

判例評釈

所得税の調査において、立会排除がなされないことから、調査を打切ったうえ、青色承認を取消した処分について、国税調査官が記帳補助者である第三者の立会排除を求めたことは、合理的裁量の範囲内の判断であるとして同処分が認められた事例

（高松高裁平成 15 年 1 月 10 日判決平 14 年（行コ）第 5 号課税処分取消請求控訴事件（未公刊））

税務大学校副校長
小林 幹 雄

1. 訴訟の経緯

- (1) 松山地裁平 14 年 3 月 22 日判決(平 12 (行ウ)第 5 号課税処分取消請求事件(判例タイムズ 1139 号 p114) 原告請求認容被告税務署長が控訴
- (2) 本判決 一審判決取消 被控訴人(一審原告)が上告及び上告受理申立て
- (3) 最高裁平成 15 年 6 月 12 日決定 上告棄却・上告審不受理

2. 事件の概要

被控訴人 X (一審原告) は、愛媛県内で内科診療所を営む医師であり、係争年分である平成 7 年分ないし平成 9 年分の所得税について青色申告書によりいずれも期限内申告を行っていたものである。控訴人 Y 税務署長の係官である A 調査官は、被控訴人 X の所得税の調査のため平成 10 年 4 月 15 日から平成 10 年 6 月 26 日の間に合計 8 回にわたり被控訴人方に臨場したが、第三者が立会う場で調査を行えば自らが守秘義務違反に問われる可能性があるとして調査を行うことができないとして、第三者の立会の排除を求めたが、これを聞き入れられなかったことから、帳簿書類の検査をすることなく調査を打ち切り、所得税法 150 条 1 項 1 号の青色承認取消事由に該当するものとして、青色承認を取消す処分を行うとともに、推計課税により所得税の更正処分を行ったところ、被控訴人が適法に異議申立て及び審査請求を経て訴訟にいたったものである。具体的な事実経過等は次のとおりである。

(1) 被控訴人は、従前から依頼していた税理士が老齢を理由に依頼を断ってきたことなどから、平成 8 年 7 月、B 民主商工会に入会した。B 民主商工会の事務局員である C は、被控訴人の入会以降、原告が開業している内科診療所(以下、「被控訴人診療所」という。)の経理担当事務員に対して、年に数回、被控訴人診療所を訪れて伝票の書き方、金銭出納帳・売上帳・経費帳のつけ方、原始記録の保存方法等、記帳全般にわたって指導を行い、決算に当たっては、集計の仕方、売掛・買掛等の算入の仕方、減価償却の方法等について指導を行っていた。なお、これまで C の指導のもとで記帳事務を行って

た経理担当事務員は平成 10 年 3 月に退職し、同年 4 月以降、新しい経理担当事務員が記帳事務を行うことになっていた。

(2) 平成 10 年 4 月 15 日ないし同年 6 月 9 日 平成 10 年 4 月 15 日、A 調査官は、被控訴人方へ無予告で臨場し、対応に出た被控訴人に対して、調査に来た旨伝えしたが、調査に必要な時間の確保に折り合いがつかなかったことから、この日は帳簿調査までには至らなかった。以後、同年 5 月 13 日、同年 5 月 20 日、同年 5 月 28 日、同年 6 月 2 日及び同年 6 月 9 日までの 6 回にわたり原告方へ臨場したが、調査時間が十分にとれなかったり、調査に関係のない第三者の立会いやカメラの持込みがあったことから、帳簿書類の調査までには至らなかった。

(3) 平成 10 年 6 月 17 日(午後 1 時 3 分ころから同 58 分ころまで)

ア A 調査官は、D 調査官を同行して被控訴人方に臨場し、帳簿書類が用意されている応接室に案内された。なお、被控訴人は、A 調査官から、立会人は別室にいて話し声が聞こえなければ構わないという回答を得ている(6 月 9 日の臨場の際、A 調査官は同旨の回答をしている。)として、5 月 13 日の臨場の際とは異なり、応接室と食堂の間に、被控訴人診療所で使用しているナイロン製の衝立(以下、「本件衝立」という。)を設置し、両部屋の間仕切りとしていた。

