

講義を始めるにあたって（はしがき）

元国税調査官である私・久保憂希也が税理士・会計事務所に向けて、税務調査の法的理解・立会い実務を体系的に伝える「税務調査対策研究会」を開始したのが2011年6月。開始当初は、東京（渋谷）・大阪・福岡での開催でしたが、その後不定期開催ながらも、2019年までの8年間は、北海道・東京・名古屋・大阪・広島・福岡・熊本・鹿児島と全国8ヶ所、のべ約760名の受講者・卒業生を輩出してきました。

そして2019年6月には「税務調査対策研究会 ～FINAL～」とし、集大成の開催を最後とさせていただきました。当時の会場受講者は5日間で満席、Live配信での受講者を合わせると239名。受講者アンケートによる評価平均は4.97点（5点満点）と、ほぼ満点の評価を受けることができました。開始当初から通算すると、受講者数はのべ1,000人となり、最後とさせていただきました。

税務調査対策研究会は、一般的なセミナー・研修とは違い、できる限りお勉強的要素を排除し、ホワイトボードを使用、その場で受講者から質問を受け付け、回答する方式をとってきました。各回2時間×6回＝全12時間という長時間を確保しつつ、その内容はすべて税務調査の立会い業務に必須な内容だけを伝えてきたものです。

私が税務調査対策研究会を講師という立場で開催することはありませんが、一方で、税理士・会計事務所の皆さんに税務調査を体系的に伝える、というミッションを放棄したつもりはありません。

本著は、この税務調査対策研究会を書籍という形でリアルに再現しつつ、これまで10年以上・全1,000回を超える「税務調査対策メルマガ」の中から、実務に直結する内容を加えリミックスした、いわば税務調査における、まさに最高傑作といえるでしょう。

伝えたい内容が多く、全体で約15万字というボリュームになりましたが、わかりやすい解説を心掛け、文字だけでは伝わりにくい部分に関しては、講義における板書のように、図版で明示することにも工夫を重ねました。リアルな講義の面白さを損なうことのない書籍と自負しています。

本著を税理士・会計事務所の調査立会い実務に生かしていただき、顧問先を不当な税務調査から守っていただければ、著者として望外の喜びです。

なお、本著で取り上げている法令・通達等につきましては、執筆時点である2022年（令和4年）6月現在であることはご注意ください。

著者：久保 憂希也

第1章 税務調査の成立ちと法律規定

(1) 税務調査の法的な成立ち	9
(2) 税務調査と行政指導の区分	21
(3) 質問検査権の要件とその範囲	30
(4) どこまでの税務調査が許されるのか？	40

第2章 税務調査手続さと加算税

(1) 事前通知と調査通知の違	51
(2) 無申告調査の正しい対応方法	74
(3) 調査時における留意点	85
(4) 税務調査の対象年分	98
(5) 税務調査における加算税（調査通知・事前通知・更正の予知）	104

第3章 税務調査手続きと主張・反論の論拠

(1) 留置き（帳簿等の貸出）の規定について	125
(2) 反面調査の正しい対応方法	134
(3) 国家賠償法の理解	140
(4) 照会文書（お尋ね）の回答義務と権利	146
(5) 範囲を超えた調査を訴えるところ	153

第4章 税務署と調査官の実態・本音・内部事情

- (1) 調査官が税務調査に求めることの「本当」……………163
- (2) 国税の「期間」と調査官の「評価」……………169
- (3) 何を基準に調査先を選定する？ ……………177

第5章 否認の基準と反論のポイント

- (1) 税務調査の事前対策……………201
- (2) 税務調査と面談の対応と境界の差……………211
- (3) 税務調査ですべきこと……………216
- (4) 重加算の法的理解と現実的対応……………233

第6章 否認の基準と反論のポイント

- (1) 課税根拠に対する反論方法……………251
- (2) 税務に関わる行政法……………267
- (3) 質問応答記録書への対応……………276
- (4) 修正申告と更正の法的効力……………285
- (5) 青色申告の取消し……………291

