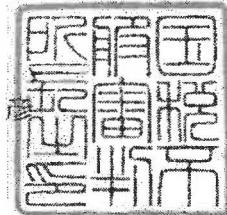


裁 決 書

大裁(所)令5第44号
令和6年4月18日

国税不服審判所長 清野正彦



審査請求人

住 所 [REDACTED]

氏 名 [REDACTED]

原処分庁 [REDACTED]

原 処 分 令和5年3月14日付でされた令和3年分の所得税及び復興特別所得
税に係る過少申告加算税の賦課決定処分

上記審査請求について、次のとおり裁決する。

主 文

審査請求を棄却する。

理 由

1 事実

(1) 事案の概要

本件は、審査請求人（以下「請求人」という。）が、所得税等の修正申告書を提出したところ、原処分庁が過少申告加算税の賦課決定処分をしたことに対し、請求人が、原処分庁の調査手続には違法があり、また、確定申告書に添付した誤りのある源泉徴収票について、正当なものを給与の支払者が請求人に交付しなかったことなどの事情は、過少申告加算税が課されない「正当な理由があると認められる」場合に当たるなどとして、原処分の全部の取消しを求めた事案である。

(2) 関係法令

関係法令は別紙のとおりである。

なお、別紙で定義した略語については、以下、本文においても使用する。

(3) 基礎事実

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

なお、以下では、所得税及び復興特別所得税を併せて「所得税等」という。

イ 請求人について

請求人は、医師であり、令和3年分（以下「本件年分」という。）において、複数の法人等から給与の支払を受けていた。

ロ 関係法人について

(イ) [REDACTED]について

[REDACTED]（以下「[REDACTED]」という。）は、[REDACTED]に設立された法人で、[REDACTED]が代表理事を務めており、[REDACTED]の名称で心療内科・精神科の医院を経営している。

(ロ) [REDACTED]について

[REDACTED]（以下「[REDACTED]」といい、[REDACTED]と併せて「本件各法人」という。）は、[REDACTED]に設立された法人で、[REDACTED]が代表取締役を務めており、登記上、医療事務代行が事業目的に掲げられ、[REDACTED]の会計事務を担当している。

ハ 給与所得に係る源泉徴収票及び給与明細について

(イ) 請求人は、令和3年11月頃に、本件各法人が事務を委託していた[REDACTED]

[REDACTED]から、別表1のとおり記載された以下の源泉徴収票を郵送により受け取った。

A 支払者が[REDACTED]と記載された源泉徴収票（別表1の順号1）

B 支払者が[REDACTED]と記載された源泉徴収票（別表1の順号2、以下、上記Aの源泉徴収票と併せて「本件源泉徴収票1」、本件源泉徴収票1に記載された支払者を併せて「本件給与支払者」、本件給与支払者が請求人に支払った給与に係る所得を「本件給与所得」という。）

(ロ) 請求人は、別表2のとおり記載された以下の給与明細について、毎月発行される都度、受け取っていた。

A [REDACTED]名の各給与明細（2021年8月支払分、同年9月支払分及び同年11月支払分。以下、書面上、西暦で記載されているものについては和暦（令和3年）で記載し、別表2の順号1、2及び4の各給与明細を、それぞれ、以下「本件給与明細1-1」、「本件給与明細1-2」及び「本件給与明細1-4」という。）

B [REDACTED]名の給与明細（令和3年10月支払分）（別表2の順号3、以下「本件給与明細1-3」といい、本件給与明細1-1、本件給与明細1-2及び本件給与明細1-4と併せて「本件各給与明細1」という。）

(ハ) 請求人は、令和3年12月頃、請求人の代理人である[REDACTED]（以下「[REDACTED]」といふ。）を通じて、[REDACTED]の代理人である[REDACTED]（以下「[REDACTED]」といふ。）に対し、要旨、上記(イ)のBの源泉徴収票に記載の給与の支払金額4,493,606円と、本件給与明細1-1、本件給与明細1-2及び本件給与明細1-3の給与の支払金額の合計額3,698,094円から非課税である通勤手当の合計額43,150円を控除した金額3,654,944円が相違していることについて、当該相違を確認し、源泉徴収票と給与明細を整合させることを依頼した。

(二) [REDACTED]は、令和3年12月28日、[REDACTED]宛に、ファクシミリにより、別表3のとおり記載された[REDACTED]名の各給与明細（令和3年8月支払分、同年9月支払分、同年10月支払分及び同年11月支払分）（以下「本

件各給与明細2」といい、本件各給与明細1と併せて、以下「本件各給与明細」という。)を送付した。

(ホ) 請求人は、本件各給与明細2の内容について、令和4年1月頃、[REDACTED]を通じて、[REDACTED]に対し、要旨、以下のことを依頼した。

A 本件各給与明細2の給与の支払者名には、[REDACTED]と記載されているが、同社が記載されている理由を説明すること。

B 本件各給与明細2の給与の支払金額の合計額5,622,986円から非課税である通勤手当の合計額78,250円を控除すると5,544,736円であるが、本件源泉徴収票1に記載の給与の支払金額の合計額は5,617,586円であり、合計額が一致していない。どちらが正確であるのかを明らかにして、源泉徴収票又は給与明細の支払金額を速やかに修正すること。

C 本件各給与明細2によれば、社会保険料の過剰な控除があるため、確認の上、返還すること。

(ヘ) [REDACTED]は、上記(ホ)の依頼に対し、令和4年2月頃、[REDACTED]宛に、要旨、以下のとおり回答をした。

A 上記(ホ)のAについては、給与支払事務を会計事務所に委託しているところ、給与計算ソフトに利用者登録された名称([REDACTED])が出力された。

B 上記(ホ)のBについては、内容に及ぶ訂正はない。

(4) 審査請求に至る経緯

イ 確定申告書の提出及び申告内容について

(イ) 請求人は、令和4年2月22日、別表4の「確定申告」欄のとおり記載した本件年分の所得税等について、確定申告書(以下「本件確定申告書」という。)を原処分庁に提出した(以下、本件確定申告書による確定申告を「本件確定申告」という。)。

