

論 説

調査終了手続

—修正申告勧奨後を中心に—

林 幸一

(大阪経済大学経営学部客員教授・税理士)

はじめに

I 調査終了手続の流れ

II 調査終了手続の検討

- 1 これまでの是認通知と通則法に定める調査終了通知
- 2 修正申告に対する更正請求に際し、添付する書面の内容
- 3 更正があるべきことを予知とは

4 手続通達5-4における調査の再開

5 調査による申告是正の多くが修正申告で行われる理由

6 改正通則法による調査遅延

7 加算税の理由附記

8 その他

III まとめ

おわりに

はじめに

本稿は、税務調査における修正申告勧奨後の手続等について検討するものである。改正された国税通則法（以下、通則法という）に基づく税務調査は、昨年4月から実施されており、少しずつその実態が見えてきているが、更正処分や加算税の理由附記など手探り状態な点も多い。本稿は、調査終了の際の手続に関する論点として、次の8項目を取り上げ、理論的な規範論ではなく、その内容・問題点に対しての実証的検証を目的とするものである。

- ① これまでの是認通知と通則法に定める調査終了通知
- ② 修正申告に対する更正請求に際し、添付する書面の内容
- ③ 更正があるべきことを予知とは

④ 通則法7章の2関係通達⁽¹⁾（以下、手続通達という）5-4における調査の再開

⑤ 調査による申告是正の多くが修正申告で行われる理由

⑥ 改正通則法による調査遅延

⑦ 加算税の理由附記

⑧ その他

I 調査終了手続の流れ

調査終了の際の手続の通則法の条文は、次のようになっている。

通則法74条の11(調査の終了の際の手続)⁽²⁾

(1) 国税庁長官「国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達の制定について（法令解釈通達）」平成24年9月12日5-4（調査結果の内容の説明後の調査の再開及び再度の説明）。

(2) 同条には他に連結法人、税務代理人、再調査の規定がある。

調査終了手続

「税務署長等は、国税に関する実地の調査を行った結果、更正決定等をすべきと認められない場合には、納税義務者であって当該調査において質問検査等の相手方となった者に対し、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により通知するものとする（下線部筆者、以下同じ）。

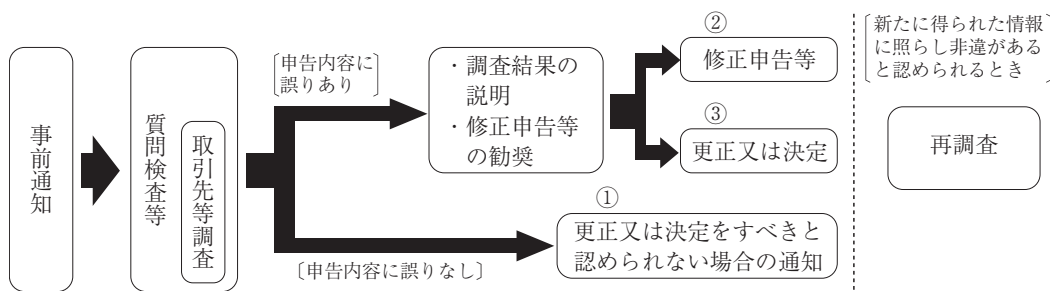
2 国税に関する調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合には、当該職員は、当該納税義務者に対し、その調査結果の内容を説明するものとする。」

（そのうえで、）

「3 前項の規定による説明をする場合に

において、当該職員は、当該納税義務者に対し修正申告又は期限後申告を勧奨することができる。この場合において、当該調査の結果に関し当該納税義務者が納税申告書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。」

以上のとおり、通則法に定める調査終了手続は、①調査終了通知が出される場合、②修正勧奨に応じ修正申告等が出される場合、③勧奨に応じず更正等が行われる場合の概ね3つの手続に分けられる（図表1）⁽³⁾⁽⁴⁾。



図表1 税務調査手続の流れ

II 調査終了手続の検討

調査終了の際の問題点として、先に掲げた

①から⑧の論点について検討を行う。

1 これまでの是認通知と通則法に定める調査終了通知

いわゆる是認通知については、過去、国税庁における事務系統別の事務処理要領を定める個人課税・法人課税などの事務提要に基づ

(3) 調査終了手続に至るその他のパターンとして、①修正申告に誤りがあり、更正の請求を行う場合、②修正勧奨を行わずに更正等を行う場合、③調査中（勧奨前）に修正申告書の提出があった場合、④修正勧奨を行ったが、修正申告又は更正ともに行われていない場合、⑤修正勧奨を行った

が、納税者はその全部には納得できず、一部についてのみ修正があった場合等が考えられる。

(4) 平成24年9月「税務手続について～国税通則法等の改正～」国税庁作成のパンフレット2頁より（一部修正）。

き定められ、「申告是認通知書」が送付されていた。その後、平成10年6月の通達⁽⁵⁾において、「調査結果についてのお知らせ」を送付することとされ、「〇〇税について、調査を実施いたしましたところ、現在までの調査の結果によると、問題とすべき事項はなく、適正な申告と認められましたので、お知らせします。」という表現で、調査を受けたうち一部の納税者にその結果が通知されることとされていた。

同通達において「お知らせ」は、「是正すべき事項がないと認められる事案について、その旨を書面により通知することで申告納税制度の環境整備を図り、併せて納税者の便宜に資する観点から」通知するとして、修正申告等の懲罰には至らないが、申告について指導等を行った事案は、通知の対象とならないとされていた。なお、納税者からの要求を受け通知を成し得るとしていたため、その交付は調査件数の1%に満たず、極めて限定したものであった⁽⁶⁾。

是認通知後の更正処分の取消しを求めた訴訟において、裁判所は、「是認通知は、税務官庁の事務上の便宜及び納税者に対する便宜供与のための事実上の行為であって納税者の申告に対する税務官庁の一応の態度を表明するものに過ぎない」旨判示している⁽⁷⁾。また、学説においても、課税庁側の見解を変更

