

事前通知前の意見聴取

Q

税務調査の事前通知が行われる際に、その通知前に税務代理人の税理士に対して意見聴取がされることがあると聞きました。それはどのようなものでしょうか。

A

これは、平成14年に改正された税理士法33条の2の規定で、税務当局が関与税理士等に対して行う一般的な意見聴取のことです。

具体的には、税務当局が納税者等に対し申告に係る租税に関し日時、場所を通知（事前通知）して帳簿書類の調査をする場合、税理士法33条の2および30条に規定する書面を提出している税理士等があるときは、税務当局は事前通知をする前に、その税理士等に通知して、税理士法33条の2に規定する書面に記載された事項に関して意見を述べる機会を与えなければならないとされています。

税務調査九

解説

① 計算・整理等をした事項を記載した書面の添付

書面添付制度 税理士法33条の2第1項には、税務代理権限を持つ税理士または税理士法人（以下「税理士等」といいます。）が申告書を税務当局に提出する場合、その申告書の作成に関し、計算し、整理しまたは相談に応じた事項を記載した書面（第9号様式）を申告書に添付することができると規定されています。

この規定によりますと、“添付することができる”となっており、あくまでも任意規定ですから、添付する、しないは関与税理士等の選択に委ねられています。

関与税理士等も、すべての帳票、証拠書類等を検証して決算書を作成

八〇ノ二

し、申告書を作成しているとは限りませんから、自ずと確証の持てる申告書についてのみ、書面添付を行うということになります。

また、他人が作成した申告書について相談を受けて審査した税理士等は、この申告書が租税法令の規定に従って作成されていると認めるときは、その旨および審査した事項を記載した書面（第10号様式）をその申告書に添付することもできます（税理士法33の2②）。

今後は、税理士等が関与先納税者等と協力して、申告書には書面添付が行えるよう努力していくことが大切だと思われます。

2 税務代理権限証書

税務代理権限
証書

前記A（回答）で「税理士法30条に規定する書面」とありますが、これは、従前委任状として用いられていたものを、「税務代理権限証書」として書式が法定されたものです。税理士等が税務調査の立会いや納税者に代わってする主張、陳述には、この税務代理権限証書の提出が不可欠です。ただし、税務代理権限証書は、税理士の業務のうち税務代理の委任に限定しており、その他の税理士の業務等の委任を受ける場合には、従来の民法の委任に基づく委任状を添付することとなります。

事前通知前意見聴取を受けるためには、税理士法33条の2に規定する書面（第9号様式、第10号様式）と税理士法30条に規定する税務代理権限証書をセットで申告書に添付することが要件とされています。

また、税理士法33条の2に規定する書面の添付は任意とされていますが、この税務代理権限証書は、“提出しなければならない”（税理士法30）として強制規定となっており、ニセ税理士対策にも効果があると考えられます。

3 書面添付制度のメリット、デメリット

メリット

税理士法33条の2に規定する書面（第9号様式、第10号様式）を申告書に添付した税理士等に対しては、納税者に対する事前通知の前に一般的な意見聴取が行われますから、税理士等が述べた意見によっては調査が省略される可能性も含んでいます。

また、事前通知前の意見聴取は一般的な意見聴取で、各税法に定められた質問検査権に基づく調査にはあたらないとされています。それゆえ、

意見聴取の段階で申告書に記載した所得が過少と判明し、修正申告を行った場合においても、原則として過少申告加算税の賦課決定は行われないことになっています（通則法65⑤、平14課法3-6他）。

ただし、平成15年1月に一部改正された通達では、一般的な意見聴取のみでは、税理士・税務当局者の双方から積極的運用が避けられがちであるとして、意見聴取に際して「個別・具体的な質疑を行う」などして「意見聴取の機会の積極的な活用を努める」とする事項が追加され、具体的には「顕著な増減事項・増減理由」などについても意見聴取が実施されることとなりました。この場合、意見聴取後に提出された修正申告書が、意見聴取の指摘に基づくもので、かつ、「更正の予知があったとされる場合は加算税を課す」としており、留意が必要と考えます。

