

税務調査における留置きを巡る議論

酒 井 克 彦*

はじめに

I 提出物件の留置き

II 留置きの要請

III 留置きの終了

結びに代えて

はじめに

平成 23 年 12 月に国税通則法が改正され、いわゆる税務調査の手続に関する法的ルールが整備された¹⁾。かかる改正は、平成 22 年 11 月 18 日の政府税制調査会総会での議論²⁾や、同月 25 日の同調査会納税環境整備 PT 報告書³⁾における議論などを経て、平成 23 年度税制改正大綱⁴⁾において「現行の調査実務上行われている物件の預かり・返還等に関する規定を法律上明確化します。」とされたこと等を受けて行われたものである。ここにいう「明確化」については、その意味するところが必ずしも明らかではないため⁵⁾、物件の預かり・返還等のいわゆる留置きに関して種々の問題が惹起されることとなった。

そこで、本稿では、税務調査における留置きを巡る議論の主なものについて若干の検討を加えることとしたい。なお、かかる検討に当たっては、国税庁の示す二つの通達（平成 24 年 9 月 12 日付け国税庁長官通達（課総 5-9 ほか）「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「調査手続通達〔法令解釈通達〕」という。）、平成 24 年 9 月 12 日付け国税庁長官通達（課総 5-11 ほか）「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〕」（以下「調査手続通達〔事務運営指針〕」という。))を参照

* 中央大学法科大学院教授

するほか、課税庁の解釈を明らかにする手がかりの一つとして、国税庁が示す「税務調査手続に関する FAQ（一般納税者向け）」〔平成 28 年 12 月一部改訂〕（以下「税務調査手続 FAQ」という。）も必要に応じて参照したい。

I 提出物件の留置き

1. 国税通則法 74 条の 7

国税通則法は、同法 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》ないし 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》において質問検査権に係る各規定を置いたあとに、留置きに関する規定を設けている。すなわち、国税通則法 74 条の 7《提出物件の留置き》は、「国税庁等又は税関の当該職員は、国税の調査について必要があるときは、当該調査において提出された物件を留め置くことができる。」と規定し、同条を受けた国税通則法施行令 30 条の 3《提出物件の留置き、返還等》1 項は、「国税庁、国税局若しくは税務署又は税関の当該職員（以下この条及び次条において『当該職員』という。）は、法第七十四条の七（提出物件の留置き）の規定により物件を留め置く場合には、当該物件の名称又は種類及びその数量、当該物件の提出年月日並びに当該物件を提出した者の氏名及び住所又は居所その他当該物件の留置きに関し必要な事項を記載した書面を作成し、当該物件を提出した者にこれを交付しなければならない。」とする。なお、留め置きした物件は善管注意義務の下で管理しなければならない（通法 74 の 7 ③）。

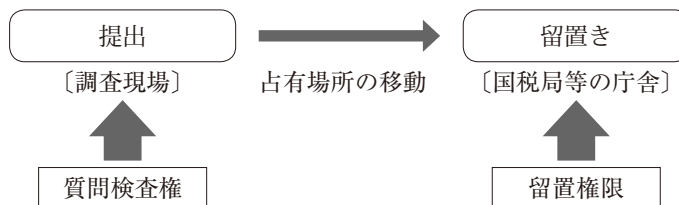
国税通則法 74 条の 2 ないし 74 条の 6 が規定する質問検査権とは別に、同法が 74 条の 7 において、提出物件の留置きを規定したことからすれば、当該職員の質問検査権とは異なる権限が同職員に付与されたものと解するべきなのであろうか。

この点に関し、国税通則法 74 条の 2 等という「提出」につき、谷口勢津夫教授は「『提示の要求』とは別に『提出の要求』を定めたのは、提出物件の『留置き』を想定した上でのことであると考えられる。」とした上で、「『留置き』は、『提示』に対応する検査とは異なり、従前の質問検査権規定では規定されていなかったため、『提出の要求』を、『提示の要求』のように、従前からの質問検査受忍義務を前提にして性格づけることはできないように思われる。物件の『提出』は、目的論的・実質的には、新たに定められた『留置き』の受忍義務を前提にして、その義務の履行として行われる行為であると考えられ

る。」とされる⁶⁾。かように国税通則法の質問検査権と同法 74 条の 7 の留置きに関する権限を連続性のあるものとして捉える考え方が示されているが、ここにいう「提出」⁷⁾と「留置き」に関する権限規定を別の条文に分けて設けていることの意義は奈辺にあるのであろうか。

そもそも、「留置き」を、調査手続通達〔法令解釈通達〕2-1《「留置き」の意義等》がいうように、「当該職員が提出を受けた物件について国税庁、国税局若しくは税務署又は税関の庁舎において占有する状態をいう。」とすれば、この点についての理解が困難になる。すなわち、国税通則法 74 条の 2 第 1 項等という「提示・提出要求」が質問検査権に基づくものであるにもかかわらず、「提出」の延長である「留置き」を質問検査権とは異なる権限と位置付けるのは何故であろうか。

図表 1 提出と留置きの関係



2. 提出と留置きの連続性・補充性

税務調査は、被調査者の事務所や店舗、倉庫、工場でのみで実施されるわけでは決してない。国税局や税務署、税関の内部で実施されることも当然にあるわけである。そのような調査に当たって提出された物件については、「提出＝留置き」を意味することになろう。

なお、国税通則法 74 条の 7 の規定は、金融機関に対しても、留置きの請求をすることを認めるものであろうか。ここにいう「調査」と「必要性」の両点で検討を加える必要があるだろう。

このように、提出と留置きを調査の連続性の中で捉えるとすると、留置きとは、税務職員が質問検査権行使によって提出を受けた物件の占有場所を移転することであると捉えることができる。そうであるとするならば、なぜ、質問検査権規定の中で、留置きに関する権限を税務職員に付与しなかったのであろうか。立法技術的には、「提示」、「提出」、「留置き」という権限を国税通則法 74 条の 2 ないし 6 の規定において設けることも可能

であったはずである。そうであるにもかかわらず、留置きに関する権限のみを別の規定で設けているということは、そこに何らかの理由を見出すことができるように思われるのである。

では、立法技術的に困難ではない留置きに関する権限だけを質問検査権の外枠に置くことにつき、いかなる意味がそこに所在すると考えられるのであろうか。

国税通則法 74 条の 2 等に基づく質問検査権規定に掲げられている質問検査に並ぶ、「提示」ないし「提出」の要求には、客観的必要性の認定と、かかる必要性が私的利益との衡量において社会通念上認められる範囲内のものであることが要請されよう。いわゆる荒川民商事件最高裁昭和 48 年 7 月 10 日第三小法廷決定（刑集 27 巻 7 号 1205 頁）⁸⁾は、「所得税法 234 条 1 項〔筆者注：現行国税通則法 74 条の 2 に相当〕の規定は、国税庁、国税局または税務署の調査権限を有する職員において、当該調査の目的、調査すべき事項、申請、申告の体裁内容、帳簿等の記入保存状況、相手方の事業の形態等諸般の具体的事情にかんがみ、客観的な必要性があると判断される場合には前記職権調査の一方法として、同条 1 項各号規定の者に対し質問し、またはその事業に関する帳簿、書類その他当該調査事項に関連性を有する物件の検査を行なう権限を認めた趣旨であって、この場合の質問検査の範囲、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、右にいう質問検査の必要があり、かつ、これと相手方と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ものと解すべ〔き〕〔下線筆者〕」と説示している（以下、この下線部分を「荒川民商フォーミュラ」という。）⁹⁾。

