

実践ゼミ

# 税務調査手続の実務

税理士 野崎 洋平

公益財団法人 日本税務研究センター

# 税務調査手続を学ぶ意義

- 1 申告納税に係る国税において、課税庁が納税額を確定させる更正及び決定を行うために必要な手続（通則法24及び25条）

（更正）

第二十四条 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ったとき、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**。

（決定）

第二十五条 税務署長は、納税申告書を提出する義務があると認められる者が当該申告書を提出しなかつた場合には、**その調査により**、当該申告書に係る課税標準等及び税額等を**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。

# 税務調査手続を学ぶ意義

- 2 税務調査がルールに基づかないで行われた場合、納税者にとって不当な課税が行われる可能性がある。
- 3 税理士の使命は「独立した公正な立場」で「納税義務の適正な実現を図ること」であるから（税理士法1条）、税務調査において、課税庁が法律の規定に基づき適正に調査を行っているかを監視し、もし法律に基づかない行為を行っていたり、違法な行為を行なっている場合は、その場で是正を求めることも税理士の使命のひとつであると解することができる。

（税理士の使命）

第一条 税理士は、税務に関する専門家として、**独立した公正な立場**において、申告納税制度の理念にそつて、納税義務者の信頼にこたえ、**租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする。**

# 税務調査とは

## 1 裁判例 広島地裁平成4年10月29日判決（税資193号274頁）

「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するものと解せられ、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要件事実の認定、租税法その他の法令の解釈を経て更正処分に至るまでの思考、判断を含む極めて包括的な概念」

## 2 通達 国税通則法第7章の2（国税の調査）等関係通達

（「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。

# 税務調査とは

## 3 国税通則法において手続の規定が定められている税務調査

「質問検査等」を行う「実地の調査」

### (1) 質問検査等

国税通則法 74 条の 2 から 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（通則法 74 条の 9 第 1 項柱書）

### (2) 実地の調査

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調査（通達 4-4）

# 税務調査とは

（納税義務者に対する調査の事前通知等）

第七十四条の九 税務署長等（国税庁長官、国税局長若しくは税務署長又は税関長をいう。以下第七十四条の十一（調査の終了の際の手続）までにおいて同じ。）は、国税庁等又は税関の当該職員（以下同条までにおいて「当該職員」という。）に納税義務者に対し実地の調査（税関の当該職員が行う調査にあつては、消費税等の課税物件の保税地域からの引取り後に行うもの又は国際観光旅客税について行うものに限る。以下同条までにおいて同じ。）において第七十四条の二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（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、その旨及び次に掲げる事項を通知するものとする。

# 税務調査とは

（「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。

# 税務調査とは

## 4 税務調査に該当するか否を判断する意義

→加算税の賦課の要件及び税率の違い

### (1) 過少申告加算税

ア 通則法 7 4 条の 9 の通知が賦課の要件（通則法 6 5 条 6 項）

イ 調査実施前の修正申告で税率軽減（通則法 6 5 条 1 及び 2 項）

（過少申告加算税）

第六十五条 期限内申告書（還付請求申告書を含む。第三項において同じ。）が提出された場合（期限後申告書が提出された場合において、次条第一項ただし書又は第九項の規定の適用があるときを含む。）において、修正申告書の提出又は更正があつたときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき第三十五条第二項（申告納税方式による国税等の納付）の規定により納付すべき税額に百分の十の割合（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ときは、百分の五の割合）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。

# 税務調査とは

2 前項の規定に該当する場合（第六項の規定の適用がある場合を除く。）において、前項に規定する納付すべき税額（同項の修正申告又は更正前に当該修正申告又は更正に係る国税について修正申告書の提出又は更正があつたときは、その国税に係る累積増差税額を加算した金額）がその国税に係る期限内申告税額に相当する金額と五十万円とのいずれか多い金額を超えるときは、同項の過少申告加算税の額は、同項の規定にかかわらず、同項の規定により計算した金額に、その超える部分に相当する税額（同項に規定する納付すべき税額が当該超える部分に相当する税額に満たないときは、当該納付すべき税額）に百分の五の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とする。

6 第一項の規定は、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おいて、**その申告に係る国税についての調査に係る第七十四条の九第一項第四号及び第五号（納税義務者に対する調査の事前通知等）に掲げる事項その他政令で定める事項の通知（次条第六項第二号及び第八項において「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。**

# 税務調査とは

## (2) 無申告加算税

調査実施前の修正申告で税率軽減（通則法66条1項柱書本文、2項及び3項柱書）

（無申告加算税）

第六十六条 次の各号のいずれかに該当する場合には、当該納税者に対し、当該各号に規定する申告、更正又は決定に基づき第三十五条第二項（申告納税方式による国税等の納付）の規定により納付すべき税額に**百分の十五の割合**（期限後申告書又は第二号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つたことにより当該国税について更正又は決定があるべきことを予知してされたものでないときは、百分の十の割合**）を乗じて計算した金額に相当する無申告加算税を課する。ただし、期限内申告書の提出がなかつたことについて正当な理由があると認められる場合は、この限りでない。