イ A 調査官は、応接室のテーブルのソファに被控訴人のほか弟も着席し、A 調査官の斜め後ろには母が座っており、食堂の椅子には父、E、C、F が着席していることを確認した(E は B 民主商工会の副会長であり、F は同会計担当である。) A 調査官は、被控訴人に対して、帳簿書類を見せてもらうことを伝えるとともに、調査に関係のない第三者の退席を求めた。C と父以外は、それぞれの場所から退席した。A 調査官は、なお C と父の退席を求めたが、被控訴人は、「私では何もわからないので記帳補助者の C さんに別室(食堂)にいてもらっています。何か聞かれたときに、すぐに相談にいけるようにしています。」などと C の同席を求めた。

A調査官は、Cが残っていることから、被控訴人との会話内容がCに聞こえるので調査を進めることができないとして、被控訴人に対して、Cを退席させるよう重ねて求めたが、被控訴人が依然として「話は聞こえません。」などと述べたので、D調査官をCのいる位置まで行かせ、A調査官が普通の大きさと称する声を出し、その位置では被控訴人との会話内容がCに聞こえることを確認して、被控訴人に対して、聞こえる旨を伝えた。A調査官は、被控訴人に対して、隣の部屋等での調査を求めたが、被控訴人は、これを断った。

A調査官は、再び被控訴人に対して、守秘義務が守られるような状況で帳簿を見せてほしいこと、このような状況では青色承認の取消しの要因になることを伝えた。A調査官は、これ以上この場で調査を進めることはできないと判断し、被控訴人に対して、「帳簿書類を貸していただけませんか。」などと述べて、帳簿書類を預かって調査することを求めたが、被控訴人は、「ここにあるのは私のプライベートですよ。それこそプライベートの侵害だ。」などと述べて、これを断った。

ウ A調査官は、再び被控訴人に対して、立会人等を退席させた上で本件帳簿書類を提示することを求めるとともに、調査に協力しなければ青色申告承認の取消しの要因になることを伝えたが、なおも被控訴人が、Cが食堂に控えていることを前提とした調査を求めたことなどから、これ以上の調査への協力は得られないと判断し、この日の調査を打ち切った。この日の調査の際、被控訴人は、終始、A調査官に対し、用意した帳簿を見て調査を進めるよう要求していた。

エ Cは、A調査官の調査の際、上記イ以上に、食堂を歩き回ったり、応接室をのぞき込んだり、声をかけたりするなど、積極的に調査を妨害するような言動をとったことはなかった。

オ なお、検証の結果によれば、上記イの被控訴人、A調査官の位置からCの位置までは約10メートルの距離があり、A調査官の位置からは、本件衝立と仕切壁の間を通じて、Cの位置が見える状況にあり、被控訴人、A調査官の位置での会話内容のCの位置における聴取状況は、次のようなものであったこ

とが認められる。

(ア) 普通に会話した場合、Cの位置では、神経を集中すると会話内容は聞こえる。

(イ) 少し声を落として会話した場合、Cの位置では、会話内容はとぎれとぎれで一部聞き取れない部分もあるが、概ね聞こえる。

(ウ) 普通に会話した場合で、大型テレビを普通の音量でつけた場合、Cの位置では、テレビの音と重なっているときは、会話内容は聞こえない。ただし、重なっていないときは、会話内容は聞こえる。

(エ) 少し声を落として会話した場合で、大型テレビを普通の音量でつけた場合、Cの位置では、会話内容は聞こえない。

(4) 6月26日(午後1時2分ころから同25分ころまで)

