

令和4年9月5日(月)
午前10時～正午
中野サンプラザホール
〈全国統一研修会〉

令和4年度
第17回 会員研修会資料

税務調査の事実認定

～調査官・納税者それぞれのストーリー～

講師

税理士・日本税務会計学会法律部門委員

おおとり
鴻

ひで あき
秀 明 氏

東京税理士会

東京税理士協同組合教育情報事業配布資料

目 次

はじめに	3
第1章 租税訴訟	5
1 租税訴訟の種類	
2 行政事件訴訟と民事訴訟	
第2章 事実認定	7
1 刑事捜査	7
イ. 捜査の意義	
ロ. 刑事裁判における事実認定	
ハ. 供述調書	
2 犯則調査	9
イ. 反則調査の意義	
ロ. 反則調査の事実認定	
ハ. 質問調書	
3 民事訴訟	11
イ. 要件事実論	
ロ. 民事裁判における証拠	
ハ. 民事裁判での事実認定	
ニ. 動かしがたい事実とストーリー	
4 税務調査	16
イ. 税務調査の意義	
ロ. 当該職員の権限	
ハ. 税務調査現場での事実認定	
i 動かしがたい事実	
ii ストーリーの創作	
iii 建前と本音	
iv 税務調査における真実	
v 事実認定者	
第3章 ストーリー	22
参考資料	53

ストーリー目次

- ★ストーリー 1 錯覚重加 P22
- ★ストーリー 2 質問応答記録書 P24
- ★ストーリー 3 一筆重加 P27
- ★ストーリー 4 特段の行動・殊更の過少申告 P29
- ★ストーリー 5 簿外商品券 P31
- ★ストーリー 6 税理士の使命 P33
- ★ストーリー 7 強引で、威圧的・誘導的な調査 P35
- ★ストーリー 8 個人的経費の付け込み P36
- ★ストーリー 9 課税部と調査部 P37
- ★ストーリー 10 査察部と調査部 P40
- ★ストーリー 11 棚卸計上もれ・棚卸除外 P43
- ★ストーリー 12 無予告現況調査 P44
- ★ストーリー 13 ゼネコン P45
- ★ストーリー 14 概算経費 P46
- ★ストーリー 15 固定資産除却 P48
- ★ストーリー 16 請求書の日付の改ざん P50
- ★ストーリー 17 調査結果通知後の異議 P52

はじめに

裁判所は一般的に、次の手法で事実を認定します。

証拠（動かしがたい事実） ＋ （矛盾しない）ストーリー ＝ 事実認定

税金に関する調査・捜査は、次のA～Dの4つに分けることができます。

	調査の種類	事実認定	ストーリー	作成者	最終認定者
A	刑事捜査(脱税事件)	刑事訴訟	供述調書	検察官	裁判官
B	税務調査(犯則調査)	刑事訴訟	質問調書	査察官	裁判官
C	税務調査(不服あり)	民事訴訟	質問応答記録書	調査官	裁判官
D	税務調査(不服なし)	?	質問応答記録書	調査官	課税庁

上記A B Cの事実認定は上記手法で行われます。「税理士は法律家」であるべきゆえに、判例を読むことは重要であります。しかし、税理士が立合う税務調査の多くはDであり、事実認定は安易に行われがちです。動かしがたい事実がなくても、ストーリー（質問応答記録書）だけで隠蔽・仮装を認定し、重加算税を賦課することもあります。本稿では、学者や法律家が研究対象とできない、調査官と税理士しか知らない税務調査の現場に着目します。

法人課税部門の調査官が税務調査で最も求められることは、国税庁が言うところの「不正所得」つまり重加算税対象所得の把握です。したがって、隠蔽・仮装の事実認定が重要となります。その肝となるキーワードは、「重加算税」及び「質問応答記録書」となります。

「重加算税」については条文を掲げておきます。

（重加算税）

国税通則法

第 68 条 第 65 条第 1 項（過少申告加算税）の規定に該当する場合・・・において、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、・・・重加算税を課する。

「質問応答記録書」には法律の定めがなく、調査官は国税庁の次の開示文書を抛り所に作成しています。ただし、改訂第 1 版は初版から大幅に変更され、改定第 2 版はほとんど変更されていません。

平成 25 年 6 月	初版	「質問応答記録書作成の手引」
平成 29 年 6 月	改訂第 1 版	「質問応答記録書作成の手引」
令和 2 年 6 月	改訂第 2 版	「質問応答記録書作成の手引」

調査現場における質問応答記録書の作成は、大きく 3 場面に分けられます。

- α 調査の初期の段階から積極的に作成する。
 - 現金商売の無予告調査、大規模な不正想定事案の調査など
 - 不服申立てを想定しているので、比較的正確に事実関係が記述される
- β 把握した非違について、重加算税を賦課できそうなときに作成
 - 隠蔽・仮装を立証する方向で聞き取りが行われる
 - 不服申立てを多少は想定するが、事実関係が偏ることが多い
- γ 調査の後半で、調査を終わらすための調査官と納税者との合意の文書化
 - 合意内容がその調査における事実となる
 - 不服申立てはないことが前提、最も多く作成される質問応答記録書

調査官には、税務調査で非違事項を重加算税対象にしたいとの動機があります。事実の隠蔽・仮装を動かしがたい事実を把握してないとき、その証拠となるようにストーリーを練り、質問応答記録書を作成します。それは、一步間違えれば、事実の歪曲とストーリーの創作になりかねません。

下記の開示文書で「回答者の協力が得られる場合」とあるが、「回答者の協力が得られない場合」は、調査結果にどのような影響があるのでしょうか。

調査に生かす判決情報第 75 号 平成 29 年 5 月

東京国税局課税第一部国税訟務官室

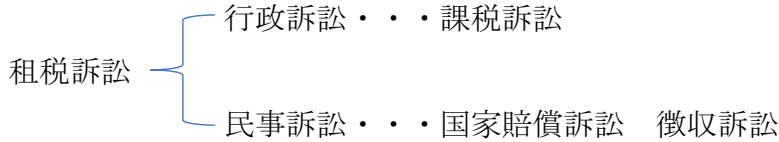
記録書は、調査担当者（質問者）が納税義務者等（回答者）から聴取した内容を記録するものではありませんが、最終的に課税要件事実の立証に役立つものでなければ作成する意味がありません。したがって、**回答者の協力が得られる場合には、必要な範囲で聴取と文書の作成・念査を繰り返し、より内容のある記録書を作成できるように努めるべきです。**

税務調査で調査官から指摘された論点について、調査官、納税者、税理士それぞれのストーリーを取上げることにより、事実認定についての理解を深めたいと考えています。

第1章 租税訴訟

1 租税訴訟の種類

租税訴訟とは、税金つまり租税に関する訴訟一般を指します。課税処分、滞納処分の取り消しや不服申立てに対する裁決、決定の取り消しを求める取り消し訴訟などがあります。



行政事件訴訟法

第2条 この法律において「行政事件訴訟」とは、抗告訴訟、当事者訴訟、民衆訴訟及び機関訴訟をいう。

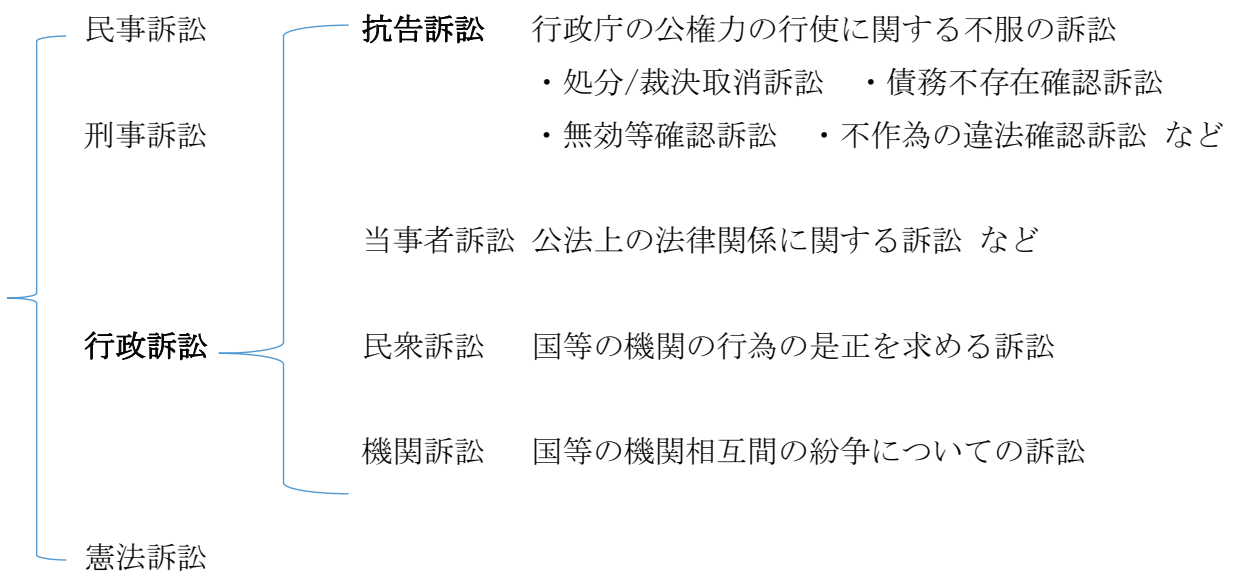
第3条 この法律において「抗告訴訟」とは、行政庁の公権力の行使に関する不服の訴訟をいう。

国税通則法

第114条 (行政事件訴訟法との関係)

国税に関する法律に基づく処分に関する訴訟については、この節及び他の国税に関する法律に別段の定めがあるものを除き、行政事件訴訟法その他の一般の行政事件訴訟に関する法律の定めるところによる。

訴訟の種類



2 行政事件訴訟と民事訴訟

行政事件訴訟であっても、諸問題の検討に当たっては民事訴訟の理論に負うところが多くなります。

行政事件訴訟法

第7条 行政事件訴訟に関し、この法律に定めがない事項については、民事訴訟の例による。

租税訴訟と民事訴訟

租税訴訟は、現行法上、行政事件訴訟の一種であり、行政事件訴訟法によって処理されるが、行政事件訴訟法に定めのない事項については「民事訴訟の例による」とされている（行訴7条）。また、租税訴訟の中心を占める。更正・決定など租税債務の内容を確定する処分の取消しを求める訴訟は、実質においては租税債務の存否を争う訴訟であるから、それをめぐる諸問題の検討にあたっては、債務不存在確認訴訟の理論が参照されることが多い。いずれにしても、税務訴訟については未解決の問題が山積みしているから、その解決のためには、先進の分野である民事訴訟の理論に負うことが少なくない。

（出典）金子宏、「租税法」、弘文堂

税務調査に関する訴訟は行政訴訟として扱われ、犯則調査に関する訴訟は刑事訴訟として扱われます。したがって、両者は、調査時における証拠資料の収集、訴訟での争われ方が異なります。

第2章 事実認定

事実認定とは、裁判官や審判員制度における裁判員その他の事実認定者が、裁判において証拠に基づいて、判決の基礎となる事実を認定することをいいます。

1 刑事捜査

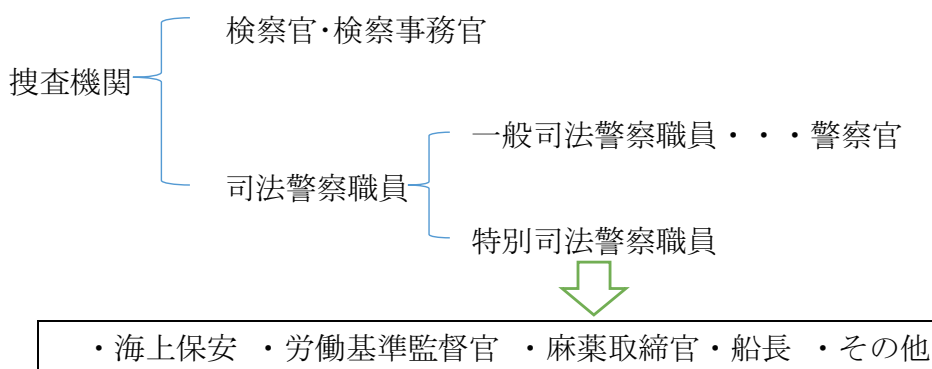
イ. 捜査の意義

捜査は、犯罪に対し捜査機関が犯人を発見、確保し、かつ証拠を収集、保全する目的で行う一連の行為をいいます。検察官は、証拠によって証明しようとする事実を明らかにした後に、個々の証拠の取調べを請求します。裁判所は、検察官が取調べを請求した証拠を採用するかどうかを決定し、それを取調べます。

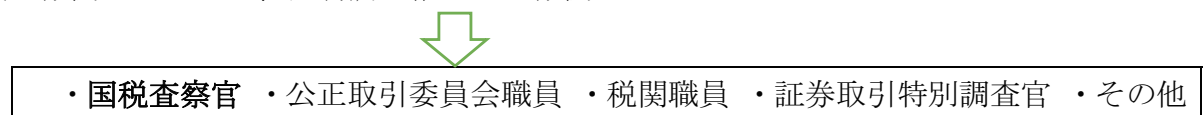
なお、国税査察官は、悪質な脱税者に対して刑事責任を追及し、告発する目的で調査を行っているが、捜査ではありません。

国税査察官は、逮捕権・捜査権はありませんが、捜査機関の側面があります。また、悪質・重大な事案について刑事告発を行うため、裁判所の許可状を得て、臨検・搜索・差押さえを行う犯則調査権限を有しています。

捜 査 機 関 の 種 類

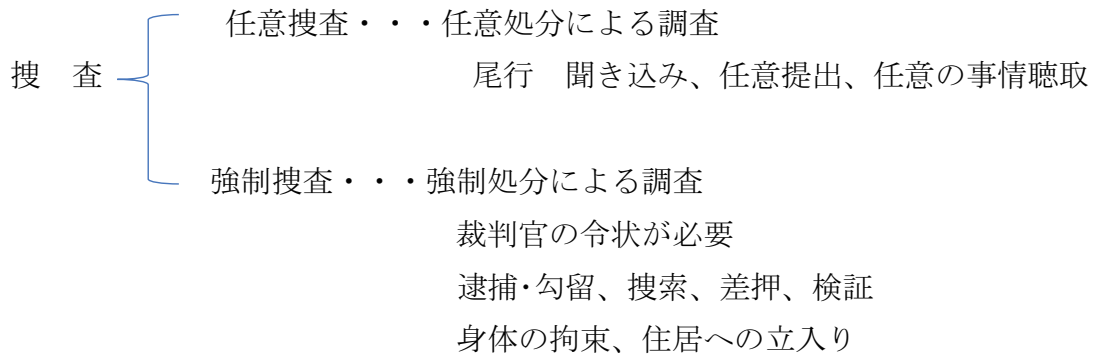


捜査機関ではないが、強制調査権がある機関



人の身体や財産などに対する強制を伴わない任意捜査は、必要な範囲で行うことができます。被疑者の身柄を拘束したり、人の住居に立ち入ったり、所有物を差押えたりする強制捜査には、法律の特別な定めが必要であり、現行犯逮捕などを除き、逮捕状、勾留状、捜査差押許可状などの令状が必要になります。

