

# 参 考 資 料

(国税関係)

# 目 次

・平成 22 年度税制改正大綱（抄）	1
・民主党政策集 INDEX2009（抄）	3
1. 納税者権利憲章（仮称）	
・納税者権利憲章について	5
・OECD 加盟国における納税者憲章の制定状況（主な国）	6
・我が国（国税）の税務手続（OECD モデルの記載項目を例に）	7
2. 調査手続	
・税務調査の流れ（イメージ）	9
・個人の調査・非違件数	10
・法人の調査・非違件数	11
・相続税・贈与税の調査・非違件数	12
・調査件数に占める非違件数（修正申告・更正等）の割合	13
・質問検査権の概要（現行）	14
・条文の構成（所得税法等）	15
・税務調査の際の事前通知について	16
・税理士に対する「調査の事前通知」及び「意見の聴取」について【条文】	17
・税法違反に対する刑事罰則の体系（平成 22 年改正）	18
・調査の終了通知等	19
・主要国における税務調査権限	20
・主要国における更正等の主な期間制限	21
・主要先進国における個人の記帳義務制度等	22

# 平成 22 年度税制改正大綱（抄）

平成 21 年 12 月 22 日 閣議決定

## 第 3 章 各主要課題の改革の方向性

### 1. 納税環境整備

#### (1) 納税者権利憲章（仮称）の制定

「代表なくして課税なし」の言葉に象徴されるように、議会制度は税と共に発展してきたといっても過言ではありません。つまり、議会制民主主義における税のあり方は、あくまでも税を納める主権者たる国民の立場に立って決められるべきものです。国民主権にふさわしい税制を構築していくため、納税者の税制上の権利を明確にし、税制への信頼確保に資するものとして「納税者権利憲章（仮称）」を早急に制定します。

納税者の権利を守るための具体的な改革として、更正等の期間制限が課税庁からの更正と納税者からの修正で異なる点について見直していきます。特に課税庁の増額更正（事後的な納税額の増額）の期間制限が 3～7 年であるのに対して、納税者からの更正の請求（事後的な納税額の減額）の期間制限が 1 年であることは納税者の理解を得られにくく、早急に見直す必要があります。

#### (2) 国税不服審判所の改革

税が議会制民主主義の根幹であることを考えれば、個別の課税事案に対して納得できない納税者の主張を聞く「国税不服審判所」は、民主主義にとって極めて重要な機関です。

しかし、国税不服審判所の現状は、この重要な役割を果たすには十分ではありません。特に、その機能を果たすために最も重要な審判官の多くを国税庁の出身者が占めていることは問題です。そのほかにも証拠書類の閲覧・謄写が認められていないなどの問題があります。

これらの観点から、国税不服審判所の組織や人事のあり方、不服申立前置主義の見直し、不利益処分理由附記などについて、行政不服審査制度全体の見直しの方向を勘案しつつ、納税者の立場に立って、適正な税務執行が行われていることが国民に明らかになるよう、必要な検討を行います。

#### (3) 社会保障・税共通の番号制度導入

社会保障制度と税制を一体化し、真に手を差し伸べるべき人に対する社会保障を充実させるとともに、社会保障制度

の効率化を進めるため、また所得税の公正性を担保するために、正しい所得把握体制の環境整備が必要不可欠です。そのために社会保障・税共通の番号制度の導入を進めます。

番号は基礎年金番号や住民票コードなどの既存番号の活用、新たな付番など様々な選択肢が考えられます。付番・管理する主体については、(4)で詳述する歳入庁が適当であると考えます。

以上、徴収とも関連しますが、主として給付のための番号として制度設計を進めます。その際は、個人情報保護の観点が必要なことは言うまでもありません。

#### (4) 歳入庁の設置

年金制度改革と並行して、年金の保険料の徴収を担っている日本年金機構(2010年1月に社会保険庁より改組予定)を廃止し、その機能を国税庁に統合、歳入庁を設置する方向で検討を進めます。

歳入庁は税と社会保険料の賦課徴収を一元的に行います。行政の効率化が進み、行政コストも大幅に削減できます。国民にとっても、税は税務署、保険料は社会保険事務所など別々の場所に納付する手間が省けます。

歳入庁は、国税と国が管掌する社会保険料の徴収を行うこととなりますが、国税と徴収対象や賦課基準が類似の税について自治体が希望する場合、地方税等の徴収事務を受託することも検討します。

#### (5) 罰則の適正化

納税者の税制上の権利の裏返しとして、納税者には適正に税制上の義務を履行することが求められます。義務を適正に履行しない納税者に対しては、厳正かつ的確に対処する必要があります。

課税の適正化を図り、税制への信頼を確保するためには、罰則の適正化も重要です。他の経済犯とのバランスなどを考えながら、罰則の見直しを行う必要があります。

#### (6) 納税環境整備に係るPTの設置

以上、(1)納税者権利憲章(仮称)の制定、(2)国税不服審判所の改革、(3)社会保障・税共通の番号制度導入、(4)歳入庁の設置、等について、具体化を図るため、税制調査会の下にプロジェクト・チーム(PT)を設置します。特に、(1)(2)(3)については1年以内を目途に結論を出します。

なお、社会保障・税共通の番号制度やこれを付番・管理する歳入庁の設置については、税制のみならず、社会保障制度も関連することから、税制調査会のPTと並行して、内閣官房国家戦略室を中心に、府省横断的に検討を行うこととします。

2009年7月23日

## 税・社会保障共通の番号の導入

厳しい財政状況の中で国民生活の安定、社会の活力維持を実現するためには、真に支援の必要な人を政府が的確に把握し、その人に合った必要な支援を適時・適切に提供すると同時に、不要あるいは過度な社会保障の給付を回避することが求められます。このために不可欠となる、納税と社会保障給付に共通の番号を導入します。

## 納税者権利憲章の制定と更正期間制限の見直し

国民の納税者としての意識を高め、より強固な民主主義を構築していくための第一歩として、確定申告を原則とし、給与所得者については年末調整も選択できるという制度を導入します。また、これを実現するにあたって、納税者の権利を明確にするために「納税者権利憲章」を制定します。

納税者の権利を守るための具体的な改革として、納税額の更正等の期間制限が課税庁からの更正と納税者からの修正で異なる点について見直していきます。特に課税庁の増額更正（事後的な納税額の増額）の期間制限が5年であるのに対して、納税者からの更正の請求（事後的な納税額の減額）の期間制限が1年であることは納税者の理解を得られにくく、早急に見直しが必要です。

## 国税不服審判のあり方の見直し

納税者の権利を重視し、国税不服審判所のあり方や手続きを見直します。

税が議会制民主主義の根幹であることを考えれば、個別の課税事案に対して納得できない納税者の主張を聞く国税不服審判所は極めて重要な機関です。しかし現状は、この重要な役割を果たすには十分ではありません。特に、その機能を果たすために最も重要な審判官の多くを財務省・国税庁の出身者が占めていることは問題です。

そのほかにも証拠書類の閲覧・謄写が認められていないなどの問題があることから、国税審判のあり方やその手続きについて、納税者の権利を十分に確保することを基本に見直します。

