

# 実地調査の日程調整依頼後の源泉所得税の納付と告知の予知

明治学院大学法学部教授 渡辺 充

国税不服審判所：令3年1月20裁決（TAINS：J122-1-02）

Brush up point

本件は、納税者が法定納期限を徒過して源泉所得税等を納付したことに付き、当該納付は税務調査担当職員が実地調査の日程調整を依頼した際に行った源泉徴収義務の存否に関する発言を起因としたものであり、それが告知に至るであろうことを予知して行われたものであるかどうか争われた事例である。国税不服審判所は、予知はなかったとして納税者の主張を認めたが、そのポイントは、次のとおりである。

- (1) 告知があるべきことを予知してされたものであるか否かは、①調査の内容・進捗状況、②それに関する納税者の認識、③納付に至る経緯、④納付と調査の内容との関連性等の事情を総合考慮して判断するのが相当である。
- (2) 税務調査担当職員による実地調査の日程調整を依頼する中で発言された内容が、抽象的で、具体的な取引内容や調査対象期間も示されていないようなときは、その発言自体が通則法67条2項の「調査」に該当するとは認められない。

## I 事実関係

〔1〕 請求人は、総合建設業等を目的として設立された法人である。請求人は、平成30年12月28日、G（以下、「本件譲渡人」という。）との間で、b市所在の宅地を購入する旨の売買契約を締結し、同日、本件譲渡人に対し、手付金として1,000万円を支払った。本件譲渡人は、転勤のため、平成30年12月31日、香港へ転出した。

請求人は、平成31年1月21日、本件譲渡人に対し、代金の残額及び公租公課の分担金清算額を支払い、同日付で、本件売買契約を原因とする本件土地の所有権移転登記を行った。なお、請求人は、本件代金等の支払の際、源泉徴収に係る所得税等を本件譲渡人から徴収せず、法定納期限までにこれを納付しなかった。

〔2〕 原処分庁所属の調査担当職員は、令和元年7月2日、税理士法人Hの本件担当者に対し、請求人の源泉所得税等について実地調査を行う旨及びその日程調整を依頼する旨の電話連絡をした。請求人は、令和元年7月5日、上記手付金及び本件代金等の合計額を基礎として計算した源泉所得税等の額を納付したところ、原処分庁は、令和元年8月5日付で、本件源泉所得税等の額を計算し、その不納付加算税の賦課決定処分をなした。なお、原処分庁は、令和元年8月22日付で、本件納付のうち一部は誤納（自主）であったとして、その還付金等を当初賦課決定処分に係る不納付加算税の額に充当した。

〔3〕 請求人は、当初賦課決定処分に係る通知書に斜線が引かれていたことなどから、当初賦課決定処分に不服があるとして、令和元年10月31日に審査請求をした。原処分庁は、令和元年12月5日付で、この当初賦課決定処分を取り消した上、同月6日付で、それと同額の不納付加算税の賦課決定処分をした。請求人は、令和2年1月29日、当初審査請求を取り下げた上、本件賦課決定処分に不服があるとして、本審査請求を行った。

## II 主たる争点と当事者の主張

本件の争点はいくつかあるが、本稿では、本件納付が通則法67条2項に規定する「当該国税についての調査があったことにより当該国税について当該告知があるべきことを予知してされたものでないとき」に該当するか否かについて検討する。当事者の主張は、次のとおりである。

請求人の主張	原処分庁の主張
<p>① 通則法67条2項に規定する「調査」とは、納税者において了知し得るものである必要があると解されるところ、本件では、本件納付までに原処分庁においてどのような調査が行われていたかを了知し得る状況にはなく、本件発言（「非居住者からの土地の取得があると思われるので確認させていただきたい。」との発言）をもって、請求人がそれを了知することもできなかったから、同項に規定する「調査」があったとは認められない。なお、国税庁長官発遣の「調査手続の実施に当たっての基本的な考え方等について（事務運営指針）」（平成24年9月12日付課総5-11ほか9課共同）の定めによれば、調査として行う旨を明示せずに行われた本件発言は、通則法67条2項に規定する「調査」には該当しない。</p> <p>② 国税庁長官発遣の「源泉所得税及び復興特別所得税の不納付加算税の取扱いについて（事務運営指針）」（平成12年7月3日付課法7-9ほか3課共同）第1の2注書1の定めによれば、実地調査のための日程調整の連絡しかされていない段階で行われた本件納付は、通則法67条2項に規定する「告知があるべきことを予知してされたものでないとき」に該当する。</p>	<p>① 通則法67条2項に規定する「調査」とは、一連の判断過程の一切を意味し、いわゆる机上調査のような租税官庁内部における調査も含むと解されるところ、本件発言（「非居住者からの土地の取得があると思われるので確認させていただきたい。」との発言）を含む本件調査担当職員による一連の行為は、源泉所得税等の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であり、同項に規定する「調査」に該当する。なお、本件調査担当職員は、本件土地の登記等を調査した上で、本件電話連絡により実地調査を行う旨を伝え、本件発言をしたものであり、このような経緯からすれば、本件発言は、調査と行政指導の区分を明示した上で行ったものといえる。</p> <p>② 本件発言は、請求人の源泉所得税等の課税標準等又は税額等を認定する目的で行う質問検査権の行使によりなされたものであり、請求人は、本件発言の時点で、調査があったことを了知し、その後の調査が進行すれば告知に至るであろうことを予知して本件納付を行ったものといえるから、本件納付は、通則法67条2項に規定する「告知があるべきことを予知してされたものでないとき」には該当しない。</p>