して過去に遡及して課税することは行政上好ましいことではないと思われるものの、通知書の文面上は、「現在までの調査の結果によると」であり、将来更正等の処分をしないことまで約束したものではない表現になっており、相当と考えられてきた⁽⁸⁾。なお、改正後においてその表現は、「問題とすべき事項はなく、適正な申告と認められました」の表現は削除され、「国税に関する実地の調査を行った結果、更正決定等をすべきと認められませんので通知します」となっている(図表2)。

2 修正申告に対する更正請求に際し、添付する書面の内容

(1) 添付義務の明確化

通則法74条の十一の3項では、「当該調査の結果に関し当該納税義務者が納税申告書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。」とされる。更正請求書への添付書面については、今回の改正により、納税者が更正の請求をする理由を証明するとの趣旨を明確化するとともに、効率的な税務執行を確保する観点から、その理由の基礎となる事実を証明する書類を「添付しなければならない」と、その添付義務が明確

(5) 平成10年6月29日「調査結果の通知の実施について」課所6-16他7課共同通達。

(6) 平成12年11月、当時の総務庁「税務行政監察結果に基づく勧告」では、48税務署において調査した結果として、税務調査の終了を納税者に明確に通知することとされている。これについて、会員制メール情報誌(ビジネスメールUP!89号・ロータス21社)によると、「42税務署合計での調査件数17,236件で、更正又は修正申告があったもの

が13,453件(調査全体の78%)、調査結果通知があったもの153件(同0.9%)で、残りの3,630件(同21.1%)は、「税務調査の終了が明確に認識できていない状況にある……」と説明している。

(7) 大阪地判平成7年2月29日税務訴訟資料214号544頁、大阪高判平成9年6月12日税務訴訟資料223号1015頁。

(8) 通知書の文面上の意義について、大淵博義「調査結果の通知の法的意味と信義則の法理」税理41巻12号(1998年)12頁。

調査終了手続

納税地		第 号															
法人名等																	
代表者又は 清算人氏名		平成 年 月 日															
		税務署長 財務事務官															
		印															
<p>更正決定等をすべきと認められない旨の通知書</p> <p>下記の内容について、国税に関する実地の調査を行った結果、更正決定等をすべきと認められませんので通知します。</p> <p style="text-align: center;">記</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 15%;">税目</th> <th style="width: 40%;">更正決定等をすべきと認められない課税期間等</th> <th style="width: 45%;">(参考) 調査対象期間</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>法人税</td> <td>自平成 年 月 日至平成 年 月 日事業年度 自平成 年 月 日至平成 年 月 日事業年度 自平成 年 月 日至平成 年 月 日事業年度</td> <td>自平成 年 月 日至平成 年 月 日事業年度から 自平成 年 月 日至平成 年 月 日事業年度まで</td> </tr> <tr> <td>消費税及び 地方消費税</td> <td>自平成 年 月 日至平成 年 月 日課税期間 自平成 年 月 日至平成 年 月 日課税期間 自平成 年 月 日至平成 年 月 日課税期間</td> <td>自平成 年 月 日至平成 年 月 日課税期間から 自平成 年 月 日至平成 年 月 日課税期間まで</td> </tr> <tr> <td>源泉所得税</td> <td>右記調査対象期間に法定納期限が到来する源泉所得税</td> <td>自平成 年 月 日至平成 年 月 日に法定納期限が到来する源泉所得税</td> </tr> <tr> <td></td> <td>以下余白</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>			税目	更正決定等をすべきと認められない課税期間等	(参考) 調査対象期間	法人税	自平成 年 月 日至平成 年 月 日事業年度 自平成 年 月 日至平成 年 月 日事業年度 自平成 年 月 日至平成 年 月 日事業年度	自平成 年 月 日至平成 年 月 日事業年度から 自平成 年 月 日至平成 年 月 日事業年度まで	消費税及び 地方消費税	自平成 年 月 日至平成 年 月 日課税期間 自平成 年 月 日至平成 年 月 日課税期間 自平成 年 月 日至平成 年 月 日課税期間	自平成 年 月 日至平成 年 月 日課税期間から 自平成 年 月 日至平成 年 月 日課税期間まで	源泉所得税	右記調査対象期間に法定納期限が到来する源泉所得税	自平成 年 月 日至平成 年 月 日に法定納期限が到来する源泉所得税		以下余白	
税目	更正決定等をすべきと認められない課税期間等	(参考) 調査対象期間															
法人税	自平成 年 月 日至平成 年 月 日事業年度 自平成 年 月 日至平成 年 月 日事業年度 自平成 年 月 日至平成 年 月 日事業年度	自平成 年 月 日至平成 年 月 日事業年度から 自平成 年 月 日至平成 年 月 日事業年度まで															
消費税及び 地方消費税	自平成 年 月 日至平成 年 月 日課税期間 自平成 年 月 日至平成 年 月 日課税期間 自平成 年 月 日至平成 年 月 日課税期間	自平成 年 月 日至平成 年 月 日課税期間から 自平成 年 月 日至平成 年 月 日課税期間まで															
源泉所得税	右記調査対象期間に法定納期限が到来する源泉所得税	自平成 年 月 日至平成 年 月 日に法定納期限が到来する源泉所得税															
	以下余白																

図表2 更正決定等をすべきと認められない旨の通知書

化された⁹⁾。

(以下、当初申告等という)を白紙に戻した

(2) 申告と更正との関係¹⁰⁾

更正請求に添付する書面の範囲については、次の2つの見解により異なると思われる。第1に更正又は再更正（以下、更正等という）は、それぞれ、申告又は更正・決定

(9) 国税通則法施行令6条2項。なお、『改正税法のすべて（平成24年版）』において、更正の請求の書面添付について、「3か月以内に処理できなかったものの大半は、添付（証拠）書類等の不備であり、その補正等に対処するために時間を要したことが理由」とされる（同222頁）。

うえて、あらためて税額を全体として確定しなおす行為とする見解である消滅説（吸収説）、第2に更正等は当初申告等とは別個・独立の行為であり、当初申告等によって確定した税額に一定の税額を追加し、又はそれを減少させるに過ぎないとする見解である独立説（併存説・追加説）である。