同法 74 条の 7 にいう「必要があるとき」の解釈に荒川民商フォーミュラが直接に及ぶか否かについては議論のあるところである¹⁰⁾。私見としては、同様に必要性があるとしても、私的利益の侵害が起り得るのは、提示や提出にとどまらず、留置きにおいても同様であることから、私的利益との衡量において社会通念上認められる範囲内という制約を受けることになるを考える。ただし、その必要性を考えるに当たっては、「提出」後に更なる要求を被調査者に強いるものであるという点を看過してはならないというべきであろう。

その上で、前述の疑問に対する整理が必要となる。すなわち、質問検査権の行使とは別に留置権行使の規定が用意されている中で、そもそも、被調査者は質問検査権については受忍義務を負っているものの、留置きについても同様に解すべきかについては議論のあるところであろう。いずれにしても、質問検査権規定とは異なる規定に置かれているということからすれば、「提示」や「提出」に関する受忍義務がストレートに「留置き」

の規定に適用されると解することには、制約のないし謙抑的であるべきではなかろうか。

かような点からすれば、留置きについての必要性は、一般の質問検査の必要性よりも更に加重された意味が付与されているというべきであり、いわば、質問検査権行使において提出された資料に関する補充的な規定であると理解すべきではなかろうか。

図表 2 「提出」を補完する「留置き」

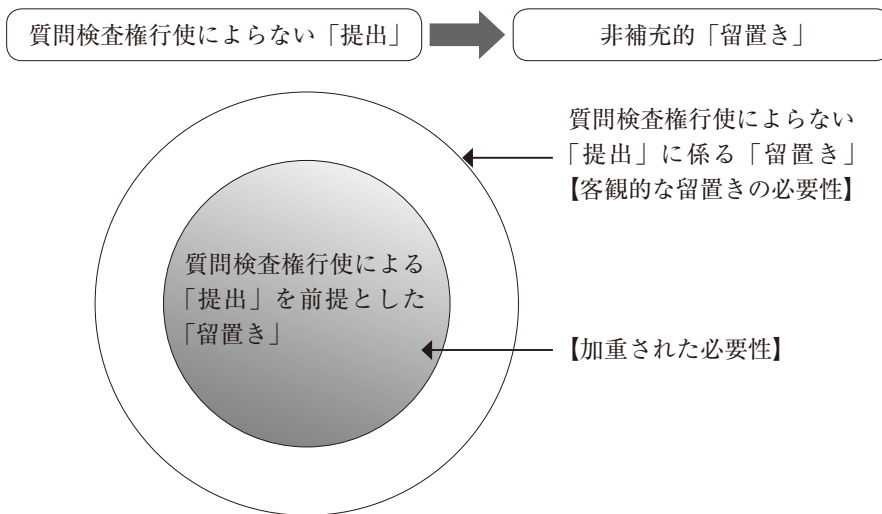


質問検査権の行使による「提出」後の「留置き」は、かかる質問検査権の行使だけでは足りない場合に認められるものと解するべきであって、そこでは、補充的に「留置き」が必要な場合のみそれが認められるという意味で、「提出」要件よりもより加重された「必要性」が要求されていると解される。それこそが、以下にみる調査手続通達〔事務運営指針〕3《調査時における手続》(5)《提出を受けた帳簿書類等の留置き》にいう①スペースがない、②コピー機がない、③分量が多いといった〔1〕やむを得ないという加重された必要性や、〔2〕留置きの方が合理的であるという加重された必要性の要請であるとみることができよう。

これに対して、国税通則法 74 条の 7 の留置きは、文理上、同法 74 条の 2 ないし 74 条の 6 までに規定される質問検査権の行使によるものに限定されるものではないので、質問検査権行使によらない、いわゆる純粋な税務調査としての物件の提出に基づく「留置き」もあり得ることになる¹¹⁾。そのような場合の「提出」自体は、被調査者の協力に基づくものであって、特段、社会通念上の私的利益の侵害との比較衡量によって肯定される必要性要件などを充足することは求められていないことになる。そうであれば、かような質問検査権行使によらずに提出を受けた資料についての「留置き」には、特段補充性を議論する必要はないように思われる。純粋に客観的な必要性がある場合に、留め置くことができると解釈されるものであるというべきではなかろうか。もっとも、国税庁は、この場合にも、以下にみる調査手続通達〔事務運営指針〕3(5)の①スペースがない、②コピー機がない、③分量が多いといった〔1〕やむを得ないとか、〔2〕留置きの方が合理的であるという点を理由に調査協力を得ることとしている。

なお、留置きは物件の提出が前提とされているので（提出の延長にある連続性を有する要請であるので）、提出を求める際に違法性が認められるとすれば、かかる違法性は留置きに接続すると理解するべきであろう。また、ここにいう提出についての違法性の問題

図表3 質問検査権行使によらない「留置き」



は、質問検査権行使に基づく提出のみが念頭に置かれるとの制約はない。

II 留置きの要請

1. 留置きの必要性

では、留置きの必要性とはどのようなものであろうか。

調査手続通達〔事務運営指針〕3(5)は次のように通達する。すなわち、「提出を受けた帳簿書類等の留置き」として、

- ① 「質問検査等の相手方となる者の事務所等で調査を行うスペースがなく調査を効率的に行うことができない場合」
- ② 「帳簿書類等の写しの作成が必要であるが調査先にコピー機がない場合」
- ③ 「相当分量の帳簿書類等を検査する必要があるが、必ずしも質問検査等の相手方となる者の事業所等において当該相手方となる者に相応の負担をかけて説明等を求めなくとも、税務署や国税局内において当該帳簿書類等に基づく一定の検査が可能であり、質問検査等の相手方となる者の負担や迅速な調査の実施の観点から合理的であると認められる場合」

などを例示している。このようなケースを示した上で、国税庁は、「やむを得ず留め置く必要がある場合や、質問検査等の相手方となる者の負担軽減の観点から留置きが合理

的と認められる場合」として、留置きの必要性を通告している。そこでは、「帳簿書類等を提出した者の理解と協力の下、その承諾を得て実施する。」との留意を付している。

かように、上記通告は、質問検査権行使に基づく「提出」を前提とした「留置き」と、質問検査権行使に基づかない「提出」を前提とした「留置き」を区別することなく、一緒くたに通告している。いずれにしても、国税庁の理解は、留置きの必要性については謙抑的ないし制約的に理解していると解するべきであろう。すなわち、留置きの必要性において、「やむを得ず」とか「留置きが合理的と認められる場合」という要件を設けているのである。

