

法律家のための税法知識

第16回 税務調査手続における実務と法務の概要

税務特別委員会 委員 野崎 洋平 (69 期)

1 はじめに

税務調査手続は、課税要件事実の認定及び租税法規の解釈適用に係る第一次的な場面であり、当該結果次第では後の税務争訟に発展し得るものであるから、非常に重要な手続である。

そこで今回は、税務調査における適正手続確保の観点から、国税通則法（以下「法」という）74条の2以下を中心に、手続の流れや要点等を法律的観点から概説する。

2 税務調査の意義

裁判例では、税務調査を「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するものと解せられ、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、判断を含む極めて包括的な概念」（広島地判平4.10.29（税務訴訟資料193号274頁））と定義する。

また、国税通則法第7章の2（国税の調査）等関係通達（以下「通達」という）1-1(1)では、「国税（法第74条の2から法第74条の6までに掲げる税目に限る。）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）」と定義している。

したがって、一般的な意味で用いられている「税務調査」というと、申告納税制度において、課税庁が納税額を確定させる更正及び決定を行うために必要な一連の手続（法24条及び25条）の意義で考えられているが、法において手続の規制が及ぶ税務調査は

かなり限定的に解されていると考えられる。

つまり、法において手続の規定が定められている税務調査とは、「質問検査等」を行う「実地の調査」と定義することができる（法74条の9第1項柱書）。

そして、「質問検査等」とは、法74条の2から74条の6までの規定による質問、帳簿書類その他の物件の検査又は提示若しくは提出の要求であり、「実地の調査」とは、納税義務者の支配・管理する場所（事業所等）等に臨場して質問検査等を行う調査（通達4-4）である。

3 税務調査か否かを判断する意義

法に規定する税務調査を経て更正もしくは決定を受け、あるいは修正申告を行った場合、附帯税（各種加算税）の賦課の有無や適用税率において異同が生ずる。

具体的には、過少申告加算税及び重加算税は、税務調査を経ることが賦課の要件となっており（法65条6項及び法68条1、2項）、無申告加算税と不納付加算税においては、賦課される税率が異なる（法66条1項柱書本文、2項及び3項柱書、67条1、2項）。

例えば、課税庁の納税者に対する、申告書の計算の誤りを正す修正申告を求める行為（通達1-2(1)ロ）、税法適用の誤りがあると思料される場合に修正申告を求める行為（通達1-2(2)）、などは、「質問検査等」を行う「実地の調査」としての税務調査に該当しないため、これらの課税庁の行為の結果、納税者が修正申告を行ったとしても、上記加算税の賦課または適用税率の加重要件には該当しない（通達1-2）。

4 税務調査の性質

税務調査の性質は「間接強制を伴う任意調査」で

ある。納税者は、質問検査等に応じる直接の義務を負うものではないが、拒否や虚偽答弁、帳簿の不提示等のいわゆる調査忌避には1年以下の拘禁刑または50万円以下の罰金が科される（法128条1項2号）ため、実質的な応答義務が生じることになる。

ただし、質問検査等は無制限に認められるものではなく「調査について必要があるとき」（法74条の2乃至74条の6各第1項柱書）という要件を満たす必要があり、調査に無関係な質問や資料の提示を求められた場合は、調査の「必要性」を理由にこれを拒むことは可能である。

また、任意調査ゆえに、課税庁は都度の同意を得て調査を実施する必要があるが、納税者において明確に不同意を示さなければ、基本的には黙示の同意とみなされることとなる。

そのため、質問検査等に同意できない場合は「必要性が示されない限り同意できない」等の理由を添えて明確に意思表示をすることが求められる。

5 調査の開始

法74条の10に該当する場合を除いて、法74条の9第1項柱書及び同項各号に掲げる事項を、納税者に事前に通知する必要がある。条文の規定上、書面での通知は求められていないため、口頭での通知で足りる。事前通知は、通常、納税者や納税者代理人に対して電話により口頭でなされる。

また、「実地の調査」に該当しなければ、当該通知は不要であるため、税務署から電話で申告書の内容について問い合わせを受けるなどの場合、事前の通知は不要である。

そして、調査の日時、場所については、法74条の9第2項において、納税者が変更の申し出をすることが可能となっており、課税庁としては、納税者の申出に

対して、一身上のやむを得ない事情や業務上やむを得ない事情がある場合は、合理的な理由があるものとして変更を認める運用を行なっている（通達5-6）。

6 無予告調査

法74条の9の例外として、「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」もしくは、「国税に関する調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれ」があると認められる場合には、事前の通知は不要となる（法74条の10）。なお、上記要件該当性の判断について、通達5-9及び5-10で具体的な例が示されている。

7 調査の終了

調査の結果、課税庁は、「更正決定等をすべきと認められない場合」はその旨を書面で通知しなければならない（法74条の11第1項）。当該書面は実務上「是認通知」と呼ばれている。

一方、「更正決定等をすべきと認める場合」は、調査結果の内容を説明しなければならない（法74条の11第2項）。当該説明に際して課税庁は、説明内容を記載した書面を交付する必要はない。

しかし、実務上は否認事項や増差額等が記載された書面が交付され、当該書面に基づいた説明がなされる場合が多い。

また、課税庁は、上記説明と併せて修正申告又は期限後申告を勧奨することができ、当該勧奨を行うに当たっては、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し、当該内容が記載された書面を交付しなければならない（法74条の11第3項）。