

令和 2 年 6 月 10 日現在

機関番号：17102

研究種目：若手研究

研究期間：2018～2019

課題番号：18K12629

研究課題名（和文）ソフトな税務調査の法的統制

研究課題名（英文）Legal control of soft tax investigations

研究代表者

田中 晶国（TANAKA, Masakuni）

九州大学・法学研究院・准教授

研究者番号：50782950

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費） 1,000,000円

研究成果の概要（和文）：租税法は、財産権の制約という観点を重点的に議論の俎上に載せてきた。しかしながら、税務情報の取得・収集活動が、個人のプライバシー権の制約となり得る活動であることを再度認識すべきである。情報処理技術・ビッグデータの活用などから個人情報に国家が把握することの危険は高まっている。実力行使を伴う税務調査が許容されないことはいうまでもないが、現代社会のテクノロジーを前提とすると、SNSやインターネット上に公開されている情報などを、国家権力が収集することによる人権制約にも留意する必要がある。そのような税務官庁の活動を適切に統制するためには、「行政調査」の枠組みにおいて法的統制を構築していく必要がある。

研究成果の学術的意義や社会的意義

税務官庁が、国民の財産・収支の状態を調査する権限には質問検査権という法的権限があり、国民の側では当該権限による質問や帳簿の提出の求めなどに応じなければ罰則がある。従来から、この質問検査権についての研究は豊富であったが、現在の情報処理技術を前提にすると、対象者に接触しない形での個人情報の収集は容易である。そういった形での税務官庁による調査には特段規制の議論が乏しかったが、プライバシー権の保障の観点からは、現在の状況は危惧される。そこで、本研究では、明示的な法的な権限に基づかない税務官庁による調査にどのようなコントロールが可能かを研究した。

研究成果の概要（英文）：Tax law scholars have put the perspective of constraining property rights on the discussion topic. However, it should be recognized again that the activity of obtaining and collecting tax information is an activity that can be a constraint on an individual's right to privacy and control of his or her own information. There is a growing concern that the state power may grasp information about individuals due to the use of communication information technology and big data. It goes without saying that tax investigations involving the use of force are not acceptable, but given the technology of today's society, it is also necessary to be aware of the human rights restrictions caused by the collection of information on SNS and the Internet by the state power. In order to properly control the activities of such tax authorities, it is necessary to establish legal control over soft tax investigations in the framework of "administrative investigations".

研究分野：租税法

キーワード：純粋な任意調査 質問検査権 行政調査 法律の留保 個人情報保護 プライバシー権

科研費による研究は、研究者の自覚と責任において実施するものです。そのため、研究の実施や研究成果の公表等については、国の要請等に基づくものではなく、その研究成果に関する見解や責任は、研究者個人に帰属されます。

1. 研究開始当初の背景

税務調査に関して、これまでの租税法は、間接強制による任意調査、すなわち質問検査権の行使の法的統制を主たるテーマとしてきた。しかしながら、現在の課税実務においては、質問検査権の行使を伴う実地調査の件数が減少し、「簡易な接触」(納税者宅等に臨場することなく、文書、電話による連絡又は来署依頼による面接を行い、申告内容の是正をはかる)による税務調査の比重が増している。このような「簡易な接触」は、租税法上「純粋な任意調査」に分類され、これまで特段の議論の対象とはされてこなかった。しかしながら、情報処理技術の進展・ビッグデータの活用などにより、国家による情報収集手段は多様化し、プライバシー情報の収集や利用について新たな危惧が呈せられるようになってきた。

2. 研究の目的

このように、国家によるソフトな手段による情報収集によるプライバシー制約へ危惧は高まっており、結果的な徴税という観点からの財産権の制約という面だけではなく、税務情報の収集活動それ自体によるプライバシー権ないし利益の制約に対しても考慮を払う必要がある。そして、そういったプライバシーに関わる問題は、「純粋な任意調査」においても顕在化するものである。たとえば、「純粋な任意調査」として例示される税務官庁が書面で納税者に発するいわゆる「お尋ね」と題する書面による郵送調査は、将来的な質問検査権行使の予備的な活動になる場合もあり、対象者を特定したうえでのプライバシー情報の収集であるから権利制約の側面は否定できないであろう。また、そもそも「同意のない任意調査」による情報収集はどのように統制されるべきなのか。

