

# 改訂版はしがき

手続に特化した実務書は売れないはずだと聞いていた。ところが本書は、類書がないということもあってか、読者に恵まれ、初版刊行から約2年で改訂できることになった。今回の改訂の内容は、主として次のとおりである。

第一に、この間の税制改正によって税務調査手続に関係して見直された内容を反映した。その内容とは具体的には主として、令和4年度税制改正における①税務代理権限証書の様式の見直し及び②記帳水準の向上に資するための過少申告加算税等の加重措置の整備、並びに令和5年度税制改正における①電子帳簿等保存制度の見直し及び②加算税制度の見直し（高額な無申告に対する無申告加算税の割合の引上げ・一定期間繰り返し行われる無申告行為に対する無申告加算税等の加重措置の整備）である。

第二に、国税庁の内部文書である「税務調査手続等に関するFAQ（職員用）【共通】」を、TAINSを介して入手することができたので、その内容を全面的に反映した。

第三には、本年4月に刊行された日本弁護士連合会・日弁連税制委員会編『国税通則法コンメンタール 税務調査手続編』（日本法令刊）に参画させていただいた影響がある。すなわち、同書において、私は外部協力研究者として、日弁連税制委員会委員である弁護士の先生方が執筆されたすべての原稿を査読し、いくつかの条文解説の執筆もさせていただいた。これが私にとっても大変勉強になったので、その成果についても本書に反映した。

このほか、本書に用いた各データや裁判例等を最新のものに更新し、巻末には読者の利便性のために事項索引を設けた。

以上の、特に第二及び第三に挙げた内容の改訂によって、税務調査手続に関する国税庁による解釈運用を網羅的に整理しつつ、必要に応じて私見も踏まえた解説をすることができた。これによって、本書のタイトルに冠した税理士の実務だけでなく、税務調査手続に関する研

究のための資料としても役立つ書籍にすることができたと考えている。

もっとも、この改訂によって、本書の（参考資料を除いた）本体部分が、初版の約1.5倍のボリュームになってしまった。そこで、巻末の参考資料としては、関係法令のほかには、国税庁の内部文書である「税務調査手続等に関するFAQ（職員用）【共通】」及び国税庁課税総括課『質問応答記録書作成の手引』（令和2年11月）のみそのほぼ全文を掲載し、それ以外のインターネットで誰でも入手可能な通達や事務運営指針等については、そのURLとQRコードを掲載することによって、読者がお持ちのスマートフォンやタブレット等から簡単にアクセスできるようにした。これによって、初版からの「税務調査手続に関するルールを確認する必要がある場合には、基本的に本書が1冊あれば事足りる」という方針は維持したつもりである。

なお、今回の改訂についても、(株)日本法令の竹渕学氏に大変お世話になった。記して謝意を表する。

令和5年10月5日

香川大学の研究室から秋晴れの峰山を臨みつつ

青 木 丈

# はしがき（初版）

税務調査は、申告納税制度を補完する手続として、必要不可欠なものである。その実際の手続は、納税義務者・税理士と課税庁の職員が直に接触し、原則として（最近よく聞く言葉でいえば）対面で行われることになるので、そこでは憲法上の適正手続保障の要請が強くはたらくことになる。この適正手続の保障（Due process of law）が法定の手続によらなければならないことは論を俟たないが、税務調査手続の根拠規定が法令（国税通則法等）にしっかりと整備されたのは、ほんの10年近く前、平成23年12月の税制改正においてであった。この改正法の施行と併せて、国税庁から関係する通達、事務運営指針、FAQ等も公表され、当時はこれらに基づく税務調査手続を解説する書籍も数多く出版された。

本書は、それから10年が経とうとしているタイミングをとらえて、主に税務調査に立ち会う税理士のために、現在の手続のルールを分かりやすく解説することを目的として執筆したものである。この約10年間で、税務調査手続にまつわる重要な法改正が幾度も行われており、それらを含めた手続全般に関する国税庁の通達や事務運営指針等で示されている解釈や考え方を整理して、若干の私見を踏まえた解説をしておくことは実務上有意義であろうと考えたためである。

税務調査手続は、凡そ、事前通知⇒実地の調査⇒調査終了手続という流れで行われる。そこで、この流れに沿うかたちで解説を進めた方が分かりやすいだろうと考え、本書の構成を次のようにした。

第1章 税務調査手続の概要～総説

第2章 事前通知

第3章 実地の調査

第4章 調査終了手続

第5章 附帯税

第6章 不服申立手続の概要

参考資料

このうち、第5章では、税務調査が終了して修正申告・期限後申告をしたときや更正・決定を受けたときに課される附帯税について解説している。また、第6章ではこの更正・決定や加算税の賦課決定等に不服がある場合に移行することとなる不服申立手続の概要についても解説している。さらに、巻末の参考資料には、税務調査手続に関する法令、通達、事務運営指針、FAQ及び『質問応答記録書作成の手引』を掲載している。これによって、税務調査手続に関するルールを確認する必要がある場合には、基本的に本書が1冊あれば事足りるようにしたつもりである。

