

税務調査における無予告調査要件に関する検討

酒 井 克 彦*

はじめに

I 国税通則法 74 条の 10 の要件

II 事前通知不要要件

III 国税庁等が考慮する情報——要件 A 群

結びに代えて——手続の瑕疵と行政処分の効力

はじめに

従前、実地の税務調査（以下、本稿においては特に断りのない限り、「税務調査」という場合には「実地の税務調査」を指す。）において、かかる調査を実施する税務署長等¹⁾が、事前に調査の予告をする通知（以下「事前通知」という。）を行わなければならないか否かについては活発な議論が展開されてきた²⁾。

従来から、課税庁は、税務調査に際して、実務上原則として納税者に対し調査日時を事前通知することとし、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していた（平成 13 年 3 月 27 日付け「税務調査の際の事前通知について（事務運営指針）」）。

- 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ことから、事前通知を行わない調査により、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予想される場合

* 中央大学法科大学院教授

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

このような実務が執行されてきたところであるが、これらはいくまでも通達上の運用であって、明確な法律上の手続として規定されていたわけではなかった。新たに事前通知のルールが実定法上明定されることとなったのは、平成23年12月の国税通則法の改正によってであった。

この事前通知制度の趣旨について、国会では次のように説明されていた。すなわち、第179回国会参議院総務委員会（平成23年11月29日）において、川端達夫総務大臣（当時）は、「質問検査の権限は任意調査によるものでありますので、今委員御指摘のように、納税者の意思に反して、納税者の意思を無視して強制捜査するものではないというのは先ほど言われたとおりでありまして、したがって、平成二十三年度税制改正大綱において、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、明確化、法制化を図るというふうにさせていただいたところでございます。〔下線筆者〕と説明している³⁾。

これは、平成23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。〔下線筆者〕とする点に表れているといえよう。金子宏東京大学名誉教授は、租税法律主義（憲84）の内容である適正手続保障原則⁴⁾の文脈において、「租税行政の適正化のために、納税環境の整備の一環として、平成23年度の12月改正で、国税通則法の中で、税務調査（質問・検査）の手続の整備が行われ……、また原則としてすべての不利益処分および申請に対する拒否処分には、理由を附記すべきことが定められた。〔下線筆者〕と説明される⁵⁾。

このように、事前通知制度の趣旨は、適正手続保障原則の下⁶⁾、調査手続の「透明性」^{7),8)}と納税者の「予見可能性」⁹⁾を高めることにあると理解することができよう。もっとも、事前通知制度には例外も定められており、一定の要件の下で事前通知をしないことも認められている。すなわち、調査を予告することで納税者が不正を図るおそれがあるような場合がそれに当たるのであるが、ここで、税務署長の裁量をどこまで認めるかが問題となる¹⁰⁾。無制限な裁量を認めることは、調査手続の透明性確保及び納税者の予見可能性向上という平成23年の国税通則法改正の命題を毀損することになり、妥当ではなからう。

そこで、本稿では、無予告調査が認められるのはいかなる場合であるか、換言すれば、

税務署長の裁量はどのような要件の下に認められるのかについて若干の検討を加えることとしたい。

I 国税通則法 74 条の 10 の要件

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》の例外的措置として、同法 74 条の 10《事前通知を要しない場合》が事前通知を必要としない場合の要件を規定している。そこで、まずは、同条の要件を明らかにすることから始めたい。

同条は原則に対する例外規定であるから、当然にその解釈は厳格なるものが要請されているところ、かかる解釈姿勢を踏まえた上で、「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」と「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」という二つの「おそれ」の有する意義について考える必要がある。

本稿では、「違法又は不当な行為を容易」にすることだけでは、国税通則法 74 条の 10 の要件を充足したものとはいえないこと、また、単に隠蔽や仮装のような行為が想定されることが要求されているわけではないこと、すなわち、課税標準等や税額等の隠蔽仮装が要件とされているのではなく、事前通知によってそれらの「把握を困難にする」ことが合理的に推認されなければならないことを論じることとする。

1. 概観——原則に対する例外規定としての厳格な運用

前述のとおり、国税通則法は、平成 23 年 12 月の改正において、調査手続の透明性と納税者の予見可能性を確保するために事前通知制度を設けた。しかしながら、全ての実地の調査において事前通知を行うこととすると、不都合が生じる場合がある。そこで、国税通則法は、74 条の 10 の規定をもって、例外的に事前通知を不要とする場合の要件を規定し、かかる要件を充足する場合に限って、本来行われるべき事前通知を行わない手続を認めたのである。

この事前通知を不要とする取扱いとは、原則に対する例外規定によるものである。そうであるがゆえに、かような例外的取扱いについては、厳格な要件の充足が要求される¹¹⁾ところである。

