

## University Academic Repository

### A Study on Whether and How the Illegal Tax Examination Procedures Affect the Legality of Succeeding Taxation

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2018-11-19 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 原, 正子 メールアドレス: 所属:
URL	<a href="https://kaetsu.repo.nii.ac.jp/records/923">https://kaetsu.repo.nii.ac.jp/records/923</a>

## 研究論文

# 税務調査手続の違法と課税処分の関係についての考察

## A Study on Whether and How the Illegal Tax Examination Procedures Affect the Legality of Succeeding Taxation

原 正 子\*

Masako HARA

### <要約>

平成23年12月の国税通則法の改正により、質問検査権の規定が各税法から通則法に集約されるとともに、事前通知などの具体的な税務調査手続が法律上明確化された。この税務調査手続の法制化を受け、近年、事前通知などに瑕疵があったとして、処分の取消しを求める事案が多数発生している。

税務調査手続の違法とそれに基づく処分については、従前から議論があり、裁判例・学説をみると、積極説、消極説、折衷説があるが、「調査手続の違法は当然には課税処分の違法事由にはならないが、その違法性の程度が著しい場合は課税処分も違法となる」とする折衷説が妥当であると考えられる。また、違法性の著しい調査としては、調査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範囲を超えて濫用にわたる場合などが考えられ、このような場合には後行処分は違法となると考えられる。しかしながら、納税者における帳簿書類の存否、その正確性、調査への協力の程度等によって調査の態様は異なり得るものであるから、違法性が著しいか否かにつき一概に論ずることは困難であり、結局は、納税者の対応も含めた調査の態様に応じて個々のケースごとに判断していくほかはないであろう。

### <キーワード>

税務調査手続、質問検査権、処分の取消事由、事前通知、調査結果の説明、再調査

### 1 はじめに

国税の調査（以下「税務調査」という。）は、税務当局が税法上規定された各種の処分を実施する上で必要となる事実認定と判断を行うため、その認定判断に必要な範囲で職権に基づいて行われるものである。そして、税法は、特に課税に必要な資料収集・確保を可能なら

---

\* 嘉悦大学ビジネス創造学部・ビジネス創造研究科 教授

しめるため、国税庁等の当該職員において、納税義務者等に質問し、帳簿書類その他の物件について検査し、その提示・提出を求める権限（以下「質問検査権」という。）を認めている<sup>1)</sup>。

この質問検査権については、従前は所得税法等の各個別税法に規定が設けられていたが、平成23年12月の国税通則法（以下「通則法」という。）の改正により、各税法から集約して通則法に規定が置かれることとされた。また、この通則法改正により、「事前通知」や「調査終了の際の手続」などの具体的な税務調査手続が、法律上明確化された<sup>2)</sup>。

この税務調査手続の法制化を受け、近年、事前通知や調査終了の際の手続に瑕疵があったとして、処分の取消しを求める事案が多数発生している<sup>3)</sup>。税務調査手続<sup>4)</sup>の違法がそれに基づく処分にかかる影響を与えるのかについては、従前から議論のあるところであり、改めて整理する必要があると考える。

本稿では、裁判例・学説を整理・検討することにより、税務調査手続の違法とそれに基づく処分の関係について考察し、これを踏まえ、改正後通則法の下で税務調査手続の違法が後行処分の取消事由となるのはいかなる場合につき考察する。

## 2 質問検査権行使の要件

質問検査権の意義等については、最高裁昭和48年7月10日第三小法廷決定<sup>5)</sup>（以下「本件最高裁決定」という。）において、最高裁判所が詳細な見解を示していることから、まず、その内容を確認する。

### 2.1 最高裁昭和48年7月10日第三小法廷決定

本件最高裁決定の内容は以下のとおりである。

「所得税の終局的な賦課徴収にいたる過程においては、（中略）税務署その他の税務官署による一定の処分のなされるべきことが法令上規定され、そのための事実認定と判断が要求される事項があり、これらの事項については、その認定判断に必要な範囲内で職権による調査が行なわれることは法の当然に許容するところと解すべきものであるところ、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つて、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性があり、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、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。」(下線は筆者)

このように、本件最高裁決定は、質問検査の必要性の意義について客観的必要性を意味すると述べるとともに、質問検査の範囲等について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らなければならないと述べているところ、後者については、必要性の要件とは別の要件として述べたものと解される<sup>6)</sup>。

なお、通則法改正の趣旨は、「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」(平成23年度税制改正大綱(平成22年12月16日閣議決定)第2章1(3))ことであって、これは、本件最高裁決定で示された考え方を否定する又は制限するものとは解されないから、今回の通則法改正により法定された事項以外の事項については、同最高裁決定の判示が引き続き当てはまるものと考えられる<sup>7)</sup>。

## 2.2 質問検査権の意義・内容

### 2.2.1 税務調査の意義・必要性

税務調査の意義については、税法上明確な定義規定は置かれていないが、広島地裁平成4年10月29日判決によれば、「通則法二四条(更正)の調査とは、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を意味するものと解せられ、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を経て更正処分に至るまでの思考、判断を含む極めて包括的な概念である」とされている<sup>8)</sup>。そして、この解釈は、通則法74条の2ないし6に定める各税の「調査」についても当てはまると考えられる。

また、税務調査は、本件最高裁決定が判示するとおり、税務当局が税法上規定された各種の処分を実施する上で必要となる事実認定と判断を行うために必要なものといえるであろう<sup>9)</sup>。

### 2.2.2 質問検査権の法的性格

税務調査は、強制力に着目し、①強制調査、②間接強制を伴う任意調査、③純粋な任意調査<sup>10)</sup>に分類できるとされる<sup>11)</sup>。質問検査に関する規定は、いわゆる行政調査を認めるものであって、強制調査(相手方の意に反して事業所等に立ち入り、各種物件を検査すること)を認めるものではない。しかし、質問検査の相手方に対し、それが適法な質問検査である限り、質問に答え検査を受忍する義務を負わせるものであって、質問に対する不答弁、検査の拒否・妨害等に対しては刑罰が科されることになっている。このことから、質問検査権の行使は、間接強制を伴う任意調査であると解されている<sup>12)</sup>。

## 2.3 質問検査権行使の要件

質問検査権の行使は、質問検査の相手方に対し受忍義務を負わせるものであるから、その行使の要件が問題となる。本件最高裁決定及び通則法改正を踏まえ、改正後通則法の下での質問検査権行使の要件として、①必要があるとき、②質問検査の範囲、程度等、③事前通知、④調査結果の説明、⑤再調査の要件を取り上げ<sup>13)</sup>、これらにつき、いかなる場合に違法の問題を生ずるかを検討する。

### 2.3.1 必要があるとき（法74条の2等）

質問検査は、各個別の租税に関する調査について必要があるときに行うことができるとされている<sup>14)</sup>ところ、この点は各個別税法に規定されていたときから変わりはない。そして、所得税法上の質問検査の「必要があるとき」につき、本件最高裁決定は、客観的な必要性が認められるときという意味である旨、必要性の認定は、個々の事案における諸般の具体的事情に鑑み税務職員が行うものである旨判示している<sup>15)</sup>ところ、その認定は税務職員の自由な裁量に委ねられているものではない<sup>16)</sup>と解される。つまり、この必要性の認定判断は、種々の事情を考慮してあくまでも客観的になされなければならないと解される。

この「客観的な必要性」については、①当該納税者に対して特に調査しなければならない個別的必要性が要求されるとする見解（個別的必要性論）<sup>17)</sup>と、②過少申告を疑うについての相当の理由がある場合に限られず、申告の正否を確認するためにも行使できるという見解（一般的必要性論）<sup>18)</sup>がある。申告納税制度の実効性を担保する上で質問検査権の行使が不可欠であることからすれば、個別的必要性論ではなく一般的必要性論が相当と考える。

以上からすると、過少申告を疑う個別的な必要性がないとしても「客観的な必要性」の要件は満たすと考えられるが、例えば、納税者の種々の事情を何ら検討することなく全く恣意的に調査の必要性ありと認定がされたような場合は、「必要があるとき」の要件を満たさないことになるであろう<sup>19)</sup>。

なお、客観的な必要性の認められない場合<sup>20)</sup>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忍義務は生じないこととなる。

