

税務調査の終結時における修正申告の勧奨

——修正申告の惑わし勧奨の排除——

酒 井 克 彦*

はじめに

- I 修正申告の勧奨の理論と実際
 - II 修正申告の勧奨の際の教示に関する法律上の問題
 - III 投資者保護法制からのインプリケーション
- 結びに代えて

はじめに

納税者が租税行政当局の助言に基づいて確定申告の内容を修正申告によって是正する場合、常に主体的に課税標準等（通法2六イ～ハ）又は税額等（通法2六ニ～ヘ）の是正をしているといえるであろうか。ここでの最大の問題点は、納税者が納得していないにもかかわらず是正勧奨に応じてしまうおそれである。

税務調査の実施の細目については、法に具体的な規定がない限り合理的な税務署長の裁量に委ねられているとするいわゆる荒川民商事件上告審最高裁昭和48年7月10日第三小法廷決定（刑集27巻7号1205頁）¹⁾の考え方の下で、かかる問題の解決に向けていかに議論すべきかという点に関心が寄せられるべきである。

ところで、実際の現場における修正申告の勧奨を巡っては、納税者あるいは税理士と税務職員との間に交渉的なやりとりがなされることが多いところ、裁判例などでは、しばしば税務職員による行き過ぎた勧奨が認定されることがある。

修正申告の勧奨がなされる場合とは、往々にして納税者の所得計算等や税額計算等に

* 中央大学商学部教授，法科大学院兼任教員

誤りが発見されている場面が想定されるが、かような場面では納税者はとかく心理的に追い込まれていることが多いと思われる。例えば、福岡高裁宮崎支部平成12年6月13日判決（税資247号1175頁）²⁾では、納税者のことを「税務知識も左程あるともいえず、しかも売上について裏帳簿を作っていたことが発覚した弱みのある被控訴人」と表現している。税務職員から修正申告を勧奨される際に納税者が置かれる状況は、投資経験や知識に乏しい投資者が、金融商品等の販売業者から投資を勧められる場合のそれに類似する可能性があるように思われる。すなわち、投資者保護論における投資勧誘の状況に近いものがあるのではなかろうか。

平成23年12月2日に成立した「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律（法律第114号）」（以下「平成23年12月の国税通則法改正」という。）によって、「修正申告の勧奨」が法律上明定され、これが税務職員に認められているが（通法74の11）、そもそも、納税者の明確な拒絶に反して繰り返し修正申告を勧めるなど、納税者によって自主的に行われる修正申告³⁾の趣旨を逸脱すると認められる場合に当たらない限り、修正申告の勧奨は許容されるものと解されてきた⁴⁾。しかしながら、かかる場面において、納税者を誤解させる行為や困惑させる行為は許容されるべきではなく、この点について更なるルールの明確化を図る必要があるのではなかろうか。例えば、修正申告の勧奨の際に、修正申告書の提出をしないことに伴う不利益が生じ得ることを強調して示唆することは許容されようか。

この点について、例えば、修正申告の勧奨について違法性が認定された納付債務不存在確認請求事件の第一審宮崎地裁平成10年5月25日判決（税資232号163頁）の事例において、「原告は、……N税務署に呼ばれて赴いたところ、係官から平成元年分から平成5年分までの所得税の修正申告をするよう指示され、その修正申告額を示されたが、余りの額の大きさに呆然となり、『こんな筈はない。こげんな金はとともじゃないが払える金額じゃない。』と断ったのに、執拗に修正申告書の提出を迫り、揚げ句の果てに、『本当は7年のところを5年にした。』とか、『サインできないなら何回でも調査に入りますよ。夜でも飛んでいきますよ。そしたら税額がもっと増えますよ。』などと脅かされるなど、長時間にわたり強要を受けた」などと原告側が主張しているケースがある（もっとも、これは、原告側の主張であり、具体的にこれがそのまま裁判所により事実認定されているわけではないことには注意が必要である。）⁵⁾。

上記事案における事実認定は措くとしても、税務職員によるこのような発言があり得るとすれば、「修正申告に応じなければ調査年限を拡張する」とか、「修正申告に応じなければ反面調査を実施せざるを得ない」というような説明により納税者を困惑させるこ

とには一定の歯止めがかけられるべきであろう。本稿では、修正申告書の提出行為という自己決定を援助するため、あるいは誤った認識の下で修正申告書の提出を行うことによる自己決定権の侵害を防止するための方策について若干の検討を試みたい。

I 修正申告の勧奨の理論と実際

1. 修正申告書の法的性質

納税申告書を提出した者又は更正・決定の処分を受けた者は、その法定申告期限後に、その申告又は更正・決定に係る課税標準等又は税額等を変更するために修正申告書を提出することができる。申告又は更正・決定に係る税額等の変更には、①税額等が過少である場合（純損失等の金額や還付金の額に相当する税額が過大である場合を含む。）と、②税額等が過大である場合（純損失等の金額や還付金の額に相当する税額が過少である場合を含む。）とがあるが、これらの変更につき、納税者の側から主体的に行い得る行為としては、①について修正申告書の提出があり（通法19）、②については更正の請求の制度が設けられている（通法23等）。もっとも、租税行政庁は更正処分によって、①についても②についても職権にて行い得る（通法24、26）。

そして、申告又は更正・決定に係る修正申告書の提出ができる場合としては、課税標準等の是正として、(i)課税標準、(ii)課税標準から控除する金額、(iii)純損失等の金額の変更があり、税額等の是正としては、(iv)納付すべき税額、(v)還付金の額に相当する税額、(vi)納付すべき税額の計算上控除する金額又は還付金の額の計算の基礎となる税額の変更がある。

