

税務調査において「調査理由」を開示することは法的要件か

菅野保文

（税務大学校）
租税理論研究室助教

目 次

一 問題の所在	一〇九
二 「調査について必要があるとき」の意義	一三三
三 「調査理由」の開示の要否	一四二
四 「調査理由」を開示すべき場合	一四六
五 おわりに	一四九

一 問題の所在

1 所得税法をはじめ各税法には、税務職員が税務調査を行なう場合の根拠となる「質問検査権」を規定している。例えば所得税法の場合、二三四条において次のように規定している。

第二三四条 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、次に掲げる者に質問し、又はその者の事業に関する帳簿書類その他の物件を検査することができる。

一 納税義務がある者、納税義務があると認められる者又は第一二三条第一項（確定損失申告）、第一二五条第三項（年の中途で死亡した場合の確定申告）若しくは第一二七条第三項（年の中途で出国をする場合の確定申告）（これらの規定を第一六六条（非居住者に対する準用）において準用する場合を含む。）の規定による申告書を提出した者

二 第二二五条第一項（支払調書）に規定する調書又は第二二六条から第二二八条まで（源泉徴収票等）に規定する源泉徴収票、計算書若しくは調書を提出する義務がある者

三 第一号に掲げる者に金銭若しくは物品の給付をする義務があったと認められる者若しくは当該義務があると認められる者又は同号に掲げる者から金銭若しくは物品の給付を受ける権利があったと認められる者若しくは当該権利があると認められる者

2 前項の規定による質問又は検査の権限は、犯罪捜査のために認められたものと解してはならない。

最近、この質問検査権の行使をめぐって、いくつかの注目すべき判決がでてきている。いずれも、いわゆる民事事件にかか

税務調査において「調査理由」を開示することは法的要件か

るものであるが、当該職員による質問検査権の行使が納税者の基本的人権の保護と密接にからむことに着目し、それとの調和点をどこに求めるべきかという観点からの解釈論を展開していることに共通性が認められるものである。

そこにおける論点は一、二にとどまらないが、そのうちの二に「調査の合理的必要性」あるいは「調査理由」の開示の要否の問題がある。すなわち、当該職員が質問検査権を行使するに際して、相手方から求められた場合に、「調査の合理的必要性」あるいは「調査理由」を開示することが、その質問検査権の行使が適法とされるうえでの要件となるか否かという問題である。

この問題については、所得税法において明文で規定されていることがらではないから、もっぱら解釈論に委ねられていることになるが、税務行政の執行に与える影響も大きく、早急に定説をみるのが望まれるわけである。

そこで、従来の学説判例をふまえつつ、若干の検討を加えることとした。^(注2)

2 この問題について論ぜられた判決としては、次の四件をあげることができる。いずれも第一審判決であり、事件は現在上訴中であって、上級審の判断が待たれるところであるが、まず、これらの判決における当該判示部分を紹介することとしたい。(傍線筆者)

(一) 開示を要件と解するものないしこれに近いもの

○ 東京地裁昭44・6・25判決 所得税法違反被告事件(判例時報五六五号四六頁)

「荒川税務署が、前記(イ)ないし(ホ)の諸点を総合して過少申告の疑いを持ったことが合理的であるとしても、それだけの事由で、刑罰の威嚇のもとに、包括的に帳簿書類一切を見せることを要求し、包括的に得意先、仕入先全部の住所氏名を告げることを要求し、さらには工場内を見せることを求めることが合理的に許されるものとは、到底いいがた

いのである。税務署の係官としては、すくなくとも、やはり(イ)ないし(ホ)の諸点を述べて、これに対する被告人の応答を聞くという方法を選ぶべきであった。そのような方法をとれば、その過程で、あるいは、刑罰の背景のもとに、刑罰を警告したうえで、特定の帳簿等の呈示や特定の得意先等の告知を求めることなどがあえて相当性をもつものとして許されるような特段の事情が生れることも、ありえないわけではない。」

○ 千葉地裁昭46・1・27判決 所得税更正決定取消請求事件(判例時報六一八号一一頁)

「これを本件についてみると、実質上の経営者であった国造が税務調査の合理的必要性の開示を求めたり、税務署職員の違法行為に対する陳謝を求めたが、これらがいれられなかったので、税務調査を拒否したことは合理的な理由があり、正当な権利の行使であるといふべく(税の徴収確保と被調査者の私的利益の保護との調和するところで、質問検査権の限界を考察すると、被調査者は当該税務署職員に対し調査の合理的必要性の開示を要求でき、右要求がいれられないかぎり、適法に質問検査を拒むことができる)。かつ税務署職員が国造の右要求に対し、調査の合理的必要性を開示し、陳謝の要求に対し誠意ある態度を示したならば、国造は帳簿書類を呈示するなどして調査に応じたであらうことが認められるのである。」

