

電子的税務調査手法の利活用と納税者の権利 ～法定外手法や電子機器の分析を中心に

石村 耕治

(TCフォーラム共同代表・白鷗大学名誉教授)

《コンテンツ》

■はじめに～課題の所在

第1部 課題の分析

- ◆電子的税務調査手法や電子機器/電子ツールの利活用の現状
- ◆法定外電子的税務調査手法や電子機器/電子ツールとは何か
- ◆法定外電子的調査手法や電子機器/電子ツールの利活用規制を考える
- ◆納税者・税理士が調査官の法定外電子的調査手法に向き合う作法
- ◆アメリカの税務調査の音声録音手続の分析(資料分析)
- ◆納税者が調査に際し法定外電子的手法で向き合うとどうなるのか?

■むすびにかえて～法制化のよる対応も一案だが、実現に導く「勢い」はあるのか?

第2部 資料

- 資料1号** アメリカで可視化する税務調査: 面談録音の法認
- 資料2号** オーストラリアで可視化する税務調査: 面談録音の法認
- 資料3号** わが国の犯則調査手続における電子データの証拠収集手続

■はじめに～課題の所在

近年、臨場の国税上の課税処分のための税務調査(質問検査権の行使)において、課税庁の職員(以下「調査官」ともいう。)による税法の明確な規定に基づかない電子的調査手法や電子機器/電子ツール(以下、たんに「法定外電子的調査手法」ともいう。)の利活用が目立ってきている。調査官のなかには、フォートコピー機/複写機を持参する、さらには帳簿書類のスマートフォン(スマホ)撮影・写メ[スマホで画像を送ること]を納税者に求めてくるケースも多発している。

その一方で、課税処分のための調査の一環で、納税者に重加算税を課す狙いで調査官が納税者やその取引先(以下「回答者」ともいう。)に対して法定外の質問応答記録書作成に協力を求めるケースも多発している。この場合、回答者が作成された記録書のコピーを調査官に求めてそれに応じない。こうした状況を打開するためには、

回答者に対し、権利として質問応答過程の音声録音や記録書のスマホ撮影は認められて当然ではないか、との声もある。しかし、調査官は、公務員の守秘義務などを盾に、回答者側の求めを容認することはない。

このように、現状では、法定外の電子的調査手法や電子機器/電子ツールの利活用が課税庁側の一方的な判断に任されているようにもみえる。納税者の権利利益を護るためには、適正な手続保障の一環として電子機器/電子ツールの利活用できるように、法制を整備すべきであるとの指摘がある。正論である。

その一方で、実質的に財務省や国税当局が立法権限を握っており、国会や税理士会や納税者団体などに納税者の権利利益を護ろうという気概が感じられない、あるいは気概はあっても十分な力量がない常態にある。こうした状況では、下手に立法化などを目指さない方がよいという声もある。納税者と課税庁とのイコールフットィング(条件の対等化)のルールすら満足に確保できていない立法環境のもとで、電子機器/電子ツールの利活用について法改正を求めるのは、メリットよりもリスクの方が大きいとの指摘である。実際、現在の租税立法環境のもとでは、一方的に財務省や国税当局に都合のよい電子的調査手法や電子機器/電子ツールの利活用を後押しし、納税者の権利利益を抑圧するような法制ができ上がる可能性の方が高い。

本稿では、アメリカにおいて実地の税務調査などで法認されている音声録音の手続などを参考に分析し、イコールフットィング(条件の対等化)のルールを取り入れた電子的調査手法や電子機器/電子ツールの利活用のあり方、法的仕組みを検討してみる。なお、分析がいまだ未熟であり、論点が十分に点検されていないことも多々あることを予め断っておきたい。

第1部 課題の分析

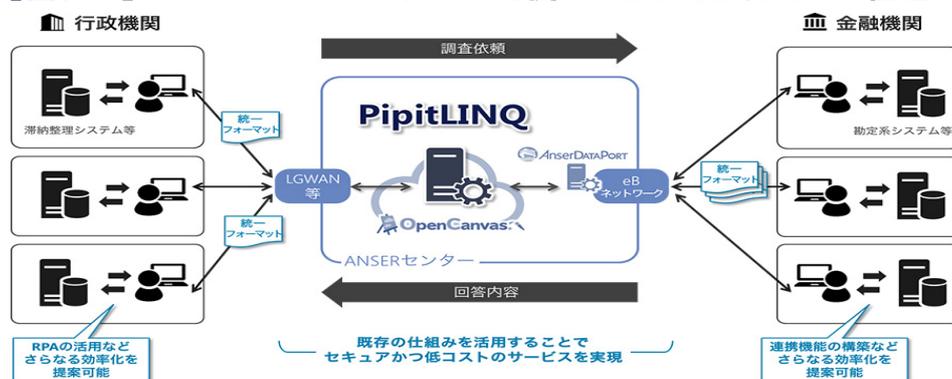
税務調査の現場では、法律で明確に認められていない(法定外)の電子的調査手法や電子機器/電子ツールの利活用が広がり、その是非が問われている。具体的な議論の的は、フォートコピー/複写の求め、デジカメ・スマホ撮影・写メ[スマホで画像を送ること]の求め、調査過程の音声録音(収録)などである。調査官、納税者、顧問税理士の間でも考え方や対応が異なり、しっかりした秩序があるとはいえない。

グローバル(世界的)にみると、「リアル(実地)の課税処分のために調査」(field audit)において、フォートコピー/複写の求め、さらには調査の音声録音は法認する国もある。しかし、租税手続の適正化が厳しく問われる国では、複写や音声録音以外の電子的調査手法や電子機器/電子ツールの利活用を法認していない。

この点、わが国では、課税庁側による一方的なフォートコピー/複写の求めや、デジカメ・スマホ撮影・写メのような電子機器/電子ツールの利活用に加え、NTT のピピットリンクのようなデジタルプラットフォームを仲介役とした金融機関などに対する反面調査のデジタル化(オンライン化)などの利活用が進んでいる(詳しくは、[TC フォーラ](#)

ム研究報告 2021年1号 石村耕治「Q&A 銀行調査のオンライン化と納税者の権利」)。しかし、納税者参加型の仕組みにはなっていない。

【図表1】NTTデータのピピットリンクを使った電子的銀行調査の仕組み



*引用：NTTデータのニュースリリース（2020年1月31日）

このように、電子機器/電子ツールの利活用においては、納税者と課税庁とのイコールフットイング(条件の対等化)のルールは確立されていない。また、その法的根拠なども不明瞭である。憲法が保障する租税法律主義や「法律による税務行政」とぶつかり、納税者の権利利益がむしばまれている。手続の適正化が急務である。

しかし、電子機器/電子ツールの利活用が進むなか、時代の流れについていけない人たちがデジタルデバインド(情報技術格差)を権利として主張し、デジタル化に反対で、ストップをかける主張をすることでは根本的な解決にはならない。止まらないデジタル化の流れに抗して絶滅危惧種になるのが落ちである。若い人たちの希望をくじくような行動は厳に慎むべきである。「納税者の権利利益が護られてはじめてデジタル化はゆるされる。」程度の柔軟な姿勢が求められているのではないか。機械打ち壊し運動/ラダイト運動(Luddite movement)のような戦略は避けるべきである。

◆電子的税務調査手法や電子機器/電子ツールの利活用の現状

わが国において、電子的調査手法や電子機器/電子ツールの利活用するケースが増大している。法定または法定外の形のもので、思いつく主なケースをリストアップすると、次のとおりである。

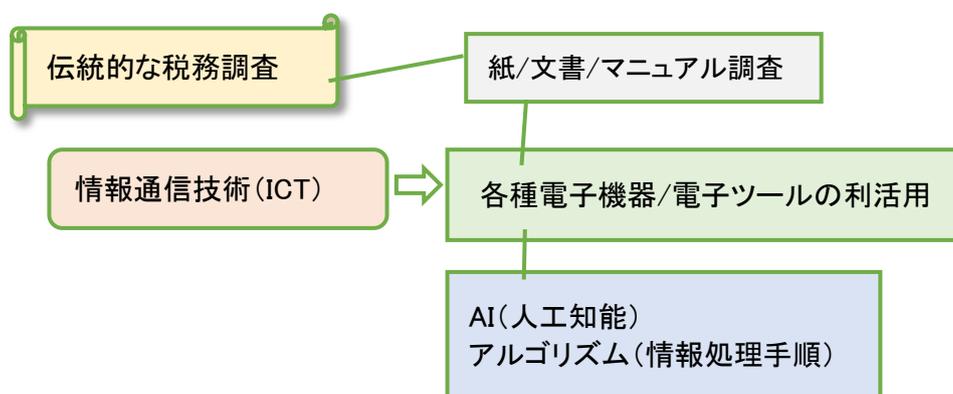
【図表2】電子的税務調査手法や電子機器/電子ツール利活用ケース

ケース1	2011年の国税通則法の改正・大幅な見直しに伴い、課税処分のための調査における「提出」要件(例えば、国通法74の2)に基づくパソコン(PC)などに格納されたデータのダウンロード提出の求めが一般化している。
-------------	--

- ケース2** 2017年の国税通則法改正で、国税犯則取締法の廃止・国税通則法への編入に伴い、租税犯則調査・査察での電子データ(電磁的記録)の証拠収集手続が整備された(国通法 131 条以下、地税法 22 の 3~22 の 31)【本号資料3号参照】。
- ケース3** 1998年に制定された電子帳簿保存法では、事業者により電子取引データの電子保存などを義務化している。これに伴い、電子保存データのダウンロード要件など納税者への受忍義務が課されている(TCフォーラム研究報告 2021年10号 石村耕治「検証:改正電帳法と電子インボイス」)。
- ケース4** 21年からは、NTT のピピットリンクのようなデジタルプラットフォームを仲介役とした金融機関などに対する反面調査のデジタル化(オンライン化)も積極化している(詳しくは、TCフォーラム研究報告 2021年1号 石村耕治「Q&A 銀行調査のオンライン化と納税者の権利」)。

このような度重なるパッチワーク的な法改正や法定外の電子調査の基盤整備や電子機器/ツールの利活用の拡大は、課税処分のために税務調査(国通法 72 の 2~74 の 6 ほか)自体を大きく変容させる。当然、納税者の権利利益に大きな影響を及ぼさずにはおかない。

【図表3】紙/文書中心の調査への電子機器/電子ツールの利活用の拡大



国税通則法などに基づく伝統的な税務調査においては、基本的に「紙/文書」を対象としてきた。しかし、情報通信技術 (ICT=Information and Communication Technology) が急速に普及し、税務行政・税務調査の効率化にも幅広く応用されている。電子データ仲介基盤を使った電子的調査手法や電子機器/電子ツールの利活用は最たる例といえる。今後は、課税庁が、税務調査対象の抽出に AI(人工知能) やアルゴリズム(情報処理基準)を利活用する時代に入るのであろう。

しかし、電子機器/電子ツール、さらには AI やアルゴリズムなどに対する法規制あるいは納税者の権利保護の課題が放置され、後追いの常態が続いている。法律で明

確に認められていない(法定外)の電子的調査手法や電子機器/ツールの利活用のケースが増え、納税者の権利利益をむしばむケースも増えている。

加えて、調査官による法定外の電子的調査手法や電子機器/電子ツールの利活用に対する納税者やその代理人である税理士の対応もまちまちである。法定外の電子的調査手法や電子機器/電子ツールの利活用は一切認められないとする非妥協的な対応を選択する人がいる。その一方で、ほぼすべての法定外の電子的調査手法や電子機器/電子ツールの利活用を受け入れる人もいる。また、調査官の不適切な言動、ハラスメントに適切に対処するため、納税者自らが電子機器/電子ツールを利活用するケースもある。

こうした状況のもと、納税者や税理士から、納税者の手続上の権利利益保護の視点から、電子データへの調査手続手法や電子機器/電子ツールの利活用の禁止、あるいは適正・公平化・均等化するための法制の整備が必要であるとする声もある。

仮に、税務調査での電子機器/電子ツールの利活用に関する法制を整備するとする。この場合、課税庁(調査官)に電子的調査手法や電子機器/電子ツールの利活用がゆるされるとすると、納税者にも同じく電子機器/電子ツールの利活用がゆるされなければならない。これは、納税者と課税庁とのイコールフットイング(条件の対等化)の観点から当り前のことである。

しかし、この当り前のことが当り前でないのが、この国の税務行政の実情である。「お任せコース大好きな国民性」はよしとしても、この調整を財政当局や税務当局に任せたら、大変なことになる。「納税環境の整備」のタイトルのもと、自分らに都合のよい納税者に一方的な受忍義務を課す法制を提案してくるに違いない。

その一方で、法律をつくらぬ議員が大多数を占め、政府立法(役所立法)がバツコし、租税議員立法はほぼ皆無の常態である。この状態で法制整備を提案することは、逆に課税庁に塩を送る結果となるのではないか。憲法41条は、「国会は、国権の最高機関であつて、国の唯一の立法機関である。」と書いてあるのだが……？

こうした無秩序な常態に対して、日税連とか各地の税理士会その他主要な税理士の任意団体などは、税務当局を忖度してか、明確な方針を打ち出していない。税務の専門職や専門職団体は、口では「納税者の権利利益を護る」とはいう。しかし、その本気度には大きな疑問符がつく。デジタル化についていけない人たちの仲良しクラブ、「課税庁のお手伝いさん」として生きてきたしがらみ、業界権益ファーストで、納税者が主役、納税者ファーストのスタンスを打ち出せない。本気度をもって行動して欲しいが、ポーズだけで期待薄である。

「ムシロ旗、花火をあげるだけで、政策実現の実力が伴わない」民間の納税者団体がこの課題に取り組むのは至難である。本気度を問われているという意味では、TCフォーラムも例外ではない。

◆法定外電子的税務調査手法や電子機器/電子ツールとは何か

“法定外電子的税務調査手法や電子機器/電子ツールとは何か”が問われる。すなわち、まず「法定内」手法と「法定外」手法の違いを認識する必要がある。また、「電子的税務調査手法」や「電子機器/電子ツール」を定義する必要がある。

(1)「法定内」か「法定外」かの見分け方

納税者への調査・検査・捜査/取調べにあたり利活用される手法が「法定内」か「法定外」かは、適用になる法律(準拠法)により異なる。すなわち、国税通則法(地方税法)、電子帳簿保存法(電帳法)、関税法、刑事訴訟法というように、準拠法により異なる。ある法律では“法定内手法”にあたって、他の法律で“法定外手法”にあたることもあるからである。

例えば、録音・録画について考えてみよう。検察官に告発された(国通法 155)脱税事件の被疑者の取調べについては可視化が進み、録音・録画制度(刑訴法 301 の 2)が適用になる。つまり、電子機器/電子ツールを使って録音・録画をするのは、刑事訴訟法では「法定内」にあたる。これに対して、国税通則法では「法定外」となる。

【図表4】電子的調査手法は「法定内」か「法定外」か



(2)「電子的税務調査手法」とは

「電子的税務調査手法」とは何かをはっきりと定義することは難しい。ここでは、読者の便宜を考え、暫定的(仮)に、次のようにアバウトに定義しておく。

「電子的税務調査手法」とは、特定の電子機器/電子ツール(当該機器/ツールや当該手法が法定内か法的外かを問わない。)を利活用し、税務調査をすることをいう。

国税犯則取締法が国税通則法に吸収・新装され、2018年4月1日に施行された。新装の際に、租税犯則調査・査察での“電子データ(電磁的記録)の証拠収集手続”が、刑事訴訟法にならって整備され、さまざまな「電子的税務調査手法」が採用されている。

また、最近とくに事業者や税務専門職の間で認識が高まっている電子帳簿保存法(電帳法)でも、いわゆる「ダウンロード要件」が盛り込まれている。こうした課税庁職員(調

査官)からの求めも、「電子的税務調査手法」にあたるのではないか。

さらに、国税通則法の「提出」要件(例えば、国通法74の2)に基づきパソコン(PC)などに格納されたデータのダウンロード提出なども、「電子的税務調査手法」にあてはまるのではないか。