2. 修正申告の勧奨の法的性格

税務職員が提示した通達に従った課税上の取扱いについて疑問を持った税理士（被告）が、顧客納税者（原告）に国税不服審判所で争うことを提案したものの、納税者が自ら税務職員の勧奨に応じて修正申告をした後に、納税者が税理士を相手取って、追徴税額等の経済的負担に係る損害賠償を請求した事例がある。この事例において、東京地裁平成2年8月31日判決（判タ751号148頁）は、「被告の判断にも相当な根拠が存すること、右修正申告をすることについては、被告はこれに反対であって、当初の申告を維持して

更正処分がされた場合には不服申立てをして争うことを勧めたが、原告らは、被告の意向に反し、修正申告をすることとし、原告Mについては被告に依頼し、その他の原告らについては自ら修正申告書の提出をした」と認定した上で、「本件納付金の納付〔筆者注：修正申告書の提出に基因して発生した納付金〕は、原告らが自らの責任においてした修正申告の結果であり、被告の申告指導〔筆者注：当初の申告を維持する旨の指導〕が、右申告〔筆者注：修正申告〕につき、直接的な契機をなすなどの特別な事情が存すると認めるに足りず、結局、被告の行為は、原告らの主張する損害との間に相当因果関係を欠くものというべきである。」と判示し、納税者の主張を排斥している。

すなわち、同地裁は、「税務署がする修正申告の勧めは、あくまで納税者の自発的な申告を促すものであり、それ自体に、何ら強制力を持つものではないから、納税者がこの勧めに応じて修正申告をするか否かは、当該納税者が自らの責任において判断決定すべきことであって、修正申告により確定した納税義務が、申告者以外の者の行為によったというためには、その者の行為が、当該修正申告をするために直接的な契機になった場合などの特別な事情のある場合に限られるというべきである。」と説示したのである。税務職員による修正申告の勧奨はあくまでも事実行為として納税者の自発的な申告の是正を促すものであって、修正申告をするかしないかは納税者の自己判断の問題であるというのは、申告納税制度の理念にそのまま合致した考え方であるとみてよいと思われる。

また、静岡地裁昭和32年2月1日判決（税資25号97頁）は、「国税局長または税務署長が納税義務者に対し納税の申告をなすよう通知することは、徴税手続の円滑を期するため、申告義務あること〔ママ〕（所得税法69条の4、法人税法48条の2、相続税法69条等）を注意的に知らせると共に、すみやかに申告することを勧告したものにすぎないので、もとより何等法律上の効果を伴うものではなく、また原告らの権利または義務に直接何等具体的な影響をおよぼすものでもない。

そうするとかかる通知ないし勧告の如き法律上の効果を伴わない事実行為は抗告訴訟の対象となる行政処分というを得ないものと言うべきである」と説示し、申告の勧め自体は法律上の効果を伴わない事実行為であるという。正解であろう。

II 修正申告の勧奨の際の教示に関する法律上の問題

1. 修正申告の不勧奨

修正申告時の教示に関する法律上の問題としては、差し当たり①修正申告そのものを勧奨しないという修正申告制度そのものに係る教示の問題と、②修正申告の勧奨時における是正事項の教示の問題、③修正申告の勧奨の際の不利益事項等の教示の問題などを挙げることができる。

税務職員が修正申告を勧奨しなかったことが違法であるか否かが争点とされた事例として、福岡地裁平成19年3月23日判決（税資257号順号10666）がある。同地裁は、「国税庁長官が、平成12年12月11日付けで、国税局長らに対し、『原則として、非違を把握したすべての実地調査事案について、納税者に対して修正申告又は期限後申告のしょうようを行う。』と指示したことが認められる。しかしながら、法令上は課税庁に修正申告等のしょうようを義務付けた規定は存しないことから、上記は飽くまで行政機関内部における指示にとどまる。したがって、これを行わなかったからといって、国家賠償法上違法となると解することはできない。」とする。なお、控訴審福岡高裁平成20年1月30日判決（税資258号順号10875）もこの判断を支持している。妥当な判断であろう。

2. 是正事項・不利益事項等の教示

もっとも、この①の論点は修正申告の勧奨を巡る本質的な問題ではない。関心を寄せるべきは②あるいは③の問題である。すなわち、修正申告の勧奨時における是正事項の教示及び不利益事項等の教示の問題である。

ところで、これらの問題については、平成23年12月の国税通則法改正により次のように改められた。

国税通則法 74 条の 11 《調査の終了の際の手続》

税務署長等は、国税に関する実地の調査を行った結果、更正決定等……をすべきと認められない場合には、納税義務者……であって当該調査において質問検査等の相手方となった者に対し、その時点において更正決定等をすべきと認められない旨を書面により通知す

るものとする。

2 国税に関する調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合には、当該職員は、当該納税義務者に対し、その調査結果の内容（更正決定等をすべきと認めた額及びその理由を含む。）を説明するものとする。

3 前項の規定による説明をする場合において、当該職員は、当該納税義務者に対し修正申告又は期限後申告を勧奨することができる。この場合において、当該調査の結果に関し当該納税義務者が納税申告書を提出した場合には不服申立てをすることはできないが更正の請求をすることはできる旨を説明するとともに、その旨を記載した書面を交付しなければならない。[下線筆者]

[以下省略]

3. 修正申告の勧奨に応じないという選択

そもそも、租税行政当局が更正処分事案から修正申告事案へ移行するように事務運営を展開してきたことは、最高裁⁶⁾が更正の理由附記について厳しい判断をしてきたことの反動であるともいわれてきたが、前述の国税通則法改正によってこの傾向に、更に大きな拍車がかかることが想定される。