2. 間接強制性の射程範囲

上記のとおり、国税庁は、通告において留置きにつき「承諾を得て」実施することとしているが、質問検査権行使に限定されていないことからすれば、留置きの要請に対する受忍義務が被調査者の側にあるとまでは解釈していないように思われる¹²⁾。けだし、質問検査権行使については調査受忍義務があると解されているが¹³⁾、それ以外の純粋な調査¹⁴⁾等については同義務があるとは解されていないからである。

また、国税通則法 74 条の 7 の「留置き」に関しては、調査忌避罪のような罰則が適用されない構成になっているという点にも留意が必要であろう¹⁵⁾。これは、同法 74 条の 2 に規定する「提示」や「提出」については、同罰則の適用があり得るのとは大きく異なるところである¹⁶⁾。同法 128 条は、同法 74 条の 7 を罰則の適用対象に含めていない¹⁷⁾。

この点、国税通則法 74 条の 2 以下では「提出」についての質問検査権が規定されているところ、同法 128 条はかかる「提出」についての調査忌避罪等の罰則を用意していることとの関わりには関心を寄せるべきであろう。前述のとおり、質問検査権行使による「提出」と同検査権規定とは異なる条文に根拠を有する「留置き」とは、占有場所の移動前と移動後という連続性が観念されるものではあるが、間接強制という点からみれば明確に法的義務付けが異なるものであるということができよう¹⁸⁾。すなわち、「提出」と「留置き」とは一連の行為でありながらも、前者の間接強制が後者に及ばないという意味において、国税通則法 74 条の 2 以下にいう質問検査権規定と別の条項として、「留置き」の根拠規定である同法 74 条の 7 を設ける理由はここにあるというべきであろう。

例えば、旧印紙税法 21 条 1 項は「納税義務がある者若しくは納税義務があると認められる者に対して質問し、これらの者の業務に関する帳簿書類その他の物件を検査し、

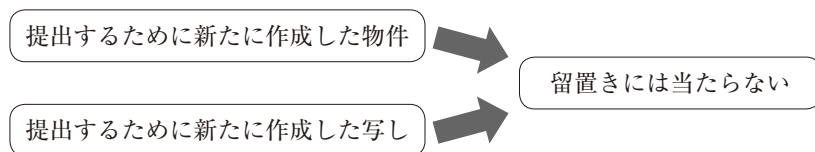
又はこれらの者が任意に提出した物件を留め置くこと」(旧印法 21 ①一)、「課税文書の交付を受けた者若しくは課税文書の交付を受けたと認められる者に対して質問し、当該課税文書を検査し、又はこれらの者が任意に提出した課税文書若しくはその写しを留め置くこと」(旧印法 21 ①二)について、印紙税の調査における税務職員の権限としての物件の留置きが認められていたところ¹⁹⁾、旧所得税法 234 条等において質問検査権規定が留置権を文理上対象としていなかったこととの比較において、「留置の規定さえない通常の質問検査においては、納税者の同意なしに帳簿書類を持ち帰ることはけっしてできないといえよう」との見解が示されていた²⁰⁾。このような見解が示されていたところであるが、裁判例において同様の考え方を示すものもあった²¹⁾。なお、旧国税通則法時代の留置きに対して受忍義務はなかったところ、平成 23 年 12 月の同法の改正によって留置きが規定されたものの罰則が設けられなかったということをもって、「従来の運用上の取扱いが法令上明確化された」とみることは無理であろう²²⁾。

3. 留置きの対象物件

次に、「留置き」が提出された物件の占有移転であるとしても、その全ての物件が国税通則法 74 条の 7 の射程範囲となるのかという疑問が湧出する。

この点について税務調査において提出された物件のうち、かかる提出をするために被調査者が新たに作成した物件（その写しを含む。）である場合には、当該物件の占有移転があったとしても同条にいう「留置き」には当たらないと解されている（調査手続通達〔法令解釈通達〕2-1(1)）^{23), 24)}。

図表 4 新たに作成した物件の留置き



そもそも、国税通則法 74 条の 2 以下にいう質問検査権規定は、「提示」と「提出」を別の概念として規定している。その際、「提示」については、依然として帳簿書類等の物件に対する所有権移転がないものと整理し、「提出」は対象物件についての所有権移転がなされたものと整理することで立法技術的には整理できたようにも思われるが、同法はそのような構成は採用しなかった。そうであるがゆえに、「留置き」概念を必要と

しているのである。

その反射的議論として、そもそも、譲り渡すつもりで「提出」した資料については、「留置き」の議論をするまでもないという点の整理が改めて必要になり、上記通達のような「提出するために新たに作成した物件」か否かということ判断する必要性が生じるようになったのではなかろうか。そして、その判断の上で、かような物件であれば、「留置き」には当たらないという解釈上のルートを設けているのではないかと思われるのである。

換言すれば、調査の過程で調査担当者に提出するために新たに作成した物件やその写しの提出が留置きに当たらないのは、通常、そのような物件や写しは返還を予定しないものであるため、そのような場合の解釈ルートを開設しておく必要があったからであるという観察ができよう。

4. 預り証

国税通則法施行令 30 条の 3 第 1 項は、「国税庁、国税局若しくは税務署又は税関の当該職員（以下この条及び次条において『当該職員』という。）は、法第七十四条の七（提出物件の留置き）の規定により物件を留め置く場合には、当該物件の名称又は種類及びその数量、当該物件の提出年月日並びに当該物件を提出した者の氏名及び住所又は居所その他当該物件の留置に関し必要な事項を記載した書面を作成し、当該物件を提出した者にこれを交付しなければならない。」と規定する。ここにいう「書面」は、一般的に「預り証」といわれている。

課税実務において国税庁は、帳簿書類等を留め置く際は、「預り証」に当該帳簿書類等の名称など必要事項を記載した上で帳簿書類等を提出した者に交付することとしている（調査手続通達〔事務運営指針〕3(5)）。なお、留め置く必要がなくなったときには、遅滞なく、交付した「預り証」と引換えに留め置いた帳簿書類等を返還することとされている（調査手続通達〔事務運営指針〕3(5)）。

国税通則法 12 条《書類の送達》1 項は、「国税に関する法律の規定に基づいて税務署長その他の行政機関の長又はその職員が発する書類は、郵便若しくは民間事業者による信書の送達に関する法律……に送達する。」とする。そして、同条 4 項は、「交付送達は、当該行政機関の職員が、第 1 項の規定により送達すべき場所において、その送達を受けべき者に書類を交付して行なう。ただし、その者に異議がないときは、その他の場所において交付することができる。」とする。また、国税通則法施行規則 1 条《交付送達の手続》1 項は、「税務署その他の行政機関の職員（以下この条において『交付送達を行な

う職員』という。)は、国税通則法……第12条第4項又は第5項第1号《交付送達》の規定により交付送達を行なった場合には、その交付を受けた者に対し、その旨を記載した書面に署名押印……を求めなければならない。この場合において、その者が署名押印の求めに応じないときは、交付送達を行なう職員は、その理由を附記しなければならない。」とする。

