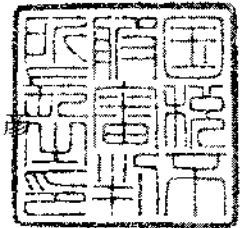


裁 決 書

関裁(法)令 5 第43号

令和 6 年 5 月 23 日

国税不服審判所長 清 野 正 康



審査請求人

所在地

名称

代表者

原処分庁

原処分

令和5年3月17日付でされた次の各処分

- 1 平成29年8月1日から平成30年7月31日までの事業年度の法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分
- 2 平成29年8月1日から平成30年7月31日までの課税事業年度の地方法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分

上記審査請求について、次のとおり裁決する。

主 文

審査請求をいずれも棄却する。

理 由

1 事実

(1) 事案の概要

本件は、審査請求人（以下「請求人」という。）が、役員の分掌変更に伴いその

役員に対して退職金として支給した金員の額を損金の額に算入して法人税等の申告をしたところ、原処分庁が、当該金員は損金の額に算入されない給与に該当するとして法人税等の更正処分等をしたのに対し、請求人が、当該金員は退職給与に該当するため損金の額に算入されるなどとして、原処分の全部の取消しを求めた事案である。

(2) 関係法令等

関係法令等は、別紙のとおりである。なお、別紙で定義した略語については、以下、本文においても使用する。

(3) 基礎事実

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

イ 請求人は、不動産の賃貸・管理・保有並びに運用等を目的として設立された法人であり、[redacted]に本店所在地を[redacted]（以下「旧本店所在地」という。）から肩書地へ異動した。

なお、請求人の発行済株式200株のうち160株は、平成17年8月18日以後、[redacted]（以下「本件前代表者」という。）が保有している。

ロ 本件前代表者は、[redacted]に請求人の代表取締役を退任し、代表権のない取締役になり（以下、この本件前代表者の役職の変更を「本件分掌変更」という。）、同日以後、[redacted]（以下「本件代表者」という。）が請求人の代表取締役を務めている。

また、[redacted]以後、請求人の取締役は、本件代表者及び本件前代表者の2名となった。

ハ 請求人は、平成29年9月1日に臨時株主総会を開催し、本件分掌変更に伴い、本件前代表者に対し、次のとおり退職金を支給する旨決議した。

(イ) 支給額：金[redacted]

(ロ) 支給方法：振込み

(ハ) 支給日：平成29年11月30日予定

ニ 請求人は、平成29年12月18日に[redacted]を、同月29日に[redacted]を、それぞれ[redacted]の本件前代表者名義の普通預金口座に振り込むことによって、上記ハのとおり支給する旨決議された金員を本件前代表者に支給した（以下、この支給された金員の額を「本件金員」という。）。

ホ 請求人は、本件金員を平成29年8月1日から平成30年7月31日までの事業年度（以下「本件事業年度」という。）の「役員退職金」勘定に計上した。

ヘ 請求人の本件前代表者に対する本件金員以外の役員報酬の支給額は、平成28年8月から平成29年7月までの間は毎月、平成29年8月から令和3年7月までの間は毎月であった。

また、請求人の本件代表者に対する給与手当の支給額は、平成28年8月には、同年9月から平成29年9月までの間は毎月であり、本件代表者が請求人の代表取締役役に就任した平成29年10月から令和3年7月までの間における本件代表者に対する役員報酬の支給額は、毎月であった。

ト 原処分に係る調査を担当した職員（以下「本件調査担当職員」という。）は、令和4年6月21日、請求人の本店所在地に臨場し、本件代表者、本件前代表者、（以下「本件税理士」という。）及び（以下、同税理士と本件税理士を併せて「本件税理士ら」という。）と面接した（なお、同日以降の原処分に係る調査が通則法第24条に規定する「調査」に該当するか否かは争いがある。）。

(4) 審査請求に至る経緯

イ 請求人は、本件事業年度の法人税について、青色の確定申告書に所得金額を及び納付すべき法人税額をと記載して法定申告期限までに申告した。

また、請求人は、平成29年8月1日から平成30年7月31日までの課税事業年度（以下「本件課税事業年度」という。）の地方法人税（以下、法人税と併せて「法人税等」という。）について、青色の確定申告書に課税標準法人税額を及び納付すべき地方法人税額をと記載して法定申告期限までに申告した。

ロ 次いで、請求人は、旧本店所在地に所在していた土地建物に係る固定資産売却益及び本件金員をそれぞれ益金の額及び損金の額に算入するなどして、本件事業年度の法人税について、所得金額を及び納付すべき法人税額を、本件課税事業年度の地方法人税について、課税標準法人税額を及び納付すべき地方法人税額をとする修正申告書を平成30年12月18日に提出した。

ハ 原処分庁は、令和5年3月17日付で、本件金員が損金の額に算入されないとして、本件事業年度の法人税について、所得金額を及び納付すべき法

人税額をとする更正処分（以下「本件法人税更正処分」という。）並びに過少申告加算税の額をとする賦課決定処分（以下「本件法人税賦課決定処分」という。）をした。

また、原処分庁は、令和5年3月17日付で、本件課税事業年度の地方法人税について、課税標準法人税額を及び納付すべき地方法人税額をとする更正処分（以下「本件地方法人税更正処分」といい、本件法人税更正処分と併せて「本件各更正処分」という。）並びに過少申告加算税の額をとする賦課決定処分（以下「本件地方法人税賦課決定処分」という。）をした。

なお、本件調査担当職員は、上記各処分を行うに当たって、通則法第74条の11第2項に規定する調査結果の内容の説明を行っていない。

ニ 請求人は、上記への各処分を不服として令和5年5月31日に審査請求をした。

2 争点

- (1) 本件各更正処分は通則法第24条に規定する「調査」により行われたものであるか否か（争点1）。
- (2) 原処分に係る調査手続に原処分を取り消すべき違法があるか否か（争点2）。
- (3) 本件金員が損金の額に算入されるか否か（具体的には、本件金員が法人税法第34条第1項括弧書き所定の「退職給与」に該当するか否か。）（争点3）。
- (4) 通則法第65条第4項第1号に規定する「正当な理由」があると認められるか否か（争点4）。

3 争点についての主張

- (1) 争点1（本件各更正処分は通則法第24条に規定する「調査」により行われたものであるか否か。）について

原 処 分 庁	請 求 人
次のとおり、本件各更正処分は通則法第24条に規定する「調査」により行われたものである。	次のとおり、本件各更正処分は通則法第24条に規定する「調査」を欠いた違法なものである。
イ 本件調査担当職員は、請求人から税務代理の委任を受けた本件税理士	イ 令和4年6月21日に行われた、本件調査担当職員と本件代表者、本件

