

《研究ノート》

連結納税制度における質問検査権

——子会社を担当する地方税職員と税理士の
守秘義務を中心にして——

平 仁

- 1 はじめに
- 2 連結納税制度の概要と個別法人帰属所得
- 3 連結納税制度における質問検査権
- 4 地方税職員の調査権限と守秘義務
- 5 税理士の調査立会権と守秘義務
- 6 まとめに代えて

1 はじめに

平成14年6月26日の法案成立をもって、ついに連結納税制度が日本でも導入されることとなった。わが国産業の国際競争力の維持・向上を図る目的で創設された⁽¹⁾連結納税制度は、近年の企業組織関連の法制・税制の改正の一環として行われている。公的機関がはじめて連結納税制度を取り上げてから実に35年の年月が経ているとはいえ、実質的にはわずか5年足らずで成立させた制度であるとも言えようか。しかも、平成14年4月1日に遡って施行されるという、特例的な早期導入を意識したものとなっている。そのためであろうか、今回導入された制度は、拙速に導入されたが故の欠陥点も多々見受けられる。その1つとして、法人課税について、法人税にのみ先行して導入したことが挙げられよう。つまり、法人税額を課税標準とする法人事業税には連結納税制度の適用はなく、地方団体における法人課税は従来通り、独立の法人格に基づく単体課税となる。私はかねてから法人事業税に対しても連結⁽²⁾納税制度を適用するべき旨を主張しているが、連結納税制度適用法人には、

法人課税として、国税たる法人税は連結課税が課されるのに対し、地方税たる法人事業税は単体課税が課されることになったのである。⁽⁴⁾

そこで本稿では、連結納税制度適用法人に対する法人課税の矛盾点を、質問検査権と守秘義務の視点、特に連結子会社を担当する地方税職員の立場から考察する。また、平成14年税理士法改正において税理士法人制度が解禁され、書面添付制度が創設されたが、連結納税制度においてこの点がどのように機能するのか、税理士の守秘義務の観点から併せて考察する。

2 連結納税制度の概要と個別法人帰属所得

連結納税制度には大きく分けて2つの種類に分けられる。アメリカやフランスに代表される連結納税型と、ドイツやイギリスに代表される損益振替型とである。連結納税型は、企業集団に属する子法人損益を親法人損益に合算して連結所得と連結税額を計算する制度であり、個別振替型は、企業集団に属する個別法人の損益を他の個別法人に振り替えて各個別法人の所得と税額を計算する制度である。わが国に導入された連結納税制度は連結納税型の制度である。

わが国における連結納税制度導入論議は、昭和42年に企業会計審議会が公表した「連結財務諸表に関する意見書」に端を発するためか、連結納税制度と連結財務諸表制度とが比較されて検討されることが多い。それは、連結財務諸表を制度化するために、税法の諸規定との調整を図り、連結納税制度を採用する方向で検討する必要があることを、当初から指摘されていたためであろう。しかし、連結納税制度と連結財務諸表制度が似て否なるものであることを認識する必要がある。企業集団に関する情報提供機能が重視される企業会計と、配当可能利益の算定を目的とする商法や担税力を指標とする税法との差である。平成14年商法改正において大会社については連結計算書類制度が導入され、連結財務諸表制度が情報提供のためのものだけであるとは言えなくなったとはいえ、「改正法では、開示の充実の観点から、連結計算書類が導入されており、連結計算書類を配当可能限度額算定のために直接用い

ることとはされていない」⁽⁵⁾のである。諸外国においても連結納税制度の対象となる範囲と連結財務諸表制度の対象となる範囲が一致する国がないことも注意する必要がある。⁽⁶⁾

わが国に導入された連結納税制度の適用法人は、内国法人である親法人とその親法人に発行済株式の全部を直接又は間接に保有される全ての内国法人である（法人税法4条の2（以下、法税4の2））。連結納税制度の適用は任意選択制であるが、対象となる連結子法人の全てが参加しなければならない、事業年度を統一しなければならない（法税15の2）。ただし、事業年度が異なる法人が連結対象に含まれた場合をかながみ、みなし事業年度規定が創設されている（法税14）。連結納税制度が適用された場合には、親法人が連結所得に対する法人税の申告及び納付を行うが、連結子法人はその連帯納付義務を負うことになる（法税81の22、81の27、81の28）。また、連結納税制度導入に伴う税収減に対応するため、連結所得に対する税率は2年間に限り2%上乗せさ、32%となっている（法税81の12、租税特別措置法68条の8）。

