

第2章 税理士としての立ち位置を明らかにする

2011年（平成23年）、12月2日、国税通則法が改正され、税務調査手続きが法制化されました。この施行に先立って、日本税理士会連合会の機関紙「税理士界」第1289号（平成24年2月15日号）に以下の論文を投稿し、掲載されました。

中小企業の経営の現場に寄り添う税理士としての責務と課税庁側の責務を、明快に述べたものです。財務経営サービスグループの税務面での立ち位置を明らかにした論文です。将来とも堅持すべきスタンスです。



国税通則法の改正——

中小企業の経営の現場に寄り添う税理士としての責務を考える

南九州会 中村健一郎

1. はじめに

昨年の12月2日、「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」が成立し、国税通則法の一部改正が行われた。その内容は、①税務調査手続きの法制化、②更正の請求の期間延長、③更正の範囲の拡充であり、税理士の実務にも多大な影響が生じるものである。

本稿では、税理士法第一条（税理士の使命）に定められた「税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規

定された納税義務の適正な実現を図る」ために、価値観や政治信条の違いを超えて、実務的な視点に立って、多数の論点の中から3点に絞って論じる。

申告納税制度の円滑かつ適正な運営（納税環境の整備）を願う税務調査官の立場からみても、大転換期にある日本経済を担う中小企業の成長意欲の芽を摘むことなく、いかにして育むかという視点で、納税者・税理士・課税庁の三者が共に考えていくことができる課題提起としたい。

2. 増額更正の期間制限の延長がもたらす課題（通則法第70条）

課税庁がする増額更正の期間が原則として5年（改正前3年）に延長されたことから、税務調査の平均所要日数と非違指摘件数の増加は避けられないであろう。昭和51年4月1日に国税庁が明らかにした税務運営方針は以下のように訓示する。

「申告納税制度の下における税務行政運営の課題は、納税者の全てが……自主的に納税義務を遂行するようにすることである。……調査が非違事項の摘出に終始し、このような指導の理念を欠く場合には、納税者の税務に対する姿勢を正すことも、また、将来にわたって適正な自主申告を期待することも困難となり、納税者の不適正な申告、税務調査の必要という悪循環に陥る結果となるであろう。」

一罰百戒的な少件数での5年調査と適正な申告をより多数の納税者に触発する3年調査との、いずれが「納税環境の整備」により役立つか、中小零細事業者の健全な成長に寄与するかという視点からの現場での柔軟な運用が課題となろう。

3. 任意調査における物件の提示・提出・留置権限の付与がもたらす課題

「法人税に関する調査について必要があるときは、……法人に質問し、又はその帳簿書類その他の物件を検査することができる。（法人税法153条）」と質問と検査に限定されていた質問検査権限は、国税通則法に一元化され、「帳簿書類その他の物件を検査し、又は当該物件（その写しを含む。……）の提示若しくは提出を求めることができる。」と物件の提示・提出を命じる権限が強化付与された（通則法第74条の2）。

更に、「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。（通則法第74条の7）」と留置権限も法定された。更に、①更正の請求書に偽りの記載 ②質問への不答弁、検査忌避等 ③物件の提示又は提出の要求に対し、正当な理由なしに応じず、又は偽りの帳簿等を提示・提出をした場合には、1年以下の懲役又は50万円以下の罰金に処す旨の罰則規定を新設した（通則法127条）。

「調査現場での検査だけでは申告内容の適否を見極める時間が不足するので、資料を署に預かって帰りたい。コピーを取りたい。」との税務調査官からの要請が法定権限に強化されたことによって、非違箇所の細部に亘る徹底的な調査が行われる可能性がある。日常の営業活動に繁忙を極めている納税者は、非違ゼロ・百点満点の税務処理への時間と人材の投下を求められる。こうした完璧主義の税務処理を中小企業に強いることが、激動する日本経済に有益なものだろうか。徴税の現場において、元気な中小企業を育成する視点に立った運用が必要であろう。

帳簿等の留置期限が記されていないことから、納税者への配慮ある運用も望まれる。顧客台帳等が留置されている状態では営業活動に多大な支障が生じうる。提出を命じる際には、営業活動への支障が生じないような柔軟な配慮が望まれる。納税者側において提出と留置を拒めない以上、写しでの提出や、

納税者側で非違指摘事項を精査・検討する際には留置物件を返還するといった現場でのきめ細かい配慮が望まれる。

4. 基本的人権と質問検査権と行政調査権

国税通則法74条の8が質問検査の権限について、「犯罪捜査のために認められたものと解してはならない」と定めていることへの、徴税の現場での十分な思慮と調査官教育が必要である。

為政者の私的な意思と願望が、しばしば国民の生命・財産・精神生活を侵してきた人類史を踏まえて、日本国憲法38条は自己に不利益な供述の強要を禁止し、同35条は搜索・押収には令状を必要条件とし、同29条は財産権の不可侵を規定する。

他方、税法上の質問検査権は、答弁拒否と検査拒否を処罰することで、不利益供述を間接強要し、令状によることのない帳簿書類等の提出・留置を調査官の一存で強制する。もし、この税法上の強力な質問検査権を刑法犯捜査の手段として使うならば、憲法38条、35条、29条は潜脱されてしまう。このことを禁じる確認的な規定が通則法74条の8である。

申告納税制度を担保する上での必要最小限の基本的人権の制約の場面として、税務調査権限が限定的に付与されるに過ぎないことを、税務調査官と納税者と税理士が理解し合い、共有できる環境をつくることこそが納税環境の整備であろう。

税法上の質問検査権の本質は、行政機関が社会政策を実施するに際して、関係者に質問し、事業所等に立入り、帳簿書類その他の物件を閲覧又は検査を行う権限であり、その行政目的履行のために相手方に受忍義務を負わせる行政調査権である。したがって、個々の非違摘出は行政調査権の従たる機能であり、国民経済の生き生きとした発展を産み出す経済財政政策を機能させることで、国民の申告納税制度への信頼感を醸成する行政調査機能こそが、税務調査の主たる役割であることへの理解が税務調査官に望まれる。

官吏の温情と配慮を期待するだけでは悲劇を防ぎ得ず、国家崩壊をも惹起してきた歴史を踏まえる現代の法哲学は、価値観の多様性を社会崩壊要因としてではなく、「真実」の不確定性と「正義」概念の社会的時代的相対性を認識し、新しい価値を止揚する契機として積極的に受け入れる。国税庁長官作成の納税者権利憲章ではなく、日税連が広く国民に呼びかけ、意見を募り、建議するプロセスを経て、納税者の立場に立った国会決議による納税者権利憲章が制定されるとき、今回の国税通則法改正は真の「納税環境整備」に資するものになるであろう。

5. 一人ひとりの国民生活が生き生きとなる日本経済の発展を促す税制を願って

「これから育っていく芽になる中小企業に、いかに大きな花を咲かせるか……そういった芽を一番近くで見ている税理士」(「日本税政連」(平成24年1月1日付)枝野経済産業大臣談)である私たちは、「調査手続きの透明性と納税者の予見可能性を高めるなどの観点から改正された国税通則法(「税理士界」(平成24年1月15日付)川北国税庁長官所感)」の抱えている課題を現場での対話の中から克服し、生きる人々の命を吹き込み、日本経済をよみがえらせる責務を担っている。生き生きとした日本経済の発展を促す税制を、納税者・税理士・課税庁、それぞれの異なる立場で真摯に追求し、対話を重ねることが求められている。