

# 国税通則法改正（平成 23 年 12 月）と税務行政

作 田 隆 史

〔 税 務 大 学 校 〕  
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

## 要 約

### 1 研究の目的

調査手続等に係る平成 23 年度の国税通則法の改正が適用されて約 5 年が経過した。この改正は、税務行政に多大な影響を与えたといわれるが、税務調査のパフォーマンスに与えた影響が特に注目されている面がある。そこで、一度、より広範囲に、税務行政全般への影響を分析・評価しておくことが有用であると考え、整理を試みたものである。

### 2 今回改正の各方面からの評価

識者の評価としては、「これまでの課題」に応えたものではあるが、課題は残っているとするものが多い。課題に応えたとの評価では、調査手続の整備ばかりではなく、特に、不利益処分の理由提示（行政手続法）の適用除外が廃止されたことが高く評価され、また、更正の請求の期間延長等も含めて評価されている場合が多い。調査手続については、事前通知の法定化を評価する者が多く、調査終了の手続についての積極的な評価は必ずしも多くはない。残された課題としては、納税者憲章を指摘する者が多いようである。また、今回改正での事務量増加による調査パフォーマンスの低下を心配する声があったところ、調査パフォーマンスの低下は確かに生じている。

今回の国税通則法の調査手続等の改正は、「手続の透明化」「納税者の予見可能性」「課税庁の説明責任の強化」等をその趣旨とするものであるけれど、その背景を探ると、多様な要因が関係していた。それぞれの視角からみると、今回の改正は、これまでのすべての課題に応えたものではなく、課題の一部を残し、課題の一部を解決して行われた改正であるといえる。政治的環境等、OECD の議論等からみると、特に納税者憲章が論点として残されたようであり、行政手続法等をめぐる議論からは、調査手続一般についての行政手続法への規定が論点として残されている。また、特に質問検査権の分野では、法定すべき事項について多様な提案があり、論者によっては、論点も多く残さ

れているという評価になる。

### 3 今回改正された手続の分析

今回改正された手続を個別にみると、円滑な行政を確保するための手続(協力要請の前提としての公正さを確保する手続)が法定化されただけに見えるけれど、それらの手続を、機能によって組み合わせて観察すると、そこに手続固有の価値を持つ「実体的適正を担保する手続」、「調査対象者の権利を保護する手続」が含まれている。

その一つは、「更正決定等をすべきと認められない旨の通知」である。それは、調査再開(再調査)の手続(条件)とあわせ、調査再開に理由(新たな情報に照らし非違を認める)が必要なことを保障する。このため、これらの手続は、「調査」という装置自体の再発動の手続(条件)ということであり、調査の濫用を防止する調査対象者の権利保護の手続と理解される。手続固有の価値を持つ可能性がある。

また、もう一つは、修正申告の勧奨であり、調査結果の説明である。修正申告の勧奨自体は「できる」規定であるけれど、権利救済のルートが整備され、勧奨に応じて修正申告をすれば、調査の再開には新たな理由(新たな情報に照らし非違を認めること)が必要とされることになる。また、そこに合意、交渉の機会が含まれる可能性も指摘されており、調査結果の説明時に勧奨を受けて、その内容で修正申告を行うことは、平等取扱原則(不平等取扱禁止原則)も考慮すれば、納税者の「権利」と位置づけるのが適切と考えられる。その際には、調査結果の説明は、修正申告すべきか納税者が判断するための必須の情報の提供であり、また、修正申告の勧奨に対しては理由の提示でもあって、理由付記と同様、恣意抑制機能ないし慎重配慮確保機能、不服申立便宜機能(修正申告しない選択をする上での便宜供与機能)、相手方に対する説得機能、決定過程公開機能を果たそう。あるいは、納税者による修正申告の内容自体に対しても、実体的適正を担保する機能を持つ。

また、調査結果の説明は、単独でも(修正申告の勧奨が行われなくても)、

暗黙の修正申告の勧奨効果を持つと考えられる上、やはりそうした暗黙の勧奨に対して、修正申告すべきか否かの判断のための必須の情報の提供であり、また、修正申告すべき理由の提示でもあって、理由付記と同様の各種機能を果たし、また、修正申告の内容自体に対しての実体的適正を担保する機能を持つ。

このため、修正申告の勧奨を受けることに、納税者の権利ともいうべき手続固有の価値を認めることができ、また、調査結果の説明手続単独でも、調査結果で修正申告を行うという「暗黙の勧奨」に対して「理由の提示」という適正手続四原則と同様の機能を有することから、やはり手続固有の価値を認めることができる。

以上見たように、更正決定すべきと認められない旨の通知ならびに修正申告の勧奨及び調査結果の説明は、手続固有の価値を持つものと考えられる。

#### 4 修正申告の勧奨について

修正申告の勧奨自体は、法定されたとはいえ「できる」規定である。しかし、上で見たように、修正申告の勧奨、調査結果の説明は、手続固有の価値を持つ手続であると考えられ、また、審査請求の争点の推移を見ると、法定化された「実体的適正を担保する手続」の争点（調査結果の説明、理由付記）が増加しており、これら手続への関心が高いことが分かる。

納税者にとって、修正申告の勧奨には、納得の下に是正が行われる、心理的抵抗や軋轢が少ない等の多くのメリットが存在している。さらに、申告納税制度には、なるべく納税者自らその納税義務の内容を確定することが望ましいとする考え方が存在するし、修正申告の勧奨による是正は、納税者と税務行政庁の相互チェックによる望ましい是正方法と位置づける考え方もある。そして、そこには、事実認定についての交渉・合意が存在する可能性も指摘されるところ、事務運営指針では、そうした交渉・合意の存在が前提とされている。このように、修正申告の勧奨を税額確定の第三のルートと位置づけるべき積極的な理由が存在することに加え、今回の改正では、修正申告の勧

奨は、その権利救済方法も含めて整備が行われた。このため、審査請求での争点が増加するなど、納税者の関心も高まっているものと考えられる。

こうしたことから、調査結果の説明、修正申告の勧奨については、第三の税額確定ルートとして位置付け、積極的に活用していくべきであると考えられる。

## 5 「合意」の税務行政

「修正申告の勧奨」は極めて強固な、力強い制度として整備され、そしてまた、活用されている様子が伺える。調査手続等の事務量の増大を背景に、調査のパフォーマンス低下は認められるものの、簡易な接触、コーポレートガバナンスの活用、そして修正申告の勧奨等により修正申告等による申告是正の割合は増えており、また、理由付記による説得効果もあって、再調査の請求が減少し、わが国の税務行政は「合意」重視へと動いている。国税庁の各種資料からも、納税者との「合意」を重視した運営を確認することができる。

この「合意」による税務行政は、これまでの OECD の研究や提言に沿ったものであり、また米国等海外の税務行政ともパラレルな動きである。調査パフォーマンスの低下についても、他国と比べて、わが国の実調率が低いわけではなく、また、OECD の分析では、実調率と修正率（調査先のうち修正される割合）には逆相関の関係がみられることもあり、わが国でも各国同様、「合意」による税務行政を活用していくことが有効かつ必要な方策であると考えられる。

## 6 今後の研究課題

今回は調査手続等の事前行政手続を取り上げて分析したが、行政手続については、事前手続と事後手続のバランスをとって検討する必要性が指摘されるところである。「合意」による行政によって、今後、長期的には、不服申立が減少する可能性も考えられるところであり、特に平成 26 年度改正で再調

査の請求の義務的前置が廃止されたこととあわせ、今後の不服申立制度のあり方について、研究を行う必要が認められよう。

目 次

第 1 章 国税通則法の改正（平成 23 年 12 月）	10
第 1 節 主な改正事項	10
第 2 節 税務調査手続の流れと改正事項	11
第 2 章 改正に対する識者の総合的評価	20
第 1 節 識者の総合的評価	20
第 2 節 事務量増加の影響	24
第 3 節 小括	26
第 3 章 改正の背景と各視角からの検討	27
第 1 節 政治環境等	27
第 2 節 OECD 等海外の状況	31
第 3 節 行政手続法をめぐる議論	35
第 4 節 質問検査権等をめぐる議論	42
第 5 節 小括	47
第 4 章 行政手続の意義と税務調査手続等	48
第 1 節 行政手続と税務調査手続	48
1 広義の行政手続と狭義の行政手続	48
2 税務行政調査の特殊事情	50
3 税務調査手続における手続固有の価値	54
第 2 節 税務調査手続等の分類	58
1 実体的適正を担保する手続と調査対象者の権利を保護する手続	58
2 調査終了の手続について	60
3 その他の手続	62
4 今回改正された手続のまとめ	63
第 3 節 税務調査手続等に係る審査請求争点の推移	64
1 争点の分類	64
2 争点の推移	65



3 争点についての判断（裁決例）	66
第 4 節 小括	76
第 5 章 修正申告の勧奨の位置付け（第三の税額確定ルート）	79
第 1 節 理論的背景	79
1 申告納税制度（納税者自らの税額確定制度）	79
2 事実認定についての交渉・合意が存在する可能性	80
第 2 節 今回改正による整備	83
1 修正申告のメリット・デメリット	83
2 指摘されていた問題点と制度整備	87
第 3 節 小括（第三の税額確定ルート）	89
第 6 章 「合意」の税務行政	90
第 1 節 わが国の税務行政	90
1 活用の状況（統計）	90
2 国税庁レポート	95
3 国税庁長官講演資料	96
4 その他	97
第 2 節 OECD・海外等の状況	98
1 OECD	98
2 米国	103
3 英国	106
4 ドイツ	107
第 3 節 小括	109
第 7 章 まとめと課題	110

# 第 1 章 国税通則法の改正（平成 23 年 12 月）

## 第 1 節 主な改正事項

平成 23 年 12 月の国税通則法の主な改正事項は次のとおりである。

### 1 税務調査手続の改正（平成 25 年 1 月 1 日以後適用）

- ① 税務調査に先立ち、課税庁が原則として事前通知を行う。ただし、課税の公平確保の観点から一定の場合には事前通知を行わない。
- ② 調査終了時の手続を整備する。
- ③ 納税者から提出された物件の預かりの手続を法定するほか、課税庁が帳簿書類その他の物件の「提示」「提出」を求めることができることとする。

### 2 更正の請求期間の延長等（平成 23 年 12 月 2 日以後に法定申告期限が到来する年（度）分について適用）

- ① 納税者が申告税額の減額を求めることができる「更正の請求」の期間（改正前 1 年）を 5 年に延長する。
- ② 併せて、課税庁による増額更正の期間（改正前 3 年のもの）を 5 年に延長する。

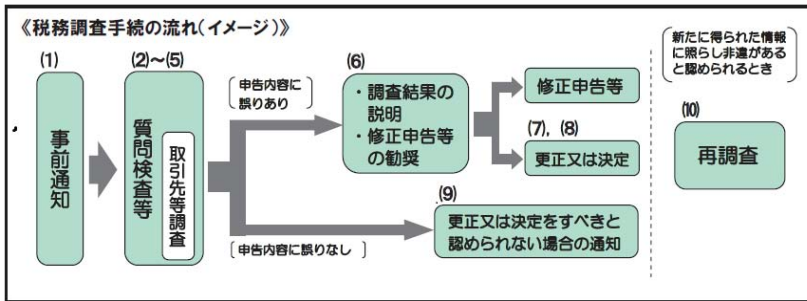
### 3 処分の理由附記等

- ① 全ての処分について理由附記を実施する（行政手続法第 8 条又は第 14 条の適用・平成 25 年 1 月から実施）。
- ② 記帳・帳簿等保存義務が課されていない個人の白色申告者に対する理由附記については、記帳・帳簿等保存義務の拡大と併せて実施する（平成 26 年 1 月から実施）。

## 第 2 節 税務調査手続の流れと改正事項

上記のとおり、平成 23 年 12 月の国税通則法の改正で、税務調査手続等が改正・法定化された。この改正後の税務調査の流れを図示・説明したのが下図及びその後の説明である。図内の括弧付の番号は、説明の番号に対応している。今回の改正に係る説明に下線を付し、改正内容の解説を加えている<sup>(1)</sup>。なお、本節では、国税通則法を「通則法」、国税通則法施行令を「通則令」と略称する。

(図) 税務調査の流れ (改正後)



(国税庁パンフレットより)

### (1) 事前通知

税務調査に際しては、原則として、納税者等に対し調査の開始日時・開始場所・調査対象税目・調査対象期間などを事前に通知する。

なお、合理的な理由がある場合には、調査日時の変更の協議を求めることができる。

ただし、税務署等が保有する情報から、事前通知をすることにより正確な

(1) 財務省「平成 24 年度税制改正の解説」215 頁以下 (財務省 HP・平成 30 年 7 月 22 日確認)

事実の把握を困難にする、又は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には、事前に通知せずに税務調査を行うことがある。

- 税務当局は、税務調査を行う場合には、原則として、あらかじめ納税義務者等に対し事前に通知をすることとされた（通則法 74 の 9 ①）。

〔事前通知の対象者〕

事前通知の対象者は、納税義務者とされている。また、当該納税義務者に税務代理人がある場合には、当該税務代理人も対象となる（通則法 74 の 9 ①③）。

〔対象となる調査の範囲〕

事前通知の対象となる「調査」は「実地の調査」とされる（通法 74 の 9 ①）。具体的には、納税義務者の事業所や事務所等に臨場して行う調査が、この「実地の調査」に該当することとなる。

〔事前通知の内容〕

事前通知については、あらかじめ「実地の調査において質問検査等を行う旨」及び「次の事項」を通知することとされている（通則法 74 の 9 ①、通則令 30 の 4 ①②）。

イ 調査を開始する日時

ロ 調査を開始する日時において質問検査等を行おうとする場所

ハ 調査の目的

（注）具体的な通知内容としては、納税申告書の記載内容の確認、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ものとされている（通則令 30 の 4 ②）。

ニ 調査の対象となる税目

ホ 調査の対象となる期間

ヘ 調査の対象となる帳簿書類その他の物件

ト 調査の相手方である納税義務者の氏名及び住所又は居所（「名称」及び「所在地」）

チ 調査を行う職員（当該職員が複数であるときは、当該職員を代表する者）の氏名及び所属官署

リ 納税義務者は、合理的な理由を付して「調査開始日時」（上記イ）又は「調査開始場所」（上記ロ）について変更するよう求めることができ、その場合には、税務当局はこれについて協議するよう努める旨

ヌ 税務職員は、「上記ハからヘまでの通知事項以外の事項」について非違が疑われる場合には、当該事項に関して質問検査等を行うことができる旨

- 税務当局は、納税義務者から合理的な理由を付して調査の「調査開始日時」又は「調査開始場所」について変更したい旨の要請があった場合には、協議するよう努めることとされた（通則法 74 の 9②）。

事前通知の際に設定された調査開始日時等については、通常は、納税義務者の都合等をも勘案されたものであることから、この「調査開始日時等の変更の要請」に当たっては、適正公平な課税の観点から、調査の適切かつ円滑な実施に支障を及ぼすことのないように「合理的な理由を付して」行うこととされている（通則法 74 の 9②）。

- 税務調査に際しては、事前通知を行うことが原則であるが、調査の適正な遂行に支障を及ぼすことのないよう、課税の公平確保の観点を踏まえ、「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」と税務当局が認める場合には、「事前通知」を要しないことが法律上明確化された（通則法 74 の 10）。

この「事前通知を要しない場合」に当たるかどうかは、税務当局が、「調査の相手方である納税義務者の申告若しくは過去の調査結果の内容又はその営む事業内容に関する情報その他税務当局が保有する情報」を踏まえて判断する。

(2) 身分証明書の提示等

税務調査のため、調査担当者が事務所や事業所等を訪れる際には、身分証明書と質問検査章を携行し、これらを提示して自らの身分と氏名を明らかにする（通則法 74 の 13）。

(3) 質問事項への回答と帳簿書類の提示又は提出

質問検査権行使の一環として、調査担当者が帳簿書類などの提示又は提出の要求をできることが法律上明確化された。

質問事項に対し偽りの回答をした場合若しくは検査を拒否した場合、又は正当な理由がなく提示若しくは提出の要求に応じない場合、あるいは、偽りの記載をした帳簿書類の提示若しくは提出をした場合などについて、法律に罰則の定めがある。

○ 今回の改正においては、「質問検査権」について、「国税通則法」において、一連の手続として、各税法から集約して横断的に整備することとされた（通則法 74 の 2～74 の 6）。

その際、質問検査権については、税務調査の事前通知の内容に「調査の対象となる帳簿書類その他の物件」を含めることとされたことと併せ、適正公平な課税の確保の観点から、税務当局が質問検査権行使の一環として、納税義務者等に対し帳簿書類その他の物件の「提示」「提出」を求めることができることを法律上明確化するとともに（通則法 74 の 2①、74 の 3①、74 の 4①④、74 の 5 各号、74 の 6①）、その質問検査権を担保する罰則についても、納税者が税務職員の物件の提示・提出要求に対し正当な理由なく拒否し、又は虚偽記載の帳簿書類その他の物件を提示・提出した者について、従前からの検査忌避等に対する罰則と同様に 1 年以下の懲役又は 50 万円以下の罰金に処することが明確化された（通則法 127 三）。

(4) 帳簿書類の預かりと返還

調査担当者は、税務調査において必要がある場合には、納税者の承諾を得た上で、提出された帳簿書類などを預かり、その際には、預かり証を交付する。

また、帳簿書類等を預かる必要がなくなった場合には、速やかに返還する。

- 今回の改正においては、国税庁等又は税関の当該職員は、国税の調査について必要があるときは、当該調査において提出された物件を留め置くことができることが法令上明確化された。

税務調査の過程における「納税者等から提出された物件」の税務職員による留置き（預かり）については、従来から、納税者等の承諾を得て「預かり証」を交付した上で預かり、その後「預かり証」と引き換えに返還することが運用上行われてきた。今回の改正においては、こうした「物件の留置き（預かり）」等の手続について、調査手続の透明性を図る観点から、法令上明確化された（通則法 74 の 7）。

具体的には、税務職員が物件を留め置く際には、その物件の名称又は種類及びその数量、その物件の提出年月日並びにその物件を提出した者の氏名及び住所又は居所その他その物件の留置きに関し必要な事項を記載した書面を作成し、その物件を提出した者にこれを交付しなければならないとされた。また、当該職員は、その物件を善良な管理者の注意をもって管理することとされ、調査が終了した場合など留め置く必要がなくなった場合には、遅滞なく返還することとされた（通則令 30 の 3）。

(5) 取引先等への調査

税務調査において必要がある場合には、取引先などに対し、質問又は検査等を行うことがある。（通則法 74 の 2～74 の 6）

(6) 調査結果の説明と修正申告や期限後申告の勧奨

税務調査において、申告内容に誤りが認められた場合や、申告する義務がありながら申告していなかったことが判明した場合には、調査結果の内容(誤りの内容、金額、理由)を説明し、修正申告や期限後申告(以下「修正申告等」という。)を勧奨できる。

また、修正申告等を勧奨する場合においては、修正申告等をした場合にはその修正申告等に係る異議申立てや審査請求はできないが更正の請求はできることを説明し、その旨を記載した書面を交付する。

- 調査を行った結果、更正決定等をすべきと認める場合には、税務職員は、納税義務者に対し、調査結果の内容(更正決定等をすべきと認めた額及びその理由を含む。)を説明することとされた(通則法 74 の 11②)。

また、上記の説明をする際、当該職員は、納税義務者に対し、修正申告又は期限後申告を勧奨することができることとされた。ただし、この勧奨をする場合には、「その調査の結果に関しその納税義務者が納税申告書を提出した場合には、不服申立てをすることはできないが更正の請求をすることはできる」旨を説明するとともに、その旨を記載した書面を交付することとされた(通則法 74 の 11③)。

(7) 更正又は決定

納税者が修正申告等の勧奨に応じない場合には、税務署長が更正又は決定の処分を行い、更正又は決定の通知書を送達する。

なお、税務署長が更正又は決定の処分を行うことができるのは、原則として法定申告期限から 5 年間である。

- 平成 23 年 12 月 2 日以後に法定申告期限が到来する国税(所得税、相続税、消費税等)について、増額更正を行うことができる期間が 5 年(改正前: 3 年)に延長された。ただし、偽りや不正の行為により全部若しくは



一部の税額を免れ、又は還付を受けた場合には、税務署長は法定申告期限から 7 年間、更正又は決定の処分を行うことができる。(通則法 70①・④)

(8) 処分理由の記載

税務署長等が、更正又は決定などの不利益処分や納税者からの申請を拒否する処分を行う場合には、その通知書に処分の理由を記載する。

- 今回、国税に関する法律に基づく申請により求められた許認可等を拒否する処分又は不利益処分をする場合は、処分の適正化と納税者の予見可能性の確保の観点から、行政手続法の規定（同法第 8 条又は第 14 条）に基づき理由附記を実施することとされた（通則法 74 の 14①）。

なお、旧法下において記帳義務及び記録保存義務が課されていない個人の白色申告者に対する所得税の更正等に係る理由附記については、記帳及び記録保存の義務化と併せて実施された。

(参考) 行政手続法（抄）

(不利益処分の理由の提示)

第 14 条 行政庁は、不利益処分をする場合には、その名あて人に対し、同時に、当該不利益処分の理由を示さなければならない。ただし、当該理由を示さないで処分をすべき差し迫った必要がある場合は、この限りでない。

2 行政庁は、前項ただし書の場合においては、当該名あて人の所在が判明しなくなったときその他処分後において理由を示すことが困難な事情があるときを除き、処分後相当の期間内に、同項の理由を示さなければならない。

3 不利益処分を書面でするときは、前二項の理由は、書面により示さなければならない。

(9) 更正又は決定をすべきと認められない場合の通知

税務調査の結果、申告内容に誤りが認められない場合や、申告義務がないと認められる場合などには、その旨を書面により通知する。

- 税務当局は、実地の調査を行った結果、更正決定等をすべきと認められない場合には、納税義務者に対し、「その時点において更正決定等をすべきと認められない」旨を書面により通知することとされた（通則法 74 の 11 ①）。

(10) 再調査

税務調査の結果に基づき修正申告書等が提出された後又は更正若しくは決定などをした後や、上記（9）「更正又は決定をすべきと認められない場合の通知」をした後においても、税務調査の対象とした期間について、新たに得られた情報に照らし非違があると認められるときは、改めて税務調査を行うことがある。

- 「更正決定等をすべきと認められない旨の通知をした後」又は「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よる所得税の納付があった後又は更正決定等をした後」においても、税務職員は、新たに得られた情報に照らし非違があると認める場合には、当該通知を受け、又は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よる所得税の納付をし、若しくは更正決定等を受けた納税義務者に対し、質問検査等を行うことができることとされた（通則法 74 の 11⑥）。

税務署長等は更正決定をした後、その更正決定をした課税標準等又は税額等が過大又は過少であることを知ったときは、その調査により再更正をすることができるが、本規定は、その前提となる再調査のあり方について、運用上の取扱いを踏まえ、納税者の負担の軽減を図りつつ、適正公平な課

税の確保を図る観点から、一旦ある納税者に対して調査が行われ、その後、更正決定等をすべきと認められない旨の通知や修正申告書等の提出等があった後、更正決定等をした後においては、税務職員は、新たに得られた情報に照らし非違があると認める場合に再び質問検査等を行うことができることとされたものである。

なお、平成 27 年度改正で、再調査の前提となる前回調査の範囲が「実地の調査」（納税者の支配・管理している場所に臨場して行う調査）に限定された（通則法 74 条の 11⑥項括弧内）。

## 第 2 章 改正に対する識者の総合的評価

### 第 1 節 識者の総合的評価

まず、上記国税通則法の改正についての識者の総合的な評価を見ておきたい。税制調査会納税環境整備小委員会の座長を務めた三木義一教授は、「後退した部分があるとはいえ、この改正の意義は絶大である。手続的正義の思想が税務行政にも注入されたからである。不利益処分をするときは、理由が付記されねばならず、その付記された理由が不備であれば、それだけで処分は取り消される、ということが、どれほど税務行政の公正化、透明化を促進するかは、理解できよう。」「さらに言えば、今回の改正は申告納税制度を真に国民主義の理念にふさわしいものに変えていくための第一歩となる。」「納税者と課税庁との対等性、ひいては、納税者に積極的に国の財政の担い手として関与してもらう基盤を形成するものなのである。」とされる<sup>(2)</sup>。一方、今回実現できなかった改正として、「国税通則法の法律名の変更」、「国税通則法第 1 条に、『国税に関する国民の権利利益の保護を図りつつ』という文言を挿入すること」「納税者権利憲章の制定」をあげておられる。