このように、各税法に規定される(法定の)、あるいは税務調査現場(法定外)で活用されている「電子的税務調査手法」は一様ではない。

読者の認識を高めるために、アバウトに「電子的税務調査手法」の例をあげてみると、次のとおりである。

【図表5】 電子的税務調査手法の例

<p>■ 国税通則法上のダウンロードの求める権限</p> <p>課税処分のための調査における「提出」要件(例えば、国通法74の2)に基づくパソコン(PC)などに格納されたデータのダウンロード提出の求め</p>	
<p>■ 租税犯則調査・査察での電子データの証拠収集権限</p>	
<p>①記録命令付差押え【許可状が必要】(国通法 132①)</p>	<p>犯則事件調査職員は、裁判官の許可状を得て、電子データ(「電磁的記録」)を保管する者らに命じて、必要な電子データを記録媒体(USB メモリなど)に記録または印刷させたうえで差し押さえることができる。</p>
<p>②リモートアクセス/接続サーバーからの複写【許可状が必要】(国通法 132②)</p>	<p>犯則事件調査職員は、差し押さえるべき物件がパソコンなどのコンピュータであるときは、裁判官の許可状を得て、そのパソコンにネットワーク(「電気通信回線」)で接続している記録媒体(サーバーなど)であって、そのパソコンで作成・変更する、または変更・消去できる電子データなどを保管するために使用されていると認められる状況にある者から、その電子データをそのパソコン、USB などに複写(コピー)した(ただし、移転は許されない。)うえで、そのパソコン、USB などを差し押さえることができる。</p>
<p>③任意調査としての電子データの保全要請【許可状は不要】(国通法 134)</p>	<p>犯則事件調査職員は、差押えなどをするため必要があるときは、裁判官の許可状を得ることなく、電気通信回線(インターネット)の設備を他人の通信の用に供する事業者(プロバイダ)などに対し、通信履歴(ただし、通信内容は含まない。)の電子データのうち必要なものを特定し、30日(とくに必要があれば60日まで延長できる。)を超えない期間を定めて、消去しないように求めることができる。</p>
<p>④差押えに代える複写媒体の差押え【許可状が必要】(国通法 136)</p>	

<p>犯則事件調査職員は、裁判官の許可状（記録命令付差押えの許可状ではなく、従来の差押えの許可状）を得て、差し押さえるべき物件が、電子データに関係する記録媒体（社内サーバーやハードディスクを含むパソコンなど）であるときは、その差押えに代えて、その記録媒体に記録された電子データを他の記録媒体に複写、印刷または移転したうえで差し押さえることができる。</p>
<p>⑤コンピュータ操作の協力要請【許可状は不要】（国通法 138）</p>
<p>犯則事件調査職員は、臨検すべき物件などが電子データに関係する記録媒体であるときは、臨検などを受ける納税者等に対し、裁判官の許可状なしに、パソコンなどのコンピュータの操作その他の必要な協力を求めることができる。</p>
<p>■ 電子帳簿保存法上のダウンロードの求める権限</p> <p>電子データ化された国税関係帳簿書類を税務職員の求めに応じて提示または提出（ダウンロード）できるようにしておくこと（電帳法施行規則 2 条 2 項 3 号等）。</p>
<p>■ デジタルプラットフォーム（電子仲介）を利活用した金融機関などへの反面調査</p> <p>NTT のピピットリンクのようなデジタルプラットフォームを仲介役とした金融機関などに対する反面調査のデジタル化（オンライン化）</p>

（3）「電子機器/電子ツール」とは

ひとくちに①「電子機器/電子ツール」といっても、さまざまである。これらのうち、とりわけ税務調査に関係があるものを②「特定電子機器/特定電子ツール」として選別して、アバウトにリストアップすると、次のとおりである。

【図表6】 ①「電子機器/電子ツール」& ②「特定電子機器/特定電子ツール」

①「電子機器/電子ツール」の例

フォートコピー機/複写機、パソコン(PC)やタブレット端末、スキャナ、プリンター、タイムスタンプソリューション、USB（データ保存媒体）など

②「特定電子機器/特定電子ツール」の例

フォートコピー機/複写機、デジタルカメラ/デジカメ、スマートフォン/スマホ、デジタルプラットフォームなど

仮に法整備をすれば、課税庁と納税者双方が「対等な要件（イコールフットイング）のもとで、「特定電子機器/電子ツール」の利活用できる手続環境の確保が必要不可欠！

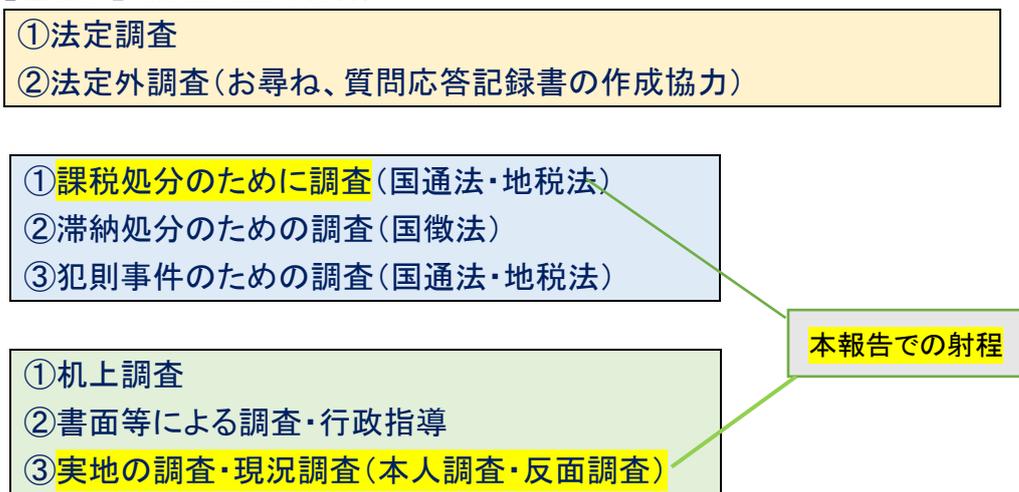
市民・納税者

フォートコピー機/複写機、パソコン(PC)やタブレット端末、スキャナ、プリンター、タイムスタンプソリューション、USB(データ保存媒体)など多様なものが想定される。これらのうち、電子的税務調査手法に利活用される「フォートコピー機/複写機、デジタルカメラ/デジカメ、スマートフォン/スマホ」のような、いわば「特定電子機器/電子ツール」を射程にして、法規制の要否を考える必要がある。

すなわち、仮に法規制をすれば、課税庁と納税者双方が「対等な要件(イコールフットイング)のもとで、「特定電子機器/電子ツール」の利活用できる法的環境を整備することがねらいとなる。

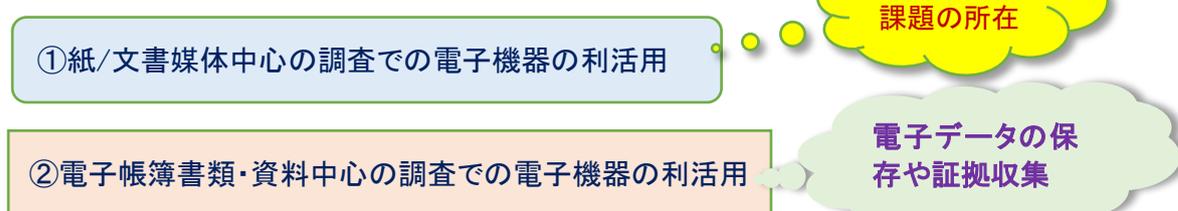
◆法定外電子的調査手法や電子機器/電子ツールの利活用規制を考える

【図表7】 税務調査の分類



改正電子帳簿保存法(電帳法)の施行などに伴い、税務調査が、将来的には、①紙/文書中心の調査から、②電子データ中心の調査への大きな転換が想定される。

【図表8】 税務調査と電子機器の利活用



しかし、現段階では、納税者や税理士などが、帳簿書類・資料のデジタル化にはいまだ積極的ではない。しばらくは紙/文書中心の調査が継続するのではないか。

電子機器/電子ツールの利活用に対する法規制が不透明ななか、紙/文書中心の

調査においては、既存の法令に触れないように、調査官、納税者、税理士が電子的機器(コピー機、録音機器、デジタルカメラ、スマートフォン(スマホ)など)をどのように利活用していくのかが問われている。

【図表9】電帳法で電子保存対象となる帳簿・書類とは

① 電子的に作成した帳簿書類の電子保存

事業者自身が、会計ソフト等で電子的に作成した帳簿、電子的に作成した国税関係書類
 ≪システムで一貫して作成・電子保存≫

② 紙で授受した書類のスキャナ保存

取引先から紙で受け取る書類
 ≪スキャナで画像データ化し電子保存≫

③ 電子取引で授受した電子データの保存

事業者や取引先が電子的に授受する書類
 ≪電子取引データの電子保存≫ (25.1.1 から義務化)

法4条1項	法4条2項		法4条3項	法7条
国税関係帳簿	国税関係書類			電子取引
	決算関係書類	取引関係書類		電子メール Web 取引 EDI 取引
		自己作成書類の写し等	相手方から受領した紙書類	電子授受書類
出納帳 仕訳帳 総勘定元帳 補助簿 その他	貸借対照表 損益計算書 棚卸表 他の決算書類	注文書(控) 契約書(控) 請求書(控) 領収書(控) 見積書(控) その他	注文書 契約書 請求書 領収書 見積書 その他	注文書 契約書 請求書 領収書 見積書 その他
①システムで一貫して電子保存(事業者自身が発行する文書に限定)		②紙はスキャンして電子保存		③電子授受したものは電子保存が義務

①紙/文書媒体中心の調査において、①各種の「お尋ね」や②質問応答記録書の利用など税務調査における法定外資料の利活用については久しく、その適否が問われてきている。

【図表10】①紙/文書中心の調査での法定外資料の利活用例

- ①お尋ね
- ②質問応答記録書
- ③その他

加えて、法定外電子的調査手法、例えば、①納税者の帳簿種類・記録などのフォートコピー入手、②調査過程の音声録音(収録)、③帳簿書類・記録のスマホ撮影/写

メ[スマホで画像を送ること]、の適否を問われている。

【図表11】 ①紙/文書中心の調査での法定外電子的調査手法の利活用例

①納税者の帳簿種類・記録などのフォートコピー/複写の入手 →調査官+納税者
②調査プロセスの音声録音+録画→納税者
③帳簿書類・記録のデジカメ・スマホ撮影/写メ→調査官+納税者

調査官が利活用する法定外電子的調査手法や電子機器/電子ツールに対し、市民・納税者・税理士などは、大きく2つの対応が可能である。

【図表12】 法定外電子的調査手法に対する対応方法

①法定外電子的手法は違法であり、応諾を拒否する。
②法定外電子的手法を精査し、受け入れ可能な手法は受け入れる。

◆納税者・税理士が調査官の法定外電子的調査手法に向き合う作法

課税処分のための税務調査の際に、調査官が帳簿書類・記録のコピー提供やスマホで撮影、写メール/写メ[スマホで画像を送ること]を求めるケースが出てきている。調査官は、納税者やその代理人である税理士の同意なしにこうした行為をするのは認められないと解される。しかし、税法にはこうした手法を認めるとも認めないとも書いていない。

法律に基づかない電子的調査手法に、納税者やその代理人である税理士はどのように対応しているか、税務調査の現場でのやり取りから、調査官のこうした行為への典型的な向き合い方（対応例）を探ってみる。

【図表13】 納税者・税理士が調査官の法定外電子的調査手法に向き合う作法

<p>【対応例1】 調査官にコピーもスマホ撮影/写メも認めない例</p> <p>登場人物: 税理士(税)、調査官2人(官、官1、官2)、納税者</p> <p>調査官(官) 先生、この書類のコピーをいただきたいのですが？ 税理士(税) コピーはダメです。 官 なぜですか？ 税 法律の条文に、「コピーできる」と書いていませんから。 官 他の先生はOKしてくれるのですが？ 税 他の先生は知りませんが、「租税法律主義」あるいは「法律による行政」のル</p>
--

ールを護らないといけません。

官 それでは、スマホで写真撮らせていただきます。

税 それは、「質問」ですか？「検査」ですか？それとも「提示・提出」(国通法74条の2～74の6)ですか？

官1 どれでもありません。

税 ではだめです。

官2 「提出」です。

税 「提出」にはあたらないと思います。それに、「提出」を求められるのは、条文では「必要があるとき」と書いてありますから？「必要性」はあるのですか？

官2 「調査に必要があります」から。

税 それは、あなた方が必要と考えている、ということですね？

官1 法律の条文には「調査に必要があるとき」とは質問検査、提示・提出を求めることができる、と書いてありますから。

税 あなた方が、「主観的に」必要性があると考えているということですね。最高裁の判断では、「客観的な」必要性だといっています(最決昭 48.7.10・刑集27巻7号1205頁)。あなた方と私たち双方が必要だと納得したときにはじめて、帳簿書類や記録のコピーをしたり、スマホで撮影できるということです。

官2 それでは結構です。

【対応例2】 調査官にコピーは認めるが、スマホ撮影/写メは認めない例

調査官(官1) これらの書類をスマホで撮らせてください。

税理士(税) それは、税法(国通法74条の2～74の6)にいう「質問」ですか？「検査」ですか？それとも「提示・提出」ですか？

官1 どれでもありません。

税 ではだめです。

官2 「提出」です。

税 「提出」にはあたらないと思います。それに、「提出」を求められるのは、条文では「必要があるとき」と書いてありますから？「必要性」はあるのですか？

官2 「調査に必要があります」から。

税 それは、あなた方が必要と考えている、ということですね？

官1 法律の条文には「調査に必要があるとき」とは質問検査、提示・提出を求めることができる(国通法74条の2～74の6)、と書いてありますから。

税 あなた方が、「主観的に」必要性があると考えているということですね。最高裁の判断では、「客観的な」必要性だといっています(最決昭 48.7.10・刑集27巻7号1205頁)。あなた方と私たち双方が必要だと納得したときにはじめて、帳簿書類や記録をコピーしたり、スマホで撮影できるということです。

税 スマホで撮って写メするのは、公務員の守秘義務(国公法100①・109⑫、国通法126)に違反するのではないですか?「職務上知りえた秘密をもらしてはならない」、「窃用してはならない」と書いてありますよね。

官1 どこにも漏らしませんので、大丈夫です。

税 そのスマホは調査官個人の持ち物ですよ。それに、どこに写メされるか分からないわけです。あなた方が質問応答記録書を作成したときには、納税者にスマホ撮影、写メさせてくれますか?

官2 それでは結構です。

【対応例3】 調査官にコピーもスマホ撮影/写メも認めない、逆に納税者が質問応答記録書のスマホ撮影/写メを求める例

調査官(官) 先生、この書類のコピーをコピーさせてください。

税理士(税) コピーはダメです。

官 なぜですか?

税 法律の条文に、「コピーできる」と書いていませんから。

官 他の先生はOKしてくれるのですが?

税 他の先生は知りませんが、「法律による行政」、「租税法律主義」のルールを護らないといけません。

調査官(官1) それでは、この書類をスマホで撮らせてください。

税理士(税) それは、税法(国通法74条の2~74の6)にいう「質問」ですか? 「検査」ですか?それとも「提示・提出」ですか?

官1 どれでもありません。

税 ではだめです。

官2 「提出」です。

税 「提出」にはあたらないと思います。それに、「提出」を求められるのは、条文では「必要があるとき」と書いてありますから? 「必要性」はあるのですか?

官2 「調査に必要があります」から。

税 それは、あなた方が必要と考えている、ということですね?