ア A調査官は、D調査官を同行して被控訴人方に臨場した。6月17日と同様、応接室と食堂の間に本件衝立が設置されていた。

イ 応接室のテーブルのソファには被控訴人のほか父、弟も着席し、A調査官の斜め後ろにはEが座っており、食堂の椅子にはCが着席していた。A調査官は、応接室のテーブルの上に被控訴人が本件帳簿書類であると説明する書類が置かれていることを確認し、これまでと同様、被控訴人に対して、守秘義務違反に問われるおそれがあるので調査に関係のない第三者に退席してもらうことを求めたが、父がボラロイドカメラを持ち出してA調査官らを撮影しようとしたことから、これを制止するとともに、再び被控訴人に対して、調査に関係のない第三者の退席を求め、これに応じない場合には青色承認の取消しの要因になることを伝えた。

ウ A調査官は、E及び父は退席したものの、C及び弟が残っていたことから、再び被控訴人に対して、会話内容がCらに聞こえる状況では自らが守秘義務違反の問われるおそれがあるので調査を進めることができないことを伝えたが、なおも被控訴人が、Aが食堂に控えていることを前提とした調査を求めたことなどから、これ以上の進展は望めないと判断し、調査を打ち切った。なお、この日も、被控訴人は、A調査官に対し、用意した帳簿を

見て調査を進めるよう繰り返し要求した。

3. 判決の要旨

本控訴審は、青色申告承認取消処分と推計課税による所得税の更正処分の双方が争われていたものである。一審松山地裁判決はいずれの原処分も取消したものであるが、本控訴審判決においては、いずれも原判決が取消され、このうち青色承認取消処分については、要約以下のように判断して、一審判決を取消した。

(1) 申告納税制度は、本来、納税者の正確な記帳に基づく申告があってこそ適正な納税制度として機能するものであるが、青色申告制度は、納税者の正確な記帳を推奨し、援助するため、一定の信頼できる帳簿書類を備え付け、これへの記録に基づいて申告する納税者に種々の特典を与えようとするものと解される。このような、青色申告制度の趣旨に基づき、所得税法 148 条 1 項は、青色申告者が、省令で定めるところにより、帳簿書類を備え付け、これに所定の事項を記録し、かつ、これを保存すべき旨を定め、同法 150 条 1 項 1 号は、青色申告者が、帳簿書類の備え付け、記録及び保存が省令に定めるところに従って行われていないことを青色申告承認の取消事由とする。同法 150 条 1 項 1 号は、その文言からすると、青色申告者が省令の定めに従った帳簿書類の備え付け、記録又は保存をしていない場合のみがこの取消事由に該当するかにも解される。しかし、そもそも、税務職員が、省令に従った帳簿書類の備え付け等がなされているか否かを確認できなければ、税務署長が、同法 150 条 1 項 1 号の取消事由の存否を判断することは不可能であるところ、青色申告者の非協力等によってこの確認ができないような場合、これを放置するしかないとするなら、この規定は空文化し、青色申告制度の公平適正な執行は期待できない。この点からすると、前記の場合のほか、税務職員が、同法 234 条 1 項に基づく質問検査権を適法に行使して帳簿書類の備え付け、記録及び保存が正しくなされているか否かを調査確認しようとしたのに対し、青色申告者が質問検査権の行使を妨げ、あるいは、拒否するなどして、この調査確認を不能にした場合も、同法 150 条 1 項 1 号の取消事由に該当すると解す

るのが相当である。

(2) 本件についてこれを見ると、C が隣室に待機している状態を立会と表現するかどうかはともかく、このようなCの待機状態を排除して帳簿調査、質問検査を開始しようとしたA調査官の行為が、適法な質問検査権の行使といえるかどうかは問題となる。この点については、このような実体法に規定のない質問検査権行使の細目に亘る事項については、税務職員の合理的裁量に委ねられていると解される。そして、Cは、帳簿書類のうち平成8年分の一部及び平成9年分の記帳指導をするなどその作成に関与し、その限りでいわゆる記帳補助者と見られるが、税理士資格はなく、守秘義務を負わないこと、したがって、A調査官が、Cもその内容を聞き取れる状態で、被控訴人に対し、帳簿書類に伴う質問検査をすると、同調査官に守秘義務違反が生ずる可能性があること、検証の結果によれば、A調査官が、6月17日及び同月26日、隣室にCが待機した状態で調査を進めれば、被控訴人に対する質問調査のやり取りの内容がCに聞き取られる蓋然性があったと認められることからすると、同調査官が隣室に待機するCを排除して帳簿調査、質問検査を開始しようとしたのは、合理的裁量の範囲内の判断であると認められる。

