

## 推薦のことば

平成 23 年は、あの東日本大震災、「3.11」が起きた年として、人々の記憶と歴史に刻まれているが、本書の主演は、3.11 と同じ年の 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「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」による国税通則法の改正である。租税法の改正なのに、通常の 3 月改正ではなく 12 月に改正されたこと自体異例であるが、この平成 23 年 12 月改正における国税通則法の改正は、昭和 37 年の同法制定以降初めてともいべき大改正であった。

この改正は、それまで課税当局の実務任せにされていた税務調査手続について法律に明文の規定を置き、課税処分についても広く理由付記を実施しなければならないこととし、納税者による更正の請求期間を 1 年から 5 年にして、それまでなされていた嘆願という法律に根拠のない曖昧な処理に終止符を打つなど、長い間法定されていなかった手続を明文で定めるものであった。この改正によって、それまで曖昧にされていた税務調査、更正の請求、課税処分における理由付記について、一定程度の手続保障規定が法律で定められたことは、納税者の予測可能性を高め、法律の根拠を踏まえて適正手続とは何かを具体的に議論する土台がようやくできたのである。その意味で、この改正の内容はまさに歴史に刻まれてしかるべきものであったと言えよう。

まえがきと序文で明らかにされているとおり、この平成 23 年 12 月の国税通則法改正には日弁連税制委員会が積極的に関わっていたのであるが、日弁連の委員会が租税法の立法作業の過程にこのように関わったことは過去に例をみないのではなからうか。筆者自身も税制委員会の一員であったことがあるが、思い起こせば、日弁連の税制委員会には、委員長以下、さまざまなタイプの納税者の代理人

として税務紛争を数多く扱ってきた弁護士が全国から集められている。委員会では、租税実体法についての議論をすることも多いが、手続についても、課税当局の実務の不透明性や手続の曖昧さに対する強い懸念や、課税当局の見解の理由が納得できるか否かの前にそもそも理由がはっきりわからないまま課税処分に至る事案が後を絶たないことなど、実務感覚に裏打ちされた問題意識が自然に共有されており、これが税制委員会による立法関与の原動力になっていたのではなかろうか。

本書は、この改正の重要性に鑑み、改正の経緯の記録、改正法の内容の解説、改正法に基づく実務の検証、残された課題などを、税務紛争を熟知している日弁連税制委員会所属の弁護士が結集して、任意調査（更正の請求を含む。）と強制調査に関わる条文のコンメンタール形式で書いたものである。コンメンタール形式でありながら、平成23年12月改正及びその後の関連改正の内容を解説するだけにとどまらず、その改正経緯を詳らかにし、改正法下における実務を客観的に検証し、さらに残された問題にも配慮した記述が随所に見られるなど、内容としてもコンメンタールとしての質の高さを保ちつつ、税務紛争に精通した熟練弁護士だからこそ気がつく問題も論じるものになっている。

我が国には、昨今の厳しい財政状況の中で、相当の財源をあてて解決しなければならない課題が山積している。いまや、国民（納税者）としても、日本の未来のために、適正手続による納税の在り方と、納めた税の使途の検証への関心をもっと高めていくべき時代になっている。そのような中で本書が出版されることには大きな意義がある。租税実務に携わる方々、あるいはこれから携わるという方々に、単なる条文解説の域を超えて、課税における適正手続の在り方の未来を考えてもらう契機として、ぜひおすすめしたい。

令和5年2月

弁護士・元最高裁判事 宮崎 裕子

# 刊行にあたり

本書は、所得税、法人税、消費税、相続税など国民に身近な税法に関する税務調査（更正処分等を含む。）の手續全般にわたって、実務に役立つ逐条解説を試みた書物である。

日本弁護士連合会は、これまで長い間、弁護士の活動分野として、民事、家事、商事、刑事は勿論のこと、最近では、これらの分野の他に行政弁護（行政手續の中で依頼者の権利を守るべく行われる弁護士の活動等）の分野にも参加して国民の権利の擁護を図る活動も積極的に行われている。そのような活動の一環として、日弁連税制委員会は、税法について先進的な取り組みを続けてきた。

日弁連では、平成 22 年 2 月 18 日付けで「納税者権利保護法（仮称）の制定に関する立法提言」を公表し、税務調査に関する具体的手續規定の法定等を求めた立法の実現に向けて活動してきた。この活動が実を結んだのが本書で採り上げた国税通則法平成 23 年 12 月改正である。

本書は、法改正の実現に向けた当連合会の活動において、中心的役割を果たした日弁連税制委員会の委員が執筆した税務調査手續の逐条解説である。学説・判例はもとより通達等の課税実務の定めにも言及した、まさに「実務家による実務家のための解説」であり、全国の弁護士、税理士、多くの国民の皆様、さらには課税庁職員、審判官、裁判官など課税実務に携わる方々にも大いに役立つものと確信し、本書を推薦する次第である。

令和 5 年 2 月

日本弁護士連合会  
会長 小林 元治

# まえがき

## — 「やればできる！ 立法改革」 —

### 1 税務調査の運用を検証する

国税通則法平成 23 年改正法のうち重要なものとして、同法 74 条の 2 以下（当該職員の所得税等に関する調査に係る質問検査権）、同 74 条の 9 以下（納税義務者に対する調査の事前通知等）、同 74 条の 11 以下（調査終了の際の更正決定等をする場合の理由等の説明義務のあること、更正決定等をしない場合のその旨の書面による通知をすること）を規定し、税務調査の法的手続保障を定めた。また、これに併せ、同法 23 条の更正の請求期間が 5 年に改められた。

これらの税務調査規定が施行後のこの 10 年正しく運用されてきたか、検証する目的で同法 74 条の 2 以下の国税の調査に関する各条項の解釈について逐条解説を試みるとともに、この 10 年間の運用状況につき裁判例、裁決例等を取り上げながら、本書にまとめてみた。

また、これに併せ、同法 131 条以下の犯則事件の調査の規定の逐条解説を加えた。

### 2 本書出版の動機

- (1) 同改正に関する法律 \*<sup>1</sup> の附則 106 条には「(納税環境の整備に向けた検討) 政府は、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ものとする」と定められている。この附則は、この法案のもととなった「日弁

---

\* 1 「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」

連改革案」\*<sup>2</sup>のかなりの部分が法案段階で先送りされるに際し、引き続いての改正を定めたものである。

しかし、同改正法施行後10年を迎えるに当たり、続行する法改正が進んでいない現状を踏まえ、せめて、同改正の経緯等と逐条解説を書いた書物を出版し後世に残すべきではないかという議論が2021年夏の日弁連税制委員会で持ち上がったことが出版の動機となったものである。このような動機から、国民の多く、特に税理士・弁護士・公認会計士・課税庁職員・研究者・審判官・裁判官等の皆様の「実務に役立つ解説書」の出版を目指すこととなった。

- (2) 併せて、この改正をめぐる日弁連の活動が、単に立法提言に止まるだけでなく、それを具体的法案に実現していくまでに、どこにポイントを置き、どこに注意すべきか等の経験談も盛り込んだものにし、今後の日弁連立法改革活動の参考にされるようにとの動機もあった。
- (3) そして、最後に、当時、日弁連税制委員会副委員長職にあって、政府税制調査会の専門委員となって同改正に心血を注いだ故志賀櫻弁護士\*<sup>3</sup>の霊前にこの著作を捧げたいとの動機を付け加える。

### 3 立法経緯

#### (1) 準備段階

- ① 平成19年(2007年)頃から、日弁連税制委員会では、国税

---

\* 2 平成22年3月に設けられた政府税制調査会の納税環境整備小委員会(座長三木義一)において、日弁連税制委員会(国税通則法改正プロジェクトチーム)から提出された「納税者権利保護法(仮称)案」が「日弁連改革案」と事務局に呼称され、これが改正のタタキ台となって議論が展開された。

\* 3 1971年大蔵省に入省し主税局・主計局等を経て、2002年に退官して弁護士登録し、2014年の行政不服審査法改正を見届けて、2015年12月に副委員長在任のまま死去された。

に関する適正手続保障に関する問題点を繰ざらいする活動を始めた。

平成 19 年末頃から始まった有志の勉強会を、平成 21 年には、日弁連税制委員会の中に「国税通則法改正プロジェクトチーム」（以下「日弁連税制委員会 PT」という。）として正式に立ち上げ、これに税理士有志及び学者・研究者有志と連携して研究活動を続けた。