○ 静岡地裁昭47・2・9判決 公務執行妨害被告事件(判例時報六五九号三六頁)

「また、反面調査、臨宅調査のいずれにおいても、その調査にあたっては、調査の相手方が要求するかぎり調査理由を開示すべきである。前述の必要性の要件の実効性を担保するためにも、また、質問検査権の行使が任意調査であつて調査の相手方の承諾を得てする調査であることからしても(承諾を与えるためには、何を質問し、何を調査するのかが特定されなければ、承諾の与えようがない)、当然のことである。それゆえ、被調査者は、調査理由の開示(合

税務調査において「調査理由」を開示することは法的要件か

税務調査において「調査理由」を開示することは法的要件か

一三二

理的必要性の開示)がない場合にはその調査を拒みうる。

(中 略)

被調査者が理由の開示を要求する場合、調査の具体的理由を当該税務署員が開示しなければならないとするのは、前に述べたように税務当局の恣意による質問検査権の行使を防止するためであって、いかなれば、右調査理由開示要求は、不当な質問検査権の行使から納税者の正当な権利を守るため納税者自身に与えられた重要な権利の行使であるということが出来る。」

(二) 開示を要件と解さないもの

○ 東京地裁昭47・2・28判決 課税処分取消請求事件(税務事例四卷六号五六頁)

「しかして、以上のような事実関係のもとにおいては、被告の実施した原告に対する所得税の調査が所得税法二三四条一項にいう必要性を具備していないとか、申告納税制度の保障する納税者の自主性を無視したものであるとはなし難く、調査の範囲を一方的に拡大した旨の原告の主張も、その前提を欠くこと明らかであり、また、所得税法二三四条の規定に基づく税務調査にあつては、国税犯則取締法の規定に基づく犯則調査の場合と異なり、税務職員は、納税者に対して調査の具体的理由を開示すべき法的義務を負担しているわけではないので、被告の所部職員が原告に対する所得税の調査を打ち切ったことについても、原告主張のごとき違法はないものといふべきである。」

3 これらの判決にいう「調査の合理的必要性」あるいは「調査理由」(以下総称して「調査理由」という。)というものが具体的に何を指すのか、判決文からは必ずしも明らかではないが、要するに、「なぜその者を調査するのか」ということでであると解してよいのであろう。

この問題について考えるにあたっては、調査理由の開示の有無が調査を受ける相手方の人権にどのようななかかわりあいをもちかという面と同時に、税務行政の適正な執行を図るうえにどのような影響を及ぼすかという面からも検討することが必要とされよう。^(注3)

(注1) いわゆる民商事件の経緯については、次の文献が簡潔にまとめているので参照されたい。

広瀬 正「租税事件史(第一四回 民商事件)」税務事例三卷一号六〇頁

(注2) 従来、所得税調査に関して問題が生じているので、本稿においても所得税法の規定に基づき検討した。

(注3) 調査理由の開示を法的要件と解する学説に次のものがある。

○増本一彦「所得税法・法人税法における質問検査権の本質と限界」税理八卷一四号一四頁

○北野弘久「実体税法上の調査権の法的限界」杉村章三郎先生古税祝賀税法学論文集一七頁

○関本秀治「納税者の側からみた税務調査の問題点」税理一四卷一〇号二四頁

○高梨克彦「質問検査権の行使における必要性開示義務不履行と推計課税」シュトイエル一〇号一五頁

二 「調査について必要があるとき」の意義

1 所得税法二三四条一項によれば、当該職員が質問検査権を行使するには、「調査について必要があるとき」でなければならぬとされている。したがって、この「調査について必要があるとき」が質問検査権を適法に行使するうえの要件となっているわけであり、この意義を説明することが前提となろう。

2 これについては、税務調査というものの性格をどのように考えるかということが問題になる。

というのは、税務調査を刑事訴訟法に基づく犯罪捜査や国税犯則取締法に基づく犯則調査と同じように理解して、調査

税務調査において「調査理由」を開示することは法的要件か

税務調査において「調査理由」を開示することは法的要件か

一三四

は「申告がないかあるいは申告が適正になされていない合理的な疑いが存する場合」に限ってできるものであり、「調査について必要があるとき」というのもそれらの場合であるとする議論が一方にみられるからである。^(注4)

