

調査手続の違法と課税処分の関係について

森 文 人

〔 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（問題の所在）

平成 23 年 12 月改正で、国税の調査の開始から終了までの手続が通則法に法定化され、平成 25 年 1 月 1 日以後の質問検査等に適用されている。この改正は、調査手続の透明性及び納税者の予見可能性を高め、調査に当たって納税者の協力を促すことで、より円滑かつ効果的な調査の実施と申告納税制度の一層の充実・発展に資する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、従前の運用上の取扱いを法律上明確化したものとされている。

この手続法定化前は、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、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されており（最高裁昭和 48 年 7 月 10 日第三小法廷決定）、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、その処分に取消原因があるものと解するのが相当である（東京高裁平成 3 年 6 月 6 日判決）とする、いわゆる折衷説が裁判例・学説で支持されてきた。

手続法定化後において、調査手続の違法と課税処分の関係はどのように考えられるか。手続法定化前と変わらないのか、変わるのか。裁判所や国税不服審判所の判断が徐々にみられるようになってきた今の段階で、この点を検討・整理するのが本稿の目的である。

2 研究の概要

（1）法定化前の調査手続の違法と課税処分

イ 折衷説の内容（法定化前の判断要素）

調査手続法定化前において、調査手続の違法と課税処分について判示した裁判例をみると、調査手続の違法は当然には課税処分の取消事由とならないが、一定の場合には課税処分の取消事由となるとする折衷説を採るものが太宗を占め、有力な学説も折衷説によっている。これは、実体（租税の公平確実な賦課徴収や税務行政の効率性）と手続（適正手続保障）とのバランスを保とうとする妥当なものといえる。

折衷説を採る裁判例からは、調査手続の違法が課税処分の取消事由となるのは、「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」（東京高裁平成 3 年 6 月 6 日判決）といえ、本稿では、これを、調査手続に「調査なしと同視し得る重大な違法」がある場合といい、手続法定化前の判断要素と位置付ける。

この「調査なしと同視し得る重大な違法」という判断要素の見方を変えたと、違法収集証拠排除の考え方に通ずる。すなわち、違法収集証拠排除の考え方とは、課税処分の前提となる調査を、課税要件事実を認定するための個々の資料の収集活動の集合体と捉えて、その収集活動の違法が調査なしと同視し得るほど重大な場合に、それにより収集された個々の資料の証拠能力を否定し、当該資料は課税処分の基礎として用いることができないとするものである。

ロ 「調査なしと同視し得る重大な違法」の射程

「調査なしと同視し得る重大な違法」という判断要素は、「調査により」更正決定するとしている通則法 24 条等の解釈から導き出されるものであるが、通則法 24 条等の規定は何ら改正されていないから、この判断要素は手続法定化後においても引き続き有効と考えられる。

他方、最高裁昭和 48 年 7 月 10 日第三小法廷決定以降、手続法定化前においては、実定法上定めのない事前通知や調査理由の告知等といった

手続を欠く調査が違法であると認定した裁判例はなく、調査が違法とされるのは、任意調査として許容される限度を著しく逸脱するような質問検査権の行使がある場合に限られていた。このことからすると、「調査なしと同視し得る重大な違法」という判断要素は、事実上、質問検査権の行使の場面に当てはまるものだったといえ、平成 23 年 12 月改正で法定化されなかった質問検査権の行使の場面（質問検査の範囲・程度・手段等が問題となる場面）によく当てはまる判断要素として引き続き機能するものと考えられる。

（２）行政手続の瑕疵と行政処分

イ 裁判例の検討

税務行政以外の行政手続一般について、個別法又は行政手続法に定められている手続に瑕疵がある場合の行政処分の効力がどのように扱われているか。

平成 5 年の行政手続法制定前の最高裁判例をみると、法の定める手続に違反したという事実のみをもって直ちに処分の取消事由としているのではなく、法がその手続を要求している趣旨目的が吟味され、手続違反がその趣旨目的に反する程度に至っているかどうかを検討されている。下級審裁判例も同様であるが、処分が実体的に正しいとしても手続の瑕疵があれば処分の取消事由になると判示したり、手続を完全に懈怠したという手続違反の重大さを問題としているものもある。

行政手続法制定後の下級審裁判例をみると、適正手続四原則（告知・聴聞、理由の提示、文書閲覧、審査基準の設定・公表）に違反する手続によりされた行政処分は、原則として、その手続の違法をもって処分の取消事由となると判断されているが、それぞれの手続の趣旨目的に応じて判断している裁判例もみられる。

ロ 行政手続一般における判断要素

裁判例等を踏まえると、行政手続一般に瑕疵がある場合の行政処分の効力については、法定されている手続が執られていないということのみ

をもって直ちに処分の取消事由となるのではなく、法が手続を要求している趣旨目的、瑕疵ある一部手続と手続全体との関係、手続違反の程度（手続違反の程度を検討する際の一つの考慮要素として、結果に影響を及ぼす可能性）などの要素を総合考慮した上で、手続違反が手続を要求する法の趣旨目的に反するほど重大であるか否かによって、処分の効力が判断されるものといえる。

（３）手続法定化後の裁判例・裁決事例

イ 裁判例

新たに法定化された調査手続に関する裁判例で公表されたものは 3 件（事案としては 2 件）ある。

千葉地裁平成 28 年 4 月 19 日判決（その控訴審東京高裁平成 28 年 10 月 26 日判決）は、納税義務者の取引先等に対して質問検査等を行う場合には、納税義務者に事前通知をしなくても更正処分は違法ではないと判示している。

また、長崎地裁平成 28 年 5 月 10 日判決は、調査終了時の説明は更正決定等の理由の提示と同程度のものが要求されるものではなく、税務調査の結果、更正決定をすべきと認めたこと並びに更正決定すべき額及び賦課決定すべき過少申告加算税額、その理由として、帳簿の記載を否認しないで更正決定等をする場合には、法令の適用関係及びそれに関する税務当局の法解釈等を説明すれば足りるとし、また、修正申告の勧奨は、申告納税制度の趣旨に照らして、納税者自らその納税義務の内容を確定することが望ましいとの見地から、通則法 74 条の 11 第 3 項により権限として規定されたものにすぎず、原告が調査担当者らの説明に納得し、懲慚に応じる状況はうかがわれないから、調査担当者らが修正申告の勧奨しなかったことに違法性はないと判示している。

ロ 裁決事例

新たに法定化された調査手続に関する国税不服審判所の公表裁決事例は 15 件あり、事前通知に関するものが 7 件、調査結果の内容の説明等

に関するものが 11 件、修正申告等の勧奨に関するものが 1 件、再調査に関するものが 1 件のほか、調査手続の違法を理由に修正申告等の無効を主張する事例が 1 件となっている（1 つの事例に複数の項目が含まれる裁決があるため、項目の合計件数は事例の件数と一致しない）。いずれの裁決事例でも、課税処分 of 取消し等を求める納税者の主張は排斥されている。

（４）法定化された調査手続の違法と課税処分の効力

イ 法定化後の判断要素

手続法定化後においても、調査手続の違法は当然には課税処分の取消事由とならないが、一定の場合には課税処分の取消事由となると解すべきと考える。手続遵守の要請が常に租税の公平確実な賦課徴収の要請に勝るとは考えられないからである。

それでは、手続法定化後において、調査手続にどのような違法がある場合に課税処分の取消事由となると考えるべきか。

通則法 24 条等の「調査により」を解釈した法定化前の「調査なしと同視し得る重大な違法」という判断要素は、上記（１）ロで述べたとおり、平成 23 年 12 月改正で法定化されなかった質問検査権の行使の場面（質問検査の範囲・程度・方法等が問題となる場面）によく当てはまる判断要素として引き続き機能するものと考えられる。

そして、同改正で通則法に新たに「第 7 章の 2 国税の調査」が設けられたことからすると、従前の通則法 24 条等に加え、同章の規定（同法 74 の 7 及び 74 の 9 ないし 74 の 11）も課税処分の効力を判断する根拠規定になるといえる。税務調査手続が新たに法令に規定されたということを大きな次元の変化と認識し、この新たに規定された法令を、その立法趣旨・立法目的に合うように解釈することにより、調査手続の違法と課税処分の効力を判断することが考えられる。このように解釈することは、行政手続一般における判断要素にも通ずるものがある。そこで、新たに法定化された事前通知の手続や調査の終了の際の手続については、

通則法がその手続を要求している趣旨目的に照らし、調査手続に「趣旨目的に反するほど重大な違法」があるかどうかによって、課税処分 of 効力を判断することが考えられる。

ロ 調査手続の違法と課税処分 of 関係（まとめ）

「趣旨目的に反するほど重大な違法」という判断要素によって、事前通知の手続及び調査の終了の際の手続について、手続ごとに、その趣旨目的、想定されるケース、ケースごとに、手続が違法となるかどうか、手続が違法となるときに課税処分が取り消されるかどうかを検討しておおまかにまとめたのが次々頁の表である。

まず、手続は違法となるが、課税処分は取り消されない類型として、事前通知事項の一部が欠落していた、修正申告等の勧奨の際に法的効果の説明や教示書面の交付を行わなかった場合がある。これらの場合は、所定の手続を執っていないため手続は違法となるが、通常はその趣旨目的に反するほど重大な違法とはいえないから、課税処分が取り消されることはないと考えられる。

次に、手続は違法となり、課税処分が取り消される類型の一つとして、手続の完全懈怠の場合がある。特段の事情なく、調査結果の内容の説明を行わなかった場合がこれに当たる。この場合の手続の違法が、納税者にとって課税当局による不意打ちとなり、調査手続に対する納税者の信頼や期待を著しく損なうこととなる場合には、税務当局の納税者に対する説明責任を強化するという調査結果の内容の説明の趣旨目的を没却する重大な違法であるから、通常は課税処分が取り消されることになると考えられる。

手続は違法となり、課税処分が取り消される類型のもう一つとして、課税当局の判断が合理性を欠く場合がある。事前通知を要しない場合に該当する、あるいは再調査の要件を満たすと課税当局が判断した理由に合理性がないと裁判所が判断した場合がこれに当たる。もっとも、こうした課税当局の判断はその専門技術的裁量に委ねられるから、裁判所が

課税当局の判断に合理性がないとして手続が違法となるのは、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その判断が全く事実の基礎を欠く場合や、事実に対する評価が明白に合理性を欠くこと等によりその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な場合に限られると考えられる。そして、裁判所が違法と判断すれば、通則法が事前通知や再調査の手続を求める趣旨目的に反する重大な違法となるから、この手続の違法は課税処分 of 取消事由となるが、この場合に取り消される課税処分の範囲は、違法収集証拠排除の考え方によれば、違法な手続により収集された資料を基礎とする部分に限られると考えられる。

課税当局としては、仮にも、定められた手続を完全に懈怠したり、その判断に合理性がないと裁判所に判断されたりすることがないよう、特に、事前通知をしない、あるいは再調査をすると判断する際には、法令や通達に従ってその適否を慎重に検討する必要がある。

手続	趣旨目的	想定されるケース
事前通知 (原則)	・ 調査手続の透明性・納税者の予見可能性を高める ・ 納税者における事前準備を可能にする	(1) 事前通知を行ったが、通知事項の一部が欠落していたケース
事前通知なし (例外)	・ 悪質な納税者の課税逃れを助長するなど調査の適正な遂行に支障を及ぼすことのないようにする ・ 課税の公平を確保する	(2) 事前通知を要しない場合に該当すると判断して、事前通知をせずに実地の調査を実施したところ、納税者からその手続が違法と主張されたケース
調査結果の内容の説明	・ 税務当局の納税者に対する説明責任を強化する ・ 納税者が自発的に修正申告等をするか否かを判断するための情報を提供する	(1) 調査結果の内容の説明を行ったが、納税者から説明の内容が不十分と主張されたケース
		(2) 調査結果の内容の説明を行わなかったケース
修正申告等の勧奨	・ 申告納税制度の一層の充実・発展	(1) 修正申告等の勧奨を行わなかったケース
法的効果の説明 教示書面の交付	・ 納税者の意に反して不服申立てという救済の途が閉ざされないようにする	(2) 勧奨の際、法的効果の説明、教示書面の交付のいずれかを行わなかったケース
		(3) 勧奨の際、法的効果の説明、教示書面の交付のいずれも行わなかったケース
		イ その後、修正申告等がされず、更正決定等を行ったケース
		ロ その後、修正申告等がされたケース
再調査	・ 納税者の負担軽減を図りつつ、適正公平な課税の確保を図る	再調査の要件を満たすと判断して再調査を実施したところ、納税者からその手続が違法と主張されたケース

× ○ 手続違法 手続適法 手続の違法		× ○ 取消事由となる 取消事由とならない 課税処分 ¹ の取消し	
×	所定の手続を執っていない	○	調査の対象が特定される程度に通知されていれば、趣旨目的に反するほど重大な違法なし
○	事前通知を要しない場合に該当するかどうかの判断は課税当局の専門技術的裁量に委ねられるから、違法となることは通常考えられない	—	—
×	裁判所が、課税当局の判断に合理性がないと判断した場合（例）判断が全く事実の基礎を欠く、事実に対する評価が明白に合理性を欠くなど	×	趣旨目的に反する重大な違法あり 取り消される課税処分 ¹ の範囲は、違法収集証拠排除の考え方によれば、事前通知をしなかった違法な手続により収集された資料を基礎とする部分に限られると考えられる
○	納税者が修正申告等をするか否かを判断できる程度の内容を説明した場合	—	—
×	手続の完全懈怠	×	趣旨目的を没却する重大な違法あり
		○	調査結果の内容と同等のものが既に示され、納税者もこれを了知し得る状態にあったと認められる場合において、それと同一の内容の課税処分が行われたとき
○	納税者等が説明を受けることを拒否したなど、課税当局として説明責任を果たしたといえる場合	—	—
○	「勧奨することができる」は権限を定めたもの	—	—
×	所定の手続を執っていない	○	趣旨目的に反するほど重大な違法なし
×	所定の手続を執っていない	○	納税者は法的利益を失っていない （趣旨目的は害されていない）
×	所定の手続を執っていない	○	修正申告等が無効となることはないから、加算税賦課決定処分 ² が取り消されることはない
○	再調査の要件を満たすかどうかの判断は課税当局の専門技術的裁量に委ねられるから、違法となることは通常考えられない	—	—
×	裁判所が、課税当局の判断に合理性がないと判断した場合（例）判断が全く事実の基礎を欠く、事実に対する評価が明白に合理性を欠くなど	×	趣旨目的に反する重大な違法あり 取り消される課税処分 ¹ の範囲は、違法収集証拠排除の考え方によれば、再調査をした違法な手続により収集された資料を基礎とする部分に限られると考えられる

目 次

はじめに	128
第 1 章 法定化前の調査手続の違法と課税処分	130
第 1 節 課税処分と税務調査	130
1 納税義務の確定手続	130
2 課税処分と調査	131
3 質問検査	136
第 2 節 調査手続の違法と課税処分に関する裁判例の概観	140
1 消極説	141
2 折衷説	142
3 積極説	149
4 最高裁判所の判断	149
第 3 節 学説の概観	150
1 消極説	150
2 折衷説	151
3 積極説	157
第 4 節 検討	158
1 折衷説の妥当性	158
2 折衷説の内容	158
3 調査手続の違法	162
4 「調査なしと同視し得る重大な違法」の射程	167
第 2 章 行政手続の瑕疵と行政処分	169
第 1 節 裁判例の概観	169
1 行政手続法制定前の裁判例	170
2 行政手続法制定後の裁判例	179
第 2 節 解説・学説の概観	185
1 群馬中央バス事件の最高裁判所調査官解説	185

2 地方裁判所判事による解説	188
3 塩野宏名誉教授の見解	190
第3節 検討	193
1 行政手続法制定前の裁判例	193
2 行政手続法制定後の裁判例	195
3 行政手続一般における判断要素	197
第3章 手続法定化後の裁判例・裁決事例	199
第1節 裁判例の概観	200
1 千葉地判平成 28 年 4 月 19 日 東京高判平成 28 年 10 月 26 日	200
2 長崎地判平成 28 年 5 月 10 日	200
第2節 裁決事例の概観	202
1 事前通知に関するもの	202
2 調査結果の内容の説明等に関するもの	203
3 修正申告等の勧奨に関するもの	204
4 再調査に関するもの	205
5 調査手続の違法を理由に、修正申告等の無効を主張するもの	206
第3節 裁決事例の検討	207
1 事前通知に関する平成 27 年 7 月 21 日裁決	207
2 調査結果の内容の説明に関する平成 27 年 5 月 26 日裁決	208
3 修正申告等の無効を主張する平成 27 年 3 月 26 日裁決	212
第4章 法定化された調査手続の違法と課税処分 효力	216
第1節 法定化されなかった調査手続の扱い	216
1 質問検査権の法的性格	216
2 法定化されなかった調査手続の扱い	216
第2節 法定化された調査手続と課税処分 효力判断要素	217
1 国税通則法の目的	217
2 身分証明書の携帯・提示	220

3 法定化後の判断要素	222
第 3 節 共通事項	226
1 事務運営指針に定める手続	226
2 調査経過記録書等の記載	229
第 4 節 事前通知	230
1 改正前の概要	230
2 改正の内容	230
3 趣旨目的	233
4 事前通知に関する事例の検討	235
第 5 節 調査結果の内容の説明	249
1 改正前の調査の終了の際の手続の概要	249
2 調査の終了の際の手続に関する改正の内容	250
3 調査結果の内容の説明の趣旨目的	252
4 調査結果の内容の説明に関する事例の検討	254
第 6 節 修正申告等の勧奨	257
1 趣旨目的	257
2 修正申告等の勧奨に関する事例の検討	259
第 7 節 再調査	264
1 趣旨目的	264
2 再調査に関する事例の検討	266
結びに代えて	269

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 30 年 4 月 1 日現在のものに基づく。

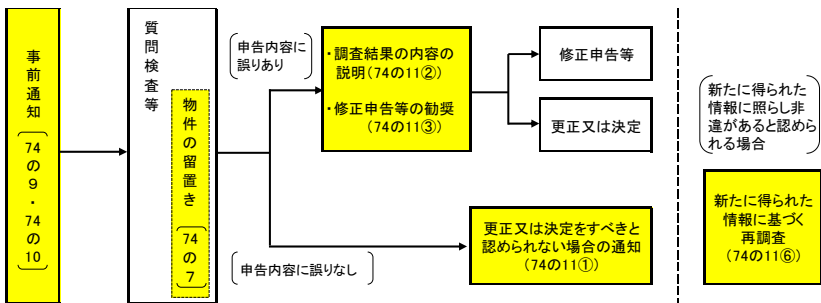
《法令等》	《略称》
国税通則法・・・・・・・・・・・・・・・・	⎧ 通則法 通法 ⎫
国税通則法施行令・・・・・・・・・・・・	
	⎧ 通則法施行令 通令 ⎫
国税通則法施行規則・・・・・・・・・・・・	通規
平成 24 年 9 月 12 日付課総 5・9 ほか 9 課共同「国 税通則法第 7 章の 2（国税の調査）関係通達の制定に ついて（法令解釈通達）」・・・・・・・・	手続通達
平成 24 年 9 月 12 日付課総 5・11 ほか 9 課共同「調 査手続の実施に当たっての基本的な考え方等について （事務運営指針）」・・・・・・・・	実施指針

法令の条文を簡記する場合、例えば、通則法 74 条の 9 第 1 項 1 号は「通法 74 の 9 ①一」など并表示する。

法令及び判決文中の促音を表す「つ」は「っ」に統一して表記する。

はじめに

平成 23 年 12 月改正⁽¹⁾で、国税の調査の開始から終了までの手続が通則法に法定化され、平成 25 年 1 月 1 日以後の質問検査等に適用されている。この改正は、調査手続の透明性及び納税者⁽²⁾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、従前の運用上の取扱いを法律上明確化したものとされている。



この手続法定化前は、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、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されており（最高裁昭和

(1) 平成 23 年 11 月 30 日に参議院本会議で可決・成立し、同年 12 月 2 日に公布された「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）による改正を指す。

(2) 通則法上、「納税者」と「納税義務者」にはその意義に差異があり、前者は、各税法上の納税義務者から源泉徴収により納める義務がある者を除き、源泉徴収義務者を加えたものであるが（通法 2 五）、後者は、各税法上の納税義務がある者又は納税義務があると認められる者等で当該職員による質問検査等の対象となることとなる者等をいう（通法 74 の 9 ③一）。本稿では、法令や通達を引用する部分ではその文言に合わせたが、一般的な意味では「納税者」と表現している。

48 年 7 月 10 日第三小法廷決定)、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、その処分に取消原因があるものと解するのが相当である(東京高裁平成 3 年 6 月 6 日判決)とする、いわゆる折衷説が裁判例・学説で支持されてきた。

このような中、平成 23 年 12 月改正で調査手続が法定化されたが、新たに法定化された調査手続に関する裁判例で公表されたものは 3 件(事案としては 2 件)、国税不服審判所の公表裁決事例は 15 件あるところ、いずれも課税処分の取消し等を求める納税者の主張は斥けられている。

手続法定化後において、調査手続の違法と課税処分との関係はどのように考えられるか。手続法定化前と変わらないのか、変わるのか。裁判所や審判所の判断が徐々にみられるようになってきた今の段階で、この点を検討・整理するのが本稿の目的である。

まず、第 1 章において、手続法定化前に調査手続の違法と課税処分との関係について述べた裁判例や学説を概観し、法定化前における課税処分の効力の判断要素を考察する。次に、第 2 章において、税務行政以外の行政手続一般について、個別法又は行政手続法に定められている手続に瑕疵がある場合の行政処分の効力がどのように扱われているか、裁判例や学説を概観し、法定化された税務調査手続の検討の参考とする。第 3 章では、新たに法定化された調査手続に関する裁判例及び公表裁決事例を概観する。最後に、第 4 章において、法定化された調査手続と課税処分の効力の判断要素を考察した上で、事前通知の手続及び調査の終了の際の手続について、どのような場合に手続が違法となるのか、どのような手続の違法がある場合に課税処分が取り消されることとなるのか、ということについて検討する。

第 1 章 法定化前の調査手続の違法と課税処分

本章では、まず、課税処分と税務調査について、法令の規定等を確認した上で、平成 23 年 12 月改正により税務調査手続が法定化される前において、調査手続の違法が課税処分の取消事由となるか否かについて判示した裁判例及び学説を概観して、手続法定化前における課税処分の効力の判断要素を考察する。

第 1 節 課税処分と税務調査

1 納税義務の確定手続

通則法 15 条 1 項は、「国税を納付する義務（…以下『納税義務』という。）が成立する場合には、その成立と同時に特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定する国税を除き、国税に関する法律の定める手続により、その国税についての納付すべき税額が確定されるものとする。」と定めている。

すなわち、国と納税者の債権債務の内容である納税義務については、まず「納税義務の成立」という概念があり、例えば所得税や法人税のようないわゆる期間税については、その課税期間が終了した時に納税義務が成立する（通法 15②一・三）。次いで、成立した抽象的な納税義務を具体的な履行の対象として確定する「納税義務の確定」という手続があり、通則法 16 条に税額の確定方式として申告納税方式と賦課課税方式が定められている。

このうち、申告納税方式とは、「納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とし、その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り、税務署長…の処分により確定する方式」（通法 16①一）をいう。納税者が納付すべき税額を申告すべきものとされている国税は、申告納税方式によることとされており（同条②一）、

現行の国税のほとんどは申告納税方式により納税義務が確定する⁽³⁾。納税者自らが申告納税方式によって税額を確定して申告し、これを納付することを建前とする制度を、申告納税制度という⁽⁴⁾。

このように、申告納税方式による国税については、第一次的に納税者の納税申告（期限内申告（通法 17）、期限後申告（同法 18）又は修正申告（同法 19））によって納付すべき税額が確定するとしつつ、第二次的・補充的に、税務署長の処分により納付すべき税額が確定する。この税務署長による処分を一般に課税処分といい、課税処分は、申告に係る税額が税務署長の「調査したところと異なる場合に限り」行われることとされている。

2 課税処分と調査

（1）税務署長による課税処分

通則法 24 条は、更正について、「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に関する法律の規定に従っていなかったとき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正する。」と定めている。

同様に、同法 25 条は、決定について、「税務署長は、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なかった場合には、

-
- (3) 成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定するいわゆる自動確定方式による国税として、予定納税に係る所得税、源泉徴収による国税、自動車重量税、一定の印紙税、登録免許税、延滞税及び利子税が定められている（通法 15③）。また、納付すべき税額がもっぱら税務署長の処分により確定する賦課課税方式による国税には、即時徴収に係る消費税等（消費税法 8 ③⑤、酒税法 30 の 4 ②、たばこ税法 13⑦、石油ガス税法 12⑦、輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律 8 ①等）、各種加算税及び過怠税がある。
- (4) シャープ勧告（昭和 24 年 9 月第一次勧告）の附録 D の B 節第二款「申告納税」では、「所得税、および法人税の執行面の成功は全く納税者の自発的協力にかかっている。納税者は、自分の課税されるべき事情、また自分の所得額を最もよく知っている。このある納税者の所得を算定するに必要な資料が自発的に提出されることを申告納税という。」と述べている。このように、申告納税制度は納税者の自発的協力に基礎付けられているといえる。

その調査により、当該申告書に係る課税標準等及び税額等を決定する。」と、同法 26 条は、再更正について、「税務署長は、前二条又はこの条の規定による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、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。」と定めている。

いずれの規定も「その調査により」と定めているから、課税処分は調査を前提としているといえる。

(2) 調査の意義

調査は、それが何のために行われるものであるかによって、①課税処分のための調査、②滞納処分のための調査（国税徴収法 141 条以下）、③犯則事件処理のための調査（通則法 11 章（131 条以下））の 3 つに分類される。上記（1）における調査は、①課税処分のための調査である。

ここで、「調査」の意義が問題となる。国税に関する法律では「調査」の文言が多く使われている⁽⁵⁾が、いずれの法律にも定義はない。

この点、大阪地裁昭和 45 年 9 月 22 日判決（行集 21 巻 9 号 1148 頁）は、「そもそも通則法 24 条にいう調査とは、…課税標準等また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と解せられる。すなわち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適用を経て更正処分に至るまでの思考、判断を含むきわめて包括的な概念である。」と判示している⁽⁶⁾。

すなわち、通則法 24 条等にいう「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目的で当該職員が行う一連の判断過程の一切を意味し⁽⁷⁾、納税者の事業所等に臨場して行う実地の調査に限らず、臨

(5) 通則法（8 章及び 11 章を除く。）では、16①一、23④、24 ないし 27、28②③、32①②、46 の 2⑥、61①③、65 ないし 68、74 の 2 ないし 74 の 6、74 の 7、74 の 9 ないし 74 の 12、127 がある。また、所得税法では、60 の 2⑥、113①、133②、142②、155①、232②、法人税法では、80⑦、130①、150 の 2②がある。

(6) 同旨、大阪地判昭和 51 年 3 月 30 日税資 88 号 179 頁、広島地判平成 4 年 10 月 29 日税資 193 号 274 頁、名古屋地判平成 4 年 12 月 24 日税資 193 号 1059 頁。

(7) 手続通達 1・1（1）では、通則法 7 章の 2 における「調査」の意義について、「国

場前に申告書を分析したり、保有する情報と突合したりするいわゆる準備調査や机上調査などの内部調査も含まれる⁽⁸⁾。

(3) 調査と課税処分との関係

通則法 24 条等の規定からは、調査は課税処分の前提といえるが、調査と課税処分との関係をいまいし掘り下げて考えてみる。

税務調査は、行政法学上、行政調査に分類される。行政調査とは、様々な形態で行政機関が私人に対して行う各種の情報収集活動をいい⁽⁹⁾、塩野宏名誉教授は、「行政調査は一般的には行政の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」⁽¹⁰⁾と述べられる一方で、「行政調査と行政行為は一つの過程を構成している」⁽¹⁰⁾、「税務調査はまさに具体の税務処分との関係において行われることが多い。」⁽¹¹⁾とも述べられる。

この点に関し、裁判例は、「法（引用者注：所得税法）234 条 1 項所定の質問検査による税務調査は、租税実体法によって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って、課税処分とは本来別個のもの」（京都地判平成 7 年 5 月 19 日税資 209 号 732 頁）⁽¹²⁾、「質問検査に係る手続要件自体が課税処分の要件となるものではない」（東京地判平成 19 年 12 月 7 日訟月 54 巻 8 号 1652 頁）⁽¹³⁾、「税務調査の手続は…租税の

税…に関する法律の規定に基づき、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その他国税に関する法律に基づく処分を行う目的で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）をいう。」と定めている。これは、調査の意義を述べた裁判例に沿ったものと考えられる。

- (8) 手続通達 1・2 では、「調査」に該当しない行為として、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「行政指導」の行為を例示している。
- (9) 芝池義一編『判例行政法入門〔第 4 版増補版〕』90 頁（有斐閣、2008）。
- (10) 塩野宏『行政法 I [第六版]行政法総論』290 頁（有斐閣、2015）。
- (11) 塩野・前掲注(10)283 頁。
- (12) 同旨、京都地判平成 3 年 7 月 3 日判タ 783 号 123 頁、京都地判平成 6 年 5 月 23 日行集 45 巻 5・6 号 1235 頁、富山地判平成 9 年 3 月 26 日税資 222 号 1285 頁。
- (13) 同旨、大阪地判昭和 59 年 11 月 30 日行集 35 巻 11 号 1906 頁、大阪地判昭和 60

公平、確実な賦課徴収のため課税庁が課税要件の内容をなす具体的事実の存否を調査する手段として認められた手続」(東京高判平成 3 年 6 月 6 日訟月 38 巻 5 号 878 頁)⁽¹⁴⁾と判示している。

ところで、行政不服審査法 1 条 2 項は、「行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為（以下単に『処分』という。）に関する不服申立てについては、他の法律に特別の定めがある場合を除くほか、この法律の定めるところによる。」と規定し、「行政庁の処分」と「公権力の行使に当たる行為」を並列関係として、これを併せて「処分」と定義している⁽¹⁵⁾。行政事件訴訟法 3 条 2 項⁽¹⁶⁾及び行政手続法 2 条 2 号⁽¹⁷⁾も同様の定義を置いている。

年 7 月 30 日税資 146 号 322 頁、那覇地判昭和 63 年 8 月 10 日行集 39 巻 7・8 号 790 頁、水戸地判平成 2 年 6 月 19 日税資 176 号 1282 頁、広島地判平成 2 年 7 月 20 日税資 180 号 312 頁、大阪地判平成 2 年 12 月 20 日税資 181 号 1020 頁、広島地判平成 4 年 10 月 29 日税資 193 号 274 頁、富山地判平成 9 年 3 月 26 日税資 222 号 1285 頁。

- (14) 同旨、大阪地判昭和 58 年 7 月 28 日判タ 534 号 179 頁、大阪地判昭和 59 年 11 月 30 日行集 35 巻 11 号 1906 頁、大阪地判昭和 60 年 7 月 30 日税資 146 号 322 頁、大阪地判平成 2 年 12 月 20 日税資 181 号 1020 頁、横浜地判平成 18 年 1 月 18 日税資 256 号順号 10264、東京地判平成 21 年 10 月 8 日税資 259 号順号 11289、神戸地判平成 25 年 3 月 29 日税資 263 号順号 12191、東京地判平成 27 年 5 月 28 日税資 265 号順号 12671。

- (15) 行政不服審査法は平成 26 年に改正された（改正前を「旧法」、改正後を「新法」という。）が、旧法 1 条 2 項は、「行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為に関する不服申立てについては、他の法律に特別の定めがある場合を除くほか、この法律の定めるところによる。」とした上で、同法 2 条 1 項で、「この法律にいう『処分』には、各本条に特別の定めがある場合を除くほか、公権力の行使に当たる事実上の行為で、人の収容、物の留置その他その内容が継続的性質を有するもの（以下『事実行為』という。）が含まれるものとする。」と規定していた。新法においては、行政事件訴訟法及び行政手続法と「処分」の定義規定を統一することとし、処分に継続的事実行為が含まれるのは解釈上争いがないとして、旧法 2 条 1 項の規定は削られた。

なお、行政不服審査法の特別法という関係にある通則法の 75 条 1 項では、「国税に関する法律に基づく処分次各号に掲げるものに不服がある者は、当該各号に定める不服申立てをすることができる。」と規定し、「公権力の行使に当たる行為」を掲げていない。

- (16) 行政事件訴訟法 3 条 2 項は、「この法律において『処分の取消しの訴え』とは、行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為（次項に規定する裁決、決定その他の行為を除く。以下単に『処分』という。）の取消しを求める訴訟をいう。」と規定している。
- (17) 行政手続法 2 条 2 号は、「処分」を「行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行

抗告訴訟の対象たる処分について、最高裁昭和 30 年 2 月 24 日第一小法
廷判決（民集 9 卷 2 号 217 頁）は、「行政事件訴訟特例法が行政処分を取
消変更を求める訴を規定しているのは、公権力の主体たる国又は公共団体
がその行為によって、国民の権利義務を形成し、或はその範囲を確定する
ことが法律上認められている場合に、具体的行為によって権利を侵され
た者のために、その違法を主張せしめ、その効力を失わしめるためである。
従って、特例法にいう行政処分はこのような効力を持つ行政庁の行為でな
ければならない。」と判示し、最高裁昭和 39 年 10 月 29 日第一小法廷判決
（民集 18 卷 8 号 1809 頁）は、「行政事件訴訟特例法 1 条にいう行政庁の
処分とは、所論のごとく行政庁の法令に基づく行為のすべてを意味するも
のではなく、公権力の主体たる国または公共団体が行う行為のうち、その
行為によって、直接国民の権利義務を形成またはその範囲を確定するこ
とが法律上認められているものをいう」と判示して、これが行政不服審査
法等に「行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為」という文言で規
定されている。この「行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為」と
は、行政庁が国民に対する優越的な地位に基づき、人の権利義務を直接変
動させ、又はその範囲を確定する効果を法律上認められている行為など人
の権利義務に直接具体的な効果を及ぼす行為をいい、これには事実上の行
為も含まれるが、その具体的な内容は解釈に委ねられるとされている⁽¹⁸⁾。
つまり、行政庁の処分ではないが処分性のあるものを権利救済の対象とす
るために、「公権力の行使に当たる行為」が「行政庁の処分」と並列の関係
で置かれていると理解できる。

仮に、質問検査権の行使（調査）がこの「公権力の行使に当たる行為」
に該当するとすれば、調査の違法は処分の違法をもたらしことになり、権
利救済の場面では、「調査」と「処分」はほぼ同じものということになる。

為をいう。」と定義している。

(18) 一般財団法人行政管理研究センター編『逐条解説行政不服審査法新政省令対応版』
16・17 頁（ぎょうせい、2016）。

しかしながら、質問検査権の行使（調査）が、国民の身体や財産に物理力を行使するものであって、公権力の行使であるとはいえるものの⁽¹⁹⁾、それ自体として直接的な法的効果を持たず、救済の実益がある継続的事実行為にも当たらないから、質問検査権の行使（調査）は「公権力の行使に当たる行為」には該当しないと考えられる。また、後述するように、調査手続と課税処分の関係について判示している多くの裁判例が折衷説を採り、調査手続の違法は一定の場合に限り課税処分の取消事由となるとしていることからすると、「調査」と「処分」は同じものではないと考えられる。

そうすると、課税処分を定める通則法 24 条等の「調査」は、「処分」とは本来別個のものであり、「処分」の前提、あるいは「処分」の準備段階の手続と理解できる。

3 質問検査

(1) 質問検査権の規定

平成 23 年 12 月改正で、各税法（所得税法 234 条、法人税法 153 条等）に規定されていた質問検査権に関する規定が通則法 74 条の 2 ないし 74 条の 6 に集約された⁽²⁰⁾。

例えば、通則法 74 条の 2 第 1 項では、「国税庁、国税局若しくは税務署（以下『国税庁等』という。）…の当該職員…は、所得税、法人税、地方税又は消費税に関する調査について必要があるときは、次の各号に掲げる調査の区分に応じ、当該各号に定める者に質問し、その者の事業に関す

