

謹賀新年

■ 巻頭言 ■

廃案となった共通番号法案の 再提出をゆるしてはならない

前 民主党政権は、時代遅れの危ないフラット・モデルの共通番号制（マイナンバー制）の導入に闇雲に走っていた。衆院解散で、「マイナンバー法案」は廃案となった。

野田氏を棟梁に選んでからの民主党の政権運営は、財務省など官庁のお抱え運転手のようになってしまった。年末の衆院選挙のマニフェストでも、「消費税増税」に加え、「共通番号（マイナンバー）制」の導入をうたっていた。もともと、共通番号導入は、民主党政権にかわる前の自民政権で叫ばれていたものである。民主党の衆院選挙惨敗をうけて再登場した自民党を中心とした政権も、共通番号法案に類似するものを国会再提出を画策するに違いない。

だが、アメリカ、韓国、スウェーデンなど共通番号を採用する諸国ではいずれも、フラット・モデルの共通番号の犯罪ツール化が深刻な社会問題になっている。このため、共通番号（汎用番号）から分野別の複数番号制へ移行する対策を模索する動きも出てきている。とりわけ、アメリカにおける共通番号からセクトラル・モデルの分野別個人番号の転換の動きから学び取らなければならないところは大きい。

わが国で、仮に新たな番号制の導入を模索す

るにしても、危ない共通番号の導入は止めて、セクトラル・モデルの番号制の導入を検討すべきである。したがって、課税分野では、法人・個人とも国税庁が発行する納税者番号（課税分野固有の番号）の導入を考えるべきである。年金分野や医療分野にしても同様である。わが国の場合、すでに住基ネットがあることから、分野別に異なる個人番号を使っている、住民票コードから生成した秘匿の符号等で紐付け、データ照合が可能である。

サイバー取引ではパスワードを常に換えることでセキュリティを確保する時代である。にもかかわらず、共通番号の導入・利用の強制は、「生れてから死ぬまであらゆる取引に同じパスワードを使え」と言うのに等しい。あるいは、賃貸マンションの大家（貸手）が店子（借手）にマスターキーを配って、安心・安全と言っているようなものである。

「共通番号でも、不正利用や成りすまし犯罪には第三者機関を設置し、厳罰で臨むから大丈夫」の考えは、まったくの誤りである。

時代遅れで、成りすまし犯罪や国家安全保障上も危ないフラット・モデルの共通番号制は絶対に要らない。年頭の寒さのなかでしばし頭を冷やそう。

本年も、ここからPIJのご支援をお願いします。

- ・巻頭言～廃案となった共通番号法案の再提出をゆるしてはならない
- ・米、医療分野も共通番号から分野別番号へ
- ・問われる税務調査強化策の実施
- ・新刊紹介 『共通番号制のカラクリ』

2013年1月7日
PIJ代表 石村耕治

アメリカ、医療分野も共通番号から分野別番号へ転換の動き

国防総省に続き、メディケア（高齢者医療）も
共通番号（SSN）から分野別番号に転換か

PIJ 共通番号導入反対プロジェクト 石村 耕 治（PIJ代表）

◆ アメリカで加速する危ない共通番号から 安心・安全な分野別番号への動き

アメリカでは、共通番号である社会保障番号（SSN=Social Security Number）の不正利用、成りすまし犯罪がきわめて深刻な状況にある。このため、CNNニュース70号での紹介および本号末尾で再紹介するように、国防総省（DOD=Department of Defense）が長い間、個人番号として使ってきた共通番号（SSN/社会保障番号）に換えて新たな11ケタの「国防総省本人確認番号（DOD ID number）」を使うことにした。

また、2011年1月から、連邦課税庁（IRS=Internal Revenue Service/内国歳入庁）も、成りすまし不正申告の被害を受けた個人納税者向けに「身元保護個人納税者番号（IPPIN=Identity Protection Personal Identification Number）」の発行を開始した。

さらに、連邦議会は、2012年8月1日に、深刻化する共通番号関連成りすまし犯罪に対処するねらいから、下院歳入委員会において、「メディケア（高齢者医療）カードから共通番号（SSN）を削除することに関する公聴会（Joint Hearing on Removing Social Security Numbers from Bene-

メディケア（高齢者医療）カード・サンプル

掲載を省略します

掲載を省略します

ficiaries' Medicare Cards）」を開催した（<http://waysandmeans.house.gov/calendar/eventsingle.aspx?EventID=304665>）。

◆ メディケア・カードから犯罪ツール化した 共通番号を削除の動き

現在、メディケア（高齢者医療）カードの表面には、受給番号（medicare claim number）として共通番号（社会保障番号/SSN）が記載されている。しかし、このカードの紛失や盗難がもとで、券面に記載された共通番号が悪用され、成りすまし犯罪の被害者が多発し、深刻な社会問題化している。

このため、2011年末に、連邦議会下院に、メディケア・カードの表面から共通番号（SSN）を削除するための法案「2011年メディケア成りすまし犯罪規制法（Medicare Identity Theft Prevention Act of 2011）」〔下院法案1509号〕が、提出された。議員立法の提案者は、サミュエル・ジョンソン下院議員〔テキサス州選出・共和党所属〕である。

今回（2012年8月1日）の公聴会は、この法案の制定をすすめるために開催されたものである。

この公聴会では、保健・社会福祉省所管のメデ

● コラム：メディケア・メディケイドとは何か

1965年にスタートした「メディケア（Medicare）」や「メディケイド（Medicaid）」のような公的医療保険制度は、典型的な現物給付型の社会保障・福祉プログラムである。わが国は医療保険について国民皆保険制度を維持している。これに対して、アメリカの医療保険制度は、基本的には個人が、自身または雇用先を通じて、民間の保険に加入して、必要な医療費の給付を受ける仕組みとなっている。したがって、メディケイドやメディケアのような公的健康保険は、低所得、高齢・障害・難病などが理由で、こうした民間の保険に加入できない人達を対象としている。メディケイドは、連邦・州が共同で公的資金を提供し州が運営している。一定の要件を満たす低所得者および一定の疾患の患者を対象とした制度である。州により、給付内容や条件等が異なる。一方、メディケアは、連邦政府が運営する高齢者および一定の障害者などを対象とした制度である。メディケアへの加入資格は、①65歳以上で、アメリカ居住5年以上の者（アメリカ市民権または永住権保持者）、②65歳未満の身体障害者で、一定の資格を満たす者、または③末期の腎臓病またはLou Gehrig病（筋萎縮性側索硬化症）を患っている者である。メディケアには4種（パート）の保障がある。①パートA：入院費用をカバーするもの、②パートB：入院以外の外来医療サービスをカバーするもの、③パートC：メディケア・アドバンティジとも呼ばれ、HMO（Health Maintenance Organization）〔多くの中産階層はHMOという格安の民間保険会社の健康保険に加入している。このHMOとは保険会社が家庭医（かかりつけ医）と病院を管理する方式である。HMOの仕組みでは、治療行為を発生

させなければ、それだけ保険会社が支払う保険料を削減したということ、保険会社から医師に対して奨励金を支払うルールになっている。このことから、内実は「医師は治療をしなければいけないほど儲かる」仕組みといえる。〕などのネットワークを通して、メディケアパートAとパートBを含めた医療保険を、民間の保険会社が代行して提供するもの、ならびに④パートD：外来の処方薬剤費用をカバーするもの（2006年1月に導入）。パートDへの加入は、民間保険会社を通して行う。ちなみに、パートAは、社会保障受給資格者（10年以上の納税者）か、政府機関で働き、社会保障税を支払った者などには無料である。10年以上の納税をしていない人は、年数に応じて、有料となる。パートBとパートDは有料である。パートCは保障プランにもよるが、パートCに加入するには、パートAとBに加入していることが前提条件である。すでに、社会保障給付を受けている者には、65歳になると、自動的にメディケアのパートAとパートBのIDカードが送付され、パートBの保険料は社会保障給付額から差し引かれる。適格者は、65歳に達する3カ月前から社会保障事務所に出席して、社会保障の受給、メディケアAとBの申請手続きをする必要がある。AとBの手続きを終えるとメディケアを取り扱っている保険代理店にて、パートC、または、パートD、メディケア・サプリメント保険などに申請することができる。メディケアでカバーする医療サービスには限度額があり、残りは自己負担する必要がある。これらのギャップをカバーするための保険が、メディケア・サプリメントとか、メディギャップと呼ばれる保険である。

ィケア・メディケイドサービス・センターの職員や政府検閲院の教育・就労・所得補償担当部長が証言にたった。これら証言者は、犯罪ツール化した共通番号をメディケア（高齢者医療）カードに使い続けることの危険性を指摘した。一刻も早く、メディケア・カードから共通番号を削除しないと高齢者が成りすまし犯罪のターゲットになり、被害拡大が懸念されると警告した。一方で、新たな分野別番号、つまり「メディケア受給者識別子（MBI＝Medicare Beneficiary Identifier）」を導入し、共通番号からMBIに転換するのはよい案であるとしながらも、コスト（費用）が巨額に上るのが難点と指摘した。

高齢者は、いつ倒れてもすぐに医療サービスが受けられるようにとのことで、メディケア・カードを常に持ち歩くことが多い。しかし、こうした習慣が、カード紛失・盗難などにより、成りすまし犯罪の被害などの災いにつながることも多い。原因は、メディケア受給番号（medicare claim nu-

mber）に各人の共通番号（SSN）が使われ、カードの券面に記載されているためである。

◆ 国防総省、共通番号から分野別番号へ転換

国防総省（DOD）は、現役および退役軍人やその家族、予備役を含む軍関係者を対象に「共通アクセスカード（CAC＝Common Access Card／DOD ID card）」を発行している。このカードは、国防省関連施設や国防総省のコンピュータシステムや総ネットワークへのアクセスに使用される。このカードは、電子認証機能を有するとともに、さまざまな個人情報を記録することができる。また、カードには、個人番号、写真などが記載されている。

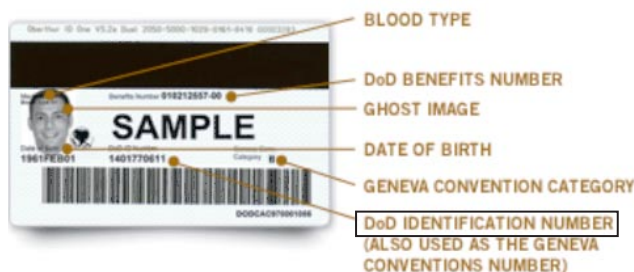
国防総省は、長い間、個人番号として共通番号（SSN／社会保障番号）を採用し、各人の社会保障番号（SSN）をカード面に記載して発行してきた。しかし、軍属のフライバシー漏えいや成

りすまし問題が次第に深刻な状況になっていた。また、共通番号（SSN）を国防関係事務に使い続けることは、国家安全保障上も大きな問題になっていた。

そこで、国防総省は、2008年に国防総省独自に分野別番号の採用計画の検討を開始した。そして、同省は、2011年4月1日から、共通番号（SSN）に換えて新たな11ケタの「国防総省本人確認番号（DOD ID number）」を使うことにした。

このように、フラット・モデルの共通番号（SSN）は、国防総省から順次消えることになった。これに伴い、2011年6月からは新規にあるいは更新時に発行される共通アクセスカード（DOD CAC card）には、各人に新規に付番された国防省本人確認番号（DOD ID number）が記載されている。また、各種DOD関連受給資格者には、11ケタの国防総省給付番号（DOD benefits number）も同時に記載されている。共通番号（SSN／社会保障番号）の利用は2012年末で廃止された。

◇ 国防省共通アクセスカード（DOD CAC／ID card）サンプル



◆ 連邦課税庁（IRS）も一部分野別番号の採用へ

2011年1月から、連邦課税庁（IRS=Internal Revenue Service／内国歳入庁）は、成りすま

し不正申告の被害を受けた個人納税者向けに「身元保護個人納税者番号（IP PIN=Identity Protection Personal Identification Number）」の発行の試行を始めた。

現在のアメリカのように、一つの番号を多目的利用（汎用）するフラット・モデルの共通番号制は、番号保有者が成りすまし犯罪の餌食になる可能性が高く、時代遅れで極めて危険な番号制の仕組みである。国防省（DOD）の例からも分かるように、共通番号（SSN）はいったん他人に不正使用されると、その被害を食い止めるのは至難の業である。共通番号（SSN）を採用したままでは成りすまし不正申告への抜本的な対策は難しい。言い換えると、分野別に異なる番号を使い、各種情報を紐付け・データ照合するセクトラル・モデルの番号制が安全で今の時代にもマッチする。

こうしたことも織り込んで、IRSは、成りすまし不正申告の被害を受けた個人納税者を対象に課税分野に限定して使用する「身元保護個人納税者番号（IP PIN）」を発行することにした。IRSは、2011年に5万件のIP PINを発行している。2012年には、20万件以上のIP PINを発行することにしたわけである。

ちなみに、IP PINは、文書申告、電子申告いずれの場合も、一回限り利用できる。したがって、納税者は、毎年、新規のIP PINを取得する必要がある。一方、IRSは、成りすまし不正申告を行った犯人が、被害者である納税者の共通番号（SSN）に関与している間は引き続きIP PINを発行することになっている。

◆ 共通番号は危険で時代遅れ

こうしたアメリカでの経験は、共通番号を導入し、この番号が犯罪ツール化しても、それを比較的に安全な分野別番号／分野固有番号に転換するのは、至難のわざであることを教えてくれる。サイバー取引網が広がりを見せる高度情報社会では、汎用の共通番号は時代遅れ、極めて危険な犯罪ツールと化すことは目に見えており、絶対に導入してはいけないことを教えてくれる。

各人の共通番号（SSN）は、紐付け番号として使うとしても、税金、年金、医療といった各分野では、個別の識別子（番号）を使うことで安心・安全を確保する方向へ転換せざるを得ないことを教えてくれている。

2013(平成25)年1月1日以後に新たに納税者に対して開始する調査について適用

問われる税務調査強化策の実施

— 国税通則法手続通達やF A Qなどの分析を含めて —

石村 耕治 (PIJ代表)

1 国税通則法の改正

- | | |
|--|-----|
| (1) 税務調査をいろいろな角度から整理・点検してみる | —6 |
| (2) 税務調査手続の見直し | —8 |
| (3) 質問検査権にかかる規定の集約化 | —8 |
| (4) 税務調査手続などの見直し内容の骨子 | —8 |
| (5) (税務)調査と非調査(行政指導)との峻別 | —8 |
| (6) アメリカでの計算違い等を理由に更正処分の適用除外とする場合の法定手続 | —12 |

2 調査開始前の手続

- | | |
|-------------------------|-----|
| (1) 調査開始前手続の改正 | —13 |
| (2) 調査の事前通知義務 | —14 |
| (3) 「反面調査」など「実地調査」以外の調査 | —21 |
| (4) 無予告実地調査の法定化 | —22 |

3 調査時手続

- | | |
|--|-----|
| (1) 質問検査に加え、罰則つきで帳簿書類等の提示、提出を求める権限の付与 | —24 |
| (2) 「提出」、「提示」の意味 | —25 |
| (3) 「提示、提出」は、「搜索」と違う | —26 |
| (4) 私物やセンシティブ情報の提示・提出と職業人の刑法上の守秘義務との関係 | —28 |
| (5) 提出した帳簿書類等の留置き | —30 |
| (6) 税務調査の期間延長と故意の更正の請求(未遂犯)の処罰 | —32 |
| (7) 税務職員の守秘義務と税務調査への第三者の立会 | —32 |

4 調査終了後手続

- | | |
|-----------------------------|-----|
| (1) 調査終了通知(是認通知)書の交付 | —33 |
| (2) 課税庁に対する修正申告等の勧奨権限の付与 | —34 |
| (3) 課税庁による修正申告等の勧奨に応じることの意味 | —35 |
| (4) 課税庁による修正申告等の勧奨権限行使の法的限界 | —35 |

5 再調査手続

—36

6 「必要な調査」かどうかの判断基準

(1) 調査の必要性とは	— 37
(2) 実地調査の法的限界、必要性	— 37
(3) 調査の客観的必要性と法規範の明確性の基準	— 40
(4) 必要性を超えた違法な税務調査に基づく課税処分の効力	— 41

1 国税通則法の改正

税務調査にはさまざまな種類のものがあります。そのなかでも中心となるのは「課税処分のための調査」です。

2011〔平成23〕年12月の税制改正では、これまで法人税法や所得税法、消費税法など個別税法に盛られていた「課税処分のための調査」についての質問検査の規定は、大幅に見直されたうえで、新たに国税通則法に規定されました。

(1) 税務調査をいろいろな角度から整理・点検してみる

税法に規定している税務調査は、「調査目的」の観点から見ると、「課税処分のための調査」、「滞納処分のための調査」、「犯則処分のための調査」の三つです。ほかに、申告指導などを目的とした「純粋な任意調査」があります。

これらの税務調査は、「調査の性質」さらには「調査の実施方法や時期」の角度から検討することができます。

(a) 「調査目的」の視点からの分類・検討

税務調査を、「調査目的」の視点から検討し図説すると、次のとおりです。

◆ 「調査目的」の視点からの分類・検討

① **課税処分のための調査** 適正な税額を確定することをねらいとした課税処分（更正・決定・賦課決定）を行うための税務調査です。

課税処分に必要な質問や検査を行い、さらには提示や提出、留置きの権限を行使し資料を集めることをねらいとした調査です（国税法16①一・23④・24～26・74の2～74の11）。性質的には「間接強制の伴う任意調査」です。

② **滞納処分のための調査** 課税庁は、税金を滞納している納税者（滞納者）から強制的に税金を取り立てる手続（滞納処分）をする必要がある場合、さらには滞納者が分割納付を申し出た場合でその説明に納得が行かないときには、滞納者やその関係者などに対し、質問・検査をする権限が与えられています。滞納処分をするある

いは分割納付を認めるにあたり、滞納者やその関係者がどのような財産を持っているか質問・検査し課税情報を収集し確認する必要があるからです。

この場合の税務調査を「滞納処分のための調査」と呼びます。この種の調査は、国税徴収法という法律に基づいて行われます。

通例、「間接強制の伴う任意調査」（徴収法141）の方法で実施されますが、任意調査としても「質問・検査」では十分な課税情報が収集できない場合や滞納者等が質問・検査を拒否する場合は、「強制調査」（徴収法142）としての「搜索」を行うことができます。

③ **脱税摘発（租税犯則事件）のための調査** 悪質な脱税、つまり犯則事件の摘発・事実の確認などをねらいとした調査（租税犯則調査）です。直接国税の犯則調査は、一般には「マルサ」の調査として知られています。国税犯則取締法のもとで行われます。「任意調査」としての「質問・検査・領置」の方法（国犯法1）で行われますが、「強制調査」としての「臨検・搜索・差押」の方法（国犯法2）でも行われます。

(b) 「調査の性質」の視点からの分類・検討

税務調査を、「調査の性質」の角度から検討し図説すると、次のとおりです。

◆ 「調査の性質」の視点からの分類・検討

① **強制調査** 強制調査の一つは、国税犯則取締法のもとで、国税庁の査察部が行う「臨検・搜索・差押調査」です。俗にいう「マルサ」による査察です。裁判所の許可を得て行う調査です。もっとも、マルサによる調査は、任意調査である「質問・検査・領置」でも行われます。また、国税徴収法のもとで、滞納している人から税金を取り立てるために滞納者の財産状態をチェックすること（滞納処分）をねらいとした「搜索」も、強制調査にあたります（徴収法142）。もっとも、この調査も、一般に納税者が協力を得て、間接強制の伴う任意調査のかたちで行われます（徴収法141）。

② **間接強制の伴う任意調査** 任意調査には、「間接強制の伴う任意調査」と「純粋な任意調査」があります。国税通則法に基づいて行われる「課税処分のための調査」（「国税法上の調査」）は、「間接強制の伴う任意調査」にあたります。一般に、この種の調査では、納税者の申告内容や課税のもとになる事実が正確であるのかなどをチェックすることに力点が置かれます。なぜ、この種の調査は「間接強制の伴う任意調査」と呼ばれるのでしょうか

か。それは、正当な理由がないのに調査に応じないと、「2年以下の懲役又は100万円以下の罰金」（国通法126）をもって処罰されるかも知れないからです。

③ 純粋な任意調査／申告等の行政指導 受忍義務が伴わない税務調査です。調査に応じなくとも処罰されることはありません。応じるかどうかは本人のまったく自由です。税務署から電話で照会があったり、はがきなどで税務署へきて欲しい・資料を送って欲しいといった要請、いわゆる“お尋ね”・“資料箋”、さらには「計算違いまたは記載の誤り」の是正要請など各種の申告指導などが、この種の調査にあたります。とくに法律に基づかないで行われることから、「法定外調査」とも呼ばれます。性格的には、行政指導とする見方が有力です。こうした申告等の指導は、“調査”にあたらない（「非調査」）とする見方もあります。

