

納税者権利憲章をつくる会/TC フォーラム 2023 年秋期学習会(23.11.07)
【国税通則法改正から 10 年：税務調査の実態と納税者の権利】

国税通則法改正を回顧する

報告 石村 耕治
(TC フォーラム共同代表/白鷗大学名誉教授)

2011（平成23）年末に成立した 「国税通則法改正」項目とコメント

はじめに

租税国家においては、どこでも、課税庁は強大な権限を持っています。納税者の権利は課税庁の強大な権限に呑み込まれがちです。

そこで、世界の国々では、納税者の権利を護るため税金を取る手続の透明化に力を入れてきています。

「納税者権利憲章」を公にして、納税者にはどのような権利があり、課税庁はそうした納税者の権利を尊重したうえで税務行政を行うことを、明文でアナウンスしています。

わが国の課税庁も強大な権限を有しています。あちこちで権限行使の濫用も散見されます。にもかかわらず、わが国では、納税者にはどのような権利があり、課税庁は納税者に認められた権利を尊重したうえで税務行政を行うことの誓いを明文でアナウンスしていないわけです。

2009(平成21)年8月末の衆院選で、民主党(当時)は、自民党を破り、政権交代を果たしました。その後3年余り政権を担当しました。

民主党は、政権に就く際の政権マニフェストで、納税者権利憲章の制定をうたいました。そして、政権担当後、2010(平成22)年12月16日に、「2011(平成23)年度税制改正大綱」を閣議決定し、2011(平成23)年1月に通常国会に提出しました。

税制改正大綱のなかには「国税通則法の一部改正」(国税通則法改正案)が盛り込まれていました。納税者権利憲章を制定し、2012(平成24)年1月1日に発出することになっていました。

ところが、国会の審議過程で、「租税手続改革」がいつの間にか「納税環境整備」という方向に変わりました。

しかし、それでも、当初は、次のように、納税者権利憲章の制定する旨の条項は織り込まれていました〔筆者の責任で条文を簡略化〕。

(国税通則法の一部改正)

国税通則法の一部を次のように改正する。

題名を「**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**」に改めるとともに、「**国税に関する国民の権利利益の保護を図りつつ**」税務行政の公正な運営を「**確保し**」に改める。

(納税者権利憲章の作成及び公表)

第4条 国税庁長官は、次に掲げる事項を平易な表現を用いて簡潔に記載した文書(以下この条において「納税者権利憲章」という。)を作成し、これを公表するものとする。

- 一 **納税者権利憲章を作成する目的及びその根拠となる法律の規定**
- 二 納税申告書の法定申告期限内の提出及び納期限内の納付並びに災害等による期限の延長
- 三 更正の請求
- 四 更正又は決定
- 五 国税の納付の手続
- 六 督促及び納税の猶予並びに国税徴収法に定める滞納処分、換価の猶予及び滞納処分の停止
- 七 国税の還付金又は過誤納金の還付及び還付加算金の加算
- 八 延滞税及び利子税の納付並びに納税の猶予等の場合の延滞税の免除
- 九 加算税の賦課及びその減免
- 十 国税の更正決定等の期間制限並びに国税の徴収権及び還付金等の消滅時効
- 十一 質問検査権、調査の事前通知、調査の終了通知及び身分証明書の携帯
- 十二 国税庁長官、国税局長若しくは税務署長又は税関長が国税に関する法律に基づき申請により求められた許認可等を拒否する処分又は不利益処分をする場合の理由の提示
- 十三 不服申立て及び訴訟
- 十四 税理士法等の税務代理、税務書類の作成及び税務相談
- 十五 納税者からの照会、相談又は苦情への対応その他納税者による申告及び納付を適正かつ円滑なものとするために国税庁、国税局及び税務署の行う情報提供
- 十六 国税庁、国税局若しくは税務署又は税関の当該職員がその職務の遂行に当たり法令に従う義務及びこれらの当該職員が職務上知り得た秘密を守る義務
- 十七 前各号に掲げるもののほか、国税庁が行う事務の実施基準その他当該

事務の実施に必要な準則に関する事項その他国税に係る手続並びに納税者の権利及び義務に関する事項

ところが、2011(平成23)年3月11日に東日本大震災が起き、潮目が変わりました。

【表1】民主党(旧)の租税手続の経緯

- ・1998(平成10)年 民主党(旧)誕生、「納税者権利憲章」制定を掲げる
- ・2009(平成21)年8月 民主党(当時)は、選挙マニフェストで、納税者権利憲章制定を打ち出し、衆院選で勝利。政権交代実現。
- ・2010(平成22)年12月16日 当初の「2011(平成23)年度税制改正大綱」に「国税通則法の一部改正」(国税通則法改正案)を盛り、納税者権利憲章を制定し、2012(平成24)年1月1日に発出すること閣議決定。
- ・2011(平成23)年1月 閣議決定した「2011(平成23)年度税制改正大綱」を通常国会に提出。
- ・2011(平成23)年3月11日 東日本大震災発生。その影響で審議ストップ。
- ・2011(平成22)年6月 「日切れ法案の延長などを延長する内容の法案」と、「それ以外の法案」に2分割され、前者のみが成立。
- ・2011(平成23)年10月 その後、残りの「それ以外の法案」については、民主党・自民党・公明党の三党で協議が行われ、修正合意。修正点は、10月11日に「復興増税大綱」(正式には、「東日本大震災からの復興のための事業及びB型肝炎対策の財源等に係る税制改正大綱」)に盛り込まれ公表。この協議でまとまった修正国税通則法改正法案(修正案)は、一言でいえば、ほとんど課税庁の権限強化と納税者の受忍義務強化を軸にした「改悪」の内容。一方、民主党が先の衆議院選挙マニフェストで公約した納税者権利憲章の制定は、当初案に盛り込まれていた「国民の権利利益の保護を図りつつ」の文言挿入とともに、全面的に見送られ、完全削除。
- ・2011(平成23)年11月 修正国税通則法改正法案(修正案)【正式名称は「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」(平成23年法律第114号)は、2011(平成23)年11月30日に成立、12月2日公布。
- ・2013(平成25)年1月1日 質問検査権に関する規定は、国税通則法7章の2〔国税の調査〕に集約され(国通法74の2~74の6)、2013(平成25)年1月1日から施行。

その後、上記の【表1】のように、国会の審議過程において、納税者権利憲章の制定は見送られ、国税通則法改正案から完全に削除されました。結果、課税庁の権限

強化と納税者の受忍義務強化一辺倒の劣悪な内容になりました。

納税者権利憲章は「幻」となりました。納税者は「権利主体」であるという思考回路を欠き、納税者をあくまでも「義務主体」と見る政官の抵抗勢力に潰されたわけです。

民主党は当時、給付つき税額控除＋国民総背番号(マイナンバー)導入を画策し、これも頓挫しました。しかし、その後、自公が政権に復帰しました。自公政権は、国民総背番号(マイナンバー)だけを導入しました。マイナンバーは、いまや国民監視ツールとして独り歩きし出し、拡大利用が止まらない状況です。

