

税務調査の 法律問題

ファルクラム
実務研究会

税務調査の法律問題

目次

はじめに	5
第1章 税務調査についての基礎理解	6
I 税務調査の意義	6
II 税務署長の裁量権	6
III 調査の種類	8
IV 一般調査の進行	14
第2章 質問検査権	15
第3章 税務調査を取り巻く法律問題	18
I 税務調査の必要性	18
II 調査の進展と法律問題	20
1 調査選定の合理性	20
2 事前通知	22
3 調査理由の開示	24
4 調査受忍義務	25
5 任意調査の限界	26
6 調査の立会	33
7 反面調査・金融機関調査	42
8 調査終結	45
III 違法手続と更正処分の違法性	48
IV 租税専門家の責任論	50
第4章 加算税制度と税務調査	54
I 加算税の免除	54
II 重加算税の賦課	74

第5章 調査時における帳簿の提示	83
I 青色申告承認取消	83
II 推計課税	86
III 仕入税額控除否認	91
IV 租税専門家の責任論	93
第6章 信義則の適用	96
第7章 税務調査手続に関する改正議論	104
I 行政手続法	104
II 平成23年度税制改正要綱	105
参考資料	109
1 平成20年税務運営方針	110
2 昭和51年税務運営方針	112
3 税務調査の際の事前通知について	130
4 書面添付通達	131
5 基本条文・通達	138
6 基本判例	160
7 調査の実績	166
(1) 法人税・法人消費税	166
(2) 所得税・個人消費税	171
(3) 相続税・贈与税	184
●ファルクラムのご案内	190

税務調査の法律問題

はじめに

本書は、税理士などの租税専門家が知っておくべき税務調査を巡る法律問題を解説するものである。

税務調査の法律問題を考えるに当たっては、まず、税務調査がどのようなもので、どのようなことが行われるのか、その必要性や法律的な根拠はどこにあるのかという点を理解しておく必要が先であろう。その次に、税務調査手続の進行に併せて、議論される法律問題を考えていくことが必要であると思われる。

まず、税務調査を理解するための基礎的知識を整理し(第1章)、次に、税務調査の法律的根拠、例えば、質問検査権の行使について理解した上で(第2章)、本書の中心的テーマである税務調査上の様々な法律問題を確認していくこととしたい(第3章以下)。

第1章 税務調査についての基礎理解

I 税務調査の意義

政府税制調査会昭和36年7月付「国税通則法の制定に関する答申」は、「税務職員の質問検査権等の的確な行使は、すべての納税義務者をして租税法に定める納税義務を確実に履行せしめることの担保となるものである。したがって、それは租税行政上の公平を確保する枢要な担い手となる。」とする¹。

II 税務署長の裁量権

1 羈束裁量と自由裁量

行政行為は国民の権利義務を一方的に決定する活動形式であるから、その発動を行政庁の任意に任せるのは適切ではない。行政庁の恣意専断を抑止し、国民生活に予測可能性を確保するためには、予め定められた一定の客観的基準に従って発動されるようにしておかねばならない²。

法治国においては、行政行為を行うには法律又は条例の根拠が必要とされ、とりわけ租税法律主義の下では、法律の授權を受ける必要がある。そこで、行政行為については、法律でできるだけ詳細かつ一義的な定めをしておく必要があり、法律の定めが明確であれば、行政庁独自の価値判断をさしはさむ余地はなくなる。

¹ 同答申別冊80頁。

² 原田尚彦『行政法要論〔全訂第6版〕』144頁(学陽書房2005)。

そのような状況の下で機械的に行われる行政行為を「羈束行為」という。法律を制定するに当たっては予測不可能なことについても規定を予め用意せざるを得ないが、予めすべての事柄につき明確な規定を用意することは事実上不可能である。そこで、一定の多義的な不確定概念が法技術的に用いられることになるが、このような概念が法律に存在するところに行政庁の判断の介在する余地が生まれてくる。すなわち、羈束行為からの乖離である。かような場面で、行政庁が独自の判断を加味して行う行政行為を「裁量行為」という。

これまで学説は、裁量をその性質に応じて司法審査(判断代置方式)に馴染む「羈束裁量」ないし「法規裁量」と、馴染まない「自由裁量」ないし「便宜裁量」とに二分して議論してきた。原田尚彦教授によると、現在学説の大勢は、「法律で許容されている裁量判断の内容に着目し、要件の認定であれ処分内容の決定ないし処分実行の決断であれ、その判断が通常人の共有する一般的な価値法則ないし日常的な経験則に基づいてなされる場合には、そうした判断は、裁判所の判断をもつてもっとも公正とみるべきであるから、羈束裁量と解すべき」だとし、「法律が行政庁の高度の専門技術的な知識に基づく判断や政治的責任をともなった政策的判断を予定している場合には、法は最終決定の選択・決断を行政庁の責任ある公益判断に委ねていると解されるから、かかる判断は例外的に便宜裁量と扱うべき」と指摘される³。

