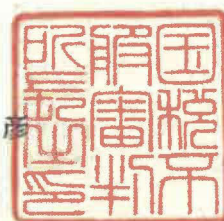


裁 決 書

東裁(諸)令 6 第 11 号

令和 6 年 7 月 8 日

国税不服審判所長 清野 正彦



審査請求人

住 所
氏 名

原処分庁

原 処 分

令和 5 年 5 月 30 日付でされた令和 3 年 1 月 1 日から令和 3 年 12 月 31 日までの課税期間の消費税及び地方消費税の更正処分並びに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、古物商である審査請求人（以下「請求人」という。）が、消費税等の還付を求める申告書を提出したところ、原処分庁が、請求人は消費税の納税義務が免除されている事業者であるから消費税等の還付を受けることができないとして、消

費税等の更正処分等を行ったことに対し、請求人が、原処分庁の調査手続には違法があり、また、基準期間の課税売上高は1,000万円を超えているなどとして、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

イ 国税通則法関係

(イ) 国税通則法（以下「通則法」という。）第15条《納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定》第2項第7号は、消費税の納税義務は、課税資産の譲渡等をした時に成立する旨規定している。

(ロ) 通則法第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。

(ハ) 通則法第74条の2（平成28年法律第15号による改正前のもの。以下同じ。）
《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項柱書及び同項第3号は、税務署の当該職員は、消費税に関する調査について必要があるときは、消費税法の規定による消費税の納税義務がある者若しくは納税義務があると認められる者又は同法第46条《還付を受けるための申告》第1項の規定による申告書を提出した者に質問し、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。

(ニ) 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、当該納税義務者に対し、その旨及び通則法第74条の9第1項各号に掲げる事項を通知するものとする旨規定している。

(ホ) 国税庁長官発遣の「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）」（平成24年9月12日付課総5-11ほか9課共同。ただし、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をいい、以下「本件事務運営指針」という。）は、要旨次のとおり定めている。

A 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。

B 本件事務運営指針の別冊の第2章の1（調査と行政指導の区分の明示）

納税義務者等に対し調査又は行政指導に当たる行為を行う際は、対面、電話、書面等の態様を問わず、いずれの事務として行うかを明示した上で、それぞれの行為を法令等に基づき適正に行う。

C 本件事務運営指針の別冊の第2章の2の(1)（事前通知の実施）

納税義務者に対し実地の調査を行う場合には、原則として、調査の対象となる納税義務者及び税務代理人の双方に対し、調査開始日前までに相当の時間的余裕をおいて、電話等により、通則法第74条の9第1項に基づき、実地の調査において質問検査等を行う旨、並びに同項各号及び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》に規定する事項を事前通知する。

この場合、事前通知に先立って、納税義務者及び税務代理人の都合を聴取し、必要に応じて調査日程を調整の上、事前通知すべき調査開始日時を決定することに留意する。

なお、納税義務者に対して都合を聴取する際は、通則法第65条（令和4年法律第4号による改正前のもの。以下同じ。）《過少申告加算税》第5項に規定する調査通知を併せて行う。

おって、調査通知及び事前通知の実施に当たっては、通知事項が正確に伝わるよう分かりやすく丁寧な通知を行うよう努める。

ロ 消費税法関係

(イ) 消費税法（平成28年法律第15号による改正前のもの。以下同じ。）第9条

《小規模事業者に係る納税義務の免除》第1項本文は、事業者のうち、その課税期間に係る基準期間における課税売上高が1,000万円以下である者については、同法第5条《納税義務者》第1項の規定にかかわらず、その課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等につき、消費税を納める義務を免除する旨規定している（以下、同法第9条第1項本文の適用を受ける事業者を「免税事業者」という。）。

(ロ) 消費税法第9条第4項は、免税事業者が、その基準期間における課税売上高が1,000万円以下である課税期間につき、同条第1項本文の規定の適用を受けない旨を記載した届出書（以下「消費税課税事業者選択届出書」という。）をその納税地を所轄する税務署長に提出した場合には、当該提出をした事業者が当該提出をした日の属する課税期間の翌課税期間以後の課税期間中に国内において行う課税資産の譲渡等については、同項本文の規定は適用しない旨規定している。