以上の問題意識を下に、本稿では、現代的課題に適応した形での任意調査に関する法的統制の枠組みを提示することを目的とした。

3. 研究の方法

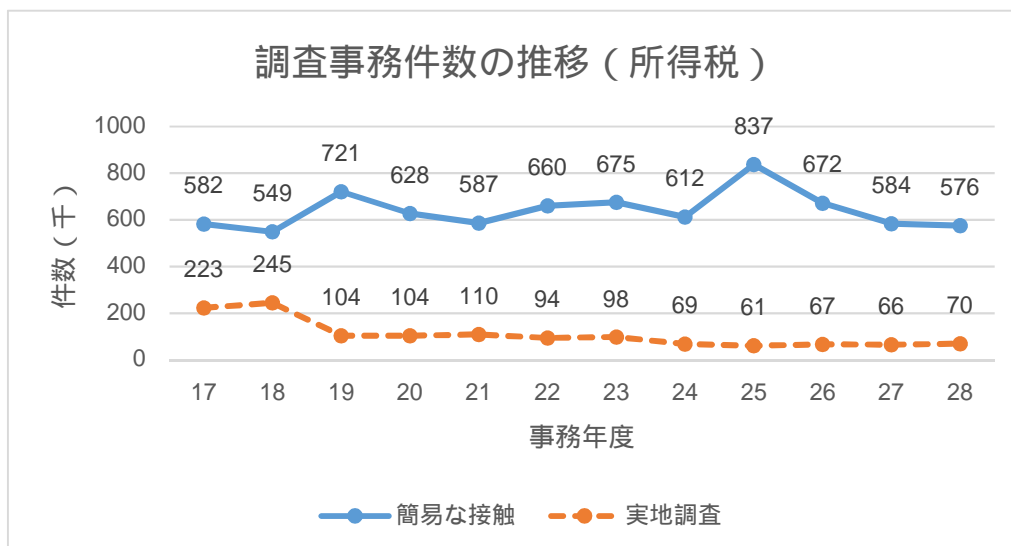
ソフトな税務調査は、その性質上、課税処分に至らない場面が多く、裁判例を検討しても、その実態は明らかとなっていない。そこで、税務官庁から納税者に対するソフトな税務調査に関する文書のフォーマットを収集するために、情報公開請求による実態把握を行った。また、米国内国歳入法典においては、IRC § 7601 以下において、税務調査権限の根拠規定がおかれているが、ソフトな課税情報収集手段の法的統制に関する議論もなされており、その調査を行った。さらに、税務情報の取得・収集活動は、個人のプライバシー権・自己情報コントロール権の制約となり得る活動であり、憲法学からの知見も不可欠である。特に、ソフトな権力行使による個人の情報収集活動の増大(ムスリム監視事件・東京高判平成27年4月14日判タ1420号268頁など)とプライバシー権の相克は憲法学・行政法学においても議論の俎上にのぼっており、それらの知見についての調査も行った。

4. 研究成果

(1) 「簡易な接触」の増大

平成23年12月税制改正(平成23年法律第114号)により、国税通則法が改正され、調査手続の透明性と納税者の予見可能性は法的規律としては従来から飛躍的に改善されたが、他方で、調査手続における事務負担の増加により、実地調査件数は、改正以前と比較して約3割減と落ち込んでいる。一方で、「簡易な接触」の件数は増加している(表1)。国税通則法が具体的に規定し質問検査権の行使として行われる実地調査と比較して、質問検査権の行使としての規律を受けない「簡易な接触」が活用されている実態にあり、その過渡期独特の乱用に対する警鐘もなされている。

表 1



(2) ソフトノーティスアプローチ

米国に目を転じると、2016 会計年度において、1 億 9293 万 6878 件の申告件数があり、116 万 6379 件（全体の 0.6%）の調査（audit）を実施している。さらに、米国でも、簡易な形で納税者に接触することで税務コンプライアンスを達成する様々な手法（Nonaudit Contact）が行われている。主として、計算過誤チェックプログラム（the math error program）、自動過少申告チェックプログラム（AUR, the Automated underreporter program）、自動代替申告プログラム（ASFR, the Automated substitute for return program）などがある。2016 会計年度において、AUR での選別件数は、347 万 7 千件、67 億 8120 万ドルの追加査定があり、ASFR は、39 万 9 千件、5 億 4282 万ドルの追加査定であった。計算過誤チェックプログラムでは、162 万 7 千通の通知を送付している。このように米国においても、簡易な形での納税者に対する接触は相当なボリュームがある。