### 2.3.2 質問検査の範囲、程度等（法74条の2等）

本件最高裁決定は、質問検査の範囲、程度等の実施の細目について、「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」内である限り、権限ある税務職員の合理的選択に委ねられていると判示している。これは、質問検査の範囲等については税務職員に裁量が認められているが、それは自由裁量ではなく、手段・限度ともに相当でなければならないことを明らかにしたものである<sup>21)</sup>。

したがって、必要性が認められたとしても、社会通念上相当の限度を超えるような質問検査

査権の行使であれば、それは違法とされることになる。

### 2.3.3 事前通知（通則法74条の9）

事前通知は、調査手続の透明性と納税者の予見可能性を高める観点から法定されたものである<sup>22)</sup>。課税庁は、実地の税務調査において質問検査等をする場合、通則法74条の10《事前通知を要しない場合》に該当する場合を除き、あらかじめ納税義務者に事前通知をすることとされた。また、事前通知の内容は、通則法74条の9第1項本文及び各号に規定されている。

事前通知に関して違法性の問題を生ずる場合としては、事前通知が全く行われなかった場合や事前通知されなかった項目について調査がされた場合などが考えられる。

### 2.3.4 調査結果の説明（74条の11第2項）

調査結果の説明については、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法令上明確化されたものである<sup>23)</sup>。税務職員は、納税義務者に対し、「調査結果の内容（更正決定等をすべきと認めた額及びその理由を含む。）」を説明することとされた。

調査結果の説明に関して違法性の問題を生ずる場合としては、説明が全く行われなかった場合や説明が不十分であった場合、全く関係のない第三者に対して説明が行われた場合などが考えられる。

### 2.3.5 再調査の要件（法74条の11第6項）

再調査については、既に実地の調査が終了した後に重ねて調査に応ずるよう求めるものであり、納税者の負担の軽減を図る必要があること、他方で適正公平な課税の確保を図る必要もあること<sup>24)</sup>から、このような規定を設けたとされている<sup>25)</sup>。

再調査に関しては、上記2.3.1の「必要があるとき」同様、その要件（「新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとき」）につき、問題になると考えられる<sup>26)</sup>。

## 3 調査手続の違法とそれに基づく処分の関係

調査手続の違法とそれに基づく処分の関係については、消極説、積極説、折衷説がある<sup>27)</sup>。消極説とは、調査手続の違法は課税処分の違法事由にならないとするもので、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客観的な所得に合致する限り適法であり、調査手続の違法については課税処分とは別に国家賠償を請求すべきであるとするものである。積極説とは、調査手続の違法は当然に課税処分の違法事由になるとするものである。折衷説は、調査手続の違法は当然には課税処分の違法事由にはならないが、その違法性の程度が著しい場合は課税処分も違法となるとするものである。

以下、裁判例及び学説を確認し、調査手続の違法が後行処分の取消事由となるのか否か、いかなる場合に取消事由となるのかを考察する。

### 3.1 裁判例の整理

調査手続の違法とそれに基づく処分の関係について最高裁判所が自らの判断を直接明らかにした判例はなく、また、積極説に立つ下級審の裁判例も見当たらないため、以下、消極説と折衷説に立つ下級審の裁判例について確認する。

#### 3.1.1 消極説<sup>28)</sup>

##### ① 大阪地裁昭和59年11月30日判決<sup>29)</sup>

この判決では、裁判所は、処分に至る税務調査手続に違法があることが同処分の取消事由になる旨の原告の主張に対し、「税務調査の手続（通則法二四条、法二三四条ないし二三六条等）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つても、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つて（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」（下線は筆者）とした上で、そうとすれば、原告主張のような違法が仮にあったとしても、それが本件各処分の取消事由になるとはいえないとして、原告の主張を排斥した。

##### ② 大阪高裁平成2年8月31日判決<sup>30)</sup>

この判決では、裁判所は、更正処分に先立って行われた調査手続に違法があることが同更正処分の違法事由となる旨の控訴人の主張に対し、「元来、更正処分の取消訴訟は、客観的な所得の存否を争う訴訟であるから、違法な手続による更正処分であつても、それが客観的な所得金額と合致する限り取り消されるべき違法はないというべきである」（下線は筆者）とし、さらに、税務調査の過程に、税務職員に許された裁量の範囲を逸脱した違法があつたと認めることもできないとして、控訴人の主張を排斥した。

##### ③ 広島地裁平成9年3月4日判決<sup>31)</sup>

この判決では、裁判所は、原告が、税務調査が違法であることを理由にそれに基づく処分は違法としてその取消しを求めたのに対し、「税務調査は、納税義務確定のための具体的事実の存否を調査するための事実行為であつて、課税処分とは別個のものであり、税務調査が適法であることが課税処分の適法要件となるものではない」（下線は筆者）とした上で、したがって、税務調査が違法であつたとしても、それにより当然に処分が違法となるものではないとして、原告の主張を排斥した。

#### 3.1.2 折衷説

折衷説については、大きく3つに分類することができる。

(1) 調査手続に重大な違法がある場合は取消原因となるもの<sup>32)</sup>

① 京都地裁昭和47年4月28日判決<sup>33)</sup>

この判決では、裁判所は、適正合理的な手続によることなくされた処分は違法である旨の原告の主張に対し、「1 行政処分は、その目的、性質、内容に応じて適正な手続によつて適正な内容を実現するものであることが要請されることは当然のことである。そして、適正な手続を経るという手続的要件および適正な内容を実現するという実体的要件のいずれについても、もしそれに瑕疵があつてその瑕疵が国民の権利の保護の観点から看過し得ないほど重大なものであるときは、当該行政処分は違法性を帯び、取消されるべきであると解するのが相当である。2 従つて、課税処分の取消訴訟においても、税務署長の課税処分が適正な内容を実現するものであるか否かだけが審判の対象となるのではなく、当該課税処分が適正な手続を経てなされたものであるか否かも審理の対象となるのである。そして、当該課税処分が、被処分者の所得を認定するに際して、何ら合理的な資料根拠に基づかず全く恣意的になされたというような手続的瑕疵がある場合には当該課税処分は違法のものとして取消されるべきものである」(下線は筆者)とした上で、本件においては合理的な根拠に基づき処分がされているとして、原告の主張を排斥した。

② 東京地裁昭和48年8月8日判決<sup>34)</sup>

この判決では、裁判所は、更正処分は違法な調査に基づくものであるから違法である旨の原告の主張に対し、「一般に、更正処分の適否は客観的な課税要件の存否によつて決まるのであり、仮に違法な調査手続が行なわれ、それによつて収集した資料によつて更正処分がなされた場合でも更正処分の取消事由にはならないと解されている。しかしながら、右調査手続の違法性の程度がたとえば刑罰法令に触れたりあるいは社会正義に反するなど公序良俗に反する程度にまで至つた場合にも、右一般的見解に従いその違法は更正処分の取消事由にあたらぬといいきれるかどうかは、憲法における適法手続保障の精神との関係で問題があるといわなければならない」(下線は筆者)とした上で、「本件において原告が主張する程度では右取消事由にはならないと解するほかはない」として、原告の主張を排斥した。

③ 東京高裁平成18年3月29日判決<sup>35)</sup>

この判決では、裁判所は、控訴人が、税務調査が違法であることを理由にそれに基づく処分は違法としてその取消しを求めたのに対し、「そもそも、課税処分の当否の問題は、客観的な課税要件が備わっているか否か、また、処分取消の原因があるか否かによつて決定されるべきものであり、調査手続に違法があつたとか、違法な調査手続で収集した資料によつて課税処分がされているということから、直ちに、課税処分の取消事由に当たるとは解することができない。税務職員の調査に何らかの過誤があつたからといって、そのことを理由として直ちに課税処分が取り消されることになれば、かえつて納税者間に不公平な結果をもたら



すことになりかねない。したがって、取消しが認められる場合というのは、その違法の程度が著しく、税務調査自体に重大な瑕疵があると認められる場合であり、かつ、納税者側の義務違反の態様、程度などを総合的に勘案して、当該課税処分を有効として認めることが社会的衡平に反すると認められる場合に限られるというべきである」（下線は筆者）として、控訴人の主張を排斥した。