なお、このように、Cを排除して調査を開始することが相当であるとするのは、当然に、その後においても、Cの立会等をさせないことまでを相当と認めるものではない。仮に、調査開始後、合理的必要性が生じたのに、ことさら、Cの立会を拒否し、あるいは、Cに質問すべき事項について、被控訴人に対して無意味又は回答困難な質問をして応答を迫るなどすれば、合理的裁量の範囲を逸脱したとの評価を受けることがある。これに関連し、被控訴人が、6月9日に提案したように、Cを同席させて調査を開始した上、守秘義務違反のおそれが生じたらその時点で退席させるとの方法を採ることも考えられないではないが、Cを排除してから調査を開始し、後に必要があれば立会を認め、あるいは積極的にCに質問するなどして調査を進めるか、そうではなく、最初から立会を認めて、後に問題が生じた段階で退席させるかは、税務職

員の合理的裁量に委ねられた事項であると解され、後者を優先的に選択すべきであるとはいえない。また、被控訴人がA調査官の面前に帳簿書類と説明した書類を用意してこれを見ることを要求していたこと、及び同調査官と隣室のCとの距離等からすれば、隣室にCが待機した状態であっても、同調査官は、被控訴人に対する質問検査を交えない純粹の帳簿調査のみならず支障なくなし得たとも考えられるが、同調査官がこれをしなかったことが不合理であるともいえない。

被控訴人が、医療活動に専心する極めて多忙な医師であり、しかも、帳簿書類の内容について十分説明し得る知識を有していなかったところ、Cを交えて調査を進めれば、より効率的な調査がなし得て、被控訴人の負担を軽減できる可能性があったとも見られるが、Cがどの程度調査に協力的姿勢で臨むかなど、不確定要素もあるので断定はできず、したがって、この被控訴人の負担軽減の可能性を考慮しても、なおA調査官の裁量判断に誤りがあったとはいえない。

(3) 以上によれば、A調査官が、6月17日及び同月26日、隣室に待機していたCを排除して調査を開始しようとしたことが、質問検査権の行使方法として、被控訴人の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度を逸脱したものとはいえず、同調査官に委ねられた合理的裁量の範囲内の選択であったというべきであるから、適法である。

なお、前記引用の原判決認定の事実経過によれば、6月26日の時点で、Cの立会又は待機についてのA調査官と被控訴人との意見の対立は、もはや解消の見込みがなくなっていたと認められるから、同調査官が、それ以上の説得を断念して本件調査を打ち切ったのは合理的判断といえる。

4. 一審松山地裁判決の要旨

一審松山地裁判決は、上記2の事件の概要を前提に、要旨、次のとおり判断し、青色承認取消処分を取消した。

(1) Cは、一審原告の記帳補助者の立場にあったのであるから、本件調査に関係にない第三

者であるということとはできない。そして、一審原告がCの立会いを認めなければ帳簿書類の提示を拒否するといった言動をとったことはなく、また、Cが食堂を歩き回ったり、応接室をのぞき込んだり、声をかけたりするなど、積極的に調査を妨害するような言動をとったこともなかったのであるから、帳簿書類の内容等の確認に支障を生じるおそれがあったとは直ちには認め難く、A調査官にその意思があれば、本件調査を進めることができたのではないかと考えられる。

(2) Cは記帳補助者として、もともと取引先に関する事項を含む本件帳簿書類の内容について説明し得る知識を有していたのであるから、仮にCがA調査官らと一審原告との間の会話内容を聴取し得たとしても、取引先の秘密を第三者に漏洩したなどとして、実際にA調査官らが守秘義務に問われる可能性は極めて低いものであったと考えざるを得ない。A調査官は、一審原告がCは記帳補助者であり、本件調査を受けるためにはCの協力が必要である旨訴えているにもかかわらず、その真否等を確認することもなく立会いの排除を求めているが、このようなA調査官の態度は、税理士以外の第三者一般については、事情の如何にかかわらず常に帳簿内容等の確認に支障を生ずるおそれがあるというに等しいものであって、調査担当者の一般的・抽象的な守秘義務のみを根拠にして、被調査者の現実的な私的利益を一方的に制限するものであるといわざるを得ない。

