

論 説

国税通則法65条5項における 「調査」の違法性と課税処分

奥谷 健

(広島修道大学法学部教授)

目 次

はじめに

I 具体的事例

- 1 事実概要と当事者の主張
- 2 東京地裁令和元年9月26日判決
- 3 小括

II 「調査」の意義と事前通知

- 1 「調査」の意義
- 2 事前通知の趣旨
- 3 小括

III 国税通則法65条5項における「調査」

1 「更正の予知」の意義

2 国税通則法65条5項における「調査」

3 小括

IV 「調査」の違法性と課税処分の違法性

- 1 調査の違法性と課税処分への影響
- 2 手続規定制定後の調査手続の違法と課税処分の効力
- 3 小括

おわりに

はじめに

周知のように、平成23年12月改正（平成23年法律第114号）によって国税通則法が改正され、税務調査手続に関する規定が整備された。これにより、この手続規定に従っていない税務調査については違法な税務調査になると考えられる。そして、税務調査が違法に行われた場合、それに基づく更正・決定が違法になるかどうかについては、見解の対立があるものの、一般的には違法にならないと考えられている⁽¹⁾。これは、適正な納税義務の実現、あるいは課税の公平（憲法14条）との関係から認められているものと思われる。

また、調査手続に関する規定が定められ、それに反する違法な調査が行われた場合、そ

れに基づく損害が生じていることは税務調査については考えにくいことから、国家賠償も請求できないものと思われる。

このように、税務調査が違法に行われた場合であっても、課税処分も適法で、国家賠償の請求もできないのであれば、基本的には調査の違法性は課税に何も影響がないとも考えられる。それでは、税務調査手続に関する規定を整備した意義はどのように考えればよいのか、という点に疑問が生じる。

これに関連して、国税通則法（以下、「通則法」という。）65条5項をみると、「国税についての調査があつたことにより当該国税につ

(1) 金子宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂、2019年）981頁。

いて更正があるべきことを予知してされたものでない場合(傍点筆者、以下同じ。)]には、過少申告加算税を課さない旨が定められている。そして、この規定における「調査」とは税務調査である。そうすると、調査が違法になされた場合に、上記のように課税処分に影響しないのであれば、過少申告加算税の賦課決定処分も影響を受けないとも考えられる。

確かに、過少申告がなされていたことが税務調査で発覚した場合、その調査が違法であったときに本税部分についての更正処分は適法であることは課税の公平の観点からは認めるかも知れない。しかし、調査手続に関する規定に反する違法な調査によってなされる更正処分についてまで加算税が課されるのは、税務調査手続が法定されたことから考えると、その趣旨に反するのではないかとも思われる。そうであれば、通則法65条5項における「調査」とは“適法な”調査を意味するのではないかという疑問が生じることになる。

このように、手続規定に反する税務調査の違法性の加算税賦課への影響から、通則法65条5項における「調査」の意義についての疑問が生じる。そこで、以下ではこの通則法65条5項における「調査」の意義、そしてその違法性が加算税賦課に及ぼす影響について検討していくことにしよう。

I 具体的事例

この点が問題になった具体的事例として、

東京地裁令和元年9月26日判決がある⁽²⁾。まずはこの事案についてみていくことにしよう。

1 事実概要と当事者の主張

本件の事実の概要は次のとおりである。すなわち、平成28年12月、原告である法人に、その法人税、消費税等に係る税務調査について、所轄税務署の担当職員から日程調整の依頼に関する連絡が顧問税理士法人所属の税理士(以下、A税理士という。)になされた。その後、A税理士から担当職員に連絡をして、調査の日程が決まった。そして、平成29年1月、担当職員はA税理士に対して通則法74条の9第1項の規定に基づき、税務調査に係る事前通知を行った。このとき、原告に対しては事前通知を行っていなかった。

なお、原告の申告に係る税務代理権限証書には、調査の通知について、税務代理人に対してのみ行われることの同意欄にはチェックがされておらず、その後、事後的にも当該同意をした事実はない。

このような状況で、担当職員は原告に対する税務調査を予定通りに行い、原告の申告に対する非違事項を発見した。そこで、原告はその指摘に基づき、非違事項についての修正申告を行った。それに対して、所轄税務署長は過少申告加算税の賦課決定処分をしたのである。

この賦課決定処分に対して原告は次のように主張して、その取消しを求めている。すな

(2) 判例集等未登載。なお、本件の前提となる裁決(平成30年1月16日裁決、TAINS:F0-5-221)については、余郷太一「『調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたもの』の検討—事前通知を欠いた実地の調査を念頭に—」三木義一先生古稀記念論文集『現代

税法と納税者の権利』(法律文化社、2020年)249頁を参照。また、控訴審も基本的解釈を同じくして棄却されている(東京高裁令和2年3月4日判決・判例集等未登載)ため、地裁判決に基づいて検討することとする。

わち、「事前通知……が創設された趣旨は、調査手続の透明性及び納税者の予測可能性を高める点にある。

このような制度趣旨を踏まえれば、原告に対する事前通知を欠いた本件非違事項指摘等は、通則法65条5項に規定する『調査』とみることとはできない。

……〔通則：筆者補足〕法74条の9は、実地の調査において……質問検査権等を行わせる場合に事前通知をすることを定めており、事前通知は、税務職員に対し刑事罰によってその実効性が担保された質問検査権等を付与するための要件である。

したがって、事前通知を欠いた『調査』は、事実上の書類等の確認作業に過ぎず、『国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達』第1章・1－2記載の『「調査」に該当しない行為』と同様に、同法65条5項の『調査』には該当しない。つまり、原告は、税務職員が行う「調査」について、実地の調査においては、事前通知によって税務職員に質問検査権が付与されるものと主張している。そのため、本件では、質問検査権が付与されていないことから「調査」が行われておらず、通則法65条5項における「調査があつたことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでない場合」に該当すると主張しているのである。

それに対して被告は、「通則法65条5項の『調査』とは、同法24条（更正）に規定する『調査』と同義であり、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するものと解するべきである」と述べ、本件における非違事項の指摘等は「調査」に該当すると主張している。

また、「通則法74条の9の趣旨は、調査手続

の透明性及び納税義務者の予見可能性を確保するために、税務調査に先立ち、納税義務者に対して調査の日時や場所等を事前に通知するもので、従前運用上の取扱いとして行われていたものを法律上明確化したものであり、事前通知は、飽くまでも、調査手続の透明性及び納税義務者の予見可能性を確保することを趣旨として法令上明確化された調査において踏むべき手続の一つであるといえる」と述べている。その上で、「原告代表者に対する事前通知を欠いたことによって、直ちに……一連の行為が通則法65条5項にいう『調査』に該当しないこととなるものとはいえない」と主張している。つまり、被告は、「調査」は通則法24条と同様に、「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を意味するもの」と解され、事前通知を欠いたことによって「調査」に該当しないこととはならないと主張しているのである。

また過少申告加算税について原告は次のように述べている。すなわち、「過少申告加算税は、本税ではなく加算税の一種であり、加算税は、申告義務が適正に履行されない場合に課される税であり、一種の行政制裁的な性格を有する。このような加算税の性格に照らせば、調査手続の瑕疵が加算税の賦課決定処分の取消事由になるか否かについては、本税の場合とは異なる基準によるべきであり、『行政機関が自らミスをしていながら、納税者に対して行政機関として制裁を科すことが許されるかどうか』という観点から判断すべきである」。その上で、本件における原告の「代表者に対する事前通知の欠缺は、……行政機関という国家権力が自分のミスを棚に上げて国民に制裁を科すものであり、正義公平の観点に照らして到底是認しえない」として、過少申

