

問われる質問応答記録書

石村 耕治 (白鷗大学名誉教授)

◆はじめに

税務調査を受けた納税者が、税務署の調査官から「質問応答記録書」への協力（質問への回答）、署名押印を求められるケースが増えている。これとともに、納税者や税理士などから、「質問応答記録書とは何か?」、さらには、こうした書面に納税者は「署名押印をしなければならないか?」など、さまざまな質問が出ている。

この背景には、国税庁が、2013（平成 25）年から、税務署の調査官に対し、税務調査の際に「必要がある」と判断した場合には、調査した納税者（被調査者）に協力を求め「質問応答記録書」を作成し、署名押印を求めるとして通達したことがある。「質問応答記録書」は、「質問てん末書」「確認書」「聴取書」「申述書」とも呼ばれる。

質問応答記録書制度は、広く納税者には公開されないかたちで導入された。つまり、課税庁内部で制度化され、その内容が一般の納税者やその代理人である税理士などに十分に周知されないまま、課税庁内部に通達され、国税職員（調査官）だけがその具体的な内容を知っていたわけである。この制度の実施は、わが国の税務行政に「開かれた政府」の理念

が浸透していないことを示した最たるケースの 1 つといえる。

こうした国税当局による内部通達を用いた税務行政は、憲法に定める租税法律主義の原則、「法律による行政」のルールとぶつかる。

1 情報公開法で密室税務行政の固い扉を開く

幸いにも、関係者の努力により、国の情報公開法 9 条 1 項の請求に基づき、国税庁課税総括課がその職員に対して発出した情報「質問応答記録書作成について（課税情報総括課第 3 号）平成 25 年 6 月 26 日」（以下『質問応答記録書作成の手引』という。）が開示された。開示された情報は、黒塗部分が多いものの、（一社）日税連税法データベース（通称「タインズ/TAINS」）にアクセスすれば入手できる。

2 質問応答記録書とは何か?

質問応答記録書とは、税務調査における質問応答の中で調査官がとくに重要と判断した事項について、調査官が納税者に質問し回答を得る Q&A 形式（Q&A 以外の形式でも可）で文書に記録し、回答者である納税者に署名押印を求めて作成する行政文書である。質問応答記録書制度は、国税当局の内部通達を基

づいて実施されており、特定の法令を典拠に実施されているわけではない。したがって、性格的には「法定外行政文書」である。

また、現場の調査官は、質問応答記録書を必ず作成しなければならないというわけではない。その要否について、国税庁の『質問応答記録書作成の手引』のFAQ問1(注)では、次のように述べている。

問1 質問応答記録書は、どのような場合に作成するのか

(注)

1 質問応答記録書等の作成の要否は、個々の事案における証拠の収集・保全の状況、非違の内容、調査過程における納税義務者等の説明や主張等を総合的に勘案して検討する必要がある。このため、証拠書類等の客観的な証拠により課税要件の充足性を確保できる事案については、原則として、質問応答報告書等の作成は要しないことに留意する。

(下線は引用者)

3 記録書の作成協力はいくまでも「任意」

『質問応答記録書作成の手引』において、質問応答記録書とは、「調査において聴取した事項のうち重要なものについて、事実関係の正確性を期すために、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ものである。」としている。

ただ、この手引が国税調査官向けに出されてものであることもあってか、作成の必要性、さらには「重要なもの」かどうか(重要性)

の判断は、一般的・客観的必要性ではなく、調査官の主観的な判断にゆだねる記述になっている。

この点に関して、課税処分のための税務調査法制における「調査の必要性」は、原則として“客観的必要性”を基準に判断することになっている。学問的にも「必要性の認定は、租税職員の自由な裁量に委ねられているわけではない。客観的な必要性の認められない場合に質問・検査を行うことは違法であり、それに対しては、答弁義務ないし受忍義務は生じない。」(金子宏『租税法[第22版]』(弘文堂、2017年)907-8頁参照)とされている。

