

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

赤 壁 隆 司

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

要 約

1 研究の目的

平成 23 年度の国税通則法（以下「通則法」という。）の改正（平成 25 年 1 月適用・平成 27 年一部改正）において法制化された税務調査手続により、前回の更正決定等を目的とした実地調査（以下「前回実地調査」という。）を実施した後に、前回実地調査と同一の税目及び課税期間について、その納税義務者に再び質問検査等（以下「再調査」という。）を行うには、「新たに得られた情報に照らし非違があると認められるとき」でなければ再調査ができないこととされ、再調査に係る規定が創設された。

こうした中で、例えば、前回実地調査時に有していた情報からは非違はなくその実地調査の結果に基づくいわゆる是認通知後に、今回の実地調査において現物確認や取引先等への調査等を行うことにより非違事項を発見し、この非違事項が前回実地調査対象期間に及ぶ場合、この発見された非違事項を指摘し「新たに得られた情報」に該当するとして再調査を行うことに対して異論を唱える主張などがあり疑義が生じている。例えば、上記のような前回実地調査期間に及ぶ非違事項の指摘については、単に不十分な前回実地調査を補充するものに過ぎず「新たに得られた情報」には該当しないものであり、事後の実地調査によって補充された事実関係についても「新たに得られた情報」として取り扱うのであれば、「新たに得られた情報」は際限なく拡大し、安易に再調査が行われることとなり、再調査に制限を加えた通則法の規定を無にすることに等しいとの主張や、是認通知後の納税者（「納税義務者」と同義であり、以下同じ。）の地位の安定を考慮して「新たに得られた情報」の解釈は可能な限り狭く解釈すべきとの主張がある。

このように疑義が生じているところ、今後、納税者と課税庁とが「新たに得られた情報」を巡りその解釈が対立することによって、再調査に基づき行われた課税処分が違法であるか否かに関して争訟となるケースが少なからず発生するものと考えられる。

そこで、「新たに得られた情報」に関して、その範囲がどこまで許容されるのかなどの問題点を整理、検討する必要がある。

2 研究の概要

(1) 再調査手続の法制化の意義

平成 22 年 12 月 16 日に閣議決定された平成 23 年度税制改正大綱において、納税者環境整備については、「納税者の立場に立って、納税者権利憲章を策定するとともに、税務調査手続の明確化、更正の請求期間の延長、処分の理由附記の実施等の措置を講じることとし、国税通則法について昭和 37 年の制定以来、最大の見直しを行います。」と明記された。

財務省の税制改正の解説において、再調査について、従来、税務署長等は更正決定をした後、その更正決定をした課税標準等又は税額等が過大又は過少であることを知ったときは、その調査により再更正をすることができることとされているところ（通法 24）、通則法 74 条の 11 第 6 項の規定により、その前提となる再調査のあり方について、従来からの運用上の取扱いを踏まえ、納税者の負担の軽減を図りつつ、適正公平な課税の確保を図る観点から、いったんある納税者に対して調査が行われ、その後、更正決定等をすべきと認められない旨の通知をした後、修正申告書等の提出があった後及び更正決定等をした後においては、税務職員は「新たに得られた情報に照らし非違があると認められる場合」に再び質問検査等を行うことができるものである旨の説明が行われている。

そして、改正以前の再調査の運用上の取扱いについては、平成 11 年 12 月 14 日、衆議院の齋藤勁議員より提出された「税務行政における適正手続の法的整備に関する質問主意書」に対する答弁書がある。当該答弁書（平成 12 年 1 月 14 日閣議決定）は、「再調査は新たな資料情報によって先の調査で把握した所得金額が過少であることが判明した場合等に行うこと等、所得税法第 234 条を始めとする各税法の規定等の趣旨に則して、納税者の権利に配慮した適正な運用が行われている」旨を答弁している。

以上から、再調査手続の法制化の意義は、従来からの運用上の基本的な取扱いを踏まえ、納税者の負担の軽減を図りつつ、事後は正を予定する申告納税制度の下での納税者とその申告等をチェックする課税庁とのバランスを考慮した上で、適正公平な課税の確保を図る観点から明確化したものであるといえる。

(2) 質問検査権の意義等

通則法 74 条の 11 第 6 項は、再調査の要件として、「当該職員は、新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとき」と定めているところであり、当該職員の非違の認定についての判断の仕方が問題となるところ、この点に関連して、質問検査権の意義を示した重要な判例があり、その質問検査権の行使の要件である「調査について必要がある」ことなどについて、以下の判旨から当該職員の判断の仕方などについて確認し考察する。

イ 最高裁昭和 48 年 7 月 10 日第三小法廷決定（刑集 27 卷 7 号 1205 頁）の判旨

(イ) 「所得税法 234 条 1 項の規定は……当該調査の目的、調査すべき事項、申請、申告の体裁内容、帳簿等の記入状況、相手方の事業の形態等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、……物件の検査を行う権限を認めた趣旨で」ある。

(ロ) 「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すべ」きものである。

ロ 調査（質問検査権の行使）の必要性の判断

上記イ(イ)の判旨は、旧所得税法 234 条 1 項がいう「所得税に関する調査について必要があるとき」とは、当該職員において「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」に質問検査権の行使を行うとしているが、一方で質問検査の必要性の認定についての判断の仕

方に「客観的」といった限定が加えられており、当該職員の自由な裁量に委ねられているものではないと解されている。また、同判旨において、いかなる場合に質問検査の必要ありとすべきかの実態的基準は示されていないが、この点に関しては、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との指摘がある。

ハ 再調査手続における専門技術的判断

上記イのとおり、質問検査権の行使の要件についての判断は、専門技術的判断を必要とすると解されているのと同様に、再調査の要件である「非違があると認める」との判断も、各租税法令等に精通するとともに調査に準じた判断を要するものであり、専門技術的判断が必要となる。

(3) 行政裁量

行政法において行政裁量についてどのように捉えているか考察すると、「行政裁量とは、立法者が法律の枠内で行政機関に認めた判断の余地のことである」と解されている。そして、行政行為のどの段階に裁量が認められるかという点について、古典的学説では、法律要件の解釈・あてはめの段階の裁量（要件裁量）と、要件が充足された場合に行政行為をするかどうかという権限発動段階の裁量（効果裁量）という２段階につき論じられてきた。要件裁量については、古典的学説の中には否定するものがあつたが、現在、学説は要件裁量を認めている。

また、判例については、以下のとおり要件裁量を認める傾向にあるほか、判断過程の合理性が問題となったものもある。

イ 要件裁量を認める判例の傾向

判例も、要件裁量を認める方向性を示しており、専門技術的な判断が必要であるという観点から要件裁量を認めるものがある。例えば、教科書検定に関して「学術的、教育的な専門技術的判断であるから、事柄の性質上、文部大臣の合理的な裁量に委ねる」（最高裁平成 5 年 3 月 16 日第三小法廷判決（民集 47 卷 5 号 3483 頁））とするもの、原子炉等規制

法の許可要件の適合性に関する内閣総理大臣の判断について、「多方面にわたる極めて高度な最新の科学的、専門技術的知見に基づく総合判断が必要とされること」から、学識経験者等を含む原子力専門委員会の意見を尊重した「内閣総理大臣の合理的な判断に委ねる」（最高裁平成 4 年 10 月 29 日第一小法廷判決（民集 46 卷 7 号 1174 頁））とするものなどがある。

ロ 行政裁量に関する判断過程の合理性等が問題となった裁判例

外国人の在留期間更新許否処分に関し、法務大臣の判断の違法性についての審理・判断基準について、「その判断の基礎とされた重要な事実」に誤認があること等により右判断が全くの事実の基礎を欠くかどうか、又は事実に対する評価が明白に合理性を欠くこと等により右判断が社会通念に照らし著しく妥当性を欠くことが明らかであるかどうかについて審理し、それが認められる場合に限り、右判断が裁量権の範囲をこえ又はその濫用があったものとして違法である」（最高裁昭和 53 年 10 月 4 日大法廷判決（民集 32 卷 7 号 1223 頁））と判示する判例があり、一定の限度を超えた場合に違法と解されている。

（４）「新たに得られた情報に照らし非違があると認められるとき」の解釈

イ 「新たに得られた情報」の意義

通則法 74 条の 11 第 6 項に規定する「新たに得られた情報」について、通常の調査の過程においては、調査担当者である「当該職員」は各種情報を収集及び分析し、更正決定等をすべきか否かを判断の上、①同条第 1 項の更正決定等をすべきと認められない旨の通知、又は②同条第 2 項の調査結果の内容説明（更正決定等の額等）を行うこととなる。そうすると、「当該職員」が上記①及び②の時点で保有する情報、すなわち更正決定等をすべきか否かの判断の基礎とされるべき情報については、再調査の要件となる「新たに得られた情報」に該当しないものとなり、該当する情報は上記①及び②の時点で保有していなかったものとなると考えられる。

ロ 「新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとき」の範囲

通則法 74 条の 11 第 6 項が規定する再調査の要件の判断にあたる①「非違があると認める」とは、どの程度の可能性をいうのか、②「新たに得られた情報に照らし」とは、新たに得られた情報のみを基礎として非違があると認められるときに限定されるのか、について問題となる。

上記①については、上記（２）イ(i)の判旨の「具体的事情にかんがみ客観的に必要があると判断される場合」とする判断枠組みを斟酌すると、上記非違の認定に際しても客観的な判断が求められ、調査担当者の一方的な判断といった恣意性は排除されるべきであり、実態的な判断基準が規定されていないとしてもその判断の程度については「合理性」によって担保されるべきものと考えられる。

上記②については、通則法 74 条の 11 第 6 項の趣旨が、納税義務者の負担の軽減を図る一方、一定の場合には再調査を可能とすることによって適正公平な課税の確保を図ることとした規定であると解されることに鑑みて、同項の規定を見ると「新たに得られた情報に照らし」と規定されており、その趣旨及び文理からも「新たに得られた情報」のみを判断の基礎とすることを求めているとは解されない。例えば、その新たに得られた情報からは直接的に非違があることが疑われるとまでは言えない場合であっても、それ以外の情報と総合的に判断した場合に、非違があることが合理的に推認される場面も少なくないのであって、このような場合において再調査は制限されるべきではないと考えられる。このような解釈は、同項が規定する「非違があると認める」の判断は専門技術的判断を要し、かつ、総合的に判断を行うことなどは、行政判断に関する判例等の傾向からしても相当であると考えられる。

（５）再調査手続の瑕疵と課税処分 효力 の関係

イ 調査手続の瑕疵と課税処分の有効性に関する学説及び裁判例の傾向

調査の瑕疵を問題とする更正処分取消請求事件に関しては、調査手続の違法は当然には課税処分を取り消す違法事由にはならないが、その調

査手続の違法性の程度が重大である場合には課税処分を取り消す違法事由になるとする「折衷説」があるところ、学説及び裁判例は、折衷説を支持するものが多く有力な説である。

さらに、折衷説に属する裁判例の中に少数ではあるが、調査手続の違法性の程度が甚だしい場合、その調査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が排斥されることがある（その結果として、当該課税処分を維持できなくなる場合が起こり得る。）と解するもの（違法収集証拠排斥説）もある。

この点に関して、一連の広い調査の過程において一部のみ重大な違法性を有している場合、典型的な折衷説に基づく、その更正処分をどのように取り扱うべきか疑義が生じ、このような問題を解決するには、違法収集証拠排斥説が参考となる。すなわち、その違法性の程度が重大な一部の調査過程において収集した資料等の証拠能力が排除され、当該資料等を基礎とした更正処分の部分が取消しの対象となる一方、その余の適法な調査によって収集した資料等に基づく更正処分の部分は維持されることとなる。

ロ 再調査手続の瑕疵と課税処分の有効性

再調査の要件として「新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとき」とされているところ、前回実地調査の終了時点において有していた情報のみによって非違があると判断する場合は、再調査手続違反による瑕疵があると考えられる。また、「非違があると認める」の判断の仕方は、専門技術的判断を必要とすることから税務職員の判断に裁量の余地があり、一定の合理性があると認められる限り瑕疵があるとされないと考えられるが、その判断が明らかに非合理的であり社会通念に照らし著しく妥当性を欠き恣意的な場合も手続違反による瑕疵があると考えられる。

このような再調査の判断については、上記（３）ロの判例等を参考にすると「その判断の基礎とされた重要な事実と誤認があること等により

右判断が全くの事実の基礎を欠くかどうか、又は事実に対する評価が明白に合理性を欠くこと等により右判断が社会通念に照らし著しく妥当性を欠くことが明らか」とされる場合があり得るところ、同判断が再び質問検査権の行使を可能とする再調査手続の趣旨を没却させるものであり、裁量権の範囲をこえ又はその濫用があったものとして重大な瑕疵があるとされた場合に限り、同判断に基づき行われる再調査はその要件を欠き違法性を帯びたものと取り扱われ、当該再調査により収集された資料等は証拠能力を失うこと（違法収集証拠排斥説）となろう。

以上のような考え方に基づくと、当該資料等に基づく課税処分の部分は、その根拠を失うこととなり維持されず取消しの対象（再調査によらない部内資料等を基礎とする部分は除く）となり得ると考えられる。

3 まとめ

（１）「新たに得られた情報」の意義

通則法 74 条の 11 第 6 項に規定する「新たに得られた情報」の意義は、同条第 1 項の通知又は同条第 2 項の説明に係る国税の調査（実地の調査に限る。）において質問検査等を行った当該職員が、当該通知又は当該説明を行った時点において有していた以外の情報とするのが相当である。

（２）「新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとき」の範囲

通則法 74 条の 11 第 6 項に規定する「新たに得られた情報に照らし非違があると認められるとき」の判断の仕方は、専門技術的判断を必要とし裁量の余地があるもので合理性によって担保されるべきである。また、その範囲は、新たに得られた情報から非違があると直接的に認められる場合のみならず、新たに得られた情報から直接的に非違に結びつかない場合であっても、新たに得られた情報とそれ以外の情報とを総合的に考慮した結果、非違があると合理的に判断（推認）される場合も含まれるとするのが相当である。

したがって、上記（１）の質問検査等を行った当該職員が、当該通知又

は当該説明を行った時点において有していた情報であっても、その後の再調査適否の判断を行う当該職員が「新たに得られた情報」と総合的に判断した結果非違が認められるのであれば、「新たに得られた情報」としての意義、及び「新たに得られた情報に照らし非違があると認められる」とするその合理的判断が左右されることはない。

(3) 再調査手続の瑕疵と課税処分 효力 の関係

上記(1)の質問検査等を行った当該職員が、当該通知又は当該説明を行った時点において有していた情報のみによって「非違があると認められる」と判断すること、及び「新たに得られた情報に照らし非違があると認められる」との判断が明らかに非合理的であり社会通念に照らし著しく妥当性を欠くもので全く恣意的であることなどにより、これらの判断がその裁量権の範囲をこえる又は濫用により再調査手続の趣旨を没却する重大な瑕疵と認められた場合に限り、同判断に基づく再調査は違法性を帯びることとなり、その再調査により収集された証拠はその証拠能力を失うことによって、この証拠に基づく課税処分の部分は取消しの対象となり得る。

目 次

はじめに	184
第 1 章 法制化された再調査手続	186
第 1 節 平成 23 年 12 月の通則法改正の経緯及び背景	186
第 2 節 税務調査手続が法制化された趣旨及び目的	187
1 平成 23 年度税制改正大綱（平成 22 年 12 月 16 日閣議決定）	187
2 平成 27 年 4 月 15 日付「調査手続の実施に当たっての 基本的な考え方等について」の一部改正について（事務運営指針） ：第 1 章 基本的な考え方	188
3 税務調査手続に関する Q & A（一般納税者向け） （国税庁ホームページ平成 26 年 4 月改訂）：問 1	189
4 納税者環境整備に関する論点整理	189
5 税制改正（平成 23 年 12 月）の解説	189
第 3 節 調査終了の際の手続等	190
1 調査終了の手続	190
2 再調査手続	192
3 小括	194
第 2 章 質問検査権	195
第 1 節 申告納税制度における質問検査権	195
1 質問検査権の通則法への統合	195
2 調査の意義	196
3 調査の要件	197
4 質問検査権の法的性格	198
5 調査義務	200
6 行政指導	201

第 2 節 質問検査権の意義等を明らかにした判例	
(最高裁 昭和 48 年 7 月 10 日第三小法廷決定	
(刑集 27 卷 7 号 1205 頁))	202
1 事実の概要 (荒川民商事件)	203
2 判旨	204
3 評価	205
第 3 節 再調査手続において専門技術的判断を要することについて	208
第 4 節 アメリカにおける税務調査及び再調査	209
1 アメリカの税務調査	209
2 サモンズ (行政召喚状) の執行	211
3 再調査に関する判例	212
4 小括	214
第 3 章 行政上の裁量	216
第 1 節 行政裁量の意義	216
第 2 節 行政裁量に関する古典的学説	217
第 3 節 現在の行政裁量論	219
1 法規裁量と自由裁量の相対化	219
2 要件裁量を認めた最高裁判決 (専門技術的判断)	220
第 4 節 課税処分と裁量	228
第 5 節 行政裁量に関する判断過程の合理性等が問題となった	
最高裁判決	229
1 最高裁昭和 53 年 10 月 4 日大法廷判決	
(民集 32 卷 7 号 1223 頁)	229
2 最高裁平成 18 年 11 月 2 日第一小法廷判決	
(民集 60 卷 9 号 3249 頁)	231
3 第 3 章の小括	233
第 4 章 再調査の要件	
(「新たに得られた情報に照らして非違があると認めるとき」)	235

第 1 節 再調査手続に関する法令等	235
1 再調査手続に関する法令等の要旨	235
2 再調査の対象と適用関係	236
第 2 節 再調査の要件	237
1 「新たに得られた情報」とは	237
2 「新たに得られた情報に照らし 非違があると認めるとき」の範囲	238
3 再調査手続違反の疑義について	241
4 納税者の負担と適正な再調査	243
第 5 章 再調査手続の瑕疵と課税処分効力の関係	246
第 1 節 税務調査手続の瑕疵と課税処分関係	246
1 調査の瑕疵に関する裁判例	246
2 学説等	250
3 検討	253
第 2 節 再調査の手続違反と課税処分の有効性	259
結びにかえて	262

凡 例

本稿で使用している法令等の略称は、次のとおりである。

なお、これらの法令等の規定は、特に記載のない限り、平成 29 年 4 月 1 日現在のものに基づく。

《法令等》	《略称》
国税通則法・・・・・・・・・・・・・・・・	通法

はじめに

平成 23 年度の通則法の改正（平成 25 年 1 月適用・平成 27 年一部改正）において法制化された税務調査手続により再調査手続に関する規定が創設され、更正等を目的とした実地調査を実施した後に、再調査を行うには、「新たに得られた情報に照らし非違があると認められるとき」でなければ再調査を行うことができないこととされた。

この点に関して、例えば、所得税について、前回の実地調査時に有していた情報からは非違はなくその実地調査の結果に基づくいわゆる是認通知後に、今回の実地調査において現物確認や取引先等の確認を行うことにより前回の実地調査対象期間に及ぶ非違事項を発見し、この発見された非違事項を指摘し「新たに得られた情報」に該当するとして再調査を行うことは、単に前回の不十分な実地調査を補充するものに過ぎず「新たに得られた情報」には該当しないものであり、事後の実地調査によって補充された事実関係についても「新たに得られた情報」として取り扱うのであれば、「新たに得られた情報」は際限なく拡大し、安易に再調査が行われ改正の意味がなくなる旨の主張や、実地調査後の納税者の地位の安定を考慮して「新たに得られた情報」の解釈は可能な限り狭く解釈すべきとする旨の主張がある。

このように疑義が生じている中、本稿執筆の段階で筆者は未だ上記改正による再調査の適否を争点として判決された裁判例はないと承知しているところ、今後、納税者と課税庁とが「新たに得られた情報」を巡りその解釈が対立することによって、再調査に基づき行われた課税処分が違法であるか否かに関して争訟となるケースが少なからず発生するものと考えられる。