また、連結納税制度の導入に伴い、連結集団内の各法人間取引について各種の調整規定が創設され、単体課税において限度額が設定されていた各種控除についても調整規定が創設されている。さらに、連結納税制度が適用される連結子法人は、連結法人税について各連結子法人に帰属する個別法人帰属所得等を記載した書類を、各連結子法人の所轄税務署長に提出しなければならない（法税81の25）。これは、「①法人を取り巻く法制度全般が単体法人を前提としていること、②連結納税グループ内の法人とはいえ離脱の可能性があること、③主に租税特別措置の適用操作を排除するため、また④地方税の計算の根拠とするためである」⁽⁷⁾と考えられる。

ところで、この個別法人帰属所得とはどのようなものであるのか。連結納税制度における連結所得の計算は基本的には各連結法人の所得計算を合算したものであるが、各連結法人で行われる税務調整項目や連結法人間取引があるため、単純に各連結法人の所得を合算するだけでは連結所得を計算することはできない。そこで、連結調整項目を加減算することによって連結所得を

計算することになる。しかしそのためにこの連結所得と各連結法人の所得の合算額に差が生じるため、連結調整を加えた後の連結所得と各連結法人の所得の合算額とを一致させるために、各連結法人の所得計算に連結調整項目を加えた個別法人帰属所得を計算しなければならないのである。

3 連結納税制度における質問検査権

連結納税制度の導入に先行するいわゆる企業再編税制に対応して、国税庁は税務調査規定を改めている。その1つとして挙げられるのは、グループ法人に対する所轄税務署の調査協力体制の整備である。つまり、親会社の所轄税務署を頂点に、子会社や関連会社に関して、各々の所轄税務署が調査協力を図るというのである。しかし、この広汎な調査協力には法的に疑問がある。⁽⁸⁾法人格の問題である。

税務職員の質問検査権は、客観的に税務調査の必要性が認められるときに、原則として納税義務者に対して行使されるのである。つまり本人調査が原則なのであり、反面調査は、特に必要があると認められる場合のほかは、本人調査によって十分な資料の取得収集ができなかった場合にのみ認められる、と解されている。⁽⁹⁾しかし、調査受忍者である納税者は税務調査の際に、本件調査が本人調査であるのか、反面調査であるのか判然としないことが多いであろう。それゆえ、実務上は反面調査であっても納税者の同意を得た任意調査として行われているのが実情である。しかし、「反面調査を『純粋な任意調査』とする理解については、『純粋な任意調査』が一般には承認されるものであるとしても、反面調査の相手方が、『任意に同意を与えたから』といって、『反面調査』が行われることを本来の調査の相手方である納税義務者などが知らないうちに、行われるとすれば、そのことは許されうることではない。」⁽¹⁰⁾から、純粋な任意調査としての反面調査は許されない」と解すべきであろう。

ところが、連結納税制度を適用する法人の場合、連結子会社も連帯納税義務者と規定されているのであるから（法税81の28）、各々の法人への調査は

確かに本人調査であるが、本人調査の過程において他の連結子会社に対する反面調査を兼ねることとなり、一概に全てが本人調査であるとは言い難い面がある。また、連結子会社の提出した個別法人帰属所得の申告書は、連結親会社の行う連結調整項目を含んだものである。そのため、連結納税制度における連結親法人と連結子法人との間の法的関係性について検討する必要があるだろう。つまり、連帯納税義務者であり、申告書を共通する連結法人同士が他者と認定されるのかという問題である。

ところで、相続税において、相続人は各々連帯納税義務者とされており⁽¹¹⁾（相続税法34条（以下、相税34））、この問題を考える上では参考にすべきであろう。相続税の調査においては被相続人の財産を調査するために、各相続人に対して税務職員は質問検査権を行使しうる（相税60）。したがって、連帯納税義務者に対する税務調査においては、その各々に対して本人調査として調査が行われているのである。また、相続税の申告書もやはり被相続人の財産を共同して申告することになっている（相税11以下）。

このことを参考に連結納税制度における税務調査を考えるならば、連結子法人は単一の連結申告書を共同して申告し、連帯納税義務を負っているのであるから、相続税と同様に、その税務調査はその各々に対して本人調査として行われると考えるべきであろう。その際には、法人格の問題が生じないよう、質問検査権限を法定すべきであろう。実際に、この問題に対応するため、連結親会社の所轄税務署又は所轄国税局の税務職員に連結子会社を含む質問検査権が与えられ（法税153①）、連結子会社の所轄税務署又は所轄国税局の税務職員に当該連結子会社と連結親会社に対する質問検査権が与えられている（法税153②）。