原 処 分 庁	請 求 人
に事前通知を行った上で、令和4年6月21日に行われた面談を含む本件前代表者及び本件税理士に対する質問、請求人が保存する帳簿書類等の検査、請求人の法人税申告書並びに当該申告書に添付された役員給与等の内訳書及び法人事業概況説明書により、課税要件事実を認定し、法令を解釈適用して本件各更正処分をしており、これらの一連の判断過程は、通則法第24条の「調査」に該当する。	税理士らとの面談は、世間話が大半であり、税務調査といえるような内容の質疑は交わされなかった。
ロ また、本件調査担当職員は、令和5年2月22日に本件税理士と電話で本件前代表者の勤務状況等に関するやり取りをしたが、これは、請求人の法人税申告書並びに当該申告書に添付された役員給与等の内訳書及び法人事業概況説明書の内容を確認するために、請求人の取引先であった本件税理士に対する調査として行ったものであり、質問に対する回答を強制した事実はないから、本件調査担当職員が優位な立場を利用して強行したものではない。	ロ また、本件調査担当職員が令和5年2月22日に本件税理士から本件前代表者の勤務状況等に関する回答を得たとのやり取りがされた事実はない。 仮に原処分庁主張の内容のやり取りがあったとしても、本件調査担当職員は、税務調査官という優位な立場を利用して本件税理士に質問を強行し、憲法第21条が保障する本件税理士の消極的表現の自由（話したくないことを話さなくてよいという自由）を侵害することによって、本件前代表者の勤務状況等に関する回答を得たというべきであり、そのような調査は無効なものである。

(2) 争点2（原処分に係る調査手続に原処分を取り消すべき違法があるか否か。）につ

いて

原 処 分 庁	請 求 人
以下のとおり、原処分に係る調査手続には、原処分を取り消すべき違法はない。	本件各更正処分が通則法第24条に規定する「調査」により行われたとしても、以下のとおり、原処分に係る調査手続には、原処分を取り消すべき違法がある。
イ 本件調査担当職員は本件税理士に対して事前通知を行っており、原処分に係る調査において、事前通知した税目及び期間以外の税目及び期間を調査対象に追加した事実はないから、本件事務運営指針の別冊の第2章3(2)の定めに基づく手続を行う必要がない。	イ 本件税理士は、請求人の法人税等、消費税等及び源泉所得税等の確認を内容とする調査の通知を受けたが、本件金員の損金の額への算入を認めない方向での調査を行う旨の通知を受けていないから、原処分に係る調査の内容は通知した事項以外の事項についての非違に係るものであり、原処分に係る調査手続は、本件事務運営指針の別冊の第2章3(2)の定め反する。
ロ 本件事務運営指針の別冊の第2章3(7)の定めは、提出物件の留置きや質問検査等の実施に当たり、納税義務者の意見等の十分な聴取を行うことを義務付ける旨定めるものではなく、そのような法令上の規定もないから、決算書等の留置きの際や令和4年6月21日の質問調査の際に、請求人の意見等の十分な聴取を行わなかったとしても、通則法の規定及び本件事務運営指針の定め反するこ	ロ 原処分に係る調査の過程において、請求人が本件調査担当職員に決算書等を提出した際や令和4年6月21日に面接した際に、請求人は、本件調査担当職員から十分な説明も意見等の十分な聴取も受けていないから、原処分に係る調査手続は、本件事務運営指針の別冊の第2章3(7)の定め反する。

原 処 分 庁	請 求 人
とにはならない。 ハ 本件事務運営指針は、飽くまで調査事務運営上の努力目標を定めたものであるから、本件事務運営指針に違反することが重大な違法と評価されるものではない上、調査結果の内容の説明及び修正申告の勧奨は、調査終了の際の手續であつて、既に行われた証拠資料の収集手續（以下「証拠収集手續」という。）自体に影響を及ぼすものではないため、本件調査担当職員が調査結果の内容の説明及び修正申告の勧奨を行わなかったことに、原処分を取り消すべき違法はない。 ニ 本件税理士は、請求人の税務代理人であつたのであるから、通則法第74条の2第1項第2号ロに規定する者に該当し、本件事務運営指針の別冊の第2章3(6)に定める取引先等に該当する。 また、本件調査担当職員は、令和5年2月22日に本件税理士に対し、反面調査（取引先等に対する調査をいう。以下同じ。）として必要事項を聴取する旨を伝えた上で質問を行っている。 したがって、本件税理士に対する	ハ 請求人は、本件調査担当職員から調査結果の内容の説明や修正申告の勧奨を受けていないから、原処分に係る調査手續は、本件事務運営指針の別冊の第2章4(2)の定めに反する。 ニ 本件調査担当職員は本件税理士から事情を聴取しているが、本件税理士は請求人の税務代理人であつた者であり取引先ではないから反面調査の対象とはならない。 また、本件調査担当職員は、反面調査である旨本件税理士に明示していないから、本件税理士に対する調査は、本件事務運営指針の別冊の第2章3(6)の定めに反する。

原 処 分 庁	請 求 人
調査に違法又は本件事務運営指針の定め違反する点はない。	

- (3) 争点3（本件金員が損金の額に算入されるか否か（具体的には、本件金員が法人税法第34条第1項括弧書所定の「退職給与」に該当するか否か。））について

原 処 分 庁	請 求 人
次の各事情からすると、本件前代表者は、本件分掌変更の前後において請求人の常勤取締役として経営上主要な地位及び責任を有しており、本件分掌変更により、実質的に退職したのと同様の事情があったとはいえず、本件金員は、法人税法第34条第1項括弧書所定の「退職給与」には該当せず、損金の額には算入されない。 イ 本件前代表者の勤務態様及び担当業務は、本件分掌変更の前後においてほぼ同様であること。 ロ 本件前代表者は、本件分掌変更の前後において常勤役員であること。 ハ 請求人の現金の管理者は、本件分掌変更の前後において本件前代表者であること。 ニ 本件前代表者の役員報酬の額（月額 ）は、本件分掌変更の前後において変動しておらず、その額は本件代表者の5倍であること。 ホ 本件前代表者は、本件分掌変更の前後において請求人の発行済株式の	次のイのとおり、本件分掌変更の前後で本件前代表者の職務分掌には大きな変化があり、また、次のロのような不測の事態がなければ本件前代表者の役員報酬を減額していたといえるから、本件金員は、法人税法第34条第1項括弧書所定の「退職給与」に該当し、損金の額に算入される。 イ 本件前代表者は、本件分掌変更前は、顧客への営業、金融機関との折衝、会計等請求人のほぼ全ての業務を行ってきたが、本件分掌変更後は、会計管理業務のみを行っており、本件分掌変更の前後で本件前代表者の業務内容は大きく変化した。 ロ 請求人は、本店所在地の土地上に事務所として建物を建築して使用する予定であったが、建築工事業者との紛争が生じ、当該建物の引渡しを受けられなくなり、本件前代表者の住居を請求人の事務所として使用せざるを得なくなるという不測の事態が生じた。そこで、執務場所と生活

原 処 分 庁	請 求 人
過半数を保有し、単独で請求人を支配していたこと。 へ 請求人は、原処分に係る調査から本審査請求において意見書を提出するまでの間においても、本件分掌変更により本件前代表者の職務の内容が激変したことを証する資料等を提示又は提出していないこと。	空間が同じ建物内という本件前代表者の精神的負担を考慮し、本件前代表者の役員報酬を本件分掌変更前後において同額としたが、本来は、事務所と住居を完全に区分し、本件前代表者は会計管理だけを担当する予定であり、役員報酬も大幅に減額された可能性が高い。