告加算税の取消事由になると主張している。

それに対して被告は、「税務調査の瑕疵は、調査の手續が刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の限度を超えて濫用にわたる等重大な違法を帯び、何らの調査無しに更正処分をしたに等しいものとの評価を受ける場合に限り、その処分に取消原因があるものと解するのが相当である」と述べている。そして、本件においては、担当者がA税理士と日程調整を行い、A税理士に事前通知を行った上で、A税理士が立ち会っている中で非違事項指摘等がなされていることから、「実質的に見れば、本件非違事項指摘等が、調査手續の透明性及び納税義務者の予測可能性を確保するという事前通知の趣旨を全く没却した状況でなされたといえるような状況までは認められない」と主張している。さらに、原告が指摘された非違事項を認めて修正申告書を提出していることから、「何らの調査なしに更正処分をしたに等しいものと評価を受けるようなものでない」ことも指摘している。

2 東京地裁令和元年9月26日判決

このような当事者の主張を受けて、東京地裁は次のような判断を示している。

まず、過少申告加算税の趣旨として、「過少申告により納税義務に違反した者に加算税を課することによって、当初から適正に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げることを目的とするものである」ことを指摘している。そして、「当初の申告において過少申告がされれば、その後修正申告書の提出があった場合でも、原則として、過少申告加算税は賦

課されることになる」と述べている。

また、通則法65条5項については、「課税庁において課税標準を調査する等の事務負担等を軽減することができることも勘案して、自発的に修正申告を決意し修正申告書を提出した者に対しては例外的に加算税を賦課しないこととし、もって納税者の自発的な修正申告を奨励することを目的とするもの」と解している。

そして、「このような通則法65条5項の趣旨に加え、同法74条の11第1項、2項が定める調査終了の際の手續後の再調査には新たに得られた情報が必要であること（同条第6項）等に鑑みれば、同法65条5項にいう『調査』とは、同法74条の2から74条の6までに掲げる税目に関する法律の規定に基づき、特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的その他国税に関する法律に基づく処分を行う目的で職員が行う、証拠資料の収集、要件事実の認定、法令の解釈適用等の一連の行為を指すと解するべきである」と示している。

その上で、本件において担当職員が臨場し、帳簿書類を検討するなどした非違事項指摘等については、「調査」に該当すると判断している。そして、原告の主張については、このような「一連の行為の性質が事前通知の有無によって直ちに変わるとはいえない」として認めていない。

また、事前通知を欠くことが課税処分の取消事由となるか、という点について、「税務調査の手續は、租税の公平、確実な賦課徴収のため、課税庁が課税要件の内容を成す具体的事実の存否を調査する手段として認められた手續であること等に鑑みれば、調査手續の単なる瑕疵は、更正処分や加算税の賦課決定処

分に影響を及ぼさないものと解すべき」と述べて、手続の瑕疵が取消原因にならないことを示している。ただし、「調査の手続が刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の程度を越えて濫用にわたるなど、重大な違法を帯びる場合に限り、これらの処分の取消原因となるものと解するのが相当である」と、被告と同様に、例外を認めている。そして、本件においては、A税理士らが立ち会っている中で非違事項指摘等が行われていることから、事前通知の趣旨を著しく没却するとまでは評価されていない。

その上で、原告に対する税務調査については「手続において、原告代表者への事前通知を欠いたことは違法であるものの、刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の程度を越えて濫用にわたるなど重大な違法を帯びるものであったとはいえない」と判断している。

3 小括

ここまでみてきたように、原告は、税務職員が行う「調査」について、実地の調査においては、事前通知によって税務職員に質問検査権が付与されるものであるから、本件のようにその手続に瑕疵がある場合、「調査」には該当せず、過少申告加算税は賦課されるべきでないと主張している。

それに対して被告は、「調査」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を意味するもの」であり、事前通知を欠いたことによって「調査」に該当しないこととはならないと主張している。また、事前通知を欠いていたとしても、非違事項指摘等はA税理士らの立会いの下で行われていることなどから、実質的にみれば、調査手続の透明性

及び納税義務者の予測可能性を確保するという事前通知の趣旨を全く没却した状況でなされたとまではいえないと主張している。

これについて判決では、「調査」とは、通則「法74条の2から74条の6までに掲げる税目に関する法律の規定に基づき、特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的その他国税に関する法律に基づく処分を行う目的で職員が行う、証拠資料の収集、要件事実の認定、法令の解釈適用等の一連の行為を指す」と示している。そして、一連の行為の性質が事前通知の有無によって直ちに変わるとはいえないと判断している。また、被告と同様に、本件においては、A税理士ら立会いの下で非違事項指摘等が行われていることから、事前通知の趣旨を著しく没却するとまではいえないと評価している。

このように、本件では、通則法における「調査」の意義が主たる問題となっている。そして、それについて事前通知など調査手続に反する場合に「調査」といえるかが問題であると考えられる。それでは、ここで問題となっている「調査」の意義について、どのように解すべきなのであろうか。以下では、この点についてみていくことにしよう。

II 「調査」の意義と事前通知

本件で問題になっている、通則法上の「調査」の意義について確認していこう。

1 「調査」の意義

上記のように、原告は、税務職員が行う「調査」について、実地の調査においては、事前通知によって税務職員に質問検査権が付与されるものであると指摘している。そのため、本件における担当職員による非違事項の指摘

等は「調査」には該当しないと主張しているのである。

それに対して被告は、「調査」は通則法24条と同様に、「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を意味するもの」であると主張している。そして、事前通知を欠いたことによって「調査」に該当しないこととはならないとも指摘している。

また判決では、「調査」とは、通則「法74条の2から74条の6までに掲げる税目に関する法律の規定に基づき、特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的その他国税に関する法律に基づく処分を行う目的で職員が行う、証拠資料の収集、要件事実の認定、法令の解釈適用等の一連の行為を指す」と示している。

これに関連して、裁判例⁽³⁾においては、「通則法24条にいう調査とは、……課税標準等また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すると解せられる。すなわち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適用を経て更正処分に至るまでの思考、判断を含みわめて包括的な概念である」と示されている。このことから、被告と裁判所は基本的には同じように、通則法24条における「調査」の意義に基づいていると考えられる。それに対して原告は、事前通知を、税務職員に質問検査権を付与する要件であると指摘している。

ここで、質問検査権とは、「税務職員に認められる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」であると一般に解されている⁽⁴⁾。また、この権限は、「個別の租税事案について適正に更正・決定等を行うために認められた権限」であるといわれる⁽⁵⁾。

つまり、この質問検査権は、通則法24条における「調査」を行うための権限であると考えられる。いわば、原告も「調査」の意義に関しては、通則法24条における「調査」の意義に基づいた主張をしていると思われる。

このように考えると、「調査」とは、判決でも示されているように、特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的で当該職員が行う一連の判断過程の一切を意味すると考えられる。そして、このような理解に基づけば、納税義務者の事業所等に臨場して行う実地の調査に限らず、臨場前に申告書を分析したり、税務行政において保有する情報と突合したりするいわゆる準備調査や机上調査などの内部調査も含まれることになると考えられる⁽⁶⁾。

そして、このような理解は、質問検査権が租税の公平・確実な賦課徴収のために必要な資料の取得・収集を目的とするものであることからすれば、合理的なものであると考えられる。また、このような理解によれば、質問検査権は、事前通知などの手続を経ることなく、税務行政内部でも行使し得ることになる。そうであれば、原告が主張するような、事前通知によって、税務職員に、実地の調査についての質問検査権が付与されるということではなく、むしろ質問検査権は税務行政に認められているものであり、それに基づいて一連の「調査」が行われ、更正・決定等がなされると

