

【一般報告】

国税通則法改正と税務行政の課題

2013年11月2日
日本租税理論学会第25回大会

国税通則法改正の実務への影響と課題

税理士・岡田俊明・・・P. 1

税務調査手続きの整備と税務調査の実態

税理士・本川國雄・・・P. 9

手つかずの徴収行政上の納税者の権利保護

税理士・角谷啓一・・・P. 17

納税者の権利と税理士法改正への課題

税理士・中西良彦・・・P. 27

東京税財政研究センター

国税通則法改正の実務への影響と課題

岡田俊明（税理士）

はじめに

平成23年度～24年度税制改正において、いわゆる「納税環境整備」に関する大きな法改正が行われた。国税通則法の一部改正として納税者権利憲章の制定が盛り込まれ、納税者権利保障立法の前進が期待された。しかし、未曾有の東日本大震災と福島第一原発事故が発生し、加えて「ねじれ国会」の下で、平成23年1月25日に上程された「所得税法等の一部を改正する法律案」は年度内に成立せず二転三転した。当初法案の一部が「現下の厳しい経済状況及び雇用情勢に対応して税制の整備を図るための所得税法等の一部を改正する法律案」として同年6月22日に可決・成立し、それ以外の部分は「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案」として継続審議となり、納税者権利憲章の策定に関する部分を削除する等の修正につき政府提案がなされ、さらにその修正案が民主・自民・公明3党により共同提案されて11月30日に可決・成立、12月2日に施行されるという経過をたどった。

この一連の法改正で注目すべき主要な法改正内容は、以下のものである¹。

- ① 税務調査手続の明確化（国税通則法7章の2の新設）
- ② 更正の請求期間の延長（国税通則法23条、相続税法32条の改正）
- ③ 更正の期間制限の延長（国税通則法70条の改正）
- ④ 更正等の理由附記の義務化（国税通則法74条の14及び所得税法231条の2の改正）
- ⑤ 白色申告の記帳義務及び記録保存義務見直し（所得税法231条の2の改正）
- ⑥ 更正の請求範囲の拡大（所得税法、法人税法、相続税法、租税特別措置法等の改正）
- ⑦ 罰則の新設・見直し（所得税法238条ほか改正、消費税法64条及び国税通則法127条の新設）

1 税務調査手続の明確化

今般の国税通則法改正は、昭和37年の同法制定以来の大きな改正となる。とりわけ、税

¹ 地方税法についても同時に改正が行われている。

税調査手続規定の整備については、長年の懸案²であっただけに、その改正の意義は大きい。

新たに法制化された税務調査手続は次のとおりであるが、一言でいえば、調査の入口と出口の手続が明確化されたといえる。

- ① 事前通知の義務化（通則74の9①②③）
- ② 無通知（無予告）調査の制限（通則74の10）
- ③ 調査対象の拡大の制限（通則74の9④）
- ④ 調査終了手続の明確化（通則74の11）
- ⑤ 再調査の制限

この調査手続の明確化は、課税庁に認められる質問検査権の行使を適正化することで、その自由裁量性を大幅に制限し、納税者の権利を具体的に保障しようとするものであり、従来の最高裁の判断にもとづく行政運営を制約する意味をもつ。すなわち、昭和48年7月10日最高裁第三小法廷決定（荒川民商事件）は、個別税法に規定されてきた質問検査権規定³の意義について詳細な見解を示したものであるが、「質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、右にいう質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益の衡量において社会通念上相当な程度にとどまるかぎり、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられているものと解すべく、」「実施の日時場所の事前通知、調査の理由及び必要性の個別的、具体的な告知のごときも、質問検査を行ううえの法律上一律の要件とされているものではない。」とし、当該職員に一定範囲の裁量権を容認していた。これには比例原則⁴が及ぶとしても抽象的な基準を示すにとどまっており、このことは司法の限界を示し、したがって、立法による解決が待たれていたのである。この点において、今般の法改正は具体的な基準を示したのであるから、当該職員の裁量権が制約されるのは当然である。

2 事前通知の意義

法定された事前通知事項は、次の11項目に及ぶ。

- ① 実地の調査を行う「その旨」の通知（通則74の9①）
- ② 実地の調査を開始する日時（通則74の9①一）

² 近年、政党を含む各種団体から納税者権利憲章制定や納税者権利保障立法を求める提言がなされてきた。

³ 今般の国税通則法改正に伴う税制改正において、質問検査権規定は個別税法から国税通則法に集約され、その関係罰則についても国税通則法に規定されることとなった。

⁴ 達成されるべき目的とそのために取られる手段としての権利・利益の制約との間に均衡を要求する原則。

- ③ 調査を行う場所 (通則74の9①二)
- ④ 調査の目的 (通則74の9①三)
- ⑤ 調査の対象となる税目 (通則74の9①四)
- ⑥ 調査の対象となる期間 (通則74の9①五)
- ⑦ 調査の対象となる帳簿書類その他の物件 (通則74の9①六)
- ⑧ 調査対象納税者の氏名及び住所(居所) (通則74の9①七、通令30の4①一)
- ⑨ 調査担当職員の氏名及び所属部署 (通則74の9①七、通令30の4①二)
- ⑩ ②及び③は変更可能であること (通則74の9①七、通令30の4①三)
- ⑪ ④～⑦以外の通知事項について、「非違があった場合」は調査可能である旨 (通則74の9④、通令30の4①四)

質問検査権の行使は、調査対象者の営業活動や私生活の平穩にも影響を及ぼすものであり、権限ある職員が事前に通知したうえで臨場するのが好ましいことは言うまでもない。適正手続きの観点からも当然に要請されていると考えられてきたものであり、法改正により事前通知が原則として課税庁に義務付けられたことは、事前通知は質問検査権行使の適法要件となったと積極的に解釈することが可能である。その場合、上記通知事項のうち一つでも欠けた場合は以降に実施される本調査が即違法となるかはともかく、その適法性が問題になろう。

国税通則法74条の9第4項が、「第1項の規定は、当該職員が、当該調査により当該調査に係る同項第三号から第六号までに掲げる事項以外の事項について非違が疑われることとなった場合において、当該事項に関し質問検査等を行うことを妨げるものではない。この場合において、同項の規定は、当該事項に関する質問検査等については適用しない。」と規定していることからすれば、通常の調査における調査権限は、事前通知事項の範囲にとどまることを示している。そして、通知事項以外の事項に「非違が疑われることとなった場合」にのみ調査対象の拡大が可能になるのである。したがって、事前通知した範囲を越えて質問検査権行使は原則として許されない。納税者の予測可能性の確保とあわせて、ここに事前通知の意義を見出すことができるのである。

3 改正法下における税務調査手続の運用

改正国税通則法のうち税務調査手続に関する規定は、平成25年1月1日以後に実施される税務調査について適用されている。この10か月間の実施状況から見て、以下の問題を指

摘する。

(1) 事前通知の方法

国税通則法は、事前通知の方法を規定していないから、書面でも口頭でも可能である。実際の運用は、納税義務者等との日程調整を終えたうえで、口頭による事前通知が行われている。調査対象者から書面通知の要望があった場合も、原則としてこれに応じていない。平成24年9月12日に制定され公開された国税庁長官通達「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」は、「納税義務者に対し実地の調査を行う場合には、原則として、調査の対象となる納税義務者及び税務代理人の双方に対し、調査開始日前までに相当の時間的余裕をおいて、電話等により……事前通知する。」としつつ、同じく公開された「税務調査手続に関するFAQ（一般納税者向け）」（以下「一般納税者向けFAQ」という。）問12においては、「電話による事前通知が困難と認められる場合は、税務当局の判断で書面によって事前通知を行う場合もありますが、納税者の方からの要望に応じて事前通知内容を記載した書面を交付することはありません。」と、書面通知の道を閉ざしてしまっている。その結果、通知に要する時間、内容通知の正確性に関わって障害が生じている。当初法案は調査手続における書面通知を原則としていたが、課税庁の実務負担増加を嫌悪してか法案修正段階で削除されてしまった。しかし、書面の方が確実に納税者に内容通知されるのであるから、基本的には書面で行うべきである⁵。

(2) 事前通知事項の欠落

事前通知に関しては、その通知内容伝達の明確性に極めて問題がある。主として調査担当の税務職員の不注意に起因しているとみられるが、11項目のすべてがきちんと通知されていないことが多々ある。そうすると問題は、法定の事前通知事項の一部に欠落がある場合におけるその後の本調査の適法性が問われ、調査結果としての更正処分等の無効原因たりうるかが問題となる。この点では、課税庁は現時点では無頓着であり、手続履践の不徹底さを残している。このことは、行政法上、瑕疵ある行政行為ということになるだろうが、これは取り消しうる行政行為であって司法審査の対象となるものであるが、行政行為の「公定力」⁶によって、取り消されるまでは有効と扱われる。問題は、「重大かつ明白な瑕疵」に

⁵ 金子宏名誉教授は、書面通知と口頭通知のメリットとデメリットを検討した上で、「通知の内容を正確に把握できるという意味でも、通知が、記録として残るという意味でも、文書による通知の方がはるかにすぐれている。」としつつも、一つの方法として電子メールによる通知を提唱している（『税務調査と事前通知』日本税務研究センター『税研』2013年3月、168号所収）。

⁶ 行政行為が違法・不当であっても「重大かつ明白な瑕疵」がなければ、権限ある国家機関（行政庁または裁判所）がこれを取り消さない限り、一応有効なものとして公定される効力のことをいう。

当たるかであるが、従来の我が国の税法では質問検査権の行使について、納税者に対する事前の手続的保障が欠落していたことから、法理的限界をこえた違法な調査にもとづく課税処分を違法として、事後的救済の途を用意する必要があった。そうしなければ、現実の違法な質問検査権の行使に対し納税者を救済することができないからである。しかし、事前手続が整備されたことで保障された手続が履踐されなければ、明らかに違法な質問検査権行使であり、当然に、それにもとづく課税処分も違法であり取消原因を構成するとみななければならない。

(3) 質問検査権規定の修正

国税通則法の改正の際、個別税法に規定されていた質問検査権規定が国税通則法に集約された。その際、新たに調査対象となる帳簿書類その他の物件につき「提示」・「提出」要求ができる旨の規定が付加され（通則74の2から74の6）、さらに「提出物件の留置き」の規定が設けられた（通則74の7）。もともと当該職員には「検査」の権限が認められており、提示・提出がなければ検査はできないから、検査のための方法が具体的に記述されたものと考えられ、当該職員に新たな権限が付与されたものとみることはできない。

