

課税総括課情報	第〇号	令和4年6月〇日	国 税 庁 課 税 総 括 課
---------	-----	----------	--------------------

「『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』
の一部改正について」（法令解釈通達）の趣旨説明について（情報）

令和4年6月●日付課総10-〇ほか〇課共同「『国税通則法第7章の2（国税の調査）等関係通達について』の一部改正について」（法令解釈通達）により改正した本通達に係る趣旨を別添のとおり取りまとめたことから、執務の参考とされたい。

なお、本通達の主な改正内容は下記のとおりであるが、それらを含め改正等を行った箇所については、別添で赤書きの上、下線表示している。

記

年度	法令改正内容	通達改正内容
H30	国際観光旅客税法制定。	源泉徴収による国税について国際観光旅客税を含む表現へ修正した。 【1-1】、【1-2】、【4-1～4-3】、【6-2】、【6-4】、【6-6】
R2	法人税法の改正により、連結制度が廃止され、グループ通算制度に移行された。 ※ 令和4年4月1日前に開始した連結事業年度については、所得税法等の一部を改正する法律（令和2年法律第8号。以下「令和2年改正法」）附則第14条第2項により、令和2年改正法第13条の規定による改正前の国税通則法及び令和2年改正法第3条の規定による改正前の法人税法の規定がなおその効力を有するものとされている。	連結法人に関する取扱いを定めた【7-1～7-5】を削除するとともに、令和4年4月1日前に開始した連結事業年度の連結所得に対する法人税の調査における適用関係について【10-5】で整理した。

別 添

国税通則法第 7 章の 2（国税の調査）等関係通達の趣旨説明

用語の意義

本情報において次に掲げる用語の意義は、別に定める場合を除き、それぞれ次に定めるところによる。

用 語	用 語 の 意 義
法	国税通則法をいう。
令	国税通則法施行令をいう。
規則	国税通則法施行規則をいう。
事務運営指針	平成 24 年 9 月 12 日付課総 5－11 ほかに 9 課共同「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）をいう。

第1章 法第74条の2～法第74条の6関係（質問検査権）

- 1－1 「調査」の意義
- 1－2 「調査」に該当しない行為
- 1－3 「当該職員」の意義
- 1－4 質問検査等の相手方となる者の範囲
- 1－5 質問検査等の対象となる「帳簿書類その他の物件」の範囲
- 1－6 「物件の提示又は提出」の意義
- 1－7 「酒類の販売業者」の範囲
- 1－8 削除
- 1－9 「当該法人税等に関する調査（当該調査通知に係るものに限る。）」の意義

第2章 法第74条の7関係（留置き）

- 2－1 「留置き」の意義等
- 2－2 留置きに係る書面の交付手続

第3章 法第74条の7の2・法第74条の12関係（事業者等への報告の求め及び協力要請）

- 3－1 「事業者」の範囲
- 3－2 「特別の法律により設立された法人」の範囲
- 3－3 「特定取引者の範囲を定め」の意義
- 3－4 「特定事業者等」による「報告」の方法
- 3－5 法第74条の7の2第1項の規定による処分の意義
- 3－6 「特定取引と同種の取引」の意義
- 3－7 「課税標準」の意義
- 3－8 「課税標準等又は税額等について国税に関する法律の規定に違反する事実を生じさせることが推測される場合」の意義
- 3－9 「特定事業者等の住所又は居所の所在地」の範囲
- 3－10 「特定取引」の範囲
- 3－11 「これらの取引を行う者を特定することが困難である取引」の意義
- 3－12 「特定事項」の範囲

第4章 法第74条の9～法第74条の11関係（事前通知及び調査の終了の際の手続）

第1節 共通的事項

- 4－1 一の調査
- 4－2 「課税期間」の意義等

- 4－3 「調査」に該当しない行為【1－2の再掲】
- 4－4 「実地の調査」の意義
- 4－5 通知等の相手方

第2節 事前通知に関する事項

- 5－1 法第74条の9又は法第74条の10の規定の適用範囲
- 5－2 申請等の審査のために行う調査の事前通知
- 5－3 事前通知事項としての「帳簿書類その他の物件」
- 5－4 質問検査等の対象となる「帳簿書類その他の物件」の範囲【1－5の再掲】
- 5－5 「調査の対象となる期間」として事前通知した課税期間以外の課税期間に係る「帳簿書類その他の物件」
- 5－6 事前通知した日時等の変更に係る合理的な理由
- 5－7 「その営む事業内容に関する情報」の範囲等
- 5－8 「違法又は不当な行為」の範囲
- 5－9 「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」があると認める場合の例示
- 5－10 「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」があると認める場合の例示

第3節 調査の終了の際の手續に関する事項

- 6－1 法第74条の11第1項又は第2項の規定の適用範囲
- 6－2 「更正決定等」の範囲
- 6－3 「更正決定等をすべきと認めた額」の意義
- 6－4 調査結果の内容の説明後の調査の再開及び再度の説明
- 6－5 調査の終了の際の手續に係る書面の交付手續
- 6－6 法第74条の11 第5項の規定の適用
- 6－7 「新たに得られた情報」の意義
- 6－8 「新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとき」の範囲
- 6－9 事前通知事項以外の事項について調査を行う場合の法第74条の11 第5項の規定の適用

第4節 削除

- 7－1 削除
- 7－2 削除
- 7－3 削除
- 7－4 削除
- 7－5 削除

第5節 税務代理人に関する事項

- 8－1 税務代理人を通じた事前通知事項の通知
- 8－2 税務代理人からの事前通知した日時等の変更の求め
- 8－3 税務代理人がある場合の実地の調査以外の調査結果の内容の説明等
- 8－4 法に基づく事前通知と税理士法第 34 条《調査の通知》に基づく調査の通知との関係
- 8－5 一部の納税義務者の同意がない場合における税務代理人への通知等

第 5 章 法第 71 条関係（国税の更正、決定等の期間制限の特例）

- 9－1 納税者の責めに帰すべき事由がない場合
- 9－2 「相手国等から提供があつた情報に照らし非違があると認められること」の範囲

第 6 章 経過措置に関する事項

- 10－1 提出物件の留置きの適用
- 10－2 事前通知手続の適用
- 10－3 調査の終了の際の手続の適用
- 10－4 国税の更正、決定等の期間制限の特例の適用
- 10－5 連結法人の連結所得に対する法人税の調査に係る適用関係

第1章 法第74条の2～法第74条の6関係（質問検査権）

（「調査」の意義）

1－1

- (1) 法第7章の2において、「調査」とは、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）をいう。

（注） 法第74条の3に規定する相続税・贈与税の徴収のために行う一連の行為は含まれない。

- (2) 上記(1)に掲げる調査には、更正決定等を目的とする一連の行為のほか、再調査決定や申請等の審査のために行う一連の行為も含まれることに留意する。

- (3) 上記(1)に掲げる調査のうち、次のイ又はロに掲げるもののように、一連の行為のうちに納税義務者に対して質問検査等を行うことがないものについては、法第74条の9から法第74条の11までの各条の規定は適用されないことに留意する。

イ 更正の請求に対して部内の処理のみで請求どおりに更正を行う場合の一連の行為。

ロ 修正申告書若しくは期限後申告書の提出又は源泉徴収等による国税（法第2条第2号に規定する源泉徴収等による国税をいう。以下同じ。）の納付があった場合において、部内の処理のみで更正若しくは決定又は納税の告知があるべきことを予知してなされたものには当たらないものとして過少申告加算税、無申告加算税又は不納付加算税の賦課決定を行うときの一連の行為。

【解説】

- 1 国税通則法では、法第7章の2のほかにも多くの規定（法第24条《更正》、法第25条《決定》、法第32条《賦課決定》等）中に「調査」という用語が使用されているが、「調査」を直接に定義した規定はない。一般に、税務調査といえば、課税庁が納税申告書の記載内容を確認するために、納税義務者に対し質問検査等を行っている場面が想起されるが、部内調査のように納税義務者への接触を伴わないものも調査である。逆に、納税義務者への接触を伴っても、それが直接に課税処分に向けられたものではなく、いわゆる行政指導にとどまる行為もある。

判例を見ると、法第24条《更正》に規定する「調査」について、「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し、課税庁の証拠資料の収集、要件事実の認定、租税法令の解釈適用を経て課税処分に至るまでの思考、判断を含む極めて包括的な概念である」としている（広島地裁平成4年10月29日判決（同上告審の最高裁平成9年2月13日判決同旨））。法第24条《更正》の規定における「調査」と法第7章の2における「調査」は、基本的に同義であると考えられることから、本1－1(1)では、上記判例を踏まえ、「調査」とは、「…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…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）をいう。」ものとされている。

ところで、調査は更正決定等を行うためだけではなく、再調査の請求に対する決定を行うためや青色申告の承認申請をはじめとする申請等に対する処分を行うためにも行われ、その際の質問検査権の根拠は、やはり同じく法第 74 条の 2 から法第 74 条の 6 までの規定である。

そこで、本 1－1(1)では、更正決定等の目的、すなわち、「課税標準等又は税額等を認定する目的」という文言の次に、「その他国税に関する法律に基づく処分を行う目的」との文言を加えることにより、法第 7 章の 2 における「調査」には、更正決定等を目的とする調査だけでなく、再調査決定や申請等に対する処分を目的とする調査も含まれることが明らかにされている（本 1－1(2)）。

（注）調査手続に係る各規定（法第 74 条の 9～第 74 条の 11）の適用関係は、規定ごとに、どのような処分を目的とする調査であるのかによって異なる（図 1）。

【図 1】調査の目的と調査手続規定（法第 74 条の 9～第 74 条の 11）の適用関係

調査の目的 調査手続規定	更正決定等を 目的とする調査		再調査決定、申請等に対する 処分を目的とする調査	
	実地の調査	実地の調査 以外の調査	実地の調査	実地の調査 以外の調査
事前通知 (法第 74 条の 9・第 74 条の 10)	○	×	○	×
更正決定等をすべきと認められない 旨の通知 (法第 74 条の 11①)	○	×	×	×
調査結果の内容説明等 (法第 74 条の 11②)	○	○	×	×
再調査の制限 (法第 74 条の 11⑤)				
前回の調査	○	×(注 1)	×	×
再調査	○	○	○(注 2)	○(注 2)

（注）

- 1 平成 27 年 3 月 31 日以前に行われた実地の調査以外の調査（同日前から引き続き行われているものを含む。）については、前回の調査に含めることとされている（所得税法等の一部を改正する法律（平成 27 年法律第 9 号）附則第 53 条第 5 項）。
- 2 法第 74 条の 11 第 5 項の規定の適用はあるが、申請等に対する処分を目的とする調査は、前回の調査と質問検査等の対象が重なることはない。

- 2 本 1－1(1)で定義する「調査」に該当する行為のうちには、更正の請求に対して、部内調査（添付書類に基づく審査）のみで請求どおりに更正に至る場合の調査（本 1－1(3)イ）や、法第 65 条第 5 項に定める調査通知後、更正を予知しないでされた修正申告若しくは決定を予知しないでなされた期限後申告又は納税の告知を予知しないでなされた源泉所得税の納付について、部内調査のみで過少申告加算税若しくは無申告加算税又は不納付加算税の賦課決定に至る場合の調査（本 1－1(3)ロ）も含まれることとなる。

これらの調査のように、処分を行うまでの一連の判断過程において、課税庁が納税義務者に対し、質問検査等を行うことがない行為については、それら一連の行為の性質上、調査手続規定が設けられた立法趣旨に鑑みれば、調査結果の内容説明を要する調査（法第 74 条の 11 第 2 項）や、制限される再調査の前提となる前回の調査（法第 74 条の 11 第 5 項）には含まれないと考えられる。本 1－1(3)においては、その旨が

明らかにされている。

- 3 なお、「質問検査等」の用語の意義は、法第 74 条の 9 《納税義務者に対する調査の事前通知等》において定義されており、法第 74 条の 2 から法第 74 条の 6 まで（当該職員の質問検査権）の規定による質問、検査又は提示若しくは提出の要求をいう。

（「調査」に該当しない行為）

1－2 当該職員が行う行為であって、次に掲げる行為のように、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で行う行為に至らないものは、調査には該当しないことに留意する。また、これらの行為のみに起因して修正申告書若しくは期限後申告書の提出又は源泉徴収等による国税の自主納付があった場合には、当該修正申告書等の提出等は更正若しくは決定又は納税の告知があるべきことを予知してなされたものには当たらないことに留意する。

(1) 提出された納税申告書の自発的な見直しを要請する行為で、次に掲げるもの。

イ 提出された納税申告書に法令により添付すべきものとされている書類が添付されていない場合において、納税義務者に対して当該書類の自発的な提出を要請する行為。

ロ 当該職員が保有している情報又は提出された納税申告書の検算その他の形式的な審査の結果に照らして、提出された納税申告書に計算誤り、転記誤り又は記載漏れ等があるのではないかと思料される場合において、納税義務者に対して自発的な見直しを要請した上で、必要に応じて修正申告書又は更正の請求書の自発的な提出を要請する行為。

(2) 提出された納税申告書の記載事項の審査の結果に照らして、当該記載事項につき税法の適用誤りがあるのではないかと思料される場合において、納税義務者に対して、適用誤りの有無を確認するために必要な基礎的情報の自発的な提供を要請した上で、必要に応じて修正申告書又は更正の請求書の自発的な提出を要請する行為。

(3) 納税申告書の提出がないため納税申告書の提出義務の有無を確認する必要がある場合において、当該義務があるのではないかと思料される者に対して、当該義務の有無を確認するために必要な基礎的情報（事業活動の有無等）の自発的な提供を要請した上で、必要に応じて納税申告書の自発的な提出を要請する行為。

(4) 当該職員が保有している情報又は提出された所得税徴収高計算書の記載事項の確認の結果に照らして、源泉徴収税額の納税額に過不足徴収額があるのではないかと思料される場合において、納税義務者に対して源泉徴収税額の自主納付等を要請する行為。

(5) 源泉徴収に係る所得税に関して源泉徴収義務の有無を確認する必要がある場合において、当該義務があるのではないかと思料される者に対して、当該義務の有無を確認するために必要な基礎的情報（源泉徴収の対象となる所得の支払の有無）の自発的な提供を要請した上で、必要に応じて源泉徴収税額の自主納付を要請する行為。

【解説】

1 課税庁は、納税義務者から提出された納税申告書を審査して申告内容に疑義が生じた場合、確定申告により一旦確定した課税標準等又は税額等を課税庁として改めて確定（認定）する必要があるときは、自ら納税義務者に対して質問検査等を実施して、認定に必要な課税要件事実に関する資料を収集することができる。

ただ、最初から自ら質問検査権を行使し、課税標準等又は税額等を認定するのでなく、まずは、行政手続法第2条第6号に規定する「行政指導」として、納税義務者に対し、適正な課税を確保するために必要な情報を任意に提供しよう要請したり、自発的に申告内容を見直すよう促したりすることもある。これは、納税申告書を提出していない者につき提出義務があるのではないかとの疑義が生じた場合や、源泉徴収税額の納税額に過不足徴収額があるのではないかとの疑義が生じた場合等も同様である。

本1－2本文柱書きにおいては、このように、特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を課税庁として具体的に認定しようとする行為とは別に行われる情報の収集や自己点検の要請等の行為、すなわち、「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で行う行為に至らないもの」は、行政指導であって調査ではないことが明らかにされている。

また、本1－2においては、「調査」と「行政指導」を画するメルクマール（「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で行う行為」であるか否か）や具体例（本1－2の(1)～(5)）が示されている。ただし、これらは、納税義務者の予見可能性と課税庁の手続の適正性・透明性の確保に資する観点から、あくまでも、外形的に「調査」と類似している「行政指導」を念頭に置いて例示されているものであり、課税庁が行う行政指導の全てを網羅するものではないことに留意する必要がある。

なお、納税義務者等は、自らに接触する当該職員が「課税標準等又は税額等を認定する目的」を有しているか否かという内心の意思を外部から伺い知ることは必ずしも容易ではない。そこで、納税義務者の予見可能性と手続の適正性・透明性の確保を十分に図る観点から、本1－2において行政指導に該当する行為（調査に該当しない行為）を示すことに加えて、運用上、税務職員は、納税義務者等に対し調査又は行政指導に当たる行為を行う際は、対面、電話、書面等の態様を問わず、いずれの事務として行うかを明示すべきこととされている（事務運営指針第2章1）。

- 2 法第65条第5項《過少申告加算税》は、修正申告書の提出が、「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なされたものでない場合において、過少申告加算税を賦課しない旨を規定している。無申告加算税や不納付加算税についても、法第66条第6項《無申告加算税》及び法第67条第2項《不納付加算税》に同様の規定がある。

本1－2の(1)から(5)までに例示する行政指導は、調査として行うものではないから、これらの行政指導をきっかけとして納税義務者が先に提出した確定申告書や源泉所得税額の計算を見直して誤りを発見し、修正申告書・期限後申告書の提出や源泉所得税額の自主納付に及んだ場合には、そもそも「調査があつたことにより」という要件を満たさず、また、調査通知も行われていないので、過少申告加算税は課されない。また、無申告加算税・不納付加算税の場合には5%のみが課されることとなる。この点は、法第65条第5項等の規定の文理上明らかではあるが、本1－2本文「また書き」においては、確認的にその旨が示されている。

- 3 なお、本1－2(2)、(3)又は(5)における「基礎的情報」の具体例のうち(3)又は(5)については、通達中に例示されているように、(3)の場合には事業活動の有無等、(5)の場合には源泉徴収の対象となる所得の支払の有無が考えられる。また、(2)の場合に

は、通達中に例示がなく、ケースにより区々であるが、納税申告書や添付書類の内容に関する情報で、納税義務者が保存している帳簿書類等から容易に提出し得るもの（例えば、法令の適用誤り等が確認できる財務諸表上の処理を行った会計伝票や法令の適用根拠を示す計算書類等）が含まれると考えられる。

（「当該職員」の意義）

- 1－3 法第 74 条の 2 から法第 74 条の 6 までの各条の規定により質問検査等を行うことができる「当該職員」とは、国税庁、国税局若しくは税務署又は税関の職員のうち、その調査を行う国税に関する事務に従事している者をいう。

【解説】

- 1 法第 74 条の 2 から法第 74 条の 6 までの各条では、質問検査等を行うことができる主体を「当該職員」と規定しているが、課税庁（国税庁、国税局若しくは税務署又は税関）の職員であればすべからく「当該職員」に該当するというものではない。課税庁の職員は、組織関係法令等に基づき、事務を分掌しており、実務においては、調査を行う事務に従事する職員は、その従事する事務に応じて、一定の税目に係る質問検査章（法第 74 条の 13《身分証明書の携帯等》）に規定する身分を示す証明書をいう。様式は、国税質問検査章規則（財務省令）の定めるところによる。）を付与され、質問検査等を行うことができることとなっている。

こうした実務を踏まえ、例えば、旧相続税法基本通達では、各税の質問検査権に関する規定が国税通則法に集約される前の相続税法における相続税・贈与税に係る質問検査権を規定する条文の解釈として、「当該職員」とは、「国税庁、国税局又は税務署において相続税又は贈与税に関する事務に従事している職員をいう」ものとされていた。

- 2 本 1－3 では、このような従前の解釈を承継し、「当該職員」とは、国税庁、国税局若しくは税務署又は税関の職員のうち、その調査を行う国税に関する事務に従事している者をいうことが明らかにされている。

(質問検査等の相手方となる者の範囲)

- 1－4 法第 74 条の 2 から法第 74 条の 6 までの各条の規定による当該職員の質問検査権は、それぞれ各条に規定する者のほか、調査のために必要がある場合には、これらの者の代理人、使用人その他の従業者についても及ぶことに留意する。

【解説】

- 1 法第 74 条の 2 から法第 74 条の 6 まで（当該職員の質問検査権）の各条の規定において、当該職員は、調査について必要があるとき、納税義務者やその取引先など各条に規定する者に対し質問検査等を行うことができるものとされている。

この場合、個人事業を営む納税義務者を相手方として所得税（申告所得税）の調査を行う場面を例にとると、質問検査等の相手方には、納税義務者である事業主のほか、その業務に従事する家族、従業員も含まれるのかが問題となる。また、法人について法人税に係る調査を行う場面を例にとると、同じく、質問検査等の相手方には、法人の代表者のほか、役員、従業員等も含まれるのかが問題となる。

この点については、裁判例でも、質問検査権行使の相手方を法文の文言どおり厳格に解して、納税義務者本人に限定したのでは質問検査の実効性が失われることから、質問検査権の相手方には納税義務者の代理人、使用人その他の従業者も含まれると解すべきであるとされている（名古屋地裁昭和 56 年 1 月 30 日判決（控訴審である名古屋高裁昭和 57 年 3 月 29 日判決同旨）参照）。

【参考】名古屋地裁昭和 56 年 1 月 30 日判決

「所得税法第 234 条 1 項 1 号（注：現国税通則法第 74 条の 2 第 1 項）所定の税務職員の質問検査権行使の相手方は、納税義務者本人のみでなく、その業務に従事する家族、従業員等も包含すると解するのが相当である。けだし、同号所定の質問検査権行使の相手方を法文の文言どおり厳格に解し、納税義務者本人に限定すると、場合により当該業務の実態の正確な把握ができなくなるおそれを生じ、質問検査の実効性が失われる結果を招来することは見易い道理である。また、右のように解しても、別段納税義務者本人に不利益を課すことになるものでもない。…また、臨場による質問調査に際し、納税者本人が不在のときは、従業員に質問調査し、任意の回答を得ることも、何ら違法とは言えない。」

