

租税行政手続をめぐる法的諸問題(討論)

- 〈司 会〉谷口勢津夫(大阪大学大学院高等司法研究科教授),
渡辺徹也(九州大学大学院法学研究院教授)
- 〈発言者〉青柳達朗(福岡国税不服審判所長), 伊川正樹(名城大学法学部教授),
金井恵美子(税理士), 末崎 衛(沖縄国際大学法学部教授),
高橋秀至(長崎県立大学経済学部教授(特任)・税理士),
田中 治(同志社大学法学部教授), 野一色直人(立命館大学経済学部教授),
右山昌一郎(税理士), 望月 爾(立命館大学法学部教授), 山田二郎(弁護士),
山本洋一郎(弁護士・税理士(日弁連税制委員長)), 吉田典保(税理士)

(50音順)

谷口 それでは本日のシンポジウムを始めることにいたします。司会は関西地区の谷口と九州地区の渡辺会員が務めることにいたします。そしてシンポジウムの進め方ですが、最初に、昨日報告された3人の会員の方に、昨日の報告の中では十分に言及できなかった点や訂正をされる点について、5分程度ずつお話をいただいて、その後質疑に移りたいと思います。それではまず報告順に、望月会員から昨日の報告につきまして、何か補足などあればよろしく願いいたします。

ベントレー教授の納税者権利憲章のモデル法

望月 まず、レジュメの8ページ(税法学242ページ)からのダンカン・ベントレー教授の納税者権利憲章のモデル法について、補足させていただきます。オーストラリアのビクトリア大学のダンカン・ベントレー教授は、長年国際的な視野から納税者権利憲章について研究を重ねてきた研究者です。2007年に『納

税者の権利：理論、起源とその実現』という著作を出版されました。本書においてベントレー教授は、10章25条の国際的なモデル法を提示しています。このモデル法というのは、ベントレー教授がアジア・アフリカも含めた世界各国の納税者権利憲章や納税者の権利保護に関する手続法等を調査研究して、その結果作り上げた納税者権利憲章の1つの国際モデルです。

レジュメ8ページの下からモデル法の構成を紹介しております。例えば、第2章では、租税立法手続についても保護の対象としております。すなわち、納税者権利保護の中で議会による保護が、立法手続に関する保護ということになっております。具体的には、議会に「立法前調査委員会」を設置して、租税立法において納税者の権利への影響がどの程度あるかを事前に審査するという制度の導入が提案されています。あるいは、日本でも平成16年度税制改正による不動産所得の損益通算禁止の遡及適用事件でも問題になりましたが、

租税立法の原則遡及禁止についても、この租税立法手続の中でその判断基準や例外の要件等を定めております。

また、第4章では、租税行政の独立性を改めて確認するような規定を置いております。さらに、第6章は、税務調査における納税者の権利について、OECDのモデルにも示されているような代理人の選任権、面談記録録音権、課税当局への録音複写請求権などが定められています。あとは、税務調査における和解協議の権利もこの中に入っております。加えて、日本でも問題になる税務調査における「再調査」ですが、このベントレー教授のモデルでは、アメリカ法を参考にしまして「2年間の再調査禁止」を明確に条文で規定しております。

その他、モデル法の10章の後に「グッドプラクティスの原則」という付属文書が付いておりまして、これについては昨日の報告でも一部紹介しましたが、税務行政を「納税者へのサービス」と考えて、どのようなサービスを提供すればよいのかという視点から見た「あるべきサービスの原則」を、納税者権利憲章のモデルとは別に提示しています。このベントレー教授のモデルは、特にこれを作りなさい、これを立法しなさいという話ではなくて、このモデルに入っているそれぞれの国の権利の最大公約数を1つのモデル法にして、各国がその事情に応じてそれを具体的に法律、あるいは行政文書などの中に取り入れていくべきものという位置付けで説明されております。

次に、私として補足させていただきたいのが、最後のレジュメ13ページのがわが国における納税者権利憲章の規定に向けての部分です。昨日の報告では駆け足になってしまいま

したが、やはり納税者権利憲章を規定するということは、それ自体が目的ではなくて、制定することによって1つの納税者権利のガイドラインを作って、これをどう法的に保護していくかという視点が重要です。日本の場合であれば、当然、国税通則法の改正等を含めた見直しが重要になってまいります。そのあたりの課題をレジュメ13ページから整理しております。

例えば、税務調査につきまして、金井会員からご報告がありましたが、まだまだ残された課題がございます。先ほどのベントレー教授のモデル法の中には、「必ず税務調査の前に調査面談の進め方や調査における納税者の権利を説明する」とあります。いわゆるアメリカの刑事手続における「ミランダ警告」と同様に。「事前にあなたには権利があります」ということをちゃんと納税者に告知することも、この権利の中に入っています。また、先ほども申しましたように、代理人の選任権や立会権、それに結果協議を行う権利と和解を行う権利、反面調査について事前に通知を受ける権利、反面調査に対して納税者本人から差し止めをする権利、そして、先ほどの再調査の制限も、このベントレー教授のモデルの中に権利として含まれております。

加えて、これは税務調査についての一つの大きな課題になると思うのですが、昨日金井会員からのご報告で、税務調査は任意調査であり、これが所与の条件になるとありました。確かにそれは重要な前提条件と考えられるんですが、特に法律的に任意調査であることは明確になっていません。これは私見ですが、税務調査が任意調査であることの確認規範的なものを置いてはどうかと思えます。そうすれば、任意調査を前提とした解釈

ということができません。やはり任意調査であることを確認する規定が必要ではないかと考えます。

また、法定申告期限前の税務調査、これは申告納税制度のもとでは、行われること自体が本来は許されるべきことではないはずです。そういう当たり前のことを明確に禁止する規定も必要になります。あるいは反面調査についても、補充的なものであるという一般的認識はあるにしても、それを法律に規定するということが重要なのではないかと考えます。

処分手続につきましては、これも理由付記という形で今回改正がなされたわけですが、まだまだ不利益処分当たる部分で、行政手続法では当然に認められるような処分に先立った基準の明確化・公表、あるいは聴聞や弁明機会の付与といった手続が漏れております。この際、行政手続法と国税通則法の関係を、改めて見直してみてもどうかと思いません。理由付記のところまでは、「白色も含めた」ということになったんですが、では行政手続法と国税通則法の関係はどうなのかという点ですね。行政手続法は、基本的考え方は税務行政においても適用されますが、残念ながらほとんど具体的手続規定の適用が除外されているという問題があります。このあたりの関係も、これを機に改めて見直してみる必要があるのではないのでしょうか。

さらに、租税救済手続につきましては、一部報道によりますと、今後行政不服審査法の改正が来年の通常国会に出てくることになっております。日弁連が12月21日に、国税不服審判所改革に関する一つの方向性を提言、という形で出しておられます。そういった各方面からの提言も含めまして、行政不服審査法

改正とどのように連動して、次のステップである救済手続の改正を進めていくかも、今後の大きな課題になるのではないのでしょうか。

例えば、「不服申立」については、迅速な処理が求められているわけですから、例えばオランダやオーストラリアのように、電子的な処理・手続を利用して、迅速に不服申立ができるようにすることも必要です。

「不服申立手続」につきましては、そもそも国税不服審判所の裁決自体がすべて公開されていないし、証拠自体も審査請求人等の閲覧閲覧を認めておらず、完全にガラス張りになっていません。やはり、この不服申立については、ガラス張りにすることがまず第一歩ではないのでしょうか。あとは先年行政事件訴訟法の改正でも出訴期間が見直されたとおり、不服申立期間についても、やはり6か月への延長が必要ではないかという点です。その他和解手続の整備については、先ほど申し上げさせていただきました。私から補足させていただくのは以上でございます。谷口 続きまして、山本会員から補足などをお願いします。

訴訟における理由の差し替え

山本 補足の前に、まず訂正がございます。『税法学』569号の270ページ左欄の12行目から24行目までが誤りでしたので、削除させていただきます。中身はどういうことかという、自発的に修正申告をした場合は、更正の請求ができないと言われる余地が残るという部分です。これは誤りですので、撤回いたします。この点は、昨日水野武夫会員から、私の発表の直後にご指摘がありまして、本日もご質問の形で何名かの方から出ております。明確な誤りでございましたので、削除して撤

回させていただきます。

次に、補足に関しましては、271ページの「7. 処分理由附記導入が『理由の差替え可否論』へ及ぼす影響の部分について」ですが、この中でどうしても一つ触れておきたいことが、272ページの下注(22)番です。ごく最近、私が訴訟代理人となった消費税の事例では、船の権利の買取代金について、課税庁は調査・更正時以来、一貫して不課税取引であって、仕入税額控除の対象にならないと主張していたところ、一審で課税庁が敗訴し、次の二審で、課税庁は突然、不課税取引ではないけれども非課税取引に該当する、という理由を新たに予備的主張と称して追加、差し替えてきたという事例がありました。

このため納税者側は、それまで全く争点になっていなかった非課税取引の反論を、慌ただしく控訴審においてせざるを得なかったということがありました。幸い控訴審では、不課税取引だけでなく、非課税取引にも当たらないということで、速やかに納税者勝訴判決となり確定しましたので結果的には良かったんですが、この事件は本会会員の福岡耕二税理士にも一緒に手伝っていただきました。

この点につきましては、『税法学』の山崎先生の論文、231ページの脚注(59)で、本会会員の京都大学の岡村教授が18年前に述べておられる言葉が非常に印象的なので、改めてご紹介させていただきます。つまり、「理由を差し替えるということは、納税者から見れば処分理由は最初から記載されていなかったと同じである。否、それによっていたずらに惑わされて、誤った訴訟提起の判断や、不必要な訴訟準備をさせられたという点でかえって有害である」と。既に18年も前に、このような指摘がなされていたわけです。

私がこのような席で言うのも変ですが、私と福岡耕二先生が最も日本でひどい有害な被害を受けそうになったということです。つまり、異議申立の途中で理由を差し替えてくる、審査請求の途中で理由を差し替えてくる、これはいくらでもあります。また、地裁の途中で理由を差し替えてくることもよくありますが、高裁で理由を差し替えようとしてくる。あるいは予備的と称して追加しようとしてくる。もうその先は最高裁で、論理的にあり得ませんから、最後にサッと差し替えようとして……。この岡村先生の論文は、編集代表が田中治先生の書籍に載っているということです。ぜひ日本で一番ひどい被害者が出ている例として、この事例を改訂版で引用していただければと思っております。

