

# 「所得税法等の一部を改正する法律案」第17条 (国税通則法の一部改正) に対する批判意見書

2011年2月19日

自由法曹団

東京都文京区小石川2-3-28

DIKマンション小石川201号

TEL03-3814-3971

## 1 はじめに～国税通則法の「改正」と私たちの立場

政府は、2011（平成23）年1月25日、「所得税等の一部を改正する法律案」を発表した。その法律案第17条は、「国税通則法」の一部を「改正」するものである。同条は、「国税通則法」の題名を「国税に係る共通的な手続並びに納税者の権利及び義務に関する法律」と改め、納税者権利憲章の作成及び公表を定めた第4条を新設し、「国税の調査」と題する一章を新設して税務職員の質問検査権を横断的に定めるなどの、大幅な「改正」を行なおうとしている。

私たち自由法曹団は、わが国の不公正税制の是正と税務行政の民主化を目指す国民的な運動と、常に緊密な連帯を保ちながら活動を続けてきた。とりわけ1962（昭和37）年の国税通則法の制定後に顕著となった強権的な税務調査や課税処分の濫用に対しては、もっぱら中小零細自営業者の権利と利益を徹底的に擁護する立場から、違法不当な課税処分の取消請求、国家賠償責任の追及、刑事弾圧を許さない裁判闘争に取り組んできた。私たちはこれらの闘いを通じて、わが国における「納税者の権利」を守り、前進させる運動の一翼を担ってきた。

そのような運動の経験をふまえて今回の国税通則法の「改正」案を検討したところ、法案が「納税者権利憲章」の新設を謳いながら、中心的な部分において、逆に課税権力の強化と納税者の立場の脆弱化につながりかねない重大な「改悪」が織り込まれていることが明らかとなった。いずれも法案作成の段階において課税庁側の意向が反映されたものと考えざるを得ない。

2002（平成14）年7月、当時の野党であった民主党は、共産党、社民党と共同で「国税通則法の一部を改正する法律案」（以下「平成14年案」という。）を提案した。今回の法律案はその平成14年案からも大きく後退しているものであり、とうてい看過することができない。

私たちは、これらの問題点を具体的に明らかにしながら、実効性のある「納税者権利保護法」とするため、そして法案の抜本的な是正を求める立場から、以下のとおり意見を述べる。

## 2 私たちの意見

### （1）法律名（題名）から「及び義務」を削除すべきである。

今回の題名「改正」は、個別税法の手續規定を国税通則法に統合する趣旨と思われるが、そうだとすも納税者「権利」保障を明確にする法律の題名に、ことさら「義務」の文言を挿入させる理由は全くない（ちなみに政府税制調査会の小委員会の論議のなかで課税側の意向を代弁する「バランス論」が展開されたと言われる。その経過の反映とすれば、それ自体が有害というほかない。）。

諸外国の納税者憲章を見ても、ことさらに納税者の「義務」を記載している例はない。ちなみに平成14年案も「税務行政における国民の権利利益の保護に資するための」「改正」を掲げており、納税者の「義務」は入っていなかったのである。

### （2）「納税者権利憲章」（新第4条）は、基本理念を明確にし、裁判規範として機能する法律として定立されるべきである。

「改正」案によれば、国税庁長官が一連の税務手續に関する事項について、平易な表現を用いて簡潔に記載した文章（「納税者権利憲章」）を作成して公表することとされている。

しかし、納税者権利憲章に記載されるべき事項として定められたものは、納税者権利憲章の「作成目的」と「根拠法規」のほかは、「期限内申告」「更正の請求」「更正」「決定」「納付の手續」「督促」「納税の猶予」「還付」「還付加算金」「延滞税及び利子税」「加算金」「国税の更正、決定等の期間制限」「国税徴収権の消滅時効」「還付金」「国税の調査」等々手續規定の羅列が続く。そして最後にその他「納税者の権利及び義務に関する事項」とあるだけである。これでは「権利憲章」の名に

