

# 加算税の賦課と免除に関する研究(二)

## Research on Levy and Exemption of Additional Tax (2)

大屋 貴裕  
Takahiro Ohya

### 目 次

- I はじめに一研究の目的
- II 加算税制度の意義
- III 納税者保護と加算税制度
- IV 重加算税の賦課要件  
(以上まで、第47巻第1号)
- V 「更正の予知」をめぐる問題
  - 1 「更正の予知」と加算税制度
  - 2 「更正の予知」をめぐる問題点
  - 3 通則法改正による「更正の予知」への影響
  - 4 「更正の予知」の具体的事例検討
  - 5 小括  
(以上、本号)
- VI 「正当な理由」の再検討
- VII まとめ-加算税制度の検証

## V 「更正の予知」をめぐる問題

### 1 「更正の予知」と加算税制度

わが国では申告納税制度のもと、納税者の自主性を尊重し、課税の公平を実現し、徴税事務の能率的・合理的な運用を目指してきたが、その中において加算税制度は、過少申告や無申告あるいは不納付という納税者の不誠実な行為に対して特別の経済的負担を課すことで、課税の公平を実現し納税義務の履行の確保を図り申告納税制度の定着を促進しようとしてきた。

しかし、過少申告、無申告あるいは納付遅滞が生じた場合においても、納税者側に納税義務を履行できなかったやむを得ない事由があるとき、もしくは納税者が過少申告に気づき、自発的・自主的な意思により適正な申告納税を行ったとき、また、災害等により申告・納付が遅滞したとき等には、納税者に制裁を課すことが不適當な場面が想定される。そこで、制度上このような場合においては加算税について軽減もしくは免除をすることとしているのである。

税法上、修正申告もしくは期限後申告あるいは期限後納付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、その国税について「更正があるべきことを予知してな

されたものではないとき」には、加算税が軽減される（通則法65条5項、66条5項、67条2項）。すなわち、当該規定は税額計算にミスがあったことや課税所得の算定に誤りがあったこと等、申告後において自主的に税額および課税所得を是正した場合には、特別な経済的負担は行わないことを明文化したものである。

当該負担軽減措置の趣旨としては、「政府に手数料をかけることなくして自ら修正又は申告した者に対しては、過少申告加算税額、無申告加算税額、重加算税額の如きもこれを徴収せず、政府の調査前における自発的申告又は修正を歓迎し、これを懲罰せんとして右の如き規定となったものと解するのが相当である」<sup>1)</sup>と解されており、その後の判決においても同旨の判示が多く見られる<sup>2)</sup>。

つまり、政府に手数料をかけさせない、自発的な是正を歓迎・奨励することが軽減免除の目的であると考えられる。

一方で、加算税軽減免除理由としての「更正があるべきことを予知してなされたものではないとき」とは、一般に「更正の予知」と呼ばれており、当該規定の意味内容が明確ではなく、不確定概念であることから、憲法31条ないし課税要件明確主義に反するのではないかという議論が存する<sup>3)</sup>。

「更正の予知」の意義については、「調査があったこと」と「更正があるべきことを予知してされたものでないとき」の二つの要件の充足が必要であるというのが通説であり、一般的に二段階要件説と呼ばれている。この二段階要件説を最初に示したのが、先の大阪地裁昭和29年12月24日の判示である。一方で、国税についての調査の有無についてはこれを前提とすることなく、納税者についての更正の予知という主観的要素のみ論ずれば足りるとする見解（一段階要件説）もかつては存していたとされるが、支持は得られていない<sup>4)</sup>。

「更正の予知」については、以上のように「調査があったこと」と「更正があるべきことを予知してされたものでないとき」の要件をめぐる問題が生じており、実務的には、修正申告がどのようなタイミングで提出されれば加算税が課されないかという議論に及んでいる。

以下では、「更正の予知」の検討として、修正申告書を提出する場合に過少申告加算税が軽減免除されることを想定し、国税通則法65条5項の規定を前提に検証を進める。

## 2 「更正の予知」をめぐる問題点

「更正の予知」が問題となる場面としては、どの時点で修正申告を提出すると過少申告加算税が軽減免除されるのかということが想定される。これは、国税通則法65条5項における「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なされたものではないとき」の解釈の問題である。上述したように、当該規定の意義については、「調査があったこと」と「更正の予知」があったこと、の二つの要件の充足を必要とする二段階要件説を通説としているが、「調査があったこと」の意義も議論の存するところであり、また「調査」により「更正があるべきことを予知してされたものでないとき」の意味も問題とされ、実務上、要件の判断が困難な場合が多く存在する。

以下では、「更正の予知」の規定趣旨を踏まえて、「調査」の意義、「更正の予知」の時期、について、裁判例の判示等を検討することで、問題点の整理を行っていく。

### (1) 「調査」の意義

「調査があったこと」の意義については、まず「調査」とは何かという問題がある。

国税通則法24条では、「税務署長は、納税申告書の提出があった場合において、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っていなかったとき、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。」と規定

しており、ここでいう「調査」については、「課税標準等また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と解せられる。すなわち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適用を経て更正処分に至るまでの思考、判断を含むきわめて包括的な概念である。」との判示があり<sup>5)</sup>、外部調査、机上調査、準備調査のような外部からは認識できない税務官庁内部の調査手続も含まれると解されている<sup>6)</sup>。

しかし、国税通則法65条5項における「調査」に関しては、制度の趣旨を鑑み、そのような税務官庁内部の調査手続は含まないという見解<sup>7)</sup>や、調査によって納税者が更正を予知するという認識の有無が過少申告加算税の免除要件とされている以上、「調査」が納税者によって認識されることが必要であることから、更正の予知の対象となる「調査」には、実地調査や面接調査などの外部（納税者）から認識することができる具体的な調査に限定されるべきとの見解がある<sup>8)</sup>。また実務における具体的な適用場面からは、調査があったというには、調査官が机上調査や準備調査で非違事項の端緒をつかんでいるとしても、それを電話や文書等で具体的に納税義務者に示している等、納税義務者が調査のあったことを認識できる何らかの「働きかけ」が必要であるとの意見もある<sup>9)</sup>。