官1 法律の条文には「調査に必要があるとき」とは質問検査、提示・提出を求めることができる、と書いてありますから。

税 あなた方が、「主観的に」必要性があると考えているということですね。最高裁の判断では、「客観的な」必要性だといっています(最決昭 48.7.10・刑集27巻7号1205頁)。あなた方と私たち双方が必要だと納得したときにはじめて調査ができるわけです。ただ、双方が納得しても、帳簿書類をスマホ撮影・写メするのは、公務員の守秘義務に違反するのではないですか?「職務上知りえた秘密をもらしてはならない」(国公法100①・109⑫)、「窃用してはならない」(国通

法127)と書いてありますからね。

官1 どこにも漏らしませんので、大丈夫です。

税 そのスマホは調査官個人の持ち物ですよ。それに、どこに写メされるか納税者には分からないわけです。あなた方が今回の調査で、いろいろとメモを取られていますが、これは納税者自身の事がらですよ。この内容は、本人である納税者に開示しても公務員の守秘義務に反しないはずですよ。あなた方が納税者に協力を求めて作成した質問応答記録書をスマホ撮影・写メさせてください。

官2 それはダメです。それではもう結構です。

以上のような現実的な対応例をあげてみた。しかし、こうした対応ができるかどうかは、納税者やその代理人である税理士の法的知見のあるなしによる。仮にあって、そのレベル(水準)によるところが大きいのではないか。

代理人の法的知見のレベルがあまり高くないとする。この場合は、調査官からのコピー要請、デジカメ撮影やスマホ撮影・写メ要請など法定外電子的調査手法のすべてを受け入れざるを得ないことになるのではないか。

したがって、腕の良い外科医のような税の専門職を選ぶのか、あきらめてホスピスでの緩和ケアを選択し、依頼者である納税者を看取る内科医のような税の専門職を選ぶのか、納税者にとっては自己責任の世界を歩むことを強いられる。

コラム 主な参照条文

■ 国通法の税務調査に関する規定(概要)

国通法74条の2【当該職員の所得税等に関する調査に係る質問検査権】

税務職員は、所得税等に関する調査等について必要があるときは、納税義務者等に質問し、帳簿書類その他の物件を検査し、又は当該物件(その写しを含む。)の提示若しくは提出を求めることができることとする。

* 国通法74条の2では、「所得税」「法人税」「消費税」について規定する。

■ 税務職員の守秘義務

公務員の守秘義務(国公法100①・109②)

国家公務員 職員は、職務上知り得た秘密を漏らしてはならない。その職を退いたとえども同様とする	違反は1年以下の懲役または50万円以下の罰金
---	------------------------

税法上の守秘義務(国通法127)

国税 「国税に関する調査(不服申立てに係る事件の審理のための調査及び【中略】犯則事	違反は2年以下の懲役または100万以下の罰金
--	------------------------

件の調査を含む。)【中略】または国税の徴収【中略】に関する事務に従事している者又は従事していた者が、これらの事務に関して知ることのできた秘密を漏らし、又は盗用し」てはならない。	
■税理士の守秘義務	
税理士の守秘義務(税理士法38)	
税理士は、正当な理由がなくて、税理士業務に関して知り得た秘密を他に洩らし、又は窃用してはならない。税理士でなくなつた後においても、また同様とする。	
■ 公務員職権濫用罪	
公務員職権濫用(刑法193条)	
公務員がその職権を濫用して、人に義務のないことを行わせ、または権利の行使を妨害したときには、処罰される。	違反は、2年以下の懲役または禁錮

◆アメリカの税務調査の音声録音手続の分析(資料分析)

電子的調査手法や電子機器/電子ツールの利活用についてグローバル(世界的)に見てみよう。すでにふれたように、法認されているのは、音声録音やフォートコピー/複写くらいである。きわめて限定的といえる。他の法定外電子的調査手法や電子機器/電子ツールの利活用は法認されていない。

アメリカの税務調査手続においては、課税庁および納税者双方が対等な条件で音声録音が法認されている。イコールフットィング(対等な条件の確保)ができています。

以下、後記の【資料1号】アメリカで可視化する税務調査:面談録音の法認を参照しながら、手続法制を点検してみる。

アメリカの税務調査での面談録音の法的手続をまとめてみると、そのポイントは、次のとおりである。

【図表14】アメリカの税務調査での面談録音の法的手続のポイント

- ①アメリカの税務調査手続においては、調査過程の音声録音が法認されている。
- ②納税者側からは「面談収録権 (taxpayer's right to record interview)」とよばれている。1988年の税制改正法である「納税者権利章典法」ではじめて法認された。現在、連邦税法典(内国歳入法典とよばれる)の7521条 a 項に規定されている。

- ③法制化以前は裁判所の判例で認められていた。連邦課税庁は、この判例に従い、職員向けの内国歳入庁マニュアル(IRM)【わが国の事務運営指針に相当】で納税者の面談収録(音声録音)手続に関する要件を規定していた。しかし、IRMで面談収録手続を定めると課税庁職員の裁量が働く。納税者は面談収録が認められない場合には裁判で争うことになる。しかし、納税者の立証責任や費用負担も重い。そこで、連邦議会は、税法でこの権利を保障することにした。1988年の税制廃製法[納税者権利章典法]の制定につながった経緯である。現在、面談収録権は納税者の法的権利である。
- ④納税者は、IRSへの録音の申し出を、面談の10日前までに文書で行う必要がある。
- ⑤調査過程の音声録音は、納税者と課税庁双方に法認されている。つまり、課税庁も面談の収録(音声録音)を望む場合、同じような手続がある。
- ⑥以上のように、面談収録については、納税者と課税庁に対等な条件(イコールフットイング)のルールが適用になる。
- ⑦このルールのもと、音声録音(収録)データについては、実費を負担し、それぞれ相手方に提供を求めることができる。
- ⑧音声録音が認められる対象は、①「課税処分のための調査過程(civil audit process)」¹のみならず、②「滞納/徴収過程(collection process)」や③「犯則調査過程(criminal tax investigation)、④「不服申立手続(appeals procedure)」にまで及ぶ。①「課税処分のための調査過程」の収録権以外は、裁判所の判例によっている場合もある。
- ⑨税法(IRC7521条 a 項)の規定に基づき、連邦課税庁(IRS)は、内国歳入マニュアル(IRM)に詳しい手続を定め、一般にも公表している。【具体的な手続については、報告時に【資料1】を使って詳しく説明する。】
- ⑩課税処分や滞納処分目的での調査過程については“音声録音”に限られ、“録画”は法認されていない。電話での調査の場合も、音声収録はみとめられていない。
- ⑪一方、特別調査官(SA)による租税犯則調査後、連邦検察に告発された被疑者の取調べにおいては、“音声録音”に加え“録画”も法認されている。ちなみに、被疑者の取調べの録音・録画については刑事訴訟法上の手続のよることになる。

◆納税者が調査に際し法定外電子的手法で向き合うとどうなるのか？

報告をわが国の課題に戻す。納税者は、スマホその他音声録音のできる電子機器

¹ ちなみに、租税犯則調査・査察(criminal audit process)については、当然に音声収録(録音)・録画される。I.R.M(内国歳入マニュアル)9.4.5.7、9.4.5.8、9.4.5.9参照。

を利活用し、調査官の承諾なしに「秘密録音」が可能である。すなわち、税務調査で、納税者は調査官の承諾が得られれば、録音するのは問題ない。しかし、現実には、調査官が承諾することはない。

しかし、納税者が調査官の承諾なしに録音しようとする、調査官は調査を打ち切り、帰署してしまう。そして、場合によっては、推計で課税してくる。

(1) 税務調査と秘密録音

税務調査の際、課税庁の調査官の態度に問題があることもありうる。臨場調査での密室的な環境のもとでの被調査者に対する調査官の偏見、被調査者の人格を傷つけるような言動、その他不適切な言動、ハラスメントなどが想定される。この場合、納税者は、対応策として秘密裏に調査内容の音声録音をする必要も出てくる。「秘密録音」自体は違法ではない。しかし、後で税務調査の違法性を指摘し、「録音がある」というと、課税庁職員の態度は豹変する。調査官によっては「守秘義務の観点から消去してください。」と迫ってくる。

(2) 税務調査の秘密録音と守秘義務

税務調査において、秘密録音をすることは、公務員法や税法上の守秘義務に違反するのであろうか？

通例、裁判になると、被告となる課税庁は、おおむね次のように主張する。原告である納税者の主張に対しては、事なかれ主義に徹する裁判官も少なくない。

【図表15】 調査の秘密録音にかかる裁判での被告(課税庁)側の主張と司法判断

- | |
|---|
| <p>①課税庁側の主張 「税務職員は、税務調査において知り得た秘密について守秘義務を負い、このような守秘義務は調査対象者の営業上の秘密のみならず、その取引先等の第三者の営業上の秘密に対しても及ぶところ、税務調査時にレコーダー等による会話の録音を認めれば、このような秘密や調査の内容が別の機会に守秘義務を負わない第三者にも知れ渡る可能性があるから、レコーダーが作動した状況下において調査担当者は秘密事項の保持に懸念無く必要かつ十分な税務調査を実施することが極めて困難な状況となる。」</p> <p>②典型的な司法判断 課税庁のこの主張を認めて一件落着とする[たとえば、福岡地裁 2014(平成 26)年 11 月 4 日判決・税務訴訟資料 第264号－181(順号12562)]。</p> |
|---|

国家権力を 3 つに分割する三権分立の原則のもとでは、「司法(裁判所)」も、その本質は国家権力、と言ってしまえば、それまでである。しかし、国民・納税者の期待に応えて、司法には独立してもう少し創造的な発想ができないのか、と思ってしまう。

(3) 税務調査の秘密録音と守秘義務との法的論点整理

そこで、少しリベラルな法解釈を考えてみる。

税務調査に参加する人物は、通例、①「納税者」(反面調査の場合は、納税者の取引先など。被調査者)②「調査官(税務署職員/国家公務員)」、③「税理士」およびの三者である。

被調査者が秘密録音をした場合、さらには録音内容を漏らした場合に、各種の法律に定める守秘義務違反を問われるのか、税務調査に参加する人物それぞれについて点検してみる。

【図表16】 税務調査参加人物からみた秘密録音と守秘義務上の論点整理

- | |
|---|
| <p>① 納税者 納税者には法律上守秘義務はないので守秘義務は問題にならない。</p> <p>② 調査官 調査官(税務署職員)であるが、国家公務員法第100条は、次のように規定している。「職員は、職務上知ることのできた秘密を漏らしてはならない。その職を退いた後といえども同様とする。」</p> <p>また、国税通則法第127条は、「国税に関する調査……に関する事務に従事している者又は従事していた者が、これらの事務に関して知ることのできた秘密を漏らし、又は盗用したときは、これを二年以下の懲役又は百万円以下の罰金に処する。」と規定している。</p> <p>しかし、秘密録音は調査官の知らないところで行われている。このことから、調査官は秘密を一切漏らしていない。言いかえると、納税者が秘密録音をしたからといって、税務署職員の守秘義務に違反したとは解されない。しかも、秘密録音された内容が後に外部に流出したとしても、それは、被調査者が流出させたものである。調査官が流出させたものでない。したがって、やはり守秘義務違反を問われることはない。</p> <p>③ 税理士 税理士法第38条は、次のように定める。「税理士は、正当な理由がなくて税理士業務に関して知り得た秘密を他に洩らし、又は窃用してはならない」</p> <p>税務調査でのやり取りには、依頼人の売上や業務内容などがあると考えられる。このことから、仮に税理士が被調査者である依頼人の秘密録音に直接関与していないとしても、公務員の職権濫用があるなど正当な理由がある場合を除き、依頼者である被調査者が録音した内容を外部に提供してはならない、と解される。</p> |
|---|

(4) 税務調査の秘密録音と証拠能力

それでは、調査官に何も告げないでスマホで秘密録音した場合は、「証拠能力」は認められるのであろうか。この点についての司法判断は、つぎのとおりである。

【図表17】 税務調査の秘密録音と証拠能力に関する司法判断

- | |
|---|
| <p>① 東京高裁の判断 録音が「著しく反社会的な手段を用いて、人の精神的肉体的自由を拘束する等の人権侵害を伴う手法によって収集されたものであるときには、その証拠能力を否定してもやむを得ない」。しかし、そうでない場合には、証拠能力はある(昭和 52 年 7 月 15 日判決・判例時報867号60頁)。すなわち、秘密録音が証拠として認められるかどうかは「著しく反社会的と認められるか否か」を基準に判断すべきである。</p> <p>② 最高裁の判断 相手の同意を得ることなしに行われた秘密録音の証拠能力に関しては、「たとえそれが相手方の同意を得ないで行われたものであっても、違法ではなく、その録音テープの証拠能力は否定されない」(最高裁判所平成12年7月12日決定・刑集 54 卷 6 号 513 頁)。</p> |
|---|

もちろん、「秘密録音」自体は合法とされていても、録音すること自体が法的に禁止された場所で秘密録音を行うことは違法になることもある。たとえば法廷内での録音には刑事訴訟規則第 215 条や民事訴訟規則第 77 条に基づいて裁判所の許可が必要である。

(5) 税務調査の音声録音の法制化は是か非か？

例えば、質問応答記録書作成に関する手続については、国税庁の HP をみても、法律をみても、何も書いてない。まさに、「密室税務行政」そのものである。それでいて、調査を受ける納税者に「録音はダメ」では、「秘密録音」をするしか自分を護るしか手立てはないともいえる。

税界や政界、それに大半の税務雑誌も正面からこの不正義をただそうとしない。黙して語ろうとしない。いわば、オールジャパンで、劣悪な納税環境を野放しにしているわけである。

(6) わが国における納税者本位の税務調査可視化実現の可能性

アメリカでは、課税処分等のための税務調査/面談の音声収録を、納税者の法律上の権利として認めている。一方、オーストラリアでは、納税者サービスの一環として、納税者憲章(Taxpayers' Charter)で、課税処分等のための税務調査/面談の音声収録を認めている。

また、米豪両国とも、納税者の求めに応じて税務調査/面談の音声収録を認める

一方で、課税庁側にも、納税者の同意を前提に、その過程に参加する形で音声収録を認めている。これらアメリカやオーストラリアと対照的なのが日本である。わが国税当局は、「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、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の可視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、調査の録音などを主張すれば、調査官は調査を打ち切り、推計課税で処分してくるといった実情にある。

仮に税務調査の可視化のために税務調査/面談の音声収録を法制化するにしても、納税者の権利として税法に規定をおいたうえで、手続の適正化を進める必要がある。しかし、わが国の現在の立法環境では、そうした納税者本位の立法が可能かどうかはまったく視界不良である。

■ むすびにかえて～法制化のよる対応も一案だが、実現に導く「勢い」はあるのか？

確かに、現在、法定外である電子的調査手法や電子機器/電子ツールの利活用を“納税者ファースト”の視角から手続法的にコントロールするために「法制化」を目指すのも一案である。この場合には、アメリカの税務調査/面談の音声収録手続が参考になろう。しかし、わが国で、納税者に音声録音権、フォートコピー/複写の入手権、さらに帳簿書類・記録のデジカメ・スマホ撮影/写メ権を付与するために法制化を目指す場合のハードルが決して低くはない。

思いついた範囲内で、課題をあげてみると、次のとおりである。

【図表18】法制化を目指す場合の課題とは何か

- ① 電子的手法や電子機器/電子ツールの法規制が必要なのであろうか？実務的な対応では不十分なのであろうか？(YesまたはNo.)
- ② Yesなら、どのような電子的手法やツールを規制の対象とすべきなのか？
- ③ 電子的手法や電子ツールは、課税庁サイドのみならず、納税者サイドでも権利利益を護るために利活用できる期待もある。しかし、イコールフットイング(対等な条件)が確保された法制を実現できるのであろうか？逆に、課税庁が一方的な有利な仕組みができ上る可能性が高いのでないか？
- ④ わが国の税務専門職団体や各種納税者団体の法制化支援・協力が期待できるのであろうか？古色蒼然とした税理士会は期待薄。また、多くの税金関係の団体は、現在、政策を実現できる「勢い」がない。これら団体の多くが組織の存続に苦渋し、ポスビス化している常態も織り込んで考える必要がある。
- ⑤ 法制化には国会議員や政党の協力が必要であるが、期待が持てるのであろうか？かれらが、立法にあたり財務省など行政に丸投げする可能性も高い。その結果、どんでもない法制ができ上る危険性の方が高いのではないか？
- ⑥ TCフォーラムは、空砲を打つ、花火を打ち上げる力についてはついてきたが、本気で

取り組み、真に政策を実現できる「勢い」のある組織なのだろうか？本気度が問われている。どんな提案もしっかり実行できてはじめて意味がある。

第2部 資料

資料1号 アメリカで可視化する税務調査：面談録音の法認

アメリカでは、連邦税務行政の可視化が急速に進展している。今日、納税者は、税務調査における自己と課税庁（IRS/内国歳入庁）職員との面談（in-person interview）内容の音声収録（録音/audio recording）を求めることができる。その射程は、「課税処分のための調査過程（civil audit process）」²のみならず、「滞納/徴収過程（collection process）」や「不服申立手続（appeals procedure）」³にまで及ぶ⁴。

1 納税者に面談収録権を法認した経緯

アメリカにおいて、連邦納税者の面談収録権（taxpayer's right to record interview）は、連邦税法（IRC/内国歳入法典）の一部改正法である「1988年納税者権利章典法（Taxpayer Bill of Rights Act of 1988）」⁵によってはじめて法律上の権利（statutory right）として認められた⁵。

それ以前、納税者の面談収録権は、1963年の Mott v. MacMahon, (モット 対 マックマーオン) 事件連邦地裁判決 (214 F. Sup 20 [N.D. Cal.1963]) に依拠し、判例法上の納税者の権利として法認されたものである。Mott 判決で、裁判所は、税務調査の際に、被調査者である納税者は、調査内容の記録するための、自己の負担で認定速記者（CSR=certified shorthand reporter）⁶を依頼する権利があると判示した。この判

² ちなみに、租税犯則調査・査察（criminal audit process）については、当然に音声収録（録音）・録画される。I.R.M（内国歳入マニュアル）9.4.5.7、9.4.5.8、9.4.5.9 参照。

³ I.R.M（内国歳入マニュアル）8.61.5 参照。

⁴ 2016（平成28）年5月26日に、第90回国会で成立した刑事訴訟法等の一部改正法では、録音・録画の対象が裁判員裁判になる事件と検察の独自捜査事件に限定されている。しかし、警察段階での取調で多くの虚偽自白が作られていること、志布志事件、厚労省元局長事件、PC遠隔操作冤罪事件、さらには痴漢冤罪事件のような裁判員対象事件以外でも冤罪が多発している。このことから、すべての事件の被疑者および参考人の取調べを録音・録画の対象とすべきであるとの意見もある。取調の可視化についての論点について詳しくは、小坂井久「取調べ可視化の時代」季刊刑事弁護 82号 10頁以下参照。

⁵ 納税者権利保障法について詳しくは、拙著『先進諸国の納税者権利憲章〔第2版〕』（中央経済社、1996年）第11章。

⁶ アメリカ各州には、州法に基づく「認定速記者（CSR=certified shorthand reporter）」という専門職制度がある。認定速記者/CSRは、法廷速記者（court reporter）の一種である。適性試験や適格審査を受け、一定の水準のスピードで速記できる能力を有する者を、職業倫理を遵守し、かつ継続的な研修を受けることなどを条件に認定する。一般に、各州裁判所

