

～元国税調査官が徹底解説！～

重加算税に適正・論理的に 反論する方法



株式会社 KACHIEL 代表取締役 CEO

久保 憂希也

YUKIYA KUBO



KACHIEL

はじめに

重加算税の賦課率に関しては、毎年国税庁から公表されています。直近の資料である

「令和4事務年度 法人税等の調査事績の概要」（令和5年11月 国税庁）

https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2023/hojin_chosa/pdf/01.pdf

から、法人税の税務調査における「不正発見割合」（＝重加算税賦課件数／実地調査件数）は、

令和4年事務年度：20.7%

令和3年事務年度：22.7%

となっており、毎年法人の重加算税賦課率は20%超で推移していることがわかります。

さて、税理士・会計事務所から考えると、皆さんの法人顧問先の4～5件に1件は「隠蔽または偽装行為を行っている」となるわけですが・・・いかがでしょうか？

このような重加算税賦課率になってしまう大きな理由として、税務調査の立会いをする税理士・会計事務所が、**調査官の「これは重加算税の対象ですね」という指摘に対して、適正に・論理的に反論できない（できていない）**という現実があるはずです。

私（元国税調査官）は、税理士のみを会員とした税務調査の質問・相談サービス「習得会」<https://kachiel.jp/lp/shutokukai/>

を12年以上運営・回答しており、年間数百件の質問・相談のうち、重加算税に関しては約100件弱／年もの質問・相談を受け続けていますが、明らかな脱税（売上除外・偽装経費など）を除けば、そのほとんどは反論可能＝重加算税にならない調査事案です。

重加算税の賦課要件は、一言でいえば「隠蔽または偽装」があったことになるわけですが、現実的にはこの言葉の定義が非常に曖昧であるがゆえ、調査官が指摘する重加算税に対して反論することが難しいわけです。

本書では、「隠蔽または偽装」の定義や意味合いはもちろん、税務調査では有効となる「事務運営指針」、さらに裁決・判決などでも用いられる「外部からもうかがい得る特段の理由」の基準など、重加算税の実質的な賦課基準を論理的に解説しています。

また、税理士・会計事務所の皆さんが勘違いしやすい「期ズレは重加算税になるのか？」、調査官が使う「脱漏（だつろう）の意味」など、税務調査でよく論点になる項目も含め、調査実務に直結する内容としており、学術的な解説は極力省略しています。

本書をお読みいただき、その内容を理解、調査立会時の反論材料としていただくことで、重加算税賦課率は一気に下がることになると確信しています。

著者：元国税調査官 久保 憂希也

元国税調査官が徹底解説！

重加算税に適正・論理的に反論する方法

目次

重加算税の法的要件	4
「隠蔽または仮装」の定義・例示は事務運営指針を参照	7
「期ズレ」は重加算税ではない	10
重加算税の「本当の」要件：故意性	13
税務調査における「脱漏」の意味	16
誤った回答は虚偽答弁＝重加算税になるのか？	19
重加算税の賦課基準「外部からもうかがい得る特段の行動」	22
重加算税の場合は7年遡及を免れられないのか？	25
重加算税が賦課される4つのデメリット	28
聴取・ヒアリング時の「質問応答記録書」には要注意	31
「質問応答記録書」の提出は拒否できるのか？	34

PROFILE

久保 憂希也（くぼ ゆきや）元国税調査官
株式会社 KACHIEL 代表取締役 / CEO

1977 年 和歌山県和歌山市生まれ

1992 年 智弁学園和歌山高校入学

1995 年 慶應義塾大学経済学部入学

2001 年 国税庁入庁 東京国税局配属

2008 年 株式会社 InspireConsulting を設立

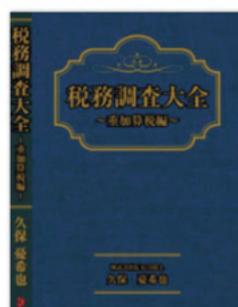
税務調査のコンサルタントとして活動。2011年より全国で税務調査対策研究会を開催し、1,000人超の税理士に「税務調査の正しい対応方法」を教えている。

また、税理士が質問・相談できる会員制サービス「習得会」には500名以上が入会しており、年間約250件の税務調査に関する質問を受けている。



【講演実績】

- 東京税理士会認定研修「税務調査の徹底講座」
- 九州北部税理士会・博多支部「税務調査の極選ノウハウ」
- TKC北陸会「税務調査の正しい受け方・適正な反論のやり方」
- 岐阜青年税理士連盟「税務調査のイロハ」
- 中国ミロク会計人会「重加算税の賦課要件と立会い時の対応方法」 など多数