そこで、まずは、国税通則法 74 条の 10 の要件について考えてみたい。

国税通則法 74 条の 10《事前通知を要しない場合》

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。

この条文は、税務署長が何かを「認める場合」には、事前通知を要しないと規定する。

同条にいう要件を仮に要件 A 群と要件 B 群に分けるとすると、要件 A 群は、①納税義務者の申告、②過去の調査結果の内容、③事業内容に関する情報、④その他保有する情報からなる。同条は、これら要件 A 群に鑑み、要件 B 群に該当する場合には、事前通知は不要となる構成である。

すなわち、要件 B 群は、①「違法又は不当な行為を容易にし」、②-1「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」か又は、②-2「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であり、かかる場合に事前通知を要しないと解されるのである。

2. 無予告要件——要件 B 群

(1) 要件 B 群の構成

では、要件 B 群はどのように構成されているのであろうか。

要件 B 群は、②-1「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」と、②-2「国税に関する調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれ」といった二つの「おそれ」があると認める場合を指す。

さて、この要件 B 群における①「違法又は不当な行為を容易にし」、と②の二つの「おそれ」の関係に注目をしたい。かかる関係につき、①と②を並列の要件と捉えて、①又は②のいずれかが当てはまる場合に事前通知を不要とする考える見解（選択的要件説）と、①と②を並列したものと捉えるのではなく、いずれの要件をも充足することを法が求めているとする立場（二段階要件説）の対立が考えられる（なお、後者の見解によれば、①は、②-1 や②-2 の前提要件にすぎないことになる。）。以下、この二つの見解のいずれが妥当であるかについて検討を加えよう。

(2) 選択的要件説と二段階要件説

イ 選択的要件説

まず、選択的要件説によると、事前通知をすることにより、納税者の「違法又は不当な行為を容易にする」場合であれば事前通知は不要となることになる。国税通則法 74 条の 10 は、納税義務者に対して同法 74 条の 9 による事前通知を行うことを前提としつつも、その例外を定めている。そもそも、税務調査手続の透明性を担保し、納税者に予見可能性を与えることによって、調査への協力を引き出すことが目的の一つであるとするならば、事前通知がなされたことで、納税者が違法な行為をしたり、不当な行為をするおそれがある場合にまで、かかる通知を行う必要性は乏しいといえよう。そうであるとすれば、調査協力行為とは対照的な違法又は不当な行為を容易にするおそれがある場合にまで事前通知を認めることは制度趣旨に反し、適正な納税義務の履行を確保するという命題に矛盾することになる。

したがって、かような見地からは、国税通則法 74 条の 10 における要件 B 群は、①のおそれが充足すれば事前通知を要しないと解することになる。かくして、①の要件は独立し、②の要件は①の要件と並列することとなり、仮に①の要件を満たさなかったとしても、②のいずれかの要件を満たせば、事前通知が不要となると解される。つまり、違法又は不当な行為を容易にするかどうかを問わず、②-1「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」や、②-2「国税に関する調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれ」のいずれかがあると税務署長が認める場合には、事前通知を要しないと解されるのである。

この点、平成 24 年 9 月 12 日付け課総 5-9 ほか国税庁長官通達「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)」(最終改正：令和 3 年 6 月 24 日)(以下「調査手続通達〔法令解釈通達〕」という。) 5-8《「違法又は不当な行為」の範囲》は、「法第 74 条の 10 に規定する『違法又は不当な行為』には、事前通知をすることにより、事前通知前に行った違法又は不当な行為の発見を困難にする目的で、事前通知後は、このような行為を行わず、又は、適法な状態を作出することにより、結果として、事前通知後に、違法又は不当な行為を行ったと評価される状態を生じさせる行為が含まれることに留意する。」とする。この通達の示すところによれば「違法又は不当な行為」のみを要件 B 群の独立した要件と捉えているようにも思われる。

ロ 二段階要件説

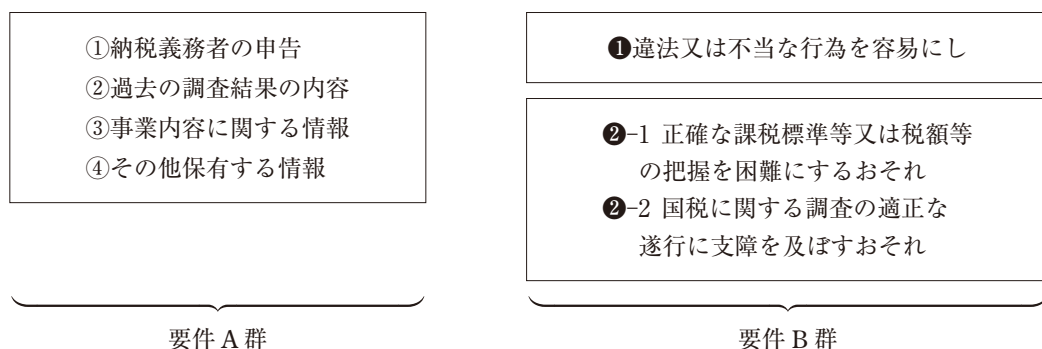
(イ) アプローチ 1 (①と②の二段階要件説)

