

## 裁決評釈

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（平成18年分～平成21年分、平成23年分及び平成24年分の所得税の各修正申告並びに平成18年1月1日～平成18年12月31日及び平成21年1月1日～平成23年12月31日の各課税期間の消費税及び地方消費税の各期限後申告・却下）

国税不服審判所平成27年3月26日裁決（裁決事例集98号）

仙台国税不服審判所長  
岡根秀規

### ◆SUMMARY◆

平成23年12月改正において、国税通則法の改正が行われ、税務調査手続に関する制度見直しの結果、平成25年1月1日以後に行われる納税義務者に対する質問検査等については、税務調査の事前通知や調査結果の内容説明等の税務調査終了の際の手続が法定化された。これを受けて、最近、調査手続の違法を理由として、その後の更正処分や修正申告の効力を否定し、課税処分の取消しや納税申告の無効を主張する審査請求事件が発生している。

本稿では、調査手続の違法がその後の修正申告や期限後申告の有効性に影響を及ぼすか否かが争われた表題の裁決 (<http://www.kfs.nta.go.jp/service/JP/98/01/index.html>) を通じて、調査手続の違法が更正（決定）処分や修正（期限後）申告とどのように関係するか、また、調査手続の違法と国家賠償との関係について整理し、検討を行っている。

（平成28年9月30日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、全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。

目 次

1	事案の概要	176
(1)	争点	176
(2)	当事者の主張	176
(3)	本判決の要旨	177
2	背景	177
3	検討	178
(1)	調査手続とは	178
(2)	調査手続の違法と更正（決定）処分の関係	178
(3)	調査手続の違法と修正（期限後）申告の関係	179
(4)	調査手続の違法と国家賠償	180
4	本判決の評価	181
5	まとめ	181

1 事案の概要

本件は、建設設計業を営む審査請求人（以下「請求人」という。）の所得税並びに消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）について、原処分庁が、原処分に係る調査（以下「本件調査」という。）を受けた請求人から提出された所得税の修正申告書及び消費税等の期限後申告書に基づいて重加算税等の各賦課決定処分を行ったのに対し、請求人が、本件調査の手続（以下「本件調査手続」という。）には違法があるから当該各修正申告書及び当該各期限後申告書による修正申告及び期限後申告（以下「本件各修正申告等」という。）は無効であるなどとして、当該各賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」という。）の全部の取消し等を求めた事案である。

(1) 争点

本件各修正申告等は、調査手続の違法により無効となるため、本件各賦課決定処分が取り消されることとなるか否か。

(2) 当事者の主張

イ 請求人の主張

本件各修正申告等は、次のとおり、調査手続の違法により無効となるため、本件各賦課決定処分は取り消されるべきである。

- ・ 本件調査について、原処分庁からは調査対象期間は所得税が過去3年間、消費税等が過去6年間と聞いただけで、両税について過去7年間の調査を行う旨の説明は受けていない。
- ・ 本件調査の結果について、原処分庁から十分な説明もされず、調査担当職員が作成した修正申告書等の書類を渡され、正確な税目や年分が分からないまま署名押印させられた。

ロ 原処分庁の主張

本件調査手続は、次のとおり、調査手続の規定に従った適法なものであるから、本件各修正申告等は無効となることはなく、本件各賦課決定処分は適法である。

- ・ 本件調査担当職員は、請求人に対し、調査対象期間に係る銀行口座の入金明細

を提示しながら、所得税及び消費税等の調査を過去7年間分について行う旨を説明した。

- ・ 本件調査の終了に際し、本件調査担当職員は、請求人に対し、法定手続として調査結果の説明を行う旨の明示を行った後に、課税標準等、税額等及び加算税に関する事項について記載した「調査結果の説明書」と題する書面等を用い、所得税及び消費税等ともに7年間分の調査結果の内容を説明した上で、本件各修正申告等の勧奨を行った。

