

東京税理士会 委託研究報告

税務調査における法律問題

—主体的納税者観に基づく税務調査手続の見直し—

国土館大学法学部教授 法学博士

酒井 克彦

2012年3月

目 次

I 主体的納税者観の確立

1	民主主義的租税観の醸成と主体的納税観	1
2	社会参画としての租税負担	3
3	主体的納税意識	4
4	調査の必要性	5
	(1) 国庫説と人民主権説	5
	(2) 国庫説・人民主権説というアプローチに対する疑問	6
5	修正申告時の加算税軽減制度の創設	8
6	修正申告の勧奨における感わし勧奨の排除	9
	[参考議論 1] 調査の必要性	11
	1 個別的必要性と一般的必要性	11
	(1) 個別的必要性説	11
	(2) 一般的必要性説	12
	2 検討	13
	[参考議論 2] 修正申告の勧奨	16
	1 修正申告の勧奨の理論的説明と実際	16
	(1) 修正申告書の法的性質	16
	(2) 修正申告の勧奨の法的性格	16
	2 修正申告時の教示に関する法律上の問題	17
	(1) 修正申告の不勧奨	17
	(2) 是正事項・不利益事項の教示	18
	3 ハードローとソフトロー	19
	(1) 修正申告の勧奨に応じないという選択	19
	(2) 申告納税制度下における修正申告の意味	19
	(3) 修正申告の場合の加算税軽減制度の創設提案	20
	(4) 修正申告の勧奨の際のソフトロー的検討	21

II 税務調査手続の更なる明確化

1	反面調査における「個別的必要性」	21
	(1) 荒川民商事件最高裁決定の射程範囲	28

(2) 反面調査における補充性議論等	31
2 反面調査における守秘義務違反の課税庁部内取扱いの確立	32
3 反面調査先等における終結宣言	33
4 事前通知除外対象者の明確化	34
5 事前通知後の一定期間の確保	35
〔参考議論 3〕 反面調査・金融機関調査	37
1 反面調査の意義	37
2 反面調査の必要性	37
3 補充性要件	39
(1) 補充性要件説	39
(2) 補充性不要件説	40
4 本人の了解	43
5 守秘義務との関係	43

Ⅲ 税務調査における税理士の役割

1 税務調査の税理士立会権	45
2 税理士による税務調査の適法性のチェック	47
3 本調査と反面調査	48
4 税務調査協議会の創設	50
〔参考議論 4〕 税務調査における立会いの許諾	52
1 立会排除の理由	52
2 守秘義務違反のおそれと立会排除	52

Ⅳ 参考資料

1 荒川民商事件上告審最高裁昭和 48 年 7 月 10 日第三小法廷決定	58
2 平成 23 年国税通則法改正部分	61

税務調査における法律問題 —主体的納税者観に基づく税務調査手続の見直し—

国土舘大学法学部教授 酒井克彦

ポイント

- 主体的納税者観の確立
- 税務調査手続の更なる明確化
- 税務調査における税理士の役割

I 主体的納税者観の確立

- ・ 主体的納税者として申告内容の確認手続に協力する納税者の姿勢
- ・ 「調査＝更正処分のためのもの」という発想からの脱却
 - 一般的必要性説に基づく調査
- ・ 申告納税制度における修正申告の再認識
 - 申告内容の是正を納税者自らが行う修正申告は申告納税制度趣旨に合致した制度
 - 調査終結時における修正申告の意義の見直し(「懲憑」から「勧奨」へ)
- ・ 修正申告の提出を奨励する制度への移行
 - 修正申告の際の加算税軽減制度の創設
 - 修正申告の際の惑わし勧奨の排除

II 税務調査手続の更なる明確化

- ・ 反面調査先に対する法的保護の必要性
 - 反面調査における個別的必要性
 - 反面調査における守秘義務の取扱い
 - 反面調査における終結宣言
- ・ 事前通知制度の充実
 - 事前通知除外対象者の明確化
 - 事前通知後の一定期間の確保

III 税務調査における税理士の役割

- ・ 税理士の税務調査への積極的関与
 - 税務調査の税理士立会権
 - 税理士による税務調査の適法性のチェック
 - 税務調査協議会の創設(税務当局と税理士との間での調査手続に関する継続的協議)

I 主体的納税者観の確立

ポイント

- ・ 主体的納税者として申告内容の確認手続に協力する納税者の姿勢
- ・ 「調査＝更正処分のためのもの」という発想からの脱却
 - 一般的必要性説に基づく調査
- ・ 申告納税制度における修正申告の再認識
 - 申告内容の是正を納税者自らが行う修正申告は申告納税制度趣旨に合致した制度
 - 調査終結時における修正申告の意義の見直し(「懲遷」から「勸奨」へ)
- ・ 修正申告の提出を奨励する制度への移行
 - 修正申告の際の加算税軽減制度の創設
 - 修正申告の際の惑わし勸奨の排除

1 民主主義的租税観の醸成と主体的納税観

国家は国民に各種の公共サービスを提供することを任務として存在するが¹、市場社会における政府が土地、労働、資本という生産要素を所有しない無産国家である限り、政府は要素市場から労働の生み出す財・サービスを貨幣支出によって調達せざるを得ない。そこで、それに必要な貨幣を「租税」という形で強制的に無償で調達することになる²。すなわち、租税納付が自発的取引であるとはいえない³。

ところで、資本主義国家たる租税国家においては憲法の予定する国民の参政権の実質が租税の徴収面と使途面の在り方によって規定されるとの見解がある⁴。また、申告納税制度は、主権者である国民が自ら自己の納税義務額を計算し申告し、納税することを通じて政治に参加するという理念を持つとの主張がある⁵。すなわち、これらの文脈からすれば申告納税制度は憲法の要請する国民主権の租税法的表現であるといえることができるかもしれない⁶。他方、参政権のうちで議員を選挙する選挙権を人権の1つと位置付けた上で⁷、納税者

¹ かようなプラグマティックな国家観につき、金子宏『租税法〔第16版〕〕3頁(弘文堂2011)参照。

² 神野直彦『財政学〔改訂版〕〕151頁(有斐閣2007)。

³ 貝塚啓明「租税の意義と種類」金子宏ほか編『租税法講座〔第1巻〕租税法基礎理論〔再版〕〕2頁(ぎょうせい1976)は、「課税は強制的であるから、通常の経済取引とはいえない。」とされ、「経済システムというものが、社会的な関係において、当事者の自発的な取引によって好ましい結果をもたらす正確のものであるとすれば、強制力を含む課税は、経済システムとは異質的システム、すなわち政治システムに属するもの」と論じられる。政治システムとはコンフリクト(conflict)を前提としたものである(村上泰亮=熊谷尚夫=公文俊平『経済体制』133頁以下(岩波書店1973)参照)。対価なしに政府部門に経済的価値物を引き渡す理由は憲法上の義務規定や犯罪者処罰規定の存在に由来するとする見解もある(和田尚久「政府の役割」速水昇編『政府の役割と租税』3頁(学文社2005)。

⁴ 北野弘久「政治献金の課税と国民の参政権」同『憲法と税財政』263頁以下(三省堂1983)、同「現代租税国家体制における集権と分権」同『納税者基本権論の展開』116頁(三省堂1993)、同「行政権の司法権に対する侵害—租税訴訟の現状分析を中心として」同書255頁。

⁵ 北野弘久「租税国家と参政権」同『納税者基本権論の展開』91頁(三省堂1993)。

⁶ 北野・前掲注5、91頁、小池幸造「商法『改正』と税理士の課題」板倉宏=吉田善明編『納税者の権利』〔北野弘久教授還暦記念論文集〕465頁(勁草書房1991)。

I 主体的納税者観の確立

としての個人の面からみれば、選挙で選んだ代表の立法制定には費用が伴うので、その費用を分担するという点において国政に間接的に参加するという点で参政権との親和性を主張する見解もある⁸。

この点、長野地裁昭和26年1月25日判決(税資18号464頁)⁹は、「納税義務は国家の成立と同時に発生した国民の義務であり、国民である以上何人も当然負担すべき義務である。そして国家は国民のこの経済的負担によって政治を行うのであるから、国家の課税権、国民の納税義務は公共の福祉の目的のためのものであり、申告納税制度は納税義務者たる国民に自主性を認めた民主的な最も新しい制度として、近代民主主義国家において採用されたものであるから、民主主義を標榜する我が憲法の精神とは勿論合致するといわねばならぬ。それなら申告納税制度を肯認する以上、公正な課税を為すには納税義務者の適正な申告を期待しなければなら〔ない〕〔下線筆者〕」と説示する。

このような考えは、金子宏教授が述べられる「国家は主権者たる国民の自律的団体であるから、その維持および活動に必要な費用は国民が共同の費用として自ら負担すべきであるという考え方」¹⁰すなわち、民主主義的租税観—租税の根拠を人の団体への帰属に求める見地¹¹—に反するものではないと思われる。

さて、国民の選んだ代表者によって制定された法律こそが、国民にとって自己同意された規範であり、かかる規範の定めに基づく租税負担のみを許容とする憲法84条が存立するからこそ、憲法30条によって国民は納税の義務を負うのである。租税法律主義が近代憲法に共通の基本的建前であることはここで改めて述べるまでもない。これを自己賦課(self-assessment)の考え方で説明する向きもあり¹²、納税の義務を、税務当局が自己に賦課するものを代理して、自己が自己に賦課するものと解することも不可能ではないが、むしろ、国民が納税の義務を負うことの根拠を素朴に「法律の定めるところ」(憲法84)に置くべきではなかろうか。すなわち、租税法律主義とは、誰が、いつ、何について、どのような種類の税金を、どれだけ負担することとするかという「意思」の決定を国民の代表たる議会の手中に握らしておくということを宣明したものと解するべきであろう。

⁷ 選挙権の性格を、選挙人としての地位に基づいて公務員の選挙に関する公務とみる見方(公務説)と、国政への参加を国民に保障する権利とみる見方(権利説)を併せて解する二元説という憲法上の多数説に疑問を呈する芦部信喜教授は、「公務員という国家の機関を選定する権利であり、純粋な個人権とは違った側面をもっているため、そこに公務としての性格が付加されていると解するのが相当である。」と論じられる(芦部『憲法〔第5版〕』253頁(有斐閣2011))。

⁸ 松澤智『租税手続法』13頁(中央経済社1997)。

⁹ 控訴審東京高裁昭和27年1月31日判決(税資18号411頁)の解説として、板倉宏「判解」『租税判例百選』162頁以下参照。

¹⁰ 金子・前掲注1、21頁。

¹¹ かように捉えることは、社会というものは完全に個人には分解し得ないものであるから、社会としての選択は単なる個人としての選択の寄せ集めではなく、独自の社会的存在に見合った社会としての選択があり得るとする能力説にのみ従うべきだとの考えに直結するものではない。

¹² 福田幸弘『税とデモクラシー』8頁(東洋経済新報社1985)。申告納税制度を自己賦課(self-assessment)と呼ぶこともある(金子宏「民主的税制と申告納税制度」同『租税法理論の形成と解明〔下巻〕』577頁(有斐閣2010))。民主制国家においては租税自費自弁説が妥当とされており(榎原博『現代行政法の諸問題』215頁(有斐閣1980))、この文脈で自己賦課と論じられることもある(松澤・前掲注8、16頁)。

I 主体的納税者観の確立

したがって、納税義務は、税務当局の「意思」にも、納税者側の「意思」にもかかわりなくその内容が定まっているものというべきであるから¹³、当然ながら、納税義務の適正な履行が税務当局側からの要請であるという観念が成り立つはずはないのである。ここでは、主体的納税観とでもいうべき観念を導き出すことができよう。

※ 「納税者」の捉え方

納税義務は憲法 30 条に謳われているが、その主語は国民である¹⁴。そのことと関連させると、本報告の論述に当たっては、納税者側からの視点が重要であると考え。では、そこでの納税者をどのように捉えるかということが 1 つの重要なポイントとなる。本報告では、「納税者」を「自立した納税者」と位置付け、納税者の保護は弱者救済という視点から眺めるのではなく、自立した納税者としての自身の権利を確認するという視点が重要であると考え。これが、本報告の求める納税者の保護という意味である。この観点からは、溺れる納税者を救済するという事後的な救済手法のみならず、むしろ、納税者と税務当局との間の確認手続のような事前におけるコンフリクト防止のための手続の重要性が強調されることとなる。

もっとも、納税者が弱者となる点を否定するわけではない。いかに自立した納税者であっても、情報量や情報処理能力という点では、明らかに税務当局と比してみれば弱者ということになる。しかしながら、そのことは納税者を税務当局に依存した存在とみているのでは決してなく、単に情報という面でのみの格差ゆえの現象であるから、いわばそれは単なる「情報弱者」にしすぎないと考える。したがって、情報弱者という点からみれば弱者となる場合があることを否定できないが、さりとて、常に納税者を弱者と位置付けるようなバタナリズムの視点(父権的視点)から捉えるべきではなく(注)、情報提供の偏在の是正がなされさえすれば、納税者は十分に対等な自立した主体と位置付け得ると考えるべきであろう。

(注) このような視点は、最近の消費者保護法制においても同様のベクトルにあることを看取できる。消費者契約法、証券取引法など多くの消費者法制でもかような観点からの議論が中心であるといえよう。

2 社会参画としての租税負担

租税は国のためにあるという原点からすれば、福祉国家としての基礎的な役割とこの共同体に対する国民の帰属意識とを再確認することが不可欠であろう¹⁵。租税負担はその社会参画意識のための重要な契機であることに間違いがない。そして、この主体的社会参画こそが民主政治の重要な基礎をなすものと位置付けることができるのではなかろうか。

申告納税方式とは「納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とし、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税額が税務署長又は税関長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長又は税関長の処分により確定する方式」である(通法 16①一)。この点について、

¹³ 新井隆一『負担の公平 記帳の責任』151頁(成文堂 1984)。新井教授は、このように解することによって、「課税をする側の意思も、納税をする側の意思も、そこに介入したり、はたらいたりする余地や可能性がないようにしておくべきである、ということになる。」という主張を説得的に展開される(同書 153頁)。

¹⁴ 憲法 30 条は、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」と規定する。

¹⁵ 福田・前掲注 12、287 頁。

I 主体的納税者観の確立

松澤智教授は、「主権者として国政に関与する面」が申告納税制度にあるとされる。すなわち、「行政事務という公務の面とともに、右の公務への参加を通じて国政に対する自らの決意の表明という個人の権利をも併せもつ地位を示すもの」として申告納税制度を位置付けられるのである。これを同教授は、「申告権」あるいは「納税申告権」と称される¹⁶。ここでは、かかる納税申告権は、行政公務への参加の面と、自らの決意の表明という個人の権利を併せ持つものとして措定され、そこに選挙権の本質たる参政権が、機関としての公務という側面とともに(公務説)、公務への参加を通じて国政に関する自己の意思を表明することができるという個人の権利としての側面(権利説)をも併せ有するとする二元説¹⁷との接近を図れるとされるのである¹⁸。そして、「納税は『参政権』とともに、主権者としての国民が直接に国の行政に関与するという意味において、民主主義の原理と最も深く結びついたもの」と述べられるのである¹⁹。

3 主体的納税意識

シャープ勧告は「所得税および法人税の執行面の成功は全くの税者の自発的協力にかかっている。納税者は、自分の課税されるべき事情、また自分の所得額を最もよく知っている。納税者の所得を算定するに必要な資料が自発的に提出されることを申告納税という。源泉徴収の行われない分野においてはかかる申告納税は満足な税務行政にとって極めて大切である。営業者、農業者、高額給与所得者、法人—すなわち申告書を提出しなければならない全ての納税者は、この申告納税によって自分等の所得を政府に報告している。このように報告している各人は、国家が当面している行政上の事務の一端を負担しているのである。

もし税務行政が成功することを望むならば、このような納税者の大多数が自発的にその仕事の正当な分前を担当しなければならない。同時に、政府はその信頼を裏切り虚偽あるいは不正な申告をした納税者に対しては厳重に法律を適用することをこのような大多数のものに、保証しなければならない。」と勧告する²⁰。このような自発的納税協力(taxpayers' voluntary compliance)の見地からすれば、その推進のためには、納税者が帳簿を備え付け、それに自らの収入・支出を正確に記帳し、それに基づいて所得を計算し、自らの申告することが不可欠ということになる²¹。

主体的納税観からすれば、納税者が自己の所得に係る課税標準又は税額を計算しこれを適正に申告することは当然であるが、このための意識改革は申告納税制度の導入からどれ

¹⁶ 松澤・前掲注8、16頁、30頁。

¹⁷ 佐藤幸治『憲法〔第3版〕』84頁(青林書院新社1995)。なお、二元説に対して疑問を呈する見解のあることは前述のとおりである(前掲注7参照)。

¹⁸ 松澤・前掲注8、30頁。

¹⁹ 松澤・前掲注8、9頁以下、同『租税法の基本原理解』8頁(中央経済社1983)。

²⁰ REPORT ON JAPANESE TAXATION BY THE SHOUP MISSION, 8.27.1949, Vol.4, APPENDIX D, D節第4款。

²¹ 金子・前掲注12、580頁。

I 主体的納税者観の確立

だけ進んだのであろうか。

平成 23 年度税制改正は記帳義務の履行に大きな舵を切った。この改正は大きな意味を有するものといえよう。

つまり、納税者自らが正確な所得を算出するための資料・情報の記録、収集、保存をすることは自らの計算の妥当性を自ら証明するものであり、「民主主義における納税者として、その能力に応じて、自主性をもって、納税申告の義務が、正確な内容で、はたせる、というもの」が申告納税制度に求められる記帳義務であるといえよう²²。この点、もちろんその履行に不安がある場合には税理士がこれをサポートすることが予定されているのであって、すなわち、ここでは、申告納税制度を維持するために税理士の活躍が期待されているのである。

4 調査の必要性

(1) 国庫説と人民主権説

申告納税制度と質問検査権との関係について、松沢智教授は、国庫説と人民主権説との対峙として、前者は、「納税申告は、納税者において税務署長に宛てた課税資料の提供行為としての私人の公法行為であり、これに対して税務署長の更正処分は、適正な納税額を確認するための処分であるから、質問検査権は、右確認のために必要不可欠な手段である」と位置付ける学説である。これに対して、後者は、「申告により税額は確定し、右申告確定権は人民の固有権と捉える。しかして、税務署長の更正処分は、新たな税額を形成する処分であるから、したがって、質問検査権はいったん確定した税額を変更させ不利益を与える行政処分(更正処分)発動のための手段たる本質に鑑みれば、当然に厳格な法規制が必要であり、これは基本的人権(納税者基本権)の要請である」と説く。

納税額の第一次的な確定を納税者の自発的な申告に求めているという点では、申告納税制度は、租税法律関係における国民主権原則の一つの現れであるとみることもできる。そして、自主申告によって納税額の確定が企図された制度設計となっていることからすれば、税務調査に基づく更正処分は補完的・例外的なものであり、そのための質問検査権行使も補完的・例外的なものであるとみることになる。かように考えると、質問検査権は例外的な場面において発動されることが予定されているものということになり、かかる例外的な場面としての必要性要件は厳格に解釈されなければならないという結論に結びつくように思われる。しかしながら、申告納税方式とは単に納税者に税額の確定を一義的に委ねるものというよりも、その申告自体の適正性についてまでも要請されているのであるから、納税者が申告を怠ったり、法律の予定するところに沿わない内容の申告をすることがあってはならないのである。かような申告の誤りや不正行為はむしろ積極的に排除されなければ、本来考えられている申告納税制度が適正に運用されていることにはならない。したがって、申告納税制度による適正申告を担保するためには、上記のような申告の誤りや不正が放置

²² 新井・前掲注 13、63 頁。

I 主体的納税者観の確立

されないように一定の検査の実施が重要性を有することになるのである。さすれば、国民主権原則の一つの現れである申告納税制度を根付かせるためには、税務職員による税務調査が必要性を有することになると考えるべきであろう。

この点につき、「正直者が損をする制度では申告納税方式は根づいてゆかない。それゆえ、申告納税方式は、メタルの裏側に積極的で適切な質問検査権の行使およびそれに基づく正しい課税処分の実現があつて初めて機能するとも言えるのである。また、申告納税方式の適切な運用は、納税者の自覚に待つところが多いのであつて、理念的には、申告をなした納税者は自己の収入その他申告の前提となつた資料について積極的、自発的に開示し、質問検査権に自発的に協力することが求められているとも解し得る」とする見解がある²³。

(2) 国庫説・人民主権説というアプローチに対する疑問

人民主権説が説示するとおり、申告納税制度は納税者による申告権の発動を基礎とした制度とみることができるかも知れないが、そうであるとしても、そのことが、直截に質問検査権行使の法的性質までも決定づけるというためには更なる議論が必要であるように思われる。