(3) 大阪地裁昭和45年9月22日判決・行集21巻9号1148頁。品川芳宣『附帯税の事例研究(第4版)』(財経詳報社、2012年)156頁も併せて参照。

(4) 金子・前掲注(1)・971頁。

(5) 金子・前掲注(1)・972頁。

(6) 森文人「調査手続の違法と課税処分の関係について」税務大学校論叢91号(2018)132頁。

解すべきであるといえる。つまり、この点において、判決は正当な判断を示していると考えられるのである。

2 事前通知の趣旨

このように、「調査」の意義については、判決が示したような理解は正当であると考えられる。しかし、そのうちの「実地の調査」について、原告は事前通知によって質問検査権が付与されると主張している。しかしながら、そのような理解は上記の「調査」の意義からは認められないように思われる。では、実地の調査について事前通知を定めているのは、どのような意義があるのだろうか。次に、この点について確認していくことにしよう。

上記のように、この事前通知をはじめとする、国税の調査に関する手続は、平成23年改正によって通則法に法定化され、平成25年1月1日以後の質問検査等に適用されている。

この改正は、調査手続の透明性及び納税者の予見可能性を高め、調査にあ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、従前の運用上の取扱いを法律上明確化したものと説明されている⁽⁷⁾。

そして事前通知について、通則法74条の9は「税務署長等……は、国税庁等又は税関の当該職員……に納税義務者に対し実地の調査……において……質問、検査又は提示若しくは提出の要求……を行わせる場合には、あらかじめ、当該納税義務者（当該納税義務者について税務代理人がある場合には、当該税務代理人を含む。）に対し、……通知するものとする」と定めている。

この事前通知をめぐって、従来はその必要性について争いがあり、判例は消極に解してきた。例えば最高裁昭和58年7月14日判決⁽⁸⁾では、「……実施の日時場所の事前通知、調査の理由および必要性の個別的、具体的な告知のごときも、質問検査を行なううえの法律上一律の要件とされているものではない」と示されている。

しかし、これに対しては、「調査理由等の告知は、明文の規定をまたずに憲法31条の解釈上当然に必要でこれを欠く質問・検査は違法であると解することはできないとしても、質問・検査が公権力の行使であることにかんがみると、立法上・行政運営上その手続的整備の必要性は大きい」といった指摘がなされてきた⁽⁹⁾。このような背景から、この規定が定められたといえる。

このように、判例が事前通知を不要と考えていた理由として、従来はこの事前通知に関する規定がなかったことが挙げられる。しかし、上記のような経緯から、平成23年改正により、事前通知が法定化されているということから考えると、事前通知がなされていない調査は違法であると解されることになるといえる⁽¹⁰⁾。

この点、原告は、事前通知の手続をもって、実地の調査において、税務職員に質問検査権を付与するための要件である旨主張している。しかし、上記のように、「調査」は、更正・決定等を行うための一連の判断過程であることからすれば、そのような主張は誤ったものと

(7) 森・前掲注(6)・128頁。

(8) 訟月30巻1号151頁。

(9) 金子・前掲注(1)・978頁。

(10) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』（弘文堂、2018年）153頁。

解される。

むしろ、この手続規定が強行規定であり、それに反する調査は違法と解されることからすれば、事前通知は「調査」の適法性要件といえる。そのため、本件において原告に対してなされた調査は、その手続において、事前通知を欠いているため、違法であると評価されることになる。つまり本件は、違法な「調査」に基づき、非違事項の指摘がなされ、修正申告が提出されたものと評価できるのである。

3 小括

ここまでみてきたように、「調査」とは、特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的で当該職員が行う一連の判断過程の一切を意味すると考えられる。そして、このように解すると、納税義務者の事業所等に臨場して行う実地の調査に限らず、臨場前に申告書を分析したり、税務行政において保有する情報と突合したりするいわゆる準備調査や机上調査などの内部調査も含まれることになると考えられる。また、このような理解によれば、質問検査権は、事前通知などの手続を経ることなく、税務行政内部でも行使し得ることになる。

このように「調査」を解すると、事前通知などの調査手続に関する規定との関係では、これらの手続規定が強行規定であり、それに反する調査は違法と解されることになる。つまり、事前通知は、原告が主張するような質問検査権を付与するための要件とはいえず、「調査」の適法性要件と考えられる。そして本件は、違法な「調査」に基づき、非違事項の指摘がなされ、修正申告が提出されたものと評価できる。

Ⅲ 国税通則法65条5項における「調査」

このように本件は、違法な調査に基づいて、非違事項の指摘がなされ、修正申告書の提出と過少申告加算税が賦課されているといえる。これに関連して、本件において問題になっている通則法65条5項においては、「修正申告書の提出が、その申告に係る国税についての調査があつたことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでない場合において、その申告に係る国税についての調査に係る第74条の9第1項第4号及び第5号（納税義務者に対する調査の事前通知等）に掲げる事項その他政令で定める事項の通知（次条第6項において「調査通知」という。）がある前に行われたものであるときは、適用しない。」と定められている。これによれば、調査があつたことによる「更正の予知」がなければ、過少申告加算税は課されないことになる。この点、本件のような違法な調査がなされた場合にはどのように考えられるのだろうか。以下でこの点についてみていくことにしよう。

1 「更正の予知」の意義

通則法65条5項では、更正の予知がなされていない場合に、過少申告加算税が減免されることになっている。では、この「更正の予知」とはどういう場合を指すのであろうか。まずはこの点について確認していこう。

これまで、この「更正の予知」については、どの段階でそれが認められるか、ということとの関係でいくつかの見解が示されてきている¹¹⁾。

例えば、実際に税務調査が始まっていれば、課税庁がいずれ不適正を発見する蓋然性が高

いことから、その段階で提出された修正申告書は「更正を予知してされたもの」と解する立場がある（調査着手時説）。このような立場を採ったものとして、最高裁昭和51年12月9日判決¹¹⁾がある。そこでは、「過少申告加算税は、修正申告書の提出があったときでも、原則としては、賦課されるのであり（国税通則法65条1項）、その提出が、その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでないときに、例外的に、課せられないこととされているにすぎないのである（同条3項）。原審が確定した事実によれば、亡Aが嘆願書を提出したのは、すでにその申告にかかる昭和39年分の所得税について調査を受けたのちであったというのであり、仮に、税務職員の適切な指導・助言により、亡Aが、嘆願書を提出した時期に修正申告書を提出していたとしても、更正処分を受けるべきことを予知してこれを提出したことになるものというべきであって、過少申告加算税の賦課を免れないところであるから、亡Aが所論の事由により修正申告をすることができなかったことと本件過少申告加算税の賦課の適否とは、無関係というべきである」（下線筆者、以下同じ。）と示されている。つまり、調査を受けた段階で、更正を受けるべきことを予知していたという認定がなされている。

確かに、納税者自身が過少申告をしたことを認識していることもあり得る。そのような場合には、特に調査が開始されれば更正を予知できるといえる。そういった点に鑑みれば、このような考え方を採ることはできる。そのため、課税庁は平成24年10月19日の「申告所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて」という事務運営指針において、

「その納税者に対する臨場調査、その納税者の取引先に対する反面調査又はその納税者の申告書の内容を検討した上での非違事項の指摘等により、当該納税者が調査のあったことを了知したと認められた後に修正申告書が提出された場合の当該修正申告書の提出は、原則として、同項に規定する『更正があるべきことを予知してされたもの』に該当する」と定め、この考え方を採用していると思われる。

しかし、調査が開始されれば、すべての納税義務者が更正処分を受けるというわけではない。申告についての是認も当然に考えられる。また、調査の進展に応じて、税務職員において更正への認識が形成されていくということも考えられる。そうであれば、仮に蓋然性が高いといえたとしても、調査に着手した段階で更正を予知していると解することは、この規定の趣旨に反することになるといえる¹²⁾。

また、通則法65条5項の文言は「調査があったことにより」となっている。このことからすれば、本規定は、調査着手後に修正申告することを前提としていると解される。そのため、調査着手時で予見できるとすると、この規定は死文化してしまうと考えられる。したがって、このような考え方を採ることは困難であると思われる。