### (3) 本判決の要旨

#### イ 法令解釈

更正及び決定は「調査により」行わなければならないことから、仮に、調査手続に重大な違法があり調査がないに等しいと評価された場合には、更正及び決定の取消事由となり、それらに基づき行われた賦課決定処分も取り消されることとなる。

他方、修正申告及び期限後申告は、調査の有無にかかわらず、納税者が自己の意思により行うものであって、更正や決定と異なり、調査が要件になっているものではない。したがって、修正申告又は期限後申告が課税庁の調査を受けてなされた場合であっても、当該調査の手続上の違法があることのみを理由に、その申告が無効になることはなく、当該申告に基づき行われた過少申告加算税又は無申告加算税の賦課決定処分が取り消されることはないと解すべきである。

#### ロ 判断

請求人は、本件調査手続は、国税通則法（以下「通則法」という。）の調査手続の規定に従っていない違法な調査であるため、本件各修正申告等は無効であり、本件各賦課決定処分は取り消されるべきである旨主張する。

しかしながら、そもそも調査手続の違法は、そのみを理由として修正申告及び期限後申告の有効性に影響を及ぼすものではないと解されることから、たとえ調査手続に違法があったとしても、そのことのみで修正申告及び期限後申告が無効となることはないのであるから、請求人の主張は採用できない。

## 2 背景

平成23年12月改正<sup>④</sup>において、税務調査手続に関する広範な制度見直しが行われ、税務調査の前後における事前通知や調査結果の内容説明（以下「結果説明」という。）など従来、税務当局の事務運営指針に定められていた調査手続が通則法に定められ、平成25年1月1日以後に納税義務者に対して行われる質問検査等について適用が開始されたところである。今般の法改正は、事前通知については、調査手続の透明性と納税者の予見可能性を高める観点から、また、結果説明については、税務当局の納税者に対する説明責任を強化する観点から規定が設けられたものである。

こうした税務調査に関する手続の法定化は、国民の税務当局に対する適正手続の要請の高まりを背景とするものであり、税務調査時の手続保障を手厚く厳格化するものである。一方、一連の調査手続を経て、更正処分等の課税処分や修正申告等の納税申告が行われた場合、調査手続の瑕疵や違法が、当該課税処分や納税申告の効力にどのような影響を及ぼすかについては、課税実務の遂行上、重要な論点であり、法定化された後の調査手続の違法と課税処分及び納税申告との関係を整理し正しく理解することは、今後の課税実務の適正な運営を確保する上において有益と考えられることから、以下において、整理・検討することとした。

### 3 検討

#### (1) 調査手続とは

##### イ 「調査」とは

通則法においては、「調査」の定義規定はなく、その意義については、「通則法 24 条（更正）の調査とは、課税標準等又は税額等を認定するに至る一連の判断過程の一切を意味するものと解せられ、課税庁の証拠資料の収集、証拠の評価あるいは経験則を通じての要件事実の認定、租税法その他の法令の解釈を経て更正処分に至るまでの思考、判断を含む極めて包括的な概念である。」

（広島地裁平成 4 年 10 月 29 日判決<sup>②</sup>。同上告審の最高裁平成 9 年 2 月 13 日第一小法廷判決<sup>③</sup>同旨）との法令解釈が示されている。この「調査」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）に規定する更正・決定予知の前提となる「調査」にも当てはまるものと解される。すなわち、通則法に規定する「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「実地の調査」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。