人民主権説という捉え方は、調査の個別的必要性説に結びつきやすい。個別的必要性説とは、納税者に対して特に調査をしなければならない個別的必要性が要求されると解する立場である。例えば、北野弘久教授は、「過少申告についていえば、前年度との比較、同業者との比較、景気の動向等々からいって…当該納税者について過少申告を疑うについて相当の理由がなければならない」と論じられる²⁴。これに対する見解が一般的必要性説である。例えば、清永敬次教授が、「一般的にいつて、たとえば申告内容にとくに疑問はないが念のために調査するというような場合—このような調査はおそらく現実にはないであろうが—であっても、そのときに調査に応じられない特別な事情が納税義務者側にある場合を除き、納税義務者が調査を拒否すべき合理的な理由はない」と論じられる考え方である²⁵。

かかる対立のある中、個別的必要性説によると税務調査に対する社会的なマイナスイメージを招来するのではないかという危惧を抱かざるを得ない。すなわち、次のような調査に対するネガティブな発想である。

- ① 「税務調査を受けること＝被調査者は税金(の申告)をごまかしている」というイメージ
- ② 「税務調査を受けること＝顧問税理士の指導誤り」というイメージ
- ③ 「申告是認＝税務署長の調査選定ミス」というイメージ

²³ 曾和俊文「質問検査権をめぐる紛争と法」芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』98頁(ミネルヴァ書房 1995)。

²⁴ 北野弘久『税法学原論〔第3版〕』317頁(青林書院 1992)。この論拠として、①申告納税制度の下では、納税者は第一次的に納税義務確定権を有し、課税庁の課税処分は第二次的・補完的であること、②質問検査権の行使は、被調査者に様々な影響を与える権力的作用であること、③罰則によって担保されている以上必要性も厳格に解すべきであることなどが掲げられている。

²⁵ 清永敬次「判批」判評 151号 9頁。

I 主体的納税者観の確立

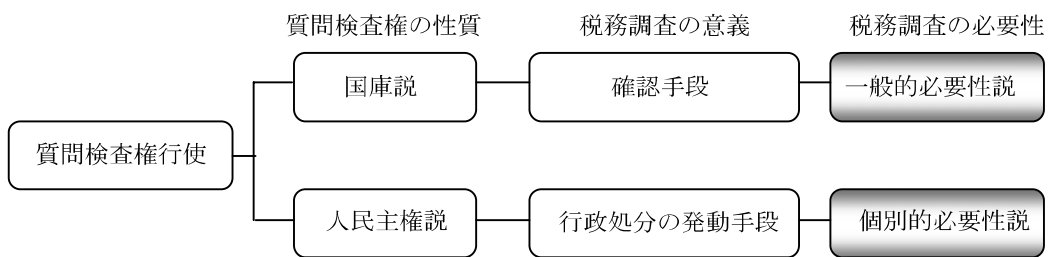
①の問題は、納税者及び納税者を取り巻く環境に悪影響を及ぼす。とりわけ、金融機関や取引先に対する信用問題に発展するとの危惧もある。

②の問題は、税理士に無用の圧力を与えるし、調査を受けることが顧問税理士の力量に問題ありとの印象を植え付けかねないものである。

③の問題は、①、②とは異なり税務当局サイドからの視角であるが、税務当局としては申告是認と思われる調査結果を得た場合であっても、税務署長の調査選定ミスと思われたいくないために是認処理を極力避ける傾向につながり、無理な調査展開を招来するおそれもあり得る。

これに対して、国庫説の立場は、税務調査を確認手段と考える一般的必要性説に結合しやすいといえよう。一般的必要性説の考え方が社会に浸透すれば、税務調査は単に申告内容の確認であるし、税務調査を受けているということは、それに相応しい活況の経営であるというにすぎないから、税務調査を受けることに対する上記のようなマイナスイメージの蔓延に歯止めをかけることに向かうのではなかろうか。

〔図表 1〕



そもそも、申告納税制度が国民主権原則の一つの現れであるということと、質問検査権行使の法的な性格を行政処分の発動手段とみることとは直截的に結びつくものではなく、申告納税制度が民主的な納税額の決定ルールであることは疑いの余地のないところであるとしても、そのことと、税務調査を申告内容の確認手段と位置付ける考え方が相容れないとする点には疑問が惹起される。

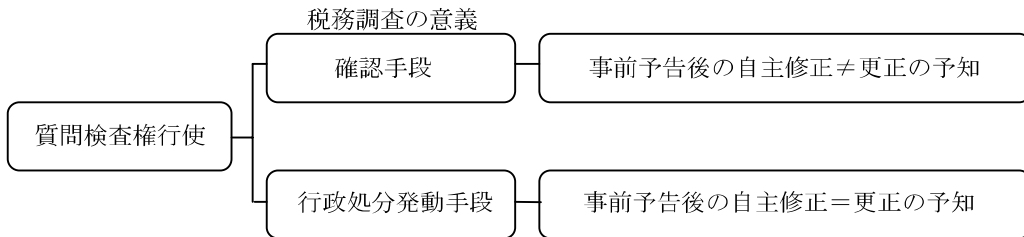
税務調査を行政処分の発動手段とみる立場に立てば、調査終了時に待っているのは、是認かあるいは更正(決定)処分による申告の是正ということになる。修正申告の勧奨制度に否定的な見解もしばしば散見されるが、申告内容の誤りが認められた場合に、その指導に基づいて納得の上で修正申告をすることははたして排除されるべきことなのであろうか。申告内容の是正を税務当局の手に任せ、公権力の行使を待つという受動的な態度で是正を受けることは、主体的納税者観からは距離を置くもののように思われる。申告納税制度が上記のような意味を有するのであれば、誤りのあった申告の内容を是正することにも、納税者は主体的に関与すべきではなかろうか。不利益事項の教示がなされないというような、与えられるべき情報が与えられないことなどの問題は、教示の問題や勧奨の仕方の問題と

I 主体的納税者観の確立

して解決されるべきものであって²⁶、税務当局からの修正申告の勧奨の意義が減殺されるべきではないように思われる。

さらに、この点を加算税制度との関わりの中で考えると、個別的必要性説に従えば、調査予告(平成 23 年改正通法 74 の 9)後になされた自主的な修正申告書の提出は、更正処分を予告してされたものとなり、過少申告加算税の免除の余地がないということにもなる(通法 65⑤)。

〔図表 2〕



5 修正申告時の加算税軽減制度の創設

税務当局が更正処分事案から修正申告事案へ移行するように事務運営を展開してきた傾向は、最高裁が更正の理由附記について厳しい判断をしてきたことの反動であるともいわれてきたが、この傾向が、今次の国税通則法改正—白色申告者に対する更正の理由附記—によって更に大きな拍車をかけることが想定される。

しかしながら、修正申告の場合には不服申立の機会がないことなどの不利益があることから、しばしば修正申告の勧奨に応じることが納税者にとって不利になると解する傾向もある。租税専門家の間では、更正処分によれば、証拠の範囲内での是正にとどまるため、指摘事項が必ずしも明確でない場面での不明瞭な是正を甘受することから解放されるとか、あるいは、平成 23 年度税制改正において、青色申告に限らず、白色申告であっても更正処分に理由が附記されることからすれば、処分の明確な理由を知ることができるなどという点が強調され、修正申告でいわゆる手仕舞いをするような決着を選択すべきではないとする向きもある。更正処分を受けることにある種の社会的なネガティブなイメージが払拭されているかどうかという点との兼ね合いで、納税者は修正申告に応じるかどうかを判断するという点もあろうが、かようなネガティブなイメージが取るに足りないものであるのであれば、なるほど納税者にとって修正申告のデメリットが強調されるのも理解できよう。

申告納税制度とは申告をさせられるものではなく、また、課税標準や税額は税務当局が決定するものでもなく、納税者自らがこれを主体的に行うものである。この作業は民主政治への参画という点で重要な意味があると考えられているのである。私見としては、申告納税制度の下においては、やはり、自らが行った申告内容についての是正もやはり本来的

²⁶ 平成 23 年の国税通則法改正において一定程度の是正はあった。

I 主体的納税者観の確立

には納税者が自らこれを是正することが本筋ではないかと考える。すなわち、そもそも、我が国が申告納税制度を採用し、第一義的に納税者自らが主体的に課税標準又は税額の確定を行うという本来の法律の建てつけ、民主主義思想に基づく主体的な納税という見地からすれば、本来的には、修正申告による是正が前提にあると考えるべきである。

国税通則法は、修正申告書の提出が更正を予知してされたものでないときには、過少申告加算税はこれを免除することとし(通法 65⑤)、無申告加算税や不納付加算税についてもこれを軽減することとしている(通法 66⑤、67②)。すなわち、加算税制度は、自ら進んで行った是正について行政上の制裁措置を採らないとするのであり、かかる取扱いは、①申告納税制度の普及を図るために自発的な修正申告を奨励することが目的であり、「自発的な修正申告」を歓迎することに国税通則法 65 条 5 項の目的があるとするという点と、②政府に手数料をかけることなくして自ら申告の是正を行った者に対してペナルティをかけないようにするという点で説明される。

そこには、税務当局が更正をするためには国税通則法 24 条の「調査」を経なければならないことになっており、この「調査」を経ないで自ら修正申告を自主的に行った場合には、「政府に手数料をかけることなく」申告の是正が行われたので、加算税を例外的に免除するという趣旨がある。すると、問題は、政府がその更正処分をするための「調査」をせずして更正処分と同様の申告是正手続である修正申告書が提出されたかどうか注目すべきということにもなる。しかしながら、政府の手数は「調査」の実施のみならず、更正処分を経ずして是正がなされることにおいても相当の手数が省けることになるのは当然である。さすれば、この議論の延長線上に、更正を経ずに修正申告によって自ら課税標準又は税額の是正をした納税者に対して、加算税を軽減するという制度を位置付けることはあり得ると考える。

ここに、修正申告提出者に対する加算税軽減措置の創設を提案する。

6 修正申告の勧奨における惑わし勧奨の排除

上記 5 のような提案が実現すると、納税者が税務当局の助言に基づいて主体的に課税標準又は税額の是正をすることになるであろうか。ここでの最大の問題点は、既述のとおり、納税者の納得のないところで是正勧奨に依ってしまうという点にある。さすれば、加算税の軽減が行われたとしても、その点についての問題解決には結びつかない。他方、調査の実施の細目については、法に具体的な規定がない限り合理的な税務署長の裁量に委ねられているとするいわゆる荒川民商事件上告審最高裁昭和 48 年 7 月 10 日第三小法廷決定(刑集 27 卷 7 号 1205 頁)²⁷(以下「荒川民商事件最高裁決定」という。)の考え方の下でいかに

²⁷ 判例評釈として、金子宏「判解」『行政判例百選Ⅱ』263 頁以下、小早川光郎「判解」『租税判例百選〔第 3 版〕』166 頁以下、曾和俊文「判解」『行政判例百選Ⅰ〔第 3 版〕』214 頁以下、廣瀬肇「判解」『行政判例百選Ⅰ〔第 5 版〕』216 頁以下、清永敬次「判批」シュト 137 号 12 以下、南博方「判批」ジュリ 565 号 38 頁以下、柴田孝夫「判解」『昭和 48 年度最高裁判所判例解説〔刑事篇〕』99 頁以下、同「判批」費時 25 卷 10 号 195 頁以下、松沢智「判批」税務事例 5 卷 12 号 57 頁以下、同「判批」税務事例 5 卷 9 号 4 頁

I 主体的納税者観の確立

問題解決につなげて議論すべきかという点に関心が寄せられるべきである。とりわけ、上記 5 のような修正申告への誘因措置を提案するからには、この点を明確にしておく必要がある。

ところで、実際の現場においては、修正申告の勧奨を巡っては、納税者あるいは税理士と税務職員との間に交渉的なやりとりがなされることが多いところ、裁判例などでは、しばしば税務職員が行き過ぎた勧奨を展開していると指摘されることがある。

ところで、修正申告の勧奨がなされる場合とは、往々にして納税者の所得計算に誤りが発見されている場面であると思われるが、かような場面では納税者はとかく心理的に追い込まれていることが多いと思われる。例えば、福岡高裁宮崎支部平成 12 年 6 月 13 日判決(税資 247 号 1175 頁)²⁸では、納税者のことを「税務知識も左程あるともいえず、しかも売上について裏帳簿を作っていたことが発覚した弱みのある被控訴人」と表現している。そのような状況下においてなされた修正申告書の提出は、投資者保護法制における議論に近いものがある。

今般の改正によって、「修正申告の勧奨」が法律上明定されこれが税務職員に認められたのであるが(通法 74 の 11)、そもそも、納税者の明確な拒絶に反して繰り返し修正申告を勧めるなど、法の趣旨を逸脱すると認められる場合に当たらない限り、修正申告の勧奨は許容されるものと解されてきた。しかしながら、投資者保護法制あるいは消費者保護法制が想定するような「誤解をさせる行為」や「困惑をさせる行為」は許容されるべきではないのであるから、この点についてのルール化を図る必要がありはしないか。例えば、修正申告の勧奨の際に、修正申告書の提出をしないことに伴う不利益な場面が生じ得ることを示唆することは許容されようか。「修正申告に応じなければ調査年限を拡張する」とか、「修正申告に応じなければ反面調査を実施せざるを得ない」というような説明により納税者を困惑させることには一定の歯止めがかけられるべきであろう。修正申告書の提出行為を行うという自己決定を援助するため、あるいは誤った認識の下で修正申告書の提出を行うことによる自己決定上の侵害を防止するためにも有用な議論がそこには所在する。

この辺りのルール化として、具体的には、事務運営方針や通達によって内部的拘束力のある個別的規範を設けることを提案したい。いわゆるソフトローという形でのルール化であるが、税務当局内部職員を拘束する事務運営方針や通達を用意することで、違法性を帯びた調査の発生を未然に防止することが可能となると考える。

以下、柴田勲「判批」税通 33 卷 14 号 202 頁以下、石堂功卓「判批」警察研究 49 卷 10 号 63 頁以下、前田覚「判批」税法 316 号 1 頁以下、鶴見祐策「判批」法民 81 号 44 頁以下、比護正史「判批」税理 27 卷 5 号 61 頁以下、酒井克彦「判解」『ブラッシュアップ租税法』426 頁(財經詳報社 2011) 以下など参照。なお、第一審東京地裁昭和 44 年 6 月 25 日判決(刑集 27 卷 7 号 1303 頁)は不答弁罪及び検査拒否罪の成立を否定した(判例評釈として、芝原邦爾「判批」判タ 239 号 86 頁、板倉宏「判批」判時 575 号 127 頁、光広竜夫「判批」ジュリ 446 号 132 頁など)が、控訴審東京高裁昭和 45 年 10 月 29 日判決(刑集 27 卷 7 号 1308 頁)は、有罪判決を下した(判例評釈として、高梨克彦「判批」シュト 109 号 42 頁以下、内田一郎「判解」『続刑法判例百選』198 頁以下など参照)。

²⁸ 判例評釈として、品川芳宣「判批」TKC 税研情報 10 卷 5 号 16 頁以下参照。

I 主体的納税者観の確立

〔参考議論 1〕 調査の必要性

1 個別的必要性和一般的必要性

改正国税通則法 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》は、「国税庁、国税局若しくは税務署…又は税関の当該職員…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…の提示若しくは提出を求めることができる。」と規定し、質問検査権行使による調査について、「必要があるとき」を要件としている。

では、この調査の必要性とはいかなるものであろうか。この点、金子宏教授は、「調査の必要があるかどうか、あるとして、いつ誰に対していかなる質問をし、またいついかなる物件を検査すべきかは、専門技術的な判断を必要とする問題であるから、租税職員の必要性の認定が違法とされる事例は実際問題としては少ない」とされる²⁹。

(1) 個別的必要性説

これは、納税者に対して特に調査をしなければならない個別的必要性が要求されると解する立場である。例えば、北野弘久教授は、「過少申告についていえば、前年度との比較、同業者との比較、景気の動向等々からいって…当該納税者について過少申告を疑うについて相当の理由がなければならない」と論じる³⁰。

この論拠として、①申告納税制度の下では、納税者は第一次的に納税義務確定権を有し、課税庁の課税処分は第二次的・補完的であること、②質問検査権の行使は、被調査者に様々な影響を与える権力的作用であること、③罰則によって担保されている以上必要性も厳格に解すべきであることなどが掲げられている。

また、新井隆一教授は、「とりわけ申告納税方式による租税の場合には、更正・決定のための調査は、納税申告の内容または無申告という事実の内容の正当性（または真実性）があって行われるべきものであるから、『当該職員』において疑うに足りるだけの個別的・具体的な事由が存しなければならない。」とされる³¹。

東京地裁昭和 40 年 9 月 21 日判決(税資 84 号 97 頁)

「弁護人は所得税法第 63 条(昭和 40 年 3 月 31 日法律 33 号による改正以前。現第 234 条)、法人税法第 45 条第 46 条(昭和 40 年 3 月 31 日法律 34 号による改正以前。現第 153 条、第 154 条)にいう『調査について必要があるときは』とは当該年度全体の中で過少

²⁹ 金子・前掲注 1、744 頁。

³⁰ 北野・前掲注 24、317 頁。

³¹ 新井隆一『課税権力の本質』132 頁(成文堂 1972)。

I 主体的納税者観の確立

申告の真があるというだけでなく、申告についてどの年度の、どの収入について或は特定の支出について合理的な根拠に基く疑いのある場合には調査し得ることを意味すると主張している。本件税務調査は、当時の規定の所得税法第 63 条または法人税法第 45 条の質問検査権に基いて行われたのであるが、右法条による税務調査は、犯罪捜査の性格をもつ国税犯則取締法による犯則調査とは異なる。犯則調査は性質上被疑事実すなわち犯則の具体的嫌疑が前提となり、特に強制調査にはそれを合理化するだけの嫌疑の存在が要求されている。

しかし、税務調査には必ずしも犯則調査と同じ意味の具体的嫌疑が要求されてはいないと解するのが相当である。蓋し税務調査は申告納税制度を担保し適正な課税を実現する純粹に行政的手続で、適正な課税標準と税額の確定を唯一の目的としておりその方法も直接強制が許されず、正当な理由のない調査拒否などに刑罰を課す間接強制があるのみであるからである。従って前記法条の『必要あるとき』という中に納税者の申告が適正でない疑いがあり、その適否を確定するために調査が必要である場合が含まれることは当然である。本件税務調査はその対象者に過少申告の疑いが合理的に存在したのであるから、その実施要件に欠けることがなかったのである。そうであるとすれば、他に違法原因の認められない本件税務調査はいずれも適法であったと言わねばならない。弁護人の主張は理由がない。」

この判決は、具体的な嫌疑までは必要ではないとしながら、合理的な根拠に基づく疑いがある場合に調査し得るとする見解に立っていると思われる。すなわち、個別的必要性説を採用しているといえよう。

このように上記判決は、「必要があるとき」という用語の意味として、納税者の申告が適正でない疑いがあり、その適否を確定するために調査が必要である場合が含まれるとの見解に立っている。

すなわち、質問検査権行使に基づく税務調査には、必ずしも犯則調査と同じ意味での具体的嫌疑が要求されていないとするのが裁判例の態度である。

(2) 一般的必要性説

これは、質問検査権は相当の理由がある場合に限られず、広く確認という意味まで含めて「必要があるとき」を解釈する立場である。例えば、国税庁は、従来から次のような見解を示してきた。すなわち、正しい課税標準はいくらか、申告が正しいかどうかを確認する必要がある場合等広くその行使が認められているとするのである。

必要性がないということは妥当ではないと思われるが、その必要性は一般的なものであっても問題はないとする見解である。

I 主体的納税者観の確立

この点について、清永敬次教授が、「一般的にいて、たとえば申告内容にとくに疑問はないが念のために調査するというような場合—このような調査はおそらく現実にはないであろうが—であっても、そのときに調査に応じられない特別の事情が納税義務者側にある場合を除き、納税義務者が調査を拒否すべき合理的な理由はない」と論じられる³²。

名古屋高裁昭和 48 年 1 月 31 日判決(行裁例集 24 卷 1=2 号 45 頁)

「所得税法はいわゆる申告納税方式をとり、納税義務者が納付すべき税額は、その者のする申告により確定することを原則としてはいるものの、最終的な税額の確定は税務署長に留保され、その更正のないことを条件として、該申告が承認されるにすぎないものである。そして、税務署長は、常に納税義務者がその義務を正しく履行したか否かを調査する職責を有し、申告税額が自己の調査したところと異なる場合には、申告税額に拘束を受けることなくこれを更正し得るのであり、しかも、税務署長がいかなる場合にかかる調査をなすべきかは、法律に特に定めるところがないのである。したがって、税務署長は、過少申告なることを疑うに足りる事情の存する申告について調査をなしうるのはもちろんであるが、かかる疑いの存せざる申告について調査をすることも、何ら妨げられるものではなく、該調査の結果万一過少申告なることを発見した場合には、申告税額を更正しなければならないのである。」

名古屋地裁昭和 53 年 5 月 15 日判決(税資 101 号 389 頁)