これに対して、二段階要件説の立場は、①と②は別々のことを法が要請するものであり、いずれの要件も充足しない限りは、事前通知を要しないとは解さない立場である。換言すれば、①と②のいずれかの要件が満たされない場合には、原則に従い事前通知を行わなければならない（通法74の9）とする見解である。この見解は文理を重視するものであるが、文理解釈によると、国税通則法74条の10は、①「違法又は不当な行為を容易にするおそれ」とは規定しておらず、「違法又は不当な行為を容易にし」と規定しているのであって、条文の構成からすると、①の「おそれ」、②-1の「おそれ」、②-2の「おそれ」の三つが並列しているわけではない。文理上、①を容易にし、それに加えて、②-1の「おそれ」や②-2の「おそれ」があると税務署長が認める場合には事前通知を要しないと規定していると読むのが自然であろう。

そうであるとする、①「違法又は不当な行為を容易に」すると税務署長が認めるだけで事前通知を不要とする選択的要件説は、解釈を誤ったものといわざるを得ない。

このような、①「違法又は不当な行為を容易にし」、②-1「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」か又は、②-2「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する考え方を、二段階要件説の「アプローチ1」と呼ぶこととしよう。

《二段階要件説のアプローチ1》



(ロ) アプローチ 2 (①' と②' の二段階要件説)

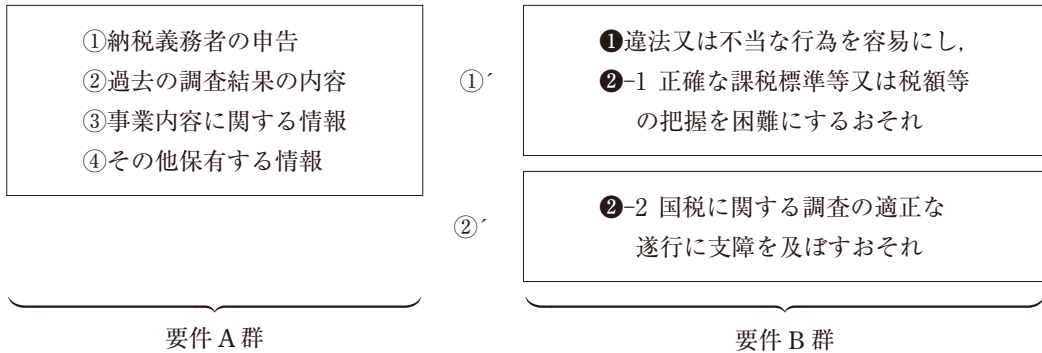
ところで、このような構成とは異なる要件 B 群の捉え方も成り立ち得る。

すなわち、上記の①と②-1を一つの要件と解釈して、①'「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」を一つの括りとみた上で、それとは異なる②'「国税に関する調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれ」と二つのうちのいずれかの「おそれ」を要件B群と捉える考え方もあり得る（以下「アプローチ2」と呼ぶ）。

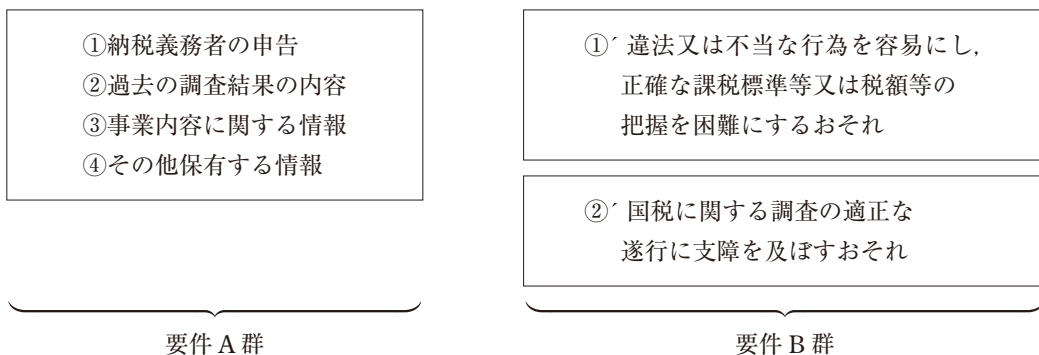
調査手続通達〔法令解釈通達〕5-9《「違法又は不当な行為を容易にし、正確な課税標準等又は税額等の把握を困難にするおそれ」があると認める場合の例示》は、「法第74条の10に規定する『違法又は不当な行為を容易にし、正確な課税標準等又は税額等の把握を困難にするおそれ』があると認める場合」を通達する。