(ハ) 消費税法第28条《課税標準》第1項は、課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額（対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額とし、課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税額及び当該消費税額を課税標準として課されるべき地方消費税額に相当する額を含まないものとする。）とする旨規定している。

(ニ) 消費税法基本通達9-1-1《棚卸資産の譲渡の時期》は、棚卸資産の譲渡を行った日は、その引渡しの日とする旨定めている。

(3) 基礎事実及び審査請求に至る経緯

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、[]において、[]の屋号で個人事業を営む古物商である。

ロ 請求人は、平成31年1月1日から令和元年12月31日までの課税期間（以下「本件基準期間」という。）の消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）の確定申告書に課税資産の譲渡等の対価の額の合計額を[]と記載して法定申告期限までに原処分庁に提出した。

ハ 請求人は、令和3年1月1日から令和3年12月31日までの課税期間（以下「本件課税期間」という。）の初日の前日である令和2年12月31日までに、消費税課税事業者選択届出書を原処分庁に提出していなかった。

ニ 請求人は、本件課税期間の消費税等について、別表の「申告」欄のとおり記載した申告書（以下「本件申告書」という。）を、令和4年3月14日に原処分庁に提出した。

なお、本件申告書の「税理士署名押印」欄には、[]（以下「[]」

」という。)の記名があった。

ホ 原処分庁の担当職員(以下「本件担当職員」という。)は、令和4年8月19日、
 に対して、請求人の本件基準期間における課税売上高が1,000万円以下
 であるとして、本件課税期間においては免税事業者となる旨を説明し、更正の請
 求書の提出を指導したところ、同月22日、別表の「更正の請求」欄のとおり記載
 した更正の請求書(以下「本件更正請求書」といい、当該更正の請求を「本件更
 正請求」という。)が提出された。

ヘ 原処分庁は、これに対し、令和5年1月27日付で別表の「通知処分」欄のと
 おり、更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。

なお、当該通知処分に係る通知書には、要旨、本件更正請求の理由により還付
 金の額に相当する税額が過少であったこととはならないことから、更正の請求に
 対して更正をすべき理由がない旨記載されている。

ト 原処分庁は、本件担当職員の調査(以下「本件調査」という。)に基づき、令
 和5年5月30日付で、請求人が本件課税期間において免税事業者であることから、
 本件申告書を提出することができないとして、別表の「更正処分等」欄のとおり
 消費税等の更正処分(以下「本件更正処分」という。)及び過少申告加算税の賦
 課決定処分(以下「本件賦課決定処分」という。)をした。

チ 請求人は、令和5年8月3日、平成30年1月1日から平成30年12月31日までの
 課税期間(以下「平成30年課税期間」という。)における課税資産の譲渡等の対
 価として申告していた16,000円の売上げ及び57,000円の売上げ(以下、これらを
 併せて「本件各売上げ」という。)は、本来、本件基準期間における課税資産の
 譲渡等の対価として申告すべきものであったから、平成30年課税期間における課
 税資産の譲渡等の対価の額の合計額は であり、本件基準期間におけ
 る課税資産の譲渡等の対価の額の合計額は であるとして、平成30年
 課税期間の消費税等について更正の請求をするとともに、本件基準期間の消費税
 等について修正申告をした。

なお、請求人は、上記更正の請求をする理由の基礎となる事実を証明する書類
 として、取扱年月日を平成31年1月4日とする16,000円の払込取扱票及び取扱年
 月日を同月7日とする57,000円の払込取扱票を原処分庁に提出した。

リ 請求人は、本件更正処分及び本件賦課決定処分に不服があるとして、令和5年

8月18日、審査請求をした。

2 争点

- (1) 本件調査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1）。
- (2) 請求人は、本件課税期間において、免税事業者に該当するか否か。具体的には、本件基準期間における課税売上高は1,000万円以下であるか否か（争点2）。