判例においては、納税者に対する実地調査に限定することなく、間接的に当該納税者が認識できる取引先等に対する反面調査、銀行調査、税目の異なる調査等も調査に含まれると解している<sup>10)</sup>。

国税通則法65条5項の「調査」の意義については、品川教授が指摘するように、65条等という「調査」と24条という「調査」を別異に解することは解釈の整合性を欠くこととなるので、「調査」という文言に関する解釈は共通するものであるが<sup>11)</sup>、加算税軽減免除制度の趣旨、条文の構成を鑑みること、で、「調査」の範囲は異なってくると考えるべきであろう。

そこで、65条等の「調査」の判定を行う場合にあっては、二段階要件説のもう一つの要件である「更正があるべきことを予知してされたものでないとき」との関連において検討されることとなる。すなわち、「更正の予知」に関する問題点の整理には、「調査があったこと」と「更正の予知」との関連を明らかにしたうえで、「調査」についての検討と、更正の予知がいつなされたかという時期の問題を併せて検討すべきであろう。

### (2) 更正の予知の意義

加算税軽減免除の規定の趣旨として、政府に手数をかけさせない是正の奨励に重きがおかれる場合は、税務職員に

よる調査があつてから修正申告が提出されたときは加算税を免除すべきではないという考え方になる。一方で、自発的な是正を歓迎するという趣旨であると考えれば、調査が始まっても、端緒の把握や非違事項の指摘があるまでに自主的に修正申告がなされた場合は加算税を課すべきではないという考え方もでてくる。

そこで重要な鍵を握るのが「更正の予知」の意義である。この点について、「調査があつたこと」と「更正の予知」の関係から、加算税軽減免除の可否をめぐる、「更正を予知したこと」または「更正を予知しないこと」というのは何を意味し、何をもちてそれを認定するかについては、様々な議論がなされている。

しかし、「更正を予知する」というのは、納税者が現実的に予見することを要件としているため、本要件は当該納税者の知覚・主観に依存することになり、調査開始後どの時点で当該納税者が更正を予知したかは、客観的に判断することは困難で当該納税者からの立証もしがたいといえる。

「更正等があるべきことを予知してなされたもの」の意義については、昭和26年に所得税法上の加算税の賦課規定に対応して設けられた、旧所得税基本通達「七〇三」において、次のように取り扱っていた。

「法第57条第5項の『政府の調査に因り第46条の規定による更正若しくは決定又は第43条第1項の規定による徴収があるべきことを予知してなされたもの』とは、当該納税義務者又は徴収義務者に対する所得税、法人税その他直接税に関する実地又は呼出等の具体的調査により当該所得金額又は所得税額に脱漏があることを発見された後になされた申告又は納付として取り扱うものとする。」

この通達を読むと、調査によって具体的な脱漏が発見されたという事実のあつた時点において「更正を予知した」と捉えているようである。

この通達は、国税通則法の制定により廃止されたが、その後の国税通則法の制定に際してなされた答申では、「この解釈はほぼ妥当であると認められるので、この趣旨をできるだけ法令上明確にするのが適当であると考え」と述べているように<sup>12)</sup>、国税通則法制定以降における加算税規定の解釈に大きな影響を与えており、学説においても、現行法上の解釈においても、当該通達の解釈を妥当としている見解がみられる<sup>13)</sup>。

それ以後、平成12年の過少申告加算税等に関する通達が発遣されるまでは、「更正の予知」の取り扱いが明確にされておらず、当該解釈をめぐっては裁判において争われてきた。

その際に国側は、税務調査が開始された後に提出された修正申告については、更正を予知して提出されたものと推認し得ると主張しており、東京地裁昭和56年7月16日判決

（税資120号129頁）および東京高裁昭和61年6月23日判決（税資152号419頁）において、次のような主張がなされている。

「すなわち、国税通則法第65条第3項（筆者注：現行65条5項）に規定する『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』とは、税務職員による調査が開始されたことにより、納税義務者が従前の申告をそのまま放置すれば、いずれ当局によってその申告が不適正で、申告漏れの存することが発覚し、更正がなされるのであろうということを予見して修正申告書を提出すること、換言すれば、税務職員の調査の手が入る前に自ら従前の申告に誤りがあることを認識し、これを一切修正申告することを進んで決意して修正申告書を提出することと解すべきであり、納税義務者の国税に対する調査が開始された以上、当該調査の進展状況すなわち申告が適正か否かの把握の程度により差異が生ずるものではないというべきである。このことは同条項の文言自体からも明らかといわなければならない。」

上記主張は、税務調査が開始された後に提出された修正申告書については、更正を予知して提出されたものと推認し得ることを意味しており、後述する調査開始説を採用している。

国税庁は平成12年に加算税に関する事務運営方針を通達し、過少申告加算税等の加算税の賦課に関する取扱基準の整備等を図った。

例えば、申告所得税の過少申告加算税等の通達では、次のように定めている（「申告所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて」通達第1、第2）。

「通則法第65条第5項の規定を適用する場合において、その納税者に対する臨場調査、その納税者の取引先に対する反面調査又はその納税者の申告書の内容を検討した上での非違事項の指摘等により、当該納税者が調査のあつたことを了知したと認められた後に修正申告書が提出された場合の当該修正申告書の提出は、原則として、同項に規定する『更正があるべきことを予知してされたもの』に該当する。

（注）臨場のための日時の連絡を行った段階で修正申告書が提出された場合には、原則として、『更正があるべきことを予知してされたもの』に該当しない。」

この通達では、「更正を予知した」の解釈について、具体的な事例として、①臨場調査、②取引先の反面調査、③申告内容の検討した非違事項の指摘、の3点を例示しており、注書きにおいて、臨場の日時連絡があつただけでは「更正を予知した」には該当しないことを明記した。具体的な事例を3点掲げたこと、および、調査日時の連絡を受けた後に修正申告書を提出した場合について、「更正があ

