

国税通則法に規定する事前通知制度を 巡る論点（上）

酒 井 克 彦

目 次

はじめに

I 事前通知（原則）

II 事前通知を巡る諸論点

III 事前通知内容

はじめに

平成23年12月に国会を通過した「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）により国税通則法が改正され、その第7章の2《国税の調査》において、税務調査に関する手続規定が設けられた。かかる改正法は平成25年1月1日から施行されている。

同法改正については、税務調査手続の透明性や納税者の予見可能性を高める目的で「従来の運用上の取扱いが法令上明確化された」ものであると説明されている（平成24年9月12日付け国税庁長官通達（課総5-11ほか）「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〕」（以下「調査手続通達〔事務運営指針〕」という。）第1章「基本的な考え方」）。

かかる改正は、税務調査の事前通知から税務調査の終結までを広く対象としたものであるが、具体的な税務調査手続に関する条文としては、税務

調査に当たっての当該職員の質問検査権（通法74の2から74の6）のほか、留置き（通法74の7）、権限の解釈（通法74の8）、調査の事前通知（通法74の8、9）を中心に規定が設けられた¹⁾。

かような平成23年12月の国税通則法改正は、実務的な面での影響も甚大である。

- 1) 平成23年12月の国税通則法改正では、実地の調査においてしばしば争点とされる反面調査や調査の立会い、プライバシー領域への調査の実施を巡る論点の解決を図る実定法の規定については設けられなかった。従前、これら調査における実施の細目のうち、具体的な実定法が存在しない空白域については、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられていると解されてきた。

いわゆる荒川民商事件最高裁昭和48年7月10日第三小法廷決定（刑集27巻7号1205頁）は、「所得税法234条1項〔筆者注：現行国税通則法74条の2に相当〕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、これと相手方との私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまるかぎり、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられているものと解すべ〔き〕〔下線筆者〕と説示している（以下、この下線部分を「荒川民商フォーミュラ」という。）。判例評釈として、金子宏・行政判例百選Ⅱ263頁（1979）、小早川光郎・租税判例百選〔第4版〕206頁（1983）、曾和俊文・行政判例百選Ⅰ〔第3版〕214頁（1993）、廣瀬肇・行政判例百選Ⅰ〔第5版〕216頁（2006）、清永敬次・シュト137号12頁（1973）、南博方・ジュリ565号38頁（1974）、柴田孝夫・昭和48年度最高裁判所判例解説〔刑事篇〕99頁（1975）、同・曹時25巻10号195頁（1973）、松澤智・税務事例5巻12号57頁（1973）、同・税務事例5巻9号4頁（1973）、柴田勲・税通33巻14号202頁（1978）、石堂功卓・警察研究49巻10号63頁（1978）、前田覚・税法316号1頁（1977）、鶴見祐策・法民81号44頁（1973）、比護正史・税理27巻5号61頁（1984）、酒井克彦『ブラッシュアップ租税法』426頁（財経詳報社2011）など参照。

さて、国税通則法74条の9《納税義務者に対する調査の事前通知等》は事前通知について原則的な取扱いを規定し、同法74条の10《事前通知を要しない場合》は事前通知をしない場合として例外的な取扱いを規定しており、上記の同法改正の目玉の一つとなっている。

そこで、本稿では、まず、事前通知制度の原則的な取扱いについて取り上げ、例外的に事前通知が不要とされる場合や、税務代理人に対する事前通知の問題は後に取り上げることとする。なお、検討に当たって、国税庁の解釈や法律の運用の考え方を確認する必要があるときは、上記の調査手続通達〔事務運営指針〕のほか、平成24年9月12日付け国税庁長官通達（課総5-9ほか）「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）」（以下「調査手続通達〔法令解釈通達〕」という。）及び「税務調査手続に関するFAQ（一般納税者向け）」〔平成28年12月一部改訂〕（以下「税務調査手続FAQ」という。）を適宜参照することとする。

I 事前通知（原則）

1 国税通則法74条の9

国税通則法74条の9には、事前通知等に関する規定が設けられている（同条3項ないし6項は省略）。

国税通則法74条の9《納税義務者に対する調査の事前通知等》

税務署長等（国税庁長官、国税局長若しくは税務署長又は税関長をいう。以下第七十四条の十一（調査の終了の際の手続）までにおいて同じ。）は、国税庁等又は税関の当該職員（以下同条までにおいて「当該職員」という。）に納税義務者に対し実地の調査（税関の当該職員が行う調査にあつては、消費税等の課税物件の保税地域からの引取り後に行うもの又は国際観光旅客税について行うものに限る。以下同条までにおいて同じ。）において第七十四条の二から第七十四条の六まで（当該職員の質問検査権）の規定による質問、検査又は提示若しくは提出の要求（以下「質問検査等」という。）を行わせ

る場合には、あらかじめ、当該納税義務者（当該納税義務者について税務代理人がある場合には、当該税務代理人を含む。）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。

- 一 質問検査等を行う実地の調査（以下この条において単に「調査」という。）を開始する日時
 - 二 調査を行う場所
 - 三 調査の目的
 - 四 調査の対象となる税目
 - 五 調査の対象となる期間
 - 六 調査の対象となる帳簿書類その他の物件
 - 七 その他調査の適正かつ円滑な実施に必要なものとして政令で定める事項
- 2 税務署長等は、前項の規定による通知を受けた納税義務者から合理的な理由を付して同項第一号又は第二号に掲げる事項について変更するよう求めがあつた場合には、当該事項について協議するよう努めるものとする。

国税通則法74条の9は、上記のとおり調査の事前通知を規定しており、これが平成23年12月の税務調査手続に関する同法改正における事前通知の原則的考え方であると思われる。しかしながら、同法は他方で事前通知を要しない場合（通法74の10）を規定しており、かかる規定は原則に対する例外として位置付けられると思われる。

同条は「前条第一項の規定にかかわらず、税務署長等が調査の相手方である同条第三項第一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、同条第一項の規定による通知を要しない。」と規定している。

本稿において、これらの新たに設けられた事前通知規定を検討するに当たって、国税庁の調査手続通達〔事務運営指針〕を先に概観しておくこと

としよう（第2章《基本的な事務手続及び留意事項》）。

2 事前通知に関する手続

(1) 事前通知の実施

納税義務者に対し実地の調査を行う場合には、原則として、調査の対象となる納税義務者及び税務代理人の双方に対し、調査開始日前までに相当の時間的余裕をおいて、電話等により、法第74条の9第1項に基づき、実地の調査において質問検査等を行う旨、並びに同項各号及び国税通則法施行令第30条の4に規定する事項を事前通知する。

この場合、事前通知に先立って、納税義務者及び税務代理人の都合を聴取し、必要に応じて調査日程を調整の上、事前通知すべき調査開始日時を決定することに留意する。

なお、納税義務者に対して都合を聴取する際は、法第65条第5項に規定する調査通知を併せて行う。

おって、調査通知及び事前通知の実施に当たっては、通知事項が正確に伝わるよう分かりやすく丁寧な通知を行うよう努める。

(注)

