

実務研究

日本税務会計学会
令和3年4月 月次研究会



鴻 秀明〔中野〕

税務調査における 答述証拠の法定化

答述の証拠化は、国税に
関する次の3種類の調査に
より、異なる調査が利用さ
れている。それらと比較し

1 税務調査

税務署、国税局で通常行
われる任意の税務調査であ
り、行政調査(行政機関が
行政目的を達成するために
必要な情報を収集する活
動)に含まれる。

税務調査における答述の
証拠化に関して、法律の直
接の定めはない。調査実務
において答述を証拠化する
調書は質問応答記録書であ
る。これを定めた国税庁の
内部文書は、「質問応答記
録書作成の手引について」
(以下、「作成の手引」と
いう)であり、開示請求に
より入手することができ
る。

質問応答記録書の意義
は、初版「作成の手引」(平
成25年6月)では、次のよ
うに説明されている。

初版「作成の手引」
はしがき
質問応答記録書は、調
査関係事務において必
要がある場合に、質問
検査等の一環として、
調査担当者が納税義務
者等に対し質問し、そ

れに対し納税義務者等
から回答を受けた事項
のうち、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。

ここで注目されるのは、
質問応答記録書は質問検査
等(権ではない)の一環と
して作成されることであ
る。つまり、質問応答記
録書の作成は国税通則法で定
める質問検査権の行使では
ない。意義が詳らかにされ
たことにより、質問応答記
録書には法的な根拠がない
ことは明白であろう。質問
応答記録書への署名・押印
の有無で、重加算税という
重いペナルティの可否が左
右されるという調査実務の
現状から考え合わせると、
その法定化が必要である。

2 犯罪調査

行政調査に含まれるが、
刑事手続の側面を有する。
犯罪事件の調査とは、犯罪
事件の証拠を集め、犯罪
事実の有無と犯罪嫌疑(行
為)者を確定させるための
手続であり、告発を終局の
目的として行うものをい
う。裁判所の許可により強
制調査を行うことができ
る。

犯罪調査において、犯罪
嫌疑者の答述を証拠化する
方法として用いられるの
は、国税通則法152条の
定めによる質問調書(旧
国税犯則取締法の質問てん
末書)である。

3 犯罪捜査

捜査は、検察をはじめと
する捜査機関が、犯罪があ
ると考えるときに、犯人と
思われる被疑者を特定・発
見し、必要な場合にはその
身柄を確保するとともに、
証拠を収集・保全する一連
の手続である。

犯罪捜査において、被疑
者の答述を証拠化する
方法として用いられるのは、刑
事訴訟法198条の定め
による供述調書である。

の規定により質問をし
たときは、その調書を
作成し・・・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
ることができないとき
は、その旨を付記すべ
ば足りる。

犯罪嫌疑者の署名・押印
拒否権を明文化している。
また、最高裁は、憲法38条
1項の規定による供述拒否
権の保障は、国税犯則取締
法上の犯罪嫌疑者に対する
質問調査の手続にも及ぶと
判示している(最高裁昭和
59年3月27日判決 所得税
法違反事件)。

4 質問応答記録書、質問調書、供述調書の比較

検察官の作成する供述調
書は、被疑者の署名・押印
があれば、刑事裁判におい

て証拠能力が認められ、被
告に刑事罰を科すための証
拠となる。ただし、長期間

刑事訴訟法 第198条	3 被疑者の供述は、 これを調書に録取す ることができる。	5 被疑者が、調書に 誤のないことを申し 立てたときは、これ に署名押印すること を求めることができ る。但し、これを拒 絶した場合は、この 限りでない。
----------------	-------------------------------------	--

調書の比較表

	質問応答記録書	質問調書	供述調書
根拠法令	無	国税通則法	刑事訴訟法
対象者	納税義務者	犯罪嫌疑者	犯罪被疑者
調査の種類	行政調査		犯罪捜査
	税務調査	犯罪調査	
適正手続の保障	無	有(憲法31条)	
署名押印拒否	可(特異な言動)	可(刑訴法198条)	
調査の目的	課税標準・税額の認定 →重加算税等	告発	起訴
		→刑事罰	→刑事罰
供述拒否権	罰則による間接強制	有(憲法38条)	