(19) 東京地裁昭和 43 年 2 月 13 日判決（行集 19 卷 1・2 号 207 頁）は、「罰則による間接強制のもとで行なわれる質問検査権の発動としての行為は、公権力の行使に当たることができる。」と判示している。

(20) 平成 23 年 12 月改正で、質問検査権の規定に、物件の提示又は提出を求めることができる旨が追加された。この改正は、税務調査の事前通知の内容に「調査の対象となる帳簿書類その他の物件」を含めることとされたことと併せて、適正公平な課税の確保の観点から法律上明確化されたものと説明されている。財務省「平成 24 年度税制改正の解説」230 頁（https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2012/explanation/pdf/p215_242.pdf）（平成 30 年 6 月 25 日最終閲覧）。

る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。」と定められている。

すなわち、当該職員は、調査について必要があるときに、その調査の方法として、人に対する質問、物の検査又は物の提示・提出の要求ができることとされており、この質問、検査又は提示・提出の要求を行う権限が質問検査権である。

(2) 最高裁昭和 48 年 7 月 10 日第三小法廷決定

いわゆる荒川民商事件において、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）は、「所得税の終局的な賦課徴収にいたる過程においては、原判示の更正、決定の場合のみではなく、ほかにも予定納税額減額申請（所得税法 113 条 1 項）または青色申告承認申請（同法 145 条）の承認、却下の場合、純損失の繰戻による還付（同法 142 条 2 項）の場合、延納申請の許否（同法 133 条 2 項）の場合、繰上保全差押（国税通則法 38 条 3 項）の場合等、税務署その他の税務官署による一定の処分のなされるべきことが法令上規定され、そのための事実認定と判断が要求される事項があり、これらの事項については、その認定判断に必要な範囲内で職権による調査が行なわれることは法の当然に許容するところと解すべきものであるところ、所得税法 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な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く、また、暦年終了前ま

たは確定申告期間経過前といえども質問検査が法律上許されないものではなく、実施の日時場所の事前通知、調査の理由および必要性の個別的、具体的な告知のごときも、質問検査を行なううえの法律上一律の要件とされているものではない。」と判示している。

本決定では、税務官署による処分のための認定判断に必要な範囲で職権調査が行われ、質問検査権の規定は、この職権調査の一方法として質問・検査の権限を認めた趣旨であるとしている。そして、調査の必要性の判断に当たっては、①主観的ではなく、客観的でなければならないこと、②相手方の私的利益をも考慮に入れて判断すべきこと（利益衡量の原則）、③手段・限度ともに相当でなければならないこと（比例原則）の制約があることを認め、これに違反したという例外的な場合に、調査が違法にわたることがある旨を示唆している⁽²¹⁾。

本決定以降、実定法上定めのない事前通知や調査理由の告知等といった手続を欠く調査が違法であると認定した裁判例はない。

（３）質問検査権の法的性格

通則法 128 条は、①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、又は検査、採取、移動の禁止若しくは封かんの実施を拒み、妨げ、若しくは忌避した者（同条 2 号）、②物件の提示又は提出の要求に対し、正当な理由がなくこれに応じず、又は偽りの記載若しくは記録をした帳簿書類その他の物件（その写しを含む。）を提示し、若しくは提出した者（同条 3 号）について、1 年以下の懲役又は 50 万円以下の罰金に処する旨規定している⁽²²⁾。

上記（２）の最高裁決定は、質問検査権の法的性格について、「質問検査

(21) 南博方「推計課税の理論的検討」租税法学会編『租税法研究第 3 号 所得税法の諸問題』123 頁（有斐閣、1976）。

(22) 通則法 128 条の規定は、各税法（所得税法 242 条、法人税法 162 条等）に規定されていたものが、平成 23 年 12 月改正で通則法に集約されたものである。なお、物件の提示・提出の要求に応じない場合の罰則は、この改正で追加された。財務省・前掲注(20)230 頁。

に対しては相手方はこれを受忍すべき義務を一般的に負い、その履行を間接的心理的に強制されているものであって、ただ、相手方においてあえて質問検査を受忍しない場合にはそれ以上直接的物理的に右義務の履行を強制しえないという関係を称して一般に『任意調査』と表現されている」と判示している。

この点、金子宏名誉教授は、「質問検査に関する規定は、いわゆる行政調査を認めるものであって、強制調査（相手方の意に反して事業所等に立ち入り、各種物件を検査すること）を認めるものではない…が、質問に対する不答弁、検査の拒否・妨害等に対しては刑罰が科されることになっている…から、直接の強制力はないが、質問・検査の相手方には、それが適法な質問・検査である限り、質問に答え検査を受忍する義務がある。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。」⁽²³⁾と述べられる。

（４）納税者の説明義務、調査協力義務

申告納税制度の趣旨からすれば、納税者には、課税要件の充足によって成立した納税義務の内容を正しく確認して申告する義務があると同時に、税務調査において、自らの申告内容が適法なものであることを説明する義務があるいえる。

この点、山口地裁昭和 57 年 10 月 7 日判決（税資 128 号 13 頁）は、「申告納税制度のもとにおいては、納税者は単に自分で任意に所得金額や税額を申告書に記載して申告し、その税額を納付してしまえばよいというものではなく、税法に定めるところに従い正しい所得金額や税額を申告しなければならないし、税務署から求められれば、納税者はその所得金額の計算の基となる経済取引の実態を最もよく知っている者として、その申告の内容が正しいことを説明しなければならない立場にあるというべく、一方、税務署は国民からの信託により税法に従って適正公平な課税を実現する使

(23) 金子宏『租税法〔第 22 版〕』906 頁（弘文堂、2017）。

命を有し、そのための手段として、所得税法 234 条 1 項は、税務職員が所得税の調査に必要なとき同項各号に掲げる者に対し、質問検査をなし得る旨規定しているのである。」と判示している。

上記（3）で述べたように、質問検査に対する非協力には通則法 128 条によって罰則が用意されていることから、納税者には調査受忍義務があるといわれるが、納税者は自らの申告内容の基となる経済取引の実態を最もよく知っている者として、更に進んで、税務調査において説明する義務、税務調査に協力する義務があるといえる。

そして、これを税務官庁の側からみれば、納税者が調査協力義務を自発的に履行することができるよう、納税者の私的利益との衡量において相当と認められる調査手続を合理的に選択することによって、税務調査を円滑かつ効率的に実施することが求められるといえる。

平成 23 年 12 月改正は、こうした考え方を背景に、一定の調査手続を法律上明らかにしたものといえる。この点、平成 23 年度税制改正大綱（平成 22 年 12 月 16 日）の「第 2 章 各主要課題の平成 23 年度での取組み」の「1. 納税環境整備」の「（3）税務調査手続」には、事前通知の手続を法定化する趣旨目的について、「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、課税庁が原則として事前通知を行うことを法律上明確化します。」と述べられている。

第 2 節 調査手続の違法と課税処分に関する裁判例の概観

本節では、調査手続法定化前において、調査手続の違法と課税処分について判示した裁判例を、大きく消極説、折衷説及び積極説の 3 つに分けて概観する。

1 消極説

これは、調査手続の違法は課税処分取消事由とはならないとするものである。

(1) 大阪地判昭和 59 年 11 月 30 日行集 35 卷 11 号 1906 頁⁽²⁴⁾

「税務調査の手続（通則法 24 条、法 234 条ないし 236 条等）は、課税庁が課税要件の内容をなす具体的事実の存否を調査するための手続に過ぎないのであって、この調査手続自体が課税処分の要件となることは、如何なる意味においてもあり得ないというべきである。したがって、右調査手続が仮に違法であっても、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）、取消の対象とはならないというべきである。」

(2) 大阪地判平成 2 年 12 月 20 日税資 181 号 1020 頁

「課税処分は、税法で定められた課税要件を充足する具体的事実の存在によって既に発生した納税義務について、その課税標準及び税額を更に明確に確定する性質を有する行政処分である。したがって、課税庁は、本来、課税標準及び法定の税率によって自動的に算出される税額どおりの課税処分をしなければならないのであって、課税処分は課税庁において裁量を働かせてはならない性質のものである。したがって、訴訟において課税処分の適否が問題となるときは、課税要件を充足する具体的事実の存否を改めて証拠により確定することにより、法の本来予定している納税義務が客観的に確定することになるから、裁量処分のように、裁判所の審査が行政庁の裁量に属する事項に及ばないため、処分に至る手続自体の適正を確保することによって処分内容の適正を確保するといった必要は少ないと言えるべきである。

そして国税通則法 24 条、法人税法 153 条に規定されている税務調査の手続は、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

(24) 同旨、大阪地判昭和 58 年 7 月 28 日判タ 534 号 179 頁。

の手續に過ぎないから、その適法性自体が課税処分の要件となることは無いと言うべきである。そうすると、税務調査の手續が違法であっても、これによって損害を被った場合に国家賠償を請求できることがあるのは別として、調査手續自体の違法を理由として、課税処分の取消を求めることはできないと言うべきである。」

(3) 大阪高判昭和 59 年 4 月 27 日税資 136 号 503 頁

「仮に控訴代理人が主張するように調査手續に違法とすべき点があるとしても、控訴人の本件係争年分の総所得金額が本件更正処分において認定された所得金額（けだし、裁決によって一部取消された後の金額）以上存在する場合には、右の調査手續に違法の点があるというだけでは、直ちに本件処分自体につき取消しうべき違法があるとすることはできないというべきである。ただし、本件のごとき訴訟は、もともと客観的な所得の有無ないしは課税物件の存否を争う訴訟であると解されるからである。」

2 折衷説

これは、調査手續の違法は当然には課税処分の取消事由とならないが、一定の場合には課税処分の取消事由となるとするものである。

(1) 「〇〇〇場合に（限り、初めて）、取消事由となる」などと判示し、取消事由となる場合を挙げるもの

イ 東京高判平成 3 年 6 月 6 日訟月 38 卷 5 号 878 頁⁽²⁵⁾

「所得税に関する更正は調査により行ふものとされ（国税通則法 24 条）、税務調査の手續は、広い意味では租税確定手續の一環をなすものであるが、租税の公平、確実な賦課徴収のため課税庁が課税要件の内容をなす具体的事実の存否を調査する手段として認められた手續であって、右調査により課税標準の存在が認められる限り課税庁としては課税処分

(25) 同旨、仙台高判平成 7 年 7 月 31 日税資 213 号 372 頁、東京地判平成 21 年 10 月 8 日税資 259 号順号 11289、東京地判平成 23 年 12 月 1 日訟月 60 卷 1 号 94 頁、京都地判平成 25 年 3 月 26 日税資 263 号順号 12179、神戸地判平成 25 年 3 月 29 日税資 263 号順号 12191、東京地判平成 27 年 5 月 28 日税資 265 号順号 12671。

をしなければならないのであり、また、更正処分の取消訴訟においては客観的な課税標準の有無が争われ、これについて完全な審査がされるのであるから、調査手続の単なる瑕疵は更正処分に影響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、その処分に取消原因があるものと解するのが相当である。」

ロ 京都地判平成 3 年 7 月 3 日判タ 783 号 123 頁⁽²⁶⁾

「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、課税処分とは本来的に別個のものであること、課税処分は、申告とあいまって客観的・抽象的には既に成立している租税債務を具体的に確定させる手続きであるから、当該課税処分が違法であるか否かは当該処分によって確定された課税標準または税額の客観的な存否ないしその正誤にかかっていることに照らすと、本件においては、前示のとおり既に質問検査権の違法な行使自体が認められないけれども、たとえ、質問検査権の違法な行使があったとしても、そのことのみから、直ちに、課税処分が違法となるものではない。それは、違法な調査のみに基づいて更正がなされた場合は、適法な調査をしないで更正をしたものとして更正自体が違法となる場合があり得るに過ぎない。」

ハ 東京地判昭和 55 年 10 月 29 日税資 115 号 305 頁⁽²⁷⁾

「国税通則法第 24 条は、更正が課税庁の調査に基づいてされることを予定しているのであって、もし右調査手続に重大な瑕疵があり、当該課税処分が調査に基づかずにされたのと同視し得る場合等には、右調査手続の瑕疵は、これに基づく課税処分の違法事由となると解すべきである」

(26) 同旨、東京高判昭和 53 年 10 月 17 日行集 29 卷 10 号 1838 頁。

(27) 同旨、東京地判昭和 61 年 5 月 26 日税資 152 号 192 頁、大阪高判平成 11 年 1 月 26 日税資 240 号 274 頁。

ニ 大阪地判昭和 46 年 9 月 14 日訟月 18 卷 1 号 44 頁

「国税通則法第 24 条は右の手續上の規制を定めた積極的な規定の一と考える。そして同条は更正をなす場合の手續について『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に関する法律の規定に従っていなかったとき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告書に係る課税標準又は税額を更正する。』と規定し、税務署長が更正をなすにあたっては、当該更正が青色申告書に係るものであると白色申告書に係るものであるとに拘らず、調査がなされることをその手續上の要件としており従って、全然調査することなく更正がなされたときには、違法として取消事由にあたると解される」

ホ 名古屋高判昭和 48 年 1 月 31 日行集 24 卷 1・2 号 45 頁⁽²⁸⁾

「国税通則法 24 条、26 条、27 条等の規定によるも、右調査については何らその手續が定められていないから、調査の範囲、程度および手段等については、すべて税務署長および国税庁または国税局の当該職員の決するところに委ねられ、したがって、右調査が実質的に不充分であったとしても、かかる事由は更正処分の違法原因とはならないものと解せられる（調査が不充分であったため、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しを求めれば足りる。）。もっとも、更正処分をなすにあたり、税務署長等税務行政官庁において、全く調査をなすことを怠った場合には、該更正はこれをなし得べき前提要件を欠くこととなるので、違法性を帶有するものと解すべき余地がある。」

(28) 同旨、名古屋地判昭和 49 年 12 月 16 日訟月 21 卷 1 号 88 頁、名古屋地判昭和 51 年 1 月 26 日税資 87 号 74 頁、名古屋地判昭和 51 年 3 月 29 日訟月 22 卷 11 号 2617 頁、名古屋地判昭和 53 年 1 月 23 日税資 97 号 17 頁。

へ 東京地判平成 19 年 12 月 7 日訟月 54 卷 8 号 1652 頁⁽²⁹⁾

「租税特別措置法 66 条の 4 第 9 項は、税務職員による比較対象法人に対する質問検査権限を創設した規定であって、当該質問検査に係る手続要件自体が課税処分の要件となるものではないから、当該質問検査に係る手続が違法であることを理由に、直ちに課税処分が違法であるということはできず、当該質問検査に係る手続が刑罰法規に抵触し、又は公序良俗に反するような重大な違法がある場合に初めて、当該処分の取消事由となるものと解するのが相当である。」

(2) 「〇〇〇でない限り（場合を除いて）、取消事由とはならない」などと判示し、例外的に取消事由となる場合を示唆するもの

イ 大阪地判平成 2 年 4 月 11 日税資 176 号 483 頁⁽³⁰⁾

「課税処分は課税標準の存在を根拠としてされるものであるから、その適否は、原則として客観的な課税要件の存否によって決せられるべきものである。仮に、税務調査手続に何らかの違法があったとしても、それが、全く調査を欠き、あるいは公序良俗に違反する方法で課税処分の基礎となる資料を収集したなどの重大なものではない限り、課税処分の取消理由とはならないものと解される。」

ロ 京都地判平成 7 年 5 月 19 日税資 209 号 732 頁⁽³¹⁾

「法 234 条 1 項所定の質問検査による税務調査は、租税実体法によって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って、課税処分とは本来別個のものである。そうであるから、調査手続の違法は、それが刑罰法規に触れたり、公序良俗に反する等およそ税務調査を行ったとはいえないと評価されるほど違法性の程度が著しい場合を

(29) 同旨、浦和地判昭和 59 年 10 月 29 日判タ 564 号 225 頁、東京地判平成 25 年 5 月 30 日判時 2208 号 6 頁。

(30) 同旨、大阪地判平成 2 年 9 月 26 日税資 180 号 623 頁、大阪地判平成 3 年 10 月 1 日税資 186 号 730 頁。

(31) 同旨、京都地判平成 6 年 5 月 23 日行集 45 卷 5・6 号 1235 頁、京都地判平成 8 年 3 月 27 日税資 215 号 1177 頁、京都地判平成 8 年 3 月 27 日税資 215 号 1207 頁、横浜地判平成 18 年 1 月 18 日税資 256 号順号 10264。

除いては、課税処分取消事由にはならないものと解するのが相当である。」

ハ 東京地判昭和 63 年 3 月 10 日税資 163 号 681 頁

「税務調査に際して刑事法令違反、公序良俗違反などが認められるといった例外的な場合はともかく、一般には、税務調査手続の違法は課税処分取消事由たる瑕疵に当たらないと解するのが相当であり」

ニ 東京地判昭和 48 年 8 月 8 日行集 24 卷 8・9 号 763 頁

「一般に、更正処分の適否は客観的な課税要件の存否によって決まるのであり、仮に違法な調査手続が行なわれ、それによって収集した資料によって更正処分がなされた場合でも更正処分取消事由にはならないと解されている。しかしながら、右調査手続の違法性の程度がたとえば刑罰法令に触れたりあるいは社会正義に反するなど公序良俗に反する程度にまで至った場合にも、右一般的見解に従いその違法は更正処分取消事由にあたらないといえるかどうかは、憲法における適法手続保障の精神との関係で問題があるといわなければならない。」

ホ 大阪地判昭和 60 年 7 月 30 日税資 146 号 322 頁

「国税通則法 24 条、所得税法 234 条ないし 236 条等に規定された税務調査の手続は、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続にすぎないのであって、この調査手続自体が課税要件となるものではないし、また、もともと更正処分等の取消訴訟は、客観的に所得の有無を争う訴訟であると解すべきであるから、違法な手続によって収集した資料に基づく課税処分であっても、右違法が極めて重大な場合とか処分の内容に影響を及ぼすような場合は格別、そうでない限り、右課税処分が客観的な所得に合致する限り、これを違法として取り消す必要はないと解すべきである」

- (3) 課税処分が適正な手続を経てなされたものであるか否かも審理の対象となると判示したもの(京都地判昭和 47 年 4 月 28 日行集 23 卷 4 号 266 頁)

「行政処分は、その目的、性質、内容に応じて適正な手続によって適正

な内容を実現するものであることが要請されることは当然のことである。そして、適正な手続を経るという手続的要件および適正な内容を実現するという実体的要件のいずれについても、もしそれに瑕疵があつてその瑕疵が国民の権利の保護の観点から看過し得ないほど重大なものであるときは、当該行政処分は違法性を帯び、取消されるべきであると解するのが相当である。

…従つて、課税処分の取消訴訟においても、税務署長の課税処分が適正な内容を実現するものであるか否かだけが審判の対象となるのではなく、当該課税処分が適正な手続を経てなされたものであるか否かも審理の対象となるのである。そして、当該課税処分が、被処分者の所得を認定するに際して、何ら合理的な資料根拠に基づかず全く恣意的になされたというような手続的瑕疵がある場合には当該課税処分は違法のものとして取消されるべきものである。」

- (4) 著しく違法な調査手続により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ないと判示したもの

イ 東京地判昭和 61 年 3 月 31 日判時 1190 号 15 頁⁽³²⁾

「一般の税務調査にあつては、調査手続の違法は、それによって収集された資料が課税処分の資料として用いられた場合であっても（用いられなければ、課税処分と因果関係のない違法を言うことになり、主張自体失当である。）、当然にはこれに基づく課税処分を取り消す事由とはならず、その手続の違法性の程度が甚だしい場合に、これによって収集された資料を当該課税処分の資料として用いることが排斥されることがある（その結果として、当該処分を維持できなくなる場合が起こりうる。）に止まるものと解するのが相当である。」

(32) 本判決について、課税処分の違法事由との関係では消極説を採り、違法調査により収集された資料の証拠能力の制限について折衷説的な考え方を導入したことがうかがわれるとするものもある。判時 1190 号 16 頁。

ロ 那覇地判昭和 63 年 8 月 10 日行集 39 卷 7・8 号 790 頁⁽³³⁾

「税務調査は、課税庁が課税標準及び税額等を認定するに当たりその資料を収集するための手続ということとどまるのであって、右調査手続自体が課税処分の要件となるものではないから、調査手続が違法であるからといって、このことのみで課税処分が違法になるとはいえず、また、課税処分取消訴訟は客観的に所得の有無を争うものであるから、違法な調査手続によって収集された資料に基づいて課税処分がなされたとしても、右課税処分が客観的な所得に合致する限りにおいては適法であって、右資料が違法な調査手続により収集されたからといって直ちにこれに基づく課税処分が違法であることにはならないものであり、ただ、調査の手続が公序良俗に反する等その違法性の程度が著しい場合には、これによって収集された資料を課税処分の資料として用いることは許されず、その結果、他の資料によっては当該処分を導くことができないために、当該処分が違法との評価を受けることがあり得るにとどまると解するのが相当である。」

ハ 富山地判平成 9 年 3 月 26 日税資 222 号 1285 頁

「所得税法 234 条 1 項規定の質問検査による税務調査は、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って、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しとはいえない。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

(33) 同旨、水戸地判平成 2 年 6 月 19 日税資 176 号 1282 頁、広島地判平成 2 年 7 月 20 日税資 180 号 312 頁。

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。」

3 積極説

これは、調査手続の違法は課税処分の取消事由となるとするものであるが、積極説を採る裁判例は見当たらない。

4 最高裁判所の判断

(1) 第一小判昭和 58 年 7 月 14 日訟月 30 卷 1 号 151 頁

原判決（東京高判昭和 53 年 10 月 17 日、注(26)）が質問検査権の行使の違法は課税処分の取消原因にならないと判断したとして、この点を批難した上告理由に対して、「原審は、本件各更正処分の適否を判断するに当たって、右の各処分によって認定された課税標準又は税額が客観的に正当な数額を超えているか否かという点だけでなく、本件質問検査権の行使に違法があったか否かの点についても審究し、結局右違法はなかったと判断しているのであって、右判断は、正当として是認することができる。」と判示して、消極説を採らないことを示唆している。

(2) 第二小判昭和 61 年 6 月 27 日税資 152 号 549 頁

「更正処分をなすには、調査が必要である。（国税通則法 24 条、26 条、国税通則法制定前の法人税法 29 条、31 条）。そしてこの調査については調査の方法、時期等についての具体的な手続規定は全く設けられていないから、その手続面に関しては、税務官庁に広汎な裁量権が認められているものと解されるとしても、『調査により』という注文の規定は、調査が課税処分の一つの手続き的適法要件であることを示すものであることは明らかであり、全く調査をせずまたは見込みで課税をすることは許されず、また課税が他の目的で全く根拠なしに行なわれた場合、さらには裁量権を逸脱して行われた場合は当該更正処分は適正手続要件に違反するものとして取消されるべきである」と判示している。

(3) 最三小判平成 8 年 3 月 5 日税資 215 号 803 頁

原判決（仙台高判平成 7 年 7 月 31 日、注(25)）が「調査手続きが刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の範囲を超えて濫用にわたる等重大な違法を帯び、何らの調査なしに更正処分をしたに等しいものと評価を受ける場合に限り、その処分に取消原因があるものと解するのが相当である。」と判示したことについて、「所論の点に関する原審の認定判断は、原判決挙示の証拠関係に照らし、正当として是認することができ、その過程にも所論の違法は認められない。」と判示して、折衷説を採ることを示唆している。

第 3 節 学説の概観

本節では、裁判例と同様に消極説、折衷説及び積極説の 3 つに分けて、学説を概観する。

1 消極説

小島建彦氏（仙台地方裁判所古川支部判事、当時）は、調査手続の違法と課税処分について、次のように述べられる⁽³⁴⁾。

「通説的見解によれば、課税処分の当否は、処分の前提としてどれだけ調査がつくされたかということではなく、調査の結果である課税標準、税額等が客観的なそれらに合致するか否かという実体的な要件について問題とされることになる。…

これに対し、課税処分取消訴訟の訴訟物は、課税処分の違法性それ自体であるという見地からは、課税処分の当否は、調査結果が正当税額に合致するか否かにとどまらず、課税要件事実認定の方法、根拠が適正手続の原則にふれるか否かにも及ぶとされ、いかなるものが手続的違法とされるかは事案に

(34) 小島建彦（第四章税務調査 第一節概説部分）金子宏ほか編『租税法講座－第 3 巻租税行政法－』100・101 頁（ぎょうせい、1975）。

即して検討されなければならないが、違法事由としての手続的瑕疵は、調査方法—資料収集、調査程度、処分等における認定資料の薄弱、根拠の合理性に関連して検討されることになる。

…調査方法—資料収集手続上の違法について考えると刑事訴訟手続においては、違法収集手続により収集された証拠については、その違法内容いかんにより、証拠排除法則を認められ、その排除法則の法文上の根拠を憲法 31 条の適正手続条項に求める見解がある。犯則調査手続についても、事件が刑事手続へ移行した後においては、当然に右の排除法則が適用されよう。しかし、課税処分取消訴訟手続においては、刑事訴訟とは異なる証拠法体系の下にあり、適正手続を理由とする証拠の排除法則を理論的に組み立てることは難しいと思われる。違法収集手続を理由とする課税処分を違法とする理論づけにはなお検討を要するものがある。以上のとおりで、『調査手続上の違法』は課税処分の手続的適法要件違反とはならないとする通説的見解を正当としよう。」

小島氏は、刑事訴訟手続における違法収集証拠排除法則を課税処分に適用するにはなお検討を要することを理由に、消極説を採っているものと考えられる。

2 折衷説

(1) 金子宏名誉教授の見解

金子宏名誉教授は、質問・検査と更正・決定との関係について、次のように述べられる⁽³⁵⁾。

「質問・検査が違法に行われた場合に、これに基づく更正・決定が違法となるかどうかについては、見解の対立がある。質問検査権は、租税の公平・確実な賦課徴収のために認められた権限であるから、その行使が違法に行われた場合に、それに基づく更正・決定が常に違法になるとはいえな

(35) 金子・前掲注(23)914-915 頁。

いであろう。しかし、質問・検査が、広い意味で租税確定手続の一環であるのみでなく、公権力の行使であって、納税義務者の利害関係に種々の影響を及ぼすことにかんがみると、質問・検査がその前提要件を欠く場合（たとえば、相手方の意に反して検査を強行した場合）など著しい違法性を有する場合は、それに基づく更正・決定は違法になると解すべきであろう（同意なしに居室に立入る等、調査が行きすぎで違法であったとして国家賠償を認めた例として、京都地判平成 7 年 3 月 27 日判時 1554 号 117 頁参照）。」

（2）塩野宏名誉教授の見解

塩野宏名誉教授は、行政調査の瑕疵と行政行為の瑕疵について、次のように述べられる⁽³⁶⁾。

「行政調査が違法であったときに、その調査を基礎としてなされた行政行為にどのような影響を及ぼすか、という問題がある…。行政調査は一般的には行政の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。ただ、行政調査と行政行為は一つの過程を構成しているので、適正手続の観点から行政調査に重大な瑕疵が存在するときは、当該行政調査を経てなされた行政行為も瑕疵を帯びるものと解することができるように思われる。」

（3）松沢智教授の見解

松沢智教授は、質問検査権の行使が違法と認定された場合のそれに基づく更正処分の効力について、次のように述べられる⁽³⁷⁾。

(36) 塩野・前掲注(10)290 頁。

(37) 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）。

このほかにも、折衷説を採る司法・法務当局者の意見は多い。

大藤敏氏（昭和 57 年度司法研究員）は、「この問題は、根本的には行政手続上の瑕疵が行政処分にいかなる影響を及ぼすかにかかわる困難な問題を含むと思われるが、税務調査の範囲、方法、程度等に係る手続上の違法は、全く調査を欠き、あるいは公序良俗に反する方法で課税処分の基礎資料を収集したなどの重大なものでない限り、取消原因にはならないと解すべきであろう。」と述べられる。司法研修所編『租

「単に質問検査権の行使に際し手続上の違法があるにとどまる場合には、違法な手続によって収集した資料に基づき更正処分をしたとしても、影響がないというべきであり、すなわち課税処分取消訴訟が客観的な所得の有無を争う訴訟と解する以上、客観的な所得に合致するという限度で違法ではないと説かれている。ただ、質問検査が社会通念上相当性の限度を超え、換言すると、相手方をして受忍の限度を超え、濫用にわたる場合には、たとえ外形上、調査がなされたようにみえるが、実質的には当該調査がなされなかったこととなるから、したがって、右のような質問検査権の行使による調査のみに基づいて処分がなされ、他にはなんらの調査をしていなかった事情の存するときは、その結果として、調査をせずしてなされた処分となり、ひいては課税権の濫用の評価を生じ、そのゆえをもって取り消されることになるのである。したがって、右質問検査権の行使にあたっての単なる裁量上のかしは課税処分になんらの影響を及ぼすものではないと解する。」

(4) 違法収集証拠排除の考え方に関する学説

前記第 2 節の 2 (4) では、著しく違法な調査手続により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ないと判示した裁判例を挙げた。

これらの裁判例で採られている考え方は、刑事訴訟手続における違法収集証拠排除法則に通ずるものといえる。これは、証拠物の証拠価値とは無

税訴訟の審理について（改訂新版）』101-102 頁（法曹会、2002）。

渡辺昭氏（大阪地方裁判所判事、当時）は、「質問検査権の行使が違法である場合、これに基づいてなされた課税処分がそのことを理由として当然に違法となるとはいえないであろうが、その違法の程度が著しい場合、換言するとその違法が公序良俗に反するような場合（例えば刑罰法令に触れたりあるいは社会正義に反するような場合）には、少なくとも課税処分もそのことを理由として違法となるものと解するを相当としよう。」と述べられる。渡辺昭（第四章税務調査 第二節質問検査権部分）金子・前掲注(34)132 頁。

中尾巧氏（元法務省訟務局租税訟務課長）は、前記第 2 節の 2 (1) ロに示した京都地裁平成 3 年 7 月 3 日判決について、「この判決は、税務調査と課税処分との法的性質の相違等を考慮して適切な判断を示したものといえるでしょう。」と述べられる。中尾巧『税務訴訟入門（第 5 版）』311 頁（商事法務、2011）。

関係に、違法に収集された証拠物の証拠能力を否定し、違法捜査により侵害された被告人の権利を回復したり、違法捜査を抑制しようというものである。

大審院以来の伝統的立場では、非供述証拠ことに証拠物は、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として、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許容説を採っていた。その後、下級審裁判例の中に、収集手続の違法は証拠物の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排除説を採るものがみられるようになり、結論的には排除法則を適用していないが、その適用のあることを前提として、証拠物の押収手続の適否を論じたものはかなりの数に上っていた。

そのような中で、最高裁として初めて排除法則の採用を宣言し、証拠排除の要件を示したのが最高裁昭和 53 年 9 月 7 日第一小法廷判決（刑集 32 卷 6 号 1672 頁）である。この判決では、覚せい剤取締法違反が争われた事件において、まず一般論として、「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。」と判示した上で、当該事件の押収手続について、「本件証拠物の押収手続の違法は必ずしも重大であるとはいえないのであり、これを被告人の罪証に供することが、違法な捜査の抑制の見地に立ってみても相当でないと認めがたいから、本件証拠物の証拠能力はこれを肯定すべきである。」としている。本判決は、証拠排除の要件として、①令状主義の趣旨を没却するような重大な違法があること（違法の程度）、②将来に向かつての弊害防止という政策的考慮の

二つを挙げたものとされている⁽³⁸⁾。

その後、最高裁判平成 15 年 2 月 14 日第二小法廷判決（刑集 57 巻 2 号 121 頁）は、逮捕手続の違法及びそれを糊塗するため警察官が行った虚偽記載・偽証を根拠に「令状主義の精神を潜脱し、没却するような重大な」違法があり、当該逮捕後になされた尿検査は「重大な違法があると評価される本件逮捕と密接な関連を有する証拠」で、尿検査の鑑定書も、「同様な評価を与えられるべきものである」と述べ、原審が鑑定書の証拠能力を否定した判断を是認したが、全体としては、裁判所が捜査の違法を認めた例は少なくないものの、実際に証拠排除した例はさほど多くないとされている⁽³⁹⁾。

刑事訴訟手続における違法収集証拠排除法則が税務調査手続（行政調査手続）にも適用されるかについて、上記 1 の小島氏のように消極的な見解もあるが、これを肯定する次のような見解もある。

イ 清永敬次名誉教授の見解

清永敬次名誉教授は、「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。」⁽⁴⁰⁾と述べられる。

ロ 南博方名誉教授の見解

南博方名誉教授は、「違法に収集された証拠（illegally obtained evidence）は、証拠能力を有するであろうか。刑事訴訟法においては、憲法に定める令状主義等に反して違法に収集された証拠は、証拠能力を有しないと解されている。その根拠は、実定法にはないが、公正な手続にしたがってのみ公正な結果が生ずるという公正手続の思想と、違法調査を抑止するには、刑事罰や損害賠償によるよりも、証拠能力を否定するのが最も有効であるとの考慮に求められる。このような考え方は、刑事訴訟において発展してきたものであるが、刑罰の裏付けをもって強制

(38) 岡次郎「判解」最高裁判例解説刑事篇（昭和 53 年度）386-406 頁（法曹会、1982）。

(39) 庭山英雄＝岡部泰昌編『現代青林講義 刑事訴訟法〔第 3 版〕』246 頁（青林書院、2006）。

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

される質問検査権の行使についても、これを否定すべきいわれはないであろう。したがって、推計課税の場合においても、たとえば、社会的にとうてい是認できないような方法で収集された証拠は、証拠能力を有しないと解すべきであり、これを基礎として推計課税をした場合には、推計課税そのものが違法となると解するのが相当であろう。」⁽⁴¹⁾と述べられる。

ハ 兼子仁名誉教授の見解

兼子仁名誉教授は、「法的に必要な職員身分証票の呈示がなかったとか、間接強制立入検査制なのに即時強制立入りをしたなど違法な立入検査が行なわれた場合、それに基づく行政処分はどう影響するか。行政調査が行政処分決定の先行手続であっても、調査の結果得られた資料が行政処分の内容決定に無関係であった場合は、調査手続の違法は行政処分に承継されないであろう。これに対し違法な調査によって取得された資料を行政処分決定の根拠に使えるかは問題である。行政調査の公正手続は前述のとおり手続的人権保障にかかわる重要性をもっており、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』をもつと解される…。」⁽⁴²⁾と述べられる。

ニ 地方裁判所判事補による解説

加藤就一氏（東京地方裁判所判事補、当時）は、「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

(41) 南・前掲注(21)123 頁。

(42) 兼子仁『行政法総論』137 頁（筑摩書房、1983）。

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（告訴提起）が違法となるわけではない。憲法上、その手続の適法性をもっとも強く要請されている捜査手続においても、その違法は極く例外的に、その手続により得られた証拠、いわゆる違法収集証拠の証拠能力が否定される場合があるにすぎないのであり、その手続の適法性が憲法上、捜査手続より以上に要請されているとは到底いえない課税処分において、調査手続の違法が処分の違法を招くものとは到底いえないというべきであり、ただ例外的に当該違法調査手続に基づいて得られた資料の証拠能力が否定される場合があるに過ぎないというべき」⁽⁴³⁾と述べられる。

3 積極説

北野弘久名誉教授は、「憲法 31 条の適正手続（due process）の要請は行政手続にも妥当するとみてよいので、違法な調査にもとづく課税処分も適正手続に違反するものとして違法とみてよいのではあるまいか。」⁽⁴⁴⁾と述べられ、鶴見祐策氏は、「違法な調査に基づく更正や決定等の処分の効力については議論があるが、適正手続に反するものとして処分も違法となり、取消し事由となると解すべきである。要件を欠く質問検査に基づく調査は、そもそも国税通則法 24 条以下に定める税務署長の適法な『調査』ということではできないから、その意味でも当然であろう。」⁽⁴⁵⁾と述べられる。