国税当局にとっても、意見聴取による調査の省略などにより、税務行政の簡略化、効率化が図れることとなり、肥大化する公務員給与等の抑制に繋がると考えられます。

デメリット

税理士等にとっては、申告書に添付された書面に記載された内容が、事実と相違している部分が発見され、その内容が虚偽記載である場合には、税理士法46条による懲戒処分の対象となるおそれがあります。

また、事前通知前の意見聴取があるということは、その納税者が、税務調査の対象に選定されているということであり、意見聴取が行われた後も、実地調査が行われるという可能性が消えるわけではありません。

さらに、申告書に書面添付があっても、事前通知なしの実地調査においては、意見聴取は行われないこととなります。税理士会のアンケート調査では、事前通知なしで行われる実地調査が、実地調査全体の5~6%程度に昇っています。特に料理飲食業、コンビニ、スーパー等の税務調査の中には事前通知なしの実地調査が多いとされています。税務当局は、資料確認が難しい現金取引の事業者には今後も事前通知なしの実地調査を行うとしています（平14課法3-6他）ので、該当する業種を営業する納税者は、何時実地調査に来られても、安心して調査が受けられるよう、現場資料等の保存に努めてください。

4 調査の事前通知

一般にいわれる税務調査とは、課税処分のための調査権（各税法で定める質問検査権）行使による調査のことを指します。その他に滞納処分

を遂行するための調査、国税犯則取締法に基づく査察部による令状調査などがあげられます。

これらのうち、税理士に対する調査の事前通知は、課税処分のための一般の税務調査のうち、課税標準等を記載した申告書を提出した納税者にあらかじめ日時場所を通知してその帳簿書類を調査する場合において、税務代理権限証書を提出している税理士等があるときは、あわせてその税理士等に対し、調査の日時場所を通知しなければならないとするものです（税理士法34）。

しかし、この規定は税理士法においてであり、各税法（国税通則法、所得税法、法人税法等）には一切規定されていません。

また、国税庁長官は事務運営指針として、「税務調査の際の事前通知について」（平成13年3月）を発遣しておりますが、これは法律ではなく指針ですから努力目標にすぎません。

もっとも、現状では税務調査の10日から1週間前までに電話による事前通知が行われており、税務調査全体に占める事前通知の割合は90%を超える状況となっています。

そこで、関与税理士等の全員が、税務代理権限証書および税理士法33条の2の書面を添付すれば、税務調査の対象となる納税者の90%以上が、事前通知前の意見聴取の対象となり、それだけ調査省略に繋がるといえるでしょう。

5 税務調査のための留意点

税務代理権限証書は、納税者が税理士等に、税理士の業務のうち税務代理を委任することを証する書面です。また、税理士法33条の2の添付書面は、税理士等が計算し、整理しまたは納税者等からの相談に応じた事項を記載してその業務内容を証する書面ですから、両者が信頼関係を保っていることが大切です。

納税者等は常に帳票書類、領収書・請求書等の保存に努め、税理士等はそれらの書類等に基づいて、独立した公正な立場において、財務書類、申告書等を作成していけば、添付書面制度は両者にとって有効な制度となります。

14 減価償却費

調査のポイント

- ① 固定資産台帳が整備されているか。
- ② 減価償却資産の計上漏れはないか。
- ③ 非減価償却資産を減価償却資産としていないか。
- ④ 取得価額に誤りはないか。
- ⑤ 耐用年数に誤りはないか。
- ⑥ 中古資産の耐用年数に誤りはないか。
- ⑦ 償却方法に誤りがなくないか。
- ⑧ 評価換えまたは時価評価した減価償却資産はないか。
- ⑨ 現状では減価償却できないものを償却していないか。
- ⑩ 少額減価償却資産としているものに誤りはないか。
- ⑪ 一括償却資産の損金算入に誤りはないか。
- ⑫ 修繕費等のなかに資本的支出はないか。
- ⑬ 材料費、外注費等のなかに減価償却資産が含まれていないか。
- ⑭ 特別償却は適用要件を満たしているか。

