

事前通知をしないで税務調査を行うことができる 例外を定めた無予告要件の解釈 —東京地裁令和3年10月6日判決の諸問題—

Interpretation of the Requirements for Unannounced Audits that Provide
Exceptions that Allow Tax Audits to be Conducted without Prior Notice
—Issues of the Tokyo District Court’s October 6, 2021 Judgment—

木山 泰嗣*

要約

本稿は、無予告要件（国税通則法74条の10）の解釈が示された裁判例（東京地裁令和3年判決）を素材に、この裁判例に含まれる解釈論上の諸問題を検討するものである。無予告要件とは、事前通知をしないで税務調査を行うことができる例外として定められた、無予告調査の手続要件を指す。

この判決に含まれる解釈論上の諸問題は、具体的には3つある。第1に、無予告要件の解釈適用である（①）。第2に、無予告理由の説明義務の有無である（②）。第3に、無予告要件を満たさないにもかかわらず、事前通知なくして行われた税務調査（無予告調査）に基づく課税処分適法の適法性である（③）。

これらの諸問題について、本稿が提起した視点は、要旨、以下のとおりである。

①については、解釈論としては、本判決の無予告要件の判断基準は、通知不要規定が事前通知の原則の例外規定であることに触れることなく示されたもので、事前通知が不要になるのは例外であるという条文上の構造が、軽視されているように思われる。その適用面（あてはめ）をみても、本件においてその例外としての無予告調査を認めるほどに、課税庁保有情報からXに通知支障要件に該当する行為を行うおそれが客観的にあったといえたのかについて、疑問が残る。

②については、本判決は、税務調査開始時に納税者が無予告理由の説明を求めた本件の事実関係を踏まえた検討を行っていない。これは、一般的に明文がないことのみを理由に、説明義務を否定するもので、緻密な検討が不十分であったように思われる。また、本判決は、平成23年改正の趣旨を、従来の税務調査の実務を確認した規定であると解釈した。この点については、同改正で創設された事前通知規定の意義を没却するおそれがある。

③については、終了時の結果説明を欠く税務調査に基づく課税処分の適法性が争われた裁判例として、近時、平成23年改正の趣旨を汲んだ解釈もあらわれている（東京高裁令和4年判決）。しかし、事前通知を欠いた税務調査（無予告要件を満たさない調査を含む。）に基づく課税処分等については、この解釈がそのまま妥当するとは思われない。事前通知を欠いた税務調査に基

* 青山学院大学法学部教授

づく課税処分等について、どのような要素を考慮して当該処分の適法性を判断すべきかについては、今後の裁判例の集積が必要になる。

【目次】

はじめに

I 事案

- 1 事案の概要
- 2 認定事実
- 3 争点

II 判旨

- 1 無予告要件の解釈適用
- 2 無予告理由の説明義務の有無

III 検討

- 1 本判決の意義
- 2 無予告要件の解釈適用
- 3 無予告理由の説明義務の有無
- 4 無予告要件を満たさない税務調査に基づく課税処分の適法性

おわりに

はじめに

国税通則法は、税務調査（実地調査。本稿では、「税務調査」は基本的には「実地調査」を指し、単に「調査」という場合もある。）の手續について、開始時における事前通知の原則と終了時における調査結果の説明義務を定める（国税通則法 74 条の 9 及び同条の 11）。

これらの規定は、平成 23 年 12 月改正（平成 23 年法律第 114 号による改正。以下「平成 23 年改正」という。同改正は、平成 25 年 1 月 1 日から施行された。）で導入された。それぞれの手續要件の解釈については、判例の集積に乏しく、改正法を前提にした税務調査手續に関する最高裁判例もない。

こうした現状の下で、例外的に事前通知を不要とする規定（国税通則法 74 条の 10 の定める通知不要規定）の適用をめぐり、いわゆる無予告調査が認められる場合の手續要件（無予告要件）を満たすといえるかが争われた裁判例（東京地裁令和 3 年判決¹⁾。以下「本判決」ともいう。）があらわれた。

近時の裁判例では、事前通知を欠く税務調査に基づき行われた課税処分の適法性が争われるものが増えている。しかし、例外規定としての通知不要規定が定めた無予告要件の解釈適用が正面から判断されたものはなかった。

1) 東京地判令和 3 年 10 月 6 日税資 271 号順号 13613。

この点で本判決には、議論の蓄積に乏しい解釈論上の問題が含まれている。具体的には、①無予告要件の解釈適用であり、②無予告理由（無予告要件を満たすと課税庁が判断した理由）の説明義務の有無になる。また、本件では無予告要件を満たすとされたため、直接判示されていないが、③無予告要件を満たさないにもかかわらず、事前通知なくして行われた税務調査（無予告調査）に基づく課税処分 of 適法性という問題も生じる（この問題は一般的には、徴収処分である納税告知処分においても起こり得るため、本稿では「課税処分等」と表現することがある）。

本稿では、東京地裁令和3年判決の判例研究を通じて、これらの諸問題を検討する。

I 事案

1 事案の概要

本件は、折箱類一式の製造・販売等を目的とする法人である X（原告）が、所轄の N 税務署長により国税通則法 74 条の 10 に基づく無予告調査を受けた結果、同税務署長から、平成 29 年 5 月 1 日から平成 30 年 4 月 30 日までの事業年度（平成 30 年 4 月期。他の事業年度も同じ。）に係る法人税の更正処分並びに平成 29 年 5 月 1 日から平成 30 年 4 月 30 日までの課税期間（平成 30 年 4 月課税期間）に係る消費税及び地方消費税（消費税等）の更正処分（本件各更正処分）をそれぞれ受けたところ、本件各更正処分はいずれも同条の 10 に反する違法な手続に基づくものであるなどとして、国である Y（被告）に対し、本件各更正処分の取消しを求めた事案である。

