

平成 21 年 2 月 14 日

租税法務学会 月例会 裁決事例研究

税理士 平柳 雅三

【裁決事例】 平 19.12.19、裁決事例集 74 181 頁

【請求結果】 棄却

【参照法令】 国税通則法第 24 条

はじめに

本件事案のうち、国税犯則取締法に基づく犯則調査において把握された課税資料を基として法人税の更正処分を行うことの可否について検討する。

1 事実

(1) 事案の概要

本件は、原処分庁が、医療法人である審査請求人(以下「請求人」という。)の理事長であった D に係る国税犯則取締法に基づく犯則調査において把握された請求人に関する課税資料等を基として請求人の法人税の更正処分等を行ったことに対し、請求人が、当該更正処分等は調査を行わずになされた違法な処分であることを主たる理由として、原処分の全部の取消しを求めた事案である。

(2) 審査請求に至る経緯

イ 請求人は、平成 13 年 2 月 20 日から平成 13 年 8 月 31 日まで、平成 13 年 9 月 1 日から平成 14 年 8 月 31 日まで及び平成 14 年 9 月 1 日から平成 15 年 8 月 31 日までの各事業年度(以下、順次「平成 13 年 8 月期」、「平成 14 年 8 月期」及び「平成 15 年 8 月期」といい、これらを併せて「本件各事業年度」という。)の法人税について、各確定申告書にそれぞれ記載して、いずれも法定申告期限までに原処分庁へ申告した。

ロ 原処分庁は、これに対し、平成 18 年 2 月 28 日付で本件各事業年度の法人税について、各更正処分(以下「本件各更正処分」という。)並びに過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分(以下「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と併せて「本件各更正処分等」という。)をし、その処分の通知書を請求人に対し、平成 18 年 3 月 2 日に送達した。

ハ 請求人は、上記ロの処分を不服として、平成 18 年 5 月 1 日に異議申立てをしたところ、異議審理庁は、平成 18 年 12 月 22 日付でいずれも棄却の異議決定をした。

ニ 請求人は、異議決定を経た後の原処分に不服があるとして、平成 19 年 1 月 18 日に審査請求をした。

(3) 関係法令

イ 国税通則法(以下「通則法」という。)第 24 条(更正)は、税務署長は、納税申告書の提出があった場合において、その納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する規定に従っていなかったとき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正する旨規定している。

ロ 法人税法第 153 条(当該職員の質問検査権)第 1 項は、国税庁の当該職員又は法人の納税地の所轄税務署若しくは所轄国税局の当該職員は、法人税に関する調査について必要があるときは、法人に質問し、又はその帳簿書類その他の物件を検査することができる旨規定している。

(4) 基礎事実(争いのない事実)

イ 請求人は、平成 13 年 2 月 日に P 市 p 町 - において、診療所の経営及び医療の普及を目的として設立された。

ロ 請求人の理事長であった D(以下「D 前理事長」という。)は、請求人設立時からその職に就任していたが、平成 19 年 1 月 5 日に退任し、請求人の理事として現在に至っている。

ハ 個人としての D(以下「D 個人」という。)は、E 国税局査察部の国税犯則取締法に基づく犯則調査(以下「本件査察調査」という。)を受け、平成 13 年分ないし平成 15 年分の所得税法違反容疑で起訴され、平成 年 月 日に 地方裁判所平成 年 ()第 号所得税法違反被告事件(以下「本件所得税法違反事件」という。)において、判決が言い渡され、控訴せずに本件所得税法違反事件は確定した。

ニ 請求人は、平成 13 年 8 月 30 日に法人税の青色申告の承認申請書を原処分庁に提出し、平成 14 年 8 月期以降の法人税の青色申告の承認がされていたところ、原処分庁は、平成 17 年 12 月 16 日付で請求人の平成 14 年 8 月期以降の法人税の青色申告の承認の取消処分(以下「本件青色取消処分」という。)を行った。

なお、請求人は、本件青色取消処分については異議申立てをしていない。

2 主張

(1) 請求人の主張

イ 原処分は、次の理由のとおり、職権濫用に当たる違法な処分であるから、そのすべてが取り消されるべきである。

(イ) 請求人に対する税務調査は行われていないのであるから、本件各更正処分は、その所得金額及び納付すべき税額に根拠がない。また、原処分庁から本件各更正処分の内容の説明もなかった。