そこで、「新たに得られた情報」について、その範囲がどこまで許容されるのかなどの問題点等を整理、検討する必要があることから、次のとおり、検討を加えることとしたい。

まず、第 1 章において、再調査手続に係る通則法改正の経緯や趣旨目的を概観した後、第 2 章において再調査の要件の判断方法の手掛かりとして、質問検

査権の意義を明らかにした判例を考察し、調査の要件である必要性についての判断方法や裁量等についての整理した上で、第 3 章において行政裁量に関する学説・判例の整理を行う。第 4 章において、行政裁量に関する最高裁判決の考え方等を踏まえて再調査の要件である「新たに得られた情報照らし非違があると認めるとき」の許容される範囲等を明らかにし、最後に、第 5 章において、税務調査手続の瑕疵と課税処分に関する裁判例・学説について整理・検討を加え、再調査手続の瑕疵と課税処分の効力の関係についての考察を行う。

なお、文中意見に当たる部分は、筆者個人の見解であり、所属組織の見解ではないことを申し添える。

第 1 章 法制化された再調査手続

第 1 節 平成 23 年 12 月の通則法改正の経緯及び背景

我が国の租税手続法制は、昭和 37 年(1962 年)に通則法が制定されて以来、基本的に見直しがなされてこなかったところ、平成 22 年度税制改正大綱(平成 21 年 12 月 22 日閣議決定)において、「公平・透明・納得」の税制を実現する観点から、納税者権利憲章(仮称)の制定、国税不服審判所の改革、社会保障・税共通番号制度の導入について、「1 年以内を目途に結論を得る」こととされた。これを受け、政府税制調査会の専門委員会(神野直彦委員長)の下に納税者環境整備小委員会(三木一義座長)が設けられ、日本税理士連合会、日本弁護士連合会、日本労働組合総連合会、日本経済団体連合会等へのヒアリングや、同小委員会における専門的・実務的観点から平成 22 年 3 月以後 10 回にわたる会合によって検討が行われた結果、同年 9 月 14 日「納税者環境整備に関する論点整理」が取りまとめられた。その後、この「納税者環境整備に関する論点整理」をも踏まえ、納税環境整備 P T(座長:五十嵐文彦副大臣)において同年 11 月 25 日「納税環境整備 P T 報告書」がとりまとめられた。

平成 23 年度税制改正大綱(平成 22 年 12 月 16 日閣議決定)においては、上記「納税環境整備 P T 報告書」を踏まえ、納税者権利憲章の策定、税務調査手続の明確化、更正の請求期間の延長、処分の理由附記の実施等の「国税通則法」の改正について取り組むことが示された。そして、同大綱のうち、国税通則法の題名¹⁾及び目的の改正、納税者権利憲章の策定及び新たな税務調査手続の追加に係る部分については、当時の政府・民主党は、平成 23 年 12 月改正法案の修正により削除することとし、平成 23 年 10 月 28 日衆議院はこれを承諾した。その結果、「税務調査手続の明確化」、「更正の請求期間の延長」、「処分の理由附

(1) 「国税通則法」という法律名を「国税に係る共通的な手続並びに納税者の権利及び義務に関する法律」に改める案があったとされている(月刊「税理」編集局編『納税者権利憲章で税制が変わる!』23 頁(ぎょうせい、2011))。

記の実施等」については、同年 12 月 2 日に交付された「経済社会の構造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）において、通則法の一部改正（17 条）として整備されることとなった。

なお、同法律において、所得税法、法人税法をはじめ各税に規定されていた各税に関する質問検査権に関する規定は削除され、各税法の特質に対応して整理・統合されて「国税通則法」に規定されることとなった。

第 2 節 税務調査手続が法制化された趣旨及び目的

国税の調査（以下「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が、税法は、特に課税に必要な資料収集・確保を可能ならしめるため、職権調査の一形態として、権限を有する職員において、相手方に質問し、帳簿書類その他の物件について検査し、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。」⁽²⁾とところである。そして、この調査の手続が法制化された趣旨及び目的を確認するため、以下のおとり、税制改正大綱、国税庁の事務運営指針、国税庁のホームページ公表の Q & A（一般納税者向け）及び税制調査会の資料における調査及び再調査に関する説明等を概観する。

1 平成 23 年度税制改正大綱（平成 22 年 12 月 16 日閣議決定）⁽³⁾

「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・発展に資する観点から、税務調査に先立ち、課税庁が原則と

(2) 荒井勇代表編『国税通則法精解』867 頁（大蔵財務協会、15 版、2016）。

(3) 同大綱の第 2 章（各主要課題の平成 23 年度での取組）1 .納税環境整備(3)税務調査手続、3 章（平成 23 年度改正）1 .納税者環境整備(2)税務調査手続。

して事前通知を行うことを法律上明確化」するとされた。ただし、「悪質な納税者の課税逃れを助長することのないよう、課税の公平確保の観点を踏まえ、一定の場合には事前通知を行わないこと」とされた。

また、「調査終了時の手続について、課税庁の納税者に対する説明責任を強化する観点から、法律上明確化」するとされ、具体的には、①更正・決定等すべきと認められる場合、②更正・決定等すべきと認められない場合の区分に応じて納税者に調査結果の説明等及び調査が終了した旨の通知書を交付する旨のほか、課税庁の職員は、前記調査が終了した旨の通知書が交付された後においても、調査について必要があるときは、再調査ができる⁽⁴⁾とされた。

なお、「現行の調査実務上行われている物件の預かり・返還等に関する規定を法律上明確化」するとされている。

2 平成 27 年 4 月 15 日付「調査手続の実施に当たっての基本的な考え方等について」の一部改正について（事務運営指針）：第 1 章 基本的な考え方

「調査手続については、平成 23 年 12 月に国税通則法の一部が改正され、手続の透明性及び納税者の予見可能性を高め、調査に当たっての納税者の協力を促すことで、より円滑かつ効果的な調査の実施と申告納税制度の一層の充実・発展に資する観点及び課税庁の納税者に対する説明責任を強化する観点から、従来の運用上の取扱いが法令上明確化されたところである。」とされている。

「調査の実施に当たっては、今般の改正の趣旨を踏まえ『納税者の自発的な納税義務の履行を円滑に実現する』との国税庁の使命を適切に実施する観点から、調査がその公益的必要性と納税者の私的利益との衡量において社会通念上相当と認められる範囲内で、納税者の理解と協力を得て行うものであることを十分認識して上で、法令に定められた調査手続を遵守し、適正かつ公平な課税の実現を図るよう努める。」との考え方が示されている。

(4) 税制改正大綱（32 頁）の段階においては、「新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとき」ではなく「調査について必要があるとき」とされていた。

3 税務調査手続に関する Q & A (一般納税者向け) (国税庁ホームページ平成 26 年 4 月改訂) : 問 1

「今般の改正は、税務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方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・発展に資する等の観点から、調査手続に関する従来の運用上の取扱いを法令上明確化するものであり、基本的には、税務調査が従来と比べて大きく変化するものではありません。」⁽⁵⁾と説明されている。

4 納税者環境整備に関する論点整理

平成 22 年 9 月 14 日付「税制調査会 専門委員会」の「納税環境整備に関する論点整理」と題する資料によれば、小委員会・専門委員会において出された主な意見の中の一つに「調査終了後、再調査を禁止すべきとの主張もあるが、これを徹底すると、却って 1 回当たりの調査の長期化を招きかねず、また、事後は正を予定する申告納税制度の下では当事者間のバランスに欠け、課税の適正化の観点からも問題。」(筆者下線加筆)(2.各論 (1) 税務調査手続④税務調査終了後の手続)との指摘がされている。

5 税制改正(平成 23 年 12 月)の解説

財務省の税制改正の解説⁽⁶⁾によれば、再調査について要旨以下のとおり説明されている。

従来、税務署長等は更正決定をした後、その更正決定をした課税標準等又は税額等が過大又は過少であることを知ったときは、その調査により再更正

(5) 国税庁「税務調査手続に関する F A Q (一般納税者向け)」1.総論 問 1 (<http://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/data/h24/nouzeikankyo/ippan02.htm>) (最終閲覧平成 29 年 6 月 22 日)。

(6) 財務省「平成 24 年度税制改正の解説」238 頁(http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2012/explanation/pdf/p215_242.pdf) (平成 29 年 6 月 22 日最終閲覧)。

をすることができることとされているところ（通法 24）、通則法 74 条の 11 第 6 項の規定により、その前提となる再調査のあり方について、従来からの運用上の取扱いを踏まえ、納税者の負担の軽減を図りつつ、適正公平な課税の確保を図る観点から、いったんある納税者に対して調査が行われ、その後、更正決定等をすべきと認められない旨の通知をした後、修正申告書等の提出があった後及び更正決定等をした後においては、税務職員は「新たに得られた情報に照らし非違があると認められる場合」に再び質問検査等を行うことができるものである⁽⁷⁾。

第 3 節 調査終了の際の手続等

再調査手続は、調査終了の際の手続に包含される手続であるところ、再調査手続及び同手続と密接な関連を有する手続について、改正の前後の取扱いについて概観する。

1 調査終了の手続

税務調査終了時に調査担当者が行う手続については、実務上、調査の結果の区分に応じた取扱いがされていた⁽⁸⁾。

(1) 平成 23 年 12 月改正前の取扱い

イ 実地調査の結果において非違がない場合

- (イ) 申告内容に誤りが認められなかった場合は、その旨及び税務調査が終了した旨を通知
- (ロ) じ後の申告等につき指導すべき事項もない場合には、適正な申告と認められる旨を通知

なお、この書面は、それまでの調査結果を通知するものであって、

(7) 「未把握の課税漏れが発見された場合などが、これに該当する」（財務省・前掲注(6)238 頁）。

(8) 荒井・前掲(2)870 頁～872 頁参照。「個人課税事務提要（事務手続編）」の制定について（事務運営指針）（平成 21 年 6 月 26 日）等。

じ後の再調査を禁止するものではなく⁽⁹⁾、保存期間内の帳簿書類は引き続き保存が必要となることを説明

ロ 実地調査の結果において非違がある場合

(イ) 非違内容及びその金額を説明

(ロ) 修正申告又は期限後申告をしようよう

なお、上記しようようの際に書面を交付して、修正申告等をした場合に不服申立てができないこと等を説明

(2) 平成 23 年 12 月改正後の取扱い

通則法 74 条の 11 第 1 項ないし第 3 項により、以下のとおり取り扱われる。

イ 更正決定等をすべきと認められない場合の通知

税務署長等は、実地調査を行った結果、更正決定等をすべきと認められない場合には、納税義務者で当該調査において質問検査等の相手方となった者に対し、その時点において更正決定等すべきと認められない旨を書面により通知する。

ロ 更正決定等をすべきと認める場合における調査結果の説明等

実地調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合には、当該職員は、その納税義務者に対し、その調査結果の内容（更正決定等をすべきと認めた額及びその理由を含む。）を説明し、その際、修正申告書等を勧奨することができる。ただし、この勧奨を行う場合において、「納税義務者が納税申告書を提出した場合には不服申立てをすることはできないが更正の請求をすることはできる」旨を説明するとともに、その旨を記載した書面を交付しなければならない。

(9) 国税庁長官通達により「本通知の実施については、調査の結果、是正すべき事項がないと認められる事案について、その旨を書面により通知することで、納税者の申告納税制度に対する理解を一層深めるとともに、調査等に当たっての納税者の適切な協力を促し、もって申告納税制度の一層の充実・発展に資することを目的とする。したがって、本通知を行うことにより、じ後の調査に制約を及ぼすものではない。」とされている（「調査結果の通知に実施について」（平成 10 年 6 月 29 日課所 6-16 他 7 課共同国税庁長官））。

2 再調査手続

(1) 平成 23 年 12 月改正前の取扱い

通則法 26 条《再更正》は、税務署長は、更正又は決定をした後、その更正又は決定をした課税標準等が過大又は過少であることを知ったときは、その調査により、当該更正又は決定に係る課税標準等又は税額等を更正する旨を規定しており、その前提の当該調査（再調査）については、運用上の取扱いに基づいていた。

改正前の再調査手続の運用上の取扱いについては、平成 11 年 12 月 14 日、衆議院の齋藤勁議員より提出された「税務行政における適正手続の法的整備に関する質問主意書」⁽¹⁰⁾に対する答弁書がある。当該質問主意書は、その項目の一つに「同一税目で同一期間に関する再調査を行うことは原則できないものとする（重複調査の禁止）」について、通則法の改正についての政府の見解を求めたものである。

当該質問主意書に対する答弁書（平成 12 年 1 月 14 日閣議決定）は、「再調査は新たな資料情報によって先の調査で把握した所得金額が過少であることが判明した場合等に行うこと等、所得税法第 234 条を始めとする各税法の規定等の趣旨に則して、納税者の権利に配慮した適正な運用が行われている」として、再調査手続についての運用上の取扱い述べ、当該質問主意書が指摘するような内容の通則法の改正を行うことは考えていない旨を答弁している。

(2) 平成 23 年 12 月改正後の取扱い

調査を終了しその調査結果により「更正決定等をすべきと認められない旨の通知をした後」又は「納税義務者から修正申告書若しくは期限後申告書の提出若しくは源泉徴収による所得税の納付があった後又は更正決定等をした後」においても、新たに得られたれた情報に照らし非違があると認める場合には、その納税義務者に対して、再調査を行うことができること

(10) 第 146 回国会（臨時会）質問第 14 号。

とされた。

(3) 平成 27 年改正後の取扱い

前回の調査終了後において、「新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとき」に行うことができる再調査について、その再調査の前提となる前回の調査の範囲を「実地調査」に限るとされた。

この点について、平成 27 年度税制改正による再調査の対象となる調査の見直しに関する国会答弁がある。平成 27 年 5 月 14 日参議院財政金融委員会において、西田実仁議員から、通則法の一部改正により実地調査以外の調査については、たとえ新たな情報がなくても何度でも調査ができるというふうに見直されたが、具体的にどのような問題の事例を想定しているのかとする旨の質疑⁽¹¹⁾があった。

これに対し当時の佐川国税庁次長は、要旨以下のとおり答弁⁽¹²⁾している。

実地調査以外の調査は、提出された申告書に客観的あるいは限定的な誤りがある場合など、来署依頼を行い、判明している誤りに限り確認を行うといった簡易な形で調査を行っているところである。具体的には、例えば提出された申告書において医療費控除に誤りがあるといった場合は、納税者の延滞税の負担なども考慮して、その点についてその時点で行政指導を行い、これにより見直しを行った納税者については、新たに得られた情報がなくても、後に調査が行えることになる。

他方、この行政指導により見直しを行わなかった納税者については、実地の調査以外の調査、今述べた簡易な調査では是正を行うことになり、これについては（後に、当該判明している項目以外の項目についての調査が必要となる場合に）新たに得られた情報が入手されるまで調査が行えなかったところである。したがって、今回の改正において、こうした実務上の問題点が解消されるということになった。

(11) 参議院会議録情報第 189 回国会財政金融委員会第 10 号。

(12) 前掲注(11)。

3 小括

再調査手続の法制化の意義については、従来からの運用上の基本的な取扱いを踏まえ、納税者の負担の軽減を図りつつ、事後是正を予定する申告納税制度の下での納税者とその申告等をチェックする課税庁とのバランスを考慮した上で、適正公平な課税の確保を図る観点から明確化したものである。

第 2 章 質問検査権

第 1 節 申告納税制度における質問検査権

「申告納税制度は、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。それゆえ、申告納税方式は、メタルの裏側に積極的で適切な質問検査権の行使およびそれに基づく正しい課税処分の実現があつて初めて機能するとも言えるのである。」⁽¹³⁾との指摘があるところ、この意味において、再調査もまた申告納税制度を支えるものであると考えられ、再度の質問検査権の行使を認めるものであることから、まず、調査における質問検査権行使の要件、手続及びその行使（調査）の法的性格など調査一般について、以下のとおり整理・検討する。

1 質問検査権の通則法への統合

平成 23 年 12 月の税制改正の改正以前は、所得税、法人税、消費税、相続税等各税においてそれぞれ質問検査権に関する規定が置かれていた。これらの質問検査権に関する規定においては、税務署等の当該職員は、各税目に関する調査について必要があるときは、納税義務者等に質問し、又は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旨を定められていた。同改正によって、各税法上の質問検査権に関する規定が削除されるとともに、従前の各税法上の質問検査権に関する規定が各税法の特質に対応して整理・統合の上、新たに通則法上に質問検査権に関する規定（通則法 74 条の 2 ないし 74 条の 6）が設けられた。その内容は、物件の提示又は提出要求に関する権限の確認規定（通則法 74 条の 2 第 1 項柱

(13) 曾和俊文「4 質問検査権をめぐる紛争と法」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』98 頁（ミネルヴァ書房、1995）。

書)が設けられ、また、新たに、「提出物件の留置き」に関する規定(通法 74 条の 7)が設けられたほかは、実質的に従前の質問検査権の規定が引き継がれている。この点については、前記第 1 章第 2 節 3 のとおり、国税庁のホームページにおいて「今般の改正は、……調査手続に関する従来の運用上の取扱いを法令上明確化するものであり、基本的には、税務調査が従来と比べて大きく変化するものではありません。」と説明されていることから、上記改正の前後により、質問検査権の性質に特段の変化はないと考えられる。

2 調査の意義

税務署長は、納税申告書の提出があった場合において、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の規定に従っていない場合又は納税申告書を提出する義務があると認められる者が当該申告書を提出していなかった場合には、その調査により、更正又は決定をすることとされ(通法 24 条、25 条)、更正・決定を行うには課税要件事実に関する情報等の入手が必要であり、必要な資料等の取得収集を可能ならしめるため、当該職員に質問検査権が認められている⁽¹⁴⁾と考えられる。すなわち、納税義務者等について「税法所定の申告義務の履行を確保し、適正公平な課税の確保を図るため、当該職員には、各税の調査について必要があるときは、納税義務者等に質問し、帳簿書類その他の物件を検査し、又は当該物件(その写しを含む。)の提示若しくは提出を求める権限が与えられている。」⁽¹⁵⁾。

そして、「調査」の意義については、税法上の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(税資 193 号 274 頁)⁽¹⁶⁾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

(14) 金子宏『租税法〔第 22 版〕』905 頁(弘文堂、2017) 参照。

(15) 荒井・前掲注(2)876 頁。

(16) 同上告審の最小一判平 9 年 2 月 13 日税資 222 号 450 頁同旨。

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」。そして、「調査の方法、時期などその具体的な手続については、何ら規定されておらず、その点では、課税庁に広範な裁量権が認められているものと解され」、「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、右裁量権の範囲内であり、通則法二四条に規定する調査に含まれるもの」と解されている。この「調査」についての解釈は、「通則法 25 条（決定）、同法 26 条（再更正）においても同様であり、同法 65 条 5 項（過少申告加算税）及び同法 66 条 5 項（無申告加算税）に規定する『調査』にも当てはまる」⁽¹⁷⁾と解されており、通則法 74 条の 2 ないし 74 条の 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。

3 調査の要件

質問検査権の行使の要件として、通則法 74 条の 2 は「所得税、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……求めることができる。」と規定しているのみであり、「必要があるとき」の判断は解釈によるものと考えられる。この点についての考え方は従来から大きく三つに区分される。

一つ目として、質問検査を行使するためには、その申告等の内容を疑うに足りる具体的な根拠を要するものである。この考え方は、「申告納税制度を原則としている以上、原則として税額は納税者の意思によって確定するものと解すべきであって、税務署長が例外的に決定あるいは更正をするために調査を行う場合には、そうするだけの合理的な根拠と理由を有していなければならないというべきである。したがって、右の各見地からすれば、所得税法 234 条 1 項（筆者注：現通則法 74 条の 2 第 1 項）にいう『必要がある時』とは、適正・公平な課税を実現するために質問検査権行使の必要性が合理的に是認される場合でなければならないのは当然であって、収税官吏の個人的な恣意が許されないことは明らかである」（静岡地裁昭和 47 年 2 月 9 日判決

