

国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達の制定（案）に対する意見

2012年7月18日

全国商工団体連合会

会長 国分 稔

〒171-8575 東京都豊島区目白2-36-13

電話 03(3987)4391

国税庁は、7月2日、「改正」国税通則法に関する通達（「国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達」）案を公表し、パブリックコメントに付した。

その内容は、今般の「改正」国税通則法により調査手続き上法制化された、事前通知と終了手続きを納税者の権利保護の立場から明確にするのではなく、第三者の立会いを求めることを「調査の適正な遂行に支障を及ぼす」などと決めつけ、事前通知を行わない例外規定に明示するなど、課税庁の権限を通達で拡大しようとするもので看過できない多くの問題を含んでいる。

そもそも税務調査は「犯罪捜査のために認められたものと解してはならない」（法74条の8）と法が定めている通り、納税者の任意の協力によるもので、たとえ罰則規定があつたとしても強制調査であるかのような誤解や感情を抱かせるような職員の言動があつてはならない。

「改正」通則法をめぐる国会質疑でも、「税務運営方針はしっかり守っていく」（安住淳財務大臣）、「（帳簿書類の提示、提出は）本人の承諾を得て行う。罰則をもって強制的に要求することは考えていない」「（帳簿書類留置きについては）求めがあれば返還する」（岡本榮一国税庁次長）など明確な答弁があり、その趣旨を現場に徹底することが肝要である。

国税庁通達はあくまでも行政規則であり、国税職員を拘束するもので納税者を縛るものではない。しかし、質問検査権等の拡大とその行使は納税者の権利を著しく侵害する可能性があるため、納税者の権利保護に資することのない部分は削除し、保護を拡充すべきことを求め、以下の通りパブリックコメントを送付する。最も問題のある4-10を（1）とし、以下通達案にそって述べる。

（1）4-10（「その他国税に関する調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれがある」と求める場合の例示）について

（1）「税務代理人以外の第三者が調査立ち会いを求めるなど調査の適正な遂行に支障を及ぼすことが合理的に推認される場合」は削除すること。

〈理由〉第三者の立ち会いは納税者の権利であり、「密室」での税務調査を許さず、憲法13条、31条の「適正手続」を確保するために不可欠なものである。それを認めないことは憲法14条（法の下での平等）、第21条（結社の

自由)に反する。

1) この通達案は、納税者本人等の受忍義務者、関与税理士以外の第三者は税務職員の「許可」がなければ立ち会えないとするもので、憲法第14条(法の下での平等)に反する。

そもそも、立会人の問題は税務署側ではなく、納税者側の問題であり、納税者が自己の権利として決定できる、納税者の私的な権利に属する問題である。被調査者が同意した立会人を税務職員が排除できないことは明白である。

また、税務職員の守秘義務を確保できなくなるという反論があるが、納税者本人が自己のプライバシーに関することがらを立会人に知られてもよいと承諾しているので、守秘義務は問題にならない。

税務職員の守秘義務は、人びとのプライバシーを税務職員側が洩らすことを禁止しているもので、立ち会った第三者が当該納税者(その取引先を含む)のプライバシーを洩らすことは法律的には税務職員の守秘義務の問題とは関係がない。万一、第三者が納税者のプライバシーを洩らしたとしても、第三者と当該納税者との間の私的自治の問題である。

関与税理士の「立会い」は納税者の代理人としての税務代理行為にすぎず(税理士法2条1項1号)、納税者の権利を守るための「立会い」ではない。税理士以外の第三者は、税務代理行為を行うために立ち会っているわけではないので、税理士法違反には該当しない。

第三者の立会いは、「密室」での税務調査を公正に行うための、憲法13条、31条の「適正手続」を確保するために不可欠なものである。

現実には、税務署員が納税者から聴き取りをして作成する「聴取書」問題の多くは、税務署員が納税者との「密室」で聴き取りし、「私は税金をごまかしていました。穏便な措置をお願いします」などと、納税者が言ってもいないことを記述し、押印を強要している。その文言を理由した7年更正や重加算税課税の修正申告を強要する事例が多発している。このような事態を防ぐためにも、第三者の立会人がいてこそ公正な税務行政が担保されるのである。