- (4) 争点4（通則法第65条第4項第1号に規定する「正当な理由」があると認められるか否か。）について

請 求 人	原 処 分 庁
請求人は、本件事業年度以降、本件税理士らを通じて税務申告を行っていたが、本件税理士らからは本件金員の損金算入の可否について何ら指導がなく、税務についての素人である請求人に対して本件通達の存在や理解を期待することはできない。 また、請求人は、本件事業年度以降においても、本件前代表者の役員報酬として毎月[]を支払い、法人税の申告をしていたが、原処分庁からは5年近くも何ら指摘がなかった。 そうすると、本件金員が損金の額に算入されると考えていたことは、請求人の単なる誤解や思い違いによるものではなく、原処分庁の上記対応をも考慮すれば、過少申告加算税を賦課する	法人税法が採用する申告納税制度の下では、納税者は、自己の判断と責任で法令の規定に従った適正な申告をすることが求められる。また、税務署職員が納税者に対して誤り等を指摘すべき時期に関する法令上の規定はない。 これらからすれば、請求人には、税務署からの指摘の有無にかかわらず、適正な申告をする義務があったところ、請求人が主張する事情は、請求人の法令等の不知、誤解あるいは判断の誤りによるものであって、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情とはいえず、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお請求人に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合に該当するとはいえないか

請 求 人	原 処 分 庁
ことは、請求人にとって著しく不当かつ酷であるから、請求人の過少申告につき通則法第65条第4項第1号に規定する「正当な理由」がある。	ら、請求人の過少申告につき通則法第65条第4項第1号に規定する「正当な理由」があるとはいえない。

4 当審判所の判断

- (1) 争点1（本件各更正処分は通則法第24条に規定する「調査」により行われたものであるか否か。）について

イ 法令解釈

通則法第24条は、更正処分について、「調査」により行う旨規定しているから、課税処分が何らの「調査」なしに行われた場合には、課税処分の取消事由となるものと解される。そして、ここにいう「調査」とは、課税標準等又は税額等を認定するに至る一連の判断過程の一切を意味し、課税庁の証拠資料の収集、証拠の評価あるいは経験則を通じての要件事実の認定、租税法その他の法令の解釈を経て更正処分に至るまでの思考、判断を含む包括的な概念であると解される。また、「調査」の方法、時期等その具体的な手続については、法令に定められた事項を除き、課税庁の合理的な裁量に委ねられていると解され、納税者本人やその取引先等に対して質問検査権を行使するいわゆる外部調査のほか、質問及び検査を行わず課税庁が内部において収集した資料等を検討して正当な課税標準等や税額等を認定することも、当該裁量権の範囲内であり、通則法第24条に規定する「調査」に含まれるものと解される。

ロ 認定事実

請求人提出資料、原処分関係資料並びに当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

- (イ) 本件調査担当職員は、令和3年12月20日、[REDACTED]において、請求人の税務代理人であった本件税理士に対し、通則法第74条の9の規定に基づき、請求人に対する実地の調査を行う旨を通知するとともに、通則法第74条の7《提出物件の留置き》の規定に基づき、本件税理士を通じて提出された請求人の総勘定元帳、補助簿、仕訳日記帳及び支払領収証綴を留め置いた。

- (ロ) 本件調査担当職員は、令和4年5月12日付で、「確認依頼事項について」と

題する文書を本件税理士宛に送付し、本件金員の計算根拠等を明らかにすること、及び本件事業年度の法人税の修正申告において益金の額に算入されていた固定資産売却益に関する資料等を送付することを依頼した。これに対し、本件前代表者は、令和4年6月3日、不動産売買契約書等のファイルを本件調査担当職員宛に送付し、また、本件税理士は、その後、本件調査担当職員に対し、本件金員の支給を決議する臨時株主総会議事録、本件前代表者の平成29年分退職所得の受給に関する申告書及び請求人の平成29年分給与所得の源泉徴収票等の法定調書合計表の各写し並びに「固定資産売却益について」と題する書類を提出した。

- (ハ) 本件調査担当職員は、令和4年6月13日、本件税理士の事務所に臨場し、本件税理士から、本件金員が退職給与に当たると判断した経過や本件金員の計算根拠を聴取した。
- (ニ) 本件調査担当職員は、令和4年6月21日、請求人の本店所在地において本件代表者、本件前代表者、本件税理士らと面接し、本件金員についての確認を行った。その際、本件調査担当職員は、本件前代表者との間で、本件前代表者の本件分掌変更前後の勤務状況等に関する質疑応答をした。
- (ホ) 本件調査担当職員が作成した調査報告書には、令和5年2月22日、本件調査担当職員が、本件税理士の事務所に電話を掛け、令和4年8月20日をもって請求人との顧問契約を解除したとの状況に変更がないことを確認し、反面調査として必要事項を聴取する旨伝えた上で、本件税理士に本件前代表者の役員報酬月額推移や本件前代表者及び本件代表者の勤務状況等に関する質疑応答を行った旨、及び、これらの質疑応答以外の事項として、本件税理士が、税務署から届いた文書は請求人の顧問弁護士に渡したとの連絡を数日前に本件代表者から受けたと本件調査担当職員に申述した旨の記載がある（以下、当該調査報告書を「本件調査報告書」という。）。

また、本件税理士は、令和5年10月7日及び同月18日、請求人の代理人に対し、本件調査報告書記載の申述は、本件調査担当職員に対して本件前代表者に対する役員報酬の支給状況等について、職業上の儀礼として説明したものである旨回答した。これに加え、本件税理士は、令和5年10月18日の回答の際、請求人の代理人に対し、職業上の儀礼としての説明を行うのに先立ち、本件調査

担当職員から調査の補充として質問したいとの意思表示があったが、請求人の顧問税理士を解任されたことから、本件調査担当職員に対して調査の件については回答できないと説明した旨を回答した。

ハ 検討

本件調査担当職員は、上記ロ(イ)から(ニ)までのとおり、請求人から提出された総勘定元帳等の帳簿書類を留め置くとともに、本件税理士及び本件前代表者に対して本件金員の計算根拠や本件前代表者の本件分掌変更前後の勤務状況等について質問し、回答を得たほか、本件前代表者及び本件税理士から各種資料の提出を受けており、原処分庁は、これら一連の行為によって収集した証拠資料に基づいて、本件金員が法人税法第34条第1項括弧書所定の「退職給与」には該当せず、損金の額に算入できないと判断した上で請求人の課税標準等及び税額等を認定し、上記1(4)ハのとおり、本件各更正処分を行ったと認められる。