決に基づき、連邦課税庁である内国歳入庁(IRS=Internal Revenue Service)は、内国歳入マニュアル(IRM=Internal Revenue Manual)のなかで、行政上の宥恕(administrative concession)として、次の4要件を満たすことを条件に、被調査者である納税者に対して課税庁担当官との面談内容の音声録音/収録(audio recording of interview)を容認した。①部門統括官(GM=Group Manager)の承認を受けること。②納税者またはその代理人が収録装置を用意すること。③IRSも自己の収録装置を使って収録に参加が認められること。④収録は、適切な場所、通例IRS事務所(地域署)で行われること(IRM 4245, at 7309-223 to-24 [Sept.4, 1985])⁷。

しかし、内国歳入マニュアル(IRM)を典拠に、IRSが納税者サービスの一環として、面談録音を認めるのでは、課税庁側に大きな裁量権を付与することにもつながる。面談録音が認められた納税者と認められなかった納税者との間に不公平が生じ、租税正義に反する結果を招きかねない。また、課税庁の現場職員の偏見などによって面談録音を認められなかった納税者が、司法救済を求めるとしても、裁量権の範囲内であるとして門前払いになる恐れも強くなる。税務職員の偏見によって面談録音を拒否された納税者が、租税正義を求めて争うにしても、納税者側の立証責任は重い。

こうしたIRMを典拠に面談録音を認めるという当時の課税実務上の問題に対処するねらいから、連邦議会は、1988年に連邦税法(IRC)の一部改正法(Taxpayer Bill of Rights Act of 1988)を成立させ、そのなかで、法律上の権利としての納税者の面談収録権(statutory taxpayer's right to record interview)を法認した。

事務局(State Court Administrator Legal Authority)などが、認定試験や継続研修、認定番号(Certificate number)の交付などの事務を所管している。また、当該事務局は、全国的認定資格【全国法廷記録者協会(NCRA=National Court Reporters Association)または全国真正記録者協会(NVRA=National Verbatim Reporters Association)に認定された登録専門報告者(RPR=Registered Professional Reporter)または登録真正報告者(CVR=Certified Verbatim Reporter)であるかどうかなどの審査】との調整事務を行う。認定速記者/CSRは、高度な電子的音声収録技術が発展する以前は、必須の専門職であった。ただ、収録された音声を文章に変換する電子技術がいまだ発展途上にあることから、今日、認定速記者/CSRは、収録された音声を文章に変換するデータ起しなどに傾斜する形で、その職務を遂行している。認定速記者/CSR制度の沿革について詳しくは、See, Thomas M. Dunlap, "People You Should Know: The Court Reporters," 69 J. Mo. B. 270(2013)。多くの州において、法廷記録を、これまでの速記者が作成する文書媒体記録・保存に代えて、音声録音データによる記録・保存が法認されるのかどうか争われている。州の法曹団体などは、音声録音データ保存を法認するように求めて州議会へ働きかけを行っている例も散見される。その一方で、法廷速記者からなる職業団体が職域保全のための法廷闘争を展開している例も見られる。See, Glenn S. Koppel, "A Tale of Two Counties: Divergent Responses in Los Angeles and Orange County Superior Courts to the Ban on Electronic Recording in California Court Reporters Ass'n v. Judicial Council," 37 San Diego L. Rev. 47(2000)

⁷ See, Creighton R. Meland, "Omnibus Taxpayers' Bill of Rights Act: Taxpayers' Remedy or Political Placebo?," 86 Mich. L. Rev. 1787, at 1792 et seq.; John J. Cross III, "Taxpayer Bill of Rights," 75 A.B.A.J 76 (1989).

2 納税者の面談収録権を法認した典拠

連邦納税者が IRS との面談内容の収録を求める権利は、法律上の権利 (statutory taxpayer's right to record interview) として認められている。その典拠となる連邦税法上の規定 (内国歳入法典/IRC7521 条[納税者との面談に係る手続]a 項[面談の収録]) は、次のように定める。

【図表 1】内国歳入法典上の「面談の収録」を認める根拠規定 (仮訳)

内国歳入法典 (IRC) 第 7521 条 [納税者との面談に係る手続]
第 a 項 [面談の収録]
第 1 号 [納税者による収録]
内国歳入庁の上級職員又は職員は、課税処分又は徴収に関し納税者本人との面談 (in-person interview) を行う場合で、当該納税者から事前の請求があるときには、当該納税者の負担及び装置を使って当該調査の音声録音をすることをその納税者に認めるものとする。
第 2 号 [内国歳入庁の上級職員又は職員による収録]
内国歳入庁の上級職員又は職員は、前号に規定する面談を収録することができる。(A) この場合において、当該上級職員または職員は、その面談に先立ち収録する旨を納税者へ通知し、かつ、(B) 納税者から求めがある場合でその納税者が収録の筆写又は写しの費用を負担するときには、その納税者に当該収録の筆写又は写しを提供するものとする。
第 b 項 [保護措置]
第 1 号 [進め方の説明]
内国歳入庁の上級職員又は職員は、最初の面談前若しくは面談時に、納税者に対して次のことを説明するものとする。
(A) 課税処分に関する納税者本人との面談の場合には、調査の進め方及び進行に伴う納税者の権利、又は、
(B) 租税の徴収に関する納税者本人との面談の場合には、徴収の進め方及び進行に伴う納税者の権利
第 2 号 [専門職と相談する権利]
納税者が、面談時において、内国歳入庁の上級職員又は職員に対して、弁護士、公認会計士、登録税務士 (enrolled Agent)、登録年金計理士 (enrolled actuary) その他内国歳入庁のもとで納税者を代理することができる者と相談することを望んだ場合 (ただし、第 78 章第 A 節に基づき発行された行政召喚状に

より開始された面談は除く。)には、当該職員は、その納税者が 1 つ以上の質問に回答しているかどうかにかかわらず、面談を中止しなければならない。

第 c 項[委任状を有する代理人]

弁護士、公認会計士、登録税務士、登録年金計理士その他内国歳入庁のもとで納税者を代理することができる者(ただし、内国歳入庁のもとでの業務を禁止されている者又は停止されている者を除く。)は、当該納税者からの文書で委任状を得ている場合には、第 a 項に規定する面談においてその納税者を代理することができる。内国歳入庁の上級職員又は職員は、第 78 章第 A 節に基づき発行された行政召喚状による場合を除き、納税者に対して代理人を伴うように求める必要はない。当該職員は、代理人を求めることが内国歳入庁による当該納税者に対する検査や搜索の不当な遅延又は妨害を招くと信じる場合には、直属の上司の同意を得て、当該納税者にその旨を直接告知することができる。

第 d 項[一定の搜索に対する本条の不適用]

本条は、内国歳入庁の上級職員又は職員による刑事調査または搜索には適用されない。

3 税務調査過程での面談収録

連邦における税務調査(tax audit)は、実施手法の面からみると、大きく「書簡調査(correspondence examination)」、「机上調査/署内調査(office audit)」、「(同 601.105(b)(2)(ii))および「実地調査(field audit)」、「(同 601.105(b)(3))に分けることができる。内国歳入庁(IRS)調査官と納税者本人との面談(in-person interview)は、署内調査の一環として納税者を署に呼び出して面談する場合や、納税者の事業所や居宅などでの実施調査/臨場調査の進行過程において面談する場合がある⁸。

いずれの本人面談の場合にも、面談内容の収録(音声録音)が税法上の明文規定(内国歳入法典/IRC7521 条[納税者との面談に係る手続]a 項[面談の収録])を典拠に認められている。つまり、納税者が面談内容の収録を求める権利は、法律上の権利(statutory taxpayer's right to record interview)として認められている。

この規定を受けて、アメリカ連邦課税庁である内国歳入庁(IRS)は、内国歳入マニュアル(IRM=Internal Revenue Manual)のなかに「面談の音声録音の求め(Requests to Audio Record Interview)」に関する定めを置き、音声録音の実務取扱いについて規定している。

⁸ See, IRS, The Examination (Audit) Process. Available at: http://www.irstaxattorney.com/Audit-Techniques-Guide/examination_audit_process.html

加えて、IRS/内国歳入庁が納税者向けに出している事務運営指針『納税者としてのあなたの権利(Your Rights as a Taxpayer)』では、次のように宣言している。納税者である「あなたは、わたしたち IRS の調査官、不服申立担当官または徴収担当官との面談についてはすべて、音声録音をすることができます。ただし、わたしたち IRS への録音の申し出は、面談の 10 日前までに文書で行ってください。」。

(1)IRS による「面談の音声収録」に関する実務取扱い

納税者の面談内容の収録(音声録音)権は税法上の明文規定(内国歳入法典/IRC7521 条 a 項)で認められている。課税処分のための税務調査過程において、内国歳入庁(IRS)は、内国歳入マニュアル(IRM=Internal Revenue Manual)で、「面談の音声収録の求め(Requests to Audio Record Interviews)」に関し、次のような取扱いをする旨規定している。

【図表 2】IRM の面談の音声収録の求めの規定(仮訳)

<p>●内国歳入マニュアル(IRM)4.10.3.3.6[2016 年 2 月 26 日])</p> <p>[面談の音声収録の求め]</p> <p>1. 内国歳入法典(IRC)7521 条 a 項は、納税者及び内国歳入庁職員は、納税者「本人(in-person)」との面談(interview)は、それぞれの当事者の事前通知をすることを条件に、音声(audio)収録(record)をすることができる、と規定している。</p> <p>[注記]</p> <p>納税者又はその代理人は、歳入庁が知る若しくは知らないに拘わらず、電話による面談(telephone interview)を収録する権利を有していない。納税者が通話中に会話を収録し始めた場合、又は調査官(examiner)が収録に気づいた場合には、当該調査官は、その納税者若しくは代理人に対して収録を停止するように勧告するものとする。収録が停止されない場合、調査官は、通話を停止し、かつその旨を様式第 9984 号[調査官活動記録書(Examining Officers Activity Record)]に記載するものとする。詳しくは、IRM 5.1.12.3(3)[面談の納税者による収録(Taxpayer Recording of Interview)]を参照。</p> <p>[注記]</p> <p>カメラ、ビデオテープ収録装置及び電子映像収録装置は認められない。しかし、いかなる場合においても、職員はこの種の装置を物理的に差し押さえてはならない。詳しくは、IRM 25.5.5.4.4[進行状況を音声録音する権利(Right to Make an Audit Recording of the Proceeding)]を参照。</p> <p>2. 納税者の求め(Taxpayer Requests):IRS ノテース(Notice)89-51[納税者との面談に関する手続(Procedures Involving Taxpayer Interviews)]に基づき、納</p>
--

税者若しくはその資格ある代理人が調査の進行過程を音声収録することの求めがあった場合には、面談を実施している歳入庁の上級職員若しくは職員は、次のすべての要件を満たすときには、それも認めるものとする。

- A. 納税者若しくはその資格ある代理人が収録装置を準備すること。
- B. 歳入庁は、(歳入庁の装置を使って)その進行過程に係る自己の収録を再生できること。
- C. 収録は、適切な場所、通例、内国歳入庁の収録が再生可能な装置を備えた歳入庁舎内で行われること、及び、
- D. 歳入庁職員を除くその進行過程関係者全員が音声収録に同意し、かつ、関係者全員が自己の身元及びその進行過程における自己の立場を名乗ること。

3. 納税者若しくは資格ある代理人は、調査進行過程の音声収録を求める場合には、歳入庁の面談を担当する上級職員若しくは職員あてにその求めをするものとし、かつ、歳入庁はその求めを収録される面談の 10 歴日前までに受領していなければならない。歳入庁は、10 歴日前までに通知を受領していない場合には、その裁量において、予定どおりに面談を実施するか、又は新たな実施日を設定する。

4. 内国歳入庁主導の収録 (IRS Initiated Recordings): 歳入庁は、レター (Letter) 2156 号 [面談の収録 (Recording Interviews)] を使って 10 歴日前までに通知をしたうえで音声録音をすることができる。すべての歳入庁主導の収録は、現場統括官 (Field Territory Manager) 承認を受けなければならない。

5. 収録のはじめに、面談を担当した調査官は、自分の身元、その面談の日時、場所及び目的を名乗るものとする。加えて、音声録音には、次の事項を収録するものとする。

- A. 納税者若しくは証人の氏名
- B. 各調査関係者の立場表明を含む、全収録関係者の身元
- C. 面談中の関係者の出入り時刻
- D. 進行過程において提示若しくは議論された文書が、その事案ファイルにある他の資料とマッチする場合に、音声録音が有益な記録となるだけに十分に詳しい説明
- E. 最後に、進行過程が終了した旨、面談に係る総収録時間 (例えば、音声録音の継続時間) 及び収録が終了した旨を宣言すること。

6. 音声収録物には、納税者の氏名、社会保障番号(SSN)、調査実施年、面談の日時、総収録時間を記したラベルを貼ったうえで、調査調書(workpaper)を添付し、丈夫な封筒に入れ密封するものとする。様式(Form)5344号〔調査終了記録(Examination Closing Record)〕のうえに「収録済み面談音声録音同封(RECORD INTERVIEW AUDIO RECORDING ENCLOSED)」と記載すること。

●内国歳入マニュアル(IRM)5.1.12.3〔2014年8月5日〕

〔納税者による面談の収録(Taxpayer Recording of Interviews)〕

1. 内国歳入法典(IRC)第7521条〔納税者との面談に係る手続〕の規定に基づき、納税者は、納税者「本人(in-person)」との面談(interview)を音声録音する権利を有している。レター(Letter)89-51号(1989-17 I.R.B. 21)に基づき、納税者は、10 暦日前までに文書で事前通知するように求められる。

2. 納税者は、10 暦日前までに文書で通知しない場合には、予定どおり実施された面談を受けるか、新たな面談日を設定するか、選択をすることになる。納税者は、自分で収録の装置を準備しなければならない。収録は、納税者の負担で、テープ、速記、その他の手法で行うことができる。納税者は、面談をビデオ収録で記録する権利を有していない。

3. 納税者又は代理人は、歳入庁が知る若しくは知らないに拘わらず、電話による面談(telephone interview)を収録する権利を有していない。納税者が通話中に会話を収録し始めた場合、又は調査官が収録に気づいた場合には、当該調査官は、その納税者若しくは代理人に対して収録を停止するように勧告するものとする。収録が停止されない場合、丁寧に通話を停止し、かつその経緯を文書で残すものとする。

●内国歳入マニュアル(IRM)5.1.12.3.1〔2014年8月5日〕

〔求めへの同意(Agree with the Request)〕

1. 面談の収録の求めがあった場合、その部門の統括官(GM=Group Manager)の承認を得たうえで収録に同意する。適切な文書による求めを受け取った後に、統括官(GM)に通知し、その後、面談予定を内国歳入庁(IRS)の所在地で組み直し、かつ、面談の収録に供するための作動する収録装置を IRS に提供される。

2. 収録装置、適切な場所が供されない場合、必要な装置及び適切な場所が準備できるまで、面談は延期されかつ予定は組み直される。

●内国歳入マニュアル(IRM)5.1.12.3.2[2012年9月20日]

[面談のビデオ撮り又は撮像の求めの拒否(Deny Requests for Video or Film Interviews)]

1. いかなる面談のビデオ撮り又は撮像の求めの拒否
2. 納税者からの面談のビデオ撮り又は撮像の求めの文書を事案ファイルへ添付すること。

●内国歳入マニュアル(IRM)5.1.12.3.3[2012年9月20日]

[収録を中断する場合(When to Interrupt the Recording)]

1. その部門の統括官(GM)は、納税者の行動が通常徴収手続にとり明確に規律を乱すと考える場合には、音声録音を停止するものとする。
2. 納税者からの面談の音声録音の求めの文書を事案ファイルへ添付すること。
3. 収録を停止させたその部門の統括官(GM)が自分の事例歴にその旨を記録すること。
4. 収録の写しを事例ファイルに添付すること。

●内国歳入マニュアル(IRM)5.1.12.3.4[2012年9月20日]

[音声収録手続(Audio Reporting Procedures)]

1. 収録が行なわれているときはその部門の統括官(GM)が出席できるように予定を組むこと。

[例外]

統括官(GM)が出席できないときには、他の歳入庁職員が出席できるように予定を組むこと。

2. 収録のはじめに、自分の身元、その面談の日時、場所及び目的を名乗ること。
3. 各面談関係者に対して、次のことをするように求めること。
 - A. 自分の身元を名乗ること。
 - B. 進行過程において自分の立場を述べること。
 - C. 音声収録をすることに承諾及び同意すること。
4. 面談中に入入りした関係者の披露しかつ身元を確認すること。
5. 進行過程において提示された文書記録が、その事案ファイルにある他の資料とマッチする場合に、音声録音が有益な記録となるだけ十分に詳しく

い説明をすること。

6. 面接の最後に、進行過程が終了した旨及び収録が終了した旨を宣言すること。
7. 面接の最後に、収録装置を切ること。
8. 収録の写しを事例ファイルに添付すること。

●内国歳入マニュアル(IRM)5.1.12.3.5[2008年5月20日]

[収録の筆写(Transcript of Recording)]

