

平成 24 年 7 月 30 日

国税庁 課税部 課税総括課 税務手続 P T 御中

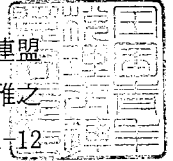
全国青年税理士連盟

会長 市木 雅之

東京都渋谷区千駄ヶ谷 5-21-12

代々木リビン 401 号

電話 03-3354-4162



**『国税通則法第 7 章の 2（国税の調査）関係通達』（法令解釈通達）  
の制定(案)に対する意見**

全国青年税理士連盟（以下単に「当連盟」という。）は、全国約 3,000 名の青年税理士が参加する団体であり、当連盟は納税者の権利擁護のために、より良い税理士制度・税務行政・税制が実現されることを目的に研究活動や提言活動を行っています。

このたび、パブリックコメントにより『『国税通則法第 7 章の 2（国税の調査）関係通達』（法令解釈通達）の制定(案)』（以下単に「通達(案)」という。）につき意見募集がありましたので、以下に当連盟の意見及び要望を表明します。

**1. 当連盟の基本的なスタンス**

このたびのパブリックコメントは、昨年 12 月 2 日に公布された「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」（以下単に「改正法」という。）において税務調査手続における現行の運用上の取扱いを「法令上明確化する」との名目で国税通則法の一部改正が行われ、そこで新たに設けられた各規定につき法令解釈通達が整備されることに伴い、実施されたものである。

しかしながら当連盟は、上記改正法については、政治的な混乱の中で本来あるべき姿を見失い、不完全な形で成立しているものであり、納税者主権の考え方に基づき、納税者に適正手続を保障することにより納税者の権利利益の保護をはかる、といった本来あるべき完全な姿で成立させるためには、改正法附則第 106 条に基づき、国税通則法第 1 条の目的条項の改正と納税者権利憲章の制定を速やかに実現する必要があると考えている。

そこで、このたびの通達(案)についても、国税通則法第 1 条の目的条項の改正と納税者権利憲章の制定については、これらが当初の予定通り実現したものとした場合を前提とした内容でなければならないと考え、そのスタンスに基づいて以下、各項目について意見及び要望を述べることにする。

## 2. 総論

### 1) 通達前文に目的条項の改正と納税者権利憲章の制定について記述すべきである

このたびの国税通則法の一部改正は、納税者権利憲章の制定と同時に国税通則法第1条（目的条項）においてうたわれる予定であった「国税に関する国民の権利利益の保護を図る」ことが本来の改正趣旨であり、通達前文にもその趣旨を反映させる必要がある。

なお、基本的な理念として納税者には以下の権利があることを明示すべきである。

- ① 納税者が税務行政庁から丁重かつ配慮ある対応を受ける権利
- ② 納税者の税務申告等について真実性・誠実性の推定を受ける権利
- ③ 納税者情報の厳格な利用制限と守秘義務及び自己制御権が保証される権利
- ④ 行政情報等の開示を求め、利用し、又は訂正等させる権利

### 2) 「必要があるとき」の明確化と限定的解釈及び調査理由の開示について

質問検査権の行使として行う質問、検査、提示・提出の要請、提出物件の留置き等に関しては、全て「必要があるとき」にこれらを実施できることとされているが、その意味するところが明確にされていない。過去の裁判例では課税庁の職員による恣意的な判断は許されず「客観的必要性」「私的利益との比較衡量の妥当性」「合理的選択」がなければならないこととされているが、これは質問、検査だけではなく、提示・提出・留置き等についても当然に徹底されるべきである。従って、通達において「必要があるとき」の意味内容を説示し、過去の裁判例に従い限定的に解釈すべき旨を明らかにすべきである。また、「客観的必要性」を納税者が理解し納得できるようにするためには、現時点では事前通知項目とされていない「調査の理由」についても、運用上、積極的に開示すべきである。これは時間の無駄でしかない、勘や見込みによる闇雲な調査手続から脱却し、税務調査手続きを円滑に進めるためにも必要であると考えられる。

#### 【参考】最高裁昭和48年7月10日第3小法廷決定（刑集27巻7号1205頁）

- 所得税法234条1項は、「国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、所得税に関する調査について必要があるときは、次に掲げる者に質問し、又はその者の事業に関する帳簿書類その他の物件を検査することができる。」と規定するが、その必要性の認定は税務職員の自由な裁量に委ねられているものではなく、その客観的な必要性が認められなければならないと解される。
- 所得税法234条1項の定める質問検査については、その範囲、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き、質問検査の客観的な必要性があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる限り、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され、また、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、具体的な告知も、質問検査を行う上での法律上一律の要件とされているものではない。

### 3. 各論

#### 1) 第1章 法第74条の2から法第74条の6まで関係（質問検査権）

##### ① 1-1 調査の意義 について

**【意見】 調査の目的は原則として「認定」にあることを明らかにすべきである**

通達(案)においては「更正決定等を目的とする調査」という言葉が繰り返し使用されているが、1-1(1)でも明らかにしているように、調査は原則として申告納税制度に基づき納税者から自発的に提出された申告書に記載された課税標準や税額の確からしさを確認するといった「認定」のために実施するものであり、必ずしも更正や決定といった「処分」を目的とするものではない。

