

はじめに

「あなたは、記帳・申告等納税協力義務を履行していない場合か、具体的な租税脱漏の疑い等がない限り、誠実な納税者であり、あなたが提出した納税資料は、真実なものと推定されます。」これは韓国の納税者権利憲章の最初の文章である。

昨年、12月16日に閣議決定された平成23年税制改正大綱（以下「大綱」とする）の納税環境整備の項目に、「納税者権利憲章の策定」として、「国税通則法（第1条）の目的規定を改正し、税務行政において納税者の権利利益を図る趣旨を明確にします。」「加えて、以下のような各種税務手続きの明確化等について同法に規定を集約します。」とされている。

我々は以前から納税者の権利憲章制定を求めてきた。これに対し民主党は2001年に「税務行政における国民の権利利益の保護に資するための国税通則法の一部を改正する法律案」（通称「納税者権利保障法案」以下「法案」とする）を議員立法のかたちでまとめ上げた。

今回の「大綱」は「法案」をもとに作成されたと思われるが、「大綱」における「納税者の権利憲章」（以下「憲章」とする）は「納税者の立場に立って、複雑な税務手続きを平易な表現で分かり易くお知らせすることを基本的な考え方」とする、とされており、「法案」に掲載されていた、「国民が納税に関して行った手続きは、誠実に行われたものとして、これを尊重することを旨としなければならない」という考え方が欠落している。

「大綱」の「憲章」を基に、我々が求めていた「納税者の権利擁護」とはなんだったのかを検証したい。

質問検査権は、犯罪捜査のための調査ではない

東京税理士会発刊「税理士業務要覧」の「税務調査」の項目に、「質問検査権は、『犯罪捜査のために認められたものと解してはならない』と規定されているように強制調査を容認するものではなく、あくまでも、通常の課税処分のための調査を認めているものでありますが、一方で受忍義務があり、質問に対する不答弁や検査の忌避・妨害等に対しては罰則規定があります。」とされている。（所法234②、法法156、相法60④）

質問検査権に基づく調査権は、国税犯罪取締法（以下「国犯法」とする）に基づく調査権とは異なり適正な課税処分（更正、決定、賦課決定）を行うための資料を得ることを目的とした、純粹に行政目的のためのものである。この調査を一般に「任意調査」と呼ぶが、納税者が調査に応じない場合には法律上一定の処罰が用意されているので、納税者は調査に応じることを制度上強制されていることとなる。（所法242九等）その意味では「間接強制調査」というべき性質のものなのである。

税務調査には、質問検査権に基づくものの他、国犯法における犯則事件のための調査（裁判所の令状を必要とし、手続きは厳格で実質的に刑事事件と同じ正確を有す）がある。こ

の調査は、納税者の承諾の有無にかかわらず行われるため強制調査と呼ばれている。

質問検査権は、犯罪捜査のための調査ではないので「基本的人権を侵してはならない。」「犯罪人扱いしてはならない。」とされ、「いきなり税務署が来たら、断ることができ、都合の良い日に税理士立会いの下で調査を受けることができる。」「任意調査なので、税務調査に強制力はなく、納税者の承諾が必要である。」「任意調査のため、承諾がなければ、伝票、帳簿などは、たとえメモ用紙一枚でも持ち帰ることはできない。コピーも同様である。」「任意調査のため、取引先や銀行などへの反面調査は営業妨害として抗議できる。」「修正申告の強要は違法である。」「呼び出し、お尋ね文章には法律上の強制力はない。」という見解が成り立つわけである。

「大綱」の「納税環境整備」の検証

1. 「憲章」に、「納税者の誠実性の推定」が入っていない。

「すべての国民は、個人として尊重される（憲法13条）」「何人も、法律の定める手続きによらなければ、刑罰を科せられない（憲法31条）」とされており、「納税者の誠実性の推定」は質問検査権を前提とする税務調査における「納税者の権利擁護」のためには不可欠と考える。