捜査方法



ロ. 刑事裁判における事実認定

事実認定は証拠能力のある証拠によります。証拠の証明力は、裁判官の自由な判断によります。

刑事訴訟法

第 317 条 事実の認定は、証拠による。

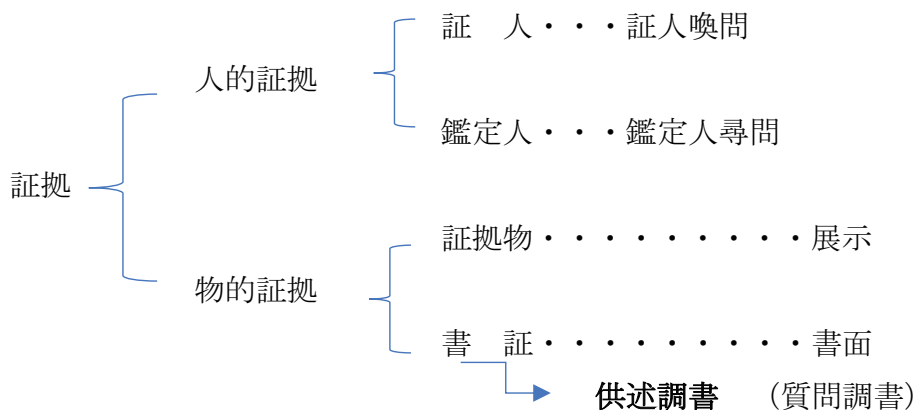
第 318 条 証拠の証明力は、裁判官の自由な判断に委ねる。

検察官は被告人の公訴事実（犯罪）の存在を、証拠によって合理的な疑いを入れない程度にまで証明するための立証活動をしなければならない、被告人は自らの無実を証明する責任を負担しません。検察官が立証できなければ、「疑わしきは罰せず」、「疑わしきは被告人の利益に」の原則に従い、無罪の判決となります。

刑事訴訟法

第 336 条 被告事件が罪とならないとき、又は被告事件について犯罪の証明がないときは、判決で無罪の言渡をしなければならない。

刑事事件における証拠



ハ. 供述調書

査察事案は検察庁へ告発されたあと、検察庁は起訴・不起訴を決定するための犯罪捜査を行います。検察官はその内容が真実であるかどうかを、国税から送付を受けた調査記録、証拠書類などで確認し、さらに、被疑者・参考人など関係者の取調べ、証拠品の搜索・差押え等を行い、自らも事件の真相解明に努めることとなります。

供述調書とは、刑事訴訟法に基づき、犯罪捜査の取り調べにおいて被疑者の供述を録取した書面です。原則として物語式で作成されるが、必要があるときは問答式で作成されます。被疑者に調書を閲覧させ、又は読み聞かせ、被疑者が誤りがないと申し立てたときは、これに署名押印することを求めることができます。

刑事訴訟法

第 198 条

検察官、検察事務官又は司法警察職員は、犯罪の捜査をするについて必要があるときは、被疑者の出頭を求め、これを取り調べるができる。但し、被疑者は、逮捕又は勾留されている場合を除いては、出頭を拒み、又は出頭後、何時でも退去することができる。

2 前項の取調に際しては、被疑者に対し、あらかじめ、**自己の意思に反して供述をする必要がない旨を告げなければならない。**

3 被疑者の**供述**は、これを**調書に録取**することができる。

4 前項の調書は、これを被疑者に閲覧させ、又は読み聞かせて、誤がないかどうかを問い、被疑者が増減変更の申立をしたときは、その供述を調書に記載しなければならない。

5 被疑者が、調書に誤のないことを申し立てたときは、これに署名押印することを求めることができる。但し、これを**拒絶**した場合は、この限りでない。

2 犯則調査

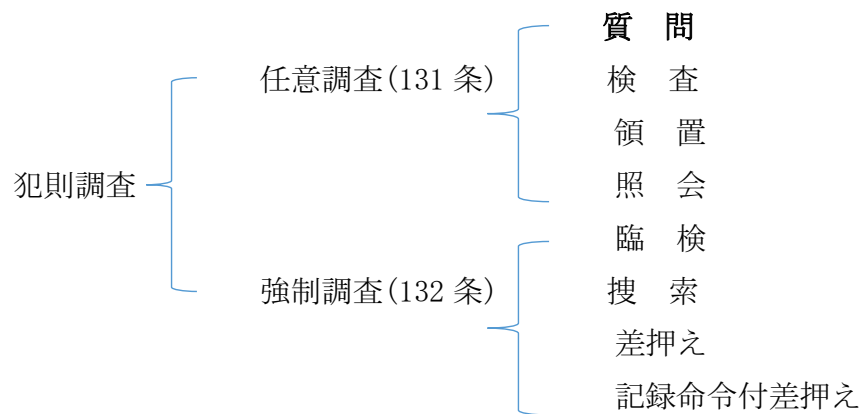
イ. 反則調査の意義

刑事事件において具体的・直接的な**租税犯**の容疑がある場合、これを租税犯則事件といいます。犯則調査とは、犯則事件の解明のために行う種々の調査の総称をいい、**行政手続**ではあるが、**実質的には刑事手続**に準ずる手続となっています。

犯則調査は、特に大口悪質な脱税をした者に対して、強制的権限をもって犯罪捜査に準ずる方法で調査し、その結果に基づいて税金を納めさせるだけでなく、検察官に告発し、公訴提起を求め、懲役又は罰金という刑罰を科すために行う強制調査です。

犯則調査における査察官の権限は犯則調査権限です。犯則調査権限とは、行政庁がその所管する特定の法律に関する特定の種類の違反事件を刑事法的に処理することを目的として調査する権限のことであり、裁判所の許可を得るなどの条件の下で強制調査を行うことができます。

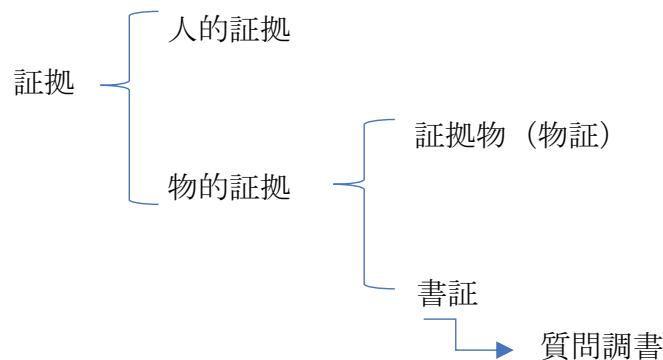
当該職員の権限



査察官は権限を行使したら、質問、検査、領置、照会、臨検、搜索、差押え、記録命令付差押え、とそれぞれの調書を作成し証拠化しなければなりません。犯則調査の質問調書に該当するのが、税務調査における質問応答記録書となります。しかし、法律の明文の根拠の有無、刑事手続の一環か否か、で両者には根本的な相違があります。

ロ. 反則調査の事実認定

国税通則法では、犯則事件の証拠についての規定は特にないので、国税犯則調査手続においても、事実の認定は証拠、すなわち刑事事件訴訟法にいう証拠に相当するものによることとなります。



ハ. 質問調書

調書とは、調べた事実を記した文書です。

犯則調査における調書は、質問調書です。犯則調査は、刑事手続の一環とも捉えられ、質問調書への署名押印を拒否できることは、明文化されています。

国税通則法

第 152 条（調書の作成）

当該職員は、この節の規定により質問をしたときは、その調書を作成し、質問を受けた者に閲覧させ、又は読み聞かせて、誤りがないかどうかを問い、質問を受けた者が増減変更の申立てをしたときは、その陳述を調書に記載し、質問を受けた者とともにこれに署名押印しなければならない。ただし、質問を受けた者が署名押印せず、又は署名押印することができないときは、その旨を付記すれば足りる。

質問調書に署名押印がない場合は、それが告発後の検察官捜査の資料になることがあっても、刑事裁判の証拠書類とはなりません。

最高裁 昭和 59 年 3 月 27 日判決 所得税法違反事件

- 1 憲法 38 条 1 項の規定による供述拒否権の保障は、国税犯則取締法上の犯則嫌疑者に対する質問調査の手續にも及ぶ。
- 2 国税犯則取締法上の質問調査の手續につき、同法に供述拒否権告知の規定がなく、また、犯則嫌疑者に対しあらかじめ右の告知がされなかつたからといって、その質問調査の手續が憲法 38 条 1 項に違反するものとはいえない。

憲法

第 38 条

- 1 何人も、自己に不利益な供述を強要されない。
- 2 強制、拷問若しくは脅迫による自白又は不当に長く抑留若しくは拘禁された後の自白は、これを証拠とすることができない。
- 3 何人も、自己に不利益な唯一の証拠が本人の自白である場合には、有罪とされ、又は刑罰を科せられない。

3 民事訴訟

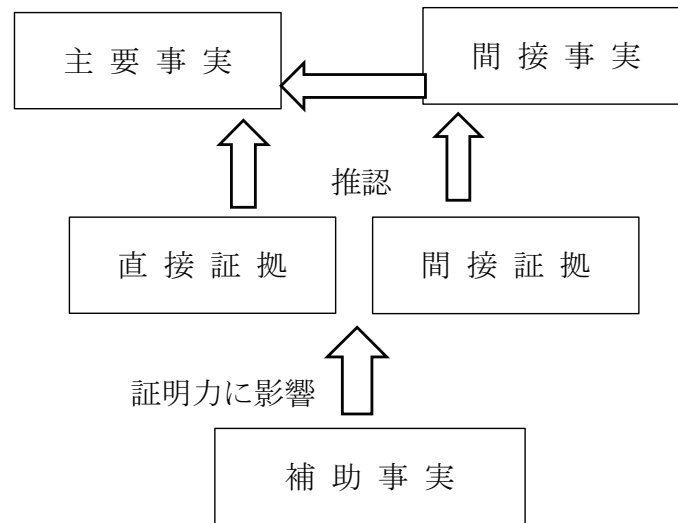
イ. 要件事実論

民事訴訟手續は、個人間の法的な紛争を、裁判官が当事者双方の主張を聞き、証を調べた後に、判決をすることによって紛争の解決を図る手續です。

要件事実は、一定の法律効果が発生するために必要な具体的事実（法律要件）をいいます。

民事訴訟においては、主張責任は主要事実についてのみ存在し、間接事実（経験則によって一定の主要事実の存在を推認させる事実）や補助事実（証拠の証明力を増強又は減殺させる事実）には及びません（通説）。間接事実は主要事実を推認す

る手段として重要な機能を有しており、課税実務においても間接事実の積み上げによって課税要件事実を認定することも多いです。



ロ. 民事裁判における証拠

証拠は、著しく反社会的な手段を用いて収集された資料などの例外を除いては、基本的に証拠能力は制限されません。したがって、たとえば文書の証拠であれば、作成者が誰であろうと、手書きか印字か、紙保存か電子保存か、原本か写しか、署名押印があるか、等は、証拠能力に影響を与えません。

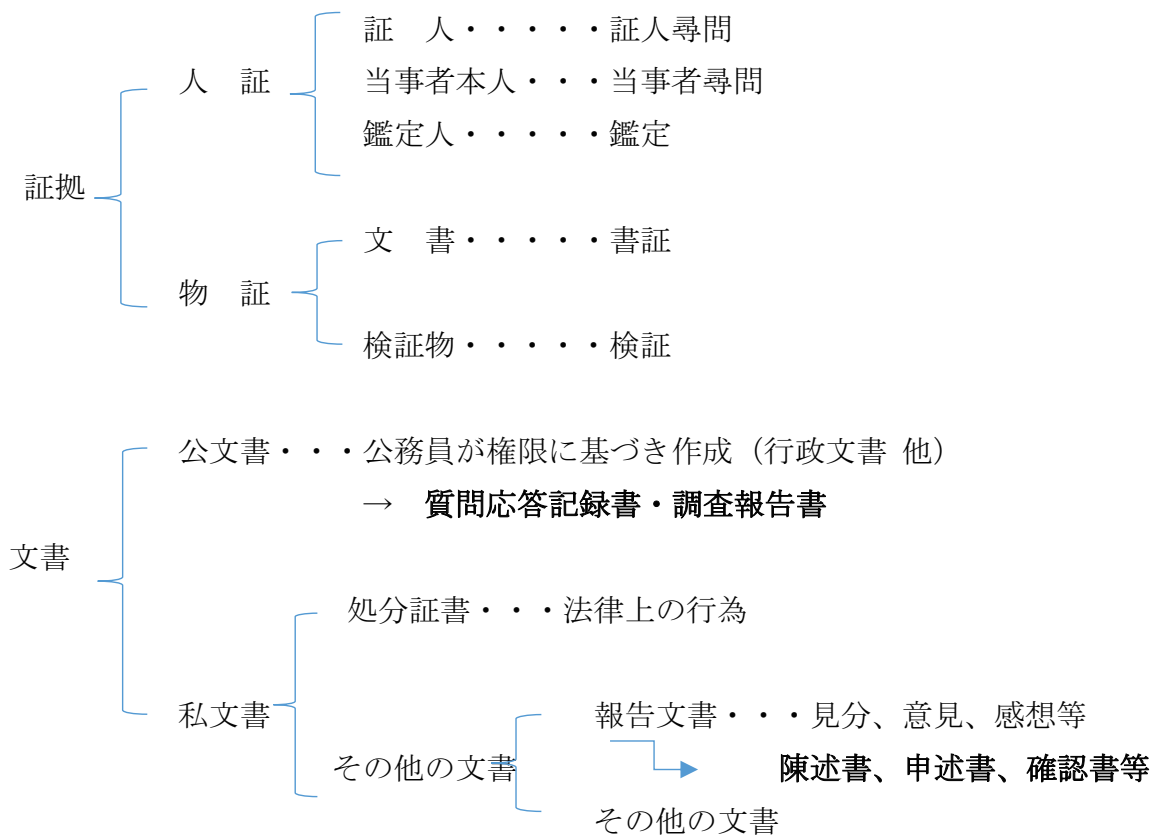
裁判官は証拠価値（ある証拠がそれによって証明したい事実の認定にどの程度役立つかという効果のこと）について、法律上なんら拘束されず自由に判断できます。これを自由心証主義といいます。

民事訴訟法

第 247 条(自由心証主義)