## 徴税の適正化

毎年、1兆円弱の新規滞納が生じている現状にかんがみ、徴税の適正化を図ります。また個人・法人合計で1000億円近くも加算税が生じている状況を是正するため、罰則の強化や重加算税割合の引き上げを行います。

消費税の還付額が年間3兆円にも達していますが、その中に相当額の不正な還付が存在します。これを防止するため、還付に係わる調査機能を強化します。

# 1. 納税者権利憲章 (仮称)

## 納税者権利憲章について

### 現 状

○OECD 報告書（「納税者の権利と義務」（2003））によれば、

- ・「納税者憲章（Taxpayers' Charter）」は、「納税者の税務に関する権利・義務をわかり易い言葉で要約しかつ説明して、こうした情報をより多くの納税者に周知させ理解させようとする試み」と定義される。
- ・その性質については、「法令の説明文書（手引文書）であって、それ自体は法的な文書ではない。一般的に、納税者憲章は、関係法令に含まれているもの以上に権利義務を加えるものではない」とされている。
- ・また、基本的な記載事項例としては、
  - (1)納税者の権利（①情報提供や支援を受ける権利、②不服申立ての権利、③正当な税額のみを負担する権利、④予測可能性の確保、⑤プライバシーの権利、⑥個人情報の保護）、
  - (2)納税者の義務（⑦誠実に対応する義務、⑧協力義務、⑨正確な情報・書類を期限内に提出する義務、⑩記帳・帳簿の保存義務、⑪期限内に納税する義務）、
  - (3)税法上の義務不履行の場合に納税者が制裁が課されうること（⑫行政上・刑事上の制裁措置）、が掲げられている。

○現在、OECD 加盟国中、憲章を制定している国は、30ヶ国中、24ヶ国となっている（2009年末現在・OECD調べ等）（G7では5ヶ国で制定（米・英・仏・伊・加））。

### 主な論点

○ 趣旨・目的、記載事項、文書の位置付け等についてどう考えるか。

## OECD 加盟国における納税者憲章の制定状況（主な国）

（2009年11月現在：未定稿）

国名	納税者憲章	制定年(注1)	性格(注2)	備考
カナダ	納税者権利憲章	1985年	公文書	
ニュージーランド	納税者憲章	1986年	公文書	
イギリス	納税者憲章	1986年	公文書	○当初 1986 年に公文書として制定されたものは、2003 年に事実上廃止。 ○2009 年・財政法により、憲章の作成・公表の根拠規定を創設(2009 年 7 月)。同年 11 月、歳入関税庁により憲章作成・公表。
フランス	①納税者憲章 ②調査を受ける納税者の権利と義務に関する憲章	①2005年 ②1987年	①公文書 ②公文書	①「簡便、尊重、公正」の3大理念に基づき、利用者と税務当局それぞれの権利・義務をわかりやすくまとめたもの。2005 年 5 月に納税者委員会に提示された後、公表された。 ②1987 年の租税手続法の改正により、税務当局が税務調査実施前に同憲章を納税者に交付することとされた。
アメリカ	納税者としてのあなたの権利	1988年	公文書	○1988 年の税制改正法において、納税者の権利等を簡潔に説明した声明文を財務長官が作成・配布することとされた。
アイルランド	納税者憲章	1989年	公文書	
スウェーデン	納税者権利憲章	1996年	公文書	
オーストラリア	納税者憲章	1997年	公文書	
韓国	納税者権利憲章	1997年	公文書	○国税基本法(1997 年改正)により、国税庁長官が憲章の制定、告示及び交付を行うこととされた。
トルコ	納税者権利宣言	2005年	公文書	
オーストリア	納税者憲章	2008年	公文書	
スペイン	納税者権利保障法	1998年	法律	—
イタリア	納税者権利法	2000年	法律	—
ドイツ	なし	—	—	—
日本	なし	—	—	—

(注1) 制定年とは、各国において最初に納税者憲章が制定された年であり、上記に示した納税者憲章が制定された年ではない場合がある。

(注2) 公文書とは、課税当局発表のもので、納税者の権利等をわかりやすくまとめた声明文あるいは法律において規定している納税者の権利を平易にまとめた公式文書をいう。



## 我が国（国税）の税務手続（OECD モデルの記載項目を例に）

（未定稿）

記載項目（OECD による例示）（注）	該当法令等
1. 情報提供や支援を受ける権利 ・ 納税者支援（問題解決のための支援等）	・（訓示）税務行政を遂行する上での原則論として、納税者に対して親切な態度で接し、納税者の苦情あるいは不満を積極的に解決するよう努める、納税者の主張に十分耳を傾けることとされている（税務運営方針）。 ・（通達）納税者支援調整官は、納税者から寄せられた苦情及び困りごとについて、納税者の視点に立って迅速かつ的確に対応する。
・ 還付（還付金・還付加算金の支払）	・（法律）税務署長等は、還付金等があるときは遅滞なく、金銭で還付する（通法 56）。 ・（法律）還付請求書の提出については、各税法に規定あり（所法 138 等）。 ・（法律）還付金等の請求は権利行使可能日から 5 年間可（通法 74）、還付金等には原則として納付の日の翌日から還付加算金が加算（通法 58）。
・ 税務に関する一般的な情報提供 （質問・照会への迅速な回答等）	・（訓令）国税庁の事務の実施基準及び準則として、「申告及び納税に関する法令解釈及び事務手続等について納税者に分かりやすく的確に周知すること、納税者からの問い合わせ及び相談に対して、迅速かつ的確に対応すること」が規定（中央省庁等改革基本法 16②二、国税庁の事務の実施基準及び準則に関する訓令 4）。
・ 代理人等の選定・立会い（正当な代理人を選任する権利等）	・（法律）代理人になれる者については税理士法等で制限を受ける。 ・（法律）青色申告への更正処分については理由付記を行う（所法 155②等）。青色以外は異議決定時に理由付記を行う（通法 84④）。
納税者の権利 ・ 調査結果・処分理由の説明又は通知	・（通達）実地調査の結果、非違のない納税者に対し、調査結果を書面により通知する。 ・（通達）非違のある事案については、原則として、全件につき非違内容・金額について説明し、法律的效果等の教示を行うなど、修正しようようを実施する。
2. 不服申立ての権利（救済手続の教示、迅速・公正な不服審査等）	・（法律）国税に関する不服申立に係る規定あり（通法 8 章）。
3. 正当な税額のみを負担する権利	・（法律）税務署長による更正等（通法 24 等）、計算誤り等の場合には更正の請求が可能（通法 23 等）。
4. 予測可能性の確保 ・ 事前照会（アドバンス・ルーリング）	・（通達）文書回答手続、移転価格税制における事前確認制度あり。
・ 調査の事前通知 （調査項目・理由、合理的な日時場所、時間的猶予等）	・（通達）原則として事前通知を実施。 ・（法律）本人に事前通知する場合に税理士に対しても事前通知をする規定あり（税理士法 34）。
5. プライバシーの権利（必要最低限の情報収集等）	・（法律）質問検査権の行使は、調査について必要がある場合に限定（所法 234 等）
6. 個人情報の保護（提供情報の保護・目的外利用の禁止等）	・（法律）各税法において、調査に関して知り得た納税者の秘密に関しては、国家公務員法の守秘義務とは別に、罰則が加重された守秘義務規定が設けられている。 （注）平成 22 年度改正において、統一的规定が国税通則法に設けられた（平成 22 年 6 月 1 日以後適用）。
納税者の義務 7. 誠実に対応する義務（正確な情報に基づく申告・誠実な対応等）	・（法律）納税申告書を法定申告期限までに提出しなければならない（通法 17、所法 120 等）。申告書・調書不提出等について罰則あり（所法 241 等）。
8. 協力義務（税務当局への協力義務等）	・（法律）検査忌避等について罰則あり（所法 242 等）。
9. 正確な情報・書類を期限内に提出する義務 （期限内適正申告・届出義務等）	・（法律）納税申告書を法定申告期限までに提出しなければならない（通法 17、所法 120 等）。
10. 記録・帳簿の保存義務（記帳・保存等義務の適正履行等）	・（法律）記帳義務・帳簿保存義務について各税法に規定あり（所法 231 の 2 等）。ただし、一定の所得金額以下の白色申告者については、記帳等義務なし。 ・（法律）記帳等義務違反の場合、青色申告の承認取消、推計課税が可能（罰則なし）（所法 150、156 等）。
11. 期限内に納税する義務（期限内納税義務等）	・（法律）税額について法定納期限までに納付しなければならない（通法 35、所法 128 等）。 ・（法律）期限後納付の場合、原則として法定納期限の翌日から延滞税が課される（通法 60）。
義務違反へのリスク 12. 義務違反の場合に制裁が課されうること （義務不履行の場合の行政罰・延滞税、悪質な場合の刑事訴訟の可能性）	・（法律）附帯税（各種加算税・延滞税）、罰則の規定あり。

