

【改訂版】
税務調査大全
～ 調査手続き編 ～

久保 憂希也

SAMPLE

税務署からの連絡・接触を3つに分類する

税務調査に関する手続きを理解するうえで、大前提として「税務署が行う行為を3つに分類する」ことから解説していきます。これは、質問検査権の行使がどの範囲までなのか理解する前提となる論点であり、かつ税務署の指摘に基づいて修正申告したとしても、加算税が課される・課されないにも関わってきますので、まずは概要を体系的に理解してください。

普段の実務ではあまり意識していないかと思いますが、税務署から納税者や税理士事務所に連絡・接触がある行為は、大きく3つの法律行為に分類することができます。

- 1 税務調査（質問検査権の行使）
- 2 行政指導
- 3 書面添付に基づく意見聴取

「税務調査（質問検査権の行使）」の種類・類型については、次項以降において詳しく解説しますので、本項では行政指導と意見聴取を取り上げます。

まず行政指導ですが、税務署が行う連絡・接触の多くは、税務調査を除けば、そのほとんどがこれに該当します。行政指導の典型的な行為は「お尋ねの送付」ですが、他にも「提出された申告書に計算誤りはありませんか？」や、「扶養控除対象者の所得が基準を超えているのでは？」など、（申告内容に誤りがあった場合）あくまでも納税者自身が自発的に修正申告を提出することを前提に、税務署が指摘・是正を促す行為全般が

行政指導です。

さて実務上、税務調査と行政指導を区分しなければならない理由は2つあります。

●加算税の有無

行政指導の結果、誤り・漏れ等があり**修正申告をしても加算税が課されることはありません**

●回答義務の有無

質問検査権には受忍義務がありますが、行政指導は強制力がないので、**回答義務はありません**

そもそも、税務調査＝質問検査権の行使は国税通則法に定める法律権限ですが、行政指導は「行政手続法」に基づく行為であり、根本的に全く別の法律行為になります。行政手続法第32条第2項には、「行政指導に携わる者は、その相手方が行政指導に従わなかったことを理由として、不利益な取扱いをしてはならない。」と規定されており、例えば、お尋ねの回答をしなかったからなどの理由で、何か不利益な対応をされることはありません。

次に意見聴取です。勘違いしている税理士が多いのですが、意見聴取は税理士法第35条に基づく行為で、質問検査権の行使ではありません。ですから、意見聴取に納税者（顧問先）の同席もできません。書面添付制度の大きな流れは下記です。

申告書に税理士が書面添付（税理士法第33条の2）

⇒

税務署による意見聴取（税理士法第35条）

⇒

調査省略 or 実地の調査に移行

このことから、**意見聴取の結果、誤り・漏れ等があつて修正申告になつたとしても、加算税は課されません**（意見聴取後に実地調査に移行し、その後に修正申告をすれば加算税は課されます）。

SAMPLE

税務調査の定義と行政指導の相違点

法令および通達等においては、「**税務調査**」という文言は使用されておらず、「**調査**」と規定されていますので、まずこの点に注意してください。本書においては、解説部分では「税務調査」を使用しますが、法律・通達等の引用については、規定通り「調査」を使用することとします。

質問検査権の解説をする前に、前項からさらに掘り下げて、その前提となる税務調査の定義と行政指導の相違点を解説します。そもそも、税務調査の定義を理解しなければ、質問検査権の範囲もわからなければ、加算税の賦課基準も理解できないことになります。まず、税務調査の定義は通達に規定されています。

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（法令解釈通達）

1－1（「調査」の意義）

（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。

次に、「**税務調査ではない**」行為の定義が規定されていますので、上記
通達と併せて確認しましょう。

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（法令解
釈通達）

1－2（「調査」に該当しない行為）

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に係る所得
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。

ここからわかるように、税務署から電話連絡があり、具体的に誤り等が指摘されたとしても、この行為そのものが税務調査かどうか（税務調査ではないとするなら行政指導に該当）、明確に区別することはできません。よくあるのが、税務署が法定調書もしくは資料せんを見て、収入の漏れに気付くような場合です。税務署が手に入れた情報から、漏れがわかることがもっとも多いのが、生命保険の解約・満期でしょう。税務署も年調済みの方の課税関係は直接的に把握できなくても、確定申告している方なら、一時所得が漏れていることは明確にわかります。

さて、税務署からの電話連絡を受けて、収入等の漏れが明らかになり、確認したところ、本当に収入が漏れていた場合、提出した修正申告には加算税が課されるのでしょうか。加算税という観点から考えると、税務署からの電話連絡が

税務調査 ⇒ 加算税が課される

行政指導 ⇒ 加算税が課されない

と区分することができます。上記のような税務署からの電話連絡が「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」かどうかは判断がわかれるところではありますが、上記の通達規定を見ると、