このように、国税庁は、かかる通達において、アプローチ2を採用しているようでもある。つまり、この立場では、要件B群は、①を②-1の前提要件として捉え、その「おそれ」と②-2の「おそれ」の二つの「おそれ」のうち、いずれか一方につき税務署長が認める場合には事前通知が不要となると解することになる。

《二段階要件説のアプローチ2》



すなわち、アプローチ2では、①「違法又は不当な行為を容易」にすること自体は、②-1の前提要件としての意味を持つことになり、②-2の枠外において二段階要件説が形成されることになる。①と②-1は、①'の「おそれ」の内部における二段階要件であると位置付けられる。



すなわち、①と②-1との間に、二段階要件説が観念されることになる。アプローチ2が、国税庁が採用する二段階要件説であると思われる。

ハ 検討

税務調査手続に関する国税通則法の規定は、憲法84条が要請する租税法律主義にいう適正手続保障原則の表れであって、納税者等の権利を守るために設けられた重要な手続規定である。そのことからすれば、国税通則法74条の10も適正手続保障原則の要請するところから従って、厳格に運用されなければならない。この文脈から、条文の解釈・適用に当たっては、文理解釈が要請されることになる。

文理解釈の観点からは、二段階要件説のうちアプローチ2が妥当であろう。すなわち、「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」と「国税に関する調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれ」が並列しているのであって、これらのいずれかの「おそれ」が認められる場合に事前通知を行わないこととなると解される。つまり、「違法又は不当な行為を容易」にするという懸念だけで、事前通知が不要となるわけではないということであり、選択的要件説は妥当ではない。

II 事前通知不要要件

1. 違法又は不当な行為を容易にし、正確な課税標準等の把握を困難にするおそれ（要件①'）

調査手続通達〔法令解釈通達〕5-9は、「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」として、以下のaからeまでに掲げるような場合を通達する。

- a. 事前通知をすることにより、納税義務者において、国税通則法 128 条 2 号又は同条 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
- b. 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
- c. 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
- d. 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
- e. 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 a から d 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

このうち、a 及び b は、調査忌避、調査妨害や逃亡といった税務調査の遂行への支障のおそれがあるケースを掲げているように思われる。次にみるように、国税庁は、「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して、調査非協力（a）や調査忌避（b）を例に掲げているのであるから、a や b の調査忌避、調査妨害や逃亡といったものは、要件②'に該当するケースであるように思われるのである¹²⁾。

次いで、c は、いわば国税通則法 68 条《重加算税》1 項にいう「隠蔽し仮装し」の代表的なものであるといえようが、同規定が納税申告書の提出前の「隠蔽し仮装し」であるのに対して、ここでは事前通知によってそのような行為がなされることが求められている。すなわち、国税通則法 68 条 1 項等では課税標準等や税額等に対する隠蔽仮装であるのに対して、同法 74 条の 10 は課税標準等や税額等に対する隠蔽仮装ではなく、調査に必要な物件の隠蔽仮装である¹³⁾。また、ここで注意が必要なのは、これらを容易にするだけでなく、これらの行為が行われることの合理的推認が求められているという点である。ただし、要件①の「違法又は不当な行為を容易にし」は、それのみで要件①'を充足するものではなく、要件①「違法又は不当な行為を容易にし」と、要件②-1「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」が認められていなくてはならないからである。

そして、dは帳簿の作替えに代表されるような行為であり、これは、いわば過去の隠蔽仮装行為を隠蔽するための行為であるとみることができるとは。また、eは第三者への調査非協力の要請である。かかるeについても、調査遂行への支障のおそれとして、要件②'に該当するケースではないかと思われる。

いずれにしても、具体的に「事前通知をすることにより」隠蔽仮装行為(c)ないし隠蔽仮装行為を隠蔽する行為(d)が合理的に推認されなければならないのであって、本来の事前通知を例外的に行わないことを規定する要件論であるがゆえに、いわば限定的なものが列挙されていると解することができる。

また、この点は文理解釈からも導出され得る。すなわち、かかる「おそれ」とは、文理解上、「正確な課税標準等の把握を困難にする〔傍点筆者〕」という「おそれ」であって、課税標準等が正確に計算されないという点についてのおそれではない。つまり、「把握」を困難にするという「おそれ」であるから、申告の内容に隠蔽仮装があるであろうことの推認ではなく、事前通知を行うと調査対象物件が「隠蔽」される、あるいは「仮装」されるということに対する「おそれ」が必要だということである。

