

## 論 説

# 税務調査手続の実効性の確保と納税者の権利保護

— 改正国税通則法の運用の現状と課題 —

増田英敏

(専修大学法学部教授・弁護士)

### 目 次

- I 問題の所在
- II 税務調査手続をめぐる法的問題—国税通則法改正前の論点整理
  - 1 税務調査の類型と法的性格—強制調査か任意調査か
  - 2 税務調査の違法性と課税処分の関係
  - 3 質問検査権の法的統制の整理—判例による法的統制
- III 国税通則法改正と税務調査手続の実効性の確保の問題—ヒノックス事件の提起する問題点を中心に
  - 1 消費税法の仕入税額控除要件としての「帳簿等の保存」と税務調査の関係
  - 2 国税通則法改正後の調査手続の瑕疵と「帳簿の保存」の関係—ヒノックス事件を素材に
- IV 国税通則法改正後の事前通知規定の意義と裁判例の動向
  - 1 国税通則法改正後の事前通知規定の意義
  - 2 国税通則法改正後の調査手続の違法性を巡る裁判例の動向
- V 結論

### I 問題の所在

平成23年に国税通則法（以下「通則法」という）の大改正が行われたが<sup>1)</sup>、我が国では納税環境の整備がこの通則法の改正により大きく前進したといえる<sup>1)</sup>。

納税環境の整備に関する通則法の改正を含む「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）が<sup>2)</sup>、平成23年11月30日に成立し、同年12月2日に公布された。この改正は税務行政手続の透明性と納税者の予見可能性を高めることを目的として、税務調査手続が法定化されるとともに、全ての処分（申請に対する拒否処分及び不利益処

分）に対する理由附記の実施及び記帳義務の拡大等が法定化されたものである。税務調査手続の法定化及び理由附記の実施に係る規定は、平成25年1月1日から施行された。

この通則法改正のプロセスは、政府税制調査会に納税環境整備小委員会が設置され、納税環境整備のための論点整理が行われ、この論点を具体的に整理する形で納税環境整備プロジェクトチーム報告書がまとめられ、改正の骨子と方針が示された<sup>2)</sup>。

この報告書では、納税環境の整備に向けた

(1) 納税環境の整備と通則法改正の背景については、増田英敏「外国における納税環境の整備」税研29巻6号38頁以下（2014年）を参照されたい。

論点として、①納税者番号制度、②租税教育、③税務調査手続、④更正の請求、⑤処分の理由附記、⑥納税者権利憲章策定の方向性、そして、⑦国税不服審判所の改革、の7点が具体的に提起された。これらの論点のうち、③の税務調査手続、④の更正の請求、⑤の処分の理由附記の3点が改正通則法に盛り込まれた。

上記の改正項目はいずれも租税法の主たる論点であるが、本稿では税務調査手続規定について納税者の権利保護の視点から、その実効性の確保の現状と課題を検証する。

特に、税務調査については、手続規定が存在しないことが久しく批判され、問題提起され続けてきたが、この通則法改正により、とりわけ事前通知手続が法定化された。本稿では、その実効性も含め事前通知規定の運用の現状と課題について注目裁判例を素材に検証する。

筆者の問題意識は、税務調査における納税者の権利保護の視点の明確化と、その実効性がいかに確保されるべきかという点にある。

まず納税者の権利保護の視点の明確化について確認する。質問検査権の行使は、調査対象となった納税者の『私人の権利・利益を侵害する』可能性を常に有する。この私人の権利・利益はプライバシー権に概括されるが、その内容は基本的には、調査を拒否する権利（発動要件を充足しない調査を拒否する権利とともに調査における平等取扱いを求める権利）、調査過程における調査手続の合理性を求

める権利、そして、適正手続の保障を求める権利といった権利が想定される<sup>(3)</sup>。

とりわけ、筆者は、納税者の権利<sup>(4)</sup>は、二つの視点から検討されなければならないと考える。

第一は、質問検査権の行使は、同じ状況にあるものに等しく行使されなければならないという、平等取扱いが保障されていなければならないという視点である。たとえば、質問検査権行使の発動要件は、憲法14条の平等取扱い原則の批判に耐えられねばならないという視点である。この質問検査権の発動要件として、質問検査権規定は「必要があるとき」（必要性の要件）に発動する、と規定されているが、「必要性の要件」の充足の可否の判断をいかに法的に統制できるかが平等保障の実効性の確保を左右することになる。

第二は、調査手続において適正手続の遵守を求める権利に集約される。適正手続の保障を求める権利は、事前通知や調査理由の開示が重要な手続保障の骨格となる。

したがって、納税者の権利保護は、質問検査権行使における平等取扱いの保障として、その発動要件に客観性が担保されているかが検証されなければならない。そして、手続保障については調査理由の開示や事前通知の要件が法的に保障されているかが問題となる。

税務調査における納税者の権利保護については、税務調査規定が整備されていない通則法改正前と改正後と分けて論ずべきであると考えられる。改正前は手続規定が整備されていな

(2) この小委員会での議論や論点整理の内容を含む基本的考え方などの詳細は、峰崎直樹＝三木義一『納税者権利憲章で税制が変わる』56頁以下（ぎょうせい、2011年）を参照されたい。

(3) 曾和俊文「質問検査権をめぐる紛争と法」芝池

義一ほか編著『租税行政と権利保護』100頁以下（ミネルヴァ書房、1995年）参照。

(4) OECDで承認されている納税者の基本的権利に対する包括的な紹介は、拙著『納税者の権利保護の法理』142頁以下（成文堂、1997年）参照。

いのであるから質問検査権規定の法的性格と発動要件である「必要があるとき」の必要性の基準を中心に、法的統制がいかに加えられてきたかを検証することにより、権利保護の実効性を検証する以外になかったといえる。

しかし、通則法改正後は税務調査手続規定が整備されたのであるから、調査の違法性は被調査者である納税者にも容易に判別可能となったといえよう。

ところで、筆者の問題意識を簡潔に示すと以下の図解の通りである。調査における法の支配の実効性の確保には法構造的な問題があると思われるのである。

すなわち、納税者が調査に非協力で調査の受忍義務に反した場合には、通則法改正前から各個別実定法に罰則が用意されてきたし、改正後は通則法128条2号により刑罰が科されることになっている。

一方で、通則法改正前は調査手続規定が存在しなかったために、納税者が適法な調査可否かを判別するためには、最高裁昭和48年7月10日決定<sup>(5)</sup>の判示による以外になく、同決定は、税務調査手続の細目は法律に一律の定めがないのであるから税務職員の裁量に委ねるとしたために、納税者の側から適法な税務調査可否かを明確に判別することが困難であるという、手続の透明化の問題とともに、調査手続の手続保障が担保されていない。さらに、調査手続に瑕疵があるとしても、ただちに課税処分取消事由にもならないため、違法な調査が行われても制裁規定が存在しないという問題を指摘できる。換言すると、適法な調査の実効性を確保する仕組みが用意されていないという問題があったように思われる。

すなわち、税務調査における適正手続の保障の実効性の確保が脆弱であるという点に筆

者の問題意識はある。

違法な調査を抑止し、適正手続や平等取扱いを求めるには、その実効性をいかに確保するかという点が問題となる。さしあたり実効性確保のための手段としては調査手続の瑕疵を理由に処分の取消を求めるか、国賠訴訟による損害賠償の請求が考えられる。しかし、後述するようにいずれもハードルが極めて高く、特に、調査がないに等しい程度の重大な違法がない限り処分の取消事由とはならないとする考え方が判例・学説の通説的理解である。

通則法が改正されたことにより税務調査の違法性は、たとえば事前通知なき調査は違法であるとの違法性の主張は、個別具体的な手続規定に違反しているのであるからその立証も容易に可能となったが、「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。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

(5) 最決昭和48年7月10日刑集27巻7号1205頁。

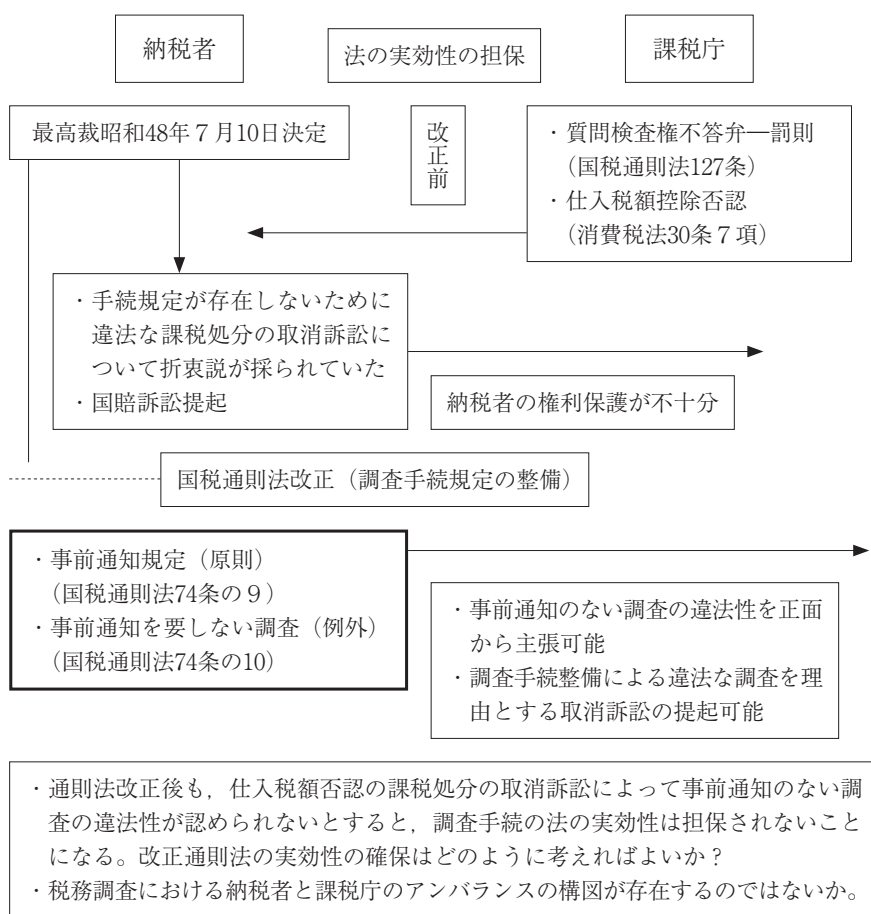
生じる<sup>(6)</sup>」との見解は、筆者の問題意識を端的に表した見解でもある。