金子宏教授は、質問検査の手続については、「この改正によって、質問検査の手続が整備・改善され、また、かねての懸案の多くが正面から解決された。その意味で、この改正は、各租税に関する質問検査の規定を一括してその通覧を容易にするとともに、質問検査を円滑ならしめ、納税者の権利を保護することを目的とする大きな改正であったといえよう。」と評価される。ただ、納税者権利憲章については、「わが国でも「納税者権利憲章」の策定が検討されており、平成 23 年度税制改正大綱では、平成 23 年中に国税庁において準備を進め、同 24 年 1 月 1 日に公表することとされていた。」「しかし、これらの改正案は、国会審議の過程で削除され、納税者権利憲章の採用は今後の課題として残され

---

(2) 三木義一「租税手続法の大改革」自由と正義 63 巻 4 号 (2012) 40 頁・42 頁。

た。」とされる<sup>(3)</sup>。

増井良啓教授も、「改正の内容をみると、行政手続法制定以来の課題に立法的に応えたという性格が濃厚です。」とされるが、この点について、「国税に関する法律に基づき行われる処分は、1993 年以来、行政手続法の主要部分から適用除外されてきました。その結果、他分野の行政の手続水準が一般的に向上したのに、国税の処分については独自の世界がある、という図式になっていました。20 年来、この状態については、学説上批判が強かったところです。今回の改正は、更正の請求をやりやすくし、処分手続を整え、広く理由附記を要求することで、かねてからの課題にかなりの程度応えました。」とされる<sup>(4)</sup>。

占部裕典教授は、「税務行政においては、ここ数年の行政手続法、行政不服審査法、行政事件訴訟法等の改正（の方向性）が税務行政への直接的な影響とはならず、納税者の権利保障の視点からもっとも改革が遅れた行政領域の一つとしての危機感があった。平成 23 年度国税通則法等の改正はこれに一部応えるものであった。」とされる<sup>(5)</sup>。具体的には、事前通知については、「法制度として導入された以上、課税処分等へ通知内容の範囲と程度等に係る手続違反がいかなる影響を及ぼすかは今後は慎重な判断が求められよう。」と、申告是認通知（終了通知）や修正申告等の勧奨の法定化については、「これらはこれまでも実務上は行われてきたものであり、納税者の権利保障にどの程度つながるものか疑問であるともいえよう。」とされる。

小幡純子教授は、「税の領域においては、納税者の数が多く、正確な税額把握のための税務調査も一定割合で行われるため、税務調査手続については、事前通知などの調査にかかる手続を整備する必要性がかねてより認識されていた。また、税務行政の領域では、一般に行政手続法が適用除外とされていることから、税務行政独自の手続を整備する必要性が主張されていたところ、今回の改正は、税務手続の整備として重要な意味を有するものである。」「今回、税務調

(3) 金子宏『租税法 [22 版]』（弘文堂、2017）906 頁、76 頁。

(4) 増井良啓「租税手続法の新たな潮流」『日本租税研究協会第 64 回租税研究大会記録』（日本租税研究協会、2012）103 頁。

(5) 占部裕典『租税法と行政法の交錯』（慈学社、2015）2 頁・12 頁・15 頁。

査手続が法律上明定されたことは、行政調査手続一般に与える影響も大きいというべきである。」「(略) 納税者の利益の保護、税務行政の適正かつ円滑な運営の確保という観点からの意義が大きいとともに、実務に対する影響はきわめて大きく、また税務手続の整備として行政手続法理論上も重要な改正といえよう。」とされる<sup>(6)</sup>。

曾和俊文教授は、「今回の税務調査手続の整備は、これまでの改正提案のすべてを取り入れたものではなく、部分的整備に止まるが、事前通知が法律で明確に義務付けられた意義は大きい。また、税務調査手続の整備に倣って、今後、行政調査手続一般についても立法的に整備されることが望まれる。」と述べられる<sup>(7)</sup>が、これまでの改正提案の例として、平成 5 年の租税法学会で、OECD の調査結果の紹介として、事前通知や個人居宅への立ち入りに令状を要する国が多数あるとの紹介があったこと、申告前調査の原則禁止、納税者本人に対する調査の原則(反面調査は例外)、事前通知の保障、調査担当職員忌避の申立制度、調査期間の合理性、再調査の制限等の提案があったことを上記論文の(注)で引用した論文において指摘されている<sup>(8)</sup>。

なお、事務量の増加の関連では、品川芳宣教授が、以下のように述べておられた<sup>(9)</sup>。

「租税の立法政策は、納税者の権利と国の財政上の要請(租税収入の確保)とのバランスをいかに図るかということが極めて重要な課題である。そして、従前の租税手続においても、相応のバランスが図られてきたところである。

ところが、平成 23 年 12 月の国税通則法の改正においては、納税者の権利保護(救済)が声高に叫ばれ、それに呼応する政府の下に、改正通則法が成立した。その立法政策上の当否はともかくとして、租税法律主義の下では、納税者

---

(6) 小幡純子「税務手続の整備について」ジュリスト 1441 号(2012) 88 頁・89 頁。

(7) 曾和俊文「税務調査判例の展開と行政調査論」論究ジュリスト 2012 年秋号(2012) 55 頁。

(8) 曾和俊文「行政調査手続の整備」ジュリスト 1304 号(2006) 79 頁。

(9) 品川芳宣「国税通則法改正後の税務調査手続等の問題点」税経通信 2013 年 4 月号(2013) 24 頁。

は所与の条文について、自己の利益を最大にするように解釈・適用することに専念することになる。…（中略）…

そういう観点から改正通則法を考察すると、多くの問題点が指摘できるが、それらを解決するには当局側の事務量を一層増加させることにもなる。そのことは、改正通則法の意図するところかもしれない。しかしその結果、申告納税制度における国税の監視体制が弱体化し、申告水準の低下によって租税収入の確保が不十分になることも想定できるが、そうなれば、その損害は国民全体が負うことになる。そうなると、改正通則法は、立法政策的で妥当であったか否か再度見直す時がこないとも限らないであろう。」

また、「今回の通則法のように、納税者の権利を高めるような改正を行えば申告水準はどんどん高くなって、むしろ税の執行にプラスになると、こういう解説をしている方もおられるのですが、私は、税務調査を経験してきた立場から、悲観的に見えています。」とも述べられていた<sup>(10)</sup>。

山田二郎教授は、次のように述べられている<sup>(11)</sup>。

「当面のことだけを考えると、調査手続等が複雑となるので、課税当局側の事務量を増加させることになり、税収が低下することも想定されることであるが、これまでの税務調査が調査手続規定を欠き適正な手続に従って行われていなかったことを考えると、早く税務調査手続を国際水準に高め、納税者が適正な手続により納得して申告し、そして納税する日が到来することを渴望されていた。市民革命を経験していない私共が、漸く適正な手続により納得できる税金を納付する時代を迎えることができたことになる。このたびの通則法の改正は、納税環境の整備と透明化に向けて大きな契機となるものと評価したい。租税の根拠を、国家の構成員である国民が文明社会・福祉社会・安全な社会を維持するための共同負担金（会費）であるという考え方が有力になってきているが、このたびの平成 23 年・同 26 年改正通則法がこのような考え方に転換する

---

(10) 品川芳宣「税務調査における手続変更の内容と問題点」租税研究 760 号（2013）156 頁。

(11) 山田二郎「最近の納税環境整備の動向とその評価」税研 174 号（2014）31 頁。

手がかりになれば有意義なものといえよう。」

## 第 2 節 事務量増加の影響

前節の識者の評価の中には、事務量の増加を懸念する意見もあったが、実際にも調査手続の改正が施行された平成 25 年 1 月以降、調査件数、追徴税額をはじめ、実地調査のパフォーマンスの低下が見られる。

まず、申告所得税の状況を見ると、(表 1) のとおりであり、平成 24 年度から、実地調査件数は減少し、その後も以前に比べて低い水準にある。ただ、申告漏れ所得金額、追徴税額、加算税額は、一度減少したがその後若干の回復傾向にある。

また、法人税では、(表 2) のとおり、実地調査件数、非違件数、申告漏れ所得金額、加算税額等が平成 24・25 年度から減少したまま、大きな回復の傾向は見られない。

表 1 申告所得税の実地調査

(件、億円)

事務年度	21	22	23	24	25	26	27	28
実地調査件数	110,348	94,759	98,687	69,974	61,635	67,774	66,016	70,238
非違件数	86,278	76,126	77,973	56,234	50,744	56,214	54,673	58,449
実地調査による 申告漏所得金額	6,440	6,013	5,882	4,550	4,137	5,008	5,243	5,359
実地調査による 追徴本税額	939	840	763	599	592	632	680	699
実地調査による 加算税額	164	154	130	105	104	110	118	120

(報道発表資料)



表 2 法人税の実地調査

(件、億円)

事務年度	2 1	2 2	2 3	2 4	2 5	2 6	2 7	2 8
実地調査件数	139,027	124,688	128,558	93,273	90,688	95,111	93,561	96,869
非違件数	100,065	90,060	91,679	67,839	65,659	69,676	69,078	71,649
実地調査による 申告漏所得金額	20,493	12,557	11,749	9,992	7,515	8,232	8,312	8,267
実地調査による 追徴本税額	3,799	2,520	2,175	2,098	1,591	1,707	1,592	1,732
うち・実地調査に よる加算税額	504	401	336	318	244	277	249	268

(国税庁事務年報及び報道発表資料)

調査手続の法定化等に伴う事務量増加の影響については、国税庁長官(当時)が、講演で、次のような説明を行っている<sup>(12)</sup>。

「これらの手続が整備されたことに伴い、各種書類の作成や現場管理職による手続の確認が新たに発生し、調査に係る事務が増加しております。また、処分の理由附記等について、従来は、青色申告者に対する更正処分など一部の処分が対象とされていましたが、更正等の不利益処分や納税者からの申請を拒否する処分の全てが対象となり、処分理由書の作成事務も増加しています。」

そして、講演の説明資料では、「各種書類の作成」として、更正決定等をすべきと認められない旨の通知書、帳簿書類等を預かる際の教示文等が例示され、「現場管理職(統括官等)による手続の確認」では、事前通知の要否、再調査の適否等が掲げられ、「処分理由書の作成」では、調査担当部署と審理担当部署との間の協議が例示され、それら全体が「調査事務量増加」として示されている。

(12) 佐川宣寿「税務行政の現状と課題」租税研究 821 号(2018) 9 頁・22 頁。

### 第 3 節 小括

このように、調査手続等に係る平成 23 年度の国税通則法改正の評価としては、「これまでの課題」に応えたものではあるが、課題は残っているとするものが多い。課題に応えたとの評価では、調査手続の整備ばかりではなく、特に、不利益処分の理由提示（行政手続法）の適用除外が廃止されたことが高く評価され、また、更正の請求の期間延長等も含めて評価されていることが多い。調査手続については、事前通知の法定化を評価する者が多く、調査終了の手続についての積極的な評価は必ずしも多くない。残された課題としては、納税者憲章を指摘する者が多いようである。また、今回改正での事務量増加による調査パフォーマンスの低下を心配する声があったところ、調査パフォーマンスの低下は確かに生じている。

今回の改正の背景とも言うべき要因は多様であり、そのそれぞれの視角から見た評価が異なるのは当然であろう。そこで、次に、今回の改正の背景と考えられるいくつかの要因について、それぞれの視角からみておきたい。

## 第 3 章 改正の背景と各視角からの検討

本章では、改正の背景として、政治環境等、OECD 等海外の状況、行政手続法をめぐる議論、質問検査権をめぐる議論を取り上げて、みておくこととする。

### 第 1 節 政治環境等

平成 23 年 12 月の国税通則法の改正は、民主党政権下で行われたもので、そこには民主党（当時）の考えが強く反映している。民主党は、政権に就く前から、税務行政に強い関心を有していて、過去には、野党として、国税通則法の改正案を国会に提出したこともあった。また、民主党が政権に就く直前には、日本弁護士連合会との間で勉強会を持って、そうした中で練られ、政権に就いた後実現されたのがこの改正である。

峰崎直樹内閣官房参与（当時）は、座談会<sup>(13)</sup>で、「いわゆる納税者権利憲章、あるいは国税不服審判所の改革といった問題は、相当古い民主党の時代から掲げてきたテーマでした。TC フォーラムとか、いろいろな方々がずっと私達にロビー活動されていましたので、一度、確か、国税通則法の改正案を作ったことがあるのです<sup>(14)</sup>。そういう意味で、2007 年の参議院選挙で勝って以降、政権交代が実際に可能だということになった後も、やはりこれは是非改正しようということで一致しました。」と述べられる。平成 20 年 12 月の民主党税制調査会によるアクションプログラム<sup>(15)</sup>では、「執行体制の改革指針」の中の「納税者の権利等」において、①「納税者権利憲章」の制定と更正期間制限

(13) 月刊「税理」編集局編『納税者権利憲章で税制が変わる！』（ぎょうせい、2011）4 頁。

(14) 「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」が、2001 年 6 月に河村たかし議員外三名により、2002 年 7 月に海江田万里議員外三名により、衆議院に提出されている（衆議院 HP・平成 30 年 7 月 30 日確認）。

(15) 民主党税制調査会「民主党税制抜本改革アクションプログラム」（平成 20 年 12 月 24 日）。

の見直し、②国税不服審判のあり方の見直しを提示している。

また、仙谷由元内閣官房長官は、「民主党がまだ野党の頃、2009年の夏に遡りますが、日本弁護士連合会の税制委員会のメンバーから、行政不服審査法の全文改正に伴う国税通則法の改正案について、提案されたことがありました。私は、行政不服審査法の改正にはとらわれず、むしろ納税者の権利保護という観点から、国税通則法全体の見直しを行いたいと逆に提案をしました。税制委員会の方々もこの提案に大いに賛同され、直ちに共同の勉強会を企画いたしました。そのなかで、三木義一教授に講師をお願いし、毎回 20 名を超える民主党の国会議員や日弁連有志、日税連有志、学識経験者らが熱心に議論を行いました<sup>(16)</sup>。」と述べられる<sup>(17)</sup>。

そして、この勉強会では、税務調査権限の法定、不利益処分理由付記、国税不服審判所の独立性、不服申立て前置主義の選択制への変更、裁判官の専門性を高める租税訴訟専門担当部の設置などが議論されたとのことである<sup>(18)</sup>。

平成 22 年 9 月に民主党が政権に就いてからの国税通則法改正の経緯は、次のとおりである<sup>(19)</sup>。

平成 22 年度税制改正大綱（平成 21 年 12 月 22 日閣議決定）において、納税環境整備を巡る諸課題について、「公平・透明・納得」の税制を実現する観点から、納税者権利憲章の制定等について「1 年以内を目途に結論を出す」こととされた。これを受け、政府税制調査会の専門家委員会（神野直彦委員長）の下に納税環境整備小委員会（三木義一座長）が設けられ、同小委員会における専門的・実務的観点からの検討（平成 22 年 6 月 11 日に「論点整理の素案」をと

- 
- (16) 山本洋一郎弁護士は、日本弁護士会連合会の側から、同様の経緯を述べられる。山本洋一「特集・国税通則法の改正に関して・立法経緯とその教訓」自由と正義 63 巻 4 号（2012）44 頁・45 頁。国税通則法に関する勉強会の開催の提案があつて、22 年 7 月、8 月にかけてこれを毎週開催したところ、9 月に衆議院解散に伴う総選挙があつて、民主党政権が誕生したとのことである。
- (17) 月刊「税理」編集局編、前掲注 13、1 頁。
- (18) 月刊「税理」編集局編『民主党政権で税制はこう変わる！』（ぎょうせい、2009）20 頁。座談会における志賀櫻弁護士の発言。
- (19) 財務省、前掲注 1 参照。

りまとめ)を経て、専門家委員会において「納税環境整備に関する論点整理」(平成 22 年 9 月 14 日)がとりまとめられた。その後、この「論点整理」をも踏まえ、納税環境整備 PT(座長:五十嵐文彦財務副大臣)において平成 23 年度税制改正に盛り込むべき事項等について「納税環境整備 PT 報告書」(平成 22 年 11 月 25 日)がとりまとめられた。平成 23 年度税制改正大綱(平成 22 年 12 月 16 日閣議決定)においては、この PT 報告書を踏まえ、納税者権利憲章の策定、税務調査手続の明確化、更正の請求期間の延長、処分の理由附記の実施等の国税通則法の改正について取り組むことが示された。

上記の内容が盛り込まれた「所得税法等の一部を改正する法律案」(閣法第 2 号)は平成 23 年 1 月 25 日に国会に提出されたが、年度内成立には至らなかった。その後、同年 6 月 8 日の三党合意(民主党・自由民主党・公明党)に基づき、同年 6 月 10 日に内閣修正により同法案の題名が「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律案」に改められ、さらに、同年 10 月 11 日の税制調査会において与党より政府に対し法案修正の要請があり、これを踏まえて同日「東日本大震災からの復興のための事業及び B 型肝炎対策の財源等に係る税制改正大綱」がとりまとめられた。同大綱では、国税通則法の改正案のうち、「納税者権利憲章の策定」及び「新たな税務調査手続の追加」に係る改正を見送り、施行時期を 1 年間繰り延べて原則として平成 25 年 1 月 1 日とするとともに、政府として今後とも納税環境の整備に向け検討を進める旨の附則を新設するなどの見直しが含まれ、これに基づき平成 23 年 10 月 28 日に同法案の内閣修正が行われた。同法案は、同年 11 月 30 日に参議院本会議で可決・成立し、同年 12 月 2 日に公布された。

なお、与党より政府に対し法案修正の要請があったという平成 23 年 10 月 11 日の税制調査会の議事録に、中野民主党税調会長代行による発言として次のような記述がある。

(前略)「民主党税制調査会として、通則法の抜本改正部分について自民、公明両党の感触を探ってまいりましたが、これを踏まえまして、党税調と

しては、まず「1. 税務調査手続」につきましては、①現行の運用上の取扱いを法令上明確化する部分と、②更に、手続を新たに追加する部分とに分割し、前者のみを実施すべき、「2. 更正の請求期間の延長」、「3. 理由附記等」につきましては、そのままの内容で実施すべきと判断いたしました。

最後に「4. 納税者権利憲章の策定等」についてであります。これにつきましては、累次にわたり自民、公明両党と接触をし、感触を探ってまいりましたが、最終的に今回は見送らざるを得ないとの判断をいたしました。本件は、かつて野党時代に策定した 2007 年の民主党税制改正大綱、また 2009 年衆議院選挙マニフェストにも掲げてきた事柄でございます。昨年の政府税調におきましても、憲章策定についての議論の中で名前を「納税者権利憲章」とすべきとの意見と「権利」を付けるのはどうかとの意見の両論があった中で、政府・与党としてとりまとめて、本年 1 月に国会に提出をいたしました。

その後、付託先の衆議院財務金融委員会においては、野党から強い反発がありましたが、これを乗り越え、6 月の 3 党合意においては、本件については成案を得るとされたとの経緯があります。

その後、この成案を目指して自公両党の税調との間で党税調としても努力をしてきたところでありますが、やはりこの「権利」という言葉が哲学として相手方と相入れない中であって、局面転換を図るため、また、更正の請求期間の延長や理由附記など、納税者の権利を具現化する事項を早期に実施することによって、納税環境整備は相当前進する。言わば実が取れるとの判断に立って、憲章については断腸の思いではありますが、今回は見送ることとしたものであります。

以上が通則法関連部分についての野党の感触を踏まえた民主党としての判断であります。政府におかれましては、この判断を踏まえ、継続審議となっている 23 年度税制改正法案について、地方税部分も含め、所要の作業を行っていただくようお願いをいたします。また、特に納税者権利憲章

の策定等を見送ることになったことを踏まえ、政府としては、今後とも国税に関する納税者の利益の保護に資するとともに、税務行政の適正かつ円滑な運営を確保する観点から、納税環境整備に向け、引き続き検討を行うとの趣旨の附則を修正後の法案に追加していただくようお願いをいたします。」(後略)

このように、平成 23 年 1 月に国会に提出された改正法案は、年度内に成立せず、その後、野党との三党合意、調整を経て、税務調査手続については、運用上行われていた取り扱いのみ法定化されることとなったのである。

## 第 2 節 OECD 等海外の状況

1990 年 4 月に、OECD 租税委員会の作業部会は、1988 年に加盟 24 カ国に税務行政に関するアンケートを行って、22 カ国から回答を得て、納税者の権利と義務についての各国の状況を取りまとめた報告書「納税者の権利と義務－OECD 各国における法制度の現状」<sup>(20)</sup>を公表したが、その内容については、南博方教授が平成 5 年(1993 年)の租税法学会で報告を行い、学会誌で内容を紹介されている<sup>(21)</sup>。

なお、金子宏教授も同じ租税法学会で報告を行っておられるが、そこで同教授は、「最近、先進各国は、租税行政手続、特に質問検査手続の改革を進めてきた。それに比較して、わが国の状況は、著しくおくれている。国際化時代の税制のあり方として、わが国も、先進各国と比肩しうる程度にまで質問検査手続の整備を進める必要があると考える。」と述べておられる<sup>(22)</sup>。

南教授による OECD 報告書の紹介は、次のとおりである。

①一般の税務調査において納税者に対する事前通知が法的義務となっているの

---

(20) OECD Committee of Fiscal Affairs “Taxpayers’ rights and obligations - A Survey of the legal situation in OECD countries” (1990) .

(21) 南博方「租税手続の公正・透明化へ向けて」租税法研究第 22 号(1994) 5 頁。

(22) 金子宏「税務情報の保護とプライバシー」租税法研究第 22 号(1994) 40 頁。

は、フランス、ドイツ、アメリカであり、法的義務はないが必ず事前通知が行われているのは、12 カ国で、通知を必要とするかしないかの裁量を有するのは、日本はじめ 6 カ国である。

- ②一般の税務調査において、個人の居宅（私室を指す。事業所ではない）に立ち入る場合に捜査令状が必要なのは、ドイツ、アメリカ、イギリスなど 18 カ国で、令状を要しない国は、日本はじめ 4 カ国である（もともと、上記令状は裁判所による令状ではなく、行政令状である）。
- ③納税者が課税庁に対し、あらかじめ税務上の取扱いを尋ね、通常、文書によりこれに回答する制度を事前照会制度（advance ruling or advance opinion）というが、この制度を持っていないのは、日本はじめ 6 カ国で、その他の国は、なんらかの形でこの制度を持っている。
- ④更正・再更正をするに当たり、事前に通知され、または意見を述べる機会が与えられる国は、フランス、ドイツ、アメリカなど 10 カ国である。
- ⑤第三者から得た反面資料は、ほとんどすべての国において、納税者に通知する義務はないとされている。
- ⑥課税処分に対して不服がある場合には、不服申立てないし訴訟の途が開かれているが、なお 15 カ国において、オンブズマン制度が置かれ、納税者の苦情処理に当たっている。

また、2003 年には、OECD の租税政策・行政センターが、租税ガイダンスシリーズの「納税者の権利と義務－実務ノート」<sup>(23)</sup>を公表し、1990 年の報告書とその後の各国の状況をふまえ、納税者の権利と義務を具体的にあげて説明を加えたうえで、『納税者権利憲章』の一般的なモデルと具体例を示している。各国に存在した納税者の権利としては、①情報の提供を受ける権利、支援を受ける権利、手続上意見を聴取してもらう権利、②不服申立の権利、③正しい税額のみ支払う権利、④税の確実性（予測可能性）に関する権利と並んで⑤「プライバシーの権利」、⑥「守秘義務」があるとして、それぞれ次のように述べて

---

(23) OECD Center for Tax Policy and Administration “Taxpayers’ Rights and Obligations - Practice Note” (2003) .