そこで、具体的な脱漏所得等不適正事項が発見される段階まで更正は予知できないと解する立場もある（不適正事項発見説・具体額

(11) 品川芳宣『国税通則法の理論と実務』（ぎょうせい、2017年）269頁、武田昌輔監修『DHCコンメンタール国税通則法』（第一法規、加除式）3543頁、品川・前掲注(3)・167頁。

(12) 税資90号759頁。

(13) 東京高裁昭和61年6月23日判決・行集37巻6号908頁、武田・前掲注(11)・3543の2頁。

発見説)。これは、和歌山地裁昭和50年6月23日判決¹⁴⁾が依拠しているといわれる。そこでは「『……調査に因り……更正又は決定があるべきことを予知してなされたもの』あるいは『……調査があつたことにより……更正があるべきことを予知してなされたもの』というのは、税務当局が、当該納税申告に疑惑を抱き、調査の必要を認めて、納税義務者に対する質問、帳簿調査等の実地調査に着手し、これによつて収集した具体的資料に基づき、先の納税申告が適正なものでないことを把握するに至つたことを要するものと解すべきである。しかしそれ以上に、税務当局が、申告もれの所得金額を正確に把握し、更正をなすに足りる全資料を収集していなければならぬものでもない。そして、先の申告が不適正であり、かつ、申告もれが存することが明らかになれば、いずれ当局によつて更正がなされることは当然であるから、納税義務者において、当局の調査進行により先の納税申告の不適正が発覚することを認識しながら、修正申告書を提出することは、他に特段の事情のない限り、右にいう『調査があつたことにより……更正があるべきことを予知してなされたもの』と推認することができるものと解すべきである」と示されている。つまり、実地調査に着手した後に具体的な資料に基づき不正を把握した段階において初めて、更正を予知できるということである。

そして、この判決は、上記の調査着手時説の考え方について次のように述べている。すなわち、「……税務職員が納税者の申告に係る国税について調査に着手しさえすれば、その調査の進展段階を問うことなく、調査着手後になされた修正申告は、たとえ調査着手以前に修正申告を決議していた場合であつても、

すべて更正を予知してなされたものでないとはいえないと解するのは適切な解釈とはいえない。文理上、右条項は調査着手以前に申告書が提出された場合を問題とするものではなく、調査着手後に提出された場合にその適用の有無を問題としているものであることは明白である。従つて、調査着手後の提出はすべて予知してされたものであると解するのは、明らかに右の文理に反することになる。又、実際問題としても、被控訴人のような解釈をとると、調査着手以前に修正申告を決議していた納税者も、たまたま申告書提出前に調査の着手があつたときは、折角その後に申告書を提出してみても重加算税を課せられてしまうのであるから、むしろ申告書を提出することをやめ、調査の結果を見守り、発覚した分についてのみ重加算税を支払うにとどめ、未発覚分があるときはその分の申告をやめてしまふであろうことが容易に考えられる」。このように、文理上、調査着手時説が採用できないこと、及び、そのような考え方が本規定の趣旨に反する結果となることを指摘している。

しかし、上記のように、納税者自身が不正を認識しており、実地調査がなされれば更正されることを予知している場合も考えられる。そのような場合にも、本規定が適用されるということになれば、意図的に不正を行った納税義務者についてまで加算税を賦課されないことになってしまう。また、このように解することで、税務調査において資料を発見された後であっても、所得金額ないし税額の脱漏を具体的に把握される前に修正申告を決議し、修正申告書を提出すれば加算税の賦課を逃れ得る場合もある。これは、通則法65条及び68

(14) 税資82号70頁。

条の趣旨に反することになると考えられる¹⁵⁾。つまり、本規定の趣旨からすると、このような理解は、更正の予知を認定する時期が遅くなりすぎるといえる。

そこで、単に税務調査が始まっただけでは申告是認の可能性もあることから、何らかの非違の端緒となるもの、又は申告が不適正であることを発見するに足りるか、若しくはその端緒に当たるような資料を発見され、更正に至るであろうことが客観的に相当程度の確実性をもって認められる段階に達した後に、納税者がそれを認識した上で修正申告書を提出することを求める考えもある（端緒把握時説・客観的確実説）。これは、東京地裁昭和56年7月16日判決¹⁶⁾で採用されている。そこでは、「修正申告書の提出が『調査があつたことにより……更正があるべきことを予知してされたものでないとき』というのは、税務職員がその申告に係る国税についての調査に着手してその申告が不適正であることを発見するに足るかあるいはその端緒となる資料を発見し、これによりその後調査が進行し先の申告が不適正で申告漏れの存することが発覚し更正に至るであろうということが客観的に相当程度の確実性をもって認められる段階に達した後に、納税者がやがて更正に至るべきことを認識したうえで修正申告を決意し修正申告書を提出したものでないこと、言い換えれば右事実を認識する以前に自ら進んで修正申告を確定的に決意して修正申告書を提出することを必要とし、かつ、それをもって足りると解すべきである」と示されている。

また最近でも、東京地裁平成24年9月25日判決¹⁷⁾が「税務職員が申告に係る国税についての調査に着手し、その申告が不適正であることを発見するに足るかあるいはその端緒とな

る資料を発見し、これによりその後の調査が進行し先の申告が不適正で申告漏れの存することが発覚し更正に至るであろうということが客観的に相当程度の確実性をもって認められる段階（いわゆる『客観的確実時期』）に達した後に、納税者がやがて更正に至るべきことを認識した上で修正申告を決意し修正申告書を提出したものでないことをいうものと解するのが相当である」と述べて、この考え方を採用している¹⁸⁾。

しかし、この考え方には、更正の予知という納税義務者の主観的事実を把握することが困難であることや、「客観的に相当程度の確実性」を納税義務者が認識している段階の判断が不明確になるといった運用上の問題が指摘されている。

とはいえ、多くの裁判例が採用していること、またすべての事例を調査開始時や具体的な不正発覚時として割り切るとは困難であることから、端緒把握時説が妥当であると考えられる。このように考えた場合、本件においても、具体的な修正申告の内容が示されていることから、「更正の予知」があったと考えられることになる。

そして、この考え方によれば、本件においては、具体的な非違事項の指摘を受けているのであるから、「更正の予知」はあったと考えられる。

2 国税通則法65条5項における「調査」

このように、本件においては、「更正の予

¹⁵⁾ 武田・前掲注(11)・3543の2頁。

¹⁶⁾ 行集32巻7号1056頁。

¹⁷⁾ 判タ1388号173頁。

¹⁸⁾ その他にも、最高裁平成11年6月10日判決（月報47巻5号1188頁）等でも採用されている。

知]はあったものといえる。しかし、それは「調査」があったものと評価できるのか、疑問が生じる。というのも、ここまでみてきた、更正の予知についての考え方の中で、「調査」について着目すると、その理解に差があるように思われるからである。例えば、上記のような、通則法24条と同様に「調査」の意義を捉えて本規定を解釈する場合、一連の判断過程が「調査」となるのであれば、納税義務者本人が認識できない机上調査なども「調査」となる。そして、そのような「調査」に着手している場合にまで、調査着手時説によれば更正を予知したということになる。このように解すると、本規定は死文化してしまうことになる。そうすると、本規定における「調査」は、通則法24条における「調査」と同義に解することはできないのではないかという疑問が生じることになる。

また、具体額発見説では、和歌山地裁昭和50年6月23日判決において、「……税務当局が、当該納税申告に疑惑を抱き、調査の必要を認めて、納税義務者に対する質問、帳簿調査等の実地調査に着手し、これによつて収集した具体的資料に基き、先の納税申告が適正なものでないことを把握するに至つたことを要するものと解すべきである」として、「調査」を実地の調査に限定している。そうすると、ここでの「調査」の意義は、通則法24条における「調査」とは別の意味に解していると考えられる。

これに関連して、通則法74条の9をみると、事前通知が必要な「調査」は「実地の調査」に限定されているといえる。すなわち、通則法24条に基づく「調査」は「一連の判断過程における一切の行為」を指すと解されるのに対して、74条の9によれば事前通知の対象

