

3 書面添付制度

- 28. 書面添付制度の沿革
- 29. 書面添付制度の概要
- 30. 書面添付実施上の留意点
- 31. 書面添付と意見聴取
- 32. 添付書面作成に当たっての注意点
- 33. 書面添付制度を使って業務水準の向上を図ろう

28. 書面添付制度の沿革

【ポイント】

書面添付制度とは、法 33 条の 2 に規定する書面添付制度と法 35 条に規定する意見聴取制度を総称したものである。平成 13 年の税理士法改正において事前通知前の意見聴取制度が創設されたことにより、従来、あまり活用されてこなかった書面添付制度が、その枠組みを維持しながら存在意義を飛躍的に拡充させて、平成 14 年 4 月 1 日からスタートした。

その趣旨は、税理士が申告書の作成に関し、どの程度の内容にまで関与し、その申告書を税務の専門家として、独立した公正な立場から、どのように調製したものであるかを明らかにし、その結果、正確な申告書の作成に資することにあるとされている。

【注意点】

制度の沿革

① 昭和 26 年

税理士法が施行され、制定時から不服申立てに係る調査の意見聴取制度が設けられた。

② 昭和 31 年

書面添付制度が創設（法 33 条の 2 ①）され、税理士業務の向上、税務行政の円滑化として、更正処分前の意見聴取制度が追加された。

③ 昭和 55 年

法 1 条が「税理士の職責」から「税理士の使命」に改正され、書面添付に関しては、「他人が作成した申告書について……」（法 33 条の 2 ②）が新設された。また、更正処分前の意見聴取制度にも適用され、添付対象範囲が税理士業務の全対象税目に拡大されたことに伴い、申告納税方式の申告書すべてになった。

④ 平成 13 年

財務省令で定める書面の様式の改正と法 35 条（意見の聴取）1 項の改正。すなわち、これらの書面を申告書に添付してある場合、税務官公署の当該職員が、当該申告書に関し、あらかじめその者に日時場所を通知して、その内容及び帳簿書類を調査する場合においては、税務代理権限証書（法 30 条）を提出している税理士に対し、当該通知をする前に、添付書面に記載された事項に関し意見を述べる機会を与えなければならないとされた。

⑤ 平成 21 年

日本税理士会連合会において添付書面の記載内容の充実を図るために「添付書面作成基準（指針）」を作成した。同時に、「意見聴取を行った結果、調査の必要性がないと認められた場合に、税理士等に対し現時点では調査に移行しない旨を原則として書面により通知する」などの国税庁事務運営指針の一部改正がなされた。

⑥ 平成 22 年

国税庁事務運営指針の一部改正がなされ、「意見聴取を行った結果、調査の必要があると認められた場合には、納税者に対する事前通知を行う前に、税理士等に対し意見聴

取結果と調査に移行する旨の連絡を口頭（電話）により行う」などとされた。

⑦ 平成 25 年

国税庁事務運営指針の一部改正がなされ、「事前通知前の意見徴取における質疑等は、課税庁が調査を行うかどうかを判断する前に行われるものであり、調査には至らない行為である」ことが明確化され、「意見聴取における質疑等のみに基因して修正申告書が提出されたとしても、更正があるべきことを予知してされたものにはあたらないとし、加算税の対象にはならない」とされた。

⑧ 令和 4 年

税理士法施行規則、法令解釈通達の一部改正により、書面の記載項目が一部改正されるとともに、相続税や贈与税の申告時に用いられる書面の様式が新設された。

【詳細はこちら】 [「書面添付制度実務マニュアル」〔四訂版〕（近畿会）](#)
[「添付書面作成基準（指針）」（日税連）](#)
[「法人課税部門における書面添付制度の運用に当たっての基本的な考え方及び事務手続等について（事務運営指針）」（国税庁）](#)
[「個人課税部門における書面添付制度の運用に当たっての基本的な考え方及び事務手続等について（事務運営指針）」（国税庁）](#)
[「資産税事務における書面添付制度の運用に当たっての基本的な考え方及び事務手続等について（事務運営指針）」（国税庁）](#)