(ロ) 本件確定申告書には、以下の書面等が添付されていた。

A 請求人作成の書面(以下「請求人作成書面」という。)

B 本件源泉徴収票1

C 本件各給与明細

(ハ) 請求人作成書面には、本件源泉徴収票1及び本件各給与明細に記載された金

額に相違があることから、暫定的に、要旨、以下のとおり計算して本件確定申告を行い、当該相違は本件給与支払者又は業務委託している会計事務所に聞いてほしい旨が記載されていた。

A 収入金額

収入金額は、本件各給与明細1に記載された支払金額の合計額4,857,174円から非課税である通勤手当の合計額78,250円を差し引いた金額4,778,924円とした。

B 社会保険料

社会保険料控除は、本件各給与明細1に記載された社会保険料の合計額669,521円とした。

C 源泉徴収税額

源泉徴収税額は、本件源泉徴収票1の合計額である921,773円とした。

ロ 行政指導について

原処分庁は、本件確定申告について内容を審査した結果、給与所得などの内容の検討を要するとして、令和4年4月5日、同年5月31日及び同年6月10日において、請求人に対し、「所得税及び復興特別所得税の確定申告書の見直し・確認について」と題する書面等を送付して、本件給与所得などの見直しを求める行政指導を実施した。

ハ 原処分調査について

原処分庁所属の調査担当者（以下「本件調査担当者」という。）は、令和4年7月29日、本件年分の所得税等に係る調査（以下「本件調査」という。）を開始し、本件給与支払者等に対する質問検査等を実施した。

本件調査担当者は、令和5年1月10日、請求人との間で電話でのやり取りを行った上、同月13日、「修正申告等について」と題する書面等を送付した。

なお、本件調査に係る請求人への事前通知及び調査結果の説明の実施の有無については、当事者間に争いがある。

ニ 修正申告書の提出について

請求人は、令和5年1月17日、別表4の「修正申告」欄のとおり記載した本件年分の修正申告書（以下「本件修正申告書」という。）を原処分庁に提出した。

なお、本件修正申告書の第一表の左下余白部分には「延滞税、加算税等処分が

ある場合は、本申告書は審査請求、行政事件訴訟、国家賠償請求の対象にします」と記載されていた。

ホ 過少申告加算税の賦課決定処分について

原処分庁は、令和5年3月14日付で、別表4の「賦課決定処分」欄のとおり、請求人に対し、過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」という。）をした。

ヘ 審査請求について

請求人は、令和5年4月24日、本件賦課決定処分に不服があるとして、その全部の取消しを求めて審査請求をした。

2 争点

- (1) 本件調査の調査手続に原処分を取り消すべき違法があるか否か（争点1）。
- (2) 本件修正申告書の提出は、通則法第65条第5項に規定する、調査通知がある前にされたものであり、かつ、その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでない場合に該当するか否か（争点2）。
- (3) 本件確定申告が過少申告となったことについて、通則法第65条第4項第1号に規定する正当な理由があると認められる場合に該当するか否か（争点3）。

3 争点についての主張

- (1) 争点1（本件調査の調査手続に原処分を取り消すべき違法があるか否か。）について

原 処 分 庁	請 求 人
<p>次のとおり、本件調査の調査手続には原処分を取り消すべき違法はない。</p> <p>イ 通則法第65条第5項は、調査通知の事項として、①実地の調査を行う旨、②調査の対象となる税目、③調査の対象となる期間を規定しているところ、本件調査担当者は、令和4年7月29日、請求人に対し、上記①から③まで</p>	<p>次のとおり、本件調査の調査手続には原処分を取り消すべき違法がある。</p> <p>イ 通則法第74条の9では、調査の開始前に同条に規定する事前通知事項の全てを通知することとなっているところ、口頭及び文書での事前通知は受けていない。</p>

原処分庁	請求人
<p>の調査通知の事項を請求人に通知している。</p> <p>ロ 本件調査担当者は、令和5年1月10日、請求人に対し、具体的な非違の内容、過少申告加算税の額及び延滞税の額を電話で説明した。これに対し、請求人は、過少申告加算税及び延滞税については、納得がいかないなどと申し立てたほか、本件修正申告書（第一表）の左下余白部分にもその旨記載していたことから、過少申告加算税や延滞税について了知していたとみるのが自然である。また、本件調査担当者は、請求人に対し、複数回、電話連絡したもの、電話がつながらなかつたため、令和5年1月13日付で、請求人に対し、本件年分の所得税等の修正申告書案や修正申告に係る法的効果が記載された「修正申告等について」と題する書面等を送付した。</p> <p>ハ 原処分庁は、行政指導を通じて、請求人に対し、修正申告書の案を示すなどして自発的な修正申告を勧奨していたほか、本件調査担当者は、本件調査を行い、その内容の説明等のために、請求人に対し面談を申し入れたにもかかわらず、請求人は、繁忙等を理由に応じなかつたのであるから、原処分庁</p>	<p>ロ 過少申告加算税は、国民の財産を強制的に侵害する罰則であり、行政という公権力が国民に課す際は慎重にすべきであるから、罰則を科す前に文書で明確に通知すべきであるが、原処分庁は、修正申告の期限及び処分理由並びに過少申告加算税及び延滞税について請求人に対して説明をしなかった上、請求人に弁明する機会を与えず処分を行っており、このような調査手続は違法である。</p> <p>また、原処分庁は、請求人に対し、更正する旨を伝えたことがなく、通則法第74条の11第2項及び第3項にも違反している。</p> <p>ハ 請求人は、一刻も早く修正申告をするため、原処分庁が保有する正当な源泉徴収票の提示を求めたが、本件調査担当者は、その要求を拒否した上、請求人が自発的に修正申告することを妨害した。さらに、本件調査担当者は、正当な源泉徴収票及び給与明細が入手できず、精神的に混乱している請求人</p>