(注) 出典：OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, Taxpayers' Rights and Obligations -Practice Note, 2003, pp8-11.

## 2. 調査手続

# 税務調査の流れ（イメージ）

## 準備調査（事案の選定）

- ・申告書等の審査、資料情報の活用（非違の端緒を把握）

## 主な論点

### 【事前通知】

- ・事前通知（要否、内容、記載の程度、効果等）
- ・納税者本人、反面調査先、税理士・弁護士等

## 調査着手

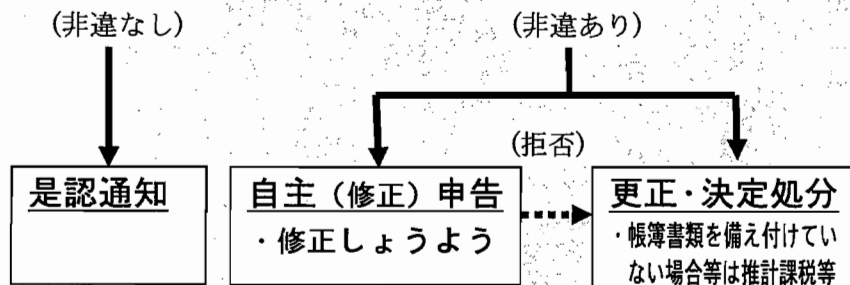
- ・原則、事前通知（ただし、調査の必要に応じて無予告）

## 実地調査

## 権限行使

- ・帳簿等の確認、追加的な証拠書類収集（質問及び検査、官公署等への協力要請等）
- ・調査の際の指導 等

## 調査終了



### 【権限行使】

- 権限行使のための要件
  - ・調査の必要性
  - ・事前通知（再掲）
  - ・身分証明書の提示等
- 相手方（名あて人）
  - ・調査対象者たる納税者本人
  - ・取引関係にある者（反面調査）
- 対象物件
  - ・帳簿書類その他の物件
- 行使する権限の内容
  - ・質問及び検査
  - ・官公署等への協力要請等
- 実効性担保措置等（罰則、推計課税等）
- その他
  - ・第三者の立ち会い

### 【終了通知等】

- 調査の終了通知（要否、内容、記載の程度、効果等）
  - ・非違がない場合
  - ・非違がある場合
- 修正申告のしようよう

# 個人の調査・非違件数

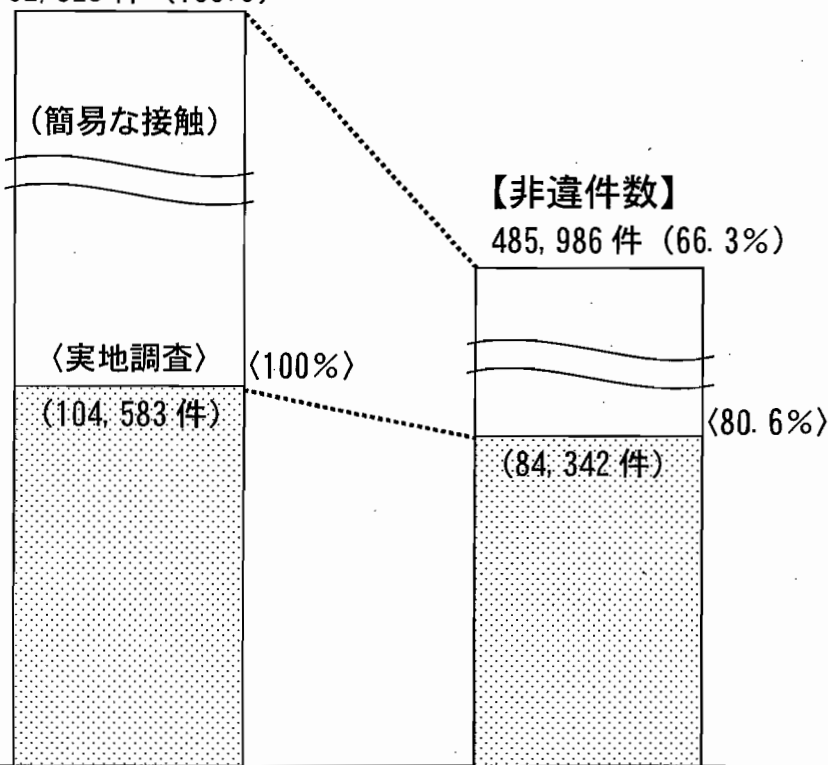
申告所得税 (H20 年分)

確定申告者数 2,369 万人

(「国税庁統計年報」より)

【調査件数】

732,829 件 (100%)



申告所得税

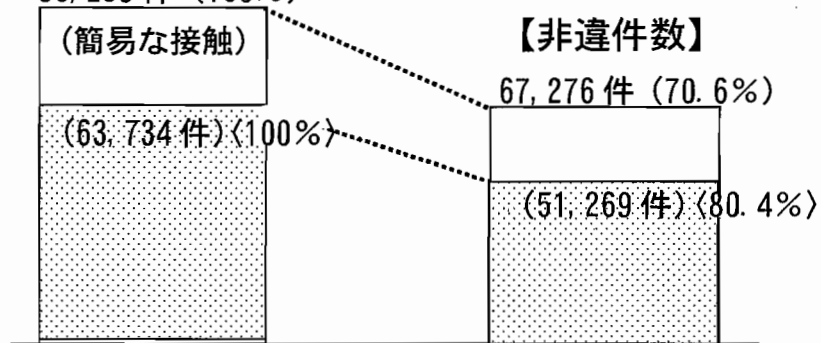
消費税 (納税+還付+処理 (更正、決定等)) (H20 年度)

