

「国税通則法第7章の2（国税の調査） 関係通達」の制定（案）に対する パブリックコメントにおける運用上の問題点

Problems in the Practice of the Using Public Comment
Procedures by the National Tax Agency

泉 絢 也

- I はじめに
- II パブリックコメントの実施状況等
- III 本案件における国税庁の対応の分析
- IV 結びに代えて

I はじめに

前稿及び前々稿に引き続いて、租税法領域におけるパブリックコメント制度（行政手続法第6章を中心に規定されている行政機関が命令等（行手2八）を定めるに当たって実施すべき意見公募手続制度）の更なる活用に向けた同制度の再設計のあり方を検討する作業の一環として、国税庁が実施した租税に関する通達、すなわち「国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達」の制定（案）に対するパブリックコメント（以下「本案件」という。）を素材に同制度の運用上の問題点を析出してみたい。

II パブリックコメントの実施状況等

1 意見募集の内容及びパブリックコメントの経緯等

国税庁は、平成24年7月2日付けで「『国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達』（法令解釈通達）の制定（案）に対する意見公募手続の実施

について」を公示し、その別紙1（『国税通則法第7章の2（国税の調査関係通達』の制定（案）の概要）において、通達を新設する経緯、「国税通則法第7章の2の概要」及び「通達案の概要」を説明するとともに、別紙2として原案を示した上で、原案に対する意見募集を行った。通達を新設する経緯、「国税通則法第7章の2の概要」及び「通達案の概要」の記載内容は次のとおりである（ただし、「通達案の概要」については、筆者において、本稿で取り上げる提出意見との関係で必要と認められる部分のみを掲載し、その余の部分は「〔省略〕」と記した。なお、囲み線及び下線は原資料の記載をそのままの形で掲載している。）。

通達を新設する経緯
<p>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）により国税通則法が改正され、第7章の2において、現行の運用上の取扱いを法定化した調査手続に関する規定が設けられました。国税庁では、これに伴い、新たに同章の各規定に関する法令解釈通達を制定することとしています。</p>

国税通則法第7章の2の概要
<p>調査手続について、「事前通知」や「調査の終了の際の手続」などの現行の運用上の取扱いが国税通則法において明確化され、これらの前提となる「質問検査権」についても、各税法から国税通則法に集約して横断的に整備されています。</p> <p>質問検査権については、税務当局が質問検査権行使の一環として、納税義務者等に対し帳簿書類その他の物件の「提示」、「提出」を求めることができることが法律上明確化されています。</p> <p>事前通知については、調査に先立ち、課税庁が原則として事前通知を行うこととされ、併せて、一定の場合には事前通知を行わないことについても法律上明確化されています。</p>

また、調査の終了の際の手続については、現行の運用上の取扱いが法律上明確化されています。

通達案の概要

(1) 質問検査権に関する事項（国税通則法第74条の2から第74条の6まで関係）

〔省略〕

ニ 物件の提示又は提出の意義

質問検査権には物件の提示又は提出が含まれることが法律上明確化された（国税通則法第74条の2～法第74条の6）ことに伴い、それらの意義を定めま
す（通達案1—6）。

〔省略〕

(3) 事前通知及び調査の終了の際の手続に関する事項（国税通則法第74条の9 から第74条の11まで関係）

〔省略〕

ハ 調査の終了の際の手続に関する事項（国税通則法第74条の11関係）

〔省略〕

(ニ) 再調査に関する規定の適用

再調査に関する規定（国税通則法第74条の11第6項）において、先に行われた調査には、更正決定等を目的とする調査は含まれるが、異議決定又は申請等の審査のために行う調査は含まれないこと等を明らかにします（通達案5—6）。

(ホ) 再調査に関する規定の解釈上の留意事項

再調査に関する規定において、「新たに得られた情報」とは、調査を行った当該職員が調査結果の内容説明等の時点において説明等の根拠として有していた情報以外の情報をいうことを明らかにするとともに、新たに得られた情報とそれ以外の情報とを総合勘案した結果として非違があると合理的に推認される場合も、再調査を行うことができることを明らかにします（通達案5—7及び5—8）。

〔省略〕

ホ 税務代理人に関する事項

(イ) 税務代理人を通じた事前通知事項の通知

実地の調査の対象となる納税義務者について税務代理人がある場合における事前通知については、①納税義務者及び税務代理人の双方に対して行うことが必要であることを明らかにするとともに、②調査を行う旨を通知した際に、納税義務者から事前通知事項（国税通則法第74条の9第1項各号に掲げる事項をいいます。）については税務代理人を通じて通知しても差し支えない旨の申立てがあったときは、納税義務者に対する事前通知事項の通知については税務代理人を通じて行うことができることを明らかにします（通達案7—1）。

(ロ) 税務代理人がある場合の実地の調査以外の調査結果の内容の説明等

実地の調査以外の調査により質問検査等を行った納税義務者について税務代理人がある場合における調査結果の内容の説明等については、実地の調査の場合に準じて、納税義務者の同意があるときは、当該納税義務者への説明等に代えて、当該税務代理人に対して説明等を行うことができることを明らかにします（通達案7—3）。