課税に何の影響も与えないのであれば、一般の改正の趣旨であった税務調査における適正手続の保障は実効性が担保されないのではないかという点に大きな問題があるといえよう。

さらに、調査に非協力であると認定された

納税者には図解で示したように、消費税の仕入税額控除の否認という、実質的な制裁ともいえる処分が問題とされる。ちなみに消費税法の帳簿等の保存の要件を欠いたとされ、消費税の仕入税額控除が否認されたことが争点とされた、いわゆるヒノックス事件<sup>(7)</sup>が大きな注目を集めている。

税務調査における適正手続の実効性と問題の所在（税務調査における手続保障）



(6) 奥谷健「国税通則法65条5項における『調査』の違法性と課税処分」税法学584号3頁(2020年)。

(7) 東京地判令和元年11月21日税資269号順号13343, 控訴審東京高判令和2年8月26日判例集未

登載(TA I N S : Z 888 - 2311), 上告審最決令和3年2月12日判例集未登載(TA I N S : Z 888 - 2351)(上告棄却・不受理決定)。

図解したように、課税の公平の確保を根拠に税務調査の受忍義務を課し、それに反した場合には刑罰を科し、一方で調査の適正手続の保障という納税者の権利保護の実効性が、手続法が整備されても確保されないというのでは、あまりにもアンバランスといえよう。

税務調査における適正手続の保障は通則法改正の目的であったはずであるが、その実効性を確保されていないという問題をヒノックス事件は顕在化させたものといえよう。

納税者の権利保護の重要性は、OECD諸国により共有されている。我が国では納税者の権利保護の視点が軽視されているのではないかと筆者は危惧する。この問題は我が国特有の問題ではないかという点に筆者の主たる問題意識があるともいえよう<sup>(8)</sup>。

この問題意識は、ヒノックス事件によりさらに大きくなっている。そこで、本稿では、ヒノックス事件の検討を通して、改正通則法の実効性がいかに確保されるべきかについて問題提起を行うことを目的とする。

## II 税務調査手続をめぐる法的問題—国税通則法改正前の論点整理<sup>(9)</sup>

### 1 税務調査の種類と法的性格—強制調査か任意調査か<sup>(10)</sup>

わが国の実定租税法は、①課税処分のための調査、②滞納処分のための調査、そして、③犯則事件のための調査、の3種の税務調査を規定している。

特に、①の課税処分のための調査は、更正・決定、賦課決定などの課税処分をするための資料収集を目的とした調査である。この課税処分のための調査が税務調査の代表的なものである。

通則法改正前は、この課税処分のための調査については、所得税法234条、法人税法153条～157条、相続税法60条、印紙税法21条等に次のように税務職員に質問検査権を授権する規定を定めていた。

これらの規定は、「当該職員の質問検査権」として、「国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、所得税に関する調査について必要があるときは、次に掲げる者に質問し、又はその者の事業に関する帳簿書類……その他の物件

(8) 筆者は、これまで納税者の権利保護の視点から税務調査の問題状況を検証してきた。税務調査の問題状況については、租税法律主義の視点から税務調査の問題を検証した拙稿「租税法律主義の法的限界—質問検査権規定の検証」同『納税者の権利保護の法理』142頁以下所収（成文堂、1997年）、拙稿「租税調査の諸問題と租税法律主義」『租税憲法学第3版』183頁以下所収（成文堂、2006年）及び拙稿「申告納税制度における租税調査の現状と課題」税法学555号135頁以下（2006年）、そして、税務調査手続を整備した改正通則法制定後の税務調査の問題を整理した拙稿「紛争予防と租税手続法」同『紛争予防税法学』210頁以下（TKC出版、

2015年）の内容を参照して整理したものである。

(9) 曾和・前掲注(3)95頁以下は、この我が国の質問検査権の法的諸問題を行政法の一般理論をベースに包括的かつ精密に検討・分析された極めて有益な文献であり、改正前の質問検査権の問題状況を概観する本稿執筆においても参照している。

また、本稿の質問検査権をめぐる法的な論点整理は、金子宏『租税法第23版』972頁以下（弘文堂、2019年）の記述に従うことにする。なお、質問検査権に基づく調査と犯則調査との関係についてはここでは言及しない。

(10) 増田・前掲注(8)「申告納税制度における租税調査の現状と課題」144頁以下参照。

を調査することができる。」と定め、質問検査権を税務職員に授権する授権規定とされてきた。授権規定を定めるのみで、他に調査手続について定めが存在していないところから、授権規定の解釈から適正な手続のあり方が論じられてきたというのが実情であった。したがって、手続規定の不存在が税務調査をめぐる多くの紛争を引き起こしてきた原因であることは確かである。

申告納税制度の下においては、納税者の申告税額が適正か否かを最終的に点検するための情報収集はきわめて重要であり、その点検には、収入や必要経費といった課税要件事実を認定する証拠としての領収証や帳簿などの資料の入手が不可欠である。

しかし、この資料を税務職員へ提出することに協力的である納税者ばかりでないことは容易に想像できる。そこで、所得税法や法人税法といった各個別租税法は、課税要件事実につき関係者に質問し、関係物件を検査する権限、すなわち質問検査権を税務職員に認める権限を付与しているのである。

したがって、この質問検査権に基づく税務調査は、申告納税制度の実効性を担保するうえからも、不可欠な制度である。

この質問検査権規定により授権された課税処分のための調査の法的性格の通説的理解は、間接強制を伴う任意調査であるとされている。調査の相手方が調査に応じない場合には、実力をもって調査を強制することができないという意味で任意調査とされる。

しかしながら、実力によって直接調査を強行することはできないが、納税者は調査の受忍義務を負っているがゆえに、合理的理由なしに調査を拒絶した場合には処罰を科されるという意味から、間接強制調査であるとされ

る。

本稿で取り上げる質問検査権に基づく税務調査は、この①の課税処分のための調査である。税務調査は、申告納税制度における適正かつ公平な課税を担保するために必要な証拠資料を収集することを目的とするものであるが、質問検査権の行使過程において、調査対象となる私人の権利・利益を侵害するリスクを伴うものであるから法的統制は不可欠である。

この調査に対する法的統制は租税法律主義の要請でもある。とりわけ、租税法律主義の手続保障の原則が有効に機能しているか否かが検証されなければならない。すなわち、「税務職員の質問検査権行使の法的限界」と「適法な質問検査権行使の範囲」が、明確に手続規定として明確に法定されていなかったところから、これまでの税務調査をめぐる紛争の中心的な争点は事前通知や調査理由の開示といった調査手続の適法性の問題に集約されてきた<sup>(1)</sup>。

## 2 税務調査の違法性と課税処分の関係

納税者による質問検査権行使の違法性の主張は、次の4種に類型化することができる。納税者の権利救済の手法として調査の違法性の主張が考えられるであろう。

- 第1類型 課税処分の取消訴訟において質問検査権行使の違法性を主張する場合
- 第2類型 青色申告承認取消処分の取消訴訟において質問検査権行使の違法性を主張する場合
- 第3類型 質問検査権行使が違法であること

(1) 税務調査をめぐる紛争の歴史的展開は、曾和・前掲注(3)104頁以下参照。

を根拠に国家賠償請求をする場合  
第4類型 検査拒否罪あるいは公務執行妨害  
罪などの刑事訴訟における抗弁とし  
て質問検査権行使の違法性を主張す  
る場合

従来の質問検査権行使をめぐる紛争は、第1ないし第2の類型に集中していたが、近年では第3の類型に属する紛争が増加傾向にある。

たとえば、注目事例としては、大阪高裁平成10年3月19日判決<sup>12</sup>を取り上げることができる。さらに、納税者の権利意識の高まりを受けて、課税処分の所得金額の争いにとどまらず、調査手続の違法性を併せて争う事例が増加している。

適法な課税処分の要件は①実体法上の適法要件（各個別税法に定める課税要件を充足していること）と、②手続上の適法要件を充足していなければならないから、調査手続の違法性や理由附記の瑕疵は課税処分の違法事由になりうる<sup>13</sup>。

