

無予告調査に係る要件の解釈

(東京地判令和3年10月6日, 令和2年(行ウ)第183号)

[未公開・裁判所ウェブサイト未掲載] LEX/DB文献番号25600693

山本尚平

(同志社大学大学院法学研究科博士後期課程2年)

目次

I 事実の概要

II 判旨

- 1 無予告要件該当性
- 2 無予告理由説明義務の有無
- 3 結論

III 検討

1 本判決の意義

2 無予告要件の法定化

3 本判決における無予告要件の解釈及び適用

4 無予告理由説明義務の有無

5 補論—調査の手続的違法と納税者救済

I 事実の概要

法人である原告Xは、折箱類一式の製造・販売等を目的とする、いわゆる家族経営の中小企業である。Xは、取引先から売上代金の一部を原告代表者名義のM銀行の普通預金口座（以下「本件預金口座」という）で受け入れていた。しかし、平成28年4月期から同30年4月期までのXの確定申告書の添付書類のうち「預貯金等の内訳書」の欄外において、預貯金等の名義人が法人名と異なる場合にはその旨を摘要欄に記入するよう記載されていたにもかかわらず、Xは、本件預金口座について、当該内訳書にその旨の記入をしなかった。また、添付書類によると、同期間におけるXの代表者からの借入金の残高が、平成28年4月期末においては約4313万円、同29年4月期末においては約4739万円、同30年4月期

末においては約5018万円であった。他方、平成27年分から同29年分までのXの代表者の所得税及び復興特別所得税の確定申告書によると、Xの代表者の給与収入は約60万円、同人の公的年金等による収入は約190万円であった。

租税行政組織に所属する国税調査官（以下「本件担当職員」という）は、平成30年7月24日、Xに対する国税通則法（以下「通則法」という）74条の9第1項に基づく事前通知をすることなく（以下、通則法74条の10に基づき事前通知をしないで行われた実地の調査を「無予告調査」という）、Xの本店事務所に臨場し、同所において実地の調査を実施する旨をXの代表者に対して通知し、同人の了承を得て、平成30年4月期の法人税及び平成30年4月課税期間の消費税等を対象とする実地の調査（以下「本件無予告調査」という）を行った。

Xの税理士は、調査の実施は了承したもの

の、通則法74条の10に規定する、事前通知を例外的に要しないとする要件（以下「無予告要件」という）を本件無予告調査が満たしているか否か、また満たしていると判断した理由（以下「無予告理由」という）について本件担当職員に対し説明を求めた。しかし本件担当職員は、無予告要件は満たしていると回答する一方で、無予告理由については説明することができないと回答した。

本件担当職員は、本件無予告調査により、平成30年4月期及び平成30年4月課税期間に係る売上高である約15万円（消費税等相当額を含まない金額）の計上漏れ（以下「本件計上漏れ」という）を発見し、X及びXの税理士に通知した。その後、Xの税理士は、本件無予告調査について本件担当職員から説明を受けた際、本件無予告調査は違法な調査であるため、本件計上漏れにつき修正申告はしない旨述べ、修正申告の手続をしなかった。これを受けて処分行政庁は、本件計上漏れを理由として、法人税及び消費税等についてそれぞれ更正処分（以下「本件各更正処分」という）を行った⁽¹⁾。Xは、審査請求を経て、本件各更正処分の取消しを求めて出訴した。本件の争点は、第1に、本件無予告調査が無予告要件を満たすか否か、第2に、税務署長が本件無予告調査の無予告理由をXに説明しなかったことに通則法74条の10に反する違法があるか否か、第3に、それらが肯定された場合に、それらの違法が本件各更正処分の取消事由となるか否か、である。

II 判旨

1 無予告要件該当性

〔1〕通則法74条の10に規定する無予告要件

は、税務署長等が課税庁保有情報に鑑み、調査の相手方である納税義務者によ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を指すところ、課税庁保有情報に鑑み、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には、無予告要件を満たすものというべきである。

(2)そこで検討するに、長野税務署長が本件無予告調査に際して保有していた情報（以下『本件課税庁保有情報』という。）によれば、原告は、取引先からの売上代金の一部を原告代表者名義の本件預金口座で受け入れていながら……、平成28年4月期から平成30年4月期までの原告の法人税の確定申告書……の『預貯金等の内訳書』において、本件預金口座を記載していなかったこと……が認められるところ、一般に、設立から相当期間が経過した法人において、法人の売上代金を、法人名義の預金口座ではなく、あえて代表者個人名義の預金口座により受け入れなければならない事情があるとはいえない。

また、本件課税庁保有情報によれば、平成28年4月期から平成30年4月期までの原告の法人税の確定申告書……の『借入金及び支払利子の内訳書』に計上されている原告の原告代表者に対する借入金残高が、平成28年4月期末においては4313万3234円、平成29年4月期末においては4739万5401円、平成30年4月

(1) なお、税通119条4項により過少申告加算税は賦課されない。

期においては5018万6308円に上っており、平成29年4月期末の同借入金残高の前年度末からの増加額は、426万2167円、平成30年4月期末の同借入金残高の前年度末からの増加額は、279万907円になるのに対し……、平成27年分から平成29年分までの原告代表者の所得税及び復興特別所得税の確定申告書……上の同人の収入合計は約250万円にとどまること……が認められる。このような原告及び原告代表者の申告内容を前提とすると、平成29年4月期及び平成30年4月期において、原告代表者から原告に対し、原告代表者の年収を超える額の資金が移動していることになるところ、法人の代表者の年収を超える額の資金が複数年にわたり継続して法人の代表者から法人に流入しているというのは法人の経営上の資金の流れとして、一般的に不自然なものといえる。