税界から大きな疑問符がついた2012年の国税通則法改正は、その実施からおおよそ10年を経過し、今日にいたっています。

《「修正国税通則法改正法」の修正点と施行期日》

【表2】 国通法改正の修正方針

- 1 「税務調査手続」については、(1) 現行の運用上の取扱いを法律上明確化するものは実施する。一方、(2) 現行の運用上の取扱いを超えて手続を「新たに追加」するものは先送りする。
- 2 「更正の請求期間の延長等」については原案通りとする。
- 3 「処分等の理由附記」については原案通りとする。
- 4 「納税者権利憲章の策定等」は見送りとする。
- 5 「施行時期」については、原則として、2012（平成24）年1月1日から平成2013（平成25）年1月1日に変更する。
ただし、2「更正の請求期間の延長等」は、2013（平成25）年4月1日から改正法の施行日に変更する。
また、3「処分等の理由附記等」のうち、当時記帳義務が課せられていない白色申告者に対する理由附記については、記帳義務化と併せて、2013（平成25）年1月1日から2014（平成26）年1月1日に変更する。

《運用上の取扱いに対する法的根拠の明確化のポイント》

国通法改正では、現行の運用上の取扱いを法律上明確にするという方針に基づいて、見直しが行われました。主な項目をあげると、次のとおりです。

【表3】 運用上の取扱いに対する法的根拠の明確化

- ① 納税義務者に対する調査の事前通知等(無予告調査)(国通法74の9・74の10)
- ② 帳簿書類等の提示・提出(国通法74の2①)

- ③ 提出した帳簿書類等の留置き(国通法74の7)
- ④ 調査終了手続(国通法74の11①②)
- ⑤ 修正申告の勧奨(国通法74の11③)
- ⑥ 更正処分等の場合の理由附記
- ⑦ 更正の請求期間等の延長
- ⑧ 白色申告者の処分等にかかる理由附記(所得税法 231 の2、所得税法改正法附則 8)

《「修正国税通則法改正法」の改正項目とコメント》

【表4】 修正国税通則法改正法に対するコメント(改正当時)

主要項目	個別項目	骨子
1 税務調査手続	(1)現行の運用上の取扱を「法律上明確化」するもの	
	①帳簿書類等の提示・提出	<p>罰則付きで帳簿書類等の提示・提出を求めることができる</p> <p>《コメント》 質問検査権の範囲を拡大し、課税庁が「帳簿書類その他の物件(その写しを含む。)(以下「帳簿書類等」)の「質問」「検査」に加え、新たに「提示」および「提出」を、罰則(1年以下の懲役または50万円以下の罰金)付きで、納税者に求めることができる旨を規定しました。このことは、課税庁の権限を著しく強化する一方で、納税者の負担を著しく増加させ、かつ、納税者の権利を弱体化させることは明らかです。</p> <p>帳簿書類等の「提示」および「提出」の受忍義務の新設により、例えば、納税者が保存する帳簿や請求書等の「提示」するように求められた場合で、その提示が不十分とされたときに、消費税では課税庁は仕入税額控除を否認することが想定されます。</p> <p>一方、「提出」については、例えば調査時に、支店にある資料を本店に提出するように求め、その際にかかる人件費、運搬費、機密保持費用等の負担を納税者側に強いることなども想定されます。</p> <p>また、何月何日から～何月何日までのEメールのコピーを、改ざんしないで提出してくださいと納税者に求め、調査の結果、改ざんがあったとされた場合には罰則をかけることも想定されます。</p> <p>このように、新たに納税者に「提出」を義務付けることは、税務職員がその権限を行使すればできることを、納税者の「提出」義務に置き替えて、調査事務の負担を納税者に転嫁することも想定されます。</p> <p>帳簿書類等の「提出」でもっと問題になるのは、例えば申告書の「提出」といった場合、提出したとたんに提出物の占有が相手方(課税庁)に移っ</p>

<p>1 税務調査手続 (続)</p>	<p>てしまうことです。</p> <p>とりわけ、今回の改正では、後記するように、提出された書類等を「留め置く」権限を定めています。したがって、「提出」を求める権限とその求めに応じて提出された書類等を「留め置く」権限は一体化して捉える必要があります。相乗的に納税者の心理的負担を増加させ、納税者の権利状況を一層悪化させるおそれ強いわけです。</p> <p>いずれにしろ、「提示」や「提出」といった不確定な言葉(概念)を使って納税者の受忍義務の拡大をはかることは、憲法が定める租税法律主義(84条)の実質的な要請である課税要件明確主義に反することはもとより、納税者の手続的な権利保護の面からみても重大な問題をはらんでいます。</p> <p>本来、「提出」要件等を明確にして法律で“縛り”をかける必要があるわけですが。しかし、まともな歯止めをかける議論をしないで改正法を通過させてしまったわけです。</p>		
	<table border="1"> <tr> <td data-bbox="459 936 746 1077"> <p>② 提出した帳簿書類等の留め置き</p> </td> <td data-bbox="746 936 1386 1077"> <p>提出要求に応じて提出した帳簿書類等は、調査に必要あるときには、これを留め置くことができる。</p> </td> </tr> </table>	<p>② 提出した帳簿書類等の留め置き</p>	<p>提出要求に応じて提出した帳簿書類等は、調査に必要あるときには、これを留め置くことができる。</p>
<p>② 提出した帳簿書類等の留め置き</p>	<p>提出要求に応じて提出した帳簿書類等は、調査に必要あるときには、これを留め置くことができる。</p>		
	<p>〈コメント〉「留め置く」とは、一般的には物を占有することを意味します。とりわけ、公的機関が留置^{りようち}く場合には「領置」といいます。提出した帳簿書類等は、提出した瞬間に提出物の占有が相手方(課税庁)に移ってしまうわけです。納税者は提出した帳簿・書類等を実力で取り戻すことはできません。今回は、こうした課税庁が「留め置き」する権限をさらに強化するために明文で規定しました。</p> <p>課税実務では、例えば、課税庁は、納税者が、提出した申告書の控えを紛失し、正本のコピーを欲しいといっても、“見せてやるから書き写せ”という不誠実な対応です。(これこそ、まさに「納税者権利憲章」が必要な理由でしょう。)今回の改正では、領置の権限を規定するのみで、納税者が提出し課税庁が留め置いた帳簿書類等について、課税庁の開示義務、安全保管義務および返還義務などについてはまったくふれていないわけです。</p> <p>課税庁が納税者に「提出」を求め、持ち帰った帳簿書類をいつまでも「留め置き」返還してくれなければ納税者の営業に多大な影響を及ぼすわけです。</p> <p>この点について、国税不服審判所の例では、「裁決したときには、すみやかに〔中略〕提出要求に応じて提出された帳簿書類その他の物件をその提出人に返還しなければならない。」(現国税通則法 103 条)旨を明定しています。</p> <p>仮に、課税処分のための税務調査に関して「留め置き」を明文化するこ</p>		