また、立証責任は、一般に①権利発生、②権利障害⁽¹¹⁾、③権利阻止⁽¹²⁾又は消滅⁽¹³⁾といった自己に有利な法律効果の発生を主張する者は、その要件に該当する事実について証明責任を負うとされる⁽¹⁴⁾。これについては、更正の請求に関する「更正の請求に対する更正すべき理由がない旨の通知処分取消訴訟にあっては、納税者において、確定した申告書の記載が事実と異なることにつき立証責任を負うものと解するのが相当である」旨の判例がいくつか出されている⁽¹⁵⁾。

(3) 検討

確定申告書に記載した配当所得の金額が過少であるため還付金の額に相当する税額が過少であったなどとして争われた事件において裁判所は⁽¹⁶⁾、「更正の請求をするときは、

……更正の請求をする理由の基礎となる事実を証明する書面を添附しなければならないことはもとより、当該書面は、……更正の請求をする理由の基礎となる当初申告の配当所得の中に少額配当に係る配当所得が含まれているか否かを明らかにするに足りるものでなければならない……」として、当初申告に、配当所得の明細書の添付がなく、更正請求において対象とした配当が当初申告において確かに含まれていたか否かが明らかでないとして原告の主張を退けている⁽¹⁷⁾。

単に所得控除の漏れなど更正請求の内容が修正申告とは無関係であることが明らかであり、当初の所得金額が正しいとする根拠を求めることなく、減額更正を行うことができる独立説的な立場での処理を行い得る場合も有るが、更正請求において、修正申告の所得金額についても事実を証明することが必要な場合があると考えられる⁽¹⁸⁾。修正勤奨が口頭で行われた結果、後日その内容が不明な場合、その事実の証明が困難となることが考えられる。

後日の更正請求の可能性を考えると、更正請求にその理由の基礎となる事実を証明する

(10) 金子宏『租税法（第18版）』（弘文堂・2013年）773頁。

(11) 法律行為の無効など権利の不発生を定める法律要件規定に当たる事実のこと。

(12) 同時履行の抗弁など権利行使を阻止し得ることを定める法律要件規定に当たる事実のこと。

(13) 時効の援用など権利の消滅を定める法律要件規定に当たる事実のこと。

(14) 税務訴訟は、行政訴訟の一類型として、民事訴訟に関する法規が適用される。民事訴訟法は、法律要件分類説を前提として、各要件の主張・立証責任の分配を図っている。

(15) 東京高判平成14年9月18日訟務月報50巻11号、福岡高判平成16年4月27日税務訴訟資料254号は

か。

(16) 大阪地判平成18年2月3日税務訴訟資料256号。

(17) なお、ここでの議論は、平成23年改正の受取配当等の益金不算入や外国税額控除についてのいわゆる当初申告要件の廃止についてのものではない。

(18) 「判例は、増額再更正については吸収消滅説、減額再更正については併存説の立場に立っている。これは国税通則法の立場の理論的理解を示したものであるというよりも、訴えの利益との関係での紛争の一回的解決を重視したものと考えられる。これに対して、学説は国税通則法の立場を併存説として理解するものが多い。」谷口勢津夫『税法基本講義（第3版）』（弘文堂・2013年）158頁。

書類を添付しなければならず、修正勸奨時、
 当事者にその内容のメモ書き等を求め¹⁹⁾、修
 正申告の内容を十分に把握しておく必要があ
 る。

3 更正があるべきことを予知とは

通則法に、更正決定等をすべきと認める場
 合に修正勸奨を行う規定が設けられたことか
 ら、税務調査の途中段階（修正勸奨前）で修
 正申告が行われた場合、その加算税の賦課に
 ついて更正の予知が改めて問題となることが
 考えられる。通則法では、調査があり更正を
 予知した場合以外、加算税を賦課しない旨、
 次のように規定している。

通則法65条（過少申告加算税）

期限内申告書が提出された場合において、
修正申告書の提出又は更正があつたとき
 は、当該納税者に対し、その修正申告又は
 更正に基づき第35条第2項（期限後申告等
 による納付）の規定により納付すべき税額
 に100分の10の割合を乗じて計算した金額

に相当する過少申告加算税を課する。

5 第1項の規定は、修正申告書の提出が
 あつた場合において、その提出が、その申
 告に係る国税についての調査があつたこと
 により当該国税について更正があるべきこ
とを予知してされたものでないときは、適
用しない。

どのタイミングをもって更正を予知したと
 するかについては、①調査着手後の修正申告
 は一律に予知したとする調査着手時説、②申
 告の不適正を発見した後又はその端緒となる
 資料を発見した後の修正申告は予知したとす
 る端緒把握時説²⁰⁾、③所得漏れの具体的な金
 額等の発見後の修正申告は予知したとする不
 足額発見時説²¹⁾など諸説あるとされてきた²²⁾。

その後、昭和56年7月の東京地裁判決²³⁾に
 おいて、調査着手時説・不足額発見時説を否
 定したうえで²⁴⁾、更正の予知とは、「調査に
 着手してその申告が不適正であることを発見
 するに足るかあるいはその端緒となる資料を
 発見し、これによりその後調査が進行し先の

19) 「メモ等が必要であればその場でやるというこ
 れまでのやり方というのは、今後も、法律制定後
 も、必要なときはやっていくということになると
 思います。」平成23年11月29日参議院財政金融委
 員会での安住淳財務大臣の発言。

20) この説を採るものとして、最判昭和51年12月9
 日（訟月22巻13号）がある。なお、同説に対する
 批判として、「納税者が当初申告において意図的
 または不注意に基づくとりあえずの過少申告を
 し、調査の連絡を受けてから正しい申告に修正す
 るような場合であっても、加算税を賦課されな
 い。」（田川博「過少申告加算税の賦課決定にお
 ける正当理由と更正予知」税経通信51巻6号（1996
 年）236頁）とするものがある。

21) この説を採るものとしては、和歌山地裁の昭和
 50年6月23日の判決（税務訴訟資料82号70頁）が
 あり、「納税義務者において、当局の調査進行に

より先の納税申告の不適正が発覚することを認識
 しながら、修正申告書を提出することは、他に特
 段の事情のない限り、右にいう『調査があつたこ
 とにより……更正があるべきことを予知してな
 されたもの』と推認することができる」と判示する。