留置きに関しては、課税実務上、調査手続通達〔法令解釈通達〕2-2《留置きに係る書面の交付手続》が、「令第30条の3の規定により交付する書面の交付に係る手続については、法第12条第4項《書類の送達》及び規則第1条第1項《交付送達の手続》の各規定の適用があることに留意する。」と示すとおり、「預り証」の交付をすることとなっている。この「預り証」の交付については、上記の国税通則法12条1項ないし同法施行規則1条1項の規定の適用があるのであろうか。

この点、調査手続通達〔事務運営指針〕3(5)の(注)2では、ここにいう「預り証」は、国税に関する法律の規定に基づき交付する書面であることから、「預り証」を交付する際は、帳簿書類等を提出した者に対し交付送達の手続としての署名・押印を求めることに留意するとされている^{25), 26)}。

なお、国税通則法改正前にも、事実上「預り証」の交付によって帳簿書類等の物件の留置きは行われていたが、そこでの「預り証」は、国税に関する法律の規定に基づいて発せられるものではなかった。このことを考えると、国税通則法施行令30条の3第1項にいう「……当該物件の名称又は種類及びその数量、当該物件の提出年月日並びに当該物件を提出した者の氏名及び住所又は居所その他当該物件の留置きに関し必要な事項を記載した書面」の作成及び交付については新たな制度が構築されたとみるべきなのではないかと思われる。従来の運用上の取扱いが「法令上明確化された」以上の意味内容を国税通則法74条の7は包蔵しているというべきではなかろうか。

さて、「預り証」の交付は、果たして被調査者の営業上の秘密やプライバシーの保護までも意味するものといえようか。帳簿書類等の物件の留置きについては秘密保持の観点から税務職員の守秘義務²⁷⁾によって盤石な保護が施されているとまではいえないとする見解もあるところである²⁸⁾。

Ⅲ 留置きの終了

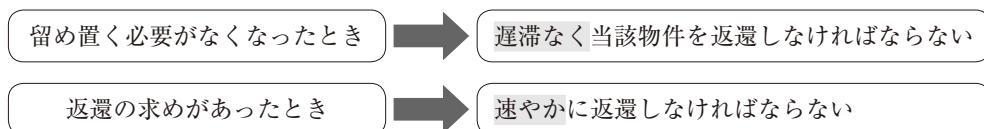
1. 留置きの解除

国税通則法施行令 30 条の 3 第 2 項は、「当該職員は、法第七十四条の七の規定により留め置いた物件につき留め置く必要がなくなつたときは、遅滞なく、これを返還しなければならない。」と規定する。ここに「留め置く必要がなくなつたとき」とは、どのような場合を指すのであろうか。また、留め置く必要がある場合には被調査者からの返還請求があつたとしても返還を要しないと解釈すべきであらうか。かような疑問が同条項には付着する。

この点につき、国税庁は、調査手続通達〔法令解釈通達〕2-1(2)において「留め置く必要がなくなつたときは、遅滞なく当該物件を返還しなければならない、また、提出した者から返還の求めがあつたときは、特段の支障がない限り、速やかに返還しなければならないことに留意する。」と通達している。国税通則法施行令 30 条の 3 第 2 項は、物件の返還請求に対しての返還義務を規定してはいないにもかかわらず、かような場合にも返還義務を措定しているが、この法令解釈は同条項を正解しているのであらうか。文理解釈からすると、ストレートに物件の返還請求への応答義務を導出することはできないようにも思われる。しかしながら、解釈によっては「留め置く必要がなくなつたとき」を、返還請求に応じるべきと判断した上で留め置く必要がなくなつたときと解釈することもできなくはない。かように構成すれば、上記法令解釈通達も妥当な解釈であると肯認し得る。

次に、通達は、留置きの解除すなわち返還について、2つの即時性を示している。

図表 5 物件返還についての即時性



物件を留め置く必要がなくなつたときには、「遅滞なく」返還するのに対して、返還の求めがあつたときには、「速やかに」返還することが命令されている。「遅滞なく」と

「速やかに」という表現を比べると、返還の求めがあったときにより迅速な対応が求められていることが分かる。

返還の求めがあったときに、速やかに返還することが予定されているのであれば、そもそも、「提出」要求も「留置き」要求もそれほど強い要求ではないと理解すべきであろうか。ここで、返還請求に際しては、その返還理由を問うことなく、速やかに返還すべきかという実際的な問題も起こり得よう。例えば、調査において留置きをした翌日に返還請求があったとき、その返還請求の理由を問うこともなく、請求された全ての留置物件を返還しなければならないとすると、検査の進行にも大きな影響が生じることはいうまでもなく、留置きに係る規定が空文化しかねない。留め置く必要がなくなったときに即時的対応が求められるのはいうまでもないが、それよりもなお早い対応が返還請求には求められるとすると調査遂行上の不安を覚えることにもなりかねない。そこで、通達は、「特段の支障がない限り」という要件を設けているのであろう。上記のような危惧は「特段の支障」の中で解決されることになる。そうであるとする、「特段の支障」とは、調査遂行上の支障を指していることになると思われる。

なお、野一色直人教授は、「仮に、提出の求めに応じて、帳簿書類等の物件を提出した場合、国税通則法及び国税通則法施行令の文言上、調査の必要性等が存在する場合、納税義務者からの返還請求にもかかわらず、直ちに当該物件が返還されない可能性があることに注意する必要がある。」とされる²⁹⁾。この点については、上記のとおり国税庁が法令解釈通達を示しているだけであるが、谷口勢津夫教授は「留置きの対象となる帳簿書類等が納税者等の営業上重要な物件であり、それがなければ営業に支障をきたす場合があることからすると、提出物件の返還請求権が法定されていないことは、営業の自由（憲 22 ①営業情報のコントロール権を含む）の観点からも問題である。」とし、自由権の保障の観点から物件返還請求権の法定化を主張される³⁰⁾。

また、提出物件に係る返還手続の法定化の文脈では、物件のうち帳簿書類に代えて作成・保存される電磁的記録（通法 34 の 6 ③括弧書き）³¹⁾の「返還」が何を意味し、また、いかなる手続で行われるのかが明らかでないことについても問題意識が提示されている³²⁾。

2. 留置き継続の必要性

税務調査の終了等によりその留置きの必要性がなくなったときは、遅滞なく返還しなければならない（通令 30 の 3 ②）。また、課税実務においては、既述のとおり、提出し

た者から返還の求めがあったときは、特段の支障がない限り、速やかに返還しなければならないと取り扱われている（調査手続通達〔法令解釈通達〕2-1（2））。なおその際、前述の「預り証」と引換えに留め置いた物件の返還を受けるときは、「預り証」に返還を受けた旨等の記載とその者の署名、押印が求められることとされている（調査手続通達〔事務運営指針〕3（5）（注）3）。この際の「署名・押印」は、「帳簿書類等を提出した者」によるべきである。さらに、帳簿書類等を提出した者から返還を要しない旨の申出があった場合には、返還を受けた旨の記載に代えて返還を要しない旨の記載が求められることとなる。