原処分庁	請求人
が修正申告書の提出を妨害した事実はない。また、本件調査担当者は、調査通知以降、必要に応じた程度及び時間で請求人に電話をしており、執拗に長時間にわたり繰り返し電話をした事実はないこと、請求人との応答は電話で完結していることから、面談を強要した事実はなく、対応が不適切であるとは認められない。	に対し、直接に面談しないと源泉徴収票を提示しないと言って面談を強要したばかりか、執拗に長時間に及ぶ電話を繰り返して修正申告を強要した。また、本件調査担当者が嘘の説明により過少申告加算税を支払わせようすることは詐欺であるから、本件調査担当者の上記行為には、いずれも刑法に抵触する違法がある。

(2) 争点2（本件修正申告書の提出は、通則法第65条第5項に規定する、調査通知がある前にされたものであり、かつ、その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでない場合に該当するか否か。）について

請求人	原処分庁
<p>本件修正申告書は、下記イのとおり、通則法第65条第5項に規定する調査通知がある前に提出されたものであり、下記ロのとおり、「その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでない場合」に該当する。</p> <p>したがって、通則法第65条第5項により、過少申告加算税は課されない。</p> <p>なお、仮に、そうでなかつたとしても、下記ロの事情は、通則法第65条第1項括弧書に該当するから、過少申告加算税は100分の5（5%）に減免されるべきである。</p>	<p>本件修正申告書は、下記イのとおり、令和5年1月17日に提出されているが、これは、通則法第65条第5項に規定する調査通知の後に提出されたものであり、「その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでない場合」に該当しない。</p>

請 求 人	原 処 分 序
イ 請求人は、本件調査担当者から、法令に規定する事前通知事項の全てを口頭及び文書で通知されておらず、事前通知を受けていないので、本件修正申告書の提出は、事前通知前になされたものに該当する。	イ 本件調査担当者は、上記(1)の「原処分序」欄のイのとおり、令和4年7月29日、請求人に対し、調査通知を行つており、令和5年1月17日の本件修正申告書の提出は、調査通知の後にされたものである。
ロ 請求人は、本件調査担当者から、調査終了日を明確に伝えられたことはなく、更正すべきと判断している旨の説明を受けていないし、文書も受け取っていない。また、請求人は、正当な源泉徴収票及び給与明細を受け取っておらず、本件各法人から説明がないことから、最終的な税額を確定することが不可能であったのであり、過少申告加算税を賦課されるとはみじんも思っていなかつた。	ロ 本件調査担当者は、令和4年9月16日、請求人に対し、源泉徴収票の確認調査が終了したことから、今後、修正申告などの是正が必要になる旨を伝えている。そうすると、遅くとも同日には、その後更正等に至るであろうということが客観的に相当程度の確実性をもって認められる段階（客観的確実時期）に達したものと認めるのが相当である。
請求人は、事前通知を受ける前から、以下のとおり、修正申告をしようと行動をとってきたのであり、これは、請求人に自発性があることを示すものである。 (イ) 本件確定申告書には、本件源泉徴収票1及び本件各給与明細を添付した上で、請求人作成書面において、源泉徴収票と給与明細の金額に相違があることを説明するなど、本件調査の前から誠実に申告	そうすると、本件修正申告書は、同日より後に提出されていることから、更正があるべきことを予知してされたものでない場合に該当しない。

請求人	原処分庁
<p>しようとしていた。</p> <p>(ロ) 本件各法人に対し、正当な源泉徴収票及び給与明細を請求人に交付するよう求めたり、原処分庁に対し、本件各法人が提出した正当な源泉徴収票を提示するよう求めたりしてきた。</p>	

(3) 爭点3（本件確定申告が過少申告となったことについて、通則法第65条第4項第1号に規定する正当な理由があると認められる場合に該当するか否か。）について

請求人	原処分庁
<p>次のとおり、本件確定申告が過少申告となったことについて、通則法第65条第4項第1号に規定する正当な理由があると認められる場合に該当する。</p> <p>イ 本件給与所得については、複数の源泉徴収票及び給与明細が存在し、源泉徴収票と給与明細の金額に相違があるほか、給与明細と給与の振込金額にも差額が生じていたため、請求人は、どれが正当な金額であるのか分からなかつた。このような源泉徴収票及び給与明細の内容では、信頼性に欠けているものといわざるを得ない。</p> <p>また、本件給与支払者において社会保険料が過剰に徴収されており、請求人は、何を根拠に確定申告をすればいいのか分からなかつた。</p> <p>そこで、請求人は、仕方がなく絶対</p>	<p>次のとおり、本件確定申告が過少申告となったことについて、通則法第65条第4項第1号に規定する正当な理由があると認められる場合に該当しない。</p> <p>イ 請求人は、令和3年12月28日、[]を通じて、[]から本件各給与明細2を入手しており、本件各給与明細2は、請求人が本件給与支払者から現実に得ていた給与の支払内容に沿うものであった。</p> <p>しかしながら、請求人は、本件確定申告書の提出時点において入手していた本件各給与明細2によらずに、本件各給与明細1及び本件源泉徴収票1に基づき、給与の支払金額を過少、社会保険料控除額を過大とすることで過少申告となる本件確定申告書を提出した。</p>

請求人	原処分
<p>に支払わなければならない税額で確定申告し、残りは本件各法人から明確な説明があり、正当な源泉徴収票及び給与明細が交付された後に申告することとした。</p> <p>□ 請求人及び □ は、 □ を通じて本件各法人に対し、正当な源泉徴収票及び給与明細を請求人に交付するよう求めたが交付されることはなく、交付の要求に対して本件各法人から一切回答がないから、正当な金額に基づいた確定申告ができなかった。</p>	<p>□ 本件確定申告書を提出したことについては、請求人が本件修正申告書の作成の基礎となった正当な源泉徴収票を本件給与支払者から得ることができなかつたという事情があつたとしても、当該事情は、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情には当たらず、過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷となるものとまでいふことはできない。</p>

4 当審判所の判断

(1) 争点1（本件調査の調査手続に原処分を取り消すべき違法があるか否か。）について

イ 通則法第65条に規定する過少申告加算税は、期限内申告書が提出された場合において、修正申告書の提出（調査による更正があるべきことを予知してされたものでないときを除く。）又は更正があったときに賦課されるものである。

また、通則法第24条《更正》は、税務署長が、調査により、課税標準等又は税額等を更正する旨規定している一方、同法第19条《修正申告》は、納税申告書を提出した者は、更正があるまでは修正申告書を税務署長に提出することができる旨規定している。