申告件数 146.1 万件

(「国税庁統計年報」より)

【調査件数】

95,298 件 (100%)



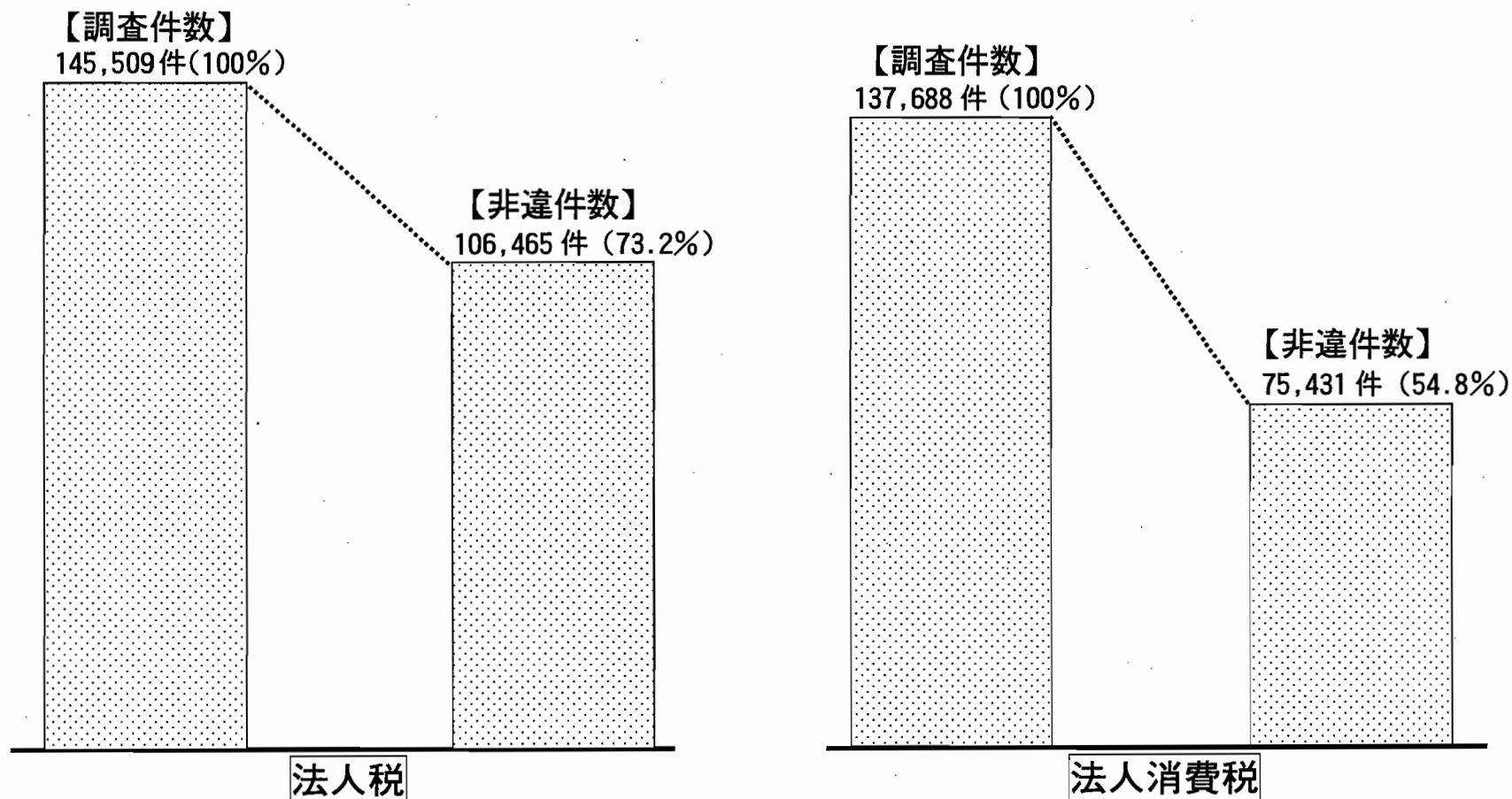
消費税 (個人事業者)

- (注) 1. 上記計数は、平成 20 事務年度 (平成 20 年 7 月～平成 21 年 6 月) の合計のもの。  
 2. 「簡易な接触」とは文書又は来署依頼による面接等により計算誤りや所得(税額)控除の適用誤りがあるものを是正するなどの接触をするもの。  
 3. 非違件数には一部減額更正を含む。  
 4. 個人所得税と消費税 (個人事業者) は同時調査を基本としている。

# 法人の調査・非違件数

法人数 (H21年6月現在) 300万社  
(「報道発表資料」より)

消費税 (H20年度)  
申告件数 (納税+還付+処理 (更正・決定等))  
207.8万件  
(「国税庁統計年報」より)



- (注) 1. 上記計数は、平成20事務年度 (平成20年7月～平成21年6月) のもの。  
2. 非違件数には一部減額更正を含む。  
3. 法人税と法人消費税は同時調査を基本としている。