その論拠とするところをみると、国税通則法一六条一項一号において、申告納税方式による国税については、納税者の申告によって税額が確定するのが原則とされ、「申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税額が税務署長の調査したところと異なる場合」に限って例外的に税務署長の処分によって確定すると規定され、また、同法二四条あるいは二五条において、これらの場合に限って税務署長が更正あるいは決定をすることができるものと規定されていることに求められているようである。

しかし、これらの条文は、どういう場合に税務署長が更正あるいは決定をすることができるかということを規定したものであって、調査をすることができる場合を規定したものではない。更正あるいは決定をすることができる場合が限定されているからといって、調査をすることができる場合をも同様に限定して解すべきだということには必ずしもならないと考えられる。そこで、さらに検討する必要がある。

税務調査が司法手続としての犯罪捜査でないことは所得税法二三四条二項の規定をまたなくとも明らかだし、また、国税犯則取締法に基づく犯則調査なども異なり、純然たる行政調査であることは否定できないであろう。行政調査である税務調査について、犯罪捜査におけるような「けん疑」ないしはそれに準ずる疑いの存在を要件とする必要があるのだろうか。

私有財産制度を基礎とする国家においては、国家活動を行なうにあたっての必要な財力は「租税」として国民から徴収されること、そしてそれを前提として憲法三〇条に「納税の義務」が規定されていること、さらに、申告納税制度におい

ては、納税者が適正に申告をすることがその存立の基盤となっており、それゆえ、不誠実な申告については是正される機会がなければならず、その機会を確保するために、質問検査権が設けられているということについては、特に異論はないと考えてよいだろう。意見がわかるのは、それでは、その質問検査権をいかなる場合に行使すべきであるかという点についてである。

そうすると、前述の議論にいう「申告がない場合あるいは適正でない合理的な疑いがある場合」に該当する者に対してのみ質問検査権を行使することとした場合でも、不誠実な申告が十分に是正されるか否かということが論点になろう。なぜなら、質問検査権が設けられている趣旨を考えれば、その行使によって、少なくとも、納税者の大部分が「正直者が馬鹿をみる」といった納税に対する嫌悪感をもたない程度に、不誠実な申告が是正されるということが当然に期待されると考えられるからである。いいかえれば、前述の議論にしたがった場合でも、不誠実な申告が十分に是正されるならば、この議論に説得力を認める余地があるということである。

しかし、これには疑問をいだかざるを得ない。

まず、課税庁に提出された申告書等の検討を通じて、不誠実な申告ではないかとの疑いのあるものを的確に抽出できると考えるのは現実的な見方ではない。なぜなら、申告の内容が適正であるか否かということは、そもそも、申告書等を作成するうえで基礎とされた帳簿書類が適正に作成されているか否かということがわからなければ、判定がつかないことだからである。もちろん、申告書等を検討することによって所得金額に対する税額の計算を誤っているものとか、前年の申告に比して所得金額が少なすぎるものなどを抽出することはできようが、巧妙に仕組まれた不誠実な申告をチェックできないことは明白である。^(注5)

次に、課税庁における各種の情報（資料）によって、不誠実な申告をチェックできないかという見方もあろう。しかし、これにも十分な期待を寄せることはできない。なぜなら、課税庁へ提出することを法律で義務づけているいわゆる「法定資料」はその種類が限定されているし、課税庁における独自の情報収集についても、それに要する事務量に比して稼働量が少なすぎることや取引先等の課税に使われる情報を提供することについて納税者は一般に消極的であるなどの事情で、必要な情報を適時適切に収集できる態勢にあるとは到底いい難いからである。

さらに、「申告が適正でない合理的な疑いがある場合」に該当するか否か、いいかえれば調査対象にすべきか否かを判定することを目的として、いわゆる「(注6)純粋な任意調査」によって調査したらよいとする考え方があられるかもしれない。しかし、これについては、調査のための調査をするという考え方自体が常識的にも奇妙であるほか、これによれば全部の者を調査しなければならぬことになること、実際に不誠実な申告をしている者が罰則の裏付けのないこの調査に協力することは考えられないことなどを考えれば、採るには価しないだろう。

したがって、前述の議論にしたがった場合には、「調査について必要があるとき」に該当するとして抽出される者は極めて少数となり、かつ、それも大部分は申告書等の記載から疑いをもたれるにいたった、不誠実な申告としてもいわば単純な手段によるものであって、巧妙に仕組まれ、外見上尤もらしく見える不誠実な申告は、ほとんど調査の対象としてあがってこないことになる。これでは、申告納税制度は根本からガタガタにくずれてしまうのではあるまいか。

要するに、実際に不誠実な申告であるか否かということは、調査を経た結果としてはじめていえることで、不誠実な申告ではないかと目されるものを、調査前に抽出することは困難であるという現実を、前述の議論は無視しているといえよう。