質問応答記録書は、法定外行政文書である。納税者(被調査者)は、記録書作成にかかる質問調査に応じる義務(受忍義務)はないわけである。協力するか断るかは、まったくの「任意」である。このことから、調査官は、記録書にかかる質問調査への自発的協力を求める場合には、なおさら納税者(被調査者)に、「記録書作成の理由」、「利用目的」、「客観的な必要性」、「重要な指摘事項かどうか」などをていねいに説明したうえで、納税者からの疑問に的確に答える必要がある。

納税者も、調査官が示した記録書作成を必要とする理由や利用目的を精査し、写しの入手方法などについて調査官に積極的に問い直し、税理士などから専門的な意見を聴いたうえで、十分に理解・納得したうえで協力するか、断るかを決める必要がある。

再度確認するが、質問応答記録書作成のねらいは、調査官が主導して“課税処分のため

の客観的な証拠資料がない場合に、証拠をつくりあげることにある”。もう少しはっきりいうと、“調査した納税者が納得していない国税当局（税務署）の主張（指摘事項）の裏付けを取るための証拠資料の作成”がねらいである。

納税者は、このことを十分に理解せずに安易に記録書の作成に協力してしまうと、それがもとで思いがけない不利益を被ることも予想される。

4 質問応答記録書の作成の流れ

国税庁の『質問応答記録書作成の手引』のよると、質問応答記録書作成の流れは、次のようになる。

【表1】 国税当局（調査官）から見た質問応答記録書作成の流れ

(1) **事前準備**: 調査官は、必要と思う事項（指摘事項）に絞り、回答する納税者に対し質問する項目（①何を目的として、②誰に対して、③何を聞くのか）を整理し、④提示できる資料は何かなどの事前準備したうえで、本人が質問応答記録書作成への協力を断らない限り、質問をし、回答を得ることになる。

(2) **質問応答記録書の作成**: ①調査官は、納税者（回答者）に対して、質問応答記録書作成の趣旨や作成手順を説明し、本人の面前で作成する。ただし、時間的余裕がない場合には、回答者の面前以外で文面を作成するか、調査官が帰署して文面を作成す

ることもできる。この場合、質問応答記録書は、事実関係が正しく記載されているのであれば、問答式であっても問答式以外であっても差し支えない。なお、一件の質問応答記録書における回答者は1人である。

②質問応答記録書作成は、できるだけ2人の調査官で実施し、1人が「質問者」として質問調査を実施し、もう1人が「記録者」として、筆記またはパソコン入力し、質問応答記録書の作成にあたる。③調査官は、質問応答において、資料等を提示して質問をしている場合には、その旨を記載し、その写しを質問応答記録書に添付する。

(3) **回答者への読み上げ**・提示: 文面作成後、調査官は、納税者（回答者）に対して、本人が断らない限り、記載内容を読み上げ、内容に誤りがないか確認を求める。記載内容の信ぴょう性を確保するために、必要に応じて、納税者（回答者）に書面を提示・閲覧をしてもらう。

(4) **回答者への署名押印の求め**: 調査官は、納税者（回答者）に対して、本人が断らない限り、書面の末尾に署名押印を求めることができる。断りがあった場合には空欄とし、本人が断りの理由を述べたときにはそれを附記する。ちなみに、関与税理士等の署名押印は要らない。

(5) **回答者への確認印の求め**: 調査官は、納税者（回答者）に対して、本人が断らない限り、書面の各頁および添付資料等の右下隅に押印を求めることができる。

5 質問応答記録書の危険な使われ方

国税庁の『質問応答記録書作成の手引』では、質問応答記録書の作成が必要な例として、外注費に関して役務提供の事実がない旨の回答があった事案や、役員給与について勤務実態がない旨の回答があった事案などがあげている。また、相続税事案などでも多用されている。重加算税の対象となる事案や行為計算の否認をターゲットにしているものと解される。