いる。

#### 「プライバシーの権利」

「すべての納税者は、税務当局が不必要にプライバシーを侵害しないことを期待する権利を有している。この権利は、実務的には、納税者の住居への不必要な立入り及び納税者の正しい税額決定に関係のない情報提供依頼を回避する権利と解釈される。すべての国において、実地調査や反面調査の過程では、調査官による個人の住居あるいは事業所への立入りについては非常に厳格な規則が適用される。ある国では、納税者宅への臨場には納税者の同意が必要であり、多くの国では、税務当局による臨場を拒否している納税者の住居へ立ち入るには、原則として署名のある令状が必要とされる。同様に、第三者からの税務情報の入手には厳格な規則が適用される。」

#### 「納税者の守秘が確保される権利」

「その他の納税者の基本的権利は、納税者に関して税務当局が入手する情報は機密であり、税法に規定された目的のみに使用されることである。税法は、通常、機密情報を悪用した税務職員に対しては非常に重い罰則を課しており、税務当局に適用される守秘義務は他の政府職員に適用されるものよりもはるかに厳格である。」

増田英敏教授は、こうした 1990 年の OECD 報告書とその後の実務ノートが、納税環境整備の国際的な指針と位置づけられたとして、紹介されている<sup>(24)</sup>。

望月爾教授は、やはり 1990 年の OECD の報告書が、その後一種のガイドラインとなったこと、実務ノートが納税者憲章のモデルを示していることを紹介し、更に、OECD の租税行政フォーラムは、2001 年に「優良な租税行政の諸

---

(24) 増田英敏「外国における納税環境の整備」税研 174 号 (2014) 41 頁。

原則」、2004 年と 2007 年、2009 年、2011 年には、「OECD 加盟国及び選ばれた非加盟国の租税行政：比較情報シリーズ」を公表し、各国の租税行政の現状の比較を行うとともに、納税者の権利保護や手続法制の整備の状況についての報告を行ってきたことを紹介される<sup>(25)</sup>。そして、「こうした OECD の一連の報告が租税行政の指針として各国の租税手続の整備や納税者権利憲章の制定が進んでいった側面がある。ただし、それらは、あくまで租税行政や納税者権利憲章のモデルの提示と各国の租税行政手続の整備状況の報告にすぎないという点に注意する必要がある。」と述べられる。

望月爾教授が紹介されるように、OECD は、継続して、各国の税務行政を比較し、納税者の権利を法律あるいは行政文書に定めているか等を調査し、公表している。最近では、2017 年 9 月の OECD 税務長官会議に合わせて公表された OECD “Tax Administration 2017” で、2015 年の状況が報告されている。同文書は、2015 年の 55 カ国の調査であり、その中で何らかの公式の「納税者の権利」があるとしたのが 45 カ国で、日本は「なし」で回答している。そのうち法律によるものがある国が 32 カ国であった。同文書では、次の 11 の納税者の権利及び義務がほとんどの憲章または法に反映されているとしている。①情報の提供を受ける権利、支援を受ける権利、手続上意見を聴取してもらう権利、②不服申立の権利、③正しい税額のみ支払う権利、④税の確実性（予測可能性）に関する権利、⑤プライバシー、⑥情報の守秘が確保される権利、⑦正直（誠実）である義務、⑧協力的である義務、⑨期限内に正確な情報及び文書を提出する義務、⑩記帳する義務、⑪期限内に納税する義務である。

今回の国税通則法改正の経緯でも、税制調査会の専門家委員会では、OECD の実務ノート（プラクティス・ノート）が、特に納税者権利憲章との関連で議論された模様であり、「納税環境整備に関する論点整理」<sup>(26)</sup>には、次のような記載がある。

---

(25) 望月爾「納税者権利憲章の意義と課題」税法学 569 号（2013）237 頁。

(26) 税制調査会専門家委員会「納税環境整備に関する論点整理」（平成 22 年 9 月 14 日）。

- ・ 「納税者権利憲章とは何か」という点については明確な定義はないが、OECD 租税委員会「納税者の権利と義務」プラクティス・ノート（2003 年）によれば、「納税者憲章」（Taxpayers’ Charter）とは、「納税者の税務に関する権利・義務をわかり易い言葉で要約しかつ説明して、こうした情報を多くの納税者に周知させ理解させようとする試み」と定義されている。OECD の調査によれば、現在、加盟国 30 カ国中、「納税者憲章」は 24 カ国で制定されており、わが国を含め 6 カ国で制定されていないこととされている。」
- ・ 「OECD の「納税者の権利と義務」プラクティス・ノートには、納税者の権利と並列的に納税者の義務についても記載されているが、このレポートは各国の課税当局者から成る会議で作成されたものであり、義務の記載がある点については、必ずしも重要視する必要はない。」
- ・ 「憲章には、憲法上の「納税の義務」の存在を前提として、税務手続上の「納税者の権利と義務」を規定することが必要。OECD のプラクティス・ノートにおいても、納税者の権利と並んで義務が記載されており、バランスが取れた合理的なものと考えられる。」

金子宏教授は、納税者権利憲章等について、「これらの改正案は、国会審議の過程で削除され、納税者権利憲章の採用は今後の課題として残された。」とされる<sup>(27)</sup>。この経緯は、政治環境等の節で見たとおりである。

### 第 3 節 行政手続法をめぐる議論

行政手続法については、臨時行政調査会（第一次）の答申に「行政の公正確保のための手続の改革に関する意見」が含まれ、「行政手続法草案」が添付された<sup>(28)</sup>のであるが、それ以前の状況については、塩野宏教授が「政府審議会答申

---

(27) 金子宏前掲注 3、76 頁。

(28) 臨時行政調査会「行政の公正確保のための手続の改革に関する意見」（昭和 39 年

を含めた立法過程においては、行政運営の改善に関しては、内部的行政運営的  
事項と対私人との直接の関係を規律する行政手続的事項が必ずしも区分されず  
に扱われてきたこと、しかも、後者については、前者ほどには深くとりあげら  
れていなかったことに特徴がある。これを如何に評価すべきかについては、な  
お、検討の余地があるが、行政手続の観念がまだ主として、法律学界における  
研究の段階にあり、わが国行政実務において定着するに至っていなかったこと  
の証左とみるのが妥当なところと思われる。」と述べておられる<sup>(29)</sup>。

一方、学界の状況について、兼子仁教授は次のように述べられる<sup>(30)</sup>。「日本  
の行政法学界においては早く 1960 年代以来、一般行政手続法を作るべしとい  
う立法論が通説を成してきた。日本公法学会の 1960 年 10 月総会における田中  
二郎教授（東大法学部）の報告『行政手続法の諸問題』がエポック・メイキン  
グであった。」そして第一次臨調答申については、「1962 年からの第 1 次「臨時  
行政調査会」のなかで、米・澳の行政手続法をモデルにした橋本公亘・外間寛  
教授（中央大）の尽力があり、64（昭和 39）年答申に「行政の公正確保のため  
の手続の改革に関する意見」が含まれるところとなり、それに「行政手続法草  
案」（168 条）が添付されていた。これは学界で積極評価され、1970 年代を中  
心に一般手続法の立法論が通説化する。」とされている。

しかし、第一次臨調答申の「行政手続法草案」は実現されなかった。その理  
由について、塩野宏教授は、次のように述べられる<sup>(31)</sup>。「その整備を促進する  
直接の利益集団のいないこと、問題が必ずしも、マスコミ等一般の注目をひく  
ものでないこと、その後の行政改革の重点が、行政の簡素化、合理化に傾斜し、  
短期的には、行政の費用の増大を招くともみられる手続法の整備は、改革事項  
の視野にはいりにくかったことを挙げることができるであろう。さらに、立法

---

9 月）及び臨時行政調査会第三専門部会第二分科会「行政手続に関する報告」（昭和  
39 年 2 月）、橋本公亘「行政手続法草案」（有斐閣、1974）に所収。

(29) 塩野宏「行政手続の整備と行政改革」『行政過程とその統制』（有斐閣 1989）224  
頁（1981 年初出）。

(30) 兼子仁『行政法学』（岩波書店、1997）66 頁。

(31) 塩野宏前掲注 29、225 頁。

過程（特に行政法関係）に対する学界を含めた法曹の影響力の小ささも、西ドイツなどと比較して、注目されるところである。」

また、行政手続法の制定の可能性がこうした状況にあったため、塩野宏教授は、その頃の、行政手続の判例による発展の可能性についても述べられ、「行政手続法はわが国においても、判例によって整備発展してきた面がある。また、今後もその可能性がないわけではなく、むしろ、大いに期待すべきものであろう。しかしながら、制定法準拠主義の枠を最高裁判所が破るものと安易に予測することができないことにも十分留意しておく必要がある。」とされていた<sup>(32)</sup>。

その後の行政手続法の制定については、藤田宙靖教授によれば、次のとおりである<sup>(33)</sup>。「(しかし、)ここ十年余りの間に、わが国にも行政手続法典を導入しようという動きが、現実性を持ったものとして、大きく国政の表面に浮上して来ることになった。すなわち(旧)行政管理庁は夙に昭和 55 年(1980 年)8 月以来、学識経験者から成る『行政手続法研究会』を設置して、行政手続法制定に向けての検討を行っていたのであるが、日本の行政過程の不透明さが非関税障壁となり、外国企業による日本市場への参入に対する大きな障害となっている、という諸外国からの批判等にも押されて、この研究会の成果が、最終的には、平成 3 年(1991 年)12 月 12 日の臨時行政改革推進審議会『公正・透明な行政手続法制の整備に関する答申』中の『行政手続法要綱案』として公式にも結実し、最終的に平成 5 年 5 月には、政府提案に係る『行政手続法案』として第 126 通常国会に付議されることとなった。同法案は同国会では結果的に審議未了廃案となったが、続く第 128 国会において、これと実質的に同一の内容を持つ法律案が可決され、『行政手続法』として成立することになったのである。」

このように、外圧もあって、平成 5 年 11 月 12 日、行政手続法が公布されたのであるが、この行政手続法には多くの適用除外があった。もともと行政手続法の規定により、以下の税務に関する処分等には適用されないこととされてい

---

(32) 塩野宏前掲注 29、231 頁。

(33) 藤田宙靖『行政法 I 〔第四版〕』(青林書院、2003) 141 頁。

た。「本来の行政権の行使と見られないもの」、「性質上、行政手続法の諸規定の適用になじまないもの」等が理由とされている。

- (1) 行政犯則取締法に基づいて行われる処分及び行政指導
- (2) 質問検査権の行使等情報の収集を直接の目的としてされる処分及び行政指導
- (3) 異議申立て及び審査請求に対する決定及び裁決
- (4) 不服申立ての審査手続において法令に基づいてされる処分及び行政指導
- (5) 官公庁に対する協力要請等の機関、地方公共団体等に対する行政指導
- (6) 税理士会及び日本税理士会連合会に対する処分であって、税理士法に基づいて行われる処分

また、国税通則法において適用除外とされた処分、行政指導及び届出とその理由は次のとおりである<sup>(34)</sup>。

(1) 国税に関する法律に基づく処分

租税の賦課徴収に関する処分の手続については、独自の手続体系が形成されていることから、個別法で適用除外措置を講ずることが適当として、行政手続法第 2 章（申請に対する処分）及び第 3 章（不利益処分）は適用されないこととされた。国税に関する法律に基づく処分は、①金銭に関する処分であり、処分内容をまず確定し、その適否については、むしろ事後的な手続で

---

(34) 国税通則法の適用除外については、八木俊道総務庁行政管理局長の次のような証言がある。「研究会・行政手続法（第 1 回）」ジュリスト 1049 号（1994）61 頁参照。「行政手続法の適用範囲については、政府部内にくつかのかなり深刻な問題がありました。この点については、行政手続部会でも、まさにかなり現実的な判定を下されたわけです。これは、一例をあげれば国会論議で取り上げられた国税通則法に象徴される問題です。衆・参の内閣委員会の法案審議でも、かなり論戦がありました。私共は現実には申告納税制度の下における大量、反復的な手続の特徴に着目して、国税通則法で独自の手続体系をとっている、それはそれで良いではないか、という判断に立った。他方、事後救済にウェイトがかかっている今の国税通則法の在り方というのは、そう簡単に例外にしてよかったのかという議論が、当時もあったことは事実です。しかし現実には、真正面からということになると実務は全く動かなくなるだろう。西独も事後手続を中心に構成しているではないかという認識です。そこは、かなり答申段階でクリアにさせていただいて、現実的な着地点を見極めた上で答申をお作りいただいていたものですから、わりあいスツと通り抜けることができたと思います。」

処理することが適切であること、②主として申告納税制度の下で、各年又は各月毎に反復して大量に行なわれる処分であること等の特殊性を有していることに加え、③限られた人員をもって、適正に執行し公平な課税が実現されなければならないものであることを勘案して、その手続全体としていかにあるべきかという観点から、国税通則法及び各税法において必要な範囲の手続が規定されていることが理由とされている。

## (2) 国税に関する行政指導

国税に関する法律に基づく行政処分には、行政指導に係る書面の交付の規定（行政手続法 35 条 2 項）及び複数の者を対象とする行政指導の規定（行政手続法 36 条）は適用されないとされた。これは、税務行政「全体の遂行上真に支障となる特別の事情が存すると認められる」といわざるを得ないからと説明されている。

## (3) 国の機関以外の者が提出先とされている届出

国税に関する届出で経由機関を経由して提出すべきものの中には、経由機関に提出されても本来の届出先に提出されるまでは届出があったとすることが適当でないものがあるため、国の機関以外の者が提出先（経由機関）とされている届出に、行政手続法の届出の規定（行政手続法 37 条）は適用しないこととされた。

しかし、後に見るように、国税通則法への適用の多くが除外され、また、調査手続も規定されなかったことには、特に学界から多くの批判が寄せられた。

金子宏教授は、処分の適正化に理由附記が果たす機能を強調されるころ、行政手続法の適用除外について、次のように述べられる<sup>(35)</sup>。「国税に関する処分が大量かつ反復継続的で限られた数の職員では対応しきれないこと等、国税関係処分の特異性にかんがみると、その適用除外にやむを得ない事情があることは、たしかである。しかし、これらの処分についても、たとえ修正ないし簡

---

(35) 金子宏「ルール・オブ・ローと租税法」『租税法理論の形成と説明・上巻』（有斐閣、2010）122～124 頁（2008 年初出）。

略化された形ではあっても、行政手続法の適用の可能性がないかどうかについて、今後とも検討を続けてゆく必要があると考える。」『行政調査』は、一般的に行政手続法の適用対象から除外されており、その結果、租税法上の質問検査も、行政手続法の適用対象から除外されているが、行政調査に関する手続的整備のために行政手続法の改正が日程に上った場合には、租税法上の質問検査についても、その一環として前向きに検討する必要があると考える。」

また、金子宏教授は、川崎民商事件判決<sup>(36)</sup>、荒川民商事件決定<sup>(37)</sup>等の最高裁判決・決定について、「これらの判決は、租税行政手続の整備について決して後向きの方針をとっているのではなく、むしろかなり前向きのインプリケーションを持った判決なのではないか。」とされ、「最近、先進各国は、租税行政手続、特に質問検査手続の改革を進めてきた。それに比較して、わが国の状況は、著しくおくれている。国際化時代の税制のあり方として、わが国も、先進各国と比肩しう程度にまで質問検査手続の整備を進める必要があると考える。もっとも、最近わが国で制定された行政手続法においては、行政調査は適用除外とされている（3条1項14号）。しかし、これは、行政調査（質問検査もその一種である）の手続的整備を見合わせる趣旨ではなく、その整備を個別の法律に委ねる趣旨であると解されている。」と述べられている<sup>(38)</sup>。

塩野宏教授も、行政調査の行政手続について、行政手続法に規定されていないことについて、これは、「手続的整備が不必要とされたわけではなく、それぞれ固有の手続的仕組みが要求される分野であり、別途の考慮事項が多いため、さしあたりの整備の対象から除外されたもの」とされる<sup>(39)</sup>。

南博方教授<sup>(40)</sup>は、課税処分が金銭の処分で、後において原状回復が可能だとされる点については、「だからといって、納税の義務以上の義務を課す違法課税が許容されてよいわけではない。原状回復の可能性は、違法課税を抑止するた

---

(36) 最大判昭和 47 年 11 月 22 日、最高裁判所刑事判例集 26 卷 9 号 554 頁。

(37) 最三小決定昭和 48 年 7 月 10 日、最高裁判所刑事判例集 17 卷 7 号 1205 頁。

(38) 金子宏前掲注 22、40 頁。

(39) 塩野宏『行政法〔第六版〕』（有斐閣、2015）308 頁。

(40) 南博方前掲注 21、8 頁・9 頁。



めの事前手続の適用除外を正当化する理由にはなり得ないのである。」と、また、税務行政の大量集团的性格、所得補足の困難性については、「実質課税を貫くことができず、ある程度、画一的・表見的課税を法律上は認せざるを得ないであろう。しかし、租税行政の大量的集团的性質および所得の補足の困難性は、課税の過誤の不可避性を正当化することにはならない。」また、大蔵当局の説明が「独自の手続が形成されている」点をあげることについては、確かに青色申告に対する帳簿調査の規定、更正理由付記、異議申立における理由付記、国税不服審判所への審査請求等があると指摘する一方で、「更正決定に当たっての告知・聴聞の手続的保障を欠き、白色申告書の更正については理由の付記は要求されていない。また、異議申立てにおいては、異議審理庁は、原処分庁の有する調査権（罰則の裏付けのある質問検査権）を総額的に行使することができるから、権利救済の制度というよりは、原処分の続行調査手続の色彩が濃厚であり、異議申立人の防御権の保障もきわめて不十分である。審査請求も事前手続ではなく、事後救済手続であるうえ、権利救済の手続としては必ずしも十分ではない。このような点をみれば、租税の分野において、独自の手続が形成されているとは言い難いのである。」と述べられる。

今回の改正で、行政手続法による不利益処分にかかる理由付記の規定がすべての処分に適用されることになった点を高く評価する論者は多い。一方、課題としては、今回の税務における調査手続の法定化を、行政手続法の調査手続の整備につなげるべきとする論調が多い。

また、塩野宏教授が適正手続四原則と呼ばれる手続の一つである聴聞・弁明が税務調査の手続においては定められていないことも、行政手続法に関連した課題としてあげられるかもしれない。上記の南博方教授の指摘のほか、平成 6 年の「租税法研究」では、田中治教授が、各界からの調査手続に係る提案として、「処分案の提示」「弁明、聴聞の機会」を、留意すべき必要があるとして紹介されている<sup>(41)</sup>。

---

(41) 田中治「申告納税制度と租税行政手続」租税法研究第 22 号（1994）。

## 第 4 節 質問検査権等をめぐる議論

曾和俊文教授<sup>(42)</sup>は、質問検査権の行使をめぐる議論における判例・学説の展開を三つの時期に分けて整理されている。「第一期」は、昭和 40 年代初期から昭和 47 年頃までとする。この時期、質問検査権の行使について全国で紛争が激化し、これを受けて、昭和 45 年ごろから質問検査権の法理を究明する研究が進んだとされ、この時期の議論は、国税庁『税務調査の法律知識』（昭和 47 年）と北野弘久編『質問検査権の法理』（昭和 49 年）によって、ほぼ網羅的にうかがうことができると述べられる。「両者をみれば、質問検査権をめぐる対立点が網羅的に示されており、その基本的対立構造は今日においても変わらない。」とする。「第二期」は、昭和 47 年から 48 年までで、この時期は、最高裁昭和 47 年 11 月 22 日大法廷判決<sup>(43)</sup>と、最高裁昭和 48 年 7 月 10 日第三小法廷決定<sup>(44)</sup>の二つの最高裁判決・決定が出され、質問検査権制度の合憲性が判令上確立されたとする。前者は、一般論として、憲法 35 条の令状主義の規定が「当該手続が刑事責任追及を目的とするものでないとの理由のみで、その手続における一切の強制が当然に右規定による保障の枠外にあると判断することは相当ではない」としたが、所得税法上の質問検査権については、①質問検査がもっぱら行政上の目的でなされること、②実質上、刑事責任追及のための資料の取得収集に結びつく作用を一般に有するものではないこと、③間接強制にとどまっていること、④検査制度の必要性と強制の合理性があること、を主たる理由に、令状を不要と判示した。また、後者の決定では、最高裁は、質問検査権行使の要件、手続について税務職員の裁量を認めた。

「所得税法二三四条一項の規定は、国税庁、国税局または税務署の調査権限を有する職員において、当該調査の目的、調査すべき事項、申請、申告の体裁内容、帳簿等の記入保存状況、相手方の事業の形態等諸般の具体的事情にかん

---

(42) 曾和俊文「質問検査権をめぐる紛争と法」芝池義一他編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房、1995）104 頁。

(43) 最大判昭和 47 年 11 月 22 日、前掲注 36。

(44) 最三小決定昭和 48 年 7 月 10 日、前掲注 37。

がみ、客観的な必要性があると判断される場合には、前記職権調査の一方法として、同条一項各号規定の者に対し質問し、またはその事業に関する帳簿、書類その他当該調査事項に関連性を有する物件の検査を行なう権限を認めた趣旨であって、この場合の質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、右にいう質問検査の必要があり、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限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ものと解すべく、また、暦年終了前または確定申告期間経過前といえども質問検査が法律上許されないものではなく、実施の日時場所の事前通知、調査の理由および必要性の個別的、具体的な告知のごときも、質問検査を行なううえの法律上一律の要件とされているものではない。」

曾和俊文教授によれば、この後、問題の焦点は、憲法論から、質問検査権行使の具体的要件の検討に移っていった、とする。「第三期」は、昭和 49 年以降であって、目立った特徴はないとしながら、「最高裁判決・決定を受けてのその後の下級審判決は、ほとんどすべてが争いの対象となった税務調査の適法性を認めており、この点は第一期と比べてのひとつの特徴と言えるであろう。」と述べられている。

上記「一期」で取り上げられた北野弘久教授の著書<sup>(45)</sup>で扱われたテーマ（国税庁が作成した「税務調査の法的知識」に対応したもの）は、質問検査権の受忍を刑罰で強制していることが憲法に違反しないか、調査の合理的必要性と理由開示、事前調査の可否、事前通知の必要性、受任義務者の範囲、検査妨害犯の性格、特定グループに対する調査、反面調査と納税者の了解、立入権、立会人、質問検査の時・場所・方法の制限、身分証明書の提示等であった。

玉國文敏教授は、租税調査権行使の要件と内容、方法について、「現行法は、必ずしも十分な規定を置いているわけではなく、犯則事件での臨検・捜索・差押の場合を除いては、質問検査権を認める各個別実体法で、①調査の前提たる

---

(45) 北野弘久「質問検査権の法理」『質問検査権の法理』（成文堂、1974）3頁以下。

「必要性」の要件、②調査権行使の主体（「当該職員」、「収税官吏」等）、③調査権限行使に際しての身分証明書・検査章の携帯・呈示に関する規定を置くにとどまる。従って、これまで判例・学説上しばしば議論の対象とされてきた諸問題（例、調査の対象・範囲・時期、事前通知及び理由の開示義務、調査に際しての本人及び第三者の立会権、反面調査権行使の要件、調査実施に際して租税職員の裁量権の範囲と限界、調査目的の逸脱・他事考慮と調査権限の濫用）は、いずれも法の解釈作業に委ねられた形となっている。」と述べられる<sup>(46)</sup>。

また、曾和俊文教授は、「調査裁量の法的統制」として、「調査の必要性」、「調査対象選択の合理性」、「調査開始裁量の統制」、「調査手続に関する裁量の統制」をあげ、特に「調査手続に関する裁量の統制」では、次の点を検討されている。「事前通知」、「調査理由の開示」、「第三者の立会い」、そして、「反面調査の法的統制」である<sup>(47)</sup>。

平成 2 年に日本税理士連合会税制審議会が公表した「税務行政手続のあり方について（第二次答申）」<sup>(48)</sup>では、調査前の手続として、①通達制定手続の適正化、②アドバンスルーリングの制度化を取り上げ、調査手続として、①調査通知書の送達、②反面調査の手続（納税者の意見聴取、反面先への通知書の提示）、③将来、調査権の行使必要性の認定の適否を判断する第三者機関制度を設けるかどうか、④税務調査の過程における意見聴取（納税者又は関与税理士に対する意見聴取の機会）と調査終了通知、⑤身分証明書の提示を取り上げている。

なお、今回の改正で、税務調査手続の一部として、調査終了の際の手続が法定化された。これは、これまでの運用上の取扱いが、税務当局の納税者に対する説明責任を強化する観点から法令上明確化されたと説明されている。

調査終了後の手続については、例えば、上記の日本税理士会連合会税制審議会の「答申」では、「調査終了通知」を取り上げたほか、「修正申告の勧奨」に

(46) 玉國文敏「租税調査の現代的課題」租税法研究第 14 号（1986）61 頁。

(47) 曾和俊文前掲注 42、115 頁以下。

(48) 日本税理士会連合会税制審議会「税務行政手続のあり方について（第二次答申）」（1990 年 11 月 24 日）。

ついて、「納税者は修正申告をすることにより不服申立および訴訟への途が閉ざされることになる。したがって、修正申告の勧奨には、なんらかの歯止めをかける必要がある」と述べていた。また、平成 13 年及び 14 年に議員によって国会に提出された国税通則法改正案<sup>(49)</sup>には、「税額の確定に係る調査の結果に関する情報の提供」として、「当該職員が質問又は検査を行った場合には、当該質問又は検査の相手方に対し、当該質問又は検査に係る調査の結果に関する情報を提供するものとする。」とある。税制調査会専門委員会の「納税環境整備に関する論点整理」<sup>(50)</sup>では、例えば、次のような意見があった。