〔省略〕

上記「通達を新設する経緯」の説明によれば、本案件は、行政手続法39条4項2号にいう「納付すべき金銭について定める法律の制定又は改正により必要となる当該金銭の額の算定の基礎となるべき金額及び率並びに算定方法についての命令等その他当該法律の施行に関し必要な事項を定める命令等を定めようとするとき」に該当するものであるから、同条1項の意見公募手続は要求されないこととなる（ただし、国税⁽³⁾についての基本的な事項及び共通的な事項のみを定める国税通則法及び同法に関する命令等が上記行政手続法39条4項2号の文言に該当するののか、という疑問は残る。）。かかる適用除外に該当する場合であっても、行政機関は、必要に応じて任意に、行政手続法の規定に準じたパブリックコメントを実施することがあり、本件はその一例である。実際、国税庁は、意見募集画面において、本案件が「任意の意見募集」に該当する旨表記している。

2 パブリックコメントの結果

国税庁は、平成24年7月2日から同年7月31日の間に原案に対する意見募集を行った後、同年9月12日付けで「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）」（以下「新通達」という。）を発遣している。また、国税庁は、平成24年9月14日付けで「『国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達』（法令解釈通達）の制定（案）に対する意見募集の結果について」（別紙1として「『国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達』（法令解釈通達の制定（案）に対し提出された御意見の概要及び国税庁の考え方）」、別紙2として「『国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達』（法令解釈通達）の制定（案）からの修正箇所」を含む。）を公示している⁽⁴⁾。これによれば、原案に対する意見募集に対しては、142通の意見が寄せられており、国税庁は、寄せられた意見を踏まえた上で、いくつかの箇所において、原案を修正している。

Ⅲ 本案件における国税庁の対応の分析

1 関連資料の公示に係る問題点

(1) 関連資料公示義務の内容

行政機関は、命令等を定めようとする場合には、原則として、命令等の案（命令等で定めようとする内容を示すもの）及びこれに関連する資料（以下「関連資料」という。）をあらかじめ公示し、意見（情報を含む。）の提出先及び意見提出期間（公示日から起算して30日以上）を定めて広く一般の意見を求めなければならない（かかる手続を「意見公募手続」という。行手39①③④一）。かように命令等を定めようとする行政機関には、関連資料公示義務が課せられているのであるが、公示すべき関連資料の範囲は必ずしも明らかではないという問題がある。

この点、総務省行政管理局長から各府省等官房長等宛に発せられた平成18年3月20日付「行政手続法第6章に定める意見公募手続等の運用について」（総管139号。以下「パブリックコメント運用指針」という。）は、命令等の

案と同時に公示すべき関連資料について、形式は問わないが、「国民が命令等の『案』の内容を理解する上で必要な情報を提供するもの」であるとし、具体例として「命令等を定めようとする趣旨・目的・背景・経緯に関する資料」、「案に関係する制度の概要、関連法令の参照条文、政府方針など」などを挙げている（同指針【4. 意見公募手続】(3)）。

(2) 関連資料の十分性

本案件について、関連資料の十分性という観点から検討すると、国税庁は、意見募集時において、原案及びその概要を公示しているが、原案に係る個々の定め趣旨やその根拠について詳細な説明は行っていない。そうすると、原案やその関連資料をもって、「国民が命令等の案の内容を理解する上で必要な情報を提供するもの」と積極的に評価することは難しいといわざるを得ないか、不十分なものであると評価せざるを得ない。むしろ、原案で定められている個別の取扱いの中には、国税通則法の関連する条項に適合すると解する論拠が必ずしも判然としないものがあるから（後述）、これらの論拠を明示すべきであったと考える。

2 提出意見とこれに対する国税庁の対応に係る問題点

(1) 提出意見十分考慮義務と結果等公示義務の内容

行政機関は、意見公募手続を実施して命令等を定める場合には、定められた期間内に提出された意見を十分に考慮しなければならない（行手42）。法律上、提出意見は十分に考慮しなければならないのであって、採用されてしるべき適正妥当な意見であるにもかかわらず、これについて一応考慮するのみで簡単に排斥してしまうことは許されないのである。

ところで、意見募集時に公示される命令等の案は、「具体的かつ明確な内容」のものでなければならないとされており（行手39②）、これを受けて、パブリックコメント運用指針は、命令等の案は「命令等制定機関として十分な検討を経て練られたもので、当該案を公示する時点で最終的に命令等において定めようと考えている事項が、『具体的かつ明確』に記載されている必

要がある。」と定めている（同指針【4. 意見公募手続】(2)③）。このことが、提出意見を考慮して原案の修正等を行うことに対する行政機関の硬直化という副作用を引き起こすのではないかという問題がある⁽⁵⁾。

かように、現行パブリックコメント制度は、行政機関が提出意見を考慮して原案を本質的又は大幅に修正等することにつき、第一次的には硬直的・消極的な姿勢をとりかねないという問題があることを前提とすると、行政機関が上記提出意見十分考慮義務を適正に履行しているか否かは、特に注意して、観察しておかなければならない事項であると解する。

また、行政機関は、意見公募手続を実施して命令等を定めた場合には、命令等の公布と同時に、原則として、命令等の題名、命令等の案の公示の日、提出意見又は提出意見を整理・要約したもの、提出意見を考慮した結果及びその理由（提出意見がなかった場合にはその旨）を公示しなければならず、意見公募手続を実施したにもかかわらず命令等を定めなかったこととした場合にはその旨等を速やかに公示しなければならない（行手43）。ここでの理由は、提出意見を採択する理由もしくは採択しない理由である⁽⁶⁾。