それからもう一つ、この船の権利の事件については、個別通達に準ずるような形で国税庁が発した通達があって、それは不課税取引であって、仕入税額控除の対象にならないという内容でした。その通達はそのままにして、訴訟ではこっそりと非課税取引の主張だけして、勝てば他の納税者は泣き寝入りといった悪質なケースではないかと思われるわけです。

同じような問題が現在進行中で、ライブドア事件の被害回復金訴訟について、現在山名隆男会員と私で、神戸地裁で争っております。これは個別通達が明確に一審で出ておまして、被害回復金が一時所得であるとして全国課税を行っておりますところ、審判所の段階で理由を雑所得に変えて、訴訟でも今課税庁が雑所得主張を展開中という極端な事例でございます。補足は以上です。

谷口 どうもありがとうございました。続きまして金井会員から補足をお願いします。

事前通知の法定化と通知内容の簡素化

金井 まず、レジュメでは最後のページ、『税法学』では294ページあたりの「事前通知」についてです。私は、この事前通知は、どういう根拠に基づいて必要だと言えるのかということを明確にすることにより、その規定の整備、あるいは運営の方向性が変わってくる、定まってくると思います。従って、これが憲法の要請なのか、民主主義の当然の条理であるのか、そのあたりからこれを明らかにしたいと思い、いろいろな文献を探しましたが、「これで間違いない」という通説がないのではないかと現在は思っています。

各先生方がそれぞれのお考えを論文の中でおっしゃっていますが、未だ通説の形成には至っていないのではないかと。ただ、事前通知は必要であるという、この結論は一致するわけですが、なぜか？というところが少し自分では調べ切れていないところです。

それで、「もし事前通知がなかったら」と仮定してみます。税理士であれば税務署の職員、あるいは課税庁と話をするのに慣れておりますが、一般の納税者は税務署から電話が掛かってくると、子どもが誘拐された、誘拐犯から電話が掛かってきたのと同じぐらいの衝撃がある、と聞いたことがあります。そうすると、事前通知がなく、いきなり税務署の職員が来た時に、「私は今都合が悪いので、日を改めてください」ということが言えるのかどうか。これは税務署（課税庁）の職員が威圧的な態度をとるとか、調査を強行するような姿勢で臨んでくるとかいうこと以前の問題です。

納税者の心理として、「税務署です」と言われた瞬間に、もうこれは何の抵抗もしては

いけない、と思い込んでいるようなことがあるのではないかと。もしそうだとすれば、納税者側には強制的に調査を受けさせられたという意識が、事実として出来上がってしまうのではないかというように感じます。そうすると、任意調査であることを具体的な形で担保するためには、やはりこの事前通知が必要であると、一応今のところ考えていますが、もしそうではなくて、こういう明確な根拠があるのだよということがあれば、教えていただくと非常にありがたいと思います。

それと、事前通知の項目ですが、現行法は、当初案の「書面で」という点が修正されて、口頭で事前通知をするとなっています。通知項目は、調査をする旨を含めると11項目となっていますが、これは多すぎるだろうと思います。最初の法案提出時には「書面で通知する」とあったのが、後に「口頭で通知する」と修正された時に、通知の内容も修正すべきであったと思っています。問題意識としては『税法学』296ページの左欄、下から6行目あたりですが、「筆者は、通知すべき事項は必要なものを厳選するべきであるし、その具体性や程度についても多くを要求しない方がよいのではないかと考えている。なぜなら、事前通知をする事項が多岐にわたり、その内容が厳格に法定され、課税庁において運営が難しいものとなれば、それは事前通知の例外規定をどう考えるかという議論につながりかねないと危惧するからである。事前通知の法定化は、これを統一的・全面的に実施することにこそその目的があり」と考えておりますので、あまり多くを要求して運営が難しいものになっていくことに、少し注意をするべきだろうと考えています。

谷口 どうもありがとうございました。それ

では続きまして、質疑応答に移りたいと思います。これも報告順に行っていきたいと思っております。まず、望月会員の報告に対しまして、関西地区の田中会員から質問が出ております。できるだけ質問用紙の記載に即した形でお願いいたします。

「納税の権利」と「納税者の権利」の相違

田中 関西地区の田中です。まず最初に、ご報告の中で「納税の権利」とおっしゃっていましたが、「納税の義務」というのはごく一般的に言われますが、「納税の権利」というのはそれほど一般的な言い方ではないと思います。「納税の権利」の内容と「納税者の権利」の内容は同じことを言っているのか、違うことを言っているのかというのが、概念として少しわかりにくい。

私は、そのあたりは単純に考えていまして、納税者は租税に関し実体法上の義務ないし債務を負っているという言い方と、納税者は租税手続上、丁寧かつ公正に扱われる権利があるという言い方、この両者とも併存し得るし、むしろ一般的にはそういう言い方がわかりやすいと思っております。

そのような言い方と、先生が問題提起された納税の権利があるのだという言い方とは同じかどうか、問題提起のご趣旨は理解しているつもりなのですが、概念としての整理が必要ではないかと考えます。実体法上の義務ないし債務、手続法上の権利という言い方と、どのように違うかということ、概念として整理をしていただければありがたいという意味で質問をさせていただきました。

谷口 それでは一つずつお願いします。

望月 田中会員、ご質問ありがとうございます。私自身、「納税の権利」と「納税者の権

利」の概念の整理を行うことが今後の大きな研究課題だと考えています。「納税の権利」と言う場合、納税という行為自体をどう我々が考えるのか。後で右山会員からもご質問があると思いますが、租税そのものが何なのかという租税の根拠論につながってきます。

ご存知のとおり租税には、利益説の考え方や義務説の考え方があります。先月でしたか、京都大学の諸富徹先生が、『私たちはなぜ税金を納めるのか～租税の経済思想史～』という本を新潮選書から出版されました。そもそも我々は、税を納めるということ、をどのように考えればよいのかということ、経済思想史と租税思想史の面から検討されています。

「納税の権利」と言っても、日本では残念ながらプロイセン的な、いわゆる義務説的な考え方がそのまま日本国憲法に残っています。それに対して、税を納めること自体も一つの権利だと考えられないのか。私はもともとキリスト教の倫理観と租税の関係に興味を持っていて、税を納めることの倫理観と言うのでしょうか、富を自分で蓄積していくことはいわゆる悪であり、それを自分の生きる社会やコミュニティの中で分け合っていくという考え方に結びついて、それが西欧における利益的な考え方の背景にあるように思います。

そもそも漢字の「税」というのは「稲を抜く」と書きますね。だから、文字の由来からも「取られる」という意識が読みとれますし、納税の「納める」という言葉も上下関係を前提にしています。したがって、租税観と言いますか、税を納めることをどのように考えるのかということと、「納税の権利」の概念とは大きく関わっています。さらに今回私

が報告させていただいた手続法上の権利に加え、今後の課題として、実体法上の権利が果たして納税者の権利と考え得るのかという問題もあると思います。私が今回報告させていただいた納税者の権利は、基本的には手続法上の権利に限定させていただいています。

もう一つのお尋ねである、実体法上債務を持つことと、納税者が手続法上の権利があることとの関係をどのように考えるのかというご質問ですが、これも非常に悩ましい問題です。もともと租税法律関係を権力的に考えるのか、それとも債権債務関係で考えるのか、これは従来からいろいろな先生方が研究されてこられた重要なテーマです。学説としては、やはり租税は一種の債権債務関係だという考え方を私も支持しております。この債権債務関係で考えることは、ある意味で言えば、納税者と国との間を平等な法律関係の中で捉えるところにつながってきます。租税債権債務説の視点から見れば、手続上の権利があるということは、対等な当事者の債権債務関係の中で認められる権利があるものとして整理することができるのではないのでしょうか。ただ、「納税の権利」、「納税者の権利」、あるいは租税債権債務関係をどのように考えるかについては非常に大きな問題ですので、今後の研究課題としてさらに検討を深めさせていただきたいと思います。

谷口 次に田中会員からもう一点、和解についての質問が出ておりますので、お願いします。

「和解」の意義と位置づけ

田中 引き続きまして関西地区の田中から質問させていただきます。今日の補足にもございましたし、昨日の報告にもありました、納

税者の権利の一環として「和解」という位置付けをもう少し考えればどうかというご提案かと思います。そこで私がお聞きしたいことが大きく三つあります。

一つは、そもそも和解を求める、つまり和解をもっと進めていくという装置としての和解や、あるいは制度を導入しようとするものの目的、意義は何なのかというのがわかりにくいのです。つまり、紛争を早期に解決するという点から言うと、それは紛争が長引くよりは早い方がいい。これはおそらく一般的に言えることです。そのこと以上に、あるいはそのこととは別に、税の領域で和解ということをご提案する積極的な意味ないし意義は何なのかというのが、問題の一つです。

そして二つ目は、これも多くの方がおっしゃっているように、現在、課税処分取消訴訟を展開していく中で、和解というのが可能なのか。つまり今、望月会員が提案されようとしているのは、取消訴訟という制度をもう一回見直して、例えば債権債務としての民事訴訟の仕組みに変える、これは水野先生がよくおっしゃっていることですが、そのように制度の基礎を変えた上で和解を行った方がいいという、一種立法論ないし制度論の文脈でお話されようとしているのかどうかという質問です。

三つ目は、更にそれとの関連で、仮に債権債務説に立って、税金は国と納税者の間の債権債務だと考えた場合に、例えば納税者に対して100万円払えと言っていたのが、仮に60万円で和解しましょうとなった場合に、それで国等と納税者との間でそれなりに決着が付いたとしても、今度は逆に第三者との関係で問題は生じないのか、という点が少し気になります。どういうことかといいますと、一つ

は地方税との関係です。つまり、地方税の中に和解という制度を導入したときに、地方団体と納税者との間のある種の馴れ合いで和解した場合には、ご承知のとおり、住民訴訟が提起される可能性は当然あるわけです。和解によって、当該地方団体に対して財政上の損害をもたらすという問題はあり得るわけです。そうすると、問題は三者関係になってくる。

国の場合には、住民訴訟のような制度は現段階ではありませんが、仮に制度的に住民訴訟に類似するようなものが導入されれば、そういった問題が起きるかもしれない。更には、会計検査院の観点から見て、一体そんな和解をしてどうするんだという批判も生じるかもしれない。このように考えると、問題は単に国等の公共団体と納税者の間だけにとどまらず、三面関係、あるいはもっとそれ以上の関係として考えていくべきではないかと思えます。

