

「国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達」（法令解釈通達）の制定（案）についての意見書

2012（平成24）年8月23日

日本弁護士連合会

意見の趣旨

「国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達」（法令解釈通達）の制定（案）の規定のうち、別紙「通達案要綱」に記載の規定については、別紙「通達案要綱」記載のとおり修正・追加すべきである。

意見の理由

平成23年度税制改正により、半世紀ぶりに国税通則法の歴史的改正が行われ、第7章の2において、調査手続に関する規定が設けられた。

これに伴い、国税庁は、2012年7月2日、「国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達」（法令解釈通達）の制定（案）を公示し、意見募集を行った。

しかしながら、納税者の権利保護という観点からは、上記通達（案）の規定内容には問題があるため、その修正を要するばかりでなく、通達（案）にはない項目についても規定を追加すべきである。

よって、意見の趣旨記載の修正・追加を行うべきである。

以上

通達案要綱

前提

大前提として、法令上、「非違」という文言が使用されているが、「非違」という文言は、一般的な用語ではない。「非違」の定義につき明らかにされるべきである。

また、法令解釈通達であるならば、その基本的な立脚点が明確にされなければならない。国会の審議でも現行の「税務運営方針」の順守が確認されているが、そこに掲げられている税務調査が「納税者の理解と協力を得て行うもの」であり、「事前通知の励行」「現況調査は必要最小限」「反面調査は客観的に見てやむを得ないと認める場合に限る」とされる根本原則が 新たな通達の最初に掲げられるべきである。

1 - 1 (1) について

「特定の納税義務者」は不明確な表現であるため、より分かりやすい表現の「調査対象納税義務者」とすべきである。

「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)」の「など」については、削除するか、またはより具体的に記載すべきである。

1 - 1 (2) について

1 行目に記載される「異議決定」部分は、削除すべきである。

あくまでも、課税に関する調査手続であって、異議調査が税務調査のやり直しと混同されることは避けるべきである。

なお、異議審理のために行う調査においても、事前通知を行うことは当然のことである。

1 - 4 について

「代理人,使用人その他の従業者」については、「本人(納税義務者)の同意を得た」を前提にすべきである。

1 - 5 について

3 行目から 4 行目に記載される、「調査又は徴収の目的を達成するために」という文言は、「調査又は法第 7 4 条の 3 の場合において徴収の目的を達成するために、合理的に必要な」とすべきである。

ここでいう手続に関する規定は、あくまでも課税に関する調査手続についての規定であって、みだりに徴収手続の目的に利用されてはならない。また、第74条の3以外の場合について、「徴収」を目的に加えることは、通達によって法が予定していない事項を付加する全くの越権行為であり、租税法律主義をないがしろにするものであるからである。

また、「調査又は徴収の目的を達成するために必要と認められる」ではなく、「調査の目的を達成するために合理的に必要な」と限定すべきである。

1 - 6 について

本通達案は、「物件の提示又は提出」の意義規定であるため、「正当な理由がある場合を除き遅滞なく」の文言は必要がなく削除すべきである。

2 - 1 (2) について

留置きに関しては、「留め置いた帳簿書類等で留め置く必要がなくなったものは、その都度速やかに返還する」旨、及び「提出者から返還請求があった場合、留置きの必要がないと認められるものについては速やかに返還する。」旨通達において明らかにすべきである。

提出者としては、留め置かれた帳簿書類等がいつ返還されるのか不安である。また、留め置く合理的必要性が無いにもかかわらず、いたずらに長期間留め置くことは不当である。

そもそも、(2) 及び同 (注) の規定を入れる必要は無いと考える。したがって、削除すべきである。

(2) 及び同 (注) が文字通りの意味であるのであれば、わざわざ置く意味も必要もない。にもかかわらず、あえてこれらの規定を置くというのであれば、それなりに置く必要性があるからであろう。そこで調査の実態を検討するに、調査官がその他の何らかの過程・方法で入手した書類等物件（特に、コピー）については、そのまま保管してしまっていて返還しないということが常態化している。(2) 及び同 (注) はこのような実態を正当化するために置いたものと推測される。そうであるとすれば、これは不当であるから、受け入れることはできない。