(43) 加藤就一「課税処分取消訴訟における立証責任（昭和 50 年以降に公開された裁判例を中心として）（下）」判タ 653 号 38 頁（1988）。

(44) 北野弘久『現代税法の構造』337 頁（勁草書房、1972）。

(45) 鶴見祐策「課税処分のための質問検査権」北野弘久編『判例研究 日本税法体系 3』302 頁（学陽書房、1980）。

第 4 節 検討

1 折衷説の妥当性

下級審裁判例の太宗は折衷説を採っており、最高裁判所も消極説を採らない、あるいは折衷説を採ることを示唆している。また、有力な学説も折衷説によっている。

折衷説といってもその内容(課税処分が違法となる理由)は様々であるが、調査手続に著しい違法性、重大な瑕疵がある場合に課税処分の取消事由とならしている点は共通している。

消極説は、実体を重視するあまり、適正手続保障を無にするおそれがあり、他方、積極説は、手続を重視するあまり、租税の公平確実な賦課徴収や税務行政の効率性を損なうおそれがあることからすると、この 2 つのバランスを保とうとする折衷説が妥当であることは異論がないものと考えられる⁽⁴⁶⁾。

2 折衷説の内容

(1) 調査手続の違法が直ちに課税処分の取消事由とならない理由

折衷説を採る裁判例からは、調査手続の違法が直ちに課税処分の取消事由とならない理由として、大きく次の三つを挙げることができる。

第一は、調査手続の性質である。税務調査の手続は、①租税の公平確実な賦課徴収のためのものであり、②課税庁が課税要件の内容をなす具体的事実の存否を調査するための手続、あるいは③課税庁が課税標準等を認定するに当たりその資料を収集するための手続であって、④課税処分とは本来別個のものであり、⑤課税処分の要件となるものではない、というものである。

第二は、いわゆる合法性の原則⁽⁴⁷⁾で、調査により課税標準の存在が認め

(46) 高野幸大「調査の手続」日税研論集 25 号『税務行政手続』157-158 頁(日本税務研究センター、1994)。

(47) 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

られる限り課税庁としては課税処分をしなければならない、というものである。

第三は、課税処分の性質である。課税処分は、①抽象的に成立している租税債務を具体的に確定させる手続で、②課税標準の存在を根拠としてされるものであるから、③課税処分の取消訴訟で争われるのは、客観的な課税標準（所得）の有無、客観的な課税要件の存否である、というものである。

（２）調査手続の違法が課税処分の取消事由となる場合（手続法定化前の判断要素）

イ 調査なしと同視し得る重大な違法

折衷説を採る裁判例をみると、概要、調査手続に「重大な違法」がある場合に課税処分の取消事由となし、重大な違法の態様として、「刑罰法規に触れる」、「公序良俗に反する」、「社会通念上相当の範囲を超えて濫用にわたる」、「社会正義に反する」など刑罰法規や社会的妥当性に反することをいうものと、「全く調査をなすことを怠った」、「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」など調査の有無に言及するものがある。

それでは、調査の有無に言及している裁判例は、刑罰法規や社会的妥当性に反することをいう裁判例と違いがあるのか。例えば、東京高裁平成 3 年 6 月 6 日判決（前記第 2 節の 2（１）イ）は、「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」と判示し、刑罰法規・社会的妥当性と併せて調査の有無にも言及している（2（２）イ及びロも同様、2（１）ロないしホは調査の有無にのみ言及）が、例えば、東京地裁昭和 48 年

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。これを合法性の原則という。金子・前掲注(23)82頁。

8月8日判決（2（2）ニ）は、「調査手続の違法性の程度がたとえば刑罰法令に触れたりあるいは社会正義に反するなど公序良俗に反する程度にまで至った場合」と、刑罰法規・社会的妥当性に反することのみを述べ、調査の有無には言及していない（2（1）へ、（2）ハも同様）。

調査が、例えば、納税者の意に反して家屋に立ち入って行われたり、納税者の承諾なく帳簿書類その他の物件を検査したりするようなものである場合には、住居侵入罪（刑法 130 条）のような刑罰法規に抵触するとか、公序良俗に反する重大な違法があるとして、課税処分を取り消すということも考えられるところ、あえて調査の有無に言及していることをどう考えるか。

上記東京高裁判決の①「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」と②「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」との関係は必ずしも一義的ではなく、①の要件に②の要件を付加したものかどうかが問題となる。要件を付加したものとみれば、課税処分の取消事由となる範囲を限定したことになるといえるからである。

この点、折衷説を採る裁判例をみても、調査の有無に言及している裁判例が、言及していない裁判例よりも課税処分の取消事由となる範囲を狭く解して判断をしているようには読み取れない。通則法 24 条等は「調査により」更正決定すると規定しているから、仮に全く調査せずに更正決定すれば、その更正決定は違法となり取り消されることになるが、全く調査せずに税務職員の推測と恣意で課税処分を行うことはあり得ない。実際にあり得るのは、調査は行われたがその手続に刑罰法規や社会的妥当性に反する重大な違法があるという場合であるが、この場合に、租税法律主義の原則が強く働く課税処分の性質上、国税通則法の規定を拠りどころとして、「調査により」の文言を解釈することによって、課税処分の効力を判断したものと理解できる。

そうすると、上記東京高裁判決についていえば、①の要件に②の要件

を付加（プラス）したというよりは、①と②とは並列（イコール）の関係、あるいは①は②の例示の関係とみることができ、調査の有無に言及している裁判例と言及していない裁判例との間で、課税処分取消事由となる範囲の広狭に差はないと考えられる。

以上のことを踏まえると、調査手続の違法が課税処分取消事由となるのは、「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」といえ、本稿では、これを、調査手続に「調査なしと同視し得る重大な違法」がある場合ということとし、手続法定化前の判断要素として、以下において用いることにする。

ロ 違法収集証拠排除の考え方

塩野宏名誉教授が、「行政機関がある決定をする場合には、なんらかの情報が必要であり、その情報はまたなんらかの方法により収集されねばならない。つまり、調査が必要である。」⁽⁴⁸⁾と述べられるように、調査とは情報収集活動であり、金子宏名誉教授も、「質問検査権は、租税の公平・確実な賦課徴収のために必要な資料の取得収集を目的とするもの」⁽⁴⁹⁾と述べられる。そして、課税処分は、この調査により取得収集された資料に基づき、課税要件の内容をなす具体的事実を認定して、租税債務を具体的に確定させる手続である。

上記イの「調査なしと同視し得る重大な違法」という判断要素は、ナマの調査の手続をみて、その違法の程度（重大な違法）を判断しようとするものであるのに対して、違法収集証拠排除の考え方は、課税処分前提となる調査を、課税要件事実を認定するための個々の資料の収集活動の集合体と捉えて、その収集活動の違法が重大な程度に至っている場合に、それにより収集された個々の資料の証拠能力を否定し、それとの

(48) 塩野・前掲注(10)283 頁。

(49) 金子・前掲注(23)906 頁。

対応関係で課税処分 효力を否定しようというものといえる。言い換えると、調査手続全体を、個々の資料の収集手続に分解し、収集手続に重大な違法があるか否かによって、その手続ごとに収集された資料の証拠能力が判断され、その資料ごとに課税処分 효力が判断されることになる。

したがって、この考え方は、課税処分の基礎となる資料が、重大な違法手続により収集されたものと、それ以外の手続により収集されたものに区分できる場合にうまく当てはまる考え方といえ、手続法定化後の事前通知をしない調査や再調査の場面で参考になると考えられる。この点は第 4 章で述べる。

3 調査手続の違法

(1) 事前通知を行わなかったこと等が違法となるか

前記第 2 節で概観した裁判例で問題となった調査手続をみると、おおむね次のように分けることができ、納税者から、次のような手続は違法であり課税処分は取り消されるべきと主張されている。

イ 質問検査前における手続

調査の必要性がない、調査理由の開示がない、調査の事前通知がないなど。

ロ 質問検査における手続

(イ) 反面調査

納税者に対する質問検査をしないまま反面調査を実施した、納税者の承諾なく反面調査を実施した、必要性や補充性の要件を欠いた反面調査を実施したなど。

(ロ) 帳簿書類の提示・提出

調査範囲を限定せずに帳簿書類等を包括的に提出させた、調査と関係のない年分の帳簿書類の閲覧を求めたなど。

(ハ) 無断立入り等

納税者に無断で住居や作業所に立ち入った、無断で倉庫に立ち入って写真撮影をした、従業員のバッグを開披したなど。

(ニ) 調査期間・頻度・時期

調査期間を必要以上に長引かせた、臨店回数が多く、年末年始の多忙な時期に連続して臨店したなど。

(ホ) 税務職員の態度等

税務職員の態度が高圧的・恫喝的だ、脅迫的言辞を用いて虚偽の自白を強要した、同じことを繰り返し質問して回答を誘導しようとした、納税者の勤務時間中に勤務先に電話をしたり訪問したりした、勝手に机を搜索して資料を持ち帰ったなど。

ハ 質問検査後における手続

税務職員が納税者に詳しい質問をすることなく、反面調査に基づいて突然更正処分を行ったなど。

これらの裁判例では、上記イの質問検査前における手続が多く問題となっているが、判決では、事前通知を行わなかったこと等が「違法」であると仮定して、その違法が「調査なしと同視し得る重大な違法」である場合に限り、課税処分の取消事由に当たるとしている。しかし、平成 23 年 12 月改正による手続法定化前において、そもそも事前通知を行わなかったこと等が「違法」となる場合などあったのか。

この点について、折衷説を採る東京地裁昭和 63 年 3 月 10 日判決（前記第 2 節の 2（2）ハ）は次のように明快に判示している⁽⁵⁰⁾。

「税務調査に際して刑事法令違反、公序良俗違反などが認められるといった例外的な場合はともかく、一般には、税務調査手続の違法は課税処分の取消事由たる瑕疵に当たらないと解するのが相当であり、原告が主張する本件処分に係る調査の違法事由（引用者注：調査の事前通知がないこと、

(50) 京都地判平成 8 年 3 月 27 日税資 215 号 1177 頁、京都地判平成 8 年 3 月 27 日税資 215 号 1207 頁（前掲注(31)）も同様の判示をしている。

調査理由の開示がないこと、調査対象者の承諾なしにその取引先、銀行等に対して反面調査を行ったこと）については、仮にそれが認められるとしても、到底、右例外的な場合に当たらないことは明白であるのみならず、以下に述べるとおり、本件処分に係る調査手続には違法があるとは認められない。

すなわち、調査の範囲、程度、時期、場所、方法等の実施の細目については、所得税法 234 条その他の関係法令には特別の定めが置かれておらず、調査の事前通知、調査理由の開示及び反面調査における調査対象者の承諾の必要については、調査権行使の要件として税法上要請されていないことからすると、調査の必要性がある限り、その実施方法については税務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。そうすると、調査の事前通知がないことや、調査理由の開示がないこと、あるいは調査対象者の承諾なしにその取引先、銀行等に対して反面調査を行ったとしても、直ちに違法となるものではなく、それが税務職員に委ねられた裁量権の範囲を逸脱した場合に限り違法となるものというべきである。」

本判決では、事前通知を行わなかったこと等が仮に「違法」だとしても、それが「調査なしと同視し得る重大な違法」に当たらないことは明白であるが、そののみならず、税務職員に委ねられた裁量権の範囲を逸脱しない限り、そもそも事前通知を行わなかったこと等が「違法」となることはないと判示している。そして、前記第 1 節の 3（2）でみた最高裁昭和 48 年 7 月 10 日第三小法廷決定以降、事前通知や調査理由の告知等といった手続を欠く調査が違法であると認定した裁判例はないことからすると、手続法定化前においては、事前通知を行わなかったこと等が税務職員の裁量権の範囲を逸脱して「違法」となることはおよそなかったといえ、従って、事前通知を行わなかったこと等に「調査なしと同視し得る重大な違法」があるとして課税処分が取り消されることもなかったといえる。

（2）税務調査が違法と認定される場合

それでは、手続法定化前において調査手続が「違法」とされたのはどの

ような場合だったのか。税務調査が違法とされた事件としては、次のようなものがある。

イ 国家賠償請求事件

(イ) 最三小判昭和 63 年 12 月 20 日裁判集民 155 号 477 頁⁽⁵¹⁾

(第一審京都地判昭和 59 年 3 月 22 日判時 1127 号 128 頁、控訴審大阪高判昭和 59 年 11 月 29 日訟月 31 巻 7 号 1559 頁)

税務調査のため納税者の店舗兼作業場に臨場した国税調査官が、納税者の不在を確認する目的で、納税者の意思に反して同店舗内の内扉の留め金を外して同店舗兼作業場に立ち入った行為が質問検査権の範囲内の正当な行為とはいえないとした。

(ロ) 大阪高判平成 10 年 3 月 19 日判タ 1014 号 183 頁⁽⁵²⁾

(第一審京都地判平成 7 年 3 月 27 日判時 1554 号 117 頁)

(51) その後に、この件に関連する課税処分取消請求訴訟において、税務調査の違法が課税処分の効力に影響を及ぼすかどうかについて争われたが、京都地裁平成 3 年 7 月 3 日判決（前記第 2 節の 2 (1) ロ）は、「所得税法 234 条は、職員が所得税の調査に必要があるときは、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することと定めており、この質問検査権は、その性質上、質問または検査を受ける者または物件の所在場所への立入権を前提としたものであって、職員に立入権を認めたものといえる。したがって、職員の立ち入り行為は、質問検査権のものではないが、その前提をなすもので、その違法は、質問検査権行使の適法性に影響を及ぼすこともあると考えられる。しかしながら、前示二認定の昭和 57 年 4 月 28 日の立入行為は、違法であるが、この立入行為に基づき被告の所属職員が何らかの資料収集など違法な質問検査権を行使したものと認めるに足る的確な証拠がないから、本件につき被告に違法な質問検査権の行使があったものとはいえない。」とした上で、前記第 2 節の 2 (1) ロのように判示して、納税者の請求を排斥した。

(52) いわゆる北村事件。その後に、この件に関連する青色申告承認取消処分取消請求訴訟において、京都地裁平成 12 年 2 月 25 日判決（訟月 46 巻 9 号 3724 頁）は、「国税調査官らが、3 月 30 日の調査の過程において、任意調査として許容される限度を著しく逸脱した重大な違法行為を行ったことは前判示のとおりである。そして、そのような違法行為を行い、社会通念上納税義務者の協力を期待し得ない状態を作り出した課税庁には、以後の税務調査に際して、右違法とされる事実関係を調査し、これを相手方に説明するなど誠実に対応し、右違法行為がなされる以前の調査に対する協力を期待し得る状態に回復する努力をすることが要求されるというべきであり、右のような誠実な対応をなさないまま臨場を重ね、帳簿書類の提示を求めたとしても、帳簿書類の備付け状況等の確認を行うために社会通念上当然要求される程度の努力を尽くしたものである」といえないと解するのが相当である。…課税庁は、本件処分を

納税者不在の中、税務職員が家族の明示の承諾を得ないで、居住部分である 2 階に上がったこと、売上集計表を取り上げたこと、納品書や請求書が入っていたかごを見つけ出し、タンスやベッドの下の引出しまで検査し、家族の下着まで取り出して調べたこと、1 階店舗内で家族の承諾なくしてレジスターの現金有り高の調査をしたこと、従業員の承諾なくして従業員のバッグの中を検査したことは違法であるとした。

ロ 所得税法違反（検査の拒否）被告事件（神戸地判昭和 51 年 11 月 18 日税資 98 号 1 頁）

税務職員が、納税者が午前 8 時には出勤することを知りながら、事前の連絡もせず、しかも前夜の飲酒による酒臭を漂わせたまま、午前 7 時 50 分頃の納税者の出勤間際の時刻に訪問して調査を行おうとしたことは、税務調査活動の限界を明らかに逸脱した違法なものであり、これを拒否した行為は、所得税法 242 条 8 号の罪を構成しないとした。

ハ 課税処分取消請求事件（広島高松江支判平成 5 年 12 月 22 日訟月 40 巻 12 号 3123 頁）

税務職員からの 1 日とか半日の時間をとって立ち会う形での調査への協力要請に対し、納税者が営業活動（鮮魚販売）が終わる午後 4 時以降なら時間をとって協力する旨申し入れたにもかかわらず、税務職員がその申し出を一顧だにせず、自らが求める態様での調査への協力要請のみに固執し、具体的に帳簿書類等の提出を求めたり営業内容について質問したりするなどの質問検査権を実際に行使せず、取引先に対する反面調査の結果に基づいて納税者の所得額を推計したのは、質問検査の方法についての合理的な選択もしくは裁量を誤り、許された裁量の範囲を逸脱したものであるとした。なお、この判決では、調査手続が違法であると

なすまでの全調査過程を通じて、帳簿書類の備付け状況等を確認するために社会通念上当然要求される程度の努力を尽くしたものと認めることはできない。」と判示して、納税者の請求を認容した。

いう理由ではなく、推計の必要性が認められないという理由で課税処分が取り消されている。

これらの裁判例をみると、税務調査が違法とされるのは、質問検査権の行使の場面で、任意調査として許容される限度を著しく逸脱するような、例えば、納税者の意思に反して行われる家屋立入り、承諾なくして行われる帳簿書類その他の物件の検査、納税者の受忍の限度を明らかに超える調査などの場合に限られていたと理解することができる。

金子宏名誉教授が、更正・決定が違法になる場合として、「質問・検査がその前提要件を欠く場合（たとえば、相手方の意に反して検査を強行した場合）など著しい違法性を有する場合」⁽⁵³⁾と述べられるが、税務調査が違法とされてきた上記のような場合がこれに当たるものと思われる。

4 「調査なしと同視し得る重大な違法」の射程

調査手続の違法が課税処分の取消事由となるか否かについて、調査手続に「調査なしと同視し得る重大な違法」があるかどうかという判断要素は、「調査により」更正決定するとしている通則法 24 条等の解釈から導き出されるものであるが、同条の規定は何ら改正されていないから、この判断要素は手続法定化後においても引き続き有効と考えられる。

他方、上記 3 で述べたように、事前通知等の手続が法定化される前には、事前通知を行わなかったこと等が税務職員の裁量権の範囲を逸脱して違法となることはおよそなかったといえ、税務調査が違法とされるのは、任意調査として許容される限度を著しく逸脱するような質問検査権の行使がある場合に限られていた。このことからすると、「調査なしと同視し得る重大な違法」という判断要素は、事実上、質問検査権の行使の場面に当てはまるものだったといえる。

そうすると、この「調査なしと同視し得る重大な違法」という判断要素は、

(53) 金子・前掲注(23)914 頁。

平成 23 年 12 月改正で法定化されなかった質問検査権の行使の場面（質問検査の範囲・程度・手段等が問題となる場面）によく当てはまる判断要素として引き続き機能するものと考えられる。

第 2 章 行政手続の瑕疵と行政処分

本章では、個別法又は平成 5 年に制定された行政手続法に定められている手続に瑕疵がある場合の行政処分の効力がどのように扱われているか、行政手続一般における裁判例及び解説・学説を概観し、税務調査手続の違法と課税処分の関係の検討の参考にする。

第 1 節 裁判例の概観

行政手続のうち、理由附記については、行政手続法制定前後を通じて、理由の記載を欠く、あるいは理由の記載に不備がある場合には、そのことのみをもって直ちに処分の取消事由となるという厳格な判断が一貫して行われている⁽⁵⁴⁾。これは、「一般に、法が行政処分に理由を附記すべきものとしているのは、処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服の申立に便宜を与える趣旨に出たものであるから、その記載を欠くにおいては処分自体の取消を免かれないものといわなければならない。」(最二小判昭和 38 年 5 月 31 日)と解され、その独自の手続的意義が重視されたものといえる。

(54) 課税に関する処分に係る理由附記に関し、最二小判昭和 38 年 5 月 31 日民集 17 卷 4 号 617 頁、最二小判昭和 38 年 12 月 27 日民集 17 卷 12 号 1871 頁、最三小判昭和 47 年 12 月 5 日民集 26 卷 10 号 1795 頁、最一小判昭和 49 年 4 月 25 日民集 28 卷 3 号 405 頁、最三小判昭和 60 年 4 月 23 日民集 39 卷 3 号 850 頁。課税以外の行政処分に係る理由附記に関し、最三小判昭和 60 年 1 月 22 日民集 39 卷 1 号 1 頁(旅券発給拒否事件)、最一小判平成 4 年 12 月 10 日判時 1453 号 116 頁(公文書非開示決定事件)、行政手続法制定後の事件として、最三小判平成 23 年 6 月 7 日民集 65 卷 4 号 2081 頁(一級建築士免許取消事件)。

青色申告書に係る更正の理由附記について厳格な判断が一貫して行われてきたのは、本文で述べたように、理由附記の趣旨によるものであるが、例えば、所得税法 155 条 2 項が、「税務署長は、居住者の提出した青色申告書に係る年分の総所得金額…の更正…をする場合には、その更正に係る…更正通知書にその更正の理由を附記しなければならない。」と規定しているとおり(法人税法 130 条 2 項も同様)、理由附記が調査の手続ではなく、処分の手続(処分の一部)であるということもその前提にあるものと思われる。

そこで、本節では、理由附記以外の主な裁判例を概観する。

1 行政手続法制定前の裁判例

(1) 最二小判昭和 46 年 1 月 22 日民集 25 卷 1 号 45 頁（温泉審議会事件）

知事が、温泉法 20 条に定める温泉審議会の開催なく持ち回り決議の方法によってされた審議会の意見を聴取した上で、同法 8 条 1 項に基づいてした動力装置許可処分につき、「原判決の確定したところによれば、本件許可処分にあたり、温泉審議会は開かれず、知事による温泉審議会の意見聴取は持廻り決議の方法によりされたものであるというのであり、また、温泉法 19 条、島根県温泉審議会条例… 6 条等の規定に徴すれば、右審議会の意見は適法有効なものということはできず、右処分後に開かれた審議会の意見によっても、右のかしが補正されないことは、原判決の判示判断のとおりである。

ところで、温泉法 20 条によれば、知事が同法 8 条 1 項等所定の規定による処分をしようとするときは温泉審議会の意見を聞かなければならないこととされていることは、所論のとおりであるが、同法 19 条は、都道府県知事の諮問に応じ、温泉およびこれに関する行政に関し調査、審議させるため、都道府県に温泉審議会を置く、右審議会の組織、所掌事務、委員その他の職員については都道府県の条例で定める旨規定しており、その他、同法の目的を定める 1 条、許可不許可の基準を定める 4 条等の規定に徴すれば、前記 20 条が知事に対し温泉審議会の意見を聞かなければならないこととしたのは、知事の処分の内容を適正ならしめるためであり、利害関係人の利益の保護を直接の目的としたものではなく、また、知事は右の意見に拘束されるものではないと解せられる。そして、これらの諸点を併せ考えれば、本件許可処分にあたり、知事のした温泉審議会の意見聴取は前記のようなものではあるが、そのかしは、取消の原因としてはともかく、本件許可処分を無効ならしめるものということはできない。」と判示している。

本判決は、申請に対する処分に当たっての意見聴取手続に瑕疵があるが、その意見聴取手続の目的は知事の処分の内容を適正ならしめることにあるから、手続の瑕疵は処分の取消原因としてはともかく、無効原因となるものではないと判断している（本件処分の取消請求は、訴願前置を充たしていないとして却下されている。）。

従来の伝統的な学説では、「手続に関する瑕疵が、その効果にどのような影響を及ぼすかが問題となる。それは、これらの手続を定めた法の趣旨・目的に従って判断しなければならぬ。すなわち、その手続が、相対立する利害関係人の利害の調整を目的とし、利害関係人の権利又は利益を担保する見地から定められている場合には、その手続を欠く行為は、原則として、無効と解すべきであり、その手続が、単に行政の円滑かつ合理的な運営のための参考に供するなど行政上の便宜を目的としている場合には、その手続を欠く行為は、それだけでは、当然に無効と解すべきではない。」⁽⁵⁵⁾と解されており、本判決では、温泉審議会の意見聴取手続はこの見解の後者の類型であるとしたものと考えられる⁽⁵⁶⁾。

(2) 最一小判昭和 46 年 10 月 28 日民集 25 卷 7 号 1037 頁（個人タクシー事件）

陸運局長が、一般乗用旅客自動車運送事業の免許申請に対して、道路運送法 122 条の 2 に基づく聴聞を実施した上でした却下処分につき、「おもうに、道路運送法においては、個人タクシー事業の免許申請の許否を決する手続について、同法 122 条の 2 の聴聞の規定のほか、とくに、審査、判定の手続、方法等に関する明文規定は存しない。しかし、同法による個人

(55) 田中二郎『新版行政法上巻（全訂第 2 版）』146 頁（弘文堂、1990）。

(56) 本件の問題は、伝統的な行政行為の瑕疵論（瑕疵の類型としては手続の瑕疵）として論じられてきた問題であり、まず、審議会が参与機関であるかあるいは諮問機関であるかが検討され、前者であれば、諮問手続の瑕疵は処分の無効原因とされ、後者についてはさらに、諮問手続の目的が、利害関係人の利益保護にあるのか、処分の内容を適正ならしめるためにあるのかに分け、前者であれば無効原因となり、後者であれば無効原因とまではいえないとされてきた通説に沿う判断とされている。鹿子嶋仁「判批」行政判例百選 I [第 6 版]別冊ジュリ 212 号 245 頁（2012）。

タクシー事業の免許の許否は個人の職業選択の自由にかかわりを有するものであり、このことと同法 6 条および前記 122 条の 2 の規定等とを併せ考えれば、本件におけるように、多数の者のうちから少数特定の者を、具体的個別的事実関係に基づき選択して免許の許否を決しようとする行政庁としては、事実の認定につき行政庁の独断を疑うことが客観的にもっとも認められるような不公正な手続をとってはならないものと解せられる。すなわち、右 6 条は抽象的な免許基準を定めているにすぎないのであるから、内部的にせよ、さらに、その趣旨を具体化した審査基準を設定し、これを公正かつ合理的に適用すべく、とくに、右基準の内容が微妙、高度の認定を要するようなものである等の場合には、右基準を適用するうえで必要とされる事項について、申請人に対し、その主張と証拠の提出の機会を与えなければならないというべきである。免許の申請人はこのような公正な手続によって免許の許否につき判定を受くべき法的利益を有するものと解すべく、これに反する審査手続によって免許の申請の却下処分がされたときは、右利益を侵害するものとして、右処分の違法事由となるものというべきである。

原審の確定した事実に徴すれば、…聴聞担当官は、被上告人の転業の意思その他転業を困難ならしめるような事情および運転歴中に含まるべき軍隊における運転経歴に関しては被上告人に聴聞しなかったというのであり、これらの点に関する事実を聴聞し、被上告人にこれに対する主張と証拠の提出の機会を与えその結果をしんしゃくしたとすれば、上告人がさきにした判断と異なる判断に到達する可能性がなかったとはいえないであろうから、右のような審査手続は、前記説示に照らせば、かしあるものというべく、したがって、この手続によってされた本件却下処分は違法たるを免れない。」と判示している。

本判決は、申請に対する処分に当たり、審査基準を設定するとともに、その適用に当たって申請人に主張と証拠の提出の機会を与えなければならず、これに反する審理手続によって処分がされたときは、その処分の違法

事由となると判断している。その上で、申請人に主張と証拠の提出の機会を与えていれば、行政庁が異なる判断をする可能性がなかったとはいえないとして、審査手続には瑕疵があるとしている。ここでは、個人タクシー事業の免許の許否が職業選択の自由に関わりを有し、このことと道路運送法が聴聞手続を要求していることなどを併せ考慮して、申請人が公正な手続によって免許の許否につき判定を受くべき法的利益が侵害されたことが重視され、加えて、結果に影響を及ぼす可能性が考慮されたものと考えられる。

(3) 最三小判昭和 49 年 12 月 10 日民集 28 卷 10 号 1868 頁（中学校教諭懲戒免職事件）

市教育委員会が、旧教育委員会法 37 条 1 項が会議の公開原則を定めているところ、同項但し書により秘密会で審議してした市立中学校教諭の懲戒免職処分につき、「同法のもとにおける教育委員会の会議の公開は、会議の公正な運営を確保するとともに、各委員の活動を住民の直接の監視と批判にさらし、あわせて次期選挙の際における判断資料を得させるためのものである」という点において、重要な意義を有するものであり、これに違反して行われた議事が瑕疵を帯びるものであることは、いうまでもない。

しかしながら、このことから直ちに、教育委員会の会議の過程において形式上いささかでも右公開原則に違反するところがあれば、常にその議決の効力に影響を及ぼすものとするのは相当でなく、具体的事案における違反の程度及び態様が当該議案の議事手続全体との関係からみて実質的に前記公開原則の趣旨目的に反するというに値しないほど軽微であって、その瑕疵が議決の効力に影響を及ぼすとするには足りない場合もありうるものと解すべきである。」

「…被上告委員会においては、従来人事に関する案件はすべて秘密会で審議されていたものであって、各委員ともこれを了知しており、さればこそ上告人らについての人事に関する本件処分案件も出席委員全員の賛成により秘密会で審議することとされたというのであるから、右秘密会で審議

する旨の議決自体はいわば予定されていたところともいえるのであつて、これを公開の会議で行うことは、その議決の公正を確保する面からは実質的に重要な意義を有するものでなかったといえることができる。また、原審認定の事実を徴すれば、被上告委員会において、本件処分案件を秘密会で審議する旨の議決を全面的に非公開で行うこととする積極的な措置をとったものとまでは認められず、むしろ、上告人ら旭ヶ丘関係者だけが傍聴することができない状況のもとで会議が開かれたため、会議の完全な公開がその限度でされなかったにとどまり、右秘密会で審議する旨の議決が全く秘密裡にされたものであるということもできないのである。以上の点をあわせ考えるときは、本件免職処分の議決には、その審議を秘密会で審議する旨の議決が完全な公開のもとにない会議で行われたという点において形式上公開違反の瑕疵があるとはいえ、右処分案件の議事手続全体との関係からみれば、その違反の程度及び態様は実質的に前記公開原則の趣旨目的に反するというに値しないほど軽微であり、これをもって右免職処分の議決そのものを取り消すべき事由とするにはあたらないものと解するのが、相当である。」と判示している。

本判決は、不利益処分を行う前提としての教育委員会の会議に公開違反の瑕疵があるとしながら、結果として、その瑕疵は懲戒免職処分の議決の取消事由には当たらないと判断している。ここでは、旧教育委員会法が教育委員会の会議の公開原則を要求している趣旨目的を踏まえ、審議を秘密会で審議する旨の議決の瑕疵と本件処分案件の議事手続全体との関係、違反（瑕疵）の程度及び態様が公開原則の趣旨目的に反するというに値しないほど軽微であったことが考慮されたものと考えられる。

（４）最一小判昭和 50 年 5 月 29 日民集 29 卷 5 号 662 頁（群馬中央バス事件）

運輸大臣が、運輸審議会の答申に基づいてした、一般乗合旅客自動車運送事業の免許申請却下処分につき、「一般に、行政庁が行政処分をするにあたって、諮問機関に諮問し、その決定を尊重して処分をしなければならない旨を法が定めているのは、処分行政庁が、諮問機関の決定（答申）を慎

重に検討し、これに十分な考慮を払い、特段の合理的な理由のないかぎりこれに反する処分をしないように要求することにより、当該行政処分の客観的な適正妥当と公正を担保することを法が所期しているためであると考えられるから、かかる場合における諮問機関に対する諮問の経由は、極めて重大な意義を有するものというべく、したがって、行政処分が諮問を経ないでなされた場合はもちろん、これを経た場合においても、当該諮問機関の審理、決定（答申）の過程に重大な法規違反があることなどにより、その決定（答申）自体に法が右諮問機関に対する諮問を経ることを要求した趣旨に反すると認められるような瑕疵があるときは、これを経てなされた処分も違法として取消をまねがれないこととなるものと解するのが相当である。」

「…公聴会の審理を要求する趣旨が、前記のとおり、免許の許否に関する運輸審議会の客観性のある適正かつ公正な決定（答申）を保障するにあることにかんがみると、法は、運輸審議会の公聴会における審理を単なる資料の収集及び調査の一形式として定めたにとどまり、右規定に定められた形式を踏みさえすれば、その審理の具体的方法及び内容のいかんを問わず、これに基づく決定（答申）を適法なものとする趣旨であるとするはできないのであって、…運輸審議会の公聴会における審理手続もまた、右の趣旨に沿い、その内容において、これらの関係者に対し、決定の基礎となる諸事項に関する諸般の証拠その他の資料と意見を十分に提出してこれを審議会の決定（答申）に反映させることを実質的に可能ならしめるようなものでなければならないと解すべきである。」

「…上告人の事業計画並びにその根拠資料における上記運賃、輸送時間の比較及びこれとの関係における輸送需要（見込）量と供給力との均衡等に関する問題点ないしは難点を具体的に明らかにし、上告人をして進んでこれらの点についての補充資料や釈明ないしは反駁を提出させるための特段の措置はとられておらず、この点において、本件公聴会審理が上告人に主張立証の機会を与えるにつき必ずしも十分でないところがあったことは、

これを否定することができない。しかしながら、…仮に運輸審議会が、公聴会審理においてより具体的に上告人の申請計画の問題点を指摘し、この点に関する意見及び資料の提出を促したとしても、上告人において、運輸審議会の認定判断を左右するに足る意見及び資料を追加提出しうる可能性があったとは認め難いのである。してみると、右のような事情のもとにおいて、本件免許申請についての運輸審議会の審理手続における上記のごとき不備は、結局において、前記公聴会審理を要求する法の趣旨に違背する重大な違法とするには足りず、右審理の結果に基づく運輸審議会の決定(答申)自体に瑕疵があるということとはできないから、右諮問を経てなされた運輸大臣の本件処分を違法として取り消す理由とはならないものといわなければならない。」と判示している。

本判決は、申請に対する処分的前提となる運輸審議会の公聴会における審理手続に、申請人に主張立証の機会を与えるにつき必ずしも十分でないところがあったとしながら、仮に機会を与えたとしても運輸審議会の認定判断を左右する可能性があったとは認め難いとして、運輸審議会の答申に瑕疵はなく、処分を違法として取り消す理由はないと判断している。ここでは、法が公聴会審理を要求する趣旨、その趣旨に違背する重大な違法があったかどうか、公正な手続が執られていれば結果に影響を及ぼす可能性があったかどうかが考慮されたものと考えられる。

(5) 大阪地判昭和 55 年 3 月 19 日行集 31 巻 3 号 483 頁 (ニコニコタクシー事件)

陸運局長が、具体的違反事実を告知せずに聴聞を行った上でした一般乗用旅客自動車運送事業免許の取消処分につき、「陸運局長が法 43 条の免許取消し等の処分のための聴聞をするに当っては、運送事業免許を受けている被処分予定者に対しては、事案の公示後、聴聞前に免許取消し等の処分原因となるべき具体的違反事実を告知しなければならない。

ところが、被告は、本件聴聞前に、原告会社の再三の要求にも拘らず、具体的違反事実を原告会社に告知したことはなく、そのため、原告会社は

処分原因となった個々の違反事実について十分な主張、立証ができなかったことは前記認定のとおりである。そのうえ、被告が右の告知をしなかった理由には何らの正当性を見出すことができない。そうすると、本件聴聞はこのような違法な手続に基づいてされた点で違法である。」

「…被告が、本件聴聞に際し、被処分予定者に対し、取消原因となるべき具体的事実を告知しなかった本件聴聞の瑕疵は、聴聞制度の目的に反する重大な瑕疵であるから、この瑕疵は、本件処分に実体的根拠があるかどうかにかかわらず、本件処分を取り消すべき事由になると解するのが相当である。」

「…当裁判所は、本件は、最高裁昭和 50 年 5 月 29 日判決の事案（引用者注：群馬中央バス事件）とは異なり、最高裁昭和 31 年 7 月 6 日判決の事案と同じであると考えから、後者の判例に従うことにする。したがって、原告会社が、聴聞前に、処分原因となるべき具体的事実の告知を受けていたとすれば、被告の認定判断を動かすに足る意見と資料を提出する可能性があったか否かは、本件処分を前記理由により取り消すべきかどうかの判断に影響を与えないのである。」と判示している。

