



## Japan Tax Newsletter

税理士法人トーマツ

2014年12月1日号

東京事務所 ディレクター 有安 寛次(税理士)

### 国税通則法改正後の税務調査の執行状況

#### 1 はじめに

平成23年12月2日に国税通則法が大幅に改正され、事前通知の制度化等を含む調査手続に関する諸規定が盛り込まれた。この規定は平成25年1月1日以降の税務調査から適用されているが、調査手続改正後の実際の税務調査がどのように変わったかを見ていくこととする。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることを申し添える。

#### 2 調査手続に関する改正国税通則法の概要

平成23年12月改正の主な内容は以下のとおりである。

- ① 調査に先立って事前通知を行うこととする規定等、調査手続に関して、従来の運用上の取扱いを法制化し、法令上明確なものとされた。
- ② 従来1年間とされてきた更正の請求の期間を5年間に延長することとされた。
- ③ すべての不利益処分について理由附記を要することとされた。

以下、各個別手続について、概説する。

#### 3 事前通知

事前通知については、次のような規定が設けられた。

納税者に対し実地の調査を行う場合には、あらかじめ、納税者および税務代理人に対し、調査を行う旨および①調査開始日時、②調査開始場所、③調査の目的、④調査対象税目、⑤調査対象期間、⑥調査の対象となる帳簿書類その他の物件、⑦調査対象となる納税義務者の氏名、住所、⑧調査担当者の氏名所属官署(複数のときは代表者だけで可)、を通知する。(通則法74条の9①、通則法施行令30条の4①)

なお、事前通知をすることにより違法または不当な行為を容易にし、正確な課税標準等または税額等の把握を困難にするおそれ等がある場合には、事前通知を要しない旨も規定された。(通則法74条の10)

### (1) 調査開始日時

調査日時の決定については、「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)」(以下「事務運営指針」)第2章2(1)に、「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を決定することに留意する。」との記載があり、納税者の都合を考慮した運用をすることとされている。

この規定を受けて、従前はややもすると当局側の都合優先で、調査日時も一方的に決められ、納税者側の意向は軽んじられていた感もあったが、かなり弾力的に調査日時の決定には応じてくれていると感じている。

しかし、これも当然のことではあるが、合理的な理由のある範囲内の変更に限られ、「今年は忙しいから来年にしてもらいたい。」というようなリクエストは通常は認められないものとする。

また、一度決めた調査日時についても納税者が合理的な理由を付して変更の申出があった場合には、変更の適否を協議することとされており(通則法74条の8②)、この場合の合理的な理由とは「納税義務者等(税務代理人を含む)の病気・怪我等による一時的な入院や親族の葬儀等の一身上のやむを得ない事情、納税義務者等の業務上やむを得ない事情がある場合」(調査手続関係通達4-6)が該当するとされている。

納税者の権利が認められ、日時の変更の申出も法律上の権利としてできるようになったとはいえ、どんな理由でも認められるわけではないことに、当然ではあるが、留意する必要がある。

### (2) 調査開始の場所

通常は納税地を調査開始の場所として調査が行われるが、この調査場所の変更も合理的な理由があれば納税者側から申し出ることができることとされている。納税地と主たる事業所が異なっているような場合には、納税地以外の場所となる主たる事業所での調査を希望することは、税務当局側にとっても効率的であり、合理的な理由として認められるものとする。

なお、税務調査が同時に2か所以上の場所で行われる場合には、そのすべての場所を調査開始の場所として通知することとされている。

### (3) 調査の目的

調査の目的としては、「納税申告書の記載内容の確認」と通知する旨が通則法施行令30条の4②に規定されている。

調査対象として選定した具体的な理由については、改正後の通則法においても通知事項となっていないため、通知はされない。

### (4) 調査対象税目、調査対象期間

調査対象期間と調査対象税目の通知をすることによって、その対象期間の対象税目の調査を「一の調査」として調査が行われることとなった。

例えば、2011、12、13年の3年間の法人税と消費税の調査を通知し、調査の結果2013年の法人税だけ非違があった場合には、その非違の内容については調査結果の内容説明を行い、非違のなかった2011、12年分の法人税および2011、12、13年分の消費税については「更正決定等をすべきと認められない旨の通知書」を発行することとなった。(通則法74条の11①)