るべきことを予知」したものとし、ないことを明らかにした。特に、それまでは調査官から調査の電話連絡があった後、臨場調査日までに修正申告書を提出した場合に過少申告加算税が賦課されるかについては不明確であったため、「原則として」としながらも、その部分については明確にされたといえる。

しかし、当該通達においても、これまで問題とされていた、他の税目の調査や査察調査、反面調査等については、どのような取り扱いをするかは明らかではない部分が存する。

例えば、取引先に税務調査がなされた後、その調査官から取引先との取引について反面調査を受けた場合、自身の申告の内容に誤りが見つかったときは「更正を予知した」とされるのかという問題もある。

また、当該加算税通達では、「調査があったことを了知したと認められた後」における修正申告書の提出がすべて「更正があるべきことを予知」してなされたものとされるが、この記載に関しては、「この考え方は、前掲の最高裁昭和五十一年十二月九日第一小法廷判決の考え方に依拠しているようにも考えられるが、納税者が『調査があったことを了知したと認められた』ことを要件としているところに、『調査があったこと』と『更正があるべきことを了知してなされたもの』を混同ないし後者を無視している節が認められる。」との指摘がある<sup>14)</sup>。

なお、平成23年に国税通則法の一部改正により、調査手続に関する現行の運用上の取扱いが法令上明確化されたことに伴い関係通達が改正され、当該通達も平成24年に改正されたが、上記の文言には変化はなかった。

以上のように、「更正の予知」の意義の解釈については、現行通達では、従来の解釈論の問題を解決したとはいえ、明らかではない部分が多く残されているといえよう。

### (3) 更正の予知の時期

「更正があるべきことを予知してされた」の解釈については、上記で述べたように、法律や通達等の規定の解釈や判例の考え方、学説が混在していたが、当該解釈を「更正を予知した」時期の差異から整理することができる。

すなわち、税務署の調査官による調査時期の観点から、「更正を予知した」ことの捉え方により、①調査着手（調査開始）説、②端緒把握説、③不適正事項発見説、という見解に分類することができる。以下では各説について整理・検証を行う。

#### ① 調査着手（調査開始）説

調査着手説とは、調査着手以後になされた修正申告について加算税は免除されないという考え方である。この考え

方は、判例における判示や国税側の主張においてみられたもので、最高裁昭和51年12月9日判決（税資90号754頁）では、実際に調査が始まっているのであれば、その段階で提出された修正申告書は、更正が予知されたものとして理解すべきとされた。また上記東京地裁昭和56年7月16日判決、および東京高裁昭和61年6月23日判決では、国税側の主張において同様な見解がなされている。

和歌山地裁昭和50年6月23日判決（税資82号70頁）の国税側の意見では、加算税の立法趣旨を根拠に調査着手説を次のように主張している。

「元来、納税義務者たる法人は、申告納税制度を採る法人税法に基き、自らの所得を適正に計算し、法定の期限までに真実の課税標準等および税額等を申告し納税すべき義務を負っているものであり、重加算税等に関する右規定も、右制度のもとにおいて、たとえ一たんは不正の確定申告をした場合においても、課税庁の調査の前に、自ら修正または申告をした者に対しては、過少申告加算税、無申告加算税、重加算税はこれを徴収せず、政府の調査前における自発的申告または修正を歓迎し、これを懲罰せんとする趣旨に出るものと解されているのである。したがって、確定申告において、仮装・隠ぺいの不正行為により、不実の申告をして税を免れておき、その後課税庁の調査を受け、調査の進展を窺いながら、いか程の不正額が発見されたか、ないしは発見される見込みであるかに応じて、更正処分通知の到達前までに修正申告書を提出することにより、重加算税の課税等を免れるがごとき解釈は、明らかに右法意を滅却するものであり失当である。」

この見解は、調査を行った後というのはすでに政府の手数がかげられたと考え、政府が手数をかけていないことを加算税免除の趣旨とする考え方を重視したものである。

平成12年に出示された前述の加算税通達の内容は、この見解を取り入れたものと考えられる。

調査着手説では、調査着手時点で加算税賦課の要件が整ったとしているが、調査により不適正は発見されるという前提は必ずしも説得的ではなく、調査が始まったことで申告内容を熟知している納税者にとって不適正を指摘されるという一般的な納税者の更正の予知に関する実情に合致しているという点からの説明が妥当ではないかという意見がある<sup>15)</sup>。

このように、調査に着手した時点で「更正を予知した」と認識することは、形式的には判断しやすく、公平性を保持できるというメリットも考えられるが、一方で、前項で議論した「調査」の意義において議論が生じていることから、他税目の調査、内部調査、および反面調査等をどのように取り扱うかについて不明瞭な問題が残っている。

## ② 端緒把握説

端緒把握説<sup>16)</sup>とは、調査官が調査に着手し、実際に非違事項の端緒を把握した時点、もしくは申告が不適正であるということ認識するに足りるような資料を発見した時点までに修正申告がなされれば、加算税を免除するというものである。したがって、単に調査が始まったというだけでは更正の予知があったとはすべきではないという考え方である。

端緒把握説を示した判示としては、前掲の東京地裁昭和56年7月16日判決が挙げられる。判決においては、「従って、修正申告書の提出が『調査があったことにより…更正があるべきことを予知してされたものでないとき』というものは、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うえ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、言い換えれば右事実を認識する以前に自ら進んで修正申告を確定的に決意して修正申告書を提出することを必要とし、かつ、それをもって足りると解すべきである。」と述べ、「更正を予知した」というには、申告漏れが発覚し更正に至ることが客観的に確実性をもつ必要があるとしている。

