

税務調査と申告納税制度

名古屋青年税理士連盟制度部

< 論 文 >

- I はじめに
- II 申告納税制度と賦課課税制度
- III 税務調査及び不服申立制度
- IV おわりに

I はじめに

税理士法1条(税理士の使命)は「税理士は、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沿って、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ことを使命とする」と規定されている。

昭和22年から日本は申告納税制度を採用した。そして昭和26年にシャウプ勧告を受けて税務代理士から税理士に制度改正された。この法改正によって、税理士法1条は「税理士の職責」として「税理士は、中正な立場において、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を適正に実現し、納税に関する道義を高めるように努力しなければならない。」と規定された。現在の税理士法1条の形になったのは、昭和55年改正によるものであり、国会審議において参議院で修正案が出され挿入された文言である。提案の趣旨は、申告納税制度は、国民主権の政治原理に立って主権者たる納税者に自ら租税債務を確定する権能を認めたものであり、したがって、税理士に課されるべき社会的任務は、必然的に申告納税制度を援助することにあつて、複雑化する税法に基づき適正に申告するには、税理士の後見的な役割が必要であるから、修正すべきという点にあった。すなわち、税理士は、賦課課税制度から申告納税制度に方向を変えた日本の納税者の地位の変遷に伴い、かつ複雑化する税務法規から、その納税者の援助者としての社会的使命が求められる。

申告納税制度の理念とは、昭和51年国税庁税務運営方針の基本的考え方によれば、「納税者のすべてが、租税の意義を認識し、適正な申告と納税を行うことにより、自主的に納税義務を遂行するようにすること」とされている。つまり、納税義務の確定を納税者に任せていると言える。よって、納税者の税に対する知識不足等により誤った申告を行うことがないように、納税者を援助するのが我々税理士ではないだろうか。

税理士法1条にあるとおり、税理士は納税義務の適正な実現を図ることを使命としているのであるから、申告が適正でない納税者については、その誤りを是正することに努め、特に悪質な脱税に対しては、厳正な指導が必要となる。

申告納税制度の下における税務調査の目的は、すべての納税者が自主的に適正な申告と納税を行うようにするための担保としての役割を果たすことにある。すなわち、適正でないと認められる申告については、充実した調査を行ってその誤りを確実に是正し、適正に納税を行っている納税者との課税の公平を図らなければならない。

更に、その調査によってその後は調査をしないでも自主的に適正な申告と納税が期待できるような指導的効果を持つものでなければならない。このためには、事実関係を正しく把握し、申告の誤りを是正することに努めるのはもちろんであるが、それにとどまることなく、調査内容を納税者が納得するように説明し、これを契機に納税者が税務知識を深め、更に進んで将来にわたり適正な申告と納税を続けるように指導していくことに努めなけれ

ばならない。税務調査が非違事項の摘出に終始し、本来あるべき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るだろう。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にならぬよう、税務調査は適正に実施されなければならない。

II 申告納税制度と賦課課税制度

1 意義

(1) 申告納税方式

申告納税方式とは、納税者が自ら税額を計算し、納付すべき税額が納税者のする申告によって確定することを原則とし、申告がない場合又は申告が不相当と認められる場合に限って、課税庁の更正または決定によって税額を確定する方式である（国税通則法 16 条 1 項 1 号）。申告納税方式は、納税義務者自ら課税標準及び税額を確定する方式であるため、自己賦課（self-assessment）と呼ばれることもあり、国税については今日では申告納税方式が原則的・一般的方法となっている¹。申告納税方式では、納税義務の確定について納税者に第一次的な役割が与えられ、納税義務者がこの第一次的な役割を遂行しない場合にはじめて課税庁が納税義務の確定について第二次的・補足的な役割を果たすのである²。

(2) 賦課課税方式

これに対し、賦課課税方式とは、納付すべき税額がもっぱら課税庁の処分により確定する方式をいう（国税通則法 16 条 1 項 2 号）。地方税については、この方式が原則的に用いられているが、国税においては申告納税方式が一般的に採用されているので、賦課課税方式は例外的に用いられているにすぎない³。賦課課税方式においても納税者に課税標準を申告することが義務付けられている（国税通則法 31 条 1 項）が、この申告行為は課税標準申告と呼ばれ、申告納税方式の場合の納税申告とは異なり、納税義務を確定させる効果をもたず⁴、納税義務の確定は専ら課税庁の処分すなわち賦課決定によって行われる⁵。

¹ 金子宏『租税法（第 21 版）』（弘文堂・平成 28 年）817 頁

² 清永敬次『税法（第 7 版）』（ミネルヴァ書房・平成 20 年）220 頁

³ 金子宏『租税法（第 21 版）』（弘文堂・平成 28 年）817 頁

⁴ 谷口勢津夫『税法基本講義（第 5 版）』（弘文堂・平成 28 年）116 頁

⁵ 清永敬次『税法（第 7 版）』（ミネルヴァ書房・平成 20 年）221 頁

(3) 申告納税制度の理念

申告納税制度は、一方で民主的納税思想に適合し、他方で租税の能率的徴収の要請に合致する制度であるといわれており、また、申告納税制度が適正に機能するためには国民が高い納税意識をもち、自発的に正確な申告をすることが必要であるとされている⁶。

申告納税制度の本質は、憲法の国民主権主義の理念から考察する必要があるとされている⁷。納税の義務について憲法 30 条は「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と規定しているが、この規定は租税法律主義の原則を定めたものであると位置づけることができる⁸。憲法 30 条の趣旨は「みずから主権者である国民が制定した新憲法において宣言された国民の義務は、自律的に国家を構成し、国家生活を営もうとする国民の、積極的な決意の表明にほかならない」⁹とされており、これは、申告納税制度は国民主権主義理念の積極的な税制面における決意の表明であると解されている¹⁰。

そもそも憲法は前文に国民が主権者であることが宣言されており、主権者である納税者たる国民は、代表者によって制定された租税法に基づき自発的な納税申告によって、お互いの利益を確保するためにつくった国又は地方公共団体という団体の維持・存続並びに活動に必要な費用を自ら支弁し、窮極的にはその福利を享受することになる¹¹。申告納税制度は国民主権主義に適合する制度であり、民主主義的租税思想の制度的表現であるともいわれている¹²。したがって、申告納税制度の理念については、憲法 30 条及び国民主権主義にその根拠を求めることができるといえ、申告納税制度は民主制国家のもとにおいて税制度面において最もふさわしいものとして選択されたものといわれているのである¹³。

(4) 申告納税制度への誤解

ここで、我が国における租税法の解釈論においては、「国庫主義的租税観」による立場と、「国民主義的租税観」による立場があるが、前述のとおり最高の法規範である憲法の基本原理からすれば、「国民主権主義的租税観」を基として解釈するのが妥当であるといわれており¹⁴、最高裁判例においても、この国民主権主義的租税観の立場に立って判示してい

⁶ 金子宏『租税法（第 21 版）』（弘文堂・平成 28 年）817 頁

⁷ 松沢智『租税手続法（初版）』（中央経済社・平成 9 年）25 頁

⁸ 松沢智『租税手続法（初版）』（中央経済社・平成 9 年）24 頁

⁹ 法学協会・編『註解日本国憲法』（有斐閣・昭和 23 年）297 頁

¹⁰ 松沢智『税理士の職務と責任（第 3 版）』（中央経済社・平成 8 年）46 頁

¹¹ 松沢智『税理士の職務と責任（第 3 版）』（中央経済社・平成 8 年）46 頁

¹² 金子宏「民主的税制と申告納税制度」税研 76 号（平成 9 年）16 頁

¹³ 松沢智『税理士の職務と責任（第 3 版）』（中央経済社・平成 8 年）75 頁

¹⁴ 松沢智『租税手続法（初版）』（中央経済社・平成 9 年）33 頁では、「国庫主義的租税観」を「大陸型税法思想」を前提として、租税法は国庫収入確保のための政策的規定として捉える。「国民主権主義的租税観」は、「アメリカ型税法思想」を前提として、国家は、主権者たる国民の利益の増進確保のた

る（最大判昭和 30・3・23（民集 9 卷 3 号 366 頁））。

しかしながら、申告納税制度上は納税者の申告行為による納税義務の確定が原則であるにもかかわらず、旧来の「賦課課税制度」的考え方が国民一般を根強く支配し、「税はお上が定めるもの」と誤解してしまっている面がある¹⁵。さらに課税庁はこれに便乗し、「税も最終的には、われわれ国税当局が決めるものであって、納税者の申告は、課税処分のための参考資料提供行為に過ぎず、申告は、一応の確定に過ぎない¹⁶」との発言もなされている。

これは、課税庁が国庫収入確保を第一と考える国庫主義的租税観によっているとも考えることができ、国民主権主義的租税観を認めず「申告によって一応は確定するが、それは一応のものに過ぎず、最終的な確定は税務署長の認定（処分）で定まるのだから、更正がないことを条件とする一応の確定である」¹⁷という立場をとっている見方をせざるを得ない。国民は依然として、「税はお上が定めるもの」との意識の切換えができず、申告納税制度の本質を誤解してしまったといえる¹⁸。つまり、申告納税制度下にもかかわらず納税義務の確定は課税庁が決めるものであると国民及び課税庁においても誤解されている面があるのである。

2 歴史的背景

(1) 申告納税制度の創設の背景

申告納税制度が採用されたのは、昭和 22 年の所得税法等の全面改正からであるといわれているが、それに先立つ昭和 20 年の法人税法の一部改正においても申告納税制度ともいべきものが設けられている¹⁹。まずは、当時の法人税法の一部改正について確認する。昭和 20 年は、太平洋戦争の末期で、アメリカによる本土への空爆が開始されようとしたその時期である。この時期の財政事情は、戦費に税金を使い果たし、経済は疲弊し税収は枯渇、国債の発行も儘ならない時であった²⁰。