(2) 調査を欠く場合又は何らの調査なしに処分したと評価される場合は取消原因となる（なり得る）とするもの<sup>36)</sup>

① 名古屋高裁昭和48年1月31日判決<sup>37)</sup>

この判決では、裁判所は、手続に違法があるから処分を取り消すべきである旨の控訴人の主張に対し、「国税通則法二四条、二六条、二七条等の規定によるも、右調査については何らその手続が定められていないから、調査の範囲、程度および手段等については、すべて税務署長および国税庁または国税局の当該職員の決するところに委ねられ、したがって、右調査が実質的に不十分であつたとしても、かかる事由は更正処分の違法原因とはならないものと解せられる（調査が不十分であつたため、更正された所得金額ないし税額が不当であつた場合には、これを理由として更正処分の取消しを求めれば足りる。）。もつとも、更正処分をなすにあたり、税務署長等税務行政官庁において、全く調査をなすことを怠つた場合には、該更正はこれをなし得べき前提要件を欠くこととなるので、違法性を帯有するものと解すべき余地がある」（下線は筆者）とした上で、本件においてその前提たるべき調査をしなかつたということができないことは明らかであるとして、控訴人の主張を排斥した。

② 東京高裁平成3年6月6日判決<sup>38)</sup>

この判決では、裁判所は、控訴人が調査手続に違法があつた旨主張したのに対し、「所得税に関する更正は調査により行うものとされ（国税通則法二四条）、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及（原文ママ）ば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」（下線は筆者）とした上で、本件における税務調査が刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は濫用にわたると評価することはできないとして、控訴人の主張を排斥した。

③ 仙台高裁平成7年7月31日判決<sup>39)</sup>

この判決では、裁判所は、上記②と同旨の判断を示し<sup>40)</sup>、控訴人の主張を排斥した。これに対し、控訴人が上告したが、最高裁判所は、原審の認定判断は正当として是認できる旨判示し、上告棄却の判決<sup>41)</sup>を下した。

(3) 重大な瑕疵を有する調査によって得られた資料の証拠能力を否定するもの<sup>42)</sup>

① 東京地裁昭和61年3月31日判決<sup>43)</sup>

この判決では、裁判所は、原告が、処分の取消理由として税務調査手続の違法を主張したのに対し、「一般の税務調査にあつては、調査手続の違法は、それによって収集された資料が課税処分の資料として用いられた場合であっても（用いられなければ、課税処分と因果関係のない違法を言うことになり、主張自体失当である。）、当然にはこれに基づく課税処分を取り消す事由とはならず、その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。）に止まるものと解するのが相当である」（下線は筆者）とした上で、本件における調査は適法なものというべきであるとして、原告の主張を排斥した。

② 広島地裁平成2年7月20日判決<sup>44)</sup>

この判決では、裁判所は、原告が、処分の取消理由として税務調査手続の違法を主張したのに対し、「税務調査は、課税庁が課税標準及び税額等を認定するに当たり、その資料を収集するための手続であるというにとどまり、それ自体が客観的な課税要件ではないから、右調査手続が違法であるからといって、そのことのみで課税処分が違法になるとはいえない。また、課税処分取消訴訟は、客観的に所得の有無、額を争うものであるから、違法な調査手続によって収集された資料に基づいて課税処分がなされたとしても、右課税処分が客観的な所得に一致する限りにおいては適法であつて、右資料が違法な調査手続によって収集されたからといって、直ちにこれに基づく課税処分に取り消すべき瑕疵があるとはいえない。ただ、右調査手続の違法性の程度が刑罰法令に触れたり、公序良俗に反する程度に至ったような場合には、これによって収集された資料を課税処分の資料として用いることは許されず、その結果として当該処分を維持することができず、処分が違法として取り消されることがあるにとどまるものと解するのが相当である」（下線は筆者）とした上で、「本件調査をもって刑罰法令に抵触するとか、公序良俗に違反すると評価するには足りない」として、原告の主張を排斥した。

3.2 学説の整理

消極説に立つ学説は見当たらないため、以下、積極説と折衷説について確認する。

### 3.2.1 積極説

積極説は、「憲法理論的視角からは違法な調査に基づく課税処分は「適正手続」に違反するものとして違法とみることが可能である」とし、その理由としては、「そうしなければ、行政レベルにおいて違法な質問検査権の行使に対し納税者を救済することがまったくできない」ことを挙げる<sup>45)</sup>。

これに対しては、「更正とか決定とかいう処分に当てはめていくと、いわゆる調査が違法になされたというのは、通常の意味での処分の手続外になるのではないか」との指摘がある<sup>46)</sup>。例えば、不利益処分等に際して義務づけられている理由の提示<sup>47)</sup>などについては、これを欠いた場合に手続違反として処分の取消事由になると解されるが、この指摘は、調査手続はこのような処分の手続とは区別すべきとするものと解され、筆者も同意見である。

### 3.2.2 折衷説

折衷説については、大きく2つに分類することができる。

(1) 調査を全く怠ったとき、又は調査の瑕疵が公序良俗違反の程度にまで至るとき（重大な瑕疵が存在するとき）は行政行為も瑕疵を帯びるとするもの（以下「重大瑕疵説」という。）

金子宏氏は、「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、それに基づく更正・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、それに基づく更正・決定は違法になると解すべきであろう」（下線は筆者）とされる<sup>48)</sup>。

塩野宏氏は、「（行政調査は）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」（下線は筆者）と述べる<sup>49)</sup>。

松沢智氏は、「質問検査が社会通念上相当性の限度を超え、換言すると、相手方をして受忍の限度を超え、濫用にわたる場合には、たとえ外形上、調査がなされたようにみえるが、実質的には当該調査がなされなかったこととなるから、したがって、右のような質問検査権の行使による調査のみに基づいて処分がなされ、他にはなんらの調査をしていなかった事情の存するときは、その結果として、調査をせずしてなされた処分となり、ひいては課税権の濫用の評価を生じ、そのゆえをもって取り消されることになる」（下線は筆者）と解している<sup>50)</sup>。

他に、「適正手続の重要性に鑑みれば、行政決定の正しさの中に手続過程の正しさも含めて観念すべきであり、行政調査の過程における重大な違法は、これに基づいて行われた行政決定の違法を根拠づけるものと考えるべきである」(下線は筆者)とするもの<sup>51)</sup>など<sup>52)</sup>がある。

## (2) 重大な瑕疵を有する行政調査によって得られた資料は行政行為の資料から排除されるとするもの (違法収集証拠排除説)

南博方氏は、「行政調査が、法律が要求する令状なくして行われた場合や社会通念上とうてい是認できない方法(暴力など)で行われた場合には、これにより取得収集された証拠(違法収集証拠)を基礎とする処分も、違法となるものと解される」(下線は筆者)と述べる<sup>53)</sup>。

兼子仁氏は、「行政調査が行政処分決定の先行手続であっても、調査の結果得られた資料が行政処分の内容決定に無関係であった場合は、調査手続の違法は行政処分に承継されないであろう。これに対し違法な調査によって取得された資料を行政処分決定の根拠に使えるかは問題である」とした上で、行政手続法制においても、刑事訴訟法制における違法収集証拠の排除法則に類する条理解釈をとるべきであるとし、「行政調査の公正手続にとって実質的意味のある適法要件に反してなされた調査により取得された資料は、行政処分の根拠資料能力(証拠能力)がないので、それをを用いてなされた行政処分は「手続に関する瑕疵」をもつと解される」(下線は筆者)とされる<sup>54)</sup>。

加藤就一氏は、「思うに、捜査手続に違法があっても、その違法が令状主義の精神を没却するような重大なものであり、将来における違法な捜査の抑制の見地から相当でないと認められる場合に、当該手続により得られた証拠の証拠能力が否定されるが、当該捜査に基づく処分(公訴提起)が違法となるわけではない。憲法上、その手続の適法性をもっとも強く要請されている捜査手続においても、その違法は極く例外的に、その手続により得られた証拠、いわゆる違法収集証拠の証拠能力が否定される場合があるにすぎないのであり、その手続の適法性が憲法上、捜査手続より以上に要請されているとは到底いえない課税処分において、調査手続の違法が処分の違法を招くものとは到底いえないというべきであり、ただ例外的に当該違法調査手続に基づいて得られた資料の証拠能力が否定される場合があるにすぎないというべき」(下線は筆者)と述べる<sup>55)</sup>。

### 3.3 消極説、積極説、折衷説の検討

裁判例においては折衷説によるものが多く、学説においても折衷説が多数説となっている。その理由としては、①積極説は、調査手続の適正さを重視するものであるが、あまりに手続を重視するもので、それゆえ現実の税務行政の効率性や租税の公平確実な徴収の実現を損なうおそれがあるとの批判があること、②消極説は、客観的な所得に合致するかという実体を重視するものであるが、あまりに実体を重視するもので、それゆえ適正な手続の整備・保護を図ろうとする取組みを無にするおそれがあるとの批判があること、③折衷説は、両者の中