また、手続の内容をしっかりと理解するためには、その手続がそもそもどのような経緯や理由で設けられたのかということも併せて知っておくことが有効である。そこで本書では、それぞれの手続の制度趣旨についてもできるだけ丁寧に解説するよう心掛けた。さらに、視覚的な分かりやすさに配慮して、図表を多用した。

ところで、昨今のコロナ禍によって、現在は、基本的に対面で行わなければならない税務調査がほとんど機能不全に陥ってしまっているようだ。この現状は、冒頭述べたことに鑑みれば、申告納税制度の危機に瀕してしまっているのではないかと憂慮しているところである。いずれにせよ、かような現状のもとで本書を出版することに若干の迷いもあったのだが、むしろ税務調査がほとんど行われていない時に、改めて落ち着いてその手続の内容を確認しておくことも有意義ではないかと前向きに考えることにした次第である。

なお、本書の企画から編集作業全般について、今回も(株)日本法令の竹渕学氏に大変お世話になった。記して謝意を表する。

令和3年7月12日

香川大学の研究室から梅雨に煙る峰山を臨みつつ

青 木 文

# 目 次

## **第1章** 税務調査手続の概要～総説

I	税務調査手続を法定する意義	2
II	確定手続の流れ	6
III	税務調査手続の流れ	8
①	事前通知の概要	9
②	調査終了手続の概要	10
	(1) 申告内容等に誤りのない場合	10
	(2) 申告内容等に誤りのある場合	10
IV	税務調査の意義	11
①	税務調査の法的性格	11
②	税務調査の意義	13
	(1) 「調査」の意義について言及した裁判例	14
	(2) 通達の定め	14
	(3) 調査と質問検査等の関係	15
	(4) 実地の調査の意義	16
	(5) 税務調査手続上の瑕疵がその後の処分に与える影響	18
V	税務調査と似て非なる「行政指導」	22
①	行政指導の意義	22
②	国税に関する行政指導に対する適用除外	23
③	行政指導の二つの類型	24
④	行政指導の中止等の求め	25

⑤	行政指導と税務調査の違い	26
VI	税理士が税務代理人となる税務調査の税目	30
VII	税務代理権限証書の留意事項	32
①	現行の税務代理権限証書 (令和6年3月31日まで)	32
	(1) 「過年分に関する税務代理」欄	32
	(2) 「調査の通知に関する同意」欄	34
	(3) 「代理人が複数ある場合における代表する代理人の 定め」欄	34
②	新たな税務代理権限証書 (令和6年4月1日以降)	35
③	税務代理が終了した旨の通知書 (令和6年4月1日以降)	37

## 第2章 事前通知

I	制度創設の趣旨	40
①	事前通知が創設された趣旨	40
②	国会審議での修正事項と実務への影響	41
II	事前通知の対象となる調査の範囲	44
①	事前通知の対象となる調査	44
②	事前通知対象外の調査への対応	45
III	事前通知の相手方	46
①	納税義務者の意義	46

②	税務代理人の意義	48
③	税務代理人がある場合の通知方法	49
	(1) 総説	49
	(2) 複数の税務代理人がある場合	53
<b>IV</b>	<b>通知の方法</b>	55
<b>V</b>	<b>事前通知の要否</b>	57
①	事前通知が原則として必要とされる事例	57
	(1) 実地外の調査から実地の調査に移行する場合	57
	(2) 実地の調査の過程で実質所得者を把握した場合	57
	(3) 反面調査から本調査に移行する場合	58
	(4) 各種申請の承認の適否の確認のために臨場する場合	58
	(5) 消費税の還付申告がされ、還付理由等の確認のために臨場する場合	59
②	事前通知が不要とされる事例	59
	(1) 調査を中断・延期した後に改めて実地の調査を行う場合	59
	(2) 租税条約に基づく情報交換実施のための調査の場合	59
	(3) 法定監査を実施する場合	59
	(4) 事業者又は官公署への協力要請規定に基づき臨場する場合	60
<b>VI</b>	<b>事前通知事項</b>	61
①	事前通知事項～総説（調査通知の意義）	61
②	調査を開始する日時	63
③	調査を行う場所	63
④	調査の目的	64
⑤	調査の対象となる税目	65

⑥	調査の対象となる期間	67
⑦	調査の対象となる帳簿書類その他の物件	67
	(1) 「帳簿書類その他の物件」の意義	67
	(2) 通知内容	69
	(3) 電子帳簿等保存制度を利用している納税義務者への通知	70
⑧	調査の相手方の氏名等	71
⑨	調査担当職員の氏名等	71
⑩	調査開始日時又は場所の変更に関する事項	74
	(1) 通知事項	74
	(2) 日時又は場所の変更を求める手続	74
⑪	事前通知を要しない関連調査	76
<b>VII</b>	<b>無予告調査</b>	79
①	無予告調査の要件の概要	79
②	判断の前提となる情報	80
③	判断の要素	82
④	調査着手後の通知・説明	84
	(1) 総説	84
	(2) 税務代理人に対する通知・説明	85
<b>VIII</b>	<b>税理士法上の書面添付制度</b>	86
①	書面添付制度の概要	86
②	事前通知前の意見聴取	87