にもかかわらず、原則と例外が逆転した、あるいは主客転倒した「更正決定等を目的とする」という表現を使用すると、申告納税制度や納税者主権の考え方から乖離した「税金はとられるもの」「調査は忌避すべき嫌なもの」といったマイナスのイメージを納税者に与えることになり、健全な納税者意識の醸成や税務行政の円滑化にも支障を来すことになる。

従って、「更正決定等を目的とする」といった納税者に誤解を生じさせる表現については、これを「認定等を目的とする」あるいは「認定又は更正若しくは決定等の処分を目的とする調査」といった表現に改め、調査の目的は原則として「認定」にあることを通達において明らかにすべきである。

##### ① 1-2 調査に該当しない行為 について

**【意見】 行政指導の際には、納税義務者への教示を行うべきである**

1-2に「調査に該当しない行為」が列記されており、これらは基本的には行政手続法第2条第1項第6号に規定する「行政指導」に該当する行為であると思われるが、納税義務者にはその行為が処分を前提とした「税務調査」なのか、それとも処分を前提としない「行政指導」なのかを判断することが困難であると思われる。そこで、同法第35条第1項に基づき、納税義務者に「行政指導」であることやその趣旨、責任者を明確に示すとともに、同法32条に規定する「行政指導の一般原則」についても、その趣旨と内容の教示を行うべきことを通達上で明らかにすべきである。

**【参考】 行政手続法（抜粋）**

（定義）

第二条 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

六 行政指導 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。

（行政指導の一般原則）

第三十二条 行政指導にあつては、行政指導に携わる者は、いやしくも当該行政機関の任務又は所掌事務の範囲を逸脱してはならないこと及び行政指導の内容があくまでも相手方の任意の協力によってのみ実現

されるものであることに留意しなければならない。

2 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。

**（行政指導の方式）**

**第三十五条** 行政指導に携わる者は、その相手方に対して、当該行政指導の趣旨及び内容並びに責任者を明確に示さなければならない。

~~2 行政指導が口頭でされた場合において、その相手方から前項に規定する事項を記載した書面の交付を求められたときは、当該行政指導に携わる者は、行政上特別の支障がない限り、これを交付しなければならない。（※）~~

3 前項の規定は、次に掲げる行政指導については、適用しない。

一 相手方に対しその場において完了する行為を求めるもの

二 既に文書（前項の書面を含む。）又は電磁的記録（電子的方式、磁気的方式その他の知覚によっては認識することができない方式で作られる記録であって、電子計算機による情報処理の用に供されるものをいう。）によりその相手方に通知されている事項と同一の内容を求めるもの

（※）取消線部分は国税通則法第74条の14により適用除外とされている規定である。

**② 1-4 質問検査権の対象となる者の範囲 について**

**【意見】 法令上の根拠によらず通達で対象者を拡大すべきではない**

**1. 代理人**

税理士法上の問題もあるため、納税義務者本人に対して質問検査権を行使することができないやむを得ない事情がある場合を除き、税務調査への対応を受任している税理士等に限定すべきことを通達で明らかにすべきである。

**2. 使用人その他の従業員**

使用人その他の従業員（以下単に「従業員」という。）は法が予定する対象者ではないため、あくまでも法が予定し法令上に規定された納税義務者その他の対象者（以下単に「法定の対象者」という。）に限定して質問検査権を行使すべきである。

従業員は雇用関係に立脚する職務上の責任に基づき、法定の対象者が質問等に対応できるよう、あくまでも法定の対象者に対して説明や資料の提供を行えば足り、直接的に質問を受け、資料提供等をする場合は、職務上の守秘義務などの観点からも問題がある。

従って、従業員に対し直接質問等をする場合には、あくまでも法定の対象者及びその従業員の同意を得た上で、あるいは法定の対象者から任意に申出を受けた上で、質問等を行うべきである。

なお、法人の場合は原則として代表取締役などその法人を代表する資格ないし権限を有し、その法人の納税義務の確定及び履行について責任を負うべき個人に限ることも併せて通達で明らかにすべきである。

**【意見】 反面調査に対する考え方を通達に盛り込むべきである**

反面調査に関しては、国税庁の税務運営方針（昭和51年4月1日）等において示された趣旨を通達に取り込み、限定的に実施すべき旨、及び、運用にあたっては納税義務者本人の

同意を得ることを原則とする旨を通達で明らかにすべきである。

【参考】国税庁 税務運営方針（昭和51年4月1日）

#### ハ 調査方法等の改善

税務調査は、その公益的必要性と納税者の私的利益の保護との衡量において社会通念上相当と認められる範囲内で、納税者の理解と協力を得て行うものであることに照らし、一般の調査においては、事前通知の励行に努め、また、現況調査は必要最小限度にとどめ、反面調査は客観的にみてやむを得ないと認められる場合に限って行うこととする。