1. 収録の全部又は一部がその事案ファイルにある他の資料とマッチする場合で、音声録音が有益な記録となるとときに、それを筆写すること。
2. 納税者は、歳入庁が主導して実施した面談の収録の複製又は面談の筆写の写しを入手することができる。この場合において、納税者は、事前にその複製又は写しの費用を支払うものとする。

4 滞納/徴収過程、不服審査過程での面談収録権

連邦課税庁(IRS=Internal Revenue Service/内国歳入庁)は、「課税処分のための調査過程(civil audit process)」に加え、「滞納/徴収過程(collection process)」にかかる課税庁職員と納税者などとの面談の音声収録(録音)を認めている。

(1)滞納/徴収手続の適正化のための聴聞を受ける納税者の権利

内国歳入法典(IRC)は、内国歳入庁(IRS)の徴収部門は、納税者の財産を強制徴収処分に付す場合ないし納税を担保するための先取特権(lien/リーエン)を付す場合には、当該納税者に対して、その旨を通知すると同時に、IRSの不服審査職員が参加した「徴収適正手続のための聴聞を受ける権利(CDP hearing=collection due process hearing)を通知しなければならない旨を規定している(IRC6330条、6320条)。これら規定は、内国歳入法典(IRC)の1998年一部改正法であるIRS再生改革法(IRS Restructuring and Reform Act of 1998)により、納税者の手続上の権利を強化するために設けられた規定である。そのねらいは、内国歳入庁(IRS)の徴収部門(Collection)のよる徴収行為ないし先取特権の設定行為に正当な根拠がありかつ適正であるかどうかを確認するために、IRSの不服審査部門に介在させ、独立した審査を求める機会を納税者に保障することにある。

納税者は、IRSの徴収部門から「徴収の意向通知書及び聴聞に受けるあなたの権利通知書(Notice of Intent to Levy and Notice of Your Right to a Hearing)」(IRC6320条)、「連邦租税先取特権申請通知書及び聴聞に受けるあなたの権利通知書(Notice of Federal Tax Lien Filing and Notice of Your Right to a Hearing)」(IRC6330条)の送

達を受けた場合、租税債務を納付する、あるいは IRS の徴収漢検紛争処理手続などで分割納付に合意するなどで決着をはかることのも一案である。しかし、納税者が IRS の徴収処分に同意できない場合には、送達を受けた日から 30 日以内に、様式「徴収適正手続のための聴聞の請求 (Request for a Collection Due Process Hearing form)」を提出しなければならない。

徴収適正手続のための聴聞 (CDP ヒアリング) は、不服審査部 (不服審査局) 審査官、納税者本人又は本人の代理人が参加して開催される。CDP ヒアリング (徴収適正手続のための聴聞) は、性格的には“非公式 (informal in nature)”とされ、対面の会合 (face to face meeting) である必要はない。電話を使った審理 (telephonic CDP hearing) も頻繁に活用されている⁹。審理が終われば、不服審査官は、最終決定書を発行する。納税者が当該決定に不満な場合には、当該決定書送達の日から 30 日以内に連邦租税裁判所 (U.S. Tax Court) に申立て (petition) して、司法審査を求めることができる¹⁰。租税裁判所は、申立てを受けてから 30 日 (決定書発行から 60 日) 以内に裁断をくだすように求められる (IRM5.1.9.3.11)。

(2) 滞納/徴収手続の聴聞の録音をめぐる判例の動向

問題は、納税者が徴収適正手続のための聴聞 (CDP ヒアリング) を収録 (音声録音) することが認められるかどうかである。

すでにふれたように、内国歳入法典 (IRC) 7521 条 [納税者との面談に係る手続] a 項 [面談の収録] は、納税者に対して IRS 職員との面談内容を収録する権利 (taxpayer's right to record in-person interview) を認めている。

徴収適正手続のための審理 (CDP ヒアリング/CDP hearing) は、IRS 職員である不服審査部 (不服審査局) 審査官、納税者本人又は本人の代理人が参加して開催される。

このことから、かねてから、CDP ヒアリング/審理 (CDP hearing)、とりわけ電話を使った CDP 審理 (telephonic CDP hearing) が、内国歳入法典 (IRC) 7521 条 a 項にいう IRS 職員との面談 (in-person interview) が該当するかどうか争われてきた。

この点については、1988 年の法改正により制度が導入された当初から、合衆国租

⁹ 電話を使った CDP ヒアリング/聴聞を実施せざるを得ない背景には、CDP ヒアリングが、納税者が確定申告をした IRS 所轄署の不服審査官が余りにも多くの事案をかかえ繁忙にため即応が難しく、同州内にある他の署、または近隣他州の IRS 署の不服審査官の応援を仰がざるを得ない事情もある。

¹⁰ ちなみに、合衆国租税裁判所 (U.S. Tax Court) は、司法裁判所 (Judicial Court) の一つである。わが国でも、国税不服審判所を創設する折に、学界などからは、独立性確保の観点からアメリカンモデルに倣った国税に特化された司法裁判所の創設の提案もあった。しかし、最終的には、国税専門の不服審判所を国税庁内部に創設する形で着地した経緯がある。

税裁判所 (U.S. Tax Court) を中核的な紛争解決の場として利用する形で争われてきた。

訴訟に及んだケースでは、一般的に、CDP ヒアリング/聴聞において、納税者が、音声録音を開始する旨を告知したところ、そのヒアリング/聴聞に参加していた IRS の不服審査官が、別の機会を設定することなしに突然ヒアリング/聴聞を中止したことが発端となっている。そこで、そのヒアリング/聴聞に参加していた納税者が、IRS の不服審査部を相手に、徴収適正手続のための聴聞を受ける権利 (IRC6330 条、6320 条) および納税者が IRS 職員との面談内容の収録する権利 (IRC7521 条 a 項 1 号) を侵害されたことを理由に訴えている。

租税裁判所の裁断は、当初、CDP ヒアリング/聴聞、とりわけ電話を使った審理 (telephonic CDP hearing) は、内国歳入法典 (IRC) 7521 条 a 項にいう IRS 職員との面談 (in-person interview) には該当しないとして IRS の行為を支持する判決と、逆に該当するとし IRS の行為を違法とする判決に分かれた¹¹。しかし、全体的にみると、CDP ヒアリング/聴聞を音声録音し、それを文章に変換して作成した資料は、IRS の不服審査部の判断に対する司法審査に資するというのが、租税裁判所での支配的な判断である。すなわち、収録された記録があれば、その後の争訟手続をスムーズに進めることに役立つ、という考え方が多数を占めている。

もっとも、税法の適用・解釈においては、できる限り「文理解釈 (literal interpretation)」を用いるべきであるとする考えが強い。こうした立場からは、内国歳入法典 (IRC) 7521 条 a 項にいう IRS 職員との「面談 (in-person interview)」には、同 6330 条および 6320 条にいう「ヒアリング/聴聞 (hearing)」を含むと解することには疑問も呈されている。これに対して、IRC7521 条 a 項が納税者に対して IRS 職員との「面談 (in-person interview)」の音声収録を認めた立法事実にもっと着目すべきであるとの声もある。すなわち、一般に納税者は税の専門家でもない。このため、圧倒的な専門知識が豊富な IRS 職員と対峙する場合、IRS 主導で作成された記録文書だけでは、争訟過程において真実を証明するのは至難である。このことが、納税に IRS 職員との面談内容の収録を求める権利 (taxpayer's right to record in-person interview) を法認した立法事由である。したがって、こうした点にウエイトを置いて法の適用・解釈をすべきであるとする主張である。また、1998 年の立法時当時からみると、今日、電子

¹¹ See, e.g., *Keene v. Commissioner*, 121 T.C. 8, at 9 (2003) 【納税者は対面の CDP ヒアリング/聴聞を音声録音する権利がある。】；*Calafati v. Commissioner*, 127 T.C. 219, at 229-32 (2006) 【納税者は電話による CDP ヒアリング/聴聞を音声録音する権利はない。】；*Simien v. Internal Revenue Service*, 2007-1 U.S.T.C P50,352,99 A.F.T.R. 2d 1017 (W.D.La.2007) 【租税裁判所は、納税者は電話を使った CDP ヒアリング/聴聞を音声録音する権利はないと裁断。連邦地裁は、納税者は電話を使った CDP ヒアリング/聴聞を音声録音する権利はないと裁断】一連の関連判例評釈を含め詳しくは、See, Gregory W. Carey, “Turn Off the Tape Recorder at Telephonic Collection Due Process Hearings,” 61 *Tax Law*. 303 (2007).

技術の高度化が著しい。事務効率促進の観点から電話などの通信手段を使った面談が出現するのは自然な成り行きである。こうした現実を捨象して、現実空間 (real space) での対面 (face-to-face) のみを「面談 (in-person interview)」と解するのもアナクロニズムではないかとの批判が噴き出していた。

(3) IRS 不服審査部での対面協議の音声録音・速記記録に関する新方針

IRS 不服審査部は、“納税者は対面の CDP ヒアリング/聴聞を音声録音する権利がある”と判示した租税裁判所 Keene 判決[121 T.C. 8 (2003)]を重くとらえた。この判決を契機に、不服審査部は、CDP ヒアリング/聴聞を音声録音のみならず、従来からの審査手続全体の可視化方針の見直しの検討を続けていた。そして、2015 年に、それまでの方針を転換し、「原則としてすべての争点に関する対面協議 (face-to-face conference) の音声録音 (audio recording) や速記記録 (stenographic recording) を認める」方針を打ち出した (IRM8.6.1.5.2(06-25-2015))。

①不服審査にかかる対面協議の音声収録の要件

IRS 不服審査部の新方針では、IRS のコンプライアンス (調査/徴収) 部門と同様に、内国歳入法典 (IRC) 7521 条 b 項 1 号に基づいて、①不服審査部所管事項に関する対面協議の音声録音 (audio record) を認める。ただし、この場合、音声録音を求める納税者は、対面協議実施日より少なくとも 10 日前に不服審査部に、その旨を通知しなければならない。この場合、不服審査部も、自前の装置を使って音声録音ができることになっている (IRM8.6.1.5.2.3)。

②不服審査にかかる対面協議の速記記録の要件

IRS 不服審査部の新方針では、対面協議の音声収録に加え、対面協議の速記記録 (stenographic recording) を認める。ただし、この場合、速記記録を求める納税者は、①対面協議の適格を有する納税者であること、および②対面協議実施日より少なくとも 10 日前に不服審査部にその旨を通知することが必要である (IRM8.6.1.5.2.4)。なお、不服審査部が認める速記記録であるためには、対面協議の速記記録を裁判所等が任用する公認の資格を有する速記者 (court reporter) が行わなければならない (IRM8.6.1.5.2.5)。

不服審査部は、納税者が速記記録した協議についてこれらを音声収録することができる。また、当該納税者に、速記記録の写しを求めることができる。この場合、速記記録の入手費用を検討し、あまりにも高額なときには、入手しない判断もできる (IRM8.6.1.5.2.6)。

ちなみに、ビデオ収録は、これを認めないものとする (IRM8.6.1.5.2.8)。

③納税者から事前通知のない収録の事務取扱い

納税者は、対面協議の収録を求める場合には、少なくともその 10 日前に不服審査部にその旨を通知するように求められる。仮に、納税者がこの事前通知を怠ったとする。この場合、不服審査部は、その裁量で、IRS が準備した収録装置を使ってもらう、予定どおり協議を実施するまたは新たな日程を組むなどの対応を含め、決定することができる(IRM8.6.1.5.2.9)。

④不服審査部統括係官(ATM)のへの報告

納税者から対面協議の収録の事前通知がない場合の取扱いについて、これを不服審査部統括係官(ATM=Appeals Team Manager)に報告しなければならない。納税者が、以前に不服審査部が取り扱わない憲法問題や宗教問題のような不適切な問題を持ち出した経緯がある場合には、2 人の不服審査部職員が収録に立ち会うことになっている(IRM8.6.1.5.2.10)

⑤音声収録手続

収録開始後、はじめに、協議を行う不服審査部統括係官(ATM)は、自分の名前・所属等を名乗ったうえで、次の情報を読み上げ記録する。①開始日、②時間、③場所、④事案の名称、⑤手続の目的(IRM8.6.1.5.3.1(11-06-2007))。

不服審査部統括係官(ATM)を含む、すべての協議参加者は、それぞれ自分の名前等を名乗ったうえで、音声収録に同意しなければならない。後で参加する者または途中で退出する者もそれぞれ自分の名前等を名乗ったうえで、テープに記録しなければならない(IRM8.6.1.5.3.2)。

収録手続のなかで、文書記録が提出されたまたは討議されたとする。この場合には、事案ファイルにある他の資料と比較確認できるように十分に説明が尽くされる必要がある。協議を収録するのに一本以上のテープが必要になる場合には、事案の名称や日時などを吹き込み、各テープには継続を確認できるようにしなければならない(IRM8.6.1.5.3.3)。

協議または収録した会議が終了した場合、その旨をテープに残すものとする。事案ファイルに不服審査部のテープを保管するものとする(IRM8.6.1.5.3.4)。納税者に交付する不服審査部のテープの写しに関する負担金または費用については、別途規定する(IRM8.6.1.5.3.1.5)。

5 租税犯則調査、査察過程の可視化

内国歳入庁(IRS)は、年間 2 億件を超える申告書を全米 10 カ所のサービスセンターで処理している。IRS サービスセンターでは、申告書データを管理するとともに、税

務調査対象にする申告書の選定業務を行っている。IRS は、税務調査対象に選定された申告に関し、「課税処分のための税務調査(civil tax investigation)」を実施し、租税ほ脱の疑いのある事案に対しては「租税犯則調査(criminal tax investigation)」を実施している。

租税犯則調査(査察)を担当する IRS 職員は「特別調査官(special agent)」とよばれる。租税犯則調査は、IRS の「刑事捜査部(CI/CID=Criminal Investigation Division)」が担当している。

一般に、租税犯則手続の可視化については、IRS の特別調査官による「租税犯則調査の録画・録音」が中心的な課題である。

(1)租税犯則事件の処理の流れ

内国歳入庁(IRS)の刑事捜査部(CI/CID)は、犯則調査を通じて租税犯罪の立件に必要な証拠資料を収集にあたる。IRS の刑事捜査部は、収集した証拠を固め、犯則(税法違反)の事実があると判断した場合には、その事件を連邦司法省(DOJ=Department of Justice)の租税部(Tax Division)に引き渡す。司法省租税部は、IRS の刑事捜査部から引き継いだ事件を審査し、訴追のため連邦地検(U.S. Attorney)に送致することが本務である。

しかし、今日、租税犯則事件、とりわけ租税遁脱(脱税)事件はきわめて複雑になってきていることから、司法省租税部は、重大事件について直接法廷において立証活動をすることも少なくない。すなわち、被告人(被疑者)である納税者を有罪に導くために、法廷に立つ担当の連邦検事(prosecutor)に対して司法省租税部の法務官(council)¹²が助言をし、積極的な支援をするのが一般的である。

(2)租税犯則調査手続と犯則調査過程に録画・録音の典拠

連邦税の租税犯則調査(以下「租税犯則調査」ともいう。)は、内国歳入庁(IRS)の刑事捜査部(CI/CID)の特別調査官(special agent)が中心となって実施される。IRS は、租税犯則調査にかかる被疑者や証人の権利を保護するために、内国歳入マニュアル(IRM)で、面談を実施する目的や権限などを明定している(IRM9.4.5.2(07-06-2015))。

①租税犯則調査の種類と定義

IRS は、「租税犯則調査」を、3 つの種類に分けて次のように定義している

¹² 司法省租税部の法務官は、租税犯則事件訴訟における連邦検事への助言のみならず、納税者からの課税処分の取消訴訟(還付請求訴訟)、財務省が発遣した規則(regulations)および IRS 通達の妥当性を争う連邦地方裁判所および連邦請求裁判所での訴訟に、被告人(連邦側)として参加する任務をこなしている。

(IRM9.4.5.2(02-01-2015))。

【図表 4】「租税犯則調査」の種類と定義

- | |
|--|
| <p>① 面談 (interview): 面談とは、情報を入手する目的で2人以上の者の間で開催される会合を指す。一般に、面談は、争点の解決または探索の目的でフォーマルな勧告 (consultation) または取調べ (interrogation) と関係してくる。</p> <p>② 取調べ (interrogation): 取調べとは、情報を入手する目的で被疑者に尋問するための面談を指す。</p> <p>③ 協議 (conference): 協議は見解 (views) の交換を指す。しばしば、協議は、他方当事者の見解や主張 (contentions) を聴くための取調べを含む。</p> |
|--|

②租税犯則調査の目的

租税犯則調査における面談 (interview) は、手がかり (leads) の入手、情報の解析および証拠の確保が目的である。証人の証言及び被疑者の自白または告白は、租税犯則調査の進行に重要な要素である。

一般に司法手続においては、証拠は、証人の証言によって固められる。このことから、特別調査官の任務は、調査の対象者や証人に時機を得た面談を実施し、かつこれらの人たちの供述を正確な文書にすることである (IRM9.4.5.3.2)。

