

改正国税通則法の意義と問題点

——税務調査手続を中心に——

矢 田 善 久

(法学専攻 リーガル・スペシャリスト・コース)

目 次

はじめに

第1章 改正前の税務調査をめぐる問題の状況

第1節 税務調査の意義

第2節 質問検査権の法的性格

第3節 質問検査権行使の法的紛争

第2章 改正法の税務調査手続の評価と問題点

第1節 提示、提出の要求

第2節 提出物件の留置き

第3節 事前通知

第4節 修正申告の勧奨

第3章 改正法施行後に新たに生じた税務調査の問題点

第1節 改正による税務調査の変化

第2節 「ハイブリッド調査」の増加

第3節 「質問応答記録書」への対応

第4章 今後の税務調査のあり方

第1節 税務調査と行政指導の区分

第2節 修正申告の勧奨の廃止

第3節 税務調査における権利保護

おわりに

はじめに

平成23年度税制改正において、昭和45（1970）年の国税不服審判所の設立に伴う改正以来約40年ぶりに、国税通則法の抜本的改正（以下、改正法と略称する。）が行われた。

改正法は、納税環境整備の一環として、① 税務調査手続の法定化、② 更正の請求期間の延長、③ すべての処分について原則理由附記、という3つの柱からなるものであった。

平成25(2013)年1月に改正法が施行されて約7年が経過した現在、この改正については様々な評価がなされている。特に法定化された税務調査については、見解が分かれるものの、税務調査が法的手続として整備されたことを評価する点では、税法の研究者や実務家の間でも意見が一致しているように思われる。しかし、税務調査については、従来から長い間議論が重ねられてきた多くの問題点が存在しており、残された課題や新たな問題点を指摘する声もある。

そこで本稿では、税務調査に関して、そのような改正法の課題や問題点を改めて検討したうえで、今回の改正の意義を明らかにし、今後の税務調査のあり方について考えたいと思う。

まず第1章では、改正前の税務調査をめぐる問題の状況について、税務調査の意義と質問検査権の法的性格について整理し、主要な判例の紹介を中心に、質問検査権行使による紛争の歴史を概観する。そのうえで第2章では、改正法の税務調査手続について、その評価と問題点を論じる。特に、今回の改正で問題となる調査終了の際の修正申告の勧奨の法定化について、具体的に検討する。さらに第3章では、改正法施行後の税務調査の変化や新たに生じた問題点、なかでも最近課税実務の現場で問題となっている「ハイブリッド調査」や調査終了時の「質問応答記録書」への対応について取りあげる。最後に第4章では、以上をふまえて、今後の税務調査のあり方について、行政指導と税務調査の区分、修正申告の勧奨の問題、税務調査における納税者の権利保護の3点に絞って論じることとする。

第1章 改正前の税務調査をめぐる問題の状況

第1節 税務調査の意義

「税務調査」というと、個人の事業主であれ法人の代表取締役であれ納税者一般には、あまりよい印象を持たれてはいない。それは税務調査が、多くの納税者にとって、精神的にも時間的にも大きな負担となっている現状があるからである。また、税理士にとってもその関与先の税務調査の立会は、同様に大きな負担ではあるが、税理士の業務において大きなウェイトを占める基幹業務の一つと位置付けられる。そのため、税務調査についての法的な理解と知識を持つことは非常に重要であると言える。

「税務調査」¹⁾とは、一般的には課税庁の職員が納税者の自宅や事業所に臨場して、帳簿書類等の検査や資料の収集を行うことを言う。法律上は「実地の調査」（税通74の9）がこれに当たる。単に「調査」（税通74の2）ともいわれるが、税法上の調査は、それが何のために行われるか、その目的によって、次の3つに分類することができる²⁾。

- ① 納税義務確定のための資料収集を目的とする調査（税通24～26、74の2以下）
- ② 滞納処分のための調査（税徴141、142）
- ③ 犯則事件処理のための調査（税通131、132）³⁾

ここにいう、①の納税義務確定のための資料収集を目的とする調査に「不服審査のための調査」を含めずに分類する考え方をとれば、調査を4つに分類することが適当ということになる⁴⁾。なお、以下では、課税庁が行うこれらの調査のうち、①の「納税義務確定のための資料収集を目的とする調査」について論じていくこととする。

我が国では、所得税、法人税、消費税、相続税といった基幹税について、申告納税制度が採用されている。申告納税制度とは、納付すべき税額が納税者の申告によって確定することを原則とし、申告の内容が誤っている場

合や申告がなされていないときに限って、課税庁の更正または決定によって税額を確定する方式である（税通16①一）。申告納税制度は、伝統的にアメリカで用いられてきた制度であるが、納税者に税法の第一次的解釈権が与えられている点において民主的であり、他方、租税の効率的徴収の要請に合致するため、我が国でも、第二次大戦後の昭和22（1947）年の改正から導入された。本格的にはシャープ勧告によって従来の賦課課税制度に代わって採用され、現在も国税の大部分は申告納税方式がとられている⁵⁾。

課税庁の職員による税務調査は、この申告納税制度を担保する手段であって、納税者の適正な納税額を確認し、申告内容に誤りがある場合にはこれを是正する課税処分を行うことを目的としている。そのためには、意図的に租税の遁脱を企てる納税者に対しては一定の牽制システムを有し、違反者には罰則を与えることは必要不可欠であり、それが、税務調査の意義と考えられる⁶⁾。つまり、税務調査は、申告納税制度のもとで納税者が自主的に行う申告の内容についての適正性を確保し、税法上の取扱いに係る情報提供や指導などを通じて、税法に定める納税義務の適正な履行の確保を目的として実施されるものであると言える⁷⁾。

第2節 質問検査権の法的性格

従来、税務調査に関する規定は、条文上は個別税法の「質問検査権」として定められていた。質問検査権とは、課税要件事実に関する資料ないし情報の取得収集のため、課税庁の職員に認められた、納税者及びその関係者に質問し、また関係する物件を検査する権限のことを言う⁸⁾。今回の改正で、それまで個別税法の中にバラバラに規定されていた質問検査権は（所得税234、法人税153以下、相続税60、消費税62等）、すべて国税通則法に集約化して法定された（74の2以下）。

ところで、質問検査権の憲法上の根拠は、憲法第30条の納税の義務に求められる。つまり、納税義務の履行に当たって課税の適正公平を期するために課税庁に付与された権限と言える。

質問検査権の行使は、納税義務確定の資料収集を目的とする調査、つまり課税処分のための調査として、強制調査と区別されて、「任意調査」であるとされている。質問検査権については、一般の刑事捜査や脱税犯の犯罪調査（税通131）におけるように、納税者の任意の協力なしに強制的に調査を行うことは認められていない。ただし、理由なく質問検査を拒否することが許容されているわけではなく、調査を拒否する者に対しては、義務違反として罰則が設けられている（税通128）。したがって、任意調査といっても、調査に応ずることを制度上求められる間接強制を伴う任意調査であり、「罰則を背景とした任意調査」または「間接強制調査」⁹⁾とも言うべき性格のものである。

このような間接強制を伴う任意調査のほかに、課税庁の職員はいわゆる「純粋な任意調査」を行い得るかについては、学説上の対立がある。純粋な任意調査とは、質問検査権行使によらない調査、つまり、罰則を背景としない任意調査のことである。この点に関する学説として新井隆一教授は、「純粋な任意調査が、実際には行われているわけであるがそのような現状を是認することは、法律の定める手続によらない税務行政機関の行為を容認することであり、税務行政機関が、この純粋な任意調査と、法律に要件の定めのある間接強制調査とを、たくみに分離または混合して使い分けることによって、結果的には、法律の定める手続によらないで調査する権限を拡大していくことを、ゆるさざるをえないことになる。」¹⁰⁾として、純粋な任意調査を認めることに対して法治主義の原則の観点から批判的な見解を示されている。

それに対し、清永敬次教授は、「税務官庁の職員は、調査の相手方の同意を得、その同意の範囲内において、自由に調査をすることができる。相手方の同意がなければ、調査をすることはできない。調査の相手方は、間接強制を伴う任意調査の場合と異なって、調査を受忍する義務を負わず、調査に応じなくてもなんらの不利益（処罰）を課されることはない。また、その意に反して調査を強制され得ない。この種の調査については、税法上

特に規定するところがない。従って、純粋な任意調査は、そのための法的根拠を欠き許されないとの見解もある。しかし、この種の調査が行われるかどうかは全く相手方の任意に係るわけであるから、特に法律上このための承認を必要とするとは思われない。」¹¹⁾とされ、「純粋な任意調査」の存在を認めておられる。

同様に、金子宏教授も、「質問検査権は、個別の租税事案について適正に更正・決定を行うために認められた権限であるから、税務統計資料の収集等のために、この権限を行使することは許されないが、相手方の同意がある限り任意の調査を行うことは許されると解すべきである。」¹²⁾と述べられ、実際上の裁量的行政の観点からこれを肯定されている。