しかしながら、修正申告書提出の際には不利益事項があることから、しばしば修正申告の勧奨に応じることが納税者にとって不利になると解する向きもある。租税専門家の間では、更正処分によれば、証拠の範囲内での是正にとどまるため、指摘事項が必ずしも明確でない場面での不明瞭な是正を甘受することから解放されるとか、あるいは、平成23年12月の国税通則法改正により、青色申告に限らず、白色申告であっても更正処分に理由が附記されることになったため、処分の明確な理由を知ることができるなどという点が強調され⁷⁾、修正申告でいわゆる手仕舞いをするような決着を選択すべきではないとする向きもある。更正処分を受けることに対するある種の社会的なネガティブなイメージが払拭されているかどうかという点との兼ね合いで、納税者は修正申告に応じかどうかを判断するという点もあろうが、かようなネガティブなイメージが取るに足りないものであれば、なるほど修正申告における納税者のデメリットが強調されるのも理解できよう⁸⁾。

4. 修正申告の勧奨場面におけるルールの必要性

ここでの最大の問題点は、既述のとおり、納税者が納得しないにもかかわらず、是正勧奨に応じてしまうという点である。さすれば、たとえ加算税の免除・軽減が行われたとしても⁹⁾、その点についての根本的な問題解決には結びつかない。すなわち、調査の実施の細目については、法に具体的な規定がない限り合理的な税務署長の裁量に委ねられているとする荒川民商事件最高裁決定の考え方の下で、かかる問題の解決に向けていかに議論すべきかという点に関心が寄せられるべきである。

はじめに述べたとおり、実際の現場においては、修正申告の勧奨を巡って、納税者あるいは税理士と税務職員との間に交渉的なやりとりがなされることが多くみられる。この点につき、裁判例などでは、税務職員による行き過ぎた勧奨と認定されることがある。

例えば、大阪地裁平成13年3月8日判決(税資250号順号8852)¹⁰⁾は、「原告は被告職員らの説明に納得せず、調査させて欲しいと繰り返し述べていたにもかかわらず、被告職員らは、修正に応じなければ原告ないし父丙に対して一層高額な課税が行われる可能性を暗に示しながら強圧的な言辞で押印を迫り、興奮した母乙が本件修正申告書に押印するや、間違っていたらいつでも訂正してやるなどと述べて原告の抵抗を抑え〔た〕」ことが認定されている。

この事件は控訴審大阪高裁平成15年8月29日判決(税資253号順号9421)において、税務調査及び修正申告の勧奨に国家賠償法上の違法はなかったとされ、修正申告も有効であったとして判断が覆されているが、想定し得るケースとして検討されるべきである¹¹⁾。

同事件に係る当事者の主張の真偽は判然としないが、かようなケースが起り得ないとは言いきれないところから、こうした事例を事前に想定することは重要ではなかろうか。

Ⅲ 投資者保護法制からのインプリケーション

1. 弱みのある納税者と租税行政当局との対峙

平成23年12月の国税通則法改正により、修正申告の勧奨において、調査結果に関し

修正申告書を提出した場合には、不服申立てをすることはできないが、更正の請求をすることはできる旨を説明することが義務付けられた（前掲、通法74の11③）。他方で、この規定の存在以前においては、そもそも、修正申告の勧奨の際に説明義務を根拠付けるような法的義務があったのであろうか¹²⁾。この点、修正申告に関する国税通則法19条《修正申告》及び質問検査権に関する旧所得税法234条1項は、いずれも納税申告書の提出者等に対する教示、告知の義務及び弁明の機会を付与すべき義務を定めていないから、修正申告書提出の勧奨行為に関して、税務署調査官にはそのような法的義務がないとした国家賠償請求事件として、高田簡裁平成19年3月1日判決（税資257号順号10643）がある。もっとも、この判決においても、同簡裁は、「高田税務署所属調査官らは、被告〔筆者注：国〕が修正申告書提出をしようとする際には修正申告手続きにつき一般的な説明をし、あるいは弁明の機会を付与することは社会通念上相当であるから、それを欠いた場合にはしようよう行為が違法となりうる可能性がある。」と認めている。ここでは、法的根拠が奈辺にあるのかについては必ずしも明確にしていけないが、修正申告手続きにつき一般的な説明をし、あるいは弁明の機会を付与することは社会通念上相当であるとして、それを欠く場合に修正申告の勧奨（懲滯）が違法となることがあり得るとするのである¹³⁾。

また、不当利得金返還請求・除斥期間延長処分取消請求事件第一審富山地裁平成19年3月14日判決（税資257号順号10655）は、「税務職員が納税者に修正申告をしようとする際に、修正申告の法的効果や更正との相違等を説明する義務を課した法令は存在しないものの、修正申告は、あくまで法律上提出を義務付けられていない任意的な申告であって、修正申告をしたときはその修正申告等に係る不服申立てはできないことなどからすると、納税者が自らの納得と自由な意思に基づき修正申告を行うかどうかについて自己決定をすることができるように、税務の専門家である税務職員は、修正申告をしようとする際には、条理上、修正申告の内容、その法的効果及び更正との相違等について説明する義務があるというべきである。〔下線筆者〕」とする¹⁴⁾。

ここでは、条理上、税務職員は、修正申告の勧奨をする際に、修正申告の内容、修正申告の法的効果及び更正との相違等について説明義務があるとしているが、その説明の程度については、「納税者が税務の専門家である税理士に税務代理を委任しているか否かなどの事情を総合考慮すべきである。」としている。ここで、納税者が修正申告という「自己決定」を自由な意思に基づいて行い得るようにすべきとの文脈で説明義務が論じられているところをみると、伝えられるべき情報が伝えられていないことや、あるいは誤った情報が提供されることによって自己決定権侵害を招来するという点に着眼した