## **第3章 実地の調査**

<b>I</b>	<b>実地の調査で行使される質問検査権</b>	92
----------	-------------------------	----



①	主な税目に関する質問検査権の概要	92
②	質問の相手方	92
③	検査の対象	94
	(1) 検査(権)の対象	94
	(2) 提出を求められた資料のe-Taxによる提出	95
④	質問検査権を行使する「当該職員」の意義	96
	(1) 当該職員の意義	96
	(2) 身分証明書等の携帯等	96
	(3) 納税地の異動があった場合の質問検査権の行使主体	98
⑤	権限の解釈	98
⑥	関係罰則	99
Ⅱ	調査で提出した物件の留置き	101
①	規定の趣旨と「留置き」の意義	101
②	留置きが実施されるケース	103
③	留置きの手続	104
	(1) 預り手続	104
	(2) 留置手続	105
	(3) 返還手続	106
④	留置きに不服がある場合の救済手続	108
	(1) 留置き自体に不服がある場合	108
	(2) 留め置かれた物件の返還請求が拒否された場合	109
Ⅲ	事業者等への協力要請等	112
①	事業者・官公署への協力要請	112
②	預貯金者等情報・加入者情報の管理	113
	(1) 預貯金者等情報の管理	116
	(2) 口座管理機関の加入者情報の管理	116
	(3) 振替機関の加入者情報の管理等	117

<b>③ 特定事業者等への報告の求め</b> .....	118
(1) 制度の内容と趣旨／118	
(2) 報告の求めに係る手続等／121	

## **第4章 調査終了手続**

<b>I 調査終了手続の概要～総説</b> .....	124
<b>① 調査終了手続の流れ</b> .....	124
(1) 申告内容等に誤りのない場合／125	
(2) 申告内容等に誤りのある場合／125	
<b>② 調査終了後の再調査</b> .....	126
<b>II 申告内容等に誤りのない場合の手続</b> .....	128
<b>① 申告内容等に誤りのない場合の終了手続</b> .....	128
(1) 「更正決定等」の範囲／128	
(2) いわゆる是認通知書の交付／129	
<b>② 実地外の調査の場合</b> .....	133
<b>III 申告内容等に誤りのある場合の手続</b> .....	134
<b>① 調査結果の内容説明</b> .....	134
(1) 調査結果の内容説明の意義／134	
(2) 調査結果の内容説明の要否／136	
(3) 調査結果の内容説明の方法等／137	
(4) 調査結果の内容説明の相手方／140	
(5) 調査結果の内容説明後の調査再開／141	
<b>② 修正申告等の勧奨</b> .....	142
<b>③ 更正決定等の意義</b> .....	144
(1) 更正／144	
(2) 決定／145	

(3) 再更正／146	
(4) 賦課決定／146	
(5) 源泉所得税の納税の告知／147	
(6) 更正決定等の手続／147	
<b>④ 理由付記</b> .....	148
(1) 理由付記の意義／148	
(2) 理由付記の対象となる処分／150	
(3) 理由付記の具体例等／153	
(4) 二つの理由付記（一般と青色）／154	
<b>⑤ 質問応答記録書等の作成</b> .....	161
(1) 質問応答記録書の意義／161	
(2) 質問応答記録書作成のフロー／164	
(3) 質問応答記録書作成に協力を求められた場合の対応／164	
(4) 調査報告書／166	
<b>IV 調査終了手続の税務代理人への通知等</b> .....	169
<b>V 新たに得られた情報に基づく調査のやり直し （再調査）</b> .....	173
<b>① 「調査のやり直し」（＝再調査）の意義</b> .....	173
(1) 総説／173	
(2) 「調査のやり直し」の該当性／174	
<b>② 「新たに得られた情報に照らし非違があると認める とき」の意義</b> .....	177
(1) 「新たに得られた情報」の意義／177	
(2) 「新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとき」 の判断／179	
<b>③ 「調査のやり直し」と「再調査」</b> .....	180

## 第5章 附 帯 税

I	附帯税の概要	184
①	附帯税の意義	184
②	附帯税の種類	186
II	延滞税	187
①	延滞税の意義	187
②	延滞税の割合	188
	(1) 本 則	188
	(2) 特 例	188
③	延滞税の計算	191
	(1) 控除期間の特例	191
	(2) 減額更正後の修正申告等の場合	193
	(3) 一部納付があった場合等	193
④	延滞税の免除	194
III	加算税の概要	198
①	加算税の意義と種類	198
②	加算税の成立と確定手続	200
IV	過少申告加算税	204
①	過少申告加算税の意義	204
②	過少申告加算税の割合	205
③	記帳水準の向上に資するための加重措置	205
	(1) 本加重措置の検討経緯と趣旨	205
	(2) 本加重措置の概要	206
	(3) 「売上げ（業務に係る収入を含む）」の範囲	208
	(4) 記載等が「不十分である場合」の判断基準	209

