

論壇

国税通則法改正と税務調査手続



酒井克彦氏 国士舘大学 法学部教授

I 国税通則法の改正

当初「所得税法等の一部を改正する法律」として第177回国会に提出された平成23年度税制改正は大震災の影響と政局の混沌に翻弄され、「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」として、第179回国会に提出され、昨年の11月30日に成立した。いわゆる二次改正法と呼ばれるが、ここには経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図る観点から、法人税率の引下げ(法法66、81の12)などのほか、納税環境整備の措置が講じられることとなった。具体的には、更正の請求期限の延長(通法23①、127一、相法32①、措法66の4⑩)、更正の請求範囲の拡大(当初申告要件の廃止(所法71②、法法68③、相法21の6②等)・控除額の制限の見直し(法法23⑦、68③、69⑩等)、職権による更正期限の延長(通法70①等)、更正の理由附記

(通法74の14①等)などのほか、税務調査手続の明確化として、税務調査の事前通知の原則化(通法74の9)、調査終了時の課税庁の説明義務(通法74の11)、物件の預かり返還に関する規定(通法74の7)などが設けられた。この税務調査手続の明確化は、調査手続の透明性や納税者の予測可能性を高め、調査に当たって納税者の協力を促すことで、より円滑かつ効率的な調査の実施と、申告納税制度の一層の充実・発展に資する観点からの改正である」と説明されているが、そもそも、当初用意されていた国税通則法の法律名及び目的の改正や納税者権利憲章の策定など当初提案の一部を見送った末の政治決着であったともいえる。

II 税務調査手続の法整備

最高裁昭和48年7月10日第三小法廷決定(刑集17巻7号1205頁)は、調査日時・場所等の事前通知や調査理由・必要性の具体的告知については、「法律上の要件とされているものではない」としている。最高裁は具体的事情次第ではこれらの手続を欠く調査が違法となる余地を認めたとはいえるが(清水敬次・シュート137号19頁、南博方・昭和48年度重判解40頁)、いかなる場合にこれらの手続が要求されるのかは

の原則を採用したのであるから、課税庁側としても、いかなる私的利益の侵害可能性があり得るのかわからずして調査を実施することはできないし、また、「社会通念上相当な限度」という比例原則による制限を示しているのだから、そのためにはある程度明確なルールは必要であったのである。実務上の取扱いを明文化したにすぎないとする見解もあるが、他の行政調査手続規定に比し出遅れていたとの批判のある中で

明らかにできなかった(小早川光郎・租税百選〔第4版〕207頁)。この点については、従来、論議を呼んでいたが、任意調査があくまでも被調査者の協力を前提として行われるものであることからすれば、課税庁側としては協力が得られるように事前連絡等を行うことが望ましいことはいまでもない。同判決が「法律上一律の要件とされているものではない」としながらも、「私的利益との衡量」が要請されるとする利益衡量

(自然環境保全法31②等参照)、事前通知の原則を法律上明らかにした今回の改正は、かような意味で前進であったと思われる。もっとも、前述のとおり、納税環境整備はその一部が実現したにとどまっている。納税者の利益保護及び税務行政の適正円滑な運営の観点からの検討は引き続き行われることになっており(改正法附則106)、継続的な議論が要請されているのである。

III 継続的検討の必要性—修正申告の勧奨における試論

かように税務調査については更に継続的な検討が要請されるが、紙幅の都合上、ここでは、修正申告の勧奨(通法74の11)についてのみ若干触れておくこととしよう。

富山地裁平成19年3月14日判決(税資257号順号10655)は、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。としている。ここで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は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権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る。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ころ、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、福岡高裁平成12年6月13日判決(税資247号1175頁)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、消費者保護法制における議論に近いものがあるといえるかもしれない(注・消費者保護は、パターンリズムを前提とするものではない)。

従来、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(静岡地判平17・1・21税資255・順号9903等)。しかし、消費者保護法制が想定するような「誤解をさせる行為(保険業法300六、金融商品取引法38二)や「困惑をさせる行為(消費者契約法4③)は許容されるべきではない。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

とにより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。修正申告に依りなければ調査年限を拡張する」とか、「修正申告に依ら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らうか。上記の消費者保護法制の議論は、主体的な意思での修正申告書の提出を支援し、誤った認識の下での自己決定権の侵害を防止するためにも有用である。

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、立法化のほか、税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。これらソフトウェアも租税行政内部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は、違法性を帯びた調査の発生を未然に防止することに資するよう防止することに資するよう防止されるのである。税理士会と課税当局との意見調整を経ることで、「社会通念」の形成を働きかけ、前述の最高裁決定のルートに乗せるといふ試みはあり得ると思われるのである。

(本稿に記載した試論は東京税理士会からの委託研究の一部を構成する)