判断なのかもしれない。これは、投資者や消費者の自己決定権を侵害しないように説明がなされなければならないとする投資者保護や消費者保護における説明義務の構成と極めて親和性の高いものであるといえよう¹⁵⁾。説明義務違反を不法行為として構成する見地からは、具体的な不法行為の成否の判断は、表意者の意思形成過程における相手方の勧誘行為を対象として行われる。すなわち、この場面で違法性を基礎付けるのは、法益侵害の結果ではなく行為態様であり、行為の違法性を基礎付けるのが説明義務であるとされる¹⁶⁾。

ここで、上記富山地裁判決が「税務の専門家である税理士」という表現を用いている点についても触れておきたい。長尾治助教授は、「契約はその選択に必要な情報が相手に開示されていることにより正しく行なうことができる。真実の開示は契約に向けて交渉し合う一般的行動規範である」から、「取引上、専門家として知識、経験を有する者であるとき、そうでない相手方としては、この者の知識、経験に信頼して判断せざるを得ないから、前者は後者が誤った判断をすることがないよう、その信頼にこたえなければならないことになる。」として説明義務の根拠を説明される¹⁷⁾。このような構成は、専門家の有する情報量等と一般の者の情報量等との間の情報格差やそれに基因する専門家への信頼を根拠とする考え方が基礎にあり、そこから信義則上の義務を肯定するものである¹⁸⁾。この文脈を修正申告の勧奨に当てはめれば、「税務の専門家である税務職員」には、専門知識を有さない一般納税者に対し、その者が誤った判断をしないような説明が求められることになる。もっとも、同判決の説示するように、「納税者が税務の専門家である税理士に税務代理を委任している」といった場合には、自ずと求められる説明の度合も変わってくると解するべきである。

ところで、修正申告の勧奨がなされる場合とは、往々にして納税者の所得計算に誤りが発見されている場面であると思われるが、かような場面では納税者はとかく心理的に追い込まれていることが多いと思われる。例えば、前述の福岡高裁宮崎支部平成12年6月13日判決の事例において、同高裁は、納税者のことを「税務知識も左程あるともいえず、しかも売上について裏帳簿を作っていたことが発覚した弱みのある被控訴人」と表現している。後述するとおり、情報弱者たる投資者や消費者と、当初の申告に誤りがあったという意味において弱みのある納税者を必ずしも同一視することはできないが、福岡高裁宮崎支部判決が示すような状況下においてなされた修正申告書の提出の場面での納税者は、心理的に追い込まれていることが推察される。

少なくとも、「税務知識」に乏しい納税者に対する修正申告の勧奨の場面では、投資者保護法制における議論が参考になるとと思われる。以下では、保険契約や金融商品契約

の場面における不適正勧誘を投資者保護の領域でいかに法的に措置しているかについて、極めて簡単ではあるが概観してみたい¹⁹⁾。

2. 誤解・困惑と消費者保護法制

消費者契約法等の領域では、商品の販売・勧誘の際に消費者や投資者が誤解や困惑に陥らないように販売者側等に適切な説明義務²⁰⁾を課すなど種々の法的規制を施し、救済的な見地からの取消権等を規定している。

例えば、保険業法 300 条《保険契約の締結又は保険募集に関する禁止行為》²¹⁾は、「保険会社等……は、保険契約の締結又は保険募集に関して、次に掲げる行為……をしてはならない。」として、その 1 号に、「保険契約者又は被保険者に対して、虚偽のことを告げ、又は保険契約の契約条項のうち重要な事項を告げない行為」を規定し、また、4 号は、「不利益となるべき事実を告げずに、既に成立している保険契約を消滅させて新たな保険契約の申込みをさせ、又は新たな保険契約の申込みをさせて既に成立している保険契約を消滅させる行為」を、さらに、5 号は、「保険契約者又は被保険者に対して、保険料の割引、割戻しその他特別の利益の提供を約し、又は提供する行為」を、6 号は、「保険契約者若しくは被保険者又は不特定の者に対して、一の保険契約の契約内容につき他の保険契約の契約内容と比較した事項であって誤解させるおそれのあるものを告げ、又は表示する行為」を掲げる。加えて、9 号には、「前各号に定めるもののほか、保険契約者等の保護に欠けるおそれがあるものとして内閣府令で定める行為」を掲げており、不実告知や誤解表示を禁止している²²⁾。

他方、金融商品取引法 38 条《禁止行為》²³⁾は、「金融商品取引業者等又はその役員若しくは使用人は、次に掲げる行為をしてはならない。」とし、1 号で、「金融商品取引契約の締結又はその勧誘に関して、顧客に対し虚偽のことを告げる行為」を、2 号で「顧客に対し、不確実な事項について断定的判断を提供し、又は確実であると誤解させるおそれのあることを告げて金融商品取引契約の締結の勧誘をする行為〔下線筆者〕」を禁止している²⁴⁾。勧誘と情報提供との境界については議論のあるところではあるが²⁵⁾、ここに「虚偽のことを告げる」とは、民法 94 条《虚偽表示》という意味ではなく、不実表示とされるものである²⁶⁾。さらに、金融商品取引法は、例えば 18 条《虚偽記載のある届出書の届出者等の賠償責任》が、「有価証券届出書のうちに、重要な事項について虚偽の記載があり、又は記載すべき重要な事項若しくは誤解を生じさせないために必要な重要な事実の記載が欠けているときは、当該有価証券届出書の届出者は、当該有価証券を当

該募集又は売出しに応じて取得した者に対し、損害賠償の責めに任ずる。」と規定するように、重要な事実の記載が欠けている文書の使用を、誤解を生ぜしめる表示と位置付けており、このような誤解を生ぜしめる表示がなされることを排除する仕組みを採用している。