(ロ) 本件各賦課決定処分は上記(イ)に基づくものであり、違法である。

(ハ) 省略

ロ 省略

(2) 原処分庁の主張

原処分は、次のとおり、いずれも適法である。

イ 通則法第 24 条に規定する「調査」に関しては、国税犯則取締法に基づく査察官による犯則調査により収集した資料を税務署長が課税処分を行うために利用することは何ら妨げられないこと、犯則調査の資料及び刑事手続の資料を使用して課税標準を認定することも、同条の「調査」に含まれ、許されると解されていること、税務署長が査察官から引き継いだ調査資料に検討を加えて更正処分を行い、その処分を行うに際して法人税法第 153 条第 1 項に規定する質問検査権を行使しないとしても、通則法第 24 条には違反しないし、課税処分に影響を与えるものではないと解されていることから、本件各更正処分は適法である。

ロ 省略

3 審判所の判断

本件各更正処分等は、原処分庁が調査を行わずになされた違法な処分であるか否かに争いが

あるので、判断する。

(1) 認定事実

原処分関係資料及び当審判所の調査の結果によれば、次の事実が認められる。

イ 本件所得税法違反事件の概要は、D 個人が自己名義のほか他人名義で診療所を開設・経営し、開設名義人に所得を分散して確定申告をさせ、租税特別措置法第 26 条（社会保険診療報酬の所得計算の特例）の適用を受けることにより所得を圧縮し、架空経費を計上することなどの不正の行為により、平成 13 年分ないし平成 15 年分の所得税を免れたとするものである。

ロ 原処分庁は、平成 18 年 1 月 20 日に E 国税局 1 部長から、本件査察調査の過程において把握された、請求人に係る本件各事業年度の法人税について、更正すべき所得金額及び納付すべき税額並びに更正すべき所得金額を算出するための勘定科目別の認定金額及び確定方法等が記載された課税資料（以下「本件課税資料」という。）を受領した。

ハ 本件課税資料は、本件査察調査において把握された事実及び証拠等に基づいて作成されている。

ニ 原処分庁の原処分担当職員（以下「原処分担当職員」という。）は、本件課税資料に記載されている更正すべき事項と請求人が原処分庁に提出した確定申告書、勘定科目内訳書及び決算報告書等との照合をする上で必要となった事項及び根拠等について、担当査察官に対して照会を行い、その回答によって本件課税資料の科目内訳、加算税の賦課要件等を確認している。

ホ 原処分担当職員は、当審判所に対し、本件課税資料に記載されている内容は本件査察調査において把握された事実及び証拠に基づいた信用性の高いものであること、さらに、それらの内容についても徹底的な調査がされているものであることから、殊更改めて原処分庁が独自に請求人事務所等へ臨場し帳簿調査をすることや請求人及び請求人の関係者等に質問検査を行う必要はないと判断し、本件課税資料、請求人が提出した確定申告書、勘定科目内訳書及び決算報告書等を机上で調査し、請求人の本件各事業年度の法人税の所得金額及び納付すべき税額を算出した旨答述している。

ヘ 省略

ト 原処分庁は、請求人事務所等への臨場調査並びに請求人及び請求人の関係者等に対して、法人税法第 153 条第 1 項に規定する質問検査権の行使をしていない。

(2) 本件各更正処分

イ 法令解釈等

(イ) 犯則調査資料の利用について

課税調査と犯則調査は、その目的や機能を異にする別個の手続であり、両者は制度上区別されているが、犯則事件が存在するとの嫌疑もないのに専ら課税資料を収集する目的で国税犯則取締法上の強制調査を行い、この調査によって得た資料のみに基づいて課税処分をするというような違法な場合は別として、収税官吏である国税査察官が犯則嫌疑者に対し、適法な犯則調査を行った場合に、課税庁がその調査若しくはその過程で収集された資料を引き継ぎ、これを課税処分を行うために利用することは許されると解されている。

(ロ) 課税調査について

通則法第 24 条は、納税申告書に記載された課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正する旨規定し、調査を更正の要件としているところ、その調査とは、課税標準等又は税額等を認定するに至る一