CHAPTER 1



重加算税の法的要件

税務調査において最大の争点になる重加算税について、法律では下記のように規定されています。

国税通則法68条第1項

第65条第1項（過少申告加算税）の規定に該当する場合（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つ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ない場合を除く。）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～過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額～に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に100分の35の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する。

すなわち、重加算税の法的要件は、

- 過少申告加算税を課される要件を具備していること
- 納税者が事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装したうえで申告書を提出していること

の2つを同時に満たした場合であることがわかります。

本書は重加算税に関する解説書ですので、あえて前者の「過少申告加算税の要件」については触れませんが、実務上重要になるのは後者の「**隠蔽または仮装**」に該当するかどうかです。

「隠蔽または仮装」ですが、重加算税に関して法令解釈通達は存在しません（事務運営指針は存在しますので、それは次項で解説します）。「隠蔽または仮装」の定義については、調査事案ごとの事実認定に依存するわけですが、もっとも有名な定義として下記があります。

和歌山地裁昭52年6月23日判決

「事実を隠ぺい」するとは、事実を隠匿しあるいは脱漏することを、「事実を仮装」するとは、所得・財産あるいは取引上の名義を装う等事実を歪曲すること」

一般的に、「隠蔽または仮装」とは、下記のような行為だと解釈されています。

事実の隠蔽：二重帳簿の作成・売上除外・架空仕入・架空経費・棚卸資産の除外・雑収入の除外等

事実の仮装：取引上の架空名義の使用・通謀虚偽表示（民法94条1項）・虚偽答弁等

CHAPTER 2



**「隠蔽または仮装」の
定義・例示は事務運営指針を参照**

さて、本題に入る前に、事務運営指針とは何でしょうか。税務実務に携わっていると、「通達」を知らないわけにはいかないのですが、「通達」なるものを理解しなければ、税務調査で適切な対応をとることはできません。

（この部分は元の画像で非常にぼやけており、具体的な内容は読み取れません。）

（この部分は元の画像で非常にぼやけており、具体的な内容は読み取れません。）

（この部分は元の画像で非常にぼやけており、具体的な内容は読み取れません。）

「隠蔽または仮装」の定義・例示は事務運営指針を参照	
「隠蔽または仮装」の定義・例示は事務運営指針を参照	
「隠蔽または仮装」の定義・例示は事務運営指針を参照	
「隠蔽または仮装」の定義・例示は事務運営指針を参照	
「隠蔽または仮装」の定義・例示は事務運営指針を参照	

CHAPTER 3



「期ズレ」は重加算税ではない

CHAPTER 4

重加算税の「本当の」要件：故意性

重加算税の要件である「隠蔽または偽装」の行為があったかどうかは、非常に曖昧な基準であり、そのために事務運営指針において賦課基準が明示されているわけですが、それでも税務調査の現場では、論理的な反論が難しい場面が多くあります。

本項では、**重加算税の本当の要件とも言うべき「故意性」**について解説しましょう。まずは、実際にあった調査事案から紹介します。

（この部分は元の画像でぼかされています）

（この部分は元の画像でぼかされています）

（この部分は元の画像でぼかされています）

（この部分は元の画像でぼかされています）

（この部分は元の画像でぼかされています）

（この部分は元の画像でぼかされています）

このように、重加算税の要件として「故意性」が定められている。これは、納税者が税務上の義務を故意に違反した場合にのみ適用される。故意とは、納税者がその行為が違法であることを知りながら、故意にその行為を行ったことを指す。故意性の判断は、納税者の内心状態を客観的に判断することとなる。具体的には、納税者の過去の経歴、税務上の関係、その行為の態様などが判断材料となる。故意性が認められると、重加算税が課税される。これは、納税者の故意な違反に対する制裁として課税されるものである。故意性の要件は、重加算税の適用に重要な要素となる。故意性が認められない場合は、通常の加算税が適用される。故意性の判断は、納税者の内心状態を客観的に判断することとなる。具体的には、納税者の過去の経歴、税務上の関係、その行為の態様などが判断材料となる。故意性が認められると、重加算税が課税される。これは、納税者の故意な違反に対する制裁として課税されるものである。故意性の要件は、重加算税の適用に重要な要素となる。故意性が認められない場合は、通常の加算税が適用される。

CHAPTER 5



税務調査における「脱漏」の意味

本項では国税が意図する重加算税の範囲、特に「脱漏（脱ろう）」について解説します。重加算税の基準として、国税通則法では「隠蔽又は仮装」としか規定されておらず、これに該当するかどうかの実務的な判断基準は事務運営指針に委ねられているところです。

