

課税第一情報	令和2年9月28日 第17号	大阪国税局 審理課
--------	-------------------	--------------

審理課インフォメーション（第183号）

事前通知後（調査通知後）に修正申告書等の提出があった場合の加算税の課税関係について
～ 国税通則法第65条「更正があるべきことを予知してなされたもの」とは？ ～

とある税務署の個人課税部門新任調査官と統括官のやりとり…

統括官



消費税の不正還付の疑いのある納税者に対して、実地調査の事前通知を行って、調査に着手してください。

～翌日～ 法令上の実地調査の事前通知を行いました。その際、①実地調査を行う旨、②調査の対象となる税目、③調査の対象となる期間の3項目のほか事前通知事項は、確実に通知し、*月*日 XX 時に自宅に臨場する予定です。



調査官

～それから数日後～ 統括官！ 来週自宅に臨場する約束をしていたのに、私に連絡もなく修正申告書が窓口に提出されていました！ この場合、加算税の賦課はどうなるのでしょうか？



不正還付の疑いなのに…、なんてことだ！
下表のとおり、調査通知以後の加算税の割合は、調査による更正等予知前後によって異なるんだ(平成28年度国税通則法の改正以後)。
今回の場合は、「調査通知以後から調査による更正等予知前まで」に該当し、5%【10%】になるよ。

【参考:平成28年度国税通則法改正後の加算税割合】

修正申告等の時期	過少申告加算税		無申告加算税	
	改正前	改正後	改正前	改正後
法定申告期限の翌日から調査通知前まで	対象外	同左	5%	同左
調査通知以後から調査による更正等予知前まで	対象外	5% 【10%】	5%	10% 【15%】
調査による更正等予知以後	10% 【15%】	同左	15% 【20%】	同左

(注1) 上表の「調査通知」とは、①実地調査を行う旨、②調査の対象となる税目、③調査の対象となる期間の3項目の通知をいう。

(注2) 【 】書は、加重される部分(過少申告加算税: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、無申告加算税:50万円を超える部分(通法65②))に対する加算税割合を表す。

(注3) 「改正後」の制度は、平成29年1月1日以後に法定申告期限又は法定納期限が到来する国税から適用される。

納税者に来署を求めて調査(机上調査)をするために事前連絡をした後、修正申告書が提出された場合だったらどうなるのですか？



臨場して調査をしない場合は、実地の調査に該当しないから、上記【参考】の表は関係しないので、加算税は適用外だね。

ところで、「調査による更正等予知」があるとして10%【15%】の過少申告加算税を賦課する場合ってどんな場合かな？

研究してみます！



法令

▷ 国税通則法第65条第1項

期限内申告書が提出された場合…において、修正申告書の提出…があったときは、…納付すべき税額に百分の十の割合(修正申告書の提出が、その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国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はないときは、百分の五の割合)を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する。



そうだね！ 修正申告書の提出が、

- ① その申告に係る国税について調査があったこと
 - ② 当該国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
- のいずれの要件も充足した場合、10%【15%】の過少申告加算税を賦課することとなるね。

①その申告に係る国税について調査があったことの要件を充足するためには、「調査」の意義を考えれば分かりそうですね！

あとは、②更正があるべきことを予知してされた修正申告かどうかで10%【15%】の過少申告加算税を賦課するかどうかとなりますね！



「…調査があったこと」の「調査」の意義については、特に定めがないので、同項の趣旨・目的からこれを解釈することになるね！

せっかくだから、「調査」の意義と「更正があるべきことを予知してされたもの」の意義について、裁判例を調べてみよう！

裁判例(「調査」の意義)

▷ 大阪高裁 平成2年2月28日判決(要旨)

具体的な臨場調査をしていなくとも、例えば机上調査により申告の非違が発見され、課税庁からの電話連絡等があったことにより、納税者が、更正に向けての調査が行われて非違が発見されたであろうことを認識したのであれば、課税庁内部の調査であっても、(旧)国税通則法第65条第5項の「調査」に該当し得ると解すべきである。



机上調査のような内部調査も調査に該当するんですね。



そうなんだ。だから、机上調査のように調査通知をしていない場合であっても、更正等を予知してされたものである場合(非違事項を伝えた場合など)には、過少申告加算税 10%【15%】を賦課することになるんだよ。



裁判例(「更正があるべきことを予知してされたもの」の意義)



▷ 東京高裁 昭和 61 年6月 23 日判決

更正があるべきことを予知してされたものとは、「税務職員がその申告に係る国税についての調査に着手して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があることが発覚し更正に至るであろ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うえで修正申告を決意し提出したもの」と解される。

裁判例 ((旧)国税通則法第 65 条第5項等の立法趣旨)



▷ 東京高裁昭和 61 年6月 23 日判決

調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知することなく、自発的な修正申告の決意による場合には例外的に加算税を賦課しないこととし、もって納税者の自発的な修正申告を奨励するところにある。

▷ 東京地裁平成 24 年9月 25 日判決

課税庁において課税標準を調査する等の事務負担等を軽減することができることも勘案して、自発的に修正申告を決意し修正申告を歓迎し、これを奨励することを目的とする。

裁判例からすると、単に調査に着手しただけでは「更正があるべきことを予知してされたもの」の要件を満たさないってことでしょうか。



そうだね。調査着手後、納税者に非違事項の指摘を行う前に修正申告書の提出があった場合、「更正があるべきことを予知してされたもの」かどうかについては、調査で行った質問検査等の内容、検査対象として収集した資料の内容、調査の進捗状況、修正申告書を提出するに至った経緯、納税者側の具体的言動など個別の具体的事情に基づき、いずれ更正されるかもしれないと納税者が認識した(できた)かどうかで判断する必要があるね。



最近、こんな判決があったので、参考にしてください。

[令2.4.23 裁判\(大裁元-49\)【令2.7.3付課税第一情報第8号「課税関係裁判一覧表」1頁】](#)

(↑ クリック)

納税者がいずれ更正されるかもしれないと認識した(できた)状態にあったといえるかどうかポイントなんですね。





よく分かりました！

調査で非違を把握した場合には、後で争いが生じた場合に備えて、納税者が非違事項を知り得る状況にあったことを客観的に明らかにしておくことが必要ですね。



～ まとめ ～



- ・ 調査において、非違事項を指摘する前に、修正申告書が提出される場合があります。
- ・ その場合、調査の内容及び進捗状況、修正申告に至る経緯等の事情を総合勘案し、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書を提出したものと客観的に判断できる場合は、過少申告加算税 10%【15%】を賦課することになります。

- ・ 実際の過少申告加算税の賦課に当たっては、個々の事案に即して検討していただくようお願いします。

「適正公平な課税の実現」・「調査パフォーマンス向上」