

「特留通達」から探る最新調査方針

<所得税・法人税。消費税の調査方針>

2022.11.21

税理士法人本川総合事務所

代表社員 本川 國雄

はじめに

新型コロナ感染が発生して、3年目に入り感染減少の兆しが見えてきたところであったが、経済的制約や行動制限をほぼ全面的に解除した途端に爆発的に感染拡大し、第7波に突入し危機的状況に直面し、現在も予断が許せない状況が続いている。

さて、7月10日の人事異動後各国税局は7月下旬から8月上旬にかけて税目ごとの統括官会議を開催し、令和4年度の事務運営に関する「特留事項」を発表し、その徹底を図っている。特に強調されているのは、

- ① インボイス導入に伴う課税事業者の登録申請が令和4年6月末現在で18万件（東京局）と低調であり、このままのペースでは令和5年2・3月に申請・相談が集中する恐れがあることから、登録予定の課税事業者に対し、年内に申請するよう積極的に取り組む（資料1）。
- ② 新型コロナ感染症への対策として実地調査においては、引き続き、感染防止に最大限配慮しつつ、新規着手事案、調査中の事案にかかわらず、納税者の理解と協力を得た上で実施する。対面によらず是正可能なものについては、実地調査を行わず、電話や書面による行政指導または実地調査以外の調査で実施する。
- ③ 調査事務の充実について、実地調査にあたっては、データーの分析・活用の強化等により、真に調査すべき事案や大口・悪質な不正計算が想定されるなど、調査必要度の高い納税者（法人）を的確に抽出し、重点化を図り、次の5つの取組を重点課題とし、事務量を優先的に投入する。①消費税の適正課税の取組、②国際化への取組、③富裕層への取組、④無申告事案への取組、⑤シェアリングエコノミー等新分野の経済活動への取組。

としている。

1 コロナ渦における税務調査の実態

- (1) コロナ渦における税務調査について国税当局は、新型コロナウイルス感染症の感染

拡大状況を踏まえ、納税者等への対応にあつたては、納税者等の置かれた状況や心情に十分配慮したうえ、調査等を実施する際には、納税者等の状況等の把握に努め、実情に応じて柔軟に対応するなど、実態に即した的確な対応を行うことに留意するとしている。

実態としてもコロナ感染者等との接触・対面調査・県外出張等について一定の制限措置を講じており、調査の延期や取り消し事例も多い。しかし、東京局の統計数値で見ると、

- ① 申告所得税の実地調査（特別調査・一般調査・着眼調査）では、令和2年度で前年比44.2%まで落ち込んでいるが、逆に簡易な接触による調査は対前年比133.8%であり、調査全体では123.0%（151,681件）に膨らんでいる。また、消費税調査でも実地調査（特別調査・一般調査・着眼調査）では対前年比36.2%だが、簡易な接触では176.7%となっており全体では124.3%に膨らんでいる（資料2）。
- ② 法人税の実地調査では、令和2年度は前年比で32.7%まで落ち込んでおり、逆に簡易な接触は156.5%に膨らんでいる（資料3）。

この状況はまだ統計数値は出ていないが、令和3年度もほぼ同様であると想定される。

国税当局は、コロナ渦における税務調査は、重要性・緊急性の高い事案を優先して着手しているが、実態としては、上記のとおり小規模事業者をターゲットにして取り易いところから実調率（接触率）を確保していることが明らかである。

（2）また、ここ数年全国的に建設関連業種に対して集中的に税務調査が行われていることは周知のとおりであるが、特に令和2年度の「1件当たりの申告漏れ所得金額が高額な上位10業種」（ワースト10）に建設関連業種が5業種上がっており、いかに建設関連業種が狙い打ちされているかがわかる（資料4）。注目すべきは建築等工事労働者がワースト10に入っているには驚きである。一人親方が仮想隠ぺいしていたとは考えにくく、重加の賦課と課年分遡及はありえないと思われる。しかし、1件当たりの申告漏れ額から推測すると過年分遡及と考えられ、「質問応答記録書」が作成されて賦課されている可能性が高い。