Nonaudit Contact の中で、soft notice アプローチがある。ソフト（soft）ノーティスと呼ばれるのは、この通知が追徴税額の提示や資料の要求などをしないからであり、納税者に対して潜在的な過誤に関する情報を提供し、もし必要であれば、納税者に対し帳簿記録を見直し、必要であれば修正申告するよう依頼するのみだからである

IRS が AUR にソフトノーティスの導入を試みた背景として、IRS のリソース上の制約を克服する観点があげられている。すなわち、通常は、AUR によって検出された第三者からの情報申告書と相違点のある申告書は、各 IRS キャンパスに割り振られて税務調査担当官が手作業で審査することになる。しかしながら、IRS のリソース上の制約から、AUR によって検出された数百万の不一致件数は毎年調査されないままとなっていた。そこで、伝統的な手法ではない代替的なアプローチであるソフトノーティスの活用によってこの問題への対処が試行され、活用されている。

なお、ソフトな手段であるからといって無限定に用いるべきではないことが米国では認識されている。納税者が国税庁から接触を受けることによるコストを正確に把握する必要があるのである。不正確な自動化による納税者への接触は、租税法令を遵守する納税者に対しても過度な負担をかける可能性がある点は留意する必要がある。

(3) 純粋な任意調査概念の限界

我が国においては、税務官庁による何らかの処分に至る流れとしては、一般論として、税務情報収集（納税者による確定申告、各種の法定調書、匿名通報など）→税務当局による各種情報の分析（調査対象者の選定）→税務当局による税務調査（質問検査権）の実施という各段階を経るものと考えられる。さらに、収集された情報は、一定の範囲で、国税総合管理システム（KSK システム）への情報集約管理が行われている。具体例としては、
 として、刊行物調査・インターネット調査（WEB 自動巡回ソフトの利用等）、
 課税・徴収漏れに関する情報の受付、
 文書送付調査（「お尋ね」）、
 課税通報、
 団体に対する諮問及び官公署等への協力要請、
 特定事業者への報告の求め、
 KSK システム（情報集積）、
 として、納税申告書・法定調書・収集情報の分析、
 内観調査、
 として、住居・事務所の立ち入りなどがある。

こういった調査は、国税通則法上の明示的根拠は存在せず、また、相手方に秘匿して実行されることもあるから対象者に接触する行政指導のように対象者の同意に基づく正当化もできない。このように、純粋な任意調査を行政指導という枠組内のみで議論をすることには限界がある。

(4) 税務情報収集の法的統制

税務任意調査は、税務情報の収集をその目的とする以上は、常に伴う権利の制約として、税務情報というプライバシーに属する情報を国家権力に取得されること自体が対象者の権利の侵害になると観念され得る。さらに、その取得の過程で、対象者の権利・自由（住居の平穩・身体的自由など）を制約することがあり得る。

行政作用法の一般原理としては、法律による行政の原理、適正手続の原理、人権尊重の原理に整理可能である。

法律の留保について、判例上は確立していると考えられる「自由と財産」を侵害する行政活動には法律の根拠を必要とするという侵害留保理論に依拠した場合、法律の根拠がない税務任意調査として許容される調査は、対象者の「自由と財産」に対する侵害がない調査ということになる。荒川民商事件はそのような理解に基づいて、根拠規範のない税務任意調査を当然認められるとしたものとして再評価すべきものである。

また、「法律の優位」からみると税務任意調査自体には明文の規定は存在しないが、税務任意調査を規律する法律として、組織法上の所掌事務と行政機関個人情報保護法があり得る。

行政手続に関して適正手続原理を実定法化した行政手続法は行政調査には適用がない。法律が存在しない以上は、憲法的統制に期待したいところであるが、判例は間接強制である質問検査権についてすら憲法による適正手続保障について冷淡であり、税務任意調査について適正手続の原理を根拠にした裁判所による憲法的統制は期待できない。

人権尊重の原理として、比例原則、平等原則、信義則ないし信頼保護原則が挙げられる。税務任意調査に関して、平等原則、信義則ないし信頼保護原則との抵触が問題となることは稀であろうから、主として比例原則による統制が考えられる。