29. 書面添付制度の概要

【ポイント】

書面添付制度は、法1条の理念を実務上で具体的に実践するため、公共的使命を持つ税理士の立場をより尊重したうえで、税務の専門家である税理士又は税理士法人だけに与えられた権利である。

その趣旨は、税理士が申告者の作成に関しどの程度の内容にまで関与し、その申告書を税務の専門家として独立した公正な立場から、どのようにして調製したかを明らかにすることで、適正な申告の実現に資することにある。

【注意点】

- ① 計算し、整理し、又は相談に応じた事項を記載した書面（法33条の2①）

-----省令第9号様式

この添付書面に記載すべき内容は、申告書を作成した税理士自身が、計算し、整理し、相談に応じた事項であり、納税者が計算し、整理した事項ではない。

申告書作成に関し、計算し、整理し、又は相談に応じた事項とは、申告書に記載された課税標準等について、例えば、①伝票の整理、②各種帳簿の記入、整理及び計算、③損益計算書及び貸借対照表の計算及び作成、④税務に関する調整、⑤所得金額及び税額の計算、⑥これらに関する相談等に関して、どの段階から具体的にどのように関与してきたかの詳細をいう。また、依頼者が自ら作成した損益計算書及び貸借対照表について、関係帳簿や関係原始記録との突合等により、これらの財務書類が正確に作成されているかどうかをチェックした場合には、何によって、どのような方法により、どの程度まで確認したかの詳細を記載する。

- ② 審査した事項及び法令の規定に従って作成されている旨を記載した書面（法33条の2②）

-----省令第10号様式

税理士又は税理士法人が、他人が作成した申告書に対して相談に応じて審査し、当該申告書が法令の規定に従って作成されていると認めたときは、その審査した事項及び法令の規定に従って作成されている旨を記載した書面を、当該申告書に添付することができる。

【詳細はこちら】

[「添付書面作成基準（指針）」（日税連）](#)

[「書面添付制度実務マニュアル」〔四訂版〕（近畿会）](#)

[「良好な記載事例と良好ではない記載事例集」（日税連）](#)

[国税庁ホームページ](#)

└ 手続名称

【関連項目】

[No. 4 「税務代理権限証書は必ず添付しよう」](#)

30. 書面添付実施上の留意点

【ポイント】

添付書面は、税目ごとに作成するが、書面添付を実施するか否かについては税務の専門家である税理士にのみ付与された権利であることを認識し、税理士が主体的に取り組むものである。

書面の記載事項についての意見聴取は、基本的に添付書面に記載されている事項を対象に行われることから、簡略な記載ではなく、できるだけ広い範囲で内容は深度のあるものとする。

全ての依頼者に対して添付すべきかという問題があるが、書面添付制度をよりよく活用するためには、税理士との信頼関係が必要とされるので、添付できるところから添付することが大切である。

「5 総合所見」欄には、納税者との関わりや申告書の作成過程で得られた所感等を丁寧に記載することが望ましい。なお、令和6年3月31日まで使用される旧様式では「5 その他」欄に記載することとされている。

【注意点】

- ① 書面添付制度は、個々の申告書ごとに適用されるものであり、一の申告書ごとに、添付すべきかどうかを選択することができ、税理士が関与するすべての申告書に対して、添付することを求められているものではないが、添付することの趣旨を依頼者に説明するなどして、業務において積極的な活用を図ることが望まれる。
- ② 添付書面の作成は依頼者との信頼関係が前提であり、依頼者との意思疎通が不十分な場合トラブルが生じる可能性もある。
- ③ 書面添付に関して、依頼者との間の意思疎通を図る方法については、例えば委嘱契約書に記載したり、個別の契約を結ぶなどのほか、各業務に関するチェックリストを作成するなど、様々な具体的方法が考えられる。