22) 武田昌輔監修『コンメンタール国税通則法』（第
 一法規・2013年）3558頁。

23) 東京地判昭56年7月16日行政事件裁判例集 32
 巻7号1056頁。東京高判昭和61年6月23日行政事
 件裁判例集37巻6号908頁（控訴棄却）。

24) 調査着手時説について、「文理上、法第65条第
 3項は調査着手後に修正申告書が提出された場合
 にその適用の有無を問題としているものであるか
 ら、調査着手後の提出はすべて予知してされたも
 のであると解するのは明らかに上記の文理に反す
 る」とする。

申告が不適正で申告漏れの存することが発覚し、更正に至るであろうということが客観的に相当程度の確実性をもつて認められる段階に達した後、更正に至るべきことを認識したこと」をいうとする客観的現実性説が示された。この説に関し、平成24年9月東京地裁では、調査期間中に出された修正申告が、更正を予知して行われたものではないとして、過少申告加算税の賦課決定処分を取り消している²⁵⁾。本事件は、税務調査を受けている途中段階で、増加償却特例の適用要件である届出書の提出失念に気付く修正申告を行ったことが、更正を予知して行われたものであるか否かを巡り争われた事案である²⁶⁾。裁判所は、処分の取消しの理由として、「調査において届出書の未提出が発覚されるに至る資料等は発見されておらず、更正があるべきことが客観的に相当程度確実であったとまではいえない」としている。

このことから更正があるべきことを予知とは、調査着手後の修正申告すべてに当てはまるのではなく、更正に至るであろうことが客観的に相当程度の確実性をもって認められる段階をいい、調査後提出された修正申告の全てが更正予知したものとはいえず、また修正勧奨前であっても更正予知している場合もあ

り得ることになる。

「更正の予知」に関しては、課税庁の事務運営指針においても、「当該法人が調査のあったことを了知したと認められた後に修正申告書が提出された場合の当該修正申告書の提出は、原則として、同項に規定する更正があるべきことを予知してされたものに該当する」とされる²⁷⁾。このことから、課税庁においても更正があるべきことを予知は、「原則として」とされ、必ずしも調査のあったことを了知したと認められた後の修正申告書のすべてが「更正を予知」とはいえないとしているものと考えられる²⁸⁾。

4 手続通達5-4における調査の再開²⁹⁾

手続通達5-4は、修正勧奨を行った後の調査の再開を定めている。以下、調査の再開について検討する。

(1) 手続通達の内容

「調査結果の内容の説明を行った後、当該調査について納税義務者から修正申告書……又は更正決定等を行うまでの間において、当該説明の前提となった事実が異なることが明らかとなり当該説明の根拠が失われた場合など当該職員が当該説明に係る内容の全部又は

²⁵⁾ 東京地判平成24年9月25日判例時報2181号77頁。なお、本事案は確定している。

²⁶⁾ 調査着手後の修正申告が更正を予知したものかについて、国税不服審判所平成22年6月22日裁決（裁決事例集79集38頁）においても、調査初日、調査担当者に税理士が、従業員の横領の事実関係を説明した後の修正申告の提出が、調査による更正を予知したとする理由は見当たらないと判断し、原処分を全部取り消しているものがある。

²⁷⁾ 国税庁長官「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）」平

成12年7月3日。

²⁸⁾ 事前通知の法制化について、品川芳宣教授は、「このような詳細な事前通知等が行われると、その後提出された修正申告書に関しては、……全て「更正を予知」したものとして取り扱われるものと一応考えられる」とされる（『附帯税の事例研究〈第四版〉』（財経詳報社・2013年）186頁）。

²⁹⁾ この部分について、拙稿「通則法の調査終了手続と通達の調査の再開」税理56巻11号（2013年）134-135頁参照。

一部を修正する必要があると認めた場合には、必要に応じ調査を再開した上で、その結果に基づき、再度、調査結果の内容の説明を行うことができる。』

(2) 手続通達の意義

本通達は、いったん修正勧奨した内容で修正申告等を行った後の減額更正等を想定し、その手続省略の観点から設けられたと考えられる。本通達においては、納税者から新たな証拠の提示等がある場合³⁰⁾、いったん修正申告の勧奨を行ったとしてもそれが提示された証拠と異なる等の場合には、修正申告や更正等が行われるまでの間は調査が終了しているといえないため、その再開ができるとする。

(3) 再調査との相違点

一方、調査終了後、同一年分について調査を行うものとして、通則法³¹⁾において再調査が定められている。調査の再開は、調査が終了していない時点で、一定の場合にその再開を行うことを通達において定めるものであり、調査が終了しているか否か、法律上の定めか否かの点において異なっている³²⁾。

(4) 手続通達の問題点

本通達の問題点は、通則法の修正申告の勧奨から修正申告又は更正等へという調査終了の際の手続の流れを、通達において³³⁾修正申告の勧奨から必要に応じ調査を再開する流れに変えるものになっている点、また、再調査と同様に調査再開の理由を明らかにすることは定められていない点である³⁴⁾。

調査手法に関し、その進め方が多様で一律の法定化は困難であり、税務職員の合理的な判断に委ねる場面があり得ることに一定の理解はできるものの、再開の要否及びその後の調査の進め方は、もっぱら当該職員の判断に委ねられる結果、再開の契機となったことがら以外の調査が行われることが考えられる³⁵⁾。従来、修正申告等の勧奨に納税者が応じなかった場合には、更正等の慎重を期すため安易に調査の継続が行われていたが³⁶⁾、そうした調査の継続に繋がることも懸念される。

通則法は、当初の調査着手時においても、調査理由は説明されず、調査の目的を示すに留まっているが、調査の再開については、いったん修正勧奨を行い調査終了手続に入ったものを再開するものだけに、それが納税者の提示した事実であるなど納税者が認識できる

30) 当該期間は、国税庁の通達（国税庁長官「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」平成24年9月12日）によると、新たな証拠の提示等があった場合で、提示等された証拠が勧奨の際の説明の前提と異なる場合をいうとされる（同通達2章4(4)）。

