金額)純資産が15,114,190円になり、これが元入金(①)となる。

期末の正味資産は、1年間の営業の成果が現れてくる。
事業主貸は、1年間の所得の中から生活費等に充てたもので「資産」として加算する。

○ 事業主借は、個人の金銭を事業上の資金に受け入れたもの、特前所得はその年に得た所得で生活費、資産増及び負債減に振り替わっており、期首の正味資産以外に流入してきた資金的なものなので両方とも「負債」として減算する。

○ 期末正味資産 19,842,650 ②

[(上期期末資産) + (事業主貸)] - [(上期期末負債) + (事業主借) + (特前所得)]
24,349,300 7,005,330 6,308,455 681,781 4,521,744

○ 正しい申告をしなければ、②-①は差引0になるはずであるが、この場合、期末の正味資産が4,728,460円多く、平成26年分申告がこの金額分少ないこととなる。

※ 説明の便宜上、貸借対照表の上下を分断しているが一つのものである。

	元入金(①)	15,114,190	15,114,190
	事業主借	←	681,781
	特前所得	←	452,174
事業主貸			700,533
合計			21,781,700
	増差額		4,728,460
合計			31,354,630

(注) 調査が複数年分の場合、遡及年の事業主勘定及び特前所得を累計して計算する。

10 他税目の同時調査

所得税調査の際は、消費税、源泉所得税、印紙税など質問検査権の及ぶ全ての税目についても同時に調査し、非違事項を把握した場合は、確実に是正処理を行うことに留意する。

なお、これらの税目に係る調査上の留意事項等は、以下のとおりである。

(1) 消費税

所得税調査における非違事項の大部分が消費税に連動するものであり、同時処理することとなるが、所得税とは連動しない消費税固有の非違（業種や課税・非課税等の区分誤り等）もあることから、これらに着目した調査も要する。

また、実際に購入や支払の事実があるものの、法律要件を満たさない（原始記録及び帳簿の不存在や不提示等）がために仕入税額控除が認められないほか、所得課税では可能な推計認容が認められないなど、納税者にとって厳しい課税要件となっていることに着目した所得調査への協力依頼も考えられる。

(2) 源泉所得税

源泉所得税は、準備調査の時点で判明する問題点（不納付や未把握等）と調査過程で判明する問題点（簿外給与や外注費に仮装した労務費計上等）がある。

これら源泉徴収義務を正当に履行していない者が存在することは、他の善良な徴収義務者との間で、課税等の不公平を招くことになることから、是正処理はもとより、じ後の適正な徴収義務と納付についても指導する。

(3) 印紙税

印紙税の同時処理に当たっては、調査対象の業種・業態、取引形態を踏まえつつ、以下により確実な検討を行う。

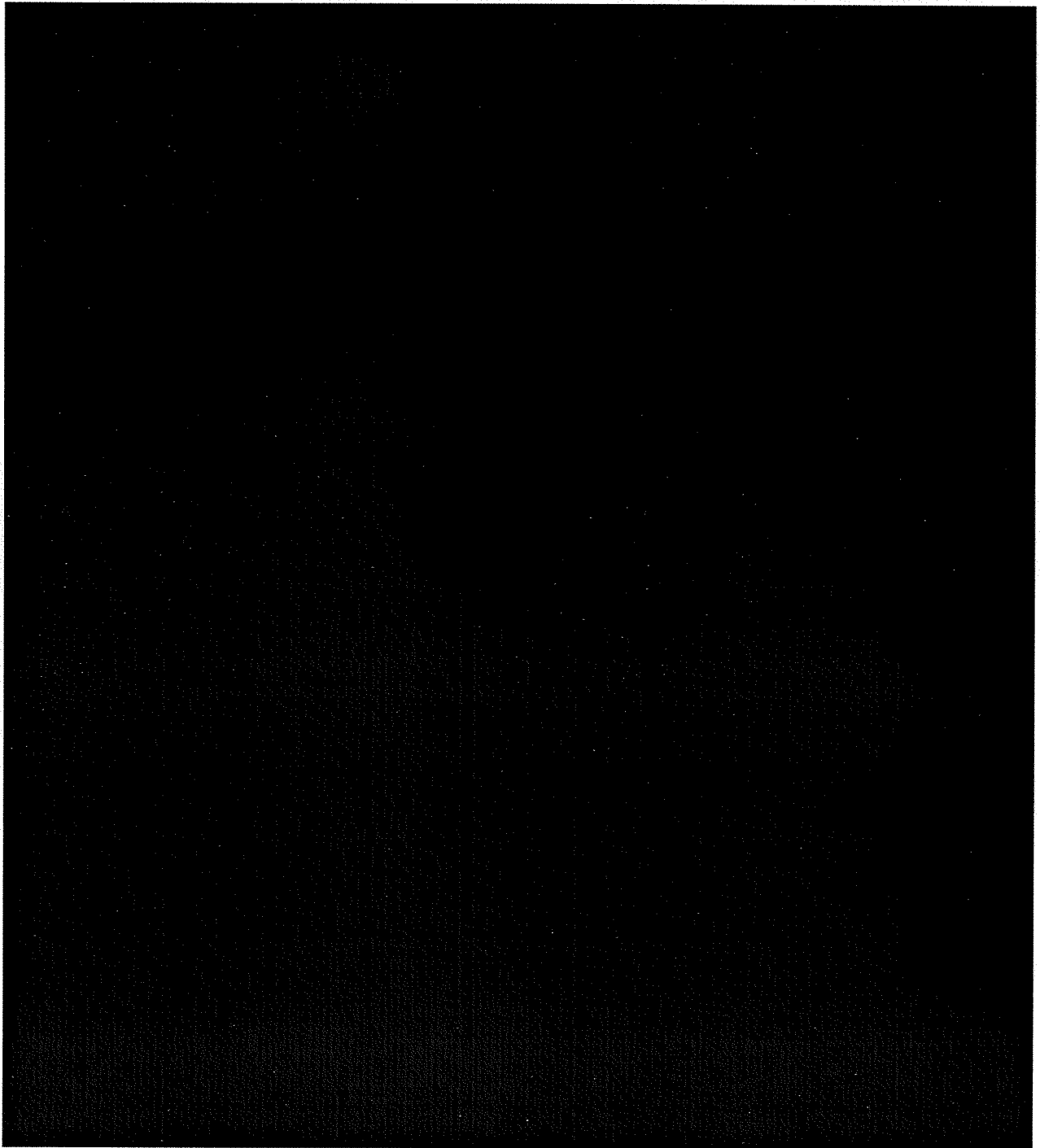


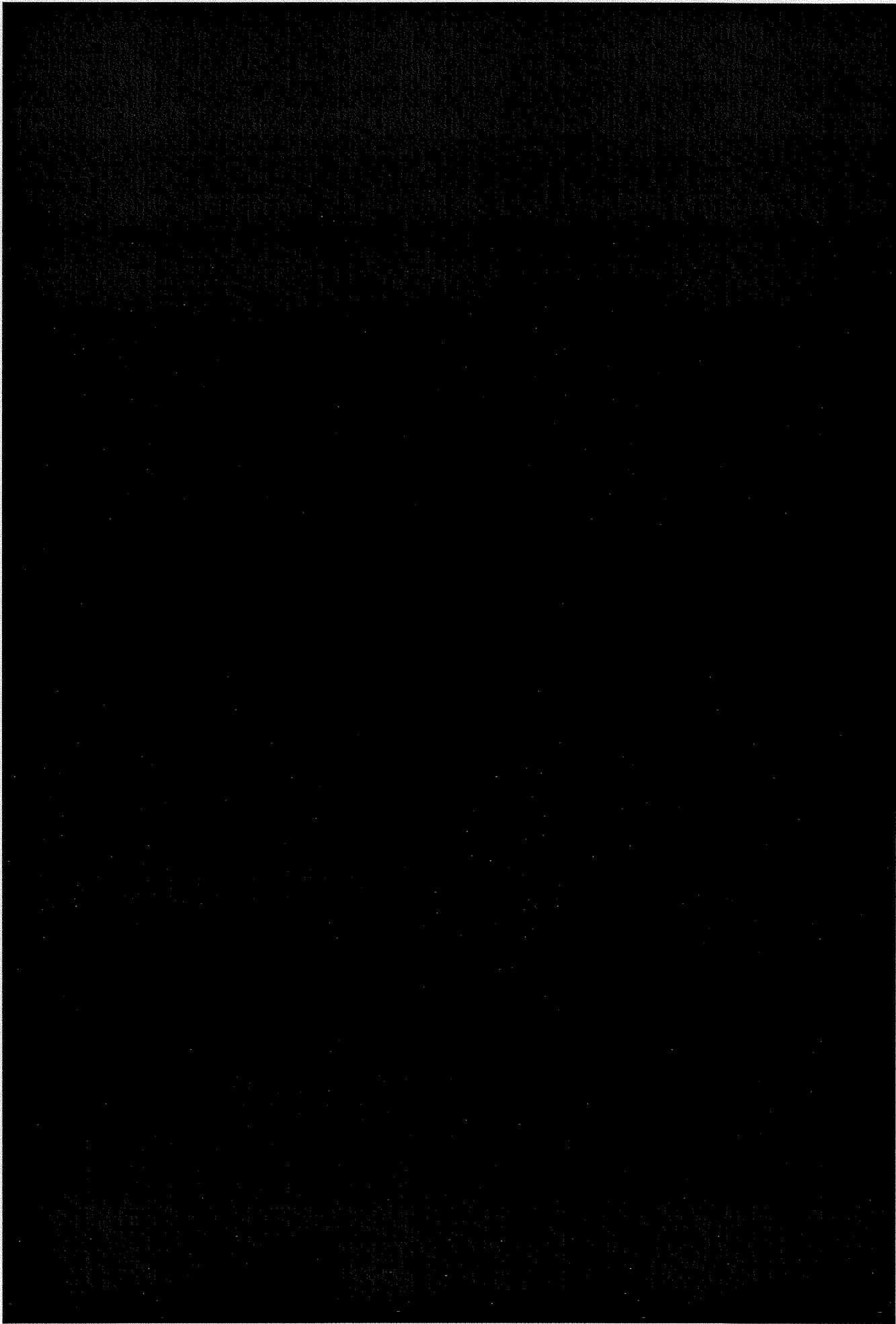
ここが変だよ、バランスシート！！

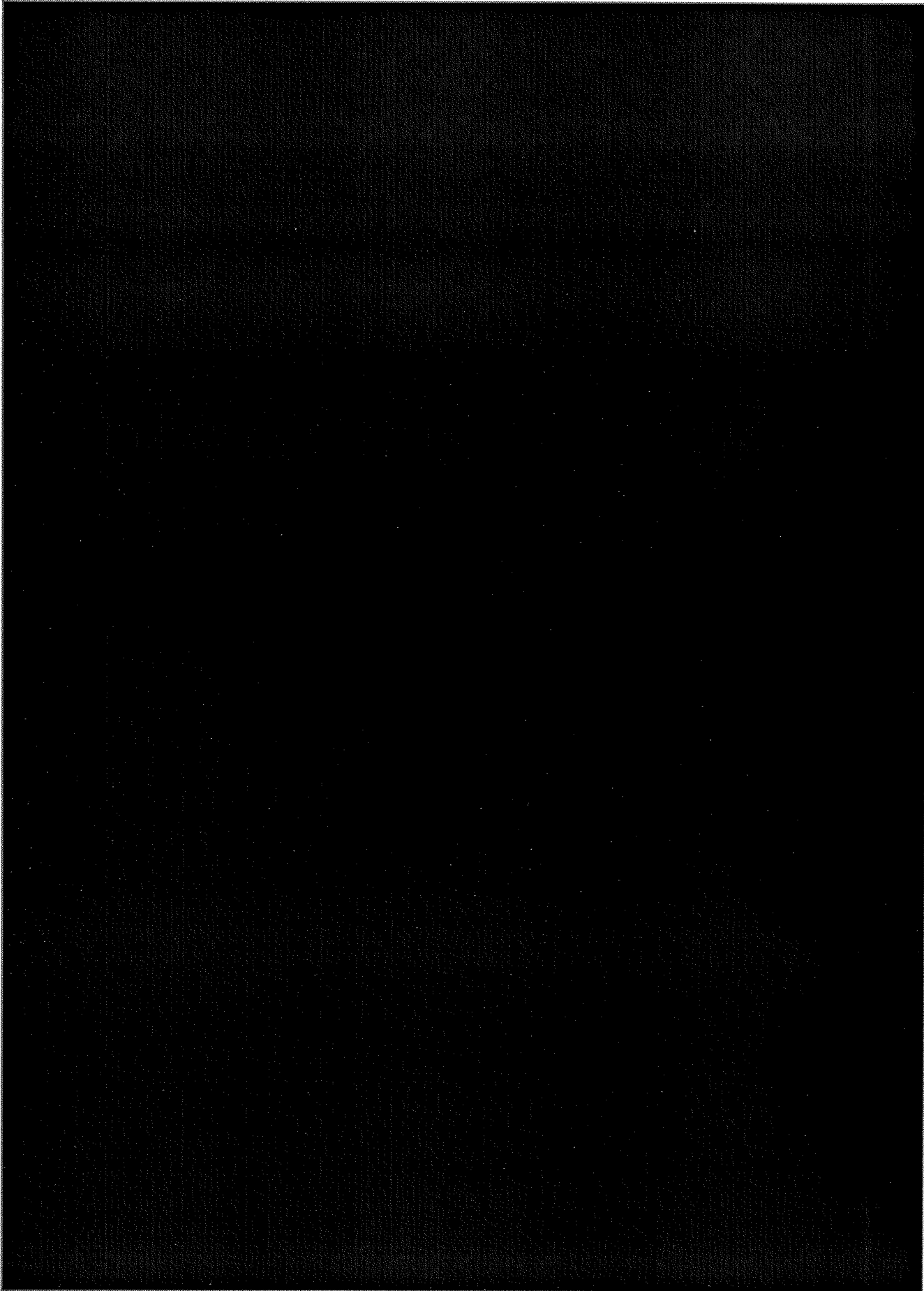
準備調査では、損益計算書上の分析に加えて、貸借対照表を分析することで新たな問題点や不正の想定をすることができます。

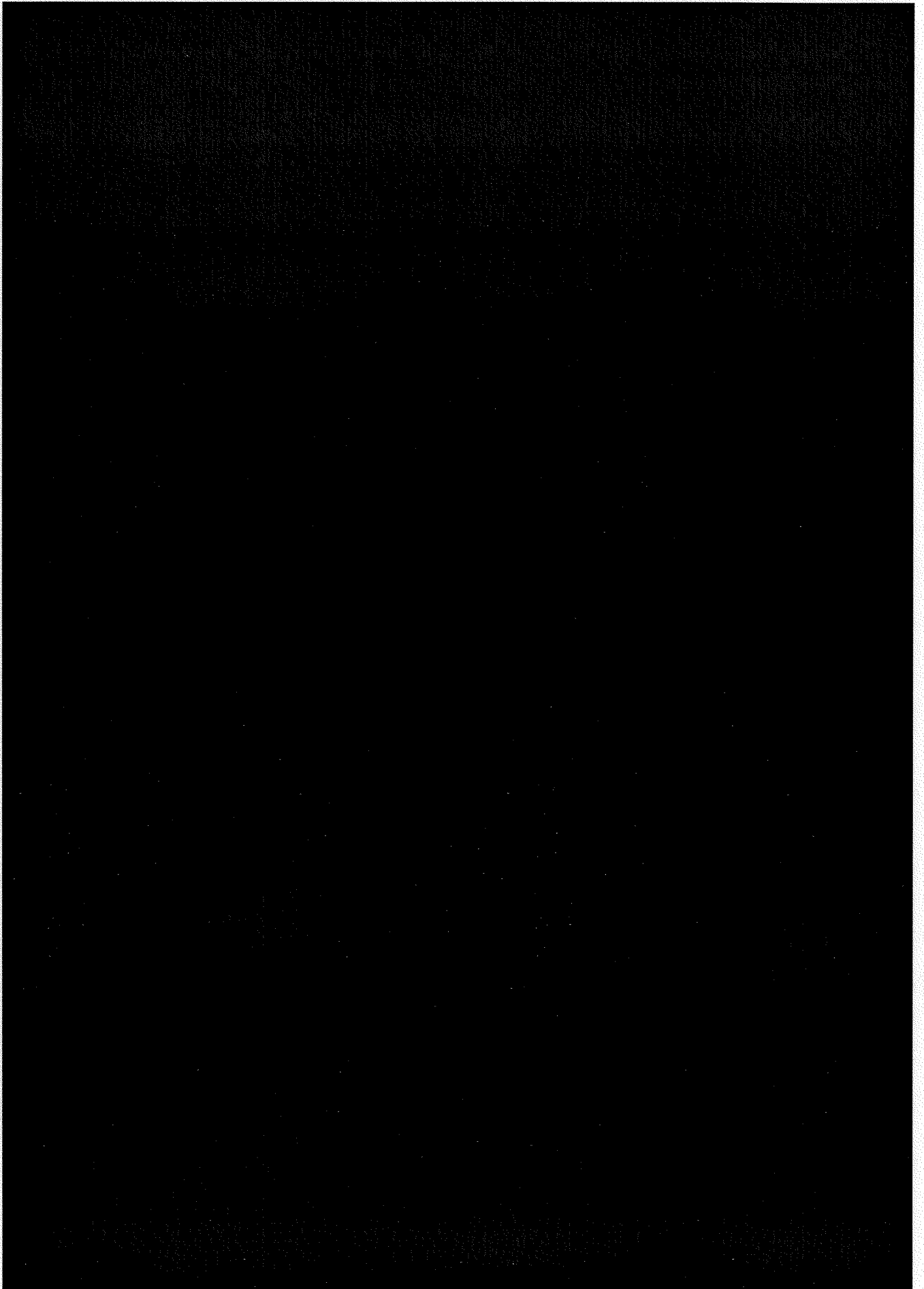
帳簿上で不正があれば、貸借対照表にも表れるはずであり、それを読み取れるかどうかで調査展開を効果的に行うことができます。

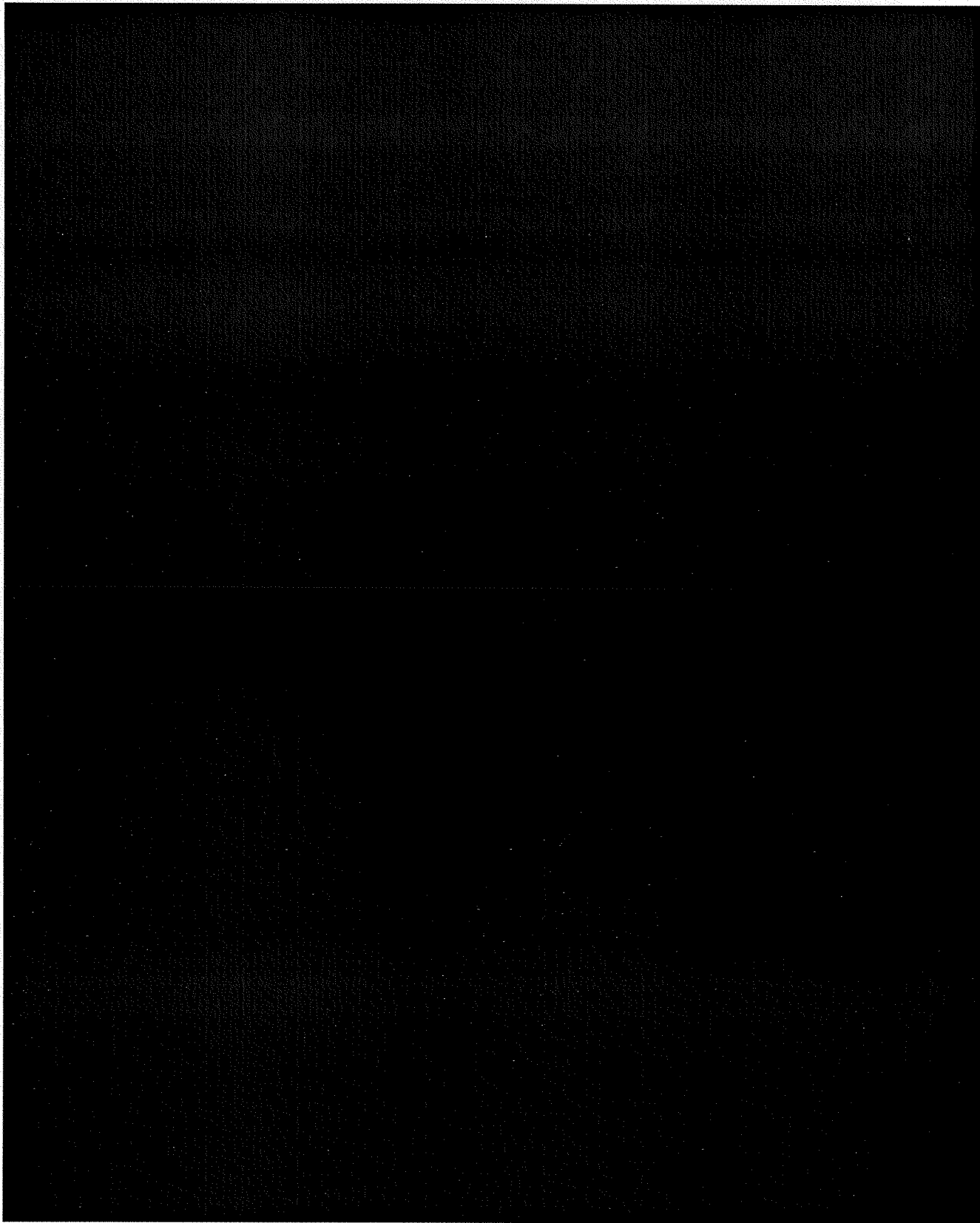
事例に沿って、貸借対照表から見える不正や矛盾点を検討しましょう。











第3章 反面調査の要領

反面調査は、帳簿や原始記録が不備若しくは備わっていても、その内容に問題点があるなど、調査対象者の調査のみでは真実の取引内容が把握できない場合に、調査対象者の取引先に対して、実地ないし書面で調査対象者との取引内容を質問・検査し、その者が備えている関係帳簿書類等を検討することによって、取引の事実関係を明らかにする目的で実施する。

第1節 取引先調査

取引先に臨場した場合は、代表者等の責任のある者と面接の上、自己の身分を明らかにし、調査の目的を説明して積極的な協力が得られるよう努力する。

1 実施に当たっての留意事項

- (1) 調査対象者の帳簿調査等で不審点を把握した場合は、どんなささいな事項でも積極的に実施し解明するという姿勢が必要である。

なお、臨場に当たっては、疑問点を事前に整理して着手することを心掛ける。

(2)

第2節 金融機関等調査の要領

1 金融機関等調査の必要性

個人・法人を含む大半の事業者にとって、銀行や証券会社等の金融機関は、安全で信頼のおける代金決済や資金調達の機関として、非常に密接な関係にある。

また、記録や記帳がなく原始記録の保存もない調査対象者がいる中で、金融機関に保存された[REDACTED]は、不正の端緒やその全貌の把握及び調査所得金額の算定に、極めて有効で効率的といえる。

ただ、金融業界は、インターネット環境の急速な整備に伴う業務内容や取扱商品の大きな拡大のほか、長引く低金利時代を反映し、従来の金融機関間の預金（者・量）獲得競争から、安定した担保を有する優良貸付先（住宅ローン等）の獲得競争への変化等もあり、顧客ニーズに応じた店舗展開や組織再編及びコスト意識の観点から急速なICT化や大幅な人員削減などで多忙を極めた店舗が多いことから「帳票等を確認しても何ら問題点が見当たらないから、とりあえず銀行に行って何らかの端緒を探そう。」との安易な気持ちでの金融機関等調査（以下「銀行調査」という。）は、避けるべきである。

また、近年では特に大手金融機関では事業の合理化の名の下、リテール（個人顧客）を重視しない傾向にあり、以前のように行員が顧客の店舗や自宅へ集金に行くというケースが少なくなっており、入出金伝票なども極めて短期間で店舗から集中倉庫に移転されるなど、店舗に臨場しても従来のような金融機関調査ができず、取引履歴の復元を依頼することしかできないことも多くなっている。

そのため、銀行調査においては、備付帳簿の名称変更や保存期間・場所や名称等の変更などの最新情報には、常に注意する必要がある [REDACTED]

