

## II 日本における税務調査の現状

### 1. 税務調査の意義

「国民は法の定めるところによりその納税の義務を負う」(憲法 30 条)とされている。日本の所得税、法人税、相続税をはじめとする国税の多くは、納税者自身が自分で所得計算を行い、それに基づいて税額を算出し、管轄の税務署へ申告するという自主申告が基本となっている。

しかし、自ら申告する以上、その内容が税法の誤った解釈、計算ミスによる税額の誤り、また悪質な納税者による恣意的な脱漏、無申告や脱税もあり不当に納税を免れる恐れがある。

税務調査は、そのような誤った申告が横行し、納税者間に課税の不公平を生じさせないようにするため、国税庁およびその管轄組織(税務署)により、納税義務が適正に果たされているかを確認し、果たされていないと認められる納税者に対して、その誤りを正すために行うものである。

国税庁作成の「調査手続の実施に当たっての基本的な考え方等について(事務運営指針)」によると、調査とは、国税(国税通則法(以下「通」という。))第74条の2から法第74条の6までに掲げる税目に限る。)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また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)とされている。ただし、当該職員が行う行為であって、特定の納税義務者の課税標準等または税額等を認定する目的で行う行為に至らないものは、調査には該当しない(手続通達1-2)。

### 2. 税務調査の種類

強制調査(査察)ではなく、一般的な任意調査の様態は下記の通りである。

#### (1) 準備調査

調査対象となる会社の問題点や重点的に調査すべき事項を判断したり、そもそも実地調査を行うかどうかを判断するためのものである。

納税者が提出した申告書等の書類を机上で調査し、必要ならば、立地条件や営業の概要を把握する外観調査を行う。

具体的なチェック項目

- ① 頻繁に更正・決定を受けている。
- ② 大きな売上脱漏や架空計上があった。
- ③ 税法に疎く、同族関係者によるワンマン経営。
- ④ 経費の水増しをしたり、個人の費用を会社の負担にしたことがある。

- ⑤ 年により所得に変動がある。
- ⑥ 業過の動向（相続、贈与の申告もないのに高価なものを取得している・申告所得の伸びが著しい・経理部門が弱いと過去の調査で判断された。）など。

## (2) 実地調査

調査官が実際に調査対象法人を訪問して、さまざまな質問をしたり、書類のチェックを行う。

### ① 一般調査

提出された申告書が、税法の規定通りに処理されているかどうかのチェックを行う。帳簿調査が中心となるが、調査官が必要と考えれば、支店、工場、倉庫等の現場確認も行われる。

### ② 現況調査

強制ではないものの、事前に情報を掴み、悪質だと判断されると予告なく抜き打ち的に行われるもので、ロッカー、事務机、金庫からゴミ箱まで調べる。

### ③ 反面調査

調査対象法人の売上先、仕入先、その他の取引先に対し、取引内容の確認を行うもの。申告書の不審点、不明点を明らかにし、証拠として裏付けを取るために行われる。

### ④ 銀行調査

調査対象法人の取引銀行に対し、主に資金の流れを把握するために行われる調査。

### ⑤ 特別調査

一般調査だけでは不十分と判断されると、特別調査班という調査のプロがチームを組んで厳密に、より細部にわたって行われる調査。

### ⑥ 総合調査

単独の実地調査では解明できない事項について、グループ系列企業などを選定して行われる。

## 3. 書面添付制度

### (1) 趣旨

書面添付制度は、申告書を作成する過程で計算し、整理し、相談に応じた事項を書面によって明らかにすることにより、正確な申告書の作成を遂行し、税理士法第1条の理念を実現するために税務の専門家である税理士に与えられた権利の一つである。

また、税理士が申告書作成に関して、どの程度まで関与し、申告書をどのように調製したかを添付書面に具体的に記載することで、税務行政の効率化・円滑化・簡素化を図ることができ、このことを通じ、税理士の社会的地位の向上に資することが期待される。