ところで、提示・提出要求の対象物件につき条文規定に「その写しを含む。」のカッコ書きがあり、これが何を意味するかが問題になる（例えば通則74の2①）。国税庁は、国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達（以下「調査通達」という。）2-1で「提出される物件が、調査の過程で当該職員に提出するために納税義務者等が新たに作成した物件（提出するために新たに作成した写しを含む。）である場合は、当該物件の占有を継続することは法第74条の7に規定する「留置き」には当たらないことに留意する。」とした上で、一般納税者向けFAQ問4において、「調査の過程で調査担当者に提出するために新たに作成した帳簿書類等の写し（コピー）の提出を受けても留置きには当たらないこととしているのは、通常、そのような写し（コピー）は返還を予定しないものであるためです。他方、納税者の方が事業の用に供するために保有している帳簿書類等の写し（コピー）をお預かりする場合は、返還を予定しないものとは言えませんから、留置きの手続によりお預かりすることとなります。」と、条文中の「写し」は保存簿書類がそもそも写しである場合に限定して、例えば保存されている帳簿書類のコピー物は除外する。しかし、このような解釈には無理があり、素直にすべてのコピー物を提示・提出要求および留置き対象と考えるべ

⁷ 田中治教授は、質問・検査と提示・提出は「コインの裏表」だとし、「調査官から見れば『質問』・『検査』だし、納税者から見れば『提示』・『提出』なんだと思います。」としている。（「納税者の納得なしに修正申告の勧奨に応じてはならない」税理（ぎょうせい）2013年8月号P.3）

きである。調査実務においては、コピー要求が増加しており、加えてコンピュータデータのコピーや物件のデジタルカメラでの撮影も頻繁に求められていて、その規制が課題となっている。これらが留め置かれた場合、データの削除や消去が返還にあたるかが問題となる。

(4) 修正申告書等の勧奨

改正国税通則法は、調査終了の際の手続きを定めている。調査の結果は、更正等をすべきと認められる場合と認められない場合に分かれるが、後者にはいわゆる申告是認と少額非違等につき指導にとどめる場合が含まれる。前者は更正等をすべきと認めつつ、納税者の意思による修正申告書等の提出を促す道を法は予定している。

修正申告等の勧奨は、従来の課税実務で「修正申告等の懲罰」と呼ばれたものであるが、それが問題とされたのは修正申告等を「強要」することで納税者が不本意な申告をさせられ、不服申立の権利を奪われ回復不能になる点にあった。その動機は、更正等の処分の際の理由附記の回避にあったと考えられるが、今般の法改正ではすべての処分に理由附記が義務付けられ（通則74の14）、さらに更正の請求期間を1年から5年に伸長する改正（通則23①②）もなされたことで、上記「懲罰」の問題は解消したかにみえる。しかし、更正の請求によって必ずしも権利救済が保障されるわけではない（事実を証明する書類を「添付しなければならない」こととされ（通令6）、偽りの記載をした場合には新たに罰則が用意された（通則127一））し、この勧奨行為は行政指導であるが、それが「強制」されてはならないのはいうまでもない。

4 調査と行政指導

従来、強制調査ではない質問検査権に基づく調査は任意調査に区分され、それ以外の調査を「純粋な任意調査」のカテゴリーでとらえられてきた⁸。しかし、課税庁の調査実務においては、従来、その区分は曖昧で、修正申告や更正処分の際の加算税の取扱いにおいて

⁸ 北野弘久名誉教授は早くから、「純粋な任意調査を行政指導の一態様としてとらえるときは、それは調査的イメージのものであってはならず、まさに『行政指導』の枠の中のものでなければならない。」（『税理』（ぎょうせい）1971年5月号、P.124~125）とされ、金子宏名誉教授は、「税務統計資料の収集等のために、この権限を行使することは許されないが、相手方の同意がある限り任意の調査を行うことは許されると解すべきであろう（これを罰則を背景としていない純粋な任意調査という。）」（『租税法』第17版、2012年、弘文堂、P.766）としている。これに対し、新井隆一名誉教授は、「行政組織法上、たとえ税務行政機関に特定の権限が与えられていると理解されるとしても、これを相手に対して行使しうるためには、その要件を具体的に定める実体法・手続法が存在していなければならない、というべきである。」（『租税法の基礎理論』第3版、1997年、日本評論社、P.127）とする。

も基準が曖昧であった。

国税通則法改正による調査手続の明確化により、実地調査とそれ以外の調査に、そしてそのいずれにも該当しないものに区分する必要性が生じた。この点について調査通達 2-1 は、「特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的で行う行為に至らないものは、調査には該当しないことに留意する。」として、これを「行政指導」⁹として行うとしている。ところが、現実の課税実務においては混乱が生じており、納税者と課税庁とのトラブル原因となっている。「お尋ね」と称する文書による納税者照会の手法が多用されており、その書面には「行政指導」である旨が明記されていながら、例えば、「上記の期限までに、書類をご提出いただけない場合には、調査を実施する場合があります。この調査の結果、申告内容を是正することとなったときは、過少(無)申告加算税が課されることがあります。」などの記載が併記されている。行政指導は相手方の任意の協力を求めるものであるから、このような回答の強制を伴う文書は行政手続法に違反¹⁰するものと考えられる。

また、調査手続の法制化により、事前通知および申告是認通知（更正決定等をすべきと認められない旨の通知）は実地調査の場合に義務付けられ（通則 74 の 9①、74 の 11①）、調査結果の内容説明（通則 74 の 11②）、および修正申告等の勧奨の際の書面（教示文）交付（通則 74 の 11③）の手続きは、実地調査以外の調査にも適用になる。さらに、加算税の課税に関しては、納税者による自発的修正申告等の場合は、「更正(決定・告知)があるべきことを予知してされたものでない」（通則 65⑤、66⑤、67②）から過少申告加算税は課されず、無申告加算税および不納付加算税は5%の割合による課税となる。したがって、その場合は重加算税も課税できない。納税者の権利保障のためには、こうした手続きとその取扱い基準が明瞭でなければならない。加えて、行政指導が強制を伴い、あるいは課税庁の所掌事務等の範囲を逸脱するものは違法であるから、課税庁には慎重な行政運営が求められるのである。

おわりに

国税通則法改正に関しては、ほかにも議論すべき課題、重要論点も多い。この報告では、

⁹ 「行政機関がその任務又は所掌事務の範囲内において一定の行政目的を実現するため特定の者に一定の作為又は不作為を求める指導、勧告、助言その他の行為であって処分に該当しないものをいう。」（行手 2 条六）

¹⁰ 「行政指導に携わる者は、その相手方が行政指導に従わなかったことを理由として、不利益な取扱いをしてはならない。」（行手 32②）

時間の制約もあり実務上問題になっている点に焦点を当てて限定的に論じた。今般の法改正については、納税者の権利保護の観点から否定的な評価も存在する。しかし、法案の提案・審議過程においてはともかく、いったん成立した法律については、これを納税者権利保護の観点から積極的に解釈論を展開することは有益であると確信する。その一つの試みとしての報告である。

国税通則法の当初の法案¹¹には、第1条の目的規定に、「国民の権利利益の保護を図(る)」という文言の挿入が予定され、4条を新設して「納税者権利憲章の制定」を盛り込んだが、実現されなかった¹²ことは、納税者の権利保護の観点からは残念な結果となった。また、新設された調査手続に関しても、繰り返し議論されてきた「調査理由の開示(告知)」は当初法案にも盛り込まれなかった。任意調査の法的限界を明確化するうえで欠かせない規定であるが、課題として残している。調査手続の法制化によって、課税庁の調査実務負担が増加し、調査件数減少の影響が出ている。当然のことではあるが、国税庁は質問検査権に基づく調査と、それ以外の純粋な任意調査の手法を混在させて納税者接触率を向上させようと模索している。結果、法律に定めのない手法により調査「権限」が拡大されては納税者の権利が侵害されかねないから、その歯止めの議論が重要になる。

さらに、今般の国税通則法改正で、その第7章の2に、「税務代理人」の意義規定が創設されている¹³。税理士の代理権確立には至らないものの、税務調査における税理士等の役割が一定明確化されたといえよう。この改正が税理士法改正には反映されていない、この点も今後の課題として残されている。

最後に、今回の国税通則法改正は、租税確定手続、とりわけ調査手続(事前手続)に関する法制化・明確化がなされたのであるが、徴収手続に関してはまったく置き去りにされている。徴収手続に関する研究は一定存在する¹⁴が、実務上問題が多く生起していることを考慮すれば、国税徴収法改正を行うことが現実課題となっていることを指摘する。

¹¹ 国税通則法の当初の改正案では、法律の名称も「国税に係る共通的な手続並びに納税者の権利及び義務に関する法律」(略称国税手続法)に改めることが予定されていた。

¹² 成立した改正国税通則法106条は、「政府は、国税に関する納税者の利益の保護に資するとともに、税務行政の適正かつ円滑な運営を確保する観点から、納税環境の整備に向け、引き続き検討を行うものとする。」としている。

¹³ 税務代理人とは、代理権限証書を提出している税理士、税理士法人、通知弁護士および通知弁護士法人をいう(通則74の9②)。

¹⁴ たとえば、中村芳昭「国税徴収法の現状と課題」租税法学会『租税徴収法の現代的課題』所収(「租税法研究」33号、有斐閣、2005年)がある。

税務調査手続きの整備と税務調査の実態

税理士 本川 國雄

はじめに

改正国税通則法による調査手続きについては、平成24年10月から12月まで全国で試行調査が実施され、平成25年1月1日から本格実施に移された。この間、国税庁は職員に対し各種の研修教材や職員用FAQ（Frequently Asked Questions=よくある質問）を作成、平成24年9月12日、長官通達「調査手続の実施にあたっての基本的な考え方等について」（以下事務運営通達という）及び「国税通則法第7章の2（国税の調査）関連通達」（以下「調査手続通達」という）を発遣し、具体的な調査手続きについてその実施策を具体化し周知徹底を図っている。国税庁はホームページで、『「納税環境整備に関する国税通則法の改正」について』を掲載し、関係パンフレットのほか「税務調査手続き等に関するFAQ」を「一般納税者向け」及び「税理士向け」にそれぞれ公開するなどの対応を行った。