連の判断過程の一切を意味し、課税庁の証拠資料の収集、証拠の評価あるいは経験則を通じての要件事実の認定、租税法その他の法令の解釈を経て更正処分に至るまでの思考、判断を含む極めて包括的な概念であること及び通則法がその方法、時期等の具体的手続について何ら規定していないことからすると、調査の方法、時期、範囲に関しては、課税庁の合理的な裁量にゆだねられているものと解されている。

そうすると、犯則嫌疑者に対する適法な犯則調査が行われ、課税庁が当該犯則調査若しくはその過程で収集された資料を引き継いで、当該資料を検討し、その活用先の正当な課税標準等及び税額等を認定した上で課税処分することに違法性はなく、また、課税庁が当該資料を検討しその活用先の正当な課税標準等及び税額等を認定することは、通則法第 24 条に規定する調査に含まれると解するのが相当である。

ロ 本件各更正処分が調査を行わずになされたものであるか否かについて

本件各更正処分について、上記イの法令解釈等に上記(1)の認定事実を照らしてみると次のとおりである。

(イ) 本件査察調査は、本件所得税法違反事件が、上記 1 の(4)の八のとおり、平成 年 月 日に判決が言い渡され、その被告が控訴をせずに確定しているのであるから、適法な犯則調査が行われ、専ら課税資料を収集する目的で本件査察調査が行われたものではないと認められる。

(ロ) 本件課税資料は、上記(1)のロ及び八のとおり、本件査察調査の過程で把握された事実及び証拠等に基づいて作成されたものであり、その内容は請求人の本件各事業年度に係る請求人の「収入金額」、「外注費」、「診療材料費」、「医薬品費」、「広告宣伝費」、「給与費」及び「事業税認定損」に至る益金の額及び損金の額に関する認定事項並びに請求人の資産及び負債に関する認定事項が区分されて記載されたものであり、また、それらの認定に至る確定方法、その根拠等が明示されているものである。

(ハ) 原処分担当職員は、本件課税資料がその信用性の高いものであること及びその内容についても徹底的な調査がされていることから、原処分庁が独自に請求人への臨場調査や請求人及び請求人の関係者等に質問検査を行う必要はないと判断し、担当査察官に対して照会を行い、本件課税資料の科目内訳や賦課要件等を確認した上で、本件課税資料を基として請求人の本件各事業年度の法人税の所得金額及び納付すべき税額を算出したものであると認められる。

(ニ) そうすると、原処分庁は、請求人への臨場調査や請求人及び請求人の関係者等に質問検査を行うことなく、原処分担当職員が本件課税資料を基として部内資料等との照合及び検討をした結果に基づいて請求人の本件各事業年度の法人税の所得金額及び納付すべき税額を算出したところによって、平成 18 年 2 月 28 日付の本件各更正処分を行ったものと認められる。したがって、本件課税資料は、適法に行われた本件査察調査の過程で把握された事実及び証拠等に基づいて作成されたものであり、本件課税資料を本件各更正処分に活用したことに違法はないと解され、また、原処分庁が本件課税資料を基として本件各更正処分に至るまでの判断及び認定過程が通則法第 24 条の規定する調査に含まれると解されることから、本件各更正処分は同条が規定するところの調査に基づいて行われたものであると認められる。

(ホ) 請求人の主張について

A 請求人は、本件各更正処分が調査を行わずになされたものである旨主張するが、本件更正処分が調査に基づいてなされたものであることは、上記(イ)ないし(ニ)のとおりであるから、この点に関する請求人の主張には理由がない。

B 省略

八 省略

二 以上のとおり、本件各更正処分が違法であるとする請求人の主張はいずれもその理由がなく、本件各更正処分は適法であるものと認められる。

(3) 本件各賦課決定処分について

省略

(4) その他

原処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

4 研究……裁判に反対

(1) はじめに(争点)

通則法 24 条(更正)に、税務署長は、納税申告書の提出があった場合において、その納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する規定に従っていなかったとき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正する旨規定している。この規定は、課税処分についてのものといえる。

