

課税総括課情報	第●号	令和元年●月●日	国税庁 課税総括課
---------	-----	----------	--------------

「『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』
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）

国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達について、下記の国税通則法等の一部改正に伴い改正した本通達に係る趣旨を別添のとおり改めて取りまとめたことから、執務の参考とされたい。

記

年度	法令改正内容	通達改正内容
H27	行政不服審査法等の改正により、「異議申立て」から「再調査の請求」へ名称変更がされた。	【1-1、5-1、6-1及び6-6】 法令改正に伴い、文言修正を行った。
H28	国税通則法の改正により、調査通知を受けて修正申告等を行った場合の過少申告加算税等の整備がされた。	【1-1】 修正申告書の提出があった場合において、部内の処理でのみ更正があるべきことを予知してなされたものに当たらないものとして過少申告加算税の賦課決定を行うときの一連の行為について、法第74条の9から法第74条の11までの各条の規定は適用されないこととした。 【8-1】 事前通知について、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ときは、「実地の調査を行う旨」、「調査対象税目」及び「調査対象期間」について、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とした。
H29	国税通則法の改正により、申告納税方式の間接国税（たばこ税、揮発油税、石油ガス税、石油石炭税、酒税）について、取引先に対する質問検査権が整備されたことにより、国税通則法第74条の4第3項等から「運搬中」の記載が削除された。	【1-8】 本通達を削除した。
R元	国税通則法の改正により、①従来から実施していた事業者等への任意の情報提供依頼に係る権限が法令上明確化（国税通則法第74条の12第1項）されたとともに、②新たに、担保措置（罰則）を伴ったより実効的な形による情報照会を行うことができるることとする規定（国税通則法第74条の7の2）が創設された。	【3-1～3-12】 情報照会手続に関する取扱いについて、整備を行った。

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。

目 次

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
------------------	---

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·····	4
3－2 「特別の法律により設立された法人」の範囲·····	5
3－3 「特定取引者の範囲を定め」の意義·····	6
3－4 「特定事業者等」による「報告」の方法·····	7
3－5 法第74条の7の2第1項の規定による処分の意義·····	8
3－6 「特定取引と同種の取引」の意義·····	9
3－7 「課税標準」の意義·····	10
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·····	11
3－9 「特定事業者等の住所又は居所の所在地」の範囲·····	12
3－10 「特定取引」の範囲·····	13
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·····	14
3－12 「特定事項」の範囲·····	15

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

4－5 通知等の相手方 16

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 18

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 20

第3節 調査の終了の際の手続に関する事項

6－1 法第74条の11第1項又は第2項の規定の適用範囲 22

6－6 法第74条の11第6項の規定の適用 23

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 25

第1章 法第74条の2～法第74条の6関係（質問検査権）

(注) 下線を付した箇所が改正部分である。

(「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に係る所得税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、第7章の2のほかにも多くの規定（第24条《更正》、第25条《決定》、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

調査手続規定	調査の目的		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	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11⑥) 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6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6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。

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）

(注) 下線を付した箇所が改正部分である。

(「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はなく、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、「○○の販売を行う者のうち、令和○年中に、取引金額が○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 75①）。

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い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、プラットフォーマー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「第一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

(注) 下線を付した箇所が改正部分である。

(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、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

(注) 下線を付した箇所が改正部分である。

(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《納税義務者に対する調査の事前通知等》第 1 項は、「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《納税義務者に対する調査の事前通知等》又は法第 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、実際の手續(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	調査の目的		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	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 11⑥) 前回の調査	○	×(注 1)	×		×	
再調査	○	○	○(注 2)	○(注 2)	○(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6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。

(「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

法74条の10

税務署長が、

- 調査の相手方である納税義務書の申告((1))若しくは過去の調査結果の内容((2))又はその営む事業内容に関する情報((3))その他国税庁等若しくは税関が保有する情報((4))に鑑み、
- ・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(1)
- ・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(2)
- があると認める場合

事前通知の要否の判断の構造

合理的に推認可能であること

判断の前提となる事実

- (1) 申告内容
- (2) 過去の調査結果
- (3) 営む事業内容に関する情報
- (4) 税務当局が保有する情報

「……に鑑み、
……と認める」

事前通知自体が困難である場合

認められるべき一定の事情

- 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」の具体例（通達5-9）
 - ・事前通知することにより、納税者において、例えば以下のような事情が合理的に推認されること
 - (1) 法128二・三に掲げる行為（不提示・虚偽答弁・忌避妨害等）を行うことを助長すること
 - (2) 調査の実施を困難にすることを意図し逃亡すること
 - (3) 帳簿書類等その他の物件を破棄・移動・隠匿・改ざん・変造・偽造すること
 - (4) 過去の違法・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・書類の適正な記載と保存を行っている状態を作出
 - (5) 紳税者の使用人・取引先・その他の第三者に対し、上記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（強要、買収又は共謀することを含む）
 - 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」の具体例（通達5-10）
 - (1) 事前通知することにより、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

第3節 調査の終了の際の手続に関する事項

(注) 下線を付した箇所が改正部分である。

(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 6 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）

調査手続規定	調査の目的		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	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 11⑥) 前回の調査	○	×(注 1)	×	×	×	×
再調査	○	○	○(注 2)	○(注 2)	○(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 6 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。

(法第 74 条の 11 第 6 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に係る所得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ついて、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 6 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 6 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による所得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）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）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。

第5節 税務代理人に関する事項

(注) 下線を付した箇所が改正部分である。

(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は、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こと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。