(5)	適用除外事例等／209	
(6)	税額の計算等／211	
(7)	対象となる帳簿の範囲／211	
(8)	本加重措置の問題点—調査拒否も対象となるのか／212	
<b>④</b>	<b>過少申告加算税の不適用と軽減割合</b> .....	214
(1)	正当な理由がある場合／214	
(2)	減額更正後の修正申告等の場合／217	
(3)	調査によらない修正申告の場合／217	
<b>⑤</b>	<b>国外財産調書・財産債務調書の提出による 軽減・加重</b> .....	220
(1)	国外財産調書の提出による軽減・加重／220	
(2)	財産債務調書の提出による軽減・加重／221	
<b>⑥</b>	<b>優良な電子帳簿の保存等による軽減</b> .....	222
(1)	本軽減措置の概要／222	
(2)	対象となる国税関係帳簿の範囲／223	
(3)	優良な電子帳簿の保存等の要件／225	
(4)	対象となる電磁的記録等の備付け等が行われる日／227	
(5)	特例適用届出書等の提出／227	
<b>V</b>	<b>無申告加算税</b> .....	229
<b>①</b>	<b>無申告加算税の意義</b> .....	229
<b>②</b>	<b>無申告加算税の割合</b> .....	230
(1)	現行の割合／230	
(2)	令和5年度税制改正（令和6年～）／231	
(3)	記帳水準の向上に資するための加重措置／234	
<b>③</b>	<b>無申告加算税の不適用と軽減割合</b> .....	234
(1)	正当な理由がある場合／235	
(2)	調査によらない期限後申告の場合／236	
(3)	期限内申告の意思があった場合／236	

④ 国外財産調書・財産債務調書の提出による 軽減・加重	237
<b>VI 不納付加算税</b>	239
① 不納付加算税の意義	239
② 不納付加算税の割合	240
③ 不納付加算税の不適用と軽減割合	240
(1) 正当な理由がある場合	241
(2) 調査によらない期限後納付の場合	242
(3) 期限内納付の意思があった場合	243
<b>VII 重加算税</b>	245
① 重加算税の意義	245
② 重加算税の割合	246
③ 重加算税の不適用	247
(1) 調査によらない修正申告等の場合	247
(2) 期限内申告・納付の意思があった場合	248
(3) 正当な理由がある場合	248
④ 隠蔽・仮装の意義	248
⑤ 電磁的記録に関連する不正があった場合の加重	250
(1) 本加重措置の概要	250
(2) 本加重措置の対象範囲	251
(3) 他の加重措置との重複適用	251

## **第6章 不服申立手続の概要**

I 国税不服申立ての構造	254
II 再調査の請求の概要	256

III	審査請求の概要	257
①	国税不服審判所	257
②	国税審判官等	258
	(1) 国税審判官・国税副審判官	258
	(2) 国税審判官の資格	259
	(3) 国税審判官の民間登用	259
③	審査請求前置主義	262
IV	不服申立期間	263
①	主観的申立期間	263
②	客観的申立期間	263
③	正当な理由がある場合の救済措置	264
V	標準審理期間の設定	266
VI	再調査の請求と審査請求のいずれを 選択すべきか	268
①	両不服申立ての長所・短所	268
②	再調査の請求を選択する意義	270
VII	近年の国税争訟の状況	272
①	発生状況	272
	(1) 不服申立ての発生状況	272
	(2) 直接審査請求の割合	275
	(3) 訴訟の発生状況	277
②	処理・終結状況	278
	(1) 一部認容と全部認容の合計値	278
	(2) 全部認容割合の推移	280
	(3) 標準審理期間内の処理件数	282

## 参考資料

1	国税通則法（抄）	286
2	国税通則法施行令（抄）	298
3	国税通則法施行規則（抄）	301
4	国税通則法第7章の2（国税の調査）等関係通達の制定 について（法令解釈通達）（略）	302
5	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）（略）	302
6	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）（略）	302
7	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）（略）	303
8	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）（略）	303
9	申告所得税及び復興特別所得税の過少申告加算税及び 無申告加算税の取扱いについて（事務運営指針）（略）	303
10	人為による異常な災害又は事故による延滞税の免除に ついて（法令解釈通達）（略）	304
11	源泉所得税及び復興特別所得税の不納付加算税の取扱い について（事務運営指針）（略）	304
12	相続税、贈与税の過少申告加算税及び無申告加算税の 取扱いについて（事務運営指針）（略）	304
13	法人税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いに ついて（事務運営指針）（略）	305
14	消費税及び地方消費税の更正等及び加算税の取扱いに ついて（事務運営指針）（略）	305
15	申告所得税及び復興特別所得税の重加算税の取扱いに ついて（事務運営指針）（略）	305
16	源泉所得税及び復興特別所得税の重加算税の取扱いに ついて（事務運営指針）（略）	306



17	相続税及び贈与税の重加算税の取扱いについて （事務運営指針）（略）	306
18	法人税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）（略）	306
19	税務調査手続に関する FAQ（一般納税者向け）（略）	307
20	税務調査手続に関する FAQ（税理士向け）（略）	307
21	税務調査手続等に関する FAQ（職員用）【共通】	308
22	質問応答記録書作成の手引	384
索引		418