質問応答記録書は、こうした事案が発覚したにもかかわらず、客観的な証拠資料が十分でないといった場合に、調査官が納税者に質問をし、回答を得るなどの形で作成した内容を記し、その納税者から署名押印をもらって、これを証拠資料に課税することにある。

質問応答記録書は、納税者の回答を証拠とする書面ともとれる。しかし、見方を換えると、納税者自身がつくる証拠であるともいえる。この点をしっかり頭の中に叩き込んでおく必要がある。納税者は、調査官の誘導質問などに安易に回答したり、書面の内容を精査せずに安易に署名押印に応じることは避けなければならない。

納税者によっては、調査官が作成する質問応答記録書の内容が事実であり、指摘事項にかかる質問応答記録書の作成に応じ、率直に修正申告した方が、調査をすみやかに終えることができ、得策と考えるかも知れない。しかし、作成された質問応答記録書に合意した後に、回答者である納税者が訂正・変更の申立てをしても、いったん完成した質問応答記録書の訂正、変更等はできないことになって

おり、注意を要する。納税者からの訂正、変更等の主張については、新たな質問応答記録書を作成することで対応することとされているためである。つまり、一度完成した質問応答記録書は、内容に誤りがあったとしても、訂正、変更等はできないということである。

『質問応答記録書作成の手引』の「○はしき」によると、「質問応答記録書は、課税処分のみならず、これに関わる不服申立て等においても証拠資料として用いられる場合があることも踏まえ、第三者（審判官や裁判官）が読んでも分かるように、必要・十分な事項を簡潔明瞭に記載する必要がある。」と、国税職員である調査官に注意を喚起している。この文面からも読み取れるように、国税当局（国税庁）は、質問応答記録書を、課税処分（更正処分など）をすることだけをねらいに作成しているわけではない。調査が終了した後の争訟手続、つまり課税処分に対する納税者からの再調査の請求（旧異議申立て）や国税不服審判所への審査請求、さらには税務訴訟があった場合に、自らの課税処分正当化の証拠として活用し、事を有利にすすめようとしているわけである。事実、国税当局は質問応答記録書の証拠能力を高めるために、質問内容や記載方法などにさまざまな工夫をこらしている。

調査をうけた納税者は、記録書作成に協力するかどうかを決めるにあたっては、国税当局のよる“質問応答記録書の危険な使われ方”に注意する必要がある。

6 作成協力、断りの作法

調査現場では、事実認定の必要がない、指摘事項が重要ではないと思わるのにもかかわらず、質問応答記録書をつくりたがる調査官も少なくないようである。また、税務調査期間中で、関与税理士が立会っていないタイミングを見計らって、調査官が、納税者（被調査者）に作成協力を求めてくることも多いと指摘されている。

作成協力を求められた納税者は、調査官に、指摘事項に関する質問応答記録書の作成が「必要な理由」、「重要な指摘事項かどうかの判断基準」などをしっかりと問う必要がある。

今一度言うが、質問応答記録書は“法定外行政文書”である。あくまで、納税者の理解と協力を得て、調査官が作成するものであり、被調査者である納税者が質問応答記録書作成に協力するか、協力を断るかは、まったくの「任意」である。

仮に調査を受けた納税者が、指摘事項に納得していないとする。それにもかかわらず質問応答記録書の作成に協力が求められるようであれば、次のように、調査官に応じることができない旨をはっきりと伝える必要がある。

質問応答記録書の作成に応じません。

7 納税者の署名押印は“任意”

納税者は、仮に質問応答記録書の作成に応じたとしても、調査官が作成した記録書に署名押印を求められた場合、それを断ることができる。

国税庁の『質問応答記録書作成の手引』のFAQでは、調査を受けた納税者（回答者）が署名押印を拒否した場合の対応について、国税職員向けに、次のように指示し（答）ている。

問15 回答者が署名押印を拒否した場合は、どのようにすればよいのか

（答）

読み上げ・提示の後、回答者から回答内容に誤りがないことを確認した上で、その旨を証するため、末尾に「回答者」と表記した右横のスペースに回答者の署名押印を求めることとなるが、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。