31) 通則法74条の11第6項。

32) また、通則法が「新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとき」とするの 비해、同通達においては「当該職員が当該説明に係る内容の全部又は一部を修正する必要があると認めた場合」とされ、再調査と調査の再開が行われる条件は微妙に異なる。

33) 手続通達は、その表題において（法令解釈通達）となっている。

34) また、事務運営指針に示される、「当該調査結果の内容の説明等をもって原則として一連の調査手続が終了する旨を説明する」というのは、修正申告の勧奨時を指すと思われるが、その時点で調査手続が終了するという説明とも一致しないことになる。

35) このような考え方を採るものとして、最判昭和48年7月10日判例タイムズ298号114頁。

36) 品川芳宣「国税通則法改正後の税務調査手続の問題点」税経通信68巻5号（2013年）21頁。

場合以外は、再開の理由を示す必要があると考える。

5 調査による申告是正の多くが修正申告で行われる理由

税務調査において問題が指摘された場合、改正前の通則法においては原則として更正等による課税処分が行われるとされていた³⁷⁾。しかしながら、これまで一般には、修正申告による是正が行われることが多く、更正等が行われることは少ないといわれていた³⁸⁾。こ

れは、納税者にとり不服があった場合に争訟に持ち込むことが困難であること、課税庁にとり合法性の原則に反する決着は租税法律主義に反するなどのデメリット以上に、納税者にとり①納得が得やすい②事実認定をめぐる交渉の余地③早期終結が図れるなど、課税庁にとり①理由附記が不要②事務負担の軽減③法律関係の早期安定化など、双方にとってデメリットを上まわるメリットがあるからと考えられる(図表3)³⁹⁾。

メリット	納税者	①調査結果の内容説明の場があり、一定の納得のもとで是正を行うことができる。
		②事実認定の場面での交渉の余地があり得る。
		③勧奨に応じれば調査の終結を早く迎えることができる。
	課税庁	①理由附記の必要がない。
		②納税者自らの是正であり、徴税費用・事務負担の軽減が図れる。
		③法律関係の早期安定化が図れる(後で覆されにくい)。
デメリット	納税者	不服があったとしても争訟に持ち込むことが困難であることが多い。
	課税庁	合法性の原則に反する決着は、租税法律主義の点から問題となる。

図表3 修正申告の納税者・課税庁のメリット・デメリット

一方、更正等による処分は、課税庁にとり強制力を持つ是正手段として、反対に納税者にとり調査内容に納得できない場合に争訟に持ち込む通過点としての意義を持つ。これまでの修正懲罰については、その実施のタイミングについて法律上の定めがなく、申告の間

題点を概ね把握したと思われる段階で行われていた。改正通則法は、税務調査の結果、更正等をすべきと認める場合には、納税義務者に対し、調査結果の内容を説明する際に修正申告等を勧奨することができるとする。

このことは修正勧奨が、更正等と同様の内

³⁷⁾ 通則法24~30条。

³⁸⁾ 税務調査について、修正申告と更正決定とを区分している資料は公表されていないが、平成22事務年度調査件数283千件(簡易な接触は除く)、23年度異議申立4,511件、審査請求2,967件(異議申立・審査請求は年分毎に1件としてカウント)であり、修正申告は異議申立等ができず、異議申立

等はすべて更正等の処分に基づくとして、うち何割かが異議申立等されるに過ぎないと考え得るとしても、税務調査における非違の大半は修正申告で是正されていると推測される。

³⁹⁾ 酒井克彦『クローズアップ租税行政—税務調査・税務手続を理解する—』(財経詳報社・2012年)145頁をもとに、加筆訂正した。

容で行われることを示すと考えられる。その場合、課税庁は更正と同様の内容での修正勧奨の必要性から、これまでより時間がかかり、納税者のメリットとしての早期終結は、減少することが考えられる。一方、デメリットとしての合法性の原則に反する決着も、更正と同様の内容での修正勧奨が求められることで、これまでより減少することになる。ただし、調査の途中段階で、経過説明することや納税者の求めに応じ問題点を開示することが、通則法上の修正勧奨とは別の事実上の修正勧奨となることも考えられる。

今後、調査の問題部分の修正申告での是正の割合が増えるかどうかは、これらメリットとデメリットとがともに減少すること、事実行為としての修正勧奨がなお残る可能性があることなどから、何れとも予測できず、その推移を見る必要がある。

6 改正通則法による調査遅延

(1) 調査遅延が生じる理由

改正前、一定の重要事案及び審理面で疑いのある事案以外は、税務署の統括官等の判断で修正懲憑の案を作成していた。改正通則法の施行後の修正勧奨に至る課税庁内での事務処理手順は、次のようになっているとされる⁴⁰⁾。

- ①担当者が調査結果の説明書を作成→
②統括官等が説明書の内容を確認・決裁
→③審理担当者の審理→④調査決議書の
基準に基づき決裁→⑤担当者は決裁日を
チェックシートに記載

以上のことから、今後、説明される調査内容は、統括官や審理担当者の決裁を受けたものということになる。修正勧奨に①～⑤の手順を要することから、調査の遅延が生じるこ

とが予想される。これらの手順からは、少なくともこれまで個人の小規模な事業者に対し行われていた着眼調査⁴¹⁾のような調査当日の臨場先での修正勧奨は、本来的にはできないと考える。

(2) 修正勧奨を行わずに更正等が行われた場合

通則法においては、修正勧奨ができることとされていることから、必ずしも事前の修正勧奨は要件ではなく、勧奨を行わずに更正等が行えると課税庁が主張することが考えられる⁴²⁾。改正前の事例であるが、平成16年3月大阪地裁の事件では、更正は前回調査時に指摘した際、物別れに終わっている内容であり、法的安定性等に反するということはないとされた⁴³⁾。この場合の前回の指摘とは、消費税の簡易課税におけるみなし仕入率についてであり、今回の更正も前回指摘と同じ、納税者の事業は第4種ではなく第5種の労働者派遣業に当たるとする内容で行われている特殊なものである。