あるいは、消費者契約法4条《消費者契約の申込み又はその承諾の意思表示の取消し》1項は、「消費者は、事業者が消費者契約の締結について勧誘をするに際し、当該消費者に対して次の各号に掲げる行為をしたことにより当該各号に定める誤認をし、それによって当該消費者契約の申込み又はその承諾の意思表示をしたときは、これを取り消すことができる。〔下線筆者〕」とし、不実告知²⁷⁾や断定的判断の提供²⁸⁾を取消しの対象行為とする²⁹⁾。また、2項は、「消費者は、事業者が消費者契約の締結について勧誘をするに際し、当該消費者に対してある重要事項又は当該重要事項に関連する事項について当該消費者の利益となる旨を告げ、かつ、当該重要事項について当該消費者の不利益となる事実（当該告知により当該事実が存在しないと消費者が通常考えるべきものに限る。）を故意に告げなかったことにより、当該事実が存在しないとの誤認をし、それによって当該消費者契約の申込み又はその承諾の意思表示をしたときは、これを取り消すことができる。〔下線筆者〕」とし³⁰⁾、3項は、「消費者は、事業者が消費者契約の締結について勧誘をするに際し、当該消費者に対して次に掲げる行為をしたことにより困惑し、それによって当該消費者契約の申込み又はその承諾の意思表示をしたときは、これを取り消すことができる。〔下線筆者〕」と規定する。

このように、消費者契約法4条1項及び2項では、不実行為等の「事業者の一定の行為」から「誤認」が惹起され、これにより消費者が契約を締結したことが取消権³¹⁾の対象となる旨が規定され、また、3項では、不退去（1号）や退去妨害（2号）³²⁾といった「事業者の一定の行為」から「困惑」³³⁾が生じ、これにより消費者が契約を締結したことが対象とされている³⁴⁾。

租税法においても、これらの規定からのインプリケーションを得ることは十分にあり得ると考える。税務調査終結時にいわば「惑わし勧奨」とでもいうような、誤認や困惑を招来するような修正申告の勧奨が行われ、それに基づく修正申告書の提出があった場合には、かかる提出行為の取消しが立法論的に議論されてもよいように思われるのである。

結びに代えて

平成 23 年 12 月の国税通則法改正によって、「修正申告の勧奨」が同法上明定されたのであるが（通法 74 の 11）、そもそも、税務職員による修正申告を勧める行為は、納税者の明確な拒絶に反して繰り返し勧めるなど、法の趣旨を逸脱すると認められる場合に当たらない限り、許容されるものと解されてきた³⁵⁾。しかしながら、上記投資者保護法制あるいは消費者保護法制が想定するような「誤解をさせる行為」や「困惑をさせる行為」は、修正申告の勧奨の場面においても一部同様に想定し得るものと解され、一定のルール化を図る必要があるのではなからうか。もっとも、投資者保護法制や消費者保護法制が守るべきとする者、要するに情報弱者たる投資者や消費者³⁶⁾と、当初の申告に誤りがあったという意味において弱みのある納税者を必ずしも同一視することはできないが、税務の専門家である税務職員と、税務知識に乏しいという意味においての弱者である納税者との関係性は、投資者保護法制などの論ずる関係性と近い部分があると思われる。この点に鑑みれば、修正申告の勧奨の際に、修正申告書の提出をしないことに伴う不利益な場面が生じ得ることを示唆することは許容されるかもしれないが、例えば、「修正申告に応じなければ調査対象年限を拡張する」とか、「修正申告に応じなければ反面調査を実施せざるを得ない」というような説明により納税者を困惑させることには一定の歯止めがかけられるべきであろう。修正申告書の提出行為という自己決定を援助するため、あるいは誤った認識の下で修正申告書の提出を行うことによる自己決定権の侵害や危殆を防止するためにも有用な議論がそこには所在すると考える。

この辺りのルールの明確化をいかに措置すべきかという点については、上記で確認した投資者保護法制のような法整備による対応が望ましいところではあるが、まずは、事務運営指針や通達によって内部的拘束力のある個別的規範を設けることも十分意味があるろう。いわゆるソフトローという形でのルール化であるが³⁷⁾、通達³⁸⁾であれば税務職員を拘束するから、かような仕組みを用意することで違法性を帯びた調査の発生を未然に防止することが可能となるように思われるのである。

注

- 1) 判例評釈として、金子宏『行政判例百選Ⅱ』263頁、小早川光郎『租税判例百選〔第3版〕』166頁、曾和俊文『行政判例百選Ⅰ〔第3版〕』214頁、廣瀬肇『行政判例百選Ⅰ〔第5版〕』216頁、清永