また、いわゆる「お尋ね」などの形で行われる一般的な情報収集活動については、質問検査権行使による任意調査とは別のものとする見解がある。この点について谷口勢津夫教授は、「これについては、法令によって受忍義務も不同意に対する制裁等の不利益も定められていないので、特に法律上の根拠は必要とされない。」¹³⁾という見解を示されている。

しかしながら、実際上で課税庁が提出を求める「お尋ね」やその他の照会などは、もともと申告内容に誤りや問題の有りそうな納税者に対して送付される場合がほとんどであり、一般的な情報収集活動とは言い難い。そうすると結果的に「純粋な任意調査」から、質問検査権行使に基づく任意調査に移行することが多いのが現実である。そして最終的には、修正申告書または期限後申告書の提出につながるのであれば、やはりそれは「純粋な任意調査」とは言えない。また、課税庁による「調査」というと、通常一般の納税者はそれを拒否した場合には不利益な取扱いを受けるかもしれないと考えてしまう。そうであるならば、「調査」という用語を使用する限りは、法律に規定する手続によることが重要であり必要と考える。一種の行政への任意の協力あるいは行政指導を入口にして、納税者の権利が侵害されることを許容すべきではない。したがって、この点について私見を述べれば、「純粋な調査」の存在を認める見解に対しては反対であり、新

井教授の否定説を支持したい。

第3節 質問検査権行使の法的紛争

曾和俊文教授は、我が国の質問検査権行使をめぐる法的紛争の歴史を次のように3つの段階に整理され、判例の変遷からその特徴を指摘されている¹⁴⁾。

1 第1期 昭和40年代初めから昭和47年頃まで

昭和40年代になって全国で質問検査権の行使をめぐる紛争が激化した。今日からみて注目すべきこの時期の特徴としては、質問検査権の行使を違法とする厳格な法的判断を示した下級審判決がいくつか見られることである¹⁵⁾。たとえば、千葉地裁昭和46年1月27日判決¹⁶⁾は、「税の徴収確保と被調査者の私的利益の保護との調和するところで、質問検査権の限界を考察すると、被調査者は当該税務職員に対し調査の合理的必要性の開示を要求でき、右要求が入られない限り、適法に質問検査を拒むことができる。」と判示して、被調査人の要求があれば、調査理由の具体的必要性の開示を質問検査権行使の法的要件とすることを明確にしている。

2 第2期 昭和47年から48年まで

この時期には、現在の質問検査権の行使にも大きく影響を与えることになる、最高裁昭和47年11月22日大法廷判決（川崎民商事件）¹⁷⁾と、最高裁昭和48年7月10日第三小法廷決定（荒川民商事件）¹⁸⁾の二つの最高裁判決・決定が下された。

まず、昭和47年判決は、質問検査権と憲法上の令状主義の関係について、「旧所得税法70条10号の規定する検査拒否に対する罰則は、同法63条所定の収税官吏による当該帳簿等の検査の受忍をその相手方に対して強制する作用を伴うものであるが、同法63条所定の収税官吏の検査は、もっぱら、所得税の公平確実な賦課徴収のために必要な資料を収集することを目的と

する手続であって、その性質上、刑事責任の追及を目的とする手続ではない。」とした。そのうえで、「憲法35条1項の規定は、本来、主として刑事責任追及の手続における強制について、それが司法権による事前の抑制の下おかれるべきことを保障した趣旨であるが、当該手続が刑事責任追及を目的とするものでないとの理由のみで、その手続における一切の強制が当然に右規定による保障の枠外にあると判断することは相当ではない。しかしながら、前に述べた諸点を総合して判断すれば、旧所得税法70条10号、63条に規定する検査は、あらかじめ裁判官の発する令状によることをその一般的要件としないからといって、これを憲法35条の法意に反するものとすることはできず、前記規定を違憲であるとする所論は、理由がない。」と判示して、質問検査権行使の性質が刑事責任追及を目的とした調査手続ではないことから、質問検査権行使時には捜査令状の提示が不要であるとの判断を初めて下した。この判決により、それまでの捜査令状の不存在が憲法35条に違反するか否か、といった調査手続をめぐる紛争に対して最高裁による明確な判断が示されたことになった。

また、昭和48年決定において最高裁は、質問検査権行使の要件・手続について税務職員の裁量を認めて、「所得税法234条1項の規定は、国税庁、国税局または税務署の調査権限を有する職員において、当該調査の目的、調査すべき事項、申請、申告の体裁内容、帳簿等の記入保存状況、相手方の事業の形態等諸般の具体的事情にかんがみ、客観的な必要性があると判断される場合には、前記職権調査の一方法として、同条1項各号規定の者に対し質問し、またはその事業に関する帳簿、書類その他当該調査事項に関連性を有する物件の検査を行なう権限を認めた趣旨であって、この場合の質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、右にいう質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益の衡量において社会通念上相当な限度にとどまるかぎり、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられているものと解すべく、また、暦年終了前または確定申告期間経過前といえども質問検査が法律上許されない

ものではなく、実施の日時場所の事前告知、調査の理由および必要性の個別的、具体的な告知のごときも、質問検査を行なううえの法律上一律の要件とされているものではない。」とする判断を示した。このように第2期において、質問検査権について判例による基準が確立したと言える。

3 第3期 昭和49年以後から今日まで

第3期は、昭和49年以後から今日に至るまでの時期であり、紛争の展開期と位置付けられる。それ以前と比べて特に目立った特徴はないものの、次のような展開がみられた。

第一に、前述の二つの最高裁の判断により、この問題に対する紛争に法的な判断基準が明示され、確立されたかにもえたが、その後現在に至るまで、質問検査権行使をめぐる紛争は後を絶つことなく提起され続けている。

第二に、この間の紛争の中身は、質問検査制度の合憲性を争うというよりも、むしろ質問検査権行使の具体的な要件をめぐるものとなってきている¹⁹⁾。たとえば、最高裁昭和63年12月20日第三小法廷判決²⁰⁾は、無断での納税者の店舗内立ち入り調査を違法とする判断を示した。この事案は、税務調査の目的で、被調査者の店舗兼作業場に臨場した国税調査官が、被調査者の不在を確認するために被調査者の同意を得ずに同店舗内の内扉の止め金を外して同店舗兼作業場に立ち入った行為が違法であるとした原告の主張を認容し、国家賠償法に基づき慰謝料3万円の支払いを命じたものである。最高裁は、「原判示の国税調査官が税務調査のため本件店舗に臨場し、被上告人の不在を確認する目的で、被上告人の意思に反して同店舗内の内扉の止め金を外して第一審判決別紙図面⑥地点の辺りまで立ち入った行為は、所得税法234条1項に基づく質問検査権の範囲内の正当な行為とはいえ、国家賠償法1条1項に該当するとした原審の判断は、正当として是認することができ、原判決に所論の違法はない。」と判示して、国に対して慰謝料の支払いを命じた原審判決を維持し、上告を棄却した。この最高裁の判断は、違法な調査の具体的な限界を明示するという意味から

も重要なものであった²¹⁾。

そのほか、我が国の質問検査権行使をめぐる紛争の特徴は、民主商工会に所属する納税者が、質問検査権の行使をめぐり税務署と激しく対立し、不服申立てから訴訟に至った事件が圧倒的に多いという点である。前述した「川崎民商事件」も「荒川民商事件」も民主商工会々員と税務署との間の紛争事案であった。民主商工会に所属する納税者との間で訴訟が頻発した理由としては、次の点が指摘できる。第一に、税務調査が民主商工会の会員に対して特に頻繁に行われたこと（申告納税額が極端に低い、事業の収支が不明といった理由）。そして第二に、民主商工会が税務調査に関して厳格な法理論を適用する（調査に先立つ事前通知、調査理由の具体的開示、第三者の立会い等を調査の適法性要件と解する）立場をとっていたことである²²⁾。

質問検査権行使をめぐる納税者と課税庁の紛争は、以上のような歴史的な変遷を辿りながら頻発してきた。紛争が頻発した理由は、そもそも税務調査が、追徴課税等の課税処分を目的として行われるからである。課税処分を目的として、納税者が行った申告の適正性をチェックするのであるから、構造的に納税者と課税庁の立場の違いにより対立が生じやすい状況が常にある。すなわち、前者は、質問検査権の行使を限定的にとらえ、後者は、その行使における税務職員の裁量を広くとらえることによる対立である。

さらに、このような基本的対立構造に加え、従来から質問検査権の行使には、手続規定の不備という問題が内在していた。質問検査は、個別税法が税務職員に質問検査権を授権することにより可能とされていた。しかし、個別税法による質問検査は、調査権限を税務職員に授権するばかりで、その要件、範囲、手続等に関して具体的・明確かつ詳細な規定を欠くために、これまで、そのあり方に関して、実際上ないし学説上、激しい対立がみられた²³⁾。