そうすると、更正に基づき過少申告加算税の賦課決定処分が行われた場合においては、当該更正は「調査により」行わなければならぬことから、仮に、調査手続に重大な違法があり調査が無いに等しいと評価された場合には、更正の取消

事由となり、それらに基づき行われた賦課決定処分も取り消されることとなる。

他方、修正申告は、税務署長の調査の有無にかかわらず、納税者が自己の意思により行うものであって、更正と異なり、調査が要件になっているものではない。

したがって、修正申告が課税庁の調査を受けてなされた場合であっても、当該調査の手続上の違法を理由に、その申告が無効になることはなく、当該申告に基づき行われた過少申告加算税の賦課決定処分が取り消されることもないと解すべきである。

よって、請求人によって本件修正申告書の提出がされている本件においては、そもそも、本件調査の調査手続に違法があることを理由に原処分を取り消すことはできない。

口 付言するに、まず、通則法第74条の2第1項に規定する質問検査等の範囲、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、質問検査等の必要があり、かつ、これと相手方の私的利息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ているものと解されるところ（最高裁昭和48年7月10日第三小法廷決定・刑集27巻7号1205頁参照）、本件調査担当者は、後述(2)の口の(イ)及び(ロ)のとおり、請求人が原処分庁の所得税等に係る見直しを求める行政指導に応じなかつたことから、請求人の本件確定申告書に係る課税標準等及び税額等を確定するために調査が必要であると判断して、調査通知を行った後に本件調査を開始している。そして、後述(2)の口の(ハ)から(チ)までのとおり、本件調査担当者は、本件確定申告に係る質問検査等を実施した上で、請求人に対し、調査結果の説明をした上で本件修正申告書の提出を勧奨した結果、本件修正申告書が提出されたのであるから、この点で本件調査に係る調査手続に違法はない。

また、請求人は、上記3の(1)の「請求人」欄のハのとおり、本件調査担当者が請求人に対して修正申告書の提出を妨害したほか、本件調査担当者の行為には、執拗な繰り返しの電話による面談及び修正申告の強要や、虚偽の説明により過少申告加算税を支払わせようとする詐欺等、刑法に抵触する違法がある旨主張する。

しかしながら、当審判所の調査及び審理の結果によつても、本件調査担当者が、請求人による修正申告書の提出を妨害したことや、虚偽の説明を行つたことを認めるに足りる証拠はない。また、後述(2)の口の(ハ)のとおり、本件調査担当者が、

請求人に対し複数回にわたって電話をして面談を求めたのは、本件調査の結果等についての説明を請求人と面談の上で行うためであり、それ自体、正当な理由に基づくものである上、その電話連絡の頻度が、社会通念上相当な限度を超えるものであったとの事実をうかがわせるような証拠も見当たらないのであるから、本件調査担当者が請求人に対し、面談の強要をしたとは認められない。また、後述(2)のロの(ト)及び(チ)のとおり、本件調査担当者は、請求人からの要望を受けて、請求人に対し、本件調査の結果についての説明を行った上で、修正申告を勧奨したところ、請求人が本件修正申告書を提出するに至ったのであり、本件調査担当者が、請求人に対し、修正申告をするよう強要したことを裏付ける客観的な証拠は見当たらない。したがって、本件調査の調査手続には、請求人の主張するような違法はない。

(2) 争点2（本件修正申告書の提出は、通則法第65条第5項に規定する、調査通知がある前にされたものであり、かつ、その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでない場合に該当するか否か。）について

イ 法令解釈

修正申告書の提出があった場合には、通則法第65条第1項の規定により、その修正申告により納付すべき税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を賦課するのが原則であるが、同項括弧書は、修正申告書の提出があった場合であっても、申告に係る国税についての調査があっ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することなく自発的に修正申告書を提出した者に対しては、その修正申告に基づき納付すべき税額に100分の5の割合を乗じて計算した金額に減額した過少申告加算税を課する旨を定めており、さらに、その提出が調査通知がある前に行われたものであるときは、同項の規定を適用しないこととされている。その趣旨は、課税庁において課税標準を調査する等の事務負担等を軽減することができることも勘案して、自発的に修正申告を決意し修正申告書を提出した者に対しては例外的に一段低い水準の加算税を課すこと、あるいは、免ずることをもって納税者の自発的な修正申告を奨励することを目的とするものと解するのが相当である。

通則法第65条第1項括弧書の趣旨などからすると、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されたものでない場合」というのは、税務職員がその申告に係る国税についての調査に着手してその申告が不適正であることを発見するに足るかあるいはその端緒となる資料を発見し、これによりその後の調査が進行し先の申告が不適正で申告漏れの存することが発覚し更正に至るであろうということが客観的に相当程度の確実性をもって認められる段階（いわゆる「客観的確実時期」）に達した後に、納税者がやがて更正に至るべきことを認識した上で修正申告を決意し修正申告書を提出したものでないことをいうものと解すべきである。そして、「客観的確実時期」が到来していたか否か、「納税者がやがて更正に至るべきことを認識した上で修正申告を決意し修正申告書を提出したものでない」といえるか否かについては、調査の内容や進捗状況、それに関する納税者の認識、修正申告に至る経緯、修正申告と調査の内容との関連性等の事情を総合考慮して判断すべきである。

なお、通則法第65条第1項括弧書及び第5項に規定する「調査」とは、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、証拠の評価あるいは経験則を通じての課税要件事実の認定、租税法その他の法令の解釈適用を含む税務調査全般を指すものと解するのが相当である。

ロ 認定事実

請求人提出資料、原処分関係資料並びに当審判所の調査及び審理の結果によれば、次の事実が認められる。

- (イ) 原処分庁は、本件確定申告書に添付されていた本件源泉徴収票1と本件各給与明細の金額に相違があることを確認したことから、令和4年4月5日、同年5月31日及び同年6月10日において、請求人に対し、文書等により本件給与所得などの見直しを求める行政指導を実施した。これに対して、請求人は、原処分庁において本件給与支払者に確認するよう述べるなどして、当該行政指導に応じることはなかった。
- (ロ) 本件調査担当者は、令和4年7月29日、電話により請求人に対し、自らの所属及び氏名を告げた上で、請求人が行った本件年分の所得税等の確定申告（本件確定申告）における申告内容についての調査を行う旨を通知し、本件調査を開始した。