<p>1 税務調査手続 (続)</p>	<p>とを是とするにしても、課税庁の返還義務等を明文で定めないと偏頗的な(一方にかたよった)立法といえます。</p> <p>また、「留め置く」ことのできる旨を定めることは、課税処分のための税務調査に査察(犯則調査/国税犯則取締法上の脱税調査)の手法を持ち込むことにもつながりかねません。さらに、弁護士、医師、宗教者などの職業上の守秘義務/秘密漏示(刑法 134 条 1 項・2 項)に抵触するおそれが強くなります。</p> <p>東京国税局が作成した「現況調査の心得七か条」の第 6 条に、「書類等の借用は、やむをえない場合など、必要最小限にする」の記述があるように、課税処分のための税務調査においては、通常、書類の借用(領置)を前提としていないわけです。また、国税犯則取締法に基づきいわゆる査察における任意調査においても、質問・検査のほか「領置」が認められているのは、犯則事件の立証のためであり、しかも任意提出の物件に対して及ぶものです。</p> <p>このように、「留め置く」ことのできる旨を定めることは、課税庁の著しい権限強化であり、納税者の受忍義務が一方的に強化されることにつながるわけです。</p> <p>* ちなみに、課税庁職員が提出物件をとどめ置く際に必要事項を記載した書面の交付等の手続を国通法施行令(政令)で規定することになっています。</p> <p>* 所得税法や法人税法など個別税法に規定されている課税処分のための税務調査の規定は国税通則法に移され、同法に規定されます。</p>
	<p>③修正申告の勧奨 修正申告を勧奨することができる。</p> <p>《コメント》 修正申告は、ごく一部の例外(相続税法 31 条 2 項など)を除けば、納税者が任意に行うことになっています。課税庁に、修正申告の 勧奨・懲憑 ができる権限を認める旨を定めることは、早く調査を終わらせたいという納税者に心理的圧力をかけ、結果的には納税者の争訟権〔つまり不服申立権、ひいては裁判を受ける権利(憲法 32 条)〕を奪うことにもつながります。なぜならば、修正申告の勧奨・懲憑に応じるということは、納税者が非を認めることにつながり、その事案について争えなくなるからです。</p> <p>修正申告の勧奨・懲憑は、状況によっては、公務員の職権濫用罪(刑法 193 条)が成立するとの見解もあります。公務員の職権濫用罪は、公務員としての身分がある者が、その職権を利用して相手方に義務のないことを強要した場合に成立するからです。</p> <p>また、修正申告の懲憑が職権濫用罪に当たるとされた場合には、その職務の執行については公務執行妨害罪(刑法 95 条 1 項)の保護の</p>

<p>1 税務調査手続 (続)</p>	<p>対象にもなりません。</p> <p style="text-align: center;">【調査の客観的必要性と法規範の明確性の基準】</p> <p>国税庁課税部の配下にある「資料調査課」、通称で「料調」「リョウチョウ」が行う調査、いわゆる「料調方式」と呼ばれる税務調査の法的性格は、任意調査と解されています。ところが、たびたび手荒な現況調査（事前通知なしの臨場調査）の手法が使われ、「料調方式」についてはかねてから任意調査の法的限界を超えているのではないかと、の厳しい批判があるわけです。今般の課税権限強化一辺倒の通則法改悪が「税務調査手続の現行運用上の取扱の明確化・法制化」にあるとしても、料調方式のような脱法的かつ無制約な調査手法を正当化し、法制化するのであってはならないわけです。</p> <p>最高裁の判断では、質問検査については「必要があり」、かつ、相手方の私的利益とのバランスにおいて「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」としています（最高裁昭和48年7月10日決定・刑集27巻7号1205頁）。</p> <p>この基準によると、客観的に見て「必要性」のない提出権限の行使、「社会通念上相当な限度」を超える提出権限の行使は、違法となると思います。したがって、任意調査である課税処分のための税務調査における「提出」権限については、法律上の歯止め策が講じられていないとしても、判例に示された基準に基づく法的限界があるということになります。</p> <p>また、最高裁は、憲法84条にいう租税法律主義とは、「国民に対して義務を課し又は権利を制限するには法律の根拠を要するという法原則を租税について厳格化した形で明文化したもの」であるとしています。このことから、「<u>課税要件及び租税賦課徴収の手続が法律で明確に定められるべきことを規定するものである</u>」、としています（最高裁平成18年3月1日・民集60巻2号587頁、引用者傍線）。</p> <p>この判決は、ある法律が租税法律主義に抵触しないための判断基準として、いわゆる「法規範の明確性」を打ち出したものです。</p> <p>課税は貨幣形態による公権力行使であり、これを認める法律が税法です。「法規範の明確性」は、こうした“税法分野”において法律をつくる際あるいは法律の合憲性を判断する際に、特に強く要請される基準です。行政が恣意的（気まぐれ）な判断をする余地をなくすため、一方国民・納税者には予測可能性/予見可能性を与えるため、さらには司法による行政権の統制や救済を受け易くするためには必要不可欠な基準です。</p>
-------------------------	--

<p>1 税務調査手続 (続)</p>	<p>「通常の判断能力を有する<u>一般人</u>の理解において、<u>具体的場合に当該行為がその適用を受けるかどうかの判断を可能ならしめるような基準が読み取れる</u>」のかどうかです(最高裁昭和50年9月10日判決・刑集29巻8号489頁、引用者傍点)。この判決の言い回しは少々アンティークですが、今般の修正法では、「提示」や「提出」要求に応じなければ処罰すると規定しています。</p> <p>ところが、「提示」や「提出」の範囲が不明確であり、結果として、ふつうの人には、具体的にどのような要求に応じなければ処罰されることになるのかが読み取れません。したがって、こうした法律は“明確性”に欠け、憲法84条に違反する可能性が高い、といえます。</p> <p>いずれにしろ、そもそも、憲法84条の内在的な要請である課税要件明確主義のルールの下、立法府(国会)は、「提示」や「提出」といったような、不明確/不確定、あいまい言葉を何の制限をつけずに使い、無制限な権力行使を容認するような法律をつくってはいけないわけです。</p>
<p>④ 調査終了時の手続</p>	<p>(a)非違[法令等に背くこと]がないときには、その旨(終了通知書)を交付する</p> <p>《コメント》更正決定をすべきと認められない場合には、現在も一部で、いわゆる“是認通知書”を出している例も見られるが、書面で調査が終了した旨を通知するのは当り前の手続です。</p> <p>(b)非違があるときには、文書による調査結果通知を交付しない。実地調査における非違内容・金額を口頭で説明する。</p> <p>《コメント》調査の結果、納税者の誤りがあると認められる場合には、その旨を文書で指摘すべきです。口頭での説明だけでは、納税者が自己の案件を熟慮するに十分な証拠資料が得られず、かつ、あいまいなまま修正申告を懲憑されることにもなりかねません。</p>
<p>⑤ 調査の事前通知</p>	<p>文書による事前通知をしないが、口頭による通知をする。例外規定は法制化する。</p> <p>《コメント》当初案では“原則として被調査者に文書による事前通知する”としていました。これを、修正案では文書による事前通知をしないが、口頭による通知をすることにしました。しかも例外(無予告調査)は法律で定めるとしました。これでは、“例外が原則”になるおそれも強く、納税者の手続</p>

