

国税庁長官 林 信光 殿

日本弁護士連合会
会長 村越 進

税務調査の手続要件を回避する税務行政に関する要請書

第1 要請の趣旨

平成23年に改正された国税通則法により、税務調査の事前通知や調査終了時の説明責任などの適正手続が明記されたところである。税務に関する調査においては、「行政指導」に名を借りてこれらの適正手続を潜脱する手法をとることなく、同法の改正の立法趣旨に従って、適正手続を誠実に履践すべきである。

第2 理由

1 はじめに

平成23年に改正された国税通則法（以下「改正国税通則法」という。）に基づく課税手続が平成25年1月から施行されており、課税手続の明確化と透明化によりこれを適正なものとするとの法律の趣旨に従った適切な運用が期待されている。とりわけ新設の「納税義務者に対する調査の事前通知」（第74条の9）や「調査の終了の際の手続」のうち「更正決定等をすべきと認める場合」の「調査結果の説明責任」（第74条の11第2項）、「不利益処分の理由の提示」（第74条の14、行政手続法第14条）など課税庁側の新たな責務について、誠実な実践が求められることは論をまたない。

ところが、改正国税通則法施行後の税務行政の現場において、これら新たな法的手続の回避を意図したと疑わざるを得ない状況が見受けられ、適正な手続の遵守を求める立場からは、強い懸念を抱かざるを得ない。

2 国税庁による調査に該当しない行為に関する通達

改正国税通則法施行に先立ち国税庁長官が発した、平成24年9月12日付「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、平成26年4月3日改正）では、「調査と行政指導の区分」を第2章の「基本的事務手続及び留意事項」の冒頭に掲げ、平成24年9月12日付「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，平成26年4月3日改正）（以下「調査通達」という。）では，1-1（「調査」の意義）において「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その他国税に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。」と定義づけた上で，1-2（「調査」に該当しない行為）について，次のようなものを列挙している。

(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。

3 「調査」と「行政指導」の区別

改正国税通則法第24条は、「その調査により・・・更正する」と定めており、他方、納税者自身が行う修正申告は税務署長による「調査」を手続的な前提とはしていないので、その意味で「税務調査」と「行政指導」とを区別する必要はあろう。

この点、納税申告書の明らかな記載ミスなどの自主的な補正を要請する行為が、改正国税通則法第7章の2に規定する、「国税の調査」において必要があるときに認められる「質問検査権」の行使に該当しないことは、およそ異論の余地がない。しかし、上記(2)ないし(5)、特に(2)は、内容および方法によっては、行政指導の名を借りながら課税処分を目的とする「調査」に該当するおそれが多分にあると言わねばならない。

現に平成25年4月には「申告書の書き方が変わったので指導する」として納税者から平成22年から24年の3年間の帳簿書類を提出させて実質的な税務調査を行った上、平成21年に申告した前受金を22年の売上に計上するよう指示して平成22年の申告につき修正申告をさせた事例が伝えられている。当該納税者は、そのため消費税の課税業者とされ、所得税や消費税のほか、加算税、延滞税など追徴金に加え、国保税や住民税の加算納付まで迫られる事態に立ち至ったのである。結果的には納税者の更正の請求で救済されたが、「行政指導」と「税務調査」との実務上の峻別が求められる所以である。

4 税務行政における不当な「行政指導」

課税事務の第一線においては、「行政指導」の名のもとに納税者に対する接触が各地で進められており、改正国税通則法施行後の税務行政の方針となりつつあるように見受けられる。具体的には、「行政指導」として税務署長から送付される文書には「所得税の確定申告書の見直し・確認について」あるいは「所得税の確定申告についてのお尋ね」などの表題が付されているが、いずれも「この文書による行政指導の責任者は表記の税務署長です。」との記載がなされ、「日時」の指定のほか、「お尋ねしたい事項」として「事業所得内容について（事業の内容・売上、仕入及び、経費の明細等）」、「必要な書類」として「事業所得の金額が分かるもの（帳簿、売上、仕入及び、経費の領収書・請求書等）」「印鑑」などと記載されている。この「お尋ねしたい事項」及び「必要な書類」の記載例は、正に「調査」の場合と全く共通しているので、その内容及び方法において、改正国税通則法による「納税義務者に対する調査の事前通知」などの手続

規定を潜脱する意図があると推測され、結果として課税手続の公正に対する納税者の信頼を損うおそれが大である。

上記の税務署長から送付される文書には、「上記の期限までに、出署いただけない場合には、調査を実施する場合があります、この調査の結果、申告内容を是正することになったときは、過少（無）申告加算税が課されることがあります。」との注意書きが付され、更に、「この行政指導に基づき提出された修正申告書等については、過少申告加算税は課せられません。ただし、上記の期限までに、見直しを行っていただけないなど必要があると認めたときは、調査を実施する場合があります、この調査の結果、申告内容を是正することとなったときは、過少（無）申告加算税が課されることがあります。」との警告が記載されている事例もある。これらの注意書きは、「行政指導」と記載しながら、これに従わないときは、税務調査や課税処分を行う旨を予告し、これを受け取った納税者をして、事実上この指導に応じざるを得ない状況に追い込んでいる。

以上のような「行政指導」は、文言が共通していることから見て、各税務署長の指示というよりも、国税庁ないし国税局の指示に基づくものと推測されるが、これによって国税通則法の税務調査に関する手続規定が潜脱される事態となっており問題である。

5 調査に関する適正手続の遵守

このような「行政指導」は、税務調査における納税義務者に対する「事前通知」や調査終了に伴う更正すべき場合の説明責任を履践すべきことなど、改正国税通則法が明記した適正手続を潜脱する手段として行われている可能性を否定できず、納税者の権利保障及び適正手続の保障の見地から強い懸念を抱かせるものである。

税務調査においては、「行政指導」の名を借りて、調査の事前通知や調査終了時の説明責任などの適正手続を回避する手法をとるべきでなく、平成23年国税通則法改正の立法趣旨に従って、適正手続を誠実に履践すべきである。

以 上