# 相続税・贈与税の調査・非違件数

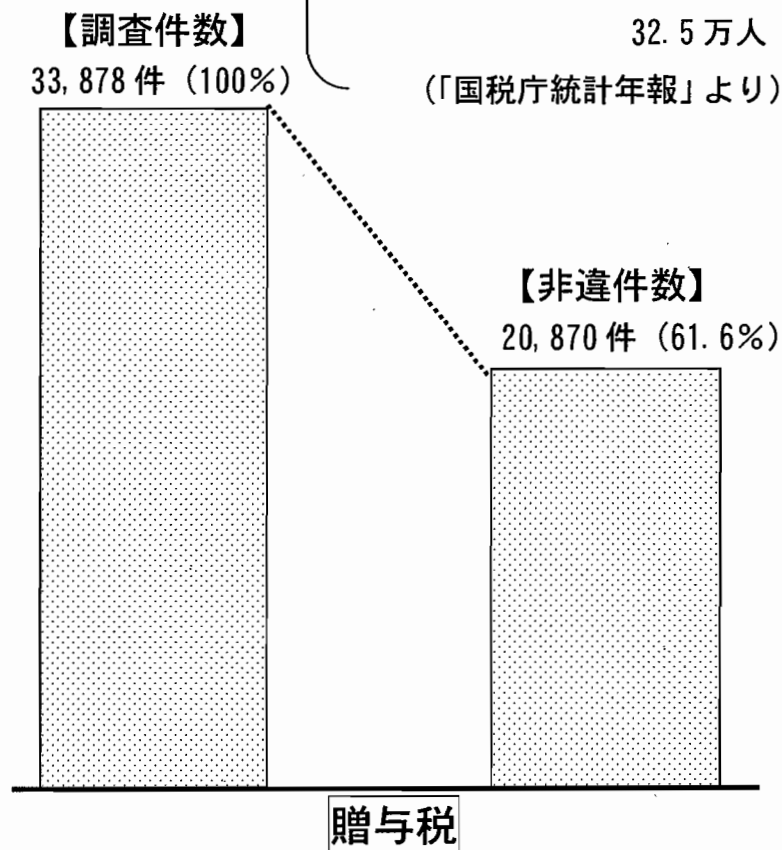
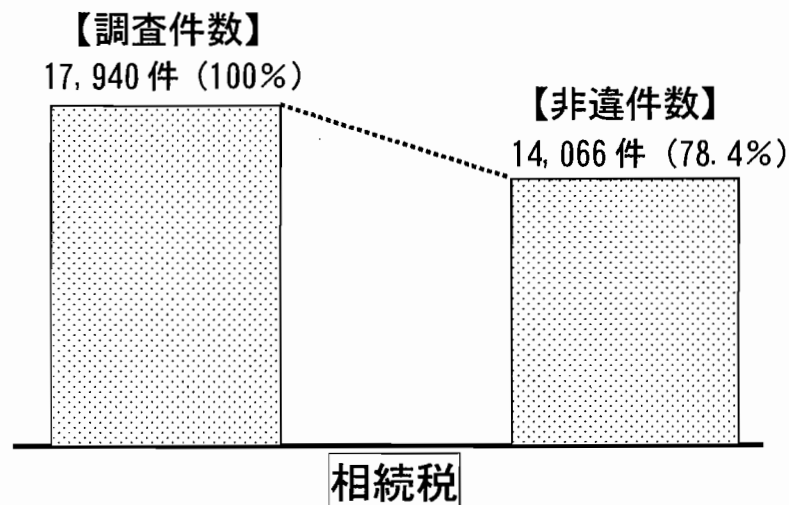
被相続人 46,820 人  
 (相続人 137,957 人)  
 (H19 年分課税状況・「国税  
 庁統計年報」より)

贈与税申告人員 (H20 年分)

・ 暦年課税 25.2 万人  
 ・ 相続時精算課税 7.4 万人

32.5 万人

(「国税庁統計年報」より)

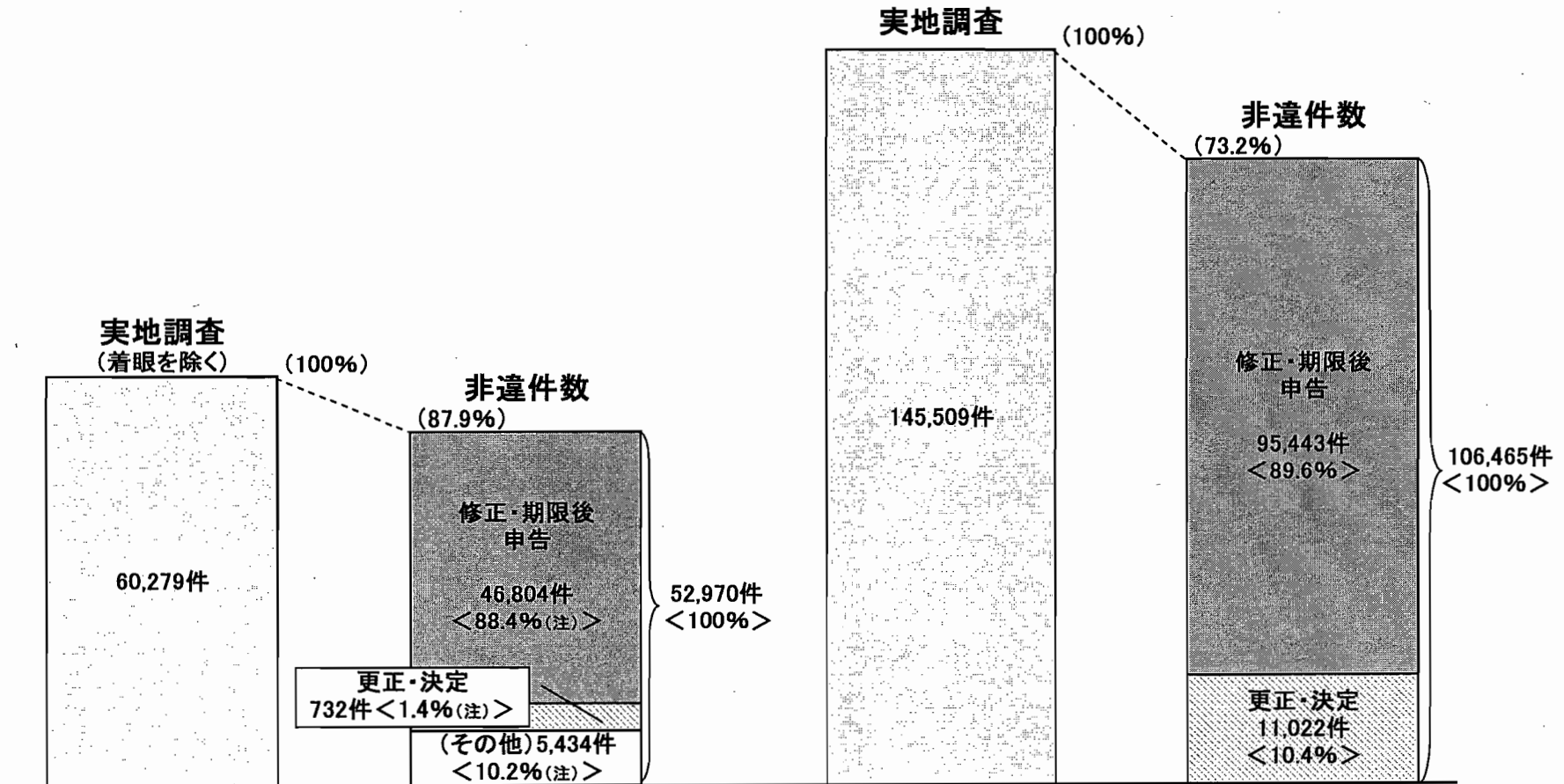


- (注) 1. 上記計数は平成 20 事務年度のもの。  
 2. 相続税は被相続人ベース、贈与税は受贈者ベースの計数。  
 3. 「非違件数」には減額更正を含む。

調査件数に占める非違件数（修正申告・更正等）の割合

所得税

法人税



(注) 1. 20事務年度による計数。

2. 所得税の実地調査件数は「着眼」調査(申告漏れ所得等の把握を実地により短期間で行うもの)を除いた計数。

3. 「更正・決定」には、一部減額更正(更正の請求に基づくものを除く。)を含む。

4. 所得税の非違件数の「その他」は、直近年分に是正すべき事項がなく(他の調査年分にも非違あり)、非違があった年分の「修正・期限後申告」又は「更正・決定」の区分を統計上把握していないもの。