##### ロ 「調査手続」とは

「調査手続」とは、上記「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。通則法においては、従来、調査手続に関し特段の明文の規定は置かれていなかったため、平成 23 年 12 月税制改正において、これまで各個別税法にあった「質問検査権」を横断的に集約化した上で、通則法に規定するのに併せ、従来、課税庁の事務運営指針に定められていた調査の際の事前通知とその終了の際の結果説明の手続が通則法に規定されたものである。なお、調査手続の一つである「事前通知」は、通則法 74 条の 9（納税義務者に対する調査の事前通知等）1 項に定めるとおり、「実地の調査」<sup>④</sup>のみを対象としており、また、「結果説明」のうち、非違がない場合のいわゆる是認通知についても、通則法 74 条の 11（調査の終了の際の手続）1 項により、「実地の調査」のみを対象としている。しかし、「結果説明」のうち、非違があり更正決定等をすべき場合の説明については、同条 2 項により、実地の調査のみならず、調査全般が対象とされている。

#### (2) 調査手続の違法と更正（決定）処分の関係

##### イ 裁判例

上記論点に関する代表的裁判例である東京高裁平成 3 年 6 月 6 日判決<sup>⑤</sup>においては、「調査手続の単なる瑕疵は更正処分に影響及ぼさないものと解すべきであり、調査の手続が刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の限度を超えて濫用にわたる等重大な違法を帯び、何らの調査なしに更正処分をしたに等しいものとの評価を受ける場合に限り、その処分に取消原因があるものと解するのが相当である。」と判示している。すなわち、調査手続の違法と課税処分の効力を別異に捉え、単に調査手続に違法があるのみで課税処分が取り消されるのではなく、調査を全く欠く場合と調査がないに等しい（調査を行ったとはいえない

い)と評価される場合に限り、処分の取消原因があると判断しているといえる。

ロ 「調査がない」と判断されるのはどのようなケースか

課税実務において、更正処分(決定及び再更正も同様)を行うには、課税標準等と税額等を確定することが大前提であり、その判断に当たっては、通則法24条に規定する「調査」である証拠資料の収集や証拠の評価、課税要件事実の認定、租税関係法令の解釈・適用などを経る必要があることは言うまでもない。したがって、通常、調査なしに更正処分を行うことは考えられないが、上記裁判例による判断の枠組みを踏まえ、「調査がない」と判断される事例を想定すると、例えば、任意調査である実地の調査において、納税者の許可なく無断で居宅や事業所に不法侵入し、課税資料の収集を行ったところ、有効な証拠が収集できなかったにもかかわらず、具体的な課税要件事実の認定も行わず、概算で更正処分を行ったようなケースが該当するものと思われる。ただ、現実的にみて、このようなケースは極めて稀であろう。

**(参考)違法収集証拠排除法則(刑事訴訟法)**

行政手続と行政処分との関係ではないが、刑事訴訟において、違法収集証拠の証拠能力について判断した判例があるので紹介する。

覚せい剤取締法違反が争われた最高裁昭和53年9月7日第一小法廷判決<sup>6)</sup>において、「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、その後の判決においてもこの判断枠組みが踏襲されている。すなわち、刑事訴訟

においても、最高裁判例は、証拠収集手続が違法と判断された場合でも、当然にその証拠能力が直ちに否定されるのではなく、当該証拠の証拠能力が否定されるのは、証拠収集手続に重大な違法があり、かつ、将来における違法捜査の抑止の必要性があるという条件を満たす場合に限っており、違法収集証拠の相対的排除説の立場に立っている。

**(3) 調査手続の違法と修正(期限後)申告の関係**

イ 修正(期限後)申告と調査手続の関係

通則法19条(修正申告)1項は、納税申告書を提出した者は、納付税額を増加させる等一定の場合には、同法24条の更正があるまでは、修正申告書を提出することができる旨規定し、同法18条(期限後申告)1項は、期限内申告書を提出すべきであった者は、同法25条の決定があるまでは、期限後申告書を提出することができる旨規定している。すなわち、修正申告書及び期限後申告書の提出には、更正ないし決定があるまでの間という期間制限はあるものの、その提出は「調査」を要件とするものではない。したがって、修正申告書や期限後申告書が課税庁の調査を受けて提出された場合であっても、その調査手続に違法があることを理由としてその申告自体が無効になることはないと解される。