3 争点についての主張

- (1) 争点1（本件調査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
<p>以下のとおり、本件調査に係る調査手続には、原処分を取り消すべき違法はない。</p> <p>イ 本件担当職員の誤った指導によって、[REDACTED]が本件更正請求書を提出したことから、本件担当職員が本件更正請求の取下げ及び修正申告書の提出をお願いした事実は認められるものの、本件担当職員が本件更正請求の取下げを強要したようなやり取りは認められず、誤指導があったことを隠蔽しようとした事実も認められない。</p> <p>ロ [REDACTED]の照会書に対する回答については、原処分に必要と思われる事項には口頭で回答しており、そのほかの質問は、本件申告書の是正処理を行う上で直接関連していないため回答は必要がないと判断したものであり、このことは、本件担当職員の合理的な裁</p>	<p>以下のとおり、本件調査に係る調査手続には、原処分を取り消すべき違法がある。</p> <p>イ 本件担当職員は、本件課税期間に係る消費税等の修正申告書の提出を指導すべきところ、[REDACTED]に対し、更正の請求書を提出するよう誤った指導を行った。</p> <p>さらに、本件担当職員は、[REDACTED]に対し、修正申告が必要であるため、請求人に本件更正請求書を取り下げるよう強要し、誤指導があったことを隠蔽しようとした。</p> <p>ロ [REDACTED]は、原処分庁に対し、複数の照会書を提出し、同照会書記載の事項についての回答を求めたが、原処分庁は、それらの照会事項の全部について一切回答しないまま、原処分を行った。</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>量権の範囲内である。</p> <p>ハ 本件申告書の是正処理を行う過程において、再三にわたり、本件申告書の是正を行う必要性を説明し、修正申告の勧奨及び修正申告書の提出がない場合には更正処分に移行する旨の説明を行っていたが、請求人から修正申告書の提出がなかったため調査に移行したのであり、そのことは本件担当職員の合理的な裁量権の範囲内であるから、調査権の濫用があったとは認められない。</p> <p>ニ 本件担当職員は、実地の調査を実施していないことから、通則法第74条の9第1項に規定する事前通知を行わなかったとしても、調査手続に違法はない。</p> <p>また、本件担当職員は、[REDACTED]にあらかじめ説明したとおり調査に移行したのであって、そのことは合理的な裁量権の範囲内であり、そのほか[REDACTED]に対し、行政指導と偽ったような事実は認められない。</p>	<p>ハ 本件調査の最初の担当者であった職員は令和4年11月以降、[REDACTED]の電話に一切対応せず、その後、本件担当職員は変遷した。このように頻繁に担当部門及び担当者の変更され、請求人及び[REDACTED]は大変困惑し不安を覚えた。</p> <p>また、本件担当職員が、「今は行政指導ですが、4月からは調査に振り替える予定ですので、3月中に修正をお願いします。」等の発言をしたことは調査権の濫用に当たる。</p> <p>ニ 本件担当職員は、[REDACTED]に対し「本件は行政指導です。」と説明しており、本件事務運営指針に定められたとおりに調査宣言は行われていない。仮に、行政指導ではなく調査であったのだとすれば、本件担当職員は調査を行政指導であると偽ったものであり、違法である。</p> <p>ホ 本件調査に係る「着眼調査・事後処理事績票付表」の「接触・検討状況」欄には、詳細な記述がない等、記載の不備が認められる。</p>

(2) 争点2（請求人は、本件課税期間において、免税事業者に該当するか否か。具体的には、本件基準期間における課税売上高は1,000万円以下であるか否か。）について