- 2 ところで、上記 1 に引用した判決が示されてから相当期間が経過し、税務当局も本判決に沿った解釈の下、質問検査権を行使してきているが、こうした解釈については、通達等で必ずしも明確には示されていなかった。

そこで、平成 23 年の法改正を機に、本 1－4 において、当該職員の質問検査権がどの者に対してまで及び得るのかという点について、従来からの解釈が明確化されたものである。

- 3 なお、質問検査権が、法第 74 条の 2 から法第 74 条の 6 までの各条に規定する者のほか、これらの者の代理人、使用人その他の従業者についても及ぶにしても、納税義務者等本人の権限と代理人、使用人等の権限には自ずと差異があることを踏ま

えれば、納税義務者等本人に対し質問検査等を行うことが十分に可能で、かつ、それによって調査の目的が達せられる場合にまで、あえて代理人、使用人等に対し質問検査等を行うことは、必ずしも妥当とはいえない面があると考えられる。

こうしたことを踏まえ、代理人、使用人等に対し質問検査等を行う場合には、代理人、使用人等の権限や調査における具体的状況を勘案する必要もあることから、本1－4においては、「調査のために必要がある場合には」との文言が確認的に置かれている。

（質問検査等の対象となる「帳簿書類その他の物件」の範囲）

- 1－5 法第 74 条の 2 から法第 74 条の 6 までの各条に規定する「帳簿書類その他の物件」には、国税に関する法令の規定により備付け、記帳又は保存をしなければならないこととされている帳簿書類のほか、各条に規定する国税に関する調査又は法第 74 条の 3 に規定する徴収の目的を達成するために必要と認められる帳簿書類その他の物件も含まれることに留意する。

（注） 「帳簿書類その他の物件」には、国外において保存するものも含まれることに留意する。

【解説】

- 1 法第 74 条の 2 から法第 74 条の 6 まで（当該職員の質問検査権）の各条において、当該職員は、国税に関する調査について必要があるときは、納税義務者等の保存する「帳簿書類その他の物件」を検査し、又はその提示・提出を求めることができる旨が規定されている。

ところで、納税義務者等が保存する「帳簿書類その他の物件」には、国税に関する法律の規定に基づき、備付け、記帳又は保存をしなければならないとされているもののほか、税法上の義務はないものの、納税義務者等が他の法令に基づいて、あるいは必要に応じて任意に記録、記帳又は保存しているものもある。こうした税法の規定に基づかないものが、当該職員の質問検査等の対象となる「帳簿書類その他の物件」に含まれるのか否かが問題となる。

この点については、これらの各条の規定上、「帳簿書類その他の物件」が国税に関する法令の規定に基づき備付け、記帳又は保存をしているものに必ずしも限定されていないこと等から、従来からの実務においては、税法上の保存義務等の有無にかかわらず、調査について必要がある場合には、質問検査等の対象とすることができるものと取り扱ってきており、判例においてもこの解釈が支持されている。

ただ、質問検査等の相手方となる納税義務者等の範囲の場合と同じく、この点を明らかにした解釈通達が存しなかったことから、本通達 1－4 と同様の趣旨により、本 1－5 においては、質問検査等の対象となる帳簿書類その他の物件の範囲に関する解釈が明らかにされている。

【参考】最高裁昭和 48 年 7 月 10 日決定

「所得税法第 234 条 1 項（注：現国税通則法第 74 条の 2 第 1 項）の規定は、国税庁、国税局または税務署の調査権限を有する職員において、当該調査の目的、調査すべき事項、申請、申告の体裁内容、帳簿等の記入保存状況、相手方の事業の形態等諸般の具体的事情に鑑み、客観的な必要性があると判断される場合には、前記職権調査の一方法として、同条 1 項各号規定の者に対し質問し、またはその事業に関する帳簿、書類その他当該調査事項に関連性を有する物件の検査を行なう権限を認めた趣旨であって、この場合の質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、右にいう質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまるかぎり、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられている」

(注) 法第 74 条の 2 から法第 74 条の 6 までの各条に規定する「帳簿書類」とは、例えば、青色申告者に対する所得税の調査にあつては、「仕訳帳、総勘定元帳」(所得税法施行規則第 58 条《取引に関する帳簿及び記載事項》)などの帳簿、「棚卸表、貸借対照表、損益計算書」(所得税法施行規則第 60 条《決算》、第 61 条《貸借対照表及び損益計算書》)などの決算関係書類、「注文書、契約書、領収書」(所得税法施行規則第 63 条《帳簿書類の整理保存》)などが該当する。

また、これらの帳簿書類には、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(以下「電子帳簿保存法」という。)の規定によりその帳簿書類に係る電磁的記録の保存等をもって、その帳簿書類の保存等に代えている場合におけるその「電磁的記録」が含まれる(法第 34 条の 6 第 3 項の規定により、法第 74 条の 2 から法第 74 条の 6 までの規定における「帳簿書類」には、その作成又は保存に代えて電磁的記録の作成又は保存がされている場合におけるその「電磁的記録」が含まれることとなる。)。

一方、「その他の物件」とは、例えば、金銭、預金(預金通帳)、有価証券、棚卸商品、不動産(建物・土地)等の各種資産や、帳簿書類の(作成の)基礎となる原始記録などが該当する。また、電子帳簿保存法第 7 条の規定により保存しなければならないこととされている電子取引の取引情報に係る電磁的記録(電子メールにより授受した注文書や契約書など)のほか、電子帳簿保存法施行規則において備え付けることとされている電子計算機、プログラム、ディスプレイ及びプリンター並びにこれらの操作説明書も「その他の物件」に含まれる。

- 2 このような解釈によると、例えば、法人税の調査において、その法人の代表者名義の個人預金の通帳であっても、その預金について事業関連性が疑われるなど調査のために必要がある場合にその通帳の提示・提出を求めることは、質問検査権の範囲に含まれるものと考えられる。

なお、本通達 1-1 に示されているとおり、法第 74 条の 3 《当該職員の相続税等に関する調査等に係る質問検査権》に規定する相続税・贈与税の「徴収」のために行う一連の行為は、法第 7 章の 2 における「調査」には含まれない。

ただ、同条に基づく「徴収」の場面においても、保存義務等の有無にかかわらず、徴収について必要がある場合には、当該帳簿書類その他の物件を質問検査等の対象とすることができると解される点は、「調査」の場面と同様である。

そこで、本 1-5 においては、「法第 74 条の 3 に規定する徴収の目的を達成するために必要と認められる帳簿書類その他の物件」も対象として、質問検査等の対象となる帳簿書類その他の物件の範囲に関する解釈が示されている。

- 3 国内源泉所得を有する外国法人が国外に所在する本支店に物件を保存している場合、あるいは、内国法人が国外支店に物件を保存している場合のように、納税義務者等が帳簿書類その他の物件を国外で保存している場合に、その物件は質問検査権の対象となり得るか否かが問題となる。

この点については、従来から、調査について必要がある場合には、国外に保存されている帳簿書類その他の物件も、質問検査権の対象に含まれるものと解されてきたところであるが、質問検査等の対象となる帳簿書類その他の物件の範囲に関する解釈を明らかにするに当たり、本 1-5 注書において、併せて明示されている。

（「物件の提示又は提出」の意義）

- 1－6** 法第 74 条の 2 から法第 74 条の 6 までの各条の規定において、「物件の提示」とは、当該職員の求めに応じ、遅滞なく当該物件（その写しを含む。）の内容を当該職員が確認し得る状態にして示すことを、「物件の提出」とは、当該職員の求めに応じ、遅滞なく当該職員に当該物件（その写しを含む。）の占有を移転することをいう。

【解説】

- 1 本 1－6 の前段では、物件の「提示」とは、納税義務者等が、当該職員の求めに応じ、「遅滞なく当該物件（その写しを含む。）の内容を当該職員が確認し得る状態にして示す」ことをいう旨が明らかにされている。

当該職員が物件の提示を求めるのは、納税義務者等の事業所等において物件の内容を確認し、それを基に質問を行うなどして、納税義務者の申告内容が適正であるか否かを判断するためであり、単に物件を当該職員の面前に示せば提示したことになるものではない。「内容を当該職員が確認し得る状態にして」示すとされているのは、その点が明確にされたものである。

また、「内容を当該職員が確認し得る状態にして」示されたとしても、特段の事情がないにも関わらず、示されるまでにいたずらに時間がかかるとすれば、やはり、調査の適正な遂行に支障を及ぼすこととなる。そこで、「遅滞なく」示すとされている。

次に、法第 74 条の 2 から法第 74 条の 6 までの規定において、提示を求める物件にはその物件の「写し」が含まれることとされている。この規定を受け、本 1－6 の提示の意義において、「当該物件（その写しを含む。）」と規定することで、調査の目的に支障が生じないのであれば、当該職員は、物件の写しの提示を求めることもできることが確認的に明らかにされている。

（注）「写し」には、調査の過程で当該職員に提出するために新たに作成した「写し」のほか、納税義務者等が事業の用に供する等のために保有している物件の「写し」もある。ここで、当該物件に含まれることとしている「写し」には、これらの双方が含まれる。

- 2 本 1－6 の後段では、物件の「提出」とは、納税義務者等が、当該職員の求めに応じ、「遅滞なく当該職員に当該物件（その写しを含む。）の占有を移転する」ことをいう旨が明らかにされている。

物件の提出は、物件の留置き（預かり）（法第 74 条の 7）の前提として行われる場合のほか、納税義務者等への返還を予定しないで行われる場合もあるが、いずれの場合も、納税義務者等の下（事業所等）で物件が一時的に示される「提示」とは異なり、当該職員が一定期間その物件を支配下に置いて、物件の内容を確認するために行われるものである。この点が、本 1－6 では、「占有を移転する」と表現されている。

また、「遅滞なく」及び「(写しを含む。）」についての趣旨は、物件の提示の意義の場合と同様である。

- 3 なお、「物件の提示又は提出」の要求については、電子帳簿保存法の規定によりその帳簿書類に係る電磁的記録の保存等をもってその帳簿書類の保存等に代えている

場合におけるその電磁的記録及び電子取引の取引情報に係る電磁的記録のダウンロードの求めも含まれ、ダウンロードの求めに応じて行われる当該電磁的記録の提出については、税務職員の求めた状態で提出される必要があることに留意する（電子帳簿保存法取扱通達4－14 参照）。

（「酒類の販売業者」の範囲）

1－7 法第74条の4第1項に規定する「酒類の販売業者」には、酒税法第9条第1項《酒類の販売業免許》に規定する酒類の販売業免許を受けた者のほか、酒場、料飲店その他酒類を専ら自己の営業場において飲用に供することを業とする者も含まれることに留意する。

【解説】

法第7章の2《国税の調査》が新設され、当該職員の酒税に関する調査等に係る質問検査権が、酒税法から国税通則法に集約されたことに伴い、酒税法及び酒類行政関係法令等解釈通達において定められていたものが、本通達に移記されたものである。

（「当該法人税等に関する調査（当該調査通知に係るものに限る。）」の意義）

1－9 法第74条の2第5項に規定する「当該法人税等に関する調査（当該調査通知に係るものに限る。）」とは、同項の規定を適用することができる調査について、当該調査通知を行った場合の調査に限ることをいうのであり、その調査の内容が当該調査通知をした項目（調査対象税目、調査対象課税期間）に限定されるものではないことに留意する。

（注）例えば、実地の調査において、調査通知をした課税期間以外の課税期間について非違が疑われる場合には、その調査通知をした課税期間以外の課税期間についても、その調査通知をした課税期間と併せて、異動前の納税地を所轄する国税局又は税務署の当該職員が質問検査等を行うことが可能であることに留意する。

【解説】

令和3年度税制改正により、法人税等（法人税、地方法人税又は消費税をいう。以下同じ。）に関する調査について、調査通知後に納税地の異動があった場合において、その異動前の納税地の所轄国税局長又は所轄税務署長が必要があると認めるときは、異動後の納税地の所轄国税局又は所轄税務署の当該職員に代わり、その異動前の納税地の所轄国税局又は所轄税務署の当該職員が質問検査権を行使することが可能となった（令和3年7月1日以後に新たに納税者に対して開始する調査及び当該調査に係る反面調査について適用）。

上記の「調査通知」とは、実地の調査に際し、①実地の調査を行う旨、②調査の対象となる税目、③調査の対象となる課税期間の3項目の通知を行うことをいうが、法第74条の2第5項に規定する「当該法人税等に関する調査（当該調査通知に係るものに限る。）」とは、その調査通知をした税目及び課税期間に限られ、その調査の過程において非違が疑われることにより対象税目又は対象課税期間を追加した場合に、その追加した対象税目及び対象課税期間については、同項の規定を適用することができないのではないかと疑問が生じる。

この点、「当該法人税等に関する調査（当該調査通知に係るものに限る。）」と規定しているのは、同項の規定が、調査中に納税地の異動があった場合に、調査の引継ぎ等に時間を要することによって、更正決定等の期間制限（除斥期間）が満了する課税年分が生じることや、取引先との通謀等が行われることがないよう、適正・公平な課税の実現を図る趣旨で設けられたものであり、いたずらに異動前の所轄国税局又は所轄税務署の当該職員が調査を行うことができることにするのは適当ではないことから、同項の規定を適用する対象を異動前において調査通知を行った場合における調査に限定し、その調査通知に係る調査が終了した場合には、その後の調査には同項の規定が適用されないこととするためである。

したがって、ここでいう「当該調査通知に係るもの」とは、その調査通知に係る調査でなければ異動前の所轄国税局又は所轄税務署の当該職員は質問検査等を行うことはできないという意味で規定しているのであって、その調査の内容が当該調査通知をした項目（調査対象税目、調査対象課税期間）に限定されるという意味ではない。本1－9においては、そのことを留意的に明らかにしている。

そのため、例えば、消費税の調査通知をした後に、調査過程において法人税及び地方法人税について調査をする必要が生じた場合には、同項の規定が「法人税等（法人税、地方法人税又は消費税をいう。…）についての調査通知」とされていることから、その調査通知は同項の規定の適用があり、調査の過程において調査通知をした税目・課税期間以外の税目・課税期間についても調査の必要が生じ、質問検査等を行うこととなった場合には、その追加した税目・課税期間についても質問検査等を行うことができることとなる。

ただし、所得税に関する調査については同項の規定の適用がないのであるから、例えば、税目を所得税のみとする調査通知をした場合には、その調査通知については同項の規定の適用がないことから、その後に、消費税について調査をする必要が生じた場合（納税地の異動前に調査通知をした場合を除く。）であっても、その消費税に係る調査については、同項の規定の適用はないことに留意が必要である。

なお、法第 65 条第 5 項及び第 66 条第 6 項の規定については、その修正申告に係る調査に係る調査通知の有無により加算税率の適用関係を規定しているものであるから、調査通知をした項目（調査対象税目、調査対象期間）に限定されることに留意する。

第2章 法第74条の7関係（留置き）

（「留置き」の意義等）

2－1

- (1) 法第74条の7に規定する提出された物件の「留置き」とは、当該職員が提出を受けた物件について国税庁、国税局若しくは税務署又は税関の庁舎において占有する状態をいう。

ただし、提出される物件が、調査の過程で当該職員に提出するために納税義務者等が新たに作成した物件（提出するために新たに作成した写しを含む。）である場合は、当該物件の占有を継続することは法第74条の7に規定する「留置き」には当たらないことに留意する。

（注） 当該職員は、留め置いた物件について、善良な管理者の注意をもって管理しなければならないことに留意する。

- (2) 当該職員は、令第30条の3第2項に基づき、留め置いた物件について、留め置く必要がなくなったときは、遅滞なく当該物件を返還しなければならないが、また、提出した者から返還の求めがあったときは、特段の支障がない限り、速やかに返還しなければならないことに留意する。

【解説】

- 1 本通達1－6後段のとおり、物件の提出により、納税義務者等から当該職員に当該物件の占有が移転するわけであるが、どの時点から留置きの状態に移行するのか、言い換えれば、どの時点で、当該職員は留置きの手続をとらなければならないのかが問題となる。

調査において帳簿書類その他の物件につき検査を行う場合には、まず、物件の提示を求め、その物件を保存している納税義務者等の下で検査を実施するのが通例であるが、従来から、納税義務者等の事務所等に調査を行う十分なスペースがなく調査を効率的に行うことができない場合や、物件の写しの作成が必要であるものの調査先にコピー機がない場合等には、物件の提出を求めた上、納税義務者等の承諾を得て「預り証」を交付して当該物件を預かり、税務署等に持ち帰って物件の内容の確認や写しの作成等を行い、その後「預り証」と引換えに返還することが行われてきた。法第74条の7《提出物件の留置き》の規定は、このような物件の「預かり」に係る従来からの運用上の取扱いについて、「留置き」として法令上明確化されたものである。

こうした点を踏まえ、まず、本2－1(1)においては、物件の「留置き」とは、「当該職員が提出を受けた物件」について「課税庁の庁舎において占有する」状態をいうものとされている。

なお、留置きの前提となる物件の提出は、文理上、法第74条の2から法第74条の6までに規定される質問検査権の行使によるものに限定されるものではないので、これらの規定によることなく調査において任意に提出された物件であっても、法第74条の7の規定に基づく留置きの対象となるものと解される。

2 提出される物件には、そもそも返還されることが予定されないものもある。例えば、調査の過程で、納税義務者等が事実関係を整理したメモ等を作成し、それが提出される場合がある。また、当該職員が、物件の原本ではなく写しの提出を求めることでも調査の目的に支障が生じないと判断し、納税義務者等も了解すれば、原本に代えてその写しが提出される場合もある。これらの場合には、課税庁の庁舎において物件を占有する状態が続くとしても、これを留置きと観念することは、性質上適当とはいえないと考えられる。

そこで、ただし書きにおいて、調査の過程で当該職員に提出するために納税義務者等が新たに作成した物件(提出するために新たに作成した写しを含む。)については、課税庁の庁舎において占有を継続していても、必ずしも法第 74 条の 7 に規定する「留置き」には当たらないことが示されている。

なお、本通達 1－6 の解説にも記されているとおり、提出される物件の「写し」には、調査の過程で当該職員に提出するために新たに作成した「写し」のほか、納税義務者等が事業の用に供するために保有している物件の「写し」も含まれる。後者のような写しについては、原本に近い性質を有するものであって、返還を予定しないで提出されるものとはいえない。こうした後者のような写し、すなわち、納税義務者等が事業の用に供するために保有している帳簿書類等の写し(コピー)を預かる場合は、留置きの手続によることが適当である。

3 令第 30 条の 3 第 2 項《提出物件の留置き、返還等》は、留め置いた物件について、留め置く必要がなくなったときは、遅滞なく当該物件を返還しなければならない旨を規定している。他方で、当該職員から物件が返還されるまでは、物件を提出した納税義務者等は返還を求めることができないのかが問題となる。

この点については、当該職員の物件を留め置く必要性が継続している間であっても、物件の留置きを承諾した後に納税義務者等に事情の変更が生じ、物件の返還を必要とする事態が発生することはあり得る。したがって、同項の規定は、物件を提出した納税義務者等に、留置きの開始から返還までの間、提出した物件の返還請求権を認めたものと解することが適当であると考えられる。

次に、納税義務者等から物件の返還の求めがあった場合には、その時点において、物件を留め置く必要性と納税義務者等の私的利益とを改めて比較衡量した上、留置きを継続しなければならない特段の事情がない限りは、速やかに物件を返還すべきものと考えられる。本 2－1(2)後段においては、「特段の支障がない限り、速やかに返還しなければならない」とされ、この点が明らかにされている。

(留置に係る書面の交付手続)

2-2 令第30条の3の規定により交付する書面の交付に係る手続については、法第12条第4項《書類の送達》及び規則第1条第1項《交付送達の手続》の各規定の適用があることに留意する。

【解説】

国税に関する法律の規定に基づいて税務職員が発する書類は、原則として、郵便若しくは信書便による送達又は交付送達により、送達を受けるべき者の住所又は居所（事務所及び事業所を含む。）に送達することとされ（法第12条第1項《書類の送達》）、また、交付送達は、原則として、税務職員が、その送達を受けるべき者の住所又は居所において、その者に書類を交付して行うこととされている（法第12条第4項）。

ところで、令第30条の3第1項《提出物件の留置き、返還等》においては、「物件の留置きに関し必要な事項を記載した書面を作成し、当該物件を提出した者にこれを交付しなければならない。」と規定されていることを踏まえ、実務では、提出された物件を留め置くに際しては、当該物件と引換えに「預り証」を交付することとなる。

したがって、「預り証」は国税に関する法律の規定に基づいて税務署長等が発する書面に該当するので、その交付は、法第12条の定める手続によるべきこととなる。

第3章 法第74条の7の2・法第74条の12関係（事業者等への報告の求め及び協力要請）

（「事業者」の範囲）

3－1 法第74条の7の2及び法第74条の12第1項に規定する「事業者」とは、商業、工業、金融業、鉱業、農業、水産業等のあらゆる事業を行う者をいい、その行う事業についての営利・非営利の別は問わないことに留意する。

【解説】

法第74条の7の2及び法第74条の12第1項の規定においては、事業者又は官公署に対して、「特定事業者等への報告の求め」又は協力要請を行うことができるものとされているところ、本3－1では、「特定事業者等への報告の求め」又は協力要請の相手方となる「事業者」が、商業、工業、金融業、鉱業、農業、林業、水産業等のあらゆる事業を行う者を指し、事業の営利・非営利の別は問わないことを明らかにしている。