本判決は、不利益処分の原因となるべき具体的違反事実を告知しなかったことは、聴聞制度の目的に反する重大な瑕疵であるから、処分が実体的に正しいかどうかにかかわらず、その取消事由になると判断している。ここでは、被処分予定者に十分な主張、立証の機会を与えるという聴聞制度の目的と、その目的に反する重大な瑕疵があることが重視されたものと考えられる。

また、本件を群馬中央バス事件とは異なり、最高裁昭和 31 年 7 月 6 日第二小法廷判決（民集 10 巻 7 号 819 頁、いわゆる警部補懲戒免職事件）

と同様の事案と位置付け⁽⁵⁷⁾、結果に影響を及ぼす可能性があったか否かは
手続の瑕疵が処分の取消事由となるかどうかの判断に当たっての考慮要素
とはならないことを明言している。

(6) 大阪地判平成元年 9 月 12 日行集 40 巻 9 号 1190 頁、その控訴審大阪高
判平成 2 年 8 月 29 日行集 41 巻 8 号 1426 頁(泉南カンツリークラブ事件)

市が、ゴルフ場を経営する会社がゴルフコース増設工事のため市道に土
石等をたい積し道路を損壊しているとして、道路法 71 条 3 項に定める聴
聞手続を経ずにした工事中止命令につき、「被告の部下職員が原告による本
件道路部分における盛土等の工事を知ってから本件中止命令が発せられる
までには、1 か月余りの期間が経過しているところ、2 週間もあれば聴聞
手続を行うことができたと解されるから、本件工事中止命令を発するまで
に原告に対する聴聞を行う時間的余裕があったというべきであり原告に対
する聴聞を行う余地のないほどの時間的緊急性があったことは認められな
い。」

「…本件が、道路の構造を保全し、又は交通の危険を防止するため緊急
やむをえない場合に当たるとは認められず、他に、被告の主張…を肯定す
るに足る事実関係を認めるに足る証拠はないから、被告が本件中止命
令を発するに当たり、原告に対する聴聞を行わなかったことは、道路法 71
条 3 項所定の手続を怠った点で違法であるというほかはない。」

「道路法 71 条 3 項が、同条 1 項又は 2 項の処分をするに先立ち被処分
者に対する聴聞を行うべきことを定めた趣旨は、同条 1 項及び 2 項の処分

(57) 本判決に示された異同点をまとめると次のとおりである。

	群馬中央バス事件	警部補懲戒免職事件	本件
違法な点	一種の釈明義務違反。「主張立証の機会を与えるにつき必ずしも十分でないところがあった」程度の違法。	審問前に申立書写を送付して懲戒原因を告知しなかった。	聴聞対象の処分原因となるべき事実を告知しなかった。
聴聞の対象	技術上、公益上の見地から裁量の余地のある事項	裁量の加わらない処分原因事実	裁量の余地を残さない処分原因事実
争われた処分	免許申請却下処分	警察官の懲戒免職処分	免許取消処分

が、被処分者の所有権等その権利・利益に重大な影響を及ぼす場合のあることにかんがみ、被処分者に意見及び証拠資料を提出する機会を与えることにより、その権利・利益を担保することにあると解される。そして、このような手続が法的に保障されているにもかかわらず、その機会を全く与えられることなく処分がされた場合には、その処分は、被処分者の法的利益を侵害するものとして違法たるを免れ得ないものというべきである。」

「…本件のように、法が、被処分者の権利・利益を担保することを目的として定めた手続（聴聞）を完全に懈怠したまま行政処分がされたような場合には、聴聞が行われれば、被処分者において、処分権者の認定判断を左右するに足りる資料及び意見を提出し得る可能性があったか否かを問うまでもなく、かかる手続上の瑕疵は、処分の違法事由を構成するものと認めるのが相当である。」と判示している。

本判決は、不利益処分に際し、道路法 71 条 3 項但し書の「緊急やむを得ない場合」に当たらないにもかかわらず、聴聞手続を完全に懈怠した場合には処分の違法事由となり、結果に影響を及ぼす可能性があったか否かは考慮要素とならないと判断している⁽⁵⁸⁾。ここでは、ニコニコタクシー事件と同様、被処分者に意見及び証拠資料を提出する機会を与えることにより、その権利・利益を担保するという聴聞制度の趣旨目的と、聴聞手続を完全に懈怠したという瑕疵の重大さが重視されたものと考えられる。

2 行政手続法制定後の裁判例

(1) 弁明の機会の付与、文書等の閲覧に関するもの

イ 長野地判平成 17 年 2 月 4 日判タ 1229 号 221 頁（動物用医療用具回収命令事件）

(58) 本判決では、群馬中央バス事件と本件とを比較し、群馬中央バス事件は、運輸審議会の公聴会自体は行われたものの、その審理手続に申請計画の問題点につき申請者に主張・立証の機会を与えなかったという瑕疵がある場合であるのに対し、本件は、法が処分権者に義務付けた聴聞が全く行われないまま行政処分がされたという点で、全く事案を異にすると判示している。

農林水産大臣が、弁明の機会の付与の手続を執らずにした、原告の製造・授与・販売に係る動物用エックス線デジタル C C D センサー等の製品の全部を回収することを命じる処分につき、「行政処分の前提となる行政手続に瑕疵が存する場合に、当該行政処分につき、その処分要件（実体的要件）を満たしているか否かにかかわらず取消事由となるか否かについては、その手続が、相対立する当事者間の利害の調整を目的とし、又は、利害関係人の権利若しくは利益を保護することを目的として定められている場合には、当該行政手続の瑕疵が当該行政処分の取消事由となるものと解すべきであり、他方、その手続が単に行政の円滑かつ合理的な運営等のための参考に供する等、行政上の便宜を図ることを目的として定められている場合には、その手続の瑕疵が当然に当該行政処分の取消事由となるものではないと解すべきである。そして、行政手続法が定める弁明の機会の付与の手続は、行政処分の公正と処分に至る行政手続の透明性の向上を図ることにより、当該処分の名あて人となるべき者の権利保護を図る趣旨から、当該処分の名あて人となるべき者に対し、公正・透明な行政手続を法的に保障し、自らの防御権を行使する機会を付与することを目的として定められたものと解される（同法 1 条 1 項参照）。したがって、この弁明の機会の付与の手続に違反する瑕疵が存する場合、殊に弁明の機会を付与しなかった場合には、その瑕疵は手続全体の公正を害するものとして、その処分要件（実体的要件）を満たしているか否かにかかわらず、当該行政処分も違法となり、取消しを免れないものと解すべきである。」

「もっとも、公益上、緊急に不利益処分をする必要があるため、意見陳述のための手続を執ることができないときには、行政手続法 13 条 1 項の規定は適用されず、弁明の機会の付与の手続が執られなくとも、行政処分は違法とはならない（同条 2 項 1 号）」が、「本件処分については、弁明手続の省略が許される『公益上、緊急に不利益処分をする必要があるため、意見陳述のための手続を執ることができないとき』には該当し

ない」ので、「本件処分は、行政手続法上要求されている弁明の機会の付与の手続が執られず、この手続を省略することが許される緊急性も認められないから、その余の点を判断するまでもなく、違法であり、取消しを免れない。」と判示している。

本判決は、行政手続法 13 条 1 項が定める不利益処分における弁明の機会の付与について、その省略が許される場合に当たらないにもかかわらず、弁明の機会を与えなかった場合には、その瑕疵は手続全体の公正を害するものとして、処分が実体的要件を満たしているか否かにかかわらず、処分の取消事由となると判断している。ここでは、名あて人に公正・透明な行政手続を法的に保障し、自らの防御権を行使する機会を付与するという弁明の機会の付与の趣旨目的と、弁明の機会を付与しなかったという瑕疵が手続全体の公正を害する点が重視されたものと考えられる。

ロ 大阪地判平成 20 年 1 月 31 日判タ 1268 号 152 頁（保険医療機関指定取消事件）

歯科医院の開設者であり歯科医師である原告が、処分庁である社会保険事務局長が健康保険法 80 条及び 81 条に基づき原告に対して行おうとしている保険医療機関指定取消処分及び保険医登録取消処分の差止めを求めた事案で、処分庁が聴聞手続においてした一部閲覧拒否は行政手続法 18 条 1 項に違反するとの原告の主張に対し、「行政手続法 18 条が、聴聞手続の当事者等が行政庁に対して当該事案についての調査結果に係る調書その他の当該不利益処分の原因となる事実を証する資料の閲覧を認めた趣旨は、聴聞の当事者等に調書等の関係資料の閲覧を認めることにより、聴聞手続における意見陳述や立証活動を効果的にさせ、当事者の防御権の行使を十全ならしめようとした点にあると解される。したがって、処分庁が書類等の閲覧を拒否したことが当該処分の取消事由となるのは、閲覧請求の対象となった書類等についての閲覧を認めないことに瑕疵があり、かつ、聴聞当事者の防御権の行使が実質的に妨げられ

たと認められる場合に限られると解すべきである。」

「…本件聴聞手続における具体的な争点は、被監査者が監査において第三者の立会いを求める権利を有するか否かという法律解釈であったこと、しかるに、本件一部閲覧拒否部分に記載されている事項は、上記争点とは直接関係しないものであったことが認められるから、本件一部閲覧拒否によって原告らの防御権の行使が実質的に妨げられたとはいえない。」と判示した。

本判決は、行政手続法 18 条が定める聴聞手続における文書等の閲覧について、当事者の防御権の行使を十全ならしめるという趣旨に反しない場合には、閲覧を拒んでも処分取消事由とならないと判断している。すなわち、行政手続法が定める手続が執られていないことのみをもって、直ちに処分取消事由となるのではなく、その手続の趣旨に応じて判断するとしている。

(2) 審査基準の設定・公表に関するもの

イ 東京高判平成 13 年 6 月 14 日訟月 48 卷 9 号 2268 頁（医師国家試験予備試験受験資格認定事件）

中国国籍を有し同国内の医学校を卒業した控訴人（原告）が日本で医師業務を行うべく、医師国家試験本試験の申請を行ったところ、厚生労働大臣（被控訴人・被告）がこれに対してした却下処分につき、厚生労働大臣は控訴人に対し審査基準を公表せず、法律上提示すべきものとされている理由を提示することなく処分を行っているとの控訴人の主張に対し、「行政手続法は、行政処分、行政指導及び届出に関する手続に関し、共通する事項を定めることによって、行政運営における公正の確保と透明性（行政上の意思決定について、その内容及び過程が国民にとって明らかであること）の向上を図り、もって国民の権利利益の保護に資することを目的として制定されたものであり、そのような目的の下に、申請に対する処分については、審査基準の設定・公表（同法 5 条）、理由の提示（8 条）等の規定を、不利益処分については、聴聞あるいは弁明の機

会の付与（13 条）、理由の提示（14 条）、文書等の閲覧（18 条）等の規定を置いているのであるから、行政手続法は、その適用を受ける処分について、申請者等に対し、同法の規定する適正な手続によって行政処分を受ける権利を保障したものと解するのが相当である。本件においては、既に認定したとおり、厚生大臣は、本件認定申請を行った控訴人に対し、審査基準を公表せず、また法律上提示すべきものとされている理由を提示することなく本件却下処分を行っているところ、このように行政手続法の規定する重要な手続を履践しないで行われた処分は、当該申請が不適法なものであることが一見して明白であるなどの特段の事情のある場合を除き、行政手続法に違反した違法な処分として取消しを免れないものというべきである。そして、前記認定に係る本件却下処分に至るまでの経緯に照らすと、本件において前記特段の事情があるとは到底いえないから、厚生大臣の行った本件却下処分は、違法な処分として、取消しを免れない。」と判示している。

本判決は、行政手続法は申請者等に対し適正な手続によって行政処分を受ける権利を保障したものであるとした上で、同法 5 条に定める審査基準の公表をせず、また同法 8 条に定める理由の提示を十分にすることなくなされた本件処分は、特段の事情のある場合を除き、違法な処分として取消しを免れないと判断している。本判決では、行政手続法の規定する手続のうち、少なくとも審査基準の公表及び理由の提示は「重要な手続」に当たるとしている。

ロ 仙台高判平成 20 年 5 月 28 日判タ 1283 号 74 頁（原爆被爆者認定申請事件）

原子爆弾に被爆した一審原告が、原子爆弾被爆者に対する援護に関する法律 10 条に定める医療の給付を受けるため、同法 11 条に基づき原爆症の認定申請をしたところ、厚生労働大臣（一審被告）がこれに対してした却下処分につき、原爆症認定処分に必要な審査基準を定めておらず、また、却下処分の通知書には実質的な理由が全く記載されていないから、

本件却下処分は行政手続法の定めには違反しているとの一審原告の主張に対し、「行政手続法は『行政庁は、審査基準を定めるものとする。』（同法 5 条 1 項）とし、また、審査基準の内容は、『許認可等の性質に照らしてできる限り具体的なものとしなければならない。』（同条 2 項）と規定しているところ、同規定の趣旨は、行政庁が審査基準を定め、同基準を公表することによって、行政庁による法令の解釈・適用に際しての裁量権の行使を公正なものとし、行政過程の透明性の向上を図ろうとしたものと解することができる。しかし、同法 5 条 1 項は『審査基準を定めるものとする。』との内容にとどまっており、各種許認可等の申請のすべてについて、審査基準を定めることを求めているものと解することはできず、法令において当該許認可等の性質に応じて、できる限り具体的かつ明確に定められている場合や、許認可等の性質上、個々の申請について個別具体的な判断をせざるを得ず、法令の定めた内容以上に具体的基準を設けることができない場合等、審査基準を設定しないことにつき合理的理由ないし正当な根拠を是認すべき事情が存在する場合には、行政庁は審査基準を設定しないことも許容されるというべきである。」

「…放射線起因性に関しては、…一審被告厚労大臣が、被爆者援護法 10 条 1 項の定めた内容以上に具体的な基準を定めることは極めて困難であったというべきであり、また、要医療性についても、申請時点における申請疾病に関する症状、治療の内容及び治療頻度等に関する個別具体的事由を基礎として判定するものであるから、審査基準として定めることは極めて困難であったというべきである」から、「この点に関する一審原告らの主張は理由がない。」と判示している。

また、理由の提示について、「かかる記載内容からすると、…申請者に対し、不服申立ての検討資料の提供を十分に果たしているというべきであるから、この点に関する一審原告らの主張は採用することができない。」と判示している。

本判決は、行政手続法 5 条に定める審査基準の設定の趣旨に照らして

も、許認可等の性質上、具体的基準を設けることができないなどの合理的理由がある場合には、審査基準を設定しないことも許容されると判断している。すなわち、行政手続法が「定めるものとする」とする審査基準を定めていないことのみをもって、直ちに処分の取消事由となるのではなく、一定の場合に手続を執らないことは、その趣旨に照らしても許容される場合があるとしている⁽⁵⁹⁾。

第 2 節 解説・学説の概観

本節では、行政手続一般に瑕疵がある場合の行政処分の効力について、代表的な解説・学説を概観する。

1 群馬中央バス事件の最高裁判所調査官解説

まず、群馬中央バス事件の最高裁判所調査官解説をみると、越山安久氏は、手続の瑕疵が処分の取消原因となる場合について、次のように述べられる⁽⁶⁰⁾。

「本判決は、運輸審議会における本件公聴会の審理手続には瑕疵があるというべきであるが、本件の事情のもとでは、右瑕疵は公聴会審理を要求する法の趣旨に違背する重大な違法とするには足りず、右審理の結果に基づく運輸審議会の答申自体に瑕疵があるとはいえないから、本件処分を取消す理由にはならないとして…判示している。この判決の考え方は、前述のように、公聴会審理の手続に運輸審議会の答申に影響を生じさせるような重大な瑕疵がある場合に答申自体の違法をきたし、ひいてはその諮問に基づく運輸大臣の処分を違法とするという考え方を基礎とし、更に根本的には、本件のよう

(59) 行政手続法 5 条 1 項が「定めるものとする」としていることについて、法令において許認可等の要件が具体化され、解釈の余地のないほど明確に定められている場合には、審査基準は定める必要がないという趣旨を明確にする意味で、法令用語としては、原則を示す意味で使われることもある「ものとする」という言葉が用いられたのであって、それ以外にも例外を認める趣旨ではないと解説されている。塩野宏＝高木光『条解行政手続法』137 頁（弘文堂、2000）。

(60) 越山安久「判解」最高裁判例解説民事篇（昭和 50 年度）255-256 頁（法曹会、1979）。

な手続上の瑕疵は、結果に影響を及ぼす場合に限り取消原因とするに値するという考え方を基本としているものと解される。右のような基本的な考え方は、一審判決も前提としていたものとみられるし、また、個人タクシー事件に関する最高裁判決も『…これらの点に関する事実を聴聞し被上告人にこれに対する主張と証拠提出の機会を与えその結果をしんしゃくしたとすれば、上告人がさきにした判断と異なる判断に到達する可能性がなかったとはいえないであろうから、右のような審査手続は…かしあるものというべく、したがって、この手続によってされた本件却下処分は違法たるを免れない。』として、これを認めていたものである。行政処分にあたり、手続が公正でなければならぬことはいふまでもないところであるが、一般に、手続は手段であって、それ自体が目的とされるわけではない。処分の手続の適正、公正が要請されるのは、結局、処分内容の適正妥当を確保するためなのである。もちろん、結果（処分内容）がよければ手段（手続）はどうでもよいといえないことは、当然であるが、処分の手続が適正、公平でなければならないということと、その手続に瑕疵がある場合にそれをどのように扱うべきかということとは、別の事柄であり、必ずしもこれを一律に扱うべきものではなく、その手続の重要度と瑕疵の軽重に応じて考慮すべき問題ではないかと思われる。およそ、手続に関する瑕疵には、（１）訓示規定の違反あるいは軽微な瑕疵にとどまるもの…、（２）制度の根幹にかかわる手続の違反でその瑕疵を許したのでは制度自体の信用信頼をゆるがせることになるもの、（３）（１）と（２）の中間的なもの、の三種類があるものと考えられるのであって、（１）の瑕疵は取消原因とするに値しないもの、（２）の瑕疵は結果のいかんにかかわらず取消原因とされるべきものであるが、（３）の瑕疵は結果に影響を及ぼす場合に限り取消原因とされるべきものではないかと考えられる。（刑罰を科するための事前手続として、手続のなかでも最も適正、公正が要請される刑事訴訟手続であっても、単なる手続違背は、判決に影響を及ぼすことが明らかな場合に限り上訴理由になるとされているにすぎない。刑事訴訟法 379 条参照）。本件のようないわば釈明義務の違背に類するような手続上の瑕疵…は、手続

が適正に行われていたならば、行政庁が別の結論に到達する可能性のある場合（結論に影響を及ぼす場合）には取消原因となるが、手続が適正に行われていたとしても同一の結論に帰すると認められる場合には、その瑕疵は取消原因にならないと解すべきである…。もっとも、手続上の瑕疵が一般的にみてその性質上通常処分の結果に影響を及ぼすような性質のものである場合には、そのような瑕疵があっても結果に影響を及ぼさないことが明らかな特段の事情があると認められない限りは、右手続上の瑕疵があるというだけで（結果に影響があるとの事実上の推定が働き）処分を取り消すべきことになる…。本件の場合には、たまたま、原審の確定した事実関係から右特段の事情が認められたために取消原因にならないと判断されたものと解される。」

本解説では、本件は行政庁が申請人に主張立証を促す義務（釈明義務）に違背する手続上の瑕疵がある事案であり、手続が適正に行われていれば行政庁の結論が変わっていた可能性のある場合に処分の取消原因となるとしており、一般的に、手続の瑕疵は結果に影響を及ぼす場合に限り処分の取消事由とされることを述べたものと理解されている⁽⁶¹⁾。

しかしながら、手続に瑕疵がある場合の扱いについて、「その手続の重要度

(61) 原田尚彦名誉教授は、「手続の履踏はそれ自体が目的ではなく、処分内容の公正を期するための手段であるから、手続上の瑕疵は処分の内容に影響を及ぼしうする性質のもでなければ、取消事由とも無効事由ともなりえない。」と述べられる。原田尚彦『行政法要論（全訂第七版補訂二版）』185 頁（学陽書房、2012）。

課税処分取消請求事件についての福島地裁平成 5 年 7 月 19 日判決（税資 198 号 220 頁）は、「税務調査の瑕疵は、それだけでは直ちにそれに基づく課税処分の取消原因となるものではないと解するのが相当である。行政処分を行うについて手続の適正が要請されることはもちろんであるが、適正な手続で行政処分を行うべきであるということと、手続に瑕疵があった場合に、それが処分の取消原因になるということとは別次元の問題であると考え。手続の瑕疵は、原則として内容の判断に影響を及ぼすような場合に限って取消原因になると考えるのが相当である。従って、仮に税務調査が違法なものであったとしても、それに基づく課税処分が客観的な所得に合致する限りにおいては、それは適法なものであるとみるのが相当であって、取消の対象とはならないものと解するのが相当である（税務調査は、課税庁が課税要件の内容である具体的事実の存否を調査するための手続にすぎないものである。その調査の方法、程度のいかなり等についての瑕疵は、その処分の内容に影響があるという場合に限って取消原因になるものと解するのが相当である。）」と判示し、この越山氏の解説に沿った判断がなされているようである。

と瑕疵の軽重に応じて考慮すべき問題」と述べられていることからすると、まず「手続の重要度」((1) 訓示規定か、(2) 制度の根幹にかかわる手続か、(3) その中間的なものか) が検討され、次いで「(3) の瑕疵は結果に影響を及ぼす場合に限り取消原因とされるべき」と述べられているから、重要度が(3)の手続について、「瑕疵の軽重」を測る物差しとして結果に影響を及ぼす可能性を位置付けているものと読み取れる。そして、結果に影響を及ぼす可能性がある場合には、手続の瑕疵は重大といえるから処分の取消原因となる、という思考過程を経るものと理解できる。

2 地方裁判所判事による解説

田中健治氏（大阪地方裁判所判事、当時）は、行政手続の瑕疵と行政処分の効力の関係について、次のように述べられる⁽⁶²⁾。

「各最高裁判例をみると、温泉審議会事件最判は、…従来の通説（引用者注：前記第1節の1（1）で引用した田中二郎名誉教授の見解）が示す枠組みに適合する判断といえるが、他の最高裁判例は、この枠組みには必ずしも納まらない判断をしているように解されるところである。

この点、特に温泉審議会事件最判、個人タクシー事件最判及び群馬中央バス事件最判をふまえ、手続の瑕疵と行政処分の効力の関係について、以下のような考え方が示されている…。すなわち、手続的瑕疵が処分の取消理由となるか否かは、手続を定めた法規の解釈問題となるが、その解釈の指針は、当面の主たる問題点が手続的瑕疵が処分の実体的な正当性と無関係に取消事由となるか否かという点にあることからすると、当該法規が手続に実体とは別個独立の価値を付与しているか否かという点に置くべきであり、手続法規が、処分の内容的な適正を図ることのみを目的として手続を定めている場合には、手続はいわば実体に奉仕ないしは従属する地位に置かれているのであるから、手続違反があったとしても、そのことのみをもって、実体と無関係

(62) 田中健治「行政手続の瑕疵と行政処分の有効性」藤山雅行＝村田斉志編『新・裁判実務大系 第25巻 行政争訟〔改訂版〕』203-205頁（青林書院、2012）。

に取消事由になるとは解し難い。これに対し、手続法規が、処分の内容的な適正のみならず手続自体の公正をも図る趣旨である場合や、内容的な適正とは無関係に手続の公正のみを図ることを目的とする場合には、当該法規が手続に実体とは別個独立の価値を付与していると考えられるから、手続違反があって、それが当該法規の目的である手続の公正を害する程度に至っているときには、処分内容の適否とは無関係に取消事由になると考えられる。ここにいる手続の公正を害するに至っているか否かは、手続違反の程度によって決することとなるが、手続が相連続する一連のものとして規定されている場合には、違反のあった手続がその中で占める重要性等を考慮し、一連の手続全体の公正が害されたか否かを検討すべきである。また、手続違反の程度を検討するに当たっては、それが処分内容に与える影響も考慮要素の一つにはなり得るというものである。

この考え方は、手続を内容の適正化のみの手続の場合と手続の公正化のための手続の場合に二分している点については、従来の通説が手続を二分していた点と同様の枠組みといえようが、手続の公正化のための手続の場合に、従来の通説が同手続に重大な瑕疵があり、しかもその明瞭なときにこれに基づく行為が無効となるとして、手続の瑕疵が処分の効力に影響を及ぼす場合をかなり限定的に考えていたのに対し、右の考え方は、より手続の持つ意味を重視するものといえよう。また、従来の通説的な考え方は、手続はそれ自体が目的ではなく処分内容の公正を期するための手段であるから、手続上瑕疵があっても、処分の内容に影響を及ぼし得る性質のものでなければ、取消事由とはならないと解する傾向にあったといえるのに対し、右の考え方は、手続の公正化のための手続の場合には、処分の内容に影響を及ぼすか否かによって取消事由に当たるか否かが決せられるものではなく、あくまでも公正さを害したか否かによって処分に与える影響を考えるものであり、処分内容への影響の有無は手続違反が手続の公正さを害したといえるか否かを検討する際の一つの考慮要素となるにとどまるものと解している。

右の考え方は、温泉審議会事件最判と整合性を有し、また、個人タクシー

事件最判や群馬中央バス事件最判が瑕疵のあった手続の趣旨に手続の公正を図ることが含まれていたと解されるにもかかわらず、処分や判断への影響の有無に言及している点についても、右のように手続の公正さを害したといえるか否かを検討する際の一要素として考慮しているものと解することによって、これら最判との整合性も有するものといえる…」

本解説は、行政手続法制定後に執筆されたものであり、手続の持つ意味が重視されるようになってきた状況の下で、手続の瑕疵と行政処分の効力の関係について、温泉審議会事件、個人タクシー事件及び群馬中央バス事件の各最高裁判例を通じて整合的に理解可能な考え方が示されている。

すなわち、手続法規が手続の公正を図ることを趣旨目的とする場合に、手続違反が手続の公正を害する程度に至っているときには、処分の実体的な正当性と無関係に処分の取消事由となるが、処分内容への影響の有無は、手続違反の程度を検討する際の一つの考慮要素となるにとどまるとしている。

この考え方と、上記 1 の越山氏の解説とを併せ考えると、次のようにいうことができる。手続の趣旨に手続の公正を図ることが含まれている場合、まず、手続の重要度と瑕疵の軽重（手続違反の程度）が検討される。その際、結果に影響を及ぼす可能性（処分内容への影響の有無）は、そのみで処分の効力を判断する基準となるものではなく、瑕疵の軽重（手続違反の程度）を検討する際の一つの考慮要素となる。そして、これらを総合的に検討した上で、手続の瑕疵（違反）がその手続を要求する法の趣旨目的に反する（手続の公正を害する）程度に至っている場合には、手続の瑕疵は処分の取消事由となる。

ここでは、手続を要求する法の趣旨目的、手続の重要度、瑕疵の軽重（手続違反の程度）、瑕疵の軽重を検討する際の一つの要素として結果に影響を及ぼす可能性（処分内容への影響の有無）が考慮されることになる。

3 塩野宏名誉教授の見解

塩野宏名誉教授は、手続の瑕疵と処分の効力について、次のように述べら

れる⁽⁶³⁾。

「行政行為が法定の実体的要件を充たさないときには、無効ないし取り消しすべき瑕疵を有することとなるのは、法律による行政の原理の当然の帰結である。これに対して手続規制違反に関する場合には、問題はやや複雑である。すなわち、私人の側に適正手続によってのみ処分を受けるという意味での手続的権利があるとすると、手続違反は当然に私人の権利侵害として処分の取消事由、あるいは無効事由となると解される。これに対して、手続は処分の内容の正しさを担保するものであり、それ自体、独立した手続的権利が私人の側に生じているのではない、とすると、手続違反は当然には処分の効力に影響を及ぼさないことになる。

さらにこの問題は裁判所の行政行為に対する審査範囲の問題とも関連してくる。すなわちわが国では行政行為の審査に当たり、実質的証拠の認められるいわゆる行政審判による審判の司法審査は別として、原則として、裁判所は法律問題だけでなく、事実問題についても審理判断する（この点で一般的に事実問題については司法審査は及ばないとされるアメリカと異なる。…）。そこで、裁判所における審理の過程で、当該行政行為については、その手続に瑕疵があるが、行政庁の実体的判断は正しい、ということが生ずる。このような場合に結果は正しいが手続が誤っているとして、処分を取り消すべきかどうかという問題が提起されるのである。

たしかに、手続規制は実体的に正しい決定を生み出すための手段としての意味をもっている。また、実体が正しいときに手続の瑕疵のみで取り消しても行政庁は結局同じ処分を適式な手続で行うことになり、行政経済に反するという考え方もありうるところである。しかし、問題は何が正しい決定であるかであって、基本的には、正しい手続によってのみ正しい決定が生み出されるという前提に立つべきであろう。また、手続をやりなおしたときに行政庁が同じ処分をするかどうか、当然には前提とすることができないであ

(63) 塩野・前掲注(10)346-348 頁。

う。さらに実体さえ誤っていなければよいということであると、手続上の規制の担保手段は存在しないことになる。

この点に関し、判例は理由付記に関し独立の取消事由となんとしている（最判昭和 60・1・22 民集 39 卷 1 号 1 頁、行政判例百選 I 129 事件、最判平成 23・6・7 民集 65 卷 4 号 2081 頁、行政判例百選 I 128 事件）。

一方、聴聞手続の違法性については、処分の実体的適法性とは独立に取消事由になることを明言する裁判例（大阪地判昭和 55・3・19 行裁例集 31 卷 3 号 483 頁）、聴聞が法律上必要であるのに、これをしなかった場合に処分に重大な瑕疵があるとした裁判例（大阪高判平成 2・8・29 行裁例集 41 卷 8 号 1426 頁。事案は道路法 71 条 3 項所定〔当時〕の聴聞を行うことなく発せられた同条 1 項の工事中止命令の取消請求にかかるものである）があるが、最高裁判所は、聴聞手続の瑕疵が結果に影響を及ぼす可能性がある場合のみ、処分の違法をもたらしとしている（最判昭和 46・10・28 民集 25 卷 7 号 1037 頁、行政判例百選 I 125 事件—いわゆる個人タクシー事件、最判昭和 50・5・29 民集 29 卷 5 号 662 頁、行政判例百選 I 126 事件—いわゆる群馬中央バス事件）。最高裁判所の二つの事件はいずれも、裁量判断の余地のある免許事案であるので、当初の聴聞手続に現れなかった証拠資料を裁判所段階で知りえた上で、行政庁に再度の判断を求めるという方法がとられたものと解される。ただ、この二つの最高裁判所判決は手続法制定前になされたものであるので、制定後の事件にはその射程は当然には及ばないものと考えられる。

以上の判例の動向の上に、行政手続法が制定され、その際、適正手続四原則の告知・聴聞、理由の提示、文書閲覧、審査基準の設定・公表が、明確に行政庁の作為義務として定められたことからすると、私人には、行政庁がこの作為義務に従って行動することを求める手続上の権利が付与され、その権利侵害は、処分の違法事由として、抗告訴訟で主張できるものと解される。ただ、手続法四原則違反でも、手続の瑕疵が治癒された場合、違反が軽微な場合など、事案に即した処理が必要となろう。また四原則以外の手続違反に

関しては、当該手続の趣旨目的に対応して処分の取消し事由に当たるか否かが判断されるべきである…」

塩野宏名誉教授は、伝統的な行政行為の瑕疵（手続の瑕疵）の議論を踏まえつつ、基本的には正しい手続によってのみ正しい決定が生み出されるという前提に立ち、①行政手続法に定める適正手続四原則（告知・聴聞、理由の提示、文書閲覧、審査基準の設定・公表）違反は手続上の権利侵害に当るから処分の違法事由として抗告訴訟で主張できるが、違反が軽微な場合⁽⁶⁴⁾などは事案に即した処理が必要であり、②四原則以外の手続違反は、当該手続の趣旨目的に応じて判断すべきとしている。

第 3 節 検討

以上の裁判例、解説・学説を踏まえて、行政手続一般に瑕疵がある場合に処分の効力がどのように判断されているか検討する。

1 行政手続法制定前の裁判例

（1）最高裁判例

行政手続法制定前の最高裁判例をみると、法の定める手続に違反したという事実のみをもって直ちに処分の取消事由としているのではなく、法がその手続を要求している趣旨目的が吟味され、手続違反がその趣旨目的に反する程度に至っているかどうかを検討されている。

まず、伝統的な行政行為の瑕疵論に則ったものとされる温泉審議会事件では、温泉審議会の意見聴取手続に瑕疵があるものの、その手続は単に行政上の便宜を目的としているものであることから、処分の無効原因とはならないとしている。

(64) 塩野宏名誉教授は、瑕疵が軽微で取消事由に当たらない事例として、前記第 1 節の 1（3）の中学校教諭懲戒免職事件（最三小判昭和 49 年 12 月 10 日）を挙げている。塩野・前掲注(10)184 頁。

一方、手続の瑕疵が処分の取消事由となると判示した個人タクシー事件では、個人タクシー事業の免許の許可が職業選択の自由に関わりを有し、このことと個別法が聴聞手続を要求していることなどを併せ考慮して、申請人が公正な手続によって免許の許可につき判定を受くべき法的利益が侵害されたことが重視され、処分の取消事由となるとしている。

他方、手続に瑕疵はあるものの、その瑕疵は処分の取消事由とはならないと判示した中学校教諭懲戒免職事件及び群馬中央バス事件では、個別法が手続（会議の公開、聴聞）を要求している趣旨を検討した上で、瑕疵ある一部手続と手続全体との関係、瑕疵の程度及び態様、結果に影響を及ぼす可能性を考慮して、手続の瑕疵は法の趣旨目的に反するものではないことから、処分の取消事由とはならないとしている。

前記第 2 節の 2 で述べたように、これら最高裁判例を次のように整理することができる。まず、処分の内容的な適正を図ることのみを趣旨目的とする手続（温泉審議会事件）と、手続の公正を図ることをも趣旨目的とする手続（温泉審議会事件以外）に分けられ、後者の場合には、趣旨目的である手続の公正を害する手続違反があるときに処分の取消事由となる。そして、手続の公正を害するかどうかは手続違反の程度（瑕疵の軽重）によって決まるが、処分内容への影響の有無（結果に影響を及ぼす可能性）は、手続違反の程度を検討する際の考慮要素の一つとなる。

これとほぼ同旨のものとして、司法当局の立場から、「後者の類型のもの（行政上の便宜のみを目的とするもの）であるとは解していないと思われる最高裁判例として、次のもの（引用者注：個人タクシー事件、中学校教諭懲戒免職事件及び群馬中央バス事件）があるが、いずれも、基本的には、当該手続が要求されている趣旨目的、当該手続の手続全体における位置付け、瑕疵の程度等を総合考慮した上で、当該手続を要求する個別法の趣旨目的が害されているかどうかを中心に、当該手続に係る行政行為の効力を

判断しているようである。」と述べられている⁽⁶⁵⁾。

(2) 下級審裁判例

次に、下級審裁判例をみると、ニコニコタクシー事件、泉南カンツリークラブ事件のいずれも、聴聞制度の趣旨目的に照らし、手続の瑕疵がその趣旨目的に反する重大なものであることから、処分の取消事由となると判示している。この点は上記(1)の最高裁判例と異なるところはないが、ニコニコタクシー事件では、処分が実体的に正しいとしても、免許の取消原因となるべき具体的事実を告知しなかったという手続の瑕疵をもって処分の取消事由になると踏み込んだ判示をしている。また、泉南カンツリークラブ事件では、聴聞手続を完全に懈怠したという手続違反の重大さを問題としている。さらに、いずれの下級審裁判例も、結果に影響を及ぼす可能性は考慮要素とはならないと判示している。この点を捉えて、これらの事件について、個々の手続規定が国民の権利保護や処分の適正確保にとって有する重要度を考慮し、処分結果に及ぼす影響の有無に関わりなく処分を取り消した事件と位置付けるものもある⁽⁶⁶⁾。