【参考】国税庁長官通達（昭和36年7月14日）

調査にあたっては、いたずらに調査の便宜のみとられて、納税者の事務に必要以上の支障を与えることのないよう配慮することとし、ことに反面調査の実施に当たっては、十分にその理解を得るよう努めること。

### ③ 1-5 質問検査権の対象となる帳簿書類その他の物件の範囲 について

【意見】「その他の物件」の範囲を通達で限定的に明示すべきである

#### 1. 提示・提出・留置きの規定をふまえ、取扱いを整理して明示すべき

質問検査権の対象となる「その他の物件」とは何かが通達上においても抽象的で明確にされていない。また、このたびの改正においては質問・検査に加え、罰則付きで提示・提出、そしてその延長線上に留置きが規定されているため、その対象となる物件は極力限定されるべきである。パソコン、USBメモリ、データ、通話記録、あるいは医師のカルテなど刑事罰をもって守秘義務が課されている情報なども含め、原則として何でも対象物件となるように読める通達は調査現場において無用の軋轢と混乱を生む原因になりかねず問題である。従って「その他の物件」の範囲については、提示・提出・留置きの規定をふまえ、それぞれの場面においてどういうものが対象になり、どういうものが対象にならないのかを具体的かつ限定列挙的に整理し、通達において明示すべきである。

#### 2. 事業に関するものであるかどうかは納税義務者の判断を尊重すべきである

質問検査権の対象となる物件は「その者の事業に関する帳簿書類その他の物件」とされており、あくまでも「事業に関する」ものでなければならない。また、改正法において規定された税務調査はいわゆる「任意調査」であるため、その物件が事業に関するものであるかどうかの判断は、納税義務者など質問検査権の対象となる者の判断を尊重すべき旨を通達上で明らかにすべきである。

現実には納税義務者が事業とは関係ないと言っているのに調査官が「事業に関係するものかどうかを判断するために見せろ」と迫り、無用の軋轢を生む例が横行しているが、これでは「事業に関する」ものに限定している立法趣旨が形骸化し、円滑な税務行政の運営にも支障を来すため、通達の整備とともに現場の職員への周知徹底をはかられたい。

#### 3. 「必要と認められる」だけでは不十分であり運用上は「同意を得る」べきである

1-5においては法定の備付け帳簿書類だけではなく「調査や徴収の目的を達成するために必要と認められる」帳簿書類その他の物件までも対象としているが、これでは恣意的な運用に歯止めをかけることができない。

例えば「必要と認められる」ではなく「必要な」と通達上で限定しておけば「不必要な」帳簿書類その他の物件について対象とすると手続上の不備になるため一定の牽制ができるが、もっともシンプルで問題がないのは現在の調査現場で行われている通り、調査官からの「任意のお願い」に対し納税義務者が「同意」した場合にその物件を見ることができるといった形の運用であり、通達もこれに沿った形で再構成すべきである。

#### 4. 代理人、使用人その他の従業員が有している物件の取扱いも明確にすべきである

1-4にあるように質問検査権が当然に代理人や使用人その他の従業員にまで行使されると解釈された場合には、代理人や使用人その他の従業員が有している物件についても提示・提出・留置きがなされることが想定されるが、対象者、物件ともに限定的に解釈し、やむを得ない事情がある場合に限り、かつ、納税義務者及び代理人若しくは使用人その他の従業員の同意がある場合に限り、これらの物件を対象とすることができるといった形で整理し、通達上で明らかにすべきである。

### ④ 1-6 物件の提示又は提出の意義 について

#### 【意見】「正当な理由がある場合を除き遅滞なく」の文言は削除すべきである

このたびの改正法で提示・提出については罰則が設けられているが、これについては諸外国にも罰則をもって提示・提出を強制する制度はみられず、「税務調査手続における現行の運用上の取扱いを『法令上明確化する』」との名目でなされた今回の改正法の趣旨からも逸脱し課税庁の権限強化をはかるものとなっているところから、非常に大きな違和感がある。

従って、運用上は、罰則の適用は極めて限定的になされるべきであるし、改正法にはそもそも「遅滞なく」などといった要件は付されておらず、通達において要件を加重することは法令解釈の域を逸脱しており、とうてい認められるものではないため、「正当な理由がある場合を除き遅滞なく」の文言は削除すべきである。

## 2) 第2章 法第74条の7関係（留置き）

### ① 2-1 留置きの意義 について

#### 【意見】留置きにおける「必要があるとき」はより厳密に解すべきことを明示すべき

そもそも留置きはこのたびの法改正前は印紙税法にしか規定されておらず、処分のために現状を保存する必要があるものに限定して認められていたものであり、これを普遍的に他税目の調査においても行えるように改組することは「税務調査手続における現行の運用上の取扱いを『法令上明確化する』」との名目でなされた今回の法改正の趣旨から逸脱するものと言わざるを得ない。