（「特別の法律により設立された法人」の範囲）

3－2 法第74条の7の2第1項及び法第74条の12第1項に規定する「特別の法律により設立された法人」とは、会社法や民法などの一般的な根拠法に基づく法人でなく、特別の単独法によって法人格を与えられた法人をいう。

【解説】

法第74条の7の2第1項及び法第74条の12第1項の規定においては、事業者又は官公署に対して、「特定事業者等への報告の求め」又は協力要請を行うことができるものとされており、このうち事業者については、「特別の法律により設立された法人を含む」とされていることから、本3－2では、当該「特別の法律により設立された法人」の範囲を明らかにしている。

（「特定取引者の範囲を定め」の意義）

3－3 法第74条の7の2第1項に規定する「特定取引者の範囲を定め」とは、報告の求めの相手方である特定事業者等が報告の対象となる特定取引者の範囲を合理的に特定することができるよう、国税局長が対象となる取引内容や取引金額を具体的に指定することをいう。

【解説】

1 法第74条の7の2の規定において、国税局長は、国税に関する調査について必要がある場合に特定事業者等に対して、報告の求めを行うことができるものとされている。

本3－3は、複数の事業を行っている事業者や、取引先が非常に多い事業者に対して報告の求めを行う際においても、当該特定事業者等が報告の対象となる特定取引者の範囲を合理的に特定することができるよう、国税局長が対象となる取引内容や取引金額を具体的に指定することを明らかにしたものである。

2 したがって、特定取引者の範囲を定めるに当たっては、例えば、「〇〇の販売を行う者のうち、令和〇年中に、取引金額が〇千万円を超える者」などといった指定をすることとなる。

3 また、法第74条の7の2第2項第1号の規定に該当する報告の求めを行う場合には、特定取引に係る所得の金額その他の特定の税目の課税標準が1千万円を超えることとなることが合理的に推測されるような範囲を指定する必要があることに留意する。

(「特定事業者等」による「報告」の方法)

3－4 法第74条の7の2第1項に規定する「特定事業者等」による「報告」の方法については、特定事業者等の顧客等の情報管理方法などを踏まえ、書面による提出のほか、電子媒体による提出など特定事業者等にとって合理的な方法によることができることに留意する。

【解説】

- 1 法第74条の7の2第6項において、報告の求めを行うに当たっては、「特定事業者等の事務負担に配慮しなければならない」とされていることから、本3－4は、同条第1項に規定する「特定事業者等」による「報告」の方法について、特定事業者等における顧客等の情報管理方法などを踏まえ、書面による提出のほか、電子媒体による提出など特定事業者等にとって合理的な方法が認められることを明らかにしたものである。
- 2 したがって、特定事業者等は、顧客等の氏名、住所又は居所、番号について書面や電子媒体など任意の媒体で報告することができる。

(法第 74 条の 7 の 2 第 1 項の規定による処分の意義)

3－5 法第 74 条の 7 の 2 第 1 項の規定による処分は、法第 75 条第 1 項第 1 号に掲げる処分に該当し、同号に定める不服申立ての対象となることに留意する。

【解説】

国税に関する法律に基づく処分に不服がある者においては、不服申立てをすることができることとされている ([法第 75 条第 1 項](#))。

本 3－5 は、法第 74 条の 7 の 2 第 1 項の規定による処分である「特定事業者等への報告の求め」についても、法第 75 条第 1 項第 1 号に掲げる処分に該当し、同号に定める不服申立ての対象となることを明らかにしたものである。

（「特定取引と同種の取引」の意義）

3－6 法第74条の7の2第2項第1号に規定する「特定取引と同種の取引」とは、例えば、介在する事業者や物件等が異なっても物件等の性質や取引内容などに共通の特徴があるものをいう。

【解説】

- 1 法第74条の7の2第2項第1号では、特定事業者等への報告の求めが行使できるのは、「当該特定取引者が行う特定取引と同種の取引を行う者に対する国税に関する過去の調査において、……をすべきと認められている場合」とされているところ、本3－6では、「特定取引と同種の取引」の意義を明らかにしている。
- 2 「特定取引と同種の取引」としては、例えば、特定取引が「暗号資産交換業者Aを介した暗号資産Bの取引」であるとした場合、別の暗号資産交換業者CやDを介した暗号資産EやFの取引も「特定取引と同種の取引」に当たる。

(「課税標準」の意義)

3－7 法第 74 条の 7 の 2 第 2 項各号に規定する「課税標準」とは、各税法に規定する課税標準をいうが、相続税及び贈与税については、相続税法第 11 条の 2 ((相続税の課税価格))、第 21 条の 2 ((贈与税の課税価格))及び第 21 条の 10 ((相続時精算課税に係る贈与税の課税価格))に規定する「課税価格」をいうことに留意する。

【解説】

「課税標準」とは、税額の計算の基礎をなすものとして各税法において規定する「課税標準」をいうが、相続税法については、「課税標準」を規定した規定はないものの、同法第 11 条の 2、第 21 条の 2 及び第 21 条の 10 に規定する「課税価格」がこれに相当することから、本 3－7 において留意的に明らかにしたものである。

（「課税標準等又は税額等について国税に関する法律の規定に違反する事実を生じさせることが推測される場合」の意義）

3－8 法第74条の7の2第2項第2号及び第3号に規定する「課税標準等又は税額等について国税に関する法律の規定に違反する事実」とは、納税義務のある者が納税申告書を提出しないことや納税申告書に記載した納付すべき税額に不足額があることなどをいう。

なお、当該事実を生じさせることが推測される場合とは、実際に違反している事実が生じていることを要しないことに留意する。

【解説】

1 法第74条の7の2第2項第2号及び第3号では、特定事業者等への報告の求めが行使できるのは、「課税標準等又は税額等について国税に関する法律の規定に違反する事実を生じさせることが推測される場合」とされている。

本3－8は、「課税標準等又は税額等について国税に関する法律の規定に違反する事実」とは、納税義務のある者が納税申告書を提出しないこと（無申告）や納税申告書に記載した納付すべき税額に不足額があること（過少申告）などであることを明らかにしたものである。

2 なお、法第74条の7の2第2項第1号では、「更正決定等……をすべきと認められている場合」と規定されていることから、実際に国税に関する法律の規定に違反している事実が生じていることが必要となるが、他方、同項第2号及び第3号では、「違反する事実を生じさせることが推測される場合」と規定されており、実際に違反している事実が生じていることまでは必要としておらず、本3－8では、この点についても明らかにしている。

したがって、特定取引に係る過去の調査において更正決定等の事実がない場合であっても、国税局長が保有する情報から、「国税に関する法律の規定に違反する事実を生じさせることが推測される場合」に該当すると客観的に判断される場合には、同項第2号又は第3号に該当し、特定事業者等への報告の求めが行使できる。

（「特定事業者等の住所又は居所の所在地」の範囲）

3－9 法第 74 条の 7 の 2 第 3 項第 1 号に規定する「特定事業者等の住所又は居所の所在地」には、法人の本店又は主たる事務所の所在地のほか、支店等の住所も含む。

【解説】

法第 74 条の 7 の 2 第 3 項第 1 号に規定する「所轄国税局長」とは、「特定事業者等の住所又は居所の所在地」を所轄する国税局長とされている。

本 3－9 では、「特定事業者等の住所又は居所の所在地」には、個人の住所又は居所や法人の本店又は主たる事務所の所在地のほか、法人の支店等の住所も含まれることを明らかにしている。

（「特定取引」の範囲）

3-10 法第74条の7の2第3項第2号に規定する「電子情報処理組織を使用して行われる事業者等……との取引、事業者等が電子情報処理組織を使用して提供する場を利用して行われる取引その他の取引」とは、事業者等とその相手方との間の契約に基づく金品の授受や役務の提供などの取引全般を指し、有償の取引であるかどうかは問わず、補助金や給付金等の交付のほか事業者等を介して行われる取引も含まれる。

また、当該取引には、電子情報処理組織を使用しない取引も含まれる。

【解説】

1 法第74条の7の2第3項第2号において「特定取引」とは、電子情報処理組織を使用して行われる事業者等との取引、事業者等が電子情報処理組織を使用して提供する場を利用して行われる取引その他の取引（以下「対象取引」という。）のうち同条第1項の特定事業者等への報告の求めによらなければこれらの取引を行う者を特定することが困難である取引をいうとされている。

2 よって、特定取引とは、対象取引のうちの一定の取引であることとなるが、本3-10では、この「対象取引」とは、相手方との間の契約に基づく金品の授受や役務の提供などの取引全般を指し、有償の取引であるかどうかは問わず、補助金や給付金等の交付も含まれることを明らかにしている。

また、事業者等との直接の取引のほか、「事業者等を介して行われる取引」、例えば、暗号資産交換業者を介して行われる暗号資産取引や、インターネットオークションサイトを介して行われる商品の販売取引など、プラットフォームが提供する場を利用した取引なども含まれるほか、電子情報処理組織を使用しない取引も含まれることを念のため明らかにしている。

(「これらの取引を行う者を特定することが困難である取引」の意義)

3-11 法第74条の7の2第3項第2号に規定する「第1項の規定による処分によらなければこれらの取引を行う者を特定することが困難である取引」とは、国税当局が保有する他の情報収集手段（例えば法定調書、法第74条の12第1項に基づく事業者等への協力要請など）では取引を行う者を特定することが困難な取引をいう。

【解説】

- 1 「特定事業者等への報告の求め」は、事業者等への処分であり、適正かつ慎重な運用が求められていることから、法第74条の7の2第3項第2号では、所轄国税局長が報告を求めることができる特定取引者の特定取引について、「第一項の規定による処分（事業者等への報告の求め）によらなければこれらの取引を行う者を特定することが困難である取引」と規定されている。
- 2 当該「特定事業者等への報告の求め」以外で、国税当局が用いることのできる他の情報収集手段としては、例えば、
 - ・ 通常の公開情報等
 - ・ 法定調書
 - ・ 法第74条の12第1項に基づく事業者等への協力要請などが考えられるところ、本3-11では、これらの手段で収集できる情報については、「特定事業者等への報告の求め」が行使できないことを明らかにしている。

（「特定事項」の範囲）

3-12 法第74条の7の2第3項第4号に規定する「特定事項」については、「氏名」、「住所又は居所」及び「番号」と定められているが、特定事業者等が「特定事項」の一部を保有していない場合には、保有している情報のみが報告の対象となることに留意する。

【解説】

特定事業者等に報告を求めることができる内容は、「氏名（法人については名称）」、「住所又は居所」及び「番号（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（平成25年法律第27号）第2条第5項（定義）に規定する個人番号又は同条第15項に規定する法人番号をいう。）」と定められているが、特定事業者等が当該情報を全て保有しているとは限らない。

そこで、本3-12では、特定事業者等が「特定事項」の一部を保有していない場合には、保有している情報のみが報告の対象となることを留意的に明らかにしており、例えば、番号の情報を保有していない特定事業者等においては、保有している情報（氏名及び住所又は居所）を報告すれば足りることとなる。

第4章 法第74条の9～法第74条の11関係（事前通知及び調査の終了の際の手続）

第1節 共通的事項

（一の調査）

4－1

- (1) 調査は、納税義務者について税目と課税期間によって特定される納税義務に関してなされるものであるから、別段の定めがある場合を除き、当該納税義務に係る調査を一の調査として法第74条の9から法第74条の11までの各条の規定が適用されることに留意する。
(注) 例えば、令和元年分から令和3年分までの所得税について実地の調査を行った場合において、調査の結果、令和3年分の所得税についてのみ更正決定等をすべきと認めるときには、令和元年分及び令和2年分の所得税については更正決定等をすべきと認められない旨を通知することに留意する。
- (2) 源泉徴収に係る所得税の納税義務とそれ以外の所得税の納税義務は別個に成立するものであるから、源泉徴収に係る所得税の調査については、それ以外の所得税の調査とは別の調査として、法第74条の9から法第74条の11までの各条の規定が適用されることに留意する。
- (3) 同一の納税義務者に納付方法の異なる複数の印紙税の納税義務がある場合には、それぞれの納付方法によって特定される納税義務に関してなされる調査について、法第74条の9から法第74条の11までの各条の規定が適用されることに留意する。
- (4) 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場合において、納税義務者の事前の同意があるときは、納税義務者の負担軽減の観点から、一の納税義務に関してなされる一の調査を複数に区分して、法第74条の9から法第74条の11までの各条の規定を適用することができることに留意する。

【解説】

- 1 本通達1－1のとおり、「調査」は、更正決定等を目的とするもの、再調査の請求についての決定を目的とするもの、申請等に対する処分を目的とするもの等に区分される。このうち、再調査の請求についての決定を目的とする調査及び申請等に対する処分を目的とする調査については、再調査の請求や申請等の内容に応じて調査の対象はおのずと特定され、特に調査の単位の考え方について解釈を示す必要はないものと考えられることから、本4－1では、更正決定等を目的とする調査についての調査の単位の捉え方が示されている。
- 2 更正決定等は、個々の納税義務を確定（認定）させるために行われるものであることから、これらを目的とする調査については、原則として、納税義務者、税目及び課税期間によって画される納税義務を単位として捉えることが適当である。本4－1(1)本文においては、こうしたことを踏まえ、事前通知及び調査の終了の際の手続に関する規定（法第74条の9から法第74条の11まで）については、この考え方

に沿って適用すべきものであるという考え方が示されている。

なお、「課税期間」については、法第2条第9号《定義》において定義されているところではあるが、本通達4-2(1)において、改めて、税目に応じて具体的な課税期間が示されている。また、課税期間のない税目もあり、こうした税目についてどのように本4-1(1)を理解して調査の単位を捉えればよいのかについては、本通達4-2(2)で示されている。

3 本4-1(1)注書においては、本4-1(1)本文の適用の具体例が示されている。

実務においては、複数の税目・課税期間に係る納税義務をまとめて調査することが通例であるが、従来の運用上の取扱いにおいては、例えば、令和元年分から令和3年分までの3年分の所得税を対象とした調査を実施した結果、全ての年分につき申告内容に誤りが認められない場合には、何らかの指導があるものを除き、その旨を納税義務者に書面により通知（「調査結果についてのお知らせ」）する一方、1年分でも誤りが認められた場合には、そのような通知を行うことはされていなかった。いわば、3年分の調査を全体として一つの調査と捉えていた面がある。これは複数の税目を対象とした調査でも同様であった。

しかしながら、上記2のとおり、調査手続規定の適用に当たっては、一の納税義務に対する調査を一の調査と捉えるべきものであるから、この例の場合には、3つの納税義務に関し調査が行われることとなり、その調査の結果、令和3年分には非違がある一方、令和元年分及び令和2年分には非違がなかったときは、法第74条の11第1項及び第2項の規定の適用上、令和3年分に関して調査結果の内容説明を行うとともに、令和元年分及び令和2年分に関して更正決定等をすべきと認められない旨を通知することが必要である。

このように、従来の実務の運用（考え方）とは異なる面も出てくることから、注書において、具体例が掲げられている。

4 次に、同じ税目でも納税義務の成立時期や確定方法が異なる場合があり、その場合には、同一の期間において同じ税目につき複数の納税義務が成立することとなる。このような場合には、それらを対象とする調査は納税義務ごとに別個の調査と捉え、法第74条の9から法第74条の11までの各条の規定を適用することが適当である。

このような場合に該当するものとしては、源泉徴収に係る所得税（源泉所得税）の納税義務と申告納税方式による所得税（申告所得税）の納税義務の例（本4-1(2)）、あるいは、納付方法の異なる印紙税の納税義務の例（本4-1(3)）がある。

源泉所得税と申告所得税は、同じ所得税という税目であるものの、別個の納税義務として成立・確定するものである。

また、印紙税については、印紙（収入印紙）をもって納付する方法のほか、所轄税務署長の承認を受けて財務省令で定める書式による表示をし、その後一定期限までに納税申告書を提出し、かつ、その期限までに印紙税を現金で納付する方法（印紙税法第11条《書式表示による申告及び納付の特例》）や普通預金通帳等について、所轄税務署長の承認を受けて財務省令で定める書式による表示をし、かつ、その期限までに印紙税を現金で納付する方法（印紙税法第12条《預貯金通帳等に係る申告及び納付等の特例》）がある。つまり、納付方法の異なる印紙税は、同じ税目であるものの、別個の納税義務として成立・確定するものである。

本4-1(2)及び(3)は、このような取扱いを留意的に明らかにするものである。

- 5 また、従来から、実務では、一つの納税義務を対象とする調査であっても、法人税の調査における移転価格に係る調査とそれ以外の一般的な調査のように、同時に行うよりも時期を分けて行った方が納税義務者の事務負担の軽減等に資するような場合には、両者の調査を別個に実施しているのが通例である。

本4-1(1)の原則的な取扱いをこのようなケースに機械的に当てはめて法第74条の11 **第5項**（調査終了後の再調査の手続）の規定を適用し、新たな情報が得られなければ再調査ができなくなるとした場合、適正課税の確保の観点からは、同一課税期間について長期間連続することとなっても両者を同時に実施せざるを得なくなるものと考えられる。こうした取扱いを行うこととした場合には、かえって納税義務者の事務負担を増加させることにもなりかねず、納税義務者の負担軽減を図りつつ、適正公平な課税の確保を図ったものと考えられる同項の立法趣旨に逆行するおそれもある。

したがって、納税義務者の負担軽減の要請と適正公平な課税の確保の要請の双方の要請を満たすためには、例外的な取扱いとして、同項の趣旨を没却しない範囲内で、納税義務者の負担軽減に資する類型について、納税義務者の同意を条件として、同じ納税義務を対象とする調査を分割し、相互に再調査の制限を受けることなく実施できるものと解することが相当であり、本4-1(4)では、そのような例外的な取扱いが明らかにされている。

ただし、納税義務者の負担軽減を目的として一つの納税義務に関する調査を区分して実施するにしても、更正決定等の処分権限を有する課税庁の意向のみで調査の単位の分割が許容されることとなれば、場合によっては納税義務者の利益が害されるおそれもある。そのため、本4-1(4)の例外的な取扱いが認められるためには、「納税義務者の事前（すなわち、調査開始前）の同意がある」ことが条件とされている。

なお、本4-1(4)の取扱いにより、調査を分割して実施する場合には、一部に係る調査を実施した後にその他の部分に係る調査を実施しようとするときであっても、後者の調査は再調査には該当しないこととなる点に留意する必要がある。

（注） 従前の実務では、以下のような場合についても調査を分割して実施しているケースがあったが、これらは、それぞれの調査の対象となる課税原因が密接に関連することから、本4-1(4)の取扱いの対象とはされていない（分割不可）。

- ・ 事業を営む個人の納税義務者の所得税の調査において、事業所得に関する調査と譲渡所得に関する調査を別個に実施する場合。
- ・ 大規模企業の法人税の調査において、事業部等により時期を分けて調査を実施する場合。

（「課税期間」の意義等）

4－2

(1) 4－1において、「課税期間」とは、法第2条第9号《定義》に規定する「課税期間」をいうのであるが、具体的には、次のとおりとなることに留意する。

イ 所得税については、暦年。ただし、年の中で死亡した者又は出国をする者に係る所得税については、その年1月1日からその死亡又は出国の日までの期間。

ロ 法人税については、事業年度。ただし、中間申告分については、法人税法第71条第1項第1号《中間申告》に規定する中間期間。

ハ 贈与税については、暦年。ただし、年の中で死亡した者に係る贈与税については、その年1月1日からその死亡の日までの期間。

ニ 個人事業者に係る消費税（消費税法第47条《引取りに係る課税貨物についての課税標準額及び税額の申告等》に該当するものを除く。）については、暦年。また、法人に係る消費税（消費税法第47条《引取りに係る課税貨物についての課税標準額及び税額の申告等》に該当するものを除く。）については、事業年度。ただし、消費税法第19条《課税期間》に規定する課税期間の特例制度を適用する場合には、当該特例期間。

ホ 酒税（酒税法第30条の2第2項《移出に係る酒類についての課税標準及び税額の申告》及び同法第30条の3《引取りに係る酒類についての課税標準及び税額の申告等》に該当するものを除く。）、たばこ税・たばこ特別税（たばこ税法第18条《引取りに係る製造たばこについての課税標準及び税額の申告等》に該当するものを除く。）、揮発油税・地方揮発油税（揮発油税法第11条《引取りに係る揮発油についての課税標準及び税額の申告等》に該当するものを除く。）、石油ガス税（石油ガス税法第17条《引取りに係る課税石油ガスについての課税標準及び税額の申告等》に該当するものを除く。）、石油石炭税（石油石炭税法第14条《引取りに係る原油等についての課税標準及び税額の申告等》に該当するものを除く。）、印紙税（印紙税法第11条《書式表示による申告及び納付の特例》の規定の適用を受けるものに限る。）、航空機燃料税又は電源開発促進税については、その月の1日から末日までの間。

ヘ 印紙税（印紙税法第12条《預貯金通帳等に係る申告及び納付等の特例》の規定の適用を受けるものに限る。）については、4月1日から翌年3月31日までの期間。

(2) 法第74条の9から法第74条の11までの各条の規定の適用に当たっては、課税期間のない国税については、それぞれ次のとおりとする。

イ 相続税については、一の被相続人からの相続又は遺贈（死因贈与を含む。）を一の課税期間として取り扱う。

ロ 酒税（酒税法第30条の2第2項《移出に係る酒類についての課税標準及び税額の申告》に該当するものに限る。）については、同項各号に該当した時を一の課税期間として取り扱う。