調査手続の違法が課税処分の取消事由になれば、税務調査における手続保障の実効性を担保することになるが、この両者の関係については、通則法改正前の税務調査をめぐる最も重要な論点とされてきた。

この関係性については、裁判例の動向及び学説は、基本的には、違法な調査が課税処分の取消事由にならないとする説（消極説）、取消事由とはならないが、一定の場合には課税

処分の取消事由になる場合もあるとする説（折衷説）、そして、違法な調査が取消事由となるとする説（積極説）の3つに類型化することができるが、積極説を採用した裁判例は確認できない<sup>14</sup>。

調査手続の違法が課税処分の取消事由とされない、いわゆる消極説の立場を採用した大阪高裁昭和59年4月27日判決<sup>15</sup>は、「仮に控訴代理人が主張するように調査手続に違法とすべき点があるとしても、控訴人の本件係争年分の総所得金額が本件更正処分において認定された所得金額（けだし、裁決によって一部取消された後の金額）以上存在する場合には、右の調査手続に違法の点があるというだけでは、直ちに本件処分自体につき取消しすべき違法があるとするとはできないというべきである。ただし、本件のごとき訴訟は、もともと客観的な所得の有無ないしは課税物件の存否を争う訴訟であると解されるからである。」と判示している。基本的には、調査手続の違法と課税処分とは別個に考え、「客観的な所得に合致する限りにおいては適法であって、取消の対象とはならない<sup>16</sup>」とする立場を採用している。

折衷説に位置づけることができる裁判例として、たとえば東京高裁平成3年6月6日判決<sup>17</sup>は、「所得税に関する更正は調査により行うものとされ（通則法24条）、税務調査の手続は、広い意味では租税確定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

12) 大阪高判平成10年3月19日判タ1014号183頁。

13) 増田・前掲注(8)『紛争予防税法学』222頁以下参照。

14) 森文人「調査手続の違法と課税処分の関係について」税大論叢91号141頁以下（2018年）は、違法な調査と処分の取消事由となるかについて裁判例

を3種に類型化されて詳細に説明されている。本稿もこの分類に従うことにする。

15) 大阪高判昭和59年4月27日税資136号503頁。

16) 大阪地判昭和59年11月30日行集35巻11号1906頁。

17) 東京高判平成3年6月6日訟月38巻5号878頁。

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って、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。」と判示して、社会通念上の限度を超える重大な違法のある調査に基づく調査であれば取消事由になると判示している。仙台高裁平成7年7月31日判決<sup>18)</sup>も「調査手続きが刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の範囲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。」として、同旨の判断を下している。

さらに、この仙台高裁平成7年7月31日判決の上告審である最高裁平成8年3月5日判

決<sup>19)</sup>も、「所論の点に関する原審の認定判断は、原判決挙示の証拠関係に照らし、正当として是認することができ、その過程にも所論の違法は認められない。」として是認している。

また、金子宏教授も、「質問・検査が違法に行われた場合に、これに基づく更正・決定が違法となるかどうかについては、見解の対立がある。」とされながらも、「質問検査権は、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から、その行使が違法に行われた場合に、これに基づく更正・決定が常に違法になるとはいえないであろう。しかし、質問・検査が、広い意味で租税確定手続の一環であるのみでなく、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かんがみると、質問・検査がその前提要件を欠く場合（たとえば、相手方の意に反して検査を強行した場合）など著しい違法性を有する場合は、これに基づく更正・決定は違法になると解すべきであろう<sup>20)</sup>」と述べられて、調査に重大な違法がある場合には処分の取消事由となると述べられている<sup>21)</sup>。学説も判例と同様にいわゆる折衷説の立場に立っているといえる。

一方、税務調査の違法が処分の取消事由になるとする積極説を採用した裁判例は確認できていない。

18) 仙台高判平成7年7月31日税資213号372頁。

19) 最判平成8年3月5日税資215号803頁。

20) 金子・前掲注(9)981頁。

21) 行政調査の瑕疵と行政行為の瑕疵の関係について、塩野宏名誉教授は、「行政調査は一般的には行政の側の情報収集として行われるものである。その結果行政行為がなされることもあるし、またなされずにすむこともある。その限りにおいて行政行為とは相対的に独立した制度であるので、調査の違法は当然には行政行為の違法を構成しないも

のとみることができる。ただ、行政調査と行政行為は一つの過程を構成しているので、適正手続の観点から行政調査に重大な瑕疵が存在するときは、当該行政調査を経てなされた行政行為も瑕疵を帯びるものと解することができるように思われる。」(塩野宏『行政法I第6版 行政法総論』290頁(有斐閣、2015年))と述べられて、行政調査と行政行為は別個の独立した制度であることを根拠に、行政調査の違法が当然に行政処分の取消事由にならないことを説明されている。



このように、調査手続の違法が課税処分  
取消事由にならないとすると、税務調査にお  
ける適正手続の保障の実効性はいかに確保さ  
れるのであろうか。

通則法改正前の税務調査手続法が存在して  
いない段階では、調査がないに等しいか刑罰  
法規に抵触するか社会通念上の限度を超える  
ほどの重大な違法があった場合にのみ、調査  
手続の違法が課税処分の取消事由になること  
が判例・学説の通説とされてきたが、重大な  
違法があるか否かの判断の基準は社会通念基  
準といった抽象的な基準による以外になかつ  
た。きわめて広い裁量権が税務職員に付与さ  
れてきたといえよう。

したがって、改正前の税務調査手続に対す  
る法的統制は、授權規定である質問検査権規  
定の解釈をめぐる紛争事例の判例による統制  
を整理することになる。判例の動向を整理す  
ることが通則法改正後の手続規定の実効性確  
保のあり方に示唆を得る上で有益と考えるの  
で、以下で簡潔に整理する。

### 3 質問検査権の法的統制の整理—判例によ る法的統制

#### (1) 調査手続の法的統制の実際

租税行政庁の質問検査権の行使に対する法  
的統制は、最高裁決定に代表される税務調査  
をめぐる従来から累積されてきた判例による  
法的統制がなされてきた。

判例による法的統制は、最高裁昭和48年7  
月10日決定<sup>22)</sup>により確立したといえよう。同決  
定は、その後の下級審判決に踏襲され、税務  
調査の法的な統制の中心的な役割を果たして  
きた。

最高裁は、従来から争点とされてきた、所  
得税法の質問検査権規定の趣旨、調査の必要

性の意味とその必要性の判断主体、質問検査  
の範囲、時期、場所などの実施の細目や調査  
理由の事前開示が質問検査権行使の法律上の  
要件とされるか否かについて次のように判断  
を下している。

すなわち、最高裁は、「所得税法二三四条一  
項の規定は、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、同条一項各号規定  
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、これと相手方の私的利益との  
衡量において社会通念上相当な程度にとどま  
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く、また、暦  
年終了前または確定申告期間経過前といえど  
も質問検査が法律上許されないものではなく、  
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。そして、質問検査  
制度の目的が適正公平な課税の実現を図るこ  
とにあ」との判断を下したのである。

この決定の中で最高裁は、質問検査制度の  
目的を「適正公平な課税の実現」を図ること  
にあるとした上で、従来から争点とされてき

<sup>22)</sup> 最決昭和48年7月10日・前掲注(5)。

た事項について正面から判断を示している。

まず、所得税法234条1項が規定する「調査について必要があるとき」の意義について、租税行政庁職員の「主観的必要性」を意味するのではなく、「客観的な必要性」を指すとしている。しかしながら、客観的必要性がある場合か否かは、「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」で判断せよとは述べているが、いかなる場合が客観的な必要性がある場合といえるのかについて、その判断を決定付ける基準が示されたとはいいがたい。この点については後に詳述する。

次いで、調査方法及びその範囲についても、「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」として、質問検査権行使の法律上の要件とされるものではなく、租税行政庁職員の合理的な裁量に委ねられているとの見解を示した。

この解釈の導出の背景には、租税法をいかに位置付けるかといった本質的な問題が存在すると思われる<sup>23</sup>。

租税法を税収確保を円滑に行うための法規範であると位置付けるならば、課税処分のための資料収集目的である質問検査権の行使手

続は、税務職員の調査効率を最大限に発揮させることを最優先に構成されるべきである。したがって、調査手続の詳細が、被調査者である納税者に予見されては調査効率は低下するはずであるから、できるだけ調査を担当する税務職員の裁量権を広く認めるような解釈が導出されよう。

一方、租税法を主権者である納税者の権利利益を擁護し、行政による恣意的課税を排除するために存在すると位置付ける立場からは、調査効率第一主義ではなく、税務職員の調査における恣意性を最小限にできるか、裁量統制を行うという視点から質問検査権規定が解釈されることになる。調査手続の実施の細目とされる調査方法、調査理由や日時場所の事前告知も法律上の要件と解すべきである、という解釈が導出されよう。

この最高裁の判示は、調査手続過程において裁量を広く認める趣旨に理解することができる。この解釈によれば、調査手続過程の違法性が指摘できる余地はほとんどないともいえる。税務職員の調査裁量に対して適正な法的統制を加えていくという視点からは、この最高裁決定はその法的統制力が極めて弱いといえることができる。

<sup>23</sup> 松沢智『租税手続法』92頁以下（中央経済社、1997年）及び同『租税法の基本原理解』（中央経済社、1983年）第2章「租税法の法規範的構造」を参照。