- 敬次・シュト 137 号 12, 南博方・ジュリ 565 号 38 頁, 柴田孝夫『昭和 48 年度最高裁判所判例解説〔刑事篇〕』99 頁, 同・曹時 25 卷 10 号 195 頁, 松澤智・税務事例 5 卷 12 号 57 頁, 同・税務事例 5 卷 9 号 4 頁, 柴田勲・税通 33 卷 14 号 202 頁, 石堂功卓・警察研究 49 卷 10 号 63 頁, 前田覚・税法 316 号 1 頁, 鶴見祐策・法民 81 号 44 頁, 比護正史・税理 27 卷 5 号 61 頁, 酒井克彦『ブラッシュアップ租税法』426 頁(財経詳報社 2011), 同『クローズアップ租税行政法〔第 2 版〕』134 頁(財経詳報社 2016) など参照。なお, 第一審東京地裁昭和 44 年 6 月 25 日判決(刑集 27 卷 7 号 1303 頁)は不答弁罪及び検査拒否罪の成立を否定したが(判例評釈として, 芝原邦爾・判タ 239 号 86 頁, 板倉宏・判時 575 号 127 頁, 光広竜夫・ジュリ 446 号 132 頁など参照), 控訴審東京高裁昭和 45 年 10 月 29 日判決(刑集 27 卷 7 号 1308 頁)は, 有罪判決を下した(判例評釈として, 高梨克彦・シュト 109 号 42 頁, 内田一郎『続刑法判例百選』198 頁など参照)。
- 2) 判例評釈として, 品川芳宣・TKC 税研情報 10 卷 5 号 16 頁参照。
 - 3) 申告納税制度の下では, 修正申告が納税者の主体的な申告行為と位置付けられるとする見解として, 酒井克彦「更正の予知なき加算税免除制度の改正」中央ロー・ジャーナル 13 卷 2 号 79 頁も参照。
 - 4) 同年の国税通則法改正前は, 税務職員が修正申告書の提出を勧めることができるか否かについての具体的な実定法は存在しなかった。国税当局においては, 一般に, 税務職員が修正申告書の提出を勧めることを「慫慂」と称していた。
 - 5) 控訴審福岡高裁宮崎支部平成 12 年 6 月 13 日判決(税資 247 号 1175 頁)においても, 提出された修正申告書は, 納税者の意思に基づくものではないとして, 修正申告書の効力が否定されている。この控訴審に関する判例評釈として, 堺澤良・税務事例 33 卷 2 号 1 頁, 林仲宣・ひろば 54 卷 2 号 60 頁, 品川芳宣 = 占部輝次・TKC 税研情報 10 卷 5 号 16 頁など参照。
 - 6) 更正処分の具体的根拠を明らかにする理由附記が求められた事例として, 最高裁昭和 38 年 5 月 31 日第二小法廷判決(民集 17 卷 4 号 617 頁), 最高裁昭和 60 年 4 月 23 日第三小法廷判決(民集 39 卷 3 号 850 頁), 理由の附記の不備は再調査決定や審査裁決では治癒されないなどとした事例として, 最高裁昭和 47 年 3 月 31 日第二小法廷判決(民集 26 卷 2 号 319 頁), 最高裁昭和 47 年 12 月 5 日第三小法廷判決(民集 26 卷 10 号 1795 頁) などがある。金子宏「青色申告の更正と理由附記」同『租税法理論の形成と解明(下)』590 頁(有斐閣 2010)も参照。
 - 7) 白色申告に対する更正において理由附記は必要ではないと解されてきた(最高裁昭和 43 年 9 月 17 日第三小法廷判決・訟月 15 卷 6 号 714 頁, 東京高裁昭和 50 年 5 月 15 日判決・行裁例集 26 卷 5 号 764 頁など)。
 - 8) 修正申告が納税者及び租税行政庁にとってメリットとなる点, デメリットとなる点を整理したものと, 酒井・前掲注 1『クローズアップ』150 頁参照。
 - 9) 自主修正申告に対する加算税の免除・軽減措置については, 酒井克彦「主体的納税者による自主修正申告の意義」中央ロー・ジャーナル 13 卷 3 号 3 頁参照。
 - 10) 同事件では, さらに, 「未だ全部が記載されていない本件修正申告書を持ち帰り, 後に修正を加えて受付処理をしたものと認められるのであり, このような経過に照らすと, 本件修正申告書は, 原告の確定的な意思に基づいて作成提出されたものとはいえず, したがって, 本件修正申告は無効というべきである。」と判示されている。
 - 11) そのほかにも様々なケースが考えられる。例えば, 大津地裁平成 6 年 8 月 8 日判決(税資 205 号 311 頁)の事例において, 原告は, 修正申告の無効・取消しに関し, 時には D 会に関連した脱税事件の捜査が終了していたにもかかわらず, 統括国税調査官が, 確定申告は不正申告であるから修正申告書を提出し, 納税を済ませるように強く要求ないし指示するとともに, かかる指示に従わなければ, 乙や丙のように身柄を拘束されたり起訴されるかもしれない旨や, 差押をする旨述べたことは, 詐欺・強迫に当たるから, 修正申告の意思表示を取り消す旨主張している。同判決は, 調査官が刑事処罰を故意にほめかして, 納税者を畏怖させ, 又は虚偽の事実を告げようとしたと認めることはできないと断じているが, このようなケースも想定され得るところである。

なお、この事例は控訴されたが、大阪高裁平成9年2月25日判決（税資222号568頁）においても、修正申告が強迫によるものとの控訴人（第一審原告）の主張は排斥されている。

- 12) 行政における説明責任については、例えば、本多滝夫『「行政スタイル」の変容と「説明責任」』公法65号175頁、長野弁護士会『説明責任』417頁（ぎょうせい2005）などを参照。租税訴訟ではないが、行政の説明義務を肯定した裁判例として、広島高裁岡山支部平成10年5月21日判決（判時1665号78頁）、長野地裁平成13年12月21日判決（判例集未掲載）、最高裁平成16年11月18日第一小法廷判決（民集58巻8号2225頁）なども参照。
- 13) 判決においては、「修正申告について」という書面を交付して修正申告の意味や加算税・延滞税の説明を行っていたと判断され、違法性は認定されていない。なお、控訴審新潟地裁平成19年11月26日判決（税資257号順号10830）においても、修正申告の勧奨について、国家賠償法1条1項という「違法」はないとされている。
- 14) 控訴審名古屋裁金沢支部平成19年9月12日判決（税資257号順号10773）も原審を維持している。
- 15) 説明義務違反による損害賠償責任は、自己決定権侵害による不法行為責任であると整理されている。有力説では、自己決定権侵害による不法行為という枠組みにおいては、自己決定権という人格的利益の侵害を不法行為と捉えて、財産的利益の保護を図る。すなわち、自己決定権が侵害され財産損害が生じる場合に、自己決定権侵害行為（又は自己決定権危殆化行為）を不法行為と捉えることによって財産損害の賠償を認めるという構成である。錦織成史「取引的不法行為における自己決定権侵害」ジュリ1086号86頁も参照。