ハ 源泉徴収等による国税については、同一の法定納期限となる源泉徴収等による国税を一の課税期間として取り扱う。

ニ 印紙税（印紙税法第11条《書式表示による申告及び納付の特例》及び同法第

12 条《預貯金通帳等に係る申告及び納付等の特例》の規定の適用を受けるものを除く。)については、調査の対象となる期間を4月1日から翌年3月31日までの期間で区分した各期間(当該区分により1年に満たない期間が生じるときは、当該期間)を一の課税期間として取り扱う。

ホ 消費税(消費税法第47条《引取りに係る課税貨物についての課税標準額及び税額の申告等》に該当するものに限る。)、酒税(酒税法第30条の3《引取りに係る酒類についての課税標準及び税額の申告等》に該当するものに限る。)、たばこ税・たばこ特別税(たばこ税法第18条《引取りに係る製造たばこについての課税標準及び税額の申告等》に該当するものに限る。)、揮発油税・地方揮発油税(揮発油税法第11条《引取りに係る揮発油についての課税標準及び税額の申告等》に該当するものに限る。)、石油ガス税(石油ガス税法第17条《引取りに係る課税石油ガスについての課税標準及び税額の申告等》に該当するものに限る。)、石油石炭税(石油石炭税法第14条《引取りに係る原油等についての課税標準及び税額の申告等》に該当するものに限る。)又は国際観光旅客税(国際観光旅客税法第18条《国際観光旅客等による納付》に該当するものに限る。)については、それぞれ各条に該当するときの属する時を一の課税期間として取り扱う。

【解説】

- 1 本通達4-1における「課税期間」について、本4-2(1)においては、(2)に掲げる税目を除き、課税期間とは法第2条第9号《定義》の規定によるものであることを明らかにするとともに、イからへまでにおいて、確認的にそれぞれの税目における具体的な課税期間の内容を掲げている。
- 2 本4-2(2)においては、課税期間のない税目である場合に、何をもって本通達4-1(1)にいう「課税期間」と取り扱うのかを明らかにしている。具体的には、イからホまでにおいて、法第74条の9から法第74条の11までの調査手続に係る規定の適用上、それぞれの税目に応じて合理的と認められる期間を「課税期間」として取り扱うことを定めている。

（「調査」に該当しない行為【１－２の再掲】）

４－３ 当該職員が行う行為であって、次に掲げる行為のように、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で行う行為に至らないものは、調査には該当しないことに留意する。また、これらの行為のみに起因して修正申告書若しくは期限後申告書の提出又は源泉徴収等による国税の自主納付があった場合には、当該修正申告書等の提出等は更正若しくは決定又は納税の告知があるべきことを予知してなされたものには当たらないことに留意する。

(1) 提出された納税申告書の自発的な見直しを要請する行為で、次に掲げるもの。

イ 提出された納税申告書に法令により添付すべきものとされている書類が添付されていない場合において、納税義務者に対して当該書類の自発的な提出を要請する行為。

ロ 当該職員が保有している情報又は提出された納税申告書の検算その他の形式的な審査の結果に照らして、提出された納税申告書に計算誤り、転記誤り又は記載漏れ等があるのではないかと思料される場合において、納税義務者に対して自発的な見直しを要請した上で、必要に応じて修正申告書又は更正の請求書の自発的な提出を要請する行為。

(2) 提出された納税申告書の記載事項の審査の結果に照らして、当該記載事項につき税法の適用誤りがあるのではないかと思料される場合において、納税義務者に対して、適用誤りの有無を確認するために必要な基礎的情報の自発的な提供を要請した上で、必要に応じて修正申告書又は更正の請求書の自発的な提出を要請する行為。

(3) 納税申告書の提出がないため納税申告書の提出義務の有無を確認する必要がある場合において、当該義務があるのではないかと思料される者に対して、当該義務の有無を確認するために必要な基礎的情報（事業活動の有無等）の自発的な提供を要請した上で、必要に応じて納税申告書の自発的な提出を要請する行為。

(4) 当該職員が保有している情報又は提出された所得税徴収高計算書の記載事項の確認の結果に照らして、源泉徴収税額の納税額に過不足徴収額があるのではないかと思料される場合において、納税義務者に対して源泉徴収税額の自主納付等を要請する行為。

(5) 源泉徴収に係る所得税に関して源泉徴収義務の有無を確認する必要がある場合において、当該義務があるのではないかと思料される者に対して、当該義務の有無を確認するために必要な基礎的情報（源泉徴収の対象となる所得の支払の有無）の自発的な提供を要請した上で、必要に応じて源泉徴収税額の自主納付を要請する行為。

（本通達は、再掲したものであり、その解説は本通達１－２参照）

（「実地の調査」の意義）

4－4 法第 74 条の 9 及び法第 74 条の 11 に規定する「実地の調査」とは、国税の調査のうち、当該職員が納税義務者の支配・管理する場所（事業所等）等に臨場して質問検査等を行うものをいう。

【解説】

- 1 課税実務においては、従前、運用上の取扱いとして、納税義務者の事業所や事務所等に臨場して調査を行う場合には、原則として事前通知を行うほか、調査の結果、申告内容に誤りが認められなかった場合は、何らかの指導事項があるものを除き、その旨を納税義務者に対し、書面により通知（「調査結果についてのお知らせ」）することとされてきた。

法第 7 章の 2 においては、こうした運用上の取扱いが法令上明確化され、法第 74 条の 9 第 1 項《納税義務者に対する調査の事前通知等》において、納税義務者に対する「実地の調査」を行う場合には、原則として、事前通知を行うべきことが、また、法第 74 条の 11 第 1 項《調査の終了の際の手続》において、「実地の調査」の結果、更正決定等をすべきと認められない場合には、その旨を書面で通知すべきことが、それぞれ規定された。

本 4－4 では、こうした法律の規定を踏まえ、「実地の調査」とは、「国税の調査のうち、当該職員が納税義務者の支配・管理する場所（事業所等）等に臨場して質問検査等を行うものをいう」ものとされている。

なお、平成 27 年度税制改正により、法第 74 条の 11 第 5 項において、再調査の前提となる前回調査の範囲は「実地の調査」に限ることとされている。

- 2 また、実務においては、納税義務者や税務代理人（法第 74 条の 9 第 3 項第 2 号）の要請により、納税義務者の事業所等ではなく税務代理人の事務所に臨場し、納税義務者及び税務代理人に対し質問検査等を実施することもある。「納税義務者の支配・管理する場所（事業所等）等」とされているのは、このような調査も「実地の調査」に含まれることを示すものである。

なお、納税義務者に来署を依頼し、税務署内において調査を行う場合があるが、このような調査は、「実地の調査」には該当しない。

(通知等の相手方)

4－5 法第74条の9から法第74条の11までの各条に規定する納税義務者に対する通知、説明、勧奨又は交付（以下、4－5において「通知等」という。）の各手続の相手方は法第74条の9第3項第1号に規定する「納税義務者」（法人の場合は代表者）となることに留意する。

ただし、納税義務者に対して通知等を行うことが困難な事情等がある場合には、権限委任の範囲を確認した上で、当該納税義務者が未成年者の場合にはその法定代理人、法人の場合にはその役員若しくは経理に関する事務の上席の責任者又は源泉徴収事務の責任者等、一定の業務執行の権限委任を受けている者を通じて当該納税義務者に通知等を行うこととしても差し支えないことに留意する。

【解説】

1 法第74条の9から法第74条の11においては、納税義務者に対する事前通知や調査結果の内容説明等を行うべきことが規定されている。ところで、これらの規定における「納税義務者」とは、法第74条の9第3項第1号に掲げる者をいうものとされているが、この場合、これらの規定に基づき行う通知等については、納税義務者に対して「直接」に実施する必要があるのか否かが問題となる。

この点、調査の事前通知（法第74条の9）や調査の終了の際の手続（法第74条の11）が、調査手続の透明性と納税義務者の予見可能性を確保するとともに、納税義務者に受忍を求めて実施した調査の結果について課税庁に説明責任を課する趣旨で設けられたものであることに鑑みると、通知等は、原則として、調査対象である各税目について納税義務を有する納税義務者に対して直接に行うべきものと考えられる。

本4－5柱書きでは、まず、この点を明らかにするとともに、納税義務者が法人の場合には代表者が通知等の相手方となることが留意的に示されている。

2 上記1のとおり、納税義務者に対する事前通知等の通知等は、原則として、納税義務者に直接行うべきではあるが、納税義務者が行為能力の制限される未成年者である場合があるほか、例えば一定規模の法人においては、代表者が役員又は従業員に一定の権限委任を行った上で税務に関する実務全般を任せている場合もある。実務上、このような場合にまで、通知等の直接の相手方を「納税義務者」に限定して行わなければならないとすると、調査の適正な遂行に支障が生じるおそれがあるばかりでなく、納税義務者の業務にも支障が生じることとなりかねず、それは必ずしも法の意図するところではないと考えられる。

そこで、本4－5ただし書きにおいては、納税義務者に対して直接に通知等を行うこととすると、調査の適正な遂行や納税義務者の業務に支障が生じる場合等、納税義務者に対して直接に通知等を行うことが実務上困難な場合には、当該納税義務者と同視し得る者、すなわち納税義務者から一定の権限委任を受けている者を通じて当該納税義務者に通知等を行うこととしても差し支えないことが留意的に明らかにされている。

なお、本4－5ただし書きは、あくまでも、一定の業務執行の権限委任を受けてい

る者を「通じて」納税義務者に通知等を行い得ることを示しているのであって、納税義務者に「代えて」一定の権限委任を受けている者に通知等を行うことが認められるものではない。

- 3 この場合、一定の権限委任を受けている者として、本4－5ただし書きにおいては、納税義務者が未成年者の場合におけるその法定代理人、納税義務者が法人の場合におけるその一定の業務執行の権限委任を受けている者（法人の役員若しくはその法人の経理に関する事務の上席の責任者である職員又は源泉徴収事務の責任者である職員等）が掲げられているが、これらの者に対する権限委任の範囲は納税義務者によって異なる。

したがって、一律にこれらの者を通じて納税義務者に対して法第74条の9又は法第74条の11に規定する通知等を行うことができると判断することは適当ではないことから、本4－5ただし書きにおいては、「権限委任の範囲を確認した上で」とされている。

なお、権限委任の範囲の確認は、納税義務者、権限委任を受けている者のいずれに対して行っても差し支えないものと考えられる。

（注）納税義務者が個人事業主の場合に、その家族を通じて納税義務者に通知等を行うことができるか否かが問題となる。この点については、例えば、事業主の一方の配偶者が専ら他方の配偶者の営む事業に従事する者（専従者）である場合には、権限委任の範囲を確認した上で、専従者である配偶者を通じて通知等を行うことは可能であると考えられるものの、単に家族ということのみでは権限委任を受けている者とはいえないことに留意が必要である。

第2節 事前通知に関する事項

(法第74条の9又は法第74条の10の規定の適用範囲)

5-1 法第74条の9又は法第74条の10の規定が適用される調査には、更正決定等を目的とする調査のほか、再調査決定や申請等の審査のために行う調査も含まれることに留意する。

【解説】

本通達1-1(2)のとおり、調査の目的となる処分には、更正決定等のほか、再調査の請求についての決定や申請等に対する処分も含まれる。ところで、法第74条の9第1項《納税義務者に対する調査の事前通知等》は、「税務署長等…は、…当該職員…に納税義務者に対し実地の調査…において…質問検査等…を行わせる場合には、あらかじめ、当該納税義務者…に対し、その旨及び次に掲げる事項を通知するものとする」と規定している。すなわち、同項が適用される場面については、実地の調査において質問検査等を行う場合とするのみで、調査の目的となる処分が何であるかにより事前通知すべき調査の範囲を特に限定していない。

また、法第74条の10《事前通知を要しない場合》は、一定の場合には、法第74条の9第1項の規定による事前通知を要しない旨を規定するものである。

以上を踏まえ、本5-1は、これら再調査決定や申請等に対する処分のために行う調査についても、実地の調査において質問検査等を行う場合には、法第74条の9又は法第74条の10の規定が適用されることを、留意的に明らかにしている。

(注) 事前通知に関する手続は、法律上、「税務署長等は、…通知する」と規定されているが、実際の手続(通知)の履行に当たって、税務署長等を補助する者である当該職員が通知事務を担当することは許されることとされている。

【図1】 調査の目的と調査手続規定(法第74条の9～法第74条の11)の適用関係(再掲)

調査手続規定	更正決定等を目的とする調査		再調査決定、申請等に対する処分を目的とする調査	
	実地の調査	実地の調査以外の調査	実地の調査	実地の調査以外の調査
事前通知 (法第74条の9・第74条の10)	○	×	○	×
更正決定等をすべきと認められない旨の通知 (法第74条の11①)	○	×	×	×
調査結果の内容説明等 (法第74条の11②)	○	○	×	×
再調査の制限 (法第74条の11⑤)				
前回の調査	○	×(注1)	×	×
再調査	○	○	○(注2)	○(注2)

(注)

- 平成27年3月31日以前に行われた実地の調査以外の調査(同日前から引き続き行われているものを含む。)については、前回の調査に含めることとされている(所得税法等の一部を

改正する法律（平成 27 年法律第 9 号）附則第 53 条第 5 項）。

- 2 法第 74 条の 11 第 5 項の規定の適用はあるが、申請等に対する処分を目的とする調査は、前回の調査と質問検査等の対象が重なることはない。

(申請等の審査のために行う調査の事前通知)

5－2 申請等の審査のため実地の調査を行う場合において、納税義務者に通知する事項である法第74条の9第1項第5号に掲げる「調査の対象となる期間」は、当該申請書等の提出年月日（提出年月日の記載がない場合は、受理年月日）となることに留意する。

【解説】

法第74条の9第1項第5号《納税義務者に対する調査の事前通知等》は、実地の調査を行う場合の事前通知事項の一つとして、「調査の対象となる期間」を規定している。

本5－2は、申請等に対する処分を目的とする実地の調査を行う際に「調査の対象となる期間」に関して通知すべき事項を具体的に示すものである。

(事前通知事項としての「帳簿書類その他の物件」)

- 5-3 実地の調査を行う場合において、納税義務者に通知する事項である法第74条の9第1項第6号に掲げる「調査の対象となる帳簿書類その他の物件」は、帳簿書類その他の物件が国税に関する法令の規定により備付け又は保存をしなければならないこととされている場合には、当該帳簿書類その他の物件の名称に併せて根拠となる法令を示すものとし、国税に関する法令の規定により備付け又は保存をすることとされていない場合には、帳簿書類その他の物件の一般的な名称又は内容を例示するものとする。

【解説】

- 1 法第74条の9第1項第6号《納税義務者に対する調査の事前通知等》においては、事前通知の際の通知事項として「調査の対象となる帳簿書類その他の物件」が定められている。

ところで、本通達1-5にも示されているとおり、質問検査等の対象となる「帳簿書類その他の物件」には、国税に関する法令の規定により備付け、記帳又は保存をしなければならないこととされている帳簿書類のほか、国税に関する調査の目的を達成するために必要と認められる帳簿書類その他の物件も含まれる。そこで、事前通知に際し、多種多様な帳簿書類その他の物件のうち、いずれの物件が調査の対象となるのかについて、納税義務者に対し、どのように示すことが適当であるのかが問題となる。

- 2 この点、事前通知に際しては、納税義務者の便宜に資するよう、可能な限り、「調査の対象となる帳簿書類その他の物件」について具体的に特定して通知することが望ましいが、調査着手前の事前通知の段階において着手後の具体的な調査展開をも見据えて調査の対象となる帳簿書類その他の物件を特定することは必ずしも容易ではないことや、納税義務者が作成・保存している帳簿書類その他の物件には多種多様なものがあり、具体的な名称や作成単位も区々であること等を勘案すれば、「調査の対象となる帳簿書類その他の物件」の通知については、帳簿書類その他の物件の名称・範囲を個別具体的に特定して通知することは困難であり、一定程度包括的なものとならざるを得ないものと考えられる。

- 3 こうした点を踏まえると、具体的な事前通知に際しては、納税義務者の事前の準備に資するよう、例えば、「仕訳帳、総勘定元帳・・・などの帳簿や請求書、領収書綴り・・・などの書類」等、調査開始時に納税義務者に準備をしておくことを依頼すべき主な帳簿書類等を明示した上で、「その他〇〇税の申告書の記載内容や納付すべき〇〇税が正しいかどうかを確認するために必要な帳簿書類その他の物件」といった一定程度、包括的な内容を付加して通知することとなるものと考えられる。

ただし、法第74条の9第1項第7号の規定を受けた令第30条の4第2項《調査の事前通知に係る通知事項》においては、「国税に関する法令の規定により備付け又は保存をしなければならないこととされているものである場合にはその旨を併せて通知するものとする。」とされていることから、このような税法上の帳簿等保存義務が

ある納税義務者に対しては、例えば、「所得税法の規定により保存することとされている仕訳帳、総勘定元帳・・・などの帳簿や請求書、領収書綴り・・・などの書類のほか・・・」といった通知を行う必要がある。

（質問検査等の対象となる「帳簿書類その他の物件」の範囲【１－５の再掲】）

５－４ 法第 74 条の 2 から法第 74 条の 6 までの各条に規定する「帳簿書類その他の物件」には、国税に関する法令の規定により備付け、記帳又は保存をしなければならないこととされている帳簿書類のほか、各条に規定する国税に関する調査又は法第 74 条の 3 に規定する徴収の目的を達成するために必要と認められる帳簿書類その他の物件も含まれることに留意する。

（注） 「帳簿書類その他の物件」には、国外において保存するものも含まれることに留意する。

（本通達は、再掲したものであり、その解説は本通達 1－5 参照）

（「調査の対象となる期間」として事前通知した課税期間以外の課税期間に係る「帳簿書類その他の物件」）

5－5 事前通知した課税期間の調査について必要があるときは、事前通知した当該課税期間以外の課税期間（進行年分を含む。）に係る帳簿書類その他の物件も質問検査等の対象となることに留意する。

（注）例えば、事前通知した課税期間の調査のために、その課税期間より前又は後の課税期間における経理処理を確認する必要があるときは、法第 74 条の 9 第 4 項によることなく必要な範囲で当該確認する必要がある課税期間の帳簿書類その他の物件の質問検査等を行うことは可能であることに留意する。

【解説】

1 例えば、令和 4 年に行われる所得税の調査において、その対象となる期間を令和 3 年分として事前通知した場合、実際に令和 3 年分の調査を行う際には、令和 3 年分の総勘定元帳、領収書、請求書などの帳簿書類その他の物件のほか、それより前の年分や進行年分の帳簿書類その他の物件を質問検査等の対象とすることがあり得る。

具体的には、それより前の年分に関しては、令和 3 年分の減価償却費の計上額の適否を検討する必要があるれば、取得価額を確認するために過去の年分（取得年度）の契約書等の提示又は提出を求めることがあり、また、進行年分に関しては、令和 4 年の売上の中に令和 3 年において計上すべきものがないか検討する必要があるれば、進行年分である令和 4 年 1 月以降の売上帳等の提示又は提出を求めることがある。これらの提示又は提出の求めは、あくまで事前通知した調査の対象となる期間の調査のためであって、当該期間以外の期間の調査のためではない。

そこで、本 5－5 柱書きでは、事前通知に際しては、調査の対象となる帳簿書類その他の物件については、その作成等に係る期間は通知されない（例えば、○年分の○○帳ではなく、単に○○帳と通知する。）ことを前提に、事前通知した調査の対象となる期間以外の期間に係る帳簿書類その他の物件であっても、質問検査等の対象とすることができることが留意的に明らかにされている。

2 そして、本 5－5 注書においては、上記 1 に掲げたようなケースを念頭に、本 5－5 本文の具体的な適用場面を例示するとともに、法第 74 条の 9 第 4 項（事前通知事項以外の質問検査等）との関係については、事前通知した調査対象期間以外の期間について非違が疑われない場合であっても、調査対象期間の調査のために必要があるときは、同条同項によることなく、調査対象期間以外の期間に係る帳簿書類その他の物件を質問検査等の対象とすることができることが明らかにされている。

（注）本 5－5 は、実地の調査において事前通知が行われた場合を射程としているが、実務においては、運用上、法第 74 条の 10 の規定により事前通知を行うことなく実地の調査が行われる場合であっても、臨場後速やかに、納税義務者に対して、調査の対象となる期間や帳簿書類その他の物件等を通知することとしている（事務運営指針第 2 章 2(3)注）。また、同

じく、実地の調査以外の調査の場合にも、運用上は、調査開始時に調査対象税目・期間等を納税義務者に通知することとなると考えられる。そうであれば、本5－5の趣旨は、「事前通知した」を「臨場後（又は調査開始時に）通知した」と読み替えれば、事前通知が行われない実地の調査や実地の調査以外の調査においても基本的に妥当するものと考えられる。

（事前通知した日時等の変更に係る合理的な理由）

5－6 法第74条の9第2項の規定の適用に当たり、調査を開始する日時又は調査を行う場所の変更を求める理由が合理的であるか否かは、個々の事案における事実関係に即して、当該納税義務者の私的利益と実地の調査の適正かつ円滑な実施の必要性という行政目的とを比較衡量の上判断するが、例えば、納税義務者等（税務代理人を含む。以下、5－6において同じ。）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は、合理的な理由があるものとして取り扱うことに留意する。