- 1 納税義務者に税務代理人がある場合において、当該税務代理人が提出した税務代理権限証書に、当該納税義務者への事前通知は当該税務代理人に対して行われることについて同意する旨の記載があるときは、当該納税義務者への都合の聴取、調査通知及び事前通知は、当該税務代理人に対して行えば足りることに留意する。
- 2 納税義務者に税務代理人が数人ある場合において、これらの税務代理人が提出した税務代理権限証書において、代表する税務代理人の定めがあるときは、これらの税務代理人への事前通知は、当該代表する税務代理人に対して行えば足りるが、当該代表する税務代理人以外のこれらの税務代理人（以下「他の税務代理人」という。）への事前通知は行われなため、他の税務代理人へ通知事項を伝えるよう当該代表する税務代理人に連絡することに留意する。
- 3 納税義務者に対して事前通知を行う場合であっても、納税義務者から、事前通知の詳細は税務代理人を通じて通知して差し支えない旨の申立てがあったときは、納税義務者には調査通知のみを行い、その他の事前通知事項は税務代理人を通じて通知することとして差し支えないことに留意する（手続通達7-1）。

なお、平成23年1月25日に国会に提出された「所得税法等の一部を改正する法律案」においては、事前通知は書面で通知することとされていた。しかしながら、その後、同法案は2つに分けられ、1つは「現下の厳しい経済状況及び雇用情勢に対応して税制の整備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82号）として成立し、納税環境整備については、「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）に取り込まれた。その際、新たな税務調査手続の追加に係る部分として、書面で事前通知をする等の部分については、政府・民主党がこの法案から削除し、衆議院がそれを承諾した経緯がある²⁾。

2 質問検査権行使に係る事前通知

文理解釈によれば、税務署長等が実地調査の実施命令を出す場合というのは正確ではなく、より正確に言えば、実地調査において「質問検査権行使」をさせようとする場合であって、質問検査権行使を伴わない純粋な任意調査において事前通知は予定されていないというべきであろう。

国税通則法74条の9第3項1号は、納税義務者を「第七十四条の二第一項第一号イ、第二号イ、第三号イ及び第四号イ並びに第七十四条の三第一項第一号イ及び第二号イに掲げる者、第七十四条の四第一項並びに第七十四条の五第一号イ及びロ、第二号イ及びロ、第三号イ及びロ、第四号イ及びロ、第五号イ並びに第六号イの規定により当該職員による質問検査等の対象となることとなる者並びに第七十四条の六第一項第一号イ及び第二号イに掲げる者」と規定しており、全て質問検査権行使の局面のみを事前通知の対象者としていることからすれば、同条は、質問検査権行使のみを前

2) 武田昌輔『コンメンタール国税通則法 [2]』3955の103頁（第一法規加除式）。

提とした規定であるというべきであろう。

なお、この規定は、納税義務がない者であっても「納税義務者」と定義している。

また、質問検査権行使に係る事前通知が要請されているとはいっても、源泉徴収票の発行義務者等（通法74の2①一口）や反面調査先（通法74の2①一ハ等）はかかる通知の対象とはされていない。この点については疑問が残るといわざるを得ない。もっとも、この点について、国税庁は、税務調査手続FAQ問23において、「いわゆる反面調査の場合には、事前通知に関する法令上の規定はありませんが、運用上、原則として、あらかじめその対象者の方へ連絡を行うこととしています。」と回答している。しかし、これは、法令上の担保がない執行上の扱いであるばかりでなく、反面調査を実施する場合に事前通知をするような上意下達の命令（通達）が発せられているわけでもない。上記質疑応答には、「原則として」とは表記されているものの、その原則的取扱いに関する命令が明確ではないことも相まって、不安定な取扱いであることには変わりがないように思われる。

事前通知は、平成22年12月16日に閣議決定された「平成23年度税制改正大綱」が、「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測可能性を高める観点から……明確化・法制化を図ります。」とするように、予測可能性を担保するものとして位置付けられていることからすれば、反面調査においても同様の予測可能性が担保されるべきであるように思われるのである。そのことは、納税者本人に対する税務調査とは異なり、他人の納税義務の確認作業に協力を求めるものが反面調査であることから、予測可能性を担保にして、反面調査先の営業に対する業務運営を侵害しないようにすべき要請は本人調査よりもより一層高まるものと解されることからすれば、当然の配慮ではないかと考えるからである。

II 事前通知を巡る諸論点

1 税務署長等による事前通知

叙上のとおり、国税通則法74条の9は、税務署長等が事前通知をすることを明定している。ここに、「税務署長等」とは、「国税庁長官、国税局長若しくは税務署長又は税関長をいう。」とされており、以下、同法74条の11《調査の終了の際の手続》まで、この税務署長等という主語が使われることになる。

これが、「当該職員」ではないという点にまずは注目すべきであろう。すなわち、事前通知を行うのは、税務署長等であって、実地の調査を担当する「当該職員」とされているわけではないのである。少し丁寧に同条を読むと、同条第一文にいう主語である「税務署長等」が、「当該職員」に実地の調査において当該職員の質問検査権の規定による質問、検査又は提示若しくは提出の要求を行わせる場合に、あらかじめ事前通知をしなければならないとしているのであって、当該職員は実地の調査を行う者、税務署長等は事前通知を行う者と分けて規定されているのである。

なお、国税通則法74条の9にいう「当該職員」とは、「国税庁等又は税関の当該職員」であるが、「国税庁等」とは、「国税庁、国税局若しくは税務署」のことを指している（通法74の2）。

図表 1



この点が争われた事例として、第一審東京地裁平成29年11月2日判決（判タ1454号127頁）がある³⁾。同地裁は次のように判示している。

「調査に際して事前通知をすべきものとされる趣旨は、調査手続の透明性、納税者の予見可能性の確保にあり、平成13年3月27日付け国税庁長官通達『税務調査の際の事前通知について（事務運営指針）』に基づき、調査の実務上、かねて行われていたものであるところ、本件改正により、同法に事前通知に係る規定を設け、事前通知を法制化し、明確化することとされたものである。このような本件改正により法制化された事前通知は、当初、原則として書面によりすべきものとする改正案が国会に提出されたところ、本件改正においては、事前通知を原則として書面によりすべきものとする上記改正案は修正されて可決された。

そして、当該職員は、税務署長等の補助機関であるから、税務署長等の補助機関として税務署長等の職務を遂行することができるころ、調査手続の透明性、納税者の予見可能性の確保という上記の事前通知の立法趣旨は、当該職員が税務署長等の補助機関として事前通知をすることによっても、全うされるものということができ、また、本件改正前の取扱いと同様に事前通知を当該職員に行わせ得るとするこ