私も十分に考えているわけではないのですが、和解という問題を考えていく際の基本的な論理の土俵設定、あるいは考慮すべき要素をどのように考えればいいのかという観点から少しお話いただければと思います。

望月 ご質問ありがとうございます。私も田中会員のご指摘のとおり和解の制度としての導入には、いくつかのハードルを越えなければならぬと考えております。一つには租税法律主義から来る合法性の原則の枠組みの中で、和解をどう説明するのかという大きな課題があります。もう一つは、やはりこれも大きな課題ですが、租税の公平性を考えたときに、和解を認めるには非常に大きな問題があって、それを越えるメリットは何なのかということがあります。先生の一つ目のご質問も

その点についてのお尋ねと思います。

和解のメリットの一つには、先生もおっしゃったように、和解をすることで簡易・迅速な解決をするということは当然あると思えます。これまでも、課税の現場では、納税者と代理人である税理士、あるいは納税者自身との間で、事実上の和解のような合意が現実的に形成されていた実態があります。そうした今まで事実上和解とされていたような曖昧な実務を、きちんと両者の一致点を見いだしていくように制度化するというメリットもあります。つまり、課税実務上の曖昧なプロセスの中で納税額が決まっていたのを、もう少し明確かつ適切な形で処理できるような和解という制度を考えてはどうかということが、私の提案の理由の一つです。

二点目の、取り消し訴訟の構造の下で和解は許されるのかという課題があります。水野武夫会員の一連のご論考や昨年度の本学会におけるご報告でも指摘されておりましたとおり、そもそも取消訴訟の行政救済手続としての性質をどのように考えるのか。「公権力の行使」として考えて、権力関係の中で和解制度というのが位置付けられるのかどうか。水野会員がおっしゃるように、そうではなくて、民事と同様、対等当事者の中で租税についても争えるのだという方向性が果たして出せるのか。これも大きな課題になると思うのですが、私の提案としては、裁判外紛争処理、いわゆるADRという形で導入してはどうかと考えています。

アメリカも98年の内国歳入庁再編改革法（RRA'98）の中でも、ADR制度が手続上の制度として法定されました。これは、訴訟とは別に調停や仲裁に近い裁判外の手続の中で課税庁と納税者の利害を調整していくとい

う、裁判外の和解手続が制度化され、一部ではその利用が進みつつあるという現実があります。

水野会員がおっしゃるような形で、民事訴訟の考え方を租税訴訟の中に持ち込んで、裁判制度の中で和解を制度として導入できるのかどうか。そこはまだまだ検討課題が多く残ると思います。当面、私が今回の報告の中で提案させていただいているのは、裁判外のADRとしての和解制度です。

三点目のご質問は、和解によって第三者に及ぼす不利益・問題点だったと思います。実は先日もこの点が、多くの税理士や弁護士の参加しているネット上のフォーラムでも問題になっていました。地方の税務職員が、100税金を取らなければいけないときに、それを60にしてください、70にしてくださいというような徴収の仕方があるのかということが議論になりました。これに対して、参加されていた地方の税務に詳しい方が、「地方の場合は100か0です」と言われました。100取れない時は0であることの理由を付けて、0にしかできなくて、これを60や70にしまうと、田中会員もおっしゃったとおり、住民訴訟を提起されたり、取れない部分についての責任が生じてしまうこととなります。やはり地方税との関係というのは、和解を制度化する場合において、大きな問題点の一つとなります。

もう一つは、行政監察や会計検査院の検査との関係ですね。果たして和解が適切に行われているのかどうか、これは租税の猶予とか免除に当たってくると思うんですが、その猶予や免除というのが、適切適正に行われているかどうかのチェックは、やはり行わなければなりません。では会計検査院の検査の結

果、和解の部分が適切でないとなった場合に、それをどのように解決するかという問題が生じてきます。

和解制度を導入するに当たって、あくまでも当事者間だけの、「オファー・イン・コンプロマイズ」のように、一種の協定を結んで、その当事者間以外には効力を及ばせないような制度にすることも考えられます。ただ、この点もまだ研究の途中でして、ADRとしての和解制度の具体的な内容につきましては、別の機会に譲らせていただければと思います。

課税当局との信頼関係の醸成をめぐる

渡辺 ありがとうございます。次に関東地区の右山会員より、既に今の田中会員とのやり取りで一部望月会員が触れられたところではありますが、納税者権利憲章の狙いと、通説としての租税の意義についてご質問が出ておりますのでお願いします。

右山 関東の右山です。望月会員が昨日お話しになったのは、結論として納税者権利憲章は、最終的には納税者と課税当局の信頼関係を醸成していくということだと思います。そうすると、租税をめぐる信頼関係を醸成するときに、すなわち租税の意義をどう考えるかを考えてみますと、古いことですが、田中二郎先生からドイツ租税通則法の第1条第1項の定めをずっと今まで踏襲しているんですね。

したがって、現在の租税の通説というのは、租税とは公共サービスにかかる資金の調達を目的として、直接の反対給付なしに強制的に私人の手から国家の手に移される富の呼称に他ならないということですが、その信頼関係の醸成をしていくためには、お互いに地

位が対等でなければならぬというところに、租税の意義というのがマッチしていないと思うんですね。これはもう全然別個なものとして切り捨てて行かれるのか、それともやっぱりこれをマッチさせなければならぬのか、その点をどうすればいいのか示していただきたいと思います。

望月 先ほど田中会員のご質問に対してもお答え申し上げたとおり、租税の根拠についての義務説的な考え方、これをどのように考えるかですね。というのは、先日近所の小学校で、税務職員の方が租税教育の授業をされていました。そのときのご説明をうかがっていると、税というのは地域・コミュニティや国の「会費」だと説明しているんですね。会費ということはつまり、会に参加し利益を受けながら、それに対して会費を払っているということです。ですから、税務職員の方のお考えは利益説的な考え方ではないかという印象を受けました。

先ほど紹介させていただいた京都大学の諸富先生の著書『私たちはなぜ税金を納めるのか ～租税の経済思想史～』を読みますと、それぞれの国の中で「税」をどのように考えるのかという歴史的な変遷の中で、いろいろな税に対する考え方が見られます。例えば、アメリカで申しますと、ご存知のとおりホームズ裁判官の「文明の対価」という考え方があります。では、日本はどうかというと、日本国憲法30条は納税の義務を規定しています。これは日本国憲法の制定過程において衆議院の審議段階では入っていなかったものが、後の段階で入るんですね。入った趣旨を調べると、大日本帝国憲法の考え方をそのまま引き継いでいることがわかります。ということは、田中二郎先生が紹介されているよう

に、いわゆるドイツのプロイセン型の租税観、義務説的な考え方が基本になっているわけですね。

ただ、これも先ほどの田中会員からのご質問に対してお答えさせていただいたとおり、租税をどう考えるのか、先ほどの田中会員からのご質問に対してお答えさせていただきます。債権債務関係のいわゆる義務と考えるのか、対等当事者と考えるのか、あるいは権力関係で考えるのかについては、憲法制定時と今とでは随分と変わってきているのではないのでしょうか。私の今回の報告でもふれましたが、税務行政は権力行政というよりは、お客様に対するサービスだというように、今、世界各国の状況が変わりつつあります。

では日本は、今後とも義務説の立場から権力関係を前提に租税や税務行政を考えていくのかどうか。我々としても租税のあり方、あるいは税務行政のあり方として、この義務説的な考え方を維持するのかということ、今後議論を重ねて見直していかなければいけないのではないかと思います。私は租税法律関係は債権債務関係と考えており、両対等当事者間で納税を義務とし税務行政を権力行政とするのは、現在の税務行政や今後の税務行政のあり方を考える場合にはそぐわないのではないかと考えており、それを踏まえた形で今回報告させていただきました。

右山 そうすると租税の意義というのが長い間、こういった権力関係で続いているというのは、やはりもう修正していかなければならないという考え方ですね。そうしますと、日本税法学会も変えることに一生懸命にならないといけないという義務があるということも確認いただけますか。

権利憲章に納税者の協力義務を

谷口 質疑が長引いておりますので、その点については問題意識を持つということで対応するとしまして、引き続き九州地区の青柳会員から、納税者の説明義務や応答義務に関してご質問と申しますか、ご提案が出ておりますので、よろしくお願ひします。

青柳 九州地区の青柳です。納税者権利憲章というのはそもそも性質上、権利を確認するもので、義務とするのはおかしいと言われましたが、それは憲法と同じですね。憲法もつまりはみんなに権利を与えて、権力者を縛るためのものですから。ただ、先ほどの話を聞くと、納税者との関係は、いわばお客と言うか顧客との関係だと言われましたが、納税者と税務行政庁との関係は、単なる顧客に対してサービスを提供したり、何か役務を提供するのじゃなくて、全体として適正・公正な課税を実現するという大きい目的を皆に平等に提供することによって、そのサービスが成り立つものだと考えられるわけです。個々の納税者に対して何かを与えるものではなくて、納税者全体に対して適正・公平な課税が行われ、それによって税務行政が国民全体、納税者全体にサービスの満足を与えるということになるわけですから。そこがまずは出発点だと思います。

そうでない場合において、そもそも納税者には申告納税制度など、いろいろな納税義務の中において、納税申告をした以上、例えば課税庁の求めに応じて説明するのは当然だと思います。申告納税制度で「自分はこれだけ申告したからそれで終わり」ではなく、やはり説明義務はある。調査に応じる義務、応答義務、それぞれがあると思います。ただ、そ

れらは全て、先ほど田中会員が言われたように、実体法上の納税義務、つまり申告書を提出したことにより、租税法律関係に組み込まれたことによって発生する義務なのだから、そのようなものについては、別に権利憲章という形で入れるのはふさわしくないとお考えなのかもしれません。やはりでも、そういうことを権利憲章に盛り込むことは、今の状況から見れば意味があるのではないかというのが私の感想です。その点はどうお考えでしょうか。

望月 ありがとうございます。青柳会員がおっしゃったとおり、納税者と課税庁、これは相対立するものではなくて、理想主義的過ぎだと言われるかもしれませんが、両者はやはり協力して適正な課税を実現していくことが望ましいことといえます。そういう意味で言うと、両者の協力関係をきちんと納税者権利憲章に定めることは、決して納税者権利憲章の趣旨に反するものではなくて、私もその点はどうのような形で規定するかの方法の問題だと思います。