なお、本件調査担当者は、請求人に対し、実地の調査を行うための日程調整を依頼したが、請求人は、書面でやり取りしたいと述べ、これに応じなかった。

(ハ) 本件調査担当者は、令和4年8月3日、[REDACTED]に対し、本件給与支払者から提出された各給与支払報告書（以下「本件各給与支払報告書」という。）について照会を行い、別表5のとおり回答を得、これによって、本件各給与支払報告書に記載された支払金額、社会保険料の金額及び源泉徴収税額が本件各給与明細2の各金額の合計額と同額であることを確認した。

(ニ) 本件調査担当者は、令和4年8月23日に本件給与支払者、同月26日に[REDACTED]に対して質問検査等を実施し、同月30日に同事務所から別表6のとおり記載された次の各源泉徴収票の提出を受けた。

A 支払者が[REDACTED]と記載された源泉徴収票（別表6の順号1）

B 支払者が[REDACTED]と記載された源泉徴収票（別表6の順号2、以下、上記Aの源泉徴収票と併せて「本件源泉徴収票2」という。）

(ホ) 本件調査担当者は、本件源泉徴収票2と本件各給与明細2に記載された各金額を確認したところ、本件源泉徴収票2に記載された支払金額、社会保険料の金額及び源泉徴収税額は、本件各給与明細2の各金額の合計額と同額であった。

(ハ) 本件調査担当者は、上記(ハ)から(ホ)までの調査を終えた上で、令和4年9月16日以降、請求人に対し、面談の上、調査の結果等についての説明をして、複数回にわたって電話をし、面談を求めたが、請求人は、繁忙等を理由としてこれに応じなかった。

(ト) 本件調査担当者は、令和5年1月10日、請求人から、本件給与支払者が原処分庁に提出した本件源泉徴収票2を請求人に送付するか、その内容を電話で説明してほしい旨や、請求人としても本件確定申告の問題を長引かせたくない旨等が記載された書面の送付を受けたことから、同日、請求人に電話をし、本件源泉徴収票2に記載された支払金額、社会保険料の金額及び源泉徴収税額についての説明を行った上、修正申告を勧奨し、加算税及び延滞税について説明したところ、請求人は、本件調査担当者に対し、本税は納付するが過少申告加算税及び延滞税については納得がいかない、電話で話を聞く気がないので文書で

送ってほしいなどと述べた。そこで、本件調査担当者は、請求人に対し、本件調査における調査結果に基づいた修正申告書案等を送付するので、内容を確認の上、修正申告書を提出するよう依頼した。また、本件調査担当者は、同日、当初申告分の還付金の充当により修正申告に伴い納付すべき本税額がないことを説明する目的で、請求人に対し、複数回、電話連絡をしたがつながらず、説明することができなかった。

- (フ) 本件調査担当者は、令和5年1月13日、当初申告分の還付金の充当により修正申告に伴い納付すべき本税額がないことを説明する送付文書とともに、請求人宛に修正申告書案及び修正申告等に伴う法的効果の説明を記載した「修正申告等について」と題する書面を送付した。これを受け、請求人は、原処分庁から送付された修正申告書案に住所及び氏名等を記入し、令和5年1月17日付で郵送により本件修正申告書を提出した。
- (リ) 本件調査は原処分庁と請求人との電話及び郵送によって行われており、本件調査担当者は、請求人の自宅等に臨場したことは一度もない。

ハ 検討

- (イ) 原処分庁は、上記ロの(イ)のとおり、本件調査に先立ち、本件確定申告書に添付された本件源泉徴収票1と本件各給与明細の金額に相違があることを確認したため、行政指導を実施している。
- (ロ) しかしながら、請求人が当該行政指導に応じることがなかったため、上記ロの(ロ)のとおり、本件調査担当者は、請求人に対し、令和4年7月29日に電話で、自らの所属及び氏名を告げた上で、請求人が行った本件年分の所得税等の確定申告（本件確定申告）における申告内容についての調査を行う旨を通知し、本件調査を開始している。そして、当該通知の内容には、通則法第65条第5項に規定する調査を行う旨、調査対象税目（通則法第74条の9第1項第4号）及び調査対象期間（同項第5号）が含まれていることから、本件調査担当者が同日に行った通知は、通則法第65条第5項に規定する調査通知と認められる。
- (ハ) また、本件調査担当者は、上記ロの(ハ)及び(ニ)のとおり、質問検査等を実施した結果、令和4年8月30日までに本件各給与支払報告書に記載の各金額を把握するとともに本件源泉徴収票2を入手し、上記ロの(ホ)のとおり、本件源泉徴収票2に記載された支払金額、社会保険料の金額及び源泉徴収税額が本件各給

与明細2の各金額の合計額と同額であることを確認するなどして、本件年分の所得税等の課税標準及び税額等を把握している。

そして、これらは、原処分庁における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で行われたと認められることから、請求人の本件年分の所得税等について本件調査担当者による通則法第65条第1項括弧書及び第5項の「調査」があったと認められる。