（c）「調査の実施方法や実施時期」の視点からの分類・検討

税務調査を、「調査の実施手法や実施時期」の角度から検討し図説すると、次のとおりです。

◆ 「調査の実施手法や実施時期」の視点からの分類・検討

① 実地調査：事後調査、事前調査 課税庁の調査官が納税者である法人の事務所、事業者などの住居地などに出向いて、質問検査する手法で行われる調査をさします。実地調査は、大きく「事後調査」と「事前調査」に分けられます。

「事後調査」とは、確定申告が終わってから、つまり法定申告期限が過ぎてから、課税庁が、納税者が行った申告内容が適正であるかどうかをチェックすることをねらいに実施される調査をさします。

これに対して、「事前調査」とは、法定申告期限前の段階で実施される調査をさします。事前調査は、とかく適正な申告の奨励をモットーに、納税者にプレッシャーをかけるために行われがちです。しかし、事前調査は、納税者の自己責任で確定申告をさせるという申告納税制度の本来の趣旨にそぐわないといえます。

事前調査については、予定納税額の減額承認申請のケースなど法律がそれをあらかじめ想定しているなどの場合を除き、一般に学説は否定的です。しかし、裁決や判例は肯定的です（最判昭48.7.10・刑集27巻7号1205頁）。

② 机上調査 課税庁が、外部に出向くことなく、内部で法定資料（支払調書、源泉徴収票、計算書、調書）や新聞・雑誌などから情報を集めること、法令の解釈や適用問題などを調査・検討することをさします。「署内調査」と呼ばれたりします。

③ 本人調査 納税義務者、納税義務があると認められる者など、本来、納税義務を負う者（納税者本人）に対する調査をさします。来署を依頼し、面談で調査する

「面接調査」も、「本人調査」にあたります。

④ 反面調査 納税者本人との間で物やサービスの取引をしている相手方に対する調査をさします（国通法74の2①一八・二〇・三〇など）。納税者の取引先、取引金融機関などに対する調査が、この種の調査にあたります。事業者団体や官公署などに対する照会（国通法74の12）も、広い意味ではこの種の調査にあたると解されます。反面調査は、取引関係のある第三者に受忍義務を課すものであります。その実施にあたっては、細心の注意を払う必要があります。したがって、本人調査によっても実態がつかめない場合に限り追加的に認められ、納税者本人の同意を得た上で実施されるべきものと思います。もっとも、課税庁は、反面調査は納税者本人の同意を前提としなくとも実施できると見ています。判例も、課税庁に同調する見方をしています（例えば、東京高判昭50.3.25・税資84号753頁）。

⑤ 内視調査 課税庁が、実地調査に先立ち店舗等の内部や事業経営の様子などを見る調査をさします。

⑥ 無予告現況調査 課税庁が、事前通知なし（無予告）で、抜き打ちで実施する臨場調査を、実務では「現況調査」と呼びます。前記③本人調査の一種です。現況調査は、現金や印鑑の管理、在庫品などの現状把握、帳簿書類等の保存や記帳状況などの把握をねらいに、課税庁の調査官が納税者の事務所や居住場所などにおもむいて（臨場して）実施されます。現況調査は、ふつう事前通知なし（無予告）・抜き打ちで、しかも、調査理由も十分に開示されないまま強引に実施されることが多く、調査手続の適正さが問われています〔例えば、大阪高判平10.3.19・判タ1014号183頁、原審、京都地判平7.3.27・判時1154号117頁〕。「無予告調査」は、英語では、“surprise（サプライズ）audit（オーディット）”と呼ばれます。こうした行政上の無予告調査は、アポイントメントの慣行があり、コンタクトレター（調査事前通知書）や行政召喚状（administrative summons）の利用など税務調査手続法制の整った諸国では受容られないようです。

2011〔平成23〕年末の国税通則法改正では、この「無予告調査」ができることが法定されました。すなわち、課税庁は、被調査者である納税義務者の申告や過去の調査実績、事業内容などから、違法または不当な行為を容易にし、正確な所得または税額など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ときには、事前通知をしなくともよいことになりました（国通法74の10）。言い換えると、課税庁が“おそれ”があると判断する場合には、無予告調査ができることとなったわけです。無予告調査を実施する場合には、税務代理人等にも事前通知をしないことになります。本来“例外”であるはずの無予告調査が一般化するおそれも強いところです。仮に例外として無予告調査を認めるとしても、被調査者が納得できるように、課税庁は、客観的な基準を定立し公表

する必要があります。現況調査手続の適正化は今後の重要な検討課題です。

(2) 税務調査手続の見直し

税務調査にはさまざまな種類のものがあります。そのなかでも中心となるのは「課税処分のための調査」です。

2011〔平成23〕年の税制改正により、個別税法に盛り込まれた「課税処分のための調査」についての質問検査の規定が大きく見直され、新たに国税通則法に規定されました。

今回の見直しは課税庁の調査権限の強化が中心であったため、調査の実施基準は相変わらず不透明です。

(3) 質問検査権にかかる規定の集約化

質問検査権に関する規定は、国税通則法7章の2〔国税の調査〕に、次のように集約されました（国通法74の2～74の6）。2013〔平成25〕年1月1日に施行されます。

◆ 税務調査手続規定の新旧対照

国税通則法上の税務調査の分類（対象税目）	旧規定（廃止される規定）
・ 所得税等の調査にかかる質問検査権〔所得税、法人税、消費税〕（国通法74の2）	所税法旧234、法税法旧153～156、消税法旧62
・ 相続税等の調査等にかかる質問検査権〔相続税・贈与税・地価税〕（国通法74の3）	相続税法旧60、地価税法36
・ 酒税の調査等にかかる質問検査権〔酒税〕（国通法74の4）	酒税法旧53
・ たばこ税等の調査にかかる質問検査権〔たばこ税、揮発油税、地方揮発油税、石油ガス税、石油石炭税、印紙税〕（国通法74の5）	た税法旧27、揮発油税法旧26、地方揮発油税法旧14の2、石税法旧26、石税法旧23、印税法旧21
・ 航空機燃料税等の調査にかかる質問検査権〔航空機燃料税、電源開発促進税〕（国通法74の6）	航燃税法旧19、電開税法旧12

(4) 税務調査手続などの見直し内容の骨子

今回の改正では、現行の運用上の取扱を法律上明確にするという方針に基づいて、見直しが行われました。主な項目をあげると、次項のとおりです。

(5) (税務) 調査と非調査（行政指導）との峻別

◆ 税務調査手続等の見直しのポイント

- ① 納税義務者に対する調査の事前通知等・無予告調査（国通法74の9・74の10）
- ② 帳簿書類等の提示・提出（国通法74の2①）
- ③ 提出した帳簿書類等の留置き（国通法74の7）
- ④ 調査終了手続（国通法74の11①②）
- ⑤ 修正申告の勧奨（懲憑）（国通法74の11③）
- ⑥ 更正処分等の場合の理由の説明（国通法74の11②）
- ⑦ 更正の請求期間等の延長（国通法23①）
- ⑧ 白色申告者の処分等にかかる理由附記（所税法231の2、所税法改正法附則8）

2011〔平成23〕年12月の税制改正では、これまで個別税法に盛り込まれていた「課税処分のための調査」についての質問検査の規定は、大幅に見直しされ、新たに国税通則法に盛り込まれました。

また、国税庁は、手続通達で、「調査に該当する行為」を定義する一方で、5つのタイプの「調査に該当しない行為（非調査行為／行政指導）」を明示し、双方を峻別しました。

手続通達でとられる論理は、「調査に該当しない行為」については、納税者による自発的な「修正申告」で対応してもらうことになる、ということです。

① (税務) 調査と非調査にあたる行政指導との峻別

課税庁は、納税者が提出した申告書に計算誤り、転記誤り、記載漏れ、法令の適用誤り等の誤りがあるのではないかとと思われる場合に、自発的な見直しをしたうえで、必要に応じて修正申告書の自発的な提出を要請する場合があります。

こうした課税庁の行為は、行政指導にあたり「(税務) 調査にあたらぬ行為」とされます。

しかし、どのような行為が、調査行為である「課税標準等または税額等を認定」問題にあたるのか、逆に、非権力的な行政指導である「計算違いまたは記載の誤りなど」問題にあたるのかを客観的に判断するのは必ずしも容易ではありません。これまで、さまざま議論されてきました。

そこで、国税庁は、2012〔平成23〕年9

月に、「調査に該当する行為」を定義する一方で、5つの類型の「調査に該当しない行為（非調査行為／行政指導）」を列挙し、双方を峻別する基準を明示しました。

そこで、以下においては、税務調査と非調査にあたる行政指導との峻別の基準や事例（類型）について、2012〔平成23〕年9月に出された①「国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達」（以下「手続通達」）や質疑応答集②「税務調査手続に関するFAQ（一般納税者向け）」

（以下「税調手続質疑応答集」）、内部職員向けの事務運営方針③「調査手続の実施に当たっての基本的な考え方等について」（以下「調査手続の考え方」などを参考にして、〴〵「調査」の意義（手続通達1-1）〴〵、〴〵「調査に該当しない行為」（手続通達1-1・3-3、税調手続質疑応答集問1）〴〵から検討してみます。

イ 手続通達で峻別した「調査行為」と「非調査行為（行政指導）」

手続通達は、「（税務）調査」とは、「国税〔中略〕に関する法律の規定に基づき、特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する等の目的その他〔中略〕処分を行う目的で当該職員が行う行為をいう」としました。

具体的には、「証拠資料の収集、要件事実の認定、法令の解釈適用など」をあげました（1-1《1》）。

一方、「非調査行為（調査に該当しない行為／行政指導）」とは、「当該職員が行う行為であって〔中略〕特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する等の目的で行う行為に至らないもの」としました。後でふれるように、5つの類型を列挙しました（1-2、3-3）。

ロ 手続通達による判断基準の定立

このように、課税庁が、確かに、調査行為である「課税標準等または税額等を認定」問題にあたるのか、それとも非権力的な行政指導である「計算違いまたは記載の誤りなど」問題にあたるのかを客観的に判断できる基準を示すことは、課税における予測可能性や法的安定性に資するものといえます。

しかし、こうした基準の定立にもかかわらず、非調査行為、すなわち非権力的な申告指導、行政指導（事実行為）として、「提出された申告書に計算誤り、転記誤り、記載漏れ及び法令の適用誤

り等の誤りがあるのではないと思われる場合に、納税者の方に対して自発的な見直しを要請することと、それが単なる「修正申告」（国通法19）の要請であるのかまたは「修正申告の勧奨」（国通法74⑪三）にあたるのかについて明瞭な線引きをすることは必ずしも容易ではありません。

また、こうした判断基準を通達で示すことは、通達には法源性がないというものの、究極的には課税庁の判断が優先することにもなりかねないことから慎重な評価を行う必要があります。

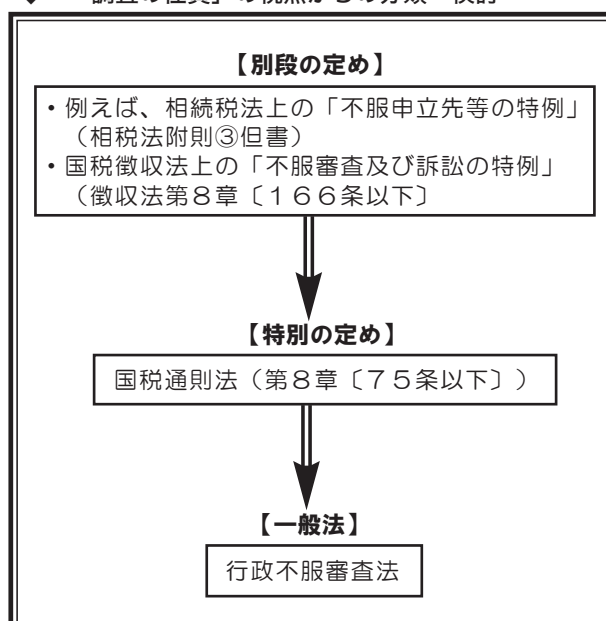
さらに、今後の課題として、納税者が課税庁から「計算違いまたは記載の誤りなど」問題であると説明を受けた場合、その説明に納得したうえで申告指導に応じる手続の確立を検討する必要があります。

ハ 調査行為、非調査行為（行政指導）に対する法的統制の課題

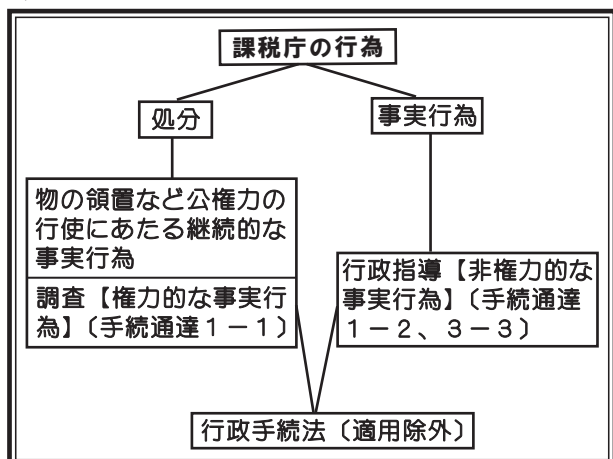
間接強制の伴う税務調査や強制調査の場合、納税者の権利を制限することになるために法律の根拠が必要となります。また、国家賠償請求訴訟での原告適格の容認など制限的ながら行政訴訟の途も開かれています。

これに対して、「調査に該当しない行為（非調査行為／行政指導）」に対しては、原則として、修正申告の勧奨（懲慫）などを含め、行政訴訟の対象とすることには学説や司法は概して消極的な姿勢です。租税行政指導への行政手続法の適用拡大（適用除外の厳格化）を積極的にすすめる必要

◆ 「調査の性質」の視点からの分類・検討



◆ 調査と行政指導の所在



行政不服審査法 2 条 1 項 「この法律にいう「処分」には、各本条に特別の定めがある場合を除くほか、公権力の行使に当たる事実上の行為で、人の収容、物の留置その他その内容が継続的性質を有するもの（以下「事実行為」という。）が含まれるものとする。」

国税通則法 租税不服申立手続を定める国税通則法には、事実行為に関する定めがありません。税務当局は、税務行政にかかる事実行為は、国税通則法 75 条に定める「国税に関する法律に基づく「処分」」にはあらず、通達で、租税不服申立手続の対象にならない旨を明確にしています〔不服審査基本通達（異議申立関係）75-1（注）1、不服審査基本通達（審査請求関係）75-1（注）1〕。

租税不服申立手続を定める国税通則法には、事実行為に関する定めがありません。これは、租税法律関係においては、事実行為のみで自己完結する処分はあまりなく、租税の賦課・徴収等の処分の形で終結することになることや、不服申立手続を経ずに行政訴訟を提起することができる（行訴法 8①）ことなどを考慮したためと考えられます。

しかし、国税にかかる事実行為について不服申立ての途をまったく閉ざしてしまうような解釈をとるのでは偏狭すぎます。したがって、例えば国税に関する違法な税務調査（事実行為）が繰り返し実施され、納税者が当該事実行為を違法であることを理由に不服申立てをしたいとします。この場合、理論的には、行政不服審査法に基づいて行うことができるものと解されます。

もっとも、違法な税務調査という事実行為の取消を求めて不服申立て手続をとることに実益があるかどうかは定かではありません。むしろ、そうした違法な調査に基づく課税処分の取消を求めて

不服申立手続をすすめるのが常道と思われます。

二 「行政指導」の理解についての行政法と手続通達との間の乖離

行政法と手続通達では、「行政指導」を、次のようにとらえています。

◆ 「行政指導」についての「行政法」と「手続通達」における考え方の相違

行政法：行政指導とは、行政庁が行政目的を達成するために、助言・指導のような非権力的な手段で国民に任意の協力を求め、国民を誘導して目的とする行為を行わせようとする事実上の行為、とされています。

手続通達：調査に該当しない「行政指導」とは、「当該職員が行う行為であって、〔中略〕特定の納税義務者の課税標準又は税額等を認定する目的で行う行為に至らないもの」（手続通達 1-2）とされています。言い換えると、行為に至る行為（事実行為）は、「調査」にあたることになります。

② 手続通達や税調手続質疑応答集での「調査」と「行政指導」の説明

課税庁は、手続通達や税調手続質疑応答集で、「（税務）調査」と「非調査行為（調査に該当しない行為／行政指導）」について、次のように、納税者向けの取扱や説明が行われています。

イ 手続通達での定義について

手続通達 1-1 〔「調査」の意義〕において、「調査」を定義しています。

一方、手続通達 1-2 〔「調査」に該当しない行為〕として、5つの事例をあげています。

（「調査」の意義）

1-1

- (1) 法第 7 章の 2 において、「調査」とは、国税（法第 7 4 条の 2 から法第 7 4 条の 6 までに掲げる税目に限る。）に関する法律の規定に基づき、特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的その他国税に関する法律に基づく処分を行う目的で当該職員が行う一連の行為（証拠資料の収集、要件事実の認定、法令の解釈適用など）をいう。

（注）法第 7 4 条の 3 に規定する相続税・贈与税の徴収のために行う一連の行為は含まれない。

- (2) 上記 (1) に掲げる調査には、更正決定等を目的とする一連の行為のほか、異議決定

や申請等の審査のために行う一連の行為も含まれることに留意する。

- (3) 上記(1)に掲げる調査のうち、次のイ又はロに掲げるもののように、一連の行為のうちに納税義務者に対して質問検査等を行うことがないものについては、法第74条の9から法第74条の11までの各条の規定は適用されないことに留意する。

イ 更正の請求に対して部内の処理のみで請求どおりに更正を行う場合の一連の行為。

ロ 期限後申告書の提出又は源泉徴収に係る所得税の納付があった場合において、部内の処理のみで決定又は納税の告知があるべきことを予知してなされたものには当たらないものとして無申告加算税又は不納付加算税の賦課決定を行うときの一連の行為。

（「調査」に該当しない行為）

1-2 当該職員が行う行為であって、次に掲げる行為のように、特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的で行う行為に至らないものは、調査には該当しないことに留意する。また、これらの行為のみに起因して修正申告書若しくは期限後申告書の提出又は源泉徴収に係る所得税の自主納付があった場合には、当該修正申告書等の提出等は更正若しくは決定又は納税の告知があるべきことを予知してなされたものには当たらないことに留意する。

- (1) 提出された納税申告書の自発的な見直しを要請する行為で、次に掲げるもの。

イ 提出された納税申告書に法令により添付すべきものとされている書類が添付されていない場合において、納税義務者に対して当該書類の自発的な提出を要請する行為。

ロ 当該職員が保有している情報又は提出された納税申告書の検算その他の形式的な審査の結果に照らして、提出された納税申告書に計算誤り、転記誤り又は記載漏れ等があるのではないかと思料される場合において、納税義務者に対して自発的な見直しを要請した上で、必要に応じて修正申告書又は更正の請求書の自発的な提出を要請する行為。

- (2) 提出された納税申告書の記載事項の審査の結果に照らして、当該記載事項につき税法の適用誤りがあるのではないかと思料される場合において、納税義務者に対して、適用誤りの有無を確認するために必要な基礎

的情報の自発的な提供を要請した上で、必要に応じて修正申告書又は更正の請求書の自発的な提出を要請する行為。

- (3) 納税申告書の提出がないため納税申告書の提出義務の有無を確認する必要がある場合において、当該義務があるのではないかと思料される者に対して、当該義務の有無を確認するために必要な基礎的情報（事業活動の有無等）の自発的な提供を要請した上で、必要に応じて納税申告書の自発的な提出を要請する行為。

- (4) 当該職員が保有している情報又は提出された所得税徴収高計算書の記載事項の確認の結果に照らして、源泉徴収税額の納税額に過不足徴収額があるのではないかと思料される場合において、納税義務者に対して源泉徴収税額の自主納付等を要請する行為。

- (5) 源泉徴収に係る所得税に関して源泉徴収義務の有無を確認する必要がある場合において、当該義務があるのではないかと思料される者に対して、当該義務の有無を確認するために必要な基礎的情報（源泉徴収の対象となる所得の支払の有無）の自発的な提供を要請した上で、必要に応じて源泉徴収税額の自主納付を要請する行為。