値しない。

まず形式であるが、全面的に国税庁長官通達に委ねる形となっている。納税者の権利は、課税側の責務と表裏の関係に立つことは言うまでもない。その義務の主体（国税庁）に相手（国民）の権利を説かせる構造自体に本来的な無理があると言わねばならない。納税者権利憲章は国税庁長官が作成するのではなく、議会の議決に基づく法律として作成されるべきである。

次に内容であるが、少なくとも「納税者の権利保障」の基本理念が、法規範として明記されなければならない。その基本理念とは、諸外国に見られる「納税者の誠実性推定の原則」（ないしは「納税者の誠実性を信頼する原則」）である。納税者に対する偏見を除去しなければ、課税の公正と透明性に対する納税者の信頼は得られない。このことが民主的な税務行政の出発点である。ところが今回の「改正」案では、その観点が完全に欠如している。ちなみに平成14年案では職務の執行にあたって「国民の権利利益の保護に常に配慮するとともに、国民が納税に関して行った手続は、誠実に行われたものとして、これを尊重することを旨としなければならない」と「納税者の誠実性推定の原則」が明記されていた。

権利憲章は、そこに定められたところに違反する行為が違法とされ、処分の場合は取消の原因とされ、税務訴訟で裁判規範として有効に機能するものでなければならない。少なくとも法適用の解釈基準として役立つものでなければ無価値である。

権利憲章が作成されても単なる「公表」では意味がない。税務職員が納税者と接する個々の場面においてこれが提示され、当該納税者に説明してその理解を得ることが必要である。納税者固有の権利の普及と徹底のために資する素材として個別の実務でも権利憲章が活用されるようにしなければならない。

「改正」案が、この意義を深く正確に把握して提起しているとは思われない。根本に立ち戻った是正がなされるべきである。

**（3）税務調査に係る質問検査権の拡大強化（物件の提示若しくは提出）は削除されるべきである。**

「改正」案で新設された「第七章の二 国税の調査」は、各税目の質問検査権について定めているが、そこに「調査について必要があるときは」「質問し」「帳簿書類

その他の物件を検査し」のほかに「当該物件の提示若しくは提出」の権限を新たに創設している。そして第74条の7は「提出された物件を留め置くことができる」と定めている。

これまでは検査に応ずるための「提示」はあり得た。しかし、それに加えて「提示若しくは提出」を求める権限を課税庁側に付与した点は到底見過ごすことはできない。さらに、これに相手方が従わない場合には、1年以下の懲役又は50万円以下の罰金（第127条）の刑事制裁が新設されている。

「留め置く」行為は、機能的には国税犯則取締法の「領置」と変わらない。当該職員による「調査」の必要を口実とした事実上の領置が恣意的に継続されかねない。このような納税者の権利を侵害するおそれのある条項は削除されるべきである。

**（４）事前通知は、相手方の立場を尊重し、例外を設けず、確実に実行されるべきである。**

実地（臨場）調査にあたり相手方（納税者）に事前に通知することは任意調査の建前からも当然である。無予告こそ非常識である。それが納税者の不信を招いて紛争に発展する事例は少なくない。

事前通知の制度は、「具体的事情にかんがみ客観的に必要性があると判断される場合であること」「実施の細目はその必要性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こと」「その選択が合理的であること」と判例（最高裁1973（昭和48）年7月10日決定）が提示した枠組みを課税庁側に確実に履践させるために、最も効果的なものということができる。これによって税務調査の透明性と公正性が保障され、課税権力と被調査者の私的利益との均衡を図ることが可能となるからである。

そこで「改正」案をみると、調査開始日以前に書面を交付して通知すると定めている（第74条の9第1項）。これは実務の改善に役立つ。しかし税務署長らが「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には」これを「要しない」と例外を認めている（第74条の10）。例外の認められる場合を課税側の判断に委ねてしまっては全く意味がない。例外を認めるとしても客観的な基準に基づく限定が必要である。この点、平成14年案では「ただし検査しようとする物件が隠滅される等

