

近時の租税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)

〈発言者及び質問者〉

青柳達朗 (武蔵野大学経営学部会計ガバナンス学科教授),
伊川正樹 (名城大学法学部教授), 一高龍司 (関西学院大学法学部教授),
伊藤雄太 (税理士・名古屋学院大学大学院客員教授),
岩武一郎 (熊本学園大学大学院会計専門職研究科教授),
大野雅人 (明治大学大学院グローバル・ビジネス研究科教授),
奥谷 健 (広島修道大学法学部教授),
片山直子 (和歌山大学経済学部教授), 菅納敏恭 (税理士),
酒井克彦 (中央大学商学部教授),
高橋祐介 (名古屋大学大学院法学研究科教授),
田中 治 (同志社大学法学部教授),
鳥飼貴司 (鹿児島大学法文学部教授),
野一色直人 (京都産業大学法学部教授), 福岡耕二 (税理士),
藤間大順 (青山学院大学法学部非常勤助手),
増田英敏 (専修大学法学部教授), 望月 爾 (立命館大学法学部教授),
ハツ尾順一 (大阪学院大学法学部教授),
山田二郎 (弁護士), 山本洋一郎 (弁護士)

(50音順)

谷口 それでは、シンポジウムを始めたいと思います。司会は、関西地区の谷口が担当させていただきます。

まず、昨日の報告順に質問を受け付けて応答していただくという形で進めますが、質問される際には必ずお名前と所属地区をお願いします。

それでは最初に、昨日の菅納会員のご報告に対して非常に多くの質問が出ておりますので、まず質問検査の要件に関わる問題、事前通知や反面調査の問題を一つのカテゴリーとし、情報の加工などの問題を次にやりたいと

思います。そして、その他というように大きく括らせていただきます。

まず、関東地区の山田会員から反面調査と事前通知に関するご質問が出ておりますので、山田会員、よろしく願いいたします。

反面調査における事前通知問題

山田 関東地区の山田です。菅納先生に質問させていただきます。

まず、報告の中でも、平成5年に制定された行政手続法が行政調査手続については積み残したので、平成23年改正通則法は調査手続

について先駆的に規定を置いたものであるということ、改正通則法の税務調査手続の規定が先駆的な役割を持ったものだというふうに、報告の中でも述べられました。そのことを前提にして、私の質問をさせていただきます。

まず、順序は逆になるかもしれませんが、反面調査の問題から取り上げさせていただきます。報告の中では、反面調査はこのたびの改正通則法では対象外になっているのだとおっしゃいましたが、反面調査というのは本人調査よりも慎重であることが求められているものだと思うのです。そのことから言いますと、反面調査こそ規制の対象にしなければならない、規制のコントロールを受けるものでなければならないと考えているのです。特に、現行の反面調査の中でもよく問題になるのが銀行調査です。判例にもありましたように、銀行調査で横目調査と言われるもの、つまり、対象外の調査というものが行われています。

そのことから、反面調査においてやはり事前調査における調査の目的、あるいは納税義務者が誰であるかという特定は、少なくとも事前通知の中で通知されるべきではないかと思うのですが、その点はいかがでしょう。菅納 ありがとうございます。私も山田先生のご見解と同じ考えでございます。行政手続法の整備の中で、積み残されたものを平成23年改正がある程度整備したという認識ですが、昨日の報告でも申し上げましたように、積み残したものを完璧に拾い切っているという認識ではございませんので、そこで反面調査の着手要件、あるいはそれに対する調査の目的等の告知というのが必要である。そして、山田会員がおっしゃるように、反面調査はむしろ慎重であるべきだ、補充的であるべきだと。であるからこそ、そのような法的なコン

トロールのルール化をするべきだと思いますが、これはある意味では、やはり現状では積み残されている分野だろうと思います。ただ単に運用で多少考慮されるとか、されないとかという話ではなくて、明確な法的なルールがこれから望まれるところでございます。

事前通知の義務付け

谷口 それでは山田会員、引き続きご質問をお願いします。

山田 反面調査では少なくとも事前通知としてこれだけのことは通知して、通知した上で実地調査を行うべきだということは言えないのでしょうか。

菅納 通知があるべきだろうと思いますが、現行の法的なルールの中で義務付けられているかという点、まだ法整備の中では義務付けられていないだろうと思います。

山田 義務付けられていないというのは、通則法の事前通知について、納税義務者に対する事前通知という作り方になっているからということなのでしょう。税務調査の手続全体から、本人調査よりも慎重であるべき反面調査については、やはり事前通知としてこれらのことは最低限通知すべきだという解釈は出てきませんか。

菅納 私は、条文の表現形式、文言としては、現行の条文上はどのように広く解釈することは難しいのだと思っています。ただ、運用のあるべき姿としては、そういうことが実現できるように法的な整備が必要だろうと認識しています。

反面調査の補充性

山田 それでは、もう1点だけ反面調査についてお尋ねします。

『税法学』581号の195頁にお書きになっていることですが、反面調査の補充性、反面調査は補充的であるべきだとおっしゃっています。私も反面調査というものは信用を侵害するものであるから、補充的なものであると位置付けるべきであると考えています。この点は、かつて清永先生も反面調査の補充性ということをおっしゃっていたと記憶していますが、どこから「補充的」ということを導き出したらいいのかということ、説明いただきたいと思っています。

菅納 補充的であるべきだと考えていますが、その根拠は、もとより納税義務者と課税との関係が本来の法律の関係であることです。その中で課税要件を確定していく、認識していく、情報も収集していくというのがメインの関係ですから、それが当然のことであって、その周辺の情報収集というのはメインのものから外れたところ、足りないところを補充していくというのが、これは事の論理だろうと思います。

ただ、現状の税務調査の実務では、例えて言うならば、相続税の税務調査であれば、亡くなった方（被相続人）のそれまでの経済活動、預貯金の関係、住まいの関係、周辺の情報をかなり収集した上で初めて相続人たち（納税義務者）のところに赴いて確認するというのが実際に行われていることは事実です。それがあべき姿なのかと言えば、私は本来調査に着手するのであれば、相続税であっても相続人たちに確認した上で—それが亡くなっていますので認識していないような事実—というのも当然あるのですが—その後で補充的に行われるべきであろうと考えています。ただ、法的なルールとして規制できるかというと、今の調査手続についての法整備では規

制できないだろうと思っています。

事前調査の例外

山田 それでは、他の論点に入らせていただきたいと思います。通則法74条の10で述べられている事前通知の例外では、適正な調査に支障を及ぼす恐れがあると認められる場合には、事前通知の例外として通知をしなくても実地調査に着手してよいとされています。その問題は、事前通知をすることによって、支障を及ぼす恐れがあると認められる場合には例外なのだと書かれているのですが、この例外は正しく運用されているのでしょうか。

例えば、現金商売の場合は頭から例外に当たるのだとおっしゃっていますが、こういう運用でよいのでしょうか。お尋ねしたいと思います。

菅納 無予告調査というのは、私の現場の感覚としては、ここ20年前から考えるとかなり件数が減っています。ただ、山田会員のご指摘のように、現金商売—例えばおそば屋さんのような小さな商売—のときに、無予告で朝一番に店先の現金を確認するために来ますということが行われるのも事実です。これは、納税者に対しての行政に対する信頼性という面でも大きく損なっている運用だろうと私は思っています。

基本的な考え方としては、国税当局は、納税者が意図的に間違いを犯す性悪説に立つのか、性善説的な納税者層をイメージしているか。恐らく、皆様方も同様に、日本で税金を多少なりとも負担している方の99%ぐらいは性善説に該当するような納税者だろうと思います。現金商売であるから、その一事でもって納税者一般に誤りがあるはずだというような納税者に対する認識は、かえって税務行政

に良くないことだろうと認識しています。

調査目的を開示すべき理由

谷口 それでは続きまして、調査の必要性の開示に関連して関東地区の大野会員の方から質問が出ていますので、よろしくお願ひします。

大野 関東地区の大野でございます。菅納会員には、税務調査について情報の収集と情報の加工分析という二つの観点から議論を展開していただき、興味深く拝聴いたしました。その中で調査の必要性の開示について質問させていただきたいと思ひます。

菅納会員は、『税法学』581号の194頁で、「質問検査の相手方は適法になされる限り受忍すべきであるから、調査が必要と判断される理由とその判断基準について知らされるべきであろう」と述べておられますが、納税者に調査の理由を示すべきという理由が必ずしも明らかでないと思ひますので、質問させていただく次第です。

課税庁は、恐らく納税者の規模、財務諸表、過去の調査記録、風評などを総合的に判断して調査対象を絞っていると思われませんが、そのような抽象的な理由を聞かされても、納税者にとってさほど役に立つとは思われません。菅納会員は、どのような内容が納税者に説明されるべきで、また、それにより納税者にとってどのような利便があるというふうにお考えでしょうか。

なお、外国では、納税者が担当官に賄賂を渡して調査対象から外してもらおうということがあつたようで、そういう事態を防ぐために、調査対象をコンピューターによって選定するなどということもやっているようですが、菅納会員のご提言の問題意識はどのようなこと

ろにあるのでしょうか。お聞かせいただければと思ひます。

菅納 調査の必要性を事前に説明することが、必要であり、大事なことだという認識については、基本的に納税申告によって納税者としては必要と考えている情報も提示しているから、逆に言えば、改めて税務調査するということは、特別なことであり、特別な理由があつて行われるものであつたという認識です。ですので、調査の必要性に対しては説明されるべきだろうと思ひます。

では、何をどのように総合的に判断して、説明の具体的な内容は何なのか。結局は疑念点だろうと思ひます。私は個人で税理士業を営んでおり、5年ほど前に税務調査を受けました。調査の担当者が「これはどうなっているのですか」と丸1日の調査の夕方聞きまされたのが何かということ、私が年間で50万円受け取っているある会社の税理士報酬について、向こうの会社が同じものを2枚出していたのです。現実的には1年間でその会社から50万円しかいただいでいないのに、同じ会社が50万円・50万円2枚出していた。丸1日調査を受けた調査のきっかけがそういうことでした。それならば連絡するときに事前に言ってくれば、行政コストもかからないし、こちら（納税者）も1日つぶすことがないだろうと思ひます。調査の必要性の具体的な内容は、疑念点、そして、なに故の疑念点かというエビデンスも提示した上で、争点を開示していただきたいと思ひます。

それから、外国では調査対象の選定について賄賂みたいなものがあるために、コンピューターで調査対象を選定していますというお話もございました。必ずしもコンピューターで選定したからといって、そのような不正行