イギリスのように、オブリゲーションという形で納税者の協力義務を、コンプライアンス上のお願ひ事項のような形で入れるのか。それとも納税者権利憲章の前文に入れるのか。方法はいくつかあります。国税通則法においても、1条の目的などに、納税者と課税庁の協力関係が述べられています。一定の権利を求めるからには、一定の協力も必要なのだという確認事項を納税者権利憲章や法律の目的条項に入れるということは、私自身も別に反対しているわけではありません。実際にどういう形にするかという問題はありますが、その両者の協力関係・信頼関係を醸成するという点を、納税者権利憲章の一つの

目的と考えるからには、そのような点も入れることが納税者権利憲章の趣旨を損なうものではない、という点は青柳会員と同様な立場とすることができます。

コモン・ロー諸国における行政上のアプローチ

渡辺 ありがとうございます。続きまして、望月会員に対する質問はこれで最後になりますが、中部地区の伊川会員から、コモン・ロー諸国において行政上のアプローチが取られていることの背景・根拠について、アメリカにおける納税者憲章保護法について、そして訳語としての納税者権利憲章について、ご質問がでております。この順番通りにご質問をしていただければと思います。

伊川 中部地区の伊川です。昨日は非常に興味深いご報告を、ありがとうございます。一点目ですが、世界的な流れとして税務行政について、納税者をお客様と捉え、サービスを提供すると捉える考え方。従来の日本の行政の実務とはまた違う新たな視点だと思えますが、このような考え方が出てくる背景や、あるいは特にコモン・ロー諸国において行政上のアプローチ、法的な裏付けがある国もあるということですが、このようなアプローチが取られている背景につきまして、やはり文化的あるいは先ほども話があった宗教的な部分が作用しているのか。それとも、コモン・ロー諸国ということですと、これは一種のエクイティ、衡平法という考え方に基づいて、その流れとしての対応なのか。このあたりの背景について、まずご教示いただきたいと思えます。

望月 ありがとうございます。もちろんその国の文化、歴史、宗教といった複合的な要素

ではないでしょうか。先ほど、特にキリスト教的な倫理観のようなものが租税の分野には影響しているのではないかとお話し申しあげましたし、あとは法的に言うとエクイティ、つまり衡平法上の救済も当然由来する一つの要因だと言えらると思います。

近時は、やはり「民の活力」とか、民間の発想や経営手法を行政に積極的に導入していこうという動きが、1990年代以降大きな流れとしてあります。民間の発想を、税務行政に積極的に生かしていこうという考え方が、税務行政における「お客様憲章」や「サービス憲章」の導入の背景にあると思います。私の論文の中にもありますように、いわゆる「カスタマーズ・サティスファクション」とでも言うのでしょうか、一種の民間企業経営における顧客満足度向上のためのサービスの発想を積極的に行政分野にも取り入れていこうという流れがほかの行政分野でも活発になっております。それが税務行政の分野にも出ているのではないのでしょうか。それを象徴する言葉が報告でも紹介した、いわゆる「グッドプラクティス (GP)」という用語になると思います。

ですから、根源的なところは伊川会員がおっしゃるように、文化、歴史、宗教、法的には衡平法上の救済もありますが、近時イギリスやオーストラリア、あるいはニュージーランド等のサービス憲章や納税者権利憲章を見ていくと、それぞれの国がPFIなどいろいろな民間活力、民間の発想や民間企業の経営手法を導入していく中で、税務行政におけるサービス化が進んでいったのではないかと私は推察しております。

伊川 次に、今回のご報告で紹介いただいたアメリカの状況ですが、連邦法に関わる問

題だと思しますので、これが州法レベルあたりでどのように影響を及ぼしているのかということについてご教示いただけたらと思います。

望月 アメリカの連邦レベルでは今、皆さん最近の報道でもよくご存じのとおり、IRSのスキャンダルが問題になっています。大統領選挙に関連して保守派に対して、特に免税団体の認可について差別的な扱いがあったのではないかということが話題になっています。その連邦とは別に、州については州ごとに、それぞれの納税者権利憲章がございまして。これは白鷗大学の石村耕治先生の『先進諸国の納税者権利憲章』という90年代の著書の中でもいくつか紹介されていると思いますが、州はもちろん納税者権利憲章をカウンティやシティで持っているところがあります。ただしよく見てみると、どちらが先かという問題はあるのですが、連邦の納税者権利保護法、納税者権利憲章の考え方を取り入れているところもありますし、各州の憲法に基づき独自の納税者権利憲章や納税者の手続的保護法制を取り入れているところもあります。

また、連邦の納税者権利保護法が各州のガイドラインとして統一的に執行されているのかというところではなくて、やはりそれぞれの州ごとの制定の過程、あるいは州ごとの事情が反映されています。それに対し、イタリアは報告でもふれたとおり納税者権利保護法を制定しているのですが、これはそれぞれの地域についても国と同じように適用されています。

伊川 三点目は、『税法学』のご論考の240ページ、左欄の2行目から3行目で、英語で「Taxpayer Bill of Rights」を「納税者権利憲章」と訳されていますが、「Bill of Rights」

であれば「権利章典」ではないかと思ったのですが、ここの趣旨をご説明いただけたらと思います。

望月 そうですね、より正確に翻訳するという趣旨であれば、「章典」とした方が言葉としては正確ではないかと思います。ここのところでは、特に意味があって「憲章」と訳したわけではございません。ご指摘ありがとうございます。

谷口 以上で望月会員への質問は終わらせていただきます。次に山本会員への質問ですが、実は関東の山田会員、そして関西の田中会員と忠岡会員から、冒頭で山本会員が訂正された部分についてご指摘がありました。この点について3人の先生方に確認したところ、もう結構ですということでしたが、ただ訂正の趣旨をもう少し説明していただきたいというご意見もありましたので、山本会員から訂正された理由をもう少しご説明ください。

山本 まず今回の『税法学』の論文の中で、国税通則法の改正の立法の経緯の部分については、まさに日弁連税制委員会を代表する形で書いておりますが、それより後の部分については、私が個人的に書いた部分であり、その個人的に書いた部分で暴走して間違えた箇所があったということを税制委員会初代委員長の水野先生から指摘されて、直ちに撤回したといういきさつですので、日弁連の税制委員会の見解が間違っていると山本が認めたなどの誤解のないようお願いいたします。

誤解である、訂正であるということの意味は、わかりやすい話なんですけど、更正の請求の期間が、今回の場合は5年間に伸びております。その期間内であれば修正申告を出していただくといいと思います、当然更正の請求はできま

す。その年数が1年から5年に伸びただけで、現在の旧法の下でも1年以内であれば、申告しようと修正しようと更正の請求はできます。ただ、期間が短いため多くの事例では1年を経過してしまうから、修正申告を出したら命取りになっていただけだということです。これは明らかな間違いであるということで取り消しさせていただきました。

税務調査終了後の説明の書面化

谷口 ありがとうございます。それでは山本会員への質問に移らせていただきます。まず関東地区の山田会員から、税務調査後の説明についてご質問が出ておりますのでよろしくをお願いします。

山田 質問の趣旨は、私はこの度の通則法の改正で一番大きな意味を持っているのは、税務調査終了後の説明ではないかと思うのです。詳しく事務運営指針を引用してその内容を説明いただきましたが、この事務運営指針どおり運用されるということが実現されれば、今後の税務調査の改善・救済に画期的な良い影響を与えることになるだろうと考えています。ただ残念なことは、どうして税務調査後の説明を書面化することが実現できなかったという問題なんですね。

『税法学』にお書きになっているところを読ませていただくと、書面による通知が当初は要望されていたけれども、削られたということになっているんですが、書面化が実現できないと、口頭説明が限界だということについて、なぜ限界なのか、そのあたりの経過を明確にしていきたい。

それから併せまして、仮にこれが限界だと考えると、代替的な対応として、国税の説明を受けた者がその内容を筆記して、それにつ

いて担当税務職員に確認を取ることができるのではないかと思うのですが、その点についてのお考えを聞かせていただきたい。

山本 『税法学』の論文に書きましたとおり、もちろん当初日弁連の改革案では、書面による通知を要求しております。削られた理由は極めて単純明快で、国税庁の官僚、あるいは官僚の意見を代弁する方々との力づくでの争いで、ここの部分が押し切られたということです。少なくとも成立した条文上は『税法学』に書いたとおり、文理解釈をする限りにおいて書面は必要ないということになっておりますし、また同じ事務運営指針の中では、書面は必要ないということがはっきり述べられております。これは力関係で決まったことです。

それから、それに代わるべきものとして、説明を口頭で聞いたものをメモして、それを突きつけて確認を取るという作業はどうかということ。確認を取るところまでは私も当然行う必要があるだろうと思います。それはなぜかという、後日主張や根拠がコロコロ変わっていったりする場合には、その理由の差し替えの問題まで行かないとしても、少なくとも根拠がコロコロ変わるとことは自信がない、いい加減な課税だということを裁判官等に印象付けることができますので、証拠化しておくという意味では必要なことだと思います。

ただ、そのような書面を渡して、「確かに間違いありません」と証明書を書いてくれるかということ、今の役所は多分後ろ向きなのではないかなと。「でもこう言ったよね。間違いはないよね」と口頭で確認をすること自体は、後日の証拠化としては大いに意味があることだし、現場ではやる必要があるだろうと

私は思っております。

山田 現在の国税側の対応としては、書面化までを要求することは力関係において限界があるということですね。問題は、限界は突き破らなければいけないということです。書面から削られたから「はい、そうですか」ということではなくて、税務調査というものを本当に救済手段として、また権利救済の手続として国民が安心できるものにするためには、その限界を突き破る努力、あるいはそれを突き破る熱情が必要で、突き破る方法を我々は考えなければいけないと思いますが、そのあたりの「山本ビジョン」をお持ちなのでしょうか。

山本 熱意を持たなければいけないというご指摘、まさにご指摘のとおりだと思っておりますし、私個人のビジョンというよりも、日弁連税制委員会として、山田二郎会員を含めて意見の統合を図っていきたいと思います。

「取られる納税」と「正しい納税」

渡辺 それでは引き続き、九州地区の青柳会員から、「正しい納税」に関するご質問が二つと、総額主義と争点主義についてのご質問が一つ、合計三つ出ておりますので、順番にお願いいたします。