- (ニ) その結果について、本件調査担当者は、上記ロの(ト)のとおり、令和5年1月10日、請求人に対し、本件給与所得に係る調査結果の説明（本件源泉徴収票2に記載された支払金額、社会保険料の金額及び源泉徴収税額についての説明）を行うとともに、修正申告の勘定並びに加算税及び延滞税の説明を行っている。
- (ホ) 上記(ニ)の調査結果の説明の際に、請求人は、上記ロの(ト)のとおり、加算税及び延滞税について納得していない旨発言し、その後の令和5年1月17日に上記1の(4)のニのとおり、上記発言と同旨の内容を付記した本件修正申告書を提出しているところ、上記(ニ)の調査結果の説明の内容は、更正をすべきと認めた課税標準等及び税額等並びに加算税に関する事項である。そうすると、請求人は、遅くとも当該調査結果の説明がなされた時点において、本件年分の給与所得について、更正がなされる金額があること及び本件調査の進捗状況を認識していたことが認められる。
- (ヘ) 以上のとおり、本件調査担当者は請求人に調査通知を行った上で、請求人の本件年分の所得税等の課税標準等及び税額等の認定を目的とした調査を行っていたものと認められるし、請求人においても、遅くとも本件調査担当者の調査結果の説明を受けた時点において、本件調査の内容及び進捗状況を認識し、その上で本件修正申告書を提出していることからすると、本件修正申告書は、本件修正申告書を提出しなければ、更正される可能性があることが客観的に相当程度の確実性をもって認められる段階に達した後に、やがて更正に至るべきことを認識した上で提出されたものであると認めるのが相当である。
- (ト) したがって、本件修正申告書の提出は、通則法第65条第5項に規定する、調査通知がある前にされたものであり、かつ、その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでない場合に該当しない。

二 請求人の主張

(イ) 請求人は、上記 3 の(1)の「請求人」欄のイ及び同(2)の「請求人」欄のイのとおり、事前通知を受けておらず、本件修正申告書の提出は事前通知前になされたものに該当する旨主張する。

しかしながら、過少申告加算税に係る通則法第65条第5項が適用されるためには、調査通知がある前に修正申告書の提出がされが必要であるとされているのであり、事前通知がされたことが要件とされているわけではない。そして、上記ロの(ロ)のとおり、調査通知は令和4年7月29日にされているのに対して、上記1の(4)のニのとおり、本件修正申告書が提出されたのは、その後の令和5年1月17日であるから、請求人の主張には理由がない。

なお、事前通知に係る通則法第74条の9第1項の規定は、実地の調査を行う場合に通知する事項を規定しているものであり、同項に規定する実地の調査とは、納税義務者の事業所（自宅）等、納税義務者の支配・管理する場所等に臨場して質問検査等を行うものをいうところ、本件調査担当者は、上記ロの(ロ)のとおり、請求人に対する実地の調査を行うために、請求人に面談のための日程調整を依頼したものの、請求人は繁忙等を理由に応じなかつたことから、同(リ)のとおり、本件調査においては、請求人の自宅等に臨場しての質問検査等は行われていない。

したがって、本件調査においては実地の調査は行われていないのであるから、通則法第74条の9第1項に規定する事前通知を行う必要はない。

(ロ) 請求人は、上記 3 の(2)の「請求人」欄のロのとおり、調査終了日を明確に伝えられておらず、更正をすべきと判断していることの説明を受けていないこと、及び事前通知を受ける前から修正申告をしようと行動をとっており、請求人は自発性があることから、調査があつたことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでない場合に該当するとして、通則法第65条第1項括弧書により、過少申告加算税は100分の5（5%）に減免されるべきである旨主張する。

しかしながら、上記ハにおいて説示したとおり、請求人に対しては、通則法第65条第5項の「調査」が行われ、当該調査の結果の説明も適法になされており、請求人はその内容を了知した上で、本件修正申告書を提出しているのであ

るから、本件修正申告書の提出は、更正される可能性があるとの認識の下で提出されたものである。なお、請求人は、上記口の(イ)のとおり、本件調査に係る調査通知をする前の令和4年4月から同年6月にかけて、原処分庁が請求人に對して複数回にわたり本件給与所得についての見直し及び確認を依頼する行政指導を実施していたにもかかわらず、本件給与支払者に確認するよう述べるのみで、行政指導に応じることはなかったのであるから、自発的に本件修正申告書を提出したと認めることはできない。

したがって、本件修正申告書の提出は、調査通知がある前にされたものではないし、その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでない場合にも該当しないのであるから、請求人の主張は採用できない。

- (3) 争点3（本件確定申告が過少申告となったことについて、通則法第65条第4項第1号に規定する正当な理由があると認められる場合に該当するか否か。）について
イ 法令解釈

過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。このような過少申告加算税の趣旨に照らせば、通則法第65条第4項にいう「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰すことのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である。

ロ 認定事実

請求人提出資料、原処分関係資料並びに当審判所の調査及び審理の結果によれば、次の事実が認められる。

- (イ) 請求人は、本件年分に係る源泉徴収票及び給与明細について、本件確定申告書を提出する前である令和3年12月28日までに、本件源泉徴収票1並びに本件各給与明細1及び本件各給与明細2（本件各給与明細）を入手していた。

本件源泉徴収票1及び本件各給与明細1は、請求人が本件給与支払者から直

接に交付を受けたものである。

本件各給与明細2は、上記1の(3)のハの(ア)及び(イ)のとおり、本件源泉徴収票1及び本件各給与明細1の各金額の合計額に相違があったことから、[REDACTED]を通じて本件給与支払者に対して、これらを整合させるよう依頼し、[REDACTED]を通じ本件給与支払者から入手したものである。

(ア) 本件源泉徴収票1、本件各給与明細1及び本件各給与明細2に記載された各金額について、給与の支払金額の合計額はそれぞれ5,617,586円、4,778,924円及び5,544,736円であって全てが相違し、社会保険料の金額の合計額は本件源泉徴収票1及び本件各給与明細2とともに540,829円と同額であり、本件各給与明細1のみが669,521円で相違し、源泉徴収税額の合計額は本件源泉徴収票1及び本件各給与明細2とともに921,773円と同額であり、本件各給与明細1のみが800,858円で相違している（別表1から3まで参照）。

(ハ) 請求人の給与振込口座へは、令和3年8月28日に1,172,291円、同年9月24日に1,309,106円、同年11月2日に893,640円、同年11月25日に785,381円が振り込まれていた。

当該各金額と本件各給与明細2の各支払年月に係る「差引総支給額」欄の金額（別表3参照）は、令和3年8月28日振込分が本件各給与明細2の令和3年8月の金額と一致し、同年9月24日振込分は同じく同年9月の金額と一致する。同年11月2日振込分は、同じく同年10月の金額893,606円より34円多く、同年11月25日振込分は同じく同年11月の金額と一致する。