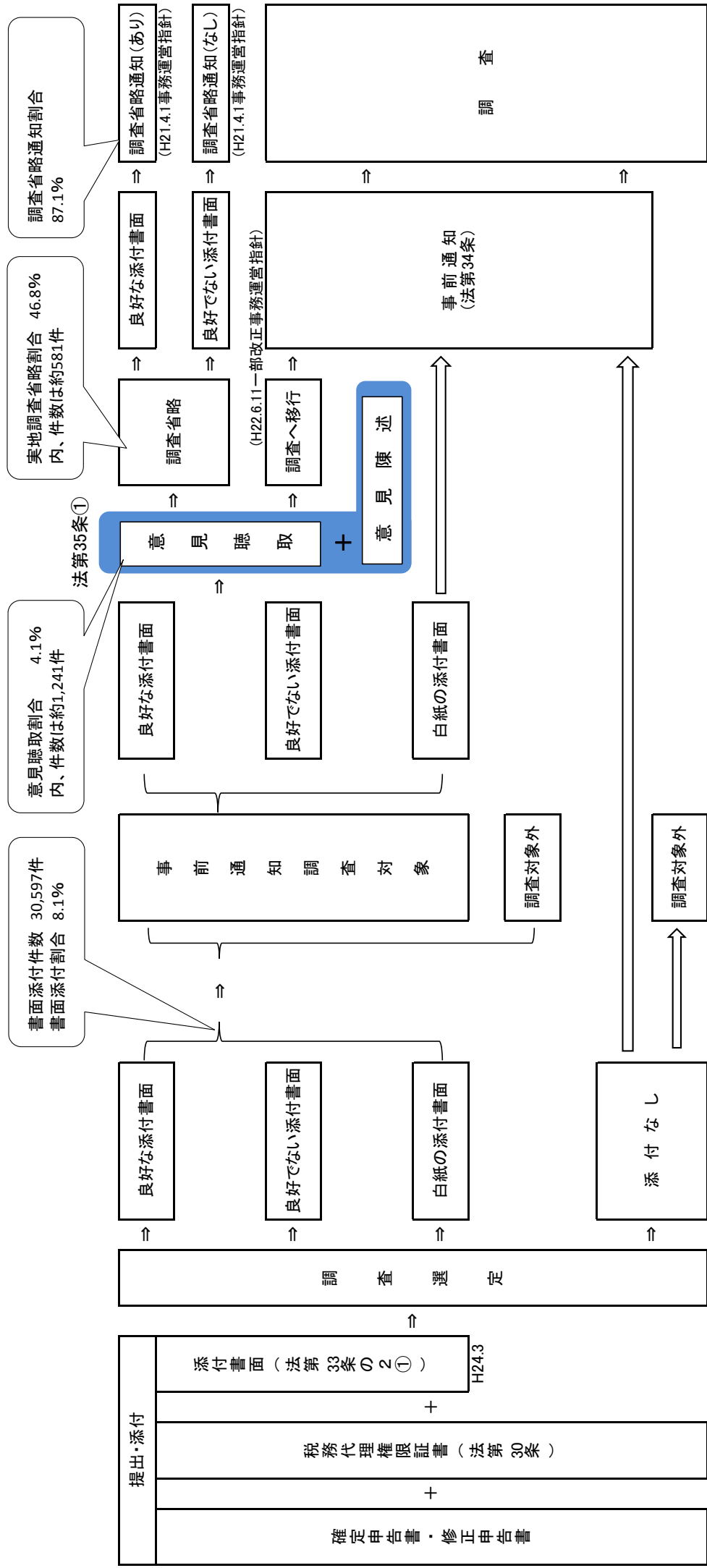
## (2) 書面添付制度の効果

書面添付制度は、税理士の社会的信用・地位の一層の向上が図れるとともに、納税者の適正申告の向上や納税者との信頼関係の醸成等に資するものである。この書面を作成することにより、納税者に対する税理士の責任の範囲が明確化されることにもなる。

また、この書面を提出することにより、調査の要否の判断等に積極的に活用されるほか、事前通知前の意見聴取の結果、調査の必要性が認められない場合には、「現時点では調査に移行しない」旨の文書による調査省略の通知が行われる。

なお、意見聴取と調査は明確に区分され、意見聴取における質疑等のみに基づいて修正申告が提出されても加算税の対象とはされない。

# 書面添付制度フロー図



↑ (大阪国税局管内)  
 法人税申告件数(436,987件) 関与数 = 86.8%  
 うち、税理士関与件数(379,336件) 申告数

#### 4. 帳簿調査（法人税申告書等からの調査の進め方）

税務申告時の主な提出書類に関して、税務調査にあたっての着眼点、留意点は次の通りである。

##### (1) 別表一（一） 平成〇年〇月〇日事業年度分の\_\_\_\_\_申告書

別表一（一）は法人の概要と最終的な税額計算について記載されたものである。ここでは主に代表者の住所、事業種目、税理士、代表者、決算期に着目して調査が進められる。

代表者の住所に変更があった場合は、代表者が自宅を新築した可能性があるので、その資金の出所に問題がないかを調査する。

事業種目に関しては、好況業種や問題が多いとされる業種は大口の不正計算を行っていることがあると想定されるので、申告内容が慎重に精査される。

税理士の変更があった場合には経理上のトラブルによる場合があり、税理士の署名のない場合には税理士資格のない者が関与している場合がないかを調査する。

代表者の変更があった場合は、税に関する考え方や経理方法・経営方法に変更がないかを確認する。また、前任の代表者の退職金の処理についても確認される。

決算期変更があった場合は、利益調整を目的としている場合があるため調査される。

##### (2) 別表二 同族会社等の判定に関する明細書

別表二は同族会社の判定を行うもので、株主の構成が記載されている。

増資があった場合は、増資払込金の資金出所の妥当性が確認される。また、不正資金の導入がある場合も想定されるため慎重に調査される。

例えば、株主が代表者家族で従業員も兼任している場合、勤務実態のない者に給料を支払うなどの恣意的な経理等が想定される。

また、会社が同族会社以外である場合は、親会社の支配下にあるかどうかを確認される。例えば、予算制度がある場合は、予算消化のために経費等を繰上計上する場合や、親会社の交際費を子会社に付け替えること等が想定される。