従来は賦課課税方式では、①税務職員の手が不足し、②事業年度終了から少なくとも 4

めに創られたものであるから、その国家の維持存続並びに活動のために要する費用は、その構成員たる国民において自弁するのが当然であって、したがって、租税法はそのための手続規定であるということになる、と説明されている。

¹⁵ 松沢智『税理士の職務と責任（第 3 版）』（中央経済社・平成 8 年）48 頁

¹⁶ 松沢智『税理士の職務と責任（第 3 版）』（中央経済社・平成 8 年）49 頁、租税法学会第 9 回シンポジウムでの国税当局出身者の発言内容（租税法学会『租税法研究 9 号』（有斐閣・昭和 56 年）121 頁以下）著者も意見発表者として参加している。

¹⁷ 松沢智『税理士の職務と責任（第 3 版）』（中央経済社・平成 8 年）49 頁

¹⁸ 松沢智『税理士の職務と責任（第 3 版）』（中央経済社・平成 8 年）48 頁

¹⁹ 池本征男「申告納税制度の理念とその仕組み」税大論業 32 号（平成 10 年）20 頁

²⁰ 加藤義幸「我が国の申告納税制度の導入について」税法学 564 号（平成 22 年）7 頁

から6ヶ月以上経ないと税を充足できないこと等の大きな要因が申告納税方式の導入要請であった。大規模法人は経理事務職員が配置されているので、これらの法人に申告納税を導入し、早期の税収確保を狙った制度であり、この制度はその後拡大をする予定であったことが、国会審議等の議論で読み取れる²¹。

この時の申告納税制度の対象とした法人は、資本金500万円以上の大法人及び大蔵大臣の指定した特定の法人に限定されている。そして、決算確定後60日以内に自ら申告をすることになっており、最終的には課税庁から決定処分が通知されることになる。すなわち、従前の賦課課税制度の原則が厳然として堅持されていて、法人は、申告し、申告した税額を納付すべき義務を負うが、申告後、法人税所得金額は政府の決定によって認識され、それにもとづく法人税額が法的な納税義務額と解されるべきはずであるので²²、現在の申告納税制度とは基本的にその性格を異にしていた²³。

(2) 申告納税制度の創設

昭和22年は、経済的に激しいインフレーションの時代であり、法律制度の観点からは、日本国憲法が制定され、各種の制度が民主化された時代である。その一環として、租税制度も、基本的な転換とも呼ぶべき大きな改正を受けた。この改正が、日本国憲法の制定に伴う全面的制度改革の一環をなしていたことはいままでもない²⁴。

第1に、所得税・法人税・相続税等の直接国税の分野で、全面的に申告納税制度が採用された。これは、納税者の激増に対処するためのやむをえざる措置であったともいえるが、しかし、この制度は、納税者が自分の税額を自ら計算し納付する制度であるため、民主的な租税思想にふさわしいものであると考えられた²⁵。

第2に、所得税制度も大幅に改正された。まず、分類所得税と総合所得税の二本建の制度が廃止され、代わりに総合所得税一本建の制度が採用された。これと同時に課税所得の範囲が拡大され、譲渡所得等の一時的所得も課税の対象とされたことを考え合わせると、この改正は、制度の簡素化というに止まらず、近代的な総合累進所得税の考え方を我が国ではじめて具体化したものであった。次に、課税単位については、個人主義の観点から、従来の世帯単位課税の代わりに、個人単位主義が採用された。なお、申告納税制度の採用に伴い、税務署長が賦課決定を行う際の諮問機関であった所得調査委員会は廃止された²⁶。

第3に、相続税については、「家」制度の廃止に伴い、家督相続と遺産相続を区別し、異

²¹ 加藤義幸「我が国の申告納税制度の導入について」税法学564号（平成22年）7-8頁

²² 忠佐市「プレ税務会計史（未定稿）（2）」日本大学商学集志 第45巻第1号（昭和50年）6頁

²³ 高木克己「申告納税制度の史的発展」駒大経営研究第35巻第1・2（平成15年）43-44頁

²⁴ 金子宏『租税法（第21版）』（弘文堂・平成28年）53頁

²⁵ 金子宏『租税法（第21版）』（弘文堂・平成28年）53-54頁

²⁶ 金子宏『租税法（第21版）』（弘文堂・平成28年）54頁

なる税率を適用する制度は廃止され、両者の中間をとった新しい税率が設けられた。もつとも、被相続人と相続人との親疎によって税率を区別する制度は維持されている。また、生前贈与による相続税の回避に対処するため、相続税の補完税として贈与税が創設された²⁷。

当時の税制改正については、GHQの司令部のバロン氏とシャベル氏が税制改革の指導的役割を担っていた。我が国の税制における賦課課税制度から申告納税制度への移行についても彼らの指導の下に進められた²⁸。

第二次世界大戦後、戦時財政の処理のための諸策を指示するとともに、租税の賦課徴収手続について、従前の賦課課税方式をやめ、自国の自己賦課課税方式の採用を熱心に勧告し、戦時補償特別措置法及び財産税法において申告納税制度が採用され、続く昭和22年の所得税法等の改正によって、所得税、法人税及び相続税などの直接税において本格的な申告納税制度が始まり、同制度が以後の税制の根幹となったのである²⁹。

しかし申告納税制度の導入以前、納税者には、記帳の必要性和記帳の慣習がなかったばかりでなく、敗戦に伴う経済的混乱の中で国民は疲弊し、インフレの高進によってその担税力は極端に低下している状況にあった。そうした中での導入は、税務行政に著しい混乱をもたらしたようである³⁰。

(3) 申告納税制度とシャウプ勧告

申告納税制度が定着するためには、納税者の自発的納税協力が必要不可欠である。しかし、昭和22年に申告納税制度が導入された当時には、納税者にとってそれがなじみのない制度であったこと、租税行政が弱体化していたことのほか、戦後の経済的混乱とモラルの低下、闇経済の横行、民間における資金の不足、等々の要因のために、申告納税制度の定着は思うように進まなかった³¹。

シャウプ使節団は、このような状況の中で、昭和24年に来日し、国・地方を通ずる我が国の税制と租税行政の全般にわたる抜本的改革を勧告したのであるが、その力点の一つは、申告納税制度の定着と発展に向けられていた。シャウプ勧告は、納税者の自発的納税協力の必要性を強調して次のように述べられている³²。

「所得税および法人税の執行面の成功は全く納税者の自発的協力にかかっている。納税者は、自分の課税されるべき事情、また自分の所得額を最もよく知っている。このある納

²⁷ 金子宏『租税法（第21版）』（弘文堂・平成28年）54頁

²⁸ 加藤義幸「我が国の申告納税制度の導入について」税法学564号（平成22年）13頁

²⁹ 池本征男「申告納税制度の理念とその仕組み」税大論叢32号（平成10年）20頁

³⁰ 高木克己「申告納税制度の史的発展」駒大経営研究第35巻第1・2（平成15年）54頁

³¹ 金子宏「民主的税制と申告納税制度」税研76号（平成9年）17頁

³² 金子宏「民主的税制と申告納税制度」税研76号（平成9年）17頁

税者の所得を算定するに必要な資料が自発的に提出されることを申告納税という。源泉徴収の行われない分野においてはかかる申告納税は満足な税務行政にとって極めて大切である。営業者、農業者、高額給与所得者、法人一すなわち申告書を提出しなければならない全ての納税者は、この申告納税によって自分等の所得を政府に報告している。このように報告している各人は、国家が当面している行政上の事務の一端を負担しているのである。もし、税務行政が成功することを望むならば、このような納税者の大多数が自発的にその仕事の正当な分前を担当しなければならない。同時に、政府はその信頼を裏切り虚偽あるいは不正な申告をした納税者に対しては厳重に法律を適用することをこのような大多数のものに、保証しなければならない。」(第4巻D4-5頁)

勧告は、自発的納税協力を促進するための方策として多くの勧告をしており、その中にはアメとムチの双方が含まれていたが、特に重要なのは、青色申告制度の採用と罰則その他の制裁の強化である³³。

この点で特に注目されるのは、青色申告制度の提案である。租税行政に対する納税者の協力を確保し、申告納税の水準を高めるためには、納税者が帳簿書類を備えて、それに収入・支出を正確に記入し、それを基礎として所得と税額を正しく計算し申告する、という慣行の定着が必要である。しかし、当時は、帳簿書類を備え付けて、それに取引を記帳している納税者は少なかった。そこで、そのような慣行を定着させ、ひいては申告納税の水準を高めるために考え出されたのが、青色申告の構想であって、一定の帳簿書類を備え付け、それを基礎として申告を行う納税者には、青色の申告書を用いて申告することを認める一方、青色申告者に種々の特典を与えることとしたのである。この構想はきわめてユニークなものであり、我が国の申告納税制度の発達に貢献するところが大きかった³⁴。

シャープ勧告は、首尾一貫した理論的体系に従って一国の租税制度をデザインしたものであり、いわば壮大な実験であった。それは、内容的には、当時のアメリカの最新の租税理論を体系化したものであり、学問的に見てもすぐれた労作であった。また、それは、シャープ使節団の顔ぶれからもわかるように、多分に改革主義の要素をもっていた。彼らは、アメリカの租税制度とそのゆがみを熟知しており、それをどのように改革すべきかについて高い見識をもっていた。それゆえにこそ、公平負担の見地から、ゆがみのない理想的な近代税制の樹立に情熱をもやしたのであろう。