③租税犯則調査権限の法的典拠

内国歳入法典 (IRC) 7602 条は、歳入長官またはその代理官に対して、帳簿や書類を検査し、かつ宣誓をうえ証言を求める権限を付与している。

また、IRS の特別調査官は、代理権命令 (Delegation Order No 4) に基づいて、行政召喚状 (サメズ/summons) を発行し送達すること、帳簿や書類を検査すること、証人に質問すること、ならびに宣誓のうえ証言を求めることができる (IRM9.4.5.4(05-15-2008))¹³。

④租税犯則調査の準備

IRS の特別調査官は、調査対象者または証人との面談に先立ち、面談をする特別調査官は、次の準備をする必要がある (IRM9.4.5.5 (02-01-2015))。

¹³ なお、特別調査官の権限について詳しくは、IRM25.5.4 [サメズ—帳簿の検査と証人] を参照。

【図表5】 租税犯則調査実施に先立ち特別調査官が準備すること

- ・ 質問の目的を決定すること。
- ・ あらかじめ収集したい情報をできるだけ詳細に一覧にすること。
- ・ 利用できるすべての情報をレビューすること。
- ・ 面談ファイルを作成すること。
- ・ 面談が、調査対象者、その代理人、申告作成者、対象者の現在の従業者に対して実施される場合、または納税者の帳簿および書類の検査に関係する場合には、当初 IRS に提出された納税申告書 (original tax return) を入手すること。

⑤租税犯則調査における面談中の注意事項

IRS の特別調査官は、調査の性格が「刑事 (criminal)」であるとし被調査者に威圧を与えることは禁止される。ただし、被調査者が行政調査の段階ですでに面談を受けている場合、または求めている情報の入手にこうした告知が必要な場合は別である。また、証人が協力を拒む場合にもこうした告知は有用といえる。

IRS の刑事捜査部 (CI/CID) は、被調査者に対して不要な心配をかけないために慎重に調査を実施する配慮をしなければならない。例えば、特別調査官が、証人がその住所に居住しているかどうかを知るために近隣の人に接触するとする。この場合、自分が犯則調査で情報を入手するための行動している特別調査官である旨を相手に告知する必要がないときも多い (IRM9.4.5.6 (02-01-2015))。

⑥被調査者の役割

被調査者の役割は、質問に答え、かつ適正な説明をすることである。特別調査官は、被調査者に対して、その調査に関する自己の考え方を伝えるように奨励されている。被調査者は、合衆国憲法修正第 5 条で黙秘権/自己負罪の特権が保障されており、質問の答えることにより犯罪を問われる疑いがあると感じた場合にはその権利を行使できる。ただし、この憲法上権利は、被調査者だけに保障される。

被調査者は、犯則調査開始後速やかに面談に応じなければならない。被調査者に対する面談の開始が遅れた場合には、その理由を調査ファイルに記載するものとする (IRM9.4.5.6.4.1(02-01-2005))。

⑦証人の役割

証人は、IRS の特別調査官が行ういずれの法的小よび合理的な質問に答えなければならない。ただし、証人は、その質問に答えることで自分が犯罪者として責任を問われることになる場合には、回答を拒否することができる。回答により提供される情報により自分以外の者が責任を問われることになるときには、この拒否権の行使はできない (IRM9.4.5.6.4.2(05-15-2008))。

⑧特別調査官の役割

特別調査官は、調査に関しいかなる事項についても被調査者に質問すべきである。ただし、特別調査官は、特定の情報を明かすことにつながる質問をすることが政府の利益に反することになるであろうと思う場合には、その限りではない。特別調査官は、証拠の形成に責任を持つものとし、かつ適切と信じるいかなる方法においても面談を行うものとする。特別調査官は、協働調査官(corporation agent)が被調査者に質問をすることを許す場合には、協働調査官に使用する用法や技法を説明しなければならない。特別調査官は、調査過程においては、あらゆる有用な情報を入手するために被調査者に対して迅速に面談をすべきであり、かつ被調査者が目下の犯則事件に参加し説明を尽くす機会を与えるべきである。各被調査者との面談においては、少なくとも2人の調査官と1人のIRS速記者がいるものとする。

特別調査官は、被調査者またはその代理人との会話において、調査のいかなる刑事要素に歩み寄ることにつながるようないかなる表現も、これを注意深く避けなければならない。

特別調査官は、適時に、あらゆる主要な証人と面談すべきである。可能な限り、各ア証人との面談には、少なくとも2人の調査官が参加すべきである。ただし、面談が被調査者に関し何ら個人的なつながりのない第三者たる帳簿保存者に関する者である場合には、その面談は1人の特別調査官で実施できる。

特別調査官は、証人と面談をする場合、客観的に振る舞い、かつ被調査者の人格を傷つけるような言動をすることを禁止される。

特別調査官は、未成年者との面談が必要かどうか決定する場合には、租税犯則(CT=Criminal Tax)法律顧問部(Counsel)の助言を求めなければならない((IRM9.4.5.6.4.3(05-15-2008))。

⑨協働調査官の役割

IRSの歳入官(revenue agent/revenue officer)は、面談中に租税または会計処理上の争点が出てきた場合には、特別調査官を支援することができる。協働調査官(corporation agent)は、特別調査官がその事項について証人と話し合いを開始するまでその証人に質問してはならない(IRM9.4.5.6.4.4(02-01-2005))。

⑩会計士である代理人の役割

会計士は、あらゆる記帳および会計事項について、自己の依頼人を支援する義務を負っている(IRM9.4.5.6.4.5(06-30-1998))。

⑪弁護士である代理人の役割

弁護士は、話し合いをしているいかなる事項についても、自己の依頼人に法的助言をする義務を負っている。これは、面談における弁護士の基本的な任務である(IRM9.4.5.6.4.6(02-01-2005))。

⑫記録者の役割

記録者(recorder)の任務は、面談の永久記録を作成することにある。記録者みずから、または記録者に代わって、機械式もしくは電子式の記録装置を使用することができる。ただし、この場合、その手続に参加するすべての当事者が、その装置の利用に同意しなければならない(IRM9.4.5.6.4.7(02-01-2005))。

⑬面談の記録

面談の目的は、調査の展開に必要なあらゆる事実を収集し、かつ問題の解決をはかることにある。各面談およびコンタクトの永久記録を作成する必要がある。記録には、将来の利用に向けて保存されるべき調査に関する事実を記録すべきである。記録には、特別調査官本人の身元確認ができる内容を残し、かつ必要に応じ被調査者が自己の憲法上の権利の教示を受けた旨を残さなければならない。

加えて、特別調査官が、調査の刑事的な性格をより明確に表示する必要があると信ずる場合には、そうした追加的な表示をする利用も附記するものとする(IRM9.4.5.7.2)。

面談の記録は、通例、①宣誓供述書(Affidavit)、②記録書(Statement)、③質疑応答記録書(Question & Answer Statement)のうちの一つをとるものとする(IRM9.4.5.7(05-15-2008))。

⑭宣誓供述書

宣誓供述書(Affidavit)は、事実に関する任意になされた手書きもしくは印刷された宣言書(declaration)または記録書(statement)で、それを作成する当事者が権限を有する調査官の前で宣誓(oath)または確約(affirmation)により真実であることが確認されたものを指す(IRM9.4.5.7.1.(02-01-2005))。

⑮記録書

記録書(Statement)は、事実問題に関する宣言書(declaration)である。記録書は、様式を問わないが、それを作成した者の署名と日付を記載する必要がある。また、可能であれば、証人も、その記録書に署名し、かつその記録書を読みかつ理解した旨または調査官に読んでもらった旨を表明すべきである。記録書は、一般に、証人の意見と感想を記載したものであり、証人の宣誓、宣誓供述などを得ることが難しい場合

に活用する(IRM9.4.5.7.2(02-01-2005))。

⑩質疑応答記録書

質疑応答記録書(Question & Answer Statement of interview)とは、①面談で各参加者が行った質問、応答および発言の完全な写し(transcript)であり、かつ、②記録者(recorder)の口述記録または機械式もしくは電子式の記録装置から作成されるものとする。

速記者(stenographer)を用意できない場合には、事前に証人に通知したうえでまたは黙示の同意で、機械式もしくは電子式の記録装置を使って発言を記録するものとする。発言の写しを作成するに使われた原本は、これを保存するものとし、調査ファイルに挿入するものとする。なぜならば、法廷で発言が問われた場合に必要となるかもしれないからである。発言の写しは、模様のなしのレターサイズ、ボンド紙で、各質問に連番を付し、次の項目を記載したうえで、作成するものとする。

- ①証言が得られた日時および場所
- ②出席した全員の氏名および肩書。証人支援のために出席した弁護士または会計士を含む。また、各人の出席した理由。ただし、自明のときは除く。
- ③質問した人および応答した人の氏名および肩書
- ④証言をした各人の氏名と住所
- ⑤証言に関連する事項
- ⑥面談の目的
- ⑦必要に応じ、証人および弁護士に対して行った自己負罪特権/黙秘権の教示に関する情報
- ⑧宣誓に関する管理
- ⑨記録書に記載された質問および応答は、自由かつ任意、拘束なしに、特別調査官による保証または約束なしに行われたこと。
- ⑩証人が記録書作成に応じるように求める要請、ならびに質疑応答記録の写しを点検しかつそれに署名する機会
- ⑪供述書の結語(ジュリアト/jurat): 宣誓を主宰する調査官が結びの言葉を記載する。場合によっては、証人との面談に同席した他の調査官も記載することもできる。
- ⑫出席した政府側証人の署名
- ⑬記録書、その作成に使用した原情報源を含む、を作成した者の署名および認定資格
- ⑭記録書が機械式または電子式で作成された場合には、その同意書(IRM9.4.5.7.3(02-01-2005))。

⑰記録外発言

記録外発言(off-record discussion)は、被調査者の面談中は認めないものとする。記録外発言が証人との面談中に行われる場合、その時間は最小限にしなければならない(IRM9.4.5.7.3.1(02-01-2005))。

⑱面談覚書

面談覚書(Memorandum of Interview)は、インフォーマルな記載またはメモ書きすることを望む者に関する情報を含む文書を指す。面談で起こったことの記録である。遅滞なく、次の項目を記載した完成版の面談覚書を作成するものとする。

- ①面談の日付、時間、場所および出席者の名簿ならびに記録された事項
- ②特別調査官が本人確認した方法
- ③面談中に証人が憲法上の権利があることの教示を受けたかどうか
- ④面談中に入手した証言、証拠、手がかり
- ⑤面談に出席した特別調査官の署名および面談覚書に署名した日付
- ⑥実際の覚書作成日

覚書は、面談中に出てきた情報ならびに自由な意見、結論および無関係の資料を記載するものとする(IRM9.4.5.7.4(05-15-2008))。

⑲面談を記録する権利

取調べ(interrogation)または協議(conference)は、IRS(内国歳入庁)の職員である速記者によってのみ記録ができる。このルールは、SSA(Social Security Administration/社会保障省)の特別調査官による場合には、適用しないことができる。IRS または証人((被調査者を含む。)の求めがある場合、SSA は、連邦検察(U.S. Attorney)付速記者、連邦地裁の裁判所報告者(court reporter)、各州において裁判所報告者として認定または免許を受けた裁判所報告者を利用することが認められる。速記者(stenographer)を用意できない場合には、事前に証人に通知したうえでまたは黙示の同意で、機械式もしくは電子式の記録装置を使って発言を記録することができる。証人が反対する場合、取調官は、発言を機械式または電子式で記録することができない。証人が発言を機械式または電子式で記録することを選択する場合、IRS は独自に記録をする

証人または被調査者は、証言を記録するために自分で費用を負担して有資格の報告者を雇い入れることができる。ただし、この場合、IRS も、費用負担をしてその写しを入手するか、機械式もしくは電子式の記録装置を使って発言を記録するか、または自己の速記者もしくは報告者を使って記録することができる。もっとも、この場合、IRS は、証言内容を開示することが税務行政に重大な影響を及ぼすことを理由に、IRS の報告者でないまたは速記者でない者による逐語的記録(verbatim recording)を認めない

権限を留保している(IRM9.4.5.8(05-15-2008))。

⑩面談記録の保存

あらゆる面談記録は、速記者によるか、機械式もしくは電子式の記録装置によるか、または手書メモによるかを問わず、保存するものとする(IRM9.4.5.9(06-30-1998))。

⑪機会式または電子式の記録装置の使用

特別調査官は、機会式または電子式の記録装置を使用して被調査者または証人の発言記録している場合、IRM9.4.5.9.1 に規定すると同様の方法で、その旨のラベルを貼るものとする。

資料2 オーストラリアで可視化する税務調査：面談録音の法認

ここで、グローバルな税務手続可視化の動向を探るという意味で、オーストラリアの現状を紹介する。オーストラリア国税庁(ATO=Australian Taxation Office)も、事務運営方針『納税者憲章：あなたが予備調査または調査対象とされた場合』(ATO, Taxpayers' Charter: If you're subject to review or audit, (NAT 2558-04.2013))¹⁴のなかで、音声録音を認めて、次のように宣言している¹⁵。

【図表1】 オーストラリア国税庁(ATO)の税務調査過程の面談収録方針

- ATO(国税庁)は、納税者が、いかなる会話または面談をオーディオ録音すること、またはその記録を作成することを認めます。この場合、納税者は、オーディオ録音の副本(コピー)をATOに提供するように求められます。
- ATOは、面談内容を録音することが相当であると考え、かつ納税者が録音に同意する場合には、納税者に事前に通知したうえで録音をすることができます。この場合、ATOは、面談に終了後にその録音の副本を無料で納税者に提供することになっています。
- ATOは、納税者から請求があれば、会話または面談の文書化された記録の副本に署名のうえ納税者に提供します。ATOは、この記録に納税者の署名を求める場合、どのような理由でそれを求めるのかを説明します。

¹⁴ See, at 8-9. Available at: <https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Taxpayers-charter/Taxpayers-charter-if-you-re-subject-to-review-or-audit/>

¹⁵ 詳しくは、ジャスティン・ダブナー「オーストラリアの税制と税務手続の概要」国民税制研究第2号(2016年、国民税制研究所)33頁：<http://jti-web.net/archives/736> 参照。なお、オーストラリアの場合は、税務調査の音声録音は、納税者に対して制定法上の権利として認めているアメリカとは異なり、納税者サービスの一環、行政上の宥恕(administrative concession)として認められている。

資料3 わが国の犯則調査手続における電子データの証拠収集手続

「租税犯則調査」または「査察」とは、“脱税事件”など税法違反行為（犯則事件）の摘発を目的とした税務調査である。査察による租税犯則調査は、刑事告発または通告処分を行うための証拠集めの目的で行われます。「任意調査」と「強制調査」がある。

査察による租税犯則調査手続は、2017（平成 29）年度税制改正（以下「17年通則法改正」または「17年法改正」という。）で、電子データ（電磁的記録）の証拠収集手続の導入や、関税の犯則手続との調整を行うために大きく見直された。見直された手続は、2018年4月1日に施行された。

◎租税犯則調査・査察とは

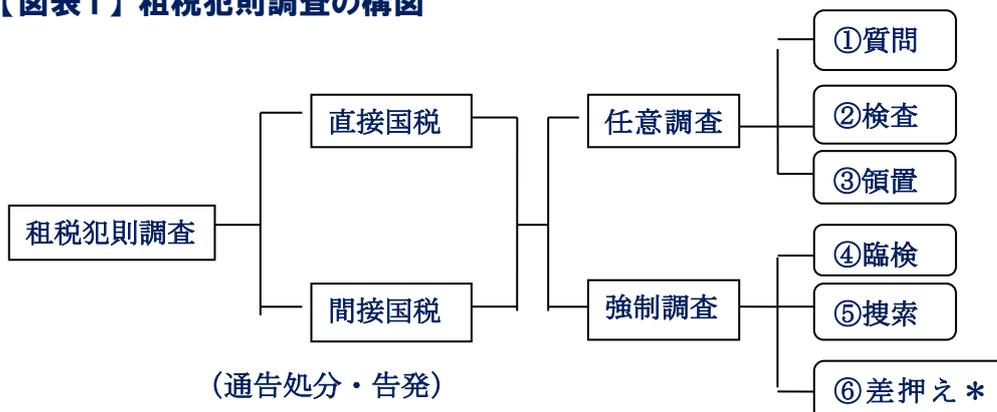
「租税犯則調査」または「査察」とは、いわゆる“脱税事件”などの摘発をねらいとした税務調査である。この調査は、税法違反行為（租税犯則事件）についての証拠を収集し、犯則（犯罪）の事実があるかないか、さらには犯則者（犯罪者）が誰であるかなどを確定するために行われる。調査対象は、租税犯罪を犯した疑いのある人（犯則嫌疑者）や参考人（以下「犯則嫌疑者等」または「調査対象納税者等」ともいう。）である。

この調査の結果、税法違反（犯則）があると確認されたとする。この場合、所得税や法人税など「直接国税」のケースでは、検察官に告発の手続がとられる（国通法 155）。一方、酒税や揮発油税など「間接国税」のケースでは、通告処分または告発の手続がとられる（国通法 156①）。