は実地の調査に限定されている、いわゆる反面調査等が事前通知の対象とならない。つまり、通則法においては24条と74条の9とで「調査」の範囲が異なると考えられるのである。

なぜ、通則法74条の9ではこのような制限が付されているのか、という点について考えてみると、事前通知の制定趣旨が、事前に納税者に通知を行うことで納税者の便宜や防御の機会を保障する適正手続保障にあるためと考えられる。すなわち、通則法24条における「調査」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」を意味するため、広く一連の判断過程を捉える必要があるのに対して、事前通知はその調査を受ける対象者への適正手続保障のためであることから、「実地の調査」にのみ限定されていると考えられるのである¹⁹⁾。

この点、確かに、同じ通則法の中で「調査」という用語を別意に解することのほうが不自然・不合理であるという考えもある。また、更正の予知との関係でも、「調査」の意義を広く解したとしても、実地調査前の段階では調査を認識できていないのであるから、更正を予知することも当然できないので、通則法65条5項との解釈においても齟齬は生じないとも考えられる²⁰⁾。

これに関連して、更正の予知と通則法74条の9との関係から、上記の平成24年10月19日

(19) 池本征男「加算税制度に関する若干の考察」税務大学校論叢14号(1981)137頁(191頁)、酒井克彦『附帯税の理論と実務』(ぎょうせい、2010年)144頁、品川・前掲注(3)・157頁。

(20) 品川芳宣「税務調査における手続変更の内容と問題点—改正通則法と関係通達にどう対処するか—」租税研究760号(2013)154頁(158頁)、同・前掲注(3)・156頁、酒井・前掲注(19)・144頁。

「申告所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて」という事務運営指針がある。そこでは、「その納税者に対する臨場調査、その納税者の取引先に対する反面調査又はその納税者の申告書の内容を検討した上での非違事項の指摘等により、当該納税者が調査のあったことを了知したと認められた後に修正申告書が提出された場合の当該修正申告書の提出は、原則として、同項に規定する『更正があるべきことを予知してされたもの』に該当する」と示されている。これによれば、実地の調査がなされる前の段階であっても、「調査」があり、それによって更正を予知したものと判断できることになる。いわば、通則法24条のように「調査」を広く解していると考えられる。

確かに、実地の調査についての事前通知を受けた時点で、当該納税義務者は調査対象が特定できることになる。そのため、ある程度は非違事項について予見でき、更正についても相当程度の予知が可能になるともいえる。つまり、事前通知の段階で更正の予知があると判断できるとも考えられる。

しかし、同事務運営指針では「臨場のための日時との連絡を行った段階で修正申告書が提出された場合には、原則として、『更正があるべきことを予知してされたもの』に該当しない」との注記もある。事前通知の段階では更正の予知がないということである。これによれば、「調査」に着手していないという理解が採り得ることになる。

この点、「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）」1-2では、「納税申告書の自発的な見直しを要請する行為がなされた後の修正申告書の提出については、そのような行為が『調査』に

該当しないとされていることから、更正の予知がないものと扱う」とあり、実務上行われている、課税庁から納税義務者への、修正申告に係る行政指導や非違事項に関連する照会等の段階では「調査」がないこととして扱われている²¹⁾。

しかし、通則法24条の「調査」はすでに行われている（着手されている）と考えられる。なぜなら、机上調査などが行われているからこそ、行政指導や照会がなされるといえるからである。

このようなことから考えると、通則法65条5項は実地の調査がなされた場合に、「調査により」更正の予知がなされていると解されるように思われる。実際に、納税義務者としては、事前通知を受けた後に修正申告をすれば、加算税の回避が可能になるということが考えられ、そのような事例もある²²⁾。

そこで、当初申告のコンプライアンスを高める観点から、平成28年税制改正において、事前通知から更正又は決定があることを予知する前に修正申告された場合は通常に加算税より低い税率の加算税を課すこととされ（平成28年法律15号）、通則法65条1項括弧書きが付け加えられている。そこでは、「期限内申告書（還付請求申告書を含む。第3項において同じ。）が提出された場合（期限後申告書が提出された場合において、次条第1項ただし書

(21) 品川・前掲注(3)・158頁。

(22) 平成27年12月3日「関税・外国為替等審議会関税分科会配布資料」（https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/customs_foreign_exchange/sub-of_customs/proceedings_customs/material/20151203/kana271203e.pdf）3頁〔最終閲覧日：2020年8月31日〕。後藤喜一「加算税について」会計ジャーナル14巻6号（1982）117頁（119頁）、品川・前掲注(3)・156頁も併せて参照。

又は第7項の規定の適用があるときを含む。)において、修正申告書の提出又は更正があつたときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき第35条第2項(期限後申告等による納付)の規定により納付すべき税額に100分の10の割合(修正申告書の提出が、その申告に係る国税についての調査があつたことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでないときは、100分の5の割合)を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する。」と定められている。つまり、ここでも事前通知の段階では「調査」がなされていないと解されることになる。

このように考えると、通則法65条5項における「調査」とは、24条における「調査」が前提になっているものの、それとは異なり、「実地の調査」に限定されていると解されることになる。この点は、上記の通達や運営指針、そして通則法の改正からも、そのように理解できる。いわば、この2つの規定における「調査」の意義について、従前の統一された解釈が立法及び行政内部で変更されているといえるのである²³。

3 小括

ここまでみてきたように、通則法65条5項における「更正の予知」については、端緒把握時説が妥当であると考えられる。これによれば、本件においても、具体的な修正申告の内容が示されていることから、「更正の予知」があったと考えられる。

しかし、「更正の予知」についての見解をみると、そこで前提となっている「調査」の意義については、差異があるように思われる。そこで、「調査」についての具体的な違いをみると、事務運営指針などでは、通則法65

条5項における「調査」は実地の調査に限定されていると思われる。つまり、判決が示しているような24条の「調査」とは異なり、65条5項では実地の調査に限定した解釈が採用されることになっているといえる。これは、通則法改正により、従来の統一した解釈が変更されたものと評価できる。

そうすると、本件において、「調査」の意義についての解釈が行政内部で変更されているにもかかわらず、被告は通則法24条における「調査」と65条5項における「調査」を同一に解していることになる。そして、判決も同様の解釈を示し、事前通知の有無によって調査の性質が変わることはないと判断している。

この点、確かに、違法であっても「調査」であるという点での評価は変わるところがないといえる。しかし、上記のように、事前通知をはじめとする実地調査に係る手続規定は強行規定であり、これが遵守されなければ違法になるという点では大きく性質が異なるといえる。

IV 「調査」の違法性と課税処分の違法性

上記のように、通則法65条5項における「調査」は実地の調査に限定されていると考えられる。そして、本件はその実地の調査が違法になされているものといえる。この違法な実地の調査がなされ、それに基づいて更正を予知している場合に、課税処分には影響がないのであろうか。「調査」の捉え方が変更されていることからすると、この点についても解釈が変わる余地があるとも思われる。そこで、以下ではこの点についてみていくことにしよう。

²³ 品川・前掲注(11)・268頁。

1 調査の違法性と課税処分への影響

調査の違法性が課税処分に影響を及ぼすか、という点について、一般的には、質問検査権が、租税の公平・確実な賦課徴収のために認められた権限であることから、その行使が違法に行われたとしても、それに基づく更正・決定が常に違法になるとはいえないと解されている²⁴。なぜなら、税務調査は租税の公平・確実な賦課徴収のために必要な資料の取得収集を目的とする情報収集行為であって、これに基づいて、公権力の行使である課税処分がなされるからである。