為がなくなるものではなくて、コンピューターも一つのテクニックだろうと思います。コンピューターで選定した上で、その国の行政の上司がA, B, CのうちのAは行かなくていいと言いつけ出すかもしれませんので、一応、前提作業のテクニックとしてのコンピューター化であろうと私は理解しています。

調査目的を開示する基準

谷口 続きまして、事前通知に関連して、九州地区の岩武会員の方から質問が出ていますので、よろしくお願ひします。

岩武 事前通知の調査の目的について、質問させていただきます。『税法学』581号の194頁の調査の必要性のところに、いつ誰がどのような調査の必要性を判断するのか規定の整備が望まれるということが書かれていまして、それと調査の目的との関連で質問します。

脚注にある施行令30条の4第2項に、納税申告書の記載内容の確認等を通知することで足りるという内容があるわけですが、そういう施行令があるからといって、そのような通知で済ませることは果たして妥当と言えるのかどうかという点に疑問がございます。一つの考え方としては、施行令が本法を骨抜きにしているのではないかとも思われますが、施行令はあくまで例示を示していると考えれば、違った考え方でもできるのではないかと思います。例えば、もし青色申告について増田先生がおっしゃるように、実体的確定力が付与されているのであれば、何か合理的な疑いがある場合にのみ質問検査権の行使が許されるという考え方があると思いますが、そうであるなら、そのような合理的な疑いがあることを調査の目的として通知すべきでないかと考えます。

そのような場合に、記載目的を申告内容の確認という形で通知を行うのは、本当の真実の目的を通知していないということになり、そのような通知は違法なものとして、調査自体を違法調査と考える余地がないものかという点について教えていただきたいと思ひます。調査の客観的必要性を納税者の側からも検証できるように、調査の目的のところできちんと開示するというのが通則法改正の趣旨を踏まえたものと考えられるのではないかと思ひますが、いかがでしょうか。

菅納 ありがとうございます。ご質問を受けて、考え方としては私も同じ考えの方向ではあります。しかし、申告内容等に合理的な疑いがある、そのような具体的にどれぐらいまで調査の目的の通知の内容というのが必要なのか。そうでないと、違法なのかということについては、現行の条文構成その他では形式的に違法と言ひにくいと思ひています。

恐らくこれから5年、10年、現場での実際の法実践の積み重ねの中で、ただ、その積み重ねもその方向で、調査目的の通知内容の具体性に関しては、積み重ねていく法実践が必ずしも裁判所の司法の場だけではなくて、現実の調査の現場の中での積み重ねが極めて必要であろうと認識しています。現行に関して、そこで一律に違法、通知の内容が足りない、とは言ひえないのだろうと私は認識しています。

岩武 何か実際に争ひを起こしてみたらどうかと思ひわけですけれども、裁判所がそれに対してどのような判断を示すのかということで、判例法理が形成されていくことも一つの方策ではないかと思ひます。ありがとうございます。

反面調査

谷口 どうもありがとうございました。続きまして、反面調査に移りたいと思います。反面調査も一つの要件として問題にしているのですが、これにつきましてはまず九州地区の福岡会員から質問をお願いします。非常に個別具体的に質問が書かれていますので、全て質問していただいて、それに答えていただくという形にします。どうぞ全て読み上げていただければと思います。

福岡 九州地区の福岡でございます。先生の報告は私たち実務家にとって非常に有意義な、役に立つ報告だったと思います。

本当に実務的なことなのですが、まず1点目として、反面調査を受ける取引先も受忍義務が課せられ、質問に対する不答弁や検査拒否も刑事罰の対象とされますか。対象とされるのではないかと考えているのですが、いかがですか。

続いて2点目、反面調査の相手方には事前通知を要しないものとされているということですが、調査の目的、税目、対象期間など何も示さずに自由に調査できると解されますか。これは昭和50年判決なので、改正通則法ではどうなのか……。先ほどの山田先生の質問と重複しますので、これは省略しても構いません。

3点目ですが、反面調査を受ける者が不答弁や検査拒否をした場合に、刑事罰の対象とされた事例、裁判例などはありますか。私も調べてみたのですが、あまり見たことがありませんでした。

それから4点目。反面調査を受ける者が、調査に応じると将来取引を打ち切られる恐れがあるからといって答弁拒否をした場合でも、

刑事罰の対象となり得ますでしょうか。

5点目ですが、仮に反面調査に応じたからとして取引停止になった場合、損害を受けたこととして国に対して損害賠償請求訴訟—国家賠償請求訴訟と思われませんが—、その提起は可能でしょうか。以上です。

菅納 ありがとうございました。反面調査に関しましては、平成23年通則法改正の中ではほとんど野放しというように私は理解していますが、しかし、それがよしという意味で理解しているわけではなくて、本来その手続法規制の中で明確なルールを設けるべきだろうと認識しています。

反面調査の受忍義務は課せられていますし、形式上刑事罰の対象にもなり得るものだろうと思いますが、これは立法の法制度と実際の実行ということで考えますと、かなりギャップがあるように思います。反面調査を拒否したから刑事罰が科されたという事例を、私は聞き及んでいません。ただ、そういうものが制度的にはあるということ自体の実際の圧力がなければならぬだろうと思います。

それに関連して、取引上の支障があるということと反面調査を断った場合、あるいはそれに応じない場合に、損害を生じたということと国賠の事件の対象になるかということとありますが、制度の建前としてはなり得るでしょうけれども、実務的に言いますと、賠償金額、損害の金額の算定がなかなか難しい。そして、さらに因果関係の立証というのは実務的にはなかなか難しいことになるだろうと思います。先ほど申しましたように、国賠という制度の実効性、機能性ということを考えると、制度があるということと実際とのギャップが感じられるところだろうと思います。

谷口 よろしいでしょうか。

福岡 はい。ありがとうございました。

荒川民商事件判決の射程

谷口 それでは続きまして、反面調査に関連して、荒川民商事件との関係での質問が出ておりますので、関東地区の酒井会員からお願いいたします。

酒井 関東地区の酒井でございます。大変興味深いご報告をいただき、ありがとうございました。私自身も反面調査の補充説に関する立法的な問題、あるいは解釈適用上の問題が所々存在するのではないかと考えている者でございますので、大変関心を強く持っております。先ほどの山田会員や他の先生方とのやりとりを聞いておまして、また『税法学』のご論考でも先生が補充説に立っているということは承知しているところでございますが、先ほど、事前通知が反面調査に及ばないというお話がありました。恐らく通則法74条の9、そこに納税義務者には反面先が入らないとか、あるいはその実地の調査には反面先は入らないというご所見と聞いていて理解したわけです。

さて、先ほど、この反面調査に関して、例えば受忍義務があるというお話がありました。が、しばしばこの論脈に使われる判決が荒川民商事件かと思えます。先生の論考でも194頁に引用されていますが、最高裁昭和48年7月10日第三小法廷決定が、税務調査につき実定法上特段の定めのない実施の細目については、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられている。このような判決をしたことがこの税務職員の裁量権だということの理由になると理解しております。

そこで、反面調査について考えた場合に、個人的には、二つの考え方があると考えてお

ります。

例えば通則法74条の2第1項1号イのところに本人調査があって、ロは源泉徴収義務者ですから割愛しますが、ハに反面調査先があります。補充説という見解を出しながらも、結果的にはその調査先が並列で書いてあって、「イ、ロ、ハの順にやれ」とか、あるいは「イの本人調査で十分な資料を得られないときに限ってハの反面調査を適用する」というような実定法上の構造になっていないというところで、いろいろ問題があるかと思えます。反面調査の執行ルールがそのように実定法上特段定められていないということから、税務職員の合理的な選択に反面調査自体が委ねられてしまっていることに問題があると考えべき、というのが一つ目の考え方です。

もう一つの考え方は、言ってみれば荒川民商事件というのはあくまでも納税者本人の調査でありまして、反面調査について争われた事件ではないと考えれば、仮にその荒川民商事件が判例性を持っていてある種の法的拘束力、裁判所法10条に従うような法的拘束力があると考えたとしても、元々、荒川民商フォーミュラと言われているこの考え方が、実際は反面調査の場合に当てはまらないにもかかわらず、その後の裁判例や学説がこの荒川民商事件の考え方を広く捉えすぎているのではないか。そういう意味では、同決定の射程範囲が広すぎるということから問題が発生しているとするのが二つ目の考え方です。または、もっと様々な考え方があると思うのです。

すなわち、立法的な手当てが何か必要だと言った場合に、実定法上特段の定めがないときには荒川民商フォーミュラに従って税務職員の合理的な裁量に行ってしまうと、そういうふうになるから実定法が必要だと考えるの

か、それとも、荒川民商フォーミュラのような考え方は元々反面調査に及ばないから、そういう意味では判例形成もなく、ある種の無法地帯みたいな形になっているので、だからこそ立法的な手当てが必要なのか。言ってみれば、この立法的手当ての必要性の論拠をどちらに求めるのか。あるいは第三の考え方があるのか。この点についてご教授いただければありがたく思います。

菅納 ありがとうございます。なかなか深い問題提起でございまして、即時で私が答えるには、考えが足りない所があるかと思うのですが。

荒川民商事件の判示の射程距離の問題でございしますが、確かに反面調査に関して、判断を示しているわけではないという読み込み方というのも一つありますが、いわゆる税務調査一般に対して判示したという読み方が、判決文の素直な読み方であろうと思います。そのこのところで、荒川民商事件の射程距離を縮めて理解するとなりますと、やはり本人調査と反面調査の性格の違い、あるいは行政の調査目的機能の違いというところをかなり掘り下げて、説得力のある区別立てをししないと、荒川民商事件の判示それ自体を読む限りにおいては、特に区別立てをしている、射程範囲を縮めるというように読み込むには、様々な論理作業が必要なのだらうと思っています。