（「調査」に該当しない行為【1-2の再掲】）

3-3 当該職員が行う行為であって、次に掲げる行為のように、特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的で行う行為に至らないものは、調査には該当しないことに留意する。また、これらの行為のみに起因して修正申告書若しくは期限後申告書の提出又は源泉徴収に係る所得税の自主納付があった場合には、当該修正申告書等の提出等は更正若しくは決定又は納税の告知があるべきことを予知してなされたものには当たらないことに留意する。

- (1) 提出された納税申告書の自発的な見直しを要請する行為で、次に掲げるもの。

イ 提出された納税申告書に法令により添付すべきものとされている書類が添付されていない場合において、納税義務者に対して当該書類の自発的な提出を要請する行為。

ロ 当該職員が保有している情報又は提出された納税申告書の検算その他の形式的な審査の結果に照らして、提出された納税申告書に計算誤り、転記誤り又は記載漏れ等があるのではないかと思料される場合において

て、納税義務者に対して自発的な見直しを要請した上で、必要に応じて修正申告書又は更正の請求書の自発的な提出を要請する行為。

- (2) 提出された納税申告書の記載事項の審査の結果に照らして、当該記載事項につき税法の適用誤りがあるのではないかと料される場合において、納税義務者に対して、適用誤りの有無を確認するために必要な基礎的情報の自発的な提供を要請した上で、必要に応じて修正申告書又は更正の請求書の自発的な提出を要請する行為。
- (3) 納税申告書の提出がないため納税申告書の提出義務の有無を確認する必要がある場合において、当該義務があるのではないかと料される者に対して、当該義務の有無を確認するために必要な基礎的情報（事業活動の有無等）の自発的な提供を要請した上で、必要に応じて納税申告書の自発的な提出を要請する行為。
- (4) 当該職員が保有している情報又は提出された所得税徴収高計算書の記載事項の確認の結果に照らして、源泉徴収税額の納税額に過不足徴収額があるのではないかと料される場合において、納税義務者に対して源泉徴収税額の自主納付等を要請する行為。
- (5) 源泉徴収に係る所得税に関して源泉徴収義務の有無を確認する必要がある場合において、当該義務があるのではないかと料される者に対して、当該義務の有無を確認するために必要な基礎的情報（源泉徴収の対象となる所得の支払の有無）の自発的な提供を要請した上で、必要に応じて源泉徴収税額の自主納付を要請する行為。

□ 税調手続質疑応答集での説明

この点について、国税庁が出した一般納税者向けの「税調手続質疑応答集」では、次のように説明をしています。

問2 税務署の担当者から電話で申告書の内容に問題がないか確認して、必要ならば修正申告書を提出するよう連絡を受けましたが、これは調査なのでしょうか。

「調査は、特定の納税者の方の課税標準等又は税額等を認定する目的で、質問検査等を行い申告内容を確認するものですが、税務当局では、税務

調査の他に、行政指導の一環として、例えば、提出された申告書に計算誤り、転記誤り、記載漏れ及び法令の適用誤り等の誤りがあるのではないかと料される場合に、納税者の方に対して自発的な見直しを要請した上で、必要に応じて修正申告書の自発的な提出を要請する場合があります。このような行政指導に基づき、納税者の方が自主的に修正申告書を提出された場合には、延滞税は納付していただく場合がありますが、過少申告加算税は賦課されません（当初申告が期限後申告の場合は、無申告加算税が原則5%賦課されます）。

なお、税務署の担当者は、納税者の方に調査又は行政指導を行う際には、具体的な手続に入る前に、いずれに当たるのかを納税者の方に明示することとしています。

これら5つの事例は、いずれも、課税庁が、納税者がすでに提出した（提出すべき）申告内容のチェックをきっかけに見出した問題点を指導（自発的な修正申告の指導）するというものです。

その指導を抛り所に納税者自身が誤り等を確認し、それに基づいて自発的に修正申告をするという構図にあります。

租税法律主義の原則からみて、こうした重要な判断基準を、税務通達や一般納税者向けの税調手続質疑応答集で示すことについては精査を要します。

なぜならば、こうした線引きの結果、非調査行為（調査に該当しない行為／行政指導）にあてはまると、納税者による「修正申告」で対応するように求められるからです。

納税者と課税庁との間の力関係など、状況によっては、自発的な修正申告の指導が独り歩きするおそれがあります。その結果、納税者の手続上の権利救済の途を狭めることにつながりかねないからです。

(6) アメリカでの計算違い等を理由に更正処分の適用除外とする場合の法定手続

アメリカ法では、計算違い等にあたる事例を列挙するとともに、更正処分の適用除外とする場合の法定手続を、税法本法で定めています。

アメリカ連邦税法（内国歳入法典／IRC=Internal Revenue Code）は、更正処分の対象とならない「計算違いまたは記載の誤り（mathematical or clerical error）」を、次のように定義しています（IRC 6213条g項2号）。

◆「計算違いまたは記載の誤り」とは（IRC 6213条g項2号）

- 申告書に記された計算違い
- 別表の不正確な適用
- 申告書への誤りの記載
- 申告書への必要な証明情報の記載もれ
- 法定限度額を超える所得控除額ないし税額控除額
- その他

課税庁が、こうした「計算違いまたは記載の誤りなど」問題〔以下「計算違い等を理由とする更正の適用除外（math error exception）」〕にあたると判断したとします。

この場合には、納税者が、課税庁からその点について説明を受け同意したうえで申告指導に応じること可能です。

逆に、納税者は、申告指導に応じないで税務調査の手続に入る選択ができる仕組みを確立しています。これにより、納税者の権利を護る手続を明確にしています（IRC 6213条b項）。その手続は、次のとおりです。

◆ 計算違い等を理由に更正処分の適用除外とする場合の手続（IRC 6213条b項）

- 納税申告書に「計算違いまたは記載の誤り」がある場合、課税庁（IRS）は、その誤りを訂正する結果から生じる増差税額を略式で賦課できるものとします。ただし、課税庁は、納税者にその誤りを説明し、かつ納税者がそれに同意する場合に限られます。また、この場合、課税庁は、当初申告書に報告された税額とは異なる適正な税額を明示して事前通知をしなければなりません。
- 納税者は、課税庁が提示した金額に同意できない場合には、その通知の日から60日以内にその賦課額を減額するように求めることができます。
- 納税者から減額請求があった場合、その賦課額を減額することになります。
- 納税者が減額請求を正当化する情報を提供した場合、減額請求の手続は完了した旨が納税者に通知されます。課税庁は、納税者が減額請求をし、それを正当化するための情報を十分に提供していないと認める場合、この事案は、税務調査に付されます。そして、その結果によっては更正処分手続に入ることになります。

*William D. Elliott, "The Math or Clerical Error Exception," *Journal of Tax Practice & Procedure* (June-July 2011) at 25.

わが国では、課税庁が一方的に、調査行為である「課税標準等または税額等を認定」問題にあたるのか、それとも非権力的な行政指導である「計算違いまたは記載の誤りなど」問題にあたるのかを客観的に判断できる基準を示し、修正申告へ誘

導する仕組みになっています。

この点については、アメリカの法制などを参考にして、計算違い等にあたる事例を列挙するとともに、更正処分の適用除外とする場合の法定手続を税法本法に定め、納税者の手続上の権利を保護する途を探る必要があります。

2 調査開始前の手続

税務調査手続は、大きく「調査開始前手続（pre-audit procedures）」、「調査時手続（audit procedures）」および「調査終了後手続（post-audit procedures）」に分けることができます。このうち、今回の見直しのうち「調査開始前手続」については、調査の事前通知義務、無予告通知の法定化が盛り込まれました。

(1) 調査開始前手続の改正

国税通則法が改正される以前には、税務調査を実施する場合に課税庁はその旨を事前に通知しなければならないとする法律の規定はありませんでした。

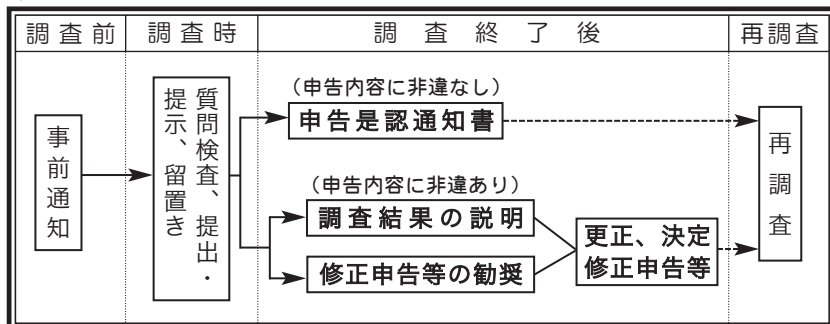
これが、今回の改正で、納税義務者（以下「納税者」または「被調査者」ともいいます。）に事前通知をすることを原則とすることになりました。

また、納税者に対して事前通知を行う場合において、顧問税理士等（納税申告書に税務代理権限証書を添付している税理士等）がある場合には、あわせて通知を行うことになりました（国通法74の9）。

(納税義務者に対する調査の事前通知等)

第七十四条の九 税務署長等（国税庁長官、国税局長若しくは税務署長又は税関長をいう。以下第七十四条の十一（調査の終了の際の手続）までにおいて同じ。）は、国税庁等又は税関の当該職員（以下同条までにおいて「当該職員」という。）に納税義務者に対し実地の調査（税関の当該職員が行う調査にあつては、消費税等の課税物件の保税地域からの引取り後に行うものに限る。以下同条までにおいて同じ。）において第七十四条の二から第七十四条の六まで（当該職員の質問検査権）の規定による質問、検査又は提示若しくは提出の要求（以下「質問検査等」という。）を行わせる場合には、あらかじめ、当該納税義務者（当該納

◆ 税務調査手続の段階と流れ



税義務者について税務代理人がある場合には、当該税務代理人を含む。) に対し、その旨及び次に掲げる事項を通知するものとする。

税務調査を実施するに先駆けて事前に行うべきことを法定したことは、手続の透明化に向けての一步前進のようにも見えます。

(2) 調査の事前通知義務

国税通則法が改正され、課税庁が実地調査において質問検査等を行う場合には、あらかじめ納税者（税理士等の税務代理人がある場合には、その税務代理人を含みます。）に対して、その旨および調査を開始する日時等をあらかじめ通知することとされました（国通法74の9）。

ちなみに、税理士等の税務代理人が、納税者に代わって税務調査の事前通知事項の通知を受けるには、納税者がその旨の申立てをする必要があります。

① 事前通知を行う主体

実地調査に先立ち、事前通知を行うのは、国税庁長官、国税局長もしくは税務署長または関税長です。

② 通知から調査までの猶予期間

事前通知は、調査の実施にあたり「あらかじめ」行われると法定するのみです。具体的に調査開始の何日前までにする旨の規定ぶりではありません。実施直前に電話連絡し、実質的に無予告調査を行うことも想定されないわけではありません。

この点について、2011〔平成23〕年11月18日の衆院財政金融委員会で、佐々木憲昭議員の質問に対して政府参考人である岡本榮一国税庁次長（当時）は、次のように答弁しており、参考になります（『平成23年度税制改正：国税通則法等の改正（平成23年12月）234頁』財

務省HP参照）。

「調査手続の透明性と予見可能性を高めるといふ制度の仕組みをかんがみれば、調査開始日までの相当の時間の余裕を置いて行うことになると考えております。したがって、事前通知の実施に当たりまして、委員御指摘のような、納税者の家の前で事前通知に電話をして往訪

するというふうな運用は考えておらないところでございます。」

国税庁が出した一般納税者向けの税調手続質疑応答集で、次のように説明されています。

問13 前通知は、調査の何日くらい前に行われるのですか。

実地の調査を行う場合の事前通知の時期については、法令に特段の規定はなく、また、個々のケースによって事情も異なりますので、何日程度前に通知するかを一律にお示しすることは困難ですが、調査開始日までに納税者の方が調査を受ける準備等をできるよう、調査までに相当の時間的余裕を置いて行うこととしています。

この点については、2週間前までに通知を義務づけるとか、具体的数値を規定する必要があります。今後の検討課題です。

③ 事前通知の対象となる「調査」の範囲

事前通知の対象となるのは、「実地調査」です。「実地の調査」とは、通例、課税庁が、納税者の事業所等に臨場して行う帳簿書類等の検査・確認、資料収集等を意味します。国税通則法は、「実地の調査」のみを定めています。しかし、手続通達は、次のように定めて、更正・決定等を目的とする課税標準等の調査のみならず、異議申立てがあった場合の調査や申請等の審理も含むとしています。

（「実地の調査」の意義）

3-4 法第74条の9及び法第74条の11に規定する「実地の調査」とは、国税の調査のうち、当該職員が納税義務者の支配・管理する場所（事業所等）等に臨場して質問検査等を行うものをいう。

（法第74条の9又は法第74条の10の規定の

適用範囲)

4-1 法第74条の9又は法第74条の10の規定が適用される調査には、更正決定等を目的とする調査のほか、異議決定や申請等の審査のために行う調査も含まれることに留意する。

(申請等の審査のために行う調査の事前通知)

4-2 申請等の審査のため実地の調査を行う場合において、納税義務者に通知する事項である法第74条の9第1項第5号に掲げる「調査の対象となる期間」は、当該申請書等の提出年月日（提出年月日の記載がない場合は、受理年月日）となることに留意する。

④ 事前通知事項

事前に通知される事項は以下の11項目です（国通法74の9、国通令30の4①）。

◆ 事前通知事項

- ① 実地調査を行う旨
- ② 質問検査等を行う実地の調査（以下「調査」といいます。）を開始する日時
- ③ 調査を行う場所
- ④ 調査の目的
- ⑤ 調査の対象となる税目
- ⑥ 調査の対象となる期間
- ⑦ 調査の対象となる帳簿書類その他の物件
- ⑧ 調査の相手方である納税義務者の氏名および住所または居所
- ⑨ 調査を行う当該職員の氏名および所属官署（その職員が複数であるときには、その職員を代表する者の氏名および所属官署）
- ⑩ ②または③にかかげる事項の変更に係る事項
- ⑪ 調査により④から⑦以外について非違が疑われる場合、その通知内容以外の事項についても調査対象となりうる事

加えて、調査状況に応じて、被調査者に非違【法令等にふれる】行為が疑われる場合には、事前通知（前記④～⑦以外）の事項以外についても調査ができることになっています（国通法74の9④）。

注意しなければならないのは、通知された項目以外について非違が疑われることとなった場合にはあらためて事前通知することなく調査ができる旨の告知が規定されていることです（国通法74の9④）。

⑤ 通知の相手方

実地調査を行うに先立って納税者やその関与税

理士（税務代理人）に対して通知を行うことになります。通知の相手方として、手続通達では、次のようにその範囲を定めています。

イ 納税者（納税義務者）**（通知等の相手方）**

3-5 法第74条の9から法第74条の11までの各条に規定する納税義務者に対する通知、説明、勧奨又は交付（以下、3-5において「通知等」という。）の各手続の相手方は法第74条の9第3項第1号に規定する「納税義務者」（法人の場合は代表者）となることに留意する。

ただし、納税義務者に対して通知等を行うことが困難な事情等がある場合には、権限委任の範囲を確認した上で、当該納税義務者が未成年者の場合にはその法定代理人、法人の場合にはその役員若しくは納税申告書に署名した経理に関する事務の上席の責任者（法人税法第151条第2項《代表者等の自署押印》）又は源泉徴収事務の責任者等、一定の業務執行の権限委任を受けている者を通じて当該納税義務者に通知等を行うこととしても差し支えないことに留意する。

ロ 税務代理人

手続通達第5節「税務代理人に関する事項」（7-1～7-5）において、「実施調査の事前通知義務」について、次のように規定しています。

第5節 税務代理人に関する事項**（税務代理人を通じた事前通知事項の通知）**

7-1 実地の調査の対象となる納税義務者について税務代理人がある場合における法第74条の9第1項の規定による通知については、納税義務者及び税務代理人の双方に対して行うことに留意する。

ただし、納税義務者から同項各号に掲げる事項について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があったときは、当該税務代理人を通じて当該納税義務者へ当該事項を通知することとして差し支えないことに留意する。

なお、ただし書きによる場合においても、「実地の調査において質問検査等を行わせる」旨の通知については直接納税義務者に対して行う必要があることに留意する。

（税務代理人からの事前通知した日時等の変更の求め）

7-2 実地の調査の対象となる納税義務者について税務代理人がある場合において、法第74条の9第2項の規定による変更の求めは、当該納税義務者のほか当該税務代理人も行うことができることに留意する。

（税務代理人がある場合の実地の調査以外の調査結果の内容の説明等）

7-3 実地の調査以外の調査により質問検査等を行った納税義務者について税務代理人がある場合における法第74条の11第2項に規定する調査結果の内容の説明並びに同条第3項に規定する説明及び交付については、同条第5項に準じて取り扱うこととしても差し支えないことに留意する。

（法に基づく事前通知と税理士法第34条《調査の通知》に基づく調査の通知との関係）

7-4 実地の調査の対象となる納税義務者について税務代理人がある場合において、当該税務代理人に対して法第74条の9第1項の規定に基づく通知を行った場合には、税理士法第34条《調査の通知》の規定による通知を併せて行ったものと取り扱うことに留意する。

（一部の納税義務者の同意がない場合における税務代理人への説明等）

7-5 法第74条の11第5項の規定の適用上、納税義務者の同意があるかどうかは、個々の納税義務者ごとに判断することに留意する。

（注）例えば、相続税の調査において、複数の納税義務者がある場合における法第74条の11第5項の規定の適用については、個々の納税義務者ごとにその納税義務者の同意の有無により、その納税義務者に通知等を行うかその税務代理人に通知等を行うかを判断することに留意する。

この点について、国税庁が出した一般納税者向けの税調手続質疑応答集で、次のように説明されています。

問14 税務代理をお願いしている税理士がいるので、その税理士にも事前通知を行うようお願いしたいのですが、何か手続が必要でしょうか。

法令上、実地の調査の対象となる納税者の方に税務代理権限証書を提出している税理士等（以下「税務代理人」といいます。）がいる場合には、

納税者の方ご本人に加え、その税務代理人の方に対しても事前通知を行うこととされています。したがって、特別の手続は不要です。

なお、事前通知事項のうち、調査の対象となる税目・課税期間等の事前通知事項の詳細については税務代理人を通じて聞くことにしたいという要望がある場合には、調査担当者が事前通知を行うための連絡をした際にその旨をお伝えください。

イ 開始日時の通知

課税庁は、「〇月〇日〇時開始」する旨を通知するかたちになると思われます。

ロ 調査場所の通知

国税通則法施行令によると、調査場所が複数あっても、「調査を開始する日時において同項に規定する質問検査等を行おうとする場所」を通知することになっています（国通令30の4②）。

つまり、一般的には、実地調査を始める場所、例えば、法人の場合は本店所在地、個人の場合は事業所や自宅などに通知されることになります。

ハ 調査目的の通知

また、事前通知の内容項目として「調査の目的」を掲げています。

この点について、国税通則法施行令では、「納税申告書の記載内容の確認又は納税申告書の提出がない場合における納税義務の有無の確認その他これらに類する調査の目的をそれぞれ通知する」と規定しています（国通令30の4②）。

つまり、これまで「通常の調査です」などと回答されていたものを、かたちだけ整えて「目的」と衣替えした程度です。

この点について、国税庁が出した一般納税者向けの税調手続質疑応答集で、次のように説明されています。

問16 事前通知の際には、なぜ実地の調査が必要なのかについても説明してもらえるのですか。

法令上、調査の目的（例えば、提出された申告書の記載内容を確認するため）については事前通知すべきこととされていますが、実地の調査を行う理由については、法令上事前通知すべき事項とはされていませんので、これを説明することはありません。

しかし、「調査の理由」の開示を課税庁に義務

づけないと、納税者や税理士等がその調査の必要性や合理性を判断するのは難しいといえます。今後の重い検討課題です。

二 調査対象税目と調査期間

調査対象となる税目数と課税期間数は、法令上の制限がありません。したがって、課税庁は、現行どおり、複数課税期間の法人税、消費税、源泉所得税、印紙税の調査を同時に行うことが可能です。

事前通知は、納税者（納税義務者）に対して行うものであることから、「税目と課税期間によって特定された納税義務」を一つの単位とすることになっています。

国税については、「課税期間のある国税」（所得税、法人税、消費税、贈与税、酒税など）「課税期間のない国税」（源泉所得税、相続税など）があります。とりわけ、「課税期間のない国税」の「課税期間、をどう扱うかも問われてきます。

これらの点について、手続通達では、次のように規定しています。

（一の調査）

3-1

- （１） 調査は、納税義務者について税目と課税期間によって特定される納税義務に関してなされるものであるから、別段の定めがある場合を除き、当該納税義務に係る調査を一の調査として法第74条の9から法第74条の11までの各条の規定が適用されることに留意する。