(5) 同意に基づかない税務任意調査

税務任意調査を認める根拠規範は存在しないことから、同意がない場合、税務任意調査と法律の留保の関係がまず議論の土台となる。判例は、租税法律主義を定める憲法 84 条について侵害留保理論を「租税について厳格化した形で明文化したもの」と理解している。さらに、判例は、租税法律主義ないし課税要件法定主義は、課税要件だけでなく、「租税の賦課徴収の手続」も対象とすると理解している。したがって、ここで判例が述べる「租税の賦課徴収の手続」に、税務調査も含まれるのであれば、当然に税務調査も憲法 84 条の統制下に入り、そこでは行政法上の行政調査一般よりも一段厳しくした形での統制がなされるべきことになる。ただし、その厳しい形とは何かは明らかではない。

法律の留保の観点からは、対象者の税務に関する情報を国家権力により収集されない自由が憲法上の権利として保障対象になるかに依存する。

この点、警察によるムスリム監視事件や自営隊情報保全隊によるイラク反対運動の監視などの裁判例では、行政機関による情報収集に法律上の根拠は必ずしも必要がないことが明示されている。ただし、ムスリム監視事件などは、憲法 13 条から「みだりに個人の私的な事柄に関する情報を取得されない自由」を導出したにもかかわらず、法律上の根拠規範を不要と解しているようであり、組織規範を引用して情報収集を適法としていることから、侵害留保理論からはその整合性が問われる。

税務官庁による情報収集に目を向けると、その情報の性質と取得の態様に応じた規律となる。たとえば、京都府学連事件などは、「容ぼう・姿態」、「指紋」などを撮影・録画されないことについて憲法 13 条からの保障を認める。同判例がいまだに意義を有しているとするれば、税務任意調査においても、そのような方法で人の身体的特徴を記録化することは、対象者の同意のない限り、法律上の根拠がないので認められないとすることが判例に沿った理解である。他方で、あらゆる税務に関する情報が国家権力により取得されないことが憲法上保障の対象となると理解することは早計である。憲法上保護されるもの以外の情報や行為態様においては、法律上の留保による規律は働かないが、比例原則による統制がなされることになされ、その限度において許容されるものとする方向性を指向すべきである。

税務任意調査の法的統制に関しては、行為態様事に、侵害または制約される権利利益の態様に応じた規律を緻密に構築していく必要がある。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計5件（うち査読付論文 2件/うち国際共著 0件/うちオープンアクセス 0件）

1. 著者名 田中晶国	4. 巻 34
2. 論文標題 ソフトな手段による税務コンプライアンスの実現：米国ソフトノティス・アプローチ	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 税研	6. 最初と最後の頁 104-109
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 田中晶国	4. 巻 35
2. 論文標題 通達変更に係る特別の更正の請求と更正の期間制限」	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 税研	6. 最初と最後の頁 282-285
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 田中晶国	4. 巻 86
2. 論文標題 所得税法における要件事実：収入金額および必要経費の主張・立証とその推認構造	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 法政研究	6. 最初と最後の頁 661-685
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 田中晶国	4. 巻 35
2. 論文標題 必要経費と家事費・家事関連費	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 税研	6. 最初と最後の頁 49-55
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 田中晶国	4. 巻 581
2. 論文標題 判例研究 係争中の分限免職処分に関する退職手当の帰属時期が争われた事例[東京地裁平成29.1.13判決]	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 税法学	6. 最初と最後の頁 249-265
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

〔学会発表〕 計4件（うち招待講演 2件 / うち国際学会 0件）

1. 発表者名 田中晶国
2. 発表標題 フランス税務行政におけるdroit de communicationについて
3. 学会等名 「ベシスの高度化による法人課税の再生」研究会
4. 発表年 2018年

1. 発表者名 田中晶国
2. 発表標題 推計課税における主張と立証 立証軽減の観点から
3. 学会等名 税務大学校税務研究会（招待講演）
4. 発表年 2019年

1. 発表者名 田中晶国
2. 発表標題 暴力団の資金に対する課税について
3. 学会等名 日本弁護士連合会民暴大会（招待講演）
4. 発表年 2019年

1. 発表者名 田中晶国
2. 発表標題 要件事実と必要経費の主張・立証
3. 学会等名 構造的社會問題と税制研究会
4. 発表年 2019年

〔図書〕 計1件

1. 著者名 岡村忠生・酒井貴子・田中晶国	4. 発行年 2020年
2. 出版社 有斐閣	5. 総ページ数 311
3. 書名 租税法（第2版）	

〔産業財産権〕

〔その他〕

-

6. 研究組織	氏名 (ローマ字氏名) (研究者番号)	所属研究機関・部局・職 (機関番号)	備考
---------	---------------------------	-----------------------	----