

## 税務調査の実態報告②

八代司

### 1 税務調査手続きの見直しの趣旨

・平成 23 年度改正による創設

⇒「事前通知」や「調査終了の際の手続」などの現行の運用上の取扱いが「国税通則法」において明確化されましたが、これらの前提となる「質問検査権」についても、「国税通則法」において、一連の手続として、各税法から集約して横断的に整備されることとなりました(平成 23 年度税制改正の解説)。

#### 【税制調査会での議論】

・憲章策定についての議論の中で名前を「納税者権利憲章」とすべきとの意見と「権利」を付けるのはどうかとの意見の両論があった中で、…この成案を目指して自公両党の税調の間で党税調としても努力してきたところではありますが、やはりこの「権利」という言葉が哲学として相手方と相入れない中であって、…憲章については断腸の思いではありますが、今回は見送る…

\* 権利憲章策定の断念⇒「現行の運用上の取扱い」に変質

### 2 事前通知の制度は何故設けられたのか

・平成 23 年度改正の中で最も重要な改正

⇒国税の調査において、税法上、税務職員には質問検査権が認められています。

平成 23 年度改正前は、所得税法、法人税法、相続税法、消費税等の各個別税法に質問検査権の規定が定められていました。しかし、税務調査の手続については法令上の定めは存在せず、通達などにおいて定められているのみでした。

⇒「税務調査の際の事前通知について」(事務運営指針平成 13 年 3 月 27 日)

⇒事前通知は誰が行うのか。(条文上は、「税務署長等」となっています。)

\* 税務職員でも事前通知の主体となりうる。

・税務署長の補助機関である統括国税調査官は、財務省組織規則 553 条 2 号に基づき、税務署長が行うとされている事前通知に関する事務を分掌しており、国税調査官は、同規則 556 条 2 項に基づき、統括国税調査官の命を受けて、納税義務者に対して当該事前通知を行うことができるとした上で、このことは、税理士法 34 条 1 項が、「税務官公署の当該職員」が税理士に対して事前通知をすべき旨を規定しており、税務署長等に限定していないことから明らかである…。(東京高判平 30.4.18)

### ・創設の趣旨

⇒調査手続の透明性・納税者の予見可能性を高める観点から、税務調査に先立ち、課税庁が原則として事前通知を行うこととし、…併せて悪質な納税者の課税逃れを助長するなど調査の適正な遂行に支障を及ぼすことのないよう、課税の公平確保の観点を踏まえ、一定の場合には事前通知を行わないことについても法律上明確化されました。(平成 23 年度税制改正の解説)

### ・事前通知の具体的方法

「…事前通知の実施にあたりましては、委員御指摘のような、納税者の家の前で事前通知の電話をして往訪するというふうな運用は考えておらないところでございます。(平成 23 年 11 月 18 日衆議院・財務金融委員会における岡本政府参考人(国税庁)答弁)」

### ・無予告現況調査

⇒荒川民商事件(最判昭 48.7.10)

- ・無予告現況調査の現状⇒業種業態、事業規模、過去の調査状況等で判断すれば無予告で実地調査を行う必要がないのに、お構いなしに無予告現況調査が行われている。⇒無予告現況調査に一定の件数ノルマが課せられている？
- ・調査着手前に銀行調査等の反面調査を行っている疑いがある。

### 【参考】「課税総括課情報(第2号)」(平成 24 年9月 26 日)」(国税庁課税総括課)

#### 【事前通知の要否の判断について(情報)】

(参考 2 好ましくない判断の具体例)

○単に、

- ・不正計算が行われているとの部外情報があること【事例1】
- ・過去の調査において不正計算が行われていること【事例2】
- ・決済形態が現金であること【事例3】

等の情報等が存在することだけをもって、通達で定められた一定の事情があると判断することは適当でなく、その情報等の信頼性や価値を適正に評価し、その他の申告内容や資料情報等を総合勘案した上で、通達で定められた一定の事情があると合理的に推認できるか、を適切に判断する必要があります。

### ・事前通知と調査通知の違い

税務調査に際しては、原則として、納税者に対して、調査を行う旨と調査の開始日時・開始場所・調査対象税目・調査対象期間など 11 項目を「事前通知」します。これに対して、「調査通知」(平成 28(2016)年度改正)とは、①実地の調査を行う旨、②調

査対象税目、③調査対象期間等又は事前通知を要しない場合において実地調査を行う旨です。つまり、「調査通知」には、「事前通知」とは違って、その通知項目の一部が含まれていません。変更の協議が可能な調査開始日時と調査場所は「調査通知」項目にはありません。ということは、調査開始日時が日延べされて決まらなくても、「調査通知」の三要件が満たされ(完了)していれば、それ以降の修正申告に加算税が賦課されることとなります。この「調査通知」には、納税者(本人)が自身に代えて税務代理人への通知も含むこととされています(「FAQ(一般納税者向け)問 14」)。

事前通知	調査通知
「実地の調査」を行う通知手続	加算税の賦課要件
①実地の調査を行う旨(以下「調査」) ②調査を開始する日時 ③調査を行う場所 ④調査の目的 ⑤調査の対象となる税目 ⑥調査の対象となる期間 ⑦調査の対象となる帳簿書類その他の物件 ⑧ほか政令で定める事項 ～計 11 項目	① 実地の調査を行う旨 ② 調査の対象となる税目 ③ 調査の対象となる期間

