

「質問応答記録書作成の手引」の改定の狙いと問題点

令和2年1月18・19日
税理士法人本川総合事務所
代表社員 本川 國雄

はじめに

通則法改正に伴い、国税庁課税総括課は平成25年6月に、従来の「聴取書」や「申述書」に代えて、犯罪調査における「供述調書」と同様なスタイルの「質問応答記録書の手引き」(以下当該文書という)を発遣した。その後4年を経過し平成29年6月に改定版を発遣し、さらに令和元年7月には、週刊税務通信(N o 3 3 6 3)にリークさせ、税理士業界にも既存の事実として押し付けようとしている。当センターは当該文書の開示請求(200頁以上に及ぶ文書)を行い分析した結果、この改定の狙いや新たな問題点が明らかになったので、ここに報告するものである。

1 当初の「質問応答記録書」作成の目的等

当該文書は、通則法改正に伴い、従来の「聴取書」や「申述書」に代えて導入され、更正請求や訴訟に対応するために導入されたものであり、具体的には、明確な証拠書類等がないいわゆる「推認事項」の是非を正当化するための手法であった。

国税庁課税総括課が出した「質問応答記録書作成の手引」(平成25年6月)のはしがきには、「課税要件の充足性を確認する上で重要と認められる事項について、その事実関係の正確性を期するため、その要旨を調査担当者と納税義務者等の質問応答形式等で作成する行政文書である」としている。そしてその用途は「課税処分のみならず、これに関わる不服申立等においても証拠資料として用いられる場合がある」としている。更にその作成に当たっては、「納税義務者等の理解と協力を得て行う調査の一環として作成するものであることから、納税義務者等に対し署名押印を求めることに当たっては、強要していると受け止められることのないよう留意する必要がある」としている。

2 「質問応答記録書」作成の実態

通則法の改正以前は、個人、法人課税を問わず、家事関連費の使用割合や認定賞与等明確な証拠書類等がないいわゆる「推認事項」については、税務調査において調査官等と納税者やその代理人において、「阿吽の呼吸」で処理されることが多かった。しかし、通則法改正後は、修正申告に応じて「新たな事実がある場合」5年さかのぼって更正請求ができるよう改正された。それに対応し全国各地で当該文書が作成され、課税処分において猛威をふる

っていることが報告されている。東京局や関信局では、特に白色申告者、消費税の無申告者、税理士が関与していない調査において、高い確率で当該文書が作成されている。しかも、当初の「推認事項」に対する証拠とするよりも、重加算税賦課と過年分遡及の課税処分の根拠として作成され、厳しく、かつ不当な課税処分に活用されている実態が明らかになっている。東京税財政研究センターの個人課税研究部会が開示請求した事例はその一部でしか過ぎないが、以下のような共通する特徴と問題点がある。

- (1) 当該文書の作成目的とその用途について納税者等に説明せず、応じなければ暗に不利益を受けるのではないかという不安感の下で作成されている。
- (2) 当該文書の大部分は、一問一答方式になっており、その大部分が誘導尋問になっており、納税者等の税や調査手続等の無知に付け込んで、事実を捏造し納税者等が回答をしていないことを課税庁に都合に良いように作文している。
- (3) 実地調査において、十分な事業実態の把握をせず課税庁に都合の良い（反面調査等による売上把握等）数値と当該文書の作成で安易に調査額を算定し、かつ重加算税の賦課や、課年分遡及されている。
- (4) 「国税庁の作成の手引」を無視し、我流で作成している。又、当初の手引書では、当該文書は納税者の面前で作成することになっているが、事前に署においてパソコンで作成したものを提示し、署名押印させている
- (5) 署名押印は、応じなければ青色申告取消や必要経費の追認や消費税における仕入れ税額控除等を認容しない等の脅しをかけて、署名押印を強要している。
- (6) 調査過程で、納税者の権利や税法・通則法や調査手続きに精通した税理士により、当該文書の開示請求等により、抗議や調査額の是正を求めた場合、杜撰な調査が多く反論できる他の証拠等が乏しいことなどから、取り消しや減額に応じざるを得ない結果になっている。しかし、多くの納税者やその代理人は、この調査手法を受け入れているのが実態である。

3 「質問応答記録書作成の手引」（改訂版）の目的と狙い

当該文書の改訂版の解説では、税務調査は、一般的に担当職員が納税者等に質問をしながら進める。その質問内容及び質問を受けた納税者等の答述内容を一問一答形式等で記載した上で、その記載内容について、当該職員が質問を受けた納税者等に対し正確性の確認を求めて作成される行政文書が質問応答記録書になる。

しかし、答述は、見間違い（聞き違い）、記憶違い（記憶減退）（不明確な説明）が起りやすい上、あえて虚偽の答述がなされる場合もあるため、そもそも、答述の信用性は慎重に判断されるものである（これは、審判や訴訟の場はもとより、調査の事実認定においても同様である）としている。