（注） 法第74条の9第2項の規定による協議の結果、法第74条の9第1項第1号又は同項第2号に掲げる事項を変更することとなった場合には、当該変更を納税義務者に通知するほか、当該納税義務者に税務代理人がある場合には、当該税務代理人にも通知するものとする。ただし、法第74条の9第6項の規定により同条第1項の規定による通知を代表する税務代理人に対して行った場合には、当該変更は当該代表する税務代理人に通知すれば足りることに留意する。

なお、法第74条の9第5項の規定により同条第1項の規定による納税義務者への通知を税務代理人に対して行った場合には、当該変更は当該税務代理人に通知すれば足りることに留意する。

【解説】

1 法第74条の9第2項（事前通知した日時等の変更）においては、同条第1項に基づき事前通知が行われた後において、通知を受けた納税義務者は、合理的な理由を付して、通知事項のうち調査開始日時又は調査開始場所の変更を求めることができ、その場合には、事前通知した税務署長等は変更の協議を行うよう努めるべき旨が規定されている。この場合において、どのような理由であれば合理的な理由といえるのか、また、納税義務者に税務代理人がある場合には税務代理人に係る理由も含まれるのかが問題となる。

まず、どのような理由であれば合理的であるかという点については、最高裁決定（昭和48年7月10日）において、質問検査の範囲、程度、時間、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、質問検査を行う客観的な必要性があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる限り、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられるものとされていることに鑑みると、一般論としては、個々の事案の事実関係に即して、納税義務者の私的利益と実地の調査の適正かつ円滑な実施の必要性という行政目的とを比較衡量して判断すべきものと解される。本文前段では、その点が明らかにされている。

また、調査に立ち会う税務代理人は、納税義務者が課税庁の調査に関してする主張・陳述につき代理・代行しようとするものであるから、同条第2項の適用に当たっては、納税義務者と同等の立場にあるものと解すべきものと考えられる。こうしたことから、本文後段の具体例においては、納税義務者と税務代理人を合わせて一体的に「納税義務者等」とされている。

- 2 本5－6本文後段では、納税義務者等のどのような事情が「合理的な理由」に該当するのかについての具体例を掲げている。

この場合、実務上は、事前通知に先立って、あらかじめ納税義務者や税務代理人との間で日程調整が行われることとなるものと考えられることに留意が必要である。すなわち、日程調整の時点で都合が悪い日時が判明している場合には、その段階で納税義務者や税務代理人から申し出のあった都合や申告業務、決算業務等の納税義務者や税務代理人の事務の繁閑等を考慮したところで、課税庁としては具体的な調査開始日時等の通知を行うことになるものと考えられる。

したがって、法第74条の9第2項に規定する事前通知した調査開始日時等の変更の求めは、日程調整を経て行った事前通知後に、納税義務者又は税務代理人において、その日時等では調査に応じられない後発的な事情が生じた場合に行われることとなるものと考えられる。

そのような前提で、合理的な理由に該当する事情を考えると、その具体例としては、本5－6本文後段のとおり、納税義務者又はその税務代理人の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や納税義務者等の業務上やむを得ない事情が生じた場合などが考えられる。

なお、本通達の制定文にもあるとおり、そもそも調査は納税義務者の理解と協力を得て行ふべきものであるから、例示された事情以外であっても、いたずらに調査の開始を遅らせるものであると判断される事情等でなければ、運用上は、個々の事案の事実関係に即して弾力的に判断し、理由が合理的と考えられれば日時等の変更を協議することになるものと考えられる。

- 3 法第74条の9第1項においては、実地の調査の相手方となる納税義務者に税務代理人がある場合には、両者に対し、事前通知を行うべきものとされている。したがって、納税義務者からの調査開始日時等の変更の求めに応じ、これらを変更することとした場合は、当該納税義務者に対して通知すべきことはもちろん、その税務代理人に対しても通知すべきこととなる。また、法第74条の9第6項においては、納税義務者に複数の税務代理人がある場合において、当該納税義務者がこれらの税務代理人のうちから代表する税務代理人を定めたときには、税務代理人に対して行う事前通知を当該代表する税務代理人に対して行えば足りるとされている。したがって、代表する税務代理人がある場合は、納税義務者等からの調査開始日時等の変更の求めに応じ、これらを変更することとした場合の税務代理人に対する通知についても、その代表する税務代理人に対して行えば足りることとなる。

なお、法第74条の9第5項においては、実地の調査の相手方となる納税義務者に税務代理人がある場合において、納税義務者への通知は税務代理人に対して行われることについて当該納税義務者の同意がある場合には、法第74条の9第1項の規定による通知は、当該税務代理人に対してすれば足りるとされており、この場合には、納税義務者等からの調査開始日時等の変更の求めに応じ、これらを変更することとした場合の通知についても、当該税務代理人に通知すれば足りるものと考えられる。

本5－6注書においては、これらの点が留意的に示されている。

（「その営む事業内容に関する情報」の範囲等）

- 5－7 法第 74 条の 10 に規定する「その営む事業内容に関する情報」には、事業の規模又は取引内容若しくは決済手段などの具体的な営業形態も含まれるが、単に不特定多数の取引先との間において現金決済による取引をしているということのみをもって事前通知を要しない場合に該当するとはいえないことに留意する。

【解説】

- 1 法第 7 章の 2 の調査手続規定においては、実地の調査を行う場合における事前通知の手続についても、従来の運用上の取扱いが法律上明確化された。
具体的には、実地の調査を行う場合は、原則として事前通知を行うこととされ（法第 74 条の 9）、併せて、課税逃れを助長するなど調査の適正な遂行に支障を及ぼすことのないよう、税務署長が、調査の相手方となる納税義務者の申告若しくは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当局が保有する情報に鑑み、事前通知を行うことにより、①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、②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認める場合には、事前通知を要しないとする旨が規定された（法第 74 条の 10）。
- 2 ところで、実地の調査の相手方である納税義務者が「不特定多数の取引先との間において現金決済による取引をしている」という情報、すなわち、いわゆる現金商売を営んでいるという情報については、法第 74 条の 10 に規定する「情報」には該当すると考えられるのであるが、単にこれらの「情報」があるということのみでは、直ちに「事前通知を行うことにより、違法又は不当な行為を容易にし、正確な課税標準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認める場合」に該当するとはいえず、これに該当するというためには、課税庁が保有する「情報」について課税庁としての知見・判断能力をもって評価した場合に、本通達 5－9 又は 5－10 に掲げるような一定の事情があると合理的に推認できることが必要となるものと考えられる。
- 3 上記 2 の点は、本 5－7 に掲げる情報に限らず、法第 74 条の 10 に規定する情報の全てに当てはまることではあるが、法に調査手続規定が設けられる以前の実務では、旧事務運営指針において、実地の調査を行う場合に事前通知を行うことが適当でないと認められる場合として、「業種・業態、資料情報及び過去の調査状況等からみて、帳簿書類等による申告内容等の適否の確認が困難であると想定されるため、事前通知を行わない調査（無予告調査）により在りのままの事業実態等を確認しなければ、申告内容等に係る事実の把握が困難であると想定される場合」が掲げられ、実地の調査の相手方となる納税義務者がいわゆる現金商売を営む者であることはこれに該当するものと読める余地もあったため、こうした疑義を解消する観点から、特に、本 5－7 においては、この点が明らかにされている。

（「違法又は不当な行為」の範囲）

5－8 法第 74 条の 10 に規定する「違法又は不当な行為」には、事前通知をすることにより、事前通知前に行った違法又は不当な行為の発見を困難にする目的で、事前通知後は、このような行為を行わず、又は、適法な状態を作出することにより、結果として、事前通知後に、違法又は不当な行為を行ったと評価される状態を生じさせる行為が含まれることに留意する。

【解説】

1 法第 74 条の 10《事前通知を要しない場合》に規定する「違法又は不当な行為」とは、典型的には、例えば、事前通知が行われたことを契機として、調査において売上除外の事実が発覚することをおそれ、真実の売上を記録していた書類を破棄し、当該職員が売上除外による所得の過少申告を把握することを困難にするといった場合における「書類の破棄」などが該当する。これは、違法又は不当な行為と評価される「作為」を事前通知後に行う場合である。

2 しかし、日々の売上の一部を売上帳に計上していない者が、事前通知が行われたことを契機に、売上の一部除外を一時的にやめて、帳簿書類等も適正な記帳を行うよう改めることで、当該職員が臨場日の現況を調査しても不審を抱かない状態を作出し、結果として過去の売上を正しく計上していないことの把握を困難にするといったケースも考えられる。

このような場合には、事前通知後には、売上の一部除外を一時的にやめるという「不作為」、又は、適正な記帳を行うという「適法な行為」が存するのみであるが、事前通知前に行っていた、売上の一部を売上帳に計上しないという「違法又は不当な行為」と併せ見ると、事前通知後の「不作為」や「適法な行為」は、実質において、事前通知前に行った違法又は不当な行為の発見を困難にするための「違法又は不当な行為」とであると評価できるものと考えられる。

3 そこで、本 5－8 では、法第 74 条の 10 の規定の適用に当たっては、事前通知後の行為（不作為を含む。）については、事前通知後に行われ得る行為のみを見て「違法又は不当な行為」と評価されるかどうかを判断するのではなく、事前通知前に行われている行為とあわせて「違法又は不当な行為」と評価されるかどうかを判断すべきことが明らかにされている。

なお、本通達 5－9 (4) に例示する場合は、本 5－8 に掲げる考え方により、事前通知を要しない場合に該当するものと判断し得る代表的な例である。

4 また、法第 74 条の 10 の規定における「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」とは、国税に関する法律の観点からの「違法又は不当」のみに限定されるものではなく、国税に関する法律以外の法律の観点からの「違法又は不当」な行為を容易にし、結果的に、税法上の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含まれるものと考えられる。

(「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」があると認める場合の例示)

5－9 法第 74 条の 10 に規定する「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」があると認める場合とは、例えば、次の(1)から(5)までに掲げるような場合をいう。

- (1) 事前通知をすることにより、納税義務者において、法第 128 条第 2 号又は同条第 3 号に掲げる行為を行うことを助長することが合理的に推認される場合。
- (2) 事前通知をすることにより、納税義務者において、調査の実施を困難にすることを意図し逃亡することが合理的に推認される場合。
- (3) 事前通知をすることにより、納税義務者において、調査に必要な帳簿書類その他の物件を破棄し、移動し、隠匿し、改ざんし、変造し、又は偽造することが合理的に推認される場合。
- (4) 事前通知をすることにより、納税義務者において、過去の違法又は不当な行為の発見を困難にする目的で、質問検査等を行う時点において適正な記帳又は書類の適正な記載と保存を行っている状態を作出することが合理的に推認される場合。
- (5) 事前通知をすることにより、納税義務者において、その使用人その他の従業者若しくは取引先又はその他の第三者に対し、上記(1)から(4)までに掲げる行為を行うよう、又は調査への協力を控えるよう要請する（強要し、買収し又は共謀することを含む。）ことが合理的に推認される場合。

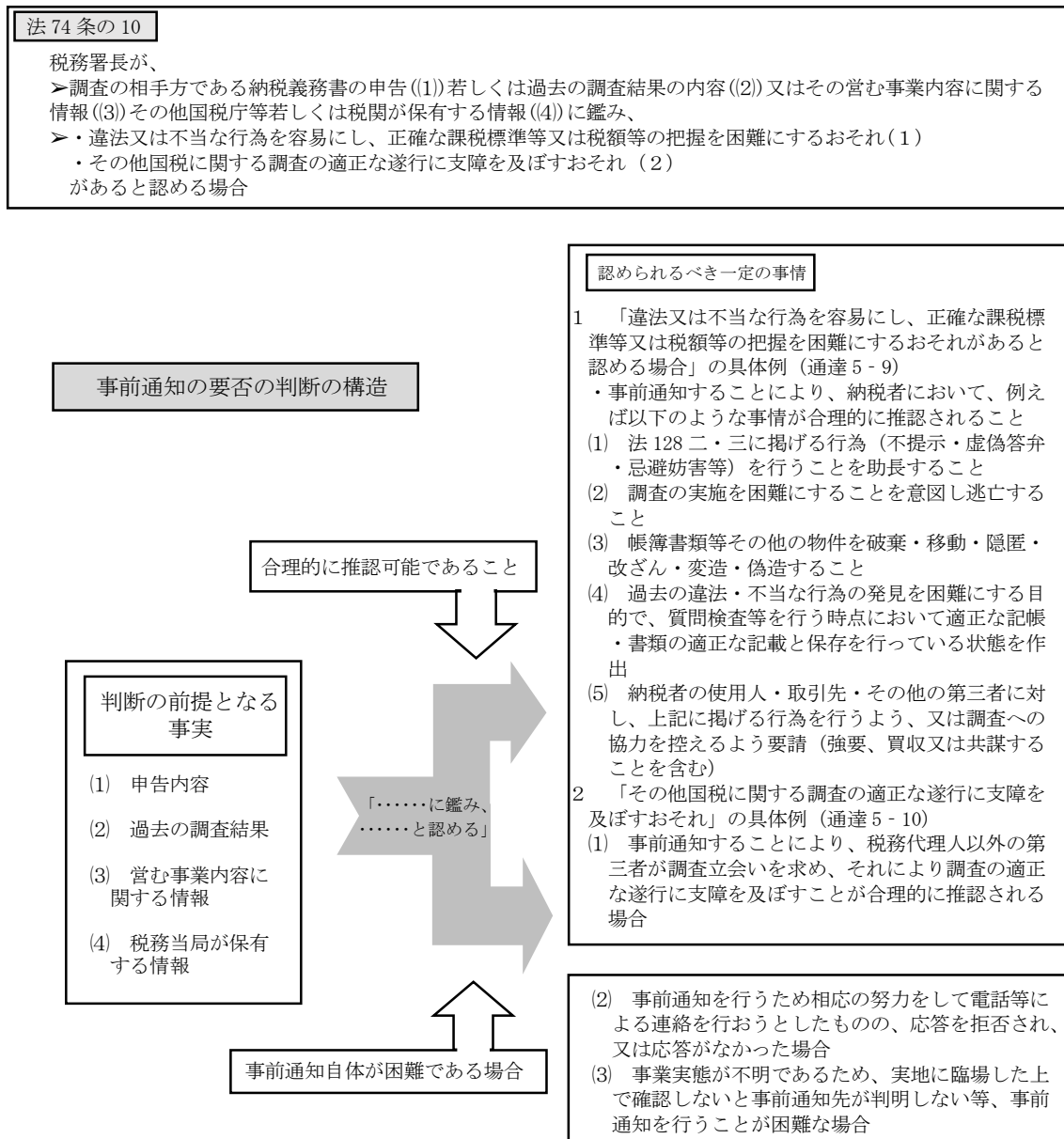
【解説】

- 1 法第 74 条の 10《事前通知を要しない場合》においては、事前通知を要しない場合として、課税庁が保有する情報に鑑み、税務署長が、①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があると認める場合、②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認める場合を規定している。

本 5－9 は、このうちの①に該当する代表的な場合を例示するものである。

- 2 ここで、本 5－9 (1)から(5)までのいずれにおいても「合理的に推認される」とされているのは、本通達 5－7 の解説にもあるとおり、単に、(1)から(5)までに掲げる一定の事情があるという「可能性をうかがわせる」情報が存在することだけをもってそれら一定の事情があると認めるに足るものと判断することは適当ではなく、事前通知を行わなかったことの適法性が適切に判断されたといい得るよう、その情報について課税庁としての知見・判断能力をもって客観的に評価した場合に、それら一定の事情があると合理的に推認できるかどうかを客観的に判断すべきであることを示すためである。

【図2】 法第74条の10と本通達5-9・5-10の構造



(「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」があると認める場合の例示)

5－10 法第 74 条の 10 に規定する「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」があると認める場合とは、例えば、次の(1)から(3)までに掲げるような場合をいう。

- (1) 事前通知をすることにより、税務代理人以外の第三者が調査立会いを求め、それにより調査の適正な遂行に支障を及ぼすことが合理的に推認される場合。
- (2) 事前通知を行うため相応の努力をして電話等による連絡を行おうとしたものの、応答を拒否され、又は応答がなかった場合。
- (3) 事業実態が不明であるため、実地に臨場した上で確認しないと事前通知先が判明しない等、事前通知を行うことが困難な場合。

【解説】

1 法第 74 条の 10《事前通知を要しない場合》においては、事前通知を要しない場合として、課税庁が保有する情報に鑑み、税務署長が、①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があると認める場合、②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認める場合を規定している。

本 5－10 は、このうちの②に該当する代表的な場合を例示するものである。

2 まず、事前通知をすることにより、税務代理人以外の第三者の調査への立会いを求められる場合がある。このような第三者の行為は、直ちに違法又は不当な行為となるものではなく、したがって、必ずしも「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があると認める場合」には該当しない。

ただし、調査は、当該職員による質問等やそれに対する納税義務者の回答などが交錯・反復していくもので、その過程では、納税義務者及びその取引先等の秘密に属する事項も開示されることがある。したがって、調査の立会いを業として行うことが法令上認められた税務代理人でない者が、調査立会いの客観的必要性に乏しく、かつ、法律上明確な守秘義務も課されていないにも関わらず、調査に立ち会うことを認めることとなれば、当該職員に課された守秘義務に反するおそれが生じるため、調査の適正な遂行に支障を及ぼすことになると考えられる。

そこで、本 5－10 (1)においては、「事前通知をすることにより、税務代理人以外の第三者が調査への立会いを求めることによって、調査の適正な遂行に支障を及ぼすという事情」があると合理的に推認される情報がある場合には、法第 74 条の 10 後段に規定する「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認める場合」に該当するものとして、事前通知を要しない旨が明らかにされている。

3 本 5－10 (2)及び(3)においては、本通達 5－9 や本 5－10 (1)とは異なり、事前通知を行うことで、課税標準等の把握が困難となったり、調査の適正な遂行に支障を及

ぼしたりするおそれはないが、そもそも事前通知を行うことが困難である事情が存在し、それでもなお事前通知をしなければならないとすれば、調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれがあるケースが例示されている。

第3節 調査の終了の際の手続に関する事項

(法第74条の11第1項又は第2項の規定の適用範囲)

6-1 法第74条の11第1項又は同条第2項の規定は、再調査決定や申請等の審査のために行う調査など更正決定等を目的としない調査には適用されないことに留意する。

【解説】

法第74条の11は、課税庁の説明責任を明確化する観点から、課税庁がとるべき「調査の終了の際の手続」について規定している。

具体的には、更正決定等をすべきと認められない場合のその旨の通知（同条第1項）、更正決定等をすべきと認める場合の調査結果の内容説明（同条第2項）、修正申告又は期限後申告の勧奨（同条第3項）、調査終了後の再調査の手続（同条第5項）等が定められている。

本6-1は、同条第1項又は第2項が適用される「調査」の範囲には、更正決定等を目的としない、再調査決定や申請等の審査のために行う調査は、これに含まれない旨を明らかにしている。

【図1】 調査の目的と調査手続規定（法第74条の9～第74条の11）の適用関係（再掲）

調査の目的 調査手続規定	更正決定等を 目的とする調査		再調査決定、申請等に対する 処分を目的とする調査	
	実地の調査	実地の調査 以外の調査	実地の調査	実地の調査 以外の調査
事前通知 (法第74条の9・第74条の10)	○	×	○	×
更正決定等をすべきと認められない 旨の通知 (法第74条の11①)	○	×	×	×
調査結果の内容説明等 (法第74条の11②)	○	○	×	×
再調査の制限 (法第74条の11⑤)				
前回の調査	○	×(注1)	×	×
再調査	○	○	○(注2)	○(注2)

(注)

- 平成27年3月31日以前に行われた実地の調査以外の調査（同日前から引き続き行われているものを含む。）については、前回の調査に含めることとされている（所得税法等の一部を改正する法律（平成27年法律第9号）附則第53条第5項）。
- 法第74条の11第5項の規定の適用はあるが、申請等に対する処分を目的とする調査は、前回の調査と質問検査等の対象が重なることはない。

（「更正決定等」の範囲）

6－2 法第 74 条の 11 に規定する「更正決定等」には、法第 24 条《更正》若しくは法第 26 条《再更正》の規定による更正若しくは法第 25 条《決定》の規定による決定又は法第 32 条《賦課決定》の規定による賦課決定（過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税、重加算税及び過怠税の賦課決定を含む。）のほか、源泉徴収等による国税でその法定納期限までに納付されなかったものに係る法第 36 条《納税の告知》に規定する納税の告知が含まれることに留意する。

【解説】

法第 74 条の 11 《調査の終了の際の手続》は、「更正決定等（法第 36 条第 1 項（納税の告知）に規定する納税の告知（同項第 2 号に係るものに限る。）を含む。以下この条において同じ。）」の要否により、第 1 項（更正決定等をすべきと認められない旨の通知）と第 2 項（調査結果の内容説明等）の適用関係を区分していることから、法第 74 条の 11 の適用に当たっては、「更正決定等」とは何かが重要となる。

そこで、本 6－2 は、法第 74 条の 11 にいう「更正決定等」の具体的な意義について、確認的に明らかにしている。

（「更正決定等をすべきと認めた額」の意義）

6－3 法第 74 条の 11 第 2 項に規定する「更正決定等をすべきと認めた額」とは、当該職員が調査結果の内容の説明をする時点において得ている情報に基づいて合理的に算定した課税標準等、税額等、加算税又は過怠税の額をいう。