それにもかかわらず、手続規定を整備すると、質問検査手続の煩雑化や

効率性が低下するといった理由から、そのまま手つかずの状態で放置されてきた²⁴⁾。すなわち、税務調査の手続上の透明性や予見可能性が法律により確保されていない状態が、我が国では長年続いてきたのである。また手続規定の不備の問題については、学界においても数十年にわたり租税法律主義の手続保障の観点から批判が繰り返されてきた²⁵⁾。

今回の国税通則法改正は、このような手続規定の不備の問題を解決し、「納税者の権利保護」を図りつつ、「税務行政と納税者の対等化」し、国税に関する手続一般に「適正手続保障」の理念を導入することを出発点としていた²⁶⁾。つまり、租税行政における手続保障の要請に対応せざるを得ない状況に直面していたことが、国税通則法改正の背景にはあったのである。

次章では、それをふまえて改正法の税務調査手続について、その評価と問題点を検討する。

第2章 改正法の税務調査手続の評価と問題点

第1節 提示、提出の要求

まず、改正により国税通則法74条の2は、税務調査について「国税庁、国税局、若しくは税務署の当該職員は、所得税、法人税又は消費税に関する調査について必要があるときは、次の各号に掲げる調査の区分に応じ、当該各号に定める者に質問し、その者の事業に関する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。」と規定された。改正前の質問検査権の規定では、例えば所得税法234条のように、「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。」と定めるのみであった。改正により、「帳簿書類その他の物件の検査」に、「物件の提示若しくは提出の要求」という文言が追加された。この「物件の提示若しくは提出」の意義については調査通達²⁷⁾ 1-6で定められている。すなわち「『物件の提示』とは、当該職員の求めに応じ、遅滞なく当該物件（その写

しを含む。)の内容を当該職員が確認し得る状態にして示すことを、『物件の提出』とは、当該職員の求めに応じ、遅滞なく当該職員に当該物件(その写しを含む。)の占有を移転することをいう。」と説明が付されている。

これによれば、「物件の提示」は、当該物件を当該職員の面前に差し出して、内容を見られるようにすることを意味し、「物件の提出」は、当該物件を当該職員に引渡すことと解される。従来の質問検査権の行使においても、税務職員が、納税者等に質問し、帳簿書類等进行检查するのであるから、当然に帳簿書類等の物件を提示し、若しくはその内容の確認のために提出することが必要になる(帳簿書類等を提示し、提出しなければ、実際上税務調査は実施不可能である)。その意味では、税務職員の質問検査権にはもともと課税実務において「提示若しくは提出の要求」という権限が包含されており、今回の改正においては、そのことが条文上明確に規定されたに過ぎず、新たに質問検査権の権限及び範囲に変化が生じたものではないと考えられる²⁸⁾。

また、国税通則法128条3項では、この提示若しくは提出の要求に対し、正当な理由なくこれに応じない場合は、1年以下の懲役又は50万円以下の罰金刑が科されることが規定された。この罰則規定については、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、納税者の権利を侵害するおそれがあるとの批判もある²⁹⁾。しかし、もともと税務調査は間接強制を伴う任意調査であるので、提示若しくは提出の要求に対し正当な理由なく応じなければ、改正前の規定においても不答弁や検査忌避につながり処罰の対象となっていた。その意味では罰則規定についても実質的に課税庁の権限を強化するものではないと評価できる。

第2節 提出物件の留置き

国税通則法74条の7は、「提出物件の留置き」という見出しで、「国税庁等又は税関の当該職員は、国税の調査について必要があるときは、当該調査において提出された物件を留め置くことができる。」と規定された。こ

の「留置き」という聞き慣れない用語は、今回の改正で注目された手続の一つであるが、その解釈や評価については見解が分かれている³⁰⁾。

この規定によれば、税務職員は必要があると判断したときは、納税者の同意なしに強制的に留め置くことができ、税務職員に新たな権限が付与されたかのように解釈することもできる。しかし、「留置き」は、任意調査において行われる行為であり、「国税の調査について必要がある」との文言のみを根拠に、納税者の同意によることなく、物件を留め置くことは許されないはずである³¹⁾。したがって、調査手続きの透明性を高め、課税庁の納税者に対する説明責任を強化する観点からは、条文中に、「承諾を得て」という文言を明記すべきであったと思われる。

「留置き」についても、調査通達2-1において次のようにその意義等が定められている。すなわち、「物件の『留置き』とは、当該職員が提出を受けた物件について国税庁、国税局若しくは税務署又は税関の庁舎において占有する状態をいう。」という説明が付されている。前述の「提出」は税務調査を実施している場所において物件を占有させることであったが、「留置き」はその意味では「提出」に税務署等の場所的な制約が加わった行為であるといえる。「提出」された物件が「留置き」の対象となるが、ただし両者は決して同義ではなく、別の概念であることに注意する必要がある。

なお、「留置き」を定める国税通則法74条の7は、同法128条の罰則規定の適用対象にはなっていない。すなわち、「提出」は「留置き」の前提にある行為ではあるが別の概念であるため、「提出」を正当な理由なく拒んだ場合には罰則の適用があり得るが、「留置き」の拒否には適用されないことになる。従来から実務の現場で行われていた帳簿書類等の「預かり」は、納税者の同意を得た行為であり、これを拒否した場合でも、罰則の適用はなかった。同様に「留置き」の場合も、これを拒否することについて正当な理由は不要である。

「留置き」の規定についても、条文上に「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の批判がある。そのため、このような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の改正が急がれるとの指摘もある³²⁾。しかしながら、実際に「留置く」場合には、国税通則法施行令30条の3において、書面の作成（預かり証）や返還についての規定があり、これも従来からの課税実務上の運用としては「預かり」と変わるところはない³³⁾。したがって、「留置き」の規定も税務調査の現場で運用されていた実務慣行を確信的に明文化したに過ぎず、これにより課税庁の権限が強化されたということにはならないものと評価できる。

第3節 事前通知

国税通則法74条の9は、納税義務者に対する調査の事前通知について以下のように定めている。

「税務署長等は、国税庁等の当該職員に納税義務者に対し実地の調査において74条の2から74条の6までの規定による質問、検査又は提示若しくは提出の要求を行わせる場合には、あらかじめ、当該納税義務者に対し、その旨及び次に掲げる事項を通知するものとする。

- 1 質問検査等を行う実地の調査（以下この条単において「調査」という。）を開始する日時
- 2 調査を行う場所
- 3 調査の目的
- 4 調査の対象となる税目
- 5 調査の対象となる期間
- 6 調査の対象となる帳簿書類その他の物件
- 7 調査の相手方である納税義務者の氏名及び住所又は居所
- 8 調査を行う職員の氏名及び所属官署
- 9 調査日時又は場所の変更に関する事項
- 10 3から6の通知事項以外の通知事項について非違が疑われることと

なった場合には、その事項に関し質問検査等を行うことを妨げない旨」（7～10は税通施行令30の4①）。

改正前から課税実務では、事務運営指針に基づき調査官が電話で調査を実施したい旨を伝えて、納税者、税理士、調査官の間で調査日程を調整していた。すなわち、例外的な場合を除き、事前通知は行われていた。それは事前通知なしに納税地に臨場した場合、納税者や対応できる担当者が不在であったり、また調査に必要な帳簿書類その他の物件が揃っていなかったりして、効率的な税務調査が実施できない可能性が高いからである。また、納税者の側でも事前通知なしに、急に税務調査にいられても対応できない可能性が高いと言える。

改正法の当初の法案では、事前通知規定について、税務署長名の公的な書面による通知が予定されていたが、審議の過程で書面通知の形式は採らないことになった。そのため、改正後も従来通り電話による通知がなされているが、通知事項は書面通知を前提にしたものであるため、通知される納税者の側では、実際にメモを取るのが大変で煩雑な作業となっている。一方、通知する側の調査官も、実務上通知事項を書面に整理したうえで話していると思われるので、その書面を交付してもらえば双方に確認もできて、お互いに行き違いもなく円滑に調査に着手することができる。したがって、事前通知の方法については書面によるべきと言える。

また、国税通則法74条の9第1項では、条文の主語が「税務署長等」となっている。文言のとおりを考えれば、納税義務者に対して通知するのは当該税務職員ではなく税務署長等ということになるが、これも事前通知が書面通知の形式を採らないことに修正されたことによる歪みと考えられる。品川芳宣教授は「この問題は、今後、税務署長等の代理権限問題として、争訟段階で議論されることが予想される。」³⁴⁾と指摘されていた。実際にこの点が争点となった最近の事案である東京地裁平成29年11月2日判決³⁵⁾は、「税務職員が税務署長等の補助機関として事前通知を行うことは適法である。」と判示している。しかし、事前通知を書面で行うように見直せ