(17) 岡根秀規「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 178 頁（2016）。

(判例時報 659 号 36 頁)) というものである⁽¹⁸⁾。

二つ目として、質問検査権を行使するためには、申告内容に客観的な疑いのあることを必要とするものである。この考え方は、『調査に関し必要があるとき』というのも、右の申告にない場合または申告が適正になされていない合理的な疑いのある場合をいい、もとより該当収税官吏の恣意による調査が許されるわけではなく、この申告納税を担保し、適正な課題を実現するための純粋な行政手続であることから、犯罪調査の場合のように具体的な嫌疑のあることは要求されないが、そこに客観的な基準の存することは当然である」(東京高裁昭和 43 年 8 月 23 日(税資 84 号 241 頁)) というものである。

三つ目として、質問検査権は、申告内容の正否を確認するためにも行使しうるとするものである⁽¹⁹⁾。この考え方は、「税務署長は、常に納税義務者が申告義務を正しく履行したか否かを調査する職責を有し、納税額が自己の調査したところと異なるときは、申告税額に拘束を受けることなく、これを更正することができ、しかも、いかなる調査をなすべきかは、法律に特別の定めがない。したがって、税務署長は、過少申告の疑いがある申告はもとより、かかる疑いの存せざる申告について調査することができるのである」(名古屋高裁昭和 48 年 1 月 31 日(訟月 19 卷 4 号 167 頁)) というものである。

4 質問検査権の法的性格

税務調査は、法的性格から①強制調査、②間接強制を伴う任意調査及び③

(18) 同旨の学説として「とりわけ申告納税方式の税の場合には、更正・決定のための調査は、納税申告の内容または無申告という事実の内容の正当性(または真実性)に疑問があつて行われるべきであるから、『当該職員』において、疑うに足りだけの個別的な・具体的な事由が存しなければならない」(新井隆一「税務調査の法的限界」税法 232 号 36 頁～37 頁(1970)) とするものがある。

(19) 柴田勲『『必要があるとき』とは』税理第 16 卷 11 号 55 頁(1973)は、後述の最高裁昭和 48 年 7 月 10 日第三小法廷決定(刑集 27 卷 7 号 1205 頁)について、「調査の目的、申告の体裁内容、帳簿等の記入保存状況等からみて、客観的な必要があると当該職員が判断する場合には広く質問検査をすることができるというもの」であることから、この意味で、この三つ目の考え方を当然に含むとしている。

純粋な任意調査に大別することができる⁽²⁰⁾。

①強制調査は、国税犯則取締法に基づく臨検、捜査、差押え、国税徴収法に基づく滞納処分を執行するための搜索などがこれに該当し、相手方の意思に拘束されずに強制執行することができる極めて強力な権限を有しており、適正執行等の確保から裁判所の令状や搜索の立会人を要するなど慎重な手続が定められている。

②間接強制を伴う任意調査は、当事者双方の合意と協力に期待する趣旨の任意調査であるが、この協力を担保するために、不答弁等に対する罰則を設けるものであり、この罰則により間接的に協力を強制するもので、当該職員の所得税等に関する質問権等を定めた通則法 74 条の 2 ないし 74 条の 6 に規定される質問検査権がこれに該当する。

③純粋な任意調査は、税法上に明文の規定を設けることなく、納税者等国民一般の同意と協力を得て行われる通常一般の任意調査である。

このうち②に属するもの例として、通則法 74 条の 2 にいう当該職員の所得税に関する質問・検査については、「納税義務者は、この質問検査権の行使に対して抵抗しないという不作為義務にとどまらず、真実応答義務という積極的内容を含んだ受忍義務があり」⁽²¹⁾、その意味で、「質問・検査は公権力の行使を内容とする事実行為である。」⁽²²⁾ところ、不答弁や虚偽の答弁等を行った場合には、同法 127 条により、一年以下の懲役又は 50 万円以下の罰金に処されることとなる。しかし、相手の意思に反して立入調査をすることはできないため、その意味で任意調査とされ、相手の同意のない立入りにについては不法行為になり国家賠償責任が生じ得る⁽²³⁾。

また、質問検査権の行使に対する憲法との関係について、質問に対する応答や検査に対する受忍を刑罰によって強いている通則法の規定については、

(20) 北野弘久『質問検査の法理』591 頁（成文堂、1974）参照。

(21) 国税庁「税務調査の法的知識」北野弘久『質問検査の法理』591 頁～592 頁（成文堂、1974）。

(22) 金子・前掲注(14)906 頁。

(23) 最判昭 63 年 12 月 20 日訟月 35 卷 6 号 979 頁。

憲法 35 条に定める裁判官令状主義及び同法 38 条に保障される不利益な供述拒否権に違反しないのかとの疑義が考えられる。この点については、昭和 47 年に国税庁が公表した「税務調査の法律的知識」の中の（旧）所得税法の質問検査権に関する質疑において、「質問検査権は、納税義務者の刑事責任を追及するものではなく、他の納税義務者の負担において不当な利益を受けていないかどうかを確認するために行使されるものであり、納税義務者がその行使を受忍した結果、更正、決定により所得税の追徴を受ける場合があったとしても、それは本来的に負担すべき納税義務が実現したにすぎないものであり、その納税義務者は、刑事責任に関する不利益を受けるものではないことはもちろん他の納税義務者に比し財産上の不利益をも受けるものではない。」⁽²⁴⁾ことから、憲法 35 条及び 38 条に違反する問題は生じないとされている⁽²⁵⁾。

なお、質問検査権に係る権限の解釈として、通則法 74 条の 8 は「当該職員の権限は、犯罪捜査のために認められたものと解してはならない」と規定しており、質問検査権の権限は、質問検査権の行使を必要とする行政決定（課税処分等）のために用いられなければならない、同質問検査権の行使により収集した資料等を国税犯則調査取締法に基づく犯則調査にそのまま用いることは許されない⁽²⁶⁾。

5 調査義務

通則法 74 条の 2 ないし 74 条の 6 における各条の質問検査に関する規定は、

(24) 国税庁・前掲注(21)561 頁。

(25) 最大判昭 47 年 11 月 22 日刑集 26 卷 9 号 554 頁同旨。

(26) これに対する判例の立場は、国税犯則取締法に基づく犯則調査によって収集した資料等を課税処分用いることは許されるとする（最判昭 63 年 3 月 31 日判時 1276 号 39 頁）。この点、宇賀克也教授は「行政調査で得た資料をそのまま刑事手続で用いることが問題視されるのは犯罪捜査のための慎重な刑事手続の保障が潜脱されないようにという配慮によるものであるが、逆に裁判官の令状等を得て正当な犯罪捜査で得た資料を行政処分の根拠として利用することは認められよう。」（宇賀克也「第 8 章 行政情報の収集」法教 292 号 28 頁（2005））としている。

行政調査を認めるものと解されている⁽²⁷⁾。「行政調査とは、行政機関が、行政目的を達成するために必要な情報を収集する活動をいう。」⁽²⁸⁾ものであり、「行政調査の中には、統計調査のように一般的目的で行われるものと、個別具体の行政決定の基礎となる情報を収集するために行われるものがある。」⁽²⁹⁾ところ、前記の質問検査は後者の「個別具体の行政決定の基礎となる情報を収集するために行われるもの」に該当すると考えられる。この点、税務署長等は、課税処分等を行うには適切な調査を行うことが期待されるが、「調査不十分の故に、調査によって収集された情報によっては」、「行政決定行為を基礎づけることができないことが判明したときは、調査義務違反ではなく、要件となる事実が欠けるとして、行政行為の取消しないしは無効の事由となる。」とされる⁽³⁰⁾。このことを裏付ける裁判例⁽³¹⁾もあり、一般に、不十分な調査それ自体が課税処分の違法事由として問題とはならず、その処分の根拠となる証拠の問題となると解される。

6 行政指導

「調査」に該当しない行政行為として「行政指導」がある。「行政指導」については、行政手続法 2 条 6 号において、「行政機関がその任務又は所掌事務の範囲内において一定の行政目的を実現するため特定の者に一定の作為又は不作為を求める指導、勧告、助言その他の行為であって処分に該当しないものをいう。」と規定されている。

通則法 74 条の 2 ないし 74 条の 6 に規定される質問検査権の行使の相手方はその受忍義務を負うこととなる。他方、「行政指導は相手方の任意の協力に

(27) 金子・前掲注(14)906 頁参照。

(28) 櫻井敏子・橋本博之『行政法〔第 5 版〕』156 頁（弘文堂、2016）。

(29) 宇賀・前掲注(26)21 頁。

(30) 塩野宏『行政法 I 〔第 6 版〕行政法総論』286 頁（有斐閣、2015）。

(31) 名古屋地判昭 51 年 1 月 26 日税資 87 号 74 頁は「調査が実質的に不十分であったとしても、かかる事由は更正処分の違法事由とはならないものと解される。仮に調査が不十分であったため、更正された所得金額ないし税額が不当であった場合には、これを理由として更正処分の取消を求めれば足りるのである」としている。

よってのみ実現される。」⁽³²⁾ことから、適正な納税義務の履行を求めるために課税庁が納税義務者に対して行う「行政指導」は、納税義務者の自発的な意思に基づく協力を求めるものであり、法令上の義務を何ら負わせるものではない⁽³³⁾と解される。具体的には、提出された納税申告書の自発的な見直しを要請する行為として、「当該職員が保有している情報又は提出された納税申告書の検算その他の形式的な審査の結果に照らして、提出された納税申告書に計算誤り、転記誤り又は記載漏れ等があるのではないかと思料される場合において、納税義務者に対して自発的な見直しを要請した上で、必要に応じて修正申告書又は更正の請求書の自発的な要請をする行為」⁽³⁴⁾のように、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行う行為に至らないものは、「調査」に該当せず、「行政指導」となると解される。

第 2 節 質問検査権の意義等を明らかにした判例（最高裁 昭和 48 年 7 月 10 日第三小法廷決定 (刑集 27 卷 7 号 1205 頁)）

通則法 74 条の 11 第 6 項は、再調査の要件として、「当該職員は、新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとき」と定めているところであり、当該職員のその非違の認定についての判断の仕方が問題となる。

この点に関連して、所得税法（平成 18 年法律 10 号による改正前のものであり、以下「旧所得税法」という。）234 条 1 項は、「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、…質問し…検査することができる」と規定しており、その質問検査権の行使の要件である「調査について必要がある」ことについても、当該職員のその必要性の認定についての判断の仕方が問題となる。この点については最高裁判所が質問検査権について詳細かつ重要な意義

(32) 塩野・前掲注(30)334 頁。

(33) 行政手続法 32 条 2 項は「行政指導に携わる者は、その相手方が行政指導に従わなかったことを理由として、不利益な取扱いをしてはならない。」と規定している。

(34) 通則法調査関係通達 1-2 (1) ロ。

を示した判例(最高裁昭和 48 年 7 月 10 日第三小法廷決定(刑集 27 卷 7 号 1205 頁)・荒川民商事件)があることから、同判例における当該職員の判断の仕方などについて、以下の判旨によって確認し考察する。

1 事実の概要(荒川民商事件)

X は、プレハブ加工業を営む者であり、昭和 40 年分の所得税について、申告期限内に荒川税務署長に対して確定申告書を提出し、申告に係る税額を納付した。荒川税務署は、X の申告所得税額が過少と疑われることから調査の必要があると認め、昭和 41 年 8 月から 9 月にかけて、3 回にわたり 1 名ないし 2 名の調査官を X 方に派遣したが、いずれも押問答となって調査の目的を遂げることができなかった。そこで、同 9 月 12 日に、2 名の調査官が X 方へ行き X 及びその長男に会い、昭和 40 年分の所得税につき所得税法所定の質問検査権に基づき必要があつて調査するということ及び調査に応じないと罰則に触れるということを告げたうえ、帳簿書類を見せてほしい、得意先、仕入先の住所氏名を言ってほしい、工場内を見せてほしい旨を述べたが、「何度話してもおなじだから、もう帰ってくれ」、「生活の保障がない限りは答えられない」、「調査はさせない」などと怒鳴り、また、身近にいた調査官の腰を押すなどして、両調査官の質問に答弁せず、かつ、その検査を拒んだ。

これに対し、X の行為は旧所得税法 242 条 8 号(現通則法 127 条 2 号)の罪(不答弁罪、検査拒否罪)に当たるとして公訴が提起された。一審無罪、二審有罪。X 側の上告に対して最高裁判所は、上告趣意はいずれも適法な上告理由にあたらないとしてこれを棄却したが、その中で旧所得税法 234 条の規定が不明確であるかどうか、同規定の意義について以下 2 のとおり判示した。

(注) 旧所得税法 234 条 1 項は、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、納税義務がある者、納税義務があると認められる者等に質問し、又はその者の事業に関連する帳簿書類その他の物件を検査することができる旨を規定しており、また、

同法 242 条 8 号は、同法 234 条 1 項の規定による当該職員の質問に対し
て答弁せず若しくは偽りの答弁をし、又は同項の規定による検査を拒み、
妨げ若しくは忌避した者は、1 年以下の懲役又は 20 万以下の罰金に処
する旨を規定している。

2 判旨

- (1) 旧所得税法 234 条 1 項の「犯罪構成要件としての不明確性を主張して違
憲 (31 条) をいう点は、右規定の文言の意義は」後記 (以下の (2) ない
し (5)) 「において示すとおりであってなんら明確を欠くものとはいえない」。
- (2) 「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 234 条 1 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
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」(筆者下線加筆) きである。
- (3) 「暦年終了前または確定申告経過前といえども質問検査が法律上許されな
いものではない」。
- (4) 「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、質問検査を行ううえの法律上一律の要件とされて」いない。

- (5) 「同法 234 条 1 項にいう『納税義務がある者』とは、……既に法定の課税要件が充たされて客観的に所得税の納税義務が成立し、いまだ最終的に適正な税額の納付を終了していない者のほか、当該課税年分が開始して課税の基礎となるべき収入の発生があり、これによって将来終局的納税義務を負担するに至るべき者をもいい、『納税義務があると認められる者』とは、前記の権限ある税務職員の判断によって、右の意味での納税義務がある者に該当すると合理的に推認される者をいうと解するべきものである」。

3 評価

本決定は、旧「所得税法 234 条の規定の明確性、調査の必要性の意義、事前通知と理由告知の必要性、事前調査の可否、という四つの基本的な重要問題に関する最高裁判所の最初の詳細な判示であり、租税法の質問・検査はもとより、行政調査一般についても、先例とし重要な意味をもっている。」とされる⁽³⁵⁾。上記 2 の判旨のうち、(1) 及び (2) を考察の対象とし、その他の (3) ないし (5) については本稿の研究対象から外れるため省略する。

判旨の (1) について、一般に罪刑法定主義は、刑罰権の濫用ないし恣意的行使に対して人権を保障することを明確に規定することを要請するところであり、この要請に反するような不明確ないし一般的な規定は憲法 31 条に違反すると考えられている。この点に関連して、旧「所得税法 234 条 1 項について特に問題となるのは、『所得税に関する調査について必要があるとき』という不確定概念が明確性を欠いているかどうかである。」⁽³⁶⁾とされる。この点に関して、一般に、「法律が行政機関に対して行政権の発動を授權するにあたり、徹底した法治主義の立場からは、全て具体的一義的な概念を用いて

(35) 金子宏「判批」行政判例百選Ⅱ〔第二版〕264 頁 (1979) 参照。また、本決定に先立つ最大判昭和 47 年 11 月 22 日刑集 26 卷 9 号 554 頁 (川崎民商事件) と並んで極めて重要な意義を有するとされている。

(36) 金子・前掲注(35)264 頁。

これを規定することが望ましい。」⁽³⁷⁾とされている。しかし、「複雑な社会現象のすべてを予測し、これを法律でもれなく規定することは困難であるから、これに対処するために不確定概念を用いることが必要であり且つそれを用いることが不合理でないという場合が存在することも一般論としては承認され得るところである。」⁽³⁸⁾とされている。

この点、「所得税に関する調査について必要があるとき」という概念は、「一般に、この概念は租税行政庁の恣意を許すほどの一般的なものではなく、いかなる場合に質問・検査を行う必要があるかは、客観的に明確にできる事柄である」⁽³⁹⁾と解されている。すなわち、この条文の趣旨・目的に照らせば、一定の限度ないし枠があると解され、どのような場合にそれに該当するかは、判旨の（２）ないし（５）が示す解釈によって明らかとなることから、不明確な規定ではないと解されている⁽⁴⁰⁾。

判旨の（２）について、旧所得税法 234 条 1 項にいう「必要があるとき」の意義については、本決定は、「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」に質問検査が許されることから、質問検査の必要性の認定についての判断の仕方に限定が加えられている⁽⁴¹⁾。この点、「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少ないであろう」⁽⁴²⁾とする指摘がある。

そうすると、「必要があるとき」の判断については、一義的には当該職員の判断に委ねられているが、当該職員の自由な裁量までは許されず、あくまでも客観的な必要性、すなわち「諸般の具体的事情」に鑑みたものであること

(37) 田村悦一「判批」行政判例百選〔新版〕112 頁（1970）。

(38) 金子宏・判評 172 号 15 頁。

(39) 金子・前掲注(35)264 頁。

(40) 金子・前掲注(35)264 頁。金子・前掲注(38)15 頁参照。

(41) 小早川光郎「判批」行政判例百選〔第二版〕167 頁。

(42) 金子・前掲注(14)908 頁。

を要し⁽⁴³⁾、その必要性の認定についての判断には、専門技術的な判断が必要とされるものであると考えられる。

また、「必要があるとき」の判断とは別の問題であるが、その質問検査が行われる場合であっても、質問検査の範囲、程度、時期場所等の調査方法の細目の選択については、「権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられている」が、「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」にとどまるべきとされており、相手方の私的利益をも考慮に入れて判断すべきこと（利益衡量）、手段・限度ともに相当でなければならないこと（比例原則⁽⁴⁴⁾）の制約があることを説示している。この点、判旨は、質問検査権の行使が認められる場合にも、上記制約の限度を超える場合には、権限の踰越濫用に該当し違法となることを示唆したものである⁽⁴⁵⁾との指摘がされている。

(43) 柴田幸夫「判解」『最高裁判所判例解説刑事篇昭和 48 年度』104 頁、107 頁（法曹会、1975）参照。また、同「判解」104 頁は、「必要があるとき」については、「特に過少申告の疑われる場合に限るとするような制限的解釈は採用していない。」としている。また、同旨のものとして、曾和・前掲注(13)117 頁は、「最高裁は、決定において、『客観的必要性』が要求されると述べるが、それが個別的必要性か一般的必要性かは述べていない。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。」としている。柴田勲『『必要があるとき』とは』税理 16 卷 11 号 56 頁（1973）は、「申告が適正に行われていない合理的な疑いがある場合はもちろん、申告の正否を確認するためにも行使できると解するのが、もっとも妥当な考え方である」とする。他方、「客観的に過少申告の疑いがあるようなばあいは必要性の要件がみたされる、と解しているものと推察される」（金子・前掲注(35)264 頁）とする。

(44) 比例原則は、基本的に「目的と手段」の間の関係を問う原則であり、人権を最大限に尊重するために、目的に応じた手段・程度にとどめなければならないとして「規制は必要最小限でなければならない」、「目的と手段は不釣り合いであってはならない」、という二つの要請を含んでおり、この原則は現在の行政学では、行政上の一般原則と理解する立場、憲法 13 条に根拠を有する行政条理として理解する立場、及び同条に実体化された憲法原則として理解する立場がある（須藤陽子「法教」237 号 18 頁～20 頁（2000）参照）。