（注） 例えば、平成20年分から平成22年分までの所得税について実地の調査を行った場合において、調査の結果、平成22年分の所得税についてのみ更正決定等をすべきと認めるときには、平成20年分及び平成21年分の所得税については更正決定等をすべきと認められない旨を通知することに留意する。

- （２） 源泉徴収に係る所得税の納税義務とそれ以外の所得税の納税義務は別個に成立するものであるから、源泉徴収に係る所得税の調査については、それ以外の所得税の調査とは別の調査として、法第74条の9から法第74条の11までの各条の規定が適用されることに留意する。
- （３） 同一の納税義務者に納付方法の異なる複数

の印紙税の納税義務がある場合には、それぞれの納付方法によって特定される納税義務に関してなされる調査について、法第74条の9から法第74条の11までの各条の規定が適用されることに留意する。

- （４） 次のイ又はロに掲げる場合において、納税義務者の事前の同意があるときは、納税義務者の負担軽減の観点から、一の納税義務に関してなされる一の調査を複数に区分して、法第74条の9から法第74条の11までの各条の規定を適用することができることに留意する。

イ 同一課税期間の法人税の調査について、移転価格調査とそれ以外の部分の調査に区分する場合。

ロ 連結子法人が複数の連結法人に係る同一課税期間の法人税の調査について、連結子法人の調査を複数の調査に区分する場合。

（「課税期間」の意義等）

3-2

- （１） 3-1において、「課税期間」とは、法第2条第9号《定義》に規定する「課税期間」をいうのであるが、具体的には、次のとおりとなることに留意する。

イ 所得税については、暦年。ただし、年の途中で死亡した者又は出国をする者に係る所得税については、その年1月1日からその死亡又は出国の日までの期間。

ロ 法人税については、事業年度又は連結事業年度。ただし、中間申告分については、その事業年度開始の日から6月を経過した日の前日までの期間、連結中間申告分については、その連結事業年度開始の日から6月を経過した日の前日までの期間。

ハ 贈与税については、暦年。ただし、年の途中で死亡した者に係る贈与税については、その年1月1日からその死亡の日までの期間。

二 個人事業者に係る消費税（消費税法第47条《引取りに係る課税貨物についての課税標準額及び税額の申告等》に該当するものを除く。）については、暦年。また、法人に係る消費税（消費税法第47条《引取りに係る課税貨物についての課税標準額及び税額の申告等》に該当するものを除く。）については、事業年度。ただし、消費税法

第19条《課税期間》に規定する課税期間の特例制度を適用する場合には、当該特例期間。

ホ 酒税（酒税法第30条の2第2項《移出に係る酒類についての課税標準及び税額の申告》及び同法第30条の3《引取りに係る酒類についての課税標準及び税額の申告等》に該当するものを除く。）、たばこ税・たばこ特別税（たばこ税法第18条《引取りに係る製造たばこについての課税標準及び税額の申告等》に該当するものを除く。）、揮発油税・地方揮発油税（揮発油税法第11条《引取りに係る揮発油についての課税標準及び税額の申告等》に該当するものを除く。）、石油ガス税（石油ガス税法第17条《引取りに係る課税石油ガスについての課税標準及び税額の申告等》に該当するものを除く。）、石油石炭税（石油石炭税法第14条《引取りに係る原油等についての課税標準及び税額の申告等》に該当するものを除く。）、印紙税（印紙税法第11条《書式表示による申告及び納付の特例》の規定の適用を受けるものに限る。）、航空機燃料税又は電源開発促進税については、その月の1日から末日までの間。

ヘ 印紙税（印紙税法第12条《預貯金通帳等に係る申告及び納付等の特例》の規定の適用を受けるものに限る。）については、4月1日から翌年3月31日までの期間。

（2） 法第74条の9から法第74条の11までの各条の規定の適用に当たっては、課税期間のない国税については、それぞれ次のとおりとする。

イ 相続税については、一の被相続人からの相続又は遺贈（死因贈与を含む。）を一の課税期間として取り扱う。

ロ 酒税（酒税法第30条の2第2項《移出に係る酒類についての課税標準及び税額の申告》に該当するものに限る。）については、酒税法第30条の2第2項各号《移出に係る酒類についての課税標準及び税額の申告》に該当した時を一の課税期間として取り扱う。

ハ 源泉徴収に係る所得税については、同一の法定納期限となる源泉徴収に係る所得税を一の課税期間として取り扱う。

ニ 印紙税（印紙税法第11条《書式表示に

よる申告及び納付の特例》及び同法第12条《預貯金通帳等に係る申告及び納付等の特例》の規定の適用を受けるものを除く。）については、調査の対象となる期間を4月1日から翌年3月31日までの期間で区分した各期間（当該区分により1年に満たない期間が生じるときは、当該期間）を一の課税期間として取り扱う。

ホ 消費税（消費税法第47条《引取りに係る課税貨物についての課税標準額及び税額の申告等》に該当するものに限る。）、酒税（酒税法第30条の3《引取りに係る酒類についての課税標準及び税額の申告等》に該当するものに限る。）、たばこ税・たばこ特別税（たばこ税法第18条《引取りに係る製造たばこについての課税標準及び税額の申告等》に該当するものに限る。）、揮発油税・地方揮発油税（揮発油税法第11条《引取りに係る揮発油についての課税標準及び税額の申告等》に該当するものに限る。）、石油ガス税（石油ガス税法第17条《引取りに係る課税石油ガスについての課税標準及び税額の申告等》に該当するものに限る。）、又は石油石炭税（石油石炭税法第14条《引取りに係る原油等についての課税標準及び税額の申告等》に該当するものに限る。）については、それぞれ各条に該当するときの属する時を一の課税期間として取り扱う。

（申請等の審査のために行う調査の事前通知）

4-2 申請等の審査のため実地の調査を行う場合において、納税義務者に通知する事項である法第74条の9第1項第5号に掲げる「調査の対象となる期間」は、当該申請書等の提出年月日（提出年月日の記載がない場合は、受理年月日）となることに留意する。

すでにふれたように、調査対象とする税目数と課税期間数については、法令上の特段の制限がありません。理論的には、調査官に質問検査権が認められている税目、除斥期間が考えられます。

例えば法人税の除斥期間は5年ですから5年の課税期間と調査対象とする通知も可能なようにも見られます。しかし、実際の調査では3期分程度で、さらに必要が生じれば遡るというかたちです。

もっとも、今回の課税手続改正の趣旨は、これまで課税庁の運用上行われてきた税務調査手続

の明文化にある、と説明されています。このことを織り込んで考えると、除斥期間を調査期間とする通知は、その趣旨を逸脱すると考えられます。

また、手続通達3-2(2)は、「課税期間のない税目」(源泉所得税、相続税、印紙税など)の期間の取り扱いについて基準を示しています。

例えば、源泉所得税は同一の法定納期限となるもの、相続税は同一の被相続人からの相続等、印紙税(ただし11条・12条適用分を除く)は4月1日から翌年3月31日までで区分した各期間を一(いつ/一つの)の課税期間とすることになります。

この場合、この税目と法人税や消費税など同時調査が行われるときには、この課税期間が提供されることになります。

また、手続通達3-1(1)(注)によると、是認通知(「更正決定等をすべきと認められない旨」の通知)については、年分・税目ごとに判定されます。

ちなみに、国税庁が出した「調査手続の考え方」の中で、次のように説明しています〔3(2)〕。

(2) 通知事項以外の事項についての調査

納税義務者に対する実地の調査において、納税義務者に対し、通知した事項(上記2(3)注2に規定する場合における通知事項を含む。)以外の事項について非違が疑われた場合には、納税義務者に対し調査対象に追加する税目、期間等を説明し理解と協力を得た上で、調査対象に追加する事項についての質問検査等を行う。

こうした課税当局による説明は、法的拘束力(法源性)はないものの、実質的に指導・勧奨につながりかねません。手続的な適正を確保する面からさらなる検討が必要です。

⑦ 実地調査の開始日時・場所などの変更の申出

実地調査について事前通知を受けた納税者は、それを受諾するか、あるいは、「合理的な理由」をつけて調査の開始日時・場所などについて、変更を求めることができます。

その場合、課税庁は変更要求項目について協議に努めることになっています(国通法74の9②)。つまり納税者の調査日程の変更要求に応じられるかどうかについては、課税庁の「努力義務」とされています。

はっきりと被調査者である納税者の請求権として構成されていないことに注意する必要があります。

「合理的な理由」について、手続通達では、次のように規定しています。

(事前通知した日時等の変更に係る合理的な理由)

4-6 法第74条の9第2項の規定の適用に当たり、調査を開始する日時又は調査を行う場所の変更を求める理由が合理的であるか否かは、個々の事案における事実関係に即して、当該納税義務者の私的利益と実地の調査の適正かつ円滑な実施の必要性という行政目的とを比較衡量の上判断するが、例えば、納税義務者等(税務代理人を含む。以下、4-6において同じ。)の病気・怪我等による一時的な入院や親族の葬儀等の一身上のやむを得ない事情、納税義務者等の業務上やむを得ない事情がある場合は、合理的な理由があるものとして取り扱うことに留意する。

(注) 法第74条の9第2項の規定による協議の結果、法第74条の9第1項第1号又は同項第2号に掲げる事項を変更することとなった場合には、当該変更を納税義務者に通知するほか、当該納税義務者に税務代理人がある場合には、当該税務代理人にも通知するものとする。

イ 納税者からの申し出

この点について、国税庁が出した一般納税者向けの税調手続質疑応答集で、次のように説明されています。

問15 事前通知を受けた調査開始日時については、どのような場合に変更してもらえるのですか。

税務調査の事前通知に際しては、あらかじめ納税者の方や税務代理人の方のご都合をお尋ねすることとしていますので、その時点でご都合が悪い日時が分かっている場合には、お申し出ください。お申し出のあったご都合や申告業務、決算業務等の納税者の方や税務代理人の方の事務の繁忙にも配慮して、調査開始日時を調整することとしています。

また、事前通知後においても、通知した日時について、例えば、一時的な入院、親族の葬儀、業務上やむを得ない事情が生じた場合等には、申し出いただければ変更を協議します。

なお、例示した場合以外でも、理由が合理的と考えられれば変更を協議しますので、調査担当者までお申し出ください。

□ 税務代理人

ちなみに、顧問税理士等がある場合にはあわせて事前通知することとしていることから（国通法74の9①）、納税者の顧問税理士等が通知された日時に都合がつかない場合にも、変更を求めることができるかが問題になります。

この点について、国税庁が出した「調査手続の考え方」の中で、次のように説明しています〔2（2）注〕。

（注） 税務代理人の事情により、調査開始日時又は調査開始場所を変更する求めがあった場合についても同様に扱うことに留意する（手続通達7-2）。

⑧ 調査官の人数等

さらに、事前通知には、「調査の対象となる期間」は明記されることになっています（国通法74の9①五）。しかし、調査に要する時間や日数、臨場する調査担当者の人数などについては不透明です。

逆に、調査を担当する「職員が複数であるときには、その職員を代表する者の氏名および所属官署」の通知でよいとしています（国通令30の4①二）。

しかし、課税庁職員が大勢で調査に来られるのは納税者に著しい負担になります。日程の調整を余儀なくされる場合も出てきます。

この点について、国税庁が出した一般納税者向けの「税調手続質疑応答集」で、次のように説明されています。

問17 事前通知の際には、調査に要する時間や日数、臨場する調査担当者の人数は教えてもらえるのですか。

調査に要する時間や日数は調査開始後の状況により異なってきますので、事前通知の時点であらかじめお知らせすることは困難であることをご理解願います。

なお、調査の臨場が複数回に及ぶこととなる場合には、調査開始後に納税者の方のご都合をお尋ねしたところで、次回以降の臨場日などを調整いたします。

また、調査開始日時に複数の調査担当者が臨場する場合は、事前通知に際し、調査担当者を代表する者の氏名・所属官署に加え、臨場予定人数も併せて連絡することとしています。

調査に要する時間や日数などに加え、人数の明記を含め調査担当者の開示の仕方の改善が望まれ

ます。

国税通則法改正当初案では、原則として被調査者に文書による事前通知をする、ことにしていましたが、成立した改正案では口頭で通知をする事になっています。

これでは、納税者の手続的権利の保障につながらないのではないかとの見方もあります。今後の検討課題です。

⑨ 事前通知の方法

事前通知の方法については、国税庁が出した一般納税者向けの税調手続質疑応答集で、次のように説明されています。

問12 希望すれば、事前通知を書面で行ってもらうことはできますか。

実地の調査の事前通知の方法は法令上は規定されておらず、原則として電話により口頭で行うこととしています。また、通知の際には、通知事項が正確に納税者の方に伝わるように丁寧に行うこととしています。

なお、電話による事前通知が困難と認められる場合は、税務当局の判断で書面によって事前通知を行う場合もありますが、納税者の方からの要望に応じて事前通知内容を記載した書面を交付することはありません。

⑩ アメリカでは電話による調査の事前通知等は「成りすまし犯罪、対策から原則禁止」

アメリカでは、「成りすまし犯罪（identity theft）」問題が深刻です。

連邦課税庁（IRS／内国歳入庁）は、納税者との当初のコンタクトを電子メールや電話を使って行わない事になっています。

また、通常の電子メールを使って共通番号（SSN）、金融口座番号その他の詳細な個人情報の請求をしてはならない事になっています。

したがって、税の専門家団体や消費者保護団体などは、課税庁から電話がかかってきた場合には、納税者に対して次頁のような対応を行うように案内・PRしています。

アメリカでは、フラット・モデルの共通番号である社会保障番号（SSN）が成りすまし犯罪ツールと化して大きな社会問題になり、対応に苦慮しています。

わが国でも、現在、この種の共通番号（マイナンバー）の導入、個人の納税者番号への転用が検

◆ アメリカでの課税庁の名を語った成りすまし犯罪からの納税者防御策

- ①「分かりました。それでは文書でその旨を通知してください。」と告げて、電話を切る。
- ②電話番号通知サービスを使って留守番メモを残している場合で、電話を掛け直すときには自分の電話番号は非通知でかける。相手が電話番号を通知するように求めても番号通知では電話をしない。
- ③IRSが連絡を求める旨の電話料金無料の留守番音声メモが残されていても、絶対にその番号へ折り返し電話をしない。電話したとたんに、海外へ接続し後に高額な電話料金を請求されるはめになるおそれを自覚すること。

討されています。

しかし極めて危ない番号制であり、この種の番号制の導入はやめるべきだと思います。別の番号制を使うべきだと思います（詳しくは、石村耕治編『現代税法入門塾〔第6版〕』（清文社、2012年）752頁以下参照）。

アメリカでの共通番号による成りすまし犯罪は深刻です。至近では、2011年9月1日に、アメリカ連邦議会下院歳入員会 社会保障小委員会が、「社会保障番号と子どもの成りすまし犠牲者」の問題についての公聴会を開催し、対策を練っています。

この公聴会で、連邦司法省は、2006年～2008年ベースで、成りすまし犯罪の犠牲者が1億170万件にのぼっていることを明らかにした。また、連邦取引委員会（FTC）は、成りすまし犯罪による損害額は、年平均500億ドル〔1ドル＝80円換算で、4,000億円〕にのぼっていると証言しました。こうした成りすまし犯罪の最大の原因は、フラット・モデルの共通番号である「社会保障番号（SSN）」の多目的利用・汎用にあります。

連邦課税庁（IRS／内国歳入庁）も、共通番号（SSN）を盗用した成りすまし申告の急増に悩んでいます。2012年2月16日に出した『ニュース・リリース』（IR-2012-23）で、「ダーティ・ダーズン（Dirty Dozen／汚い手口）」のみだして、他人の共通番号（SSN）を盗用した成りすまし不正還付申告や不法就労が急増している実態を明らかにしました。2011年に、IRSは、26万2,000件の不正事案を発見し、その金額は13億ドルにも上ったと報告されています。

毎年、1億4,000万件を超える連邦個人所得

税の申告に占める割合からすれば、その比率や金額は微々たるものとする見方もあります。

しかし、2008年当時は、不正事案は5万件程度で金額は2億4,700万ドル程度であったことからみても、件数では5倍以上に上昇していることが分かります。

◆ 税務関連成りすまし犯罪の発生件数

・2008年	51,702件
・2009年	169,087件
・2010年	248,357件
・2011年	262,000件

IRS
は、20
11年1
月から、

成りすまし不正申告の被害を受けた個人納税者向けに、「身元保護個人納税者番号（IPPIN）」の発行を始めました。

被害納税者は、共通番号（SSN）に代えてIPPINで確定申告ができます。IRSは、2011年に5万件のIPPINを発行しました。2012年度には、20万件以上のIPPINを発行することになるもようです。

こうしたアメリカの実情などを参考にして、立法府はすみやかに文書で税務調査の事前通知を課税庁に義務付ける仕組みを制度化すべきでしょう。余りにも納税者にフレンドリーでない手続を続けることは、さまざまな外国企業がわが国に進出してきている現状を織り込んで考えれば、得策とはいえません。

また、こうした仕組みがない現状では、当面の対応として、納税者や税理士、弁護士など代理人は、チェックリストの用意や電話の通話録音をする備えをするのも一案です。

（3）「反面調査」など「実地調査」以外の調査

税務調査には、さまざまなかたちのものが想定されます。それらのうち、今般に調査手続の整備の対象となったのは、「実地調査」です。

それ以外の調査、例えば反面調査【納税者本人との間で取引をしている相手方や金融機関などに対する調査】や「内視調査【実地調査に先立ち店舗等の内部や事業経営の様子などを下見する調査】などは、事前通知の対象外です。

「反面調査」について、国税庁が出した一般納税者向けの税調手続質疑応答集で、次のように説明されています。

問21 取引先等に対する調査を実地の調査として行う場合には、事前通知は行われないのですか。

税務当局では、取引先など納税者の方以外の方に対する調査を実施しなければ、納税者の方の申告内容に関する正確な事実の把握が困難と認められる場合には、その取引先等に対し、いわゆる反面調査を実施することがあります。

いわゆる反面調査の場合には、事前通知に関する法令上の規定はありませんが、運用上、原則として、あらかじめその対象者の方へ連絡を行うこととしています。

(注) 一部の間接諸税については、納税者の方以外の方に対する調査の場合でも、原則として事前通知を行うことが法令上規定されています。

また、国税庁が出した一般納税者向けの税調手続質疑応答集で、次のように説明されています〔3(6)〕。

3(6) 反面調査の実施

取引先等に対する反面調査の実施に当たっては、その必要性と反面調査先への事前連絡の適否を十分検討する。

(注) 反面調査の実施に当たっては、反面調査である旨を取引先等に明示した上で実施することに留意する。

この点についての法整備は、反面調査先のみならず、納税者本人への事前通知制度の整備を含め、今後の重い検討課題です。

(4) 無予告実地調査の法定化

いわゆる「無予告実地調査」ができることが法定されました。

すなわち、課税庁は、被調査者である納税義務者の申告や過去の調査実績、事業内容などから、違法または不当な行為を容易にし、正確な所得または税額など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が遂行に支障を及ぼすおそれがあると認めるときには、事前通知をしなくともよいこととされました(国通法74の10)。

言い換えると、課税庁が「おそれ、があると判断する場合には、無予告調査ができるとしたわけです。無予告調査を実施する場合には、顧問税理士等にも事前通知をしないことになります。

① 無予告実地調査に関する手続通達の定め

この点について、手続通達では、次のように規定

定しています。

(「その営む事業内容に関する情報」の範囲等)

4-7 法第74条の10に規定する「その営む事業内容に関する情報」には、事業の規模又は取引内容若しくは決済手段などの具体的な営業形態も含まれるが、単に不特定多数の取引先との間において現金決済による取引をしているということのみをもって事前通知を要しない場合に該当するとはいえないことに留意する。

(「違法又は不当な行為」の範囲)

4-8 法第74条の10に規定する「違法又は不当な行為」には、事前通知をすることにより、事前通知前に行った違法又は不当な行為の発見を困難にする目的で、事前通知後は、このような行為を行わず、又は、適法な状態を作出することにより、結果として、事前通知後に、違法又は不当な行為を行ったと評価される状態を生じさせる行為が含まれることに留意する。

(「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」とあると認める場合の例示)

4-9 法第74条の10に規定する「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」とあると認める場合とは、例えば、次の(1)から(5)までに掲げるような場合をいう。