そして、上記イのとおり、通則法第24条に規定する「調査」とは、課税標準等又は税額等を認定するに至る一連の判断過程の一切を意味し、課税庁の証拠資料の収集、証拠の評価あるいは経験則を通じての要件事実の認定、租税法その他の法令の解釈を経て更正処分に至るまでの思考、判断を含む包括的な概念であることからすると、本件調査担当職員が行った上記の一連の行為は、通則法第24条に規定する「調査」に当たると認められる。

したがって、本件各更正処分は通則法第24条に規定する「調査」により行われたものと認められる。

ニ 請求人の主張について

請求人は、本件各更正処分が通則法第24条の「調査」により行われたものではないことの根拠として、上記3(1)の「請求人」欄のとおり、①令和4年6月21日に行われた面談では、世間話が大半であり、税務調査といえるような内容の質疑は交わされていないことを主張するとともに、②本件税理士が令和5年2月22日に本件調査担当職員との間で本件調査報告書記載のやり取りをした事実はない旨第一次的には主張しつつも、仮に、本件調査報告書記載のやり取りがあったとしても、本件調査担当職員は税務調査官という優位な立場を利用して本件税理士に質問を強行し、本件税理士の消極的表現の自由を侵害することで本件前代表者の勤務状況等に関する回答を得たから、そのような調査は無効であることを主張す

る。

しかしながら、上記①についてみると、上記イのとおり、通則法第24条に規定する「調査」とは、包括的な概念であるところ、上記ロ(ニ)のとおり、本件調査担当職員は、令和4年6月21日、本件前代表者に対し本件分掌変更前後の勤務状況等を質問しており、このようなやり取りは本件各更正処分に至るまでの一連の証拠収集行為に含まれるといえるから、同日の質疑応答は、通則法第24条に規定する「調査」に当たる。

また、上記②についてみると、上記ロ(ホ)のとおり、本件調査報告書には本件税理士の自発的な申述（本件代表者から数日前に連絡を受けた旨の申述）も含まれており、本件税理士も、請求人の代理人に対して本件調査報告書記載の内容と整合する内容の説明をした旨回答しているから、本件税理士は、令和5年2月22日に本件調査担当職員との間で質疑応答を行っていたと認められる。その上、本件調査報告書は、令和5年2月22日の時点における本件税理士の任意かつ事実に基づく申述を記載したものと認められる（この点で、本件税理士の申述の経緯が職業上の儀礼か否かは問題とはならない。）ところ、本件調査担当職員が本件税理士に対してその権利を侵害する態様の強制をしたことをうかがわせる証拠もない。このような本件調査報告書記載の質疑応答も、本件各更正処分に至るまでの一連の証拠収集行為に含まれ、当該行為は、本件調査担当職員の合理的な裁量の下、採用された方法といえるから、通則法第24条に規定する「調査」に当たる。

したがって、請求人の上記主張にはいずれも理由がない。

- (2) 争点2（原処分に係る調査手続に原処分を取り消すべき違法があるか否か。）について

イ 法令解釈

通則法は、第7章の2《国税の調査》において、国税の調査の際に必要とされる手続を規定しているが、同章の規定に反する手続が課税処分の取消事由になる旨を定めた規定はなく、また、調査手続に瑕疵があるというだけで納税者が本来支払うべき国税の支払義務を免れることは、租税公平主義の観点からも問題があると考えられるから、調査手続に単なる違法があるだけでは課税処分の取消事由とはならないものと解される。

もっとも、上記(1)イのとおり、課税処分が何らの調査なしに行われたような場

合には、課税処分の取消事由となるものと解されるところ、これには、調査を全く欠く場合のみならず、課税処分の基礎となる証拠収集手続に重大な違法があり、調査を全く欠くのに等しいとの評価を受ける場合も含まれるものと解され、ここにいう重大な違法とは、証拠収集手続が刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の限度を超えて濫用にわたるなどの場合をいうものと解するのが相当である。

ロ 認定事実

請求人提出資料、原処分関係資料並びに当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

(イ) 請求人が提出した令和2年8月1日から令和3年7月31日までの事業年度の法人税の確定申告書に添付された税務代理権限証書には、①本件税理士に税務代理を委任する旨、②法人税等に関して調査が行われる場合には、当該事業年度より前の年分等についても税務代理を委任する旨及び③本件税理士に税務代理を委任した事項に関して調査が行われる場合には、請求人への調査の通知は、本件税理士に対して行われることに同意する旨の記載がある。

(ロ) 本件調査担当職員は、上記(1)ロ(イ)のとおり、令和3年12月20日、
において、請求人の税務代理人であった本件税理士に対し、通則法第74条の9の規定に基づき、請求人に対する実地の調査を行う旨を通知した。その際、本件調査担当職員は、本件税理士に対し、同条第1項各号に規定する事項を併せて通知したが、この通知した事項のうち、調査の目的（同項第3号）、調査の対象となる税目（同項第4号）、調査の対象となる期間（同項第5号）の内容については以下のとおりであった。

A 調査の対象となる税目

法人税、地方法人税、消費税及び地方消費税並びに源泉所得税及び復興特別所得税

B 調査の対象となる期間

法人税、地方法人税、消費税及び地方消費税については「平成28年8月1日から平成29年7月31日までの事業年度（又は課税事業年度若しくは課税期間）以降、令和2年8月1日から令和3年7月31日までの事業年度（又は課税事業年度若しくは課税期間）まで」、源泉所得税及び復興特別所得税につ

いては「平成29年1月20日から令和3年7月12日までに法定納期限が到来するもの」

C 調査の目的

法人税、地方法人税、消費税及び地方消費税については「申告書の記載内容を確認するため」、源泉所得税及び復興特別所得税については「源泉所得税の納付税額を確認するため」

(イ) 本件調査担当職員は、令和4年9月20日付で「法人税等について確認するため」として、同年12月5日付で「今般の税務調査の件について確認する必要があるため」として、それぞれ本件調査担当職員への連絡を依頼する旨が記載された「連絡依頼書」と題する文書を請求人に郵送した。また、本件調査担当職員は、令和5年2月6日、同月20日及び同年3月9日付で、「今般の税務調査の件について確認する必要があるため」として、本件調査担当職員への連絡を依頼する旨及び「このまま連絡をいただけない場合には、過日指摘の課税処理を行うことになりますのでご承知おきください。」と記載された「連絡依頼書」と題する文書を請求人に郵送したところ、請求人はその受取をいずれも拒絶した。

(ロ) 本件税理士は、本件事業年度及び本件課税事業年度以降、令和2年8月1日から令和3年7月31日までの事業年度及び課税事業年度までについて、請求人の税務代理人として法人税等の申告書の提出を行っていた。

(ハ) 本件調査報告書には、本件調査担当職員が、本件税理士に対し、以前に請求人の関与税理士であったことから反面調査として必要事項を聴取する旨伝えた上で質問調査を行った旨の記載がある。

ハ 検討及び請求人の主張について

請求人は、上記3(2)の「請求人」欄のとおり、原処分に係る調査手続は本件事務運営指針の定めに反しており、原処分を取り消すべき違法がある旨主張するので、以下検討する。