2 銀行調査の法的根拠

銀行調査の法的根拠は、国税通則法の規定にある質問検査権の行使である。

この質問検査権の行使内容については、当該職員の自由裁量に委ねられており、それが社会通念上からみて公正妥当であって職権濫用に当たらない限り、何ら制約を受けるものではないが、よりスムーズな調査協力を求めることもあり、国税庁においては、

- ① 調査は、調査対象者の預貯金等（調査対象者と同一視される預貯金等を含む）に関して行うのであって「普遍的な調査」は避ける
- ② 調査を行う場合は「金融機関の預貯金等の調査証」（以下「調査証」という。）を呈示することとしている。

3 金融機関側に対する協力要請

大量の個人情報を取り扱う銀行についても、個人情報取扱事業者としての制限が課されているが、個人情報保護法の例外規定に対する理解不足から、資料情報の提供等を拒否された場合は、「質問検査権の行使」である旨を伝え、「質問検査権の行使は、この例外規定」に該当することを説明し、理解を求める必要がある。

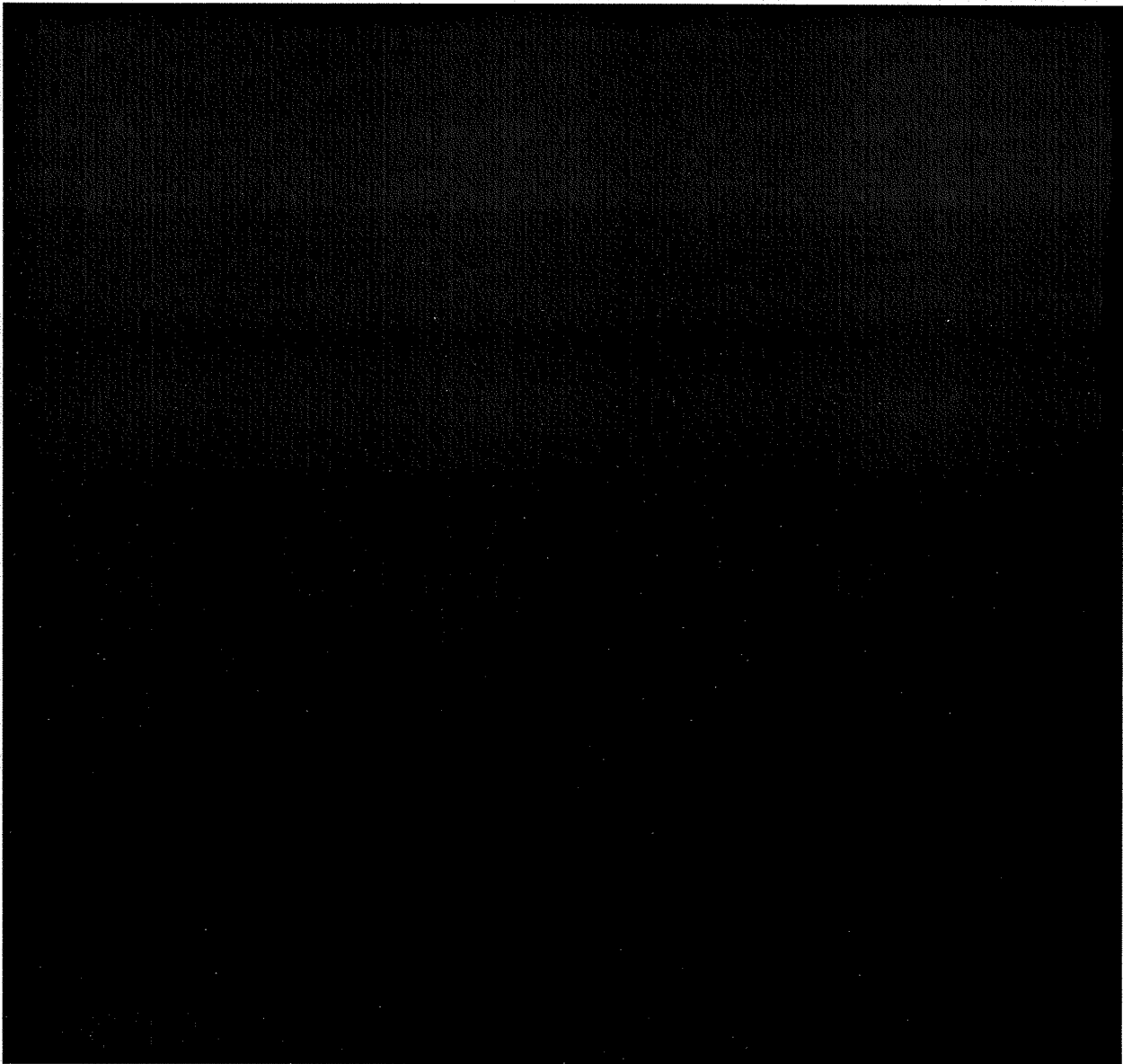
4 銀行調査の手順

(1) 調査証の交付申請

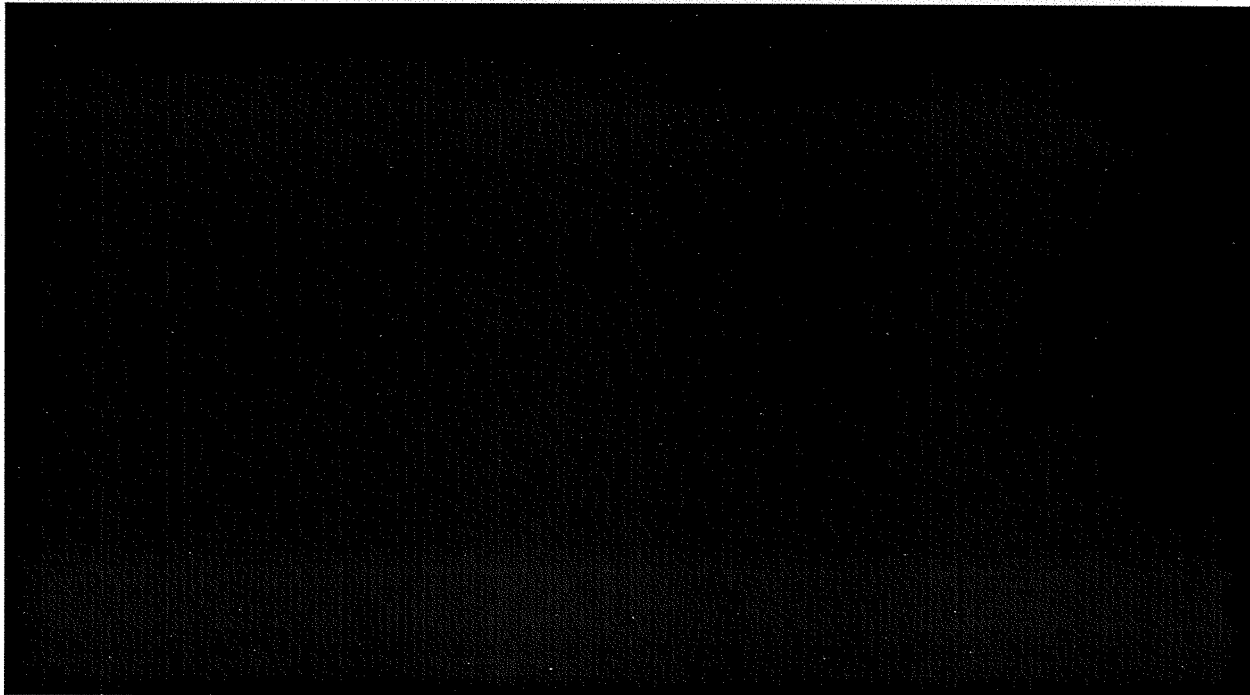
準備調査又は実地調査の過程で、銀行調査の必要があると認められる場合には、解明すべき内容を統括官等に復命し、調査証の交付を申請する。

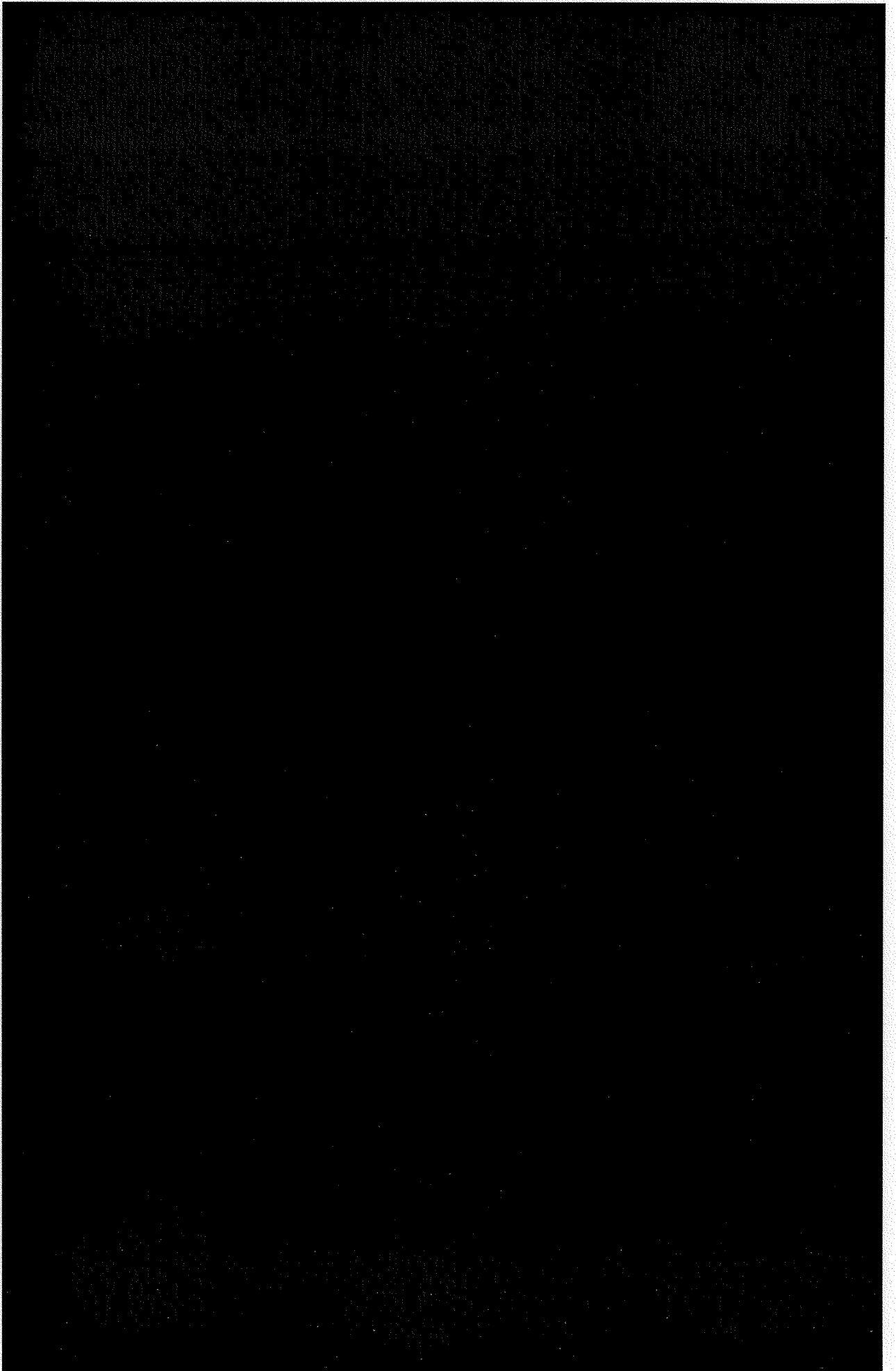
なお、調査証の持つ性格は次のとおりである。

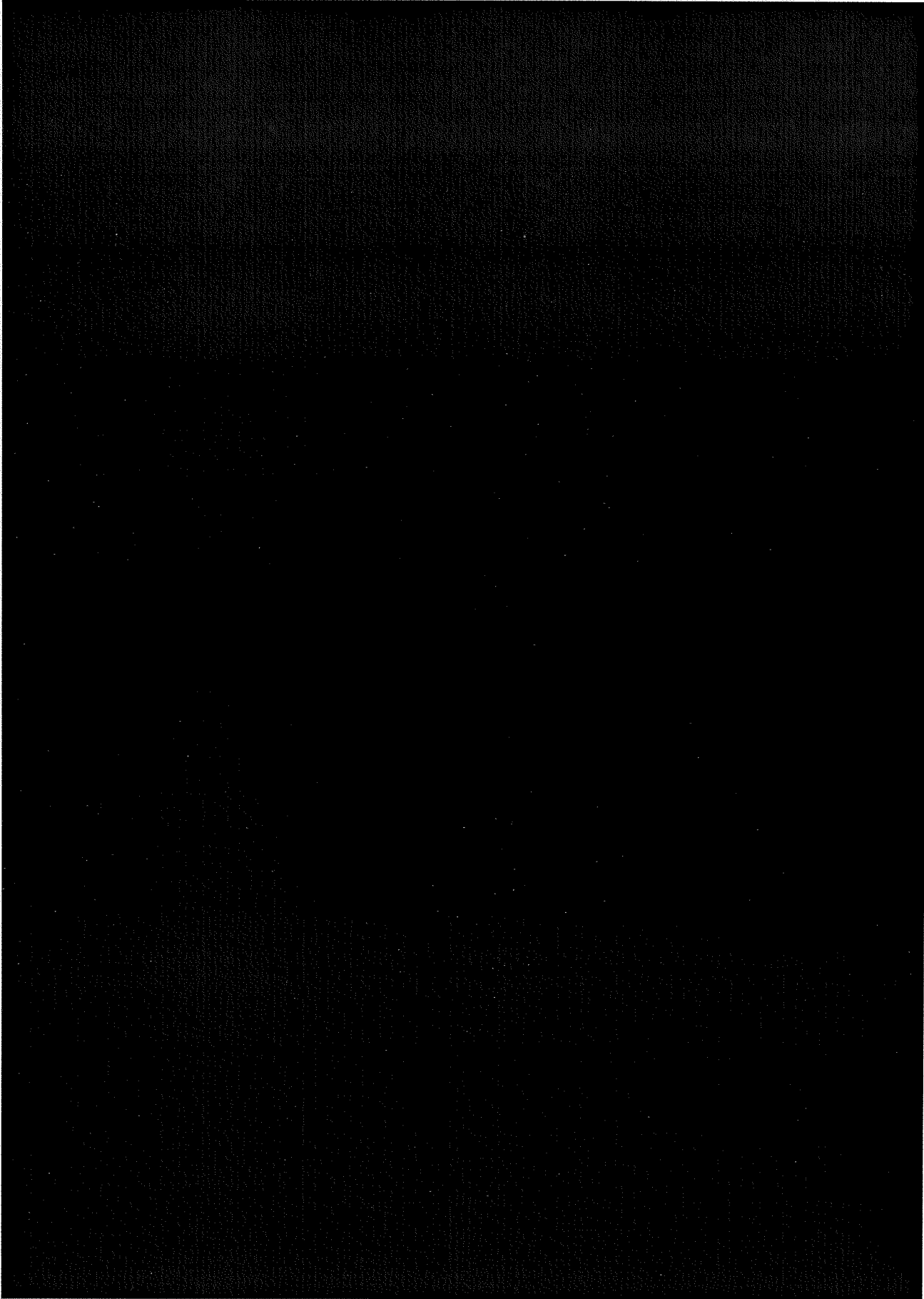
イ 調査証は、調査すべき銀行に対し、調査対象者が誰であるか、調査目的は何であるか、調査証の発行者は誰であるか等を明示して調査事由を明らかにするものである

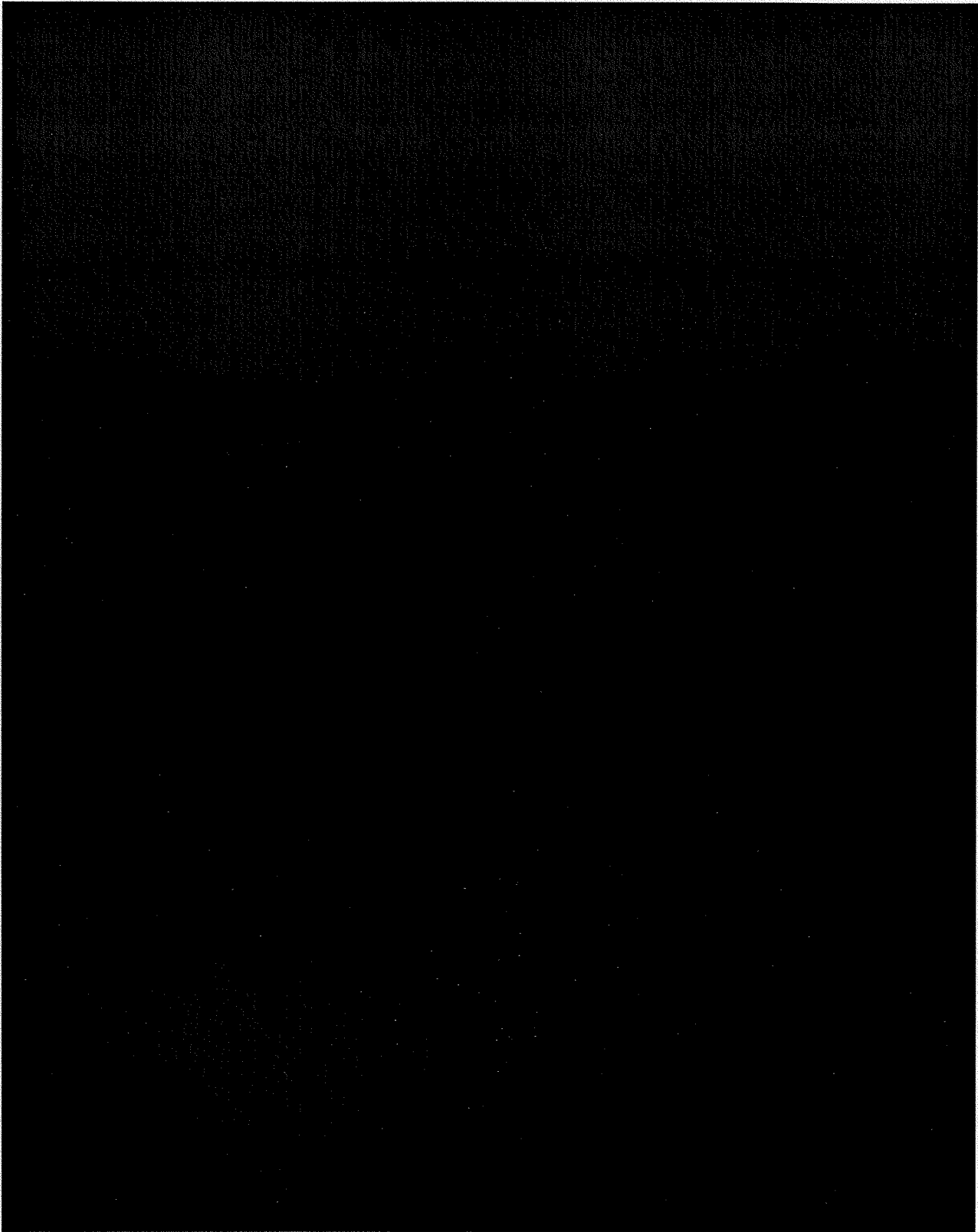


(2) 銀行調査









第4章 実地調査に係る審理事務

1 事務運営指針

- ① 平成12年7月3日付「申告所得税及び復興特別所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて」（最終改正：平成28年12月12日）
- ② 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」（最終改正：平成28年12月12日）
- ③ 平成12年7月3日付「消費税及び地方消費税の更正等及び加算税の取扱いについて」（最終改正：平成28年12月12日）

2 過少申告加算税及び無申告加算税について

(1) 加算税を課さない場合

イ 正当な理由

(イ) 「正当な理由」（通則法65④一、66①ただし書）がある場合

「正当な理由」があると認められる場合、正当な理由部分については加算税を課さない。



(ロ) 「正当な理由」があると認められるケース ⇒立証責任は納税者側にある。

「正当な理由」がある場合とは、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があり、加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいう（平成18年4月20日最高裁第一小法廷判決）。

↳ 事務運営指針① 第1の1、第2の1

【ケーススタディー】

- ① 税法の不知又は誤解に基づき過少申告となっていた場合、「正当な理由」があると認められるか。

納税者が税法の規定を知らなかったことや税法の規定を誤解して解釈していたことは、「納税者の責めに帰すべき事由」があると認められ、「正当な理由」があるとは認められない。

↳ 事務運営指針① 第1の1(1)注書き、第2の4(2)

《 参考 》

国税通則法65条（過少申告加算税）4項に規定する正当な理由がある場合とは、過少に税額を申告したことが納税者の責めに帰することができない客観的な障害に起因する場合など、その申告が真にやむを得ない理由によるものであり、納税者に過少申告加算税を課することが不当若しくは酷になる場合を意味するものであって、その過少申告が納税者の税法の不知又は誤解であるとか、納税者の単なる主観的な事情に基づくような場合までを含むものでないと解するのが相当である（平成8年11月21日東京地裁判決）。

② 「正当な理由」があると認められる「誤指導」とは例えばどのようなものか。

次のいずれの要件をも満たしている場合は、「正当な理由」があると認められる。

☞ 事務運営指針① 第1の1(3)、第2の4(2)

- イ 納税者から十分な資料の提出等があったこと
- ロ 税務職員等が納税者に対して誤った指導を行ったこと
- ハ 納税者とその指導に従ったことにより過少申告となったこと
- ニ 納税者とその指導を信じたことについて、やむを得ないと認められる事情があること

なお、認定に当たっては、

- Ⓐ 誤った指導の状況
- Ⓑ 誤った指導の内容及びその程度
- Ⓒ 納税者の税知識
- Ⓓ 納税者の判断力の程度との関連性

など諸般の事情を総合して判断することに留意する。

③ 当初申告に誤りがあったことから、修正申告書を徴した。

その際、納税者から、「3年前に調査を受けたが、誤りを指摘されなかった。」との申立てがあったが、この場合、過少申告となったことについて「正当な理由」があると認められるか。

調査等の際に納税者の誤りを指摘しなかったというだけでは、「ケーススタディー②」のロからニまでの要件を満たしているとは言えず、「正当な理由がある」とは認められない。

④ 税理士に申告を任せていたところ、申告誤りがあり、過少申告となっていた。

この場合は「正当な理由」があると認められるか。

税理士に申告を任せていたからといって、過少申告についての責任を免れられるものではなく、「正当な理由」があるとは認められない。

事務運営指針②においても、特段の事情がない限り、配偶者又はその他の親族等が行った「隠蔽又は仮装」行為を納税者本人の行為と同視して、重加算税を賦課することとしているところである。

☞ 事務運営指針② 第1の1

《参考》

- 税理士が隠ぺい仮装行為をして脱税をするなどとは予想し得なかったとしても、税務署職員や長男から税額は800万円程度と言われながら、これが550万円に済むとの税理士の言葉を信じて、それ以上の調査、確認をすることなく、確定申告書の内容をあらかじめ確認せず、確定申告書の控えや納税に係る領収書等の交付を同税理士に要求したり、申告について税務署に問い合わせたりはしなかったというのであってこれらの点で被上告人には落ち度が見受けられ・・・国税通則法65条4項にいう「正当な理由」があると認めることはできない（平成18年4月20日最高裁第一小法廷判決）。
- 税理士が本件不正行為のような態様で脱税をするなどとは通常想定し難く・・・課税庁の職員のこのような積極的な関与がなければ本件不正行為は不可能であったともいえるのであって、過少申告加算税の賦課を不当とすべき極めて特殊な事情が認められる。このような事実関係及び事情の下においては、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があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが

不当又は酷になる場合に当たり、国税通則法65条4項のいう「正当な理由」があると認めることができる（平成20年3月27日最高裁第一小法廷判決）。

(注) 税理士が税務職員と共謀し、当該職員に課税資料を廃棄させ、顧客の譲渡所得の申告をせず、顧客から受領した納税資金を領得するという脱税行為を行ったもの。

- ⑤ 青色申告の取消処分に伴って生じた青色事業専従者給与の額と事業専従者控除額との差額部分について、「正当な理由」があると認められるか。

青色申告の承認が取り消されたことに伴い、青色事業専従者給与、青色申告特別控除などが認められないこととなったときは、「正当な理由」があると認められる。

☞ 事務運営指針① 第1の1(2)