<p>1 税務調査手続 (続)</p>	<p>的権利の保障にはつながりません。</p> <p>また、事前通知の内容として「調査の目的」を記載することになっていましたが、「調査の目的」ではなく「調査の理由」の開示を課税庁に義務付けなければ、納税者が税務調査の必要性、合理性を判断できないわけです。</p> <p>「調査の理由」の開示がないと、適法な質問検査権の行使であるかどうか、言い換えると、検査拒否や不答弁が処罰の対象となるかどうかを納税者が的確に判断することはできません。これでは、“仏つくって魂入れず”の如しで、事前通知を制度化する意味がありません。</p> <p>*なお、調査の事前通知を行う際のその他の通知事項として、調査を行う職員の紙面および所属等を加える旨を、国通法施行令(政令)に規定することになりました。</p>	
	<p>(2)現行の運用上の取扱を超えて手続を「新たに追加」するもの(見送り)</p>	
	<p>①調査の事前通知</p>	<p>事前通知(口頭)に加えて、その旨の「書面」交付対象者に「調書提出者」、「反面先」を追加する。</p>
<p>2 更正の請求期間</p>	<p>①更正の請求</p>	<p>現行1年を5年に延長する(ただし、偽りによる請求には罰則あり。)</p>
	<p>《コメント》 更正の請求(納税者からの税額の減額請求)の期間を1年としていたのは余りにも短すぎました。5年に延長したとはいうものの、納税者からの更正の請求に基づき課税庁が再調査の結果、「偽り」があった(更正の請求を申し立てた事実がなかった)と認められれば罰則がかされます。いわば「更正の請求の仕組みを罰則で脅し付きとする見直し」です。</p> <p>このように、納税者が更正の請求書を故意に提出したと認められた場合に対する処罰規定を設けることは、新たに未遂犯[ある行為の実行に着手し、これを遂げられなかったのにもかかわらず、その行為の著しい危険性を考え、放置しておくことができない場合に犯罪として処罰の対象とする(刑法43本文)]を創設するに等しいわけです。これでは恐ろしくて、納税者は更正の請求にちゅうちょするはずです。</p> <p>修正申告の懲罰の権限の明確化に加え、処罰規定の新設とリンクさせた形での更正の請求の期間の延長は、更正の請求について納税者に著しい萎縮効果をもたらします。これまで認められてきた納税者の権利の著しい弱体化につながることは明らかです。</p>	

2 更正の請求期間 (続)	②税額更正	現行 3 年を 5 年に延長する。
	《コメント》増額更正の 3 年の期間制限は、シャープ勧告以来維持されてきたものです。納税者の更正の請求期間の延長にあわせて、税額更正（課税庁による税額の増加）期間を 3 年から 5 年に延ばすことは、憲法に定める租税法律主義の内在的な要請である納税者の法的安定性の保障を弱体化させるだけで、その根拠は定かではありません。単なる課税庁の権限の強化にほかなりません。	
	③税務調査の期間	現行 3 年を 5 年に延長する。
《コメント》納税者の更正の請求期間の延長にあわせて、税務調査期間を 3 年から 5 年に延ばすというが、これは、憲法に定める租税法律主義の内在的な要請である納税者の法的安定性の保障を弱体化させることで、課税庁の権限強化をはかることにほかなりません。		
3 処分等の理由附記	①更正処分等の場合の理由附記	原則としてすべての更正処分等に理由を附記する。
	《コメント》原則としてすべての更正処分等の理由附記（現行は青色申告の場合にのみ理由附記）するのは当然です。もっとも、課税庁は、税務調査終了後に更正処分を行わず、修正申告を勧奨・懲憑しているのが税務現場での実情です。 しかも、今回の改正では、課税庁に、修正申告の勧奨・懲憑ができるとする権限を明文で付与することから、“更正処分等の理由附記”が絵に描いた餅と化すおそれ強いわけです。	
	②白色申告者の更正処分等にかかる理由附記	すべての白色事業者に記帳義務を課したうえで更正処分等の場合の理由を附記すること（現行は理由附記不要）を実施する。
《コメント》所得額 300 万円以下の白色申告者は零細事業者です。こうした事業者に記帳義務を課すことは事務面や費用面で過大な負担になります。こうした過大な負担は、額に汗して働き懸命に事業を維持している零細納税者の営業権や生存権に大きな脅威になるおそれがあります。 帳簿のない相続税の場合、さらには青色申告制度がない消費税の場合にも、更正処分等には理由が附記されるわけです。このことを勘案すると、零細な白色申告者に対する更正処分等の場合に、記帳書類等の保存等の程度とリンクさせることなく、その理由を附記することで問題がないはずです。 また、行政手続法 14 条 1 項〔不利益処分の理由の提示〕は、不利益処分をする場合には、緊急の場合を除き、処分庁は必ず理由を提示するように求めています。このような理由提示（理由の附記）は、処分理由を知らせ		

	<p>て名宛人に不服申立ての便宜を与えることに意義があります。</p> <p>こうした手続法制を勘案すると、“理由附記”を“記帳書類等の保存等の程度”とリンクさせる絶対的な必要性はないわけです。</p> <p>なお、白色事業者に対する記帳義務化に伴い、推計課税がどのように展開されるのかは、現時点では定かではありません。</p>		
<p>4 納税者権利憲章の制定等</p>		当初案	見送り
	① 納税者権利憲章の制定	納税者権利憲章は、権利だけでなく義務も含め行政文書として制定する。	見送り。2011(平成23)年度改正では策定しない。
	② 国税通則法1条〔目的〕規定の改正	1条に「国税に関する国民の権利利益の保護をはかりつつ」の文言を挿入する。	見送り。2011(平成23)年度改正では改正しない。
	③ 国税通則法の名称変更	「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」に名称変更する。	見送り。名称は現行のままとする。