間的な考え方をとることにより、手続の適正さの実現の問題と現実の税務行政の効率性及び公平確実な徴収の実現の問題とを、バランスよく保とうとする配慮に基づくものと解されること、を挙げることができ<sup>56)</sup>、筆者としても折衷説が妥当と考える。

また、折衷説の立場に立つ仙台高裁平成7年7月31日判決（上記3.1.2(2)③）については、最高裁判所は、原審の認定判断は正当として是認することができる旨判示し、上告棄却の判決を下している。最高裁判所が自らの判断を直接明らかにしたものではないが、調査手続の違法とそれに基づく処分についての数少ない最高裁判決<sup>57)</sup>であり、注目される。

折衷説については、さらに、重大瑕疵説と違法収集証拠排除説とに区分される。

手続の適正さの実現の観点からすれば、「社会通念上とうてい是認できない方法（暴力など）で行われた」（南博方）税務調査により得た資料の証拠能力が否定されるのは当然と考えられ、違法収集証拠排除説は相当といえる。同時に、調査を欠く場合又は質問検査権の行使が濫用にわたるなど重大な違法を帯び何らの調査なしに処分したと評価される場合には、その処分は通則法24条等の規定に反し違法となる<sup>58)</sup>から、重大瑕疵説も相当と考える。このように、両説についてはいずれも相当と考えられるところ<sup>59)</sup>、ここでは、両説はいずれも、調査に重大な違法があった場合には後行処分の適法性に影響が及ぶとするものであることに着目することとどめたい。

### 3.4 処分を違法ならしめるような調査手続における重大な違法の内容

折衷説において重要なのは、いかなる調査が違法性の著しいものと評価されるかである。

重大な違法の例について、仙台高裁平成7年7月31日判決（上記3.1.2(2)③）は、「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」場合とし、また、学説では、「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）」（上記3.2.2(1)金子宏）、「質問検査が社会通念上相当性の限度を超え、換言すると、相手方をして受忍の限度を超え、濫用にわたる場合」（上記3.2.2(1)松沢智）、「違法が（中略）重大なものであり、将来における違法な捜査の抑制の見地から相当でないと認められる場合」（上記3.2.2(2)加藤就一）などを挙げている。

これらのことからすれば、資料収集の方法が暴行や脅迫<sup>60)</sup>に基づく場合、他事考慮に基づく調査<sup>61)</sup>の場合、全くの見込み課税の場合、等が問題となると考えられる<sup>62)</sup>。

この点、税務調査の違法を巡る争いは多数あるが、訴訟において税務調査の違法性が認定された事例はわずかであり、その概要は以下のとおりである。

① 神戸地裁昭和51年11月18日判決は、税務職員が、事前の連絡もしないで酒臭を漂わせたまま、早朝の出勤間ぎわの時刻に訪問して調査を行おうとしたことにつき、客観的にみて時期的、時間的に、また、その態様においてはなほだ非常識な行動であり、被告人の私的利益を著しく侵害するものと言うべきであり、被調査者の私的利益との衡量の上で許容される税務調査活動の限界を明らかに逸脱したものと認められるとして、被告人とされた納税

者に対する不答弁罪の適用を否定した<sup>63)</sup>。

② 最高裁昭和63年12月20日第三小法廷判決は、税務職員が税務調査のため本件店舗に臨場し、納税者の不在を確認する目的で、納税者の意に反して同店舗内の内扉の止め金を外して立ち入った行為について、質問検査権の範囲内の正当な行為とはいえないとし、違法な調査に対する国家賠償を認めた<sup>64)</sup>。

③ 大阪高裁平成10年3月19日判決は、税務職員が店主らの承諾を得ないで店舗部分とは区分された居宅部分である二階へ上がった行為について、社会通念上の相当性を逸脱した違法な行為であり、これに続いて行われた二階での税務職員らの質問検査権行使としての税務調査は、違法に立ち入った場所における質問検査権の行使であることから、相手方の承諾の有無を問うまでもなく、いずれも違法であると解すべきものであるなどとし、国家賠償を認めた<sup>65)</sup>。

これらは、いずれも課税処分取消訴訟における判決ではない<sup>66)</sup>。また、国家賠償の趣旨が、公権力の行使に当たる公務員がその職務に際し故意又は過失により違法に他人に与えた損害を賠償するというものであることからすれば、国家賠償を認めたことは必ずしも重大な違法があったことを意味するものではない<sup>67)</sup>。しかしながら、これらの判決は、質問検査権の行使につき社会通念上相当の範囲を超え違法と判断していることから、「処分を違法ならしめるような違法性の著しい調査」に該当するか否かの判断に当たり参考にできるであろう<sup>68)</sup>。

#### 4 改正後通則法の下での「違法性の著しい調査」該当性の検討

改正後通則法の下において、処分を違法ならしめるような違法性の著しい調査に該当するとされるのはいかなる場合かを考察する。

##### 4.1 「必要があるとき」及び「質問検査の範囲、程度等」（74条の2等）

上記2.3.1及び2.3.2に述べたように、客観的な必要性のない質問検査権の行使や、相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当の限度を超える質問検査権の行使は違法である。また、上記3.4で述べたことからすれば、客観的な必要性が認められないにもかかわらず他事考慮により質問検査権を行使し、それが著しい濫用に当たる場合は、重大な違法となるであろう。他に、仮に客観的な必要性があったとしても、質問検査に当たり、相手方の身体・財産に対して直接実力を行使した場合や、心理的・現実的強制の方法によりこれを行った場合なども、重大な違法となり、処分の取消事由となるであろう。

##### 4.2 事前通知（74条の9）

事前通知に関する違法としては、①事前通知がなされないまま実地の調査が行われた、②事前通知された項目以外について調査が行われた（例えば実地調査開始後に、事前通知の内容に年分誤り等のあることが判明し、記載されていなかった年分の調査を行った場合など）、

などが考えられる。

①については、通則法 74 条の 10（事前通知を要しない場合）の規定は、行政調査については事前通知を要しない場合が当然存在する<sup>69)</sup>ことから設けられているものであり、この場合に該当する可能性が否定できないことからすれば、事前通知がなかったことのみをもって直ちに通則法 74 条の 9 に反する調査が行われたとはいえないと考える。

②については、通則法 74 条の 9 第 4 項において、事前通知した項目以外についても非違が疑われることとなった場合においては調査できるとされていることに鑑みれば、事前通知がなかった年分の調査の必要性があり、かつ、納税者においてその年分の帳簿書類その他の物件を準備できない特段の事情はないかなど納税者側の事情に十分配慮し税務調査を行うのであれば、重大な違法を帯びた質問検査権の行使とはならないものとする。他方、事前通知されていない項目について全く調査の必要性がないにもかかわらず、納税者側の事情に全く配慮することなく調査が強行されるような場合、そのような調査は重大な違法を帯び処分の取消事由となると考える。

#### 4.3 調査結果の説明（74条の11第2項）

調査手続を課税処分の基礎となる証拠資料の収集手続（以下「証拠収集手続」という。）とそれ以外とに区分し、証拠収集手続を実体的な調査と捉えるならば、「証拠収集手続自体に重大な違法がないのであれば、課税処分を調査により行うという要件は満たされているといえるから、仮に、証拠収集手続に影響を及ぼさない他の手続に重大な違法があったとしても、課税処分の取消事由となるものではない」ということになる<sup>70)</sup>。

折衷説のうちの違法収集証拠排除説は正にこの考え方によるものと解され、また、重大瑕疵説にいう調査手続の瑕疵が質問検査権行使における瑕疵を指しているように解されることから、この考え方は妥当なものとする。そして、このように考えるならば、調査結果の説明は、証拠収集手続後に行われるものであり、証拠収集手続に影響を及ぼすものではないから、その違法は処分の取消事由になることはないといえるであろう。

なお、通則法上、調査結果の説明も含めて調査の手続とされている以上、一連の調査手続全体につき違法性の有無を検討すべきという考え方もあり得るが、上記 2.3.4 で挙げた調査結果の説明につき違法性の問題を生ずる場合（①説明がなかった、②説明の内容が不十分であった、③説明の相手方が違った（税務代理人以外の者に説明したなど））について、重大な違法とされるようなケースは極めて稀ではないかと考えるところであり<sup>71)</sup>、この考え方による場合であっても、調査結果の説明における瑕疵が処分の取消事由となることは、現実的にはほとんどないのではないかと考える。

