

国税庁長官 迫 田 英 典 殿

日本弁護士連合会
会長 中 本 和 洋

税務調査における適正手続保障に関する要請書

第1 要請の趣旨

- 1 税務に関する調査においては、「行政指導」に名を借りて、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回避してはならず、2011年に改正された国税通則法で定められた適正手続を潜脱することはあってはならない。
- 2 「平成 年分所得税（及び復興特別所得税）の確定申告書の見直し・確認について」「所得税（及び復興特別所得税）の確定申告についてのお尋ね」と題する書面（以下「見直し・確認文書」という。）は、「国税の調査」に該当する可能性を払拭できず、これら文書に基づく指導の運用に際しては、上記国税通則法改正の趣旨に反しないよう十分留意すべきである。

第2 要請の理由

1 2015年2月20日付け要請書提出後の経過

当連合会は、2015年2月20日付けで「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」（以下「2015年要請書」という。）を取りまとめ、同年3月4日付けで国税庁長官に提出している。2015年要請書では、税務調査における「行政指導」が2011年に改正された国税通則法（2013年1月施行）において明記され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、納税義務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ことを指摘した。しかし、依然として、税務行政の現場において、「行政指導」に名を借りた税務調査が行われていると考えざるを得ない状況が見受けられる。

ちなみに、国税庁の「平成27事務年度所得税及び消費税調査等の状況」によると「調査等合計」は65万431件であるが、そのうち「実地調査」が6

万6, 016件であるのに対し、「簡易な接触」は58万4, 415件に及んでいる。そして「簡易な接触」とは「納税者宅等に臨場することなく、文書、電話による連絡又は来署依頼による面接を行い、申告内容を是正するもの」とされている。「行政指導」による来署依頼の機会に実質的な調査が行われている実態が浮き彫りにされていると言えよう。

2015年3月、国税庁からは、2015年要請書で問題とされた行政指導文書の記載には誤解を招くおそれがあったため、然るべき是正の措置を採ったという説明を受けた。ところが、同年10月及び2016年10月になって国税庁から提示を受けた是正措置後の文書である「見直し・確認文書」は、2以下で述べるように、当連合会が求めた2015年要請書の趣旨に応えるものとは言い難い。

2 「調査」の意義

国税通則法は2011年に第7章の2「国税の調査」の規定を設け、この規定は2013年から施行された。上記の改正規定によれば、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、実地調査を開始する目的等を納税義務者（税務代理人がある場合には税務代理人を含む。）に通知し（同法74条の9第1項）、調査終了の際には、更正決定等をすべきでない認められる場合には、その旨を書面で通知し、更正決定等をすべきと認める場合には、納税義務者に対し、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。）を説明することを定めている（同法74条の11第1項1, 2項）。

このように国税通則法は「調査」を行う場合の、通知手続あるいは「調査」後の手続を明確に定めているのである。

「調査」の定義規定は国税通則法等には存在しないが、判例は同法24条の「調査とは、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」（広島地裁平成4年10月29日判決昭和51年（行ウ）第12号の1及び同号の2、この控訴審である広島高裁平成7年12月12日判決平成4年（行コ）第8号、この上告審である最高裁平成9年2月13日判決平成8年（行ツ）第47号）としている。

そして、この判決の後、国税庁長官は2012年（平成24年）9月12日付け「国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達」第1章1-1（1）で、「法第7章の2において、「調査」とは、国税（法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。」としながら、同通達1-2（「調査」に該当しない行為）は、「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で行う行為に至らないもの」は、調査に該当しないと、(1)ないし(5)を例示している。この点、当連合会の2015年要請書は「調査に該当しない行為」として掲げる(2)ないし(5)の行為の内容が「調査」に該当しないとする点について疑問を投じている。それらは、いずれも課税当局の認識と納税義務者の認識の不合致の是正を目的として行われるものであり、課税当局側が得た認識（あるいは心証）を拠りどころとして、その解明に有益な方向で納税義務者側に対して必要な協力を求める能動的な行為にほかならない。課税当局側の関心の対象は、結局のところ当該納税義務者の課税標準と税額の根拠となる事実の存否と法的な評価に向けられているものである。前記「関係通達」が「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…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）」と定義している「調査」と、その実質において何ら異ならない。

「見直し・確認文書」では、「申告相談を希望される場合には、必要な書類をご持参の上」として「所得の内容等がわかるもの」とのチェック欄が設けられている。この「所得の内容等が分かるもの」とは、所得計算の基礎となる収入・必要経費を記載した帳簿、あるいは記帳の原因となった請求書・領収書・伝票等を指していることは明らかであり、そうすると「課税標準等又は税額等を認定する」ための「調査」を志向する通知文書の性格を持つ可能性は否定できない。

「行政指導」の名のもとに行われても、それにより相手方が強制力を持つものと受け取り、または、そう感じさせるようなものは、適法な「行政指導」と言うことはできない。とりわけ公権力の最たる課税権を持つ課税当局が、「行政指導」だと称して「確定申告書の見直し・確認及び必要な手続のお願い」を行ったとしても、相手方としては、その指導に従わなければ更正処分と加算税の不利益を受けると感じとるのが普通であろう。現に「必要があると認められる場合は、調査を実施するときがあります」「過少（無）申告加算税が課されることがあります」との注記が付されている。この文言自体が上記通達の言う「自発的な提出を要請する行為」と矛盾していると言わねばならない。行政手続法の趣旨にのっとり適法な「行政指導」を行うためには、行政指導の内容が相手方の任意の協力によってのみ実現されるものであることが分かるような表現と

すべきである。

「行政指導」を名目とする納税義務者の呼び出しが、課税当局の言う「簡易な接触」による事実上の「税務調査」を可能にしている。事前連絡がなければ、税務代理人も知り得ない。代理権を行使する機会も奪われることになる。

ちなみに、国税庁の「事務運営指針」は、国税通則法が「手続の透明性及び納税義務者の予見可能性」を高める観点から改正されたと指摘している。そうだとすれば、実質的に税務調査の性格を備えた公権力の行使である限り、「行政指導」の形を借りて同法所定の適正手続を迂回するような手法が許されないことは明らかである。

3 適正手続の誠実な履践

是正措置として国税庁から提示された「見直し・確認文書」は、一定の工夫がされたものの、文脈の基本は従前の書式と変わっていない。このような是正措置だけでは、2011年の国税通則法改正で定められた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免れることはできず、納税義務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ざるを得ない。

よって、税務調査においては、2011年の国税通則法改正で定められた、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の履行を回避してはならず、同改正で定められた適正手続を潜脱してはならない。また、「見直し・確認文書」に基づく指導の運用に当たっては同改正の趣旨に反しないよう十分留意することを改めて要請するものである。

以上