さらに、連結納税制度適用法人に対する調査は、「連結法人各社に対して別々に税務調査を実施し、所得計算等の誤りを指摘し更正等をする」と、そのたびごとに連結各社の申告税額を修正することになり、税務当局および納税者双方にとって大きな事務負担⁽¹²⁾になるため、連結全法人に対する税務調査を全国一斉に同時に行う必要があるだろう。

このように連結納税制度の導入に伴って、税務調査権限に問題が発生しにくいような制度的担保措置はとられたが、国税としての法人税にのみ先行して連結納税制度を導入することが先行し、地方税等に導入しないことの影響⁽¹³⁾について問題が顕在化されなかったためであろうか、地方税職員の調査権限の限界と守秘義務の問題や、税理士による調査立会権限と顧客情報の守秘義務の問題がなおざりにされているように思われてならない。この点についてさらに検討しよう。

4 地方税職員の調査権限と守秘義務

連結納税制度は国税である法人税にのみ適用される制度であり、地方税には適用されないことは既に述べた通りであるが、本当に適用されていないのだろうか。地方税である法人事業税及び法人住民税の課税標準は法人税額であるから、連結納税制度が適用される連結子会社は連結所得に基づく法人税と自己の単体決算に基づく法人事業税及び法人住民税を負担することになるはずであるが、このままでは連結申告と単体申告との双方を行わざるを得ない。この点につき、政府税制調査会においても、委員からダブルスタンダードになるから連結納税制度は地方ではやらないという議論は、納税者に連結法人税と地方法人課税とを両方やらせることになり、過度の事務負担を強い⁽¹⁴⁾ることになるという批判がでている。そこで、法人事業税及び法人住民税の課税標準は、連結所得から連結各法人に配分される個別法人帰属所得としているのである。連結所得は、個別法人の法人所得を合算したのち連結調整を行うことによって計算されるので、連結子会社に過大な事務負担が課されることはなくなっているが、問題となるのは、連結子会社の法人事業税及び法人住民税の調査についてである。

地方税法は、各地方自治体所轄管内の法人に対する法人事業税及び法人住民税の調査を行うための質問検査権を地方税職員に与えている（地方税法26条（以下、地稅26）、72の7、73の8、298、353等）。しかし、所轄外の法人に対する調査権限は与えられておらず、2以上の都道府県で事業を行ってい

る法人に対する課税標準額の課税標準額の総額の更正・決定及び分割基準の修正・決定は、法人の主たる事務所または事業所の所在する都道府県の知事の権限とされている（地稅72の49）。しかも、連結納税制度が導入された今日でも、原則として地方税には導入されなかったため、当然に所轄以外の法人に対する調査権限は、法人格が異なる以上は持ち得ない。

連結納税制度が適用されている連結子会社の課税標準は、連結調整を含む個別法人帰属所得である。したがって、連結子会社の法人事業税及び法人住民税の調査を行うためには、必然的に連結調整が適正に行われていることを確認する必要が発生する。しかし、法的に規定が担保している連結法人税に対する国税職員の税務調査と異なり、連結子会社と連結親会社が同一都道府県に存在していない限り、連結子会社を所轄する都道府県の職員には調査権限は発生し得ない。

では、地方税職員は所轄管轄を超えた調査協力体制を持ち得ているのか。この点も否である。同一法人の場合であっても、2以上の都道府県で事業を行っている法人に対する課税標準額の課税標準額の総額の更正・決定及び分割基準の修正・決定は、法人の主たる事務所または事業所の所在する都道府県の知事の権限とされている（地稅72の49）のであって、「按分計算によって算出された法人住民税額及び法人事業税額に各都道府県が疑問を持ったとしても、各都道府県は自県にのみ課税権及び調査権を有するに過ぎないため、連結所得に対する質問検査権⁽¹⁵⁾を行使しがたい」のである。

残念なことに現実的には地方自治体の租税職員の調査能力には限界があることは事実であるが、地方自治体の租税職員には調査能力がないから法的にも調査権限を与えないとしていいものであろうか。今回導入された連結納税制度に対応した地方税の改正においては、法人事業税の課税標準や事業税額を都道府県知事はその調査によって更正・決定を行うこととされているが（地稅72の41）、「原則として法人税における更正又は決定を受けて、都道府県知事が法人事業税の課税標準又は税額の更正又は決定⁽¹⁶⁾をすることとされて」いるのであって、都道府県に独自の質問検査権限を与えた趣旨ではない。