#### 4.4 再調査の要件（74条の11第6項）

再調査に関しては、その要件（「新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとき」）

につき、問題になると考えられる。

再調査に関する規定が設けられた趣旨や規定の文言からすれば、初回の実地調査における質問検査権の行使の要件は「一般的必要性」でよいが、再調査における質問検査権の行使の要件は「個別的具体的な非違の疑い」でなければならない<sup>72)</sup>と考えられる。

また、「非違があると認めるとき」の認定判断は、必要性の認定判断同様、税務職員が行うことになるが、恣意的な判断が許されるはずはなく、税務職員としての知識経験に基づき、税法の規定に照らし合理的になされなければならないと考えられる。

さらに、①「新たに得られた情報」については、「新たに得られた」との文言や再調査であることを踏まえれば、前回の実地調査の後に取得した資料を指すと考えられ、②「照らし」との文言からすれば、この要件については、新たな情報のみに基づいて個別的具体的な非違の疑いが認められなければならないという意味ではなく、新たに得られた情報とそれ以外の情報を総合勘案した結果個別的具体的な非違の疑いが認められるのであれば、これを満たすと考えるべきであろう。

以上からすれば、個別的具体的な非違の疑いがあると認められないにもかかわらず行われた再調査や、新たに得られた情報が全くない中で行われた再調査については、再調査の要件を欠くものとして違法と判断されるであろう。そして、要件を欠くにもかかわらず再調査が行われた理由によっては、質問検査権の著しい濫用に当たると判断され、処分の取消事由となることもあり得るであろう。

## 5 おわりに

本稿では、裁判例・学説を整理・検討し、税務調査手続の違法とそれに基づく処分の関係については折衷説（調査手続の違法性の程度が著しい場合は処分の取消事由となる）によるべきことを明らかにし、それを踏まえ、改正後通則法の下で税務調査手続の違法が後行処分の取消事由となるのはいかなる場合かにつき考察を試みた。納税者における帳簿書類の存否、その正確性、調査への協力の程度等によって調査の態様は異なり得るものであるから、これらについて一概に論ずることは困難であり、結局は、調査の違法性又は人権侵害の程度・態様に応じて個々のケースごとに判断していくほかはないと考えるところである。裁決済みの事案の中には提訴されたものもあるのではないかと考えられ、今後判決が下されることも予想される。引き続き裁判例の動向に注目していきたい。

### 注

- 1) 荒井勇代表編（2016）『国税通則法精解（平成28年改訂）15版』大蔵財務協会、p.867。
- 2) 従前は、法令上の定めはなく、実務上の取扱いが通達において定められていただけであった（荒井・前掲注1）p.867。
- 3) 判決ではないが、国税不服審判所の裁決要旨検索システムで検索した結果によれば、平成26年1月1日から平成29年9月30日までの間の裁決で、事前通知を巡り争われたものは25件、調査結果の説明を巡り争われたものは8件、再調査を巡り争われたものは4件である（<http://www.>



kfs.go.jp/cgi-bin/sysrch/prj/web/index.php) (2018/03/29)。

- 4) 税務調査手続とは、税務調査を行うための課税庁による手続全般のことであり、具体的には、特定の納税義務者に係る納税申告書の内容の審理(机上調査)に始まり、事前通知から、証拠資料の収集、要件事実の認定、法令の解釈適用を経た上で、結果説明を行い、更正・決定処分等に至る一連の手続をいう(岡根秀規(2017)「調査手続の違法は修正申告の効果に影響を及ぼさないと判断した事例」税大ジャーナル27号、p.178)。
- 5) 判例時報708号、p.18。この決定は、最高裁昭和47年11月22日大法廷判決と並び、質問検査権に関し極めて重要な意義を有するものとされる。
- 6) 金子宏(1979)「行政調査の要件・手続」別冊ジュリスト62号、p.264。
- 7) 品川芳宣氏は、「調査の程度等の判断に関する考え方自体も、通則法改正によって全て否定されているわけではないのです。改正法74条の2以下においても、法律に定められていない事項については、権限ある税務職員の裁量が働く余地はあると考えられます」と述べる(品川芳宣(2015)『国税通則法講義—国税手続・争訟の法理と実務問題を解説—』日本租税研究協会、p.78)。
- 8) LEX/DB 文献番号22007043。同判決では、課税庁が内部において既に収集した資料を検討して正当な課税標準を認定することも、通則法24条に規定する調査に含まれるものと解すべきとする(控訴審広島高裁平成7年12月12日判決(LEX/DB 文献番号28021525)、上告審最高裁平成9年2月13日第一小法廷判決(LEX/DB 文献番号28040435)も同旨)。
- 9) 畠山武道氏は、税務調査の意義と必要性につき、「申告納税手続においては、納税者自身が自己の納税額を査定し、申告するのが原則である。しかし、納税者の中には、自己の納税額を誤認しているものや、故意に申告の内容を偽っているものも少なくない。そのため課税庁は、納税者の申告内容の真偽を確かめ、必要な更正・決定を行ない、その他必要な処分を行なうために、一定の情報資料を収集し、納税者の現状を把握しておく必要がある。そのための具体的方法として、税務署等の職員が納税者の状況を調査し、必要があるときは納税者に質問し、帳簿書類その他の物件を検査することを、一般に税務調査という」と述べる(畠山武道(1989)『現代法律学講座8租税法〔改訂版〕』青林書院、p.315)。
- 10) 純粋な任意調査については、肯定する説(岡村忠生・酒井貴子・田中晶国(2017)『租税法』有斐閣アルマ、p.276、谷口勢津夫(2016)『税法基本講義〔第5版〕』弘文堂、p.143、塩野宏(2015)『行政法I〔第六版〕行政法総論』有斐閣、pp.284-285、清永敬次(2013)『税法〔新装版〕』ミネルヴァ書房、pp.241-242、櫻井敬子・橋本博之(2007)『行政法』弘文堂、p.155、畠山・前掲注9)p.316、村井正(1973)「質問検査権の争点」月刊税理16巻11号、p.27)と否定する説(新井隆一(1970)「税務調査権の法的限界 税務職員の質問検査権—直接接を中心として—」税法学第232号、p.33)がある。
- 11) 酒井克彦(2016)『クローズアップ租税行政法第2版』財経詳報社、pp.120-121参照。
- 12) 金子宏(2017)『租税法〔第22版〕』弘文堂、p.906参照。
- 13) 法定化された手続における論点は他にも考えられるが、本稿では、実際に審査請求において争点とされる頻度が高いもの(脚注3参照。)を取り上げた。
- 14) 平成23年12月改正後の通則法74条の2から74条の6の質問検査に関する規定。
- 15) 本件最高裁決定は、税務職員が、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する場合に、質問検査ができる旨判示している。
- 16) 畠山武道氏は、「必要があるとき」について、「必要性の実際の認定は、個々の税務職員が状況に応じて行なうことになるが、その判断は種々の事情を考慮してあくまでも客観的になされるべきである。したがって、税務職員の判断の適否は司法審査の対象となる」と述べる(畠山・前掲注9)p.319)。
- 17) 北野弘久氏は、国税通則法74条の2以下に規定する「必要があるとき」について、「この必要性は一般的必要性だけではなく、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の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(中略)、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」とし、その根拠としては、①申告納税制度の下では、納税者は第1次的に納税義務確定権を有し、課税庁の課税処分は第2次的・補完的であること、②質問検査権の行使は純粋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、それだけに調査の合理的必要性の要件は厳格に理解される必要があること、を挙げる(北野弘久(2016)『税法学原論〔第7版〕』勁草書房、