(3)上記(2)の諸事情は中小企業一般に広くみられるものとはいえないところ、仮に、原告において、原告の売上げの一部を申告せずに本件預金口座で受入れ、これを原告代表者からの借入れという形で原告に還流させていたのであれば、いずれの事情も合理的に説明することができる一方で、この点に関する原告の反論……において指摘されている事情は必ずしも外部からは明らかではないことなどからすると、長野税務署長において、上記(2)の諸事情から、原告が本件預金口座を利用した売上除外及び除外売上金の還流を行っていることを想定したことは不合理なものということではできない。

そして、長野税務署長において、上記のような売上除外や除外売上金の還流の有無・内容を把握するには、実地の調査を行い、原告から売上取引や売上金の流れに関する帳簿類その他の物件の提出を受けて、これを仔細に

検討するなどしなければならないといえるところ、一般に、原告のような家族経営の中小企業では、帳簿類等の改ざんを防ぐための内部統制が不十分であることが多いことなども踏まえると、仮に、実地の調査に当たり、事前通知をした場合には、原告において、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といえるから、本件無予告調査に際しては、本件課税庁保有情報に鑑み、調査の相手方である納税義務者によ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あったといえる。

(4)したがって、本件無予告調査は無予告要件を満たしており、本件無予告調査を行ったことに通則法74条の10に反する違法はない。」

2 無予告理由説明義務の有無

「通則法74条の10は、通則法74条の9の例外として、無予告要件を満たす場合には、実地の調査に当たり、事前通知を要しない旨を規定するのみであり、その文言上、無予告調査がされた場合に、税務署長等に対し、税務調査の過程で、無予告理由を調査の相手方である納税義務者に説明すべき義務を負わせるものとは解されない。

また、旧事務運営指針においても、税務調査に際し、原則として、納税者に対し調査日時をあらかじめ通知することとされており、例外的に、業種・業態、資料情報及び過去の調査状況等からみて、帳簿書類等による申告内容等の適否の確認が困難であると想定されるため、調査日時の事前通知を行わない調査

により在りのままの事業実態等を確認しなければ、申告内容に係る事実の把握が困難であると想定される場合、調査日時を事前に通知することにより、調査に対する忌避・妨害、あるいは帳簿書類等の破棄・隠ぺい等が予想される場合のように、調査日時を事前に通知することが適当でないと認められる場合には、調査日時を事前に通知しないものとしていたことからすると、平成23年法律第114号による通則法の改正により通則法74条の10が新設された趣旨は、基本的に、従来の運用上の取扱いを法律上明確化することによって調査手続の透明性と納税者の予見可能性を高めることにあるべきである。かかる趣旨に照らせば、同条について、無予告調査を行った税務署長等に対し、税務調査の過程で調査の相手方である納税義務者に無予告理由を説明する義務を新たに負わせるものと解釈することはできない。」

3 結論

「以上によれば、争点3について判断するまでもなく、本件各更正処分を取り消すべき手続上の違法はなく、原告の平成30年4月期の法人税及び平成30年4月課税期間の消費税等の金額は、いずれも本件各更正処分における金額と同額となるから、本件各更正処分はいずれも適法である。」

III 検討

1 本判決の意義

事前通知をめぐる事件においては、従来、事前通知にどの程度の違法性があれば課税処分等の取消事由になるのかといったことが主として争われてきた。その中で、本判決の意

義は、通則法74条の10に規定する無予告要件該当性に係る具体的な判断枠組みについての判断を初めて示した点にある。このことから本件は、平成23年12月改正後の通則法を基礎にした事件であるといえる。

本判決は、まず無予告要件の内容を確認し、無予告要件を、「税務署長等が課税庁保有情報に鑑み、調査の相手方である納税義務者によ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を指すところ、課税庁保有情報に鑑み、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には、無予告要件を満たすものというべきである」と捉えている。この判断手法ないし判断内容の妥当性を論じる前に、関連法規の構造及び内容を確認する。

2 無予告要件の法定化

(1) 通則法の平成23年12月改正前における状況

平成23年12月改正前における事前通知は、実地の調査に係る法律上の要件とはされておらず、事務運営指針に定められているにすぎなかった⁽²⁾。当該事務運営指針は、事前通知を行わない場合として、以下のとおり定めていた。

① 業種・業態・資料情報及び過去の調査状

(2) 平成13年3月27日付課総5-1ほか7課共同「税務調査の際の事前通知について（事務運営指針）」。

況からみて、帳簿書類等による申告内容等の適否の確認が困難であると想定されることから、事前通知を行わない調査（無予告調査）により在りのままの事業実態等を確認しなければ、申告内容等に係る事実の把握が困難であると想定される場合