松沢智教授は、憲法の基本原理である国民主権主義が税法に反映されているところから、申告納税制度を根幹とする租税法体系は、『国民主権主義的租税観』により構築されているのであると解かれ、この租税観の対極に位置する租税観が『国庫

主義的租税観』であり、この租税観は戦前の賦課課税制度を基本に据え、租税法は国家の財政収入確保の道具であると位置付ける考え方が導出されるものであり、憲法理念からすると後者の租税観は批判されるべきであることを主張されておられる。

この同教授の租税法関連の著述は、この国民主権主義的租税観から見事なまでに首尾一貫して体系化されておられる。

(2) 質問検査の「必要性」に対する法的統制  
—発動要件の平等取扱い<sup>24)</sup>

所得税法234条が前記の通り、「所得税に関する調査について必要があるときは…検査することができる」として質問検査の要件を規定している。

この質問検査の法的要件としての「必要があるとき」とは、いかなる場合かについて、金子宏教授は、「必要があるとき」とは「調査について客観的な必要性が認められるとき」という意味であって、必要性の認定は、租税職員の自由な裁量に委ねられているわけではない。客観的な必要性が認められない場合に質問・検査を行うことは違法であり、それに対しては答弁義務ないし受認義務は生じない<sup>25)</sup>との見解を示されている。質問検査の要件としての必要性の意味は租税行政庁職員の主観的な必要性の判断によるのではなく、「客観的な必要性」の存在を意味しているとする、この見解が通説の見解であろう。

この客観的な必要性について松沢智教授はさらに次のように踏み込んだ見解を示されている。すなわち、「ここに『客観的な必要性』とは、右の例示された諸般の具体的事情からすれば、何故調査が必要なのかということが通常一般人の見地において何人も肯認し得る程

度の理由の存することが当然に要求されるということの意味する。<sup>26)</sup>」としたうえで、さらに「『客観的な必要性』を示す具体的事情が当然に各事案につき存在していると認められる場合に限って調査の必要性が認められるのである。決して、税務職員の『主観的な裁量』で必要か否かを判断するものではない。<sup>27)</sup>」とする説得力のある見解を示されている。同教授は、客観的な必要性とは、「何故調査が必要なのかということが通常一般人の見地において何人も肯認し得る程度の理由」<sup>28)</sup>を意味するとされ、さらに、客観的な必要性を示す具体的な事情の存在を要求していると解されている。この見解は、次の長く対立してきた必要性をめぐる論争に解決の糸口を提供している。

その対立する解釈論とは、必要があるときの意味をめぐる「個別の必要性説」と「一般の必要性説」の2説の対立である<sup>29)</sup>。前者の個別の必要性説は、「必要があるとき」を被調査者である納税者を特に調査しなければならない個別の必要性の存在を意味するものである<sup>30)</sup>。後者の一般の必要性説は、個別の具体的な必要がある場合に限らず、正しい課税標準はいくらか、申告が正しいかどうかを確認する必要がある場合をも必要があるときに含まれるものと解する説である<sup>31)</sup>。

24) 増田・前掲注(8)「申告納税制度における租税調査の現状と課題」150頁参照。

25) 金子・前掲注(9)604頁。

26) 松沢・前掲注(23)189頁。

27) 同上・190頁。

28) 同上・189頁。

29) 高梨克彦「適正手続と必要性開示義務」北野弘久編『質問検査権の法理』147頁(成文堂、1985年)参照。

30) 北野弘久『税法学原論第4版』341頁(青林書院、1997年)参照。個別の必要性説は北野弘久教

授の説に代表される。

31) この解釈論は国税庁の税務調査に関する公式な見解とされる。すなわち、国税庁による『税務調査の法律的知識』は、北野弘久編『質問検査権の法理』561頁以下(成文堂、1985年)に資料として所収されているが、同書576頁において、『質問検査権は、「正しい所得金額はいくらか」、「申告が正しいかどうか」を確認する等のために行使されるものであり「申告どこが誤っているか」は調査の結果明らかになるものである』と記述されており、一般の必要性で足りると述べられている。

個別的必要性説を説かれる代表的論者である北野弘久教授は、「必要性は一般的必要性だけでなく、当該被調査者について特に調査しなければならないだけのいわば個別的必要性でなければならないと解される。過少申告についていえば、前年度との比較、同業者との比較、景気の動向等々からいって（部内調査のほか、所得税法二三五条の業者団体への諮問権等を活用して判断する）、当該納税者について過少申告を疑うについて相当の理由がなければならない、と解される。<sup>②</sup>」との見解を示されている。この個別的必要性説の根拠として、次の3点を指摘される<sup>③</sup>。

- ① 申告納税制度のもとでは、納税者は第一次的に納税義務確定権を有し、課税庁の課税処分は二次的・補完的であること。
- ② 質問検査権の行使は純粹に行政目的のものであるが、それはそれ自体としてすぐれて権力的作用であり、事実において被調査者にさまざまな影響を与えること。
- ③ 質問検査権の行使は罰則によって担保されており、調査理由の開示の内容が罪の具体的な構成要件そのものを確定するから、それだけに調査の合理的必要性の要件は厳格に解されるべきであること。

これらの根拠により、当然の帰結として個別的必要性説が導出されるかについては検討の余地があると思われる。質問検査権を行使された納税者は、その行使により営業の機会を逃したり人的コストを負担し、さらには、社会的な信用を減退させるなどリスクを負うことは理解できる。さらには、罰則が用意されていることも、質問検査権を行使する際には慎重であるべきことが要請され、厳格な法的統制が加えられるべきであるとの見解は説得的である。しかし、一方で、個別的必要性

がない限り質問検査権が行使できないとすると、申告納税制度の適正な遂行と、納税者間の課税の公平を確保するために申告額が正しいか否かを確認することが過度に制約されることになるという問題が生じる。

最高裁昭和48年7月10日決定も「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た場合」を「必要があるとき」と解して、単に税務職員の裁量によって必要性が判断されるのではなく、諸般の事情を考慮して「客観的な必要性」がみとめられたときを意味すると解されている。調査の必要性の判断は、現実的には税務職員が下すことになるが、その判断については「客観的な必要性」が存在していたか否かという法的統制が厳然と加えられていると解される。このような見解を示すのみで、必要性の中身について個別的必要性の開示か一般的な必要性の開示かについて明確な結論を示していない、との指摘がある<sup>④</sup>。

しかし、必要があるときは「客観的な必要性」があるときを意味するとする、最高裁の見解に対する、先に示した松沢智教授の分析が、この問題解決に対する有益な示唆を提供している。

すなわち、最高裁の見解である「客観的な必要性」の意味について、同教授は、「何故調査が必要なのかということが通常一般人の見地において何人も肯認し得る程度の理由の存することが当然に要求される」のであり、さら

② 北野・前掲注③0341頁。

③ 北野・前掲注③0341頁。

④ 曾和・前掲注(3)117頁。

に、「『客観的必要性』を示す具体的事情が当然に各事案につき存在していると認められる場合に限って調査の必要性が認められるのである。<sup>35)</sup>」と述べられている。

「必要があるとき」のその内容である「客観的必要性」の意味は、通常の一般人が調査が必要であると納得できる程度の具体的な必要性がある場合を意味していると、同教授は解釈されておられる。最高裁の提示した見解である「客観的必要性」を分析された、この同教授の見解は、「客観的必要性」は「一般的必要性」では足りないことを鋭く指摘されていると思われる。単に申告が正しいかどうかを確認するというだけでは、客観的必要性を充足するものではないことを指摘されたものとして、極めて重要な意義を有するといえる。

客観的必要性の意味は、税務職員だけでなく通常の一般人が調査が必要であると納得できる程度の具体的な必要性が充足された場合であるという、同教授の見解は説得力を有する。と同時に、「必要があるとき」とする質問検査権行使の発動要件は、このように解釈することにより、はじめて有効な法的統制力を発揮する。

また、質問検査権行使の発動要件としての必要性の要件をこのように解することにより、恣意的な調査対象の選定ではなく、法的統制に基づく税務調査の平等取扱いが担保されるものと思われる。

### (3) 国賠訴訟による法的統制

一方で、訴訟類型の第3の国賠訴訟による税務調査に対する統制を示す代表的事例として最高裁昭和63年12月20日判決<sup>36)</sup>を取り上げることができよう。裁判所は、税務職員による、納税者の店舗への無断立ち入り調査を違

法とする判断を示したうえで、本件は税務調査の目的で、被調査者の店舗兼作業場に臨場した国税調査官が被調査者の不在を確認するために、被調査者の同意を得ずに同店舗内の内扉の「とめがね」を外して同店舗兼作業場に立ち入った行為が違法であるとして、国賠法に基づく慰謝料の支払を命じている。

もっとも、税務調査の違法性の主張立証責任は納税者である原告にあることから、損害賠償請求が認容された事例は必ずしも多くはないが、注目事例が存在する。

例えば、大阪高裁平成10年3月19日判決<sup>37)</sup>では、裁判所は、「税務職員による質問検査権の行使は任意調査の一種であると解すべきことは前示のとおりであるから、その行使に際しては相手方の承諾を要するものであるところ、その承諾は必ずしも明示の承諾に限られるものではなく、場合によって黙示の承諾も許されるものと解するのが相当である。ただし、質問検査権行使の相手方が、納税義務者本人ではなく、納税義務者本人の業務に従事する家族、従業員等である場合には、右質問検査権の行使が納税義務者本人の承諾が得られないことを回避する手段、目的でなされることのないよう特別の配慮をすることが望ましく、したがって、納税義務者本人の事前の承諾が得られていない場合における納税義務者本人の業務に従事する家族、従業員等による黙示の承諾の有無については、その具体的状況を勘案したうえで、慎重に判断する必要がある。」と判示して、違法行為によって被調査者のその名誉、信用を害され、精神的苦痛や重