税務署が資料せん等を見て電話連絡してきた行為は、「調査に該当しない」ケースに該当すると捉えることができるわけです。では、税務署からの電話連絡等を、税務調査か行政指導なのか、明確に区別する基準はないのでしょうか。

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）

第2章 基本的な事務手続及び留意事項

1 調査と行政指導の区分の明示

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した上で、それぞれの行為を法令等に基づき適正に行う。

（注）

1 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）をいうことに留意する（「手続通達」（平成24年9月12日付課総5-9ほか9課共同「国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達」（法令解釈通達）をいう。以下同じ。）1-1）。

2 当該職員が行う行為であって、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（手続通達1-2）。

この規定にある通り、国税側が冒頭に「税務調査なのか行政指導なのか」を明示することが定められています。併せて、質疑応答事例にも下記の

ようにあります。

税務調査手続に関するFAQ（一般納税者向け）

問2 税務署の担当者から電話で申告書の内容に問題がないか確認して、必要ならば修正申告書を提出するよう連絡を受けましたが、これは調査なのでしょうか。

調査は、特定の納税者の方の課税標準等又は税額等を認定する目的で、質問検査等を行い申告内容を確認するものですが、税務当局では、税務調査のほかに、行政指導の一環として、例えば、提出された申告書に計算誤り、転記誤り、記載漏れ及び法令の適用誤り等の誤りがあるのではないかとと思われる場合に、納税者の方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の自発的な提出を要請する場合があります。このような行政指導に基づき、納税者の方が自主的に修正申告書を提出された場合には、延滞税は納付していただく場合がありますが、過少申告加算税は賦課されません（当初申告が期限後申告の場合は、無申告加算税が原則5%賦課されます。）。

なお、税務署の担当者は、納税者の方に調査又は行政指導を行う際には、具体的な手続に入る前に、いずれに当たるのかを納税者の方に明示することとしています。

税理士・会計事務所の実務上大事なことは、税務署からの連絡があった場合、具体的な指摘を受け、「納税者に確認します」としながらも、

「この連絡は調査ではないので加算税は課されないんですよね」

と、「冒頭で」確認することです。なぜ冒頭で確認しておかなければならないかというと、加算税が課されないように有利にもっていくため、そして後でモメたときに面倒だからです。加算税の確認をしないで後々、税務署とやり取りをすると、税務署の言い分としては、「こっちが具体的に漏れを指摘して、そのままの内容で修正申告をしたのだから、当然に加算税を課す」と主張してきます。

税務署から電話連絡があって、修正申告を提出する場合、加算税の賦課についてモメる（＝税務調査か行政指導かでモメる）ようなことがあれば、上記の事務運営指針とFAQを明示し、「電話の冒頭で調査か行政指導かを明示されていないため、事務運営指針違反である」、と主張することで、加算税を課されない主張をすることができます。

SAMPLE

質問検査権の法律規定（その他の物件の範囲）

また、質問検査権の対象としてもう1つ挙げられているのが「その他の物件」です。ここにいう「**その他の物件**」が、いわゆる「不確定概念」と呼ばれるもので、明確な規定等は存在しない範囲になります。まず、通達の規定を確認しましょう。

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（法令解釈通達）

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）

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。

ここにいう「**調査の目的**」とは、堅苦しい言葉で書くと、「申告された課税標準等または税額等の適正性を確認すること」となりますから、所得計算に必要なものは含まれ、それ以外は含まれないと解釈することができます。さらに、国税の内部規定には、下記のように書かれています。

税務調査手続等に関するFAQ（職員用 共通 令和4年6月 国税庁課税総括課）

問 1 - 30 「調査の対象となる帳簿書類その他の物件」における「その他の物件」というのはどのようなものを指すのか。

(答)

「その他の物件」とは、例えば、金銭、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の当該調査又は徴収の目的を達成するために必要な物件が該当します（手続通達 1 - 5）。

よく聞かれるのが、「在庫は質問検査権の対象ですか？」という質問ですが、在庫は「その事業に関する」ものであり、かつ棚卸の金額によって所得金額は変わりますから、上記 F A Q の通り、調査官に見せなければなりません。

税務調査の対象となるモノの範囲については、実務上かなり判断が難しいケースがあります。例えば、社長の「手帳」（スケジュール）でしょう。多くの社長はスケジュールを仕事とプライベートを一体にしている・混在したまま管理しているものと思います。その手帳・スケジュール表をそのまま見せなければならないのかということ、もちろんプライベートの部分を見せる必要性はない、となるわけなのですが、混在している場合は、切り分けなどできないわけです。