＜質問検査権関係規定の集約＞

質問検査権に関する規定は、国税通則法7章の2〔国税の調査〕に、次のように集約され(国通法74の2～74の6)、2013(平成25)年1月1日から施行されました。

【表5】 質問検査権にかかる規定の集約

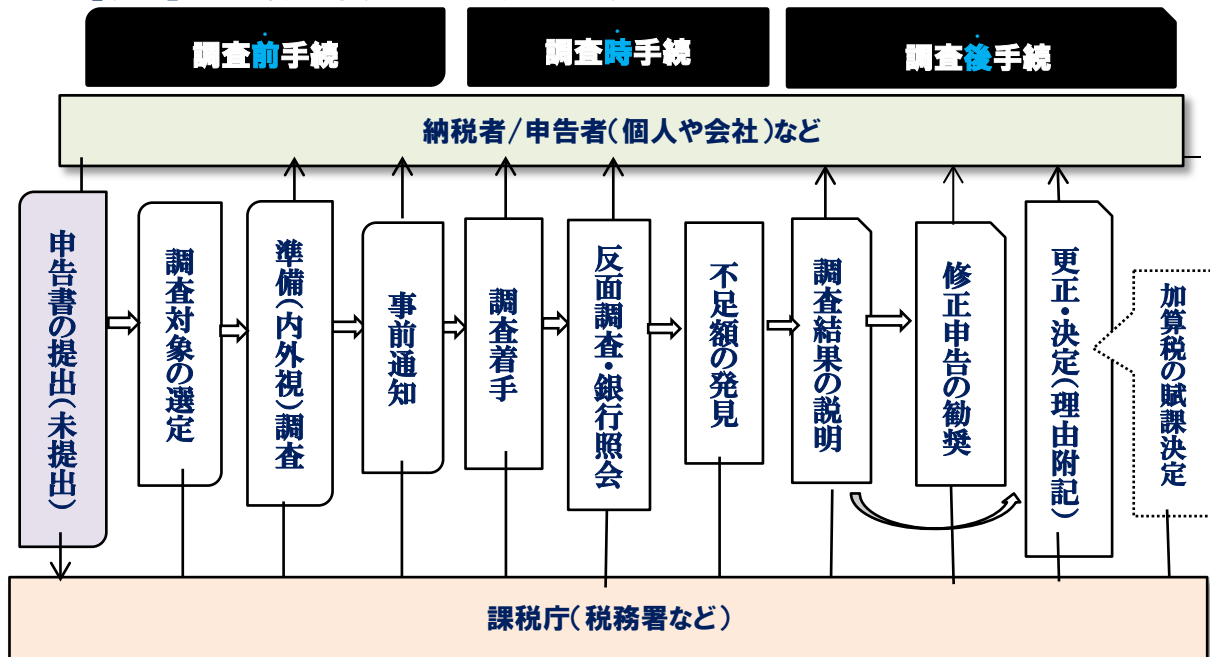
国税通則法上の税務調査の分類〔対象税目〕	旧規定〔廃止された規定〕
・所得税等の調査にかかる質問検査権〔所得税、法人税、消費税〕(国通法74の2)	所税法旧234、法税法旧153～156、消費税法旧62
・相続税等の調査等にかかる質問検査権〔相続税・贈与税・地価税〕(国通法74の3)	相税法旧60、地価税法36
・酒税の調査等にかかる質問検査権〔酒税〕(国通法74の4)	酒税法旧53
・たばこ税等の調査にかかる質問検査権〔たばこ税、揮発油税、地方揮発油税、石油ガス税、石油石炭税、印紙税〕(国通法74の5)	た税法旧27、揮税法旧26、地揮税法旧14の2、石ガ税法旧26、石税法旧23、印税法旧21
・航空機燃料税等の調査にかかる質問検査権〔航空機燃料税、電源開発促進税〕(国通法74の6)	航燃税法旧19、電開税法旧12

【参考資料1】

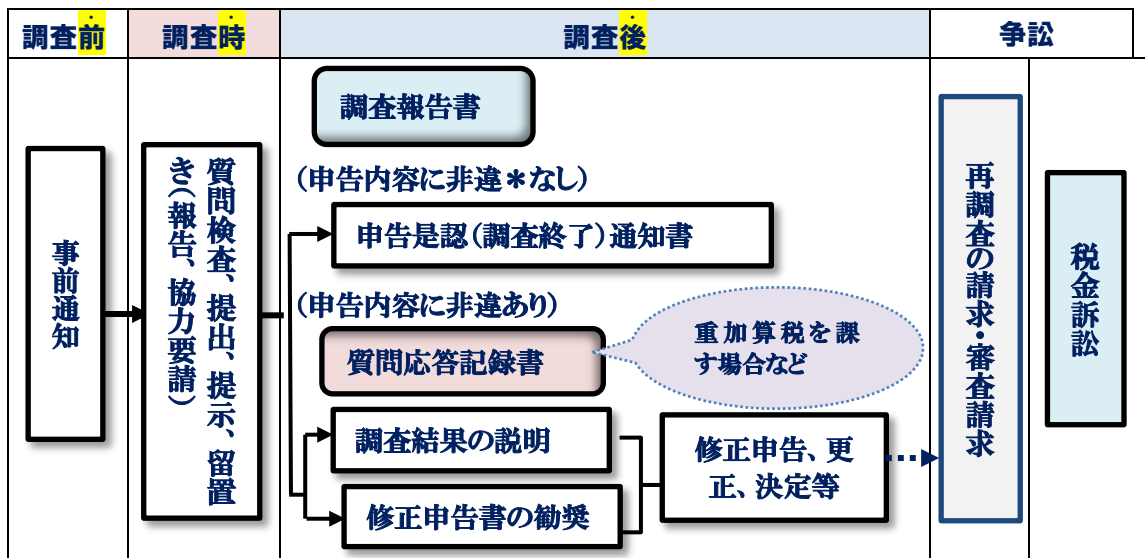
《税務調査手続などの見直し内容の骨子》

税務調査手続については、大きく、調査「前」手続、調査「時」手続、調査「後」手続に分けることができます。

【表6】申告後の課税庁による処理手順



【表7】実地の税務調査手続の段階と流れ



*非違＝法令等への違反

【表 8】 国税通則法改正法の概要と項目別コメント

(A) 調査前手続のに関する改正

◆**調査の事前通知等**(国通法 74 の 9)

【概要】(1)税務署長等(以下「課税庁」ともいう)は、調査にかかる質問検査、帳簿書類等の提示・提出要求をする場合には、原則として、あらかじめ納税義務者や税務代理人に、つぎの事項を通知することになっています(国通法 74 の 9①)。

①実地調査を開始する日時、②調査を行う場所、③調査の目的、④調査対象税目、⑤調査対象期間、⑥調査対象となる帳簿書類その他の物件(以下「帳簿書類等」)、⑦その他調査の適正かつ円滑な実施に必要なものとして政令で定める事項。

(2)この通知を受けた納税義務者は、それを受諾するか、あるいは、合理的な理由をつけて調査の開始日時・場所などについて、変更を求めることができ、その場合、課税庁は変更要求項目について協議に努めることになっています(国通法 74 ノ 9②)。

(3)調査状況に応じて、被調査者に非違(法令等にふれる)行為が疑われる場合には、事前通知(前記③～⑥以外)の事項以外についても調査ができることになっています(国通法 74 の 9④)

◆**無予告調査**(国通法 74 の 10)

【概要】課税庁は、被調査者である納税義務者の申告や過去の調査実績、事業内容などから、①違法または不当な行為を容易にし、①正確な所得や税額などの把握を困難にするおそれ、③その他調査の遂行に支障を及ぼすおそれがあると認めるときには、事前通知を要しないことになっています(国通法 74 の 10)。

