

事務運営指針とは何か？

重加算税に関する事務運営指針の規定については、前項のとおり、国税庁のサイトにおいて税目ごとに5つが公開されています。

不思議に感じたことがある方も多いと思うのですが、（重）加算税は国税通則法で法規定されている一方で、これに関する**法令解釈通達**は**存在しません**（国税通則法に関する法令解釈通達は、税務調査手続きや徴収関連など、一部は存在します）。

重加算税はあくまで、国税による賦課決定処分であって、納税者自ら「これは重加算税です／ありません」を判断することがあり得ないからです。

しかし、重加算税の法律規定が「隠蔽又は仮装」という非常に曖昧な基準であり、税務署（や調査官）ごとに重加算税の賦課基準が異なることを避けるため、**【例規通達】**として**事務運営指針が定められています**。

この「例規通達」なるものの定義に関しては、国税職員が学ぶ税務大学の教科書に載っています。

税大講本「税法入門（令和7年度版）」

<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kohon/nyuumon/pdf/all.pdf>

25ページ 2 法令解釈通達・事務運営指針（例規通達）

例規通達は、法令や訓令と異なった形式で、国税庁長官が下部機関である国税局長に対し、国税局長が税務署長に対して、それぞれあて名を明示して行う命令である。長官通達は、国税局長を通じて税務職員全般に

対する命令となる。例規通達は、通達のうちでも先例準則となるものであるから、一度定められるとそれが改廃されるまでは効力を持つこととなる。これは従前においては例規通達として一くくりにされていたが、平成10年12月の文書取扱規程の改正により、法令解釈通達と事務運営指針の二つに分類されている。前者は法令の解釈を行うものであり、後者は仕事のやり方を定めるものである。

上記の定義をポイントに絞って整理・解説すると、

●例規通達＝**法令解釈通達と事務運営指針の2種類**あり、一般的に言う「通達」とは法令解釈通達を指すが、本来は**事務運営指針も（例規）通達に含まれる**

●通達＝国税内における「命令」であって、**事務運営指針**という名前から「ガイドライン」的な意味合いに勘違いされることが多いが、**税務署や調査官が「守らなければならない基準・ルール」**

ということになります。

ここから理解できるとおり、**税務調査において「これは重加算税ですね」と指摘された場合で、隠蔽または偽装行為に該当するか／しないか、明確な反論が難しいのであれば、「事務運営指針にはこう規定されている／されていない」と明示することで、根拠をもって反論することが可能**ということです。

本来、事務運営指針とは国税組織内の命令であることから、税理士・

会計事務所が知る必要がない（建前上は納税者を拘束しない）わけですが、法令解釈通達と同じく実務上は重加算税に関する反論根拠として重要なので、上記事務運営指針を把握・理解しておく必要があります。

昨今はさすがに、調査官の中でも重加算税に関する事務運営指針の存在すら知らないということはありませんでしたが、いまだに事務運営指針の規定を無視もしくは誤認した重加算税の指摘も当たり前となっていることから、事務運営指針の規定を把握するのみならず、その解釈等も理解することが求められます。

SAMPLE

事務運営指針で重加算税の指摘を受けた場合の正しい反論

重加算税の要件（の1つ）として、国税通則法第68条において「隠蔽又は仮装」と規定されているわけですが、「隠蔽又は仮装」の定義は国税通則法に規定がなく、曖昧な概念であることから、その「例示」として事務運営指針が存在する、というのが正しい理解となります。

ですから、税務調査において調査官と「隠蔽又は仮装」に該当する／しないのやり取りになった場合、事務運営指針の規定内容をもって主張・反論することになるわけです。

さて、売上（や雑収入）の計上漏れがあった場合に、調査官が持ち出してくる事務運営指針の規定は下記です。

法人税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）

第1 賦課基準 1（隠蔽又は仮装に該当する場合）

(2) ③帳簿書類の作成又は帳簿書類への記録をせず、売上げその他の収入（営業外の収入を含む。）の脱ろう又は棚卸資産の除外をしていること。

この規定をパッと読むと、「帳簿への記録なく売上漏れがあった場合＝重加算税」と読めてしまう（だから調査官も勘違いしているケースが多い）のですが、明らかに事務運営指針の解釈として間違っています。