手帳のみならずパソコンについても、調査官は「経費で購入しているのだから、質問検査権の対象になる」という言い方をしますが、それは間違っています。この調査官の主張をそのまま裏を返すと、「（経費ではなく）個人的に購入したものであれば調査では見せる必要がない」と捉えることができますが、あくまでも、調査対象になるのは「事業に関する

るかどうか」が判断基準なのです。法人の経費で購入したパソコン・スマホであっても、仕事もすれば、個人的なメールもするわけです。手帳をいちいち、仕事用とプライベート用を分けることの方が、むしろ怪しいとさえ言えます。

手帳が調査範囲に含まれるかどうかはまず「**事業関連性があるのか**」、そしてさらには、そもそも調査官が「**何のために（何を目的として）手帳を見たいのか**」が本論で、スケジュールを確認しなければ本当に益金・損金が判断できない場合に限られるわけです。

SAMPLE

提示と提出と留置きの違い

税務調査における手続き論の中で、理解・区分が難しい論点として「提出」と「留置き」の違いがあります。ここでは、「提示」と「提出」と「留置き」の違いについて解説しましょう。すでに解説したとおり、質問検査権については下記のように規定されています。

国税通則法第74条の2（一部抜粋）

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（その写しを含む。）の提示若しくは提出を求めることができる。

ここにおける「提示」と「提出」の定義は通達に規定されています。

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（法令解釈通達）

1－6（「物件の提示又は提出」の意義）

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。

この解説をあえて後回しにして、先に「留置き」の定義を載せておきましょう。

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（法令解釈通達）

2-1（「留置き」の意義等）（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。

非常によくある誤りは、「提出」を「資料を税務署に提出＝持って帰られる」と、言葉の定義を間違っているケースです。これは「提出」ではなく「留置き」です。あくまでも「提出」とは、税務調査の場で調査官が資料等を手に取る（占有の移転）行為を指しているのです。ですから、税務調査の現場において、「提示」と「提出」を区分することは不要で、ほぼ同じと考えても問題はないでしょう。

「提示・提出」と「留置き」の区分は大事で、その場で資料を確認するのか、税務署に持って帰るのか、が分岐点になります。なぜ、このような定義について解説したかという、【断れるかどうか】について混同している方が多いからです。

- 「提示・提出」＝断れません
- 「留置き」＝断ることができる

提示・提出と留置きの違いはきちんと認識しておかなければなりません。

調査官のコピー持ち帰りは断れるのか？

税務調査を受けるにあたっては、どこまで義務があり、どこから断ることができるのかを理解することが重要になるわけですが、前項に続いて「提出」と「留置き」の区分について取り上げます。よくある質問は、「調査で資料をコピーして渡した場合、調査官が持って帰るのを拒否することはできますか？」というものです。「提出は義務＝断れない」「留置きは任意＝断ることができる」という理解を前提に、国税庁サイトには下記とあります。

税務調査手続に関するFAQ（一般納税者向け）

問4 提出される物件が、調査の過程で調査担当者に提出するために新たに作成された写しである場合には、留置きには当たらないとのことですが、自己の事業の用に供するために調査前から所有している物件が写しである場合（取引書類の写しなど）であっても、留置きには当たらないのでしょうか。

（答）

調査の過程で調査担当者に提出するために新たに作成した帳簿書類等の写し（コピー）の提出を受けても留置きには当たらないこととしているのは、通常、そのような写し（コピー）は返還を予定しないものであるためです。他方、納税者の方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）をお預かりする場合は、返還を予定しないものとは言えませんから、留置きの手続によりお預かりすることとなります。

以上のように、返還を予定されている、例えば原資資料や帳簿などを調査官が持ち帰る行為は「留置き」に該当しますので、納税者の任意（＝拒否できる）となりますが、一方で、**調査中にとったコピーについては返還しないので「提出」に該当することにより、持ち帰りを拒否することはできません。**

返還を予定している（原本）かどうかで判断することになりますので、納税者の手元にコピーしかない場合はそれが原本になり、上記FAQのように、原本であるコピーを持ち帰るのは「留置き」、そのコピーのコピーをとれば「提出」となるということです。極端なことを言えば、**帳簿の持ち帰り（留置き）を拒否し、調査官がすべての帳簿をコピーした場合、拒否することはできない**ということです。

SAMPLE

調査対象期間7年と最大7年課税の違い

税務調査において、毎期の売上計上漏れなどが発覚した場合、調査官から「調査対象期間を7年にします」と言われることがあります。ここで解釈が難しい問題として、「**【調査】対象期間が7年になる**」ことと「**【課税】対象期間が7年になる**」ことの相違があります。