2) 国税通則法が定める課税処分のための調査権を逸脱する「他目的調査」となる可能性があり、憲法が保障する団結権(憲法第21条)を侵害する。

*その1 中野民商第1審判決(東京地裁1968年1月31日判決)では、質問検査権の行使が被調査者の営業活動を停滞させ、得意先や銀行等の信用を失墜させ、その他私生活の平穩をいちじるしく害するような態様でなされた場合は、法的限界を超えるもと言わなければならないと断罪した。さらに、仮に質問検査権の行使が私生活や営業活動を妨げない適法なものであっても、調査対象の選定で差別的である場合や、調査対象の選定について差別がなくとも調査の深度において差別がある場合、さらに調査の目的がその本来の目的(納税義務確定の目的)以外のもの(他目的調査)である場合(中野民商判決では納税者を「民商」という団体から離脱させる目的でなされた)と認定

した。つまり、憲法 21 条で保障されている人びとの「結社の自由」を侵害することが目的であったとされた場合には、そのことだけで法的限界をこえたとみなされなければならない。

*その2 北村人権侵害国家賠償請求裁判（京都地裁 2000 年 2 月 25 日）では、意図的に事前通知をしなかった場合は、社会通念上相当性を逸脱しているとされている。

質問検査権の範囲を超えた違法な税務調査をするために意図的に事前通知をせず、また、納税義務者本人の不在を狙って、ことさらに強制調査のごとく誤信させて調査を進めようとして臨場した場合には、「場合によっては社会通念上相当性を逸脱するというべきである」とし、北村さんに対してなされた税務調査の違法性ととも、その調査をもとに行った青色申告承認取り消しの行政処分を「違法」と断罪したものである。

これらの判例からも憲法 21 条に違反し、社会通念上相当性を逸脱している通達案 4—10 は削除すべきである。

(2) 1-1 に「税務運営方針」の順守を明記すること

〈理由〉今般の「改正」で質問検査権の規定を所得税法、法人税法、消費税法から削除し、国税通則法の規定に一本化した。税務運営方針は、「国税庁長官が税務行政を遂行する上での原則論を職員に対する訓示として示したもの」「しっかり守ってやっていただく」（安住淳財務大臣・2011 年 1 月 18 日衆院財務金融委員会答弁）とその位置づけは明確であり、質問検査権の行使にあたって、基本的な考え方を全職員に徹底するべきと考える。

(3) 1-1（調査の意義）の（2）を削除すること。

〈理由〉（2）は質問検査権による調査が「異議決定や申請等の審査のために行う一連の行為も含まれることに留意する」としているが、権利救済のための異議申し立て等にも及ぶことは制度の趣旨に反する。

(4) 1-4（質問検査権の対象となる者の範囲）を削除すること。

〈理由〉質問検査権の対象者を「それぞれ各条に規定する者のほか、これらの者の代理人、使用人その他の従業員についても及ぶ」としているが、「使用人その他の従業員」は法定されていないので、拡張解釈に当たる。

(5) 2-1（留置きの意義）の（2）および（注）を削除すること。

〈理由〉「提出された物件の留置き」について、「返還を求めない旨の申し出があつた場合には、占有物を継続しても留置きには当たらない」とすることは、コピーの提出等を予定しているものと思われる。濫用される可能性が高く不適切である。

また、（注）で「納税義務者が新たに作成した物件（申述書等）の提出」は「留置きに当たらない」としている。現在、税務署員が納税者から聴き取りをして作成する「聴取書」問題の多くは、税務署員が納税者との「密室」

で聴き取りし、「私は税金をごまかしていました。穏便な措置をお願いします」などと、納税者が言ってもいないことを記述し、押印を強要している。その文言を理由した7年更正や重加算税課税の修正申告を強要する事例が多発している。こうした「聴取書」などの文書の作成等を助長させる可能性がある。

(6) 2-2 (留置きに係る書面の交付手続)は「直ちに交付する」

〈理由〉帳簿書類その他の物件の提出を求め、提出物件を占有しようとするときに書面の交付手続を「送達書類」として、納税者に郵送するというもので、占有されたものの内容を後日送られてきても納税者が確認することはできない。占有開始の時に係る書面を直ちに交付すべきである。

(7) 4-5 (「調査の対象となる期間」として事前通知した期間以外の期間にかかる帳簿書類その他の物件【4-4の例示】)は削除すること。

〈理由〉調査目的を達成するために必要なときは、事前通知をした「調査の対象となる期間」以外の期間の帳簿書類も含まれるとしている。(注)で例えば前後1年を例示しているが、対象期間を拡大するだけでなく、進行事業年は納税義務が確定しておらず、調査対象とはなりえない。通達によって調査対象期間を拡張することは許されない。

(8) 4-6 (事前通知した日時等の変更に係る合理的な理由)について広く例示すること

〈理由〉法74条の9第2項は調査日時の変更について「協議するよう努めるものとする」と規定しているが、「協議するものとする」と解して運用を定めるべき。また変更の理由を「仕事で時間が取れない」「取引先の都合で時間があわない」など広く例示し、私的要件も含めて容認すべきである。