調査の目的を達成することが著しく困難になると認めるに足りる相当な理由がある場合は、この限りではない」と定められていた。少なくともこの程度に限定させる記載が必要である。

事前の通知は、相手方の準備が可能な程度の余裕をもってなされるべきである。「改正」案は、時間的な制限について「あらかじめ」としか定めていない（第74条の9第1項）。平成14年案は「14日前まで」としていた。これが採用されるべきである。なお「改正」案は、相手方が同意すれば、調査当日でも可能としている（同条第2項）が、そのような「抜け道」を認めるべきではない。

相手方から理由を付して、調査日時・場所について変更の申出がなされた場合には、これを容れるのが原則とされなければならない。「改正」案のように「協議するよう努める」（同条第3項）では意味がない。

#### （5）事前通知書には「調査の理由」が明記されなければならない。

「改正」案は事前通知書の記載として「日時」「場所」「目的」「対象税目」「対象期間」「対象となる帳簿書類その他の物件」の表示を求めながら、税務訴訟で最も問題とされてきた「調査理由」の開示には全く触れていない（第74条の9第1項）。法案作成の過程で敢えて排除した疑いを払拭できない。

「目的」の記載が調査理由の開示に代わるものではない。法案に先立つ税制改正大綱では「目的」の記載例として「〇年分の所得税の申告内容の確認」と注記されていた。これは国民の「理由開示」の要求に対して、課税庁側がこれまで実務で執ってきた「便法」そのものである。

調査に際しては、質問検査の対象となる相手方（納税者本人など）に対して、あらかじめ客観的な「調査の理由」ないし質問検査の具体的な「必要性」が開示されるべきは当然のことである。それは、相手方の理解と協力を得るために必要であるばかりでなく、罰則の裏付けのある質問検査権の行使である以上、そのような「間接強制」に従うべきかどうかを相手方において的確に判断するためにも必須の要件である。これは、税務訴訟において課税手続の適否が争われる事案では必ずと言ってよいほど論議の対象とされてきた問題点であった。

そもそも特定の納税者を選定して調査対象とするかぎり、その「選定理由」が存在

しないことはあり得ない。それを明確に告知して相手方に協力を求めるのが、税務調査の段階における常道とされなければならない。当該職員による「調査理由」の開示が、納税者ら相手方に対して確実に行なわれることが、「納税者の権利」を尊重する税務調査の出発点にほかならないのである。

よって事前通知の文書には、調査の「目的」のほかに調査の「理由」（少なくとも選定理由）が明確に表記されなければならない。

「改正」案にそれがない。まさに致命的な欠陥と言わねばならない。

**（６）事前通知書に記載される「目的」「対象となる税目」「対象となる期間」「対象となる帳簿書類その他の物件」は、質問検査権行使の限界を画するものとすべきである。**

「改正」案は、事前通知書に「調査の目的」「調査の対象となる税目」「調査の対象となる期間」「調査の対象となる帳簿書類その他の物件」の記載を要するとしている（第74条の9第1項第3ないし6号）。ところが、実地調査の現場の判断により、これに記載以外の事項にも質問検査権の行使を可能とする途を開いている（同条第5項）。

実務では、税務職員には「国税」に関する調査権を総括的に付与されている。「税目」の特定による質問調査権行使の制限もなされないとすれば、「所得税の調査」で臨場しさえすれば、消費税はもとより、場合によっては相続税の調査にも範囲を広げることが許されることになってしまう。

事前通知書に「目的」や「対象となる税目」などの記載が要求されるのは、どのようなことについて質問検査等がなされ、どこまで質問検査等が許されるのかを、調査対象である国民に明らかにするためである。「改正」案の第74条の9第5項は、質問検査権の限界を画す機能を貫徹する観点から有害であり、削除すべきである。