##### (3) 別表四 所得の金額の計算に関する明細書

別表四は課税所得を計算するものであり、当期純利益、配当及び申告調整項目について記載されており、例えば配当がある場合は源泉所得税の納付があるか確認される。

##### (4) 別表五（二） 租税公課の納付状況等に関する明細書

別表五（二）は税金の納付状況と納税充当金の状況について記載したもので、収入印紙が多額である場合は、収入印紙を金券ショップで換金し簿外資金とすることも想定されるため、その用途が確認される。

また、固定資産税については、代表者の所有物件に係るものなど個人で負担すべきものが含まれていないか確認される。

(5) 別表十五 交際費等の損金算入に関する明細書

別表十五は交際費について記載したもので、交際費を多額に必要とする業種の場合、代表者家族の個人的な費用の付け込みや、多額の交際費の中に金券の購入がある場合の金券ショップでの換金、簿外資金の捻出が想定されるため、確認される。

(6) 別表十六(二) 旧定率法または定率法による減価償却資産の償却額の計算に関する明細書

別表十六(二)は減価償却の明細が記載されており、機械が取得されている場合、付随費用も取得価格に含まれているか確認される。また、生産能力のアップに見合った製品・仕掛品等の増加があるかも確認される。

大型車の購入がある場合は、購入に際してリベートの受領がないかが確認される。

(7) 特別償却の付表

特別償却の対象となっている資産が中古品でないかを確認する。また、設置場所を確認し、外注先に貸し付けられていないかを調査する。

(8) 別表十六(五) 取替法による取替資産の償却額の計算に関する明細書

別表十六(五)は繰延資産の償却額の計算に関する明細書で、繰延資産にノウハウ使用料がある場合源泉徴収の必要がないかを確認する。

建物権利金がある場合、当該建物を役員個人が専ら利用していないかを調査する。

(9) 預貯金等の内訳書

現金残高が多額である場合、その原因を検討する。現金管理が徹底されていないために実際の現金残高が示されていない場合がある。

また、休眠口座がないかを調べる。休眠口座がある場合、売上除外に係る手形や小切手の取立口座として利用することが想定される。

新規取引がある場合は、取引開始の理由を調査する。新規売上先からの入金口座であれば問題ないが、簿外預金の預入れが行われている場合がある。

遠隔地の銀行口座が記載されている場合、近辺に取引銀行の有無を調査する。

動きのない当座預金がある場合、期中の動きを調査する。期中に動きがある場合は、入金後すぐに出金して、帳簿上入出金ともなかったように仮装することが想定される。

#### (10) 受取手形の内訳書

新規取引先の有無を確認する。新規取引先がある場合、開始当初の売上が除外されることがあるため、取引開始時期を調査する。

しかし、期末の手形金額が他の月より少額である場合は、利益調整のため売上が翌期に繰延べることがある。

手形の受取サイトが長期である場合、別途金利分を受け取っていないかを調査する。

#### (11) 売掛金（未収入金）の内訳書

対象法人が同族グループ法人である場合、同族グループ法人間においては、決算期の相違を利用するほか、単価調整をして利益調整を行うことが想定される。

売掛金の相手先の所在地を把握する。遠隔地の取引先には反面調査を行いにくいいため、売上が除外されやすい。

新規取引先の有無を把握する。新規取引先がある場合は、取引開始のために機密費（工費）が必要となることがあるので、資金の流れを調査する。

売掛金の相手先に金融機関が含まれていないかを確認する。金融機関が売上先である場合、預金口座を設けるケースが多いことが想定されるためである。

#### (12) 仮払金（前渡金）の内訳書

外注先や仕入先への前渡金がある場合、援助資金を翌期以降に外注費や仕入に付け替えて計上する可能性などを考慮して、前渡金の理由を確認する。反対に、前渡金を外注費や仕入に仮装されていることもある。