また、同裁判の控訴審である東京高裁昭和61年6月23日判決では、「被控訴人が主張するように、税務職員が納税者の申告に係る国税について調査に着手しさえすれば、その調査の進展段階を問うことなく、調査着手後になされた修正申告は、たとえ調査着手以前に修正申告を決意していた場合であっても、すべて更正を予知してなされたものでないとはいえないと解するのは適切な解釈とはいえない。文理上、右条項は調査着手以前に申告書が提出された場合を問題とするのではなく、調査着手後に提出された場合にその適用の有無を問題としているものであることは明白である。従って、調査着手後の提出はすべて予知してされたものであると解するのは、明らかに右の文理に反することになる。又、実際問題としても、被控訴人のような解釈をとると、調査着手以前に修正申告を決意していた納税者も、たまたま申告書提出前に調査の着手があったときは、折角その後に申告書を提出してみても重加算税を課せられてしまうのであるから、むしろ申告書を提出することをやめ、調査の結果を見守り、発覚した分についてのみ重加算税を支払うにとどめ、未発覚分があるときはその分の申告をやめてしまうであろうことが容易に考えられる。」と判示し調査着手説を主張する国税側の主張を排斥している。

「更正があるべきことを予知した」時期の解釈としては、この端緒把握説が通説と理解されているが<sup>17)</sup>、「更正があるべきことを予知」するかしないかは、納税者の知覚・主観に属するところであるので、調査官が調査の進行において脱漏所得の端緒を発見したか否かについて納税者がその事実を知り得ることはほとんど不可能であることを考えると、時期としての「非違事項の端緒を把握した時点もしくは申告が不適正であるということ認識するに足りるような資料を発見した時点」の認識は、現実的、実務的に困難であると思われる。

## ③ 不適正事項発見説

不適正事項発見説とは、税務調査官が調査を開始して以降においても、具体的資料に基づいて不正事項を発見するまでになされた修正申告は更正を予知してなされたものではないと考えるものである。

昭和26年所得税基本通達は、「当該納税義務者又は徴収義務者に対する所得税、法人税その他直接税に関する実地又は呼出等の具体的調査により当該所得金額又は所得税額に脱漏があることを発見された後になされた申告又は納付として取り扱うものとする。」として、不適正事項発見説と同様な考え方を採用しているように思われる。また、前述した和歌山地裁昭和50年6月23日判決では、次のように判示し、昭和26年所得税基本通達に類似した立場を採っている。

「税務当局が、当該納税申告に疑惑を抱き、調査の必要を認めて、納税義務者に対する質問、帳簿調査等の実地調査に着手し、これによって収集した具体的資料に基き、先の納税申告が適正なものでないことを把握するに至ったことを要するものと解すべきである。しかしそれ以上に、税務当局が、申告もれの所得金額を正確に把握し、更正をなすに足りる全資料を収集していなければならないものでもない。そして、先の申告が不適正であり、かつ、申告もれが存することが明らかになれば、いずれ当局によって更正がなされることは当然であるから、納税義務者において、当局の調査進行により先の納税申告の不適正が発覚することを認識しながら、修正申告書を提出することは、他に特段の事情のない限り、右にいう『調査があったことにより…更正があるべきことを予知してなされたもの』と推認することができるものと解すべきである。」

一方で、不適正事項発見説に対しては、批判的な見解も存在する。

前述東京高裁昭和61年6月23日判決においては、「実際問題として、納税者側の脱漏所得に対する隠ぺい・仮装等が巧妙、悪質であればある程、税務職員において所得脱漏の事実を把握することが困難となる訳であるから、調査進

展の段階として控訴人主張の段階まで調査が進むことを必要とするならば、悪質な納税者ほど調査を受けてもこれに協力しないで何とか所得脱漏の事実を隠ぺいしてあわよくば追加税額と重加算税の双方を免かれようとし、いよいよ右事実を発見されそうになったとき、その寸前に申告をして重加算税だけは免かれてしまうということになり、その不当なことは明らかである。」と判示し、不適正事項発見説の適用を排除しているものと考えられる。

不適正事項発見説は、これまでの説の中では最も遅い時点で「更正の予知」を認識していることから、立法趣旨から見てもあまりに時期が遅すぎるといって指摘がある<sup>18)</sup>。

以上を整理すると、「更正の予知」の時期については、税務調査官による調査の進行具合を基準として、「調査開始時」、「端緒発見時」、「不正事項発見時」の3時点に集約されており、「調査開始時」と「不正事項発見時」は両極端に位置づけられ、「端緒発見時」はその間に位置している。

先述したように、「更正を予知した」というのは、納税者の知覚的・主観的な感覚に委ねられるため、調査が開始されたことを知り得たとしても、当該調査により調査官が端緒を発見したとか、不正事項を発見したこと等は納税者の知るところではない。通常の調査において、調査官が不正事項や端緒となる資料を発見しても、直ちに納税者に内容を知らしめて調査の手の内をみせることはなく、調査官からの質問等で不正行為の存在を推測できるにすぎない。

したがって、「更正の予知」の時期に関する議論は、形式的な判断にとどまり、実質的な「更正があるべきことを予知」することの解釈については、課税庁側における脱漏所得の発見あるいはその端緒となる資料の発見を要件とすることはそもそも無理なことであり、加算税軽減免除制度の立法趣旨および課税実務の面からを考慮すると、調査開始後に提出された修正申告書については、特段の事情がない限り、当該納税者が更正のあるべきことを予知して提出したものと推定せざるを得ないという見解<sup>19)</sup>はより説得的である。

### 3 通則法改正による「更正の予知」への影響

#### (1) 税務調査手続の明確化の概要

前記Ⅲ2(3)で解説したように、平成23年に納税環境整備に関する国税通則法の改正が行われ、調査手続の明確化、更正の請求期間の延長、処分の理由附記等、国税通則法の大幅な見直しが行われた。特に、「税務調査手続の明確化」は、調査手続の透明性と納税者の予見可能性を高める観点から、税務調査手続の運用上の取り扱いが法令上明確化され、適正かつ公平な課税の実現が図られた。

税務調査手続の法定化等に係る規定（以下、「税務調査

手続規定」という。）については、平成25年1月1日以後に開始する調査から適用されることとなったが、今般の法改正の趣旨を踏まえ、改正法施行後における実務への影響も勘案し、平成24年10月1日以後に開始する調査から先行的に実施している<sup>20)</sup>。