(イ) 原処分に係る調査の通知について

請求人は、上記3(2)の「請求人」欄のイのとおり、本件税理士は、本件調査担当職員から、通知事項以外の事項である本件金員の損金の額への算入を認めない方向での調査を行う旨の通知を受けていないから、本件事務運営指針の別

冊の第2章3(2)の定めに反する旨主張する。

しかしながら、本件金員が損金の額に算入されるか否かは、本件事業年度の法人税に関する申告書の記載内容を構成する所得の金額及び納付すべき税額に直接関係する問題であるところ、上記ロ(ロ)のとおり、本件調査担当職員は、請求人の税務代理人であった本件税理士に対し、通則法第74条の9第1項各号に規定する事項について、調査の対象となる税目として法人税、調査の対象となる期間として本件事業年度を通知するとともに、調査の目的として「法人税の申告書の記載内容を確認すること」を通知しており、それ以上に、本件金員が損金の額に算入できるか否かという具体的事項についての調査を行う旨通知する必要はない。

したがって、請求人の上記主張には理由がない。

(ロ) 意見等の十分な聴取について

請求人は、上記3(2)の「請求人」欄のロのとおり、本件調査担当職員から十分な説明や意見等の十分な聴取を受けていないから、原処分に係る調査手続は本件事務運営指針の別冊の第2章3(7)の定めに反する旨主張する。

しかしながら、上記ロ(ハ)のとおり、本件調査担当職員は、約半年間にわたり、請求人に対し、繰り返し連絡を求め、その回数は5回に及ぶにもかかわらず、請求人がこれに応じなかったことからすると、請求人は、本件調査担当職員が説明を求めようとするのを拒絶し、意見等の十分な聴取を受ける機会を自ら放棄したというべきである。このように、本件調査担当職員は、請求人からの説明や意見等を聴取できる状況にはなかったといえ、そのような状況下において、請求人から説明や意見等を聴取しなかったとしても、原処分に係る調査手続が違法となるとはいえない。

したがって、請求人の上記主張には理由がない。

(ハ) 調査結果の内容の説明及び修正申告の勧奨について

請求人は、上記3(2)の「請求人」欄のハのとおり、本件調査担当職員から調査結果の内容の説明や修正申告の勧奨を受けていないから、本件事務運営指針の別冊の第2章4(2)の定めに反する旨主張する。

確かに、上記1(4)ハのとおり、本件調査担当職員は、通則法第74条の11第2項に規定する調査結果の内容の説明を行っておらず、本件事務運営指針の別冊

の第2章4(2)に定める説明等も行っていないものと認められる。しかしながら、上記(ロ)において説示した事情からすれば、請求人は、本件調査担当職員からの連絡に対し、約半年間にわたり応答していないから、調査結果の内容の説明等を受ける機会を自ら放棄したというべきである。

したがって、請求人の上記主張には理由がない。

(二) 本件税理士に対する質問調査について

請求人は、上記3(2)の「請求人」欄のニのとおり、①本件税理士は請求人の税務代理人であった者であり、取引先ではないから反面調査の対象とはならず、②本件調査担当職員は「反面調査である旨」を本件税理士に明示していないから、本件事務運営指針の別冊の第2章3(6)の定めに反する旨主張する。

しかしながら、上記①についてみると、別紙の1(6)ハのとおり、本件事務運営指針の別冊の第2章3(6)は、取引先等に対する反面調査の実施に当たっては、その必要性和反面調査先への事前連絡の適否を十分検討すると定めているところ、上記ロ(ニ)のとおり、本件税理士は、調査の対象期間のうち、本件事業年度及び本件課税事業年度以降、令和2年8月1日から令和3年7月31日までの事業年度及び課税事業年度までについて、請求人の税務代理人として法人税等の申告書の提出を行っていたから、これらの各事業年度及び各課税事業年度において請求人に対し申告書の提出に係る報酬の請求権を有する者、すなわち、通則法第74条の2第1項第2号ロに規定する金銭の支払を受ける権利がある者であると認められる。そうすると、本件税理士は、本件事務運営指針の別冊の第2章3(6)に定める取引先等に該当するというべきであるから、反面調査の対象となる。

次に、上記②についてみると、上記(1)ロ(ニ)のとおり、本件税理士は、令和5年10月18日に、請求人の代理人に対して、同年2月22日、本件調査担当職員から調査の補充として質問したいとの意思表示はあったが請求人の顧問税理士を解任されたため調査の件については回答できないと説明した旨回答しているが、本件税理士がそのように回答を拒絶したというのが事実であれば、本件調査担当職員が、本件税理士を翻意させて回答を得るために、本件税理士に対して質問検査等を行うことの根拠を示す意図で、反面調査としての質問であると発言することは十分あり得る。また、上記ロ(ホ)のとおり、本件調査報告書には

反面調査であると伝えた旨の記載があるところ、本件調査報告書の記載内容は詳細であり、特に不自然な点はなく、その他本件調査報告書の信用性を積極的に否定する証拠も見当たらないことからすれば、本件調査報告書記載のとおり、本件調査担当職員は、令和5年2月22日の電話の際、本件税理士に対して反面調査である旨を伝えたと認めるのが相当である。

したがって、請求人の上記主張にはいずれも理由がない。

(ホ) 小括

以上のとおり、請求人の各主張にはいずれも理由がなく、その他調査手続に違法があったことを示す証拠はないから、原処分に係る調査手続に原処分を取り消すべき違法は認められない。

- (3) 争点3（本件金員が損金の額に算入されるか否か（具体的には、本件金員が法人税法第34条第1項括弧書所定の「退職給与」に該当するか否か。）。）について

イ 法令解釈

- (イ) 法人税法第22条第3項第2号及び同法第34条第1項から第3項までの各規定によれば、役員に対して支給する退職給与については、同項に規定する、事実を隠蔽し、又は仮装して経理することによって当該役員に支給されたものでなく、また、同条第2項に規定する不相当に高額な部分の金額がない場合には、同法第22条第3項第2号の規定に基づき、損金の額に算入されることになる。この役員に対して支給する退職給与とは、役員が会社その他の法人を退職したことにより支給される一切の給与をいうと解するのが相当であり、法人が退職給与や退職慰労金などといった名目で役員に対して支給した給与であっても、当該役員に退職の事実がない場合には、当該支給した給与は、原則として当該役員に対する臨時的な給与として取り扱われることとなるため、新株予約権型ストック・オプション、使用人兼務役員の使用人としての職務に対する給与又は同法第34条第1項各号に掲げるいずれかの給与（以下、これらを併せて「退職給与以外の損金算入役員給与」という。）に該当しない場合には、損金の額に算入されないこととなる。

- (ロ) ところで、一般に、法人の役員については、一定の任期が定められており、その任期が到来する都度役員の改選が行われるので、形式的にはその任期が満了する都度一旦退職しているようにもみえるが、通常は再任されることが多く、

そのような場合、退職ではなく役員委任契約が継続しているものとして退職したとの取扱いはされていない。同様に、法人の代表取締役の地位にあった者がその地位を辞任し、代表取締役以外の当該法人の取締役等の役員として引き続き従事している場合には、たとえ代表取締役を辞任したことにより法人の代表権を喪失したとしても、その者は単に役員としての分掌が変更されたにすぎないのであるから、当該法人を退職したということとはできない。