(45) 南博方「判批」昭和 48 年度重要判例解説 38 頁（1974）。

第 3 節 再調査手続において専門技術的判断を要することについて

前記第 2 節において、旧所得税法 234 条 1 項にいう「調査について必要があるとき」の必要性の認定の判断については、専門技術的な判断を必要とする指摘がある旨を述べた。この点に関して、再調査及びその要件について規定する通則法 74 条の 11 第 6 項にいう「新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとき」にも、その非違の認定の判断については以下のとおり専門技術的な判断を要すると考えられる。

まず、判断において専門性を要することについては、税務調査における「非違」とは、各租税法令に関するものであることからすれば、各租税法令やその取扱いを定めた通達等に精通するとともに、様々な事例に対して各租税法上の取扱いについて適正に判断する専門性が求められる。例えば、所得税法については、課税・非課税の別、各種の所得区分、収入の認識・所得の帰属時期、必要経費性等に関して、各種事例を法令に当てはめて適正な適用についての判断が求められ、この意味において租税法の解釈等に関する専門性が求められる。

また、技術性については、前記第 2 章第 1 節 2 で述べたとおり、調査について、「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」と解されており、再調査の要件である非違の認定の判断についても、このように調査に準じた判断を要するものであり、また、単純かつ明白なものと思われる場合があるとしても、前回の調査の状況等を考慮してその非違の蓋然性や重要性についても認識するなど、その専門性とあいまった一定の技術性が求められると考えられる。

第 4 節 アメリカにおける税務調査及び再調査

税務調査は租税法上の義務の適正な履行の確保を図るためには必要なものであるところ、「税額を確定するためには、税法の適用の基礎となる事実に関する情報が正しく把握されることが不可欠であり、そのために納税者の記帳・記録保存の制度が重要なのであり」、「申告納税制度のもとでは、さらに、事実の確定とそれに基づく税額の計算も納税者の自主性に委ねられている。しかしながら、行政庁は、申告による税額計算の正しさを確保し、あるいは、納税者の申告のない場合にそなえて、自ら税額の確定に必要な情報を収集しておかなければならない。いわば、納税者の申告により明らかにされた情報を補うため、さらにデータの追加が求められるものであり、このことが効率的な租税行政のため重視される」との指摘がある⁽⁴⁶⁾が、この点、アメリカ合衆国（以下「アメリカ」という。）は、申告納税制度由来の国であり、我が国も同制度を採用していることから、アメリカの税務調査及び再調査についてどのように取り扱われているか以下のとおり概観する。

1 アメリカの税務調査⁽⁴⁷⁾

アメリカの税務調査の種類として、①「書簡調査」、②「署内調査」及び③「署外調査」がある。①「書簡調査」は、税務署長が、納税者に申告書の特定項目について申告の内容を根拠づける資料を送付して欲しい旨の手紙を送り、納税者がそれに応じて資料を郵送するという方法で行われる調査である（医療費控除等の比較的重要性の少ない控除項目のうち特定の項目についてのみ問題がある場合など）。②「署内調査」は、「呼び出し調査」と呼ばれ、

(46) 水野忠恒「アメリカにおける中小企業課税一組合、法人及び Subchapter S 法人の課税問題一」日税研論集 4 号『閉鎖的法人をめぐる課税問題〔2〕』226 頁～227 頁（日本税務研究センター、1987）。

(47) 金子宏「アメリカにおける税務調査一質問検査権を中心として一」日税研論集 9 号『税務調査〔1〕～諸外国における税務調査～』18 頁以下参照（日本税務研究センター、1989）。

納税者に税務署への出頭を求めて面接の形式で行う調査であり、所得税の調査は、通常はこの方法で行われる（署内調査は、税務署長からコンタクト・レター⁽⁴⁸⁾と呼ばれるアポイントメントの日時、調査項目及び納税者が持参すべき資料が明示された手紙を納税者に発送することによって開始する。）。③「署外調査」は、調査官が、納税者の事務所・事業所・住居等に出向いて行う調査（臨場調査）であり、法人については、一般的にこの方法で調査が行われるほか、個人の場合も、所得金額が大きい場合は、署外調査が行われることが少なくなく、特に事業所得については署外調査が行われることが多いとされる（署外調査も、コンタクト・レターの郵送によって始まる。）。

上記の各調査について、いずれも納税者等が質問検査⁽⁴⁹⁾に応じない場合に

(48) コンタクト・レターは、担当調査官の名前で発送され、次の諸事項が記載されることになっている（金子・前掲注(47)19 頁～20 頁参照。）。

- ① 調査に日時及び場所（指定日時の 7 日前まで納税者側からの調整が可能）。
 - ② 納税者は、調査に当たって、弁護士、公認会計士、内国歳入庁に税務登録をした個人、未登録であるが資格のある個人に代理をさせ又は同席させること、納税者が不在である場合には、代理人に授權書を与えておくべきこと、並びに他にいかなる他人（たとえ代理資格がなくとも）証人又は補助者として同席しうること。
 - ③ 一定の資料を用意しておいて欲しい旨（所得、経費及び控除に関する全ての帳簿や記録など広範囲に及んでおり、更に他の資料が必要な場合は別添に附記されるようになっている。）。
 - ④ 納税者は、法によって、その納税義務に影響を及ぼすあらゆる項目について証拠を示すことを要求されていること、及び調査に応じない場合には調査官の手持ちの資料で更正をしなければならないこと。
 - ⑤ 調査の趣旨、調査手続、及び調査結果に対する納税者の不服申立てについての説明。調査の趣旨の部分には、調査の目的は所得や控除の正確性の確認であること、大部分の納税者は正直であり、申告書の検査について何らおそれをいただく必要はないこと、調査によって税額が変更されない場合も多く、また還付がなされる場合も多いこと、しかし、納税者が、求められた項目について資料を提出しない場合には、不完全であるかもしれない手持の資料で手続を進めざるを得ないことなど。
 - ⑥ 個人の場合について、同一の項目について不必要な調査を避けるため、調査の過程で出てきた問題点が、過去 2 年間のいずれの年において調査を受けたり、問題のなかった項目である場合には、その旨を申し出て欲しい旨。
- (49) 内国歳入法典 7602 条（a）項は、申告書の正確性の確認、無申告の場合における申告書の作成、納税義務の決定又は租税の徴収、の 4 つの目的のために、内国歳入庁の担当調査官について次の事項を定めている（金子・前掲注(47)11 頁～12 頁。）。
- ① 調査に関連を有し又は調査にとって重要であるかもしれないあらゆる帳簿・文

ついて、罰則が設けられていないため任意調査の性質をもっている。そして、これらの調査に応じない場合等において、調査官は、納税者等に対して後述のサモンズを発し、一定の日時に税務署その他の場所に出頭して、必要な帳簿書類等を提出し、また必要な証言を行うことを要求することができる。

2 サモンズ（行政召喚状）の執行

調査による情報収集に関して納税者が質問検査に応じない場合又は第三者に対して調査を行う場合については、納税者等に対して行政召喚状とされるサモンズを発することによって、指定した日時、場所に召喚の上、調査に必要な帳簿書類等を提出し、証言を行うことを要求できる。この場合、サモンズに従わず納税者等が出頭しない際には刑事罰（1,000 ドル以下の罰金若しくは 1 年以下の懲役又はこれらの併科）⁽⁵⁰⁾の対象になり、出頭した後、資料の提出を拒否した際には、財務長官は、サモンズの執行を裁判所に対して求めることができるものである⁽⁵¹⁾。このサモンズの手続が採用されていることが、

書・記録その他の資料を検査する権限を有すること（1号）。

② 調査に関連を有し又は調査にとって重要であるかもしれないあらゆる証言を宣誓の下に関係者から聴取する権限を有すること（3号）。

③ 担当調査官は、上記 4 つの目的のために、納税義務者、その役員又は使用人、納税義務者の事業に関する記載を含む文書を占有ないし保管している者、及び調査担当官が適当であるとみなす全ての者に対して、指定の時間に指定の場所に出頭して、調査に関連を有し又は調査にとって重要であるかもしれない帳簿書類等を提出し、そして宣誓の下に調査に関連を有し又は調査にとって重要であるかもしれない証言をするを要求するサモンズ（行政召喚状）を発する権限を有すること（2号）。

(50) 内国歳入法典 7210 条。

(51) サモンズに関する内国歳入法典の規定は以下のとおり（水野・前掲注(46)229 頁～231 頁。）。

① サモンズは、財務長官により発せられ、名宛人に手渡さなければならない。サモンズが帳簿、書類、記録、その他のデータの提出を求める場合には、それらの文書が合理的な確実さによって記述されていれば足りる（内国歳入法典 7603 条）。

② 調査の行われる時刻と場所は、財務長官によって確定しうるものであり、状況のもとで合理的なものでなければならない（内国歳入法典 7605 条（a）項）。

③ 納税者等のサモンズの名宛人は、出頭義務を負う。財務長官に対してサモンズの出頭命令を差し止めるために出訴することはできない。納税者等は、指定の日時・場所に出頭せずサモンズに従わない場合には、刑事処罰の対象となる（内国

アメリカの質問検査制度の特徴とされ、刑事罰等により担保された間接強制の手段であり、その執行が裁判所の判断に委ねられているものである⁽⁵²⁾。

3 再調査に関する判例

(1) 再調査に対する制限

内国歳入法典 7605 条 (b) 項は、納税者は、不必要な調査 (unnecessary examination or investigations) に服するべきではなく、納税者の会計帳簿の検査が行われるのは、各課税年度において 1 度のみに限られるが、納税者が別途調査を要請した場合、又は財務長官が、調査の後に納税者に対して書面でもって更に調査が必要である旨を通知した場合は除かれる旨を規定している。このように、原則として再調査を行うことは認められないとする立法趣旨は、「既に十分な調査がなされたと思われる場合にも、なお不必要な質問や訪問がなされることを禁じ、正直な納税者の平穩を守ることであった。」とされる⁽⁵³⁾。

なお、この「再調査禁止の原則が適用される記録は、納税者が保有する記録であり、従って、内国歳入庁が納税者以外の情報源に対して情報を求めたり、納税者以外の第三者が納税者に関する記録を保有している場合にこの第三者に対してその記録の提出を求めることを妨げるものではない。」とされ、また、「納税者が再調査について内国歳入庁への不服申立てを行わなかったり、任意に再調査に同意する場合には、七六〇五条の権利を放棄する結果となるのである。」とされている⁽⁵⁴⁾。

歳入法典 7604 条 (b) 項) が、納税者等は、指定の日時・場所に出席した後、資料の提出を拒否しうる。これに対して財務長官は、地方裁判所に対して執行を求めることができる。サモンズの執行は、裁判所の決定により執行される (内国歳入法典 7402 条 (b) 項、7604 条 (b) 項)。

(52) 金子・前掲注(47)22 頁～23 頁参照。

(53) 水野・前掲注(46)231 頁。

(54) 下川環「アメリカ税務調査手続における適正手続と納税者の権利の保障—召喚状による質問検査を中心に—」法律論叢 68 巻 2 号 118 頁～119 頁 (明治大学法律研究所、1995)。

(2) パウエル事件に対する最高裁判決⁽⁵⁵⁾

サモンズの適用要件を設定したリーディング・ケースとして重要な位置を占める判決として、パウエル事件（再調査の可否等を争点）に対する最高裁判決⁽⁵⁶⁾がある。

この事件は、某法人の社長パウエルに対して、税務署の調査担当職員が、その会社の 2 年分の申告について証言と記録の提出を求めるサモンズを発したところ、パウエルは出頭したが、①これらの両年度については、既に一度調査が行われており、再調査は内国歳入法典第 7605 条（b）項により原則として許されないこと、及び②同両年度については増額更正をするための三年の除斥期間が既に経過していることを理由に拒絶。もとより脱税の場合には、除斥期間の適用はないところ、パウエルは、脱税の疑いでサモンズを発するのであれば、その具体的な根拠を示すべきである旨を主張したのに対し、調査担当者はその根拠を示すことを拒否したため、サモンズの執行について訴訟が提起されたものである。

訴訟においては、調査担当職員は、当該法人はこの両年分の申告書において、経費を過大に計上し、所得をごまかしたと疑うべき理由がある旨を述べた宣誓供述書（affidavit）を提出したにとどまり、その具体的な根拠を示すことはなかったが、地方裁判所はサモンズの執行を認めたため、パウエルは控訴した。

控訴裁判所は、これらの両年度の申告については脱税の場合に限って再更正が可能であるから、①これらの両年度の記録の再調査は、合理的な人間として脱税があったと疑わせるに足る情報を内国歳入庁が持っていない限り、内国歳入法典第 7605 条（b）項の不必要な検査を禁ずる規定によって、排除されなければならないこと、及び②この基準が満たされたかどうかは、対審的手続の通常の過程においてなされた根拠の提示に基づいて決定されなければならない旨を判示し、調査担当職員の宣誓供述書は、「相当

(55) 金子・前掲注(47)27 頁～29 頁参照。

(56) United States v. Powell, 379 U.S.48 (1964)。

な理由」の基準を満たすのに十分ではないとして、サモンズの執行の申立てを棄却したことから、内国歳入庁側は上告した。

最高裁判所は、①原審判決のように解すると内国歳入庁の調査権の行使が大幅に制約されること、②質問検査に関する規定の立法趣旨からは原審判決のような解釈は導きだされないことを理由として、サモンズの執行を得るのに「相当な理由」の基準を満たす必要はない旨を判示した。

そして、最高裁判所は、内国歳入庁は、裁判手続において①検査が正当な目的に従っていること、②調査がその目的に関連を有していること、③求められている情報が既に内国歳入庁の入手しているものでないこと、及び④内国歳入法典の定める行政手続が遵守されていること、の四点を示さなければならないことを判示し、原判決を破棄し、審理継続のため事件を原判決裁判所へ差し戻した。

この判決により、サモンズの適用要件は上記の 4 つの点（パウエル・スタンダーズ）が挙げられ、内国歳入庁は、訴訟においてこれらの適法要件を示さなければならない一方、例えば、納税者を困らせるというような不当な目的その他善意に反するような目的のためにサモンズの執行を求めることは、サモンズの執行のための裁判手続の濫用に該当するが、その濫用されたことの立証の責任は納税者側が負うこととなる⁽⁵⁷⁾。

4 小括

アメリカの税務調査においては、サモンズの手続が採用されていることが、アメリカの質問検査制度の特徴であり、この手続きは刑事罰等により担保された間接強制のものであって、その執行が裁判所の判断に委ねられている。

そして、再調査に関しては、内国歳入法典 7605 条（b）項は、納税者は、不必要な調査（unnecessary examination or investigations）に服するべきではなく、納税者の会計帳簿の検査が行われるのは、各課税年度において 1 度

(57) 金子・前掲注(47)29 頁参照。

のみ限られるが、納税者が別途調査を要請した場合、又は財務長官が調査の後に納税者に対して書面でもって更に調査が必要である旨を通知した場合は除かれる旨を規定している。

また、パウエル事件に対する最高裁判決によれば、脱税の疑いで再調査のためサモンズの執行を行う場面において、その適用には各要件（パウエル・スタンダーズ）を満たす必要があり、その執行を裁判所の判断に委ねる場面もあるものの、具体的な脱税の蓋然性までは求められず、質問検査権の行使の制約を排除し広い範囲で再調査を認めようとするものであり、この意味においては比較的緩やかな解釈・適用がなされていると考えられる。

第 3 章 行政上の裁量

第 1 節 行政裁量の意義

「行政法の基本原理として、法律による行政の原理が妥当している。しかし、このことは、行政は単に法律の具体化にとどまるとか、字義どおりの法の執行であるということまでも意味するものではない。それは法治国原理の要請はあるが、その完全形態を実現することは困難である。行政は法律を執行するのであるけれども、その過程で執行者に自己決定の余地を与えることが必要な場合は残るのである。」⁽⁵⁸⁾と解されている。したがって、あらゆることを法律であらかじめ詳細に規定することは困難であるばかりか、かえって行政活動を硬化させ、障害が生ずることになりかねない。また、「専門技術的な分野や情勢の変化に即応すべきような場合には、画一的・硬直的な法律によって規定するよりも、行政の専門的判断や弾力的対応に委ねる方が合理的な場合もある。」⁽⁵⁹⁾ことから、行政は法律を執行するが、その過程で執行者に自己決定の余地を与えることが必要な場合が残るとされ、その意味において、「行政裁量とは、立法者が法律の枠内で行政機関に認めた判断の余地のことである。」⁽⁶⁰⁾とされている。

しかしながら、行政行為が裁量権の範囲をこえ又は濫用があれば、当該行政行為は違法となることが、行政事件訴訟法 30 条に明示されている。裁量権の範囲をこえるとは、行政機関の判断が、法（根拠法）の許容する範囲を逸脱する場合を意味し、例えば、法の要件事実を欠く処分や法律解釈を誤った場合などであり、裁量の濫用とは、表面的には法の許容範囲内であるものの、法の趣旨に反した場合や平等原則や比例原則といった法の一般原則等の制約に反する場合である。もっとも、「行政事件訴訟法の下においても、裁量の範囲内であれ

(58) 塩野・前掲注(30)77 頁。

(59) 池村正道編『Next 教科書シリーズ 行政法』117 頁（弘文堂、2012）。

(60) 宇賀克也『行政法概説 I 行政法総論〔第 3 版〕』301 頁（有斐閣、2009）。

ば、不当の問題を生じるとどまり、違法の問題は生じないことになる。裁判所は適法か違法かを判断する機関であるから、裁量の範囲内にある場合に、当該行政庁の選択が妥当か否かについては介入できないものである。」⁽⁶¹⁾とされている。

他方において、塩野宏教授は、「裁判所が行政行為を審査するに当たり、どこまで審査することができるのかの問題、つまり、裁判所は行政行為をした行政庁の判断のどこまでを前提として審理しなければならないかどうかという行政行為の審査範囲が実務上問題となる」⁽⁶²⁾として、行政行為をする際の行政庁の判断過程を以下のとおりに区分した上で、各段階のどこに裁量があるか探求する手法をとっている⁽⁶³⁾。

- A 事実認定
- B 事実認定の構成要件への当てはめ（要件の認定）
- C 手続の選択
- D 行為の選択
 - a どの処分を選択するか
 - b その処分をするかしないか
- E 時の選択
 - いつその処分をするか

第 2 節 行政裁量に関する古典的学説

古典的学説とされる「明治憲法下の行政法学説では、行政行為について、その要件及び内容に法令が一義的に定める羈束行為と、法令が行政庁の判断に委ねる部分を認める裁量行為とに先ず二分した上で、後者を更に法規裁量（羈束

(61) 宇賀・前掲注(60)301 頁～302 頁。

(62) 塩野・前掲注(30)138 頁。

(63) 塩野・前掲注(30)138 頁～139 頁。

裁量) 行為と自由裁量 (便宜裁量) 行為に区分し」⁽⁶⁴⁾、裁判所の審査のあり方が異なると説明され、羈束 (きそく) 行為とは、法律の機械的執行であり裁判所の審査対象となり、裁量行為とは、法律の裁量的執行であるところ、このうち法規裁量 (羈束裁量) は、裁判所の審査対象となる一方、自由裁量 (便宜裁量) は裁判所の審査の対象外とされる⁽⁶⁵⁾。

また、法規裁量 (羈束裁量) は、「法律の規定が不明であっても、そこに法律の客観的基準があり、客観的視点から個別事案にふさわしい判断がなされることが予定されている裁量行為をいう。」とされる。他方、自由裁量 (便宜裁量) は、「法規裁量以外の裁量行為で、行政の政策的判断に委ねられている行為のことである。行政庁に高度に専門的・技術的知識に基づく判断や、政治的・政策的判断を要する行為をいう」とされる⁽⁶⁶⁾。