なお、「申告がないかあるいは申告が適正になされていない合理的な疑いが存する場合」に限って質問検査権を行使できるとする考え方には、この考え方によっても不誠実な申告を是正する機会は十分に確保されるとする考え方のほか、十分に確保されるとは考えないが、質問検査権の行使が相手方にとって不利益であることを考えれば、それもやむを得ないとする考え方があるかもしれない。本稿では、前者の考え方をとり上げ、その妥当性を検討したが、後者の考え方については、それは、国の財政の充実が全体としての国民の利益につながることを忘れた、極めて近視眼的な、また、無責任な考え方であり、到底採ることができない考え方であることを指摘するにとどめる。^(注8)

3 申告の内容が（あるいは申告がなかったことが一以下同じ）正しいか否かということは、そのことについての調査を経ないかぎり、本人にしかわからないことを考えれば、憲法三〇条の納税の義務には、自分の判断に基づき申告し、それに見合う税額を納付するというだけにとどまらず、当該職員から求められた場合には、自分の申告が正しいというのを積極的に説明する義務をも当然に含んでいると解すべきではなからうか。一人の不誠実な申告は、結局において国民全体に迷惑をかける結果になるということ、また、当該職員の調査は、その性質上、国民全体の信託に基づいて行なわれるということを考えれば、この真実応答義務を認めても決して不合理ではないだろう。このことを前提として、所得税法二二三条一項において、当該職員の質問検査権を規定し、相手方の受忍義務も反射的に規定していると解されるのである。^(注9)

したがって、納税者は、もともと、税務調査に対して潜在的に受忍義務を負っていると考えられるのである。ただ、現実には全部の納税者に対して調査することは稼働量から考えても無理であり、実際には何らかの基準によって一部の納税者が調査対象として選定され、その者に対して質問検査権が行使されるわけである。したがって、そこに、「なぜその者を選定したか」という意味での理由が存在することは否定できない。

すべての納税者が調査されるわけではなく、かつ、現実に調査対象となった者は、相対的に不利益な立場（法律上の不利益ではないとしても）に立つことを考えれば、課税庁が調査対象を選定するについては、必要度の高い順に選定するなど合理的な基準によるべきであり、したがって、「調査について必要があるとき」の意義についても、前述のすべての納税者について認められる調査の必要性（以下これを「一般的必要性」という。）のほか、その者を調査対象として選定したことに^(注4)ついての必要性（以下これを「個別的必要性」という。）を含めた概念と考えるべきであろう。

ただ、課税庁が調査対象を選定するについては、前述の税務調査の性格からして、申告が適正でない疑いがある場合に限らず、全般的な納税道義の水準や記帳水準、課税庁における調査水準や稼働量、地域別や業種別等に大数観察を行なった結果、前回調査してからの経過期間等の諸要素を総合的に勘案して決められるわけであるから、前述の個別的必要性には、例えば、「その者の属する業種について類型的に不正が発見されているから」とか「その者を数年間調査していないから」という場合も当然に考えられる。

また、この調査対象の選定については、行政の効率性・経済性の原則に適合するよう、課税庁において現実に即して判断することが期待されているわけであるが、その技術性からみて課税庁の裁量に属すると考えるべきであろう。つまり、いわゆる裁量権の濫用あるいは踰越と認められる場合に司法審査でチェックされることは当然としても、一般的には、課税庁の選定に基づく質問検査権の行使は、「調査について必要があるとき」の要件を充足すると解されるという^(注5)ことである。

(注4) そうした論旨の学説判例に次のものがある。

○増本一彦 前掲論文(注2) 一二頁

○北野弘久「質問検査権のあり方」納税通信一一九〇号

○関本秀治 前掲論文(注2) 二四頁

○高梨克彦「所得税法二四二条八号質問不答弁、検査拒否罪について無罪の一審判決を破棄し、有罪の言渡をした事例」
シュトイエル一〇九号四三頁

○新井隆一「税務調査権の法的限界」税法学二二三号三六頁

2 判例

○東京高裁昭43・5・24判決

所得税法違反被告事件(判例時報五二三号二八頁)

「……所得税法は申告納税制度を採用して、納付すべき税額は納税者のする申告によって確定するのを原則とするのであるが、その申告のない場合、又はその申告にかかる税額の計算が所得税法に従っていない場合その他当該税額が税務署長の調査したところと異っている場合には、決定或いは更正による確定処分を必要とするものであり、「所得税の調査」とはまさに右の場合の調査をいうものと解せられ、従って、旧所得税法第四五条の場合を含むものであり、「調査に關し必要あるとき」というのも、右の申告のない場合、又は申告が適正でない合理的な疑いのある場合をいい、……」