2. 調査遂行への支障のおそれ(要件②')

調査手続通達〔法令解釈通達〕5-9は「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」について、例えば、次のαからγまでに掲げるような場合を通達する。

- α. 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
- β. 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
- γ. 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

ここに列挙されているものは、αが税務代理人以外の調査立会い、βが調査忌避的行為、γが事前連絡不能事例であり、調査遂行に支障を及ぼすおそれが明らかなものといえよう。加えて、前述の要件①'に掲げられていたa,b,eはむしろ、正確な課税標準等の把握を困難にするおそれというよりは、要件②'にいう調査遂行への支障のおそれに整理されるべきものであるように思われる。

いずれにしても、これらの例示もまた、本来の事前通知を例外的に行わないことを規定する要件論であるがゆえに、いわば限定的なものが列挙されていると解することができる。

Ⅲ 国税庁等が考慮する情報——要件 A 群

1. 4つの情報

次に、要件 A 群について考えてみたい。

要件 B 群が充足されるとしても、国税通則法 74 条の 10 では、その前提として、それが、要件 A 群に鑑みた結果であることが要求されている。

要件 A 群として、同条には、①納税義務者の申告、②過去の調査結果の内容、③事業内容に関する情報、④その他保有する情報が示されている。ここで、④は、「その他国税庁等若しくは税関が保有する情報」と規定しており、「その他の」と規定されているわけではない。そうであるとすると、文理上、これらの情報類は、限定列挙であると解される。

さて、このうち、①は、確定申告情報であるから、納税者本人からの情報であるのに対して、③及び④は、基本的に納税者以外の外部からの情報をも含意すると思われる。すなわち、内外の情報を考慮した上で判断を行う姿勢が示されているといえる。ここでは、③及び④に関心を寄せたい。

2. 事業内容に関する情報

国税通則法 74 条の 10 は、「その営む事業内容に関する情報」を要件 A 群に規定する。

「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している」ような業種・業態（以下「現金商売」ともいう。）においては、例えば、前日の売上金たる現金残高と、進行年分の現金出納帳の前日末の残高との突合をすることによって、かかる現金出納帳の適正性を確認することが実地調査の初期段階での定石であるが、仮に事前通知を行った場合、かような調査が実施されることを見越して、納税者が現金有高と現金出納帳の残高を合致させるよう周到な準備を行うことが予想される。納税者によるかかる操作がなされた場合、このような調査自体からは非違事項を発見することができなくなるであ

ろう。これは現金商売といわれる業種における現金監査の一場面ではあるが、ことほどさように周到な事前準備がなされ得るとすれば、現金商売への調査手法において、事前通知制度が大きな障害となることが予想される。かような視角から、従前は多くの現金商売において事前通知を実施せずに、いわゆる「現況調査」と称して無予告調査が実施されてきたのである。

前述したとおり、平成23年12月の国税通則法改正は、従来の税務調査手続を「法令上明確化」したものであると解されているが、そうであるとするならば、上記のような現金商売に対する現況調査は、同法改正後も肯定され得るのであるか。つまり、現金商売に対しては、従来どおり事前通知を行わないことが予定されているのであるか。

この点を明らかにするためには、国税通則法74条の10にいう「その営む事業内容に関する情報」の意味するところを明確にする必要がある。ここでの具体的な関心事項は、現金商売の業種か否かということを同条が念頭に置いているかどうかである。

調査手続通達〔法令解釈通達〕5-7は、以下のように通達する。

調査手続通達〔法令解釈通達〕5-7《「その営む事業内容に関する情報」の範囲等》

法第74条の10に規定する「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ことに留意する。〔下線筆者〕

ここでは、国税通則法74条の10にいう「その営む事業内容に関する情報」には、①事業の規模、②取引内容、③決済手段などの具体的な営業形態が含まれるとしているが、このような外形の中から「事前通知を要しない事情」を判断することは極めて困難であると指摘する見解がある¹⁴⁾。

また、上記通達は、「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している」業務に対して、その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点に留意する旨通達している。

現金商売の場合には、一つひとつの取引についての記録が残されにくい。例えば、レジスターを用意していないラーメン屋、魚屋、八百屋などを想起すれば判然とするとおおり、現金有高の管理に関し一つひとつの取引ごとに帳簿書類に記録することが煩雑な業種も少なくない。かような業種においては、現金管理がざる勘定であればなおさら売上除外を行いやすく、実地調査においては事前通知をせずいわゆる無予告で臨場して、

例えば、調査直前日の現金売上が帳簿に適正に反映されているかという観点から調査をすると、恣意的な現金売上の除外が判明しやすいという経験則的知見から、国税庁ではこれまでかような業種に関しては、事前通知を行わないこととして取り扱ってきたのである。