1 国税庁の事務運営の基本的考え方

経済活動の国際化・ICT化の進展とともに様々な制度改革が行われるなど、税務行政を取り巻く環境が大きく変化する状況の下、国税庁の使命である納税者の自発的な納税義務の履行を適正かつ円滑に実現するため、限られた事務量を一層効率的かつ効果的に活用することを通じて、必要な税務行政の見直しに不断に取り組みつつ、納税環境を整備し、適正・公正な税務行政の一層の推進を図る。

2 課税部共通の調査事務の基本的考え方と重点課題

調査事務については、限られた事務量の下、高額・悪質な事案に重点を置いた調査の実施

を基本としつつ、中低階級の納税者の適正申告を確保するため、深度ある実地調査（特別・一般）、短期間で行う着眼調査（実地）及び実地調査以外の接触を適切に組み合わせ、調査事務量をバランスよく配分して有効に活用するとしている。

特留事項としては

- ◆ 調査内容の充実を図るため、必要と認められる事案については、内観調査、無予告調査、現物確認調査及び保管調査を確実に実施する。
- ◆ 質問応答記録書の作成を含め、十分な証拠資料の収集・保全を図る。重加算税を賦課すべき事案には、金額の多寡にかかわらず確実に、積極的に「質問応答記録書」を作成し、審理担当に早期に連絡する。
- ◆ 調査選定時に決定した調査容体は着眼調査（机上）から着眼調査（実地）に移行した場合を除き、調査着手後に変更しない。
- ◆ 資料情報等から選定した事案のうち、資料情報等に係る非違以上の展開が見込めない事案については、原則、簡易な接触による調査事案として選定する。
- ◆ 調査における重点課題

（１）消費税の適正課税の確保の取り組み

不正還付を含む不正計算や固有の非違を念頭に置いた消費税調査等に重点的に取り組む。特に輸出免税や輸出物品販売場の制度を悪用した消費税の不正還付事案は顕著化し、不正形態も巧妙化している中、不正還付を未然に防止する観点から深度ある還付審査を実施したうえで、還付原因の解明ができないものについては、着眼調査等により還付原因を解明する。また、申告実績がある者（法人）で消費税のみが無申告となっている者については、十分な事務量を確保したうえで、実地調査以外の接触を最大限活用し、効果的に全件処理する。

上記の具体的事例として

- ① 新規の還付金が個人で 50 万円、法人で 500 万円超は悉皆的に実地調査がおこなわれており、新規の貴金属や医薬品等の輸出免税事業者の集中的調査が行われている。
- ② 取引資料（外注費等の任意提出資料等）や K S K システムや調査選定システムにより抽出した事業者に対し、調査着手前の金融機関への取引照会（反面調査）を行い課税事業者か否かの判定を行い、調査対象を選定している。

（２）国際化への取り組み

調査必要度の高い国際課税事案に対しては調査事務量を優先的に確保し、積極的に取り組む。国外送金調書・国外財産調書・財産債務調書・民間調査機関から入手した海外企業情報等の活用

（３）富裕層への取り組み

継続 2 管理事案（大口資産家・大口不動産所有者等）の選定は、調査事務量を優先的に確保した事務計画を作成し、積極的に取り組む。調査の実施に当たっては、国

外送金調書、国外財産調書、財産債務調書等を一体的に分析し、P/Lのみならず、B/S面にも着目した調査選定や調査展開に配慮するとともに、将来の相続税の適正課税も視野に入れ、各日に資料情報として蓄積する。また、富裕層を将来にわたる時間軸で捉えるとともに関係個人・法人を一体的に捉えたうえで情報収集や分析を行い、実地調査以外の手法を活用し適正課税の確保に努める。