また、本格実施後における実地調査の所要日数は、課税庁、納税者の双方が不慣れであることや、調査手続の法制化により従来曖昧に処理されてきたことが、手続きの各段階において実施の厳格化が求められ、事務量が相当増大することが当初から予想されていた。しかし、国税庁は、実質的には一般調査（法人課税）で1日程度の増加を見込み指令したが、実地調査件数は、平成23事務年度¹比で、概ね60%程度しか達成できなかったようである。

そのため、国税庁は、平成25事務年度における中期的最重要課題として、実地調査以外の多様な方法（机上調査や行政指導との組み合わせ）により接触率を増加させ、納税者との接触割合を高めようとして、税務行政の大幅な見直しを進めている。

本報告は、試行を含めたこの1年間の税務調査の実態と現時点での課題を明らかにし、納税者の権利擁護を目指す税務行政の実現に寄与すべく行うものである。

1 税務職員向け各種研修教材や調査手続き通達等の特徴

国税庁内はその内部で、職員向けに膨大な分量の研修教材等を作成配布している²。これ

¹ 国税庁の事務年度は、定期人事異動期の7月から翌年6月までとされている。

² ここで取り上げるのは、「国税通則法改正に伴い法制化された税務調査手続等の先行実施について」（平成24年3月指示 東京国税局）、「税務調査手続研修」（平成24年7月教材 国税庁）、「改正国税通則法FAQ」（平成24年7月職員用・税理士用・納税者用 国税庁）「事前通知の可否の判断について」（平成24年9月国税庁課税総括課）、「事務運営指針」及び「税務調査手続通達」、「法令解釈通達」（国税庁平成24年9月）がある。

らの文書に共通して示されている基本的考え方は、「手続の透明性及び納税者の予見可能性を高め、調査に当たっては納税者の協力を促すことで、より円滑かつ効果的な調査の実施と、申告納税制度の一層の充実・発展に資する観点及び課税庁の納税者に対する説明責任を強化する観点から、従来運用上の取り扱いが法律上明確化されたところである」³というものである。

国税庁は、従来運用上の取扱いが法制化されただけで従来と変わらないことを強調しているかにみえるが、過去に職員向けに作成された質問検査権行使に関する見解⁴と対比すると、「調査理由の開示」の問題を除き、税務調査の各過程において、従来、調査担当者等の裁量により当然の如く行われていた行為が、今回の法改正で相当制限され、手続きが整備され明確化されたことは明らかである。事前通知の義務化、調査終了手続の明確化、全ての不利益処分に対する理由附記の義務化に加え、課税庁内部における再調査の適否判定・無予告調査の要否判定の厳格化、反面調査の必要性判定、争点事項に対する法的根拠や事実確認、推認事案⁵における証拠の収集と保全などが求められることになり、実務上において相当な変化が期待される。

しかしながら、一方では従来調査手法の維持と事務の効率化を意識した課税庁のご都合主義的な法令解釈や指示も目立つ。特に、事前通知では、課税庁の権限が制限される「実地調査」を狭く限定して適用しようとしていること、反面調査については、改正国税通則法の条文に変更がないことを理由に事前通知せずに調査ができるとしていること、提示・提出及び留置き対象物件が「その写しも含む」とされていること⁶について、保存物件の写しそのものに限定する⁷など課税庁にとって物件のコピーを確保すべく好都合な解釈をしていることが指摘できる。

2 実地調査事務量増加の実態

³ 「国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達」（調査手続き通達）は、平成24年7月2日付でパブリックコメントに付されて（7月31日締め切り）142通の意見が提出され、当初案を修正のうえ公表された。

⁴ 例えば、「税務調査の法的知識」（昭和51年、国税庁）、若手職員向け研修教材「調査における法的知識」（平成17年、東京国税局法人課税課）、「税務調査の概要」（平成17年、東京国税局個人課税課）等による。

⁵ 従来課税調査で往々にして見受けられた、家事費按分等における「話し合い決着」が難しくなったとして、「推認」のカテゴリーによる調査手法開発が検討されている。

⁶ 国税通則法74条の2から同法74条の6までにおいては、検査対象となる帳簿書類その他物件の提示・提出要求ができるのは「当該物件（その写しを含む）」とされ、同法74条の7は「当該調査において提出された物件を留め置くことができる」と規定している。

⁷ 調査手続通達2・1（1）は、「提出される物件が、調査の過程で当該職員に提出するために納税義務者等が新たに作成した物件（提出するために新たに作成した写しを含む。）である場合は、当該物件の占有を継続することは法第74条の7に規定する「留置き」には当たらない」としたうえで、納税者向けFAQの間4は、「調査の過程で調査担当者に提出するために新たに作成した帳簿書類等の写し（コピー）の提出を受けても留置きには当たらないこととしているのは、通常、そのような写し（コピー）は返還を予定しないものであるためです。」と念押ししている。

改正国税通則法による実地調査の所要日数の増加は顕著であるが、国税庁作成の諸資料と経験則からみて、以下、改正法に基づく調査現場の実情をみてみたい。国税庁にとっては、実調率⁸や接触率の低下を懸念し、新たな接触方法を模索することになる⁹。

- (1) 実地調査を指示された当該職員は、事前通知の前に納税義務者等に電話により調査の日時を打診し、合意成立の後、11項目の通知事項について、事前通知を行う。実地調査対象納税義務者と税務代理人に通知しなければならない。従来、事前通知を行う場合は、代理人の税理士がいる場合には1~2回の連絡でかつ5分程度で済んでいた当該職員の事務が、法改正後は、連絡の相手が税理士で比較的慣れている場合でも一人につき15分程度は必要になるし、連絡時に対象者が不在のケースも多く、すべての事前通知を完了するには1週間以上の日数の経過を要するケースもある。書面による事前通知がなされず口頭による通知としている¹⁰ことから、通知すべき内容の確定、通知の有無の確認、相手方の同意事項の確認等相当の手間を要することとなっている。
- (2) 改正前の準備調査では、当該職員は調査事案の交付を受け、特殊な事案以外は概ね申告内容の分析と内部資料を照合して調査のポイントを絞る程度で臨んだ。改正後は、再調査の適否判定のために、過去の調査等の事績の確認が必要になり¹¹、さらに、無予告調査を行おうとする場合には、国税通則法74条の11規定の要件を満たしているか、その要否判定のために、過去の調査や資料情報の分析、決裁が必要になる¹²。従来、無予告調査は統括官の指令だけで行われていたが、改正後の実務取扱いでは、重要審議会を経て実施許可の署長決裁が必要であり、「現金取引を行っていることのみ」(調査手続通達4-7)、「過去に不正計算があったという理由だけ」、「同業者に不正計算が多いのみ」等の理由だけでは足りず¹³、「客観的に」判断することを職員に求めている。その背景には納税者からの調査手続きの違法性の主張への対抗があり、準備調査の段階で内観調査¹⁴や外観調査等の準備調査に時間を要す

⁸ 調査実施件数÷全調査対象件数

⁹ 岡田報告を参照

¹⁰ 事務運営指針通達第2章2(1)は、「納税義務者に対し実地の調査を行う場合には、原則として、調査の対象となる納税義務者及び税務代理人の双方に対し、調査開始日前までに相当の時間的余裕において、電話等により、法第74条の9第1項に基づき、実地の調査において質問検査等を行う旨、並びに同項各号及び国税通則法施行令第30条の4に規定する事項を事前通知する。この場合、事前通知に先立って、納税義務者及び税務代理人の都合を聴取し、必要に応じて調査日程を調整の上、事前通知すべき調査開始日時を決定することに留意する。」としており、書面通知をあえて行わないこととしている。改正法は通知方法を規定していない。

¹¹ 国税通則法74条の11は「新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとき」に限って再調査を可能としており(同条第6項)、ある納税義務者を調査対象とする場合は、当該職員はその調査(あるいは調査対象年度等)が再調査に当たらないかの事前検討が欠かせないことになる。

¹² 課税実務では、税務署においては税務署長の、国税局においては担当部長決裁を必要としている。

¹³ 職員向けの「税務調査手続等に関するFAQ」問2-3~問2-5。

¹⁴ 内観調査は、職員が客を装って店舗等の実態を事実上調査するもので、「おとり調査」ないしは「事前

のものとなり、調査現場ではその理由付けに苦慮している実情がある。

- (3) 改正国税通則法は、修正申告等の勸奨を調査終了手続きの一環として法制化した
が、一方で納税義務者が修正申告等をした場合でも、5年間の更正の請求ができる
こととなった。さらには、不服申立、訴訟へと発展する事案が増加する可能性があ
る。

国税庁は、これらの訴訟等を意識した対応策を調査事務に新たに導入している。
具体的には審理担当者を増員し、調査担当者には「争点整理表」の作成を義務付け
るとともに、随時、統括官、審理担当者、副署長への復命や決裁を義務付けている。
「争点整理表」の作成基準は、当初から争点が見込まれる事案や調査過程で争点が
発生した事案のほか、一定の増差所得基準に該当する事案とされており、調査件
数の相当部分が対象になっている。整理表の記載内容は、争点の概要、法律上の課
税要件、事実関係、担当者の事実認定、納税者の主張、根拠となる証拠等であり、
納税者とのやり取りを時系列的に記載させる。決裁前の審査も厳しく担当者にとっ
ては、最も調査所要時間増加の要因になっており、精神的にも負担がかかる事務で
あると言われている。このような内部手続きの整理は、結果として納税者の権利擁
護に役立つものとなっているといえなくはない。

- (4) 非違のあることが納税者の供述からも明らかではあるが、その具体的な金額等が
確定できるほどの物証に乏しく、納税者の供述や間接証拠から推認せざるを得ない、
いわゆる「推認事案」について、法改正以前は、納税者側と調査担当者との“阿吽
の呼吸”や「説得」による「合意」で修正申告等を徳通し、一件落着というケース
が少なからず存在していた。しかし、5年間更正の請求が可能になったことから、
納税者が非違を認めたことのみをもって調査結果の内容説明とはいえず、まして更
正決定の理由には不相当とされるという問題が生じる。そのため国税庁は、納税者
から非違に関する事項を適切に聴取し、その内容を聴取書又は調査報告者等に确实
に記録として残すとともに、当該供述を補完する間接証拠を的確に収集するよう指
示している。裏を返せば、見解の相違等により納税者が否認割合等について同意せ
ず、聴取書に署名押印しなければ、修正申告等の勸奨や更正決定が難しくなること
がすいさつできる。したがって、課税庁が比較的少額な推認事案でも課税を実行す
るには、相当な証拠の収集と保全が必要になる。それだけ、調査は慎重にならざる
を得ないのである。