第1章

税務調査の立ちと法律規定

SAMPLE

今回の大きなテーマは「質問検査権の成り立ち」です。言葉を変えれば、「税務調査って何？」が主題だということです。

(1) 税務調査の法的な成り立ち

まず初めに伝えておくと、「税務調査」という言葉は法律用語ではありません。これはあくまでも一般的に使われる言葉であって、法律等で使われる用語は「調査」です。

▶憲法による要請

税務調査における質問検査権等を解説する前に、その前提となる憲法の規定から確認していきます。

憲法第20条（納税の義務）
国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。

この規定では、「納税の義務」の本質として「**租税法律主義**」の原則の双方を包含していることがわかります。

憲法第14条（課税の要件）

あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。

この規定では、「**課税要件法定主義**」、つまり租税を課税するための要件（課税要件）、または租税を納税するための要件（納税要件）のすべてと、租税の賦課・徴収の手続きは法律によって規定されなければならないとする原則が定められています。

国民は憲法第 30 条で納税の義務を負っている一方で、国が課税するという事は、国民に対する財産権の侵害になり得るわけです。だからこそ憲法第 84 条で租税法律主義を掲げ、課税庁が法律に則った課税しかできない制限を加え、さらには国税通則法において、質問検査権など税務調査の手続きを規定することで、課税権の乱用を抑えることをしているわけです。

これら憲法の規定を受けて、税務上では国税通則法が一般法として存在します。

▶ 国税通則法による定義

国税通則法第 16 条（申告納税制度）

一 申告納税方式 納付すべき税額が納税者の申告により確定することを原則とし、その申告がない場合、その申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に依つて行われない場合、その他該税額が税務署長に税関長の調査したところと異なる場合により、税務署長又は税関長の処分により確定する方式とする。

この規定で初めに「調査」という言葉が用いられており、申告納税方式では納税者が申告により一次的に納税義務が確定する一方で、税務署等は「調査」により是正できる旨を定めています。

国税通則法第 24 条（更正）

税務署長は、納税申告書の提出があつた場合において、その納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従つていなかつたとき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正する。

税務署長がこれを是正する更正（又は決定）により第二次的に納税義務が

確定することになります。

国税通則法第 16 条第 1 項第 1 号において「申告納税方式」が規定されていて、納税者がする申告により第一次的に納税義務が確定することになるわけですが、この申告内容をそのまま信じれば課税漏れが発生する可能性があるわけです。ですから、上記の国税通則法第 24 条において、税務署長がこれを是正する更正（又は決定）により第二次的に納税義務が確定する方法を採用しており、この更正のために税務調査（実地の調査のみならず机上の調査を含む）が実施されるわけです。

SAMPLE

「更正」と「決定」の違い

税務実務を行ううえで、「更正」と「決定」の言葉が混在している、区別して理解されていないケースが非常に多くあります。上記の国税通則法第24条は「更正」を定めていますが、規定の内容としては、

納税申告書の提出があつた場合 ⇒ 調査したところと異なるとき ⇒ (税務署は) 更正

という論理です。つまり、**当初申告がある**として「更正」となります。

一方で「決定」とは、当初申告がない場合に、税務署が税額を確定・賦課する行為を指します。

国税通則法第24条（更正）
税務署長は、納税申告書の提出があつた者が当該申告書を提出しながら、その調査により、当該申告書に係る課税標準等及び税額を決定する。ただし、決定により納付すべき税額及び還付金の額に相当する税額が生じないときは、この限りでない。

▶質問検査権

国税通則法第74条の2以降において、国税側に質問検査権があることを定めています。

質問検査権の規定はそれぞれ細かく定められていますので、各項目の詳細な解説については、あえて後回しにさせていただきます。まずは、全体像を理解してください。

▶受忍義務

国税の調査官には「質問検査権」に関する権限を認め、一方、納税者（被調査対象者）には質問検査権を忌避した場合などに罰則の規定が設けられています。

国税通則法（第73条（罰則））

次の各号のいかにした者は、一年以下の懲役又は五十万円以下の罰金に処す。

二 第七十四条の二、第七十四条の三（第二項を除く。）若しくは第七十四条の四から第七十四条の六まで（当該職員の質問検査権）の規定による当該職員の質問に対して答弁せず、若しくは偽りの答弁をし、又はこれらの規定による検査、採取、移動の禁止若しくは封かんの実施を拒み、妨げ、若しくは忌避した者