- ② 事前通知することにより、調査に対する忌避・妨害、あるいは帳簿書類等の破棄・隠ぺい等が予想される場合

例えば、現金取引による商売をしている納税者に事前通知がされると、当該納税者によって、実際に店舗に存在する現金残高を金銭出納帳等の帳簿書類上の数値と一致させるという工作を行うことが可能となるため、事実上両数値が一致していないことが常態化しているということを税務署が把握できなくなる可能性がある。①の要件は、このような場合を想定しているものと思われる。とはいえ①の要件にいう「在りのままの事業実態等を確認しなければ、申告内容等に係る事実の把握が困難であると想定される場合」が具体的にどのような場合を念頭に置いているかは、事務運営指針からは必ずしも明らかではない³⁾。その意味では、事務運営指針の下における事前通知の実施について、課税庁には広い裁量が認められていたといえよう。

上記事務運営指針が発遣される前の判例も「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く……、実施の日時場所の事前通知、調査の理由及び必要性の個別的、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⁴⁾と判示しており、事前通知を行うか否かは、行政庁の合理的な選択に委ねられていると解されていた。

(2) 平成23年12月改正の趣旨及び内容

上述のとおり、従来の判例では事前通知をしなければならないとする法的根拠はないと考えられていた。しかし通則法の平成23年12月改正において、調査手続の透明性・納税者の予測可能性を高める観点から、課税実務上行われてきた納税者等への事前通知が法律上明確化されるに至った（通則法74条の9）⁵⁾。同条は、税務署長等は、国税庁等の職員に納税義務者に対し実地の調査において質問検査等を行わせる場合には、あらかじめ、当該納税義務者に対し、その旨、及び当該調査を開始する日時、場所、当該調査の目的、当該調査の対象となる税目、期間、帳簿書類等などの事項を通知するものとする、と定めている。このようにして事前通知につき法的根拠が与えられたということには、意義が認められよう。

他方で、悪質な納税者の課税逃れを助長する等調査の適正な遂行に支障を及ぼさないようにするため、課税の公平確保の観点を踏ま

(3) 菅原英雄「無予告調査に関する新規定の根拠と実際」税経通信68巻1号95頁（2013年）参照。

(4) 最決昭和48年7月10日刑集27巻7号1205頁。同旨として、最判昭和58年7月14日訟月30巻1号151頁。

(5) 志場喜徳郎ほか編『国税通則法精解（令和4年改訂）』（大蔵財務協会、2022年）1000頁参照、吉沢浩二郎ほか『改正税法のすべて（平成24年版）』（大蔵財務協会、2012年）233頁〔大柳久幸＝金澤節男〕参照。

えて、事前通知を行わない例外的な場合についても併せて規定された(通則法74条の10)⁽⁶⁾。同条は、税務署長等が課税庁保有情報に鑑み、違法又は不当な行為を容易にし(以下「違法不当行為要件」という)、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(以下「把握困難のおそれ」という)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(以下「遂行支障のおそれ」という)があると認める場合には事前通知を要しない、と定めている。しかしこれらの無予告要件は抽象的であり、その具体的に示す内容は必ずしも明らかではない。無予告要件を構成する違法不当行為要件、把握困難のおそれや遂行支障のおそれといった要件は、それぞれどのように解釈すべきなのであろうか。また、違法不当行為要件と、把握困難のおそれ及び遂行支障のおそれとの関係は、どのように理解すべきなのであろうか。

(3) 課税実務における取扱い

国税庁は、無予告要件につき、「国税通則法第7章の2(国税の調査)等関係通達」(以下「手続通達」という)⁽⁷⁾5-7ないし5-10において、無予告要件について課税庁としての解釈を示している。

まず、手続通達5-7は、「単に不特定多数の取引先との間において現金決済による取引をしているということのみをもって事前通知を要しない場合に該当するとはいえないこと」を明示している。通達の内部的拘束力を前提とすれば、平成23年12月改正後において、課

税庁は、現金取引を行っていることのみを理由として無予告要件を充足すると判断することに慎重にならざるを得ない。とはいえ5-8の示すところをみると、現金取引を行っている納税者が結果的に違法不当行為要件を満たすことはあり得る。

一方で、改正前の事務運営指針からは事前通知を要しない具体的な場合が明らかではなかったところ、無予告要件が法定された後も、その要件が意味するところについてはなおも明瞭であるとはいえない。そこで手続通達においては、無予告要件の解釈として、5-8「『違法又は不当な行為』の範囲」、5-9「『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の例示」、5-10「『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の例示」がそれぞれ示されている。

このうち5-9及び5-10(1)においては、無予告要件の判断に当たり、事前通知をすることによって一定のケースが「合理的に推認される場合」に、把握困難のおそれや遂行支障のおそれに該当するとする解釈を示している。しかし、その「合理的な推認」の具体的方法を示さない限り、実務上役立つ判断手法になるとは考えられないという見解⁽⁸⁾がある。その意味では、いまだに課税庁の裁量は広いものと考えられる。さらに、税務署長等が一定のおそれがあると認める場合に無予告要件を充足することとなるところ、それは税務署長等の主観に基づく判断ではなく、客観的な

