

論壇

国税通則法の改正

税務行政と納税者との信頼関係の醸成に

1. はじめに

平成23年度税制改正で、国税通則法が大幅に改正された。改正は、更正の請求の期間の延長、更正決定の除外期間と更正の請求の期間の統一、税務調査(質問・検査)の手続の整備・改善、不利益処分に対する「理由の提示」の一般的義務づけ等の重要事項に及んでいるが、いずれも、かねての懸案を前向きに解決するものであって、文字どおりの大きな改革である。

2. 更正の請求に関する改正

更正の請求は、納税義務の確定手続の一環であるが、誤って過大な申告をした納税者にとっては、例外的な場合を除いては、他に是正を求めない(更正の請求の原則的排他性)から、権利救済手続としても重要な意味をもっている。平成23年度改正までは、更正の請求をなす期間、更正の請求をなす期間に限定されていた。そのため、申告の誤りに気付かず、期限を徒過してしまう場合が少なくなかった。その場合には、納税者が所轄税務署長に減額更正の嘆願を行い、それに対応して減額の更正が行われる例もあったといわれている。このような対応は、封建時代な

請求をすることができるようであり、その意味で、今回の改正法の下では、嘆願の必要性はなくなった。平成23年度改正では、多くの措置について、当初申告要件が廃止され、あるいはその適用が緩和された。第1に、更正の請求ができる範囲が拡大された。すなわち、確定申告において選択した場合に限り適用が認められてきたいくつもの措置について、当初申告要件が廃止され、修正申告または更正の請求の段階でも適用を選択しうることとなった。第2に、控除等の金額が確定申告書に記載された金額に限定されてきたいく

つきの措置について、更正の請求により、適正に計算された正当額まで控除額を増額することができることとされた。更正の請求の期間延長も、当初申告要件の廃止も、税制を納税者に親切なものとするという発想の表れとして評価したい。(※判例は、かねて、一定の場合には、更正の請求の手続を経ることなく、直接に還付請求訴訟を提起することができる)と解してきた(最判昭和39年10月22日民集第18巻8号1762頁)が、この判例法理は、改正法の下でも妥当すると解すべきである。

3. 税務調査(質問検査)の手続の整備・改善

平成23年度改正では、各個人租税法(所得税法、法人税法等)の中に設けられていた質問検査権の規定を国税通則法に集め(74条の2、74条の6)、かねての懸案であった税務調査手続について大幅な整備・改善を行った(74条の7、74条の9、74条の12)。(1) まず、個別の租税に関する税務調査の規定について見ると、その内容は従来とほぼ同じであるが、注目されることは、従来は、明文上は検査対象物件の検

査が認められていたに止まる(たとえば所得税法234条1項)のに対し、改正法では、検査に止まらず、「当該物件の提示若しくは提出を求めない」と認められており(74条の2第1項)、さらに調査について必要があるときは、提出された物件を留め置くことが認められている(74条の7)ことである。



金子 宏氏 (東京大学名誉教授)

来から、税務行政上の慣例として行われてきたことを明文化したものにすぎないとい一般に説明されている。しかし、物件の提示または提出の要求も、その留め置きも、公権力の行使であるから、租税法主義ないし法の支配の観点からは、法律上の根拠が必要であって、その意味で、このたび法律の根拠を定めたことは、妥当な措置であると考えられる。今後の課題は、納税義務者の事業の円滑な継続と物件の留め置きの必要性との調整・両立をどのように図っていくべきかである。

(2) 従来、わが国では税務調査の手続的整備がおくられており、そのため税務調査がどのような場合に、どのような要件の下に行われるべきか、またそれはどのような手続で行われるべきかは、解釈上の問題として扱われてきた。学説の中には憲法の適正手続の規定(31条)を根拠として、税務調査の要件および手続について前向きに考える見解も有力であり、この問題をめぐって多くの訴訟が提起された。しかし、荒川民商事件の最高裁判決(昭和48年7月10日)にも現れているように、この問題は立法によって解決されるべき問題である、というのが判例の対応であった。

たしかに、税務調査手続を整備すべきかというか、整備するとしてどのような整備すべきかは、すぐれた政策判断の問題であり、立法府が解決すべき問題である。そのため、長い間、立法による解決が待たれていたのであるが、それが平成23年度改正で実現したわけである。

改正法は、調査手続(調査の事前通知等)と調査の終了の際の手続の2点に分けて規定を設けている。まず、調査手続について見ると、最も重要な改正は、いうまでもなく事前通知制度の創設(74条の9)である。これは、有識者によって強く主張されてきたところであるが、消極論も強かったことにかんがみると、画期的改正であり、大きな立法的決断であったと思われる。

通知すべき事項としては、調査の開始日時、場所を始めていくつかの事項が列挙されている(同1項)。納税義務者から調査の開始日時および場所について変更を求められた場合の協議(同2項)は、納税者の都合に配慮しつつ円滑に調査を行う必要があるとの考慮によるものである。また、調査担当職員が、その調査により、事前に通知した調査目的、調査対象税

目、調査対象期間または調査対象となる保管書類その他の物件以外の事項について当該納税義務者に非違があるという疑いをもった場合には、事前通知を行うことなくその事項について質問検査等を行うことができる旨の規定(同4項)は、適正な調査のために必要であるという考慮によるものである。一定の場合には事前通知を要しない旨の規定(74条の10)は、調査に対する納税者の対応は千差万別であり、調査の必要性にも種々のバリエーションがあることにかんがみると、必要な措置であると考えられる。

なお、反面調査については、事前通知は必要とされていないが、運用上はできるだけ通知をするようにすべきであろう。次に、調査終了の際の手続について見ると、①税務署長等は、調査の結果、更正決定等を行うべきであると認められない場合には書面をもってその旨を納税義務者に通知しなければならず(74条の11第1項)、また②調査の結果、更正決定等をすべきであると認められる場合には、調査担当職員は、納税義務者に対して、調査結果の内容を説明し、それを簡潔に記載した書面を交付しなければならぬとされている(同2項)。これは、調査結果を文書をもって納税義務者に通知ないし告知することを義務づける制度であって、①の場合には納税義務者に安心感を与え、②の場合には、青色申告に対する更正処分の理由付記と同様に、引き続き

てなされる更正決定の適正を担保し、それに対する不服申立てについて納税義務者に便宜を与えることを目的とするものである。さらに、③右の②の調査結果の内容を説明する場合同、調査担当職員は、納税義務者に対して、修正申告または期限後申告を勧奨することができるが、この場合において納税義務者がそれに応じて申告書を提出した場合には、納税義務者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ぬこととされている(同3項)。これは実務上行われてきた、いわゆる修正申告の徳薄を正式の制度として認知するとともに、従来からこれに対してされてきた批判にこたえるものである(行政手続法35条2項より進んだ規定である)。

このたびの税務調査の手続の整備・改善は、行政手続法に先行し、また他のいずれの行政の分野にも先行するものである。今後、行政手続法あるいは他の行政分野において行政調査に関する規定の導入ないし整備が問題となる場合には、今回の国税通則法の改正およびその執行・運用の状況がたえず参考資料ないし先例として引照されることになるであろう。

制度の善し悪しは、運用によって決まることが少なくない。このたびの改正が運用のよろしきを得て、税務行政と納税者との間の信頼関係の醸成に役立つことを期待したい。