- (5) 調査結果の内容説明は、法改正前の調査では調査過程における説明と折衝、調査
結果との説明の区分は不明確であったし、大部分の調査事案は統括官レベルの最終
判断で行われていた。法改正後は「調査結果の説明書」を作成し統括官と審理担当
官の決裁を受け、更に一定の基準に該当する事案は副署長または署長の決裁を了し
た上でなければ結果説明ができなくなり、従前に比し処理事務量が嵩んでいる。ま

調査」という指摘もでき、その違法性が問題視されうる。

た、更正決定の理由附記は、法的根拠・事実関係・計算根拠の附記をはじめ訴訟に耐えられる内容が求められ、統括官会議等ではマニュアル書の作成を上庁に要請している。

- (6) 調査が終了して修正申告等の勧奨を行う場合は、当該職員は口頭で説明するとともに教示文書「修正申告等について」を交付し、納税者は交付を受けた旨の署名押印をすることになる。また、申告是認の場合、当初事前通知した税目や年度ごとに「更正決定すべきと認められない旨の通知」を行うことになる。こうした手続きの明確化は、当然に課税庁内部では従前より事務量が嵩むことになる。
- (7) ただし、上記で明らかにしたような事務量の増加などによる税務行政への影響だが、主因は法制定後の過渡期にかかわらず、研修の不足と調査体系の改革が進んでいないことによる。付言すると、税務行政の現時点での影響を理由に、従来型の調査手続きに戻してはならない。

3 手続法制化に伴う実務の実態と課題

(1) 事前通知の現状とあらたな課題

国税庁は、事前通知について大きなトラブルになった事例はない、また簡易な誤りも減少しつつあるとしている。実際には、平成24年10月以降の試行期間及び平成25年1～6月期では、調査日時の調整後担当者が通知事項の一部の通知を失念し、納税者に統括官が謝罪して調査着手できた事例、調査が打ち切りになった事例が出ている。平成25年7月の人事異動後は各国税局ともに、概ね「事前通知チェック表」を活用して通知を励行しているが、「日時・場所は変更できる旨の説明」や「通知事項以外に非違が疑われた場合は、改めて通知しなくても質問検査できる旨の説明」を欠くケースが見受けられる。

事前通知しても、納税者本人と接触できず直接通知できない場合や、通知途中で電話を切られる事例もある。代理人への通知では、「分っているからもういい」とか「調査開始直前に通知してくれればいい」と断られるケースがあり、法令どおり手続きをせず（出来ず）に調査に着手しているケースがある。また、当初国税庁も想定していなかった、家族を通じた通知の適否、相続税調査における複数の相続人全員への通知の必要性、複数の税務代理権限証書が提出されている場合の税務代理人全員への通知の必要性、納税者が修正申告に同意している事案（争点がない）でも争点整理表の作成を要求、調査結果の内容説明に先立って税理士等に修正申告書原案の作成を求めてよいか等々の新たな課題が表面化している。

国税庁は、事前通知できないまま臨場したら納税者がいた場合、即調査に移行できるかの問いに対し、原則として調査に移行できない（無予告調査に該当し、適否判定・重要事案審議会が必要）と指示している¹⁵。また、家族を通じた通知については、権限委任の範囲

¹⁵ FAQ（職員用）事前通知問1-2及び東京国税局全管個人課税・資産課税部門統括官会議（平成25年5月30日）

を確認したうえで、一定の業務執行の権限を受けている者を「通じて」納税者に通知を行えるのであって、納税者に「代えて」行う事は認められない。専従者である妻は可能と考えられるが、単に家族であるということのみでは権限委任を受けている者とは言えないと指示している¹⁶。

しかし、他方で相続税調査の事前通知については、実地調査を行う予定がない相続人に対し、法令上の事前通知は不要であり、原則として、通知が必要になった時点で質問検査権を行使する前に法令上の事前通知を行うことになることを説明している。相続税の調査対象になる課税標準は相続人全員に係るものであり、実地調査対象とされる特定の相続人だけの相続財産の調査を行うわけではない。また、相続人間に係争がある場合には新たなトラブルの原因になる可能性がある。国税庁が調査事務量の確保を優先させ、「事前通知は実地調査を行う相続人だけで足りる」とする論理に矛盾があり、是正が必要であろう。

(2) 法制化されなかった反面調査の手続き問題

改正国税通則法は実地調査を行う場合、事前通知を原則とすることを明定している。反面調査は、本調査の補完調査であり本調査の一部である以上その手続きも本調査に準じなければならない。また、反面調査は取引先との信用問題に直結することから、国税庁自身が「反面調査は客観的に見てやむを得ないと認められる場合に限り行うこととする」¹⁷と制限的に考えており、単に取引があることのみをもって行ってはいけない旨の指示をしている。しかし、国税庁は反面調査手続については、国税通則法改正前後で条文規定に変化がないことをもって、特に規制はないという態度を示している¹⁸。しかし、納税者本人の調査は原則として事前通知によるとされたのに、取引先という他人（第三者）の調査は事前通知不要というのは論理性にも常識にも欠けている。反面調査は、当然、事前通知によらなければならないと考えるべきである¹⁹。

相続税調査における調査着手前の金融機関への取引照会は、法改正後一部の国税局で実施を手控えるという動きもあったようであるが、国税庁は従前どおり実施させている。国税庁は、「任意の取引照会であり調査ではない」と説明しているが、実際には、「準備調査における金融機関等への取引照会（反面調査）」と記述²⁰するように、明らかに反面調査又は事前調査というべきものとなっている。この種の取引照会は、特定の調査対象者の取引

¹⁶ 法解釈通達の「趣旨説明について」の3-5（通知当の相手方）の注書き及び、東京国税局全管個人課税・資産課税部門統括官会議（平成25年5月30日）

¹⁷ 税務運営方針（昭和51年4月1日 国税庁長官訓示） 「調査方法等の改善」

¹⁸ 「調査手続等に関する当面の事務実施要領について」（平成25年9月20日 指示 国税庁）及び「改正法概要研修」の④反面調査手続（平成24年7月 国税庁）

¹⁹ さすがに国税庁は、当該職員の裁量に委ねられているとは言えずに、「反面調査において、期間や対象者についての定めがないので、担当者の合理的な判断に任されるので、妥当性がないとは言えない」（平成25年10月19日 川越税務署が国税庁に問い合わせた統一見解）

²⁰ 国税庁の「平成25事務年度における課税部（部門）の事務運営に当たり特に留意すべき事項について」（通達）についての、東京国税局統括官会議資料より（平成25年8月 日開催）。

について行われており、調査対象選定のための情報収集とは言えない。銀行に対する反面調査については、過去に国税庁と全国銀行協会との間で論争があり、最終的には「銀行調査表」を提示して行うこととして合意を見ているように²¹、質問検査権の行使以外の方法による銀行取引内容の調査は例外的なものである。課税庁が、本調査の前に反面調査ができる根拠を、最高裁判例²²としているが、相続税調査における金融機関等の取引については、本調査において質問検査し必要な物件の提示・提出を求めればほぼ解明できることであり、通常、反面調査の必要性は認めがたい。まして、現在行われている事前通知前の反面調査は違法なものとなろう。

次に、改正国税通則法では、事前通知した事項以外に調査対象を拡大できる場合を限定している。すなわち、通知していない事項に「非違が疑われることになった場合」にのみ制限される。しかし、実際の税務調査においては本調査の期間を直近3期と通知したにもかかわらず直近7期分と進行年分までを対象とし、かつ、その対象者も事業に全く関係のない役員（中学生2人）にまで広げる反面調査を実施した事例がある。

4 おわりに

調査手続きの法制化に伴う税務職員の習熟度は、相当なばらつきがある。担当者によっては従前と同じ感覚で調査を実施しており、その上司もそれを容認している例も散見される。それは、国税庁自身が税務行政を取り巻く状況の変化に対応できておらず、実調率の維持と増差額²³や調査件数重視による成績主義的管理運営を行って、調査の現場には研修や自己研鑽する時間的保障がないという実情の反映と見ることができる。

同時に、納税者やその税務代理人の権利意識や改正国税通則法の理解の欠如の問題も否定できない。個々の納税者はともかく税の専門家である税理士等は、顧問先の権利擁護のため調査等の各段階において敏感に対応すべきであるが、課税庁とともに反応が鈍い現実もある。

以上、国税通則法改正による税務調査手続きの法制化以降の制度定着に向けた実情の一端

²¹ 全国銀行協会の加盟銀行への通達文書（昭和30年7月21日全銀協・通業第154号）は、①質問・検査にあたり、税務職員は所轄署長の正式な調査承諾書を呈示して銀行の承諾を得ること、②調査が普遍的に個人別の預金調査に及んではないこと、としている。これに先立つ昭和26年10月16日大蔵省銀行局長通達、蔵銀5363号及び国税庁通達直所1-116「金融機関の預貯金等の調査について」は、「直接金融機関について調査を行わなければその者について適正な課税又は滞納処分等が出来ないと認められる場合」として、「相続税、富裕税等の課税に関して、調査時の預金残高を確認する等のため必要がある場合」「所得税又は法人税の課税標準の調査に当り、所得金額の計算につき必要な帳簿書類がないなどの真实性を疑うに足る相当の事由がある場合において、その者の業種、事業規模等から見て通常銀行取引があると認められ又は銀行取引のあることを推定するに足る相当の事由があり、且つ、その銀行取引を調査しなければ取引の事情が明らかとならない場合」などを例示していた。

²² 「客観的な必要性があると認められる場合は、本人調査を経ないで反面調査を認める」（最決S48.7.10、最判S58.7.14）とするが、今般の国税通則法改正以降は、その射程は大幅に狭まることになる。

²³ 調査による修正申告や更正決定額と当初申告額との差額

を報告し、最後に納税者の権利利益擁護を保障する納税者権利憲章の制定や権利保障立法の実現の必要を指摘して報告とする。

手つかずの徴収行政上の納税者の権利保護

東京税財政研究センター

税理士 角谷 啓一

はじめに（問題の所在）

憲法14条に定める「法の下での平等」とは、租税面では「応能負担の原則」を意味すると解される。「応能負担」というと、「課税問題」に限定して理解されがちであるが、この原則は憲法上の要請であるから、当然に徴収手続面にも及ぶと解すべきである。