かかる結果等公示義務の履行状況については、「提出意見の考慮結果及びその理由の公示の有無」、「提出意見の考慮結果の理由の合理性」及び「提出意見の考慮結果及びその理由の裏付けとなる根拠資料の十分性」という観点から検証を行うべきであると考えられる。「提出意見の考慮結果及びその理由」が公示されているとしても、提出意見の考慮結果の理由が、形式的・表面的なものに止まる、あるいは論理性や説得力に欠けるなど合理性に問題があるような場合には、「提出意見の考慮結果及びその理由」の公示は形骸化し、実質的には「提出意見の考慮結果の理由」が公示されていないのと同じことにもなりかねないからである。また、表面上は、「提出意見の考慮結果の理由」が公示され、「提出意見の考慮結果の理由の合理性」も確保されているように見えても、「提出意見の考慮結果及びその理由の裏付けとなる根拠資料」として内容的に十分なものが明らかにされていないために「提出意見の考慮結果の理由の合理性」を掘り下げて検証することができない場合には、

同様に、「提出意見の考慮結果及びその理由」の公示は形骸化し、実質的には「提出意見の考慮結果の理由」が公示されていないのと同じことになりかねないという事態も想定し得るからである。

ここで強調しておきたいのは、「提出意見の考慮結果及びその理由」は、パブリックコメント制度の最も基本的な成果物であるとともに、提出意見十分考慮義務の履行状況を検証するための材料ともなり得るものであって、行政運営における公正性・透明性や行政機関の判断の適正性を確保する趣旨の下に公示を要請されていることである⁽⁸⁾。したがって、「提出意見の考慮結果及びその理由」は、単に形式的に公示されればよいというものではなく、一見してこれらの内容が理解できるように明示されるべきであるし、内容的にも合理的なものであることが要請されると解すべきである。また、その合理性を裏付ける十分な根拠資料の摘示が求められる場合もあると考える。

かような立場から、本案件における各提出意見に対する国税庁の対応について検討してみたい。

(2) 意見①

意見①の概要	意見①に対する国税庁の考え方
<p>税務調査が「納税者の理解と協力を得て行うもの」であり、「事前通知の励行」「現況調査は必要最小限」「反面調査は客観的に見てやむを得ないと認める場合に限る」という根本原則を、新通達の最初に掲げ、質問検査等は、国税犯則取締法の規定に基づく強制調査とは異なる任意調査であり、物件の提示・提出の求め、留置き等は、真にやむを得ない場合に限定し、納税者の協力と承諾を前提として行使することを定めるべきである。</p>	<p>御意見を踏まえ本通達を別紙2〔筆者注：「『国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達』（法令解釈通達）の制定（案）からの修正箇所）〕のとおり修正します。</p>

修正後	原案
<p>(制定文)</p> <p><u>「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)により、国税通則法(昭和37年法律第66号)の一部が改正され、調査手続に関する現行の運用上の取扱いが法令上明確化されたことに伴い、国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達を別冊のとおり定めたから、改正法施行後は、これによらねたい。</u></p> <p><u>この通達の具体的な運用に当たっては、今般の国税通則法の改正が、調査手続の透明性及び納税者の予見可能性を高め、調査に当たって納税者の協力を促すことで、より円滑かつ効果的な調査の実施と申告納税制度の一層の充実・発展に資する観点及び課税庁の納税者に対する説明責任を強化する観点から行われたことを踏まえ、法定化された調査手続を遵守するとともに、調査はその公益的必要性と納税者の私的利益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を十分認識し、その適正な遂行に努められたい。</u></p>	<p>(新設)</p>

原案に対して、「税務調査が『納税者の理解と協力を得て行うもの』であり、『事前通知の励行』『現況調査は必要最小限』『反面調査は客観的に見てやむを得ないと認める場合に限る』という根本原則を、新通達の最初に掲げ、質問検査等は、国税犯則取締法の規定に基づく強制調査とは異なる任意調査であり、物件の提示・提出の求め、留置き等は、真にやむを得ない場合に限定し、納税者の協力と承諾を前提として行使することを定めるべきである。」という意見①が寄せられた。かかる意見①に対して、国税庁は、「御意見を踏まえ本通達を別紙2〔筆者注：『『国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達』（法令解釈通達）の制定（案）からの修正箇所〕〕のとおり修正します。」という考え方を示し、新通達の制定文に上記のような文章を新設する原案修正を行っている。

かような国税庁の対応については、「提出意見の考慮結果及びその理由の公示の有無」という点で若干問題があると考えられる。なるほど、意見①のうち、税務調査が「納税者の理解と協力を得て行うもの」であるという原則を新通達の最初に掲げるべきであるという部分について、国税庁は、おおむねその意見を取り入れる原案修正を行っている。しかしながら、「事前通知の励行」、「現況調査は必要最小限」及び「反面調査は客観的に見てやむを得ないと認める場合に限る」という原則を新通達の最初に掲げるべきであるという部分及び「質問検査等は、国税犯則取締法の規定に基づく強制調査とは異なる任意調査であり、物件の提示・提出の求め、留置き等は、真にやむを得ない場合に限定」すべきであるという部分については、どのような理由でどのような結果になったのかという点について、少なくとも明示はされていない。したがって、「提出意見の考慮結果の理由の合理性」は評価し難い面があるといわざるを得ない。⁽⁹⁾このような状況では、国税庁が意見①を十分に考慮した、すなわち提出意見十分考慮義務を果たしたものと評価することは難しい。

(3) 意見②及び③

ア 意見②

意見②の概要	意見②に対する国税庁の考え方
<p>帳簿書類その他の物件の提示・提出の意義について、「正当な理由がある場合を除き遅滞なく」を削除すべきである。</p>	<p>御意見を踏まえ、本通達を別紙2〔筆者注：「『国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達』（法令解釈通達）の制定（案）からの修正箇所〕のとおり修正します。</p>