青柳 九州地区の青柳です。非常に刺激なお話で、久しぶりにこちら面白いと思っておりました。ただ山本会員のお話で少し気になるんですが、「取られる納税」から「正しい納税」へ変更になったと主張されていますが、「取られる納税」というのは、取られた場合は正しい納税ではないということでしょうか。逆に言えば、課税庁側が処分した、もしくは修正勧奨された、それで取られたということは「正しい納税」ではないのでしょうか。

か。あくまでも税法の課税標準の計算上、そのように勧奨されたり、最終的には処分するということになるわけであって、「取られる納税」と「正しい納税」という両方をこのように対比するというのは、私は税務職員ですが、税務職員の側から見ると、それはどういう意味でしょうかと。何らかの偏見、バイアスが逆にかかっているのではと思いました。「正しい」というのはどういう意味なのかをお聞かせください。

山本 私は偏見だと思います。税理士さんは、今日はたくさん来られていますが、国民の多くの人に接触しています。税務署が来て税金を取られた、と普通は言うんですよ。日本語としては。日本の庶民の感覚は、税金は取るもの、取られるもの。「法律に基づいて納税義務を実現するもの」なんていうことは、学者とかお役所の人以外ないんです。そのことを言ったのが、『税法学』の最初のところに書いた、「国民に自ら道を歩くように定めた上で、間違えて穴に落ちるのを待ち受けて」という箇所です。間違えたとわかっていても絶対に離さない、これはやっぱり取る、取られるということだと思います。そういう意味で私は取っている、取られると使っています。

そして日本のお役所の方に、その感覚がやっぱり弱いというのが、日本の問題点だろうと思って、象徴的な言葉で「取られる納税から正しい納税へ」というキャッチフレーズをこの際打ち立ててみたらどうだろうと。少なくとも多くの税理士さんや、現場を担っている国民には支持されるのではないかと、それだけでございます。

渡辺 続けて、更正の請求との関係で、今のお答えとの関係も含めてお願いいたします。

青柳 要は、更正の請求期間が延長されたことは正しい納税につながると。つまり、誤りが是正されたということですね。それはもちろんそのとおりです。誤りは是正されなければならない。

ところで、そのように常に「正しい納税」と言われながら、片方で審査請求の段階、訴訟の段階になると、今度は争点主義ということになって、指摘されたものだけが争いの対象になっていく。そこで全体としての税額がいくらになるかということは、あまり意味はないことだ、少なくともそれは後で考えればいいと。そうすれば、更正の期間制限がかかって何とかなるだろう、というようになることはいいんでしょうか。

望月会員の時にも申し上げましたが、審査や訴訟は確かに権利救済のためのものですが、同時にそれは真実発見のための課税庁と納税者の相互の競合的な関係だと思っておりますから、そういう関係の中で先ほど先生が言われたように、不課税を非課税にするようなことまでやるのかと、少し感じます。私自身、人の批判をするわけにはいきませんので。ただ、やはり不服審査訴訟においては、権利救済ということ以外に、真実を発見するという過程はある。その発見はやはり無視できないから、間違った時は正しい申告にどんどん直せと言い、訴訟や審査の問題は、争点主義であり他のことは突っ込まないでくれというのは、整合性の取れている考え方なのでしょう。

山本 非常に立場上、答えやすいというか、刺激的な答えをさせていただきます。真実発見の場であるとか、「何が正しい納税か」ということは、裁く人が最終的に出してくる結論なんです。中途の裁きとしては国税不服審

判所が、最終的な裁きとしては裁判官が裁くわけですから。そしてその過程で双方が権利主張をし、証拠を出して立証していくという手続的な中で解決される問題なんです。

私が今言っているのは、今回納税者の武器として5年間という時間の幅を持たされたことによって、手続的な面の保証ができたということであって、取られたのを取り返したいだけだとか、真実の発見なんかどうでもいいと言っているわけではありません。ただ、現場の声としたら、真実の発見はどうでもいいんです。自分が取られた税金を取り返したいから、不服申立をするんです。日本の行政を良くしようとか、そんなのは二の次です。結果的に自分の権利が実現することによって、日本中に長崎年金訴訟のように波及すればいいと思っているので、長崎年金訴訟を担当されている江崎先生は、私はどうでもいい、納税者はどうでもいいなんて思っていないんです。納税者が第一、これが実務家なんです。

そのような意味では、もともとは取られたものだけ取り返すという制度なんです。不利益変更の禁止の原則は何であるのか、それは取られたものを取り返す手続を認めているので、例えば先ほど言いましたように、ライブドアの事件の時に、一時所得だと最初言っていたんですね。いまだに通達に準じる全国に通用するものは撤回していないんです。雑所得だと言ったんですよ。でも雑所得だと言ったからって、では倍の課税を審判所ができるかといったら、それはできないじゃないですか。審判所は不利益変更の申立限度でやるわけですから、所詮審査請求も訴訟も納税者の救済のためにあると。ただ、救済するにあたっては、真実の発見をしなければならない。そのためには、双方に対等な形で手続的な保

証をしなければいけないと、そういう仕組みだと思っています。

「総額主義」と「争点主義」

渡辺 それでは三番目の総額主義と争点主義と、実体法上の規定との関係についてお願いします。

青柳 逆に私からすると、間違ったことがあったときに、納税者側からの更正に対して、こちら側も主張したっていいじゃないかという論理になると思います。

それとは別として、今度は総額主義と争点主義に移りますが、実体税法上の規定ではなくて、国税通則法の24条から29条までを見ると、やはりこれは総額主義と考えざるを得ないと思います。このことは昭和30年代からずっと議論されてきて、いろいろな裁判官との協議や、多くの学説等がありましたけど、結局総額主義ということは変わらない。ただ問題は、手続的保証や不服審査前置など、いろいろなものが行われている中で、どこまで理由というか、追加的なものが出せるのかという議論に移ってきたのではないかというのが、これまでの流れだと思います。そうすると、更正の請求期間が延長されたことによって、総額主義ではなく争点主義に転換されたというのはどういう理由なのかが少しわからないので、ご説明願いたいと思います。

山本 まず、更正の請求の期間が延長されたことで争点主義が優位になったという結論は、私は全然述べていません。それは曲解があります。私の述べているところは、『税法学』の271ページから273ページまでの理由の差替えについてです。ある種、争点主義・総額主義の問題に絡むものでして、そして273ページの8項が理由の程度論。ここに述べて

いるのが私の見解です。

具体的に言いますと、理由の差替えのこの理由として、273ページの左欄の中程、この段落は何を言っているかという、まず272ページの一番下から見ていきますが、「理由が示されていない場合は取消しを免れない」という判例が確立している。それから「理由の追加を認めない」という判例も確立している。ならば、もう一声「理由の差替えも認めない」と進んでもいいのではないか。そのことは今改正において手続的保証原則が通則法全体を貫く原理となっていることに沿う解釈であるという言い方をしているので、期間の延長があったことに限定しているわけでは全然ないんですね。

ただ、今回の改正によって手続的保証原則が通則法全体を貫く原理となったと解すべきかどうかは、立場によって見解の差は出てくるだろうと思いますが、私はそのように解したいということです。

それからもう一点、273ページ左欄の中段下ですが、「第三に、今改正において、課税庁側の課税する期間が5年に延長されたことによって、前訴の敗訴判決確定後であっても、課税庁は別の理由による課税が3年で阻まれることもなくなりましたよ」と書いています。争点主義に基づいて出直したければ、時間はじっくりありますから、第2ラウンドで、どうぞ出ていらっしゃいと。一つの裁判の中でどさくさ紛れに突っ込まれたものまで審理・判断することにこだわる必要はないじゃないですかということです。

もともと私は総額主義と争点主義に関してはあまり興味がないんです。訴訟物論争の問題だと思っていますから。総額主義と争点主義に関してというよりも、手続的な保証、理

由付記の絡みでの理由の差替え,あるいは理由の程度問題,これだけに興味があるわけですけれども,その点では明らかに今度は前進したと考えて,実定法の新しい制度の下における実定法の解釈論としても,理由の差替えが許されない,あるいは程度が相当充実していなければならないという解釈が出てきてもおかしくないのではないかと,そういう程度でございます。

青柳 先ほどの曲解というのは,先生が書かれている文章からそう取れるのかなと私が思ったものですから,文章からするとそうなるんですが,ただ手続的保証優位の原則が確立されたというのは,先生も今言われたように,人によって意見が分かれるという点は認められると思うので,手続的保証優位原則によって処分理由の差替え論が打撃を受けたのかどうかは,判断の問題ということになります。それはもうどっちだこっちだと言っても決着が付くものじゃないですから。ただ,そういう見解だと理解すればよろしい,ということでもわかりました。

山本 それからですね,程度論のところでは私が書いたことが,差替え論にも影響してくるので,274ページを見ていただけるのでしょうか。昨日すでに話題で出ていたことなんですが,記帳義務があることによって,帳簿類の信憑性を揺るがすに足るような証拠が必要だという最高裁の判例理論はどこに行くんだろうと。消えるのかという議論があって,私は消えると言ったんです。消えて代わるべきものは何なのだという点に関しては,個別の法律の規定の趣旨・目的に照らすという最高裁の判断は生きている。その個別の条文が個別の記帳義務等の条文ではなくて,行政手続法という条文なのだというのが私の解釈,見

解です。

そして,この行政手続法の趣旨・目的に関して,最高裁と同じように二つの機能があると。処分適正化機能と争点明確化機能があるということは全く一緒なんです。そして最終的に,行政手続法の現時点における学説・判例は,どの水準まで達しているのかと言いますと,今の政府の行政事件手続法その他の改正に大きく関与されておられる東京大学の塩野宏先生が書かれているものを,274ページに引用しています。「根拠となる法令の条項と不利益処分の原因となる事実の適示が最小限必要。複数の条項を選択的に示したり,予備的な形で原因となる事実を示すことは許されず,それぞれ特定して明示しなければならない。」予備的でも許されないという行政手続法に対応する制定からその後の改正も含めて,塩野先生がそのように言われているんです。私は,最高裁はこの趣旨に今後立ち返るべきだと思います。

そうすると,私どもが船の権利で経験したような,高裁になって突然予備的なものが出てくるなどという余地はそもそもなくなってしまわないか,決着は既に行政法学者の手によって打たれている。その世界に我々税法に携わる税法学者は舞い戻ったのだと現時点では考えています。

