

国税通則法改正後の税務調査の特徴と課題

<法制化後の調査展開・対応のツボ>

本 川 國 雄

1 国税通則法改正後の税務調査等の実態

(1) 実地調査件数の大幅な減少と実地調査以外の接触の大幅な拡大

イ 実地調査件数・・・国税庁に危機感

所得税・・・H23年度 86千件⇒25年度 61千件 (29.7%減)、

法人税・・・H23年度 129千件⇒25年度 91千件 (29.4%減)

相続税・・・17.7%減

ロ 実地調査以外の簡易な接触

所得税・・・H23年度 486千件⇒24年度 613千件⇒25年度 837千件 対23年度比
172.22%に拡大している。

法人税および相続税については資料がなく不明

ハ 実地調査の減少原因は、通則法の改正に伴い①再調査の事前チェック、②事前の日時の確定と11項目の通知、③質問応答記録書の作成、④争点整理、⑤調査内容の説明
⑥ 証拠資料の収集、⑦調査終了の通知等の事務量の増加であることは明らかである。

(2) 申告是認割合、調査日数、重課賦課割合等は納税者やその代理人の手続の理解度権利意識の有無により相違が出ている。

イ 申告是認割合・・・法人税(当局 26.88%⇒税制懇 40.24%)、所得税(当局 17.67%
⇒23.77%)東京税理士会アンケートでは法人・個人合わせ是認率は 29.5%。

ロ 調査中止割合・・・東京税理士会及び当局資料では手続きの瑕疵等による調査中止はないことになっているが、税制懇の会員の場合法人税で 4.88%(19.2%)、
所得税で 1.28%(7.69%)となっている。(注)カッコ内は会員の内法人
100件、個人 50件以上の事務所。

ハ 実地調査に日数・・・東京税理士会のアンケートでは 2日(45.2%)が最も多く、2日
以上が 80%を占め調査に日数が長期化している。調査期間は 2～3か月。
通知した対象期間全期間の調査や結論に向けた内部手続きに時間を要し
ている。

ニ 重加算税の賦課割合・・・東京税理士会のアンケートでは 28.4%、そのうちやむを得
ないが 95.3%となっている。当局の調査結果を無批判に受忍している実

態が想定される。

- ホ 調査内容・東京税理士会のアンケートでは、帳簿・証憑を検査しない調査が 13.3%あり、帳簿・証憑以外の調査では、複数回答で現金預金（32.2%）、机・書庫・金庫（11.4%）、パソコン等（11.2%）、個人のプライバシー部分（7.0%）、反面調査（12.5%）と相変わらず強権的調査が横行している実態がうかがわれる。

（3） 実地調査以外の簡易な接触についての各種施策は必ずしも成功していないのが実態、中小事業者には実質課税強化になっている。

イ 東京国税局における「不動産所得を有する者に対する全管統一取組」は文書照会により、接触率の向上を図ったが、当か事務量が計画より大幅に超過し接触事積が低調に終わり、波及効果も認められなかった。照会事務が調査と同程度の事務量を要し、かつ職員の意識の低調もあったと結論付けている。

- ロ 着眼調査は平成 25 事務年度 15,942 件（前年比 32%減）税額 32 億円（25%減）。簡易な接触 837,142 件（前年比 136.7%）、増差所得 4,078 億円（前年比 101.2%）、増差税額 324 億円（前年比 109.8%）となっており、当面この方針で税務行政が行われるとおもわれるが、着眼調査や簡易な接触の対象者は小規模事業者や零細企業が多く、課税強化の印象はぬぐえない。

（4） 最近の税務調査及び納税者との接触に係る特徴的動向

イ 調査過程において、上司への報告・資料説明のためのコピーの過剰要求や証拠収集・保全強化のため、「質疑応答記録書」の聴取が急増している。

- ロ お尋ね文書等の多発をはじめ行政指導の乱用、実地調査か実地調査以外の調査(机上調査)あるいは行政指導なのか明示されない納税者との接触が増加している。

ハ 所得税、相続税調査において、「実地調査以外の調査」として、税務署への「呼び出し型調査」が増加している。

二 無申告法人や長期休業法人に対して、突然の申告書が送付や、実地確認、照会文書が多くなっている。申告書が送られてきた法人には法定申告期限到来後電話確認もされているケースがある。

- ホ 取引資料箋をもとに、違法性がある調査選定前あるいは調査着手前に取引金融機関に 3 年~5 年分の取引照会が実施されていると想定される事案が続出している（主に建設関連）。

へ 消費税課税事業者で、収支内訳書の提出がない者への調査対象選定（建設関連）をしている。

- ト 行政指導事案でも 3 年分の見直し、無申告や消費税の課税事業者の判定に影響する事案は 5 年分の見直しを要請してきている。

チ 調査着手前や、具体的に非違を指摘される前に修正申告又は期限後申告した場合、調査を予知したことに該当されないため加算税が免除されるが、調査において非違が発遣されなくとも、修正・期限後申告分は調査担当者の実績となる。

2 法定化の影響を大枠でとらえる

納税者には「権利」、課税庁には高度の「義務」、その大枠は次のとおり。

<凡例> 通=国税通則法、通令=国税通則法施行令、通達=24.9.12「国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達の制定について（法令解釈通達）」、指針=24.9.12「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）」、行審法=行政不服審査法、行手法=行政手続法