修正後	原案
<p>（「物件の提示又は提出」の意義） 1—6 法第74条の2から法第74条の6までの各条の規定において、「物件の提示」とは、当該職員の求めに応じ、遅滞なく当該物件（その写しを含む。）の内容を当該職員が確認し得る状態にして示すことを、「物件の提出」とは、当該職員の求めに応じ、遅滞なく当該職員に当該物件（その写しを含む。）の占有を移転することをいう。</p>	<p>（物件の提示又は提出の意義） 1—6 法第74条の2から法第74条の6までの各条の規定において、「物件の提示」とは当該職員の求めに応じ、<u>正当な理由がある場合を除き遅滞なく当該物件</u>（その写しを含む。）の内容を当該職員が確認し得る状態にして示すことを、「物件の提出」とは当該職員の求めに応じ、<u>正当な理由がある場合を除き遅滞なく当該職員に当該物件</u>（その写しを含む。）の占有を移転することをいう。</p>

国税通則法第7章の2においては、同法74条の2から74条の6までの各条の規定において、当該職員は、調査について必要があるときは、納税義務者等に対し帳簿書類その他の「物件の提示」又は「物件の提出」を求めることができることが法律上明確化されている。原案通達1—6は、かような通則法の改正に伴い、かかる「物件の提示」及び「物件の提出」の意義を明らか

にするものである。

具体的には、原案通達1—6においては、国税通則「法第74条の2から法第74条の6までの各条の規定において、『物件の提示』とは当該職員の求めに応じ、正当な理由がある場合を除き遅滞なく当該物件（その写しを含む。）の内容を当該職員が確認し得る状態にして示すことを、『物件の提出』とは当該職員の求めに応じ、正当な理由がある場合を除き遅滞なく当該職員に当該物件（その写しを含む。）の占有を移転することをいう。」として、国税通則法74条の2から74条の6までの各条の規定における「物件の提示又は提出」には、「正当な理由がある場合を除き遅滞なく」当該職員に当該物件を提示・提出するという意味合いが含まれるという解釈が明らかにされていた。

これに対して、「帳簿書類その他の物件の提示・提出の意義について、『正当な理由がある場合を除き遅滞なく』を削除すべきである。」という意見②が寄せられた。かかる意見②に対して、国税庁は、「御意見を踏まえ、本通達を別紙2〔筆者注：『国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達』（法令解釈通達）の制定（案）からの修正箇所〕のとおり修正します。」という考え方を示して、新通達1—6において原案の「正当な理由がある場合を除き」という文言を削除する修正を行っている。

かような国税庁の対応については、「提出意見の考慮結果及びその理由の公示の有無」という点で問題があると考えられる。すなわち、国税庁は、おおむね意見②を取り入れる修正を行ったものといえるが、国税庁による原案修正は、「正当な理由がある場合を除き」という文言を削除するに止まるものである。意見②が求めていた「遅滞なく」の文言の削除は行われていない。この意味で、国税庁が行った修正は、意見②を部分的に採用しないものである。したがって、国税庁は、意見②をどのように考慮した結果、かような部分的な修正に止まったのか、意見②のうち「遅滞なく」の文言を削除すべきという部分についてなぜ採用しなかったのか、その理由を明らかにすべきであったはずである。してみれば、「提出意見の考慮結果及びその理由」は公示されていないところがあると評価せざるを得ない。

そうすると、「提出意見の考慮結果の理由の合理性」は評価し難い面があるし、国税庁による国税通則法の関係条項に係る法解釈の合理性を裏付けるような立法関係資料など、「提出意見の考慮結果及びその理由の裏付けとなる根拠資料」は公示されていないのであるから、結局、国税庁が意見②を十分に考慮したと評価することも困難である。

意見②が求めていた「遅滞なく」の文言の削除を行っていない理由及び新通達1—6の「遅滞なく」という文言の趣旨に相当する記述が、国税庁の職員が執筆を担当した「国税通則法（税務調査手続関係）通達逐条解説」（以下「『通則法通達逐条解説』」という。）に存在することが、上記のような消極的評価の妥当性を裏付けることになる。すなわち、同書は、この点に関し、「たとえ『内容を当該職員が確認し得る状態にして』示されたとしても、特段の事情がないにもかかわらず、示されるまでにいたずらに時間がかかる」とすれば、やはり、調査の適正な遂行に支障を及ぼすこととなる。そこで、『遅滞なく』示すものとされている。⁽¹⁰⁾と解説している。「通則法通達逐条解説」の上記解説部分は、（内容の合理性・妥当性は措くとしても、形式的には）国税庁において「遅滞なく」の文言を削除すべきという意見②を採用することができないことの理由に、まさに該当するものである。

もちろん、「通則法通達逐条解説」の「はしがき」部分には「本書中意見にわたる部分は、執筆者の私見である」という断り書きがあるし、同書には、原案の立案を担当した現役の国税庁職員が監修・編集又は執筆したものである旨の記載はないから、同書の解説に対して、新通達の制定趣旨に関する国税庁の正式な立場を明らかにしたものであるとか、通達の立案担当者がその立案担当者としての意見を宣明したものであるという評価を軽々に与えることはできない。しかしながら、現役の国税庁職員がわざわざ通達の「逐条解説」と銘打って出版していること及びその解説内容が極めて詳細であることからすれば、通達の立案と無関係の職員が同書の執筆を行ったものであるとか、同書は原案作成時の関係資料を参照せずに執筆されたものであるとは考えにくい。また、同書は組織内部における執筆承認の決裁を経て執筆・