(参考) 平成6年3月10日岡山地裁判決

ただし、青色事業専従者に対する給与等の支払の事実がないなど、青色申告の承認の取消しをしない場合でも否認されることとなる場合は、当該部分に「正当な理由」があるとは認められない。

	青色取消しをしない場合に	正当理由の有無
青色特典	適用がある	有
	適用がない	無

例 帳簿の記録・保存がないため、青色承認を取り消した場合の青色申告特別控除（65万円）
10万円部分・・・正当な理由「有」
55万円部分・・・正当な理由「無」

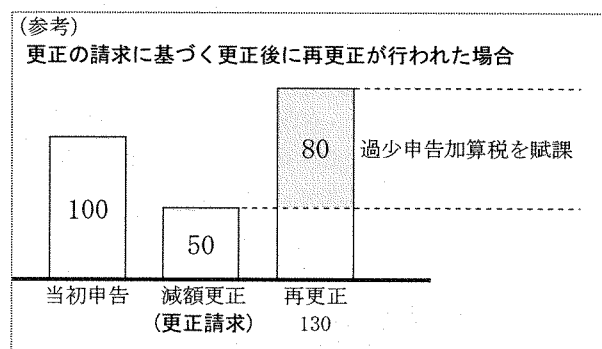
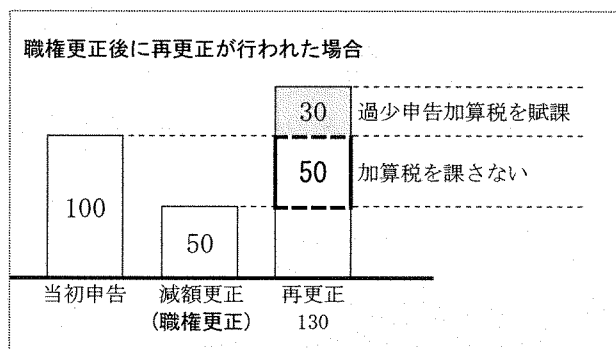
□ 減額更正後に再更正等が行われた場合（通則法 65④二、66⑤、通令 27②）

減額更正後に再更正等が行われた場合、当初申告に係る税額に達するまでの税額（還付金に相当する税額を含む。）に対しては、過少申告加算税又は無申告加算税を課さない。なお、上記減額更正については、更正の請求に基づく更正が除かれている。

平成28年度税制改正により、加算税通達の取扱いが法令上明確化された。

【ケーススタディー】

- ⑥ 当初申告（期限内・税額100）に対して職権による減額更正（税額50）を行った後に再更正（税額130）を行った。この場合、過少申告加算税の対象となるのはいくらか。



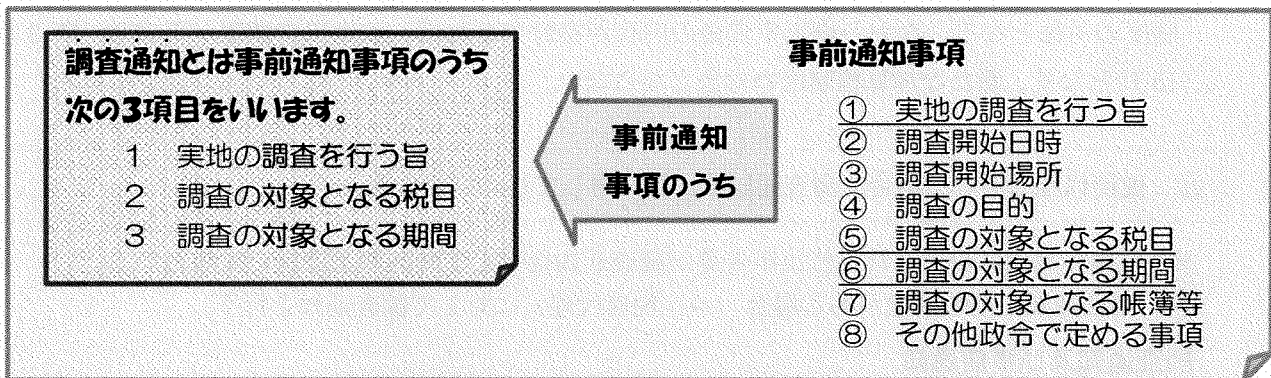
(2) 調査通知を受けてから更正又は決定（更正等）を予知するまでの間に修正申告書又は期限後申告書（修正申告書等）が提出された場合（通則法65①②⑤、66①②⑥）

平成 28 年度税制改正により、調査通知を受けてから更正等を予知するまでの間に修正申告書等が提出された場合については、更正等を予知して修正申告書等が提出された場合に課される通常の加算税よりも 5%低い水準の加算税を課することとされた。

なお、この改正は、平成 29 年 1 月 1 日以後に法定申告期限が到来する国税について修正申告書等の提出があった場合に適用される。

(注) 調査通知に係る調査について、更正決定等をすべきと認められない旨の通知をした後や調査結果の内容説明に基づき修正申告書が提出された後などに、更に自主的に修正申告書が提出された場合（調査による更正等を予知してされたものでない場合に限る。）には、調査通知がある前に行われたものとして取り扱う。

☞（事務運営指針①第 1 の 3(3)）



(平成 28 年 12 月 21 日付大阪国税局課税総括課課税第一情報第 27 号より)

※ ケーススタディ⑦【加算税割合】の表「Ⅱ（調査通知以後から調査による更正等予知前まで）」に該当する。

【ケーススタディー】

⑦ 平成29年 4 月 7 日に平成26～28年分について実地の調査を行う旨の調査通知を行った後、同月10日に平成26～28年分の修正申告書が提出された。調査通知を行っているため、全ての年分を調査通知後更正予知前の加算税の賦課対象としてよいか。（当初申告は全年分とも期限内申告である。）

調査通知後更正予知前の加算税の対象となるのは、平成 29 年 1 月 1 日以後に法定申告期限が到来する国税であるため、平成 28 年分のみ過少申告加算税を賦課する。加算税割合は下表のとおり。

【加算税割合】

修正申告等の時期	過少申告加算税	無申告加算税
I 法定申告期限等の翌日から調査通知前まで	対象外	5%
Ⅱ 調査通知以後から調査による更正等予知前まで	5% (10%)	10% (15%)
Ⅲ 調査による更正等予知以後	10% (15%)	15% (20%)

(注) 1 () 書きは、加重される部分（過少申告加算税は期限内申告額と 50 万円のいずれが多い額を超える部分、無申告加算税は 50 万円を超える部分）に対する加算税割合を表す。

2 更正等を予知してされたものである場合には、調査通知の有無にかかわらず、加算税（調査による更正等予知以後の加算税割合）が賦課される。

3 源泉所得税に係る不納付加算税については適用されない。

- ⑧ 納税者から平成 29 年 4 月 17 日付で給与所得を 500 万円（年末調整済）、不動産所得の損失を 300 万円とする平成 27 年分の還付申告書（還付金 30 万円）が提出されたが、不動産所得の計算において家事費の混入が想定されたので調査通知を行ったところ、調査着手前に修正申告書（修正後の還付金は 10 万円）が提出された。この場合（増差税額 20 万円）、調査通知後更正予知前の加算税の賦課対象としてよいか。

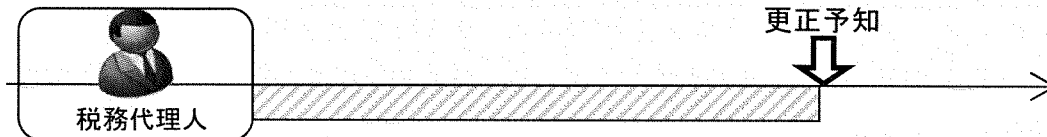
新たな加算税制度は、平成 29 年 1 月 1 日以後に法定申告期限が到来する国税について適用されることとなるので、所得税の場合、原則、平成 28 年分以後の年分が対象となる。ただし、所法 122 に基づく還付等を受けるための申告については法定申告期限の定めがないため、申告書を提出した日が「法定申告期限」となり（通法 70①一、所基通 122-1）、平成 27 年分以前の年分であってもその提出日が平成 29 年 1 月 1 日以後であれば、新たな加算税制度の対象となる。事例の場合、修正申告後の内容が還付であり、当初申告書は還付申告請求書（通令 26）に該当するから、当初申告書の提出日（平成 29 年 4 月 17 日）が法定申告期限となり、新たな加算税制度の対象となる。なお、修正申告後の内容が納付であれば、法定申告期限が平成 28 年 3 月 15 日となり、新たな加算税制度の対象とならない。

- ⑨ 税務代理人がいる場合、調査通知は、誰に対して行えばよいか。

※ 斜線の期間に提出された修正申告等が調査通知後更正予知前の加算税の対象となる。

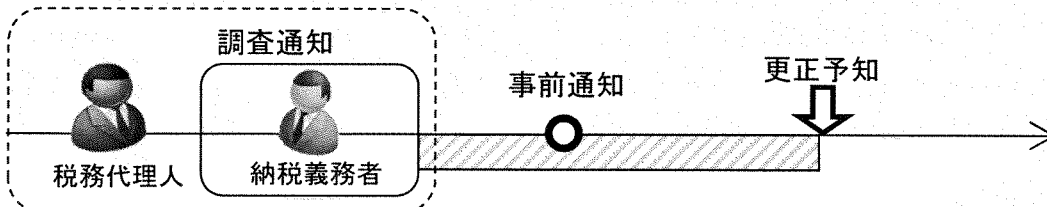
➤ 事前通知不要の同意がある場合 ⇒ 税務代理人に対して調査通知を行う。

調査通知及び事前通知



➤ 事前通知不要の同意がない場合 ⇒ 納税義務者と最初に連絡する機会に調査通知を行う。

日程調整



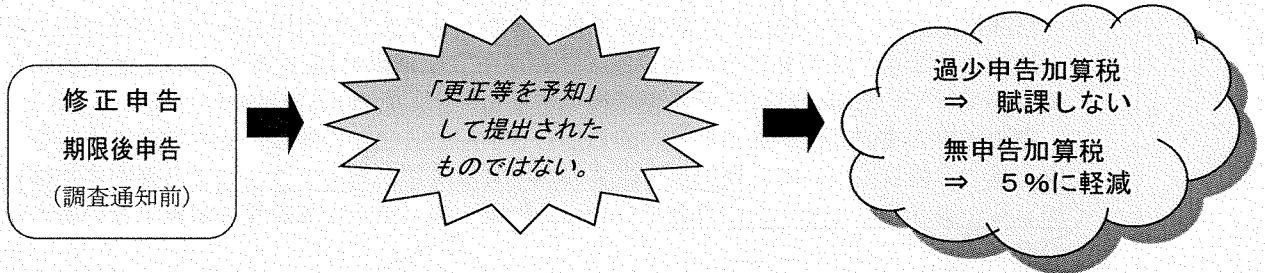
（平成 28 年 12 月 21 日付大阪国税局課税総括課課税第一情報第 27 号（参考図表）より）

- ⑩ 事前通知に先立って調査日程を調整するための連絡を行った際に調査通知を併せて行ったが、日程が折り合わずに調査の開始を延期することとした。この場合（事前通知事項の通知を終えていない場合）、調査通知はなかったことになるのか。

調査通知は、3つの事項を通知することで効力が生じるため、日程調整の連絡の際に調査通知を行ったのであれば、調査の開始を延期した場合など、事前通知事項のうち調査通知事項以外の事項に係る通知を終えていない場合であったとしても、調査通知がなかったことにはならない。

(3) 「更正・決定の予知」

- イ 調査通知前に更正等を予知しない修正申告書等が提出された場合（通則法65①②⑤、66①②⑥）
「更正・決定を予知」しない修正申告書又は期限後申告書の提出が調査通知前にあった場合、過少申告加算税は賦課されず、無申告加算税は5%に軽減される。



※ p. 4 ケーススタディ⑦【加算税割合】の表「I（法定申告期限等の翌日から調査通知前まで）」に該当する。

ロ 「更正・決定の予知」があったと認められるケース

納税者が調査があったことを了知した後に修正申告書等を提出したと認められる場合は、当該修正申告書等は「更正・決定を予知」して提出されたものに該当する。

☞ 事務運営指針① 第1の2、第2の2

※ p. 4 ケーススタディ⑦【加算税割合】の表「III（調査による更正等予知以後）」に該当する。

なお、更正等を予知してされたものである場合には、調査通知の有無にかかわらず、加算税（調査による更正等予知以後の加算税割合）が賦課される。

【ケーススタディー】

納税者に対する臨場調査や取引先に対する反面調査等により、当該納税者が調査があったことを了知したと認められた後に修正申告書が提出された場合は、当該修正申告書は、「更正・決定を予知」して提出されたものに該当する。

☞ 事務運営指針① 第1の2

※ p. 4 ケーススタディ⑦【加算税割合】の表「II（調査通知以後から調査による更正等予知前まで）」に該当する。

《 参考 》

- 「更正があるべきことを予知してされたものでないとき」とは、税務職員が申告に係る国税についての調査に着手し、その申告が不適正であることを発見するに足るかあるいはその端緒となる資料を発見し、これによりその後の調査が進行し先の申告が不適正で申告漏れの存することが発覚し更正に至るであろうということが客観的に相当程度の確実性をもって認められる段階（いわゆる「客観的确实時期」）に達した後に、納税者がやがて更正に至るべきことを認識した上で修正申告を決意し修正申告書を提出したものであることをいうと解するのが相当である（平成24年9月25日東京地裁判決）。

- (4) 「期限内に申告する意思があった」と認められる場合の無申告加算税の取扱い（通則法66⑦）
次の要件のいずれにも該当する場合は、無申告加算税を賦課しない。

イ 法定申告期限から1か月（平成27年3月31日以前に法定申告期限が到来する国税については2週間）を経過する日までに期限後申告書が提出されていること（改正法附則53②）
ロ 当該期限後申告書の提出が、決定があるべきことを予知して提出されたものでないこと
ハ 期限後申告書に係る納付すべき税額の全額が法定納期限（口座振替納付の手續の依頼を税務署長等が受けていた場合には、その期限後申告書を提出した日）までに納付されていること
ニ 期限後申告書の提出があった日の前日から5年前の日までの間に、その期限後申告書に係る国税の属する税目について、期限後申告書の提出又は決定があったことによる無申告加算税又は重加算税を課されたことのない場合で、通則法66条7項（無申告加算税を賦課しない旨の取扱い）の適用を受けていないこと

期限後申告の常習者には認めない

無申告加算税に代えて課される重加算税

なお、通則法66⑦の適用がある期限後申告の後に修正申告書の提出があった場合は、過少申告加算税の対象とされる（通則法65①）。

【ケーススタディー】

- ⑫ 平成29年3月1日に平成27年分の期限後申告書の提出があり、無申告加算税賦課決定通知書を平成29年3月27日に送達した。同年3月17日に平成28年分の期限後申告書が提出されたが、この場合、通則法66⑦の適用はあるか。

加算税の賦課決定の効力は、納税者に送達されて初めてその効力が生じる。

本事例の場合は、平成27年分の期限後申告につき無申告加算税が賦課されてはいるものの、無申告加算税賦課決定通知書の送達日が平成29年3月27日であることから、平成28年分の期限後申告書が提出された平成29年3月17日時点においては、いまだ平成27年分の無申告加算税の賦課決定の効力は生じておらず、他の要件を満たしていれば通則法66⑦が適用されることになる。

- ⑬ 上記⑫のケースで、平成28年10月3日に平成26年分の所得税の更正処分を行い、35%の重加算税を賦課している場合は、通則法66⑦は適用されるか。

期限後申告書に係る国税につき、期限後申告書の提出があった日の前日から5年前の日までの間に期限後申告書の提出又は決定があったことによる無申告加算税又は重加算税を課されたことがある場合は、通則法66⑦は適用されない（通令27の2①一）。

これは、期限後申告の常習者についてまで無申告加算税の不適用制度の対象とすべきではないとの考え方によるものであり、ここでいう「重加算税」は無申告加算税に代えて課された重加算税（通則法68②）を意味する。

したがって、本ケースの場合は無申告加算税に代えて課された重加算税ではないことから、他の要件を満たしていれば、通則法66⑦が適用されることになる。

- ⑭ 青色申告者から期限後申告書の提出があった。

当該期限後申告は通則法66⑦の要件をすべて満たしていることから、無申告加算税は賦課されないが、65万円の青色申告特別控除など期限内申告を要件とする特典は受けることができるか。

通則法66⑦は、一定の要件を満たしているものについて「無申告加算税を賦課しない」ことを規定しているにとどまり、「期限後申告を期限内申告として取扱うこととしたもの」ではないから、65万円の青色申告特別控除など期限内申告を要件とする特典については認められない。

⑮ 平成29年3月17日に平成28年分の期限後申告書が提出された者について、無申告加算税の不適用（通則法66⑦；初回宥恕）該当確認を行ったところ、納付すべき税額を10,000円とする平成27年分の期限後申告書が平成28年3月18日に提出されていた。次の①、②の場合に、平成28年分の期限後申告に係る税額に通則法66⑦の適用はあるか。なお、平成26年分以前は全て期限内申告されているものとする。

① 平成27年分の期限後申告書に係る税額が平成28年3月15日に納付されていた場合

② 平成27年分の期限後申告書に係る税額が平成28年3月18日に納付されていた場合

① 無申告加算税の初回宥恕と少額不徴収のいずれにも該当する場合には、初回宥恕が適用され、少額不徴収の適用はない。平成27年分の期限後申告についてみると、通則法119④の少額不徴収に該当し得るところ、当該期限後申告が前記(4)の各要件を満たすことから、これらの規定のいずれにも該当し、通則法66⑦（初回宥恕）が適用される（通則法119④（少額不徴収）は適用されない）こととなる。

したがって、①の場合については、平成27年分の期限後申告について、前記(4)の各要件を満たし、通則法66⑦の適用を受けることから、平成28年分の期限後申告書については、前記(4)の二の要件を満たさないこととなり、通則法66⑦の適用を受けることはできない。

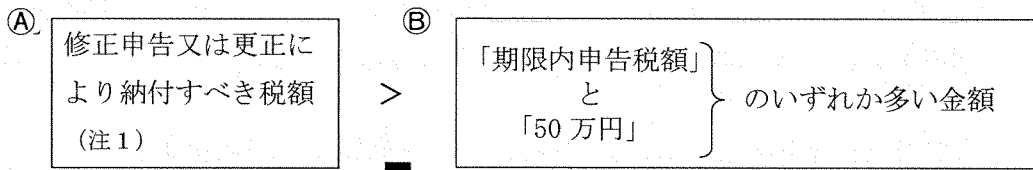
② この場合、平成27年分については、納付すべき税額が法定申告期限までに納付されていないことから、通則法66⑦（初回宥恕）の適用がなく、通則法119④の適用によって、加算税が全額切り捨てられることとなる。

したがって、前記(4)の二の「通則法第66条第7項（無申告加算税を賦課しない旨の取り扱い）の適用を受けていないこと」に該当するため、他の要件を満たす場合には、通則法66⑦が適用されることになる。

なお、振替納税の手続をしている場合には、期限後申告書を提出した日までに全額を納付しているかどうかで判定することから、事例の場合、平成27年分で初回宥恕が適用され、平成28年分については初回宥恕が適用されない。

(5) 過少申告加算税及び無申告加算税に係る「加重計算」

① 過少申告加算税に係る加重計算（通則法65②）

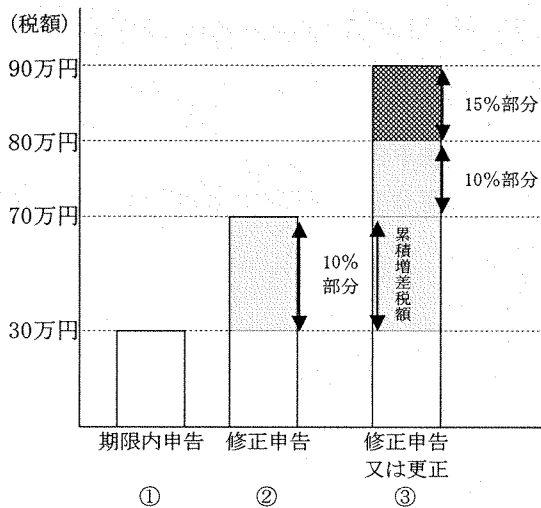


※ 「超える部分に相当する税額」（AとBの差額部分（注2））に5%を乗じて計算した金額を加算する。

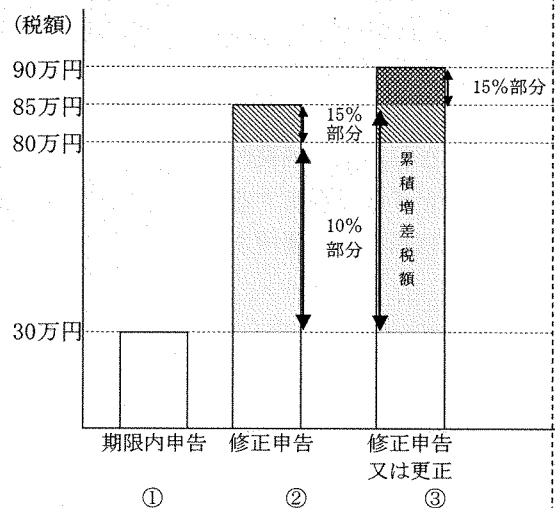
- (注1) 修正申告又は更正前に当該修正申告又は更正に係る国税について修正申告書の提出又は更正があったときは、その国税に係る「累積増差税額」を加算する（ケース1）。
- (注2) 修正申告又は更正により納付すべき税額が「超える部分に相当する税額」に満たない場合は、当該納付すべき税額とする（ケース2）。

【参考】累積増差税額があるケース（調査による更正等を予知している場合）

(ケース1)



(ケース2)



《計算》

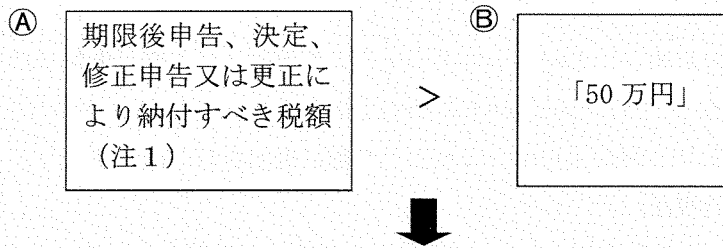
・ 20万円 + 40万円 > 50万円
 (納付税額) (累積増差税額)
 ↓
 ・ 通常分 20万円 × 10% = 20,000円
 ・ 加重分 (20万円 + 40万円 - 50万円) × 5%
 (超える部分に相当する税額)
 = 5,000円

《計算》

・ 5万円 + 55万円 > 50万円
 (納付税額) (累積増差税額)
 ↓
 ・ 通常分 5万円 × 10% = 5,000円
 ・ 加重分 5万円 < (5万円 + 55万円 - 50万円)
 (納付税額) (超える部分に相当する税額)
 ↓
 5万円 × 5% = 2,500円

※ 調査通知以後から、調査による更正等予知前に修正申告書等の提出があった場合は、加算税割合はそれぞれ、「10%」が「5%」、「15%」が「10%」となる。

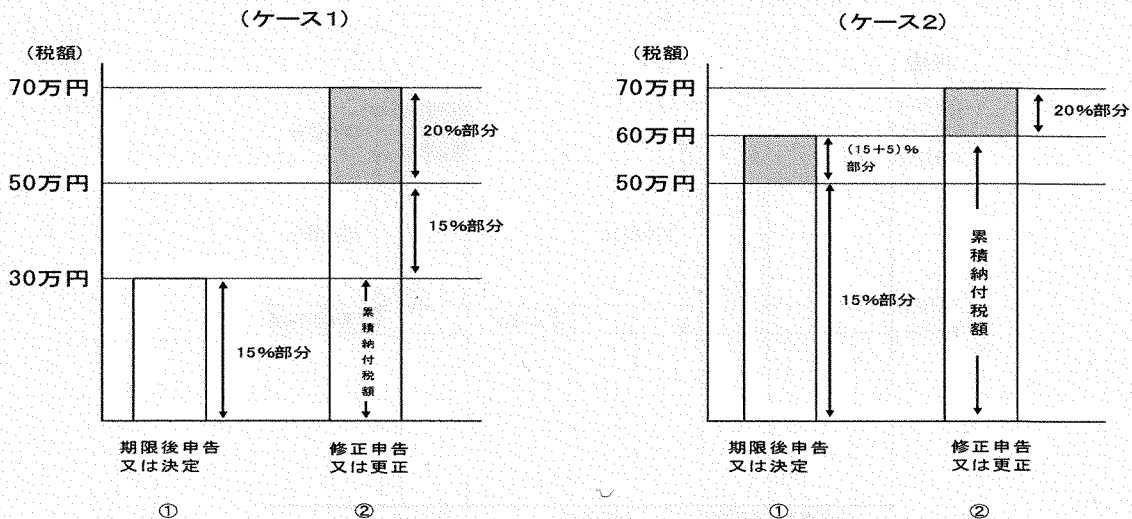
② 無申告加算税に係る加重計算（通則法66②）



※ 「超える部分に相当する税額」（①と②の差額部分（注2））に5%を乗じて計算した金額を加算する。

- (注1) 期限後申告書の提出又は決定があった後に修正申告書の提出又は更正があったときは、「累積納付税額」を加算する（ケース1）。
- (注2) 期限後申告等により納付すべき税額が「超える部分に相当する税額」に満たない場合は、当該納付すべき税額とする（ケース2）。
- (注3) 期限後申告書等の提出が、その国税についての調査があったことにより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において、調査通知前に行われたものであるときは、期限後申告書等の提出による納付すべき税額の5%となるので留意する。
⇒ 更正又は決定を予知してされたものでないときは加重計算の対象外である。