さらに、実際、審判や訴訟の場において、審判官や裁判官が質問応答記録書の記載内容

に疑念を持ち、その結果、重要な証拠であった質問応答記録書の信用性が否定され、課税処分が取り消されることもある。そこで、本手引きにおいては、課税要件事実が確実に記載され、課税処分の根拠となることはもとより、ベテランのみならず若手の職員も審判や訴訟の場において信用性に疑門を持たれない質問応答記録書を作成することを目標に解説することとしたとしている。

即ち署における「審理」や審判・訴訟において、従来の「質問応答記録書」においては、信用性に疑問がもたれる事例が相当数あり、この文書の作成要領を改訂せざるを得なかったのである。

4 主な改定内容

(1) 従前は回答者への「提示」としていたのを「閲読」に改められた。

質問応答記録書における回答者の答述内容の信用性確保のため、調査官が回答者に対しその記載内容を読み上げ、“閲読“させ、内容に誤りがないか十分に確認する機会を付与する。従前は回答者への“提示“としていたが、それでは質問応答記録書の一部のみを短時間示しただけで、回答者に十分に内容を確認する機会が与えられなかったのではないかと疑義が生じるため、“提示“から“閲読“に改めた。(税務通信のQ6参照)

(注) “閲読“とは、閲覧させ、又は読み聞かせるの意味

(2) 調査報告書は、回答者の確認を経ていないものである。反面調査先の答述について質問応答記録書を作成せず、安易に調査報告書のみで作成に留めることの無いよう留意するとしており、このことが実行に移されれば、従前以上に取引先に負担を強いることになり信用失墜にも直結し、納税者の事業活動の崩壊に繋がる恐れがある。

(3) 処理困難事案のみ作成すれば十分であると考えてのではなく、納税者が過少申告を自認しているような基本的事案において、訓練する好機と捉え事案に応じた適切な質問応答記録書の作成が可能になるように知識、経験、技能の習得を図ることが重要であるとしている。しかし、「過少申告の自認」の判定の大部分は調査官等の裁量であることを思慮すれば、納税者の意志に関わりなく、統括官等は訓練の好機と捉え経験の少ない職員にも当該文書の作成を指示することになり、従前以上に納税者への負担を強いること強権的調査手法の増殖に繋がる恐れがある。

(4) 課税要件は抽象的な評価の形で法律に規定されているものが多く、例えば、重加算税の「隠蔽又は仮装」のように、どの様な「具体的事実」が「隠蔽又は仮装」に該当することとなるかについては何ら規定がない。従って「評価」ではなく「具体的事実」を明らかにすることが課税要件の立証上極めて重要になるとしている。

(5) 回答者の答述が変遷した場合には、回答者から答述を変更した理由を聴取し、これが原を当該文書に記載して証拠化することが原則としている。また、当該文書作成後、訂正や変更、削除の申し立てがあっても、応じてはならないこととし、この場合、必要に応じ

て改めて回答者に対する質問応答を行い、新しい質問応答記録書を作成するなどの方法で対応することとしている。

(6) 問答形式と物語形式の選択（重要事項の解説9及び10参照）

問答形式は、主題が不明確となる恐れや不相当な誘導尋問を問いとして記載してしまう恐れがあるほか、回答者の回答内容に加え、問の部分の記載を要し、記載すべき文字数が多くなるため、作成に時間がかかるという短所がある。このようなことからすれば、作成に慣れれば、物語方式の方が効率的であると考えられるため、物語形式を積極的に用いることは、スキルアップの上でも、事務効率の上でも、有効であると考えられるとしている。（資料3重要事項説明9の表参照）

誘導尋問とは、質問者が回答者に期待する答えが質問の中に示されている質問のことを言う。また、誘導質問の中には、それまでの回答者の答述を質問者が要約し、これを認めさせたり、質問者の「評価」を回答者に認めさせる内容のものもある。このような誘導尋問を質問応答記録書に記載することは、調査担当者の見立てや評価を回答者に押し付けており、回答者が自発的に答述していないのではないかとの疑いを招き、其の問答部分のみならず、質問応答記録書全体の証明力を低下させる可能性があるため、差し控えるべきである。ただし、回答者が虚偽を述べたり、非協力的な態度に終始するなどの理由により、回答者を追求する必要がある場合は、誘導尋問を行う必要がありその追求過程を記載する場合には、誘導尋問を記載しても差し支えないとしている。（資料3重要事項説明10参照）