特に、(注) 書きの括弧書きに、「申述書等」を入れているのは、現在の税務調査において、重加算税の賦課の前提として、納税者等に無理に作成させているというケースも実際に納税者側から聞くことがあり、そのような問題が指摘されているにもかかわらず、これを、ことさらここに挿入しているのは、大きな問題である。

また、留置きの間について、国税通則法施行令第30条の3第2項に「留め置く必要がなくなったとき」のみ記載されている。納税者保護の観点からも目安となる具体的な期限を別途通達で定めるべきである。

3 - 5 について

本通達案は、「通知、説明、勧奨又は交付の各手続の相手方」の意義規定である。現在の通達案にある「納税義務者の範囲」の表現では納税義務者の範囲をいたずらに広げることになるおそれがあるため、「納税義務者の範囲」は「通知等各手続の相手方の範囲」とすべきである。

また、「納税義務者が未成年者の場合における法定代理人のように納税義務者と同視し得る者」とあるが、「納税義務者と同視し得る者」として未成年者の法定代理人の他にいかなる者を想定しているかが不明であるとともに、未成年者の法定代理人が必ずしも本人と同視し得る者とはいえない（例えば、19歳の者が営業の許可を受けている場合（民法第6条））。したがって、「納税義務者と同視し得る者」として想定している者を明らかにすると共に、「のように納税義務者と同視し得る者」は削除・修正すべきである。

4 - 1 について

2行目に記載される「異議決定」部分は、削除すべきである。

あくまでも、課税に関する調査手続であって、異議調査が税務調査のやり直しと混同されることは避けるべきである。

なお、異議審理のために行う調査においても、事前通知を行うことは当然のことである。

4 - 4 について

3行目から4行目に記載される、「調査又は徴収の目的を達成するために」という文言は、「調査又は法第74条の3の場合において徴収の目的を達成するために」とすべきである。

あくまでも課税に関する調査手続についての規定であって、みだりに徴収手続の目的に利用されてはならない。また、第74条の3以外の場合について、「徴収」を目的に加えることは、通達によって法が予定しない事項を付加する全くの越権行為であり、租税法律主義をないがしろにするものであるからである。

また、4行目に記載される「必要と認められる」という文言は、「合理的に必要な」

と限定すべきである。

4 - 5 について

自主申告制度において、納税義務の確定していない期間を調査対象の期間に含めることは、特別な理由がない限り不適切であるため、「進行年分を含む」は削除すべきである。

事前通知した期間以外の期間に係る帳簿書類その他の物件に対する調査が許されるのも、合理的に必要な場合に限定されるべきである。

全く無関係な資料や部分についてまで調査を行うことは問題である。これを奇禍として、不当に長期にわたる調査が行われたり、事前通知されない期間・対象につき不利益処分が行われるということは避けられるべきである。

4 - 8 について

記載されている「違法又は不当な行為」に含まれる事例について、含まれる例示が適切でなく、具体的にいかなる場合を想定しているのか明瞭でない。また4 - 9の例示と重複するので、4 - 8は削除すべきである。

4 - 9 について

質問検査権の行使は犯罪捜査のために認められたものではないことから、合理的な推認には相当程度の客観性が担保される必要がある。したがって、いずれの例示にもある「合理的に推認される場合」は「合理的かつ客観的に推認される場合」と改めるべきである。

4 - 10 について

(1) について

税務代理行為をしない調査の立会いが、調査の適正な遂行に支障を及ぼすとは必ずしも当たらない場合があるので、(1)の表現については見直すべきである。

(2) について

まず、書面による通知を行い、回答がない場合に限って事前通知を行わないで、臨場等をするという記述にすべきである。

(3) について

(3)についても、開業や設立届が提出されている場合には、まず、当該届に記載されている場所に書面で通知を行い、そのうえで、回答がない場合において、

事前通知を行わないで臨場するという記述でよいと考えられる。

「第2節 事前通知に関する事項」に関するその他の事項について

税務調査は「納税者の理解と協力を得て行うもの」である以上、納税者側に受け入れやすい環境が予め用意されなければならない。事前通知は、そのための初歩的で必須の前提条件なのである。このことが最初に明記されるべきである。この観点から通知事項の内容も定められるべきである。例えば「日時」は、納税者側で遺漏なく準備できるよう相当の猶予期間（例えば原則14日前）を置いて決められるべきであり、「目的」としては、調査を必要とする具体的な理由を平易な表現で分かり易く通知すべきである。