調査終了後の説明の記録について

谷口 続きまして,中部地区の吉田会員から,調査終了時の理由の説明義務の法定化について質問が出ておりますので,よろしくお願ひします。

吉田 中部地区の吉田典保です。質問内容としては,270ページの右欄(1)の「調査終了時の『理由』の説明義務の法定化」について,

説明は書面によらないとありますが、その文言を聞き手において十分に聞き取り記録することが保証されるでしょうか、ということです。これは先ほど山田先生や、他の方の議論でかなりの部分をご返事をいただいたつもりでおりますが、私は税理士ですので、やはり実務的に自分なりの証拠として、記録を残しておこうと思います。実務的には調査が終わって、公表時に「大体今まではこうですね」という金額が出れば、金額はいくらとか、税額はいくらという基本的な話についての記録だけでいいのですが。今回いろいろお話を聞いて、この部分の重要性がかなり増しますので、質問をさせていただきました。

更にまた、聞き取りをして、普通であれば担当官は文言を丁寧に話してくれるだろうと期待しております。

山本 代替案として記録を残しておく、これはもう先ほど山田先生のご質問にお答えしたとおりで、大いにやるべきことであるし、私も過去においてこのようなことを税務調査の立ち会いの際にやったことは何度かあります。メモに取って、「これで間違いないよね。サインできたらして、できないなら『うん』と言って」と。そして、「うん」も言わない人には、署長宛に郵送で送り付けたことがあります。そうすると受け取ったということがわかりますから。役所間の交渉は私も昔やっていたんですが、「あなたの意見をテイクノートしました」というだけで納得はしていません。でも「受理はしました」というぐらいのことでいいと思います。もっと念入りに行った時は、最後の幕引きで税務署とやり取りした内容についてメモしたものを、確定日付にしておいて、審査請求等に備えるという厳しいことをしたこともあります。

この記録をメモすること以外にもう一つやるべき作業としては、その271ページに書いてある事務運営指針の具体的な内容を一つ一つ課税庁と詰めていくことだと思います。この作業をぜひ税理士の人、税務立ち会いをする人にはしてほしいんです。これだけサービスのいい条文はないです。十分、と何度も書いていますから。「十分な説明になっていない。事務運営指針に違反するわけ？ 十分って書いてあるよ。今の全然十分じゃないよ」とか「こちらの主張を全然聞か耳持たないじゃないの？」とか。「的確な証拠の収集保全を行うって、どんな証拠を保全したの？ こちらの言い分についての証拠は受け取らないのじゃないの？」と、一つ一つについて事務運営指針にあるから後戻りできないよということ。納税者にとって有利な運営指針ですので、完全に定着させていくことが、一つの代替案だろうと思っています。

国税庁の位置付けでは、法律、施行令、施行規則、通達、更にその下が事務運営指針です。いつでも変えるつもりで、国会を乗り切ったら、来年ぐらい政権も代わるから変えようかなという理由で事務運営指針にしたのだと思います。国税通則法改正に関する通達を制定する際に一番うるさい連中だからということで、日弁連に事前照会が来まして、通達が不十分であると言う。こういう内容を書けと言われ、我々は解答書を骨子で出しています。その骨子がほぼ事務運営指針の形で1ランク下げられて、通達には盛り込まないけれども、何らかの対応をしてくれるということで、気が付いたら事務運営指針が出ていたという結果論があります。この事務運営指針の一つ一つを、一字一句を取り上げてやり取りをしていくということを現場で行う必要があ

ります。

現在、確かに口頭の説明の仕方の特訓を行っています。中津税務署なんて小さなところだと、総務課長さんが国税局まで行って研修に次ぐ研修を受けて、統括官とかがやっておりますが、のど元過ぎればというのが日本人の習性ですので、事務運営指針の内容を定着させていく作業を地道にやっていくことが、代替案の有力な一つかなと思っています。

「提出の要求」に応じない「正当な理由」とは

渡辺 続きまして、金井会員に対する質問に移りたいと思います。最初に、関西地区の野一色会員より、提出の要求に応じない場合についてご質問が出ております。よろしくお願ひいたします。

野一色 関西地区の野一色です。昨日は興味深いご報告、ありがとうございます。またご報告の中で私の論文等に言及していただいたことを、この場を借りて御礼申し上げたいと思います。

昨日のご報告の中にありました「提出の要求」については、現行法上応じない場合、罰則の適用があるということですが、正当な理由があれば、その要求に応じなくてもいいと思いますが、金井会員は、具体的にはどのような場合がそういった正当事由に該当するかをご教示いただければと思います。

金井 私の理解からすると、「提出」というのは現場において手に取らせるということになりますので、調査に応じて、説明をする、質問に対して答弁をするという場面において、いざそこまで来て、正当な理由によって「提出の要求」を断わるということは、非常

に少ないというか、狭い範囲になるのではないかと考えます。

「提出」は「預託」とは違うと理解していますので、ピンポイントでこの部分ということになると、範囲は狭いのではないのでしょうか。

次の段階に進んで、留置きを承諾するかどうかについては、罰則の適用がなく、したがって正当な理由の範囲を検討する必要もないのだらうと考えています。

「裁量」とは

谷口 次に九州地区の高橋会員から、提示、提出あるいは留置きが、裁量か否かという質問が出ています。もう一つは、最高裁の昭和48年の判決が裁量を認めたと読んでよいかという質問ですが、まとめてお願いいたします。

高橋 九州地区の高橋です。裁量という言葉が度々出てきまして、この言葉の使い方について少し違和感を感じましたので、ご質問させていただきました。まず、283ページ左欄ですが、「『提示若しくは提出を求めることができる』のであるから、いずれを要求するかは課税庁職員の判断に委ねられている」とあります。つまり、その「できる」という言葉尻によって、裁量だと言っているように感じました。

それから290ページ左欄の頭ののところなのですが、「『留め置く必要がなくなったとき』という課税庁の裁量を100%認めるような規定は」というところ。すなわち、こういう言葉によって裁量を100%認めるということなのかなと。それからもう一つ、296ページ右欄にも同じような箇所があります。「事前通知の時期についての定めが設けられていない

から、課税庁の裁量によるものとなる」という書き方をされているんですが、すなわち、私は先生の論文を読みまして、「規定にどのように書いてあるかによって裁量が決まる」というニュアンスで捉えました。ただ、私は裁量というのは、こういう文言の規定の仕方によって決まるものではないと思います。

結論から申しますと、私は税法には裁量は存在しない、少なくとも行政裁量はないと思っています。詳しく言いますと、特に行政法では、法が行政庁の専門技術的判断に委ねるということを用意している場合、裁量があるのだということがよく言われるんですが、この裁量に対する考え方との問題についてお聞きしたい。

それともう一つは、昭和48年の最高裁決定が裁量によるものだと先生の論文で書かれているように感じましたが、私は「客観的な必要性がある場合には」と最高裁は言っておりますので、この客観的な必要性の判断は裁判所がするのだと。また実施の細目について、これについても最高裁は、「右にいう質問検査の必要性があり、かつ、これ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程度にとどまるかぎり、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられている」と書いてありますから、この社会通念上必要な限度にとどまるか否かというところは、少なくとも司法が判断すべきだということを最高裁が言っているのではないかと。

すなわち、この客観的な必要性だとか、社会通念上相当な限度を司法が判断するということが、もはやこれは裁量ではないと言っているのと同じことではないかと私は感じまして、先生のご意見を伺いたいと思っております。

金井 論文を書くに当たって、これはそのように書いてもいいのだろうかと自分自身が迷ったところを、ご指摘していただいたと感じました。どうもありがとうございます。

一つ一つお答えさせていただきます。一つ目の283ページの「提示もしくは提出を求めることができる」という書き方があるのだから、課税庁職員の判断に委ねられている。これはいずれを要求するかは、課税庁の職員が判断するという意味です。課税庁の職員に認められるのは、質問検査権であり、したがって要求ですから、その要求に納税者が応えるかどうかというのは、その先にあり、明確に段階が違うのだろうと思っております。提示の要求をするか、提出の要求をするか、調査の上においてどちらを要求してもいいのだろうと思っております。税務調査の際に、質問し、検査をする必要があるといった判断をして、この質問検査権を行使するという場面においては、質問や検査、提出の要求や提示の要求など、必要だと思われるものを選択して、あるいはそのすべてをしていくのでしょうか。そして、それに対して受忍義務があるという前提ですが、納税者がどう対応をするかということはまた違う段階ですので、質問検査権の行使という部分については税務職員の判断に委ねられているのだろうと考えました。

それから、290ページの「留め置く必要がなくなったとき」という書き方は、100%裁量を認めるような規定というのは良くないと書いているところですが、裁量を肯定した上で問題を提議するというのではなくて、少し嫌みを込めて、このように書くと100%裁量を認めるような解釈が可能になるかもしれないので、こういう条文の書き方はもう少し

整理した方がいいのではないか。もしもこれが裁量だと解釈できるとすれば非常に問題なので、そのような条文を作ったというのは問題であろう。もう少し整理した方がいいのではないかと、そういう意味です。

それから296ページは、先生にご指摘されるまでこの部分は、私は課税庁の裁量だろうと思っておりました。なぜかという今回、実務で行われている手続を整理して、法律上の文言として置くということで、この手続規定が置かれたときに、調査をしたいと思っている日にちの何日前までに事前通知をしなければならないという文言が入っていない限りは、ここは裁量を認めるという趣旨で入っていないのだらうと私は考えておりました。今先生のご意見・ご指摘をお聞きして、そうではなくて、もう少し十分に検討するべきであったらうし、検討しなければならないと気が付きました。大変申し訳ありません。

ただ、信頼性を高め、納税者の予見可能性を高めという今回のこの整理の趣旨からしますと、国会答弁でもありますが、納税者の家の前から電話をして、これで事前通知したのだという信じられないような運用がされることはないと思います。性善説に立ってはいけないのかもしれませんが、しかしこれは国会答弁ですので、趣旨としては生きていると思います。それを前提に、そういった非常識なことが行われることは、法律の条文になかったとしても許されるべきではないということが、おそらく訴訟になれば法廷で確認がされると思いますが、そういう非常識なことが行われれないという前提で限定された合理的な裁量を認めたのではないかとそういうふう考えていたのですが、ここはもう少し検討して

