論壇

「書面添付制度の現状と改善」

～より活用されるための制度として～

須崎勇夫
【王子】

1．書面添付制度とは

書面添付制度は、平成13年度の税理士法(以下「法」という)改正において、計算事項等を記載した書面（法第33条の2）を申告書に添付している場合、納税者に税務調査の日時・場所をあらかじめ通知するときには、その通知前に、税務代理を行う税理士又は税理士法人に対して、添付された書面の記載事項について、意見を述べる機会を与えなければならない（法第35条第1項）こととされているのである。すなわち、この制度は前記に規定されている書面添付と意見聴取を総称したものである。これは、税務の専門家である税理士の立場を税務行政がより尊重し、税務執行の一層の円滑化・簡素化を図るため、従来の制度が拡充されたものである。

また、この制度は、税理士が作成等した申告書について、計算事項等を記載した書面の添付及び事前通知前の意見陳述を通じて、税務の専門家の立場からどのように調製されたかを明らかにすることにより、正確な申告書の作成及び提出に資するものである。このことは、税務の専門家である税理士に付与された固有の権利の一つとされ、税理士法第1条の「税理士の使命」を具現化したものである。

2．法改正の経緯

書面添付制度が初めて税理士法に基づく制度として定められたのは昭和31年であった。当時の法改正にあたって、政府は、法第33条の2を新設する趣旨について、「税理士が申告書の作成に関してどの程度の内容を調査し、責任を持って作成したものであるかについて、その責任の程度を明らかにするとともに、税務に関する専門家である税理士が計算し、整理し、又は相談に応じた事項を記載した書面を添付できるようにしたものである」と説明していた。同時に法第35条をも改正し、「更正前の意見聴取制度」を導入した。その後、書面添付制度については、何度かの法改正が行われてきた。

しかしながら、この制度は、長年に亘り殆ど利用されることはなかった。平成13年の法改正前に遡ると国会での審議過程で国税庁がこの制度の普及率は平成4年では僅か0・6%に過ぎなかったことを明らかにした。その原因については、①税理士の側から書面を添付する顧客と添付しない顧客とを選別することになり納税者との信頼関係を損なう懸念があったこと、②書面添付がある場合には更正前に税理士の意見を聴取するという制度では実質的な法的メリットにはならないこと、③書面に虚偽記載があった場合には懲戒の対象となること等の理由があったためと説明していた。

この「更正前の意見聴取制度」は、実際に税務官公署の慫慂により修正申告書を提出することが多いという事情もあり、その存在感を示せず、このことが普及を阻害していた最大の要因であった。

そこで、平成13年の法改正では、新たに「事前通知前の意見聴取制度」として改正し、書面添付制度の法的メリットを大幅に拡充した。この改正により、法第33条の2に係る書面添付割合（書面添付件数÷税理士関与件数）は若干の改善はみたものの、東京局管内では平成17年度が3・2%、同18年度が3・5%、同19年度が3・7%でその後も低迷している状況である。

3．普及率の低迷

次に、法改正後も書面添付制度が何故に普及してこなかったのか、その理由と原因を考えてみたい。

先般「東京地方税理士界（第554号）」にて、業務対策部で実施した「新書面添付制度と意見聴取制度に関するアンケート結果（平成16年1月実施）」の内容を見てみると、法33条の2の書面添付をしている会員は、アンケートに答えた会員のうち、①全ての関与先に添付している会員が全体の2・2%、②関与先の一部に添付している会員が15・6%で、合わせて17・8%の会員が全部又は一部の関与先に法33条の2の書面を添付したことがあると回答した。このアンケートの結果、国税庁の「実績評価書」で発表されている書面添付割合よりも高いのは、書面添付の経験のある会員の返答率が高かったことが伺える。

一方、書面添付の経験のない会員のうち、③今後一部の関与先で予定している会員の割合が26・4%で、④今後も予定していない会員の割合が55・8%と、約半数以上の会員が必要がないと回答しているのである。

現在、書面添付をしていない会員の主な理由を列挙してみると以下の通りである。「顧問先の選別化・差別化になる」「現段階では業務遂行上必要性を感じない」「形式的なものに過ぎず、無意味である」「労力や時間がかかり、面倒である」「責任問題が心配である」「報酬の面で期待出来ない」「顧問先の理解が困難、又はレベルが至ってない」「記載方法が難しい」「調査省略に繋がるかどうか疑問だ」等の意見があった。これらの理由が複合的に重なり、遅々として普及してこなかったのであろう。

4．運用面での混乱

書面添付制度は、法第33条の2の書面添付と法第35条第1項の意見聴取が一対となり、機能する制度である。この制度の特徴は、質問検査権の範囲外の意見聴取の義務付けにより、税務官公署で行う申告書の審理において、税理士の存在がより尊重されることになったことである。