## 質問検査権の概要（現行）

調査権限	質問検査権
○権限行使のための要件	<ul style="list-style-type: none"> <li>・「〇〇税に関する調査について必要があるとき」（各税法）</li> </ul> ※判例上、「当該調査の目的、調査すべき事項、申請、申告の体裁内容、帳簿等の記入保存状況、相手方の事業の形態等諸般の具体的事情にかんがみ、客観的な必要性があると判断される場合」（最判昭 48. 7. 10、同旨最判昭 58. 7. 10）
①事前通知の要否	<ul style="list-style-type: none"> <li>・運用上、事前通知が原則（通達）</li> <li>・本人に通知する場合、関与税理士に対して通知を実施（税理士法）</li> </ul>
②その他	<ul style="list-style-type: none"> <li>・犯則調査目的で行使不可（各税法）</li> <li>・身分証明書の提示（各税法）</li> </ul> ※判例上、調査の適法要件とされている（最判昭 27. 3. 28）
○権限行使の相手方（名宛人）	<ul style="list-style-type: none"> <li>①納税義務がある者、納税義務があると認められる者</li> <li>②取引関係にあった者、取引関係にあると認められる者</li> <li>③調書等提出義務者</li> <li>④官公署、等</li> </ul> ※各税法で具体的に規定
○権限行使の対象物件	<ul style="list-style-type: none"> <li>・帳簿書類その他の物件</li> </ul> ※各税法で規定
○行使しうる権限の内容	<ul style="list-style-type: none"> <li>・（相手方への）質問</li> <li>・（対象物件の）検査</li> <li>・（官公署への）協力要請等</li> </ul> ※各税法で規定
○実効性担保措置等	<ul style="list-style-type: none"> <li>・罰則</li> </ul> 検査忌避等（基本的に「1年以下の懲役又は50万円（平成22年改正前20万円）以下の罰金」） <ul style="list-style-type: none"> <li>・帳簿不提出等の場合の青色申告承認取消、推計課税</li> </ul>
○調査終了通知	※運用上、非違がない場合は文書で調査結果を通知、非違がある場合は原則修正申告のしようようを実施（通達）



## 条文の構成（所得税法等）

### ○所得税法

（当該職員の質問検査権）

**第二百三十四条** 国税庁、国税局又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、次に掲げる者に質問し、又はその者の事業に関する帳簿書類（その作成又は保存に代えて電磁的記録（電子的方式、磁気的方式その他の人の知覚によつては認識することができない方式で作られる記録であつて、電子計算機による情報処理の用に供されるものをいう。）の作成又は保存がされている場合における当該電磁的記録を含む。次条第二項及び第二百四十二条第十号（罰則）において同じ。）その他の物件を検査することができる。

- 一 納税義務がある者、納税義務があると認められる者又は第二百三十三条第一項（確定損失申告）、第二百五条第三項（年の途中で死亡した場合の確定申告）若しくは第二百二十七条第三項（年の途中で出国をする場合の確定申告）（これらの規定を第百六十六条（非居住者に対する準用）において準用する場合を含む。）の規定による申告書を提出した者
  - 二 第二百五条第一項（支払調書）に規定する調書、第二百二十六条第一項から第三項まで（源泉徴収票）に規定する源泉徴収票又は第二百二十七条から第二百二十八条の三まで（信託の計算書等）に規定する計算書若しくは調書を提出する義務がある者
  - 三 一号に掲げる者に金銭若しくは物品の給付をする義務があつたと認められる者若しくは当該義務があると認められる者又は同号に掲げる者から金銭若しくは物品の給付を受ける権利があつたと認められる者若しくは当該権利があると認められる者
- 2 前項の規定による質問又は検査の権限は、犯罪捜査のために認められたものと解してはならない。

（当該職員の団体に対する諮問及び官公署等への協力要請）

**第二百三十五条** 国税庁、国税局又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、事業を行う者の組織する団体に、その団体員の所得の調査に関し参考となるべき事項（団体員の個人ごとの所得の金額及び団体が団体員から特に報告を求めることを必要とする事項を除く。）を諮問することができる。

2 国税庁、国税局又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、官公署又は政府関係機関に、当該調査に関し参考となるべき帳簿書類その他の物件の閲覧又は提供その他の協力を求めることができる。

（身分証明書の携帯等）

**第二百三十六条** 国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、第二百三十四条（当該職員の質問検査権）の規定による質問又は検査をする場合には、その身分を示す証明書を携帯し、関係人の請求があつたときは、これを提示しなければならない。

### ○国税通則法〔※平成22年改正後（平成22年6月1日以後適用）〕〈守秘義務違反に対する罰則〉

**第二百二十六条** 国税に関する調査（不服申立てに係る事件の審理のための調査及び国税の犯則事件の調査を含む。）若しくは租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律（昭和四十四年法律第四十六号）の規定に基づいて行う情報の提供のための調査に関する事務又は国税の徴収に関する事務に従事している者又は従事していた者が、これらの事務に関して知ることのできた秘密を漏らし、又は盗用したときは、これを二年以下の懲役又は百万円以下の罰金に処する。

## 税務調査の際の事前通知について

### 1. 事前通知が原則

⇒調査日時を口頭で通知

### 2. ただし、事前通知を行うことが適当でないと思われる次のような場合については、事前通知を行わない。

- ① 業種・業態、資料情報及び過去の調査状況等からみて、帳簿書類等による申告内容等の適否の確認が困難であると想定されることから、事前通知を行わない調査により在りのままの事業実態等を確認しなければ、申告内容等に係る事実の把握が困難であると予想される場合
- ② 事前通知することにより、調査に対する忌避・妨害、あるいは帳簿書類等の破棄・隠ぺい等が予想される場合

(注) 「税務調査の際の事前通知について (事務運営指針)」 (平 13. 3. 27) による。

## 税理士に対する「調査の事前通知」及び「意見の聴取」について【条文】

### ○税理士法（抄）

#### （税務代理の権限の明示）

第三十条 税理士は、税務代理をする場合においては、財務省令で定めるところにより、その権限を有することを証する書面を税務官公署に提出しなければならない。

#### （計算事項、審査事項等を記載した書面の添付）

第三十三条の二 税理士又は税理士法人は、国税通則法第十六条第一項第一号に掲げる申告納税方式又は地方税法第一条第一項第八号若しくは第十一号に掲げる申告納付若しくは申告納入の方法による租税の課税標準等を記載した申告書を作成したときは、当該申告書の作成に関し、計算し、整理し、又は相談に応じた事項を財務省令で定めるところにより記載した書面を当該申告書に添付することができる。

2 税理士又は税理士法人は、前項に規定する租税の課税標準等を記載した申告書で他人の作成したものにつき相談を受けてこれを審査した場合において、当該申告書が当該租税に関する法令の規定に従って作成されていると認めるときは、その審査した事項及び当該申告書が当該法令の規定に従って作成されている旨を財務省令で定めるところにより記載した書面を当該申告書に添付することができる。