## III 裁決の要旨

〔1〕 はじめに、国税不服審判所（以下、「審判所」という。）は、請求人提出資料、原処分関係資料並びに審判所の調査及び審理の結果から、次のような事実確認をしている。本件は事実認定の問題であるので、この点はやや詳細に記載する。

- ① 本件調査担当職員は、令和元年6月頃、税務署内における署内調査の結果、a. 請求人が本件譲渡人から本件土地を取得し、平成31年1月21日付でその所有権移転登記が行われたこと、b. 本件譲渡人が平成30年12月31日に香港へ転出し、非居住者に該当する

に至ったこと、c. 請求人の源泉所得税調査簿によると、非居住者に支払った土地購入代金に係る源泉所得税等の納付がないことを把握した。

- ② 本件調査担当職員は、令和元年7月2日、本件担当者（税理士）に対し、本件電話連絡をし、実地調査の日程調整を依頼する中で、本件発言（「非居住者からの土地の取得があると思われるので確認させていただきたい。」との発言）をしたが、本件源泉所得税等に関する具体的な指摘、質問等はなかった。これに対し、本件担当者は、それに該当する取引があるか否かを確認する旨及び調査の日程調整をする旨を述べた。
- ③ 本件担当者は、令和元年7月2日、請求人の経理担当取締役に対し、最近までの取引の中に非居住者からの土地購入取引があったか否かを確認した。本件取締役は、それに該当する取引は記憶にないが念のため確認する旨を述べた後、土地購入取引に係る台帳や本件土地の登記簿謄本を確認したところ、本件代金等の支払時点で本件譲渡人が非居住者になっていたことを把握した。なお、本件土地の登記簿謄本には、所有権移転登記に先立ち、本件譲渡人が香港へ住所移転した旨が記載されていた。
- ④ 本件取締役は、令和元年7月2日又は同月3日、本件担当者に対し、非居住者からの土地購入取引があった旨を報告したところ、本件担当者から、本件源泉所得税等の納付が必要になる旨の説明を受けた。本件取締役は、請求人の本件売買契約に係る担当者を通じて、本件譲渡人に対し、請求人が納付する本件源泉所得税等の額を後日支払う意思があることを確認した上、請求人の代表取締役に対し、本件源泉所得税等の納付について報告したところ、本件代表取締役は、本件譲渡人に当該意思があることを確認しているのであれば速やかに本件源泉所得税等を納付するよう指示をした。
- ⑤ 本件取締役は、本件源泉所得税等の額及び納付方法等を本件担当者に相談し、本件担当者から送付された納付書に本件源泉所得税等の額を自ら記載した上、令和元年7月5日、本件納付をした。
- ⑥ 本件調査担当職員は、令和元年7月8日、本件担当者に対し、請求人の源泉所得税等について、実地調査を開始する日時を同月24日午前10時とする旨などを電話で通知したが、本件源泉所得税等に係る具体的な指摘、質問等はなかった。

〔2〕以上の事実認定に基づき、まず本件の法令解釈については、「通則法第67条第2項の文言及び趣旨からすると、法定納期限後の納付が、同項に規定する『当該国税についての調査があったことにより当該国税について当該告知があるべきことを予知してされたものでないとき』に該当するか否かの判断に当たっては、イ. 調査の内容・進捗状況、ロ. それに関する納税者の認識、ハ. 納付に至る経緯、ニ. 納付と調査の内容との関連性等の事情を総合考慮して判断するのが相当である。」と判断した。そこで、この項目別に本件を当てはめると、次のとおりである。