(イ) 請求人は、上記1の(4)のイの(ハ)のとおり、本件源泉徴収票1及び本件各給与明細1に記載された支払金額、社会保険料の金額及び源泉徴収税額を基に、本件確定申告を行ったが、その結果、本件確定申告は、給与の支払金額はより少ない方の金額で、社会保険料の金額及び源泉徴収税額はより多い方の金額で行われることになった。

ハ 検討

(ア) 請求人は、上記3の(3)の「請求人」欄のイのとおり、複数の記載金額が相違する源泉徴収票及び給与明細の存在、給与明細と給与の振込金額の相違、本件給与支払者における社会保険料の過剰徴収の事実により、何を根拠に確定申告をすればよいのか分からない状態であったことが、本件確定申告が過少申告と

なった正当な理由に該当する旨主張する。

確かに、上記口の(イ)及び(ロ)のとおり、本件給与支払者から直接交付された本件年分に係る本件源泉徴収票1及び本件各給与明細1の支払金額、社会保険料の金額及び源泉徴収税額の各合計額が相違していることからすると、本件給与支払者の行った支払金額、社会保険料の金額及び源泉徴収税額の計算又は記載には、何らかの誤りがあったものと考えられる。

そのため、請求人は、本件源泉徴収票1及び本件各給与明細1の各金額の相違について、上記1の(3)のハの(ハ)及び(ニ)のとおり、[REDACTED]を通じて本件給与支払者に対して当該相違について解明するよう依頼し、その結果、本件各給与明細2を入手している。そして、請求人が入手した本件各給与明細2の各「差引総支給額」欄の金額は、上記口の(ハ)のとおり、令和3年10月分を除き、請求人の給与振込口座への振込金額と一致しており、また、上記口の(ロ)のとおり、支払金額については相違が解消されなかったものの、社会保険料の金額及び源泉徴収税額については、本件各給与明細2と本件源泉徴収票1の合計金額とは一致している。

さらに、請求人は、上記1の(3)のハの(ホ)のCのとおり、本件給与支払者において社会保険料が過剰徴収されていたと認識していたのであるから、社会保険料の正当な金額が少なくとも本件各給与明細1の金額よりも少額となると理解していたことは明らかである。

以上のことからすると、[REDACTED]を通じて本件給与支払者から入手した本件各給与明細2に記載された各金額が正当なものであったとみるのが相当であり、請求人においても、本件確定申告書を提出する時点においては、そのような認識を持つことが十分に可能であったということができる。

そして、請求人は、本件各給与明細2を本件確定申告の法定申告期限までに入手していたのであるから、請求人が主張する事情があったとしても、正当なものであると考えられる本件各給与明細2に基づいて本件確定申告書を作成することができたといえる。

申告納税制度の下では、納税者が十分な検討をした上で、自身の判断と責任において、法令の規定に従って適正な申告をすることが期待されているところ、請求人は上記口の(ニ)のとおり、正当な本件各給与明細2に基づくことなく、請

求人自身の判断で、支払金額及び社会保険料の金額については本件各給与明細1に、源泉徴収税額については本件源泉徴収票1に、それぞれ基づいて本件確定申告を行ったことにより、給与の支払金額が過少、社会保険料控除額が過大となったのであるから、本件確定申告が過少申告となったのは、請求人自身が独自の判断によって、上記のような選択を行ったことによるものといわざるを得ない。

(ロ) また、請求人は、上記3の(3)の「請求人」欄のロのとおり、本件確定申告が過少となったのは、請求人及び [REDACTED] が、本件各法人に対して正当な源泉徴収票及び給与明細を交付するよう求めたが交付されず、回答もなかつたためである旨主張する。

請求人が主張するように、本件給与支払者から交付された源泉徴収票及び給与明細の内容に相違はあったものの、上記(イ)で説示したとおり、本件確定申告の法定申告期限までに [REDACTED] を通じて本件給与支払者から入手した本件各給与明細2が正当なものであったとみるのが相当であり、請求人においても、本件各給与明細2の内容に基づいて申告することは可能であったのであるから、請求人の上記主張は理由がない。

(ハ) 以上のとおり、請求人の主張する事情は、いずれも請求人の主観的な事情にすぎないから、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情には当たらず、過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合には当たらないというべきである。したがって、本件確定申告が過少申告となったことについて、通則法第65条第4項第1号に規定する正当な理由があると認められる場合に該当しない。

(4) 本件賦課決定処分の適法性について

上記(1)のとおり、本件調査の調査手続に違法があることを理由に原処分を取り消すことはできない。また、上記(2)のとおり、本件修正申告書の提出は、通則法第65条第5項に規定する、調査通知がある前にされたものであり、かつ、その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでない場合に該当しない。そして、修正申告により納付すべき税額の計算の基礎となった事実が修正申告前の税額の計算の基礎とされていなかつたことについて、上記(3)のとおり、通則法第65条第4項第1号に規定する「正当な

理由」があるとは認められない。これを前提に請求人の本件年分の所得税等の過少申告加算税の額を計算すると、本件賦課決定処分における過少申告加算税の額と同額となる。

なお、本件賦課決定処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によつても、これを不相当とする理由は認められない。

したがつて、本件賦課決定処分は適法である。

(5) 結論

よつて、審査請求は理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり裁決する。

別表 1

本件源泉徴収票 1 に記載された各金額等

(単位：円)

順号		1	2	合計
支 払 者	氏名又は名称			
	住所又は所在地			
	電話番号			
種別	給与・賞与	給与・賞与		
支払金額	1,123,980	4,493,606		5,617,586
社会保険料等の金額	265,457	275,372		540,829
源泉徴収税額	108,242	813,531		921,773

(注) 源泉徴収票の様式の各欄のうち、上記の表に掲げる項目以外は記載を省略している。

別表 2

本件各給与明細 1 に記載された各金額等

順号	1	2	3	小計	(単位：円)	
					4	合計
支払年月	令和3年8月	令和3年9月	令和3年10月		令和3年11月	
勤務日数	16日	18日	2日		13日	
①月給等	1,604,256	1,853,340	197,348	3,654,944	1,123,980	4,778,924
②(非課税)通勤手当	—	37,750	5,400	43,150	35,100	78,250
③支給計 (①+②)	1,604,256	1,891,090	202,748	3,698,094	1,159,080	4,857,174
④社会保険料	135,803	136,663	131,598	404,064	265,457	669,521
⑤所得税	296,162	396,454	0	692,616	108,242	800,858
⑥控除計 (④+⑤)	431,965	533,117	131,598	1,096,680	373,699	1,470,379
⑦差引総支給額 (③-⑥)	1,172,291	1,357,973	71,150	2,601,414	785,381	3,386,795