「税務署長は、納税の適正を期するため、常に納税者がその義務を正しく履行したか否かを調査する権限と職責を有し、申告税額がその調査したところと異なる場合には、申告税額に拘束されることなく国税通則法 24 条に基づきこれを更正しうるのであり、税務署長がいかなる場合にいかなる調査をなすべきかについて法律に特に定めるところはない。従って、税務署長は、過少申告なることを疑うに足りる事情の存する申告については勿論、かかる事情の存しない申告についても調査することを妨げられるものではなく、該調査の結果過少申告であることを発見した場合には、申告税額を更正しなければならないのである。」

2 検討

最高裁の考え方はどうであろうか。

荒川民商事件上告審最高裁昭和 48 年 7 月 10 日第三小法廷決定(刑集 27 卷 7 号 1205 頁)

³² 清永・前掲注 25、9 頁。

I 主体的納税者観の確立

「税務署その他の税務官署による一定の処分のなされるべきことが法令上規定され、そのための事実認定と判断が要求される事項があり、これらの事項については、その認定判断に必要な範囲内で職権による調査が行なわれることは法の当然に許容するところと解すべきものであるところ、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」

このような説示からすれば、調査は、「税務官署による一定の処分のなされるべきことが法令上規定され、そのための事実認定と判断が要求される事項があり、これらの事項については、その認定判断に必要な範囲内」で実施されることが前提とされていることからすれば、個々の納税者に特有の個別的な必要性までを要求しているようには思えない。行政上の処分を前提として、その認定判断に必要であれば調査の必要性は具備しているというのがこの最高裁の見解のようでもある。しかしながら、他方で、所得税法 234 条 1 項の規定が「当該調査」の目的や様々な「具体的事情にかんがみ、客観的に必要性がある」場合のなされるべきとしているようにもみえることからすれば、個別的必要性説の立場に立っているともみえよう。しかしながら、素直にこの判決を読めば、必要性の判断が個々の調査ごとに異なるものであることを示しているにとどまり、個別な疑いが合理的なレベルにまで至って初めて調査し得るとする態度を示したものとはいえないとみるべきであろう。

なお、客観的な必要性の議論と、一般的必要性は必ずしも相容れないようにも思われるが、客観的な必要性の議論が主観的なものであってはいけないという意味にとどまるのであれば、客観的な必要性かつ一般的必要性の議論は両立すると解するべきであろう。むしろ、そのように判示されることが多いように思われる。かような意味では、客観的な必要性が要請されるのはいうまでもなからう。

金子宏教授は、『必要があるとき』というのは、客観的な必要性が認められるときという意味であって、必要性の認定は、租税職員の自由な裁量に委ねられているわけではない。客観的な必要性の認められない場合に質問・検査を行うことは違法であり、それに対しては答弁義務ないし受忍義務は生じない。」とされる³³。なお、三木義一教授は、「最近の下級審判決をみると、質問検査権の濫用に歯止めをかける基準を明示しないままに、『客観的な必要性』の認められる範囲と認められない範囲とのボーダーラインははまだ曖昧なままであり、最高裁決定が示した『客観的な必要性』という基準は、質問検査権の濫用に歯止めをか

³³ 金子・前掲注 1、744 頁。

I 主体的納税者観の確立

ける基準として有効に機能しえていないといわざるをえない。」と批判的に論じられるが、ここでも「客観的必要性」に対する恣意的調査の排除機能が期待されていることは明らかである³⁴。

東京地裁昭和 57 年 11 月 15 日判決(税資 128 号 264 頁)

「所得税法第 234 条第 1 項各所定の『所得税に関する調査について必要があるとき』とは、調査権限を有する税務職員において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をいうところ、いわゆる事後調査に際しては、広く申告の真実性、正確性を調査するために必要がある場合も含まれると解すべきであり、質問検査を実施する日時、場所の事前通知や調査の理由及び必要性の具体的、個別的な告知は、質問検査権を行使する上での法律上一律の要件とされているものではなく、当該税務職員の合理的な裁量、選択に委ねられているものと解すべきである。」

この判決の立場は、客観的必要性かつ一般的必要性説に立っているとみることができよう。なお、主観的な必要性を排除すべきとの説示として、静岡税務署職員職務妨害事件第一審静岡地裁判決がある。

静岡地裁昭和 47 年 2 月 9 日判決(判時 659 号 36 頁)

「我が国の所得税法が申告納税制度を原則としていることもここに銘記しておかなければならない。申告納税制度を原則としている以上、原則として税額は納税者の意思によって確定するものと解すべきであって、税務署長が例外的に決定あるいは更正をするため調査を行う場合には、そうするだけの合理的な根拠と理由とを有していなければならないというべきである。したがって、右の各見地からすれば、所得税法 234 条 1 項にいう『必要があるとき』とは、適正、公平な課税を実現するために質問検査権行使の必要性が合理的に是認される場合でなければならないのは当然であって、収税官吏の個人的な恣意が許されないことは明らかである。」

このように、税務職員の個人的恣意性によって調査の必要性が検討されることが許されないことはいうまでもなからう。

もっとも、客観的必要性といっても必ずしもその意味するところは明確ではない。判決は、いわば上記静岡地裁のような意味での恣意性を排除するという意味にとどまっているように思われる。

³⁴ 三木義一「最近における質問検査権をめぐる下級審判決の動向」税理 27 卷 4 号 78 頁以下。

I 主体的納税者観の確立

【参考議論2】修正申告の勧奨

1 修正申告の勧奨の理論的説明と実際

(1) 修正申告書の法的性質

納税申告書を提出した者又は更正・決定の処分を受けた者は、その法定申告期限後に、その申告又は更正・決定に係る税額等を変更するために修正申告書を提出することができる。申告又は更正・決定に係る税額の変更には、①税額等が過少である場合(純損失等の金額や還付金の額に相当する税額が過大である場合を含む。)と、②税額等が過大である場合(純損失等の金額や還付金の額に相当する税額が過少である場合を含む。)とがあるが、これらの変更につき、納税者の側から主体的に行い得る行為としては、①について修正申告書の提出があり(通法 19)、②については更正の請求の制度が設けられている(通法 23 等)。もっとも、税務官庁は更正処分によって、①についても②についても職権にて行い得る(通法 24、26)。

(2) 修正申告の勧奨の法的性格

税務職員が提示した通達に従った課税上の取扱いについて疑問を持った被告(税理士 Y)が、顧客納税者(原告 X)に国税不服審判所で争うことを提案したものの、X が自ら税務職員の勧奨に応じて修正申告をした後に、X は税理士 Y を相手取って、追徴税額等の経済的負担について損害賠償を請求した事例において、東京地裁平成 2 年 8 月 31 日判決(判タ 751 号 148 頁)は、「税理士 Y の判断にも相当な根拠が存すること、右修正申告をすることについては、税理士 Y はこれに反対であって、当初の申告を維持して更正処分がされた場合には不服申立てをして争うことを勧めたが、X らは、被告税理士 Y の意向に反し、修正申告をすることとし、X については税理士 Y に依頼し、その余の X らについては自ら修正申告書の提出をした」と認定した上で、「本件納付金の納付〔筆者注：修正申告書の提出に基因して発生した納付金〕は、X らが自らの責任においてした修正申告の結果であり、税理士 Y の申告指導が、右申告〔筆者注：修正申告〕につき、直接的な契機をなすなどの特別な事情が存すると認めるに足りず、結局、Y 税理士の行為は、X らの主張する損害との間に相当因果関係を欠くものというべきである。」と判示し、X の主張を排斥している。

すなわち、「税務署がする修正申告の勧めは、あくまで納税者の自発的な申告を促すものであり、それ自体に、何ら強制力を持つものではないから、納税者がこの勧めに応じて修正申告をするか否かは、当該納税者が自らの責任において判断決定すべきことであって、修正申告により確定した納税義務が、申告者以外の者の行為によったというためには、その者の行為が、当該修正申告をするために直接的な契機になった場合などの特別な事情のある場合に限られるというべきである。」と説示したのである。

I 主体的納税者観の確立

静岡地裁昭和 32 年 2 月 1 日判決(税資 25 号 97 頁)

「請求原因の要旨は、『被告は原告らに対し、それぞれ請求の趣旨記載のような納税の申告をするように通告してきたが、原告らは、連合国最高司令官より発せられた覚書にもとづいて、日本政府から発令せられた宗教法人令により登記した宗教法人であり、宗教法人に対しては課税すべきではないから、被告の原告らに対する右申告納税の通告は違法である。よって、これが取消しを求めるものである。』というにある。

そこで先ず職権をもって判断すると、国税局長または税務署長が納税義務者に対し納税の申告をなすよう通知することは、徴税手続の円滑を期するため、申告義務あること(所得税法 69 条の 4、法人税法 48 条の 2、相続税法 69 条等)を注意的に知らせると共に、すみやかに申告することを勧告したものにすぎないもので、もとより何等法律上の効果を伴うものではなく、また原告らの権利または義務に直接何等具体的な影響をおよぼすものでもない。

そうするとかかる通知ないし勧告の如き法律上の効果を伴わない事実行為は抗告訴訟の対象となる行政処分というを得ないものと言うべきであるから原告らの本件請求は不適法として却下すべき」

2 修正申告時の教示に関する法律上の問題

(1) 修正申告の不勧奨

修正申告時の教示に関する法律上の問題としては、①修正申告そのものを勧奨しないという修正申告制度そのものに係る教示の問題と、②修正申告の勧奨時における是正事項の教示の問題、③修正申告の勧奨の際の不利益事項等の教示の問題の 3 つの問題がある。

修正申告を勧奨しなかったことが違法であるか否かが争点とされた事例として、福岡地裁平成 19 年 3 月 23 日判決(税資 257 号順号 10666)がある。

福岡地裁平成 19 年 3 月 23 日判決(税資 257 号順号 10666)

「国税庁長官が、平成 12 年 12 月 11 日付けで、国税局長らに対し、『原則として、非違を把握したすべての実地調査事案について、納税者に対して修正申告又は期限後申告のしようを行う。』と指示したことが認められる。しかしながら、法令上は課税庁に修正申告等のしようを義務付けた規定は存しないことから、上記は飽くまで行政機関内部における指示にとどまる。したがって、これを行わなかったからといって、国家賠償法上違法となると解することはできない。」

I 主体的納税者観の確立

福岡高裁平成 20 年 1 月 30 日判決(税資 258 号順号 10875)もこの判断を支持している。妥当な判断であろう。

(2) 是正事項・不利益事項の教示

もっとも、この①の論点は修正申告の勧奨を巡る本質的な問題ではない。関心を寄せる事項として、特に注目されるのは②あるいは③の問題である。すなわち、修正申告の勧奨の際の教示の問題である。

ところで、これらの問題については、次のように改正された。

平成 23 年度改正国税通則法

《調査の終了の際の手続》

- 74 条の 11** 税務署長等は、国税に関する実地の調査を行った結果、更正決定等…をすべきと認められない場合には、納税義務者…であって当該調査において質問検査等の相手方となった者に対し、その時点において更正決定等をすべきと認められない旨を書面により通知するものとする。
- 2 国税に関する調査の結果、更正決定等を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（更正決定等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。
- 3 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。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。
- 4 前三項に規定する納税義務者が連結子法人である場合において、当該連結子法人及び連結親法人の同意がある場合には、当該連結子法人へのこれらの項に規定する通知、説明又は交付（以下この項及び次項において「通知等」という。）に代えて、当該連結親法人への通知等を行うことができる。
- 5 実地の調査により質問検査等を行った納税義務者について第 74 条の 9 第 3 項第 2 号に規定する税務代理人がある場合において、当該納税義務者の同意がある場合には、当該納税義務者への第 1 項から第 3 項までに規定する通知等に代えて、当該税務代理人への通知等を行うことができる。
- 6 第 1 項の通知をした後又は第 2 項の調査の結果につき納税義務者から修正申告書若しくは期限後申告書の提出若しくは源泉徴収による所得税の納付があった後若しくは更正決定等をした後においても、当該職員は、新たに得られた情報に照らし非違があると認めるときは、第 74 条の 2 から第 74 条の 6 まで《当該職員の質問検査権》の規定に基づき、当該通知を受け、又は修正申告書若しくは期限後申告書の提出若しくは源

I 主体的納税者観の確立

泉徴収による所得税の納付をし、若しくは更正決定等を受けた納税義務者に対し、質問検査等を行うことができる。

3 ハードローとソフトロー

(1) 修正申告の勧奨に応じないという選択

そもそも、税務当局が更正処分事案から修正申告事案へ移行するように事務運営を展開してきた傾向は、最高裁が更正の理由附記について厳しい判断をしてきたことの反動であるともいわれてきたが、この傾向が、今次の国税通則法改正によって更に大きな拍車をかけることが想定される。

しかしながら、修正申告の際の不利益事項があることから、しばしば修正申告の勧奨に応じることが納税者にとって不利になると解する傾向もある。租税専門家の間では、更正処分によれば、証拠の範囲内での是正にとどまるため、指摘事項が必ずしも明確でない場面での不明瞭な是正を甘受することから解放されるとか、あるいは、平成 23 年度税制改正において、青色申告に限らず、白色申告であっても更正処分に理由が附記されることからすれば、処分の明確な理由を知ることができるなどという点が強調され、修正申告でいわゆる手仕舞いをするような決着を選択すべきではないとする向きもある。更正処分を受けることにある種の社会的なネガティブなイメージが払拭されているかどうかという点との兼ね合いで、納税者は修正申告に応じるかどうかを判断するというのもあろうが、かようなネガティブなイメージが取るに足りないものであるのであれば、なるほど修正申告における納税者にとってのデメリットが強調されるのも理解できよう。

(2) 申告納税制度下における修正申告の意味

申告納税制度とは申告をさせられるものではなく、課税標準や税額は税務当局が決定するものでもなく、納税者自らがこれを主体的に行うものである。この作業は民主政治への参画という点で重要な意味があると考えられているのである。私見としては、申告納税制度の下においては、やはり、自らが行った申告内容についての是正もやはり本来的には納税者が自らこれを是正することが本筋ではないかと考える。すなわち、そもそも、我が国が申告納税制度を採用し、第一義的に納税者の主体的な課税標準又は税額の確定を行うという本来の法律の建てつけ、民主主義思想に基づく主体的な納税という見地からすれば、本来的には、修正申告による是正が前提にあると考えるべきであるように思われるのである。

国税通則法は、修正申告書の提出が更正を予知してされたものでないときには、過少申告加算税はこれを免除することとし(通法 65⑤)、無申告加算税や不納付加算税についてもこれを軽減することとしている(通法 66⑤、67②)。すなわち、加算税制度は、自ら進んで行った是正について行政上の制裁措置を採らないとするのであり、かかる考え方は、上記

I 主体的納税者観の確立

の申告納税制度の趣旨と合致している³⁵。この点からも納税者による主体的な是正を法が期待している点を看取することができるのである。

(3) 修正申告の場合の加算税軽減制度の創設提案

更正があるべきことを予知してされていない修正申告に過少申告加算税を賦課しないというのは、申告納税制度の普及を図るために自発的な修正申告を奨励することが目的であると、一般的に説明されている。例えば、東京地裁昭和 56 年 7 月 16 日判決（行裁例集 32 卷 7 号 1056 頁）は、「『申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知』することなく自発的に修正申告を決意し、修正申告書を提出した者に対しては例外的に加算税を賦課しないこととし、もって納税者の自発的な修正申告を歓迎し、これを奨励することを目的とするものというべきである。」としている。この説示は、「自発的な修正申告」を歓迎することに国税通則法 65 条 5 項の目的があるとする。

このような見地は、更正処分によらずして修正申告によって申告内容の是正を自ら行う者に対する加算税軽減制度の本報告書の提案と理論的に整合的なものであると考える。

これに対して、現行国税通則法以前の古い判決ではあるが大阪地裁昭和 29 年 12 月 24 日判決（行裁例集 5 卷 12 号 2992 頁）がある。

大阪地裁昭和 29 年 12 月 24 日判決（行裁例集 5 卷 12 号 2992 頁）

「法人税法が基本的に申告納税主義を採っており、なお脱税の報告者に対する報償金の制度を採用しているところなどから考え、当該法人に対する政府の調査により更正又は決定のあるべきことを予知したものでなく、その調査の前に、即ち政府に手数料をかけることなくして自ら修正又は申告をした者に対しては、過少申告加算税額、無申告加算税額、重加算税額の如きもこれを徴収せず、政府の調査前における自発的申告又は修正を歓迎し、これを勧奨せんとして右の如き規定となったものと解するのが相当であるから、右被告の主張はこれを採用することはできない。」

かように、国税通則法 65 条 5 項の趣旨を政府に手数料をかけることなくして自ら申告の是正を行った者に対してペナルティをかけないよという意味で読み取ることも可能であろう。同判決は二段階要件説のリーディングケースとしても理解される重要な判断であり、かかる見解を軽視するのは妥当ではなからう。

³⁵ 例えば、東京地裁平成 7 年 3 月 28 日判決（訟月 47 卷 5 号 1207 頁）は、「同項〔筆者注：国税通則法 65 条 5 項〕は、自発的に修正申告を決意し、修正申告書を提出した者に対しては、例外的に過少申告加算税を賦課しないこととすることにより、納税者の自発的な修正申告を奨励することを目的とするものであると解することができる。」と判示している。

I 主体的納税者観の確立

和歌山地裁昭和 50 年 6 月 23 日判決（税資 82 号 70 頁）

「税務当局の徴税事務を能率的かつ合理的に運用し、申告の適正を維持するため、税務当局において先になされた申告が不適法であることを認識する以前に、納税義務者が自発的に先の申告が不適法であることを認め、あらたに適法な修正申告書を提出したときには、これに対し右加算税を賦課しないこととされている」

ここでは、徴税事務の能率性や合理性の見地から更正を予知してされたものでない修正申告書の提出に加算税が免除される理由を説明する。

国税当局が更正をするためには、国税通則法 24 条の「調査」を経なければならないことになっており、この「調査」を経ないで自ら修正申告を自主的に行った場合には、「政府に手数料をかけることなく」申告の是正が行われたので、加算税を例外的に免除するという趣旨であると考えられる。そうであるとする、問題は、政府がその更正処分をするための「調査」をせずに更正処分と同様の申告是正手続である修正申告書が提出されたかどうか注目すべきということにもなる。しかしながら、政府の手数は「調査」の実施のみならず、更正処分を経ずして是正がなされることにおいても相当の手数が省けることになるのは当然である。とりわけ、このことは平成 23 年の国税通則法改正により更正処分に理由附記が要請されることからみれば明らかである。さすれば、この議論の延長線上に、更正を経ずに修正申告によって自ら課税標準又は税額の是正をした納税者に対して、加算税を軽減するという制度設計を位置付けることができるはずである。

(4) 修正申告の勧奨の際のソフトロー的検討

イ 修正申告の勧奨場面におけるルールの必要性

上記のような提案が実現すると、納税者が税務当局の助言に基づいて主体的に課税標準又は税額の是正をすることになるであろうか。ここでの最大の問題点は、既述のとおり、納税者の納得のないところで是正勧奨に応じてしまうという点にある。さすれば、加算税の軽減が行われたとしても、その点についての問題解決には結びつかない。他方、調査の実施の細目については、法に具体的な規定がない限り合理的な税務署長の裁量に委ねられているとする最高裁の考え方の下でいかに問題解決につなげて議論すべきかという点に関心が寄せられるべきである。とりわけ、上記のような修正申告への誘因措置を提案するからには、この点を明確にしておく必要があると考える。

ところで、実際の現場においては、修正申告の勧奨を巡っては、納税者あるいは税理士と税務職員との間に交渉的なやりとりがなされることが多いところ、裁判例などでは、しばしば税務職員が行き過ぎた勧奨を展開していると指摘されることがある。

I 主体的納税者観の確立

大阪地裁平成 13 年 3 月 8 日判決(税資 250 号順号 8852)

「原告は被告職員らの説明に納得せず、調査させて欲しいと繰り返し述べていたにもかかわらず、被告職員らは、修正に応じなければ原告ないし父丙に対して一層高額な課税が行われる可能性を暗に示しながら強圧的な言辞で押印を迫り、興奮した母乙が本件修正申告書に押印するや、間違っていたらいつでも訂正してやるなどと述べて原告の抵抗を抑え [た]」

この事件³⁶⁾は控訴審大阪高裁平成 15 年 8 月 29 日判決(税資 253 号順号 9421)において、税務調査及び修正申告の勧奨に国家賠償法上の違法はなかったとされ、修正申告も有効であったとして判断が変更されているが、想定し得るケースとして検討素材を提供する³⁷⁾。

当事者の主張の真偽は判然としないが、かようなケースが起り得ないと言い切れないところから、これらを事前に想定することは重要な議論ではなからうか。

ロ 投資者保護法制からのインプリケーション

(イ) 弱みのある納税者と税務当局との対峙

平成 23 年 12 月 2 日に施行された「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律」により、修正申告の勧奨において、調査結果に関し修正申告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ことが義務付けられた(通法 74 の 11)。しかし、この規定の存在以前において、そもそも、修正申告の勧奨の際に説明義務を根拠付けるような法的義務があったのであろうか³⁸⁾。この点、修正申告に関する国税通則法 19 条及び質問検査権に関