従って、留置きに関しては「提出」の延長線上で当然に認められる課税庁の権利ではなく、提示・提出のみでは税務調査の目的を達成し得ない、客観的かつ合理的な、やむを得ない事情があってはじめて行使できるものと解すべきである。（このように解釈し運用することで、結果として印紙税などに限定して適用されることになり、法改正の趣旨に沿う

規定となる)

実務上行われていた物件の「預かり」については、あくまでも納税者の同意のもとに預かり証を発行するなどして持ち帰っていたものであり、このたびの法改正において規定された留置きとは全く性質の異なるものであることを通達上で明示し、両者をきちんと区分して運用すべきである。

**【意見】 留置きに関する教示や納税義務者からの物件返還請求について明らかにすべき**

改正法及び通達の書きぶりからすると、提示・提出を罰則で強制し、提出を受けた物件についてはその延長線上で有無を言わず留置きができるようになってきているようにも読めるが、税務調査の現場における提示や提出ならまだしも、その場を離れて物件が持ち帰られてしまうことに対しては情報漏洩や正当な目的以外への情報の流用などを考えると抵抗を覚える納税者が多いと思われる。

従って、物件の提出に際しては「提出すると留置きがなされる可能性がある」旨の教示を行う必要があるものと思われる。（これにより、提示・提出は容認できても留置きが容認できない場合は、この教示の段階で罰則の適用を覚悟の上で提出を拒否する選択肢を納税者に与えるということである）

本来は、提出された物件について留置きを実施する際に、納税者において留置きを拒否する（提出物件の返還請求をする）かどうかの選択を許容する等の既定を改正法にて手当てしておかなければならなかったのではないかと思われるし、留置きがなされた物件に関しても納税者側から返還請求できるよう手当てする必要があったのではないかと思われるが、そのような手当てがなされなかったので、当面の間は通達に規定して、運用上で納税者の選択や返還請求（あるいはコピーで提出した物件や情報の廃棄抹消請求）に関する手当てを行うべきである。

② 2-2 留置きに係る書面の交付手続 について

**【意見】 通達において「物件の留置き関し必要な事項」を明らかにすべきである**

改正法により整備された国税通則法施行令第30条の3には、物件の留置きをする場合には「当該物件の名称又は種類及びその数量、当該物件の提出年月日並びに当該物件を提出した者の氏名及び住所又は居所その他当該物件の留置きに関し必要な事項」を記載した書面を作成し交付しなければならないと規定されているが、その「その他当該物件の留置きに関し必要な事項」の詳細が明らかにされていない。

本来は法改正により規定されるべきであるが、当面の間は通達において最低限、下記の事項を定めて様式化し運用すべきである。

- ① 留置きを必要とする理由
- ② 留置きを必要とする期間とその理由並びに返還予定日
- ③ 留置きに不服がある場合の異議申立等の手続の教示
- ④ 納税義務者から返還請求や破棄抹消請求ができる旨とその手続方法・請求先
- ⑤ 留置きを実施する職員の氏名
- ⑥ 目的外使用（署内コピー等を含む）をしない旨の誓約

- ⑦ 留置いた物件について毀損、情報漏洩、目的外使用等により損害が生じた場合の補償・係争に関する事項

3) 第3章 法第74条の9から法第74条の11まで関係  
(事前通知及び調査の終了の際の手續) 第1節 共通的事項

③ 3-1 一の調査 について

**【意見】 同時に行われる調査については事前通知等の実施は統一行的に行うべきである**

3-1(1)では税目と課税期間によって特定される納税義務に係る調査を一の調査とし、一の調査ごとに74条の9(納税義務者に対する調査の事前通知等)、74条の10(事前通知を要しない場合)、74条の11(調査の終了の際の手續)の規定を適用する旨を明らかにしているが、この場合、例えば過去3年間の印紙税の調査のみを行うものとしてこれについては事前通知を行い、法人税など他の税目については「事前通知を省略した」という説明でなくずし的に現場で調査を開始するといった運用がなされ事前通知制度が有名無実化する恐れがある。(なお、同趣旨により74条の9第4項は削除すべきである)

また、法人税と消費税など、通常はセットで調査を行うものについても一の調査ではなく別個の調査としてそれぞれ事前手續、事後手續を実施するのか、あるいは、同じ税目であっても課税期間ごとに別個の調査として事前手續、事後手續を実施するのか、といった疑問も生じてくる。

従って、同時に行われる複数の調査について74条の9から74条の11の規定を適用する場合には、一の調査ごとではなく、同時に行われる複数の調査について統一的に実施することを通達上で明らかにすべきである。

④ 3-5 納税義務者の範囲 について

**【意見】 法令上の根拠によらず納税義務者の範囲を通達で拡大すべきではない**

3-5の記述からすると、そもそもの調査の対象となった納税義務者本人ではない者であっても3-5で示された者に通知等をすればそれで足りるようにも読めるが、原則として本人に通知すべきことをまずは記述した上で例外を書くべきであるし、例外についても、やむを得ない事情がある場合に限り、かつ、単に一定の業務執行の委任を受けているというだけではならず、本人から税務調査への対応を正式に委任された者(税理士法上の問題もあるため、税務代理人の関与がない場合などやむを得ない事情がある場合を除き、税務調査の立会を受任している税務代理人に限定すべきである。)に限り、通知等を行うこととすべきである。