出版されているはずである。加えて、国税庁の主務課の職員執筆による各税法の通達を逐条的に解説する書籍の類は、課税実務において課税庁職員が通達を解釈・適用する際の拠り所として現に重宝されているものであることも見過ごすことはできない。さすれば、「通則法通達逐条解説」の記載内容は、新通達の制定趣旨等を理解する上で、さらには新通達に対する国税庁の解釈・適用のあり方を知る上で、極めて重要な資料として位置付けることが妥当であると考ええる。

そうすると、国税庁は、上記意見②のうち「遅滞なく」の文言を削除すべきであるという部分を取り入れた修正を行わなかった理由を明らかにしていないが、「通則法通達逐条解説」の記載にあるように、「たとえ『内容を当該職員が確認し得る状態にして』示されたとしても、特段の事情がないにもかかわらず、示されるまでにいたずらに時間がかかるとすれば、やはり、調査の適正な遂行に支障を及ぼすこととなる。」という懸念が惹起されることがその理由であると推察しても、あながち間違いではないであろう。

イ 意見③

かように、国税庁が「提出意見の考慮結果の理由」を明示していない一方、「通則法通達逐条解説」においてはその「提出意見の考慮結果の理由」にまさに合致するような解説を行っている例が他にも見受けられたので、ここで意見③として簡述しておきたい。

意見③の概要	意見③に対する国税庁の考え方
<p>税務代理人がある場合の実地の調査以外の調査結果の内容説明について、実地の調査の場合と同様に納税義務者の同意を一律に必要としてしまうと、実務とやや乖離するため、状況に応じて納税者の同意までは不要とする余地を残すべきである。</p>	<p>御意見を踏まえ、本通達を別紙2〔筆者注：『国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達』（法令解釈通達）の制定（案）からの修正箇所〕のとおり修正します。</p>

修正後	原案
<p>(税務代理人がある場合の実地の調査以外の調査結果の内容の説明等)</p> <p>7—3</p> <p>実地の調査以外の調査により質問検査等を行った納税義務者について税務代理人がある場合における法第74条の11第2項に規定する調査結果の内容の説明並びに同条第3項に規定する説明及び交付については、同条第5項に準じて<u>取り扱うこととしても差し支えない</u>ことに留意する。</p>	<p>(税務代理人がある場合の実地の調査以外の調査結果の内容の説明等)</p> <p>7—3</p> <p>実地の調査以外の調査により質問検査等を行った納税義務者について税務代理人がある場合における法第74条の11第2項に規定する調査結果の内容の説明並びに同条第3項に規定する説明及び交付については、同条第5項に準じて、<u>当該納税義務者の同意がある場合には、当該納税義務者への説明及び交付に代えて、当該税務代理人に対して説明及び交付を行うこととしても差し支えない</u>ことに留意する。</p>

国税通則法74条の11第1項ないし第3項は、国税に関する実地の調査を行った際の当該調査の終了の際の手續（具体的には、納税義務者に対する、調査終了通知、調査結果の内容の説明、当該調査の結果に関し当該納税義務者が納税申告書を提出した場合に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及びその旨を記載した書面の交付。以下、かかる通知、説明及び交付を併せて「通知等」という。）を規定し、同条5項は、実地の調査により質問検査等を行った納税義務者について納税者を代理する権限を有する一定の税務代理人がある場合において、当該納税義務者の同意があるときは、当該納税義務者への通知等に代えて、当該税務代理人への通知等を行うことができる旨規定する。ただし、この5項は、実地の調査を行った場合の規定であり、実地の調査以外の調査の場合に同項の適用はないと解するのが自然である。

この点、原案通達7—3は、実地の調査以外の調査により質問検査等を行った納税義務者について税務代理人がある場合における上記説明及び交付については、国税通則法74条の11第5項に「準じて、当該納税義務者の同意がある場合には、当該納税義務者への説明及び交付に代えて、当該税務代理人に対して説明及び交付を行うこととしても差し支えないことに留意する。」と定めていたところ、「税務代理人がある場合の実地の調査以外の調査結果の内容説明について、実地の調査の場合と同様に納税義務者の同意を一律に必要としてしまうと、実務とやや乖離するため、状況に応じて納税者の同意までは不要とする余地を残すべきである。」という意見③が寄せられた。

これに対して国税庁は、「御意見を踏まえ、本通達を別紙2〔筆者注：『『国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達』（法令解釈通達）の制定（案）からの修正箇所〕のとおり修正します。』という考え方を示し、実地の調査以外の調査により質問検査等を行った納税義務者について税務代理人がある場合における上記説明及び交付については、国税通則法74条の11第5項に「準じて、取り扱うこととしても差し支えないことに留意する。」という表現に原案を修正している。しかしながら、国税庁は、意見③をどのように考慮し、どのような理由に基づいて、かような修正に至ったのかという点について必ずしも十分な説明を行っていない。もちろん、このことは、国税庁が意見③に全面的に同調したことの裏返しであるという推察も可能である。

かかる推察が正しいことを裏付けるかのように、「通則法通達逐条解説」では、意見③と同様の表現を用いた解説がなされている。すなわち、同書は、国税通則法74条の11第5項について、「あくまで『実地の調査』の場合を念頭に置いていることからすれば、実地の調査以外の調査についての実務上の現実的な対応のあり方としては、実地の調査の場合のように納税義務者の同意を得ることを一律に要求することまでは必要ないのではないかと考えられる。〔下線筆者〕」とした上で、新通達7—3が「準じて」としている趣旨は、実地の調査の場合とはこの点で「異なるところがあることによるもの