ロ 修正(期限後)申告の勧奨との関係をどう見るか

修正(期限後)申告書の提出が調査を要件としないことは前述のとおりであるが、修正(期限後)申告の提出の状況を①調査とは全く無関係に任意に提出される場合と、②課税庁の調査の結果、修正(期限後)申告の勧奨(以下「修正申告等の勧奨」という。)を受けて提出される場合とに大別すると、前者の場合は純粋な自発的申告なので、調査との関係は問題にならないが、後者の

場合には、調査の終了の際の結果説明の手續として、課税庁による修正申告等の勧奨を受けて提出されるので、修正申告等の勧奨の法的性質やその拘束力について整理しておく必要がある。

修正申告等の勧奨は、申告納税制度の趣旨に照らし、課税庁が、更正決定等の前に、納税者からの自発的な修正申告等を促すものであり、通則法74条の11（調査の終了の際の手續）3項は、課税庁の当該職員は、調査の結果、更正決定等をすべきと認め、その内容を説明する場合において、修正申告等の勧奨を行うことができる旨規定している。そもそも修正申告等の勧奨は、納税者に対しては法的に何らの拘束力もない事実上の行為であり、納税者は修正申告等の勧奨に応じ納税申告を強制されるものではない。修正申告書や期限後申告書の提出は自らその後の不服申立ての道を閉ざすものであり、納税者は、先の争訟を見据え、課税庁からの更正決定等を待つという道を選択することもできるのである<sup>7)</sup>。

したがって、修正申告等の勧奨が何ら法的効果を伴わないものである以上、調査の後、修正申告等の勧奨が行われて、納税者が修正申告書を提出した場合であっても、法的には、納税者自らの意思により税額を確定したものであることに何ら変わりなく、調査手續の違法を理由として、当該修正申告が無効となるものではないと解される。

#### (4) 調査手續の違法と国家賠償

##### イ 調査手續の違法で国家賠償責任が問われるのはどのようなケースか

上記(2)及び(3)で検討したとおり、調査手續の違法により、課税処分が取り消されるのは、「調査を全く欠くか調査がないと評価される極めて稀なケース」であり、修正申告や期限後申告の効力は、調査手續の違法を理由として無効となるものではない。一

方、調査手續の違法と国家賠償の關係に目を転じると、国家賠償法1条1項は、「国又は公共団体の公権力の行使に当る公務員が、その職務を行うについて、故意又は過失によつて違法に他人に損害を加えたときは、国又は公共団体が、これを賠償する責に任ずる。」と規定しているところであるが、これまでに調査に係る違法な質問検査権の行使により国家賠償が命じられたケースがあるので、過去の事例を見ておくこととする。

事前通知や結果説明などの調査前後の手續の瑕疵や違法により、国家賠償が命じられたケースはこれまでのところ見当たらないが、調査の実施過程（証拠収集手續）における質問検査権の違法な行使により納税義務者が受けた精神的苦痛等に対し、国に慰謝料等の損害賠償の支払いを命じた裁判例として以下の事例がある。いずれの事例も調査手續が法定化される前のものとなっている。

##### (イ) 家宅侵入（最高裁昭和63年12月20日第三小法廷判決<sup>8)</sup>）

「国税調査官が税務調査のため本件店舗に臨場し、...被上告人（納税者：筆者）の意思に反して同店舗内の内扉の止め金を外して...立ち入った行為は、所得税法234条1項に基づく質問検査権の範囲内の正当な行為とはいえず（…）、国家賠償法1条1項に該当するとした原審（大阪高裁：筆者）の判断は、正当として是認することができ、原判決に所論の違法はない。」

##### (ロ) 事務所への承諾のない立入り（高松高裁平成13年4月17日判決<sup>9)</sup>）

調査官らは、「体調不良を理由に調査の延期及び打ち切りを求める控訴人（納税者：筆者。以下同じ。）の申し出を取りあわず、控訴人の承諾を得ず、その意思に反して、...控訴人事務所二階の事務所内