【参考】累積増差税額があるケース（調査による更正等を予知している場合）



《計算》

- ・ 40万円 + 30万円 > 50万円
(納付税額) (累積納付税額)

↓

- ・ 通常分 40万円 × 15% = 60,000円
- ・ 加重分 (40万円 + 30万円 - 50万円) × 5%
(超える部分に相当する税額)
= 10,000円

《計算》

- ・ 10万円 + 60万円 > 50万円
(納付税額) (累積納付税額)

↓

- ・ 通常分 10万円 × 15% = 15,000円
- ・ 加重分 10万円 < (10万円 + 60万円 - 50万円)
(納付税額) (超える部分に相当する税額)
↓
10万円 × 5% = 5,000円

※ 調査通知以後から、調査による更正等予知前に修正申告書等の提出があった場合は、加算税割合はそれぞれ、「15%」が「10%」、「20%」が「15%」となる。

【ケーススタディー】

⑯ 加重分の過少申告加算税を計算する場合の「累積増差税額」には調査通知前に提出された修正申告に係る税額を含めるのか。

累積増差税額とは、加算税の対象となる修正申告又は更正より前にされた修正申告又は更正に基づき納付すべき税額の合計額であるところ、通則法65⑤の適用がある場合、通則法65①及び②の規定が適用されないこととなる。したがって、調査通知前かつ更正予知前に提出された修正申告等に基づき納付すべき税額であれば、「累積増差税額」に含めない。

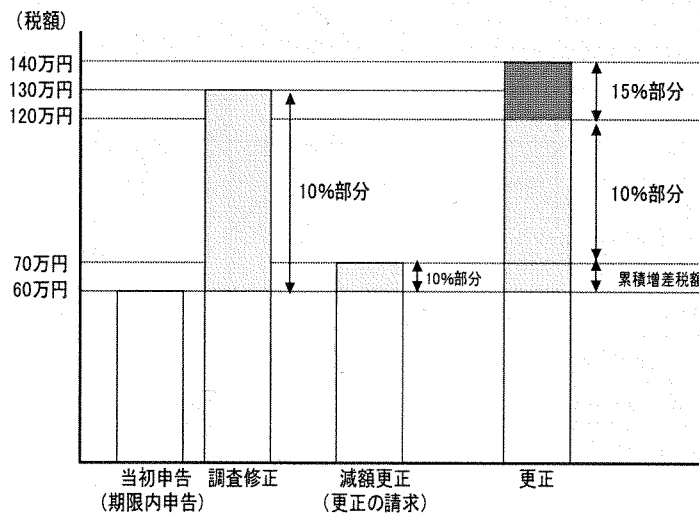
なお、調査通知後に提出された修正申告書により納付すべき税額は、累積増差税額に含めることとなる。

☞ 事務運営指針① 第3の1

⑰ 当初申告（税額60万円）に対して、調査による修正申告（①増差税額70万円）があった後に更正の請求による減額更正（②減額税額60万円）を行い、さらに後に調査による再更正（増差税額70万円）を行った。この場合、過少申告加算税に係る加重計算の対象はいくらか。

累積増差税額の計算上、納付すべき税額を減少させる更正等があったときは減少した部分の税額に相当する金額を控除した金額とする（通則法65③一）。

したがって、このケースの場合の累積増差税額は、①70万円から②60万円を控除した金額10万円となり、加重計算の対象は次の計算のとおり20万円である。



《計算》

$$\begin{aligned}
 & \cdot 70 \text{万円} + 10 \text{万円} > 60 \text{万円} \\
 & \quad \text{(納付税額)} \quad \quad \text{(累積増差税額)} \quad \quad \text{(当初申告額)} \\
 & \quad \quad \quad \downarrow \\
 & \cdot \text{通常分} \quad 70 \text{万円} \times 10\% = 70,000 \text{円} \\
 & \cdot \text{加重分} \quad (70 \text{万円} + 10 \text{万円} - 60 \text{万円}) \times 5\% \\
 & \quad \quad \quad \text{(超える部分に相当する金額)} \\
 & \quad \quad \quad = 10,000 \text{円}
 \end{aligned}$$

- ⑱ 当初申告（税額60万円）に対して、調査による修正申告（①増差税額60万円）があった後に更正の請求による減額更正（②減額税額70万円）を行い、さらに後に調査による再更正（増差税額70万円）を行った。この場合、加重計算において累積増差税額はあるのか。

累積増差税額はない。

このケースの場合、累積増差税額は当該修正申告に基づき納付すべき税額（60万円）から当該減額更正による減額した税額（70万円）を控除した金額となるが、当該控除をした結果、納付すべき税額はなくなるので累積増差税額はないことになる。

《計算》

累積増差税額

$$(①増差税額) 60万円 - (②減額税額) 70万円 = \triangle 10万円 \rightarrow \underline{0円}$$

※ 控除される減額税額は修正による（①増差税額）60万円を限度とするので累積増差税額は0円となる。

$$\begin{array}{l} \cdot 70万円 + 0円 > 60万円 \\ \text{(納付税額)} \quad \text{(累積増差税額)} \quad \text{(当初申告額)} \end{array}$$



$$\begin{array}{l} \cdot \text{通常分} \quad 70万円 \times 10\% = \underline{70,000円} \\ \cdot \text{加重分} \quad (70万円 - 60万円) \times 5\% \\ \quad \quad \quad = \underline{5,000円} \end{array}$$

- ⑲ 期限内申告書の予定納税額が控除漏れとなっていたため、修正申告の際に併せて修正した。この場合、加重分の計算における期限内申告税額は正当な予定納税額によるべきか。

期限内申告税額とは、期限内申告書又は期限内申告書の提出がなかったことについて正当な理由がある場合の期限後申告書の提出により納付すべき税額をいい、次のような金額がある場合は、その金額を加算した金額とし、申告書に記載された還付金の額に相当する税額がある場合は、その金額を控除した金額とされている（通則法65③二）。

イ 源泉徴収税額 ロ 外国税額控除額 ハ 予定納税額 ニ 災害減免額

これらの金額は、申告書に記載されている金額ではなく、本来所得税法等を正しく適用すれば控除されるべき金額を意味しており、予定納税額等が控除漏れとなっている場合で、修正申告等によりこれらの金額が修正されたときは、正当な予定納税額等を加算することになる。

⑳ 先行調査の修正申告で重加算税が賦課されている場合、再調査における過少申告加算税の加重分の計算に当たり、重加算税を賦課されている部分について考慮する必要があるか。

- 【具体例】
- ・期限内申告税額・・・・・・・・・・ 60万円
 - ・当初修正による増差税額・・・・ 100万円（重加対象70万円、過少対象30万円）
 - ・再修正による増差税額・・・・ 70万円（重加対象25万円、過少対象45万円）

重加算税は、まず、加重対象税額に対する過少申告加算税に代えて課すこととされているため（通令27の3①）、再調査における過少申告加算税の加重分の計算に当たり、先行調査で重加算税を賦課されている部分も考慮する必要がある。

区 分		1回ですべて修正した場合	当初修正	再修正
加算税の対象となる税額	①	1,700,000	1,000,000	700,000
累 積 増 差 税 額	②			1,000,000
合 計	③	1,700,000	1,000,000	1,700,000
期 限 内 申 告 額	平成●年●月●日の確定申告分	④	600,000	600,000
	外 国 税 額 控 除 額	⑤	0	0
	源 泉 徴 収 税 額	⑥	0	0
	予 定 納 税 額	⑦	0	0
	災 害 減 免 額	⑧	0	0
	④ から ⑧ の 計	⑨	600,000	600,000
⑨の金額と50万円のいずれか多い金額	⑩	600,000	600,000	600,000
①の金額と「③-⑩」の金額のいずれか少ない方の金額	⑪	1,100,000	400,000	700,000
重加算税の対象となる税額	⑫	950,000	700,000	(300,000) 250,000
通 常 分	加算税の基礎となる税額(①-⑫) (1万円未満の端数切捨て)	⑬	750,000	300,000
	加 算 税 の 割 合	⑭	10%	10%
	加 算 税 の 額 (⑬ × ⑭)	⑮	75,000	30,000
加 重 分	加算税の基礎となる税額(⑪-⑫) (1万円未満の端数切捨て)	⑯	150,000	0
	加 算 税 の 割 合	⑰	5%	5%
	加 算 税 の 額 (⑯ × ⑰)	⑱	7,500	0
過少申告加算税の額(⑮+⑱)	⑲	82,500	30,000	52,500

70万-
(100万-60万)

※ 先の調査において、当該課税年分に重加算税が賦課されている場合は、「重加算税の対象となる金額」欄を2段書きとし、上段にかっこ書きで先の調査における⑫「重加算税の対象となる税額」欄の金額から、次の金額を差し引いた残りの金額（赤字のときは0）を記載する。

先の調査における①「加算税の対象となる税額」欄の金額から⑩「⑨の金額と50万円のいずれか多い金額」欄の金額を差し引いた残りの金額

⑥ 国外財産調書の提出の有無による過少申告加算税等の特例

国外財産に係る所得税又は相続税について修正申告書若しくは期限後申告書の提出又は更正若しくは決定（以下「修正申告等」という。）があった場合の取扱いは次のとおりとなる。

※ 当該規定は、平成26年1月1日以後に提出すべき国外財産調書に係る国外財産に関する所得税又は相続税について適用される（改正法附則60）。

イ 国外財産調書の提出がある場合の過少申告加算税等の軽減（国外送金等調書法6①）

国外財産に係る所得税又は国外財産に対する相続税について修正申告等があった場合において、提出された国外財産調書に、その修正申告等の基因となる国外財産についての記載があるときは、過少申告加算税又は無申告加算税の額は、通常課されるこれらの加算税額からその過少申告加算税又は無申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額（その修正申告等の基因となる国外財産に係るものに限る。ロにおいて同じ。）の5%に相当する金額を控除した金額とする。

ロ 国外財産調書の提出がない場合等の過少申告加算税等の加重（国外送金等調書法6②）

国外財産に係る所得税について修正申告等（死亡した者に係るものを除く。）があった場合において、国外財産調書の提出がないとき又はその修正申告等の基因となる国外財産についての記載がないとき（記載が不十分と認められるときを含む。）は、過少申告加算税又は無申告加算税の額は、通常課されるこれらの加算税額に、その過少申告加算税又は無申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額の5%に相当する金額を加算した金額とする。

ハ 過少申告加算税等の加重・軽減の判断の対象となる国外財産調書（国外送金等調書法6③一）

上記イ又はロの国外財産調書は、修正申告等が所得税に関するものである場合、その修正申告等に係る年分に係る国外財産調書（当該年分の中途において当該修正申告等の基因となる国外財産を有しないこととなった場合における国外財産調書にあっては、その年に提出すべき国外財産調書）とする。

【ケーススタディー】

① 国外財産調書の提出義務を負うのは誰か。

その年の12月31日において5,000万円超の国外財産を有している非永住者以外の居住者になる。
（国外送金等調書法5①）

なお、非永住者や居住者の意義については、所得税法で規定する非永住者や居住者をいう。
（所法2①三、四）

② 年の途中で国外財産に当たる株式についてそのすべてを譲渡し、これに伴い生じた所得の申告漏れがあった場合、過少申告加算税の加重措置の適用を判断すべき国外財産調書は、どの年分の国外財産調書となるのか。

その年の前年分に提出すべき国外財産調書により判断することになる。

例えば、平成28年の中途に修正申告等の基因となる国外財産を有しないこととなった場合の過少申告加算税等の加重措置の適用については、平成28年の前年である平成27年12月31日において所有する財産につき、平成28年に提出すべき（つまり平成27年分の）国外財産調書により判断することとなる。（国外送金等調書法6③一）

⑳ 国外財産調書を提出していても、重要な事項に関する記載が不十分であると認められるときは、過少申告加算税等の加重措置が適用されるが、この重要な事項に関する記載が不十分であるとは、具体的にどのような場合をいうのか。

国外送金等調書第6条第2項にいう国外財産調書に記載すべき事項のうち重要なものの記載が不十分であるときは、国外送金等調書施行規則第12条で規定されている記載事項、例えば、国外財産の種類、数量、価額、所在地等の記載に誤りがあったり、記載事項の一部が欠けていることなどにより、所得の基因となる国外財産の特定が困難である場合をいう。
(国外財産調書関係通達6-3)

㉑ 提出期限内に国外財産調書を提出することができなかつた場合、過少申告加算税等に係る軽減措置の適用を受けることはできないのか。

提出期限後に国外財産調書を提出した場合であっても、その財産債務に関する所得税等について、更正等があるべきことを予知してされたものでないときは、その国外財産調書は提出期限内に提出されたものとみなして、過少申告加算税等の特例を適用することとされている。
(国外送金等調書第6④)

(7) 財産債務調書の提出の有無による過少申告加算税等の特例

財産債務明細書(旧所法232)が改正され、新たに財産債務調書(国外送金等調書第6の2等)として整備された。この改正により過少申告加算税等の特例が設けられ、財産若しくは債務に係る所得税(以下「財産債務に係る所得税」という。)又は財産に対する相続税について修正申告等があった場合の過少申告加算税又は無申告加算税については、財産債務調書の提出の有無等により次のとおりとなる。

※ 当該規定は、平成28年1月1日以後に提出すべき財産債務調書に係る財産等に関する所得税又は相続税について適用される(改正法附則101等)。

イ 財産債務調書の提出がある場合の過少申告加算税等の軽減(国外送金等調書第6の3①)

財産債務に係る所得税又は財産に対する相続税について修正申告等があった場合において、提出された財産債務調書に、当該修正申告等の基因となる財産又は債務についての記載があるときは、過少申告加算税又は無申告加算税の額は、通常課される加算税額から当該過少申告加算税又は無申告加算税の計算の基礎となるべき税額(当該修正申告等の基因となる財産又は債務に係るものに限る。ロにおいて同じ。)の5%に相当する金額を控除した金額とする。

ロ 財産債務調書の提出がない場合等の過少申告加算税等の加重(国外送金等調書第6の3②)

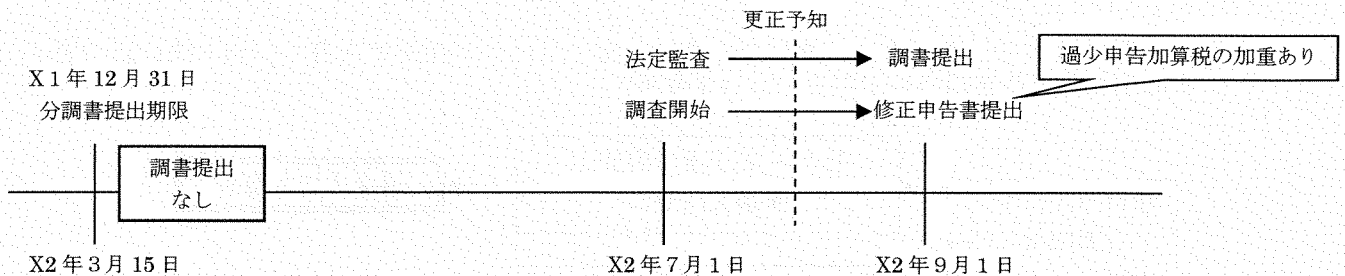
財産債務に係る所得税について修正申告等(死亡した者に係るものを除く。)があった場合において、財産債務調書の提出がないとき、又は提出された財産債務調書に当該修正申告等の基因となる財産若しくは債務についての記載がないとき(重要なものの記載が不十分と認められるときを含む。)は、過少申告加算税又は無申告加算税の額は、通常課されるこれらの加算税額に、当該過少申告加算税又は無申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額の5%に相当する金額を加算した金額とする。

ハ 過少申告加算税等の加重・軽減の判断の対象となる財産債務調書(国外送金等調書第6の3③)

上記イ又はロの財産債務調書は、修正申告等が所得税に関するものである場合、その修正申告等に係る年分に係る財産債務調書(当該年分の中途において当該修正申告等の基因となる財産を有しないこととなった場合における財産債務調書にあっては、その年に提出すべき国外財産調書)とする。

【ケーススタディー】

- ㊦ 提出期限内に財産債務調書を提出しなかったため法定監査と調査を同時に行った場合に、過少申告加算税等に係る軽減措置の適用を受けることはできないのか。



財産（建物）に係る所得税（建物の賃貸収入）の申告漏れを指摘後、調書及び修正申告書提出。
（当該財産（建物）はX1年12月31日分財産債務調書に記載すべき財産である。）
※ 年の途中において修正申告の起因となる財産（建物）の異動はない。

上図の場合、X1年12月31日分の財産債務調書が期限後であるX2年9月1日に提出されたものであり、また、当該財産債務調書の提出が、当該財産債務調書に記載すべき財産債務に係る所得税の調査があったことにより、当該財産債務に係る所得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あることから、当該財産債務調書は加算税の特例の適用において、期限内に提出したものとみなされない（国外送金等調書法6④、6の3③）。

当該調書は提出期限内に提出がないため、その財産債務に関するX1年分の所得税の申告漏れに係る部分の過少申告加算税は5%加重される（国外送金等調書法6の3②）。

- ㊧ 財産債務調書への記載を要しないこととされる国外財産調書に記載される国外財産について、国外財産調書制度における過少申告加算税等の特例措置に加えて、財産債務調書制度における過少申告加算税等の特例措置も適用することになるのか。

国外財産調書に記載される国外財産については、財産債務調書への記載を要しないこととされているため、財産債務調書制度における過少申告加算税等の特例措置の適用はなく、国外財産調書制度における過少申告加算税等の特例措置のみが適用される。

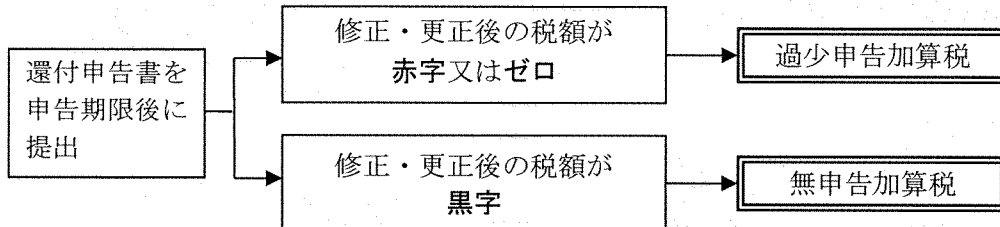
（注）財産債務調書の場合の過少申告加算税等の加重・軽減措置については、国外財産調書の規定が準用されることから、ケーススタディーについては、前記(6)の国外財産調書の項目も参照のこと。

(8) 確定申告期限後に提出された申告書について修正申告書が提出された場合の取扱い

イ 当初申告が還付申告書の場合（通則法65①）

修正申告又は更正後も還付請求申告書に該当する場合は過少申告加算税、該当しない場合は無申告加算税の対象となる。

※ 「還付請求申告書」とは、還付金の還付を受けるための納税申告書で、通則法17②に規定する期限内申告書以外のものをいう（通令26）。



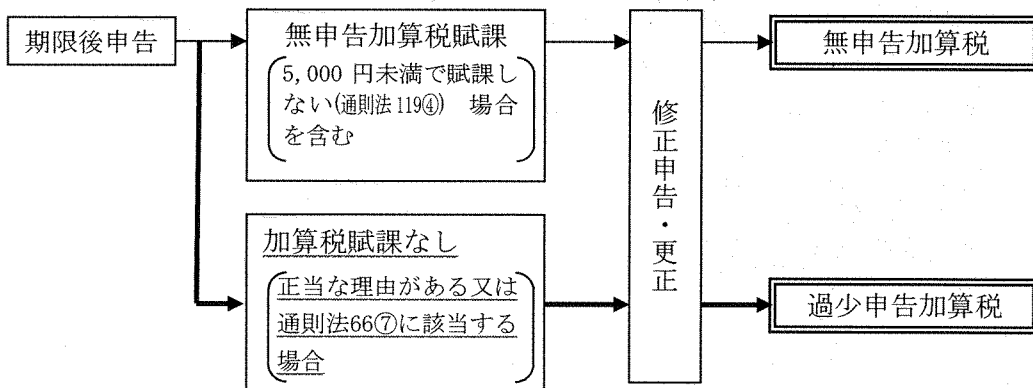
(参考) 所得税の還付申告に対する修正申告又は更正に係る加算税の関係

当初申告		修正申告書の第3期分の税額		加算税の種類
所法120の還付申告書 (申告義務あり)	期限後申告書	還付又は0円 ※		過少申告加算税
		納付		無申告加算税
所法122の還付申告書 (申告義務なし)	確定申告期限後に提出	還付又は0円 ※		過少申告加算税
		納付		無申告加算税

※は、通令26に規定する還付請求申告書に該当する。

ロ 期限後申告に係る修正等の場合（通則法65①かっこ書）

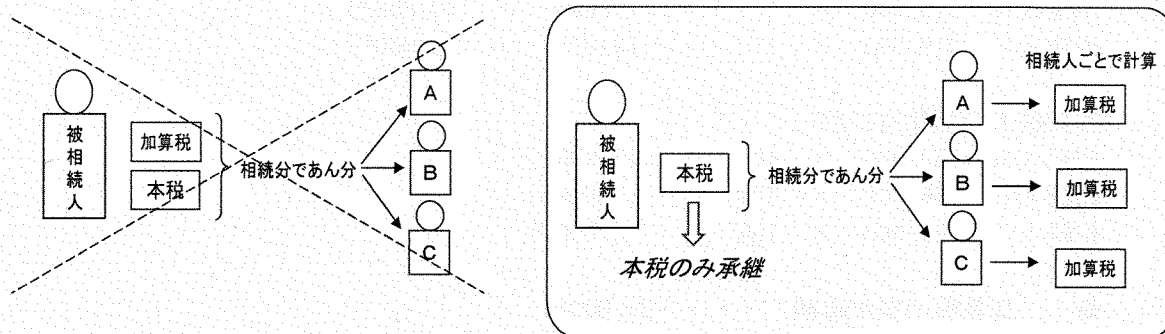
当初申告（期限後申告）に「正当な理由がある」場合又は「通則法66⑦に該当する」場合は、後に提出された修正申告又は更正により納付すべき税額は過少申告加算税の対象となる。



(9) 相続人が複数いる場合の被相続人に係る加算税の取扱い

相続人から被相続人に係る期限後の準確定申告書又は修正申告書の提出があった場合や被相続人に係る更正・決定が行われた場合で、相続人が複数いる場合の加算税は、被相続人に係る所得税額を法定相続分（民法900）又は指定相続分（民法902）で各相続人にあん分し、1万円未満の端数を切り捨てた金額を基に計算する（加重計算についても相続人ごとに行う。）。

なお、各相続人に係る加算税額が5,000円未満となる場合は、当該相続人に対して加算税は賦課されない。



相続人が複数いる場合の被相続人に係る加算税の取扱いについて

イ 加算税の計算方法

加算税の計算方法は、相続分が明らかでない場合、被相続人に係る所得税額を法定相続分であん分し、1万円未満の端数を切り捨てた後に、各相続人の加算税を計算する。

【思考過程】

通則法5条に規定する「課されるべき国税」とは、相続開始の時に於いて、被相続人につき既にその課税要件を充足し、国税の納付義務が成立しているが、まだ申告、更正決定等の確定手続きが行われておらず、その結果、納税義務が具体的に確定するに至っていない国税をいう（通則法基本通達5条関係4）。