徴収手続における応能負担の徹底のためには、「納税緩和の手続全般」が重要であり、具体的には、国税通則法（以下「通則法」という。）46条の納税の猶予¹、国税徴収法（以下「徴収法」という。）151条の換価の猶予²及び同153条の滞納処分の停止³などの制度のほか、差押禁止財産、延滞税の免除など、納税者の権利・利益につながる諸規定・諸制度を挙げることができる。これら納税緩和の法令諸規定について、北野弘久名誉教授は「憲法が要請する応能負担の原則の考え方は、（課税面だけではなく）徴収面にも及ぶ」と確認した上で、制度の適用に当たっては、「課税庁は、納税の猶予等の措置を積極的に承認すべき職務上の法的義務を負う」とした⁴。

これら納税緩和のための現行の諸手続を仔細に検討すると、法令のほか通達・事務連絡や国会での答弁等も含めると多くのものが存在している。ただし、これらの制度は体系的ではなく、さまざまな箇所に散在していることから、納税者の権利保護という観点からの理解が薄くなる点は否めない。そこで、東京税財政研究センターは『差押え』を出版し、納税緩和諸規定の体系的な整理を試みた⁵。

このような納税緩和のための諸制度が現に存在するにもかかわらず、近年、納税者の実情をかえりみないで、強制力の行使をいたずらに先行させる滞納処分事例が目立っている。

¹ 地方税法15条では「徴収猶予」。

² 地方税法15条の5。

³ 地方税法15条の7。

⁴ 「全国商工新聞」2008（平成20）年2月11日付。

⁵ 中村芳昭監修・東京税財政研究センター編著「差押え」（2012年、東銀座出版社）P.123～129。①差押えに関する滞納納税者の保護、②質問検査に関する滞納納税者の保護、③納税に関する緩和措置、④延滞税の軽減措置、⑤人為による異常な災害・事故による延滞税の免除措置、⑥税務行政上の滞納納税者等への配慮などに整理できる。

むしろ、地方税、社会保険料などの行き過ぎと思われる処分事例が際立っており、結果、自殺・餓死・倒産といった悲惨な事態に追い込まれる事例も見受けられる。

ところが、今般の納税者権利保護に資するための国税通則法改正による手続規定の法制化・明確化においても、租税徴収手続については手つかずのまま放置された。そこで、権利保護のための一定の制度がありながらも、なぜ、滞納処分行政の中で事実上納税者の権利保護が「手つかず」状態に置かれているのか。徴収法を中心とする現行徴収制度が抱える問題点を明らかにし、その上で、徴収手続上、納税者の権利を保護するために何が求められるのかを検討する。

1 滞納処分行政の最近の特徴

- ①いきなり売掛金の差押えを受け、会社解散を強要され、自殺。
- ②たこやき専用車を差押えによってタイヤロックされ、一家が飛び込み心中、6人が死亡。
- ③差押禁止財産（児童手当）を預金口座へ入金直後に差押えを受け、取立てられた（一審納税者勝訴、係争中）。
- ④年金（差押禁止財産）を差し押さえられ、高齢者が餓死。

これらの事例⁶は、滞納処分の行き過ぎを示す典型的なものといえることができる。中には、納税者の自殺・餓死といった最悪の事態も含まれている。これらにみられる共通点は、次のとおりである。

○滞納者の生活および事業の実情・実態把握をほとんど行わず、その実情とは無関係に、年金・預金・売掛金など滞納者にとって致命的な差押処分を先行させる。

○行政（担当官）が、滞納者に絶対実行不可能と思われる要求を突き付け、執拗にその実行を迫る。

そこで、最近の滞納処分行政の傾向をみると、概ね次のようにいえる。

- ① 2013（平成25）年3月29日鳥取地裁判決⁷にかかわらず、預金に入金された児童手当、年金など差押禁止（又は制限）財産に対する、狙い撃ち的な差押えが後を絶たない（納税者勝訴の判決後、自治体によっては、納税者側からの抗議等によって処分を取り消す例もみられる）。

⁶ 前掲、中村「差押え」P.178～183 参照。

⁷ 鳥取県が行なった地方税滞納処分にかかる裁判で、納税者が勝訴した。差押禁止財産（債権）である児童手当が、納税者の預金口座へ入金されるのを知りながら、それを待ち構えて差し押さえたとして、鳥取地裁はこの差押処分を違法とした。県は控訴している。

②タイヤロック方式による自動車の差押え（資料①）が各地で実施されているが、その際、「営業上の必要その他相当の理由があるとき」は、納税者側から「車の運行・使用」を申立てることができる（徴71⑥）が、徴税側はその手続につき滞納者に何ら教示しない。

③自動車差押の場合、最近、東京都で考案（職員提案制度平成24年度最優秀賞）したミラーズロック方式がタイヤロック方式にかわって各地に普及しつつあるが、これはサイドミラーに差押え（占有）した旨を「ド派手で見やすく」（資料②）表示するものである。行政側は、納税者の羞恥心を利用して徴収率アップを図るのが狙いといえる。

④臨場して滞納処分を行う際、「滞納は許さない！！捜索・差押え実施中」と側面と前面に大書きした公用車（資料③）を滞納者の自宅前に横付けする。これも、納税者の羞恥心を刺激するという手法で徴収率アップを図ろうとするものである。

⑤地方税及び公共料金（市営住宅、保育料、給食費など）を滞納している者の内、「誠意が認められない特定の滞納者」とされた者に対して、行政サービス、例えば、乳幼児の医療費の一部給付、一人親家族の医療費の一部給付、重度身障者の医療費の一部給付などの停止又は制限を行う自治体が増えている。

⑥納税の猶予、換価の猶予などの納税緩和制度を実際に適用する例は極めてまれで、分納を認めたととしても、単なる「納付誓約」にとどまるものが大部分である。

このような最近の滞納処分の特徴を要約すれば、①滞納者の実情を斟酌せず、差押え至上主義に走る、②到底実行が不可能な無理難題を押し付ける、③納税者に有利な手続等の教示や行政指導を行わない、④滞納者の羞恥心をあおり、徴収率・収納率アップに利用する（この手法は、徴収手続とは全く別次元のいわば「禁じ手」であり、滞納者への権利侵害といえよう）、⑤税の徴収は、あくまでも定められた徴収権の行使によって行うべきところ、「行政サービスの停止・制限」といった、これまた「禁じ手」（違法性も否定できない）を公然とつかう、⑥通則法・徴収法によって定められている分納制度等の適用は極めて限定的で、活用を狭めている、⑦不服申立又は苦情処理の機能が不十分、などを指摘できる。

こうした滞納処分行政の傾向をみると、適切な徴収権の行使を超えた、明らかに行き過ぎで強権的処分偏重ということができよう。同時に、人格権の侵害（憲法13条）という憲法上の問題点も指摘できる。

2 徴収法とはどのような法律か

徴収法1条は、「国税収入を確保することを目的」とし、「滞納処分その他の徴収に関する

る手続の執行」について規定しているが、周知のとおり、国税債権の強制的な徴収を行うための徴収法は、地方税、社会保険料などを含めた租税公課の滞納処分を行う一般法として機能している。

まず、わが国租税徴収制度の骨格をみる。自力執行権と租税優先権を付与し、それを執行する行政に幅広い裁量を許容しているのが特徴である。

現行の徴収法は、およそ3年間にわたる租税徴収制度調査会の審議と答申⁸を経て、明治30年に制定された旧徴収法を全文改正し、昭和35(1960)年1月に施行された⁹。現行徴収法は、私法秩序の尊重(租税と私債権との調整など)、徴収制度の合理化(第二次納税義務の整備・制度化など)等の新しい装いはあるが、「租税徴収の確保」(1条)を第一義とする観点から、「自力執行権」を付与し、旧法より一定部分は後退したものの「租税の一般的優先権」を承認した。すなわち、徴収法の基本部分においては、旧徴収法制定当時の強権性と行政側の裁量権を継承したものとなっており、「強制処分」と「緩和制度」双方の規定ぶりの違いに、「徴収法の強権性」を確認することができる。

たとえば、徴収法47条は「差押の要件」について、「督促状を発付した日から起算して10日を経過した日までに完納しないとき」に、「差し押さえることができる」ではなく、あえて「差し押さえなければならない」¹⁰と規定している。これに対し、徴収法151条(換価の猶予)、同153条(滞納処分の停止)などの徴収緩和の規定は、「換価の猶予(処分の執行を停止)することができる」と規定している。これは、行政側の裁量権を認めたものであり、納税者側の申請権と、行政側が緩和措置を適用しないことに対する不服申立ての権利を排除したことにほかならない。

この規定ぶりの違いから、搜索・差押・換価(公売)などの自力執行権行使は滞納整理の「原則」であって、猶予(分納)などの緩和措置は特別な事情のある場合に限った「納税者救済のための例外的な制度」という考え方を導きだし、「猶予を許可するか否かを税務署長の裁量に委ねているものと解するのが相当」という運用を行なっている¹¹。その結果、納税者救済のための換価の猶予などの適用は極めて制限的に運用されるのである。加えて、徴収法142条は、行政側が滞納処分のため裁判所の令状なしで、本人及び第三者に対して、

⁸ 租税徴収制度調査会の答申は、1958(昭和33)年12月8日に行われ、この答申を踏まえて現行徴収法が制定された。

⁹ 現行国税徴収法は、1959(昭和34)年4月20日に公布され、1960(昭和35)年1月1日に施行された。

¹⁰ 旧徴収法は「差押フヘシ」(10条)と規定している。

¹¹ たとえば、2010(平成22)年1月18日名古屋地裁判決、その控訴審である2010(平成22)年5月26日名古屋高裁判決(公刊物未登載)。

自力で捜索を行う権限を認めている。

また、徴収法には不合理な規定が法改正時に是正されないまま残されているものもある。たとえば、建設労働者の勤務先が滞納していて取引代金（売掛金）の差押えを受けた場合、税務署等の差押・取立に対する労働者側の対抗手段が事実上ないため、まったく善意の第三者である建設労働者に支払うべき賃金が支払不能となってしまうという問題が、現に起きている¹²。

3 納税者の権利はなぜ手つかずなのか

法に基き確定した租税等を、払う人と払わない人がいれば、納税者間に不公平が生じる。このような場合、前項で述べた公権力の作用によって、納税面における不公平の是正を図ることが求められる。すなわち、「租税徴収の確保」という目的を含め、こうした滞納処分
の機能・必要性について異論はなかろう。