また、もう1つ問題となる点として、地方税職員に課される守秘義務の問題がある。守秘義務の問題は公務員法の問題であり、全て公務員は在職中であれ退職後であれ同様の守秘義務が課されていると考えられ、職務上知り得た秘密を他に漏らすことを禁じたものである（国家公務員法100条1項、地方公務員法34条1項）。しかし、租税職員には、各種の個別税法により、より重い守秘義務が課されていると考えられている。これは、一般に知られておらず、知られないことが本人の利益に合致し、かつ本人も知られることを欲している秘密が、「税務調査の過程で、その意に反して、たまたま租税職員に知られることが少なくない」ためであろう。⁽¹⁷⁾

ところが、2001年から施行された情報公開法は、情報公開法5条に規定された事項を除く原則的に全ての行政情報を公開することとなっている。それは、行政機関の保有する情報を公開すること自体にその公共的な意義を見出し、個人情報保護との関係において問題がある場合に、その公共性との均衡を図るのである。つまり、税の場面においては、税務調査によって知られてしまった情報の公共性と個人情報の保護の均衡をどのように図るかという問題である。租税を国家社会を維持するための会費であるとする見解から、公益に関係しないような個人情報は保護すべきであるが、公益に係る行政情報を非開示とすることは例外に過ぎず、極力なくすべきである、という⁽¹⁸⁾見方もある。

しかし、実際の税務調査の現場においては、租税職員以外の公務員を含め、その言動が守秘義務の問題に抵触することも多々見うけられ、公益の名の下に個人情報の保護がないがしろにされている場面もある。⁽²⁰⁾また、住民基本台帳ネットワークへの住民台帳の登録を巡って様々な問題が発生したことは記憶に新しいところであろう。このように、個人情報保護法が成立していない現状において、情報公開法に基づいて全ての行政情報を原則開示とすることには問題が残されたままになっており、税務職員の「守秘義務が法律で明確に定められている以上、それを超えてまで情報を開示させるためには、やはり⁽²¹⁾法的な手続を要することは当然のこと」である。

連結納税制度においては、地方税法に関して調査権限の改正がなされていないため、自治体間を超えた調査協力体制を敷くことはないが、今後の改正において、連結納税制度の地方税への導入がなされた場合には、当然に国税と同様の調査協力体制を敷く必要が生じる。しかし、国税の場合には国税庁長官を筆頭とした同一組織内における調査協力体制であり、守秘義務の例外に該当するが、地方自治体の場合は、総務大臣を筆頭とした同一組織ではなく、各自治体の首長を筆頭とした独立組織である。独立組織である地方自治体の職員同士の関係は、他の機関としての機能を有するものであるから、特に守秘義務の例外に該当する旨の立法がなされない限り、調査協力のために納税者の秘密を漏らすことは守秘義務の違反に該当すると言わざるを得なくなるのである。⁽²²⁾

5 税理士の調査立会権と守秘義務

ところで、税理士または税理士法人（以下、税理士等）には税務調査に対して税務代理権限によって調査立会権限を有している（税理士法2条1項1号（以下、税理士2①一））。この場合は、税理士等は納税者の税務代理権者として納税者の主張・陳述につき代理・代行を行うのである。また、税理士等は税務代理を依頼した納税者に対する「税務調査に関連して反面調査の対象とされることはない」と解される。⁽²³⁾ただ、国税職員には、税理士業務の適正な運営を確保するため必要があるときは、税理士等本人への質問検査権の行使が認められている（税理士55）。また、租税職員に対して課されている守秘義務にもかかわらず調査立会権を有する税理士等本人に対してだけではなく、税理士事務所及び税理士法人の職員にも守秘義務が課されている（税理士38、54）。

ところで、税理士等は申告書の作成に関し、計算し、整理し、又は相談に応じた事項を記載した書面を、当該申告書に添付することができ（税理士32の2①）、当該申告書が他人の作成したものでも相談を受けて審査した場合に、適法に作成されていると認めたときには、その旨を記載した書面をも添