- ② 平成 21 年（2009 年）に入り、日弁連税制委員会 PT は、各政党の主に弁護士登録を有する幹部等へ接触を試みたところ、同年 2 月ないし 3 月には、当時与党の自民党税制調査会長（大蔵省出身衆議院議員弁護士）と面談し、改革に前向きの言葉をいただいたが、行政官僚からの抵抗で行き詰った。

そのため、日弁連税制委員会 PT は、民主党を中心とする野党による議員立法を目指す方向へ方針を転換し、同年 7 月から 8 月まで毎週民主党の主に弁護士資格を有する議員から招かれて、日弁連税制委員会 PT による勉強会が設定され、その講師に日弁連税制委員会所属の三木義一弁護士がなった。

同年夏の勉強会の直後の解散・総選挙によって政権交代が生じたため、日弁連税制委員会の見解は、結果的に政府見解となった。

## (2) 立法段階

立法段階での経緯は、本書で、三木義一弁護士稿「国税通則法改正の経緯とその真の内容」に生々しくかつ詳細に展開されているので、そちらを参照していただきたい。

平成 22 年 2 月 18 日には「納税者権利保護法（仮称）の制定に関する立法提言」（以下「日弁連改革案」という。）として日弁連の提言が公表され、引き続いて同年 3 月から 6 月まで 10 回開かれた政府税制調査会納税環境整備小委員会では、この「日弁連改革案」が一貫してベースとなって論争がなされた。途中、同年 3 月 15 日には日弁連としてのヒアリングが行われ、日弁連税制委員会 PT メン

バーが出席した。

ここでも、要所要所で、日弁連税制委員会 PT による弁護士資格を有する与野党幹部国会議員に対する説得作業が功を奏した。また、日弁連も日弁連全体の公式機関としての意見の発表等の強力な支援活動を行った。これら作業等の詳細は、日弁連機関報「自由と正義」に二つの詳細な論文\*<sup>4</sup>が発表されているので、参照していただきたい。

## 4 評価と教訓

自民党、公明党が参議院で多数を占めるねじれ国会時代に入って成立した平成 23 年 12 月改正法の内容は、当初の同年 1 月 25 日時点の民主党政府案に比べ、かなりの部分が先送り・後退されたものとなっている。しかし、改正法の大部分は、税務行政の適正手続保障を我が国で初めて法定化したものとして高く評価できる。

しかも、国税の基本法ともいべき内容を持った国税通則法（内閣提出）について、その改正活動を在野の日弁連がリードし実現したことは歴史に残る成果として高く評価できると自負している。まさに「やればできる！立法改革」である。

教訓としては、内閣提出の基本法の改正に手を付けることは、激しい官僚組織の抵抗に遭うことを実感させられた。

令和 5 年 2 月

日弁連税制委員会前委員長  
弁護士 山本 洋一郎

---

\* 4 自由と正義 63 巻 4 号（平成 24 年）43 頁以下「国税通則法の改正に関して 立法の経緯とその教訓—本改正における日弁連のかかわり」、65 巻 8 号（平成 26 年）29 頁以下「行政作用に対する法的統制の改善の現状 国税通則法改正について」の二つの論文。ともに、その原案は、政府税制調査会の専門委員となって現場の生々しいやりとり等に直接係った志賀櫻弁護士がその都度、日弁連税制委員長の山本へ報告した上で、一字一句書き下したものであり、志賀櫻氏から山本に対して「日弁連税制委員長の名義で発表せよ！」との命を受けて、山本名義で発表したものである。

## 目次

### 序文

国税通則法改正の経緯と その真の内容 .....	2
-----------------------------	---

◇はじめに .....	2
-------------	---

### I 民主党との勉強会 .....

① 第1回会合 .....	3
② 第2回会合 .....	6
③ 第3回会合 .....	10

### II 政権交代後 .....

① 新政権の税制調査会の中心メンバーとの対談 .....	16
② 平成22年度税制改正大綱 .....	17
③ 政府税調 / 専門家委員会の攻防 .....	20
④ 平成23年度税制改正大綱 .....	22
⑤ 法案をめぐる攻防 .....	24

## 第1部 任意調査

### 法23条

更正の請求 .....	42
-------------	----



<b>I 国税通則法 23 条の概要</b>	45
① 沿革	45
② 趣旨	51
<b>II 個別解釈</b>	52
① 更正の請求ができる者及び対象となる事項	52
② 通常の更正の請求の事由	53
③ 平成 23 年 12 月税制改正による当初申告要件の緩和	55
④ 平成 23 年 12 月税制改正による控除額の制限の緩和	57
⑤ 更正の請求の可否に関する裁判例	57
⑥ 後発的理由による更正の請求	68
⑦ 後発的理由による更正の請求の事由	73
⑧ 更正の請求の手続（法 23 ③）	90
⑨ 更正の請求に対する処理（法 23 ④）	91
⑩ 原則として徴収の猶予はないこと（法 23 ⑤）	92
⑪ 輸入品に係る申告消費税等（法 23 ⑥）	92
⑫ 提出先（法 23 ⑦）	93
⑬ 罰則（法 128 一）	93

## 法 70 条

### 国税の更正、決定等の期間制限

94

<b>I 国税通則法 70 条の概要</b>	96
① 沿革	96
② 趣旨	102

<b>II 個別解釈</b> .....	104
① 国税通則法 70 条 1 項 (通常の場合の更正決定等の期間制限) .....	104
② 国税通則法 70 条 2 項 (法人税の純損失等の金額についての更正等の期間制限) .....	107
③ 国税通則法 70 条 3 項 (更正の除斥期間の終了間際になされた更正の請求に係る更正の場合) .....	108
④ 国税通則法 70 条 4 項 (更正決定等の期間制限間際にされた期限後申告等に係る加算税の賦課決定期限) ..	109
⑤ 国税通則法 70 条 5 項 (脱税の場合などの期間制限) .....	110

## 法 71 条

### 国税の更正、決定等の 期間制限の特例 .....

112

<b>I 国税通則法 71 条の概要</b> .....	115
① 沿 革 .....	115
② 趣 旨 .....	117
<b>II 個別解釈</b> .....	122
① 争訟に伴う更正の場合 (法 71 ①一) .....	122
② 経済的成果の消失等に伴う場合 (法 71 ①二) .....	127
③ 期間計算の特例の適用又は災害等により期限延長等 がされる更正の請求に係る更正の場合 (法 71 ①三) ..	136
④ 租税条約等に基づく情報交換要請により得られた 情報に照らし非違があると認められることに 基づいてする更正決定等の場合 (法 71 ①四) .....	137

<b>I</b>	<b>税務調査の定義と類型</b> .....	141
①	税務調査の定義 .....	141
②	税務調査の類型 .....	146
<b>II</b>	<b>沿 革</b> .....	148
①	平成23年12月改正以前 .....	148
②	平成23年12月改正 .....	149
③	平成23年12月改正法施行後の税務調査の問題点 .....	153
<b>III</b>	<b>制度趣旨（目的）</b> .....	162
<b>IV</b>	<b>任意調査と強制調査</b> .....	163
①	任意調査 .....	163
②	「純粋な任意調査」 .....	166
③	強制調査 .....	167
<b>V</b>	<b>国際課税に関する調査等</b> .....	167
<b>VI</b>	<b>諸外国の税務調査制度</b> .....	168
<b>VII</b>	<b>個別論点</b> .....	169
①	税務調査とプライバシー .....	169
②	税務調査における立会い排除 .....	171
③	調査手続の違法と課税処分の関係 .....	173

**法 74 条  
の 2**

**当該職員の所得税等に関する  
調査に係る質問検査権**…………… 186

**I 国税通則法 74 条の 2 の概要**…………… 190

- ① 沿 革 …………… 190
- ② 趣 旨 …………… 194

**II 個別解釈**…………… 196

- ① 1 項 …………… 196
- ② 2項・3項 …………… 225
- ③ 4 項 …………… 227
- ④ 5 項 …………… 228

**法 74 条  
の 3**

**当該職員の相続税等に関する  
調査等に係る質問検査権**…………… 230

**I 国税通則法 74 条の 3 の概要**…………… 232

- ① 沿 革 …………… 232
- ② 趣 旨 …………… 232

**II 個別解釈**…………… 233

- ① 質問検査等の内容 (法 74 の 3 ①柱書)…………… 233
- ② 質問の相手方 (法 74 の 3 ①各号)…………… 234
- ③ 公証人に対する質問等 (法 74 の 3 ②)…………… 236
- ④ 地価税に関して分割があった場合 (法 74 の 3 ③)  
…………… 236
- ⑤ 地価税に関する調査の所轄 (法 74 の 3 ④)…………… 237