- ・ 税務調査については、①調査等の対象者・範囲・程度・手段、②事前通知を原則とする、③代理人（弁護士・税理士等）の調査等への立会い、④調査理由を明らかにする、⑤終了通知、等を規定すべき。また、修正申告に至る過程（行政指導類似）についての手続的保障規定も必要。
- ・ 調査手続については、現行においても、調査の事前通知、修正申告のしょうよう、是認通知など、通達上かなりの手続が規定されているが、このレベルのものを法制化しても実務上は問題が生じないのではないかと。通達で行われていることに法律上の根拠を設けることは納税者にとって重要な意義がある。

また、これを受け、平成 22 年 11 月の税制調査会納税環境整備 PT 報告書<sup>(51)</sup>でも、「調査終了時の手続」の「基本的考え方」として、

調査終了時の手続については、現行の運用を踏まえ、

- ①調査終了後に納税者に調査内容を説明し、
- ②申告内容に問題のある納税者に対する修正申告等の勧奨を行い、

---

(49) 前掲注 14 参照。

(50) 税制調査会専門家委員会前掲注 26、59 頁。

(51) 税制調査会納税環境プロジェクトチーム「納税環境 PT 報告書」（平成 22 年 11 月 25 日）。

## ③調査終了通知を行うことを法令上明確化する

と記載されていた。

質問調査権をめぐる議論については、今回の改正で、事前通知が規定された。しかし、他方で、その他の、過去に議論された項目の多くは規定されていない。改正後の国税通則法に規定されている調査手続は、各税に係る当該職員の質問検査権（「当該職員」、「必要があるとき」、「質問検査の相手、対象」が定められている）、提出物件の留置き、犯罪捜査との関係、事前通知（要しない場合を含む）、調査終了の際の手続、当該職員の団体に対する諮問及び官公署等への協力要請、身分証明書の携帯等、行政手続法の適用除外である。

質問調査権をめぐる議論は、一応、いわゆる荒川民商事件の最高裁決定<sup>(52)</sup>で、「質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目」については、「右にいう質問検査の必要があり、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限度にとどまるかぎり、」権限ある税務職員の裁量（合理的な選択）に委ねられているとされたのであるが、逆に言えば、時代の状況変化に合わせて何を法定すべきかという問題設定状況になっていたと考えることができる<sup>(53)</sup>。そうした中で、調査手続については、これまでの質問検査権の議論にあった事前通知が法定化された。高野幸大教授<sup>(54)</sup>は、「税務調査においては、調査の手続は、これらの調査の分類に応じて可能な限り、被調査者の心理的圧迫を軽減するようなものとして構成されるべきである。」とされるが、事前通知は、こうした観点から評価することができよう<sup>(55)</sup>。一方、第三者の立会、反面調査等についての手続の規定はない。また、調査後の手続については、質問検査権の議論とは直接関係しないものの、修正申告の勧奨の

(52) 最三小決定昭和 48 年 7 月 10 日、前掲注 37。

(53) 玉國文敏前掲注 46、64 頁。「脚注 15」で、「なお、租税調査の手続および要件に関する立法的整備を押し進めるとして、何を法律上必要な要件、手続とするかについては、未だにコンセンサスが得られていない。」とされる。

(54) 高野幸大「税務調査と税務行政指導」日税研論集 36 号（1997）47 頁。

(55) ただし、事前通知の法定化については、一方で、事前通知を要しない場合が法定化された意味が大きいという評価もあることには注意が必要である。金井恵美子「質問検査手続の改正と課題」税法学 569 号（2013）300 頁、注(96)参照。

問題が指摘されてきたところであり、あるいは、実務上調査結果の説明が行われていたことから、調査手続の一部として、その法定化に向けての議論が行われたことが理解できる。

## 第 5 節 小括

国税通則法の調査手続等の改正は、「手続の透明化」「納税者の予見可能性」「課税庁の説明責任の強化」等を趣旨とするものであった<sup>(56)</sup>が、その背景を探ると、多様な要因が関係していた。それぞれの視角からみると、今回の改正は、これまでのすべての課題に応えたものではなく、課題の一部を残し、課題の一部を解決して行われた改正であるといえる。政治的環境等、OECD の議論等からは、特に納税者憲章が論点として残されたようであり、また、行政手続法等をめぐる議論からは、調査手続一般についての行政手続法への規定が論点として残されている。また、特に質問検査権をめぐる議論からは、法定すべき事項について多様な提案があり、論者によっては、論点も多く残されているという評価になる。

---

(56) 「平成 23 年度税制改正大綱」(平成 22 年 12 月 16 日閣議決定)。

## 第 4 章 行政手続の意義と税務調査手続等

### 第 1 節 行政手続と税務調査手続

#### 1 広義の行政手続と狭義の行政手続

行政手続は、単に行政活動ないし行政過程の手続的側面を指す広義の意味で使われる場合と、行政の統制とも言うべき、「法律による行政の原理」「行政過程の適正化」「関係者を関与させる」「権利救済」「紛争解決」機能を持った手続（「適正手続」「装置」「仕組み」）という狭義の意味で使われる場合とがある。

この狭義の意味での行政手続（適正手続）について、塩野宏教授は、各国で共通する原則が、判例、制定法により具体化され、普遍化しているとされる。具体的には、告知・聴聞、文書閲覧、理由付記、処分基準の設定・公表をあげ、これを行政手続四原則と呼ばれる<sup>(57)</sup>。大橋洋一教授は、行政手続法が、審査基準や処分基準の設定や公表等に関する規定、理由提示に関する規定、聴聞や弁明の機会付与に係る規定という中核となる手続を法定したので、これらの手続は、法律上の根拠を付与されると同時に、基本的手続ルールとしての価値も承認されたと述べるとともに、行政手続法には、これら基本的手続のほかに、基本的手続に仕える性格の手続が存在する旨述べられる<sup>(58)</sup>。芝池義一教授も、行政手続の観念に広狭二様あることを指摘され、狭義では、聴聞、公聴会、理由付記制度など、行政過程（「広義の行政手続」）の適正化を図るための、いわば「装置としての行政手続」を意味し、一方、広義では、行政活動ないし行政過程の手続的側面を指す意味で用いられ、行政活動の過程から実体的な要素を捨象したものと定義できるとされる<sup>(59)</sup>。他の多くの論

(57) 塩野宏前掲注 39、292 頁～295 頁。

(58) 大橋洋一「行政手続の課題」行政法研究第 20 号（2017）34 頁。大橋教授は、同論文で、塩野教授の四原則に準拠した上で、文書閲覧が聴聞といたった基本的手続に仕える性格を持つ点に着目して、適正手続原則を三原則とした旨述べられる。

(59) 芝池義一「行政手続と国民の権利」ジュリスト 859 号（1986）80 頁。



者も、使う用語は異なっても、同様の指摘をされている<sup>(60)</sup>。

塩野宏教授の適正手続四原則は、わが国の行政手続法に規定された手続でもあって、わが国でも広く認められている<sup>(61)</sup>。この適正手続四原則は、同教授によれば、次のような意義を持つ<sup>(62)</sup>。告知・聴聞については、「行政処分をする前に、相手方に処分内容および理由を知らせ、その言い分を徴することによって、処分の適法性、妥当性を担保し、公権力の侵害から国民の権利利益を保護しようとするものである。」「わが国でも、」「告知・聴聞が行政手続上の最も重要な原則として位置づけられることに異論はない。」とされる。文書閲覧は、「告知によって、相手方は、どのような理由で処分がされることを知ることができるが、それをどういう証拠によって支えられているのかを知ることによって、当事者は聴聞の段階でよりの確かな意見を述べることができるわけで、文書閲覧は聴聞を実質化するものである。」理由付記（理由の提示）については、「これを機能的見地から見ると、恣意抑制機能ないし慎重配慮確保機能、不服申立便宜機能が最高裁判所の示すところであるが（最判昭和 60・1・22 民集 39 卷 1 号 1 頁）、これに相手方に対する説得機能、決定過程公開機能を上げることができる。これはまさに行政手続の公正の確保、透明性の向上を図るものに他ならない。」処分基準の設定・公表については、「この基準は解釈基準であるときもあり、裁量基準のときもあるが、その設定・公表は当事者に予測可能性を与えるとともに、行政決定の恣意・独断を防ぐのに効果的である。」とされる。

以上からすると、これら狭義の行政手続（適正手続）は、基本的機能として、行政決定の適正性・妥当性を確保し、恣意・独断を防ぎ、慎重な配慮を確保するなど、広い意味で、その内容の適正さを担保する機能を持ち、それ

---

(60) 原田尚彦『行政法要論〔全訂第六版〕』（学陽書房、2005）160 頁。兼子仁「行政法学における手続法概念」兼子仁・磯部力編『手続法的行政法学の理論』（勁草書房、1995）3 頁～20 頁。室井力『現代行政法入門（1）〔第 4 版〕』（法律文化社、1995）230 頁。

(61) 例えば、櫻井敬子＝橋本博之『行政法〔第 5 版〕』（弘文堂、2016）210 頁。

(62) 塩野宏前掲注 39、295 頁以下。

が故に、あるいはそれに加えて、関係者の意見を反映させる、不服申立てに向けた情報を提供するなど、行政の公正さの確保、透明性の向上を図る手段として固有の価値を持つに至った手続と考えられよう。

## 2 税務行政調査の特殊事情

行政調査とは、行政機関が行う情報収集活動である<sup>(63)</sup>。行政機関がある決定をする場合には、なんらかの情報が必要であり、その情報はまたなんらかの方法により収集されねばならない。つまり、調査が必要である<sup>(64)</sup>。

税務調査については、国税通則法第 7 章の 2（国税の調査）関係通達 1 - 1 が、「第 7 章の 2 において、「調査」とは、国税（法第 74 条の 2 から法第 74 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。」とし、法第 74 条の 9 及び法第 74 条の 11 に規定する「実地の調査」（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）と書き分けている。

前出の適正手続の一つである聴聞・弁明も、行政機関による情報収集の機能を持つと考えられるところ、その行政調査との関係は、以下の裁判例に示されている<sup>(65)</sup>。ここでの「法」とは、道路運送法である。

「被告は、法一二二条の二の聴聞は、事業についての調査の一環として行われると主張している。これは、聴聞は、処分の可否を決定するための資料収集、調査を主な目的とするもので、被処分予定者の手続的利益保護は大きい目的になつていないという趣旨に解される。

一般的に、聴聞とは、単なる資料収集、調査のみの手続ではなく、被処分

---

(63) 曾和俊文「行政調査論再考（一）」三重大学法経論叢第 4 巻第 2 号（1986）36 頁。

(64) 塩野宏前掲注 39、283 頁。

(65) 大阪地判昭和 55 年 3 月 19 日、行政事件裁判例集 31 巻 3 号 483 頁。

予定者など利害関係人に、論点に関する主張、立証を許すことにより、その手続的利益を保護し、これにより正しい事実認定と判断の上に立つた行政処分をさせようとする手続であることは、聴聞を規定している各種の法規によって明らかである。法の聴聞について考えても、法一二二条の二第三項が前述したように利害関係人に、意見を述べ、証拠を提出する機会が与えられなければならないとしている点から、この聴聞が単なる資料収集だけの手続ではないことが明白である。」

なお、現行の行政手続法においても第 3 章第 2 節に不利益処分にかかる聴聞の手続が定められており、その第 20 条第 2 項は、「当事者又は参加人は、聴聞の期日に出席して、意見を述べ、及び証拠書類等を提出し、並びに主宰者の許可を得て行政庁の職員に対し質問を発することができる。」と定める。

また、税務調査と聴聞・弁明の関係については、裁判例は、「更正処分の性質が新たな納税義務を納税者に課すものではなく、しかも、大量の更正処分の適正かつ迅速な処理を要求される課税事務の実情を考慮すると、更正処分に当たり、告知、聴聞、弁明の機会の付与は不要であり、所得税法や国税通則法に規定のない右告知等を行わなかったとしても、右更正処分が違法となるものではない。」としており<sup>(66)</sup>、国税不服審判所の裁決でも、こうした判断を行っている<sup>(67)</sup>。また、千葉勝美調査官の最高裁判所調査官解説では、具体的な行政手続において告知、聴聞が必要とされているか検討する、として、「課税処分も国民の権利利益に影響を及ぼす行政処分である。しかし、このように一時に大量かつ回帰的にされる行政処分について告知、聴聞をしなければならないとすることは実際のでなく、不可能に近い。課税処分等における行政の適正な運営の確保は、事後の救済手続（不服審査、訴訟）にゆだねざるを得ないところであろう。」と述べている<sup>(68)</sup>。

このように、「調査」には、「聴聞」、「弁明」の概念は含まれないとされる

---

(66) 仙台高判平成 10 年 7 月 2 日、税務訴訟資料 237 号 6 頁。

(67) 例えば、国税不服審判所平成 27 年 5 月 22 日裁決、(国税不服審判所 HP で要旨検索可能・平成 30 年 7 月 10 日確認)。

(68) 千葉勝美「判解」最高裁判所判例解説民事編平成 4 年度 [12] 253 頁。

が、行政機関がある決定をする場合に必要となる情報を収集するのが「調査」なのであるから、「調査」自体が処分の適正性を担保するための装置であることは疑いが無い。それ故に国税通則法も第 24 条ないし第 26 条で、「調査により」、「更正する。」、「決定する。」と定めている。だから、「調査」を欠く更生や決定は違法となる。ただ、それに止まらず、「調査」を構成する各手続が固有の価値を持つかについては、そこに適正手続四原則の一つである聴聞・弁明を含まないとされることから疑問がある。もちろん、「調査」を欠くと評価できるのであれば、この「条文」に当てはめることによって、更正、決定が違法になる場合が生じ得るという結論を導くことはできる。後に考えることとしたい。

さて、処分の適正性を担保する意義を持った「調査」手続には、例えば、所得税法第 232 条第 2 項がある。同項は、「国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、前項の規定の適用を受ける者の所得税に係る同項に規定する総収入金額及び必要経費に関する事項の調査に際しては、同項の帳簿を検査するものとする。ただし、当該帳簿の検査を困難とする事情があるときは、この限りでない。」と調査すべき事項を定める。こうした処分内容の適正性を担保するための手続については、一般に、手続をやり直せば結果が変わったか、つまり、結果が適正であったかによって判断されるところ<sup>(69)</sup>、税務行政にお

(69) 越山安久「判解」最高裁判所判例解説民事編昭和 50 年度〔25〕255 頁。

「この判決の考え方は、前述のように、公聴会審理の手続に運輸審議会の答申に影響を生じさせるような重大な瑕疵がある場合に答申自体の違法をきたし、ひいてはその諮問に基づく運輸大臣の処分を違法とするという考え方を基礎とし、更に根本的には、本件のような手続上の瑕疵は、結果に影響を及ぼす場合に限り取消原因とするに値するという考え方を基本としているものと解される。右のような基本的な考え方は、一審判決も前提としていたものとみられるし、また、個人タクシー事件に関する最高裁判決も「・・(省略)・」として、これを認めていたものである。」

しかし、行政手続の役割についての認識が定着し、行政手続の意義が評価されるようになって、こうした伝統的な考え方に変化が生じているとの指摘がある。例えば、高橋滋『行政法』(弘文堂 2016) 95 頁・96 頁参照。また、櫻井敬子＝橋本博之(前掲注 61、209 頁、210 頁)も、手続的瑕疵の法的効果について、判例全体の傾向としては、個々の行政手続について、それが手続の公正さ自体を確保するための手続か、処分の内容の適正さを担保するための手続かを区分けし、前者であれば手続的瑕疵が処分の取消事由・無効事由になるとする方向性を示している、と述べられる。

いては、更正処分の内容の適正性は、課税要件への適合性で判断されるのであるから、その意味では、調査の「手続」は原則問題とされ得ないことになる<sup>(70)</sup>。よって、税務調査で適正手続（手続固有の価値）が問題となり得るのは、主として「調査対象者の権利保護」の場面ということになる。

実際にも、わが国における税務調査手続をめぐる議論は、過去において、質問検査権行使についての「法的統制」として議論が進んだ。その内容は、例えば、北野弘久教授がその論文<sup>(71)</sup>で掲げられたテーマ（国税庁が作成した「税務調査の法律的知識」に対応したもの）をみると、先にみたように、質問検査権の受忍を刑罰で強制していることが憲法に違反しないか、調査の合理的必要性和理由開示、事前調査の可否、事前通知の必要性、受任義務者の範囲、検査妨害犯の性格、特定グループに対する調査、反面調査と納税者の了解、立入権、立会人、質問検査の時・場所・方法の制限、身分証明書の提示等と多岐にわたる。

また、OECD が 1990 年（平成 2 年）の報告書で注目した中にもこの観点があった。OECD が租税ガイダンスシリーズの「納税者の権利と義務」で、1990 年の報告書で公表した納税者の権利について再述しているが、その中には、先にみたように、「プライバシーの権利」と「守秘義務」があった<sup>(72)</sup>。

曾和俊文教授は、「権力的行政活動の法的統制は、これまでの行政法学の中心課題であって、質問検査権の法的統制も、調査対象となった私人の権利・

---

(70) 東京高判平成 3 年 6 月 6 日。訟務月報 38 巻 5 号 878 頁、税務訴訟資料 183 号 864 頁。「所得税に関する更正は調査により行うものとされ（国税通則法二四条）、税務調査の手続は、広い意味では租税確定手続の一環をなすものであるが、租税の公平、確実な賦課徴収のため課税庁が課税要件の内容をなす具体的事実の存否を調査する手段として認められた手続であって、右調査により課税標準の存在が認められる限り課税庁としては課税処分をしなければならないのであり、また、更正処分の取消訴訟においては客観的な課税標準の有無が争われ、これについて完全な審査がされるのであるから、調査手続の単なる瑕疵は更正処分に影響及ぼさないものと解すべきであり、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を帯び、何らの調査なしに更正処分をしたに等しいものとの評価を受ける場合に限り、その処分に取消原因があるものと解するのが相当である。」

(71) 北野弘久前掲注 45。

(72) OECD 前掲注 23。

利益を過度に侵害しないように、主として調査対象となった私人の権利・利益を保護する視角からなされてきた。」と述べられ<sup>(73)</sup>、また、「行政調査における基本的な課題が〈適切な情報収集利益と私人のプライバシーの調整〉にあるとすれば、税務調査論を軸に行政調査の一般理論が展開されてきたことには理由があると言うべきである。もともと、税務調査を軸に行政調査論が展開されてきたことにより、これまでの行政調査論に『一種の偏向』が生じていないかどうかとも吟味すべきであろう。」と整理されている<sup>(74)</sup>。

戸部真澄准教授は、「税務調査は正しい税額の確定のための手続」であるのに、裁判例が「処分結果への影響にかかわらず、行政調査の瑕疵の重大性のみをもって取消事由とする」のは、「税務調査を典型とした『権利侵害性の強い行政調査』に特有のものであり、この考えを行政調査一般に及ぼすことはできないように思われる。」とされる<sup>(75)</sup>。

### 3 税務調査手続における手続固有の価値

このように、「調査対象者の権利保護」の場面で、わが国の税務調査の適正手続が問題になり得るとしても、調査手続は、理由付記手続（処分手続）とは異なり、処分との間に直接的な関係があるとは言い切れない（別の事実行為と理解しうる。）。一方、先程も述べたように、国税通則法第 24 条ないし 26 条は「調査により」、「更正する」、「決定する。」と定めており、調査手続の瑕疵が処分に及ぼす影響についての説明の仕方には、次の①ないし③のような考え方があり得る。

①調査は処分の適正性を担保する装置であるから、調査と処分を一体の過程として捉える<sup>(76)</sup>。（調査手続を処分手続の一環と考える。）あるいは、調査

---

(73) 曾和俊文前掲注 42、99 頁。

(74) 曾和俊文前掲注 7、55 頁。

(75) 戸部真澄「行政手続の瑕疵と処分の効力」自治研究第 88 巻第 11 号（2012）72 頁。

(76) 塩野宏前掲注 39、290 頁。「行政調査は一般的には行政の側の情報収集として行わ

と処分を同一目的の行政行為間の違法性の承継問題と同様に考える。

②調査（事実行為）の取消し、無効の問題として扱い、国税通則法第 24 条ないし 26 条が、「調査により」、「更正する。」「決定する。」と定めていることに当てはめ、この条文で、調査を欠く処分（あるいはそう評価される処分）か否かを判断する<sup>(77)</sup>。

③刑事事件の考え方を利用し、違法な調査による収集証拠は利用できないとする<sup>(78)</sup>。

ここで、注意が必要なのは、第一に、これらは「調査手続」についての考え方であって、その他の手続について述べるものではないことである。例えば、調査結果の説明については、明示であるか暗黙であるかは問わず、修正申告を促す効果を持つから、その過程が法定化されたと考えることができるので、調査終了の手続については、「調査手続」として扱うのではなく、「調査」後・「処分」前にある一つの「過程」（処分と一体をなす一つの過程）として捉え、その効果を考える必要があると思われる。この点は、後に詳しく

---

れるものである。その結果行政行為がなされることもあるし、またなされずにすむこともある。その限りにおいて行政行為とは相対的に独立した制度であるので、調査の違法は当然には行政行為の違法を構成しないものとみることができる。ただ、行政調査と行政行為は一つの過程を構成しているので、適正手続の観点から行政調査に重大な瑕疵が存在するときは、当該行政調査を経てなされた行政行為も瑕疵を帯びるものと解することができるように思われる。」

(77) 東京高判平成 3 年 6 月 6 日。前掲注 70。

(78) 東京地判昭和 61 年 3 月 31 日。判例時報 1190 号 15 頁、税務訴訟資料 151 号 580 頁。

原告は請求原因 2 (一) (1) ないし (4) のとおり本件調査手続の違法性を主張する。しかし、一般の税務調査にあつては、調査手続の違法は、それによって収集された資料が課税処分の資料として用いられた場合であっても（用いられなければ、課税処分と因果関係のない違法を言うことになり、主張自体失当である。）、当然にはこれに基づく課税処分を取り消す事由とはならず、その手続の違法性の程度が甚だしい場合に、これによって収集された資料を当該課税処分の資料として用いることが排斥されることがある（その結果として、当該処分を維持できなくなる場合が起こりうる。）に止まるものと解するのが相当である。

みることにしたい。

また、第二に、①についても、②についても、どのような場合に、同一過程にあると認められ、または調査に処分性が認められるのかは、明らかでない。また、それが認められても、瑕疵あるすべての手続が処分の取消し・無効に至る可能性を持つのかも明らかでない<sup>(79)</sup>。③については、適正手続を理由とする証拠の排除法則を理論的に組み立てることは難しいとの意見があり<sup>(80)</sup>、また、国税通則法第 24 条ないし第 26 条を適用して考えるにも、②と同様の問題がある。

このように、①ないし③いずれの考え方も、実際の判断基準としては難があり、それは、調査の手続を原処分の適法性と結び付けようというルート  
の工夫ではあっても、原処分を取り消すべきか否かの判断基準そのものではないように見受けられる。

一方、処分取消し・無効の判断基準としては、田中健治判事が、「解釈の指針は、当面の主たる問題点が手続的瑕疵が処分の実体的な正当性と無関係に取消事由となるか否かという点にあることからすると、当該法規が手続に実体とは別個独立の価値を付与しているか否かという点に置くべきである」とし、「手続の公正化のための手続の場合には、処分の内容に影響を及ぼすか否かによって取消事由にあたるか否かが決められるものではなく、あくまでも

---

(79) 処分性拡大の判断基準について、櫻井敬子＝橋本博之（前掲注 61、141 頁、272 頁）は、事実行為（行政指導）が行政処分であるかが判別困難な場合を中心に、行政指導に係る争訟形態は大きく変化する可能性がある、とする。また、判例は、行政庁による事実行為（単なる法律の見解の表示行為など）にすぎないとみられる行為について、関連する法令の仕組み解釈に基づき、取消訴訟による救済の必要性を考慮して、処分性を拡大することがある、と述べる。

また、調査を欠くとの評価については、東京高判平成 3 年 6 月 6 日は、税務調査手続の違法と課税処分との関係に関する代表的な裁判例であるが、調査手続の違法が重大か否かで判断する旨判示したものと解釈されている。しかし、手続の重大な違法と調査を欠く評価との関係は明らかではない。

(80) 刑事事件でないところでは根拠不十分との意見もあり、例えば、小島建彦「税務調査・概説」金子宏他編『租税法講座第 3 巻・租税行政法』（ぎょうせい、1975）、101 頁は、次のように述べられる。「課税処分取消訴訟手続においては、刑事訴訟法とは異なる証拠法体系の下にあり、適正手続を理由とする証拠の排除法則を理論的に組み立てることは難かしいと思われる。」