<sup>35)</sup> 松沢・前掲注<sup>23)</sup>189頁。

<sup>36)</sup> 最判昭和63年12月20日訟月35巻6号979頁。

<sup>37)</sup> 大阪高判平成10年3月19日判タ1014号183頁。

大なプライバシー侵害を被ったとして、原告の国賠法に基づく慰謝料請求を認容している。

### Ⅲ 国税通則法改正と税務調査手続の実効性の確保の問題—ヒノックス事件<sup>38)</sup>の提起する問題点を中心に

#### 1 消費税法の仕入税額控除要件としての「帳簿等の保存」と税務調査の関係<sup>39)</sup>

仕入税額控除の要件規定である消費税法30条の7項は「第一項の規定は、事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿及び請求書等を保存しない場合には、当該保存がない課税仕入れ又は課税貨物に係る課税仕入れ等の税額については、適用しない。」と規定している。

帳簿の『保存』の文言の解釈を争点とした訴訟では、最高裁平成16年12月16日判決<sup>40)</sup>、最高裁平成16年12月20日判決<sup>41)</sup>、そして、最高裁平成17年3月10日判決<sup>42)</sup>が同様の判断を下した。

いずれの事案も、税務調査に非協力であったために調査時に帳簿の提示を欠いたことから消費税法30条7項の帳簿等の保存の要件を充足しないとして、仕入税額控除が否認されたという点で、税務調査手続が存在していないことを原因とする点で共通しているといえる。

例えば、最高裁平成16年12月16日判決は、「法三〇条七項に規定する帳簿又は請求書等を整理し、これらを所定の期間及び場所において、法六二条に基づく税務職員による検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存していなかった場合は、法三〇条七項にいう『事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等を保存しない場合』に当た」（下線筆者）るとして、『保存』の文言の意味に『適時に提示できる』という条件を付加して原告の訴えを棄却した。

この判断に引き続いて最高裁平成16年12月20日判決も、適法な税務調査の際に帳簿等の提示を税務職員が求めたのに対して、「これに応じがたいとする理由も格別なかったにもかかわらず」その提示を拒み続けたことが、同30条7項の仕入税額控除を受けられない場合に該当するとして原告の主張を排斥した。

この判決では滝井繁男裁判官が、次のような説得力のある反対意見を表明し、その内容が注目された。

同裁判官は、消費税における制度の本質的要素である仕入税額控除要件としての、『保存』の要件を『税務調査の時点で適時に提示すること』という意味に拡大解釈して否認できるとする多数意見に反対する意見を述べ、注目された。この反対意見に筆者も基本的に

<sup>38)</sup> 東京地判令和元年11月21日税資269号順号13343、控訴審東京高判令和2年8月26日判例集未登載（T A I N S : Z 888 - 2311）、上告審最決令和3年2月12日判例集未登載（T A I N S : Z 888 - 2351）（上告棄却・不受理決定）。この事件の原審の判例評釈として、増田英敏「調査手続の違法と帳簿の不提示による仕入税額控除の可否」TKC税研情報30巻2号1頁以下（2021年）、及び同

「判批」ジュリスト1562号134頁以下（2021年）を参照。

<sup>39)</sup> この問題の詳細は、増田・前掲注(8)「申告納税制度における租税調査の現状と課題」151頁以下。

<sup>40)</sup> 最判平成16年12月16日民集58巻9号2458号。

<sup>41)</sup> 最判平成16年12月20日判時1889号42頁。

<sup>42)</sup> 最判平成17年3月10日判タ1179号171頁。

賛成の立場である。

ところで、通則法の改正により調査手続要件が法定されたことにより、調査の違法性は手続規定を根拠に容易に主張できるようになったといえよう。

調査手続の法整備の目的は、税務調査における納税者の予見可能性と透明性の確保にあると説明されている。通則法74条の2の事前通知が原則として調査の適法要件とされたが、例外として事前通知が不要な場合についても法定された。

したがって「調査時に適示に提示できるように帳簿を保存していない」として、仕入税額控除が否認されるリスクは調査手続の整備により軽減されたはずである。

さきの一連の最高裁判決も違法な調査に対してまでも「適示に帳簿を提示する」ことまでも要求しているとは考えられないからである。

しかし、以下で取り上げるヒノックス事件は事前通知を欠く違法な調査であるから、調査に応じることができないと主張した納税者に対して、「帳簿等の保存」の要件を具備しないと仕入税額控除を否認した事案であるから、大きな注目を集めているのである。

## 2 国税通則法改正後の調査手続の瑕疵と「帳簿の保存」の関係—ヒノックス事件を素材に<sup>(43)</sup>

### (1) 事案の概要

本件は、X（原告）が、平成26年2月4日以降に東京国税局又は高松国税局の職員から受けた調査（以下「本件調査」という。）において、初回の臨場調査が事前通知なしの無予告調査であったことを理由に、消費税法（平成27年法律第9号による改正前のもの。以下、

特段の断りのない限り、同改正前の消費税法を「法」という。）30条7項に規定する当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除（以下「仕入税額控除」という。）に係る帳簿及び請求書等（以下「帳簿等」ということがある。）を、提示しなかったところ、Y（処分行政庁）は同項にいう「帳簿等を保存しない場合」に当たるとして平成27年6月8日付けで、当該課税期間に係る仕入税額控除は認められないとする消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）に係る更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を受けたため、これらの処分（ただし、更正処分については請求の趣旨に各記載の税額を超える部分）の各取消しを求めた事案である。

本件ではXの代理人の税理士Aや弁護士Bが、本件調査に当たって事前通知をしなかったことが通則法74条の10に該当し適法であるとする具体的な根拠について、国税局長名による文書により回答を求め、回答がない限り調査に応じることができないとする対応を一貫してとり続け、Xの代表者も調査担当者の面談に応じることにはなかった。Xの本店所在地が移転したことに伴い、管轄が移転してからも、Xの調査非協力の態度は続き、Yの2回目以降の臨場調査の申し入れは調査日時などの記載された連絡票による通知がされ、連絡票による通知は9回に及ぶが、非協力は続き6回目の連絡票からは調査非協力の場合には『帳簿の提示がない』として消費税仕入税額控除否認の処分をするを示唆する内容も記載されていた。

(43) 本章の記述は、増田・前掲注(38)「調査手続の違法と帳簿の不提示による仕入税額控除の可否」1頁以下に多くを負っている。

本件の争点は、①本件が法30条7項にいう帳簿等を「保存しない場合」に当たるか、②本件各更正処分<sup>1</sup>に理由提示違反その他の違法があるか、③過少申告がされたことについて通則法65条4項の「正当な理由」があるかの、3点であるが、本稿の問題との関係では争点①を検討の対象とする。

(2) 判旨

(i) 法30条7項の帳簿等の保存の該当性の判断基準

① 申告納税制度における帳簿の備付けと保存は調査を前提にしていること

「このような申告納税方式の下では、納税義務者のする申告が事実に基づいて適正に行われることが肝要であり、必要に応じて税務署長等がこの点を確認することができなければならない。そこで、事業者は、帳簿を備付けてこれにその行った資産の譲渡等に関する事項を記録した上、当該帳簿を保存することを義務付けられており（法58条）、国税庁、国税局又は税務署の職員（以下「税務職員」という。）は、必要があるときは、事業者の帳簿書類を検査して申告が適正に行われたかどうかを調査することができるものとされ（通則法74条の2第1項3号）、税務職員の検査を拒み、妨げ、又は忌避した者に対しては罰則が定められていて（通則法127条）、税務署長が適正に更正処分等を行うことができるようにされている。

法が事業者に対して上記のとおり帳簿の備付け、記録及び保存を義務付けているのは、その帳簿が税務職員による検査の対象となり得ることを前提にしていることが明らかである。そして、事業者が国内において課税仕入れを行った場合には、課税仕入れに関する事

項も法58条により帳簿に記録することが義務付けられているから、税務職員は、上記の帳簿を検査して上記事項が記録されているかどうかなどを調査することができる。」（下線筆者）

② 法30条7項の「保存」の文言は「税務調査」を前提にしていること

「法30条7項は、法58条の場合と同様に、当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿等が税務職員による検査の対象となり得ることを前提にしているものであり、事業者が、国内において行った課税仕入れに関し、法30条8項1号所定の事項が記載されている帳簿を保存している場合又は同条9項1号所定の書類で同号所定の事項が記載されている請求書等を保存している場合において、税務職員がそのいずれかを検査することにより課税仕入れの事実を調査することが可能であるときに限り、同条1項を適用することができることを明らかにするものであると解される。」（下線筆者）