原 処 分 庁	請 求 人
<p>以下のとおり、請求人の本件基準期間における課税売上高は1,000万円以下であるから、請求人は、本件課税期間において免税事業者に該当する。</p>	<p>以下のとおり、請求人の本件基準期間における課税売上高は1,000万円を超えるから、請求人は、本件課税期間において免税事業者に該当しない。</p>
<p>イ 請求人の本件基準期間における課税売上高は[]であり、1,000万円を超えていないことが認められるから、請求人は、本件課税期間における消費税等を納付する義務が免除されているため、本件申告書を提出することはできない。</p>	<p>イ 請求人は、本件基準期間の課税売上げである本件各売上げを、誤って平成30年課税期間の課税売上げとして申告していたものの、本件基準期間における正しい課税売上高は確定申告額に本件各売上げを加算した[]であるから、令和5年8月3日に、本件基準期間について修正申告をしている。</p>
<p>ロ 棚卸資産の譲渡を行った日は、その引渡しのあった日とすることとされているところ、本件各売上げについてみると、①古物品であっても仕入れた商品を販売しているのであるから、棚卸資産の譲渡に該当すること、②古物品は一般の商品と異なり返品されることが多いとの請求人の主張を確認できる客観的な証拠がないこと、③代金の振込日が検収日であるとの請求人の主張を確認できる客観的な証拠がないこと、④請求人の主張を認めると、返品が発生しない場合も振込日まで収入に計上できないこととなり、納税者の恣意を許し、課税の公平に反することか</p>	<p>ロ 上記イについて、請求人は古物商であるところ、古物品は一般の商品とは異なり、現物を入念に確認しないと本物か否かが分からないし、傷、色剥げ、欠け、道具の組合せなど思っていたものと違うなどという事情から返品されることもあるから、固定客については、売買代金を受け取る前に宅配便で発送し、到着した商品に顧客が納得してから代金を振り込んでもらう。そのため、固定客については、代金の振込日が、検収基準日であり、権利確定の日である。本件各売上げについても、商品を宅配便で発送しており、代金の振込入金があったのは平成31年に</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>らすれば、請求人が権利確定の日として主張する代金の振込日は、引渡しの日として合理的であるとは認められない。</p>	<p>なってからである。</p>
<p>ハ 本件各売上げに係る払込取扱票には商品を送付した日の記載がないから、当該払込取扱票は、商品を送付した日が本件基準期間にあったことを明らかにする客観的な証拠とは認められず、請求人の記憶のみをもって、商品を送付した日が本件基準期間にあったとは認められない。</p>	<p>ハ 請求人の記憶によれば、本件各売上げのうち、16,000円については平成30年中に商品を送付したかもしれないが、57,000円は平成31年に商品を送付しているし、そもそも代金を振り込んでもらった日が請求人の売上金額に係る検収基準日であり権利確定の日であるから、本件各売上げに係る払込取扱票からすれば、商品送付日を問わず、本件各売上げは本件基準期間中の売上金額である。</p>

4 当審判所の判断

(1) 争点1（本件調査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な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、通則法は、同法第24条の規定による更正処分について、「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資料の収集手続（以下「証拠収集手

続」という。)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。

また、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、すなわち、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適用を経て更正をし、又は更正をすべき理由がない旨を請求者に通知するに至るまでの思考、判断を含む極めて包括的な概念であり、いかなる調査の方法を採るかは権限ある税務職員の合理的な裁量に委ねられていると解される。したがって、上記「調査」は、当該職員が納税義務者の支配・管理する場所に臨場して質問検査等を行うものに限られない。

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、次の事実が認められる。

- (イ) 本件担当職員は、令和4年3月31日、本件申告書の審査を行い、本件基準期間の消費税等の確定申告書の課税売上高が1,000万円以下であることから、請求人は本件課税期間において免税事業者に該当する可能性があることを把握し、本件申告書に記載された還付金の額に相当する税額の還付に係る手続を留保した。
- (ロ) 本件担当職員は、令和4年7月13日、[]に架電し、本件申告書が提出されているところ、請求人の本件基準期間の課税売上高が1,000万円以下と思われるため、請求人が消費税の納税義務者に該当するか否か確認するよう指導した。
- (ハ) 本件担当職員は、令和4年8月19日、[]から、請求人が本件課税期間において免税事業者である旨の連絡を受けたことから、本件申告書の内容を是正するために更正の請求書を提出するよう指導した。この際、[]は、是正のために必要となるのは更正の請求書ではなく修正申告書の提出ではないかと申し述べたものの、本件担当職員は、更正の請求書を提出するように再度指導した。

(ニ) 請求人は、令和4年8月22日、本件課税期間の消費税等について、本件更正請求書を提出した。

なお、本件更正請求書の「更正の請求をする理由、請求をするに至った事情等」欄には、「消費税課税事業者でなかったため。」と記載されていた。

(ホ) 本件担当職員は、令和4年9月2日、に架電し、本件更正請求は通則法第23条《更正の請求》に規定する要件に該当しないことから、本件更正請求を取り下げて、改めて修正申告書を提出するよう指導した。これに対しは、本件担当職員の指導に基づき本件更正請求書を提出したのであるから、以後の必要な手続は原処分庁でやってほしい旨申し述べたため、本件担当職員は、再度、本件更正請求の取下書の提出を指導したものの、は回答を保留した。

(ヘ) 本件担当職員は、令和4年11月16日付で、請求人に対し、「修正申告書・取下書の送付について」と題する書類を送付しており、当該書類には、要旨、同封した本件課税期間の消費税等の修正申告書及び本件更正請求の取下書に必要事項を記入の上、同月30日までに提出するよう記載されていた。