すでに解説したとおり、調査対象期間が何年でなければならないか、という法律規定はありません。一般的には、事前通知において3年（もしくは5年）とされるわけですが、これを5年（もしくは7年）に延伸される法的根拠として、国税通則法第74条の9第4項の規定がありますので、この要件を満たしていれば、調査対象期間の延伸は法的に問題ない（合法）ということになります。

一方で**【課税】対象期間**は、更正の除斥期間として国税通則法第70条に規定されています。更正の除斥期間は原則として5年ですが、「偽りその他不正の行為」＝脱税となれば最大で7年間に延伸されることとなります。

では、税務調査において毎期の売上計上漏れが存在し、6～7年前も売上計上漏れが推定できるようなケースにおいて、納税者が「あくまでも売上の計上漏れなのであって売上除外ではない＝脱税ではない」と主張すれば、**6～7年前の帳簿等を提示・提出する義務はないのでしょうか。**

もちろん、納税者側から「脱税ではない」旨の主張をして、調査官が納得すれば調査対象期間も5年で済むでしょう。しかし「6～7年前の帳簿等も見せてください。見たうえで課税期間を判断します」と

言われてしまうと、反論は不可能でしょう。なぜなら上記のとおり、あくまでも調査対象期間（の延伸）と課税の除斥期間は別論点（根拠）となっており、第74条の9第4項を満たす限り、調査官は調査対象期間を延伸することが可能なのです。

上記の論点はややこしいので、極端な事例で考えてみると、事前通知の段階で「調査対象期間を7年」とされるのは、国税の違法行為かという論点があります。まだ調査を実施していないので脱税行為があったかどうかは不明なわけですが、調査対象期間が7年の事前通知は、何か法律に抵触しているわけではありません。上記のとおり、調査対象期間を定めた法律規定はありませんし、いきなり7年分を課税されたわけでもありません。実際に、資料調査課の調査などでは、事前通知で7年とされるケースもあります。

このように、脱税が疑われる調査事案では、「脱税ではないので7年遡及できない」と主張することで、調査対象期間を5年に抑えることは調査官の納得が必要で、**調査官が「とりあえず7年分の帳簿を提示してください」と主張してくれば、6～7年前の帳簿等を提示したうえで、「偽りその他不正の行為ではないので、課税期間は5年以内になります（なるはず）」と主張するしかないのです。**

調査対象期間と課税対象期間は基本的にリンクしているはずですが、厳密に考えると上記のように相違しますので十分理解してください。

申告内容に疑義があるから税理士が署名しないはアリか？

私は仕事柄、税務関連についてかなりマニアックな検索をするなど調べ物をするのですが、税理士が書いているコラムなど、疑義を感じる内容を見かけることがあります。その中の1つに、「顧問先の申告内容を信用できない場合、税理士として申告書に署名をしない」、もしくは「税務代理権限証書を提出しない」が挙げられます。

税理士の業務を現実的に考えると、顧問先の会計処理内容およびそれにとまなう申告内容について信用できないという場面はあるかと思えます。これは、顧問先が自計化している場合であっても、税理士が記帳代行をやっていると同じで、処理内容を問い合わせても明確な回答がないなど、不正など疑わざるを得ないようなケースです。一方で、いかに申告内容に疑義があったとしても、**税理士が申告書の作成をした場合、その申告書には署名押印の【義務】があります。**

税理士法第33条第1項（署名押印の義務）

税理士又は税理士法人が税務代理をする場合において、租税に関する申告書等を作成して税務官公署に提出するときは、当該税務代理に係る税理士は、当該申告書等に署名押印しなければならない。（以下、略）

ですから、申告内容に疑義があり、顧問先との信用・信頼関係が築けない場合において、契約を解除するならまだしも、それでも申告書を作成したのであれば、**署名押印の義務があり、署名押印しない場合は税理士法違反になります。**また、税理士が署名押印しない場合であっても、申告書の効力は何ら変わりません。

税理士法第33条第4項

第一項又は第二項の規定による署名押印の有無は、当該書類の効力に影響を及ぼすものと解してはならない。

近畿税理士会の税理士法解説（該当部分）

http://www.kinzei.or.jp/search/regulation/chapter_4_4.html

ここからわかることは、税理士が署名押印しないでもその税理士に責任が及ばないわけではなく、責任は何ら変わらず追及されることになります。申告書に税理士の署名押印がない場合（この場合、税務代理権限証書も添付されていないはずです）、税務調査などで税務署が連絡するのは顧問先になるわけですが、そこで実は、申告書の作成を税理士がしていることが判明すれば税理士が税理士法に抵触していることがわかります。税務調査であれば、支払報酬を見れば明白です。

ですから、顧問先の申告内容に疑義を感じても、**税理士として署名押印しないという行為は、責任回避どころか、むしろ明確な税理士法違反として追及される材料を新たに作ってしまっているのです。**