■Article(vol.69)■ ……

# 国税通則法等の改正に伴う通達、運営指針、ＦＡＱについて

日税連調査研究部長　上西左大信

……

## １．はじめに

平成23年12月の税制改正により､「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律」（平成23年法律第114号）が成立した。これにより国税通則法（昭和37年法律第66号）及び関連する税法の条項が改正され、次の事項が実現した。

①更正の請求期間の延長
②更正の請求範囲の拡大
③税務調査手続に関連する従来の取扱いについて法令上の明確化
④理由附記の原則化

上記の③は、国税通則法に「第７章の２　国税の調査」の章（第74条の2～第74条の13）が創設されたことによる。本稿では、それらの条項に関連して平成24年9月12日付で公表された次の4つの法令解釈通達等の内容のうち、主要な項目を解説する。

①「国税通則法第７章の２（国税の調査）関係通達」（法令解釈通達）
http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/kobetsu/zeimuchosa/120912/
②「調査手続の実施に当たっての基本的な考え方について（事務運営指針）」
http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/sonota/120912/
③「税務調査手続に関するＦＡＱ（一般納税者向け）」
http://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/data/h24/nozeikankyo/pdf/02.pdf
④「税務調査手続に関するＦＡＱ（税理士向け）」
http://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/data/h24/nozeikankyo/pdf/03.pdf

※リンクにアクセスできない場合は、アドレスをコピーして、インターネットブラウザの直接アドレス入力するところへ貼り付けしてください。

## ２．基本的な考え方－納税者の理解と協力－

法令解釈通達の制定文には、次のように記載されている。

「この通達の具体的な運用に当たっては、今般の国税通則法の改正が、調査手続の透明性及び納税者の予見可能性を高め、調査に当たって納税者の協力を促すことで、より円滑かつ効果的な調査の実施と申告納税制度の一層の充実・発展に資する観点及び課税庁の納税者に対する説明責任を強化する観点から行われたことを踏まえ、法定化された調査手続を遵守するとともに、調査はその公益的必要



※掲載記事の無断転用、転載はお断りいたします。

性と納税者の私的利益との衡量において社会通念上相当と認められる範囲内で、納税者の理解と協力を得て行うものであることを十分認識し、その適正な遂行に努められたい。」

今後の税務調査の基本的なスタンスを示すものである。

まず、「調査はその公益的必要性と納税者の私的利益との衡量において社会通念上相当と認められる範囲内」とある。昭和48年7月10日の最高裁判決が、質問検査権は「質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な程度」に行使されるべきことを示しているが、この判示内容と基本的には同じである。

次に、「納税者の理解と協力」とあるが、上記の質問検査権の行使に係る考え方を基礎としつつ、さらに「納税者の理解と協力」が必要であることを追加的に述べたものである。同様の表現は、事務運営指針及び納税者向けＦＡＱにおいても登場する。

## ３．調査と行政指導の区分

法令解釈通達において、「調査」の意義が明確にされた。調査とは、国税に関する法律の規定に基づき、特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的その他国税に関する法律に基づく処分を行う目的で当該職員が行う一連の行為（証拠資料の収集、要件事実の認定、法令の解釈適用など）をいう。重要な点は、同時に「調査に該当しない行為」（調査に至らない行政指導）も明確にされ、過少申告加算税等の賦課についても言及されていることである。

例えば、「提出された納税申告書の記載事項の審査の結果に照らして、当該記載事項につき税法の適用誤りがあるのではないかと思料される場合において、納税義務者に対して、適用誤りの有無を確認するために必要な基礎的情報の自発的な提供を要請した上で、必要に応じて修正申告書又は更正の請求書の自発的な提出を要請する行為」のように、特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的で行う行為に至らないものは、調査には該当しないことが示された。さらに、その上で、このような行為のみに起因して修正申告書を提出した場合には、その修正申告書の提出は、更正を予知してなされたものには該当しないことが明示された。

事務運営指針には「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行う。」とあり、納税者向けＦＡＱにも「税務署の担当者は、納税者の方に調査又は行政指導を行う際には、具体的な手続に入る前に、いずれに当たるのかを納税者の方に明示することとしています。」とある。

すなわち、この文脈で言えば、調査である旨の意思表示がされない段階で修正申告をした場合には、過少申告加算税が賦課されないことを意味する。今後は、



※掲載記事の無断転用、転載はお断りいたします。

過少申告加算税、無申告加算税及び不納付加算税の賦課決定処分の是非について争われる事例は、激減することであろう。

**４．事前通知事項と手続の明確化**

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、実地の調査において質問検査等を行う旨をはじめ、法定通知事項を事前通知されることとなった。

実際の事務手続きの流れを考慮すると、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が決定されることは当然であり、その旨が事務運営指針で確認的に記載されている。

納税義務者に税務代理人がある場合には、事前通知は、納税義務者と税務代理人の双方に対して行われるが、納税義務者から、事前通知の詳細は税務代理人を通じて通知して差し支えない旨の申立てがあった場合には、納税義務者には実地の調査を行うことのみを通知し、その他の通知事項は税務代理人を通じて通知されることとなる。これも実務上の配慮規定である。

納税義務者と税務代理人のいずれから先に通知されるのかについては、今回の法令解釈通達等においては示されなかった。各国税局・税理士会における従来の慣行は一様のものではないので、従来の慣行が踏襲されることとなる。今後の検討課題であろう。