ば、この歪みも解消できる。

第4節 修正申告の勧奨

国税通則法74条の11第2項は、調査の終了の際の手続として、「国税に関する調査の結果、更正決定等すべきと認める場合には、当該職員は、当該納税義務者に対し、その調査結果の内容（更正決定をすべきと認めた額及びその理由を含む。）を説明するものとする。」と定められた。そして、同条第3項は「前項の規定による説明をする場合において、当該職員は、当該納税義務者に対し修正申告又は期限後申告を勧奨することができる。」とし、「この場合において、当該調査の結果に関し当該納税義務者が納税申告書を提出した場合には不服申立てをすることはできないが更正の請求をすることはできる旨を説明するとともに、その旨を記載した書面を交付しなければならない。」と規定された。

平成23年の国税通則法の改正で最も問題なのは、この調査終了の際の手続として「修正申告の勧奨」が法定化されたことである。この「修正申告の勧奨」は、従来は「修正申告の^{しょうよう}愆憑」と呼ばれ、課税庁が課税処分を行わず、納税者に対して自ら修正申告を行うように指導要請する実務上の手続として慣行化したものである。しかし、この手続については法的根拠もないうえに、これまでも様々な問題点が指摘されてきた経緯がある。

国税通則法は、申告納税方式について、納税者の申告を原則としながらも税務署長の調査・処分があるものであると定義付け（税通16①一）、税務署長が調査によって申告内容の非違を発見した時には、課税処分として「更正」（税通24）又は「決定」（税通25）を行うことを原則とし、当該更正又は決定があるまでは、納税者は期限後申告書又は修正申告書を「提出することができる」（税通18①、19①）としている。このことは、納税者が修正申告書等を提出するのは自らの判断に基づき自己の利益になる時（加算税や延滞税の減免が期待できる場合等）に行えば足りるのであって、課税庁による愆憑等によって行われるものでないことを意味している³⁶⁾。

しかしながら、実際の現場では、税務署長が調査したところにより更正処分を行う代わりに修正申告の懲憑をすることが常態化しているという現実がある。「更正に代わる修正申告」あるいは「第三の修正申告」と呼ばれているものである³⁷⁾。その背景として、従来から、修正申告の懲憑による青色更正の理由附記や不服申立ての回避の問題が指摘されてきた³⁸⁾。すなわち、更正処分を行う場合に必要理由附記の不備がその処分の取消原因になることから、理由附記の記載に慎重にならざるを得ない（そのため誤りである事実を示す証拠を把握するのに時間を要することになる）。また、更正は課税処分として不服申立て、税務訴訟の対象になるが、修正申告はあくまで納税者の意思に基づいて提出されるものであるから、その争訟手段の対象とならない。それにより、課税庁側にとっては事後の争訟に煩わされることなく、税収を確保できるという利点がある。一方、納税者にとっても、修正申告の懲憑に応じればその時点で税務調査が終了となるため、調査の煩わしさから解放されたいという思いから、多少不服があったとしても応じてしまうという実態があった。

国税庁のパンフレットでは「従来からの運用を踏まえて、税務調査手続が国税通則法において法定化されています。」³⁹⁾と書かれている。しかし、国税通則法74条の11第3項は、従来の課税実務に則っているように見えるが、前述のように同法16条1項、18条1項、19条1項、24条、25条等の規定との整合性がないばかりか、国税通則法の体系まで損なうことになる⁴⁰⁾。

また、「修正申告の勧奨」は、文字どおり修正申告をするように、納税者に対して勧めるものであり⁴¹⁾、納税者による自発的な申告を原則とし、税務署長の処分を第二次的なものとして位置づける申告納税制度に沿った制度と説明されてきた。このような説明に対し首藤重幸教授は、この修正申告の行政指導が濫用されることになれば、それは申告納税制度の存在意義を著しく損なうことになると批判されている⁴²⁾。すなわち納税者の自発的な意思に反する修正申告を認めることは、申告納税制度の形骸化につながるおそれがある。

今回の改正により、修正申告の勧奨の際に、勧奨による修正申告を行なえば、「不服申立てをすることはできないが更正の請求をすることはできる。」旨を教示しなければならないことになった。このような教示によって、納税者は事前に修正申告を行なえば争訟手段を失うことを知り、更正の請求という手段が残されることを評価する見解もある。ただし、この更正の請求は、今回の改正前では更正の請求ができる期間が法定申告期限から1年と短く、期間途過の問題で困難であったものが、改正により5年に延長されたことから可能になったものである。また、すでに税務調査によって事実認定がなされ、一応納税者もその結果を認めたくえで修正申告を行うことになる。そのため、減額更正がなされるのは、納税者側が修正申告の勧奨の基礎となった事実関係が誤りであったことを立証できた場合に限られる。結局更正の請求期間が延長されたとしても、課税庁による減額更正が改正前と比較して容易になったわけではないため、実際に更正の請求が認められるケースは極めて稀でありほとんど皆無に等しいものと思われる。そうすると、このような教示は、実際には不服申立てをすることができないことをあえて確認、念押しするだけで、更正の請求が可能と言っても、あまり意味のないこととも言える。

第3章 改正法施行後に新たに生じた税務調査の問題点

第1節 改正による税務調査の変化

改正法は、平成25年1月1日から施行され⁴³⁾、改正後の国税通則法に基づく税務調査が行われるようになって既に約7年が経過した。改正後の税務調査において最も感じる変化は、調査が開始してから終了するまでの時間がかかるようになったことである。すなわち、調査の所要日数、期間の長期化である。前述の通り税務調査は、事前通知がなされて開始されるが、事業所で実地の調査が改正前と同じように2、3日で終了しても、調査担当者の結論が出るまでに非常に長い期間を要するようになった。また、そ

の調査結果の説明を受け、修正申告の勧奨に応じて修正申告書を提出する場合には、事前にその申告書の下書きの提出を求められるようになってくる。

税務調査の期間が長期化しているのは、一般には税務署内の調査手続の整備によるものとされている⁴⁴⁾。事前通知が法定化されたことに加え（税通74の9①）、更正決定をすべきと認められる場合には、その調査結果の内容を納税義務者に対して説明しなければならなくなった（税通74の11②）。また、白色申告も含めて、原則としてすべての更正処分等について理由附記が義務づけられた（税通74の14）。これらの改正事項に対応するため、税務署内では「調査手続チェックシート（事前通知用）」、「争点整理表」、「調査結果説明書」の作成が徹底されたようである。

特に、争点整理表は、調査担当者が作成後に担当統括官が内容を確認したうえで、審理担当者に説明を行い、審理面から確認後に、筆頭統括官の確認決済を受ける必要がある。内部の確認決済を受けた争点整理表に基づき納税者に指摘事項を提示、説明し、納税者の意見、主張を踏まえて次に調査結果説明書が作成される。また、調査結果説明書についても、調査担当者から担当統括官、審理担当者（事案に応じて筆頭統括官、副署長、署長）の確認決済を受けることになる⁴⁵⁾。このように税務署内の手続が整備され、厳格化されたことによって調査終了までの期間が長期化することになったものと考えられる。そして、修正申告書の下書きの提出を求めるのも、最終的に提出される申告書が、このように内部の確認決済を受けた税額等の申告書の内容や書き方と齟齬がないように念のため確認する必要があるからと思われる。

また、前述のように修正申告の勧奨の規定では（税通74の11③）、課税庁は修正申告を勧奨することができると定められ、その際には不服申立てをすることはできないが更正の請求はできることを説明するとともに、書面を交付しなければならないとされている。このように、修正申告が課税庁の調査終了の際の手続に組み入れられることによって、結果として、修

正申告の取扱いが更正処分等と同じようになっている。すなわち、課税庁内部では、勧奨による修正申告を更正処分等と同様なものとして扱っていると言える⁴⁶⁾。

このように、課税実務において改正後は税務調査の際に、様々な書類の作成時間が必要となった一方、逆に実地の調査の実施時間が少なくなる傾向にある。そして、書類作成により、一件の調査に要する時間が増加すると、その結果として、調査官一人当たりの調査件数は少なくなってくる現状がある。平成24事務年度以降、調査件数は、税目により違いはあるが、概ね年間で20～30%程度減少している。また最近の報道によれば、現在も税務調査の件数は減少したままである⁴⁷⁾。税務調査の行われる確率である「実調率」も個人の実調率が、平成元年は2.3%であったのが、平成27年には1.1%、法人の実調率は平成元年は6.5%であったのが、平成27年には3.1%と半分以下になっている。国税庁の公表する税務調査の統計数値も、調査件数や実調率の大幅な減少を示している⁴⁸⁾。

このような調査件数の著しい減少は、申告納税制度の一層の充実・発展に資するとは言い難く、課税の公平性の確保の観点からも好ましいことではない。また、調査期間の長期化は納税者に負担をかけることになり、延滞税の増額にも繋がる。その意味では、税務調査事務の効率性をアップさせることが重要な課題と言える。この点について課税庁としては、申告書のチェックシステムの開発や行政指導や納税者との簡易な接触を増やすことにより対応しているように思われる⁴⁹⁾。しかし、行政指導や簡易な接触の増加は、税務調査とそれらの区分を曖昧にし、納税者の予測可能性を大きく損なう可能性がある。その点については、次節で詳しく述べることにする。