したがって、本判決の射程は限定されたものであり、一般的には修正勧奨を行わずに更正等を行うことは、納税者にとって法的安定性・予測可能性・信義則の問題が生じると思われる。更正を行う前に納税者にその内容の説明をし、自発的な修正を求めることは、申告納税制度の主旨からはいわば当然のことである。

⁴⁰⁾ 「更正すべき金額等の説明前に審理・決裁」T & Aマスター478号（ロータス21・2012年）。

⁴¹⁾ 着眼調査とは、資料情報や事業実態の解明を通じて申告漏れ所得等の把握を実地に臨場して短期間で行う調査をいう。

⁴²⁾ 通則法74条の11第3項。

⁴³⁾ 大阪地判平成16年3月3日税務訴訟資料254号134・135頁。

7 加算税の理由附記

通則法74条の14は「行政手続法の適用除外」を規定しているが、改正で行政手続法8条（理由の提示）及び同14条（不利益処分の理由の提示）⁴⁴⁾を、適用除外の対象から除いたことで、行政手続法の不利益処分の理由の提示が、国税に関する法律に基づく申請に対する拒否処分又は不利益処分に適用される。したがって、加算税の賦課は不利益処分に該当することから、理由附記が必要となる。

(1) 過少申告加算税の場合⁴⁵⁾

過少申告加算税の賦課要件は通則法65条1項から、①期限内申告書の提出、②修正申告書の提出又は更正、③納付すべき税額があることの3点である⁴⁶⁾。したがって、過少申告加算税の賦課に際しては、この点についての理由附記が必須になると考えられる。

また、修正申告書の提出が正当な理由の存

在するとき⁴⁷⁾又は更正を予知していないとき⁴⁸⁾（以下、正当事由等という）は、過少申告加算税は賦課できない。その意味で、納税者側からそれらの主張が予め予想される場合には、課税庁が不服申立てに先立って正当事由等の不存在等を記載することはあり得る。しかしながら、正当事由等は、同税を賦課しないとする例外的要件であること、正当事由等の主張は、自己に有利な法律効果の発現のための主張であり、納税者側でまずは行うべきと考えられることから、その理由附記は必須ではないと考える⁴⁹⁾。なお、職員用のFAQによれば⁵⁰⁾、加算税を賦課する場合には、「調査の結果に基づくものであるため、更正を予知しない修正申告書には該当しない」旨を明示することとされ、その点では十分な告示がなされるものと考えられる⁵¹⁾。

(2) 重加算税の場合

通則法改正に伴い不利益処分の理由の提示

44) 行政手続法14条（不利益処分の理由の提示）。

45) 過少申告加算税の制度趣旨について、最高裁判所は（最判平成24年1月16日最高裁判所裁判集民事239号555頁）、「過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置」と判示しており、適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図る行政上の措置としている。

46) 佐藤繁「課税処分の理由提示における実務上の諸問題」税大論叢72号（2012年）320頁。

47) 通則法65条4項。正当事由に関し、「正当な理由を定めた規定は過少申告加算税を課さない例外規定であるから、その存在についての主張・立証責任は納税者側にある」（横浜地判昭和51年11月26

日税務訴訟資料90号640頁）、「正当な理由に係る規定の文言上、正当な理由があると主張する者において主張・立証の責任を負うものと解するのが相当である」（東京高判昭和55年5月27日税務訴訟資料113号459頁）の裁判例がある。

48) 通則法65条5項。更正予定に関し、「調査により更正があるべきことを予知して修正申告がされたものでないことの主張・立証責任は納税者にある」（東京地判昭和56年7月16日税務訴訟資料120号160頁）とする裁判例がある。

49) 「納税者にとって有利となる事項の存在や原則課税に対する特例非課税となる場合等の減免事由の主張・立証責任については、納税者側に負わすべきであるとする傾向」（が強い）品川・前掲注28 184頁。

50) 「税務調査手続等に関するFAQ（職員用）【共通】」平成24年11月国税庁課税総括課（TAINS情報公開法による開示情報）。

が要求されることによって、重加算税についても今後は納税者の何が隠ぺい仮装に該当するのかを明らかにしなければならなくなった⁵³⁾。

理由附記について、処分基準が公表されている場合にはその基準を含むとされていることから⁵⁴⁾、課税庁が重加算税を賦課する場合においては⁵⁵⁾、所得税・法人税・源泉所得税・相続税・消費税の各重加算税の取扱い通達（以下「重課通達」という）に例示されるような事実をもとに、「いかなる事実関係に基づき、いかなる法令を適用して処分したのかを、納税者がその記載内容から了知し得る程度に記載する必要がある」とされる⁵⁶⁾。また、個別通達においては、「隠蔽又は仮装が行われた取引等を具体的に記載するとともに、その取引等についてどのような隠蔽又は仮装の行為がなされたのかを具体的に記載する」とされている⁵⁷⁾。なお、「処分の相手方が処分の理由となるべき事実を知っていたとしても、理由提示義務の程度が緩和されるこ

とはない」としている⁵⁸⁾。

8 その他

(1) 調査終了の際の手続に関する同意書（以下、同意書という）

昨年4月からの税務調査においては、調査終了の際、調査内容の説明を受けるなどについて税理士等に委任する同意書の提出が求められる（図表4）。本来、税務代理権限証書が、調査若しくは処分に関し、税務署に対する主張・陳述を納税者に代わって行うことを示す法定書類⁵⁹⁾であり、調査終了時の調査内容の説明を聴くなどの調査終了の際の代理権を含むものと思われる。その意味で同意書は、調査終了時点の委任関係を明確化するため求める行政文書と考えられる。以上のことから、同意書の提出は法で定められた必須のものではなく、納税者本人からその旨の口頭による連絡でも良いと考えられる⁶⁰⁾。

51) 更正等の予知がない場合には、加算税を賦課決定しない又は無申告加算税にあつては軽減されることがあるため。個別通達「調査手続きに関する当面の事務実施要領について（法人課税事務関係）」別紙9・35頁（平成24年9月20日課法4-51ほか3課共同 国税庁長官（TAINS情報公開法による開示情報））。