そして、古典的学説では、自由裁量が認められる場面に関連して、要件裁量と効果裁量の学説が対立した。要件裁量とは、「行政行為の根拠となる要件の充足について行政庁が最終的認定権を持つ場合があり、かかる行為が裁量行為である、とういものである」(佐々木惣一説) とされ、前記第 1 節の B の事実認定の構成要件への当てはめ (要件の認定) のレベル、「つまり処分の根拠となるに足る事実であるかどうかの評価に当たる部分についての裁量の問題となるのであるが、佐々木説においても、単に要件が不確定概念 (たとえば、公益のため) というような程度にしか要件が定められていないか、あるいは要件が法律上にも規定されて場合に、行政庁の裁量を認めるのである。」^{(67) (68)} とされる。

これに対して、効果裁量とは、「行政行為をするかしないか、するとしてどの

(64) 櫻井・前掲注(28)105 頁。

(65) 櫻井・前掲注(28)105 頁～107 頁参照。

(66) 池村・前掲注(59)118 頁。

(67) 塩野・前掲注(30)139 頁～140 頁。

(68) この点について、小早川光郎教授は、佐々木惣一博士は自由裁量を行政活動の標準の選択に関する問題としてとらえていたのであり、「要件事実の認定」について裁量権を認めた、という表現は不適切であるとの指摘をしている (小早川光郎「裁量問題と法律問題—わが国古典的学説に関する覚え書き—」法協百年記念論集 2 巻 351 頁 (有斐閣、1983) 参照。

処分をするのかの点」、つまり前記第 1 節の D 行為の選択（どの処分を選択するか）の段階に「裁量の所在を求める考えである」（美濃部達吉説）とされ、この点を集約的に表した美濃部三原則がある⁽⁶⁹⁾。この原則は「自由裁量が認められるか否かは処分の性質により判定されるとして、①国民の権利・自由を制限する処分については自由裁量を否定し、②国民の権利・自由と無関係な処分や、③国民に権利・利益を与える処分は原則として自由裁量を認める」⁽⁷⁰⁾というものであり、①の原則において、国民の権利・自由を制限する侵害処分をするときには、いかなる意味においても裁量はないとするものであることから、「少なくとも侵害処分に関する限り、要件裁量の余地はないことになる。」⁽⁷¹⁾とされる。

第 3 節 現在の行政裁量論

1 法規裁量と自由裁量の相対化⁽⁷²⁾

行政事件訴訟法 30 条は、第 1 節で触れたとおり、行政庁の裁量処分について、その裁量権の逸脱・濫用がある場合、裁判所は、その処分を取り消すことができる旨を定めていることから、「たとえ自由裁量行為であっても、裁量権の逸脱・濫用の有無については裁判所の審査が及び、裁量権の逸脱・濫用があれば裁量処分も裁判所により取り消される。」と解されている。

したがって、「およそ裁判所が審査できないような自由裁量のカテゴリーは認められず、その意味で、法規裁量と自由裁量の区別は相対化し」、「要件裁量と効果裁量についても、そのどちらを認めるかという議論は衰退し、現在では、両者とも認められることにつき、学説・判例ともほぼ一致している。」とされ、裁量をめぐる問題の中心は、「裁判所が裁量審査をするにあたりどの程度踏み込むべきか」という審査密度の問題へと移行している。すなわち、あ

(69) 塩野・前掲注(30)140 頁参照。

(70) 櫻井・前掲注(28)106 頁参照。

(71) 塩野・前掲注(30)140 頁参照。

(72) 櫻井・前掲注(28)107 頁。

る行政処分について裁量が認められるとして、どのような点に裁量が認められるか、認められる裁量の広狭・程度はどのようなものかを、根拠法令の法的仕組みの個別具体的な解釈により明らかにすることが問題となる。」と解されている。

2 要件裁量を認めた最高裁判決（専門技術的判断）

前記第 2 節のとおり、古典的学説において、要件裁量を否定するものもあったが、判例も要件裁量を認める方向を示しており、現在は学説も認めている⁽⁷³⁾。そして、判例において、専門技術的な判断が必要という観点から要件裁量を認めるものがあり、以下の 3 つの事例について考察する。

（1）最高裁平成 5 年 3 月 16 日第三小法廷判決（民集 47 卷 5 号 3483 頁）

イ 事実の概要（第 1 次家永教科書事件上告審）

X は、日本史の研究者であり、高等学校日本史用教科書を執筆し出版社から検定済教科書として発行してきたところ、昭和 35 年に高等学校学習指導要領の改正に伴い、X は教科書を全面改定し、昭和 37 年に出版社を申請者として当時の文部大臣に教科書検定の申請をしたが、文部大臣は、申請原稿の評点が合格点に達しなかったとして、検定不合格の決定をした。そこで、X は当該原稿に修正を加えて昭和 38 年に出版社を申請者として再度の検定を申請したところ、文部大臣は、290 項目に及ぶ検定意見を付し、これらの項目に係る修正後の再審査を条件とする条件付検定合格の決定をしたので、X は出版が不可能となるのを避けるため、不本意ながらその修正を余儀なくされた。そのため、X は、文部大臣のした昭和 37 年度の不合格処分並びに昭和 38 年度の条件付合格処分における条件指示等に違法があるとして、国を相手に慰謝料及び昭和 39 年度に教科書を出版できなかったことによる逸失利益の支払を求め国家賠償訴訟を提起した。

(73) 櫻井・前掲注(28)109 頁。

第一審⁽⁷⁴⁾は、X の請求を一部認容したが、第二審⁽⁷⁵⁾は X の請求を全部棄却したため、X が上告。

ロ 最高裁の判断（裁量判断に関する部分）

上告棄却。

X の主張の要旨は、国の教育内容への介入は抑制的でなければならぬのであり、文部大臣は、原稿記述が検定基準に明白に逸脱している場合にのみ検定意見を付することができるにすぎないところ、本件においては、検定基準から明白に逸脱しているとはいえない記述についてまで検定意見を付した点において、与えられた裁量の範囲を逸脱した違法がある（第 1 審、第 2 審及び上告論旨）。

これに対して最高裁判所は、「文部大臣の教科書検定権限は」、「憲法上の要請（筆者注：憲法 26 条等）にこたえ、教育基本法、学校教育法の趣旨に合致するように行使されなければならないところ」、「検定の具体的内容等を定めた旧検定規則、旧検定基準は右の要請及び各法条の趣旨を具現したものであるから、右検定権限は、これらの検定関係法規の趣旨にそって行使されるべきである。そして、これらによる教科書検定の審査、判断は、申請図書について、内容が学問的に正確であるか、中立・公正であるか、教科の目標等を達成する上で適切であるか、児童、生徒の心身の発達段階に適応しているか、などの様々な観点から多角的に行われる学術的、教育的な専門技術的判断であるから、事柄の性質上、文部大臣の合理的な裁量にゆだねられているものというべきである。したがって、合否の判定、条件付合格の条件付与等についての文部大臣の諮問機関である教科書用図書検定調査審議会の判断過程（検定意見の付与を含む）に、原稿の記述内容又は欠陥の指摘の根拠となるべき検定当時の学説状況、教育状況についての認識や、検定の基準に違反するとの評価等に関して看過しがたい過誤があり、文部大臣の判断がこれに依拠し

(74) 東京地判昭 49 年 7 月 16 日判時 751 号 47 頁。

(75) 東京高判昭 61 年 3 月 19 日判時 1188 号 1 頁。

てされたと認められる場合には、右判断は、裁量権の範囲を逸脱したも
のとして国家賠償法上違法となると解するのが相当である」(筆者下線加
筆)とし、これを本件各検定意見についてみると、「その内容が細部にわ
たり過ぎるものが若干含まれているが、いまだ看過し難い過誤が
あったとまではいえない」としている。

ハ 評価

行政事件訴訟法 30 条は、「行政庁の裁量処分については、裁量権の範
囲をこえ又はその濫用があった場合に限り、裁判所はその処分を取り消
すことができる」と規定しているところ、その司法審査については、「法
が処分を行政庁の裁量に任せる趣旨、目的、範囲は各種の処分によっ
て一様ではなく、これに応じて裁量権の範囲をこえ又はその濫用があつた
ものとして違法とされる場合もそれぞれ異なるものであり、各種の処分
ごとにこれを検討しなければならない」⁽⁷⁶⁾とされており、「裁量権の範
囲、その逸脱に対する司法審査の方法も各種の処分ごとに判断されるべ
き事柄である。」⁽⁷⁷⁾。

本判決は、「判断が様々な観点から多角的に行われ、しかもそれが学術
的、教育的な専門技術的判断であるからという理由で、検定における文
部大臣の裁量を認めた。」⁽⁷⁸⁾ものである。

また、「本判決で注目される点としては、判断過程の合理性の審査、言
い換えると、検定意見の審査のためのより具体的な指針を示したところ
にあ」る。すなわち、「検定意見は具体的理由を付して欠陥を指摘するわ
けだが、その根拠となるのは、学説状況や教育状況などである。本判決
にしたがうならば、今後、裁判所としては、個々の検定意見ごとに、次
のような観点から検定意見の根拠を審査するべきことになる。例えば、
正確性に関する検定意見であれば、学会の客観的学説状況から通説・定

(76) 最大判昭 53 年 10 月 4 日民集 32 卷 7 号 1223 頁・マククリーン事件判決。

(77) 瀧澤泉「判解」『最高裁判所判例解説民事篇平成 5 年度(上)(1 月～3 月分)』420
頁(法曹会、1996)。

(78) 山下篤「判批」ジュリ 1046 号 43 頁(1994)。

説の存否、その内容などを、あるいは内容選択等に関する検定意見であれば、取りあげた内容が学習指導要領に規定する教科の目標や児童、生徒の心身の発達段階の状況に照らしてみた不適切さかななどを自ら判断し、検定意見の根拠を評価する」ことになり、「本判決の枠組みによれば、正確性については、検定意見は『相応の根拠』を示すだけではだめで、学会の客観的な学説状況を踏まえたものでなければならない。」⁽⁷⁹⁾とされる。

以上からすれば、行政行為について、専門技術的判断を要することから要件裁量が認められる場合にも、合理的なものと評価されるうる裁量行使が求められると考えられる。

(2) 最高裁平成 33 年 7 月 1 日第三小法廷判決（民集 12 卷 11 号 1612 頁）

イ 事実の概要（温泉掘さく許可取消請求事件）

本件各土地を所有し、同土地内において温泉を掘削して温泉を引湯使用している X らが、同人らの所有する本件各土地に隣接する土地において温泉掘削を行っている A に温泉掘削許可を与えた Y（福岡県知事）に対し、X らは、当該許可は、X らの温泉利用権を著しく侵害する違法の許可であるとして、その取消しを求めて訴えを提起した。第一審及び第二審は、いずれもその請求を棄却したため、X は上告。

ロ 最高裁の判断（裁量判断に関する部分）

上告棄却。

X の上告論旨の要旨は、A の新規掘削により X らの既設の温泉井の温度、ゆう出量、成分に必ずや影響を及ぼすものと認めるべきであるのに、これを認定しない原判決は、条理及び経験則に反して証拠の取捨を為し、事実の認定を誤りかつ温泉法に違背したもので違法である。

これに対して最高裁判所は、「温泉法が温泉の掘さくを知事の許可にかからせた趣旨は、温泉源を保護しその利用の適正化を図るという公益的

(79) 山下・前掲注(78)43 頁～44 頁。

見地から出たものであつて、既存の温泉井所有者の既得の利益を直接保護する趣旨から出たものでないことは明らかである。同法四条は、『都道府県知事は、温泉ゆう出量、温度若しくは成分に影響を及ぼし、その他公益を害する虞があると認められるときの外は、前条第一項の許可を与えなければならない。』といっているが、ゆう出量の減少、温度の低下若しくは成分の変化は、いずれも、『公益を害する虞がある』場合の例示と解すべきものであり、『公益を害する虞がある』場合とは、ひつきよう、温泉源を保護しその利用の適正化を図るという見地からとくに必要があると認められる場合を指すものと解すべきである。すなわち、同条は、この見地からとくに必要と認められる場合以外は掘さくの許可を拒み得ないとの趣旨を定めたものと解すべきである。従つて、同条は、新規の掘さくが、物理的意味において、いやしくも、少しでも既存の温泉井に影響を及ぼす限り、絶対に掘さくを許可してはならない、との趣旨を定めたものと解すべきではない。しかも、温泉源を保護しその利用の適正化を図る見地から許可を拒む必要があるかどうかの判断は、主として、専門技術的な判断を基礎とする行政庁の裁量により決定されるべきことがらであつて、裁判所が行政庁の判断を違法視し得るのは、その判断が行政庁に任された裁量権の限界を超える場合に限るものと解すべきである」(筆者下線加筆)とした上で、本件については、「その技術的判断を基礎とする裁量権の限界を超えるものとして違法視し得るものでないことは明らかであ」としている。

ハ 評価

本判決は、Y(知事)の温泉の掘削の許可処分について、「その他公益を害する虞があると認めるとき」(温泉法4条)の認定には、「主として、専門技術的判断を基礎とする行政庁の裁量により決定されるべき」である旨を判示して、行政庁の専門技術的判断を基礎とする裁量を認めたものである。この点につき、白石健三最高裁調査官は、「新規の掘さくが公益を害する程度に既存の温泉井に影響を及ぼすかどうか認定は、主とし

て専門技術的な知識を要する判断事項であり、しかも現在の影響にとどまらず将来の予測をも含む微妙な判断事項であるから、専門技術を基礎とする行政庁の判断を相当の範囲において尊重せざるを得ない。」⁽⁸⁰⁾としており、このような考え方を基盤に本判決の判断がなされた⁽⁸¹⁾と考えられる。

他方で、「行政庁は、専門知識ないし専門技術的判断は、それだけで、裁判所の審査権の制限を正当化する根拠となり得るのか」との疑問のもと、「行政庁は専門的見地から専門的判断に基づいて行政処分の理由づけをしなければならない。理由づけが、裁判所によってもあとづけることができるような、論理性と説得性をもっているときに、裁判所は行政処分を適法と判断するのである。」⁽⁸²⁾との指摘があり、前記（１）の判例と同様に、行政行為について、合理的なものと評価される得る理由づけがなければ、適法との判断に疑義が生じる場面もあると考えられる。

（３）最高裁平成 4 年 10 月 29 日第一小法廷判決（民集 46 卷 7 号 1174 頁）

イ 事実の概要（伊方原発事件）

四国電力株式会社は、愛媛県西宇和郡伊方町に原子力発電所の建設を予定し、昭和 47 年 5 月、「核原料物資、核燃料物資及び原子炉に規制に関する法律」（昭和 52 年法律第 80 号による改正前のものであり、以下「規制法」という。）23 条に基づいて原子炉設置許可申請をしたところ、同年 11 月、内閣総理大臣は原子炉設置許可処分を行った。そこで、伊方町及び近隣の町に居住する住民 X らは、当該原子炉設置許可処分について、行政不服審査法に基づく異議申立てを経て、本件原子炉の安全審査の実体及び手続には違法な点があり、その結果、生命、財産等が侵害される危険が生じている旨を主張して、昭和 48 年 8 月、その取消しを求めて出訴した。

(80) 白石健三「判解」『最高裁判所判例解説民事篇昭和 33 年度』183 頁（法曹会、1978）。

(81) 園田逸夫「判批」行政判例百選 176 頁（1979）。

(82) 宮田三郎「判批」行政判例百選〔第二版〕157 頁（1987）。

第 1 審は、X らの請求を棄却し、控訴審も X ら（一部の者が取下げ）の控訴を棄却したことから、X らが上告。

ロ 最高裁の判断（裁量判断に関する部分）

上告棄却。

「原子炉施設の安全性に関する審査は、当該原子炉施設そのものの工学的安全性、平常運転時における従業員、周辺住民及び周辺環境への放射線の影響、事故時における周辺地域への影響等を、原子炉設置予定地の地形、地質、気象等の自然的条件、人口分布等の社会的条件及び当該原子炉設置者の右技術的能力との関連において、多角的、総合的見地から検討するものであり、しかも、右審査の対象には、将来の予測に係る事項も含まれているのであって、右審査においては、原子力工学はもとより、多方面にわたる極めて高度な最新の科学的、専門技術的知見に基づく総合的判断が必要とされるものであることが明らかである。そして、規制法二四条二項が、内閣総理大臣は、原子炉設置の許可をする場合においては、同条一項三号（技術的能力に係る部分に限る。）及び四号所定の基準の適用について、あらかじめ原子力委員会の意見を聴き、これを尊重してしなければならないと定めているのは、右のような原子炉施設の安全性に関する審査の特質を考慮し、右各号所定の基準の適合性については、各専門分野の学識経験者等を擁する原子力委員会の科学的、専門技術的知見に基づく意見を尊重して行う内閣総理大臣の合理的な判断にゆだねる趣旨と解するのが相当である」（筆者下線加筆）としている。

ハ 評価

「原子炉設置許可処分における専門技術的裁量の内容、裁量が認められる事項・範囲について」の「原発訴訟に関する」これまでの下級審裁判例⁽⁸³⁾の見解は、「規制法二四条一項四号の要件である『災害の防止上支障がないものであること』という表現自体、抽象的・包括的であり、

(83) 本件一、二審判決、福島地判昭 59 年 7 月 23 日判時 1224 号 34 頁、仙台高判平 2 年 3 月 20 日判時 1345 号 33 頁、水戸地判昭 60 年 6 月 25 日判時 1164 号 3 頁。

そこに行政庁の専門技術的裁量を予定している立法者の意図が窺える。規制法が予定している行政庁の裁量としては、次の二点が考えられる。第一は、具体的な安全審査の基準あるいは判断基準の策定についての専門技術的裁量であり、第二は、右四号要件該当性の認定判断における専門技術的裁量（どのような根拠に基づき、どのような判断を経て、その要件を充足するとの結論に達するかについての裁量）である⁽⁸⁴⁾（筆者下線加筆）。この第二の点についての下級審のこれまでの見解は、「原子炉施設は、時代の最先端を行く高度の科学技術及び知見を動員して作られた極めて複雑な技術体系を有するものであり、これに係る安全性の判断は特定の専門分野のみならず関連する多くの専門分野の専門技術的知見、実績、審査委員の学識、経験等を結集した上での総合的判断の上に成り立つものである。しかも、右の安全性の判断には、その時点において確定不可能な将来の予測に係る事項についての対策の相当性に関する判断までが含まれるのであるから、その判断は極めて複雑多岐にわたる事項についての評価・判断の総合の上になされるものである。このような右四号要件に関する判断過程の構造等からして、右四号要件の充足の有無についての判断過程については、行政庁の専門技術的裁量を認めざるを得ない。」⁽⁸⁵⁾（筆者下線加筆）。そして、本判決の判断として、「規制法二四条一項三号（技術的能力に係る部分に限る。）及び四号所定の基準の適合性については、各専門分野の学識経験者等を擁する原子力委員会の科学的、専門技術的知見に基づく意見を尊重して行う内閣総理大臣の合理的な判断にゆだねる趣旨と解するのが相当であると判示しているのは、前記の下級審裁判例の採る専門技術的裁量を肯定する見解と実質的にみて同趣旨のものと理解すべきであろう。」⁽⁸⁶⁾との指摘がある。

本判決は、規制法の該当性の認定判断における専門技術的裁量、すな

(84) 高橋利文「判解」『最高裁判所判例解説民事篇平成4年度』415頁～416頁（法曹会、1995）。

(85) 高橋・前掲注(84)416頁。

(86) 高橋・前掲注(84)420頁。

わち、「どのような根拠に基づき、どのような判断を経て、その要件を充足するとの結論に達するかについての裁量」を認め、その裁量の性質として、「専門技術的知見に基づく総合的判断」を要すると判示している点に特徴があると考えられる。