租税犯則調査・査察よりももっと一般によく知られている税務調査がある。それは、「課税処分のための調査」である（国通法 74 の 2～74 の 6 ほか）。この種の調査は、納税者がした申告内容などが正しいのかどうかを確かめるために行われる。性格的には“間接強制の伴う任意調査”である（国通法 127 二）。つまり、納税者などが任意に協力しない場合には、処罰されるおそれがある行政調査です。行政調査であるから、この種の調査は、犯罪捜査（刑事調査）には利用できない（国通法 74 の 8）。したがって、脱税などの刑事犯罪の摘発は、租税犯則調査・査察で行うことになるわけである。

なお、地方税の犯則調査は、地方税法の総則規定に基づいて行われる（地税法 22 の 3～22 の 31）。

【図表1】租税犯則調査の構図



* 記録命令付差押えなどを含みます。

◎抜本的に見直された国税犯則調査手続

これまで、査察による租税犯則調査は、明治時代の 1900(明治 33)年に制定された国税犯則取締法(国犯法)という法律に基づいて実施されていた。国犯法は古い法律ですから、条文はカタカナ表記であった。国犯法は、租税犯則調査で収集できる証拠は紙媒体のものを想定していた(旧国犯法 2①)。電子データ(電磁的記録)の証拠収集は想定しておらず、刑事訴訟法(刑訴法)にあるような電子データ証拠収集についての明文の規定を置いていなかった。また、国犯法は、改正を重ねてきた関税法[1899(明治 32)年法律 45 号]の犯則調査手続との違いも大きくなってきた。

そこで、17年通則法改正では、国犯法の規定を現代語化したうえで犯則調査手続を整備するための抜本的な見直しを行った。しかも、国犯法を廃止し、国税の犯則調査手続規定を国税通則法(国通法)に編入した。

1 種の刑事手続である租税犯則調査手続を、租税手続法(課税のために行政手続法)の性格を有する国通法に編入することに対しては、税界などから強い異論もあった。

17年通則法改正で新装された国税犯則調査手続は、2018(平成 30)年 4 月 1 日から施行され、同日以後に行う国税犯則調査手続に適用された。

◎国税犯則調査手続のあらまし

租税犯則調査・査察、つまり租税犯罪を犯した疑いのある人(犯則嫌疑者)や参考人(犯則嫌疑者等または調査対象納税者等)に対する調査は、従来から課税庁によって行われてきた。この点は、司法警察・検察が行う一般の犯罪捜査とは異なる点である。

2018(平成 30)年 4 月 1 日からは、査察による国税上の租税犯則調査は、国税通則法(国通法)に基づいて行われている。そのあらまきは、次のとおりである。

(1)調査の担当部局

犯則調査は、国税庁、国税局、税務署職員のうち租税犯則調査の権限が与えられた職員(当該職員)が担当する(国通法 131①)。廃止された国犯法(旧法)では、犯則調査を担当する職員は、「収税官吏」と呼ばれていた(旧国犯法 1①)。一般に、これらの職員は、「査察官」とよばれたりする。また、この担当セクションは、調査査察部、俗に「マルサ ○査」とよばれたりする。ここでは「当該職員」を、「犯則事件調査職員証票」が付与されていることから(国通規 16、別紙 10 号書式)、「犯則事件調査職員」とよぶことにする。(なお、地方税法では、犯則調査を担当する職員を、法令上「当該徴税吏員」とよぶ(地税法 22 の 3 以下)。)

このように、査察による租税犯則調査は、司法警察や検察官ではなく、課税庁(国税庁等)の犯則事件調査職員が行うことになっている。これは、税法事件については、件数が多いことと調査に専門的な知識と経験が必要なためと説明されている。

(2)直接国税と間接国税

租税犯則事件において、「直接国税」と「間接国税」とでは、その処理手続が異なる。また、ここでいう「直接国税」と「間接国税」とは、各種実定税法上の分類とも異なる。例えば、実体税法上、消費税(ただし課税貨物に課されるものを除く。)は、間接税(国税)に分類される。ところが、租税犯則手続においては間接国税とされない。直接国税として取り扱われる。

租税犯則手続上「間接国税」として取り扱われる税金は、次のとおりである(国通規 46 など)。

①課税貨物に課される消費税、②酒税、③たばこ税(+たばこ特別税)、④揮発油税、⑤地方揮発油税、⑥石油ガス税、⑦石油税

これら以外の国税はすべて「直接国税」として取り扱われる。

(3)任意調査と強制調査のちがい

査察による租税犯則調査は、大きく「任意調査」(国通法 131)と「強制調査」(国通法 132)に分けられる。

①任意調査とは

任意調査は、課税庁の犯則事件調査職員が、犯則嫌疑者または参考人(犯則嫌疑者等または調査対象納税者等)に対し、本人の承諾を得て、質問・検査・領置^{りょうち}の方法によって行われる(国通法 131①)。課税庁の犯則事件調査職員は、任意調査を行

う場合には、身分証明書を携帯し、関係人から請求があったときは提示しなければならない(国通法 140)。

②強制調査とは

一方、強制調査は、相手方の承諾のあるなしにかかわらず、原則として裁判所の許可を得ることを条件に、強制的な臨検・搜索・差押え・記録命令付差押えをする方法によって行われる(国通法 132①以下)。強制調査には、(イ)地方裁判所・簡易裁判所の裁判官の許可状があることが前提、(ロ)犯則事件調査職員の身分証明書の携帯が必要、(ハ)原則として日没から日出までの調査の禁止、(ニ)犯則嫌疑者以外の第三者も調査対象にできる、(ホ)調査中の無許可の立入禁止措置を取ることができるといった特徴ないし条件がある。

なお、課税庁の犯則事件調査職員は、強制的な臨検・搜索・差押え・記録命令付差押えをする場合のみならず、任意に調査対象納税者等に質問・検査・領置をする場合にも、身分証明書を必ず携帯し、関係人から請求があったときは提示しなければならない(国通法 140)。

また、租税犯則調査をする場合、犯則事件調査職員が調査対象納税者等に対して憲法(38①)が保障する黙秘権/供述拒否権を告知する必要があるのかが問題になる。この点について、課税庁の実務では、犯則調査は調査対象者の身体の拘束を伴わない調査なので、その告知をする必要はないとする考え方にたっているようである*。

*租税犯則調査手続は、「刑事手続」か「行政手続」か、見解の分かれるところである。「国税の公平確実な賦課徴収という行政目的を実現するためのものであり、その性質は、一種の行政手続であって、刑事手続ではない」とする判例もある(最決昭 44.12.3・刑集 23 卷 12 号 1525 頁)。その一方で、「租税犯則手続は、実質的に刑事手続に準ずる手続である」(金子宏『租税法[24版]』(有斐閣、2021 年)1157 頁)とする見解もある。租税犯則調査に先立つ調査対象納税者等に対する黙秘権/供述拒否権の告知について、判例は、犯則調査手続は行政手続か刑事手続かの議論があることを認めたとうえで、「実質上刑事責任追及のための資料の取得収集に直接結びつく作用を一般的に有すること」に着目し、憲法 38 条 1 項(黙秘権/供述拒否権)の適用を認めることには肯定的である。しかし、犯則事件調査職員が調査対象納税者等への供述拒否権の告知の義務を負うかどうかは立法政策の問題であり、供述拒否権の告知をしなかったとしても違法とはいえないとしている。(最判昭 59.3.27・刑集 38 卷 5 号 2037 頁)。

③租税犯則調査の方法は

国通法には、さまざまな調査方法が定められている。17年通則法改正で見直された点を含め、それぞれのあらましを説明すると、次のとおりである。

【図表2】租税犯則調査の方法とそのあらまし

<p>(a) 任意調査: 犯則事件調査職員が、犯則嫌疑者等(調査対象納税者等)の任意の協力をえて行う調査である。任意調査では、質問・検査・領置のために調査対象納税者等に対して「出頭」を求めることができる(国通法 131)。</p>
<p>・質問 犯則事件に関係する事項について証拠を収集するために、調査対象納税者等に質問し答えてもらうことである(国通法 131①)。</p>
<p>・検査 調査対象納税者等が持っている犯則事件に関係ある帳簿、書類その他の物、または住居その他の場所について調べることである(国通法 131①・②)。</p>
<p>・領置 調査対象納税者等に任意で出してもらった証拠となるような物、没収した物などを封鎖することや担当部署に持ち帰ることである(国通法 131①)。また、調査対象納税者等が置き去った物(遺留物)についても、検査または領置できる(国通法 131①)。さらに、遺留物を領置したときには、封印その他の方法によりその旨が明確にされる(国通令 44)。</p>
<p>(b) 強制調査: 犯則事件調査職員が、裁判所から許可状をもらって行う調査である。許可状の請求にあたっては、搜索や差押えの対象範囲、許可状請求時の資料提供手続などの根拠を示す必要がある(国通法 132、国通令 45・56)。文書に加え、電子データ(電磁的記録)についても、調査対象納税者等に対する強制調査や協力要請ができる(国通法 132①・②、136 など)。</p>
<p>・臨検 調査対象納税者等の事業所や住んでいる場所などに立ち入って、犯則事件に関係する帳簿・書類やその他の物を、本人の許可を得ないで強制的に調査することである(国通法 132①)。</p>
<p>・搜索 犯罪(犯則)の事実を証明するため、調査対象納税者等の身体、帳簿・書類、その他の物を、本人の許可を得ないで強制的にさがすことである(国通法 132①)。</p>
<p>・差押え 調査対象納税者等が持っている、犯則事件の証拠となる物、没収した物を、本人の承諾なしに、封鎖することや担当部署に持ち帰ることである(国通法 132①)。</p>

加えて、犯則事件調査職員は、犯則調査にあたり、次のような手続をとることができる。

臨検・搜索または差押えをするときには必要に応じて、鍵をはずして扉を開くことや、封鎖を解くことができる(国通法 137①)。また、警察官の援助を求めることができる(国通法 141)。住居や事務所などで強制調査を実施するときは、その所有者・管理者などで成年に達した人の立会いを求めなければならない(国通法 142)。物件・帳簿・書類等を領置、差押えまたは記録命令差押えしたときには、その目録をつくって、そ

それぞれの処分を受けた人などにその謄本(コピー)を交付することとなっている(国通法 143)。犯則事件調査職員は、任意調査で、調査対象納税者等に質問したときには、その調書をつくり、その人に閲覧させるか読み聞かせ、誤りがないかどうかを聞く必要がある。また、質問を受けた人が内容の変更を求めたときには、その旨を調書に書いて、その人と一しょに署名押印をしなければならない。ただし、その人が署名押印を拒否したときまたは書名押印ができないときは、調書にそのことを書いておくことになっています(国通法 152①)。犯則事件調査職員は、任意調査で検査や領置をしたときも、その調書を作成し、これに署名押印をしなければならない(国通法 152②)。犯則事件調査職員は、強制調査で、臨検・捜査・差押え・記録命令付差押えをしたときには、その調書をつくり、これを立会人に示し、その立会人に署名押印を求めなければならない(国通法 152③)。ただし、立会人が署名押印を拒否したときまたは署名押印ができないときには、そのことを調書に書いておくことになる(国通法 152③但書)。

なお、2017(平成 29)年に見直され、2018(平成 30)年 4 月 1 日に施行された租税犯則調査手続に関する他の改正点については、あとでもう少し詳しく説明する。

(4) 国税犯則調査に必要事項の官公署等への協力要請

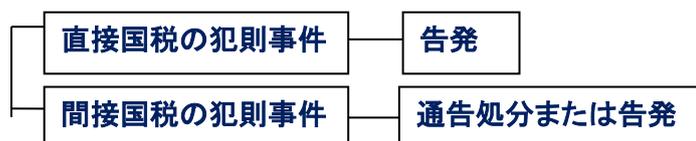
課税庁の犯則事件調査職員は、犯則事件の調査について、官公署または公私の団体に照会して必要な事項の報告を求めることができる(国通法 131②)。

照会・協力を求められた官公署または団体は、照会事項について、個人情報保護法、行政機関個人情報保護法や自治体の個人情報保護条例、個人情報保護ポリシーなどに照らして、査察調査の必要性和守秘義務との内容を比較衡量したうえで、回答の要否を判断すべきものと解される。否と判断した場合であっても、その旨を照会者に報告する必要があるものと解される。

◎犯則事件調査後の処理手続

犯則事件の調査を終えた後の処理は、直接国税のケースと間接国税のケースとは、異なっている。

【図表3】 犯則事件の処理方法



(1) 直接国税の犯則事件のケース

直接国税の犯則事件(申告納税方式による一定の間接国税の犯則事件を含む。以下同じ。)では、課税庁の犯則事件調査職員は、まず調査をして収集した帳簿、書

類などを検討する。その後の任意調査によっても証拠を固め、犯則(税法行違反)の事実があるとみたときは、検察官に告発をすることとなっている(国通法 155)。

直接国税の犯則事件の告発は書面で行うことになっており、事件は課税庁の犯則事件調査職員のもとを離れ、検察官に引き継がれて、刑事訴訟法(刑訴法 247 以下)のもとで処理されることになる(国通法 159②)。この場合、調書とともに、領置された物や差押えられた物などは、領置目録、差押目録などとともに検察官に引き継がれ、検察官が刑事訴訟法(刑訴法 218 以下)に基づいて押収したものとされる(国通法 159④)。

一方、直接国税の犯則の事実があるとは見られなかった場合は、その処理の仕方についての定めはない。この場合、間接国税のケース(国通法 160)に準じて処理される。犯則の事実のなかったことを疑われた納税者などに通知し、その人に差押物や領置物などを返却する(国通法 145①)。

(2)間接国税の犯則事件のケース

間接国税の犯則事件(申告納税方式による一定の間接国税の犯則事件を除く。以下同じ。)については、課税庁の犯則事件調査職員は、調査が終わった場合には、国税局長または税務署長に調査結果を報告することになっている(国通法 156①)。ただし、犯罪嫌疑者等の居場所不明・逃亡のおそれ・証拠隠滅のおそれのあるときには、ただちに検察官に告発することになっている(国通法 156①・②但書)。

報告をうけた長は、犯罪に事実があるとみたときには、通例、犯則をした人に対し、理由を示して、罰金・過料にあたる金額を決められた場所に納めるように通告することになっている(国通法 157①)。この手続を「通告処分」(☛7.6)という。ただし、犯則者に資力がない、あるいは手口が悪質で情状が懲役刑に値するとみたときには、通告処分をしないで、ただちに告発することになっている(国通法 157②)。

間接国税の場合、納税者である事業者は、取引したときに、預り金のような形で、税の負担者(担税者)から税を徴収する。それにもかかわらず、その全部または一部納税しないことは、窃盗罪に近いものとして、国通法により調査が行われる。しかし、悪質な場合はまれなので、告発にいたるケースは少なく、ほとんど通告処分で終わる。犯則者は、自由に、通告処分を受け容れるか否かを決められる。しかし、その処分から 20 日以内にこれを履行しないときは、告発される(国通法 158①)。なお、間接国税の犯則事件については、課税庁の長(国税局長または税務署長)の告発が訴訟条件となっている(国通法 159①・⑤)。

ちなみに、告発する場合の課税庁側の処理は、さきに直接国税の犯則事件の告発のところでふれたとおりである(国通法 159・160)。

◎経済活動のICT化に伴う電子データ査察手続の見直し

今日、経済活動のICT (Information and Communication Technology/情報通信技術) は急速に進んでいる。多くの納税者等は、クラウドサービス、電子メールなどを頻繁に利用している。そこで、刑事訴訟法(刑訴法)にならって、電子データに対する査察・租税犯則手続が導入された。

例をあげると、犯則事件調査職員は、許可状(令状)を得て行う強制調査において、ネット上に保存されている電子データ(電磁的記録)や、電子メールなどの情報を押収して調査できる旨規定された。また、犯則事件調査職員は、許可状なしに調査対象納税者等に任意でコンピュータ操作の協力要請ができる旨明文で規定された。

これまでも査察調査においては、調査対象納税者等に対して「提出」をお願いする形で、事実上の“電子データ押収”などは可能であった。つまり、これまでも、犯則事件調査職員は、裁判官の許可状なしで調査対象納税者等に対して電子データの任意提出を求めてきたわけである。しかし、このために、当局による任意のデータ提出の法的根拠や限界が問われていた。

したがって、17年通則法改正による電子データ査察手続導入の狙いは、犯則事件調査職員が電子データ査察をする際の手続に法的後ろ盾、お墨付きを与えることにある。

関係法令に盛られたICT用語(日本語)には、日常用語(英語/カタカナ表記)とどう結びつくのか難しいものも少なくない。そこで、参考までに、双方を比べて主な用語を表にしてみると、おおむね次のようになる。