(3) 本件における被調査者と調査担当者との利害を具体的に衡量すると、A調査官としては、本件衝立が設置され、食堂には記帳補助者であるCしか存在していない状況を前提として、まずは本件調査を進め、その進行途中において、なおも、現実に守秘義務違反に問われる可能性のある事項について調査が及ぶ場合には、その段階で帳簿書類の内容等の確認に支障を生じないような方法を講じるべきであったというべきであり、にもかかわらず、A調査官においては、一審原告がCの立会いとその方法等に固執し、提示されていた帳簿書類の内容等を確認しようとしなかったものと評価せざるを得ない。

(4) その他、一審原告の態度（一審原告は、本件調査に必ずしも協力的であるとは、いい難くB民商関係者を含め、A調査官との対応に穏当さを欠くくらいがないとはいえないが、本件調査には応ずる姿勢を示していること）Cの立会いの態様・帳簿書類への関与の程度、A調査官らの具体的可能性等にかんがみると、A調査官がCの立会いの排除に拘泥して本件調査を進めず、最終的に本件調査を打ち切ったことは、合理的な判断に基づくものであったとは認め難い。

5. 解説

税務調査において、納税者が帳簿書類を提示するとの発言をしつつ、一方で調査に支障を生じる状況を生じつつある場合があるが、調査官としては、このような支障を生じる障碍を排除するよう要請することとなる。本事件は、記帳補助者とされる者が立会人である場合における納税者側の「私的利益」との衡量において、立会人排除を求める国税調査官の要請内容の合理性が争われた事件である。税務調査時の第三者の立会いをめぐる青色承認取消処分を争う過去の事件において、国側が敗訴した事件は、いずれも国税調査官の立会い排除要請が十分になされなかったと評価された事件である¹が、本事件は、一審判決において、立会排除を求める国税調査官の判断に合理性がないと評価されたところ、本控訴審判決においては、本事件における国税調査官の立会排除要請は、被控訴人の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度を逸脱したものとはいえず、国税調査官の合理的裁量の範囲内の判断であったとして控訴人（一審被告）の主張を認めたものである²。

(1) 帳簿書類の提示拒否が所得税法 150 条 1 項 1 号に掲げる青色承認取消事由に当たるとの判断

税務調査での帳簿書類の提示拒否が、青色申告制度の趣旨・機能に照らし、所得税法 150 条 1 項 1 号の青色承認取消事由にあたるかの判断は、昭和 56 年 10 月 21 日東京高裁判決以来、定着している判断であり³、本事件の一審及び控訴審判決もこれを踏襲したものと評価できるものである。

なお、平成 17 年 3 月 10 日最高裁一小判決（平成 16 年（行ヒ）第 278 号・未公開）⁴は、法人税法の適用場面であるが、税務調査での帳簿提示拒否が、法人税法 127 条 1 項 1 号（所得税法 150 条 1 項 1 号に相当する規定）に掲げる青色承認取消事由に該当するとの具体的な判断を、最高裁として初めて示したところである。

(2) 質問検査権の行使

本事件において、国税調査官の立会排除を求める判断が合理的裁量の範囲内かどうか争点となっているのは、所得税法 234 条 1 項に定める質問検査権の意義に関する昭和 48 年 7 月 10 日最高裁三小決定（最高裁判所刑事判例集 27 巻 p1205・判例時報 708 号 p18）の判断を前提としているからと思われる。この最高裁の決定は、「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 1 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き」であると判示しており、本事件においては、国税調査官の裁量判断が、納税者側の私的利益との衡量において合理性を有していたかどうか争われたところ、一審と控訴審の判断が相違することとなった。