これを本件について検討するに、上記（表題のケース）の場合、相続開始の時点において加算税の課税要件（修正申告書の提出又は更正・決定等があったとき・・・）を充足しているとはいえない。

そうすると、本件における加算税は、通則法5条に規定する「課されるべき国税」には該当しないと解され、相続人が被相続人から承継するものと解するのは適当ではない。

したがって、上記加算税は飽くまで相続人に係る国税として、上記の計算により算出することになる。

※ 相続人に承継される被相続人の税額は、本税のみである（本税は「課されるべき国税」に該当する。）。

ロ 加算税の不徴収基準等

各相続人に係る加算税額が5,000円未満であれば、加算税は徴さない。
また、加算税の加重計算は、相続人ごとに行う。

【思考過程】

上記(1)のとおり、相続人が納付することになる加算税は、被相続人から承継した国税ではなく、相続人自身に係る国税である。

したがって、各相続人に係る加算税額が5,000円未満であれば、加算税は徴さないことになる（通則法119④）。

また、加算税の加重計算についても修正申告により納付すべき税額を相続分で按分した後の金額から「期限内申告税額を相続分で按分した後の金額」と「50万円」を比較し、そのいずれが多い金額を差し引いた残額に対して、5%を乗じて計算する。

【計算例 1】

・ 被相続人の修正申告に係る納付税額(増差税額)	319,500円
・ 相続人A・・・相続分 1/2	
・ 相続人B・・・相続分 1/4	
・ 相続人C・・・相続分 1/4	

(各相続人の本税の額)

相続人A	319,500	×	1/2	=	159,750	⇒	159,700円
相続人B	319,500	×	1/4	=	79,875	⇒	79,800円
相続人C	319,500	×	1/4	=	79,875	⇒	79,800円

(各相続人の加算税の額)

相続人A	150,000	×	10%	=	15,000円
相続人B	70,000	×	10%	=	7,000円
相続人C	70,000	×	10%	=	7,000円

※ 「加算税の額の総額」・・・29,000円

【計算例 2】

・ 被相続人の修正申告に係る納付税額(増差税額)	108,600円
・ 相続人A・・・相続分 1/2	
・ 相続人B・・・相続分 1/4	
・ 相続人C・・・相続分 1/4	

(各相続人の本税の額)

相続人A	108,600	×	1/2	=	54,300円
相続人B	108,600	×	1/4	=	27,150 ⇒ 27,100円
相続人C	108,600	×	1/4	=	27,150 ⇒ 27,100円

(各相続人の加算税の額)

相続人A	50,000	×	10%	=	5,000円
相続人B	20,000	×	10%	=	2,000 ⇒ <u>0円</u>
相続人C	20,000	×	10%	=	2,000 ⇒ <u>0円</u>

※ 「加算税の額の総額」・・・・・・・・ 5,000円

3 重加算税について (通則法68)**(1) 重加算税の趣旨 ⇒ 過少(無)申告加算税に代えて課するもの**

重加算税は、過少申告加算税を課すべき納税義務違反が課税要件事実を隠蔽し、又は仮装する方法によって行われた場合に、行政機関の手續により違反者に課せられるもので、これによってかかる方法による納税義務違反の発生を防止し、もって徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の措置である(昭和45年9月11日最高裁第二小法廷判決)。

(2) 重加算税の賦課要件

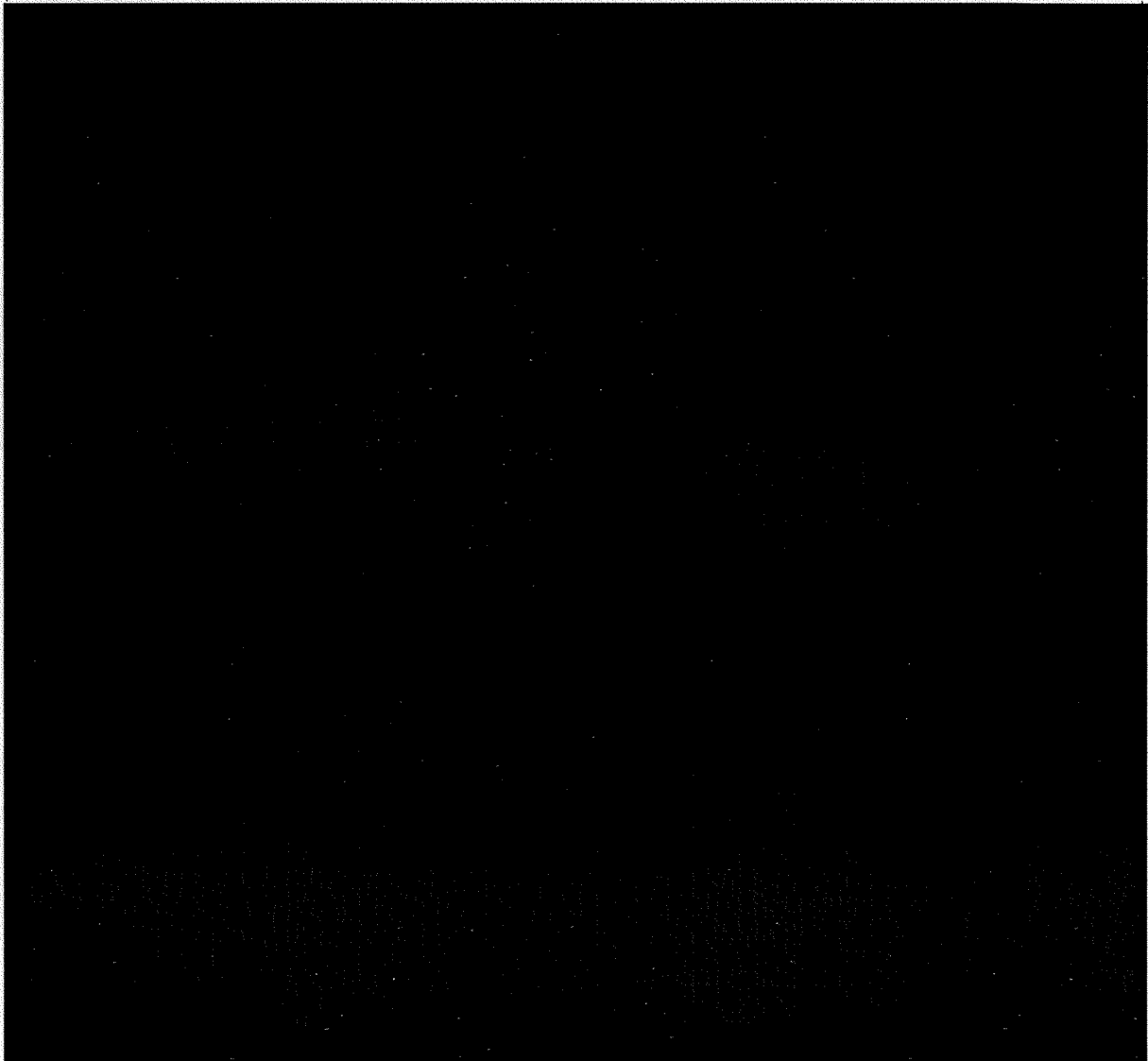
「第65条第1項（過少申告加算税）の規定に該当する場合（略）において、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額（略）に係る過少申告加算税に代え、（略）重加算税を課する。」と規定していることから、重加算税の賦課要件は、①過少申告加算税が課される場合であること、②行為者が納税者（納税者の行為と同視される場合を含む）であること、③課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽又は仮装していること、④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こと、の4つである。

(3) 「隠蔽又は仮装」の意義

「事実の隠蔽」とは、売上除外、証拠書類の廃棄等、課税要件に該当する事実の全部又は一部を隠すことをいい、「事実の仮装」とは、架空仕入・架空契約書の作成・他人名義の利用等、存在しない課税要件事実が存在するように見せかけることをいうと解されている（金子宏『租税法第20版』772頁）。

なお、「隠蔽又は仮装」の要件については法令上明確な規定はなく、事務運営指針②第1の1に例示されている。☞ **事務運営指針② 第1の1**

《 参考 》



(4) 重加算税賦課に当たっての留意事項

イ 帳簿書類の隠匿、虚偽記載に該当しないケース

次に掲げる場合で、当該行為が、相手方との通謀による虚偽若しくは架空の契約書等の作成等又は帳簿書類の破棄、隠匿、改ざん、偽造、変造等によるもの等でないときは、帳簿書類の隠匿、虚偽記載等に該当せず、重加算税は賦課できない。

《事務運営指針② 第1の2》

- ① 収入金額を過少に計上している場合において、当該過少に計上した部分の収入金額を、翌年分に繰り越して計上していること
- ② 売上げに計上すべき収入金額を、仮受金、前受金等で経理している場合において、当該収入金額を翌年分の収入金額に計上していること
- ③ 翌年分以後の必要経費に算入すべき費用を当年分の必要経費として経理している場合において、当該費用が翌年分以後の必要経費に算入されていないこと

ロ 「隠蔽又は仮装」の行為の時期

重加算税は、隠蔽又は仮装の行為に基づいて申告書を提出した場合又は申告書を提出しなかった場合に課すものとされていることから、重加算税を賦課することができる場合とは、「隠蔽又は仮装」行為が申告前に行われ、「隠蔽又は仮装」したところに基づき納税申告書が提出されている場合であるが、申告後に「隠蔽又は仮装」と見られる行為（実地調査時の虚偽答弁など）が行われている場合であっても、当該行為は納税者が申告前に「隠蔽又は仮装」行為が行われたことを推認し得る事実の一つと言えるため、例えば次に掲げるような他の事実関係を総合的に判断して、申告前に「隠蔽又は仮装」行為があったと合理的に推認される場合については、重加算税を賦課することができる。

《申告時の「隠蔽又は仮装」行為を推認させる事実》

ハ 重加算税賦課における故意、過少申告の認識

重加算税の賦課においては、「隠蔽又は仮装」があり、その結果として過少申告の事実が生じていればよく、納税者が申告に際し、過少申告を行うことについての認識を有していることまでは必要ない。

《参考》

各種の加算税を課すべき納税義務違反が事実の隠ぺい又は仮装という不正な方法に基づいて行われた場合に、違反者に対して課される行政上の措置であって、故意に納税義務違反を犯したことに對する制裁ではないから、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ぺいし、又は仮装し、その隠ぺい、仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、それ以上、申告に際し、納税者において過少申告を行うことへの認識を有していることまで必要ではない（昭和62年5月8日最高裁第二小法廷判決）。

二 「隠蔽又は仮装」の行為の主体

「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。

☞ 事務運営指針② 第1の1

※ 著しく特殊な事情が認められる事案や納税者自身が意思無能力者であるような事案については、納税者本人の行為と同視し得るか慎重な判断を要する。

(参考) 平成18年4月20日最高裁第一小法廷判決、平成18年4月25日最高裁第三小法廷判決、平成20年3月27日最高裁第一小法廷判決

《 参考 》

(イ) 家族、使用人等の従業員がした隠蔽・仮装行為に係る重加算税

○ 昭和36年8月10日大阪地裁判決

「重加算税の制度の主眼は・・・納税義務者本人の刑事責任を追及するものではないと考えられる。従って納税義務者本人の行為に問題を限定すべき合理的理由はなく、広くその関係者の行為を問題としても違法ではない。かえって、納税義務者本人の行為に問題を限定しなければならないとすると、家族使用人等の従業員が経済活動又は所得申告等に関与することの決してまれではない実情に鑑みて重加算税の制度はその機能を十分に発揮しえない結果に陥ることは明らかである（従業員の行為による場合は納税義務者の故意を立証することは容易でなく、発覚したときも従業員自身は重加算税の賦課を受けることはないから、納税義務者が従業員の行為に隠れて不当な利得をはかる虞がある。）。

したがって、重加算税の制度上は従業員の行為は納税義務者本人の行為と同旨されるべく、従業員による所得の事実の隠ぺい又は仮装を納税義務者本人が知らずして右隠ぺい又は仮装したところに基づき、所得の過少申告をし又は所得の申告をしなかったときは、納税者が正当なる所得を申告すべき義務を怠ったものとして重加算税が賦課されるものと解するのが相当である。」

○ 昭和44年3月17日熊本地裁判決

○ 昭和54年4月27日京都地裁判決

(ロ) 税理士等がした隠蔽・仮装行為に係る重加算税

○ 平成3年5月23日東京高裁判決

○ 平成12年9月7日岐阜地裁判決

(ハ) 司法書士がした隠蔽・仮装行為に係る重加算税

○ 平成5年3月19日京都地裁判決

○ 平成9年2月25日大阪高裁判決

ホ ことさら過少申告

二重帳簿の作成等の典型的な「隠蔽・仮装」行為が認められない場合であっても、納税者が自らの事業等により多額の所得を得て、その所得を十分に認識していながら、その認識した事実の所得をあえて秘匿し、それが課税の対象となることを回避することを意図し、実際の所得を把握できる帳簿書類に依拠した申告をすることなく、ことさらに帳簿書類に基づかずに所得金額を少なく（いわゆる「ことさら過少」に）記載した内容虚偽の確定申告書を提出した場合には、重加算税を賦課することができる。

なお、具体的には、収集した証拠により次の点が認められるか否かがポイントとなる。

《ポイント》

⇒ 平成7年4月28日最高裁第二小法廷判決は、二重帳簿の作成など典型的な「隠蔽又は仮装」行為が認められない事案において、

納税者が株式等の売買による①多額の所得を申告すべきことを熟知しながら、②確定的な脱税の意思に基づき、③顧問税理士の質問に対して当該所得があることを否定し、同税理士に過少な申告を記載した確定申告書を作成させて提出した行為を重加算税を賦課すべき「隠蔽又は仮装」行為と評価している。

《参考》

- 重加算税制度の趣旨にかんがみれば、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在したことまで必要であると解するのは相当でなく、納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算税の右賦課要件が満たされるものと解すべきである（平成7年4月28日最高裁第二小法廷判決）。
- 被上告人は、単に真実の所得金額よりも少ない所得金額を記載した確定申告書であることを認識しながらこれを提出したというにとどまらず、本件各確定申告の時点において、白色申告のため当時帳簿の備付け等につきこれを義務付ける税法上の規定がなく、真実の所得の調査解明に困難が伴う状況を利用し、真実の所得金額を隠ぺいしようという確定的な意図の下に、必要に応じ事後的にも隠ぺいのための具体的工作を行うことも予定しつつ、……会計帳簿類から明らかに算出し得る所得金額の大部分を脱漏し、所得金額を殊更過少に記載した内容虚偽の確定申告書を提出したことが明らかである。したがって、本件各確定申告は、単なる過少申告行為にとどまるものではなく、国税通則法68条1項にいう税額等の計算の基礎となるべき所得の存在を一部隠ぺいし、その隠ぺいしたところに基づき納税申告書を提出した場合に当たるといふべきである（平成6年11月22日最高裁第三小法廷判決）。

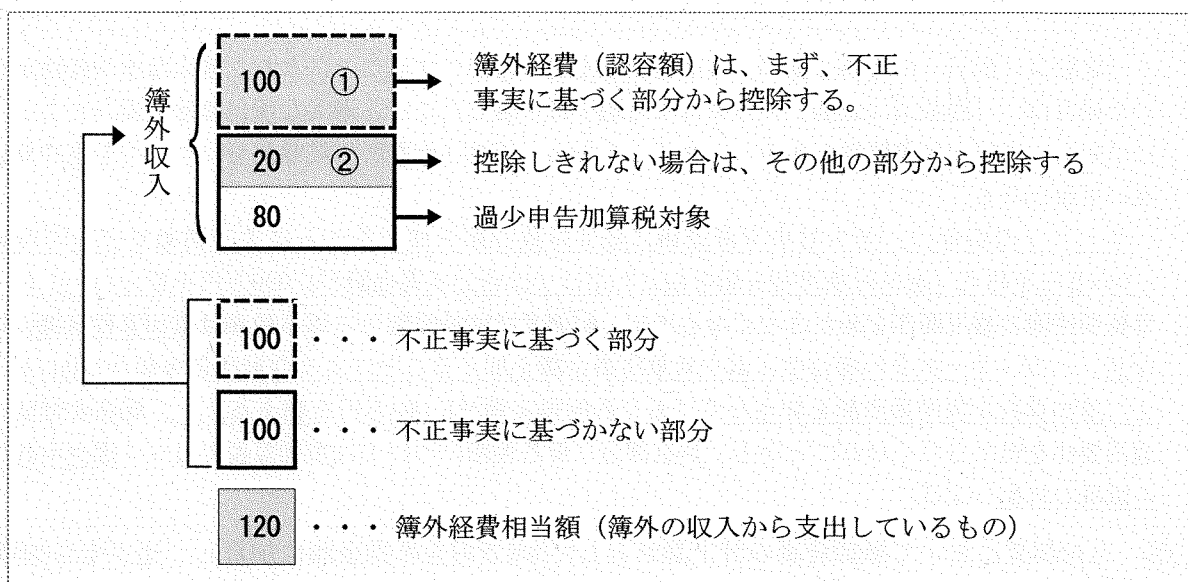
(5) 重加算税の具体的計算

イ 認容する経費がある場合の取扱い

必要経費として新たに認容する経費のうち、不正事実に基づく収入金額を得るのに必要な経費と認められるものがある場合には、当該経費を不正事実に基づく収入金額から控除する。

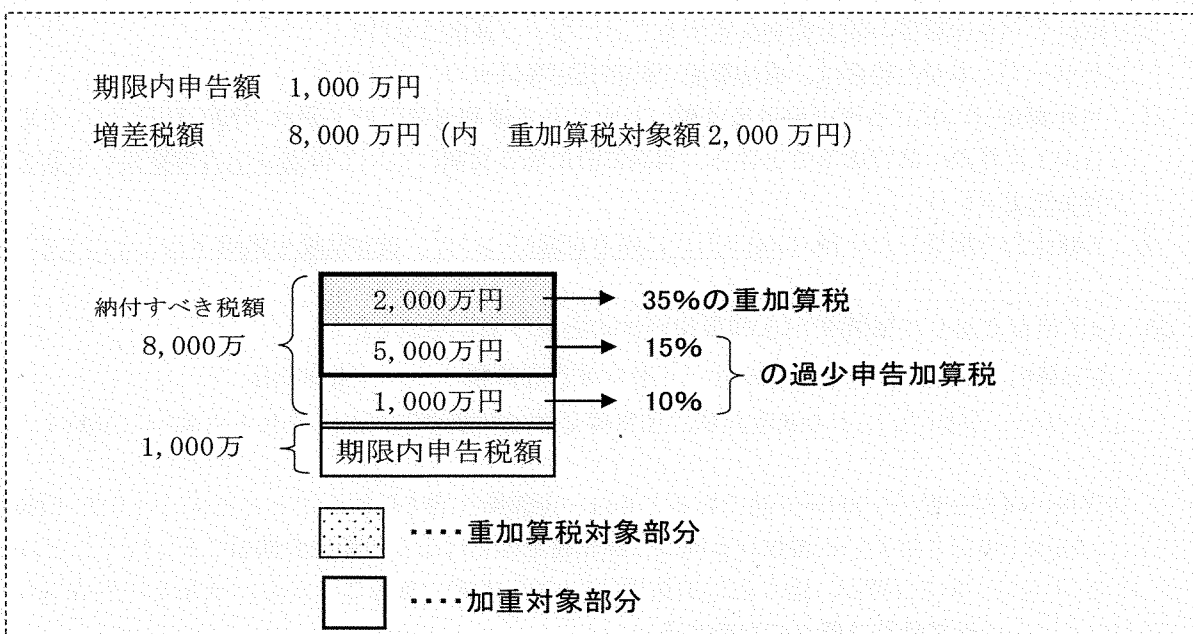
ただし、簿外の収入から簿外の必要経費を支出している場合において、簿外の収入に不正事実に基づく部分の金額とその他の部分の金額とがある場合には、当該簿外の必要経費は、まず、不正事実に基づく部分の金額から控除し、控除しきれない場合に限り、当該控除しきれない必要経費の金額を当該その他の部分の金額から控除する。

☞ 事務運営指針② 第3の2



ロ 過少申告加算税対象額に加重部分がある場合

過少申告加算税対象額に加重部分がある場合、重加算税は加重部分から先に充てて計算する（通令27の3）。



【ケーススタディー】

- ⑰ 調査によって「隠蔽又は仮装」の行為に基づく部分（重加対象部分）とその他の部分（過少対象部分）の所得金額が次のとおり判明した。その結果、調査前に適用を受けていた配偶者特別控除の適用を受けることができなくなるが、この場合、当該部分に係る税額は重加算税賦課の対象となるか。

《ケース 1》			《ケース 2》		
調査前の総所得金額	800万円	重 200	調査前の総所得金額	800万円	重 100
調査による増差所得金額	300万円	過少100	調査による増差所得金額	400万円	過少300
過少対象所得金額	100万円	当初	過少対象所得金額	300万円	当初
重加対象所得金額	200万円	800	重加対象所得金額	100万円	800

「隠蔽又は仮装」の行為に基づいて所得金額を過少に申告することにより、過大な所得控除を受けていた場合は、「隠蔽又は仮装」の行為により過少に申告したことと過大な所得控除を受けたこととの間には相当の密接な因果関係があるといえることから、否認された所得控除部分についても重加算税の賦課の対象となる。

ケース 1 の場合は、過少対象所得金額に重加対象金額を加えることにより初めて合計所得金額が1,000万円を超え（過少対象所得金額を加えただけでは合計所得金額が1,000万円を越えない。）、配偶者特別控除の適用要件を充たさなくなるので、配偶者特別控除部分に係る税額は重加算税賦課の対象となり、一方、ケース 2 の場合は、過少対象所得金額を加えることにより合計所得金額が1,000万円を超え（重加算税対象所得金額を加えなくても合計所得金額が1,000万円を超える。）、配偶者特別控除の適用要件を充たさなくなることから、当該部分に係る税額については重加算税ではなく過少申告加算税の賦課の対象となる。

- ⑱ 当初調査において棚卸資産の計上漏れとして500万円を所得金額に加算し、過少申告加算税の対象としていたが、再調査の結果、棚卸資産の計上漏れではなく、不正事実による売上除外（600万円）であることが判明し、100万円を所得金額に加算した。

この場合、重加算税の賦課はどのように行うか。

加算税を賦課決定した後、当該賦課決定をした加算税の基礎となる税額又は納付すべき加算税の額が過大又は過少であることを知ったときは、その調査により当該賦課決定に係る加算税の基礎となる税額及び納付すべき加算税の額を変更決定することになる（通則法32②）。

したがって、本件の場合、重加算税の賦課決定等は次のように行う。

- ① 当初調査分における過少申告加算税の対象である棚卸資産の計上漏れ（500万円）は、不正事実による売上除外の一部であることから、当該部分に係る税額については過少申告加算税から重加算税への変更決定を行う。
- ② 再調査分で加算した所得（100万円）に係る税額について、重加算税を賦課することになる。

- ⑲ 修正申告に対して賦課すべき加算税が次のとおり算出された。

重加算税 100,000円 過少申告加算税 4,000円

この場合、通則法119④の端数計算は加算税全体で判断するのか、それとも個々に判断するのか。

加算税の確定金額が5,000円未満であるときは、全額切り捨てられることとされているが（通則法119④）、同項に規定されている端数計算等は、加算税全体ではなく加算税の種類ごとに行うことになる。

したがって、本件の場合、過少申告加算税は5,000円未満であることから、全額を切り捨てられることになる。 ⇒端数計算は個々に判断する。

4 短期間に繰り返して無申告又は仮装・隠蔽が行われた場合の加重措置（通則法 66④、68④）

平成 28 年度税制改正により、期限後申告等があった日の前日から起算して過去 5 年以内に無申告加算税（更正等を予知しない期限後申告等に係るものを除く。）又は重加算税を課された者が、再び調査を受けて無申告又は仮装・隠蔽に基づく期限後申告等を行った場合には、無申告加算税又は重加算税について 10%加重する措置が創設された。

この加重措置は、平成 29 年 1 月 1 日以後に法定申告期限が到来する国税について、期限後申告等（注）があった場合に適用される。

（注）：期限後申告等とは、①期限後申告書又は修正申告書の提出（調査による更正等を予知したものに限る。）、②更正又は決定の処分、③納税の告知又は告知を受けることなくされた納付をいう。