また、代表者への仮払金がある場合、その資金の用途は何かを確認する。余剰資金の運用目的など、貸付金であるならば利息を受領する必要がある。

#### (13) 貸付金及び受取利息の内訳書

受取利息が計上されていない場合、簿外で受領していることが想定される。

#### (14) 棚卸資産（商品または製品、半製品、仕掛品、原材料、貯蔵品）の内訳書

端数のない金額で棚卸資産が計上されている場合は、実地棚卸が行われているかを確認する。また、棚卸資産の単価が低い場合はその理由を調べる。

また、内訳書に計上されていない預け在庫がないか、副産物は計上されているか、支店や営業所の在庫も漏らさずに計上されているかなどを調べる。

#### (15) 有価証券の内訳書

株式の売買が個人の取引ではないかを確認する。また、記載されている証券会社以外に取引している証券会社がないかも確認する。

株式の保有期間を確認し、短期間で売買した取引を簿外にしていないかを調べる。また、「会社四季報」などで確認し、無償増資があった場合は端株を簿外で売却してないかも調べる。

それ以外にも、配当金の収入除外はないか、個人と法人それぞれの売買損益の付け替えはないかなどを確認する。さらに、ゴルフ会員権やリゾートマンション会員権などについては、個人経費の付け込みはないかを調べる。

#### (16) 固定資産（土地、土地の上に存する権利及び建物に限る。）の内訳書

新規に取得があった場合、資金の出所が明確かを調べる必要がある。また、新築の際の祝儀は雑収入に計上されているかを確認する。なお、付随して代表者自宅の工事費などを付け込むこともあるので留意される。

倉庫がある場合は、倉庫内の棚卸資産が期末在庫に反映されているかを確認し、寮があれば寮費収入の計上について確認する。

マンションを所有している場合は、その使用目的を確認する。遠隔地に役員の子弟が居住していたり、近隣でも代表者の特殊関係人などが居住していることがある。

#### (17) 支払手形の内訳書

不正計算に絡む可能性があるため、通常の決済条件と比べて振出日から支払期日までの期間が異常なものは確認される。その原因は、一般的に個人は資金力が弱いため、個人事業者に対する手形の支払いを仮装している可能性が考えられるためである。

手形が分割されている場合は、架空仕入や外注費の混入や新規や単発の支払先は、架空であるなどの可能性がある。

他にも、他に比べて異常に高額な手形や条件の異なる手形は、融通手形の可能性があり、これを架空原価とすることが想定される。

#### (18) 買掛金（未払金・未払費用）の内訳書

残高が前期に比べて多額な場合は、翌期の仕入を当期に繰上計上して利益調整をしていないか調べる。また、残高が前期と同額である場合は、前期以前の架空仕入の未決済分である可能性について留意される。相手先が同族関係の法人である場合、決算期の相違を利用したり、単価を調整するなどの方法で、利益調整をする可能性がある。

相手先の名称や所在地が不完全な場合は、架空や仮名の仕入である可能性がある。また個人事業者は、帳簿やその記載に不備があることも多く、不正加担させやすい。また、個人事業者名を使用して、一方的に架空仕入を計上することや、遠隔地の仕入先と通謀した架空仕入の計上及び新規の取引における消費税等の端数がないのは不自然である等についても確認される。



機械代金などの未払金がある場合は、特別償却を不正に適用するために、翌期に取得した機械を当期に取得したと偽装していないかを調べる。

クレジットカードの未払金があれば、クレジットの明細書を確認し、個人経費の付け込みがないかを調べる。

支払先が百貨店の場合、外商に品名を書き換えさせ個人経費を法人に付け込むこともあるので留意される。

また、未払設計料などの源泉徴収が適正かを確認する。なお、支払確定後1年を経過しても未払いの配当金は支払いがあったとみなして源泉所得税を納付する必要がある。

#### (19) 仮受金（前受金・預り金）の内訳書

相手先が得意先の場合、当期の売上入金の前受金に偽装して利益調整をする可能性があるため、売上の繰延べではないかを調べる。なお、得意先の架空仕入に加担して前受金処理をすることや、売上入金を代表者からの仮受金として偽装することがある。

#### (20) 借入金及び支払利子の内訳書

売上代金を借入金に偽装することや、簿外資産を借入金に偽装して公表の帳簿に導入することがあるため、代表者からの借入金は、資金の出所が妥当であるかを調べる

他にも、代表者からの借入金を知人や親戚等の名義に偽装していないかを調べる。また、期中の支払利子額の合計が、損益計算書の支払利息と一致していない場合は、架空利子を計上している可能性があるため調べる。

#### (21) 土地の売上高等の内訳書

記載されている「所在地・保有期間」より、当該土地の取得が投機目的ではないかを確認する。投機目的であると判断される場合、その取引による利益を圧縮するために不正計算が行われやすいため、関連項目を精査する。