※ 旧所得税法四五条では、青色申告者に対して更正する場合には、その帳簿書類を調査した結果によるべきことを規定していた(現行法一五五条も同旨)。

○東京高裁昭43・8・23判決

所得税法違反被告事件(昭和四一年(う)第九五九号)

前掲判決と同旨

(注5) 申告書の様式は、納税者の便宜をも考えて、必要最小限の記載項目とされているが、白色申告者の場合、所得金額のみを記載した申告書を提出する者も多く、このような申告書については、實際上検討のしようがないのである。

税務調査において「調査理由」を開示することは法的要件か

税務調査において「調査理由」を開示することは法的要件か

(注6) 「調査」をその性質によって分類する場合に、所得税法二三四条の規定に基づかず、全く相手方の任意の協力を前提とする調査類型を認め、これを「純粋な任意調査」とする学説がみられる。

○北野弘久 前掲論文(注2) 三頁

○波多野弘「税務職員の間問検査権」シュトイエル一〇〇号五一頁

○村井 正「税法上の質問検査権」税法学二二三号二二頁

○山田二郎「判例からみた税金紛争の問題点検討(第二一回)」税理二二卷二二号九五頁

(注7) 例えば、増本一彦氏は次のように述べておられる(「質問検査権の本質と限界」全商連資料五三三号)。

「右各法条は、申告内容である「課税標準や税額がその調査したところと異るときは」と規定され、申告の内容につき税務署長の調査を前提としているが、この申告内容の調査に、当然に質問検査権が行使できるのではない。既に述べたように、申告した者は、それによって納税義務がその段階で履行されているのであって、所得税法上の質問検査権の対象となる納税義務者ということはできず、別途の調査等により、当該申告内容から、部分的に納税義務を履行しているにすぎないと認められる者についてのみ、「納税義務があると認められる者」として対象となるにすぎないのである。」(傍線筆者)

(注8) いわゆる脱税犯のけん疑がある者に対しては、国税犯則取締法に基づく犯則調査が行なわれることになっており、この場合裁判官の許可状による強制調査も可能である。

しかし、脱税犯に対してこのような強力な調査が許されるからといって、所得税法二三四条に基づく調査の対象を限定的に解してもよいということにはならないであろう。なぜなら、脱税犯に対して強力な調査が許されるのは、現に脱税のけん疑があるからであって、そのけん疑は所得税法二三四条に基づく調査と全く無関係に生じるものとはいえないからである。

(注9) いわゆる藤沢民商事件として知られる裁決取消等請求事件の第一審(東京地裁昭43・2・13判決)における原告側(民商)の主張をみると、原告においても、質問検査権の行使に対して納税者が一般的に受忍義務を負うことを認めているように解される(行政事件裁判例集一九卷一、二号二二三頁)。

「質問検査権とは、納税者のなした申告が適正か否かを確認し、場合によっては、更正決定をするために税務職員が納税者

やその取引の相手方についてこれを質問し、帳簿その他の物件を検査する権利である。一般に収税官吏は、納税者の申告があると、その申告の内容の適否を判断するために、調査をする権利をもつものであるが、そのうち相手方の一定の義務を予定しているものとそうでないものがあり、質問検査権は前者に属するものである。」

(注10) 忠 佐市氏は、質問検査権の行使における課税庁の裁量について、次のように述べておられる(「税務調査の権限と法的限界」税経通信二三巻九号一五頁)。

「通常調査の場合における質問検査権の行使については、現に見受けられる人員構成および徴税費のあり方からすれば、租税行政庁の裁量に委ねられていると考えざるを得ない。もとより、それは法規裁量と考えられるべきである。すなわち、裁量の基準が存在する。抽象化すれば、その骨幹となるものは経済性の原則とも呼ぶべきことになろう。」

三 「調査理由」の開示の要否

1 「調査について必要があるとき」の意義については、一般的必要性のほか個別的必要性を含めた概念と解すべきことについて前述した。

そこで、当該職員が調査に着手するにあたって、相手方に調査理由を開示するとすれば、例えば次のようなことになるであろう。

「あなたの〇〇年分の所得税の確定申告が正しいか否かを確認するために調査に来た。(一般的必要性の開示)
あなたを調査の対象として選定した理由は、あなたの属する業種について類型的に不正が発見されているので、その業種に属する者の全部について調査することとしたためである。(個別的必要性の開示)」

税務調査において「調査理由」を開示することは法的要件か

このうち、個別的必要性については、ほかに、「……の理由で過少申告の疑いがあるから」とか、「白色申告者で申告した所得金額が一定額以上の者をすべて調査することとしたから」あるいは「三年間調査を行っていないから」などの例も考えられよう。