引続き留め置く必要があるときは、その旨及び理由を説明するとともに、不服申立てに係る教示を行うこととされている（調査手続通達〔事務運営指針〕3（5）（注）1）。

3. 返還請求の拒否

仮に、留め置かれた物件の返還請求が拒否された場合、当該拒否は、国税通則法 75 条《国税に関する処分についての不服申立て》1 項に規定する「国税に関する法律に基づく処分」に該当すると解されている³³⁾。すなわち、同条項は、「国税に関する法律に基づく処分」で、①税務署長、国税局長又は税関長がした処分、②国税庁長官がした処分、③国税庁、国税局、税務署及び税関以外の行政機関の長又はその職員がした処分に不服がある者は、不服申立てをすることができる旨を規定する。

したがって、物件の返還を拒否された被調査者は、返還できない旨の通知を受けた日の翌日から起算して 2 か月以内に、国税通則法 75 条に基づいて不服申立てをすることができる（調査手続通達〔事務運営指針〕3（5）（注）1）。

そこで、ここに前述の問題関心が頭をもたげるのである。すなわち、国税通則法施行令 30 条の 3 第 2 項が、提出物件につき「留め置く必要がなくなつたとき」について規定しているので、留め置く必要性がかかる不服申立手続の中で議論されることや、同条項にいう「遅滞なく」返還されたか否かについて不服申立手続の対象となることには疑いの余地がないとしても、通達が示す物件の返還請求に対する対応の適否がかかる不服申立手続の対象となるか否かについては議論の余地があろう。この点は、前述のとおり「速やかに返還」されるか否かという論点についても同様である。

国税庁は、「税務調査手続 FAQ」において、「質問検査権・留置き（預かり）に関する事項」として、ホームページにおいて、次のような質疑応答を示している³⁴⁾。すなわち、「留置き（預かり）に応じた場合でも、申し出れば直ちに返還してもらえますか。また、

返還を求めたにもかかわらず返還されない場合、不服を申し立てられますか。」(問11)との質問に対して、「法令上、留め置いた帳簿書類等については、留め置く必要がなくなったときは遅滞なく返還すべきこととされています。

また、帳簿書類等の提出をされた方から、お預かりしている帳簿書類等を業務で使用する必要がある等の理由で返還を求められた場合には、特段の支障がない限り速やかに返還しますが、例えば、留め置いた書類が大量にあり、そのコピーに時間がかかる場合のように、直ちに返還すると調査の適正な遂行に支障がある場合には、しばらく返還をお待ちいただくこともあります。なお、返還をお待ちいただく場合には、引き続き留置きをさせていただく旨とその理由をご説明しますが、これに納得できないときは、留置き(預かり)を行っている職員が税務署に所属する職員である場合には、税務署長に再調査の請求又は国税不服審判所長に審査請求をすることができます。」と回答している。

かように、提出物件の返還請求に対しても、国税庁は不服申立手続のルートを開いているようである。不服申立手続は、適法性判断のみならず不当性判断をも審査対象としていることから、国税通則法施行令30条の3第2項に規定されていない提出物件の返還請求に関する行政手続についての不当性も審査対象としていることに問題はなかろう³⁵⁾。もっとも、谷口勢津夫教授が指摘するとおり、提出物件の返還請求に関する留置きの法定化がなされるべきことが、同手続を巡る被調査者の訴訟法上の法益保護の観点からも論じられるべきであることには変わりがない。

なお、物件の返還の求めに対して、当該職員が、返還できない旨を物件を提出した被調査者に口頭で伝えた場合には、不服申立てができることについて書面で教示する必要はないが、書面による教示を被調査者から求められた場合には、書面により不服申立ての教示をしなければならない(行審法57③)³⁶⁾。

結びに代えて

国税庁は、調査手続通達〔事務運営指針〕第1章《基本的な考え方》において、次のように論じている。すなわち、「調査手続については、平成23年12月に国税通則法……の一部が改正され、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、従来の運用上の取扱いが法令上明確化されたところである。〔下線筆者〕」として、これま

での課税実務の明確化を図ったものと説明している。

ここには、2つの問題が内包されているように思われる。

第一に、これまでの課税実務が行っていたことを明確化したにとどまるものといえるのかという問題関心である。この点は既に述べたところであるが、「留置き」という調査手続のごくごく一部を取り上げたとしても、これまでの運用上の取扱いとは異なる点が法定されているのである。そうであるのにもかかわらず、従来の取扱いを「法令上明確化」したものと説明することには大いに不安を覚えるところである。

第二に、従来の運用上の取扱いが手続の透明性や納税者の予測可能性を十分に担保するものであったのであれば、これまでの処理と異ならないという点には意味があるように思えるのであるが、果たして、その点についてはどのようにみるべきなのかという検証の必要性があるのではなかろうか。この点につき、例えば、本稿での関心事項について東京税理士会のアンケート調査を見てみると³⁷⁾、帳簿書類その他の物件の留置きの際に、499件のうち48件の8.4%で「預り証」の交付がなされていなかったというのである。また、提出物件に対する返還請求や調査において不要となった後の返還に対しては、速やかに返還されたが477件(83.2%)であるのに対して、速やかに返還されなかったと回答する件数が34件(5.9%)もあったというのである(図表6参照)³⁸⁾。

図表6 東京税理士会のアンケートによる帳簿書類の預かり(留置き)の有無

留置きの求めがあった		573件	
留置きの必要性の説明があり、提出者も承諾したか	承諾した	523	(91.3)
	承諾得られず	11	(1.9)
預かり証は交付されたか	交付された	451	(78.7)
	交付されず	48	(8.4)
返還請求後、または不要となった後、速やかに返還されたか	速やかに返還された	477	(83.2)
	速やかに返還されなかった	34	(5.9)

(「求めがあった」とした中に、詳細は無回答のものがあり、合計は100%にならない。)

この調査結果に関しては、例えば、返還請求についての「不要となった後」との解釈に争いがある可能性もあるので、必ずしもこれのみで判断することは早計であろう。しかしながら、一般に税理士が顧問をしている調査対象者に対する実地調査において、留置きの際の「預り証」が交付されていないというのは、税理士が顧問をしていない調査対象者における調査をも加味して考えると、相当数の事例で「預り証」の交付がなされていなかったというのが、「従来の運用」であったといえそうである。

そうであるとすれば、おそらく租税手続の透明性などという視角からみると、かよう

な「従来の運用」と同じことを明確化することだけでは足りないのであって、より踏み込んだ行政が展開されるべきではなかろうか。ここでは、上記第一の問題関心と併せ、国税通則法 74 条の 7 を考えると、「従来の運用」以上のものが法定されたと理解すべきであると思われるし、そうでなければならぬのであるから、むしろ、国税庁としては、新たな法制度の下における行政手法の構築に向けた前向きな態度を表明する必要があるのではなかろうか。行政手法の構築に「魂」を入れるためには、これまでと何ら変わりが無いとして捉えるところから出発することには若干の違和感をも覚えるところである。