要するに、シャープ勧告は改革立法を指向するものであり、我が国の租税制度の近代化に大きく寄与したといえる。また、それは、資産再評価の提案にも見られるように、現実的な要素を多分に含んでおり、我が国における安定と成長にも貢献した。なお、シャープ勧告を契機として、我が国における租税理論および租税法の研究は徐々に盛んになり、最近では活況を呈するようになったが、これも、長い目で見た場合にシャープ勧告の1つの

³³ 金子宏「民主的税制と申告納税制度」税研76号(平成9年)17頁

³⁴ 金子宏『租税法(第21版)』(弘文堂・平成28年)60頁

功績であった³⁵。

申告納税制度の導入は、昭和 20 年の税制改正に見られるが、それは主に戦時下における課税庁側の徴収の効率化、徴収事務の簡素化という事情からであった。その後、今日の申告納税制度の根幹をなす規定が、昭和 22 年税制改正において創設された。当時、課税庁は本制度の理念は認めながらも、時期尚早だとの認識があったが、GHQの強い要請で導入された。導入時の混乱は、シャープ勧告における青色申告制度の採用によって一応の収まりをみせ、定着し始めたといえるであろう。それまでの過程は、租税の民主化という理念は、机上に存在してはいたが、まず、効率性、公平性をいかに高めていくかということに課税当局は腐心していたように考えられる。租税の民主化という理念を納税者の意識に定着を図ろうとしたのは青色申告制度である。これが果たした役割は非常に大きいものがあった³⁶。

3 申告納税制度の実態と問題点

(1) 申告納税制度の下で果たす税務調査の意義と役割

前節からみてきたように、今日の我が国の税制では、納税者が自ら税額を計算し、納付するという申告納税制度が採用されている。この申告納税制度を担保するために、青色申告制度や各種の加算税制度及び租税罰則制度等が設けられ、適切な税務調査の実施と的確な資料情報の収集及び提供によって、申告納税の適正さが確保されると考えられている。このように申告納税制度を支える大きな柱の一つとして税務調査が行われる。

課税庁は課税処分をするに当たり、納税者による納税申告または更正の請求の適否を判断するために、課税標準等または税額等の計算の基礎となる事実（課税要件事実）に関する資料を、取得・収集しなければならず、課税要件事実に関する資料の取得・収集活動を、課税処分のための調査という³⁷。そして、課税処分のための調査は、滞納処分のための調査（国税徴収法 141 条、142 条）および犯則事件処理のための調査（国税犯則取締法 1 条、2 条）と合わせて、税務調査と総称される³⁸。

税務調査の目的は、「一般に税法上の各種処分の前提となるべき事実の認定と判断を行い、適正かつ公平な租税負担の実現を図ることであり、そのために必要不可欠な一切の資料収集の手段」である³⁹。申告納税制度の下では、納税義務者の行う申告により納税義務が確定し、その申告に係る税額の計算により導き出した税金を自発的に納付することが予

³⁵ 金子宏『租税法（第 21 版）』（弘文堂・平成 28 年）61 頁

³⁶ 高木克己「申告納税制度の史的発展」駒大経営研究第 35 巻第 1・2（平成 15 年）84 頁

³⁷ 谷口勢津夫『税法基本講義（第 5 版）』（弘文堂・平成 28 年）142 頁

³⁸ 谷口勢津夫『税法基本講義（第 5 版）』（弘文堂・平成 28 年）142 頁

³⁹ 佐藤義文「税務調査手続とその法的問題点」横浜商大論集 31 号（平成 10 年）97 頁

定されている。このような申告納税制度が健全に機能しているというには、納税者がきちんとした税法の知識を熟知し正確な税額を計算して申告することが前提であるが、それを行うすべての人が税法を熟知していることは稀であり、ミスもしばしば起こりうる。また、中には意図的に税金をごまかそうとする人も存在する。このようなことが放置されれば、税負担は平等でなくなり、租税公平主義に反することとなる。その結果、納税者の申告納税制度に対する信頼は揺らぎかねず、そのような事態を回避するための制度として課税庁による調査、つまり税務調査がある⁴⁰。申告納税制度においては、納税義務者の申告により納税義務が確定する税制なので、その申告が正しいかどうかを課税庁がチェックし確認することにより、不正確な申告を防止し、申告納税制度を守るということを前提として成り立っている側面があるため、申告納税制度の維持に当たっては、申告額の適否の検討等を行う税務調査が重要である⁴¹と考えられている。

(2) 税務調査の種類

税務調査は、相手方に対する直接的な強制力の有無により、「強制調査」と「任意調査」に区別される。課税処分のための調査は、相手方の同意がある場合に、その範囲に限り許容される任意調査であるが、この「任意調査」も「純粋な任意調査」と「間接強制を伴う任意調査」とに区別される⁴²。純粋な任意調査は、税務官庁は一般的に、法律上の根拠なしに相手方の同意の範囲内であれば、自由に調査を行うことが出来ると解されている。この調査はあくまでも同意の範囲内なので、相手方は受忍義務を負わず、調査の申し出に対して納得することが出来なければ調査を拒否することが出来る⁴³。

これに対して間接強制を伴う任意調査とは、国税通則法上の調査のことをいう。課税庁は、国税通則法 74 条の 2 を根拠として、納税義務者に対して、質問をし、帳簿や書類を検査し、その提出・提示を求めることができる権利（課税庁の質問検査権）を有する。調査の相手方がこの質問検査に応じない場合は調査妨害犯として罰せられる。国税通則法第七章の二（74 条の 2 以下）の調査は、滞納処分のための調査や犯則事件の強制調査のように、実力をもって調査を強制することはできないという意味で任意調査であるが、相手方は刑罰で担保された受忍義務を負うという意味で、間接的に強制されているといえる⁴⁴。

税務調査は、先に述べたように、①課税処分のための調査、②滞納処分のための調査、③犯則事件処理のための調査に分類することができるが、実務上最も多く問題があると考えられている調査が①課税処分のための調査である。特に、議論の多いのは、どのような

⁴⁰ 岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介『ベーシック税法（第 7 版）』（有斐閣・平成 25 年）320-321 頁

⁴¹ 池本征男「申告納税制度の理念とその仕組み」税大論業 32 号（平成 10 年）85 頁

⁴² 谷口勢津夫『税法基本講義（第 5 版）』（弘文堂・平成 28 年）143 頁

⁴³ 岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介『ベーシック税法（第 7 版）』（有斐閣・平成 25 年）321 頁

⁴⁴ 岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介『ベーシック税法（第 7 版）』（有斐閣・平成 25 年）321-322 頁

場合に、質問検査権を伴う税務調査が行われるのかということである。また、調査に際しての「事前通知」「理由開示」の問題、調査の具体的方法等はどうあるべきであるかなどの問題もある⁴⁵。

また、憲法 35 条 1 項は、「何人も、その住居、書類及び所持品について、侵入、搜索及び押収を受けることのない権利は、第 33 条の場合を除いては、正当な理由に基いて発せられ、且つ搜索する場所及び押収する物を明示する令状がなければ、侵されない。」とし、2 項において「搜索又は押収は、権限を有する司法官憲が発する各別の令状により、これを行ふ。」と規定し、裁判所の令状がなければ搜索や押収を受けないことを定めている。そして 38 条 1 項は、「何人も、自己に不利益な供述を強要されない。」とし、2 項において「強制、拷問若しくは脅迫による自白又は不当に長く抑留若しくは拘禁された後の自白は、これを証拠とすることができない。」として、自己に不利益な供述を強制されないことを規定している。このような憲法 35 条、38 条の規定に対して、間接強制を伴う任意調査は、課税庁が裁判所の令状なくして検査することを認め、納税者に対して場合によっては自己に不利益な供述をすることを強制しているが、このような調査は憲法 35 条および 38 条に違反しているのではないかという疑念も生じる⁴⁶。次章において、税務調査のあり方、特に任意調査である質問検査権を伴う税務調査やその問題点について考察してみたい。

III 税務調査及び不服申立制度

前章において見てきた通り、申告納税制度は自ら課税標準及び税額を確定させる手続きとして、戦後の民主的思想と相俟って我が国の納税システムを支えてきたが、申告納税制度の下、税務調査はどうあるべきであろうか。

本章では近年の国税通則法の改正項目を中心に、税務調査のあり方や問題点を探っていくことにする。また、税務調査により更正が行われた場合に納税者がとりうる権利救済の手段として改正が行われた不服申立制度を確認するとともに、特殊な税額計算方法とも言える推計課税についても考察する。

1 質問検査権

(1) 意義

申告納税制度は、納税者が自己の負担する税額を自ら確定し、その確定した税額を自ら

⁴⁵ 松沢智『租税手続法（初版）』（中央経済社・平成 9 年）244 頁

⁴⁶ 岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介『ベーシック税法（第 7 版）』（有斐閣・平成 25 年）322 頁

納付する制度であり、それは租税債務確定の第一の義務が納税者にあり、その義務は同時に申告納税制度が保障する納税者の権利でもある⁴⁷。課税庁の役割は、納税者が適正な納税申告をするように補助するとともに、申告納税制度を維持・担保することである。その為の手段が税務調査であり、租税の公平・確実な賦課徴収を目的としている。税務調査において課税処分をするためには、課税要件事実に関する資料や情報を入手する必要がある。しかし、すべての納税者から資料収集について協力が得られるとは限らない。それ故に課税庁側には、納税義務者等に対して質問し、帳簿書類等を検査する権限が与えられている。これが質問検査権規定である。申告納税制度を維持していく上では、税務調査は不可欠であり、税務調査における質問検査は重要な意味をもつ規定である。

ここでは、その質問検査権について、納税者側と課税庁側それぞれの権利と義務を検証し、課題を考察する。

(2) 荒川民商事件

前章にあったように、課税処分の為の税務調査は、任意調査ではあるが「間接強制を伴う任意調査」である。その任意調査における質問検査に関する解釈は、適正公平な課税の実現という要請と納税者の基本的人権の尊重との調和を図る必要があり、従来から見解が分かれていた。それが最高裁昭和 47 年 11 月 23 日判決及び最高裁昭和 48 年 7 月 10 日決定（荒川民商事件）によって、初めて質問検査に関する具体的な解釈が示された。