(3) 本事件における国税調査官の裁量判断

本事件における国税調査官の判断が合理的裁量の範囲内か否かについては、納税者側の私的利益、守秘義務違反の可能性及びこれら及びと関連して、記帳補助者とされる者の関与の状況が検討されるべきであろう。

ア 納税者側の私的利益

控訴審判決が3の(2)でいうように、「被控訴人は、医療活動に専心する極めて多忙な医師であり、しかも、帳簿書類の内容について十分説明し得る知識を有していなかったところ、Cを交えて調査を進めれば、より効率的な調査がなして、被控訴人の負担を軽減できる可能性があったと見られる」のであれば、本事件のCの立会いについては、必ずしも私的利益がないということではない。しかしながら、このような私的利益が認められるとしても、例えば、調査開始時からCの立会いが必要であるといった具体性がないことから、控訴審判決がいうように、「Cを排除してから調査を開始し、後に必要があれば立会を認めて、あるいは積極的にCに質問するなどして調査を進めるか、そうではなく、最初から立会を認めて、後に問題が生じた段階で退席させるかは、税務職員の合理的裁量に委ねられた事項であると解され、後者を優先的に選択すべきであるとは言い得ない。」ということになる。

一審判決は4の(1)で「A調査官は、一審原告がCは記帳補助者であり、本件調査を受けるためには、Cの協力が必要である旨訴えているにもかかわらず、その真否等を確認することもなく立会いの排除を求めている」としているが、「Cの協力が必要である」ことが「私的利益」を意味しているとすれば、この協力の必要性は極めて抽象的なものではないかと思われる。両判決で認定された事実によれば、Cの関与状況は、2の(1)に掲げられているように、経理担当事務職員に対し、「伝票の書き方、金銭出納帳・売上帳・経費帳のつけ方、原始記録の保存方法等、記帳全般にわたって指導を行い、決算に当たっては、集計の仕方、売掛・買掛等の算入の仕方、減価償却の方法等について指導を行っていた。」ということであるならば、このような関与状況においては、個々の取引内容を知っているというようなことは推認できないのではないかと思われる。そして、税務調査において、このような指導に係る事項については、Cに対する質問がなされるべきであるということは、控訴審判決が説示するとおり(Cに対する質問がなされるべき事項が存在することは、

必ずしも被控訴人とCが調査時において同席する必要があることを意味するものでないことはいうまでもない。)であって、いずれCに対する質問がなされるものであるが、そうであるからといって調査開始時からCが調査の場に立会う必要性を導き出すことはできないであろう。また、後に述べるように、このようなCの具体的な関与状況を前提としては、守秘義務違反に問われる可能性が極めて低いという一審判決の認定には疑問が生じる。記帳補助者といっても関与状況は千差万別であり、最終的には具体的な関与状況を踏まえ判断されることになる⁵。

なお、一審判決は、Cの協力が必要である旨の一審原告の訴えについて、その真否等の確認がA調査官においてなされるべきであるかのごとく判断している(4の(1))が、立会いの具体的・客観的な必要性は納税者の側で証明すべき事項と解され、そして、上記のとおり、立会いの具体的・客観的な必要性を認めることは困難と思われる。

イ 守秘義務違反の問題

本控訴審判決は、「A調査官が、Cもその内容を聞き取れる状態で、被控訴人に対し、帳簿書類に伴う質問検査をすると、同調査官が守秘義務違反が生ずる可能性があること、・・・からすると、同調査官が隣室に待機するCを排除して帳簿調査、質問検査を開始しようとしたのは、合理的裁量の範囲内の判断である」としている。一審判決が、Cの関与状況から見て、守秘義務違反に問われる可能性が極めて低いとの前提に立って、被控訴人の私的利益との衡量を行っていたが、控訴審判決のとおり、A調査官が守秘義務違反に問われる可能性があるとの判断の合理性を否定することはできないであろう。一審判決も守秘義務違反に問われる可能性は否定しておらず、ただその可能性が極めて低いとするものであるが、守秘義務違反の可能性の有無ではなく、極めて低いか否かといったことにつきA調査官の判断の合理性を問うような一審判決の判断には疑問を持たざるを得ない。もっとも、A調査官において、可能性が極めて低いという認識が得られたとしても、守秘義務違反に問われる可能性がある限り、調査官