付することができる（税理士32の2②）。そして、この添付書類が付されている申告書が提出されている場合には、税務職員の質問検査権の行使は、まず税務代理権限を有する当該税理士に告知し意見を聴取しなければならない（税理士35①、②）。ただし、税務職員が税務代理権限を有する税理士等に対して税務調査の事前通知をしなかったとしても、そのことについて税理士等から「税理士法上の責任を追及する途はなく、また、その調査の効力⁽²⁴⁾に何らの影響を及ぼすものではない」ので、税理士等の調査立会権限は、税務調査が納税義務者と税理士等の協力のもと円滑に行われるための努力規定であるとも言えよう。

ところで、連結納税制度において税理士等の調査立会権限や守秘義務規定、さらには書面添付規定がどのような効果をもつのであろうか。

まず、調査立会権限についてであるが、連結納税制度における税務調査は全国一斉に行われるということは前述の通りであるが、全国一斉に行われた場合に、税理士等には調査立会権限を行使することができるであろうか。答えは否である。対応策としては、税理士事務所及び税理士法人の職員である無資格者に立ち合わせる事が考えられるが、税理士等以外の者には調査立会権限はないのであって、立会が許されたとしてもそれは税務職員の裁量権の問題であるから、少なくとも、税理士個人の事務所では物理的に不可能である。したがって、連結納税制度を採用する法人の税務代理を委託し得るのは、複数の税理士によって設立された税理士法人となろう。ただし、連結子会社の地方税申告業務または税務相談業務を個人の税理士が税務代理し得ることは言うまでもない⁽²⁵⁾。

連結納税制度の場合、複数の税理士等が税務代理を受託し得るのであるが、この場合に、従来の税理士の守秘義務の範囲を超える問題が生じる。税理士等同士における守秘義務である。税理士法32条の2第2項によれば、税理士等は他人の作成した申告書を審査した結果、適正である場合には書面添付をすることができるのであるが、連結納税制度において、複数の税理士等が税理士法30条に基づく税務代理権限を有することがありうる。

連結納税制度を選択した連結集団に後から参入することになった連結子法人が、同じ税理士等と税務代理契約を締結していればよいが、異なる税理士等と契約していた場合、当然に連結親法人と契約している税理士等は、連結参加後ののみなし事業年度における連結子法人の申告書を審査することとなる。この時、連結親法人の税理士等に資料を提出するのはあくまで連結子法人であって、連結子法人の税理士等であってはならない。

もし連結子法人の税理士等が作成した申告書の基礎となった資料を、当該連結子法人の許可を得ることなく連結親法人の税理士等に公開した場合には、守秘義務違反のそしりは免れ得まい。黙秘権が認められない国税職員の質問検査権に基づいた税務調査においても、税理士等の守秘義務を奪うものではなく、「守秘義務の保護法益は、依頼者の利益を守ることだけにあるのではなく、依頼者と専門家の信頼関係⁽²⁶⁾を守ることにもある」から、専門職業人に守秘義務が課せられるのである。

ただし、税理士法38条の守秘義務規定は「税理士業務に関して知り得た秘密を他に漏らし、又は窃用してはならない」と規定していることに注意する必要はあろう。つまり、連結子法人の税務代理人である税理士等が、連結親法人に情報を提供した場合には、法人税の申告書を同じくする連結法人同士であるので、法人格の異なる他人ではあるが、他ではない。連結親法人の税理士等に資料を提供した場合に限り守秘義務違反が問われると解するべきであろう。

また、他人の作成した申告書の「審査の対象はあくまでも申告書であり会計監査ではないから⁽²⁷⁾」、当該申告書を作成した他人が税理士等であったとしても、それを信頼したことが免責事由とはなり得ない。会計監査人たる公認会計士監査においても、他の監査人の監査の利用に際しては、当該他の監査人に対して質問等を行い、必要ある場合には監査手続の追加等を要請しなければならない。その上、「わが国では、監査人と他の監査人との間の責任⁽²⁸⁾の分担は許されていない」のである。「税理士が適正な申告書を作成するためには、その基となる帳簿書類の精査・確認が不可欠である」から書面添付を

しなくても、税務代理契約を締結した税理士等には責任が生じるとする見解⁽²⁹⁾もありうるが、それは納税者との依頼関係に基づく民事責任であって、申告書の作成に基づく国との公法関係には免責事由とはなり得まい。