- (ハ) もっとも、役員の分掌変更又は改選による再任等がされた場合であっても、例えば、常勤取締役が経営上主要な地位を占めない非常勤取締役になったり、取締役が経営上主要な地位を占めない監査役になったりするなど、役員としての地位又は職務の内容が激変し、実質的に退職したと同様の事情にあると認められる場合には、その分掌変更又は改選による再任等に際しその役員に対し退職給与として支給した給与については、法人税法上も退職給与として取り扱うことができるとするのが相当である（本件通達もこれと同趣旨によるものと解される。）。

ロ 認定事実

原処分関係資料並びに当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

(イ) 請求人の事業の概要

請求人は、遊戯場の店舗1つ及びリゾートマンション11部屋を賃貸する不動産賃貸業を営んでいる。

なお、請求人は、平成28年頃までは旧本店所在地に所在していた[]において[]も営んでいたが、その後[]を廃業し、当該[]を平成29年9月に売却した。これにより、請求人の営む事業は、不動産賃貸業のみとなったところ、請求人は上記の賃貸物件の管理を全面的に他社に委託していた。

(ロ) 本件前代表者の出勤状況

本件前代表者は、本件分掌変更の前後を通じ、土日を除く毎日、請求人の事務所で業務に従事する常勤の取締役であった。

(ハ) 本件前代表者の業務内容

本件前代表者は、本件分掌変更前は、営業、管理及び経理業務全般を担当しており、本件分掌変更後は、営業には関与しなくなったものの、その他の管理

及び経理業務全般、具体的には現金及び預金の管理、経理関係、日々の支出等の管理、資金繰り等については、本件分掌変更前と同様に行っていた。

なお、営業に関する業務については、請求人がを営んでいた当時は、の空きが出た時に伝手で情報が入れば本件前代表者と本件代表者が顧客候補に会いに行くというものであり、新規の顧客開拓に注力することはほとんどなく、請求人が上記(イ)のとおりを廃業した以降は、不動産賃貸業に係る契約の更新時期に更新内容の打診を受けて決裁する程度のものであり、それ以外の業務はなかった。

また、金融機関との折衝についても本件前代表者が担当していたが、上記(イ)のとおり、請求人はを廃業してを売却し、その売却代金で金融機関からの借入金を返済したため、本件分掌変更後は、金融機関との折衝はほとんど行われなかった。

(二) 本件代表者の業務内容

本件代表者は、に請求人の代表取締役役に就任後、請求人の営業を含む業務を担当し、請求人の現金及び預金の管理、経理関係、日々の支出等の管理、資金繰り等は本件前代表者に委ねていたが、本件分掌変更に伴い本件前代表者から引継ぎを受けた業務はなく、本件分掌変更の前後を通じて本件代表者の業務が増加したことはなかった。

なお、本件代表者が代表取締役就任後に従事していた営業に関する業務は、上記(ハ)の請求人がを廃業した以降のものと同様である。

ハ 検討

(イ) 本件前代表者は、上記1(3)ロのとおり、に請求人の代表取締役役を退任し、代表権のない取締役となった（本件分掌変更）にすぎないから、請求人との勤務関係を終了したとはいえず、請求人を退職したということとはできない。

(ロ) もっとも、上記イ(ハ)のとおり、役員としての地位又は職務の内容が激変し、実質的に退職したと同様の事情にあると認められる場合には、その分掌変更等に際しその役員に対し退職給与として支給した給与については、法人税法上も退職給与として取り扱うことができることから、以下、当該事情の有無を検討する。

A 上記ロ(イ)のとおり、請求人は、平成28年頃までは不動産賃貸業に加え、旧本店所在地に所在していたにおいても営んでいたが、その後を廃業し、当該を本件分掌変更直前の平成29年9月に売却し、遊戯場の店舗1つ及びリゾートマンションの11部屋を賃貸の目的物とする不動産賃貸業のみを営むようになった。

このような本件分掌変更後の請求人の業務のうち、中心となる業務について検討すると、上記ロ(イ)、(ハ)及び(ニ)のとおり、請求人は、賃貸物件の管理を第三者に全面的に委託しており、営業活動の内容も、の廃業に伴い、不動産賃貸業に係る契約の更新時期に更新内容の打診を受けて決裁する程度となり、借入金の返済により金融機関との折衝もほとんど必要ない状況になっていた。これらによれば、本件分掌変更後の請求人の中心的な業務は、資金管理及び経理事務であったというべきである。

そして、上記ロ(ハ)及び(ニ)のとおり、本件前代表者は、本件分掌変更後も、現金預金の管理、経理関係、日々の支出等の管理、資金繰りなど、管理及び経理業務全般について担当し、本件代表者は、本件分掌変更後も、これらの業務を本件前代表者に委ねていたから、本件前代表者は、本件分掌変更後における請求人の中心的な業務を担当していたといえる。

これに加え、本件分掌変更前の本件前代表者が代表取締役として担当していた業務は、上記ロ(ハ)のとおり、営業、管理及び経理業務全般であったところ、管理及び経理業務全般は、本件分掌変更の前後を通じて本件前代表者が担当しており、この点に変更はない。また、営業に関する業務については、上記ロ(ハ)のとおり、請求人がを営んでいた当時においても、新規の顧客開拓といった営業活動はほとんどしておらず、の廃業後も賃貸借契約の更新の決裁以外にはないことからすると、本件前代表者が営業に関する業務をしなくなったとしても、本件分掌変更により本件前代表者の業務内容に大きな変更が生じたとはいえない。

これらによれば、本件前代表者は、本件分掌変更後においても、請求人の中心的な業務を担当するものであり、また、本件分掌変更により職務の内容が激変したとはいえない。

B このように、本件前代表者が本件分掌変更後も引き続き本件分掌変更前の

業務を担当していることに加えて、本件前代表者の勤務形態が引き続き常勤であること（上記ロ(ロ)）及び本件分掌変更後の役員報酬も本件代表者の5倍の額であり、平成29年8月以降、従前のからに増額され、本件分掌変更後も同額であること（上記1(3)へ）も踏まえれば、本件前代表者は、本件分掌変更後も、請求人の経営上主要な地位を占めていたといえる。

ロ 以上によれば、本件分掌変更により、本件前代表者の役員としての地位又は職務の内容が激変し、実質的に退職したと同様の事情があったとは認められない。

ハ 上記(イ)及び(ロ)によれば、本件金員は法人税法第34条第1項括弧書所定の「退職給与」に該当しない。

ニ 請求人の主張について

(イ) 請求人は、上記3(3)の「請求人」欄のイのとおり、本件分掌変更前は、本件前代表者が顧客への営業に関する業務、金融機関との折衝業務、会計業務など、ほぼ全ての業務を行ってきたが、本件分掌変更後は、会計管理業務のみを行っており、本件分掌変更の前後で本件前代表者の業務内容には大きな変化がある旨主張する。