このいわゆる「是認通知書」の制度は従前からあったが、従来は、非違事項がなく、かつ指導事項もない場合に限り発行することとされていたため、めったに発行されることはなかったが、通則法改正後は修正事項がない限り、必ず発行されている。

また、調査の単位はその税目となるため、「法人税の調査」という事前通知があった場合には、移転価格も含めた法人税全体が調査対象範囲となる。言い方を変えると、法人税調査が終わった年分は移転価格についての調査も終了したこととなる。

後で述べる再調査の制限の規定が導入されたため、課税庁側で別途移転価格調査を予定している場合等不都合があると認められる場合には、実地の調査に先立って納税者の同意があれば、同一課税期間の法人税の調査について、移転価格調査とそれ以外の部分の調査に区分することができることとされた。(手続通達 3-1(4))

したがって、事前の申出が調査担当者からあり、納税者が文書で合意しない限り、その調査は移転価格も含めた調査であることに留意する必要がある。実際の調査においても、事前準備資料の段階から、移転価格に関する資料の提出要求がはっきりと増えた印象を持っている。

#### 4 調査結果の内容説明

調査終了時の手続規定も通則法 74 条の 11 に規定された。

その内容は、

- 調査の結果修正事項がない場合にはその旨を書面で通知する
- 修正事項がある場合にはその内容を説明する
- 修正事項がある場合には修正申告の勧奨をすることができる
- 修正申告の場合には不服申立てができないこと等を説明する

というものであり、不服申立てができないこと等の教示については納税義務者にその内容を記載した文書を交付し、交付した確認として納税義務者の署名、押印を求めている。

ここで、認識しておくべきは、この調査結果の内容説明は、課税当局内で調査の処理に必要な内部処理が終了して行われているということである。すなわち、この段階に至ると課税当局の処理方針は確定しており調査官との折衝の機会はない、ということである。この段階で課税当局の処理に不満があれば、不服申立てにより争うほかないということになる。ゆえに、調査官の指摘事項に対して反論したいことがある場合には、時期を失さないように早めに反論を行うことが重要である。

もっとも、調査結果の内容説明後においても、更正処分等の処理が行われるまでの間に、調査結果の内容説明の前提となった事実が異なることが明らかになったような場合には必要に応じ調査を再開することとされている。(事務運営指針第 2 章 4(4))

#### 5 再調査の制限規定

調査結果の内容説明手続を了した後においても、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は、その年度の再調査を行うことができると規定された。(通則法 74 条の 11⑥)

これは、逆からいうと、新たに得られた情報に照らして非違があると認められない限り、一回調査終了した年度の再調査はできない、ということである。この規定が導入されたため、区分の調査の同意書が必要となったものである。

従前は、一度調査が終了した年度においても、更正の期間制限の範囲内(例えば法人税法なら申告期限から 5 年間)ならば、調査官の裁量で自由に再調査ができていたが、再調査の制限規定の導入により、一度調査が行われた年度は原則として再調査が認められなくなった、ということができる。

調査官が再調査をするときは、非違につながる新たな情報を入手した場合に限定されるので、例外的な状況に限られるのではないかと思料する。

## 6 更正の請求ができる期間の延長

従来、更正の請求ができる期間は法定申告期限から 1 年間に限られていた。しかし、更正の除籍期間以内（例えば法人税の場合は 5 年間）なら、課税庁の職権で減額更正することができるため、納税者は「嘆願書」を提出して更正の請求の期限を過ぎた年度については、課税庁にお願いをしていた。ここには納税者の権利はなく、課税庁が嘆願をみとめず減額更正をしなかったとしても、それに対する不服申立ての道は閉ざされていた。

そこで、納税者の権利を認めるために、課税庁が更正できる期限内であれば更正の請求ができることとされ、更正の請求ができる期間が法定申告期限から 5 年間（法人税の純損失等の金額にかかる更正の請求については 9 年間）とされた。（通則法 23 条①）

ただし、この規定が適用されるのは、平成 23 年 12 月 2 日以後に法定申告期限が到来する年度分からとされており、それ以前の年度分についてはこの適用はなく、更正の請求ができる期間は 1 年間のみである。