●ICTに関する **法令用語** と日常用語・意味とを比べる

- 電子計算機** 自動的な計算やデータ処理を行う電子装置を指します【例:パソコン、携帯電話など】。
- 電磁的記録** 電子データ
- 記録媒体** サーバーなど【例:リモートストレージサーバー、メールサーバー、クラウド、記録メディア(USB)など】
- 電気通信回線** インターネット、携帯電話回線、LAN ネットワークなど
- 電気通信事業者** プロバイダ(ISP)など
- 複写** 電子データ(電磁的記録)を記録媒体(USB など)にコピーすること。
- 移転** 電子データを記録媒体(USB など)に移すことをいい、この場合、元の記憶媒体の電子データは消去される。
- 印刷** 電子データを紙媒体にプリントアウトすること。

(1) 新たな電子データ収集手続とその法的限界

犯則事件調査職員が、電子データまたはそのコピーの収集をねらいに強制的な租

税犯則調査(強制調査)を実施するとする(国通法 132②)。この場合、課税庁の犯則事件調査職員は、裁判官から許可状をとる必要がある(国通法 132①)。しかし、許可状をとるためには、調査の場所や対象を具体的に限定しなければならない(国通令 45・56)。

例をあげると、犯則事件調査職員は、裁判官の許可状で、調査対象となっている納税者の事業所にあるパソコンを調べることはできても、外部のサーバー上のデータの調査をすることはゆるされない。また、犯則事件調査職員が、裁判官の許可状を得て、サーバーを置いているプロバイダに調査をかけるとする。この場合、サーバーが国外にあるとすると、調査はできない(横浜地判平 28.12.7・裁判所ウェブサイト参照)。この場合には、裁判官の許可状ではなく、国際司法共助によるべきものと解される。

さらに、とりわけ、複数のサーバーが関係する場合に、税務当局は、電子データ収集のための調査手続にかなりのテマとヒマを要する。

このように、電子データ査察手続が整備されたとはいうものの、現実には、厳しい法の縛りがある。

もっとも、サーバー上の電子データといっても、大半の査察では、調査対象納税者等のアカウントに関わる部分だけでよい。このことから、17年通則法改正による手続の整備は、調査対象納税者等のパソコンでアクセスする範囲で電子データを調査できればいい、という税務当局の希望にそったものともいえる。

(2) 電子データ査察手続: 国通法と刑訴法との対比

17年の法改正では、刑訴法にならい、国税通則法に、犯則調査で利用できる5つの新たな電子データ収集手続が盛られた。それらは、①記録命令付差押え(国通法 132①)、②リモートアクセス/接続サーバーからの複写(国通法 132②)、③任意調査としての電子データの保全要請(国通法 134)、④差押えに代える複写媒体の差押え(国通法 136)、⑤コンピュータ操作の協力要請(国通法 138)である。

国通法と刑訴法に盛られた内容の条文で比べてみると、次のとおりである。

【図表4】 国通法と刑訴法の対応関係

	国税通則法	刑事訴訟法
記録命令付き差押え	132①	99 の 2、218②(関連: 刑事訴訟規則 155)
リモートアクセス	132②	99 の 2、218②
任意調査としての保全要請	134	197③～⑤
差押えに代える複写媒体の差押え	136	110 の 2
コンピュータ操作の協力要請	138	110 の 2

以上のように、通則法は、17年法改正で、2011(平成 23)年の法改正で刑訴法に加えられたと同様のリモート検索・データ差押えなどの調査方法を盛り込んだ。この結果、犯則事件調査職員の権限は格段に強化され、犯則調査は実質的に犯罪捜査と変わらなくなった。にもかかわらず、犯罪捜査の場合の準抗告(刑訴法 429)のような不服申立ての手続は整備されていない。憲法 31 条に定める適正手続の保障に違反しているともいえる。

(3) 電子データの査察・強制調査権限の強化策のあらまし

電子データに関する査察・強制調査強化策は 5 つです。そのあらまは、次のとおりである。

【図表5】 電子データの査察・強制調査権限強化策のあらまし

①記録命令付差押え【許可状が必要】(国通法 132①)
犯則事件調査職員は、裁判官の許可状を得て、電子データ(「電磁的記録」)を保管する者らに命じて、必要な電子データを記録媒体(USB メモリなど)に記録または印刷させたうえで差し押さえることができる。
②リモートアクセス/接続サーバーからの複写【許可状が必要】(国通法 132②)
犯則事件調査職員は、差し押さえるべき物件がパソコンなどのコンピュータであるときは、裁判官の許可状を得て、そのパソコンにネットワーク(「電気通信回線」)で接続している記録媒体(サーバーなど)であって、そのパソコンで作成・変更する、または変更・消去できる電子データなどを保管するために使用されていると認められる状況にある者から、その電子データをそのパソコン、USB などに複写(コピー)した(ただし、移転は許されない。)うえで、そのパソコン、USB などを差し押さえることができる。
③任意調査としての電子データの保全要請【許可状は不要】(国通法 134)
犯則事件調査職員は、差押えなどをするため必要があるときは、裁判官の許可状を得ることなく、電気通信回線(インターネット)の設備を他人の通信の用に供する事業者(プロバイダ)などに対し、通信履歴(ただし、通信内容は含まない。)の電子データのうち必要なものを特定し、30 日(とくに必要があれば 60 日まで延長できる。)を超えない期間を定めて、消去しないように求めることができる。
④差押えに代える複写媒体の差押え【許可状が必要】(国通法 136)

<p>犯則事件調査職員は、裁判官の許可状(記録命令付差押えの許可状ではなく、従来の差押えの許可状)を得て、差し押さえるべき物件が、電子データに関する記録媒体(社内サーバーやハードディスクを含むパソコンなど)であるときは、その差押えに代えて、その記録媒体に記録された電子データを他の記録媒体に複写、印刷または移転したうえで差し押さえることができる。</p>
<p>⑤コンピュータ操作の協力要請【許可状は不要】(国通法 138)</p>
<p>犯則事件調査職員は、臨検すべき物件などが電子データに関する記録媒体であるときは、臨検などを受ける納税者等に対し、裁判官の許可状なしに、パソコンなどのコンピュータの操作その他の必要な協力を求めることができる。</p>

◎関税法などとのバランスをとるための査察手続の見直し

ここまで、刑事訴訟法(刑訴法)にならって導入された電子データ査察手続について説明した。これからは、関税法などに規定する犯則調査手続とのバランスをとるために、見直しされ国通法に盛り込まれた主な租税犯則調査手続について説明する。

【図表6】関税法などとのバランスをとるための査察手続見直し点のあらまし

<p>①任意調査での調査対象納税者等への出頭要請</p> <p>これまで、任意調査を行うにあたり、調査対象納税者等(犯則嫌疑者等)への出頭要請については、解釈上当然認められる行為であると解されてきた。しかし、関税法(119)にならって、犯則事件調査職員は、任意調査を行うにあたり、調査対象納税者等に出頭を求めることができる旨明文で規定された(国通法 131①)。</p>
<p>②遺留物の検査・領置</p> <p>関税法(119①)にならい、任意調査にあつて、犯則事件調査職員は、調査対象納税者等が置き去った物件(遺留物)も検査・領置できるようになった(国通法 131①)。</p>
<p>③強制調査手続の整備</p> <p>これまで、強制調査を行うにあつては、裁判官の許可状を得ること(旧国犯法 2①)と、許可状を請求するときは、その理由を明示すること(旧国犯法 2③)が要件とされる程度であった。このため、許可状請求時の資料提供手続については、運用上の取扱いによるところが多かった。しかし、関税法(121③・④)や刑訴法(99①、102、219①、222①など)にならい、搜索や差押えの対象範囲や許可状請求時の資料提供手続などの規定が整備された(国通法 132、国通令 45・46)</p>
<p>④郵便物等の差押え</p>

<p>関税法(122①)にならい、犯則事件調査職員は、裁判官の許可状の交付をうけて行う強制調査において、通信事務取扱者が保管する郵便物等の差押えができるようになった(国通法 133①・②)。また、郵便物等の差押えを行った場合には、犯則調査の妨げになるおそれがあるときを除き、その旨を発信人等に通知するように義務づけられた(国通法 133③)</p>
<p>⑤強制調査の夜間執行</p>
<p>犯則事件調査職員は、裁判官の許可状の交付をうけて行う強制調査において、これまでは、日没から日の出までの間は強制調査の手続を開始できなかった(旧国犯法 8①本文)しかし、関税法(124)にならい、許可状に夜間でも調査が執行できる旨の記載がある場合には、日没後における臨検などを始めることができることになった(国通法 184)。</p>
<p>⑥現行犯事件にかかる臨検等の規定の整備</p>
<p>犯則事件調査職員は、強制調査を行うにあたり、裁判官の許可状の交付をうけて行うことが原則となっている。しかし、間接国税にかかる犯則事件に関し、緊急の場合には、従来から許可状を得ることなく、強制調査ができた(旧国犯法 3①・②)。関税法(124)にならい、この規定が現代語化され、明文で現行犯事件についての許可状なしでの強制調査を法認した(国通法 135)。</p>
<p>⑦許可状の提示手続の整備</p>
<p>関税法(128)にならい、臨検・搜索・差押え・記録命令付するときは、これらの処分を受ける者に裁判官の許可状を提示しなければならないことされた(国通法 139)。</p>
<p>⑧身分証明書の提示手続の整備</p>
<p>関税法(129)にならい、犯則事件調査職員は、任意調査および強制調査をするときには、その身分を示す証明書を携帯し、関係人の求めがあったときには、これを提示しなければならないこととされた(国通法 140)。</p>
<p>⑨臨検等の際の立会いの整備</p>
<p>従来から、犯則事件調査職員が搜索をする場合は、家宅の所有者等を立ち合わせなければならず、その者が不在または立会いを拒否したときには、搜索場所を管轄する警察官または市(区)町村の職員を立ち合わせなければならないこととされていた(旧国犯法 6①・②)。しかし搜索のみならず、臨検または差押えにあたっては、明文規定がないまま家宅の所有者等に立会いを求めてきた。そこで、関税法(131)にならい、立会いを必要とする処分の範囲に、これまでの「搜索」に、「臨検」と「差押え」を追加した(国通法 142①)。また、代替的な立会人の範囲を地方公共団体職員とし、実質的に都道府県職員を加えた(国通法 142②)。さらに、現行犯事件についての強制調査の場合には、例外的に、女子の身体搜索のとき(国通法 142④)を含め、立会いは要しないことになった(国通法 142③・④)。</p>

<p>⑩領置・差押物件を還付できない場合の措置</p>
<p>犯則事件調査職員は、領置物件・差押物件・記録命令付差押物件について領置の必要がなくなったときには、返還しなければならないことになっている(旧国犯法 7④、国通法 145①)。加えて、関税法(134②・③)および関税法施行令(99)にならい、所有者が所在不明等のために還付できない場合には、公告したうえで 6 か月の経過期間を過ぎれば国庫に帰属させることができることになった(国通法 145②・③)。</p>
<p>⑪運搬または保管に不便な領置物・差押物・押収物等の処置</p>
<p>関税法(133)などにならい、領置物・差押物・押収物等の保管、公売手続規定が整備された。運搬または保管に不便な領置物・差押物・押収物等については、その所有者または犯則事件調査職員が適当と認める者に保管証と交換に保管させることができることになった(国通法 144①)。保管した場合には、その所有者にその旨を通知することになった(国通令 48①)。また、領置物・差押物などが、腐敗・変質したときまたはそのおそれがあるときには、公告のうえ公売し、その代金を供託できることになった(国通法 144②、国通令 48②・③)。</p>
<p>⑫鑑定、通訳または翻訳の嘱託の整備</p>
<p>関税法(136)および刑事訴訟法(223)にならい、犯則事件調査職員は、犯則事件を調査するため必要があるときは、学識経験者に差押物件または領置物件などについての鑑定・通訳・翻訳を嘱託することができる(国通法 147①)。また、鑑定人は、裁判所の許可を受けて、鑑定物を破壊できる(国通法 147②)。</p>
<p>⑬管轄区域外における職務執行</p>
<p>関税法(142)にならい、犯則事件調査職員は、必要があるときには、国税局または税務署の管轄区域外での職務執行ができるようになった(国通法 154①)。</p>
<p>⑭通告処分の対象範囲</p>
<p>関税法(12 の 4)にならい、申告納税方式が適用される間接国税に関しては、仮装隠ぺいに基づく過少申告・無申告に対する重加算税を導入するとともに、そのほ脱や不正還付については通告処分の対象から除外し、通告処分の対象範囲が限定された(国通法 155～158)。</p>
<p>⑮間接国税の犯則事件にかかる告発が訴訟条件であることの明確化</p>
<p>これまで間接国税に関する犯則事件においては、運用上、判例(最判昭 28.9.24・刑集 7 卷 9 号 1825 頁)を典拠に、国税局長等の告発が訴訟条件であると取り扱われてきた。関税法(148)にならい、この旨が法令上明文化された(国通法 159①・⑤)。</p>
<p>⑯犯則の心証を得ない場合の手続の整備</p>

<p>これまで、国税局長または税務署長は、間接国税に関する犯則調査を行い、犯則の心証を得ない場合で「差押物」があるときには、解除を命じ、その旨を犯則嫌疑者に通知することとされていた(旧国犯法 19)。この解除命令の範囲に、これまでの「差押物」に「領置物」を追加した(国通法 160)。</p>
<p>⑰犯則事件にかかる検査拒否に対する罰則の廃止</p>
<p>罰則による間接強制は直接強制の手段を有する犯則調査にはなじまないことから、検査拒否の罪(旧国犯法 19 の 2)が廃止された。</p>
<p>⑱間接国税への重加算税の導入</p>
<p>申告納税方式の国税については、行政制裁として、各種加算税の対象になっている(国通法 65・66・68)。ただし、これまで、消費税を除く、酒税等の間接国税【酒税、たばこ税、たばこ特別税、揮発油税、地方揮発油税、石油ガス税および石油石炭税】については、重加算税を適用しないことになっていた(旧国通法 2 三・68⑤)。この点について見直しが行われ、2018(平成 30)年 4 月 1 日以後に法定申告期限がくる申告納税方式の酒税等の間接国税について、これを通告処分の対象から外すとともに、重加算税の対象にすることになった(国通法 68①・②・④)。</p>

◎査察における任意調査と強制調査の性格

実際の査察による犯則調査では、初日に強制調査を行い、その後任意調査で証拠を積み上げていくのが一般的である。

強制調査では、課税庁の犯則事件調査職員は、臨検・搜索・差押え・記録命令付差押えをする強い権限を持っている。その一方で、犯則嫌疑者等(調査対象納税者等)には、強制調査であってもまったく協力義務は課されていない。これは、強制調査に臨む犯則事件調査職員には、帳簿や電子データが必要であれば搜索して差し押える、また、金庫を開ける必要があれば自らその金庫を壊してでも開ける、といった権限が認められているからである(国通法 132①)。調査対象納税者等は、強制調査に際し調査等を物理的に妨害したり証拠隠滅をはかったりしない限り、仮に質問に答えない、帳簿を提示しない、あるいは金庫の鍵を開けないとしても、法令違反を問われることはない。

調査対象の納税者等に協力義務がないという点は、租税犯則事件の任意調査においても同じである。これは、課税処分のための任意調査(国通法 74 の 2~74 の 11)は純然たる行政手続であるのに対して、査察による租税犯則調査が刑事手続(あるいは刑事手続に準ずる手続)であることによる。いいかえると、行政手続である課税処分のための任意調査への協力義務は、国民の納税義務(憲法 30)などから導かれる。これに対して、刑事手続である租税犯則調査では、調査対象納税者等は単なる調査対象ではなく、刑事手続における対等な当事者同士である。このことから、調査への協力を義務づけることや、非協力を理由に処罰することはできないわけである。

刑事事件の容疑者(被疑者)は、自らを有罪とする行為に協力する義務を課されない(憲法 38①)。査察による犯則調査において調査対象納税者等に協力義務が課されないのも、同じ理由である*。

このように、査察による租税犯則調査において、調査対象納税者等に対する任意調査は、文字どおり、完全な任意の調査となっている。このため、仮に調査対象納税者等が、犯則事件調査職員の調査の求めに応じない、法認された人以外の人を立ち合わせる、理由もなく調査を途中でやめる、または調査を録音・録画したとしても、法令違反を問われることはないわけである。

*ちなみに、旧国税犯則取締法(2018 年 3 月 31 日で廃止)では、間接国税に関する犯則事件の任意調査を拒否した者に対し 3 万円以下の罰金を科すことにしていた(旧国犯法 19 の 2)。しかし、質問検査拒否があった場合に、調査職員は、裁判官から許可状を求め、質問検査拒否者に対して強制調査を実施することができる。このことから、罰則による間接強制は犯則事件にはなじまないわけで、罰則は廃止された。

[参考文献]清水晴生・石村耕治「リモートアクセスによる租税犯則調査とは: 国税犯則調査手続の改正・国通法への編入」国民税制研究 3 号 82 頁、星野竜一「改正国税関係法令詳解: 改正国税通則法等」税理 2017 年 7 月号、指宿信「サイバースペースにおける証拠収集とデジタル証拠の確保」法律時報 83 巻 7 号、臼井滋夫『国税犯則取締法』(1990 年、信山社)

◎ 次号予告【TCフォーラム研究報告2022年2号】
石村耕治「納税者運動と租税立法の現状」