第2節 「ハイブリッド調査」の増加

前節で述べた通り、改正国税通則法が施行された平成24事務年度以降、一件の調査に要する事務量が増加した結果、実地調査件数が著しく減少し

た。この実調率低下をカバーするために、主に東京国税局管内を中心に、不動産所得者や事業所得者等に対して、自発的な見直しへ誘導する行政指導による納税者との接触が行われていると言われる。これはいわゆる「ハイブリッド調査」と呼ばれ⁵⁰⁾、行政指導により呼び出し、税務調査へ繋げる調査方式とされる。

行政指導とは、「行政機関がその任務又は所掌事務の範囲内において一定の行政目的を実現するため特定の者に一定の作為又は不作為を求める指導、勧告、助言その他の行為であって処分に該当しないものをいう。」（行手2⑥）。この「処分」とは、「行政庁の処分その他公権力の行使」（行手2②）であるので、「処分に該当しないもの」とは、法的拘束力のない事実行為を意味する⁵¹⁾。調査が課税標準や税額を認定する目的で行う行為であるのに対し、行政指導は資料提出の任意の要請であったり、自発的な見直しを要請したりする行為である。つまり、行政指導により行われる要請は、納税義務者に受忍義務はなく、あくまでも納税義務者への自発的な見直しの要請に過ぎない。

「ハイブリッド調査」は、一般には問題の有りそうな納税者に対して、「行政指導として」と明示した「所得税の確定申告についてのお尋ね」と題するハガキを送付する。その文書では、日時を指定して、各年分の事業所得の金額が分かるもの（帳簿、売上、仕入、経費の請求書や領収書等）や印鑑を持参のうえ、税務署に来署を依頼する。そこで、明らかな記載ミスや計算の間違いが確認されると修正申告書の提出を勧奨する。この行政指導に応じて、納税者が修正申告書を提出すれば、調査があったことにより更正があるべきことを予知してされたものではないため、過少申告加算税を賦課しない取扱いとなる（税通65⑤）。

また、この文書照会（行政指導）に応じない者に対しては着眼調査（机上）⁵²⁾に移行する。「所得税・消費税及び地方消費税の申告について」と題するハガキを送付し、「調査をいたしますので」との文言で「調査」として実施することを明示し、日時を指定して納税者を税務署に呼び出す。

これは税務調査ではあるが、「実地の調査」ではなく、「実地の調査以外の調査」⁵³⁾であるため、税務署長等は改正法により求められる事前通知や調査終了文書の交付を行う義務はない。そして、着眼調査（机上）の対象者のうち、呼び出しに応じない者については、着眼調査（実地）または一般調査により是正することになる。これらの一連の手続がいわゆる「ハイブリッド調査」の仕組みであり、最初の「お尋ね」から、最終の修正申告書または期限後申告書の提出までを総称している。

調査通達1-2によれば、「特定の納税義務者の課税標準又は税額等を認定する目的で行う行為に至らないものは、調査には該当しないことに留意する。」として調査に類似するような5つの行政指導が例示されている。志賀櫻弁護士は、「この例示の5つの項目のうちの(1)以外の4項目のほとんどが、実質的には税務調査としての質問検査権の行使に当たるものである。」とされる。そして、これらについて「行政指導の名を借りて課税処分を目的とする調査を行うことは、端的に言って脱法行為である。」と指摘されている。また志賀弁護士は「行政指導と言いつつも、従わないときは税務調査や課税処分による不利益がある、ということによって強制している形となる。このことは行政手続法32条2項の『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』との規定に抵触するものである。」と厳しく批判されている⁵⁴⁾。さらに、現場での実情を懸念した日本弁護士連合会は、国税庁長官宛てに今まで2度にわたり要望書⁵⁵⁾を提出している。その中では、「『行政指導』に名を借りて改正国税通則法の適正手続を潜脱する手法をとることなく」「納税義務者に対する事前通知や調査終了に伴う更正すべき場合の説明責任を回避してはならない。」との要望がなされている。

それに対して、課税庁側では、行政指導の後に調査に移行する可能性を示して行政指導を行うことや、行政指導に従わなかった場合に調査を行うことやそれに基づき処分を行うことは、税法に基づく適正な課税の実現を図るために行うものであることから、不利益な取扱いには当てはまらない

と考えているようである⁵⁶⁾。

「お尋ね」文書を利用した行政指導による申告書の誤りの是正は、税理士が関与していない一般の納税者に対して、従来から活用されていた行政手法である。しかし、行政指導を入口にした「簡易な調査」が国税通則法改正後に急増したことは、実調率の低下をカバーするために、あるいは税収を確保するために、法定化された税務調査手続の規定の抜け穴を利用した課税庁側の苦肉の策とも言える。その点について、具体的には今後の税務調査のあり方を含めて、次章において具体的に述べたいと思う。

第3節 「質問応答記録書」への対応

国税通則法改正後の税務調査手続において、課税庁内部で「質問応答記録書」と称する書類を調査担当者が必要であると判断した場合に、税務調査の最終段階で作成される場合がある。この「質問応答記録書」は、「質問てん末書」「確認書」「聴取書」「申述書」とも呼ばれるが、実質的な内容は同一である⁵⁷⁾。

質問応答記録書とは、税務調査実施時における質問と納税者の回答の中で、調査担当者が重要と判断した事項のうち、特に課税要件の充足性を確認する上で重要な点について、その事実関係の正確性を期するため、調査担当者が納税者に質問し回答を得るQ & A形式で文書に記録し、回答者である納税者に署名押印を求めて作成する行政文書である。ただし、特定の法令に基づいているわけではなく、課税庁内部で制度化されているだけのため、性格的には「法定外行政文書」である。

国税庁が作成した「質問応答記録書作成の手引について（情報）」⁵⁸⁾によれば、その必要性について、「課税処分のみならず、これに関わる不服申立て等においても証拠資料として用いるために、質問応答記録書を活用して、納税義務者から聴取した事項を記録していく必要がある。」と述べている。この手引の記述から明らかなように質問応答記録書は、課税処分、その後の争訟における課税庁側の証拠資料として重要な意味があるもので

ある⁵⁹⁾。つまり、質問応答記録書作成のねらいは、調査官が主導して「課税処分のための客観的な証拠資料がない場合に、証拠を作り上げることにある」わけである。言い換えれば、「調査した納税者が納得していない国税当局の主張（指摘事項）の裏付けを取るための証拠資料の作成」が目的と言える⁶⁰⁾。

質問応答記録書を作成する場合の具体例として「質問応答記録書作成の手引」のFAQでは、①外注費に関して役務提供の事実がない（架空外注費）旨の回答があった事案や、②期末棚卸資産の改ざんをした旨の回答があった事案、また③役員給与について勤務実態がない（架空人件費）旨の回答があった事案などがあげられている。いずれも、重加算税の対象となる事案であると思われる。質問応答記録書作成の目的は、このような非違事項が発覚はしたが、客観的な証拠資料が十分でないといった場合に、調査担当者が質問をして納税者がそれに対して回答をする形で記した文面に、その納税者から署名押印をとり、これを証拠として課税することにある。

質問応答記録書作成の目的が、このようなものだとすると、納税者等にとっては、その作成が課税処分の証拠を調査担当者に与える結果となる。そうすると、その作成に協力し、または署名押印に応ずるべきなのか、疑問や不安が生じる。ただし、質問応答記録書は、あくまで法定外の行政文書であるため、納税者はその作成に協力する義務はなく、協力するのも断るのも納税者の任意であるはずである。

しかしながら、現行の税務調査の過程では、もし納税者が質問応答記録書の内容に同意が出来るならば、素直に作成に応じた方がスムーズな調査の終了に結びつく場合もある。とくに納税者等の側が非違事項を認めていて、それについては修正申告に応じる用意があるケースでは、質問応答記録書の作成に応じた方が調査が早く終了するものと考えられる。

それに対し、調査担当者の指摘事項について、納税者側が十分に納得していない場合は、その作成に安易に応じるべきではない。なぜならば、前

述のように、質問応答記録書は、納税者側が納得していない税務署側の主張を根拠付ける証拠資料となるからである⁶¹⁾。

また、質問応答記録書は、刑事訴訟法198条による被疑者の取調べにおいて検察官等が作成する供述調書に、また国税通則法152条（旧国税犯則取締法）における調書（質問てん末書）と酷似している。この点について、犯罪被疑者を対象とする供述調書、犯則嫌疑者を対象とする質問てん末書が法定の書類であるにもかかわらず、一般の納税者を対象とする質問応答記録書には直接的な法律上の根拠規定がない。そうすると、法律の根拠なしに行政手続に刑事捜査の調査手法を導入することになってしまう。鴻秀明税理士はこの点を、質問応答記録書の最大の問題点であると指摘されている⁶²⁾。したがって、課税庁として今後も質問応答記録書の作成を制度として継続していくのであれば、国税通則法に根拠規定を設けるべきである。