なお、当該書類には、行政指導として行っている旨も記載されていた。

(ト) 原処分庁は、令和4年11月17日、が所属する税理士法人を請求人の代理人とする旨の税務代理権限証書の提出を受けた。

(チ) 本件担当職員は、令和4年12月9日付で、に対し、「書類送付のご案内」及び「令和3年分消費税及び地方消費税の確定申告書の見直し・確認について」と題する書類並びに通則法第65条及び同法第23条の条文を記載した書面を送付した。

なお、「書類送付のご案内」の「備考」欄には、要旨以下の記載がある。

A 令和3年分の消費税等の更正の請求書について

令和4年8月19日に税務署へ連絡をいただいた際に「修正申告」をお願いすべきところ「更正の請求」の提出をお願いしてしまい申し訳ありませんでした。

令和4年8月22日にご提出していただいた本件更正請求書につきましては「取下げ」をお願いします。

B 加算税について

通則法第65条に基づき「更正」の場合には加算税が課されます。

(9) 本件担当職員は、本件更正請求について取下書が提出されなかったことから、令和4年12月23日、[]に架電し、要旨以下の事項を伝えた。

A 本件更正請求について取下書が提出されない場合、令和5年1月末に「更正をすべき理由がない旨の通知書」を請求人へ送付する。

B 加算税について、本件更正請求に対して賦課されることはないものの、本件申告書の誤りを是正するために更正処分をした場合には賦課されることとなる。

なお、現段階は行政指導であるので、請求人の場合、指導に応じて修正申告書を提出すれば、加算税が賦課されることはない。

(ヌ) []は、[]及び原処分庁宛の「照会書」と題する書面を作成し、令和5年1月10日以降、本件更正処分がなされるまでに6通を原処分庁に送付し、質問等に対する回答を求めている（以下、当該書面6通を併せて「本件各照会書」という。）。

なお、本件各照会書は、上記3の(1)の「請求人」欄の各項目及びその関連事項について、事実、経緯、判断又は言動の趣旨等に係る回答を求めるもので、それぞれ3ないし17項目の照会事項等が記載されているところ、原処分庁は本件各照会書に対し、文書による回答は行っていない。

(ル) 本件担当職員が、令和5年1月10日、[]に架電したところ、[]から、同月6日付で照会書を送付しており、その照会書に対して納得できる回答がないことには対応しかねる旨の発言があった。

(7) 本件担当職員は、令和5年1月16日、[]に架電し、上記(ル)の照会書の照会事項のうち上記(チ)の「書類送付のご案内」の性質を問う部分について「行政文書である」旨回答した後、その他の照会事項が今回の案件には直接関わってくるものかどうか明らかではない旨説明した。

(7) 原処分庁は、令和5年1月27日付で、本件更正請求に対して、更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。

(カ) 本件担当職員は、令和5年1月30日、[]との電話連絡により、上記(ル)の照会書の照会事項のうち加算税に係る質問等について、要旨以下のとおり説明を行った。

A 過少申告加算税について

過少申告加算税は、自主的にされた修正申告や行政指導に基づきされた修正申告に対しては賦課されないが、それ以外の場合には原則として賦課されるものである。

今回の本件担当職員の誤指導は、修正申告書の提出を指導すべきところ更正の請求書の提出を指導したことにあり、修正申告や更正処分など課税の内容に関する誤指導ではないことから、過少申告加算税は賦課される。

B 更正をすべき理由がない旨の通知について

請求人に対し、令和5年1月27日付で、本件更正請求に対する、「更正をすべき理由がない旨の通知書」を送付した。

C 修正申告について

本件申告書は、免税事業者が提出したものであるから、修正申告の手続が必要である。

(3) 本件担当職員は、令和5年4月5日、[]に架電し、令和5年4月中に本件課税期間の消費税等の修正申告書の提出がない場合、更正処分をする旨伝えた。

(4) 本件担当職員は、令和5年4月11日、[]との電話連絡により、要旨以下の確認等を行った。

A []は、請求人が本件課税期間において消費税の免税事業者であり、納税義務がないことから消費税等の還付金の額は零円となるため、その是正処理が必要であることについて理解している。