# 税務調査とは

2 前項の規定に該当する場合（同項ただし書又は第九項の規定の適用がある場合を除く。次項及び第六項において同じ。）において、前項に規定する納付すべき税額（同項第二号の修正申告書の提出又は更正があつたときは、その国税に係る累積納付税額を加算した金額。次項において「加算後累積納付税額」という。）が五十万円を超えるときは、前項の無申告加算税の額は、同項の規定にかかわらず、同項の規定により計算した金額に、その超える部分に相当する税額（同項に規定する納付すべき税額が当該超える部分に相当する税額に満たないときは、当該納付すべき税額）に百分の五の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とする。

3 第一項の規定に該当する場合において、加算後累積納付税額（当該加算後累積納付税額の計算の基礎となつた事実のうち同項各号に規定する申告、更正又は決定前の税額（還付金の額に相当する税額を含む。）の計算の基礎とされていなかつたことについて当該納税者の責めに帰すべき事由がないと認められるものがあるときは、その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た税額）が三百万円を超えるときは、同項の無申告加算税の額は、前二項の規定にかかわらず、加算後累積納付税額を次の各号に掲げる税額に区分してそれぞれの税額に当該各号に定める割合（期限後申告書又は第一項第二号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つたことにより当該国税について更正又は決定があるべきことを予知してされたものでないときは、その割合から百分の五の割合を減じた割合**。以下この項において同じ。）を乗じて計算した金額の合計額から累積納付税額を当該各号に掲げる税額に区分してそれぞれの税額に当該各号に定める割合を乗じて計算した金額の合計額を控除した金額とする。

- 一 五十万円以下の部分に相当する税額 百分の十五の割合
- 二 五十万円を超え三百万円以下の部分に相当する税額 百分の二十の割合
- 三 三百万円を超える部分に相当する税額 百分の三十の割合

# 税務調査とは

## (3) 不納付加算税

### 調査実施前の修正申告で税率軽減（通則法67条1及び2項）

（不納付加算税）

第六十七条 源泉徴収等による国税がその法定納期限までに完納されなかつた場合には、税務署長又は税関長は、当該納税者から、納税の告知（第三十六条第一項（納税の告知）の規定による納税の告知（同項第二号に係るものに限る。）をいう。次項において同じ。）に係る税額又はその法定納期限後に当該告知を受けることなく納付された税額に**百分の十の割合**を乗じて計算した金額に相当する不納付加算税を徴収する。ただし、当該告知又は納付に係る国税を法定納期限までに納付しなかつたことについて正当な理由があると認められる場合は、この限りでない。

2 源泉徴収等による国税が納税の告知を受けることなくその法定納期限後に納付された場合において、その納付が、**当該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当該告知があるべきことを予知してされたものでないときは、その納付された税額に係る前項の不納付加算税の額は、同項の規定にかかわらず、当該納付された税額に百分の五の割合**を乗じて計算した金額とする。

# 税務調査とは

## (4) 重加算税

### 調査の実施が賦課の要件（通則法68条1及び2項）

（重加算税）

第六十八条 第六十五条第一項（過少申告加算税）の規定に該当する場合（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を除く。）において、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、かつ、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書又は第二十三条第三項（更正の請求）に規定する更正請求書（次項において「更正請求書」という。）を提出していたときは、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額（その税額の計算の基礎となるべき事実で隠蔽し、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠蔽し、又は仮装されていない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た税額）に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に百分の三十五の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する。

# 税務調査とは

2 第六十六条第一項（無申告加算税）の規定に該当する場合（同項ただし書若しくは同条第九項の規定の適用がある場合又は納税申告書の提出が、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又は決定があるべきことを予知してされたものでない場合を除く。）において、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、かつ、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき法定申告期限までに納税申告書を提出せず、又は法定申告期限後に納税申告書若しくは更正請求書を提出していたときは、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、無申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額（その税額の計算の基礎となるべき事実で隠蔽し、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠蔽し、又は仮装されていない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た税額）に係る無申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に百分の四十の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する。

# 税務調査とは

## 5 課税庁からの「お尋ね」

不動産の譲渡や多額の海外送金等が行われた際に、税務署などから「お尋ね」と称する当該取引の内容に関する質問文書等が届く場合がある。

これらの文書等は法律上の根拠に基づき送付されるものではなく、実地の調査で質問検査等を行う税務調査でもないため、これらの文書が届いた後に修正申告や期限後申告等を行なったとしても、「調査があったことにより当該国税について更正又は決定があるべきことを予知してされたもの」には該当しない。