| | 納税者の「権利」 | 課税庁には「義務」 | 根拠法令等 |
|---|------------------------------------------------|------------------------------------------------------------|-----------------------|
| ① | 調査と行政指導の区分が明示される権利 | 形態を問わず、その接触が調査なのか行政指導なのかを告知する義務 | 通74の9、通74の11 指針2章1 |
| ② | 原則、事前通知を受ける権利 | 原則、事前通知を正確に行う義務 | 通74の9 指針2章2(1) |
| ③ | 要件を満たさなければ無予告調査をされない権利 | 無予告調査は法律に書き込まれた要件を充足する対象者を選定する義務 | 通74の10 指針2章2(3) |
| ④ | 調査日時・場所を協議する権利 | 日時・場所を強制できず、協議する義務 | 通74の9② 通令30の4①三、② |
| ⑤ | 調査の目的が明示される権利 | 調査の目的を明示する義務 | 通74の9 通令30の4② |
| ⑥ | 調査の対象税目・対象期間・対象物件を理由もなく拡大されない権利 | 対象税目と対象期間を明示して通知し、すべてについて結論を出す義務および非違が疑われる以外は通知内容を広げられない義務 | 通74の9①④ |
| ⑦ | 帳簿の預かり（留置き）を制限する権利 留置きの場合、物件を識別した書面が交付される権利 | 帳簿の預かりは「必要があるとき」に限られる義務 預かる場合は書面を交付する義務 | 通74の7 通令30の3 |
| ⑧ | 留置きに不服を申し立てできる権利 | 最初の留置き、留置物件の返還要求に即応できないとき、いずれも不服申立を教示する義務 | 行審法2①、5、57 通75①一 |
| ⑨ | 通知された税目と対象期間（追加を含む）で是正事項がなかった場合はその旨を書面で通知される権利 | 通知した税目と対象期間（追加を含む）で是正すべき事項がない場合はその旨を記載した書面を交付する義務 | 通74の11① |
| ⑩ | 調査結果の詳細について説明を受ける権利 | 是正事項がある場合はその詳細を説明する義務 | 通74の11② |
| ⑪ | 修正申告書提出を強要されない権利 | 修正申告書の提出は勧奨に留まるとともに、不服に関する取扱いを書面交付する義務 | 通74の11③ |
| ⑫ | 調査の終了が明示される権利 | 是認の場合は書面で、是正事項がある場合は「結果説明」をもって一連の調査が終了することを告知する義務 | 通74の11①②⑥ 指針2章4(2) |
| ⑬ | 調査の再開は限定される権利 | 「結果説明」後は納税者からの提示以外調査を再開できない義務 | 通74の11②③ 指針2章4(4) |
| ⑭ | 要件を満たさなければ再調査をされない権利 | 再調査は「新たにえられた情報」がある場合だけに限定される義務 | 通74の11⑥ 指針2章4(6) |

| | | | |
|---|---------------------------------|------------------------------|------------------------------------|
| ⑮ | 青白関係なくすべての処分理由が提示され詳細をチェックできる権利 | 青色に加え、すべての不利益処分に対して理由を附記する義務 | 通 74 の 14 行手法 14 所 155、法 130 |
|---|---------------------------------|------------------------------|------------------------------------|

3 法定化後の調査展開・対応のツボ

| 新通則法下の原則的調査の流れ（入口から出口まで） | |
|-----------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 調査日時 of 打診・調整 | <p>調査官は納税者と接触するとき、まず「調査」か「行政指導」かを明示（事務運営指針 2 章 1。対面、電話、書面等形態問わず）。そのうえで、調査なら調査官の日程調整連絡からスタート（事務運営指針 2 章 2（1）。「事前通知すべき調査開始日時」を納税者・税理士と調査官が「一応」合意。必然的に調査場所も（場所も合意事項）。</p> <p>調査開始日は 1 日で複数回は開始後協議（一般向 FAQ 問 17）。</p> <p>*最初から複数日を予約できない。</p> <p>*調査か行政指導かの切り分けて、国税庁は通達で個別的な解釈を示しているが、調査・質問検査等の行使といえるものが行政指導とされるなど、問題が多い。別に取り上げる。</p> |
| 事前通知（日程・場所の合意を受けて 12 項目を通知） | <p>①当該職員に質問検査等を行わせる旨、②調査日時、③調査場所、④調査の目的、⑤対象税目、⑥対象期間、⑦対象となる帳簿・物件、（以下政令委任）⑧調査対象者の氏名・住所、⑨当該職員の氏名・所属、⑩調査日時・場所の変更に関する事項、⑪通知事項以外で非違が疑われる場合にはその事項に対する質問検査等を妨げられず、その時は事前通知の規定が適用されないという法律の趣旨、⑫対象として通知した帳簿物件が法令で保存が義務付けられている場合はその旨。</p> <p>税務調査を転換する規定となる。</p> <p>本法で 7 項目、委任で 5 項目。委任規定の施行令 30 条の 4 は問題ある規定となっている（後段で詳述）。</p> <p>*税務署長が通知するとしているため、①は「税務署長は私に質問検査等を行わせることになりましたので、その旨を税務署長になり代わり通知します。」といわなければならない。</p> <p>*打診で「一応」合意した日時を再度変更可能（一般向 FAQ 問 15）。納税者と税理士それぞれの都合で変更可能。</p> <p>*③の場所は②の日時における場所としている（令 30 の 4）。</p> <p>*④の「調査の目的」を明文化した意味は大きい。</p> <p>「調査理由の開示」は課税庁と納税者間の長期にわたる争点。この問題をある程度解決する大事な規定。ところが下位規範たる政令で「調査の目的」を狭めて解釈し、意味不明の通知内容を示している。「調査の目的」は改正趣旨である予測可能性の確保を具体化する代表格といってよい。</p> <p>一方で、調査の目的が中身を伴って通知されることは、自主修正と加算税賦課の問題とも関連してくる。この問題は長年の懸案であり、別に詳述する。</p> <p>*通知した対象税目と対象期間について、当局はすべて「答」を出さなければならない。通 24 条は法定納期限ごとの更正と解釈され</p> |