と考えられる」と解説している⁽¹¹⁾。

国税通則法74条の11第5項に「準じて、取り扱うこととしても差し支えないことに留意する。」という表現の意味するところは必ずしも明らかではないのであるから、国税庁は、意見③に応える形で、「通則法通達逐条解説」の上記解説にあるような内容の説明を行うなどの対応をとるべきであったと考える。

(4) 意見④

意見④の概要	意見④に対する国税庁の考え方
再調査の要件となる「新たに得られた情報」とは、国税の調査において質問検査等を行った当該職員が、当該通知又は説明の時点において、すでに有していた情報（当該通知又は当該説明の際納税者に開示せず温存していた情報）又は合理的に有し得た情報をいうのではなく、その後に入手した情報をいうと改めるべきである。	御意見を踏まえ、本通達を別紙2〔筆者注：「『国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達』（法令解釈通達）の制定（案）からの修正箇所〕のとおりに修正します。

修正後	原案
（「新たに得られた情報」の意義） 5—7 法第74条の11第6項に規定する「新たに得られた情報」とは、同条第1項の通知又は同条第2項の説明（5—4の「 <u>再度の説明</u> 」を含む。）に係る国税の調査において質問検査等を行った当該職員が、当該通知又は当該説明を行っ	（「新たに得られた情報」の意義） 5—7 法第74条の11第6項に規定する「新たに得られた情報」とは、同条第1項の通知又は同条第2項の説明（5—4の場合には、再度の説明）に係る国税の調査において質問検査等を行った当該職員が、当該通知又は当該説明を行っ

<p>た時点において有していた情報以外の情報をいう。</p> <p>(注) (省略)</p>	<p>た時点において、<u>当該通知又は当該説明の根拠として有していた情報以外の</u>情報をいう。</p> <p>(注) (同左)</p>
--	--

国税通則法74条の11第1項は、税務署長等は、国税に関する実地の調査を行った結果、更正決定等をすべきと認められない場合には、当該調査において質問検査等の相手方となった当該納税義務者に対し、その時点において更正決定等をすべきと認められない旨を書面により通知するものとする旨規定し、同条2項は、国税に関する調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合には、当該職員は、当該納税義務者に対し、その調査結果の内容を説明するものとする旨規定している。

また、同条6項(ただし、平成27年3月法律第9号による改正前のもの)は、かかる調査終了の通知をした後、かかる調査の結果につき納税義務者から修正申告書の提出等があった後又は更正決定等をした後においても、「当該職員は、新たに得られた情報に照らし非違があると認めるときは、第74条の2から第74条の6まで(当該職員の質問検査権)の規定に基づき、当該通知を受け、又は修正申告書若しくは期限後申告書の提出若しくは源泉徴収による所得税の納付をし、若しくは更正決定等を受けた納税義務者に対し、質問検査等を行うことができる〔下線筆者〕」と規定している。

ここでいう「新たに得られた情報」の意義について、原案通達5-7は、国税通則「法第74条の11第6項に規定する『新たに得られた情報』とは、同条第1項の通知又は同条第2項の説明(5-4の場合には、再度の説明)に係る国税の調査において質問検査等を行った当該職員が、当該通知又は当該説明を行った時点において、当該通知又は当該説明の根拠として有していた情報以外の情報をいう。」としていた。

これに対して、「再調査の要件となる『新たに得られた情報』とは、国税の調査において質問検査等を行った当該職員が、当該通知又は説明の時点に

において、すでに有していた情報（当該通知又は当該説明の実際納税者に開示せず温存していた情報）又は合理的に有し得た情報をいうのではなく、その後に入手した情報をいうと改めるべきである。」という意見④が寄せられた。かかる意見④に対して、国税庁は、「御意見を踏まえ、本通達を別紙2〔筆者注：『「国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達」（法令解釈通達）の制定（案）からの修正箇所〕』のとおり修正します。」という考え方を示し、原案通達5—7における「、当該通知又は当該説明の根拠として」という部分を削除する修正を行っている。

かような国税庁の対応については、「提出意見の考慮結果」は公示されているが、意見④を採用した理由や国税通則法第74条の11第6項の解釈上の根拠ないし論拠について述べていない点で問題があると考えられる。このことは、国税庁が意見④に同調したことの裏返しであるといえるかもしれない。しかしながら、意見④はその根拠ないし論拠を明示していないこと（ただし、国税庁が意見④の内容を簡略化せずに、そのままの形で公示していることを前提とする。）をも踏まえると、国税庁が、今後、原案のような解釈・取扱いに立ち返る可能性が皆無とはいえないのではないかという不安も残る。また、国税庁は、意見④のうち少なくとも「合理的に有し得た情報をいうのではなく」という部分については採用することを拒否したと捉えるべきではないかという発想も生まれてくる。

そもそも、国税庁が、意見募集時において、原案通達5—7で示した国税通則法74条の11第6項に規定する「新たに得られた情報」の意義に関する解釈について、そのような解釈が成り立ち得る論拠を説明しておらず、根拠資料の公示も行っていなかったことに批判の目を向けなければならない。「新たに得られた情報」とは、調査終了通知又は調査結果の説明を行った時点において、「調査終了通知又は調査結果説明の根拠として」有していた情報以外の情報であるとするような原案通達5—7が示した解釈は、国税通則法74条の11第6項の文理上直ちに又は唯一のものとして、導かれるものではない。したがって、国税庁は、意見募集時にそのような解釈が成り立ち得る論