**III その他—相続税・贈与税に関する調査の現状**

.....	237
① 調査件数の推移 .....	237
② 相続税・贈与税に関する事件の傾向 .....	239

<b>法 74 条 の 4</b>	<b>当該職員の酒税に関する調査等 に係る質問検査権</b> ..... 241
-----------------------	----------------------------------------------

<b>I 国税通則法 74 条の 4 の概要</b> .....	243
① 沿 革 .....	243
② 趣 旨 .....	244
<b>II 個別解釈</b> .....	245
① 酒類製造業者等に対する調査（法 74 の 4 ①） .....	245
② 酒類等又はその原料の見本採取（法 74 の 4 ②） .....	246
③ 取引先等に対する調査（法 74 の 4 ③） .....	247
④ 団体に対する調査（法 74 の 4 ④） .....	248
⑤ 移動禁止処分等（法 74 の 4 ⑤、令 30 の 2） .....	248

<b>法 74 条 の 5</b>	<b>当該職員のたばこ税等に関する 調査に係る質問検査権</b> ..... 250
-----------------------	------------------------------------------------

<b>I 国税通則法 74 条の 5 の概要</b> .....	253
① 沿 革 .....	253
② 趣 旨 .....	254
<b>II 個別解釈</b> .....	255
① たばこ税の調査（法 74 の 5 一） .....	255

②	揮発油税・地方揮発油税の調査（法 74 の 5 二）	256
③	石油ガス税の調査（法 74 の 3 三）	257
④	石油石炭税の調査（法 74 の 5 四）	257
⑤	国際観光旅客税の調査（法 74 の 5 五）	258
⑥	印紙税の調査（法 74 の 5 六）	259

## 法 74 条 の 6

### 当該職員の航空機燃料税等に 関する調査に係る質問検査権 … 260

I	国税通則法 74 条の 6 の概要	261
①	沿 革	261
②	趣 旨	262
II	個別解釈	262
①	航空機燃料税の調査（法 74 の 6 ①一）	263
②	電源開発促進税の調査（法 74 の 6 ①二）	263
③	調査の管轄（法 74 の 6 ②）	264

## 法 74 条 の 7

### 提出物件の留置き … 265

I	国税通則法 74 条の 7 の概要	266
①	沿 革	266
②	趣 旨	267
II	個別解釈	268
①	「留置き」の意義	268
②	「留置き」が行われる場面	268

③ 「留置き」の主体	269
④ 「留置き」の対象となるもの	269
⑤ 質問検査権が行使されない手続においてなされた物件 の提出と留置き	270
⑥ 「留置き」を行う際の具体的手続	271
⑦ 善管注意義務	272
⑧ 留置き物件の返還	272
⑨ 不服申立て	274

## 法 74 条 の 7 の 2

## 特定事業者等への報告の求め

276

I 国税通則法 74 条の 7 の 2 の概要	278
① 沿 革	278
② 趣 旨	279
II 個別解釈	280
① 制度の内容と用語の定義（法 74 の 7 の 2 ①・③）	280
② 報告の求めができる場合（法 74 の 7 の 2 ②）	283
③ 国税庁長官の事前承認（法 74 の 7 の 2 ④）	288
④ 通知手続（法 74 の 7 の 2 ⑤）	288
⑤ 特定事業者等の事務負担への配慮（法 74 の 7 の 2 ⑥）	288
⑥ 不服申立て及び取消訴訟	289
⑦ 罰 則	289

法 74 条  
の 8

権限の解釈…………… 290

I 国税通則法 74 条の 8 の概要…………… 290

- ① 沿 革…………… 290
- ② 趣 旨…………… 291

II 個別解釈…………… 293

- ① 問題の所在…………… 293
- ② 税務調査と憲法 35 条（令状主義）・38 条 1 項  
（供述拒否権）の保障…………… 294
- ③ 税務調査と犯則調査…………… 300
- ④ 犯則事件の調査で得られた証拠資料の行政目的  
利用…………… 311

法 74 条  
の 9

納税義務者に対する調査の  
事前通知等…………… 314

I 国税通則法 74 条の 9 の概要…………… 316

- ① 沿 革…………… 317
- ② 趣 旨…………… 318

II 個別解釈…………… 319

- ① 1 項（事前通知）…………… 319
- ② 2 項（日時、場所の変更に関する求めと協議）…………… 336
- ③ 3 項（用語の意義）…………… 338
- ④ 4 項（事前通知を要しない関連調査）…………… 340



⑤	5項の概要	342
⑥	6項の概要	349

<b>法 74 条 の 10</b>	<b>事前の通知を要しない場合</b> ..... 352
------------------------	----------------------------------

<b>I</b>	<b>国税通則法 74 条の 10 の概要</b>	352
①	沿革（条文成立の経緯）	352
②	趣旨（立法理由及び条項の意味）	355
<b>II</b>	<b>個別解釈</b>	356
①	条文構造	356
②	要件等	358
③	明文規定がない解釈上の問題点	366

<b>法 74 条 の 11</b>	<b>調査の終了の際の手續</b> ..... 375
------------------------	--------------------------------

<b>I</b>	<b>国税通則法 74 条の 11 の概要</b>	376
①	沿革	376
②	趣旨	378
<b>II</b>	<b>1 項</b>	378
①	趣旨	378
②	個別解釈	379
<b>III</b>	<b>2 項</b>	380
①	沿革	380

② 趣 旨	381
③ 個別解釈	382
<b>IV 3 項</b>	394
① 沿 革	394
② 趣 旨	395
③ 個別解釈	395
<b>V 旧 4 項</b>	396
① 沿 革	396
② 趣 旨	396
③ 個別解釈	397
<b>VI 4 項</b>	397
① 沿 革	397
② 趣 旨	401
③ 個別解釈	401
<b>VII 5 項</b>	402
① 沿 革	402
② 趣 旨	404
③ 個別解釈	405

**法 74 条  
の 12**

**当該職員の仕事者等への協力要請**  
..... 414

<b>I 国税通則法 74 条の 12 の概要</b>	414
① 沿 革	414
② 趣 旨	417

<b>II 個別解釈</b> .....	420
<b>① 1項関係</b> .....	420
<b>② 2項関係</b> .....	422

**法 74 条  
の 13**

**身分証明書の携帯等** ..... 423

<b>I 国税通則法 74 条の 13 の概要</b> .....	423
<b>① 沿 革</b> .....	423
<b>② 趣 旨</b> .....	424
<b>II 個別解釈</b> .....	427
<b>① 義務の主体～国税庁等又は税関の職員</b> .....	427
<b>② 身分を示す証明書</b> .....	427
<b>③ 携 帯</b> .....	429
<b>④ 関係人の請求による提示</b> .....	429
<b>III その他</b> .....	431
<b>① 国税通則法 74 条の 13 の性格</b> .....	431
<b>② 国税通則法 74 条の 13 と公務執行妨害罪の関係</b> .....	432
<b>③ 国税通則法 74 条の 13 と 128 条 2 号との関係</b> .....	434
<b>④ 携帯と提示の関係</b> .....	435
<b>⑤ 国税通則法 74 条の 13 違反の効果</b> .....	436
<b>⑥ 関係人の同意と国税通則法 74 条の 13 違反の 違法性の治癒の可否</b> .....	437
<b>⑦ 前回の調査で身分証明書を提示した場合、その後</b>	

の調査で提示しないことを正当化するか	438
⑧ 国税通則法 74 条の 13 と書式に関する省令の関係	439
⑨ 行政指導と身分証明書の携帯・提示	442

<b>法 74 条 の 13 の 2</b>	<b>預貯金者等情報の管理</b> ..... 443
----------------------------	-----------------------------

<b>I 国税通則法 74 条の 13 の 2 の概要</b>	444
① 沿革	444
② 趣旨	444
<b>II 個別解釈</b>	445
① 管理義務の主体～「金融機関等」	445
② 管理の対象～「預貯金者等情報」	446
③ 管理方法	447

<b>法 74 条 の 13 の 3</b>	<b>口座管理機関の加入者情報の管理</b> ..... 450
----------------------------	----------------------------------

<b>I 国税通則法 74 条の 13 の 3 の概要</b>	450
① 沿革	450
② 趣旨	451
<b>II 個別解釈</b>	452
① 管理義務の主体～口座管理機関	452
② 管理の対象～加入者情報	453