この点に関し裁判例では、例えば東京高裁平成3年6月6日判決²⁵が、「税務調査の手続は……租税の公平、確実な賦課徴収のため課税庁が課税要件の内容を成す具体的事実の存否を調査する手段として認められた手続」であると示している。また、京都地裁平成7年5月19日判決²⁶では、所得税「法234条1項所定の質問検査による税務調査は、租税実体法によって成立した抽象的な納税義務を具体的に確定するための事実行為であって、課税処分とは本来別個のもの」であるとして、課税処分と税務調査は別個のものであることが明示されている。その上で、東京地裁平成19年12月7日判決²⁷では、「質問検査に係る手続要件自体が課税処分の要件となるものではない」と判示している。つまり、質問検査の手続要

件は課税要件には影響しないと解しているといえる²⁸。

しかし、質問・検査が広い意味での租税確定手続の一環であるのみならず、公権力の行使であって、納税義務者の利害関係に種々の影響を及ぼすことに鑑みれば、一定の場合には課税処分の取消事由になると解される²⁹。例えば、上記の東京高裁平成3年6月6日判決では、「……税務調査の手続は、広い意味では租税確認手続の一環をなすものであるが、租税の公平、確実な賦課徴収のため課税庁が課税要件の内容をなす具体的事実の存否を調査する手段として認められた手続であつて、右調査により課税標準の存在が認められる限り課税庁としては課税処分をしなければならないのであり、また、更正処分の取消訴訟においては客観的な課税標準の有無が争われ、これについて完全な審査がなされるのであるから、調査手続の単なる瑕疵は更正処分に影響を及ぼさないものと解すべきであり、調査の手続が刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の限度を超えて濫用にわたる等重大な違法を帯び、何らの調査なしに更正処分をしたに等しいものとの評価を受ける場合に限り、その処分に取消原因があるものと解するのが相当である」と示されている。

また、東京地裁平成27年5月28日判決³⁰においても、「税務調査の手続は、租税の公平かつ確実な賦課徴収のために課税庁が課税要件等

24) 金子・前掲注(1)・981頁。

25) 月報38巻5号878頁。

26) 税資209号732頁。

27) 月報54巻8号1652頁。

28) 森・前掲注(6)・133頁。このような考え方は、大阪地裁昭和59年11月30日判決(行集35巻11号1906頁)や大阪地裁平成2年12月20日判決(税資

181号1020頁)でも採用されている。

29) 金子・前掲注(1)・981頁、森・前掲注(6)・142頁。

30) 裁判所ホームページ行政事件裁判例集 (http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/442/085442_hanrei.pdf) [最終閲覧日:2020年8月31日]。

の内容を構成する具体的事実の存否を調査する手段として認められた手続であって、その調査により課税標準等の存在が認められる限り課税庁としては課税処分等をしなければならないのであり、また、更正処分の取消訴訟においては客観的な課税標準の有無が争われ、これについて実体的な審査がされるのであるから、税務調査の手続の瑕疵は、原則として更正処分の効力に影響を及ぼすものではなく、例外的に、税務調査の手続が刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の限度を超えて濫用にわたるなど重大な違法を帯び、何らの調査なしに更正処分をしたに等しいものとの評価を受ける場合に限り、更正処分の取消事由となるものと解するのが相当である」と述べられている³¹⁾。

このように、税務調査手続における違法性は、それが刑罰法規に触れたり、公序良俗に反するような重大な違法があり、何らの調査なしに更正処分をしたに等しいものとの評価を受ける場合に限り、課税処分に影響し取消事由になると解されている³²⁾。

このような考え方は本件で問題になっている事前通知に関する事例においても同様である。この点について示したものとして、東京地裁昭和63年3月10日判決³³⁾がある。この判決では、「……税務調査に際して刑事法令違反、公序良俗違反などが認められるといった例外的な場合はともかく、一般には、税務調査手続の違法は課税処分の取消事由たる瑕疵に当たらないと解するのが相当であり、原告が主張する本件処分に係る調査の違法事由については、仮にそれが認められるとしても、到底、右例外的な場合に当たらないことは明白であるのみならず、以下に述べるとおり、本件処分に係る調査手続には違法があるとは認めら

れない。

すなわち、調査の範囲、程度、時期、場所、方法等の実施の細目については、所得税法234条その他の関係法令には特別の定めが置かれておらず、調査の事前通知、調査理由の開示及び反面調査における調査対象者の承諾の必要については、調査権行使の要件として税法上要請されていないことからすると、調査の必要性がある限り、その実施方法については税務職員の合理的な裁量に委ねられているものと解するのが相当である。そうすると、調査の事前通知がないことや、調査理由の開示がないこと、あるいは調査対象者の承諾なしにその取引先、銀行等に対して反面調査を行ったとしても、直ちに違法となるものではなく、それが税務職員に委ねられた裁量権の範囲を逸脱した場合に限り違法となるものというべきである」と示している。つまり、事前通知等を行わなかったことが仮に違法になるとしても、それが税務職員に委ねられた裁量の範囲を逸脱して、何らの調査なしに更正処分をしたに等しいものとの評価できるような場合でなければならないのである。

この点、確かに、税務調査と課税処分とは連続性があるものとはいえる。しかし、それらはあくまでも別の手続であると考えられる。だからこそ、手続規定が別に定められるなどの対応がとられているといえる。その点で、

³¹⁾ このほかにも、京都地裁昭和47年7月28日判決（行集23巻4号266頁）や大阪地裁平成2年4月11日判決（税資176号483頁）等もある。

³²⁾ この点は学説においても同様である（森・前掲注(6)・150頁参照）。作田隆史「国税通則法改正（平成23年12月）と税務行政」税務大学校論叢91号（2018）1頁（52頁，67頁）。

³³⁾ 森・前掲注(6)・163頁。

調査なしに処分したと等しいと評価される「重大な違法」があるかという判断基準は合理性があるものと考えられる⁶⁴⁾。

しかし、これらの事例はいずれも平成23年の通則法改正以前の事例であることには注意が必要である。つまり、これらの裁判例の考え方が現行法においても妥当するかは疑問があるということである。特に、事前通知が問題になっている東京地裁昭和63年3月10日判決のように、事前通知手続が法定化される前までは、それを行わなかったとしても、税務職員の裁量権の範囲を逸脱するために違法と評価されることはおよそなかったと考えられる。

それに対して、現行の手続規定が定められている通則法の下では、その手続法違反は違法になると考えられている。そのため、その影響についても差が生じると考えられる。

この点に関して、「従来の質問検査権とその基本的な趣旨目的は一貫している現状からも事前通知の法定等の改正を受けたとしても手続不備と課税処分の有効性の関係を従来と別意に解すべき理由は見いだせない」との指摘がある⁶⁵⁾。確かに、手続違反による違法があったとしても、上記のように、重大な違法がある場合に限り、その違法性が課税処分の取消事由になると考えられる。そして、この点については上記のように、判決も同様の判断を示している。

このようなことから考えると、調査手続について重大な違法性がない限り課税処分の取消事由にはならないという判断基準自体は、妥当なものであると思われる。しかし、現行法の下では、手続規定が定められているのであるから、これまでの議論とは異なり、その重大性の判断基準はこれまでとは違ったもの

になると考えられるのである。

2 手続規定制定後の調査手続の違法と課税処分の効力

これまで述べてきたとおり、実地の調査については、手続規定が定められたため、これまでと同じように、手続規定違反が課税処分には原則として影響しないと考えることには疑問が生じる。しかし、これに違反した場合に課税処分が取り消されるとの規定はない。そのため、これについてどのように解すべきかが問題となる。

これに関連して、このような調査手続が法定化された趣旨・目的については、「納税者の権利利益の保護一辺倒ではなく、これを適正公平な課税のバランスを図ることを意図したものである」と考えられている⁶⁶⁾。このことは、通則法1条において、「この法律は、国税についての基本的な事項及び共通的な事項を定め、税法の体系的な構成を整備し、かつ、国税に関する法律関係を明確にするとともに、税務行政の公正な運営を図り、もつて国民の納税義務の適正かつ円滑な履行に資することを目的とする。」と定められていることからうかがうことができる。つまり、税務行政の公正な運営、適正かつ円滑な納税義務の履行といった適正公平な課税・徴収が意図されていると考えられるのである。