B []は、原処分庁が本件各照会書への回答をしない限り、請求人の消費税等の修正申告書を提出するつもりはない。

C 本件担当職員は、上記Bの回答を踏まえ、修正申告書が提出される見込みがないことから、税法の規定に従って更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行う。

D 本件担当職員は、[]に対し、通則法第19条《修正申告》の規定により、納税者は、更正があるまでは税務署長に修正申告書の提出ができる旨説明し、再度、修正申告書の提出を指導した。

(5) 本件担当職員は、請求人に対する本件調査に係る調査手続において、請求人

の自宅又は事業所等に臨場しなかった。

ハ 当てはめ

本件調査は、上記ロの(イ)ないし(ハ)のとおり、本件担当職員が本件申告書について、本件基準期間の課税売上高を確認した結果、請求人が本件課税期間において免税事業者であることから、申告書を提出することはできないと判断し、 に架電して、請求人が本件課税期間において免税事業者であることを確認したものであり、当該一連の調査手続は、本件担当職員の合理的な裁量の範囲内で適法に行われたものであったと認められる。

したがって、本件調査に係る調査手続に原処分を取り消すべき違法はない。

ニ 請求人の主張について

(イ) 請求人は、上記3の(1)の「請求人」欄のイのとおり、本件担当職員は、 に対し、修正申告書の提出を指導すべきところ、更正の請求書を提出するよう誤った指導をした上、請求人に本件更正請求書を取り下げるよう強要し、誤指導を隠蔽しようとした旨主張する。

確かに、上記ロの(ハ)のとおり、本件担当職員による誤指導があったことは認められるものの、当該誤指導は、本件申告書の内容を是正するための手段に係る誤指導であって、当該誤指導に基づき本件申告書が提出されたのではないから、原処分の違法事由となるものではない。また、当該誤指導に係る一連の記録も存在するところ、原処分庁において、本件更正請求を取り下げるよう強要し、誤指導があったことを隠蔽しようとした事実も認められない。

したがって、この点に関する請求人の主張には理由がない。

(ロ) 請求人は、上記3の(1)の「請求人」欄のロのとおり、 は、原処分庁に対し、本件各照会書を提出したが、原処分庁は、その照会事項の全部について一切回答しないまま、原処分を行った旨主張する。

しかしながら、上記ロの(ヌ)のとおり、本件各照会書に係る照会事項には、本件担当職員の発言の一端を捉えてその趣旨について説明を求めるものなども含まれるところ、同(フ)及び(カ)のとおり、本件担当職員は、本件各照会書に係る照会事項について、必要な範囲で一応の回答を示したことが認められる。これによれば、本件担当職員が裁量の範囲を逸脱した不適切な対応をしたとは認められず、また、当審判所の調査によっても、本件担当職員の対応が不適切であ

ることを裏付けるに足りる具体的な事実とは認められない。また、本件各照会書に係る照会事項に回答をしなければならない旨を定めた法令上の規定は存在しないところ、原処分庁が本件各照会書に係る全ての照会事項に回答しなかったとしても、そのことをもって、本件調査の調査手続における証拠収集手続に重大な違法があるとは認められない。

したがって、この点に関する請求人の主張には理由がない。

- (ハ) 請求人は、上記3の(1)の「請求人」欄のハのとおり、本件担当職員について、頻繁に担当部門及び担当者が変更されたことに困惑し不安を覚えたし、「今は行政指導ですが、4月からは調査に振り替える予定ですので、3月中に修正をお願いします。」等の発言をしたことは調査権の濫用に当たる旨主張する。

この点、通則法第74条の2第1項に規定する「調査について必要があるとき」とは、権限のある税務職員において、具体的事情に鑑み、客観的な必要性があると判断する場合をいい、そして、確定申告後に行われる消費税等に関する調査については、適正、公平な課税目的の実現という質問検査制度の目的からみて、確定申告に係る課税標準等又は税額等が過少である等の疑いが認められる場合に限られず、広く当該申告の適否、すなわち申告の真実性、正確性を調査するために必要がある場合も「調査について必要があるとき」に含まれるものと解するのが相当である。