ところが、この意見聴取の実施については、最近まで必ずしも徹底していなかったとの指摘もあった。先のアンケート調査での意見や税理士会等における意見・要望等でも、書面添付をした会員から「実地調査ありきの形式的な意見聴取であった」とか、「実地調査の当日に現場で意見聴取が行われた」又は「意見聴取の終了後に実地調査に移行した」など、「質問検査権が及ばないことを理由にして、意見聴取制度が形骸化している」との税理士側からの税務官公署への不満もしくは不知を指摘する意見があった。

ここで問題なのは、意見聴取と税務調査との境界が明確にされず渾然一体となっていたのであれば、税理士の権利が機能してなかったことになろう。この点については、後に国税庁と日税連とが双方で協議をして改善されていくことになる。

5．双方で改善策

書面添付の普及率が低迷している現状を打破すべく、また意見聴取の拡充を図るべきとして、平成19年8月に日税連及び国税庁による「書面添付制度の普及・定着に関する協議会」が設置され、慎重に協議が重ねられてきた。この協議を経て、平成20年6月13日に、両者間で「書面添付の普及・定着」に関する合意が整った。この合意は、①添付書面の様式の改定、②記載内容が良好な書面に係る意見聴取後の調査省略通知、③国税職員及び税理士会会員に対する広報、④その他の4項目からなっており、ようやく、意見聴取により実地調査に移行しなかった場合での文書によるいわゆる「調査省略通知」の送付が法定化されるようになった。但し、記載内容が良好な添付書面という条件に限られ、日税連はより明確な基準を策定する必要性が生じた。これを受けて、日税連が、添付書面作成基準（指針）」（平成21年4月1日制定）を公表し、第九号様式及び第十号様式の記載内容の充実を図った。詳しくは、日税連のホームページにも掲載されているので参照されたい。

同時に国税庁も、「書面添付制度の運用に当たっての基本的な考え方及び事務手続等について（事務運営指針）」（平成21年4月1日改正）を発遣した。この運営指針は、「この制度を適正に運用し、税務執行の一層の円滑化・簡素化を図っていくためには、書面添付制度の一層の普及・定着を図る必要があることから、日税連と協調して、その普及等に取り組む」として、国税庁と日税連の協調が不可欠であることを明確にした。

以上のような経緯を経て、書面添付制度は新たな局面を迎えることとなった。

6．今後の課題

この制度の活用によって実地調査の省略や効率化が図られることになれば、関与先又は納税者の負担を軽減するとともに税務行政の円滑化、簡素化に資することにもなり、税理士の存在意義をより明確にし、ひいては社会的評価の向上につながるものと期待されよう。

ところが、先のアンケートの結果を見ても書面添付は効果がないという意見が多数あった。それは、実地調査省略が期待出来ないという心理的側面、報酬面、人件費等のコストの面、実務上の技術的側面等が掲げられた。

しかし、これらの諸問題もさることながら、未だこの制度に対する税理士の意識が低いのが最大の問題である。今後、税理士会が取組む課題として会員に対する制度の周知徹底と相談窓口の体制を整えることである。そして、より多くの会員が実践出来るよう、書面の記載事項の記入方法、チェックリストの活用等の研修会を開催していくことである。これによって、税理士業務の品質向上と責任範囲が明確になり、実地調査の省略へとつながるものである。最近になって、金融機関でも書面添付された申告書は、計数面での信頼性を高め評価されている。例えば、いくつかの金融機関でも書面添付を条件に金利を下げている。

また、国税庁は税理士の書面添付に対する意識向上のためにも、この制度の活用状況に関する数値を公表してもらいたいものである。先の「実績目標」で公表されている項目の数値のみならず、例えば、添付書面の記載が有用でない書面で調査に移行した割合や添付書面の意見聴取の結果、調査不要とした割合などは公表されてないので、今後、詳細なデータ及び分析結果を開示していただきたいものである。

さらに資産税での添付書面として第9号、第10号様式は、事業者を想定したもので、財産評価等についての記載が易しいものに改良又は、資産税（譲渡・相続贈与）専用の様式を作成していただくようお願いしたい。

おわりに

これまでの一連の改正等により、一層の普及・定着を図るために、日税連と国税庁が一体となって取組んでいくことが明確になった。税理士会及び国税当局の双方がこの制度に関する周知を徹底するため、双方で研修等を実施していく施策により、税理士と税務官公署がこの制度を積極的かつ有効に活用していく土台が出来上がった。

「法を生（活）かすも殺すも運用次第」と言われるが、この制度を普及・定着させていくためには、税理士及び税務官公署が互いに立法趣旨に沿った運用に努め、相互の信頼関係を構築していくことが、未来永劫にわたり申告納税制度を支えていくものと確信する。

〈参考文献〉
日本税理士会連合会編集宮川雅夫著「新書面添付制度の理論と実務」税務経理協会
東京税理士会・東京地方税理士会・千葉県税理士会編「新書面添付制度記載・記入事例」ハンドブック