三 第七十四条の二から第七十四条の六までの規定による物件の提示又は提出の要求に対し、正当な理由がなくこれに応じず、又は偽りの記載若しくは記録をした帳簿書類その他の物件（その写しを含む。）を提示し、若しくは提出した者

税務調査全体の関係を図にすると下記のようになります。



税務調査は一般的に「任意調査」と呼ばれています。このことから、顧問先から「税務調査が任意なら断れないのですか？」と質問されればどのように回答するでしょうか？この質問に対して正確に回答できる税理士・会計事務所は意外に少ないと思います。まず整理しておくべきは、

税務調査（任意調査）：国税通則法に定める質問検査権に基づく行為

強制調査：国税通則法（旧国税徴収法）に基づく行為

という本質的な違いです。顧問先は、裁判所の令状があれば「強制調査」であり、それ以外は「任意調査」になります。これは、実際に来た国税職員の仕事部署によって関係ありません。例えば、国税査察官が来たとしても裁判所の令状がなければあくまでも税務調査（任意調査）に分類されます。実際に顧問先が強制調査が入ったとして、事情聴取のために顧問税理士としての行為は、国税査察官が来たとしても、税務調査（任意調査）に分類されます。

一般的に税務調査を「任意調査」と呼びますが、これは税務調査を受けても受けなくてもいい、という意味の「任意」ではないことに注意が必要です。令状がある「強制調査」と明確に区分するために、一般的に「任意調査」と呼んでいるにすぎません。

そして、**税務調査（任意調査）は断ることができません**。なぜなら、質問検査権には受忍義務があるからです。上記国税通則法第128条の罰則規定は、国税職員に質問検査権という権限を与える一方で、納税者がする、質問検査

権をないがしろにする行為に対して「罰則」を与えるものです。

調査を拒否したり、調査官が質問したことに対して何も答えなかったり、嘘を答えたような場合は「1年以下の懲役又は50万円以下の罰金」という罰則が定められているのです。この規定を「受忍義務」と呼び、納税者は税務調査が実質的に断れないことになっているのです。このことから、税務調査を「間接強制調査」と呼ぶこともあります。

税務調査では調査官には質問検査権がある一方で、納税者には受忍義務（罰則規定）があるという関連性で理解してください。



受忍義務を守らなければ本当はどうなりますか？

税務調査が「任意調査」と呼ばれるとはいえ、受忍義務がある以上は実質的に断ることができないのは、すでに解説したとおりです。

国税の質問検査権に対して拒否をした場合、国税通則法第128条（罰則）における「一年以下の懲役又は五十万円以下の罰金」に該当するのですが、実際に受忍義務違反（検査拒否罪）に問われた調査事案は無いと言われています。そうなのであれば、税務調査を拒否しても実質的に不利益はないと捉えられ
そうですが、受忍義務違反よりも大きな不利益が及び得ます。まず考えられるのが、国税の3つの対応方法です。

●反面調査の実施

調査できない・帳簿等を確認できないことから把握できる取引先への反面調査や、銀行調査を求めたりと、のりきり確認することになります。一般的に反面調査＝立調査なので、その必要性を問われることが多いですが、調査を拒否しているから反面調査をしても致し方ないといえるでしょう。

●青色取消し

過去の判例などにより、帳簿等を見せない＝保存がない（のと同じ）と解釈され、青色取消しになる可能性が高いです。これは下記の推計課税とも連動しています。

●推計課税の適用

帳簿等を確認できないことから、実額による課税ができないということで、推計課税が適用される可能性があります。推計課税は青色申告者に適用できませんから、同時に青色取消しになります。

これらに加えて実はもう1つ、大きな課税論点として「仕入税額控除の全否認」という措置があります。直近では、東京高裁の令和2年8月26日判決でも納税者が（地裁に続いて）負けています。この裁判では、遊戯場の経営等を行う法人に無予告調査、併せて顧問税理士も調査を拒否しました。その後なんと、1年4ヵ月も調査を拒否し続けたということで、仕入税額控除を否認、38億円の更正となりました。