まずは「任意調査」の解釈について「質問検査に対しては相手方はこれを受忍すべき義務を一般的に負い、その履行を間接的心理的に強制されているものである。ただ、相手方においてあえて質問検査を受忍しない場合には、それ以上直接的物理的に義務の履行を強制しえないという関係を称して一般に「任意調査」と表現されているだけのことであり、この間なんら実質上の不合理性は存しない」と判示した⁴⁸。これは、任意の調査ではあるが、相手方が応ずるかどうかは自由という「純粋な任意調査」として定めているのではなく、質問検査権の行使については、相手方に受忍義務を課している。質問検査を受けるかどうかは基本的に相手方の意思に委ねられるという意味での「任意調査」であり、相手方に正当な理由があれば拒否ができるが、相手方に正当な理由なく調査を拒否すれば罰則が科される場合もある。つまり受忍義務を課し、制裁を避けるべく質問検査に応じる方向に誘導するということである。その故、任意調査ではあるが「準強制調査」または「間接強制調査」とも呼ばれ、「純粋な任意調査」とは違う区別をされている。

次に任意調査を行う上での適用要件について「所得税の終局的な賦課徴収にいたる過程においては、税務署その他の税務官署による一定の処分のなされるべきことが法令上規定

⁴⁷ 金井恵美子「質問検査手続の改正と課題」税法学 569 号（平成 25 年）278 頁

⁴⁸ 最高裁昭和 48 年 7 月 10 日決定

され、そのための事実認定と判断が要求される事項がある。これらの事項については、その認定判断に必要な範囲内で職権による調査が行われることは法の当然に許容するところと解すべきものである。所得税法 234 条 1 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をかんがみ、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 1 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、書類その他の当該調査事項に関連性を有する物件の検査を行う権限を認めた趣旨である。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地細目については、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程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き」と判示した⁴⁹。これは、質問検査を行使する上での適用要件を、①諸般の具体的事情をかんがみ、客観的に必要性があると判断される場合であること（質問検査の客観的必要性）、②実施細目はその質問審査の必要性と相手方の私的利益が侵害される程度との衡量において、社会通念上相当な範囲にとどまること（比較衡量）、③税務職員が合理的であること（手法の合理性）の 3 つの具体的な要件で示した。

(3) 平成 23 年度国税通則法改正

質問検査権規定は、これまでは各個別の税法の中にそれぞれ定められていたが、平成 23 年度税制改正においてすべて国税通則法に集約され規定された。ただこの改正は、単純に個別の規定が同じ文言で集約されただけではない。例えば旧所得税法 234 条には、「質問し、又はその者の事業に関する帳簿書類その他の物件を検査することができる」と規定されていたが、国税通則法 74 条の 2 には、「質問し、又はその者の事業に関する帳簿書類その他の物件を検査し、又は当該物件の提示若しくは提出を求めることができる」と規定されている。「質問」「検査」に加え、調査の相手方に対し、帳簿書類その他の物件の提示若しくは提出を要求が出来る文言が追加されている。また、国税通則法 74 条の 7 には、「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」と新たに規定された。この「提示若しくは提出の要求」と「提出物件の留置き」の 2 つが新たに法制化されたことが、どのような意味をもつのであろうか。この改正の目的は、「適正な手続きによって行われる調査に当たって納税者の協力を促すことで、より円滑かつ効率的な調査の実施と、申告納税制度の一層の充実・発展の観点により、基本的には、税務調査が従来と比べて大きく変化することは無い」⁵⁰と説明されているが、

⁴⁹ 最高裁昭和 48 年 7 月 10 日決定

⁵⁰ 国税庁「税務調査手続きに関するFAQ（一般納税者向け）」問 1

課税庁側の権限が拡大したとの見方もできる。

国税通則法の改正による質問検査権における変更点は、この2点である。

(4) 質問検査権における課題、問題点

申告納税制度は、納税者が自己の負担する税額を自ら確定し、その確定した税額を自ら納付することを建前としている。その建前は、民主主義的租税観に適合した、民主主義国家における課税制度の理念型であり、この建前が申告納税制度の本来の趣旨ないし同制度の精神（納税者の第一次確定権の尊重）である⁵¹とされている。この申告納税制度の下における税務調査の目的は、「すべての納税者が自主的に適正な申告と納税を行うようにするための担保としての役割を果たすことにある」と書かれている⁵²。それらを踏まえた上で、現状の税務調査における質問検査規定の課題、問題点を整理する。

質問検査規定における課題、それは「課税庁側の課税権力と納税者側の受忍義務の均衡を、バランス良くどう保つか」ではないか。租税法律主義において課税権と納税義務は相克関係にある。課税庁側からすれば、課税の正当性の法的根拠であり、納税者の立場からすれば、課税の限界を画する人権保障の規定である⁵³。この課税庁と納税者の間で必然的に相対する利害を調整するための法律が租税法であり、その一つに通則法における質問検査権規定がある。そうであるならば、任意調査における質問検査権利と受忍義務は限りなく対等な関係でなければならない。ただその大前提として、課税庁側と納税者側の両者が「公平な課税の実現」という共通の目的をきちんと持っていることが重要である。それらを考慮して、現状における問題点を検証する。

現状における問題点、それは、任意調査における納税者自身の権利と義務を、納税者自身が十分に把握できていないことが考えられる。納税者が主権者であるにもかかわらず、税務調査という性質上、質問検査権を行使する調査官と主客転倒になりがちである。まず調査官は、納税者が主権者であることを認識している必要がある。その上で、納税者の主張には十分に耳を傾けるとともに、納税者の利益（権利）となる事項も進んできちんと伝え、質問検査権を行使すべきである。

それを踏まえると、質問検査権を行使する理由、つまり特に税務調査をしなければならない具体的な理由の開示は、前述した質問調査権の行使要件②を根拠としても、当然あるべきである。調査官はただ漠然と何でも調査の対象にするのではなく、何が疑問点であるか具体的に説明するべきであり、その為に、何を確認するか、プライベート領域までへの立ち入りが必要ならばその理由を、反面調査までも必要であるならばその理由を、簡潔・

⁵¹ 谷口勢津夫『税法基本講義（第5版）』（弘文堂・平成28年）117頁

⁵² 税務運営方針（昭和51年4月1日付）

⁵³ 鶴見祐策「納税者の権利と質問検査の法理」税経新人会全国協議会

明瞭に示すべきである。

申告納税制度においては、租税債務確定の第一の義務は納税者にあり、その義務は同時に申告納税制度が保障する納税者の権利でもある。とは言え、税務手続は複雑である。その複雑な税務手続を納税者の目線で分かり易い形で示し、納税者の権利利益と受忍義務を明確にしなければならない。もちろん、われわれ税理士もそれを援助する役割がある。そうすることにより、課税庁側は納税者から信頼される税務行政になり、お互いに公平な課税の実現という共通の目的に向かっていくのではないか。その上で、税務調査における課税庁側の権利と納税者の義務の均衡が保たれるべきである。

税務調査における質問検査権の行使は、申告納税制度を補助し、援助する役割がある。それにより申告納税制度を維持できるのである。公正かつ確実な申告納税制度を維持する為には、租税の公平・確実な賦課徴収を目的とする税務調査が必要不可欠であり、その税務調査における質問検査権は重要な意味を持つ。任意調査における課税庁側の権利と納税者側の義務は限りなく対等でなければならない。「帳簿書類の提示若しくは提出要求」や「提出物件の留置き」までが明文化され、課税庁側にかなりの裁量権が存在するとも思える。しかし客観的必要性を厳格に要求すれば、事実上調査が出来なくなるということも理解できる。最も大切なことは、申告納税制度の下、租税の公平・確実な賦課徴収を可能にするという税務調査の目的を、課税庁側と納税者側の両者が、いかに正確に理解して、いかにそれを実行しているかということである。その上で、課税庁側の権利と納税者側の義務の均衡をいかにバランス良く保つかである。課税の公平の為の税務調査、質問検査権の行使である。現状の税務調査はどうであろうか。建前で終わっている調査はないであろうか。調査に立ち会うと、実際の現場では、同じ税務調査でも、これは課税の公平を目的とした税務調査なのだろうかと疑問に思うことがある。それは調査官によって、調査のやり方があまりにも違うと感じる時があるからである。また、税務調査が頻繁にある納税者もいれば、全く調査自体が無い納税者もいる。納税者側も、申告納税制度の理念にそって適正な納税申告をしようとする者ばかりではないとしても、不公平を感じる納税者が多いのも事実である。最終的には、調査官、納税者それぞれのモラルであろうが、申告納税制度の下、租税の公平・確実な賦課徴収の為の税務調査でなければならない。その目的が大前提にある上で、税務調査における課税庁側の権利と納税者側の義務は限りなく平等であるべきである。

それを十分に認識した上で、われわれ税理士は独立した公正な立場において、公平な課税の実現に向けた援助をする役割がある。その為に税理士は、税法だけでなく、租税行政への理解も必要不可欠である。その上で、税理士が税務調査における課税権力と納税義務の相克関係を比較衡量し、均衡を保たせる役割を担うべきである。それが税理士法1条にある税理士の使命であると考えられる。

2 事前通知

(1)改正前について

改正前の事前通知手続きは、法令の規定がなく、通達により運営されていた⁵⁴。具体的な取り扱いは、基本的に納税者に対し、時間的余裕をもって文書又は電話により調査日時を連絡することになっていた。判例においても、裁判所は「実施の日時場所の事前通知、調査の理由及び必要性の個別的、具体的な告知のごときも、質問審査を行ううえの法律上一律の要件とされているものではない」と判示しており、税務調査における課税庁の裁量を認めていた⁵⁵。