4) 第2節 事前通知に関する事項 について

**【意見】 「あらかじめ」では不明確なので通達において具体的な日数を明示すべき**

74条の9ではいつの時点までに事前通知をするのかという点については「あらかじめ」としか規定していない。しかし「あらかじめ」となると極端な話、調査当日の調査開始前



でも「あらかじめ」だという詭弁も成り立ち、事前通知制度が有名無実化する恐れがあり、その調査が一定の要件を経なければ実施できない無予告調査なのか、通常の調査なのかといった境界があいまいになる。

本来は改正法において具体的な日数を法定すべきであったと思われるが、法定されなかったもので、当面の間は通達上に具体的な日数を明示して運用上の基準とすべきである。なお、この場合の日数については、納税義務者や税務代理人の営業活動や日常生活などに支障が出ないように、私的利益との比較衡量を考え、最短でも調査開始日の14日ないし1ヶ月程度前までには通知を行うこととすべきである。

**【意見】 事前通知については、口頭によった場合であっても極力書面を交付すべき**

このたびの改正法では事前通知を書面により行うことまでは求めているため、一般的にはこれまで通り口頭での電話連絡によることが多いのではないと思われるが、書面での通知を禁止されているわけではないので、法定の事前通知項目を納税義務者に確実に伝達するという意味からも、口頭での通知の場合であっても書面の交付を併せ行うこととすべきである。

**① 4-4 質問検査権の対象となる帳簿書類その他の物件の範囲【1-5の再掲】**

**【意見】 「その他の物件」の範囲を通達で限定的に明示すべきである ※ 1)③を参照**

**② 4-5 「調査の対象となる期間」として事前通知した期間以外の期間に係る帳簿書類その他の物件【4-4の例示】について**

**【意見】 4-5は削除すべきである。**

4-5のような解釈が成り立つのであれば「調査の目的を達成するために必要」ならば、どの課税期間のどんな帳簿書類その他の物件であっても自由に調査対象とすることができることになり、事前通知制度が形骸化する。罰則付きで提示・提出の規定が法制化されたことに伴ってたださえ納税者への適正手続の保障が重要視されている昨今の状況の中で、このような通達が発遣されれば納税者と税務行政との間の信頼関係は失われ、税務行政の円滑化にも重大な支障が生じることになる。よって4-5は削除すべきであるし、むしろ運用上は、このような恣意的な拡大解釈を行ってはならない旨を職員に対し訓辭的に説示すべきである。

なお、進行年度の帳簿等の確認については、罰則をもってする提示・提出の要請ではなく、あくまでも調査官からの任意のお願いと、それに対する納税義務者等の自発的な同意により行われるべきであることを申し添えておく。

**③ 4-6 事前通知した日時等の変更に係る合理的な理由 について**

**【意見】 「合理的な理由」については極力広く解釈すべきである。**

調査日時と場所については74条の9第2項で納税義務者から「合理的な理由」を付して変更するよう求めがあった場合に「協議するよう努める」ものとされているが、そもそも強制調査ではないので、日時や場所については特に「合理的な理由」など必要なく、単に税務署長等と納税義務者との間で日程を「協議する」ものとすればそれで足りる話である。納税義務者に「合理的な理由」を要求するのであれば税務署長等においても通知した日で

なくてはならない「合理的な理由」を示して納税義務者の理解を得るべきであり、そこで「合理的な理由」が提示できなければ当然に、日時場所の変更に応じなければならないということになる。

結局は調査忌避や嫌がらせといった目的で何度も日程を変更したり、場所を変更したりするような場合が問題となるだけで、そのようなケースについては事前通知を行わずに調査を実施することも法制上可能とされていることも考え併せれば「合理的理由」をことさらに厳しく、4-6の例示のような場合に限定する必要はない。

よって、通達においては「原則として協議する」とし、理由についても「不合理な理由」でなければ認めるものとすべきである。

#### ④ 4-7「その営む事業内容に関する情報」の意義等 について

**【意見】 個々の納税義務者に直接基因しない理由による無予告調査の排除を明言すべき**

納税義務者に適正手続を保障するためには、任意調査である限り、基本的にはすべて例外なく事前通知をすべきであり、事前通知をしないのであれば本来は国税犯則取締法等による正式な手続をふむべきである。従ってこの原則から外れる74条の10については極力限定的に解釈されなければならない。

4-7では例示として「単に不特定多数の取引先との間において現金決済による取引をしているということのみをもって同条に規定する『通知を要しない』場合に該当するとはいえない」としているが、そのようなこと「のみ」では該当しない、ということは通達に書くまでもなく自明であり、結局はどういう要素によってどのような理由で「事前通知を要しない」という結果に至るのかは明らかにされず、裁量に委ねられてしまっている。