③ 管理方法 ..... 454

**法 74 条  
の 13 の 4**      **振替機関の加入者情報の管理等** ..... 457

**I 国税通則法 74 条の 13 の 4 の概要** ..... 458

- ① 沿 革 ..... 458
- ② 趣 旨 ..... 458

**II 個別解釈** ..... 459

- ① 1 項関係 ..... 460
- ② 2 項関係 ..... 467

**III その他** ..... 470

- ◆ 2 項の問題点 ..... 470

**法 74 条  
の 14**      **行政手続法の適用除外** ..... 474

**I 国税通則法 74 条の 14 の概要** ..... 475

- ① 沿 革 ..... 475
- ② 趣 旨 ..... 476

**II 個別解釈** ..... 481

- ① 理由付記に関する一連の裁判例 ..... 481
- ② 付記理由の不備と処分の効力 ..... 483
- ③ 付記理由の程度 ..... 485
- ④ 理由の差替え ..... 488

**法 126 条 罰 則(1) ..... 493**

**I 国税通則法 126 条の概要** ..... 493

- ① 治 革 ..... 493
- ② 趣 旨 ..... 494

**II 個別解釈** ..... 497

- ① 無申告等煽動罪の成立時期 ..... 497
- ② 教唆と煽動の差異 ..... 497
- ③ 無申告等煽動罪と憲法 21 条 1 項の関係 ..... 498

**法 127 条 罰 則(2) ..... 499**

**I 国税通則法 127 条の概要** ..... 499

- ① 治 革 ..... 499
- ② 趣 旨 ..... 501

**II 個別解釈** ..... 504

- ① 「秘密」の意義 ..... 504
- ② 他の法律における守秘義務違反の罰則との関係 ..... 505

**法 128 条 罰 則(3) ..... 507**

**I 国税通則法 128 条の概要** ..... 507

- ① 治 革 ..... 507
- ② 趣 旨 ..... 508

<b>II 個別解釈</b> .....	513
① 更正請求書虚偽記載罪（法 128 一） .....	513
② 質問検査拒否妨害等罪（法 128 二） .....	514
③ 提示等要求不応諾罪・虚偽記載書類等提示等罪（法 128 三） .....	515
<b>III その他～秩序犯（形式犯）の機能不全</b> .....	515
① 機能不全の現状とその原因 .....	515
② 仕入税額控除の否認との関連 .....	516
③ 令和 4 年度税制改正との関連 .....	519

<b>法 129 条</b>	<b>罰 則(4)</b> .....	520
----------------	---------------------	-----

<b>I 国税通則法 129 条の概要</b> .....	520
① 治 革 .....	520
② 趣 旨 .....	521
<b>II 個別解釈</b> .....	523

<b>法 130 条</b>	<b>罰 則(5)</b> .....	524
----------------	---------------------	-----

<b>I 国税通則法 130 条の概要</b> .....	524
① 治 革 .....	524
② 趣 旨 .....	525
<b>II 個別解釈</b> .....	526
① 業務主等の範囲 .....	526
② 「業務又は財産に関し」の意義 .....	526

## 第2部 強制調査

### 法131条 質問、検査又は領置等…………… 530

- I 国税通則法131条の概要…………… 530
  - ① 沿革…………… 530
  - ② 趣旨…………… 532
- II 個別解釈…………… 533
  - ① 1項（質問、検査、領置等）…………… 533
  - ② 2項（官公署等に対する報告の求め）…………… 543

### 法132条 臨検、搜索又は差押え等…………… 545

- I 国税通則法132条の概要…………… 546
  - ① 沿革…………… 546
  - ② 趣旨…………… 548
- II 個別解釈…………… 548
  - ① 1項（臨検、搜索、差押え等）…………… 549
  - ② 2項（接続サーバ保管の自己作成データ等の差押え）…………… 555



③	3項（急速を要するときの裁判官の特例）	557
④	4項（許可状の請求手続）	557
⑤	5項（許可状の記載事項）	559
⑥	6項（接続サーバ保管の自己作成データ等の 差押えの場合の許可状記載事項）	561
⑦	7項（他の職員による許可状の使用）	561

## 法 133 条

<b>通信事務を取り扱う者に対する 差押え</b>	562
-------------------------------	-----

<b>I 国税通則法 133 条の概要</b>	562
① 沿 革	562
② 趣 旨	563
<b>II 個別解釈</b>	564
① 1 項	564
② 2 項	568
③ 3 項	569
<b>III その他</b>	570
① 郵便物等の搜索の可否	570
② 必要性の判断	571

## 法 134 条

<b>通信履歴の電磁的記録の保全要請</b>	572
------------------------	-----

<b>I 国税通則法 134 条の概要</b>	572
-------------------------	-----

①	沿 革	573
②	趣 旨	573
II	個別解釈	576
①	1 項	576
②	2 項	578
③	3 項	579

<b>法 135 条</b>	<b>現行犯事件の臨検、搜索又は差押え</b> ..... 581
----------------	--------------------------------------

I	国税通則法 135 条の概要	581
①	沿 革	582
②	趣 旨	582
II	個別解釈	584
①	1 項	584
②	2 項	585
III	その他（憲法 35 条との関係）	586

<b>法 136 条</b>	<b>電磁的記録に係る記録媒体の 差押えに代わる処分</b> ..... 588
----------------	-------------------------------------------------

I	国税通則法 136 条の概要	588
①	沿 革	588
②	趣 旨	589
II	個別解釈	591

①	記録媒体の差押えに代わる処分	591
②	電磁的記録	591
③	電磁的記録に係る記録媒体	592
④	複写、印刷及び移転	592
⑤	記録命令付差押え（法 132 ①）との相違	592
⑥	電気回線で接続されている記録媒体から複写した 上での差押え（法 132 ②）との相違	593

<b>法 137 条</b>	<b>臨検、捜索又は差押え等に際して の必要な処分</b> ..... 595
----------------	---------------------------------------------

<b>I</b>	<b>国税通則法 137 条の概要</b> .....	595
①	沿 革	595
②	趣 旨	596
<b>II</b>	<b>個別解釈</b> .....	596
①	1 項	596
②	2 項	598

<b>法 138 条</b>	<b>処分を受ける者に対する協力要請</b> ..... 600
----------------	-------------------------------------

<b>I</b>	<b>国税通則法 138 条の概要</b> .....	600
①	沿 革	600
②	趣 旨	601
<b>II</b>	<b>個別解釈</b> .....	601

① 「臨検すべき物件又は差し押さえるべき物件」	601
② 「臨検又は搜索若しくは差押えを受ける者」	601
③ 「電子計算機の操作その他の必要な協力」	602
④ 法的効果	602

<b>法 139 条</b>	<b>許可状の提示</b>	603
----------------	---------------	-----

<b>I 国税通則法 139 条の概要</b>	603
① 沿革	603
② 趣旨	604
<b>II 個別解釈</b>	604
① 「臨検、搜索、差押え又は記録命令付差押え」	604
② 「許可状」	604
③ 「処分を受ける者」	604
④ 「提示」	605

<b>法 140 条</b>	<b>身分の証明</b>	606
----------------	--------------	-----

<b>I 国税通則法 140 条の概要</b>	606
① 沿革	606
② 趣旨	606
<b>II 個別解釈</b>	607
① 「当該職員」	607
② 「質問、検査、領置、臨検、搜索、差押え又は記録	

命令付差押え」	607
③ 「身分を示す証明書」	608
④ 「関係人」の請求	608
⑤ 「提示」	608

<b>法 141 条</b>	<b>警察官の援助</b>	610
----------------	---------------	-----

<b>I 国税通則法 141 条の概要</b>	610
① 沿革	610
② 趣旨	610
<b>II 個別解釈</b>	611
① 「当該職員」	611
② 「警察官」	611
③ 「必要があるとき」	611
④ 「警察官の援助」	611

<b>法 142 条</b>	<b>所有者等の立会い</b>	613
----------------	-----------------	-----

<b>I 国税通則法 142 条の概要</b>	613
① 沿革	613
② 趣旨	614
<b>II 個別解釈</b>	614
① 1 項	615
② 2 項	615

③	3	項	.....	616
④	4	項	.....	616

<b>法 143 条</b>	<b>領置目録等の作成等</b> .....	617
----------------	------------------------	-----

<b>I</b>	<b>国税通則法 143 条の概要</b> .....	617
①	沿 革 .....	617
②	趣 旨 .....	617
<b>II</b>	<b>個別解釈</b> .....	618
①	当該職員 .....	618
②	行 為 .....	618
③	領置目録、差押目録、記録命令付差押目録.....	619
④	領置目録等の謄本の交付 .....	620
⑤	領置物件等の封印 .....	620

<b>法 144 条</b>	<b>領置物件等の処置</b> .....	622
----------------	-----------------------	-----

<b>I</b>	<b>国税通則法 144 条の概要</b> .....	622
①	沿 革 .....	622
②	趣 旨 .....	622
<b>II</b>	<b>個別解釈</b> .....	623
①	1 項（領置物件等の保管手続） .....	623
②	2 項（領置物件等が腐敗等した場合の公売手続） .....	625