しかし、国税当局は「更正の申出書」という様式を作成し、改正通則法が適用されない年分についても、更正のできる期間内に更正の申出書を提出すれば、減額更正の審査に応じることとしている。ただ、この申出書による審査は、従来の嘆願書と同様、納税者の法的な権利に基づくものではないため、認められなかった場合においても不服申立ての権利はない。

## 7 不利益処分に対する理由附記

従来は、青色申告書に対する更正処分の場合等、ごく一部の場合にのみ、理由附記がなされていたが、通則法の改正により、すべての不利益処分について理由附記が必要とされることとなった。

これにより、例えば重加算税の賦課決定通知書にも従前は金額の記載しかなかったが、重加算税を賦課決定した根拠となる仮装隠ぺいの認定について具体的に記載することが求められている。このことにより、「どの部分に重加算税が課せられたかわからない」といった従来からの不満は解消されることとなった。

## 8 最後に

以上、新しい調査手順を見てきたが、改正通則法は国税当局に丁寧な手順を踏むことを求めているため、国税内部の手順にかかる手間は相当大きくなったようである。

それは、国税庁が発表している調査件数等のデータの推移を見てもよくとれる。次の表は国税庁のプレスリリース資料に基づいて作成した法人税調査件数等の年分の推移である。

### 法人税の調査事績

			20	21	22	23	24	25
			件数等	件数等	件数等	件数等	件数等	件数等
申告件数	1	千件	2,805	2,786	2,762	2,763	2,761	2,771
実地調査件数	2	千件	146	139	125	129	93	91
調査割合 (2/1)			5.2%	5.0%	4.5%	4.7%	3.4%	3.3%
更正・決定等の件数	3	千件	106	100	90	92	68	66
非違割合 (3/2)			72.6%	71.9%	72.0%	71.3%	73.1%	72.5%
同上のうち不正計算のあった件数	4		31	29	26	25	17	17
不正発見割合			21.2%	20.9%	20.8%	19.4%	18.3%	18.5%
申告漏れ所得金額	5	億円	13,255	20,493	12,557	11,749	9,992	7,515
同上のうち不正脱漏所得金額	6	億円	4,195	4,047	3,475	3,052	2,758	2,184
調査1件当たりの申告漏れ所得金額 (4/3)		千円	9,109	14,741	10,071	9,139	10,712	8,286
不正申告1件当たりの不正脱漏所得金額 (6/4)		千円	13,382	13,847	13,520	12,120	16,125	12,978

(注)25事務年度はH25.7-H26.6の1年間を指す

© 2014. For information, contact Deloitte Tohmatsu Tax Co.

この表でわかるように、通則法改正後のこの2年間の法人税の調査割合は3%台前半となっている。調査手順の効率化が図れない限り、調査割合はこの水準にとどまることが想定され、そうであれば、国税当局は調査割合よりも、調査の質に重点を置いていくようになるのではないかとも思われる。そうであれば、いったん税務調査が来ると入念な調査が行われる可能性も高くなり、調査を受ける側としては、十分な準備をしておく必要があると考える。

## 過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

<http://www2.deloitte.com/jp/ja/pages/tax/articles/it/tax-newsletter-japan.html>

## 問い合わせ

### 税理士法人トーマツ 本部・東京事務所

所在地 〒100-8305 東京都千代田区丸の内三丁目 3 番 1 号  
新東京ビル 5 階

TEL 03-6213-3800(代)

email [tax.cs@tohatsu.co.jp](mailto:tax.cs@tohatsu.co.jp)

URL [www.deloitte.com/jp/tax-co](http://www.deloitte.com/jp/tax-co)

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイト トウシュ トーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関連会社(税理士法人トーマツを含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します)に帰属します。著作権法により、デロイトネットワークに無断で転載、複製等を行うことはできません。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

トーマツグループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそれらの関係会社(有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング株式会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー株式会社および税理士法人トーマツを含む)の総称です。トーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各社がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 7,800 名の専門家(公認会計士、税理士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はトーマツグループ Web サイト([www.deloitte.com/jp](http://www.deloitte.com/jp))をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、税務、コンサルティングおよびファイナンシャル アドバイザーサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 200,000 名を超える人材は、“standard of excellence”となることを目指しています。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は [www.deloitte.com/jp/about](http://www.deloitte.com/jp/about) をご覧ください。