³⁶⁾ 同事件では、さらに、「未だ全部が記載されていない本件修正申告書を持ち帰り、後に修正を加えて受付処理をしたものと認められるのであり、このような経過に照らすと、本件修正申告書は、原告の確定的な意思に基づいて作成提出されたものとはいえず、したがって、本件修正申告は無効というべきである。」と判示されている。

³⁷⁾ そのほかにも様々なケースが考えられる。例えば、大津地裁平成 6 年 8 月 8 日判決(税資 205 号 311 頁)の事例において、X(原告)は、修正申告の無効・取消しに関し、時には D 会に関連した脱税事件の捜査が終了していたにもかかわらず、統括国税調査官が、確定申告は不正申告であるから修正申告書を提出し、納税を済ませるように強く要求ないし指示するとともに、かかる指示に従わなければ、乙や丙のように身柄を拘束されたり起訴されるかもしれない旨や、差押をする旨述べたことは、詐欺・強迫に当たるから、修正申告の意思表示を取り消す旨主張している。上記判決は、調査官が刑事処罰を故意にほめかして、納税者を畏怖させ、又は虚偽の事実を告げようとしたと認めることはできないと断じているが、このようなケースも想定され得るところである。なお、この事例は、控訴され大阪高裁平成 9 年 2 月 25 日判決(税資 222 号 568 頁)においても、修正申告が強迫によるものとの X(控訴人)の主張は排斥されている。

³⁸⁾ 行政における説明責任については、例えば、本多滝夫『「行政スタイル」の変容と『説明責任』』公法 65 号 175 頁以下、長野弁護士会『説明責任』417 頁以下(ぎょうせい 2005)などを参照。租税訴訟ではないが、行政の説明義務を肯定した裁判例として、広島高裁岡山支部平成 10 年 5 月 21 日判決(判時 1665 号 78 頁)、長野地裁平成 13 年 12 月 21 日判決(判例集未登載)、最高裁平成 16 年 11 月 18 日第一小法廷判決(民集 58 卷 8 号 2225 頁)なども参照。

I 主体的納税者観の確立

する所得税法 234 条は、いずれも納税申告書の提出者等に対する教示、告知の義務及び弁明の機会を付与すべき義務を定めていないから、修正申告書提出の勧奨行為に関して、税務署調査官にはそのような法的義務がないとした高田簡裁平成 19 年 3 月 1 日判決(税資 257 号順号 10643)がある。もっとも、この判決においても、裁判所は、「高田税務署所属調査官らは、被告が修正申告書提出をしようとする際には修正申告手続きにつき一般的な説明をし、あるいは弁明の機会を付与することは社会通念上相当であるから、それを欠いた場合にはしようよう行為が違法となりうる可能性がある。」と認めており、法的根拠が奈辺にあるのかについては必ずしも明確にしているが、修正申告手続きにつき一般的な説明をし、あるいは弁明の機会を付与することは社会通念上相当であるとしてそれを欠く場合に修正申告の勧奨が違法となることもあり得るとするのである³⁹。

富山地裁平成 19 年 3 月 14 日判決(税資 257 号順号 10655)

「税務職員が納税者に修正申告をしようとする際に、修正申告の法的効果や更正との相違等を説明する義務を課した法令は存在しないものの、修正申告は、あくまで法律上提出を義務付けられていない任意的な申告であって、修正申告をしたときはその修正申告等に係る不服申立てはできないことなどからすると、納税者が自らの納得と自由な意思に基づき修正申告を行うかどうかについて自己決定をすることができるように、税務の専門家である税務職員は、修正申告をしようとする際には、条理上、修正申告の内容、その法的効果及び更正との相違等について説明する義務があるというべきである。

〔下線筆者〕

ここでは、条理上、税務職員は、修正申告の勧奨をする際に、修正申告の内容、修正申告の法的効果及び更正との相違等について説明義務があるとしているが、その説明の程度については、「納税者が税務の専門家である税理士に税務代理を委任しているか否かなどの事情を総合考慮すべきである。」としている。ここでは、納税者が修正申告を行うという「自己決定」を自由な意思に基づいて行い得るようにすべきとの文脈で説明義務が論じられているところをみると、伝えられるべき情報が伝えられないことやあるいは誤った情報が提供されることによって自己決定権侵害を招来するという点に着眼した判断なのかもしれない。これは、投資者や消費者の自己決定を侵害しないように説明がなされなければならないとする投資者保護や消費者保護における説明義務の構成と極めて親和性の高いものであるといえよう⁴⁰。説明義務違反を不法行為として構成する見地からは、具体的な不法行為の

³⁹ 判決においては、「修正申告について」という書面を交付して修正申告の意味や加算税・延滞税の説明を行っていたと判断され、違法性は認定されていない。なお、控訴審新潟地裁平成 19 年 11 月 26 日判決(税資 257 号順号 10830)においても、修正申告の勧奨について、国家賠償法 1 条 1 項にいう「違法」はないとされている。

⁴⁰ 説明義務違反による損害賠償責任は、自己決定権侵害による不法行為責任であると整理されている。

I 主体的納税者観の確立

成否の判断は、表意者の意思形成過程における相手方の勧誘行為を対象として行われる。すなわち、この場面で違法性を基礎付けるのは、法益侵害の結果ではなく行為態様であり、行為の違法性を基礎付けるのが説明義務であるとされる⁴¹。

ここで、上記判決が「税務の専門家である税務職員」という表現を用いている点についても触れておきたい。長尾治助教授は、「契約はその選択に必要な情報が相手に開示されていることにより正しく行なうことができる。真実の開示は契約に向けて交渉し合う一般的な行動規範である」から、「取引上、専門家として知識、経験を有する者であるとき、そうでない相手方としては、この者の知識、経験に信頼して判断せざるを得ないから、前者は後者が誤った判断をすることがないよう、その信頼にこたえなければならないことになる。」として説明義務の根拠を説明される⁴²。このような構成は、専門家の有する情報量等と一般の者の情報量等との間の情報格差やそれに基因する専門家への信頼を根拠とする考え方が基礎にあり、そこから信義則上の義務を肯定するものである⁴³。

ところで、修正申告の勧奨がなされる場合とは、往々にして納税者の所得計算に誤りが発見されている場面であると思われるが、かような場面では納税者はとかく心理的に追い込まれていることが多いと思われる。例えば、前述の福岡高裁平成12年6月13日判決において、同裁判所は、納税者のことを「税務知識も左程あるともいえず、しかも売上について裏帳簿を作っていたことが発覚した弱みのある被控訴人」と表現している。そのような状況下においてなされた修正申告書の提出は、投資者保護法制における議論に近いものがあるといえるのかもしれない。以下では、保険契約や金融商品契約の場面における不

有力説では、自己決定権侵害による不法行為という枠組みにおいては、自己決定権という人格的利益の侵害を不法と捉えて、財産的利益の保護を図る。すなわち、自己決定権が侵害され財産損害が生じる場合に、自己決定権侵害行為(又は自己決定権危殆化行為)を不法行為と捉えることによって財産損害の賠償を認めるという構成である。錦織成史「取引的不法行為における自己決定権侵害」ジュリ1086号86頁も参照。

小粥太郎『説明義務違反による損害賠償』に関する二、三の覚書』自正47巻10号44頁は、「説明義務違反がある場合に事実上現状回復が認められる理由は、業者が提供すべき情報を提供しなかったために、顧客の意思決定が、十分な情報に基づいて行われなかったところにある。損失の有無は二の次のはずである。経済的損失がなくても、自己決定権が侵害され、何らかの救済が必要な場合は存在する。これは、同じように表意者の意思ないし自己決定権の保護を企図する、詐欺による取消が認められる場面を考えれば明らかであろう。騙された表意者は、経済的損失を被らなくても、意思表示を取り消すことができる。つまり、不法行為法は、説明義務違反による自己決定権侵害が行われた場合の一部を救済するととどまるわけである。」と論じられる。

⁴¹ この考え方によれば、自己決定権の侵害による不法行為は、その取引に伴う危険を十分に理解した上で、その行為を行うか否かを決する機会が奪われたことを法的に保護するところには至っておらず、適切な説明によって当該取引行為を行わないでおけたのだから、その行為による損害を回避する機会が奪われたことを保護するととどまることになる。

⁴² 長尾治助「インパクト・ローンの融資銀行が先物予約等につき説明義務を負うとした事例」判評346号191頁、同「表示義務違反の私法的効果について」法と権利I〔民商増刊号〕288頁以下。

⁴³ かような構成による判断としては、例えば、東京地裁平成5年5月12日判決(判時1466号109頁)、名古屋簡裁平成5年6月30日判決(判タ848号268頁)、大阪地裁平成6年2月10日判決(判タ841号281頁)、大阪地裁平成6年3月30日判決(判タ855号299頁)、大阪地裁平成6年9月14日判決(判タ875号183頁)、新潟地裁平成7年4月13日判決(判タ876号215頁)、大阪地裁平成7年8月28日判決(判時1564号62頁)、東京地裁平成7年10月26日判決(判タ915号226頁)、東京高裁平成7年3月30日判決(判タ885号220頁)、大阪高裁平成7年4月20日判決(金判972号11頁)、最高裁平成8年10月28日判決(金法1469号49頁)、仙台高裁平成8年10月14日判決(金判1009号21頁)、東京高裁平成8年11月27日判決(判タ926号268頁)など参照。

I 主体的納税者観の確立

適正勧誘を投資者保護の領域でいかに法的に措置しているかについて、極めて簡単ではあるが概観してみたい⁴⁴。

(D) 誤解・困惑と消費者保護法制

例えば、保険業法 300 条《保険契約の締結又は保険募集に関する禁止行為》⁴⁵は、「保険会社等…は、保険契約の締結又は保険募集に関して、次に掲げる行為…をしてはならない。」として、1 号に、「保険契約者又は被保険者に対して、虚偽のことを告げ、又は保険契約の契約条項のうち重要な事項を告げない行為」を規定し、また、4 号は、「不利益となるべき事実を告げずに、既に成立している保険契約を消滅させて新たな保険契約の申込みをさせ、又は新たな保険契約の申込みをさせて既に成立している保険契約を消滅させる行為」を、さらに、5 号は、「保険契約者又は被保険者に対して、保険料の割引、割戻しその他特別の利益の提供を約し、又は提供する行為」を、6 号は、「保険契約者若しくは被保険者又は不特定の者に対して、一の保険契約の契約内容につき他の保険契約の契約内容と比較した事項であって誤解させるおそれのあるものを告げ、又は表示する行為」を掲げる。加えて、9 号には、「前各号に定めるもののほか、保険契約者等の保護に欠けるおそれがあるものとして内閣府令で定める行為」を掲げており、不実告知や誤解表示を禁止している。

他方、金融商品取引法 38 条《禁止行為》⁴⁶は、「金融商品取引業者等又はその役員若しくは使用人は、次に掲げる行為をしてはならない。」とし、1 号で、「金融商品取引契約の締結又はその勧誘に関して、顧客に対し虚偽のことを告げる行為〔下線筆者〕」を、2 号で「顧客に対し、不確実な事項について断定的判断を提供し、又は確実であると誤解させるおそれのあることを告げて金融商品取引契約の締結の勧誘をする行為〔下線筆者〕」を禁止している⁴⁷。ここに「虚偽のことを告げる」とは、民法 94 条《虚偽表示》という意味ではなく、不実表示とされるものである⁴⁸。さらに、同法は例えば 18 条《虚偽記載のある届出書の届出者等の賠償責任》が、「有価証券届出書のうちに、重要な事項について虚偽の記載があり、又は記載すべき重要な事項若しくは誤解を生じさせないために必要な重要な事実の記載が欠けているときは、当該有価証券届出書の届出者は、当該有価証券を当該募集又は売出し

⁴⁴ 説明義務を契約締結上の過失の前提として従来論じられてきた契約締結前の付随義務として説明する見解もあるが(神崎克郎「証券会社の投資勧誘における注意義務」民商 113 巻 4=5 号 625 頁、川浜昇「ワラント勧誘における証券会社の説明義務」民商 113 巻 4=5 号 637 頁など)、紙幅の都合上、本稿では学説の紹介などは割愛する。

⁴⁵ なお、同条の前身である保険募集の取締に関する法律 16 条 1 項 1 号は、「不実のことを告げ〔る〕」ことを禁止していた。

⁴⁶ もともと、旧証券取引法 42 条 1 項 9 号、旧行為規則府令 4 条 1 号は、証券会社又はその役員、使用人は、証券取引に関し、「虚偽の表示をし、又は重要な事項につき誤解を生ぜしめるべき表示」をしてはならないと規定していた。また、金融商品取引法 157 条 2 項は、何人も、「重要な事項について虚偽の表示があり、又は誤解を生じさせないために必要な重要な事実の表示が欠けている文書その他の表示を使用して金銭その他の財産を取得」してはならないと規定する。

⁴⁷ また、7 号では、「前各号に掲げるもののほか、投資者の保護に欠け、若しくは取引の公正を害し、又は金融商品取引業の信用を失墜させるものとして内閣府令で定める行為」を禁止している。

⁴⁸ 桜井健夫「金融商品の不当勧誘」桜井=上柳敏郎=石戸谷豊編『金融商品取引法ハンドブック』306 頁(日本評論社 2002)参照。

I 主体的納税者観の確立

に応じて取得した者に対し、損害賠償の責めに任ずる。」と規定するように、重要な事実の記載が欠けている文書の使用を、誤解を生ぜしめる表示と位置付けており、このような誤解を生ぜしめる表示がなされることを排除する仕組みを採用している。

あるいは、消費者契約法4条《消費者契約の申込み又はその承諾の意思表示の取消し》1項は、「消費者は、事業者が消費者契約の締結について勧誘をするに際し、当該消費者に対して次の各号に掲げる行為をしたことにより当該各号に定める誤認をし、それによって当該消費者契約の申込み又はその承諾の意思表示をしたときは、これを取り消すことができる。〔下線筆者〕」とし、不実告知や断定的判断の提供⁴⁹を対象行為とする。また、2項は、「消費者は、事業者が消費者契約の締結について勧誘をするに際し、当該消費者に対してある重要事項又は当該重要事項に関連する事項について当該消費者の利益となる旨を告げ、かつ、当該重要事項について当該消費者の不利益となる事実（当該告知により当該事実が存在しないと消費者が通常考えるべきものに限る。）を故意に告げなかったことにより、当該事実が存在しないとの誤認をし、それによって当該消費者契約の申込み又はその承諾の意思表示をしたときは、これを取り消すことができる。〔下線筆者〕」とし、3項は、「消費者は、事業者が消費者契約の締結について勧誘をするに際し、当該消費者に対して次に掲げる行為をしたことにより困惑し、それによって当該消費者契約の申込み又はその承諾の意思表示をしたときは、これを取り消すことができる。〔下線筆者〕」と規定する。同条1項及び2項では、不実行為等の「事業者の一定の行為」から「誤認」が惹起され、これにより消費者が契約を締結したことが取消権の対象と規定されている。また、同条3項では、不退去や監禁といった「事業者の一定の行為」から「困惑」が生じ、これにより消費者が契約を締結したことが対象とされている⁵⁰。

今般の改正によって、「修正申告の勧奨」が法律上明定されこれが税務職員に認められたのであるが(通法74の11)、そもそも、納税者の明確な拒絶に反して繰り返し修正申告を勧めるなど、法の趣旨を逸脱すると認められる場合に当たらない限り、修正申告の勧奨は許容されるものと解されてきた⁵¹。しかしながら、上記投資者保護あるいは消費者保護法制が想定するような「誤解をさせる行為」や「困惑をさせる行為」は許容されるべきではないのであるから、この点についてのルール化を図る必要はないのであろうか。例えば、修正申告の勧奨の際に、修正申告書の提出をしないことに伴う不利益な場面が生じ得ることを

⁴⁹ 断定的判断の提供については、例えば、酒井克彦「変額保険の節税構造と断定的判断の提供—節税商品取引における勧誘の在り方を求めて—」税通59巻4号193頁以下、同「変額保険の節税商品としての適格性と勧誘における断定的判断の提供」中央大学大学院研究年報35号53頁以下参照。

⁵⁰ いずれの場合も二重の因果関係が要求され、要件事実の主張立証責任は消費者側の負担とされている。沖野真己「消費者契約法(仮称)における『契約締結過程』の規律」NBL685号16頁以下、後藤卷則「消費者契約法における取り消し行為(誤認・困惑類型)」銀法21・578号35頁以下、山本豊「消費者契約法(2)」法教242号81頁以下、山本敬三「消費者契約法と情報提供法理の展開」金法1596号6頁以下、横山美夏「消費者契約法における情報提供モデル」民商123巻4=5号551頁以下、潮見佳男「消費者契約法3条・4条」潮見編『消費者契約法・金融商品販売法と金融取引』31頁以下(経済法令研究会2001)など参照。

⁵¹ 相続税の修正申告は錯誤があり無効であるとの主張が排斥された事例であるが、静岡地裁平成17年1月21日判決(税資255号順号9903)はこのように説示する。

I 主体的納税者観の確立

示唆することは許容されようか。「修正申告に応じなければ調査年限を拡張する」とか、「修正申告に応じなければ反面調査を実施せざるを得ない」というような説明により納税者を困惑させることには一定の歯止めがかけられるべきではなかろうか。修正申告書の提出行為を行うという自己決定を援助するため、あるいは誤った認識の下で修正申告書の提出を行うことによる自己決定上の侵害を防止するためにも有用な議論がそこには所在すると考える。

この辺りのルール化をいかに措置すべきかという点については、具体的には、事務運営方針や通達によって内部的拘束力のある個別的規範を設けることが考えられる。いわゆるソフトローという形でのルール化であるが⁵²、事務運営方針や通達であれば税務職員を拘束するのであるからかような仕組みを用意することで、違法性を帯びた調査の発生を未然に防止することが可能となるように思われるのである⁵³。

⁵² ソフトローの研究について、例えば、中里実編『政府規制とソフトロー』（有斐閣 2008）参照。

⁵³ 税務当局と税理士会との間での協議については、50 頁参照。

Ⅱ 税務調査手続の更なる明確化

ポイント

- ・ 反面調査先に対する法的保護の必要性
 - 反面調査における個別的必要性
 - 反面調査における守秘義務の取扱い
 - 反面調査における終結宣言
- ・ 事前通知制度の充実
 - 事前通知除外対象者の明確化
 - 事前通知後の一定期間の確保

1 反面調査における「個別的必要性」

前述のとおり、税務調査の必要性は一般的なものであってもよいと思われる。申告納税制度を適正に担保するために法が用意した調査権の発動が権利濫用によって違法性を帯びることがあり得ることに鑑みると、客観的必要性と適法な裁量権行使の双方が求められる必要がある。また、この客観的必要性の判断は個々の調査ごとに異なるものであると思われるが、この必要性の判断においては、主観的裁量による判断が排除されるべきという意味で荒川民商事件最高裁決定は「客観的必要性」と論じたと考えられる。すると、この客観性をどのように理解するかという問題が次に待っている。

(1) 荒川民商事件最高裁決定の射程範囲

荒川民商事件最高裁決定は、「税務署その他の税務官署による一定の処分のなされるべきことが法令上規定され、そのための事実認定と判断が要求される事項があり、これらの事項については、その認定判断に必要な範囲内で職権による調査が行なわれることは法の当然に許容するところと解すべきものであるところ、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〔下線筆者〕」としており、具体的事情に鑑みるということだけを述べるだけで具体的に合理的な嫌疑が必要とまでは説示せず、単に恣意的な必要性では足りず、客観的必要性が要求されると述べるだけである。すると、この見解は一般的必要性を論じているということになりそうである。

ところで、本調査ではなく、反面調査についても本調査と同様に荒川民商最高裁決定の射程範囲が及ぶと解すべきであろうか。

反面調査の違法性が争点となった事例として、名古屋地裁平成 18 年 10 月 12 日判決(税

Ⅱ 税務調査手続の更なる明確化

資 256 号順号 10526)がある。同地裁は、「法人税法 154 条 1 項は、『法人の納税地の所轄税務署（略）の当該職員は、法人税に関する調査について必要があるときは、法人（略）に対し、金銭の支払若しくは物品の譲渡をする義務があると認められる者又は金銭の支払若しくは物品の譲渡を受ける権利があると認められる者に質問し、又はその事業に関する帳簿書類を検査することができる。』と規定し、税務署職員による質問検査権の一環として、当該法人の取引先等に対するいわゆる反面調査権を認めているところ、ここにいう『必要性があるとき』といえるか否かの判断は、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実にかんがみ、反面調査の必要性が認められ、かつ、調査の相手方の私的利益との衡量において、社会通念上相当な限度にとどまる限り、これを権限ある収税官吏の合理的な選択に委ねたものと解するのが相当である(最高裁昭和 58 年 7 月 14 日判決・訟務月報 30 卷 1 号 151 頁参照)。」として、荒川民商事件最高裁決定を「参照」として判決を下した千葉民商事件上告審最高裁昭和 58 年 7 月 14 日第一小法廷判決（訟月 30 卷 1 号 151 頁）¹を引用した判断を展開している。この考え方からすれば、荒川民商事件最高裁決定の射程範囲が反面調査にも及ぶとする態度を示しているといえよう。