イ. 本件署内調査の内容・進捗状況…本件調査担当職員は、令和元年7月2日に本件電話連絡をしたが、「同日の時点で、そのまま本件調査担当職員による調査が進展すれば…本件代金等の支払明細等が確認されるなどして、やがて本件源泉所得税等に係る納税の告知に至る可能性が高い状況にあったといえる。」

ロ. 本件署内調査の内容・進捗状況に関する請求人の認識…「本件調査担当職員は、令和

元年7月2日の本件電話連絡において、実地調査の日程調整の依頼をする中で、本件発言をしたにすぎず、それ以外に、本件源泉所得税等に関する具体的な指摘、質問等をしたことはな（い）…本件納付以前に、本件調査担当職員が本件源泉所得税等を調査対象とするような発言をしていたとも考え難い。これらの事情によれば、本件担当者や請求人は、本件納付までの間において、本件調査担当職員が実地調査のために日程の調整を要求していることまでは認識していたとは認められるが、本件源泉所得税等が調査の対象として、その内容・進捗状況が上記(イ)の状況であったことを具体的に認識していなかったと認められる。」

ハ. 本件納付に至る経緯及び本件署内調査の内容との関連性…「本件代金等の支払時点で本件譲渡人が非居住者になっていたことが判明し、請求人は、本件担当者にその旨報告したところ、本件源泉所得税等の納付が必要である旨の説明を受けた上、本件代表者からも速やかに納付するよう指示を受け、本件電話連絡のあった日から3日後の令和元年7月5日に本件納付をしたことが認められる。このような経緯に照らせば、本件納付は、請求人自身の自主的な確認によって行われたものと評価すべきであって、本件署内調査との関連性は乏しいといわざるを得ない。」

以上のとおり、「本件署内調査により、そのまま本件調査担当職員による調査が進展すれば、やがて本件源泉所得税等に係る納税の告知に至る可能性が高い状況にあったとは認められるものの、上記(ロ)及び(イ)のとおり、請求人は、それを具体的に認識しておらず、本件納付も、請求人自身の自主的な確認によって行われたものであって、本件署内調査との関連性も乏しいといわざるを得ないから、本件納付は、通則法第67条第2項に規定する『当該国税についての調査があったことにより当該国税について当該告知があるべきことを予知してされたものでないとき』に該当するというべきである」として、請求人の主張を是認した。

なお、本件発言を含む本件調査担当職員による一連の行為が、通則法67条2項に規定する「調査」に該当するという原処分庁の主張については、「本件発言は、実地調査の日程調整を依頼する中でされたものにすぎず、その内容も抽象的で、具体的な取引内容や調査対象期間も示されていないから、本件発言自体が『調査』に該当するとは認められないし、また、請求人が本件署内調査の内容・進捗状況を具体的に認識しておらず、本件納付も、請求人自身の自主的な確認によって行われたものであって、本件署内調査との関連性も乏しいといわざるを得ない」と判断した。

#### IV 解 説

〔1〕本件では、まず、本件土地の譲渡人が非居住者となったことから、その譲渡対価に対する源泉徴収が問題となっている。すなわち、所得税法212条により、非居住者や外国人から日本国内にある土地等を購入した場合、非居住者等に対して対価を支払う際に、10.21%の税率により計算した額の所得税及び復興特別所得税を源泉徴収しなければならなかった。しかし、本件では、本件土地の譲渡は平成30年12月28日に行われ、同日、本件譲渡人に対し、1000万円の手付金が支払われ、本件譲渡人は転勤のため、12月31日に香港

へ転出した。その後、平成31年1月21日、請求人は、本件譲渡人に対し、代金の残額及び公租公課の分担金清算額を支払い、同日付で、本件売買契約を原因とする本件土地の所有権移転登記を行った。したがって、本来、本件代金等の支払の際、源泉徴収に係る所得税等を徴収しなければならなかったことを怠っていたことは明らかである。それを、後日、原処分庁所属の調査担当職員から、令和元年7月2日、電話にて「非居住者からの土地の取得があると思われるので確認させていただきたい。」との発言を受け、あわてて調査した結果、3日後の7月5日に本件源泉所得税等の額を納付した。したがって、請求人の所得税法212条の不知あるいは“うっかりミス”であったことは確かである。このような状況の下で行われた本件納付と不納付加算税の賦課決定処分が、通則法67条2項に該当するか否かが本件の争点である。