したがって、回答者が署名押印を拒否した場合には、署名押印欄を予定していた箇所を空欄のまま置いておき、奥書で、回答者が署名押印を拒否した旨（本人が拒否理由を述べた場合にはそれも附記する）を記載し、また、回答者が署名押印を拒否したものの、記載内容に誤りがないことを認めた場合にはその旨を記載する。

また、関与税理士や弁護士の署名押印が必要かどうかについて、『質問応答記録書作成の手引』のFAQ問18では、次のように指示している。

問18 税務代理権限のある税理士や弁護士が質問調査に同席した場合、税理士や弁護士に署名押印を求める必要はあるか

(答)

調査に同席した税理士や弁護士に署名押印を求める必要はない。

つまり、課税庁は、調査する納税者に税理士や弁護士がついていようといまいと、質問応答記録書の当事者は、担当した調査官と納税者だけであるとしているわけである。

8 署名押印、断りの作法

質問応答記録書ができ上がれば、調査官は、その文面を「読み上げ・提示の後、回答者から回答内容に誤りがないことを確認した上で、その旨を証するため、末尾に「回答者」と表記した右横のスペースに回答者の署名押印を求める」ことになっている。しかし、こうした手法は、あまりにも時代遅れといえる。

こうした時代に合わない原始的な通知手法は、調査の事前通知(国税通則法74条の9第1項)を口頭(電話等を含む。)で行い、文書では行わないこととしている手法と相通ずるところがある。

いずれにしろ、こんな手法では、回答した納税者は、質問応答記録書の内容をしっかりと理解できないわけである。これは、回答した納税者が、調査官から提示を受けた質問応答記録書を、その場で読み返す場合も同じである。したがって、指摘事項についての質問応答記録書の内容が十分に把握できない、あるいはその内容が自己に不利な証拠になるのではないかと感じるときには、署名押印は断った方がよい。

調査を受ける納税者からすると、調査官から署名押印を求められた場合、実際、どのように断ったらよいのか、難しい判断が迫られるかも知れない。しかし、慌てず冷静に対応することが肝心である。例えば、次のように断わることでよいのではないかと思う。

署名押印はしません。

任意文書であっても、調査官の求めに逆らうことに後ろめたさを感じる納税者、あるいはひ弱な税理士も少なからずいるのではないかと思う。しかし、先にあげた国税庁の『質問応答記録書作成の手引』のFAQ問18の(答)で、「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。」と国税職員に指示しているので、問題はない。

いずれにしろ、国税職員(調査官)の指摘事項について、十分に納得ができていない以上、安易に質問応答記録書の作成、署名押印に応じるようなことがないように注意しなければならない。

ちなみに、国税職員(調査官)が、強引に署名押印を求める行為は、刑法193条【公務員職権濫用】「公務員がその職権を濫用して、人の義務のないことを行わせ、又は権利の行使を妨害したときは、2年以下の懲役又は禁錮に処する。」にふれるものと解される。

9 コピー請求に応じない“非常識”が国税当局の常識でよいのか

このように、質問応答記録書は、回答に応じた納税者の不利益につながる可能性を秘めた書面である。にもかかわらず、すでにふれたように、指摘事項について質問応答で文書化された内容が正しいかどうかの確認は、調査官による文面の「読み上げ・提示の後、回答者から回答内容に誤りがないことを確認」という、原始的な手法で行われるわけである。回答に応じた納税者は、その写し（コピー）が欲しいわけである。

とりわけ、回答者である納税者にとっては、調査が終了した後の争訟手続、つまり課税処分に対する納税者からの再調査の請求や国税不服審判所への審査請求、さらには税務訴訟をする際に、重要な証拠資料にもなるものである。にもかかわらず、国税当局は、署名押印の前か後かを問わず、納税者から質問応答記録書の写しを求められても、「写しを交付してはならない」（『質問応答記録書作成の手引』のFAO問28）と職員に指示している。