**法 145 条** 領置物件等の還付等 ..... 627

- I 国税通則法 145 条の概要 ..... 627
  - ① 沿 革 ..... 627
  - ② 趣 旨 ..... 628
- II 個別解釈 ..... 628
  - ① 1 項（領置物件等の還付手続） ..... 628
  - ② 2 項（領置物件等を還付できない場合の公告等） ..... 630
  - ③ 3 項（還付請求がない場合） ..... 630

**法 146 条** 移転した上差し押さえた記録媒体の交付等 ..... 632

- I 国税通則法 146 条の概要 ..... 632
  - ① 沿 革 ..... 632
  - ② 趣 旨 ..... 633
- II 個別解釈 ..... 634
  - ① 電磁的記録を移転した場合の記録媒体の還付  
（法 146 ①） ..... 634
  - ② 記録媒体の還付ができない場合の公告（法 146 ②） ..... 635
  - ③ 公告後 6 月間交付又は複写の請求がないとき  
（法 146 ③） ..... 636

**法 147 条** 鑑定等の囑託 ..... 637

I 国税通則法 147 条の概要	637
① 沿革	638
② 趣旨	638

<b>法 148 条</b>	<b>臨検、搜索又は差押え等の 夜間執行の制限</b>	641
----------------	---------------------------------	-----

I 国税通則法 148 条の概要	641
① 沿革	641
② 趣旨	642
II 個別解釈	644

<b>法 149 条</b>	<b>処分中の出入りの禁止</b>	646
----------------	-------------------	-----

I 国税通則法 149 条の概要	646
① 沿革	646
② 趣旨	646

<b>法 150 条</b>	<b>執行を中止する場合の処分</b>	649
----------------	---------------------	-----

I 国税通則法 150 条の概要	649
① 沿革	649
② 趣旨	650



II 個別解釈	650
---------	-----

<b>法 151 条</b>	<b>搜索証明書の交付</b>	651
----------------	-----------------	-----

I 国税通則法 151 条の概要	651
① 沿革（条文成立の経緯）	651
② 趣旨（立法理由）	652
II 個別解釈	652
① 証明書の交付請求の相手方と身分の証明	652
② 「証拠物又は没収すべき物件がないとき」	653
③ 請求の時期	654
④ 再度の搜索に際しての意義	654

<b>法 152 条</b>	<b>調書の作成</b>	656
----------------	--------------	-----

I 国税通則法 152 条の概要	656
① 沿革	656
② 趣旨	657
II 個別解釈	658
① 1 項	658
② 2 項	663
③ 3 項	663

**法 153 条** 調査の管轄及び引継ぎ…………… 665

**I 国税通則法 153 条の概要**…………… 665

① 沿 革…………… 666

② 趣 旨…………… 668

**II 個別解釈**…………… 668

① 土地（区域）管轄…………… 668

② 事物（事件）管轄…………… 669

③ 同一の犯則事件が二以上の場所において発見された  
とき…………… 670

**法 154 条** 管轄区域外における職務の執行等…………… 672

**I 国税通則法 154 条の概要**…………… 672

① 沿 革…………… 672

② 趣 旨…………… 674

**II 個別解釈**…………… 675

① 管轄区域外における職務執行…………… 675

② 犯則事件の調査の囑託…………… 675

**法 155 条** 間接国税以外の国税に関する  
犯則事件等についての告発…………… 676

<b>I 国税通則法 155 条の概要</b> .....	676
① 概要と沿革 .....	676
② 趣 旨 .....	678
<b>II 個別解釈</b> .....	680
① 「間接国税以外の国税に関する犯則事件」.....	680
② 「申告納税方式による間接国税に関する犯則事件」 .....	681
③ 「犯則があると思料するとき」.....	682

## 法 156 条

<b>間接国税に関する犯則事件に ついての報告等</b> .....	684
----------------------------------------	-----

<b>I 国税通則法 156 条の概要</b> .....	684
① 沿 革 .....	684
② 趣 旨 .....	685
<b>II 個別解釈</b> .....	686
① 調査担当職員による報告・通報 .....	686
② 調査担当職員による検察官への告発 .....	687

## 法 157 条

<b>間接国税に関する犯則事件に ついての通告処分等</b> .....	691
------------------------------------------	-----

<b>I 国税通則法 157 条の概要</b> .....	692
① 沿 革 .....	692
② 通告処分の意義と趣旨 .....	693

II 個別解釈	693
① 1項（通告処分）	693
② 2項（国税局長又は税務署長による告発）	696
③ 3項（通告の更正）	697
④ 4項（公訴時効の停止）	697
⑤ 5項（通告履行の効果）	698
⑥ 6項（没収に該当する物件についての納付の申出）	698

法 158 条	<b>間接国税に関する犯則事件についての通告処分の不履行</b> ..... 700
---------	--------------------------------------------

I 国税通則法 158 条の概要	700
① 沿革	700
② 趣旨	701
II 個別解釈	701
① 1項（通告不履行の場合の告発）	701
② 2項（通告不能の場合の告発）	702

法 159 条	<b>検察官への引継ぎ</b> ..... 703
---------	---------------------------

I 国税通則法 159 条の概要	704
◆沿革	704
II 個別解釈	704
① 1項	704

② 2項から5項まで（告発の方式、検察官への引継ぎ等）…………… 706

**法 160 条** **犯則の心証を得ない場合の通知等**…………… 709

I 国税通則法 160 条の概要…………… 709  
◆ 沿革…………… 709  
II 個別解釈…………… 710

**資 料**

●資料 1 納税環境整備に関する論点整理…………… 712  
●資料 2 納税環境整備 PT 報告書…………… 735  
●資料 3 税務調査手続等に関する FAQ（職員用）【共通】… 747

## 凡 例

本書では、下記の法令・通達、文献等について、本文中及びかつこ内において、表中欄及び右欄のように省略している。

### <法令・通達>

正式名称	本文中	かつこ内
国税通則法	国税通則法	法
国税通則法施行令	国税通則法施行令	令
国税通則法施行規則	国税通則法施行規則	規
日本国憲法	憲法	憲法
所得税法	所得税法	所法※
所得税法施行令	所得税法施行令	所令※
所得税法施行規則	所得税法施行規則	所規※
法人税法	法人税法	法法
相続税法	相続税法	相法
消費税法	消費税法	消法
租税特別措置法	租税特別措置法	措法
国税徴収法	国税徴収法	徴収法
地方税法	地方税法	地法
行政手続法	行政手続法	行手法
行政不服審査法	行政不服審査法	行審法
旧国税犯則取締法	旧国税犯則取締法	旧国犯法
民事訴訟法	民事訴訟法	民訴法
刑事訴訟法	刑事訴訟法	刑訴法
行政事件訴訟法	行政事件訴訟法	行訴法
民事調停法	民事調停法	民調法
租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税の特例等に関する法律	租税条約等実施特例法	実特法
租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律	租特透明化法	租特透明化法
行政機関の保有する情報の公開に関する法律	情報公開法	情報公開法

行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律	番号利用法	番号利用法
個人情報の保護に関する法律	個人情報保護法	個人情報保護法
社債、株式等の振替に関する法律	社債株式振替法	社債株式振替法
内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律	国外送金法	国外送金法
私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律	独占禁止法	独禁法
風俗営業等の規制及び業務の適正化等に関する法律	風営法	風営法
医薬品、医療機器等の品質、有効性及び安全性の確保等に関する法律	薬機法	薬機法
国税通則法第7章の2（国税の調査）等関係通達の制定について（法令解釈通達）	調査通達	調査通達
所得税基本通達	所得税基本通達	所基通
法人税基本通達	法人税基本通達	法基通
相続税法基本通達	相続税法基本通達	相基通
消費税法基本通達	消費税法基本通達	消基通
国税徴収法基本通達	国税徴収法基本通達	徴基通
不服審査基本通達（国税庁関係）	不服審査基本通達（国税庁関係）	審基通（国税庁関係）
不服審査基本通達（国税不服審判所関係）	不服審査基本通達（審判所関係）	審基通（審判所関係）
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）	調査指針	調査指針
税務調査手続に関するFAQ（一般納税者向け）	税務調査FAQ（一般）	税務調査FAQ（一般）
税務調査手続に関するFAQ（税理士向け）	税務調査FAQ（税理士）	税務調査FAQ（税理士）
税務調査手続等に関するFAQ（職員用）【共通】	税務調査FAQ（職員）	税務調査FAQ（職員）