ところで、荒川民商事件最高裁決定は、本調査の問題を論じた事件における最高裁の態度の表明であり、更にいえば、調査に非協力的な団体と税務職員との対峙を前提とした事例であった。通常の協力要請に応じる姿勢をみせる反面調査の場合にこれらの 2 つの要素において大きく性質を異にしているといえはしないであろうか。すなわち、荒川民商事件最高裁決定の射程範囲はいま論じようとしている問題を解決する先例となり得るのであるうか。

この点、山口地裁平成 20 年 10 月 1 日判決(税資 258 号順号 11044)は、「最高裁昭和 48 年 7 月 10 日決定〔筆者注：荒川民商事件最高裁決定〕は、納税義務者が質問調査を拒否した事案に関するものであり、現行所得税法 234 条 1 項 3 号や法人税法 154 条の反面調査について当然に射程が及ぶものではない。」として荒川民商事件最高裁決定の射程範囲を述べている。そうであるとすると、調査における必要性の議論においても、本調査に関する最高裁の事例において、最高裁が一般的必要性論に立った判断を示したからといって、そのままこれを反面調査の場面に適用することには躊躇を感じざるを得ないのである。

同地裁は、「税務調査担当職員が反面調査の前に、当該法人に対し、調査の理由や必要性を個別具体的に明らかにすると、取引先との通謀等を行い、あるいは手元の資料の隠匿改ざんなどを行う余地を与えかねないことに照らすと、税務調査担当職員が当該法人に対し、反面調査の前に反面調査を行う旨や反面調査の理由及び必要性を個別具体的に説明するこ

¹ 第一審千葉地裁昭和 46 年 1 月 27 日判決（行裁例集 22 卷 1=2 号 26 頁。判例評釈として清永敬次「判批」判評 637 号 7 頁以下、高梨克彦「判批」シュト 110 号 12 頁以下、小林良一「判批」ジュリ 501 号 157 頁以下など参照）は税務調査の拒否に合理的な理由があるとして正当な権利行使が認定されている。これに対して、控訴審東京高裁昭和 53 年 10 月 17 日判決（行裁例集 29 卷 10 号 1838 頁）は第一審判断を覆し質問検査権行使に違法はないとしている。

Ⅱ 税務調査手続の更なる明確化

とが必要であると解することは困難である。

そうすると、税務調査担当職員の反面調査が国賠法上違法となるのは、〔1〕 具体的事情にかんがみ反面調査を行う必要性に欠ける場合か、〔2〕 当該反面調査が、当該法人ないし反面調査における質問先の私的利益との衡量の観点において、社会通念上相当な限度を逸脱した場合というべきである。そして、反面調査を認めた法の趣旨に照らすと、〔1〕 の必要性については、脱税の疑いが認められるような場合はもとより、申告の真实性、正確性を確認する必要がある場合にも認められると解される。また、〔2〕 の判断に当たっては、当該法人に対する反面調査の必要性の程度、当該必要性と反面調査で得られるべき情報との関連性、反面調査の態様、反面調査によって失われた当該法人や当該法人の役員等の私的利益（反面調査による信用失墜やそのおそれ、反面調査によって通常知られたいくない情報が国家機関に知られてしまったことなどは、ここにいう私的利益に含まれる。）などを総合的に考慮して決するのが相当である。」と論じる。

山口地裁が論じるように、荒川民商事件最高裁決定の射程範囲は納税義務者が質問調査を拒否した事案に及ぶと解するのが妥当ではないかと思われる。したがって、反面調査の場面において、同決定を適用するのは妥当ではない。

かような整理の上で、山口地裁判決は、国家賠償法上違法となる場面を次のような 2 つの場合に限定している。

- ① 具体的事情に鑑み反面調査を行う必要性に欠ける場合
- ② 当該反面調査が、当該法人ないし反面調査における質問先の私的利益との衡量の観点において、社会通念上相当な限度を逸脱した場合

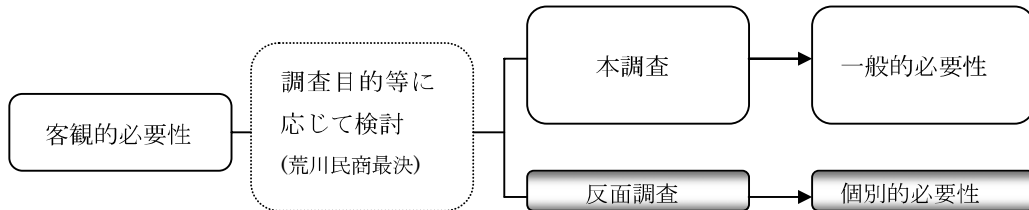
なるほど、かような場面では反面調査が違法となるとする見解は、一見すると荒川民商事件最高裁決定の判断枠組みようであるが、それとは別に措定された基準性である。この観点は、荒川民商事件最高裁決定の射程の及ばない領域においては改めて、質問検査権規定等実定法の解釈を通じて違法性を判断すべきとする態度に出たもので、妥当な判断であると考えられる。

上記山口地裁の判決を 1 つの素材として考察すると、なるほど、同判決が示す①及び②の判断は説得力があるように思われる。これは荒川民商事件最高裁決定に類似の判断であるようにみえるが、問題は荒川民商事件最高裁決定を単に形式的に適用することの問題点を指摘し、反面調査における調査を前提として新たに判断枠組みを提示しようとしているところにあるのである。

仮に、前述の名古屋地裁のような立場に立ち、荒川民商事件最高裁決定の射程は反面調査にも及ぶと考えるとしても、同決定は、「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」としているのであるから、調査の態様に応じて必要性の議論が展開されることは同決定の述べるどころと齟齬を来すものではないはずである。

II 税務調査手続の更なる明確化

〔図表 3〕



そこで、①の判断においては、反面調査においては個別的必要性説に従った取扱いがなされるべきではなからうか。また、②は、そもそも反面調査が他人の調査の実効性確保のための協力であるという位置付けから導出されるもので、質問先の私的利益が考慮されなければならないのである。この点は、東京高裁昭和 50 年 3 月 25 日判決(判時 780 号 30 頁)が、「反面調査の相手方が直接に納税義務を負う者ではないこと等から実施の必要性および方法等に関し、相手方の私的利益を優先させるべき場合があり、右の利益衡量のうへで臨宅調査に比してより慎重な配慮を要するものというべく、したがって社会的相当性の限度内として許容される範囲についても臨宅調査の場合と若干の相違があることは当然」と論じるとおりである。

(2) 反面調査における補充性議論等

また、一般的必要性か個別的必要性かの議論とは別に、本調査の被調査者の承諾を必要とするかという論点や、本調査において入手不可能な資料を得るためだけに反面調査が許容されるとする補充性を調査の要件とすべきかという論点などもある。

イ 本調査の被調査者の承諾

本調査の被調査者の承諾を必要とするかについては、承諾を必要とする見解もあるが、北野弘久教授が、「現行法の解釈論としては、法律的に反面調査は納税者本人に対する調査とは一応別個のものであるので…どうしても納税者本人の了解がなければ反面調査をしてはいけないという解釈はただちにでてこない。」とされるように²、反面調査が本質的には本調査とは別のものであるということにあるとすれば、そもそも、反面調査の要件を論じる場面では、納税者本人の私的利益との衡量は論点外に位置付けられることになることになろう。

ロ 補充性要件

補充性とは、本人の調査を行っても十分な資料が取れないとか、あるいは本人の調査の裏付けが必要な場合に、そのことを要件としてなされるべきとする「補充性要件説」とそ

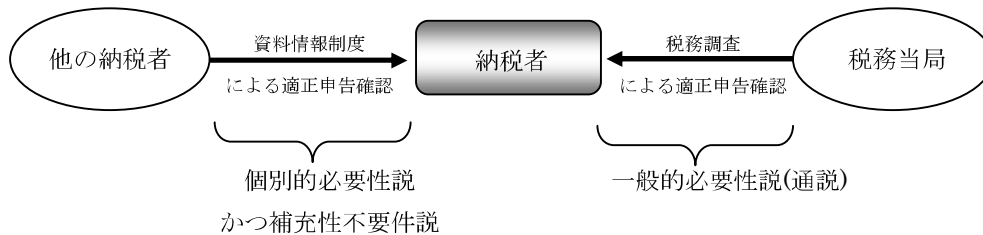
² 北野弘久『税法学原論〔第 6 版〕』401 頁(青林書院 2007)。なお、北野教授は補充性要件説に立つ。

II 税務調査手続の更なる明確化

のような要件は不要であるとする「補充性不要件説」とに見解が分かれる。

静岡地裁昭和 47 年 2 月 9 日判決（判時 659 号 36 頁）³は、「同条項 1 号の納税者の調査の過程において、その調査だけではどうしても課税標準および税額等の内容が把握できないことが明らかになった場合にかぎり、かつ、その限度において可能であると解すべきである。」として補充性要件説に立つが、その控訴審である前述の東京高裁昭和 50 年 3 月 25 日判決は、補充性不要件説の立場に立つ。すなわち、同高裁は、「所得税法 234 条 1 項所定の質問検査を必要とする客観的理由が前記具体的事情によって肯定される限り、その対象者を同条項 1 号所定の納税義務者等に限定するか、または 3 号所定の者にまで押し及ぼすか、その順序、方法等をどのようにするか等は前記判例における実定法上特段の定めのない実施の細目的事項にほかならず、当該調査の必要性和相手方の私的利益とを比較衡量し社会通念上相当な限度内である限り、権限ある税務職員の合理的選択に委ねられているものと解すべく、原判決のように 3 号の反面調査が法律上 1 号の臨宅調査等の補充的規定であって、後者の調査が不可能である場合に限り許されるものと解すべきではない。」とする。補充性要件説に立つ裁判例は少なく太宗は補充性不要件説に立つ。

〔図表 4〕



反面調査は、個別の合理的な疑問を解消する理由に従ってなされるべきであり、その場合に、社会通念的視角から、被調査者たる反面調査先の私的利益との衡量の観点が重視されるべきである。この点は、現実的には、守秘義務違反を犯さないような手続的な部内準則の用意や、調査終結宣言を反面調査にも適用させる等の提案が考えられる。

2 反面調査における守秘義務違反の課税片部内取扱いの確立

反面調査は、守秘義務違反のおそれのあるところである調査形態の 1 つであり、反面調査先で守秘義務が問われることが想定される。すなわち、反面調査の際に、対象者に向かって別の調査において必要となったので、その調査先の取引関係を確認するためといって調査協力を求める場面で、本来の納税者の調査を実施している一環として反面調査を実施する旨を明らかにすることが考えられる。

³ 判例評釈として、柴田勲「判批」判タ 275 号 95 頁以下、高梨克彦「判批」シュト 121 号 6 頁以下、吉川経夫「判解」『昭和 47 年度重要判例解説』〔ジュリ臨増 535 号〕117 頁など参照。

Ⅱ 税務調査手続の更なる明確化

反面調査先の協力を得るために、通常の反面調査の場面で本調査の納税者名を開示してしまうとすれば、そこでは、本調査が実施されているという秘密を反面調査先に漏洩してしまうことになるのではないか、そのことが守秘義務に反しないかという問題が惹起される。

一般の反面調査の際にかような守秘義務違反になるおそれのあるようなやり取りはしないこととしていたとしても、得意先(売上先)が一軒しかない反面調査先に売上先との取引内容を調べていることが見えてしまえば、その瞬間に本調査が行われていることが明らかになってしまし、狭い業界の中ではかような問題はいくらかでも考えられる。すると、前述のように、調査がなされていることが明らかになることによって取引関係に悪影響を及ぼすことがある可能性もあることからすれば、それが問題視されることは素直に考えてあり得ないことではないし、信頼関係等への影響以前にここで問題としたいのは、守秘義務違反のおそれがあるのではないかということである。

どのような理由、糸口で本調査の存在が明らかにされてしまうかが分からないことを考え、慎重の上にも慎重に本調査が実施されていることを感づかれないようにするという配慮の上で反面調査が実施されているといえたとしても、銀行等に対する金融機関調査の場面ではどうであろうか。金融機関調査において、稟議書等の各種部内資料や電磁的記録の開示を求める際に、金融機関には本調査の被調査者名を明らかにするのであるから、その瞬間に本調査が実施されているという重要な情報が金融機関側に示されることになるのである。

もっとも、金融機関には守秘義務が課されているから漏洩のおそれはないと考えられるが、守秘義務違反の問題において、漏洩先に守秘義務が課されているか否かは問題とはならないとする通説に従えばここで税務職員が守秘義務から解除されるわけではないのである。調査が行われているか否かという情報を入手し得ない立場にある金融機関にかかる情報を伝えることは国家公務員法上あるいは租税法上の守秘義務に反するおそれがあるといわざるを得ないのである。

そもそも、守秘義務違反のおそれを理由に本来の納税者の調査であるのか、あるいは反面調査であるかが明らかにされないことは問題が多いといわざるを得ない。

3 反面調査先等(注)における終結宣言

前述のとおり、反面調査は、被調査者にとってみれば、直截自身の納税義務に関係のない他人の調査の実効性確保のために協力を払うという位置付けであるから、調査受忍義務が法律上導出されるとしても、被調査者の私的利益がより一層考慮されなければならないと考えられる。

そうであるとすれば、被調査者の下での反面調査がいつ終結したかという点についての宣言が必要となる。すなわち、ここでの調査終結宣言は調査が終了したということのみの意味を有するにすぎず、当然ながら、調査によって得られた資料の活用等についての説

Ⅱ 税務調査手続の更なる明確化

明は一切不要である。すなわち、反面調査先たる被調査者に調査が終了した旨を伝えることによって不安定な協力者の立場から解放をするという意味における宣言である。

(注) 反面調査先等とは以下のとおり。

国税通則法 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》1 項 1 号

ロ 所得税法 225 条 1 項《支払調書》に規定する調書、同法 226 条 1 項から 3 項まで《源泉徴収票》に規定する源泉徴収票又は同法 227 条から 228 条の 3 まで《信託の計算書等》に規定する計算書若しくは調書を提出する義務がある者

ハ イに掲げる者に金銭若しくは物品の給付をする義務があったと認められる者若しくは当該義務があると認められる者又はイに掲げる者から金銭若しくは物品の給付を受ける権利があったと認められる者若しくは当該権利があると認められる者

なお、これは、旧所得税法 234 条に規定されていたものが、平成 23 年度国税通則法改正によって、同法に移管された条項である。同条項以下に、所得税法以外の各税目に掲げられていた質問検査権規定が移管されている。

4 事前通知除外対象者の明確化

平成 23 年度国税通則法改正では、同法 74 条の 10 において、事前通知を必要としない場合を、税務署長等が被調査者による「違法又は不当な行為を容易にし、正確な課税標準等又は税額等の把握を困難にするおそれその他国税に関する調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれがあると認める場合〔下線筆者〕」を規定している。事前通知を原則としながらも、事前通知が調査の実効性を妨げるおそれがあるのであれば、そのような場面についてまで事前通知を必要とすることは妥当ではなかろうか。条文の改正はその点について明らかにしたものと推察されるが、しかし、ここで「認める場合」と規定し、「認められる場合」と規定していない点については検討をする必要があるのではなかろうか。すなわち、この条文の主語は税務署長等であるから、税務署長等が「認める場合」に事前通知の除外がなされることになる。この点は、客観性を持たせるために、主体が税務署長であったとしても、「認められる場合には、税務署長等は事前通知をしないことができる」という規定の仕方もあり得たのではなかろうか。

このことは、前述のとおり、平成 23 年の国税通則法改正の基となった「東日本大震災からの復興事業及び B 型肝炎対策の財源等に係る税制改正大綱」に、「税務調査手続については、現行の運用上の取扱いを法律上明確化することとする」とした態度にも反するのではなかろうか。けだし、既述の平成 13 年 3 月 27 日事務運営指針「税務調査の際の事前通知について」では、ただし書において「事前通知を行うことが適当でない認められる次のような場合については、事前通知を行わない。」としていたのであって、「認められる」範囲の例示を示すかたちであったのであるから、かような客観性を持たせる現行の運用上の取扱いを法律上明確化するのであれば、やはり法律上も「認められる」とした規定が必要であったと思われるからである。

Ⅱ 税務調査手続の更なる明確化

調査の必要性は客観的必要性の考え方に立つのが判例の態度である。したがって、調査自体の必要性に客観性が担保されるのであれば、調査の必要性は個別的な嫌疑の有無にかかわらずとも認められると解するべきであろう。そうであるからこそ、「いわれのない嫌疑」をかけられたと誤解をする被調査者も少なからず存在し得よう。されば、かような誤解に基づく被調査者を相手に調査協力を取り付けるためには、事前の予告が効を奏することは誰の目からみても明らかである。

事前通知の意味するところを単に被調査者側の精神的・時間的・態勢的整理の準備のためと一面的に捉えるのではなく、円滑な税務調査の実施のためのものという側面から捉えることも必要であり、かような側面から考えると原則的に事前通知を行うことを法律上明記した平成 23 年の国税通則法改正は妥当なものであったといえる。しかしながら、かかる税務署長等が認める場合についての客観性を担保することは、同改正の趣旨に合致したものであり、「認める場合」の解釈を税務当局自ら「認められる場合」と捉え、いかなる場合がかかる「認められる場合」に該当するのかを明らかにすることが税務調査への協力を得るという見地からも重要なのではないかと思われる。

すなわち、これを客観的な見地から、いかなる場合に事前通知が解除されるのかという点についての一定の基準を部内的に設けることが肝要ではなからうか。そのことが、税務行政の均一性を担保し、恣意性の排除という調査の客観的必要性の要請と親和性を有するようと思われるのである。すなわち、客観的必要性が判断できる程度の事前通知が必要であると考える。

少なくとも、税務行政に恣意性がないという点を明確にするためにも、できる限り通達等のソフトローにおいて、いかなる場合に、国税通則法 74 条の 10 が含意する「おそれ」があり得るのかという点を内部基準という意味において明確にすべきではなからうか。そして、かかる取扱いを明らかにすることによって、内部通達が客観的基準として性格づけられひいては適正な租税行政、信頼される租税行政の担保につながり得ると考える。

具体的提案としては、一例として、次のような基準設定があり得よう。

- ① 現金業種のケース(ただし前回調査において収入金額等の脱漏がなかった場合を除く。)
- ② 隠ぺい・仮装行為が認定された調査結果を有する納税者の次回調査のケース
- ③ 偽りその他不正の行為が認定された調査結果を有する納税者の次回調査のケース

5 事前通知後の一定期間の確保

米国では、質問検査の時間と場所は、財務長官の定めるところによるものとされているが、具体的な事案の状況の下で合理的な時間と場所でなければならないことが法律上明定されている。具体的な調査の前に、税務署長はコンタクト・レターという手紙を納税者に発送する。そのコンタクト・レターにアポイントメントの日時や場所が記載されているが、納税者が都合の悪い場合には交渉が可能である。日程や場所の交渉を希望する場合には、納税者は指定された日の 7 日前までに調査官に連絡を入れる必要がある。コンタクト・レ

Ⅱ 税務調査手続の更なる明確化

ターには、当局が用意しておいてほしい資料等に対する要望リストも記載されるので、納税者の準備や円滑な税務調査のための機能を発揮する。

米国のような伝統的司法権優位の考え方に従ってサモンズというシステムが設計されている国と我が国とは大きく制度を異にすることからすれば、単純に比較検討することは危険であるが、我が国においてもコンタクト・レター類似の方式による事前通知を考える余地はあろう。書面による事前通知制度を国税通則法に規定することが考えられるが、差し当たり、現行国税通則法が要請する法定要件にないことを所与のものとして実務的取扱いを考えるとすれば、少なくとも、事前通知から実地調査までの間に一定期間の時間的余裕を持たせることが望ましいと考える。

Ⅱ 税務調査手続の更なる明確化

〔参考議論3〕 反面調査・金融機関調査

1 反面調査の意義

反面調査とは、納税者との取引先への調査をいい、納税者の調査における答弁や帳簿書類の信憑性を確認したり、あるいは納税者の帳簿書類の信憑性が低い、調査に非協力的な場合に取引業者から取引内容を把握するためなどのために行うものをいう。取引銀行などの金融機関への調査も反面調査に含まれる。

2 反面調査の必要性

反面調査についても荒川民商最高裁決定の射程範囲が及ぶと解するべきであろうか。

反面調査の違法性が争点となった事例として、名古屋地裁平成18年10月12日判決(税資256号順号10526)がある。

名古屋地裁平成18年10月12日判決(税資256号順号10526)