(9) 4-9 (「違法又は不当な行為を容易し、正確な課税標準等又は税額等の把握を困難にするおそれ」があると認める場合の例示)を削除すること。

〈理由〉調査はあくまで任意調査であり、納税者の協力を前提にしているにもかかわらず、調査対象者をあらかじめ違法行為をおこなうと推認し、事前通知に関する項目で例示している解釈通達の存在自体が不適切である。

納税義務者に違法行為がある場合は、国犯法による強制調査を行い、刑事罰を科すこともできる。

(10) 5-6 (法第74条の11第6項の規定の適用)の手続きを厳格に規定する。

〈理由〉調査終了後に、同一課税期間の再調査を行うことは極めて限定されなければならない。納税義務者が十分納得のいくよう、丁寧に説明し、協力を求めることが必要である。同時に再調査を要する情報等を開示し、非違のある部分に限定して行うよう手続きを明示する。

以上

【資料】「実体税法上の調査権の法的限界 (9)立会人」

北野弘久（元日大名誉教授）著「税法学原論」（青林書店）より抜粋

「そもそも立会人をおくかどうか、おくとすれば誰を立会人にするか、は税務職員側の問題ではなく、被調査者側の問題である。被調査者側が自己の権利としてこれについて決定できるのであって、税務職員側がとやかくいえる筋合いの問題ではない。被調査者側が同意した立会人を税務職員は排除できないわけである。もっとも、税務職員には守秘義務があるので、第三者が立会人となるときは守秘義務を確保することができなくなるという反論がある。この点については納税者本人が自己のプライバシーに関することがらが当該第三者に知られてもよいとしているわけであって、守秘義務云々は問題にならない。そもそも税務職員の守秘義務の問題は、人びとのプライバシーを税務職員側が洩らすことを禁止しているのであって、立ち会った第三者が当該納税者（その取引先を含む）のプライバシーを洩らすことは法律的には税務職員の守秘義務の問題とは関係がない。もし、第三者が当該納税者のプライバシーを洩らした場合には、第三者と当該納税者との間の私的自治の問題である。当該納税者は第三者に対して民事・刑事などの法的責任追及の手段を行使すればよい。

税理士法との関係について検討しておこう。関与税理士の「立会い」は、厳密には「立会い」ではない。関与税理士の「立会い」は納税者の代理人としての税理士の当然の税務代理行為にすぎない（税理士法2条1項1号）。関与税理士以外の第三者の立会いは税理士法違反との批判があるが、この第三者は税務代理行為（納税者の代理人としての行為）を行うために立ち会うのではない。したがって、税理士法違反の疑いは成立しない。筆者は、関与税理士が立ち会わない場合の第三者の立会いは、「密室」での税務調査を公正に行うための、憲法13条、31条の「適正手続」を確保するために不可欠な要請と解している。現行法のもとでも第三者の立会いは、憲法上の直接的要請の手続きの一つといえよう。誰を立会人とするかは税務職員が決めるのではなく被調査者がその権利としてきめることになる。」（402頁）

【資料】中野民商第1審判決（東京地裁1968年1月31日判決）（抜粋）

「質問検査権の行使が、いやしくも納税者の営業活動を停滞させ、得意先や銀行等の信用を失墜せしめ、その他私生活の平穩を著しく害するような態様においてなされたとすれば、それはもはや、任意調査としての限界を超えるものであるといわなければならない。もしも、このような限界を超えた質問検査がある納税者が特定の団体に属するがゆえに行われたとすればその納税者は、当該団体員であるために他よりも不利益を受けるものであり、かりに、質問検査がその限界を超えとはいえないまでも他の者より当該団体員なるがゆえに深度が深いものであるとすれば、納税者は、他の者より不利益を受けるものであり、ひいてはそのような質問検査を免れるため当該団体から脱退することがあることもみやすい道理である。したがって、質問検査権の行使が任意調査の限

界を超える場合はもとより、それ自体を個々にみるときは適法な職務行為であったとしても、それが特定の団体を構成している納税者のみを対象とした場合、または、調査対象者の選定については差別はなくても、右納税者のみを他の納税者よりも深い度合いで質問検査した場合においては、その質問検査は、特定の団体の構成員であることのゆえをもってなされた差別行為であり、その質問検査自体が団体の構成員の結社の自由に対する介入行為となる場合がありうる。そして、かりに、その質問検査が当該納税者をしてその団体から離脱させる目的のもとになされた場合には、その質問検査が、団体の構成員の結社に対する介入行為となることは明白であるといわなければならない。」