考えたいと思います。

それから、293ページの最高裁の判決ですが、「社会通念上相当な限度にとどまる限り」という、この「とどまる」というところは司法上の判断があって、そこで確認された上で、その後権限ある税務職員の合理的な判断に委ねたということで、ここをつなげて読むのは間違いだと今ご指摘いただきました。この調査について必要があるということ、どの程度の必要性があれば、バランスの取れた判断をした上で「必要がある」とみなすのかと考えるわけです。この税務調査の必要性の判断という部分については、研究者によってかなりの温度差があるように思います。税務調査、あるいは納税者の権利、調査の手続のあり方というところを考えるときに、私はまず清永先生が上梓された『税法』で、基本的な考え方の確認をしたつもりです。ただ、十分に清永先生のおっしゃることが読み取れていない可能性は非常に高いですが、そこで確認をしたつもりです。

そうすると297ページを見ていただきたいのですが、清永先生の税法を少し引用しております。右欄の「ロ 調査の目的」の二つ目のパラグラフです。調査の必要性については、「例えば提出された納税申告書の内容が正しいものであるかどうかについて、これを疑うだけの積極的な根拠がなくとも、念のために調査を行うような場合にも、調査の必要性は存するということができる」ということで、私はこれを基礎に置いて、税務調査が必要であり、そして課税庁の職員に質問検査権が認められるということの理由は何かと考えたときに、申告納税制度という第一義的に租税債務の確定を納税者の権利として保障するための大きな支柱としてこれが役割を果たし

ているのだらうと考えます。そうすると、ことさら必要性のところに重きを置いて、調査できるかどうかの前段階で重要な判断をすることはあまり必要ないのではないか、と私は考えております。

この判決は法律と同じような形で、税務調査の事前通知や手続について、長くこの国をリードしてきた判例ですので、まさか読み誤ってはいけないただらうと思いますが、ある調査が行われるかどうかは、選定という意味において、課税庁が何らかの判断をすることを考えています。ただ、先生のご指摘をいただいで、もう一度きちんと考え直す必要もあると今考えています。ご指摘、ありがとうございました。

高橋 先生の言われることは、お聞きしてわかりました。ただ、少し私と言葉の使い方が違うのかなと感じました。先生の言われる裁量というのは、行政庁の第一次判断のことを言っているのかなと。私が言っているのは、行政庁の判断と裁判所の判断が食い違った時に、裁判所がその判断を置き換えることができるか否か、すなわち最終判断という意味で裁量という言葉を使いました。少し言葉の使い方が両者と違っていたのかなという感想を持ちました。ありがとうございました。

金井 この論文では、調査手続（租税実体法ではない）において、税務職員が判断をし、それが納税者に対して事実上の通用力を持つことを、「裁量がある」と記述しています。後の司法審査において、裁判所が税務職員の判断を覆すことはありえます。一般的な「裁量」の意味からは、ズレがあるのですが、実務から見たとき、税務職員の判断が事実上通用することは重要であり、このような意味で使うことにしました。ご指摘に感謝します。

ありがとうございました。

資料の返還拒否に対する不服申立

渡辺 それでは引き続き、九州地区の青柳会員から、留め置いた資料を返還しないことと不服申立との関係についてご質問が出ております。よろしく申し上げます。

青柳 九州地区の青柳です。調査のいろいろな過程の中で、物件をいったん提出して、相手方の占有に移す。移ったものを預からせてくださいと言って向こうが持って行く。それで、持って行ったものに対して返還請求の規定があるのかないのかということなのですが、行政法上はありません。しかし、まず証拠書類等の所有者は納税者である以上、納税者は自己の所有権を主張しますから、返還するのが当然です。そもそも提出という言葉がおかしくて、「申告書を提出する」といっても相手方に出すわけですから、それきりになります。そうではなくて、あくまでもいったん一時的に占有を移管して、その下で一応見てもらいましょうということですから、返還が前提になっているはずですが。返還請求権というのは所有権者からすると、法の規定以前にまずはあるのではないのか。

それを拒否すれば処分になるのかということで、先生もいろいろとお書きになっていますが、なかなか決め手がないという感じですね。そのあたりを見ると、やはり通則法上のものではなくて、行審法上の対象になるのかということになる。行審法上の対象になってくると、通則法ではあまり書けなかったのかなという気がしているんですが。

いずれにしてもその点で、そもそも処分に該当するのか。拒否処分なのか、事実行為なのかは、これはなかなか難しいと思います

が、金井会員はどのようにお考えなのかをもう一度はつきりお聞かせください。

金井 ありがとうございます。最初のご指摘の留め置く資料というのは、納税者の所有物のだから返すのは当然だと、もちろんそう思います。ですから、「コピーをあげます」ということ以外は、どんな小さな紙切れ1枚でも返還するのが当然だと思います。

私が返還の手続が欠落しているというのは、返還されない可能性があるという危険を感じているわけではなくて、納税者の承諾をもって預からせる、預託と言うか留め置かせるとあえて言いますが、納税者がそれを許可したわけですね。そして課税庁は、法律に明記された規定によってこれを留め置くという関係にありますので、返還してくださいと言え、物理的に許される限り即時に返還すべきだと考えております。

もちろん時間的に、また物理的にどうやって運ぶのかということがありますが、物理的に許される限りは、返還を求めれば直ちに返還されるというのが正しい。しかも、おそらくこれは従前の実務ではそうであったと考えています。私の乏しい経験ですが、「返してください」と言って、「返しません」という答えをもらったことはありません。「いつか返しますけど、いつ返すか分かりません」と言われたこともありませんので、従前はすぐに返されるという実務が定着していたのだらうと思います。それであれば、透明性を高め、説明責任を果たすという意味においては、そのことを法律にしっかり言葉として入れていただきたかったと思います。これは横に責任者がいますので、後で責任を問うてみたいと思いますが、そのように思っております。

処分に該当するかどうか、該当するとすればどの処分なのかということですが、青柳会員でも難しいなおっしゃることが、私にわかるはずがないです、と言いたくなっています。ただ、国税通則法でいうところの処分に該当するのは、少し難しいのではないかなと。審査法で行くと、論文にも少し書きましたが、不作為の前提は、法定された手続によって何かをしなさいという請求があったとき、これに対して不作為があれば、その不作為は処分というように考えるとありますので、そうすると不作為だということを捉えて処分だと言いたいけれども、返還請求の手続きが法定されていないのでこれも言えないねと。もしも不作為だと言いたかったのだとすれば、法律の整理ができていないですよ。まさか法律の整理で手拔かりがあったはずはないだけけれども。

行政不服審査法2条1項は、公権力の行使に当たる事実上の行為で、物の留置きその他その内容が継続的性質を有するものも処分の一つに数えられるとしていますので、これは審査法上の処分に落ち着くだろうと今のところは思っております。

渡辺 野一色会員の手が上がっております。
野一色 これは後で金井会員のご返答ということで補足していただくのが適切かと思うんですが、今の留め置いた際に返還請求をし、それに対して拒否したという場合において、これは行政不服審査法上の事実行為ということになると思いますので、不服審査法上の異議申立の対象になると思います。今正確な根拠等出ておりませんが、国税庁から出ているFAQや事務連絡においても、異議申立の対象となるという記載があるということがまず第一点。

二点目は、これはむしろ山本先生の方がお詳しいかもしれませんが、例えば宇賀先生の『行政救済法』の中の処分なり不服申立の対象の中に、関税法上の留置き処分という事実行為の例が出ていることを考えますと、通則法上ではなく、不服審査法上の事実行為として不服申立の対象になるかと思えます。

三点目は、こちらは金井会員が論文にお書きですが、当時の岡本次長の返答の中においても、できる限り早く返す、ただ分量等によってはすぐ返せない場合があるということ、返還の求めに対して必ずしもすぐに応じないという例がありますので、不服申立をどのような形で行うかは検討する意味があると思えます。

ただ、これら今申し上げたことについて、私には今、手元資料がございませんので、編集等の際に金井会員のご返答として補足していただければ幸いです。

金井 助けていただいてありがとうございます。今、野一色会員がおっしゃったように、FAQの中に、不服申立ができますとはっきり書いてありますし、事務運営指針の中には、「不服申立に係る教示を行う必要がある」と書いてあります。

不服申立ができるということは、行政庁による何らかの処分があったということが前提にならなければならないはずで、そうすると、その処分は一体どの法律の何条に基づく処分なのだというので、審査法上の処分なのだろうというのが今、考えているところです。国税通則法75条の処分にあたるかどうかは、なお、検討すべきと考えています。

「留置き」規定について

谷口 続きまして、今の質問とも関連するか

と思いますが、沖縄地区の末崎会員から、「留置きは提出者の意思に反してでも留め置くことができるかどうか」という観点からの質問が出ております。よろしくお願ひします。

末崎 沖縄地区の末崎です。「留置き」について金井会員は、提出自体任意で、「留置き」についても「留め置いていいですか」と確認して、承諾を得た上で留め置くと言われています。したがって、返還も求められれば応じなければいけないと。そういう意味では完全に任意であるというお考えだと思います。おそらく法律が作られた経緯から考えると、そのように理解することにも理由はあると思うんですが、ただ私などは、法律の文章だけを見たときに、確かに提出自体は任意であることは間違いないのですが、提出された以上は、それを留め置く正当な理由がある限りは、納税者から返してと言われても、「いや、まだちょっといるから置いておくよ」となるのではないかと思いました。納税者なり提出者なりの意思に反してでも留め置くことができる、その意味で強制的な行為であると読むのが普通なのではないかという疑問を以前からずっと思っておりまして、この機会に質問させていただきたいということです。

お渡しした質問用紙には根拠1と根拠2と書いてありますが、おそらく2の方からお話しした方がわかりやすいと思うので2の方からいきますと、この通則法74条の7の文言の作り方なんですが、この条文を見た時にパッと思い付いたのは、刑事訴訟法221条の「領置」という規定です。『税法学』の285ページ右欄の真ん中から下のところなんですが、国税犯則取締法1条1項の条文が出ています。古い文章なのでお読みになりにくいかと思ひ

ますが、最後の1行に、「任意に提出したるものを領置することを得」と書いてありまして、これとほぼ似たような規定が刑事訴訟法にも置かれています。この規定では、もちろん提出自体は任意ですが、捜査が終わるまでは、あるいは証拠としての使用が終わるまでは、提出されて領置した以上は返さなくていいとされています。その「返さなくていい」というのは、提出者の意思に反してでも返さなくていいということだと理解されています。その意味では、強制処分だと言われています。

そこで、「留置き」もこれと非常によく似ているといえますか、ほぼ一緒なのではないかと思っていて、そうすると「留置き」があくまでも納税者の承諾を根拠に行うものだというのは、本当にそう読めるのだろうかという疑問があります。