（注） 課税標準等、税額等、加算税又は過怠税の額の合理的な算定とは、例えば、次のようなことをいう。

イ 法人税の所得の金額の計算上当該事業年度の直前の事業年度分の事業税の額を損金の額に算入する場合において、課税標準等、税額等、加算税又は過怠税の額を標準税率により算出すること。

ロ 相続税において未分割の相続財産等がある場合において、課税標準等、税額等、加算税又は過怠税の額を相続税法第 55 条《未分割遺産に対する課税》の規定に基づき計算し、算出すること。

【解説】

1 法第 74 条の 11 第 2 項《調査の終了の際の手続》に規定する調査結果の内容説明は、税務署長等が調査により更正決定等をすべきと認める場合に行う手続であるが、この調査結果の内容説明に際し、当該職員は、更正決定等をすべきと認めた内容、金額及びその理由を納税義務者に説明することが必要となる。そして、当該職員は、調査結果の内容説明を行う場合、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（以下「修正等勧奨」という。）ができることとされている。

したがって、同じタイミングで行うこととなる調査結果の説明内容と修正等勧奨の内容とは基本的に一致するものと考えられる。

また、勧奨を受けた納税義務者が実際に修正申告又は期限後申告を行うかどうかについては当該納税義務者の任意であるが、仮に当該納税義務者において修正申告又は期限後申告が行われない場合には、税務署長等は、基本的には、調査の結果、更正決定等をすべきと認め、納税義務者に対して説明し、修正等勧奨をした内容に沿って更正決定等を行うこととなるものと考えられる。

しかしながら、実務上は、調査終了時に納税義務者に説明すべき調査結果の内容と、より具体的な事実関係に即して行われる修正申告等の内容が完全に一致しないこともあり得ることから、税務職員として、調査結果の内容説明時においてどの程度の正確性をもって調査結果を納税義務者に説明すればよいのかが問題となる。

本 6－3 は、こうした調査終了時の手続の流れの中で、税務職員が調査結果の内容説明を行う場合における「更正決定等をすべきと認めた額」の算定根拠・判断時点等について明らかにしているものである。

2 本 6－3 注書においては、当該職員による合理的な税額等の算定についての具体例が掲げられている。

例えば、法人税の所得の金額の計算上当該事業年度の直前の事業年度分の事業税の額を損金の額に算入する場合、当該事業税の額を標準税率により算出して調査結果の内容説明を行ったが、実際の修正申告等においては納税義務者が実際の納付すること

となる額により事業税の額を損金の額に算入することがあり、「更正決定等をすべきと認めた額」と修正申告等の内容が合致しない場合もあり得る。

また、相続税に関しては、調査結果の内容説明において、未分割の相続財産等がある場合における合理的な税額等の算定に当たっては、相続税法第 55 条《未分割遺産に対する課税》の規定によることとしている。

(調査結果の内容の説明後の調査の再開及び再度の説明)

- 6－4 国税に関する調査の結果、法第 74 条の 11 第 2 項の規定に基づき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若しくは期限後申告書の提出若しくは源泉徴収等による国税の納付がなされるまでの間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ことに留意する。

【解説】

- 1 本通達 6－3 においては、法第 74 条の 11 第 2 項《調査の終了の際の手続》における調査結果の内容説明の前提となる事実関係が調査結果説明時と説明後とで基本的に変わらないことを前提として、当該職員による調査結果の説明内容が当該説明時の情報に照らして合理的なものである限り、仮に具体的事実関係に基づいてなされた修正申告等又は更正決定等に係る税額等が当初の調査結果説明の内容と一致しない場合においても、当初の調査結果の内容説明については適切なものである旨が明らかにされている。

他方、本 6－4 においては、調査結果の内容説明後、修正申告書若しくは期限後申告書の提出若しくは源泉徴収等による国税の納付がなされるまでの間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に課税庁として如何なる手続をとるべきかについて明らかにされている。

- 2 当初の調査結果の内容説明の後にその説明の前提となった事実が異なることが明らかとなり、その説明の根拠が失われたと評価される場合などにおいては、課税庁としてこれを放置することは、適正公平な課税の確保の観点から適切ではないと考えられる。

そのため、本 6－4 においては、このような場合には、課税庁としては、当初の調査を続行（「再開」）した上で、その結果を踏まえて改めて調査結果の内容説明を行うことができることが留意的に明らかにされている。

なお、この 6－4 に基づいて続行される調査は、あくまで当初の調査であり、法第 74 条の 11 第 5 項に規定するいわゆる「再調査」ではない。

- 3 また、本 6－4 に例示する「説明の根拠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」のほかに、「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」に該当する例としては、極めて稀なケースではあろうが、前提となる事実に変動はないものの税法の解釈適用を誤って説明していた場合や、課税標準等又は税額等の算出過程で計算を誤っていた場合等が考えられる。

いずれにせよ、本6－4は、課税要件事実の存否や税法の解釈適用に異動が生じていないにもかかわらず、当該職員の裁量で説明を撤回・修正することを認めるものではないことには留意が必要である。

(調査の終了の際の手続に係る書面の交付手続)

6－5 法第 74 条の 11 の規定による書面の交付に係る手続については、法第 12 条第 4 項《書類の送達》及び規則第 1 条第 1 項《交付送達の手続》の各規定の適用があることに留意する。

【解説】

- 1 法第 74 条の 11《調査終了時の手続》においては、以下の 2 種類の書面を納税義務者に交付することとされている。
 - ① 実地の調査の結果、更正決定等をすべきと認められない場合に納税義務者に交付すべき「更正決定等をすべきと認められない旨」の通知書（同条第 1 項）
 - ② 調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合に実施すべき調査結果の内容説明の際、納税義務者に対し修正申告又は期限後申告の勧奨を行う場合において交付すべき「当該調査の結果に関し、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」を記載した書面（同条第 3 項）
- 2 これらの書面は、国税に関する法律の規定に基づいて税務署長等が発する書類に該当するので、これらを対面交付する場合には、法第 12 条第 4 項《書類の送達》に規定する交付送達の手続が必要となることから、本 6－5 においては、その旨が確認的に明らかにされている。

【参考】「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」の意義について

「不服申立て」は、課税庁が行った更正決定等の処分の課税標準等又は税額等が過大であると納税義務者が考える場合に、課税庁等に対し処分の取消しなどを求めるための手段である。一方、「更正の請求」は、納税義務者が行った申告の課税標準等又は税額等が過大であったと自身が考える場合に、課税庁に対し、申告した課税標準等又は税額等を減額する更正を行うことを求めるための手段である。

したがって、例えば、納税義務者が、課税庁による調査結果の内容説明に納得して修正申告又は期限後申告を行ったものの、その後にその修正申告等が誤りであったと考える場合、その修正申告等は課税庁の処分によるものではないので不服申立てという手段はとれないが、更正の請求ができる期間内であれば、更正の請求という手段をとることはできる（ただし、他の更正の請求の要件にも該当することが必要である。）。法第 74 条の 11 第 3 項において、当該職員が納税義務者に対し修正申告等の勧奨に際して説明すべきこととされている「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」とは、このような意味である。

(法第 74 条の 11 **第 5 項**の規定の適用)

6－6 更正決定等を目的とする調査の結果、法第 74 条の 11 第 1 項の通知を行った後、又は同条第 2 項の調査（実地の調査に限る。）の結果につき納税義務者から修正申告書若しくは期限後申告書の提出若しくは源泉徴収**等による国税**の納付がなされた後若しくは更正決定等を行った後において、新たに得られた情報に照らして非違があると認めるときは、当該職員は当該調査（以下、6－6 において「前回の調査」という。）の対象となった納税義務者に対し、前回の調査に係る納税義務に関して、再び質問検査等（以下、第 4 章第 3 節において「再調査」という。）を行うことができることに留意する。

(注)

- 1 情報の要否に関する制限は、前回の調査が実地の調査の場合に限られるため、前回の調査が実地の調査以外の調査である場合、法第 74 条の 11 **第 5 項**に規定する「新たに得られた情報」がなくても、法第 74 条の 2 から法第 74 条の 6 までの各条の規定により、調査について必要があるときは、再調査を行うことができることに留意する。
- 2 前回の調査は、更正決定等を目的とする調査であることから、前回の調査には、6－1 に定めるように再調査決定又は申請等の審査のために行う調査は含まれないことに留意する。
- 3 4－1(4)の取扱いによる場合には、例えば、同一の納税義務者に対し、移転価格調査を行った後に移転価格調査以外の部分の調査を行うときは、両方の調査が同一の納税義務に関するものであっても、移転価格調査以外の部分の調査は再調査には当たらないことに留意する。

【解説】

1 法第 74 条の 11《調査の終了の際の手続》**第 5 項**は、一旦調査が終了した後の再調査の可否について定めた規定であり、当該職員は、同条第 1 項の通知をした後又は同条第 2 項の調査（実地の調査に限る。）の結果につき納税義務者から修正申告書若しくは期限後申告書の提出若しくは源泉徴収**等による国税**の納付があった後若しくは更正決定等をした後においても、新たに得られた情報に照らし非違があると認めるときは、当該納税義務者に対し、改めて質問検査等（いわゆる再調査）を行うことができるものとされている。

本 6－6 においては、まず、前回の調査終了後においても、新たな情報に照らし非違があると認めるときは、当該職員は、その前回の調査において調査の対象となった当該納税義務者に対し、「その前回の調査に係る納税義務について」再調査が可能である旨が確認的に明らかにされている。

2 次いで、本 6－6 においては、再調査の可否を判断する前提となる「前回の調査」の意義が明らかにされている。

再調査の可否を判断する前提として問題となる「前回の調査」については、平成 27 年度税制改正前は、「前回の調査」に「実地の調査以外の調査」も含まれていたが、

次の①、②を踏まえ、「実地の調査以外の調査」は含まれないこととする改正がされた。

- ① 再調査の制限は、税務調査における納税者の負担を考慮し、「新たに得られた情報」がない限り、再調査を行うべきではないとの考えに基づいて設けられたものである。「実地の調査以外の調査」については、「実地の調査」とは異なり、納税者に大きな負担をかけるものではないとも考えられること
- ② 提出された申告書の客観的・限定的な誤りがある場合に、税務当局は、延滞税等の負担も配慮して、行政指導により、判明している誤り項目について早期是正を図ることとしている。この際、税務当局からの指導に応じない者に対しては、調査により更正決定等による是正を行うことになる。このように税務当局の指導に応じず更正決定等により是正が行われた者に対しては、当該判明している誤り以外の項目について調査が必要となったときに、「新たに得られた情報」がない限り再調査を行うことができないこととなり、適正公平な課税の観点から考えた場合に問題があること

また、本6-6注書2のとおり、更正決定等を目的としない、再調査決定又は申請等の審査のための調査は「前回の調査」に含まれないこととなる。ただし、この場合において、再調査決定を行うための調査に先立って実施した更正決定等を目的とする調査は、「前回の調査」に該当する点に留意が必要である。

次に、本6-6注書3においては、本通達4-1(4)の取扱いにより、一の納税義務について一の調査を複数に区分する場合においては、例えば、同一の納税義務者に対し移転価格調査を行った後に移転価格調査以外の部分の調査を行うときは、両方の調査が同一の納税義務に関するものであっても、移転価格調査以外の調査は初回の調査であって、「再調査」に該当しない旨が確認的に明らかにされている。

（「新たに得られた情報」の意義）

6－7 法第 74 条の 11 **第 5 項**に規定する「新たに得られた情報」とは、同条第 1 項の通知又は同条第 2 項の説明（6－4 の「再度の説明」を含む。）に係る国税の調査（実地の調査に限る。）において質問検査等を行った当該職員が、当該通知又は当該説明を行った時点において有していた情報以外の情報をいう。

（注） 調査担当者が調査の終了前に変更となった場合は、変更の前後のいずれかの調査担当者が有していた情報以外の情報をいう。

【解説】

1 法第 74 条の 11 **第 5 項**《調査の終了の際の手続》は、一旦調査が終了した後の再調査の可否について定めた規定であり、当該職員は、同条第 1 項の通知をした後又は同条第 2 項の調査（実地の調査に限る。）の結果につき納税義務者から修正申告書若しくは期限後申告書の提出若しくは源泉徴収**等による国税**の納付があった後若しくは更正決定等をした後においても、「新たに得られた情報」に照らし非違があると認めるときは、当該納税義務者に対し、改めて質問検査等（いわゆる再調査）を行うことができるものとされている。

そこで、「新たに得られた情報」について、「誰が」、「どの時点で」取得した情報をいうのが問題となる。

通常の調査の過程においては、調査担当である当該職員は各種情報を収集・分析し、更正決定等をすべきか否かを判断の上、それを踏まえて、①法第 74 条の 11 第 1 項の更正決定等をすべきと認められない旨の通知、又は②同条第 2 項の調査結果の内容説明を行うこととなる。

したがって、当該職員がその通知又は説明の時点において保有し、更正決定等をすべきか否かの検討をはじめ、更正決定等をすべきと認めた額の算定の基礎とされた情報については、基本的には、再調査の可否を判断するための「新たに得られた情報」には該当しないものと考えられる。

こうした点を踏まえ、本 6－7 本文においては、「新たに得られた情報」の意義について、

① 同条第 1 項の通知又は同条第 2 項の説明（本通達 6－4 の「再度の説明」を含む。）に係る国税の調査において質問検査等を行った当該職員が、

② 同条第 1 項の通知又は同条第 2 項の説明の時点までに有していた情報以外の情報

をいうものであることが示されている。

以上に照らしてみると、「新たに取得した情報」に該当する情報としては、例えば、典型的には、前回調査終了後に納税義務者本人から提出された申告書等、前回調査終了後に回付された資料情報等、前回調査終了後に実施された別の調査や官公署に対する情報提供要請、外国税務当局との情報交換により把握された情報等が該当するものと考えられる。

なお、当該納税義務者本人に対する調査を担当した当該職員が調査中には実際に目にしなかった情報であっても、その時点で確認しようと思えば容易に確認できた情報

(例えば、課税庁がデータとして蓄積していた調査の相手方である納税義務者に係る法定調書記載の情報等)については、仮に、確認したのが調査の後であったとしても、その情報は「新たに得られた情報」には該当しないものと考えられる。

- 2 また、実務においては、調査の着手から終了までの間で調査担当者に交代が生じることもあり得ることから、調査結果の内容説明時の「当該職員」のみに着目して情報保有の有無の判断をすることは適切ではないと考えられる。そのため、本6-7注書において、「調査担当者が調査の終了前に変更となった場合は、変更の前後のいずれかの調査担当者が有していた情報以外の情報をいう」ことが留意的に明らかにされている。

(「新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとき」の範囲)

6－8 法第 74 条の 11 **第 5 項**に規定する「新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとき」には、新たに得られた情報から非違があると直接的に認められる場合のみならず、新たに得られた情報が直接的に非違に結びつかない場合であっても、新たに得られた情報とそれ以外の情報とを総合勘案した結果として非違があると合理的に推認される場合も含まれることに留意する。

【解説】

- 1 本 6－8 は、法第 74 条の 11 **第 5 項**《調査の終了の際の手續》において調査終了後の再調査の要件として定められている「新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとき」について、「認めるとき」の意義を明らかにするとともに、調査終了前から有していた情報又は調査終了後に新たに得られた情報をそれぞれ単独で捉えると非違があるとは認められないが、両方を一体的に見ると非違があると認められるときも、「新たに得られた情報に照らし」非違があると認められるときに含まれることを明らかにするものである。
- 2 なお、「非違があると認め（られ）る」とは、法第 74 条の 10《事前通知を要しない場合》の規定における解釈（本通達 5－7 の解説参照）と同様、課税庁が新たに得た情報について、課税庁としての知見・判断能力をもって客観的に評価した場合に、非違があると認められると合理性をもって判断できることをいうものと考えられる。

(事前通知事項以外の事項について調査を行う場合の法第 74 条の 11 [第 5 項](#)の規定の適用)

- 6－9 法第 74 条の 9 第 4 項の規定により事前通知した税目及び課税期間以外の税目及び課税期間について質問検査等を行おうとする場合において、当該質問検査等が再調査に当たるときは、法第 74 条の 11 [第 5 項](#)の規定により、新たに得られた情報に照らし非違があると認められることが必要であることに留意する。

【解説】

- 1 法第 74 条の 9 第 4 項（事前通知した事項以外の事項の調査）においては、実地の調査の過程において、事前通知した税目・課税期間以外の税目・課税期間について「非違が疑われることとなった場合」には、これらの税目・課税期間についても質問検査等を行うことができることとされている。

しかしながら、これらの税目・課税期間について過去に調査（実地の調査に限る。）を実施しており、法第 74 条の 11 第 1 項（更正決定等をすべきと認められない旨の通知）の通知をした後又は同条第 2 項の調査の結果につき納税義務者から修正申告書若しくは期限後申告書の提出若しくは源泉徴収[等による国税](#)の納付があった後若しくは更正決定等をした後である場合には、これらの税目・課税期間に対する質問検査等が同条[第 5 項](#)（調査終了後の再調査の手続）に規定するいわゆる「再調査」にも該当するものと考えられることから、法第 74 条の 9 第 4 項と法第 74 条の 11 [第 5 項](#)の適用関係が問題となる。

- 2 この点、法第 74 条の 11 [第 5 項](#)においては、一旦調査が終了した場合においては、「新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとき」に再び当該納税義務者に対し当該調査に係る納税義務について質問検査等を行うことができるとされ、法第 74 条の 9 第 4 項の要件（「非違が疑われることとなった場合」）に比して厳格な要件が定められており、また、その適用場面について特段の制限は設けられていない。

こうした点を踏まえれば、法第 74 条の 11 [第 5 項](#)は、①過去に調査が終了した税目・課税期間について、その後、「新たに得られた情報に照らし非違がある」と認めて、新たに当該納税義務者に対し再び質問検査等を行おうとする場合だけでなく、②現に調査している過程において、過去に調査が終了した税目・課税期間について再度質問検査等を行おうとする場合についても適用されるものと解される。

- 3 こうしたことから、本 6－9 においては、実地の調査の過程で、事前通知した税目・課税期間以外の税目・課税期間について質問検査等を行おうとする場合において、当該質問検査等がいわゆる再調査に該当するときは、法第 74 条の 11 [第 5 項](#)（調査終了後の再調査の手続）の規定により、新たに得られた情報に照らし非違があると認められることが必要であることが留意的に明らかにされている。

第5節 税務代理人に関する事項

(税務代理人を通じた事前通知事項の通知)

8-1 実地の調査の対象となる納税義務者について税務代理人がある場合における法第74条の9第1項の規定による通知については、同条第5項に規定する「納税義務者の同意がある場合」を除き、納税義務者及び税務代理人の双方に対して行うことに留意する。

ただし、納税義務者から同条第1項の規定による通知について税務代理人を通じて当該納税義務者に通知して差し支えない旨の申立てがあったときは、「実地の調査において質問検査等を行わせる」旨、同項各号に掲げる事項のうち第4号及び第5号に掲げる事項については当該納税義務者に対して通知を行い、その他の事項については当該税務代理人を通じて当該納税義務者へ通知することとして差し支えないことに留意する。

(注)

- 1 同条第5項に規定する「納税義務者の同意がある場合として財務省令で定める場合」には、平成26年6月30日以前に提出された税理士法第30条《税務代理の権限の明示》に規定する税務代理権限証書に、同項に規定する同意が記載されている場合を含むことに留意する。
- 2 法第74条の9第6項に規定する「代表する税務代理人を定めた場合」、当該代表する税務代理人に対して通知すれば足りるが、同項に規定する「代表する税務代理人を定めた場合」には、平成27年6月30日以前に提出された税務代理権限証書に、代表する税務代理人が定められている場合も含むことに留意する。

【解説】

1 法第74条の9第1項（納税義務者に対する調査の事前通知）においては、事前通知は、「当該納税義務者（当該納税義務者について税務代理人がある場合には、当該税務代理人を含む。）」に対して行うこととされている。

これは、納税義務者について税務代理人がある場合において、法第74条の9第5項に規定する「納税者の同意がある場合」を除き、当該税務代理人に対して事前通知すれば足りるのではなく納税義務者及び税務代理人の双方に対して事前通知を実施すべきとの趣旨であって、本8-1柱書きにおいては、この点が確認的に明らかにされている。

なお、実務では、納税義務者に対する事前通知を行った後に、当該納税義務者が新たに税理士に税務代理を委嘱し、当該税理士から税務代理権限証書が提出される場合もある。このような場合には、運用上、納税義務者に対して事前通知した調査開始日時より前に税務代理権限証書が提出されれば、新たに税務代理人となった者に対しても同内容の事前通知を行うこととされている。

また、当該税務代理人につき事前通知した調査開始日時等の変更を求める合理的な理由がある場合には、法第74条の9第2項（事前通知事項の変更の求め）が適用されることとなる。

- 2 次に、法第 74 条の 9 第 1 項は、事前通知は納税義務者及び税務代理人の双方に対して行うべきことを規定し、また、同条第 5 項及び規則第 11 条の 3 において、納税義務者の同意がある場合とは、税務代理権限証書に、納税義務者への事前通知は当該税務代理人に対して行えば足りる旨の記載がある場合と規定されていることから、税務代理権限証書への記載以外の方法により、納税義務者の同意を得たときにまで、納税義務者への通知に「代えて」税務代理人への通知ができるものと解するのは適当でない。