拠を説明し、必要に応じて立法関係資料などの根拠資料を公示すべきであったと考える。かような観点から眺めてみると、意見④の趣旨をどのように理解・考慮し、どのような理由に基づいて、原案修正に至ったのか、あるいは原案作成当時の考え方が、意見④を考慮してどのように変化し、原案修正に至ったのかという点について、国税庁が説明を行っていないことが浮かび上がってくるのである。してみると、「提出意見の考慮結果の理由」及び「提出意見の考慮結果及びその理由の裏付けとなる根拠資料」は公示されていないと評価せざるを得ないし、「提出意見の考慮結果の理由の合理性」については評価し難い面があることは否めない。

ただし、提出意見に沿った形で原案修正を行ったこと自体は、特段の事情のない限り、国税庁が提出意見を十分に考慮したことを裏付ける重要な一要素と捉えて差し支えないと解される上、意見④を踏まえての原案修正は、実務上、決して影響の小さいものではないにもかかわらず、国税庁が原案修正を行ったという事実を考慮すると、意見④に対する国税庁の対応は、提出意見考慮義務を果たすものであるという一応の評価を与えてもよいと見る向きもあるであろうか。他方で、当該命令等の公布と同時期に「提出意見の考慮結果及びその理由」を公示しなければならないことを定める行政手続法43条1項4号の規定の文理及び趣旨との関係では慎重な評価態度が求められることに留意すべきである。いずれにせよ、原案のような解釈を法文から導くことは困難であるという理解が正しいとするならば、意見④によって、いくらかでも租税法主義に適合するように原案が修正されたことは、パブリックコメントが有効に機能した結果であると捉えることができよう。

IV 結びに代えて

これまでの分析を踏まえると、本案件における国税庁の対応は、①関連資料公示義務（行手39①）、②提出意見十分考慮義務（行手42）、③結果等公示義務（行手43①四）を十分に果たしたものとはいえない面がある。したがって、本案件は、パブリックコメント制度の運用に問題があったのではないか

という視点から検証すべき一例であるといえるかもしれない。

とりわけ、注意を促しておきたいのは、提出意見十分考慮義務と結果等公示義務に関する問題である。本案件における国税庁の対応の中には、「提出意見の考慮結果及びその理由の公示の有無」について、国税庁は、提出意見を「踏まえて」原案の修正を行った旨説明しており、一見したところ、提出意見を採用して原案修正を行ったかのように見えるが、提出意見の内容とこれに対する国税庁の説明・対応が適合していない部分があり、実際には、提出意見のほとんど又は一部について採用しておらず、この意味で、「提出意見の考慮結果及びその理由」を公示していない又は少なくとも明示していないと評価せざるを得ないものがあった（意見①及び②参照）。

仮に、「提出意見の考慮結果及びその理由」を公示していないという評価が正しいとすると、そのような国税庁の対応は、行政機関が、意見公募手続を実施して命令等を定めた場合には、当該命令等の公布と同時期に、「提出意見の考慮結果及びその理由」を公示しなければならないことを規定する行政手続法43条1項4号に抵触するという問題が生ずる。

他方、「提出意見の考慮結果及びその理由」は一応公示されてはいるが、明示性に欠けるという評価が正しいとしても、そのような国税庁の対応に問題がないわけではない。すなわち、「提出意見の考慮結果及びその理由」は、パブリックコメント制度の最も基本的な成果物であるとともに、提出意見の十分考慮義務の履践状況を検証するための重要な材料の一つともなり得るものであって、行政運営における公正性・透明性、行政機関の判断の適正性、国民の権利利益の保護という同制度の目的（行手1）及び同制度に対する国民の信頼を確保する上で極めて重要なものである。行政機関にとって都合の悪いような意見が提出された場合に、行政機関がそのような提出意見を採用しないという「考慮結果」や、「その理由」を明示することを回避することができてしまうならば、パブリックコメント制度は形骸化し、その目的適合的な諸機能は発揮されず、その目的は実現されず、ひいては同制度に対する国民の信頼を損ないかねない。したがって、上記のように「提出意見の考慮

結果及びその理由」が明示されていないと評価せざるを得ないものがあったことは、単に行政手続法43条1項4号の文言と適合しないこと以上に、問題視されてしかるべきである。

さらに、本案件における国税庁の対応の中には、提出意見をおそらくは受け入れて、原案修正を行ったものの、「提出意見の考慮結果の理由」すなわち当該提出意見を採用した理由について述べていない点で問題があるものもあった（意見③及び④参照）。仮に、提出意見を全面的に採用するような原案修正であり、かつ、提出意見の内容や原案・関連資料から「提出意見の考慮結果の理由」をある程度推察し得るとしても、行政手続法43条1項4号の文理や趣旨にも反するような対応を容認することには消極的にならざるを得ない。「提出意見の考慮結果の理由」が明示されていない場合には、「提出意見の考慮結果の理由の合理性」及び「提出意見の考慮結果及びその理由の裏付けとなる根拠資料の十分性」について評価し難い面があることは否めず、ひいては原案修正という「提出意見の考慮結果」の合理性・妥当性を検証し難いものとなるという負の連鎖が生じることも見過ごすことはできない。