これを本件についてみると、本件担当職員は、上記ロの(ロ)ないし(タ)のとおり、令和4年7月13日以降、[redacted]に対し本件申告書に係る確認等を行い、その是正を求める行政指導を行うも、[redacted]が本件各照会書に係る全ての照会事項に対する回答がないことなどを理由に修正申告書の提出に応じなかったことから、申告の真実性、正確性を調査する必要があると判断したものであり、本件調査は、必要のない調査とは認められず、調査権の濫用に当たるとは認められない。

また、本件担当職員が頻繁に変更されたという事実は、本件調査の証拠収集手続に係る事実該当するものでないことは明らかであるから、このことにより、証拠収集手続に重大な違法があることとはならない。

したがって、この点に関する請求人の主張には理由がない。

- (ニ) 請求人は、上記3の(1)の「請求人」欄のニのとおり、本件担当職員は、本件

事務運営指針に定められたとおりに調査宣言を行っていない旨、また、本件調査が行政指導ではなく調査であったのだとすれば、本件担当職員は調査を行政指導であると偽ったから、原処分は違法である旨主張する。

しかしながら、上記イのとおり、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ず、仮に調査宣言が行われていなかったとしても、そのことをもって、本件調査の証拠収集手続に重大な違法があることとはならないし、また、本件事務運営指針は、事前通知に関する事務手続も定めているところ（上記1の(2)のイの(ホ)のC）、事前通知について規定する通則法第74条の9は、実地の調査に係る手続を定めた規定であり、実地の調査とは、国税の調査のうち当該職員が納税義務者の支配・管理する場所等に臨場して質問検査等を行うものをいうのであって、原処分は、上記ロの(イ)のとおり、実地の調査によるものではないから、同条に規定する事前通知をしていなかったとしても本件調査が違法であったということはできない。そして、請求人が、本件担当職員が本件調査を行政指導であると偽った旨主張する部分については、そもそも請求人が主張するような事実の存在をうかがうことはできない。

したがって、これらの点に関する請求人の主張にはいずれも理由がない。

(ホ) 請求人は、上記3の(1)の「請求人」欄のホのとおり、本件調査に係る「着眼調査・事後処理事績票付表」の「接触・検討状況」欄には記載の不備が認められるから、原処分は違法である旨主張する。

しかしながら、仮に本件調査に係る「着眼調査・事後処理事績票付表」の「接触・検討状況」欄に請求人の意図する内容が記載されていないとしても、そのことが本件調査の証拠収集手続の重大な違法に該当するものでないことは明らかである。

したがって、この点に関する請求人の主張には理由がない。

(2) 争点2（請求人は、本件課税期間において、免税事業者に該当するか否か。具体的には、本件基準期間における課税売上高は1,000万円以下であるか否か。）について

イ 法令解釈

(イ) 通則法第15条第2項第7号は、消費税の納税義務は、課税資産の譲渡等（消費税法第2条《定義》第1項第9号において、資産の譲渡等のうち、同法第6条《非課税》第1項の規定により消費税を課さないこととされるもの以外のもの

のをいうと規定している。)をした時に成立する旨規定し、また、消費税法第28条第1項が、消費税の課税標準を課税資産の譲渡等の対価の額とし、当該対価の額を、対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額とする旨規定していることからすれば、課税資産の譲渡等が行われた時とは、課税資産の譲渡等に係る対価を收受する権利が確定した時点と解することが相当である。

(ロ) 消費税法基本通達9-1-1は、棚卸資産の譲渡を行った日はその引渡しのあった日とすると定めているところ、この定めは、消費税等における「棚卸資産の譲渡を行った日」を、所得税における総収入金額に算入すべき時期と同様の基準で判断しようとするものであり、当審判所においても、合理的な内容を定めたものとして相当と認めるところである。

ロ 検討

請求人は、原処分庁に提出した本件各売上げに係る払込取扱票を根拠に、本件各売上げを收受する権利が確定した時期は本件基準期間であるとして、本件基準期間の課税売上高は1,000万円を超えている旨主張していることから、本件各売上げを收受する権利の確定した時期が本件基準期間であるか否か、以下検討する。