裁判所は、判決をするに当たり、口頭弁論の全趣旨及び証拠調べの結果をしん酌して、自由な心証により、事実についての主張を真実と認めるべきか否かを判断する。

民事事件における証拠



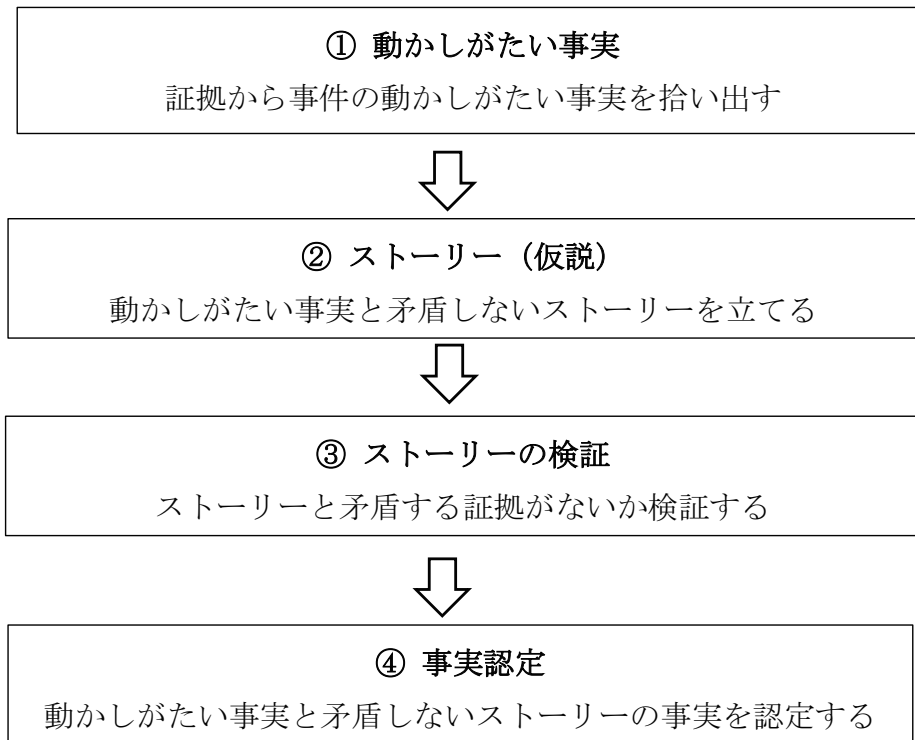
公文書等とは、行政文書、法人文書、特定歴史公文書等をいいます（公文書等の管理に関する法律第2条第8項）。行政文書とは、行政機関の職員が職務上作成し、又は取得した文書であって、当該行政機関の職員が組織的に用いるものとして、当該行政機関が保有しているものです。なお、調査報告書の証拠力は、実務上、質問御応答記録書よりも弱い取り扱いになっています。

処分証書は、法律行為を行うために作成される文書をいいます。例えば、契約書、遺言書などは、訴訟において処分証書とされるので、それが真正に成立していれば、特段の事情がない限り、その記載どおりの事実が認められます。

報告文書は、作成者の意見、認識、報告を記したに過ぎない文書をいいます。陳述書、申述書、確認書、帳簿、領収証等は報告文書であり、私文書に分類されます。私文書は、本人又はその代理人の署名又は押印があるときは、真正に成立したものと推定されます（民事訴訟法228条4項）。ただし、それが証明されても、記載内容の正しさは証明されません。

ハ. 民事裁判での事実認定

税務調査での事実認定は、争いになれば最終的には裁判官が行います。裁判官の基本的な事実認定の手法は次のとおりです。



・ 動かしがたい事実

- ① 争いのない事実
- ② 成立の真正が認められ信用性が高い書証に記載された事実
- ③ 当事者双方の供述等が一致する事実
- ④ 当事者が自認している自己の不利益な事実

・ ストーリー

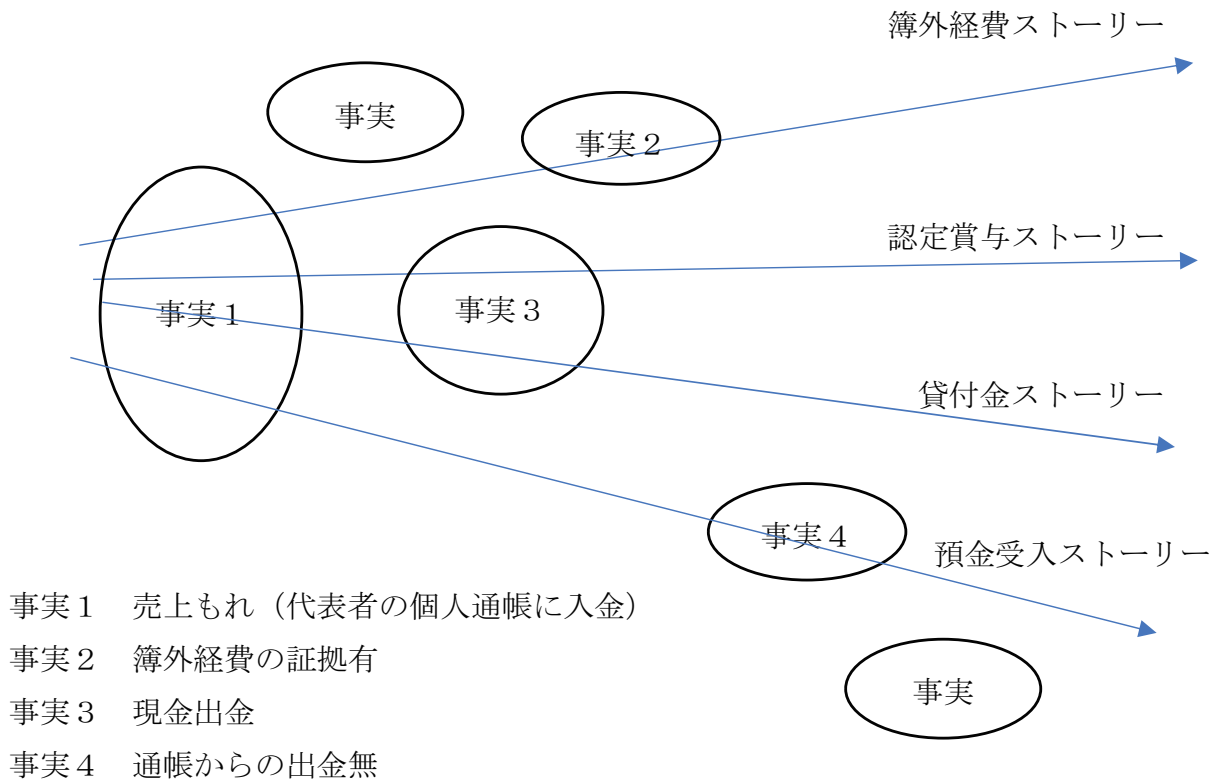
重要な争点をめぐる一定の物語性を持った主張や供述等

ニ. 動かしがたい事実とストーリー

動かしがたい事実を円で捉え、当事者の語るストーリーを線として、裁判官はストーリーが円と矛盾しないかを判断します。税務訴訟でも同様の手法が採られていると考えられます。

税務調査で売上もれが把握された場合の一例として、動かしがたい事実とストーリーの関係を図解してみます。

動かしがたい事実とストーリー



4 税務調査

イ. 税務調査の意義

申告納税制度の下において、国税の納付すべき税額等は、第一次的には納税義務者の申告によって確定します。しかし、所得があるにもかかわらず申告がない、所得を過少に申告しているなど、納税義務者が適正な納税義務を果たしていないと思慮される場合には、課税庁は質問検査権に基づいて調査を行います。税務調査は純然たる行政手続であり、適正な課税を行うために必要な資料を収集することを目的としています。納税申告制度を維持し、納税義務の適正な実現を図るためには、納税申告に対する税務調査が不可欠となります。

国税通則法における調査については、通達で定義されています。

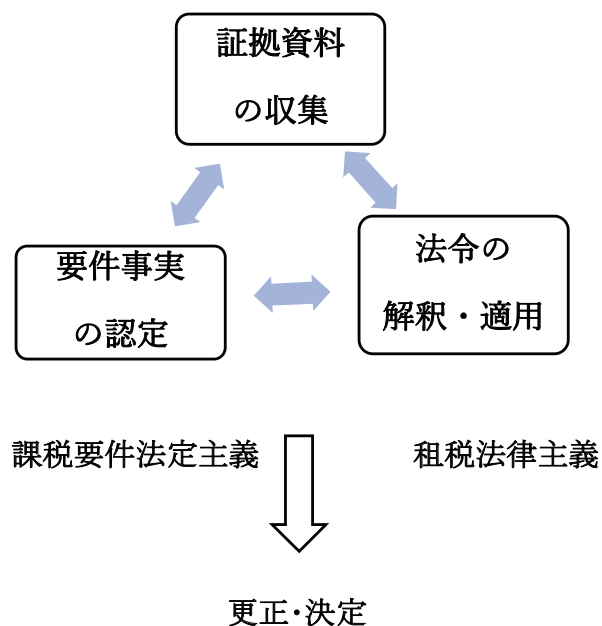
国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達の制定について（法令解釈通達）

第1章 法第74条の2～法第74条の6関係（質問検査権）

1-1 ……「調査」とは、国税……に関する法律の規定に基づき、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。

つまり、調査とは、当該職員が行う証拠資料の収集、要件事実の認定、法令の解釈・適用、更正・決定の一連の行為をいいます。

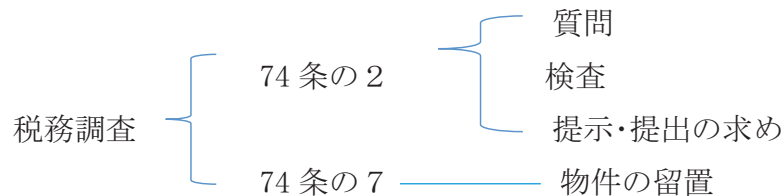
税務調査一連の行為



ロ. 当該職員の権限

当該職員とは、国税庁、国税局若しくは税務署又は税関の職員のうち、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います。税務調査における当該職員の権限は次のとおりです。

当該職員の権限



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・・・の当該職員は、所得税、法人税、地方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、・・・に定める者に質問し、その者の事業に関する帳簿書類その他の物件・・・を検査し、又は当該物件・・・の提示若しくは提出を求めることができる。

ハ. 税務調査現場での事実認定

i 動かしがたい事実

調査官は、帳簿調査、質問・検査、資料情報、銀行調査、反面調査等で動かしがたい事実を把握します。

ii ストーリーの創作

調査官が把握した事実と創作したストーリーは、質問応答記録書で証拠化されます。質問応答記録書の作成場面は、大きく3パターンになります。

① 調査開始後の早い時期から作成される。

無予告調査、現金業種調査や資料調査課の調査などで行われる手法であり、争い（訴訟・争訟）も意識しています。

→ 事実をありのままに叙述します。

② 非違の端緒発覚後に作成される質問応答記録書は、重加算税を課税する方向で作成され、重加算税の見込みがなければ、通常、作成されません。

→ 隠蔽・仮装の証拠となるような方向性をもったストーリーが創作されます。

③ 調査終了前に作成される質問応答記録書は、調査を終わらす為の合意形成である。

→ 事実関係にとらわれずに、調査官と納税者が合意した内容にしたがい、質問応答記録書が作成されます。

最も多く作成される質問応答記録書です。

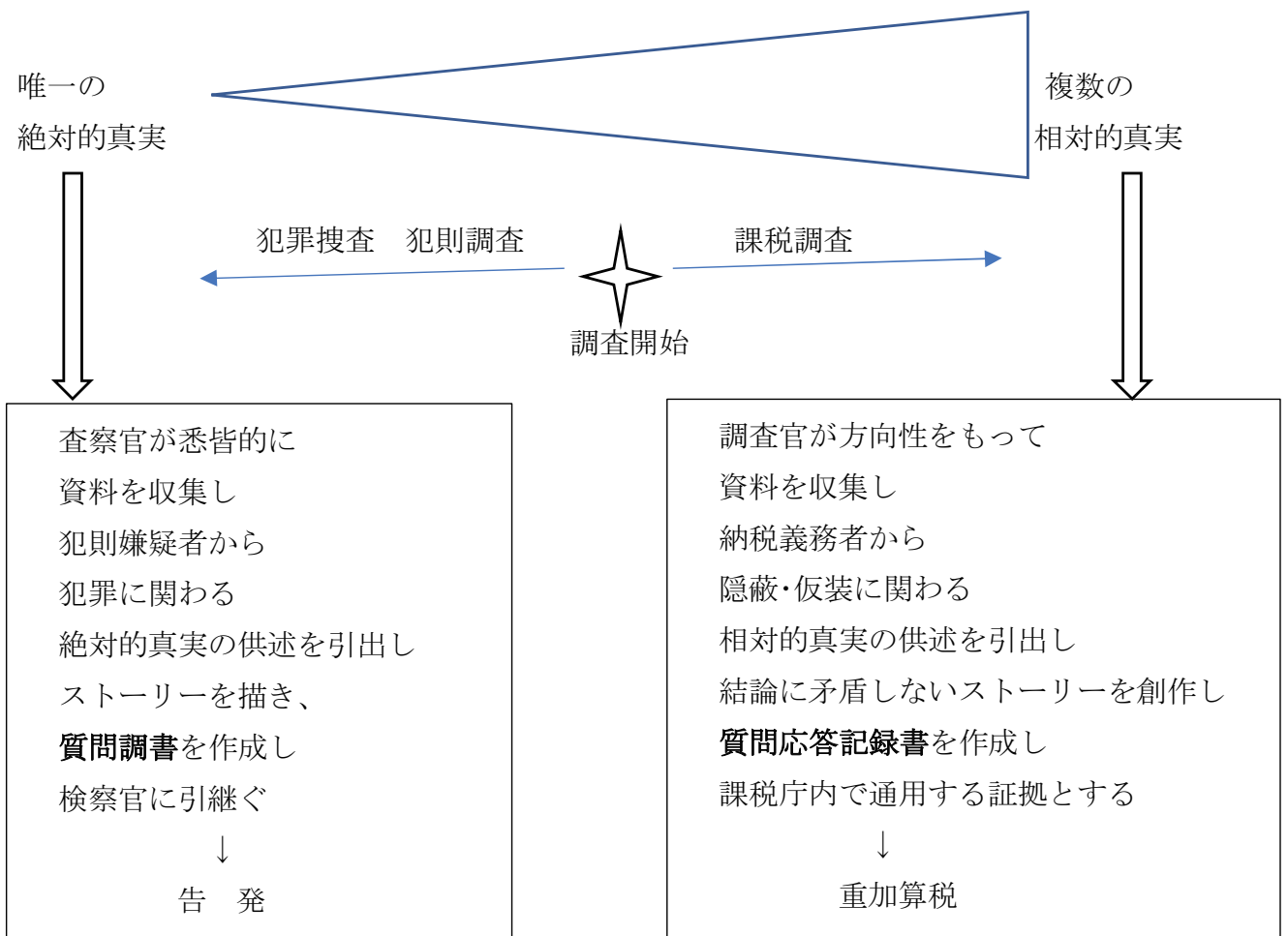
iv 税務調査における真実

税務調査において真実は大切だが、真実にたどり着けなくても、最終的に課税の公平が実現できれば、その目的は達成されたこととなります。その真実は、極端に言えば、目的を達成するための手段にしかすぎません。この真実を、「相対的真実」と呼ぶことにします。

調査官は、質問応答記録書を作成するとき、頭の片隅で無意識のうちに、課税するために適切な相対的真実を考えています。例えば、納税義務者が棚卸表を紛失した事実があるとき、調査官が質問応答記録書に「棚卸表を破棄した」と記載したとします。納税者の多くは、両者の違いを認識せず署名・押印しします。それは、調査官に誘導された真実（相対的真実）に過ぎないが、その質問応答記録書は隠蔽・仮装の証拠となってしまいます。