他方、滞納処分は公権力の行使によって、納税者の財産権をはく奪し、時には人間の尊厳に対して重大かつ深刻な影響を及ぼしうる。しかし、滞納者といえども憲法上の生存権・財産権が保障されるべきであることについても論を待たない。

したがって、徴収手続面において、憲法 84 条の租税法律主義に基づく「課税（徴収）要件明確化の原則」、「税務行政の合法律性の原則」を遵守した上で、憲法 31 条に基づく明確な適正手続によって納税者の権利保護が図られるべきである。しかし、現実の滞納処分行政においては、この点が手つかず状態なのである。なぜ、手つかずなのか。その原因を、現行徴収法制定時にさかのぼって考察したい。

(1) 強権力行使（手続）が裁量に委ねられた経緯

徴収法の強権性と行政側に許容された裁量問題について、半世紀前、国税徴収法制定に携わった租税徴収制度調査会会長の我妻栄東大教授（当時）は、昭和 35（1960）年 1 月、「国税徴収法精解（初版）」の出版に当たって次のような「序文」（以下「我妻序文」という。）を寄せている¹³。

我妻教授は、「私債権が他の債権に優先する効力を与えられる場合には、法律にその要件が極めて正確に定められている。また、その執行のために認められている強制力について

¹² 前掲、中村「差押え」P.168 参照。

¹³ 吉国二郎、荒井勇、志場喜徳郎共編「国税徴収法精解」（大蔵財務協会、1960年初版）以降、版を重ねるたび、我妻教授による序文は「序」として本書冒頭に掲載されている。

は、極めて慎重な規定がある。それに反し、租税債権については、優先的効力の範囲にも、その用いる強制力の程度にも、徴税当局の認定と裁量に委かされている幅が相当に広い。このことは、単に近代私法取引制度に対する例外であるだけでなく、近代法治国家の公権力の作用としても、異例に属する。」と述べ、現行徴収法は、その制定の時点において「異例」と言わしめる、基本的な問題点を内包したまま成立に至ったことを示しているのである。

現行徴収法の「基本的な問題点」とは、徴税当局に優先性や強制力を付与する場合には、憲法84条の要請（課税（徴収）要件明確化の原則など）に基づいて、本来ならば、その「歯止め」となる規定を含め、詳細かつ具体的な規定が設けられるべきであるが、現行徴収法は、その最も大事な手続規定の相当部分をスルーして、幅広い分野について「徴税当局の認定と裁量に委かされ」てしまったのである。重大なのは、徴収法のこの基本的な問題点を、現行徴収法制定時の責任者である租税徴収制度調査会会長自身が指摘し、明言したことである。

(2) なぜ権利保護を含む詳細な手続規定が弱いのか

それではなぜ、基本的な問題点があることを調査会の最高責任者自身が承知しながら、現行国税徴収法が成立してしまったのであろうか。

我妻序文は、続けて述べている。

「にもかかわらず、調査会がこれを承認したのは、納税義務者の態度の如何によつてはかような制度を必要とする場合もあることを認めたからである。いいかえれば、これらの優先的効力の主張も、強制力の実施も、真にやむを得ない場合の最後の手段としてはこれを是認せざるをえないと考えたからである。」と、現行徴収法制定のいきさつを吐露している。すなわち、租税は「非常に大量的・反復的に」¹⁴発生すること、極めて悪質な滞納者に迅速に対応し、財産の保全等を行う必要があること等から、徴税側に「優先性」と「強権力」を付与し、その執行に当たっての幅広い裁量権を是認せざるをえなかったというのである。

さらに我妻教授は、「従ってまた、徴税当局がこれらの制度の運用に当たっては慎重の上にも慎重を期することが、当然の前提として諒解されているのである。」と述べている。

¹⁴ 租税徴収制度調査会の答申（1958（昭和33）年12月8日）後の関係者の座談会における我妻栄東大教授（当時）の発言より。（1959（昭和34）年2月1日付「ジュリスト」No.171、P.4.）

すなわち、徴収法を制定した後、徴税側が滞納処分の執行にあたって「慎重を期する」という、いわば「暗黙の諒解事項」があり、それと引き換えに、当時の大蔵・国税官僚の意向を受け入れたとみることができる。いわば「妥協の産物」として現行徴収法が成立したことを窺わせている¹⁵。こうした経緯が、徴収法の納税者の権利保護の手續規定を薄弱にさせたものといえよう。

(3) いまや忘れ去られた諒解事項

我妻序文は、租税徴収制度調査会の責任者として、徴税側に「諒解事項」を遵守させる立場から述べたものということもできる。我妻序文が訴えたいことは、国税徴収法によって徴税側に与えられている強権力と裁量権は、悪質な滞納者など真にやむを得ない場合に対してのみ、最後の手段として行使すべきもので、大多数の善良な納税者（滞納者）に対して決して濫用してはならない。現行徴収法はそのいわば約束事項を折り込み済みで出来上がったものであるから、徴税側はそのことを踏まえた上で徴収法を運用すべき¹⁶ということではなかったか。

残念ながら、このメッセージは、我妻序文で述べられているだけで、租税徴収制度調査会答申に明記されることなく、他に何ら公に文書化されていない。行政に対する一定の牽制効果はあるとしても、裁判規範性は論外と考えられる。まさに「暗黙」の諒解事項なのである。

「慎重の上にも慎重を期する」という諒解事項を、徴税側が、あらゆる徴収手續において誠実に遵守し、「血の通った滞納処分行政」を一貫して行うのであれば、強制力の作用に伴う納税者の権利保護を含めた具体的かつ詳細な手續規定の相当部分がスルーされ、多くが行政の裁量に委ねられたとしても、まだしもである。しかし、現行徴収法の制定から半世紀を経た今日、この諒解事項を徴税側が誠実に遵守しているだろうか。否である。とくに地方税・社会保険料の徴収現場では、我妻序文にある諒解事項の存在すら知らないというのが実情である。

4 徴収手續面における納税者の権利

(1) 徴収制度改正の必要性

¹⁵ 前掲座談会における我妻教授の発言「答申の内容を見ても、まあまあところに落ち着いたと思います。」（前掲「ジュリスト」No.171、P.5。）

¹⁶ 前掲、中村「差押え」P.4。

我妻序文で述べている諒解事項は、今や事実上存在しないのであれば、その見返りであったはずの「行政に委ねた幅広い裁量権」を全面的に返上させ、それに代わる具体的かつ詳細な徴収手続規定を設けるほかない。その場合、納税者の権利保護の観点から規定されなければならない。ここに徴収法を中心とする現行徴収制度を改正すべき一つの根拠を見出すことができよう。

この点に関連して、中村芳昭教授は、現行徴収制度の問題点を、徴収法をめぐる周辺法制の大きな変化に着目しながら、「租税が国家等の存立の財政的裏付けであり基礎であるとしても、近年において租税債権に関する一般的優先権は、私債権にかかわる破産法、民事再生法、会社更生法などの制定・大改正が行われる中では、一層際立った特別の制度となってきた。また、租税債権に関する自力執行権に基づく強制徴収法制についても、滞納者に対する適正手続の保障という観点からは問題が多く、納税者の権利保障という観点からのそれに対する制約が課題になってきている。」¹⁷と述べ、徴収手続における納税者のセーフティネットを構築する方向での、徴収法等の改正の必要性を指摘している。このことは、改革の重要な観点を今日的に付加するものである。

(2) 納税者の権利保護の観点からの適正手続の明確化へ

そこで、冒頭に述べたとおり、徴収手続上、滞納納税者の権利を保護するために何が求められるのかを明示しておきたい。

徴収法を法的基盤とする租税及び公課等の強制徴収手続が、滞納納税者等の財産権を侵害することは避けられないが、決して無制限に認められているわけではない。いかなる滞納者であっても、それぞれの実情に応じた形で滞納問題を解決し、生活や事業の再建・再生をふくめ、人間として再チャレンジする機会が与えられる必要がある。そこで、最も基本的なことは、「税金のために、命まで奪われることが決してあってはならない」ということである。そうした立場に立って、「これ以上譲れない、ぎりぎりの基本的権利」として、「生存権を侵されない権利」（すなわち、滞納納税者の生活と事業の現況及び実情の範囲を超えてまで納税義務の履行を強制されない権利）が保障されなければならない。

具体的な適正手続規定の前提として、行政側の裁量を原則として排除した上で、①生存権の不可侵という視点から、差押禁止財産の見直し、②預金口座の中において、振り込ま

¹⁷ 中村芳昭「国税徴収法の現状と課題」、租税法学会「租税徴収法の現代的課題」（有斐閣、租税法研究第33号、2005年）所収、P.1～2。

れた差押禁止財産（債権）が特定できる場合の差押禁止、③差押の事前予告と聴聞制度、④督促から差押可能時期までの期間の大幅延長、⑤質問検査権行使（財産調査）における事前通知及び事前の事情聴取、⑥納税緩和制度の適用要件の大幅緩和、⑦徴収職員への適切な研修の実施及び職員の権利保護、⑧徴収手続上の苦情処理・権利救済機関の設置などを実施し、あわせて、高率の延滞税の引下げ、分納制度における猶予期間の大幅延長などの法改正も必要である。

さらに、通則的なテーマとして、徴収法1条の改正を含め、「自力執行権」及び「租税の一般的優先権」の見直しについての議論を呼びかけたい。

5 おわりに

わが国の徴収法における納税者の権利保護、適正手続の法制化を考える場合、米国の納税者権利保障法制定に至る経緯が参考となる。

包括的納税者権利保障法は、1988年10月22日に連邦議会を通過し、同年11月10日に大統領の署名を経て成立した。その場合、ロジェスキー事件が果たした意味は大きいですが、事件の詳細な紹介は別に譲り¹⁸、この事件が、徴収問題に端を発している点に注目しておきたい。問われたのは、IRS（内国歳入庁）の、とりわけ滞納処分行政にかかる権力濫用と人権無視である。さらには、1998年のIRS改革法成立も徴収問題を契機にしていることも特記すべきことと考える。

これは、徴収手続問題が、いかに納税者の重大な権利侵害に結びつく可能性が高いかを示している。わが国の最近の滞納処分行政の実態は、自殺・餓死・倒産などIRSが問題とされたと同様のものが表面化しているように思われる。国税の新規発生滞納額（平成23年度）の53%を消費税が占める状況の下で、消費税税率が8%、10%と引上げの方向が決まり、地方自治体の財政難、納めきれない高額国民健康保険料（税）・国民年金、厚生年金など社会保険制度加入促進などの環境下で、諸方面での徴収強化が強められている。近い将来の「大滞納時代」の到来を危惧する。