しかし、学説からは、質問検査が公権力の行使であることに鑑みると、立法・行政運営上その手続的整備の必要は大きいとの指摘がなされていた⁵⁶。

(2)改正内容

①平成 23 年度税制改正

今回の改正によって、以下の 2 つの法令が明文化された。

(a)事前通知事項

①調査を行う旨 ②調査開始日時 ③調査を行う場所 ④調査目的 ⑤調査対象税目
⑥調査対象期間 ⑦調査対象帳簿書類その他の物件 ⑧調査の相手方の氏名及び住所又は居所 ⑨調査を行う職員の氏名及び所属官署 ⑩上記②③の変更に関する事項 ⑪調査により事前通知事項以外の事項について非違が疑われることとなった場合には、調査を行う職員はその事項について調査ができ、この場合は事前通知の規定が適用されない旨

(b)事前通知を要しない場合

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認める場合には、事前通知を要しないこととされた。

さらに、実地の調査を行わない署内調査や質問検査等を伴わない調査についても事前通知を要しないこととされた（図 A の、網掛け部分を参照）。

⁵⁴ 事務運営指針（平成 13 年 3 月 27 日付）

⁵⁵ 最高裁昭和 48 年 7 月 10 日決定（現況についての調査が重要である事案等事前に通知をすることが適当でないと認められるものとされた事例）

⁵⁶ 田中治「質問検査権の法的基礎」税理 55 巻 13 号（平成 24 年）13 頁

< 調査等の新事務区分（法人税等） >

図A

大分類	中分類	小分類	事務区分
①調査 (更正決定等目的)	実地の調査	一般同時調査	
		重点項目調査	法人税観点ほか6項目
		更正の請求（実地）	
		欠損繰り戻し還付請求（実地）	
	署内調査（注） 実地調査以外の調査	要更正等処理	還付保留
			その他
		無申告調査（署内）	
		更正の請求（署内）	
		欠損繰り戻し還付請求（署内）	
		②その他の調査	その他の実地の調査
申請等調査（実地）			
その他の署内調査	異議調査（署内）		
	申請等調査（署内）		
③質問検査等を行わない調査	形式審査	無申告加算税の賦課決定	
		更正の請求（形式審査）	
		欠損繰り戻し還付請求（形式審査）	

(c)立法趣旨と意義

申告納税制度の下にあっては、その納税者のする申告により第一次的に納税義務が確定し、納税者の申告がない場合又はその申告が正しくない場合には、税務署長がこれを是正する更正又は決定により第二次的に納税義務が確定する⁵⁷。このように申告納税制度における税務調査は、この制度を補完するものであるため、課税庁の自由な裁量で行われることのないように、事前通知手続きが法令により明確化された。

⁵⁷ 池本征男「申告納税制度の理念とその仕組み」税大論叢 32号（平成10年）1頁

理士外し」が行われている⁵⁸。

税理士は、独立した公正な立場において、納税者の信頼にこたえ、権利を守るとともに、課税庁とも協力して税務調査を円滑に進める立場にある。そのため、前者においては、税務調査が事前通知以外の事項に及ぶような場合には、容易に調査対象や範囲が拡大されないようその都度対処しなければならない。また後者においては、申告納税制度を維持・補完する助けを行う税理士に対し、上記のような税理士外しが行われるケースは、全ての税務調査に対して事前通知を法令で規定し、なくしていかなければならないといえよう。

3 調査終了の際の手続

(1) 改正内容

① 更正等をすべきと認められない場合

実地調査の結果、更正等をすべきと認められない場合は、課税庁はその旨を記載した書類を納税者に通知することとされた。

改正前においても非違事項がない場合には、いわゆる是認通知が交付されたが、実務上は納税者が求めた場合に交付され、軽微な誤りで修正には至らなかったものの指導事項があった場合には交付されないなど、書面により是認通知が行われる場合は少なかったものと思われる。改正後は、実地調査については通知が行われることが法定化された。

② 更正等をすべきと認める場合

調査の結果、更正等をすべきと認める場合には、課税庁は納税者に対し、その調査結果の内容（更正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。

また、課税庁はその説明をする際に、修正申告（又は期限後申告。以下、本節において同じ。）を勧奨することができるとされた。なお、この場合に、納税者が修正申告書（又は期限後申告書）を提出した場合は、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の説明をするとともに、その旨を記載した書面を交付することとされた。

改正前においても、課税庁による修正申告の慫慂は行われていたが、改正により法令によって修正申告の勧奨ができることが明記された。

(2) 意義および課題

⁵⁸ 品川芳宣「国税通則法の実務解説」租税研究4月号（平成26年）135頁

①調査終了の際の手続きと申告納税制度

更正等をすべきと認められる非違がない場合に、書面によりその旨を記載した通知が行われることは、調査結果と調査の終了が明確なものとなり、これまでの曖昧な是認通知の運用と比べると意義のあるものと言える。調査が終了したか否かは、納税者にとって非常に重要なことだからである。ただし、臨場終了から書面による通知までの処理期間についての定めはないため、書面の交付が遅れる場合には、納税者は不安定な状況に置かれることになる。調査終了時の手続きが法定化されたことにより、課税庁の内部処理に時間がかかるとしても、速やかに通知が行われることが求められる。

更正等をすべきと認められる非違がある場合は、納税者はその内容の説明を受けたうえで、原則として修正申告の勧奨を受けることになる。課税庁が更正等をする前に修正申告の勧奨を行うことについては、納税者にとっては、事実認定の場面での交渉の余地があり得ることや、勧奨に応じれば調査を早く終結させることができるなどのメリットがある。デメリットとしては、不服があっても争訟に持ち込めない、更正の請求期限との関係では減額更正を受けられないことがある、口頭で受けた修正内容の説明について納税者の理解が十分であったか検証できないことがある、などが挙げられる。一方、課税庁にとっては、調査等の手間を省くことができる、理由附記の必要がない、調査の正確性や資料の充分性が満たされなくてもよいなどのメリットがあり、デメリットとしては、合法性の原則に反する課税は組織ガバナンスの観点から問題となり得ることが考えられることが挙げられる⁵⁹。

修正申告の勧奨については、申告納税制度の下、納税者の自主的な申告を基本とする我が国の租税制度に鑑みれば、自ら申告の内容を見直し、修正申告を行うことは申告納税制度の趣旨に沿ったものと言えると考えられる。しかし、ここで問題となるのは、修正申告が課税庁による勧奨の域を超え半ば強要されることや、あるいは納税者の正しい判断を阻害するようなことが生じうることである。

課税庁にとって、調査の結果、更正等ではなく修正申告によって調査が終結することは、デメリットが少なく、メリットが多い。

更正等の処分には詳細な理由附記が求められるとともに、不服申立てに耐えうる証拠固めが必要になるため、修正申告のメリットが大きく課税庁を修正申告の勧奨へと向かわせることは容易に想像できる。そのような背景から、課税庁の修正申告の勧奨に対する姿勢は申告納税制度の趣旨に沿って行われるというより、手続上のメリットに押されてしまうのではないかと危惧される。それは勧奨ではなく強要へと変りかねない危険性をはらんでいる。

修正申告の勧奨は、税務における行政指導であり、課税庁は「行政指導にあつては、行

⁵⁹ 酒井克彦『クローズアップ 租税行政法（第2版）』（財経詳報社・平成28年）151頁

政指導に携わる者は、いやしくも当該行政機関の任務又は所掌事務の範囲を逸脱してはならないこと及び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に留意しなければならない。」「行政指導に携わる者は、その相手方が行政指導に従わなかったことを理由として、不利益な取扱いをしてはならない。」（行政手続法32条）ことに留意すべきである。納税者が修正申告を強要されたなどと感じることはあってはならないのである。

また、課税庁は証拠が不十分な項目がある場合にも、修正申告の対象に含め勧奨することがありうる。納税者はこのような場合に、調査の長期化をおそれ勧奨に応じることが考えられるが、そのような調査のあり方は、一定の合理性をもって行われた納税者の申告をないがしろにする可能性がある。

修正申告の勧奨を行う項目は、更正等をすべきと認められる非違項目なのであるから、本来更正等しうる状態にあるはずのところ、根拠薄弱なまま執拗に勧奨が行われ、にもかかわらず納税者が調査の早期終了を願ってしぶしぶ勧奨に応じるとなれば、納税者にとってもはや申告納税の意義は崩れる。賦課課税と変わらないと感じるかもしれないし、さらに言えばもう賦課課税でもよいと考えてしまうかもしれない。

このように修正申告の勧奨は、申告納税制度を危うくする要素を含んでいる。しかしながら、自ら申告内容を見直し是正することは申告納税制度の趣旨に沿うものであるから、修正申告の勧奨自体は否定すべきものではない。課税庁は調査終了の際の手続きが法定化されたことの趣旨、すなわち説明責任の強化を強く意識することで申告納税制度を危うくする要因を払拭していくべきであり、そのためには非違項目について課税庁による十分かつ丁寧な説明が必要不可欠である。

②修正申告の勧奨時の説明

調査により申告内容に非違事項が発見された場合に、課税庁は調査終了の際にその調査結果の内容を説明する。本説明は、文字通り調査終了時にその結果として行われるものであるが、実務ではそこに至る調査途中において、非違が疑われる事項について課税庁が経過を報告し、納税者の修正申告の意思を確認することがあると思われる。調査手続等に関するFAQ・実施例（シナリオ）においても、「実地の調査において、問題点等の提示等を行う際に、納税義務者に修正申告書の意向を確認することは問題はないか」との問いに対し、意向の確認は修正申告の勧奨にあらず差し支えない旨の答えが記されている（ただし、修正申告書の提出を促すことはできない。）⁶⁰。