また「納税者の誠実性の推定」は、冒頭の韓国のみならず、カナダ、オーストラリア等で掲げられており、世界標準となっている。

2. 調査の事前通知に例外規定が設けられていること。

原則として、税務調査を行う場合には、あらかじめ事前通知を行うとしながらも、イ、正確な事実の把握を困難にするおそれ、ロ、違法若しくは不当な行為を容易にし、又はその発見を困難にするおそれ、ハ、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、があると認められる場合は、事前通知を行わないとしている。

これは、無予告調査が合法化されることにつながらないか。

任意調査の境界線を逸脱して実質的な強制捜査につながることにならないか。

納税者の申告内容等に疑義があり、調査忌避・妨害等が予想されることが明らかなのであれば、間接強制の任意調査ではなく、令状に基づく強制調査によるべきである。

一般に、飲食業のような現金商売の納税者が無予告調査の対象になるケースが多いが、現金商売だからといって、事前通知をすると正確な事実の把握を困難にすることにはならないだろう。また、無予告調査を受けるという事実は、納税者間の公平を欠いており、憲法14条の定める法の下での平等に反するというべきである。

3. 修正申告等の勧奨が規定されていること。

税務手続きの明確化として「税務調査において申告内容に問題がある場合の修正申告等の勧奨」の項目が入った。

この項目ほど、今般通則法改正が課税庁のための改正であることを端的に示した例はない。

税務調査は質問検査権に基づき行われるものであり、調査の結果申告内容に誤りがあつ

たとするなら更正・決定を行い是正すべきである。

税務職員が修正申告の憑憑をすることは、行政指導であり法律上の行為ではないのであるが、これに応じて修正申告書を提出するという行為は、法律上の効果を生じさせる法律行為となる。

修正申告をすると、確定申告により第一義的に確定している租税債権債務関係が、納税者の名において修正されることになり、その内容については、不服申立て等の事後救済制度の対象にならないものとされ、納税者は大きな不利益を被る。

このような行政指導（あくまでも相手方の自発的な意志に基づき、相手方の協力があってその内容が実現する働きかけをする行為）を通則法に規定することは課税庁の行き過ぎであり、納税者の権利擁護とは程遠い。

4. 税務調査における帳簿等の提示・提出、物件の預かり等を法制化していること。

質問検査権は文字通り、質問し、検査することなので、帳簿等の提示・提出は質問検査権の範囲外であり、この規定を設けることで納税者の権利を狭める可能性があり規定すべきでない。

同じように、質問検査権を規定する法律の中には、税務職員が帳簿書類を所轄税務署等へ持ち帰ることを認めている文言自体はない。さらに、強制調査について規定している国犯法においては、文章等の証拠書類を持ち帰る手続きとしての領置については、納税者の任意に基づくものであり、強制力を伴う差し押さえと異なると規定している。

個別税法により定められた検査の対象となる帳簿書類等の検査を行う場所は、法令で特定されていないものの、一般常識から考えても、その質問検査が行われる場所である。

任意の税務調査である以上、納税者の同意がない限り、帳簿書類等は無条件で持ち帰ることはできない。また、帳簿書類等については過去の記録であっても、現在の事業等に必要不可欠なものも少なくない。その持ち帰りは、納税者の日々の業務に支障をきたす結果になる事もある。

納税者から提出された物件の預かり・返還等に関する規定を設けることは、納税者の営業活動を阻害するおそれがあり、納税者の権利を狭める可能性があり規定すべきでない。

5. 反面調査先への事前通知が規定されており、反面調査を常態化させるおそれがあること。

納税者の了解を得ずに行った取引先や銀行への反面調査の結果、取引上の信頼が大きく損なわれ経営危機を招いた事例が数多く報告されている。

反面調査を受けることは、「取引先の信用を損なうことに直結し、しかも現在の社会状況では、納税者の人権さえも疑われるということになるおそれが十分あるのであって、場合によってはその者の経済界における生命を絶つおそれさえある」（静岡地裁、昭和47.2.9）とされていることから、当然、反面調査を受けなければならない理由が納税者本人に告知され、これに対して弁明の機会が与えられなければならない。このような手続きを経ないで行われた反面調査は違法な質問検査権の行使と考えられる。