《コメント》当初案では“原則として、必要事項を記した“書面を被調査者等に調査開始日前に交付する”としていました。成立した条文ではたんにその旨を「通知」をすることにしました。つまり、「書面(文書)」通知はしなくともよいことになるわけです。後にふれるように、被調査者から提出を受け課税庁が持ち帰った領置物件については、リスト等の書面を作成し交付しなければならないとしているわけです(国通令 30 ノ 3 ①)。書面で調査通知をするのは常識なわけで、すみやかな改正が望まれます。

しかも、課税庁が“おそれ”があると判断する場合には、無予告調査(例外)を認めると法律に書き込んだわけです。これでは、“例外が原則”になるおそれも強く、納税者の手続的権利利益の保護にはつながりません。仮に例外を置くとしても、被調査者も納得できるように、客観的な基準を定立する必要があります。すみやかな改正が望まれます。

また、事前通知の項目として「調査の目的」を記載することになっています。しか

し、「調査の目的」ではなく「調査の理由」の開示を課税庁に義務づけなければ、被調査者は税務調査の必要性、合理性を判断できないわけです。「調査の理由」の開示がないと、適法な質問検査権の行使であるかどうか、言い換えると、検査拒否や不答弁が処罰の対象となるかどうかを納税者が的確に判断することはできません。これでは、事前通知を制度化する意味が薄れます。すみやかな改正が望まれます。

さらに、「あらかじめ」通知を行うとしています。しかし、アメリカのように 14 日前までにと、具体的数値目標を掲げる必要があります。

納税義務者らの調査日程の変更要求に応じるかどうかについて、成立した条文では、課税庁の「努力義務」としています。しかし、税制改正大綱では「再設定を求めることができる」としていました。課税処分のための税務調査は、性格的には“任意調査”であることからして、被調査者の請求権として構成すべきです。すみやかな改正が望まれます。

なお、調査の事前通知を行う際のその他の通知事項として、調査を行う職員の名前および所属等は、国通法施行令(政令)に規定されました(国通令 30 の 4 二)。

(B) 調査中手続の関する改正

◆罰則付きで帳簿書類等の提示・提出(国通法 74 の 2~74 の 6・172 二)

【概要】 課税庁職員は、〇〇税に関する調査に必要があるときには、質問をし、帳簿書類等(その写しを含む。)の「提示」に加え、「提出」を求めることができるようになりました(例えば、国通法 74 の 2)。

また、不答弁や検査拒否については、1 年以下の懲役または 50 万円以下の罰金がかされます(国通法 172 二)。

《コメント》 質問検査権の範囲を拡大し、課税庁が「帳簿書類その他の物件(その写しを含む。)(以下「帳簿書類等」)の「質問」「検査」に加え、新たに「提示」および「提出」を、罰則(1 年以下の懲役または 50 万円以下の罰金)付きで、納税者に求めることができる旨を規定しました。このことは、課税庁の権限を著しく強化する一方で、納税者の負担を著しく増加させ、かつ、納税者の権利を弱体化させることは明らかです。

従来から消費税法上の「帳簿や請求書等」の「保存」の意味に「提示」が含まれるのかどうか争いがあります。今回の国税通則法改正による帳簿書類等の「提示」および「提出」の受忍義務の新設により、例えば、納税者が保存する帳簿や請求書等の「提示」するように求められた場合で、その提示が不十分とされたときには、消費税では課税庁は、課税売上上の推計、仕入税額控除を否認することが想定されます。

一方、「提出」については、例えば調査時に、支店にある資料を本店に提出するように求め、その際にかかる人件費、運搬費、機密保持費用等の負担を納税者側に

強いることなども想定されます。

また、何月何日から～何月何日までの Eメールのコピーを、改ざんしないで提出してくださいと納税者に求め、調査の結果、改ざんがあったとされた場合には罰則をかけることも想定されます。

このように、新たに納税者に「提出」を義務付けることは、税務職員がその権限を行使すればできることを、納税者の「提出」義務に置き替えて、調査事務の負担を納税者に転嫁することも想定されます。

帳簿書類等の「提出」でもっと問題になるのは、例えば申告書の「提出」といった場合、提出したとたんに提出物の占有が相手方(課税庁)に移ってしまうことです。

とりわけ、今回の改正では、後記するように、提出された書類等を「留め置く」権限を定めています。したがって、「提出」を求める権限とその求めに応じて提出された書類等を「留め置く」権限は一体化して捉える必要があります。相乗的に納税者の心理的負担を増加させ、納税者の権利状況を一層悪化させるおそれ強いわけです。

いずれにしろ、「提示」や「提出」といった不確定な言葉(概念)を使って納税者の受忍義務の拡大をはかることは、憲法が定める租税法律主義(84条)の内在的な要請である課税要件明確主義に反することはもとより、納税者の手続的な権利利益保護の面からみても重大な問題をはらんでいます。

本来、課税庁職員によるパワー・ハラスメントの源泉となることを避けるために、「提示」や「提出」要件等を明確にして法律で“縛り”をかける必要があるわけです。この規定の廃止を含め、改正が急がれます。

◆**提出した帳簿等の留置き**(国通法 74 の 7)

【概要】 提出要求に応じて提出した帳簿書類等は、調査に必要があるときには、これを「留置く」ことができることとされました。

《コメント》 「留置く」とは、一般的には物を占有することを意味します。とりわけ、公的機関が留置く場合には「**留置**」といいます。提出した帳簿書類等は、提出した瞬間に提出物の占有が相手方(課税庁)に移ってしまうわけです。納税者は提出した帳簿・書類等を実力で取り戻すことはできません。今回は、こうした課税庁が「留置き」する権限をさらに強化するために明文で規定しました。

課税実務では、例えば、課税庁は、納税者が、提出した申告書の控えを紛失し、正本のコピーを欲しいといっても、“見せてやるから書き写せ”という不誠実な対応です。(これこそ、まさに「納税者権利憲章」が必要な理由でしょう。) 今回の改正では、留置の権限を規定するのみで、納税者が提出し課税庁が留め置いた帳簿書類等について、国税通則法本法では、課税庁の開示義務、安全保管義務および返還義務などについてはまったくふれていないわけです。課税庁が納税者に「提出」を求め、持ち帰った帳簿書類をいつまでも「留め置き」返還してくれなければ納税者の営業に多大な影響を及ぼすわけです。

この点について、国税不服審判所の例では、「裁決したときには、すみやかに〔中

略]提出要求に応じて提出された帳簿書類その他の物件をその提出人に返還しなければならない。」(国税通則法 103)旨を明定しています。この点について、各界から批判を受け、実質的に立法を行っている財務当局は、政令に「提出物件の留置き、返還等」(国通令 30 の 3)を置くことで決着をみました。

「留置く」ことのできる旨を定めることは、課税処分のための税務調査に査察(犯則調査/国税犯則取締法上の脱税調査)の手法を持ち込むことにもつながりかねません。さらに、弁護士、医師、宗教者などの職業上の守秘義務/秘密漏示(刑法 134 条 1 項・2 項)にぶつかるおそれが強くなります。