2 認定事実

(1) X の概要

X は、昭和 31 年に設立された、折箱類一式の製造及び販売等を目的とする株式会社で、N 市を本店所在地とする法人である。X の役員及び株主は、いずれも X 代表者と親族関係にある者で、X は、いわゆる家族経営の中小企業である。

(2) 課税の経緯等

ア X は、平成 30 年 4 月期の法人税及び平成 30 年 4 月課税期間の消費税等について、法定申告期限までに、それぞれ確定申告をした。

イ X の平成 30 年 4 月期の法人税及び平成 30 年 4 月課税期間の消費税等を調査対象とする税務調査（本件税務調査）の中で行われた後記の無予告調査に際し、N 税務署長が X について保有していた情報（課税庁保有情報）は、以下のとおりであった。

① X は、取引先から売上代金の一部を X 代表者名義の銀行の普通預金口座（本件預金口座）で受け入れていた。

② 平成 28 年 4 月期から平成 30 年 4 月期までの X の法人税の確定申告書の「預貯金等の内訳書」の欄外には、いずれも、注書き「3」として、「預貯金等の名義人が代表者になっ

ているなど法人名と異なる場合には、『摘要』欄に『名義人〇〇〇〇』のようにその名義人を記入してください。」との記載があるが、いずれの事業年度の「預貯金等の内訳書」にも、本件預金口座は記載されていなかった。

③ 平成28年4月期から平成30年4月期までのXの法人税の確定申告書の「借入金及び支払利子の内訳書」によると、XにはX代表者からの借入金があり、その残高は、平成28年4月期末に約4313万円、平成29年4月期末に約4739万円、平成30年4月期に約5018万円であり、平成29年4月期末の同借入金残高の前年度末からの増加額は約426万円、平成30年4月期末の同借入金残高の前年度末からの増加額は約279万円であった。

④ 平成27年分から平成29年分までのX代表者の所得税及び復興特別所得税の確定申告書によると、X代表者には、給与収入と公的年金等による収入があり、平成27年分から平成29年分に至るまで、給与収入はいずれも60万円であり、公的年金等による収入はいずれも約190万円であった。

ウ N税務署のA上席国税調査官及びB国税調査官（本件担当職員）は、平成30年7月24日、Xに対する事前通知をすることなく、N市所在のXの本店事務所に臨場し、X代表者に対し、同所で実地の調査を実施する旨を通知して同人の了承を得た上で、同日から翌25日にかけて、Xの平成30年4月期の法人税及び平成30年4月課税期間の消費税等を対象とする実地の調査（本件無予告調査）を行った。

Xの顧問税理士であるC税理士（本件税理士）は、本件無予告調査の開始日に、調査の実施自体は了承したものの、本件担当職員に対し、本件無予告調査が無予告要件を満たしているか否か及び満たしていると判断した理由（無予告理由）について説明を求めた。本件担当職員は、本件税理士に対し、無予告要件を満たしている旨の回答をする一方で、無予告理由については説明することができないと回答した。

本件担当職員は、本件無予告調査により、Xには、平成30年4月期及び平成30年4月課税期間に計上されるべき売上げについて、合計約15万円（消費税等相当額を含まない金額）の計上漏れ（本件計上漏れ）があることを発見したため、X及び本件税理士にその旨を通知した。

本件担当職員は、平成30年9月、本件税理士と面談し、本件税理士に対し、税務署長等が把握している資料、申告状況及び過去の調査の事績等を基に、事前通知を行って実地の調査をした場合には書類の破棄や隠匿等のおそれがあると判断されるときは、無予告調査を行う場合があることを説明した。本件税理士は、同説明では納得せず、本件無予告調査は違法な調査であるから、本件計上漏れに基づく修正申告はしない旨述べた。同年11月にN税務署職員から本件税務調査の結果説明及び終了報告を受けた後も、Xのために同修正申告の手続をしなかった。

エ N税務署長は、本件計上漏れがあったことに基づき、平成30年12月17日付けで、Xの平成30年4月期の法人税について、更正処分をした。同税務署長は、本件計上漏れがあったことに基づき、平成30年12月17日付けで、Xの平成30年4月課税期間の消費

税等について、更正処分をした。

オ X は、平成 30 年 12 月、本件各更正処分に不服があるとして、国税不服審判所長に対し、審査請求をした。国税不服審判所長は、令和元年 12 月、いずれも棄却する旨の裁決をした。

そこで、X は、令和 2 年 5 月、Y に対し、本件各更正処分の取消しを求め、本件訴えを提起した。

3 争点

本件争点は、次の 3 点であった。

具体的には、①本件各更正処分の前提としてされた本件無予告調査は無予告要件を満たすか(争点 1)、②本件税務調査において、N 税務署長が本件無予告調査につき無予告理由を X に説明しなかったことには国税通則法 74 条の 10 に反する違法があるか(争点 2)、③争点 1 または 2 で X の主張が認められた合、それらの違法が本件各更正処分の取消事由になるか(争点 3)、である。

II 判旨

裁判所(本判決)は、X の請求を棄却した²⁾。理由は、以下のとおりである。

1 無予告要件の解釈適用

(1) 法解釈

「……〔筆者注：国税〕通則法 74 条の 10 に規定する無予告要件は、税務署長等が課税庁保有情報に鑑み、調査の相手方である納税義務者によ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を指すところ、課税庁保有情報に鑑み、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には、無予告要件を満たすものというべきである。〔下線は筆者〕」

(2) あてはめ

以上の解釈(規範)を前提に、本判決は、次のようにあてはめた。

「……N 税務署長が本件無予告調査に際して保有していた情報(以下『本件課税庁保有情報』という。)によれば、X は、取引先からの売上代金の一部を X 代表者名義の本件預金口座で受け入れていながら(略)、平成 28 年 4 月期から平成 30 年 4 月期までの X の法人