改正に伴う税務調査手続の概要は以下のとおりである。

#### ① 事前通知

納税義務者に対し実地の調査を行う場合には、原則として、調査の対象となる納税義務者および税務代理人の双方に対し、調査を行う旨および次の事項を通知する（通則法74条の9第1項<sup>21)</sup>）。

- i 調査開始日時
- ii 調査開始場所
- iii 調査の目的
- iv 調査対象税目
- v 調査対象期間
- vi 調査の対象となる帳簿書類その他の物件
- vii 調査に必要なものとして政令で定める事項

ただし、税務署長等が、納税者の申告・過去の調査結果の内容、その営む事業内容に関する情報その他国税庁等が保有する情報に鑑み、違法または不当な行為を容易にし、正確な課税標準等また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、事前通知は要しない（同法74条の10）。

また、事前通知を行った後に納税義務者から、合理的な理由を付して調査開始日時または調査開始場所の変更の求めがあった場合には、これらについて協議をするように努めることとなっている（同法74条の9第2項）。

以上のように、調査日時以外の事項も通知事項として法定化し、事前通知をしない場合、日程調整の協議を行う場合を法定化した。

#### ② 実地調査

所得税等に関する調査について必要があるときは、納税者等に質問し、帳簿書類その他の物件を検査し、または当該物件（その写しを含む。）の提示もしくは提出を求めることができる（同法74条の2～74条の6）。事前通知した事項以外の事項について非違が疑われる場合には、その通知事項以外の事項についても質問検査等できる（同法74条の9④）。

また、国税の調査について必要があるときは、当該調査において提出された物件を留め置くことができる（同法74条の7）。

これまで各税法に規定されていた質問検査権の規定を国税通則法に集約し、「質問」「検査」に加え、納税者に、帳

簿書類その他の物件の「提示」「提出」を求めることができることを法律上明確にし、物件の留め置きに関しても法定化した。

### ③ 調査終了の際の手続

実地の調査の結果、更正決定等をすべきと認められない場合には、納税者に対して、更正決定等をすべきと認められない旨の通知を書面により行う（同法74条の11第1項）。一方、調査の結果、更正決定等をすべきと認められる非違がある場合には、納税者に対し、当該非違の内容等について説明し、その場合において、納税者に対して修正申告等を勧奨することができる（同条2項）。この場合において、当該調査の結果に関し修正申告書等の提出があっ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（同条3項）。

また、すべての処分（申請等の拒否処分および不利益処分）について、理由附記をすることとなった（同法74条の14）。

調査終了に際してこれまでは法定された手続きは存在しなかったが、更正等をすべきと認められない場合、すべきと認める場合について、口頭もしくは書面の通知等が法定化された。

### ④ 再調査

更正決定等をすべきと認められない旨の通知をした後または調査の結果につき納税者から修正申告書等の提出もしくは源泉所得税の納付、も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て非違があると認めるときは、納税者に対し、質問検査等を行うことができる（同法74条の11第6項）。

これら再調査に関しても法令上の規定がなく、今回の改正により法定化された。

なお、税務調査手続規定の実施にあたっては、法令を遵守した適正な調査が行われるよう「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」という指針が打ち出されている<sup>22)</sup>。

#### (2) 「調査」に該当しない行為

以上の税務調査手続規定が整備されたことに伴い、それらの法令に係る解釈通達が制定されたが、「更正の予知」を解釈する上で重要となる「調査」の意義についても新たに定められることとなった。

「調査」とは、国税に関する法律の規定に基づき、納税者の課税標準等を認定する目的で税務職員が行う証拠資料の収集、要件事実の認定、法令の解釈適用などの行為をい

うとしている（解釈通達1-1）。

一方で、次に掲げる行為については「調査」に該当しない行為として例示され、これらの行為のみに起因して修正申告書等を提出した場合には、更正等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としている（同1-2）。

(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。

#### (3) 「更正の予知」の解釈の変化

上記「『調査』に該当しない行為」についての通達は、従来過少申告加算税の対象としてきたものを対象から除く

という大きな変更が行われたということができ、「更正の予知」にまつわる解釈について、一定の部分においては明確にされたと評価することができる。後述する具体的事例と同様な事例が生じたとしても、今回の通達によれば「調査」に該当しないものとして、以後において争い自体が発生しない事態も想定される。

一方で、納税義務者への「調査」に該当しない働きかけから、実地調査に移行した後についてはどのようになるかについては通達では全く触れられていないとの指摘や実務に役立つ新たな解釈が示されたという事項は見当たらないとの意見もある<sup>23)</sup>。

今回の税務調査手続の明確化によれば、税務代理人に対して、調査を行う旨および、調査開始日時、調査開始場所、調査の目的、調査対象税目、調査対象期間、調査の対象となる帳簿書類その他の物件、調査に必要なものとして政令で定める事項、を通知することになっているため、平成12年加算税に関する事務運営方針通達における「臨場のための日時の連絡を行った段階」の解釈に変化はないのであろうか。

今回の手続の明確化を受ければ、当該通達は「臨場のための日時等の事前通知を行った段階」（下線筆者）とすべきであろう。つまり、現段階においては、事前通知が行われた後、臨場調査までに修正申告書を提出した場合に、「更正があるべきことを予知してされたもの」に該当せず、過少申告加算税が賦課されないとは言いきれない。

今後において、「更正の予知」の解釈についてどのような変化があるのかについて注視していかなければならないであろう。

#### 4 「更正の予知」の具体的事例検討

「更正の予知」に関する実務での判断としては、具体的事例ごとに判断が必要となる。以下では、更正の予知に関する具体的な事例を検証し、これまでにおける更正の予知の解釈を分析し、最後に、これまでの議論を整理し税務調査手続の法定化以降における「更正の予知」の解釈について検討を行う。

##### (1) 調査情報が新聞紙上に掲載された後に修正申告を提出した事例<sup>24)</sup>

本件は、原告Xが絵画取引に係る仲介手数料として得た2億3500万円（以下「本件仲介手数料」という。）に関して、Xの所得税の申告に当たり、この本件仲介手数料の収入を計上しないで確定申告を行ったが、日刊新聞紙上において当該絵画取引に関する税務調査が行われている旨の報道を受け、Xは、国税庁に赴き修正申告を行う意思があることを示し、修正申告書を提出したが、増差税額分につい