(4) 無申告事案への取り組み

・個人課税では、資料情報活用システムや開発特官等の資料源開発による現物交付資料を活用し、〇〇〇〇調査を実施する。

・法人課税における稼働無申告法人の調査にあたっては、法人税のみならず消費税や源泉所得税の観点からも積極的に調査対象を選定するとともに、課税関係が生じる可能性が高いものから優先的に調査を実施する。

(5) シェアリングエコノミー等新分野の経済活動への取り組み

・新分野の経済活動・取引区分等

・大口・悪質な申告漏れ等が見込まれる納税者に対しては、情報技術専門官を中心に積極的かつ厳正な調査を実施する。なお、課税上問題であると見込まれる納税者に対して、照会文書についてはセンターから一括で送付するが、行政指導に応じない者等に該当し、センターから引き継がれた者については、署で対応する。

3 税務調査対象者の選定

(1) 国税局による KSK システム及び調査選定システム等による第一次粗選定

従来から同業者比率等による分析（ポイント制）による抽出選定が中心であったが近年は複合的条件設定による抽出し選定している。例えば

◆ 法人税に着目した調査対象法人の抽出

① 連年欠損申告や繰越損失があり、直近の繰越損失が少額であり、調査により黒字申告が見込まれる法人の抽出→直近の売上高が対前年比 120%以上であり、繰越欠損金が 100 万円以下の法人を設定。

② 売上高が好調だが所得や粗利益率が低い法人の抽出→①売上が前年比 120%以上だが所得金額が前期より下回る法人、②売上が前年比 120%以上だが、売上総利益率が同規模法人比率 90%以下の法人を設定。

③ 個人換算所得が連年低い法人の抽出→3 期前からの個人換算所得が 500 万円以下の

法人を設定。

- ④ 連年又は同規模事業者に比して所得が低調な法人の抽出→④3年連続して所得金額が▲50万円から50万円で繰越損失が100万円以下、㊸売上が前年比200%以上で所得金額が同規模事業者比率50%以下の法人を設定。
- ⑤ 代表者からの借入金の変動が大きい連続して増加している法人の抽出→④代表者の可処分所得が低く、借入金が増加し2期前より1,000万円以上増加か120%以上増加、㊸代表者の報酬が1,000万円以下で借入金増が前年比120%以上の法人を設定。

◆ 消費税に着目した調査対象法人の抽出

- ⑥ 棚卸資産に係る消費税の必要な法人の抽出→当期及び前期の消費税の申告があり、当期から原則課税を適応し、課税売り上げ1,000万円以上で当期の棚卸資産が200万円以上の法人を抽出。
- ⑦ 課税売上割合の算定に疑義がある法人の抽出→④課税売上割合が前期比70%～130%の範囲内で変動のある法人、㊸土地勘定が前期比で500万円以上減少し、課税売上割合が95%以上になっている法人を設定。
- ⑧ 簡易課税の事業区分誤りが想定される法人の抽出→④材料比率が低く第4種に該当するが、第3種を適用している法人、㊸事業区分が5種に該当する業種番号で第4種を適用している法人を設定。
- ⑨ 人件費と外注費の判定に疑義がある法人（特に建設・運送・製造・サービス業等）の抽出→④人件費率が前期比80%以下に減少し、外注費が前期比150%以上増加している法人、㊸同規模法人に比して人件費率が80%以下で、外注費率が150%以上増加している法人を設定。
- ⑩

(2) 署における選定

- ① 他社の調査等による不正取引資料箋・・・ATM画像もある
- ② 投書資料箋（タレコミ）…総務課が一括管理
- ③ 各種資料箋・・・JRA投票、競走馬所有、仮想通貨取引、海外送金・貴金属売買
- ④ 取引先の任意提出資料箋の分析と調査着手前の金融機関への反面調査・・・違法調査
- ⑤ 共同請負により特定の者に一括支払いされている場合
- ⑥ 不動産や高級車の取得資料
- ⑦ 白色申告で収支内訳書が添付されていない者、ラウンド数字で記載されている者
- ⑧ 青色申告でB/Sの記載がないのに青色特別控除をしている者