2) 東京地判令和 3 年 10 月 6 日・前掲注 1)。評釈に、大野雅人「判批」TKC 税研情報 32 巻 6 号(2023 年) 97 頁、木山泰嗣「判批」税理 66 巻 4 号(2023 年) 120 頁、品川芳宣「判批」TKC 税研情報 31 巻 3 号(2022 年) 32 頁、山本尚平「判批」税法学 589 号(2023 年) 189 頁等がある。

税の確定申告書(略)の『預貯金等の内訳書』において、本件預金口座を記載していなかったこと(略)が認められるところ、一般に、設立から相当期間が経過した法人において、法人の売上代金を、法人名義の預金口座ではなく、あえて代表者個人名義の預金口座により受け入れなければならない事情があるとはいえない。

また、本件課税庁保有情報によれば、平成28年4月期から平成30年4月期までのXの法人税の確定申告書(略)の『借入金及び支払利子の内訳書』に計上されているXのX代表者に対する借入金残高が、平成28年4月期末においては4313万……円、平成29年4月期末においては4739万……円、平成30年4月期においては5018万……円に上っており、平成29年4月期末の同借入金残高の前年度末からの増加額は、426万……円、平成30年4月期末の同借入金残高の前年度末からの増加額は、279万……円になるのに対し(略)、平成27年分から平成29年分までのX代表者の所得税及び復興特別所得税の確定申告書(略)上の同人の収入合計は約250万円にとどまること(略)が認められる。このようなX及びX代表者の申告内容を前提とすると、平成29年4月期及び平成30年4月期において、X代表者からXに対し、X代表者の年収を超える額の資金が移動していることになるところ、法人の代表者の年収を超える額の資金が複数年にわたり継続して法人の代表者から法人に流入しているというのは法人の経営上の資金の流れとして、一般的に不自然なものといえる。

……上記……の諸事情は中小企業一般に広くみられるものとはいえないところ、仮に、Xにおいて、Xの売上げの一部を申告せずに本件預金口座で受入れ、これをX代表者からの借入れという形でXに還流させていたのであれば、いずれの事情も合理的に説明することができる一方で、この点に関するXの反論(略)において指摘されている事情は必ずしも外部からは明らかではないことなどからすると、N税務署長において、上記……の諸事情から、Xが本件預金口座を利用した売上除外及び除外売上金の還流を行っていることを想定したことは不合理なものといえることはできない。

そして、N税務署長において、上記のような売上除外や除外売上金の還流の有無・内容を把握するには、実地の調査を行い、Xから売上取引や売上金の流れに関する帳簿類その他の物件の提出を受けて、これを仔細に検討するなどしなければならないといえるところ、一般に、Xのような家族経営の中小企業では、帳簿類等の改ざんを防ぐための内部統制が不十分であることが多いことなども踏まえると、仮に、実地の調査に当たり、事前通知をした場合には、X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といえるから、本件無予告調査に際しては、本件課税庁保有情報に鑑み、調査の相手方である納税義務者によ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あったといえる。〔下線は筆者〕

(3) 結論

以上より、「本件無予告調査は無予告要件を満たしており、本件無予告調査を行ったことに通則法 74 条の 10 に反する違法はない」とした。なお、その際に、「無予告要件の有無は無予告調査に際して税務署長等が保有している情報に鑑みて判断されるべきものであるから、結果として本件無予告調査の際に想定されていた売上除外や除外売上金の還流が認められなかったとしても、そのことは無予告要件を満たすか否かの判断を左右しない〔下線は筆者〕」とも、判示した。

2 無予告理由の説明義務の有無

(1) 無予告理由の説明義務

「……通則法 74 条の 10 は、通則法 74 条の 9 の例外として、無予告要件を満たす場合には、実地の調査に当たり、事前通知を要しない旨を規定するのみであり、その文言上、無予告調査がされた場合に、税務署長等に対し、税務調査の過程で、無予告理由を調査の相手方である納税義務者に説明すべき義務を負わせるものとは解されない。

……平成 23 年法律第 114 号による通則法の改正により通則法 74 条の 10 が新設された趣旨は、基本的に、従来の運用上の取扱いを法律上明確化することによって調査手続の透明性と納税者の予見可能性を高めることにあったというべきである。かかる趣旨に照らせば、同条について、無予告調査を行った税務署長等に対し、税務調査の過程で調査の相手方である納税義務者に無予告理由を説明する義務を新たに負わせるものと解釈することはできない。〔下線は筆者〕

(2) 結論

以上より、「無予告調査を行った税務署長等が……説明義務を負うことはない」として、「N 税務署長が本件税務調査の過程で本件無予告調査に係る無予告理由を X に説明しなかったことについて、通則法 74 条の 10 に反する違法はない」とした。

Ⅲ 検討

1 本判決の意義

本判決は、無予告要件の解釈を正面から行った裁判例として、注目される。その当否は以下で検討するが、少なくとも、これまでの裁判例で示されることのなかった一応の要件（手続要件の解釈論）が提示された。この点に、特色がある。

平成 23 年改正によって創設された事前通知規定の違反（瑕疵）があるとして、納税者が調査手続の瑕疵を争った裁判例としては、①千葉地裁平成 29 年判決³⁾、②東京高裁平成

3) 千葉地判平成 29 年 11 月 15 日税資 267 号順号 13088。評釈に、増田英敏＝高砂昭宏「判批」TKC 税研情報 28 巻 6 号（2019 年）107 頁等がある。

30年判決⁴⁾、③東京高裁令和元年判決⁵⁾、④東京高裁令和2年3月判決⁶⁾、⑤東京高裁令和2年8月判決⁷⁾、⑥東京高裁令和2年12月判決⁸⁾、⑦東京高裁令和3年8月判決⁹⁾、などがあつた。しかし、いずれの判決も、事前通知を例外的に不要とする通知不要規定(国税通則法74条の10)の手続要件(無予告要件)を満たすかについて、正面から判断されたものではなかつた。