3 （略）

#### （調査の通知）

第三十四条 税務官公署の当該職員は、租税の課税標準等を記載した申告書を提出した者について、当該申告書に係る租税に関しあらかじめその者に日時場所を通知してその帳簿書類（その作成又は保存に代えて電磁的記録の作成又は保存がされている場合における当該電磁的記録を含む。以下同じ。）を調査する場合において、当該租税に関し第三十条の規定による書面を提出している税理士があるときは、あわせて当該税理士に対しその調査の日時場所を通知しなければならない。

#### （意見の聴取）

第三十五条 税務官公署の当該職員は、第三十三条の二第一項又は第二項に規定する書面（以下この項及び次項において「添付書面」という。）が添付されている申告書を提出した者について、当該申告書に係る租税に関しあらかじめその者に日時場所を通知してその帳簿書類を調査する場合において、当該租税に関し第三十条の規定による書面を提出している税理士があるときは、当該通知をする前に、当該税理士に対し、当該添付書面に記載された事項に関し意見を述べる機会を与えなければならない。

2 添付書面が添付されている申告書について国税通則法又は地方税法の規定による更正をすべき場合において、当該添付書面に記載されたところにより当該更正の基因となる事実につき税理士が計算し、整理し、若しくは相談に応じ、又は審査していると認められるときは、税務署長（当該更正が国税庁又は国税局の当該職員の調査に基づいてされるものである場合においては、国税庁長官又は国税局長）又は地方公共団体の長は、当該税理士に対し、当該事実に関し意見を述べる機会を与えなければならない。ただし、申告書及びこれに添付された書類の調査により課税標準等の計算について法令の規定に従っていないことが明らかであること又はその計算に誤りがあることにより更正を行う場合には、この限りでない。

3 国税不服審判所の担当審判官又は地方公共団体の長は、租税についての不服申立てに係る事案について調査する場合において、当該不服申立てに関し第三十条の規定による書面を提出している税理士があるときは、当該税理士に対し当該事案に関し意見を述べる機会を与えなければならない。

4 前三項の規定による措置の有無は、これらの規定に規定する調査に係る処分、更正又は不服申立てについての決定若しくは裁決の効力に影響を及ぼすものと解してはならない。

## 税法違反に対する刑事罰則の体系（平成 22 年改正）

違反行為	刑事罰	参考（行政制裁）	
① 虚偽申告・無申告	過少申告	※つまみ申告に該当する場合には、不正による過少申告として脱税犯として処罰されるケースあり	○過少申告加算税 (10%、期限内申告税額又は 50 万円 のいずれか多い金額を超える部分 は 15%)
	無申告	○申告書不提出罪（申告書不提出の行為のみを評価） ・ 1 年以下の懲役又は 50 万円（改正前：直接税 20 万円）以下の罰金	○無申告加算税 (15%、50 万円超の部分は 20%)
	不正行為による過少・ 無申告・受還付	○逋脱罪（脱税犯） ・ 直接税⇒10 年（改正前：5 年）以下の懲役若しくは 1,000 万円（改正前：500 万円） （情状により脱税額）以下の罰金又は併科 ・ 間接税⇒10 年（改正前：5 年）以下の懲役若しくは 100 万円（改正前：50 万円）（情 状により脱税額の 3 倍）以下の罰金又は併科	○重加算税 (過少 35%、無申告 40%)
②源泉徴収不納付	○源泉所得税不納付罪 ・ 10 年（改正前：3 年）以下の懲役若しくは 200 万円（改正前：100 万円）（情状によ り脱税額）以下の罰金又は併科	○不納付加算税 (10%)	
③ 調査・徴収活動の妨害	申告書不提出	○（申告書不提出罪（再掲））	○（無申告加算税（再掲））
	調書の不提出等	○【法定調書】虚偽記載・不提出罪 ・ 1 年以下の懲役又は 50 万円（改正前：20 万）円以下の罰金	
		○【財産債務明細書・総収入金額報告書等】	
	検査拒否等	○検査忌避罪 ・ 1 年以下の懲役又は 50 万円（改正前：直接税 20 万円）以下の罰金	
滞納処分妨害	○滞納処分妨害罪 ・ 3 年以下の懲役若しくは 250 万円（改正前：50 万円）以下の罰金又は併科		
④滞納		○延滞税 (原則 14.6%、一定の場合には「公定歩 合+4%」に軽減（平成 22 年 4.3%）)	

(注) 租税に関する罰則の法定刑については、平成 22 年改正後（平成 22 年 6 月 1 日施行）のものである。

## 調査の終了通知等

### 実地調査の結果、

#### 非違がない場合（通達）

- ①申告内容に誤りが認められなかった場合は、その旨及び税務調査が終了した旨を通知
- ②帳簿書類の備付け、記録及び保存について指導すべき事項もない場合は、適正な申告と認められる旨の「調査結果についてのお知らせ」（書面）を送付

（効果）・その調査の結果を通知するもので、爾後の再調査再更正を禁止するものではない。  
・保存期間を経過していない帳簿書類の保存は引き続き必要

#### 非違がある場合（通達）

- ①非違内容・金額の説明
- ②修正申告又は期限後申告（修正申告等）のしょうよう（勧奨）

・申告の誤りを把握した全ての実地調査事案について、原則として、修正申告等のしょうよう（勧奨）を行う。  
・修正申告等のしょうようを行う際は、「修正申告等について」（書面）を交付して、修正申告等に伴う法的効果（注）について確実に説明する。

（注）・納税者が修正申告等をした場合、その修正申告等に係る異議申立てや審査請求をすることはできない。  
・申告により納付すべき税額のほかに延滞税が賦課される。  
・過少申告加算税、無申告加算税又は重加算税が賦課される。

# 主要国における税務調査権限

(未定稿)

	日本	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
○調査権限 ・質問・検査 ・文書等提出要求	○ ×	○ ○ (サモンズ(行政召還状))	○ ○	○ ○	○ ○
○調査のための要件 ・事前の第三者の判断	×	○(一部) (発出したサモンズの履行を強制する場合、IRSは裁判所に執行訴訟提起が必要。また対象者不特定サモンズの発出には事前に裁判所の許可が必要。)	○(一部) (文書提出命令は事前に一次行政審判所の許可が必要)	×	×
・事前通知 ➤ 納税者本人への調査 (納税者への通知) ➤ 第三者への調査 (第三者への通知)	△(実務上実施) △(実務上実施)	△(実務上実施) △(実務上実施) (本人には原則実施、本人は第三者宛てサモンズの取消訴訟を提起可)	○(例外あり) ○(例外あり)	○(例外あり) ○(例外あり)	○(例外あり) △(実務上実施)
・代理人選任権	○	○	○	○	○
○調査の対象者(ターゲット) ・(特定の)納税者 ・(不特定の)納税者	○ ×	○ ○ (対象者不特定サモンズ)	○ ○ (不特定者に関する文書提出命令)	○ ×	○ ×
○調査の相手方(名宛人) ・納税者本人 ・第三者	○ ○	○ ○	○ ○	○ ○	○ ○
○実効性担保措置等 ・罰則	○ (検査拒否等1年以下又は50万円以下)	○ (調査妨害等3年以下5,000ドル以下、サモンズ裁判所執行命令不履行に対する拘禁刑若しくは罰金又は併科)	○ (検査拒否等300ポンド+1日60ポンドの制裁金)	○ (協力義務不履行25,000ユーロ以下の制裁金等)	○ (資料提出拒否1,500ユーロ以下の罰金、調査妨害25,000ユーロ以下の罰金等)
・その他	○ (青色申告承認取消、推計課税)	○ (外国所在文書提出命令不履行の場合の証拠排除)	—	○ (懲罰的推計課税)	—
○調査終了通知	△ (実務上実施)	△ (実務上実施)	○ (文書提出命令以外)	○ (文書提出命令以外)	△ (文書提出命令以外の場合に実務上実施)