また、購入先、売却先が同族法人である場合、売買価額は適正かを確認する。

#### (22) 売上高等の事業所別内訳書

記載されている事業所の責任者が同族関係者である場合、不正計算が行われやすいため留意される。

営業効率関係では、一人当たりの売上および坪当たりの在庫の変動が著しい場合、その理由と営業実態の把握に努める。

源泉所得税が支店納付である場合、支店独自での架空人件費計上等の可能性があるので確認される。

支店が遠隔地にある場合、税務調査の臨場がないと予測し、売上除外や棚卸除外等の不正計算をすることが多いので留意される。

### (23) 役員報酬手当及び人件費の内訳書

家族である場合には、過大報酬ではないか確認する。

退職金が支出されている場合、過大な退職金ではないかを確認する。

賃金中にパートタイマーに対するものがある場合には、源泉徴収が適正かを確認する（名義を分散することによる源泉所得税の課税免れが頻発している。）。借名等による架空人件費計上がないかも確認する。

### (24) 地代家賃等の内訳書

代表者に対する支出である場合、賃貸借物件に照らし不相当に高額になっていることがあるので確認する。

社宅の場合、従業員からの家賃収入を簿外にする事例があることから、家賃計上は適正かを確認する。また、家賃を徴収していない場合、現物給与ではないかの確認もされる。

マンションを賃借している場合、代表者の子弟等（または特殊関係人）の住居となっているかを確認する。

倉庫を賃借している場合、利用状況を確認する。なお、遠隔地にある倉庫の場合、実地棚卸がルーズになりやすい傾向がある。

### (25) 工業所有権等の使用料の内訳書

特許権の使用料がある場合、所得税法第204条に該当し、源泉徴収すべきものではないかを確認する。

### (26) 雑益、雑損失等の内訳書

リベートがある場合、現金決済の場合は除外されやすく、相手側に預け金としている場合も想定されるので確認する。

スクラップが発生する業種である場合、売却収入の除外はないかを確認する。

家事関連費を雑収入で精算している場合、特に家族従業員が経理を担当している法人では、法人と個人の経費が混同されやすいため調査する。

固定資産除却損が記載されている場合、稼働中のものを除却したように偽装することがあるので確認する。

固定資産売却損が計上されている場合、下取価額を圧縮し新車の値引額を水増しすることがあるので確認する。

貸倒損失を計上している場合、後日簿外で回収していないか確認する。

有価証券売却損を計上している場合、個人取引の損失を法人に付け替えしていないか確認する。

## (27) 事業概況説明書

社宅・寮がある場合、家賃収入の計上は適正か調査する。

売上・仕入の月別取引額の対応関係からみて、各月末の推計棚卸高が赤字となる月がある場合、棚卸除外、架空仕入あるいは売上除外が想定されるので確認する。

決算月の取引額と決済日等の状況からみて、決算書の売掛金、買掛金、未払費用等の計上額に異常はないか確認する。

毎月の人件費、従業員数、源泉徴収税額に異常はないか、また決算月に決算賞与の支給はないか、その処理は適正かを確認する。

加入組合等の状況から、同業者間で累計的に行われていると考えられる不正計算方法を確認する。

営業時間、定休日に記載がある場合、現況調査、無予告調査の実施日選定の参考にす。また現収法人は、営業時間の延長や定休日に営業して売上を除外することが多いので確認する。

## 5. 修正事項の指摘と弁明（反論）

一般的に、調査時、修正事項の指摘やその説明、および弁明は流れの中で行われるものと考えられる。

反面調査や銀行調査を要する事項について、日を改めて修正を要すべき事項の指摘、説明、またそれに対する弁明、反論の機会を設けられることも多い。実地調査の数日後に調査官から税理士または納税者に連絡があり、調査の指摘内容を取りまとめた一覧表を渡され説明が行われる。

税理士はその指摘事項一覧表を持ち帰り、納税義務者と指摘事項に対して認められないものについては弁明する資料を準備し提出する。

税務調査の最終段階では、更正処分を目指すのが税務当局の本則である。ただし、更正処分には、書類の作成が煩雑であること、更正に対しては異議申し立ての可能性が排除できないことなどから、更正に代えて修正申告の懲憑（しょうよう）を行う場合が多い。

## 6. 調査結果の通知

税務調査が終了した場合のその後の対応としては、次のようなものがある。

- ① 更正決定等をすべきと認められない場合のその旨の通知（通74の11①）
- ② 更正決定等をすべきと認められる場合における調査結果の内容説明等（通74の11②）
- ③ 修正申告または期限後申告の勧奨等（通74の11③）
- ④ 調査終了後の再調査の手続（通74の11⑥）

#### (1) 更正決定等をすべきと認められない旨の通知

税務署長等は、実地調査を行った結果、更正決定等をすべきと認められない場合には、納税義務者であって税務調査において質問検査等の相手方となった者に対し、「その時点において更正決定等をすべきと認められない」旨を書面により通知する（通74の11）。

#### (2) 更正決定等をすべきと認められる場合における調査結果の内容の説明等

実地調査を行った結果、更正決定等をすべきであると認められる場合には、税務職員は、納税義務者に対し、その調査結果の内容（更正決定等をすべきと認めた額およびその理由を含む。）を納税義務者に説明する（通74の11②）。