3) D 税務署所属の調査担当職員が、平成26年10月2日、X社の事務所兼代表居宅へ臨場し、同日以降、X社から提示のあった帳簿書類等の検査、代表者に対する質問調査等を行ったこと（本件調査）については、X社（原告・控訴人・上诉人）は、これは行政指導にすぎないとして、本件各修正申告書の提出が、国税通則法65条《過少申告加算税》5項にいう「その申告に係る国税についての調査があつたことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでないとき」に当たる旨主張した。しかし、東京地裁は、本件調査は調査の実態を有するものと認められるから、X社の上記主張は採用できず、本件各過少申告加算税賦課決定処分は適法である旨判示した。

とにより、これを適時的確にすることができ、国民の納税義務の適正かつ円滑な履行に資する（同法1条）ということができる。

……同法74条の9第1項の制定経緯、事前通知の趣旨、当該職員の仕事等に照らすと、税務署長等は、所属の当該職員に事前通知に係る事務を行わせることができるものと解すべきことは明らかというべきである。」

この事件の控訴審東京高裁平成30年4月18日判決（税資268号順号13143）は、上記判断を維持した上で、更に、次のように論じる。

「事前通知は、国税についての調査に関するものであり、私人である納税義務者に対して調査の日時や場所等を事前に通知することで、調査手続の透明性及び納税義務者の予見可能性を確保することをその趣旨とするものであって、その根拠規定である国税通則法74条の9の上記制定経緯及び関連法令に照らしても、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ない。そうすると、事前通知の上記趣旨を実現するためには、これを税務署長等が自ら直接に行わなければならないとみるべき根拠はなく、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にこれを行わせても差し支えないというべきである。

そして、財務省組織規則553条2号は、統括国税調査官が内国税の課税標準の調査に関する事務を分掌する旨規定するほか、同規則556条2項は、国税調査官は命を受けて当該事務を処理する旨定めているところ、事前通知は、内国税の課税標準の調査に関する事務に該当するということができる。

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、財務省組織規則553条2号に基づき、国税通則法74条の9第1項に基づき税務署長が行うとされている事前通知に関する事務を分掌しており、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当該事前通知を行うことができるものと解するのが相当である。

このことは、税理士法34条1項が、『税務官公署の当該職員』が税理士に対して事前通知をすべき旨を規定しており、事前通知をすべき者を税務署長等に限定していないことから明らかである。』

国税通則法74条の9が事前通知を行う者を「税務署長等」とし、実地調査の実施を行う者を「当該職員」と規定していることから、文理解釈を尊重する立場に立ち、税務署長等による事前通知がなされていなかったことを問題視した納税者の調査手続の違法性の主張について、上記東京高裁はこれを排斥したのである。

そのロジックは、まず①当該職員が税務署長等の補助機関であるとし、税務署長等の職務を遂行することができること、②当該職員が税務署長等の補助機関として事前通知を行うことにより国税通則法74条の9の立法趣旨である調査手続の透明性・納税者の予見可能性の確保を全うし得ることがその柱となっている。加えて、③財務省組織規則が統括国税調査官に調査に関する事務を分掌している点や^{4),5)}、④税理士法34条《調査の通

4) 財務省組織規則553条《統括国税調査官の職務》は、統括国税調査官は、命を受けて、「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。」（2号）に掲げる事務（特別国税調査官及び酒類指導官の所掌に属するものを除く。）を分掌する旨規定する。

5) 財務省組織規則556条《国税調査官》2項は、「国税調査官は、命を受けて」、①統括国税調査官の職務（前掲注4）の財組規553）、②酒類指導官の

知》1項⁶⁾が税理士に対する「当該職員」による事前通知を規定していることを掲げている。

かように、上記東京高裁判決は、結論において、前述したような国税通則法74条の9が「税務署長等」と「当該職員」を分けて規定している文理解釈によることなく、同条の趣旨の観点から「税務署長等」に当たらない「当該職員」による事前通知の実施を適法な調査手続であると判断したのである。實際上、実務的な視角から考察すれば、個々の具体的事案において「税務署長等」が事前通知を行うことは想定しづらく、組織規程ではあるものの分掌命令を受けた「当該職員」がこれを行うことが現実的であろう。しかるに、上記東京高裁判決は妥当な結論であると思われる。もっとも、租税法律主義（憲84）が要請する内容に手続的保障原則が包含されていると解されるところを強調すれば⁷⁾、税務調査手続を規定する国税通則法の解釈は文理に従うべきとの見解も十分に成り立ち得るし、財務省組織規則のような組織規範を実定法の解釈に持ち込むことにもある種の躊躇を覚えなくもない⁸⁾。

職務（財組規554）に掲げる事務を処理する。

- 6) 税理士法34条1項は、「税務官公署の当該職員は、租税の課税標準等を記載した申告書を提出した者について、当該申告書に係る租税に関しあらかじめその者に日時場所を通知してその帳簿書類……を調査する場合において、当該租税に関し第三十条の規定による書面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しなければならない。〔下線筆者〕」とする。
- 7) 金子宏『租税法〔第23版〕』88頁（弘文堂2019）。金子宏教授は、本稿で取り上げている税務調査手続に関する国税通則法の規定は、手続的保障原則の文脈で解説されている。
- 8) 長島弘「仕入税額控除否認処分の際の調査終了手続及び調査における否認の仕組の説明教示」税務事例52巻6号30頁（2020）、同「税務調査における公正手続と改正国税通則法」租税訴訟13号343頁（租税訴訟学会2020）。

2 「調査」の範囲

前述のとおり、税務署長等は、当該職員に対して実地調査の実施命令を出す場合には、事前通知をしなければならないとされている。したがって、単なる調査ではなく、「実地の調査」を行わせようとする場合という点にも注意が必要であろう。

ところで、調査手続通達〔法令解釈通達〕5-1《法第74条の9又は法第74条の10の規定の適用範囲》は、「法第74条の9又は法第74条の10の規定が適用される調査には、更正決定等を目的とする調査のほか、再調査決定や申請等の審査のために行う調査も含まれることに留意する。」と通達する。

この通達は、あくまでも、国税通則法74条の9ないし74条の10の規定にいう「実地の調査」に係る事前通知に関する取扱いであるから、同通達にいう「調査」とは、「実地の調査」のことを指しているのであって、単に「調査」と表現されているものの、実地以外の調査は含まれないと解釈すべきである。通達の表現振りは誤解を生じかねさせないが、この点については注意が必要であろう。

そして、上記通達が示すとおり、再調査決定や申請等の審査のために行う実地の調査もそれが質問検査権行使によるものであるとすれば、ここにいう「実地の調査」に含まれるというのである。すなわち、調査手続通達（法令解釈通達）によると、「調査」とは、「更正決定等を目的とする一連の行為のほか、再調査決定や申請等の審査のために行う一連の行為も含まれることに留意する。」とされているからである（調査手続通達〔法令解釈通達〕1-1(2)）。