本裁判の争点は、国税犯則取締法(以下「国犯法」という。)に基づく調査(以下「犯則調査」という。)において把握された課税資料を基として更正処分を行うことが、通則法 24 条に違反するか否かにある。

税法上の調査は、大きくわけて、税務官署内で行なわれる調査と税務官署外での調査とがある。前者は主として納税義務者その他の者から提出された申告書や添付書類・資料等についてなされる調査であり、後者は主として納税義務者の住宅や事業所、取引先において行なわれる調査である¹。税務官署外の調査には、純粋な任意調査、質問検査権による調査、滞納処分のための調査及び犯則事件のための調査がある。

本稿では、質問検査権による調査と、犯則調査の違いを分析し、本事例における裁判が適法といえるかどうかを探りたい。

(2) 質問検査権による調査

更正・決定および賦課決定を行なうためには、課税要件事実に関する資料の入手が必要である。しかし、資料の入手について納税者の任意の協力が得られるとは限らないから、各個別税法は、必要な資料の取得収集を可能ならしめるため、租税職員に質問検査権、すなわち課税要件事実について関係者に質問し、関係の物件を検査する権限を認めている。法人税法 153 条(当該職員の質問検査権) 1 項は、国税庁の当該職員又は法人の納税地の所轄税務署若しくは所轄国税局の当該職員は、法人税に関する調査について必要があるときは、法人に質問し、又はその帳簿書類その他の物件を検査することができる旨規定し、同条 2 項で「前項の規定による質問検査の権限は、犯罪捜査のために認められたものと解してはならない。」と規定している。

この規定は、いわゆる任意調査を認めるものである。相手方の意に反して事務所等に立ち入

り、各種物件を検査する強制調査を認めるものではない。しかし、質問に対する不答弁ならびに検査の拒否・妨害に対しては刑罰が課されることになっている(法人税法 162 条 2 号)。この刑罰は、1 年以下の懲役または 20 万円以下の罰金というものである。質問検査権には、直接の強制力はないが、質問・検査の相手方には、それが適法な質問検査である限り、質問に答え受忍する義務がある。いわゆる、間接強制調査²といえる。

(3) 犯則調査

「申告納税は自己の責任において所得を計算し得られた税額を申告するところから、一人が不正を免れれば他の者も免れようとするために租税通脱犯³は極めて悪質な伝播性の強い犯罪といえる。そのため、かかる経済的利欲犯に対する犯罪は、脱税者の発生を防止するために効果的な刑罰でなければならず、『正直に申告した者がバカをみる』ことがないための刑事制裁が必要である⁴。」とされ、適正な申告納税制度の確立のため⁵に租税処罰法がある。

国犯法は、租税処罰法として制定されており、国犯法に基づいて、悪質な脱税、すなわち犯則事件⁶の摘発、事実の確認などを狙いとして実施される一連の手續が犯則調査(査察調査)である。国税庁・国税局または税務署の職員のうち、租税犯則調査の権限を与えられた職員、すなわち収税官吏が行うこととされている。犯罪事実が確認された場合には、告発⁷又は通告処分⁸が行われる。したがって、直接犯罪捜査を目的とした、実質的には刑事手續に準ずる手續であるといえる。直接国税(所得税、法人税、消費税等)の犯則調査は、いわゆる「マルサ」として知られている⁹。

犯則調査には、任意捜査の方法(国犯法 1 条)および強制調査の方法(国犯法 2 条)がある。

犯則調査における任意調査

国犯法 1 条 1 項に「収税官吏ハ国税ニ関スル犯則事件(以下犯則事件ト称ス)ヲ調査スル為必要アルトキハ犯則嫌疑者若ハ参考人ニ対シ質問シ、犯則嫌疑者ノ所持スル物件、帳簿、書類等ヲ検査シ又ハ此等ノ者ニ於テ任意ニ提出シタル物ヲ領置スルコトヲ得」とし、同 2 項に、「収税官吏ハ犯則事件ヲ調査スル為必要アルトキハ参考人ノ所持スル物件、帳簿、書類等ヲ検査スルコトヲ得」としている。