「法人税法154条1項は、『法人の納税地の所轄税務署(略)の当該職員は、法人税に関する調査について必要があるときは、法人(略)に対し、金銭の支払若しくは物品の譲渡をする義務があると認められる者又は金銭の支払若しくは物品の譲渡を受ける権利があると認められる者に質問し、又はその事業に関する帳簿書類を検査することができる。』と規定し、税務署職員による質問検査権の一環として、当該法人の取引先等に対するいわゆる反面調査権を認めているところ、ここにいう『必要があるとき』といえるか否かの判断は、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実にかんがみ、反面調査の必要性が認められ、かつ、調査の相手方の私的利益との衡量において、社会通念上相当な限度にとどまる限り、これを権限ある収税官吏の合理的な選択に委ねたものと解するのが相当である(最高裁昭和58年7月14日判決・訟務月報30巻1号151頁参照)。」

ここに掲げられている千葉民商事件上告審最高裁昭和58年7月14日第一小法廷判決は、「最高裁昭和45年(あ)第2339号同48年7月10日第三小法廷決定・刑集27巻7号1205頁参照」として説示しているところからすると、荒川民商事件最高裁決定がその基礎にあるとみてよいと思われる。

他方、荒川民商最高裁決定の射程範囲を丁寧に分析する判決もある。この点、山口地裁平成20年10月1日判決(税資258号順号11044)は、「最高裁昭和48年7月10日決定は、納税義務者が質問調査を拒否した事案に関するものであり、現行所得税法234条1項3号や法人税法154条の反面調査について当然に射程が及ぶものではない。」と判示する。

Ⅱ 税務調査手続の更なる明確化

すると、実定法に定めのない部分について、荒川フォーミュラの適用もない場面でいかに解決するかは、質問検査権規定の解釈に委ねられるといわざるを得ないところである。この点、同地裁は次のように判示する。

山口地裁平成 20 年 10 月 1 日判決(税資 258 号順号 11044)

「税務調査担当職員が反面調査の前に、当該法人に対し、調査の理由や必要性を個別具体的に明らかにすると、取引先との通謀等を行い、あるいは手元の資料の隠匿改ざんなどを行う余地を与えかねないことに照らすと、税務調査担当職員が当該法人に対し、反面調査の前に反面調査を行う旨や反面調査の理由及び必要性を個別具体的に説明することが必要であると解することは困難である。

そうすると、税務調査担当職員の反面調査が国賠法上違法となるのは、〔1〕 具体的事情にかんがみ反面調査を行う必要性に欠ける場合か、〔2〕 当該反面調査が、当該法人ないし反面調査における質問先の私的利益との衡量の観点において、社会通念上相当な限度を逸脱した場合というべきである。そして、反面調査を認めた法の趣旨に照らすと、〔1〕の必要性については、脱税の疑いが認められるような場合はもとより、申告の真实性、正確性を確認する必要がある場合にも認められると解される。また、〔2〕の判断に当たっては、当該法人に対する反面調査の必要性の程度、当該必要性と反面調査で得られるべき情報との関連性、反面調査の態様、反面調査によって失われた当該法人や当該法人の役員等の私的利益（反面調査による信用失墜やそのおそれ、反面調査によって通常知られたいくない情報が国家機関に知られてしまったことなどは、ここにいう私的利益に含まれる。）などを総合的に考慮して決するのが相当である。」

山口地裁が論じるように、荒川民商事件最高裁決定の射程範囲は納税義務者が質問調査を拒否した事案に及ぶと解するのが妥当ではないと思われる。したがって、反面調査の場面において、同決定を適用するのは妥当ではないと思われる。

かような整理の上で、山口地裁判決は、国家賠償法上違法となる場面を次のような 2 つの場合に限定している。

- ① 具体的事情に鑑み反面調査を行う必要性に欠ける場合
- ② 当該反面調査が、当該法人ないし反面調査における質問先の私的利益との衡量の観点において、社会通念上相当な限度を逸脱した場合

なるほど、かような場面では反面調査が違法となるとする見解は、一見すると荒川民商事件最高裁決定の判断枠組みようであるが、それとは別に措定された基準性である。この観点は、荒川民商事件最高裁決定の射程の及ばない領域においては改めて、質問検査権規定等実定法の解釈を通じて違法性を判断すべきとする態度に出たもので、妥当な判断であ

Ⅱ 税務調査手続の更なる明確化

と考える。

そこで、①の論点では、補充性の問題が惹起されることになり、さらに、②の論点では、質問先の私的利益との衡量に加えて、さらに反面調査の前提としてなされている本調査における被調査者の私的利益との衡量を考慮にいれなくてもよいかどうかという問題が惹起される。この点は、①の問題解決に付着するところでもある。

3 補充性要件

反面調査や金融機関調査の補充性については議論がある。

補充性とは、本人の調査を行っても十分な資料が取れないとか、あるいは本人の調査の裏付けが必要な場合に、そのことを要件としてなされるべきとする「補充性要件説」とそのような要件は不要であるとする「補充性不要件説」とに見解が分かれる。

(1) 補充性要件説

補充性要件説に立つ裁判例として、静岡地裁昭和 47 年 2 月 9 日判決(判時 659 号 36 頁)がある。

静岡地裁昭和 47 年 2 月 9 日判決(判時 659 号 36 頁)

「所得税法 234 条 1 項 3 号の調査(いわゆる反面調査)の場合には、その調査の相手方は直接に納税の義務を負うものではないし、また、法により法定資料の提出を義務づけられた者でもないのであるからして、その行使の範囲は、同条項 1、2 号の調査の場合よりさらに厳格に解すべきであり、この場合の質問検査権の行使は、同条項 1 号の納税者の調査の過程において、その調査だけではどうしても課税標準および税額等の内容が把握できないことが明らかになった場合にかぎり、かつ、その限度において可能であると解すべきである。また、反面調査、臨宅調査のいずれにおいても、その調査にあたっては、調査の相手方が要求するかぎり調査理由を開示すべきである。前述の必要性の要件の実効性を担保するためにも、また、質問検査権の行使が任意調査であって調査の相手方の承諾を得てする調査であることからしても(承諾を与えるためには、何を質問し、何を調査するのかが特定されなければ、承諾の与えようがない。)当然のことである。それゆえ、被調査者は、調査理由の開示(合理的必要性の開示)がない場合にはその調査を拒みうる。したがって、その状態でそれ以上税務職員としては、反面調査はもとより臨宅調査をも継続することができないと解すべきである。」

また、京都地裁平成元年 9 月 1 日判決(訟月 37 卷 1 号 202 頁)及びその控訴審大阪高裁平成 2 年 6 月 28 日判決(訟月 37 卷 1 号 197 頁)も、本調査において納税者本人が調査に応じなかったことをもって反面調査が許容されるという立場から判断をしているように思われ

Ⅱ 税務調査手続の更なる明確化

る。

京都地裁平成元年9月1日判決(松月 37 卷 1 号 202 頁)

「税務調査は、具体的事情に照らして客観的な必要性があると判断されるときはこれを行なうことができ、また、納税義務者の取引先に対する質問調査（いわゆる反面調査）を行なうか否かも、質問検査の必要性と納税義務者の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる限り、税務職員の裁量事項であるところ、〈証拠略〉を総合すれば、原告が提出した本件係争各年分の確定申告書は、いずれも所得金額の記載はあるものの、その計算根拠となる収入金額及び必要経費の記載を欠くものであり、被告は昭和 61 年 4 月 9 日以降 7 回にわたりその所属職員を原告方へ赴かせ、税務調査への協力を要請して帳簿書類の提示を求めたが、原告は第三者の立会を求めると調査に協力せず、帳簿書類の提示にも応じなかったことが認められるのであって、これらの事実を照らすと、被告が行なった税務調査には客観的に必要性が認められ、かつ、反面調査を行なったことも社会通念上相当であると認められる。」

(2) 補充性不要件説

これに対して、上記静岡地裁の控訴審東京高裁昭和 50 年 3 月 25 日判決(判時 780 号 30 頁)は、補充性不要件説の立場から次のように判示する。

東京高裁昭和 50 年 3 月 25 日判決 (判時 780 号 30 頁)

「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、申告等の内容、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、調査を必要とする客観的理由がある場合には、同条 1 項各号規定の者に質問し、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ものであり、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、右にいう検査の必要があり、かつこれと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまるかぎり、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され、また、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での法律上一律の前提要件とされているものでないことは最高裁判所の判例(昭和 48 年 7 月 10 日第三小法廷決定、刑集 27 卷 7 号 1205 頁)の示すとおりである。したがって、所得税法 234 条 1 項所定の質問検査を必要とする客観的理由が前記具体的事情によって肯定される限り、その対象者を同条項 1 号所定の納税義務者等に限定するか、または 3 号所定の者にまで押し及ぼすか、その順序、方法をどのように

Ⅱ 税務調査手続の更なる明確化

するか等は前記判例における実定法上特段の定めのない実施の細目的事項にほかならず、当該調査の必要性和相手方の私的利益とを比較衡量し社会通念上相当な限度内である限り、権限ある税務職員の合理的選択に委ねられているものと解すべく、原判決のように 3 号の反面調査が法律上 1 号の臨宅調査等の補充的規定であって、後者の調査が不可能である場合に限り許されるものと解すべきではない。もっとも反面調査の相手方が直接に納税義務を負う者ではないこと等から実施の必要性および方法等に関し、相手方の私的利益を優先させるべき場合があり、右の利益衡量のうえで臨宅調査に比してより慎重な配慮を要するものというべく、したがって社会的相当性の限度内として許容される範囲についても臨宅調査の場合と若干の相違があることは当然であり、原判決の引用する昭和 26 年 10 月 16 日付国税庁長官通達（直所 1-116）も税務当局の自制措置としてこの理を明らかにしているものであるが、右通達が現実には調査を担当する税務職員の行動基準である限り、規定の文言についての合目的的解釈はもとより可能であり、したがって右通達に明示されていない場合であっても、通達の職旨に反しない場合まで当該税務職員の行動を規制する趣旨でないことは明らかである。」

実際問題として、納税者本人の調査が実現できない場合には、反面調査が行われないと納税者の申告内容の確認ができないということになる。

前述のとおり、最高裁判例は、補充性を要件とは考えていない(荒川民商事件最高裁決定参照)。

なお、上記判決が引用する昭和 26 年 10 月 16 日直所 1-116「金融機関の預貯金等の調査について」は、銀行調査の必要性について相当の理由を要求している。

預貯金等の税務調査に対する協力について

(昭 26.10.16 蔵銀第 5,364 号各財務局長宛)

預貯金等の税務調査に関する国税庁の従前の取扱方針（昭和 25 年 4 月 3 日付直所 3-32 号通達）については、昭和 25 年 4 月 4 日付銀総第 52 号により通知したところであるが、これが運用については税務官署側においても右国税庁長官の通達の趣旨が徹底していない等のため預貯金者に対し刺激を与えた面があるやに見受けられるとともに金融機関側においてややもすれば税務官署の必要な調査に対し不当に協力を回避した向があったと思われるところ、最近における貯蓄増強の重要性にかんがみ、今般国税庁長官から国税局長に対し別紙の如き通達が発せられ、爾今預貯金等に対する税務調査は真に已む

Ⅱ 税務調査手続の更なる明確化

を得ない必要最小の範囲に限定されることとなったから、金融機関側においても、適正な税務行政の執行が愈々その重要度を加えつつある現状を考慮し、今後税務官署の調査に対しては、積極的に協力するよう配慮を願いたく、この旨傘下金融機関に至急御移ちよういただきたく、この段命によって通知する。

(別紙)

金融機関の預貯金等の調査について

(昭 26.10.16 直所 1-116 国税庁長官発各国税局長宛)

金融機関の預貯金等に対して所得税法第 63 条(現在は第 234 条)、法人税法第 46 条(現在は第 153 条) その他国税に関する法令に規定する質問、検査権に基いて行う調査については、昭和 25 年 4 月 3 日付直所 3-32 通達「預貯金等の調査について」をもってその取扱方針を支持したのであるが、右通達の趣旨の徹底を欠き預金者を不必要に刺激した向もあるように思われるところ、同通達中の「直接金融機関について調査を行わなければその者について適正な課税又は滞納処分等ができ難いと認められる場合」とは、国税査察官等が裁判官の令状により行う調査の場合を除く外、次に掲げるような場合であることに留意し、今後の調査に当り遺憾なきを期せられたい。

なお預貯金の増強がいよいよ重要であることにかんがみ、普遍的に、個人別の預貯金等の調査を行うようなことは、これを避けると共に、通達の運用につき慎重を期するため、今後預貯金等の調査を行う場合においては、税務署長(国税庁又は国税局の職員の行う調査については、国税庁長官若しくは国税局長又は税務署長)の証印のある書面を調査先の金融機関に呈示するものとする。

1. 犯則事件の調査上必要のある場合
2. 租税滞納の場合において処分上必要のある場合
3. 相続税、富裕税等の課税に関して、調査時の預金残高を確認する等のため必要がある場合
4. 租税の物納若しくは延納又は執行猶予の申請があった場合において、その許否を決定するために必要がある場合
5. 所得税又は法人税の課税標準の調査に当り、所得金額の計算につき必要な帳簿書類がないか、若しくは不備な場合又は帳簿書類がある場合においてもその真实性を疑うに足りる相当の事由がある場合において、その者の業績、事業規模等から見て通常銀行取引があると認められ又は銀行取引のあることを推定するに足りる相当の事由があり、且つ、その銀行取引を調査しなければ取引の事情が明らかとならない場合
6. 所得税法等の規定により金融機関が徴収すべき所得税又は提出すべき支払調書等につき監査上特に必要がある場合

II 税務調査手続の更なる明確化

4 本人の了解

実務上はできるだけ納税者本人の了解を得てから反面調査等が実施されることが多いが、本人の了解は反面調査等の要件であるかどうかが問題となり得る。

北野弘久教授は、「現行法の解釈論としては、法律的に反面調査は納税者本人に対する調査とは一応別個のものであるので…どうしても納税者本人の了解がなければ反面調査をしてはいけないという解釈はただちにでてこない。」とされる⁴。

北野教授の指摘は妥当であると思われる。すると、補充性は要件とはされていないと解されることになるが、このことの根拠が反面調査といえども本質的には納税者本人に対する調査とは別のものであるということにあるとすれば、そもそも、反面調査の要件を論じる場面では、納税者本人の私的利益との衡量は論点外に位置付けられることになることになろう。

5 守秘義務との関係

ところで、反面調査先で守秘義務が問われることが想定される。すなわち、反面調査の際に、対象者に向かって別の調査において必要となったので、その調査先の取引関係を確認するためといって調査協力を求める場面で、本来の納税者の調査を実施している一環として反面調査を実施する旨を明らかにすることが考えられる。

反面調査先の協力を得るために、通常の反面調査の場面で本調査の納税者名を開示してしまうとすれば、そこでは、本調査が実施されているという秘密を反面調査先に漏洩してしまうことになるのではないかと、そのことが守秘義務に反しないかという問題が惹起される。

一般の反面調査の際にかような守秘義務違反になるおそれのあるようなやり取りはしないこととしていたとしても、得意先(売上先)が一軒しかない反面調査先に売上先との取引内容を調べていることが見えてしまえば、その瞬間に本調査が行われていることが明らかになってしまったり、狭い業界の中ではかような問題はいくらかでも考えられる。すると、前述のように、調査がなされていることが明らかになることによって取引関係に悪影響を及ぼすことがある可能性もあることからすれば、それが問題視されることは素直に考えてあり得ないことではないし、信頼関係等への影響以前にここで問題としたいのは、守秘義務違反のおそれがあるのではないかということである。

どのような理由、糸口で本調査の存在が明らかにされてしまうかが分からないことを考え、慎重の上にも慎重に本調査が実施されていることを感づかれないようにするという配慮の上で反面調査が実施されているといえたとしても、銀行等に対する金融機関調査の場面ではどうであろうか。金融機関調査において、稟議書等の各種部内資料やマイクロデータ、コムフィッシュデータ等の電磁的記録の開示を求める際に、金融機関には本調査の納税者名を明らかにするのであるから、その瞬間に本調査が実施されているという重要な情

⁴ 北野・前掲注2、401頁。なお、北野教授は補充性要件説に立つ。

Ⅱ 税務調査手続の更なる明確化

報が金融機関側に示されることになるのである。

もともと、金融機関には守秘義務が課されているから漏洩のおそれはないと考えられるが、守秘義務違反の問題において、漏洩先に守秘義務が課されているか否かは問題とはならないとする通説に従えばここで税務職員が守秘義務から解除されるわけではないのである。調査が行われているか否かという情報を入手し得ない立場にある金融機関にかかる情報を伝えることは国家公務員法上あるいは租税法上の守秘義務に反するおそれがあるといわざるを得ないのである。

そもそも、守秘義務違反のおそれを理由に本来の納税者の調査であるのか、あるいは反面調査であるのかが明らかにされないことは問題が多いといわざるを得ない。

守秘義務を必要以上に拡張して理解することは妥当ではなく、守秘義務は形式秘実質秘複合説によって判断することが妥当であると考ええる。

Ⅲ 税務調査における税理士の役割

ポイント

- ・ 税理士の税務調査への積極的関与
 - 税務調査の税理士立会権
 - 税理士による税務調査の適法性のチェック
 - 税務調査協議会の創設（税務当局と税理士との間での調査手続に関する継続的協議）

1 税務調査の税理士立会権

質問検査権行使が適正な納税義務の実現のために行われるものであるとするならば、「申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする」税理士の使命とするところと同じベクトルを向いていることになろう(税理士1)。

税務調査が当該職員に付与された質問検査権の行使に基づくものであるとしても、かかる質問検査権行使が適法に行われるかどうかを担保するための制度として税理士制度を再整理することは可能であろう。

けだし、シャープ博士は、「もし、単にえこひいき、または寛大を得るために交渉するのではなくて、納税者の代理を立派につとめ、税務官吏をして法律に従って行動することを助ける積極的で見聞の広い職業群が存在すれば、適正な税務行政はより容易に生まれるであろう。また引き続いて適正な税務行政を行うためには、納税者が税務官吏に対抗するのに税務官吏と同じ程度の精通度をもってしようとするれば、かかる専門家の一団の援助を得ることが必要である。」とし、「弁護士および公認会計士が、税務官吏に対して現在よりもはるかに多く納税者を代理するようになることは望ましいことである。法律の詳細かつ明確な規定の下における客観的課税は、訓練された英知を必要とする。これらの専門家団のサービスが十分に利用できないとすれば、納税者は、税務官吏の避け得られない誤謬に対して、その地位を適当に保持することが不可能となるであろう。」と勧告している¹。

ここでは、税理士制度を納税者支援制度と位置付けたものにほかならない。このような税理士制度の沿革からすれば、税務調査において適法な税務調査が実施されているかどうかの税理士によるチェックを通じて、納税者の権利が侵害されることのないように税理士が働くことが要請されることになろう。

¹ シャープは、「現在では、納税者はその希望により、友人またはその他の個人に代理してもらっても差し支えない。税務代理士の認可を受けなければならないのは、人が代理業に従事する場合に限られる。特別な場合に納税者を個人的立場において援助するというこの能力は存続せらるべきである。そうでないと、特に税務行政の現状に鑑み、納税者による異議の申立ては多くの場合、あまりにも費用がかかることとなる。しかし結局、税務行政が改善せられ、より専門化し、かつ階級としての税務代理士の能力の堅実性が保証されるようになれば、納税者代理をその階級に限定することがおそらく望ましいことになるであろう。少なくとも、このことは納税者のためになされる訴願の取扱いに関して然りである。」とも勧告している。この立場は当然ながら、今日的には税理士である。

Ⅲ 税務調査における税理士の役割

これまで税理士資格を有しない税務調査への立会いは排除されてきたが、その理由としては、おおむね次の3つの考え方によるものであった。

- ① 守秘義務の課されていない第三者が調査に立ち会うことによって納税者の取引先や従業員等の秘密が漏洩するおそれが国家公務員法あるいは租税法上の守秘義務に反するおそれがあるとするもの²
- ② 法律に規定のない税務調査の仔細の事柄については、合理的な税務職員の裁量に委ねられるとするもの(荒川民商事件最高裁決定)³
- ③ 税理士資格を有しない者が税務調査に立ち会うことは税理士法に反するおそれがあるとするもの⁴

しかしながら、秘密の漏洩先に守秘義務が課されているか否かは守秘義務違反の要件ではなく、むしろ、漏洩先が秘密を知り得る権限を有する者かどうかで判断されるべきであるから(①の見解の修正＝①⁵)⁵、かような意味で構成し直し、税理士には依頼人の取引関係全般について知り得る権限を有すると解釈できるとすれば、税理士による立会いのみが許容されると考えることが可能となる。この点は①⁶及び③の両面から支持される考え方である⁶。また、②については、前述のとおり、税理士が依頼人である被調査者に対して税務調査の意義を説明するなどすることにより調査の円滑な進行に資することが想定されることからすれば、そこに税理士を排除する積極的理由はない。

事実上立会権が税理士にあるという認識が共有されていると思われるところではあるが(税理士2①一)、この点について、上記の見地から税理士のみ立会権がある旨の解釈通達を発遣することが望まれる。すなわち、税務署長の裁量による②のルートで、原則的に税理士に立会いを認めることを内部職員に通達し均一的行政を担保すべきではなからうか。