- (1) 事前通知をすることにより、納税義務者において、法第127条第2号又は同条第3号に掲げる行為を行うことを助長することが合理的に推認される場合。
- (2) 事前通知をすることにより、納税義務者において、調査の実施を困難にすることを意図し逃亡することが合理的に推認される場合。
- (3) 事前通知をすることにより、納税義務者において、調査に必要な帳簿書類その他の物件を破棄し、移動し、隠匿し、改ざんし、変造し、又は偽造することが合理的に推認される場合。
- (4) 事前通知をすることにより、納税義務者において、過去の違法又は不当な行為の発見を困難にする目的で、質問検査等を行う時点において適正な記帳又は書類の適正な記載と保存を行っている状態を作出すること

が合理的に推認される場合。

- (5) 事前通知をすることにより、納税義務者において、その使用人その他の従業者若しくは取引先又はその他の第三者に対し、上記(1)から(4)までに掲げる行為を行うよう、又は調査への協力を控えるよう要請する(強要し、買収し又は共謀することを含む。)ことが合理的に推認される場合。

〔「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の例示〕

4-10 法第74条の10に規定する「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とは、例えば、次の

- (1) から(3)までに掲げるような場合をいう。
- (1) 事前通知をすることにより、税務代理人以外の第三者が調査立会いを求め、それにより調査の適正な遂行に支障を及ぼすことが合理的に推認される場合。
- (2) 事前通知を行うため相応の努力をして電話等による連絡を行おうとしたものの、応答を拒否され、又は応答がなかった場合。
- (3) 事業実態が不明であるため、実地に臨場した上で確認しないと事前通知先が判明しない等、事前通知を行うことが困難な場合。

以上の手続通達の要点を簡潔に示すと、次のとおりです。

イ 手続通達4-7

たんに、不特定多数の取引先との間における現金取引を行っているだけでは「通知を要しない」ケースにはあてはまりません。

ロ 手続通達4-8

違法または不当な行為には、事前通知によって、それ以前の違法または不当な行為の発見を困難にする目的をもって、事前通知後の、違法または不当な行為を行ったと評価される場合を含みます。

ハ 手続通達4-9

違法または不当な行為を容易にし、正確な課税標準等の把握を困難にするおそれについて、合理的に推認されるケースを例示しています。

ニ 手続通達4-10

その他の国税に関する調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれにあたるケースを例示しています。

「合理的に推認される」とは、「客観的に誰がみてもそのように思う」状態をさします。したがって、ケースの積み重ねが必要といえます。

② 無予告実地調査についての一般納税者への説明

また、この点について、一般納税者向けの税調手続質疑応答集で、次のように説明されています。

問18 実地の調査が行われる場合には必ず事前通知がなされるのですか。

実地の調査を行う場合には、原則として、調査の対象となる納税者の方に対して、調査開始前に相当の時間的余裕を置いて、電話等により、実地の調査を行う旨、調査を開始する日時・場所や調査の対象となる税目・課税期間、調査の目的などを通知します。

ただし、法令の規定に従い、申告内容、過去の調査結果、事業内容などから、事前通知をすると、①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、又は、②その他、調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれがあると判断した場合には、事前通知をしないこともあります。

なお、事前通知が行われない場合でも、運用上、調査の対象となる税目・課税期間や調査の目的などについては、臨場後速やかに説明することとしています。

問19 事前通知なしに実地の調査が行われた場合、事前通知が行われなかった理由の説明はありますか。また、事前通知をしないことに納得できない場合には不服を申し立てられますか。

法令上、事前通知を行わないこととした理由を説明することとはされていません。ただし、事前通知が行われない場合でも、運用上、調査の対象となる税目・課税期間や調査の目的などについては、臨場後速やかに説明することとしています。

また、事前通知をしないこと自体は不服申立てを行うことのできる処分には当たりませんから、事前通知が行われなかったことについて納得いただけない場合でも、不服申立てを行うことはできません。

問20 実地の調査以外の調査が行われる場合には、調査の対象となる税目・課税期間や調査の目的等についての説明は受けられないのですか。

税務当局では、実地の調査以外にも、税務署に

お越しいただいて申告内容を確認するなどの方法で調査を行う場合があります。このような実地の調査以外の調査を行う場合は、法令上は事前通知は求められていませんが、運用上の対応として、来署等を依頼するための連絡の際などに、調査の対象となる税目・課税期間や調査の目的等を説明することとしています。

問21 取引先等に対する調査を実地の調査として行う場合には、事前通知は行われませんか。

税務当局では、取引先など納税者の方以外の方に対する調査を実施しなければ、納税者の方の申告内容に関する正確な事実の把握が困難と認められる場合には、その取引先等に対し、いわゆる反面調査を実施することがあります。

いわゆる反面調査の場合には、事前通知に関する法令上の規定はありませんが、運用上、原則として、あらかじめその対象者の方へ連絡を行うこととしています。

(注) 一部の間接諸税については、納税者の方以外の方に対する調査の場合でも、原則として事前通知を行うことが法令上規定されています。

本来「例外」であるはずの無予告調査が一般化するおそれも強いところです。

仮に例外を置くとしても、被調査者も納得できるように、課税庁は、客観的な基準を定立し公表する必要があると思います。今後の重い検討課題です。

3 調査時手続

税務調査手続は、大きく「調査開始前手続」、「調査時手続」および「調査終了後手続」に分けることができます。このうち、今回の見直しのうち「調査時手続」については、罰則つきで帳簿書類等の提示、提出を求める権限の付与、提出した帳簿書類等の留置き、税務調査の期間の延長、が盛り込まれ、課税庁の納税者に対する調査権限が強化されました。

(1) 質問検査に加え、罰則つきで帳簿書類等の提示、提出を求める権限の付与

国税通則法が改正され、課税庁が実地調査において質問検査等を行う場合に、これまでの「帳簿

書類その他の物件」(以下「帳簿書類等」)の「質問」や「検査」に加え、新たに「提示」や「提出」、「その写し」を求めることができるようになりました(例えば、国通法74の2)。

また、納税者が、正当な理由がないにもかかわらず「提示」ないし「提出」に応じない場合、または偽りの記載ないし記録をした帳簿書類等を「提示」・「提出」した場合に、課税庁は罰則(1年以下の懲役または50万円以下の罰金)を科すこともできますから注意を要します(国通法172二)。

① 「帳簿書類その他の物件」とは

帳簿書類その他の物件(以下「帳簿書類等」ともいう。)とは、通例、①「帳簿類」、つまり出納帳、売上簿、仕入帳、通帳などと、②「書類」、つまり請求書、領収書などを指します。

この帳簿書類等の範囲について、手続通達では、次のように定めています。

(質問検査等の対象となる「帳簿書類その他の物件」の範囲)

1-5 法第74条の2から法第74条の6までの各条に規定する「帳簿書類その他の物件」には、国税に関する法令の規定により備付け、記帳又は保存をしなければならないこととされている帳簿書類のほか、各条に規定する国税に関する調査又は法第74条の3に規定する徴収の目的を達成するために必要と認められる帳簿書類その他の物件も含まれることに留意する。

(注) 「帳簿書類その他の物件」には、国外において保存するものも含まれることに留意する。

ここでは、①「法令で規定されている帳簿書類等」と、②「調査を行う上で必要と認められる書類」が含まれています。

①については、事前通知等で明示されることから、その範囲については予め想定しやすいといえます。

問題は②についてです。一般的に言えば、実地調査の際に参考となる書類等を指すものと思われます。具体的には、つまり請求書、領収書、契約書、納品書、貸金台帳、タイムカードなどを指します。

「その他の物件」については、預金通帳なども想定されるが、具体的な物件は定かではありません。

② 「その写しを含む」とは

実地調査は、その原本をもとに実施されるべきです。また、実務でも、原本をもとに調査がすすめられています。

それにもかかわらず、「提示、提出」を行う場合に、「その写しを含む」という規定を設けたのは、明らかに「留置き」、つまり「持ち帰り」を前提としたものと思われます。

写し（コピー）の提出を求められれば、そのコピーを調査官へ提出せざるを得ないことから、課税庁の大幅な権限強化につながるのではないかと思います。

コピー料を負担したうえで取ったコピーは、取った側に所有権があるといえます。そうでない場合には、返還を求められれば、還付するのが常識と解されます。

「写し」について、一般納税者向けの税調手続質疑応答集では、次のように説明されています。

問4 提出される物件が、調査の過程で調査担当者に提出するために新たに作成された写しである場合には、留置きには当たらないとのことですが、自己の事業の用に供するために調査前から所有している物件が写しである場合（取引書類の写しなど）であっても、留置きには当たらないのでしょうか。

調査の過程で調査担当者に提出するために新たに作成した帳簿書類等の写し（コピー）の提出を受けても留置きには当たらないこととしているのは、通常、そのような写し（コピー）は返還を予定しないものであるためです。他方、納税者の方が事業の用に供するために保有している帳簿書類等の写し（コピー）をお預かりする場合は、返還を予定しないものとは言えませんから、留置きの手続によりお預かりすることとなります。

（２）「提出」、「提示」の意味

帳簿書類等の「提示」および「提出」の受忍義務の新設は、調査後手続などにも大きな影響を及ぼす可能性があります。

例えば、納税義務者が消費税の本則課税を選択しているとします。納税者である法人が保存する帳簿や請求書等を「提示」するように求められた場合で、その提示が不十分とされたときには、課税庁は仕入税額控除を否認することが想定されます（消税法30⑦）。

一方、「提出」については、例えば調査時に、

調査場所以外にある資料を調査場所に提出するように求め、その際にかかる人件費、運搬費、機密保持費用等の負担を納税者側に強いることなども想定されます。例えば、海外支店にある資料の提出を求めることも想定されます。

ちなみに、手続通達1-5では、提出の対象にもなる「帳簿書類その他の物件」の範囲について、次のように規定しています。

（質問検査等の対象となる「帳簿書類その他の物件」の範囲）

1-5 法第74条の2から法第74条の6までの各条に規定する「帳簿書類その他の物件」には、国税に関する法令の規定により備付け、記帳又は保存をしなければならないこととされている帳簿書類のほか、各条に規定する国税に関する調査又は法第74条の3に規定する徴収の目的を達成するために必要と認められる帳簿書類その他の物件も含まれることに留意する。

（注）「帳簿書類その他の物件」には、国外において保存するものも含まれることに留意する。

調査官からの、常識的、合理的必要性を超える範囲に提出要請をどのように法的に統制していくべきかについては、今後、争訟などを通じて明確になるものと思われます。

ただ、このように、法源性がない税務通達を使って、実質的に調査などの対象の範囲を拡大することは、憲法に定める租税法律主義の観点からみても、好ましいこととはいえません。

また、何月何日から～何月何日までのEメールのコピーを、改ざんしないで提出してくださいと納税者に求め、調査の結果、改ざんがあったとされた場合には罰則を科すことも想定されます。

このように、新たに納税者に「提出」を義務付けることは、税務職員がその権限を行使すればできることを、納税者の「提出」義務に置き替えて、調査事務の負担を納税者に転嫁するおそれが強いわけです。

国税通則法では、課税庁の調査官は「提示もしくは提出」を求めることができると規定しています（国通法74の2①）。

この場合、「提示」は、`たんに差し出して見せる、`という意味と解されます。したがって、`その場で見せて返してもらえる、`ことになると思います。

一方、「提出」についても、「提示」と同じ意味であるにとることができます。しかし、「提

出」といった場合、確定申告書の提出の例に見られるように、提出したとたんに提出物の占有が相手方（課税庁）に移ってしまうことを意味するとすることもできます。

この点について、課税庁は、提出したもの（その写しを含みます。）を、次のような見解を示して、課税庁の占有に移すことと解しています（手続通達1-6）。

（「物件の提示又は提出」の意義）

1-6 法第74条の2から法第74条の6までの各条の規定において、「物件の提示」とは、当該職員の求めに応じ、遅滞なく当該物件（その写しを含む。）の内容を当該職員が確認し得る状態にして示すことを、「物件の提出」とは、当該職員の求めに応じ、遅滞なく当該職員に当該物件（その写しを含む。）の占有を移転することをいう。

つまり、課税庁の解釈によると、納税者が提出したとたんに提出した帳簿資料等の占有権が課税庁に移ってしまうことになります。

したがって、納税者が提出した帳簿資料等を強引に取り戻すなどの行為をすると、場合によっては、検査妨害罪（国通法127二）、公務執行妨害罪（刑法95①）などを問われるはめになります。

調査官から物件（帳簿書類等）を出すように求められた場合には、「提示」なのか、「提出」なのか、その都度確認する必要があります。

とりわけ、今回の改正では、後でふれるように、納税者から提出され課税庁の占有物となった帳簿書類等を「留置く」【署等への持帰り】権限を定めています。

したがって、「提出」を求める権限とその求めに応じて提出し課税庁が占有する帳簿書類等を「留置く」権限は一体化してとらえる必要があります。相乗的に納税者の心理的負担を増加させ、納税者の権利状況を一層悪化させるおそれ強いわけです。

「提示」や「提出」といった不確定な言葉（概念）を使って納税者の受忍義務の拡大をはかることは、憲法が定める租税法律主義（84条）の内在的な要請である課税要件明確主義とぶつかることはもとより、納税者の手続的な権利保護の面からみても重大な問題をはらんでいます。

とりわけ「提出」の要件などを明確にして、法律で縛り、をかける精緻な議論が必要だったわ

けです。歯止めをかける十分な議論をしないで改正法を通過させてしまった立法府のあり方が問われています。今後の検討課題です。

（3）「提示、提出」は、「搜索」と違う

「間接強制の伴う調査」という意味では、「課税処分のための調査」（国通法上の調査／国通法72の2以下）と「滞納処分のための調査」（国徴法上の調査／国徴法141以下）は、同じような性格を有しているようにも見えます。

① 国税徴収法上の調査と国税通則法上の調査を比べてみる

国税徴収法は、「財産の調査」について、次のように規定しています。

第二款 財産の調査

（質問及び検査）

第141条 徴収職員は、滞納処分のため滞納者の財産を調査する必要があるときは、その必要と認められる範囲内において、次に掲げる者に質問し、又はその者の財産に関する帳簿書類（中略）を検査することができる。

- 一 滞納者
- 二 滞納者の財産を占有する第三者及びこれら占有していると認めるに足りる相当の理由がある第三者
- 三 滞納者に対し債権若しくは債務があり、又は滞納者から財産を取得したと認めるに足りる相当の理由がある者
- 四 滞納者が株主又は出資者である法人

（搜索の権限及び方法）

第142条 徴収職員は、滞納処分のため必要があるときは、滞納者の物又は住居その他の場所につき搜索することができる。

2 徴収職員は、滞納処分のため必要がある場合には、次の各号の一に該当するときに限り、第三者の物又は住居その他の場所につき搜索することができる。

- 一 滞納者の財産を所持する第三者がその引渡をしないとき。
- 二 滞納者の親族その他の特殊関係者が滞納者の財産を所持すると認めるに足りる相当の理由がある場合において、その引渡をしないとき。
- 3 徴収職員は、前二項の搜索に際し必要がある

ときは、滞納者若しくは第三者に戸若しくは金庫その他の容器の類を開かせ、又は自らこれらを開くため必要な処分をすることができる。

(搜索の時間制限)

第143条 搜索は、日没後から日出前まではすることができない。ただし、日没前に着手した搜索は、日没後まで継続することができる。

2 旅館、飲食店その他夜間でも公衆が出入することができる場所については、滞納処分の執行のためやむを得ない必要があると認めるに足りる相当の理由があるときは、前項本文の規定にかかわらず、日没後でも、公開した時間内は、搜索することができる。

(搜索の立会人)

第144条 徴収職員は、搜索をするときは、その搜索を受ける滞納者若しくは第三者又はその同居の親族若しくは使用人その他の従業者で相当のわきまえのあるものを立ち合わせなければならない。この場合において、これらの者が不在であるとき、又は立会に応じないときは、成年に達した者二人以上又は市町村長の補助機関である職員若しくは警察官を立ち合わせなければならない。

(身分証明書の呈示等)

第147条 徴収職員は、この款の規定により質問、検査又は搜索をするときは、その身分を示す証明書を携帯し、関係者の請求があつたときは、これを呈示しなければならない。

2 この款の規定による質問、検査又は搜索の権限は、犯罪捜査のために認められたものと解してはならない。

徴収法上の調査では、債務不履行という一種の債務法上違法が存在することを理由に「質問・検査」に加え、強制調査としての「搜索」を認めています。

しかし、国通法上の調査の場合（国通法74の9）と同様に、「犯罪捜査のために認められたものと解してはならない」（徴収法147②）との規定を置いています。

このことで、「搜索」が行政手続であることを法認しています。

結果として、これらの調査を、適正手続を保障した憲法（31）の枠外に置くことを正当化しています。

しかも、「搜索」を、行政の自力執行力の枠内

で行えるものとし、滞納者等が不在や非協力の場合には、法所定の立会人を用意すればよしとしています（徴収法144）。

結果として、「搜索」を令状主義（司法の介入）の枠外に置くことを法認しているわけです。

つまり、徴収職員が、滞納処分を行ううえで「搜索」を必要と認めた場合には、令状代わりの身分証明書を携帯することでいつでも行える構図をつくりあげているわけです。

これは、国犯法上の調査を任意調査として実施する際に（国犯法1①）、調査担当官が身分証明書を携帯すれば〔したがって、呈示は必要条件ではない〕、令状主義の枠外に置かれることになるのと相通じるところがあります。

つまり、国犯法上の調査は、犯罪の摘発を目的としているのにもかかわらず、調査担当官が必要と認めれば身分証明書の携帯でいつでも調査を行うことができるようになっているわけです。

また、任意調査であっても、犯罪の摘発を目的としていることから、被調査者には黙秘権があります。にもかかわらず、調査の際に被調査者への黙秘権の告知は、身体拘束が伴わないことを理由に、必要ないとする解釈にもつながっています（最判昭59.3.27・刑集38巻5号2037頁）。

② 国税通則法上の「実地調査」は「搜索」とは異なる

今回の国税通則法の改正により設けられた「国税の調査」（第7章の2）では、「質問検査権」について、次のように規定しました。

(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（消費税法第二条第一項第十一号（定義）に規定する課税貨物をいう。第四号イにおいて同じ。）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。次条から第七十四条の六まで（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。

この規定からわかるように、帳簿書類等の検査については、これまでの「帳簿書類その他の物件の検査」であったものが、「帳簿書類その他の物件の検査、当該物件の提示若しくは提出」と規定されました。さらに、「提示若しくは提出」には「その写しを含む」とされました。

したがって、これらの物件やその写しは、調査官が必要と認めれば「提示、提出」の対象となると読むことも可能です。

改正前は、調査官から、パソコンのデータ、金庫、机の中、被調査者のカバンやハンドバックなどの中身を見せて欲しいとの求めがあった場合、検査、権限より求められていなかったことから、その要請を拒むことも可能でした。

「提示、提出」権限が認められた改正を受けて、こうした調査官の要請にどう応じるかが問われてきます。

すでにふれたように、国税徴収法上の「財産の調査」では、「質問検査」に加え、一種の強制調査である「搜索」の権限が認められています(国徴法141、142)。

国税通則法が想定している「提示、提出」の権限は、この「搜索」の権限とは、明らかに異なるといえます。

言い換えると、「提出、提示」の権限行使が、実質的に「搜索」に等しいかたちで行使される場合には、任意調査である国税通則法上の「必要性」を逸脱し、調査権限の法的限界を超えていると解されます。

したがって、非調査者の私物等に対する「提示、提出」要請があったとしても、その要請の目的や理由を聴取する必要があります。

ちなみに、憲法35条は、何人も、逮捕の場合を除いては、司法官憲(裁判官)が正当な理由に基づいて、搜索の場所と押収すべき物を明示して発付する個別の令状によらなければ、住居、所持品等の搜索を受けない権利を保障しています。また、憲法99条は、公務員に対する憲法尊重擁護の義務を負わせています。納税者のくらしに憲法をいかす税務調査実務が求められています。

税務調査手続を法定化したとしても、税務調査の方法や調査官の裁量統制まで律しているわけではありません。したがって、調査実務においては、さまざまな問題が起きてきます。

例えば、課税庁が、国通法上の調査〔課税処分

のための調査〕から国犯法上の調査〔犯罪の摘発を目的とした調査〕に移行したとします。この場合、被調査者に対しどの時点で移行したのかを告知する法的手続も不透明です。

税務当局は、できるだけ被調査者に通知するように現場を指導していると聞きます。

しかし、こうした不透明な手続のもとでは、犯罪調査によって得られた資料を課税処分流用すること、あるいはその逆、の適否が問われてきます。

判例は肯定的ですが(最判昭63.3.31・判時1276号39頁、最決平16.1.20・判タ1144号167頁)、問題がないとはいえません。

このように、現行の各種税務調査手続では、行政の自力執行力を前面に押し出し、課税庁が必要と認めれば、調査担当者の身分証明書の携帯でもって調査を開始できるという構図にあります。