酒井 分かりました。どうもありがとうございました。

「来署依頼」の法的性格

谷口 それでは質問検査に関連して、そもそも質問検査とは何かという観点から、関西地区の田中会員から質問が出ておりますので、1番目の質問をお願いいたします。

田中 関西地区の田中です。私が最近ずっと気になっている事案としては、先生も書いていらっしゃるのですが、来署依頼とは一体何なのだというのがよく分からないのです。しかも、来署依頼でそこに行って税務署から「あなたはこれを申告していないけれども、これは当然申告すべき事案でしょう」と言われる。では、それで申告した場合に無申告加算税が課されるのかという問題がある。それは実地の調査、いわゆる税務調査なのか、それとも行政指導なのかがはっきりしていない。しかも、平成23年度当初はかなり明確に、「実地の調査の場合はこうする」、あるいは「行政指導はこうする」という明確な入り口が二つ区別されていた。つまり、行政指導によって自発的に申告すれば加算税は課さないということをかなり強調されたような記憶があるのですが、私が最近接した事案では、来署依頼に応じて、その結果申告したことに対して無申告加算税等が課されている。これはアンフェア、つまり当初の約束とは違うだろうと思います。しかし、当初の約束は法律には書いていないのですから、その辺りの判断はどうすればいいのかということが現実の紛争でも問題になっています。私は二つの紛争例を存じておりますが、来署依頼の法的性格は一体どのように見たらいいのかということについて、先生がどのようにお考えかということをお教え願えればありがたいと思います。

菅納 来署依頼は「簡易な接触」と行政は言っています。その位置付けや性格が何なのかは私もよく分かりませんと言うと身もふたもないですが、行政指導の一環として把握せざるを得ないのだらうと思います。税務調査手続というのは、間接強制をバックグラウンドにした一種の権力的な側面を持っているも

のと、単なる行政指導を切り分けているということなのだろうと思います。これについては、まだ法的な整備も位置付けもされていませんし、簡易な接触というような行政指導による是正が法的な位置付けとしてのどのような性格を持っているのかということについても、あまり日本で議論が深まってはいないと思います。

それ故に、この曖昧模糊とした両生類みたいな間のございますから、明確に、「加算税を課することはできない」という法制度にはなっていないということも事実です。答えになっているような、なっていないようなことですが、そういう曖昧な中で今、租税行政が行われているということ。そして、ある面では実地の調査に関する調査手続が厳しくなってしまったものですから、現場の担当者の感覚としては、実地の調査を発動するというのはハードルがあります。件数をこなすためにその曖昧なところ、両生類的なところでこなして運用されているという実態があるかと思いますが、これは、引き続き日本の租税行政の課題だろうと思っています。

田中 ありがとうございます。

収集された情報の加工・分析に対する規制

谷口 それでは続きまして、収集した情報の加工や分析についての質問がいくつか出てきますので、引き続き、関西地区の田中会員から2番目の質問をお願いいたします。

田中 関西地区の田中です。先生のご報告で私が教えていただいたのは、情報の収集、加工、分析というこの一連のプロセスの中でどのように法的コントロールを強めるのかということ。納税者に対する合理的な情報の開示や、納税者の情報のコントロール権など

の視点がやはり重要だということを改めて教えていただきました。

その中で、課税庁による税務情報の加工、分析等に対して、何とかオープンにして規制しないといけないということは確かにそのとおりだと思うのですが、具体的にどういう制度に落とし込みながらそれを進めていったらいいのかという点で、もし今、先生が何かお考えになっていることがあればお教え願いたい。「おまえは何か考えているか」と言われると、「ノーアイデアだ」としか言いようがないので、もし先生が何か考えていけば、お教え願えればありがたい。

菅納 技術が日々進歩しているということもありますし、情報、あるいは情報工学の進展もあります。私もそう理解しているわけではないので、どのようにという、おおよそこういうふうと考えていけば間違えないかなという曖昧な考え方です。

情報というものは何なのかということなのですが、単なる事実ではなくて、生きている人間と結び付けられた意味付けられた事実だろうと思っています。地球の裏側で今、例えば何とか火山が爆発した。それは事実なのですが、情報かという、確かにそれはどこか他の火山帯の活動と結び付けられて、意味付けられる。しかし、これは生きている個々人の生活や考え方と結び付く事実ではないので、これは規制するべき情報ではない。情報というのはわれわれ生きている人間、生活している人間と結び付けられた範囲の中におけるくくりだろうと認識します。

ただ、人間の社会というのは情報のやりとりで成り立っていますから、全ての個人のコントロール権が絶対権としてあるということでは、社会自体が成り立たない。ということ

は、その個人に結び付けられ個人に意味付けられる事実の濃淡がかなりあるだろうと思います。ただ、情報学あるいは情報法もその辺りのグラデーションでA, B, Cというようにに分けるというところは、まだまだ十二分には進んでいないと思います。そこのところはこれから掘り下げていく必要があると思います。

ただ、今言われているのは、個人に結び付けられている、病歴、生まれ育ち、宗教、障害の有無のようなセンシティブな情報に関しては規制が組上に上がっているけれども、それ以外の、人間の暮らしにおける「私はアンパンが好きで、コンビニに行くとき常にアンパンを買ってしまう」という重要であるか、重要でないかよく分からないような情報も、もちろんコンビニのレジはカウントしているわけですよね。そういうものをどのように扱っていくかの濃淡に関しましては、これから、社会の進展の中で整理されていくべきことだろうと思います。

個人のコントロール権ということに関しては、まず自分に関わる情報がどこでどれだけあるかということ、個人が知り得る必要がある。それに関して、間違っていれば是正する権利がある。そこまでは認められるだろうと思います。それを削除する権限を認めるかどうか。それは、今私が申し上げた個人と情報の事実との関係なのですが、その情報を活用する大企業や行政の情報の必要性のバランスの中で考えていかなければいけない。

諸外国とは違って、日本の場合にはなぜか国民管理が非常にしっかりしておりまして、子どもが来年小学校に上がるというと、私や子どもが教えたわけでもないのに、向こうから連絡が来る。来月選挙があるというと、選挙

民の登録をした記憶はないのですが、はがきを送られてくる。これに対して、今の日本の方々は疑問に思わない。むしろ、年金をもらえる年になったのに向こうから通知が漏れているのではないかと怒る。

ですから、非常に抽象的でまだまだ個別的な制度設計というのは深く議論しなければいけないのですが、個人の情報のコントロール権と、行政や大手のG A F Aと言われるビッグデータを持っている企業の目的とのバランスの問題で、これを個別にルール化していくということは、日本だけではなくて、世界的にもまだまだ1歩2歩足を踏み出したところではないかと認識しています。

谷口 よろしいでしょうか。

田中 ありがとうございます。

情報が加工・分析・利用される場面

谷口 同じような観点から、収集された情報の加工、分析については規制がほとんど手つかずの状態であるということで、具体的なご提案も含めて、中部地区の伊川会員と、中部地区の高橋会員から質問が出ています。先ほど、非常に一般的な形でお答えいただいたので、先ほどのお答えで足りるのであればそれで見送っていただきますが、もっとこういうところをお聞きしたいということがあれば、質問をお願いします。お二方いかがでしょうか。では、伊川会員お願いします。

伊川 中部地区の伊川正樹です。一言だけ質問用紙に書いてあることを付け加えさせていただきますと思います。

この情報の収集と加工、分析、利用と分けて問題点を指摘されている点に非常に示唆を受けた次第ではありますが、情報の加工、分析、利用という場面が具体的にどのような場面で

あるとお考えかということをお聞きしたいと思います。質問用紙にも書かせていただきましたが、ご報告を伺ってまして、例えば争訟段階で処分理由の差し替えができるかどうかとか、あるいはよく問題になる役員給与・退職金が不相当に高額かどうか、そのサンプリングなどの問題が当てはまるのではないかと考えましたが、このような問題を想定されて情報の加工、分析、利用ということを指摘されたのかという確認をさせていただきたいと思います。

菅納 情報の加工、分析、これから情報工学が進むとさらに精緻なサンプリング、プロファイリングなどができるのだらうと思いますが、現状行われている限りにおいて、伊川会員のご指摘のように、例えば過大役員退職金というのは同規模の会社をサンプリングするということですが、納税者にとっては隣の会社の状況などは知り得ない。つまり、隠し持った武器で悪役のプロレスラーがなぐりかかってくるような感覚がございますから、もしそういう判断が出るのであれば、その内容説明がなされなければ公平ではないだろうと思います。また過大役員退職金のデータに使われるような会社にしてみれば、自分のところには特に納税義務がそれによって課せられるわけではなく、サンプルのいくつかのうちの一つに取られているのかもしれませんが、大体同一の地区で同業種をサンプルにしますから、おのずと風説では分からないところ—自分が意図しない、既に自分のところで3年前に退職金を出しましたよ、中興の祖だったから割り増ししていますよ、少しセクハラめいた話もあって辞めていただいたのですよ、というような個別の事情—が分かたりする。

つまり、申告のレベルでは現れない事情が

あるにもかかわらず、意図しないところで断られずにどこかで自分の退職金のデータが使われる。それ自体が、その使われた第三者の企業にとっては、新たな租税負担が生じるわけではないので、実害はないでしょうという考え方も、従来の租税法学的なセンスからするとそのようになるとは思いますが、個人の情報保護という価値観の中では、知らないところで使われるということそれ自体もやはり法的に保護されるべき利益だろうと思っています。

谷口 先ほど田中会員から非常に包括的な質問をいただき、同様の趣旨のご質問を大野会員からもいただいていたのですが、よろしいでしょうか。それでは、次に移らせていただきます。

行政指導・協力要請による情報収集

谷口 自己情報のコントロール権に関連する質問が出ておりますので、関西地区の望月会員からお願いします。

望月 関西地区の望月でございます。ご報告では、自己情報のコントロール権としてのプライバシー保護の観点から、税務行政における調査や情報収集の権限の正当性の問題にもふれておられたと思います。特に平成23年の国税通則法改正後、税務調査についての規制を避ける意味で任意の調査や情報収集が拡大する傾向があるように思います。そのような税務行政における任意の情報収集活動に関して、2点質問がございます。

まず1点目は、行政指導による任意の調査や情報収集について、先生はどのように評価されておられるかです。

次にもう1点は、ご報告のレジュメの2頁の真ん中でふれられている本年度改正で導入

される「情報照会手続の整備」の「事業者等への協力要請」と「事業者等への報告の求め」についてです。これらは、デジタル化やシェアリングエコノミーの進展のような経済取引の多様化等に伴う納税環境の整備を目的に導入されるものとされています。前者の「協力要請」は、事業者等に対して調査に関し参考となるべき帳簿書類その他の物件の閲覧又は提供その他の協力を求める手続、後者の「報告の求め」は、高額・悪質な無申告者等を特定するため必要な場合に限り特定事業者等へ報告を求める手続です。後者は国税局長による特別な手続で国税庁長官の承認が必要になるなどかなり厳格な要件が付されていますが、前者はあくまで任意の協力要請として、たとえば、仮想通貨取引業者やいわゆる「プラットフォーム」に対して情報提供を求めるケースなどが想定されています。そうなるに任意の手続とはいえ、調査や情報収集のため多用される可能性があると思います。この本年度改正により導入される「情報照会手続の整備」、特に「事業者等への協力要請」について、先生のご見解をよろしくお願いします。