※ 法律・政令・規則のかつこ内における省略方法は以下同様。  
（かつこ内における条項番号等の省略例）

国税通則法第74条の2第1項第1号 ➡ 法74の2①一

なお、本書において「国税通則法」は、「所得税法等の一部を改正する法律」（令和4年法律第4号）による改正までを反映している。

## <文献等>

### (1) 判例集等

正式名称	略称	正式名称	略称
最高裁判所民事判例集	民集	大審院刑事判決録	刑録
最高裁判所裁判集民事	集民	大審院刑事判例集	大刑集
最高裁判所刑事判例集	刑集	税務訴訟資料	税資
最高裁判所裁判集刑事	集刑	国税不服審判所裁決事例集	裁事
行政事件裁判例集	行集	判例タイムズ	判タ
刑事裁判月報	刑月	判例時報	判時
裁判所時報	裁時	ジュリスト	ジュリ
高等裁判所刑事判例集	高裁判集	訟務月報	訟月
高等裁判所刑事裁判特報	高裁判特	金融・商事判例	金商
高等裁判所刑事判決特報	高裁判判特	金融法務事情	金法
		税理士情報ネットワークシステム	TAINS

### (2) 書籍・文献等

正式名称	略称
志場喜徳郎・荒井勇・山下元利・茂串俊共編『国税通則法精解 令和4年改訂』（大蔵財務協会、令和4年）	精解
武田昌輔監修『DHC コメントール国税通則法』（第一法規、加除式、昭和57年）	コンメ
山下和博編『国税通則法（税務調査手続関係）通達逐条解説 平成30年版』（大蔵財務協会、平成30年）	通達逐条
金子宏『租税法 第24版』（弘文堂、令和3年）	金子・租税法
谷口勢津夫『税法基本講義 第7版』（弘文堂、令和3年）	谷口・税法
青木文『税理士のための税務調査手続ルールブック』（日本法令、令和3年）	青木・RB
酒井克彦『クローズアップ租税行政法—税務調査・税務手続を理解する 第2版』（財經詳報社、平成28年）	酒井・CU
品川芳宣『国税通則法講義—国税手続・争訟の法理と実務問題を解説』（日本租税研究協会、平成27年）	品川・講義



品川芳宣『国税通則法の理論と実務』（ぎょうせい、平成 29 年）	品川・理論
野一色直人『国税通則法の基本 その趣旨と実務上の留意点』（税務研究会出版局、令和 2 年）	野一色・基本
白井滋夫『国税犯則取締法』（信山社出版、平成 2 年）	白井・国犯
志賀櫻『タックス・オブザーバー―当局は税法を理解しているのか』（エヌビー通信社、平成 27 年）	志賀・TO
各年度の「税制改正の解説」（財務省ウェブサイト）	H〇〇解説、R〇〇解説
税務大学校講本「国税通則法」基礎編（令和 4 年度版）	税大講本
税務大学校論叢	税大論叢

### (3) 論文等

正式名称	略 称
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）1 頁	青木・経緯
金子宏「国税通則法の改正～税務行政と納税者との信頼関係の醸成に～」東京税理士界 666 号（平成 24 年）8 頁	金子・改正
酒井克彦「国税通則法に規定する事前通知制度を巡る論点（上）」商学論纂（中央大学）62 巻 3・4 号（令和 2 年）231 頁	酒井・論点
作田隆史「国税通則法改正（平成 23 年 12 月）と税務行政」税大論叢 91 号（平成 30 年）1 頁	作田・改正
谷口勢津夫「申告納税制度と税務調査―税務調査手続における手続的保障原則の実現に向けての―考察―」三木義一先生古希記念論文集『現代税法と納税者の権利』（法律文化社、令和 2 年）228 頁	谷口・調査
藤曲武美「平成 23 年国税通則法改正後の税務調査手続の評価と課題」日税研論集 75 号（平成 31 年）65 頁	藤曲・課題
三木義一「租税手続法の大改革―平成 23 年度税制改正における国税通則法の改正」自由と正義 63 巻 4 号（平成 24 年）35 頁	三木・改正
矢田善久「改正国税通則法の意義と問題点」立命館法政論集 18 巻（令和 2 年）1 頁	矢田・改正

山本洋一郎「立法経緯とその教訓—本改正における日弁連のかかわり」自由と正義 63 巻 4 号 (平成 24 年) 43 頁	山本・経緯
山本洋一郎「納税申告の誤りの是正をめぐる問題—更正の請求と処分理由附記を中心に—」税法学 569 号 (平成 25 年) 259 頁	山本・是正
山本洋一郎「国税通則法改正について」自由と正義 65 巻 8 号 (平成 26 年) 29 頁	山本・改正
齋藤文雄「質問検査権を巡る諸問題—質問検査に対する受忍義務の履行確保のための方策を中心として—」税大論叢 50 号 (平成 18 年) 169 頁	齋藤・問題

# 序 文

# 序 文

## 国税通則法改正の経緯と その真の内容

### ◇はじめに

平成 23 年 11 月 30 日、ようやく税務調査手続規定を盛り込んだ国税通則法改正案（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（平成 23 年法律第 114 号）17 条）が国会を通過し、成立した（同年 12 月 2 日公布）。

それからすでに、十数年の時が流れた。この間、民主党政権が再び自民政権に戻ったことや、大学での仕事に追われてきたこともあって沈黙してきたが、後述の志賀櫻弁護士が近年病に倒れ死亡されたこともあって、このままにしておくのと改正の意義が失われかねない解釈や改正なども散見されるので、やはりこの機会に国税通則法の大改正が実現できた経緯と、その背景等を述べておきたいと考え、それが志賀櫻弁護士の霊前に本書をささげることができると考えた。納税者の視線に立った改正は、まだ終了はしておらず、今後追求すべき課題でもあるからである。

では、自民党から民主党への政権交代の前夜に戻ろう。

## I 民主党との勉強会

## ① 第1回会合

平成21年春、政権交代の気運が高まりはじめた頃、民主党は「納税者の立場に立って税制のあり方を根本的に変える」ことを公約し、日本弁護士連合会（以下「日弁連」という。）と租税手続についての勉強会を始め、問題の所在を共有した。

日弁連税制委員会（当時の委員長は山本洋一郎弁護士）は、以後の改革案の検討等につき国税通則法改正PTを設けるなど、常にバックアップしてくれた。筆者はかつて日弁連税制委員会委員であったが、途中、大学の仕事に専念し、令和から再び同委員となった経歴を持つ。筆者が日弁連の税制委員会から推薦され、第1回目の会合（平成21年6月5日）で指摘したのは、以下の点であった。

### 今日の報告の目的……租税手続法制の基本理念の確認

#### ◆議会のあり方との関係で

- (1) 民主党は、「納税者の立場に立って税制のあり方を根本的に変える」ことを約束している。
- (2) 税制改正手続における具体的な改革視点として「法的な責任を負わない機関が実質的な意思決定権を有するという“権力の二重構造”的自民党政治」の打破を主張されている。これは利益誘導型自民党政治とその下での歪んだ税制改正手続を公正・透明なものにする重大な契機となる。
- (3) 一般税務行政手続においても、同様な視点からの改革が不可欠である。なぜなら、現在の租税手続法は官僚による徴税便宜のためのシステム、つまり「国民の納税義務の適正かつ円滑な履行に資することを目的とする」（法1）ものとされており、あくまでも義務を履行させるための、上から目線の手続になっているからである。

- (4) これを市民・納税者の目線に立った手続法制にきりかえねばならない。市民が税制に同意し、納税を納得できるように、手続法制を公正で透明なものにし、通則法の目的も義務の履行促進から、「税務行政の公正・透明な運営を確保し、もつて納税者の権利が損なわれることのない手続の履行に資することを目的とする」ものにし、発想の転換を行わねばならない。
- (5) まず、現代の憲法はすべての国民に所有権を保障し、国民は自己の所有権の行使として税を拠出しているものであり、そのような税をどこまで負担するかを、自分たちの代表者によって構成されている議会で毎年決めているのである。だから、国民・納税者から同意を得るという手続は必要不可欠であり、憲法はこれを租税法律主義の原則及び適正手続の保障として明記しているのである。
- (6) 国民の同意を得るためには、必然的に税制はわかりやすいものでなければならない。複雑な制度や曖昧な概念が税法で多用されている現状は「官僚による徴税便宜のためのシステム」だからである。これを切り替えていくためには、課税される要件をできるだけ明確にするよう毎年の税制改正で検討されるべきである。また、なぜそのような税が国民にとって必要なのか、ということを経絶えず国民に問うていくことも必要であるが、その意味では衆参両院に「歳入委員会」を新設し、そこでの議論を活性化しようという民主党の提案は意義深い。
- (7) 国民の同意は、課税される期間が始まる前であることは当然のはずである。所得を得るときは非課税だったものが、取得後の改正で課税されるようになる、というのは許されない。にもかかわらず、わが国では期間開始後に審議され、期間途中で改正されるのが常であった。なぜ、こういう事態になっていたのだろう。
- (8) この原因はわが国の所得税法成立史に遡るように思われる。わが国で初めて所得税法が制定されたのは明治 20 (1887) 年であり、明治 20 年 3 月 19 日勅令 5 号として導入され、同年の 7 月 1 日から施行された。導入当初は憲法自体が存在していなかった。租税法律主義の前提がそもそもなかったことになる。その 2 年後の明治 22 (1889) 年に明治憲法が制定され、租税法律主義の規定が導