この場合の質問検査は、任意であるが、同法 19 条ノ 2 に「間接国税ニ関スル犯則事件ニ付第一条第一項ノ規定ニ依ル収税官吏ノ検査ヲ拒ミ、妨ケ又ハ忌避シタル者ハ三万円以下ノ罰金ニ処ス」と規定されていることから、検査の相手方には、それが適法である限り、その検査を受忍する義務がある。しかし、収税官吏が実力を行使して直接強制の方法にできることは認められていない。いわゆる間接強制といわれるものである。

この手續は、犯則事件を目的にしているという意味で、実質的には刑事手續に準ずる手續であるから、収税官吏の質問に対しては、当然に憲法 38 条 1 項の黙秘権の保障が及ぶと解すべきである。すなわち、質問に答弁すると否とは自由であり、質問不答弁罪は適用されない¹⁰。

犯則調査における強制調査

国犯法 2 条 に「収税官吏ハ犯則事件ヲ調査スル為必要アルトキハ其ノ所属官署ノ所在地ヲ管轄スル地方裁判所又ハ簡易裁判所ノ裁判官ノ許可ヲ得テ臨検¹¹、搜索又ハ差押ヲ為スコトヲ得。」とし、さらに同法 3 条ノ 2 において「収税官吏臨検、搜索又ハ差押ヲ為スニ当リ必要アルトキハ錠ヲ外シ戸扉又ハ封ヲ開ク等ノ処分ヲ為スコトヲ得」として、強制調査を認めている。また、

その際の、身分証明書の携帯の義務、警察官の援助要請のできること、立会人の必要性、差押目録等の作成義務、搜索等の時間制限、等についても規定している(同法4条~8条)。

(4) 質問検査権による調査と犯則調査

両者は目的機能を異にする別個の行政手続である。一般の税務調査は課税処分のための課税要件事実を認定し行政処分を行うという意味で純粹の行政手続であって、犯罪捜査のために設けられたものではない¹²。これに対し、犯則調査は、犯則の存在することの嫌疑の下に、通告処分又は告発を終局の目標として行う犯則者及び証拠の発見・収集する手段であるから、形式的には行政手続であっても実質的には刑事手続に近い性格を有する¹³。

犯則調査には、憲法38条1項(「何人も、自己に不利益な供述を強要されない」)の黙秘権の保障が及ぶとされているが、税務調査には、黙秘権の保障は及ばないとされている。

質問検査権による調査は任意調査(間接強制調査)であるが、犯則調査には強制調査がある。

質問検査権による調査には裁判官の許可(令状)は不要であるが、間接国税に関する現行犯の場合(国犯法3条)を除き、強制調査は、強制捜査と同様、裁判官の許可が必要である。

質問検査権による調査の結果は、加算税が課されることがある。これに対し犯則調査の結果には、罰金又は執行猶予なしの懲役刑が科されることがある。

(5) 質問検査権を、犯則調査の手段として行使することが許されるか。

最高裁は、「法人税法156条によると、同法153条ないし155条に規定する質問又は検査の権限は、犯罪の証拠資料を取得収集し、保全するなど、犯則事件の調査あるいは捜査のための手段として行使することは許されないと解釈するのが相当である。しかしながら、上記質問又は検査の権限の行使にあたって、取得収集される証拠資料が後に犯則事件の証拠として利用されることが想定できたとしても、そのことによって直ちに、上記質問又は検査のための手段として行使されたことにはならないというべきである¹⁴。」とし、質問検査権の調査によって取得収集された資料を犯則調査に流用できる¹⁵としている。

金子宏教授は、「犯則調査に認められる強制調査と異なり、質問検査権は、このように、直接的・物理的強制を認めるものではない。それは、また、租税の公平・確実な賦課徴収のために必要な資料の収集を目的とするものであって、犯則の調査を目的とするものではなく、犯則調査に直接結びつく作用を一般的に有するものでもない¹⁶。」とされている。

松沢智教授は、「通脱犯調査のために税務調査の際に用いられる質問検査権によって犯則調査をするのは違法である¹⁷。」「ただ、『質問検査権は犯罪捜査のために認められたものと解してはならない』の法条には、公平課税の見地から巨額な悪質脱税が判明しても全く課税できないとするのは問題である¹⁸」とされている。