すなわち、平成13年3月27日付け国税庁長官通達は、以下のように通達していた。

平成13年3月27日

税務調査の際の事前通知について

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。

ただし、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ついては、事前通知は行わない。

- 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ことから、事前通知を行わない調査により在りのままの事業実施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予想される場合
- 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

[下線筆者]

上記通達の①は、「業種・業態……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ことから、事前通知を行わない調査により在りのままの事業実施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予想される場合」に、事前通知を要しないとして取り扱ってきたものである。

そして、かような考え方は、裁判例においても採用されていた。例えば、横浜地裁昭和52年5月25日判決（税資94号577頁）は、「現金売りを主体に営業していると外観できる原告に対する税務調査においては、『その開始にあたり事前通知や理由開示をなす必要がない。』旨被告署長の所部係官が判断して、その挙に出なかつたとしても、裁量の合理的範囲内であつたというべきである。従つて、事前通知や理由開示がない右税務調査であつたからといつて違法ではない。」としており、現金商売であることが無予告調査を肯定する理由とされている。

しかしながら、国税通則法74条の10の創設により、このようなこれまでの調査実務

上の取扱いは廃止されたのである。そして、さらに具体的に調査手続通達〔法令解釈通達〕5-7は、現金商売といえども、そのことだけで事前通知を不要とはしないという取扱いに大きく転換を図ったのである¹⁵⁾。いわば、売上除外を比較的容易にし得るとされてきた現金商売であっても、事前通知を要することとしたのは、その業種・業態故の現金売上管理の実態のみでは、要件B群の①′「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」や②′「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」に繋がるのかが、必ずしも明らかとはいえないからではないかと思われる。前述したとおり、要件B群の①′は、②-1「違法又は不当な行為を容易」にすると危惧されるだけでは要件を充足したことにならないのである。そのことが、②-2「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」に結びつかなくてはならず、かような意味では、現金商売は単に「違法又は不当な行為を容易」にするおそれがあるにすぎないのであって、それだけでは要件①′を充足しないのである。

このように、要件A群は、そもそも、要件B群に繋がり得るものが予定されているということが判然とするのである。

3. その他保有する情報

要件A群の最後に規定されている「その他保有する情報」とは、バスケットカテゴリーではない。なぜなら、「その他の保有する情報」と規定しているのではなく、「その他」と規定されていることからすれば、国税通則法74条の10にいう①納税義務者の申告、②過去の調査結果の内容、③事業内容に関する情報、④その他保有する情報は、並列のものとして理解すべきであるからである。

そして、上記において整理したとおり、要件A群は、要件B群に繋がり得るものが予定されているとみるべきであろう。したがって、上記①ないし③と並列し得るものの一つとして、「保有する情報」が示されていると解すべきであろう。換言すれば、課税当局が「保有する情報」であれば、全ての情報がここに含まれると解するべきではなく、要件B群に繋がり得るような意味を有する保有情報である必要があるということである。そうでなくて、仮に、課税当局が保有する情報であれば何でもここに含まれるとするのであれば、次の二つの意味で正解ではないと思われる。すなわち、第一に、「保有する情報」が③事業内容に関する情報と並列であり、これが前述のとおり抑制的に解釈されていることと平仄が合わないことになるからである。第二に、課税当局が「保有する情報」として、およそ全ての情報がここに包蔵されると解すると際限がなくなり、

そもそも、「保有する情報」を規定することの意味がなくなってしまい空文化してしまうことになるからである。条文の解釈において実定法を空文化させるような解釈論は採用されるべきではないということが第二の理由である。

したがって、ここで「保有する情報」とは、かかる情報のうち「要件B群に繋がり得るもの」と抑制的に解釈することが求められることになるかと解される。

4. 例外規定としての厳格な適用

そもそも、調査忌避については調査忌避罪が予定されているところであり、調査を免れたり逃れたりすることは刑罰をもって抑止しているところである（通法127）。その上で、調査を円滑に進めるために例外的に事前通知を行わないとしているのであるから、この例外的措置は限定的に解釈運用されなければならないはずである。そうでないと、二重の抑止が規定されていることになり、本来の国税通則法が予定している、調査手続の透明性や納税者の予見可能性を必要以上に制約していることになり妥当でない。

事前通知制度は調査手続の透明性や納税者の予見可能性を確保することにその趣旨がある。その本来担保されるべき透明性や予見可能性を毀損してまでも事前通知を行うべきではないと解されるほどに調査の運用が危機にさらされているときに限って、国税通則法74条の10を適用すべきことになろう。