公正さを害したか否かによって処分に与える影響を考える」とする考え方を、温泉審議会事件最高裁判決（最高裁昭和 46 年 1 月 22 日第二小法廷判決、民集 25 卷 1 号 45 頁）、個人タクシー事件最高裁判決（最高裁昭和 46 年 10 月 28 日第一小法廷判決、民集 25 卷 7 号 1037 頁）及び群馬中央バス事件最高裁判決（最高裁昭和 50 年 5 月 29 日第一小法廷判決、民集 29 卷 5 号 662 頁）と整合性を持って解せる考え方であるとして紹介される<sup>(81)</sup>。手続の持つ意味を重視した考え方であり、もつともである。

塩野宏教授も、行政行為の手続規則違反に関して、「問題はやや複雑である。すなわち、私人の側に適正手続によってのみ処分を受けるという意味での手続的権利があるとすると、手続違反は当然に私人の権利侵害として処分の取消事由、あるいは無効事由となると解される。これに対して、手続は処分の内容の正しさを担保するものであり、それ自体、独立した手続的権利が私人の側に生じているのではない、とすると、手続違反は当然には処分の効力に影響を及ぼさないことになる。」とされる<sup>(82)</sup>。

このように、上記①ないし③いずれの考え方によるかは、単に説明及び理由付けの問題にすぎない可能性があつて、処分等を取消すか否かの本当の判断基準は、当該手続に、公正等の手続固有の価値があるか（行政の統制として、「処分」の取消しによって納税者を救うべき場合があるか）によるものと考えられる<sup>(83)</sup>。

---

(81) 田中健治「行政手続の瑕疵と行政処分の有効性」『新・裁判実務大系第 25 卷・行政争訟』（青林書院、2004）168 頁～170 頁。

(82) 塩野宏前掲注 39、346・347 頁。

(83) このほかの判断基準の考え方として、田中二郎『行政法（上）[全訂第二版]』（弘文堂、1974、146・147 頁）は、「これらの手続を定めた法の趣旨・目的に従って判断しなければならぬ。すなわち、その手続が、相対立する利害関係人の利害の調整を目的とし、利害関係人の権利又は利益を担保する見地から定められている場合には、その手続を欠く行為は、原則として、無効と解すべきであり、その手続が、単に行政の円滑かつ合理的な運営のための参考に供するなど行政上の便宜を目的としている場合には、その手続を欠く行為は、それだけでは、当然に無効と解すべきではない。なお、手続に関連して、数個の行政行為が連続して行われる場合に先行行為の違法性が後行為に承継され、後行為もまた違法とされるか、すなわち、違法性の承継が認められるかが問題となる。これは、相連続して行われる行為が一つの目的の実現に

## 第 2 節 税務調査手続等の分類

以上の議論を踏まえ、次に、税務調査手続等をその主な趣旨によって、①実体的適正を担保する手続、②調査対象者の権利（権利としての公正さを含む）を保護する手続、③円滑な行政あるいはその前提としての公正さを担保するための手続等に分けて考え、またそれぞれが処分の取消しを導きうる手続固有の価値を持つのかどうかを検討したい。

行政手続が適正手続か否か、そこに手続固有の価値が存在するか否かを考えるに当たっては、行政の「行為が相互に組み合わせられることによって、一つのメカニズム（仕組み）が作り上げられ、このメカニズムの中において、各行為が、その一つ一つを見たのでは把握し切れない、新たな意味と機能を持つようになっていく」<sup>(84)</sup>という点を踏まえ、また、最高裁の理由付記の判例<sup>(85)</sup>から考えて、単にその立法趣旨のみから考えるのではなく、手続の普遍的、一般的機能を以て考えることとしたい。

### 1 実体的適正を担保する手続と調査対象者の権利を保護する手続

「実体的適正を担保する装置」としての手続には、国税通則法 24 条ないし 26 条の「調査」による「更正」、「決定」の規定、質問検査権の存在が該

---

向けられた行為であるかどうかによって決められるべきものと解してよいであろう。」とする。また、越山安久「判解」前掲注 69（255 頁・256 頁）は、手続の重要度と瑕疵の軽重を勘案して、瑕疵があれば取消し事由にあたる重要な手続、瑕疵が結果に影響する限り取消し事由に当たる場合、軽微な瑕疵で取消しに値しない場合の三つの場合に分けて考察する基準を述べる。また、櫻井敬子＝橋本博之前掲注 61（209 頁、210 頁）は、手続的瑕疵の法的効果について、判例全体の傾向としては、個々の行政手続について、それが手続の公正さ自体を確保するための手続か、処分の内容の適正さを担保するための手続かを区分けし、前者であれば手続的瑕疵が処分の取消事由・無効事由になるとする方向性を示している、とする。

(84) 最三小判平成 17 年 10 月 25 日、藤田宙靖判事補足意見、最高裁判所裁判集民事 218 号 91 頁。

(85) 最判昭和 38 年 5 月 31 日、最高裁判所民事判例集 17 卷 4 号 617 頁。「一般に、法が行政処分に理由を附記すべきものとしているのは、」として、理由付記の普遍的、一般的機能をあげる。

当しよう。また、所得税法第 232 条第 2 項が、「国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、前項の規定の適用を受ける者の所得税に係る同項に規定する総収入金額及び必要経費に関する事項の調査に際しては、同項の帳簿を検査するものとする。」とする規定も該当しよう。「調査」は、全体として実体的適正を担保する装置であるとともに、それが欠けた場合には行政処分を取り消しうる「手続固有の価値」を持った手続（装置）であると考えられる<sup>(86)</sup>。

理由付記は、最高裁の判例が言うように「処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制する」実体的適正を担保する装置であると同時に、「処分の理由を相手方に知らせて不服の申立に便宜を与える」趣旨も持つ手続である。実体的適正を担保する装置であるとともに、調査対象者の権利保護の手続でもあり、それが欠けた場合には行政処分を取り消しうる「手続固有の価値」（公正）を持った手続（装置）であると考えられる<sup>(87)</sup>。

調査対象者の権利保護手続としては、調査が間接強制であって、調査を拒否できる形をとっていること自体が調査対象者の権利保護となる。調査を拒否しても罪を問われない範囲の議論として、質問検査権の法的限界の議論はここに分類されよう。この点については、新井隆一教授が、質問検査権の規定について、「税務調査権の行使と納税義務者の私生活の秘密、名誉および社会的信用ないし人格など、プライバシーともかかわりをもつ規定と理解し、この限界のなかでの質問検査権の行使が、たとえ、納税義務者の私生活の秘密、名誉および社会的信用ないし人格など、プライバシーと接触することはあっても、それらの侵害に及ぶことがないものとなるよう解釈することによって、この資料・情報の収集の違法性を確認するよりどころとする必要があることになる。」と述べられる<sup>(88)</sup>。

---

(86) 東京高判平成 3 年 6 月 6 日。前掲注 70。

(87) 最二小判昭和 38 年 5 月 31 日。前掲注 85。「一般に、法が行政処分に理由を附記すべきものとしているのは、処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服の申立に便宜を与える趣旨に出たものであるから、その記載を欠くにおいては処分自体の取消を免かれぬものといわなければならない。」

(88) 新井隆一『税法と税務』（ぎょうせい、1997）161 頁。

しかし、「手続固有の価値」を処分取消しを導き得る価値・権利として考えた場合には、法の定めがないところで、それを言うのは難しい。この点について、塩野宏教授は、最高裁判所は「適正手続の実現をまず立法者に期待し、その上立って、裁判を通じてその充実を期するというのが最高裁判所の基本的立脚点であるように解される。これを行政手続法理における最高裁判所の制定法準拠主義ということができる。」とされている<sup>(89)</sup>。

## 2 調査終了の手続について

調査終了の手続について、立法趣旨のみならず、手続の普遍的、一般的な機能を以て判断するなら、「更正決定等をすべきと認められない旨の通知」と「調査の再開（再調査）の手続（条件）」、「調査結果の説明」は、次のとおり、手続固有の価値があると判断される可能性がある。

調査終了時の手続として規定されたのは、更正決定等をすべきと認められない旨の通知、調査結果の説明、修正申告の勧奨、その効果についての教示、調査の再開（再調査）である。調査終了時の手続については、「課税庁の説明責任を強化する観点から、法律上明確化」と説明されているが、これは法定化の説明であって、必ずしも手続本来の趣旨について述べたものではなかろう。そして、これら手続を組みなおして一連の手続として果たす機能を考えるなら、次の通りである。

「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、それ自体は単なる通知であっても、調査再開（再調査）の手続（条件）とあわせ、調査再開に理由（新たな情報に照らし非違を認める）が必要なことを保障する。このため、これらの手続は、「調査」という装置自体の再発動の手続（条件）ということであり、調査の濫用を防止する調査対象者の権利保護の手続と考えるべきであろう。手続固有の価値を持つとされる可能性がある。

調査結果の説明、修正申告の勧奨、修正申告の効果についての教示は、調

---

(89) 塩野宏前掲注 39、301 頁。

査手続というより、修正申告に関連した手続である。調査結果の説明も、修正申告の暗黙の勧奨としての意味を持つのは否定できないところであり、また、修正申告が為されない場合には、更正・決定に当たって理由付記という理由の提示がなされ、理由の提示という意味では同一の機能を持つ手続が重複することからも、調査結果の説明は、修正申告の関連手続と考えるのが自然である。

修正申告の勧奨自体は「できる」規定であるが、次の章で詳しく考察するように、今回の改正では、調査後の（勧奨による）修正申告という、確定申告、更正・決定等と並ぶ税額確定の第三のルートが整備されたところである。権利救済の方法も整備されたし、勧奨に応じて修正申告すれば、調査の再開には新たな理由（新たな情報に照らし非違を認めること）が必要とされることになる。また、そこには交渉、合意の機会が含まれる可能性も指摘されており、調査結果の説明時に勧奨を受けて、その内容で修正申告を行うことは、平等取扱原則（不平等取扱禁止原則）<sup>(90)</sup>も考慮すれば、納税者の「権利」と位置づけるのが適切かもしれない。その際には、調査結果の説明は、修正申告すべきか納税者が判断するための必須の情報の提供であり、また、修正申告の勧奨に対しては理由の提示でもあって、理由付記と同様、恣意抑制機能ないし慎重配慮確保機能、不服申立便宜機能（修正申告しない選択をする上での便宜供与機能）、相手方に対する説得機能、決定過程公開機能を果たそう。あるいは、納税者による修正申告の内容自体に対しても、実体的適正を担保する機能を持つ。理由付記同様、適正手続として手続固有の価値を持つことになる。

また、調査結果の説明は、単独でも（修正申告の勧奨が行われなくても）、手続固有の価値を持つと考えられる。「更正決定等をすべきと認められる場合」に行われる調査結果の説明は、明示的な勧奨がなくとも、修正申告の勧奨効果を持つと考えられる上、やはりそうした暗黙の勧奨に対しても、修正

---

(90) 金子宏前掲注 3、91 頁参照。

申告すべきか否かの判断のための必須の情報の提供でもあり、また、修正申告すべき理由の提示でもあって、理由付記と同様の各種機能を果たし、また、修正申告の内容自体に対しての実体的適正を担保する機能も持つからである。

このように、修正申告の勧奨を受けて、その内容で修正申告を行うことは、納税者の権利ともいうべき手続であり、その際の調査結果の説明には手続固有の価値を認めることができる。また、調査結果の説明手続単独でも、調査結果で修正申告を行う暗黙の勧奨の効果とあわせて「理由の提示」という適正手続四原則と同様の機能を有することから、やはり手続固有の価値を認めることができると考えられる。

### 3 その他の手続

調査手続として国税通則法に定められた手続には、このほか、調査開始の手続、身分証明書の携帯等、提出物件の留置の規定がある。最高裁の昭和 27 年判決<sup>(91)</sup>では、当時から法定されていた検査証の提示について、検査の円滑な施行を図るための手続であり、これを欠くと、不答弁罪に問われることはなくなるが、それで職員の質問検査権が否定されるわけではないことが示されている。調査開始の手続は、調査の告知としての役割があるかもしれないがそれ自体で実体的適正を担保する「装置」として働くわけではないし、調査に「聴聞・弁明」が含まれていないなら、それに備える「告知」の役割もない。そして、それが行われなくてよい場合の法定化も併せて行われたのである。それが仮に、公正を目的とした手続であるにしても、あくまで、「調査」という装置の補助手続であり、それによって円滑な行政を確保する（あるいは、その前提としての公正さを確保する）手続であると考えられる<sup>(92)</sup>。事前

(91) 最二小判昭和 27 年 3 月 28 日、最高裁判所刑事判例集 6 巻 3 号 546 頁。

(92) 金子宏前掲注 22 (41 頁) では、事前通知 (文書) について、「このような手続は租税行政に対する納税者の信頼の確保に役立つのみでなく、記録の保存という点で租税行政の便宜にも合致すると考える。」と述べられる。

曾和敏文前掲注 42 (123 頁) は、「申告納税主義は納税過程への納税者の自発的な参加を前提にしているから、納税者の自主的態度を最大限尊重することを要請する。事前通知は、後で検討する調査理由の開示と並んで、納税者の自主的な調査協力を得

通知については、処分を取り消して権利を保護するまでの手続固有の価値を考えるのは難しいと思われる。

提出物件の留置の規定については、実体的適正を担保する手続ではない。本法では「留めおくことができる」と規定するのみであるが、施行令（30 条の 3）で、預かり証の交付、職員による善良な管理者の注意を以てする管理、必要がなくなった場合の遅滞ない返還が定められており、その意味で調査対象者の権利保護という側面はあり、公正さを目的とする手続ではあろうけれど、それが失われたときに、処分を取り消して公正さを維持するまでの手続固有の価値が認められるものではなく、やはり、どちらかという、それによって、円滑な行政を確保する（協力要請の前提としての公正さを確保する）手続であると判断されよう。

#### 4 今回改正された手続のまとめ

今回改正された手続についてまとめると、理由付記は、「実体的適正の担保」を機能とする手続固有の価値を持つ手続、事前通知及び提出物件の留置の規定は、円滑な行政を確保するための手続であり、手続固有の価値を持たない手続、更正すべきと認めない通知は、調査再開の条件と一体で「調査対象者の権利保護」（調査権濫用の防止）手続として手続固有の価値を持ち、調査結果の説明、修正申告の勧奨、教示も、一連の手続で、税額確定の第三ルートとして整備され、納税者の権利としての意義があるから、その権利を意味のないものとするような手続の瑕疵は処分の取消に結びつき得る、固有の価値を持つ手続であると理解できる。

---

る上での重要な要素である。」とされる。

新井隆一前掲注 88（141 頁）は、「調査は、その実現に実効をあげるためには、少なくとも、その相手あるいはその関係者によって拒否されたり妨害されたり忌避されたりすることがないようにしなければならない。つまり、相手あるいはその関係者の協力的なかかわりが必要不可欠である。（略）調査を円滑に実現しようというのであれば、それゆえ、できうる限り調査の日時、場所、内容、対象物件などを通知しておく必要がある。」と述べられる。

### 第 3 節 税務調査手続等に係る審査請求争点の推移

#### 1 争点の分類

ここで、税務調査手続等の審査請求における争点の推移を見ておきたい。争点は、審判所の HP での分類を基本のベースとして、手続ごとに、裁決の要旨に現れる請求人の主張を斟酌して下記の①ないし⑧のように場合分けした。

なお、今回通則法の改正で、争点の分類場所（税法の帰属も）が変更になっているのを合わせ、また、裁決要旨の主張に複数の強い主張がみられる場合には、バスケット項目（その他の調査の方法、担当者の言動等の主張）以外では、複数のカウントをするなどの調整を行っている。

##### ①「調査」についての争点

調査を欠く、調査不十分などの主張は、「実体的適正の担保に係る主張」、質問調査権の規定について（目的、必要性、受忍義務についてなど）の主張やデータの流用等の主張は、「権利保護にかかる主張」であることが多い。

##### ②調査開始手続についての争点（調査再開手続を含む）

調査開始手続は、先にみたように、「円滑な行政のための手続」であろう。一方、調査再開手続についての主張は、「調査対象者の権利保護に係る主張」である可能性が強い。

##### ③立会い、取引先調査、守秘義務に係る争点

これらは、「調査対象者の権利保護に係る主張」である可能性が強い。

##### ④証拠閲覧、弁明、帳簿提示機会等にかかる争点

これらは、「実体的適正を担保するための手続」に係る主張であろう。

##### ⑤上記以外の調査の方法、担当者の言動等の争点（バスケット項目）

バスケット項目であるが、これらの多くは、「円滑な行政のための手続に係る主張」であろう。

##### ⑥調査終了手続、修正申告の懲罰についての争点

審査請求の争点として現れる場合、多くは更正・決定処分等を経て理由



の提示を受けているから、主張としては、適切な修正申告を選択する機会を失ったとの、「調査対象者の権利保護に係る主張」が多いものと考えられる。(調査結果の説明が行われていないとする主張が多い。)

#### ⑦理由付記についての争点

理由付記は、「処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制する」と同時に「処分の理由を相手方に知らせて不服の申立に便宜を与える」趣旨も併せ持つ、実体的適正を担保する装置で、かつ調査対象者の権利保護に係る手続でもある。「手続固有の価値」を持った手続であると考えられる。

#### ⑧その他の争点

## 2 争点の推移

調査手続等に係る審査請求の争点の推移を(表3)に示しているが、ここでは、調査結果の説明、理由付記等に係る争点へのシフトが起きている様子がうかがえる。

①内容の適正さを担保する手続の中で、「理由付記」の増加が著しい。理由付記手続は、手続固有の価値を有することが広く認識されている。一方、法定化されていない「証拠閲覧、弁明、帳簿提示機会等」については、以前と比べて大きな変化はない。

②「調査終了手続・修正申告の勧奨」も急増している。多くは、理由付記を経てはらずであり、調査後の修正申告(勧奨)のルートが整備されたことから、修正申告を選択する権利についての主張と理解できる。そこには、後に見るように、交渉・合意をする権利というものが読み込まれている可能性もある。既にみたように、手続固有の価値を有する可能性があると考えられる。

③法定化されていない権利保護についての主張(立会、取引先調査、守秘義務)は、若干減少した。

④調査開始手続(既にみたように、調査再開手続以外は円滑な行政のための

手続と思われる。)は、法定化後一時増加したものの、落ち着いてきた。  
 ⑤その他の調査の方法、担当者の言動等については減少した。

表 3 税務調査手続等の争点の推移 (件)

事務年度	22	23	24	25	26	27	28
質問調査権、調査を欠く、調査不十分 (データの流用、調査権の濫用等を含む) など	6	9	6	2	9	9	5
調査開始手続 (調査再開手続を含む)	2	9	4	12	13	8	8
立会い、取引先調査、守秘義務	7	10	8	5	4	2	2
証拠閲覧、弁明、帳簿提示機会等	4	1	5	0	1	2	5
その他の調査の方法、担当者の言動等 (バスケット項目)	21	21	17	17	20	6	6
調査終了手続、修正申告の懲憑	3	2	6	5	8	15	16
理由付記	22	22	22	14	31	31	41
その他 (信義則、再更正等を含む)	3	3	8	7	4	3	2
合計	68	77	76	62	90	76	85

(国税不服審判所 HP の裁決要旨を整理)

### 3 争点についての判断 (裁決例)

次に、税務調査手続等にかかる審査請求の争点について、審判所の典型的な裁決を見ておきたい。なお、下線は筆者によるものである。

#### (1) 審判所の典型的法令解釈<sup>(93)</sup>

先程述べたように、調査手続の瑕疵が処分の適法性に影響するルートとしてはいくつか考えられるが、審判所は、明確に、調査の違法が処分の取

(93) 国税不服審判所平成 28 年 11 月 1 日裁決、事例集 105 集。

消しに繋がる可能性を、国税通則法 24 条から 26 条の「調査により」「更正する」等の条文を通して判断している。

(イ) 通則法は、第 7 章の 2 において、国税の調査の際に必要とされる手続を規定しているが、同章の規定に反する手続が課税処分<sup>1</sup>の取消事由となる旨を定めた規定はなく、また、調査手続に瑕疵があるというだけで納税者が本来支払うべき国税の支払義務を免れることは、租税公平主義の観点からも問題があると考えられるから、調査手続に単なる違法があるだけでは課税処分<sup>1</sup>の取消事由とはならないものと解される。

もっとも、通則法は、第 24 条の規定による更正処分、第 25 条《決定》の規定による決定処分、第 26 条《再更正》の規定による再更正処分等について、いずれも「調査により」行う旨規定しているから、課税処分<sup>1</sup>が何らの調査なしに行われたような場合には、課税処分<sup>1</sup>の取消事由となるものと解される。そして、これには、調査を全く欠く場合のみならず、課税処分<sup>1</sup>の基礎となる証拠資料の収集手続（以下「証拠収集手続」という。）に重大な違法があり、調査を全く欠くの<sup>2</sup>に等しいとの評価を受ける場合も含まれるものと解され、ここにいう重大な違法とは、証拠収集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<sup>3</sup>にわたるなどの場合をいうものと解するのが相当である。

他方で、証拠収集手続自体に重大な違法がないのであれば、課税処分<sup>1</sup>を調査により行うという要件は満たされているといえるから、仮に、証拠収集手続に影響を及ぼさない他の手続に重大な違法があったとしても、課税処分<sup>1</sup>の取消事由となるものではないと解される。

(ロ) 通則法第 74 条の 2 第 1 項は、上記・・・のとおり規定するところ、同項に基づく質問検査等の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、質問検査等の必要があり、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ものと解する

のが相当である。

(2) 守秘義務違反の主張への応答例<sup>(94)</sup> (要旨)

守秘義務については、次のように「守秘義務違反の罰則が適用されるか否かは、更正処分が適法であるか否かの判断に影響を与えるものではない」と応答している。

(裁決要旨) 請求人らは、調査担当職員が、税務代理権限を有していない請求人Aの夫に対して、被相続人に関する相続税調査で知り得た内容を漏洩したことは、守秘義務違反に当たることから、更正処分には手続上の違法がありその全部が取り消されるべき旨主張する。しかしながら、守秘義務違反の罰則が適用されるか否かは、更正処分が適法であるか否かの判断に影響を与えるものではない。

(3) 無申告加算税を賦課決定する際に、納税者に対して告知・聴聞・弁解・弁明の機会を与えなかったことは、原処分を取り消すべき事由には当たらないとした事例<sup>(95)</sup> (要旨)

告知・聴聞・弁明の機会については、次のように「納税者に対して告知・聴聞・弁解・弁明の機会を与えなければならないことを定めた規定もないことからすれば、原処分庁は、請求人に対しこれらの義務を負うものではない」と応答している。

(裁決要旨) 請求人は、原処分庁が、①事前に期限後申告に係る無申告加算税の賦課及び国税通則法第 34 条の 2 《口座振替納付に係る納付書の送付等》第 1 項に規定する口座振替納付に関する教示・警告をしない

(94) 国税不服審判所平成 24 年 10 月 29 日裁決 (国税不服審判所 HP で要旨検索可能・平成 30 年 7 月 10 日確認)。

(95) 国税不服審判所平成 27 年 5 月 22 日裁決、前掲注 67 参照。

内容のお知らせ(本件お知らせ)を送付したこと、及び②無申告加算税の賦課決定をする際に、請求人に対して告知・聴聞・弁解・弁明の機会を与えなかったことは、原処分を取り消すべき事由である旨主張する。しかしながら、国税通則法には、税務署長が、期限後申告に係る無申告加算税の賦課決定を行う前に、納税者に対して、その内容及び期限後申告の場合に同項に規定する口座振替納付が利用できないことを教示・警告しなければならないことを定めた規定はなく、また、無申告加算税を賦課決定する際に、納税者に対して告知・聴聞・弁解・弁明の機会を与えなければならないことを定めた規定もないことからすれば、原処分庁は、請求人に対しこれらの義務を負うものではないというべきであるから、原処分庁が、請求人に対し、本件お知らせを送付したこと、また、原処分をするに当たって、請求人に告知・聴聞・弁解・弁明の機会を与えなかったことは、原処分を取り消すべき事由には当たらない。

#### (4) 事前通知<sup>(96)</sup> (要旨)

今回改正で法定化された事前通知であるが、仮に事前通知の要否に係る検討の過程において何らかの手続的瑕疵があったとしても、そのことをもって原処分を取り消すべき違法があったと評価することはできないとしている。つまり、事前通知には、手続固有の価値はない(小さい)と考えていることになる。

(裁決要旨) 請求人は、原処分に係る調査手続において、請求人及び従業員に強い不安と恐怖心を与え、調査に協力せざるを得ない心境に追い込んだ上で質問検査権の行使及び書類の留置きが行われたこと、また、国税通則法第 74 条の 10《事前通知を要しない場合》に規定する要件を充足していないにもかかわらず事前通知がなかったなどを違法事由と