回答者である納税者は、望めば、行政機関個人情報保護法（行政機関の保有する個人情報の保護に関する法律）を使って自分に関する質問応答記録書の開示を求めることができる（同法12条）。であるとすれば、なおさら国税当局は、わざわざ回答者である納税者にこのような不親切なことするように職員に指示を出すのか、ふつうの市民感覚からは解せない。これでは、不透明な税務行政を助長するだけではないかと思う。

こうした“非常識”が、わが国税当局では常識であるとしても、一般社会では通用しない。グローバルに見ても、先進諸国では通用しない特異な対応の仕方ではないかと思う。

国税当局からすると、できあがった質問応答記録書（調査経過記録書や調査結果の説明書を含む。）のコピー請求の応じる形では記録書のすべての内容を開示しなければならないことになる。これに対して、行政機関個人情報保護法に基づく回答者（本人）からの開示請求に応じる形で開示する場合には、質問応答記録書の内容のうち、自分らに不都合な箇所は黒塗りにできる。とりわけ、質問応答記録書に開示請求者以外の個人に関する情報や法人等についての情報、税務職員の職務遂行上の情報の記載があれば、それらの部分は黒塗りにできる（同法14条）。この点が、あえて国税当局が不親切な対応を選んでいる理由の1つであろう。

確かに、開示請求者は、開示された質問応答記録書に事実でない内容があると思われる場合には、その訂正を求めることができる（同法27条）。とはいうものの、この訂正請求権は、開示された黒塗りだらけの質問応答記録書のコピーでは使えない。

10 質問応答記録書 対 供述調書

「質問応答記録書」は、刑事訴訟法198条に基づき司法警察/検察官が作成する「供述調書」作成手続と酷似する。「質問応答記録書」の性格を的確に理解するには、刑事訴訟法198条【被疑者の出頭要求・取調べ】に基

づく「供述調書」と対照して点検する必要がある。つまり、一遍の内部通達で、刑事手続で使われている「供述調書」に匹敵する制度を、行政手続である租税手続に導入したとみてよい。

質問応答記録書制度の趣旨は、国税当局からすれば、“課税のための客観的な証拠資料が十分でない場合に、証拠をつくりあげることにある”わけである。税務調査手続、プロセスが適正で透明化されていないと、いわゆる“ねつ造”、納税者（被調査者）の自由な意思に反するかたちで質問応答記録書が作り上げられるおそれも出てくる。

11 納税者のプライバシーは「人権」である

国税当局は、「質問応答記録書」のような制度の導入には熱心である。しかし、質問応答記録書のコピー交付、調査の録音、第三者の立会いなど調査時手続や調査後手続に透明化/透明化にはまったく後向きである。「課税処分のための調査」において、調査を受ける納税者が、調査の録音、第三者の立会いなどを主張すれば、公務員の守秘義務などを根拠に、調査官は調査を打ち切り、推計課税で処分をしていくといった状況にある。

こうした不可解な税務行政を許している背景には、「納税者のプライバシーは、公務員の守秘義務で護る」という考え方がある。つまり、課税庁が「我われは口が堅いから、心配無用 (Don't worry, we won't tell)」という形で納税者のプライバシーが保護されているかのよう

に説かれることがある。しかし、本来、個人納税者のプライバシー権は、憲法 13 条などを根拠する「人権」である。護るべきプライバシーが役人次第、つまり「納税者のプライバシーは役人の守秘義務のなかで生かされる」という考え方では、納税者や税務専門職はまったく非力な存在になってしまう。やはり、納税者のプライバシーは、“独立した権利として存在する”ことを再確認する必要がある。

いずれにしろ、回答者である納税者への質問応答記録書のコピーの交付という、最も低いレベルの透明化も実施できないようでは、世界の笑いものにされかねない。

アメリカやオーストラリアなどでは、納税者（被調査者）およびその代理人の税務調査録音権 (Taxpayers or their authorized representatives' right to make audio record the tax audit) を法認する。