注

- 1) かかる改正については、例えば、野一色直人「税務調査における提出物件の留置きをめぐる諸問題」大阪学院大学法学研究 38 巻 1 号 29 頁 (2011)、同「提出物件の留置き」税理 55 巻 13 号 32 頁 (2012)、藤曲武美「国税通則法関係（税務調査、更正の請求、理由附記等）の改正と影響」税通 66 巻 4 号 87 頁 (2011)、同「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 65 頁 (2019) も参照。
- 2) 政府税制調査会納税環境整備 PT「納税環境整備 PT における検討状況について」(2010)。
- 3) かかる報告書については、三木義一＝上西左大信「納税環境の課題と展望」税研 154 号 3 頁 (2010) 参照。
- 4) 志賀櫻「平成 23 年度税制改正における納税者保護に関する国税通則法の改正」税務事例 43 巻 6 号 43 頁 (2011) 参照。
- 5) 平成 23 年 12 月の国税通則法改正について、国税庁は、「調査手続きについては、平成 23 年 12 月に国税通則法の一部が改正され、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、従来の運用上の取扱いが法令上明確化されたところである。」と通達している（調査手続通達〔事務運営指針〕第 1 章《基本的な考え方》）。ここでは「法令上明確化」されたとして、同国税通則法改正を位置付けているが、果たして単に従来の運用上の取扱いを明確化しただけにとどまるものと位置付けることができるのであろうか。例えば、国税通則法 74 条の 2 以下における「調査」の意義は従前の通説的解釈（大阪地裁昭和 45 年 9 月 22 日判決（行集 21 巻 9 号 1148 頁）が同概念を「きわめて包括的な概念」とし、また最高裁平成 9 年 2 月 13 日第一小法廷判決（税資 222 号 450 頁）も同様に広範な概念であると示してきた。）とは異なり、調査手続通達〔法令解釈通達〕1-2《「調査」に該当しない行為》が「調査」の意義を従来のそれよりも狭小に解して、例えば、自発的な納税申告書の見直しを要請する行為や、自発的な添付書類の提出を要請する行為などについて「行政指導」と位置付けることとしている点や、同法 74 条の 11《調査の終了の際の手続》6 項が一定の要件の下でしか再調査を許容しないなど、従来の運用上の取扱いとは明らかに異なる規定を設けていることなどからしても、単に「法令上明確化」されたと位置付けることには不安が残る。この点については、品川芳宣『現代税制の現状と課題（租税手続編）』149 頁（新日本法規 2017）、酒井克彦「税務調査通達の基本的考え方（上）—国税通則法にいう『調査』の意義」税務事例 52 巻 7 号 31 頁 (2020) など参照。なお、国税通則法 74 条の 2 以下にいう「調査」と「行政指導」の相違については、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一考察」三木義一先生古希記念論文編集委員会『現代税法と納税者の権利』231

- 頁（法律文化社 2020）など参照。
- 6） 谷口勢津夫『税法基本講義〔第 6 版〕』148 頁（弘文堂 2018）。
- 7） なお、谷口教授は「提出の要求」に関する定め（通法 74 の 2 以下）を創設的規定と解されている（谷口・前掲注 6, 149 頁）。同教授は物件の「提出の要求」と提出物件の「留置き」との関係性について上記のような整理をすることによって整合性が担保され得るとし、「質問・検査又は提示若しくは提出の要求」を「狭義の質問検査」とし、提出物件の「留置き」を含む一連の情報収集活動を「広義の質問検査」とされる（谷口・前掲注 6, 149 頁）。
- 8） 判例評釈として、金子宏・行政判例百選Ⅱ 263 頁（1979）、小早川光郎・租税判例百選〔第 4 版〕206 頁（1983）、曾和俊文・行政判例百選Ⅰ〔第 3 版〕214 頁（1993）、廣瀬肇・行政判例百選Ⅰ〔第 5 版〕216 頁（2006）、清永敬次・シュト 137 号 12 頁（1973）、南博方・ジュリ 565 号 38 頁（1974）、柴田孝夫・昭和 48 年度最高裁判所判例解説〔刑事篇〕99 頁（1973）、同・曹時 25 卷 10 号 195 頁（1973）、松澤智・税務事例 5 卷 9 号 4 頁（1973）、同・税務事例 5 卷 12 号 57 頁（1973）、柴田勲・税通 33 卷 14 号 202 頁（1978）、石堂功卓・警察研究 49 卷 10 号 63 頁（1978）、前田寛・税法 316 号 1 頁（1977）、鶴見祐策・法民 81 号 44 頁（1973）、比護正史・税理 27 卷 5 号 61 頁（1984）、酒井克彦『ブラッシュアップ租税法』426 頁（財経詳報社 2011）など参照。
- 9） 荒川民商フォーミュラが帳簿書類等の物件の提出に働く局面は、国税通則法 74 条の 7 ないし国税通則法施行令 30 条の 3 に定めのない仔細の調査手続に関する部分である（もっとも、この論点は、国税通則法 74 条の 7 にいう「帳簿書類その他の物件」の解釈問題として整理することもできなくはない）。
- この点、税務調査手続 FAQ は、「法人税の調査の過程で帳簿書類等の提示・提出を求められることがあります。対象となる帳簿書類等が私物である場合には求めを断ることができますか。」（問 7）との問いに対して、「法令上、調査担当者は、調査について必要があるときは、帳簿書類等の提示・提出を求め、これを検査することができるものとされています。
- この場合に、例えば、法人税の調査において、その法人の代表者名義の個人預金について事業関連性が疑われる場合にその通帳の提示・提出を求めることは、法令上認められた質問検査等の範囲に含まれるものと考えられます。
- 調査担当者は、その帳簿書類等の提示・提出が必要とされる趣旨を説明し、ご理解を得られるよう努めることとしていますので、調査へのご協力をお願いします。」と回答している。
- 10） 肯定する見解に立つとすると、個別の必要性説と一般的必要性説の対立があり得る。例えば、公務執行妨害事件ではあるが、いわゆる静岡税務署職員職務妨害事件静岡地裁昭和 47 年 2 月 9 日判決（判時 659 号 36 頁）は、「我が国の所得税法が申告納税制度を原則としていることもここに銘記しておかなければならない。申告納税制度を原則としている以上、原則として税額は納税者の意思によって確定するものと解すべきであって、税務署長が例外的に決定あるいは更正をするため調査を行う場合には、そうするだけの合理的な根拠と理由とを有していなければならないというべきである。したがって、右の各見地からすれば、所得税法 234 条 1 項にいう『必要があるとき』とは、適正、公平な課税を実現するために質問検査権行使の必要性が合理的に是認される場合でなければならないのは当然であって、収税官吏の個人的な恣意が許されないことは明らかである。」として、個別の必要性説に立つ。しかし、仮にこのような厳格な判断に立って、合理的根拠を有する場合にのみ調査ができると解したとしても、税務調査を実施するに当たって客観的な疑問が認められるところまでの必要性が要請されるべきかという点、通説は否定的である。例えば、田中二郎博士は、「当該職員がその調査の目的、調査すべき事項、申請、申告の体裁内容、帳簿等の記入状況、相手方の形態等諸般の具体的事情にかんがみ、客観的に必要性があると判断すれば、行使できると解すべき」と論じられる（田中二郎『租税法〔第 3 版〕』223 頁（有斐閣 1990））。この見地よりみれば、個別の必要性までは要請されておらず、一般的あるいは概括的な調査の必要性で足りると解するべきということになろう。
- 11） 山下和博『国税通則法（税務調査手続関係）通達逐条解説〔平成 30 年版〕』59 頁（大蔵財務協