しかしながら、実務上、納税義務者が税務申告や調査への対応に係る一切を税務代理人に委ねているようなケースも少なくなく、税務代理権限証書に納税義務者の同意の記載がなかった場合であっても、納税義務者に対して直接に法第 74 条の 9 第 1 項各号に規定する事項を全て通知しようとするのが納税義務者の意に反し、かえって円滑な調査の遂行に支障を及ぼしかねない場合も想定される。

法第 74 条の 9 第 1 項は、同条第 5 項の同意がない場合で、納税義務者が税務代理人を経由して事前通知を受けることを希望した場合にまで、納税義務者に対して全ての事前通知事項を直接通知すべきことを求める趣旨ではなく、「実地の調査を行う旨」、同条第 1 項第 4 号（調査対象税目）及び第 5 号（調査対象期間）以外の同項各号に掲げる事項について、納税義務者の希望を踏まえて、税務代理人を通じて納税義務者に通知することは、同項の趣旨に反するものではないと考えられる。

そこで、本 8－1 ただし書きにおいては、納税義務者から税務代理人を通じて当該納税義務者に通知して差し支えない旨の申立てがあった場合は、税務代理人を通じて納税義務者に対して通知事項を通知することができることが留意的に示されている。

なお、上記申立てがあった場合でも、「実地の調査を行う旨」、「調査対象税目」及び「調査対象期間」（以下、当該 3 項目の通知を「調査通知」という。）は納税義務者に通知することとされている。これは、平成 28 年度税制改正により、調査通知後に提出された修正申告書又は期限後申告書に基づく納付すべき税額に係る加算税制度の見直しの改正が行われたことに伴い、併せて改正している。

- 3 平成 26 年度税制改正及び平成 27 年度税制改正により、国税通則法が改正されているが、この改正に併せて税理士法施行規則の改正により税務代理権限証書の様式がそれぞれ改訂されたところである。

本 8－1 注書 1 及び 2 においては、税務代理権限証書の様式改訂の適用前に提出された税務代理権限証書の扱いが留意的に明らかにされている。

(税務代理人からの事前通知した日時等の変更の求め)

- 8－2** 実地の調査の対象となる納税義務者について税務代理人がある場合において、法第74条の9第2項の規定による変更の求めは、当該納税義務者のほか当該税務代理人も行うことができることに留意する。

【解説】

- 1 法第74条の9第2項においては、同条第1項により事前通知を受けた調査開始日時又は調査開始場所について、納税義務者は合理的な理由を付して変更を求めることができる旨を規定している。ところで、変更を求めることができる者について、同条第2項では、「通知を受けた納税義務者」と規定しているため、当該納税義務者の税務代理人が当該納税義務者に代わって変更を求めることができるか否かが条文上は必ずしも明らかでない。
- 2 この点については、事前通知を受けた調査開始日時等の変更を求める行為は、「税務官公署の調査若しくは処分に関し税務官公署に対してする主張若しくは陳述」であって、それを「代理し、又は代行すること」は税理士法第2条《税理士の業務》1項1号に規定する税務代理の範疇であると考えられる。また、法第74条の9第2項は、特段、税務代理人による変更の求めを制限するものとも考えられない。
そこで、本8－2においては、事前通知した調査開始日時等の変更の求めは、当該納税義務者のほか当該納税義務者の税務代理人も行うことができることが留意的に明らかにされている。

(税務代理人がある場合の実地の調査以外の調査結果の内容の説明等)

8－3 実地の調査以外の調査により質問検査等を行った納税義務者について税務代理人がある場合における法第 74 条の 11 第 2 項に規定する調査結果の内容の説明並びに同条第 3 項に規定する説明及び交付については、同条**第 4 項**に準じて取り扱うこととしても差し支えないことに留意する。

【解説】

法 74 条の 11 **第 4 項** (実地の調査における税務代理人への説明等) においては、同条第 2 項に規定する更正決定等をすべきと認める場合の調査結果の内容の説明並びに同条第 3 項に規定する説明及び交付等の手続について、実地の調査の場合には、納税義務者の同意があれば、税務代理人への説明等をもって納税義務者への説明等に代えることができることが規定されているが、実地の調査以外の調査の場合に、同様のことができるか否かについては条文上明らかでない。

この点、法第 74 条の 11 **第 4 項**の趣旨は、基本的には、「実地の調査以外の調査」にも妥当し得るものと考えられるから、「実地の調査以外の調査」の場合にも調査結果の内容説明等は納税義務者に直接行うべきことを原則としつつ、納税義務者が直接説明等を受ける必要がないという特段の意思表示をした場合には、税務代理人への説明等をもって納税義務者への説明等に代えることができるものと解される。

ただし、税務代理人への説明等をもって納税義務者への説明等に代えることができるときの要件としては、同項は特に重い受任義務の負担を求める「実地の調査」の場合を念頭に置いていること及び実務上の現実的な対応のあり方を踏まえ、納税義務者の同意を得ることを一律に要求するまでの必要はないことと解するのが、適当ではないかと考えられる。

本 8－3 においては、以上のような考え方により、実地の調査以外の調査により質問検査等を行った納税義務者について税務代理人がある場合における同条第 2 項に規定する調査結果の内容の説明並びに同条第 3 項に規定する説明及び交付については、原則的には納税義務者の同意を前提とし、同条**第 4 項**に準じて取り扱うこととして差し支えないことを明らかにしている。

(注) 法第 74 条の 11 **第 4 項**において税務代理人への通知等をもって納税義務者への通知等に代えることができるとしている手続は、「実地の調査」における①更正決定等をすべきと認められない旨の書面の通知 (同条第 1 項)、②更正決定等をすべきと認める場合の調査結果の内容の説明 (同条第 2 項)、③修正申告等の勧奨と修正申告等の法的効果の教示 (同条第 3 項) 及び④③に係る教示文の交付 (同項) であるが、②、③及び④は、同条第 2 項において「実地の調査以外の調査」の場合についても適用される一方、①の「更正決定等をすべきと認められない」旨の通知についてはもともと「実地の調査」についてのみ適用されるものである。したがって、本 8－3 においては、「実地の調査以外の調査」を行った結果、更正決定等をすべきと認める場合の手続である②～④についての適用関係が明らかにされている。

(法に基づく事前通知と税理士法第 34 条《調査の通知》に基づく調査の通知との関係)

8－4 実地の調査の対象となる納税義務者について税務代理人がある場合において、当該税務代理人に対して法第 74 条の 9 第 1 項の規定に基づく通知を行った場合には、税理士法第 34 条《調査の通知》の規定による通知を併せて行ったものと取り扱うことに留意する。

【解説】

- 1 税理士法第 34 条《調査の通知》は、「租税の課税標準等を記載した申告書を提出した者について、…あらかじめその者に日時場所を通知して…調査する場合において、当該租税に関し第 30 条の規定による書面を提出している税理士があるときは、あわせて当該税理士に対しその調査の日時場所を通知しなければならない。」と規定している。この場合、あらかじめ日時場所を通知して行う調査とは、一般には実地の調査を指すものとされており、また、同法第 30 条《税務代理の権限の明示》の規定による書面を提出している税理士とは、法第 7 章の 2 でいう税務代理人と一致する。したがって、税理士法第 34 条の規定は、実質的には、「納税義務者に調査に係る事前通知を行う場合には、税務代理人に対しても同様の通知をなすべきこと」を定めたものといえる。
- 2 他方、法第 74 条の 9 第 1 項《納税義務者に対する調査の事前通知等》においては、実地の調査を行う場合、あらかじめ、納税義務者及び税務代理人に対し、その旨及び調査を開始する日時・場所等を通知すべき旨が規定されているため、納税義務者に税務代理人がある場合においては、法第 74 条の 9 に基づく税務代理人に対する事前通知と税理士法第 34 条に基づく税理士への通知の適用関係が問題となる。
- 3 この点、法第 74 条の 9 第 1 項本文に規定する「実地の調査において質問検査等を行う旨」及び同項各号に規定する通知事項は、上記 1 の税理士法第 34 条の規定により通知すべき事項をすべて包含していると考えられることから、本 8－4 においては、実地の調査の対象となる納税義務者について税務代理人がある場合において、当該税務代理人に対して法第 74 条の 9 第 1 項の規定に基づく通知を行った場合には、税理士法第 34 条の規定による通知を併せて行ったものと取り扱うことが留意的に明らかにされている。

(一部の納税義務者の同意がない場合における税務代理人への説明等)

8－5 法第 74 条の 9 第 5 項及び法第 74 条の 11 第 4 項の規定の適用上、納税義務者の同意があるかどうかは、個々の納税義務者ごとに判断することに留意する。

(注) 例えば、相続税の調査において、複数の納税義務者がある場合における法第 74 条の 9 第 5 項及び法第 74 条の 11 第 4 項の規定の適用については、個々の納税義務者ごとにその納税義務者の同意の有無により、その納税義務者に通知等を行うかその税務代理人に通知等を行うかを判断することに留意する。

【解説】

法第 74 条の 9 第 5 項においては、納税義務者の同意がある場合には、同条第 1 項に規定する事前通知について、納税義務者への通知は、税務代理人に対してすれば足りる旨、法第 74 条の 11 第 4 項においては、納税義務者の同意がある場合には、法第 74 条の 11 第 1 項から同条第 3 項までに規定する通知等の手続について、税務代理人への通知等をもって納税義務者への通知等に代えることができる旨が規定されているが、相続税の調査のように調査の内容や税務代理人がほぼ共通した複数の納税義務者を対象とする調査が並行的に行われる場合において、一部の納税義務者は法第 74 条の 9 第 5 項又は法第 74 条の 11 第 4 項の同意をしているものの、他の納税義務者は同意をしていないというケースも考えられる。

本 8－5 は、このような場合のこれらの規定の適用関係を明確にするため、納税義務者の同意があるかどうかは、個々の納税義務者ごとに判断することを明らかにするものである。

第5章 法第71条関係（国税の更正、決定等の期間制限の特例）

（納税者の責めに帰すべき事由がない場合）

9-1 法第71条第1項第4号イに規定する「納税者の責めに帰すべき事由がない場合」とは、例えば、同号の納税者が調査においてその国税に係る国外取引又は国外財産に関する書類の提示又は提出を求められた後に、当該納税者又は書類所有者（当該納税者以外の者で当該書類を保有する者をいう。以下この項において同じ。）が、災害があったこと、又は病気による入院をしたこと等により、指定された期限までにその提示又は提出をすることができない場合などのほか、当該書類所有者に当該書類の取寄せを依頼しても、当該書類の収集に相当な困難を伴うことが判明した場合をいう。

なお、当該書類の収集に相当な困難を伴うことが判明した場合とは、次に掲げる場合など、当該納税者が通常取り得る手段を用いても入手できないことが客観的に確認することができる場合をいう。

- (1) 当該書類所有者が所在する国の国内法の規定により、当該書類の取得が困難である場合
- (2) 当該書類について、法令等の規定により保存すべき期間が徒過している場合
- (3) 当該書類所有者が所在不明となっている場合
- (4) 当該納税者が当該書類所有者から当該書類の提出を拒否された場合

（注） 当該納税者と当該書類所有者との間に支配関係や親族関係その他の特殊の関係がある場合、当該納税者が当該書類所有者の事業の方針の全部又は一部につき実質的に決定できる関係がある場合などには、基本的に書類の収集に相当な困難を伴うこととは言えないことに留意する。

【解説】

- 1 法第71条第1項第4号《国税の更正、決定等の期間制限の特例》では、国外取引又は国外財産（以下「国外取引等」という。）について、通常の更正決定等の期間が満了した後においても、一定の事由が生じた場合に、一定の事由に基づいて行う更正決定等については、租税条約等の相手国等に対して情報提供要請に係る書面が発せられた日から3年の間行うことができる旨規定されている。
- 2 一定の事由が生じた場合とは、国税庁、国税局又は税務署の当該職員が納税者にその国税に係る国外取引等に関する書類（その電磁的記録を含む。）又はその写しの提示又は提出を求めた場合において、その提示又は提出を求めた日から60日を超えない範囲内で、その準備に通常要する日数を勘案して当該職員が指定する期限までにその提示又は提出がなかったことをいう。
- 3 納税者の責めに帰すべき事由がない場合にまで、更正決定等の期間を延長することは、納税者に対して追加的な対応をさせるなど、過度な負担を強いることとなるため、納税者の責めに帰すべき事由がない場合には、一定の事由に該当しないこととされている。

この納税者の責めに帰すべき事由がない場合とは、例えば、書類の提示又は提出が

求められた後に、その納税者又は書類保有者が、災害があったこと、又は病気による入院をしたこと等により、指定された期限までにその提示又は提出をすることができない場合のほか、当該納税者が書類を保有しておらず、当該書類保有者に当該書類の取寄せを依頼しても、①当該書類保有者が所在する国の国内法の規定により当該書類の取得が困難である場合、②当該書類について、法令等の規定により保存すべき期間が徒過している場合、③当該書類保有者が所在不明となっている場合、④当該納税者が当該書類保有者から当該書類の提出を拒否された場合など、納税者が通常取り得る手段を用いても入手できないことが客観的に明らかな場合などが該当する。

ただし、当該納税者と当該書類保有者の間（以下「当事者間」という。）に、出資関係を通ずる支配・被支配の関係がある場合や親族関係その他の特殊の関係がある場合、当事者間に資本関係がなくても代表者が同一であること等や当該書類保有者が事業活動の相当部分を当該納税者との取引に依存して行っていることその他これに類する事実が存在することにより、当該納税者が当該書類保有者の事業の方針の全部又は一部につき実質的に決定できる関係がある場合などには、書類の収集が相当困難で、当該納税者に追加的な対応をさせるなど、過度な負担を強いることとなるとは必ずしも言えないことから、その旨を留意的に明らかにしたものである。

- 4 一定の事由に基づいて行う更正決定等とは、国税庁長官（その委任を受けた者を含む。）が租税条約等の規定に基づき、その租税条約等の相手国等に国外取引又は国外財産に関する情報の提供を要請した場合（その要請が更正決定等を行うことができないこととなる日の6月前の日以後になされた場合を除き、その要請をした旨の通知が要請をした日から3月以内にされた場合に限る。）において、その国税に係る課税標準等又は税額等に関し、その相手国等から提供があった情報に照らし非違があると認められることを要件に行う更正決定等をいう。

(「相手国等から提供があつた情報に照らし非違があると認められること」の範囲)

9－2 法第71条第1項第4号ロに規定する「相手国等から提供があつた情報に照らし非違があると認められること」とは、相手国等から提供があつた情報から非違があると直接的に認められる場合のみならず、その情報が直接的に非違に結びつかない場合であっても、その情報とそれ以外の情報とを総合勘案した結果として非違があると合理的に推認される場合も含まれることに留意する。

【解説】

- 1 本9－2は、「相手国等から提供があつた情報に照らし非違があると認められること」について、相手国等から提供があつた情報から非違があると直接的に認められる場合に加えて相手国等から提供があつた情報のみで非違があるとは認められないが、その情報とそれ以外の情報を一体的に見ると非違があると認められるときも、「相手国等から提供があつた情報に照らし非違があると認められるとき」に含まれることを明らかにするものである。
- 2 なお、「非違があると認められる」とは、課税庁が相手国等から提供があつた情報について、課税庁としての知見・判断能力をもって客観的に評価した場合に、非違があると認められると合理性をもって判断できることをいうものである。

第6章 経過措置に関する事項

(提出物件の留置きの適用)

10－1 法第74条の7の「提出物件の留置き」に関する規定は、平成25年1月1日以後に提出される物件について適用されることに留意する。

【解説】

1 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年法律第114号）附則（以下「附則」という。）第40条《提出物件の留置きに関する経過措置》において、「新国税通則法第74条の7及び第74条の8（新国税通則法第74条の7に係る部分に限る。）の規定は、平成25年1月1日以後に提出される新国税通則法第74条の7に規定する物件について適用する。」と規定されている。

このことから、本10－1においては、法第74条の7《提出物件の留置き》の規定は、平成25年1月1日以後に提出される物件について適用されることを明らかにしている。

2 したがって、法第74条の9《納税義務者に対する調査の事前通知等》又は法第74条の11《調査の終了の際の手続》の規定が適用されない調査（本通達10－2又は本通達10－3参照）を行う場合であっても、平成25年1月1日以後に提出される物件については、法第74条の7の規定が適用されることになる。

(事前通知手続の適用)

10－2 「所得税法等の一部を改正する法律」(平成 26 年法律第 10 号) による改正前の法第 74 条の 9 の規定は、平成 25 年 1 月 1 日以後に納税義務者に対して法第 74 条の 2 から法第 74 条の 6 までの規定による質問検査等を行う調査から適用されることに留意する。

(注) 法第 74 条の 2 から法第 74 条の 6 までの各条の規定は、平成 25 年 1 月 1 日以後に納税義務者等に対して行う質問検査等(同日前から引き続き行われている調査等に係るものを除く。)から適用されることに留意する。

【解説】

1 附則第 39 条第 3 項《当該職員の質問検査等に関する経過措置》において、法第 74 条の 9 から法第 74 条の 11 までの規定は、平成 25 年 1 月 1 日以後に納税義務者に対して行う質問検査等について適用することとされ、同日前から引き続き継続されている調査(「経過措置調査等」)においては、これらの規定は適用されないこととされている。

このことから、本 10－2 においては、法第 74 条の 9 《納税義務者に対する調査の事前通知等》の規定は、平成 25 年 1 月 1 日以後に質問検査等を開始する調査につき、同日以後に事前通知を行うものから適用されることが明らかにされている。

なお、平成 25 年 1 月 1 日以後に質問検査等を開始する調査について、事前通知を行わないこととする場合には、法第 74 条の 10 《事前通知を要しない場合》の規定が適用されることとなる。

2 また、平成 26 年度税制改正により国税通則法が改正され、税務代理権限証書に、納税義務者への事前通知は税務代理人に対して行うことについて同意する旨が記載されている場合には、当該納税義務者への事前通知は当該税務代理人に対して行えば足りることが規定された。

所得税法等の一部を改正する法律(平成 26 年法律第 10 号)附則第 39 条第 2 項《国税通則法の一部改正に伴う経過措置》において、この規定については、平成 26 年 7 月 1 日以後にされる法第 74 条の 9 第 1 項の規定による通知について適用することとされていることから、本 10－2 においては、『「所得税法等の一部を改正する法律」(平成 26 年法律第 10 号) による改正前の』との文言が確認的に置かれている。

(調査の終了の際の手続の適用)

10－3 「所得税法等の一部を改正する法律」(平成 27 年法律第 9 号) による改正前の法第 74 条の 11 の「調査の終了の際の手続」に関する規定は、平成 25 年 1 月 1 日以後に納税義務者に対して法第 74 条の 2 から法第 74 条の 6 までの規定による質問検査等を行う調査から適用されることに留意する。

(注)

- 1 法第 74 条の 2 から法第 74 条の 6 までの各条の規定は、平成 25 年 1 月 1 日以後に納税義務者等に対して行う質問検査等(同日前から引き続き行われている調査等に係るものを除く。)から適用されることに留意する。
- 2 法第 74 条の 14 《行政手続法の適用除外》に規定する理由の提示は、平成 25 年 1 月 1 日より前に改正前の各税法に基づき質問検査等を開始した調査であっても同日以後に行う処分から適用となるので留意する。

【解説】

- 1 附則第 39 条第 3 項《当該職員の質問検査等に関する経過措置》において、法第 74 条の 9 から法第 74 条の 11 までの規定は、平成 25 年 1 月 1 日以後に納税義務者に対して行う質問検査等について適用することとされ、同日前から引き続き継続されている調査(「経過措置調査等」)において当該規定は適用されないこととされている。

このことから、本 10－3 においては、法第 74 条の 11 《調査の終了の際の手続》の規定は、平成 25 年 1 月 1 日以後に質問検査等を開始する調査から適用されることを明らかにしている。

- 2 また、平成 27 年度税制改正により国税通則法が改正され、平成 27 年 4 月 1 日以後に行われる実地の調査以外の調査(同日前から引き続き行われる調査は除く。)は、再調査の可否を判断する前提となる「前回の調査」に該当しないことが規定された。

所得税法等の一部を改正する法律(平成 27 年法律第 9 号)附則第 53 条《国税通則法の一部改正に伴う経過措置》第 5 項において、この規定については、平成 27 年 4 月 1 日以後にされる法第 74 条の 11 第 6 項(現在の第 5 項)に規定する修正申告書若しくは期限後申告書の提出若しくは源泉徴収に係る所得税(現在の「源泉徴収等による国税」)の納付又は更正決定等の後に行う新国税通則法第 74 条の 11 第 6 項(現在の第 5 項)の規定による質問検査等について適用することとされていることから、本 10－3 においては、『「所得税法等の一部を改正する法律」(平成 27 年法律第 9 号)による改正前の』との文言が確認的に置かれている。

- 3 なお、法第 74 条の 14 《行政手続法の適用除外》に規定する理由の提示は、附則第 41 条《行政手続法の適用除外に関する経過措置》において、平成 25 年 1 月 1 日以後にする行為について適用することとされている。

したがって、法第 74 条の 11 の規定の適用時期とは異なり、理由附記に係る法第 74 条の 14 の規定については、平成 25 年 1 月 1 日より前に質問検査等を開始した調査であっても同日以後に行う処分から適用されることになることから、当該調査の結