入されたが、そこに納税者の同意の確保という理念が含まれていたかは疑わしい。なぜならば、租税法律主義を規定したものの、いわゆる永久税主義の規定も設け、その政治的な意図は議会制定以前に導入した税制を基本的に承認させること、つまり議会の関与をできるかぎり排除する意図が含まれていたからである。

- (9) 第2に、所得税法導入当時は議会も設けられていなかった。わが国で初の衆議院選挙は明治23(1890)年7月であり、第1回の帝国議会が召集されたのも同年11月であった。

つまり、所得税法は憲法も制定されず、議会も開設されていない時点で導入され、むしろ議会の介入をできる限り防ぐために急いで導入されたのである。納税者の同意を求めるという姿勢は、導入当初にはなく、その後の議会運営においても議会開設以前の租税立法慣行が基本的には維持されてきたように思われる。

- (10) 民主党のいう「納税者の立場に立って税制のあり方を根本的に変える」場合、我々がまず問い直さなければならないのはこの慣行の合憲性であり、議会の租税立法に対する姿勢なのではないだろうか？

- (11) 国民が税制について同意しても、具体的な納税に「納得」するためには、具体的な税負担が国民の各種権利を侵害するものではないこと(最低生活費保障、平等原則、幸福追求権等々)、そして税負担を求める手続が公正・透明で、行政も国民もお互いが法を守っている、という信頼が確保されるものになっていなければならない。

その意味で、租税手続法制を納税者の目線に立って「国民の同意と納得」の要として抜本的に改める必要がある。

◆国民の税制への同意と納税への納得を確保するために、手続法をどう具体化するかが次回の課題。

第1回目はやや総論的に日本の税制の問題点を指摘したが、ここで指摘した点の多くはなお課題として残されている。

## ② 第2回会合

第2回目（6月12日）の会合では、より具体的に次の点が議論となった。

### 課税手続法制の現状と課題

#### ◆国税通則法について

(1) 戦後の滞納増大等の状況変化を受けて、昭和34年に国税徴収法が改正され、さらに昭和37年に確定手続部分が同法から分離し、国税通則法として成立した。同法により、例えば、課税処分には「除外期間」、滞納処分には「時効」、と言うように確定手続と徴収手続の区分が理論的にも整理され、一応体系化された。

(2) 当時としては、他の行政領域には手続法制が整備されておらず、その意味では相対的に「進んでいた」とはいえる。

しかし、「国民の納税義務の適正かつ円滑な履行に資することを目的とする」とした同法は、行政の手足を縛りかねない調査手続規定をまったく欠いていることに象徴されるように、課税手続法基本法としては不備だらけであった。

(3) 手続法制定と税務行政

それが行政手続法の制定で相対的に遅れた行政領域へと変質した。

行政手続法は「行政運営の公正性と透明性の向上を図り、国民の権利利益の保護に資すること」を目的として平成5年に成立し、次のような規定を設けた（後述のように、第6章は平成17年に創設）。



第1章	総則（第1条－第4条）
第2章	申請に対する処分（第5条－第11条）
第3章	不利益処分
第1節	通則（第12条－第14条）
第2節	聴聞（第15条－第28条）
第3節	弁明の機会の付与（第29条－第31条）
第4章	行政指導（第32条－第36条）
第5章	届出（第37条）
第6章	意見公募手続等（第38条－第45条）
第7章	補則（第46条）

しかし、これらの規定の大半は国税通則法には適用されないことになった（国税通則法74条の2）。

- (4) なぜ、一般の処分や不利益処分より手続を軽んじて良いのだろうか？ 税務行政はどのような意味の特殊性があるのだろうか？

「租税債権の確保」を重視するのか、それとも「納税者の権利を侵害しやすい」ことを重視するのか？

手続法適用除外は前者の観点からといわざるを得ない。

- (5) その後も各種行政手続が整備される中で、租税行政は基本的に蚊帳の外に置かれ続けてきた。例えば、平成11年には、「規制の設定又は改廃に係る意見提出手続」、いわゆる「パブリック・コメント手続」が閣議決定された。当初は対象を「規制の設定又は改廃」に限っていたが、平成17年に行政手続法が改正され、行政機関が命令等を定めるに際しての「意見公募手続等」が法制化された（行手法39以下）が、課税処分に関わる行政立法は対象から外された。その理由は、「これに係る法律を制定する際に、幅広く国会において議論が行われているものであると言える。したがって、国会で十分に議論され、決定されたこれらの法律において規定できない部分を補う命令等を迅速かつ正確に定めることが、まず行政機関に求められる」からである（行政管理研究センター編『逐条解説行政手続法』（ぎょうせい、平成18年）294頁参照）。

## ◆申告と加算税

(6) 日本の制度は、納税者自身が税額を計算し、申告をすることによって、租税債務が確定する、というシステム。そして確定した額について、国が徴収権限を持つ。

そのため、申告を促すために加算税制度を活用している。

何でもかんでも「加算税」。挨拶代わりに「重加算税」。

(7) 加算税制度を減免する「正当な理由」は非常に狭い。ようやく、いくつかの不合理な事例について「正当な理由」を認め始めたが、なおきわめて狭い。

真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、……過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である（最高裁平成17年（行ヒ）第9号同18年4月20日第一小法廷判決・民集60巻4号1611頁、最高裁平成16年（行ヒ）第86号、第87号同18年4月25日第三小法廷判決・民集60巻4号1728頁参照）。

★おかしな通達を争えない⇒争って負けたら加算税

★子供の誕生年を間違えても加算税

## ◆税務調査手続

(8) 申告後、調査がある場合があるが、その手続規定がまったくない。わずかに所得税法などに次の規定があるだけ。

第234条（当該職員の質問検査権） 国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、所得税に関する調査について必要があるときは、次に掲げる者に質問し、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。……

2 前項の規定による質問又は検査の権限は、犯罪捜査の

# 著者略歴

(五十音順)

## ■日弁連税制委員会委員

浅野 卓郎〔あさの・たくろう〕

弁護士

浅野法律事務所

平成 15 年 10 月弁護士登録（東京弁護士会。56 期）。個人、中小企業の一般民事事件、家事事件、破産事件を中心に活動。（公財）住宅リフォーム・紛争処理支援センター研修等検討ワーキンググループ委員、東京弁護士会税務特別委員会委員長（平成 30 年度～令和元年度）を務める。

【主著】『法律家のための税法〔会社法編〕 新訂第七版』（第一法規、平成 29 年／共著）

河野 良介〔こうの・りょうすけ〕

弁護士・ニューヨーク州弁護士

弁護士法人大江橋法律事務所

平成 13 年、弁護士登録（大阪弁護士会）。平成 21 年～平成 23 年、任期付職員として大阪国税局調査第一部にて勤務。税務訴訟、税務不服申立手続において豊富な経験を有している。

【主著】『課税要件から考える税務当局と見解の相違が生じた場合の実務対応—税務調査から訴訟まで』（中央経済社、平成 30 年） 他

菅原 万里子〔すがわら・まりこ〕

弁護士

大原法律事務所

平成 6 年、弁護士登録（東京弁護士会）。同年、大原法律事務所に入所。租税訴訟学会理事及び日弁連税制委員会副委員長として、租税手続の研究を行い、立法や制度改善に関する提言活動に携わった。元東京弁護士会税務特別委員会委員長として、『法律家のための税法〔民法編・会社法編〕』（第一法規）の分冊改訂を

行った。

**【主著】**『相続法と相続税法』（ぎょうせい、平成10年／共著）、『企業再編の税務と法務』（法務部分担当）（中央経済社、平成14年／共著）、『実務 租税法講義』（民事法研究会、平成17年／共著）、『法律家のための税法【民法編】 新訂第八版』（第一法規、令和4年／共著）、『法律家のための税法【会社法編】 新訂第七版』（第一法規、平成30年／共著）、『和解をめぐる法務と税務の接点』（大蔵財務協会、平成25年／共著）、『行政不服審査法の実務と書式 第2版』（民事法研究会、令和2年／共著）他