したがって、当該申告書を作成した他者が税理士等であったとしても、連結納税制度において、連結子法人の税理士等が作成した申告書類及び決算書類を、連結親法人の税理士等はその作成者が専門家である税理士等が作成したものであるとして審査することなく信頼した場合に、当該他者の作成書類に瑕疵があったことに対して免責にはならないのである。だからこそ、税理士等の守秘義務が問われる結果となるのである。

6 まとめに代えて

経団連を初めとする財界からの熱い要望にこたえる形で連結納税制度が導入されることになったものの、導入初年度から連結納税制度の適用を申請した企業集団はわずかなようである。多くの法人が導入初年度からの導入ではなく、この制度のメリットとデメリットを見極めてから導入を検討していることも無理からぬことであろう。原因はいろいろと考えられるが、2年間の時限立法で導入された2%の付加税がそのネックであるかのように言われているようである。しかし、ここまでの議論でも明らかなように、拙速にすぎた早期導入が法人税のみの先行導入を生み、そのための矛盾点も多いのである。

100%子会社に該当する法人は全て連結子法人の対象としなければならない上に、各々の法人は事業年度を統一しなければならず、連結調整項目を加味した個別法人帰属所得さえ従来どおり所轄税務署への提出を求められるのであれば、連結子法人にとって連結納税制度に参加することは事務負担の増加以外の意味を見出しにくいであろう。

また、地方税職員にとっては、法人住民税法人税割額および法人事業税の課税標準となる法人税額が連結法人税額になったことに対応して、個別法人帰属所得を課税標準とすることになっているが、連結親会社の行った連結調

整を調査する権限を行使できない状況になっている。これでは、法が地方には調査能力がないのだから地方税職員に質問検査権を与えないと言っているようなものである。地方分権が叫ばれている昨今、地方自治体による独自課税⁽³⁰⁾が花盛りであるが、調査権限がないのであれば、自主財政運営は画餅と化してしまうのではないだろうか。

また、税理士等についても、連結納税制度の導入に若干先だって税理士法が改正され、税理士法人制度や書類添付制度等が導入されている。ただ、連結納税制度の導入に対応して、他者である他の税理士等の添付書類を信用することによる免責規定が創設されておらず、公認会計士監査においても同様に免責事由とならないことをかんがみると、税務代理を依頼する顧問先に他の税理士が作成した申告書を作成する基礎となった情報の開示を要求せざるをえない。顧問先自体が自己の情報を提示しているならば特に問題は発生しないであろうが、連結申告書を作成する段階で連結子会社から税務代理を受けている税理士等に情報の開示を要求し、その要求に応えることは守秘義務に抵触する恐れがある。また、連結申告書に対する税務調査が全国一斉に行われた場合には、税理士等の調査立会権限が侵害される危険もある。

ここまでの議論の中でも、これまで問題として顕在化されていなかったために、殆ど議論されていない点が多々あることが明白になった。連結納税制度を導入目的に沿った円滑な運用を図るためにも、今後の検討が待たれるところである。

（脱稿日2002年10月30日）

（附記）本稿は2002年9月13日の日本税法学会関東部会において発表したレジュメをもとに、その際に指摘された問題点を含め、加筆、訂正を加えたものである。貴重など批判を賜った諸先生方に感謝申し上げるとともに、積み残された課題については今後の研究に継続して検討して行きたい。

（1）わが国の連結納税制度はアメリカの制度をモデルとして創設されているが、その創設目的は租税回避行為の防止を目的としたアメリカとは異なり、むしろ「企

業の事業形態に対する中立性を図ることおよびフランス企業の国際競争力を維持、向上させることを目的」としてフランスが1988年に一般規定化した目的に近い。拙稿「連結納税制度の導入に関する一考察」『国士館法研論集』第2号118頁（2001）。