しかしながら、まず、本件前代表者が本件分掌変更前に行っていた営業に関する業務が、本件分掌変更により本件前代表者の業務内容に大きな変更を生じさせるものではないことは、上記ハ(ロ)Aのとおりである。

次に、金融機関との折衝業務は、請求人の資金繰りの一環といえるものの、上記ロ(ハ)のとおり借入金の返済によりほとんど行われておらず、本件代表者に当該業務が引き継がれたものでもない。また、かかる業務が本件分掌変更後の請求人にとっても重要度の高い業務であったことを示す証拠は見当たらず、上記ハのとおり、本件前代表者は、本件分掌変更後も引き続き管理及び経理業務全般を担当し、請求人の経営上主要な地位を占めていたことに照らせば、本件前代表者が金融機関との折衝業務を行わなくなったことをもって、本件分掌変更により本件前代表者の業務内容に大きな変更が生じたとはいえない。

したがって、請求人の上記主張には理由がない。

(ロ) また、請求人は、上記3(3)の「請求人」欄のロのとおり、本店所在地の事務

所用建物の建築に関する紛争という不測の事態がなければ、事務所と住居を完全に区分し、本件前代表者は会計管理だけを行う予定で役員報酬を減額することになっていた可能性が高い旨主張する。

しかしながら、上記ハのとおり、本件前代表者は、本件分掌変更後も請求人の経営上主要な地位を占めていたから、本件前代表者の役員報酬の減額の可能性をもって、本件前代表者が実質的に退職したと同様の事情があったことにはならない。

したがって、請求人の上記主張には理由がない。

- (4) 争点4（通則法第65条第4項第1号に規定する「正当な理由」があると認められるか否か。）について

イ 法令解釈

過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適正に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。この趣旨に照らせば、通則法第65条第4項第1号に規定する「正当な理由」があると認められる場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解される。

ロ 検討及び請求人の主張について

請求人は、上記3(4)の「請求人」欄のとおり、①税務申告を委任した本件税理士らからは本件金員の損金算入の可否について何ら指導がなく、税務についての素人である請求人に対して本件通達の存在や理解を期待することはできず、かつ、②請求人が本件事業年度以降も本件前代表者の役員報酬の額を変更せずに支給し、法人税の申告をしていたにもかかわらず、原処分庁からは5年近くも何ら指摘がなかったことを考慮すれば、過少申告加算税を賦課することは、請求人にとって著しく不当で酷である旨主張する。

しかしながら、上記①の事情は、法人税法第34条第1項括弧書所定の「退職給与」、あるいは本件通達の不知をいうものであって、請求人の主観的な事情にす

ぎない。

また、上記②の事情は、請求人が原処分庁から5年間にわたり何らの指摘も受けなかったことを主張するものであるが、申告納税制度の下では、納税者自身はその責任と判断において適正な申告をすることが求められるのであって、それに加え、役員に対する退職金の支払、役員報酬の支払は請求人自身の判断によってなされるのであるから、請求人が主張する原処分庁の不作为が真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があるか否かの判断を左右するとはいえない。

そうすると、請求人の主張する各事情は「真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情」とはいえず、「過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる」とはいえないから、請求人の上記主張には理由がない。

そのほか、当審判所の調査及び審理の結果によっても、本件金員を損金の額に算入して申告したことについて通則法第65条第4項第1号に規定する「正当な理由」に該当する事情があると認めるに足りる証拠はないから、本件においては、通則法第65条第4項第1号に規定する「正当な理由」があるとは認められない。

(5) 本件法人税更正処分の適法性について

上記(1)のとおり、本件法人税更正処分は、通則法第24条に規定する「調査」によって行われたものであり、また、上記(2)のとおり、原処分に係る調査手続に違法はない。さらに、上記(3)のとおり、本件金員は、法人税法第34条第1項括弧書所定の「退職給与」に該当せず、また、退職給与以外の損金算入役員給与にも該当しないから、本件事業年度の損金の額に算入されない。これに基づき、当審判所において請求人の本件事業年度の法人税の所得金額及び納付すべき税額を計算すると、本件法人税更正処分の金額と同額であると認められる。

なお、本件法人税更正処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

したがって、本件法人税更正処分は適法である。

(6) 本件法人税賦課決定処分の適法性について

上記(5)のとおり、本件法人税更正処分は適法であり、また、上記(4)のとおり、本件法人税更正処分により納付すべき税額の計算の基礎となった事実が更正処分前

の税額の計算の基礎とされていなかったことについて、通則法第65条第4項第1号に規定する「正当な理由」があるとは認められない。そして、当審判所において本件事業年度の法人税に係る過少申告加算税の額を計算すると、本件法人税賦課決定処分の金額と同額であると認められる。

したがって、本件法人税賦課決定処分は適法である。

(7) 本件地方法人税更正処分の適法性について

上記(5)のとおり、本件法人税更正処分は適法であり、これに基づき、当審判所において請求人の本件課税事業年度の地方法人税の課税標準法人税額及び納付すべき税額を計算すると、本件地方法人税更正処分の金額と同額であると認められる。

なお、本件地方法人税更正処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不当とする理由は認められない。

したがって、本件地方法人税更正処分は適法である。

(8) 本件地方法人税賦課決定処分の適法性について

上記(7)のとおり、本件地方法人税更正処分は適法であり、また、上記(4)のとおり、本件地方法人税更正処分により納付すべき税額の計算の基礎となった事実が更正処分前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて、通則法第65条第4項第1号に規定する「正当な理由」があるとは認められない。そして、当審判所において本件課税事業年度の地方法人税に係る過少申告加算税の額を計算すると、本件地方法人税賦課決定処分の金額と同額であると認められる。

したがって、本件地方法人税賦課決定処分は適法である。

(9) 結論

よって、審査請求は理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり裁決する。

別紙 関係法令等

1 国税通則法関係

(1) 国税通則法（令和4年法律第4号による改正前のもの。以下「通則法」という。）

第24条《更正》は、税務署長は、納税申告書の提出があった場合において、その納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったとき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正する旨規定している。

(2) 通則法第65条《過少申告加算税》第1項は、期限内申告書が提出された場合において、修正申告書の提出又は更正があったときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき納付すべき税額に100分の10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旨規定し、同条第2項は、同条第1項に規定する納付すべき税額がその国税に係る期限内申告税額に相当する金額と50万円とのいずれか多い金額を超えるときは、同項の過少申告加算税の額は、同項の規定にかかわらず、同項の規定により計算した金額に、その超える部分に相当する税額に100分の5の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とする旨規定している。

また、通則法第65条第4項柱書及び同項第1号は、同条第1項又は第2項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちにその修正申告又は更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、これらの項に規定する納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除して、これらの項の規定を適用する旨規定している。