(6) 犯則調査において把握された課税資料を基として更正処分を行うことが、通則法24条に違反するか否か。

最高裁判決¹⁹では、「収税官吏が犯則疑義者に対して国税犯則取締法に基づく調査を行った場合に、課税庁が右調査により収集された資料を右のものに対する課税処分及び青色申告承認の取消処分を行うために利用することは許されるものと解するのが相当である」と判示している。この事案は、犯則調査の結果得られた資料を、所轄税務署長が引き継ぎ、それらの資料

の精査や補充調査を行ったものである。

さて本件事案は、通則法 24 条に規定する「調査」に、犯則調査により収集した資料を課税処分を行うために利用することが含まれるか否かという点が争点であるが、ここでいう調査は適法調査を前提としていると解すべきであるから、実施された当該調査の違法性が重大な場合は、調査がなかったものと同視すべきこととなる²⁰。すなわち、既にみたとおり、税務調査と犯則調査は別々の法律に基づくまったく別の手続であり、しかも「質問検査の行使は犯罪捜査のために用いられるものと解してはならない。」(法人税法 153 条 2 項)という規定からしても、両者の峻別が必要である。そうであるとすれば、犯則調査は犯則事件のための調査であり法人税法上の調査に該当しないから、課税処分のための調査に該当しないこととなり、適法調査とはいえず、調査がなかったものと解すべきこととなる。

本件課税処分は、「青色更正の理由付記」を欠く更正処分と同じく、実体判断を待つまでもなく、行政手続の要件を欠く違法な処分と認め²¹られよう。

(7) おわりに

松沢智教授は、「税務調査と査察(犯則)調査の峻別」として次のように述べておられる。「最高裁は『税務調査中に犯則事件が探知された場合には、これが端緒となって収税官吏による犯則事件としての調査に移行することをも禁ずる趣旨のものとは解し得ない』として法人税法 156 条につき判断を示している。…これは税務調査の結果、過少申告の事実が明らかとなり修正申告をした事実がマスコミ等に取り上げられ、これが収税官吏の端緒となって犯則調査に移行する場合とか、収税官吏が独自で犯則事件を探知した場合に限られよう。これに対しもし課税処分に係る資料を調査する担当部門が、その資料を刑事責任を追及する査察部門に連絡するようなことがあるとすれば、それは当該係官において知りえた秘密を漏洩したのものと守秘義務違反として処罰される。守秘義務は公務員の告発義務に優先し、税務職員はこれを外部に漏らしてはならない義務を負う。しかして、右守秘義務違反によって得られた資料によって犯則調査を開始し証拠を得たとしても、その証拠は違法収集として証拠能力が否定されるべきである。たとえ査察官が右証拠を基にして犯則資料を別個に作成しても違法性が承継されるので証拠能力がないといわなければならない。…課税処分のための税務調査に査察官が加わった場合は、その調査は違法である。右のように解しなければ、所得税法 234 条 2 項、法人税法 156 条の規定は空文となってしまうからである。同条は、税務調査と犯則調査の峻別を図る効力規定である。…犯則調査は通脱犯という刑事責任を追及するためにのみ設置されているのであって、税を徴収するためにあるからではない…両者を混合し考えている論者は、憲法の適正手続の保障の法理を看過しているといわねばならない²²。」

松沢教授は、税務調査から犯則調査に移行する場合についての例により論じられ、その移行は法律上認められないとされている。本件事案のように、犯則調査から税務調査に移行する場合についても、同様のこととなることも意味しておられると思量する。よって、判決に反対する立場をとるものである。

聞くとところによると、実務では査察調査を実施する際に税務職員を同行させる場合があるようである。そうであるとすれば、そのことは、課税庁自体も税務調査と犯則調査の違いを認識している証しといえるのではないだろうか。

¹ 清永敬次『税法(第7版)』(弘文堂、2007年)229頁

² 金子宏教授は、「これらの規定は、いわゆる『行政調査』を認めるものであって、強制調査を認めるものではない…」(金子宏『租税法(第10版)』(弘文堂、平成17年)682頁)とされる。

清永敬次教授は、質問検査の受忍「義務違反については刑罰が科せられるから、この種の調査は『間接強制を伴う任意調査』といえることができる」(清永敬次『前掲書』(弘文堂、2007年)230頁)とされている。