第 4 節 課税処分と裁量

前記第 1 節ないし第 3 節において、行政裁量の主要なものとして、要件裁量と効果裁量に関して述べたところである。課税処分における裁量に関しては、「効果裁量については、税法理論は言及するところがないようである。おそらく法律の要件が備わっている以上、課税庁としては、課税を行わない自由はなく、課税処分については、効果裁量は認められないと考えられているのであろうし、また、それは正当であろう。」⁽⁸⁷⁾と解されている。この点に関しては、租税法律主義のうち合法性の原則⁽⁸⁸⁾もあり、「租税の執行にあたって不正が介在するおそれがあるのみでなく、納税者によって取扱がまちまちになり、税負担の公平が維持できなくなる」⁽⁸⁹⁾とういことにあると考えられる。

課税処分における要件裁量については、これを否定する考え方がある⁽⁹⁰⁾とされる一方、次のとおり、要件裁量の余地があるとする考え方がある。

「更正および決定は、新たに納税義務を課す行為ではなく、課税要件の充足によってすでに成立している納税義務の内容を確定する行為である（行政行為の分類に即していえば、確認行為である）。」⁽⁹¹⁾と解されている。「一般に、確

(87) 芝池義一「1 税法と行政法」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』3 頁～4 頁（ミネルヴァ書房、1995）。

(88) この原則は「租税法は強行法であるから、課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない。」と解されている（金子・前掲注(14)82 頁）。

(89) 金子・前掲注(14)82 頁。

(90) 芝池・前掲注(87)4 頁～7 頁。

(91) 金子・前掲注(14)88 頁。

認行為とは、その概念上、一定の要件があることについて行政庁の確認があれば法律上当然に一定の法効果を生ずるものを指し、したがって、確認には、効果裁量は認められないが、要件裁量が認められる余地はある。」⁽⁹²⁾。すなわち、「確認は、法律上予定された法効果の発生を行政庁の認定行為にかからしめるものであり、したがって、行政庁は、いかなる法効果を発生させるかという点については裁量を有しない。しかし、要件事実の存否の認定の段階において裁量を有することがあるし（例、土地収用の事業認定）、また、この認定を対外的に表示する時期（タイミング）についても裁量が認められる（例、建築確認）ことに注意しなければならない。」⁽⁹³⁾とされている。

第 5 節 行政裁量に関する判断過程の合理性等が 問題となった最高裁判決

前記第 3 節の 2 において、専門技術的判断が必要という観点から要件裁量を認める判例をみてきてが、次に、その裁量判断の合理性等が問題となり、いかなる場合にその判断が違法となり得るかについて判示された事例を考察する。

1 最高裁昭和 53 年 10 月 4 日大法院判決（民集 32 卷 7 号 1223 頁）

（1）事実の概要（マククリーン事件）

X（マククリーン）は、米国籍を有する外国人であり、昭和 44 年 5 月、出入国管理令（現出入国管理及び難民認定法）に基づく在留資格をもって

(92) 芝池・前掲注(87)9 頁。

(93) 芝池義一『行政法総論講義〔第 4 版補訂版〕』132 頁（有斐閣、2006）。また、芝池教授は「建築確認」について、「最判一九八二（昭五七）・四・二三は、道路法四七条四項、車両制限令一二条所定の特殊車両通行認定が基本的には裁量の余地のない確認行為の性質を有するとしつつ、他面、行政裁量行使の余地を認めることによって、建築主と付近住民との間での実力による衝突の危険の回避のために行われた右認定の五カ月にわたる留保を適法とした。しかし、確認の観念に照らすと、それに認められないのは、法効果に関する裁量のみであり、一種の裁量権の行使として右のような認定を留保することは、確認の観念にもともと矛盾するものではない。」と解している（同 140 頁）。

在留期間を 1 年とする上陸許可の証印を受けて本邦に入国した。その後、X は 1 年間更新の申請をしたところ、Y（法務大臣）は出国準備期間として 120 日間の在留期間更新を許可する処分をした。そこで、X は、更に 1 年間の在留期間の再更新を申請したところ、Y は、X の当局への無届転職及び本邦における政治活動（ベトナム反戦等を目的とする抗議集会への参加等）を理由として、その更新を適当と認めるに足る相当な理由があるとはいえないとして、更新を許可しないとの処分（本件処分）を行った。X は本件処分の取消しを求めて出訴し、第一審は X の請求を認めたため、Y が控訴した。控訴審は、第一審を破棄し、X の請求を棄却したことから、X は上告。

（2）最高裁の判断

上告棄却。

最高裁判所は、出入国管理令 21 条 3 項に基づく法務大臣の在留期間の更新を適当と認めるに足る相当の理由の有無の判断について「それが違法となるかどうかを審理、判断するにあたっては、右判断が法務大臣の裁量権の行使としてされたものであることを前提として、その判断の基礎とされた重要な事実に誤認があること等により右判断が全くの事実の基礎を欠くかどうか、又は事実に対する評価が明白に合理性を欠くこと等により右判断が社会通念に照らし著しく妥当性を欠くことが明らかであるかどうかについて審理し、それが認められる場合に限り、右判断が裁量権の範囲をこえ又はその濫用があったものとして違法であるとすることができるものと解するのが、相当である」（筆者下線加筆）。

（3）評価

本判決においては、出入国管理令 21 条 3 項について、法務大臣の要件裁量を承認するものと解されている⁽⁹⁴⁾。そして、「裁量権の行使が違法と

(94) 「マククリーン事件の最高裁判所判決における裁量の重点は、申請者にかかる事実及び対外上の事実を基礎とした評価の部分（中略）にあることに注意しなければならない」（塩野・前掲注(30)143 頁）。

なるのは、これらの裁量権行使の基準の違背が法の許容する一定の限度を超えた場合に限られるというべきであり、「問題は、一定限度の線をどこに引くかにあるが、法が処分を行政庁の裁量に任せる趣旨、目的、範囲は各種の処分によって一様ではなく、これに応じて裁量権の範囲をこえ又はその濫用があったものとして違法とされる場合もそれぞれが異なるから、各種の処分ごとにこれを検討しなければならないことになる。」。「このような観点から、本判決は、出入国管理令二一条三項に基づく法務大臣の『在留期間の更新を適当と認めるに足りる相当の理由』があるかどうかの判断の場合については、その裁量権の範囲が極めて広汎なものと解されているので、『その判断が全く事実の基礎を欠き又は社会通念上著しく妥当性を欠くことが明らかである場合に限り』違法となるもの」とし、その違法となるものの裁判所の審査の限界につき判示したと解されている⁽⁹⁵⁾。

そして、本判決がいう「重要な事実に誤認があること等により右判断が全くの事実の基礎を欠く」とは、その判断の前提となる事実の欠如そのものであり、また、「事実に対する評価が明白に合理性を欠くこと等により右判断が社会通念に照らし著しく妥当性を欠く」とは、事実を歪曲して評価するなど恣意独断による判断をいうものと考えられ、このような判断の状況は、その裁量権の範囲をこえ又はその濫用があったものであり、その広汎な裁量の限度を超えたものとして違法となり得ると解される⁽⁹⁶⁾。

2 最高裁平成 18 年 11 月 2 日第一小法廷判決（民集 60 巻 9 号 3249 頁）

（1）事実の概要（小田急線高架化事件）

(95) 越山安久「判解」『最高裁判所判例解説民事篇昭和 53 年度』446 頁～447 頁（法曹会、1960）。

(96) なお、越山・前掲注(95)446 頁は、「元来裁量権を行使するにあたっては、諸般の事情を考慮してしなければならないことは当然であるが、権限行使の基準として行政庁が内部的に準則を定めることもあり、また、一般基準として比例原則等が挙げられることもある。これらの準則ないし原則は、本来、裁量権行使の基準すなわち処分の当不当の問題を生ずるにとどまり、当然には裁量権の逸脱・濫用として処分の違法をきたすものではないと考えるべきである。」としている。

本件は、小田急小田原線の沿線付近の住民Xらが、同線の一部区間の連続立体交差化に係る都市計画事業（本件鉄道事業）の認可の前提となった東京都知事（参加人）による平成5年決定が、周辺地域の環境に与える影響等の面で優れた代替案である地下式を理由もなく不採用とし、高架式を採用した点で違法であるなどとして、建設大臣の事務承継者であるY（関東地方整備局庁）に対し本件鉄道事業認可の取消しを求めた事案である。

第一審は原告適格が認められたXらの請求を容認したのに対し、第二審は原判決を取り消して請求棄却。本判決は、Xらの上告を受け、原告適格に関して大法廷で判例変更を伴う判決に続いて本案審理を行ったものである。

（2）最高裁の判断

上告棄却。

「平成5年決定が本件高架式を採用したことによる本件鉄道事業認可の違法の有無について」

イ 「都市計画法（平成4年法律第82号による改正前のもの。以下同じ）は、都市計画事業認可の基準として、事業の内容が都市計画に適合することを掲げていることから（61条）、都市計画事業認可が適法であるためには、その前提となる都市計画が適法であることが必要である。」。

ロ 都市計画法2条・13条1項柱書・同項5号（現11号）の「ような基準に従って都市施設の規模、配置等に関する事項を定めるに当たっては、当該都市施設に関する諸般の事情を総合的に考慮した上で、政策的、技術的な見地から判断することが不可欠であるといわざるを得ない。そうすると、このような判断は、これを決定する行政庁の広範な裁量にゆだねられているというべきであって、裁判所が都市施設に関する都市計画の決定又は変更の適否を審査するに当たっては、当該決定又は変更が裁量権の行使としてされたことを前提として、その基礎とされた重要な事実に誤認があること等により重要な事実の基礎を欠くこととなる場合、又は、事実に対する評価が明らかに合理性を欠くこと、判断の過程にお

いて考慮すべき事情を考慮しないこと等によりその内容が社会通念に照らし著しく妥当性を欠くものと認められる場合に限り、裁量権の範囲を逸脱し又はこれを濫用したものとして違法となるとすべきものと解するのが相当である。」(筆者下線加筆)とした上で、「以上の見地に立って検討するに、前記事実関係の下においては、平成 5 年決定が本件高架式を採用した点において裁量権の範囲を逸脱し又はこれを濫用したものとして違法となるとはいえないと解される。」。

ハ 評価

「司法審査の手法は、裁判所がいかなる方法で処分の適法性を判断するかという問題であり、(a) 処分の内容 (結果) に着目する実態的統制、(b) 処分がなされた手続に着目する実体的統制、(c) 行政庁の判断過程に着目する判断過程の統制がある。」⁽⁹⁷⁾とされる。本判決は、下線部分のとおり「判断過程の適切性の観点を考慮している。」⁽⁹⁸⁾と解されており⁽⁹⁹⁾、裁量権の行使を前提に、その判断過程において「その基礎とされた重要な事実に誤認があること等により重要な事実の基礎を欠くこととなる場合」又は「社会通念に照らし著しく妥当性を欠くものと認められる場合」に裁量権の範囲を逸脱又は濫用になるものである。

3 第 3 章の小括

「行政裁量とは、立法者が法律の枠内で行政機関に認めた裁量の余地のことである。」とされており、古典的学説では、自由裁量を認める場面に関連し

(97) 村上裕章「判批」環境判例百選〔第二版〕108 頁 (2011)。

(98) 森英明「判解」『最高裁判所判例解説民事篇平成 18 年度 (下) (6 月～12 月分)』1160 頁 (法曹会、2009)。

(99) この観点に立つ見解として、「裁判所は、複雑な過程を経て形成された行政判断の適否を審査するにあたっては、行政行為の内容的当否よりも、行政庁が関係人の意見を適切に配慮して意思決定を行ったかどうか、行政庁の判断形成過程に行政庁の誤認や恣意独断ないし他事考慮を疑う余地がなかったかどうか、といった点に重点をおいて審理を進め、行政庁の裁量的判断の適否を判断するのが、公正な司法審査のあり方といえる。」とするものがある (原田尚彦『行政法要論〔全訂第七版補訂二版)』154 頁 (学陽書房、2012))。

て、要件裁量と効果裁量に関して学説の対立もあったが、現在の行政裁量論では両者は認められ裁量を巡る問題の中心は、「ある行政処分について裁量が認められるとして、どのような点に裁量が認められるか、認められる裁量の広狭・程度はどのようなものを、根拠法令の法的仕組みの個別具体的な解釈により明らかにすることが問題となる」と解されている。そして、判例の傾向として、専門技術的判断を必要とすることから要件裁量を認めるものがあり、その判断の仕方において、「総合的判断」の上に成り立つものなどがある。

また、行政庁の裁量判断の過程において、その判断の基礎とされた重要な事実に誤認があるなどその事実の基礎を欠くこととなる場合、又は事実に対する評価が明らかに合理性を欠くことによりその内容が社会通念に照らして著しく妥当性を欠くものと認められた場合には、行政庁の裁量判断の適正を欠き裁量権の範囲をこえ又はこれを濫用したものとなり、このような判断は違法となり得る。

第 4 章 再調査の要件（「新たに得られた情報に照らして非違があると認めるとき」）

第 1 節 再調査手続に関する法令等

1 再調査手続に関する法令等の要旨

- (1) 通則法 74 条の 11《調査の終了の際の手続》第 1 項は、税務署長等は、国税に関する実地の調査を行つた結果、更正決定等（通法 36 条第 1 項（納税の告知）に規定する納税の告知（同項第 2 号に係るものに限る。）を含む。以下この条において同じ。）をすべきと認められない場合には、納税義務者（通法 74 条の 9 第 3 項第 1 号（納税義務者に対する調査の事前通知等）に掲げる納税義務者をいう。以下この条において同じ。）であつて当該調査において質問検査等の相手方となつた者に対し、その時点において更正決定等をすべきと認められない旨を書面により通知するものとする旨規定している。
- (2) 通則法 74 条の 11 第 2 項は、国税に関する調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合には、当該職員は、当該納税義務者に対し、その調査結果の内容（更正決定等をすべきと認めた額及びその理由を含む。）を説明するものとする旨規定している。
- (3) 通則法 74 条の 11 第 6 項は、第 1 項の通知をした後又は第 2 項の調査（実地の調査に限る。）の結果につき納税義務者から修正申告書若しくは期限後申告書の提出若しくは源泉徴収による所得税の納付があつた後若しくは更正決定等をした後においても、当該職員は、新たに得られた情報に照らし非違があると認めるときは、第 74 条の 2 から第 74 条の 6 まで（当該職員の質問検査権）の規定に基づき、当該通知を受け、又は修正申告書若しくは期限後申告書の提出若しくは源泉徴収による所得税の納付をし、若しくは更正決定等を受けた納税義務者に対し、質問検査等を行うことができる旨規定している。

- (4) 通則法調査関係通達 5-7 ≪「新たに得られた情報」の意義≫は、通則法第 74 条の 11 第 6 項に規定する「新たに得られた情報」とは、同条第 1 項の通知又は同条第 2 項の説明（5-4 の「再度の説明」を含む。）に係る国税の調査（実地の調査に限る。）において質問検査等を行った当該職員が、当該通知又は当該説明を行った時点において有していた情報以外の情報をいう旨定めている。
- (5) 通則法調査関係通達 5-8 ≪「新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとき」の範囲≫は、通則法第 74 条の 11 第 6 項に規定する「新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとき」には、新たに得られた情報から非違があると直接的に認められる場合のみならず、新たに得られた情報が直接的に非違に結びつかない場合であっても、新たに得られた情報とそれ以外の情報とを総合勘案した結果として非違があると合理的に推認される場合も含まれることに留意する旨定めている。

2 再調査の対象と適用関係

調査終了の手续として、税務署長等は、国税に関する実地の調査を行った結果、更正決定等（源泉徴収等に係る納税の告知を含む。）をすべきと認められない場合には、その質問検査等の相手方となった納税義務者に対し、その時点において更正決定等をすべきと認められない旨を書面により通知する（通則法 74 条の 11 第 1 項）又は同調査を行った結果、更正決定等をすべきと認める場合には、当該職員（税務署等の職員をいう。以下同じ。）は、その納税義務者に対し、その調査の結果を説明する（同条第 2 項。この場合、当該職員は、修正申告又は期限後申告を勧奨することができる。）。

そして、上記の通知をした後、又は説明に基づいてその納税義務者から修正申告書等の提出があり、若しくはその納税義務者に対して更正決定等をした後においても、当該職職員は、新たに得られた情報に照らして非違があると認めるときは、前回の実地調査の対象となった納税義務者に対し、同調査に係る納税義務に関して、再び（通則法 74 条 2 から 74 条の 6 の規定に基づ

く) 質問検査等(再調査)を行うことができる(同条 6 項、通則法調査関係通達 5-6)。

このように再調査が制限される「前回の調査」とは、「実地の調査」に限定(平成 27 年改正)され、「実地の調査」とは、当該職員が納税義務者の支配・管理する場所(事業所等)に臨場して質問検査等を行うものをいうと解されている⁽¹⁰⁰⁾ことから、「前回の調査」が実地の調査以外の調査⁽¹⁰¹⁾である場合、「新たに得られた情報」がなくても、調査について必要があるときは、再調査ができると解されている。

また、上記の通知又は説明を規定している通則法 74 条の 11 第 1 項又は 2 項は、その規定ぶりから更正決定等を目的とする調査を指しており、(再調査の請求に基づく)再調査決定や申請等の審査の調査など更正決定等を目的としない調査には適用されないと解されている⁽¹⁰²⁾。したがって、再調査の制限の対象となる「前回の調査」には、再調査決定や申請等の審査の調査など更正決定等を目的としない調査は含まれないと解されている⁽¹⁰³⁾。

なお、同一納税義務者に対しある税目の実地の調査を行った後、別の税目の調査を行う場合、両方が同一の(期間に係る)納税義務に関するものであっても、当該別の税目の調査は初回であって、再調査に該当に該当しないと解されている⁽¹⁰⁴⁾。

第 2 節 再調査の要件

1 「新たに得られた情報」とは

通則法 74 条の 11 第 6 項にいう「新たに得られた情報」については、誰が、

(100) 通則法調査関係通達 3-4。

(101) 納税義務者に来署を依頼し、税務署内において調査を行うような場合、このような調査は実地の調査以外の調査に該当することとなる。

(102) 通則法調査関係通達 5-1。

(103) 通則法調査関係通達 5-6 (注) 1。

(104) 通則法調査関係通達 5-6 (注) 2 参照。

いつの時点において取得した情報をいうのかが問題となるところ、「新たに得られた」との規定ぶりやあくまで再調査であることを踏まえると、前回実地調査の後に取得した情報であると考えるのが自然であり、前回実地調査の終了時については、同条第 1 項に規定する更正決定等をすべきと認められない旨の通知を行った時点又は同条 2 項に規定するその調査の結果の内容の説明を行った時点が前回実地調査の終了の時点であると考えられることから、一義的にはこの時点の後に取得した情報であると考えられる。

また、調査の実態面からみると、調査を担当する当該職員は、通常、調査に際し保有する又は収集した各種情報を分析し、この分析を基礎として更正決定等の額の算定などを含め更正決定等をすべきか否か判断した上で、上記の通知又は説明を行うこととなると考えられる。

したがって、当該職員が前回調査終了時、すなわち、上記の通知又は説明を行った時点において有していた情報は、「新たに得られた情報」に該当せず、その時点に有していた情報以外の情報が「新たに得られた情報」に該当すると考えられる。

この点、通則法調査関係通達 5-7 は、「新たに得られた情報」の意義として、通則法 74 条の 11 第 1 項の通知又は同条第 2 項の説明に国税の調査（実地の調査）において質問検査等を行った職員が、当該通知又は説明を行った時点において有していた情報以外の情報⁽¹⁰⁵⁾をいう旨を定めており、上記で述べた考え方と同様の趣旨の取扱いであり相当なものであると考えられる。