# 凡 例

本書における法令等は、特に断りのない限り、令和5年10月1日現在の内容によっている。

また、主な法令や文献等の引用については、かっこ内等において以下の略語によっている。

## <法令等>

日本国憲法	憲法*
国税通則法	通則法
所得税法	所法
法人税法	法法
相続税法	相法
消費税法	消法
印紙税法	印法
租税特別措置法	措法
行政不服審査法	行審法
行政手続法	行手法
行政事件訴訟法	行訴法
行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律	番号法*
個人情報の保護に関する法律	個人情報保護法
国内税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律	国外送金等調書提出法
電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律	電帳法
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12月改正法*
国税通則法施行令	通則令
行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律施行令	番号令

国税通則法施行規則	通則規
所得税法施行規則	所規
税理士法施行規則	税理士規
電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律施行規則	電帳規
国税通則法第7章の2（国税の調査）等関係通達（法令解釈通達）	調査通達*
不服審査基本通達（国税庁関係）	審通（庁）
不服審査基本通達（国税不服審判所関係）	審通（審）
電子帳簿保存法取扱通達	電帳通達
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）	調査指針*
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）	書面添付指針
申告所得税及び復興特別所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて（事務運営指針）	加算税指針（所）
法人税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて（事務運営指針）	加算税指針（法）
相続税、贈与税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて（事務運営指針）	加算税指針（相）
消費税及び地方消費税の更正等及び加算税の取扱いについて（事務運営指針）	加算税指針（消）
源泉所得税及び復興特別所得税の不納付加算税の取扱いについて（事務運営指針）	不納付加算税指針*
申告所得税及び復興特別所得税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）	重加算税指針*
税務調査手続に関するFAQ（一般納税者向け）	FAQ(一般)*
税務調査手続に関するFAQ（税理士向け）	FAQ(税理士)
税務調査手続等に関するFAQ（職員用）【共通】（TAINS：税務調査手続等FAQR040600共通）	FAQ(職員)*

\*は本文中でも使用。

【例】 国税通則法第74条の9第3項第1号 ➡ 通則法74の9③一

## <文献等>

国税庁課税総括課「質問応答記録書作成の手引」（平成25年6月）（TAINS：H250626課税総括課情報）	手引(平25)*
国税庁課税総括課「質問応答記録書作成の手引」（令和2年11月）（TAINS：課税総括課情報 R021120-03）	手引(令2)*
志場喜徳郎ほか共編『国税通則法精解』（大蔵財務協会、令和4年改訂、2022）	精解
山下和博編『国税通則法（税務調査手続関係）通達逐条解説』（大蔵財務協会、平成30年版、2017）	通達逐条
各年度の「税制改正の解説」（財務省ウェブサイト）	平(令)○改正解説

\*は本文中でも使用。

（注）このうち、精解、通達逐条及び改正解説については書籍であるが国税通則法や通達の立案担当者の執筆による解説書であるため、法令等にならって、本文中のかっこ（ ）内で引用を示している。

## <参考文献>

上記の他、主に以下の文献を参考にした。

- ① 青木丈『新しい国税不服申立制度の理論と実務』（ぎょうせい、2016）
- ② 青木丈『租税法令の読み方・書き方講座』（税務経理協会、2018）
- ③ 青木丈「租税手続法講座」税理（ぎょうせい）誌上で連載中
- ④ 金子宏『租税法』（弘文堂、第24版、2021）
- ⑤ 川田剛『基礎から身につく国税通則法』（大蔵財務協会、令和5年度版、2023）
- ⑥ 木山泰嗣『国税通則法の読み方』（弘文堂、2022）
- ⑦ 黒坂昭一・佐藤謙一編著『図解 国税通則法』（大蔵財務協会、令和4年版、2022）
- ⑧ 酒井克彦監修『税理士のための税務調査・電子帳簿保存法ガイドブック』（税務経理協会、2023）
- ⑨ 税務大学校講本『国税通則法（令和5年度版）』（国税庁ウェブサイト、2023）

- ⑩ 武田昌輔監修『DHC コメンタール国税通則法』（第一法規、加除式、1982）
- ⑪ 日本弁護士連合会・日弁連税制委員会編『国税通則法コメンタール 税務調査手続編』（日本法令、2023）
- ⑫ 野一色直人『国税通則法の基本 その趣旨と実務上の留意点』（税務研究会出版局、2020）

## 第1章

# 税務調査手続の概要

## ～総説

本章では、税務調査に係る一連の規定が国税通則法に整備された平成23年12月改正の趣旨を確認し、それをもとに税務調査の意義を考えてみよう。

また、税理士が調査に立ち会うために必要不可欠な「税務代理権限証書」のポイントについても解説しておこう。

# I

## 税務調査手続を 法定する意義

税務調査にまつわる手続が現行法令に整備されたのは、国税通則法の「制定以来、最大の見直し」\*<sup>1</sup>といわれた平成23年12月の税制改正においてである\*<sup>2</sup>。そして、同改正において税務調査手続が同法上に整備された趣旨は、第一義的には法に基づく適正手続保障（Due process of law）の要請に応えるためのものであるといえるが、より具体的にいえば、次の2点に集約できる（精解942頁参照）。