加えて、質問応答記録書については、作成後に納税者等からその写しの交付を求められても交付しないものとされている。納税者が作成に応じ、両者で協力して課税要件に係る事実を確認したにも関わらず、その交付を受けることができない。しかし、質問応答記録書のコピーを交付できない積極的な理由は存在しないと思われる。現状では納税者がもしそれを入手しようと考えれば、行政文書として個人情報保護法に基づき、情報開示しなければ質問応答記録書の控が得られないという取扱いになる⁶³⁾。その点も「質問応答記録書」の大きな問題点であり、見直しが必要なものと考えられる。

第4章 今後の税務調査のあり方

第1節 税務調査と行政指導の区分

納税者にとっては、税務職員の行為が、行政指導であるのか、あるいは税務調査であるのかを区分することは非常に困難であるが、その対応のあり方は異なることから、両者の明確な区分は大変重要であると言える。前

章で述べたように、それが行政指導であるならば、納税義務者に対して法律上の強制力はなく、指導に従わなかったことを理由に不利な取扱いを受けることはない。しかし、それが税務調査であるならば、間接強制を伴うことから、受忍義務を負い、修正申告や更正又は決定の対象となるし、過少申告加算税も賦課されることになる。

前述のように平成23年の改正の後、通達上では行政指導と税務調査との違いが明確に意識され、一応の区分が示されている⁶⁴⁾。しかしながら、行政指導を入口にして税務調査に移行する「ハイブリッド調査」が問題視されているように、現場においては納税者の情報収集のための行政指導が多用される中で、その区分が曖昧になっている現状がある。本来的には、税務職員は、行政指導の段階では、あくまでも納税義務者に受忍義務を課さないところでの協力要請を行い、質問検査権行使に基づく任意調査に切り替える段階で初めて質問検査章の提示を行なえばよいということになる⁶⁵⁾。

しかし、実際の「ハイブリッド調査」の過程では、税務署に呼び出された納税義務者は、どこまでが行政指導で、どこからが税務調査であるのかは判然としない。この点について事務運営指針⁶⁶⁾では、「納税義務者に対し調査又は行政指導に当たる行為を行う際は、対面、電話、書面等の態様を問わず、いずれの事務として行うかを明示した上で、それぞれの行為を法令等に基づき適正に行う。」とされていることから、無用な紛争を避けるためには、現場においてこの指針がもっと厳格に遵守されるべきである。

また、改正法により税務調査が法定されたものの、税務調査自体の定義が定められているのは、調査通達上においてである。これでは法律の運用が通達によって規制されることになり、租税法律主義の観点からも望ましくない。本来的には税務調査の定義は国税通則法に定められるべきである。同様に、税務職員に対してその行為が行政指導であるのか、税務調査であるのかを納税者に明示する旨を国税通則法において明確に規定するべきと考える。

行政指導については、行政手続法第4章において定められているが、国

税通則法74条の14第2項により、税務行政指導については、行政手続法35条3項及び36条の規定は、適用が除外されている。具体的には、行政指導に係る書面の交付に関する規定の適用が除外されているため、修正申告の勧奨の内容等を記載した書面を交付する義務はない。しかしながら、行政手続法35条1項の「行政指導の明確化原則」の趣旨からすれば、国税通則法74条の14による適用除外を廃止して、修正申告の勧奨をはじめとする行政指導についても、原則どおり行政手続法35条3項が適用されるように改正がなされることが望ましい。納税者にとっても、勧奨を受けて修正申告をする際に、その内容を記載した書面が手元があれば、それを参考にすることができるため、納税者の便宜にも資するであろう⁶⁷⁾。調査の現場においては、納税義務者が修正申告の勧奨に応じて、税務代理人が修正申告書を作成する場合、修正する科目とその金額を記した書面（メモ書きではあるが）を渡され、それにより修正事項の確認が行われているので、適用することは特に困難ではないものと思われる。

第2節 修正申告の勧奨の廃止

すでに述べた通り、平成23年の改正の中で最も問題があるのが、修正申告の勧奨の法定化である。これは「修正申告の懲慥」として従来から申告納税制度の形骸化につながるなどの批判があった行政指導に、法的小お墨付きを与えることになってしまった。この点について、国税通則法24条が納税者の申告の内容と税務調査結果が異なる場合、更正する旨を定めていることなどを根拠に、谷口教授や前述の品川教授のように批判的な見解を示されている研究者もいる⁶⁸⁾。しかし、その一方でこれを評価する研究者や実務家もいる。

たとえば、安部和彦准教授は、平成23年の改正により、「修正申告の意義・機能」が大幅に変化したとして修正申告の勧奨の法定を評価されている。すなわち、「改正後は修正申告の懲慥（勧奨）に応じて提出しても、法定申告期限から5年以内であれば更正の請求が可能となったため、提出

後に納税者の側で心変わりして修正申告を取り消すことができるようになった。」とし、これにより「今後は税務調査の終了時において、納税者が取り得る選択肢は以下の三通りになると考えられる。① 修正申告に応じて終結させる（従来どおり）、② 一応修正申告書の提出に応じるものの更正の請求の権利を保留する（新規）、③ 修正申告に応じず更正処分を受ける（従来どおり）。①と②の違いは納税者サイドの早期終結の意思の有無となるだろう。このように選択肢が広がったことは、納税者サイドの『心の余裕』につながると考えられるとともに、調査官との戦略的な駆け引きが今後重要となることをも意味する。』⁶⁹⁾ という見解を示されている。

しかし、この見解は大きな誤解を含んでいる。平成23年の改正では、修正申告をしても更正の請求が可能であることが確認されたに過ぎず、提出した修正申告が取消せるようになったわけではない。また、提出した修正申告書が誤っていたことの立証責任は納税者側にあるのに、②の更正の請求の権利を保留することが、どうして「心の余裕」につながるのだろうか。また、租税法律主義や課税の公平性の観点から、調査官との「戦略的な駆け引き」などがあって良いのであろうかという疑問を抱かざるを得ない。

従来から、「修正申告の懲慥」に応じる際に、ある種の交渉の余地があり得たのは事実である。しかしながら、このような「交渉」は本来あってはならないはずである。なぜなら、納税義務者や税務代理人の交渉力によって税額が決定されるのでは、租税法律主義、特にその合法性の原則に反することになり、また交渉によって税額が変動する可能性が生じ、課税の公平性も損なうことになるからである。つまり、「修正申告の懲慥」による「交渉」を認めてしまうと、修正申告そのものが納税者と課税庁の利害（意見）を調整する機能を果たしているという、「奇妙な現象」を生じることになる⁷⁰⁾。

改正後、税務調査の終了に要する期間が長期化しており、それは税務署内の手続の整備によるものであること、そしてそれが修正申告を更正処分

等と同じように扱っているからであることはすでに述べた通りである。改正により、更正の請求は、法定申告期限から5年以内に限りすることができるようになった（税通23）。そのため、これまでのように、納税義務者が修正申告書を提出すれば、税額が確定することにはならなくなった。すなわち、納税義務者が修正申告をしても、「更正の請求」をして、それが認められず棄却されれば「不服申立て」、さらには「訴訟」へ進むことが可能になった。それゆえに、税務署にとっては修正申告も更正処分等もその内部の処理に違いはなく、同じだけの処理時間を要するようになって⁷¹⁾。そうであるならば、税務調査後の税額の是正については、修正申告の勧奨などは一切行わず、すべて更正処分等を行うことも十分可能であると思われる。また、そうした方が、租税法関係において本来認められるべきではない「交渉」や「戦略的な駆け引き」の必要がなくなり、租税法主義や課税の公平性の観点からも望ましいものとする。したがって、国税通則法74条の11第3項は削除し、第2項を「調査結果の内容を説明し、更正する。」と改正すべきである。そして国税庁は、税務調査終了後に国税通則法本来の規定に則った課税処分が実施されるように、行政指導として修正申告の勧奨を行うことを禁ずる内容の事務運営指針あるいは税務運営方針等の通達を発遣することにより、全国の税務職員に更正処分による税額の是正を徹底すべきである。

従来から、「修正申告の懲罰」を常態化させてきた背景には、税務署の調査官の事務負担の軽減や修正申告の増差税額が多いほど高く評価される税務署内部の職務評価を重視してきた税務行政の歪みがあった。調査官も、税務調査により申告内容の誤りを指摘する場合には、誤りである事実を示す証拠をしっかりと把握する必要がある。事実認定が甘いために更正処分が出来ないのであれば、本来的には修正申告の勧奨も出来ないはずであり、調査官は全ての調査で更正処分等を行なえるよう税務調査の質の向上に努めるべきである。そして、修正申告の勧奨の制度は廃止し、税務調査が終了しその内容に誤りがあると判断すれば、調査官が更正処分を行うという