ただし、「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もの」は、「調査」には該当しないと解されており（調査手続通達〔法令解釈通達〕1-2）、仮に実地に行ったものであったとしても、

その調査とみえる行為が、例えば、申告書等の自発的な見直しを要請する行為等である場合には、「調査」には該当しないのである（調査手続通達〔法令解釈通達〕1-2(1)等）。調査に該当しない以上、その場合には、事前通知の必要はないということになる。

具体的にいえば、納税者の事業所に無予告で税務職員が臨場したとしても、その臨場が、申告書等の自発的な見直しを要請する目的や添付すべき書類についての自発的提出を要請する目的によるものであれば、「調査」に当たらないのであるから、当然に「実地の調査」にも当たらないのである（「実地の調査」が「調査」の一形態であることについては疑問を挟む余地はなからう。）。

ここでいくつかの疑問が惹起され得る。

単に申告書等の自発的な見直しを要請する行為を行うために、無予告で税務職員が納税者の事業所に臨場した場合において、納税者はそのような行為に対して受忍義務を負うのであろうか。いわば荒川民商フォーミュラの射程範囲がそのような行為にまで及ぶと解するべきであらうか。結論からいえば、荒川民商事件最高裁決定は、あくまでも、国税通則法74条の2等を根拠とする質問検査権行使（当時は旧所得税法234条）における受忍義務を説示したのであって、かかる受忍義務は「調査」受忍義務であるから、行政指導を調査とは異なるものとする国税庁の整理からすれば、行政指導は質問検査権行使による調査ではないから受忍義務はないというべきであらう。

では、次に、申告書等の自発的な見直しを要請する目的でなされた無予告臨場によって、何らかの非違が確認されるなどした場合に、税務職員が質問検査権行使による「実地の調査」に切り替えることは認められるのであろうか。仮に認められるとした場合、既に、「調査」に切り替えられたことからすれば、調査受忍義務が働くため、被調査者はかかる調査につい

てこれを甘受しなければならないのであろうか。

また、そのような切替えが可能であるとする、事前通知が実質的に担保されずに実地の調査がなされ得ることを意味するが、国税通則法74条の9の潜脱を許すことになりはしないのであろうか。

国税通則法74条の9第4項は、「第一項の規定は、当該職員が、当該調査により当該調査に係る同項第三号から第六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つた場合において、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。」と規定している。これは、調査によって調査対象事項以外の事項について非違が疑われることとなつた場合には、無予告により調査対象を変更して質問検査権行使による調査を実施してもよいとする、事前通知制度に関する例外規定であると解される。

すなわち、あくまでも同項は、「当初の対象調査→当初の対象以外の調査」といった調査対象の無予告による変更を許容するものであって、「調査以外の行為→調査」への無予告による実施を許容するものではないはずである。

しかしながら、他方で、「調査以外の行為→調査」を禁止する規定もないところ、そのような場合の事前通知をどのように行うかについては具体的な実定法の規定が用意されていないとみることができそうである。さすれば、調査の具体的な実施に当たって、実定法の規定がない場面に当たるとして、かかる空白域においては、税務職員の合理的裁量に委ねられるとする荒川民商フォーミュラによるべきと解するのが妥当か、あるいは、「調査以外の行為→調査」の場合であっても、税務署長等が「実地の調査」を行わせようとする場合であることには変わりがないのであるから、国税通則法74条の9の規定の適用が働くこととなるため、事前通知のない実地

の調査は許容されないと解するべきかについては見解が分かれるように思われる。

結論からいえば、調査受忍義務という被調査者に一定の私的利益の侵害を被らせる部面にあるのであるから、自由性の侵害局面における行政手続は手続的保障原則の考え方の下で、実定法に基づき解釈されるべきであろう。したがって、かようなケースであっても、国税通則法74条の9の要件が、①税務署長等が、②当該職員に、③納税義務者に対し、④実地の調査において質問検査等を行わせる場合に該当するので、やはり「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」しなければならないと解するべきではなからうか。

3 「あらかじめ」の意義

次に、税務職員が臨場した際に、そこで「事前通知」を行って、すぐに質問検査権行使に移行することが可能かどうかという論点があろう。ここでは、国税通則法74条の9第1項にいう「あらかじめ」の解釈論が所在する。

そもそも、国税庁は、平成23年12月の国税通則法改正はこれまでの実務の取扱いを明確化したものと位置付けているように思われるが（調査手続通達〔事務運営指針〕第1章《基本的な考え方》）、果たして、これまでの実務ではどのようにして事前通知が行われていたのであろうか。そこで、この点を確認するために、国税庁の税務運営方針や個別の通達を確認することとしよう。

昭和51年の税務運営方針では、「税務調査は、その公益的必要性と納税者の私的利益の保護との考量において社会通念上相当と認められる範囲で、納税者の理解と協力を得て行うものであることに照らし、一般の調査においては、事前通知の励行に努め〔る〕」ことが求められていた。また、

昭和37年9月6日付け国税庁長官通達（官総6-230）「税務調査の際の納税者及び関与税理士に関する事前通知について」は、下記に示すとおり、「納税者に対する事前通知は、原則として調査着手前妥当な時間的余裕において、文書または電話で行うものとし、調査着手直前に電話等単に形式的な通知にとどまることのないように配慮すること」を通達していた。

なお、「国税庁レポート2008」では、「国税庁においては、適正申告の実現を図るため、納税者に対して、的確な調査・指導を実施することとしています。」として、「調査に際しては、納税者の都合を伺うため、原則として、調査日時などをあらかじめ電話により通知しています。ただし、ありのままの事業実態などの確認を行う必要がある場合には、事前に通知は行っていません。なお、事前通知は、所得税の調査で約8割、法人税の調査で約9割実施しています。」としていたが、現在の国税庁レポートにはそのような記載はない。

昭和37年9月6日

税務調査の際の納税者および関与税理士に対する事前通知について

申告にかかる事項についての税務調査の際に、納税者および関与税理士に対して事前通知を行うことについては、かねて納税者あるいは税理士からその励行方を要望されているところであるが、局署の取扱の実情は区々となっていることが認められるので、今後は次により納税者および関与税理士に対する事前通知の取扱の統一を期することとされたい。

なお、このことについて、日本税理士会連合会会長に対し別紙のとおり通知したから参考に送付する。

1 事前通知の管理

(1) 局調査課等および署における管理

納税者に対して事前通知を行うかどうかは、調査担当者の判断に委ねさせることなく、幹部（課長、統括国税調査官、特別国税調査官、主任協議官、協議

団支部長、課長補佐、主査または係長。以下同じ。)自身が決定して指示する。調査担当者は、指示を受けた事項、事前通知年月日、立会者の有無、立会者の氏名を税歴表または調査カード等の調査指令事項欄等に記載することにより、事績を明らかにすること。