小粥太郎教授は、「説明義務違反がある場合に事実上原状回復が認められる理由は、業者が提供すべき情報を提供しなかったために、顧客の意思決定が、十分な情報に基づいて行われなかったところにある。損失の有無は二の次のはずである。経済的損失がなくても、自己決定権が侵害され、何らかの救済が必要な場合は存在する。これは、同じように表意者の意思ないし自己決定権の保護を企図する、詐欺による取消が認められる場面を考えれば明らかであろう。騙された表意者は、経済的損失を被らなくても、意思表示を取り消すことができる。つまり、不法行為法は、説明義務違反による自己決定権侵害が行われた場合の一部を救済するにとどまるわけである。」と論じられる（小粥『説明義務違反による損害賠償』に関する二、三の覚書』自正47巻10号44頁）。

- 16) この考え方によれば、自己決定権の侵害による不法行為は、その取引に伴う危険を十分に理解した上で、その行為を行うか否かを決する機会が奪われたことを法的に保護するところには至っておらず、適切な説明によって当該取引行為を行わないでおけたのであるから、その行為による損害を回避する機会が奪われたことを保護するにとどまることになる。
- 17) 長尾治助「インパクト・ローンの融資銀行が先物予約等につき説明義務を負うとした事例」判評346号191頁、同「表示義務違反の私法的効果について」末川先生追悼論集『法と権利I〔民商増刊号〕』288頁（有斐閣1978）。
- 18) かような構成による判断としては、例えば、東京地裁平成5年5月12日判決（判時1466号109頁）、名古屋簡裁平成5年6月30日判決（判タ848号268頁）、大阪地裁平成6年2月10日判決（判タ841号281頁）、大阪地裁平成6年3月30日判決（判タ855号299頁）、大阪地裁平成6年9月14日判決（判タ875号183頁）、新潟地裁平成7年4月13日判決（判タ876号215頁）、大阪地裁平成7年8月28日判決（判時1564号62頁）、東京地裁平成7年10月26日判決（判タ915号226頁）、東京高裁平成7年3月30日判決（判タ885号220頁）、大阪高裁平成7年4月20日判決（金判972号11頁）、最高裁平成8年10月28日第二小法廷判決（金法1469号51頁）、仙台高裁平成8年10月14日判決（金判1009号21頁）、東京高裁平成8年11月27日判決（判タ926号268頁）など参照。
- 19) 説明義務について、契約締結上の過失の前提として従来論じられてきた契約締結前の付随義務として説明する見解もあるが（神崎克郎「証券会社の投資勧誘における注意義務」民商113巻4=5号625頁、川浜昇「ワラント勧誘における証券会社の説明義務」民商113巻4=5号637頁

- など)、紙幅の都合上、本稿では学説の紹介などは割愛する。
- 20) 節税商品の説明義務に関して、酒井克彦「節税商品の特殊性と説明義務(上)(下)一節税商品取引における勧誘の在り方を求めて」税通58巻15号193頁、同59巻1号209頁、同「税理士に課される消極的説明義務と業際問題一節税商品取引における租税専門家の役割」税通59巻11号165頁、同「変額保険勧誘をめぐる租税専門家の説明義務(1)一東京高裁平成12年9月11日判決を素材として」税弘53巻2号73頁、同「変額保険勧誘をめぐる租税専門家の説明義務(2)一東京地裁平成11年3月30日判決を素材として」同3号147頁、同「税理士に課される説明義務と依頼者の自己決定一東京高裁平成7年6月19日判決を素材として」税弘54巻1号105頁も参照。
- 21) なお、同条の前身である保険募集の取締に関する法律16条1項1号は、「不実のことを告げ[る]」ことを禁止していた(同法は、保険業法(平成7年6月7日法律第105号)附則2条《保険募集の取締に関する法律等の廃止》1号において廃止された。)
- 22) また、保険業法100条の2《業務運営に関する措置》で重要事項の説明を確保する措置を講ずる義務を定め、同法施行規則53条の2《金銭債権等と保険契約との誤認防止》では、投資信託等につき、誤認防止の説明義務を確保する措置の詳細について規定し、同53条の4《特定関係者に該当する金融機関との共同訪問に係る誤認防止》では、これらに対する社内規則の制定とその遵守体制の整備を求めている。なお、保険業法300条の2《金融商品取引法の準用》において、金融商品取引法のうち販売勧誘に関する行為規則を特定保険契約の締結に準用し、そこでは変額保険や変額年金などが規制の対象とされている。変額保険と節税商品としての消費者保護問題については、酒井克彦「変額保険の節税構造と断定的判断の提供一節税商品取引における勧誘の在り方を求めて」税通59巻4号198頁、同「変額保険勧誘に係る税理士の助言と責任一東京地裁平成8年2月23日判決を素材として」税弘52巻15号65頁、同・前掲注21「変額保険勧誘をめぐる租税専門家の説明義務(1)」73頁、同・前掲注21「同(2)」147頁も参照。
- 23) もともと、旧証券取引法42条1項9号、旧行為規則府令4条1号は、証券会社又はその役員、使用人は、証券取引に関し、「虚偽の表示をし、又は重要な事項につき誤解を生ぜしめるべき表示をしてはならないと規定していた。また、金融商品取引法157条《不正行為の禁止》2号は、何人も、「重要な事項について虚偽の表示があり、又は誤解を生じさせないために必要な重要な事実の表示が欠けている文書その他の表示を使用して金銭その他の財産を取得」してはならないと規定する。
- 24) また、金融商品取引法38条7号では、「前各号に掲げるもののほか、投資者の保護に欠け、若しくは取引の公正を害し、又は金融商品取引業の信用を失墜させるものとして内閣府令で定める行為」を禁止している。
- 25) 旧外国為替及び外国貿易法(昭和24年12月1日法律第228号)は、勧誘類似行為を掲げていた(旧外証法3②ただし書、旧外証令2②)。適合性原則は「勧誘」に係る行為規則である(金商法40一、松尾直彦『金融商品取引法〔第3版〕』405頁(商事法務2014))。なお、適合性原則と節税商品の勧誘につき、酒井克彦「節税商品の勧誘と適合性原則(上)(下)一節税商品取引における勧誘の在り方を求めて」税通59巻2号195頁、同3号181頁も参照。
- 26) 桜井健夫「金融商品の不当勧誘」桜井=上柳敏郎=石戸谷豊編『金融商品取引法ハンドブック』306頁(日本評論社2002)参照。
- 27) 池本誠司「不実告知と断定的判断の提供」法セ594号20頁、山本敬三「消費者契約法と情報提供法理の展開」金法1596号11頁など参照。
- 28) 断定的判断の提供については、例えば、酒井・前掲注22「断定的判断の提供」193頁も参照。最近の事例として、東京地裁平成17年11月8日判決(判時1941号98頁)、大阪高裁平成19年4月27日判決(判時1987号18頁)なども参照。
- 29) 解説として、落合誠一『消費者契約法』(有斐閣2001)、潮見佳男編著『消費者契約法・金融商品販売法と金融取引』(経済法令2001)、日本弁護士会連合会消費者問題対策委員会編『コンメン