すなわち、ここでは事前通知を巡ってトレードオフの関係にある二者の比較衡量がなされるのである。一つは、「事前通知を行うことによって担保される調査手続の透明性及び納税者の予見可能性確保」であり、もう一つは、「事前通知を行うことによって毀損されてしまう調査の円滑な運用」の二者の比較衡量である。後者が優るとされたときに国税通則法74条の10が適用されるのであるが、ここで忘れてはならないのは、前者が適正手続の保障という憲法上の要請であることである。憲法上の要請を満たした上で初めて例外が適用される関係にあることに鑑みれば、国税通則法74条の10に関する税務署長等の裁量を広範に捉えることが妥当でないことは言を俟たない。文理解釈の観点から、上記の要件論に厳格に従った範囲内でのみ、例外規定の発動が許されると理解すべきであろう。

結びに代えて——手続の瑕疵と行政処分の効力

最後に、国税通則法により要請される税務調査手続に瑕疵があったとした場合に、そのことの故をもって、課税処分が取り消されると解すべきか否かについて検討を加えることとする。

手続の瑕疵があった場合に、それを理由に課税処分が取り消されるべきであるか否かに関しては議論がある。課税処分を取り消すことなく手続をやり直せば足りるとするのでは、手続軽視の風潮を生みかねない。したがって、税務調査手続に瑕疵があった場合には、課税処分が取り消されると解すべきではなかろうか¹⁶⁾。

塩野宏東京大学名誉教授は、「告知・聴聞、理由の開示、文書閲覧、審査基準の設定・公表が、明確に行政庁の行為義務として定められたことからすると、私人には、行政庁の行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。」とされる¹⁷⁾。

国税通則法 24 条《更正》は、「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。〔下線筆者〕」と規定し、調査を前提とした上で更正処分がなされることを規定している¹⁸⁾。この規定から文理上明らかなどおり、更正処分を行うためには「調査」を行わなければならないのである。

ここにいう「調査」が適法な調査を意味することは当然であろう。国税通則法に規定されている調査手続を適法に履践することが予定されていることはいうまでもない。さすれば、同法に規定する調査手続に係る要件を充足していないような違法な調査はここに含まれない¹⁹⁾。このことからすれば、違法な調査がなされたとしても、そこには国税通則法 24 条にいう「調査」²⁰⁾は存在していないのであるから、更正処分は行えないことになる。

また、違法な調査によって収集された証拠等に基づいてなされた課税処分が適法なものとはいえないとする見解も成り立ち得る。違法な調査によって収集された資料は、証拠能力に疑問があり、適正手続保障の見地からも、かような資料に基づく更正処分の妥当性には疑問が投げかけられるべきであろう²¹⁾。

注

- 1) 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。
- 2) 事前通知に関しては、酒井克彦「国税通則法に規定する事前通知制度を巡る論点（上）」商学論纂〔中央大学〕62巻3＝4号231頁（2020）も参照。
- 3) これは、山下芳生議員からの「平成二十三年度税制改正大綱、ここに持っておりますけれども、この税制改正大綱では税務調査について事前通知を法制化するということが明記されております。これはどのような趣旨でこう書かれているのでしょうか。」との質問に答えたものである。
- 4) この原則は、租税の賦課・徴収は公権力の行使であるから、それは適正な手続で行われなければならない、またそれに対する争訟は公正な手続で解決されなければならないとする考え方である。例えば、青色申告に対する更正処分の理由附記（所法155②、法法130②）、青色申告承認取消処分の理由附記（所法150②、法法127④）、執行機関と審査機関との分離（通法78）、第三者所有物の没収の手続への第三者の参加の保障（刑事事件における第三者所有物の没収手続に関する応急措置法）等は、いずれもこの原則に由来するものである（金子宏『租税法〔第24版〕』88頁（弘文堂2021））。
- 5) 金子宏『租税法〔第23版〕』88頁（弘文堂2019）。同・前掲注4、87頁も参照。
- 6) 憲法が公権力の行使において、その手続が適正なものでなければならないことを命じているとしてこの原則を説明する見解も有力である。例えば、谷口勢津夫教授は、公正な裁判を受ける権利（憲32）の実現をも同原則の射程範囲に入れた上で、「税法におけるこれらの広い意味での適正手続保障の原則を、手続的保障原則」とされ、「この原則を実現する上では、納税者と税務官庁との手続法上の関係を、対称的〔ママ〕な権利義務の関係（法律関係）として構成することが、特に重要である。」とする（谷口『税法基本講義〔第6版〕』24頁（弘文堂2018））。
- 7) 国税庁の事務の実施基準及び準則に関する訓令4条《準則》は、「国税庁は、…透明性と効率性に配慮しつつ事務を行うものとする。〔下線筆者〕」とする。
- 8) 平成3年12月、いわゆる第三次行革審（行政改革を目指す臨時行政改革推進審議会〔会長：鈴木永二経団連会長（当時）〕）が出した「公正・透明な行政手続法制の整備に関する答申」は、これまでその在り方について不透明・不公正であると内外から批判のあった「行政指導」について、規制緩和の観点から一定の制約を設けたという点で意義のあるものであった（不公正については、兼子仁『行政法学』64頁（岩波書店1997）参照）。その後、行政手続法が平成5年11月に制定された（久保田正志「規制改革の経緯と今後の展望」立法と調査299号7頁（2009））。行政手続法は、「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」を図ることを目的として制定されたものである（行手法1）。なお、行政手続法に「透明性」という用語が設けられた経緯については、塩野宏＝高木光『条解行政手続法』4頁（弘文堂2000）参照。
- 9) 現代の取引社会において、租税法律主義は国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与える機能をも担っているといわれている（金子・前掲注4、79頁。藤谷武史「論拠としての『租税法律主義』—各国比較」フィナンシャルレビュー129号195頁（2017））。
- 10) 税務調査における税務署長等の裁量権については、いわゆる荒川民商事件が参考となる。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：国税通則法74条の2〕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、同条一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る、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〔き〕