なお、過少申告加算税及び源泉所得税に係る不納付加算税については、繰り返し賦課される場合においても、加重措置の適用はない。

【加算税割合】

加算税の区分	期限後申告等があった日の前日から起算して 5 年以内に同じ税目に対して無申告加算税又は重加算税を課されたことの有無	
	無	有
無申告加算税 （調査による更正等予知以後）	15% (20%)	25% (30%)
重加算税（過少申告加算税に代えて課されるもの又は不納付加算税に代えて徴収されるもの）	35%	45%
重加算税（無申告加算税に代えて課されるもの）	40%	50%

（注）（ ）書きは、加重される部分（50 万円を超える部分）に対する加算税割合を表す。

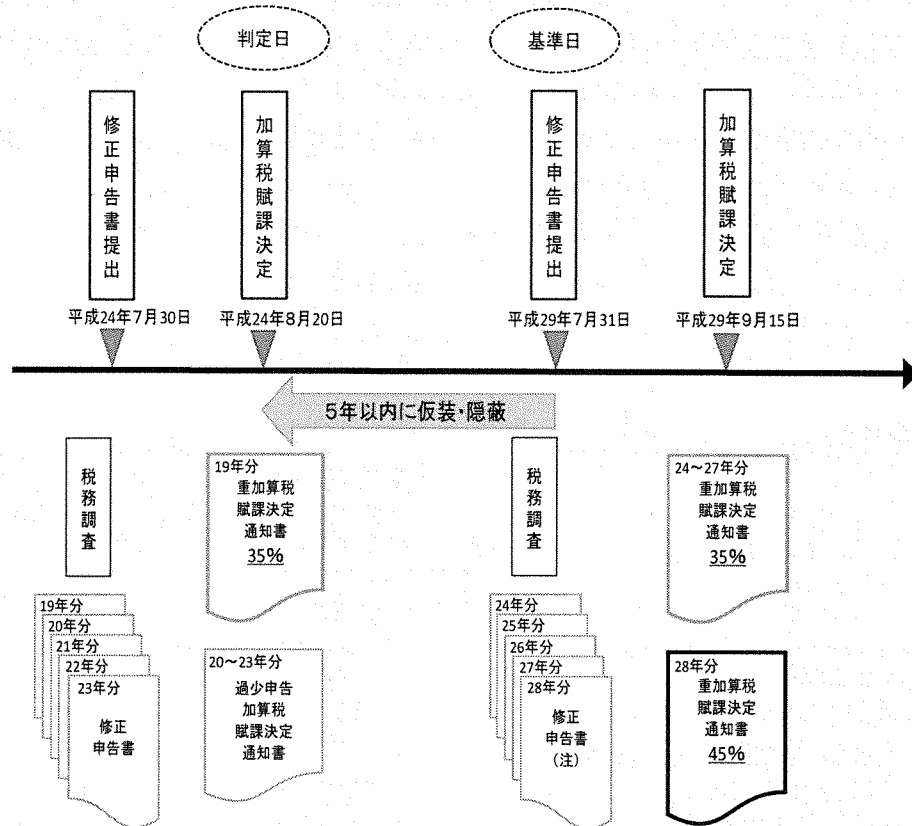
【ケーススタディー】

㊸ 平成29年5月に実地の調査に着手し、平成29年7月31日付で平成28年分の修正申告書が提出されたが、重加算税を賦課すべきと認められたので、過去調査時の加算税賦課の状況を確認したところ、平成19年分について重加算税の賦課決定通知書を平成24年8月20日に発送したことが判明した。修正申告書の提出日は平成19年分の法定申告期限から5年以上経過しているが、重加算税の賦課に当たって、加重措置の適用は必要か。

加算税の加重の判定は、期限後申告等があった日（基準日）から遡って5年以内に無申告加算税又は重加算税が課されたことの有無により判定するのであり、過去に課された無申告加算税又は重加算税の年分の法定申告期限の日が5年以内であるかどうかにより判定するのではない。したがって、事例の場合、修正申告書が提出された平成29年7月31日から遡って5年以内（応答日は平成24年7月31日）に重加算税が賦課されているので、加重措置の適用が必要である。

【例】 所得税申告に係る加算税の加重措置適用の判定

(いずれの年分も、当初申告は期限内申告とする。)



(注) 加算税の加重措置の適用がある旨の調査結果の説明を行った後、平成 29 年 8 月 21 日 (判定日から起算して 5 年を経過した日) 以降に修正申告書が提出された場合には、加算税の加重措置の適用がなくなるため、「調査結果の説明書」を修正し、決裁を受けた上で、再度、調査結果の内容の説明を行う必要がある。

③ 過去の調査により、申告所得税に関して無申告加算税、源泉所得税に関して不納付加算税が賦課されている者に対し、新たに調査を行い、伪装・隠蔽の事実を把握した。申告所得税、源泉所得税ともに加重措置の適用はあるか。

加算税の加重措置の適用は、同一の税目ごとに無申告加算税又は重加算税が課されたことがあるか否かで判定する。

事例の場合、源泉徴収に係る所得税等とこれ以外の所得税等については別の税目として判定するため、申告所得税のみ加重措置の適用がある。

☞ 事務運営指針① 第 2 の 4 (4)、事務運営指針② 第 2 (2)

なお、源泉所得税については、過去の調査により不納付加算税が賦課されていても、当該不納付加算税は通則法 68④に規定する「無申告加算税等 (通則法 66④において定義付け)」には含まれないため、新たな調査により重加算税が賦課される場合において加重措置は適用されない。

⑳ 平成 26～28 年分の所得税について実地の調査を行い、平成 29 年 4 月 10 日に調査対象期間全ての年分の修正申告書が提出されたが、平成 28 年分については、仮装隠蔽行為があったとして重加算税を賦課する予定である。そこで、過去調査を確認したところ、平成 19 年分の所得税については、着眼調査により期限後申告書が提出されたものの、通則法 119④（少額不徴収）により加算税は賦課されていなかったことが判明した。この場合、平成 28 年分の所得税について、重加算税の加重措置は必要か。

通則法119④により無申告加算税の全額が切り捨てられた場合には、通則法68④に規定する「無申告加算税等を課されたことがあるとき」に該当しない。そのため、通則法68④は適用されず、加重措置を適用する必要はない。

☞ 事務運営指針① 第2の4(3)、事務運営指針② 第2(1)

5 消費税に係る加算税の取扱いで留意すべき事項

(1) 所得税に不正事実がある場合の取扱い

所得税につき不正事実があり、所得税について重加算税を賦課する場合は、当該不正事実が影響する消費税の不正事実に係る増差税額についても重加算税を課する。

☞ 事務運営指針③ 第2のⅣの2

(2) 消費税固有の不正事実がある場合の取扱い

所得税の所得金額には影響しないが、消費税額に影響する不正事実（消費税固有の不正事実）により、消費税が過少申告となった場合については、消費税の重加算税を課する。

☞ 事務運営指針③ 第2のⅣの3

(3) 基準期間の「隠蔽又は仮装」の行為により新規課税事業者となった場合の取扱い

基準期間において「隠蔽又は仮装」の行為による課税売上げの除外が判明したため、

- ① 基準期間における課税売上高が1,000万円を超えたことにより課税期間において課税事業者となり、これに起因して消費税等の納付税額が発生した場合の当該発生した納付税額
- ② 基準期間における課税売上高が5,000万円を超えたことにより課税期間において簡易課税制度の適用を受けることができなくなり、これに起因して消費税等の納付税額が発生した場合の当該増加した納付税額

は、重加算税の対象とならない。

☞ 事務運営指針③ 第2のⅣの5

⇒ 基準期間における「隠蔽又は仮装」の有無は、原則として、当該課税期間の重加算税の判断に影響しない。

参考（平成23年4月19日裁決）

不正に消費税の還付を受けるため、免税事業者であるにもかかわらず課税事業者であるかのように装い、基準期間の課税売上高が1,000万円を超えている旨の虚偽の記載をして修正申告をした行為は、重加算税の賦課要件である「隠蔽又は仮装の行為」に当たる。

※ 調査等により免税事業者であることが判明した場合の確定申告書等の取扱い

消法 45①（課税資産の譲渡等についての確定申告）又は消法 46①（還付を受けるための申告）の規定に基づく申告書の提出があった場合において、その後の調査等により、当該申告書が、消費税の納税が免除される課税期間に係るものであることが判明した場合には、当該申告書の提出により確定した納付すべき税額又は還付を受けるべき税額については、修正申告書の提出又は更正（更正の請求による場合を含む。）により是正する。

(4) 仕入税額控除を否認した場合の取扱い

イ 本年分に隠蔽又は仮装による課税売上げを加算し、仕入税額控除を否認（所得税の必要経費は認容）する場合

基準期間	調査の結果、課税売上高が1,000万円超に
------	-----------------------

本年分は課税事業者に該当する。

本年分	売上加算	隠蔽又は仮装あり
	帳簿及び請求書等の保存	なし

当初申告(所得税)		調査額(消費税)		
売上	仕入	売上除外		③重加算税対象
		(当初)課税売上	課税仕入	①無申告加算税対象
				②無申告加算税対象

(解説)

- ・ ①の部分は、基準期間の課税売上高が1,000万円を超えたことに起因して生じる部分であり、無申告加算税の対象となる。
- ・ ②の部分は、帳簿及び請求書等の保存がないことに基因する部分であり、「隠蔽又は仮装の行為」と評価できない。よって、無申告加算税の対象となる。
- ・ ③の部分は、本年分の売上除外であり、「隠蔽又は仮装の行為」が認められるから、重加算税の対象となる。

ロ 本年分に隠蔽又は仮装による課税売上げを加算し、除外課税売上げに対応する簿外仕入れがあるが、帳簿及び請求書等の保存がないことから、これを含む仕入税額控除全額を否認（所得税の必要経費は認容）する場合

基準期間	調査の結果、課税売上高が1,000万円超に
------	-----------------------

本年分は課税事業者に該当する。

本年分	売上加算	隠蔽又は仮装あり
	帳簿及び請求書等の保存	なし

当初申告(所得税)		調査額(消費税)		
売上	仕入	売上除外	簿外仕入	③重加算税対象
		(当初)課税売上	課税仕入	④重加算税対象
				①無申告加算税対象
				②無申告加算税対象

(解説)

- ・ ①及び②の部分は、上記イのケースと同様の理由から無申告加算税の対象となる。
- ・ ③の部分は、本年分の売上除外であり、「隠蔽又は仮装の行為」が認められるから重加算税の対象となる。
- ・ ④の部分は、簿外仕入れに課された消費税額相当部分であり、重加算税の計算上控除すべきものであるが、帳簿及び請求書等の保存がないことから仕入控除税額は「ゼロ」となり、結果的に売上除外に係る消費税額のみとなるため重加算税の対象となる。

(5) 消費税又は地方消費税のいずれか一方が増加する場合等の取扱い

消費税又は地方消費税のいずれか一方が増加する場合には、当初の申告に係る消費税及び地方消費税の納付すべき税額の合計額が正当であるか否かにかかわらず、①増加する税目については修正申告又は更正処分により是正し、②減少する税目については、更正の請求に基づく減額更正処分又は職権による減額更正処分により是正する。

☞ 事務運営指針③ 第1の2

① 増加する税目について修正申告が提出された場合

例えば、消費税のみが増加する場合において、修正申告書が提出されたときには、納めることとなる本税額（消費税）については加算税を賦課し、その後において、当該本税額（消費税）以外の税額（地方消費税）について減額更正をするときには、先に賦課した加算税の対象税目と異なる税目が減少することから、加算税の変更決定は行わない。

② 増加する税目について職権更正により是正する場合

例えば、消費税のみが増加する場合において、職権更正を行ったときには、納めることとなる本税額（消費税）については加算税を賦課し、減額となる本税額以外の税額（地方消費税）は、加算税の計算の基礎となる税額に含めないこととなる。

また、処分に当たっては、増額更正部分（消費税部分）についての理由附記は必要であるが、減額更正部分（地方消費税部分）についての理由附記は不要である。

【参考裁決】

《平成14年10月18日裁決》

本裁決は、消費税の増額更正と地方消費税譲渡割額の減額更正とが、それぞれ同額ずつされた場合の加算税の取扱いに係る裁決である。

本裁決では、一般に、加算税の計算の基礎となる税額は、異なる税目に属する複数の税の「納付すべき税額」と「還付する金額」とを加減算して計算するものでないことは当然というべきであり、また、消費税と譲渡割とは、それぞれ異なる税目に属するものであることは明らかであるとされている。

また、地方税法附則第9条の9第1項は、譲渡割に係る加算税及び消費税に係る加算税の計算は、譲渡割及び消費税の合計額によって行う旨規定しているところ、過少申告加算税を賦課する場合の加算税の基礎となる税額は、まず、消費税及び譲渡割それぞれについて、国税通則法第65条第1項に規定する「国税通則法第35条第2項の規定により納付すべき税額」を計算し、次いで、これらの「納付すべき税額」を合計して計算すると解するのが相当であるとされている。

そして、裁決に係る事案においては、消費税に係る過少申告加算税の基礎となる税額は消費税の「納付すべき税額」であり、譲渡割に係る更正による納付すべき税額は存しないため、過少申告加算税の基礎となる税額は、消費税に係る「納付すべき税額」のみとなる。

(参考) 各種の加算税の課税要件等一覧表【要約版】

種類	課税要件	加算税の割合 (増差税額に対する)	加重措置		不適用又は加算税の割合の軽減		
			要件	加重	要件	不適用又は軽減割合	
過少申告 加算税	① 法定申告期限内に提出された納税申告書に記載した税額に不足額があり修正申告書の提出又は更正があった場合 ② 還付請求申告書に記載した還付金の額が過大で修正申告書の提出又は更正があった場合	10% (通65①) (期限内申告税額と50万円のいずれか多い額を超える部分は15% (通65①、②))	/		修正申告又は更正により、納付すべき税額の計算の基礎となった事実について正当な理由がある場合	不適用 (通65④一)	
					更正があるべきことを予知しないで調査通知前に修正申告書を提出した場合	不適用 (通65⑤)	
					修正申告書が、調査通知以後に提出され、かつ、その提出が調査による更正があるべきことを予知しない場合	5% (通65①かつこ書) (期限内申告税額と50万円のいずれか多い額を超える部分は、10% (通65①かつこ書、②)) 【平成28年分から】	
			国外財産調書の提出期限内に提出がない場合又は提出期限内に提出された国外財産調書に記載すべき修正申告等の基因となる国外財産の記載がない場合 ※ 財産を譲渡した場合など、修正申告等の基因となった場合は、その年に提出すべき国外財産調書(前年分の国外財産調書)の記載の有無により判定	5%加重 (国外送金等調書法6②、③一かつこ書き) 【平成25年分から】	提出期限内に提出された国外財産調書に修正申告等の基因となる国外財産の記載がある場合	5%軽減 (国外送金等調書法6①) 【平成25年分から】	
財産債務調書の提出期限内に提出がない場合又は提出期限内に提出された財産債務調書に記載すべき修正申告等の基因となる財産債務の記載がない場合 ※ 同上	5%加重 (国外送金等調書法6②、6の3②) 【平成27年分から】	提出期限内に提出された財産債務調書に修正申告等の基因となる財産債務の記載がある場合	5%軽減 (国外送金等調書法6①、6の3①) 【平成27年分から】				
無申告 加算税	① 期限後申告書の提出又は決定があった場合 ② 期限後申告書の提出又は決定があった後に修正申告又は更正があった場合	15% (通66①) (50万円を超える部分は20% (通66①、②))	/		期限内申告の提出がなかったことについて、正当な理由がある場合	不適用 (通66①ただし書き)	
					期限後申告の提出が、調査があったことにより、決定があるべきことを予知してされたものでなく、法定申告期限内に申告する意思があったと認められる場合で、かつ、当該申告書の提出が法定申告期限から1月を経過する日までに行われている場合	不適用 (通66⑦)	
					更正又は決定があるべきことを予知しないで調査通知前に期限後申告又は修正申告書を提出した場合	5% (通66⑥)	
			期限後申告書が、調査通知以後に提出され、かつ、その提出が調査による更正又は決定があるべきことを予知しない場合	10% (通66①かつこ書) (50万円を超える部分は15% (通66①かつこ書、②)) 【平成28年分から】			
期限後申告書等の提出があった日前5年以内に同じ税目について無申告加算税又は重加算税を課されたことがある場合	10%加重 (通66④) 【平成28年分から】	/		/			
国外財産調書の提出期限内に提出がない場合又は提出期限内に提出された国外財産調書に記載すべき期限後申告等の基因となる国外財産の記載がない場合 ※ 財産を譲渡した場合など、修正申告等の基因となった場合は、その年に提出すべき国外財産調書(前年分の国外財産調書)の記載の有無により判定	5%加重 (国外送金等調書法6②、③一かつこ書き) 【平成25年分から】					提出期限内に提出された国外財産調書に期限後申告等の基因となる国外財産の記載がある場合	5%軽減 (国外送金等調書法6①) 【平成25年分から】
財産債務調書の提出期限内に提出がない場合又は提出期限内に提出された財産債務調書に記載すべき期限後申告等の基因となる財産債務の記載がない場合 ※ 同上	5%加重 (国外送金等調書法6②、6の3②) 【平成27年分から】					提出期限内に提出された財産債務調書に期限後申告等の基因となる財産債務の記載がある場合	5%軽減 (国外送金等調書法6①、6の3①) 【平成27年分から】
重加算税	過少申告加算税が課される場合に、国税の計算の基礎となるべき事実を隠ぺい又は仮装したところに基づき納税申告書を提出した場合	35% (通68①)	/		/		
	無申告加算税が課される場合上記の隠ぺい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しなかった場合	40% (通68②)					修正申告等があった日前5年以内に同じ税目について無申告加算税又は重加算税を課された場合
			期限後申告等があった日前5年以内に同じ税目について無申告加算税又は重加算税を課された場合	10%加重 (通68④) 【平成28年分から】	/		

(注) この一覧表は要約版であり、特に課税要件については記載を簡略化しているため、実際に課税要件を判断する際は、法令を確認することに留意する。

第5章 課税処理の手続き等

1 調査の取りまとめ

調査により把握した非違が疑われる事項について、課税要件を認定するための証拠資料や質問応答記録書等に基づき、その内容を統括官等に説明し、納税義務者等に問題点等として提示する内容の指示を受ける。

指示を受けた内容を、納税義務者等に調査で把握した問題点等として説明し、これに対する納税義務者等の主張の有無及びその内容について確認し、必要に応じ、更にその主張等を踏まえつつ問題点等として説明している理由等について納税義務者等に対し十分な説明を行う。

なお、納税義務者等に対し問題点等の提示を行う際には、当該提示は、国税通則法第74条の11（調査の終了の際の手続）第2項に定める調査結果の内容の説明ではないことを明示した上で行う。

また、統括官等からの指示や納税義務者等に対する説明の内容について、調査経過記録書に記載して統括官等の確認を受ける。

2 課税処理等

(1) 重要事案審議会の開催

重要事案審議会については、事務提要及び事務実施要領の定めるところに基づき、適切かつ確実に開催する。

○ 審議会の審議事案

- ・ 特別調査対象事案の選定及び課税処理
- ・ 重加算税の賦課
- ・ 青色申告の承認の取消し
- ・ 異議事案の処理
- ・ 審査請求事案に係る答弁書の作成
- ・ 所得税の調査全年分の合計増差所得金額が2,000万円を超える事案
（資料情報から課税標準等の金額及び課税要件が明らかなものを除く。）
- ・ その他局署において審議を要すると認める事案

(2) 調査結果の説明書の作成等

統括官等の指示を踏まえ、調査において把握した事実、証拠書類等、「争点整理表」及び「調査経過記録書」に基づき、更正決定等をすべきと認める非違事項の内容を整理し、問題点等の提示を行った上で、「調査結果の説明書」を作成する。

当該「調査結果の説明書」に事実関係を証する書類（争点整理表の作成が有る場合にはその争点整理表を含む。）を添付した上で、統括官等に更正決定等をすべきと認める非違事項の内容及び更正決定等をすべきと認められない税目・課税期間について説明し、確認・決裁を受ける。これに基づき納税義務者等に対し国税通則法第74条の11（調査の終了の際の手続）第2項に規定される調査結果の内容の説明を行うことについて確認を受ける。

統括官等の確認後、審理専門官の審理を了し、調査決議書の決裁基準に基づき決裁を受け、決裁日を「調査手続チェックシート（本表）」に記載する。

※ 統括官等には、審理専門官、審理担当者の他、調査決議書の決裁基準に応じて筆頭統括官、担当副署長及び署長を含む。

(3) 調査結果の内容の説明

「調査結果の説明書」の決裁を了した後、納税義務者等に対し調査結果の内容説明を行う。

イ 実施場所等

原則として、来署を依頼、又は納税義務者の事務所等へ臨場する。

ロ 実施方法

原則として、統括官等の同席の下、口頭により非違内容及び調査結果の内容を分かりやすく説明するとともに、納付すべき税額及び加算税のほか、納付すべき税額によっては延滞税が課されることを説明する。

なお、調査結果の内容の説明を行う際には、当該説明は国税通則法第74条の11（調査の終了の際の手続）第2項に基づく調査結果の内容の説明であることを納税義務者等に明示した上で行う。

また、調査対象となった税目・課税期間のうちに、更正決定等をすべきと認められない税目・課税期間がある場合には、調査結果の内容の説明と併せて、「更正決定等をすべきと認められない旨の通知書」を送付することになる旨の説明をする。

(4) 修正申告等の勧奨及び修正申告等に係る法的効果の教示

実地調査の結果、「新たに納付すべき税額等が生じる」など、納付すべき税額等が当初申告額を上回る場合に、原則として修正申告等の勧奨を行う。

また、納税義務者等に対し、修正申告書等を提出したときは、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し、その旨を記載した書面「修正申告等について（交付用）」を交付する。

なお、「修正申告等について（交付用）」を対面で交付することは、交付送達に該当することから、納税義務者に対し「修正申告等について（控用）」の送達確認欄への署名・押印を求める。併せて、当該調査結果の内容の説明等をもって原則として一連の調査手続が終了する旨を納税義務者等に説明する。

イ 本税・加算税及び延滞税の納付指導を確実にを行い、納付困難を申し出た者については、「納付連絡せん」を作成した上で徴収部門へ案内し、徴収部門職員による直接の納付指導を依頼する。

ロ 修正申告書を提出することにより、新たに消費税の課税事業者となる者で、課税事業者の届出書の提出がないものについては、届出書の提出や課税売上高の計算方法等の指導を行う。

おって、調査結果の内容の説明、修正申告等の勧奨及び修正申告等に係る法的効果の説明及び書面の交付等を了した場合には、その事績を「調査手続チェックシート（本表）」及び「調査経過記録書」に記載し、「修正申告等について（控用）」と併せて統括官等の確認を受ける。

(5) 更正等処分

イ 更正及び決定

更正・・・国税通則法第 24 条

決定・・・国税通則法第 25 条

ロ 更正等処分

実地調査の結果、申告額に誤りが認められた場合は、修正申告等の勧奨を行い、修正申告書等の勧奨に応じない場合は、更正・決定を行う。

このため、調査においては、常に更正・決定を前提としたものとなることを考慮して、調査対象者の不正行為の立証や調査額算定の客観的合理性の立証を念頭に置いて証拠保全に努めるとともに、更正等処分が見込まれる段階で、「争点整理表」を作成し、審理担当者へ回付する。

3 起案

実地の調査を行った結果、調査対象とした全ての税目・課税期間について更正決定等をすべきと認められないと判断したとき又は調査結果について修正申告書等が提出されたとき若しくは調査結果について更正決定等を行うこととしたときは、その内容に応じ、個人課税事務提要に基づき、調査決議書等を作成し、決裁を受ける。