しかし、通則法改正は当初、その目的が「国税についての基本的な事項及び共通的な事項を定め、税法の体系的な構成を整備し、かつ、

⁶⁴⁾ 森・前掲注(6)・167頁。

⁶⁵⁾ 濱田洋「事前通知の意義～国税不服審判所平成26年11月13日裁決を題材に～」商大論集67巻2号(2015)59頁(79頁)。

⁶⁶⁾ 森・前掲注(6)・219頁。

国税に関する法律関係を明確にするとともに、国税に関する国民の権利利益の保護を図りつつ、税務行政の公正な運営を確保し、もって国民の納税義務の適正かつ円滑な履行に資することを目的とする」と考えられていた。つまり、「納税義務の適切かつ円滑な履行に資する」という共通の目的があるが、当初は「国民の権利利益の保護を図ることも目的とされていたのである。そのため、この点への配慮が必要になると考えられる。

このことを踏まえて、手続規定違反と課税処分の関係について考えると、例えば本判決でも示されているように、事前通知がされていなければ当該実地の調査は手続法違反となる。これは従来との大きな違いといえる。しかし、違法な手続だからといって、課税処分がすべて取り消されるわけではない。これは、これまでと変わらず、重大な違法性が認められる場合に限って取り消されることになると考えられる。

このような従来からの解釈が変わらないことについて、法定化前の判断要素である通則法24条等における「調査により」との文言が変わらないことが根拠として示されている³⁷⁾。しかし、現行の通則法においては新たに手続規定が設けられたことから、それらの規定が課税処分の効力についての判断要素として機能すると考えられる。

このことについて事前通知をもとに考えてみると、事前通知は、調査手続の透明性・納税者の予見可能性を高める観点から、改正前の運用上の取扱いを法律上明確化したものであると解されている。これにより、納税義務者は、税務調査に対して事前の準備、すなわち帳簿書類等の準備、経理処理等の点検・見直し、税務調査段階での積明の検討などが可

能になるという点に利点が見出されている³⁸⁾。

このような意義を有する事前通知について、例えば通知事項の一部が通知されていなかった場合、これは手続法違反として違法と評価される。例えば、調査対象となる税目や期間や、対象となる帳簿書類等の物件の通知漏れのような場合、上記の事前通知の趣旨から、調査に対する準備が可能な程度に通知がなされていれば、重大な違法がないと考えられる。

しかし、事前通知がされなければならないのにされなかった場合には、このような趣旨に反することになると思われる。これは次の点から考えられる。すなわち、通則法74条の10では、一定の場合には事前通知を要しないことを認めている。この事前通知の要否は税務署長等が判断をすることになっている。そして、事前通知を要しない場合とは、「納税義務者の申告若しくは過去の調査結果の内容又はその営む事業内容に関する情報その他国税庁等若しくは税関が保有する情報に鑑み、違法又は不当な行為を容易にし、正確な課税標準等又は税額等の把握を困難にするおそれその他国税に関する調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれがあると認める場合」に限定されている。

このような場合の例として、「国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達」4-9では、5つの場合が挙げられている³⁹⁾。また、4-10でも3つの場合が示されている⁴⁰⁾。そして、そこで示されているような事情があると税務署長等が合理的に推認できる場合にのみ、事前通知をしないことが正当化されることになる。つまり、このような判断については、

³⁷⁾ 森・前掲注(6)・212頁。

³⁸⁾ 森・前掲注(6)・233頁。

税務署長等に裁量権が認められている。しかし、その裁量権の範囲を逸脱するような合理性のない判断がなされた場合には、重大な違法となるといえる。そして、その手続違反は課税処分の取消事由になると考えられる³⁹⁾。すなわち、事前通知をせずに臨場した当日の違法な調査により課税処分の基礎となる資料を収集した場合には、すべての資料の証拠能力が否定され、課税処分はすべて取り消されることになるのである⁴⁰⁾。

このような、手続違法によって課税処分が取り消されるべき場合とは、事前通知との関係では、一つには事前通知を要しないと判断したにもかかわらず、事前通知が必要だった場合、その要しないとの判断が合理性を欠く場合である。この判断については、上記のように、税務署長等の裁量が認められるが、その裁量を逸脱するような、例えば重要な事実に関する誤認など、その判断が事実の基礎を

欠く場合や、事実に対する評価が明白に合理性を欠く場合など、社会通念に照らして、その判断が妥当性を著しく欠くことが明らかといえる場合が該当する。

もう一つは、手続の完全懈怠である。特段の事情なく、事前通知などの手続を行わなかった場合である。納税義務者にとっては調査が不意打ちとなり、調査手続に対する納税義務者の信頼や期待、予測可能性を著しく損なうこととなる。これは、手続規定の趣旨・目的に反するものといえる。そのため、重大な違法として、課税処分は取り消されるべきであると考えられる⁴¹⁾。

このように考えると、事前通知を欠いたことは、重大な手続法違反として、課税処分の取消事由になるともいえる。しかし、このような議論は、課税処分の違法性に関するものである。例えば、上記の東京高裁平成3年6月6日判決では、「……税務調査の手続は、広

39) 次の5つである。

- (1) 事前通知をすることにより、納税義務者において、法第127条第2号又は同条第3号に掲げる行為を行うことを助長することが合理的に推認される場合。
- (2) 事前通知をすることにより、納税義務者において、調査の実施を困難にすることを意図し逃亡することが合理的に推認される場合。
- (3) 事前通知をすることにより、納税義務者において、調査に必要な帳簿書類その他の物件を破棄し、移動し、隠匿し、改ざんし、変造し、又は偽造することが合理的に推認される場合。
- (4) 事前通知をすることにより、納税義務者において、過去の違法又は不当な行為の発見を困難にする目的で、質問検査等を行う時点において適正な記帳又は書類の適正な記載と保存を行っている状態を作出することが合理的に推認される場合。
- (5) 事前通知をすることにより、納税義務者において、その使用人その他の従業者若しくは取引

先又はその他の第三者に対し、上記(1)から(4)までに掲げる行為を行うよう、又は調査への協力を控えるよう要請する(強要し、買収し又は共謀することを含む。)ことが合理的に推認される場合。

40) 次の3つである。

- (1) 事前通知をすることにより、税務代理人以外の第三者が調査立会いを求め、それにより調査の適正な遂行に支障を及ぼすことが合理的に推認される場合。
- (2) 事前通知を行うため相応の努力をして電話等による連絡を行おうとしたものの、応答を拒否され、又は応答がなかった場合。
- (3) 事業実態が不明であるため、実地に臨場した上で確認しないと事前通知先が判明しない等、事前通知を行うことが困難な場合。

41) 森・前掲注(6)・241頁。

42) 森・前掲注(6)・245頁。

43) 森・前掲注(6)・270頁。

い意味では租税確認手続の一環をなすものであるが、租税の公平、確実な賦課徴収のため課税庁が課税要件の内容をなす具体的事実の存否を調査する手段として認められた手続であつて、右調査により課税標準の存在が認められる限り課税庁としては課税処分をしなければならぬのであり、また、更正処分の取消訴訟においては客観的な課税標準の有無が争われ、これについて完全な審査がなされるのであるから、調査手続の単なる瑕疵は更正処分に影響を及ぼさないものと解すべきであり、調査の手続が刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の限度を超えて濫用にあたる等重大な違法を帯び、何らの調査なしに更正処分をしたに等しいものとの評価を受ける場合に限り、その処分に取消原因があるものと解するのが相当である」と示されている。