- (2) 昭和42年に企業会計審議会から発表された「連結財務諸表に関する意見書」は、連結財務諸表に関する会計制度を定着させるためには、「連結納税申告制度を採用する方向においてその制度の具体的な内容について検討の要がある」と指摘していた。しかし、平成4年に(株)日本租税研究協会の連結納税制度研究会が研究報告書を発表するまで具体的な導入論議は皆無に近かった。平成8年以降は(株)経済団体連合会が毎年のように早期導入を提言し、平成9年には通商産業省の外郭団体である企業法制研究会が、具体的に商法とも整合性がとれるドイツのような制度を導入するべきである（通商産業省産業政策局編『企業組織関連制度の改革に向けて』別冊商事法務198号63頁（1997））との提言を行っている。政府税制調査会は当初は時期尚早の立場であったが、平成11年ごろからアメリカ型の連結納税制度の導入を前提に具体的に導入が検討されてきた。
- (3) 拙稿「連結納税時代における法人事業税の在り方」『国士館法研論集』第2号85頁（2001）。なお、連結納税制度が導入された場合に地方税にどのような影響があるかをシュミレーション分析によって検討した文献として、深江敬志「連結納税制度と地方法人課税」『青山社会科学紀要』30巻2号43頁以下（2002）を参考にされたい。
- (4) 本稿では触れないが、消費税法は連結納税制度導入に対応させた改正を行わなかったため、連結納税制度適用法人であると否とにかかわらず、単体課税である。したがって、連結各法人は決算時に法人税については連結親法人が連結申告書を提出した上で、個別法人帰属所得を所轄税務署に申告するとともに、消費税の申告も行う。そして所轄地方自治体に個別法人帰属所得を課税標準とする法人住民税及び法人事業税の申告を行うのである。
- (5) 弥永真生「計算・資本関係の規定の改正」『商事法務』1639号8頁（2002）。
- (6) 連結財務諸表制度は、実質的に企業を支配しうる法人を対象とするものとされ、持株比率が過半数に満たなくともその対象となりうるが、連結納税制度は、アメリカ80%以上、フランス95%以上、ドイツ75%以上、イギリス51%と全ての国で過半数を超える持株比率を有する法人を対象としている。
- (7) 税理士法人トーマツ編『詳解連結納税Q&A』150頁（成文社、2002）。
- (8) 連結納税制度において、法人概念の問題が発生することにつき、拙稿「課税単位としての企業集団」『国士館法研論集』第3号105頁以下（2002）を参照されたい。
- (9) 同旨、金子宏『租税法〔第8版増補版〕』605頁（弘文堂、2002）。

しかし、国税庁は「いわゆる反面調査は所得税法第234条（法人税法154条）による質問検査権に基づいて行うものであり法律上、納税者の了解を求める必要はない。従って納税者の了解を得ないで…（略）…調査することが職権濫用であると問責されるいわれはない。…（略）…税務当局が納税者に関する個別事情を総合的に判断して合理的に決定すべきものであり、法律上も、本人調査をした後やむを得ない場合以外は、反面調査をすることが出来ないというような制限は設けられていない。」と、反面調査も任意調査の1つにすぎないと主張している。国税庁「税務調査の法律知識」43-44頁。本川國雄「質問検査権と課税手続」東京税財政研究センター編『税務行政の改革』60-61頁（勁草書房、2002）より転載。

判例においても、最高裁昭和58年7月14日判決（税資133号35頁）は、「所得税の終局的な賦課徴収に至る過程においては、更正・決定の場合のみでなく、申請、申告等に対する許可の処分のほか、税務署その他の税務官署による一定の処分されるべきことが法令上規定され、そのための事実認定と判断が要求される事項があり、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要求するところと解すべきものである」と、処分のための認定判断に必要と認められる調査は、質問検査権の行使として法的に許容されたものであると判示している。

学説的には、統一した見解が示されているわけではなく、増田英敏「租税法主義の法的限界」『納税者の権利保護の法理』142頁以下（成文社、1997）が、非常に分かりやすく学説及び判例を検討しているので、参考にされたい。

- (10) 高野幸大「税務調査と税務行政指導」『日税研論集』36号60頁（1997）。高野は、新井隆一『負担の公平 記帳の責任』成文堂（1984）を引用して、反面調査が任意調査として一般化している現状を批判する説を強調している。
- (11) 詳しくは、石島弘「相続税法の『連帯納付』責任」『甲南法学』22巻1-4合併号151頁以下（1982）を参照されたい。
- (12) 中津幸信『Q&A連結納税早わかりガイド』75頁（清文社、2002）。同旨、川田剛・税理士法人山田＆パートナーズ『Q&Aで学ぶ連結納税ガイド』276-279頁（税務研究会出版局、2002）。
- (13) 税務会計研究学会は2000年、2001年の2年間に渡り連結納税制度特別委員会を設置し連結納税制度の導入問題を検討していたが、企業集団の所得課税には、国税である法人税のみならず、地方税である事業税・住民税に対しても連結納税制度が導入されるべきであるが、当面は国税である法人税のみに導入し、地方税については従来どおりの単体課税であることが現状に則しており、地方税への導入は将来への検討課題であるとした。詳しくは、連結納税制度特別委員会「連結納税制度導入の基本問題」『税務会計研究』12号136-138頁（2001）を参照。しかし、その前提となっていた考え方は、「連結納税制度が国税にのみ導入され、地方税に