もっとも、裁量権の踰越・濫用論の展開により、今日では

³ 原田・前掲注 2、148 頁。

便宜裁量についても裁判所が一切審理をしないとする裁量不審理原則は維持されていないし、逆に、法規裁量についても、不確定概念の認定などの場面ではある程度行政の判断余地を認める傾向にあるように思われる。かような意味では法規裁量と便宜裁量の相対化が進んでいるということになる。

2 裁量に対する制約

ところで、行政庁の裁量には、行政の目的による条理上の制約や根拠法規の内在的目的による制限が存在するといわれているのである。例えば、杉村敏正教授は、「行政法規が、行政機関に行政行為を授権する際に、これに裁量権を認める場合にも、行政機関の定立する行政行為の判断・決定を規律すべき内部的な具体的基準が、根拠法規の内在的目的に反し、もしくは、比例原則・平等原則に違反して定立され、この基準に従って具体的な行政行為が行なわれる場合や、右の具体的基準には瑕疵のない場合でも、その適用に際して、その要件事実の誤認があり、もしくは、比例原則・平等原則に違反して行政行為が行なわれる場合には、裁量権の行使は恣意的であり、違法な裁量濫用があると解すべきである。」と論じられる⁴。

Ⅲ 調査の種類

1 強制力に基づく分類-任意調査と強制調査

任意調査とは、課税庁が納税者の協力を得ずして、強制的に

⁴ 杉村敏正『法の支配と行政法』208頁(有斐閣1970)。

行うことのできない調査である。質問検査権に基づいて行われることが多い⁵。ここにいう、「任意」とは、「納税者の協力を前提とした」という意味である。したがって、納税者の反対を押し切ってまで強引に調査を行うことは許されてないが、他方、だからといって、調査を拒否することが許容されているわけではない。例えば、調査を拒否する者に対しては罰則が設けられており、そのような意味では、任意調査とはいっても、間接的な強制力を持っているといわれている。

この点、荒川民商事件昭和48年7月10日第三小法廷決定(参考資料参照)は、「質問検査に対しては相手方はこれを受忍すべき義務を一般的に負い、その履行を間接的心理的に強制されているものであって、ただ、相手方においてあえて質問検査を受忍しない場合にはそれ以上直接的物理的に右義務の履行を強制しえないという関係を称して一般に『任意調査』と表現されているだけのことであり、この間なら実質上の不合理性は存しない」と述べている。

これに対して、強制調査とは、租税犯則調査のことを指し、脱税犯などの租税犯の告発を目的に、国税犯則取締法に基づいて裁判所の令状に基づいて、臨検(☞臨検とは)、捜索(☞捜索とは)、差押をするものである。国税局の査察部や間接税職員(間接国税の場合)が行う。

☞臨検とは、租税の犯則事件を調査するために必要があるときに、税務職員が一定の場所に立ち入ることをいう。

⁵ 質問検査権行使に基づかず、純粋な協力に基づいて行われる調査も観念できる。

☞ 捜索とは、刑事事件において、押収する物又は被疑者・被告人の所在を発見するために行う強制処分のことをいう。

㊦ シャウプ勧告は、「納税者が一旦申告書を提出すれば、申告納税の自発的に行われる仕事は終了し、税務署の仕事が始まる。納税者が申告納税の責任を正しく履行する限り、税務署の負担は軽減される。いかなる所得税においても経験することであるが、納税者の協力が落ちるのを防止する必要上、申告書の照合調査に絶えず目を配っていなければならない。申告書の敏速かつ効果的な調査は、違反に対する罰則の適用によってそれが裏付けられていれば、納税者の高度の申告納税をもたらすであろう。それ故、正当な所得税の税務行政には広範な調査計画が絶対必要である。しかし、その調査の目的なり結果は、正しい税金の客観的査定といった方向へ間違いなく持っていかなければならない。正直な納税者には、不正直な者がその不正直によって利益することができないという保証が与えられなければならない。調査官が遅かれ早かれ脱税者を見つけ出し、彼が自分の税額の全部と非行に対する罰を必ず受けるということが正直な納税者のために保証されなければならない。」と勧告している⁶。

2 調査の期間や程度に応じた分類—一般・簡易・特別調査

(1) 一般調査

簡易になされる調査や特別に日数をかけて行われる調査とは別に一般的に実施される調査を「一般調査」と呼ぶことがある。特に定義されているわけではないが、通常の語感としては、税務署における個人課税部門、法人課税部門、資産課税部門が行う実地調査がこれに当たる。

(2) 簡易調査

一般調査のように数日間をかけて行う調査とは異なり、簡易

⁶ Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission, D5a(1949).