また、被調査者は、合理的な理由があるとされた場合以外はそれを拒否できないかたちになっています(国通法74の9②、手続通達4-6)。

このように、そもそも、課税庁は強大な権限を有しており、こうした権限に納税者・被調査者が対峙できるように手続の透明化・適正化が求められるわけです。

ところが、今回の調査手続の見直しでは、課税庁の権限を強化しようとする意図がありありで、被調査者の手続上の権利保護の面で逆に新たな問題を惹起する結果となっています。

(4) 私物やセンシティブ情報の提示・提出と職業人の刑法上の守秘義務との関係

税務調査の際の私物の提示・提出と刑法上の守秘義務との関係について、一般納税者向けの税調手続質疑応答集で、次のように説明されています。

① 私物に対する提示・提出権限の行使

税務調査の際の私物への提示・提出権限について、一般納税者向けの税調手続質疑応答集では、次のように説明されています。

問7 法人税の調査の過程で帳簿書類等の提示・提出を求められることがあります。対象となる帳簿書類等が私物である場合には求めを断ることができますか。

法令上、調査担当者は、調査について必要があるときは、帳簿書類等の提示・提出を求め、これを検査することができるものとされています。

この場合に、例えば、法人税の調査において、その法人の代表者名義の個人預金について事業関連性が疑われる場合にその通帳の提示・提出を求めることは、法令上認められた質問検査等の範囲に含まれるものと考えられます。

調査担当者は、その帳簿書類等の提示・提出が必要とされる趣旨を説明し、ご理解を得られるよう努めることとしていますので、調査へのご協力をお願いします。

もっとも、事業と関連を持たない本人や家族の預貯金、従業員の預貯金、手帳やかばんなどの私物、家計簿、私的な書類などは、調査の対象物件にはあたりません。実地の調査では、調査官は、机の引出しや金庫などを調査することも少なくありません。しかし、その所有者なら事前の同意が必要です（大阪高判平10.3.19・税資231号、判タ1045号183頁）。

② センシティブ情報に対する提示・提出権限の行使

税務調査の際の職業上の守秘義務を負う医師や弁護士、宗教者に対する提示・提出権限の行使について、国税庁が出した一般納税者向けの「税調手続質疑応答」集で、次のように説明されています。

問8 調査対象となる納税者の方について、医師、弁護士のように職業上の守秘義務が課されている場合や宗教法人のように個人の信教に関する情報を保有している場合、業務上の秘密に関する帳簿書類等の提示・提出を拒むことはできますか。

調査担当者は、調査について必要があると判断した場合には、業務上の秘密に関する帳簿書類等であっても、納税者の方の理解と協力の下、その承諾を得て、そのような帳簿書類等を提示・提出いただく場合があります。

いずれの場合においても、調査のために必要な範囲でお願いしているものであり、法令上認められた質問検査等の範囲に含まれるものです。調査担当者には調査を通じて知った秘密を漏らしてはならない義務が課されていますので、調査へのご協力をお願いします。

医師のもとにある診療（カルテ）情報や、宗教

者のもとにある過去帳・檀信徒名簿・入信報告書など宗教法人が保有する「聖」の面にかかわる宗教上のプライバシーにかかわるセンシティブ情報（機微情報）は、検査対象物にしてはならないと考えられます。

というのは、医師や宗教者は、刑法上の守秘義務を課されているからです。

つまり、医師や宗教者は、その業務や活動に伴って知り得た患者や信徒の秘密を故（理由も）なく他人に漏らすことが禁じられています。

守秘義務違反は、刑法134条2項〔秘密漏示罪〕のもとで処罰の対象となっています。

注意しなければならないのは、双方の守秘義務は、一方の義務履行によって他方の義務が解除される関係にない、という点です。

つまり、「課税庁の職員には守秘義務があるから漏らしても大丈夫」とはならないわけです。課税庁職員に守秘義務があるとしても、医師や宗教者がセンシティブ情報を漏らすこと自体が守秘義務違反（秘密漏示罪）を問われることになるからです。

たしかに、カルテは、税務調査対象物件にあたるとした裁判例もあります（最判平2. 7. 19・税資180号300頁、最判平9. 3. 14・税資222号875頁）。

しかし、税務職員は、守秘義務があるから提示・提出に協力せよとする論理は乱暴すぎると思います。

こうしたことから、原則として、職業の守秘義務にかかるセンシティブ情報の開示（提示・提出）に応じないことについては、応じないことに「正当な理由」（国通法127三）があるものと解されます。

ちなみに、国税庁の「調査手続の実施に当たっての基本的な考え方等について」では、次のように説明されています。

（4）帳簿書類その他の物件の提示・提出の求め
調査について必要がある場合において、質問検査等の相手方となる者に対し、帳簿書類その他の物件（その写しを含む。）の提示・提出を求めるときは、質問検査等の相手方となる者の理解と協力の下、その承諾を得て行う。

（注） 質問検査等の相手方となる者について、職務上の秘密についての守秘義務に係る規定（例：医師等の守秘義務）や調査等に当たり留意すべき事項に係る規定（例：宗教法人法第84条）が法令で定められている場合においては、質問検査等を行うに当たっては、

それらの定めにも十分留意する。

(5) 提出した帳簿書類等の留置き

さらに、国税通則法の改正により、提出要求に応じて提出した帳簿書類等は、調査に必要あるときには、これを留置くこと【署等への持帰り】ができるようになりました（国通法74の7）。

手続通達では、「提示、提出」、「留置き」について、次のように規定しています。

（「物件の提示又は提出」の意義）

1-6 法第74条の2から法第74条の6までの各条の規定において、「物件の提示」とは、当該職員の求めに応じ、遅滞なく当該物件（その写しを含む。）の内容を当該職員が確認し得る状態にして示すことを、「物件の提出」とは、当該職員の求めに応じ、遅滞なく当該職員に当該物件（その写しを含む。）の占有を移転することをいう。

（「留置き」の意義等）

2-1

(1) 法第74条の7に規定する提出された物件の「留置き」とは、当該職員が提出を受けた物件について国税庁、国税局若しくは税務署又は税関の庁舎において占有する状態をいう。

ただし、提出される物件が、調査の過程で当該職員に提出するために納税義務者等が新たに作成した物件（提出するために新たに作成した写しを含む。）である場合は、当該物件の占有を継続することは法第74条の7に規定する「留置き」には当たらないことに留意する。

(注) 当該職員は、留め置いた物件について、善良な管理者の注意をもって管理しなければならないことに留意する。

(2) 当該職員は、令第30条の3第2項に基づき、留め置いた物件について、留め置く必要がなくなったときは、遅滞なく当該物件を返還しなければならないが、また、提出した者から返還の求めがあったときは、特段の支障がない限り、速やかに返還しなければならないことに留意する。

（留置きに係る書面の交付手続）

2-2 令第30条の3の規定により交付する書

面の交付に係る手続については、法第12条第4項《書類の送達》及び規則第1条第1項《交付送達の手続》の各規定の適用があることに留意する。

「留置き」とは、一般的には物を占有することの意味します。とりわけ、公的機関が留置く場合には「領置」といいます。提出した帳簿書類等は、提出した瞬間に提出物の占有が相手方（課税庁）に移ってしまうわけです（手続通達1-6・2-1《1》）。

納税者は、課税庁に占有権が移ってしまった帳簿書類等を実力で取り戻すことはできません。

これまでも課税実務では留置き【署等への持帰り】が行われていましたが、今回は、こうした課税庁の「留置き」する権限をさらに強化するために法律で規定しました。

① 留置きとは

課税実務では、例えば、課税庁は、納税者が、提出した申告書の控えを紛失し、正本のコピーが欲しいといっても、^{りようち}「見せてやるから書き写せ」という不誠実な対応です。提出したものの占有権は課税庁にあるということからくる対応でしょう。（これこそ、まさに「納税者権利憲章」が必要な理由でしょう。）

国税通則法では、留置き（領置）の権限を規定するのみで、納税者が提出し課税庁が留置いた帳簿書類等について、課税庁の開示義務、安全保管義務および返還義務などについてはまったくふれていません。

この点については、立法時に税界からの批判を受けたので、政令において、課税庁は、留置いた物件について必要事項を記載した書面（いわゆる「預り証」）を納税者に交付しなければならないと規定するにいたしました（国通令30の3①）。

この場合、善良なる管理者の注意でもって監理・占有する、としています（国通令30の3③、手続通達2-1《1》）。

また、提出を受け「留め置いた物件について留め置く必要がなくなったときには、遅滞なく、これを返還しなければならない。」ことになっています（国通令30の3②）。

さらに、手続通達では、「令第30条の3第2項に基づき、留め置いた物件について、留め置く必要がなくなったときは、遅滞なく当該物件を返還しなければならないが、また、提出した者から返還の求めがあったときは、特段の支障がない限り、速やかに返還しなければならないことに留意す

る。」としています（2-1《2》）。

加えて、課税庁は、通達で「提出される時点で提出者から返還を求めない旨の申出があった場合には、占有を継続しても留置きに当たらないことに留意する。」（手続通達2-1《2》）との見解を示しています。これは、コピー（副本）の提出などのケースを想定しているものと思われる。

このように、任意調査に「留置き」の規定を置くことは、課税処分のための任意の税務調査に査察（犯則調査／国税犯則取締法上の脱税調査）で認められてきた「領置」（国犯法1①）の手法を法的に認めることにもつながりかねません。納税者によっては、医師や宗教法人のように、多くの患者や信徒のセンシティブ（機微）情報を扱っています。濫りに課税庁の留置き要求に応じることは職業上の守秘義務／秘密漏示（刑法134①・②）とぶつかるおそれもありますから慎重な判断が求められます。

② 留置きの憲法的な評価

憲法35条〔侵入、搜索及び押収の制約〕は、「①何人も、その住居、書類及び所持品について、侵入、搜索及び押収を受けることのない権利は、第33条【現行犯としての逮捕】の場合を除いては、正当な理由に発せられ、且つ搜索する場所及び押収する物を明示する令状がなければ、侵されない。②搜索又は押収は、権限を有する司法官憲が発する各別の令状により、これを行ふ。」と規定しています。

この憲法の令状主義の原則を定めた規定は、本来、刑事手続に関するものであると説かれます。したがって、この規定の行政手続への適用には概して消極的です。

ただ、最高裁は、主として刑事手続に適用される憲法35条1項の令状主義は、それ以外の行政手続にも一定の基準（検査目的、公共性、強制的程度、刑事責任追及とその結合性）により適用される、との判断を下しています（最判昭47. 11. 22・訟月19巻6号100頁）。

国税通則法上の税務調査の一環として課税庁の提出要求に応じて提出した帳簿書類等を留置く

【署等への持帰り】権限や手続は（国通法74の7）、これが刑事手続ではなく、行政手続であることを理由に（例えば国通法74の8）、憲法の令状主義の原則は適用ないと説かれますが、こうした考え方は再考の時期にきています。

課税権限の一方的な強化は納税者を委縮させ、自発的納税協力（self-compliance）の精神に基づいた申告納税制度にマイナスに作用するおそれもあるからです。

課税庁にほぼ無条件で納税者の帳簿書類等を留置く権限を与える立法府の行為は、一般の国民・納税者の人権感覚からかけ離れていると言わざるを得ません。

任意調査に「留置き」の規定を置くことの是非を含め、前記最高裁判決が示した基準などに照らして、もっと納税者を大事にし、納税者の手続上の権利を護る方向へ大きく舵を切る必要があります。

この規定を存続させるとしても、立法論的には、手続面での大幅な見直しが必要です。

国税通則法は、課税庁職員が主観的に「必要がある」と考えれば、提出した物件を留置きできるとし、その理由すら明らかにする必要もない仕組みになっています（国通法74の7）。

しかし、具体的例示を含む「納税者を含め客観的にみて合理的必要性があるとき」の基準を明示すべきです。また、留置きする場合に納税者等に対するその理由の開示など、課税庁の留置き権限に縛りをかけなければなりません。

また、留置いた物件の返還についての手続も粗雑です。

政令は、その職員が留置く必要がなくなったときには、遅滞なく留置いて物件を返却する仕組みになっています（国通令30の3②）。

さらに、手続通達では、「令第30条の3第2項に基づき、留め置いた物件について、留め置く必要がなくなったときは、遅滞なく当該物件を返還しなければならず、また、提出した者から返還の求めがあったときは、特段の支障がない限り、速やかに返還しなければならないことに留意する。」としています（2-1《2》）。

しかし、物件を納税者等の側から返還を求める手続を定めていません。提出したとたんにその物件は課税庁の占有に帰し、納税者等の側からはまったく返還請求ができません。これでは、生殺与奪の権限を課税庁が握り、納税者手続的権利があまりにも未整備と言わざるを得ません。

納税者等の事業等の必要性に応じて返還請求ができ、課税庁側は返還の義務を負うかたちの手続を確立する必要があります。

ちなみに、刑事訴訟法は、「押収物の還付、仮還付」（刑訴法123）を置いています。

こうした立法例を参考しにして、物件を提出したことにより納税者の事業等の遂行の妨げになっている場合には、返還または少なくとも仮返還を求められる規定を設ける必要があります。

具体的には、「物件が留置かれたことにより、納税者等が事業等を行うことに支障をきたす又はきたすおそれがあるときには、当該納税者等の請求により、税務署長等の決定で返還または仮にこれを返還することができる。」といった趣旨に規定を置く必要があります。

（６）税務調査の期間の延長と故意の更正の請求（未遂犯）の処罰

国税通則法改正により、税務調査の期間が３年から５年に延長されました。

納税者の更正の請求【納税者が、申告した後に税金を納めすぎていることに気づいた場合に、納め過ぎの分の税金の還付を求める】期間の延長（１年から５年に延長）（国通法２３①）にあわせたことによるとされています。

確かに、更正の請求の期間を１年としていたのは余りにも短すぎました。

５年に延長したとはいうものの、納税者からの更正の請求に基づき課税庁が再調査の結果、「偽り」があった（更正の請求を申し立てた事実がなかった）と認められれば罰則が科されます（国通法１２７①）。いわば「更正の請求の仕組みを罰則で脅し付きとする見直し」です。

このように、納税者が更正の請求書を故意に提出したと認められた場合に対する処罰規定を設けることは、新たに未遂犯【ある行為の実行に着手し、これを遂げられなかったのにもかかわらず、その行為の著しい危険性を考え、放置しておくことができない場合に犯罪として処罰の対象とする（刑法４３本文）】を創設するに等しいわけです。

納税者が更正の請求をすることをためらうことが懸念されます。

後にふれる修正申告の勧奨（^{しょうよう}懲慫）の権限の明確化（国通法７４の１１③）に加え、処罰規定の新設とリンクさせたかたちでの更正の請求の期間の延長は、更正の請求について納税者に著しい委縮効果をもたらします。

これまで認められてきた納税者の権利の弱体化につながることは明らかです。課税庁には慎重な運用が求められます。

（７）税務職員の守秘義務と税務調査への第三者の立会

税務調査に、税理士以外の第三者が立ち会うことの是非が問題になります。

この点について、国税庁が出した一般納税者向けの税調手続質疑応答集では、次のように説明されています。

問３１ 税務代理をお願いしている税理士はいませんが、日頃、記帳事務を手伝ってもらっている方（記帳補助者）がいます。その方に調査の現場に立ち会ってもらうことはできますか。

調査に立ち会って、税務当局に対して納税者の方の代わりに調査につき主張・陳述を行うことは税務代理行為に当たりますから、原則として、税務代理人しか行うことはできません。

また、単に調査に立ち会うだけであっても、第三者が同席している状態で調査を行うことで調査担当者に課せられている守秘義務に抵触する可能性がある場合には、税務代理人以外の第三者の立会いはお断りしています。

ただし、その方が、日頃、納税者の方の記帳事務等を担当しているような場合には、調査を円滑に進めるために、調査担当者が必要と認めた範囲で調査に同席いただくことはあります。

この点について、アメリカのコンタクトレター（事前通知書）では、「あなたを代理する資格がない方であっても、あなたの事案における事実を確かめるために証人もしくは補佐人として、あなたに付き添うことができます。」と明記しています。

第三者に立ち会ってもらうかどうかは、本来、調査をうける納税者側（被調査者）の問題です。税務調査に第三者を立ち会わせるということは、被調査者である納税者が自らの情報（金融プライバシー）を第三者に知られてもかまわないとしているわけです。

一方、税務職員の守秘義務とは、税務職員が職務上知り得た納税者の情報（金融プライバシー）を漏らすのを禁ずることです。したがって、非調査者である納税者が第三者に金融プライバシー等を漏らすことと、税務職員の守秘義務とは、本来、別の次元の問題です。仮に、立ち合いをした第三者が金融プライバシーを漏らしたとします。

この場合には、当該第三者と納税者との私的自治の問題として処理すればいいわけです。また、第三者は、税務代理行為（納税者の代理人として

の行為)を行うために税務調査に立ち会っているわけではありません。したがって、税理士法(2①一)の問題も生じないと解されます。

「税務調査の可視化(見える化)」の課題としては、税務調査への第三者の立会権や調査内容の録音権などを積極的に認める方向へ転換すべき時期にきているともいえます。

4 調査終了後手続

税務調査手続は、大きく「調査開始前手続」、「調査時手続」および「調査終了後手続」に分けることができます。このうち、今回の見直しうち「調査終了後手続」については、調査終了通知書の交付、課税庁に対する修正申告等の勧奨権限の付与が盛り込まれました。

(1) 調査終了通知(是認通知)書の交付

課税庁は、実地調査の結果、更正決定等をすべきと認められない納税義務者に対しては、「その時点において更正・決定等をすべきとは認められない旨」(いわゆる「是認通知」を記載した通知書を交付することになりました(国通法74の11①)。

この点について、手続通達では、次のように定めています。

(法第74条の11第1項又は第2項の規定の適用範囲)

5-1 法第74条の11第1項又は同条第2項の規定は、異議決定や申請等の審査のために行う調査など更正決定等を目的としない調査には適用されないことに留意する。

(「更正決定等」の範囲)

5-2 法第74条の11に規定する「更正決定等」には、法第24条《更正》若しくは法第26条《再更正》の規定による更正若しくは法第25条《決定》の規定による決定又は法第32条《賦課決定》の規定による賦課決定(過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税、重加算税及び過怠税の賦課決定を含む。)のほか、源泉徴収に係る所得税でその法定納期限までに納付されなかったものに係る法第36条《納税の告知》に規定する納税の告知が含まれることに留意する。

(「更正決定等をすべきと認めた額」の意義)

5-3 法第74条の11第2項に規定する「更正決定等をすべきと認めた額」とは、当該職員が調査結果の内容の説明をする時点において得ている情報に基づいて合理的に算定した課税標準等、税額等、加算税又は過怠税の額をいう。

(注) 課税標準等、税額等、加算税又は過怠税の額の合理的な算定とは、例えば、次のようなことをいう。

イ 法人税の所得の金額の計算上当該事業年度の直前の事業年度分の事業税の額を損金の額に算入する場合において、課税標準等、税額等、加算税又は過怠税の額を標準税率により算出すること。

ロ 相続税において未分割の相続財産等がある場合において、課税標準等、税額等、加算税又は過怠税の額を相続税法第55条《未分割遺産に対する課税》の規定に基づき計算し、算出すること。

(調査結果の内容の説明後の調査の再開及び再度の説明)

5-4 国税に関する調査の結果、法第74条の11第2項の規定に基づき調査結果の内容の説明を行った後、当該調査について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係る所得税の納付がなされるまでの間又は更正決定等を行うまでの間において、当該説明の前提となった事実が異なることが明らかとなり当該説明の根拠が失われた場合など当該職員が当該説明に係る内容の全部又は一部を修正する必要があると認めた場合には、必要に応じ調査を再開した上で、その結果に基づき、再度、調査結果の内容の説明を行うことができることに留意する。

(調査の終了の際の手続に係る書面の交付手続)

5-5 法第74条の11の規定による書面の交付に係る手続については、法第12条第4項《書類の送達》及び規則第1条第1項《交付送達の手続》の各規定の適用があることに留意する。

更正決定をすべきと認められない場合には、これまでも一部で、いわゆる「是認通知書」を出している例も見られますが、書面で調査が終了した旨を通知する旨を法律で定めたわけです。

被調査者である納税者に非違【法令等にふれる】行為がなく、更正【税務調査により納税者が申告した内容の誤りがあったことが明らかになった場合に課税庁が正しいと思う額に改めることで