(3) 通則法第74条の2《当該職員の所得税等に関する調査に係る質問検査権》第1項は、税務署の当該職員は、法人税又は地方法人税に関する調査について必要があるときは、法人（第2号イ）及び当該法人に対し、金銭の支払若しくは物品の譲渡をする義務があると認められる者又は金銭の支払若しくは物品の譲渡を受ける権利があると認められる者（第2号ロ）に質問し、その者の事業に関する帳簿書類その他の物件を検査し、又は当該物件の提示若しくは提出を求めることができる旨規定している。

(4) 通則法第74条の9《納税義務者に対する調査の事前通知等》第1項は、税務署長は、

税務署の当該職員に納税義務者に対し実地の調査において通則法第74条の2の規定による質問、検査又は提示若しくは提出の要求（以下「質問検査等」という。）を行わせる場合には、あらかじめ、当該納税義務者（当該納税義務者について税務代理人がある場合には、当該税務代理人を含む。）に対し、その旨並びに質問検査等を行う実地の調査（以下この条において単に「調査」という。）を開始する日時（第1号）、調査を行う場所（第2号）、調査の目的（第3号）、調査の対象となる税目（第4号）、調査の対象となる期間（第5号）、調査の対象となる帳簿書類その他の物件（第6号）及びその他調査の適正かつ円滑な実施に必要なものとして政令で定める事項（第7号）を通知するものとする旨規定し、国税通則法施行令第30条の4《調査の事前通知に係る通知事項》第2項は、通則法第74条の9第1項各号に掲げる事項のうち、同項第3号に掲げる事項については納税申告書の記載内容の確認又は納税申告書の提出がない場合における納税義務の有無の確認その他これらに類する調査の目的を通知するものとする旨規定している。

なお、通則法第74条の9第5項は、納税義務者について税務代理人がある場合において、当該納税義務者の同意がある場合には、当該納税義務者への同条第1項の規定による通知は、当該税務代理人に対してすれば足りる旨規定している。

また、通則法第74条の9第4項は、同条第1項の規定は、当該職員が、当該調査により当該調査に係る同項第3号から第6号までに掲げる事項以外の事項について非違が疑われることとなった場合において、当該事項に関し質問検査等を行うことを妨げるものではない旨規定している。

- (5) 通則法第74条の11《調査の終了の際の手続》第2項は、国税に関する調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合には、当該職員は、当該納税義務者に対し、その調査結果の内容（更正決定等をすべきと認めた額及びその理由を含む。）を説明するものとする旨規定している。
- (6) 国税庁長官発遣の平成24年9月12日付課総5-11ほか9課共同「調査手続の実施に当たっての基本的な考え方等について（事務運営指針）」（令和5年11月29日付課総4-28ほか8課共同による改正前のもの。以下「本件事務運営指針」という。）は、要旨以下のとおり定めている。

イ 本件事務運営指針の趣旨

本件事務運営指針は、法令を遵守した適正な調査の遂行を図るため、調査手続

の実施に当たっての基本的な考え方等を定めるものである。

ロ 通知事項以外の事項についての調査（別冊の第2章3(2)）

納税義務者に対する実地の調査において、納税義務者に対し、通知した事項以外の事項について非違が疑われた場合には、納税義務者に対し調査対象に追加する税目、期間等を説明し理解と協力を得た上で、調査対象に追加する事項についての質問検査等を行う。

ハ 反面調査の実施（別冊の第2章3(6)）

取引先等に対する反面調査の実施に当たっては、その必要性と反面調査先への事前連絡の適否を十分検討する。

なお、反面調査の実施に当たっては、反面調査である旨を取引先等に明示した上で実施することに留意する。

ニ 証拠の収集・保全と的確な事実認定（別冊の第2章3(7)）

調査の過程において、申告内容等に関して非違が疑われる事項を把握した場合には、納税義務者及び税務代理人にその事項について十分な説明を求め、その意見又は主張を十分聴取した上で、納税義務者及び税務代理人の説明内容等を整理し、必要な証拠の収集・保全を行った上での的確な事実認定を行い、通則法第74条の11第2項に基づく調査結果の内容の説明の対象となる更正決定等をすべきと認められる非違であるか否かについて適切に判断する。

ホ 調査結果の内容の説明等（別冊の第2章4(2)）

調査の結果、更正決定等をすべきと認められる非違がある場合には、通則法第74条の11第2項に基づき、納税義務者に対し、当該非違の内容等（税目、課税期間、更正決定等をすべきと認める金額、その理由等）について原則として口頭により説明する。

その際には、必要に応じ、非違の項目や金額を整理した資料など参考となる資料を示すなどして、納税義務者の理解が得られるよう十分な説明を行うとともに、納税義務者から質問等があった場合には分かりやすく回答するよう努める。また、併せて、納付すべき税額及び加算税のほか、納付すべき税額によっては延滞税が生じることを説明するとともに、当該調査結果の内容の説明等（修正申告等の勧奨を行う場合は、修正申告等の勧奨及び修正申告等の法的効果の教示を含む。）をもって原則として一連の調査手続が終了する旨を説明する。

2 法人税法関係

(1) 法人税法第22条第3項柱書及び同項第2号は、同項第1号に掲げるもの（内国法人の各事業年度の収益に係る売上原価等の額）のほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額を内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入する旨規定している。

(2) 法人税法第34条《役員給与の損金不算入》（平成29年法律第4号による改正前のもの。以下同じ。）第1項は、内国法人がその役員に対して支給する給与（退職給与、新株予約権型ストック・オプション、使用人兼務役員の使用人としての職務に対するもの及び同条第3項の適用があるものを除く。以下、この項において同じ。）のうち次に掲げる給与のいずれにも該当しないものの額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない旨規定している。

イ その支給時期が一月以下の一定の期間ごとである給与で当該事業年度の各支給時期における支給額が同額であるものその他これに準ずるものとして政令で定める給与（定期同額給与）

ロ その役員の職務につき所定の時期に確定額を支給する旨の定めに基づいて支給する給与（事前確定届出給与）

ハ 同族会社に該当しない内国法人がその業務執行役員に対して支給する給与（利益連動給与）

(3) 法人税基本通達9-2-32《役員の分掌変更等の場合の退職給与》（以下「本件通達」という。）は、法人が役員の分掌変更又は改選による再任等に際しその役員に対し退職給与として支給した給与については、その支給が、例えば次に掲げるような事実があったことによるものであるなど、その分掌変更等によりその役員としての地位又は職務の内容が激変し、実質的に退職したと同様の事情にあると認められることによるものである場合には、これを退職給与として取り扱うことができる旨定めている。

イ 常勤役員が非常勤役員（常時勤務していないものであっても代表権を有する者及び代表権は有しないが実質的にその法人の経営上主要な地位を占めていると認められる者を除く。）になったこと。

ロ 取締役が監査役（監査役でありながら実質的にその法人の経営上主要な地位を

占めていると認められる者及びその法人の株主等で法人税法施行令第71条《使用人兼務役員とされない役員》第1項第5号に掲げる要件の全てを満たしている者を除く。）になったこと。

- ハ 分掌変更等におけるその役員（その分掌変更等においてもその法人の経営上主要な地位を占めていると認められる者を除く。）の給与が激減（おおむね50%以上の減少）したこと。