(7) 当該文書は、行政文書であり、回答者に交付することを目的ではないので、その写しを交付してはならない。また、撮影させてはならない（資料1 Q13参照）

5 改定の問題点

(1) 当該文書は、法的に何ら規定がなく、納税者等が当該文書の作成に従わなければならない義務は一切なく任意である。当初の手引書では「納税者等の理解と協力を得て行う調査の一環」であるとし、「署名押印を求めることにあたっては、強要していると受け止められることのないよう留意する必要がある」としていたが、当該改定版においては、一か所のみであり、その他一切この文言は出てこない。税務職員にとっては「任意」であることの歯止意識が希薄になり、従前以上に権力的に行使される危険性がある。

(2) 当該文書の作成は単に困難事案だけではなく、若手の育成・訓練のためと称して一般事案でも作成することを奨励している。このことは、本年度の調査において調査開始直後から当該文書の作成を要求してくる事例や新任調査官の指導事案において少額・赤字申告事案でも作成を強要している事例があり、今後更にその傾向が強まる危険性がある。

(3) F A Q問2において、当該文書は、原則として回答者の面前で作成するとしているが、やむを得ない場合には、回答者の面前以外で文書を作成することや一旦帰署して文書を作

成してもよい旨を明文化している。しかし、やむを得ない事情について何ら記載もなく、結果として税務職員の裁量に任されることになり、従来以上に署においてパソコンで恣意的に作成される危険性は排除できない。

(4) F A Q 2 8において、署名押印に応じない場合、その理由についても当該文書に追記して、署名押印を求めるとしており、実質的に署名押印を強要することを明文化しており、納税者等や代理人に力仕事になる。

6 当該文書の手引と国犯法及び刑事訴訟法の規定の類似性とその危険性

平成29年度の税制改正において旧国犯法は、国税通則法の第11章に編入された。しかし、国税通則法における一般調査(第7章2)と、同法第11章(旧国犯法)は、相互に連動しない独立した章である。ところが当該文書の表現は国犯法や刑事訴訟法の規定と極めて類似しており、一般調査に国犯法の調査手法を忍び込ませようとしている意図が伺える。

(1) 第11章第1節(犯罪事件の調査)第百十二条(調書の作成)の1項には下記のとおり規定している。「当該職員は、この節の規定により質問したときは、その調書を作成し、質問を受けた者に閲読させ、又は読み聞かせて、誤りがないかどうかを問い、質問を受けた者が、増減変更の申立てをしたときは、陳述をその調書に記載し、質問を受けた者とともにこれに署名押印しなければならない。ただし、質問を受けた者が署名押印せず、又は署名押印することが出来ないときは、その旨を付記すれば足りる。」となっている。

(2) また、刑事訴訟法第百九十八条第4項には、「前項の調書は、これを被疑者に閲読させ、又は読み聞かせて、誤りがないかどうかを問い、被疑者が増減変更の申立てをしたときは、その供述を調書に記載しなければならない。」となっており、また、第5項には「被疑者が、調書に誤りがないことを申し立てたときは、これに署名押印することを求めることが出来る。但し、これを拒否した場合は、この限りではない。」となっている。

(3) 当該文書の手引書は、上記の国犯法等の規定を多分に念頭において作成されていることは明らかである。言い換えれば、一般調査は国犯法と連動しないと言いつつ、調査実務において国犯法の調査手法を一般調査に導入しており、極めて危険性が高い手引書であると言える。さらに、当該文書の署名押印に関し、署名押印しない場合、国犯法では「その旨を付記すれば足りる」、刑事訴訟法では「この限りではない」としているのに対して、当該文書の手引書では、「署名押印しない理由」も記載すること求めており、納税者にも、調査担当者にも負担を強いるより強権的な内容になっており、今後の動向を注視する必要がある。

7 実務における対応の仕方について

(1) 一般の税務調査においては当該文書作成に応じなければならない法的規定はないことから、原則として「応じなければならない義務はない旨」を表明し、作成そのものに応じ

ないことが大切である。仮に調査過程においてやむを得ず応じたとしても、署名押印すれば証拠能力が高まるので、署名押印は避けるべきである。署名押印しない理由は「法的義務規定がないから」で十分である。

(2) 作成過程において、誘導尋問や青色取消、経費認容拒否等の課税処分の駆け引き等による署名押印の強要があった場合は、日時、場所、内容等の記録を残し調査結果の説明前に抗議等の表明をし、適正な処分を求めることが大切である。

(3) 既に当該文書に署名押印した場合でも、個人情報保護法第 28 条（開示）に基づき開示請求ができるので、開示内容を吟味してから対応すべきである。開示請求には一定の時間を要するので、その期間中は修正申告等の勧奨には応じないことが大切である。

(4) 個人情報のデータの内容が事実ではないときは、個人情報保護法第 29 条（訂正等）に基づき、データの内容の訂正、追加又は削除ができるので活用すべきである。

(5) 保有データが 第 16 条（利用目的による制限）及び 17 条（適正な取得）の規定に違反して取得されたものであるときは、第 30 条（利用停止等）に基づき、データの利用又は消去を請求することが出来るので活用すべきである。