### 〈税務調査手続が国税通則法上に整備された趣旨〉

適正手続保障の要請に応えるために…

- ① 各個別租税法に置かれていた質問検査権に関する規定を集約し、国税通則法において横断的に整備するとともに、質問検査において、課税庁は納税義務者に対して、帳簿書類その他の物件の提示・提出を求めることができることを法律上明確化すること。
- ② 運用上行われていた一連の税務調査手続について、明確化・法制化を図ること。

この改正によって、国税通則法に新たな第7章の2（国税の調査）が挿入された。現在の同章の内容は、次のとおりである。

\* 1 「平成23年度税制改正大綱」（平成22年12月16日閣議決定）5頁。

\* 2 平成23年12月の国税通則法改正の経緯については、青木文「国税通則法抜本改正（平成23～27年）の経緯」青山ビジネスロー・レビュー5巻2号（2016）1頁以下、三木義一「国税通則法改正の経緯とその真の内容」日本弁護士連合会・日弁連税制委員会編「国税通則法コンメンタール 税務調査手続編」（日本法令、2023）2頁以下で、詳しく分析されている。

## 〈第7章の2 国税の調査〉

※ (1) 及び (2) は、上記趣旨の①・②と対応している。

### ○当該職員の調査等に係る質問検査権 (1)

74条の2：所得税・法人税・地方法人税・消費税

74条の3：相続税・贈与税・地価税

74条の4：酒税

74条の5：たばこ税・揮発油税・地方揮発油税・石油ガス税・  
石油石炭税・国際観光旅客税・印紙税

74条の6：航空機燃料税・電源開発促進税

### ○74条の7：提出物件の留置き (2)

○74条の7の2：特定事業者等への報告の求め（仮想通貨取引等への  
対応）

### ○74条の8：権限の解釈 (1)

○74条の9：納税義務者に対する調査の事前通知等 (2)

○74条の10：事前通知を要しない場合 (2)

○74条の11：調査の終了の際の手続 (2)

○74条の12：当該職員の事業者等への協力要請 (1)

○74条の13：身分証明書の携帯等 (1)

○74条の13の2：預貯金等情報の管理（マイナンバー関係）

○74条の13の3：口座管理機関の加入者情報の管理（同上）

○74条の13の4：振替機関の加入者情報の管理等（同上）

このうち、74条の2～74条の6（当該職員の調査等に係る質問検査権）、74条の8（権限の解釈）、74条の12（当該職員の事業者等への協力要請）及び74条の13（身分証明書の携帯等）については、上記〈税務調査手続が国税通則法上に整備された趣旨〉で掲げた①に対応する部分である。

まず74条の2～74条の6（当該職員の調査等に係る質問検査権）に、各税目の質問検査権に関する規定が横断的に置かれており、それぞれの規定において、国税庁、国税局もしくは税務署（以下「国税庁



等」という)又は税関(以下「税務署等」という)の職員が納税義務者に対して帳簿書類その他の物件の提示・提出を求めることができることも定められている。なお、これらの規定に基づく「当該職員の質問に対して答弁せず、若しくは偽りの答弁をし、又はこれらの規定による検査、採取、移動の禁止若しくは封かんの実施を拒み、妨げ、若しくは忌避した者」及び「物件の提示又は提出の要求に対し、正当な理由がなくこれに応じず、又は偽りの記載若しくは記録をした帳簿書類その他の物件(その写しを含む。)を提示し、若しくは提出した者」については、1年以下の懲役又は50万円以下の罰金に処するとする罰則規定も別途第10章に置かれている(通則法128二・三。両罰規定は通則法130)。

また、74条の8(権限の解釈)は、上述の質問検査の権限について「犯罪捜査のために認められたものと解してはならない」とする解釈規定である。これについても、上述の質問検査権に関する規定と同様に、改正前に各個別租税法に置かれていた規定を国税通則法に集約したものである。この解釈規定の対象には、後述の物件の留置き(通則法74の7)及び特定事業者等への報告の求め(通則法74の7の2)の権限も含まれている。

さらに、74条の12(当該職員の事業者等への協力要請)は、調査における事業者(特別の法律により設立された法人を含む)又は官公署への協力要請についての規定であり、74条の13(身分証明書の携帯等)は、質問検査権を行使する際の身分証明書(=質問検査章)の携帯及び提示についての規定である。この二つの条についても、上述の質問検査権等に関する規定と同様に、各個別租税法に置かれていた規定を集約して、同法において横断的に整備されたものである。

一方、これまで掲げた各条以外の規定は、基本的に、上記〈税務調査手続が国税通則法上に整備された趣旨〉で掲げた②に対応する部分である。

まず、74条の7(提出物件の留置き)は、改正前に調査実務の運用上行われていた物件の預り・返還等について明確化した規定である。

同条では改正前の運用上の「預り」を「留置き」と規定するのみであるが、返還等については政令に根拠規定が置かれている（留置き時の書面の交付義務については通則令30の3①、返還義務については同条②、善管注意義務については同条③）。

次に、74条の9（納税義務者に対する調査の事前通知等）は調査の事前通知の義務規定であり、74条の10（事前通知を要しない場合）はその例外を定めている。そして、74条の11（調査の終了の際の手續）は、調査を終了する際の手續について規定している。