本判決は、国税通則法の定める通知不要規定の適用について、法的な枠組みを示した上で¹⁰⁾、その要件の充足の有無という観点から検討を行っている。この点では、手続要件の解釈問題について、一石を投じたものといえる。

2 無予告要件の解釈適用

(1) 無予告要件の解釈

ア 無予告要件

無予告要件は、税務調査(実地調査)において納税義務者(以下、単に「納税者」という。)に対する事前通知が原則として必要とされる規定(事前通知規定。国税通則法74条の9)の例外として、通知不要な場合を定めた通知不要規定(同条の10)の手続要件にあたる¹¹⁾。

具体的には、次の2つから成る¹²⁾(無予告要件)。すなわち、①考慮情報要件(「税務署長等が調査の相手方である同条〔筆者注：国税通則法74条の9〕第3項第1号に掲げ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若しくは税関が保有する情報」〔課税庁保有情報〕「に鑑み」ること)と、②通

4) 東京高判平成30年4月18日税資268号順号13143。評釈に、長島弘「判批」税務事例52巻5号(2020年)22頁等がある。第1審(東京地判平成29年11月2日税資267号順号13085)の評釈には、手塚貴大「判批」税研JTRI35巻4号(2019年)289頁等がある。

5) 東京高判令和元年11月6日税資269号順号13337。第1審(東京地判平成31年2月20日税資269号順号13244)の評釈に、増井良啓「判批」ジュリ1549号(2020年)124頁等がある。

6) 東京高判令和2年3月4日税資270号順号13389。第1審は東京地判令和元年9月26日税資269号13318。評釈に、青木丈「判批」税務QA233号(2021年)83頁、木山泰嗣「判批」税理64巻4号(2021年)120頁等がある。

7) 東京高判令和2年8月26日税資270号順号13441。第1審は東京地判令和元年11月21日税資269号順号13343。評釈に、江川功「判批」税務事例53巻9号(2021年)28頁、木山泰嗣「判批」税理64巻7号(2021年)120頁、長島弘「判批」税務事例52巻3号(2020年)50頁、林仲宣=谷口智紀「判批」税務弘報69巻5号(2021年)92頁、増田英敏「判批」ジュリ1562号(2021年)134頁等がある。

8) 東京高判令和2年12月2日訟月67巻9号1354頁。第1審は東京地判令和元年10月18日訟月67巻9号1368頁。ただし、時価より高い価額で購入した土地を譲渡した法人の当該事業年度における棚卸資産の「売上原価」に、時価との差額が含まれるかが争われた裁判例である。事前通知の際に示された調査の対象事業年度を超える調査をしたとする控訴審での補充主張があつたが、調査手続に違法はなかつたと判断されている。

9) 東京高判令和3年8月25日税資271号順号13597。第1審は東京地判令和2年10月15日税資270号順号13464。評釈に、木山泰嗣「判批」税理66巻15号(2023年)136頁等がある。

10) 山本・前掲注2)192頁参照。

11) 木山泰嗣『国税通則法の読み方』(弘文堂、2022年)250頁参照。

12) 木山・前掲注11)251頁参照。

知支障要件（「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られる場合」であること）である。

イ 本判決の解釈

こうした無予告要件について、本判決は、「課税庁保有情報に鑑み、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には、無予告要件を満たす」という解釈を行った。

この判示は、事前通知が不要になる無予告要件の判断基準を示したものといえる。上記のとおり、国税通則法 74 条の 10 は、事前通知規定（事前通知の原則）の例外として、事前通知をせずに実地調査を行うことができる場合の手続要件を定めたものだからである¹³⁾。

本判決が示した無予告要件該当性の判断基準は、①課税庁保有情報を前提に（課税庁保有情報要件）、②事前通知をすることで、納税義務者が、調査に必要な帳簿書類その他の物件を破棄、移動、隠匿、改ざん、変造、偽造することが合理的に推認される場合（合理的推認要件）の 2 つに分解できる。①及び②のそれぞれは、上記の①考慮情報要件と、②通知支障要件の 2 つに対応する。

この点では、無予告要件について、条文の要素を忠実に分解した法解釈がなされているとも思える。

ウ 本判決の問題点

しかし、抽象度の高い通知不要規定の条文の文言について、要件充足の判断が十分に可能なほどに具体化された判断枠組みになっているかといえ、そこまでのものとはいえない。

特に、②をみると、「違法又は不当な行為」により、課税標準等の把握や調査の適切な遂行を困難にするおそれを、具体的に「調査に必要な帳簿書類その他の物件を破棄、移動、隠匿、改ざん、変造、偽造する」という行為に置き換えている。この点については、条文の文言の解釈として無理はないとしても（ただし、「違法」または「不当」な行為はほかにもあり得る可能性がある）、「合理的に推認される場合」は、推認の主語が税務調査を行う課税庁側にあれば十分のようにも読める。

この点で、通知支障要件（②）の「おそれ」は、主観的なものでは足りず、客観的なものであるべき要請（客観説¹⁴⁾）に沿う解釈といえるのかという、疑問は残る¹⁵⁾。

13) 木山・前掲注 11) 250 頁参照。

14) 木山・前掲注 11) 251 頁参照。

15) 平成 23 年改正前の判例である最高裁昭和 48 年決定（荒川民商事件）は、当時は各種租税実体法に定められていた（現行法では国税通則法に定めている）質問検査権の行使の手続要件である必要性要件について、客観的なものであることを求めている（最決昭和 48 年 7 月 10 日刑集 27 卷 7 号 1205 頁。客観説。金子宏『租税法〔第 24 版〕』（弘文堂、2021 年）997 頁、木山・前掲注 11) 242－243 頁等参照）。