---

(96) 国税不服審判所平成 29 年 9 月 15 日裁決、(国税不服審判所 HP で要旨検索可能・平成 30 年 7 月 10 日確認)。

して、各更正処分を取り消すべきである旨主張する。しかしながら、本件における質問検査権の行使及び書類の留置きにおいて、請求人の主張するような事実は認められず、また、調査担当職員が質問検査権の行使に先立って行った事前通知の要否に係る検討の過程において何らかの手続的瑕疵があったとしても、そのことをもって原処分を取り消すべき違法があったと評価することはできない。したがって、原処分に係る調査手続に原処分を取り消すべき違法があったとはいえない。

(5) 調査結果の説明<sup>(97)</sup>

調査結果の説明についての主張で、それが証拠収集手続に影響を及ぼさない手続であることも理由として、原処分を取り消すべき違法はないとしている。審判所の法令解釈によれば、こうした結果になるが、調査結果の説明については、既に述べたように、手続固有の価値が認められないか、検討の必要がある。

上記・・・のとおり、調査手続の単なる違法は、課税処分の取消事由に当たらず、課税処分の基礎となる証拠収集手続が、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などの重大な違法を帯びる場合がこれに当たると解されているところ、調査結果の内容の説明は、調査の終了の際の手続であって、証拠収集手続に影響を及ぼさない手続であり、また、上記・・・の各事実が認められることからすると、請求人の調査結果の内容の説明がなかった旨の主張は、その前提を欠くものであるから、本件調査に係る調査手続に原処分を取り消すべき違法はない。

---

(97) 国税不服審判所平成 28 年 9 月 8 日裁決、事例集 104 集。

(6) 調査再開手続についての事例<sup>(98)</sup>

一方、調査再開の手続については、「新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとき」か否か、事実認定を行っている。手続固有の価値を持つ手続と考える余地があるからかもしれない。

## 〔請求人の主張〕

(イ) 本件 P 会社は、請求人と同じ建物内に事務所が存するところ、平成 27 年 5 月 13 日に本件 P 会社の法人税調査が行われた際には、帳簿書類を請求人の事務所 2 階にある会議室に用意していた。しかし、本件 P 会社に対する調査の担当職員は、本件 P 会社に関する調査をするにとどまらず、請求人の資金の流れに関して聴き取りをした後、当該帳簿書類を特に確認せずに無断で 1 階の請求人の社員の執務エリアに立ち入り、請求人の経理部主任であり、本件 P 会社の経理事務も担当している M に対して質問調査をし、請求人の所有物である机やパソコンに保管されていた請求人のグループ再編に関する電子メール等の資料（以下「本件再編関係資料」という。）を閲覧するなど、必要な範囲を超えた調査を行った。

これは、本件 P 会社の調査を装って、請求人に対する事前通知を欠いたまま実質的に本件再調査を開始したものというべきである。

(ロ) 仮に、上記(イ)の調査を本件 P 会社に対する調査と捉えたとしても、本件 P 会社は、請求人との間での本件各〇〇施設の賃貸借契約に関する資料を何ら作成・保有していないから、本件 P 会社に対する調査において、通則法第 74 条の 11 第 6 項の規定による請求人に関する新たな情報が得られることはあり得ない。

また、原処分庁が平成 27 年 3 月 13 日付減額更正処分では是認した本件免除について、これを寄附金に該当するとした判断に新たに得られた情報の内容がどのような影響を与えたか明示すべきであり、これを明示で

---

(98) 国税不服審判所平成 29 年 1 月 26 日裁決、事例集 106 集。

きないことは新たに得られた情報が存在しなかったと推認せざるを得ない。

そうすると、本件再調査の担当職員は、再調査の要件である通則法第 74 条の 11 第 6 項に規定する新たに得られた情報がないにもかかわらず、本件再調査を行ったものというべきである。

- (ハ) したがって、本件再調査の手続には、本件平成 25 年再更正処分取消事由となる違法がある。

[認定事実]

請求人提出資料、原処分関係資料及び当審判所の調査の結果によれば、次の事実が認められる。

- (イ) 本件 P 会社に対する調査の担当職員は、平成 27 年 5 月 13 日、本件 P 会社に対する法人税調査を開始し、請求人の本社建物の 2 階にある会議室において、本件 P 会社の帳簿書類を確認するとともに同社の代表者である B に対して聴き取りを行った後、同人の了承を得た上で、同建物の 1 階にある事務室に下りて、請求人の経理部主任であり、請求人を基幹とする同族グループ法人全体の経理担当者である M に対する質問調査を行い、また、本件再編関係資料の写しを証拠として収集した。
- (ロ) 本件再編関係資料は、本件先行調査においては提示されていなかった。
- (ハ) 本件再編関係資料には、平成 25 年 8 月当時の請求人の監査役が、本件免除を行う正当な理由として「本件 P 会社の経営が安定する。」ことなどを挙げていること、また、これを受け、請求人の関与税理士が、「〇〇施設の賃貸借契約は、H 事業がマイナス事業にならずに維持経営できる範囲で家賃を設定することを合意するという条項をつければよい。」旨の助言をしたことが記載されていた。
- (ニ) 本件再調査の担当職員は、平成 27 年 6 月 11 日、請求人の代表者である B 及び E に対して、「新たに得られた情報に照らし非違があると認められる」ときに当たる旨を伝えるとともに本件再調査に係る事前通知を行い、了解を得た上で、本件再調査を開始した。



## 〔検討〕

- (イ) 上記・・・によれば、本件 P 会社は、設立時である平成〇年〇月〇日から同年 10 月 1 日までの間、請求人と資本関係を有する孫会社であったこと、本件 P 会社の本店所在地が請求人の所在地と同所であることが認められ、これらの事情を踏まえると、上記・・・のとおり、本件 P 会社に対する調査の担当職員が、請求人の資金の流れに関しても聴き取りを行ったことや、本件 P 会社の代表者の了承を得た上で、請求人の本社建物の 1 階にある事務室に下りて、本件 P 会社を含む請求人を基幹とする同族グループ法人全体の経理担当者に対する質問調査を行い、また、本件再編関係資料の写しを証拠として収集したことは、いずれも、本件 P 会社の法人税の調査として必要な範囲を超えたものとはいうことができない。そうすると、本件 P 会社に対する調査の担当職員は、飽くまで本件 P 会社に対する調査を行ったものであって、請求人に対する事前通知を欠いたまま実質的に本件再調査を開始したとはいえない。
- (ロ) そして、本件 P 会社に対する調査において証拠として収集された本件再編関係資料の写しは、上記・・・のとおり、本件先行調査においては提示されていなかったものであり、本件免除の目的や額の定め方など、本件免除の額が法人税法第 37 条第 1 項及び第 2 項に規定する「寄附金の額」に該当するか否かの判断を左右する情報を含むものであった。
- そうすると、本件再調査の担当職員は、本件先行調査が終了した後に、本件再編関係資料に基づいて本件免除の目的や額の定め方などを把握し、それに照らして、請求人に非違があると認めたことになるから、通則法第 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」に該当するというべきである。
- (ハ) したがって、本件再調査の手続には、本件平成 25 年再更正処分取消事由となる違法があるとは認められない。

(7) 理由付記<sup>(99)</sup>

行政手続法の適用による理由付記において、原処分が必要経費と認めなかった費用がどの費用か特定されていないとして処分を取り消した裁決がある。

[事案の概要]

本件は、大学の准教授である審査請求人（以下「請求人」という。）が執筆及び講演等の業務から生じる所得を事業所得として申告したところ、原処分庁が、当該所得は雑所得に該当し、また、請求人が事業所得の金額の計算上必要経費に算入した費用のほとんどが家事関連費等に該当して必要経費に算入できないとして所得税の各更正処分等を行ったのに対し、請求人が、著述業を行う目的を持ち、その目的を達成する意思で執筆及び講演等を行っていたのであるから当該業務は事業に該当し、また、請求人の主張する費用はいずれも当該業務の遂行上必要な費用であるから必要経費に算入することができ、さらに、原処分に係る調査の手続には違法があり、原処分庁が提示した更正の理由には不備があるとして、同処分等の全部の取消しを求めた事案である。

[原処分庁が雑書特の経費について提示した更正の理由の要旨]

・ 旅費交通費（平成 21 年分）

請求人は、本件業務に係る旅費交通費として 1,858,942 円を必要経費に算入しているが、当該旅費交通費は、その主たる部分が業務遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる  
支出金額 10,110 円以外の金額は、明らかに区分することができないこと  
から、所得税法第 45 条第 1 項第 1 号に規定する家事関連費等に該当する。したがって、当該旅費交通費のうち 1,848,832 円は、雑所得の金額の計算上必要経費に算入されない。

(99) 国税不服審判所平成 26 年 9 月 1 日裁決、事例集 96 集。

- ・ 旅費交通費（平成 22 年分）

請求人は、本件業務に係る旅費交通費として 1,920,844 円を必要経費に算入しているが、当該旅費交通費は、その主たる部分が業務遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる支出金額 9,930 円以外の金額は、明らかに区分することができないことから、所得税法第 45 条第 1 項第 1 号に規定する家事関連費等に該当する。したがって、当該旅費交通費のうち 1,910,914 円は、雑所得の金額の計算上必要経費に算入されない。

- ・ 新聞図書費（平成 23 年分）

請求人は、本件業務に係る新聞図書費として 1,790,818 円を必要経費に算入しているが、当該新聞図書費は、その主たる部分が業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる支出金額 11,544 円以外の金額は、明らかに区分することができないことから、所得税法第 45 条第 1 項第 1 号に規定する家事関連費等に該当する。したがって、当該新聞図書費のうち 1,779,274 円は、雑所得の金額の計算上必要経費に算入されない。

[検討及び判断]

A 原処分庁が、本件各通知書において平成 21 年分及び平成 22 年分の旅費交通費並びに平成 23 年分の新聞図書費について提示した処分の理由を検討すると、本件各通知書の「処分の理由」欄には、別紙・・・のとおり、これらの各費用についてその一部は必要経費として認められるものの、その他の費用は所得税法第 45 条《家事関連費等の必要経費不算入等》第 1 項第 1 号に規定する家事関連費等に該当するから必要経費に算入されない旨それぞれ記載されている。

しかしながら、上記記載は、上記一部必要経費として認められる費用についてその金額を示しているのみで、具体的にいつ、誰に対し支払った、どのような内容の費用（あるいは費用の一部）を必要経費として認めたのかを特定しておらず、その結果として原処分庁が必要経費として

認めなかった費用がどの費用（あるいは費用の一部）であるかも特定されてい  
ないから、当該費用の内容すら理解できないものであって、必要経費該当性をおよそ判断できないものであり、摘示された事実からは更正の理由を検証し、その適否について検討することはできない。また、  
本件各更正処分を行った後に原処分庁が必要経費として認めなかった費用を差し替えることも可能であって、原処分時点における判断の恣意抑制という趣旨目的を潜脱されるおそれがある。

そうすると、上記各記載が、原処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という趣旨目的を充足する程度に具体的に更正の根拠を明示したとは評価できないから、これらの理由の記載にはいずれも不備がある。

したがって、本件各通知書において提示された処分の理由のうち、平成 21 年分及び平成 22 年分の旅費交通費並びに平成 23 年分の新聞図書費の一部を必要経費に該当しないとして否認した理由についてはその提示に不備があり、違法である。

#### 第 4 節 小括

今回改正・法定化された税務調査手続等を個別にみると、円滑な行政を確保する手続（あるいは、その前提としての公正さを確保する手続）が法定化されただけに見えるけれど、それらの手続を、機能によって組み合わせて観察すると、そこに「実体的適正を担保する手続」「調査対象者の権利を保護する手続」が含まれていることが分かる。

その一つは、「更正決定等をすべきと認められない旨の通知」であった。それは、調査再開（再調査）の手続（条件）とあわせ、調査再開に理由（新たな情報に照らし非違を認める）が必要なことを保障する。このため、これらの手続は、「調査」という装置自体の再発動の手続（条件）であり、調査の濫用を防止する調査対象者の権利保護の手続であって、手続固有の価値を持つ可能性がある。

また、もう一つは、修正申告の勧奨であり、調査結果の説明であった。修正申告の勧奨自体は「できる」規定であるが、権利救済のルートが整備されたし、勧奨に応じて修正申告をすれば、調査の再開には新たな理由（新たな情報に照らし非違を認めること）が必要とされることになった。また、そこに合意、交渉の機会が含まれる可能性も指摘されており、調査結果の説明時に勧奨を受けて、その内容で修正申告を行うことは、平等取扱原則（不平等取扱禁止原則）も考慮すれば、納税者の「権利」と位置づけるのが適切と考えられた。そして、その際には、調査結果の説明は、修正申告すべきか納税者が判断するための必須の情報の提供であり、また、修正申告の勧奨に対しては理由の提示でもあって、理由付記と同様、恣意抑制機能ないし慎重配慮確保機能、不服申立便宜機能（修正申告しない選択をする上での便宜供与機能）、相手方に対する説得機能、決定過程公開機能を果たす。あるいは、納税者による修正申告の内容自体に対しても、実体的適正を担保する機能を持つ。

さらに、調査結果の説明は、単独でも（修正申告の勧奨が行われなくても）、暗黙の修正申告の勧奨効果を持つと考えられる上、やはりそうした暗黙の勧奨に対しても、修正申告すべきか否かの判断のための必須の情報の提供であり、また、修正申告すべき理由の提示でもあって、理由付記と同様の各種機能を果たし、また、修正申告の内容自体に対しての実体的適正を担保する機能も持つ。このため、調査後に修正申告の勧奨を受けることには、納税者の権利ともいえるべき手続固有の価値を認めることができ、また、調査結果の説明手続単独でも、調査結果で修正申告を行う暗黙の勧奨となり、かつその理由の提示という適正手続四原則と同様の機能も有することから、やはり手続固有の価値を認めることができる。

次に、争点の推移では、法定化された「実体的適正を担保する手続」の争点（調査結果の説明、理由付記）が増加していることをみた。また、裁決の概観においては、審判所は、事前通知について手続固有の価値がない（小さい）として扱っていること、調査の再開（再調査）については手続固有の価値を認めて裁決している可能性があること、修正申告の勧奨や調査結果の説明では、調

査手続（証拠収集手続）ではないから、国税通則法第 24 条ないし 26 条に当てはめでの取消しの可能性がないとして扱っていることをみた。しかし、修正申告の勧奨や調査結果の説明では、納税者の保護すべき権利（手続固有の価値）があるとして扱うべき可能性を指摘した。

次の章では、特に修正申告の勧奨について、これが第三の税額確定ルートとして整備され、また、活用されていることを確認したいと思う。

## 第 5 章 修正申告の勧奨の位置付け (第三の税額確定ルート)

今回の改正で、修正申告の勧奨が法的に整備された。前章では、調査終了後の一連の手続が、手続固有の価値を持つ可能性をみた。また、争点の推移では、修正申告の勧奨、調査結果の説明が争点として増加していることをみた。本章では、さらに修正申告の勧奨の税額確定「第三のルート」としての検討を深めたい。

### 第 1 節 理論的背景

#### 1 申告納税制度（納税者自らの税額確定制度）

「平成 24 年度税制改正の解説」の「(参考) 修正申告等のしょうよう (勧奨) について」<sup>(100)</sup>では、修正申告等の勧奨が、申告納税制度の趣旨に照らし行われていることをいう。そこでは、国税が採用する申告納税方式では、課税庁の処分はあくまで第二義的、補助的な地位にあり、修正申告・期限後申告の制度は、こうした申告納税制度の趣旨に照らしてなるべく納税者自らその納税義務の内容を確定することが望ましいという見地に立って設けられていることを述べ、また、修正申告等の勧奨について、「調査により非違が発見された場合、課税庁が更正決定等により是正する前に、こうした申告納税制度の趣旨に照らし、まずは納税者による自発的な修正申告等を促すという一種の行政指導として、これまで実務において行われてきたものです。」と解説する。

新井隆一教授は、税務申告と更正とは、理念的には、絶対的真實の発見を目的とする相対的真實の発見の過程であって、権力と非権力との抗争の対立

---

(100) 財務省前掲注 1、236 頁。

であると理解されてはならない旨述べられていたが<sup>(101)</sup>、谷口勢津夫教授は、更に、申告納税制度を、納税義務者と税務官庁に、相手方の確定行為もチェックすることを認めることによって、納税義務の確定権限行使の適正さを担保し、もって実体的真実主義を実現しようとする制度であるとされる<sup>(102)</sup>。修正申告の勧奨による是正も、こうした相互チェックの一つとして理解することが可能である。

## 2 事実認定についての交渉・合意が存在する可能性

修正申告の勧奨について、従来から、事実認定についての交渉・合意が存在する可能性を指摘する論者が多い。ただ、その結果、「法的に見る限りは、両当事者の合意になんらかの法的効果が結びついたというのではなく、納税義務者と租税行政庁との話し合いの結果が、租税行政庁による課税要件事実の認定に反映したものと理解すべき」<sup>(103)</sup>である。

首藤重幸教授は、日本においても、税務行政過程における納税義務の確定手続のなかに、納税申告や更正処分というルートのみでなく、〈互譲・合意〉に基づく確定というルートを法的に位置付けるべきとする考え方が出現しているとされる<sup>(104)</sup>。

酒井克彦教授は、修正申告の態様は、納税者にとっても、税務当局にとっても、柔軟性に富む点や交渉が入り込む余地が生まれることがその特徴とさ

---

(101) 新井隆一『〔第3版〕租税法の基礎理論』（日本評論社、1997）120頁・121頁。「納税申告もその修正申告も増額の修正を内容とする更正も、認識の表示ないし観念の通知たる準法律行為的行為であり、その法効果も、それらによって認定された実体的租税要件事実にかかる具体的納税義務の確定とその履行の責任の発生であるから、その限りにおいて、それらの間には、法的な性質上いかなる相違も存在しないものといわなければならない。」として本文のように述べられる。

(102) 谷口勢津夫「納税義務の確定の法理」芝池義一他編『税務行政と権利保護』（ミネルヴァ書房、1995）61頁以下。特に、69頁・70頁。ただ、そうした中で、租税法関係が不安定となることを恐れ、早期に安定させる等のため、法技術的に、更正の請求や行政処分の形式をとることで、税務官庁に優越的地位を認めたのだとされる。

(103) 金子宏前掲注3、82・83頁。

(104) 首藤重幸『『税務行政におけるネゴシエーション』の研究』日税研論集 65号(2014)、3・4頁。



れ、また、修正申告の態憑に応じて為される修正申告について、「申告行為が通知行為だとして割り切ることでできないものであるように思われる。なぜなら、そこには租税行政職員と納税者との間の交渉行為とでもいい得るものが介在しているからである。」とされる<sup>(105)</sup>。

また、占部裕典教授は、課税標準等又は税額等の算定にあたり、課税庁側の見解に従って、あるいは納税者と課税庁の同意又は合意した内容で納税義務を確定させることを欲する点で、明確に納税者の意思表示の存在を肯定することができる、と納税者等の意思の存在を強調されるが、これも、交渉・合意の存在の可能性としても整理することができよう<sup>(106)</sup>。

また、今回改正に伴って制定された「国税通則法第 7 章の 2（国税の調査関係通達）の 5-4 では、次のように定める。

「(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、

---

(105) 酒井克彦「修正申告の態憑を巡る法律問題(上)・(下)」税務事例 43 卷 12 号(2011) 74 頁、44 卷 3 号(2012)、66・67 頁。

(106) 占部裕典「勸奨による修正申告の誤りに対する救済方法(二・完)」八幡大学論集 38 卷 3 号・4 号(1988)。「勸奨による修正申告の現実を踏まえたうえで、勸奨による修正申告を第三のあるいは新たな課税標準等又は税額等の確定方式として認知し、勸奨による修正申告書提出に至る事前手続、納税者の利益救済方法等を法的に再構成し、関係法令等を整備、立法化する必要がある。」そして、「具体的には、」として、「課税庁による更正処分代わる勸奨による修正申告の誤りに対する救済方法を明確に規定する必要がある。」とし、「さらに、」現実に沿った形でこの過程における納税者の手続的権利等に対する配慮が必要である。」としていた。又、この点について、「たとえば、」として、次のような提案を行っている。①課税庁の調査結果の文書による開示、②折衝によって合意(同意)に達した内容の「修正申告の内訳書」等の作成、③現行の自主修正申告書と様式を異にする「勸奨による修正申告書」(名称は、「合意による修正申告書」を含め検討すべきとしている。)、④勸奨による修正申告の誤りに対する救済手段(争訟手続)の告知。

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。」

なお、調査結果の内容の説明の根拠が失われた場合とは、「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（事務運営指針）」の第 2 章 4（4）で、「納税義務者から新たな証拠の提示等があり、当該調査結果の内容の説明の前提となる事実関係に相違が生じるような場合をいう。」と定めている。

また、第 2 章 3（7）では、「調査の過程において、申告内容等に関して非違が疑われる事項を把握した場合には、納税義務者及び税務代理人にその事項について十分な説明を求め、その意見又は主張を十分聴取した上で、納税義務者及び税務代理人の説明内容等を整理し、必要な証拠の収集・保全を行った上で的確な事実認定を行い、法第 74 条の 11 第 2 項に基づく調査結果の内容の説明の対象となる更正決定等をすべきと認められる非違であるか否かについて適切に判断する。」と定めている。通達、事務運営指針の段階ではあるが、交渉、合意の存在を前提にしていることが分かる。

こうした税務行政における「合意」の存在については、後に見るように、OECD も推奨しているところであり、2010 年（平成 22 年）に OECD 租税行政フォーラムのサブ・グループが公表した“Understanding and Influencing Taxpayers’ Compliance Behaviour”では、次のように「合意」が税務当局への受容をもたらす効果を持つことをうたっている<sup>(107)</sup>。（下線は筆者による。）

納税者のオーディットへの反応は単に金銭的な結果（再評価された価額や罰の大きさ）によって決まるのではない、手続の影響 [i.e. 事件の調査担当者（オーディター）のハンドリング] が、納税者の行動への影響にずっと重要であるという。オーディットをめぐる手続的正義の認識された高い度合いは、納税者の目で見えてそうでない場合に比し、より良い効果をもた

---

(107) OECD Forum on Tax Administration, Small/Medium Enterprise (SME) Compliance Subgroup “Understanding and Influencing Taxpayers’ Compliance Behaviour” (2010)、パラグラフ 60.