に侵入...したものと認められ」、調査官らのこの行為は、「適法な質問検査権行使の範囲を超えるものであり、国家賠償法上違法の評価を受ける。」

(ハ) 承諾のない現況調査 (大阪高裁平成 10 年 3 月 19 日判決<sup>(10)</sup>)

「店舗部分とは区分された居宅部分である二階へ上がる行為自体は、質問検査に応じるよう説得を続けるための立入りであって質問検査権の行使そのものとはいえないとしても、居住者の拒絶の意思に反して右居住部分に立ち入ることが許されないことは明らかであるから」、調査官らが居住者らの「承諾を得ないで二階へ上がった行為は、社会通念上の相当性を逸脱した違法な行為であると解すべきである。」

ロ 調査手続法定化後の国家賠償請求

調査手続が法定化された平成 25 年以降において、調査手続の違法により国家賠償が命じられた判決はこれまでのところ見当たらず、改正通則法の趣旨である適正手続の保障が、課税実務の中で浸透してきているものと思われる。ただ、調査前の事前通知や調査後の結果説明の法定化は、課税庁の手続遵守をこれまでの行政庁の事務運営指針から法律上の義務にまで格上げし、厳格化するものであり、その課税庁に対する拘束力が以前よりも強化されていることは事実である。したがって、今後は、例えば、実地の調査の際に行うべき事前通知の欠落、結果説明時における強制に当たると評価される修正申告等の勧奨、必要な教示を欠く修正申告等の勧奨など、法令の趣旨を逸脱した行為や法令により遵守すべき手続の懈怠は、通則法違反にとどまらず、納税義務者が当該法令違反により国家賠償法上の損害を被ったとして国に賠償を求める可能性は、調査手続の法定化前に比べると相対的に高くなっていると見るべきであろう。

#### 4 本判決の評価

本判決は、調査手続の違法と修正申告等の効力の関係を、更正処分等が行われた場合と対比した上で適切な判断を下しており、極めて普遍性、先例性の高い裁決事例といえる。

課税実務においては、調査が必要と認められる場合には、通則法に定める調査手続に従い実地の調査等を実施し、その結果、非違があれば、納税義務者に対し修正申告等の勧奨が行われ、修正申告書等が提出されない場合には、更正処分等が行われるのが通例だと思われる。本判決は、その際の調査手続の瑕疵や違法がその後の修正申告等の効力や更正処分等の有効性にどう関係するかを通則法の法令解釈により一般論として整理した上で、結論を導いているものであり、今後において発生する可能性のある調査手続の違法と修正申告等の関係を争点とする審査請求事件の先例となる事例として評価すべきものである。

#### 5 まとめ

調査手続の違法を理由として課税処分の取消しを求める最近の審査請求事件の発生の背景をみると、その多くが「調査手続」の違法と課税処分的前提となる「調査」の意義の混同や誤解に起因しているものと思われる。「事前通知」と「結果説明」は、調査手続の一部を構成するものであるが、それらは、質問検査権の行使を含む証拠収集やそれに基づく要件事実の認定、法令の解釈適用などの「調査」前後の手続であり、更正決定等の前提条件である「調査」そのものではない。「事前通知」は「実地の調査」を行う際の事前手続であり、「結果説明」は「調査」終了時の手続であるため、これらの調査手続に瑕疵や違法があっても、その事実で「調査」がなかったと判断することはできないのである。そのため、実地の調査の際における事前通知の漏れや調査終了時の結果説明の漏れなど調査手続の一部に瑕疵があった場合には、通則法 74 条の 9

あるいは同法74条の11違反になることはあっても、その事実により、更正、決定及び再更正の要件である同法24条、同法25条及び同法26条や過少申告加算税・無申告加算税の賦課決定の前提要件である同法65条5項及び同法66条5項にいう「調査」がなかったと判断することはできないのである。