そこで、このように調査理由を開示することが、当該職員が適法に調査を行なううえで法的な要件と解されるか否かについて検討してみよう。

まず、「一般的必要性」の開示については、問題にならないであろう。なぜなら、この一般的必要性については、調査の実務においても、いわゆる「来意」として、はじめに説明していると解されるからである。

したがって、問題は、「個別的必要性」を開示することについてであろう。

2 とところで、この調査理由の開示を法的要件と解する議論がどこからでてくるかを考えてみると、「調査について必要があるとき」の理解の仕方と密接にからんでいるように考えられるのである。

すなわち、前述の議論のように、「調査について必要があるとき」の意義を「申告がないかあるいは申告が適正になされていない合理的な疑いが存する場合」であると理解する考え方は、税務調査に対する受忍義務は一般的には認められず、これらの場合に限って例外的に発生するとする考え方に結びつくであろうし、これはさらに、受忍義務の発生が例外的である以上、調査にあたって当該職員は「相手方の申告が適正になされていない合理的な疑いが存する」ゆえんを（いいかえれば「例外的に受忍義務が発生した」ゆえんを）説明（立証）すべきだという考え方に発展すると考えられるからである。

しかし、前述のように、納税者は税務調査に対して潜在的に受忍義務を負っていると解されるのである。受忍義務は、

申告が適正になされていない合理的な疑いが存する場合に例外的に発生するものでもないし、また、調査の対象とされたことよって例外的に発生するものでもないのである。調査の対象となることは、潜在的な受忍義務が顕在的なものになるにすぎない。

調査は、この潜在的な受忍義務を前提として行なわれるものであるから、調査にあたって相手方に「受忍義務が発生したゆえん」を説明するという意味での調査理由の開示が必要とされないことは当然であろう。

3. 調査理由の開示を明文で義務づけている場合に、それが法的要件であることは当然であるが、明文の定めがないのに、解釈上、法的要件であると主張するとすれば、相当の論拠が必要であろう。^(注1)しかし、前述のように調査はすべての納税者が潜在的に負っている受忍義務を前提として行なわれるということ、また、調査の「個別的必要性」については、課税庁の合目的裁量に委ねられているということを考えてみれば、個別的必要性の開示を法的要件と解するのは無理ではなからうか。

前述の判決が調査理由の開示を法的要件と解する論拠は、「税の徴収確保と被調査者の私的利益の保護との調和」(千葉地裁判決)あるいは「税務当局の恣意による質問検査権の行使を防止するため」(静岡地裁判決)のようである。これらの判決が「調査について必要があるとき」の意義を前述の議論のように狭く解する考え方に立っているのか、判決文からは必ずしも明らかではない。仮に、そのように狭く解釈し、それを前提として、調査理由の開示を法的要件としているのであれば、その前提において誤っていること、前述のとおりである。そこで、そのように狭く解釈せず、なお、前述の論拠によって、調査理由の開示を法的要件と解する立場について考えてみよう。

被調査者に対して調査理由を開示することは、親切なことではあるが、「被調査者の私的利益の保護」からみて法的に

意味があるのは、調査されるか否かということであって、単なる理由の開示ではないだろう。いいかえれば、開示を法的要件と解する主張は、開示される理由のいかんによっては、被調査者に「調査を拒む正当な理由」^(注12)が存在する場合があることを予想しているのだろう。しかし、「調査について必要があるとき」の内容となる個別的必要性については、前述のように、その判断は課税庁の合目的裁量に委ねられていると解されるから、問題となる「税務当局の恣意」とは、いわゆる裁量権の濫用あるいは踰越に当る場合であって、これらは調査理由の開示をまつまでもなく、そのことが明らかな例外的な場合であると考えられるから、調査理由を開示すべきだということにはつながらないであろう。つまり、調査理由の開示によって、相手方に「調査を拒む正当な理由」が生ずる場合があるとはいえないのであり、このことを考えれば、調査理由が開示されないことが「被調査者の私的利益の保護」の面から問題とすべき場合であるとは考えられないのである。^(注13)^(注14)

4 調査理由の開示を法的要件とするか否かは、結局立法政策の問題であるということになるが、仮にそれを法的要件として規定した場合には、税務行政の適正な執行にどのような影響を及ぼすであろうか。

結論からいうと、調査理由の開示を一般的に行なうことは、好ましくない結果をまねく虞れがあることを否定できない。

前述のように、質問検査権は、不誠実な申告が是正される機会を確保するために設けられているものであるから、仮に不誠実な申告があり、その申告者に対して質問検査権が行使された場合には、それによって、不誠実な申告をしていた事実がチェックされることが当然に期待されているといえる。