としてはこれを回避すべき努力することは当然のことであり、仮に、本事件において守秘義務違反に問われる可能性が極めて低いと、A調査官が認識しても、守秘義務違反の可能性のある限り、Cの立会排除を求めたA調査官の判断に合理性がないとは言えないであろう。本控訴審判決の判断のとおりである。

なお、Cが被控訴人の事業についてどの程度関与しているか、認定事実の上では明らかではないが、2の(1)に示されたCの関与状況を前提としては、個々の取引内容をCが知りうる立場にあったと評価することはできないのは既述のとおりである。

(4) 終わりに

昭和48年7月10日最高裁三小決定が示した質問検査権の意義は、単に不答弁罪や検査拒否罪(所得税法242条8号)の成立における場面だけではなく、「質問検査権」の一般的な意義を示すものとして、この種事件においても、重要な解釈の基本となるべきものである。

国税調査官の質問検査権は、上記のとおり罰則を伴う強力な権限であり、もとよりその行使にあっては慎重さが要求されるべきものであるが、法に質問検査権の行使の具体的な細目が定められていないのは、税務調査は、経済取引を中心に複雑多岐にわたる広範な現象や行為を対象としていること及び相手方の個々の事情への配慮を行いながら臨機応変かつ確に実施される必要があることから、法は、質問検査権の行使について、行政庁が合理的な判断に基づき裁量権を行使することを求めているものと理解されるべきものであろう。

本事件の場合のように、納税者の側に税務調査において記帳補助者の協力が必要な場合があるとしても、その協力の必要性は調査の進行・展開の過程において個々具体的に判断されるべきものである。そして、調査をどのように進行させ、展開するかは基本的には国税調査官の責任であり、また裁量に属することである。結局のところ、本事件については、一審判決の表現(4の(2))を借りれば、「一審原告は、A調査官が守秘義務違反に問われる可能性がある旨訴えているにもかかわらず、立会いを認めるよう求めているが、このような一審原告の態度は、

記帳補助者であれば事情の如何にかかわらず常に立会いを認めるべきであるというに等しいものであって、一審原告の一般的・抽象的な立会いの必要性のみを根拠にして、国税調査官の現実的な調査実施に障害を設けるものといわざるを得ない。」ともいえることになる。

(参考文献等)

- 金子 宏 「租税法第10版」
- 新井隆一 「青色申告の法的性格」(日税研論集第Vol.20)
- 高野幸大「調査の手続」(日税研論集Vol.25)
- 今村 隆・小尾 仁・脇 博人・有賀文宣「課税訴訟の理論と実務」

(脚注)

- 1 東京高裁平成8年9月30日判決(訟務月報43巻9号p2453)
東京高裁平成5年2月9日判決(訟務月報39巻10号p2070)
- 2 記帳補助者の立会いの排除を求めた国税調査官の判断が合理的裁量の範囲以内であるとしたものとして、大阪地裁平成11年7月16日判決(税務訴訟資料集244号p55)
- 3 東京高裁昭和56年10月21日判決(行政事件裁判例集32巻10号p1848)及びこの一審である(東京地裁昭和55年3月13日判決(行政事件裁判例集31巻3号p401)
東京高裁昭和59年1月20日判決(行政事件裁判例集35巻11号p1821)など
- 4 最高裁平成17年3月10日一小判決(平成16年(行ヒ)第278号・未公開)の判決要旨は次のとおり。
(1)法人税法が採用する申告納税制度が適正に機能するためには、納税義務者たる法人等が帳簿書類を備え付け、これにすべての取引を正確に記帳し、これを基礎として申告を行う必要がある。そこで、同法は、法人等に対し、帳簿書類の備付け等を義務付け(同法150条の2第1項)申告の正確性を担保する手段として、税務職員に対し、法人の帳簿書類を検査する権限を付与し(同法153条)この検査を拒み、妨げ、若しくは忌避し、又はこの検査に関し偽りの記載をした帳簿書類を提示した者に対する罰則を定めている(同法162条2号及び3号)。そして、同法は、帳簿書類を基礎とした正確な申告を奨励する趣旨で、一定の帳簿書類を備え付けている者に対し課税手続や税額計算等に関する各種の特典を与えている。青色申告の承認を受けている法人は、同法150条の2第1項とは別に、同法126