課税処分が違法であるかを判断するには、課税処分の基礎となる証拠収集手続の存否など、上述した広義の「調査」すなわち、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全く欠く場合（又は、当該広義の「調査」が無いに等しいと評価される場合）であったかどうかを別途判断することとなる点に留意する必要がある。

一方、調査手続の違法を理由として納税申告の無効を主張する審査請求事件の発生の背景をみると、修正申告や期限後申告を行うことの法的効果が納税者に十分理解されているか懸念されるところである。調査の後に修正申告等の勧奨を経て、修正申告書等が提出される場合には、調査手続の瑕疵や違法が当該修正申告書等の効力に影響を及ぼすのではないかと判断する者があるかもしれないが、飽くまでも修正申告書等の提出は納税者自身の意思による税額確定行為であり、「調査」を要件とするものではないことから、先行の調査手続の瑕疵や違法を理由として納税申告が無効となるものではないのである。

上述のとおり、調査手続の法定化後においては、調査手続の違法を理由とする課税処分の取消しや納税申告の無効を求める審査請求事件が発生しているが、その背景には課税処分や納税申告の根拠法である通則法の理解の問題があると思われる。したがって、今後、課税庁においては、修正申告等の勧奨時における修正申告等の法的効果についての納税者に対する一層丁寧な教示（修正申告書等の提出は、納税者自身による税額確定行為であることから、修正申告書等を提出した場合には、

更正の請求をすることはできるが、不服申立てをすることはできない旨）が求められるところである。また、納税者の正当な権利利益の救済を図るとともに、税務行政の適正な運営の確保に資することを使命とする国税不服審判所は、各種研修の機会等を通じて、上記の論点に関する公表裁判事例の紹介を積極的に行い、改正通則法の趣旨や関係法令の正しい解釈について、広く納税者に対し周知徹底を図るよう努めていくべきであろう。

- 
- ① 納税環境整備に関する国税通則法の改正を含む「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律」（平成23年法律第114号）。同法は、平成23年11月30日に成立し、同年12月2日に公布された。
  - ② 税資193号274頁。
  - ③ 税資222号450頁。
  - ④ 「実地の調査」とは、具体的には、納税義務者の事業所や事務所等に臨場して行う調査のことをいうとされている（志場喜徳郎ほか「国税通則法精解[14版]」869頁（平成25年1月）大蔵財務協会。
  - ⑤ 訟月38巻5号878頁。
  - ⑥ 刑集32巻6号1672頁。
  - ⑦ 修正申告等の勧奨をする場合には、「当該調査の結果に関し当該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」とされている（通法74の11③）。
  - ⑧ 裁判集民155号477頁。
  - ⑨ 税資250順号8883。
  - ⑩ 税資231号109頁。

《参照条文》

- 国税通則法第24条（更正）
- 同法第25条（決定）
- 同法第26条（再更正）

---

同法第 65 条（過少申告加算税）第 5 項

同法第 66 条（無申告加算税）第 5 項

同法第 74 条の 9（納税義務者に対する  
調査の事前通知等）

同法第 74 条の 11（調査の終了の際の手  
続）

憲法第 35 条（住居の不可侵）

刑事訴訟法第 218 条（令状による差押え・記録  
命令付差押え・捜索・検証）第 1 項

国家賠償法第 1 条（公権力の行使に基づく損害  
の賠償責任・求償権）第 1 項

《参考文献》

財務省「平成 24 年度税制改正の解説」215 頁  
以下 ([http://www.mof.nta.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2012/explanation/pdf/p215\\_242.pdf](http://www.mof.nta.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2012/explanation/pdf/p215_242.pdf))。

森浩一「税務行政と国家賠償」税大ジャーナル  
16 号 55 頁(2011.5,<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/backnumber/journal/16/pdf/03.pdf>)。