〔2〕通則法67条2項は、通常の不納付加算税は増差税額に対し10%の賦課課税となるが、納税の告知を予知しない自主的納付については、5%に軽減する旨を定めている。これは、加算税の趣旨が、あくまで申告義務が適正に履行されない場合の一種の行政制裁的な性格であるから、自発的な修正についてまで、重く取り扱う必要はないという観点からの措置である。したがって、問題は、本件請求人が、「調査」に基づく納税の告知を予知していたか否かにある。

そもそも各種加算税に共通する問題であるが、加算税各条文の文理解釈上、①はじめに「調査」ありきという点と、②「更正若しくは決定又は告知の予知」という点が問題となる。

加算税に共通する「調査」とは、いかなるものを指しているのだろうか。一般にこの場合の「調査」とは、「当該申告者の申告義務の要否等について課税庁がなす一連の思考ないし判断過程の一切をいうもの」（玉木事件・第1審：鳥取地裁平13・3・27判決、控訴審：広島高裁平14・9・27判決）とされており、その「調査」の概念はかなり広くとらえられている。

しかし、②の納税者の「更正若しくは決定又は告知の予知」という観点から、納税者が調査自体が行われている点につき、外部から認識できる調査であることを要し、税務当局内部におけるいわゆる机上調査や準備調査等はこの「調査」に含まれないことはいうまでもない。なお、反面調査は納税者本人に対する調査ではないが、本人の所得に対する調査である以上、本人が何らかの方法で反面調査が行われていることを知った場合には、「調査」があったものとして認識される。

〔3〕ところで、本件の場合、本件署内調査の内容・進捗状況からして、審判所は、本件調査担当職員が令和元年7月2日に本件電話連絡をした時点で、「そのまま本件調査担当職員による調査が進展すれば…本件代金等の支払明細等が確認されるなどして、やがて本件源泉所得税等に係る納税の告知に至る可能性が高い状況にあったといえる。」と判断している。したがって、はじめに「調査」ありきという点については充足している。しかし、この電話連絡という行為が「調査」の存在を納税者に認識させ、それがやがて更正若しくは決定又は告知が行われる「予知」となるかどうかはさらに検討が必要となる。

〔4〕予知の有無については、納税者の主観に関する問題であるからその判断は難しい問題

であるが、「源泉所得税及び復興特別所得税の不納付加算税の取扱いについて（事務運営指針）」（平成29年11月28日改正）では、次に掲げる場合は、原則として「告知があるべきことを予知してされたもの」に該当しないものとしている。①臨場のための日時連絡を行った段階で自主納付された場合、②納付確認（臨場によるものを除く。）を行った結果、自主納付された場合、③説明会等により一般的な説明を行った結果、自主納付された場合。したがって、本件の場合も、この①、②の例に該当するものと筆者は考える。

なお、本件で審判所は、「税務代理権限証書」の提出も問題としている。すなわち、税務代理権限証書は、平成26年度税制改正において、納税義務者に、税務代理権限証書を提出している税理士等がいる場合で、提出された税務代理権限証書に、納税義務者への事前通知は当該税理士等に対して行われることについて同意する旨の記載があるときには、納税義務者への事前通知は、当該税理士等に対して行えば足りることとされたが、事前通知の内容は、一般に、①調査を開始する日時、②調査を行う場所、③調査の目的、④調査の対象となる税目、⑤調査の対象となる期間、⑥調査の対象となる帳簿書類その他の物件、⑦その他調査の適正かつ円滑な実施に必要なものとして政令で定める事項である。

そこで審判所は、「本件調査担当職員は、本件納付後の同月8日、本件担当者に対し、本件源泉所得税等とは関係のない税務代理権限証書の提出を求め、その結果、本件源泉所得税等とは関係のない税務代理権限証書が提出されたにもかかわらず、本件調査担当職員が、その後も本件担当者等に対して、本件源泉所得税等に係る税務代理権限証書を提出するよう依頼したなどの事情もうかがわれない。」とし、「本件納付以前に、本件調査担当職員が本件源泉所得税等を調査対象とするような発言をしていたとも考え難い。これらの事情によれば、本件担当者や請求人は、本件納付までの間において、本件調査担当職員が実地調査のために日程の調整を要求していることまでは認識していたとは認められるが、本件源泉所得税等が調査の対象として、その内容・進捗状況が上記(イ)の状況であったことを具体的に認識していなかったと認められる。」と判断した。

以上、本件においては、本件調査担当職員の令和元年7月2日の電話連絡は、実地調査の日程調整の依頼をするものであり、問題となった本件発言も、本件源泉所得税等に関する具体的な指摘、質問等をしたものと積極的に評価できず、納税者はこれにより告知があるべきことを予知したものと判断することはできず、筆者も審判所の判断に賛成する。

〔わたなべ・みつる〕