個人調査関係書類の編てつ順序

編てつ 順序	書 類 名	作 成 区 分	様式区分	必須 作成 書類
1	個人調査関係書類の目次兼チェックシート	手書き等	局④39	○
2	重要事案審議会審議表の写し（「付表」を含む。）	手書き等	個⑩101	
3	一号用紙	K S K	個⑩003	○
4	争点整理表	手書き等	局⑤01	
5	調査結果の説明書	手書き等	個⑩807	○
6	記帳状況確認票の写し	手書き等	局⑥04	
7	個人調査事績チェックリスト（「課税事績」を含む。）	K S K	個⑩409	○
8	調査手続管理事績票	K S K	個⑩902	○
9	二号用紙	K S K	個⑩003	○
10	青色申告決算書等の写し	—	—	
11	三号用紙	K S K 手書き等	個⑩003	
12	四号用紙～九号用紙	手書き等	個⑩003	
13	調査経過記録書	手書き等	個⑩801	○
14	質問応答記録書、調査報告書	手書き等	—	
15	更正決定等すべきと認められない旨の通知書（決議書）	K S K	個⑩006	
16	修正申告等について（控用）	手書き等	個⑩303	
17	物件の留置きに当たって（控用）	手書き等	個①002	
18	不服申立て等について（署・控用）	手書き等	個①003	
19	消費税及び地方消費税の決議書明細	K S K	個⑩003	
20	課税期間別追徴税額の明細表	K S K	個⑩003	
21	源泉所得税チェック表兼入力表	K S K 手書き等	個⑩401	○
22	義務者管理情報入力結果リスト	K S K	個⑩402	
23	源泉所得税調査簿	K S K	個⑩408	
24	源泉所得税調査事績書	K S K	個⑩406	
25	源泉所得税の本税徴収・加算税賦課決定決議書	K S K	個⑩403	
26	印紙税チェック表の写し	手書き等	局④10	○
27	印紙税不納付事実申出書の写し	手書き等	局④12	
28	印紙税不納付等事実調査書の写し	手書き等	局④14	
29	着眼事項等兼チェックシート	手書き等	個⑩003	○
30	電帳法保存要件のチェックシート	手書き等	参考④802	
31	判定チェックシート（優良な電子帳簿に係る過少申告加算税の軽減措置）	手書き等	参考④802	
32	基本的調査チェックシート	手書き等	局④01	
33	I C T調査チェック表	手書き等	局④09	
34	電子情報確認リスト	手書き等	局①06	
35	調査手続チェックシート（本表・別表）	手書き等	個⑩802	○
36	調査手続チェックシート（事前通知用）	手書き等	個⑩803	○
37	調査手続チェックシート（反面調査用）	手書き等	個⑩804	
38	再調査の適否検討表	手書き等	個⑩805	
39	事前通知を要しない調査の適否検討表	手書き等	個⑩806	
40	預り証（交付用・控用）	手書き等	個①001	
41	預り書類（現物貼付用）	手書き等	局①04	
42	その他調査関係書類	—	—	

第6章 消費税調査の実施要領

第1節 消費税調査の進め方

1 消費税の観点に立った検討方法

(1) 消費税申告書作成の基礎資料に着目した検討

消費税の申告に当たり、通常、決算書等に基づいて、簡易課税の場合には「課税売上高計算表」が、一般課税の場合には「課税取引金額計算表」等がそれぞれ基礎資料として作成される。

(2) 課税・非課税等取引が混在する科目に注目した検討

2 所得税調査との違い

所得税では、費用収益対応の原則から明らかなように売上と売上原価とは対応関係にあるが、消費税では、棚卸資産に係る消費税額の調整をしないなど、売上と売上原価の対応関係は、原則として認められない。

このように両者は、本質的にその計算方法に差異があることから、調査における着眼点や調査手法に違いが生じることになる。

所得税調査では、売上除外や架空仕入、更には棚卸除外、架空経費等の不正事項の把握が中心となっており、これらで消費税に連動する不正事項は、所得税と同時に処理することとなる

3 消費税固有の非違

消費税調査には、個々の取引が課税か非課税等か又は仕入税額控除の方法が適正かという点も検討する必要がある。

消費税固有の非違とは、処理の結果として消費税については非違になるが、所得税では非違にならないものをいう。

一般的な消費税固有の非違とは、

- ① 「総額」で計上すべきところの課税売上と課税仕入を相殺して「純額」で計上している「課税売上誤り」
- ② 簡易課税制度を選択した課税事業者の「事業区分誤り」
- ③ 課税売上であるものを非課税売上、或いは、不課税仕入であるものを課税仕入れとしているなど課税の「課・非判定誤り」
- ④ 未成工事支出金勘定や建設仮勘定に係る取引などで、引渡しを受けていないものを仕入税額控除の対象としているなどの「計上時期の誤り」
- ⑤ 土地や株式などの非課税売上に係る譲渡対価の額を課税売上割合の分母に加算せずに、課税売上割合を計算し、仕入税額控除を行っているなどの「課税売

上割合の誤り」

などが代表的なものとして挙げられるが、例えば、従来の所得税の考え方でみると、意外と盲点になっている、次のような事例もある。

期中に事業用の資産(車両など)を売却したような場合、所得税では譲渡所得として課税されるが、消費税では、その所得区分にかかわらず、課税対象となるため、消費税固有の非違となってくる。

また、逆に、棚卸除外は原則として消費税の非違項目に該当せず、架空人件費も、消費税の非違項目に該当しないことから、所得税固有の非違と言える。

4 取りまとめでの適切な処理

(1) 所得税の非違と消費税の非違との関連

実地調査で把握した非違については、所得税等と同時に処理することとなるが、それを消費税の非違と所得税の非違との関連で整理すると

- ① 所得税の非違が消費税の非違に連動するもの
- ② 消費税の非違のみのもの
- ③ 所得税の非違のみのもの

となる。

これらの内容については、簡易課税不適用や控除対象外消費税の発生などにより、所得税の調整を要するケースもあるので、連動する非違の内容、固有の非違の内容別にそれぞれを整理して、適切に処理する。

(2) 適正申告の指導

納税者への非違内容の説明に当たっては、消費税の仕組みや取扱い等を十分整理の上、所得税との違いなどを対比するなどの方法を用いて、分かりやすい表現で行うよう心掛けることが大切である。

なお、消費税の非違についても、所得税等と同様に、適正・公平な課税の観点から確実に是正して、以後、消費税について適正な申告がなされるよう指導する必要がある。

5 帳簿等の保存規定の取扱い

消費税法では、課税仕入等の税額を課税標準額に対する消費税額から控除する要件として、控除に係る内容が記載された帳簿及び請求書等の保存の規定が定められている(消費税法第30条第7項)。

これは、帳簿及び請求書等の両方において、控除を行う取引等の内容を明確にするとともにこれらを保存していなければ、控除を認めないというものである。

具体的には、

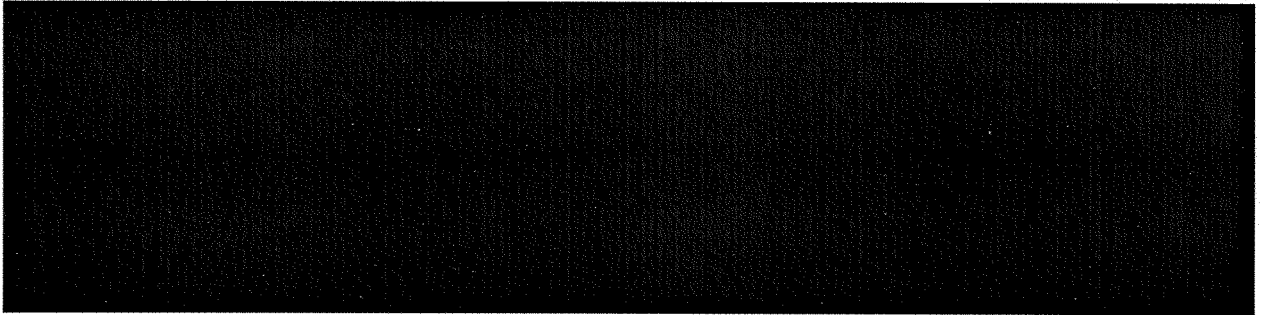
- ① 帳簿及び請求書等の両方の保存がないとき
- ② 帳簿に一定の記載事項が充足されていないとき
- ③ 帳簿及び請求書等の両方の提示がないとき

が、否認の対象となる。

したがって、このようなケースでは、調査において帳簿等の保存形態を確認することとなるが、“帳簿がない”とか、“仕入先の氏名又は名称が不明“といったものに

については、仕入税額控除の適用要件を再三にわたり教示して、帳簿等の提示を求める。

この結果、提示がない場合には、仕入税額控除を認めないこととなるので、適切に対応しなければならない。



第2節 準備調査

1 準備調査の要領

消費税調査の準備調査に当たっては、消費税には次のような特性があることから所得税申告書や同附属書類と消費税の申告内容を関連付けて、十分理解しておくことが肝要である。

- ① 消費税申告書は所得税の申告内容に裏付けされた整合性のとれたものとなっている
- ② 所得税は決算書等を基に経営分析手法による検討が可能であるが、消費税はそれができない

したがって、具体的な検討においては、所得税申告書や同附属書類をベースとして、消費税の仕組み等から考えられる事項のほか、業種、業態に応じた検討すべき事項も推測して整理し、消費税の申告内容と対比検討することとなる。

(1) 活用簿書等

準備調査で活用する簿書等は、おおむね所得税の準備調査におけるものと同じであるので、次の簿書等を効果的に活用して、的確に準備調査を実施する。

- ① 消費税申告書及び付表
- ② 消費税の還付申告に関する明細書
- ③ 消費税の各種届出書
- ④ 所得税申告書及び同附属書類
- ⑤ XXXXXXXXXX
- ⑥ 資料情報

(2) 検討事項

消費税の仕組みや課税範囲等消費税の観点から検討する事項は、次のとおりである。

イ 一般課税

- ① 課税標準額
- ② 課税仕入れ等の対価の額
- ③ 控除対象仕入税額
- ④ 売上対価の返還等をした場合の控除税額
- ⑤ 貸倒れに係る消費税額(回収を含む)
- ⑥ 課税売上割合

ロ 簡易課税

- ① 簡易課税制度の適用(選択届出書提出日の適否、基準期間の課税売上高等)
- ② 事業区分の適正
- ③ 課税標準額
- ④ みなし仕入率
- ⑤ 売上対価の返還等をした場合の控除税額
- ⑥ 貸倒れに係る消費税額(回収を含む)

2 具体的要領(着眼点等)

準備調査では、消費税の申告内容が正当なものであるかを検討し、問題点を抽出していくことになる。

このため、所得税申告書等との関連事項に目を向け、それに応じた手法で検討することとなる。

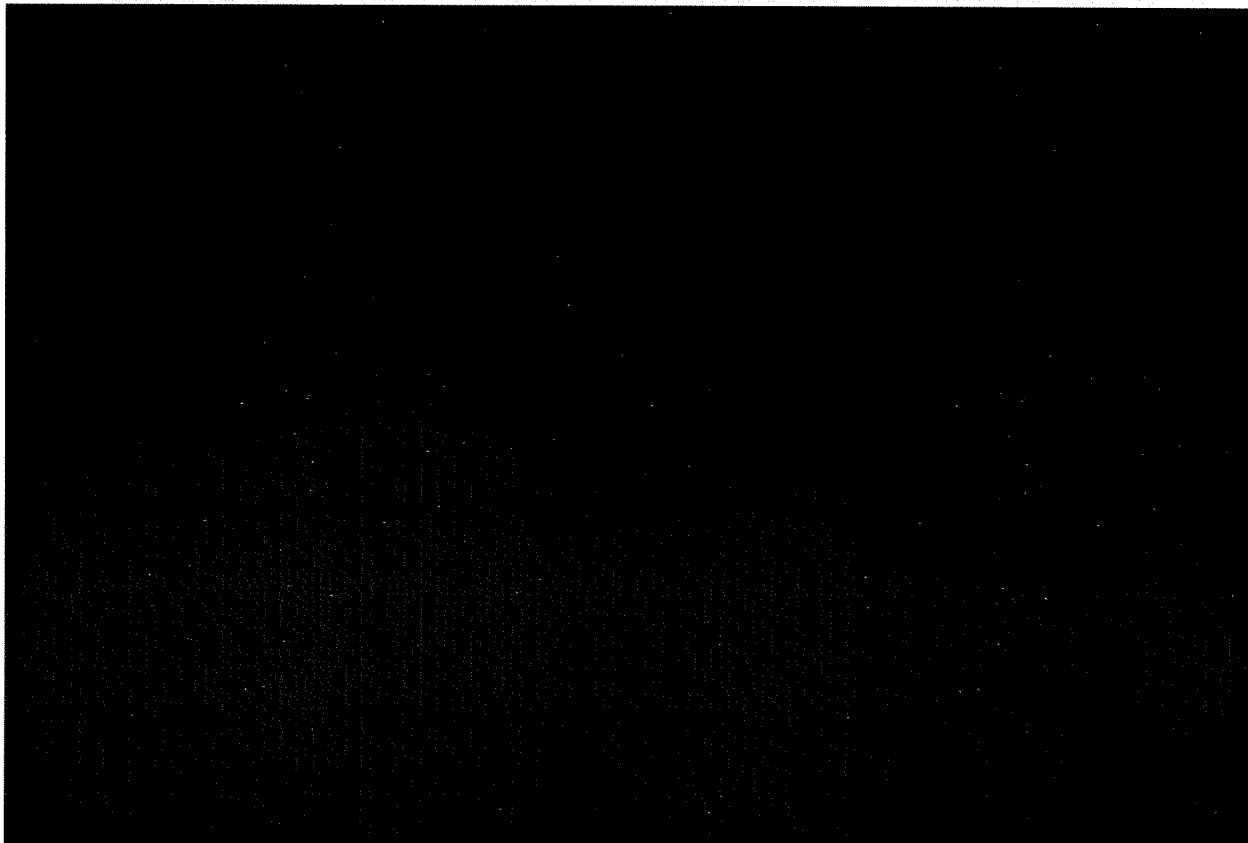
例えば、

- ① 所得税の決算書等から課税売上・課税仕入れを推計して、消費税申告書の対応する税額と対比検討するという大数的観察の方法
 - ② 所得税の決算書等から課税・非課税の混在する科目等個別的事項に着目する方法
 - ③ 業種・業態特有の取引形態や消費税の制度面に着目する方法
- 等によって、問題点を抽出していくことが必要不可欠になる。

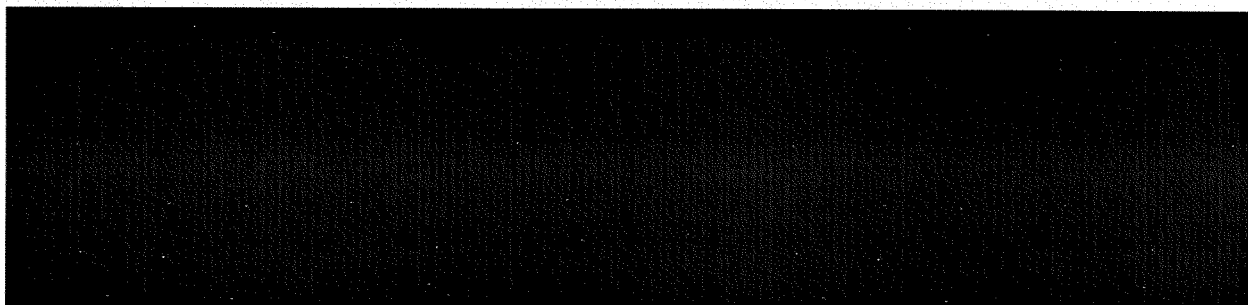
具体的な着眼点等は、次のとおりである。

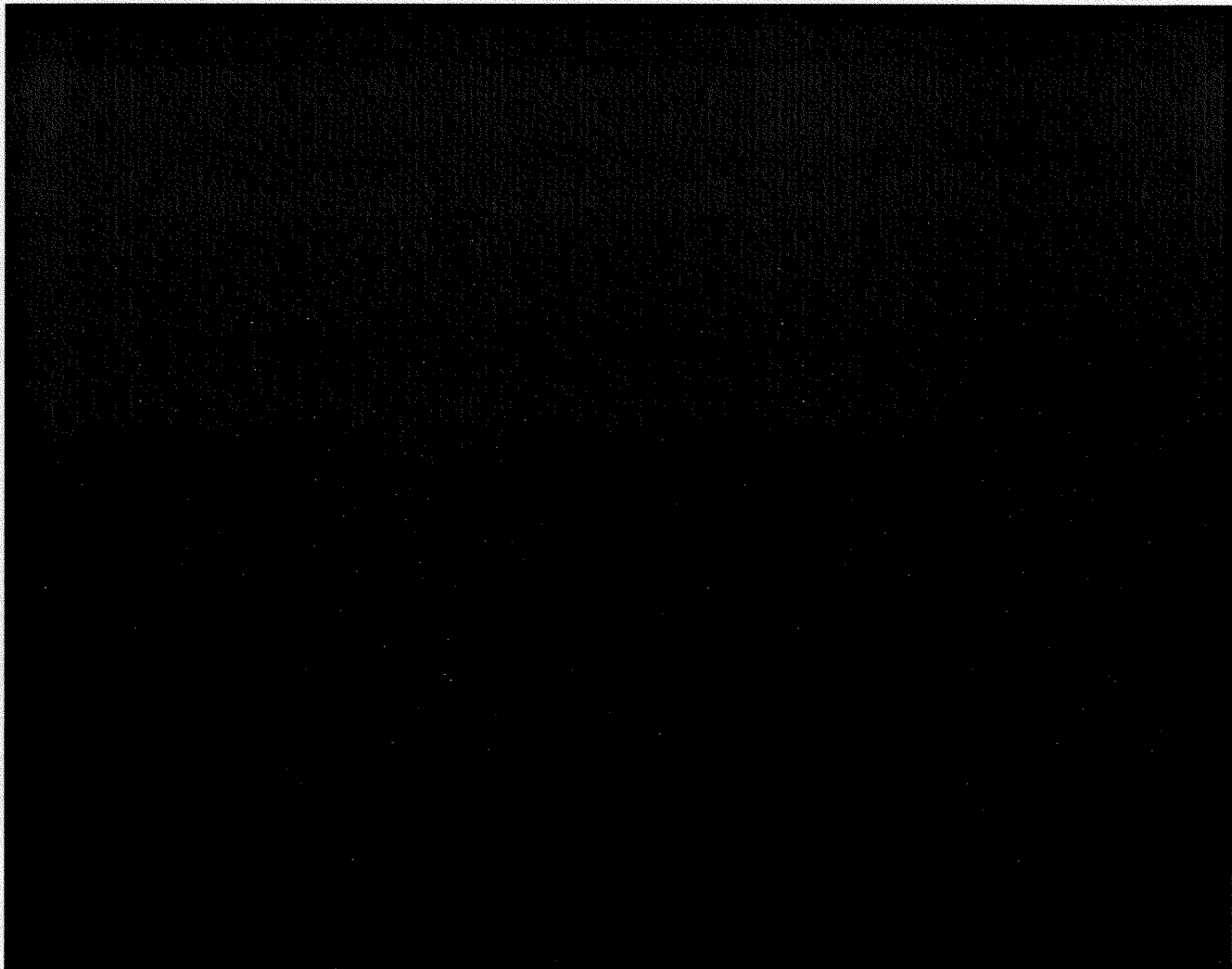
(1) 大数的観察(推計)による問題点等の把握

イ 課税標準額関係



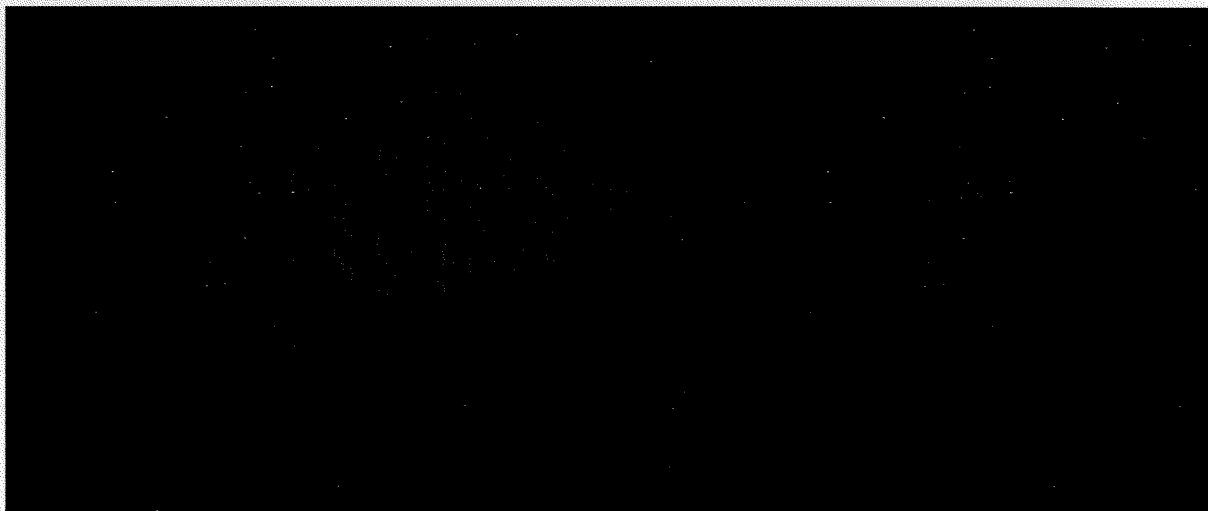
ロ 控除対象仕入税額関係



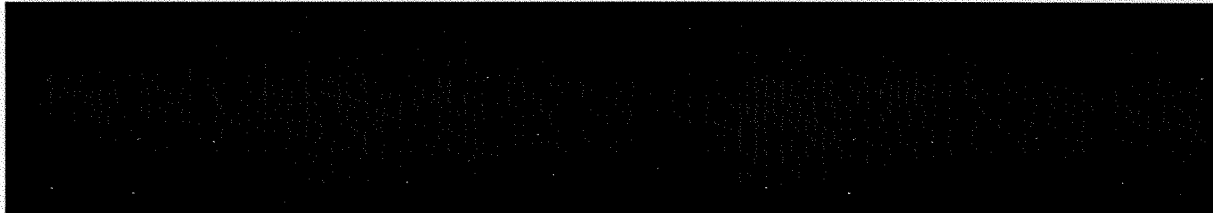


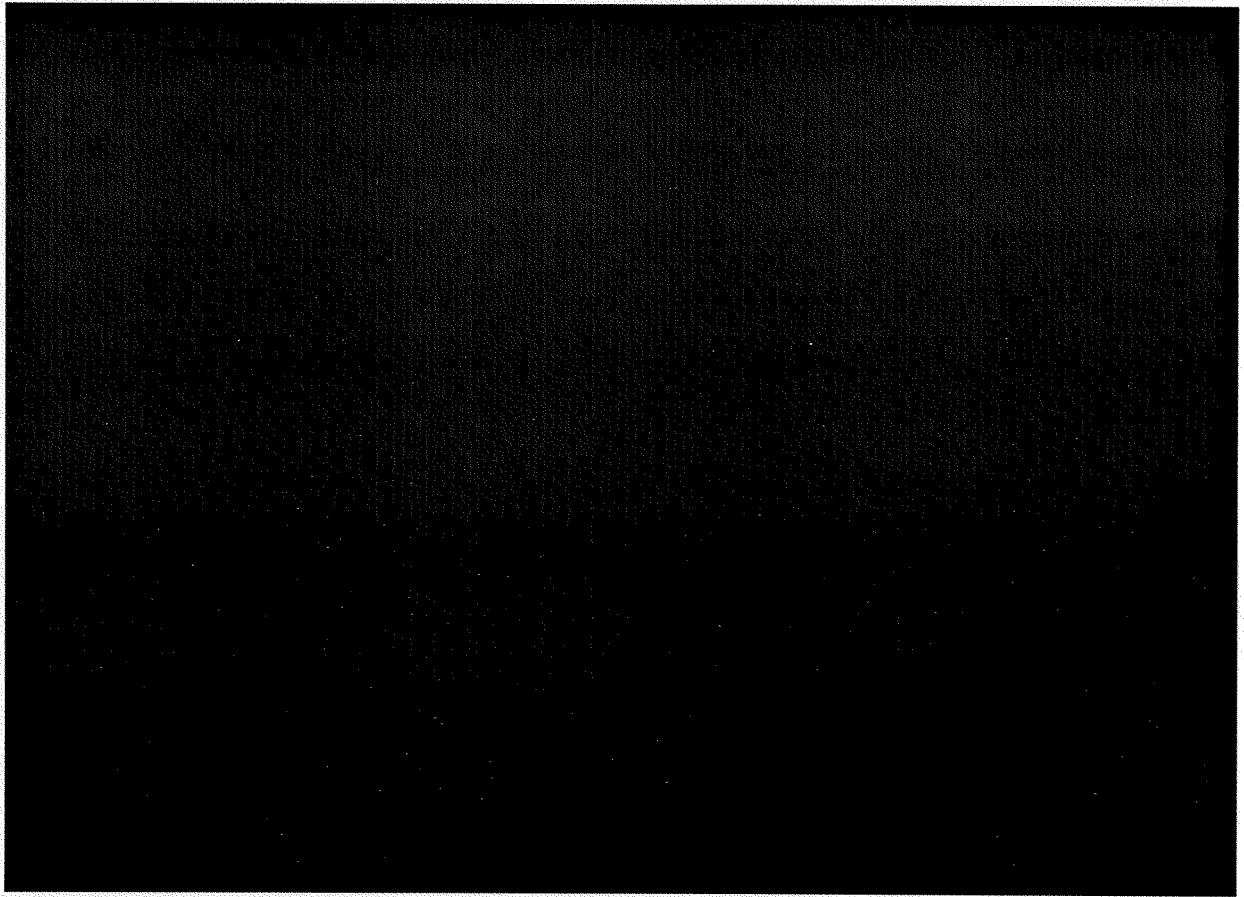
(2) 個別具体的な方法による問題点の把握

イ 課税標準額関係

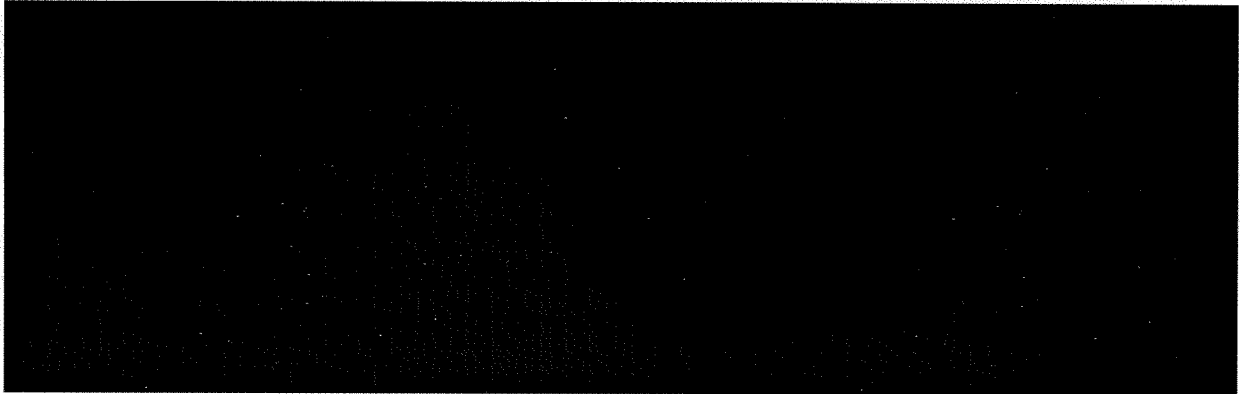


ロ 税額控除関係





ハ その他



第3節 帳簿調査

1 帳簿調査における基本的な考え方

帳簿調査においては、準備調査や初動調査で把握した事項が確実に帳簿に反映されているかを確認するとともに、会計処理や記帳の流れ等から不審箇所を抽出して、その適否を検討する。