| | |
|----------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | <p>ている。通常、対象期間7年分を通知することはないと思うが、大阪で実例がある。調査対象期間は法に定めがないので違法とはいえないが、通知した以上は更正のための調査をすることになる。その結果、調査の長期化を納税者に強いることになるし、不正がなければいかなる処分もできないのであるから不正を想定した調査期間の通知は合理的裁量を逸脱しているし、更正の期間制限との関係で納税者に誤解を与える行為であり、違法性を帯びる通知となる。</p> <p>対象税目と対象期間は非常に大事なことなので、必ず記録を残すとともに、調査官に確認させる対応が不可欠。</p> <p>☆税目、期間、対象者は反面調査にも連動するので、確実に記録するとともに、通知以外の調査には抗議と明確な必要性の説明を求めることが不可欠。</p> <p>*事前通知は「実地の調査」とされたことから、署に呼び出す調査（いわゆる机上調査）を「実地の調査以外の調査」として事前通知の対象外としている。これについては別に問題点を探る。</p> <p>*税務代理権限証書の取扱い変更は、納税者を通則法から遠ざけることになる。納税者の権利を放棄するもの。</p> |
| 質問検査権の行使 | <p>帳簿の留置き、反面調査等が実施される。</p> <p>調査官は「調査経過記録書」（個人調査は全部開示対象）をその都度作成して復命。</p> <p>統括官の判断・指示が全件に及ぶ。「質問応答記録書」・「調査報告書」の作成指示、遡及、加算税賦課の判断など。</p> <p>*留置きは承諾事項。強制できず、罰則もない。承諾した場合、預かり行為は行政不服審査法の処分なので不服申立の「教示」が不可欠、返還要求に対してまだ返せないというのは国税通則法の処分なので、これも不服申立の「教示」が不可欠。「教示」ない場合は処分無効。</p> <p>*「質問応答記録書」は「供述調書」。課税のための証拠資料とするため、調査官が作文するもの。署名押印があれば証拠力が増す。推認事案や重加の賦課で作成する。ただし任意の文書で強制力なし。勝手に作成できない。原則、応じない。仮に応じても、署名押印しない（証拠力が落ちる）。</p> <p>*質問検査等は「調査について必要があるとき」であり、この解釈を改めて検証し、実務で生かすことが大事になっている。</p> <p>☆「質問応答記録書」には記名押印をしないことが肝心。記名押印した場合でも個人情報保護法により開示請求できる。</p> |
| 問題点の整理 | <p>調査官からは是正事項の指摘（結果の説明ではない）。修正に応じることがどうかの打診。応じる方向性を示したとしても、最終的に何ら拘束されない。</p> <p>*調査官の不当な対応・態度・発言やゴリ押しに対して、機敏に「苦情の申立て」等を文書で行うことが大事である。</p> |
| 争点整理表 | <p>争点有無や重加の賦課、金額基準で作成。時系列表が付属。</p> <p>審理担当との協議や審議会での検討。是正事項の理由、金額が確定。調査とは、その時点における正しい所得額を把握すること（増と減があり、増だけの処理は許されない）。</p> <p>*調査官が賦課を通すために部内向けに作成するため、納税者の主</p> |

| | |
|-----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | <p>張が正確に記述されるとは限らない。争点がある場合は、文書で申し入れることが大事である。</p> <p>☆納税者の主張は「調査結果の説明前」でなければならない。</p> |
| 調査結果の説明 | <p>時期は「部内決済を了し、すべての質問検査等を終えた状態の段階」で行う（職員用 FAQ 問 4-26）。内部的には必要な決裁が終了しており、原則調査結果の変更はない。</p> <p>調査官は「調査結果の説明書」を作成（個人調査は全部開示対象）。説明事項は、「更正決定等をすべきと認めた額」（調査結果の内容の説明をする時点において得ている情報に基づいて合理的に算定した課税標準等、税額等、加算税又は過怠税の額。延滞税については付随的説明）および理由を含む。</p> <p>その際、資料を示すなど、納税者の理解が得られるよう十分な説明を行うとともに、納税義務者から質問等があった場合には分かりやすく回答するよう努める（指針（2））。</p> <p>*結果の説明という行為は課税庁に極めて重いものとなる。</p> <p>☆この時点でも新たな事実がある場合、調査額の変更を要求すべきである。</p> |
| 調査の終了 | <p>結果説明をもって原則として一連の調査手続きが終了する旨を説明（指針（2））。</p> <p>*納税者が結果の説明を受入れる場合は、この説明をもって調査終了となる。</p> |
| 修正申告書提出の勧奨 | <p>調査結果の説明の後、庁は原則として修正申告書提出の勧奨が行うとしている。</p> <p>勧奨できると条文化されたことは行政指導の確認規定（職員用 FAQ 問 4-35）。勧奨は行政指導であることが明記されたことにより、納税者の任意、不利益取り扱い禁止（行政手続法 32 条）が法的に鮮明となった。</p> <p>*問題点の整理段階で修正に応じる旨を述べたとしても、勧奨という行政指導を正規に受けた段階で判断すればよい（ドタキャン OK）。</p> <p>調査結果の説明を受け入れたうえで修正には応じないとした場合、調査官が「調査を再開する」とか、「青色を取消す」とか言いだす場合がある。これは通則法、行政手続法違反。</p> <p>修正申告書の提出に応じなければ、直ちに更正するよう事務提要で定めている。調査官にすれば絶対に避けたい状況。次欄に繋がる。</p> |
| 調査の再開 | <p>結果説明を受けて、修正申告書の提出や更正決定するまでの間に、納税者からの提示で、結果の前提となる事実が相違することが明らかになったり、説明の根拠が失われた場合など、調査官が結果説明を修正する必要があると認めた場合は、調査を再開して再度調査結果を説明することができる（通達 5-4、職員用 FAQ 問 4-29）。</p> <p>*調査官と問題点の整理を行って終結を迎えたが、調査官のゴリ押しによる結果に納得できない場合、再開を求める方法もあるが、修正には応ぜず更正するよう述べ、後は不服申立で対応したいと態度表明する。いうまでもなく、不服申立は納税者の権利であるから、その行使を調査官にいちいち表明する必要はないが、ゴリ押し調査官は再度の検討を迫られ、新たな動きにでる場合が多い。</p> |
| 再調査（通 74 の 11⑥） | <p>「新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとき」と二重</p> |

| | |
|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | <p>の枠が掛り、再調査は簡単にできない規定になった。</p> <p>通達 5-7 で「新たに得られた情報」の意義を示し、結果説明（通達 5-4 の「再度の説明」を含む。）に係る国税の調査において質問検査等を行った調査官が、説明を行った時点において有していた情報以外の情報とした。結果説明が終了した調査はその時点で前回調査（先行調査）になる。したがって、新規に調査対象に選定された場合も調査対象期間が前回調査と重なる場合は、「新たな情報と非違想定」がなければ調査できないので、それが無いのに調査対象期間として通知した場合は違法となる。</p> <p>* 通達の解釈は極めて限定されている。また、「新情報」と「有していた」の判断は基本的に課税庁の手の中にあり、調査時点で調査官と納税者がお互いに確認し合った情報であることを双方が確認して記録に残すという作業を行わなければ実効性がない。</p> <p>* この 6 項は、1 項の「是認通知」と 2 項の「調査結果の説明」の両項を受けているため、「実地の調査」だけに限定されていない。従って、内部調査だけで更正した場合もその時に調査官が把握していた情報があった場合には、その情報をもとに再調査はできない。27 年度改正で「実地の調査以外の調査」を 6 項から除外する改正案を盛り込んだ。納税者の予見可能性を侵食することになる。</p> <p>☆ 税理士事務所での調査も実地調査であるとしている。呼び出しによる机上調査は「実地調査以外の調査」に該当するので、実地調査扱いにさせる対応が必要。</p> |
|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