なお、実地の調査を行う場合において、納税義務者の申告若しくは過去の調査結果の内容又はその営む事業内容に関する情報その他国税庁、国税局又は税務署がその時点で保有する情報に鑑み、①違法又は不当な行為を容易にし、正確な課税標準等又は税額等の把握を困難にするおそれ、②その他国税に関する調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれがあると認める場合には、事前通知は行われないことが明記された。当然のことである。

**５．帳簿書類その他の物件の提出と留置き事由の明確化**

調査の過程において、当該職員の求めに応じ、遅滞なく「帳簿書類その他の物件」（その写しを含む。）の占有を移転することを「物件の提出」といい、当該職員がその提出を受けた物件について、国税庁、国税局又は税務署の庁舎において占有する状態を「留置き」という。

帳簿書類その他の物件の提出を求めるときは、質問検査の相手方となる者の理解と協力の下、その承諾を得て行う旨が、事務運営指針と納税者向けＦＡＱで明らかにされている。一部に誤解があるようであるが、強権的に持ち去るのではない。

また、留置きについても、留め置くことができる具体的な場合が、概ね次のよ



※掲載記事の無断転用、転載はお断りいたします。

うに例示された。

①質問検査等の相手方となる者の事務所等で調査を行うスペースがなく調査を効率的に行うことができない場合

②帳簿書類等の写しの作成が必要であるが調査先にコピー機がない場合

③相当分量の帳簿書類等を検査する必要があるが、必ずしも質問検査等の相手方となる者の事業所等において当該相手方となる者に相応の負担をかけて説明等を求めなくとも、税務署や国税局内において当該帳簿書類等に基づく一定の検査が可能であり、質問検査等の相手方となる者の負担や迅速な調査の実施の観点から合理的であると認められる場合

④質問検査等の相手方となる者の負担軽減の観点から留置きが合理的と認められる場合

いずれの場合も、留め置く必要性を説明し、帳簿書類等を提出した者の理解と協力の下、その承諾を得て実施される。なお、その場合には、「預り証」が交付される。また、当然のことながら、当該職員は、その留め置いた物件について、善良な管理者の注意をもって管理しなければならないが、その旨も法令解釈通達に明記された。

そして、当該職員は、留め置いた物件について、留め置く必要がなくなったときは、遅滞なく当該物件を返還しなければならず、また、提出した者から返還の求めがあったときは、特段の支障がない限り、速やかに返還しなければならない。稀なケースであろうが、返還を求めたにもかかわらず返還されない場合は、不服申し立てをすることができる。

## ６．調査終了の際の手続

(1)是認の場合

実地の調査の結果、更正決定等をすべきと認められないと判断される税目、課税期間がある場合には、質問検査等の相手方となった納税義務者に対して、当該税目、課税期間について更正決定等をすべきと認められない旨の通知を書面により行われる。いわゆる「是認通知」の交付である。例えば、平成20年分から平成22年分までの所得税について実地の調査を行った場合において、調査の結果、平成22年分の所得税についてのみ更正決定等をすべきと認めるときには、平成20年分及び平成21年分の所得税については更正決定等をすべきと認められない旨が通知される。複数枚の通知書が届くのではなく、1枚の通知書に記載される予定である。

(2)非違事項がある場合

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、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）について説明が行われる。原則として口頭による。また、その説明は、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



※掲載記事の無断転用、転載はお断りいたします。

すなどして、納税義務者の理解が得られるようなものとなる。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も説明事項となる。

(3)修正申告等の勧奨

納税義務者に対し、更正決定等をすべきと認められる非違の内容を説明した場合には（上記(2)の場合に該当する。）、原則として修正申告又は期限後申告（以下「修正申告等」という。）が勧奨される。

なお、修正申告等を勧奨する場合には、当該調査の結果について修正申告書又は期限後申告書（以下「修正申告書等」という。）を提出した場合には不服申立てをすることはできないが更正の請求をすることはできる旨が口頭で説明（以下「修正申告等の法的効果の教示」という。）されるとともに、その旨を記載した書面（以下「教示文」という。）が交付される。

この点についても、一部に修正申告等の強要ではないかとの誤解があるみたいである。納得しなければ修正申告等の勧奨に応じなければよいだけである。

また、「修正申告書を提出した場合には更正の請求ができない。」との誤解もあるので、上記の「なお書き」を次のように確認しておく（税額が増加する内容の指摘があったことを前提とする。）。

①指摘内容に同意して修正申告書を提出した場合は、不服申立て（異議申立て・審査請求）をすることはできない。修正申告書の提出は、税務署長による更正処分ではないので、当然である。

②いったん修正申告書を提出した場合においても、後日に再検討した結果、指摘内容に同意できないときは、更正の請求をすることができる。これは、従来から可能であった。その機会が少なかっただけである。更正の請求について規定している国税通則法第23条には、「修正申告をした場合は、更正の請求をすることはできない。」旨は書かれていない。そのような制限は全くない。今回の改正で平成23年12月2日以後に申告期限が到来するものに係る更正の請求期間は5年となったので、その機会は増加するであろう。

そして、その内容が口頭で説明された上で、その旨が記載された書面が交付される。大きな前進である。

## ７．おわりに

平成22年3月に政府税制調査会に「納税環境整備小委員会」が設けられてから、税務調査手続きをはじめとする納税環境について議論が開始された。今回の「国税通則法第７章の２（国税の調査）関係通達」（法令解釈通達）並びに関連する事務運営指針及び２つのＦＡＱの公表により、税務調査に関する納税環境の整備は一段落した。実務に大きな影響のある内容が満載である。是非とも原文を一読していただきたい。

以上



※掲載記事の無断転用、転載はお断りいたします。