【詳細はこちら】 [「添付書面作成基準（指針）」（日税連）](#)
[「良好な記載事例と良好ではない記載事例集」（日税連）](#)

3 1. 書面添付と意見聴取

【ポイント】

意見聴取は、調査通知前に意見聴取を行うことで、その段階で疑義が解消すれば、実地調査が省略されることもある。また、疑問点の解消に至らない場合でも効果的な調査進行により実地の調査に対応する時間的事務的負担等が軽減されることが期待できる制度である。

意見聴取は、申告書に書面が添付され税務代理権限証書の提出がされている場合、その代理権限証書を提出した税理士又は税理士法人に対して行われる。ただし、事前通知対象外（無予告調査）については除外される。

また、記載内容が良好な添付書面について意見聴取後、調査が省略されることとなった場合には文書による通知が行われる。

【注意点】

- ① 書面が添付され税務代理権限証書(法 30 条)が提出されている場合で、事前通知を行ったうえで税務調査を実施する場合には、当該税務職員は、調査通知の前に、税理士に対して「意見を述べる機会を与えなければならない」(法 35 条①)とされ、これは税務職員に対する義務的な規定として設けられている。
- ② 国税庁の事務運営指針では、「意見聴取により疑問点が解明した場合には、結果的に調査に至らないこともあり得ることを認識した上で、意見聴取の機会を積極的に活用し、例えば顕著な増減事項・増減理由や会計処理方法に変更があった事項・変更の理由などについて個別・具体的に質疑を行うなどして疑問点の解明等を行い、その結果を踏まえ調査を行うかどうかを的確に判断する」と規定されている。
- ③ 調査通知前の意見聴取の対象は、申告書の内容の是非でなく、添付書面の記載事項としているものであることから、意見聴取は質問検査権の行使に当たらないものとされる。
- ④ 意見聴取の段階での具体的な質疑等についての修正申告は、加算税の対象とならない。
ただし、実地調査に移行した場合に、実地調査の指摘事項と併せて意見聴取時の具体的な質疑等についても修正申告を行った場合は、併せて加算税の対象となる。また、実地調査に移行しなかったが、後日の調査において、意見聴取時の具体的な質疑等を修正申告した場合についても加算税の対象となる。
- ⑤ 書面添付制度は、あくまで税理士のみに与えられた権利の一つであり、意見聴取は税理士に対して行われるもので、依頼者を同席させることは予定されていない。
- ⑥ 次の場合は調査省略通知の対象とならない。
 - イ 記載内容が良好でない添付書面について、意見聴取後、調査省略を行った場合
 - ロ 記載内容が良好な添付書面であっても、意見聴取を行わない場合

【詳細はこちら】

「書面添付制度実務マニュアル」〔四訂版〕(近畿会)

[「良好な記載事例と良好ではない記載事例集」\(日税連\)](#)

[「法人課税部門における書面添付制度の運用に当たっての基本的な考え方及び事務手続等について\(事務運営指針\)」\(国税庁\)](#)

「書面添付制度の普及・定着について」(平成 20 年 6 月 13 日 日税連・
国税庁合意)

【関連項目】 [No. 4 「税務代理権限証書は必ず添付しよう」](#)

3 2. 添付書面作成に当たっての注意点

【ポイント】

添付書面は、税務の専門家として依頼者との委嘱契約に基づき、信頼関係を基本として行うものである。申告内容を全面的に保証するために作成するものではなく、関与度合と確認事項を記載し申告書の適正性を表明するものである。