本来のあり方に戻すべきである。

第3節 税務調査における権利保護

平成23年の国税通則法の改正では、税務調査について、事前通知から始まるその開始の部分と終了の際の手続部分について法定化された。そして、税務調査の実施方法については、質問検査時に、従来から実務慣行として行われていた帳簿書類等の提示、提出の要求、提出物件の留置きができることが明確に規定された。しかし、これらは税務調査の過程の入口と出口の部分の法定化されただけで、調査の過程での納税者との関係ややり取りに関する具体的な定めは置かれていない。たとえば、調査の現場において事務機の引き出しの中を見る、手帳の中を確認する、PCのデータやメールを閲覧するなど、納税者のプライバシー保護に関する事項などは何も法定化されなかった。つまり、税務調査において、税務職員が納税者に対して「してもよいこと」と「してはならないこと」など納税者の権利保護のための規制は全く法定されなかったと言える。

租税法律主義による申告納税制度を採用するわが国において、残念ながら納税者の権利が十分に尊重されているとは言い難い現状がある。それは納税の義務については、憲法30条において定められているのに対して、権利については何も法令に規定されていないからである。租税国家である我が国においては、この納税者の権利及び義務は今回の改正の過程でも検討されたように本来的には国税通則法に規定されなければならないものと考ええる。

1970年代後半以降、欧米各国を中心とした諸外国では、納税者権利保護のための手続法の改正や納税者権利憲章や納税者権利保護法を策定、制定されてきた⁷²⁾。2017年のOECD（経済協力開発機構）の調査によれば、世界55カ国のうち、45カ国において「納税者権利憲章（Taxpayer Charter）」が策定されていた⁷³⁾。各国はこのような「納税者権利憲章」のなかで、納税者の権利や義務を規定し、税務調査のような行政過程における納

税者の保護と行政のサービス化を進めている。

また、OECDの租税委員会は、「納税者権利憲章」のモデルを公表している。それによれば納税者の権利として具体的には、品質の高い行政サービスを受ける権利や税法による適正な税額以上を支払わない権利、情報の提供や援助を受ける権利、プライバシーが守られる権利、機密保持や守秘義務に関する権利、そして不服申立ての権利などが規定されている。また、納税者の義務として、申告書提出の期限を守る義務、期限内に納税する義務、記録保存の義務などが定められている⁷⁴⁾。各国の「納税者権利憲章」の中では、税務調査に関して、調査の手続過程の事前説明や代理人の調査への立会い、調査理由の開示、調査官とのやり取りの録音、守秘やプライバシー保護などが権利の内容として規定されている。加えて、調査の対象者や範囲、程度、手段等に関する具体的規制を設けている場合もある。

このような国際的な状況をふまえ、今回の改正においても「平成23年度税制改正大綱」には、国税通則法の改正で第1条の目的規定に「納税者の権利利益の保護」の文言を入れ、併せて「納税者権利憲章」を策定し納税者の権利を保護する規定が設けられていた⁷⁵⁾。そして、「納税者権利憲章」は、法案成立後一定の期間において、国税庁長官が平易な表現を用いて簡潔に記載した行政文書にして公表する予定になっていた。しかし、それは結局当時の与野党協議により改正案から削除され見送りになった。

改正案から削除されたのは、法律名を「国税通則法」から「国税に係る共通的な手続並びに納税者の権利及び義務に関する法律」（略称「国税手続法」）に変更する規定、納税者権利憲章に係る第4条（納税者権利憲章の作成及び公表）を新設する規定である。また、目的規定である第1条で「税務行政の公正な運営を図り、」の部分で「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、」と改める案も見送られた。このことで、結果的に改正の目的や趣旨が不明確になってしまったことに加え、「納税者権利憲章」に定められるはずであった税務調査のような行政過程における納税者の権利保護のための規制を欠くことになっ

てしまった。ただし、この経過を受けて「政府は、国税に関する納税者の利益の保護に資するとともに、税務行政の適正かつ円滑な運営を確保する観点から、納税環境の整備に向け、引き続き検討を行うものとする。」という検討条項が改正法附則106条として修正により追加されている。これにより、将来的には納税者権利憲章の策定が、税制改正において再度議論される可能性はある。

近年では先進国はもちろんアジアやアフリカ諸国においても、「納税者権利憲章」を策定することは、もはやグローバル・スタンダードであることからすると⁷⁶⁾、わが国においても早急に策定することが望まれる。そして、その中で税務調査についても、納税者の権利を保護すべく、調査の方法や内容の事前説明や代理人の調査への立会い、調査理由の開示、調査官とのやり取りの録音記録、守秘やプライバシー保護、調査の対象者や範囲、程度、手段、反面調査などに関する具体的規制を定めるべきであると考えられる。

お わ り に

本論文は、平成23年の税制改正により、納税環境整備の一環として昭和37年の制定以来初めて抜本的改正が行われた国税通則法について、税務調査手続を中心にその法的な評価と問題点を明らかにした。また、施行から7年を経過した改正法の現在の問題点と今後の課題を理論と実務の両面から検討した。

まず、第1章では、税務調査の意義と質問検査権の法的性格について整理した後に、重要な税務調査に関する判例を紹介しながら、質問検査権行使による法的紛争の歴史を概観し、今回の改正が必要とされた背景について明らかにした。次に第2章では、改正された税務調査手続について、その改正の内容を評価し問題点を指摘した。具体的には事前通知や帳簿書類等の提示、提出の要求、提出物件の留置きは、従来からの課税実務上の運

用が法定化されたものに過ぎないものと評価した。それに対し、調査終了時の手続において税務署の調査担当者が修正申告の勧奨をすることができることを条文化したことが今回の改正で最も大きな問題点であることを指摘した。第3章では、改正法施行後、7年が経過した現在、新たに生じている税務調査の変化、具体的には調査終了までの期間の長期化とその原因について、また最近税務行政の現場で増加している「ハイブリッド調査」の問題や調査終了時に作成される「質問応答記録書」への対応について取りあげた。最後に、第4章では、以上をふまえて、今後の税務調査のあり方について論じた。すなわち、行政指導と税務調査の明確な区分が必要であること、そして法改正によりの修正申告勧奨は廃止して、申告税額の是正は更正処分のみによって行うことを提言した。そして最後に、納税者の権利保護のためにはグローバル・スタンダードである「納税者権利憲章」を策定することが必要であることを述べた。

今回の国税通則法の改正について改めて振り返ると、その意義は非常に大きなものであったものと評価できる。その中でもとくに、税務調査手続が法定化されたことは、大きな前進であったといえる。しかしながら、従来からの課税実務をふまえてなされた今回の改正ではあるが、税務調査終了時に修正申告の勧奨を法定化してしまったことは、租税法律主義や課税の公平性を損なう大きな問題である。やはり法改正により修正申告の勧奨は廃止したうえで通達による規制を設け、税務調査の非違事項についてはすべて更正処分を行うべきである。

平成23年度改正の目的は、国税通則法を税務行政の手続を定めた法律から納税者の権利保護のための法律に見直すことにあった。その意味において、改正の当初案にあった国税通則法の名称変更や納税者の権利保護の目的規定や納税者権利憲章の策定、公表の規定が削除されたことは、非常に残念なことであった。令和という新しい時代を迎え、今後の税制改正において、さらなる納税環境の整備に向けて、納税者権利憲章の策定も含め、納税者の権利保護の観点からの国税通則法の見直しに関する十分な議論を

重ねる必要があると言えよう。

- 1) 清水教授は、「調査とは、税務官庁がなんらかの処分をなすために必要な事実を知るために行う一切の活動をいう」と定義されているが(清水敬次『税法 新装版』241頁(ミネルヴァ書房, 2013年)), 税務調査という用語の定義は、学説上は定かではない。国税通則法においても、調査の定義は定められていないが、国税庁は、「調査」の意義として、次の内容の通達を発遣している。国税通則法第7章の2(国税の調査)関係通達「1-1(1)法第7章の2において、「調査」とは、国税に関する法律の規定に基づき、特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的その他国税に関する法律に基づく処分を行う目的で当該職員が行う一連の行為(証拠資料の収集、要件事実の認定、法令の解釈適用など)をいう。」
- 2) 北野弘久『税法学原論』375頁(勁草書房, 第6版, 2007年)。
- 3) 犯則事件処理のための調査については、従前は国税犯則取締法に規定があったが、平成29年度税制改正により国税犯則調査手続等の見直しがなされ、国税通則法第11章に編入された。
- 4) 酒井克彦『クローズアップ租税行政法』128頁(財經詳報社, 第2版, 2016年)。
- 5) 三木義一編『よくわかる税法入門』296頁〔望月爾執筆〕(有斐閣, 第12版, 2018年)。
- 6) 鈴木修三『『帳簿その他の物件』の範囲と私物提供が要求される『事業関連性が疑われる場合』』税経通信68巻1号75頁(2013年)。
- 7) 酒井・前掲注(4)118頁。
- 8) 金子宏『租税法』971頁(弘文堂, 第23版, 2019年)。
- 9) 松沢智『租税手続法』255頁(中央経済社, 1997年)。
- 10) 新井隆一『租税法の基礎理論』128頁(日本評論社, 第3版, 1997年)。
- 11) 中川一郎編『税法学体系』161頁〔清水敬次執筆〕(三見社, 全訂, 1975年)。
- 12) 金子・前掲注(8)972頁。
- 13) 谷口勢津夫『税法基本講義』147頁(弘文堂, 第6版, 2018年)。
- 14) 曾和俊文「質問検査権をめぐる紛争と法」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』104頁以下(ミネルヴァ書房, 1995年)。本節はこの論文の内容に多くを負っている。
- 15) 曾和・前掲注(14)105頁。
- 16) 判時618号11頁。
- 17) 刑集26巻9号554頁, 「川崎民商事件」として知られる。
- 18) 刑集27巻7号1205頁, 「荒川民商事件」として知られる。
- 19) 曾和・前掲注(14)107頁。
- 20) 月報35巻6号979頁。
- 21) 松沢・前掲注(9)348頁。
- 22) 曾和・前掲注(14)111, 112頁。
- 23) 曾和・前掲注(14)95頁。
- 24) 租税手続法においては、ある程度納税義務者の権利を犠牲にしても、税務執行の機能性