2 「新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとき」の範囲

通則法 74 条の 11 第 6 項が規定する「新たに得られた情報に照らし非違が

(105) 「①納税義務者の申告に関する情報（申告の有無・申告がある場合の申告内容）、②資料情報（各種法定調書、お尋ね、投書、インターネット掲示板への書き込み、メール・電話による情報提供等、新聞・テレビ・雑誌・広報誌・フリーペーパー・インターネットのホームページ等のマスコミ情報、地方公共団体等から協力要請に基づき提供された資料情報）、③内観・外観調査、他の調査、租税条約に基づく情報交換により得られた情報等」（「再調査『新たに得られた情報』の範囲は」T&A master 578 号 14 頁（ロータス 21、2015））。

あると認めるとき」の適用に関して、「非違があると認める」とは、どのような程度により非違があると判断すべきなのか、また、「新たに得られた情報に照らし」とは、新たに得られた情報のみによって判断すべきであると限定的に解するのが問題となることから、これらの点を中心に検討を加える。

(1) 判断は合理性によって担保されるべき点について

「非違があると認める」との規定は、これにより再調査の実施を可能ならしめることから、再調査の要件として規定されているものである。また、「非違があると認める」との判断の実態的基準は明らかではないものの、税法の知識をはじめ様々な知識や経験則など課税庁としての知力・判断力をもって一定の認定を伴うものであり、その認定の判断過程において専門技術的判断を要するものであると考えられることから、前記第 3 章第 3 節 2 及び第 4 節において行政裁量について検討したとおり、要件裁量としての行政裁量の余地があると考えられる。すなわち、「新たに得られた情報に照らし」、いかにして「非違があると認める」という認定につながるための判断過程における裁量である。この裁量については、課税庁の当該職員の恣意独断を許すほどの自由なものではなく、その規定の趣旨により許容された範囲内に止まるべきものと考えられる。

この点に関して、前記第 2 章第 2 節において検討を加えた最高裁の判断⁽¹⁰⁶⁾が参考となる。すなわち、質問検査権の行使の要件となる旧所得税法 234 条 1 項がいう「所得税に関する調査について必要があるとき」について、その判旨は「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」としており、「必要があるとき」の判断は当該職員に委ねられ裁量の余地があるところ、「諸般の具体的事情」に基づきその裏付けを得た「客観的な必要性があると判断される」ことが求められ、自由な裁量に委ねられているものではないと解されている。そうすると、再調査の要件である「非違があると認める」との判断におい

(106) 最三小決昭 48 年 7 月 10 日刑集 27 卷 7 号 1205 頁。

ても、客観性が求められるものと考えられる。

さらに、上記の質問検査権の行使の要件である「必要があるとき」については不確定概念であるとされる一方、「非違があると認める」については、より具体的な要件であると考えられるものの、前述のとおり実態的な基準が規定されたものではないことからすると、「非違があると認める」との判断については、客観性が求められるとともに「合理性」によって担保されるべきものと考えられる。このことは、納税者の負担の軽減を図りつつ、適正公平な課税の確保という再調査の規定の趣旨の範囲に止まることを担保するためにも必要であり、かつ、前記第 3 章第 3 節 2 (3) ロにおいて、専門技術的判断を要することから要件裁量が認められる場合にも、合理的なものと評価され得る裁量が求められるものと解している最高裁の判断⁽¹⁰⁷⁾に沿うものである。

この点について、通則法調査関係通達 5-8 は「非違があると合理的に推認される」場合に再調査の要件を満たす旨を定めており、相当なものと考えられる。

(2) 新たに得られた情報のみによる判断に限定されない点について

再調査の要件を規定する「新たにえられた情報に照らし非違があると認める」との判断については、「新たに得られた情報に照らし」との規定ぶりからすると、文理解釈上、新たに得られた情報のみを判断の基礎とすることを求めるものとは解されない。また、前記 (1) で述べたとおり、この規定は、納税義務者の負担の軽減を図る一方、一定の場合には再調査を可能することによって適正公平な課税の確保することを趣旨としていること及び上記判断については、その判断過程において専門技術的判断を要するもので一定の裁量が認められるところ、その判断は、前記第 3 章第 3 節 2 (3) ロの最高裁の判断⁽¹⁰⁸⁾において、専門技術的知見や経験等を結集した「総合判断」の上に成り立つことがあることを示していることを鑑みて

(107) 最三小判平 5 年 3 月 16 日民集 47 卷 5 号 3483 頁。

(108) 最一小判平 4 年 10 月 29 日民集 46 卷 7 号 1174 頁。

も、新たに得られた情報のみを判断の基礎とすることを求めるものではないと解される。

すなわち、その新たに得られた情報からは直接的に非違があることが疑われるとまでは言えない場合であっても、新たに得られた情報とそれ以外の情報と総合的に判断した結果、非違があることが合理的に認められる場面も少なくない⁽¹⁰⁹⁾のであって、このような場面において再調査は制限されるべきではないと考えられる。

加えて、このような解釈による「新たにえられた情報に照らし非違があると認める」とする認定の判断について、「合理性」が担保される判断枠組みの中で行われるのであれば、上記で述べたとおり、同規定の文理、趣旨及び判例が示す要件裁量の判断の枠組みに沿うものであり、かつ、調査担当者の恣意独断も排除され相当であると考えられる。

この点について、通則法調査関係通達 5－8 は「新たに得られた情報から非違があると直接的に認められる場合のみならず、新たに得られた情報が直接的に結びつかない場合であっても、新たに得られた情報とそれ以外の情報とを総合勘案した結果として非違があると合理的に推認される場合も含まれる」旨を定めており、上記で述べた解釈と同様の趣旨の取扱いであり相当なものと考えられる。

3 再調査手続違反の疑義について

再調査手続に反するか否かの想定を含む疑義として、以下のとおり 3 つ挙げて検討を加える。

一つ目は、前回実地調査終了時に有していた情報からは非違はなく、その

(109) 例えば、前回の調査では納税義務者が国外送金をしている事実しか判明しなかったが、租税条約に基づく情報交換で調査終了後に得られた情報により、その送金は国外で賃貸用不動産を取得する目的であったことが判明し、両情報を併せると、何らかの国外源泉所得が申告漏れとなっていることが合理的に推認される場合などが挙げられる（山上淳一編著『国税通則法（税務調査手続関係）通達逐条解説』146 頁（大蔵財務協会・2013）参照。）。

結果に基づきいわゆる是認通知を行った場合、その後、今回の実地調査において現物確認や取引先への調査等を行うことにより非違事項を発見し、この非違事項が前回実地調査対象期間に及ぶ場合、この発見された非違事項を指摘し「新たに得られた情報」に該当するとして再調査を実施する場合、この指摘は、単に不十分な前回実地調査を補充するものに過ぎず「新たに得られた情報」に該当しないのではないか、という疑義である。

これに対し「新たに得られた情報」について、通則法 74 条の 11 第 6 項は、その情報の取得の態様、情報源及び内容等を限定するものではなく、今回の調査により把握した情報が前回実地調査終了時に有していた情報に該当しなければ、法令上「新たに得られた情報」に該当すると考えられる。

また、今回の調査により把握した情報が「新たに得られた情報」に該当するとして、当該情報に照らして非違が認められるとの判断が合理性によって担保された適正な判断に基づき再調査を実施するのであれば、調査担当者の恣意独断による再調査は排除されること及び再調査手続の法制化された趣旨、すなわち、納税者の負担の軽減を図りつつ、適正公平な課税の確保を図ることを鑑みても、上記の非違事項を「新たに得られた情報」とし再調査を実施する取扱いは相当であると考えられる。

二つ目は、前回実地調査終了時に有していた情報のみからも非違が認められる可能性があれば、前回実地調査時に当該非違に係る調査をすべきであり、当該非違に関連する情報を前回実地調査終了時後に取得した場合であっても、「新たに得られた情報」に該当しないのではないか、という疑義である。

これについては、「新たに得られた情報」は、その情報の取得の態様、情報源及び内容等が限定されていないことについては前述のとおりである。加えて、前回実地調査における質問検査権の行使につき、その調査の範囲、程度、場所等について、権限ある調査担当者の裁量が認められているところ、この場合にも納税義務者の私的利益との衡量や比例原則などの制約があることから、調査対象者の協力の下、限られた時間において収集した情報を分析し、その情報の重要性等から優先順位ないし取捨選択などを行うことによって効

率的に調査を展開するのが基本であって、その非違に関する情報の信ぴょう性、蓋然性及び重要性を考慮することなく、必ずしも非違の疑義に関する全ての項目について網羅的に実地調査を行うものではないと考えられる。この点に関し、非違についての疑義の段階であるため、この時点では課税要件事実が充足される場面ではないことから、租税法律主義における合法性の原則⁽¹¹⁰⁾が働くことはないと考えられる。このような税務調査の一般的実態を踏まえると、前回実地調査終了時に有していた情報とその後取得した「新たな情報」とを総合勘案することにより、その非違があると認められる蓋然性ないし重要性等が高まることもあり得ると考えられ、合理性が担保される枠組みの中で、その非違を認定することは許容されるものと考えられる。

三つ目は、「新たに得られた情報に照らし非違が認められる」との「非違」については、課税関係に関する非違と解されるところ、この非違は納税者側の観点からすれば、一般に、納税者による租税法令に係る要件事実に対する不知、誤認あるいは作為的秘匿等により生じるものであると考えられることから、当該要件事実に関係しない情報は「新たに得られた情報」に該当しないのではないかと、という疑義である。

これについては、その情報に照らして直接的にあるいはその他の情報と総合勘案の上、合理的に「非違」が認められるか否が問題であって、「新たに得られた情報」の内容等が法令上何ら限定されていないことについては、前述のとおりであり、要件事実に関係しない情報も「新たに得られた情報」となり得ると考えられる。

4 納税者の負担と適正な再調査

再調査の規定の法制化の趣旨は、「納税者の負担の軽減を図りつつ、適正公平な課税の確保を図る」ものであるところ、前記 2 及び 3 のとおり、通則法 74 条の 11 第 6 項にいう「新たに得られた情報に照らし非違があると認める

(110) 前掲注(88)。

とき」の判断は、合理的な判断である必要があり、非合理的で社会通念に照らし著しく妥当性を欠く恣意独断によるものに基づく再調査はその趣旨に反するものであり許されるべきではない。

また、再調査が実施される場合に、調査対象者へは前回実地調査と同様、再調査の理由について説明することは法令に規定されていないことから、その理由の明確な説明が行われず⁽¹¹¹⁾、再調査の実施によって課税処分が行われた後の訴訟となった段階、すなわち、その対審の手続の通常の過程において行われる根拠の提示の場面において「新たに得られた情報」及び「新たに得られた情報に照らし非違が認める」理由が明らかとなる場合が考えられる。この場合において、その再調査実施前に「新たに得られ情報」の不存在や非合理的判断によるものである場合、再調査手続の法制化の趣旨に反するものであり許されるべきではない。

このような状況での再調査は、その要件を満たさず違法とされ、その違法収集による証拠に基づく部分の課税処分が取り消されたとしても、当該再調査に対応した「納税者の負担」が軽減されるものではないことからすれば、課税庁はこのような状況を招来させないようにする義務を負うべきであろう。

具体的には、「新たに得られた情報」について、調査担当者は、①いつの時点において、②どのような具体的情報を入手し、③いかなる非違があると認められるか、などについて検討し、調査担当者の上等（再調査を指示する権限を有する者）に再調査実施の要件を満たしているかなどの判断を仰ぐとともに、これらの検討及び判断の結果を記録（又は証拠化）する必要があると考えられ、このように複数の者の判断を経て客観化することによって、違法となるような再調査を実施することを防止する一定のチェック機能を果たすと考えられる。

加えて、再調査実施前に、「新たに得られた情報に照らし非違が認める」合

(111) 国税庁「税務調査手続に関する F A Q（一般納税者向け）」1.総論 問 29 (<http://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/data/h24/nouzeikankyo/ippan02.htm>) (最終閲覧平成 29 年 6 月 22 日)。

理的な判断に基づく理由が存在していても、「新たに得られた情報」に誤りがあったため、再調査を実施した結果、非違が発見されなかった場合、通則法 74 条の 11 第 6 項はその非違の発見を再調査の実施の要件とするものではないことから、その手続違反にはならないと考えられるが、再調査に対応した「納税者の負担」は残る。この点、上記のと通りの再調査実施の要件を満たしているかなど検討・判断の過程において、「新たに得られた情報」の信ぴょう性、非違の蓋然性及び重要性についても一定のチェックが働くようにすることにより、その趣旨に合致した真に必要な再調を実施することにも寄与するものと考えられる。

第 5 章 再調査手続の瑕疵と課税処分 효力

第 1 節 税務調査手続の瑕疵と課税処分の關係

1 調査の瑕疵に関する裁判例

一般に、「調査手続」とは、『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である。⁽¹¹²⁾と解されているが、ここでいう「調査手続の瑕疵」とは、質問検査権の行使を含む証拠資料の収集やそれに基づく要件事実の認定など、更正決定等の前提となる「調査」そのものを調査手続の検討の対象とする。

更正処分取消請求事件において、納税者側から調査手続に瑕疵があることから更正処分は取り消されるべきである旨の主張がされることがある。これに対し、課税庁側からは、客観的な所得が認められるか否かが問題であり、調査等に手続的な瑕疵があった場合にも客観的な課税標準及び税額に合致する限り、その更正処分は違法ではない旨の主張がされることがある。

この点に関し、①調査手続の違法が課税処分を取り消す違法事由にならないとする「消極説」、②調査手続の違法は当然に課税処分を取り消す違法事由になるとする「積極説」、及び③調査手続の違法は当然には課税処分を取り消す違法事由にはならないが、その調査手続の違法性の程度が重大である場合には課税処分を取り消す違法事由になるとする「折衷説」がある⁽¹¹³⁾とされるところ、裁判所の判断はバラエティに富んでおり、整理すると消極説と折衷説に大別することができ、そのうち折衷説が多数を占めている。また、その折衷説の中に少数であるが、調査手続の違法性の程度が甚だしい場合にその収集された資料の証拠能力を排斥する「違法収集証拠排斥説」がある。こ

(112) 岡根・前掲注(17)178 頁。

(113) 鈴木庸夫「判研」法教 83 号 111 頁（1987）。

これらの概要は以下のとおりである。

(1) 消極説

イ 調査手続の違法がいかなる意味においても課税処分を違法ならしめるものではないとするもの

「税務調査の手続……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段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。）、取消の対象にならない」（筆者下線加筆）（大阪地裁昭和 59 年 11 月 30 日判決（行集 35 卷 11 号 1906 頁））⁽¹¹⁴⁾。

ロ 調査手続は課税処分とは別個のものとするもの

「原告は、本件税務調査が違法であることを理由に、本件各処分を違法としてその取消しを求めている。しかし、税務調査は、納税義務確定のための具体的な事実の存否を調査するための事実行為であって、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。したがって、本件税務調査が違法であったとしても、それにより当然に本件各処分が違法となるものではないのであるから、原告の主張は、その点において失当である。」（筆者下線加筆）（広島地裁平 9 年 3 月 4 日判決（税資 222 号 723 頁））⁽¹¹⁵⁾。

(2) 折衷説

イ 公序良俗等に反する場合等重大な瑕疵があるもの

(114) 千葉地判平 2 年 10 月 31 日税資 181 号 206 頁も同旨である。また、大阪地判平元年 7 月 25 日税資 173 号 328 頁は「課税処分の適否は、客観的な課税要件の存否によって決せられるべく、仮に、違法な調査手続により収集された資料に基づいて課税処分がされた場合であっても、そのことの故に当該課税処分が違法なものであると評価されるものとは解し得ない」としている。

(115) 福島地判平 5 年 7 月 19 日税資 198 号 220 頁も同旨である。

「一般に、青色申告承認取消処分、更正処分等の適否は、客観的な取消要件、課税要件の存否によって決まるのであつて、仮に違法な調査手続により収集された資料に基づいて右処分がなされた場合であっても、そのことだけで、当該処分に取り消されるべき瑕疵があると解すべきではない。しかし、調査手続の違法性の程度が刑罰法令に触れたり、あるいは、公序良俗に反する程度に至ったような場合には、憲法における適正手続保障の精神に照らして、取消要件、課税要件の存否にかかわらず、処分の取消事由と解すべきである。」（下線筆者加筆）（浦和地裁昭和 59 年 10 月 29 日判決（シュト 278 号 41 頁））。

「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。」（筆者下線加筆、京都地判昭 47 年 4 月 28 日行集 23 卷 4 号 266 頁）⁽¹¹⁶⁾。

ロ 調査を欠いている場合又は調査なしに処分したと評価されるもの

「国税通則法二四条、二五条は、税務署長は、『その調査により』、更正、決定を行う旨規定している。この税務調査の違法は、当然に課税処分の違法事由になるものではないが、調査を全く欠く場合や重大な瑕疵がある場合は、特別の事由がない限り課税処分も違法になる。」（筆者下線加筆）（大阪高裁平成 11 年 1 月 26 日判決（税資 240 号 274 頁））⁽¹¹⁷⁾。

「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

(116) このほか東京高判平 18 年 3 月 29 日税資 256 号順号 10356 は「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。」としている。

(117) 大阪地判平 2 年 4 月 11 日税資 176 号 483 頁も同旨である。

分に取消原因があるものと解するのが相当である。」(筆者下線加筆)(東京高裁平成 3 年 6 月 6 日判決(訟月 38 巻 5 号 878 頁))⁽¹¹⁸⁾。

ハ 証拠能力を否定するもの(違法収集証拠排斥説)

「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¹¹⁸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。」(筆者下線加筆)(東京地裁昭和 61 年 3 月 31 日判決(判事 1190 号 15 頁))⁽¹¹⁹⁾。

「税務調査は、租税実体法により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つて、課税処分とは本来別個のものであり、この調査手続自体が課税処分の要件となっているものではない。したがって、調査手続の違法は、そのことのみで直ちに課税処分の違法をもたらすとはいえない。しかし、およそ税務調査を行ったとはいえないような場合、あるいはこれと同視すべき程度に違法性の程度が著しい場合、すなわち、調査手続が、刑罰法規に触れる重大な瑕疵を有していたり公序良俗に反するような場合には、その調査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、他の資料によって当該処分を適法ならしめることができず、当該処分が違法となる場合があるにとどまるものと解するのが相当である。」(筆者下線加筆)(富山地裁平成 9 年 3 月 26 日判決(税資 222 号 1285 号))。

(118) 前橋地判平 17 年 11 月 25 日税資 255 号順号 10212、横浜地判平 18 年 1 月 18 日税資 256 号順号 10264、東京地判平 21 年 10 月 8 日税資 259 号順号 11289、東京地判平 23 年 12 月 1 日訟月 60 巻 1 号 94 頁も同旨である。

(119) このほか証拠能力を否定するものとして、那覇地判昭 63 年 8 月 10 日シュト 327 号 10 頁、広島地判平 2 年 7 月 20 日税資 180 号 312 頁などがある。

2 学説等

学説の状況は、おおむね次のとおりであり折衷説が多数を占めている。

(1) 積極説

北野弘久教授は、「少なくとも憲法理論的視覚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。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。もっとも現実の問題として、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が、理論の問題として徴税権力の乱用に対しては、このようなレベルまでの法理論構成が必要であるといわねばならない。」⁽¹²⁰⁾と解している。

(2) 折衷説

金子宏名誉教授は、「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・決定が常に違法となるとはいえないであろう。しかし、質問・検査が、広い意味での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影響を及ぼすことにかんがみると、質問・検査がその前提を欠く場合（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」⁽¹²¹⁾と解している。この点、高野幸大教授は、「例えば、調査における心理的圧迫を軽減するために設けられている手続に違反し、相手方に不当に圧迫を与えるような態様で質問が行われれば、当該質問に対する『答弁』は、相手方の自由な任意の協力の下でのものと解することはできなくなる。」⁽¹²²⁾と指摘している。

松沢智教授は「質問検査権が社会通念上相当の限度を超え、換言すると、

(120) 北野弘久『税法学原論〔第7版〕』318頁（勁草書房、2016）。

(121) 金子・前掲注(14)914頁。

(122) 高野幸大「調査の手続」日税研論集 25号『租税行政手続』159頁（日本税務研究センター、1994）。

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、他に何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のである。」⁽¹²³⁾と解している。