タール消費者契約法』(商事法務研究会 2001), 内閣府国民生活局消費者企画課編『逐条解説消費者契約法〔新版〕』(商事法務研究会 2007), 日本弁護士会連合会編『消費者法講義〔第3版〕』94頁(日本評論社 2011)など参照。

- 30) 不利益事実の不告知事例として, 例えば, 札幌高裁平成 20 年 1 月 25 日判決(判時 2017 号 85 頁), 福岡地裁平成 16 年 9 月 22 日判決(裁判所 HP)など参照。
- 31) この領域の取消権につき, 丸山絵美子「消費者契約における取消権と不当利得法理(1)(2・完)」筑波ロー・ジャーナル創刊号 109 頁, 同 2 号 85 頁, 角田美穂子「特定商取引法上の取消の効果について」横浜国際経済法学 14 巻 3 号 51 頁など参照。
- 32) 大分簡裁平成 16 年 2 月 19 日判決(判例集未登載), 東京簡裁平成 19 年 7 月 26 日判決(裁判所 HP)なども参照。
- 33) 村千鶴子「消費者契約における『困惑』」法セ 549 号 28 頁など参照。
- 34) いずれの場合も二重の因果関係が要求され, 要件事実の主張立証責任は消費者側の負担とされている。沖野眞己「消費者契約法(仮称)における『契約締結過程』の規律」NBL685 号 16 頁, 後藤卷則「消費者契約法における取り消しうる行為(誤認・困惑類型)」銀法 21・578 号 35 頁, 山本豊「消費者契約法(2)」法教 242 号 81 頁, 山本・前掲注 27, 6 頁, 横山美夏「消費者契約法における情報提供モデル」民商 123 巻 4=5 号 551 頁, 潮見佳男「消費者契約法 3 条・4 条」潮見編『消費者契約法・金融商品販売法と金融取引』31 頁(経済法令研究会 2001)など参照。
- 35) 例えば, 相続税の修正申告は錯誤があり無効であるとの主張が排斥された事例において, 静岡地裁平成 17 年 1 月 21 日判決(税資 255 号順号 9903)はこのように説示する。
- 36) もっとも, 契約自由の原則の下では, 消費者や投資者にも「自己責任原則」が成立するところであり, 必ずしもこれらの者を一律に弱者として捉えるべきか否かについては議論のあるところである。例えば, 投資者が会社であるケースであるが, いわゆる三井住友銀行金利スワップ取引損害賠償請求事件の控訴審福岡高裁平成 23 年 4 月 27 日判決(判時 2136 号 58 頁)は, 「控訴人会社は…シミュレーションを自らすれば, …少なくとも本件金利スワップ契約の全体の損益の概要を推測することができたものである。控訴人会社の規模や被控訴人銀行から本件説明を受けた際には, わざわざ税理士に立会いをさせる等していたのであるから, そのシミュレーションを実行する能力があったし, その専門用語の調査ないし理解も容易であったことは明らかである。それであったのに控訴人会社においては, それを懈怠した…。そして, …多額の本件差額金の支払が現実必要となった直後の段階で, 直ちに本件金利スワップ契約内容が極めて不合理なものであったと当然気が付かなければならないのに, 本件差額金の支払を重ねてその損害を拡大させたものである。その主たる原因は, …その検証もせずに, 控訴人会社にとっても当然有益なものと安易に信じたのであろうことは想像に難くないが, 控訴人会社の社会経済的地位からすると, 軽率な点があったことは否定できない」などと購入者側の自己責任を一部認定している。
- 37) ソフトローの研究について, 例えば, 中里実編『政府規制とソフトロー』(有斐閣 2008)参照。
- 38) 通達の内部拘束力については, 酒井克彦『アクセス税務通達の読み方』84 頁(第一法規 2016)参照。

●Summary

A change in the tax law in 2011 allows the government to recommend that a taxpayer amend his return. Such action is permitted so long as the taxpayer does not clearly object.

However, the change creates the possibility of confusion when considered with investor protection and consumer protection laws. Subsequent legislation is needed to remedy this problem.