**（７）反面調査の「補充性」の要件を明確に法制化すべきである。**

「改正」案は、納税者の取引先に対する「反面調査」を認めている（「改正」案の第74条の9第1項が、事前通知書の交付先として「納税義務者の取引先」を上げているのは、いわゆる反面調査を認めることが前提となっている）。しかし、取引先は調査対象の納税者本人でない。よって取引先調査の「必要あるとき」の要件は厳格に

解されなければならない。本人調査によっても解明できない事項につき、その必要な範囲と限度で質問検査が許されるとすべきである。これを反面調査の「補充性」という。従来の税金訴訟でも争われた論点である。国税庁が策定した現行の「税務運営方針」（1976年）も、「反面調査は、客観的にみてやむを得ないと認められる場合に限り行うこととする」として、反面調査の「補充性」を認めている。この趣旨を法制化すべきである。

とりわけ業者の信用に直結する銀行調査には慎重な配慮が求められる。本人調査の前に取引銀行等の調査を先行させる現行の実務を許容してはならない。このような慣例を根絶するためにも、反面調査の「補充性」の要件を明確に法制化すべきである。

#### （8）調査結果の通知には「一事不再理」の効果があることを明記すべきである。

「改正」案は、調査の終了通知を定めている（第74条の11）。

調査の結果、更正決定等をすべきと認めるときは、当該職員は結果の内容（税額や理由）を記載した書面を交付して納税者に説明し（同条第2項）、修正申告又は更正決定をしたときは、書面で当該調査の終了を通告するとしている（同条第4項）。

いっぽう更正決定等をすべきと認められない場合（申告是認）には、「その時点において更正決定等をすべきと認められない」旨を書面で通知すると定めている（同条第1項）。調査の対象とされた納税者が「終了通知」を受けること自体は、私生活の平穏回復のために望ましいことは言うまでもない。従来の実務では課税庁側から特段の連絡もなく放置されていた。少なくとも「終了通知」は、その精神的な負担からの解放に役立つ。それには再調査（蒸し返し）のないことが前提である。

ところが、「改正」案は「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」を通知するとしている。そして通知した後でも「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」同じ納税者に質問検査等を行なうことができるとし（同条第8項）、再調査の可能性を容認している。これでは「終了通知」の意義が減殺されてしまう。少なくとも同一の「調査理由」について「一事不再理」の原則が働くこと明記されなければならない。

#### （9）修正申告等の「勧奨」を認める規定は削除すべきである。

「改正」案は、更正決定等をすべきと認めた調査結果の内容を通知する場合に、納

税者に対して修正申告等を「勧奨することができる」としている（第74条の11第3項）。当該職員が、納税者に対して調査結果を知らせる過程において申告の誤りを具体的に指摘して理解を求めることは望ましいと言えよう。その結果、納税者が納得して自主的に修正申告するのは当然のことである。その納得が得られない場合に当該職員が調査の結果に確信があるならば、その責任において更正処分を行えばよいのである。そこに敢えて「勧奨」を行う必要はない。

この「勧奨」とは、実務でよく行われる「懲慥」のことである。「懲慥」とは「傍から誘いすすめること」（広辞苑）を意味し、相手を説得してその気持ちを変えさせる能動的な行為を指している。それは、もともと更正に十分な事実が確定的に把握できないときに、課税側から持ち出される妥協案的な性格のものである。それは同時に杜撰な調査と表裏の関係にあって、税務行政を歪める悪しき慣行であったと言うほかない。こうした「勧奨」を法制度化することは許されない。直ちに削除すべきである。

### **3 終わりに～真に納税者のための法律を**

私たちは、少なくとも以上に指摘した諸点について法案が改められない限り、今回の法案には反対せざるを得ない。

私たちは、国会において、十分な議論が尽くされ、真に納税者の権利保障に実効性のある法律が実現されることを切望して、ここに批判意見書を発表するものである。