松沢智教授は、「税務調査は、原則として確認のための調査が基本であって、例外として客観的所得金額が申告額とは異なるとして或いは申告がなければ客観的所得金額を確認するため更正・決定処分のための調査の二つに分かれることとなる。そのことが、税務調査には『任意調査』と『強制調査』の二個で成立し、前者は納税者の同意、承諾を条件とし、後者は同意の有無を問わず、罰則を伴う強制的になされる調査であると説明することになる。そのため質問検査権の本質をめぐって鋭角的な議論の対立を惹起した。」とされ、課税処分のための質問検査権の行使は罰則により強制されているのであるから強制調査に属するとされている。さらに、「税務調査に罰則がなければ、換言すれば『任意調査』であれば、別段に調査権を発動するための要件を論ずる必要はない。しかし、罰則を伴う『間接強制調査』であるから、調査権を発動する場合には、国民である納税者の基本的人権を擁護するために必ず一定の要件が必要になる。これがまず最高裁の判示した『客観的必要性』が前提要件となり、『客観的必要性』のない調査権限の発動は違法である。」とされ、さらに、「税務調査では、これを拒むと罰則の適用を受けるという意味で『間接強制調査』と解すべきである」(松沢智『租税手続法』(中央経済社、平成9年)188頁)とされ、課税処分のための税務調査を間接強制調査であると、その法的性格を明確にされている。

新井隆一教授は、「相手方が調査に応じない場合には法律上の一定の処罰が用意されているのであるから、納税者はそれによって調査に応ずることを制度上心理的に強制されていることとなり、むしろ、これは『間接強制調査』であるとでもいうべき性質のものである。」(新井隆一「税務調査権の法的限界」税法学 232号(1970年4月)32頁-33頁)とされている。

増田英敏教授は、「間接強制を伴う任意調査であると当該調査を規定したとしても、結果的には、調査を拒否した場合には処罰を科されるのであるから、法の強制力は厳然と存するといわねばならないのである。したがって、調査拒否に対して、処罰が存するという法の構成に着目するならば、間接強制調査と解するほうが合理的であると思われる。前述の滞納処分のための調査及び犯則事件のための調査とかかる課税処分のための調査とを相対させ、その相対性のなかで、当該調査の法的性格をとらえるのであれば、あえて任意調査とすることも不可能ではないと思われるが、そうでないとすれば、強制調査と解するのが妥当と思われる。」(増田英敏『納税者の権利保護の法理』(成文堂、1997年)155頁)とされている。

³ 遁脱犯とは、納税義務者または徴収納付義務者が偽りその他の不正行為により、租税を免れ、またはその還付を受けたことを要件とする犯罪である。(宮岡孝之『確認租税法用語250WORDS』編集、増田英敏、加瀬昇一、(成文堂、2008年)92頁。)

⁴ 松沢智『租税処罰法』(有斐閣、1999年)270頁

⁵ 松沢智『租税法の基本原則』(中央経済社、昭和58年)229頁、230頁

⁶ 国税に関する犯則事件の意義

国税犯則取締法による調査の対象は、国税に関する犯則事件のうち、関税及びとん税に関する犯則事件は、明文で除外されている。本法にいう国税に関する犯則事件は、国税の納付、賦課、徴収に関係のある犯則事件一切を含むものではなく、国税の納付、賦課、徴収に直接的な犯則事件、すなわち、狭義の租税犯に含まれる事件に限るものと解すべきである。ただし、法が、徴税に関係のある機関の職員である収税官吏に犯則事件の調査に関する権限を与えているのは、それらの職員において調査することが、その特別の経験と知識とを活用することにより調査の成果を挙げ、迅速、適正な結果を期待するという理由に基づくからである。したがって、国税徴収法187条の滞納処分妨害罪、本法の22条の不納付煽動等の罪、所得税法243条等の秘密漏洩罪等は、いずれも刑法犯的な犯罪であり、その捜査に収税官吏の特別の経験や知識を必要とするものではなく、むしろ、通常の見査機関によって捜査が行われることが適当であるから、理論上、本法にいう国税に関する犯則事件には含まれないと解される。(臼井滋夫『国