4 事前通知なしの例外調査に対する構え

| | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|
| <p>第七十四条の十 前条第一項の規定にかかわらず、税務署長等が調査の相手方である同条第三項第一号に掲げる納税義務者の <u>①申告若しくは過去の調査結果の内容</u> 又はその営む <u>②事業内容に関する情報</u> その他国税庁等若しくは税関が <u>③保有する情報</u> に鑑み、<u>④違法又は不当な行為を容易にし、⑤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</u> その他国税に関する <u>⑥調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれ</u> があると認める場合には、同条第一項の規定による通知を要しない。</p> | |
| 無予告調査の適否検討 | 当局も検討表による検討を行っている。安易な選定できない。 |
| 着手時の対応 | 法律の要件ではないので通知しなかった理由は説明しない。通知しない場合も運用で対象税目、対象期間、目的は速やかに説明する（一般向 FAQ 問 19）。 |

例外として、事前通知を要しない調査、いわゆる「無予告現況調査」が行われる。

「例外」扱いは、当局に慎重さが求められる（別紙）。しかし、現金商売だからとか、資料があるからということで選定している傾向がみられる。

「三つの状況」、「三つのおそれ」のいずれに該当するのか説明を求める。通知を要しない判断が法律に適合していることを納税者は確認するべきがない。説明ができないなら違法を疑わざるを得ないと通告すること。

着手時の対応で国税庁が運用を公表している。対象税目・対象期間・調査の目的の 3 点は説明するとしている。調査の目的をこの時点で中身を伴っていわせることは大事である。

無予告の場合、条文の文理上、事前通知の全体が外れることになる。要は、任意調査に

立ち返ることになり、これまでの判例等がその限界性の判断基準になる。

つまり、納税者の承諾なしに強行は一切できない。今日は都合が悪いので、調整合意した日程で調査を受けると、その日はお引き取りを願う。

無予告調査との関連で、実務上の問題として次のような事例がある。

ある税理士は、調査官から「繰欠があって税額が出ないので棚卸計上漏れを重加対象で処理させてほしい。その代り修繕費の否認はしない。」と言われたので、消費税への跳ね返りがなくなったので応じたという。こうした場合、「過去の調査結果」で納税者を不正常習者に押し上げ、次回調査が無予告調査となる種を残すことになる。

5 内観調査の法的検討と対処

無予告調査に関連する問題として、内観調査がある。

課税庁は調査ではなく「情報収集」と位置付けているが、公務員が上司の命令を受けて行っている調査である。内観調査の目的は明確である。判例等で示されている調査の概念は、課税のための情報収集行為であり、内観調査を調査ではないとすることはできない。明らかな調査であり、この場合の調査は「実地の調査」となる一方、法律上は事前通知を要しない調査と位置付けられる。任意調査であるから、無予告だとしてもそこで納税者との接触を図り検査の承諾を求めるとともに、国税庁の公表に基づき対象税目・対象期間・目的を説明しなければならない。

これが法定化の意味するところである。

なお、当該納税者の直接の調査担当者ではない調査官が内観調査を行う場合もあり、課税庁は一般的な情報収集だと詭弁を弄するかもしれない。

仮に調査ではなく情報収集だとしたら、行政機関の任務の範囲内の行動であるから個人の行動ではなく、行政指導に切り分けられる。

行政指導であれば、「行政指導の内容があくまでも相手方の任意の協力によってのみ実現されるものであること」（行手法 32）から、当然に納税者の承諾が必要となる。

調査であれ行政指導であれ納税者の承諾が必要で、承諾を得ず勝手に入り込み、何らかの情報を収集する一方、納税者に無断で立ち去る行為は違法性が高い。場合によっては刑法 130 の住居侵入罪に触れることとなる。

調査手続が法定化され、運用が示されたいま、内観調査は違法調査・違法行政指導に当たらないかを根底から捉えなおして対応することが税理士に求められている。

6 反面調査のポイント

反面調査は無条件にできるものではない。「必要があるとき」が要件。納税者に対し、通常尽くすべき質問検査権の行使を行わずして反面調査を行うことは、「客観的必要性」に至

らず違法性を帯びる。

調査立会において反面調査が想定される場合、反面調査に対して明確に釘を刺しておくことが大事である。

その納税者において、「納税者の営業活動を停滞させ、得意先や銀行等の信用を失墜」されるバリエーションは色々あろうから、それを的確に表現して調査担当者に伝え、反面調査の「客観的必要性」を明らかにしない場合は違法として対抗することを明示することが欠かせない。

通則法の改正により、本調査においては調査税目、調査期間、調査対象者を事前通知することとされており、反面調査の場合も本調査に連動する。通知以外の調査は手続きの瑕疵になる。通知以外の調査の場合、納税者に対してその必要性和範囲を改めて通知しなければならない。

東京地裁判決（中野民商事件）S43.1.31

「いやしくも納税者の営業活動を停滞させ、得意先や銀行等の信用を失墜せしめ、その他私生活の平穩を著しく害するような態様においてなされたとすれば、それはもはや任意調査としての限界を超えるもの」

税務運営方針（昭和51年4月策定）

ハ 調査方法等の改善

税務調査は、その公益的必要性と納税者の私的利益の保護との衡量において社会通念上相当と認められる範囲内で、納税者の理解と協力を得て行うものであることに照らし、一般の調査においては、事前通知の励行に努め、また、現況調査は必要最小限度にとどめ、反面調査は客観的にみてやむを得ないと認められる場合に限って行うこととする。

なお、納税者との接触到っては、納税者に当局の考え方を的確に伝達し、無用の心理的負担を掛けないようにするため、納税者に送付する文書の形式、文章等をできるだけ平易、親切なものとする。

また、納税者に対する来署依頼は、納税者に経済的、心理的な負担を掛けることになるので、みだりに来署を依頼しないよう留意する。

7 気をつけたい「質問応答記録書」

一般の税務調査における納税者は「犯罪嫌疑者」ではない。

税務職員に「供述調書」を作成する法的権限はない。

調査担当者は「質問応答記録書」の作成を上司から命令され、何とか作り上げようとする。課税のための証拠資料と位置付けて作成するためである。作成のために、半ば脅したり、誘導したりする傾向がある。納税者は犯罪者ではないから、毅然と対応することが大事である。