管納 課税行政による任意の情報収集が非常に多いというのは、恐らく最近始まったことではなくて、ずっとあった話だと思います。多方面にわたる情報収集がなされているし、さらに情報が進んでくれば、そのウイングがだんだん広がってきているのは事実だろうと思います。それに対しての法的な規制をどうするのかという話は、先ほど申し上げたように、情報自体を整理し、またルール化しなければいけないのですが、一概に今、良し悪しをきちんと言い切る段階ではないのだろうと思います。

2点目、事業者等への協力要請についてで

す。これは仮想通貨の取引情報を想定しております。かなり条件を付してはいます。これも、情報を収集し、蓄積、加工し、活用するという中の入り口だけを規制しています。収集したものをどのように活用して、Aという仮想通貨の取引所とBという仮想通貨の取引所で得た情報をマッチングするのか、マッチングしていいのか悪いのか、それからその情報自体を何年ぐらい保存して何のために使うのかということについて、全く触れていないという点では不備だろうと思います。

また、デジタル通貨の現状をそんな入り口で顧客の取引情報を集めたぐらいで、恐らく何も出てこないだろうと思います。2年ぐらい前に仮想通貨で不正にアクセスされてかなりの金額が流出した事件があります。全てブロックチェーンで記録されているので後付けが全てできますと言われましたが、2年たっても全然解明できていません。

専門家から話を聞くと、盗み出した仮想通貨をミキシングというソフトでもって1秒間で何千件に分配して次に流してしまうそうです。どこから盗まれましたと、確かに後付けはできます。コンピューター上に記録は残っています。しかし、1秒間に何千件に流して、その何千件がまた1秒間で何千件に流して、どこかの東ヨーロッパの国で誰々が現金に替えましたというところまでたどり着くの、恐らくまともにやって何十年かかります。何十年かけてやるコストがあるかというような問題です。

そのため、必ずしも有効ではないだろうと思いますし、入り口だけを規制している協力要請だという認識です。

情報収集過程の検証

谷口 それでは、続きまして青柳会員から、情報コントロールについての質問をお願いします。

青柳 情報のコントロールについてですが、課税庁にとって、まずどのように情報を収集し、分析しているかということ自体が、ある意味では業務上の秘密ということになるのではないかと思います。そうすると、それに対しての情報がなければアクセスができない。ただ、法定調書等にも提出が義務付けられているものがある。そうすると、そういうものに対しては一定のアクセスをして、コントロールという観点から、自分の情報が合っているのかどうかということを確認する権利というのは認められてしかるべきではないか。

例えば、私としては、海外に送金したりするということは到底及びもしませんが、国税庁のコンピューターに青柳が海外に送金した履歴が残っているなんて誤った調査がされては、とんでもない話になります。そういうものは是正の必要があるということで、コントロールが必要になるのではないかという気がしますが、いかがでしょうか。

菅納 課税庁が課税に向けて情報収集するときの考え方として、納税者自体を性悪説で捉えるか、性善説で考えているかということがあります。性善説で考えていけば、集めた情報を何ら隠す必要はないわけです。基本的には日本の国、社会の在り方としてはそのような形であるべきだろうと思います。むしろ理由があって開示できないと言うならば、それは例外的な扱いだろうと思います。

そのためには、やはり事後であってもその収集の過程、加工の過程等を検証できるよう

なシステムが必要だろうと思います。個人がアクセスする方法というのは、マイナンバーに従ってマイナンバーで収集されたものの開示を求めるとか、様々な方法があると思いますが、とにかくオープンであり透明であるということが望まれるということでございます。

谷口 アクセスの方法まで答えていただいたのですが、青柳会員、それでよろしいでしょうか。マイナンバー等を利用するというような可能性もご指摘いただきましたが。

課税庁のデータ開示と活用

谷口 よろしいとのことですので、次に移ることとさせていただきます。もう一つアクセスに関連して、関西地区のハツ尾会員から国税庁のビッグデータの活用についての質問が出ています。よろしくをお願いします。

ハツ尾 関西地区のハツ尾です。情報の平等化という観点から申告納税制度を考えると、「情報を保護しなければならない」という考え方に対して、一方では、「国税庁はもっと情報を納税者に提供すべきである」という考え方も出てくると思うのです。

先生もおっしゃるように国税庁にはかなりのデータがあって、そのデータをかなり活用できる。それはあくまで国税庁が集めたわけですから、国税庁が使うということを目的にしているのですが、データをできるだけ納税者も活用して様々な面で使えるようにする方が、情報の平等化という観点からすれば非常に重要なのではないかと。税務訴訟などで納税者と課税庁が争うと、どうしても課税庁の方が圧倒的に多くの情報を持っているため、訴訟でも負けてしまう。それは根本的に不公平なのではないか。

そういうことから、K S Kシステムのデータをある意味ではオープンにして、例えば、推計課税や先ほど言っていた過大役員報酬なども、このデータを納税者が活用して、課税庁と対等に議論できる。そういう土俵を作るために法制化するというのを、先生はどのように考えておられるか。具体的にどのようにしたら平等の情報になり得るかということについてお聞かせ願えたらと思います。

菅納 私も、基本的に国民で維持されている行政組織が集めている情報は国民のものだろうと思っています。誰か他人のものではない。オープンにするべきですし、活用されるべきだろうと思っています。その考え方は一緒でございます。

どのような情報がどれぐらい集められているのか、そしてどのように突合され、どのようなことになっているのかという加工分析の過程というのも、少なくとも事後にはオープンにして検証できるということが、国民の財産であるその情報の最低限のルールではないかと考えています。

情報の加工・分析と理由附記

谷口 よろしいでしょうか。どうもありがとうございました。ところで、実は菅納会員と増田会員両方にわたる質問が出ています。情報の加工と分析に関連して、理由附記を活用するという観点からの構成に関するご質問が、関西地区の野一色会員から出ていますので、お二人に答えていただきます。まず菅納会員、次に増田会員の順で答えていただきますので、簡単にご質問をお願いいたします。

野一色 関西地区の野一色と申します。ご報告ありがとうございました。菅納会員には、先ほどから他の先生のご質問にもお答えいた

だいていますので、もし付け加えられることがあれば、お願いします。

情報コントロール権を確保する方法や法制度についてどのようにお考えでしょうか、ということが菅納会員へのご質問です。

また、先ほど伊川会員がおっしゃっていたことに関連するかもしれませんが、例えば情報の加工、分析、利用についての透明性の確保ということにつきまして、情報の加工等の内容が納税者に明らかになるということは、理由附記の程度や内容の観点から法的な統制が可能なのでしょうか。これは、今回のご報告では理由附記については増田会員でしたので、両先生に関連すると思って、申し上げた次第です。分かりにくくて申し訳ありません。よろしく申し上げます。

菅納 私は、情報のコントロール権と理由附記で、おそらく根底に流れる考え方は同じだと思います。「後出しじゃんけんは駄目よね」ということに尽きるだろうと思います。

増田 これは、調査で、理由附記の要件を満たすように具体的に提示したことが、その被処分者のプライバシーの侵害等になるかどうかという趣旨の質問ですか。

野一色 すみません。分かりにくくて恐縮です。先ほど菅納会員がおっしゃったように、加工、分析、利用について透明性を確保することが、昨日配布された資料の2頁にありました。

他の先生方がおっしゃっていましたとおり、当然のことながら、全ての情報を明らかにするかどうかというのは議論が分かれるところですが、少なくとも理由附記において明記されている内容は、納税者と課税庁の両方がある種共有していると言えます。そのような状況におきまして、加工された、あるいは分析

された情報の内容が適正であるかどうか検証できるということは、結果として菅納会員がおっしゃっていたような情報コントロール権を、ある種確保できるのではないかという印象を抱きましたので、そのような問題意識から、理由附記を通じて法的な統制が可能か、増田先生のお考えをお伺いしたかった次第です。

増田 立法趣旨と関連させて、その趣旨に反するものが理由附記に入ってくれば、それはコントロールされるべきです。要するに、情報の加工、分析、利用に関するコントロール権と理由附記の関係性ですが、基本的には理由附記の立法趣旨との関係性でコントロールされていくべきものだと考えています。

野一色 ありがとうございます。

適正手続の保障

谷口 それでは、増田会員のご報告に対して、広く大きな観点から、適正手続の保障の観点から質問が出ています。関東地区の山田会員からご質問をお願いします。

山田 関東地区の山田です。報告の前提の確認ということで、租税実体法の適正な適用により租税債務の適正さを確定し、さらに租税手続法の適正な適用により租税債務を適正に実現すると言われましたが、適正手続の保障の法理から言いますと、適正な手続によって行われた処分は、課税処分の適正なことを保障すると言われていました。

そのことから言いますと、まず課税処分が実体法的に課税要件を充足するかどうかを問う前に、その課税処分が適正な手続によって行われているかどうか—これは、今回の報告のテーマの理由附記の問題を含みますが——ということを、まず検証すべきではないか。増

田先生のご報告では、さらに付け加えて手続というようにおっしゃっていますが、検証の方法は逆で、まず手続が適正に行われているかどうかということをお問うべきであって、そこで適正な手続が踏まれていなければ、実体的に適法かどうかということをお問うまでもなく、当該課税処分が違法となると考えるのが、今まで積み重ねられてきた手続法の法理だと思っております。その点はどのようなのでしょうか。

増田 山田先生のご指摘はもっともで、私の報告の前提です。手続法上の適法性を付け加えるという趣旨ではありません。配布資料の中に申告納税制度の時的プロセスというのをまとめたところがありますが、取引から申告、そして手続、実体的な部分と手続の部分の時系列的に見たときに、実体的正義の確保があって、そして手続的正義という手続保障の問題がある。私の報告は、両者が確保されて租税正義を実現できるとする趣旨の報告です。

そうすると、もちろん租税法律主義の手続保障の観点からいけば、実体法上の適法性が確保されていても手続的な保障が担保されなければ、正義は実現しないということになります。手続法上の理由附記の不備が課税処分の違法事由になるということを報告では明確にしたところでは手続保障、適正な手続が担保されているのかどうかを検証されるべきということで、山田先生のご指摘のとおりです。誤解を招くようでしたらそれは訂正したいと考えます。