(3) 消費税固有の選定

- ① 収入金額が1,000万円よりすこし下回る者
- ② 簡易課税適用者でみなし仕入税額控除適用誤りがある者
- ③ 上記(2)の④の反面調査で年間収入が1,000万円を超える者

4 税務調査にあたって特に留意すべき事項

- (1) 各種照会文書の行政指導か税務調査かの見極めとその対応に留意。
 - ・「調査」か「行政指導」のいずれであるかを明示することになっているが、明示のないものもある。収入や経費に関して具体的な照会は「調査」と判断してすべきである。
 - ・行政指導は原則として、文書照会又は電話で実施する。来所依頼（呼び出し）による行政指導は、納税者にとって調査と混同されやすいので実施しないとしている
 - ・無申告者に対する行政指導は、実態把握のため、臨戸により事業概況の聴取をしてもかまわないとしている。
 - ・別紙「行政指導の実施に当たっての基本的考え方」参照。
- (2) 調査通知と事前通知の違いに留意。
 - ・「調査通知」・・・①調査をする旨、②調査税目、③調査対象期間の通知。この通知を受けた後実施調査で非違を指摘される前に自主的に修正申告や期限後申告をしても加算税は賦課されることに注意。
 - ・「事前通知」・・・11 項目の事前通知。手抜きや通知先誤り等が増加傾向にある。通知以外の調査は違法になる（事例口頭で）。
- (3) 「置手紙」は調査通知であり、調査が開始されている。
 - ・建設関係者は昼間現場にいるため連絡がつかないことがあり、直接臨戸し「置手紙」により「調査通知」することがある。放置しておく調査着手前に取引先への反面調査が実施されるケースがあるので、早急に対応を。
- (4) 「調査理由」開示要求により着眼点や所持情報の想定がつく。
- (5) 「質問応答記録書」の作成の危険性（重課と7年遡及）とその対応の仕方
 - ・通則法改正に合わせ、平成25年に従来の「聴取書」・「申述書」に代えて犯罪調査における「供述調書」と同様なスタイルの「質問応答記録書の手引き」を発遣した。
 - ・当初の目的は、「推認事項」の証拠に資するとしていた。しかし、現場では全国的に①作成目的や用途の説明がない、②大部分が誘導人尋問、③納税者の無知に付け込んだ事実の捏造、④納税者が回答していないことを課税庁に都合の良いように作文、⑤署名押印に応じなければ、青色取り消しや必要経費を認容しない等の脅しをかけて署名押印を強要が多発した。その結果重課賦課と5年7年遡及等の猛威をふるった。
 - ・平成29年に「改訂版」を発遣。その理由は「審判や訴訟の場において、審判官や裁判官が質問応答記録書の記載内容に疑念を持ち、その結果重要な証拠であった質問応答記録書の信用性が否定され、課税処分が取り消されることもある」としており、200頁以上の手引書になっている。当該文書の作成は現在も旺盛に活用されている。
 - ・当該文書の作成は、法律的根拠はどこにもなく、あくまでも任意であるので拒否しても罰則はない。従って少なくとも署名押印はすべきではない。署名押印の強要があっ

た場合は、場所・日時・担当者名・強要内容を記録しておき、調査過程や最終的な調査結果説明と処分説明の際に抗議するのが有効である。

(6) 無申告事案は5年遡及が原則

(7) 後だし経費はどの程度認められるか(口頭説明)

- ・外注費
- ・現場経費
- ・接待交際費
- ・地代・家賃や減価償却費
- ・その他の経費
- ・経費を認容させるための、事業主及びその家族の「資産負債調べ」による実質可処分所得の活用。・・・特に白色申告者で記帳や原始記録の保存がない場合に有効。

5 税制改正と税務調査の関係

(1) 電子帳簿保存法の改正

(2) 後だし経費に関する改正

(3) インボイス制度の改正