(6) 志場ほか編・前掲注(5)1008頁参照。

(7) 平成24年9月12日付課総5-9ほか9課共同「国税通則法第7章の2(国税の調査)等関係通達の制定について(法令解釈通達)」令和4年6月24

日最終改正参照。

(8) 品川芳宣『国税通則法の理論と実務』(ぎょうせい、2017年)159頁参照。

判断が求められるとする見解⁹⁾もある。

また、条文の解釈上、違法不当行為要件が、把握困難のおそれと遂行支障のおそれの双方にかかるとの解釈と、把握困難のおそれのみかかるとの解釈との二通りの解釈が成り立ち得る。この点について手続通達をみると、5-9において「『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の例示」をし、5-10において「『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の例示」をしている。加えて5-10に列挙されている(2)及び(3)は、違法不当行為要件との関連性が希薄である¹⁰⁾。これらのことから、国税庁は、違法不当行為要件を把握困難のおそれのみかかると考えていることができる。また、文理解釈の観点から、同様の解釈を妥当とする見解¹¹⁾もある。とはいえ、違法不当行為要件が遂行支障のおそれに係るとする解釈も可能であることや、無予告調査はあくまで例外であることに鑑みると、違法不当行為要件を遂行支障のおそれにも関連させる解釈方法の方が、無予告要件を限定的に解し得るという意味で注目されよう。なお、違法不当行為要件、把握困難のおそれと遂行支障のおそれをそれぞれ別個の要件として考えて、そのうちいずれかの要件を満たせば無予告調査が認められるとする解釈は、文理上不自然である¹²⁾。

3 本判決における無予告要件の解釈及び適用

(1) 本判決における要件論

通則法74条の10は、税務署長等が課税庁保有情報に鑑み、違法不当行為要件を満たし、把握困難のおそれその他遂行支障のおそれがあると認める場合には事前通知を要しない、と規定している。この課税庁保有情報について、税務署長等は一体どのような情報に基づいて無予告要件該当性の判断を行うことが求められているのであろうか。

税務署長等が考慮すべき課税庁保有情報について、通則法74条の10は、①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、②その納税義務者の営む事業内容に関する情報、③その他国税庁等が保有する情報、と規定している。

①については、条文の構成上、把握困難のおそれや遂行支障のおそれがあると認められないという判断も、課税庁保有情報に鑑みて行われなければならない、その場合には課税庁は適法な申告内容や過去の良好な調査結果を考慮することも想定されることからすると、①には調査の相手方が、過去の申告や調査において何ら問題がなかった場合も含まれていると解するのが妥当であるといえよう。もっとも、ここで①に含まれないと解したとしても、適法な申告内容等に関する情報は③に含まれることにはなると思われる。

②については、事業内容に関する情報であ

(9) 木山泰嗣『国税通則法の読み方』（弘文堂、2022年）251頁参照。

(10) 調査立会いを求めたのが調査の適正な遂行に支障を及ぼし得る税理士以外の第三者である場合、違法又は不当な行為に協力的であることが想定され得るので、手続通達5-10(1)に該当する可能性

のあるケースにおいては、違法不当行為要件との関連性が認められないことはないものと思われる。

(11) 酒井克彦「税務調査における無予告調査要件に関する検討」中央ロー・ジャーナル18巻4号84-86頁（2022年）参照。

(12) 酒井・前掲注(11)82-84頁参照。

るから、相当程度幅を広げて解釈できてしまうように思われる。

③については、①又は②以外の課税庁の保有する全ての情報が含まれるとする見解¹³がある。ただしその見解は、表面的な情報のみでは単に概況を示すにとどまり、具体的な把握困難のおそれ及び遂行支障のおそれを「合理的に推認する」ことはできない¹⁴とする。他方で、③は課税庁が保有する全ての情報を意味するものではないとする見解¹⁵がある。その見解によると、課税庁が保有する全ての情報のうち、③に該当する情報は、違法不当行為要件、把握困難のおそれ、遂行支障のおそれに繋がり得る情報に限られるという意味で抑制的に解釈することが求められている¹⁶とする。結果的にはいずれの見解においても、課税庁保有情報に基づいた無予告要件該当性の判断は慎重になされるべきである、と考えられているということが出来る。

(2) 本判決における法適用論

本判決は、判旨1(1)において、「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には、無予告要件を満たすものというべきである」と示している。判決文が明確に示しているわけではないが、上記判示は、把握困難のおそれ

に係る手続通達5-9「(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」を本判決において用いたものであると思料される¹⁷。そうすると本判決は、一見すると把握困難のおそれに該当すると考えているといえそうである。しかし本判決は、結論として把握困難のおそれと遂行支障のおそれを両方併記した上で(判旨1(3))、無予告要件を満たしているとして(判旨1(4))ことから、いずれの要件に該当すると判断したかについて、必ずしも明らかにしていない。そのため、少なくとも本判決は、Ⅲ2で検討したような把握困難のおそれと遂行支障のおそれを別の要件として観念する手法を採用せず、把握困難のおそれその他遂行支障のおそれとして、一体的な要件として捉えているのかもしれない。

次に、無予告要件に該当するという結論に至る本判決の論理の妥当性を評価するに当たっては、まず無予告要件該当性の判断の基礎となる課税庁保有情報の中に、調査を実施しなければ明らかにならない納税者のみが保有する情報(以下「納税者保有情報」という)が含まれると解すべきか否かを検討しなければならない。

この点について、通則法74条の10は、課税庁保有情報に鑑み、一定のおそれがあると「認め

13) 菅原・前掲注(3)98頁参照。

14) 同上参照。

15) 酒井・前掲注(11)92-93頁参照。

16) 同上参照。この見解は、本稿にいう課税庁保有情報を「要件A群」、違法不当行為要件、把握困難のおそれ、遂行支障のおそれを「要件B群」として大きく整理した上で、本稿にいう課税庁保有情