(注) 1 「月給等」欄は、月給及び通勤手当を除く各種手当の合計額から勤怠控除を差し引いた金額である。

2 「社会保険料」欄は、健康保険料、厚生年金保険料及び雇用保険料の合計額である。

別表 3

本件各給与明細 2 に記載された各金額等

(単位：円)

支払者	令和3年8月	令和3年9月	令和3年10月	令和3年11月	合計
支払年月	16日	18日	2日	13日	
勤務日数					
①月給等	1,604,256	1,773,340	1,043,160	1,123,980	5,544,736
②（非課税）通勤手当	—	37,750	5,400	35,100	78,250
③支給計 (①+②)	1,604,256	1,811,090	1,048,560	1,159,080	5,622,986
④社会保険料	135,803	136,423	3,146	265,457	540,829
⑤所得税	296,162	365,561	151,808	108,242	921,773
⑥控除計 (④+⑤)	431,965	501,984	154,954	373,699	1,462,602
⑦差引総支給額 (③-⑥)	1,172,291	1,309,106	893,606	785,381	4,160,384

(注) 1 「月給等」欄は、月給及び通勤手当を除く各種手当の合計額から勤怠控除を差し引いた金額である。

2 「社会保険料」欄は、健康保険料、厚生年金保険料及び雇用保険料の合計額である。

別表4

審査請求に至る経緯

(単位:円)

項目	区分	確定申告	修正申告	賦課決定処分
年 月 日		令和4年2月22日	令和5年1月17日	令和5年3月14日
収 入 金 額 (給与収入の金額)				
総 所 得 金 額 (給与所得の金額)				
分離上場株式等の 譲渡所得の金額				
分離上場株式等の 配当所得の金額				
所 得 か ら 差 し 引 か れ る 金 額				
内訳	社会保険料控除			
	その他の控除			
外 国 税 額 控 除				
源 泉 徴 収 税 額				
所 得 税 等 の 納 付 す べ き 税 額				
過 少 申 告 加 算 税 の 額				

別表 5

本件各給与支払報告書に記載された各金額等

(単位：円)

順号	1	2	合計
支払者氏名又は名称			
種別	給与	給与	
支払金額	1,123,980	4,420,756	5,544,736
社会保険料等の金額	265,457	275,372	540,829
源泉徴収税額	108,242	813,531	921,773

(注) 給与支払報告書の様式の各欄のうち、上記の表に掲げる項目以外は記載を省略している。

別表 6

本件源泉徴収票 2 に記載された各金額等

(単位：円)

順号		1	2	合計
支 払 者	氏名又は名称			
	住所又は所在地			
	電話番号			
種別	給与	給与		
支払金額	1,123,980	4,420,756		5,544,736
社会保険料等の金額	265,457	275,372		540,829
源泉徴収税額	108,242	813,531		921,773

(注) 源泉徴収票の様式の各欄のうち、上記の表に掲げる項目以外は記載を省略している。

別紙

関 係 法 令

- 1 国税通則法（以下「通則法」という。）第65条（令和4年法律第4号及び令和5年法律第3号による改正前のもの。以下同じ。）《過少申告加算税》第1項は、期限内申告書が提出された場合において、修正申告書の提出があったときは、当該納税者に対し、その修正申告に基づき納付すべき税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する旨、同項括弧書において、その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ったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでないときは、その修正申告に基づき納付すべき税額に100分の10の割合に代えて100分の5の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する旨規定している。
- 2 通則法第65条第4項柱書及び同項第1号は、同条第1項又は第2項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちにその修正申告前の税額の計算の基礎とされていなかつたことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、これらの項に規定する納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除して、これらの項の規定を適用する旨規定している。
- 3 通則法第65条第5項は、同条第1項の規定は、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ったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでない場合において、その申告に係る国税についての調査に係る同法第74条の9《納税義務者に対する調査の事前通知等》第1項第4号及び第5号に掲げる事項等の通知（以下「調査通知」という。）がある前に行われたものであるときは、適用しない旨規定している。
- 4 通則法第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項の柱書は、税務署の当該職員は、所得税に関する調査について必要があるときは、同項各号に掲げる調査の区分に応じ、当該各号に定める者に質問し、その者の事業に関する帳簿書類その他の物件を検査し、又は当該物件の提示若しくは提出を求めることができる旨規定している。
- 5 通則法第74条の9第1項は、税務署長は、税務署の当該職員に納税義務者に対し実地

の調査において質問、検査又は提示若しくは提出の要求（以下「質問検査等」という。）を行わせる場合には、あらかじめ、当該納税義務者に対し、その旨並びに質問検査等を行う実地の調査を開始する日時（第1号）、同調査を行う場所（第2号）、同調査の目的（第3号）、同調査の対象となる税目（第4号）、同調査の対象となる期間（第5号）、同調査の対象となる帳簿書類その他の物件（第6号）及びその他調査の適正かつ円滑な実施に必要なものとして政令で定める事項（第7号）の各事項を通知するものとする旨規定している（以下、この規定による通知を「事前通知」という。）。

6 通則法第74条の11《調査の終了の際の手続》第2項は、国税に関する調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合には、当該職員は、当該納税義務者に対し、その調査結果の内容（更正決定等をすべきと認めた額及びその理由を含む。）を説明するものとする旨規定し、同条第3項は、同条第2項の規定による説明をする場合において、当該職員は、当該納税義務者に対し修正申告を勧奨することができる旨、また、この場合において、当該調査の結果に関し当該納税義務者が納税申告書を提出した場合には不服申立てをすることはできないが更正の請求をすることはできる旨説明するとともに、その旨を記載した書面を交付しなければならない旨規定している。