脱税事件の刑事捜査、犯則調査も、最終的には課税の公平を目指すものです。しかし、犯則嫌疑者に対しては、刑事罰を科すために、裁判でも覆されない真実の解明を目指します。ここでは、そのような真実を「絶対的真実」と呼ぶことにします。

真実と調査の関係



v 事実の認定者

事実認定の裏づけとなるものは証拠です。刑事訴訟、民事訴訟では裁判所による証拠調べという手続きがあります。

税務調査では、調査官が収集した証拠の証拠力を否定されることは稀だと思われま
す。不服申立てなしで終わる税務調査では、調査官の事実認定は税務署長の事実認定
であり、最終の認定となります。つまり、税務署長は検察官と裁判官を兼務した立場
であり、チェック機能が働きません。一方で、税法の解釈適用に関しては、課税庁内
で適切にチェックする体制が整っています。

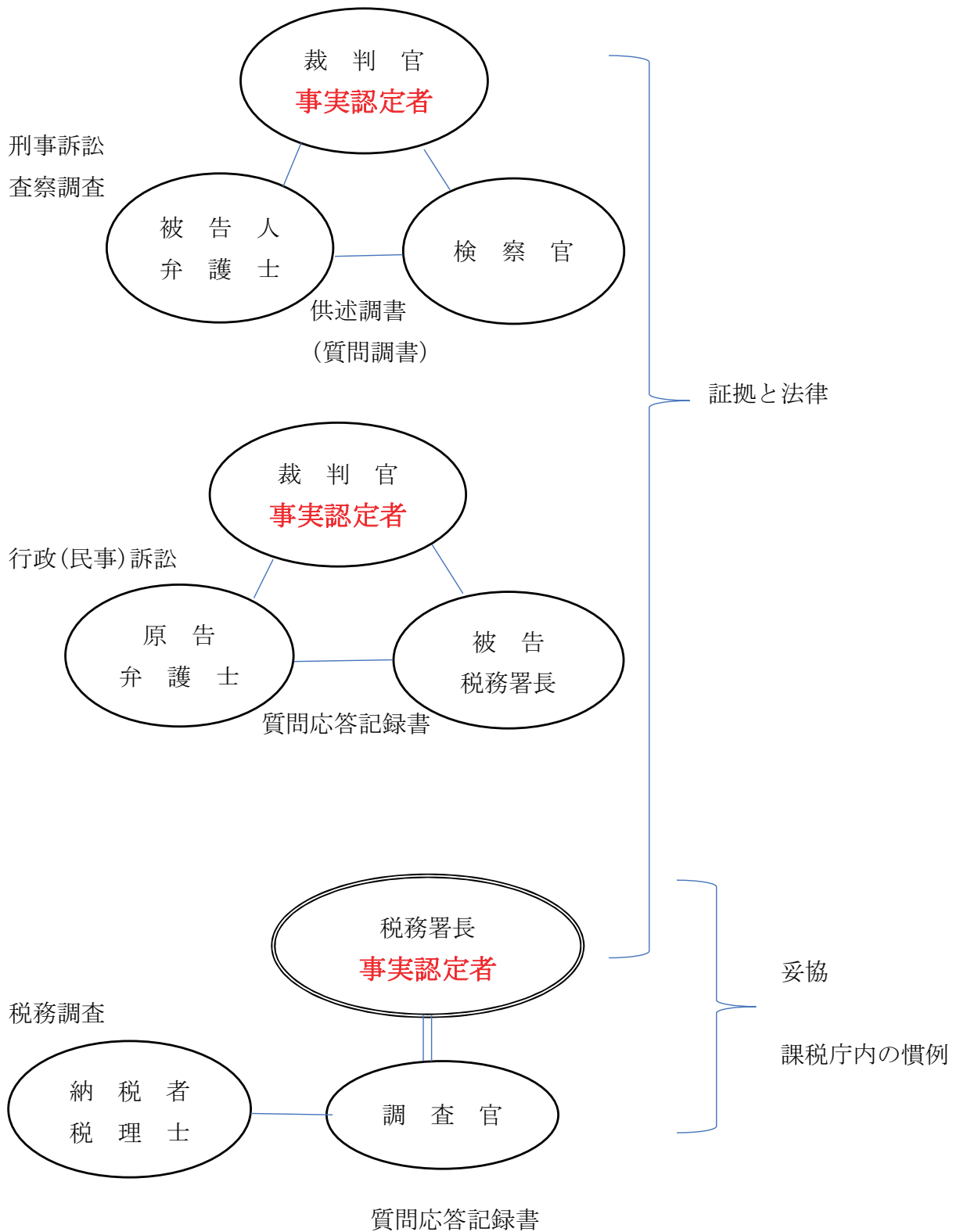
調査官の事実認定 → チェックする仕組みがない

税法の解釈・適用 → 課税庁内でのチェック体制が確立している

調査官は質問応答記録書のコピーを納税者に渡してはならないと厳しく命じられて
います。納税者がそれに署名し調査官に渡せば、納税者から事実認定を争う資料を手
元に置くことができません。調査官はそれを事実認定の証拠にし、都合の悪い内容は
無視し、あるいは取り直したりして、存分に活用できます。

調査の立会では、このような質問応答記録書の利用のされ方を理解した上で対応し
ないと、納税者に一方的な不利益をもたらしてしまうかもしれません。

調書（証拠）の事実認定者



第3章 ストーリー

★ストーリー1 錯覚重加

調査官・・・現金売上がもれています。重加算税対象です。

納税者・・・判りました。

税理士・・・事実の隠蔽・仮装はどこにあるのですか。

調査官 資料せんと帳簿を突合しましたが、10万円の入金がありません。

納税者 相談料を現金で受領したが、記帳を忘れていました。

調査官 売上除外なので重加算税対象になります。

納税者 了解しました。

法人税の調査官は、売上がもれていれば重加算税対象と認識します。また、課税庁は、質問応答記録書の有無は別として、売上が漏れていれば、それだけで重加算税賦課を容認する空気があります。しかし、それは錯覚です。

税理士は、事実の隠蔽・仮装がないことを明確にしたストーリーを展開し、重加算税の賦課を防ぐよう努めるべきです。

調査官 では、質問応答記録書を作成します。

納税者 それは、法律の根拠がありますか。

調査官 ないですが、質問検査等の一環として、協力をお願いしています。

質問応答記録書の作成協力

質問応答記録書の作成に協力しなければならないのか。初版「質問応答記録書作成の手引」では、作成協力拒否を想定した記述があります。

初版「質問応答記録書作成の手引」FAQ問1

問1 質問応答記録書は、どの様な場合に作成するのか

答（抜粋）

納税税義務者から調査の協力が得られない等の理由で質問応答記録書の作成が困難な場合などには、帰署後、「調査報告書」に納税義務者等から聴取した事項の要旨を記録することになる。

改訂版「質問応答記録書作成の手引」では、作成が困難な場合を想定した記述は見当たりませんでした。思うに、国税庁は質問応答記録書の作成に拒否することは、あってはならないことだと、暗に調査官に伝えているのでしょう。

納税者 法律の根拠がない書面の作成には協力できません。
調査官 仕方ないですね。修正申告してください。重加算税を賦課します。
納税者 了解しました。
調査官 (署に戻ったら、審理を説得しないと。。。)

ここで、質問応答記録書の作成に応じた場合、**一筆重加**となります。

▼質問応答記録書と質問調査権

質問応答記録書は、調査官が納税義務者に協力を求めて、しかし実態は、調査官が納税者に、半ば強制して作成する行政文書です。それにも関わらず、納税者はその写しを貰えず、課税庁側だけに一方的に有利な書証となっています。その作成は質問でもなければ検査でもないのので、質問検査権の行使とはいえません。

平成 24 年 3 月 18 日に参議院の財政金融委員会

○ 大門実紀史君

まず、こんなもの(注：聴取書)に判こを押させて何か**法律的な根拠**があるんですか、これ。

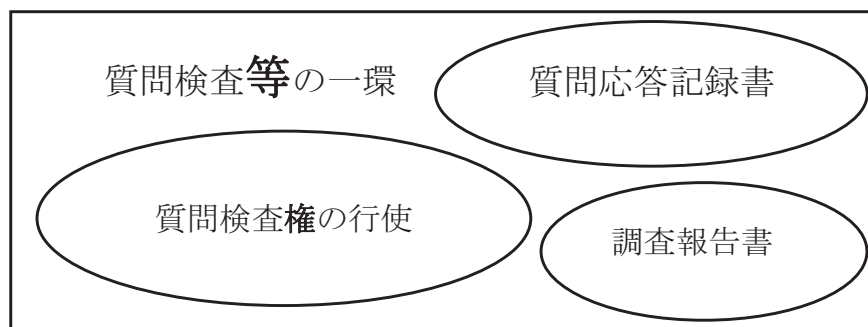
○ 政府参考人 (岡本榮一君)

税務調査は、実定法上特段の定めのない実施細目につきましては、質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な程度にとどまる限り、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられているものと、そういう最高裁の判例がございます。

○ 大門実紀史君

法的根拠、何もないんですよ。こういうものを取るといえるものは何もないんですよ。

質問検査権と質問検査等の関係



★ストーリー2 質問応答記録書

調査官・・・質問応答記録書に署名してください。
納税者・・・お断りします。

▼ 質問応答記録書の意義

国税通則法には、犯則調査における質問調書を除き、答述を証拠化するための定めはありません。そのため、国税庁は、「質問応答記録書」という調書を考案しました。その意義は、初版「作成の手引」に記載されています。

初版「質問応答記録書作成の手引」 はしがき

質問応答記録書は、調査関係事務において必要がある場合に、**質問検査等の一環**として、調査担当者が納税義務者等に対し質問し、それに対し納税義務者等から回答を受けた事項のうち、**課税要件の充足性を確認する上で重要と認められる事項**について、その事実関係の正確性を期するため、その要旨を調査担当者と納税義務者等の質問応答形式等で作成する**行政文書**である。

「改訂版 作成の手引」では、質問応答記録書の意義を定めた記述がない、あるいは、黒塗りされています。ここに質問応答記録書の本質的な問題が潜んでいます。

改訂版「質問応答記録書作成の手引」 F A Q 問 1

回答者や税理士から、質問応答記録書の作成方法や**作成理由**を質問された場合、どのように説明すればよいか。

(答)

例えば、「この調査でお聞きした内容を正確に記録するために、質問応答記録書という書面を作成します。これまでお聞きした内容を書面に記載します。その後、間違いがないようにするため、私が読み上げた上、あなたに読んでもらい、内容を確認してもらいたいと考えています。もし訂正や追加してほしい点があれば、訂正します。このようにして、この調査でお聞きした内容を正確に残したいと考えています。」などと回答者等に説明する。

▼ 署名押印拒否

初版「質問応答記録書作成の手引」 F A Q 問 1 5

回答者が署名押印を拒否した場合は、どのようにすればよいか

(答)

読み上げ・提示の後、回答者から回答内容に誤りがないことを確認した上で、その旨を証するため、末尾に「回答者」と表記した右横のスペースに回答者の署名押印を求めることとなるが、**署名押印は回答者の任意で行うべきものであり**、これを強要していると受け止められないよう留意する。

改訂版では削除されている

したがって、回答者が署名押印を拒否した場合には、署名押印欄を予定していた箇所は空欄のまま置いておき、奥書で、回答者が署名押印を拒否した旨（本人が拒否理由を述べる場合にはそれを附記する）を記載し、また、回答者が署名押印を拒否したものの、記載内容に誤りがないことを認めた場合にはその旨を記載する。

この場合でも、調査担当者（質問者及び記録者）が署名押印し、契印を施すなどして書類として完成させる。また、納税義務者の署名押印が得られなかった経緯等で特記すべき事項があれば、その旨を調査報告書に記載する。

改定版「作成の手引」FAQ問40では、署名押印拒否の言動を「**特異**」と位置づけ調査官が納税義務者を説得しやすいように環境を整備しました。そして、改訂版「作成の手引」FAQ問28では、**法律論を一切せず**、「署名・押印を強要することはもとより、そのような疑義を生じさせる言動」をしないように、署名押印を求めるよう指示しています。

改訂版「質問応答作成の手引」 FAQ問40

税義務者等から聴取した答述を保全する場合のほか(問39参照)、いかなる場合に調査報告書を作成すべきか。

(答)

調査報告書は、調査の経緯・結果を上司に報告するとともに、これを証拠化して保全するものであるから、

- ① 省略
- ② 質問応答中に回答者が**特異な言動**をした場合【問28参照】
- ③ ～⑧ 省略

などに作成する。

改訂版「質問応答作成の手引」 FAQ問28

回答者が署名・押印を拒否した場合は、どのように対応すべきか。

(答) (長文 法律論なし)

刑事事件における署名・押印のない供述調書には、証拠力がありません。質問応答記録書は、ほとんどの場合は課税庁内だけで処理されるので、その証拠力は、実質

的には課税庁が判断することになります。また、裁判で署名・押印の無い質問応答記録書の証拠力が争点となった場合、それは自由心証主義により判断されます。

なお、調査報告書は、現状の調査実務では、課税要件の書証としては取り扱われていないようです。しかし、裁決や判例においては、調査報告書が課税庁の証拠として提示されることもあります。したがって、トラブルがあった調査事案、非協力事案等では、課税庁内でも調査報告書が証拠力がある書証として取り扱われていると想定されます。

▼ 質問応答記録書のメリット

質問応答記録書の作成は調査官に大きなメリットがあります。特に、否認項目を重加算税に持ち込むための手段としては、効果が大きいです。仮に、外形的な隠蔽・仮装の事実がなくても、状況証拠を作り上げ、重加算税対象にすることも可能です。

質問応答記録書の多くは、審判所や裁判所で検討されることなく、課税庁内のみで処理されます。その証拠力の判定は、課税庁内の方針で自由に決められ、第三者にチェックされることはありません。署名押印された質問応答記録書があれば、課税庁内でその証拠力を否定されることはなく、審査、決裁、処理手続きがスムーズに進むと思われれます。

質問応答記録書の利点

調査官：大きなメリット	納税義務者：少しのメリット
事実関係を証拠なしに確定できる	他の論点への波及が防げる
調査するべきことを省略できる	反面調査を回避できる
調査が早く終わる	調査が早く終わる
復命・決裁がスムーズになる	調査の事後処理が楽になる
トラブル防止になる	課税庁との良好な関係を維持できる
◎ 重加算税を賦課できる	○ 駆引きの対象にできる

争訟、訴訟になったときも、課税庁は記載内容を確認しながら課税するための理論構成を検討できます。質問応答記録書に課税庁に不都合な記載があったとしても、課税庁はその存在を無視することができます。一方で、納税義務者は自らの発言をチェックできず、不利な状況に置かれます。

★ストーリー3 一筆重加

調査官 「質問応答記録書を作成します。」
「～～ 現金売上 10 万円を除外しました。～～」
納税者 「相違ありません。署名押印します。」
税理士 「10 万円の計上もれ、と訂正してください。」