なお、国税庁は「質問応答記録書」を公文書としている。命を受けて作成する公文書に法的な作成根拠を見出しているが、質問検査等の時に応答録として作成しなければならないという法律の規定はない。

国犯法10条は任意、強制ともすべての権限行使に関して「顛末ヲ記載」と規定し、顛末書作成を法律事項としている。「質問応答記録書」にはこうした規定はない。

① 作成する旨の告知もなく、事前に作成されていた場合は違法性が問題となる。

「聴取書」の作成要領では利用目的の告知を指示していたが、「質問応答記録書」作成要領では明らかに後退している。そもそも税務職員の大半はこうした指示すら認識していない。

また、「行政機関の保有する個人情報の保護に関する法律」（略称「行政機関法」）第4条で「利用目的の明示」が義務付けられている。規定は「本人から直接書面に記録された個人情報」とされ、「本人記載」を要件としているが、「質問応答記録書」は本人の署名押印を求めるとしているため本条の対象となる。従って、「利用目的の明示」もなく「質問応答記録書」を作成した場合は違法となる。

税務職員は「行政機関法」を意識下においていないため、告知せず事前に作成した「質問応答記録書」に署名押印を迫る行為が平然と行われている。納税者の面前で作成していないため、作為性が増すものとなりやすい。そもそも告知せずに作成する行為そのものが違法であり、場合によっては公文書の捏造、虚偽記載（「虚偽公文書作成等」刑法 156）という公務員の犯罪行為に該当することを納税者側は法的に押さえて適切に対処したい。なお、公務員が職務で作成した文書を破棄すれば罪になる（「公用文書等毀棄」刑法 258）。公用文書とは、公務所が使用する目的で保管する文書のことをいい、公務員が作成者である公文書に限定されず、私人が作成した私文書も公務所が使用するものであれば含まれる。また、偽造文書、作成中の文書、保存期限を過ぎた文書も含まれる。あわせて、署名押印の強要は「公務員職権濫用」（刑法 193）となりうるので、税務職員の行為・発言を記録に残すことが不可欠である。個人情報開示も大きな武器として活用したい。

大半の税務職員は、「質問応答記録書」を作成する行為に関連する法律関係を認識していない。税理士はプロとして、関連法規を武器にしなければならない。

② 調査担当者から「質問応答記録書」を作成する旨告げられたとき、法律的な根拠を聞く。法的な根拠があるかの返答がされた場合、違法な誘導となるから、記録を残す。

③ 質問検査権で規定する質問に対する回答と、「質問応答記録書」を作成する行為はまったく質の違う行政行為である。調査担当者の質問に答えない場合は罰則が規定されているが、「質問応答記録書」は任意で作成する文書であるから、納税者の承諾がなければできない。強制はできないし、罰則もない。

作成を告知されても、応じたくなければ「応じられません」と明確に断る。

法的な義務はまったくない。強制と思われる場合は記録を残す。

④ 何らかの理由で「質問応答記録書」の作成に応じる場合、あなたの側の立会人を配置する。調査担当者側は立会人として別の職員を配置することを基本としている。1対1での作成は避ける。

⑤ 記載されたことが正確かどうかを自分で読んで確認する。「こんなものでいいか」は不当課税を招く。えてして強引な課税に都合を合わせる事実の捏造や、誘導質問とそ

の回答が意図的に記述されるので注意する。虚偽と思われる記述には、虚偽記載である旨を明確に告げて、記録に残す。

内容が違う場合は、訂正や削除を求めて確実に訂正削除させ、それを確認する。

- ⑥ 最終的に署名押印を求められる。たとえ記載内容に誤りがなくても、署名押印しなくては「署名押印はしません」と明確に断る。強制はできないし、罰則もない。そのとき、調査担当者は署名押印しない理由を聞いてくるが、理由を述べなくては「理由を述べる必要はありません」と告げる。強制はできないし罰則もない。署名押印を強要するような場合は、記録を残す。
- ⑦ 課税当局は、納税者が「質問応答記録書」の副本を求めても「渡さない」としてしている。腑に落ちないことや課税に争いがある場合などにはいうに及ばず、今後の調査に資するためにも、開示請求して自分の「質問応答記録書」を再検討すべきである。開示請求すれば基本的に全文が開示される。
- ⑧ 調査官が示す是正事項と「質問応答記録書」で述べたことの関係を検討して、不当課税がないかチェックする。
「質問応答記録書」をめぐって強制や虚偽記載等が行われている場合は、苦情申し立てとともに、調査手法の違法性をめぐって法的対抗も検討すべきである。
訴訟で争う場合、納税者が記録したメモは重要な証拠となる。納税者も証拠を意識して調査に臨むことが大事である。

8 お尋ね文書等の行政指導をめぐって

照会文書等を多用する方針が打ち出されている。位置づけは行政指導である。

そこで調査と行政指導の違いを確認しつつ対処したい。

- ① 行政手続法では「行政指導」を、下記のように定義する。

| |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 行政手続法 2①六 行政指導 行政機関がその任務又は所掌事務の範囲内において一定の行政目的を実現するため特定の者に一定の作為又は不作為を求める指導、勧告、助言その他の行為であって処分しないものをいう。 |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|

国税庁の任務・所掌事務は「内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収の実現」である。賦課と徴収の実現は「処分」を伴うので、組織法上の本来業務では行政指導でなしうる事務は限られている。それでも、申告した内容の見直しや誤っていた場合の自主修正の勧告は行政指導としてなしうる。

その場合、行政指導に関しては通則法をはじめとする各税法には特別法となりうる規定が存在しないため、一般法である行政手続法の規定がそのまま適用となる。

- ② 申告納税制度における税額確定は、税法の規定に基づいて厳格に処理されるべきもので、そこには当然に手続面の厳格さも要請される。加えて、「加算税免除規定（通 65 ⑤）」など納税者の権利や利害に跳ね返るので、調査と行政指導は明確に区分されなければならない。

25 事務年度の各種文書を点検すると、行政指導と称する各種お尋ね文書のほか、帳簿や印鑑を持参せよとの来署依頼文書、具体額を示しての修正申告書提出要請文書等が多数送付されている。内容を点検すると行政指導を逸脱していると思われるものがある。