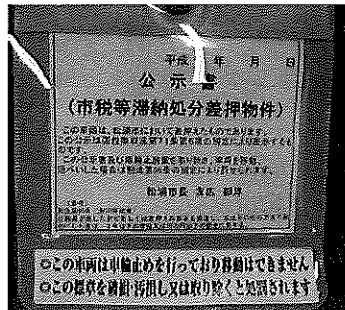
調査手続に関しては、適正手続の整備という意味で一步踏み出したが、徴収手続における納税者の保護規定に関しては、問題が深刻化しているのに、手つかずのままになっていることを指摘した。この分野の関心と研究が深まることを期待して報告とする。

¹⁸ *Lojeski v. Boandl*, 788 F. 2d 196(1986)。石村耕治「アメリカ連邦税財政法の構造」(法律文化社、1995) P.122~124、湖東京至編著「世界の納税者権利憲章」第1章アメリカ(執筆は望月爾教授)(中小商工業研究所、2002年) P.16~17を参照のこと。

【資料①】自動車の差押え（タイヤロック方式）

↓ 長崎県松浦市の HP より

ドアミラーに「公示書」が装着される。



【資料②】自動車の差押え（ミラーズロック方式）

① 機械式駐車場でも、装着可能

② 軽量化で機動性に優れる



↑ 東京都の HP より。平成 24 年度職員提案制度最優秀賞受賞。

【資料③】公用車による差押え

熊本県宇城市

の例→



納税者の権利と税理士法改正の課題

—国税通則法改正と納税者の権利、税理士の職業専門家責任—

中西良彦（税理士）

はじめに

平成23年12月の国税通則法改正における税務調査に関する項目は、平成25年1月1日から施行された。

この報告は、まず、この改正が税務調査における税務代理人としての税理士の役割と定義を明確にしたにも関わらず、日本税理士会連合会（以下、日税連という。）の税理士法改正要望において、それが全く反映されていないことを確認する。次いで、書面添付（税理士法33の2）をした税理士に対する意見の事前聴取（税理士法35）の法的性格を明らかにする。第三に、国税通則法改正後における納税者の権利と税理士の権利及び義務について、特に質問検査権の行使との関連において検討する。最後に、納税者の権利の擁護を前提として、税理士の使命と職業専門家責任との関係についても考えたい。

1 国税通則法改正と平成26年度税理士法改正要望

日税連は、以下の項目を「税理士法に関する改正要望書（平成26年度改正要望項目）」として公表し、平成25年度通常国会での税理士法改正の実現を目指している。

税理士の業務に関する規定	1 電子申告等における税理士業務の明確化 2 補助税理士制度のあり方 3 事務所設置の適正化 4 報酬のある公職に就いた場合の税理士業務の停止規定の見直し
税理士の資格取得に関する規定	5 税理士の資格 6 受験資格要件の緩和
	7 研修受講の義務化 8 経済的弱者に対する税務支援への従事義務化

¹ 日税連「税理士法に関する化成果要望書12項目の解説」『税理士界』1307～1309号等

税理士の信頼性の確保に関する規定	9 税理士証票の定期的交換
	10 税理士の行う租税教育への取組みの規定整備
	11 会費滞納者に対する処分の強化
	12 通知弁護士の公示等

これらの項目は、すべて、従来から議論されてきた問題であるが、日税連が特に改正に関して力を入れているのは、資格取得制度の問題である。具体的には、弁護士及び公認会計士に対する無条件に税理士資格を与えていることを制限しようとしている。これに関しては、日本弁護士連合会²、日本公認会計士協会³から批判を受けるのは当然であり、業界問題ではなく、制度問題だという日税連の主張が、簡単には受け入れられるとは思えない。

平成23年12月3日の改正国税通則法成立以前は、国税に関する法律における税理士という文言は、手続規定等にいくつかあった⁴が、税務調査に関する規定のような税理士の本来業務に関しては存在しなかった。しかし、国税通則法改正により、国税の調査については、国税通則法に統一的な手続規定が設けられ、その中で「税務代理人」としての「税理士」の定義と役割が調査の事前通知（通則法74の9）及び調査の終了の際の手続（通則法74の11）で明確にされた。それにもかかわらず、日税連の税理士法改正要望項目が、それらについて全く触れず、単に従来からの継続要望項目を列挙しているだけであることを確認しておく。

2 国税通則法改正に関連する税理士法の規定

(1) 書面添付制度

日税連の税理士法改正要望項目には含まれていないが、現行税理士法において、改正国税通則法で国税の調査に関する手続規定が従来よりも明確化されたため、税理士法の規定法的性格を再検討すべきだと考えられるものがある。書面添付（税理士法33の2）と事前

² 日本弁護士連合会「日本税理士会連合会『税理士法に関する改正要望書』（平成24年9月26日付）に対する意見書」平成25年2月14日

³ 平成25年10月25日日本経済新聞意見広告等

⁴ 改正国税通則法制定以前において、国税関係法令において税理士について明文の規定があったのは、不服申立における代理人（通則法107条1項）、電子申告における代理送信（国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令5条1項）、国税審判官の資格（通則令31条一号）であった。

意見聴取（同法 35）である。ここでは、書面添付と意見の聴取（以下、あわせて「書面添付制度」という。）について検討する。

税理士法 35 条の「意見の聴取」とは、「税務職員は、計算等について所定の記載をした書面（同法 33 の 2 ①又は②）が添付されている申告書を提出した者について、事前通知をして帳簿書類を調査する場合において、税務代理権限証書（同法 30）提出している税理士があるときは、事前通知をする前に、税理士に対し、添付書面に記載された事項に関し意見を述べる機会を与えなければならない。」とするものである⁵。

今回の改正により、国税に関する質問検査規定については、国税通則法に集約して規定（通則法 74 の 2～6）され、その行使に関しては、事前通知等の手続規定が初めて明確化された。これを受け、事務量の増加を懸念したからであろうが、国税庁は、「調査に該当しない行為」という概念を明らかにし、「当該職員が行う行為であって、（略）、特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的で行う行為に至らないものは、調査には該当しない」⁶のであり、行政指導⁷であるとする⁸。したがって、「調査」の前に行われる税理士に対する「意見の聴取」（事前意見聴取）は、行政指導として位置づけられることになる。

（2）書面添付制度の検討課題

書面添付制度については、国税通則法改正があつたにもかかわらず改正が行われていない。その結果、生じている問題点を検討する。

一つは、この書面添付制度は、税務調査における事前通知原則の明文規定のないときに制定されたものであり、事前通知原則に関する明文規定が定められた現在において従来と同じような意義を持ちうるのかということである。書面添付制度事務運営指針⁹は、事前意見聴取が行政指導であることを確認している。そして、調査に移行する場合には、意見聴

⁵ 平成 13 年の税理士法改正により平成 14 年 4 月 1 日以後、施行されている。

⁶ （国税の調査）関係通達（以下、調査通達という。）1-2

⁷ 「行政機関がその任務又は所掌事務の範囲内において一定の行政目的を実現するため特定の者に一定の作為又は不作為を求める指導、勧告、助言その他の行為であつて処分に該当しないものをいう。」（行政手続法 2 六）

⁸ 『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）』（課総 5-11 他・平成 24 年 月 12 日）1 は、調査と行政指導の区分の明示について、「納税義務者等に対し調査又は行政指導に当たる行為を行う際は、対面、電話、書面等の態様を問わず、いずれの事務として行うかを明示した上で、それぞれの行為を法令等に基づき適正に行う。」とする。

⁹ 「個人課税部門における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」の一部改正について（事務運営指針）（官税 180・平成 24 年 12 月 19 日）他

取後、通常の事前通知の手続を踏むこととしているが、単なる確認規定に過ぎない。書面添付制度の下調査を前提とした事前意見聴取を行政指導と位置づけることは通達¹⁰の文言をもってしても無理があるように考える。

なお、この事務運営指針は若干の改正なされており、加算税に関して、修正申告書の提出があった場合においても加算税を課さないことが明らかにしている¹¹。しかし、これは、単に、行政指導による修正申告等の提出があった場合における加算税の取扱い平仄を合わせただけに過ぎない。

国税庁、日税連、各単位税理士会は、この書面添付制度の推進に関して国税通則法改正前と変わらない推進姿勢をとっている¹²。しかし、制度の法的位置づけは税務調査の事前通知が原則として義務づけられたことによって根本的に変わったと考えるべきであり、事務運営指針を手直しすればよいというものではないはずである。

税務調査における手続規定が従来に比して明確化された現在においては、課税当局が、「調査」と「調査に該当しない行為」を区別して行政指導によって修正申告等を提出させることにより、税務署等の内部事務の簡略化を図ろうとしていると考えられる。したがって、調査を前提とした事前意見聴取を行う場合において意見聴取にとどまるということは、考えにくく、書面添付制度により事前意見聴取が行われたあとに、事前通知の手続を経て、実地調査に移行する傾向が強まると考えるべきであろう。

また、事務運営指針は口頭（電話）により税理士に連絡して来署を依頼し事前の意見聴取を行うとしている。意見聴取のみで修正申告を行う必要がないと認められた場合は書面が交付される。しかし、修正申告等の提出がある場合においては、書面の交付を定めていない。行政手続法上の行政指導としては、不備な部分があるのではないかと考える¹³。

なお、この書面添付制度は、無予告調査が行われる場合には全く意味のない制度である。

結論とすると、この書面添付制度は、国税通則法改正により調査の事前通知が原則とされた結果、その法的性格は以前とは全く異なるものになってしまったと考えられ、制度の

¹⁰ 調査通達 1-1 及び 1-2

¹¹ 前掲 8 事務運営指針 2-3 は、「意見聴取における質疑等は、調査を行うかどうかを判断する前に行うものであり、特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的で行う行為に至らないものであることから、意見聴取における質疑等のみを基として修正申告書が提出されたとしても、当該修正申告書の提出は更正があるべきことを予知してされたものには当たらないことに留意する。」としている。従来は、「修正申告書が意見聴取の際の個別・具体的な非違事項の指摘に基づくものであり、『更正の予知』があったと認められる場合には、加算税を賦課することに留意する。」とされていた。