ところで、調査実務上、当該職員が不誠実な申告をチェックする過程を考えると、どういう理由で調査するのかにか

わりなく、まず相手方に自分の申告が正しいことについて一通りの説明をもらい、相手方のその説明における言動について綿密な注意をはらって、矛盾点や不審点を見出し、それを基にさらに調査を進めた結果、不正事実を把握するにいたるケースが多い。調査の「個別的必要性」は、調査する側のいわば「手のうち」ともいべきものであるが、これを当該職員がはじめに示してしまうことは、少なくとも不誠実な申告をチェックするためには、好ましくない結果をまねくことが多いのである。

不誠実な申告者であれば、自分の不正がいつか発覚しないかと内心はいつもビクビクしているだろう。当該職員が調査のため自分の事業所等を訪れたとき、彼の関心は、自分のやっている不正がどの程度まで当該職員に発覚しているかということだろう。具体的な疑いをもって調査に来たのか、あるいは単にしばらく調査していないからというだけの理由で来たのか、彼としてはもつとも知りたいことに違いない。こうした場合に、当該職員が、彼を調査の対象に選定した理由を開示することは、彼の不正の全容が既に把握されていれば格別、そうでない場合には、彼を利用だけの結果となることは明らかであろう。なぜなら、当然のことながら、彼としては、当該職員から開示された調査理由の範囲内で応答し、それ以上に、不誠実な申告をしている事実を探知される虞れのある言動をしないように努めるであろうから、当該職員がその調査から不正の端ちょをつかむことは極めて困難になると考えられるからである。

当該職員が、調査の対象とした納税者に対して、はじめから、過少申告をしているのではないかとの予断をもつことが税務行政のあり方として許されないことはいうまでもないが、だからといって、逆に、適正な申告をしているとの予断をもって調査に臨むべきだということにはならないであろう。そのような予断に立った調査では、仮に不誠実な申告があっても、それがチェックされることはまず期待できないからである。当該職員は、調査に際しては、あくまでも白紙の立場で

臨むべきであり、いいかえれば、調査に着手する時点では、調査対象のすべてについて不誠実な申告をしている可能性があることが前提となるということである。

適正な申告をしている納税者からすれば、自分が調査を受けること自体が心外なことであろうから、なぜ自分が調査を受けるのか、是非とも知りたいところであろうし、また、当該職員が彼に対して調査理由を開示したとしても、調査に支障がないことも事実である。しかし、適正な申告であるか否かということは、調査の結果としてはじめていい得ることであり、調査に着手する時点で、これを選別することはできないのである。（この選別ができるのであれば、適正な申告をしている者が調査の対象になることはない。）

後述するように、調査に着手した後の個々の質問あるいは検査については、その理由の開示を要求できると解される場合があることは否定できないとしても、調査に着手するにあたって、当該職員が調査理由を開示せずに、まず相手方に分の申告が正しいことについて一通りの説明をせよというものが不当であるとは理解できない。

以上のことは、税務調査というものも「技術性」からの要請として理解されるべきことである。

(注11) これについて、青木 康氏は次のように述べておられる（「質問検査の理由を告知しなかったことは推計課税を違法ならしめる原因になる」税務弘報一九巻五号九〇頁）

「しかし、問題は、このような規定の立法をまたないで、当然に、理由の告知を法的な意味での要件とすることができるか、またしなければならぬかにある。不利益処分といえども、明文の規定がなければ、理由の付記を要しないとすること、判例通説である。

ことからは、受忍義務（協力義務）の発生要件である。租税法律主義の観点からいっても、発生要件ならば明定されねばならない。また、理由の告知は親切的な行政というメリットをもつが、他面、租税回避を招きやすいというデメリットのあること

も忘れてはなるまい。」

(注12) 「調査を拒む正当な理由」は、所得税二三四条一項に基づく質問検査権の行使に対する受忍義務の解除事由であると同時に、同法二四二条八号の罪との関係では違法性阻却事由となる概念である。拙稿「税務調査を拒む正当な理由について」(税務大学校論叢五号六九頁)を参照されたい。

(注13) 清永敬次氏は、前述の千葉地裁判決(昭46・1・27)に対する評釈において、次のように述べておられる(「被調査者の要求があれば、課税処分を行なうための税務調査をなす税務署職員は、税務調査の合理的必要性を開示する義務があるか」判例時報六三七号一―一五頁)。