納税者の申告や権利に影響する問題となっているので、調査と行政指導の区分を確認し、逸脱と思われる行政指導には適切に対処したい。

- ③ 「調査」は、課税標準・税額を認定する目的で調査官が行う一連の行為であるとする。

通達ではないが、納税者との接触なしに申告書の調査だけで税額を認定し、更正することはできる（所 155①一、二、法 130①所）。この場合も調査であり、通 24 条をクリアする。なお、更正するにあたり「調査結果の説明」は法定事項なので「実地の調査」でなくても説明はしなければならない。

「調査の目的」の視点からみれば、課税庁の解釈自体が矛盾に満ちたものとなる。

通令 30 の 4②で「調査の目的」は「申告書の記載内容の確認」と通知するとした。

前述したようにこの記述は目的を述べたことにならないが、一方で通令 30 の 4②は、

「申告書の記載内容の確認」は「調査」によってなされることを宣言したことになる。

したがって、「申告書の記載内容の確認」を行政指導の目的とすることを排除する規定ともいえる。

- ④ お尋ね文書は、「行政機関の保有する個人情報に関する法律」（以下、行政機関法）に規定する書面による個人情報の取得に該当するため、目的を明示しなければならない（行政機関法 4①一）。

お尋ね文書では「申告内容の確認等に資するため」と目的を記述しているが、この目的は「調査の目的」と同一になり、行政指導として送付しているとしてもそれで行政指導と評価されるわけではなく、実質判断として調査の質問検査権行使に該当するといえる。

また、行政機関法 8①は、行政機関は利用目的以外の目的のために保有個人情報を自ら利用してはならないと規定する。

国税庁の方針と事務運営によれば、行政指導（お尋ね文書）で得た回答（個人情報）を調査選定に使っている。この場合、文書の目的には「調査の選定に資するため」との記述が明示されていないので、「申告内容の確認等に資するため」との利用目的とは相いれないことになる。各種のお尋ね文書は、行政機関法 8①に違反しているといえる。お尋ね文書が乱発されているが、行政手続法、個人情報保護法、国税通則法に違反するものが数多く見受けられると指摘せざるを得ない。

9 「実地の調査」と調査手続

(1) 当局の解釈

条文において「実地の調査」は定義されていない。調査における「場所」については、たばこ税や揮発油税に関する質問検査権の条文で「運搬中」という場所の概念規定はあるものの、所得税・法人税・消費税（質問検査権規定の第 1 グループ）の調査では「場所」に関する規定は存在しない（帳簿の保存に関しては各税法で場所の規定がある）。

また、調査における税務職員の「臨場」という行為についても規定はない。一般的に「臨場」とは、その場所に臨むことだが、その場所が法令上定義されていないので、大綱では「事業所等に臨場して」と、当然ながら場所を制限していない。

しかし、国税庁は法令解釈通達で「実地の調査」を次のように解釈した。

（「実地の調査」の意義）

3-4 法第 74 条の 9 及び法第 74 条の 11 に規定する「実地の調査」とは、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をいう。

この解釈には、明らかな飛躍がある。「納税者の支配・管理する場所」というのであるから、法が予定していない場所に関して「制限」を持ち込むことになる。さすがに「等」を付しているが、大筋は明らかな拡大解釈といえる。この解釈を盾に、税務署に納税者を呼び出して行う調査（いわゆる「机上調査」）を「実地の調査」から外し、手続き規定の埒外に置いて「接触」数を増やす行政を行うとしている。

（2）当局の「机上調査」と納税者への影響

課税庁は以前から納税者と接触する「課税のための調査」を「実地調査」「実調」と称してきた。

その実地調査は、1 件当たりの付与日数と調査範囲の視点から、法人課税であれば「一般同時調査と重点項目調査」、個人課税であれば「一般調査と着眼調査」に区分して対応してきた。

実地調査では最初の接触形態として出頭要請して質問検査する実務慣習は基本的になかった（書面添付によるものは「意見聴取」）。税務運営方針（前掲）でも来署依頼を控えるよう宣言していた。

ただ、個人課税では過去において確定申告事務として「ひきつけ」のための呼び出しを行っていた。現在も、確定申告後の「事後処理」で税額計算誤り・所得控除誤り等に対し、修正懲憑、増・減額更正を行うが、この事後処理においては呼び出しも行っている。この事後処理の場合、以前は調査扱いにせず加算税を付加することはなかったが、近年は調査として加算税を賦課する方向になっている。

こうした中、接触率の低下を懸念する課税庁が 26 事務年度で打ち出したのが「着眼調査（机上）」である。そして、この調査を「実地の調査以外の調査」と切り分けたが、慣習的に称してきた「実地調査」との混乱が見られる（当局資料参照）。

それは、出頭要請して行う調査の法的検証を行うことなく、事前通知の対象が「実地の調査」と規定されたことを利用した事務処理効率化に走った結果といえる。

27 年度改正では、再調査の手続きも外すこととしている。課税庁の要求であろう。

この課税庁の動きは納税者にどのような影響を与えるのか。

.....

調査をするので××日に来署しなさいと指示される。「来署依頼」としているが、事実上の強制で、調査場所を協議したり承諾するやり取りが奪われる。法定手続きの事前通知はなされず予測可能性はまったく手当されていない。「事業所得を確認するため」など極めて概括的な目的を示して印章や帳簿書類の持参を指示しているが、それは質問検査権行使の要件である「必要があるとき」に関する納税者側の判断や反論を抑制し、調査官の「合理的判断」を無条件で受け入れさせるものとなる。

仮に、是正事項がなかった場合、いわゆる是認通知は「実地の調査」に限定されていることを理由に交付されない。調査された税目と対象期間が判然としなくなる事態が生じる。

是正事項があった場合はその場で「調査結果の説明」を受け、印章を持参させているのでその場で修正申告を勧奨されるとともに修正申告書に押印して提出させられることになる。権力を背景とする者と法律に精通していない者との関係で、是正事項を検討する機会も奪われる。

ところで再調査に関しては、調査の形態に関係なく、是認および不利益処分がされた調査年分すべてについて「非違が疑われる新たに得られた情報」がなければ再調査はできないと規制がかかっている（通 74 の 11⑥）。

再調査の要件から呼び出し調査についてはこの規制を外すとなると、次のような行政が展開されかねない。最初の呼び出し調査で資料に基づき売上だけを修正させた、その時経費も確認したが是正事項としなかった。修正後改めてみると家事関連の比率が低いので再度呼び出して修正させるという事態が生じる。極端に言えば、更正の期間制限まで、同じ税目、同じ対象期間を何回でも手続きなしに調査できることになる。