2 行政手続法制定後の裁判例

行政手続法制定後の下級審裁判例をみると、塩野宏名誉教授がいうところの適正手続四原則（告知・聴聞、理由の提示、文書閲覧、審査基準の設定・公表）に違反する手続によりされた行政処分は、原則として、その手続の違法をもって処分の取消事由となると判断されている⁽⁶⁷⁾。

(65) 最高裁判所事務総局行政局監修『行政裁判資料第 72 号 主要行政事件裁判例概観 10—総論（実体法編）—』214 頁（法曹会、1998）。

(66) 稲葉肇ほか編『ケースブック行政法[第 6 版]』84 頁（弘文堂、2018）。

(67) 高橋滋教授は、「近時は、聴聞の不実施等、処分の無効原因となるような重大かつ明白な違法があるケースはもとより、法律に明文で規定され、重要な意義をもつ手続的な規律の違反（聴聞が通知から相当の期間を置かないで実施された等）については独立の取消原因となる一方、裁判所が法創造的な解釈により手続的違反を認定した事例や、軽微な手続規定違反（相反利害関係人の範囲の解釈を誤って一部の者の手続参加を認めなかった事例等）については、独立の取消原因とする必要はない、とする見解が有力となっている。このような立場を踏まえるならば、行政手続法が制定された

この点、医師国家試験予備試験受験資格認定事件では、「行政手続法は、その適用を受ける処分について、申請者等に対し、同法の規定する適正な手続によって行政処分を受ける権利を保障したものと解するのが相当である。」、「行政手続法の規定する重要な手続を履践しないで行われた処分は、…特段の事情のある場合を除き、行政手続法に違反した違法な処分として取消しを免れないものというべきである。」と端的に述べられている。

このような判断の背景の一つとして、行政手続法に定められている手続の重要度が高いことがあると考えられる。すなわち、行政手続法制定前から裁判で扱われてきた告知・聴聞、理由の提示、文書閲覧、審査基準の設定・公表の各手続は、行政の決定過程に特定の個人を関与させることにより、当該個人の権利利益を保護しようというもの⁽⁶⁸⁾で、適正手続につき憲法上要請される基本的内容⁽⁶⁹⁾といえる。そして、これらの手続が行政手続法に適正手続四原則として定められ、国民の権利利益の保護にとって重要な手続として特に重視されるべきものとされている。

もっとも、行政手続法が定める手続が執られていないことのみをもって直ちに処分の取消事由となるわけではなく、その手続の趣旨目的に応じて判断している裁判例もある（保険医療機関指定取消事件、原爆被爆者認定申請事

現在、同法の明文規定に違反してされた行政処分については、結果への影響を問題とすることなく、違法なものとして取り消されるべきこととなろう」と述べられる。高橋滋『行政法』96 頁（弘文堂、2016）。

- (68) 芝池・前掲注(9)98 頁は、「行政手続は、その目的によって、権利保護手続と参加手続とに分けられる。前者は、行政の決定によって権利利益に影響を受ける者の決定過程への関与によってその権利利益を保護することを目的とし、事後的な救済による権利保護の限界を補完する意味を有する手続であり、例えば、許可の撤回にあたっての聴聞などがある。」とする。

また、大浜啓吉教授は、戦後の我が国が大きく影響を受けたアメリカ行政法におけるデュー・プロセスの法理につき、「根底にある思想は、行政が議会から授權された法律を執行していくに当たっては、必ず利害関係人の意見を聴きながら行えということである。…行政が法律を執行するに当たっては、処分の効果の及ぶ私人に対して、それが真に適正に行われていることを確認することが不可欠であり、そのためには、①行政の事実認定と②法律の解釈の双方について、主張・立証あるいは意見を述べる機会を保障する必要がある。」と述べられる。大浜啓吉『行政法総論 第三版 行政法講義 I』327-328 頁（岩波書店、2012）。

- (69) 神橋一彦「手続的瑕疵の効果」ジュリスト増刊行政法の争点 88 頁（2014）。

件)。

また、塩野宏名誉教授が、適正手続四原則違反でも手続違反が軽微な場合には事案に即した処理が必要となると述べられるように（前記第 2 節の 3）、例えば、聴聞手続の瑕疵といっても、①泉南カンツリクラブ事件のように聴聞手続を完全に懈怠した場合、②個人タクシー事件や群馬中央バス事件のように、聴聞は行ったが、申請人に主張と証拠の提出の機会が十分に与えられなかった場合⁽⁷⁰⁾、③聴聞は行ったが、聴聞手続で全く審理されなかった事実に基づいて不利益処分がされた場合、④聴聞は行ったが、関係人（行政手続法 17 条 1 項）の手続参加を認めなかった場合とでは、処分の効力に及ぼす影響は当然に変わってくるものと考えられる⁽⁷¹⁾。

3 行政手続一般における判断要素

行政手続法制定後においても、同法に定める手続に反する手続によりなされた行政処分がすべからく、その手続の違法をもって取り消されるわけではない。

司法当局の立場からは、「行政手続法においても、これらの所定の手続を履践しなかった場合における行政処分の効力に関しては規定が置かれておらず、この点については、従前の個別法における手続規定の不遵守の場合等と同様に、判例学説にゆだねられることとなろう。」⁽⁷²⁾、「行政手続法の定める手続に違反する瑕疵が存する場合の当該行政処分の効力に関し、同法は特段の規定をおいていない。したがって、この点については、行政手続に瑕疵が存した場合の行政処分の効力一般に関する議論…を前提とし、これに行政手続法

(70) 行政手続法 13 条は不利益処分をしようとする場合の意見陳述手続（聴聞、弁明の機会の付与）を定めたものであるから、個人タクシー事件や群馬中央バス事件のように申請に対する処分を行う場合には、同条は適用されない（同条に基づく聴聞は行われない）。

(71) 神橋一彦教授は、「手続的瑕疵が取消原因に当たるか否かという問題は、争訟取消しの制限に関わるものである。そして、その具体的判断に当たっては瑕疵の程度が関係することになる」と述べられる。神橋・前掲注(69)89 頁。

(72) 最高裁判所事務総局行政局・前掲注(65)213-214 頁。

の定める各手続規定の趣旨をも考慮して、判断することとなろう。」⁽⁷³⁾などと述べられている。

そうすると、行政手続一般に瑕疵がある場合の行政処分の効力については、法定されている手続が執られていないということのみをもって直ちに処分の取消事由となるのではなく、法が手続を要求している趣旨目的、瑕疵ある一部手続と手続全体との関係、手続違反の程度（手続違反の程度を検討する際の一つの考慮要素として、結果に影響を及ぼす可能性）などの要素を総合考慮した上で、手続違反が手続を要求する法の趣旨目的に反するほど重大であるか否かによって、処分の効力が判断されるものといえる。

(73) 田中・前掲注(62)207 頁。

第 3 章 手続法定化後の裁判例・裁決事例

新たに法定化された調査手続に関する裁判例で公表されたものは 3 件（事案としては 2 件）あり、事前通知に関する事案が 1 件、調査結果の内容の説明及び修正申告の勧奨に関する事案が 1 件となっている。

また、国税不服審判所の公表裁決事例は 15 件あり、事前通知に関するものが 7 件、調査結果の内容の説明等に関するものが 11 件、修正申告等の勧奨に関するものが 1 件、再調査に関するものが 1 件のほか、調査手続の違法を理由に修正申告等の無効を主張する事例が 1 件となっている（1 つの事例に複数の項目が含まれる裁決があるため、項目の合計件数は事例の件数と一致しない。）。いずれの裁判例及び裁決事例でも、課税処分取消し等を求める納税者の主張は排斥されている。

本章では、これらの裁判例及び裁決事例を概観し、若干の検討を加える。

No	裁決年月日	裁決事例集	手 続				備 考
			事前通知	調査結果説明等	修正等勧奨	再調査	
1	平26・11・13	No.97	1				
2	平27・3・26	No.98	(1)	(1)	(1)		修正等無効を主張
3	平27・5・26	No.99	1	1			
4	平27・7・21	No.100	1				
5	平27・8・4	No.100	1	1			
6	平28・3・10	No.102		1			
7	平28・3・31	No.102		1			
8	平28・5・20(所得税事案)	No.103		1	1		
9	平28・5・20(相続税事案)	No.103		1			
10	平28・9・8	No.104		1			
11	平28・11・1	No.105	1	1			
12	平28・12・7	No.105		1			
13	平29・1・26	No.106	1			1	
14	平29・6・22	No.107	1	1			
15	平29・8・21	No.108		1			
合 計			7	11	1	1	

第 1 節 裁判例の概観

1 千葉地判平成 28 年 4 月 19 日税資 266 号順号 12845、その控訴審東京高判平成 28 年 10 月 26 日税資 266 号順号 12924

原告は、その母親が入所していた医療法人に対する支払が医療費控除の対象になるものとして確定申告をしたところ、柏税務署の職員が当該医療法人に対して原告の支払額等の照会を行い、柏税務署長は、この照会に対する回答に基づき、当該医療法人に対する支払が医療費控除の対象外であることなどを理由に更正処分を行った。原告は、調査をする際には納税義務者に対する事前通知が義務付けられているにもかかわらず、柏税務署の職員は原告に対する事前通知なしに当該医療法人に対する照会を行っているのは違法と主張したのに対し、千葉地裁は、「国税通則法上、納税義務者に対する事前通知が必要なのは当該納税義務者に対する実地の調査が行われる場合に限られており（同法 74 条の 9 第 1 項）、納税義務者の取引先等に対して質問検査等を行う場合に、納税義務者に事前通知を必要とする旨の規定はない。したがって、柏税務署の職員が、原告に対する事前通知なく本件照会をしたことをもって、本件更正処分が違法であるとはいえない。」と判示している。控訴審の東京高裁判決はこれを引用して控訴を棄却し、上告受理申立てがなされている。

2 長崎地判平成 28 年 5 月 10 日税資 266 号順号 12852

原告は、中小企業者等が機械等を取得した場合の法人税額の特別控除（租税特別措置法 42 条の 6 第 2 項）を適用して確定申告等をしたところ、長崎税務署長は、原告が特定機械装置等を供した事業は同項所定の指定事業に該当しないとして更正処分を行った。原告は、調査終了時の説明において、調査担当者らから何故金融業であるから指定事業に該当しないかの説明は皆無であった、通達や日本標準産業分類を根拠に更正をするのであればその旨説明すべきであった、修正申告の懲憑（勧奨）をすべきであったのにこれをしていない、説明の際にメモ等の交付がなかったのは、通則法 74 条の 11 第 2

項に違反すると主張したのに対し、長崎地裁は、「国税通則法 74 条の 11…に基づく説明は、更正決定等の前段階の手段であり、更正決定等を行う際には、更正通知書に、行政手続法 14 条に基づく理由の提示（場合によっては、法人税法 130 条 2 項の理由付記）が予定されているところ、…国税通則法 74 条の 11 が規定された趣旨は、税務当局の納税者に対する説明責任を強化するというものであることからすれば、調査終了時の説明は、更正決定等の理由の提示と同程度のものが要求されるものではなく、税務調査の結果、更正決定をすべきと認めたこと並びに更正決定すべき額及び賦課決定すべき過少申告加算税額、その理由として、帳簿の記載を否認しないで更正決定等をする場合には、法令の適用関係及びそれに関する税務当局の法解釈等を説明すれば、同条の要請を満たすものというべきである。…調査担当者らは、本件各事業年度の法人税について、更正決定及び過少申告加算税賦課決定をすること及びその額、その理由として、本件規定等を指摘した上で、原告が本件各資産を供した事業（金融業）は本件規定等の指定事業に当たらないと解釈したから、中小企業者等が機械等を取得した場合の法人税額の特別控除を受けることはできないことを説明したものであり、前記の説明すべき事項を説明したというべきである。」「通達や日本標準産業分類は、法源としての性格を有するものではなく、法律に基づかずに、本件通達や日本標準産業分類を根拠に更正決定等を行うことはできないから、本件通達や日本標準産業分類を根拠に更正決定等をするとの説明をしなかったことは適切であったといえることができる。…修正申告の勧奨は、申告納税制度の趣旨に照らして、納税者自らその納税義務の内容を確定することが望ましいとの見地から、国税通則法 74 条の 11 第 3 項により権限として規定されたものにすぎず、本件において、原告が調査担当者らの説明に納得し、慫慂に応じる状況はうかがわれないから、調査担当者らが修正申告の勧奨しなかったことに違法性はないといえるべきである。また、メモ等の交付は法的に義務付けられているものではない上、証拠…によれば、税務調査終了時の説明の際、原告の職員が説明内容のメモを行い、更に説明状況を録音していたことが認められ、これらの事

情に照らせば、調査担当者らがメモ等を交付する必要があったということもできない。」として、「調査終了時の説明は、国税通則法 74 条の 11 第 2 項の説明として欠けるところはなく、本件各処分…を取り消すべき不備はないというべきである。」と判示している。なお、本判決は確定している。

第 2 節 裁決事例の概観

1 事前通知に関するもの

- (1) 事前通知（の一部）が行われなかったとの納税者主張に対し、通知は行われたと認定して、その主張を斥けたもの⁽⁷⁴⁾
- (2) 税理士事務所において税理士に質問等をする際に納税義務者に事前通知が行われなかったのは違法との納税者主張に対し、事前通知が必要な質問検査等の対象となる者は納税義務者本人に限られているから、納税義務者の申告内容について納税義務者本人に質問検査等を行わない場合には通則法 74 条の 9 第 1 項の事前通知をする必要はないとして、その主張を斥けたもの⁽⁷⁵⁾
- (3) 事前通知をするのは税務署長とされているところ、調査担当職員が事前通知を行ったのは違法との納税者主張に対し、財務省組織規則 556 条 2 項を根拠に、本件調査担当職員が、税務署長の命を受けて、請求人に対して調査を行う旨を事前通知したことは、通則法 74 条の 9 第 1 項の規定に基づき適法に行われているとして、その主張を斥けたもの⁽⁷⁶⁾
- (4) 事前通知を要しない場合に該当することについて具体的立証がなされていないから、事前通知をしなかったことは違法との納税者主張に対し、質問検査権の行使を行っていなければ、事前通知なく納税者方に赴いても違

(74) 平成 26 年 11 月 13 日裁決、平成 27 年 5 月 26 日裁決及び平成 29 年 1 月 26 日裁決。

(75) 平成 27 年 8 月 4 日裁決。この裁決は、前記第 1 節の 1 の裁判例と同様の判断を示したものだといえる。

(76) 平成 28 年 11 月 1 日裁決。

法にはならないとして、その主張を斥けたもの⁽⁷⁷⁾

- (5) 事前通知を要しない場合に該当しないのに事前通知を行わずに調査を開始したとの納税者主張に対し、調査担当者が 6 回にわたり調査開始日時等の調整を依頼したにもかかわらず、納税者がこれに応じなかったという事情に照らせば、通則法 74 条の 10 の事前通知を要しない場合に該当するとして、その主張を斥けたもの⁽⁷⁸⁾

2 調査結果の内容の説明等に関するもの

- (1) 平成 23 年分及び同 24 年分の調査結果の内容の説明はあったが、平成 22 年分の説明がなく、平成 22 年分に係る通則法 74 条の 11 第 1 項の通知が調査終了から 6 か月近くも経過してから行われたのは違法であり、その調査手続の違法は平成 23 年分及び同 24 年分にも承継されるから、平成 23 年分及び同 24 年分の課税処分は取り消されるべきとの納税者主張に対し、通則法 74 条の 11 第 1 項の通知は行われており、調査終了の際の手続に違法があったとまでは認められないとして、その主張を斥けたもの⁽⁷⁹⁾
- (2) 調査結果の内容の説明が行われず課税処分されたのは違法との納税者主張に対し、説明は行われたと認定して、その主張を斥けたもの⁽⁸⁰⁾
- (3) 調査結果の内容の説明が（十分に）行われず課税処分されたのは違法との納税者主張に対し、法令解釈を示して、その主張を斥けたもの⁽⁸¹⁾

このうち、平成 27 年 5 月 26 日裁決は、納税者が関与税理士を通じて調査結果の内容の説明を受ける同意をしておらず、納税者本人に対して調査結果の内容の説明が必要であったが、このような説明はなされていないし、

(77) 平成 27 年 7 月 21 日裁決。

(78) 平成 29 年 6 月 22 日裁決。

(79) 平成 28 年 3 月 10 日裁決。

(80) 平成 28 年 12 月 7 日裁決及び平成 29 年 6 月 22 日裁決。

(81) 事実認定を行い、法令解釈も示したものとして、平成 27 年 8 月 4 日裁決、平成 28 年 5 月 20 日裁決（所得税事案）、同年 9 月 8 日裁決及び平成 29 年 8 月 21 日裁決。法令解釈のみ示したものとして、平成 27 年 5 月 26 日裁決、平成 28 年 3 月 31 日裁決、同年 5 月 20 日裁決（相続税事案）及び同年 11 月 1 日裁決。

関与税理士も調査結果の内容の説明のための来署依頼を受けておらず、これを断わったこともないから、調査手続に違法があり、課税処分取消事由がある旨の納税者主張に対して、事実認定を行わず、次の法令解釈を示して、その主張を斥けた。

「通則法は、第 7 章の 2 《国税の調査》において、国税の調査の際に必要なとされる手続を規定しているが、同章の規定に反する手続が課税処分取消事由となる旨を定めた規定はなく、また、調査手続に瑕疵があるというだけで納税者が本来支払うべき国税の支払義務を免れることは、租税公平主義の観点からも問題があると考えられるから、調査手続に単なる違法があるだけでは課税処分取消事由とはならないものと解される。

もっとも、通則法は、第 24 条の規定による更正処分、第 25 条《決定》の規定による決定処分、第 26 条《再更正》の規定による再更正処分等について、いずれも『調査により』行う旨規定しているから、課税処分が何らの調査なしに行われたような場合には、課税処分取消事由となるものと解される。そして、これには、調査を全く欠く場合のみならず、課税処分の基礎となる証拠資料の収集手続（以下『証拠収集手続』という。）に重大な違法があり、調査を全く欠くの に等しいとの評価を受ける場合も含まれるものと解され、ここにいう重大な違法とは、証拠収集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などの場合をいうものと解するのが相当である。

他方で、証拠収集手続自体に重大な違法がないのであれば、課税処分を調査により行うという要件は満たされているといえるから、仮に、証拠収集手続に影響を及ぼさない他の手続に重大な違法があったとしても、課税処分取消事由となるものではないと解される。」

3 修正申告等の勧奨に関するもの

期限後申告を勧奨する際に教示書面を交付するのみで、口頭での説明を行っていないのは違法との納税者主張に対し、法的効果の一部（更正の請求

ができる期間内においては更正の請求ができること)を口頭で説明しなかった事実を認定した上で、上記 2 (3) の平成 27 年 5 月 26 日裁決とほぼ同じ内容の法令解釈を示して、その主張を斥けたもの⁽⁸²⁾

4 再調査に関するもの

請求人に対する平成 25 年 11 月期の調査(本件先行調査)を行った後、請求人の関連会社(本件 P 会社)の調査で請求人のグループ再編に関する電子メール等の資料(本件再編関係資料)を把握し、その記載内容を検討した結果、請求人が本件 P 会社に対して平成 25 年 5 月分から同年 11 月分までの未収賃貸料 13,650,000 円を免除すること(本件免除)には相当な理由がないと認められたため、平成 25 年 11 月期及び平成 26 年 11 月期の調査を実施して、平成 25 年 11 月期の再更正処分を行った。請求人は、平成 25 年 11 月期の調査(本件再調査)を行ったことは違法であると主張したが、これに対し、次のとおり判断して、その主張を斥けた⁽⁸³⁾。

「本件 P 会社に対する調査において証拠として収集された本件再編関係資料の写しは、…本件先行調査においては提示されていなかったものであり、本件免除の目的や額の定め方など、本件免除の額が法人税法第 37 条第 1 項及び第 2 項に規定する『寄附金の額』に該当するか否かの判断を左右する情報を含むものであった。

そうすると、本件再調査の担当職員は、本件先行調査が終了した後に、本件再編関係資料に基づいて本件免除の目的や額の定め方などを把握し、それに照らして、請求人に非違があると認めたことになるから、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』に該当するというべきである。」

(82) 平成 28 年 5 月 20 日裁決(所得税事案)。

(83) 平成 29 年 1 月 26 日裁決。

5 調査手続の違法を理由に、修正申告等の無効を主張するもの

調査対象期間を 7 年間分とする説明がなかった、調査結果の内容の説明がなかった、既に作成されていた修正申告書、期限後申告書等に指示されて署名押印した後に教示書面が手渡されたが、教示書面に関する説明がなかったのは調査手続の違法であり、修正申告及び期限後申告は無効であるから、加算税賦課決定処分は取り消されるべきである旨の納税者主張に対して、事実認定を行わず、次の法令解釈を示して、その主張を斥けた⁽⁸⁴⁾。

「通則法第 65 条に規定する過少申告加算税は、期限内申告書が提出された場合において、修正申告書の提出（調査による更正があるべきことを予知してされたものでないときを除く。）又は更正があったときに賦課され、同法第 66 条に規定する無申告加算税は、期限後申告書の提出又は決定があった場合に賦課されるものである。

また、通則法第 24 条《更正》は、税務署長が、調査により、課税標準等又は税額等を更正する旨規定し、同法第 25 条《決定》は、税務署長が、調査により、課税標準等及び税額等を決定する旨規定している一方、同法第 19 条《修正申告》は、納税申告書を提出した者は、更正があるまでは修正申告書を税務署長に提出することができる旨規定し、同法第 18 条《期限後申告》は、期限内申告書を提出すべきであった者は、提出期限後においても、決定があるまでは、納税申告書を税務署長に提出することができる旨規定している。

そうすると、更正に基づき過少申告加算税の賦課決定処分が行われた場合及び決定に基づき無申告加算税の賦課決定処分が行われた場合においては、当該更正及び決定は『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無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。

(84) 平成 27 年 3 月 26 日裁決。

他方、修正申告及び期限後申告は、税務署長の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、当該調査の手續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もないと解すべきである。」

また、調査対象期間の説明及び調査結果の内容の説明がなかったため、どのような内容の書類に署名押印したのかも分かっていない状態で修正申告書及び期限後申告書を提出したのであるから、修正申告及び期限後申告は錯誤により無効との納税者主張に対し、調査対象期間の説明及び調査結果の内容の説明は行われたと認定した上で、請求人は税目、年分を認識した上で修正申告書及び期限後申告書に署名押印し、提出したと認められるから、錯誤があったとは認められないとして斥けた。

第 3 節 裁決事例の検討

本節では、前記第 2 節で掲げた裁決事例のうち、以下の 3 つの裁決事例について、若干の検討を加える。

1 事前通知に関する平成 27 年 7 月 21 日裁決（前記第 2 節の 1（4））

この事例は、調査担当者が事前通知をしないで請求人の自宅兼事業所に臨場したところ、都合が悪いので今日は帰ってほしいとの申出を受けて、当日は事業に関する質問及び帳簿書類その他の物件の検査を行わず帰署したというものである。裁決では、請求人の課税標準等又は税額等を認定する目的で、請求人に質問し、又はその事業に関する帳簿、書類その他その調査事項に関連性を有する物件の検査をした事実認められず、質問検査権の行使を行ってはいないから、臨場前に請求人に事前通知をしなかったことは、原処分を

取り消すべき事由には該当しないとしているが、その解釈にはやや違和感を感じる。

通則法 74 条の 9 第 1 項は、「税務署長等…は、国税庁等…の当該職員…に納税義務者に対し実地の調査…において…質問検査等を行わせる場合には、あらかじめ、当該納税義務者…に対し、その旨及び次に掲げる事項を通知するものとする。」と規定し、同法 74 条の 10 は、事前通知を要しない場合として、「税務署長等が調査の相手方である…納税義務者の申告若しくは過去の調査結果の内容又はその営む事業内容に関する情報その他国税庁等…が保有する情報に鑑み、違法又は不当な行為を容易にし、正確な課税標準等又は税額等の把握を困難にするおそれその他国税に関する調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれがあると認める場合」と規定している。

これらの規定によれば、まずある納税者について質問検査等を行うことを決め、次いで事前通知を要しない場合に該当するか否かを検討し、該当すると判断した場合には、事前通知をせずに臨場して質問検査等を行うことになる。そして、事前通知をしなかったことが適法なのか、違法なのかは、事前通知を要しない場合に該当するとした判断が通則法 74 条の 10 に規定する要件に合致しているかどうかにかかっているから、その判断をした時点で適法・違法は決着しているといえる。そうすると、事前通知をせずに臨場した際に質問検査等を行ったかどうかということは、事後的な事情であって、事前通知をしなかったことの適法・違法に影響を及ぼすものではないように思われる。

2 調査結果の内容の説明に関する平成 27 年 5 月 26 日裁決（前記第 2 節の 2（3））

（1）事例の概要

この事例では、請求人と原処分庁の事実に関する主張が対立している。請求人は、今後の連絡は関与税理士を通じて行ってよいかという確認は受けたが、調査結果説明を関与税理士を通じて行ってよいかという確認は受

けていないと主張するのに対して、原処分庁は、そのいずれも確認して請求人の同意を得たと主張している。また、請求人は、関与税理士は増差税額の総額と加算税の概算額を聞いたにすぎず、調査結果説明のための来署依頼も受けていないし、それを断わったこともないと主張するのに対して、原処分庁は、関与税理士に対し相続税及び加算税の金額を説明し、更に詳細に説明するため来署を依頼したが断われたと主張している。

この事例では、調査結果の内容の説明のほかに、事前通知が行われていないと請求人から主張されているが、これに対しては、調査担当職員が職務上機械的に作成する調査経過記録の記載と答述の信用力を認め、通知が行われたと認定している。他方、調査結果の内容の説明が行われていないとの請求人の主張に対しては、法令解釈のみで判断しているところをみると、事実を認定するまでもないと審判所が考えたか、あるいは説明が行われたという事実が証拠により認定できなかったものと思われる。

(2) 調査の終了の際の手続の性格

本裁決では、調査結果の内容の説明の手続を、証拠収集手続に影響を及ぼさない手続と位置付けている。

最高裁昭和 47 年 11 月 22 日大法廷判決(刑集 26 卷 9 号 554 頁)は、「同法(引用者注: 所得税法) 63 条所定の収税官吏の検査は、もっぱら、所得税の公平確実な賦課徴収のために必要な資料を収集することを目的とする手続」と判示している。また、塩野宏名誉教授は、「行政機関がある決定をする場合には、なんらかの情報が必要であり、その情報はまたなんらかの方法により収集されねばならない。つまり、調査が必要である。」⁽⁸⁵⁾と述べられる。

第 1 章第 1 節の 2 (2) で述べたように、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目的で当該職員が行う一連の判断過程の一切を意味するが、この調査の中心は、上記判例・学説がいうように、

(85) 塩野・前掲注(10)283 頁。

資料収集活動である。

一連の調査手続は、調査結果の内容の説明等をもって原則として終了する⁽⁸⁶⁾のであるが、ここで考えたいのは、調査の終了の際の手続が、調査の中心である資料収集活動（証拠収集手続）に影響を及ぼすものかどうかということである。この点は、事前通知の手続と比較すると分かりやすい。

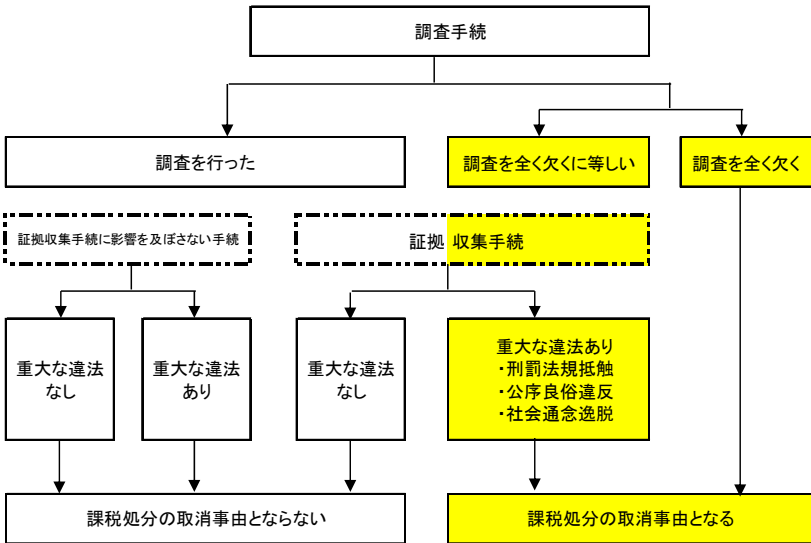
事前通知を定めた通則法 74 条の 9 第 1 項は、「税務署長等…は、…実地の調査…において…質問検査等…を行わせる場合には、あらかじめ、…通知するものとする。」と規定しているとおおり、事前通知は実地の調査を行う前の手続であるが、それは調査の一部であり、調査の対象となる税目や期間、帳簿書類等を通知するものであるから、その内容は資料収集活動に影響を及ぼすし、事前通知を要しない場合に該当する場合には、直ちに実地の調査が行われて資料収集活動に入るから、事前通知の手続は、資料収集活動（証拠収集手続）に影響を及ぼす手続といえる。

これに対し、調査の終了の際の手続を定めた同法 74 条の 11 第 1 項は、「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…をすべきと認められない場合には、…通知するものとする。」と、同条 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、…を説明するものとする。」と規定しており、これらの手続は（実地の）調査を行った後にその結果を受けて行う手続である。そうすると、調査の終了の際の手続は一連の調査手続の一部とはいえ、その時点で資料収集活動は既に終了しているから、調査の終了の際の手続は、資料収集活動（証拠収集手続）に影響を及ぼさない手続といえる。

（３）本判決の考え方

本判決の判断過程を図示すると、次のようになる。

(86) 実施指針第 2 章 4（２）。



本裁決は、調査を全く欠く場合及び調査を全く欠くのに等しいとの評価を受ける場合に、課税処分の取消事由となとしている。そして、調査を全く欠くのに等しいとの評価を受ける場合とは、課税処分の基礎となる証拠資料の収集手続（証拠収集手続）に重大な違法がある場合に限られるとしている。

つまり、課税処分との因果関係⁽⁸⁷⁾という視点から、①証拠収集手続は課税処分との因果関係があるから、その違法が重大な場合には課税処分の取消事由となるが、②調査結果の内容の説明は証拠収集手続に影響を及ぼさない手続で、課税処分との因果関係がないから、その違法が重大であったとしても、課税処分の取消事由とはならないということを意味していると

(87) 「因果関係」という文言は、東京地裁昭和 61 年 3 月 31 日判決（第 1 章第 2 節の 2（4）イ）で用いられている。同裁判例は、甚だしく違法な調査手続により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と判示しており、違法収集証拠排除の考え方（第 1 章第 4 節の 2（2）ロ）を示したものと考えられるが、本裁決はこの考え方を進めたものとも考えられる。

理解できる。

第 1 章第 2 節の 2 でみた折衷説を採る裁判例が解釈の根拠とする通則法 24 条等の「調査により」の規定は、平成 23 年 12 月に何ら改正されていないから、手続法定化後においてもこれらの裁判例は引き続き規範として有効であるといえ、本裁決はこれらの裁判例を踏襲したものと考えられる⁽⁸⁸⁾。

3 修正申告等の無効を主張する平成 27 年 3 月 26 日裁決（前記第 2 節の 5）

（1）事例の概要

この事例では、請求人と原処分庁の事実に関する主張が対立している。請求人は、調査対象期間を過去 7 年間分とするとの説明を受けておらず、既に作成されていた修正申告書及び期限後申告書等の書類に指示されて署名押印したが、署名押印の際には調査結果の内容の説明はなく、次いで青色申告の勧奨を受けた後に教示書面を手渡されたが、教示書面に関する説明はなかったと主張するのに対して、原処分庁は、調査対象期間を過去 7 年間分とする説明して調査を行い、調査結果の内容を説明した上で、修正申告等の勧奨を行い、その際に、教示書面を交付して法的効果の教示を行ったと主張している。

請求人は、①調査手続の違法又は②錯誤により修正申告及び期限後申告

(88) 西村善嗣弁護士は、本裁決について、「課税処分の取消原因となる税務調査手続の違法を、国税通則法の『調査により』という規定を根拠として、証拠収集手続の重大な違法のみに限定していることに、筆者は少し疑問を持っている。…確かに『調査』の中心である証拠収集手続（質問・検査など）の重大な違法が課税処分の主要な取消原因であることに間違いはないが、証拠収集手続以外の税務調査手続（例えば、調査結果の説明や再調査の禁止など）に重大な違法があった場合において、これらの税務調査手続に基づく課税処分が取り消されるケースもあり得るのではないかと、筆者は考えている。…税務調査手続が法定化された状況下において、法定された手続が遵守されるという納税者の期待権が著しく侵害された場合には、証拠収集手続以外の税務調査手続も広い意味における『調査』の一環であることから、証拠収集手続以外の税務調査手続の重大な違法についても、課税処分の取消原因となり得るものと、筆者は考えている。」と述べられる。西村善嗣「税務行政あれこれ第 35 回税務調査手続の違法と課税処分」週刊税務通信 3440 号 30・31 頁（2017）。

は無効と主張したが、本裁決は、①については法令解釈を示し、②については事実認定を行った上で錯誤があったとは認められないとして、その主張を斥けた。

(2) 納税申告書の性格

本裁決では、修正申告及び期限後申告は、課税庁の調査を受けてなされることがあるとしても、納税者が自己の意思により行うものであって、調査が要件になっているものではないから、調査の手續に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いとしている。

第 1 章第 1 節の 1 で述べたように、申告納税方式による国税については、納税者が自発的に課税標準、税額等を計算し、その計算したところに基づいてこれらを納税申告書に記載して税務署長に提出すると、その申告書に記載された税額が確定する。

そして、納税申告書の法的性格について、税制調査会答申は、「この申告の主要な内容をなすものは課税標準と税額であるが、その課税標準と税額が租税法の規定により、すでに客観的な存在として定まっている限り、納税者が申告するということは、これらの基礎となる要件事実を納税者が確認し、定められた方法で数額を確定してそれを政府に通知するにすぎない性質のものと考えられるから、これを一種の通知行為と解することが適当であらう。」⁽⁸⁹⁾と述べ、いわゆる通知行為説を採っている。

納税申告書のこのような性格から、当然のことながら、更正決定のような「調査により」との要件は付されていない。第 1 章第 2 節の 2 でみた折衷説を採る裁判例が、通則法 24 条等の「調査により」の解釈として、調査手續に「調査なしと同視し得る重大な違法」がある場合に限り課税処分取消事由となるとしていることからしても、調査を要件としていない納税申告書の効力に、調査手續の違法が影響を及ぼすことはないと考えられる。

(89) 昭和 36 年 7 月「国税通則法の制定に関する答申の説明（答申別冊）」第 4 章第 2 節 2・2 の 1。

(3) 納税申告書が無効となる場合

この事例では、納税者は、調査手続の違法又は錯誤により修正申告等は無効であると主張し、本判決はそのいずれについても判断した上で、修正申告等が無効となることはないとしている。そこで、納税申告書が無効となる場合について整理しておく。

そもそも納税者が自己の意思により行う納税申告が無効となるのは、極めて限られた場合といえる。納税申告を、課税標準や税額に関する納税者の意思表示であると考えれば、申告内容の錯誤などの民法の適用が認められやすくなるが、上記(2)でみたように、一般的に納税申告は単なる通知行為と解されているから、納税申告に民法の意思表示に関する規定がそのまま適用されることにはならない。

この点、最高裁昭和 39 年 10 月 22 日第一小法廷判決(民集 18 卷 8 号 1762 頁)は、「確定申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白且つ重大であって、前記所得税法の定めた方法(引用者注: 更正の請求)以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、所論のように法定の方法によらないで記載内容の錯誤を主張することは、許されないものといわなければならない。」と判示している。