東京国税局が作成した「現況調査の心得七か条」の第 6 条に、「書類等の借用は、やむをえない場合など、必要最小限にする」の記述があるように、課税処分のための税務調査においては、通常、書類の借用(領置)を前提としていないわけです。また、国税犯則取締法に基づくいわゆる査察における任意調査においても、質問・検査のほか「領置」が認められているのは、犯則事件の立証のためであり、しかも任意提出の物件に対して及ぶものです。

このように、「留置く」ことのできる旨を定めることは、課税庁の著しい権限強化であり、納税者の受忍義務が一方的に強化されることにつながるわけです。課税処分のための調査は任意調査であることを織り込んで考えると、被調査者の手続上の権利利益保護の観点から、領置権限に歯止めをかけるための合理的基準の策定など改正が急がれます。

(C) 調査後手続の関する改正

◆ 調査終了通知 (国通法 74 の 11)

【概要】◎ 更正・決定等をすべき理由が認められない場合 (国通法 74 の 11①)

課税庁は、実地調査の結果、更正決定等をすべきと認められない納税義務者に対しては、「その時点において更正・決定等をすべきとは認められない」旨を記載した通知書を交付することになっています(国通法 74 の 11①)。

《コメント》被調査者(納税義務者)に非違(法令等にふれる)行為がなく、更正・決定等をすべきと認められない場合には、これまでも一部で、いわゆる“是認通知書”を出している例もみられます。書面で調査が終了した旨を納税義務者に通知するのは当然の手続です。むしろ「その時点」という条件をふしていますから、課税庁は“あらたな情報”を手にしたらいつでも調査ができるという構図にあるわけです。「再更正」(国通法 26)も可能なわけで、「その時点」をことさら強調する背景には、禁反言(信義誠実)のルール適用を回避する意図があるようにも見えます。

◎ 更正・決定等をすべきと認める場合 (国通法 74 の 11②)

課税庁は、実地調査の結果、更正決定等をすべきと認める納税義務者に対しては、調査結果の内容(更正決定等をすべきと認めた額とその理由を含む)を説明することになっています(国通法 74 の 11②)。つまり、文書では通知せず、口頭で説明することになっています。

《コメント》被調査者(納税義務者)に誤りがあり更正決定等をすべきと認める納税

義務者に対しては、その旨を文書で指摘すべきです。口頭での説明だけでは、納税義務者が自己の案件を熟慮するに十分な証拠資料を手にすることができず、かつ、あいまいなまま修正申告を懲憑(勸奨)されることにもつながりかねません。被調査者の手続上の権利利益保護の観点から、すみやかな改正が望まれます。

◆**修正申告の勸奨**(国通法 74 の 11③)

【概要】課税庁は、実地調査の結果、更正決定等をすべきと認める納税義務者に対しては、その旨を口頭で説明する際に、修正申告または期限後申告を勸奨(懲憑)できることになっています。ただし、この場合、納税義務者が申告書を提出したときには、不服申立てはできないが更正の請求ができる旨を説明するとともに、その旨を記した文書を交付しなければならないことになっています。

修正申告の勸奨・懲憑は性格的には「行政指導」と解されます。そこで、今回の改正では、修正申告の勸奨・懲憑については、行政指導を規律する行政手続法第 4 章〔行政指導〕(32 条～36 条)が適用になりました(国通法 74 の 14①括弧書)。

ちなみに、通知、説明、交付(以下「通知等」)が必要な場合で、連結子法人については、連結親法人と子法人の同意があるときには親法人にすることになっています(国通法 74 の 11④)。同じく、納税義務者の同意がある場合には、通知等は、代理人である税理士等にすることになっています(国通法 74 の 11⑤)。

《コメント》修正申告は、ごく一部の例外(相続税法 31②など)を除けば、納税者が任意に行うことになっています。課税庁に、修正申告の勸奨・懲憑ができる権限を認める旨を定めることは、早く調査を終わらせたいという納税者に心理的圧力をかけ、結果的には納税者の争訟権〔つまり不服申立権、ひいては裁判を受ける権利(憲法 32 条)]を奪うことにもつながります。なぜならば、修正申告の勸奨・懲憑に応じるということは、納税者が非を認めることにつながり、その事案について争えなくなるからです。

これまでは行政手続法の第 4 章〔行政指導〕(32～36)の規定が適用除外とされてきました。このため、納税者が自己の権利利益を護るために課税庁の手荒な修正申告の指導と対峙するのは容易ではありませんでした。しかし、今回の改正で、修正申告の勸奨・懲憑には、第 4 章〔行政指導〕(32～36)の規定が適用になります。今後は、納税者や税務代理人の認識次第で状況を変えることも可能です。

ちなみに、行政手続法は「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。」(行手法 32①)、さらには、「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、不利益な扱いをしてはならない。」(行手法 32②)と規定しています。

修正申告の勸奨・懲憑は、状況によっては、公務員の職権濫用罪(刑法 193 条)が成立するとの見解もあります。また、修正申告の懲憑が職権濫用罪に当たるとされ

た場合には、その職務の執行については公務執行妨害罪(刑法 95①)の保護の対象にもなりません。

【参考資料 2】

＜税務調査の分類＞

税務調査の種類は多様です。また、分類の仕方もさまざまです。調査目的に応じて分ける方法、調査の性質に基づいて分ける方法、調査の実施手法や時期によって分ける方法などがあります。

■調査目的のよる分類

①課税処分のための調査

課税庁が、適正な税額を確定することをねらいとした課税処分(更正・決定・賦課決定)をするために行う税務調査です。課税処分に必要な質問や検査を行い、資料を収集することをねらいとした調査です(国通法16①一・23④・24～26・74の2～74の11)。その性質は、「間接強制の伴う任意調査」です。なお、国税不服審判所の担当審判官は、審査請求があった場合に、審査請求人、原処分庁または関係者などに質問を行うことができます(国通法97①)。この質問検査も、課税処分のための調査の一種とみることができます。

②滞納処分のための調査

課税庁は、税金を滞納している納税者(滞納者)から強制的に税金を徴収する手続(滞納処分)を行う必要がある場合、さらには滞納者が分割納付を申し出た場合でその説明に納得が行かないときには、滞納者やその関係者などに対し、質問・検査をする権限が与えられています。滞納処分をするまたは分割納付を認めるにあたり、滞納者やその関係者がどのような財産を持っているか質問・検査し課税情報を収集し確認する必要があるからです。この場合の税務調査を「滞納処分のための調査」(徴収職員の滞納処分に関する調査にかかる質問検査権)とよびます。この種の調査は、国税徴収法という法律に基づいて行われます。通例、「間接強制の伴う任意調査」(徴収法141)の方法で実施されます。しかし、任意調査としての「質問・検査」では十分な課税情報が収集できない場合や滞納者等が質問・検査を拒否する場合は、令状を必要としない「強制調査」(徴収法142)としての「搜索」を行うことができます。