●「隠蔽又は仮装」の例示になっていない

上記の解釈である「帳簿への記録なく売上漏れがあった場合＝重加算

税」が正しいとすれば、法人における売上（や雑収入）の計上漏れは全て重加算税になります（これがおかしいことは直感的にも理解できると思います）。

よく考えると当たり前なのですが、帳簿上売上を計上していれば売上は漏れておらず、逆にいえば売上を計上していないからこそ、売上が漏れている（過少申告になっている）わけです。

この解釈であれば、「隠蔽又は仮装」の例示になっておらず、事務運営指針の趣旨から逸脱しています。

●読み方・解釈を誤っている

上記の規定は、**売上計上漏れを前提とした場合、「帳簿記載なく、かつ脱ろう」が正しい解釈**になります。

ここで「脱ろう」の意味合い・定義が難しいのですが、少なくとも「隠蔽又は仮装」の例示であること、また「除外」と並列で使用していることから、**「故意に抜いた」という読み方・解釈**となります。

税務調査において調査官から重加算税と指摘され、事務運営指針を持ち出したはいいが、逆に調査官から事務運営指針の規定内容から反論され、それに反論できない、という状況はよくあります。

特に、重加算税の事務運営指針においては、その趣旨および文言の意味合い・定義を誤認せず、適正な反論材料として使用すべきです。

さて、この事務運営指針規定をもって、売上計上漏れが重加算税かを争った最新の公開裁決事例があり、その内容が非常に参考になるかと思

います（結果は重加算税の取消しとして納税者が勝っています）。

「請求人が工事代金の一部が申告漏れとなったことについて課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実について、隠匿あるいは故意に脱漏したとまでは認められないとして重加算税の賦課決定処分を取り消した事例」（令和5年12月4日判決）

<https://www.kfs.go.jp/service/JP/133/02/index.html>

この判決事例で重要な事実関係を整理・列挙しておきます。

- ・ 決算や申告は年1で商工会（税理士関与なし）
- ・ 工事代金を現金で受領した場合、通常は領収書を発行
- ・ 重加算税の対象となった現金売上は領収書の発行なし
- ・ 該当現金売上については役員賞与として修正申告
- ・ 本人の主張について調査内で申立書を提出してる
- ・ 売上計上漏れは年売上の約0.2%であって、規則性・共通性（特定の顧客のみ売上漏れ等）はない

国税側が重加算税を認定・賦課した根拠は、

役員賞与となることを受け入れている

⇒

現金売上を受領し個人的に費消したはず

⇒

法人の売上になることを認識していたはず

⇒

上記事務運営指針にも該当することから重加算税

となっていますが、**国税不服審判所は領収書を発行しなかった事実や、受領した現金を個人的に費消した記憶についても、故意に隠蔽したとまで言い切れない（ミス・認識が曖昧の可能性）として重加算税を取り消しました。**

国税不服審判所は、重加算税の要件である「隠蔽」と「脱漏（脱ろう）」を下記と解釈しています。

「通則法第68条第1項に規定する「隠蔽し」とは、課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実について、これを**隠匿**あるいは**故意に脱漏すること**（以下、略）」

事務運営指針では単に「脱ろう」と規定されていますが、本来であれば「**故意に脱ろう**」と規定すべきでしょう。

なお、事務運営指針や調査官が使う言葉としての「**脱漏（脱ろう）」**とは「**除外**」と同じく、**（漏れたのではなく）【わざと漏らした】という意味合いになります。**

補記しておきますが、上記公開裁決事例において納税者側は、事務運営指針の規定内容をもって重加算税が賦課されたことに対し、

「本件事務運営指針は、行政機関の内部規定であって、その運用に当たっては、法令の規定の趣旨に沿い、具体的な事実関係や証拠を正確、かつ、

客観的に精査し総合的に判断すべきところ、原処分庁は、事実関係全般を軽視し、帳簿書類への記録がないという事実を短絡的に捉え結論付けているものといわざるを得ない。」

と主張しており、私もまさにその通りかと考えます。

SAMPLE