加えて、提出意見を一定程度取り入れて原案修正を行ったことが窺えるものの、当該意見を採用した理由について述べていないことが、意見募集時に原案のような解釈・取扱いを採用した理由や根拠資料を公示していないことと相俟って、国税庁が、今後、原案のような解釈・取扱いに立ち返ることがあり得るのか必ずしも判然としないという不安を生じさせることも等閑視することはできない（意見④参照）。原案に内在する問題点が、提出意見によってクローズアップされ、パブリックコメントを通じての原案修正によって解消されたように見えて、実際には単に問題の先送りになったにすぎないのであれば、パブリックコメント制度に対する国民の信頼はたちまち失われるであろう。

なお、本案件における国税庁の対応において、結果等の公示の際に、提出意見を採用した理由又は提出意見を採用しなかった理由を明言していない一方、国税庁の職員が執筆した「通則法通達逐条解説」の解説部分において、

これらの理由にまさに該当するような記述がなされているものがあったことについて、今一度注意を促しておきたい（意見②及び③参照）。国税庁が本案件における結果等の公示の際に明らかにしなかったことを、わざわざ職員が公務外で執筆するもので、かつ、有料の書籍である「通則法逐条解説」において明らかにすることとした事情は推し量ることが難しい。しかしながら、かような国税庁等の一連の対応は、国税庁が提出意見に対して誠意ある対応を行っていないのではないかという疑念を生じさせるものである。

最後に、本案件において、国税庁が任意の意見公募手続を実施した理由は必ずしも明らかではないが、本案件のような任意の意見公募手続に対して、行政機関によるアリバイ作りやガス抜きのために実施されたものではないかという疑いを投げかけられないためにも、少なくとも任意の意見公募手続の実施に係る行政機関内部の基準の策定・公表が必須ではないか、かような行政機関による積極的な取り組みがパブリックコメント制度に対する国民の信頼を高めることにつながるのではないか、という指摘をしておきたい。

- (1) 泉絢也「続・租税に関するパブリックコメントの運用上の問題点—東京高裁平成25年2月28日判決を契機とする株式保有特定会社の株式の評価に関する財産評価基本通達の改正案件を素材として—」国土館法研論集17号25頁以下（2016）。
- (2) 泉絢也「租税に関するパブリックコメントの運用上の問題点—東京高裁平成23年8月4日判決を契機とする任意組合等の課税関係に関する所得税基本通達の改正案件を素材として—」国土館法研論集16号21頁以下（2015）。
- (3) もっとも、39条4項各号により意見公募手続を実施しないで命令等を定めた場合であっても、行政機関は、その命令等の公布と同時期に、原則として、命令等の題名・趣旨、意見公募手続を実施しなかった旨及びその理由を公示しなければならない（行手43⑤）、同項は行政機関が任意に意見公募手続を実施することを妨げるものではない。なお、行政手続法39条4項2号に定める意見公募手続の適用除外の趣旨は、租税や社会保険料など納付すべき金銭に関する命令等については、元々の法律が国会で十分に議論されたものであり、行政機関の裁量の余地も狭く、法律で規定できない部分を迅速かつ正確に命令等によって定める必要があることにある。この点、同号により、実際には租税に関する多くの命令等が意見公募手続を要求されないこととなり、結局、パブリックコメント制度は租税の世界ではその有益な機能を発揮する機会を得ていないという問題がある。泉絢也「租税法領域におけるパブリック・コメン

- ト制度（意見公募手続制度）の意義と展望」国士館法研論集14号28～29頁、31～33頁（2013）参照。
- (4) 同時に、国税庁は、平成24年9月12日付「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）」、当該事務運営指針の別冊である「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」、「税務調査手続に関するFAQ（一般納税者向け）」、「税務調査手続に関するFAQ（税理士向け）」等を作成・公示している。
- (5) 同様の議論は米国でもなされている。See e.g., Brian Galle & Mark Seidenfeld, *Administrative Law's Federalism: Preemption, Delegation, and Agencies at the Edge of Federal Power*, 57 DUKE L. J. 1933, 1956 (2008).
- (6) 常岡孝好『パブリック・コメントと参加権』24頁（弘文堂、2006）。
- (7) 「提出意見の考慮結果の合理性」も当然に問われることになるが、法令解釈のみならず事実認定の基準の設定や政策的判断なども絡む問題であり、その合理性の判断が困難である場面もあろう。この点は、結論に至るまでの手続過程の適正性・合理性が確保されることによって、一定程度担保される、あるいは「提出意見の考慮結果の合理性」の判定が可能となるのではないかと考える。かような点を考慮して、本稿では、「提出意見の考慮結果の合理性」については、直接的には着眼点に含めていない。
- (8) 意見公募手続の結果の公示等を定める行政手続法43条の趣旨について、室井力＝芝池義一＝浜川清編著『コンメンタール行政法Ⅰ 行政手続法・行政不服審査法〔第2版〕』295頁〔黒川哲志執筆〕（日本評論社、2008）参照。
- (9) 新通達の制定文のような考え方の背後には、国税通則法の規定に対する一定の法令解釈や「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施の細目については、…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限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〔下線筆者〕」と判示したいわゆる荒川民商事件の最高裁昭和48年7月10日第三小法廷決定（刑集27巻7号1205頁）が存在すると推察されるが、関連資料において、この判例への言及はない。
- (10) 山上淳一編著『国税通則法（税務調査手続関係）通達逐条解説』51頁（大蔵財務協会、2013）。
- (11) 山上・前掲注（10）、180頁以下。