- pp.302-303)。
- 18) 曾和俊文氏は、「一般論としていうならば、質問検査権の発動の前提となる「必要性」は一般的必要性で足りると解すべきであろう」とし、個別的必要性論の根拠に対し、①については、「申告納税制度は納税者の自発的申告を尊重するものであるが、それを絶対視するものではない」などと指摘し、②や③については、「申告納税制度のメタルの裏側に適切な質問検査権の行使がある」とする立場からすれば、「申告納税制度がうまく機能していることの単なる確認のために質問検査権が行使されても、それを違法ということはできないように思われる」と反論する(曾和俊文(1995)「質問検査権をめぐる紛争と法」芝池義一・田中治・岡村忠生編『租税行政と権利保護』ミネルヴァ書房、pp.117-118)。清永敬次氏は、「調査についての必要がないにもかかわらず、相手方に質問をなし帳簿書類等の検査をすることはできない。しかし、この場合の調査の必要性については、例えば提出された納税申告書の内容が正しいものであるかどうかについてこれを疑うだけの積極的な根拠がなくとも念のために調査を行うような場合(現実にはこのような調査はないだろう。)にも、調査の必要性は存するということができる。多くの場合、提出された納税申告書の内容が正しいかどうかは、調査を行わなければ判断することができない(もちろん調査の結果判断がつかない場合もある。)と考えられるからである」と説く(清永・前掲注10)p.243)。他に、松沢智氏(ただし同氏は、青色申告については個別的必要性が要求されるとする)、柴田勲氏も同様の見解である。
  - 19) 現実的には、このようなケースはほとんどないと考える。
  - 20) 金子宏氏は、「調査の必要があるかどうか、あるとして、いつ誰に対していかなる質問をし、またいついかなる物件を検査すべきかは、専門技術的な判断を必要とする問題であるから、租税職員の必要性の認定が違法とされる事例は実際問題としては少ないであろう」と指摘する。また、同氏は、「調査について必要があるとき」という規定が不確定概念であり課税要件明確主義に反するとの批判に対し、同規定については、解釈によってその意味内容を客観的に明らかにすることができるから、課税要件明確主義に反して無効であるとはいえないと述べる(金子・前掲注12)p.908)。
  - 21) 松沢智(1997)『租税手続法一租税正義実現のために一』中央経済社、pp.200-201及び南博方(1974)「判批(所得税法234条1項に基づく質問検査権の意義および範囲)』『昭和48年度重要判例解説』、pp.39-40を参照した。
  - 22) 財務省「平成24年度税制改正の解説」p.233 ([http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2012/explanation/pdf/p215\\_242.pdf](http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2012/explanation/pdf/p215_242.pdf)) (2018/03/29)。
  - 23) 財務省・前掲注22)p.236。
  - 24) 曾和俊文氏は、適正公平な課税を確保するために質問検査権の行使を積極的に行うべきであるとして、「申告納税方式は、納税者が正しい税額を自主的に申告することを前提としているものであるから、納税者が申告を怠ったり申告額をごまかしたりする場合には、むしろ、積極的な質問検査権の行使が必要であるという理論も成り立つ。正直者が損をする制度では申告納税方式は根づいてゆかない」、「質問検査権の法的統制については、調査対象となった私人の権利・利益を保護する視点と並んで、適切な調査権の発動を求める権利・利益を保護する視点からも」考える必要がある(いずれも下線は筆者)と述べ、ただし、「現在の通説的理解によれば、税務調査の発動を求める私人の権利は次の理由により承認しがたいとされるであろう」とし、その理由として、①調査権の不発動により特定個人に損害が生じるわけではないから個人は訴えの資格を欠くこと、②調査権の発動は税務行政機関の公益判断に基づく裁量に委ねられていることを挙げる(曾和・前掲注18)pp.97-100,122)。
  - 25) 財務省・前掲注22)p.238。
  - 26) 再調査(質問検査)を実地の調査において行う場合には、改めて事前通知に係る手続が必要になると考えるが、ここでは検討の対象としない。
  - 27) 鈴木庸夫(1987)「判研」法学教室83号(1987年8月1日号)有斐閣、p.111。
  - 28) 消極説を採る裁判例として、他に、大阪地裁昭和59年11月30日判決(事件番号昭和57年(行ウ)第1ないし3号。確定か否か不明)、千葉地裁平成2年10月31日判決(控訴審判決は東京高裁平成3年6月6日判決(確定))がある。
  - 29) LEX/DB 文献番号22000140。本判決は確定している。
  - 30) LEX/DB 文献番号22004927。本判決は確定している。
  - 31) LEX/DB 文献番号28040449。この判決については、原告が控訴したが、控訴審判決では原判決が引用された(LEX/DB 文献番号28052454)。上訴されたが、その後の状況は不明である。
  - 32) 同旨の裁判例として、浦和地裁昭和59年10月29日判決(確定)、東京地裁平成19年12月7

日判決（控訴審判決では、この点の判断がされないまま原判決は取り消された。）がある。

- 33) LEX/DB 文献番号 21039100。本判決は確定している。
- 34) LEX/DB 文献番号 21043451。この判決については、原告の請求が認容されたため被告が控訴したが、その後の状況は不明である。
- 35) LEX/DB 文献番号 25450637。本判決は確定している。
- 36) 同旨の裁判例として、大阪地裁昭和 46 年 9 月 14 日判決（控訴審判決では原審判断を引用、上告審判決ではこの点の判断なし）、名古屋地裁昭和 49 年 12 月 16 日判決（控訴審判決では原判決を引用、確定）、名古屋地裁昭和 51 年 3 月 29 日判決（控訴審判決では原判決は相当と判断、確定）、名古屋地裁昭和 52 年 10 月 24 日判決（確定）、東京高裁昭和 53 年 10 月 17 日判決（上告審では原審の判断は正当として是認）、大阪地裁平成 2 年 4 月 11 日判決（事件番号昭和 61 年（行ウ）第 66、67 号。確定）、大阪地裁平成 2 年 4 月 11 日判決（事件番号昭和 62 年（行ウ）第 11 ないし 13 号。その後の状況は不明）、津地裁平成 9 年 11 月 13 日判決（確定）、大阪高裁平成 11 年 1 月 26 日判決（確定）、前橋地裁平成 17 年 11 月 25 日判決（控訴審判決は東京高裁平成 18 年 3 月 29 日判決（確定））、横浜地裁平成 18 年 1 月 18 日判決（確定）、東京地裁平成 21 年 10 月 8 日判決（控訴審では原判決を引用、上告審では上告受理申立ては不受理決定）、岡山地裁平成 22 年 5 月 25 日判決（控訴審判決では原判決を引用、上告審では上告棄却・不受理決定）、東京地裁平成 23 年 12 月 1 日判決（控訴審判決では原判決を引用、上告審では上告棄却・不受理決定）、大阪地裁平成 27 年 3 月 20 日判決（控訴審判決では原判決を引用、確定）、東京地裁平成 27 年 5 月 28 日判決（控訴審判決では原判決を引用、上訴）などがある。
- 37) LEX/DB 文献番号 21041320。本判決は確定している。
- 38) LEX/DB 文献番号 22005062。本判決は確定している。
- 39) LEX/DB 文献番号 28021457。
- 40) 裁判所は、「更正を行うための調査に瑕疵があったとしても、調査が不十分であった場合と同様、更正された課税標準ないし税額の不当を理由として当該更正処分を取消を求めることができるに止まるものである。したがって、調査手続きの瑕疵が直接当該調査により行われた更正処分に影響を及ぼすものではないが、ただ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を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」（下線は筆者）とした上で、本件においては、調査手続きに重大な違法があったとは認められないとして、控訴人の主張を排斥した。
- 41) 最高裁平成 8 年 3 月 5 日第三小法廷判決（LEX/DB 文献番号 28030235）。
- 42) 同旨の裁判例として、那覇地裁昭和 63 年 8 月 10 日判決（控訴されたようだが、その後の状況は不明）、富山地裁平成 9 年 3 月 26 日判決（確定）がある。
- 43) LEX/DB 文献番号 22001130。本判決は確定している。
- 44) LEX/DB 文献番号 22004913。この判決については控訴されたが、控訴審では原判決のとおりと判示され、確定した。
- 45) ただし、「現実の問題として、果たしてある課税処分が違法な調査と因果関係があったかどうかについての判定は必ずしも容易ではない」とする（北野・前掲注 17）p.318）。
- 46) 雄川一郎・園部逸夫ほか「行政強制に関する研究会」ジュリスト 584 号（1975 年 4 月 1 日号）、p.139。
- 47) 行政手続法 14 条《不利益処分の理由の提示》1 項は、「行政庁は、不利益処分をする場合には、その名あて人に対し、同時に、当該不利益処分の理由を示さなければならない。ただし、当該理由を示さないで処分をすべき差し迫った必要がある場合は、この限りでない」と規定している。
- 48) 金子・前掲注 12）p.914。同意なしに居室に立ち入る等、調査が行きすぎで違法であったとして国家賠償を認めた例として、京都地裁平成 7 年 3 月 27 日判決を挙げている。
- 49) 塩野・前掲注 10）pp.290-291。
- 50) 松沢智氏は、「要するに、「全く調査をしなかった場合」のような事情が存すれば、それは更正・決定という処分を行うためには、そのための事実認定と判断が要求されること、換言すると、更正・決定の処分を行うためには、前提として当然に課税要件事実の認定が必要であるから、それには調査を行わなければ認定できないのに、その調査を全然しなかったのであるから、判断のための裁量に濫用があるとみて処分の決定自体に存するかしとして、単なる取消事由ではなく、むしろ処分自体の無効原因となるものというべきである」とも述べている（松沢・前掲注 21）pp.228-229）。
- 51) 櫻井・橋本・前掲注 10）p.164。