審判所や裁判所では当然ですが、言葉（計上もれ、除外）で判断しません。しかし、課税庁内では、その言葉を引き出せば、重加算税を是とすることがあります。調査官も納税者も同じストーリーを描いているにも関わらず、その一言の言葉遣いだけで重加算税が賦課されてしまうのです。

質問応答記録書の処理は、多くの場合、課税庁内のみで完結します。その結果、そこにどのような表現があれば隠蔽・仮装を認められるか、どのような言葉があれば課税要件として認められるか、といった暗黙のルールが生まれます。納税者が重加算税の賦課を容認している限り、そのルールは課税庁内で通用します。

私が調査官であれば、次の言葉を散りばめた質問応答記録書を作成するでしょう。

ストーリーで使わない用語	ストーリーに散りばめる用語
売上計上もれ	売上除外（脱ろう）
収入計上もれ	収入除外
仕入過大計上	水増仕入
費用過大計上	架空費用
他科目交際費	科目仮装交際費
棚卸計上もれ	棚卸除外
隠蔽・仮装を意味する単語（事務運営指針より抽出）	
破棄 隠匿 改ざん 偽造 変造 虚偽 脱漏 除外 架空 二重帳簿 意図的な集計違算	

重加算税の要件である事実の隠蔽・仮装の証拠がないのに、納税義務者に申述書等を書かせて、重加算税を賦課した事案について国会で取上げられました。

○ 大門実紀史君

・・・そういう普通の間違ひの場合も、**済みませんとか反省しましたという言葉を書かせたら、もうこれは後で争いになっても勝てると、本人がそう認めただ**ということでの**重加算税**とか7年遡ると、こんなことをやられたら大変なことになると思いますから、こういうことが横行しないように、ちょっと財務大臣から国税庁をちょっとちゃんと指導してもらいたいなと思いますけど、いかがですか。

○ 委員長（尾立源幸君）

・・・

○ 政府参考人（岡本榮一君）

重加算税の賦課についてのお尋ねでございますが、個々の調査事案の実情に即して、事実関係の正確性を期するために、納税者等の協力と理解を得てできる限りの証拠収集を行って、もちろん**納税者から提出された文書**のみならず調査の過程で収集した資料を総合的に判断して、**偽装又は隠蔽の事実**について適切に賦課しているところでございます。

・・・

重加算税を賦課しようとするとき、どのような場合であっても、調査官は質問応答記録書を作成しようとし、その理由を推測すれば次の通りです。

- ① 重加算税対象とする場合は、質問応答記録書を作成するように指示されている。
- ② 隠蔽・偽装を立証できないので、質問応答記録書で重加算税を認定する。
- ③ ストーリーを証拠化し、処分（賞与、交際費、貸付金など）を認定する。
- ④ 納税者が前言を翻さず、不服申立しないようにする。
- ⑤ 課税庁内での決済を通りやすくする。

★ストーリー4 特段の行動・殊更の過少申告

調査官・・・棚卸商品5千万円の計上が漏れています。

「当初から所得を過少に申告することを意図した上、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動」しているので、重加算税対象です。

納税者・・・棚卸資産の計上しなかったのは、利益を調整するためでした。

税理士・・・事実の隠蔽・仮装はありませんよ。

調査官 「質問応答記録書を作成します。ご協力ください」

納税者 「はい。～～～意図的に棚卸に計上しませんでした～～～」

調査官 「修正申告を提出してください。重加算税対象とします。」

税理士 「隠蔽も仮装もしていませんよ。」

調査官 「先生、最高裁判決を知らないのですか？」

最高裁 平成7年4月28日判決 所得税の重加算税不可決定処分取消事件

・・・上告人は、当初から所得を過少に申告することを意図した上、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたものであるから、その意図に基づいて上告人のした本件の過少申告行為は、国税通則法六八条一項所定の重加算税の賦課要件を満たすものというべきである。

最高裁 平成6年11月22日判決 所得税重加算税賦課決定処分取消事件

・・・申告当初から、真実の所得金額を隠ぺいする意図を有していたことはもちろん・・・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、・・・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・・・

税理士 それは査察事案でしょ？

調査官 任意の税務調査でも、事実の隠蔽・仮装がなくても、状況証拠を積み上げ、質問応答記録書を作成し、下記の事実を明らかにし、総合勘案により隠蔽・仮装を認定することができます。

- ✓ 隠蔽・仮装の意図
- ✓ 殊更の過少申告
- ✓ 所得金額の大部分
- ✓ 過少申告する意図
- ✓ 特段の行動

税理士 納得できません。総合勘案など、曖昧なことで重加算税を賦課するのであれば、争います

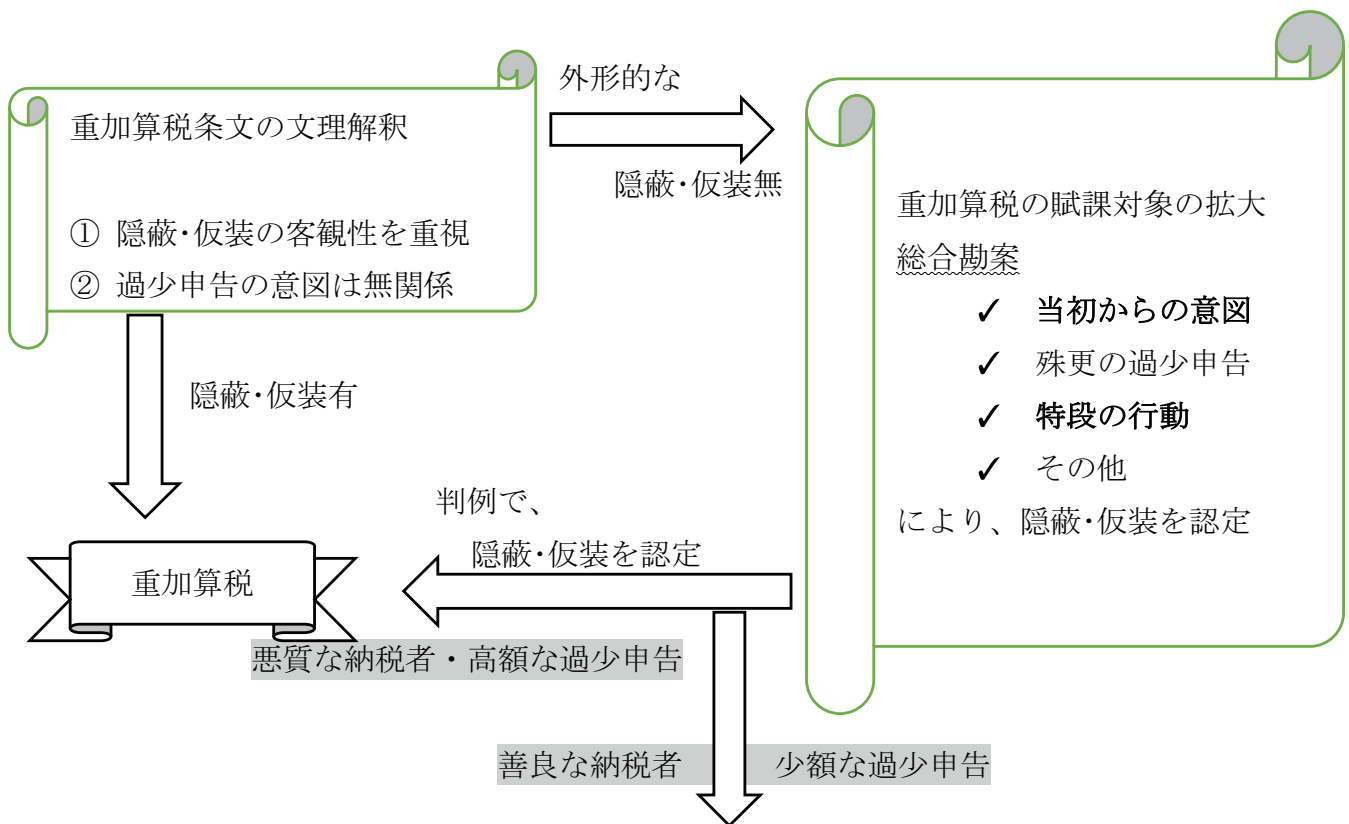
○ 学者の見解

重加算税の研究（川根誠 2011年5月税大ジャーナル P84）

「この両判決の事案は、いずれも過少申告の額が巨額であり、**査察調査の対象**となったために過少申告等の事実関係が明らかにされたこともあって、重加算税の賦課決定を正当化しやすかったとも言える。そのことは、類似であっても**少額な他の過少申告事案**についても同様に論じ得るか否かという疑問も示唆することとなる」

品川芳宣「ことさらの過少申告と重加算税との関係」
（新・裁判実務大系 18「租税争訟」255頁）。

隠蔽・仮装の総合勘案



★重加算税の賦課を容認すべきではない★

意識的な過少申告

平成9年12月9日裁決 ▼ 裁決事例集 No.54 - 94頁

原処分庁の主張は、請求人が**意識的な過少申告**を行ったものであるというにすぎず、隠ぺい又は仮装であると評価すべき行為の存在について何らの主張・立証をしておらず、また、当審判所の調査その他本件に関する全資料をもってしても、本件貸付金について隠ぺい又は仮装の事実を認めることはできない。

★ストーリー5 簿外商品券

調査官・・・商品券の除外で重加算税対象とする
税理士・・・雑収入の計上もれに過ぎない

12月は調査のまとめの時期ですが、納税者(A)から税理士(B)に相談がありました。

A 私の会社は、現在税務調査を受けています。卸売業なのですが、帳簿調査では特に問題がありませんでした。その後、会社の事務所内の机の中や棚などあちこちを現物確認調査されました。

B 現金商売でないのに、珍しいですね。

A 金庫の中に**商品券**が50万円ほどありました。得意先の商品の販売目標を達成したときに、報奨金として頂いたものを、10年来使用せずに金庫に保管したものです。法人の収入に計上する必要はないと考えていました。しかし調査官は、**意図的に**商品券の計上を**除外**したので、重加算税対象と言われました。

貯 蔵 品 50万円 / 貯蔵品計上もれ 50万円

B 今お聞きした限りでは、意図的と言う根拠が不明です。**事実の隠蔽・仮装**がないので、国税通則法68条の重加算税の要件を満たしていません。

A ただ単に、商品券を金庫に保存していただけなのですが。。調査官から、税務署で**質問応答記録書**を作成するので来署するよう要請があったので、これから行こうと思っています。

B ちょっと待ってください。それは貯蔵品計上もれというよりは、各決算期での雑収入計上もれと考えるべきです。その場合、例えば6年以前の報奨金の受取が30万円だとしたら、**更正の期間制限**(国税通則法70条)により、商品券50万円中30万円は更正されません。正しい修正仕訳は次のとおりです。

貯 蔵 品 20万円 / 雑収入計上もれ 20万円

B また、現状では、税務署は隠蔽・仮装を立証してないので、重加算税を賦課できません。

A それでは、何故**質問応答記録書**を作成するのでしょうか。事実関係を確認するだけと言われましたが。。

B 調査官の言う事実とは、唯一無二の客観的な事実ではなく、隠蔽・仮装を立証するための主観的な事実である、と私は考えます。それは、見方を変えれば、隠蔽・仮装の証拠の創出になりかねません。

A 意味がよく判らないのですが。

B **質問応答記録書**の作成に協力し、署名をしたにもかかわらず、後日、調査官が再度、

その作成への協力を求めてくることがあります。その理由は、恐らく、当初の**質問応答記録書**では隠蔽・仮装を立証できていないので、税務署内の審理担当者あるいは上司から、その取り直しを指示されたからです。

東京国税局課税第一部国税訟務官室の開示文書

「調査に生かす判決情報第75号 平成29年5月」

記録書は、調査担当者（質問者）が納税義務者等（回答者）から聴取した内容を記録するものではありませんが、最終的に**課税要件事実の立証**に役立つものでなければ作成する意味がありません。したがって、回答者の協力が得られる場合には、**必要な範囲で聴取と文書の作成・念査を繰り返し**、より内容のある記録書を作成できるように努めるべきです。

B つまり、調査官は**質問応答記録書**の記述を、隠蔽・仮装の証拠としたいのです。Aさんが、多くの時間と精神的負担をかけて、質問応答記録書の作成に何回も応じた先にあるものが**重加算税**であるならば、質問応答記録書により**重加算税の課税要件事実**が作り上げられたことになるのではないのでしょうか。

A 納税者はその作成に協力する義務はあるのですか。

B **質問応答記録書**は行政文書です。

供述調書も行政文書であるが、公文書管理法の規定が適用除外され、刑事司法手続きの適正確保は裁判所によりなされています。質問応答記録書は、法律の根拠がなく、納税者にとっては公正性が担保されているとは言えない行政文書であり、民間人には関係のない書類と思われれます。

B また、調査官が納税者に対し、その作成の協力要請をすることは、質問でも検査でもないので、**質問検査権の行使**（国税通則法74条の2）でもありません。したがって、納税者はその作成に協力する義務はありません。

A それでは、**質問応答記録書**の作成に協力しないほうが良いですね。

B そんなことはありません。調査には協力しなくてはならないので、**質問応答記録書**の作成にも、**原則として協力するべき**です。しかし、納税者が特に**悪質な行為**をしていないのであれば、熟慮する必要があります。

国税庁レポート2021

国税庁では・・・不正に税金の負担を逃れようとする**悪質な納税者**に対しては、適切な調査体制を編成し、厳正な調査を実施することとしています。

A 「判りました。先生にお聞きしたことをよく考えて、**質問応答記録書**の作成に応ずるか決めたいと思います。ご指導有難うございました。」

★ストーリー6 税理士の使命

調査官・・・質問応答記録書を作成し、手っ取り早く重加算税処理したい。

納税者・・・取引先に波及しないで、早く調査を終わらせたい。

税理士・・・税理士の使命を果たしたい。

調査官 これから、質問応答記録書を作成します。

納税者 それはこういった書類ですか。

調査官 この調査でお聞きした内容を正確に記録するために、書面に記載し、それに署名押印をして頂きます。

納税者 質問応答記録書のコピーを貰えるのですか。

調査官 調査関係書類とするために調査担当者が作成した行政文書なので、お渡しできません。

改訂版「質問応答記録書作成の手引」Q&A問43

回答者や税理士から質問応答記録書の写しの交付を求められた場合、どのように対応すべきか。

(答)

質問応答記録書は、調査担当者と回答者の応答内容を記録し、調査関係書類とするために調査担当者が作成した行政文書であり、回答者や税理士に交付することを目的とした行政文書ではないことから、**調査時に写しを交付してはならない**。同様に、質問応答記録書を撮影させてはならない。また、作成途中の質問応答記録書（署名・押印前のもの等）についても、写しを交付してはならない（撮影させてはならない）。

なお、個人情報保護法に基づき、回答者等が「質問応答記録書」の開示請求を行った場合には、原則として、開示されることとなるが、あくまで別手続であるから、上記のとおり対応する。

公文書等の管理に関する法律

第2条

4 この法律において「行政文書」とは、行政機関の職員が職務上作成し、又は取得した文書・・・であって、当該行政機関の職員が組織的に用いるものとして、当該行政機関が保有しているものをいう・・・