また、調査結果の内容を説明する際、税務職員は、納税義務者に対し、修正申告または期限後申告を勧奨することができる。ただし、この勧奨をする場合には、「調査の結果に関し納税義務者が納税申告書を提出した場合には、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」旨を説明するとともに、その旨を記載した書類を交付しなければならない（通74の11③）。

#### (3) 調査結果の内容説明後の調査の再開および再度の説明

国税に関する調査の結果、通第74条の11第2項の規定に基づき調査結果の内容の説明を行った後、当該調査について納税義務者から修正申告書もしくは期限後申告書の提出もしくは源泉徴収に係る所得税の納付がなされるまでの間または更正決定等を行うまでの間において、当該説明の前提となった事実が異なることが明らかとなり当該説明の根拠が失われた場合など税務職員が当該説明に係る内容の全部または一部を修正する必要があると認めた場合には、必要に応じ調査を再開した上で、その結果に基づき、再度調査結果の内容の説明を行うことができる（調査手続通達5-4）。

#### (4) 納税義務者の同意がある場合の税務代理人または連結親法人への通知等

前述の「更正決定等をすべきと認められない旨の通知」および「調査結果の内容の説明等」については、納税義務者が連結子法人である場合または納税義務者に税務代理人がある場合には、当該納税義務者への通知に代えて、それぞれ次の者に通知等を行うことができる（通74の11④⑤）。

##### ① 連結子法人である場合

連結子法人（納税義務者）および連結親法人の同意がある場合には、その連結親法人。

##### ② 納税義務者に税務代理人がある場合

納税義務者の同意がある場合には、その税務代理人。

## (5) 再調査

更正決定等をすべきと認められない旨の通知をした後、または調査の結果につき納税義務者から修正申告書もしくは期限後申告書の提出もしくは源泉徴収による所得税の納付があった後、もしくは更正決定等をした後においても、税務職員は、新たに得られた情報に照らし非違があると認められる場合には、通知を受け、または納税申告書の提出をした納税義務者に対し、質問検査等（再調査）を行うことができる（通74の111⑥）。

## 7. 修正申告書の提出（更正、賦課決定）

(1) 6でも述べたように、実地調査を行った結果、更正決定等をすべきであると認められる場合は、税務職員はその調査の結果の内容を納税義務者に説明する。

また、調査結果の内容を説明する際、税務職員は納税義務者に対し修正申告または期限後申告を勧奨することができる。

なお、この場合は、調査の結果に関し納税義務者が納税申告書を提出した場合には不服申し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するとともに、その旨を記載した書類を交付しなければならない。

一方、納税義務者が、税務署長等の行った更正や決定などについて不服があるときは、これらの処分を行った税務署長等に対して、不服申し立てをすることができる。

不服申し立ては、処分を知った日の翌日から起算して2月以内に申立を行う「異議申し立て」と、異議決定書の送達があった日の翌日から起算して1月以内に申立を行う「審査請求」がある。

さらに、処分・裁決があったことを通知された日から6月以内に「訴訟」の申立を行うことができる。

## (2) 修正申告

納税申告書を提出した者は、その申告税額が過少であることなどを理由として、税務署長の更正があるまでは、課税標準等または税額等を修正する納税申告書を提出することができる。この納税申告書を修正申告書という。

さらに、税務署長の更正または決定した税額が過少であるとき、純損失の金額または還付金の額に相当する税額が過大であるときなども、修正申告書の提出ができる。

## (3) 更正および決定

### ① 更正

税務署長は、納税申告による課税標準等または税額等が国税に関する法律の規定に従って計算されていないとき、その他課税標準等または税額等がその調査したところと異なるときには、その調査により課税標準等または税額等を確定する処分を行う。

この処分を更正といい、納付すべき税額を増加する更正を増額更正といい、減少する更正を減額更正という。

## ② 決定

税務署長は、納税申告を行う義務があると認められる者が納税申告書を提出しない場合に、その調査により課税標準等および税額等を確定する処分を行う。この処分を決定という。

なお、決定しても納付すべき税額および還付金の額に相当する税額が生じないときは、その実益がないので、決定は行われぬ。

## ③ 更正または決定の手続

更正は更正前と更正後の課税標準等および税額等並びに増減した税額等を記載した更正通知書を、また決定は課税標準等および税額等を記載した決定通知書を、それぞれ送達して行う。

## (4) 賦課決定

### ① 賦課決定する事項

賦課課税方式による国税の確定手続を賦課決定という。賦課決定は、次の区分に従い、次に掲げる事項について行われる。

- a. 課税標準申告書の提出があった場合において、その申告書に記載された課税標準が税務署長の調査したものと同じであるとき⇒納付すべき税額
- b. 課税標準申告書を提出すべき国税について、その申告書の提出がないときまたはその申告書に記載された課税標準が税務署長の調査したものと異なるとき⇒課税標準および納付すべき税額
- c. 課税標準申告書の提出を要しないとき⇒課税標準（加算税および過怠税についてはその計算の基礎となる税額）および納付すべき税額