③ 法30条7項の趣旨

「法30条7項の規定の反面として、事業者が上記帳簿又は請求書等を保存していない場合には同条1項が適用されないことになるが、このような法的不利益が特に定められたのは、資産の譲渡等が連鎖的に行われる中で、広く、かつ、薄く資産の譲渡等に課税するという消費税により適正な税収を確保するには、上記帳簿又は請求書等という确实な資料を保存させることが必要不可欠であると判断されたためであると考えられる。」（下線筆者）

④ 仕入税額控除要件としての法30条7項の帳簿等の保存の意義とその射程

「以上によれば、事業者が、消費税法施行令50条1項の定めるとおり、法30条7項に規定



する帳簿及び請求書等を整理し、これらを所定の期間及び場所において、通則法74条の2第1項3号に基づく税務職員による検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存していなかった場合は、法30条7項にいう「事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿及び請求書等を保存しない場合」に当たり、事業者が災害その他やむを得ない事情により当該保存をすることができなかったことを証明しない限り（同項ただし書）、同条1項の規定は、当該保存がない課税仕入れに係る課税仕入れ等の税額については適用されないものというべきである……。」（下線筆者）

(ii) 判断基準の本件事実への当てはめ

① 事実の評価と当てはめ

「各事実によれば、Xは、本件調査担当者（東京局担当者、高松局担当者及び併任担当者）が平成26年2月4日に本件調査に着手してから平成27年5月までの約1年4か月もの長期間にわたり、本件調査への対応を拒み続けたものである。その間、本件調査担当者は合計7回にわたりX事務センターに臨場したが、事前通知なく実施した初回の臨場を除けば、いずれも事前に実施日を予告する連絡票（本件各連絡票）を送付しており、これらの連絡票には、調査の目的が法人税及び消費税等の申告内容の確認であることや、調査の対象となる課税期間や提示すべき帳簿等が明確に示されていた。」

② 事前通知のない初回調査について—通則法74条の10の根拠

「そして、このようにXが本件調査担当者に対する非協力の態度を取り続けた理由は、初回の臨場に当たり事前通知をしなかったことに関する通則法74条の10該当の根拠につい

て、東京国税局長名による文書での回答を求めたのに、その応答が得られなかったというものである。しかし、同条は、税務署長等が調査の相手方である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が保有する情報に鑑み、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適用されるものであり、上記のような情報の性質上、これを当該納税義務者に開示することは想定されていないというべきである。」（下線筆者）

「以上によれば、本件調査担当者による長期間にわたる帳簿等の提示の求めに対し、Xにおいて、これに応じ難いとする合理的理由はなかったにもかかわらず、帳簿等の提示を拒み続けたものと認めるほかない。そうすると、Xが税務職員による帳簿等の検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存していたということはず、本件は法30条7項にいう『事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿及び請求書等を保存しない場合』に当たるというべきである。」（下線筆者）

(3) 研究一判決の問題点—通則法改正後の調査手続法の実効性を否定か？

(i) はじめに

平成28年度税制改正等により、2019年（令和元年）10月1日から消費税率（地方消費税を含めた税率）が10%に引き上げられるとともに、低所得者対策として軽減税率制度が導入されることとなった。こうした複数税率の下で、適正な課税の実現を図るためには、取引当事者間における適用税率や税額の認識を一致させることが必要不可欠であるとされたところから、2023年（令和5年）10月1日か

ら、新たな仕入税額控除方式として、「適格請求書等保存方式」が採用されることとなった。

これまで我が国の消費税法は、仕入税額控除の適用要件として「帳簿及び請求書等の保存」(帳簿方式)を採用してきたが、適格請求書等保存方式採用後においても法30条7項は廃止されておらず同様の規定となっている<sup>44)</sup>。

したがって、消費税の仕入税額控除の要件として「帳簿等の保存」が維持されることになっているから、帳簿等の保存の文言の射程については重要な論点として位置づけられる。

仕入税額控除は、我が国の消費税が付加価値税であることから制度の中核となる。仕入税額控除は、法30条7項が定める「帳簿等の保存」を要件とするが、「保存」とは、「調査の時にいつでも提示できるように保存」することを意味する最高裁判決の解釈を本判決も踏襲しているが、一連の最高裁判決は、通則法改正前の平成16年、17年にかけて下されたものである。

平成23年通則法改正前は、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限り、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されており(最高裁昭和48年7月10日決定<sup>45)</sup>)、判例法として機能し

てきた。

同最高裁決定を前提にすると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(例えば、東京高裁平成3年6月6日判決<sup>46)</sup>)とする、いわゆる折衷説が裁判例・学説で支持されてきたことは前述のとおりである。

通則法改正により税務調査手続法が制定されたのであるから、調査手続における手続保障が法規定により担保されたことになる。そうすると、調査手続における違法と課税処分の関係はどのように考えられるか<sup>47)</sup>について、本判決はこの問題について検討の素材を提供するものと考え<sup>48)</sup>。

#### (ii) 本判決の判断の構造

##### ① 法30条7項の保存の文言の解釈—調査時適時提示説を採用<sup>49)</sup>

本判決は、「税務職員の検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存していなかった場合は、……災害その他やむを得ない事情により当該保存をすることができなかったことを証明しない限り、」法30条1項は適用されない旨を判示して

44) 山田敏也「適格請求書等保存方式(いわゆるインボイス方式)の導入後における仕入れ税額控除方式—欧州等のインボイス制度を参考に」税大論叢98号3頁以下(2019年)参照。

45) 最決昭和48年7月10日・前掲注(5)。

46) 東京高判平成3年6月6日訟月38巻5号878頁。

47) この通則法改正による税務調査手続法定化後における調査の違法と課税処分の問題について、詳

細に検討を加えた奥谷・前掲注(6)3頁以下、森・前掲注(4)115頁以下が参考となる。

48) 本判決の判例評釈として、長島弘「判批」月刊税務事例52巻3号50頁以下(2020年)、同「判批」月刊税務事例52巻4号30頁以下(2020年)、同「判批」月刊税務事例52巻6号30頁以下(2020年)、林仲宣・谷口智紀「判批」税務弘報69巻5号92頁以下(2021年)が参考となる。

いるが、最高裁平成16年12月16日判決<sup>50</sup>及び最高裁平成16年12月20日判決<sup>51</sup>を本判決も踏襲したものと位置づけることができる。

② 事前通知のない調査の違法性について

ア「本件調査担当者は合計7回にわたりX事務センターに臨場したが、事前通知なく実施した初回の臨場を除けば、いずれも事前に実施日を予告する連絡票（本件各連絡票）を送付しており、これらの連絡票には、調査の目的が法人税及び消費税等の申告内容の確認であることや、調査の対象となる課税期間や提示すべき帳簿等が明確に示されていた。」

イ「通則法74条の10該当の根拠について、東京国税局長名による文書での回答を求めたのに、その応答が得られなかったというものである。しかし、同条は、税務署長等が調査の相手方である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が保有する情報に鑑み、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適用されるものであり、上記のような情報の性質上、これを当該納税義務者に開示することは想定されていないというべきである。」（下線筆者）

③ Xの主張について

ア 仕入税額控除否認の仕組みを教示する義務の存否について

「税務職員が通則法74条の2第1項3号に基づく消費税に関する調査に係る質問検査権を行使するに当たり、仕入税額控除の否認の仕組みを教示すべきことを定める法令の規定はなく、その教示を欠く帳簿等の提示の求めが違法となる根拠はない。」（下線筆者）

イ 租税法律主義違反の主張について

「法が採用する申告納税制度の趣旨及び仕組み並びに法30条7項の趣旨に照らし、事業

49) 金子・前掲注(9)818頁以下は、裁判例の展開について、「津地判平成10年9月10日月報46巻2号825頁、横浜地判平成11年6月9日税資243号221頁は、正当な理由なしに提示を拒否した場合には、仕入税額控除は認められないとしている。これに対し、大阪地判平成10年8月10日判時1661号31頁は、質問・検査の際に提示がなくても、要件をみたした帳簿等が最初から保存されていたことが、不服申立ないし訴訟の段階で立証されれば保存の要件はみたされると解している。他方、上記津地判の控訴審である名古屋高判平成12年3月24日月報47巻7号2016頁は、適法な提示要求に対して正当な理由なく応じないときは、帳簿等の保存がなかったことが事実上推定されるとしている。また、東京地判平成10年9月30日月報46巻2号865頁は、事業者が正当な理由なしに提示を拒否した場合は、法定要件をみたした帳簿および請求書等を保存していなかったことが推認され、仕入税額控除は認められないことになる旨を判示しており、また東京地判平成11年3月30日月報46巻2号899頁は、通常は、課税処分のための調査または課税処分のと

きに法定帳簿等の提示がなかった事実を主張・立証すれば『保存』がなかった事実を推認することができる旨を判示している。最判平成16年12月16日民集58巻9号2458頁、判時1884号30頁、月報51巻10号2621頁、最判平成16年12月20日判時1889号42頁は、『税務職員の検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存していなかった場合は、……災害その他やむを得ない事情により当該保存をすることができなかったことを証明しない限り、』30条1項は適用されない旨を判示している。同旨、最判平成17年3月10日民集59巻2号379頁、月報52巻2号702頁、判タ1179号171頁。第三者を立ち会わせなければ質問検査に応じられないとする納税者に対して、帳簿書類を保存しない場合に当たるとして、仕入税額控除をせずにされた更正処分を適法とした例として、東京高判平成19年10月31日判タ1280号149頁参照。」と網羅的に整理されており併せて参照。