条 1 項によって帳簿書類の備付け等が義務付けられているが、その帳簿書類が上記の検査の対象となることは当然のことである。

税務署長は、青色申告の承認を行うに当たって、青色申告の承認を申請した法人の帳簿書類の備付け、記録及び保存が大蔵省令で定めるところに従って行われていることを確認し（同法 123 条）青色申告の承認を受けている法人に対しても、帳簿書類について必要な指示をすることができ（同法 126 条 2 項）、この指示に従わなかった法人や、帳簿書類に取引の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装して記載した法人に対しては、青色申告の承認を取り消すことができるとされている（同法 127 条 1 項 2 号及び 3 号）。また、税務署長は、青色申告に係る法人税の課税標準又は欠損金額の更正をする場合には、その法人の帳簿書類を調査し、その調査により当該課税標準又は欠損金額の計算に誤りがあると認められる場合に限り、更正をすることができるとされている（同法 130 条 1 項本文）。さらに、同法の委任を受けた法人税法施行規則（平成 16 年財務省令第 27 号による改正前のもの）第 9 条 1 項は、青色申告の承認を受けている法人は、帳簿書類を 7 年間保存しなければならないと規定しているが、この保存期間は、国税通則法（平成 16 年法律第 14 号による改正以前のもの）70 条 5 項所定の更正の期間制限に符号するものである。これらの各規定は、すべて、税務職員が、青色申告の承認を受けた法人の帳簿書類を適時に検査することができるように、その備付け、記録及び保存がされるべきことを当然の前提としているものということができ、そのようにして上記検査の円滑な実施が確保されることは、青色申告制度の維持に不可欠なものといえることができる。

(2) そうすると、法人税法 126 条 1 項は、青色申告の承認を受けた法人に対して、大蔵省令に定めるところにより、帳簿書類を備え付けてこれにその取引を記録することはもとより、これらが行われていたとしても、さらに、税務職員が必要と判断したときにその帳簿書類を検査してその内容の真实性を確認することができるような態勢の下に、帳簿書類を保存しなければならないこととしているといふべきであり、法人が税務職員の同法 153 条の規定に基づく検査に適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて当該帳簿書類を保存していなかった場合は、同法 126 条 1 項の規定に違反し、同法 127 条 1 項 1 号に該当するものといふべきである。

(3) これを本件についてみると、前記事実関係によれば、上告人は、被上告人の職員から上告人に対する税務調査において適法に帳簿書類の提示を求

められ、これに応じ難いとする理由も格別なかったにもかかわらず、帳簿書類の提示を拒み続けたといふことができる。そうすると、上告人は、上記調査が行われた時点で所定の帳簿書類を保管していたとしても、法人税法 153 条に基づく税務職員による帳簿書類の検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存することをしていなかったといふべきであり、本件は同法 127 条 1 項 1 号に該当する事実がある場合に当たるから、被上告人が上告人に対してした本件青色取消処分は違法はないといふべきである。

5 税務調査時における第三者の立会いについて、東京高裁平成 7 年 12 月 11 日判決（税務訴訟資料 214 号 p 715）は「税務職員が帳簿書類の検査をするにあたって、第三者の立会いを認めるか否かは、右第三者の帳簿書類への関与の程度、態様、その他予定する調査の必要性と関連性の程度、また、守秘義務など税務職員の遵守すべき法令上の義務との関係など諸般の事情に通じた、当該職員の合理的な裁量に委ねられているものと解するのが相当である。」と判示する。