な接触によって展開される調査がこれに当たる。数時間の着眼調査(☞着眼調査とは)から、税務署への来署依頼状などに基づいて、税務署内で面接によって行うもの、電話や郵便を利用して行うものなど形態はさまざまである(参考資料参照)。

高額悪質な重点業種に対する調査とは異なり、税務署の納税者への接触率が低下することが調査の抑止効果を減殺することを意味することから、接触率を維持することもまた重要な意義を有すると考えられている(後述のシャープ勧告を参照)。

☞ 着眼調査とは、資料情報や事業実態の解明を通じて申告漏れ所得等の把握を実地に臨場して短期間で行う調査である。

(3) 特別調査

高額悪質な納税者が想定される場合に実施される調査であり、税務署では、一般の調査担当部署のほか、特別国税調査官などがこれに当たる。また、事案によっては税務署が国税局の応援を得ながら調査が展開されることもある。1か月以上に及ぶ長期の調査が実施されることも多い(参考資料参照)。

3 調査場所等による分類-内部・臨場・反面・金融機関調査等

(1) 内部調査

内部調査とは、一般に、①確定申告書とあらかじめ入手した資料(法定資料を含む)との突合などによる税務署内における机上調査と内観調査(☞内観調査とは)・外観調査(☞外観調査とは)などの臨場前の準備調査のことを指すものと、②臨場調査によって収集した資料や借り上げた資料を机上において再計算し、

分析することを指すものに分けることができよう。

- ☞ 内観調査とは、準備調査の一つで調査選定や実地調査のために、例えば、税務職員が実際に店内に客を装って入店し、店内の活況や金銭授受の状況、伝票やレシート、レジ打ちの現状などを把握するために行う場合と、それに加えて、臨場調査前営業日などに入店して使用した紙幣が翌日の現況確認調査(☞現況確認調査とは)においてどのように管理されているかの金銭の流れを把握確認するために行う場合もある。
- ☞ 現況確認調査とは、いわゆる「ガサ」とも呼ばれるが、一般的には無予告による臨場調査の際に、現金管理等の現在の状況(現況)を確認することをいう。なお、予告に基づく調査においても、現況確認調査は実施される。
- ☞ 外観調査とは、例えば、調査先店舗の外側からの観察によって、事業規模、営業時間や活況などを調査するものである。大数(たいすう)観察といって、立地条件、間口の広さなどから想定されるおおよその売上水準を満たしているかどうかを観察したりするのである。

(2) 臨場調査

臨場調査とは、臨戸調査などとも呼ばれるが、事業所や事務所、工場、倉庫、店舗などに調査官が実地に足を運んで行う調査をいう。もっとも一般的な調査類型に属する。

(3) 反面調査

得意先や仕入先に対する調査をいう。納税者本人に対する調査によって得られた情報の裏付けをとったり、あるいは、帳簿書類の不備や信憑性の欠落している場合に納税者本人の調査によって十分に資料を入手できなかった部分を補充するために行われたりする。そのような意味では補完的な調査と位置付けら

れることがある。納税者の了解を得るべきかどうかとか、納税者本人の調査を行わずして実施する反面調査は違法か否か(補充性の問題-後述)といった点での議論がある。

(4) 金融機関調査

取引先の金融機関に対する調査をいう。銀行調査、信用金庫調査、信用組合調査、郵便局調査、証券会社調査、保険会社調査などがこれに当たる。金融機関調査においても納税者の了解の必要性や補充性の議論がある。

㊦ シャアップ勧告は、「現在、銀行預金の多くは偽名、または他人名義で行われている。このような手段は効果的な税の調査を明らかに妨害するものである。かかる手段にはなんら正当な理由はない。したがって銀行は、もし、預金勘定がそれを利用する便宜を有する個人の本名でなされていないことを知っているか、またはそのような疑念を抱く理由がある場合には、その預金勘定を預かることを認められないようにすることを勧告する。このような規定は、適当な罰則によって実行可能となるが、調査官が銀行の記録を直ちに査察することを認める改正と相俟って、所得税の納税協力を著しく増大せしめるであろう。銀行預金の量は一時的にはこれによって影響を受けるかもしれないが、かかる結果はこの規定によって得られる利益に比してより大きくはない。」と勧告していた⁷。現状では、マネーロンダリングに対する各種の規制により、仮名預金や借名預金は相当減少している。

4 調査担当による分類-税務署・国税局調査(料調・調察部等)

(1) 税務署調査

税務署が行う調査をいう。税務署は官轄区域内における税務署長の権限に基づいて行われることが多いが、事案によっては、

⁷ 前掲注 6。

いくつかの税務署をまたがった広域的調査が実施されることもある。

(2) 国税局調査

国税局の実施する調査をいうが、いわゆる「リョウチョウ」と呼ばれる資料調査課による調査や、「マルサ」と呼ばれる査察部による調査が有名である。前者が任意調査であるのに対して、後者は強制調査である。国税局が実施する任意調査には、調査課所管法人(☞調査課所管法人とは)に対する調査課による調査もある。

☞ 調査課所管法人とは、原則として資本金額等が1億円以上の法人をいう(ただし、沖縄国税事務所の場合は5,000万円以上)。なお、連結納税制度を採用している場合には、連結親法人の資本金額等が1億円以上であるかどうかで判定する。

IV 一般調査の進行

一般的に調査の進行を時間軸にみると次のようになる(第4章I参照)。