す。税額が増える場合を「増額更正」、逆に減る場合を「減額更正」と呼びます。】ないし決定

【納税者による自主的な申告がないことから課税庁が税務調査を行いその結果に基づいて税金を掛ける処分】等をすべきと認められない場合があります。

この場合、課税庁が書面で調査が終了した旨を納税者に通知することにしたことで、納税者もすっきりするのではないのでしょうか。ただ、注意しなければならないのは、「その時点において」という条件がついていることです。

つまり、課税庁は、[※]あらたな情報、を手に入れたらいつでも調査を再開できることになっていることです（税通74の11⑥）。

ただ、この点については、従来は同一年度の再調査に関する規定がなかったことから、税法上の除斥期間が満了するまで何度でも調査が実施する可能性があり、実際にも行われることが多々ありました。

これが、「新たに得られた情報に照らし非違があると認める」という条件を充たす必要があると法定されたことから、同一年度の再調査にある程度の歯止めがかかったと見ることもできます。

一方、課税庁は、実地調査の結果、更正決定等をすべきと認める納税者に対しては、調査結果の内容（更正決定等をすべきと認めた額とその理由を含む）を説明することになっています（国通法74の11②）。

つまり、非違【法令等にふれること】があるときには、文書による調査終了通知は行われません。実地調査における非違内容や金額については口頭で説明することになります。

この点について、国税庁が出した一般納税者向けの「税調手続質疑応答集」で、次のように説明されています。

問22 更正決定等をすべきと認める場合は調査結果の内容が説明されることとなっていますが、その内容を記載した書面をもらうことはできますか。

調査の結果、更正決定等をすべきと認められる非違がある場合には、納税者の方に対し、更正決定等をすべきと認める額やその理由など非違の内容を説明します。

法令上は説明の方法は明示されておらず、説明は原則として口頭で行いますが、必要に応じて、非違の項目や金額を整理した資料など参考となる

ものを示すなどして、納税者の方に正しく理解いただけるよう十分な説明を行うとともに、納税者の方から質問等があった場合には分かりやすい説明に努めます。

課税庁は、調査を受けた納税者に誤りがあり更正決定等をすべきだと思ふ場合、その納税者に対しては、その旨の説明を文書ですべきでしょう。

口頭での説明だけでは、納税者が指摘された点を精査するに十分な証拠資料を手にすることができず、かつ、曖昧なまま修正申告を勧奨（慫慂）されることにもなりかねません。今後の重い検討課題です。

（2）課税庁に対する修正申告等の勧奨権限の付与

課税庁に修正申告等を勧奨（慫慂）ができる権限が認められました（国通法74の11③）。

つまり、課税庁は、実地調査の結果、更正決定等をすべきと認める納税者に対しては、その旨を口頭で説明する際に、修正申告【税務調査の結果、課税庁から誤りがあると指摘された場合にそれを認めて納税者が申告額を修正すること】または期限後申告【税務調査の結果、課税庁から誤りがあると指摘された場合、税金が出ないことなどを理由に申告していなかった納税者が自分に誤りがあったと認めて申告期限後に申告をすること】を勧奨できることになっています。

この点について、国税庁が出した一般納税者向けの「税調手続質疑応答集」で、次のように説明されています。

問23 調査結果の内容説明を受けた後、調査担当者から修正申告を行うよう勧奨されましたが、勧奨には応じなければいけませんか。また、勧奨に応じないために不利な取扱いを受けることはないのでしょうか。

調査の結果、更正決定等をすべきと認められる非違がある場合には、その内容を説明する際に、原則として、修正申告（又は期限後申告）を勧奨することとしています。これは、申告に問題がある場合には、納税者の方が自ら是正することが今後の適正申告に資することとなり、申告納税制度の趣旨に適うものと考えられるためです。

この修正申告の勧奨に応じるかどうかは、あくまでも納税者の方の任意の判断であり、修正申告の勧奨に応じていただけない場合には、調査結果

に基づき更正等の処分を行うこととなりますが、修正申告の勧奨に応じなかったからといって、修正申告に応じた場合と比較して不利な取扱いを受けることは基本的にはありません。

なお、修正申告を行った場合には、更正の請求をすることはできますが、不服申立てをすることはできませんので、こうした点をご理解いただいた上で修正申告を行ってください。

問24 調査が終了し、修正申告の勧奨を受けた際に、修正申告をすると不服申立てはできないが、更正の請求をすることはできる旨の説明を受けました。これはどういう意味ですか。

不服申立ては、税務当局が行った更正等の処分の課税標準等又は税額等が過大であると納税者の方が考える場合に、税務当局に対し処分の取消しなどを求めるための手段です。一方、更正の請求は、納税者の方が行った申告の課税標準等又は税額等が過大であったと納税者の方が考える場合に、当局に対し、申告した課税標準等又は税額等を減額する更正を行うことを求めるための手段です。

例えば、いったんは調査結果の内容説明に納得して修正申告を行ったものの、その後その修正申告に誤りがあると考えられる場合、その修正申告は税務当局の処分によるものではありませんから、不服申立てという手段はとれませんが、一定期間内であれば、更正の請求という手段をとることはできます。

なお、更正の請求に際しては、例えば、正しいと考える税額や更正の請求をする理由など法令で定められた事項を「更正の請求書」に記載するとともに、請求の理由の基礎となる「事実を証明する書類」を併せて提出していただく必要がありますので、ご注意ください。

(3) 課税庁による修正申告等の勧奨に応じることの意味

修正申告等の勧奨に応じるということは、納税者は自分が誤っていたと非を認めることにつながり、課税庁が説明した税務調査の結果が正しいのかどうかについて争えなくなります。

修正申告等の勧奨は、早く調査を終わらせたいという納税者に心理的圧力をかけ、結果的には納税者の争訟権【つまり課税庁に不服申立て〔修正申告等の懲罰に懲らずに更正決定等を望んだ場合には税務署等へ異議申立てする権利や国税不服審

判所へ審査請求〕をする権利、ひいては裁判所へ訴える権利（憲32）】を奪うことにもつながりかねないとの指摘もあるところです。

納税者の対応としては、否認した事項について調査官に対して「認定事実がどの条文に合致して課税対象となるのか」など、納得できるまで税法の規定に基づいた説明を求めるべきです。

納税者は、調査官の指摘したすべての事項に納得している場合の修正申告の勧奨に応じてよいでしょう。しかし、一部でも納得できないときには、安易に勧奨に応じるのがよいのかどうかは精査を要します。

立法論的には、納得できる指摘事項については修正申告に応じる一方、納得できない事項については不服申立てできる仕組みを組み入れるのも一案です。

(4) 課税庁による修正申告等の勧奨権限行使の法的限界

課税庁は、修正申告等を勧奨する場合、納税者が修正申告書を提出したときには不服申立てはできないが更正の請求ができる旨を説明するとともに、その旨を記した文書を交付しなければならないことになっています（国通法74の11④）。

修正申告の懲罰は性格的には「行政指導」と解されます。そこで、今回の改正では、修正申告の懲罰については、行政指導を規律する行政手続法第4章〔行政指導〕（32～36）が適用されることになりました（国通法74の14①括弧書）。

ちなみに、行政手続法は「行政指導に携わる者は、いやくも当該行政機関の任務又は所掌事務の範囲を逸脱してはならないこと及び行政指導の内容があくまでも相手方の任意の協力によってのみ実現されるものであることに留意しなければならない。」（行手法32①）、さらには、「行政指導に携わる者は、その相手方が行政指導に従わなかったことを理由として、不利益な扱いをしてはならない。」（行手法32②）と規定しています。

修正申告の勧奨（懲罰）は、状況によっては、公務員の職権濫用罪（刑法193）が成立するとの見方もあります。公務員の職権濫用罪は、公務員としての身分がある者が、その職権を利用して相手方に義務のないことを強要した場合に成立するからです。

また、修正申告の勧奨（懲罰）が職権濫用罪に当たるとされた場合には、その職務の執行につい

ては公務執行妨害罪（刑法95①）の保護の対象にもなりません。

5 再調査手続

課税庁は、実地調査の結果、更正決定等をすべきと認められない納税義務者に対しては、「その時点において更正・決定等をすべきとは認められない」（傍線引用者）旨を記載した通知書を交付することになりました（国通法74の11①）。

もっとも、現時点において、という条件付ですから、あらたな事実が出てくれば、調査を再開できる言い回しになっていることに注意する必要があります。

この点について、手続通達では、次のように定めています。

（法第74条の11第6項の規定の適用）

5-6 更正決定等を目的とする調査の結果、法第74条の11第1項の通知を行った後、又は同条第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係る所得税の納付がなされた後若しくは更正決定等を行った後において、新たに得られた情報に照らして非違があると認めるときは、当該職員は当該調査（以下、5-6において「前回の調査」という。）の対象となった納税義務者に対し、前回の調査に係る納税義務に関して、再び質問検査等（以下、第3章第3節において「再調査」という。）を行うことができることに留意する。

（注） 1 前回の調査は、更正決定等を目的とする調査であることから、前回の調査には、5-1に規定するように異議決定又は申請等の審査のために行う調査は含まれないことに留意する。

2 3-1（4）の取扱いによる場合には、例えば、同一の納税義務者に対し、移転価格調査を行った後に移転価格調査以外の部分の調査を行うときは、両方の調査が同一の納税義務に関するものであっても、移転価格調査以外の部分の調査は再調査には当たらないことに留意する。

（「新たに得られた情報」の意義）

5-7 法第74条の11第6項に規定する「新たに得られた情報」とは、同条第1項の通知又は同条第2項の説明（5-4の「再度の説明」を含む。）に係る国税の調査において質問検査等を行った当該職員が、当該通知又は当該説明を行った

時点において有していた情報以外の情報をいう。

（注） 調査担当者が調査の終了前に変更となった場合は、変更の前後のいずれかの調査担当者が有していた情報以外の情報をいう。

（「新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとき」の範囲）

5-8 法第74条の11第6項に規定する「新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとき」には、新たに得られた情報から非違があると直接的に認められる場合のみならず、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、新たに得られた情報とそれ以外の情報とを総合勘案した結果として非違があると合理的に推認される場合も含まれることに留意する。

（事前通知事項以外の事項について調査を行う場合の法第74条の11第6項の規定の適用）

5-9 法第74条の9第4項の規定により事前通知した税目及び課税期間以外の税目及び課税期間について質問検査等を行おうとする場合において、当該質問検査等が再調査に当たるときは、法第74条の11第6項の規定により、新たに得られた情報に照らし非違があると認められることが必要であることに留意する。

再調査が「必要な調査」かどうかを判断するには、「理由」の通知が必要と思われますが、法令上は通知事項とされていません。

また、再調査については、国税庁が出した一般納税者向けの「税調手続質疑応答集」では、次のように説明されています。

問26 実地の調査が終了し、「更正決定等をすべきと認められない」旨を通知する書面を受け取りましたが、今後は調査を受けることはないのでしょうか。

ある税目・課税期間について調査を行った場合には、調査の結果、更正決定等をすべきと認められなかったか否かにかかわらず、原則として、その税目・課税期間について再度の調査を実施することはありません。

ただし、例えば、調査終了後に行われた取引先の税務調査で、当初の調査の際には把握されていなかった非違があることが明らかになった場合のように、法令上定められている「新たに得られた情報に照らして非違があると認めるとき」との要件に該当する場合は、既に調査の対象となった税

目・課税期間であっても再調査を実施することがあります。

問27 過去に調査対象となった税目・課税期間について再調査が行われる場合、なぜ再調査が行われるのかについて説明してもらえるのでしょうか。

過去に調査を行った税目・課税期間であっても、例えば、取引先の税務調査により非違につながる情報を把握した場合には、再度、同じ税目・課税期間について調査を行うことがあります。このような場合には、再調査することにつき原則として事前通知を行います。当初の調査の場合と同様、再調査を行う理由については説明することはありません。

納税者やその関与税理士が、再調査が「必要な調査」かどうか判断するには、「理由」の通知が必要と思われます。今後の重い検討課題の一つです。

6 「必要な調査」かどうかの判断基準

課税庁から調査の申出があったとします。この場合、納税者など調査対象とされた者は、すべて受諾しなければならないというわけではありません。

調査を受ける正当な理由がないとか、調査の理由が不明瞭であるときなど、客観的にみて「合理的必要性」が認められない調査についてはその申出を断ることができます。

それでは、調査の諾否はどのような基準で判断すればよいのでしょうか。

(1) 調査の必要性とは

税法は「調査について必要があるとき」に課税庁は調査ができる、と定めているだけです。これは、見方を変えると、必要性のない調査であれば、調査対象者は、拒否していいことを意味します。

「必要があるとき」とは、だれが見ても、客観的に必要性が認められる場合をさします（最決48. 7. 10・刑集27巻7号1205頁）。つまり、課税庁職員の自由な裁量に任されているとはいえません。

この点について、国税庁が出した一般納税者向けの「税調手続質疑応答集」では、次のように説明されています。

問16 事前通知の際には、なぜ実地の調査が必要なのかについても説明してもらえるのですか。

法令上、調査の目的（例えば、提出された申告書の記載内容を確認するため）については事前通知すべきこととされていますが、実地の調査を行う理由については、法令上事前通知すべき事項とはされていませんので、これを説明することはありません。

客観的な必要性のない質問検査は違法です。したがって、調査対象者である納税者は、調査を受忍する義務を負いません。

とはいっても、税務調査手続法制には、「調査の目的」（国通法74の9①三、国通令30の4②）は事前通知事項になっていますが、課税庁が、「なぜ調査をするのか（調査理由）」を調査対象者である納税者（および代理人）に開示・説明するように求める定めがありません。

したがって、調査対象者が税の素人である場合には、必要な調査かどうか即時・的確に判断するのは難しいのが実情です。調査理由の開示制度の確立は今後の重い課題です。

これまで「必要な調査」かどうかについては、判例や学説の積み重ねで判断基準が形成されてきました。また、今般、税務調査手続が整備されました。

これらを分析し、さまざまな面から調査の諾否の法的限界（必要性の基準）を探ってみたいと思います。

(2) 実地調査の法的限界、必要性

平成23年の国税通則法の改正では、「実地調査」に着手するに先立って、課税庁は、原則として納税者や関与税理士に事前通知をすることになりました（国通法74の9①）。ただし、課税庁が「無予告実地調査」を実施する場合は別です（国通法74の10）。

① 無予告実地調査は、あくまでも例外

実地調査に先立ち通知される内容項目は、①実地調査を行う旨、②実地調査開始日時、③調査実施場所、④調査の目的、⑤調査の対象となる税目、⑥調査の対象となる期間、⑦調査の対象となる帳簿書類その他の物件、⑧その他調査の適正かつ円滑な実施に必要なものとして政令で定める事項です。⑨調査を行う当該職員の氏名および所属

官署（その職員が複数であるときには、その職員を代表する者の氏名および所属官署）。⑩ ②または③にかかげる事項の変更に係る事項です（国通法74の9①、国通令30の4①）。

これまでも「調査開始日時」に関し事前通知なしに実地調査が行われ、手続の適正化を求める声が高まっていたことを考えれば一歩前進とも取れます。

ところが、今回の調査手続の整備では、「無予告調査」ができることも法定されました。

すなわち、課税庁は、被調査者である納税義務者の申告や過去の調査実績、事業内容などから、違法または不当な行為を容易にし、正確な所得または税額など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が遂行に支障を及ぼすおそれがあると認めるときには、事前通知をしなくともよいこととされました（国通法74の10）。

言い換えると、課税庁が「おそれ、があると判断する場合には、無予告調査ができるとしたわけです。

無予告調査を実施する場合には、顧問税理士等にも事前通知をしないことになります。

この点について、国税庁が出した一般納税者向けの「税調手続質疑応答集」では、次のように説明されています。

問18 実地の調査が行われる場合には必ず事前通知がなされるのですか。

実地の調査を行う場合には、原則として、調査の対象となる納税者の方に対して、調査開始前に相当の時間的余裕を置いて、電話等により、実地の調査を行う旨、調査を開始する日時・場所や調査の対象となる税目・課税期間、調査の目的などを通知します。

ただし、法令の規定に従い、申告内容、過去の調査結果、事業内容などから、事前通知をすると、①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、又は、②その他、調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれがあると判断した場合には、事前通知をしないこともあります。

なお、事前通知が行われない場合でも、運用上、調査の対象となる税目・課税期間や調査の目的などについては、臨場後速やかに説明することとしています。

問19 事前通知なしに実地の調査が行われた場合、事前通知が行われなかった理由の説明は

ありますか。また、事前通知をしないことに納得できない場合には不服申し立てられますか。

法令上、事前通知を行わないこととした理由を説明することとはされていません。ただし、事前通知が行われない場合でも、運用上、調査の対象となる税目・課税期間や調査の目的などについては、臨場後速やかに説明することとしています。

また、事前通知をしないこと自体は不服申立てを行うことのできる処分には当たりませんから、事前通知が行われなかったことについて納得いただけない場合でも、不服申立てを行うことはできません。

問20 実地の調査以外の調査が行われる場合には、調査の対象となる税目・課税期間や調査の目的等についての説明は受けられないのですか。

税務当局では、実地の調査以外にも、税務署にお越しいただいて申告内容を確認する方法で調査を行う場合があります。このような実地の調査以外の調査を行う場合は、法令上は事前通知は求められていませんが、運用上の対応として、来署等を依頼するための連絡の際などに、調査の対象となる税目・課税期間や調査の目的等を説明することとしています。

憲法に定める租税法律主義から導き出される「手続的保障原則」のもとでは、租税の賦課・徴収は公権力の行使であるから、適正な手続で行われなければならないとされています。

納税者が客観的に必要性のある調査であるかどうかを容易に判断できるようにするためにも、無予告の実地調査はあくまでも例外的な手続でなければなりません。

机上調査では不十分で実地調査が必要となった場合にはその理由、あるいは無予告実施調査を行う必要がある場合にはその理由の開示の法制化は、手続的保障の面からは不可欠と思われます。

事前通知をしないこと自体は不服申立ての対象とならないことなども考えあわせると、なおさらです。

② 電話による口頭の通知で調査の「必要性」は判断できるか

事前通知の方法については、国税庁が出した一般納税者向けの「税調手続質疑応答集」では、次のように説明されています。

**問12 希望すれば、事前通知を書面で行って
もらうことはできますか。**

実地の調査の事前通知の方法は法令上は規定されておらず、原則として電話により口頭で行うこととしています。また、通知の際には、通知事項が正確に納税者の方に伝わるように丁寧に行うこととしています。

なお、電話による事前通知が困難と認められる場合は、税務当局の判断で書面によって事前通知を行う場合もありますが、納税者の方からの要望に応じて事前通知内容を記載した書面を交付することはありません。

**問13 事前通知は、調査の何日くらい前に行
われるのですか。**

実地の調査を行う場合の事前通知の時期については、法令に特段の規定はなく、また、個々のケースによって事情も異なりますので、何日程度前に通知するかを一律にお示しすることは困難ですが、調査開始日までに納税者の方が調査を受ける準備等をできるよう、調査までに相当の時間的余裕を置いて行うこととしています。

**問14 税務代理をお願いしている税理士が
いるので、その税理士にも事前通知を行うよう
お願いしたいのですが、何か手続が必要でしょ
うか。**

法令上、実地の調査の対象となる納税者の方に税務代理権限証書を提出している税理士等（以下「税務代理人」といいます。）がいる場合には、納税者の方ご本人に加え、その税務代理人の方に対しても事前通知を行うこととされています。したがって、特別の手続は不要です。

なお、事前通知事項のうち、調査の対象となる税目・課税期間等の事前通知事項の詳細については税務代理人を通じて聞くことにしたいという要望がある場合には、調査担当者が事前通知を行うための連絡をした際にその旨をお伝えください。

事前通知は、10項目にも及びます。国税庁は、これを、電話等によって「口頭」で行うというのです。

しかし、口頭の通知で得た記憶・認識で、納税者が的確に臨場調査の必要性を客観的に判断できるのかどうかはすこぶる疑問です。まさに「コンセンサス」が問われています。

文書で通知しないということであれば、納税者

はチェックリストや電話の通話録音で備えをする必要がでてきます。

納税者は、税務署員の成りすまし犯罪者の餌食にならないように注意する必要も出てきます。文書通知を行うように早急な取扱変更が必要です。

**③ 「調査対象期間」の通知は法定外の「事前調
査」の抑止力になるのか**

従来から、法定申告期限前に行われる、いわゆる「事前調査」は、調査の「必要性」に関する重い課題の一つでした。課税庁は、事前調査を行うことは問題がないとしています。

しかし、申告納税制度の趣旨からすれば、こうした考え方には疑問があります。

たしかに、税法があらかじめ例外的に確定申告前の調査を想定しているケースはあります。「予定納税の減額承認申請があった場合」、「青色申告の承認申請があった場合」、「納税地を指定する場合」（所得税法15、16、18、法税法16、18）などです。