報の③は、「要件B群に繋がり得るもの」に限られるものとして解釈することが求められるとするものである。

17) なお、本判決における手続通達は令和元年12月5日改正前のものであるため、関係法令等の定めにおいて「4-9」が示されているが、その内容は現行の手続通達5-9と異ならない。

る場合」には事前通知を要しない旨規定しているところ、課税庁保有情報に、納税者保有情報が含まれているとするならば、あえて不意打ちで調査をしなければ把握できない情報も調査前に判明していることになり、相当ではない。したがって、税務調査の対象になる取引等について一般的に見て不自然な点があれば十分であり、調査を実施しなければ分からないような納税者保有事情は課税庁保有情報に含まれないものと思われる。仮に納税者の個別事情としては合理的であったが、はからずも外観上不自然な状態であると判断されたとしても、無予告調査は納税者の事情を完全に把握した上でのものではなく、むしろそれを知らないがために行うものなのである。

以上のことから、本判決が「無予告要件の有無は無予告調査に際して税務署長等が保有している情報に鑑みて判断されるべきものであるから、結果として本件無予告調査の際に想定されていた売上除外や除外売上金の還流が認められなかったとしても、そのことは無予告要件を満たすか否かの判断を左右しないというべきである」と判示している点は妥当であろう。このように考えると、納税者保有情報が外部からもうかがい知ることができる程度に一般性のあるものであれば、その情報は課税庁保有情報の範疇にあると判断されることとなり、これを考慮することなく無予告調査を行ったときは、その調

査につき違法性が認められる可能性があるということになる¹⁸⁾。

なお、本件の法人Xは欠損金額が約700万円、繰越欠損金額が約3000万円であったなどの事実関係から、そのような赤字法人に無益な無予告調査をする必要はなく、無予告調査の選定段階において課税庁に何らかの判断ミスがあったとする見解もある¹⁹⁾。この考え方は要するに、経営成績が悪い納税者に対して、その赤字を上回るだけの発見が期待できないケースさえをも無予告調査の対象とすることに批判的であるといえよう。しかし本件の場合、法人Xは確定申告において消費税額等を約120万円申告納付している課税事業者であるため、借入金増加額が仮に除外売上金であったとすると、それに相応する消費税等及び加算税が生じることとなる²⁰⁾。

この点に留意した上で、以下本件の事実関係を整理する。

本判決は判旨1(2)において、1つに、一般に設立から相当期間が経過した法人では、取引先からの売上代金の一部を代表者個人名義の預金口座に受け入れなければならない事情はなく、さらに原告からその代表者への借入金残高は多額であるにもかかわらず、その代表者の年収を超える額の貸付けが複数年にわたって当該代表者から原告に対してなされていたという法人の経営上一般的に不自然な資

18) もっとも、一般性があり、外部から知り得る情報であれば、それは納税者のみが保有する情報とはいえないため、本稿にいう「納税者保有情報」には該当しないこととなる。

19) 品川芳宣「判批」TKC税研情報31巻3号41頁(2022年)参照。

20) 本件無予告調査自体は平成30年4月期の法人税及び平成30年4月課税期間の消費税等を対象とするものであるが、判決における課税庁の主張から

は、課税庁は、同29年4月期末から同30年4月期末における借入金増加額だけでなく、同28年4月期末から同29年4月期末における借入金増加額も除外売上金であることを想定していたことが読み取れる。そうすると、課税庁は、少なくとも消費税の課税対象である売上高約700万円が計上されていないという可能性を考慮していたといえることができる。

金の流れが存在していた事実を指摘する。

これに対して原告は、本件預金口座に係る銀行においては法人名義での預金口座開設ができなかったことから代表者名義の預金口座を使用し、取立てられた売掛金を原資として当該預金口座から支出された原告の事業に係る様々な経費等については正しく経理されており、また代表者個人名義の預金口座を使用することは中小企業においては珍しくないこと、さらに金融機関から融資を受けにくい中小企業にとっては、会社の売上の通減に対応するために会社の代表者から貸付けを受けることは不自然ではなく、原告代表者の最近の役員給与額を考慮すると年収を超える額の貸付けを行う資力は十分に存在していたことから、本件資金の流れは不自然ではないと主張していた。

以上の事実関係のうち、法人名義での口座開設ができなかったという情報は、納税者保有情報であり、一般的に把握することは困難であると思われるため、課税庁保有情報の範疇にあるべき情報とまではいうことができない。他方で、原告代表者の資力は課税庁も把握し得る情報であるが、本判決から明らかな収入に限られるとしても、原告代表者の近年における年収は、約250万円（年金190万円＋役員給与60万円）や約370万円（年金190万円＋役員給与180万円）である。これらの収入から生活費や所得税などが支払われることも考慮すると、原告代表者の収入は、本件各年度における原告代表者に係る法人の借入金の増加額である約420万円や約280万円に比して十分な資力ということではできない。これらのことからすると、本件における課税庁保有情報を基に無予告要件に該当すると判断したことに問題はないように思われる。

次に、本判決は、判旨1(3)において、本件の資金の流れが不自然であることから、原告が売上除外及び除外売上金の還流を行っているとして課税庁が判断したことに不合理な点はみられないとする。そのような売上除外や除外売上金の還流の有無及び内容は、原告の帳簿等を基に仔細に検討しなければならないところ、本判決は、一般に原告のような家族経営の中小企業における帳簿書類等の改ざんを防ぐための内部統制は不十分であることが多いこと等を理由として、事前通知を行った場合には、原告が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、又は偽造するおそれがあることが合理的に推認されるといえるから、本件においては調査の相手方である納税義務者によ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と判断している。