法人税における重加算税の事務運営指針には下記のように規定があります。





CHAPTER 6

**誤った回答は
虚偽答弁＝重加算税になるのか？**

誤った回答は虚偽答弁＝重加算税になるのか？

税務調査において、納税者が勘違いしたまま発言・回答してしまい、問題になることがあります。先日も下記の調査事案で相談がありました。



この調査事案では、納税者が勘違いしたまま発言・回答してしまい、問題になることがあります。先日も下記の調査事案で相談がありました。



この調査事案では、納税者が勘違いしたまま発言・回答してしまい、問題になることがあります。先日も下記の調査事案で相談がありました。

誤った回答は虚偽答弁＝重加算税になるのか？

虚偽答弁とは、税務調査において、税務当局から行方不明の申告書や帳簿書類を提出し、その内容が虚偽であると判明した場合、虚偽答弁と見なされ、重加算税の対象となる。虚偽答弁は、虚偽の申告書や帳簿書類を提出し、税務当局から行方不明の申告書や帳簿書類を提出し、その内容が虚偽であると判明した場合、虚偽答弁と見なされ、重加算税の対象となる。

CHAPTER 7



重加算税の賦課基準

「外部からもうかがい得る特段の行動」

重加算税に関して、最近の判決・裁決等を調べてみると、重加算税の判断基準を「外部からもうかがい得る特段の行動」にしているものが多くあります。これは最近の傾向といえるでしょう。もちろん、重加算税の法的要件は「隠ぺいまたは偽装」なのですが、では何を持ってこれに該当するのか、その基準を「外部からもうかがい得る特段の行動」として判断するというものです。

最近の判決・裁決等では、重加算税の判断基準として「外部からもうかがい得る特段の行動」が採用されています。これは、隠ぺいまたは偽装の行為が、外部から観察可能なものである場合に、重加算税の対象となるという考え方です。

具体的には、取引の相手方に対して、隠ぺいまたは偽装の行為が行われたことが、外部から観察可能なものであることが、重加算税の判断基準として採用されています。これは、外部から観察可能な行為であることが、重加算税の対象となるという考え方です。

また、最近の判決・裁決等では、重加算税の判断基準として「外部からもうかがい得る特段の行動」が採用されています。これは、隠ぺいまたは偽装の行為が、外部から観察可能なものである場合に、重加算税の対象となるという考え方です。

具体的には、取引の相手方に対して、隠ぺいまたは偽装の行為が行われたことが、外部から観察可能なものであることが、重加算税の判断基準として採用されています。これは、外部から観察可能な行為であることが、重加算税の対象となるという考え方です。

重加算税の賦課基準「外部からもうかがい得る特段の行動」



最近の判決・裁決等では、重加算税の判断基準として「外部からもうかがい得る特段の行動」が採用されています。これは、隠ぺいまたは偽装の行為が、外部から観察可能なものである場合に、重加算税の対象となるという考え方です。



CHAPTER 8



**重加算税の場合は
7年遡及を免れられないのか？**

重加算税の場合は7年遡及を免れられないのか？

ここまで、申告漏れが重加算税になる分岐点について解説してきましたが、本項では税務調査の実務で理解しておくべき、「重加算税」と「偽りその他不正の行為」の違いについて取り上げます。具体的な論点としては「重加算税が課される要件が揃っている場合は7年遡及になるのか」についてです。

重加算税の場合は7年遡及を免れられないのか？

重加算税の場合、7年遡及を免れられないのか？

重加算税とは、納税者が申告した所得が、税務調査の結果、虚偽に認められた場合に課される追加税額のことです。重加算税は、虚偽申告の程度に応じて、10%から30%の範囲で課税されます。また、重加算税は、7年遡及を免れられないという特徴があります。

7年遡及とは、納税者が虚偽申告を行った年の前年までの7年間の所得に対して、重加算税が課税されることを指します。これは、虚偽申告の行為が、納税者の過去の所得にも影響を及ぼしていると考えられるためです。

ただし、重加算税は、虚偽申告の程度に応じて、7年遡及を免れられる場合があります。例えば、虚偽申告の金額が、申告した所得の10%未満である場合は、7年遡及を免れられる場合があります。

また、虚偽申告の行為が、納税者の過去の所得にも影響を及ぼしていない場合は、7年遡及を免れられる場合があります。例えば、虚偽申告の行為が、納税者の過去の所得にも影響を及ぼしていない場合は、7年遡及を免れられる場合があります。