【経理処理方法から見た検討】

また、調査対象となる帳簿や証ひょう類等は、所得税調査と共通し、所得税と同時に見ていくことになるが、

2 基準期間における課税売上高の検討

準備調査において、課税事業者該当するか否かなどについては、おおむね事前検討しているところであるが、臨場時においても、最小限、次のような点について確認する必要がある。

(1) 簡易課税制度の適用について

基準期間の課税売上高(税抜き)が5千万円超であるにもかかわらず簡易課税で申告していないか、また、簡易課税制度の適用を受けているのに一般課税で申告していないか。

届出書等、諸手続に問題はないか。

(2) 免税事業者について

各基準期間の課税売上高(税込み)の把握に問題はないか。

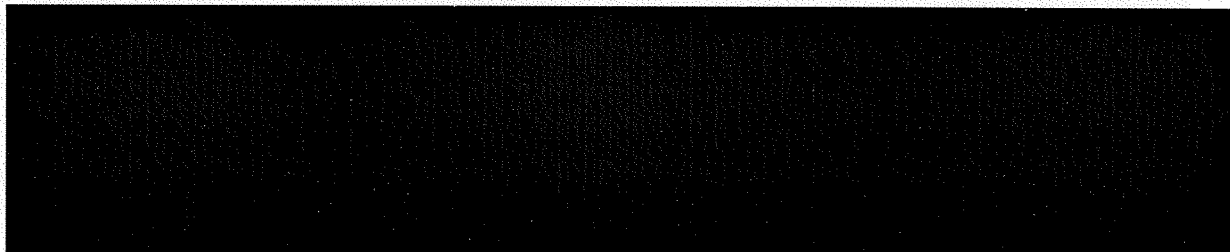
免税事業者であり、かつ、課税事業者選択の届出がないにもかかわらず、消費税の申告書(還付)が提出されていないか。

なお、基準期間における課税売上高の確認に当たっては、次に掲げる2の「課

税・非課税等の区分の検討」及び3の「課税売上高の検討」の事項についても留意して検討する。

3 課税・非課税等の区分の検討

消費税では取引ごとに、課否判定(課税、非課税、免税又は不課税)を必要とすることから、その区分が正しく行われているかどうかを元帳の科目内容を見て総合的に判断する。



4 課税売上高の検討

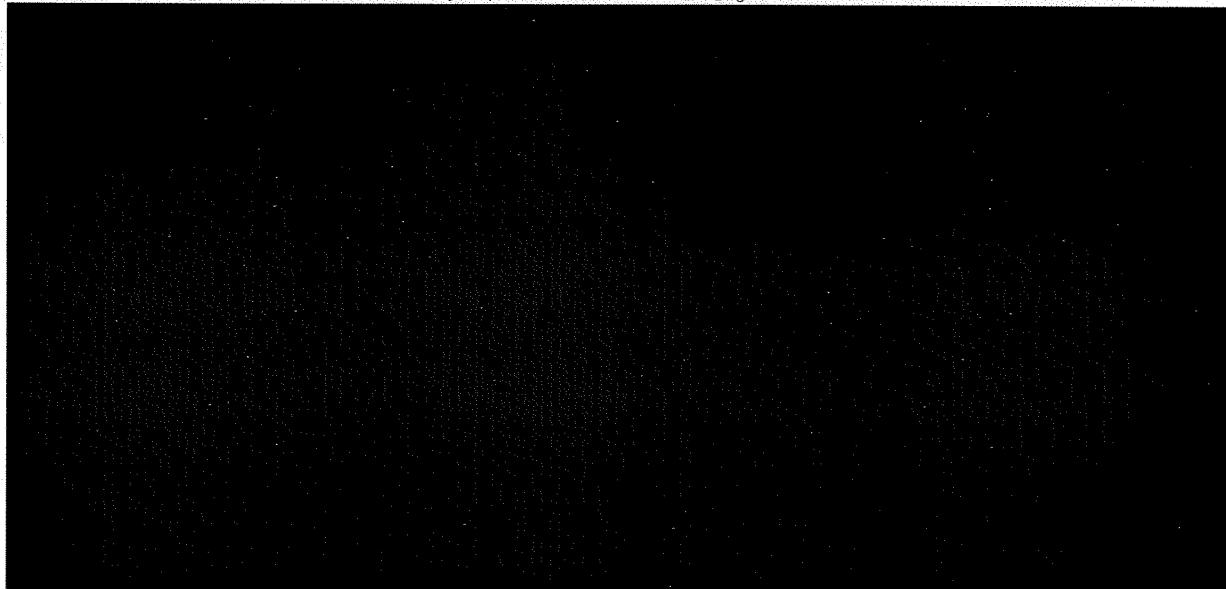
(1) 課税資産の譲渡等の時期の検討

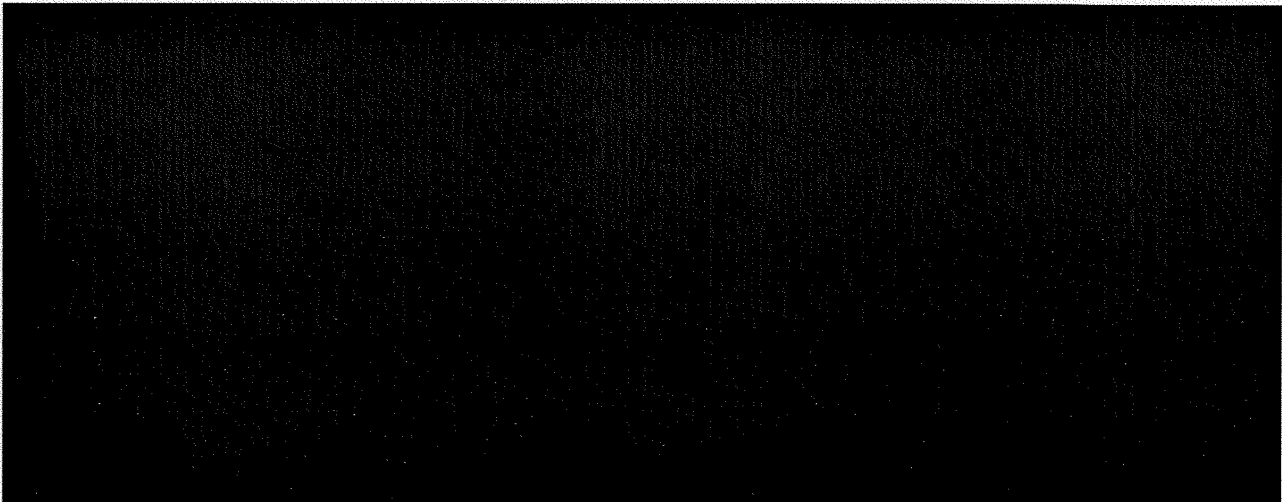
課税資産の譲渡等の時期は、取引の形態等によりそれぞれ異なることから、その判定に誤りがないかを検討する。





(2) 課税売上の適否の検討

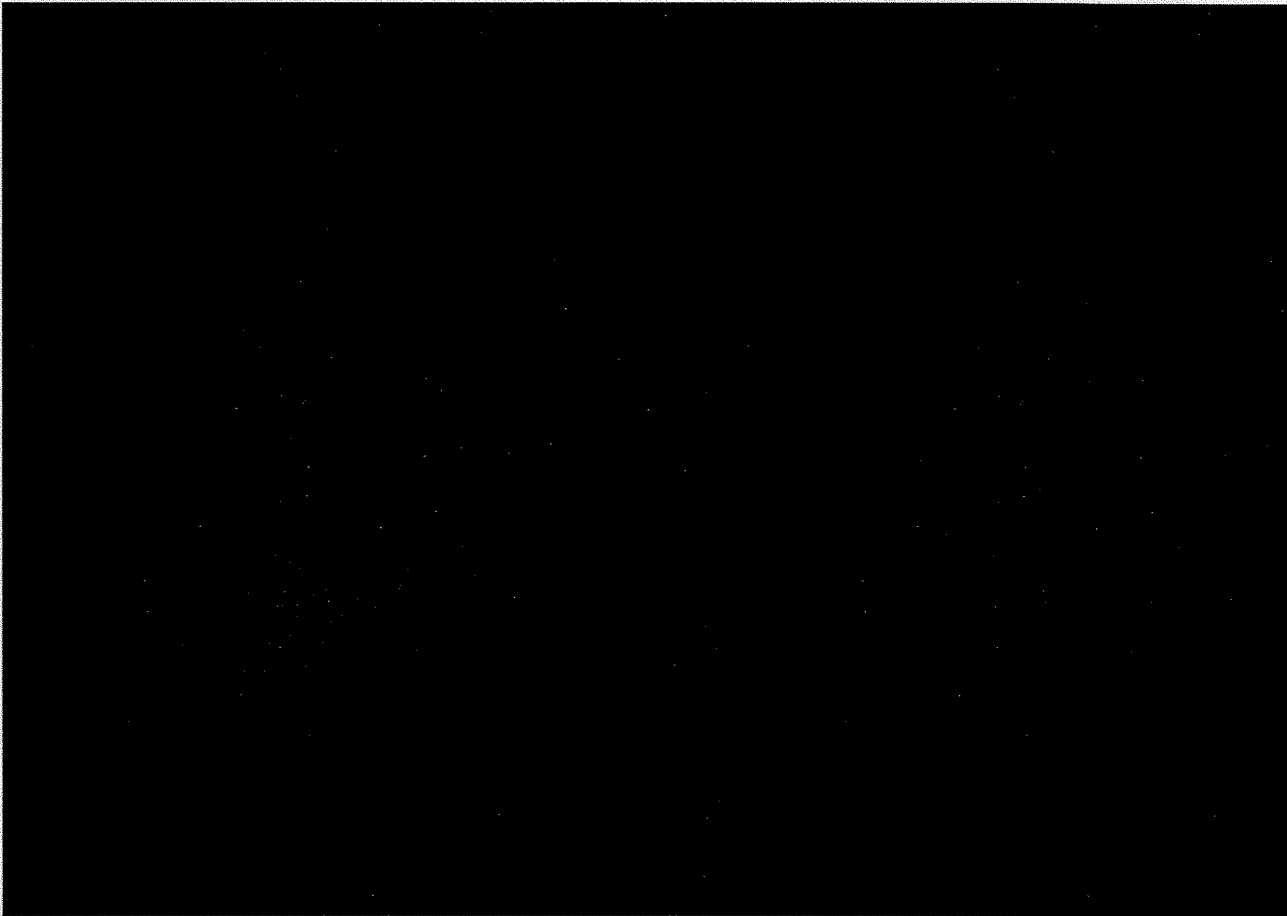
帳簿及び証ひょう類等のほか決算関係資料を基にした、課税売上の計上漏れ等についての検討項目の例示は以下のとおりである。





5 仕入税額控除等の検討

消費税は、原則として1課税期間内で、売上に係る消費税から仕入に係る消費税を差し引いて納付税額を算出することとなっていることから、次のような点に着目して仕入税額控除内容の適否について検討するほか、
も念査する必要がある。



第4節 着眼点と調査手法

所得税と消費税では課税範囲及び費用収益の対応において、その取扱いに大きな差異があることを認識した上で、①非課税売上及び不課税売上としているものについて、課税売上に該当するものがないか、②仕入税額控除の対象としている取引について、不課税取引や非課税取引が含まれていないかを検討する必要がある、主な勘定科目の調査手法等は、以下のとおりである。

1 売上

売上は、損益科目を調査する上で最も重要な勘定科目であり売上除外及び売上繰延べなど課税上問題の多い科目である。

また、売上に係る所得税の非違は、消費税の非違と連動するケースがほとんどであるが、消費税は、「国内において事業者が事業として対価を得て行う資産の譲渡等」を課税対象としているため、所得税の売上とは若干その範囲が異なっているものもあるほか、業種によっては資産の譲渡等の計上時期について特有の取扱いがある。

したがって、資産の譲渡等の計上時期についてあらかじめ聞き取りをしたうえで調査を進めることが大切である。

イ 課税売上共通

着眼点	検討事項等

ロ 土地（建物）売上高

着眼点	検討事項等

ハ 貸貸収入

着眼点	検討事項等
[Redacted content]	

ニ 受取手数料収入

着眼点	検討事項等
[Redacted content]	

ホ 輸出売上高等

着眼点	検討事項等
[Redacted content]	

2 売上原価

所得税における課税所得の計算は費用収益対応で考えるが、消費税ではこの対応関係はない。

このため、仕入れ等について仕入税額控除の対象となる取引であるかどうか、次のような事項を検討する必要がある。

着眼点	検討事項等

3 販売費及び一般管理費

経費についても、仕入れ等と同様に、仕入税額控除の対象になるかどうか、次のような事項を検討する必要がある。

イ 福利厚生費

着眼点	検討事項等
[Redacted]	

ロ 保険料等

着眼点	検討事項等
[Redacted]	

ハ 交際費等

着眼点	検討事項等
[Redacted]	

二 租税公課

着眼点	検討事項等
[Redacted]	

ホ 通信費

着眼点	検討事項等
[Redacted]	

ヘ 旅費交通費

着眼点	検討事項等
[Redacted]	

ト 支払手数料

着眼点	検討事項等
[Redacted]	

チ 仕入割戻し等

着眼点	検討事項等
[Redacted]	

リ 棚卸資産・・・【棚卸資産に係る消費税の調整】

① 免税事業者が課税事業者となる場合

免税期間の末日において有する棚卸資産で免税事業者であった期間に課税仕入れ等を行ったものがある場合にはその棚卸資産の取得に要した費用の額は、課税事業者となった課税期間の課税仕入れ等の税額とみなして、仕入控除税額の計算を行う。

② 課税事業者が免税事業者となる場合

免税事業者となる直前の課税期間に仕入れた棚卸資産をその課税期間の末日に有しているときは、その有する棚卸資産の取得に要した額はその直前の課税期間の課税仕入れ等の税額から控除して仕入控除税額の計算を行う。

◎ 個人課税系統における調査事務の主要な用語集

用 語	定 義 等

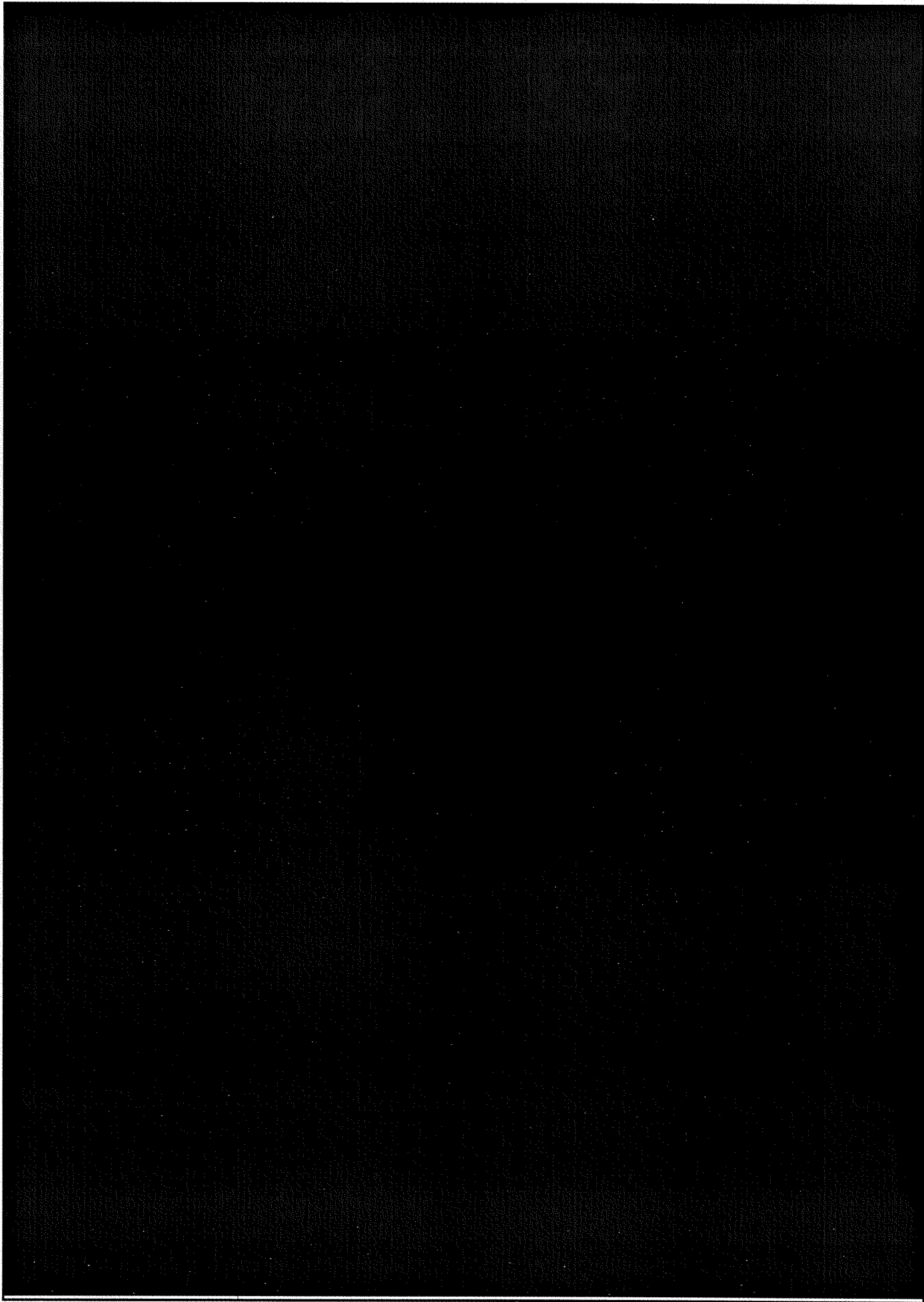
用

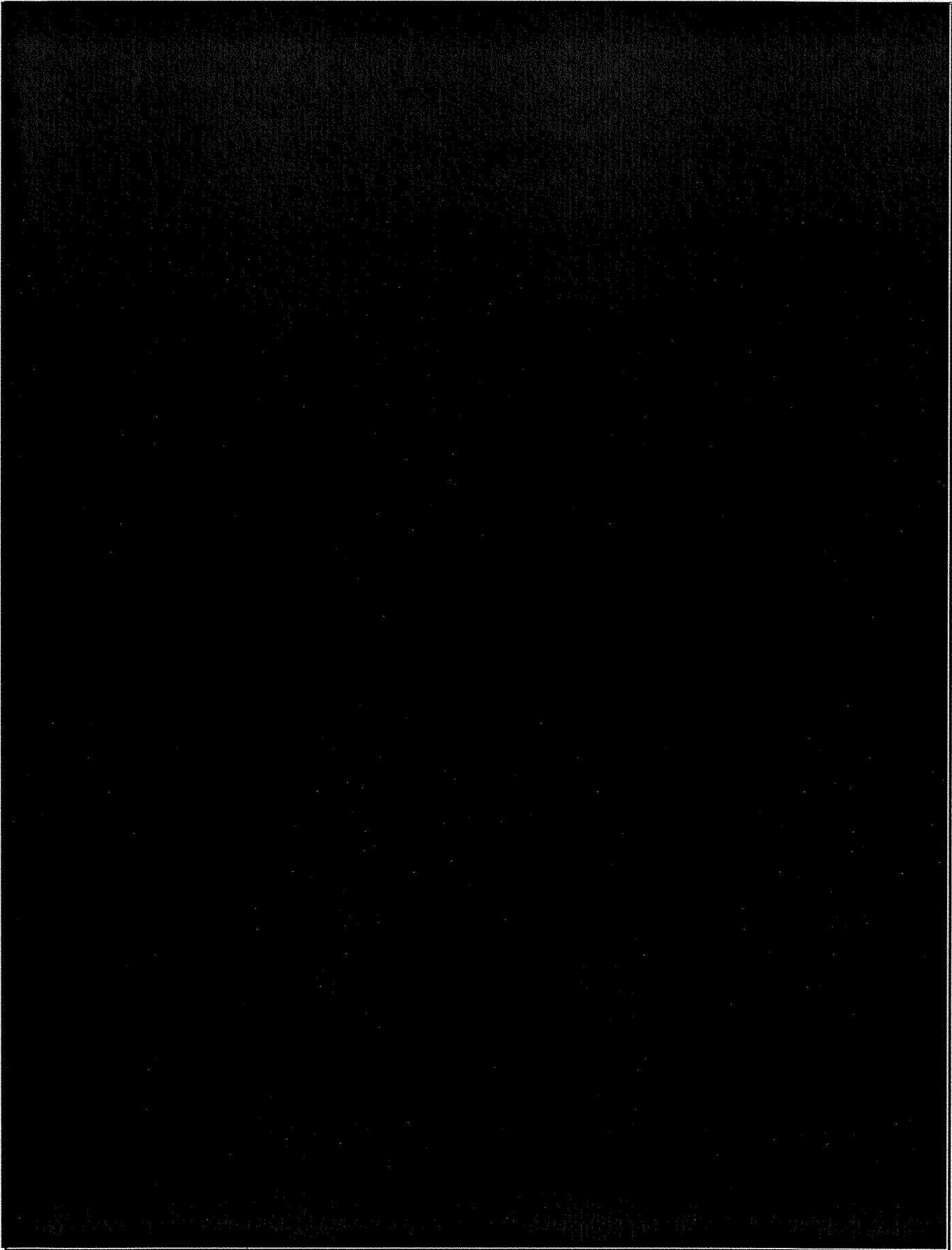
語

定

義

等





調査担当者心得 15か条