具体的な理由附記の程度

山田 それでは、二つ目の質問をさせていただきます。課税処分が納税者と法的評価、あるいは法的判断を異にしている場合、いわゆる

る記帳漏れということではなくて、そのような場合の理由附記の程度が問題になると思います。

今まで考えられてきたところでは、このような法的評価、法的判断を異にする場合は、理由附記の程度として当該評価・判断に至った過程を検証し得る程度に記載する必要があるといわれており、増田先生の報告でもそのような考え方にお立ちになっているように聞きましたが、先ほども例として挙げられていましたように、例えば役員退職金が不当に高額であるということで更正処分がされた場合、比較対象法人あるいは比較役員のサンプリングについてどの程度具体的に理由附記がされていけば、理由附記として合格、適法だということになるのか。評価を異にする場合の具体的な理由附記の程度について、お考えを聞かせてください。

増田 非常に重要なご指摘で、理由附記の問題というのは帳簿否認なのか、評価否認なのかという大きな分け方があって、評価否認の問題についてのご質問だと思います。

評価否認の場合に、理由附記の程度を満たす内容というのは、具体的には役員退職金が過大かどうかということに関しても、事実の法的評価の視点からの評価の否認である以上は、否認される評価根拠事実が明確に理由附記の内容として提示されるべきだということになると思います。具体的には、過大だという場合、なぜ過大なのか、どうして過大だと評価できるのかについて、その評価根拠事実が理由に附記されているか否かが、理由附記の程度の判断の基準になると私は考えています。

谷口 それでは山田先生、よろしいでしょうか。三つ目の質問についてはいかがですか。

山田 具体的な検証し得る程度の記載とは、マスキングした比較対象法人が示されたことで、マスキングしたA、B、Cという記号化した役員が示されたということで満たしているのでしょうか。その点、もう一度念を押ししたいと思います。

増田 悩ましい問題ですが、評価根拠事実と言われるものの中にサンプリングされたものが出てきて、それがマスキングされているときに、果たして情報の対等性というか、こちらが開示されて納得できるものかどうか少し難しい判断が出てくるのだと思います。しかし、理由附記が争点明確化、不服申立ての便宜というところからいけば、全て黒塗りになっているようなものを提示されて、それが評価根拠事実だとされても、納税者が受け入れることはできないと思います。

山田 問題は、納得できるかどうかの問題の前に、検証できるかどうかということなのです。納得というのは次の問題なのです。検証できないものを示されて、それが理由附記として足りるのでしょうか。

増田 理由附記制度の制度趣旨の観点から、マスキングの程度も検討されるべきだということになります。マスキングも検証可能か否かという点が重要であると理解しております。

青色申告の存在意義

谷口 それでは、次の質問に移らせていただきます。

青色申告と白色申告の理由附記の違いについて、何人かの先生から質問が出ていますが、まず関西地区の田中会員から質問していただいて、その答えで足りないかどうかを確認しながら次の質問に移らせていただきます。

田中 関西地区の田中です。平成23年度の不

利益処分に対する理由附記が実施される中で、なぜ、なお青色申告の更正に対する理由附記が残るのかという、その理由付け、あるいは説明の仕方だけの問題なのかもしれませんが、その辺りの理解をどのようにすればいいかという点についてご質問させていただきました。

というのは、今もそうですが、青色申告というのは一般的に特典だと言われている。では、その青色申告の手続の規定がなお残ったのは、青色申告者に対して何らかの手続上の特典がなお残っていると見ていいのか。あるいは、そもそも平成23年度の改正で、手続に関する特典は全て消えてしまったのか。では、仮に消えてしまったというように考えた場合、手続上の特典がない場合になぜ残っているのかという点について、すっきりした説明が見当たらないので、その辺りについてお聞きしたい。

一つ私が考えるのは、青色申告者がきちんと記帳した帳簿については尊重すべきだということ。尊重義務ないし尊重ということをしきりと法律の規定に維持することが必要だから残したと見たらいいのか。

もう一つは、青色申告者の場合は、常に増額更正があるわけではありませんから、場合によっては減額更正もあり得る。減額更正の場合にも当然に理由を附記すべきだという意味で、減額更正の場合でも行政の判断過程の公正さというか、その公開という観点が必要だと考えるべきか。

今申し上げているのは、私の見解というよりは、亡くなられた清永敬次先生がこの大会の時などに、「なぜ青色申告について残るのでしょうね」とおっしゃっていたことがあり、非常に鮮明な記憶があるのです。清永先生が、不利益処分のみならず、利益処分の場合も理

由をきちんと付して、行政として、どのような判断プロセスを経たかということを示すのは当たり前なのだとおっしゃっていた。そういう印象が強かったので、ご質問させていただきました。

そのような理屈を突き詰めたら、不利益処分だろうが利益処分だろうが、なぜそう判断したのかということを示すのは当たり前前だという、さらにもう一つ広くて深い規範につながるのではないかと。そういうことも含めて、今もなお青色申告について残っている理由や、この説明をどうしたらいいのかという点について、先生のお考えをお教え願えればありがたい。

増田 どうもありがとうございます。まず、清永先生のお話が出ましたが、松沢智先生の『租税手続法』という本の中で、「青色申告者だけが特別なのだ」と述べられております。それは、税務署長が承認したのだから、「両者間の信頼性というのは重いのだ」と述べておられました。ですから、調査の手続や理由附記から、全て青色申告者に対しては信頼関係の上に基づいているのだから、税務署もその信頼関係を破壊するようなことは絶対にまかりならぬと考えるべきであって、それが崩れると、青色申告の制度というのは崩壊するのだというようなことを、学会でも報告されていたかと思います。松沢先生は「青色申告者は特別である」とよく言われていたのを思い出します。

さて、その問題で、青色申告に対する理由附記について、当初、不利益処分に対する理由附記の問題というのは、個別法としてこの青色申告の理由附記がベースになって、昭和38年の最高裁判決が出て、他の行政手続法ができるまで、理由附記の問題というのは青色

申告者に対する理由附記制度がリードしてきたと評価されています。

行政手続法の制定により理由の提示が制度化されました。国民の権利利益の保護というところから理由の提示という規定が制定され、あえて青色申告の理由附記を強調するまでもなくその存在意義が希薄化したのかというと、そうではないと考えます。全ての行政処分に対する理由の提示が求められると、青色申告の意味はないのではないかと考えません。今度は、ブーメランではないですが、1回青色申告でリードしたけれど、行政手続法ができて存在意義がなくなる。

どう考えるべきか。一つは、青色申告制度が日本に普及してきたが、現在も帳面をまだきちんと付けていない納税者がたくさんいるという状況は存在すると思います。従来よりも改善されてきたとはいえ、帳面をきちんと複式簿記で法定の帳簿組織にのっとった帳簿、簡単に言えば所得測定が立証できる程度にしっかり証拠として評価できるものが維持されている納税者ばかりではないという現実に着目すれば、青色申告制度の使命は十分にあると考えます。青色申告制度の趣旨は現在も意義を有すると考えます。

では、田中先生が今おっしゃったように、手続法上どのようなメリットがあるのか。これは、帳簿の記帳義務とか保存義務と理由附記の程度というのは、比例関係にあると思うのです。つまり、法定の帳簿なり、帳簿を否認する場合は、この最判の昭和38年で帳簿を否認する場合はそれよりも証明力の高い資料を提示する以外否認はできないという判示は重要性を増していると思います。帳簿の証明力の問題になってくると思うので、実質的にはどのような帳簿、または証明力のある帳簿

を提示した場合に、それを超えるような理由が提示されない限り、否認はできないのですから、帳簿の証明力と否認の理由の間の関係は比例関係にあるのだらうと思います。

しかし、青色申告と白色申告との理由附記の程度の差異は、帳簿の証明力の程度の差異というところに実質的には集約されるのかもしれない。そうすると、金子先生もおっしゃっているように、今後青色申告の理由附記の意義について検討していく必要があるということになるのだと思います。

少なくとも、青色申告制度の普及のための特典として理由附記がセットになっていることを踏まえると、法定の帳簿を備え付け申告の適正性が検証し得るということは、徴税コスト縮減の視点からも、有益だと考えます。帳簿否認の側面において依然として青色申告と白色申告には両者にはその程度の差異が存在するという点を踏まえて検討がなされるべきだと考えます。

現在の私の考えはまともまっているとは言えませんが、この程度の回答でよろしいでしょうか。

田中 いえいえ、ありがとうございます。

白色申告の理由附記

谷口 今のご回答で、恐らく増田会員のお考えは示されたと思います。同様の質問が中四国の林会員から、理由附記の程度に関して関東地区の青柳会員、関西地区の野一色会員、関東地区の酒井会員から出ていますが、ただ今、増田会員からいただいたご回答について、もしもっと聞きたいということがあれば、お名前を挙げた会員の先生方からどうぞご質問をお願いいたします。

青柳 関東地区の青柳です。要は、今度は白

色申告についても理由の提示が義務付けられた。そうすると、今度は白色申告についてはどう考えるか。青色申告については、先ほど言いましたように、もうきちんとした帳簿を備えているということを前提に上がっていますが、白色申告についてはそれが無い。そうすると、まず白色申告については事実の記載について、帳簿記載以上の信憑力のある評価は不必要だと考えられると思います。

同時に、白色申告といっても、帳簿の記載の程度はかなり違っている。一番極端なことを言えば、全然帳簿は付けていなくて、調査に非協力的な人間。それから帳簿はある程度付けているけど青色申告を持っていない人間、調査をきちんと受けている人間。そういう場合に、やはり色々理由附記の程度は違ってくる。極端なことを言えば、調査に応じないで帳簿がない人には、「調査の結果あなたの所得金額はいくらですよ」と言うことで済むのではないかというのが、私の個人の考えです。

それに対して、白色申告でも帳簿をそれなりにつけていれば、「これについては売上げ計上漏れがこれだけあります」や、「費用についてこれだけありますけれど、これは費用とは認められません、これを理由に……」など、ある程度青色申告に準じた対応を課さなければいけないと思いますが、その辺りはどのようにお考えですか。

増田 基本的には、帳簿は取引の記録、証拠として出していくということになります。そうすると、経験則に基づいて証明力がどれくらいあるのかということに尽きると思います。ですから、今のように帳簿も全くない納税者に対して処分するときは、もう帳簿はないわけですから、推計なりをしていくときに、推計の必要性があったのだという推計課税の要