しかしながら、場合によっては、税理士が調査に協力的ではないというような個別的問題が生じた場合に⁷、税理士会と税務当局間に、例えば「税務調査協議会」といったテー

² 長野地裁平成5年11月25日判決(税資199号909頁)など参照。

³ 最高裁昭和48年7月10日第三小法廷決定(刑集27巻7号1205頁)。

⁴ 福岡高裁那覇支部平成8年1月25日判決(税資215号75頁)など参照。

⁵ この点については、酒井克彦「租税法上の守秘義務を巡る法的問題(下)―税務調査における守秘義務問題を中心に―」税務事例44巻5号〔掲載予定〕参照。

⁶ ①と③の両面から第三者の立会排除を論じる例として、和歌山地裁昭和55年2月4日判決(税資110号149頁)は、「第三者の立会いは、税務職員の守秘義務及び非税理士に税理士業務を容認することになり税理士法違反の疑いを生ずることから、これを認めることはできない」とする。

⁷ 例えば、税理士(原告・控訴人)が、熊本西税務署員や宇土税務署員らによる違法な職務行為によって、V株式会社他1社との各税務委任契約に基づく税務代理権を侵害されるとともに、両社が同契約を解除するに至り、契約を破壊された旨主張して、同契約に基づく3年間の顧問料540万円の70%である378万円及び原告の信用を毀損されたことによる非財産的損害として300万円の合計678万円の損害につき、国家賠償法1条1項に基づく損害賠償を請求した事案がある。大阪高裁平成17年3月29日判決(税資255号順号9978)は、「税理士は、税務に関する専門家として、独立かつ公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする職業人であり(税理士法1条)、そのような見地からすると、税理士は、税務代理に関する委任契約を締結した納税義務者が課税庁の質問検査権を行使されるに当たり、納税義務の適正な実現に資するべく、その現場に立ち会い、検査の対象となっている納税義務者のすべき主張・陳述について代理・代行することができることは当然であり、望ましいことでもある。そして、そのような立場に自覚的な税

Ⅲ 税務調査における税理士の役割

ブルを設け、具体的な事例から調査立会いが否定されるケースを協議し、これを通達化して共有するという仕組みを構築することなども考えられよう。一種のアグリーメント方式による爾後の類似事例のための紛争予防方法である。

2 税理士による税務調査の適法性のチェック

シャープ勧告は、「納税者が一旦申告書を提出すれば、申告納税の自発的に行われる仕事は終了し、税務署の仕事が始まる。納税者が申告納税の責任を正しく履行する限り、税務署の負担は軽減される。いかなる所得税においても経験することであるが、納税者の協力が落ちるのを防止する必要上、申告書の照合調査に絶えず目を配っていなければならない。申告書の敏速かつ効果的な調査は、違反に対する罰則の適用によってそれが裏付けられていけば、納税者の高度の申告納税をもたらすであろう。それ故、正当な所得税の税務行政には広範な調査計画が絶対必要である。しかし、その調査の目的なり結果は、正しい税金の客観的査定といった方向へ間違いなく持っていかなければならない。正直な納税者には、不正直な者がその不正直によって利益することができないという保証が与えられなければならない。調査官が遅かれ早かれ脱税者を見つけ出し、彼が自分の税額の全部と非行に対する罰を必ず受けるということが正直な納税者のために保証されなければならない。」としている⁸。

的確な税務調査により不正を発見することは、他の納税者に保証されるべきものであるという立場である。かような思想は、税務調査を公平に実施し、決して税務当局の恣意によってなされるようなものであってはならないという考えにつながり得るもので、極めて意味の深い勧告ではなからうか。

このような視点で税理士に独占的な税務調査立会権を認めるとすれば、これまでの「依頼者—税理士」という関係から脱却して、「依頼者を含む納税者全体—税理士」という関係を前提とした議論が求められることになる。このような整理からは、税務支援の意味がより強調されることにもなる。

この文脈では、税理士は顧問先納税者の申告の適正性を指導するのみならず、税務当局による税務調査の適法な執行のチェックや、資料情報の提出など他の第三者の協力を指導することをも含めて、申告納税制度の下における納税義務の適正な実現を目指すことになる。

理士であるほど、課税庁が税理士の立会いなしにする質問検査権の行使に警戒的になることは容易に想定されるとともに、本件における控訴人もそのような立場から本件税務署員らに対応したものと認められ、その心情には理解できるものがある。

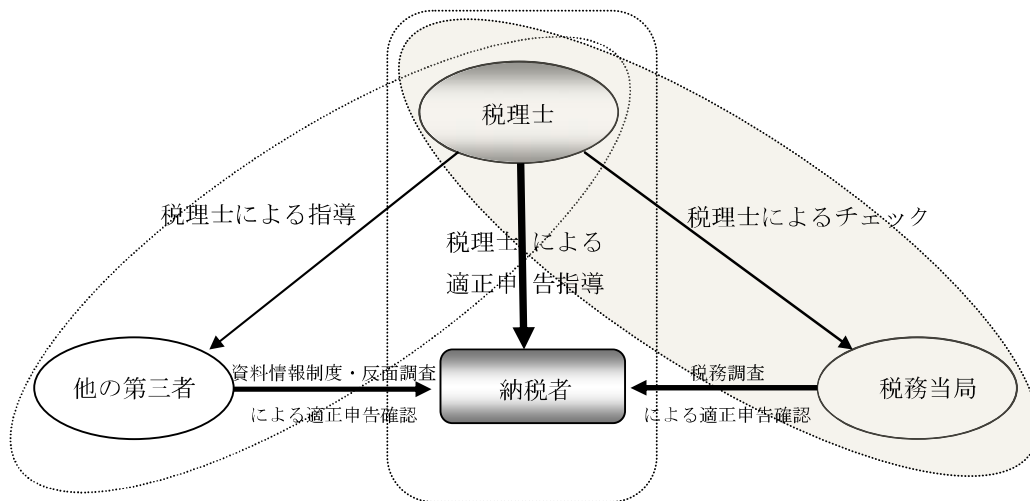
そして、既に説示したとおり、本件の無予告調査の正当性には相当の疑問があることなどからすれば、本件における控訴人の対応には全く理由がないとはいえないが、本件税務署員らに違法行為・違法事由があったとまでは認め難いことからすれば、結局、控訴人の本訴請求は排斥するほかはない。」と判示している。原審神戸地裁平成16年2月26日判決(税資254号順号9572)においても税理士の主張は排斥されている。

⁸ REPORT ON JAPANESE TAXATION BY THE SHOUP MISSION, 8.27.1949, Vol4, APPENDIX D, D 節第5款 a.

Ⅲ 税務調査における税理士の役割

かような立場での役割を期待することができるのは、税理士が「公正な立場」に立つ租税専門家であるからである。税理士は「公正な立場」から「納税義務の適正な実現を図ることを使命とする」専門家であるということである(税理士 1)。税務職員と納税者の意見に沿わないところに公正な課税が所在することもある。すなわち、ときとして、税務職員と納税者が手を結ぶことがあるかもしれない。「中立な立場」であれば、同じ方向を向いている税務当局と納税者との間に入って、当然ながら、それらの意向に沿った結論を導くことになるだろうが、税理士に求められるのは「中立な立場」ではない。税務当局の指摘事項が適正でない場合には、税理士は公正な見地から結論を示す役割を担っていると考えるべきである。より具体的にいえば、租税法主義からみて疑義のある税務当局の指導があった場合に、納税者がそれに従う意向をみせたとしても、税理士には、かかる指導を「適正」というスクリーンにかけた上で助言する公正さが要請されているのである。

〔図表 1〕



(注) この図は、税理士制度が適正申告にいかに関わるかという点についてのイメージとしての全体像であるから、他官庁による資料情報制度など、直接税理士が指導等を行う対象に入らない領域は除外している。また、税理士に依頼することを選択しない者あるいは依頼をすることができない低所得者等の問題は別に議論を要する。

3 本調査と反面調査

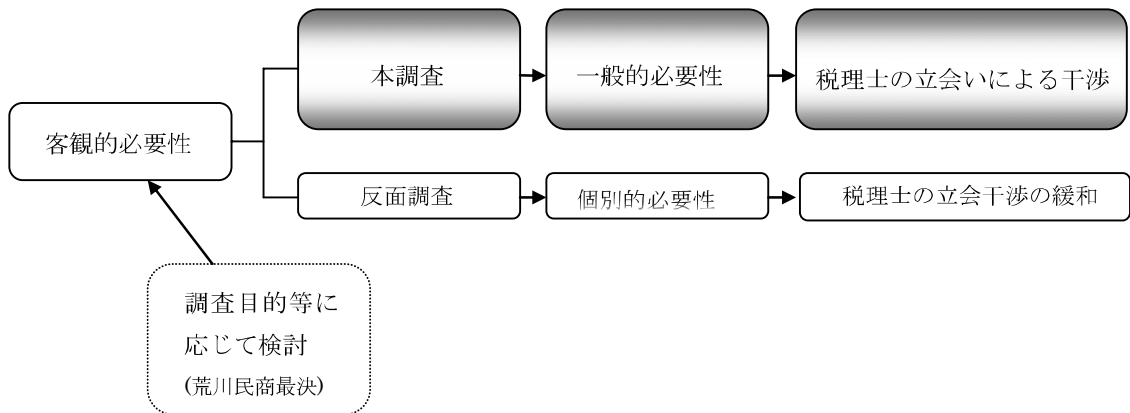
税務調査の必要性については、一般的必要性で足りるが故に税理士に立会いの機会を保証することが重要であると思われる。すなわち、調査立会いの理論構成は、①税理士には守秘義務があるから秘密が税理士に漏洩しても税務職員が守秘義務違反に問われないとい

Ⅲ 税務調査における税理士の役割

う構成ではなく、税理士には委嘱上の情報アクセス権があるから、かかる権限を有する者に対して情報が漏洩されても税務職員が守秘義務違反に問われることがないというかたち構成し直し、②さらに、税理士法への抵触論との抱き合わせで整理すべきであろう。このような理論的整理を背後に、通達の上で税務署長の裁量判断の形として、原則として、税務行政において税理士の立会権を確立することとし、個別の事情には柔軟に対応できるような制度設計を用意することを提案したい。

なお、荒川民商事件最高裁決定は、調査目的等に応じて調査の必要性を検討する態度を示していること。反面調査がそもそも被調査者本人の申告内容についての説明義務からは導出できない調査受忍義務を負わせていることからすれば、かかる必要性は個別的必要性のレベルまで求められると解するべきではなかろうか。他方、かような比較的にみである種狭い必要性論によって実施される調査であるが故に、反面調査においては、調査権限の発動が制限されておりかかる観点から税理士の立会権を通達において明定することまでは要しないように思われる。もっとも、この点についてもアグリーメントにより更に詳細な取り決めがなされることによって安定的なコンフリクトのない税務調査が実施されていくのではなかろうか。

〔図表 2〕



荒川民商事件最高裁決定は、旧所得税法 234 条の質問検査権規定にいう「必要があるとき」の解釈を客観的必要性によるべき旨論じている。この客観的必要性とは決して税務署長の恣意に流れるようなことがあってはならないという意味であると理解し得るが、かかる客観性が一般的なものであってよいという点を尊重することと税理士による干渉が要請されることとは接合せやすいように思われる。反面調査の場面では被調査者(反面調査先)の擁護のためにも事前通知が必要との意見もあるが、本調査における被調査者との間の口裏合わせを防止するためには事前通知までを求めることは難しいということで平成 23 年の

Ⅲ 税務調査における税理士の役割

国税通則法改正では反面調査の際の事前通知が法定化されなかったのであろう。もっとも、前述のとおり反面調査先にいわゆる横目調査や悉皆的調査を実施してよいということはないから個別的必要性の範囲での調査実施に制約されることになる⁹。そうであれば、税理士の立会干渉がある程度緩和されることには理由があるように思われる。

4 税務調査協議会の創設

税務調査の手続、税理士の立会いに関する諸事項については、継続的に税務当局と税理士会との間で協議会を設け、手続的整備のソフトローによる充実を図ることを提案したい。

例えば、以下のようなケースを税務調査協議会事項として議論をした上で、税理士の立会権が排除される場合とはいかなるケースかというような事例提案形式を採用し、その結果を通達化するなどの方法により、コンフリクトの少ない税務調査実施への努力をする仕組みを構築することを検討してはどうか。

アグリーメント形式による個別照会手続の創設である。

これも、税務調査に係る法律の規定のない仔細の項目についての税務署長の合理的裁量についての予測可能性を事前の協議によって担保しようとする提案の1つである。

※ 本坊事件(注)を素材とした提案

神戸地裁平成 16 年 2 月 26 日判決(税資 254 号順号 9572)

大阪高裁平成 17 年 3 月 29 日判決(税資 255 号順号 9978)

(注) 本件は、税理士である原告(控訴人)が、熊本西税務署員や宇土税務署員らによる下記主張の違法な職務行為によって、V株式会社他1社との各税務委任契約に基づく税務代理権を侵害されるとともに、両社が同契約を解除するに至り、契約を破壊された旨主張して、同契約に基づく3年間の顧問料540万円の70%である378万円及び原告の信用を毀損されたことによる非財産的損害として300万円の合計678万円の損害につき、国家賠償法1条1項に基づく損害賠償を請求した事案である。

原告は、熊本西税務署員及び宇土税務署員の違法な職務行為として、原告が税務委任契約を締結している2社に対して、原告が遠方に居住しているため調査立会いが困難であると知りながら、事前通知のない税務調査を行ったこと、調査の際、税理士の代理権を無視する発言を行ったこと、調査を不当に打ち切ったこと、調査理由を開示しなかったこと、納税者である2社に対し脅迫的言辞を行ったこと、調査の際、承諾なく建物内に入内することを容認しなければならないような威勢を示したこと等を主張していた。

⁹ 実務的には、例えば、昭和26年10月16日付け国税庁長官通達(直所1-116)「金融機関の預貯金等の調査について」では、「銀行取引を調査しなければ取引の事情が明らかとならない場合」などが要件とされている。

Ⅲ 税務調査における税理士の役割

「税理士は、税務に関する専門家として、独立かつ公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする職業人であり（税理士法1条）、そのような見地からすると、税理士は、税務代理に関する委任契約を締結した納税義務者が課税庁の質問検査権を行使されるに当たり、納税義務の適正な実現に資するべく、その現場に立ち会い、検査の対象となっている納税義務者のすべき主張・陳述について代理・代行することができることは当然であり、望ましいことでもある。そして、そのような立場に自覚的な税理士であるほど、課税庁が税理士の立会いなしにする質問検査権の行使に警戒的になることは容易に想定されるとともに、本件における控訴人もそのような立場から本件税務署員らに対応したものと認められ、その心情には理解できるものがある。

そして、既に説示したとおり、本件の無予告調査の正当性には相当の疑問があることなどからすれば、本件における控訴人の対応には全く理由がないとはいえないが、本件税務署員らに違法行為・違法事由があったとまでは認め難いことからすれば、結局、控訴人の本訴請求は排斥するほかはない。」

Ⅲ 税務調査における税理士の役割

【参考議論 4】 税務調査における立会いの許諾

1 立会排除の理由

一般に、税理士以外の第三者の立会いは税務当局によって排除されるが、その立会いを拒否する理由としてこれまで訴訟に現れた議論を前提とすると、おおむね次の 3 点を挙げることができよう。

- ① 公務員あるいは租税法の守秘義務違反のおそれ
- ② 税理士法違反のおそれ…税理士業務を資格のない者が業として行うことの禁止
- ③ 調査手続に関する税務職員の裁量

2 守秘義務違反のおそれと立会排除

これらのうち、特に、守秘義務の見地から立会排除が論じられる事案が多いように思われる。

ある特定の団体の会員ら 10 数名が同席し、テープレコーダーを用意していた実地調査の場面において、税務職員がかかる同席者の立会いを排除要求をし、これが受け入れられなかったことから、税務署長が、帳簿書類の確認ができなかったとして青色申告承認取消処分を行った事例として長野地裁平成 5 年 11 月 25 日判決(税資 199 号 909 頁)がある。

長野地裁平成 5 年 11 月 25 日判決(税資 199 号 909 頁)

「帳簿書類についての調査の過程で被告所部係官から質問がされ、その際取引先に関する質問がされる可能性がありうることを考慮すると、第三者の立会いを認めただうで調査をすることは守秘義務違反のおそれがあるといえるから、本件の場合、〇〇係官が守秘義務違反のおそれがあることを理由に立会人がいない状態でなければ調査できないとの態度を取ったことに合理性を欠く点はなく、むしろ、これに対して原告が立会人の都合が悪いことを理由に右の 1 月 11 日の調査を拒否し、その後の調査についても立会いのもとでの調査を要求し続けた以上、原告はいわれなく調査に応じなかったものと評価せざるをえない。」

このように長野地裁は、守秘義務の見地から立会人を排除する。
そのほか多くの事例がある。

東京高裁平成 7 年 7 月 19 日判決(税資 213 号 181 頁)

「税務調査に際して、第三者の立会を許すべきかどうかを定めた法令の規定はなく、したがってこれを認めるかどうかは、調査に当たる税務職員の判断に委ねられているも

Ⅲ 税務調査における税理士の役割

のと解される。そして、調査を受ける立場にある控訴人が立会人の同席を望んでいる以上、被調査者自身との関係で守秘義務が問題とされることはないとの限度では、控訴人の主張もそれなりの根拠がないではない。しかしながら、本件の税務調査は、控訴人の所持する帳簿や伝票等の呈示を求めているものであるから、当然に控訴人の取引先に関係する事項にも調査が及ぶことは明らかである。取引先の秘密も保護されなければならないことはいうまでもなく、第三者である控訴人がこれを放棄することができないことも自明の理であるから、この点で税務職員に守秘義務があることは十分予測されるところである。本件において、税務職員が守秘義務を理由に立会人の退席を求めたことが違法な措置であったとすることはできない。」

大阪地裁平成 2 年 4 月 11 日判決(判時 1366 号 28 頁)

「被告の部下職員は、原告が要求する民主商工会事務局員の立会いを認めることは、原告の得意先との関係において公務員の守秘義務に違反するおそれがあり、また、税理士法違反の行為を容認する結果となると判断して、右第三者の調査への立会いを拒絶したことが認められ、その措置に被告の部下職員が有する裁量権を逸脱・濫用するなどの違法の点があったとは認められない。」

第 73 回国会参議院大蔵委員会(昭和 49 年 11 月 13 日)において、安川七郎国税庁長官(当時)は、「納税者御本人が、私のこれこれは開示してもいいという、まあ承諾といえますか、そういうものがありました場合に、解除されるべき私どもの守秘義務は、ただいまご説明いたしました第 1 点の部分〔筆者注：納税者自身のプライバシー〕、こういうふうになるうかと、私は今考えるわけでございます。第 2 の、取引関係にある方の秘密あるいは私ども内部の業務上の秘密というようなことは、当然には解除されない、かように考えております」と述べている。このように、取引関係者の守秘義務は本人の承諾によって解除されないという態度がこれまでの当局の一貫した見解である。

ところで、税務調査における納税者等の協力の確保という点から税務行政の適正な執行を確保しようとしたところに税務職員の加重な守秘義務規定の存在理由を見出すことも可能であり、そうであるとするならば、かかる税務行政の適正な執行を確保する点で不都合がない限りにおいてはこれを一定程度解除することも許されるということになる。

東京高裁平成 9 年 6 月 18 日判決(訟月 45 巻 2 号 371 頁)

「所得税法 243 条の規定の趣旨に照らせば、所得税に関する調査に携わった税務職員が当該調査によって知り得た納税者ないし第三者の秘密に属する事項であっても、むし

Ⅲ 税務調査における税理士の役割

ろこれを開示することが、所得税を適正かつ公平に賦課徴収し、税務行政の適正な執行を確保するという法の目的を達成するために必要であり、かつ、右納税者ないし第三者の秘密保持の利益との衡量において社会通念上相当であると認められる場合においては、その限度において、右の守秘義務は解除されるものと解するのが相当である。」

このように解さなければ、税務調査の段階で、取引先の情報など被調査者たる納税者以外の者のプライバシー等が納税者に分かってしまうことがあるとしても、それは調査事務の執行上一定程度守秘義務が解除されることが許容されることになる。そうでなければ事実上、税務調査は実効性のないものになるからである。

さて、ここで守秘義務として守られる秘密について考察すると、そもそも、立会いが排除されたとしても、被調査者たる納税者に対して、税務調査の段階で様々な取引上の秘密にわたる事項が明らかになりはしないのであろうか。当該納税者が知らなかった事項で取引先に関する情報が漏れるおそれはないかという素朴な疑問が惹起される。一例を挙げれば、「取引先が4年前からこの商品を取り扱っているのになぜ昨年まで取引していなかったのですか」などという質問が1つあれば、納税者がそれまで知らずにいた取引先の情報が漏洩してしまうし、かようなことが想定しづらいとしても、反面調査先で本調査が実施されているという情報が伝わってしまうことも想定され得る。かような例はいくらでも想起し得るのではなかろうか。かかる情報漏洩について、当然ながら被調査者たる納税者や反面調査先に守秘義務が課されているわけではない。にもかかわらず、なぜ、立会いの場面でのみ守秘義務違反のおそれを強調するのかという疑問も湧いてくるのである。