仮に、客観的にみる判断枠組みであるとしても、通知支障要件(②)の「おそれ」は、あくまで、条文の要件の構造上、課税庁保有情報(①、①)を前提に判断されるべきはずである。国税通則法74条の10には、上記課税庁保有情報に「鑑み」て、上記「おそれ」〔通知支障要件〕を判断することが明記されているからである。

そうすると、合理的推認が、一般的経験則を重視するような表現になっている点で、課税庁保有情報ではない一般論に依拠して判断してよいとする解釈を許容するおそれもある。合理的推認要件(②)については、課税庁の解釈(行政解釈)が前提になっていると思われるが¹⁶⁾、条文の規定する文言に忠実な解釈が必要になるであろう。

いずれにしても、本判決の無予告要件の判断基準は、通知不要規定が事前通知の原則の例外規定であることに触れることなく示されたものである。この点で、事前通知が不要になるのは例外であるという条文上の構造が¹⁷⁾、軽視されているように思われる¹⁸⁾。

(2) 無予告要件の適用

ア 一般論を用いた適用の妥当性

次に、本判決の無予告要件の適用をみると、課税庁保有情報を具体的に示した上で、考慮情報要件(①。課税庁保有情報要件〔①〕)について、比較的に丁寧なあてはめが行われている。

他方で、合理的推認要件(②)のあてはめでは、「一般に、Xのような家族経営の中小企業では、帳簿類等の改ざんを防ぐための内部統制が不十分であることが多いこと〔傍点は筆者〕」を踏まえており、課税庁保有情報とは異なる一般論(いわゆる経験則)を強調するものになっている。

この点で、例外的に事前通知が不要になるための手続要件について、一般論でその充足を認めたような印象が残る¹⁹⁾。

本判決は、課税庁保有情報を前提にするのが無予告要件であるという解釈を行っている。それにもかかわらず、当該要件の充足においては、一般論を用いている。この手法は、あてはめの妥当性として、疑問が残る。

なお、そもそも、このような手法が用いられたのは、無予告要件の2つ目を「合理的推認」として解釈した帰結であるように思われる。こうしてみると、本判決の合理的推認要件(②)には、無予告要件の解釈論としての妥当性にも検討すべき課題が残されている。

16) 国税庁長官「国税通則法第7章の2(国税の調査)等関係通達の制定について(法令解釈通達)」5-9及び5-10、FAQ(職員)問2-3(青木丈『税理士のための税務調査手続ルールブック〔改訂版〕』〔日本法令、2023年〕82-83頁参照)。

17) 増田=高砂・前掲注3)115-116頁参照〔増田英敏執筆部分〕。

18) 木山・前掲注2)121頁参照。酒井克彦「税務調査における無予告調査要件に関する検討」中央ロー・ジャーナル18巻4号(2022年)93頁も、文理解釈の観点から、厳格に解釈した手続要件を満たす場合にのみ例外規定の発動は許されるとする。増田英敏「税務調査手続の実効性の確保と納税者の権利保護」税法学586号(2021年)574頁も、事前通知をすることが原則として法定化された以上、例外的に事前通知を要しない場合の該当性判断は厳格な解釈の下で行われるべきとする。

19) 山本・前掲注2)200頁も、「家族経営の中小企業」のような一般化した基準を妥当でないと指摘する。

イ 課税庁保有情報からみた客観的なおそれの有無

無予告要件の充足は、調査開始時における事情を基準に検討されるべきであろう（無予告要件充足の判断時期）。調査後に判明した事実を下に、事後的に（いわば結果論のように）、その充足の有無を判断してよいことにはならない。無予告要件は、あくまで調査を開始する際においてその充足の有無が検討されるべき手続要件だからである。

ただし、当該要件の充足については、課税庁における主観的なものでは足りず、課税庁保有情報に鑑み、客観的におそれがあると判断されなければならない（客観説）。

この観点から、認定事実における本件調査をみると、結論的には、合計約 15 万円（消費税等相当額を含まない金額）の計上漏れがあったに過ぎない。

また、認定事実における調査の対応をみても、本件で X が通知支障要件（②）を充足するような違法・不当な行為等を行ったり、行おうとしたりした形跡はみられない。むしろ、X の代表者は、「X の本店事務所に臨場し」、「同所で実地の調査を実施する旨」の通知について了承をしている（顧問税理士である本件税理士も、無予告調査の開始日に調査の実施自体は了承している）。この点で、任意の税務調査に対して、協力的な姿勢が当初から顕著であったことがわかる。

そもそも、X は、昭和 31 年に設立された株式会社である。そうであれば、これまでの過去の申告内容や状況、税務調査における対応（非協力的な姿勢がとられた調査対応の有無など）等についても、課税庁保有情報が蓄積されていたはずであり、それらを考慮することもできたはずである。しかし、こうした過去の X の申告状況及び調査対応を考慮した形跡もみられない。

以上の状況から、実地調査では事前通知をすることが原則であることを考えると、例外としての無予告調査を認めるほどに、課税庁保有情報からみて、本件の X に通知支障要件に該当する行為を行うおそれが客観的にあったといえたのかについても、疑問が残る²⁰⁾。

3 無予告理由の説明義務の有無

(1) 問題の所在

事前通知の原則は、税務調査における重要な手続規定である。例外として無予告調査を行う場合、当該納税者が手続要件としての無予告要件を満たすと課税庁が判断した理由（無予告理由）は、納税者が争う場合、開示することが必要になると解すべきである（開示必要説）。

無予告理由の充足の判断は、課税庁保有情報に基づき課税庁が行う以上、その立証責任

20) 品川・前掲注 2) 41 頁は、結果責任の問題ではなく、無予告調査先の選定段階における課税庁側の過失またはそれに近い判断ミスの可能性を指摘する。なお、もちろん結果そのものは、無予告要件の充足に影響を与えるものではない（大野・前掲注 2) 105 頁参照）。