件、そして推計の金額の合理性というものを示せば、それで理由を附記した、行政手続法14条の理由附記の要件は充足していると考えていいと思います。

ですから、今の白色申告の場合でこれから300万円以下も帳簿ということですが、お小遣い帳程度のものを付けていて、それがどのように付けられたのか、領収書がどうなっているのかということ点を点検したら全くなかったということになれば、経験則から言ってこれは信じられないから、別の合理的な根拠を提示して処分するということに対して、何をもってその金額を出したのかということを書けば、事実認定の問題になるでしょう。そうすると、どのような証拠に基づいてこの帳簿の金額は出てきたのかということは、少なくともそれを書けば、行政手続法の白色申告に対する理由の提示の要件は充足するのだろうと考えています。

青柳 要は、判断過程を一応示すこと。いくらを計算したということについての判断過程を示す必要性があるということですね。分かりました。どうもありがとうございました。

増田 はい、そうです。確認ですが、結局処分というのは法的処分ですから、法的な判断をどうしたのか。法的判断というのは、その判断の要件事実が何であったのか、そして適用される要件、基準が何だったのか、法規定が何だったのか、そしてその結果いくらになったのかという法的三段論法のそういったものが、帳簿があるなしにかかわらず、理由として法的理由が示されるべきだということになるのだと思います。

青色申告と白色申告の差異

谷口 それでは、先ほどお名前を挙げた酒井

会員はいかがでしょうか。

酒井 先生は「青色申告と白色申告の理由の附記の程度に差異があって当然だ」というご所見を『税法学』581号の226頁に示していらっしゃるのですが、先ほどの話ですと、青色申告は信頼関係がより重いということでございましょう。そうすると、青色申告の方が更正処分をより慎重に行うべきだという文脈で、理由附記の程度にまでその考え方が及ぶという理解でよろしいでしょうか。処分適正化の観点からということでもよろしいでしょうか。

増田 青色申告の理由附記も白色申告の理由の提示についても、昭和38年の判断、そもそも処分が適正に行われる、恣意性がない合理的な処分にするために、理由を附記する。もう一つは不服申立ての便宜に資するところに制度趣旨が存在します。納税者の権利を主張するときの処分が適正だったのかどうかという、その二つの趣旨から理由附記の程度について考えますので、信頼性というのは、少なくともそういう手続を経て青色申告となっているからと松沢先生はおっしゃっていて、そうだなと思いますが、法的な議論としてその二つを差別するのは、帳簿否認の場合だけに限定されるのだと思います。つまり、帳簿の証明力の差異が出てくる。法定の複式簿記の帳簿に従って申告しているものと、現金出納帳程度のもを付けているものでは証明力が違うので、帳簿否認については差異が結果として出ると思います。しかし、評価否認について差異はないと理解しています。

酒井 ありがとうございます。

大阪高裁平成25年1月18日判決

谷口 それでは続きまして、ご報告の中でも取り上げられました大阪高裁の平成25年1月

18日判決に関する質問がいくつか出ています。まず、九州地区の山本会員からご質問をお願いします。

山本 九州地区の山本です。大阪の平成25年1月18日の判決が、通則法の平成23年改正後に出た判決であるということで紹介されましたが、少し誤解を招きやすいなと思いました。といいますのは、あたかも平成23年改正を受けて出た判決であるように誤解するのではないかと思います。つまり、『税法学』の増田先生原稿を読むと、明らかにそういう文脈にはなっていないくて、原審判決が平成24年2月で、課税処分は平成23年改正法が施行された平成25年1月1日以前の事例ですので、そういう意味では、私からすると、昭和38年、あるいは昭和60年の判決を高裁が繰り返したということで、何も目新しくないのではないかと。

目新しいとすれば、金子宏先生が一時期腰がふらついて「評価基準について理由は要らない」ということに近い表現をされていた。その中であって、勇猛果敢に高裁判決が金子先生の腰のふらつきを否定されたのかなと思います。すると、とうとう金子先生も腰がびしっと戻られた。「学者が何する者ぞ」という現場の裁判官の心意気を感じるという意味では、画期的な判決かなと思っているところでございます。

むしろ私ども実務家で忙しいのですが、学者の先生方には平成25年1月1日以降、つまり改正法が適用された以降の判例の動向ないし審判所の動向というのを教えていただければと思います。

増田 分かりました。どうもありがとうございます。少し前後しますが、まず理由附記に関する説明で、金子先生の『租税法第20版』までの記述では、「結論のみしめせば足りる」

と記述されております。しかし、報告論文『税法学』の219頁・220頁で指摘しましたが、法的評価については結果だけでいいという記述がなされておりました。この記述は理由附記の問題の大きなハードルとなっていたように思っています。

今、山本会員が「ふらついていたのを直してくれた」とご指摘されたように、まさにその意味では、第20版まではそのように書かれておりましたが、そうではないのだということで、同書の第21版以降の最新刊におきましては、大阪高裁判決にも言及されたうえで、「法的評価ないし法的判断の問題については、結論のみでなく、結論に到達し理由ないし根拠を納税者に理解しうる程度に示す必要があると解すべきであろう」と書き換えていただきました。この点については、平成23年の国税通則法の改正によって租税法上の不利益処分について、一般的に理由の附記が要求されることになったにもかかわらず、青色申告に対する更正の理由附記の規定がそのまま残っていることを重く見て、脚注のこの大阪高裁で示されている考え方を参照してこのように書き改めたと述べられております。まさに今ご指摘のとおりです。

平成23年改正の施行日が平成25年ではないのか、そうするとそれ以降ということですが、報告の趣旨としては、行政手続法も国税通則法も、グローバル化した中で日本だけは特別だというわけにはいかないという外圧がかかっている背景で通則法が改正されたことと評価されております。裁判所もそれに対して鈍感ではいられないということで、それも意識したのではないかと。

というのは、先の大阪高裁の原審の大阪地裁では「大量反復的なものだから理由の附記

はこの程度でいい」という内容で、原告の訴えを棄却しているわけです。しかし、高裁ではそもそも昭和38年、そして昭和60年、理由附記の元々の考え方に立ち戻って判断を下したという意味で、画期的だということを取り上げたところです。山本会員がおっしゃるように、平成25年1月1日施行なので、そうではない施行前の議論についてどうしてこのようになっているのかということについては、それは重々承知の上で書かせてもらったということです。

判例法理の確立

谷口 それでは続きまして、同様の質問かと思いますが、九州地区の岩武会員と、九州地区の鳥飼会員からも質問が出ています。今のご回答でいかがでしょうか。何か追加すべき点はございますか。では、鳥飼会員からお願いします。

鳥飼 九州地区の鳥飼でございます。先ほどの質疑応答で大体分かりましたが、それならばやはりリーディングケースとしての小石川青色申告事件昭和38年5月31日と、2の「判例法理の形成」である昭和38年12月27日と、プラス昭和60年4月23日を判例法理とされた方がよろしかったのではないかと思います。その点はいかがですか。

増田 そうですね。昭和60年については、評価否認についてしっかりとした判示をしたという点で、判例法理の確立というところであれば、昭和60年もしっかりと取り上げた方がよかったのではないかという意見については、まさにそのとおりだと思います。ありがとうございます。

谷口 岩武会員はよろしいでしょうか。

岩武 九州地区の岩武です。私も、平成25年

の大阪高裁の判決を最初読んだときに、昭和60年の最高裁と何か違うことを言っているのではないかと思います。昭和60年を読み返してみても、たまたま調査官解説を見たら、金子先生の昔の本に書かれているようなことが書かれていました。誤解を招く昭和60年判決の評価が世の中に広まっていったということだと思いますが、改めて考え直してみますと、判例法理としては昭和38年、60年、平成25年ということで、段階的に発展してきているという理解でいいということが今の議論で分かりました。ありがとうございます。

最高裁平成23年6月7日判決

谷口 増田会員への最後の質問ですが、先ほどのことに関連して、少し角度が違いますが、平成23年6月7日の最高裁の判決の影響という観点からのご質問が中部地区の高橋会員から出ておりますので、よろしくお願いします。

高橋 中部地区の高橋祐介です。1級建築士免許取消処分に関する最高裁平成23年6月7日判決のような他の分野の理由附記に関する議論を、税法上の理由附記の議論にどのように取り込めばよろしいのかにつき、先生のご見解があれば、お聞かせいただければと思います。よろしくお願いします。

増田 先ほどお話ししたように、税法の理由附記が行政手続法の理由の提示、相互に参照し合っていくということになって、最高裁の平成23年6月7日の判決を税法はどう取り込むべきかということでもよろしいですか。

私もこの内容について読ませていただきましたが、結局根拠規定とそれに当てはめる事実、そして判断というところでは、この三つの法的判断のプロセスというのを踏襲しているか、それを指摘したものだと思いますので、これ

はこれで、その行政手続法14条の理由の提示の程度というものの参考になると考えています。

谷口 よろしいでしょうか。どうもありがとうございます。このテーマを設定した当初から、これは非常に危険なテーマであると思っていました。質問が山ほど来て司会者泣かせなことになるのではないかと感じていたのですが、そのとおりになって非常に焦っております。

最後に、片山会員への質問に移りたいと思います。片山会員にも多数の質問が出ておりますので、報告の順番に従って、まず債務免除益の事件、次に非居住者への不動産の譲渡の事件、最後に扶養親族等の扶養控除等の問題と、三つに分けて進めていきたいと思えます。

支払事実の認定

谷口 最初に、関東地区の酒井会員から債務免除益の問題についての質問をお願いします。

酒井 関東地区の酒井です。倉敷の青果荷受組合事件についてお伺いします。この事件で争点とされました源泉徴収義務について、所得税法183条の給与等の認定に問題があったというように捉えていらっしゃるのか。あるいは、その同条文にいうところの支払事実の認定に問題があったとお考えなのかということをお尋ねしたいと思います。ちなみに、ご報告にありましたとおりですが、旧所得税基本通達36-17は収入金額または総収入金額に算入しないと通達しているだけでございます。すなわち、給与等にならないと通達していたわけではないと思えます。

そのように考えますと、仮にこの通達の資力喪失要件を充足していたとしても、源泉徴

収義務自体は排除されないと考えることもできるのではないかと思います。これは、年金二重課税訴訟の最高裁平成22年7月6日第三小法廷判決の理解の仕方にも接続するかと思えます。

そうしますと、給与等に該当するかどうかという事実認定の問題よりも、支払事実の有無の方が最も重要な論点ではなかったか。これは評価の問題になるかと思いますが、この点について片山先生のご所見を賜りたいと存じます。

