

疑問相談

国税通則法

更正決定等をすべきと認められない旨の通知書

Q

当社は、このたび過去 3 年分の法人税及び消費税の税務調査を受けました。調査結果は調査対象年度の最終期において売上の計上時期の誤りがあり、最終年度の法人税及び消費税の修正申告を提出しました。すると、後日税務署から「更正決定をすべきと認められない旨の通知書」が届きました。内容を見ますと、調査対象期間のうち修正申告を提出しなかった 2 年間の法人税及び消費税について「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。」という記載があります。

今まで何度も調査を受けており、申告是認だったこともありますが、このようなものは送られてきませんでした。

国税の取扱いが変わったのでしょうか？

A

平成 23 年 12 月の国税通則法改正で、調査の結果、修正すべき事項が認められない場合には、その対象税目、年度ごとに更正決定をすべきと認められない旨を書面で通知することが義務付けられました。

貴社に届いた通知は、この改正国税通則法の規定に沿って出されたものと考えられます。

調査結果が申告是認で終わった場合には「調査結果のお知らせ」という書面により、調査の結果修正すべき点がなかったことを書面で通知する取扱いがされていました。

- もっとも、この書面が発行されるのは、
 - ・調査対象年度を通じてすべての税目、期間に非違がなく、かつ、
 - ・調査における指導事項もない場合
- に限定されていましたので、事実上あまり発行されてはいませんでした。

貴社の過去の税務調査において、是認処理であったにもかかわらず、そのような通知が来なかつたのは、調査官から何らかの指導事項があつたためではないかと思われます。

【解 説】

1 国税通則法改正前の状況

平成 23 年 12 月改正前の国税通則法には、調査手続の規定はなく、調査終了時に納税者に書面で通知する旨の規定もありませんでした。

しかし、国税当局においては従来から、調

2 国税通則法改正の概要

平成 23 年 12 月改正により、国税通則法第

74 条の 11 第 1 項において「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。」と規定されました。

また、国税庁が発表した事務運営指針「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」の 4(1)において「実地の調査の結果、更正決定等をすべきと認めないと判断される税目、課税期間がある場合には、国税通則法第 74 条の 11 第 1 項の規定に基づき、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う。」(下線は筆者による) ことが明らかにされています。

この取扱いにより、調査対象税目、期間について是認となる税目、期間があった場合には、たとえ他の税目、期間について要修正項目があった場合でも「更正決定をすべきと認められない旨の通知書」(以下、「是認通知書」といいます。) が出されることになりました。また、指導事項があった場合等には是認通知書を発行しない旨の規定もありませんので、是認処理となった税目、期間については指導事項の有無にかかわらず、是認通知書が発行されるものと思われます。

貴社の場合も、この取扱いに沿って、調査の結果是認となった 2 年分の法人税、消費税について通知書が出されたものと考えられます。

3 是認通知書の効果

是認通知書は、その対象年度の税務調査が終了したことを納税者と当局間で確認することができるもので、それは次に説明する再調査の規定で税務当局側に一定の制約を課すことができます。

4 再調査の制限

平成 23 年 12 月の国税通則法改正により、再調査の規定が導入されました。

それは、調査が終了した年度についても、「新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとときは」、当該年度の再調査ができるという規定です(国税通則法第 74 条の 11 第 6 項)。例えば、調査終了後に行われた取引先の税務調査で、当初の調査の際には把握されていなかった非違があることが明らかになった場合などがこれに該当するとされています。これは、裏を返せば、新たに得られた情報に照らして非違があると認められるとき以外は当該年度の再調査はできない、というものです。

従前は、このような制約はなかったため、調査官の裁量により、調査の必要があると認められれば、何度も再調査をすることが可能でした。そのため、いったん税務調査が終了しても、更正期間(法人の場合は、法定申告期限から 5 年、移転価格については 6 年、仮装隠ぺいがあった場合は 7 年、欠損申告の年度については 9 年)が終了するまでは、再調査を行うか否かは課税当局の判断でできることとされていました。

それが、再調査の制限規定が導入されたことにより、調査官は、何らかの新しい情報により、調査済み年度の課税所得が間違っていると認められる場合しか再調査ができなくな

ったのです。そのような場合は例外的なケースでしょうから、原則として、一回調査が終わるとその年度は再度調査がされることはないなった、といえると思います。

もっとも、再調査の制限の対象となるのは、是認通知書の発行された税目、年度、及び調査により修正申告書を提出した、あるいは更正処分を受けた税目、年度に限定してのことです。

貴社の場合だと、調査対象年分である 3 年分の法人税及び消費税が対象となります。ですので、この期間に係る源泉所得税、印紙税等の他税目については、まだ調査が行われていませんので、今回の調査をもって再調査の制限の対象とはなりませんので、注意が必要です。

この規定は調査手続に関する改正国税通則法が適用される平成 25 年 1 月 1 日以後に着手した税務調査について適用されます。

5 移転価格調査の取扱い

是認通知書が税目ごと、課税期間ごとに発せられるように、調査の単位は税目ごと、課税期間ごととなっています。

国税内部において、一般的の法人税調査と移転価格調査は担当部門も異なっており、各自独立して調査を行っています。そのため、一般的の法人税調査と、移転価格調査は別個の調査とされていました。

しかし、どちらも法人税の枠内なので、国税通則法改正後の「法人税調査」という中には、一般的の法人税調査と移転価格調査の双方

《税理士法人トーマツ ビジネス タックス サービス

パートナー 千頭和 英樹 ディレクター 有安 寛次》

が含まれることとなります。

一般的に移転価格調査は時間も長期にわたる調査となり、一般的の法人税調査とは調査期間も大きく異なることが想定され、また一般的の法人税調査と移転価格調査の双方を同時に行うと、納税者の負担も大きくなることが想定されます。

そこで国税当局では、調査を移転価格調査とそれ以外の部分の調査に区分することの同意書を、法人税調査に先立って、書面により提出してもらうことにより、一般的の法人税調査だけ、あるいは移転価格税務調査だけを行うことができるとしています。

実務上は、近い将来に移転価格調査が予定されているような法人の法人税調査について、区分の調査の同意の確認が求められているようです。

これは、逆に言えば、区分の調査の同意が求められない大多数の法人税調査は、移転価格調査の観点も含んだ税務調査であるということがいえます。その限りにおいては、一般的の法人税調査においても、移転価格の観点からの調査も行われる可能性もありますので、従前以上の注意が必要となります。

貴社の税務調査において、特に区分調査の同意書を求められていないのであれば、今回の調査対象となった 3 年間については、移転価格も含めた法人税調査が終了したことになり、新たに得られた情報に照らして非違があると認められるとき以外は当該年度の再調査はできないことになります。