③脱税摘発(租税犯則事件)のための調査

悪質な脱税、つまり犯則事件の摘発・事実の確認などをねらいとした調査です。直接国税の犯則調査は、一般には査察(「マルサ」)調査として知られています。国税通

則法に基づいて行われます。裁判官が発行する許可状を得て「強制調査」としての「臨検・捜索・差押え等」の方法(国通法132)でも行われますが、「任意調査」としての「質問・検査・領置等」の方法(国通法131)でも行われます。

■調査の性質による分類

①強制調査

強制調査の1つは、国税通則法のもとで、課税庁の犯則事件の調査官が行う「臨検・捜索・差押え等」です(国通法132)。俗にいう「マルサ」による査察をいい、裁判官の許可状を得て行う調査です。もっとも、「マルサ」による調査は、任意調査である「質問・検査・領置等」でも行われます。また、国税徴収法のもとで、滞納している人から税金を強制徴収する(滞納処分)ときに、滞納者の財産状態をチェックすることをねらいとした「捜索」も、強制調査にあたります(徴収法142)。もっとも、この調査も一般には、納税者の協力を得て、「間接強制の伴う任意調査」の形で行われています(徴収法141)。

②間接強制のともなう任意調査

任意調査には、「間接強制の伴う任意調査」と「純粋な任意調査」があります。納税者に対して、国税通則法に基づいて行われる「課税処分のための調査」(「国通法上の調査」)は、「間接強制の伴う任意調査」にあたります。一般に、この種の調査では、納税者の申告内容や課税のもとになる事実が正確であるのかなどのチェックに力点が置かれます。なぜ、「間接強制の伴う任意調査」とよばれるのかについては、正当な理由がないのに調査に応じないと、「2年以下の懲役又は100万円以下の罰金」(国通法127)をもって処罰されるかも知れないからです。

③純粋な任意調査/申告等の行政指導

受忍義務(調査に応じる義務)を伴わない税務調査です。調査の対象となった者は、調査に応じなくても処罰されることはありません。応じるかどうかは本人のまったくの自由です。税務署から電話で照会がある、あるいは文書で税務署へ来て欲しい(来署依頼)、資料を送って欲しいといった要請、いわゆる「お尋ね」や「資料箋せんの提出要請」が、この種の調査にあたります。家やマンションを購入すると、購入者に対し、税務署から「住宅購入資金の内訳についてのお尋ね」が送られてくるのがその具体例です。また、申告書を提出した納税者に対する「計算違いまたは記載の誤り」の是正要請など申告等の指導も、この種の調査にあたります。こうした申告等の指導は、「調査」にあたらない(「非調査」とする見解もあります。とくに法律に基づかないで行われることから、「法定外調査」ともよばれます。その性格は、「行政指導」とする見解が有力です。

■調査の実施手法や実施時期による分類

① 実地調査：事後調査、事前調査

課税庁の調査官が納税者の事務所や住居などに出向いて質問検査する手法で行われる調査をさします。実地調査は、大きく「事後調査」と「事前調査」に分けられます。まず、「事後調査」とは、確定申告が終わって（つまり、法定申告期限が過ぎて）、課税庁が、納税者が申告をしていない、あるいは申告した内容が適正であるかどうかをチェックすることをねらいに実施される調査のことです。

これに対して、「事前調査」とは、法定申告期限前の段階で実施される調査をさします。「事前調査」は、適正な申告の奨励を理由に、納税者にプレッシャーをかけるために行われることがあります。しかし、「事前調査」は、納税者の自己責任で確定申告をさせるという申告納税制度の本来の趣旨にそぐわないといえます。そして「事前調査」については、予定納税額の減額承認申請のケースなど法律が定めている場合などを除き、一般に学説は否定的です。しかし、裁決や裁判例は肯定的な立場をとっています（最判昭48.7.10・刑集27巻7号1205頁）。

② 机上調査

課税庁が、納税者の事務所など外部に出向くことなく、内部で法定資料（支払調書、泉徴収票、計算書、調書）や聞・雑誌などから情報を集めること、法令の解釈や適用問題などを調査・検討することをさします。「署内調査」ともよべれます（実務上は、机上調査も「調査」の一種であるとされています（平26.7.28裁決例No.96））。

③ 本人調査

納税義務者や納税義務があると認められる者など、本来、納税義務を負う者（納税者本人）に対する調査をさします。来署を依頼し、面談で調査する「面接調査」も、「本人調査」にあたります。

④ 反面調査

納税者の取引先、取引金融機関などに対する調査が、この種の調査にあたります。事業者団体や官公署などに対する照会（国通法74の12）も、広い意味ではこの種の調査にあたりと解されます。反面調査は、取引関係のある第三者に受忍義務を課すものです。その実施にあたっては、細心の注意を払う必要があります。したがって、本人調査によっても実態がつかめない場合に限り追加的に認められ、納税者本人の同意を得たうえで実施されるべきものといえます。しかし、課税庁として反面調査は、納税者本人の同意を前提としなくても実施できるという場合をとっています。裁判例も、課税庁に同様な見解を示しています（例えば、東京高判昭50.3.25・税資84号753頁）。

⑤ 準備（内外視）調査

課税庁が、実地調査に先立ち、納税者である事業者の店舗等の外見や内部や事業経営の様子などをチェックする調査をさします。

⑥ 無予告現況調査

課税庁が、事前通知なし(無予告)で、抜き打ちで実施する臨場調査を、実務では「現況調査」とよびます。前記③本人調査の一種です。現況調査は、現金や印鑑の管理、在庫品などの現状把握、帳簿書類等の保存や記帳状況などの把握をねらいに、課税庁の調査官が納税者の事務所や居住場所などにおもむいて(臨場して)実施されます。現況調査は、ふつう事前通知なし(無予告)・抜き打ちで、しかも、調査理由も十分に開示されないまま強引に実施されることが多く、その調査手続の適正性が問題とされています〔例えば、大阪高判平10.3.19・判タ1014号183頁、原審、京都地判平7.3.27・判時1154号117頁〕。英語では、“サプライズオーデイト(surprise audit)”とよばれます。こうした行政上の無予告調査は、アポイントメントの慣行があり、「コンタクトレター(調査事前通知書)」や「行政召喚状(administrative summons)」の利用など税務調査手続法制の整ったアメリカなどの国々では原則できません。

2011(平成23)年の国税通則法改正では、原則として事前通知を必要と定める(国通法74の9①)一方で、この「無予告調査」ができることを例外として法的に認めました。すなわち、課税庁は、被調査者である納税義務者の申告や過去の調査実績、事業内容などから、違法または不当な行為を容易にし、正確な所得または税額などの把握を困難にするおそれ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ときには、事前通知をしなくてもよいことになりました(国通法74の10)。いいかえると、課税庁が「おそれ」があると判断する場合には、無予告調査ができることになったともいえます。そして無予告調査を実施する場合には、顧問税理士等にも事前通知をしないこととなります。そのため、課税庁の裁量によって、本来「例外」であるはずの無予告調査が一般化することが懸念されます。このような現況調査手続をどのように適正化していくかは、今後の重要な検討課題といえます。

*【参考文献】 石村耕治編『現代税法入門塾(第11版)』(清文社、2022年)参照



(Public use)