## 関戸 勉（せきと・つとむ）

弁護士

関戸法律事務所

昭和52年4月、弁護士登録（東京弁護士会）。平成16年、東京三弁護士会多摩支部支部長。平成24年4月～平成31年3月、日本司法支援センター東京事務所副所長兼多摩支部支部長。平成29年から現在、日本弁護士連合会税制委員会委員長。

**【主著】**『相続・遺言を巡る法律問題 弁護士が知識と経験で解決した困難事例』（第一法規、令和2年／共著）

## 武田 京子（たけだ・きょうこ）

弁護士

武田法律事務所

平成21年、弁護士登録（広島弁護士会）。平成21年、佐藤・武田法律事務所に入所。平成25年武田法律事務所開設。日弁連税制委員会委員、租税訴訟学会理事、中四国支部長、日本税法学会会員

## 武田 涼子（たけだ・りょうこ）

弁護士、公認不正検査士（CFE）

シティエューワ法律事務所

平成10年、弁護士登録（第一東京弁護士会、平成26年再登録）。公益財団法人

日本税務研究センター（JTTRI）租税法事例研究会研究員（平成27年～）、司法試験考査委員・司法試験予備試験考査委員（租税法担当）（令和4年～）を務める。

【主著】「外国親会社からの給与（アワード付与）に係る源泉徴収」日税研創立35周年記念出版『最新租税基本判例70』（日本税務研究センター、平成26年／共著）他

## 館 彰男（たて・あきお）

弁護士

荒井総合法律事務所

平成10年、弁護士登録（東京弁護士会）。同年、荒井総合法律事務所入所。平成24年～平成26年、東京弁護士会税務特別委員会委員長。租税法、倒産法、信託法、労働法等の分野の経験を多く有する。著書・論文多数。

【主著】「幅のある真実－合法性の原則の超克による租税争訟における和解の許容性－」判例時報2423号（令和元年、第3回判例時報賞奨励賞受賞論文）、【相続法改正後の弁護士実務】（第一法規、令和2年／共著）他

## 戸田 智彦（とだ・ともひこ）

弁護士

立川北法律事務所

平成14年、弁護士登録（東京弁護士会）。平成19年、米国アメリカン大学 Law School（L.L.M.）卒。平成28年～平成30年、東京弁護士会税務特別委員会委員長。知的財産権、会社法、倒産法（破産管財人）、事業承継・相続・民事信託などの案件を手掛けている。

【主著】『パットとわかる 家族信託コンパクトブック』（第一法規、平成30年／共著）、『法律家のための税法〔会社法編〕新訂第七版』（第一法規、平成29年／共著）、【相続法改正後の弁護士実務】（第一法規、令和2年／共著）他

## 原口 昌之（はらぐち・まさゆき）

弁護士・公認会計士

英和法律事務所

平成 8 年、公認会計士登録。平成 12 年、弁護士登録（東京弁護士会）。

東京弁護士会税務特別委員会委員長（平成 26 年～平成 27 年）

慶應義塾大学大学院法務研究科（法科大学院）非常勤講師

【主著】『企業の営業損害の算定』（新日本法規、令和 2 年／編著）、『株主総会想定問答集』別冊商事法務（2005 年版～2022 年版）、『家事事件の法務・税務・登記』（新日本法規、平成 26 年／共著）、『法律実務家のための親族・相続・家事の税務』（日本加除出版、平成 25 年／共著）

## 藤田 耕司〔ふじた・こうじ〕

弁護士・税理士

アンダーソン・毛利・友常法律事務所 外国法共同事業

昭和 61 年、弁護士登録（第二東京弁護士会）、アンダーソン・毛利・ラビノウイツ法律事務所（当時）に入所。

国際取引における税務及び税務関連案件と M&A 案件を多数手掛けている。

【主著】『ビジネス・タックス—企業税制の理論と実務—』（有斐閣、平成 17 年／共著）、『租税法判例実務解説』（信山社、平成 23 年／共著）、『アジア・新興国の会社法実務戦略 Q&A』（商事法務、平成 25 年／共著）、『租税判例百選』別冊ジュリスト No.178, No.207 他

## 松井 淑子〔まつい・よしこ〕

弁護士・税理士

神川松井法律事務所

平成 11 年、弁護士登録（大阪弁護士会）。平成 27 年、税理士登録。平成 22 年から平成 26 年まで国税不服審判所国税審判官。税理士と協働した税務調査対応等を行いつつ、税務の知識経験をもとにした相続に関する紛争予防、相続開始後の紛争解決を手掛ける。

【主著】『弁護士・税理士のための税務調査の後の不服申立手続ガイド』（日本加除出版、平成 26 年）、『特別受益・寄与分と遺言の実務対応—実は知らない本当の相続分と遺留分—』（清文社、令和元年） 他

### 三木 義一〔みき・よしかず〕

弁護士・青山学院大学名誉教授（元学長）・博士（法学・一橋大学）

平成 21 年、弁護士登録（第二東京弁護士会）。ドイツ・ミュンスター財政裁判所客員裁判官や政府税制調査会専門家委員会委員（納税環境整備小委員会座長）等も経験。

【主著】『日本の税金 第 3 版』（岩波書店、平成 30 年）、『日本の納税者』（岩波書店、平成 27 年）、『受益者負担制度の法的研究』（信山社、平成 7 年）、『現代税法と人権』（勁草書房、平成 4 年）他、実務書、監修書等も多数

### 元氏 成保（もとうじ・しげほ）

弁護士・関西大学大学院法務研究科教授

共栄法律事務所

平成 14 年、弁護士登録（大阪弁護士会）及び共栄法律事務所入所。税務争訟を中心とする行政事件の分野で多くの経験を有し、その他一般的な企業法務も多く手掛けている。また、平成 29 年に関西大学大学院法務研究科の教授（租税法・行政法）に就任し、各種研修の講師等も多く行っている。

【主著】『企業法務で知っておくべき税務上の問題点 100』（清文社、令和 3 年／共著）、『弁護士が答える民事信託 Q&A100』（日本加除出版、令和元年／共著）他

### 山本 英幸〔やまもと・ひでゆき〕

弁護士・公認会計士・税理士

平成元年、公認会計士登録。平成 6 年、弁護士登録（東京弁護士会）、東京青山法律事務所（現・ペーカー&マッケンジー法律事務所）に入所。平成 7 年、税理士登録。税務調査、再調査の請求、審査請求、訴訟において、納税者を代理しその正当な権利利益を擁護している。

【主著】『よくわかる税務訴訟入門—裁判例にみる税法の解釈から訴訟手続まで—』（中央経済社、平成 16 年／共著）他

## 山本 洋一郎〔やまもと・よういちろう〕

弁護士・税理士

弁護士法人山本法律会計事務所

昭和47年、東京大学法学部卒。昭和50年～52年、衆議院法制局参事。昭和53年、弁護士登録（大分県弁護士会）。平成19年～29年、日弁連税制委員会の委員長、以後現在まで副委員長。令和4年～租税訴訟学会副会長。税務調査立会・審査請求・税務訴訟・査察刑事事件等を多数手掛けている。

【主著】「消費者被害の回復金と課税－2つの高裁判決で非課税が確定」水野武夫  
古稀記念『行政と国民の権利』（法律文化社、平成23年）他

## 脇谷 英夫〔わきたに・ひでお〕

弁護士

脇谷総合法律事務所

平成11年、弁護士登録（東京弁護士会）。平成18年、脇谷総合法律事務所開設。

## ■外部協力研究者

### 青木 丈〔あおき・たけし〕

香川大学法学部教授・税理士

平成13年、税理士登録（東京税理士会）。平成21年11月～平成25年1月、内閣府本府行政刷新会議事務局上席政策調査員、総務省行政管理局企画調整課企画官等を歴任。この間、平成23年12月改正があり、内閣府大臣官房企画調整課（税制調査会担当）併任として、政府税制調査会専門家委員会納税環境整備小委員会の三木義一座長をサポート。平成29年4月～香川大学法学部教授（租税法担当）。

【主著】『税理士のための税務調査手続ルールブック』（日本法令、令和3年）、『租税法令の読み方・書き方講座』（税務経理協会、平成30年）、『新しい国税不服申立制度の理論と実務』（ぎょうせい、平成28年）、『中小事業者のための改正個人情報保護法超要点整理』（日本法令、平成28年）他