\* 実務では、事前通知の前に日程調整と同時に調査通知が行われます。調査通知を事前通知と勘違いして事前通知が行われたとして見過ごすことのないよう注意する必要があります。

### 3 質問応答記録書の実態

#### ・質問応答記録書は法定外行政文書

・質問応答記録書とは、質問検査の一環として、税務職員が納税義務者などに質問し、その回答を受けた事項について、事実の確認と称して、税務職員が文書を作成する行政文書です。

課税庁の課税処分、その後の審査請求や裁判において、重要な資料となります。しかし、根拠法令がなく、課税庁内部で制度化されている文書であっても、その質問応答記録書の性格は「法定外行政文書」です。納税義務者が、その文書作成に協力する義務はなく、協力するかどうかは「任意」です。納税義務者が納得していない場合でも課税庁の主張の根拠になる証拠資料になります。

通則法改正以後の税務行政において、質問応答記録書の作成が横行し、仮装隠

蔽の重加算税賦課や偽りその他の不正による7年遡及の課税処分、青色承認取消し処分の根拠づけとなっています。検察官作成の供述調書(刑訴法 198 条)や査察官が作成する質問てんまつ書(通法 152 条)と酷似しており、法律の根拠なく行政調査に刑事捜査の調査手法を導入することになっています。一方、税務調査は犯罪捜査ではないので、質問応答記録書自体を法定化して根拠付けするのは避けるべきです。

### 【事例】

- ・質問応答記録書の作成の必要性、法的根拠の説明もなく、作成を強要。
- ・作成の冒頭質問に「この申告書は正しいですか、間違っていますか。」…こんな質問から始まる
- ・納税者が作成を渋った場合に、「反面調査」を脅しに使い、半ば強制的。
- ・税理士が作成を渋った場合、調査官に「税理士は中立だ。なぜ税務署に協力しないのだ」と言われた。  
( \* 税理士法第1条では「独立した公正な立場」と規定している。)

## 4 提示、提出と留め置き、ダウンロードの求め

・提示・提出とは、納税者の承諾を得て帳簿書類やその他の物件を提示し、税務職員に占有させる行為です。留置きは、提出させた帳簿書類などを税務署に持ち帰ることです。質問検査、提示・提出を正当な理由がなく拒否した場合は、懲役刑を含む罰則が適用(通法 128 条)条されます。ただし、税務職員が提示・提出を求めるときは、質問検査等の相手方となる者の理解と協力の下、その承諾を得て行うこととなります(事務運営指針)。

調査の対象物は、「帳簿書類その他の物件」となっています。この「帳簿書類その他の物件」は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帳簿書類等であり、保存方法は、電帳法適用法人でない限り、提示・提出義務があるものは、あくまでも「紙媒体」です。税務職員が電子データをお願いその求めに応じるのは自由ですが、紙媒体の元帳などを提示・提出している限り、電子データを渡す必要はないでしょう。

## 5 調査結果の説明

・調査結果の説明は、「説明するものとする」となっています。条文の文言から、「説明しなければならない」となっていないので、課税庁が結果説明をしなくても自由と判断していいのかどうかです。しかし、平成 23 年度改正で調査手続きを整備し、調査の結果、納税者に不利益な判断がされた場合にその結果説明を課した規定の意義が失われます。説明の内容は、更正決定等をすべきと認められた額及びその理由を含むとされています。

**\* 調査手続の違法と課税処分の違法**

・税務調査手続について、質問検査権の①必要性要件、②事前通知の原則、③調査終了の際の手続など、様々な手続要件が定められています。この税務調査手続に違反があった場合、調査手続の違法性が「調査の処分」にどのように影響するかどうか。非違事項を発見するために、手段を択ばない調査手法がまかり通ったらどうなるのか。課税庁が税務調査規定を遵守しなくとも、課税処分に影響がないとしたら、通則法の定める調査手続規定の意義が薄れてしまい、憲法で定める適正手続規定の保障が空文化します。

**\* 東京高裁令和4年8月25日判決**

・納税者に対し税務調査の結果の説明が行われなかったことが更正処分等の取り消し事由になるかどうか争点となりました。

**【裁判所の判断】**

…これに対し、被控訴人は、調査手続の単なる瑕疵は、課税処分に影響を及ぼさず、調査手続が刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の限度を超えて濫用に渡るなど重大な違法を帯び、何ならかの調査なしに更正処分をしたに等しいものと評価を受ける場合に限り、その処分に取り消し原因があるものと解され、これは通則法の改正前後で変わりはないとして、本件においてはそのような重大な違法はない旨主張する。しかし、平成23年法律第114号による通則法の上記改正の趣旨に照らせば、被控訴人の主張は、採用することができない。

\* この高裁判決は、国側の主張を全面的に否定して、調査終了手続を経た後の修正申告の勧奨(更正又は決定)の瑕疵は、課税処分を違法な処分として取り消す場合があると判断しています。ただし、この判決の事案については、納税者が敢えて調査結果の説明を受けることを拒否したとして処分の違法性を認めませんでした。平成23年度改正以後において、調査手続上の瑕疵が違法となる場合があり得て、その場合は課税処分も取り消されることもあり得ると判断しました。個々の税務調査においては、調査手続の履行の実態に即して判断されますが、少なくとも、手続規定の瑕疵が課税処分の違法には影響を及ぼさないという解釈は改めるべきでしょう。