それに関連して、質問用紙の根拠1、提出の意味ですね。これについては金井会員のご論考ですと282ページ、またはレジюмеですと2ページ、1番の(2)の下から3行目において、「提出」を調査の現場限りにおける課税庁職員への提出ということで限定して理解なさっています。この件について別のところで議論したときにも、「提出」というのはその場限りのものなのだとおっしゃる方が結構いらっしゃいまして、これは私が勉強不足なだけかもしれませんが、ただ少なくとも調査の手続に関する通達にも、それから事務運営指針にも、こういう場所の限定は出てきていなかったように思います。いったいこの場所の限定は、どこから出てきているのかがわからないのです。

私は、その場で「はい、どうぞ」と見せられたものを手に取って見ることぐらいは、普

通は「提示」の範囲に入るのではないかと思います。一切触っちゃ駄目ですよ、ただ近くに来てずっと目を近付けて見ていいですよ、というのはあり得ないのではないかと思います。そうすると、その場限りで見てもらうっていうのは、十分提示の範囲に入るのではないかと。逆に、「提出」というのは、むしろその後の「留置き」を前提にして新たに作られたのではないかと考えるわけです。

これは質問用紙に書いていないので補足して言いますと、占有が移ったかどうかという話で、「提示」か「提出」か、これは通達でも分けられていると思います。もともと占有という言葉は事実上支配しているということを使うはずで、民法の議論ですと、事実上持っていなくても占有があるなんていう話になってきて、わけがわからなくなるんですが、おそらくこういう調査では、刑事手続に近い話だと思いますので、誰が事実上の支配をしているかという観点で考えればいいのだと思います。

例えば納税者の事務所などで、調査官が開いて見ているときのその帳簿の事実上の支配が誰にあるかといえば、もともと置いてあった場所や事務所で行っている限りは、やはり調査官の手元にあっても、納税者のものだと思うわけです。それを提出した段階から、その後持って行くといったことも含めて、税務職員の方にその占有が移るという話なのではないかと思います。

先ほどこのシンポジウムの冒頭で望月会員が、税務調査が任意調査であるということは、一般にそう考えられてはいるけれど、実はそのようにはっきりと書いている規定はないということをおっしゃっていました。私も本当にそのとおりだと思います。こういう議

論をされる前提として、税務調査は任意調査なのだという前提があって、そこからすべてスタートしているような気がします。私に言わせれば、それは今の通則法が少なくともこれまでは、任意調査の方法しか定めていなかったことの結果でしかなくて、実は定め方によっては、もちろん程度の問題はありますが、意に反してでも行うという強制的な調査方法を導入することは十分可能なのではないかと。

私はこの条文を見たときに、刑事訴訟法の領置の条文が頭にあったものですから、「なるほど、この限度で強制方法を入れてきたのかな」と最初は思ってしまっただけです。そのときはまだ一連の経過をあまり知らなかったものですから。私自身も、強制的に持って帰り、返さなくてもいいという方法がいいと思っているわけではありません。ただ、例えば税制改正大綱や、あるいは事務運営指針が果たして歯止めになるのかどうか、そこが非常に心配でして、そのあたり読み方も含めてどのようにお考えかを改めて伺いたいと思います。

金井 ありがとうございます。今のお話の中で一つ、「あ、そうなのか」と思ったことは、この「提出」という言葉自体が、現場限りのものだという人がよくいらっしゃるという点です。これはかなり無理して言っているのかなと自分では思っていました。皆さんがそのように言っている状況があることは全く知りませんでした。ご指摘のように、私もこの通達は「占有」という言葉で提出の要求を説明していると、民法上の占有をどのように解釈し、それを調査の現場の状況に当てはめたときに、どういう状態を占有と言うのかは、かなり詰めて考えなければならない点だ

と思いました。

その結論の先には、23年度税制改正の大綱がどれぐらいの歯止めになるのか、あるいは解釈として、これがずっと未来永劫生きてくるのかという危険を感じていらっしゃるのだと思いますが、そのPT報告書からの流れで、23年度税制改正大綱に至る部分をずっと見ていくと、課税庁の権限を強化しようというようには読めない。これはバーターとして、事前通知をしますので、その代わりにこちらでも整備させていただきという約束で入っている部分はあるのかなという気はしますが、しかしあくまでもバックボーンとなるのは、納税者権利憲章を作りましょうということです。その考え方の中で手続も整理して、納税者にわかりやすく示さなければならないということが議論の最初と考えると、あえて1歩踏み出すような考え方はない。バーターで整える上で、ここは穴を埋めましたというのはあるかもしれないけれども、あえてこの機会に何とかしてやろうという話はおそらくないだろうと。これは先入観かもしれませんが、私の基本的な理解です。

そう考えると、提示の要求、提出の要求、これに応える提示、提出という行為、そしてその先にある「留置き」というものを全部並べて考えた時に、納税者が行う提出というものはここまでで、ここから先は課税庁が行う行為なんだけれども、一貫して納税者の任意でこの一連の行為が最初から最後まで進んでいくという考え方を背景に、一連の行為を全部整理していこうと思ったわけです。ただ、ご指摘のようにそれがそもそも間違っていると言われれば、「あれ？」と思うんですが。

したがって、一連の行為を全部法律上の手続として綺麗に並べていったときに、「留置

き」という規定がなければ、課税庁が物件を預かることは一切できないことになります。もしも「提出物件の留置き」の規定がなければ、留め置く行為はいつも調査の違法性を問われる行為となって、そうすると、それがいかどうかは別として、預ったということを原因として課税処分を全部やり直すということもおこりうるのではないかなと思います。ただし、そのような事態に陥るのは、かなり特殊だろうと思いますが、法律上の整理として、できる範囲のことを定めたと考えています。

返還請求も刑事訴訟法でご指摘いただきましたが、申し訳ないことに私はそれを見ていなくて、国犯法だけ見ていました。先生がおっしゃるとおりだと思います。任意に提出させるけれども、またいつか返すとしても、それがいつかということについては、こちらの判断、ということだろうと思います。国犯法はそうだと思います。

ただ、今回ここに定めた「留置き」という規定は、23年度税制改正大綱を見るかぎり、そういうことを定めたのではないと考えます。そうすると、いつでも返還されるということを定めたはずなんだから、返還請求の規定を正しく入れなさい、整備しなさいと言いたいのです。少し山本先生にお聞きしたいのですが、そこは法律上規定をおく必要があると思われるのでしょうか。規定がなくても当然に返還請求ができて、それによって返還されるのか、それとも留め置かれても仕方がないのか、どのようにお考えなんでしょうか。私は強制的に留め置くということを定めたわけではないと思います。しかし、施行令を見ると「留め置く必要がなくなった時にはこれを返還する」とはっきり書いてあるんですね。

これは明らかに今回の改正の趣旨からするとおかしい。だから、施行令の「留め置く必要がなくなった場合には返還する」という部分は修正していただいて、今後は納税者の返還請求があれば、特段の理由がない限りは、基本的にこれに応じるという形に法整備をしていただきたいと考えています。

調査対象期間外の帳簿書類等の提出について

渡辺 ありがとうございます。多分末崎会員からのお答えもあろうかと思いますが、時間の関係で次に進ませていただきたいと思っています。

続きまして、関東地区の山田会員より、事前通知について二つ質問が出ております。まとめてご質問をしていただければと思います。よろしくお願いします。

山田 先ほどのご質問で、留置きに関して細かいやり取りがございましたが、これはあくまでも任意調査の枠内のものであるということはお互いにしっかりと認識しておく必要があると思います。そこを踏み出していけない、と考えています。

ところで、事前通知というのは、単にアポを取るだけではなくて、やはり調査の目的、それから調査の時期・期間、調査の対象物件をあらかじめ通知しておくというところに大きな意味があると思います。通常の5年を超える期間にわたる帳簿書類等の提出を求める事前通知をしてきたような場合に、なぜ通常の5年を超える帳簿書類等の提出を求めるのかという理由を、あらかじめ質問することができるのかどうか。それに応えてくれなかった場合、事前通知を断ることができるのかどうか。そこを簡単にお答えいただきたいと

思います。

もう一点簡単にご質問しますが、事前通知に基づく税務調査をしている過程で、芋づる式に必要なということだけで具体的な説明もなく前の年度の帳簿書類の提出を求められた場合に、それは断わることができるのかどうか、そこはどうお考えになっているのでしょうか。

金井 事前通知に関しては、何度も申し上げて恐縮ですが、これを必要とする法的根拠がどこにあるのかが自分でまだ曖昧なので、法的意味合いで事前通知が位置付けられている根拠があれば、今山田会員がおっしゃったことに対していろいろな答えが出てくると思います。今の時点では、実務で従前どうなっていたかということ参考にして答えさせていただきます。

増額更正が5年になりましたが、調査の対象となる期間は3年とか5年であり、過去に調査があった部分は除いて、そこから先が対象になると思います。

また、事前通知をした後に調査に入って、そのときに調査対象期間の処理が正しいかどうかを確認するために、それ以前の帳簿書類を見る必要があると求められた場合は、不当な要求とは言えないのではないかと考えています。

渡辺 ありがとうございます。最後の質問は、実は関西地区の谷口会員からなのです

が、時間の関係もあり、ご本人より、司会者の権限でカットをしても良いという了承を得ましたので、これで金井会員に対する質疑応答は終わらせていただきます。

谷口 どうもありがとうございました。これで質疑応答を終わらせていただきたいのですが、私の出した質問がどういうものだったのか少し申し上げますと、留置きの議論の中で、「帳簿書類等の留置き」がありますが、帳簿書類等には国税通則法では電磁的記録も含まれますが、電磁的記録、データを留め置いた場合、その返還はどのように行うのか。あるいは返還の事実をどのように証明するのか。また、そういうことができないのであれば、そもそも留め置いてはいけないのではないか。あるいは留め置くのであれば、データの留置きについてのきちんとしたルールを法律上定めないといけないのではないか、という問題意識を持っていて、その点を質問させていただこうと思っていました。

今日は2時間半のシンポジウムを行いました、非常に密度の濃い質疑応答ができたと思っております。今大会の報告、そして質疑応答にご協力いただいた3人の報告者の会員に心より御礼を申し上げます。どうぞ皆さん、拍手をお願いいたします。

それではこれにてシンポジウムを終了させていただきます。どうもありがとうございました。