こうした法令で例外的に認められるケース（法定事前調査）は別として、納税者がいまだ申告をしていない年や事業年度についての事前調査は認められないといえます。

今般の税務調査手続の整備により、実地調査に際して行われる事前通知では、「調査の対象となる期間」が明示されることになりました。

この通知が、法定外の「事前調査」の抑止力になるのかどうか問われています。

この点について、手続通達では、次のような考え方を示しています。

（「調査の対象となる期間」として事前通知した課税期間以外の課税期間に係る「帳簿書類その他の物件」）

4-5 事前通知した課税期間の調査について必要があるときは、事前通知した当該課税期間以外の課税期間（進行年分を含む。）に係る帳簿書類その他の物件も質問検査等の対象となることに留意する。

（注）例えば、事前通知した課税期間の調査のために、その課税期間より前又は後の課税期間における経理処理を確認する必要があるときは、法第74条の9第4項によることなく必要な範囲で当該確認する必要がある課税期間の帳簿書類その他の物件の質問検査等を行うことは可能であることに留意する。

こうした手続通達による課税取扱は、「調査対

象期間」の制限、法定外の「事前調査」の抑止にはつながりません。

むしろ、権利侵害規範である税法では禁じられている「法の拡張解釈」につながる課税取扱です。

被調査対象者たる納税者（および関与税理士）の調査の「必要性」の判断を難しくします。

③ 調査の日時、場所変更の「合理性」

従来から、ほかの日時に調査を受けることを約束したうえで、調査を延期したとしても調査を拒否したことにはならないと解されてきました（神戸地判51. 11. 18・税資98号2頁、東京地判43. 1. 30・判時507号9頁）。

こうした実情も勘案し、今般の税務調査手続の整備においては、納税者が「合理的な理由」を示して調査日時や場所の変更を申し出られるようになりました。

課税庁は、納税者から「合理的な理由」を付して調査を開始する日時や場所について変更の申出があれば、協議に努めることになっています（国通法74の9②）。課税庁は、納税者と協議する努力義務を負うという定め方です。

「合理的な理由」について、手続通達では、次のような考え方を示しています。

（事前通知した日時等の変更に係る合理的な理由）

4-6 法第74条の9第2項の規定の適用に当たり、調査を開始する日時又は調査を行う場所の変更を求める理由が合理的であるか否かは、個々の事案における事実関係に即して、当該納税義務者の私的利益と実地の調査の適正かつ円滑な実施の必要性という行政目的とを比較衡量の上判断するが、例えば、納税義務者等（税務代理人を含む。以下、4-6において同じ。）の病気・怪我等による一時的な入院や親族の葬儀等の一身上のやむを得ない事情、納税義務者等の業務上やむを得ない事情がある場合は、合理的な理由があるものとして取り扱うことに留意する。

（注）法第74条の9第2項の規定による協議の結果、法第74条の9第1項第1号又は同項第2号に掲げる事項を変更することとなった場合には、当該変更を納税義務者に通知するほか、当該納税義務者に税務代理人がある場合には、当該税務代理人にも通知するものとする。

すでにみてきたように、法令は、実地の税務調査の際の事前通知を行う場合には課税庁は「調査理由」を付す必要がないとしています。

これに対して、納税者が調査開始の日時や場所

の変更の申出をする場合には「合理的な理由」を付すように求めています。イコール・フティング（条件の対等化）を欠き、税金を払う人を大事にする姿勢に欠けていると判断せざるを得ません。

課税庁に「調査理由」の開示を義務づけて、納税者サービスを強化する視点が求められます。

（3）調査の客観的必要性と法規範の明確性の基準

政府・財政当局は、2011〔平成23〕年の国税通則法の改正が「税務調査手続の現行運用上の取扱の明確化・法制化」にあると説明しました。

しかし、税界には、帳簿書類その他の物件の「提示」「提出」（国通法74の2～74の6）や「提出された物件を留置く」権限（国通法74の7）の法定化など課税権限強化一辺倒の内容を疑問視する声があります。

中小企業者などからは、強権的な税務調査の横行を危惧する声が高まっています。

最高裁の判断では、質問検査については「必要があり」、かつ、相手方の私的利益とのバランスにおいて「社会通念上相当な限度にとどまる限り、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられている」としています（最決昭48. 7. 10・刑集27巻7号1205頁）。

この基準によると、客観的に見て「必要性」のない物件の提出権限の行使、あるいは「社会通念上相当な限度」を超える提出権限の行使は、違法となると解されます。

したがって、任意調査である課税処分のための税務調査における「提出」権限については、法律上の歯止め策が講じられていないとしても、判例に示された基準に基づく法的限界があるということになります。

また、最高裁は、憲法84条にいう租税法律主義とは、「国民に対して義務を課し又は権利を制限するには法律の根拠を要するという法原則を租税について厳格化した形で明文化したもの」としています。

このことから、「課税要件及び租税賦課徴収の手続が法律で明確に定められるべきことを規定するものである」としています（最判平18. 3. 1・民集60巻2号587頁、引用者傍線）。この判決は、ある法律が租税法律主義に抵触しないための判断基準として、いわゆる「法規範の明確性」を打ち出したものです。

課税は貨幣形態による公権力行使であり、これを認める法律（侵害規範）が税法です。「法規範の明確性」は、こうした「税法分野」において法律をつくる際あるいは法律の合憲性を判断する際に、特に強く要請される基準です。

行政が恣意的（気まぐれ）な判断をする余地をなくするため、一方国民・納税者には予測可能性／予見可能性を与えるため、さらには司法による行政権の統制や救済を受け易くするためには必要不可欠な基準です。

「通常の判断能力を有する一般人の理解において、具体的場合に当該行為がその適用を受けるかどうかの判断を可能ならしめるような基準が読み取れる」のかどうかです（最判昭50.9.10・刑集29巻8号489頁、引用者傍点）。

この判決の言い回しは少々アンティークですが、改正された国税通則法では、税務調査において、被調査者（納税義務者）が課税庁の「提示」や「提出」要求に応じなければ処罰する（国通法127）と規定しています。

ところが、課税庁が被調査者（納税義務者）の求めることのできる「提示」や「提出」の権限の範囲が不明確であり、結果として、ふつうの人には、具体的にどのような程度の要求に応じなければ処罰されることになるのかが読み取れません。

したがって、こうした法律は「明確性」に欠け、憲法84条に違反する可能性が高いといえます。

課税庁の提示、提出要求の度が過ぎる場合には、適用違憲【問われた法律を有効としながらも、当該事件に対する適用に限って違憲・無効とする判決】となる可能性があります。

いずれにしろ、そもそも、憲法84条の内在的な要請である課税要件明確主義のルールのもと、立法府（国会）は、「提示」や「提出」といったような不明確／不確定、あいまいな言葉を何の制限をつけずに法文に盛り込み、課税庁のパワー・ハラスメントの放任、無制限な課税権力の行使につながるおそれのある法律をつくってはいけないわけです。

財政当局にお任せの租税立法〔行政主導立法〕の弊害がひどくなってきています。

（４）必要性を超えた違法な税務調査に基づく課税処分 の効力

被調査者が、実施された税務調査がその必要性を超え違法と考えたとします。この場合、違法に

行われた税務調査に基づく課税処分（更正・決定）も違法になるのでしょうか。

この点については、仮に調査に違法があったとしても直ちに課税処分は違法とはいえないが、調査に著しい違法性がある場合には、課税処分の取消原因になるというのが支配的な見解です（例えば、東京地判昭48.8.8・行集24巻8・9号763頁、大阪地判平2.4.11・税資176号483頁）。

この点について、例えば、東京高裁は「調査の手続が刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の限度を超えて濫用にわたる等重大な違法性を帯び、何らかの調査なしに更正処分をしたに等しいものと評価を受ける場合に限り、当該処分の取消原因になる」（東京高判平3.6.6・訟月38巻5号878頁）と基準を示したうえで、本件では違法性がないと判示しています。

ちなみに、調査を受ける人の同意も得ずに、居室に立ち入る、勝手に私物を調査する、帳簿書類の置かれていない店舗へ10回も訪れるなど、ハラスメント（いやがらせ）を伴った重大な行き過ぎのあった調査が問われたケースがありました。

このケースで、裁判所は、こうした調査およびそれに基づく課税処分（青色申告承認取消処分）を違法とするとともに、国に対して国家賠償責任を果たすように求めました（大阪高判平10.3.19・判タ1014号183頁、〔原審〕京都地判平7.3.27・判時1554号117頁、京都地判平12.2.25・訟月246号952頁）。

税務調査は、その法的な性格は、「処分」ではなく、「事実行為」です。被調査者は、調査行為が行き過ぎ・違法であることを理由に課税処分の取消を求める訴訟や無効等を確認する訴訟を起こすことができます。

しかし、裁判所は税務職員のハラスメントを理由に課税処分を取り消すことには極めて消極的です。

もう一つ、被調査者は、すでに終わってしまった税務職員の問題の行為を問いたすための取消訴訟や無効等確認訴訟を起こす手もあります。

勝敗は別として、問題の行為を一般に知らしめるアナウンス効果はあります。また、将来的な抑止効果も期待できるかも知れません。

しかし、テマ、ヒマをかけた割には金銭的なリターンはありません。

実益を考える場合、被調査者は、「国家賠償請求訴訟」（国賠訴訟）を上手に活用するのも一案です。

田島泰彦、石村耕治、白石孝、水永誠二 編
共通番号制度のカラクリ

(現代人文社、2012年11月)

(四六判 224頁、ISBN:978-4-87798-528-8 1,700円+税)

平野信吾 (PIJ常任運営委員)



消 費増税とパッケージで準備された共通番号制度。通称は「マイナンバー」。直訳すると「私の背番号」。まさに「名は体を表す」で、すべての国民に新たな背番号を振り、その背番号を記したICカードを全員に持たせ、行政サービスや、就職、医療はもちろんのこと、金融など税金が関係する取引などの際に背番号の提示を義務づける仕組み。国家や企業が、国民の所得や資産、社会保障給付、医療など個人情報を一体的に把握する「国民総背番号制度」「国民皆登録証携行制度」。

この制度導入で、利便性の高い公平・公正な社会を実現できるというのがうたい文句。だが、内実は、国民の個人情報を食いものにして政産官学が一体となってすすめる巨大な公共事業そのものではないか。国民のプライバシーを丸裸、国家管理にする危ない国民監視ツールである共通番号制度のカラクリを解剖した必読の一冊。

【本書の紹介】

かつて住基ネットに反対し、その後も4度も「住基ネット廃止法案」を出したのが民主党だ。ところが、民主党は、政権を奪取後大きく変節した。「社会保障と税の一体改革」をお題に、やみくもに共通番号導入に走り出した。加えて、代表が野田氏になってからは、マニフェストにも書かれていない消費税増税法案を自公などと一緒になって通す、原発は再開するなど、官や産業界の利益を優先し、民意に背く政策を矢継ぎ早に実現させた。

その後、民主党からは、野田氏の政治姿勢に疑問を感じた多くの同志が去り、いまや経営能力に欠けたリーダーに引けられた破綻企業に似たあり様だ。野田氏の政治姿勢に対する国民の評価は、今回の衆院選挙結果を見れば一目瞭然である。

共通番号法案は、衆院の解散により、廃案となった。だが、自民、民主、公明、みんな、維新などは、背番号導入には大賛成である。これから、社民、共産に加え、未来がぶれなければ反対勢力になるのではないか。

共通番号法案の廃案は、フラット・モデルの共通番号を、国民が今一度原点に立ち戻って考える時間を与えてくれたのではないか。共通番号は成りすまし犯罪ツールにならないのか、プライバシー保護の観点から大丈夫なのか、自由を犠牲にし共通番号で徹底監視された国家は国民を幸せにするのか等々、精査すべき課題も多い。本書『共通番号制度のカラクリ』は、フラット・モデルの共通番号の是非を考える際の重要な資料を提供する時機を得た書物である。

◆ 第1部

「第1部 Q&A 共通番号制度を読み解く」は、水永誠二弁護士の執筆による。背番号とICカードの問題をQ&Aのかたちで分かりやすく解説している。共通番号やICカードの仕組みか

ら、民間利用への拡大、プライバシー保護問題、費用対効果を含むIT利権（ハコモノ公共工事）との絡みなど、危うい制度の基本を紹介している。

◆ 第2部

「第2部 共通番号制度で暮らしは便利になるのか」では、医療の視点からは知念哲氏が、課税の視点からは辻村祥造税理士が、社会保障の視点からは黒田充氏がそれぞれ、共通番号制度を批判的に解説している。第2部を読むと、共通番号導入勢力が言う番号管理による「効率化」、「濫用の監視、のためのIT技術の活用」といった宣伝文句や短絡的な思考の問題点が浮き彫りになってくる。とりわけ、総合合算制度や共通番号の納税者番号への転用など、医療・社会保障給付・課税の適正化を旗印にすすめられようとしているIT化計画が、際限のない巨額の税金の投入につながるというカラクリが見えてくる。効率化の掛け声の裏ですすむ産業利権の拡大、ムダ遣い計画に政治がまったく無力であることを教えてくれる。また、共通番号による「きめ細かく的確な」給付のための監視計画が、「皆で支え合う」という社会保障の原点を喪失させるキーワードと化しているカラクリも読み取れる。

◆ 第3部

「第3部 共通番号制度の目指す社会とは」では、住基ネットと共通番号制度との違いについては白石孝氏が、新たな在留管理制度と共通番号制度との問題点については西邑亨氏が、そして共通番号制度と秘密保全法との包括的な把握については瀬川宏貴弁護士が、解説している。共通番号制を推進している議員でも住基ネットと共通番号制度の違いがよくわからない人もいる。白石解説は、行政と国民との間で番号がクローズしたかたちで使われる住基ネットと、行政・企業・国民の間で番号がオープンで使われかつ情報連携基盤（つまり、住基ネット訴訟最高裁判決で違憲となるとされたデータ照合を実施するネット上の仕組み）を導入する共通番号制度との違いを紹介している。共通番号制度が監視ツールとしての危険度が格段に高いことを知らせてくれる。また、西邑解説は、外国人住民を含め共通番号管理に置く仕組みの構築、さらに瀬川解説では、官僚が頂点に立って治める監視国家と秘密国家の成立に向けて共通番号制度と秘密保全法が一体となってすすんでいる実態を暴いている。

さらに、「言葉の変調」では、小笠原みどり氏が、番号反対から賛成へ転じるメディアの姿勢を批判的に紹介している。元朝日新聞社にいた人の解説だけに、番号制をめぐるマスコミの変節過程を知るためにも有用である。

これら第3部に盛られた解説を読めば、この国は、国家が「国民情報」を番号で集約管理する一方で、「国家の情報」を国民やメディアに「知らしむべからず」といった誤った方向に走っていることがわかる。また、国防軍創設とか、改憲で武装化を目指す勢力が、共通番号制度へ賛成している現状からして、共通番号の導入をゆるせば、番号で集約・国家管理された個人情報の「軍用、徴発も危惧される。」「言葉の変調」を読めば、「歴史は繰り返す」の言葉は頭をよぎる。かつての体制翼賛に加担したメディアの危うさを再認識せざるを得ない。

◆ 第4部

「第4部 グローバルな視点からの番号制度のあり方を探る」では、石村耕治氏（アメリカ、ドイツ、オーストリア、スウェーデン）や小笠原みどり氏（韓国）が、各国の番号制度や問題点を分かりやすく紹介している。

わが国の共通番号制度（案）では、番号を見える化し、取引の相手方に提示する「フラット・モデル」を採用するように提案している。しかし、現在、フラット・モデルを採用するアメリカ、スウェーデン、韓国のいずれにおいても、「成りすまし」犯罪対策に手を焼いている。アメリカ連邦議会は深刻化する成りすまし犯罪に手を焼いているが、いまだ抜本策を見出すには至っていないことを教えてくれる。政府諸機関や消費者なども、番号を不正に使った成りすまし犯罪対策に膨大なテーマ・コストをかけている。にもかかわらず、状況は改善していないようだ。

石村解説からもわかるように、アメリカの国防総省は、フラット・モデルの社会保障番号（SSN）の利用を止めて、セパレート・モデル・分野別番号である「国防総省本人確認番号（DOD ID Number）」に転換している。連邦課税庁（内国歳入庁・IRS）も、成りすまし犯罪の深刻さに衝撃を受け、成りすまし犯罪の被害を受けた納税者向けに、セパレート・モデル・分野別番号である「身元保護個人納税者番号（IP PIN）」の発行を開始している。

こうしたアメリカの実情を見れば、一つの番号

を多目的利用（汎用）するフラット・モデルの共通番号は、成りすまし犯罪者の餌食になる可能性が高く、時代遅れの危ない番号制度であることがわかる。同じく共通番号を採用するスウェーデンや韓国（住民登録番号）も、国民のプライバシー保護環境は極めて悪化、深刻な状況にあることが紹介されている。「対岸の火事」と言うてはられない。

こうした問題が起こらないようにするには、医療、納税、年金など各分野別の番号（セパレート・モデル）の番号を使うべきである。また、仮にそれぞれの分野での番号を紐付けする必要があるというのなら、現在ある住基ネットの番号を暗号化して使い、情報のリンケージも可能である。石村解説によれば、オーストリアが採用する「セクトラル・モデル」を参考にアレンジすれば、現行の番号制度をそのまま活用して実現できる、と途を示している。

ともかく、共通番号を見える化、オープンにして、相手方に提示して幅広い取引に使う提案は、絶対にやめるべきである。こんな無防備な危ない番号制を導入して、国民を成りすまし犯罪の危険にさらすのは、まさに「政府の犯罪」といえる。

各国で問題が多発しているフラット・モデルの共通番号に固執するのは、政産官学が一体となって、新たな「ハコモノ公共工事」に血税をジャブジャブ注ぎたいからであろう。自民党は、消費税増税を前提に国土強靱化計画に200兆円もの血税注入を唱えている。また、震災にも役立つ（？）生体認証型のICカードの携行を義務化する国民総背番号制の導入を唱えている。この自民の提案は、本書第4部で田島泰彦氏が簡潔に紹介するイギリスの労働党政権が導入し政権交代で廃止にな

った「国民IDカード制度」にも相通するところがある（詳しくはCNNニュース55号、62号参照）。

◆ カラクリ

本書を読めば、共通番号制度は、私たち国民にかけがえのない人権や自由を犠牲にしてまで導入すべきツールでないことがわかる。また、共通番号ではなく、安心・安全でコストがかからない番号制の確立も可能であることが分かる。にもかかわらず、政産官学がグルになって、「社会保障と税の一体改革」をお題目に唱え、新たな共通番号という「ハコモノ公共工事」「血税のムダ遣い」を画策している。それこそ「国民の生活が第一」など真っ赤なウソで、「IT産業利権が第一」そのものである。こんなツールの導入をゆるせば、国民はデータ監視社会のモルモット扱いされるだけでなく、成りすまし犯罪対策などに膨大なツケを払われるのは目に見えている。

「共通番号でも、厳罰と第三者機関があるので悪用には歯止めをかけられる」といった短絡的な宣伝が行われている。こうした宣伝こそ、まさに「導入のための呼び水」、「カラクリ」である。税理士会や政府寄りの学者はこうしたカラクリを黙認、迎合する傾向がある。だが、人権や自由は人間の尊厳にかけがいのないものである。本書で田島氏が繰り返し指摘しているように、「情報は市民のもの」が原点である。共通番号制度は、この原点をひっくり返し、「情報はお上のもの」に換えるツールである。私たち国民はもちろんのこと、メディアにも、こうしたカラクリに迎合することなく、この原点を護る任務が強く求められている。

プライバシー・インターナショナル・ジャパン (PIJ)

東京都豊島区西池袋3-25-15 IBビル10F 〒171-0021

Tel/Fax 03-3985-4590

編集・発行人 中村克己

Published by

Privacy International Japan (PIJ)

IB Bldg. 10F, 3-25-15 Nishi-ikebukuro

Toshima-ku, Tokyo, 171-0021, Japan

President Koji ISHIMURA

Tel/Fax +81-3-3985-4590

<http://www.pij-web.net>

2013.1.7発行 CNNニュースNo.72

入会のご案内

季刊・CNNニュースは、PIJの会員（年間費1万円）の方だけに送っています。入会はPIJの口座にお振込み下さい。

郵便振込口座番号

00140-4-169829

ピー・アイ・ジェー (PIJ)

NetWorkのつづやき

・納税者権利憲章の制定どころか真逆の税務調査強化策を実施し、消費税増税まで決めた野田前民主党政権。国民は「負の決断」に振り回された3年であった。

(N)