も課税庁にあると考えるべきだからである²¹⁾。

ただし、この開示必要説は、一般的に税務調査段階において説明が必要とすることを前提にするとはいえない。この意味で、開示の時期も含めて考えると、少なくとも、更正通知書等の理由や争訟段階での理由開示が必要であると考えるのが、開示必要説の基本的な立場になると思われる。そのような立場は、正確に表現すれば、「更正以降開示必要説」といえる²²⁾。

こうして、無予告要件の充足を納税者が争う場合、審査請求等の不服申立てや税務訴訟において、無予告理由は、具体的に説明されるべきことになる（納税者側の争訟の便宜を考えると、その前段階としての更正通知書等の理由にも、明記されるべきであろう）。

そうすると、無予告調査を行う時点（遅くとも、税務調査の過程）で、無予告理由が明示されることが必要であるかについては、別に問題となる（調査時開示の要否）。上記の意味での開示必要説に立つとしても、調査時に納税者に対して無予告理由の説明をすることまで求められていると解すべきなのかについては、明文規定がなく判然としないからである。

(2) 本判決の解釈

本判決は、無予告理由の説明義務については、「税務調査の過程で調査の相手方である納税義務者に無予告理由を説明する義務を新たに負わせるものと解釈することはできない〔傍点は筆者〕」として、これを否定する解釈を行った。

これまでの裁判例をみると、無予告理由は、「情報の性質上、これを当該納税義務者に開示することは想定されていない」として、説明義務を一般的に否定するものがあった²³⁾。

これに対し、本判決は、あくまで「税務調査の過程」における無予告理由の説明義務を否定している。しかし、本件訴訟では、Xが無予告要件の充足がないと手続の瑕疵を争い、訴訟を通じて、課税庁保有情報等がY（国側）から開示されている。

これらのこともあわせ考えると、本判決のこの判示は、更正以降開示必要説（少なくとも、争訟段階での開示必要説）を否定するものではないと思われる²⁴⁾。

(3) 本判決の問題点

ア 調査時に説明を求められた場合の解釈

終了時の結果説明については明文規定がある（国税通則法74条の11）のに対し、無予告理由については調査時にその説明を求める明文規定がない。こうした規定振りを踏まえ

21) 千葉地判平成29年11月15日・前掲注3)参照。同判決は事前通知をしない税務調査が国家賠償法上の違法であることの立証責任を原告に負わせつつ、「被告である国としても、税務署長等が〔筆者注：国税〕通則法74条の10の要件該当性の判断の根拠とした事実関係を明らかにする責任があるというべきであ」とする。

22) 木山・前掲注11)253頁参照。

23) 東京地判令和元年11月21日・前掲注7)。

24) 大野・前掲注2)106頁も同旨と思われる。

ると、調査段階における説明義務を否定した解釈の結論（調査時開示不要説）には、特段の問題はないように思われる。

しかし、本件では調査開始時に、Xの顧問税理士が、本件担当職員に対し、(1) 調査が無予告要件を満たしているのかと、(2) 満たしていると判断した理由（無予告理由）について、説明を求めていた。明文規定がないことから、調査時における一般的な理由開示（説明）義務はないとしても、調査時に説明を求められた場合に、担当職員が回答をしない対応が許容されるのかは、別に問題になる。

本件では、担当職員が、Xの顧問税理士に対して、(1) 無予告要件を満たしている旨の回答はしている。一方で、当該職員は、(2) 無予告理由については説明することができないとも回答している。

本判決は、こうした本件の事実関係を踏まえた検討を行わずに、一般的な説明義務の否定をするのみであった。この点で、調査時に理由の開示を求められた場合における対応に焦点をあてた検討が不十分であったように思われる。明文規定がない以上、調査開始時に無予告理由を説明する一般的な義務が担当職員にないとしても、説明を求められた場合にそれを拒絶してよいかは、別途議論されるべき問題のはずだからである。

イ 平成 23 年改正の趣旨のとらえ方

次に、本判決が、「基本的に、従来の運用上の取扱いを法律上明確化することによって調査手続の透明性と納税者の予見可能性を高めることにあった〔下線は筆者〕」という改正趣旨を根拠とした点にも²⁵⁾、疑問が残る。平成 23 年改正で創設された通知不要規定が、税務調査の従前の実務（「従来の運用上の取扱い」）をそのまま肯定した確認規定であるかのような解釈になっているからである。

こうした解釈は、国税通則法などの税法に事前通知をすべきことを定めた規定がないことを理由に、調査手続に税務署（課税庁）の裁量を認めていた改正前の最高裁判例と比較対照すべきであろう。すなわち、平成 23 年改正前の事前通知規定などの税務調査規定の定めがなかった当時の最高裁昭和 48 年決定では、調査の「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」ことから、その方法に裁量的判断が認められていた²⁶⁾。

その後に税務調査手続の規定を創設した平成 23 年改正の際に示された税制改正大綱をみると、「税務調査の事前通知について、調査手続の透明性と納税者の予見可能性を高める観点から、次のとおり明確化・法制化を図ります」という説明がされている²⁷⁾。

具体的には、同改正は、「税務調査手続の透明性と納税者が事前にいかなる順序を踏ん

25) 酒井・前掲注 18) 80 頁は、事前通知制度の趣旨を、適正手続保障原則の下で、調査手続の透明性と納税者の予見可能性を高めることにあるとする。

26) 最決昭和 48 年 7 月 10 日・前掲注 15)。

27) 「平成 23 年度税制改正大綱」（平成 22 年 12 月 16 日）30 頁。

で実施されるかに関する予測可能性を高めることを目的」に、「運用に委ねられていた税務調査手続の根拠規定を明確に法定化し」たものである²⁸⁾。

平成23年改正は、「税務行政の効率化、適正化よりも、個々の納税者の権利保護を優先するもの」であると理解されている²⁹⁾。同改正による事前通知規定の創設については、当該「規定を根拠に被調査者である納税者が調査手続きの違法を主張することが容易になるとともに、手続上の違法を根拠に課税処分取消を求めて訴訟を提起することも有用な権利主張の手段になった」とも、評されている³⁰⁾。そうすると、事前通知規定は、単なる従前の実務の確認をした規定というよりも、創設的な規定と理解されるべきであろう。