「しかしながら、一般的に言って、たとえば申告内容にとくに疑問はないが念のために調査するというような場合―このような調査はおそらく現実にはないであろうが―であっても、そのときに調査に応じられない特別の事情が納税義務者側にある場合を除き、納税義務者が調査を拒否すべき合理的な理由はないと思われる。そうであるならば、調査の合理的必要性の開示をとくに求めるべき理由がどの辺にあるのか必ずしも明らかでないように思われる。判決は被調査者の私的利益の保護を考慮してというが、調査の合理的必要性の開示を一般的に要求しなければどのように納税義務者の利益が損われることになるのかも少し説明がほしいところである。」

(注14) 筆者は、「調査理由」を、過少申告の疑いがある場合をも含め、広く、「調査の個別的必要性」であるととし、その開示義務の存否について検討した。

ところで、仮に、立法政策上あるいは税務行政の運用上、調査理由の開示を行なうこととした場合においても、その結果として、開示される「調査理由」が調査理由たり得るか否かの審査権が被調査者側に与えられたことにはならない。開示を法的要件とする論者のねらいは、まさに、この「調査理由」の妥当性を被調査者側に判断させるべきだということにあると解されるのであるが、本文で述べたとおり、個別的必要性の判断については、課税庁の合目的裁量に委ねられていると解されるのであるから、そのような結論にはなり得ないのである。

なお、仮に、この個別的必要性の判断を法規裁量であると理解した場合には、被調査者が自己の判断によって「調査理由」

税務調査において「調査理由」を開示することは法的要件か

たり得ないとし、調査を拒むことが許されるであろうか。答は消極的である。なぜなら、質問検査権の行使は、その法的性質が財政下命であると説明されているが（田中二郎「新版行政法（全訂第一版）下Ⅱ四二二頁」）、そうであるとすれば、いわゆる公定力理論からいって、被調査者が自己の判断をもってその効力を否定することは認められないからである。

四 「調査理由」を開示すべき場合

調査理由の開示の要否が問題にされた前述の四件の判決は、調査に着手するにあたっての開示を問題としたものであった。いずれも、相手方が、調査理由が開示されないことを理由に調査を拒み、そもそも具体的な質問検査に入ることができなかつた事案であった。

しかし、考えてみると、調査に着手した後においても同様の問題が生じうる余地がある。調査の過程を考えると、はじめに、納税者は、当該職員に対して、自分が提出した申告書を何を根拠としてどのように作成したか、その根拠とした帳簿書類はどのように記帳しているか、また、その記帳のもととなった証ひょう書類はどのように整理保管しているか等についてひととおりの説明をするであろう。そして、当該職員は、調査に際してあらかじめもっていた疑問点や納税者の説明によって生じた疑問点について質問し、必要な検査をするであろう。ここまでは、どの調査にも共通なことである。しかし、その段階を終り、納税者からみて格別の不審点もでないと認められるのに、調査が終了せず、なお長日数にわたって続けられるとすれば、当該職員からその理由について説明されるのが通常であろうが、仮にその説明がなかったとすれば、納税者から説明を求めることが許されると解すべきだろう。

また、税務調査の性格からいえることとして、所得計算に明らかに関係がないと認められる質問あるいは検査が行なわ

れようとする場合には、その質問あるいは検査が必要とされる理由について説明を求めることが許されると解すべきだろう。

調査を受けることそれ自体についての理由については、それを開示するよう要求することができないこと、前述のとおりであるが、調査に着手した後においては、例外的に、理由の開示を要求し得ると解すべき場合があることを否定できないのである。

五 おわりに

納税者にとって、税務調査を受けることは、仮に自分が不正をしていなくても、いやなものだとよくいわれる。これは、「調査される」ということに伴う特有の心理や「税務調査」に対する伝統的なイメージによるほか、税務調査の性格上、個人が秘密にしておきたい財産関係等にもある程度立ち入らざるを得ないことに原因があるのだろう。

しかし、税務調査をやめるべきだという声は聞かない。適正な申告をしている納税者からすれば、調査を受けることはまったく心外なことであろう。だから、課税庁としても、調査技術の向上に努めて、できるだけ効率的に調査を行ない、早期に適正か否かの判定を下すように配慮する必要があるだろう。

だが、不誠実な申告者にとっては、税務調査は恐ろしいものでなければならぬ。この恐ろしさが失なわれた税務調査では、個々の調査におけるトラブルこそみられなくなるかもしれないが、結局において、誠実な納税者に損害をもたらす

税務調査において「調査理由」を開示することは法的要件か

わけであり、ひいては、国家存立の基盤を危くすることになりかねないのである。

適正な申告をしている納税者にとって、調査を恐れる必要は全くないことを考える必要がある。