この最高裁判決では、納税申告書の記載内容の錯誤を主張するには、「錯誤の客観的明白かつ重大」と「特段の事情」の二つが認められなければならないとしている。この最高裁判決後、「特段の事情」が肯定された事案として、①「被合併会社の株主に対する利益の配当として被合併会社の株主に交付する金銭は法人の清算所得に含まれる」という誤った見解に立つ国税局係官の強い申告指導があったため、合併会社が、錯誤に陥り、右金銭を清算所得として記載した法人税確定申告書を提出した事例⁽⁹⁰⁾、②譲渡所得について更正の請求をしている最中に、税務署側からの勧奨をきっかけ

(90) 京都地判昭和 45 年 4 月 1 日行集 21 卷 4 号 641 頁。

として、納税者及び税務職員ともに不動産所得に関する部分だけ変更を加える意思を有しながら、譲渡所得金額は当初の確定申告額と同額として総所得金額について修正申告を提出した事例⁽⁹¹⁾、③歯科医師の事業所得の必要経費の計算に当たり、自由診療収入分の必要経費を正しく計算した場合よりも多額に、実額経費を正しく計算した場合よりも少額に算出してしまい、そのため実額経費よりも概算経費の方が有利と判断して概算経費選択の意思表示をして確定申告書を提出した事例⁽⁹²⁾があるが、その例は稀有に近く⁽⁹³⁾、納税申告について錯誤等の意思表示に関する民法の規定の類推適用は原則として許されないと解される。

さらに、平成 23 年 12 月改正で、更正の請求の期限が法定申告期限から 5 年以内 (改正前は 1 年以内) に延長されたことからすると、「特段の事情」が認められるケースはほぼ存在しなくなるように思われる。

なお、本判決の事例のように、課税庁の指示により修正申告書を提出したのは錯誤により無効である旨の納税者の主張に対して、「原告は、田川査察官らから数額を示されて修正申告のしょうようを受けた際、中道税理士と右数額を検討することによって、その誤りを発見し、あるいは、少なくとも問題点を指摘し、田川査察官らにその根拠につき具体的に説明を求める等してその誤りを是正したうえで修正申告することが可能であったものというべきである。したがって、仮に本件各修正申告の内容につき、原告主張のような錯誤が存したとしても、右錯誤を認めなければ原告の利益を著しく害すると認められる特段の事情があるものとはいえない。」⁽⁹⁴⁾と判示したものがある。

(91) 札幌地判昭和 63 年 12 月 8 日訟月 35 卷 5 号 900 頁。

(92) 最三小判平成 2 年 6 月 5 日民集 44 卷 4 号 612 頁。

(93) 武田昌輔監修『DHC コンメンタール国税通則法』1233 頁 (第一法規)。

(94) 大阪地判平成 3 年 3 月 29 日判タ 758 号 157 頁。

第 4 章 法定化された調査手続の違法と 課税処分の効力

本章では、平成 23 年 12 月改正で法定化されなかった調査手続の扱いと、法定化された調査手続と課税処分の効力の判断要素を考察した上で、手続ごとに、どのような場合に手続が違法となるのか、どのような手続の違法がある場合に課税処分が取り消されることとなるのか、ということについて検討する。

第 1 節 法定化されなかった調査手続の扱い

1 質問検査権の法的性格

平成 23 年 12 月改正で、各税法に規定されていた質問検査権に関する規定は通則法 74 条の 2 ないし 74 条の 6 に集約されたが、質問検査権行使のための要件である「〇〇税に関する調査について必要があるときは」との文言は、何ら変更されていない。

また、権限の解釈について、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していること（通法 74 の 8）、更に、罰則を設け、質問検査等の受忍を間接的に強制していること（同法 128）も、各税法に規定されていたものと同じである。

そうすると、質問検査権の法的性格は、改正前後を通じて変わるところはないと考えられる。

2 法定化されなかった調査手続の扱い

第 1 章第 1 節の 3（2）でみたように、質問検査について、最高裁昭和 48 年 7 月 10 日第三小法廷決定は、「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

と解すべく」と判示し、これが 40 年近くにわたり判例法として定着していた中、平成 23 年 12 月改正により、事前通知等の手続が通則法に法定化された。

塩野宏名誉教授は、「最高裁判所は、制定法が存在するときには、その解釈に当たり、そこに適正手続の理念を生かすべく意を用いている点に注意しなければならない。つまり、適正手続の実現をまず立法者に期待し、その上に立って、裁判を通じてその充実を期するというのが最高裁判所の基本的立脚点であるように解される。これを行政手続法理における最高裁判所の制定法準拠主義といえることができる。」⁽⁹⁵⁾と述べられる。

この最高裁判所の考え方からすると、法定化された事前通知等の手続については法令に則って裁判での審理が行われるから、これらの手続について同決定は何らかの影響を受けると考えられるが、法定化されなかった質問検査における手続については、同決定が依然として当てはまる、すなわち、質問検査の客観的な必要があり、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限り、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられるものと解される。したがって、例えば、法定化されなかった調査理由の告知、反面調査の実施、質問検査の範囲・程度・手段等については、税務職員の合理的な裁量の範囲を越えない限り、その手続が違法となることはないと考えられる。

第 2 節 法定化された調査手続と課税処分 of 効力の判断要素

1 国税通則法の目的

新たに法定化された事前通知（通法 74 の 9、74 の 10）及び調査の終了の際の手続（同法 74 の 11）に違反した場合に、課税処分が取り消されるとの通則法上の明文の規定はないから、これらの手続の違法が課税処分の取消事

(95) 塩野・前掲注(10)301 頁。

由となるか否かは、これらの手続を定めた通則法の解釈問題となる。

ところで、通則法は、その 1 条において、「国税についての基本的な事項及び共通的な事項を定め、税法の体系的な構成を整備し、かつ、国税に関する法律関係を明確にするとともに、税務行政の公正な運営を図り、もって国民の納税義務の適正かつ円滑な履行に資することを目的とする。」と定めている。

これに対し、行政手続法は、その 1 条 1 項において、「処分、行政指導及び届出に関する手続並びに命令等を定める手続に関し、共通する事項を定めることによって、行政運営における公正の確保と透明性（行政上の意思決定について、その内容及び過程が国民にとって明らかであることをいう。…）の向上を図り、もって国民の権利利益の保護に資することを目的とする。」と定めている。

通則法は、行政効率を重視している⁽⁹⁶⁾のに対し、行政手続法は、国民の個人的権利利益の保護を目的とするものであって、その意味では法治主義の充実がその理念であるとされる⁽⁹⁷⁾。

税務調査手続法定化の基本的な考え方について、平成 23 年 2 月 25 日衆議院財務金融委員会において、民主党菅川洋委員から、「納税者の権利を明文化した、こういった大きな改正をしたことにつきまして、野田大臣に、この改正に対する基本的な考え方をお聞かせいただきたいと思います。」との質問があり、これに対し、野田佳彦財務大臣は次のように答弁している。

「国税通則法は昭和 37 年以来の 50 年ぶりの大変大きな改正でございますので、その意義は大変深いと思っています。その基本的な考え方を御説明申し上げたいと思いますが、何よりも納税者の権利利益の保護の観点から十分に踏まえつつ、適正、公平な課税の維持にも配慮して、納税者権利憲章の策定、あるいは税務調査手続の明確化等の見直しを図ること、ここに主眼があったというふうに思います。こうした今般の見直しの趣旨を法律上明確にするため、各種税務手続の明確化等の措置を講ずることとあわせて、

(96) 品川芳宣『国税通則法の理論と実務』6 頁（ぎょうせい、2017）。

(97) 塩野・前掲注(10)310 頁。

委員御指摘のように、国税通則法の題名について、改正後の法律の内容をよく表すものとするように、そういう思いを込めて、『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』と変更をさせていただきたいということと、国税通則法第 1 条の目的規定を改正いたしましたして、税務行政において、納税者の権利利益の保護を図りつつ、税務行政の公正な運営を確保する旨を明確化するというところに大きな意義があったというふうに思います。」

更に、菅川委員から、「調査の手続について、今回、条文上に明確化されました。この手続を明確にした趣旨につきましてお聞かせいただければと思います。」との質問があり、これに対し、五十嵐文彦財務副大臣は次のように答弁している。

「税務調査につきましては、今般、手続の透明性や予見可能性を高めるという観点から、原則として、税務当局が事前通知を行うということにいたしました。また、調査の終了に際し、納税者に調査結果を説明し、その内容を記載した書面を交付するとともに、調査終了通知書を交付するということを法律上明確化いたしました。まだ調査が続いて仕事に支障を来すのではないかと、あるいは本当に終わったのだろうかというようなことがないように、きちんと本業に専念をしていただくという観点から、こうした今まで不明確だった部分についても法文にはっきりと明記をして、原則として通知しなければいけないということにいたしました。ただし、これを悪用されますと適正公平な課税ができないということもありますので、それは例外事由もある程度法定化をさせていただき、そして、物件の提示や提出を求められるという部分についても明確化をしていくということで、納税者の権利保護と適正公平な課税のバランスをとろうとしたものでございます。」

このように、税務調査手続が法定化された趣旨目的を立法段階での政府側答弁からひも解くと、納税者の権利利益の保護一辺倒ではなく、これと適正公平な課税のバランスを図ることを意図したものであることがわかる。

むしろ、最終的には、適正公平な課税をより意図したことが、改正法案の

修正経緯から見てとれる。上記野田大臣の答弁にもあるように、通則法の改正は当初、その名称を「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」に改めるとともに、その目的を「国税についての基本的な事項及び共通的な事項を定め、税法の体系的な構成を整備し、かつ、国税に関する法律関係を明確にするとともに、国税に関する国民の権利利益の保護を図りつつ、税務行政の公正な運営を確保し、もつて国民の納税義務の適正かつ円滑な履行に資することを目的とする。」に改め、納税者権利憲章の作成及び公表に関する規定を新設することとされていたが、平成 23 年 10 月 11 日の税制調査会において与党より政府に対し法案修正の要請があり、現在の形となっている。

こうした経緯を踏まえれば、通則法の目的は、改正前後を通じて、国民の納税義務の適正かつ円滑な履行に資することにあり、平成 23 年 12 月改正で、納税者の権利利益保護にも配慮するものになったといえる。

2 身分証明書の携帯・提示

平成 23 年 12 月改正前に、質問検査に関する唯一の手続として、身分証明書の携帯・提示の手続が各税法（所得税法 236 条、法人税法 157 条等）に法定されていたところ、同改正により、これらの規定が通則法 74 条の 13 に集約された。

この身分証明書の携帯・提示⁽⁹⁸⁾に関する裁判例をみると、所得税法違反公務執行妨害被告事件において、最高裁昭和 27 年 3 月 28 日第二小法廷判決（刑集 6 巻 3 号 546 頁）は、「所得税法施行規則 63 条は収税官吏は所得税法 63 条の規定により帳簿書類その他の物件を検査するときは、大蔵大臣の定める検査章を携帯しなければならないと規定しているが、この規定は、専ら、物件検査の性質上、相手方の自由及び権利に及ぼす影響の少なからざるを顧慮し、収税官吏が右の検査を為すにあたり、自らの判断により又は相手方の要

(98) 法人税についていえば、昭和 15 年に検査章の携帯が規定され（法人税法施行規則 21 条）、昭和 40 年に身分証明書の携帯・提示に改められた（法人税法 157 条）。

求があるときは、右検査章を相手方に呈示してその権限あるものであることを証することによって、相手方の危惧の念を除去し、検査の円滑な施行を図るため、特に検査章の携帯を命じたものであって、同条は単なる訓示規定と解すべきではなく、殊に相手方が検査章の呈示を求めたのに対し収税官吏が之を携帯せず、又は携帯するも呈示しなかった場合には、相手方はその検査を拒む正当の理由があるものと認むべきである。しかし、さればといって収税官吏の前記検査権は右検査章の携帯によって始めて賦与されるものでないことは前記のとおりであるから、相手方が何等検査章の呈示を求めているのに収税官吏において偶々これを携帯していなかったからといって、直ちに収税官吏の検査行為をその権限外の行為であると解すべきではない。」と判示している。

また、課税処分取消請求事件において、東京地裁昭和 48 年 8 月 8 日判決（行集 24 巻 8・9 号 763 頁、第 1 章第 2 節の 2（2）ニ）は、身分証明書を所持しない署員を差し向け、金庫の検査をするなど違法な調査をしたとの納税者の主張に対し、「なるほど身分証明書を所持していなかったということは法人税法 157 条に違反するものではあるが、同条はもともと質問検査にあたる税務署職員等の身分を明らかにさせて税務調査の円滑に資することを目的としているものと解するのが相当であるから、同条違反がただちに公序良俗に反するとはいえないというべきである。」と判示している。

同じく、課税処分取消請求事件において、東京地裁昭和 61 年 5 月 26 日判決（税資 152 号 192 頁、注(27)）は、質問検査権の行使は身分証明書の提示をしないでされた違法があるとの納税者の主張に対し、「法（引用者注：所得税法）236 条によれば、税務職員が法 234 条による質問又は検査を行う場合において、関係人の請求があったときは、これを提示しなければならないものとされているところ、前記認定事実によれば、勝又係官は昭和 54 年 8 月 24 日の第 2 回目の原告宅臨場に際し、吉夫の要求にもかかわらず身分証明書を提示しなかったことが認められるが、しかし、同行の武末係官は身分証明書を原告に提示しており、また、勝又係官自身は既に第 1 回目の調査臨場に

際しこれを原告に提示しているのであるから、原告は右質問検査権の行使が権限ある税務職員によるものであることを当然確認できる状況にあったことに照らすと、同係官の右措置をもって質問検査自体を違法とするほどの瑕疵ということはできず、結局、原告の右主張も理由がないものというべきである。」と判示している。

これらの裁判例によれば、身分証明書の携帯・提示は単なる訓示規定でないが、その趣旨目的が、身分証明書を相手方に提示し、税務調査に当たる当該職員が質問検査の権限あるものであることを証することによって、相手方の危惧の念を除去し、質問検査の円滑な施行を図ることにあることからすると、身分証明書を携帯・提示しないという手続違反があったとしても、そのことをもって直ちに公序良俗に反するものではなく、処分の取消事由となるものではないと解される。

身分証明書の携帯・提示は、実地の調査を行う前の手続であるという点で、事前通知に近い手続といえる。そして、唯一法定されていた身分証明書の携帯・提示に関するこれらの裁判例が、法定されている手続が執られていないことをもって直ちに処分を違法とするのではなく、法が手続を要求する趣旨目的を考慮して処分の違法性を判断しているのは、新たに法定化された調査手続と課税処分の効力を考える上で、示唆に富む。

3 法定化後の判断要素

法定化後は、例えば、事前に通知すべき事項が通知されていないなど、通則法に定められた手続が執られていなければ、原則として手続違反（違法）となる。この点が法定化前と比べて大きく異なるといえる。

この場合に、違法な手続によってなされた課税処分はすべからく取り消されるかといえ、法定化前の折衷説と同様、手続の違法は当然には課税処分の取消事由とならないが、一定の場合には課税処分の取消事由となると解すべきと考える。金子宏名誉教授が「質問検査権は、租税の公平・確実な賦課徴収のために認められた権限であるから、その行使が違法に行われた場合に、

それに基づく更正・決定が常に違法になるとはいえないであろう。」⁽⁹⁹⁾と述べられるように、手続遵守の要請が常に租税の公平・確実な賦課徴収の要請に勝るとは考えられないからである。

それでは、手続法定化後において、調査手続にどのような違法がある場合に課税処分の取消事由となると考えるべきか。

この点、法定化前の判断要素、すなわち、調査手続に「調査なしと同視し得る重大な違法」がある場合に課税処分の取消事由となるという、通則法 24 条等の「調査により」の解釈から導き出される判断要素は、第 1 章第 4 節の 4 で述べたように、平成 23 年 12 月改正で法定化されなかった質問検査権の行使の場面（質問検査の範囲・程度・手段等が問題となる場面）によく当てはまる判断要素として引き続き機能するものと考えられる。

そして、平成 23 年 12 月改正で通則法に新たに「第 7 章の 2 国税の調査」が設けられたことからすると、従前の通則法 24 条等に加えて、同章（各税法から集約されたものではなく、新たに設けられた同法 74 の 7 及び 74 の 9 ないし 74 の 11）の規定も課税処分の効力を判断する根拠規定になると考えられる。

それでは、同章の規定をどのように解釈して課税処分の効力を判断することが適当なのか。この点、上記 2 でみたように、身分証明書の携帯・提示の手続について、法がその手続を要求する趣旨目的を考慮して課税処分の違法性を判断しているのは示唆に富む。

また、第 2 章第 3 節の 3 で述べたように、行政手続一般の裁判例では、行政手続法制定前後を通じて、法が手続を要求している趣旨目的、瑕疵ある一部手続と手続全体との関係、手続違反の程度（手続違反の程度を検討する際の一つの考慮要素として、結果に影響を及ぼす可能性）などの要素を総合考慮した上で、手続違反が手続を要求する法の趣旨目的に反するほど重大であるか否かによって、行政処分の効力を判断しているのも参考になる。

(99) 金子・前掲注(23)914 頁。

もっとも、行政手続一般の裁判例で問題となったのは、告知・聴聞のように、行政の決定過程に特定の個人を関与させることによりその個人の権利利益を保護しようという手続で、行政手続法に適正手続四原則として定められたものであって、しかも、行政調査の手続ではない行政処分の手続であるから、そこでの判断要素が行政調査の手続、なかんずく税務調査手続にそのまま当てはまるとはいえないだろう。

確かに、現行の行政手続法には行政調査の手続は規定されていないが、それだからといって、行政調査の手続の重要度や手続的整備の必要性が告知・聴聞などの適正手続四原則よりも低いということにはならない。行政調査に行政手続法が適用されないこととされている⁽¹⁰⁰⁾ことについて、塩野宏名譽教授は、「これらかつて行政強制のカテゴリーで括られていた諸制度の手続の除外理由も、手続的整備が不必要であるとされたわけではなく、それぞれ固有の手続的仕組みが要求される分野であり、別途の考慮事項が多いため、さしあたりの整備の対象から除外されたものである。」⁽¹⁰¹⁾と述べられる。

行政調査には、税務調査以外にも種々のものがある。行政調査における通知についていえば、土地収用法 12 条 2 項に基づき起業者が土地に立ち入って測量又は調査を行う旨を市町村長が土地の占有者に通知するという手続を法定している例もあるが、例えば、私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律 47 条に基づき公正取引委員会が行う調査、労働基準法 101 条に基づき労働基準監督署が行う調査、国民年金法 106 条及び 107 条並びに厚生年

(100) 行政手続法 2 条 4 号イでは、事実上の行為が不利益処分から除かれ、更に、同法 3 条 1 項 14 号では、職務の遂行上必要な情報の収集を直接の目的としてされる処分が適用除外とされているので、行政調査に行政手続法は適用されない。

(101) 塩野・前掲注(10)308 頁。

昭和 58 年 11 月に行政管理庁行政管理局長の私的諮問機関である行政手続法研究会が公表した法律案要綱(案)(第一次研究会案)では、「一 総則規定」の「第三 調査」に、職権主義の原則、調査の比例原則、調査権と犯罪捜査との関係の 3 条が置かれていたが、平成元年 10 月の第二次研究会案では、行政手続法実現への第一歩として、直接に国民の権利義務にかかわる分野につき法制化することとし、処分、行政指導、届出に対象が絞られた。宇賀克也『行政手続三法の解説〔第 2 次改訂版〕』35-36 頁(学陽書房、2016)、行政手続法研究会「行政手続法研究会報告—法律案要綱(案)」ジュリ 810 号 46 頁(1984)。

金保険法 100 条に基づき日本年金機構が行う調査などは、そのいずれについても事前通知等の手続は法定化されていない。そして、そのような中、平成 23 年 12 月改正で事前通知を含む税務調査手続が通則法に法定化された。

この税務調査手続の法定化は、行政調査手続一般の法定化の先駆けとなるやもしれず⁽¹⁰²⁾、いずれ行政調査の手続が行政手続法に盛り込まれる日を見据えて⁽¹⁰³⁾、行政の先頭に立って税務調査手続の課題を検討していく必要があると考える。税務調査は大量かつ反復・継続して行われるから、そこには他の行政分野に通ずる典型的な事例が現れてくると考えられるし、税務行政とりわけ税務調査が国民の財産権への侵害という性質を持つ最もシビアな行政であることからしても、そこでの問題を解決していくことで、行政調査手続一般の議論をリードしていく役割が税務行政に期待されているものと考ええる。そして、問題の解決に当たっては、税務調査手続が新たに法令に規定されたということを大きな次元の変化と認識し、この新たに規定された法令の解釈によって解決が図られるべきであり、その際、手続が法定された立法趣旨・立法目的に合うように法令を解釈する⁽¹⁰⁴⁾という基本に立ち戻ることが肝要と考える。そして、このように解釈することは、行政手続一般の裁判例で示された判断要素にも通ずるものがある。

そうすると、新たに法定化された事前通知の手続や調査の終了の際の手続

(102) 小幡純子教授は、「今回、税務調査手続が法律上明定されたことは、行政調査手続一般に与える影響も大きいというべきである。」と述べられる。小幡純子「税務手続の整備について」ジュリ 1441 号 89 頁 (2012)。

(103) 金子宏名誉教授は、『行政調査』は、現在、一般的に行政手続法の適用対象から除外されており (3 条 1 項 14 号)、その結果、租税法上の質問検査も、行政手続法の適用対象から除外されているが、行政調査に関する手続的整備のために行政手続法の改正が日程に上った場合には、租税法上の質問検査についても、その一環として前向きに検討する必要があると考える。」と述べられる。金子宏「ルール・オブ・ローと租税法」自由と正義 59 卷 3 号 5 頁 (2008)。

(104) 元内閣法制局長官の林修三氏は、「あらゆる法令は、無目的で制定されるのではなく、それぞれそれが制定されなければならない目的、趣旨、つまり、立法理由、立法目的、立法趣旨をもっているものであるから、法令の規定の解釈にあたっては、常に、この立法目的あるいは立法趣旨に合うように解釈しなければならないということは、いうまでもない。」と述べられる。林修三『法令解釈の常識』104 頁 (日本評論社、2004)。

については、通則法がその手続を要求している趣旨目的に照らし、調査手続に「趣旨目的に反するほど重大な違法」があるかどうかによって、課税処分¹⁰⁵の効力を判断することが考えられる。この「趣旨目的に反するほど重大な違法」という判断要素は、法定化前の「調査なしと同視し得る重大な違法」に比べて、通常、処分が違法となるハードルがより低くなると考えられる。第 4 節以下では、この「趣旨目的に反するほど重大な違法」という判断要素によって、各手続に関する事例の課税処分の効力を検討することとする。

第 3 節 共通事項

1 事務運営指針に定める手続

調査手続に関し、国税庁長官から 2 本の通達が発遣されている。平成 24 年 9 月 12 日付課総 5・9 ほか 9 課共同「国税通則法第 7 章の 2（国税の調査）関係通達の制定について（法令解釈通達）」（手続通達）と、平成 24 年 9 月 12 日付課総 5・11 ほか 9 課共同「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（事務運営指針）」（実施指針）である。

いずれも、国家行政組織法 14 条 2 項⁽¹⁰⁵⁾に基づき、国税庁長官が所掌事務について職員に対して発した職務上の命令で、一般に、法令解釈通達とは、法令の解釈又は取扱いに関して一般性を有するもの、事務運営指針とは、事務の取扱い又は運営に関する準則となるものと解されている。

ここで、実施指針が通則法に定められている手続に付加して職員に手続を求めている場合があり、実施指針に違反する手続は違法であるとの主張がなされた場合にこれをどう考えるかという問題がある。

例えば、実施指針では、事前通知を行うことなく実地の調査を実施する場合であっても、調査の対象となる納税義務者に対し、臨場後速やかに通知事

(105) 国家行政組織法 14 条 2 項は、「各省大臣、各委員会及び各庁の長官は、その機関の所掌事務について、命令又は示達をするため、所管の諸機関及び職員に対し、訓令又は通達を発することができる。」と定めている。

項を通知し、納税義務者の理解と協力を得て調査を開始することとされている（第 2 章 2（3）の（注）2）が、通則法 74 条の 10 にはそのような規定はない。また、実施指針では、通知事項以外の事項について非違が疑われた場合には、納税義務者に対し調査対象に追加する税目、期間等を説明し理解と協力を得た上で、調査対象に追加する事項についての質問検査等を行うこととされている（第 2 章 3（2））が、通則法 74 条の 9 第 4 項は、調査対象に追加する事項を説明するとは規定していない。

通達は上級行政庁の下級行政庁への命令であり、行政組織の内部では拘束力をもつが、国民に対して拘束力をもつ法規ではなく、裁判所もそれに拘束されないから、通達は租税法の法源ではない⁽¹⁰⁶⁾。したがって、基本的に、法令解釈通達であろうが、事務運営指針であろうが、そこに定められた取扱いに反することをもって直ちに違法となることはないといえる。

この点に関し、法令が定める課税要件よりも緩い課税要件を定めるいわゆる緩和通達⁽¹⁰⁷⁾を適用しないで行った課税処分⁽¹⁰⁸⁾の適法性が問題となることがある。実施指針は法令が定める手続に付加して職員に手続を求めているから、納税者の利益になるという意味で、緩和通達と似たところがあるといえる。

最近の裁判例では、納税者が、個人の債務免除益に関する緩和通達である所得税基本通達 36-17⁽¹⁰⁸⁾の存在を前提として、当該通達の定める場合に該当するので通達を適用するよう求めたのに対し、国は通達の定める場合に該当しないと主張した。岡山地裁平成 25 年 3 月 27 日判決（税資 263 号順号 12184）は、「本件通達は、上記のような場合に受けた債務免除益への非課税を規定したものと解されるのであり、このような規定の内容及び上記認定のとおり⁽¹⁰⁹⁾のその趣旨からすれば、本件通達による上記非課税の取扱いは、所得

(106) 金子・前掲注(23)109-110 頁。

(107) 品川芳宣『租税法主義と税務通達』39-40 頁（ぎょうせい、2003）。

(108) 所得税基本通達 36-17（債務免除益の特例）では、「債務免除益のうち、債務者が資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であると認められる場合に受けたものについては、各種所得の金額の計算上収入金額又は総収入金額に算入しないものとする。」と規定されていた。本通達は、平成 26 年度税制改正において、ほぼ同一の内容が所得税法 44 条の 2 に規定されたことに伴い、平成 26 年 6 月に削除された。

税法等の実定法令に反するものとはいえず、相応の合理性を有するものということができる。そして、もとより本件通達が法令そのものではなく、これによらない取扱いが直ちに違法となるものではないとしても、本件通達が相応の合理性を有する一般的な取扱いの基準として定められ、広く周知されているものである以上は、課税庁においてこれを恣意的に運用することは許されないのであって、本件通達の適用要件に該当する事案に対して合理的な理由もなくその適用をしないとするのは、平等取扱いの原則に反し、違法となるというべきである。」と判示して、納税者の主張を認めた⁽¹⁰⁹⁾。

この判示を機械的に調査手続に当てはめると、実施指針が相応の合理性を有する一般的な取扱いの基準として定められ、広く周知されているものである場合には、実施指針に定める手続を執らずに行った課税処分は、平等取扱いの原則に反して違法となるということになる。しかしながら、この裁判例で問題となった緩和通達は所得税法の解釈・取扱いを示した法令解釈通達であるところ、調査手続については、法令解釈通達としての手続通達が存在し、それと同日付けで、それとは別に事務運営指針としての実施指針が発遣されていることからすれば、実施指針は、調査手続の実施に当たっての基本的な考え方等を職員に対して示したもので、純粋に職員の行動規範を定めたものの⁽¹¹⁰⁾であって、職員がそれに従わない場合に、国家公務員法 98 条 1 項⁽¹¹¹⁾

(109) 中里実教授は、通達に反する課税処分の効力について、「課税庁が通達において一定の取扱いを公表し、かつ、それに従った行政運営をしているのであれば、納税者はそれを信頼する（信頼せざるを得ない）であろうから、当該通達が納税者にとって有利な場合、課税庁は、信義則ないし法的安定性・予測可能性の確保の見地から、自ら表明した見解に拘束され、通達の内容とは異なる処分を行うことは許されないと解すべきである。」と述べられる。中里実「通達に反する課税処分の効力」ジュリ 1349 号 88 頁（2008）。

(110) 平成 12 年 7 月 3 日付課所 4・16 ほか 3 課共同「申告所得税及び復興特別所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて（事務運営指針）」ほか、いわゆる加算税通達が法令解釈通達ではなく事務運営指針として発遣されていることについて、品川芳宣名誉教授は、「加算税通達の取扱いの中には、純粋な法令解釈というよりも、執行上の指示をしているものと解されるものが含まれている」ことをその理由の一つに挙げられる。品川・前掲注(107)83 頁。これに対し、実施指針は、法令解釈の色合いは全くなく、純粋に執行上の職務命令、職員の行動規範を定めたものと位置付けることができる。

違反の問題は生じ得るものの、実施指針が裁判規範となって調査手続が違法となることはないと考えられる。

2 調査経過記録書等の記載

例えば、事前通知を行ったかどうか、通知事項をもれなく通知したかということは、判断が介在しない単なる事実であるから、本来、事実認定により解決されるべき事柄であるが、争訟の場面で納税者と課税当局との間で「言った、言わない」の水掛け論になることも想定され、その場合、事実が証拠により立証できるかどうか重要となる。

また、事前通知を要しない場合に該当するとか、再調査の要件を満たすとの判断に合理性があることを事後的に検証できるようにしておくことは、後の争訟における国の立証活動にとって重要である。

この点、調査担当職員が職務上機械的に作成することとされている調査経過記録書等の記載の内容には、一般的に信用力があり、それを証拠として事実や判断を立証することができる場合が多いと考えられる。すなわち、調査担当職員は、日々の調査の状況や判断の過程を調査経過記録書やチェックシートに記載し、統括国税調査官等の管理者は原則としてその日のうちに調査担当職員から復命を受けてこれを確認することとされ、案件によっては国税局や税務署の幹部の決裁を受けることとなっている。このように税務行政において職務として一般的・機械的に行われている調査経過記録書等の記載が、他の証拠や事実と整合して矛盾がなく、具体的で、内容も税務調査の経過として合理的で自然である限り、争訟においてもその高い信用力が認められるものと考えられる。

したがって、課税当局としては、後の争訟も見据え、定められた手順に従って調査経過記録書等に調査の状況や判断の過程を確実に記載する必要がある。

(111) 国家公務員法 98 条 1 項は、「職員は、その職務を遂行するについて、法令に従い、且つ、上司の職務上の命令に忠実に従わなければならない。」と定めている。

第 4 節 事前通知

1 改正前の概要

平成 23 年 12 月改正前から、国税庁長官通達⁽¹¹²⁾に基づき、税務調査に際しては、原則として、納税者に対し調査日時をあらかじめ通知（事前通知）することとされ、例外的に、事前通知を行うことが適当でないと認められる次のような場合には、事前通知を行わないこととされていた。

- ① 業種・業態、資料情報及び過去の調査状況等からみて、帳簿書類等による申告内容等の適否の確認が困難であると想定されるため、事前通知を行わない調査（無予告調査）により在りのままの事業実態等を確認しなければ、申告内容等に係る事実の把握が困難であると想定される場合
- ② 事前通知することにより、調査に対する忌避・妨害、あるいは帳簿書類等の破棄・隠ぺい等が予想される場合

なお、改正前後を通じ、納税者に調査の事前通知をする場合において、その者の税務代理権限を有することを証する書面（税務代理権限証書、税理士法 30 条）を提出している税理士があるときは、併せて当該税理士に対しその調査の日時場所を通知することとされている（同法 34 条）。

2 改正の内容

平成 23 年 12 月改正では、調査手続の透明性・納税者の予見可能性を高める観点から、税務調査に先立ち、課税庁が原則として事前通知を行うこととして、改正前の運用上の取扱いを法律上明確化することとされた。併せて、悪質な納税者の課税逃れを助長するなど調査の適正な遂行に支障を及ぼすことのないよう、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についても法律上明確化された⁽¹¹³⁾。

(112) 平成 13 年 3 月 27 日付課総 5・1 ほか 7 課共同「税務調査の際の事前通知について（事務運営指針）」の通達は平成 24 年 12 月に廃止された。

(113) 財務省・前掲注(20)233 頁。

この事前通知についての具体的内容は、次のとおりである。

(1) 税務調査の事前通知

税務署長等（国税庁長官、国税局長又は税務署長）は、国税庁等（国税庁、国税局又は税務署）の当該職員に納税義務者に対し実地の調査において質問検査等（質問、検査又は提示若しくは提出の要求）を行わせる場合には、あらかじめ、当該納税義務者に対し、一定の事項を通知するものとする（通法 74 の 9 ①）。

イ 事前通知の対象者

事前通知の対象者は、納税義務者であるが、当該納税義務者について税務代理権限証書を提出している税務代理人がある場合には、当該税務代理人を含む（通法 74 の 9 ①③）。

納税義務者について税務代理人がある場合において、税務代理権限証書に納税義務者への調査の通知は税務代理人に対してすれば足りる旨の記載があるときは、当該納税義務者への通知は当該税務代理人に対してすれば足りる（通法 74 の 9 ⑤、通規 11 の 3 ①）⁽¹¹⁴⁾。

納税義務者について税務代理人が数人ある場合において、税務代理権限証書にその税務代理権限証書を提出する者を代表する税務代理人として定めた旨の記載があるときは、これらの税務代理人への通知は当該代表する税務代理人に対してすれば足りる（通法 74 の 9 ⑥、通規 11 の 3 ②）⁽¹¹⁵⁾。

ロ 事前通知の対象となる調査

事前通知の対象となる調査は、「実地の調査」とされている（通法 74 の 9 ①）。「実地の調査」とは、国税の調査のうち、当該職員が納税義務者の支配・管理する場所（事業所等）等に臨場して質問検査等を行うものをいう⁽¹¹⁶⁾。

(114) この規定は、平成 26 年度税制改正で新設された。

(115) この規定は、平成 27 年度税制改正で新設された。

(116) 手続通達 3・4。

ハ 事前通知の内容

事前通知においては、あらかじめ、「実地の調査において質問検査等を行う旨」及び次の事項を通知する（通法 74 の 9 ①、通令 30 の 4 ①②）。

- (イ) 調査を開始する日時
- (ロ) 調査を開始する日時において質問検査等を行おうとする場所
- (ハ) 調査の目的（納税申告書の記載内容の確認又は納税申告書の提出がない場合における納税義務の有無の確認その他これらに類する調査の目的）
- (ニ) 調査の対象となる税目
- (ホ) 調査の対象となる期間
- (ヘ) 調査の対象となる帳簿書類その他の物件（その物件が国税に関する法令の規定により備付け又は保存をしなければならないこととされているものである場合には、その旨を併せて通知する。）
- (ト) 調査の相手方である納税義務者の氏名及び住所又は居所
- (チ) 調査を行う当該職員の氏名及び所属官署（当該職員が複数であるときは、当該職員を代表する者の氏名及び所属官署）
- (リ) 納税義務者は、合理的な理由を付して調査開始日時（上記(イ)）又は調査開始場所（上記(ロ)）について変更するよう求めることができ、その場合には、税務署長等はこれについて協議するよう努める旨
- (ス) 当該職員は、上記(ハ)から(ヘ)までの事項以外の事項について非違が疑われることとなった場合には、当該事項に関して質問検査等を行うことができる旨

(2) 調査の開始日時又は開始場所の変更の協議

税務署長等は、事前通知を受けた納税義務者から合理的な理由を付して調査開始日時又は調査開始場所（上記（１）ハの(イ)又は(ロ)）について変更するよう求めがあった場合には、協議するよう努めるものとする（通法 74 の 9 ②）。

(3) 通知事項以外の事項について非違が疑われる場合の質問検査等

事前通知が行われた場合において、当該職員が、調査により上記(1)ハの(ハ)から(ヘ)までに掲げる事項以外の事項⁽¹¹⁷⁾について非違が疑われることとなったときに、当該事項に関し質問検査等を行うことを妨げるものではなく、この場合には、当該事項に関する質問検査等については、通則法 74 条の 9 第 1 項の規定は適用しない（改めて事前通知を行う必要はない）（通法 74 の 9 ④）。