会 2018)。

- 12) 税務調査手続 FAQ は、「調査担当者から、提出した帳簿書類等の留置き（預かり）を求められました。その必要性について納得ができなくても、強制的に留め置かれることはあるのですか。」(問 10) との問いに対して、「税務調査において、例えば、納税者の方の事務所等に十分なスペースがない場合や検査の必要がある帳簿書類等が多量なため検査に時間を要する場合のように、調査担当者が帳簿書類等を預かって税務署内で調査を継続した方が、調査を円滑に実施する観点や納税者の方の負担軽減の観点から望ましいと考えられる場合には、帳簿書類等の留置き（預かり）をお願いすることがあります。」とした上で、「帳簿書類等の留置き（預かり）は、帳簿書類等を留め置く必要性を説明した上、留め置く必要性がなくなるまでの間、帳簿書類等を預かることについて納税者の方の理解と協力の下、その承諾を得て行うものですから、承諾なく強制的に留め置くことはありません。」と回答している。間接強制の射程が及ばないとの理解がこの FAQ の背後にあるといえよう。
- 13) 前述の荒川民商事件最高裁昭和 48 年決定は、「質問検査に対しては相手方はこれを受忍すべき義務を一般的に負（う）」とする。このような判例の考え方は、その後の多くの判断にも影響を与えている。
- 14) 純粋な任意調査については、否定説として、新井隆一『課税権力の本質』124 頁（成文堂 1972）、肯定説として、中川一郎『税法体系（1）総論』263 頁（三見社 1968）、谷口・前掲注 6、147 頁がある。この点の整理について、酒井克彦『裁判例からみる税務調査』4 頁（大蔵財務協会 2020）参照。
- 15) 例えば、京都地裁昭和 59 年 4 月 26 日判決（税資 136 号 388 頁）は、「税務職員の行う所得税法 234 条の質問検査権は、犯罪捜査のためではなく、被調査者の任意の協力を前提としているとはいえ、その非協力に対し同法 242 条 9 号によって罰則（1 年以下の懲役又は 20 万円以下の罰金）が、用意されている。したがって、被調査者には、税務職員がこの質問検査には応ずる義務があるのである。」とする。もっとも、罰則が用意されているから質問検査に応じる義務があるというのは、制度説明にしかすぎない。この点、広島高裁昭和 59 年 10 月 17 日判決（税資 140 号 110 頁）は、次のように判示する原審山口地裁昭和 57 年 10 月 7 日判決（税資 128 号 13 頁）の判断を維持している。すなわち、同地裁は、「申告納税制度は、所得金額の計算の基礎となる経済取引の実態を最もよく知っている納税者自身に、所得金額や税額を計算して申告させ、その申告した税額を納付させることが、最も合理的であるという考え方に基づくものである。従って、申告納税制度のもとにおいては、納税者は単に自分で任意に所得金額や税額を申告書に記載して申告し、その税額を納付してしまえばよいというのではなく、税法に定めるところに従い正しい所得金額や税額を申告しなければならないし、税務署から求められれば、納税者はその所得金額の計算の基となる経済取引の実態を最もよく知っている者として、その申告の内容が正しいことを説明しなければならない立場にあるというべく、一方、税務署は国民からの信託により税法に従って適正公平な課税を実現する使命を有し、そのための手段として、所得税法 234 条 1 項は、税務職員が所得税の調査に必要なとき同項各号に掲げる者に対し、質問検査をなし得る旨規定しているのである。」とするのである。このような構成は調査受忍義務の根拠を罰則規定の存在に求めておらず、申告納税制度の本質論から解きほぐすものとして点頭し得る。
- 16) 税務調査手続 FAQ は、「帳簿書類等の提示・提出の求めに対して、正当な理由なく応じない場合には罰則が科されるとのことですが、どのような場合に正当な理由があるとされるのですか。」(問 6) との質問に対して、「どのような場合が正当な理由に該当するかについては、個々の事案に即して具体的に判断する必要がありますし、最終的には裁判所が判断することとなりますから、確定的なことはお答えできませんが、例えば、提示・提出を求めた帳簿書類等が、災害等により滅失・毀損するなどして、直ちに提示・提出することが物理的に困難であるような場合などがこれに該当するものと考えられます。」と回答する。

また、「正当な理由がないのに帳簿書類等の提示・提出の求めに応じなければ罰則が科されると

いうことですが、そうすると事実上は強制的に提示・提出が求められることにならないでしょうか。」(問3)との問いに対して、「帳簿書類等の提示・提出をお願いしたことに対し、正当な理由がないのに提示・提出を拒んだり、虚偽の記載をした帳簿書類等を提示・提出した場合には、罰則(1年以下の懲役又は50万円以下の罰金)が科されることがありますが、税務当局としては、罰則があることをもって強権的に権限を行使することは考えておらず、帳簿書類等の提示・提出をお願いする際には、提示・提出が必要とされる趣旨を説明し、納税者の方の理解と協力の下、その承諾を得て行うこととしています。」と回答している。

- 17) 国税通則法128条は、「次の各号のいずれかに該当する者は、一年以下の懲役又は五十万円以下の罰金に処する。」として、①「第二十三条第三項(更正の請求)に規定する更正請求書に偽りの記載をして税務署長に提出した者」(同条1号)、②「第七十四条の二、第七十四条の三(第二項を除く。)若しくは第七十四条の四から第七十四条の六まで(当該職員の質問検査権)の規定による当該職員の質問に対して答弁せず、若しくは偽りの答弁をし、又はこれらの規定による検査、採取、移動の禁止若しくは封かんの実施を拒み、妨げ、若しくは忌避した者」(同条2号)、③「第七十四条の二から第七十四条の六まで又は第七十四条の七の二(特定事業者等への報告の求め)の規定による物件の提示若しくは提出又は報告の要求に対し、正当な理由がなくこれに応じず、又は偽りの記載若しくは記録をした帳簿書類その他の物件(その写しを含む。)を提示し、若しくは提出し、若しくは偽りの報告をした者」(同条3号)を示している。

上記②には不答弁罪、虚偽答弁罪、調査妨害罪、調査忌避罪等が規定され、①及び③についても類似の罰則が示されている。かように、②及び③については国税通則法74条の7が罰則の適用対象から外されているのである。