て重加算税が賦課決定され、当該賦課決定の取消しを求めてなされたものである。

本件では、Xが仮名預金口座を開設するなど当該絵画取引には不明瞭な点が多く、国税局調査部が各方面に調査しており、当該絵画取引の関係者への調査等から今回の新聞報道がなされ、原告の修正申告書の提出に至ったわけであるが、当該修正申告書の提出が「更正があるべきことを予知してされたものでないとき」にあたるかが争点であり、絵画取引の関係者への税務調査実施情報の認知が原告をして「更正を予知した」に該当するの否かというのが焦点である。

まず、国税通則法65条5項にいう「調査」の意義については、「規定の趣旨は納税者の自発的な修正申告を奨励する点にあることからすれば、課税庁が当該納税者を具体的に特定した上でする直接的な調査でなくても、当該調査が、客観的にみれば当該納税者を対象とするものと評価でき、納税者が自らの申告に対して更正のあるべきことを予知できる可能性があるものである限り、同『調査』に該当するというべきである。」と判示し、直接的な「調査」であることを要しないとしている。

また、本件は仮名銀行口座を開設していることで悪質であることは明白であり、「仮名預金口座を使用するなど、不正の手口が巧妙かつ悪質であるほど、課税庁は不正行為をした納税者の特定に事務負担を要することになる一方、その納税者においては、同調査の存在を知り得る余地が大きくなることになるところ・・・巧妙かつ悪質な不正行為の場合は、その納税者に対する直接調査の開始が遅れることとなり、その納税者は、課税庁の銀行調査及び関係者に対する調査状況などの間接調査の進展を見極めた上で、自らに対する直接の調査へ移行する寸前に修正申告書を提出することによって加算税の賦課決定処分を免れ得ることとなり、その不当なことが明らかである。」とし、「したがって、当該納税者が関与した取引につき、その相手方又は金融機関等の第三者に対する調査が行われている場合は、当該調査は客観的にみれば当該納税者を対象とするものと評価できるのであるから、同取引が客観的にみて当該納税者の課税要件を更正する事実該当し、かつ、当該納税者が調査を受けた第三者から調査の状況を聴取するなどしてこれを知り得る状態となっているときは、本件規定にいう調査に該当するというべきである。」と結論づけている。

「更正の予知」に関しては、本件では原告が修正申告書の提出前にすでに金融機関への調査が開始されており、原告が修正申告の申出を行い、修正申告の決意をした時点において、「その後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に達し



たということができ・・・いずれ本件絵画取引に自分が関与していることが表面化するであろうとの状況判断に立っていたと考えるのが自然である。」とされ、「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た」という判断がなされた。

前述したように、「更正を予知した」というのは納税者の主観的認識であり、外部から納税者の心証を明らかにすることは困難である。本件のように、新聞報道がなされたという事実について納税者が現実に関知していたかどうかは明確ではないし、関知していても当該新聞報道により更正がなされることを予知していたかどうかについても断定は不可能であろう。このように外部からの把握が困難である要件が、賦課課税方式の行政処分の要件規定となっていること自体適当ではないという指摘もある<sup>25)</sup>。

本件のように、一連の事実関係（争いがないという前提）から、納税者において「更正を予知する」ことが客観的かつ常識的に判断できるような場合には、「更正の予知」があったと認めざるを得ない。

この事例からも理解できるように「更正の予知」の判断においては、個別具体的な事実関係の検証が不可欠であると考ええる。

## (2) 申告内容等に疑義がある場合等に送付した来署案内はがきを出した後に修正申告書が提出された事例<sup>26)</sup>

本件は、会社員であるXが、平成10年分の所得税の確定申告に当たり、配偶者特別控除38万円を記載した確定申告書を期限内に提出したが、配偶者特別控除は適用できず、課税当局より税額計算に誤りがある者等に送付された来署案内はがき、および修正申告書に基づき修正申告書を提出した場合に、「更正の予知」があったものとして、過少申告加算税が賦課されたことに対して争われたものである。

課税当局は、Xの平成10年度の合計所得金額が1000万円を超えており、配偶者特別控除は適用できないためXの税額計算に誤りがあることは把握していた。その後申告内容等に疑義のある者および税額計算に誤りがある者に対して来署案内のはがきを送ったが、Xは来署しなかったため、修正すべき内容をあらかじめ記入した修正申告書用紙を送付していた。

Xは当該修正申告書を提出したが、課税当局の指示に従っただけのことであり、修正申告書が送付される以前に、税務当局から申告内容について確認を受けたこともなく、修正申告を求められたこともないので、調査を受けたとはいえず、調査があったことにより更正があるべきことを予知したものではないと主張した。

本件ではまず、課税当局が申告内容を精査し、内容に疑義が生じた場合や誤りを発見した場合に、これらの行為が

国税通則法65条5項における「調査」に該当するのかがということが問題となっている。

審判所は、「『調査』とは、課税庁が行う課税標準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であり、課税庁の証拠書類の収集、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であると解するのが相当であるから、課税庁が確定申告書を検討して納税者の過少申告の事実を把握し、これを当該納税者に連絡したような場合は、『調査があったこと』に該当するものと解すべきである。」と判断している。

本判断の趣旨としては、「調査」には内部調査を含み、直接の調査だけではないということなのか、これらの行為後に納税者に連絡して初めて「調査があったこと」というところまでを指摘したものか、については明確ではない。

「調査」の意義については、先述したように、実地調査や面接調査などの外部から認識することができる具体的な調査に限定されるべきという見解やそれら外部調査はだけでなく机上調査や準備調査のような外部からは認識できない税務官庁内部の調査手続も含まれるという見解が存在するが、「調査があったこと」というためには、納税者がなんらかの形式で「調査」を認識している必要がある。