税犯則取締法』(信山社、平成2年)、101頁)

- 7 直接国税の場合は、収税官吏は、その犯則事件の調査により犯則ありと思料するときは、直ちに、告発のしななければならない(国犯法12条の2)。告発は検察官に対してなされる。告発の場合の差押物件等は、検察官に引き継がれ、さらに当該物件等については、刑事訴訟法の規定により検察官が押収した物とされる(同法18条)。
- 8 通告処分は、国税局長等が、犯則事件の調査により犯則の心証を得たとき、その理由を明示して、罰金若しくは科料に相当する金額、没収品に該当する物品、徴収金に相当する金額、及び書類送達並びに差押物件の運搬、保管に要した費用を、指定の場所に納付すべき旨を通告するものである(国犯法14条1項)。ただし、国税局長等は、犯則者が通告内容を履行する資力が無いと認めるとき、又は情状により懲役の刑に処すべきものと判断するときは、通告処分をせず、直ちに告発しななければならない(同条2項)。通告処分は、間接国税に関する犯則事件のうち、罰金または科料に処することが相当であると認められる場合、刑罰のかわりになされると科罰的行政処分であるといえよう。(金子宏、清永敬次、宮谷俊胤、畠山武道『税法入門(第6版)』(有斐閣、2007年)203頁)
- 9 石村耕治『現代税法入門塾(第3版)』(清文社、2006年)433頁
- 10 岩橋憲治『租税の調査権をめぐる諸問題』税理、Vol.12、12号(昭和44年12月)、90頁
- 11 臨検は、ある場所に臨んで場所又は物の存在及び状態を五官の作用によって実験し認識し得る処分である。臨検は収税官吏が実践して認識を得るのであるけれども、物の所有者、場所の管理者その他の者が受忍しなればその目的を達し得ないことがある。すなわち、住居に立ち入ってこのような処分をしなければならぬ場合、その臨検を認めるについては住居権者がこれを受忍しななければならない。この場合に許可状による臨検という方法によりその受忍を強制することができるのである。強制するというのは、もっとも厳格な意味においては物理的力を及ぼすことである。相手方その他の者の口頭の拒絶、有形力による拒絶にかかわらずこれを実行することを指すのである。(津田實『国税犯則取締法講義』(帝国判例法規出版社、昭和34年)46頁)
- 12 松沢智『租税処罰法』(有斐閣、1999年)117頁
- 13 臼井滋夫『前掲書』(信山社、平成2年)、102頁
- 14 最高裁平成16年1月20日第二小法廷決定(刑集58巻1号336頁、判例タイムズ1144167頁)。ジュリスト1268212頁に「時の判例」として山口雅高最高裁判所調査官の解説がある。
- 15 草川十郎・田代茂「調査・査察の税務」現代税務全集29(ぎょうせい、昭和58年)395頁には、「通常の課税処分にかかる税務調査において、その調査途中に大変な脱税を発見することは残念ながら今日まだかなり多く、その発見にかかる資料等を同一職にある査察に連絡し回付することは違法でなく、査察ではその課税資料とは別途に独自の犯則調査をして刑事訴追をすることがどうかを判断するのであって、課税処分手続とはまた、別途であることを十分理解したい。」とある。同じ立場として、小島建彦「租税法」注釈特別刑法第5巻経済法編(立花書房、昭和59年)70頁がある。
これに相對するものとして、中村勲「税務調査と刑事裁判の關係(1)」裁判実務体系20租税争訟法(青林書院、昭和63年)565頁 - 566頁がある。
- 16 金子宏『前掲書』(弘文堂、平成17年)682頁
- 17 松沢智『租税処罰法』(有斐閣、1999年)120頁
- 18 松沢智『租税処罰法』(有斐閣、1999年)122頁
- 19 最高裁昭和63年3月31日判決(訴月34巻10号2074頁)
- 20 中野百々造「課税調査と犯則調査の峻別、査察内偵調後の修正申告と更正予知」ジュリスト1272164頁
- 21 中野百々造「課税調査と犯則調査の峻別、査察内偵調後の修正申告と更正予知」ジュリスト1272164頁
- 22 松沢智『租税手続法』(中央経済社、平成9年)207頁 - 208頁