52) 過少申告加算税に対する重加算税の賦課割合（調査件数ベース）は、平成22事務年度（平成22年4月～23年3月）において、所得税6.86%であるのに対し、法人税33.56%と法人税の賦課割合が5倍近く多い。

53) FAQ・前掲注50問5-22。

54) 国税通則法68条（重加算税）。

55) 重課通達は、隠ぺい仮装の例示をすることで重加算税を賦課する場合を明らかにしている。なお、消費税の重課通達は、所得税又は法人税につ

いて重加算税を賦課する場合には、影響する消費税の不正事実に係る増差税額について重加算税を賦課するとしている。

56) 個別通達（前掲注51）別紙9・36頁）によると、次のような記載は、望ましくないとされる。「貴社は、平成×年X月×日に損金の額に算入した株式会社Aに対する外注費につき、取引先との通謀による虚偽の証ひょう類の作成を行っていた事実が確認されました。…」→仮装の具体的事実について、記載されていない。「貴社が平成X年×月×日に旅費交通費に計上した〇〇〇研修会に係る日当及び交通費については、架空に計上されたものと認められます。…」→架空に計上されていたことを認定するに至る理由が記載されていない。

57) 個別通達・前掲注51）別紙9・34頁。

58) 税理士法2条1項。

調査終了手続

平成 年 月 日

_____ 税務署長 殿

調査の終了の際の手続に関する同意書

税 理 士 又は 税理士法人	事務所 及び 所在地	電話 () -		
	氏名又は名称			
	所属税理士会等	税理士会	支部	登録番号 第 号
〔私・当法人〕は、上記〔税理士・税理士法人〕を代理人と定め、〔私・当法人〕に代わって代理人が下記の行為（国税通則法第74条の11第1項から第3項に規定する行為）を行うことに同意します。				
依 頼 者 (個人)	住 所 又は 事務所所在地	電話 () -		
	氏名又は名称	(印)		
依 頼 者 (法人)	本店所在地	電話 () -		
	商号又は名称			
	代 表 者	(印)		
対 象 と す る 行 為 ※ 該当する項目に✓を付すこと	下欄に掲げる税目の調査対象となった課税期間について、			
	<input type="checkbox"/>	1 実地調査の結果、更正決定等をすべきと認められない場合において、その旨が記載された書面を受領すること		
	<input type="checkbox"/>	2 調査の結果、更正決定等をすべきと認められる場合において、その調査結果の内容（更正決定等をすべきと認められた額及びその理由を含む。）の説明を受けること		
	<input type="checkbox"/>	3 上記2の説明を受ける際に、修正申告又は期限後申告の勧奨が行われた場合における次に掲げる事項		
		① 調査の結果に関し納税申告書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の説明を受けること ② 上記①の内容を記載した書面の交付を受けること		
	() 税	() 税	() 税	
備 考				

図表4 調査終了の際の手続に関する同意書

(2) 重加算税賦課に際し作成された確認書
重加算税賦課に理由附記が求められることに伴い、今後、問題として浮上することが考えられるものに、重加算税賦課を前提として作成される確認書等の存在がある⁶⁹⁾。課税庁は、国会答弁において⁶⁹⁾、「事実関係の正確

な把握のため納税者に申述書、聴取書などの書類を作成していただくことはございます」と、税務調査における確認書の存在及びその目的について回答している。隠ぺい仮装を意図的に行った旨の確認書を作成することで、まずは調査の過程で収集した資料を補完し、

事実関係の正確性を期すことが考えられる。そこでの問題は、確認書が事実関係の確認のため任意に作成されたものではなく、事実確認の範囲を超えた隠ぺい仮装における故意の存在⁶⁵⁾を示すことに用いられる可能性がある点である。

(3) 川崎汽船事件⁶⁶⁾

近時、上場企業の税務調査で確認書が問題となった事例として、川崎汽船事件がある。

ア 概要

本件は、川崎汽船株式会社及び外国子会社（以下、請求人等という）と造船会社との間で船舶建造契約に係る船体価額を値上げするとした合意書が日付を遡って作成されたこと及びそのことが故意であるとの確認書の存在等を基に、重加算税を賦課されたことに対し、請求人等が不服申立てを行ったものである。

59) 「税務代理人のみへの説明等を希望する場合には、調査担当者に対し、電話又は対面によりその旨をお伝えいただくか、税務代理人を通じて税務代理人への説明を同意する書面を提出していただくことが必要になります。」税務調査手続に関するFAQ（一般納税者向け）問25。国税庁HP（<http://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/data/h24/nozeikankyo/pdf/02.pdf> [最終確認日：2014年2月22日]) 参照。

60) 確認書は、質問願末書・申述書・聴取書などとも呼ばれるが、その名称は国税犯則取締法10条の条文に由来すると思われる。

同10条 収税官吏質問、検査、領置、臨検、搜索又ハ差押ヲ為シタルトキハ其ノ願末ヲ記載シ立会人又ハ質問ヲ受ケタル者ニ示シ共ニ署名捺印スヘシ立会人又ハ質問ヲ受ケタル者署名捺印セス又ハ署名捺印スルコト能ハサルトキハ其ノ旨ヲ附記スヘシ

61) 平成24年3月28日第180回国会参議院財政金融委員会第4号における岡本榮一国税庁次長の答弁。

62) 隠ぺい仮装に故意を含むかという問題については、一般に3つの考え方があるとされる。①二重帳簿の作成等の行為が客観的に隠ぺい仮装と判断されるものであれば足り、納税者の故意の立証まで不要とするもの、②事実を隠ぺい仮装する認識があれば足り、税を免れる認識までは不要とするもの（金子・前掲注00/718頁。松沢智『租税手続法—租税正義実現のために』（中央経済社・1996年）320頁）。なお、顧問税理士が納税者に無断で行った隠ぺい仮装は重加算税に当たらないとした事例として、最判平成18年4月20日（最高裁判所民事判例集60巻4号1611頁）がある、③②の要