本件では、「納税者が確定申告書の提出後、何らかの事由によって、先に申告した所得金額が過少であり、修正申告書を提出しなければならないことを認識し、これを決意したとしても、その決意は単に内心にとどまるものでは足りず、客観的に認められるものでなければならないと解するのが相当であって、その修正申告書が提出される以前に課税庁において当該申告内容についての調査が開始され、それにつき納税者が認識することができる程度の申告指導等があった場合には、その後に納税者の自発的な意思に基づく修正申告書が提出されたとしても、『更正があるべきことを予知してされたものでないとき』には当たらないものと解するのが相当である。」と判断した。

すなわち、この事例からすると、単純な計算ミスによって課税所得や税額が誤って確定申告がなされた場合には、当該計算ミスは課税当局から指摘された場合は、自主的に即座に修正申告書を提出しようが、税理士に促され1ヶ月後提出しようが、すべて加算税対象となるという結論が導かれよう。しかし、本件のように、電話や文書等で具体的に税額の誤り等を納税義務者に示した段階で、「調査があったこと」を認定するには少なからず無理があるように思われる。納税者にしてみれば、「調査があったこと」を認知するよりも前に税額計算に誤りがあったことを是正したと考えることも自然であり、そのような場合にまで加算

税をかけるべきかという疑問は生ずる。

税務調査手続規定が整備され、平成25年1月1日以後に開始される調査から、「更正の予知」における「調査」の意義については、前述した解釈通達がおかれたことで、本件のような事案に関しては明確なものとなった。すなわち、解釈通達において、「調査」とは、「国税に関する法律の規定に基づき、納税者の課税標準等を認定する目的で税務職員が行う証拠資料の収集、要件事実の認定、法令の解釈適用などの行為」とされ、また、「調査」に該当しない行為が5つ例示された。

本件の事例は、本解釈通達に照らせば、「調査」に該当しない行為に当てはまり、更正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となる可能性が高い。

なお、当該連絡を受けた者が納税者ではなく、税理士であった場合でも加算税は免れないとした事例として、さいたま地裁平成16年2月18日判決（税資254号順号9561）、また、税務署の調査担当者が関与税理士に電話で申告内容につき質問した後に修正申告書を提出したことは「更正があるべきことを予知してなされたもの」と判断したものととして、国税不服審判所平成14年2月25日裁決（裁決事例集63集37頁）がある<sup>27)</sup>。

### (3) 税務調査中に修正申告書が提出された事例<sup>28)</sup>

本件は、原告であるX会社が、国税局の調査担当者の臨場調査期間中、Xは調査対象事業年度の増加償却に必要な「届出書」を法定期限内に提出していないことに気づき、当該事業年分の修正申告書を提出したが、その後当該修正申告書について過少申告加算税の賦課決定処分について争われたものである。

本件修正申告書の提出は、調査担当者に対しては口頭で通知したが、その時点では調査担当者は届出書が提出してなかったことには気づいていなかった。

被告（国）は、調査開始後に修正申告書が提出された場合については、特別の事情がない限り、更正を予知して行ったものと考えらるべきである旨主張したが、裁判所は次のように判示した。

「しかし、国税通則法65条5項は、その文言上、一般に調査開始後に修正申告書が提出された場合にも適用され得ることが明らかであるから、調査開始後は修正申告書を提出しても同条項が原則として適用されないという前提における解釈は相当とはいえず、また、およそ調査開始後に修正申告書が提出された場合には当該修正申告書の提出は更正を予知してされたものであるという経験則が存在するともいえないから、この点についての被告の主張には与することができない。」

そこで裁判所では、今回の修正申告書の提出が「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（いわゆる客観的確定時期）に達した後」になされたものか否かを、「更正があるべきことを予知してされたもの」の判断として採用した。

認定事実の検討から、「減損損失や遊休資産設備償却費等の減価償却計算の適否に係る調査を行っていたからといって、更に調査を進めて償却限度額の再計算を行い、ひいては本件届出書の確認をすることにな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至っていたとは到底いうことができず、単にそのような一般的抽象的可能性があったにすぎない状況にあったというべきである。」と判示して、一般的抽象的可能性を有するにすぎない程度の調査がされていたにとどまる段階では、いわゆる客観的確定時期に達していたものと認めることはできないとし、国税通則法65条5項の適用を肯定している。

本件では、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に達する前に、自発的に修正申告を決意し修正申告書を提出したものであると認め、原告の主張を容認している。

本件では、調査が開始されてから1週間が過ぎた時点での修正申告書の提出が、「更正があるべきことを予知」しないこととされている点で、「更正を予知」をめぐる問題に関する重要な裁判例であるといえよう。

ただ、判示での「一般的抽象的可能性があったにすぎない状況」とは、具体的にどのような状況までを指すのであるかについては明らかではないため、「更正があるべきことを予知しない」場合の一事例にとどまるものと考えられる。

その他、本判決のような客観的確定性説に基づいて加算税の賦課決定を取り消した裁判例として、高額納税者の公示を回避するために、当初から、修正申告をする意図（動機）を持った上で、長期譲渡所得の金額を含めずにした当初確定申告の後に、長期譲渡所得について修正申告をした場合に調査があったことにより更正を予知してなされたものとはいえないとしたものがあるが<sup>29)</sup>、加算税の賦課決定を取り消すまでに至った裁判例は少なく限定的であるといえる。

## 5 小 括

わが国の加算税制度においては、納税者が納税義務を履行できないことにつきやむを得ない事情がある場合や税額計算にミスがあった場合に、納税者が自発的に適正な申告納税を行ったときには、加算税等の特別の経済的負担は行

わず、負担を軽減することとしている。加算税等の負担軽減免除がなされるためには、「更正があるべきことを予知してなされたものでないとき」という要件があり、この要件をめぐって解釈上の問題点が存在していた。

まずは、「更正の予知」の前提となる「調査」の意義に関しての議論を概観した。「調査」には、実地調査や面接調査は含まれるのは当然とするが、調査官の机上調査や取引に対する反面調査、銀行調査、税目の異なる調査等、が「調査」に含まれるのかという問題がある。その点については、加算税負担軽減免除制度の趣旨からすると、「調査」には定まった範囲は存在せず、もう一つの要件である「更正があるべきことを予知してなされたものでないとき」との関連で検討すべき事項であると考えられた。