# 税務調査の性質

## 1 任意調査の原則

「第七十四条の二から第七十四条の六まで（当該職員の質問検査権）の規定による質問、検査又は提示若しくは提出の要求」（質問検査等。通則法74条の9第1項柱書）に対して、これらへの応答を納税者に直接義務付ける規定は存在しない。

# 税務調査の性質

しかし、質問検査等に対して、「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」場合（通則法128条1項2号）、「物件の提示若しくは提出又は報告の要求に対し、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、若しくは偽りの報告をした」場合（通則法128条1項3号）、1年以下の拘禁刑又は50万円以下の罰金に処される場合がある。

→**間接強制を伴う任意調査**

# 税務調査の性質

## 2 調査忌避と質問検査等の要件

間接強制（通則法 128 条 2、3 号）の規定により、納税者は、課税庁が行う質問検査等に対してすべて応答する義務を実質的に負うか。

＝質問検査等を実施する要件として「調査について必要があるとき」（通則法 74 条の 2 第 1 項柱書乃至 74 条の 6 第 1 項柱書）を満たす必要がある。

例：法人代表者の個人的支出にのみ使用するクレジットカード明細の提示要求

青色専従者の給与振込に使用していない銀行口座の通帳の提示要求など

→調査の「必要性」を検討する必要がある。

# 税務調査の性質

## 3 税務調査における同意

任意調査である以上、課税庁は納税者に対して、質問検査等を行うに当たって都度同意を得る必要がある。

この点、同意の有無について個別の不服申立て手続は用意されていないため、明確に不同意の意思を示さない限り、黙示の同意があったと看做されることになる。

したがって、同意を求められた場合は、明確に意思表示をすることが求められる。例えば、調査の必要性がないと考えられるため、「明確な必要性が示されない限り同意できない」等不同意の意思と理由を明確にすれば、調査忌避（通則法128条1項2号）の問題が生じる可能性も低い。

# 調査の開始

1 「実地の調査」において、「質問検査等」を行う場合は、以下に掲げる事項について「事前」に「通知」を行う必要がある（通則法74条の9）。

（納税義務者に対する調査の事前通知等）

第七十四条の九 税務署長等（国税庁長官、国税局長若しくは税務署長又は税関長をいう。以下第七十四条の十一（調査の終了の際の手続）までにおいて同じ。）は、国税庁等又は税関の当該職員（以下同条までにおいて「当該職員」という。）に納税義務者に対し実地の調査（税関の当該職員が行う調査にあつては、消費税等の課税物件の保税地域からの引取り後に行うもの又は国際観光旅客税について行うものに限る。以下同条までにおいて同じ。）において第七十四条の二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（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、その旨及び次に掲げる事項を通知するものとする。

# 調査の開始

- (1) 調査において質問検査等を行う旨（通則法 7 4 条の 9 第 1 項柱書）
- (2) 調査を開始する日時（通則法 7 4 条の 9 第 1 項 1 号）
- (3) 調査を行う場所（通則法 7 4 条の 9 第 1 項 2 号）
- (4) 調査の目的（通則法 7 4 条の 9 第 1 項 3 号）
- (5) 調査の対象となる税目（通則法 7 4 条の 9 第 1 項 4 号）
- (6) 調査の対象となる期間（通則法 7 4 条の 9 第 1 項 5 号）
- (7) 調査の対象となる帳簿書類その他の物件（通則法 7 4 条の 9 第 1 項 6 号）
- (8) 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（通則法 7 4 条の 9 第 1 項 7 号） →（通則法施行令 3 0 条の 4）

# 調査の開始

(調査の事前通知に係る通知事項)

第三十条の四 法第七十四条の九第一項第七号（納税義務者に対する調査の事前通知等）に規定する政令で定める事項は、次に掲げる事項とする。

- 一 調査の相手方である法第七十四条の九第三項第一号に掲げる納税義務者の氏名及び住所又は居所
- 二 調査を行う当該職員の氏名及び所属官署（当該職員が複数であるときは、当該職員を代表する者の氏名及び所属官署）
- 三 法第七十四条の九第一項第一号又は第二号に掲げる事項の変更に関する事項
- 四 法第七十四条の九第四項の規定の趣旨

2 法第七十四条の九第一項各号に掲げる事項のうち、同項第二号に掲げる事項については調査を開始する日時において質問検査等を行おうとする場所を、同項第三号に掲げる事項については納税申告書の記載内容の確認又は納税申告書の提出がない場合における納税義務の有無の確認その他これらに類する調査の目的を、それぞれ通知するものとし、同項第六号に掲げる事項については、同号に掲げる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。