また、調査の全数を呼び出し調査とすれば、法定手続きはなきものとなる。

税務調査に不条理を持ち込み、納税者の権利は踏みにじられる。

(3) 場所と「実地の調査」に関する法的な見解

「国税通則法精解」（大蔵財務協会）

質問及び検査の場所については、特段の制限はない。質問を受ける者のいる場所や物件の所在する場所で行われることが多いが、当該職員の勤務する国税局、税務署等に出頭を求めて質問したり、承諾を得て物件の持参を求めて検査することも可能である（もともと、質問検査権を行使する日時・場所等が原則として事前通知されることについては法 74 条の 9 を参照。）。

また、質問又は検査の時間についても、特段の制限はない。

質問及び検査の場所や時間については、社会通念上相当な限度の範囲内で、税務職員の合理的な判断に委ねられるものとする。

「DHC コメントール国税通則法」（第一法規）

質問の場所、時刻について特別の制限はなく、納税義務者等の権益を不当に侵害したり、侵犯するおそれのある不当なものでない限り、税務官吏の判断に委ねられているものであり、それに伴う負担は調査対象者にとって当然に質問検査権の受忍義務の内容をなすものと解される。

質問及び検査の場所について、特別の制限はなく、質問を受ける者のいる場所や物件の所在する場所で

行われることが多いが、収税官吏の当該職員の勤務する国税局、税務署等に出頭を求めて質問したり、承諾を得て物件の持参を求めて検査することも適法である。

もっとも、質問検査権を行使する日時、場所等が原則として事前通知されることについては法 74 条の 9 を参照されたい。

調査場所に関しては制限がない。したがって、「納税者が支配・管理する場所」と制限する解釈は誤りである。

一方、質問検査権の規定では法人税と消費税については当該職員の所轄税務署規定がある（通 74 の 2④）。

しかし、所得税については当該職員の所轄税務署規定がないため、稚内税務署の個人課税調査官が那覇税務署に申告している那覇の事業者に対して調査することができる。この場合、着眼調査（机上）をするのでと来署依頼をかけた場合、その負担は受忍義務のある納税者となる。これは納税者の権益を不当に侵害するので、呼び出し調査は成立しない。しかし、中間的な東京なら受忍するとして、納税者が承諾合意すれば違法ではない。

法律上規定がないということは、調査場所は当該職員と納税者が合意した場所（その場合は一般的に不当な場所が排除されているはずである）で行われるということである。

そうすると事前通知対象を「実地の調査」と規定した意味をどう解釈すべきか。

内閣修正にあたり中野民主党税調会長代行は「税務調査手続につきましては、現行の運用上の取扱いを法令上明確にする部分を実施すべきと判断しました。」と述べている。課税庁は課税のために納税者と接触して質問検査権を行為する調査を「実地調査」として運用してきた。この調査について予測可能性を高めるため原則事前通知することとしたものといえる。その運用は納税者の本社や事業所に調査官が出向く調査が多いが、出頭を求めることもあり、その形態をことさら区分して運用しているわけではない。接触形態は問わないのである。

一方、純然たる「内部調査」がある。調査官が署内で提出された申告書を点検し、税額誤りや適用誤りを調査するのも調査である。通 24 条の調査に関して定義はないが、判例で幅広い行為が調査とされている。よって、納税者と接触せず、納税者に質問検査権を行使しなくても、純然たる「内部調査」で更正することができる。

それは所得税法 155 条、法人税法 130 条でも規定されている。

所得税法

（青色申告書に係る更正）

第 155 条 税務署長は、居住者の提出した青色申告書に係る年分の総所得金額、退職所得金額若しくは山林所得金額又は純損失の金額の更正をする場合には、その居住者の帳簿書類を調査し、その調査によりこれらの金額の計算に誤りがあると認められる場合に限り、これを行うことができる。ただし、次に掲げる場合は、その帳簿書類を調査しないでその更正をすることを妨げない。

一 その更正が不動産所得の金額、事業所得の金額及び山林所得の金額以外の各種所得の金額の計算又は第六十九条から第七十一条まで（損益通算及び損失の繰越控除）の規定の適用について誤りがあったことのみを基とするものである場合

二 当該申告書及びこれに添付された書類に記載された事項によって、不動産所得の金額、事業所得の金

額又は山林所得の金額の計算がこの法律の規定に従っていないことその他その計算に誤りがあることが明らかである場合

また、査察の課税資料による更正で判決や裁決がある。課税資料を受けた税務署が納税者と一切接触することなく更正した事例で、課税権者である税務署長の調査がないので、通 24 の「調査により」に反すると争ったものである。結論は、質問検査権が行使されていないなくても、税務署内部のいわゆる机上調査で課税資料が妥当だと判断する調査を行ったので、更正処分は妥当とするものである。この調査を裁決では「机上調査」としている。

税務署では基本的に提出された申告書の全数について税額計算誤りなどについてチェックしているので、全納税者に対して内部で調査をしていることになる。そうすると、事前通知を「調査」と規定すると全納税者に対して 12 項目の通知を行わなければならない。また、いわゆる是認通知書の送付も「調査」とすると数千万件に対して行うことになる。

これは実態にそぐわず、行政のあるべき姿でもない。したがって、事前通知と是認通知の手続から「内部調査」＝接触しない調査を外すことに異論はない。

しかし、「内部調査」により更正等（不利益処分）を行う場合、事後の手続き（調査終了時の手続）は確保されなければならない。そこで大綱は当初案で「実地の調査以外の調査の場合には、文書 A（是正事項を簡記したものと修正申告した場合は不服申し立てができないことを簡記した文書）と文書 B（修正申告の提出や更正が行われたとき当該調査が終了した旨の通知書）を納税者の求めに応じて交付する」とした。文書は法定化されなかったが、手続きは法定化されている。

調査終了時の手続きとして大綱が記述した「実地の調査以外の調査」の手当では、納税者が調査を受けたことが認識できないなかで行われる処分について、調査結果の説明と調査終了を通知することで、透明性と予測可能性を高める点にあらう。つまり、納税者が調査と認識できない純然たる「内部調査」でも、処分がある場合には事後手続きを措置するということにつきる。