ここで問題なのは、調査途中において非違が疑われる事項について課税庁が提示し、納税者が意見を陳述することは必然的なやり取りとも言えるが、修正申告にまで話が及んだ

⁶⁰ TAINZ「調査手続等に関するFAQ・実施例（シナリオ）〔調査課関係〕」問I1-17

場合に、事実上の修正申告の勧奨につながることである⁶¹。

前述のように、課税庁は調査終了時に調査結果の内容を説明することとされている。また事務運営指針では「その際に、必要に応じ、非違の項目や金額を整理した資料など参考となる資料を示すなどして、納税義務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。」⁶²とされている。調査途中において事実上の修正申告の勧奨が行われるとすると、このような十分な説明が行われるか懸念が生じる。納税者は課税庁の指摘事項に対してよく理解できないまま、修正申告を行ってしまう恐れがある。そのようなことになれば、課税庁の説明責任の強化という調査終了時の手続規定の趣旨が損なわれるばかりか、納税者の税務行政への不信を招来することになりかねない。

平成 23 年度国税通則法改正の当初案においては、非違がある場合の調査結果の説明について、「調査結果の内容を簡潔に記載した書面を交付するものとする。」とされていた。最終的に書面交付は削除され、説明は実務上口頭によることになったが、課税庁による説明責任の履行を確実なものにするためには、書面の交付が検討されるべきなのではないだろうか。

書面の交付が行われることで、争点が明確になるとともに、納税者は指摘事項を整理することができる。特に指摘事項が複数ある場合には有用であろう。納税者は書面にもとづき行われる課税庁の説明を聞き、修正申告の勧奨に応じるか判断することになる。

また、納税者は修正申告を行った後においても、期限内であれば更正の請求が可能であるが、更正の請求には事実を証明する書類の添付が必要である。時の経過とともに、修正事項に対する争点の記憶や理解が曖昧になることも考えられ⁶³、その点においても書面交付は有用である。

納税者にとって税務調査は非常に強い心理的圧迫を受けるものである。そのような状況の中で、課税庁による指摘事項を正しく理解するためにも、課税庁には十分かつ丁寧な説明が求められる。修正申告の勧奨は、課税庁が説明責任を果たすことにより、ようやく成り立つものだと言えるだろう。

4 理由附記

(1)改正前

課税処分の際の理由附記は、平成 23 年度の国税通則法の改正以前においても、青色申告

⁶¹ 林幸一「調査終了手続—修正申告勧奨後を中心に—」税法学 571 号（平成 26 年）130 頁

⁶² 国税庁「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）」第 2 章 4

⁶³ 林幸一「調査終了手続—修正申告勧奨後を中心に—」税法学 571 号（平成 26 年）125 頁

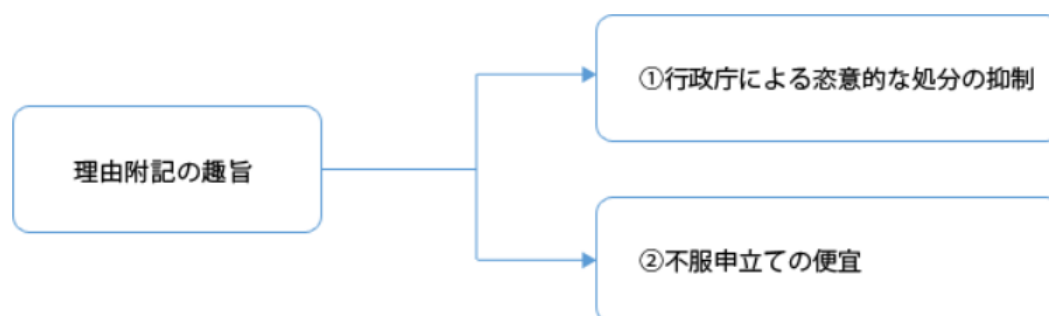
制度の特典として、多くの判例等によりその法理が集積され、立法趣旨が確立されてきたが、同年の改正により、白色申告の更正等、加算税の賦課、青色承認等の申請の拒否等などの不利益処分など、理由附記の対象が拡大された。

(2) 立法趣旨と判例法理(判例による理由附記の考え方)

理由附記の立法趣旨と判例法理は以下のように形成されている⁶⁴。なお、今回の改正では、青色申告に対する不利益処分の変更はない。よって、下記判例法理は変わらず青色申告に対する更正等においても維持されているものとする⁶⁵。

- ①理由附記制度の趣旨は、課税庁の恣意抑制と不服申立ての便宜にある。(図C)
- ②理由附記を欠く課税処分は、これを許容すると法律が理由附記を必要とした趣旨が損なわれるので、取り消しを免れない。
- ③後から適切な理由を提示しても、課税庁の恣意抑制と不服申立ての便宜といった制度趣旨は損なわれたまま回復しないので、理由の追完は認められない。
- ④課税庁の恣意抑制という制度趣旨にそぐわないので、たとえ納税者が処分理由を知っていたとしても、そのことによって不十分な理由附記が補完されることはない。
- ⑤理由附記の程度は、「処分の性質と理由附記を命じた各法律の規定の趣旨・目的に照らして」決定すべきである。
- ⑥理由附記は、帳簿との関連において更正の理由を明記するものでなければならない。

図C



⁶⁴ 最高裁昭和 60 年 4 月 23 日決定 (法人税青色申告に係る更正に理由附記不備の違法がないとされた事例)

⁶⁵ 大阪高裁平成 25 年 1 月 18 日決定 (青色申告に対する更正の理由附記に不備があるとされた事例)

(3)改正内容

①白色申告書に対する更正・決定

全ての不利益処分が理由附記の対象となったことから、白色申告者に対する更正（増額更正に限る。）や決定にも理由附記が必要となった。これは、旧国税通則法 74 条の 2 の改正により、国税の処分が行政手続法の不利益処分の理由の提示の適用除外から除かれたことにより、行政手続法が適用され、不利益処分の理由の附記が行われることとなった。

②加算税の賦課

過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税の賦課決定は、従来、青色申告及び白色申告を問わず、理由附記は行われていなかった。しかし改正により不利益処分に該当することとなったから、理由附記が必要となった。なお、延滞税及び利子税は、課税要件事実が生じたときに成立し、特別の手続きを要することなく確定する国税であるから理由附記は必要ないと解される⁶⁶。

③各種承認申請の拒否

青色申告の承認申請を却下する場合は申請に対する拒否処分であるため、理由附記が必要となった。青色申告の承認の取消通知には従前から理由附記が必要であったが、明文化された。

(4)理由附記の記載の程度

今回の理由附記制度の改正により、どのような事実に基づき、どのような法令を適用して処分したのかを、納税義務者がその記載内容から推し量れる程度に記載することが必要となった。また、大阪高裁平成 25 年 1 月 18 日判決では、「常に結論のみを示せば足りる」とする課税庁の主張を退けていることに鑑み、理由の判断過程を附記出来ていなければ、記載の程度として適法と言えない。

(5)理由附記の差し替え

裁判上、白色申告についての理由の差し替えは制限なく認められているが、青色申告については、最高裁⁶⁷において、一般的な判断は明確に留保しつつ、納税者に格別の不利益を与えない範囲での理由の差し替えを認めているにすぎないとしている。また、学説にお

⁶⁶ 田中治「新税務調査手続きの意義とその評価」税理 57 巻 7 号（平成 26 年）54 頁

⁶⁷ 最高裁判決 昭和 56・7・14

いては、青色申告の場合、基本的な課税要件事実が同一と認められる範囲において理由の差し替えが認められるという基本的課税要件事実同一性説が多数説である⁶⁸。課税庁が行う処分に関して、理由の差し替えが認められるか否かは、総額主義と争点主義についての議論となる。なお、国税不服審判所においては、争点主義的運営がとられている。

ここで総額主義とは、審理の対象は処分を根拠づける一切の理由に及ぶという考え方をいう。確定処分に対する争訟の対象はこれによって確定された税額の適否であるとする見解で、審査請求の審理又は訴訟における口頭弁論の終結時までにおいて処分理由の差し替えは原則として自由にできるとされる。

一方で争点主義とは、審理の対象は処分を根拠づける理由の一部に限定され、争訟で争われる事項のみが審理の対象であるという考え方である⁶⁹。

総額主義によった場合、理由の差し替えが原則自由となってしまうと、課税庁は当初の理由では課税処分が行えない、あるいは根拠が弱いとわかった時点で別の理由を後から出すことが可能になる。これでは、課税庁の恣意を抑制し、納税者の不服申立ての便宜をを凶るといった理由附記の趣旨が埋没してしまう。理由の差し替えは認められるべきではないし、認められるとしても、極めて限定的に考えられるべきである。

(6)理由附記の今後の課題

平成 23 年度の国税通則法の改正における理由附記は、申告納税制度の基本理念を実現するものとして、課税庁の課税処分に対する納税者の手続的保障となったといえる。

しかし、理由附記に重大な瑕疵がある場合に課税処分が無効となる具体的な例や、税務調査が申告納税制度を補完する役割として課税庁は納税者に対する不利益処分だけではなく、利益処分についても理由を附することが望ましいといえる。

さらに、更正の請求の全部容認の場合に、青色申告についてのみ理由附記を要することについて、法的根拠が違ふというだけで白色申告との間に差を設けていることは、立法趣旨からみても疑問が残る。

5 改正された不服申立制度

(1)改正の目的

行政不服審査法の改正に伴い、平成 26 年度の税制改正において、国税通則法に規定されている国税の不服申立制度が大幅に見直されている。不服申立人の権利利益の簡易迅速な