(4) 事前通知を要しない場合

税務署長等が納税義務者の申告若しくは過去の調査結果の内容又はその営む事業内容に関する情報その他国税庁等が保有する情報に鑑み、違法又は不当な行為を容易にし、正確な課税標準等又は税額等の把握を困難にするおそれその他国税に関する調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれがあると認める場合には、事前通知を要しない（通法 74 の 10）。

3 趣旨目的

(1) 事前通知を行うことの趣旨目的

上記 2 で述べたとおり、調査手続の透明性・納税者の予見可能性を高める観点から、税務調査に先立ち、課税庁が原則として事前通知を行うこととされた。これは、改正前の運用上の取扱いが法律上明確化されたものであるから、法定化前と同様、事前通知を行うことによって、国民の権利義務が形成されたり、又はその範囲を確定する効果を有するものとは認められない。

「調査手続の透明性を高める」とは、調査の過程が課税当局内部からだけでなく外部からもはっきり見通せる度合いを高めること、「納税者の予見可能性を高める」とは、自己に対してどのような調査が行われるのか、調

(117) 例えば、「事前通知をした調査対象期間（課税年度）」に非違があった場合において、それ以前の「通知事項としなかった課税年度」についても同様の非違が疑われるに至った場合の当該「通知事項としなかった課税年度」に係る調査事項などが該当する。志場喜徳郎ほか編『国税通則法精解』915 頁（大蔵財務協会、2016）。

査が行われる前に納税者において予測できる度合いを高めること、と分かりやすく言い換えることができる。そして、これらの度合いを高めることにより、納税者はあらかじめ調査の準備をすることができ、安心して調査を受けることができるようになり、それにより課税当局にとっては、納税者の協力が促され、円滑かつ効果的な調査が実施できるようになることが期待される。

そうすると、事前通知を行うことによる納税者側の利益は、これから行われる調査の内容が納税者に知られることにより、納税者における事前準備（帳簿書類等を準備し、経理処理や税務処理の点検・見直しを行い、税務調査での釈明を検討することなど）を可能にすることにある⁽¹¹⁸⁾と理解できる。

（２）事前通知を要しないことの趣旨目的

悪質な納税者の課税逃れを助長するなど調査の適正な遂行に支障を及ぼすことのないよう、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要しないこととして、改正前の運用上の取扱いが法律上明確化された。

事前通知を行うことが原則で、一定の場合には例外的に事前通知を要しないとされていることからすれば、事前通知を行うことの上記（１）の趣旨目的よりも、調査の適正な遂行や課税の公平確保の要請が勝る場合に限り、事前通知をしないことが許されると理解できる。

(118) 京都地裁平成 7 年 3 月 27 日判決（いわゆる北村事件の国家賠償請求事件の第一審判決、第 1 章第 4 節の 3（２）イ(ロ)）は、「事前通知を励行しないことによる納税者側の損失は、事前通知がなされないことによって事前準備が出来ないということに尽き、その他質問検査の対象、内容については事前通知を励行した場合と異なるところはない」と判示している。

また、税務調査手続に関する F A Q（一般納税者向け）の間 13 では、事前通知は調査の何日くらい前に行われるのかとの問に対し、「調査開始日までに納税者の方が調査を受ける準備等をできるよう、調査までに相当の時間的余裕を置いて行うこととしています。」と回答されている（<http://www.nta.go.jp/information/other/data/h24/nozeikankyo/ippan.htm>）（平成 30 年 6 月 25 日最終閲覧）。

4 事前通知に関する事例の検討

以下では、事前通知の手続が違法となるのはどのような場合か、また、手続が違法となるときに課税処分が取り消されるのはどのような場合かということについて、想定されるいくつかのケースを挙げて検討する。

(1) 事前通知を行ったが、通知事項の一部が欠落していたケース

通則法 74 条の 9 第 1 項では、実地の調査において質問検査等を行う旨並びに同項 1 号ないし 6 号に掲げる事項及び通則法施行令 30 条の 4 第 1 項及び 2 項に定める事項を通知するものとされている。したがって、通知事項の一部が欠落していたケースでは、これらの規定に違反し、手続は違法となる。

事前通知の際に、実地の調査において質問検査等を行う旨や、納税者の最大の関心事である調査開始日時や調査開始場所が通知漏れとなることはおよそ考えられない。どのような調査がこれから行われて、そのために納税者においてどのような事前準備をすればよいか分かる程度に、一般的には、調査の対象となる税目及び期間が通知されていれば、調査の対象が特定されるといえるから、それら以外の事項に通知漏れがあったとしても、納税者における事前準備を可能にするという事前通知の趣旨目的に反するほど重大な違法とはいえないと考えられる⁽¹¹⁹⁾。例えば、調査の対象となる帳簿書類その他の物件について通知漏れがあったとしても、調査の過程で調査担当職員の求めに応じて納税者が帳簿書類等を提示しているような場合には⁽¹²⁰⁾、事前通知の趣旨目的に反するところはないといえる。

(119) 平成 28 年度税制改正で、修正申告書の提出が、「調査通知」以後、かつ、調査による更正を予知してされたものでない場合には、修正申告に基づいて納付すべき税額に 5 % の過少申告加算税を課する（通法 65①⑤）などの整備が行われた。この「調査通知」とは、①調査の対象となる税目、②調査の対象となる期間、③事前通知を行う場合の実地の調査において質問検査等を行う旨又は事前通知を要しない場合において実地の調査を行う旨（通法 65⑤、通令 27③）とされており、課税当局は加算税の賦課要件として確実に「調査通知」を行うようになると考えられることから、平成 28 年度改正が適用される平成 29 年 1 月 1 日以後に法定申告期限が到来する国税については、調査の対象となる税目及び期間が通知漏れとなることは通常考えられない。

(120) 納税者が作成・保存している帳簿書類その他の物件には多種多様なものがあるか

したがって、通知事項の一部が欠落しているという手続の違法があったとしても、調査の対象が特定される程度に通知されていれば、課税処分が取り消されることはないと考えられる⁽¹²¹⁾。

- (2) 事前通知を要しない場合に該当すると判断して、事前通知をせずに実地の調査を実施したところ、納税者からその手続が違法と主張されたケース
イ 事前通知をしなかったことが違法となる場合

(イ) 事前通知をしなかったことが問題となる場面

事前通知を要しない場合に該当すると判断して、事前通知をせずに実地の調査を実施した場合には、課税当局においてその手続が違法との認識はないし、また、事前通知をせずに調査を行う理由を納税者に説明しなければならない法令の規定もないから、事前通知をしなかったことが問題となるのは、納税者が、事前通知を要しない場合に該当しないにもかかわらず事前通知をせずに実地の調査を実施したのは違法と主張して争訟を提起した場面ということになる。

事前通知を要するか、要しないかは、単なる事実ではなく、税務署長等の判断が介在するから、事前通知をしなかったことが違法となるか否かは、上記(1)のケースのように単純に決することはできず、

ら、事前通知においてその名称・範囲を具体的に特定して通知することは困難である。そこで、実務では、事前通知の際に、法令の規定により備付け又は保存をすることとされていない帳簿書類その他の物件については、一般的な名称又は内容を例示し(手続通達4・3)、また、調査の過程では、調査担当職員が調査の必要な事項が記載されている帳簿書類等の提示を求め、納税者がそれに応じて提示するということが、円滑かつ効率的な調査の進め方として手続法定化前から行われている。

- (121) 本ケースは事実として通知事項の一部が欠落していた場合であるが、課税当局としては全ての事項を通知していても、納税者や関与税理士から一部の事項の通知がなかったと主張されることも想定される。この点、前記第3節の2において、課税当局としての証拠保全の観点から、調査経過記録書等への確実な記載の必要性を述べたが、納税者における事前準備を可能にするという事前通知の趣旨目的からは、現在の原則として電話により事前通知をする方法を維持しつつ、納税者等からの求めがあれば、インターネット通信により通知するという方法も前向きに検討すべきと考える。通知の方法は法令に定められているものではないし、インターネット通信であれば郵便と違ってタイムラグなく即時に通知すべき事項を正確に通知することが可能であり、税務手続の電子化の推進の流れにも沿ったものと考えられるからである。

最終的には裁判所によって判断されることになる。

(ロ) 課税当局の専門技術的裁量

最高裁昭和 48 年 7 月 10 日第三小法廷決定以後、「事前通知をするか、しないか」ということは、納税者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限り、権限ある税務職員の合理的な裁量に委ねられると解されてきた結果、事前通知を欠く調査が違法であると認定した裁判例はない。

そのような中、平成 23 年 12 月改正により事前通知の手続が法定化され、事前通知を要しない要件も法定化されたことから、この法定化後は、「事前通知をするか、しないか」という段階（行為選択の段階）に課税当局の裁量はなくなり、「事前通知を要しない要件に該当するか、しないか」といった要件認定の段階（事実評価の段階）に課税当局の裁量が認められるように変わった⁽¹²²⁾。

通則法 74 条の 10 は、「税務署長等が…認める」場合に事前通知を要しないと規定しているから、税務署長等の判断によって事前通知をするかどうかが決まることになる。そして、その判断の前提となる事実として、「納税義務者の申告若しくは過去の調査結果の内容又はその営む事業内容に関する情報その他国税庁等…が保有する情報」⁽¹²³⁾と

(122) 塩野宏名誉教授は、行政庁の裁量が及ぶ判断過程を「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、E 時の選択」の各段階に分けられる。塩野・前掲注(10)138 頁。事前通知の法定化前は D の段階に、法定化後は B の段階に課税当局の裁量が認められると考えられる。

(123) 「申告の内容」には、適正な納税申告書が提出され納付されているか、申告事績の趨勢等から申告内容に不審点がないか等の情報、「過去の調査結果の内容」には、過去の調査において検査忌避、仮装・隠蔽、取引先と通謀した不正な行為が行われた事実があるか、第三者の立会いを要求することにより調査の適正な遂行に支障が生じた事実があるか、記帳・帳簿保存義務が遵守されていたか等の情報、「その営む事業内容に関する情報」には、業種・業態、取引形態、決済手段、業界特有の取引慣行等の事業内容に関する情報、「その他国税庁等が保有する情報」には、法定資料、部外からの投書等の情報が含まれるものと考えられる。山下和博編『国税通則法（税務調査手続関係）通達逐条解説』112 頁（大蔵財務協会、2017）。また、「その営む事業内容に関する情報」には、事業の規模又は取引内容若しくは決済手段などの具体的な営業形態も含まれるが、単に不特定多数の取引先との間において現金決済による取引を

規定され、課税当局が保有する全ての情報が判断材料となるが、そのほとんどは課税当局でなければ得られない個々の納税者のナマの情報であり、かつ、そのうちどの情報を採用するかは課税当局の判断に委ねられる。さらに、これらの事実に鑑み、例えば、事前通知をすることにより、納税義務者が調査開始前に帳簿書類等の破棄・改ざん等を行うという事情があると合理的に推認できる場合など、「違法又は不当な行為を容易にし、正確な課税標準等又は税額等の把握を困難にするおそれがあると認める場合」、「その他国税に関する調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれがあると認める場合」には、事前通知を要しないと解され、その例示が手続通達に定められている⁽¹²⁴⁾。このように、

しているということのみをもって事前通知を要しない場合に該当するとはいえない（手続通達 4・7）。

(124) 「違法又は不当な行為を容易にし、正確な課税標準等又は税額等の把握を困難にするおそれ」があると認める場合の例示)

4・9 法第 74 条の 10 に規定する「違法又は不当な行為を容易にし、正確な課税標準等又は税額等の把握を困難にするおそれ」があると認める場合とは、例えば、次の(1)から(5)までに掲げるような場合をいう。

- (1) 事前通知をすることにより、納税義務者において、法第 127 条第 2 号又は同条第 3 号に掲げる行為を行うことを助長することが合理的に推認される場合。
- (2) 事前通知をすることにより、納税義務者において、調査の実施を困難にすることを意図し逃亡することが合理的に推認される場合。
- (3) 事前通知をすることにより、納税義務者において、調査に必要な帳簿書類その他の物件を破棄し、移動し、隠匿し、改ざんし、変造し、又は偽造することが合理的に推認される場合。
- (4) 事前通知をすることにより、納税義務者において、過去の違法又は不当な行為の発見を困難にする目的で、質問検査等を行う時点において適正な記帳又は書類の適正な記載と保存を行っている状態を作出することが合理的に推認される場合。
- (5) 事前通知をすることにより、納税義務者において、その使用人その他の従業者若しくは取引先又はその他の第三者に対し、上記(1)から(4)までに掲げる行為を行うよう、又は調査への協力を控えるよう要請する（強要し、買収し又は共謀することを含む。）ことが合理的に推認される場合。

（「その他国税に関する調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれ」があると認める場合の例示）

4・10 法第 74 条の 10 に規定する「その他国税に関する調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれ」があると認める場合とは、例えば、次の(1)から(3)までに掲げるような場合をいう。

- (1) 事前通知をすることにより、税務代理人以外の第三者が調査立会いを求め、そ

課税当局が保有する情報について、課税当局としての知見・判断能力をもって客観的に評価した場合に、手続通達に例示されているような事情があると合理的に推認できるかどうかを判断することは、課税当局の専門技術的裁量に委ねられていると解される。

そして、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、裁量権の範囲内にある行政処分の瑕疵は当不当の問題にすぎず、司法審査は裁量権の踰越・濫用という限定的・例外的な違法事由にのみ及ぶこととされている。

(ハ) 裁量権の範囲を越える場合

行政庁の専門技術的裁量が認められる場合に、行政庁の判断が裁量権の範囲内であるかどうかについて、最高裁昭和 53 年 10 月 4 日大法院判決（民集 32 巻 7 号 1223 頁、いわゆるマクリーン事件判決）は、外国人の在留許可に関する法務大臣の裁量権の行使に際しての要件の認定につき、「裁判所は、法務大臣の右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と誤認があること等により右判断が全く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することができるものと解するのが、相当である。」と判示してい

れにより調査の適正な遂行に支障を及ぼすことが合理的に推認される場合。

- (2) 事前通知を行うため相応の努力をして電話等による連絡を行おうとしたものの、応答を拒否され、又は応答がなかった場合。
- (3) 事業実態が不明であるため、実地に臨場した上で確認しないと事前通知先が判明しない等、事前通知を行うことが困難な場合。

る⁽¹²⁵⁾。

行政裁量に関するこうした考え方を税務調査の事前通知手続に当てはめると、事前通知を要しないとの判断の基礎とされた重要な事実には誤認があること等によりその判断が全く事実の基礎を欠く場合や、事前通知を要しないとの判断の基礎とされ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その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な場合に限り、税務署長等の判断が裁量権の範囲を越え又はその濫用があったものとして、事前通知の手続が違法となることになる。

(二) 事前通知をしなかったことが違法となる場合

調査担当職員が法令の規定や通達の取扱いに基づき、個々の事案の事実関係に即して、事前通知を要しない場合に該当すると判断したことが争訟で問題となったときには、国は事前通知を要しない場合に該当すると判断した理由の合理性を主張・立証することになるだろうが、上記(四)で述べたとおり、事前通知を要しない場合に該当するかどうかの判断は課税当局の専門技術的裁量に委ねられるから、裁判所がその手続を違法と判断することは通常考えられない。

金子宏名誉教授も、質問検査の要件としての「調査について必要があるとき」（通法 74 の 2 ①等）との規定に関して、「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

(125) 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、いわゆる小田急線連続立体交差事業事件判決）も、「裁判所が都市施設に関する都市計画の決定又は変更の内容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は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。」と同様の判示をしている。

題であるから、租税職員の必要性の認定が違法とされる事例は実際問題としては少ないであろう」⁽¹²⁶⁾と述べられる。

とはいえ、裁判所は法律問題だけでなく、事実問題についても審理判断するから、裁判所による審理の過程で、事前通知を要しない場合に該当すると判断した理由に合理性がないと判断されることがないとはいえず、そう判断されれば、事前通知をしなかった手続は違法ということになる。

裁判所がそのような判断をするのは、上記(イ)で述べたとおり、国の主張・立証によってもなお、課税当局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その判断が全く事実の基礎を欠く場合や、事実に対する評価が明白に合理性を欠くこと等によりその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な場合に限られるから、例えば、事前通知を要しないとの判断が法令や通達に準拠せず、実質的には判断がなされていないのと同視し得るような、余程の場合ということになると考えられる。

ロ 事前通知の手続の違法が課税処分取消事由となる場合

(イ) 課税処分取消事由となること

課税当局が事前通知を要しない場合に該当すると判断した理由に合理性がないと裁判所が判断した場合には、例外的に事前通知を要しないことの趣旨目的、すなわち、調査の適正な遂行や課税の公平確保という要請は後退し、事前通知を行うという原則的な手続がそもそも求められていたということになるから、事前通知を行わなかったことは、納税者における事前準備を可能にするという通則法 74 条の 9 第 1 項の趣旨目的に反する重大な違法となり、従って、この手続の違法は課税処分取消事由となるものと考えられる。

(126) 金子・前掲注(23)908 頁。

(四) 国家賠償請求における職務行為基準説の考え方

これに対し、調査担当職員が事前通知を要しない場合に該当すると判断した以上、事前通知をしなかった手続が違法であるとしても、課税処分取消事由となるほどの重大な違法とはいえないという反対意見があるかもしれない。この意見は、国家賠償請求における職務行為基準説に似たところがあるように思われる。

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、故意又は過失によっ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、その違法性について、最高裁平成 5 年 3 月 11 日第一小法廷判決（民集 47 卷 4 号 2863 頁）は、「税務署長のする所得税の更正は、所得金額を過大に認定していたとしても、そのことから直ちに国家賠償法 1 条 1 項にいう違法があったとの評価を受けるものではなく、税務署長が資料を収集し、これに基づき課税要件事実を認定、判断する上において、職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく漫然と更正をしたと認め得るような事情がある場合に限り、右の評価を受けるものと解するのが相当である。」と判示している。この判示は、国家賠償請求におけるいわゆる職務行為基準説を述べたものであるが、上記の反対意見は、これと同様に、事前通知を要しない場合に該当するかどうかの判断に当たって、職務上通常尽くすべき注意義務が尽くされているのであれば、課税処分が取り消されるほどの重大な違法があったとの評価を受けるものではないということを述べるものと思われる。

この点、裁判所が違法と判断するのは、上記イ(二)で述べたとおり、事前通知を要しないとの判断が法令や通達に準拠せず、実質的には判断がなされていないのと同視し得るような、余程の場合ということになるから、裁判所が違法と判断する場合に、調査担当職員が職務上通常尽くすべき注意義務を尽くしたということは通常考えられない（職

務上通常尽くすべき注意義務が尽くされていれば、そもそも手続が違法となることはないと思われる。)。このことを描いても、「行政処分取消訴訟における違法性は、行政処分の法的効果発生の前提である法的要件充足性の有無を問題とするのに対し、国家賠償請求訴訟における違法性は、損害填補の責任を誰に負わせるのが公平かという見地に立って行政処分の法的要件以外の諸種の要素も対象として総合判断すべきものであるから、国家賠償法 1 条 1 項にいう違法性は、行政処分の効力発生要件に関する違法性とはその性質を異にするものであり、究極的には他人に損害を加えることが法の許容するところであるかどうかという見地からする行為規範違反性であると考えられる。」⁽¹²⁷⁾と解されているように、課税処分取消訴訟における違法性と国家賠償請求訴訟における違法性はそもそもその性質が異なることからすると、事前通知の手続について、一般的に国家賠償請求における職務行為基準説のような考え方を採ることは難しいものと思われる。

(ハ) 取り消される課税処分の範囲

事前通知を要しない場合に該当すると判断して、事前通知をせずに調査先に臨場したが、納税者が不在などの理由で当日は質問検査等を行うことなく退去し、後日改めて適法な調査を実施して課税処分を行ったところ、納税者から当初の事前通知をしなかった手続が違法と主張され、裁判所が違法と判断したケースについて考えてみたい。

このケースでは、事前通知をしなかった違法な手続により収集した

(127) 井上繁規「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) 377 頁(法曹会、1996)。

事前通知の手続の違法を理由に国家賠償を求める訴訟が提起された場合には、通則法 74 条の 10 の要件充足性の有無(取消訴訟における違法性)のみならず、被侵害利益の種類、性質、侵害行為の態様及び原因、行政処分の発動に対する被害者側の関与の有無、程度並びに損害の程度等の諸般の事情を総合的に判断して違法性の有無を決することになる。なお、国家賠償訴訟では、国に賠償責任があると主張する原告が処分等の違法性を立証する責任を負担する。佐藤英善編『実務判例逐条国家賠償法』324 頁(三協法規出版、2008)。

資料はなく、課税処分はその後の適法な手続により収集した資料のみに基づいて行われている。この場合、課税処分の基礎となる資料の収集に一切関わりがない事前通知の手続に違法があるというだけで、しかも適法な手続により収集した資料により客観的な課税標準（とりわけ多額の不正所得）の存在が認められるにもかかわらず課税処分が取り消されるとすると、第 1 章第 4 節の 1 で述べたように、法定化前の折衷説が、実体（租税の公平確実な賦課徴収や税務行政の効率性）と手続（適正手続保障）とのバランスを保とうとする妥当なものとして裁判例・学説の多くに支持されてきたことからしても、この結論は手続に傾いたバランスの悪いもののように思われる。さらに、事前通知せずに臨場した当日はそのまま退去し、後日改めて適法な調査を実施していることからすれば、前触れもなく課税当局がやって来たことで納税者に心理的な負担はあったとしても、納税者における事前準備を可能にするという事前通知の趣旨目的に反するほど重大な違法はないともいえる。

それでは、このケースの課税処分の効力をどのように考えたらよいのか。この点、課税処分の基礎となる資料が、事前通知をしなかった違法な手続により収集したものと、その後の適法な手続により収集したものとの区分できることに着目し、第 1 章第 4 節の 2（2）ロで述べた違法収集証拠排除の考え方が参考になる⁽¹²⁸⁾。

この違法収集証拠排除の考え方によれば、本ケースでは、違法に収集された資料はないから、適法に収集された全ての資料が課税処分の基礎となり、結果として課税処分は取り消されないことになる⁽¹²⁹⁾。

(128) これに対し、例えば、調査の終了の際の手続に重大な違法がある場合には、課税処分の基礎となる資料をこのように区分することはできないから、違法収集証拠排除の考え方は採り得ないものと考えられる。

(129) 平成 27 年 7 月 21 日裁決は、質問検査権を行使していなければ、事前通知なく納税者方に赴いても違法とはならないとしている（第 3 章第 2 節の 1（4））。しかしながら、事前通知をせずに臨場した際に質問検査等を行ったかどうかは事後的な事情であって、事前通知をしなかったことの適法・違法に影響を及ぼすものではないと考え

その逆に、例えば、事前通知せずに臨場した当日の違法な手続により課税処分¹³⁰の基礎となる全ての資料を収集した場合には、全ての資料の証拠能力が否定されるから、課税処分は全て取り消されることになる。また、その中間的な形で、例えば、事前通知せずに臨場した当日の違法な手続により収集した資料から 40 の非違が把握され、後日の適法な手続により収集した資料から 60 の非違が把握され、合計 100 の課税処分が行われた場合には、違法な手続により収集した資料の証拠能力が否定されるから、課税処分のうち 40 が取り消されることになる⁽¹³⁰⁾。このように違法収集証拠排除の考え方を採ることによって、実体と手続のバランスが保たれ、結果の妥当性が図れるものと考えられる。

以上のことから、事前通知をしなかった手続が裁判所で違法と判断された場合、違法収集証拠排除の考え方によれば、課税処分のうち、その違法な手続により収集された資料を基礎とする部分は取り消されるが、それ以外の適法な手続により収集された資料を基礎とする部分が取り消されることはないと考えられる。

(3) 疑義が生じ得るその他のケース

イ 「税務署長等」の解釈

通則法 74 条の 9 第 1 項は、「税務署長等…は、…通知するものとする。」

られ（同章第 3 節の 1）、ここで述べたように、事前通知を要しない場合に該当するとの判断に合理性がなければ手続は違法となるが（合理性があれば、そもそも手続は違法とならない。）、臨場した当日に質問検査等を行っていない場合には、違法な手続により収集した資料はないから、課税処分が取り消されることはないとするのが論理的であるように思われる。

- (130) 例えば、事前通知をしなかった違法な手続により収集した資料を端緒として、その後の適法な手続により課税処分に結び付く資料が更に収集されたようなケースをどう考えるか。この点は、刑事訴訟手続の違法収集証拠排除法則における派生証拠の取扱い（いわゆる「毒樹の果实」）を参考に、個々の事案の事実関係に照らし、当初の収集方法の違法の程度、適法手続により収集された資料の重要さの程度、それぞれの資料の関連性の程度等を考慮して総合的に判断されるものと考えられる。高木俊夫＝大淵敏和『違法収集証拠の証拠能力をめぐる諸問題－裁判例を中心として－』司法研究報告書 39 輯 1 号 255-269 頁（1988）参照。

と規定し、「当該職員は」と規定していないから、税務署長以外の調査担当職員（国税調査官）からの事前通知は手続に反するか、という疑義が生じ得る。

この点、同項の規定は、従来の運用上の取扱いを法律上明確化したものであることからすれば、これによって国民の権利義務が形成され、又はその範囲を確定する効果を有するものとは認められず、したがって、調査手続の透明性・納税者の予見可能性を高めるという趣旨目的を実現するためには、事前通知を税務署長等が自ら直接行わなければならないとする根拠はなく、かえって、私人に対する関係では権利義務を形成せず、またその範囲を確定するものでもない事実行為として、その事務を分掌する補助機関⁽¹³¹⁾にこれを行わせても差し支えないと考えられる。

そして、財務省組織規則 556 条 2 項は、「国税調査官は、命を受けて、第 553 条各号及び第 554 条各号に掲げる事務を処理する。」と規定し、同規則 553 条 2 号には、統括国税調査官の職務として、「内国税の課税標準の調査及び内国税に関する検査に関すること」が掲げられているところ、事前通知は「内国税の課税標準の調査及び内国税に関する検査に関すること」に該当する。そうすると、税務署長の補助機関である統括国税調査官は、同規則 553 条 2 号に基づき、通則法 74 条の 9 第 1 項により税務署長が行うこととされている事前通知に関する事務を分掌しており、その部下である国税調査官は、同規則 556 条 2 項に基づき、統括国税調査官の命を受けて、納税義務者に対して事前通知を行うことができると解される。そして、このことは、税理士法 34 条が、「税務官公署の当該職員は、…当該税理士に対しその調査の日時場所を通知しなければならない。」と規定しており、事前通知すべき者を税務署長等に限定し

(131) 補助機関とは、行政官庁を補助する機関をいい、国家行政組織法の機関でいえば、各省の大臣政務官、事務次官、局長、課長等がこれに当たる。また、行政官庁とは、国家意思を決定し、外部に表示する行政機関をいう。塩野宏『行政法Ⅲ[第四版]行政組織法』42・30 頁（有斐閣、2012）。税務署長は行政官庁であり、統括国税調査官はその補助機関に当たる。

ていないことから明らかといえる。

したがって、上記のような場合に手続の違法はない⁽¹³²⁾。

ロ 通則法 74 条の 9 第 4 項（通知事項以外の事項について非違が疑われる場合）の解釈

(イ) 事前通知した期間よりも前の期間を調査する場合

例えば、平成 26 年分から同 28 年分の所得税について事前通知をして実地の調査を行っていたところ、これらの年分に非違があり、同様の非違がそれより前の年分についても疑われたことから、平成 22 年分から同 25 年分について調査対象に追加する旨を通知することなく質問検査等を実施して課税処分を行った場合に、調査の対象となる期間を追加することについて事前通知をしなかったのは手続に反するか、という疑義が生じ得る。

この点、通則法 74 条の 9 第 4 項は、「第 1 項の規定は、当該職員が、当該調査により当該調査に係る同項第 3 号から第 6 号までに掲げる事項以外の事項について非違が疑われることとなった場合において、当該事項に関し質問検査等を行うことを妨げるものではない。この場合において、同項の規定は、当該事項に関する質問検査等については、適用しない。」と規定しており、事前に通知した調査の対象となる期間以外の期間について非違が疑われることとなった場合には、それらの期間について改めて事前通知することなく質問検査等を行うことができるから、この場合に平成 22 年分から同 25 年分について調査対象に追加する旨を通知することなく質問検査等を実施しても、手続の違法はない⁽¹³³⁾。

(132) 平成 28 年 11 月 1 日裁決（第 3 章第 2 節の 1（3））。

(133) これとは異なるケースで、例えば、平成 26 年分から同 28 年分の所得税について事前通知をして実地の調査を行っていたところ、これらの年分の減価償却費の計上額の適否を検討するために、これらの年分より前の資産の取得年分の契約書等の提示・提出を求めることがある。これは、飽くまでも事前通知した課税期間の調査のために、事前通知した当該課税期間より前の課税期間に係る帳簿書類その他の物件を質問検査等の対象とするものであるから、通則法 74 条の 9 第 4 項によることなく質問検査

(四) 調査中に申告された直近の期間を調査する場合

例えば、平成 26 年分から同 28 年分の所得税について事前通知をして平成 29 年 11 月から実地の調査を継続中（平成 30 年 3 月）に、平成 29 年分の申告書が提出されたので、同年分について調査対象に追加する旨を通知することなく質問検査等を実施して課税処分を行った場合に、調査の対象となる期間を追加することについて事前通知をしなかったのは手続に反するか、という疑義が生じ得る。

この点、調査は、納税義務者について税目と課税期間によって特定される納税義務に関してなされるものであるから、当該納税義務に係る調査を一の調査とみることになり⁽¹³⁴⁾、平成 29 年分の調査は、平成 26 年分から同 28 年分の調査とは別の独立した一の調査となる。そして、平成 29 年 11 月から行われている調査に、平成 30 年 3 月に申告書が提出された平成 29 年分が元々含まれていたと解するのは無理があるから、通則法 74 条の 9 第 4 項の適用はないと考えられ、そうすると、平成 29 年分の調査については同条 1 項の通知が必要ということになる。

したがって、上記の場合に平成 29 年分について調査対象に追加する旨を通知することなく質問検査等を実施すれば、その手続は違法となる⁽¹³⁵⁾。もっとも、平成 29 年分について、平成 29 年 11 月から行っている今回の調査とは別に、改めて調査を実施した場合の納税者の事務負担を考慮して、課税当局において今回の調査対象に追加し、納税者においてもこれに応じているような場合には、平成 29 年分が調査の対象に追加されることを納税者においてあらかじめ予測して申告したとみることもでき、そうであれば、事前通知の趣旨的に反するほど重大な違法とはいえないから、課税処分の取消事由とはならないと

等を行うことが可能である（手続通達 4・5）。

(134) 手続通達 3・1（1）。

(135) 平成 26 年 11 月 13 日裁決（第 3 章第 2 節の 1（1））。

考えられる⁽¹³⁶⁾。

なお、上記のとおり、調査は税目と課税期間によって特定される納税義務に関してなされるものであり、当該納税義務に係る調査を一の調査とみることになるから、仮に平成 29 年分の調査手続に違法があったとしても、それとは別の一の調査とみられる平成 26 年分から同 28 年分の各年分の調査の適法性に影響を及ぼすものではない。

第 5 節 調査結果の内容の説明

1 改正前の調査の終了の際の手続の概要

平成 23 年 12 月改正前から、税務調査終了時に税務当局が行う手続については、実務上、次の場合の区分に応じ、それぞれ次のとおりとされていた⁽¹³⁷⁾。

(1) 調査の結果、非違がない場合

- ① 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する。
- ② じ後の申告等につき指導すべき事項もない場合は、適正な申告と認められる旨の書面を送付する。
- ③ なお、②の書面は、それまでの調査結果を通知するものであって、じ後の再調査を禁止するものではなく、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する。

(136) これとは異なるケースで、例えば、平成 26 年分から同 28 年分の所得税について事前通知をして実地の調査を行っていたところ、平成 29 年の売上の中に平成 28 年において計上すべきものがないか検討するために、進行年分である平成 29 年 1 月以降の売上帳等の提示・提出を求めることがある。これは、飽くまでも事前通知した課税期間の調査のために、事前通知した当該課税期間より後の課税期間（進行年分）に係る帳簿書類その他の物件を質問検査等の対象とするものであるから、通則法 74 条の 9 第 4 項によることなく質問検査等を行うことが可能である（手続通達 4-5）。

(137) 平成 21 年 6 月 25 日付課個 4-29 ほか 10 課共同「個人課税事務運営要領の制定について（事務運営指針）」等。

(2) 調査の結果、非違がある場合

- ① 非違内容及びその金額を説明する。
- ② 修正申告又は期限後申告をしようとする。
- ③ その際、書面を交付して、修正申告又は期限後申告をした場合には不服申立てができないこと等を説明する。

2 調査の終了の際の手續に関する改正の内容

平成 23 年 12 月改正では、調査の終了の際の手續について、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、改正前の運用上の取扱いを法律上明確化することとされた。

また、改正前後を通じて、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が（通法 26）、この再更正の前提となる再調査のあり方について、改正前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、再調査に関する規定が設けられた⁽¹³⁸⁾。

この調査の終了の際の手續についての具体的な内容は、次のとおりである。

(1) 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、実地の調査を行った結果、更正決定等をすべきと認められない場合には、納税義務者であって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（通法 74 の 11①）。

(2) 更正決定をすべきと認める場合における調査結果の内容の説明等

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、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（通法 74 の 11②）。

(138) 財務省・前掲注(20)236 頁・238 頁。

また、調査結果の内容の説明をする場合において、当該職員は、納税義務者に対し修正申告又は期限後申告を勧奨することができる。この勧奨をする場合には、「調査の結果に関し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（通法 74 の 11③）。

（３）納税義務者の同意がある場合の連結親法人又は税務代理人への通知等

上記（１）の通知又は（２）の説明若しくは交付については、納税義務者が連結子法人である場合又は納税義務者に税務代理人がある場合には、当該納税義務者への通知又は説明若しくは交付に代えて、それぞれ次の者に行うことができる（通法 74 の 11④⑤）。

イ 納税義務者が連結子法人である場合

納税義務者である連結子法人及びその連結親法人の同意がある場合には、当該連結親法人

ロ 納税義務者に税務代理人がある場合

実地の調査により質問検査等を行った納税義務者の同意がある場合には、その税務代理人

（４）再調査

上記（１）の通知をした後又は（２）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っ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、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（通法 74 の 11⑥）。

なお、平成 27 年度税制改正前は、再調査の前提となる前回調査が単に「調査」とされていたところ、同改正により「調査（実地の調査に限る。）」

とされた⁽¹³⁹⁾。

3 調査結果の内容の説明の趣旨目的

納税者に対して調査の結果を知らせるものとして、新たに法定化された調査結果の内容の説明のほか、従前から青色申告に対する更正処分の理由附記がある⁽¹⁴⁰⁾。

後者の青色申告に対する更正処分の理由附記について、最高裁昭和 38 年 5 月 31 日第二小法廷判決（民集 17 巻 4 号 617 頁、注(54)）は、理由附記を求める規定は単に行政庁に対する訓示規定ではなく、通知書に理由の記載を欠けば更正処分自体が違法となり取消原因となるとの第一審判決を支持し、「一般に、法が行政処分に理由を附記すべきものとしているのは、処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服の申立に便宜を与える趣旨に出たものであるから、その記載を欠くにおいては処分自体の取消を免かれないものといわなければならない。」と判示した。もともと理由の不備・欠缺はそのこと自体方式違背の点で違法となるとはいえ、当然に処分内容の瑕疵を招来したりするものでは