らす傾向が強い。手続的正義の認識は多くの方法、例えば、調査担当者（オーディター）が、納税者の見解を考慮し、納税者を敬意と共感を持って扱うことで促進できるとしている。こうした調査担当者の行動は、納税者が調査の金銭的な結果については不満足であっても、税務当局の行っていることへの受容をもたらすとしている。

## 第 2 節 今回改正による整備

修正申告の勧奨については、それが納税者、税務官庁双方にメリットをもたらす一方、それが法律上に現れない事実行為であることもあって、その根拠を含め、多くの批判、問題点の指摘等がなされてきた。今回の改正では、そうした修正申告の勧奨をめぐる問題点に対しても、対応・整備が行われたと評価することができる。

### 1 修正申告のメリット・デメリット

本項では、まず、修正申告の勧奨（慫慂）について、これまで指摘されてきたメリット、デメリットを概観したい。この点、酒井克彦教授が網羅的に取りまとめられているので最初に引用したい。

#### (1) 酒井克彦教授の指摘<sup>(108)(109)</sup>

##### イ 納税者にとってのメリット

- ①主体性の確保—自らの納得の下では是正を行うことができる。
- ②公権力行使に基づく処分よりは心理的圧迫が少ない。
- ③事実認定の場面での交渉の余地があり得る。

---

(108) 酒井克彦前掲注 105「修正申告の慫慂を巡る法律問題（上）」70頁。

(109) 林幸一教授は、今回改正で法定化された調査結果の説明における、修正申告の勧奨を念頭に、上記酒井教授が指摘する納税者のメリットのうち①③④を、納税者のデメリットのうち①を、上記課税庁のメリットのうち①③⑤を、そして課税庁のデメリットの①を掲げられる。林幸一「調査終了手続」税法学 571号（2014）129頁参照。

- ④ 恣意に応じれば調査の終結を早く迎えることができる。
- ⑤ 更正又は決定があるべきことを予知してされたものでないときは、加算税が課されない、あるいは軽減される<sup>(110)</sup>。

ロ 納税者にとってのデメリット

- ① 不服があったとしても争訟に持ち込むことができない。
- ② 更正の請求期限との関係で更正の請求を受けられないことがある。
- ③ 誤りの指摘があったとおりに修正申告をした場合に、その理由が明らかにされず口頭で受けた説明について納税者が失念するなどして、理解が十分であったかどうかを検証できないことがある。
- ④ (過去の制度として) 更正処分と異なり高額納税者として公示されてしまうという問題があった。

ハ 税務行政庁にとってのメリット

- ① 納税者自らによる是正であり、徴税費用が少なく済む。
- ② 調査等の手間を省くことができる。
- ③ 理由付記の必要がない。
- ④ 調査の正確性や資料の十分さが満たされなくてもよい。
- ⑤ 租税法律関係の早期安定化に資する (後で覆される虞がない)。

ニ 租税行政庁にとってのデメリット

- ① 租税法律主義の合法性の原則に反する課税に決着することが組織ガバナンスの観点から問題となり得ることも考えられる。

(2) 玉國文敏教授の指摘<sup>(111)</sup>

イ 課税庁側のメリット

- ① 修正申告は納税者の同意と自主的な申告を基礎としているので、本来の納税申告制度に則った課税がなされているという名目が得られる。

(110) 酒井克彦教授は、「恣意に基づいて提出された修正申告書は更正又は決定があるべきことを予知してされたものに該当しない」と述べられる。酒井克彦前掲注 105「修正申告の恣意を巡る法律問題 (上)」74 頁、注(9)。

(111) 玉國文敏「訴えの類型 (2) - 修正申告とその効力」小川英明他編『裁判実務大系・租税争訟法』(青林書院、1988) 262 頁。

- ②更正処分等の強権発動に伴い必然的に生じてくる資料収集等のエネルギー消費や理由附記等の煩わしい手続を避けながら課税の実効性を確保しうる。
- ③更正処分等の強権を発動する場合に比して、表面的には納税者との法律的軋轢が少なく済む一納税者側から修正申告の勧奨を直接争う法的手段が明確でない等の理由で、修正申告を基礎とする課税行為の効力を争う手段がかなり限定される。
- ④課税庁の従来保有する課税権限を放棄せしめるものではなく、またこれによって課税庁の行動が拘束されるとは一般に考えられていない。

#### ロ 問題点

- ①背後に控える課税権力の力でもって申告納税額の増収を図ることを課税庁等が意図しているとすれば、結果として修正申告制度とそれを支える理念からは程遠いものとなり、納税申告制度の根幹にも係わる事態が生ずることになる。
- ②課税権や調査権限の行使という「伝家の宝刀」を背後にもつ形で行われる関係上、納税者との折衝に当たる係官が、そのような権限を盾に、高圧的態度ないしは威嚇的態度に出ることも考えられる。

#### (3) 首藤重幸教授の指摘<sup>(112)</sup>

##### イ 納税者のメリット

- ①過少申告加算税が免除される可能性がある。
- ②更正処分より納税者の対外的信用に傷がつかない。
- ③修正申告を行えば税務調査を中止してもらえることがある。

##### ロ 税務行政庁のメリット

- ①事務量の軽減（更正処分までにかかる事務量、税務争訟発生時の事務量）。
- ②税務行政庁の課税権限が消滅するわけではない。

---

(112) 首藤重幸「修正申告の徳運と税務行政指導」日税研論集 36 号 (1997) 74・75 頁。

③権力性が表面に出ず、一応は納税者の同意があるから紛争発生の可能性が低い。

#### ハ 勸奨（懲憑）の問題点

「修正申告の懲憑が法的に深刻な問題として登場するのは、税務行政が更正処分権限の行使に不安がある場合に、この不安定な更正処分を回避しながら更正処分によるのと同じの結果を達成するために修正申告の懲憑がなされる形態である。」

#### (4) 手塚貴大教授の指摘<sup>(113)</sup>

国税通則法の改正に関して、「従前重要な論点を構成していたものとして、一に、修正申告の懲憑が挙げられうる。」としている。そして、課税庁側のメリットとして、課税処分の理由付記に係る負担の回避、適切な比准が困難で課税処分を行い難い場合に税収を確保できる、課税処分の取消訴訟の提起が回避される、過大修正申告に係る更正の請求が限定的である、事務量の節約に繋がるといった指摘を、納税者にとってのメリットとして、加算税の計算で有利になるという指摘をあげる。一方、デメリットとしては、実質的には、課税庁の立場を強制しているのではないかと、後の課税処分取消訴訟の提起を防止するために課税処分を避けるための指導へ逃避しているのではないかと指摘をあげる。納税者の権利救済の途が課税庁により奪われることに繋がるとして、「課税庁が修正申告の懲憑の効果、それに伴う権利救済の途を示し、納税義務者が修正申告の懲憑に従うか否かを自らの確に判断すべき状況に置くようにすべきであろう。したがって、」今回の「こうした改正には合理性がある。」と評価されている。

#### (5) 中川丈久教授の指摘<sup>(114)</sup>

行政指導を「民民紛争の仲介」としての行政指導、「緊急措置」としての行政指導、「法定外の具体的政策基準への協力依頼」としての行政指導、「裁量権の協働的行使への協力依頼」としての行政指導、「裁量判断の表現方法」

(113) 手塚貴大「租税手続法の解釈と立法（一）」自治研究 89 卷 8 号（2013）93 頁。

(114) 中川丈久『行政手続と行政指導』（有斐閣、2000）286 頁、1998 年初出。

としての行政指導、「法定の行為形式・手続のバイパス」としての行政指導の六つに分類する中で、租税行政における修正申告の勧奨ないし懲慥を「法定の行為形式・手続のバイパス」としての行政指導の例としてあげている。中川丈久教授はこの形式の行政指導を「合意に基づく手続コストの回避手段」と位置付け、「根拠法上特にそれが禁止されていると解すべき理由はないであろう。」と述べられるが、その法的評価枠組みに当たって念頭に置かれるべき点を、「第一に、右に述べた行政指導は、あくまでも法律上定められた政策目的を追求する過程で、手続コスト軽減のために、法律が定める手順をバイパスしようとするものだという点である。いつでも、本来の手順に戻れるのである。」「またコスト軽減は無視しがたい利点と思われる。」「第二に、他方でわが国で問題視されるのは、任意性の側面である。命令権限、強制権限を背景にした指導である以上、いかにバイパスのための手段とはいえ、相手方はこれに抵抗しづらく、同意の任意性が失われることもあるのではないかということである。私人の側の同意を得ることによって、実は公式の手続に踏み切るには不十分な事案であったことが隠蔽されるのではないかと懸念があるのである。」「教科書的な答としては、同意せずに本来の拒否処分や不利益処分が行われるのを待ち、それを争えばよいということになるが、現実はそのよう簡単ではない。以上のような懸念ゆえ、わが国では、この種のバイパスとしての行政指導は必ずしも正面から奨励されているとは言えないように感じられる。」と述べられる。

## 2 指摘されていた問題点と制度整備

こうした指摘をまとめると、次のようになる。まず、納税者にとっての修正申告のメリットとしては、

- ・納税申告制度の理念に沿って、納税者の納得の下に是正が行われる。
- ・納税者の心理的抵抗や法的軋轢が少ない。
- ・外部に知られても、納税者の対外的信用に傷が付きにくい。
- ・交渉の余地が生ずる。

- ・調査が早期に終了する可能性がある。
  - ・加算税が免除（減免）される可能性がある。
- 一方、修正申告の納税者にとってのデメリットとしては、
- ・納税者は争訟ができない。
  - ・期限徒過で更正の請求もできない。
  - ・課税権の行使や調査権限の行使が背景にあつて、根拠不十分な勧奨に応じってしまう可能性がある。

等があげられる。

このように、多くの識者が、修正申告に多くのメリットがあることを指摘する一方で、修正申告の勧奨（懲慝）には、救済の道がなくなる、納税者が納得のないところで是正勧奨に応じってしまう可能性がある、等の問題点を指摘していた。こうした問題点については、今回の国税通則法の改正では、立法により問題が解決されている。具体的には、以下のとおりである。

これまで、過少（無）申告の是正方法としての修正（期限後）申告の勧奨は、課税庁が証拠の収集等に十分な時間をかける（多くの事務量を投入する）のを回避する手段に利用されている、調査不十分うちに勧奨を行うといった批判もあったところ、今回の改正では、調査終了の際の手続の一環として、調査結果の内容（理由を含む）の説明とセットで法定化された。このため、少なくとも、法定化された修正申告の勧奨については、調査担当者は、法定化された修正申告等の勧奨を行うため、十分な証拠収集に努め、組織としての意思決定を行って、納税者に十分な説得を試みることになるであろうから、この限りで上記の懸念は一応払拭されたといえる。なお、更正処分等を行うに際して理由付記が要求されるのに、調査終了の段階でも説明が求められるのは、納税者が修正申告等を行うか否か判断するための情報提供であるとともに、修正申告等の勧奨に際して、その内容の適正さを担保する手段でもあると評価できる。

また、修正申告等の勧奨については、これまで更正の請求の期間が原則 1 年であつて、救済を求める方法がなくなることも問題とされてきた。今回の



国税通則法の見直しでは、更正の請求の期間が5年に延長されており、修正申告等の勧奨に応じて、納税者の救済の道が用意されたことになる。

### 第3節 小括（第三の税額確定ルート）

修正申告には、納税者にとって多くのメリットの存在が指摘されている。また、これまでみたように、申告納税制度では、なるべく納税者自らその納税義務の内容を確定することが望ましいとする考え方があり、修正申告の勧奨による税額の是正を、納税者と税務行政庁の相互チェックによる税額の是正（確定）と位置付ける見方もある。このように、修正申告の勧奨を税額確定の第三のルートと位置づける積極的な理由が存在し、そして、今回の改正で、修正申告の勧奨は、その権利救済方法も含めて整備された。実際にも活発に利用され<sup>(115)</sup>、納税者の関心も高い<sup>(116)</sup>。

修正申告の勧奨自体は、法定されたとはいえ「できる」規定であるが、納税者が、調査結果の説明を受け、その額で修正申告を行う場合には、その後の調査の再開には理由（「新たに得られた情報に照らし非違があると認める」）が必要になるという「権利保護機能」があるし、さらに、理論的背景で見たように、調査結果の説明を受けて、納税者が説明と異なることの証拠の提出や、反論をできるとすれば、そのための「機会の確保」の機能もある。したがって、修正申告の勧奨を受けることは、納税者の固有の権利であり、その手続は固有の価値を有していると考えべきであり、調査後の修正申告の勧奨を第三の税額確定ルートと位置付け、積極的に活用して行くべきである。

---

(115) 次章で示すとおり、再調査の請求に至る納税者の比率は低下しており、また、法人税では、増額処理件数と実地調査に伴う非違件数との比率、増額処理件数と増額申告・増額処理件数合計との比率、増額処理金額と増額申告・増額処理金額合計との比率が低下している。つまり、更正決定等の割合は縮小し、修正申告の割合が拡大している。本稿第6章第1節「1」参照。

(116) 審査請求において、多くは更正等に至った場合であるけれど、調査結果の説明についての主張が多く、また増加していて、調査終了手続への関心の高さがうかがえる。本稿第4章第3節表3参照。

## 第 6 章 「合意」の税務行政

前章までに、調査後の修正申告の勧奨を納税者の権利と位置づけるべきこと、その環境が整ったこと、調査結果の説明は、それを支える手続で、手続固有の価値を持つ重要な手続であることをみた。本章では、その修正申告の勧奨を含め、納税者と税務官庁との「合意」による税務行政が進展していることを、まづわが国で、その後、OECD の文書や米国等の各国の状況として確認したいと思う。

### 第 1 節 わが国の税務行政

#### 1 活用の状況（統計）

##### イ 申告所得税

（表 4）は、申告所得税に係る過少申告加算税についての統計である。平成 25 年度以降、前年分に係る件数が大幅に減少している。お尋ね等調査着手前の行政指導による自主点検で出てきた修正申告には、通達で過少申告加算税を課さないこととしており<sup>(117)</sup>、その効果である可能性がある。一方、前々年以前分に係る過少申告加算税の件数は、大きな減少はみられず、また、回復の傾向にある。

---

#### (117) 国税通則法第 7 章の 2（国税の調査）関係通達 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。

（例）(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。

表 4 過少申告加算税件数（申告所得税） (件)

会計年度	21	22	23	24	25	26	27	28
前年分に係る過少申告加算税件数（括弧内は前事務年度中の前年分にかかる賦課件数）	72,512 (2)	63,361 (14)	62,540 (6)	60,780 (4)	23,604 (0)	25,763 (0)	25,693 (2)	26,131 (0)
前々年以前分に係る過少申告加算税件数	57,136	48,767	22,371	40,621	35,285	38,901	41,304	44,756

(国税庁統計年報)

また、(表 5) は、実地調査だけでなく、簡易な接触を含む調査結果を示したものであるが、これでは、もともと平成 24 年度以降も加算税を除き、大きな落ち込みは見られない。簡易な接触が活用されている状況がみとれる。

表 5 簡易な接触を含む調査等実績（所得税） (件、億円)

事務年度	21	22	23	24	25	26	27	28
調査件数 (注)	698,329	755,318	774,207	682,047	898,777	740,168	650,431	647,144
非違件数	437,422	456,378	486,869	424,062	590,486	466,166	395,688	400,467
申告漏れ所得金額	9,883	9,601	9,592	8,578	8,216	8,659	8,785	8,884
追徴本税額	1,153	1,073	1,020	882	910	892	949	985
追徴加算税額	177	166	142	118	110	115	125	127

(報道発表資料)

(注) 21 年度の調査件数には、添付書類の未提出者に対し提出依頼を行った件数等を含まない。

表 6 再調査の請求（申告所得税） (件、%)

年度	21	22	23	24	25	26	27	28
実地調査・非違件数 (a)	86,278	76,126	77,973	56,234	50,744	56,214	54,673	58,449
再調査の請求発生 件数 (b)	1,207	1,295	983	836	617	763	636	365
再調査の請求発生 率 (b/a)	1.40%	1.70%	1.26%	1.49%	1.22%	1.36%	1.16%	0.62% (注 2)

(国税庁統計年報及び報道発表資料)

(注 1) 非違件数は事務年度、再調査の請求は会計年度。従って、正確にはベースが一致しない。

(注 2) 審査請求発生のうち、直接審査請求された申告所得税 239 件の半分の加算すると 0.83%、全部を加算しても 1.03%。

(表 6) を見ると再調査の請求の発生数、発生率とも減少、低下している。

今回の通則法の改正では、調査終了の際に、調査結果の説明を行うこと、その際に修正申告の勧奨を行えることが法定化された。また、修正申告等を行わずに更正・決定等を待つにしても、その場合には通知書に処分理由の付記が行なわれる。したがって、納税者が調査の結果に納得する機会は増え、再調査の請求を行なう者は減少すると予想されたところであるが、統計では、(表 6) のとおり、再調査の請求の発生件数が、大幅に減少している。ちなみに、実地調査における非違件数との比〔再調査の請求の発生率ともいえるが、分母は実件数(年度数をカウントしない)、分子が延件数(年度数をカウントする)であることには注意する必要がある。〕をとると、やはり低下傾向にある。

ロ 法人税

(表 7) は、法人税についての統計である。再調査の請求の発生件数 (a) は大幅に減少している。先ほどの申告所得税と同様に、実地調査の非違件数に対する再調査の請求の比率 (所得税と同様、再調査の請求の発生率ともいえるが、分母は実件数、分子が延件数であることに注意する必要がある。) をとると (b) であり、急激に低下している。

また、申告 (修正申告等) と税額増加処理 (更正・決定) の合計に対する税額増加処理 (更正・決定) の割合を「更正等割合」と呼ぶとすると、「更正等割合」も大幅に低下している。「更正等割合」は、既往年度分の増加所得金額により計算したものが (c)、「更正等割合イ」であり顕著に低下、既往年度分の件数 (年度数) により計算したものが (d)、更正等割合ロであり半減、ロについて分母を実地調査の非違件数に置き換えて計算したものが (e)、更正等割合ハであり、これは更正等割合ロとほぼパラレルな動きとなっている<sup>(118)</sup>。

再調査の請求の比率 (対非違件数) (b) は、先ほどの (e) 「更正等割合ハ」に、既往年度の増加処理の年度数のうち再調査の請求が発生した割合 (f) を乗じた数字となる。この (f) は、平成 23 年度から 27 年度の間、5 割程度でほぼ一定である。

ただ、実地調査の非違件数に対する再調査の請求の比率 (発生率) の数字 (b) は、先に述べたように、分母が実件数 (者数) で、分子が延件数

---

(118) 「既往年度分」の数字には、統計上の制約から、(分子にも、分母にも)「本年分」(例えば会計年度前半に事業年度が終了する会社の申告後すぐに申告・処理された実績など。)が算入されない。連年であるから、比率の動きを見るには問題なさそうであるが、例えば、申告審理が前倒しで行われるようになると、「本年分」の修正申告が多くなり (分母から外れる)、更正等割合を高める一方、申告審理が後ろ倒しになると、更正等割合を低める傾向を持つことには注意が必要である。ちなみに、平成 28 年度に、過少申告加算税賦課に占める本年分の割合は 28.7% (22 年度は 25.6%)、加算税に占める割合は 22.3% (22 年度は 20.8%) と、加算税では本年分が増加している。ここからは、更正等割合の低下は確かな動きであると推察される。また、非違件数は実件数であるが、処理件数は延件数であって、この意味で更正等割合ハは、参考である。

表 7 更正等割合・再調査の請求（法人税）

（件、％）

	年 度	2 1	2 2	2 3	2 4	2 5	2 6	2 7	2 8	備考
(a)	再調査の請求発生数	697	651	562	455	396	330	300	133	
(b)	再調査の請求発生率（対非違）	0.70%	0.72%	0.61%	0.67%	0.60%	0.47%	0.43%	0.19%	(a/非違件数) ≒(e)×(f)
(c)	既往年度分「処理」の増加所得金額/「処理」「申告」の増加所得金額	45.2%	28.0%	28.5%	35.2%	18.7%	15.1%	13.8%	18.6%	更正等割合イ(額)
(d)	既往年度分「処理」の年度数/「処理」「申告」の年度数	1.49%	1.61%	1.15%	1.23%	0.92%	0.83%	0.69%	0.69%	更正等割合ロ(年度数)
(e)	既往年度分の「処理」の年度数/非違件数	1.58%	1.70%	1.18%	1.35%	1.02%	0.93%	0.88%	0.84%	更正等割合ハ(対非違件数)
(f)	再調査の請求発生率（対既往年度処理年度数）	43.9%	42.5%	52.1%	49.7%	59.4%	51.0%	49.6%	22.2%	
(g)	再調査の請求発生率（対既往年度分の「申告」「処理」の年度数）	0.65%	0.68%	0.60%	0.61%	0.54%	0.42%	0.34%	0.15%	(a/「申告」「処理」の年度数)≒(d)×(f)

（国税庁統計年報及び報道発表資料より加工）

（注）非違件数は事務年度、再調査の請求は会計年度、「申告」については当該 8 月から翌年 7 月の申告事績、「処理」については当該 7 月から翌年 6 月の増差税額のある処理、また、「既往年度」とは、前会計年度までに終了した事業年度。したがって、ベースが一致しない項目がある。

(年度数をカウント)なので、念のため、分母に既往年度の申告・処理件数(延件数)を使って計算したのが(g)であり、ほぼ同様の数字が算出される。[(b) = (e) × (f) であるのに対し、(g) = (d) × (f)。ただし、この既往年度の処理件数には、注 118 で述べるように、「本年分」としてカウントされる処理が含まれていないことには留意が必要である。]

以上のことから、再調査の請求の減少は、更正等割合の低下(修正申告等の割合の上昇)により生じていると推察される。

## 2 国税庁レポート

国税庁の「国税庁レポート 2018」<sup>(119)</sup>によっても、わが国国税庁が納税者とのコミュニケーションを重視した行政を前面に打ち出していることが分かる。

国税庁レポート 2018 では、国税庁は、悪質な納税者以外には、文書や電話での連絡などによる簡易な接触を行うなど、限られた人員をバランスよく配分し、効果的・効率的な事務運営に心掛けており、また、実地調査以外にも、さまざまな取組を実施し、幅広い納税者に自発的な申告を促すなど、効果的・効率的な事務運営に努めているとする記載がある。そして、納税者の自発的な納税義務の履行を確保するための取組としては、

- ・ 計算誤りや法令の適用誤りがあると思われる者や国税庁の蓄積情報などから無申告が想定される者に対し、お尋ね等による書面照会を行い、申告についての自主的な見直しの呼びかけ
- ・ 一定の業種・地域の納税者に対し、適正申告の喚起文の発送、説明会の開催、リーフレットの配布を行い、業種・地域全体の申告水準の向上及び今後の適正申告の確保を図る取組

等を例示している。

また、その他、「協力的手法による取組」として、大企業のコーポレートガ

---

(119) 国税庁「国税庁レポート 2018」(国税庁 HP・平成 30 年 7 月 18 日確認)。

バランスの状況を確認の上、経営責任者等と意見交換を行なってその充実に向けた働きかけを行う、状況が良好で一定の条件を満たした大企業に調査の間隔を延長し、その事務量を必要度の高い企業に振り向ける、申告書チェック項目（「申告書確認表」「大規模法人における税務上の要注意項目確認表」）を公表し、大規模法人の「申告書の自主点検と税務上の自主監査」を推進する、移転価格行政の納税者による自発的な税務コンプライアンスの維持・向上を図る観点から「移転価格ガイドブック」を公表するなどの取組を行っている」と述べる。

### 3 国税庁長官講演資料

国税庁長官（当事）の講演録、講演資料にも、次のような記載がある<sup>(120)</sup>。

私どもでは、国税庁の使命として、「納税者の自発的な納税義務の履行を適正かつ円滑に実現する」ということを掲げております。こうした考え方にに基づき、これまでは、やや調査の方に重きを置いていたところを、調査（Enforcement）と、調査以外の手法による納税者の方々とのコミュニケーション（Co-operative Compliance）をバランスを考えながら行い、全体として納税者の方々のコンプライアンスを高めていこうとするものです。

具体的に申し上げますと、実地調査は、これまで以上にターゲットを絞っていきます。資料○には、コンプライアンス・リスクが高い分野ということで、富裕層、海外・クロスボーダー、無申告、消費税を挙げており、こうした分野に重点的に事務量を投入し、深度ある調査を行っていこうと考えています。

（資料○に戻りますが、）納税者の方々とのコミュニケーションについて、私どもとしては、申告納税制度の考え方の下、納税者の方に適正申告をしていただくということが重要だと考えています。そのための施策というこ

---

(120) 稲垣光隆「最近の税務行政の課題について」租税研究 773 号 (2014) 7 頁～9 頁。



とで、後ほどもう少し詳しくお話しいたしますが、コーポレートガバナンスを充実していただこうと考えています。また、中小企業あるいは個人の納税者の方々につきましては、自己点検、自主修正ということを重視し、税理士会をはじめ、法人会、青色申告会、間税会、納税貯蓄組合といった関係民間団体や、商工会議所、商工会などと協力し合うなど、自発的に適正申告へ導くための手法を積極的に活用していかなければならないと考えています。

そして、大企業のコーポレートガバナンスについて、トップ・マネジメントが集まる会合での税務に関するコーポレートガバナンスの重要性の取組み事例を交えた紹介、調査の際に税務に関するコーポレートガバナンスの状況を確認・判定し、良好な場合に税務リスクが高い取引の確認を前提に調査間隔を広げる取組、調査終了時の調査部長によるトップ・マネジメントとの意見交換、などを行なっていると紹介している。

また、中小企業や個人のコンプライアンス確保策としては、調査以外に、次のような多様な手法の活用を図っていききたいとしている。

一点目が、未然防止・再発防止策として、チェックリストの配布・提出等の適正申告に向けた申告前の自己点検・外部チェックの支援、間違いやすいところの広報、個々の納税者への指導という形でのアフターケア。

二点目が、自発的な事後修正の促進策で、多数の申告漏れが想定される事項を公表して、提出された申告書が正しいかお尋ねすること、書面照会等により自発的な見直しを要請すること。

三点目が、税理士法に基づく書面添付制度の活用で、意見聴取を充実させること。

#### 4 その他

高橋祐介教授は、今後の我が国税務行政では、データ・マッチングの不整合部分について納税者に説明を求める形で申告納税制度が運営される傾向が

強まるであろうと述べられる<sup>(121)</sup>。

「今後は課税庁側が実地調査に積極的に乗り出して納税者の申告書の非違を暴くよりも、むしろ納税者には様々な情報の申告ないし書類の提出が要求され、課税庁側はそれをデータ・マッチングにかけて不整合な部分を見つけ出し、不整合部分について納税者に説明を求める（あるいは、データ・マッチングでは不整合が暴けない部分のみ実地調査を行う）という形で申告納税制度が運営される傾向がますます強まるであろう。このことを前提にすると、今後の問題点としては、①納税者および第三者の源泉徴収事務処理や各種書類提出負担（特に後者）が過大になること、②データ・マッチングの対象になる領域の拡大と、それができない場合の対処策が問われることになる。」