⁶⁸ 佐藤繁税務大学校論叢 72 号（平成 24 年）215 頁

⁶⁹ 清永敬次『税法（新装版）』（ミネルヴァ書房・平成 25 年）322 頁

救済及び行政における効率的な事務遂行の観点からのものである。

(2) 主な改正点

主な改正点は以下の通りである⁷⁰。

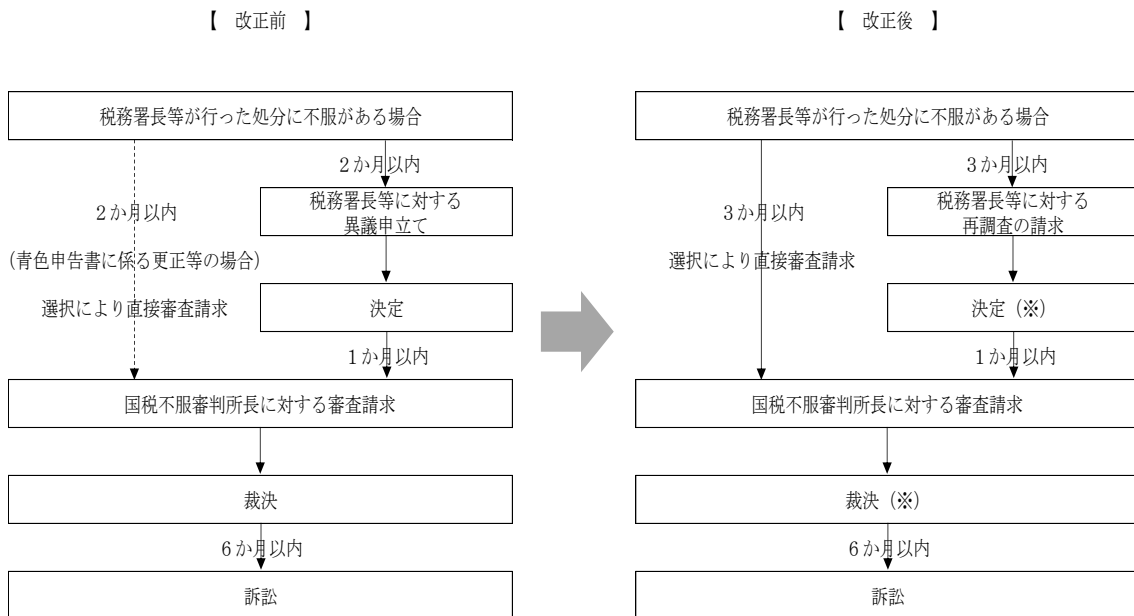
① 不服申立前置の見直し（改正）

税務署長等が行った処分に不服がある場合には、国税不服審判所長に対する「審査請求」と、税務署長等に対する「再調査の請求」（改正前の「異議申立て」）のいずれかを選択できるようになった。

<改正前>

税務署長等が行った処分については、原則として、税務署長等に対する「異議申立て」を経なければ、「審査請求」を行うことはできなかった。

【改正前後の制度の比較】



※ 税務署長等から3か月を経過しても再調査の請求に係る決定がない場合や国税不服審判所長から3か月を経過しても裁決がない場合には、それぞれ再調査の請求についての決定又は裁決を経ないで、審査請求又は訴訟をすることができる。

⁷⁰ 国税不服審判所HP <http://www.kfs.go.jp/system/pdf/02.pdf> をもとに筆者加筆修正

【処分を行った行政庁の区分による不服申立先】

処分を行った行政庁	再調査の請求先	審査請求先
税務署長	税務署長 ← 選択 →	国税不服審判所長
税務署長（処分に係る通知書に、国税局の職員によって調査された旨の記載があるもの）	国税局長 ← 選択 →	国税不服審判所長
国税局長	国税局長 ← 選択 →	国税不服審判所長
税関長	税関長 ← 選択 →	国税不服審判所長
国税庁、国税局、税務署及び税関以外の行政機関の長又はその職員	-	国税不服審判所長

※ 国税庁長官が行った処分、又は税務署長が行った処分でその処分に係る通知書に国税庁の職員によって調査された旨の記載があるものについての不服申立ては、国税庁長官に対して行政不服審査法の規定により審査請求を行うことになる。

②不服申立期間の延長（改正）

不服申立てをできる期間が、原則として処分があったことを知った日の翌日から「3か月以内」に延長された。

<改正前>

不服申立ては、原則として処分のあったことを知った日の翌日から「2か月以内」にしななければならなかった。

【国税不服審判所長に対する審理請求期間】

- ・直接、審査請求をする場合

処分の通知を受けた日の翌日から3か月以内。

- ・再調査の請求についての決定を経た場合

再調査決定書謄本の送達があった日の翌日から1か月以内。なお、再調査の請求をした日の翌日から起算して3か月を経過しても再調査の請求についての決定がない場合には、決定を経ないで審査請求をすることができる。

③証拠書類等の閲覧範囲の拡大・写しの交付の導入（改正・新設）

審理関係人（審査請求人、参加人及び原処分庁（処分を行った税務署長等））は、審理関係人が任意で提出した書類のほか、担当審判官が提出を求めて提出された書類等について

も閲覧及び写しの交付を請求できるようになった。

<改正前>

審査請求人は、原処分庁が任意に提出した書類等に関し閲覧を請求することができた。また、閲覧した書類等の写しの交付の請求はできなかった。

【閲覧・写しの交付請求の手続】

- ・写しの交付を請求する場合には、交付に係る書類を特定するに足りる事項を記載した書面を提出しなければならない。
- ・書類等の写しの交付を受ける場合には、用紙1枚につき10円の手数料がかかる。
- ・担当審判官は、第三者の利益を害するおそれがあると認めるとき、その他正当な理由があるときでなければ、閲覧・写しの交付を拒むことはできないとされている。

④口頭意見陳述における質問権の導入（改正・新設）

口頭意見陳述に際し、担当審判官の許可を得て原処分庁に質問をすることができるようになった。

<改正前>

原処分庁に質問ができる旨の規定はなかった。

⑤標準審理期間の設定（新設）

国税不服審判所長は、審査請求から裁決までに通常要すべき標準的な期間を定めるよう努めなければならないこととされた。これは、審理の遅延を防ぎ、審査請求人の権利利益の救済を図る観点から設けられたものである。

⑥審理手続の計画的進行（新設）

審理関係人及び担当審判官は、簡易・迅速かつ公正な審理の実現のため、審理において、相互に協力するとともに、審理手続の計画的な進行を図らなければならないこととされた。

⑦審理手続の申立てに関する意見聴取（新設）

担当審判官は、審理すべき事項が多数であり又は錯綜しているなど事件が複雑であることその他の事情により、迅速かつ公正な審理を行うため、口頭意見陳述や物件の提出要求などの審理手続を計画的に遂行する必要があると認める場合には、期日及び場所を指定して、審理関係人を招集し、あらかじめ、審理手続の申立てに関する意見の聴取を行うことができることとされた。

⑧審理手続の終結（新設）

審理手続の終結に関する手続が以下のとおり規定された。

(a) 担当審判官は、必要な審理を終えたと認めるときは、審理手続を終結するものとされた。

(b) 上記(a)の場合のほか、担当審判官は、以下のいずれかに該当するときには、審理手続を終結することができることとされた。

- ・担当審判官が定めた相当の期間内に答弁書、反論書及び証拠書類等の物件が提出されない場合において、更に一定の期間を示して提出を求めたにもかかわらず、その期間内に物件が提出されなかったとき。

- ・口頭意見陳述の申立てをした審査請求人等が、正当な理由がなく、口頭意見陳述に出頭しないとき。

(3)問題点と今後の課題

改正後の行政不服審査法の附則には5年後見直し条項が規定されているので（行政不服審査法附則6）、法施行から5年後に再度見直しの機会が設けられる。そこで、最後に改正後の国税通則法の問題点と課題について整理しておく⁷¹。

①「再調査の請求」の名称問題

「再調査の請求」という名称については、特に税務の領域においては、納税者に対して「税務調査のやり直しの請求」といういわばネガティブな印象を与えかねないので問題であるとの懸念が示されている。

②主観的申立期間と出訴期間との関係

改正後の行政不服審査法において、主観的申立期間は改正前の60日から3か月に延長された。平成16年に行政事件訴訟法が改正され、取消訴訟の出訴期間が処分又は裁決があったことを知った日から6か月（改正前3か月）に延長されたこととの平仄の問題も検討されたが、結果的にこの度の改正では、国民の権利利益の救済と法律関係の早期安定のバランスの観点から、3か月以内という比較的小幅な延長にとどまっている。

この見直しに合わせ、国税不服申立てにおける主観的申立期間についても、2か月から3か月に延長された。

③担当審判官による質問記録等の閲覧

⁷¹ 青木丈「国税通則法抜本改正（平成23～27年）の経緯」青山ビジネスロー・レビュー5巻2号（平成28年）28～31頁をもとに筆者加筆修正

平成 26 年度改正では、審査請求人等による証拠物件の閲覧等の対象が処分庁から提出された物件に限らず審理員に提出された物件全般に拡充された。これに合わせて、国税不服審判所における証拠物件の閲覧等の対象も担当審判官に提出された資料全般に拡充された。ただし、この閲覧等の対象資料は、国税通則法 96 条 1 項・2 項及び 97 条 1 項 2 号に基づき提出された物件とされ、97 条 1 項 1 号に規定される担当審判官による質問の記録は対象とされていないではないか、という問題が指摘されている。なお、改正後の行政不服審査法においても審理員の審理関係人への質問等の記録については、閲覧等の対象とされていない。