手続通達を前提とすると、その具体性はともかく、事前通知をしたことにより、納税義務者が調査に必要な帳簿書類その他の物件を破棄等することが合理的に推認される場合に無予告要件を満たす、とする解釈自体は相当であろう。しかし、その合理的な推認の根拠として、本判決が、「家族経営の中小企業」では、帳簿書類等の改ざんを防ぐための内部統制は不十分であることが多いことを挙げている点については、疑問の余地がないわけではない。

「家族経営の中小企業」というのは文意からして同族会社あるいはそれに近いものを指すと思われるが、そうすると同族会社か否かという点が無予告要件該当性を左右する課税

庁保有情報の重要な要素を構成することとなり、一般的な同族会社であれば容易に無予告要件該当性が肯定されてしまうこととなる。しかし、通則法74条の10があくまで事前通知に関する例外規定であることに鑑みると、同条が、法人課税を受ける法人の大多数を占める同族会社について広く無予告要件が満たされるという帰結をもたらす解釈を求めているとはいえないように思われる。無予告要件に該当するか否かは、把握困難のおそれや遂行支障のおそれがあるか否かについて、要件と事実関係とを丁寧に照応した上で判断しなければならないはずである。

とはいえ把握困難のおそれや遂行支障のおそれがあると推認されるのは、一定の情報があったのであり、それは課税庁保有情報とかなり密接であるといつてよい。例えば、海外の複数の賭け業者が主催するスポーツの試合に係る賭けにインターネットを介して参加し、その的中によって払戻金を得ていたにもかかわらず所得税の確定申告をしていなかった者に対する税務調査に係る無予告要件該当性が争われた事件において、①払戻金が多額にのぼるにもかかわらず申告していなかったこと、②インターネット上の取引の具体的内容は取引履歴等の資料の提出を受けなければ把握できないこと²¹⁾、及び③一般にインター

ネットを利用した取引は、その性質上、データの改ざんや消去等が容易に行われ得ることから、無予告要件の該当性を肯定した第一審判決²²⁾に対し、控訴審では①及び③を理由として無予告要件該当性を肯定した判決²³⁾がある。

まず、申告しなければならない者が申告をしていないという情報を課税庁が把握した時点で、その情報は課税庁保有情報ということとなろう。

しかし①の情報のみでは、必ずしも無予告要件を満たすこととはならない。そこで、この事案においては、②や③の理由付けと、認定される事実との関係が判断を左右することとなろう。②については、資料の提出を受けなければ把握できないにもかかわらず提出を受けていないと理解できるが、②自体は、無予告調査によらなければ提出されていない資料をみることができない、ということの意味しない。③については、一般論としてインターネット取引に係る情報の恣意的操作の容易さを述べるが、そのことは恣意的操作をさせないために無予告調査をしなければならないということを必ずしも意味しない。そこで重要なのが①の情報であり、①の情報を背景として②や③を考慮した結果、それらで懸念されることがある程度現実味を帯びていれば、無予告要件を満たすと考えるのであろう。も

21) なお、令和元年改正において、「国税庁等又は税関の当該職員……は、国税に関する調査について必要があるときは、事業者……に、当該調査に関し参考となるべき帳簿書類その他の物件の閲覧又は提供その他の協力を求めることができる」（税通74条の12第1項）と定めることにより事業者にも協力を求めることができるようにするとともに、特定取引（電子情報処理組織を使用して行われる事業者等との取引など。税通74条の7の2第3項1号）の相手方となる事業者又は特定取引の場を

提供する事業者に対して、一定の情報を「報告することを求めることができる」（税通74条の7の2第1項）とした（税通74条の7の2については、正当な理由なく応じなかった場合などにつき罰則規定を設けている（税通128条3号））。ただしこの事案は海外の業者に関するものであったことに留意する必要がある。

22) 東京地判令和2年10月15日税資270号順号13464。

23) 東京高判令和3年8月25日判例集未登載。

つとも、②は、無予告調査の必要性というよりも、税務調査の必要性をいうための理由付けに近いものと思われる。

このように整理すると、無予告要件の該当性ないし無予告調査の妥当性は、把握困難のおそれや遂行支障のおそれに係る懸念が実現する可能性を推認させる事実も考慮して判断されることとなる。

このように、把握困難のおそれや遂行支障のおそれについては、あくまで課税庁が保有する情報に基づいて判断せざるを得ないはずである。「家族経営の中小企業」というように、十把一絡げに一般化した基準を示すことは妥当ではない。本件においてはあくまでも、借入金増加額が原告代表者自身の考えられる資力とは相応しないと一般に思われる中で、申告書上の摘要欄に必要な記入がなかったなどという具体的な事情から、無予告調査の違法性は認められない、というべきであろう。