50) 最判平成16年12月16日・前掲注(40)。

51) 最判平成16年12月20日・前掲注(41)。

者が税務職員による検査に当たって適時に帳簿等を提示することが可能なように態勢を整えて保存していなかった場合が、法30条7項にいう「保存しない場合」に当たると解するものであって、同項の「保存しない場合」の解釈として事業者が帳簿等を提示しない場合がこれに含まれると解するものではない。」(下線筆者)

### (iii) 本判決の意義と問題点

本判決の意義と問題点は、法30条7項の「保存」の存否について、通則法改正後も調査時適時開示説は維持されていることを確認したうえで、通則法74条の10事前通知不要とする調査の該当事由について被調査者に開示することは通則法の想定外であることを次のように判示した点にある。

すなわち、通則法74条の10の要件該当性を判断する事情について、裁判所は、「同条は、税務署長等が調査の相手方である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が保有する情報に鑑み、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適用されるものであり、上記のような情報の性質上、これを当該納税義務者に開示することは想定されていないというべきである。」(下線筆者)として、その要件該当性を被調査者に開示不要であるとした点である。

通則法74条の10は事前通知のない調査手続の違法性の阻却事由を定めたものであり、阻却事由の存否の立証責任は税務署長にあると解されている<sup>52)</sup>。

しかし、本判決は、改正通則法による調査手続法の整備の立法経緯及びその法的意義について特に斟酌しているとは思えないスタンスから「適法な税務調査における帳簿等の不

提示」が法30条7項の帳簿等の不保存の場合に該当するとの平成16年最高裁判決を踏襲したうえで、明らかに調査手続法の適法要件である事前通知を欠いた本件調査の違法性を審理することもなく、調査に非協力であったという事実を過大評価し仕入税額控除を否認している。

少なくとも、改正通則法後の税務調査手続の中核的な規定は調査の事前通知をすることを原則とし、例外規定として通則法74条の10が事前通知不要な場合を定めているのであるから、事前通知の要件を不要とする場合に該当することの立証責任は質問検査権を行使する側にあると考える。

### (iv) 滝井裁判官の反対意見の再確認—調査非協力には罰則を用意しているのであるから「保存」の文言を拡大解釈してはならない

最高裁平成16年12月20日判決<sup>53)</sup>において、滝井裁判官の反対意見を以下のように述べておられる。法30条が定める「帳簿の保存」の文言を消費税制度の本質も踏まえて正当に解釈しているものといえる。

「事業者が検査に対して帳簿等を正当な理由なく提示しなかったことをもって、これを保存しなかったものと同視するに帰着するといわざるを得ないのであり、そのような理由により消費税額算定の重要な要素である仕入税額控除の規定を適用しないという解釈は、申告納税制度の趣旨及び仕組み、並びに法30条7項の趣旨をどのように強調しても採り得ないものと考える。」

<sup>52)</sup> 品川芳宣「租税手続法における要件事実」伊藤滋夫=岩崎政明編著『租税訴訟における要件事実の展開』108頁(青林書院、2016年)参照。

<sup>53)</sup> 最判平成16年12月20日・前掲注(41)。

「同項にいう『保存』に、その通常の意味するところを超えて税務調査における提示をも含ませるような解釈をしなければならない理由は見いだすことはできず、そのように解することは、本来控除すべきものを控除しない結果を招来することになって、かえって消費税制度の本来の趣旨に反するものと考えるのである。」

「事業者が帳簿等を保存すべきものと定められ、これに対する検査権限が法定されているにもかかわらず、正当な理由なくこれに応じないという調査への非協力は、申告内容の確認の妨げになり、適正な税収確保の障害にもなることは容易に想像し得るところであるが、法は、提示を拒否する行為については罰則を用意しているのであって（法68条）、制度の趣旨を強調し、調査への協力が円滑適正な徴税確保のために必要であることから、税額の計算に係る実体的な規定をその本来の意味を超えて広げて解することは、租税法律主義の見地から慎重でなければならないものである。」  
(下線筆者)

この反対意見は、通則法改正後の法30条7項の「帳簿等の保存」の文言の適正な解釈であり、このように解することにより、仮に調査非協力とされても巨額の仕入税額控除が否認されることは回避できる。

とりわけ、調査非協力には罰則を用意しているのであるから、租税法律主義のもとで仕入税額控除の否認の要件である「帳簿等の保存」の文言を拡張解釈してはならないことを明確に述べられている。特に、調査非協力の罰則として仕入税額控除否認が利用されてはならないことを示唆したものと理解することもできよう。

#### (v) 通則法74条の10の例外要件の射程

税務調査の事前通知を要しない場合である、①「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」と、②「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」という例外要件規定は抽象的であり、いかなる場合に例外規定が適用されるかについては、その判断主体が租税行政庁にあることが前提にされるから、具体的な例外規定該当性の判断の基準が必要となる。

なお、通則法改正に伴って発遣された通則法第7章の2（国税の調査）等関係通達（以下「手続通達」という）5-9及び5-10は以下の通り事前通知の不要な場合について例示している<sup>54</sup>。

「5-9 法第74条の10に規定する『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』があると認める場合とは、例えば、次の(1)から(5)までに掲げるような場合をいう。

- (1) 事前通知をすることにより、納税義務者において、法第128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

<sup>54</sup> 手続通達の検証については、増田・『紛争予防税法学』前掲注(8)235頁以下参照。

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。」

また、『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』があると認められる場合の例示についても、以下の通り具体的に例示列挙している。

「5-10 法第74条の10に規定する『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とは、例えば、次の(1)から(3)までに掲げるような場合をいう。

(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。」

原則として事前通知が法定化されたのであるから、例外的に事前通知を要しない場合の該当性の判断は規定の厳格な解釈が必要とさ

れるべきである。そうでなければ、事前通知規定が形骸化される。

近年は、理由附記の厳格化を求める裁判例の傾向も含め、適正手続の保障の要請は納税者の権利意識の強化に伴い強く求められている。手続の違法が実体法上の違法事由となった注目事案も斟酌されるべきである<sup>65)</sup>。

#### (vi) 本判決の評価—租税公平主義と租税法律主義の視点から

税務調査手続の法整備は、租税法律主義の手続保障の原則の視点から評価されるべきである。税務調査は侵害処分である課税処分を目的とするものであるから手続保障は厳格に確保されるべきである。にもかかわらず久しく我が国の税務調査手続規定は整備されておらず、手続規定のない税務職員に強大な質問検査権限を授権する授権規定のみが定められていたという手続保障の軽視ともいえる状況であった。したがって、事前通知の存否などの調査手続の違法をめぐる訴訟が頻発してきた歴史的経緯が存在してきた。この状況を通則法改正は大きく変革したものであると評価されてきた。特に改正通則法における調査手続の中核に位置づけられるのが、調査の事前通知をなすべきこと、そして、事前通知事項をも明確に定めた通則法74条の9である。事前通知をなすべきことを原則とすることを明確に定めたものである。同条の10が事前通知を要しない場合を定めている。

本件では、初動の税務調査時に事前通知のない調査が行われたことが紛争の契機になったようである。事前通知のない抜き打ちの調査に不服としたXが、事前通知のない調査の正当事由を開示せよと要求したのに対して、

<sup>65)</sup> 大阪高判平成25年1月18日判時2203号25頁参照。

調査者は応じなかったことから、開示なき調査は違法であるから調査に応じないとの回答に終始したことが「帳簿等の保存」のない場合に該当するとして仕入税額控除否認の処分がなされたわけである。

本判決では、事前通知なき調査の正当事由は税務署長の有する情報であるから被調査者である納税者に開示することは要しないとしているが、このような裁判所の判断は疑問である。なぜならば、例外規定の立証責任は調査側の国にあるのであり、その立証責任を否定するような判示は、事前通知規定の形骸化をもたらす。手続規定の実効性確保が図れない結果を招く。事前通知なき調査は違法である。違法性を阻却するためには通則法74条の10に該当することを少なくとも訴訟において立証責任を国に負担させるべきであろう。

本判決は違法な調査による調査非協力を「帳簿等の保存」なき場合に該当すると判示していると評価せざるを得ない。

この点が、租税法律主義の手続保障の視点からの本判決の問題点であることを指摘しておきたい。

次に、消費税は付加価値税であり、消費税の担税力の測定基準は付加価値であるから、法30条の定める仕入税額控除は手続要件ではなく課税要件といえる。担税力を測定する課税要件規定が帳簿の保存の文言の拡大解釈ともいえる調査時提示説を採用することにより、担税力測定が歪められる結果を招くから、本判決は、租税公平主義の視点からも疑問である。初回調査時に事前通知なき調査が行われ、2回目以降は連絡票を発行していたとのYの反論に裁判所は同調しているが、事前通知は調査開始時点になされて初めて事前通知といえるのである。事前通知の意義、制度趣旨を

没却する本判決に明確に疑問を呈したい。

#### IV 国税通則法改正後の事前通知規定の意義と裁判例の動向

##### 1 国税通則法改正後の事前通知規定の意義

平成23年の税制改正における通則法の改正は、主として①税務調査手続の整備・明確化、②更正の請求期間の延長、そして③不利益処分の理由附記、といった、従来から指摘されてきた手続法上の問題点について、法整備が行なわれたところに大きな意義を有する。とりわけ、税務調査手続については、これまで各個別租税法に定められていた質問検査権規定が削除され、通則法に集約され（通則法74条の2から6）、提出物件の留置き（通則法74条の7）、権限の解釈（通則法74条の8）、事前通知と通知を要しない場合（通則法74条の9ないし10）、そして、調査修了の際の手続（通則法74条の11）等、調査手続について包括的な法整備がなされた<sup>56)</sup>。