なお、税務署長は賦課決定をした後に、その課税標準または納付すべき税額に過不足があることを知ったときは、調査によりこれらを変更する賦課決定を行う。

### ② 賦課決定の手続

賦課決定は、課税標準と納付すべき税額を記載した賦課決定通知書を送達して行う。この通知書の付記事項は、更正通知書などと同じである。

## (5) 異議申立て

国税の賦課徴収に関して税務署長や国税局長の行った処分に不服のある者は、処分があったことを知った日（その処分に係る通知を受けたときはその受けた日）の翌日から2月以内に、それぞれ処分をした者に対して異議申し立てをすることができる。

処分はほとんどの場合税務署長が行うため、異議申立ては税務署長あてに行われるのが普通である。ただし、国税局や国税庁の職員が調査を行い、それに基づいて

税務署長が処分した場合には、税務署長ではなく国税局長または国税庁長官に対して異議申し立てをする。

#### (6) 審査請求

審査請求は、国税不服審判所長に対して行う不服申立てであって、税務署長や国税局長に対する異議申立てについて決定があり、その決定になお不服がある場合等に行うことができる。請求期間は、異議申立てについての決定を経た後に行う審査請求については、異議決定書の謄本の送達があった日の翌日から1月以内、異議申立てを経ずにできる審査請求については、処分があったことを知った日の翌日から2月以内である。

#### (7) 訴訟

##### ① 訴訟の種類

行政事件に関する訴訟を抗告訴訟、当事者訴訟、民衆訴訟および機関訴訟に分類し、このうち基本的形態である抗告訴訟を、さらに a. 処分の取消しの訴え、b. 裁決の取消しの訴え、c. 無効等確認の訴え、d. 不作為の違法確認の訴え、e. 義務付けの訴え、f. 差止めの訴えに区分している。

税務訴訟の多くは、このうちの抗告訴訟すなわち行政庁の公権力の行使に関する不服の訴訟である。

##### ② 不服申立ての前置

国税についての処分の取消しを求める訴えの提起は、原則として、不服申立ての決定または裁決を受けた後6月以内にしなければならない（不服申立前置主義）。

### 8. 加算税、延滞税の賦課決定

#### (1) 加算税

加算税は、申告納税方式による国税について、法定申告期限までに適正な申告がなされない場合、および源泉徴収による国税について、法定納期限までに適正な納付がなされない場合に、その申告または納付を怠った程度に応じて課されるものであり、申告または納付の義務違反に対する一種の行政制裁の性格を有するものである。

なお、不適正な申告ないし納付が、脱税犯、無申告犯または不納付犯に該当するときは、併せて刑事罰が課されることとなる。加算税制度は、各税に共通的な事項であるため通則法に規定されており、次のように分類されている。

##### ① 申告納税方式による国税…過少申告加算税、無申告加算税および重加算税

ただし、酒税、たばこ税、揮発油税、地方揮発油税、石油ガス税および石油石炭税については、別に通告処分の制度が設けられているので、重加算税の制度は適用しない。

##### ② 源泉徴収による国税…不納付加算税および重加算税

各種の加算税の課税要件、課税割合などは次表の通りである。

種類	課税要件	課税割合 (増差本税に対する)	不適用または課税割合の軽減	
			要件	不適用または軽減割合
過少申告 加算税 (通65)	申告期限内に提出された納税申告書(通66条1項ただし書または同条6項の適用がある場合を含む。)に記載した金額が過少で、修正申告または更正する場合	10% ただし、期限内申告税額相当額または50万円をいずれか多い金額を超える部分の税額(加重対象税額)は、上記10%の他、さらに5%を加算	修正申告または更正により、納付すべき税額の計算の基礎となった事実が、その修正申告または更正前の税額の基礎とされていなかったことについて正当な理由がある場合 調査があったことにより、更正があるべきことを予知しないで修正申告をした場合	不適用
無申告 加算税 (通66)	① 申告期限までに納税申告書を提出しないで、期限後申告または決定する場合 ② 期限後申告または決定があった後に、修正申告または更正する場合	15% ただし、納付すべき税額が50万円を超えるときは、その超える部分については、上記15%の他、さらに5%を加算	期限内申告書を提出できなかったことについて、正当な理由がある一定の場合	不適用
			調査があったことにより、決定または更正があるべきことを予知しないで期限後申告または修正申告をした場合	5%
重加算税 (通68)	過少申告加算税が課される場合に、国税の課税標準等または税額等の計算の基礎となるべき事実を隠ぺい仮装したところに基づき納税申告書を提出した場合(同1項)	35%	(注) 1. 加算税の税目は、計算の基礎になった国税と同じである(通69)。 2. 重加算税は、他の加算税に代えて課されるので、併課されない(通68①～③)。 3. 加算税の100円未満の端数は、計算の基礎となるべき税額が端数処理することによって、1万円単位となることから生じることはない。	
	無申告加算税が課される場合に、上記の不正行為がある場合(同2項)	40%		