導入されず、連結法人税申告書と従来の地方税個別申告書が併存する」（連結納税制度特別委員会「連結納税制度導入の主要課題」『税務会計研究』13号206頁（2002）、中田信正執筆部分）というものであり、地方事業税の課税標準を連結調整後の個別法人帰属所得とした導入された連結納税制度とは異なるものである。制度導入前に議論されていた地方税には導入しないという議論は地方税には影響しないことが前提であったものと思われる。

(14) 平成13年7月24日法人課税小委員会におけるある委員の発言。平川忠雄『日本型連結納税制度の創設と新税制への実務対応』230頁（税務経理協会、2002）を参照。

(15) 拙稿、前掲注2，96頁。

(16) 市川靖之「改正地方税法（法人事業税関係）」税理45巻11号239-240頁（2002）。

(17) 金子宏、前掲注9，559-560頁を参照。

(18) 個人情報保護法案は平成13年度通常国会において廃案となり、現在も継続審議中である。

(19) 岸田貞夫「税務情報公開と守秘義務」『税』57巻2号128頁以下（2002）を参照されたい。

(20) 林仲宣「地方分権と税務行政」『税』57巻8号138頁以下（2002）は、脚注を用いて新聞報道等を検討して問題を指摘している。

(21) 林仲宣、前掲注20，140-141頁。

(22) 租税職員の守秘義務の唯一の例外は、当該調査事案に関する租税の確定・徴収に必要な範囲内で、上司および当該事案の調査に従事する他の職員に知らせることのみであり、裁判所から証言を求められた場合は、争いがあるが、原則として租税職員の守秘義務はこれらの場合にも及ぶと解されている。金子宏、前掲注9，560-562頁、伊藤眞「証言拒絶権の研究(1)」（3・完）『ジュリスト』1051号88頁以下、1052号93頁以下、1053号59頁以下を参照。

(23) 中村芳昭「課税庁に対する税理士の守秘義務」東京税財政研究センター編、前掲注9，158頁。

(24) 日本税理士会連合会編『新税理士法』109頁（税務経理協会、2002）。

(25) 川田剛・税理士法人山田&パートナーズ、前掲注12，19-20頁は、この点につき、国税当局の機構に大規模な見直し等がなされていないので、「親会社の所轄する国税局または税務署の担当者がすべての子会社に対して調査を行うということは実際上不可能」であるから、短期的には税理士業務に大きな影響はないが、長期的には状況が異なってくる場合がありうる、と指摘している。

しかし、国税当局の調査協力体制は、平成13年に改正された組織再編税制等に対応するために既に改編されていることは前述3．に指摘した通りであり、連結納税制度の導入に対応した変革がないことは理由にはならないと思われる。

(26) 関根稔「税理士の守秘義務」税理33巻8号50頁（1990）。

(27) 林仲宣「税務相談を受けた事項を添付書類に記す場合の効果と責任」税理45巻9号30頁（2002）。

(28) 鳥羽至英『監査基準の基礎』260頁（白桃書房、1992）。

(29) 上杉廣美「受忍税理士の書面添付制度の実行と責任」税理45巻5号117頁（2002）。

(30) 例えば、平成13-14年に施行されたものだけでも、山梨県河口湖町の遊漁税、静岡県熱海市の別荘等所有税、京都府城陽市の砂利取得税、岐阜県多治見市の一般廃棄物埋立税、神奈川県臨時特例企業税、三重県の産業廃棄物税、東京都の宿泊税等が挙げられよう。一方、神奈川県横浜市の勝馬投票券発売税のように、条例が地方議会において可決されながら総務大臣の不同意のため施行できずにいる法定外普通税もある。神野直彦・自治・分権ジャーナリストの会編『課税分権』（日本評論社、2001）、山田二郎「地方分権改革と地方自治体の課税自主権の拡大」『税法学』546号341頁以下（2001）、山田二郎「国の法定外税に対する関与と総務大臣の合意における三つの消極要件」『税』57巻2号80頁以下（2002）、石島弘「課税自主権の確立に果たす法定外税の役割とその抱える課題」『税』57巻9号28頁以下（2002）、北村亘「地方税導入の政治過程」『甲南法学』42巻3・4号143頁以下（2002）等を参照されたい。