また、納税者の任意の協力が前提である以上、納税者からの変更要求は、原則として合理的な理由に基づくものと認めるものとし、日時場所の調整につき当該職員が努めるべき「協議」は、もっぱら納税者の都合を優先させる方向でなされなければならない。

5 - 3 について

最終行に、「税額等、延滞税、加算税又は過怠税の額及びその理由の説明は、当該金額の算出過程を明記した書面を交付のうえ、説明することに留意する。」を追加すべきである。

すなわち、その理由の説明は、納税者の納得に資するものであること、第3項による修正後の更正の請求に必要であること、第1項、第3項ともに書面によることとされているのに第2項のみが書面を要しないとす根拠に欠けることから、計算過程を含む具体的理由の説明には、書面による説明が不可欠である。

また、本税はもとより、特に加算税に関しては計算誤りが多く、その原因は担当官がシステムへ増差所得額を手入力することによるものである。したがって、過少申告加算税における、10%（国税通則法第65条1項）と5%（同条第2項）の内訳がどのようになっているのか、重加算税とされた場合にその基礎となる額が何かを確認をしないと、算出額が適正か否かは納税者には判断が難しいところがあるので、計算過程を記載した書面が交付されるべきである。

また、納税者にとって、延滞税の額は、課税標準等、税額等、加算税又は過怠税の額と同様に重要な内容である。よって、前提つきであるが延滞税の額の説明を含めるべきである。

5 - 4 について

5 - 4 は、調査内容の説明後に、新たに説明する事項が出てきたときには、さらに、その点に関しての説明をすることができるというものであるが、ここは、再更正をイメージしているというようにもとることができる。しかし、調査結果の内容説明は、終了手続であるから、説明を終えたのちに、まだ問題が生じてきたからこれについても、再度説明をすることができるということが何度も繰り返されるとするならば、終了手続にならないように思える。

したがって、再度の説明ができるとするならば、これを限定して、「合理的必要性がある場合」、「減額更正等に限る」などの記述が必要である。

また、当初の説明の前提となる事実が異なることが明らかとなった場合でいう「事実」とは課税標準を算定する根拠とされた具体的な事実に限定されなければならない。

5 - 5 について

案の後に「なお、第3項後段に定める書面の交付が欠けていることをもって、更正の請求をすることができないと解してはならない。」を付加する。

修正申告の勧奨をしておきながら、書面の交付がないことを理由に更正請求を拒否することのないようにするために付加文言が必要である。

5 - 6 について

再調査が認められる非違につき「法第68条第1項の重加算税を課する要件に該当する行為」といった制限を加えるべきである。

いくら、新たな情報を前提にして調査を行うことができるとしても、例えば、交際費等の加算漏れや売掛金等の計上漏れなどのような軽微な問題点に対してでも再調査の対象とすることは、納税者側からすると、不安定な状態が続くことになり、また、このよう非違は、通常の調査で把握できることでもあり、このようなことで再度の調査は、許されるべきことでないと考えられる。

5 - 8 について

5行目「合理的に推認される」は、「非違があると直接的に認められること」などと修正されるべきである。

「新たに得られた情報が直接的に非違に結びつかない場合であっても、・・・総合勘案した結果として非違があると合理的に推認・・・」とあるが、この規定で

は、「新たな情報があればそれが根拠とならなくても再調査が可能になる」と読むことができる。

つまり、単なる調査官の思い込みや憶測にすぎない場合であっても、安易に調査終了後の質問検査を可能にするものであり、不当である。

7 - 1

納税義務者の「税務代理人を通じて当該納税義務者に通知して差し支えない旨の申立て」の確認方法を具体的に規定すべきである。

7 - 3

「当該納税義務者の同意」の確認方法を具体的に規定すべきである。

以 上