質問応答記録書のコピー交付が嫌だというのであれば、わが国でも納税者の権利として課税処分のための税務調査録音権、ここでは“読上げる記載内容の録音”を法認すべきである (石村耕治編『現代税法入門塾 [第 9 版]』(清文社, 2018 年) 73 頁以下参照)。

◆むすび

質問応答記録書作成に協力するとしても、税の素人に近い納税者（回答者）は、圧倒的な権限と税に関する豊富な知識を有する複数の国税職員と対峙できるのであろうか。回答者となる納税者は何を質問されるのか分からず、瞬時に正確な回答をするのは至難である。これは、税理士であっても同じであろう。

こうした環境で質問応答記録書を作成するやり方では、常に、誘導、ねつ造の不安がついて回ることになる。にもかかわらず、記録書のコピーは出せないというのである。こうした法的安定性を欠いた事務運営は、憲法に定める租税法律主義が求める手続的保障原則に反する。納税者のみならず、税理士であっても、質問応答記録書作成への自発的協力、署名押印することに躊躇するに違いない。

『質問応答記録書作成の手引』のFAQ問1において、質問応答記録書とは、「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。“正確性”を云々するのであれば、質問応答記録書作成に自発的協力をする納税者には、記録書のコピー交付のような初歩的な手続の透明化・適正化を急ぐべきである。

折しも、日産自動車のゴーン前会長の逮捕・勾留を機に、日本流の刑事司法(criminal justice)のあり方が問われている。被疑者が有罪を認めるまで長期勾留する、いわゆる「人質司法」は、推定無罪(presumption of innocence)のグローバルなルールとぶつかり人権の配慮を欠くのではないかと海外からも厳しい批判にさらされている。

わが国の課税処分のための行政調査、とりわけ本来刑事捜査に使われてきた供述調書の行政調査への転用による質問応答記録書制度にも、さまざまな疑問符がついている。海外からの移民や企業の流入を活発化しようというのであれば、租税手続についても、グローバル・スタンダードに沿って、自発的納税協力をする「納税者の人権ファースト」の姿勢をより鮮明にすることは待ったなしである。

(いしむら・こうじ)

空飛ぶタイヤと下町ロケット

映画「空飛ぶタイヤ」を見た。池井戸潤の原作と知ったからだ。「半澤直樹」「陸王」などがテレビドラマ化され、人気の出た作家の映画化だ。「下町ロケット」「ロスジェネの逆襲」などで描かれる視点が中小企業の悲哀をリアルに描写して、まるで自分やお客様の境遇と重ねあわせて、ラストはドラマではあるが、大企業や銀行に多少の一矢を報いて、溜飲を下げるができる。

社長役のTOKIO・長瀬智也のしかめっ面がいい。トラックの車輪が外れて空を飛んで、被害者を出す。運送会社の整備不良が原因とされたが、実は車両の製造上の欠陥だったのだ。三菱自動車のリコール隠しをモデルとしたことがすぐわかる。今日に続く、日産、神戸製鋼、スバル、電力会社の上から目線の責任逃れは枚挙にいとまがない。悪いことを続けることができるからこそ大企業なのかと思ってしまうほどだ。

池井戸潤氏は、銀行勤めをやめてから作家になった。当初はなかなか売れなかったが、時代の劣化を受けて、虐げられた者が生き延びるストーリーで売れっ子となった。皮肉なものだ。

ちょっと違うが、北長野の蜜リンゴが、かつては硬くて歯が立たなかったが、今は温暖化のせいと適度に柔らかい。熊本の巨大梨も、温暖化に合わせた品種改良の結果と聞いた。

ラストは不正発覚の内部告発の表面化で運送会社の中小企業が倒産から免れるのだが、その告発は大企業グループ内の権力争いの結果だろうことが暗示されて終わる。“正義が自動的にいつかは勝つ”とはならないと。

(パレット)