に及ぶ取調べ、深夜に及ぶ
取調べ、脅迫による取調
べ、利益供与による取調べ
により作成された供述調書
は、法的な証拠にならない
場合もある。

けることもなく、その証拠
力が裁判で争われることも
稀である。質問応答記録書
の写は回答者に手交されな
いことから、回答者がその
証拠力を争うのが難しい。
したがってその証拠力は、
実質的には課税庁組織内の
判断で確定する。課税庁の
調査官が作成した質問応答
記録書の証拠力を、課税庁
自らが否定することは無い
であろう。

5 重加算税と刑罰

重加算税は、課税標準等
又は税額等の計算の基礎を
隠蔽・仮装していた場合に
課される附帯税であり(国
税通則法68条)、罰金(刑
罰)ではない。しかし、税
率は高く、青色申告の承認
の取消し対象になりうる
等、納税者には重い負担と
なる。

世間一般のイメージで
は、重加算税と罰金は同じ
であり、重加算税を賦課さ
れた納税義務者は、悪質な
脱税者と認識されている。
質問応答記録書が、重加算
税を賦課するツールとなっ
ている現状に鑑みれば、納
税義務者の権利を擁護する
仕組みが必要である。

6 署名・押印

質問調書は犯罪嫌疑者、
供述調書は犯罪被疑者を対
象とし、法律に則った手続
のなかで作成される(適正
手続の保障)。また、調書
への署名・押印拒否(憲法

38条黙秘権、刑事訴訟法1
98条5項)が認められて
いる。
一方で、質問応答記録書
は行政機関の職員が職務上
作成する単なる行政文書に

すぎない。民間人である納
税義務者に対し、法律の根
拠もなく行政文書に署名・
押印を求めるのは、どのよ
うな道理なのだろうか。
署名・押印拒否につい
て、初版「作成の手引」で
は、調査官に対し法律的に
正しい説明をしている。

初版「作成の手引」
はしがき
署名押印は回答者の任
意で行うべきものであ
り、これを強要してい
ると受け止められない
よう留意する。

改訂版「作成の手引」で
は、FAQ問40と問28から
国税庁は署名・押印拒否を
「特異な言動」という特異
な表現を使って、調査官に
説明している。
改訂版「作成の手引」
FAQ問40

7 答述の証拠化手続の改革

税務調査における答述の
証拠化の必要性は認める
が、次の点を考慮しなけれ
ばならない。

① 税務調査は、何らか
の違反行為を前提とせ
ず、全ての納税義務者
を対象に行なわれ
る。

② 質問応答記録書は、
罰金(刑罰)に匹敵す
る重いペナルティ(重
加算税)を課するための
証拠となる。

③ 税務調査は、納税者
の理解と協力を得て行
うべきである。
したがって、調査官が質

② 質問応答中に回答
者が特異な言動をした
場合【問28参照】
つまり、参照先の問28の
納税義務者の言動が、特異
な言動となる。

改訂版「作成の手引」
FAQ問28
回答者が署名・押印を
拒否した場合は、どの
ように対応すべきか。

したがって、国税庁は署
名・押印を拒否する納税義
務者を、特異な言動をする
人と断定したことになる。
その結果、調査官の署名・
押印拒否に対する対応は厳
しくなり、任意調査の限界
へ挑戦することになる。
なお、筆者は初版「作成
の手引」の対応が、税務調
査での正しい対応であると
考えている。

問答記録書への署名・押
印を求めるのであれば、納
税義務者への配慮と制度の
透明性が必要である。具
体的には、例えば、公正取引
委員会の行政調査手続に関
する「独占禁止法審査手続
に関する指針 2 供述聴
取」が参考となる。
税務調査における答述の
証拠化に関する手続は、国
会でゼロから議論し新たに
法定化する、あるいは、現
行の法律の範囲内で手続に
関するガイドライン等を作
成する、などにより、広く
国民に周知されることが望
まれる。