改正国税通則法の意義と問題点（矢田）

を確保した制度設計が正当化されていた（税務行政の特質論と言われる）。

- 25) 北野教授は「各個別税法はそれぞれ税務職員の問題検査権に関する規定を設けているが、その規定はきわめて簡潔であり、かつ不備である。」と表現されている（北野・前掲注(2) 378頁）。
- 26) 三木義一「租税手続法の大改革」自由と正義63巻4号36頁（2012年）。
- 27) 国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達。
- 28) 谷口教授は、「『提出の要求』に関する定めへの追加は、創設的なものであり、質問検査の範囲拡大あるいは権限強化を意味すると考えられる。」と述べられ（谷口・前掲注(13) 148頁）、税務職員の権限が強化されたと捉えておられる。
- 29) 石村耕治編『現代税法入門塾』722頁〔石村耕治・加藤義幸執筆〕（清文社、第9版、2018年）。
- 30) 谷口教授は、「『提示の要求』とは別に『提出の要求』を定めたのは、提出物件の『留置き』を想定した上でのことであると考えられる。それゆえ、『提出の要求』の目的は提出物件の『留置き』にある（換言すれば、『提出の要求』は提出物件の『留置き』の手段である）と解される。」と独自の見解を述べておられる（谷口・前掲注(13) 148頁）。
- 31) 田中治「質問検査権の法的基礎」税理57巻13号15頁（2012年）。
- 32) 石村・前掲注(29) 723頁。
- 33) この規定が施行令に置かれたことにつき、三木教授は「税通103条が証拠書類等の返還について、法律によって定めを置いているのに比較するとき、返還についての税通施行令30条の3第2項のような規定が政令事項となっていることは、法律事項と政令事項の区分に関する憲法的理解が問われよう。」と批判しておられる（三木・前掲注(26) 37頁）。
- 34) 品川芳宣『国税通則法の理論と実務』153頁（ぎょうせい、2017年）。
- 35) 判タ1454号127頁。
- 36) 品川・前掲注(34) 167頁。
- 37) 占部裕典『租税債務確定手続』4頁（信山社、1998年）。占部教授は、明言されてはいないが、任意的修正申告を「第一の修正申告」、義務的修正申告を「第二の修正申告」とし、勧奨による修正申告を「第三の修正申告」と呼ばれているものと考えられる。それは、修正申告制度の創設時には、予定されていなかったものである。
- 38) 谷口・前掲注(13) 156頁。
- 39) 国税庁パンフレット「税務手続について～国税通則法等の改正～」（平成24年9月）。
- 40) 品川・前掲注(34) 49頁、167頁。
- 41) 新村出編『広辞苑』（岩波書店、第7版、2018年）によると、従前から使われていた「慫慂」とは、「かたわらから誘いすすめること。」であるので、「勧奨」の方がより強い表現になったと思われる。
- 42) 北野弘久編『現代税法講義』357頁〔首藤重幸執筆〕（法律文化社、五訂版、2009年）。
- 43) 実際には、法施行後における税務調査手続等を円滑かつ適切に実施する観点から、その前年である平成24年10月1日から先行的取組により、事前通知、修正申告の勧奨の際の教示文の交付手続等が実施された。
- 44) 藤曲武美「平成23年国税通則法改正後の税務調査手続の評価と課題」日税研論集第75号

- 70～72頁 (2019年)。
- 45) 解説記事「更正すべき金額等の説明前に審理・決済」T & Aマスター478号9頁 (2012年)。
- 46) ハツ尾順一『入門 税務調査——小説でつかむ改正国税通則法の要点と検証』184, 185頁 (法律文化社, 2014年)。
- 47) 「国税の実地調査低迷 事前通知義務化手続き増——いずれも3割近く減った法人税と所得税の実地調査件数が回復する兆しはみえていない。」『読売新聞』2018年7月30日朝刊。
- 48) 国税庁「平成29事務年度所得税及び消費税調査等の状況」(平成30年11月), 同「法人税等の調査実績の概要」(平成30年12月)。
- 49) 藤曲・前掲注 (44) 83頁。
- 50) 解説記事「実調率低下でハイブリッド調査を実施」T & Aマスター537号10頁 (2014年)。
- 51) 宇賀克也『行政法』205頁 (有斐閣, 第2版, 2018年)。
- 52) 酒井・前掲注 (4) 122頁。着眼調査とは「資料情報や事業実態の解明を通じて申告漏れ所得等の把握を実地に臨場して短期間で行う調査である。」
- 53) 文字和毅「調査区分における事前通知の要否」税理57巻15号134頁 (2014年)。実地の調査以外の調査とは「納税者に来署を求め実施する署内調査を指す。」
- 54) 志賀櫻『タックス・オブザバー——当局は税法を理解しているのか』36, 37頁 (エヌピー通信社, 2015年)。
- 55) 2015年2月20日付で「税務調査の手続要件を回避する税務行政に関する要望書 (日弁連総第111号)」を, 2017年2月15日付で「税務調査における適正手続保障に関する要望書 (日弁連総第61号)」を提出している。
- 56) 山下和弘編『国税通則法 (税務調査手続関係) 通達逐条解説』36頁 (大蔵財務協会, 2017年)。
- 57) 石村耕治「『質問応答記録書』制度と税務調査の可視化」税制研究71号92頁 (2017年)。
- 58) 「質問応答記録書作成の手引について (情報)」(TAINS H250626課税総括課情報)。
- 59) この点について, ハツ尾教授は「訴訟上の証拠能力としてはそれほど高くはないが, 課税庁の内部での (調査結果の) 決済を受ける際に有効である。」と述べておられる。ハツ尾・前掲注 (46) 181頁。
- 60) 石村・前掲注 (57) 95頁。
- 61) 藤曲・前掲注 (44) 73頁。
- 62) 鴻秀明『税務調査における質問応答記録書の実務対応』51頁 (清文社, 2018年)。
- 63) 藤曲・前掲注 (44) 80～81頁。
- 64) 田中治「新税務調査手続の意義とその評価」税理57巻7号13頁 (2014年)。
- 65) 酒井・前掲注 (4) 129頁。
- 66) 「調査手続の実施に当たっての基本的な考え方について (事務運営指針)」第2章1 (平成24年9月12日)。
- 67) 片山直子「税務行政指導——修正申告の勧奨を中心に——」税理57巻3号135頁 (2014年)。
- 68) 谷口・前掲注 (13) 155頁。

改正国税通則法の意義と問題点（矢田）

- 69) 安部和彦『税務調査と質問検査権の法知識Q & A』109頁（清文社、第三版、2017年）。
この文章は、安部和彦「税務調査の最新手法と企業対応」税務弘報60巻9号14頁（2012年）と同じ文章であり、安部准教授は5年の間、同じように考えていると推察される。
- 70) ハツ尾順一「質問検査権の行使と修正申告の懲慥」税理51巻1号133頁（2008年）。
- 71) ハツ尾・前掲注（46）185、186頁。
- 72) 望月爾「納税者権利憲章の意義と課題」税法学569号233頁（2013年）。
- 73) OECD, *Tax Administration 2017*（2017年）。作田隆史「国税通則法改正（平成23年12月）と税務行政」税大論叢91号34頁（2018年）。
- 74) OECD, *Taxpayers' Rights and Obligations-Practice Note*（2003年）。望月爾「OECDによる納税者の権利憲章の指針——『納税者の権利と義務——実務覚書』の紹介」税制研究45号16頁（2004年）。望月・前掲注（72）237頁。
- 75) 民主党税制調査会「平成23年度税制改正大綱」5頁（2010年）。
- 76) 望月爾「納税者権利憲章をめぐる最近の国際的状況」税制研究76号101頁（2019年）。