- 52) 品川芳宣氏は、「要は、調査がなければ、更正・決定はできないわけですから、調査をしないで更正・決定をすれば、その処分は違法になるということです。調査手続に少しぐらい違法事由があってもその処分は違法にはならないけれども、明らかに、不当、著しく不当な場合には、その処分は違法になるということが従来の裁判例で明確にされました」とする（品川・前掲注7）p.76）。玉國文敏氏は、「租税調査活動の違法性が余りにも甚だしい場合には、課税処分自体に対する信頼を失わせ、その実体的な効力に疑問を抱かせる場合も少なくないと思われる。ただし、プライバシーの侵害を含めて違法な租税調査の後続する課税処分等に及ぼす影響を一概に論ずることは困難であり、結局は、租税調査の違法性又はプライバシー侵害の程度・態様に応じて個々のケースごとに判断していくほかはないと言えよう」とする（玉國文敏（1986）「租税調査の現代的課題」租税法学会編『租税行政の諸問題』租税法研究第14号、p.69）。
- 53) 南博方（2012）『行政法（第六版補訂版）』有斐閣、p.196。同様の意見として、清永敬次氏は、「違法調査により収集した資料に基づく課税処分がなされたときは、当該資料は課税処分の基礎としてこれを用いえないと解すべき」（清永・前掲注10）p.245）とし、原田尚彦氏は、「調査に重大な違法のある場合には、当該調査で採取された資料の証拠価値が否定されることもありうる」（原田尚彦（2005）『行政法要論（全訂第六版）』学陽書房、p.246）とされる。
- 54) 兼子仁（1983）『行政法総論』筑摩書房、p.137。
- 55) 加藤就一（1988）「判研」判タ653号（1988年2月15日号）、p.38。なお、違法収集証拠排除法則を採用した例として、最高裁昭和53年9月7日第一小法廷判決を挙げている。
- 56) 高野幸夫（1994）「調査の手続」日本税務研究センター編『租税行政手続』日税研論集25号、pp.157-158参照。
- 57) 他の最高裁判決としては、折衷説を採用した東京高裁昭和53年10月17日判決の上告審判決（原審の判断は正当として是認し、上告を棄却した。）がある。これに対し、上告を棄却し上告受理申立てを不受理とする最高裁決定は複数ある。
- 58) 通則法24条《更正》は、「税務署長は、納税申告書の提出があつた場合において、その納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったとき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正する」と規定する。同法25条《決定》、同法26条《再更正》の規定においても、「その調査により」とされている。
- 59) 実際の適用に当たっては、例えば、一連の調査を、重大な違法があつた部分とそれ以外の部分とに合理的に区分することができるような場合には、違法収集証拠排除説が適用され、そうでない場合には、重大瑕疵説が適用されるのではないだろうか。
- 60) 新井隆一氏は、相手方に対して不当な不利益を予想させる不実の事実や、違法な処理をすることを示して、答弁や物件の提示を強要するというような心理的強制の方法、物件または物件の存在場所を、相手方を排除して占拠するというような事実的強制の方法によって、質問検査権を行使することも、重大な違法とする（新井・前掲注10）p.38）。
- 61) 京都地裁平成元年9月1日判決は、「更正処分の違法をいうためには、被告の調査が実質的にその必要性もないのに、専ら原告を民主商工会から脱会させる目的で行なわれたもので、税務調査として行なわれた本件質問調査権の行使が著しい濫用に当たることを主張立証することを要する」とする（LEX/DB 文献番号22004082）。
- 62) 鈴木・前掲注27）p.111参照。
- 63) LEX/DB 文献番号21056121。本判決は確定している。
- 64) LEX/DB 文献番号27804825。第一審は京都地裁昭和59年3月22日判決（LEX/DB 文献番号21080310）、第二審は大阪高裁昭和59年11月29日判決（LEX/DB 文献番号22000120）。
- 65) LEX/DB 文献番号28050108。本判決は確定している。原審は京都地裁平成7年3月27日判決（LEX/DB 文献番号28010100）であり、原告の請求が一部認容・一部棄却されたため、原告及び被告が控訴していた。
- 66) 違法な調査が行われた場合における納税者に対する救済手段について、「調査の手続に何らかの違法があつた場合に、後行処分を取り消さなくとも、違法な調査に対しては、国家賠償を請求することにより、納税者の受けた損害に対して、金銭的な賠償を受けることは可能である」（高野・前掲注56）p.158。同様の意見として芝池義一編（2005）『判例行政法入門〔第4版〕』有斐閣、p.95。）とする意見や、「違法な質問検査が行われた場合、これを拒否しても正当な理由があり違法性を欠き処罰されず、ときに国に対して損害賠償を請求できよう」（松沢・前掲注21）p.204）とする意見がある。
- 67) 神戸地裁平成25年3月29日判決は、調査官が写真をとった行為について国家賠償法上の違法を

認定したが（ただし損害賠償請求権は時効により消滅したため、請求には理由がないとした。）、他方で「写真撮影が、税務調査の必要性和原告の私的利益との衡量において、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つたといえ、重大な違法を帯び、何らの調査なしに決定処分されたに等しいとまで評価することはできない」とした（LEX/DB 文献番号 25506367。確定。）。

- 68) 新井隆一氏は、「通常の私生活の日常性を著しくみだす程度にいたった場合」、「相手方の営業の実施の日常性を著しくみだすにいたった場合、その営業上の秘密の保持を侵すこととなった場合、その取引先からの信用をそこなう結果となった場合」、「その「必要」の限度をこえて相手方の財産調査にまで及ぶとき」、「財産調査の域をこえて私生活の秘密までのぞきみする結果となるとき」には、質問検査権の行使が人権を侵害し違法となると指摘する（新井・前掲注 10）p.38）。
- 69) この点につき、「すべての場合に、事前通知を義務づけることにも難点がある。情報の収集が不可能となるおそれがあるからである。質問検査を行うにあたり、法令上は義務づけられてはいないが、実務上は、納税者の便宜や税理士の立会い等の必要性から、調査の目的を妨げるおそれのある場合を除いて、日時が事前に通知されることが通例とされる。実際には、国側にとっては、税務調査から犯則調査に進む事件もあるわけであるから、重要書類の隠匿を防止するために、すべての案件について事前通知が義務づけられるのは、不合理であるとも考えられる」（水野忠恒（2011）『租税法〔第5版〕』有斐閣、p.54）、「これらの作用（行政調査）は、事柄の性質上、事前に告知しておいたのでは所期の目的を達成することができない。そこで、法律はあらかじめ義務を命じておくことなく抜き打ち的に調査する権限を認めている」（原田・前掲注 53）p.244）、「事前通知により調査が困難になることが客観的に予想される場合を除き、原則として」事前通知を行うべき（曾和・前掲注 18）pp.123-124）、「事前通知をしたのでは調査の効果がないことが明らかな場合以外は、原則として事前通知がなされるべきであろう」（首藤重幸（1989）「第 16 章租税確定手続法」北野弘久編『現代税法講義』法律文化社、p.275）などの意見がある。
- 70) 国税不服審判所平成 28 年 11 月 1 日裁決（<http://www.kfs.go.jp/service/JP/105/02/index.html>）（2018/03/29）参照。
- 71) ①については、結果説明が全くされなかった場合、一般的には調査手続に瑕疵があることになると考えるが、刑罰法規に触れるとか公序良俗に反するなどの場面が想定し難く、重大な違法とされることは極めて稀なのではないかと考える。また、納税者（税務代理人）において結果説明を拒否したなどの事実があるときには、結果として結果説明がされなかったとしても、それは違法原因とならないと解すべきであろう。②については、非違の内容について説明が行われているのであれば、仮にその内容が納税者からみて不十分であったとしても、直ちにそれが違法原因になるとは解されず、仮に違法原因となるとしても、重大な違法とはならないのではないかと考える。③については、税務代理人以外の全く関係のない第三者に結果説明をしたなどの場合には、プライバシーの侵害（個人情報情報の漏洩）の問題を生じさせ、状況いかんでは重大な違法とされる可能性も否定できない（ただし、現実問題としてこのようなケースは極めて稀であろう）。しかしながら、納税義務者の同意があり、また、税務代理人本人が対応できないなどの事情により、税務代理人の補助者である所属税理士や使用人に対して結果説明をしたような場合には、税理士法 38 条《秘密を守る義務》や 54 条《使用人の守秘義務》によりその所属税理士等には守秘義務が課されていることからすれば、プライバシー侵害の問題は生じないと考えられ、したがって、結果説明に重大な違法はないと解してよいであろう。
- 72) 清永敬次氏は、「なお、調査終了後に、税務署長等が更正決定等をすべきと認められない旨の通知を納税義務者等に行ったのち、・・・のちにおいて、新たに得られた情報に基づき再度の質問検査等を行うことは無論可能である（通則法 74 条の 11 第 6 項）。このような場合は、再度の質問検査等が必要である理由を納税義務者に説明すべきであろう。」「調査の必要性の開示を調査権行使の要件と解することはできない」が、「例えばすでに調査が終了したと思われるのに、更に重ねて調査に応ずるよう求められるような場合には、調査の必要性について具体的必要性が要求され、その点の合理的な説明がない限り、調査を拒否しうる正当な理由があると考えべきであろう」（下線は筆者）と説く（清永・前掲注 10）pp.243-244, 246）。