CHAPTER 9



重加算税が賦課される4つのデメリット

重加算税を賦課したい調査官。もちろん、自身の評価を上げるためですが、本来は重加算税でもないのに、重加算税と指摘されて適正に反論できないことが問題です。調査官が重加算税を課すためによくいう言葉は、

「この製品は、品質が良く、価格も安いので、ぜひ購入してください。また、この製品は、他の製品よりも、品質が良く、価格も安いので、ぜひ購入してください。」

「この製品は、品質が良く、価格も安いので、ぜひ購入してください。」

「この製品は、品質が良く、価格も安いので、ぜひ購入してください。また、この製品は、他の製品よりも、品質が良く、価格も安いので、ぜひ購入してください。」

「この製品は、品質が良く、価格も安いので、ぜひ購入してください。また、この製品は、他の製品よりも、品質が良く、価格も安いので、ぜひ購入してください。」

「この製品は、品質が良く、価格も安いので、ぜひ購入してください。」

「この製品は、品質が良く、価格も安いので、ぜひ購入してください。また、この製品は、他の製品よりも、品質が良く、価格も安いので、ぜひ購入してください。」

「この製品は、品質が良く、価格も安いので、ぜひ購入してください。」

「この製品は、品質が良く、価格も安いので、ぜひ購入してください。また、この製品は、他の製品よりも、品質が良く、価格も安いので、ぜひ購入してください。」

「この製品は、品質が良く、価格も安いので、ぜひ購入してください。また、この製品は、他の製品よりも、品質が良く、価格も安いので、ぜひ購入してください。」



「この製品は、品質が良く、価格も安いので、ぜひ購入してください。また、この製品は、他の製品よりも、品質が良く、価格も安いので、ぜひ購入してください。」

「この製品は、品質が良く、価格も安いので、ぜひ購入してください。また、この製品は、他の製品よりも、品質が良く、価格も安いので、ぜひ購入してください。」

1. 重加算税が賦課されると、課税対象となる所得が減少し、税額が増加する。これは、納税者の負担が増えることを意味する。

2. 重加算税が賦課されると、課税対象となる所得が減少し、税額が増加する。これは、納税者の負担が増えることを意味する。

3. 重加算税が賦課されると、課税対象となる所得が減少し、税額が増加する。これは、納税者の負担が増えることを意味する。

4. 重加算税が賦課されると、課税対象となる所得が減少し、税額が増加する。これは、納税者の負担が増えることを意味する。

5. 重加算税が賦課されると、課税対象となる所得が減少し、税額が増加する。これは、納税者の負担が増えることを意味する。

6. 重加算税が賦課されると、課税対象となる所得が減少し、税額が増加する。これは、納税者の負担が増えることを意味する。

7. 重加算税が賦課されると、課税対象となる所得が減少し、税額が増加する。これは、納税者の負担が増えることを意味する。

重加算税が賦課されると、課税対象となる所得が減少し、税額が増加する。これは、納税者の負担が増えることを意味する。



8. 重加算税が賦課されると、課税対象となる所得が減少し、税額が増加する。これは、納税者の負担が増えることを意味する。

9. 重加算税が賦課されると、課税対象となる所得が減少し、税額が増加する。これは、納税者の負担が増えることを意味する。

CHAPTER 10



聴取・ヒアリング時の 「質問応答記録書」には要注意

ここまで、税務調査における重加算税について解説してきましたが、本項ではヒアリング等で注意すべきことを取り上げます。まず、先日相談があった調査事案を紹介します。



この調査事案は、A社がB社に対して行っている取引に関するものです。A社はB社に対して、特定のサービスを提供していることが確認されています。また、A社はB社に対して、一定の期間内に納付する必要があるとされています。この調査事案は、A社の課税状況とB社の課税状況との関係性を明らかにするために実施されています。

この調査事案は、A社の課税状況とB社の課税状況との関係性を明らかにするために実施されています。また、A社はB社に対して、一定の期間内に納付する必要があるとされています。

この調査事案は、A社の課税状況とB社の課税状況との関係性を明らかにするために実施されています。また、A社はB社に対して、一定の期間内に納付する必要があるとされています。この調査事案は、A社の課税状況とB社の課税状況との関係性を明らかにするために実施されています。また、A社はB社に対して、一定の期間内に納付する必要があるとされています。

この調査事案は、A社の課税状況とB社の課税状況との関係性を明らかにするために実施されています。また、A社はB社に対して、一定の期間内に納付する必要があるとされています。

CHAPTER 11

「質問応答記録書」の提出は 拒否できるのか？

「質問応答記録書」の提出は拒否できるのか？