納税者 行政文書は公務員が作成するものですよね。民間人の私は関係ないと思うのですが。。法律の根拠があるのですか。

調査官 国税通則法 74 条の 2 が定める質問検査権が根拠となります。

税理士 犯則調査での質問調書、検察捜査での供述調書にはそれぞれ法律の定めがあります。

しかし、調査官が話された質問検査権の「質問」、「検査」には、行政文書の作成に協力することが含まれていません。

調査官 日本中の税務調査で問題なく行われている通常の調査方法です。事実をありのままに記載するだけです。

なんの問題もないはずですよ。

税理士 そうは言っても、重加算税の課税要件を満たすために、作成するのでしょう？

そうでなければ、作成する意味がないですからね。

調査官 何かやましいことがあるのですか。

税理士 犯罪者であれば、その事実を明らかにするために調書は必要でしょう。でも、社長は調査にもきちんと協力しています。質問検査権の範囲内で調査してください。

調査官 先生は税理士でしょ！！！！

(税理士の使命)

第一条 税理士は、税務に関する専門家として、**独立した公正な立場**において、申告納税制度の理念にそつて、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする。

調査官 それでは、売上先への反面調査で事実関係を確認することになります。調査は少し長引きますが、ご了承ください。

税理士 反面調査については了解しました。

納税者 先生、反面調査は困ります。調書の作成に応じれば調査が終わるのですね。

どうぞ質問してください。

事実関係に誤りがなければ、質問応答記録書に署名押印します。

調査官 ご協力ありがとうございます！

★ストーリー7 強引で、威圧的・誘導的な調査

調査官・・・・・・・・納税者を叩いて実績を出すことしか頭がない
経理責任者・・・・・・・・トラブルなく調査を終わらせたい
税理士・・・・・・・・その場で抗議？ 調査終了後に不服申立て？

平成23年12月14日裁決

税務調査の過程において、請求人の社屋に臨場した調査担当者が、応対した請求人の従業員らに対して、怒りをあらわにしたり、隣室で開催中の会議に支障を来たすほどの怒声を発したりした様子うかがわれるのみならず、請求人の担当従業員に調査担当者の認識に添った内容の確認書を作成させたり、一部客観的事実に反する内容の回答を引き出したりした様子うかがわれるのであって、当該税務調査において、調査担当者の認識に沿う方向に進めようとして、いささか強引で、威圧的・誘導的な手法に訴える場面があった様子うかがえるところであるが、臨場調査は、主に請求人の会議室で行われており、密室状態で行われたものではなく、当該税務調査が税務職員の権限を背景とした威圧的な雰囲気の下で行われたとしても、請求人において組織的に対応できる機会は十分に存したものである。そうであるとすれば、本件更正処分等に係る税務調査手続をもって、直ちに違法又は不当なものとはできない。

質問応答記録書には、次のような問題があります。

- ① 納税義務者は調査官から厳しく追及されると、調査官の意向に沿うような供述（課税要件事実が存在する）をし、質問応答記録書に署名押印してしまうことがある。
- ② 課税庁内には、質問応答記録書の証拠力をチェックする発想、仕組みがない。
- ③ 質問応答記録書等が威圧的・誘導的に作成されても、原則として、違法とはならない。

質問応答記録書の違法性が争われた裁決での審判所の判断は簡明です。裁決事例の紹介は省略するが、集約すると次の通りです。

- ① 納税義務者がその作成過程における違法、不当を主張しても、その事実関係を認めない。
- ② その作成過程に違法があったとしても、刑事法規に触れる等の重大な違法がなければ、原処分の取り消し原因にはならない。
- ③ その作成過程に違法があったとしても、質問応答記録書以外の資料から判断して、原処分の取り消し原因にはならない。

質問応答記録書に関しては、その作成過程に瑕疵があったとしても、納税義務者はなかなか救われないのが現実です。

★ストーリー8 個人的経費の付け込み

調査官・・・家族旅行を社員旅行と記載したので重加算税
納税者・・・申し訳なかった
税理士・・・故意ではない

以下、某税理士からのメッセージを転載

先々週、社長と一緒に税務署へ行って参りました。

最初の質問で、税務署職員の方から社長へ、「家族旅行を社員旅行として経費に入れたのは何故ですか？」という質問に対し、社長が「自分のお金を使いたくなかったから」と答えました。税務署職員は、「では後ほど記録書に署名してもらいます。**重加算税の対象**になります。」と言いました。

その他の質問が終わったあとで、質問応答記録書には署名しない旨を伝えました。かなりしつこく、**摘要に社員旅行と書いてあるから**という理由と共に**記録書への署名を求められました**が、故意に計上したわけではない旨を伝え、署名はいたしませんでした。重加算税の対象となるかは署内で検討します、とのことでした。

その後、税務署から連絡があり、「**過少申告加算税で、結論が出ました**。400,000円は社長の認定賞与でお願いします。修正申告案ができれば、FAXしてください。」と税務署から事務所スタッフへ伝言を残されました。

家族旅行を会社のお金から出していることで社長が経済的利益を受けているため、認定賞与ではなく役員貸付金と主張するには無理がある、かと思いました。金額もそれほど大きいものではなく、社長も私に対し「つい気が緩んでしまった。ご迷惑をお掛けして申し訳ない。」と言っていることもあり、税務署に対し認定賞与ではないと主張するまでもないかと考えております・・・

(省略)

質問応答記録書への署名は本当にしつこかったです。

「大したものではない。重加算税と言ってもほんの少しです。上への報告資料として記録書への署名が必要なんです。」

と、署名しないと非協力的だと言わんばかりでした。

調査に対しては協力している姿勢を改めて言葉にした上で、記録書に署名はしませんでした。

・・・

記録書への署名が任意であることは知っていましたが、ここまで調査官がしつこいとは思いませんでした。

★ストーリー9 課税部と調査部

課税部調査官・・・水増し外注費で捻出した金額は代表者への賞与です。

納税者・・・貸付金でお願いします。

調査部調査官・・・捻出したお金は交際費です。

営業部長・・・会社のために費消しました。

経営者・・・了解しました。できるかぎり証拠資料を集めます。

質問応答記録書の真実が「相対的真実」であることを事例で検討していきます。

調査法人（建設会社）で、職人に対する外注費 1,200 千円、それに対応する売上が 1,100 千円の取引がありました。

見積書	1,000 千円
請求書	1,200 千円
銀行振込	1,000 千円
現金決済	200 千円
対応売上	1,100 千円

現金決済が 200 千円を不審に思った調査官の厳しい追及により、外注費 200 千円が水増しされていることが明らかとなりました。

この事実関係だけでは、課税庁は更正処理することはできません。

外注費否認 200 千円（借方）だが、処分（貸方）が不明だからです。

役員賞与、従業員給与、貸付金、現金預金、使途秘匿金、交際費、簿外経費などが考えられます。現金 200 千円を外注先に渡しているのであれば、交際費、貸借取引、経費の付け替え、価格訂正などが考えられます。

調査官は、その使命を果たすために（悪意をもって表現すれば、誘導で）、一定の方向性をもってストーリーを創作することになります。調査官と納税義務者が合意したストーリーが、その調査における真実となります。

具体的に事例を検討しますが、前提として次の知識が必要となります。

税務署所管法人と調査部所管法人の相違点

部 署	調査対象	調査権限のある税目	交際費	賞与・給与
課税部・税務署	中小企業	法人税・消費税・源泉所得税	損金算入	賞与・損金不算入
調 査 部	大 企 業	法人税・消費税	損金不算入	給与・損金算入

i 税務署の調査官が処分を考える際の思考

中小企業は交際費の非課税枠を残していることが多いため、水増しされた 200 千円が交際費に使われていた場合、非違にはなりません。したがって、税務署の調査官は交際費課税のストーリーを採用しません。

(借方) 交際費認容 200 千 (貸方) 外注費否認 200 千

ii 預金 (簿外資産)

200 千円とひも付きになる預金等の簿外資産が見つければ、それは絶対的真実に近く、調査官にとっては最も望ましい調査結果です。また、消費税及び簿外資産が生み出す収益にも課税できます。ひも付きにする証拠がなくても、代表者の供述あるいは話し合いにより、簿外資産を認定することもあります。

(借方) 現金預金 200 千 (貸方) 外注費否認 200 千

iii 認定賞与 (個人的な費消)

税務署の調査官が目指す一般的な課税処理です。何故なら、中小企業の税務否認に係る行為の実行者は役員であることが多く、役員の個人的費消であれば、否認できるからです。個人的な費消の客観的証拠を収集することは難しいが、話し合いでそれを認めさせ、質問応答記録書でストーリーを創作すれば、一件落着となります。

(借方) 役員賞与認容 200 千 (貸方) 外注費否認 200 千

別表 4 加算 役員賞与損金不算入額 200 千

iv 貸付金処理

貸付の事実認定は、話し合いにより行われます。その当時に実際に貸付の行為があった事実はないが、貸付があったとストーリーを創作します。貸付に伴う未収利息も所得に加算されます。

税務処理に当たり物的証拠として、調査官は次の 3 点セットの提出を求めてきます。

- ・ 代表者と会社の金銭消費貸借契約書
- ・ 貸借の株主総会議事録
- ・ 貸付金処理の修正伝票

(借方) 貸付金 200 千 (貸方) 外注費否認 200 千

(借方) 未収利息 2 千 (貸方) 受取利息計上もれ 2 千

2 調査部の調査官が処分を考える際の思考

i 交際費課税

調査部の調査官は交際費認定でストーリーを作ります。水増しの実行行為者 (通常部課長) も社内で横領との批判を避けることができるので交際費課税を望みます。また、調査法人としても消費税、源泉所得税の非違が発生しないので、税負担が軽くなります。

つまり、交際費認定は、調査官、調査法人、実行行為者である部課長の利害が一致し、1つのストーリーとなります。

(借方) 交際費認容 200 千 (貸方) 外注費否認 200 千

別表 4 加算 交際費損金算入限度超過額 200 千

ii 預金 (簿外資産)

税務署の場合と同様です。

iii 給与

実行行為者の部課長が、水増金を明らかに個人的に費消していたとしても、調査部の調査官は、給与認定とするストーリーは創作しません。なぜなら、外注費を否認しても給与認容となり、増差所得が無くなるからです。また、調査部の調査官には、給与の源泉所得税の調査権限がないので、源泉税には触れようとしません。

(借方) 給与認容 200 千 (貸方) 外注費否認 200 千

iv 貸付金処理

税務署の場合と同様です。

以上をまとめると、調査部所管法人の場合、交際費課税 (法人税のみが追徴される) で処理されれば、調査官、調査法人、実行行為者の関係者全員が納得できます。しかし、税務署所管法人の場合は、調査法人に不利な認定賞与 (法人税、消費税、源泉所得税が追徴される) でストーリーが組み立てられます。

次の表は、部署別のストーリーが存在するということを示唆しています。

部署別ストーリーの方向性

処 分	税務署・課税部	源泉部門	調 査 部	査 察 部
賞 与	◎	◎	×	×
給 与	×	◎	×	×
貸付金・借入金返済	○	×	○	△
現金・預金	◎	×	◎	◎
使途不明金	△	×	△	×
使途秘匿金	×	×	×	×
飲 食 (交際費)	×	×	○	×
謝 礼 (交際費)	×	×	◎	×
簿外資産	◎	×	◎	◎
外注費の付替え 未成工事	○	×	◎	×

◎ 大変望ましい ○ 望ましい △ できれば避けたい × 避けたい

★ストーリー10 査察部と調査部

ストーリー9と同様の事例で、捻出した金額が1億円だった

査察官・・・謝礼金を受け取った社員を所得税法違反で告発します。

営業部長・・・ 会社の簿外資産にしました → 法人税法違反

私が個人的に蓄財しました → 所得税法違反

経営者・・・営業部長の単独犯行です。

調査部・・・社員の流用 → 法人の簿外経費又は簿外資産 → 法人税申告漏れ

脱税 5200 万円、日大の■■■■・前理事長に有罪判決…東京地裁

特捜部・東京国税局査察部

2022年3月29日 読売新聞

日本大学の関連事業で受け取ったリベートなどを税務申告せず・・・**所得税法違反**に問われた日大前理事長・■■■■被告・・・1億1820万円を申告から除外し、所得税計約5200万円を脱税した。

建設会社1億円超脱税か ディズニー工事も受注

東京国税局査察部

2022年2月28日 朝日新聞

外注費を水増しして**法人税**など約1億2800万円を脱税したとして、東京国税局査察部が、千葉市若葉区の建設業「K.G」と同社の■■■■代表(54)を**法人税法違反**などの容疑で千葉地検に告発・・・約2億円は銀行の貸金庫で保管していた

着服金を無申告と認定 3600万円脱税の罪で東レ元社員を告発 大阪国税局査察部

2022年8月4日 iza

・・・「東レ」大阪本社の元社員・・・を**所得税法違反**の罪で大阪地検に告発・・・取引先に糸の加工を委託した際、代金を水増しして請求させ・・・**着服金**約1億1600万円を確定申告せず

脱税の鹿島建設東北支店元幹部に執行猶予つき有罪判決

東京国税局査察部

2021年12月21日 NHKニュース

・・・下請け業者から受け取った謝礼金などおよそ2億2000万円の所得を税務申告せず、8300万円余りを脱税したとして**所得税法違反**の罪に問われました・・・

ゼネコン「銭高組」 4億円申告漏れ 一部所得隠しと認定

大阪国税局調査部

2022年7月22日 産経新聞

・・・国税局はうち約4500万円について、下請け業者からのリポートにあたりと判断・・・
重加算税を含む追徴税額は1億円超とみられ、**同社**は既に修正申告した・・・工事費や人件費のうち、約4500万円が銭高組の現場責任者である男性所長に払い戻され・・・現場社員などとの遊興費に使われた・・・

大成社員、裏金でマンション 6000万円所得隠し指摘

東京国税局調査部

2022年7月22日 産経新聞

「大成建設」・・・が東京国税局の税務調査を受け・・・3年間で約6千万円の**所得隠し**を指摘されていた・・・50代の幹部社員が、架空発注で作った裏金を**私的な**マンション建設費用に流用・・・
問題発覚後、幹部社員は同社を解雇されている。



朝日広告社が1億円所得隠し

東京国税局調査部

2017年8月8日 朝日新聞

・・・6年間に約1億円の所得隠しを指摘された・・・社員2人が外注費を水増しするなどして**接待費**を捻出していたといい、同社はこの社員らを処分した・・・

まとめ

事実が1つであっても、課税庁の部署により、事実認定が異なります。

事例：取引先からリベート1千万円を受け取っていた場合

★ 課税部調査官

調査法人の収入にあげ、賞与または貸付金とする

★ 調査部調査官

調査法人の収入にあげ、交際費又は貸付金とする

★ 査察官

所得の真の帰属者の収入とする

役員・社員 → 所得税法違反（法人は是認）

法人 → { 法人税法違反
行為者も罰する（両罰規定）

法人税法 両罰規定

第163条 法人の代表者・・・又は・・・代理人、使用人その他の従業者が、その法人・・・の業務に関して・・・（法人税を免れる等の罪）・・・（確定申告書を提出しない等の罪）・・・の違反行為をしたときは、その行為者を罰するほか、その法人・・・に対して当該各条の罰金刑を科する。