従って、申告書作成に至るまでの過程において税理士が自ら計算し、整理し、相談に応じた事項を明らかにする具体的・詳細な記述が有用である。

また、この添付する書面に虚偽の記載をした場合には懲戒処分の対象となるので、計算等又は審査した事項と結果をありのまま記載する必要がある。

【注意点】

書面添付を実践するにあたり、重要なことは「添付書面の内容を充実させる」ことである。

添付書面を作成するにあたり、「計算し、整理した主な事項」について、どのような帳簿書類に基づきどのように確認したか、また、前年と比較して「顕著な増減事項」がある場合はどのような理由から増減したのか、あるいは、「相談に応じた事項」はどのような相談があつて、それに対してどのような指導をし結果がどのように反映されたか、などを具体的かつ正確に記載する必要がある。

① 記載内容について

イ 重要事項の判断

金額又は数量の増減、特例等の適用、特殊な評価基準の採用等

ロ 重要な変更

事業内容、取引形態、会計処理、増減事項等

ハ 依頼者から相談を受けた事項のうち、税務処理に影響を与えた重要事項

② 虚偽記載について

添付書面に虚偽の記載をした場合には、法 46 条の規定により一般の懲戒の対象となる。虚偽記載とは、その書面に記載された内容の全部又は一部が事実と異なっており、かつ、その書面を作成した税理士がそのことをあらかじめ知っていたと認められる場合をいい、申告書の作成に関して「確認した事項と結果」をありのまま記載したのであれば問題は生じないものと考えられる。

【詳細はこちら】 [「添付書面作成基準（指針）」（日税連）](#)
[「良好な記載事例と良好でない記載事例集」（日税連）](#)

3 3. 書面添付制度を使って業務水準の向上を図ろう

【ポイント】

書面添付制度の導入により、決算時の税務処理のマニュアル化、日常の税務相談（税理士、職員）の記録化、書面添付のチェックリストの活用等により、事務所職員の教育・管理の向上が図られ、税理士事務所の運営や業務水準の向上に大きく資することとなる。

また、依頼者との間に損害賠償問題が発生した場合でも、どのような資料をどのように判断したのかを記入した法 33 条の 2 の書面添付は、税理士の責任の範囲を示すことになり、損害賠償請求への防波堤の一つになるであろう。

【注意点】

① 書面添付の効果

＜税理士事務所にとって＞

イ 書面添付の実践により、事務所の業務水準の更なる向上を図ることができる。

ロ 税理士の社会的信用・地位の一層の向上が期待できる。

書面添付制度は、税理士だけに認められた権利であり、税務官公署に対して税理士の意見を表明できる機会が拡大した結果、依頼者との信頼関係がより深まることにもなり、税務の専門家としての地位の向上につながることを期待される。また、良質の書面添付の実践により、金融機関との信頼関係が一層深まることを期待される。

ハ 依頼者と税理士の責任の範囲を明確にすることができる。

依頼者から提示された資料を限定し、その範囲内での判断を書面に表すことで、責任の範囲を明確にできる。

ニ 税務調査の省略又は効率化が期待できる。

意見聴取の結果によっては、実地調査が省略されたり、その後の調査が効率的に行われたりすることが期待され、税理士事務所の負担が軽減される。

＜関与先企業（依頼者）にとって＞

イ 計算書類の正確性が担保されることから、自社の的確な経営状況分析ができ、またその対処策や経営計画等の策定を効果的に行うことができることにより、事業の繁栄に大きく役立つ。

ロ 計算書類が適正であることにより、金融機関からの信頼が増大する。

ハ ロと同様の理由により、税務当局をはじめとする行政当局からの信頼が増大する。

ニ ＜税理士事務所にとって＞ニと同様の効果により、依頼者の負担が軽減される。

② 書面添付とチェックリスト

イ 業務チェックリストは、不注意や慣れによる監査事項の見落とし等を防ぐものであり、税理士の業務指示と同時に職員の業務報告書の役割を果たす。

ロ チェックリストの活用で業務の標準化を図り、事務所全体のレベルアップに資することとなる。

【詳細はこちら】 [業務チェックリスト（近畿会）](#)
[業務チェックリスト（日税連）](#)