果、更正、決定又は加算税の賦課決定などの処分が行われることとなった場合には、当該処分について理由の提示（理由附記）を行う必要がある。本 10－3 注書 2 においては、この旨が確認的に示されている。

（国税の更正、決定等の期間制限の特例の適用）

10－4 法第71条第1項第4号の国税の更正、決定等の期間制限の特例に関する規定は、令和2年4月1日以後に法定申告期限等が到来する国税について適用されることに留意する。

【解説】

所得税法等の一部を改正する法律（令和2年法律第8号）附則第52条《国税通則法の一部改正に伴う経過措置》において、「新国税通則法第71条第1項（第4号に係る部分に限る。）の規定は、施行日以後に新国税通則法第70条第1項各号に定める期限又は日が到来する国税について適用する。」と規定されている。

このことから、本10－4においては、法第71条第1項第4号の規定は、令和2年4月1日以後に法定申告期限等が到来する国税について適用されることを明らかにしている。

【連結法人の連結所得に対する法人税の調査に係る適用関係】

10－5 連結法人の令和4年4月1日前に開始した連結事業年度の連結所得に対する法人税の調査については、令和4年6月●日付課総10－●ほか●課共同『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』の一部改正について」（法令解釈通達）による改正前の4－1(4)及び4－2(1)ロ並びに7－1から7－5までの取扱いを適用する。この場合において、7－1の「法」とあるのは「所得税法等の一部を改正する法律（令和2年法律第8号。以下「令和2年改正法」という。）附則第14条第2項の規定によりなおその効力を有するものとされる令和2年改正法第13条の規定による改正前の国税通則法（以下「令和2年改正前国税通則法」という。）」と、7－2から7－5までの「法」とあるのは「令和2年改正前国税通則法」と、7－3の「法人税法」とあるのは「令和2年改正法附則第14条第2項の規定によりなおその効力を有するものとされる令和2年改正法第3条の規定による改正前の法人税法」と、それぞれ読み替えるものとする。

【解説】

- 1 連結納税制度においては、連結法人税に係る納税義務者とは連結親法人のみを指すこととされていたのであるが、一方で、法第7章の2の調査手続規定を適用する場合の納税義務者とは、連結親法人だけでなく、連結子法人を含む個々の連結法人とされていた。法人税法及び国税通則法におけるこの「納税義務者」の意義の相違を前提として、法第7章の2の調査手続規定のうち法第74条の9から法第74条の11までの規定の適用に当たり留意すべき取扱いとして、本通達の第4章第1節《共通的事項》に4－1《一の調査》（連結納税制度に係る取扱いは(4)ロ）及び4－2《「課税期間」の意義等》（連結納税制度に係る取扱いは(1)ロ）が、第4章第4節《連結法人の連結所得に対する法人税に係る適用関係に関する事項》に7－1《法第74条の9又は法第74条の10の規定の適用関係》から7－5《法第74条の11第6項の規定の適用関係》までの取扱いが、それぞれ定められていた。
- 2 令和2年度の税制改正により、連結納税制度から移行することとされたグループ通算制度においては、各通算法人単位で申告・納税義務を負うこととされる一方、法第7章の2の調査手続規定を適用する場合の納税義務者は、従前どおり、各法人が納税義務者とされるため、両法におけるこの「納税義務者」の意義に差異は無くなった。これらのことから、上記の4－1(4)及び4－2(1)ロが改正され、また、7－1から7－5までの取扱いは削除された。
- 3 このグループ通算制度の規定は、令和4年4月1日以後開始する事業年度から適用することとされ、連結法人の連結親法人事業年度が同日前に開始した連結事業年度の連結所得に対する法人税については、改正前の法令の規定はなおその効力を有することとされた（令和2改正法附則第14条）。この改正法令に係る経過的取扱いを受けて、上記の各通達で定められていた連結納税制度に係る取扱いについても、なお従前の例によることが、本10－5において明らかにされている。

(参考)

以下では、令和4年6月●日付課総10－●ほか4課共同『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』の一部改正について」（法令解釈通達）による改正前の第4章第4節《連結法人の連結所得に対する法人税に係る適用関係に関する事項》の各規定及びこれらの各規定の【解説】を参考として掲げる。

なお、登場する法令などは、所得税法等の一部を改正する法律（令和2年法律第8号）による改正前のものである（【解説】中の法令は、同法による改正後の条項を追記して一部補足している）。

おって、令和2年度税制改正前までは、4－1(4)において、移転価格調査の例に加え、「ロ 連結子法人が複数の連結法人に係る同一課税期間の法人税の調査について、連結子法人の調査を複数の調査に区分する場合」が掲げられていた。これは、連結納税制度では、法人税の調査先として連結親法人（1社）と連結子法人（1社以上）という複数の法人格が存在し得るところ、連結子法人が複数いる場合のこれらの連結子法人に対する調査についても連結納税義務という一つの納税義務を対象とするものであるものの、これらの調査を同時に行うよりも時期を分けて行った方が納税義務者の事務負担の軽減等に資するといった観点から別個に実施しているのが通例となっているケースの例示として掲げられていたものである。

(法第 74 条の 9 又は法第 74 条の 10 の規定の適用関係)

- 7-1 連結所得に対する法人税の調査の場合には、各連結法人が、それぞれ法第 74 条の 9 第 3 項第 1 号に規定する「納税義務者」に当たることから、法第 74 条の 9 又は法第 74 条の 10 の規定は、連結法人の場合には、連結親法人、連結子法人の区別を問わず、当該職員による質問検査等の対象となる各連結法人ごとに適用することに留意する。

【解説】

- 1 連結法人税の場合、法人税法の規定により、連結親法人が連結グループを代表してグループ全体の所得（連結法人所得）について申告・納税義務を負い、一方、連結子法人は、個別帰属額の届出書を提出するとともに、連結親法人の連結法人税について連帯納付の責任を負うこととされている。すなわち、法人税法上は、連結法人税に係る納税義務者とは連結親法人のみを指すことになる。

しかしながら、連結法人税の調査について法第 74 条の 9 から法第 74 条の 11 までの各規定を適用する場合の納税義務者とは、法人税法上の納税義務者である連結親法人だけでなく、連結子法人を含む個々の連結法人を指すこととなる。

この点は、法第 74 条の 2 《当該職員の所得税等に関する調査に係る質問検査権》第 1 項第 2 号イ及び法第 74 条の 9 《納税義務者に対する調査の事前通知等》第 3 項第 1 号によれば、法人税の調査における質問検査等の相手方である納税義務者は、「法人税の納税義務がある者」ではなく、単に「法人」と規定されていること、また、法第 74 条の 11 《調査の終了の際の手続》第 4 項で「納税義務者が連結子法人である場合」と表されていることから明らかである。

このように、法第 7 章の 2 の調査手続規定における「納税義務者」と法人税法における「納税義務者」の間で意義に相違があり、場合によっては誤解を生じかねないことから、本 7-1 前段において、法第 74 条の 9 から法第 74 条の 11 までの規定の適用に当たっては、連結法人がそれぞれ別個の「納税義務者」となる旨が留意的に示されている。

- 2 なお、連結法人に対する連結法人税の調査の対象は、連結親法人に対する調査においては連結法人税の納税義務（連結グループ全体の所得金額に対する連結法人税）であり、連結子法人に対する調査においては、連結親法人が負っている連結法人税の納税義務のうち当該連結子法人の個別帰属額に係る部分となる。

(連結子法人に対する事前通知)

- 7-2 法第74条の9第1項の規定による事前通知は、実地の調査において質問検査等の対象となる納税義務者に対して行うものであるから、連結所得に対する法人税の調査の場合には、実地の調査を行わない連結子法人に対しては、事前通知を行うことを要しないことに留意する。

【解説】

- 1 本通達7-1のとおり、法第74条の9《納税義務者に対する調査の事前通知等》の規定の適用に当たっては、連結親法人、連結子法人はそれぞれ別個の納税義務者とされるので、連結法人ごとに法第74条の9の規定より事前通知を行うべきことになる。

ところで、実務では、連結法人税に係る実地の調査を行う場合において、連結親法人については実地の調査の相手方とするものの、連結子法人についてはその一部のみを実地の調査における質問検査等の相手方とすることも少なくない。

しかし、その場合でも、調査の結果、連結法人税の調査の対象である納税義務（連結所得等）に異動が生ずれば、調査の相手方とならなかった連結子法人を含む全ての連結子法人の個別帰属額に異動を生ずるというケースもあるので、調査の結果という観点からすると、実地の調査の相手方とはならない連結子法人にも影響が及び得ることとなる。

このため、いずれかの連結法人につき実地の調査を行う場合には、実地の調査において質問検査等を行わない連結子法人に対しても、法第74条の9第1項（納税義務者に対する調査の事前通知）の規定により事前通知を行う必要があるのではないかと疑問が生じる。

- 2 この点については、法第74条の9の規定に基づき事前通知を行う必要があるか否かは、あくまでも納税義務者（連結子法人）ごとに、実地の調査において質問検査等の相手方となるか否かにより判断されるべきものである。

そこで、本7-2においては、実地の調査により質問検査等の相手方とならない連結子法人に対しては、法第74条の9第1項の規定による事前通知を行うことを要しないことが確認的に明らかにされている。

(法第 74 条の 11 第 1 項又は第 2 項の規定の適用関係)

7-3

(1) 連結親法人に対する更正決定等をすべきと認められない旨の通知

連結親法人に対する法第 74 条の 11 第 1 項の規定による更正決定等をすべきと認められない旨の通知については、国税に関する実地の調査の結果、当該連結親法人及び連結子法人のいずれにも非違事項が認められない場合に通知することに留意する。

(2) 連結親法人に対する調査結果の内容の説明

連結親法人に対する法第 74 条の 11 第 2 項の規定による調査結果の内容の説明については、国税に関する調査の結果、当該連結親法人において認められた非違事項のほか、連結子法人において認められた非違事項についても説明することに留意する。

(3) 連結子法人に対する調査の終了の際の手続

連結子法人について、法第 74 条の 11 第 2 項に規定する「更正決定等をすべきと認める場合」に該当するか否かは、国税に関する調査の結果、当該連結子法人に係る法人税法第 81 条の 25《連結子法人の個別帰属額等の届出》の規定による個別帰属額の届出書に記載された内容について、連結親法人に対して更正決定等をすべきと認められることとなる非違事項（以下、7-3(3)において単に「非違事項」という。）があるかどうかにより判定することに留意する。

(注) 連結子法人に対する実地の調査の結果、非違事項が認められない場合には、他の連結子法人に対する調査の結果、非違事項が認められ、連結親法人に対して更正決定等を行うこととなっても、当該非違事項が認められない連結子法人に対しては更正決定等をすべきと認められない旨を通知することとなることに留意する。

【解説】

- 1 法令上、「更正決定等」の対象となるのは、納税申告書に係る課税標準等又は税額等とされているところ、連結法人税について納税義務を負い、納税申告書（この場合は連結確定申告書）を提出する義務を負うのは連結親法人であって、連結子法人は個別帰属額の届出書を提出するのみであることから、連結法人税の調査について法第 74 条の 11 第 1 項（更正決定等をすべきと認められない旨の通知）又は第 2 項（調査結果の内容説明）を適用するに当たり、連結法人について「更正決定等をすべきと認められない（認める）場合」とはどのような場合をいうのかが問題となる。

この点、まず、連結法人税の納税義務を負い、連結確定申告書を提出する「連結親法人」について「更正決定等をすべきと認める場合」とは、連結親法人が提出した連結確定申告書に記載された課税標準等又は税額等について更正決定等をすべきと認める場合が該当することは明らかである。

他方、連結確定申告書を提出しない「連結子法人」について「更正決定等をすべきと認める場合」とは、法第 74 条の 11 の趣旨に照らすと、当該連結子法人について連結親法人の課税標準等又は税額等の更正決定等につながる非違が把握された場合を

いうものと考えられる。

これは、法人税法第 81 条《各連結事業年度の連結所得に対する法人税の課税標準》においては、連結親法人に対して課する各連結事業年度の連結法人税の課税標準は、当該連結親法人の属する連結法人の各連結事業年度の連結所得の金額とすると規定されており、調査において連結子法人の連結所得に非違がある場合には、連結親法人に課される連結法人税の課税標準等又は税額等に影響を及ぼすことになるから、言い換えれば、連結子法人の調査において連結法人税の課税標準等又は税額等の更正決定等につながる非違を把握した場合には、必然的に連結親法人の調査において当該連結法人税を「更正決定等すべき」ことになるからである。

また、上記の点を連結親法人から見ると、連結親法人の調査において連結法人税の課税標準等又は税額等の更正決定等につながる非違が把握されなくとも、いずれかの連結子法人の調査において連結法人税の課税標準等又は税額等の更正決定等につながる非違が把握されれば、「更正決定等をすべきと認める」場合に当たることとなる。

なお、連結親法人又は連結子法人の調査により連結法人税の課税標準等又は税額等に異動が生じた結果、調査の相手方ではない連結子法人の個別帰属額に異動が生じる場合もある。この場合は、調査の相手方ではない連結子法人について連結法人税の課税標準等又は税額等の更正決定等につながる非違が把握されたわけではないし、当該調査の相手方ではない連結子法人の個別帰属額の届出書の変更のために調査が必要となることもないので、当該調査の相手方でない連結子法人については「更正決定等をすべきと認める」場合には当たらないことに留意が必要と考えられる。

- 2 法第 74 条の 11《調査の終了の際の手続》第 1 項に規定する更正決定等すべきと認められない旨の通知は、実地の調査の結果、更正決定等をすべきと認められない場合に行う手続である。

ところで、上記 1 のとおり、いずれかの連結法人（連結親法人又は連結子法人）において連結法人税の課税標準等又は税額等の更正決定等につながる非違が把握されれば、連結親法人の提出する連結確定申告書に係る課税標準等又は税額等を「更正決定等をすべきと認める場合」に当たることとなる。

逆にいえば、連結親法人について「更正決定等をすべきと認められない」場合とは、連結法人のいずれにも連結法人税の課税標準等又は税額等の更正決定等につながる非違事項が認められない場合ということになる。

本 7－3(1)においては、上記を踏まえ、連結親法人に対する法第 74 条の 11 第 1 項の規定の適用について、連結法人税に関する実地の調査の結果、当該連結親法人及び連結子法人のいずれにも非違事項が認められない場合に「更正決定等をすべきと認められない旨の通知」を行うことが留意的に明らかにされている。

- 3 法第 74 条の 11 第 2 項（調査結果の内容説明）に規定する調査結果の内容の説明は、税務署長等が調査により更正決定等をすべきと認めた場合に行う手続である。

ところで、上記 1 及び 2 のとおり、連結親法人について更正決定等をすべきと認める場合とは、連結親法人の調査において連結法人税の非違を把握した場合に限らず、連結子法人の調査において連結法人税の課税標準等又は税額等の更正決定等につながる非違を把握した場合も該当することになる。

そこで、本 7－3(2)においては、連結親法人に対する法第 74 条の 11 第 2 項の規定

の適用については、上記を踏まえ、連結法人税に関する調査の結果、連結子法人において連結法人税の課税標準等又は税額等の更正決定等につながる非違が認められた場合には、連結親法人に対しては、当該連結親法人において認められた非違事項のほか、当該連結子法人において認められた非違事項についても、調査結果の内容の説明を行う必要があることが留意的に示されている。

- 4 上記1のとおり、連結子法人に対する調査の結果、法第74条の11第2項（調査結果の内容説明）に規定する「更正決定等をすべきと認める場合」に該当するか否かは、当該連結子法人に係る法人税法第81条の25《連結子法人の個別帰属額等の届出》の規定による個別帰属額の届出書に記載された内容について、連結親法人が提出した連結確定申告書に記載された課税標準等又は税額等の更正決定等につながる非違事項があるかどうかにより判定することになる。

このことから、本7-3(3)においては、連結法人税に関する調査において、連結子法人の個別帰属額の届出書に記載された内容に、連結親法人に対して更正決定等をすべきと認められることとなる非違事項がある場合は、当該連結子法人に対し、法第74条の11第2項に基づき当該非違事項に係る調査結果の内容説明を行う必要があることについて留意的に示されている。

なお、当該連結子法人の調査において、連結親法人に対して更正決定等をすべきと認められることとなる非違事項がない場合には、その調査が実地の調査であれば、法第74条の11第1項の規定による「更正決定等をすべきと認められない旨の通知」を行うこととなる（下記5参照）。

（注）連結子法人に対し、法第74条の11第2項に規定する調査結果の内容の説明を行う場合、当該連結子法人は、連結親法人が提出した連結確定申告書に係る修正申告等を行うわけではないから、説明すべき内容は連結法人税の課税標準等又は税額等の更正決定等につながる個別帰属額の届出書に係る非違事項であって、連結確定申告に係る非違事項ではない。したがって、同項の規定が適用される場合であっても、修正申告等の勧奨を規定する同条第3項の規定は適用されないことになる。

- 5 連結子法人に対する実地の調査において、当該連結子法人については連結法人税の課税標準等又は税額等の更正決定等につながる非違が把握されなくとも、他の連結法人に対する調査により連結法人税の課税標準等又は税額等の更正決定等につながる非違が把握された結果、当該連結子法人の個別帰属額に異動が生じる場合もある。

しかし、この場合の当該連結子法人の個別帰属額の異動は、他の連結法人に対する調査の結果生じたものであって、当該連結子法人の調査の結果生じたものではない。法第74条の11第1項に規定する「更正決定等をすべきと認められない旨の通知」は連結法人ごとに適用されることから、連結子法人に対する実地の調査の結果、何ら非違事項が認められない場合には、例え、他の連結法人に対する調査により、反射的に当該連結子法人の個別帰属額に異動が生じることとなったとしても、当該非違事項が認められない連結子法人に対しては更正決定等をすべきと認められない旨を通知することとなる。誤解を生じる可能性もあるため、本7-3(3)注書においては、この点が留意的に示されている（上記1参照）。

(一部の連結子法人の同意がない場合における連結親法人への通知等)

7-4 法第74条の11第4項の規定の適用上、連結子法人の同意があるかどうかは、各連結法人ごとに判断することとなるが、2以上の連結子法人のうち、一部の連結子法人について同項の同意がない場合においては、当該同意がない連結子法人に対する同条第1項の通知又は同条第2項に規定する説明については、当該同意がない連結子法人に対して行うことに留意する。

【解説】

本7-4は、法第74条の11第4項（同意に基づく連結親法人への通知等）の規定について、複数ある連結子法人の間で同項の規定に基づく同意の有無が分かれた場合の同意がない連結子法人への同項の適用関係を明確にするため、当該同意がない連結子法人に対する同条第1項の通知又は同条第2項に規定する説明については、当該同意がない連結子法人に対して行う必要がある旨を確認的に示すものである。

(法第 74 条の 11 第 6 項の規定の適用関係)

- 7-5 連結法人に対して、国税に関する実地の調査（以下、7-5において「前回の調査」という。）を行った後において、前回の調査における質問検査等の相手方とならなかった連結子法人に対して、前回の調査における課税期間を対象として国税に関する調査を行おうとする場合には、法第 74 条の 11 第 6 項の適用があることに留意する（4-1(4)ロの取扱いによる場合を除く。）。

【解説】

- 1 法第 74 条の 11 第 6 項 (※令和 4 年 4 月 1 日以後第 5 項へ移項)（調査終了後の再調査の手続）では、同条第 1 項の通知をした後又は同条第 2 項の調査（実地の調査に限る。）の結果につき納税義務者から修正申告書若しくは期限後申告書の提出若しくは源泉徴収等による国税の納付があった後若しくは更正決定等をした後において、当該納税義務者に対し、同一の納税義務（税目・課税期間）について改めて質問検査等（いわゆる再調査）を行う場合には、新たに得られた情報に照らし非違があると認める場合に該当することが必要であるとされている。

そこで、同条第 6 項の規定を連結法人税の調査に適用するに当たり、先に行われた連結法人税の実地の調査において質問検査等の相手方とならなかった連結子法人に対して、先に行われた実地の調査と同一の課税期間（連結事業年度）を対象として連結法人税の調査を行おうとする場合に、当該連結子法人に対する調査が同項におけるいわゆる再調査に該当するのかが問題となる。

- 2 この点、本通達 4-1 において「調査は、納税義務者について税目・課税期間によって特定される納税義務に関してなされるもの」とされており、これを連結法人税の調査にあてはめると、先に行われた実地の調査で対象となった納税義務は、法人税法第 4 条の 2 《連結納税義務者》の規定により連結親法人が負う連結法人税の納税義務であって、連結法人全体で一つと捉えられるものである。

したがって、一部の連結法人のみを対象として実地の調査を行ったとしても、それは調査対象とした連結事業年度に係る連結法人税の納税義務全体に関して実地の調査を行ったことになると解される。つまり、個々の連結子法人に対する質問検査等の有無にかかわらず、連結法人全体がその調査の対象となったこととなる。

- 3 そこで、本 7-5 においては、連結法人（連結親法人又は連結子法人）のいずれかに対する連結法人税の実地の調査（以下「前回の調査」という。）を行った後に、前回の調査では質問検査等の相手方とならなかった連結子法人に対して、前回の調査と同一の連結事業年度を対象とする連結法人税の調査を行おうとする場合は、法第 74 条の 11 第 6 項の規定により、同項に規定する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り、当該連結子法人に対し質問検査等を行うことができることが明らかにされている。