【凡例】○(法令上規定あり)、△(実務上実施)、×(法令上の規定及び実務上の対応なし)。なお、本表は、個人の調査に関するものを中心に記載。

(注)アメリカ、イギリス、フランスにおいても推計課税は可能。

# 主要国における更正等の主な期間制限

(未定稿)

		日本	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
税額確定方式		申告納税方式			賦課課税方式	
課税庁	増額 通常の場合	○法定申告期限から3年(増額更正)  ○無申告の場合は法定申告期限から5年(決定)	○法定申告期限又は申告書提出日のいずれか遅い日から3年 ○ただし、申告漏れが総所得の25%超の場合は6年 ○無申告の場合は無期限 ○合意により延長可。 ○停止事由あり(租税裁判所への出訴・第三者による取消訴訟提起等)	○課税期間の終了から4年(無申告の場合も同様)  ○ただし、納税者に過失があった場合は6年  ○延長事由あり(期限後申告、調査による更正等)	○所得の申告を行った年の12月31日から4年 ○ただし、納税者に過失があった場合は5年 ○無申告の場合は課税期間の終了から5年(過失の場合)又は10年(脱税の場合) ○停止事由あり(更正の請求、異議申立て等)	○課税期間の終了から3年  ○無申告の場合は課税期間の終了から10年  ○停止事由あり(更正案の通知等)
	減額 脱税の場合	○法定申告期限から7年(増額更正)	○無制限	○課税期間の終了から20年	○所得の申告を行った年の12月31日から10年	○課税期間の終了から10年
	増額	○法定申告期限から5年(減額更正)	○法定申告期限又は申告書提出日のいずれか遅い日から3年 ○合意により延長可	○課税期間の終了から4年	○所得の申告を行った年の12月31日から4年	○課税期間の終了から3年
納税者	増額	○法定申告期限から原則5年(修正申告)	○なし	○法定申告期限から1年以内は申告書の訂正が可能  ○課税期間の終了から4年は、課税庁による減額更正(還付)を請求することが可能	○所得の申告を行った年の12月31日から4年  ○ただし、納税者に過失があった場合は5年	○課税期間の終了から3年
	減額	○法定申告期限から原則1年(更正の請求)	○申告書提出日から3年、又は納付日から2年のいずれか遅い時まで、還付請求を行うことが可能(税額納付が前提)		○原則、異議申立及び簡易な変更(いずれも賦課決定の通知を受けた日から1ヶ月)により処理	○異議申立(賦課決定通知書による通知の日から起算して2年後の12月31日まで)により処理

(注) 所得税を念頭におき、各国原則的な申告に係るものを記載(2010年1月現在、ただし、イギリスについては2010年4月以降適用されるものを記載)。

主要先進国における個人の記帳義務制度等（未定稿）

（2010年1月現在）

	日 本	ア メ リ カ	イ ギ リ ス	ド イ ツ	フ ラ ン ス
記帳義務	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 青色申告者は、原則として、正規の簿記の原則により帳簿に記録しなければならない。ただし、簡易な方法による記録も認められる。</li> <li>○ 白色申告者のうち事業所得者等で一定の所得金額(注)を超える者(白色申告の記帳義務者)は、帳簿を備え付けて、簡易な方法により記録しなければならない。</li> </ul> <p>(注) 前々年分又は前年分の事業所得等の金額が300万円超の者</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 納税者(農業従事者及び給与所得者を除く)は、継続的な記帳又は記録を行う義務がある。</li> <li>○ 農業従事者及び給与所得者には記帳義務はないが、税務署長が正しい所得税額を決定するに足る記録を行わなくてはならない。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 事業者等には、帳簿等保存義務の一環として記帳義務が課されている。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 事業者のうち商人等に記帳義務がある。</li> <li>○ 上記以外の事業者、農林業者のうち、売上高等が一定額(注)を超える者について記帳義務がある。</li> </ul> <p>(注) 例えば、売上高の場合は50万ユーロ</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 商工業者及び自由職業所得者については記帳義務がある。なお、売上高が一定額以下(注)の者については記帳義務の内容が緩和されている。</li> <li>○ 農林業者で一定の売上高以上の者についても記帳義務が課されている。</li> </ul> <p>(注) 例えば、商工業者の場合は8万ユーロ</p>
帳簿等保存義務	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 青色申告者及び白色申告の記帳義務者は、帳簿等を7年間(一定の書類は5年間)保存しなければならない。</li> <li>○ 白色申告者のうち事業所得者等で前々年分又は前年分の確定申告書を提出した者(白色申告の記帳義務者を除く)は、その業務に関して作成した帳簿等を5年間保存しなければならない。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 納税者は、申告書において報告する所得・控除等を証明する関連資料(帳簿等を含む)を課税庁の要求に応じて随時提出すべき義務を負う。(結果として保存期間は永久となる。)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 事業者等は、申告内容を基礎付ける資料の保存義務を負う。資料保存期間は、事業者は事業上の金銭・商品等授受の明細を記載した帳簿を含めて、申告期限(課税年度の翌年1月31日)から5年間、その他の者は申告期限から1年間とされている。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 租税申告書の提出義務者は、帳簿及びその他の必要な記録を保存する義務を有する。保存期間は、帳簿、領収書等について10年間、その他の原始帳票等については6年間とされている。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 確定申告書の提出義務者は、帳簿及びその他の必要な記録を保存する義務を負う。保存期間は6年間とされている。</li> </ul>
義務違反の場合の制裁等	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 青色申告者が記帳・帳簿等保存義務に違反した場合、課税庁は青色申告の承認を取消することができる。</li> <li>○ 白色申告者に対して、課税庁は推計課税を行うことができる。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 故意に記録を怠り又は帳簿等保存義務に違反した者は、罰金又は1年以下の懲役に処せられる。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 記帳・帳簿等保存義務に違反した者には過料(3,000ポンド以下)が科される。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 故意又は過失によって不正な記帳を行い又は記帳を怠り、因って租税のほ脱等の危険性を発生させた者は、秩序違反として過料(5万ユーロ以下)を科される。</li> <li>○ 記帳不備・帳簿等保存義務違反がある場合、推計課税を行うことが可能となる。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 帳簿等保存義務に違反した者に対しては、罰金(1,500ユーロ以下)等が科される。</li> </ul>

(注)アメリカ、イギリス、フランスにおいても推計課税は可能。