## (2) 延滞税

税金が定められた期限までに納付されない場合には、原則として法定納期限の翌日から納付する日までの日数に応じて、利息に相当する延滞税が自動的に課される。

法定納期限の翌日から納税する日までの期間に応じ、未納の税額について次の割合により延滞税が課税される。



① 納期限（注）の翌日から2月を経過する日までは原則として年7.3%の割合により延滞税が課税される。

ただし、平成12年1月1日から平成25年12月31日までの期間は、「前年の1月30日において日本銀行が定める基準割引率+4%」の割合となる。

また、平成26年1月1日以後の期間は、年「7.3%」と「特例基準割合+1%」のいずれか低い割合となる。なお、具体的な割合は、次の通りである。

平成27年1月1日から平成27年12月31日までの期間は、年2.8%

平成26年1月1日から平成26年12月31日までの期間は、年2.9%

平成22年1月1日から平成25年12月31日までの期間は、年4.3%

平成21年1月1日から平成21年12月31日までの期間は、年4.5%

平成20年1月1日から平成20年12月31日までの期間は、年4.7%

平成19年1月1日から平成19年12月31日までの期間は、年4.4%

平成14年1月1日から平成18年12月31日までの期間は、年4.1%

② 納期限の翌日から2月を経過した日以後は、原則として年14.6%の割合により延滞税が課税される。

ただし、平成26年1月1日以後の期間は、年「14.6%」と「特例基準割合+7.3%」のいずれか低い割合となる。なお、具体的な割合は、次の通りである。

平成27年1月1日から平成27年12月31日までの期間は、年9.1%

平成26年1月1日から平成26年12月31日までの期間は、年9.2%

（注） 納期限は次の通りである。

期限内に申告された場合には法定納期限

期限後申告または修正申告の場合には申告書を提出した日

更正・決定の場合には更正通知書を発した日から1月後の日

③ 期限内申告書の提出後1年以上経過して修正申告または更正があった場合（重加算税が課された場合を除く。）には、法定納期限から1年を経過する日の翌日から修正申告書を提出した日または更正通知書を発した日までは延滞税の計算期間から控除される。

## 9. 無予告調査

### (1) 意義

税務署が税務調査（実地調査）を行う場合、原則的として事前通知が必要である。しかしながら、事前通知はあくまでも原則であって例外もある。

調査の対象者である納税者の申告状況、過去の税務調査の内容、当該納税者取引資料せんの内容等に鑑み、

① 違法または不当な行為を容易にし、正確な課税標準等または税額等の把握を困難にする「おそれ」

② その他国税に関する調査の適正な遂行に支障をおよぼす「おそれ」があると認められる場合

には、事前通知を要しないとされている（通74①）。いわゆる「無予告調査」と言われる調査手法である。

## (2) 国税通則法改正以前の取扱い

従前は、

① 業種、業態、資料情報および過去の調査状況等から見て、帳簿書類等による申告内容等の適否の確認が困難であると想定されるために、事前通知を行わない調査（無予告調査）によりありのままの事業実態等を確認しなければ、申告内容等に係る事実の把握が困難であると想定される場合

② 事前通知をすることにより、調査に対する忌避・妨害あるいは帳簿書類等の破棄・隠蔽等が予想される場合

には、内部取扱い（事務運営指針等）により事前通知なしで調査を行うこととされてきた。国税通則法の改正により、法的根拠が新たに示されたことで、無予告調査についても調査進行が適正・円滑化されることが期待される。

## (3) 無予告調査開始後の進行

事前通知を行うことなく実地調査を実施する場合であっても、調査対象となる納税者に対し、臨場後速やかに、

- ① 調査の目的
- ② 調査の対象となる税目
- ③ 調査の対象となる期間
- ④ 調査の対象となる帳簿書類その他の物件
- ⑤ 調査対象者の氏名または名称および住所または居所
- ⑥ 調査担当者の氏名および所属官署

を通知するとともに、それらの事項（調査の目的、調査の対象となる税目、調査の対象となる期間等）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には、質問検査等の対象となる旨を説明し、納税者の理解と協力を得て、調査を開始することとされている。

また、税務代理人がある場合は、その代理人に対しても、臨場後速やかにこれらの事項を通知することとされている。

## 参考文献等

- ・ 国税庁ホームページ<<http://www.nta.go.jp/index.htm>>
- ・ 税務大学校 税大講本 「国税通則法（平成27年度版）」
- ・ 税務大学校 税大講本 「法人税法（平成27年度版）」