また、大阪地裁平成2年4月11日判決⁴⁴⁾では「課税処分は課税標準の存在を根拠としてされるものであるから、その適否は、原則として客観的な課税要件の存否によつて決せられるべきものである。仮に、税務調査手続に何らかの違法があつたとしても、それが、全く調査を欠き、あるいは公序良俗に違反する方法で課税処分の基礎となる資料を収集したなどの重大なものではない限り、課税処分の取消理由とはならないものと解される」と示されている。

このように、調査の違法性が影響を及ぼすか、という議論の対象になっているのは、「課税処分」、すなわち本税に係る更正処分である。なぜなら、税務調査は租税の公平・確実な賦課徴収のために行われるものだからである。つまり、税務調査が違法であっても、それが重大なものでない限り課税処分を維持す

るのは、納税義務の適正な履行のためと考えられているのである。そのため、調査の違法性は更正処分（課税処分）には原則として影響しないと考えられてきたといえる。いわば、これまでの調査の違法性の影響が議論されてきたのは、本税に係る更正処分のみと考えられる。

これに対して、本件で取消しが求められているのは、過少申告加算税の賦課決定処分である。この加算税の賦課決定処分だけを対象とした検討はこれまでなされていないといえる。そのため、加算税だけに着目した検討が必要になる。そして、それは従来議論とは異なってくると考えられる。なぜなら、加算税は一種の行政制裁的な性格を有する⁴⁵⁾ものであつて、納税義務の適正な履行とは別の観点から課されるものだからである。

ここで、従来と同様に、課税に関する処分として、過少申告加算税の賦課決定処分も調査の違法性の影響を受けない、とも考えられる。そうすると、上記のように、事前通知という実地の調査に係る手続違反がなされた場合、通則法24条の「調査」における重大な違法ではないということ、更正処分（課税処分）も加算税（賦課決定処分）も取り消されないと解される。

このように解されるのは、「調査」を通則法24条における意義として理解し、その違法性と課税処分との関係を考えているためであるといえる。すなわち、上記のように、通則法24条における「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」の行為であると解されている。これは、

⁴⁴⁾ 税資176号483頁。

⁴⁵⁾ 池本・前掲注(19)・167頁。

更正処分を行うための「調査」である。これは、適正な納税義務の履行という観点から、「調査」がないに等しいほどの重大な違法がなければ、「調査」の違法が課税処分（更正処分）の取消事由にならないと解されることになる。この点での合理性はあるように思われる。

しかし、上記のように、通則法65条5項における「調査」は、通則法改正、つまり調査手続の法定化によって、24条における「調査」とは別意に解されることになったのである。すなわち、24条における一連の調査活動の中のごく一部である「実地の調査」にのみ65条5項における「調査」は限定されているのである。これは、加算税を賦課する前提となる「調査」である。その「実地の調査」においては、事前通知という手続はきわめて大きな意義を有すると考えられる。そうであれば、その欠缺は重大な手続違反と評価されることになり得ると考えられる。

ここまでみてきたように、「調査」を通則法24条の意義と同じに解し、その違法と課税処分との関係だけを考慮して、課税処分の違法性を考えると、実地の調査について手続規定を定めておきながら、それに反する違法があったとしても、更正処分も賦課決定処分も維持されるということになる。このように考えると、調査手続の違法はどこにも影響せず、手続規定を定めた意義が失われることになると思われる。そこで、65条5項における「調査」を24条とは異なり実地の調査に限定すると、それに係る手続規定は重要な意味をもつと考えられる。すなわち、調査手続における違法は重大でなく更正処分は維持されとしても、調査手続への違反は加算税の賦課決定処分に影響すると考えなければならないと思

われる。このように考えることが、通則法改正による調査手続の法定化の趣旨・目的に合致するものと考えられる。

3 小括

ここまでみてきたように、手続法違反による違法があったとしても、重大な違法がある場合に限り、その違法が課税処分の取消事由になると考えられる。しかし、現行法の下では、手続規定が定められているのであるから、これまでの議論とは異なり、その重大性の判断基準はこれまでとは違ったものになると考えられる。

また、これまでの議論は通則法24条の「調査」を前提とし、その違法性が影響する対象が更正処分としたものであったといえる。そのような議論においては、重大な違法性がある場合に限って、手続法違反が課税処分に影響すると考えることにも合理性があると思われる。

しかし、通則法65条5項にいう「調査」とは、24条とは異なり「実地の調査」と解される。そして、その実地の調査については、手続規定が定められていることから、その手続は適法なものでなければならない。このことは、租税法律主義（憲法84条）における合法性の原則⁴⁶及び適正手続保障⁴⁷から、当然に求められるものである。そうであるならば、通則法65条5項における「調査」とは“適法な”「実地の調査」と解されることになる。すなわち、同項における「調査」とは「『適法な実地

⁴⁶ 金子・前掲注(1)・87頁、谷口・前掲注(10)・34頁。

⁴⁷ 金子・前掲注(1)・88頁、谷口・前掲注(10)・24頁。

の』調査』であると解することが、調査手続の法定化の趣旨目的から求められるということである。

おわりに

以上みてきたように、一般に「調査」とは、特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的で当該職員が行う一連の判断過程の一切を意味すると考えられる。このような解釈は通則法24条における「調査」の意義としては合理性があると考えられる。そして、この「調査」の考え方に基づいて、従来は通則法65条5項も運用されてきたと思われる。

また、調査の違法性の課税処分への影響については、調査なしに更正処分がなされたに等しい評価を受けるような、重大な違法が認められる場合に限って、調査の違法が課税処分の取消事由になると考えられる。これについても、課税の公平性などの観点から合理性があると考えられる。

しかし、平成23年の通則法改正によって、調査手続が法定化されたこととの関係で、その趣旨及びそれに伴う課税庁内での事務運営指針の変更などに鑑みると、通則法65条5項における「調査」は実地の調査に限定されていると考えられる。つまり、通則法改正後は、24条における「調査」と65条5項における「調査」とは異なるものとして解され、取扱われることに変更されているといえる。

そして、このことは調査の違法性が課税処分に与える影響についても妥当する。例えば、事前通知などの調査手続に反して行われた調査は違法なものと評価されることになる。

また、違法性の重大さに関する基準にも変更がなされていると考えられる。すなわち、調査手続規定の制定後においては、その手続

における完全懈怠や判断が合理性を欠く場合に、重大な違法が認められると考えられるのである。

ただし、本件のように、事前通知の趣旨である納税者の予測可能性が保障されていると評価できるような場合には、重大な違法は認められないとも考えることができる。そうであれば、課税処分の取消事由は認められないことになる。

しかしながら、このような調査の違法性が課税処分に影響を及ぼすかどうかは、これまで本税に係る更正処分をめぐって議論されてきたのみである。通則法65条5項で定められているのは、本税ではなく、過少申告加算税の賦課決定処分のみである。

そこで、通則法65条5項の「調査」の意義を「実地の調査」と解することを踏まえると、事前通知は、判断過程全体でみれば重大ではないと評価できるかもしれないが、その一部である実地の調査においては重要な手続であるといえる。そうであれば、それを怠るような場合には重大な違法があると評価できるといえる。そして、そのような場合には、事前通知を欠くことは、過少申告加算税賦課決定処分の取消事由に該当すると考えられる。

このようなことから考えると、通則法65条5項の「調査」とは、手続規定の趣旨・目的から、適法な実地の調査と解されることになる。そして、そのような、適法な実地の調査により更正が予知されなければ、過少申告加算税は賦課されないと解される。このように解することが、通則法改正によって、調査手続を法定化し、65条5項における「調査」の意義を区別したこととの関係で認められる。また、違法な調査によってなされた課税処分について、更正処分だけでなく、加算税の賦

国税通則法65条5項における「調査」の違法性と課税処分

課処分までも影響を受けないのであれば、調査
手続の法定化の意味が失われると考えられ

ることからも、このような考え方が適切であ
ると思われる。