4 無予告理由説明義務の有無

無予告調査に係る無予告理由を納税者に説明する義務の存否についても本件では争点となったが、条文上無予告理由を説明すべきとの明示はない。この点につき、「〔通則法74条の10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」(〔〕は筆者)とする判決²⁴があり、国税庁のFAQにおいても同様のことが述べられている²⁵。たしかに、条文上無予告理由を説明しなければならない旨は規定されていない。しかし、無予告調査は通則法74条の9の例外であるところ、例外規定の立証責任は国側にあり、無予告理由の説明義務を否定すれば事前通知規定が形骸化すると指摘する見解²⁶や、平成23年12月改正が、調査手続における納税者の予測可能性・法的安定性を保障することを優先させるといっているのであれば、例外規定である通則法74条の10の適用は厳しく制限されなければならない、明文の規定はなくとも、課税庁に無予告理由の説明責任があつて然るべきであるとも考えられるとする見解²⁷も存するところである。また、比例原則を考慮に入れつつも、憲法の要請する適正手続の観点からみて、納税者を不利に扱う場合にその理由を示さないのは妥当性を欠くであろう。さらに、無予告理由を説明してはいけないという規定はないこと、無予告要件に該当する場合とは、違法不当行為要件を満たし、把握困難のおそれその他遂行支障のおそれがあると想定される場合をいうところ、臨場後における納税者への無予告理由の説明により必ずしもそれらのおそれが生じるような事態を招来することになるとは思われなことから、無予告理由が納

24) 東京地判令和元年11月21日税資269号順号13343。控訴審である東京高判令和2年8月26日税資270号順号13441も同旨。

25) 税務調査手続に関するFAQ（一般納税者向け）問21（<https://www.nta.go.jp/information/other/data/h24/nozeikankyo/ippan02.htm>）〔最終確認

日：2023年4月10日〕参照。

26) 増田英敏「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—」税法学586号575頁（2021年）参照。

27) 品川・前掲注(19)41頁参照。

税者に開示されてもよいとも考えられる。

5 補論一 調査の手続的違法と納税者救済

(1) 手続的違法を理由とする課税処分取消しの可否

本件においては、本件各更正処分の適法性が認められたため、税務調査に係る手続的瑕疵の処分取消事由の該当性について触れられていないが、重要な論点であるため、以下検討する。

税務調査に係る手続的瑕疵があった場合においても、その瑕疵は必ずしも当該税務調査に基づく課税処分の取消事由にはならないものと解されてきた。それは、適正な納税義務の実現や課税の公平の関係から認められているものと思われる²⁸⁾。ここで重視されるのは、課税処分自体は相当であるということなのであって、仮に積極的に手続的瑕疵による課税処分の取消しを認めるとすると、課税の公平性を損なう可能性があるのである。したがって、そのような点を考慮してもなお取消事由に該当するとされる場合は、かなり限定的であろう。

例えば、「税務調査の手続（通則法24条、〔旧所得税〕法234条ないし236条等）は、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ための手続に過ぎないのであって、この調査手続自体が課税処分の要件となるこ

とは、如何なる意味においてもあり得ないというべきである。したがって、右調査手続が仮に違法であっても、それに基づく課税処分は、それが客観的な所得に合致する限りにおいては適法であって（勿論、国に対して国家賠償を請求するのは別論である）、取消の対象とはならないというべきである」（〔〕は筆者）²⁹⁾とした裁判例もあった。この判決は、要するに「客観的な所得」が相当でない場合には課税処分が取り消されることがあり得るのであるが、それは適法な課税処分ではなかったということを意味するのであるから、取消事由から完全に手続的瑕疵は除かれているといえよう。しかし、その後の裁判例においては、「調査手続の単なる瑕疵は更正処分に影響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」³⁰⁾とされ、一定の場合には取消事由になる可能性が示された³¹⁾。

以上の議論が、平成23年12月改正における事前通知及び無予告調査に係る規定の法定化によっていかなる影響を受けることになるかについては、学説上見解が分かれている。

例えば、当該改正によっても、従来の質問検

28) 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）参照。

29) 大阪地判昭和59年11月30日行集35巻11号1906頁。

30) 東京高判平成3年6月6日訟月38巻5号878頁。

31) なお、前掲注30)の判決以前にも、「手続の違法性の程度が甚だしい場合に、これによって収集された資料を当該課税処分の資料として用いることが排斥されることがある（その結果として、当該

処分を維持できなくなる場合が起こりうる。）に止まる」（東京地判昭和61年3月31日判時1190号15頁）や、「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る」（東京地判昭和63年3月10日税資163号736頁）といった判決があった。

査権の趣旨目的は今も変わらず妥当することから、手続的瑕疵と課税処分の有効性との関係を従来と異なるように解すべき理由は見出せない³²とする見解がある。その一方で、手続的規定が法定された事実を重視して、課税処分取消事由となるのは調査手続に重大な違法性がある場合に限るという判断基準を肯定しつつも、その重大性の判断基準は従来の議論とは異なるとする見解³³や、改正法の意義を重視した解釈がなされるべきとする見解³⁴も存在する。このように、平成23年12月改正を契機とした手続的保障原則を重視する見解には理由があると考えられる一方で、従来の議論で述べられていたように、租税公平主義の観点から手続的瑕疵を考える見解も意味を失っていない。たしかに、平成23年の事前通知に係る改正には、基本的に従前の課税実務を法定したにすぎないという側面がないわけではない。しかし、事務運営指針をその根拠としていた改正前と、法的根拠が存在する改正後とでは、状況は異なっている。通則法に調査手続が規定された以上、調査手続に係る瑕疵は「違法」になることになるのである。とはいえ、租税公平主義を重視する観点からは、この「違法」がすなわち処分取消事由に該当することにはならず、課税の公平性を劣後させてまでも納税者を救済すべきであると思われる程