本来は改正法において厳格な要件を限定列举すべきであったが、そのような整備がなされなかったので、当面の間は通達において「業種や業態など、個々の納税義務者に直接基因しない理由による無予告調査は行わない」ことを明言し、課税庁の職員に遵守させるべきである。

#### ⑤ 4-8「違法又は不当な行為」の範囲 について

**【意見】 4-8は日本語としてわかりにくいので書き方を工夫・再考すべき**

#### ⑥ 4-9「違法又は不当な行為を容易にし、正確な課税標準等又は税額等の把握を困難にするおそれ」があると認める場合の例示 について

**【意見】 「合理的に推認される場合」とはどのような場合なのかを明確にすべき**

4-9には「違法又は不当な行為を容易にし、正確な課税標準等又は税額等の把握を困難にするおそれ」があると認める場合として(1)から(5)まで例示が掲載されているが、いずれも結局は「合理的に推認される場合」という言葉で締めくくられており、全て課税庁の主観に基づいて判断することを許す内容になっている。

従って「合理的に推認できる場合」とは具体的にどのような場合なのかを明らかにした上で、限定的に解釈すべきことを通達上に明示すべきである。

**【意見】「合理的に推認した」根拠を開示すべき**

また、合理的に推認した根拠などを納税義務者に示す必要性もうたわれていないが、無予告調査は納税義務者の生活や営業に大きな負担を強いることになる可能性もあるため、実際の運用にあたっては、通達で手当を行い、何故無予告調査に至ったのかという理由、具体的には、その「合理的に推認した」根拠を書面にて納税義務者に開示することとすべきである。

**⑦ 4-10 「その他国税に関する調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれ」がある  
と認める場合の例示 について**

**【意見】「合理的に推認される場合」とはどういう場合なのかを明確にすべき ※4)⑥参照**

**【意見】「合理的に推認した」根拠を開示すべき ※4)⑥参照**

**【意見】(2)(3)は例示としてふさわしいかどうか疑問である**

(2)は書面通知（不達の場合は公示送達）で通知をすれば事足りるし、(3)は事前通知先の確認のためだけに訪問すれば良い話であり、いきなり無予告で調査をすることの理由にはならない。

**5) 第3節 調査の終了の際の手続に関する事項 について**

**【意見】「更正決定等をすべきと認められない場合」の意義を明確にすべきである**

改正法前においては、税務調査の結果、申告内容に誤りが認められなかった場合には①申告内容に誤りが認められず、かつ、指導事項もないとき、と、②修正申告などには至らないが、指導事項があるとき、に分けて前者は書面によりいわゆる「是認通知」が送付され、後者の場合はその内容について口頭で説明を行うといった対応がとられていたが、74条の11第1項の場合は指導事項があっても申告内容に誤りがなければ書面により通知があるのかどうか明らかでない。

また、74条の11第1項は「更正決定等をすべきと認められない場合」、同条第2項は「更正決定等をすべきと認める場合」と、二分されているが、例えば少額の否認事項があった場合、有無を言わず自動的に同条第2項の適用対象となるのか、あるいは「認める」「認めない」というところで裁量の幅を持たせて、少額の否認事項があった場合は指導ということで「更正決定等をすべきと認められない場合」として取り扱うこともあるのかといったところも明らかではない。

これらについては微妙な問題ではあるが、運用上は現場で無用の混乱を招かぬよう、明確化をはかり、かつ、周知徹底をはかるべきである。

**① 5-3 更正決定等をすべきと認めた額の意義 について**

**【意見】その更正決定等が調査対象となった国税以外の国税あるいは地方税等に  
影響する場合は、その影響についても同時に教示すべきである。**

例えば法人税の調査によって更正決定等をすべきと認める場合には、消費税及び地方税

にも更正決定等の影響が及ぶ可能性が高いが、納税義務者がその影響を十分に理解できない可能性を考慮し、その影響について教示をすることとすべきである。

#### ② 5-4 調査結果の内容の説明後の調査の再開及び再度の説明 について

##### 【意見】 調査の再開における「調査」は「実地の調査」以外の調査に限るものとすべき

更正決定等をすべきものとして説明を終え、いったんは終了した調査について納税義務者がまだ修正申告書の提出等を行っていないからと言って職員の裁量により無制限に「調査」の再開を許すと、納税義務者は終了通知を受けた後も常に不安定な状態におかれることになる。特に「実地の調査」については、改めて調査が必要であると認める場合には「調査の再開」ではなく再調査の手続をふむべきである。

従って「調査の再開」における「調査」は3-4に規定する「実地の調査」以外の調査に限ることを明示すべきである。

##### 【意見】 税務調査終了後の手続に瑕疵があった場合の書面連絡

なお、5-4の例示にあるような事態が発生した場合には、税務調査終了後の手続に瑕疵があったものとして、納税義務者が既に修正申告書の提出等をしたかどうかにかかわらず、遅滞なく、書面により、説明内容の全部又は一部を修正する必要があると認めるに至った旨、及び、そのように認めるに至った理由、並びに根拠となる事実関係、さらには再調査の必要性の有無について、納税義務者に連絡するものとすべきである。