この立法趣旨から、「実地の調査」は納税者と接触（形態は問わない）し質問検査権を行使する調査と解釈すべきもので、一方「調査」なる規定には「実地の調査以外の調査」である純然たる「内部調査」も当然ながら含まれると解釈すべきこととなる。

いうまでもなく、「実地の調査」に場所の制限は入り込みようがない。

そうすると、税務署がいうところの「机上調査」は呼び出して接触する調査であり、その場で質問検査権を行使する調査であるから、「実地の調査」に該当し、事前通知手続きの適用対象となるのは当然のことである。

その机上調査を課税庁の実務上の判断で「実地の調査ではない」として法定手続きの外に置くのは、納税者の権利を踏みにじる不当といわざるを得ない。

10 呼び出し調査の法的検討

調査担当者に納税者を召喚する権利は与えられていない。

刑事訴訟法の規定を参考として確認しておきたい。

第 198 条 検察官、検察事務官又は司法警察職員は、犯罪の捜査をするについて必要があるときは、被疑者の出頭を求め、これを取り調べるができる。但し、被疑者は、逮捕又は勾留されている場合を除いては、出頭を拒み、又は出頭後、何時でも退去することができる。

2 前項の取調に際しては、被疑者に対し、あらかじめ、自己の意思に反して供述をする必要がない旨を告げなければならない。

3 被疑者の供述は、これを調書に録取することができる。

4 前項の調書は、これを被疑者に閲覧させ、又は読み聞かせて、誤がないかどうかを問い、被疑者が増減変更の申立をしたときは、その供述を調書に記載しなければならない。

5 被疑者が、調書に誤のないことを申し立てたときは、これに署名押印することを求めることができる。但し、これを拒絶した場合は、この限りでない。

質問検査権は対人強制力が排除されているから、納税者の行動を制約することはできず、一方的に来署してくださいなどということとはできない。

調査場所は実定法上に規定がないから、調査場所は納税者の承諾合意事項となり、場所を指定することはそもそも法律が予定していない。

要は、納税者には呼び出しに応じる義務はなく、調査担当者に呼びつける権限はない。

調査をするので来署してくださいと一方的に場所を指定することは、義務のないことを強要するので公務員の職権濫用罪に当たる可能性もある。

署に呼び出して調査する場合も、事前通知は不可欠で、通知がない場合は違法な調査となる。公務員の違法行為は「不法行為」となる。

公務員の不法行為は憲法 17 条で国家賠償法の対象になると規定されている。

ただし、調査をする旨を書面や電話で通知する行為であるから、呼び出しの法的根拠を質し、法定手続きを求め、その手続きに従って対応すべきである。

11 再調査の制限の改正

再調査を認めるのか否かは国民合意の問題で、現時点では再調査を認めているといえる。

これまで、再調査に関する取扱いは何の規制もなかった。改正で規制が措置されたことは、大きな転換といえる。

ただ、規制事項については課税庁側が判断し、納税者側に判断材料が基本的にないという状態で、実効性となると規定の不備は否めない。争訟事例もまだ生じておらず、今後の積み上げと検証が求められる事項である。

そのようななか、再調査で修正が施された。その意味を探りたい。

「実地の調査以外の調査」を再調査規定から外すことに関して、国税速報が自民党税制

調査会資料を掲載した（別紙参照）。そこで事例をあげているが、理解に苦しむ。

というのも、客観的・限定的な誤りが判明するたびに更正したのは、更正後に非違と結びつく新たな情報を得たからであって、規定にそって内部調査であれ接触調査であれ同じ年度を何回でも調査して更正することができることを示している。規定に不備があることの事例にならない。

限定的な事項の更正後、それ以外の新たな情報があれば、調査できるのであり、「新たな情報がないと、再調査ができない」としていることの意味が分からない。

思うに、行政指導に応じて限定的な修正に応じた場合、調査が行われていないので、調査対象とするときに再調査の厳格な判定を行う必要がないので手続きを軽減でき、限定的であれ更正した場合は内部調査を行っているので再調査に際して厳格な判定が必要となり手続きに時間がかかるので、それを避けたいということであろう。

改正理由が判然としないが、選定にあたって再調査規制を判定するのにそれほどの時間短縮になるとも思えない。適正公平課税に資するのであればまだしも、単なる規制外しの改正と言わざるを得ない。

1 2 調査手続きに係る平成 27 年度税制改正

- (1) 再調査規定の見直し・・・当初の通則法改正では実地調査のほか机上調査（呼び出し調査）、申告審理に基づく机上処理、更正請求に基づく机上処理が対象となっていたが、平成 27 年度税制改正により「再調査対象」見直しが行われ、実地調査以外の接触による修正申告勧奨や更正決定処分に関しては再調査を可能にする道を開いた。これは、課税庁にとって「解決」であっても、納税者にとっての問題は何ら解決していないばかりか、質問検査権の行使である机上調査の結果としての処分等があっても再調査は可能とされることから、この点では明らかな制度の後退（納税者の権利の縮小）と言える。
- (2) 複数の代理人がいる場の事前通知・・・当初の改正通則法に規定によれば事前通知は納税者本人、あわせて税務代理人証書が添付されている代理人全員に通知することとなっていたが、平成 27 年 7 月 1 日以降は「代表代理人」を定めている場合（代理権限証書に代表代理人である旨の表示）は、代表代理人のみへの事前通知でよいこととなった。平成 26 年度改正の「承諾があれば代理人のみへの通知で済む」とあわせ、課税庁の巻き返しである。

1 3 マイナンバー制度の導入問題

- (1) 平成 27 年 10 月から、個人番号（12桁）、法人番号（13桁）通知、平成 28 年 1 月から、制度運用開始、個人番号の発行
- (2) 個人番号の用途は、当初「税」、「社会保障」、「災害対策」であったが、「預金口座」、医療分野で「メタボ検診」、「予防接種情報」に拡大。医療機関のカルテや

レセプトなどの管理に活用することも計画に上がっている。

- (3) 個人情報保護法の対象は5千件以上、特定個人情報では、全ての事業者が対象になり、その罰則も前者の2倍以上になる。
- (4) 源泉徴収票や支払調書等の様式変更。各事業所での情報管理責任者の設置と研修等が必須。
- (5) 年金事務所の情報漏えい問題により、参院で審議酢ストップ当面採決見送りとなり、会期延長がなければ成立は無理な状況

★ 資料参照