件に加え、税を免れる認識も必要とするものである。

①の故意の存在を問わないことについては、その「判断基準をより外形的、客観的」にするものと説明される（志場喜徳郎ほか編『国税通則法精解』（大蔵財務協会・2013年）742頁）。しかし、隠ぺい仮装はその文言上からは、認識に基づく何らかの積極的な行為を予定しており、故意性を無視することはできないと考える。また、③のように、税を免れる認識を重加算税についても要求することは、逋脱犯（逋脱犯については、所得税法238条や法人税法147条などにおいて、「偽りその他不正の行為により…税を免れた者は、5年以下の懲役若しくは500万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する」としている）において必要とされる逋脱の意図（偽りその他不正の行為とは、「ほ脱の意図をもって、その手段として税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめる偽計その他の工作」とされる（最判昭和42年11月8日判例時報499号22頁））との差異が不明確になる（その根拠として、「重加算税を課し得るためには、納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装し、その隠ぺい、仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、それ以上に、申告に際し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではない（最判昭和62年5月8日訟務月報34巻1号149頁）。）。

63) 国税不服審判所裁判平成23年12月14日TAINS・F0-2-476。

イ 裁決

原処分庁は、「合意文書は、日付を遡って作成、押印されたものであり、……（作成日）付で成立したことの証拠となり得ないのは明らか」であり仮装とするのに対し、裁決では、「交渉経過を社内的に明らかにしておく必要上、その日付を遡及して作成されたものと認められ、当該作成経緯及びその記載内容に照らせば、上記各文書が船価改定を仮装することを目的として作成された旨の原処分庁の主張は、採用することができない」とし、仮装とする原処分庁の主張を退けた。また、確認書について、「調査担当者の認識に添った内容の確認書を作成させたり、一部客観的事実に反する内容の回答を引き出ししたりした様子がうかがわれる」とするものの、「直ちに違法又は不当なものとはできない」とした。結果、調査の違法性等は認められなかったが、重加算税は取り消された。

ウ 検討

確認書は、調査において常に作成されるものではなく、不正と思われる事実の把握時に、担当者がその必要性を判断し作成される。事実を超えた故意性の確認には、不正を犯したのではないかという納税者側の意識と、その後の調査を簡単なものにし、決裁を通りやすくするという担当者の意向とが働いている。憲法38条は、自己に不利益な供述強要の禁止を規定し、同条は税務調査の様な行政手続に及ぶとされるものの⁶⁴、税務調査は一方的に自己に不利益な供述を求めるものではないことから、確認書の必要性の判断を調査担当者が行い、その作成を要請することまで否定することはできないと思われる。しかし、本件のように作成手法が納税者の任意性

を欠くような場合は供述強要となり、その文書は少なくとも重加算税賦課の証拠とはならないと考える。

Ⅲ まとめ

以上、調査終了の際の問題について検討したことをまとめると、次のようになる。

- ① これまでの是認通知では、税務調査の終了が明確に認識できない場合が数多くあったことから、調査終了通知で、その認識をできるようにするものに改善された。
- ② 修正申告に対する更正請求については、第一義的には、納税者側において修正申告部分についての根拠を示すことが必要と考えられることから、修正申告の内容を十分に把握しておく必要がある。
- ③ 更正があるべきことを予知とは、調査着手後の修正申告すべてに当てはまるのではなく、更正に至るであろうことが客観的に相当程度の確実性をもって認められる段階をいい、調査後提出された修正申告の全てが更正予知したものとはいえず、また修正勧奨前であっても更正予知している場合もあり得る。
- ④ 修正勧奨を行ったが、その内容変更の必要性を当該職員が認める場合には、修正申告又は更正ともに行われず、調査が再開される。従来、修正申告等の勧奨に納税者が応じなかった場合には、更正等の慎重を期すための調査継続が行われていたが、調査再開の通達は、そうした調査の継続に繋がることが懸念される。

⁶⁴ ただし、税務調査における質問検査について最判昭和47年11月22日（税務訴訟資料第84号226頁）においては、自己に不利益な供述を強要するものではないとしている。

- ⑤ 調査による申告是正の多くが修正申告で行われるのは、納税者・課税庁ともに、修正申告のメリットがデメリットより多いからである。このことは、通則法の改正後においても基本的に同様と思われる。調査途中での経過説明や問題点の開示は、通則法上の修正勧奨とは別の事実上の修正勧奨となることが考えられる。
- ⑥ 改正通則法では、職員が説明する調査結果の内容は、更正等の税額等及びその処分理由と同じであることが求められることから、これまでの税務調査に比べ、その遅延が予想される。
- ⑦ 加算税の賦課は不利益処分であることから、理由附記が求められる。過少申告加算税の場合、期限内申告又は修正申告の提出等・納付税額の法で求める賦課要件を示すことになる。一方、重加算税の場合は改正前と異なり、隠ぺい仮装の具体的事実等を示す必要がある。
- ⑧ 税務調査において作成される確認書は、

事実関係の確認の範囲を超え、自己に不利益な供述となっている場合がある。作成手法が任意性を欠くような確認書は、重加算税賦課の隠ぺい仮装の故意性を示す証拠とはならない。

おわりに

憲法31条⁶⁵⁾や本改正の趣旨⁶⁶⁾からは、納税者に対する適正手続や説明責任が重視される。今回の改正の結果、調査終了通知でその終了が明確になったことは評価できる。一方、更正請求に添付する書面の内容・調査の再開・調査遅延・重加算税の理由附記における故意性、さらに、調査の途中段階で、経過説明をすることや納税者からの求めに応じ問題点を開示することが、通則法上の修正勧奨とは別の事実上の修正勧奨となること等については可能性や問題があると思われるものの不明な点が多く、その指摘に留まった。これらについては、今後の推移を見たうえで、再度検討を試みたい。

(65) 適正手続の保障。なお、同条は直接には刑事手続に関するものであり、「行政手続については、……常に必ずそのような機会を与えることを必要とするものではないと解するのが相当である」とされる（最判平成4年7月1日最高裁民事判例集

46巻5号437頁）。

(66) 平成23年度税制改正大綱においては、「調査終了時の手続について、課税庁の納税者に対する説明責任を強化する観点から、法律上明確化します」としている。