このような理由で当局は、「反面調査は客観的に見てやむをえないと認められる場合に限り行うこととする」と税務運営方針で基本方針を述べ、「取引先等の反面調査を実施しなければ適正な課税標準を把握することができないと認められる場合に実施する」とその要件を事務運営指針で定めているのである。

この税務運営方針、事務運営指針が税務職員には理解されておらず、「反面調査は納税者の了解を必要とするものではない」との見解が税務職員の間で一般化している状況においての反面調査強化の改正で、税務運営方針の精神を逸脱するもので、納税者の権利にもとるものであり、改正すべきでない。反面調査が行わなければならないときは、やむをえない事情を納税者に通知し、納税者の了解を得ることが当然であり、こうした手続きを経た上で行うべきであり、税務職員にも徹底すべきである。

なお、当局は以前より「個々の事案の実情に応じて、あらかじめ反面調査を行う必要があると認められるときは・・帳簿捜査に先立って反面調査を実施する・・」と反面調査の範囲を広げる見解を述べており、その部分も今回の改正で規定された形になっているが、到底納税者の理解を得られるものではない。

6. 事前通知に「調査の理由」を付す規定がない。

所得税法第234条、法人税法第153条、相続税法第60条の質問検査権は、「必要があるとき」のみ行使できるとされている。すなわち調査理由の開示がない場合は、必要があるなしの判断がつかず、調査に応ずる必要がないと解釈できる。

税務調査は客観的かつ合理的に必要とされるとき行われるもので、税務職員の独断又は恣意による選択は許されない。

事前通知書には、「調査の理由」の記載が必要である。

7. 調査終了後の「再調査」ができる旨規定されていること。

課税庁の再調査は納税者に過度の負担を強いることになるため制限が必要である。

しかし、提案では再調査ができる規定が設けられ、容易に再調査ができるよう改悪されている。

フランスの納税者権利憲章を見ると、「帳簿調査が終わったら同一税目、同一期間に再調査は原則できないこと」とされている。

このような再調査の制限を謳うことは、納税者の権利擁護にはどうしても必要である。

8. すべての処分について「理由付記」を実施するために白色申告の記帳義務を拡大すること。

零細規模の白色事業者に記帳義務を課すことは困難さが有り、現在より義務を拡大することは納税者の権利を狭めることになる。

白色申告の記帳義務は拡大すべきでない。

結びに変えて

このように、「憲章」の策定に伴う国税通則法の改正は、課税庁が主役の色合いが強く、納税の義務を遂行することが課税庁の使命であるというスタンスを取っている。

この背景には、税金の賦課・徴収を含む国税に関するベーシックな事項について定めた国税通則法が納税の義務の法体系であり、納税者の権利の法体系として構成されていないことも大きな原因である。

しかし、最も大きな原因は、納税者の権利擁護を図るためのアプローチの仕方にある。近年、我が国の課税庁は、職員は税務調査に専念し、税務支援を含む広範な納税者サービスは、税理士会等にアウトソーシングするという執行中心の納税者への脅しを強めるハードアプローチを選択することを明確にしつつある。

しかし、イギリスやアメリカ、オーストラリアなど、多くの先進諸国では、納税者サービスの徹底を基本としたソフトアプローチを選択している。これは、国民・納税者に自発的協力を求めるために、納税者サービスを徹底させ、大胆な手続き的権利の保障の仕組みを法制化するというもので、コスト・パフォーマンスがよい。

我が国は憲法の要請する租税法律主義を掲げ、国民主権の原理にたった申告納税制度を導入している。自発的納税協力の強化を目途とするソフトアプローチは申告納税制度の信頼を広げることにつながる。

国民のためにも、税理士界のためにも国はソフトアプローチに切り替えるべきだ。そして義務の規定である国税通則法ではなく、新たな租税手続法の制定など他の法律で「納税者の手続き上の権利」を規定する。その基本になるのは国民主権、個人の尊重、法の下での平等、公務員選定罷免権等の憲法の規定である。

税理士も、納税者の権利擁護の使命を全うできるのか、行政の補助者として生きていくのか、正念場を迎えている。