(2) 局における管理

局直税部においては、署における納税者に対する事前通知の実施状況を随時把握し、その状況を比較検討して、署によって区々とならないよう権衡の保持に努めること。

2 事前通知の時期および方法

納税者に対する事前通知は、原則として調査着手前妥当な時間的余裕において、文書または電話により行うものとし、調査着手直前に電話で通知する等単に形式的な通知にとどまるようなことのないように配慮すること。

3 事前通知の対象

1の(1)により納税者に対し事前に通知を行うかどうかは、幹部の良識ある判断によることはいうまでもないが、現況についての調査が重要である事案等事前に通知をすることが適当でない認められるものを除く事案について、事前通知を行うこと。

上記昭和37年9月6日付け通達が示すとおり、「原則として調査着手前妥当な時間的余裕において」事前通知することが命令されていたところである。国税通則法74条の9にいう「あらかじめ」の解釈において、従前との取扱いに変更がないとの国税庁の同法改正に関する理解を前提とすれば、従来から時間的余裕において事前通知することとされていた点に関する変更もないと理解すべきことになろう。そうであるとすれば、行政指導から実地調査への切替えのタイミングで事前通知を行うということは想定されておらず(形式的な事前通知も認められていない)、税務職員による臨場時における通知があったとしても、かかる通知は、法が予定する事前通知とは到底いえないことになろう。

そして、このことは前述した調査手続通達〔事務運営指針〕第2章2(1)において、「調査開始日前までに相当の時間的余裕において」事前通知

すべき旨が通達されているのであるから、この点については従前の取扱いとの間に差異はないというべきであろう。なお、この点について、国税庁が発表している税務調査手続FAQ問13は、「個々のケースによって事情も異なりますので、何日程度前に通知するかを一律にお示しすることは困難ですが、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。」としている。

Ⅲ 事前通知内容

1 調査日時等

(1) 調査を開始する日時（通法74の9①一）

国税通則法74条の9第1項1号の調査日時については、2号の調査場所と同様、同条2項の規定の適用があり得る。すなわち、同項は、「税務署長等は、前項の規定による通知を受けた納税義務者から合理的な理由を付して同項第一号【日時】又は第二号【場所】に掲げる事項について変更するよう求めがあった場合には、当該事項について協議するよう努めるものとする。〔隅付き括弧は筆者〕」としており、調査が円滑に進行するよう被調査者との調整を図ることが含意されている。この点は、調査手続通達〔事務運営指針〕第2章2(1)が、「この場合、事前通知に先立って、納税義務者及び税務代理人の都合を聴取し、必要に応じて調査日程を調整の上、事前通知すべき調査開始日時を決定することに留意する。」としているとおりである。

なお、同通達は、「調査通知及び事前通知の実施に当たっては、通知事項が正確に伝わるよう分かりやすく丁寧な通知を行うよう努める。」としており、調査協力を得やすいような配慮を行うことを示している。

(2) 調査を行う場所（通法74の9①二）

国税通則法74条の9第4項は、当該調査により当該調査に係る同条1項3号から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、事前通知をせずに変更を行うことが可能であるとする規定であるが、調査の必要に応じて、事前通知とは異なる場所での調査が必要となった場合については実定法の規定が用意されていないようである。すなわち、事前通知においては、本社事務所において調査を実施するとの通知をしていたところ、調査の進展とともに、工場内部や従業員詰め所の調査が必要となった場合には、事前通知なくしてかかる調査場所における実地の調査を実施することができるのであろうか。

調査の進展により、工場や倉庫、社長の自宅調査に切り替えるなどということは一般的にあり得ることからすれば、かような場合のルールが法定されていない点に若干の不安も覚え得る（そもそも、国税通則法74条の9第4項は、「非違があった場合」の規定であるから、非違があろうがなかろうが調査の進展において調査官が必要と認める場合に調査場所の変更、移動が可能かどうかという問題は、同条項の射程範囲からそもそも外れているといえよう。）。

この点、国税通則法施行令30条の4《調査の事前通知に係る通知事項》第2項は、「法第七十四条の九第一項各号に掲げる事項のうち、同項第二号【場所】に掲げる事項については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〔隅付き括弧は筆者〕」を通知することが規定されており、この規定からすれば、調査を開始した後についての事前通知は要請されていないと解釈することができることから、調査を行う場所についての事前通知は、あくまでも実地調査の開始場所と解釈することができよう。

(3) 調査日時等の変更

前述のとおり、国税通則法74条の9第2項は、「税務署長等は、前項の規定による通知を受けた納税義務者から合理的な理由を付して同項第一号

又は第二号に掲げる事項について変更するよう求めがあつた場合には、当該事項について協議するよう努めるものとする。」と規定し、調査日時や場所については、被調査者と当該職員との間の協議を予定している。なお、その場合、日時や場所の変更を求める納税者側からの要望に「合理性」があることを前提とするとしていることから、かかる「合理性」の判断が必要になる。

そこで、次にみる調査手続通達〔法令解釈通達〕5-6が発遣されているが、同通達にいう「合理的であるか否かは、個々の事案における事実関係に即して、当該納税義務者の私的利益と実地の調査の適正かつ円滑な実施の必要性という行政目的とを比較衡量の上判断する」という考え方は、荒川民商フォーミュラに示された考え方である。

調査手続通達〔法令解釈通達〕5-6《事前通知した日時等の変更に係る合理的な理由》

法第74条の9第2項の規定の適用に当たり、調査を開始する日時又は調査を行う場所の変更を求める理由が合理的であるか否かは、個々の事案における事実関係に即して、当該納税義務者の私的利益と実地の調査の適正かつ円滑な実施の必要性という行政目的とを比較衡量の上判断するが、例えば、納税義務者等（税務代理人を含む。以下、5-6において同じ。）の病気・怪我等による一時的な入院や親族の葬儀等の一身上のやむを得ない事情、納税義務者等の業務上やむを得ない事情がある場合は、合理的な理由があるものとして取り扱うことに留意する。

（注） 法第74条の9第2項の規定による協議の結果、法第74条の9第1項第1号又は同項第2号に掲げる事項を変更することとなった場合には、当該変更を納税義務者に通知するほか、当該納税義務者に税務代理人がある場合には、当該税務代理人にも通知するものとする。ただし、法第74条の9第6項の規定により同条第1項の規定による通知を代表する税務代理人に対して行った場合には、当該変更は当該代表する税務代理人に通知すれば足りることに留意する。

なお、法第74条の9第5項の規定により同条第1項の規定による納税義務者への通知を税務代理人に対して行った場合には、当該変更は当該税務代理人に通知すれば足りることに留意する。

調査手続通達〔法令解釈通達〕5-6は、「合理性」があるとする例として、次のようなケースを示している。

- ① 納税義務者等（税務代理人を含む。）の病気・怪我等による一時的な入院
- ② 親族の葬儀等の一身上のやむを得ない事情
- ③ 納税義務者等の業務上やむを得ない事情