- 18) 任意調査の本質は間接強制調査であると解される(新井隆一「税務調査の法的限界 税務職員の質問検査権—直接税を中心として」税法232号33頁(1970)、高野幸大「納税環境の点からみた税務調査手続の法的整備」税理53巻13号114頁(2010)など参照)。
- 19) 旧印紙税法の規定との比較検討を行うものとして、野一色・前掲注1(大阪学院大学)35頁、同・前掲注1(税理)35頁、谷口・前掲注6,152頁など参照。また、旧国税犯則取締法1条にいう「領置」との示唆に富む比較検討として、野一色・前掲注1(大阪学院大学)42頁参照。
- 20) 三木義一『納税者の権利救済のための租税手続法活用事典』30頁(ぎょうせい1988)。
- 21) 京都地裁平成6年11月7日判決(訟月41巻11号2877頁)は、「帳簿を預かったり、コピーをしたいとの申出を拒否されているが、被告職員に対し、帳簿書類を提示する義務が原告にあるとしても、それらの書類を被告職員に預託したり、コピーをさせたりする義務まで当然には認められないから、これを原告から拒否されたからといって、そのことが直ちに調査非協力の事由にあたとみることとはできない」と判示している。
- 22) ただし、「国税通則法上、罰則を背景として、税務職員が納税義務者に対して物件の提出を求め、また、提出された物件を留め置くことができることが税務職員の権限として規定されたことによって…税務調査における納税義務者と税務職員の関係に変化が生じた」として、納税義務者による帳簿書類等の物件の提出ができないことについての正当な理由の説明責任が納税者の側に発生することとなり、ひいては正当な理由なくして留置きを免れることはできないこととなったと解釈され得る(野一色・前掲注1(税理)36頁)。
- 23) なお、調査手続通達〔法令解釈通達〕2-1(1)は「納税義務者等」の概念を用いているが、かかる概念については定義されていない。
- 24) 税務調査手続FAQは、「提出される物件が、調査の過程で調査担当者に提出するために新たに作成された写しである場合には、留置きには当たらないとのことですが、自己の事業の用に供するために調査前から所有している物件が写しである場合(取引書類の写しなど)であっても、留置きには当たらないのでしょうか。」(問4)との問いに対して、「調査の過程で調査担当者に提出するために新たに作成した帳簿書類等の写し(コピー)の提出を受けても留置きには当たらないこととしているのは、通常、そのような写し(コピー)は返還を予定しないものであるためです。

- 他方、納税者の方が事業の用に供するために保有している帳簿書類等の写し（コピー）をお預かりする場合は、返還を予定しないものとは言えませんから、留置きの手続によりお預かりすることとなります。」と回答している。
- 25) 「預り証」と引換えに留め置いた帳簿書類等を返還する際は、帳簿書類等を返還した事実を記録にとどめるため、「預り証」に返還を受けた旨の記載及び帳簿書類等を提出した者の署名・押印を求めることに留意することとされている（調査手続通達〔事務運営指針〕3(5)(注)3)。
- 26) この場合において、帳簿書類等を提出した者から返還を要しない旨の申出があった場合には、返還を受けた旨の記載に代えて返還を要しない旨の記載を求めることに留意することとされている（調査手続通達〔事務運営指針〕3(5)(注)3)。
- 27) 国税通則法127条は、国税に関する調査等に関する事務に従事している者又は従事していた者が、これらの事務に関して知ることのできた秘密を漏らし、又は盗用したときは、これを2年以下の懲役又は100万円以下の罰金に処する旨規定する。税務職員には同条の守秘義務が課されているが、その上でさらに国家公務員法100条《秘密を守る義務》1項の守秘義務も課されている。かように税務職員には二重の守秘義務が課されているのである（この点については、酒井克彦『クロウズアップ租税行政法〔第2版〕』166頁（財経詳報社2016）、同・前掲注14も参照）。
- 28) 野一色教授は「確かに、税務職員の守秘義務違反に対して罰則が課されているが、特定の書類が写しという形であるが社外（部外）の税務署等において保管される場合、当該書類が税務職員以外の第三者の目に触れるリスクは完全に否定できない点を挙げることができる。」とされ、一例としていわゆる情報公開法に基づき、当該書類の写しが第三者に開示された場合、かような開示が税務職員の守秘義務違反に当たらないと指摘される（野一色・前掲注1（税理）38頁）。
- 29) 野一色・前掲注1（税理）38頁。なお、野一色教授のかかる見解は、国税庁が調査手続通達（案）を示した段階において表明されたものである。
- 30) 谷口・前掲注6、152頁。なお、谷口教授は法治国家における人権保障原理としての比例原則の見地から提出物件の「留置き」が、営業の自由等の人権との関係で提出物件の返還請求権を伴う形で限定的に法定されるべきと論じられる。この視角は、租税法律主義の要請する適正手続保障原則の見地からも税務官庁と納税者等との対称的な権利義務関係の樹立論としても親和性を有する見解であるといえよう。
- 31) この点について、税務調査手続FAQは、「提示・提出を求められた帳簿書類等の物件が電磁的記録である場合には、どのような方法で提示・提出すればよいのでしょうか。」（問5）との質問に対して、「帳簿書類等の物件が電磁的記録である場合には、提示については、その内容をディスプレイの画面上で調査担当者が確認し得る状態にしてお示しいただくこととなります。」とし、「一方、提出については、通常は、電磁的記録を調査担当者が確認し得る状態でプリントアウトしたものをお渡しいただくこととなります。また、電磁的記録そのものを提出いただく必要がある場合には、調査担当者が持参した電磁的記録媒体への記録の保存（コピー）をお願いする場合がありますので、ご協力をお願いします。」と回答している。なお、「提出いただいた電磁的記録については、調査終了後、確実に廃棄（消去）することとしています。」と注書きを付している。
- 32) 谷口・前掲注6、152頁。
- 33) 山下・前掲注11、63頁。
- 34) 国税庁ホームページ（<https://www.nta.go.jp/information/other/data/h24/nozeikankyo/ippan02.htm>〔令和2年6月7日訪問〕）。
- 35) 国税不服審判所平成22年12月1日裁決（裁決事例集81号339頁）が「行政庁の違法又は不当な処分」を規定する行政不服審査法1条《目的等》1項の不当性について判断を下している。同事例を扱ったものとして、三木義一「国税不服審判所制度と『不当』を理由とする救済」水野武夫先生古稀記念論文集刊行委員会編『行政と国民の権利』746頁（法律文化社2011）、河合厚「違法ではなく不当として青色申告の承認取消処分を取り消した事例―国税不服審判所平成22年12月1日裁決（裁決事例集81号）」税大ジャーナル22号217頁（2013）、奥谷健「違法ではないが、

不当な課税処分の取消しが認められた裁決—国税不服審判所平成 22.12.1 裁決」税務 QA108 号 42 頁（2011）など参照。また、地方税関係の裁決例から不当性を理由に判断を下した事例の分析として、青木丈「最近の注目すべき地方税関係裁決例—行政不服審査裁決・答申検索データベースより」税務事例 52 巻 2 号 48 頁（2020）を参照。

36) 山下・前掲注 11, 63 頁。

37) 無署名「検証 国税通則法改正後の変化を探る 税務調査, 『留置き』要請は 3 割—東京税理士会報掲載のアンケートから」税務経理 9529 号 9 頁（2016）。

38) 無署名・前掲注 37, 12 頁。

●Summary

The revision of the Act on General Rules for National Taxes in December of 2011 set out procedures for what is called a tax inquiry. This revision was expected to clarify the practices for detention of property. However, the clarification is not so clear, and various questions have been raised as to its meaning. This article discusses some of the principal points at issue.