片山 酒井先生、ありがとうございます。倉敷の組合事件でございますが、こちらについては、所得区分について争いがございました。給与か一時所得かということでありました。テーマが「源泉徴収」ということでしたので、所得区分の論点については割愛させていただきましたが、私は、個人的には一時所得に該当したのではないかと考えています。「源泉徴収義務は排除されない」と文理解釈することもできるかもしれないのですが、現実的に源泉徴収をすることができないような状況でございますので、やはりここでそれでも文理解釈するというのはかなり苦しいのではないかと、個人的に考えています。

酒井 ありがとうございます。支払事実はあったという点についてはいかがでしょうか。片山 支払事実ですね。これは、結局債務免除益ということで、これが給与の支払では形式的なものとしてはないということでございますか。

酒井 質問の趣旨はそうなのです。支払事実が問題となったと捉えることはないということですが、むしろ支払はあったと先生はお考えでいらっしゃるのでしょうか。

片山 いえ。債務免除益があったと考えてい

ます。

酒井 183条は支払という概念が要件になっておりますので、支払がないと、同条は適用されないのではないかと文理解釈することができるわけですが、果たしてあの事件で支払があったといえるのかという論点も重要だと思っております。少し質問の趣旨が分かりづらくて申し訳ございません。

片山 少し抽象的な考え方になりますが、基本的には債務免除益で経済的な利益が存在するというところで、それを、資力喪失要件のところはどう考えるかというところですので、私としてはこのような状況では源泉徴収は無理だろうということで、支払があったかどうかというところまでは詰めて考えておりません。検討させていただきたいと思えます。

酒井 ありがとうございます。

債務免除と源泉徴収義務

谷口 続きまして、関東地区の山田二郎会員から、1番目の質問をお願いします。

山田 関東地区の山田です。報告では、債務免除者に対して源泉徴収義務を負担させるというのは、「あまりにも形式的に過ぎ、妥当でない」という言葉を使って説明されているのですが、この「あまりにも形式的に過ぎ、妥当でない」というのは、どのような趣旨でおっしゃっているのか、もう少し補足していただけたらと思います。

それから、債務免除によって経済的成果が生じていないのに、確認的にされるような債務免除、それは所得税法44条の2などがそれを予定していると思うのですが、そのような債務免除によって経済的成果の変動があったというのではなくて、経済的成果がないことを確認する意味の債務免除が実務上行われて

いると思うのです。そのような債務免除についてどのようにお考えなのかを聞かせていただきたいと思います。

それからもう一つは、今も質問がございましたが、所得税法183条によれば、現実の給与の支払がある場合に源泉徴収義務が生じるというふうに、現実の支払ということを源泉徴収制度は予定していると思うのです。本件のような現実の支払がないのに源泉徴収義務を負わせるというのは、制度が予定していない源泉徴収義務を負わせているのではないかと思いますので、聞かせていただきたいと思います。

片山 ありがとうございます。「あまりにも形式的に過ぎ、妥当でない」というのは、所得税法の44条の2ができましたときに、第3項で、受給者本人が確定申告をして初めてこの効果を受けられるという趣旨の法律ができましたので、これを根拠に、その受給者本人がまだ確定申告をしていない。そのような状況をもって、もちろんその債務免除をする段階では確定申告は出ていませんので、これを形式的に貫くと、「こういった場合にも源泉徴収をすべきだ」という形式的な論理が出てくる可能性があるということで、一部そういう先生もいらっしゃると思うのですが、そのように考えるのは形式的であるという趣旨にすぎません。

そして、こういった44条の2のような場面、清算的といえるような債務免除が実務では結構多いのではないかと先生のご指摘ですが、私もそうではないかと考えます。というのは、「債務免除というのは、受けるものであってするべきではない」というのが大方の実務の方のお考えというように聞いているわけです。ですから、44条の2のような状況でな

ければ、恐らく債務免除をするということとはあまりないのではないかと空想しているわけなのです。そのような方向で、山田二郎先生のお考えのとおりではないかと考えています。

あと、3番目のご質問は支払のことですね。先ほど酒井先生にもご質問いただいたのですが、まず債務免除益が経済的な利益に当たるということ。支払があるかという点については、あまり考えたことがありませんでしたので、これからまた検討したいと思います。

「収入金額」と「総収入金額」

谷口 それでは続きまして、収入金額該当性という観点からのご質問かと思いますが、関東地区の藤間会員からご質問をお願いします。

藤間 関東地区の藤間と申します。片山先生、昨日は大変勉強になるご報告をありがとうございました。

注25の奥谷先生の評釈でも述べられているとおり、所得税法44条の2は、旧所得税基本通達36-17と異なり、「総収入金額」ではなく「収入金額」という言葉が用いられる給与所得等には、そもそも適用されない可能性があるのではないかという指摘が既にされているところです。これと異なり、この論文では適用されることを前提として議論されているように思いますが、その根拠は何なのかという点について伺いたいと思っています。

片山 ありがとうございます。大変鋭いご指摘で、積極的根拠はございません。この旧通達と新しい法律で、文言がさりげなく変わってしまっていて、ご指摘のように、「総収入金額」という言葉になっているわけです。「総収入金額」という言葉になっているので、これを本当に厳しく解釈しますと、奥谷先生のご指摘のとおりかなり難しい事案になってくると思

います。

前の事例が給与に関するものでしたので、いきなり所得区分を変えるのはどうかと思ひまして、そのまま引き続き使ってしまったが、厳密に言うとは、ここも本文で指摘すべきであったと思ひます。今後また検討したいと思ひます。

藤間 ありがとうございます。

源泉徴収義務を否定する根拠

谷口 それでは続きまして、中部地区の伊川会員から1点目の質問をお願いします。

伊川 中部地区の伊川正樹です。債務免除益の事案について、片山先生の「源泉徴収義務を課すべきでない」というご意見に賛同いたします。その上で、その根拠に関するご質問ですが、ご報告では、源泉徴収義務を課すべきでない、あるいは課することができないという理由として、先ほども議論がありましたが、「形式的な経済的利益にすぎないので、課税所得として捉えることはできない」とおっしゃっていると理解しましたが、これは課税対象とするかどうかという問題であって、源泉徴収義務を否定する直接的な論拠ではないように思われます。もちろん結論は同じになるわけですが、むしろ、これは資力喪失の場合、その差戻審では一部資力があり、ただ、それを債務免除時に正確に把握することが困難であるということが、源泉徴収義務を否定する根拠にもなり得るように考えられますが、いかがでしょうか。

片山 伊川先生ありがとうございます。私は、やはり、資力喪失者が受ける債務免除益は形式的な経済的利益なので、課税所得として捉えることは実情にそぐわないというのがメインの源泉徴収義務を否定する根拠であると考

えています。ご指摘のように、債務を免除するときに、その対象者の資力喪失の度合いを正確に把握することが難しいということにつきましては、先ほど債務免除についてのご指摘を山田先生からもいただいたわけですが、債務免除は、基本的にすべきではないと考えています。そもそもする必要がないものをあえてするということですので、それなりの自己責任といひますか、よく受給者と打ち合わせといひますか、信頼関係に基づいてということですので、それが外れたということであれば、それはもう自己責任だと考えておりますので、その場合は源泉徴収義務を負うのもやむを得ないと考えています。

あと、先ほど藤間先生からいただいたご指摘ですが、旧通達から新しく法律ができたときに、その法の趣旨が変わったかどうかということについて、特に何も明らかにされていないのです。現実には新しい法律は事業再生などに重きを置いているのかもしれないのですが、特に文言が変わった点について指摘がないものですから、旧通達的前提と同じように議論させていただきます。

債務免除益と非居住者の不動産譲渡の問題

谷口 それでは、債務免除益の質問と非居住者の不動産譲渡の場合の質問の両方にわたる質問を、中部地区の伊藤雄太会員からいただいています。よろしくをお願いします。

伊藤 中部地区の伊藤雄太です。ご発表いただきまして、ありがとうございます。源泉徴収漏れを指摘された場合、源泉徴収義務者はその税額を税務署に対して納付した後に、所得者に対して求償して回収しなければならないこととなります。ただ今お話のありました債務免除益でも、最高裁まで争われるよう

な事案です。また、非居住者の場合も、相手が非居住者であるかどうかということがなかなか分かりにくい場合があります。そういった高度な判断を要求されるような場合であっても、この求償から免れることが現状できていません。このようなリスクを源泉徴収義務者に負わせるということについて、実際、前回、関東地区で日本税法学会の大会が開かれた際のシンポジウムでも論じられたと記憶しています。当時、田中治先生はじめ多くの発表者の方々が様々な問題を指摘なさったり、示唆を与えてくださったかと思います。その後あまり変わっていないような印象を持っています。こういったことに対しまして、先生はいかがお考えかお聞かせいただきたいと存じます。

片山 伊藤先生ありがとうございます。いつも伊藤先生のご論文を勉強させていただいています。私は、この債務免除の話と非居住者の場合、源泉徴収義務者の負担の度合いは非居住者の問題の方が重いのではないかと考えています。先ほど申し上げましたように、債務免除をするというのは自分の責任で、普通はそうするのが賢明ではないと思われるところをあえてやるわけですから、そこは源泉徴収漏れがあったとしても、「それは見る目がなかったね」ということになるのではないかと思います。非居住者のこの規定につきましては、課税庁がこれまで課税できていなかったものを源泉徴収義務者に代替課税のような形でさせるということで、これはリスクから逃れられないということになっておりますので、この点は適用違憲を主張したいというように考えています。ですから、救われないということがかなりつらいことだと思います。

「密接な関係」の有無

谷口 ただ今、適用違憲の問題を指摘されましたが、それに関連して、密接な関係についてのご質問が中四国地区の奥谷会員から出ています。よろしくをお願いします。

奥谷 中四国地区の奥谷です。源泉徴収義務の正当化根拠として、密接な関係というものが上がっていますが、この非居住者の事案について、密接な関係というものを本当に認めているのか、このような密接な関係がないところにまで源泉徴収義務が拡大しているのではないかと考えられるところがあるのですが、先生のお考えをお教いただけますでしょうか。

片山 奥谷先生ありがとうございます。最高裁は、特に密接な関係というように言っておりますので、私はこの事案では特に密接な関係はないと思っています。

源泉徴収義務者の注意義務

谷口 それでは続きまして、同じ裁判例に関する質問です。関西地区の一高会員から質問をお願いいたします。

一高 関西地区の一高でございます。先生のお話を伺っていて、源泉徴収義務者への過大な負担の要求を避ける解釈の必要性と、非居住者ということで、そこへの課税、租税の徴収確保とのバランスの難しさを痛感いたしました。