当該払込取扱票について検討すると、当該払込取扱票は、飽くまで顧客によって請求人に代金が払い込まれた日を裏付けるにとどまるものであって、顧客に商品を引き渡した日を直接裏付けるものではない。また、当該払込取扱票によって請求人に代金が払い込まれた日は、平成31年1月4日及び同月7日であり、いずれも平成30年課税期間が終了してから間もない時期であり、請求人が上記3の(2)の「請求人」欄のロで主張するように、顧客が商品の現物を入念に確認した後に代金を振り込んだとすれば、かえって当該払込取扱票に係る商品が平成30年課税期間に引き渡された可能性を否定することができないところ、ほかに当該払込取扱票に係る商品が本件基準期間に引き渡されたとする証拠は見当たらない。そうすると、当該払込取扱票に係る商品の引渡し及び本件各売上げを收受する権利の確定した時期が本件基準期間であると認めることはできない。

そして、請求人は、本件基準期間の消費税等について、課税資産の譲渡等の対価の額の合計額を[]と記載した確定申告書を原処分庁に提出しており、当審判所の調査及び審理の結果によっても、ほかに請求人の本件基準期間におけ

る課税売上高が1,000万円を超えるとの事情もうかがわれない。

以上によれば、請求人の本件基準期間における課税売上高は1,000万円以下であったと認められるから、請求人は、本件課税期間において免税事業者に該当する。

ハ 請求人の主張について

請求人は、上記3の(2)の「請求人」欄のロのとおり、請求人が古物商であることなどから、代金の振込日が検収基準日であり、権利確定の日である旨主張する。

しかしながら、上記ロのとおり、本件各売上げに係る払込取扱票は、顧客によって請求人に代金が払い込まれた日は明らかにするものの、請求人の主張する検収基準日及び権利確定の日を示す証拠とは認められないから、この点に関する請求人の主張は採用できない。

また、請求人は、上記3の(2)の「請求人」欄のハのとおり、本件各売上げに係る商品の発送について、代金16,000円に係る商品の発送については平成30年中に発送したかもしれないが、代金57,000円に係る商品の発送は平成31年に発送した記憶がある旨主張するが、それらを合理的に裏付ける証拠はないから、この点に関する請求人の主張は採用できない。

ニ 請求人のその他の主張について

請求人は、上記3の各「請求人」欄のほか、本件申告書における消費税等の還付金の額に相当する税額と、本件更正処分により納付すべきこととなった消費税等の税額との差額8円について、いつ還付になるのか質問したのに対し、本件担当職員は誠実に回答しようとはせず、そればかりか、電話を一方的に切るなど極めて不誠実かつ不適切な対応を行っており、そのことは問題である旨主張する。

しかしながら、請求人の主張する事情は、本件更正処分が行われた後の事情であり、仮に当該事情があったとしても本件更正処分の適法性を左右するものではないから、この点に関する請求人の主張は採用できない。

(3) 原処分の適法性について

イ 本件更正処分の適法性について

上記(1)のハのとおり、本件調査に係る調査手続に原処分を取り消すべき違法はなく、また、上記(2)のロのとおり、請求人は本件課税期間において免税事業者で

あるから、消費税法第30条《仕入れに係る消費税額の控除》第1項の規定に基づく消費税額の控除の適用を受けることはできず、消費税等の還付を受けることはできない。

以上を前提に、当審判所において、請求人の本件課税期間の課税標準額及び納付すべき税額を計算すると、別表の「更正処分等」欄記載の金額と同じく、いずれも零円となる。

なお、本件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、本件更正処分は適法である。

ロ 本件賦課決定処分の適法性について

上記イのとおり、本件更正処分は適法であり、本件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本件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項に規定する正当な理由があるとは認められない。

そこで、これに基づき、当審判所において請求人の本件課税期間の消費税等に係る過少申告加算税の額を計算すると、別表の「更正処分等」欄の金額と同額となる。

したがって、通則法第65条第1項の規定に基づいてされた本件賦課決定処分は適法である。

(4) 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。

別表 審査請求に至る経緯

(単位：円)

区 分 項 目	申 告	更 正 の 請 求	通 知 処 分	更 正 処 分 等
年 月 日 等	令和4年3月14日	令和4年8月22日	令和5年1月27日付	令和5年5月30日付
課 税 標 準 額			更正をすべき理由がない旨の通知処分	
仕入税額控除の額				
納付すべき消費税額				
納付すべき地方消費税額				
過少申告加算税の額				

(注) 「納付すべき消費税額」欄及び「納付すべき地方消費税額」欄の△印は還付金の額に相当する税額を示す。