このような疑問に対して、福岡地裁平成13年3月27日判決(税資250号順号8863)は、当該納税者が取引先の秘密を他に漏らすことが民事法上の不法行為を構成するという見地から論じている。

福岡地裁平成13年3月27日判決(税資250号順号8863)

「原告は、納税者の秘密については、納税者自身が第三者の立会いを望んで秘密の開示を容認しているのであり、守秘義務は問題にならない、また、納税者の取引先の秘密については、税務調査に税務職員と納税者だけが立ち会った場合でも、納税者には守秘義務はないのであるから、税務調査の過程で納税者に明らかになった取引先の秘密は第三者に漏れるおそれがあり、税務調査に第三者が立ち会うことによって初めて生じる問題とは考えられないし、仮に第三者の立会いによって税務職員の守秘義務との関係で問題が生じるとしても、正当な職務行為に基づくものであるから、違法性が阻却されると主張する。しかし、納税者自身の秘密については、確かに納税者自身が第三者の立会いを望んで秘密の開示を容認しているのであるから、守秘義務は問題にならないと解す

Ⅲ 税務調査における税理士の役割

る余地もないではないが、取引先の秘密については、納税者が取引先の秘密を第三者に漏らすことが民事上の不法行為に当たりうるものであることはいうまでもないし、まして、税務調査の過程で取引先の秘密が税務調査に関係のない第三者に漏れることになれば、税務職員の守秘義務に抵触しうることは明らかである。」

この判断は、控訴審福岡高裁平成 14 年 5 月 10 日判決(税資 252 号順号 9120)においても維持されている。このように民事法上の不法行為を持ち出して構成するのであれば、税理士以外の第三者による立会いも民事法上の解決によるべきということにもなることを考えると、必ずしも説得的であるようには思えない。

しかしながら、ここで注意をしたいのは、上記長野地裁判決の控訴審東京高裁平成 7 年 12 月 11 日判決(税資 214 号 715 頁)が、「第三者の立会いを認めるか否かの判断は、…諸般の事情を考慮して税務職員が合理的な裁量の範囲内で決定すべきものであって、守秘義務の点のみが問題とされるものではないし、守秘義務の点についてみても帳簿書類の書き写し作業に立会いを認めることによっては、秘密の漏洩の恐れがないなどということもできないから、控訴人の右の主張は採用できない」と論じているところである¹⁰。

東京地裁平成 8 年 4 月 26 日判決(税資 216 号 254 頁)

「税務職員と異なり守秘義務を負わない一般私人がその内容を聞知することになり、調査を受ける納税者の取引先等の営業上の秘密を守るという守秘義務を定めた法の趣旨が実質的に損なわれる事態が、税務職員の質問検査を契機として生ずるおそれがあり、税務職員としての守秘義務が納税者の要請の故に免除されるものでもないから、税務職員がこうした事態を考慮して、調査に関係のない第三者の立会いを拒否したとしても、これは税務職員の裁量にゆだねられた権限の範囲内の行為であるというべき」

控訴審東京高裁平成 10 年 3 月 18 日判決(税資 231 号 18 頁)も原審判断を維持している。

これらに限らず、太宗の判決は、守秘義務違反のおそれを招来するような事態を避けるべく調査を進行させることが、税務職員の合理的な裁量の範囲内にあるというロジックによって構成していることが分かる¹¹。

また、守秘義務違反のおそれが未だ抽象的あるいは観念的なものにすぎないとの批判が

¹⁰ 上告審最高裁平成 8 年 9 月 13 日第二小法廷判決(税資 220 号 657 頁)は原審を維持し請求を棄却している。

¹¹ 例えば、高松高裁平成 15 年 1 月 10 日判決(税資 51 卷 1 号 153 頁。判例解説として、酒井克彦『ブラッシュアップ租税法』349 頁以下(財経詳報社 2011))、大阪地裁平成 19 年 11 月 16 日判決(税資 257 号順号 10827)など参照。

Ⅲ 税務調査における税理士の役割

あったとしても、裁判所はこのような構成によってかかる主張をかわしている。

そうであるとすれば、調査の立会排除における守秘義務の問題はいわゆる税務調査における税務職員の合理的な裁量問題に包摂されているといえよう。すると、一般人に守秘義務が課されていないことは守秘義務違反のおそれの「程度の問題」となり、税理士には守秘義務が課されていることからすれば、国家公務員法上の守秘義務や租税法上の守秘義務違反のような事態となるおそれが相当程度軽減されているし、税理士の立会いは、自発的納税協力を求める租税行政秩序の維持の観点からも望ましいところであるので、ここには法的問題はないということになる。

金沢地裁平成 3 年 5 月 7 日判決(シュト 360 号 15 頁)

「一般に、税務担当職員は、租税の公平確実な賦課徴収を実現するため、納税者からの申告がない場合、あるいは申告が適正になされていないと認められる合理的疑いが存する場合には、課税処分を行うか否かを判断するため、当該納税者その他一定の者に対して質問し、又は帳簿書類その他の物件を検査することができる(所得税法 234 条)ところ、前記認定事実によれば、原告は申告すべき所得を有していると推測するに足りる合理的疑いが存在していた(現に、原告自身、本訴において、申告すべき相当額の所得が存していたことを自認しているのであって、単に原告の所属する民商へ打撃を与える目的で調査に着手したものと認めることはできない。)と認められるから、被告が原告の所得を調査すべく、質問検査権を行使したことは、適法というべきである。

しかして、右質問検査権行使の範囲、程度、時期、場所等の細目については、質問検査の必要と納税者の利益とを衡量して社会通念上相当な限度にとどまる限り、当該税務担当職員の合理的な裁量に委ねられていると解される(最高裁昭和 48 年 7 月 10 日第三小法廷決定・刑集 27 卷 7 号 1205 頁参照)のであって、納税者から調査理由を開示すべきことを求めたり、第三者の立会いを求める権利を肯定すべき法令上の根拠を欠く以上、調査の具体的理由を明らかにしないまま調査に入り、あるいは守秘義務(所得税法 243 条、国家公務員法 100 条)の存することを理由として調査の際に第三者の立会いを拒絶することは、右裁量権の範囲を超えるものではないというべきである。」

岡山地裁平成 11 年 10 月 6 日判決(税資 244 号 1073 頁)

「被告の係官が、…原告宅を訪れた際、原告は、民商関係者を立ち合わせ、被告の係官が、守秘義務の関係で第三者の立会いがある場合には税務調査は進められない旨説明し、第三者の立会いのない状態で帳簿書類等を提示するよう説得したにもかかわらず、原告は、これに応じないで、民商関係者の立会いのもとで調査を進めるよう繰り返すのみで、調査に協力する態度は一切窺われなかったし、その後も、第三者の立会いなしに

Ⅲ 税務調査における税理士の役割

帳簿書類等を提示することを承諾せず、被告の係官が、原告の翻意を期待して、何度も、第三者の立会いのない状態での帳簿書類等の提示を説得したにもかかわらず、原告は、これを拒否し続け、最終的には、仕入金額の明細書、請求書及び領収書の一部のみを提示したが、調査に必要な帳簿書類等のすべてを提示することは拒否したのであるから、被告の係官が直接原告から帳簿書類等の提示を受けて調査することを断念したのもやむを得なかったものと認められる。したがって、被告は、経費等を具体的に把握して、原告の所得金額を実額で把握することを諦めざるを得なかったのであるから、推計の必要性があったと認められる。」

この点、原告は、民商関係者の立会いさえ認められれば調査に協力する意思であり、被告係官が原告宅を訪問したとき、所得金額の計算に必要な書類等は揃っていたのであるから、被告が民商関係者の立会いを認めれば、少なくとも、売上額及び仕入額については実額の把握が可能であり、経費についても証拠のあるものは認めることができたはずであると主張している。

これについて、岡山地裁は、「所得税法 234 条 1 項の規定は、所得税について調査の権限を有する税務署等の係官において、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、被調査者の事業の形態等諸般の具体的事実にかんがみ、客観的な必要性があると判断される場合には、調査の一方法として、同条 1 項各号に定める者に対し質問し、又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、右必要と相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる限り、これを権限ある税務署等の係官の合理的な選択にゆだねたものと解するのが相当である」として、最高裁昭和 58 年 7 月 14 日第一小法廷判決を引用した上で、調査の方法や必要性の判断における係官の合理的選択を認めている。

IV 参考資料

1 荒川民商事件上告審最高裁昭和48年7月10日第三小法廷決定・刑集27巻7号1205頁

主 文

本件上告を棄却する。

理 由

1、弁護人上田誠吉、同池田輝孝、同秋山昭一、同澁田幹雄、同西嶋勝彦、同福田拓、同鶴見祐策の上告趣意（昭和46年4月30日付上告趣意書記載のもの。）第1点について所論は、原認定にそわない事実関係を前提とする違憲（11条、13条、14条、15条、21条、31条）の主張および訴訟手続に関する単なる法令違反の主張であって、適法な上告理由にあたらぬ。

2、同第2点について

所論のうち、所得税法234条1項、242条8号の規定が不当な拡大解釈と濫用の可能性を有する条項であり、質問検査に対する不協力がすべて所定の重刑の対象とされていることは不合理であるとして右規定の違憲（31条）をいう点は、右規定の不当解釈と濫用を招来すべき危険性が右規定上明白に存するものとは認めがたく、また、質問検査制度の趣旨目的にてらし、同法242条所定の刑が著しく不合理、不均衡であるとも認められないから、所論の前提を欠き、所論のうち、調査目的を達するについて他に可能な調査手段が存する場合には質問検査は許されないと解すべきであるとして違憲（31条）および法令解釈の誤りをいう点は、実質は所得税法の前記規定の解釈に関する単なる法令違反の主張に尽き、いずれも上告適法の理由とならぬ。

3、同第3点について

所論は、質問検査権の行使は明白かつ現在の必要性の存在を要件としなければ許されないとしたうえ、被告人に対する本件質問検査は差し迫った必要もないのに、事前の通知もなく、かつ調査の理由および範囲を明白に示すことなく行なわれようとしたものであり、いまだ適法な質問検査の着手にいたらなかったものであるとして違憲（31条、35条、38条1項）および法令解釈の誤りをいうが、実質はすべて所得税法の前記規定の解釈に関する単なる法令違反、事実誤認の主張であり、適法な上告理由にあたらぬ。

4、同第4点について

所論のうち、所得税法の前記規定の違憲（35条1項、38条1項）をいう点は、実質は前記規定の解釈に関する単なる法令違反の主張であり、また、前記規定の犯罪構成要件としての不明確性を主張して違憲（31条）をいう点は、右規定の文言の意義は後記10、において示すとおりであってなんら明確を欠くものとはいえないから、その前提を欠き、適法な上告理由にあたらぬ。

5、同第5点について

所論は、所得税法の前記規定は、「当該職員」の範囲を定める法令が存せず、白地刑法を許容する結果となるとして右規定の違憲（31条）をいうが、「当該職員」の意義は、後記10、に示すとおり規定上明確であり、前記規定はなんらいわゆる白地刑罰規定と目すべきものではないから、所論の前提を欠き、適法な

IV 参考資料

上告理由にあたらぬ。

6、同第6点について

所論のうち、質問検査に応ずるか否かを相手方の自由に委ねる一方においてその拒否を処罰することとしているのは不合理であるとし、所得税法の前記規定の違憲（31条）をいう点は、前記規定に基づく質問検査に対しては相手方はこれを受忍すべき義務を一般的に負い、その履行を間接的心理的に強制されているものであって、ただ、相手方においてあえて質問検査を受忍しない場合にはそれ以上直接的物理的に右義務の履行を強制しえないという関係を称して一般に「任意調査」と表現されているだけのことであり、この間なら実質上の不合理性は存しないから、所論の前提を欠き、所論のその余の点は、すべて前記規定の解釈に関する単なる法令違反の主張であって、いずれも適法な上告理由にあたらぬ。

7、同第7点について

所論は、違憲（31条、32条、37条）をいうが、実質は原審における裁判長の具体的訴訟指揮を非難する単なる法令違反の主張であり、上告適法の理由にあたらぬ。

8、同第8点について

所論のうち、原裁判所は被告人に無罪を言い渡した第一審判決を事件の核心たる主要な事実について実質的な事実の取調を行なうことなく破棄し、自判において有罪を言い渡したものであるとして判例違反をいう点は、記録によれば、原審において右の点に関する事実の取調が行なわれていることが明らかであるから、その前提を欠き、また、原審における自判の結果被告人の審級の利益が害されたとして判例違反をいう点は、引用の各判例はななら所論のごとき趣旨の判断を示したものではないから、本件に適切でなく、また、所論のうち、原審における訴訟手続が直接審理主義、口頭弁論主義に反するとして違憲（31条、37条）をいう点は、記録によれば、原審における事実の取調は適法な公判手続において行なわれ、証人に対する弁護人の尋問も尽されていることが認められるから、その前提を欠き、被告人の審級の利益が害されたとして違憲（31条、37条）をいう点は、実質は刑法 400条但書の解釈適用に関する単なる法令違反の主張であって、所論はいずれも上告適法の理由にあたらぬ。

9、同第9点、第10点、第11点について

所論第9点は、単なる法令違反の主張であり、同第10点、第11点は、各事実誤認、単なる法令違反の主張であって、いずれも適法な上告理由にあたらぬ。

10、所得税法 234条 1項の規定の意義についての当裁判所の見解は、次のとおりである。

所得税の終局的な賦課徴収にいたる過程においては、原判示の更正、決定の場合のみではなく、ほかにも予定納税額減額申請（所得税法 113条 1項）または青色申告承認申請（同法 145条）の承認、却下の場合、純損失の繰戻による還付（同法 142条 2項）の場合、延納申請の許否（同法 133条 2項）の場合、繰上保全差押（国税通則法 38条 3項）の場合等、税務署その他の税務官署による一定の処分をなされるべきことが法令上規定され、そのための事実認定と判断が要求される事項があり、これらの事項については、その認定判断に必要な範囲内で職権による調査が行なわれることは法の当然に許容するところと解すべきものであるところ、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と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

IV 参考資料

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通知、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。そして、質問検査制度の目的が適正公平な課税の実現を図ることにあり、かつ、前記法令上の職権調査事項には当然に確定申告期間または暦年の終了の以前において調査の行なわれるべきものも含まれていることを考慮し、なお所得税法 5 条においては、将来において課税要件の充足があるならばそれによって納税義務を現実負担することとなるべき範囲の者を広く「所得税を納める義務がある」との概念で規定していることにかんがみれば、同法 234 条項にいう「納税義務がある者」とは、以上の趣意を承けるべく、既に法定の課税要件が充たされて客観的に所得税の納税義務が成立し、いまだ最終的に適正な税額の納付を終了していない者のほか、当該課税年が開始して課税の基礎となるべき収入の発生があり、これによって将来終局的に納税義務を負担するにいたるべき者をもいい、「納税義務があると認められる者」とは、前記の権限ある税務職員の判断によって、右の意味での納税義務がある者に該当すると合理的に推認される者をいうと解すべきものである。

11、以上のとおりであって、所論は、すべて刑訴法 405 条の適法な上告理由にあたらぬ。
よって、同法 414 条、386 条 1 項 3 号により、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり決定する。

(裁判長裁判官 天野武一 裁判官 関根小郷 裁判官 坂本吉勝 裁判官 江里口清雄 裁判官 高辻正己)

IV 参考資料

2 平成 23 年国税通則法改正部分

第 7 章の 2 国税の調査

(当該職員の所得税等に関する調査に係る質問検査権)

第 74 条の 2 国税庁、国税局若しくは税務署（以下「国税庁等」という。）又は税関の当該職員（税関の当該職員にあつては、消費税に関する調査を行う場合に限る。）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（税関の当該職員が行う調査にあつては、課税貨物（消費税法第 2 条第 1 項第 11 号（定義）に規定する課税貨物をいう。第 4 号イにおいて同じ。）又はその帳簿書類その他の物件とする。）を検査し、又は当該物件（その写しを含む。次条から第 74 条の 6 まで（当該職員の質問検査権）において同じ。）の提示若しくは提出を求めることができる。

一 所得税に関する調査 次に掲げる者

- イ 所得税法の規定による所得税の納税義務がある者若しくは納税義務があると認められる者又は同法第 123 条第 1 項（確定損失申告）、第 125 条第 3 項（年途中で死亡した場合の確定申告）若しくは第 127 条第 3 項（年途中で出国をする場合の確定申告）（これらの規定を同法第 166 条（非居住者に対する準用）において準用する場合を含む。）の規定による申告書を提出した者
- ロ 所得税法第 225 条第 1 項（支払調書）に規定する調書、同法第 226 条第 1 項から第 3 項まで（源泉徴収票）に規定する源泉徴収票又は同法第 227 条から第 228 条の 3 まで（信託の計算書等）に規定する計算書若しくは調書を提出する義務がある者
- ハ イに掲げる者に金銭若しくは物品の給付をする義務があつたと認められる者若しくは当該義務があると認められる者又はイに掲げる者から金銭若しくは物品の給付を受ける権利があつたと認められる者若しくは当該権利があると認められる者

二 法人税に関する調査 次に掲げる者

- イ 法人（法人税法第 2 条第 29 号の 2（定義）に規定する法人課税信託の引受けを行う個人を含む。第 4 項において同じ。）
- ロ イに掲げる者に対し、金銭の支払若しくは物品の譲渡をする義務があると認められる者又は金銭の支払若しくは物品の譲渡を受ける権利があると認められる者

三 消費税に関する調査（次号に掲げるものを除く。） 次に掲げる者

- イ 消費税法の規定による消費税の納税義務がある者若しくは納税義務があると認められる者又は同法第 46 条第 1 項（還付を受けるための申告）の規定による申告書を提出した者
- ロ イに掲げる者に金銭の支払若しくは資産の譲渡等（消費税法第 2 条第 1 項第 8 号に規定する資産の譲渡等をいう。以下この条において同じ。）をする義務があると認められる者又はイに掲げる者から金銭の支払若しくは資産の譲渡等を受ける権利があると認められる者

四 消費税に関する調査（税関の当該職員が行うものに限る。） 次に掲げる者

- イ 課税貨物を保税地域から引き取る者
- ロ イに掲げる者に金銭の支払若しくは資産の譲渡等をする義務があると認められる者又はイに掲げる者から金銭の支払若しくは資産の譲渡等を受ける権利があると認められる者

(当該職員の相続税等に関する調査等に係る質問検査権)

第 74 条の 3 国税庁等の当該職員は、相続税若しくは贈与税に関する調査若しくは相続税若しくは贈与税の徴収又は地価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又は徴収の区分に応じ、当該各号に定める者に質問し、第 1 号イに掲げる者の財産若しくは第 2 号イからハまでに掲げる者の土地等（地価税法第 2 条第 1 号（定義）に規定する土地等をいう。以下この条において同じ。）若しく

IV 参考資料

は当該財産若しくは当該土地等に関する帳簿書類その他の物件を検査し、又は当該物件の提示若しくは提出を求めることができる。

- 一 相続税若しくは贈与税に関する調査又は相続税若しくは贈与税の徴収 次に掲げる者
 - イ 相続税法の規定による相続税又は贈与税の納税義務がある者又は納税義務があると認められる者（以下この号及び次項において「納税義務がある者等」という。）
 - ロ 相続税法第 59 条（調書の提出）に規定する調書を提出した者又はその調書を提出する義務があると認められる者
 - ハ 納税義務がある者等に対し、債権若しくは債務を有していたと認められる者又は債権若しくは債務を有すると認められる者
 - ニ 納税義務がある者等が株主若しくは出資者であったと認められる法人又は株主若しくは出資者であると認められる法人
 - ホ 納税義務がある者等に対し、財産を譲渡したと認められる者又は財産を譲渡する義務があると認められる者
 - ヘ 納税義務がある者等から、財産を譲り受けたと認められる者又は財産を譲り受ける権利があると認められる者
 - ト 納税義務がある者等の財産を保管したと認められる者又はその財産を保管すると認められる者

（権限の解釈）

第 74 条の 8 第 74 条の 2 から前条まで（当該職員の質問検査権等）の規定による当該職員の権限は、犯罪捜査のために認められたものと解してはならない。

（調査の終了の際の手続）

- 第 74 条の 11** 税務署長等は、国税に関する実地の調査を行った結果、更正決定等（第 36 条第 1 項（納税の告知）に規定する納税の告知（同項第 2 号に係るものに限る。）を含む。以下この条において同じ。）をすべきと認められない場合には、納税義務者（第 74 条の 9 第 3 項第 1 号（納税義務者に対する調査の事前通知等）に掲げる納税義務者をいう。以下この条において同じ。）であって当該調査において質問検査等の相手方となった者に対し、その時点において更正決定等をすべきと認められない旨を書面により通知するものとする。
- 2 国税に関する調査の結果、更正決定等を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（更正決定等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。
 - 3 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。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。