6 推計課税

(1) 意義

現行税法においては、納税者による申告納税制度の上での帳簿書類に基づく実額課税を原則としているが、納税者が提出した納税申告書に記載された課税標準又は税額の計算が誤っていたり、納税申告書を提出する義務があると認められる者が提出していない場合には、課税庁は更正又は決定の処分を行うこととされている。そしてこの場合において、その納税者にかかる正しい課税標準等をその納税者の帳簿書類等によって直接的に認識できない場合として、所得税法では以下の規定を定めている。

「税務署長は、居住者に係る所得税につき更正又は決定をする場合には、その者の財産若しくは債務の増減の状況、収入若しくは支出の状況又は生産量、販売量その他の取扱量、従業員数その他事業の規模によりその者の各年分の各種所得の金額又は損失の金額を推計して、これを行うことができる。」としている（所得税法 156 条）。

一般にこの規定に基づく課税庁による更正又は決定処分の方法を推計課税と呼んでおり、同様の規定は法人税法 131 条においても定められているが、消費税法においてはこれに相当する規定は定められていない。

ところで、所得税法 156 条及び法人税法 131 条はともに昭和 25 年度の改正によって定められたものであるが、その条文制定以前は推計課税は認められなかったのだろうか。この推計課税の制定以前においても推計課税が認められうるものとして以下の判決が存在する。

「所得税法が、信頼しうる調査資料を欠くために実額調査できない場合に、適当な合理的な推計の方法をもって所得額を算定することを禁止するものでないことは、納税義務者の所得を捕捉するのに十分な資料がないだけで課税を見合わせることの許されないことからいっても、当然の事理であり、このことは、昭和 25 年に至って同法 46 条の 2（現行法 156 条）に所得推計の規定が置かれてはじめて可能となったわけではない。」（最高裁昭和 39

年 11 月 13 日第一小法廷判決)

この判例の考え方からすれば、所得税法 156 条及び法人税法 131 条は確認的規定であると読み取ることができ、そうであるならば消費税法においても推計課税が認められるとする理論的根拠を有するとされる⁷²。

(2) 推計課税の前提要件

推計課税が行われるのはどのような場合であろうか。所得税法又は法人税法においてはその前提要件を明文で規定していないが、一般に推計課税が行われる要件としては白色申告者で以下のいずれかの要件に該当する場合があげられる。

- ① 収入金額、支出金額を明らかにする帳簿書類を備え付けていない場合（帳簿書類の不
存在）。
- ② 誤記脱漏が多い場合や、二重帳簿を作成している場合などでその内容の信頼性が乏し
い場合、同業者に比し所得率等が低率である場合（帳簿書類の不備）。
- ③ 納税者又はその取引関係者が課税庁の調査に非協力的なため、税務職員の適法な質問
に応答せず、または不正確な応答をした場合（調査の非協力）⁷³。

なお、青色申告者について推計課税が認められないのは、青色申告者は記帳義務を負っ
ており（所得税法 148 条又は法人税法 126 条）、帳簿書類を備え付けていることが前提
となっているからであり、帳簿書類を備え付けている以上これに基づいて実額課税をす
るのが当然であるとされる。

したがって、白色申告者であっても帳簿書類が現実に備わっている限りは実額計算する
のが当然とされ、推計課税はその例外であるといえる。

(3) 推計課税の本質

推計課税の本質としては、従来より事実上推定説や補充的代替手段説などが論じられて
きた。

① 事実上推定説

事実上推定説とは、推計課税を間接的な資料と経験則を用いて真実の所得額を推定によ
って認定するものであるとされており、また、実額課税、推計課税といっても課税方法に
それぞれ独立した二つの課税方法があるわけではなく、納税者の所得額を認識するための

⁷² 酒井克彦『クローズアップ 租税行政法（第 2 版）』（財経詳報社・平成 28 年）88 頁

⁷³ 金子宏『租税法（第 21 版）』（弘文堂・平成 28 年）853-854 頁

方法の差にあるに過ぎないとされている。また、事実上推定説では、実額による所得額と推計による所得額とを十分に吟味したうえで、いずれが真実の所得額により近いかが判断されてしかるべきであり、したがって、この説では、「実額は推計を破る」ことを端的に説明することはできないとされる⁷⁴。

② 補充的代替手段説

補充的代替手段説とは、推計課税は実額課税ができない場合に補充的に代替手段として認められる実体法上の課税方法であるとされている。したがって、釧路地裁判決が説示する「現実の所得が明らかになれば実額によって課税するとの原則に戻り、推計による課税処分は取り消されることになる」（釧路地裁平成6年6月28日判決）ということになり、「実額は推計を破る」ということを明確に説明できるとされる⁷⁵。

(4) 推計の方法

推計の方法としては、以下の方法があげられる。実務上においては同業者率法が採用されることが最も多いとされている⁷⁶。

- ① 本人率法 納税者本人の一定期間の記帳や伝票等の原始記録等に基づいて所得金額等を算出する方法
- ② 所得標準率法 実額調査などのデータを相当数集計し統計学的手法によって、業種や業態ごとの平均所得率や差益率、経費率などを算出する方法をいう。
- ③ 同業者率法 当該納税者と同業者の他の納税者の特前所得率や、差益率、経費率等の平均値を算出する方法をいう。
- ④ 実調率法 実地調査の対象とした所轄税務署管内の同業者の全数の収支計算資料をすべて集計してその所得率等の平均値を税務署単位で算出する方法。
- ⑤ 効率法 生産個数、販売個数、原材料の数量等の1単位当たりの収入金額や所得金額等を算出する方法をいう。
- ⑥ 資産増減法 課税期間の期首と期末の資産および負債を比較して算出された純資産の増加額に所要の調整を加えて所得を算出する方法をいう。
- ⑦ 消費高法 所得税の場合に、消費生活上の支出額を基礎に課税所得を算出する方法をいう。

⁷⁴ 小野雅也「推計課税と実額反証に関する裁判例の分析」税大論叢 28号（平成9年）196頁

⁷⁵ 小野雅也「推計課税と実額反証に関する裁判例の分析」税大論叢 28号（平成9年）198頁

⁷⁶ 酒井克彦『クローズアップ 租税行政法（第2版）』（財経詳報社・平成28年）91頁

(5) 推計課税の合理性

推計課税は、実額課税が行えない場合にやむをえず採用される方法であるから、実際の課税標準に近似した数値を算出しようとする合理的なものでなければならない。その推計が合理的であるか否かは算出される課税標準額が合理性を有する必要があると考える結果の合理性説と、手続きが合理性を帯びていればよいと解する推計方法の合理性説とがあるが、推計方法の合理性説の方が妥当であるとされている⁷⁷。

推計課税がどの程度の合理性を有していれば良いかについては、推計方法が一般的にみて合理的であり、真実の所得金額と合致する蓋然性があると認められればよく、必ずしも裁判所において、課税庁側主張に係る推計の結果が真実の所得額に合致すると推認することができるとの心証までを得なければならないものではないとされており、『一応の立証』で足りると解されている。

なお、租税訴訟において、課税庁側が推計課税の合理性を立証した場合には、実際の所得額と推計額と異なることの立証責任は納税者側が負うと解されている⁷⁸。

(6) 実額反証の問題

原処分時に納税者が帳簿書類等を提出していなかったり、調査に非協力であったことにより、推計による課税処分が行われた後に納税者側から帳簿書類等に基づき実額により反論があった場合には、原処分時に推計課税の必要性があった以上、その後の訴訟等において実額の主張をすることは許されないとする考え方や、納税者が訴訟において初めて実額の主張・立証をすることは信義則に反するとする考え方があがるが、裁判例や通説は、一般的に実額反証を肯定している。

IV おわりに

納税者にとって、税務調査に臨場する調査官は招かれざる客と言ってもいいであろう。業務に支障をきたすし、自らの申告内容や帳簿をチェックされるのは気分がいいものではない。

しかし、申告納税制度下における納税者の適正申告を担保する上で税務調査は欠かせない。これを否定すれば、申告納税制度は維持できない。

では、申告納税制度を放棄すればよいか。我々はこれを是としない。なぜなら、納税者

⁷⁷ 酒井克彦『クローズアップ 租税行政法（第2版）』（財経詳報社・平成28年）92頁

⁷⁸ 金子宏『租税法（第21版）』（弘文堂・平成28年）857頁

自らが税額までをも確定させるこの仕組みこそ、国民主権を標榜する我が国において、個人が主体的に政治や社会に参画していく民主主義国家の理念に合致し、また寄与するからである。

納税者による自主的な申告納税が規定される一方で、課税庁は調査に基づきその申告を是正する権限を有している。その点で両者は利害関係にあり、ある種の緊張関係に置かれている。

申告納税制度を維持、発展させるためにも納税者の公平感が損なわれてはならない。不適切な申告は是正されなければならない。一方で、納税者が適正と考えてなされた申告について、課税庁による強引な調査が行われるようなこともあってはならない。税務調査への不信が増大すれば、申告納税制度は危機に陥ろう。

税務調査が申告納税制度にとって必要不可欠なものである以上、そのあり方は常に考えていかなければならない。国税通則法は大きく改正されたが、これで終わりではない。改善すべき点があれば積極的に提言していくことが、税理士が果たすべき責務であり、また果たし得る大きな役割である。

平成 28 年度 制度部

担当副会長	宮島 富久雄
部 長	兵藤 弘隆
副 部 長	加藤 充弘
副 部 長	服部 祐介
部 員	阿知波智大
	安藤 雅康
	石田 央
	伊藤 彰朗
	伊東 徳恭
	加藤 友康
	亀山 真澄
	近藤 英仁
	近藤 優子
	細江 貴之
	古橋 達也
	中澤 良次
	前田 晃教
	水野 誠
	水野 正寛
	水野 雅之
	宮松 邦晴
	向井 正義