したがって、本判決が従来税務調査の実務を確認した規定であると解釈した点は、平成23年改正で創設された事前通知規定の意義を没却するおそれがあり、妥当でない。

4 無予告要件を満たさない税務調査に基づく課税処分の適法性

(1) 無予告要件を満たさないと判断された場合

争点1及び2について、Xの主張を採用しなかった本判決は、争点3の判断をすることなく、請求棄却の結論を導いている。争点3は、争点1または2でXの主張が認められた場合を前提に、税務調査手続の違法が本件各更正処分取消事由になるかを問うものであるため、論理的に判断が不要になった。

では、無予告要件を満たさず、事前通知をすべきであったのにこれをしていなかった調査と判断された場合、当該違法な調査に基づく課税処分の適法性は、どのように解釈されるべきであろうか。

(2) 調査の違法と処分の違法の区別

平成23年改正前の裁判例では、調査手続の違法と課税処分の違法を区別し、原則として課税処分の適法性には影響を与えないと考えながら（調査の違法と処分の違法の区別）³¹⁾、調査手続に重大な違法があった場合には例外的に課税処分も違法になるという見解が採用されてきた（重大違法限定説）³²⁾。

課税処分は、納税者の行った申告等に照らし、税法を正しく解釈適用した際に税額が少なくなる事態を是正するために行われる。

このように考えると、当該納税者について生じた課税標準を適切に把握し、真実の課税関係を追求するためには、調査手続に生じた瑕疵（違法）があったとしても、課税処分の適法性には影響を与えないとする解釈が必要になる。

実体的な真実が課税関係に正確に反映されるという点で、税法の定める課税要件の充足

28) 山本直毅「税務行政における手続保障と納税者の権利保護」租税理論研究叢書33号（2023年）43頁。

29) 品川・前掲注2）37頁参照。

30) 増田＝高砂・前掲注3）116頁〔増田英敏執筆部分〕。

31) 木山・前掲注11）260頁参照。

32) 木山・前掲注11）260－263頁参照。この問題の先行研究としては、森文人「調査手続の違法と課税処分関係について」税大論叢91号（2018年）113頁参照。

に基づく課税に過ぎず、租税法律主義にもかなうようにも思われるからである（実体的視点）。

（3）平成 23 年改正後の解釈

しかし、租税法律主義は、課税要件の充足という実体法上の要件の充足のみを求めるものではない。最高裁判例においても、課税要件法定主義も課税要件明確主義は、手続についても妥当すると考えられている³³⁾。そして、税務調査手続の規定は、租税法律主義の原則の 1 つと理解されている手続的保障原則のあらわれとして、平成 23 年改正で創設された³⁴⁾。

そうすると、法定された税務調査の手続規定の違反は、単なる手続の瑕疵として、課税処分の適法性と切り離してよいとはいいい切れないことになる（手続的視点）。

このように考えると、調査手続の違法は、課税標準の捕捉に影響を与えるものではないという点を強調し、課税処分の適法性には影響を与えないとする解釈（調査の違法と処分の違法の区別）は³⁵⁾、平成 23 年改正後の税務調査手続では、見直しが必要になるであろう³⁶⁾。

手続的保障原則は、適正手続の保障（憲法 31 条）のあらわれでもある³⁷⁾。この点については、「国税通則法改正〔筆者注：平成 23 年改正〕によって、適正手続保障の要請がより重視されるようになった」とも評されている³⁸⁾。また、同改正によって、「納税者の権利保護のためには、事前通知……が不可欠であることが確認された」とも評されている³⁹⁾。

税務調査が行政手続であるからといって、手続の適正が軽視されてよいわけではない⁴⁰⁾。犯罪と刑罰を定めた刑法の適用（犯罪事実の認定と刑罰の宣告）が、適正な手続の遵守なくして行えないのと同様に、税務調査の適法性も課税を行うための手続要件として重視される必要がある。

（4）事前通知の瑕疵固有の問題

他方で、手続上の瑕疵が課税処分等の違法・取消しにつながる理由付記の不備について

33) 最大判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 卷 2 号 247 頁。「我が国の憲法も、かかる見地の下に、国民がその総意を反映する租税立法に基づいて納税の義務を負うことを定め（30 条）、新たに租税を課し又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要としている（84 条）。それゆえ、課税要件及び租税の賦課徴収の手続は、法律で明確に定めることが必要である」と判示されている。

34) 増田＝高砂・前掲注 3) 116 頁参照〔増田英敏執筆部分〕。

35) 木山・前掲注 11) 260 頁参照。

36) 木山・前掲注 11) 264－267 頁、木山泰嗣「手続法分野における租税法律主義の特色—最高裁判決にみる救済解釈等の手続法的解釈を中心に」税法学 585 号（2021 年）206 頁参照。

37) 金子・前掲注 15) 87－88 頁、谷口勢津夫『税法基本講義〔第 7 版〕』（弘文堂、2021 年）25 頁、同「租税法律主義（憲法 84 条）」同『税法創造論』（清文社、2022 年）42 頁〔初出・2020 年〕等参照。

38) 奥谷健「国税通則法の課題」税法学 586 号（2021 年）173 頁。

39) 山本・前掲注 28) 44 頁。

40) 任意調査である税務調査にも、適正手続の保障（憲法 31 条）が及ぶかを検討したものに、田中晶国「税務調査とその統制原理」税法学 586 号（2021 年）359 頁参照。