次に、加算税負担軽減免除制度の中で重要な鍵を握る「更正の予知」の意義について検討を行った。「更正の予知」に関しては、これまでにおいても様々な議論がなされてきており、課税庁と納税者の間での解釈の相違により争いが絶えない論点であったといえる。

客観的に「更正の予知」をしたということをどの時点をもって判断すべきか、という時期の問題に関して、これまでに出示された解釈通達や判例から3つの説（①調査着手（調査開始）説、②端緒把握説、③不適正事項発見説）に

大きく分類され、どの説によるべきかについては議論の生ずるところであった。この問題を解決困難にしている原因の一つとしては、負担軽減免除規定の「更正があるべきことを予知してなされたものでないとき」という要件が、納税者の知覚・主観に委ねられているため、客観的に判断することが非常に困難を伴うという点にある。したがって、「更正の予知」については文理解釈的には、軽減免除制度の趣旨から適切な時点は導き出せると考えられるが、実務的にはその時点はどこなのかという現実的な課題が残されることになるのである。

平成23年における税務調査手続の明確化による国税通則法改正およびそれに関連する解釈通達により、これまでの「更正の予知」に関する議論に変化が生じているかどうかについても検証した。

解釈通達において、「調査」に該当しない行為が例示され、従前においては「調査」の解釈上争いが生じていた問題が明確になった部分もあり、一定の変化は認められた。一方で、平成12年加算税に関する事務運営方針通達における「臨場のための日時の連絡を行った段階」の解釈がより不明確になった点は、今後の課題であると指摘しておく。

（以上、本号）

## 注

- 1) 大阪地裁昭和29年12月24日判決行裁例集5巻12号、2992頁。
- 2) 和歌山地裁昭和50年6月23日判決税資82号、70頁、東京地裁昭和56年7月16日判決税資120号、129頁、東京地裁平成7年3月28日判決税資208号、1015頁等参照。
- 3) 池本征男「加算税制度に関する若干の考察」税大論叢14号（1981）、169頁。
- 4) 品川芳宣『附帯税の事例研究（第四版）』財経詳報社（2012）、145頁では、その後の平成12年に公表された加算税通達は、一段階要件説を採用しているようにも考えられるが、このような解釈論の違いは、条項の文理解釈における相対的なものと位置づけられるので、二段階要件説を前提として論を進めている。
- 5) 大阪地裁昭和45年9月22日判決行裁例集21巻9号、1148頁。
- 6) 品川前掲注4、146頁。
- 7) 池本前掲注3、191頁。
- 8) 品川前掲注4、147頁。
- 9) 安部和彦「税務調査の意義と『更正の予知』の有無」税理55巻13号、21頁。
- 10) 国税不服審判所昭和46年8月9日裁決・裁決事例集3集1頁、名古屋地裁昭和44年5月23日判決行裁例集20巻5・6号、659頁、名古屋高裁昭和45年7月16日判決行裁例集21巻7・8号、1033頁等参照。
- 11) 品川前掲注4、146頁。
- 12) 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申及びその説明」（昭和38年7月）101頁。
- 13) 池本前掲注3、189頁、武田昌輔監修『DHCコンメンタール国税通則法』第一法規、3553頁参照。
- 14) 品川前掲注4、174～175頁。
- 15) 酒井克彦「加算税の賦課と『更正の予知』」税理50巻10号、79～80頁。
- 16) 品川教授は、「調査により脱漏所得を発見するに足るかあるいはその端緒となる資料が発見され、更正に至るであろ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に達した後に、納税者が更正に至るべきことを認識したうえで修正申告を決定して出した修正申告」を「客観的確定性説」と呼んでいる。
- 17) 品川前掲注4、178頁。
- 18) 品川前掲注4、176頁。

- 19) 品川前掲注4, 176頁。そのことが、「自発的な修正申告を奨励し、かつ、自ら進んで適正な確定申告をなし納税義務を果たしている者との権衡を図ろうとしている本制度の立法趣旨に適うものと解される。」としている。
- 20) 国税庁「国税庁税務調査手続等の先行的取組の実施について」平成24年9月
- 21) なお、国税通則法の改正を含む「所得税法等の一部を改正する法律」(平成26年法律第10号)が、平成26年3月20日に成立し、同年3月31日に公布されたことにより、平成26年7月1日以後に行う事前通知については、税務代理権限証書に、納税者の同意が記載されている場合には、税務代理人に対してすれば足りることとなった。
- 22) 国税庁「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(事務運営方針)」平成26年4月3日改正。なお、税務調査手続について、一般の納税者や税理士を対象とした質疑応答集(FAQ)が作成されている。
  - ・ 税務調査手続に関するFAQ(一般納税者向け)  
<https://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/data/h24/nozeikankyo/pdf/02.pdf>
  - ・ 税務調査手続に関するFAQ(税理士向け)  
<https://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/data/h24/nozeikankyo/pdf/03.pdf>
- 23) 安部前掲注9, 22頁。
- 24) 東京地裁平成14年1月22日判決税資252号順号9048, 控訴審(確定)として東京高裁平成14年9月17日判決税資252号順号9191。
- 25) 荻野豊「仮名銀行口座の調査が行われた後にされた修正申告と更正の予知」税務事例35巻12号, 17頁。
- 26) 国税不服審判所平成12年8月31日裁決・裁決事例集60集, 62頁。
- 27) 評釈として、中江博行「調査担当者の電話質問の後に提出された修正申告書と更正の予知」税務事例35巻12号, 24頁, 内藤和夫「税理士に対する電話照会後にした自主修正申告書の提出が『更正を予知』したものとされた事例(租税法務学会裁決事例研究)」税務弘報52巻5号, 81頁がある。
- 28) 東京地裁平成24年9月25日判決判時2181号, 77頁。
- 29) 鳥取地裁平成13年3月27日判決訟月50巻10号, 3044頁, 控訴審(確定)として、広島高裁松江支部平成14年9月27日判決同50巻10号, 3033頁。