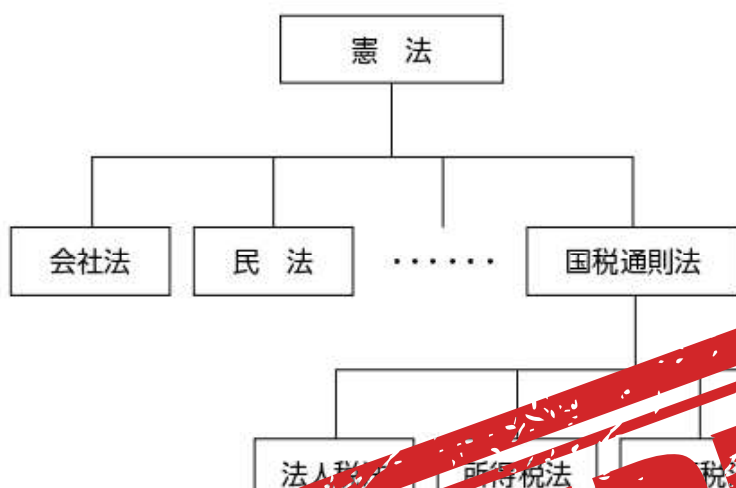
上記の「青色取消し」でも触れましたが、**調査を拒否し帳簿等を見せない**というのは消費税法の「**帳簿等を保存しない場合**」に該当すると判断され、仕入税額控除を否認されたわけです。

ちなみにこの裁判では、顧問税理士と他の税務代理人が社長に対して「税務調査に応じなくても何ら問題はない」と言い続けたようで、推察するに「**税務調査対応に強い**」を標榜している税理士とは違って、対応を教えられたらダメかと思えます。

調査対応に関する質問・対応の中でも「**調査に協力したくない**」主旨の内容もあるかもしれませんが、**税務調査を反問されるより、上記の課税や対応を受ける方が納税者にとって不利益となります。**間違った調査対応はしないようにすべきなのです。

▶ 税務実務／税務調査に関連する法律全体の俯瞰

ここまで、憲法～国税通則法と「調査」にかかる法律の構成・流れを見てきましたが、いったん法律等の全体構成を俯瞰的に解説しておきましょう。



●憲法：法体系の「王冠」であり、法律は憲法に抵触することが許されないことから、すべての法律の根拠となるといえます。憲法に反する行為・法律は、違法ではなく「違憲」と呼ばれます。

●国税通則法：各税法の共通法

●各税法：国税通則法の特別法 ⇒ 一般法に規定があっても特別法に別規定があればそれを優先

(例) 更正の請求

国税通則法第 23 条：更正の請求期間は 5 年（原則）

⇒

- ・法人税法第 80 条の 2：2 ヶ月以内（期ズレの特例）
- ・消費税法第 56 条：2 ヶ月以内（期ズレの特例）
- ・相続税法第 32 条：4 カ月以内（未分割の特例） など

●その他法律と税法の関係

- ・相続税法と民法：親族、相続編に定められている制度を前提
- ・法人税法と商法・会社法：収益などについての計算規定で会社法と食い違う部分については調整が図られている
- ・国税徴収法と民法・民事執行法

●通達（と訓令）

次に、国税における内部規則（以下、「内規」と呼ぶ）を整理します。

通達（と訓令）とは、国税庁長官または国税局長が、国家行政組織法第14条第2項に基づいて、下級長官や職員に対して発する**職務上の命令**を指します。したがって、職務職員は、通達（と訓令）によって職務を行わなければなりません。税務職員にとっての、命令であり規則であると認識することが大事です。

「訓令」とは、国税庁行政文書取扱規則や国税庁事務分掌規則など、通達以外の命令を指します。訓令はあくまでも国税内部の規定ですから、税務調査など税務実務には直接影響ありません。大事なのは、下記「通達」などです。

- ・（例規）**通達**：通達のうちでも先例準則となるものであることから、一度定められるとそれが改廃されるまでは効力を持つこととなります。これは従前においては例規通達として一くくりにされていましたが、平成10年12月の文書取扱規程の改正により、現在は「法令解釈通達」と「事務運営指針」の