は⁴¹⁾、除斥期間内である限り、実務上は更正処分等の打ち直しが可能と解されている（判例も、基本的にはこれを許容している⁴²⁾）。これと異なり⁴³⁾、事前通知を行わずに調査を開始した瑕疵の場合には、開始前における通知を絶対的なものとして強調すると、これを行わなかった場合の治癒方法がなくなってしまう（そのために、税務調査を一切行えなくなってしまうというのは、いかにも不合理であろう）。

通知事項についても、国税通則法 74 条の 10 にさまざまな定めがある。そのため、電話や口頭でなされた事前通知において、何らかの通知漏れがあったような場合にまで、それだけで課税処分が行えなくなるような事態は、避けなければならないであろう。

また、本件では、税務調査を開始することについては、納税者本人である X の代表者（顧問税理士も含む。）の承諾を得ていた。事前通知の瑕疵（無予告要件を満たさないにもかかわらず、無予告調査を行ったことの違法性）は、こうした納税者の承諾によって治癒されるのかという問題も、理論的には生じ得る。

このような観点から、事前通知の瑕疵（違法）が課税処分の適法性に与える影響を考える必要がある。事前通知のない調査が開始された場合、任意調査とはいえ、納税者の協力を前提にする行政調査であることから、納税者としては、現実にはこれに対応せざるを得なくなる。本件は、まさにこのような場面で、租税法主義が要請する「納税者の権利保護」が⁴⁴⁾、どのように図られるべきかが問われた事例であったといえる。

(5) 結果説明との違い

終了時における結果説明を欠く調査に基づく課税処分の適法性が争われた裁判例として、近時、平成 23 年改正法の趣旨を汲んだ解釈もあらわれている（東京高裁令和 4 年判決）⁴⁵⁾。

具体的には、「税務当局の納税者に対する説明責任を強化する観点から、調査終了の際の手続について、実務上行われてきた運用上の取扱いを法令上明確化した」平成 23 年「改正の趣旨からすると、税務当局が国税に関する調査結果の内容について納税者に対する説明責任を果たさず、その結果、自ら納税義務の内容の確定を行う意思のある納税義務者の修正申告等の機会が実質的に失われたと評価される事案については、税務当局による説明義務が定められた趣旨に反するものとして、当該手続を経てされた課税処分を違法な処分として取り消すべき場合があると解される〔下線及び傍点は筆者〕」という判示である。

41) 最判昭和 38 年 5 月 31 日民集 17 巻 4 号 617 頁、最判昭和 47 年 3 月 31 日民集 26 巻 2 号 319 頁、最判昭和 47 年 12 月 5 日民集 26 巻 10 号 1795 頁等参照。木山・前掲注 11) 272 頁参照。

42) 最判昭和 42 年 9 月 19 日民集 21 巻 7 号 1828 頁、最判昭和 50 年 9 月 11 日訟月 21 巻 10 号 2130 頁。木山・前掲注 11) 274-275 頁参照。

43) 再更正処分の要件を再検討する論文に、平野潔範「再更正処分の要件に関する検討—課税処分 of 打ち直しの問題を中心として」税に関する論文入選論文集 17 号 (2021 年) 41 頁参照。

44) 金子・前掲注 15) 80 頁及び 1093 頁、谷口・前掲注 37) (租税法主義) 48 頁等参照。

45) 東京高判令和 4 年 8 月 25 日公刊物未登載 (LEX/DB25593735)。評釈に、木山泰嗣「判批」税理 66 巻 7 号 (2023 年) 120 頁、向笠太郎「判批」税理 66 巻 10 号 (2022 年) 156 頁、倉見智亮「判批」新・判例解説 Watch33 号 (2023 年) 241 頁等がある。

東京高裁令和4年判決については、「平成23年改正の趣旨に照らして適切妥当である」として⁴⁶⁾、これを評価するものがある。

他方で、「趣旨に反する」場合が、「税務当局が国税に関する調査結果の内容について納税者に対する説明責任を果たさず、その結果、自ら納税義務の内容の確定を行う意思のある納税義務者の修正申告等の機会が実質的に失われたと評価される事案」に限定されているようにも読める。この点で、平成23年改正の趣旨に反する手続をどのような場合に該当するものとしてとらえているのか、不明瞭な側面があることを否定できない。

また、そもそも、事前通知を欠いた調査（無予告調査を含む。以下同じ）に基づく課税処分等については、この解釈がそのまま妥当するとは思われない。この判示は、あくまで「説明義務が定められた趣旨」との関係を指摘するもので、事前通知を行わなかった調査を前提にするものではないからである。

事前通知を欠いた調査に基づく課税処分等について、どのような要素を考慮して当該処分の適法性を判断すべきかについては、今後の裁判例の集積が必要になる。

おわりに

以上のように、平成23年改正で創設された税務調査手続の規定については、これに違反する調査が行われた場合に、どのような効果が生じるのかをめぐり、解釈論上の諸問題がある。特に、事前通知規定については、その例外としての無予告要件の解釈論が問題になるし、納税者から無予告要件を充足すると判断した理由の開示を求められた場合に、これを調査段階で説明すべき義務があるかについても、未解決の問題といえる。

理由付記の不備と異なり、事前通知の瑕疵は、どの範囲を超えるとこれに基づく課税処分等も違法と判断されることになるのか、という難問を抱えている。平成23年改正の趣旨が最大限に汲まれるべきことは当然としても、その趣旨に反する事前通知の瑕疵は、どのような場合に生じるものとしてとらえるべきか（無予告要件を満たさない場合に、納税者本人の了承を得れば、その手続の瑕疵は治癒されるのかなども含む）、これらについての明確な解釈論が、裁判例の蓄積により明らかにされることが期待される。

以上

46) 向笠・前掲注45) 161頁－162頁参照。