塩野宏教授は、「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。」⁽¹²⁴⁾と解している。

(3) 折衷説のうち証拠能力を問題にするもの（違法収集証拠排斥説）

清永啓次教授は、「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であろう。」⁽¹²⁵⁾と解している。

兼子仁教授は、「行政調査が行政処分決定の選考手続であっても、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継承されないであろう。（中略）行政調査の公正は現代では行政処分の公正に対する国民の信頼に深くかかわるところから、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考えられる。そこで、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、それを用いてなされた行政処分は、『手続に関する瑕疵』をもつ」⁽¹²⁶⁾と解してい

(123) 松沢智『租税手続法 ―租税正義実現のために―』228 頁（中央経済社、1997）。

(124) 塩野・前掲注(30)290 頁。

(125) 清永敬次『税法〔新装版〕』245 頁（ミネルヴァ書房、2013）。

(126) 兼子仁『行政法総論』137 頁（筑摩書房、1983）。また、南博方教授は、「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

る。

加藤就一・元東京高裁判事は、刑事訴訟における違法収集証拠排除の法則を採用した判例（下記（参考））を指摘して「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過ぎないというべき」⁽¹²⁷⁾として、違法収集証拠排除説の立場から前記 1（2）への裁判例（東京地裁昭和 61 年 3 月 31 日判決（判事 1190 号 15 頁））を支持している。

（参考）最高裁昭和 59 年 9 月 7 日第一小法廷判決（刑集 32 卷 6 号 1672 頁）

麻薬取り締まりに関し警察官の職務質問に付随して行う所持品検査において許容される限度を超えた行為と認められた事例であり、押収等の手続に違法のある証拠物とその証拠能力について判断された事例。

本判決は、「証拠物の押収等の手続に、憲法 35 条及びこれを受けた刑訴法 218 条 1 項等の所期する令状主義の精神を没却するような重大な違法があり、これを証拠として許容することが、将来における違法な捜査の抑制の見地からして相当でない」と認められる場合においては、その証拠能力は否定されるものと解すべきである」と判示し、最高裁

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（最判昭和五三年九月七日参照）。」としている（南博方『行政法〔第六版補訂版〕』196 頁（有斐閣、2012））。

(127) 加藤就一「判研」判タ 653 号 38 頁（1988）。

としては初めて、一般論として、違法な押収物に関する証拠排除の法則を採用した「違法収集証拠排除判決」として著名である⁽¹²⁸⁾。

3 検討

(1) 適正手続の観点

税務調査手続の瑕疵と課税処分の関係について、前記 1 及び 2 のとおり、裁判例や学説から大別すると、①調査手続の違法が課税処分を取り消す違法事由にならないとする「消極説」、②調査手続の違法は当然に課税処分を取り消す違法事由になるとする「積極説」、及び③調査手続の違法は当然には課税処分を取り消す違法事由にはならないが、その調査手続の違法性の程度が重大である場合には課税処分を取り消す違法事由になるとする「折衷説」について確認した。

税務調査の適正手続の観点として、前記 1 (1) イの裁判例にあるとおり、税務調査手続は、「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段に過ぎないのであって、この調査手続自体が課税処分

-
- (128) 刑事事件における違法な手続によって収集された証拠物の証拠能力については、「(1) 収集手続の違法は証拠物の証拠能力に影響はなく、証拠として利用することができる、という見解 (以下『許容説』という。) と、(2) 証拠能力に影響があり、証拠から排除すべきである、という見解 (以下『排除説』という。) が対立」していた。許容説は、「違法収集証拠のうち供述証拠は、その収集の過程に違法があれば、そのために虚偽の供述が行われたことが疑われるなど、証明力にその違法が影響することが考えられるので、それを証拠から排除することは十分の理由がある。これに対し、非供述証拠ことに証拠物の場合には、押収手続が違法であっても、物それ自体の性質、形状に変異をきたすことはないから、その形状等に関する証拠たる価値に変わりはない。違法措置に対する責任は、違法措置をした者が負うべきであって、それ以上に証拠としての許容性を否定する必要はなく、むしろ、違法手続による押収物の証拠能力を否定することは、実体的真実主義の要請に反する」ことを論拠とする。排除説は、「デュープロセスの観点に立つものであって、その論拠にニュアンスはあるが、(イ) 実体的真実主義の要請すなわち真実発見も正当な手続によってのみ行われるべきであること、(ロ) 収集手続に違法のある証拠物の証拠能力を肯定することは、捜査官憲の違法に裁判所が支持を与えることになり、背理であること、(ハ) 捜査官憲の違法な捜査、差押を抑制するためには、違法措置の担当者の責任を問うだけではならず、それによって得た証拠物の証拠能力を否定する必要があること、(ニ) 違法な措置を受けた被告人を救済する必要があること、おおむね以上を論拠としている」(岡次朗「判解」『最高裁判所判例解説刑事篇昭和 53 年度』397 頁～398 頁 (法曹会、1982))。

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」と解し、その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」とあるという実体を重視する立場からは、消極説が相当となる。他方、「質問検査権に基づく税務調査の課題は、結局、個人の尊厳に依拠する『適正手続の保障』を、いかに貫き納税者参加による民主的控制ができるかの問題なのである。違法な税務行政手続を是正するためには、自然法に基づく『法の支配』の下で、納税者たる国民の基本的人権を尊重する憲法の基本原理を基礎とする適正手続の保障による民主的控制が必要である。」⁽¹²⁹⁾と解するならば、前記 2 (1) の学説のとおり、「少なくとも憲法理論的視覚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」とする手続の適正さを重視する積極説が相当であるとも考えられる。

これらの説に対して、折衷説、すなわち前記 1 (2) の裁判例にあるように「調査手続の違法性の程度が刑罰法令に触れたり、あるいは、公序良俗に反する程度に至ったような」重大な瑕疵を有していた場合や「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」にその調査手続に基づく課税処分が違法となるとする立場からすると、消極説は、あまりに実体を重視するものであり、適正な手続を整備しその保護を図ろうとすることを無にするものとするおそれがある一方、積極説は、「あまりに手続を重視し、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こと、を考慮し、(筆者注：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である」⁽¹³⁰⁾と解される。このことからすれば、折衷説が妥当であると考えられる。

なお、この適正手続に関し、佐藤英明教授は、適正な手続が果たす役割

(129) 松沢・前掲注(123)210 頁。

(130) 高野・前掲注(122)157 頁～158 頁。

として、「手続が適正に行われることによって実体的な結論が誤る可能性が減る」という点も重要なポイントである。ただ、この議論は、実体的な結論が適法であればそれでよいという議論に対しては独自の主張となりにくい点にやや弱点がある」と指摘した上で、税務行政における「適正手続の要請は、税務行政に対する納税者の信頼を確保するために必要なものであり、その最も基本的な役割は処分の相手方となる納税者の処分内容に対する納得を得やすくする点にある」と解している⁽¹³¹⁾とおりであり、申告納税制度を基本とする税制の下では納税者の理解・協力は必須であり、行政庁は適正な手続を行うことが税務行政に寄与することを忘れてはならないと考えられる。

(2) 通則法 24 条の「調査」と「更正」の関係

通則法 24 条は、「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いかつたとき、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。」と規定している。

そして、前記第 2 章第 1 節 2 で述べたとおり、通則法 24 条（又は通則法 25 条（決定）及び 26 条（再更正））にいう「調査」とは、通則法に定義規定はなく、その意義については、「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。そして、右調査の方法、時期などその具体的な手続については、何ら規定されておらず、その点では、課税庁に広範な裁量権が認められているものと解される。そして、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、右裁量権

(131) 佐藤英明「更正・決定、課税処分の手続」日税研論集 25 号『租税行政手続』230 頁（日本税務研究センター、1994）。

の範囲内であり、通則法二四条に規定する調査に含まれるものと解すべき」と解されている。

また、前記 1 で述べたとおり、通則法 24 条に規定する「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ために当該職員が行う一連の行為（証拠資料の収集、要件事実の認定、法令の解釈適用など）をいい、それは質問検査権の行使のみに限定されない広い概念であり、机上調査などの課税庁内部における調査も含まれ、また、質問検査権の行使についても、その調査態様は『実地調査』に限定されるものではなく、『電話又は書面による調査』も含まれるものと解される」とされ、実地調査の場合も、複数の事業所等を調査することもあり、「調査」の態様等は事案によって、区々となる。

ところで、同条に規定する「調査」と「更正」処分の関係について、同条は「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。」と規定しており、その文理から更正処分の前提に「調査」を置いていると考えられるところ、雄川一郎教授は、「いわゆる調査が違法にされたというのは、通常の意味での課税処分の手続外になる」とし、「更正処分自体に手続の誤りがあれば、それは更正処分の違法ということになる」と指摘した上で、「違法な調査によって得られたものは、たとえ課税処分の適否は金額の問題だと考える」としても、「これだけの金額があるということの証拠には使えないという証拠の問題になる」と捉え、違法収集証拠排除説と同様の立場である⁽¹³²⁾と考えられる。

この点、松沢智教授は、「行政上の調査は、本来その行政処分の目的達成のために必要な範囲においてのみ行使されるべきであるから、したがって調査の具体的内容を一々規定するを要しないものとおもわれる。むしろ、法は行政権の行使すべき処分権者の裁量に委ねたものと解される。故に法

(132) 雄川一郎ほか「研究会 行政強制（第 10 回）」ジュリ 584 号 139 頁（1975）。

が行政処分の根拠規定に調査すべき旨規定している条項があるとしても、むしろ当然のことを注意的に規定したものと解すべきである。そこで国税通則法二四条が、税務署長の更正をなすには、調査によってしなければならない旨を規定している意味は、更正処分がなんらの根拠となるべき資料もなくしてなされてはならないとする趣旨を注意的に規定したものと解すべきである⁽¹³³⁾とし、「調査が違法ならば更正処分も当然に違法として取り消すべきであるとする議論もみられるが、それは通則法二四条の『調査』が当然のことを注意的に規定したに過ぎないものであることは前述したとおりであって、かかる税務調査の本質を誤解したために生じたものである⁽¹³⁴⁾と解して、通則法 24 条の規定から、調査手続の違法が直ちに更正処分の違法に繋がらないとしている。ただ、前記 2 (2) の折衷説とおり、質問検査権が社会通念上相当の限度を超え、濫用にわたる場合には、実質的には当該調査がなされなかったこととなり、こ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、他に何ら調査をしていなかった事情が存するときは、調査をせずしてなされた処分となり、取り消されると解している。

他方、塩野宏教授は、「行政調査は一般的には行政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⁽¹³⁵⁾としつつ、前記 2 (2) のとおり、行政調査と行政行為は一つの過程を構成しているので、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している。

しかしながら、両者の説くとおりに解したとしても、通則法 24 条にいう

(133) 松沢・前掲注(123)220 頁。

(134) 松沢・前掲注(123)228 頁。

(135) 塩野・前掲注(30)290 頁。

「調査」とは、前述のとおり、質問検査権の行使のみに限定されない広い概念であり、机上調査などの部内調査を含み、また、質問検査権を行使する場合にも、実地調査のみならず、電話や書面による調査も含まれるところ、この調査の過程で、①違法な調査による資料等の収集と②適法な調査による資料等の収集がなされた場合、これらの各資料等に基づき更正処分が行われた場合、当該更正処分をどのように取り扱うか疑義が生じる。例えば、実地調査の対象の事業所がA、B及びCと3か所あり、A事業所及びB事業所では適法な調査によってそれぞれ資料等を収集し、C事業所においては資料等を収集したが、その調査手続が刑罰法令に触れ、公序良俗に反するなど重大な瑕疵があることからその調査が違法を帯びるような場合に、これらA事業所、B事業所及びC事業所から収集した各資料等に基づき更正処分が行われた場合、当該更正処分が違法として取消対象となるか否かなど、どのように取り扱うべきか問題となる。すなわち、一連の調査の過程において一部に著しい瑕疵があり違法と評価される際に、その調査手続の違法は一部であり、全体的には適法な調査手続による更正処分であると評価すべきか、或いは、違法性を帯びた調査手続に基づくものとして更正処分全体を違法なものと評価すべきか、いずれの考え方を採用しても、前記（1）で述べた「折衷説」のとおり、手続の適正さの実現の問題と公平確実な徴収の実現の問題とのバランスを配慮したものとは言い難く相当なものとはいえないと考えられる。さらに、バランスに配慮するとしても、適法な調査と違法な調査が同程度行われた場合などは、これらの調査に基づく更正処分全体を適法か違法かで判断することは困難である。この点、これまでの裁判例や学説は、調査非協力が問題となるような個人事業者や法人などにおいて比較的小さな事業規模の課税事件を前提にしたものが多いと考えられ、上記の例のような複数ないし多数の事業所等において広汎な調査を展開するケースを想定していなかったとも考えられるところ、このような問題を解決するには、前述の違法収集証拠排除説が参考となる。すなわち、前記1（2）ハの裁判例（東京地裁昭和61年3月31日

判決（判事 1190 号 15 頁））のとおり、調査については、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資料として用いられた場合であっても、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、この調査によって収集された資料を当該課税処分資料として用いることが排斥されることがあり、その結果、当該課税処分が維持されず取消しの対象となり得るとするものである。この考え方に基づき上記の例をみると、C 事業所において重大な瑕疵による違法な調査により収集した資料等の証拠能力が排除され、この資料等を基礎とした更正処分の部分が取消しの対象となる一方、A 事業所及び B 事業所において適法な調査によって収集した資料等に基づく更正処分の部分は維持されるものである。その結果、手続の適正さの実現の問題と公平確実な徴収の実現の問題とを、バランスよく保つ「折衷説」の考え方に沿うものと考えられる。

そして、適正手続の観点からは、前記 2（3）において、加藤就一・元東京高裁判事が刑事事件の判例を基に指摘するとおり、憲法上、その手続の適法性をもっとも強く要請される捜査手続においても、その重大な違法捜査による収集証拠の証拠能力が否定される場合があるにすぎず、その捜査に基づく処分（公訴提起）が違法となるわけではないことからすれば、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、調査手続の違法がその課税処分の違法を当然に招来するとはいえず、ただ、その違法調査に基づいて収集された資料等の証拠能力が否定される場合があるとしていることからしても、違法収集証拠排除説による上記の考え方は相当なものであると考えられる。

第 2 節 再調査の手続違反と課税処分の有効性

再調査の要件として、通則法 74 条の 11 第 6 項は、「新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとき」と規定し、この「新たに得られた情報」の意

義については、前記第 4 章第 2 節 1 で述べたとおり、通則法 74 条の 11 第 1 項の通知又は同条 2 項の説明に係る調査において質問検査等を行った当該職員が、当該通知又は当該説明を行った時点において有していた情報以外の情報をいうこととなる。

また、上記「非違があると認めるとき」については、前記第 4 章第 2 節 2 で述べたとおり、その判断の程度は合理性によって担保されるべきであることから、「合理的に判断（推認）される場合」であり、また、その範囲についても、「新たに得られた情報から非違があると直接的に認められる場合のみならず、新たに得られた情報とそれ以外の情報とを総合的に勘案した結果として非違があると合理的に推認される場合」も含まれることとなる。

再調査手続違反について検討すると、まず、前回実地調査についての通則法 74 条の 11 第 1 項の通知又は同条 2 項の説明を行った当該職員が、当該通知又は当該説明を行った時点において有していた情報のみによって再調査の要件である「非違があると認める」と判断した場合は、再調査手続違反による瑕疵があると考えられる。

また、同要件の「非違があると認める」との認定における判断の仕方は、専門技術的判断を必要とし税務職員の判断に裁量の余地があるところ、一定の合理性があると認められる限り瑕疵があるとは考えられないが、可能性の問題として、その判断が明らかに非合理的であり社会通念に照らし著しく妥当性を欠き恣意独断である場合も調査手続違反による瑕疵があると考えられる。

このような再調査の要件に関する判断の瑕疵については、行政裁量に関する判断過程の合理性等が問題となった前記第 3 章第 4 節 1（マクリーン事件）及び 2（小田急線高架化事件）の裁判例を参考にすると、再調査の要件の「非違があるとの判断」に裁量の余地があるとしても、「その判断の基礎とされた重要な事実に誤認があること等により右判断が全くの基礎を欠くかどうか、又は事実に対する評価が明白に合理性を欠くこと等により右判断が社会通念に照らし著しく妥当性を欠くことが明らか」とされる場合があり得るものと考えられる。そして、このような判断が再調査の要件に係る判断として、再び質問検査権の

行使を可能ならしめる再調査手続の趣旨を没却させるものであり、裁量権の範囲をこえ又はその濫用があったものとして重大な瑕疵があるとされた場合に、同判断に基づく再調査はその要件を満たさず違法性を帯びたものと取り扱われ、前記第 1 節 3（2）のとおり違法収集証拠排除説により、当該再調査により収集された資料等は証拠能力を失うこととなろう。

以上のような考え方に基くと、当該資料等に基づく課税処分の部分（当該資料等を基礎としない部分は除かれる）は、その根拠を失うこととなり維持されず取消しの対象となることも考えられる。

なお、税務行政の手続に関しては、前記第 1 節 3（1）で「適正手続の要請は、税務行政に対する納税者の信頼を確保するために必要なものであり、その最も基本的な役割は処分の相手方となる納税者の処分内容に対する納得を得やすくする点にある」と解されている点について述べたとおり、申告納税制度を基本とする税制の下、納税者の自発的な協力を得ることは必須であり、「内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収の実現」を図る税務行政を円滑に行うためにも適正手続の要請は高く、再調査手続についても遵守されるべきことが重要であると考えられる。

結びにかえて

これまでを振り返ると、再調査手続の法制化の意義については、従来からの基本的な取扱いを踏まえ納税者の負担の軽減を図りつつ、適正公平な課税の確保を図る観点等から明確化したものであり（第 1 章）、質問検査権の意義を明らかにした判例を通じて、調査の必要性の判断において客観的必要性を要すること、その判断には専門技術的判断を要すること、及び再調査の要件の判断にも共通するその専門性ないし技術性はいかなるものかを確認した（第 2 章）。

また、行政上の裁量について、古典的学説から現在の行政裁量論について概観し、法規裁量と自由裁量との相対化により、裁判所が審査できないような自由裁量のカテゴリーは認められず、裁量審査をするにあたりどの程度踏み込むべきかという審査密度の問題へ移行している点などを確認の上、専門技術的判断を要することから要件裁量を認めた判例やその裁量に関して判断過程の合理性等が問題となった判例のいくつかについて考察した（第 3 章）。

以上の点を踏まえ再調査の要件について検討を加えたところ、「新たに得られた情報」とは、前回実地調査終了時、すなわち通則法 74 条の 11 第 1 項の通知又は同条第 2 項の説明時に当該職員が有していた以外の情報であり、「新たに得られた情報に照らし非違があるとみとめるとき」の範囲に関し「非違があると認める」との判断については、「合理性」によって担保されるべきものと考えられ、また、「新たに得られた情報」をその判断の基礎にする場合のみならず、「新たに得られた情報」とそれ以外の情報と総合的に判断した場合も含まれると考えられるとの結論に至った（第 4 章）。最後に、調査手続の瑕疵と課税処分との関係性について、裁判例及び学説の整理・検討により、違法収集証拠排除説が妥当することを明らかにし、再調査手続違反と課税処分の有効性について整理をしたものである（第 5 章）。

本稿作成段階において、税務調査手続が法制化された後の再調査手続の適否に関して判断された裁判例はないことから、質問検査権に関する判例や行政法における行政裁量の議論や判例などを参考に考察し、想定を含む疑義などにつ

いても検討を加えたものがある。今後、上記再調査手続に関する裁判例が積み重ねられ、これらの裁判例を基により具体的事例に即した研究を要すると考えられる。