基本的には調査受忍義務があるところであるが、ここに示された例は、いずれにしても、社会通念上、調査の実施の必要性を凌駕するほどの私的利益の侵害が考えられるケースであるといえよう。

2 調査の目的

国税通則法施行令30条の4第2項は、「同項〔筆者注：国税通則法74条の9第1項〕第三号【目的】に掲げる事項については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を、それぞれ通知する〔隅付き括弧は筆者〕」と規定している。

上記のとおり、国税通則法施行令は、次の3つの項目を並列して明記している⁹⁾。

9) この点について、税務調査手続FAQ問18では、「事前通知の際には、なぜ実地の調査が必要なのかについても説明してもらえるのですか。」との質問に対して、「実地の調査を行う理由については、法令上事前通知すべき事項とはされていませんので、これを説明することはありません。」と回答している。ここでは、調査の目的を「例えば、提出された申告書の記載内容を確認するため」と位置付けており、これに対し調査の理由の必要性の説明とは

- ① 納税申告書の記載内容の確認
- ② 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
- ③ その他これらに類する調査の目的

条文構成として、「①又は②その他③」と規定しているから、①、②、③は並列の項目として位置付けられているようである。そうであるとする、①あるいは②に「類する」調査の目的であるから、いずれにしても調査の目的とは、何らかの「確認」を行うことがこれに当たるといふことになりそうである。

しかしながら、この点については疑問が湧出する。なぜなら、「①又は②その他の③」ではなく、「①又は②その他③」としていることからすれば、③の範囲は必ずしも広範なものとは解釈しづらくなるからである。ここでは、「納税申告書」を提出した者が①の調査目的となり、「納税申告書」の提出がない者が②の調査目的となるように思われる。いわば、国税通則法74条の2《当該職員の所得税等に関する調査に係る質問検査権》第1項1号イの「納税義務者」が①に相当し、同号ロの「納税義務があると認められる者」が②に相当するように思われる。そして、③はそれ以外である。

①や②の調査目的はあくまでも、申告納税制度下における納税義務者の義務として被調査者本人の義務であるのに対して、それ以外の調査が、単に、納税義務者ないし納税義務があると認められる場合の調査目的に「類する」調査の目的を有するものとして解釈することが前提とされているのである。納税申告書の提出の有無だけを前提にした規定で「類する」とされている点に限界があるようにも思われる。

異なるものと整理しているようであるが、かかるFAQが一般納税者向けであることからすると、かえって混乱を招来することになりはしないであろうか。

なお、国税通則法施行令30条の4第2項は、「法第七十四条の九第一項各号に掲げる事項のうち、……同項第三号【目的】に掲げる事項については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を、……通知する〔隅付き括弧は筆者〕」と規定している。

ところで、国税通則法及び同法施行令においては、事前通知事項として「調査理由」が挙げられていないが、ここにいう「調査の目的」の事前通知の際に調査理由は示されなくてよいのであろうか。そもそも、調査理由の開示については、従前より多くの争いがあったところである¹⁰⁾。

例えば、青色申告の承認を受けている法人は、帳簿書類の備付け等が義務付けられているが、その帳簿書類が法人の検査の対象となることは当然のことであるとされた事例として、上告審最高裁平成17年3月10日第一小法廷判決（民集59巻2号379頁）¹¹⁾がある。同事件の第一審熊本地裁平成15年11月28日判決（民集59巻2号391頁）は、「X社〔筆者注：原告納税者〕主張の国会で採択された請願は税務執行に当たって法的な拘束力を有するものではなく、国税庁長官の答弁に係る税務運営方針も税務行政を進めていく上での原則論を示したものであり、税務調査に当たって一律に事前通知及び調査理由の開示を行うべきことを定めたものではないと解される。」とした上で、更に「質問調査権に基づいて行う税務調査は、適正な租税負担の実現のために行うものであるから、過少申告の疑いが存する場合に限ら

10) 例えば、大阪高裁平成13年12月19日判決（税資251号順号9039）などがある。

11) 判例評釈として、森英明・平成17年度最高裁判所判例解説〔民事篇〕〔上〕176頁（2008）、平川雄士・租税判例百選〔第5版〕197頁（2011）、野一色直人・租税判例百選〔第6版〕210頁（2016）、伊藤義一＝橋本晃義・TKC税研情報15巻3号1頁（2006）、木島裕子・税務事例38巻4号29頁（2006）、泉絢也・税務事例47巻7号48頁（2015）など参照。

ず、そのような疑いが明らかでない場合であっても、申告の真实性、正確性を確認するために行い得るのであり、質問調査権の行使の時期、場所、範囲、程度、方法等については、これを行使する税務職員の合理的な判断に委ねられていると解するのが相当である。」と説示している¹²⁾。

この事案においては、調査理由の開示は法律要件とされていないと判断されている。

このような判断は、過去の裁判例に多く見受けられるところである。例えば、大阪高裁平成13年12月19日判決（税資251号順号9039）は次のように説示している。

「控訴人〔筆者注：弁護士である納税者〕は、弁護士の守秘義務について理解を求めるとともに、調査の具体的理由が明らかにされた上であれば提示資料を限定して提示する旨一貫して主張したにもかかわらず、被控訴人〔筆者注：税務署長〕の部下職員は、上記の点に一切配慮することなく調査を進めた旨主張する。

確かに、被控訴人部下職員は、平成元年分ないし3年分の所得税の各確定申告書に記載された金額が適正であるか否かを確認するためとして、繰返し各年度の帳簿書類一切の提示を求めているにとどまり、その具体的な理由等を明らかにしていないが、上記質問調査権の行使に当たり、具体的・個別的な調査理由ないし必要性を明らかにすることは要件とはされておらず、税務調査の理由なり必要性をどの程度明らかにするかは、被控訴人部下職員の合理的裁量に委ねられていると解され（上記最高裁昭和48年7月10日第三小法廷決定）〔る。〕」。

12) この判断は、控訴審福岡高裁平成16年6月15日判決（民集59巻2号473頁）においてもおおむね維持されている。

かように、調査理由の開示が質問検査権行使における必要要件とは解されてこなかったことと併せ考えれば、事前通知においても実定法上の根拠がなければこれを法律上要請されたものと解するべきことにはならないといえよう。ここでも、荒川民商フォーミュラが顔を出している。

さて、かように、従前の解釈論を前提とすれば、調査理由の開示が要求されないことの延長として、調査理由の事前通知についても法は要求していないと解されることになる。他方、国税通則法74条の9第1項3号は調査の目的を事前通知することとしていることから、調査の「理由」は事前通知の対象外で、調査の「目的」は事前通知事項という分かりづらい状況となっているのである。