所得税等に関する調査に係る質問検査権については、通則法74条の2は、「国税庁、国税局若しくは税務署（以下「国税庁等」という。）又は税関の当該職員……は、所得税、法人税、地方法人税又は消費税に関する調査について必要があるときは、次の各号に掲げる調査の区分に応じ、当該各号に定める者に質問し、その者の事業に関する帳簿書類その他の物件……を検査し、又は当該物件……の提示若しくは提出を求めることができる。」として、各個別租税法に定められていた質問検査権の税務職員への授權規定を、改正通則法に集約して規定している。

<sup>56)</sup> 拙著『紛争予防税法学』前掲注(8)228頁参照。

税務調査手続規定のうち、事前通知については、通則法74条の9第1項は、「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……において第七十四条の二から第七十四条の六まで（当該職員の質問検査権）の規定による質問、検査又は提示若しくは提出の要求（以下「質問検査等」という。）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、その旨及び次に掲げる事項を通知するものとする。」と規定して、事前通知事項について、①質問検査等を行う実地の調査を開始する日時、②調査を行う場所、③調査の目的、④調査の対象となる税目、⑤調査の対象となる期間、⑥調査の対象となる帳簿書類その他の物件、⑦その他調査の適正かつ円滑な実施に必要なものとして政令で定める事項、と列挙している。

一方で、事前通知を要しない場合として、通則法74条の10は、「前条第一項の規定にかかわらず、税務署長等が調査の相手方である同条第三項第一号に掲げる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は、同条第一項の規定による通知を要しない。」と規定している。

改正通則法により、納税者及びその税務代理人に対して原則として事前通知をすることが法定されるとともに、①「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」、②「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は、例外的に事前通知を要しないと条文に明記された。すなわち、例外規定が定める要件に該当しない限りは、すべての調査に事前通知を要することになったのである。事前通知の要否が従来から税務調査の主たる争点となってきたのであるから重要な意味を持つといえることができる。

税務調査手続の透明性を通則法により確保し、納税者の予測可能性と高めることは、まさに租税法律主義の要請する手続保障の原則に対応することを明確にしたといえよう。とりわけ、納税者に対して防御の機会を与える事前通知が法定化されることにより、その規定を根拠に被調査者である納税者が調査手続の違法を主張することが容易になるとともに、手続上の違法を根拠に課税処分<sup>57)</sup>の取消を求めて訴訟を提起することも有用な権利主張の手段となったことから、事前通知の法定化は、税務調査手続を法の支配下におく重要な意義を有する。

## 2 国税通則法改正後の調査手続の違法性を巡る裁判例の動向

千葉地裁平成28年4月19日判決<sup>57)</sup>は、更正処分のための調査の違法性が争われた事件において、「国税通則法上、納税義務者に対する事前通知が必要なのは当該納税義務者に対する実地の調査が行われる場合に限られており（同法74条の9第1項）、納税義務者の取引先等に対して質問検査等を行う場合に、納税義

<sup>57)</sup> 千葉地判平成28年4月19日税資266号順号12845、控訴審東京高判平成28年10月26日税資266号順号12924。



務者に事前通知を必要とする旨の規定はない。したがって、柏税務署の職員が、原告に対する事前通知なく本件照会をしたことをもって、本件更正処分が違法であるとはいえない」として、納税義務者の取引先等に対して質問検査等を行う場合には、納税義務者に事前通知をしなくても更正処分は違法ではないと判示している。

また、長崎地裁平成28年5月10日判決<sup>58)</sup>は、「国税通則法74条の11は、平成23年12月の改正において、税務調査における税務当局の納税者に対する説明責任を強化する観点から、それまでの実務の取扱いを立法化し、平成25年1月1日に施行されたものである。」として、「同条に基づく説明は、更正決定等の前段階の手続であり、更正決定等を行う際には、更正通知書に、行政手続法14条に基づく理由の提示（場合によっては、法人税法130条2項の理由付記）が予定されているところ、前記のとおり、国税通則法74条の11が規定された趣旨は、税務当局の納税者に対する説明責任を強化するというものであることからすれば、調査終了時の説明は、更正決定等の理由の提示と同程度のものが要求されるものではなく、税務調査の結果、更正決定をすべきと認めたこと並びに更正決定すべき額及び賦課決定すべき過少申告加算税額、その理由として、帳簿の記載を否認しないで更正決定等をする場合には、法令の適用関係及びそれに関する税務当局の法解釈等を説明すれば、同条の要請を満たすものというべきである。」と判示している。

通則法74条の11第3項により権限として規定されたものにすぎず、原告が調査担当者らの説明に納得し、懲慥に応じる状況はうかがわれないから、調査担当者らが修正申告の勸

奨をしなかったことに違法性はないと判示している。

## V 結論

本稿の結論は、税務調査手続法が制定されても、かならずしもその税務実効性が担保されていないということに尽きる。

税務調査における手続保障は通則法改正により大きく前進したものと筆者も大きな期待を寄せた。税務調査における手続保障は租税法律主義の要請であり、事前通知手続を中核とする通則法改正は待望の改正であったともいえる。

また、税務調査手続の法整備は、租税公平主義の平等取扱い原則の要請でもある。誰もが同じ条件で調査を受け、調査手続において平等な法的取扱いを受ける権利を調査手続の法整備は保障するものである。

ところで、法の法たるゆえんは、実効性を確保するための法規定（制裁規定）を具備していることにあるといえよう。

制裁規定により拘束力をもつのが法の通例である。制裁規定がないとされる憲法<sup>59)</sup>も、違憲立法審査権規定を用意し、その実効性を確保する仕組みを有しているのである。立法作用も行政作用も憲法に抵触すれば違憲無効となるから、違憲立法審査権が機能していれば実効性が担保される。

租税法領域においても、納税者が租税法規に違反すれば課税処分がなされ、加算税が課されるし、刑事罰も用意されている。

しかし、事前通知等の税務調査手続に反す

<sup>58)</sup> 長崎地判平成28年5月10日税資266号順号12852。

<sup>59)</sup> 坂本昌成『憲法理論I補訂第三版』57頁（成文堂、2000年）。

る調査がなされた場合に制裁規定である罰則規定が用意されているわけではない。税務調査の瑕疵が直ちに課税処分の違法ともならない。そうすると、手続規定の整備の実効性はいかに担保されるのであろうか。

改正通則法の調査手続規定は、事前通知を原則として定め、例外として二つの場合に限り事前通知を要しないと定めている。無予告の調査が行われれば、被調査者である納税者は例外規定に該当する該当事由の説明を求める権利を有するはずである。

本稿で取り上げたヒノックス事件では明らかに事前通知を欠く調査が行われたのである。例外規定に該当するか否かについて回答を求めるのは当然なことである。しかし、それに回答しないことを問題にして、調査に非協力であったことから、「帳簿等の保存」の要件を充足しないとして、仕入税額控除が否認され、30億円余の課税処分がなされたというのではあまりにも過酷であろう。

筆者は、別稿<sup>60)</sup>において、「本判決は、事前通知を欠いた調査が違法であるとの前提に立つ納税者の調査非協力が「帳簿等」の不提示に該当するとして、仕入税額控除否認の課税処分を是認したが、その否認額は三十数億円という巨額に上る。この結論の妥当性には疑問を呈したい。最判平成16年12月20日の滝井裁判官の反対意見が、「「保存」に、その通常の意味するところを超えて税務調査における提示をも含ませるような解釈」は、「本来控除すべきものを控除しない結果を招来すること

になって、かえって消費税制度の本来の趣旨に反するものと考えるのである。」との指摘が本件にまさに当てはまるのではないかと考える。

我が国の消費税は付加価値税であるから、仕入税額控除は付加価値を測定するための主要な要素であり、実質的な課税要件であるといえる。消費税率の引き上げに伴い、本件のように仕入税額控除も巨額になり、仕入税額控除の否認は調査非協力に対する過酷な制裁となり得ることを考慮すると、「帳簿等の保存」の文言に「提示」も含むとする解釈の問題点は解釈論にとどまらず、立法論の視点からも再検証すべき時が到来しているように思われる。」と結論づけた。

すくなくとも、先に紹介した大阪高判平成25年1月18日は、理由附記の不備を課税処分の違法事由として処分の取消しを命じたが、手続の瑕疵が課税処分の取消事由となるとの判断は、その後の理由付記規定の実効性確保に大いに寄与したと考えられる<sup>61)</sup>。

税務調査が手続規定に違反した場合にも課税に何ら影響を及ぼさないとすると、手続規定の遵守の実効性の確保はいかに図られるのか、この問題を指摘して本稿の結びとしたい。

60) 増田・前掲注(38)「判批」137頁。

61) 大阪高判平成25年1月18日判時2203号25頁。なお、この点については拙稿「通則法改正と更正処分の理由附記」税法学581号223頁以下(2019年)参照。金子宏・前掲注(9)956頁以下参照。