(139) 改正の理由について、「税務当局では、従来から、提出された申告書に客観的・限定的な誤りがある場合には、延滞税等の納税者の負担にも配慮し、判明している誤りについて指摘を行い、早期に是正を図っているところですが、この際、税務当局からの指摘に応じない者に対しては、更正決定等による是正を行っています。しかしながら、更正決定等の前提として調査が行われるため（通法 24）、このように税務当局からの指摘に応じず更正決定等により是正が行われた者に対しては、後に当該判明している誤り項目以外の項目について調査が必要になった場合には、…改正前の制度では、『新たに得られた情報』がない限り再調査を行うことができず、適正公平な課税の観点から、その改善が課題となっていたところです。」と説明されている。財務省「平成 27 年度税制改正の解説」922 頁（https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/explanation/pdf/p0887_0923.pdf）（平成 30 年 6 月 25 日最終閲覧）。

(140) 平成 23 年 12 月改正で、国税に関する法律に基づく申請により求められた許認可等を拒否する処分又は不利益処分をする場合には、行政手続法の規定（同法 8 条又は 14 条）に基づき理由附記を実施することとされた（通法 74 の 14④）。これにより、白色申告に対する更正処分や加算税の賦課決定処分にも理由附記が行われることになった。

なく⁽¹⁴¹⁾、青色申告に対する更正の理由附記の問題をめぐり、本判決より以前から論争が展開されていたが、本判決は、理由附記の上記の趣旨目的から、理由附記を求める規定は単なる訓示規定ではなく強行規定であるとの最高裁として初めての判断を下し、長年の論争に一応の決着をつけたもの⁽¹⁴²⁾とされている。

前者の調査結果の内容の説明の手続については、上記 2 で述べたとおり、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、改正前の運用上の取扱いが法律上明確化されたものとされている。ここで、説明責任を強化する前提として、説明する内容、すなわち調査結果の内容が適正でなければならない。その意味で、調査結果の内容の説明の手続には、理由附記と同様、「処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制する」という機能があると考えられる。通則法 74 条の 11 第 2 項が、「更正決定等をすべきと認める場合には、…調査結果の内容…を説明するものとする。」と規定し、納税者において修正申告等が行われない場合には、更正決定等をすべきと認め、納税者に対して説明した調査結果の内容に沿って更正決定等を行うことになるから、基本的には、説明する調査結果の内容が課税当局としてのファイナルアンサーであり、調査結果の内容の説明等をもって一連の調査手続が終了する⁽¹⁴³⁾。そして、実際、調査結果の内容の説明に先立ち、課税当局では内容の十分な審査が行われているから、処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するという機能は、既に十分発揮されていると考えられる。

他方、理由附記のもう一つの機能、「処分の理由を相手方に知らせて不服の申立に便宜を与える」という機能は、調査結果の内容の説明の手続にはほぼ

(141) 渡部吉隆「判解」最高裁判例解説民事篇（昭和 38 年度）129 頁（法曹会、1978）。

(142) 下川環「判批」行政判例百選 I [第六版]別冊ジュリ 211 号 257 頁（2012）。

(143) 実施指針第 2 章 4（2）。調査結果の内容の説明の後、納税義務者から修正申告書等の提出若しくは源泉所得税の納付がなされるまでの間又は更正決定等を行うまでの間において、当該説明の前提となった事実が異なることが明らかとなり当該説明の根拠が失われた場合など当該職員が当該説明に係る内容の全部又は一部を修正する必要があると認めた場合には、必要に応じ調査を再開した上で、その結果に基づき、再度、調査結果の内容の説明を行うことができる。手続通達 5・4。

当てはまらない。調査結果の内容の説明を行った後、更正決定等よりも修正申告等がなされる方が圧倒的に多く、修正申告等は税務署長等の処分ではないため、納税者は修正申告等自体について不服申立てをすることができないからである（修正申告等がなされた場合の加算税賦課決定処分に対して不服申立てをすることはできる。）。

理由附記が更正処分の手続（更正処分の一部）として行われるのに対し、調査結果の内容の説明が修正申告等の勧奨の前段階の手続として行われることからすれば、その主たる機能は、納税者が自発的に修正申告等をするか否かを判断するための情報提供にあるといえる。そして、納税者から自発的な修正申告等がなされず、課税当局による更正決定等がなされる場合には、更正決定等に対する理由附記という手続によって、課税当局の納税者に対する説明責任は完全に果たされることになる。

4 調査結果の内容の説明に関する事例の検討

以下では、調査結果の内容の説明の手続が違法となるのはどのような場合か、また、手続が違法となるときに課税処分が取り消されるのはどのような場合かということについて、想定されるいくつかのケースを挙げて検討する。

第 3 章第 3 節の 2 で検討した平成 27 年 5 月 26 日裁決の考え方によれば、調査結果の内容の説明という手続は証拠収集手続に影響を及ぼさない手続だから、その手続にいかなる違法があっても、課税処分の取消事由となることはない。同裁決は、課税処分は「調査により」行うという通則法 24 条等の規定を解釈した折衷説を採る裁判例を踏襲したものと考えられるが、以下では、同裁決の考え方とは別に、前記第 2 節の 3 で述べたとおり、平成 23 年 12 月改正で通則法 74 条の 11 が新たに定められたことを踏まえ、同条 2 項の規定の解釈により検討する。

- (1) 調査結果の内容の説明を行ったが、納税者から説明の内容が不十分と主張されたケース

通則法 74 条の 11 第 2 項は、「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。」と規定し、内容、額⁽¹⁴⁴⁾及び理由以外に何をどの程度説明しなければならないという定めは置かれていない。また、上記 3 で述べたように、調査結果の内容の説明と理由附記とはその趣旨目的・機能に違いがあることから、長崎地裁平成 28 年 5 月 10 日判決（第 3 章第 1 節の 2）が判示するように、説明する調査結果の内容が、仮に更正するとした場合に更正通知書に附記される理由と同程度である必要はない。

理由附記の程度について、最高裁昭和 38 年 5 月 31 日第二小法廷判決は、「どの程度の記載をなすべきかは処分の性質と理由附記を命じた各法律の規定の趣旨・目的に照らしてこれを決定すべきであるが、所得税法…45 条 1 項の規定は、申告にかかる所得の計算が法定の帳簿組織による正当な記載に基づくものである以上、その帳簿の記載を無視して更正されることがない旨を納税者に保障したものであるから、同条 2 項が附記すべきものとしている理由には、特に帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示して処分の具体的根拠を明らかにすることを必要とすると解するのが相当である。」と判示している。また、行政手続法の理由提示に関する判決であるが、最高裁平成 23 年 6 月 7 日第三小法廷判決（民集 65 巻 4 号 2081 頁、注(54)）は、「同項（引用者注：行政手続法 14 条 1 項）本文に基づいてどの程度の理由を提示すべきかは、上記のような同項本文の趣旨に照らし、当該処分の根拠法令の規定内容、当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無、当該処分の性質及び内容、当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべきである。」と判示している。

他方、調査結果の内容の説明については、上記 3 で述べたように、その主たる機能が、納税者が自発的に修正申告等をするか否かを判断するための情報提供にあることからすれば、説明する内容は、理由附記のように信憑力のある資料を摘示して処分の具体的根拠を明らかにすることまでは求

(144) 額については、課税標準等、税額等、加算税又は過怠税の額をいうこととされている。手続通達 5・3。

められず、納税者が修正申告等をするか否かを判断できる程度の内容であれば足りると考えられる。通常は、非違のある税目、課税期間、更正決定等をすべきと認めた額及びその理由が説明され、例えば、法人税の調査であれば、いつの事業年度の法人税について、売上計上漏れの事実がありその非違がいくら、経費の過大計上の事実がありその非違がいくらあり、それらにより納付することとなる税額及び加算税の額がいくらになるという程度のことが説明されれば、納税者において修正申告等をするか否かの判断はできるものと考えられる。

したがって、調査結果の内容の説明の手續にあっては、納税者が修正申告等をするか否かを判断できる程度の内容の説明がなされていれば、手續が違法となることはなく、従って、課税処分が取り消されることもないと考えられる。

(2) 調査結果の内容の説明を行わなかったケース

特段の事情なく、調査結果の内容の説明を行わずに課税処分を行った場合には、法定化された手續を完全に懈怠するものであるから、手續は違法となる。

この場合の手續の違法が、納税者にとって課税当局による不意打ちとなり、新たに法定化された調査結果の内容の説明の手續は課税当局によって遵守されるはずだという、調査手續に対する納税者の信頼や期待を著しく損なって、その協力を不可能にするものである場合には、調査結果の内容の説明という手續の趣旨目的を没却する重大な違法であることから、課税処分の取消事由になると考えられる。もっとも、課税当局が通則法に基づく「調査結果の内容の説明」であると明示しなかったものの、調査結果の内容と同等のものが納税者に既に示され、納税者においてもこれを了知し得る状態にあったと認められる場合において、課税当局が既に示した内容と同一の内容の課税処分を行ったときには、納税者が自発的に修正申告等をするか否かを判断するための情報提供という、調査結果の内容の説明の主たる機能は果たされたといえるから、課税処分の取消事由とはならない

ものと考えられる。

なお、調査担当職員が納税者や関与税理士に対して調査結果の内容の説明を受ける機会を提供したにもかかわらず、納税者等がこれを拒否したため調査結果の内容の説明をすることができない場合や、いかなる方法によっても納税者等と連絡が取れないなど、相応の努力をしたにもかかわらず調査結果の内容の説明をすることができない場合などにおいて、やむなく調査結果の内容の説明をせずに課税処分を行ったようなときには、課税当局としては説明責任を果たしたといえるから、手続の違法はないと考えられる。

第 6 節 修正申告等の勧奨

1 趣旨目的

(1) 修正申告等の勧奨の趣旨目的

通則法 74 条の 11 第 3 項は、「前項の規定による説明（引用者注：調査結果の内容の説明）をする場合において、当該職員は、当該納税義務者に対し修正申告又は期限後申告を勧奨することができる。」と規定している。

現行の国税のほとんどで、納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とする申告納税方式が採用されており、課税当局による更正決定等の処分は飽くまで二次的・補充的なものとされている（通法 16①一）。

こうした納税義務の確定方式の下、修正申告の制度（通法 19①）は、申告納税制度の本旨に照らしてなるべく納税者が自らその納付すべき税額等を確定する仕組みとすることが妥当であるし、また、自発的に申告又は更正決定に係る税額等を増額変更する意思のある者に対しては、その変更をするための納税申告書の提出を認めて、これを提出することなく税務官庁の更正の処分を受ける者よりも有利な取扱いをすることが合理的であると

いう趣旨で設けられたものであり⁽¹⁴⁵⁾、期限後申告の制度（通法 18①）もほぼ同様の趣旨とされている⁽¹⁴⁶⁾。

そして、修正申告等の勧奨は、調査により非違が発見された場合、納税者が自らこれを是正することが今後の適正申告に資することとなり、申告納税制度の趣旨に適うものであるという考えから、課税当局が更正決定等により是正する前に、まずは納税者による自発的な修正申告等を促すという一種の行政指導として実務上行われてきたもので、平成 23 年 12 月改正でこの手続が法令上明確化されたものである。

そうすると、修正申告等の勧奨の趣旨目的は、申告納税制度の一層の充実・発展にあるといえる。

（２）法的効果の説明及び教示書面の交付の趣旨目的

通則法 74 条の 11 第 3 項は、「この場合（引用者注：修正申告又は期限後申告を勧奨する場合）において、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。」と規定している。

納税者が修正申告又は期限後申告をした場合、①これらの納税申告は税務署長等の処分ではないから、処分の取消しを求める不服申立てという直接的な救済手段は執り得なくなるが（通法 75①、加算税賦課決定処分に対して不服申立てをすることはできる。）、②更正の請求（通法 23①）ができる期間内であれば、更正の請求により申告した課税標準等の減額を求めるという間接的な救済手段を執ることはできる⁽¹⁴⁷⁾。

同項では、当該職員が納税者に修正申告等を勧奨する場合には、この二

(145) 志場・前掲注(117)310-311 頁。

(146) 志場・前掲注(117)303 頁。

(147) 平成 23 年 12 月改正前は、更正の請求の期限が法定申告期限から 1 年以内とされていたことから、調査の時期によって、調査による修正申告について更正の請求をすることができない場合があったが、同改正により更正の請求ができる期間が 5 年以内に延長されたため、調査による修正申告について更正の請求ができる範囲が広がった。

つのことを説明するとともに、書面を交付することを求めているが、①は修正申告等をすると直接的な救済手段がなくなること、②は修正申告等をして間接的な救済手段があることを教示するものであるから、修正申告等をするかどうかの判断に当たり納税者にとってより重要なのは、救済手段の放棄を意味する①であるといえる。調査の結果、勧奨に応じて納税者が修正申告等を行った後に、「知っていたら修正申告等をしなかった」ということがないよう、特に①を意識して、勧奨の際に、法的効果の説明及び教示書面の交付を義務付けたものと解される。

そうすると、法的効果の説明及び教示書面の交付の主な趣旨目的は、納税者の意に反して不服申立てという救済の途が閉ざされないようにすることにあるといえる。

2 修正申告等の勧奨に関する事例の検討

以下では、修正申告等の勧奨、法的効果の説明及び教示書面の交付の手続が違法となるのはどのような場合か、また、手続が違法となるときに課税処分が取り消されることになるのかということについて、想定されるいくつかのケースを挙げて検討する。

前記第 5 節の 4（調査結果の内容の説明に関する事例の検討）と同様、第 3 章第 3 節の 2 で検討した平成 27 年 5 月 26 日裁決の考え方とは別に、通則法 74 条の 11 第 3 項の規定の解釈により検討する。

（1）修正申告等の勧奨を行わなかったケース

通則法 74 条の 11 第 3 項は、「当該職員は、…勧奨することができる。」と規定している。この「することができる」という文言は、条文の名宛人が行政庁の場合には、行政庁に対して法律上の権利・能力・権限等があることを表すが、公務員の本来の職務や規定の趣旨から、「その権能が与えられた以上、それを行使すべき場面に直面したときは、それを行使すべき義

務がある」というように読むのが通例であると説明するものもある⁽¹⁴⁸⁾。

ところで、修正申告等の勧奨は、申告納税制度の一層の充実・発展を趣旨目的とするものであるが、修正申告等の勧奨を法定することについて、識者から疑問が呈されており、「納税者が修正申告書等を提出するのは自己の利益になる時（加算税や延滞税の減免が期待できる場合等）に行えば足りるのであって、税務署長の恣恊等によって行われるものでない」、「元々、修正申告書等の提出が納税者の自由裁量によって行われるはずなのに、通達によってそれを強制し、かつ、詳細な手続を定めることに疑問がある。」⁽¹⁴⁹⁾とか、「行政不服審査法および国税通則法に基づく不服申立権という正式の権利救済請求権の放棄…を想定して調査終了の際の手続に関する制度設計を行うことは、手続的保障原則…の観点からみて立法政策上妥当でないと考えられる」⁽¹⁵⁰⁾といった意見がみられる。

そもそも、修正申告については、「納税申告書を提出した者…は、…その申告に係る課税標準等…を修正する納税申告書を税務署長に提出することができる。」（通法 19①）と、期限後申告については、「期限内申告書を提出すべきであった者…は、その提出期限後においても、…納税申告書を税務署長に提出することができる。」（同法 18①）と、いずれも納税者の意思により「できる」こととされており、修正申告等の勧奨を定める通則法 74 条の 11 第 3 項は、納税者が自ら「できる」ことを課税当局が勧めることができることを規定したものである。

また、法定化された修正申告等の勧奨は、申告納税制度の趣旨に照らし、納税者による自発的な修正申告等を促す行政指導として実務上行われてきた⁽¹⁵¹⁾ことを確認的に法律に規定したものである。行政指導とは、行政手

(148) 伊藤義一『税法の読み方 判例の見方』178-179 頁（TKC 出版、2014）。

(149) 品川・前掲注(96)167-168 頁。なお、ここでいう通達とは、実施指針の第 2 章 4（3）を指す。

(150) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第 5 版〕』151-152 頁（弘文堂、2016）。

(151) 国税に関する行政指導については、原則として、行政手続法第 4 章（行政指導）が適用されるが、①職務の遂行上必要な情報の収集を直接の目的としてされる行政指導には同章の規定は適用されず（行政手続法 3 ①十四）、また、②国税に関する法律

続法の定義によれば、「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つて処分に該当しないもの」(同法 2 六)であり、税務行政についていえば、納税者の自発的な意思に基づく協力を求めるもので、納税者に何ら法令上の義務を負わせるものではないから、課税当局が行政指導をすることができるのはいわば当然といえる。

以上のことからすると、この「することができる」という文言は、行政庁の「義務」というよりも、文字どおり行政庁の「権限」として規定されたものと解するのが適当と考えられる(長崎地裁平成 28 年 5 月 10 日判決(第 3 章第 1 節の 2)も同様の判示をしている。)

したがって、調査結果の内容の説明をする際に、当該職員が修正申告等の勧奨を行わなかったとしても、その手続が違法となることはなく、従って、課税処分が取り消されることもないと考えられる。

(2) 修正申告等の勧奨の際に、法的効果の説明、教示書面の交付のいずれかを行わなかったケース

例えば、調査の過程で納税者や関与税理士が修正申告等に応じない意思を明らかにしているような場合には、当該職員が修正申告等を勧奨しないこともあり得るが、通則法 74 条の 11 第 3 項の規定によれば、修正申告等を勧奨しない場合には、法的効果の説明、教示書面の交付を行う必要はない。他方、修正申告等を勧奨した場合において、法的効果の説明と教示書面の交付のいずれかを行わなかったときには、その手続は違法となる⁽¹⁵²⁾。

に基づく納税義務の適正な実現を図るために行われる行政指導については、通則法 74 条の 14 第 2 項の規定により、行政指導に係る書面の交付(行政手続法 35③)及び複数の者を対象とする行政指導(同法 36)の規定は適用除外とされている。修正申告等の勧奨は②の行政指導に当たり、従来から書面の交付等の適用除外とされてきた。

- (152) 修正申告等を勧奨した場合であっても、例えば、その際に、納税者や関与税理士から修正申告等に応じない意思が明確に表示されたため、それ以上、法的効果の説明及び教示書面の交付を行わなかったようなケースは、修正申告等を勧奨しなかったケースと同視し得るものとして、その手続に違法はないと考えられる。

しかしながら、上記 1 (2) で述べたとおり、法的効果の説明及び教示書面の交付の主な趣旨目的は、納税者の意に反して不服申立てという救済の途が閉ざされないようにすることにあることからすれば、法的効果の説明と教示書面の交付のいずれかが行われていれば、その趣旨目的に反するほど重大な違法とはいえないから、この手続の違法によって課税処分が取り消されることはないと考えられる。

(3) 修正申告等の勧奨の際に、法的効果の説明、教示書面の交付のいずれも行わなかったケース

イ その後、修正申告等がされず、更正決定等を行ったケース

修正申告等を勧奨した際に、法的効果の説明と教示書面の交付のいずれも行わなかった場合には、その手続は違法となる。しかし、その後、納税者が修正申告等を行わず、課税当局が更正決定等を行う場合には、更正決定等の通知書に不服申立て等についての教示書面が添付され、その更正決定等の処分に不服がある納税者は、処分に対して不服申立てをすることができるから、納税者は不服申立てができるという法的利益を何ら失っておらず、法的効果の説明及び教示書面の交付の趣旨目的は何ら害されていない。

したがって、この手続の違法によって課税処分が取り消されることはないと考えられる。

ロ その後、修正申告等がされたケース

納税者が勧奨に応じて修正申告等をした後に、加算税の賦課決定処分の取消しを求め、法的効果の説明及び教示書面の交付がなかったという手続の違法を理由に修正申告等の無効を主張する争訟が提起されることが想定される。

第 3 章第 2 節の 5 でみた平成 27 年 3 月 26 日裁決と類似のケースであるが、同章第 3 節の 3 で述べたように、調査を要件としていない修正申告等の効力に調査手続の違法が影響を及ぼすことはないと考えられるし、納税申告について錯誤等の意思表示に関する民法の規定を類推適用する

ことは原則として許されないと考えられる。

ところで、更正決定等の処分を行う場合の教示について、行政不服審査法 82 条 1 項は、「行政庁は、審査請求若しくは再調査の請求又は他の法令に基づく不服申立て（以下この条において『不服申立て』と総称する。）をすることができる処分をする場合には、処分の相手方に対し、当該処分につき不服申立てをすることができる旨並びに不服申立てをすべき行政庁及び不服申立てをすることができる期間を書面で教示しなければならない。ただし、当該処分を口頭でする場合は、この限りでない。」と規定している⁽¹⁵³⁾。

この規定の趣旨については、「教示は、不服申立制度が十分に活用され、国民の権利利益の救済を図るため、処分をする際に処分の相手方に対し不服申立てによる救済を受けられる旨を教えるものであり、…特に、行政行為が処分であるか否か、不服申立てをすべき行政庁がどこであるのかなどについては、判断が難しい場合もあり、極めて重要な制度といえる。」と説明されている⁽¹⁵⁴⁾が、裁判例では、この教示がなかったからといって、そのために行政処分が取り消されることはないとしている。

例えば、原告が、東京都知事が行った代執行費用の納付命令は不服申立てについての教示を欠くから違法であると主張したのに対し、東京高裁昭和 55 年 12 月 24 日判決（行集 31 巻 12 号 2675 頁）は、「行政不服審査法第 57 条第 1 項は、行政庁が審査請求若しくは異議申立て又は他の法令に基づく不服申立てをすることができる処分を書面で行う場合には、処分の相手方に対して不服申立てについての教示をしなければならない旨を規定しているが、その趣旨は、当該行政処分に対して不服申立てをすることができる旨、不服申立てをすべき行政庁及び不服申立てをすることができる期間を教えることによりその処分を受けた者の不服申立による権利救済の実をあげようとするにありと解されるから、行政庁が

(153) 平成 26 年改正前の行政不服審査法 57 条 1 項も同様に規定していた。

(154) 一般財団法人行政管理研究センター・前掲注(18)368-369 頁。

教示義務を履行しないのは違法であるが、右教示制度の趣旨にかんがみると、右の教示がなかったからといってそのため当該行政処分がこれを取り消すべき違法性を帯びることとなるとは解されない。」（第一審判決を訂正）と判示している。

また、原告が、所得税の更正通知につき不服申立ての教示が欠如しているのみならず、積極的に教示文言が抹消されているから、更正処分は無効であると主張したのに対し、岡山地裁昭和 60 年 1 月 23 日判決（訟月 31 巻 8 号 1771 頁）は、「右のような瑕疵は更正処分の重大な瑕疵とは到底いうことができないから、右主張は理由がない（教示がされていないからといって不服申立ができないものではないことも論をまたない。）」と判示している。

これらの裁判例は、処分の際の「救済の途があること」の教示がなかったケースについて判示されたものであり、行政指導の際の「救済の途がなくなること」の教示がなかったケースにそのまま当てはまるものではないと考えられるが、行政庁が教示義務に違反した場合の処分の効力をどう考えるかという点で参考になる。

以上のことからすると、法的効果の説明と教示書面の交付のいずれも行われなかった場合において、その後に修正申告等がされたときには、その手続は違法となるが、その違法な手続によって修正申告等が無効となることはなく、従って、加算税の賦課決定処分が取り消されることもないと考えられる。

第 7 節 再調査

1 趣旨目的

前記第 5 節の 2 で述べたとおり、平成 23 年 12 月改正により、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、再調査に関する規定が設けられた。

実体法上、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おり（通法 26）、法定申告期限から原則として5年を経過するまでは（通法 70①）、何度でも更正をすることができる。しかしながら、実地の調査（前回調査）の結果、更正決定等をすべきと認められない旨の通知を受け、又は、調査結果の内容の説明を受けて修正申告をしたり更正を受けたりした納税者は、その時点で、その税目、年分等に係る調査は終了したと理解し、その後、再び同一税目、同一年分の国税（同一の納税義務）について調査があるとは予想しないものと思われる。

そこで、納税者に対して受忍を求めて調査を実施した以上、原則として、同一の納税義務について改めて受忍を求めて調査を行うことは適当ではないが、例えば、調査終了後に行われた取引先の税務調査で、前回調査の際には把握されていなかった非違の存在が認められる場合にまで質問検査等を行うことを許さないとすれば、かえって適正公平な課税の確保を妨げることとなることから、その場合には同一の納税義務について再調査を行うことができることとしたものと考えられる。つまり、再更正の前提となる再調査のあり方について、改正前の運用上の取扱いを踏まえ、納税者の負担（心理的な負担や延滞税の負担など）の軽減を図る観点から、原則としてこれを行わないこととしつつ、当該職員が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再調査を行うことができることとし、適正公平な課税の確保を図ることとしたものと理解できる⁽¹⁵⁵⁾。

(155) 手続法定化前の実務では、大規模法人の法人税の調査において、事業部等により時期を分けて調査を実施するということが行われていたようであるが、手続法定化後は、手続通達 3・1（4）に定める例外的な場合（移転価格調査とそれ以外の部分の調査に区分する場合、連結子法人の調査を複数の調査に区分する場合）を除き、納税義務に係る課税原因の一部のみを対象として調査を実施したとしても、その納税義務の全体について調査が行われることとなるので、改めてその他の部分を対象として調査を実施しようとするときは、その調査は再調査に該当することとなる。しかしながら、そもそもこの規定は個人や中小法人にはそのまま当てはまるものの、事業規模がそれとは比べものにならない大規模法人において、一度の調査で一事業年度の全ての事項を調べることは事実上困難である。適正公平な課税の確保という趣旨目的から、

2 再調査に関する事例の検討

再調査の要件を満たすと判断して再調査を実施したところ、納税者からその手続が違法と主張されたケースで、再調査の手続が違法となるのはどのような場合か、また、手続が違法となるときに課税処分が取り消されるのはどのような場合か。このケースは、前記第 4 節の 4 (2) (事前通知を要しない場合に該当すると判断して、事前通知をせずに実地の調査を実施したところ、納税者からその手続が違法と主張されたケース) と同様に考えることができる。

(1) 再調査をしたことが違法となる場合

再調査の要件を満たすと判断して再調査を実施した場合には、課税当局においてその手続が違法との認識はないし、また、再調査を行う理由を納税者に説明しなければならない法令の規定もないから、再調査をしたことが問題となるのは、納税者が、再調査の要件を満たさないにもかかわらず再調査をしたのは違法と主張して争訟を提起した場面ということになる。

通則法 74 条の 11 第 6 項は、「当該職員は、…認める」ときに再調査をすることができると規定しているから、当該職員の判断によって再調査をするかどうかが決まることになる。そして、その判断の前提となる事実として「新たに得られた情報」と規定され、その意義が手続通達に定められている⁽¹⁵⁶⁾が、前回調査を担当した当該職員が更正決定等をすべきと認め

再調査を制限する納税義務者に線引きをするなどの立法的な対応が図られるべきと考える。

国税庁の統計情報によると、例えば、卸売業で利益を計上している法人の 1 事業年度当たりの営業収入金額を比較すると、資本金 100 万円以下の法人では 199 百万円 (887,598 百万円 / 4,458 事業年度) であるのに対し、資本金 100 億円超の法人では 476,449 百万円 (20,963,766 百万円 / 44 事業年度) と、実に 2,394 倍もの差がある。国税庁長官官房企画課「平成 28 年度分会社標本調査」47 頁 (<http://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/kaishahyohon2016/pdf/02.pdf>) (平成 30 年 6 月 25 日最終閲覧)。

(156) (「新たに得られた情報」の意義)

5・7 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

られない旨の通知又は調査結果の内容の説明を行った時点で有していた情報以外の情報が全て判断材料となり、そのほとんどは課税当局でなければ得られない個々の納税者のナマの情報であり⁽¹⁵⁷⁾、かつ、そのうちの情報を採用するかは課税当局の判断に委ねられる。さらに、これらの情報に照らし、当該職員が「非違があると認めるとき」に再調査をすることができると規定され、その範囲が手続通達に定められている⁽¹⁵⁸⁾が、課税当局が新たに得た情報について、課税当局としての知見・判断能力をもって客観的に評価した場合に、非違があると合理的に推認できるかどうかを判断することは、課税当局の専門技術的裁量に委ねられていると解される。

調査担当職員が法令の規定や通達の取扱いに基づき、個々の事案の事実関係に即して、再調査の要件を満たすと判断したことが争訟で問題となったときには、国は再調査の要件を満たすと判断した理由の合理性を主張・立証することになるが、再調査の要件を満たすかどうかの判断は課税当局の専門技術的裁量に委ねられるから、裁判所がその手続を違法と判断することは通常考えられない。

とはいえ、裁判所は法律問題だけでなく、事実問題についても審理判断するから、裁判所による審理の過程で、再調査の要件を満たすと判断した理由に合理性がないと判断されることがないとはいえず、そう判断され

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。

(注) 調査担当者が調査の終了前に変更となった場合は、変更の前後のいずれかの調査担当者が有していた情報以外の情報をいう。

- (157) 「新たに得られた情報」に該当する情報としては、例えば、典型的には、前回調査終了後に納税義務者本人から提出された申告書等、前回調査終了後に回付された資料情報等、前回調査終了後に実施された別の調査や官公署に対する情報提供要請、外国税務当局との情報交換により把握された情報等が該当するものと考えられる。山下・前掲注(123)147頁。

- (158) (「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)

5・8 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。

ば、再調査をした手続は違法ということになる。

裁判所がそのような判断をするのは、国の主張・立証によってもなお、課税当局の判断の基礎とされた重要な事実には誤認があること等によりその判断が全く事実の基礎を欠く場合や、事実に対する評価が明白に合理性を欠くこと等によりその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な場合に限られるから、例えば、再調査の要件を満たすとの判断が法令や通達に準拠せず、実質的には判断がなされていないのと同視し得るような、余程の場合ということになると考えられる。

(2) 再調査の手続の違法が課税処分 of 取消事由となる場合

課税当局が再調査の要件を満たすと判断した理由に合理性がないと裁判所が判断した場合には、再調査を行うことの趣旨目的、すなわち、適正公平な課税の確保という要請は後退し、再調査を行わないことの趣旨目的、すなわち、納税者の負担の軽減を図るという要請から、そもそも再調査を行うべき事案ではなかったということになるから、再調査をしたことは通則法 74 条の 11 第 6 項の趣旨目的に反する重大な違法となり、従って、この手続の違法は課税処分の取消事由となるものと考えられる。

この場合、課税処分の基礎となる資料が、前回調査と同一税目・同一年分の違法な再調査により収集したものと、それ以外の税目・年分の適法な調査により収集したものとに区分できることから、違法収集証拠排除の考え方によれば、課税処分のうち、再調査の違法な手続により収集された資料を基礎とする部分は取り消されるが、それ以外の適法な手続により収集された資料を基礎とする部分が取り消されることはないと考えられる⁽¹⁵⁹⁾。

(159) 再調査手続の瑕疵と課税処分の効力については、赤壁隆司「税務調査の再調査手続における『新たに得られた情報』に関する考察」税大論叢 88 号 (2017) が詳しく論じている (<http://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/88/03/index.htm>) (平成 30 年 6 月 25 日最終閲覧)。

結びに代えて

手続法定化後においても、調査手続の違法は当然には課税処分 of 取消事由とならないが、一定の場合には課税処分 of 取消事由となると解すべきと考える。手続遵守の要請が常に租税の公平確実な賦課徴収の要請に勝るとは考えられないからである。

それでは、調査手続の違法と課税処分 of 関係は手続法定化前と変わらないのか。

この点、法定化前の判断要素、すなわち、調査手続に「調査なしと同視し得る重大な違法」がある場合に課税処分 of 取消事由となるという考え方は、通則法 24 条等の「調査により」を解釈したもので、通則法 24 条等の規定は何ら改正されていないから依然有効と考えられる。ただ、最高裁昭和 48 年 7 月 10 日第三小法廷決定以降、手続法定化前においては、実定法上定めのない事前通知や調査理由の告知等といった手続を欠く調査が違法であると認定した裁判例はなく、調査が違法とされるのは、任意調査として許容される限度を著しく逸脱するような質問検査権の行使がある場合に限られていたから、この判断要素は、平成 23 年 12 月改正で法定化されなかった質問検査権の行使の場面（質問検査の範囲・程度・方法等が問題となる場面）によく当てはまる判断要素として引き続き機能するものと考えられる。

そして、同改正で通則法に新たに「第 7 章の 2 国税の調査」が設けられたことからすると、従前の通則法 24 条等に加え、同章の規定（同法 74 の 7 及び 74 の 9 ないし 74 の 11）も課税処分 of 効力を判断する根拠規定になるといえる。税務調査手続が新たに法令に規定されたということを大きな次元の変化と認識し、この新たに規定された法令を、その立法趣旨・立法目的に合うように解釈することにより、調査手続の違法と課税処分 of 効力を判断することが考えられる。このように解釈することは、行政手続一般における判断要素にも通ずるものがある。そこで、新たに法定化された事前通知の手続や調査の終了の際の手続については、通則法がその手続を要求している趣旨目的に照らし、調査手続

に「趣旨目的に反するほど重大な違法」があるかどうかによって課税処分を効力を検討するという判断要素を指定し、手続ごとに、どのような場合に手続が違法となるのか、どのような手続の違法がある場合に課税処分が取り消されることとなるのかということについて検討した。

まず、手続は違法となるが、課税処分は取り消されない類型として、事前通知事項の一部が欠落していた、修正申告等の勧奨の際に法的効果の説明や教示書面の交付を行わなかった場合がある。これらの場合は、所定の手続を執っていないため手続は違法となるが、通常はその趣旨目的に反するほど重大な違法とはいえないから、課税処分が取り消されることはないと考えられる。

次に、手続は違法となり、課税処分が取り消される類型の一つとして、手続の完全懈怠の場合がある。特段の事情なく、調査結果の内容の説明を行わなかった場合がこれに当たる。この場合の手続の違法が、納税者にとって課税当局による不意打ちとなり、調査手続に対する納税者の信頼や期待を著しく損なうこととなる場合には、税務当局の納税者に対する説明責任を強化するという調査結果の内容の説明の趣旨目的を没却する重大な違法であるから、通常は課税処分が取り消されることになると考えられる。

手続は違法となり、課税処分が取り消される類型のもう一つとして、課税当局の判断が合理性を欠く場合がある。事前通知を要しない場合に該当する、あるいは再調査の要件を満たすと課税当局が判断した理由に合理性がないと裁判所が判断した場合がこれに当たる。もっとも、こうした課税当局の判断はその専門技術的裁量に委ねられるから、裁判所が課税当局の判断に合理性がないとして手続が違法となるのは、その判断の基礎とされた重要な事実誤認があること等によりその判断が全く事実の基礎を欠く場合や、事実に対する評価が明白に合理性を欠くこと等によりその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な場合に限られると考えられる。そして、裁判所が違法と判断すれば、通則法が事前通知や再調査の手続を求める趣旨目的に反する重大な違法となるから、この手続の違法は課税処分の取消事由となるが、この場合に取
り消される課税処分の範囲は、違法収集証拠排除の考え方によれば、違法な手

続により収集された資料を基礎とする部分に限られると考えられる。

課税当局としては、仮にも、定められた手続を完全に懈怠したり、その判断に合理性がないと裁判所に判断されたりすることがないよう、特に、事前通知をしない、あるいは再調査をすると判断する際には、法令や通達に従ってその適否を慎重に検討する必要がある。

本研究では、新たに法定化された調査手続に関する裁判例や裁決事例が限られている中、法定化前の調査手続に関する判断要素や行政手続一般における考え方などを参考に、法定化後の調査手続に適用される「趣旨目的に反するほど重大な違法」という判断要素を指定して、法定化された調査手続の違法と課税処分との効力について検討した。もとより、この判断要素は一つの考え方を示したものにすぎないから、これ以外の判断要素もあろうし、それによって結論が変わることも当然にあり得ると考える。また、違法収集証拠排除の考え方を税務調査手続に適用する場合の実務的な取扱い（特に派生証拠の取扱い）については、十分な検討ができていないので、今後の研究課題であると考ええる。

今後、新たに法定化された調査手続に関する裁判例や裁決事例が積み重ねられてきて、税務調査手続についてより深度ある検討が必要となったときに、本研究がそのたたき台になればと思う。