★ストーリー11 棚卸計上もれ・棚卸除外

調査官・・・棚卸原票を破棄したのですね。

納税者・・・はい。

税理士・・・社長、棚卸原票を紛失したとお聞きしていますが。。。

ある商品の棚卸 200 千円の計上もれていることが帳簿調査により判明しました。

帳簿上の期末棚卸金額	1,000 千円
棚卸原票の合計	1,000 千円
帳簿棚卸（調査官の計算）	1,200 千円

調査官は、200 千円分の棚卸の原票が 1 枚不足していることを把握しました。その原因が、実地棚卸の原票の紛失にある場合は、過少申告加算税の対象の否認項目となります。しかし、棚卸原票の改ざん、破棄、集計違算等の事実が明確になれば、隠蔽・仮装ありと判断され、重加算税対象となります。

調査の過程で調査官が質問応答記録書を作成し始めたら、調査官は重加算税の賦課を視野に入れている可能性が高い。それがどんなに長い質問と回答であってもポイントは、棚卸原票の破棄の事実があるか否かです。

「棚卸原票を紛失しました」 → 過少申告加算税ストーリー

「棚卸原票を破棄しました」 → 重加算税ストーリー

重加算税を逃さないという意識があるため、調査官は破棄という文言を引出そうとします。納税義務者に、棚卸原票は紛失したのではなく、破棄したのだと認識させるようなストーリーを創作します。質問応答記録書には、棚卸の破棄という事実を毀損しない範囲で、その当時の状況や背景等を叙述し、ストーリーを完成させます。

これを悪意に解釈すれば、

棚卸原票を紛失したにすぎないのに、質問応答によって、納税者は無意識のうちに、破棄という事実を認めさせられたことになる。

これを善意に解釈すれば、

納税者は棚卸原票を紛失したと思っていたが、実は破棄したのであって、質問応答の過程でその記憶がよみがえったことになる。つまり、調査官が真実を引出したことになる。

★ストーリー12 無予告現況調査

調査官・・・集計したところ売上が除外された日がありました。

質問応答記録書を作成します。

税理士・・・売上が過大の日の質問応答記録書もお願いします。

飲食店の売上

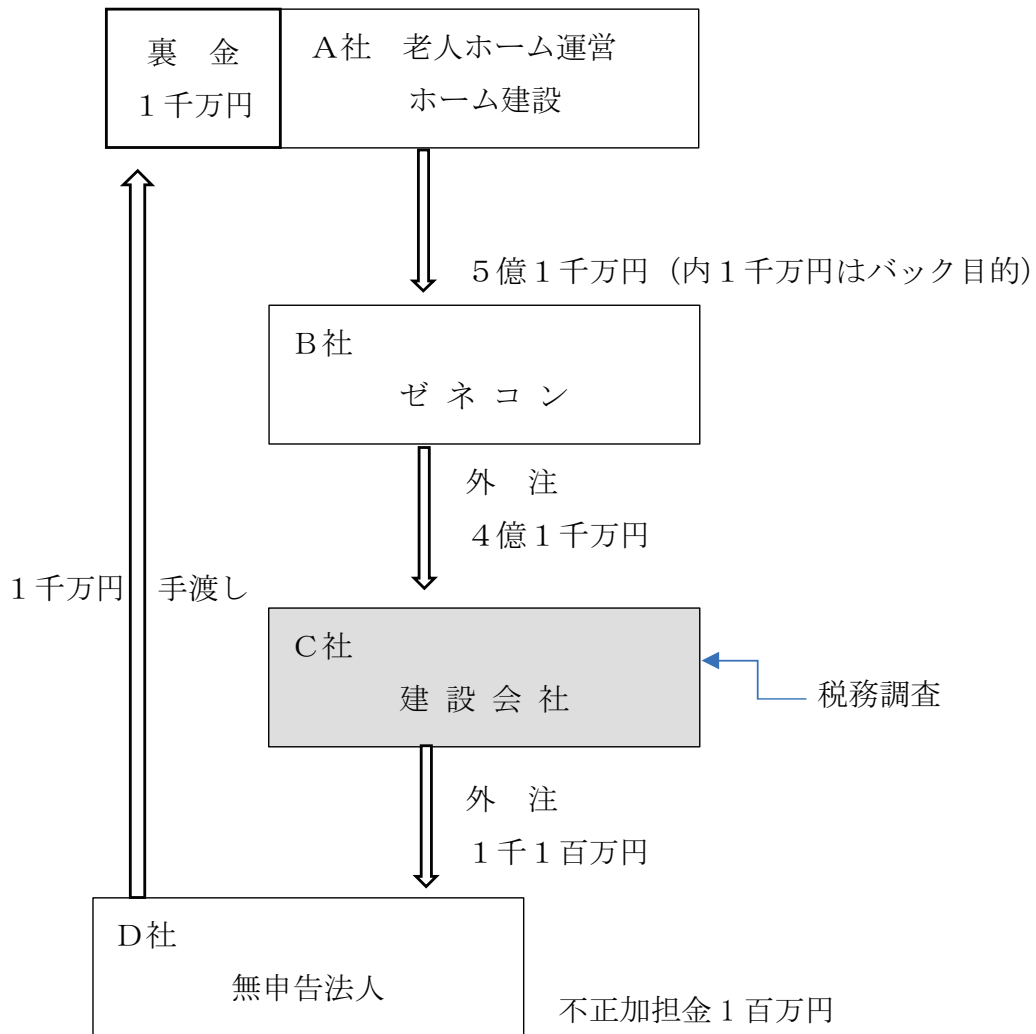
- ① 調査着手前に、調査官は数度の内観調査を実施し、飲食代金を支払っていた。
→ 内観調査時の調査官の飲食代金は、全て適正に売上計上されていた。
- ② 数度の内観調査で、ランチタイムの出入の人数をカウントしていた。
(調査官) ある日の売上傳票に記載された人数と調査官がカウントした人数が、
数人違うと主張。
カウント時の資料を示さずに、**質問応答記録書**を作成しようとした。
(税理士) 調査官にカウント時の資料を出すように要請したが、提示なし。
- ③ 調査の前日の夜に内観調査をし、調査官は代金を支払う際、1万円札の番号
をメモしておいた。
→ 調査当日の現金監査で、当該1万円札は会社の現金として適正に保管さ
れていた。
- ④ 代表者の生活費、預金・資産の増加状況等を調査した。
→ 代表者の役員報酬で矛盾なく説明できた。
- ⑤ 売上傳票を集計し、集計表の金額と突合した。
(調査官) 集計表の売上が過少の日があったので、**質問応答記録書**を作成しよう
とした。
(税理士) 集計結果を全部提示させたところ、売上の少ない日も多い日もあった。
少ない日だけを取上げて**質問応答記録書**を作成するのは納得できな
いと伝えた。
- ⑥ 調査期間中に、担当者とは別の調査官が内観調査を実施し飲食していた。
→ 売上は適正に計上されていた。

以上、調査は数か月に渡ったが、売上に関しては問題なしで終了した。

調査官は、売上が過少であることにのみ関心があり、質問応答記録書で売上除外のストーリーを創作します。それを否定する事実関係は、なかなか頭に入ってこないのです。もし、調査官の言われるままに質問応答記録書の作成に応じ署名押印したならば、それを根拠に、調査官は過去数年間に渡り売上除外があったことを認めるように、主張し続けたかもしれません。

★ストーリー13 ゼネコン

調査官・・・D社への外注費は架空なので、重加算税対象として否認します。
 納税者・・・交際費としてください。
 税理士・・・貸借取引ですよ！



調査官は、D社への外注費にしか目がいきません。その限りでは、架空外注費は真実となります。そして、調査官も納税者も税理士も、それが正しいと信じ調査は終わります。しかし、取引全体を見れば、仮受・仮払取引と見ることもでき、それもまた真実となります。

ただし、正当な外注費金額と上乗せ金額が明瞭でない場合は、グレイゾーンとなります。

★ストーリー14 概算経費

納税者・・・経費は概算で売上の6割としました。

調査官・・・進行期で検討したところ、3割が妥当です。

経費率3割で、7期分（重加算税対象）修正してください。

税理士・・・それは進行期の経費率ですよ？

- ① 納税者は飲食業を営んでいた、売上のみ記帳し、売上の6割を経費としていた。
- ② 調査官は、証憑が残されている進行期を調査し、経費率3割が妥当だと主張し、経費を過大に計上したとの質問応答記録書を書かせ、社長に署名させた。
- ③ 調査官は、修正申告書を7期分作成して社長に署名させ、重加算税を賦課決定した。

調査の現場では、理屈だけでは処理できないことが沢山あります。経費が概算計上されていれば、それが明らかに過大計上であっても、それを理路整然と否認するためには大変な時間と労力を要し、困難な作業となります。また、隠ぺい・仮装の証拠を把握することも、また、難しいのです。調査官としては、調査を手短に終わらせるために、申述書を重用することになります。しかし、それは調査官にとって非常に危ういことでもあります。

財務省は、このような納税者に対する新たな2つの対応策を考えています。

記帳義務を適正に履行しない納税者等への対応策（案）

1 所得税及び法人税の税務調査において、証拠書類を提示せずに簿外経費を主張する納税者などへの対応策としての、必要経費不算入・損金不算入の措置



※ 納税者が個人の場合は、令和5年分以後の所得税について適用し、納税者が法人の場合は、令和5年1月1日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税について適用する。

2 記帳水準の向上に資する観点から、記帳義務の適正な履行を担保するため、帳簿の不保存や記載不備を未然に抑止するための、過少申告加算税・無申告加算税の加重措置

		②記載不備 (帳簿の保存(提出)あり)		①不記帳・不保存 (不提示・不提出)
			年間の所得計算をするには不十分	記載不備の程度が著しい ↓ ①と同視する →
加算税の加重割合		加重なし	5%	10%
収入金額の記載基準		記載された収入が3分の2未満	記載された収入が2分の1未満	収入全て不記載(帳簿なし)

※ 収入金額は営業収入を使用。

※ 令和6年1月1日以後に法定申告期限等が到来する国税について適用する。

★ストーリー15 固定資産除却

調査官・・・作業報告書に虚偽の日付が記載されていました。

重加算税対象で否認します。

納税者・・・業者に虚偽の日付を記載するよう指示しました。

税理士・・・有姿除却では？

○ 事実関係（自動車部品製造業）

自社工場内に、耐用年数に達してないにも係らず、売上先の要求するレベルの部品の製造ができず、他の用途に転用することもできず、スクラップとしての価値も認められない機械がありました。決算期後の5月1日に業者が撤去工事を行い廃棄したのですが、業者に指示し、3月31日に機械を廃棄したとして作業報告書を作成させ、当該機械の簿価1千万円を当期の除却損に計上しました。



撤去工事日の虚偽記載 3月31日
(実際の撤去は5月1日だった)



○ 考え方

作業報告書に虚偽の作業日を記載させたのだから、隠ぺい・仮装の事実があります。しかし、当該機械は、決算期末において有姿除却できる状態であると認められることから、除却損を否認することはできません。したがって、「過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額」（通則法68条）が発生しないので、重加算税について検討する必要はありません。

法人税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）

（隠蔽又は仮装に該当する場合）

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

- ② **帳簿書類の改ざん**（偽造及び変造を含む・・・）、帳簿書類への虚偽記載、相手方との通謀による虚偽の証ひょう書類の作成、帳簿書類の意図的な集計違算その他の方法により仮装の経理を行っていること。

法人税法基本通達

（有姿除却）

7—7—2 次に掲げるような固定資産については、たとえ当該資産につき**解撤、破碎、廃棄等をしていない場合**であっても、当該資産の帳簿価額からその処分見込価額を控除した金額を除却損として損金の額に算入することができるものとする。

- (1) その使用を廃止し、今後通常の方法により事業の用に供する可能性がないと認められる固定資産
- (2) 特定の製品の生産のために専用されていた金型等で、当該製品の生産を中止したことにより将来使用される可能性のほとんどないことがその後の状況等からみて明らかなもの

★ストーリー16 請求書の日付の改ざん

調査官・・・決算期後の仕入を当期末に計上

納税者・・・請求書の日付を改ざんしたので重加算税対象

税理士・・・請求日と納品日は無関係です

○ 事実関係（小売業）

4月30日に商品100万円を仕入、同日付の請求書を受取りました。後日、社長は請求書の請求日を決算期末に3月31日に改ざんし、当期の仕入に計上しました。棚卸には計上しませんでした。

請求書



請求日 3月31日に改ざん
(実際の請求は5月10日だった)

○ 考え方

請求書は物の動きとは無関係です。したがって、請求書の日付を改ざんし、あるいは、仕入先に要求して請求書の日付を書き直させたとしても、納品日とは無関係であり、事実の隠蔽・偽装とはなりません。

その1

調査官・・・社長、請求書の日付を何故改ざんしたのですか。

納税者・・・当期の仕入れに計上し、利益を減らすためです。

調査官・・・つまり、請求書の日付を納品日と考えたのですね。

質問応答記録書を作成します。

納税者・・・はい、そう言われればそうかもしれません。

署名押印します。

調査官・・・重加算税対象で否認します。

納税者・・・反省しています。

税理士・・・改ざんしたのは事実なので、仕方がないです。

調査官・・・修正申告してください。

その2

調査官・・・質問応答記録書を作成します。

社長、請求書の日付を何故改ざんしたのですか。

納税者・・・当期の仕入れに計上し、利益を減らすためです。

調査官・・・請求書の日付を納品日と考えたのですね。

質問応答記録書を作成します。

税理士・・・一方的に決めつけしないでください。

調査官・・・重加算税対象で否認します。

納税者・・・反省しています。

税理士・・・請求日が間違っている、納品日とは関係ありません。

調査官・・・改ざんしたのは事実なので、重加算税対象です。

税理士・・・納得できません！

請求書は、税額等の計算の基礎となるべき事実ではない、つまり納品日とは無関係です（国税通則法 68 条）。

法人税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）

（帳簿書類の隠匿、虚偽記載等に該当しない場合）

3 次に掲げる場合で、当該行為が相手方との通謀又は証ひょう書類等の破棄、隠匿若しくは改ざんによるもの等でないときは、帳簿書類の隠匿、虚偽記載等に該当しない。

(1) 売上等の収入の計上を繰り延べている場合において、その売上げ等の収入が翌事業度・・・の収益に計上されていることが確認されたとき。

★ストーリー17 調査結果通知後の異議

税理士・・・調査結果通知後ですが。。税務代理権限証書を提出します。
 調査官・・・もう、調査は終わっています。

税理士・・・納税者は、売上もれ 18 百万円（重加算税対象）の原価が認められていないと主張しています。

調査官・・・社長からは原価は計上済みと聴取しています。質問応答記録書にも記載があり、社長は署名しています。
 署長の決裁済みなので、結論は変わりません。

税理士・・・でも、簿外の外注費約 1 千万円の証拠書類、持ってきましたよ。

～～ 現在、税務署と交渉中 ～～

区分	項目	事業年度	不正				H31/3	R2/3	R3/3	合計	内容等
損益科	1 売上過少計上						2,065,136	11,581,712	4,400,131	14,046,979	
	2 売上計上漏れ							7,135,916	20,251,029	27,386,945	
	3 受取利息過少計上						3,963	89,853	153,952	247,768	
	4 道府県民税計上漏れ							78,700		78,700	
	5 租税公課計上漏れ							△ 78,700		△ 78,700	
	6 事業税認容							△ 100,800	△ 1,532,000	△ 1,632,800	
合計							2,069,119	18,706,681	25,273,112	44,048,912	
貸借科	1 代表者貸付金						185,136	9,194,123	1,016,813	10,376,072	
	2 短期借入金						1,900,000	2,367,569	3,383,318	7,670,907	
	5 売掛金							7,135,916	20,251,029	27,386,945	
	4 未収利息						3,963	89,853	153,952	247,768	
	3 未払道府県民税							0		0	
	6 未払事業税							△ 100,800	△ 1,532,000	△ 1,632,800	
合計							2,069,119	18,706,681	25,273,112	44,048,912	