最後に74条の7の2（特定事業者等への報告の求め）と74条の13の2（預貯金者等情報の管理）～74条の13の4（振替機関の加入者情報の管理等）については、平成23年12月の改正よりも後の改正で挿入されている条文であるため、①と②のいずれも付していない。

このうち、まず74条の7の2（特定事業者等への報告の求め）については、近年、仮想通貨取引やインターネットを通じた業務請負の普及など経済取引の多様化・国際化が進展していることから、こうした経済取引の健全な発展を図る観点からも、適正な課税を確保することが重要であるとの趣旨により、令和元（平成31）年度税制改正によって創設された制度である。その内容としては、納税義務者が自主的に簡便・正確な申告等を行うことができる利便性の高い納税環境を整備するとともに、高額・悪質な無申告者等の情報を課税庁が照会するための仕組みが整備されている。

また、①74条の13の2（預貯金者等情報の管理）、②74条の13の3（口座管理機関の加入者情報の管理）及び③74条の13の4（振替機関の加入者情報の管理等）については、税務調査における金融機関や証券会社等への照会等にマイナンバー制度を利用しようとするもので、①は平成28年度税制改正によって、②及び③は令和元（平成31）年度税制改正によって創設されたものである。

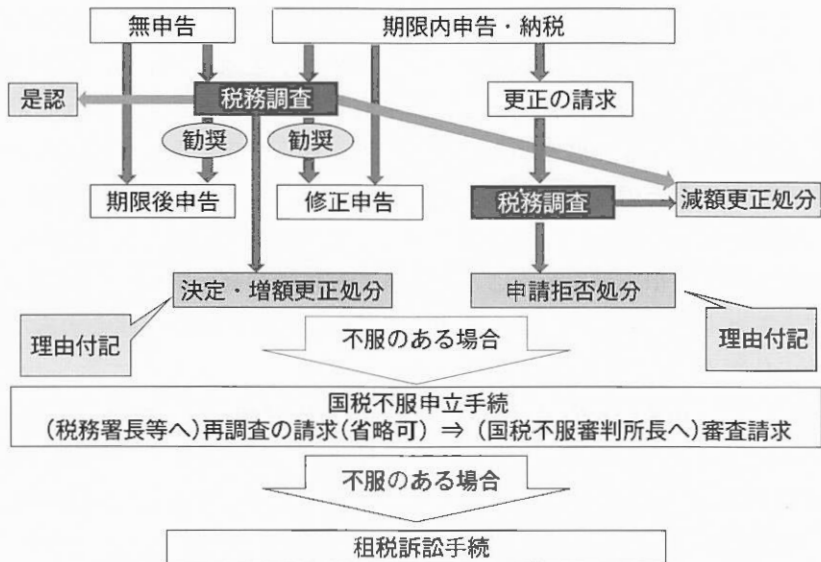
## II

# 確定手続の流れ

次に、申告納税方式による確定手続の一連の流れの中で税務調査手続がどのような位置付けになるのか、確認しておこう。

図表1-1は、申告納税方式による国税の確定手続の流れを示した俯瞰図である。

■図表1-1 国税の確定手続（申告納税方式）の流れ（主なもの）



(注) 網掛けの箇所は、課税庁による行為を示している。

このうち、本書の主題となる手続である税務調査を強調して示しているが、調査終了時に行われる修正申告等の勧奨、そしてその勧奨に応じない場合になされることになる各種処分及びそれに伴う理由付

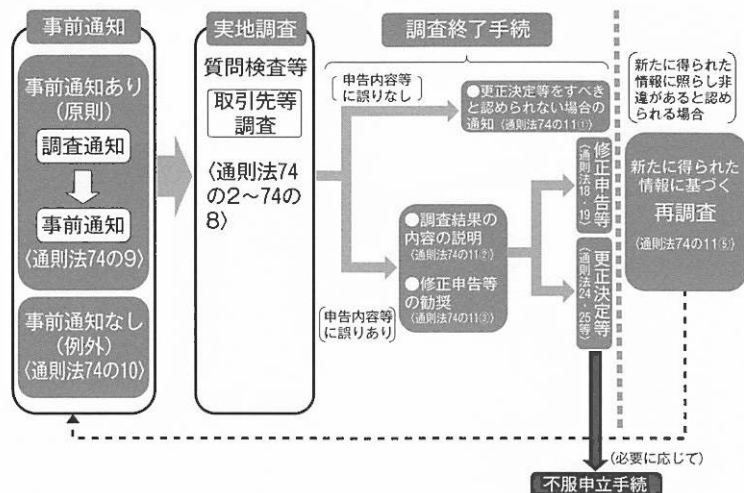
記、さらにそれらの処分不服がある場合に行うことになる不服申立手続の概要などについても、本書では解説の対象としている。なお、不服申立手続を経てその結果になお不服がある場合に行うこととなる租税訴訟手続については、税理士が補佐人としてこの手続に関与する際には必ず「弁護士である訴訟代理人とともに」出廷しなければならないので（税理士法2の2①）、補佐人たる税理士はかかる手続については（その道のプロである）弁護士のアドバイスに従えばよいため、本書では解説しないこととしている。