調査方法

- 1 総勘定元帳と固定資産台帳との突合により、減価償却資産の計上漏れ、非減価償却資産が減価償却資産となっていないかをチェックする。
- 2 固定資産台帳により、償却方法および耐用年数が適正かをチェックする。必要に応じて請求書等の提出を求めチェックする。

平成10年度の税制改正により、建物の償却方法、建物の耐用年数、少額減価償却資産の取得価額基準と償却方法、期中取得減価償却資産の簡便償却制度、営業権の償却方法およびファイナンス・リース取引の賃貸資産の償却方法が改正されました。

- 3 調査事業年度中の新規取得資産については、付随費用が取得価額に加算されているか、耐用年数に誤りがないかチェックする。
- 4 組織再編成受入資産、受贈・代物弁済により取得した資産の取得費を調べる。

適格組織再編成による受入資産は被合併法人、分割法人、現物出資法人または事後設立法人の取得価額を引き継ぎ、非適格組織再編成・受贈・代物弁済による取得は時価が取得価額となります（法令54①）。

- 5 評価換えまたは時価評価した減価償却資産の償却限度額の計算の基礎となる取得価額、償却限度額の計算に誤りがないかチェックする（法令48③④⑤、法令54④）。
- 6 中古資産のうちに総合償却資産はないかチェックする。

機械装置のように総合償却資産は、中古資産といえども原則として耐用年数の見積りはできません。例外については後掲「中古機械装置の取得におけ

る減価償却費」の設問を参照してください。

- 7 取得後未使用の設備、遊休状態にある設備がないか、実地調査によりチェックする。

事業の用に供していないものは減価償却資産となりません。ただし、休止期間中必要な維持補修が行われ、いつでも稼働し得る状態にあるものは償却が認められます（法令13、法基通7-1-3）。

- 8 消耗品費等として計上しているなか、1単位として10万円以上の取引に該当し固定資産とすべきものがないかチェックする。

例えば、応接セットはテーブルとソファを合わせて1単位としての取引とされます。

- 9 取得価額20万円未満の減価償却資産を一括償却資産として処理している場合（法令133の2）、確定申告書に一括償却対象額の記載があり、かつ、損金計算に関する明細書の添付があり、一部売却または廃棄についても損金算入限度額の範囲内であるかチェックする。

また、適格組織再編成による一括償却資産の引継ぎがある場合には、引継要件をクリアしているか、引継価額および損金算入限度額の計算に誤りがないかチェックする。

- 10 材料費、外注費等の請求書により、固定資産として計上すべきものがないかチェックする。

- 11 減価償却資産の除却、有姿除却についてチェックする。

- 12 特別償却の要件をクリアしているかを、証明書等の確認によりチェックする。

対応のポイント

<input type="checkbox"/>	固定資産台帳の整備をしておく。
<input type="checkbox"/>	資産の内容を説明できる資料の整備と保存をしておく。
<input type="checkbox"/>	新規取得資産、組織再編成受入資産、受贈・代物弁済による取得資産の取得価額に誤りがないかを確認しておく。
<input type="checkbox"/>	総合償却資産について残存耐用年数を見積もった場合には、見積りができる要件を満たしているか、見積耐用年数は適正かを確認をしておく。
<input type="checkbox"/>	評価換えまたは時価評価した減価償却資産がある場合には、償却限度額の計算の基礎となる取得価額、償却限度額の計算に誤りがないか確認しておく。
<input type="checkbox"/>	遊休資産の休止期間中に必要な維持補修をしていたことの証拠を揃え、調査当日において稼働できるようにしておく。
<input type="checkbox"/>	1単位としての取引とされる応接セット等が分割計上されていないかを確認しておく。
<input type="checkbox"/>	原材料費や修繕費の請求書等に減価償却資産となる機械や金型などが併せて請求されているようなことがあるので、確認をしておく。
<input type="checkbox"/>	特別償却を実施している場合には、特別償却制度の対象となることを立証できる資料を整備しておく。