なぜ、前述した国税通則法施行令30条の4第2項にいう①の納税申告書の記載内容の確認が、調査の理由ではないのであろうか。おそらく、国税庁の解釈としては、上記に示した裁判例にあるような調査対象として選定された理由については事前通知の対象となる「調査の目的」とは異なるものと理解しているからであろう。いわば、抽象的な内容を示す「調査の目的」の中には、具体的な調査選定理由が含まれていないと解しているものと思われる。さすれば、従前から調査理由の開示（ここでは調査選定理由の開示を指す。）をしてこなかった税務調査手続は従来通りの立場が堅持されており、この点は「従来への運用上の取扱いが法令上明確化されたところである。」（調査手続通達〔事務運営指針〕第1章《基本的考え方》）ということに整理されよう。

3 調査の対象となる税目

調査の段階で調査対象項目が変更されることはあり得るところである。そうであるとする、事前通知した税目以外の調査税目についての調査が進行することとなるが、これは被調査者の予測可能性を阻害するというこ

とになりはしないかという問題がある。例えば、法人税法上の調査であったが、急遽代表取締役の個人所得税に関する調査を行う必要があるというような場面が想定され得る。

しかしながら、国税通則法74条の9は容易には裁量権行使による調査税目の変更を予定していないようである。それは、同条第4項が、「第一項の規定は、当該職員が、当該調査により当該調査に係る同項第三号から第六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。」としているとおり、「非違が疑われることとなった場合」についてのみ、事前通知を行った調査税目以外の質問検査等を行うことができるとしていることから判然とする。

しかし、奇妙なことに、質問検査等を行うことができるというのは、質問検査権の行使に関する権限規定であるから、本来は、国税通則法74条の2ないし74条の6に規定されるべき内容であるように思われる。それが、同法74条の9第4項に規定されているのは、事前通知規定に関連付けようとするものであるからであろうが、本来は上記4項前段（第一文）は、質問検査権行使に関する規定であるはずである。そして、同項後段（第二文）こそが、事前通知に関する規定であるように思われる。いずれにしても、かような実定法があることからすれば、荒川民商フォーミュラがいう特段の実定法の規定がない場面における当該職員の裁量に委ねられているということにはならないのである。

4 調査の対象となる期間

国税通則法74条の9では、「調査の対象となる期間」という表現振りが採用されている。そこで、「期間」の意味するところが問題となるが、い

わゆるホステス報酬事件最高裁平成22年3月2日第三小法廷判決（民集64巻2号420頁。以下「最高裁平成22年判決」という。）¹³⁾は、「一般に、『期間』とは、ある時点から他の時点までの時間的隔たりといった、時的連続性を持った概念であると解されているから、施行令322条にいう『当該支払金額の計算期間』も、当該支払金額の計算の基礎となった期間の初日から末日までという時的連続性を持った概念であると解するのが自然」としているのである。かように「期間」が時的連続性を持った概念であるとする、申請等の内容の審査に係る国税通則法74条の9にいう「期間」についても同様に解するべきかという問題が惹起される。

この国税通則法74条の9の趣旨は、前述のとおり、納税者の実地調査に係る予測可能性を担保することと、円滑な調査のための協力を要請することにあるとすると、申請内容の審査については、当然ながら、最高裁平成22年判決にいう上記「期間」概念と合致しないように思われる。

この点について、調査手続通達〔法令解釈通達〕5-2《申請等の審査のために行う調査の事前通知》は、「申請等の審査のため実地の調査を行う場合において、納税義務者に通知する事項である法第74条の9第1項第5号に掲げる『調査の対象となる期間』は、当該申請書等の提出年月日（提出年月日の記載がない場合は、受理年月日）となることに留意する。」と通達している。上記のような意味では、かかる通達の解釈は妥当であるといえ

13) 判例評釈として、鎌野真敬・平成22年度最高裁判所判例解説〔民事篇〕〔上〕122頁（2014）、同・ジュリ1416号74頁（2011）、池本征男・税務事例42巻5号8頁（2010）、遠藤みち・税理53巻9号86頁（2010）、伊藤剛志・ジュリ1405号170頁（2010）、高野幸大・判時2099号164頁（2011）、大淵博義・ジュリ1421号131頁（2011）、山畑博史・速報判例解説8号〔法セ増刊〕257頁（2011）、佐藤英明・租税判例百選〔第5版〕30頁（2011）、岩崎政明・平成23年度重要判例解説〔ジュリ臨増〕209頁（2012）、三木義一・租税訴訟5号168頁（2012）、湖圭吾・租税判例百選〔第6版〕28頁（2016）など参照。なお、酒井克彦『レクチャー租税法解釈入門』40頁（弘文堂2015）も参照。

よう。

なお、最高裁平成22年判決は、上記の引用部分が時的連続性を持った概念であると解するのが自然であるとの説示に加えて、「これと異なる解釈を採るべき根拠となる規定は見当たらない。」ともしている。そのような点からすれば、国税通則法74条の9については時的連続性を持った概念であるとする解釈が不自然である規定であるのであるから、必ずしも、常に時的連続性を持った概念として絶対的な解釈がなされるべきであるわけではなかろう。

調査対象期間については、一般的には「確定申告書の記載内容の確認」というような調査目的に合致した期間が事前通知されるべきであると思われる。しかしながら、実際の調査の現場では現状確認などといって進行年分の調査から始めることが多いと思われる。そのような場合、進行年分の調査は、事前通知されていないという問題が起り得る。

この点は、進行年分調査自体が既に提出した確定申告書の記載内容の確認調査の一環であるとして理解されるべきであるように思われる。かように考えると、進行年分調査自体の事前通知はなくても、そのことのみをもって国税通則法74条の9に反する調査とみることは適当ではないというべきであろう。

同様の観点から、調査手続通達〔法令解釈通達〕5-5《「調査の対象となる期間」として事前通知した課税期間以外の課税期間に係る「帳簿書類その他の物件」》も、同様の「期間」概念を用いて通達しているところである¹⁴⁾。

14) 調査手続通達〔法令解釈通達〕5-5は、「事前通知した課税期間の調査について必要があるときは、事前通知した当該課税期間以外の課税期間（進行年分を含む。）に係る帳簿書類その他の物件も質問検査等の対象となることに留意する。」とし、更に「例えば、事前通知した課税期間の調査のために、

5 調査の対象となる帳簿書類その他の物件

国税通則法74条の2から74条の6までにいう質問検査権規定が示す「帳簿書類その他の物件」とは何を指すのであろうか。この点について、国税庁は、調査手続通達〔法令解釈通達〕5-4《質問検査等の対象となる『帳簿書類その他の物件』の範囲【1-5の再掲】》において、「国税に関する法令の規定により備付け、記帳又は保存をしなければならないこととされている帳簿書類のほか」、調査等の「目的を達成するために必要と認められる帳簿書類その他の物件も含まれる」と通達している。かかる調査手続通達〔法令解釈通達〕5-4は、国税通則法74条の9を含めずに「帳簿書類その他の物件」を通達している。