# III

## 税務調査手続の流れ

ここでは、税務調査手続の流れを俯瞰的に確認しておこう。

■図表1-2 税務調査手続の流れ（イメージ）



図表1-2で示したように、一連の税務調査手続は、①事前通知→②実地の調査→③調査終了手続の3段階に大きく区分することができる。そこで本書においても、この①について第2章、②について第3章、③について第4章、③に伴って課されることになる附帯税について第5章において詳しい解説をし、その後の不服申立手続の概要について第6章において解説するという具合に、税務調査手続の流れに沿って解説を進める構成としている。

上記Iで述べたように、国税通則法に税務調査手続に関する規定が整備された趣旨の一つに、一連の税務調査手続について明確化・法制

化を図ることがあったのだが、この趣旨に基づいて、調査のスタートからゴールまでの一連の手続の根拠規定が設けられているというわけである。この調査のスタートとは事前通知（通則法74の9。事前通知を要しない場合につき通則法74の10）であり、ゴールとは調査終了の際の手続（通則法74の11）のことである。そして、調査が終了するには、①いわゆる是認（図表1-2では「更正決定等をすべきと認められない場合の通知」）、②修正申告・期限後申告（図表1-2では「修正申告等」）、③更正決定等の三つのゴールのうちのどれかに必ず行き着くことになり、いずれの終了手続も法令に明確に規定されている。

また、一連の調査手続が完全に終結した後においても、新たに得られた情報に照らし非違があると認められる場合に限って、例外的に、再び振出しに戻って質問検査等を行うこと（これは、一般的に「再調査」と称されている）ができることとされている（通則法74の11⑤）。

以下では、上述のスタートとゴールの手続の概要について解説しておこう。

## ① 事前通知の概要

実地の調査を行う場合、原則として、あらかじめ納税義務者（税務代理人がある場合には、その税務代理人を含む）に事前通知をしなければならない（通則法74の9）。この事前通知に先立って納税義務者や税務代理人の都合を聴取する際に、併せて調査通知が行われる（FAQ（職員）問1-1）。ここで「調査通知」とは、実地の調査を行う旨、調査対象税目及び調査対象期間の通知をいう（通則法65⑤かっこ書）。

ただし、納税義務者の申告や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税務署等が保有する情報に鑑みて、違法・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国税庁長官、国税局長もしくは税務署長又は税関長（以下

「税務署長等」という)が認める場合には、事前通知を要さないこととされている(通則法74の10)。

## ② 調査終了手続の概要

調査終了手続については、図表1-2に示したように、(1)申告内容等に誤りのない場合と、(2)申告内容等に誤りのある場合で、区分される。

### (1) 申告内容等に誤りのない場合

税務署長等は、国税に関する実地の調査を行った結果、その申告内容等に誤りがないため更正決定等をすべきと認められない場合には、納税義務者に対して、「その時点において更正決定等をすべきと認められない」旨を書面(=いわゆる是認通知書)により通知しなければならない(通則法74の11①)。

### (2) 申告内容等に誤りのある場合

調査を行った結果、その申告内容等に誤りがあるため更正決定等をすべきと認められる場合には、税務署等の調査担当職員は、納税義務者に対して、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)を説明しなければならない(通則法74の11②)。

そしてその説明の際、調査担当職員は、納税義務者に対して、修正申告又は期限後申告を勧奨することができ、この場合、「その勧奨に納税義務者が応じて修正申告書等を提出したときには、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」旨を説明するとともに、その旨を記載した書面を交付しなければならない(通則法74の11③)。

また、その勧奨に納税義務者が応じない場合には、税務署長により更正決定等がなされることになる(通則法24、25等)。

# 著者略歴

青木 丈（あおき・たけし）

現職 香川大学教授・税理士

1972年東京生まれ、2001年税理士登録（東京税理士会）

2009年11月～2013年1月 内閣府本府行政刷新会議事務局上席政策調査員、総務省行政管理局企画調整課企画官等を歴任

2017年4月～ 香川大学法学部・大学院法学研究科教授（租税法）

2022年4月～ 香川大学大学院創発科学研究科教授



## 【主著】

- ・「国税通則法コンメンタール 税務調査手続編」（日本法令、2023、共著）
- ・「新 実務家のための税務相談（会社法編）〔第2版〕」（有斐閣、2020、共著）
- ・「Q & A 遺留分をめぐる法務・税務」（清文社、2020、共編）
- ・「租税法令の読み方・書き方講座」（税務経理協会、2018）
- ・「中小企業の優遇税制を使いこなすテクニック」（日本法令、2017、監修）
- ・「税理士事務所の個人情報保護・マイナンバー対応マニュアル」（ぎょうせい、2017、共著）
- ・「新しい国税不服申立制度の理論と実務」（ぎょうせい、2016）
- ・「中小事業者のための改正個人情報保護法超要点整理」（日本法令、2016）
- ・「中小企業のためのマイナンバー実務講座」（大蔵財務協会、2016）
- ・「企業のためのマイナンバー法実務ハンドブック」（商事法務、2015、共編著）
- ・「新しい行政不服審査制度」（弘文堂、2014、共著）

ほか多数