その文脈で、所得税法212条の下で国内不動産の譲渡対価の支払者が源泉徴収に際して果たすべき義務というのは、注意義務ではなくて、社会通念上相当な確認と解すべきと先生は主張しておられますが、このご主張は、非居住者かどうかという問題に限定されたご主

張なのでしょう。それとも、例えば国内源泉所得に関する161条1項の4～16号までの他の項目に出てくるような要件でも、源泉徴収義務者が判断に迷うことは色々あると思いますが、そういうところにまで及ぶご主張なのか。あるいは、例えば最終的に総合課税の対象となる国内源泉所得に限定した議論なのかということが一つ疑問に思われました。

あと、疑いがある、あるいは判断に迷う限り、一応源泉徴収しておくという解決が商機を逸するという点に対する配慮の必要性も唱えておられます。例えば源泉地の判定に迷うとか、あるいは受給者とその源泉地の判断に関して見解の相違がある場合にも、同じように商機の逸失という可能性があります。そういたしますと、先生の正当化根拠を拝見する限り、かなり射程の広い主張ではないかなと考えました。

あるいは、この住所というのが、住民票などのように間接的な証拠が割とあって依拠しやすい手掛かりがある。あるいはそれを詮索することがプライバシーにまで入っていくという問題も含んでいる。そう考えると、非居住者かどうかという問題に限定される議論なのかなとも思われます。先生のご主張の射程について教えていただきたいと思って、ご質問を差し上げました。よろしく願いいたします。

片山 一高先生、ありがとうございます。私は、源泉徴収義務というのは、基本的には自動確定というように考えておりますので、あまりにも多くの負担、不可能な調査をさせるような源泉徴収義務は許されないと考えています。判例の場合は、注意義務という概念について検討していましたが、普通に注意義務を判断しましたら、社会通念上相当な確認と

ほぼ変わらないと考えているわけですが、なぜか判例は、あの場合は結論がありきという感じではなかったかと思います。

源泉徴収義務を負うのは、多くの場合、民間の人ですから、課税庁が持っているような調査権限を行使することを前提としているような程度のものは許されないということでありまして、それが相当な確認ということで、通常の取引慣行に従って取引をして、相手に接触するとか情報を得る中で、相手が非居住者であるということについて疑いを持つきっかけが全くない場合には、もう調査のしようもありませんので、相当な確認をした、それから注意義務を果たしたということになるのではないかと考えています。

源泉徴収義務者が民間人として可能なことを尽くせば、もうそれ以上にはできないということで、ご指摘の他の場面についてはまだ検討したことがありませんが、民間の人はもうそれ以上やりようがないわけですから、ほぼ重なってくるのではないかと考えています。

あと、国境を越える支払についてはまだ全く勉強したことがございませんので、これから検討したいと思います。

「注意義務」は過酷な義務か

谷口 今のご回答に対して、恐らく異なる見解だと思いますが、青柳会員から2番目の質問をお願いします。

青柳 要は、非居住者に対して注意義務を課すのは過酷ではないかと言われているわけですが、同時に、「非居住者から譲渡を受ける者が源泉徴収義務を負う」とわざわざ法律が規定している以上、やはり一定の注意義務というのは当然あるのではないかと思います。特に、不動産を購入している。しかも、結局一

応リップサービスとして高裁判決なんかいろいろ、場合によってはと言っていますが、実際的にはほとんど控訴人の主張を排斥したのは、結局確かに東京高裁平成28年12月1日判決ですと「アメリカの銀行口座に100ぐらい送金しろ」という話が出ていたわけです。つまり、そのような事実が出ていたわけで、普通の土地を買い取りする人間から言えば十分できたということ。それから、今色々話題ですが、地面師の事件などがあるわけで、不動産になったら詐欺などは日常茶飯事としてよくあるわけなので、売っている人間が本当にどうなのかということ进行调查することは、そんなに過酷な義務を課すということではないかなと思います。

それから、住民票に関して言うと、住民票はどんどん移せるでしょう？ いったん移して、またすぐに別のところへ住所を移すのは簡単で、我々だってやっていますよね。ですから、住民票があるからというのはあまり注意義務を尽くしたとは言えないのではないかなという気がします。

片山 ありがとうございます。確かに非居住者と取引する場合は、源泉徴収義務を負うということになっていますので、相手が非居住者かどうかということについて意識しなければならないと思っています。調査をする一定の義務はあろうかと思いますが、調査権限がないですよね。民間人にすぎないわけです。あの事案につきましても、課税庁は国際的な照会をして情報を得たということでありまして、これは民間人にとっては不可能なことです。課税庁が何年も権限を使って調査したようなことを、大手の企業ではありましたが、そういうことはできません。

あと、住民票や他の書類を見て、「自分たち

には源泉徴収義務はないと判断した」ということですので、住民票がどうかということになりますと、私たちは住民票を証明的な手段として出しているものですから、そこは根本的にまた検討しなければならないと考えています。

谷口 すみません。昨日の報告の範囲で質問を受け付けていますので、錯誤無効や増田会員への理由の差し替えについての質問は、時間に余裕があればということでご了解願いたいと思います。

調査義務の程度は軽減すべきか

谷口 それでは続きまして、同じく非居住者の土地の譲渡の場合について、関東地区の山田会員から質問をお願いします。

山田 関東地区の山田でございます。非居住者に対し譲渡対価を支払う者の源泉徴収義務について、私は限定解釈をすべきであると考えていますが、イギリスやアメリカのように支払義務を補完する制度を導入していないわが国の場合には、支払者に調査義務も強化するというのではなくて、反対に、支払者の調査義務を軽減するというところこそ合理的だと思います。裁判例の取っている考え方や、あるいはこの件についての評釈を見ますと、「徴税する最後の機会なのだから、厳しく対処してもいいのだ」というお考えがあるのですが、その辺りも含めて、お考えを聞かせていただきたいと思います。

片山 山田先生、ありがとうございます。山田先生のおっしゃるとおりかと思います。この制度は、アメリカの制度を倣って作られたということですが、アメリカにある源泉徴収義務を減免するような制度については導入せず、源泉徴収義務だけを持ってきたというこ

とになっていますので、基本的にはそうあるべきだったと考えます。全く同感でございます。

谷口 続きまして、中部地区の伊川会員から2番目の質問をお願いします。

伊川 既に先ほどの議論でお答えいただいたと思いますので、結構です。ありがとうございます。

虚偽の扶養控除申告には罰則を科してはどうか

谷口 ご協力ありがとうございます。それでは、3番目の論点であります扶養控除等の問題について、関東地区の青柳会員から3番目の質問をお願いします。

青柳 関東地区の青柳です。私も片山先生の報告を見て、この三つの事例について色々と考えていたのですが、債務免除とか非居住者については、どちらかという源泉徴収義務はきつめでも構わないと思っています。3番に関しては、確かに扶養控除に関して言うと、今いろいろ家族関係等が多様化、希薄化している中で、全て完全に、つまり扶養控除申告を出す人間に「全て自分のことを明らかにしろ」と支払者側に言うのはかなりきついことはきついなという気はしているのです。ただ、やはり法律上はあるし、扶養控除申告書を書かせるということは、ある意味では確定申告書のミニチュア版を作らせるのと同じですよ。ですから、そういう事務負担を両者に負わせるのであれば、何らかの形で、例えば手数料等が必要になる、つまり源泉徴収義務を変革する必要があるのではないかと思います。同時にもし誤っていた場合については、誤った事実を告げた扶養申告書を出した人間からペナルティとして給与の支払者が取るという

ことを考えてはどうかというのが感想です。

片山 青柳先生ありがとうございます。虚偽の場合は手数料を取ってはどうかというご指摘ですが、なかなかフレッシュなご見解で、検討させていただきたいと思います。虚偽なのか、それとも本当に単に制度が分からなかったのかという問題もありますので、一義的には言えないと思いますが、検討させていただきたいと思います。

年末調整制度を廃止してはどうか

谷口 それでは最後に、源泉徴収制度に関する立法論の問題ですが、年末調整制度を縮小または廃止というご意見が、関東地区の酒井会員から出ていますので、簡単をお願いします。

酒井 関東地区の酒井でございます。OECDが納税者のセルフサービスの観点から、「インターメディアリーの排除」などといったり、あるいは最近の税制改正では、源泉徴収を簡単にして年末調整制度を簡単にするという議論があります。これだけ源泉徴収義務者の負担が大変なら、年末調整制度を廃止したらどうか私は思うのですが、先生のご所見をお願いいたします。

片山 酒井先生ありがとうございます。私は大変小心者でございますので、そんな大胆なことは申し上げられないのですが、年末調整につきましては、様々な負担が現場にかかっています。これから開けてみないと分かりませんが、見直しのお願いがどのくらい出てくるのかということでもあります。下手をすると、源泉徴収義務者は年がら年中それを見直していなければならないということになるかもしれないのです。そうすると、現場が回っていかないということになれば、廃止しようとい

うことではなくて、制度疲労を起こしてくると思いますので、維持できなくなるという可能性も無きにしも非ずと考えています。

補償の必要性

谷口 ありがとうございます。先ほど奥谷会員のご質問でも、この問題に関連するコメントが片山会員からありましたが、奥谷会員からは、「平成30年度年末調整のような事務負担をこの特別密接な関係だけで課すということについてどのように思われるか」という質問が出ておりますので、もしコメントがあれば簡単をお願いします。

片山 ありがとうございます。補償なしにそのような負担をさせてもいいのかということについてですが、これだけのコンプライアンス負担、つまり源泉徴収、年末調整、特別徴収、それからマイナンバーの管理と、もう現場では際限なく「次は何だ」という感じかと思えますが、これは何の補償もなしに人の税

金を徴収しているわけです。何らかの補償をすべきではないかという議論を始めてもよいのではないかと考えています。

谷口 中四国地区の奥谷会員の質問を私が読み上げてしまい、申し訳ございませんでした。といいますのも、もう2分ほど超過しています。今日は先ほども申し上げましたように、非常に議論が白熱するのではないかと予想しておりましたが、そのとおりのシンポジウムになり、私の方もほとんど手に余るような状態になってしましまして、本当に司会の不行き届きで、皆様方の質問を全てお聞きすることができなかったことを深くお詫び申し上げます。ただ、非常に熱の入った質疑応答であったと思います。もう一度、3人の先生方にどうぞ拍手をお願いしたいと思います。

それでは、これでシンポジウムを終わらせていただきます。どうもありがとうございました。