¹² 制度の利用率は、平成 19 年度から 24 年度にかけて、5.7%、6.0%、6.5%、7.0%、7.8% していて、その決して高いとはいえない（国税庁レポート 2013 他による。）

¹³ 行政手続法 35 条（行政指導の方法）

廃止も含めて根本的な見直しを検討すべきものとする¹⁴。

Ⅲ 国税通則法改正と税務代理人としての税理士

(1) 税務代理

税務代理とは、「税務官公署に対する租税に関する法令若しくは行政不服審査法の規定に基づく申告、申請、請求若しくは不服申立て（略）につき、又は当該申告等若しくは税務官公署の調査若しくは処分に関し税務官公署に対してする主張若しくは陳述につき、代理し、又は代行すること（税務書類の作成にとどまるものを除く。）」（税理士法 2①一）である¹⁵。

これまでより、税理士（税理士法人）は、この税理士法の規定により他人の求めに応じ税務代理を業とするとされてきた。この税務代理という概念は、民法上の代理概念よりも狭いものと考えられる。また、取締法としての沿革を有する税理士制度制定経緯¹⁶のためか、税法は、税理士あるいは税務代理の定義、概念に関しては具体的に示していたわけではなかった。国税通則法第74条の9第1項は、納税義務者だけではなく税務代理人に対しても同様に調査の事前通知を行うことを原則とすると規定した。そして、税務代理権限証書を提出した税理士が税務代理人であるとしている（通則法 74 の9④二）。国税における税務代理人が明確に規定されたのである。

国税通則法 74 条の5は、調査の終了手続について規定し、同条第5項は、「実地の調査により質問検査等を行った納税義務者について（略）税務代理人がある場合において、当該納税義務者の同意がある場合には、当該納税義務者への第1項から第3項までに規定する通知等に代えて、当該税務代理人への通知等を行うことができる。」とする。税務調査において税理士は、事前通知に始まり、調査の立会い、陳述、答弁だけではなく調査の終了手続にいたるまで一貫して納税者の税務代理人として職務を行うことが明文規定により明らかにされた¹⁷。

(3) 手続の瑕疵又は違法と処分の効果

¹⁴ 書面添付があった申告書に関しては、意見聴取にとどめ、原則として税務調査を行わないというような改正は、税務手続上の公平性を欠き受け入れられるものではない。

¹⁵ 「（税理士）法第2条第1項第1号に規定する「税務代理」には、分納、納税の猶予等に関し税務官公署に対してする陳述につき、代理することを含むものとする。」（税理士法基通2-3）ことから税務代理は税務代理権限証書に記載した税目及び課税期間についても適用される。

¹⁶ 北野弘久『税法学原論〔第六版〕』（青林書院、平成17年）454頁以下

¹⁷ 納税者に対する行政指導があった場合においても、当然に、税務代理権は有効であると考えられる。

税務調査に関する一連の手続規定の一定の明確化は、納税者の権利の拡大であるととらえ、少なくとも納税者の権利保障のために生かさなければならない。

質問検査権を行使する課税庁職員の手続的瑕疵が、その後の更正・決定、修正申告の勧奨等の租税行政処分の効果にどのような効果を及ぼすかについては明文の規定はない。しかし、租税行政処分税務行政においても、「適正な手続きで処分しなれば処分内容が異なったものとなることは十分にありうることであるから、手続的違法が租税行政処分の独立の取消原因となると解すべきである。」¹⁸とされる。注目すべき判決として、大阪高裁平成25年1月18日判決（TAINS Z888-1755、確定）があり、青色申告における更正の理由附記の不備を理由として原処分を取り消している¹⁹。国税通則法改正によりすべての更正に理由附記が求められることとなったのでこの判決の意義は大きい。

更正の理由附記の不備が違法となるとしても、調査の過程における手続法上のどの程度の瑕疵、ないし違法が租税行政処分の違法となりうるのかは今後の検討課題であろう。前記大阪高裁判決の射程から考えると調査終了手続における手続の瑕疵と違法性がまず争点となりえるであろう²⁰。

（3）税務代理権と税理士の専門家責任

納税者の税務代理人としての税理士は、職業専門家として権利を行使するだけでなく、適時、適切な納税者に対する助言、指導を行うとともに、調査等において担当職員が裁量的越権行為をしないように監視、注意する専門家責任がある。特に、一連の質問検査権の行使等について調査担当職員等に手続上の瑕疵があるかどうかをも監視、注意する必要性と重要性が高まっている。

税法における事実認定と税法解釈も納税者にとって容易なものではない。さらに、質問検査等に関する手続行使の適正性については、あらたに、行政指導を従来に比べて、広い範囲で適用しようとしている課税当局の姿勢を鑑みると、行政指導と調査との峻別をも含め税理士がその手続的適正性を常に確認していくことが重要である。

国税通則法における税務調査手続きの一定の明確化は、適正手続原則の考え方に基づく

¹⁸ 金子宏『租税法〔第十八版〕』（弘文堂、平成25年）909頁

¹⁹ 判決は、「法の適用について課税庁と納税者との間で見解が対立する場合等においては、課税庁の恣意の抑制や納税者の不服申立ての便宜等の要請は、法の適用判断の過程について生ずるものと考えられる。事実関係を示すことで法の適用関係が一義的に明らかである場合等、法の適用については結論のみを示せば足りる事案が存することは否定できないが、一般的に法の適用については常に結論のみを示せば足りるとする主張は採用しがたい。」として理由附記の不備による違法を認めた。

²⁰ 納税者の意思に反して行われる調査は、任意調査として許される限度を超え、違法となるとされたものとして平成12年2月25日京都地裁判決（北村事件）がある。

ものである。同一の納税者が税務代理人である税理士が異なったとしても同様の手続規定が遵守されることにより納税者間の公平が図られることが適正手続原則の実現の前提になる。したがって、個々の税理士が税務職員等の手続上の瑕疵を看過して納税者に不利益な処分が下されるようなことあってはならない。

質問検査権の行使は、間接的強制力を有するもののその本質は、納税者(及び税理士)の協力による任意調査である。納税者(及び税理士)が同意して税務関係書類等を調査官に見せた場合においては、仮に調査官に手続上の瑕疵があったとしても、後日、それを理由に処分が無効、取消しを求めることは法的には無理であろう。しかし、税務に関する職業専門家である税理士が手続上の瑕疵に気づいたときには、それをきちんと指摘して瑕疵を正させる専門家責任が生じることになる。それらに気づきながら同意してしまった場合、あるいは、瑕疵が明らかであるにもかかわらずそれに気づかず、結果的に納税者に不利な処分が行われた場合においては、税理士は損害賠償責任を負う可能性がありうる。

税理士には、調査の事前通知があった場合は、担当職員が所定の11事前通知項目(通則法74の9一～七、通則令30の4一～三)のすべてが適切に通知されたかを確認する義務がある。また、税理士は、納税者の同意なく担当職員が事前通知になかった税目、課税年度に関する税務調査を行おうとしたときは、「新たな非違」の存在の可否について説明を求めなければならない(通則法74の9④)。それを指摘し、手続規定を遵守するように求めずに見過ごしてしまうような場合が考えられる。

国税通則法の改正により、質問検査権について、担当職員は、必要があるときは帳簿書類等の提示又は提出が求めることができることとなった。税理士は、それらについてどのような合理的理由に基づくのかを確認しなければならない。写し(コピー)に関しても、税務調査の場においてコピーを求められたときは、担当調査官からその必要性の説明と納税者の同意を税理士は得なければならない。帳簿書類等の提出に際しては、それらを網羅的にコピーすることは許されず、留置かれた帳簿書類とともにそれらをコピーしたものについても速やかな返還を求めなければならない²¹。事前通知の無い現況調査があった場合には、税理士は、現況調査を行う必要性についての合理的な理由を調査担当者に具体的に説明させる必要がある。さらに、同時に複数の関連会社や役員等の法人税等の調査を行う場合には、税理士は一人に複数の場所に臨場することができないのでその旨を述べて、日時と場所を

²¹ 前掲注16北野421頁以下は、犯則調査における差押え物件に関してであるが、署内において行われたコピーについても返還義務があるとしている。

事前に打ち合わせる必要がある。

なお、調査の事前通知において、法が求めているのは、調査目的の通知であって調査理由の開示ではない²²。したがって、調査理由が開示されないことのみを理由として無用に調査を拒むことはできない。しかし、無予告現況調査が納税者に対して行われた場合においては、その納税者が無予告現況調査の対象となる合理的な理由があるかどうかを確認し、税務調査はあくまでも任意調査である以上、納税者・税理士との話し合いにより双方の納得できる合理的な場所と日時に行われるようにしなければならない。

調査終了手続についても課税標準、処分の理由等について原則として文書により納税者及び税理士に説明される。この説明に関しては、納税者の同意があるときは税理士に対する説明だけで終わらせることができるが、税理士に対する説明だけで終わるときは、事前に十分に納税者と状況等について説明し意思の疎通を計ることに留意が必要である。

税務代理人の手続的権限が明確化されたということは、逆に職業専門家としての責任が大きくなったことを意味し、税理士がその責任を果たさなかった場合において、納税者に対して不利な処分がなされたときは、税理士は損害賠償責任を負うことになるを考える。

V おわりに 納税者の権利と税理士の専門家責任

税理士法第1条にいう「公正中立な立場」とは、圧倒的な人的資源と経験の蓄積のある課税庁と税法の専門家でない納税者の間に立つに対して税理士としては、当然に、納税者の権利を擁護するべきものとなる。しかし、課税庁と納税者との間で税理士が、公正中立であろうとするならば、税理士に対する処分権が財務大臣にあることとも相俟って、税理士は、課税庁職員よりも自己保身のため消極的な税務判断をすることになることが多くなりがちであろう。また、税理士が納税者の権利擁護をするものだとしても、納税者の権利と税理士の専門家責任とは必ずしも両立しないものであることを認識した上で、納税者の権利を擁護する立場にたつて適正な課税が行われるよう日々、努力することが求められる。

法は、同一の納税者について関与税理士が異なることによって、その納税者の受ける処分が異なることを予定していないはずである。税理士は正しく国税通則法と税理士法とを理解し、納税者の権利を擁護し、自らの職業専門家としての義務と責任を果たさなければならない。

²² 調査理由の開示を求めることはできるが、開示がないことを理由にして税務調査を拒否することはできない。

東京税財政研究センター

〒169・0073

東京都新宿区百人町1・16・18

センチュリービル2階

TEL/03 (3360) 3871

FAX/03 (3360) 3870