## 第 2 節 OECD・海外等の状況

### 1 OECD

こうした、納税者と税務官庁による「合意」の税務行政は、諸外国でも熱心に取り組まれており、また、そうした状況を OECD がフォローし、加盟国に推奨している。

2017 年 9 月の OECD 税務長官会議に合わせて公表された OECD “Tax Administration 2017” では、「第 1 章 税務行政の変化」(The Changing Face of Tax Administration・30 頁)で、「税務行政庁は、彼らが大企業の分野で成功裏に使用してきた“co-operative compliance”アプローチを他のセグメントにも展開し始めていることを報告している。この展開は、主に、より幅広いデータへのアクセス、先進的な分析手法、及びリスク評価手法によって可能となった。」としている。この背景には、(表 8)に示されるように、各国とも実調率が確保しにくいことがある。また同報告では、実調率と修正率は逆相関の関係にあると分析している。

---

(121) 高橋祐介「租税法の手続的基層」『現代租税法講座第 1 巻』（日本評論社、2017）164・165 頁。

表 8 各国の実調率・修正率（2015 年）（%）

	日本	米国	英国	豪州	カナダ	韓国
法人所得課税	3.15 (73.7)	0.58 (64.5)	1.27 (66.4)	0.12 (3.1)	0.61 (57.5)	0.94 (D)
個人所得課税	D (100.0)	0.83 (89.0)	0.59 (82.6)	15.73 (18.3)	0.12 (86.6)	0.08 (D)
付加価値税	5.46 (78.0)	D (D)	17.05 (15.9)	49.70 (8.4)	2.21 (78.1)	0.05 (D)
机上オーディット	(P)	(92.1)	(44.3)	(D)	(75.9)	(D)

（OECD “Tax Administration 2017 “）

（注 1）（ ）：修正率、D: Data not available、P: Data not Provided である。

（注 2）わが国の個人所得税の実調率は D: Data not available とされているが、元国税庁長官の講演資料によれば、2016 年に 1.1%である。

同じく 2017 年 9 月の OECD 税務長官会議に合わせて公表された OECD 「変化する税務コンプライアンス環境と税務調査の役割」では、「税務コンプライアンス戦略は、過去 20 年の間、その焦点を個々の納税者から納税者グループやより広い納税環境へと移しつつ発展してきた。加えて、税務コンプライアンス戦略は、コンプライアンス・リスクのより組織的な理解を目指して発展してきた。」「介入は、より効率的でより良い結果を達成するために、事後オーディットからより良い制度デザイン (better system design) やより早期かつ上流での援助へと移動し、より「顧客」に焦点を当てたコンプライアンスアプローチを必要とした。」と述べ<sup>(122)</sup>、「一般的に言って、OECD

(122) OECD “The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit” (2017)、第 2 章” Tax compliance strategies” の章の表紙。

租税行政フォーラム (FTA) のこれまでの出版物は、応答的活動 (reactive activities) ーしばしばー対一で行われる伝統的な申告後のチェッカーから、より事前的な一対多の介入、課税時期により近い上流の税確保活動へと移行し、そして究極的にはコンプライアンス・バイ・デザインアプローチへと移行することを推奨してきた。」として、そのメリットとして、次の点をあげる<sup>(123)</sup>。

- ・ 早期の検出による課税所得の誤りや低申告の削減
- ・ 第三者の情報活用を含め税務行政が日常のシステムに埋め込まれることによる納税者負担の軽減
- ・ 納税者による義務の理解、サービスの改善、より単純で少ない税務行政の介入による、納税者の信頼
- ・ 納税者にとっての税の予測可能性の向上
- ・ 申告後、納税後の費用のかかる調査 (介入) を減らして、活動をよりリスクの高い納税者や取引に集中することができること

こうした OECD の考え方は、OECD の納税者行動に対する認識を反映していると思われるところ、2001 年の OECD 租税政策行政センターの「良い税務行政の原則ープラクティス・ノート (税務ガイダンスシリーズ)」では、第 3 パラグラフ、第 4 パラグラフで次のように述べていた<sup>(124)</sup>。

「自発的な税法遵守の促進は、税務当局の主要な課題である。税務当局と納税者や職員との対話、及び相互理解の方法は、国民の税制の理解及び自発

---

(123) OECD 前掲注 122、20 頁。ただし、一方で、税務調査の役割について、「オーディットは、納税者が彼等の租税債務を正しく評価し、報告し、その他義務を満たしたか否かを検査するというだけではない。オーディットは、租税コンプライアンスを支えるのに、ノンコンプライアンスを防止するのに、納税者の租税システムの公正さ (fairness)、効率性 (effectiveness) に対する信頼を高めるのに、より広い役割を果たす。それは、社会的規範を補強し、租税システムの機能にかかる潜在的な重要問題を一般的な問題であると認識するのを助ける。」と述べている (第 3 章 “Tax audits in a changing environment” の表紙)。

(124) OECD Center for Tax Policy and Administration “Principles of Good Tax Administration- Practice Note” (2001) .

的法令遵守の程度に影響を与える。自らの権利を理解し、公正で効率的な扱いを期待し、実際にそれを享受する納税者は、より積極的に税法を遵守する。公正に評価、処遇される熟練した、熱心な職員は、納税者への対応において公正に、かつ専門家として行動することが期待できる。」

「自発的税法遵守は、権利についての理解や公平かつ効率的な取扱いの期待によってだけでなく、明確、簡潔、かつ「利用者にやさしい」行政システム及び行政手続によっても促進される。納税者がより容易に遵守することができる場合に自発的税法遵守は促進される。」

OECD の考え方の背景にあると考えられる、納税者コンプライアンスについての調査、研究資料がある。租税行政フォーラム (Forum on Tax Administration) のサブ・グループが 2010 年に公表した Information Note で、関連文献や各国の税務行政当局への質問票による研究の成果を、抑止・防止 (Deterrence)、規範 (Norms)、機会 (Opportunity)、公正と信頼 (Fairness and Trust)、経済要因 (Economic Factors)、相互干渉 (Interactions) の六つのタイトルの下に示し、主な発見を次の通りとしている (抜粋)<sup>(125)</sup>。

- ・ オーディット、露見のリスク、厳しい罰則による抑止については、それが納税者のコンプライアンスに望ましい影響を持つかについて、研究結果は混乱している。ある国の税務当局は、大規模オーディットと金銭的ペナルティが、後続年分において、よりノンコンプライアントな行動を促すと報告している。
- ・ 抑止戦略が成功するのは、納税者本人の規範と結びついた場合。強い規範がある場合、抑止戦略は効果的である。
- ・ 抑止戦略が納税者にどのように認識されるかについては、コミュニケーションが重要な役割を果たす。単に、コンプライアントでない納税者が露見することを伝えるだけでは不十分である。ほとんどの納税者が正直であることを確信させることが必要である。それが、強い社会的規範

---

(125) OECD Forum on Tax Administration, Small/Medium Enterprise (SME) Compliance Subgroup 前掲注 107。

として、コンプライアントであることを促進するからである。

- ・ コンプライアンス行動の多様な要因の相互作用にも注意が必要である。特に、税務当局が支配的 (Controlling) かつ支援的 (Supportive) なアプローチをとる場合、それが支配的と認識されると、納税者は信用されていないと感じて、その場合、納税者は税務当局に同様の態度を取り、コンプライアンスを減じるかもしれない。また、税務当局は公衆に、ノンコンプライアントな行動は誤りであるとのクリアなシグナルを送るべきである。そうすることで、存在する個人が持つ規範が社会的規範によって補強される。

また、この報告書から「抑止 (Deterrence)」部分の興味深い部分を抜き出せば、次のとおりである。

- ・ パラグラフ 45 は、イギリスの経験を引き、経験では、場合によって「抑止」が脱税を鼓舞する可能性さえあることを述べる。イギリスの 2000 年から 2001 年のランダムな質問による調査では、オーディットがノンコンプライアントな納税者にはプラスの抑止効果があるが、コンプライアントな納税者には、ネガティブな抑止効果しかないことを示している。
- ・ “BOX2” がイギリスのその調査であるが、修正なしの個人 (78% から 83%) と他のノンコンプライアントな個人を分けて分析。既にコンプライアントな納税者のオーディットは、彼らのコンプライする意欲を浸食していることが分かり、意図せざる間違いの防止を目的とするサポートや援助は、どのグループでも、コンプライアンスをより強める傾向があった、としている。
- ・ パラグラフ 50 は、個人的規範について、抑止が規範を強めも弱めもするとして、状況は複雑であるとしている。もし個人への外部圧力が支配的 (Controlling) と認識されれば、コンプライアンスに好意的な個人的規範を浸食し得るとし、この効果を「クラウディング・アウト」と呼んでいる。そして、介入は、それがあまりに押しつけがましく (intrusive)

て、厳しく (hard)、個人の選択の余地が残っていないと、支配的と認識されるとしている。また、もしコンプライしたい個人が同時にコンプライを強制されたと感じると、コンプライしたいという意思は減じられ得る、としている。介入は、個人の「よい意図」を認識しないことによっても「支配的」と認識されるのである。そこでは、自尊心が傷つき、個人は彼のモチベーションを減ずることによって応じるかもしれないのである。

- ・ パラグラフ 51 は逆のケースを述べる。介入、抑止が「支配的」でなく、「支援的 (supportive)」と認識されると、個人の信念が認識され、自尊心が育まれて、個人は彼のモチベーションを高めることで応答する。
- ・ パラグラフ 60 は、納税者のオーディットへの反応は単に金銭的な結果 (再評価された価額や罰の大きさ) によって決まるのではない、手続の影響 [i.e. 事件の調査担当者 (オーディター) のハンドリング] が、納税者の行動への影響にずっと重要であるという。オーディットをめぐる手続的正義の認識された高い度合いは、納税者の目で見えてそうでない場合に比し、より良い効果をもたらす傾向が強い。手続的正義の認識は多くの方法、例えば、調査担当者 (オーディター) が、納税者の見解を考慮し、納税者を敬意と共感を持って扱うことで促進できるとしている。こうした調査担当者の行動は、納税者が調査の金銭的な結果については不満足であっても、税務当局の行っていることへの受容をもたらすとしている。

## 2 米国

米国でも、納税の自己修正オプションの拡大、納税者との合意を前面に打ち出した行政を進めている様子を伺うことができ、また、それを多くの研究者が指摘している。

IRS の最新の戦略計画 “Strategic Plan FY2018 - 2022” では、次のよう

に述べる<sup>(126)</sup>。

「新法を分析し、日常的にノンコンプライアンスの傾向を評価することで、よりプロアクティブなアプローチを可能とする。我々は、高リスクのエリアに用心深く対応しよう。ノンコンプライアンスが生じたとき、我々は、ノンコンプライアンスに多くの適切な方法で対処していくために、行動学的な洞察、しっかりしたデータ分析を使用する。それには、自己修正オプションの拡大や、納税者や職業税理人に、時間をかけず、誤りを早急に解決することを許す早期介入取扱を含む。」

一高龍司教授は、教授が米国の研究から得た示唆として次のように述べられる<sup>(127)</sup>。

「(第一に、) 主要なコンプライアンスを除けば、交渉の対象とされる事案の殆どは、IRS が見出した不足額でその確定前のものであるという点に留意すべきである。不足額の通知自体は確定の効果をもたず、IRS が行う各種の調査、後の不服審査に係る協議又は租税裁判所での形式張らない通信をとおして、不足税額の確定前に、納税者と IRS との対立を早期かつ低コストで解決することが指向されている。殆どの租税訴訟の第一審は租税裁判所に係属し、同裁判所係属事案が不足額の確定前のものである点は、我が国では更正・決定処分により課税庁が確定した税額の取消を求めて不服申立又は後の訴訟を通じて争われるのとは相違する。米国では租税裁判所の判決までは、同裁判所での事実に関する合意の手続を含め、未確定税額である不足額及びその基礎となる事実の確定に向けて、納税者と IRS との間で協働にも似た交渉が継続していると見ることもできる。」

「(第五に、) 我が国でも裁判所の事実認定が当事者主義によることから、純粋な事実問題に関し当事者の合意を尊重する制度の導入は、現状を激変させるものではなく、もし現実には調査等の現場で同様の合意が存するのであ

---

(126) IRS “Strategic Plan FY2018 - 2022” (2018)、13 頁。

(127) 一高龍司「米国における納税者と IRS との交渉と和解」日税研論集 65 号 (2014) 154 頁。



れば、これを透明化することによる統制可能性の利点が、安易な妥協の懸念を上回る可能性がある。」

本庄資教授は、米国の税務行政が「納税者の合意」を重視しているとして次のように述べられる<sup>(128)</sup>。

「米国では、納税者の権利保護については、まず立法レベルで最大限の手当てを講じ、その法律の執行レベルでは『納税者との合意』を重視することによって達成しようとしている。」「数少ない税務調査」「でコンプライアンス戦略を遂行し、特にタックス・ギャップを減らす包括的戦略を進める場合、(i) 調査対象の選定はもとより、(ii) 調査の予備段階、(iii) 調査中における事実認定および法解釈の問題、(iv) 不服申立ておよび(v) 税務訴訟という一連の手続において、RRA98(筆者注: IRS Restructuring and Reform Act of 1998) 成立後、IRS は納税者の権利保護の建前を貫き、かつ、「訴訟なき税務行政」の効率性を追及して、「納税者との合意」「和解」を基本とする税務行政運営を選ぶことにした。」<sup>(129)</sup>

また、本庄資教授は日本についても、これを参考にすべきとして次のように述べられる。

「納税者は、個別の問題や事案について課税庁の指導、課税庁との納税相談など多様な申告前の課税庁との接触を通じて納得したところに従い申告し、また申告後であっても、課税庁との接触、指導または調査によって、事実問題や法解釈問題について課税庁の指摘に納得すれば、自己の不利益に申告内容を変更するため、「修正申告」を提出することができる。現実の税務行政では、納税者と課税庁との話合いの結果納得するという形でこのような「合意」が事実上成立していることが少なくない。この逆もある。課税庁が納税者との話合いの結果、事実問題や法解釈問題について納税者の主張に納得し、課

---

(128) 本庄資『『納税者との合意』、『和解』を税務調査に導入できるか』税経通信 2008年2月号(2008)151・152頁、169頁。

(129) 伊川正樹「アメリカにおける税務訴訟の実態(一)・(二)」(民商法雑誌第133巻第1号99頁、第2号298頁)は、米国内国歳入庁と納税者の申告に関する紛争の大部分が両者の和解によって解決されていることを、統計により分析している。

税を取り止め、または税額の減少に「合意」することも少なくない。日本の税法は、このような事実上の「合意」について「適正な法手続」(due process)を定めるべきところ、課税庁と納税者との合意の対象となる事項もしくは禁止事項、要件または様式等の詳細については規定をしていないのである。」

### 3 英国

英国では、2008 年歳入法の改正 (Finance Act 2008) で、英国歳入関税庁の調査権限は強化されたが、直接税の調査の中心は依然照会調査 (enquiries) であり<sup>(130)</sup>、照会調査においては、照会調査終了通知書を交付することよりも、和解によって照会調査を終えることが目指されるという<sup>(131)</sup>。英国歳入関税庁の直接税の照会調査についての職員用マニュアル<sup>(132)</sup>では、「契約セトルメント (contract settlement) で照会調査の終了を考える場合」というタイトルで、「職員と納税者が契約に含まれるべき、税額、利子、罰則、その他の租税債務について合意した場合に考慮すべき」であり、「契約セトルメントが、行政的に最も便宜な解決であるときに、それを使うべきである」と述べている。そして、「事件を税額修正 (revenue amendment) や賦課 (assessment) で公的に解決することがより容易な場合、又は、数字についての合意に到達する展望がない場合、その時は、常に、公式な手続きを前に進めるべきである」と述べる。

一方、「例えば、賦課期限の徒過ゆえ、公式の行動が取れない場合には、納税者がそれを任意返還のベースで含むべきと合意した場合を除き、契約セトルメントにも公式に賦課できない税額を含めることはできない。」とする。

また、「我々は、受入れ可能な提案のみ受け入れるのだけれど、それを得よ

---

(130) 宮谷俊胤「2009 年以降のイギリスの税務調査について」税法学 566 号 (2011 年) 403 頁・406 頁。池田美保「英国の税務行政と税制の概要」税大ジャーナル 17 号 (2011 年) 194 頁。

(131) 宮谷俊胤、前掲注 130、404 頁。

(132) 英国歳入関税庁 HP ([www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/enquiry-manual/em6001](http://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/enquiry-manual/em6001))、平成 30 年 10 月 9 日確認。

うとして時間を使いすぎてはいけない。若し、合理的な短時間のうちに受入れ可能な提案が出そうでないのならば、調査終了、修正、賦課の公式のルートに戻り (set off down)、遅滞なく罰則決定の許可をとり、納税者と代理人には、まだ議論ができることを明確にしつつ、職員が何を、なぜ行っているのか、十分な情報を与えるべきである。」「職員は、適切かつ公式の賦課、決定、他の通知が最終的、結論的なものとなるまでは、どの段階にいても契約セトルメントに戻ることを忘れてはいけない。」としている。

#### 4 ドイツ

ドイツ財務省 HP によれば、税務実地調査に際しては、納税者の広範な協力が要請されるけれど、一方で、納税者には、聴聞され (to be heard)、不服申立てする (lodge appeals) 広範な権利が保障されると述べている<sup>(133)</sup>。

また、手塚貴大教授は次のような報告をされている<sup>(134)</sup>。

「協働型の税務行政」について、「協働」はドイツ租税法学における税務行政に係る近時の鍵概念ともなっている。この協働とは、端的に言えば、課税庁と納税義務者とが協働しつつ税務行政作用が営まれるそうした態様を指す。または税務行政において課税庁の一方的作用として税務行政作用が営まれるのではなく、同時にそこに納税義務者が一定程度能動的に関与することを指すとも言えよう。とりわけ本稿で主として扱った事実に関する合意は、協働的税務行政の一発現形態と考えることもできよう。」

「例えば、事実に関する合意は、説明が困難または不能な事実関係について課税庁と納税義務者との間で、後に賦課処分のベースとされる事実関係を明らかにするわけであるから、課税庁にとっては、大幅な負担軽減をもたらす。」

「個々の案件に拘泥することによって、仮に、全体のうちごく少数の案件

---

(133) Federal Ministry of Finance (Germany) ” An ABC of Taxes (2016 edition)” 10 頁 (ドイツ財務省 HP・平成 30 年 7 月 20 日確認)。

(134) 手塚貴大「ドイツのネゴシエーション」日税研論集 65 号 (2014) 61 頁・62 頁。

については事実関係の解明が完全に行われ得たとしても、その他の案件についてはその処理が不能となってしまつては、結局のところ、平等な課税が実現できないことに繋がりとされるのである。こうしたことから、事実に関する合意を利用し、個々の案件処理に係る課税庁の人的・物的リソースを節約することが求められるのである。」

また、手塚貴大教授は、別の文献で、次のように述べられる<sup>(135)</sup>。

「ドイツにおいては課税庁と納税義務者との間で合意(事実に関する合意)という和解類似の現象がみられるのであるが、これにより、課税庁と納税義務者との間で解明困難または不可能である事実関係について、取り敢えずはそうした合意の結果措置された前提事実をベースに課税が行われる。こうした課税実務は、課税庁が職権で課税要件事実を解明する作業を徹底することから生じうる前叙のような税務執行に係る機能不全は回避される。したがって、それは、個別案件に課税庁の人的物的リソースを傾注しすぎることによる税務執行の機能不全を防ぎつつ、(例えば、税務調査の実施に伴う納税義務者に係る精神的・時間的負担等をできるだけ少なくするという意味で)それによる納税義務者に対する負担が回避されるので、課税庁の人的物的リソースの有限性、納税義務者の一般的自由権、さらに、(適正なリソース配分による)課税の公平という三つの価値を最適に調和させることを可能にする税務行政の行為形式であることになる。事実に関する合意の議論でも課税庁による納税義務者への税務執行に伴う接触をできるだけ抑制しつつ、機能的税務執行を可能にするという抑制的法律執行に言及されるのであって、換言すれば、それが事実に関する合意の正当化根拠の一つとして言及されるのである。」

なお、ドイツの行政一般について、大橋洋一教授が「ドイツの行政実務では行政行為の発令に先立って行政—私人間で意見交換の場がもたれていることが指摘されている。」とされ、「最近では、『交渉に基づく行政行為』とい

---

(135) 手塚貴大「租税手続法の解釈と立法(二)」自治研究第 89 巻第 9 号(2013) 85 頁。

た（伝統的な学説からすると矛盾とも評価されるべき）概念が論じられるようになってきている。」「合意形成の要素を欠くといわれた行政行為ですら、交渉を通じて情報収集機能を高めつつある。」とされる<sup>(136)</sup>。

### 第 3 節 小括

本章では、わが国で、「合意」による税務行政の動きが加速していることが、調査後の修正申告による是正の割合が増加しているとみられることをはじめ、統計上も、また、国税庁の各種資料からも確認することができた。そして、こうした「合意」の税務行政は、OECD が推奨し、また、各国も推進している税務行政の運営方法でもあった。わが国の税務行政においても、今後ともこうした「合意」の税務行政を活用していくことが有効かつ必要と考えられるところである。

---

(136) 大橋洋一「コミュニケーション過程としての行政システム」『対話型行政法学の創造』（弘文堂、1999）13・14 頁（1998 年初出）。

## 第 7 章 まとめと課題

国税通則法の調査手続等の改正は、「手続の透明化」「納税者の予見可能性」「課税庁の説明責任の強化」等をその趣旨とするものであったが、その背景を探ると、多様な要因が関係していた。それぞれの視角から見ると、今回の改正は、全ての課題に応えたものではなく、課題の一部を残し、課題の一部を解決しながら、行われた改正であるといえる。政治的環境等、OECD の議論等からみると、特に納税者憲章が論点として残されたようであり、行政手続法等をめぐる議論からは、調査手続一般についての行政手続法への規定が論点として残されている。また、特に質問検査権の分野では、法定すべき事項について多様な提案があり、論者によっては、論点も多く残されているという評価になる。

今回改正・法定化された税務調査手続等を個別にみると、円滑な行政を確保する手続（あるいは、その前提としての公正さを確保する手続）が法定化されただけにみえるけれど、それらの手続を、機能によって組み合わせると観察すると、そこに「実体的適正を担保する手続」「調査対象者の権利を保護する手続」が含まれていることが分かる。

その一つは、「更正決定等をすべきと認められない旨の通知」であった。それは、調査再開（再調査）の手続（条件）とあわせ、調査再開に理由（新たな情報に照らし非違を認める）が必要なことを保障する。このため、これらの手続は、「調査」という装置自体の再発動の手続（条件）であり、調査の濫用を防止する調査対象者の権利保護の手続であって、手続固有の価値を持つ可能性がある。

また、もう一つは、修正申告の勧奨であり、調査結果の説明であった。修正申告の勧奨自体は「できる」規定であるが、権利救済のルートが整備されたし、勧奨に応じて修正申告をすれば、調査の再開には新たな理由（新たな情報に照らし非違を認めること）が必要とされることになった。また、そこに合意、交渉の機会が含まれる可能性も指摘されており、調査結果の説明時に勧奨を受けて、その内容で修正申告を行うことは、平等取扱原則（不平等取扱禁止原則）も

考慮すれば、納税者の「権利」と位置づけるのが適切と考えられた。また、調査結果の説明手続単独でも、調査結果で修正申告を行う暗黙の勧奨となり、かつその理由の提示という適正手続四原則と同様の機能も有することから、やはり手続固有の価値を認めることができる。

「修正申告の勧奨」は極めて強固な、力強い制度として整備され、そしてまた、活用されている様子が伺えた。手続の事務量の増大を背景に、調査のパフォーマンス低下は認められるものの、簡易な接触、コーポレートガバナンスの活用、そして修正申告の勧奨等により修正申告による申告是正の割合も増えており、理由付記もあって、再調査の請求が減少し、わが国の税務行政が「合意」重視へと動いていることが確認できた。

この「合意」による税務行政は、これまでの OECD の研究や提言にも沿ったものであり、また米国等海外の税務行政の動きとも合ったものである。調査パフォーマンスの低下についても、他国と比べて、わが国の実調率は低いわけではなく、また、OECD の分析では、実調率と修正率（調査先のうちどのくらい修正されるか）に逆相関の関係がみられることもあり、各国同様、「合意」による税務行政を活用していくことは有効かつ必要であり、適切な選択であると考えられる。

今回は調査手続等の事前行政手続を取り上げて分析したが、行政手続については、事前手続と事後手続のバランスをとって検討する必要性が指摘されているところである。さらに、今回の分析では、「合意による行政」によって、長期的には、不服申立が減少する可能性が考えられるところ、平成 26 年度改正で再調査の請求の義務的前置が廃止されたこととあわせて、今後の不服申立制度のあり方について研究する必要が認められよう。