そのことからすれば、国税通則法にいう「帳簿書類その他の物件」にはいくつかのものがあると理解すべきということになるのであろうか。しかし、質問検査権行使において調査対象とする「帳簿書類その他の物件」とその事前通知の規定（通法7409①六）にいう「調査の対象となる帳簿書類その他の物件」が異なるというのは俄かに理解しがたい。

この点は、調査手続通達〔法令解釈通達〕5-3をみると解明できるかもしれない。

すなわち、いずれの「帳簿書類その他の物件」もその範囲は同じであるが、調査手続通達〔法令解釈通達〕5-3は国税に関する法令の規定により備付け又は保存が要求されているものについては、その法令根拠を示すこととし、そうではないものについては一般的な名称や内容を例示すればよいという点から、「帳簿書類その他の物件」についての扱いが異なるとい

その課税期間より前又は後の課税期間における経理処理を確認する必要があるときは、法第74条の9第4項によることなく必要な範囲で当該確認する必要がある課税期間の帳簿書類その他の物件の質問検査等を行うことは可能であることに留意する。」と書きを付している。

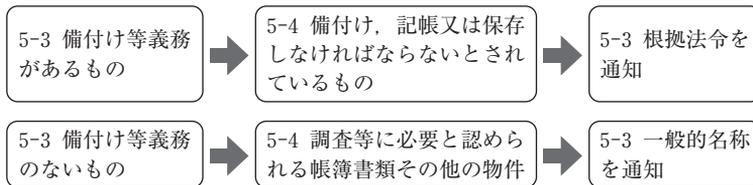
うだけであると理解すべきなのではなからうか。

調査手続通達〔法令解釈通達〕5-3《事前通知事項としての「帳簿書類その他の物件」》

実地の調査を行う場合において、納税義務者に通知する事項である法第74条の9第1項第6号に掲げる「調査の対象となる帳簿書類その他の物件」は、帳簿書類その他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場合には、当該帳簿書類その他の物件の名称に併せて根拠となる法令を示すものとし、国税に関する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場合には、帳簿書類その他の物件の一般的な名称又は内容を例示するものとする。

なお、国税通則法施行令30条の4第2項は、「同項〔筆者注：国税通則法74条の9第1項〕第六号に掲げる事項については、同号に掲げる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ものとする。」と規定する。ここにいう「その旨」とは、「備付け又は保存をしなければならないこと」を指していると思われる。

図表2



6 その他調査の適正かつ円滑な実施に必要なものとして政令で定める事項

その他の政令委任事項としては、国税通則法施行令30条の4第1項が用意されている。同条項には次の4つの事項が掲げられている。

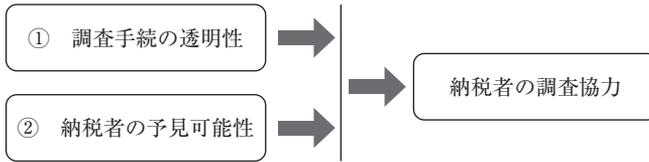
- ① 調査の相手方である国税通則法74条の9第3項1号に掲げる納税義務者の氏名及び住所又は居所（1号）
- ② 調査を行う当該職員の氏名及び所属官署（当該職員が複数であるときは、当該職員を代表する者の氏名及び所属官署）¹⁵⁾（2号）
- ③ 国税通則法74条の9第1項1号【日時】又は2号【場所】に掲げる事項の変更に關する事項（3号）
- ④ 国税通則法74条の9第4項【調査事項の変更等】の規定の趣旨（4号）

税務調査手続FAQ問19では、「事前通知の際には、調査に要する時間や日数、臨場する調査担当者の人数は教えてもらえるのですか。」との問いに対し、「調査に要する時間や日数は調査開始後の状況により異なってきますので、事前通知の時点であらかじめお知らせすることは困難であることをご理解願います。」と回答している。このように、国税庁は、人数についての事前通知を行わない姿勢を示しているところであるが、これは上記②の括弧書きが「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」としているとおおり、代表者の調査を行う当該職員の全員の氏名及び所属官署が通知事項とされているわけではないところに根拠がある。したがって、実際の調査の場面において、被調査者は、事前通知により実地調査に当たる当該職員の数を知る術を持たないことになる。かくして、例えば、国税局資料調査課などによる大規模な調査においては相当多数の当該職員が実地の調査に当たるが、被調査者は、あらかじめ実施される調査のおよその規模を知ることができないことになる。

これは、事前通知制度の趣旨である調査手続の透明性及び納税者の予見

15) 税務調査手続FAQ問19では、「調査の臨場が複数回に及ぶこととなる場合には、調査開始後に納税者の方のご都合をお尋ねしたところで、次回以降の臨場日などを調整いたします。」としている。

図表 3



可能性の確保の観点から問題がありはしないかとの疑義が生じ得るが、この点については、見解が分かれるであろう。考え方の筋としては、国税通則法74条の10《事前通知を要しない場合》にいう要件である「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」に該当しないのであれば、人数をも含めた事前通知がなされても何ら問題がないと考えるべきではなかろうか。事前通知制度の実施においては、上記の趣旨（手続の透明性及び納税者の予見可能性の確保）に則るべきであるが、これはひいては国税庁の行う調査における被調査者の調査協力を引き出すことにも接続するものである。このことは、調査手続通達〔事務運営指針〕第1章《基本的な考え方》が、「調査手続については、平成23年12月に国税通則法（以下『法』という。）の一部が改正され、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、従来の運用上の取扱いが法令上明確化されたところである。」としているとおり、手続の透明性及び納税者の予見可能性が「調査に当たって納税者の協力を促す」ものであることを前提としているようである。

かような点から、上記②に加えて調査を行う当該職員全員の氏名及び所属官署の事前通知までは要しないとしても、調査を行う当該職員の数人は

事前通知事項として法定されるべきではなかろうか。なお、前述の税務調査手続FAQ問19に対する回答では、上でみたように「調査に要する時間や日数は調査開始後の状況により異なってきますので、事前通知の時点であらかじめお知らせすることは困難であることをご理解願います。」としながらも、その後、「調査開始日時に複数の調査担当者が臨場する場合は、事前通知に際し、調査担当者を代表する者の氏名・所属官署に加え、臨場予定人数も併せて連絡することとしています〔下線筆者〕。」としていることからすると、弾力的な運用が図られているともいえる。ただし、調査手続通達〔事務運営指針〕及び調査手続通達〔法令解釈通達〕のいずれにおいても、「臨場予定人数」を被調査者に事前通知する旨の命令は下されていないように思われる¹⁶⁾。

16) 上意下達の命令である通達において臨場予定人数の事前通知が示達されていないところで、一般納税者向けの質疑応答においてかような記載がなされていることをもって、かかる事前通知が担保されているとみることには躊躇を覚える。