#### ③ 5-6 法第74条の11第6項の規定の適用 について

##### 【意見】 再調査の実施は限定的に行うべき旨を通達上で明らかにすべきである

再調査の実施は、納税者の自主申告の尊重を蔑ろにし、納税者と国との信頼関係を裏切るものとなりかねないため、信義則や受忍義務との比較衡量をしてもなお課税の公平等の見地から再調査により説明をすべき著しい不合理がある場合に限るものとし、その必要性を納税者に十分に説明し同意を得た上で行うものとすべきである。

#### ④ 5-7 「新たに得られた情報」の意義 について

##### 【意見】 「新たに得られた情報」ではなく比較衡量により再調査の有無を考えるべき

5-7によると「新たに得られた情報」とは「74条の9第1項の通知又は同条第2項の説明（5-4の場合には、再度の説明）に係る国税の調査において質問検査等を行った当該職員が、当該通知又は当該説明を行った時点において、当該通知又は当該説明の根拠として有していた情報以外の情報をいう。」とされている。

新たに得られた情報と言え、通常はその通知又は説明を行った時点において未入手であった情報を意味すると思われるが、5-7のように解釈すると「通知又は説明の根拠として有していたわけではない」という言い方で、既に入手していた他の情報をも「新たに得られた情報」であるものとして、再調査の口実にすることが可能となる。

また、納税者の側から見れば、その情報をいつ入手したかを知ることは困難であり、結局は「新たに得られた情報」かどうかは課税庁の言い分をそのまま受け入れるしかない。

また、「新たに得られた情報」であれ「前から有していた情報」であれ、それにより課

税関係が大きく変わってくるのであれば、再調査は実施されるべきである。

結局のところ、「新たに得られた情報」かどうかということよりも、信義則や受忍義務との比較衡量の問題であり、再調査については、課税の公平等の見地から再調査により解明をすべき著しい不合理がある場合に限り、その必要性を納税者に十分に説明し同意を得た上で行う手続きとして再構成すべきである。

⑤ 5-8 「新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとき」の範囲 について

【意見】 「新たに得られた情報」ではなく比較衡量により再調査の有無を考えるべき

※5)④参照

⑥ 5-9 事前通知事項以外の事項について調査を行う場合の法第74条の11  
第6項の規定の適用 について

【意見】 事前通知事項以外の事項について調査を行う場合も手続を省略すべきではない

74条の11第4項については、臨場さえすればその場でどんな税目でもいつの課税期間でも自由に調査できる、という安易な発想を招き、事前通知制度を形骸化させ、納税者と税務行政との間における信頼関係を破壊する懸念があるため、法改正で手当をして削除すべきであるが、当面の間は、通達においてそのような恣意的な運用がなされないよう、納税義務者の同意がある場合に限り、事前通知等の手続きを省略できるといった運用を行うべきである。

6) 第5節 税務代理人に関する事項

① 7-1 税務代理人を通じた事前通知事項の通知 について

【意見】 税務代理人がある場合には74条の9第1項の通知は税務代理人のみに行うべき

税務代理人がある場合の74条の9第1項の通知は納税義務者及び税務代理人の双方に行うこととされ、ただし、その通知の際に「納税義務者から同項各号に掲げる事項について税務代理人を通じて当該納税義務者に通知して差し支えない旨の申立てがあった」ときは、税務代理人を通じて納税義務者へ当該事項を通知することとして差し支えないこととされている。

具体的には、税務署から納税義務者に税務調査の電話があった際に「細かいことは税理士に言ってくれ」と言えば、そこから先は税理士にのみ事前通知事項を伝えれば済むというイメージである。

しかし、本来は税務代理人がある場合は、税務調査があるという最初の電話から全てその税務代理人に連絡が入るようにすることが納税者利便に資すると思われる。

そこで、税務代理権限証書の様式を変更して「税務調査があった場合にはこの税務代理人に対応を依頼する」といった納税義務者の確認欄を設け、その確認欄にチェックが入っている場合は「税務代理人を通じて当該納税義務者に通知して差し支えない旨の申立てがあった」ものとして、税務代理人にのみ通知すれば足りるといった運用にすべきである。

## ② 7-2 税務代理人からの事前通知した日時等の変更の求め について

**【意見】**「合理的な理由」については極力広く解釈すべきである。※4)③参照

## ③ 7-4 法に基づく事前通知と税理士法(34条)との関係 について

**【意見】**「税務代理人がある」ことを確認する方法を整備すべきである

税理士法34条の規定による通知は租税の課税標準等を記載した申告書を提出した納税者について税理士がその租税に関して税理士法第30条の代理権限証書を提出している場合に日時と場所についてのみ、事前の併せ通知がなされるものであり、国税通則法第74条の9第1項の通知をした場合にも、上記要件を満たす場合に限り「税理士法34条の通知を併せ行った」ことになる。

一方、国税通則法第74条の9第1項に規定する通知は、申告書の提出の有無を問わず、納税義務者について実地の調査を行う場合には原則として事前通知を行い、その納税義務者に「税務代理人がある」場合には、その税務代理人にも併せて事前通知を行うこととなっている。