# 調査の開始

事前通知は、通常、納税義務者や納税代理人に対して電話により口頭でなされる。  
条文の規定上、書面での通知は求められていないため、口頭での通知で足りる。

# 調査の開始

## 2 事前通知の不要な調査

「実地の調査」に該当しないものは、事前の通知は不要となる。

例：電話での申告内容の問合せ

呼出を受けて、税務署内で行う聴取

# 調査の開始

## 3 日時場所の変更

通知を受けた日時場所について、納税者が合理的な理由を付して変更を申し出た場合、課税庁は協議する努力義務を負う（通則法74の9第2項）。

なお、課税庁としては、納税者の申出に対して、一身上のやむを得ない事情や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変更を認める運用を行なっている（通達5-6）。

# 調査の開始

2 税務署長等は、前項の規定による通知を受けた納税義務者から合理的な理由を付して同項第一号又は第二号に掲げる事項について変更するよう求めがあつた場合には、当該事項について協議するよう努めるものとする。

(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。

# 調査の開始

## 4 無予告調査

通則法 74 条の 9 の例外として、質問検査等を行う実地の調査であっても、一定の要件の下、事前通知を行わなくてよい場合が規定されている（通則法 74 条の 10）。

（事前通知を要しない場合）

第七十四条の十 前条第一項の規定にかかわらず、税務署長等が調査の相手方である同条第三項第一号に掲げ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国税庁等若しくは税関が保有する情報に鑑み、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、同条第一項の規定による通知を要しない。

# 調査の開始

- (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) 国税に関する調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれ
- (3) (1)もしくは(2)の要件該当性の判断については、以下の点を鑑みる。
  - ア 納税義務者の申告
  - イ 過去の調査結果の内容
  - ウ 営む事業内容に関する情報
  - エ 国税庁等若しくは税関が保有する情報

# 調査の開始

国税通則法第7章の2（国税の調査）等関係通達

（「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。

（「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。

# 調査の開始

（「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。

# 調査の開始

（「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。

# 調査の終了

## 1 是認の場合

「更正決定等をすべきと認められない旨」を書面により通知する（所謂「是認通知」。通則法74条の11第1項）。

是認通知は調査終了時点の調査結果に基づき作成されるものであるから、事後に得られた情報により、再度の質問検査等が実施させることについては妨げられるものではない（通則法74条の11第5項）。

# 調査の終了

（調査の終了の際の手續）

第七十四条の十一 税務署長等は、国税に関する**実地の調査を行つた結果、更正決定等**（第三十六条第一項（第二号に係る部分に限る。）（納税の告知）の規定による納税の告知を含む。以下この条において同じ。）**をすべきと認められない場合には**、納税義務者（第七十四条の九第三項第一号（納税義務者に対する調査の事前通知等）に掲げる納税義務者をいう。以下この条において同じ。）であつて当該調査において**質問検査等の相手方となつた者に対し、その時点において更正決定等をすべきと認められない旨を書面により通知するものとする。**

5 **第一項の通知をした後**又は第二項の調査（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つた後若しくは更正決定等をした後においても、当該職員は、**新たに得られた情報に照らし非違があると認めるときは**、第七十四条の二から第七十四条の六まで（当該職員の質問検査権）の規定に基づき、**当該通知を受け、又は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をし、若しくは更正決定等を受けた納税義務者に対し、質問検査等を行うことができる。**

# 調査の終了

## 2 更正決定等をすべきと認められないが、指導事項がある場合

指導事項がある場合についての規定はないため、更正決定等をすべきと認められない以上は、「更正決定等をすべきと認められない旨」を書面により通知することになる。

なお、当該書面に指導事項は記載されない。

# 調査の終了

## 3 更正決定等をすべきと認める場合

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（通則法74条の11第2項）。

条文上は、書面を用いることまで求めていないため、書面が交付されなくても問題はない。しかし、実務上は課税庁より否認事項や増差額等が記載された書面が交付され、当該書面を基に説明されることが多い。

また、課税庁は、上記説明と併せて修正申告又は期限後申告を勧奨することができる。当該勧奨を行うに当たっては、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説明し、書面を交付しなければならない（通則法74条の11第3項）。

# 調査の終了

2 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。**

3 前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**修正申告又は期限後申告を勧奨することができる。**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を説明するとともに、その旨を記載した書面を交付しなければならない。**

# 調査の終了

## 4 調査結果の内容の説明後の調査の再開

修正申告書・期限後申告書の提出前、源泉徴収等の納付がなされる前、または、更正決定等を行う前までに、説明の前提となった事実が異なることが明らかとなり説明の根拠が失われた場合は、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（通達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）

6-4 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当該説明に基づく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当該説明に基づく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。

# 調査の終了

- 5 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  
課税庁の修正または期限後申告の勧奨に基づき、修正または期限後申告をした後であっても、法定申告期限から5年以内であれば、更正の請求を行うことにより、当該修正または期限後申告に誤りがあった場合でも是正を図ることが可能である（通則法23条1項及び70条1項）。