度に相当に重大な手続的瑕疵がある場合にのみ、処分取消事由に該当することとなる。

裁判例においても、例えば、税務代理権限証書において税務代理を委任した事項に関する調査の通知が税務代理人に対して行われることの同意が納税者によってなされていないにもかかわらず、税務代理人にのみ事前通知が行われた事件につき、租税公平主義を重視した上記判断手法と同様に、特に問題なく税務調査が行われたのであれば、事前通知の趣旨を著しく没却したものとはいえないから、「事前通知を欠いたことは違法であるものの……賦課決定処分の取消事由になるとはいえない」とした判決³⁵があるように、明文上の規定が存在することのみを重視した判断手法を採用することに裁判所は消極的であるようにうかがわれる。

(2) 国家賠償法に基づく損害賠償の可否

上述のとおり取消事由に該当する手続的違法性が認められることはまれであると同時に、国家賠償法（以下「国賠法」という）に基づく損害賠償請求が認められることもまれである³⁶。その中で、無予告調査につき国賠法上の違法性が争われた事案において、納税者の請求は棄却されているものの、「税務署長等が合

32 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79頁（2015年）参照。

33 奥谷・前掲注28）19頁参照。

34 木山泰嗣「手続法分野における租税法主義の特色—最高裁判決にみる救済解釈等の手続法的解釈を中心に—」税法学585号206頁（2021年）参照。同旨の見解として、増田・前掲注26）554頁参照。

35 東京地判令和元年9月26日税資269号順号13318。控訴審である東京高判令和2年3月4日税資270号順号13389も同旨。この事件は通則法74条

の9に基づく事前通知を欠いた事件であり、同法74条の10の定める無予告要件該当性が争われた事件ではない。なおこの事件は後掲注36）の事案と同様に、納税者は国賠法1条1項に基づく損害賠償を求めているが、「事前通知がされなかったことによって、原告の具体的な権利ないし利益が侵害されたとはいえない」として、棄却されている。

36 国賠請求が認められた数少ない事例として、例えば、最判昭和63年12月20日訟月35巻6号979頁、大阪高判平成10年3月19日判タ1014号183頁などがある。

理的な理由なく通則法74条の10の要件に該当すると判断するなど、職務上の法的義務として通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく漫然と通則法74条の10の要件該当性の判断をしたと認め得る事情がある場合、通則法74条の9第1項所定の事前通知を行わなかったことが国賠法上違法となる」と判示した判決³⁷⁾ (以下「無予告調査国賠判決」という)がある。

納税者の請求を一部認容する取消判決が確定していたにもかかわらず、「税務署長のする所得税の更正は、所得金額を過大に認定していたとしても、そのことから直ちに国家賠償法1条1項にいう違法があったとの評価を受けるものではなく、税務署長が資料を収集し、これに基づき課税要件事実を認定、判断する上において、職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく漫然と更正をしたと認め得る事情がある場合に限り、右の評価を受けるものと解するのが相当である」と判断した判例³⁸⁾にみられるように、租税実体法上違法であるとの評価がされたとしても、それが国賠法上の違法と評価されるとは限らない、というのが、従前の判例の示すところであった。この判例と無予告調査国賠判決はいずれも、「職務上（の法的義務として）通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく漫然と法の解釈をしたと認め得る事情がある場合」に国賠法上の違法性が認められると判断している。この点において、無予告調査国賠判決は、従前の判例の流れに沿ったものといえることができる。

国賠法1条1項は、「公務員が、その職務を行うについて、故意又は過失によって違法に他人に損害を加えたとき」と規定し、「過失」と「違法」をそれぞれ重要な要件として定めている。この点につき、職務上尽くすべき義務に違反したかどうかの判断は、当該公務員が注意義務を尽くしたかどうかであり、その意味では、過失が違法の認定要素となっている³⁹⁾。しかし、国賠法上の違法は、国に対する行為規範がある場合にはその規範の違反を意味し、当該公務員の過失として評価されるべきものはこれに入らないとして、行政行為自体の違法と国賠法上の違法の概念とを別物として扱うことには批判がある⁴⁰⁾。また、同項は違法性と過失を別個の要件としており、国賠訴訟と行政訴訟とで違法性概念の解釈を異にすべき理由は薄弱であるとする見解⁴¹⁾もある。

他方で、無予告調査国賠判決ないし先行判例は、一定の注意義務違反の場合には国賠法に基づく救済の可能性があるということを示唆するにとどまる。無予告調査に係る注意義務違反とされる具体的な状況は、無予告調査国賠判決からは必ずしも明らかではない。無予告要件の抽象性に鑑みると、税務署長等が漫然とその要件を満たすと判断していたとしても、そのことを納税者が立証するのは容易ではない。結果的には、平成23年12月改正後の現在においても、従前と同様、国賠法請求が認められる可能性は高くないものと思われる。

37) 千葉地判平成29年11月15日税資267号順号13088。

38) 最判平成5年3月11日民集47巻4号2863頁。

39) 塩野宏『行政法Ⅱ 行政救済法（第6版）』（有斐閣、2019年）340頁参照。

40) 塩野・前掲注39)341頁参照。

41) 西埜章『国家賠償法コンメンタル（第3版）』（勁草書房、2020年）544頁参照。