ただ、この「税務代理人」とは、74条の9第3項第2号において、税理士法第三十条の税務代理権限証書を提出している税理士若しくは税理士法人又は通知弁護士若しくは通知弁護士法人とされており、代理権限証書の提出だけで税務代理人であることを判断している。

しかし、この判断方法では、申告書の提出時には確かに関与があつて税務代理権限証書をも併せ提出していたとしても、その後、調査までに関与が切れた場合などは、代理権限証書を提出している税理士等は既に代理人としての地位を失っていることになり、その税理士等に通知をすることには、守秘義務その他の観点から問題がある。

そこで、代理権限証書の提出がなくても税務に関する代理人であることを確認できる方法を整備するか、又は、代理権限証書を提出した後に関与が切れた場合には納税者から遅滞なくその届け(代理権限証書の記載事項の訂正又は新たに税理士等の代理人を選任した場合は新たな税理士等に係る税務代理権限証書)を出させるといった形で、代理権限証書のみによって「税務代理人」をリアルタイムに特定できるような仕組みを構築すべきである。

## 7) 第4章 経過措置に関する事項

### ① 8-1 提出物件の留置きの適用 について

**【意見】**経過措置の内容がわかりにくい

「留置き」に関する規定が平成25年1月1日以後に提出される物件について適用されるとだけ書いているが、ただでさえわかりにくい経過措置なので下記のような具体例をあげてもう少し丁寧に説明すべきである。

(具体例)平成25年1月1日前(平成24年12月31日まで)に調査が開始され、

同日以後も調査が継続している場合

- 平成 25 年 1 月 1 日 前 に提出した物件 … 留置きの適用なし
- 平成 25 年 1 月 1 日 以後 に提出した物件 … 留置きの適用あり

(注) 要は H25/1/1 前に開始した税務調査であっても、物件の提出時期が同日以後であれば「留置き」の規定の適用があることに留意すること。

## ② 8-2 事前通知手続の適用 について

### 【意見】経過措置の内容がわかりにくい

「事前通知等」に関する規定が平成 25 年 1 月 1 日以後に行う「実地の調査」から適用されるとだけ書いているが、ただでさえわかりにくい経過措置なので下記のような具体例をあげてもう少し丁寧に説明すべきである。

(具体例) 平成 25 年 1 月 1 日前 (平成 24 年 12 月 31 日まで) に事前通知を行う場合

- 平成 25 年 1 月 1 日 前 に実地の調査を行う場合 … 旧規定
- 平成 25 年 1 月 1 日 以後 に実地の調査を行う場合 … 新規定

(注) 要は H25/1/1 前に「事前通知」する場合であっても、税務調査自体が H25/1/1 以後に行われる場合には、改正法に基づく新規定による「事前通知」をしなければならないことに留意すること。

## 4. おわりに

平成 22 年度の税制改正大綱には「納税者主権の確立に向けて」という副題がつけられていた。これは単に納税者の権利を拡大強化するという意味ではなく、昨今の厳しい社会情勢を打破するために必要な選択肢のひとつとして増税と確実な税収の確保を予定し、課税庁と納税者の間にこれまで以上に軋轢が生じることが予見されるから、税務行政の円滑化のためにも納税環境整備、特にこれまでは整備がなされていなかった納税者の権利保護に関する既定の整備などがはかられなければならなかった、という必然に基づくものであった。

つまり、納税者主権を確立し、納税者の権利利益の保護をはかること、具体的には、国税通則法の目的条項を改正し、納税者権利憲章を制定し、納税者の権利保護のための法整備をなすことと、課税庁の権限を強化しつつ増税をはかることは、いわば車の両輪であり、どちらが欠けても政府が意図する目標を達成し得ない関係にあった。

しかし、ここ 2～3 年の状況を振り返ってみると、政治的な混乱や世界的な経済情勢、あるいは、大規模な天災や人災の発生など、さまざまな出来事が同時多発的に発生した結

果、ショックドクトリンのような形で、主として増税と、納税者に対する罰則の強化や課税庁の権限強化など、車の片輪だけが勢いよく暴走しているような、いびつな状況に陥ってしまっている。

このまま現在の混乱した一方的な状況が改善されなければ、今後、課税庁と納税者の間には耐え難い軋轢や無用の混乱・衝突を生むことになることは火を見るより明らかである。

従って、改正法附則第 106 条の趣旨をふまえ、すみやかに納税者権利憲章の導入と国税通則法の目的条項の改正、及び、真に納税者の権利利益の保護に資する、正直者や弱者がバカをみることのない法改正がなされなければならないと考える。

このたびの通達発遣についても、課税庁の権限強化しか念頭にないのではないかと思われるような、国民から不審の目で見られるような内容のものであってはならず、あくまでも課税庁と納税者の間に信頼関係を構築するための一助となり、税務行政の円滑化と国民の福祉に資する内容のものとして整備されることを切望する。

— 以 上 —