参考資料

税務調査の動向

○ 法人税の調査事績の概要

項目	平成30年	令和元年	令和2年	前々年対比
実地調査件数(千件)	99	76	25	25%
申告漏れ所得金額(億円)	13,813	7,802	5,286	38%
内不正所得金額	2,887	2,594	1,460	51%
追徴税額(億円)	1,943	1,644	1,207	62%
不正1件当たり不正所得金額(千円)	13,859	15,731	22,083	159%
調査1件当たり追徴税額(千円)	1,964	2,156	4,834	246%

- i 令和2事務年度の調査事績は、令和2年7月から令和3年6月までの間に実施した調査に係るものを集計 ii 追徴税額には加算税、地方法人税及び地方消費税（譲渡割額）を含む
iii 調査1件当たりの追徴税額は、法人税・消費税の各実地調査1件当たりの追徴税額（本税・加算税）を合計

○ 法人税 簡易な接触事績の概要

項目	平成30年	令和元年	令和2年	前年対比
簡易な接触件数(千件)	43	44	68	156%
申告漏れ所得金額(億円)	44	42	76	179%
追徴税額(億円)	40	27	62	229%

簡易な接触とは、税務署において書面や電話による連絡や来署依頼による面接により、納税者に対して自発的な申告内容の見直しなどを要請するもの

令和2事務年度の簡易な接触事績は、令和2年7月から令和3年6月までの間に税務署において実施した簡易な接触に係るものを集計

○ 所得税の実地調査（特別・一般・着眼）の状況

項目	平成30年	令和元年	令和2年	前々年対比
調査件数(千件)	73	59	24	33%
申告漏れ所得金額(億円)	6,024	5,640	2,992	50%
追徴税額(億円)	961	992	533	55%
調査1件当たり追徴税額(千円)	27	166	224	830%

- 1 令和2年7月から令和3年6月までの間の実績である
- 2 実地調査の件数は、所得税と消費税の実地調査件数で

5 納税環境整備

(1) 税理士制度の見直し(案)

■ コロナ後の新しい社会を見据え、税理士の業務環境や納税環境の電子化といった、税理士を取り巻く状況の変化に的確に対応するとともに、多様な人材の確保や、国民・納税者の税理士に対する信頼と納税者利便の向上を図る観点から、主に次の見直しを行います。

① ICT化とウィズコロナ時代への対応

業務を行う場所・形態にとらわれない働き方を促進するため、外部に対する表示により税理士業務の本拠(税理士事務所)が明確にされていれば、その業務を行う場所が複数あったとしても税理士事務所の複数設置を禁止する規定に抵触しない取扱いとします。併せて、税理士と離れた場所で業務を行う使用人等の業務の適切性を確保するため、税理士が使用人等の監督をするに当たっての留意点を明確にする等の取組を進めます(令和5年4月1日適用)。

② 多様な人材の確保

税理士試験の受験資格を次のとおり緩和します(令和5年度の税理士試験(第73回(予定))から適用)。

受験資格のある方	
現行	見直し案
[会計学科目・税法科目] ①大学等において法律学又は経済学に属する科目を修めた一定の者 ②一定の簿記試験の合格者 ③一定の会計・法律事務経験者 等	[会計学科目] 受験資格を不要化(誰でも制限なく受験可能) [税法科目] 左記①で修める必要がある科目の範囲を「社会科学に属する科目」に緩和

③ 税理士に対する信頼の向上を図るための環境整備

税理士が懲戒処分を受ける前に自主廃業することにより懲戒処分を回避する、いわゆる「懲戒逃れ」を抑止するため、在職期間内に税理士法違反行為を行った元税理士に対して、財務大臣が「懲戒処分を受けるべきであったことについて決定」をすることができることとし、その決定を受けた者に対して、懲戒処分に準じた措置(一定期間の再登録不可、官報公告)を講じます(令和5年4月1日以後にした違反行為について適用)。

(2) 記帳義務を適正に履行しない納税者等への対応策(案)

■ 所得税及び法人税の税務調査において、証拠書類を提示せずに簿外経費を主張する納税者などへの対応策として、必要経費不算入・損金不算入の措置を講じます。

事実の偽装・隠蔽がある又は無申告の年分(事業年度)において、確定申告における所得金額の計算の基礎とされなかった間接経費の額(原価の額(資産の売却・譲渡に直接要するものを除く。)、費用の額及び損失の額)は、次の場合を除き、必要経費(損金の額)に算入しない。

- ①間接経費の額が生じたことを明らかにする帳簿書類等を保存する場合(災害等により保存することができなかつたことを納税者が証明した場合を含む。)
- ②帳簿書類等により取引の相手先が明らかである・取引が行われたことが推測される場合であって、反面調査等により税務署長がその取引が行われたと認める場合

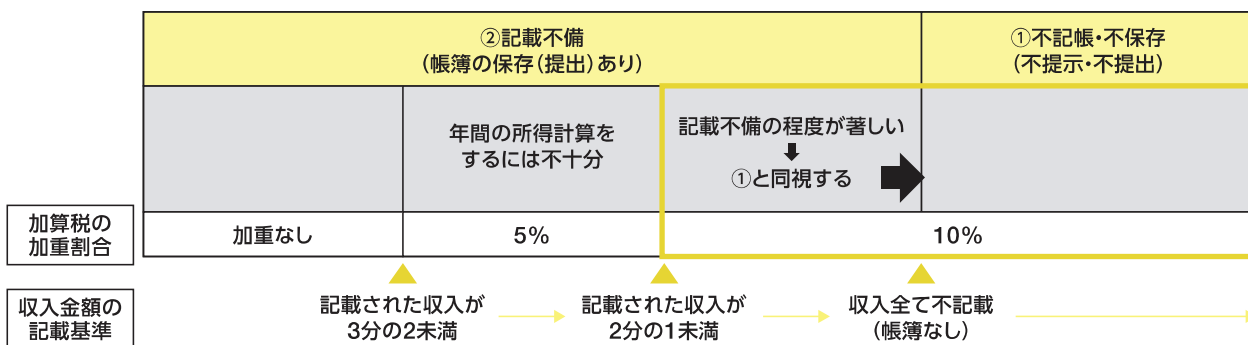


※ 納税者が個人の場合は、令和5年分以後の所得税について適用し、納税者が法人の場合は、令和5年1月1日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税について適用する。

■ 記帳水準の向上に資する観点から、記帳義務の適正な履行を担保するため、帳簿の不保存や記載不備を未然に抑止するため、過少申告加算税・無申告加算税の加重措置を講じます。

所得税、法人税及び消費税の税務調査において、帳簿(対象範囲:一定の売上に係る帳簿)の提出の求めがあった場合において、次のいずれかに該当するときは、通常課される過少申告加算税・無申告加算税の割合に、10%加重(下記②については、5%加重)する。

- ① 不記帳・不保存であった場合(提出をしなかった場合)
- ② 提出された帳簿について、収入金額の記載が不十分である場合(記載が著しく不十分である場合は①と同じ)
- ※ 納税者の責めに帰すべき事由がない場合(災害等の場合)は上記の措置は適用しない。



※ 収入金額は営業収入を使用。

※ 令和6年1月1日以後に法定申告期限等が到来する国税について適用する。

(3) 財産債務調書制度の見直し(案)

■ 提出期限を後倒しするなど提出義務者の事務負担の軽減を図るとともに、適正な課税を確保する観点から、現行の提出義務者に加えて、特に高額な資産保有者については所得基準によらずに提出義務者とします。

【現行】

提出義務者：以下のいずれの基準にも該当する者

- ☑ 所得基準：所得2,000万円超
- ☑ 財産基準：総資産3億円以上 又は 有価証券等1億円以上

提出期限：翌年3月15日

記載内容：12月31日時点で保有する財産・債務の所在地・銘柄別・価額等

※ 一部の少額財産債務は記載を省略可能
例：取得価額100万円未満の家庭用動産(現金・美術品等を除く)

【見直し案】

提出義務者：現行の提出義務者に加えて、以下の財産基準に該当する者も対象とする

- ☑ 財産基準：「総資産10億円以上」(所得基準なし)

提出期限：翌年6月30日

記載内容：同左

※ 一部の少額財産債務は記載を省略可能
例：取得価額300万円未満の家庭用動産(現金・美術品等を除く)

※ 令和6年1月1日以後に提出すべき財産債務調書(令和5年分以後の財産債務調書)について適用。

(参考) 地方税務手続のデジタル化(案)

- eLTAX(地方税のオンライン手続のためのシステム)を通じた電子申告・申請の対象手続や電子納付の対象税目・納付手段を拡大します。

所得税基本通達新旧対照表

(注)アンダーラインを付した部分は、改正部分である

改	正	後	前
	<p><u>(その他雑所得の例示)</u> 35-1 次に掲げるようなものに係る所得は、<u>その他雑所得(公的年金等に係る雑所得及び業務に係る雑所得以外の雑所得をいう。)</u>に該当する。</p> <p>(1)~(11) 省略</p> <p>(12) <u>譲渡所得の基因とならない資産の譲渡から生ずる所得(営利を目的として継続的に行う当該資産の譲渡から生ずる所得及び山林の譲渡による所得を除く。)</u></p>		<p><u>(雑所得の例示)</u> 35-1 次に掲げるようなものに係る所得は、<u>雑所得</u>に該当する。</p> <p>(1)~(11) 同左 (新設)</p>
<p><u>(業務に係る雑所得の例示)</u> 35-2 次に掲げるような所得は、<u>事業所得又は山林所得と認められるものを除き、業務に係る雑所得に該当する。</u></p> <p>(1)~(6) 省略</p> <p>(7) <u>営利を目的として継続的に行う資産の譲渡から生ずる所得</u></p> <p>(8) 省略</p> <p>(注) <u>事業所得と業務に係る雑所得の判定は、その所得を得るための活動が、社会通念上事業と称するに至る程度で行っているかどうかで判定するのであるが、その所得がその者の主たる所得でなく、かつ、その所得に係る収入金額が300万円を超えない場合には、特に反証のない限り、業務に係る雑所得と取り扱って差し支えない。</u></p>	<p><u>(事業から生じたと認められない所得で雑所得に該当するもの)</u> 35-2 次に掲げるような所得は、<u>事業から生じたと認められるものを除き、雑所得に該当する。</u></p> <p>(1)~(6) 同左</p> <p>(7) <u>不動産の継続的売買による所得</u></p> <p>(8) 同左</p>		

税理士の皆様へ

～ 懲戒処分に係る事例について ～

令和2年度の税理士等の**懲戒処分**は、**22件**（令和元年度は43件）行われました。

その内容は、①故意による不真正税務書類の作成、②自己脱税・多額かつ反職業倫理的な自己申告漏れ、③名義貸しなど、税理士としての品位に関わる税理士法違反行為や、使用人等に対する監督が適切でなかったとして使用者である税理士が④使用人等に対する監督義務違反となった行為です。

これまでの事例の中で代表的な税理士法違反行為の事例をここに紹介いたしますので、業務の参考としてください。

① 故意による不真正税務書類の作成《税理士法第45条第1項該当》

〔事例〕

関与先の法人税の確定申告に当たり、代表者から前年並みの申告額になるようにとの依頼を受け、架空仕入れを計上することにより、**所得金額を不正に圧縮した申告書を作成した。**

【注意事項】

関与先から不正計算の依頼があったとしても、**断固として断らなければなりません！**



② 自己脱税・多額かつ反職業倫理的な自己申告漏れ《税理士法第37条違反》

イ 自己脱税

〔事例〕

- ・ 自己の所得税の確定申告に当たり、外注費の水増し計上などにより、**所得金額を不正に圧縮して申告した。**
- ・ 自己が代表者である法人の確定申告に当たり、業務委託収入を除外することにより、**所得金額を不正に圧縮して申告した。**

【注意事項】

税理士の自己脱税は、本人のみならず**税理士全体の社会的信用を損ないます！**



□ 多額かつ反職業倫理的な自己申告漏れ（無申告）

〔事例〕

自己の所得税の確定申告に当たり、申告義務があることを十分認識していたにもかかわらず、業務多忙であったこと、確定申告しても還付になると見込まれたことを理由に、**申告期限までに確定申告書を提出しなかった。**

【注意事項】

「還付になるため」という理由で無申告であっても、**懲戒処分の対象となります！**



ハ 多額かつ反職業倫理的な自己申告漏れ（申告漏れ）

〔事例〕

自己の所得税の確定申告に当たり、決算内容を確認しなかったことから売上の計上漏れなど**多額の申告漏れがあった。**また、自己が代表者である法人の確定申告についても、同様の売上の計上漏れや固定資産売却益の計上漏れなど**多額の申告漏れの指摘を受けた。**

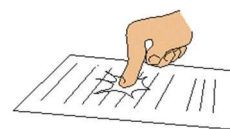
③ 名義貸し《税理士法第37条の2違反》

〔事例〕

税理士でない者が作成した申告書について、最終的に自分が確認すれば税理士法違反にならないと自分に都合のよい解釈をして、署名押印を行っていた。

【注意事項】

他人が作成した申告書を内容確認するだけでは、**自らの判断に基づいて作成したことにはなりません！**



④ 使用人等に対する監督義務違反《税理士法第41条の2違反》

〔事例〕

納税者との対応を**事務員任せ**にし、十分な**管理・監督を怠っていた**ため、事務員が納税者（関与先）の不正計算に加担するという事態を把握できなかった。

【注意事項】

税理士が税理士業務を行うため使用人等を使用するときは、適切に監督しなければなりません！



○ これからも税理士として、より一層の**品位**の保持をお願いいたします。

- ～ このほか、国税庁ホームページに多数の税理士法違反行為の事例等を掲載しています。～
- ・「税理士法違反行為 Q&A」 → 利用者別情報《税理士に関する情報》 ▶ 税理士関係法令等・Q&A ▶ 税理士制度に関する Q&A《税理士法違反行為関係》
 - ・「懲戒処分等の考え方」 → 利用者別情報《税理士に関する情報》 ▶ 税理士等に対する懲戒処分等