#### 参考文献

- [1] 赤壁隆司（2017）「税務調査の再調査手続における「新たに得られた情報」に関する考察」税務

- 大学校論叢 88 号、pp.169-263
- [2] 荒井勇代表編 (2016)『国税通則法精解 (平成 28 年改訂) 15 版』大蔵財務協会
- [3] 新井隆一 (1970)「税務調査権の法的限界 税務職員の質問検査権—直接税を中心として—」税法第 232 号、pp.32-38
- [4] 宇賀克也 (2017)『行政法概説 I 行政法総論 [第 6 版]』有斐閣
- [5] 宇賀克也 (2005)「第 8 章行政情報の収集」法学教室 292 号 (2005 年 1 月 1 日号) 有斐閣、pp.18-31
- [6] 岡根秀規 (2017)「調査手続の違法は修正申告の効果に影響を及ぼさないと判断した事例」税大ジャーナル 27 号、pp.175-183
- [7] 岡村忠生・酒井貴子・田中晶国 (2017)『租税法』有斐閣アルマ
- [8] 雄川一郎・園部逸夫ほか「行政強制に関する研究会」ジュリスト 584 号 (1975 年 4 月 1 日号)、pp.132-143
- [9] 加藤就一 (1988)「判研」判タ 653 号 (1988 年 2 月 15 日号)、pp.33-47
- [10] 金子宏 (2017)『租税法 [第 22 版]』弘文堂
- [11] 金子宏 (1979)「行政調査の要件・手続」別冊ジュリスト 62 号、pp.263-264
- [12] 金子宏 (1973)「判評」172 号、pp.13-19 (判例時報 1973 年 6 月 1 日号、pp.151-157)
- [13] 兼子仁 (1983)『行政法総論』筑摩書房
- [14] 北野弘久 (2016)『税法原論 [第 7 版]』勁草書房
- [15] 北野弘久 (1979)『税法解釈の個別的研究 I』学陽書房
- [16] 北野弘久 (1974)『質問検査権の法理』成文堂
- [17] 清永敬次 (2013)『税法 [新装版]』ミネルヴァ書房
- [18] 小早川光郎 (2005)「質問検査権 (1) —理由告知の要否等—」別冊ジュリスト 178 号、pp.206-207
- [19] 小早川光郎 (1992)「質問検査権 (1) —理由告知の要否等—」別冊ジュリスト 120 号、pp.166-167
- [20] 酒井克彦 (2016)『クローズアップ租税行政法第 2 版』財経詳報社
- [21] 櫻井敬子・橋本博之 (2007)『行政法』弘文堂
- [22] 佐藤英明 (1994)「更正・決定、課税処分の手続」日本税務研究センター編『租税行政手続』日税研論集 25 号、pp.217-264
- [23] 塩野宏 (2015)『行政法 I [第六版] 行政法総論』有斐閣
- [24] 比川芳宣 (2015)『国税通則法講義—国税手続・争訟の法理と実務問題を解説—』日本租税研究協会
- [25] 芝池義一 (2006)『行政法総論講義 [第 4 版補訂版]』有斐閣
- [26] 芝池義一編 (2005)『判例行政法入門 [第 4 版]』有斐閣
- [27] 芝池義一 (1995)「税法と行政法」芝池義一・田中治・岡村忠生編『租税行政と権利保護』ミネルヴァ書房、pp.1-25
- [28] 柴田勲 (1973)『「必要あるとき」とは』月刊税理 16 卷 11 号、pp.52-57
- [29] 柴田孝夫 (1973) 最高裁判所判例解説刑事篇昭和 48 年、pp.99-109
- [30] 鈴木庸夫 (1987)「判研」法学教室 83 号 (1987 年 8 月 1 日号) 有斐閣、p.111
- [31] 首藤重幸 (1989)「第 16 章租税確定手続法」北野弘久編『現代税法講義』法律文化社、pp.274-277
- [32] 曾和俊文 (2012)「税務調査判例の展開と行政調査論」論究ジュリスト 2012 年秋号 (3 号)、pp.47-55
- [33] 曾和俊文 (1995)「質問検査権をめぐる紛争と法」芝池義一・田中治・岡村忠生編『租税行政と権利保護』ミネルヴァ書房、pp.95-135
- [34] 曾和俊文 (1993)「行政調査の要件・手続」別冊ジュリスト 122 号、pp.214-215
- [35] 曾和俊文 (1987)「行政調査の要件・手続」別冊ジュリスト 92 号、pp.216-217
- [36] 高野幸大 (1994)「調査の手続」日本税務研究センター編『租税行政手続』日税研論集 25 号、pp.123-169
- [37] 谷口勢津夫 (2016)『税法基本講義 [第 5 版]』弘文堂
- [38] 玉國文敏 (1986)「租税調査の現代的課題」租税法学会編『租税行政の諸問題』租税法研究第 14 号、pp.52-74
- [39] 畠山武道 (1989)『現代法律学講座 8 租税法 [改訂版]』青林書院
- [40] 原田尚彦 (2005)『行政法要論 (全訂第六版)』学陽書房

- [41] 法律時報 45 巻 14 号 (1973 年 11 月 1 日号) 最高裁新判例紹介、p.149
- [42] 松沢智 (1997) 『租税手続法－租税正義実現のために－』中央経済社
- [43] 水野忠恒 (2015) 『大系租税法』中央経済社
- [44] 水野忠恒 (2011) 『租税法〔第 5 版〕』有斐閣
- [45] 南博方 (2012) 『行政法 (第六版補訂版)』有斐閣
- [46] 南博方 (1974) 「判批 (所得税法 234 条 1 項に基づく質問検査権の意義および範囲)」『昭和 48 年度重要判例解説』、pp.38-40
- [47] 村井正 (1973) 「質問検査権の争点」月刊税理 16 巻 11 号、pp.27-33
- [48] 山本未来 (2012) 「税務調査の要件・手続」別冊ジュリスト 211 号、pp.222-223

#### WEB

- [1] 財務省「平成 24 年度税制改正の解説」([http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2012/explanation/pdf/p215\\_242.pdf](http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2012/explanation/pdf/p215_242.pdf)) (2018/03/29)
- [2] 国税不服審判所「裁決要旨検索システム」(<http://www.kfs.go.jp/cgi-bin/sysrch/prj/web/index.php>) (2018/03/29)
- [3] 国税不服審判所平成 28 年 11 月 1 日裁決 (<http://www.kfs.go.jp/service/JP/105/02/index.html>) (2018/03/29)

(平成 30 年 4 月 27 日受付、平成 30 年 6 月 15 日再受付)