〔下線筆者〕と説示している。判例評釈として、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。

- 11) 原則に対する例外規定の厳格な解釈の要請に関しては、酒井克彦『レクチャー租税法解釈入門』11頁（弘文堂2015）も参照。
- 12) もっとも、この点の差異にはあまりこだわらず、「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について、「調査の初動において納税者の協力が得られないことが強く想定される場合」とする見解もある（菅原英雄「税務調査における手続変更の内容と実際」税通68巻1号96頁（2013））。
- 13) この点については、「事前の情報等により悪質な過少申告の疑い（信頼関係の失墜）の可能性」をも事前通知不要の要件とする見解がある（川崎浩「青色申告者に対する無予告調査の適法性」増田英敏『租税法の解釈と適用』349頁（中央経済社2017））。
- 14) 品川芳宣『国税通則法の理論と実務』158頁（ぎょうせい2017）。
- 15) 単に、これまでの調査実務について、これを明文をもって明確にただけではないという点については、酒井・前掲注2, 231頁。
- 16) 宇賀克也『行政法概説 I 行政法総論〔第7版〕』452頁（有斐閣2020）。
- 17) 塩野宏『行政法 I 行政法総論〔第6版〕』292頁（有斐閣2015）。なお、この見解は、行政手続法施行後のものである。
- 18) 国税通則法25条《決定》、同法26条《再更正》についても同じ。
- 19) 例えば、京都地裁平成12年2月25日判決（訟月46巻9号3724頁）。判例評釈として、山下学＝原幸四郎・TKC税研情報11巻3号1頁（2002）、大石敬・税研106号188頁（2002）、佐々木潤子・税法543号203頁（2000）、四方田彰・税法544号127頁（2000）、渡辺章・税弘58巻3号60頁（2010）、酒井克彦『裁判例からみる税務調査』130頁（大蔵財務協会2020）、同『クローズアップ租税行政法〔第2版〕』142頁（財経詳報社2016）など参照。
- 20) 大阪地裁昭和45年9月22日判決（行集21巻9号1148頁）は、「通則法24条にいう調査とは、被告S税務署長の主張するように、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。」と説示しており、かかる説示を前提とすれば、外部調査のほか、机上調査や準備調査のような外部からは認識し得ないような税務官庁内部の調査手続もそこに含まれるものと解される（酒井克彦『附帯税の理論と実務』76頁（ぎょうせい2010））。
- 21) なお、違法収集証拠に証拠能力があるか否かについては、刑事訴訟においては証拠能力がないとされているものの、自由心証主義を広く認める民事訴訟においては原則的に証拠能力に制限はないと解されてきた。もっとも、近時はこの考え方に対して、訴訟手続の公平性の維持の見地や、人格権侵害のおそれがあるという点から消極的な見解が台頭しているようである（上田徹一郎『民事訴訟法〔第7版〕』119頁（法学書院2011））。

●Summary

This paper discusses the requirements for tax inspections conducted without notice to the taxpayer. The crime of investigation evasion exists to deal with attempts to avoid discovery of facts, and the Act on General Rules for National Taxes serves as a deterrent by imposing punishment. Prior notice is sometimes not given to the taxpayer in order to facilitate the investigation, but this exceptional measure must be interpreted in a very limited way.

Were that not so, the law would end up providing for double deterrence. This would excessively restrict the transparency of investigation procedures and predictability for taxpayers, which are

guaranteed by the Act on General Rules for National Taxes. The purpose of prior notification is to ensure transparency and predictability. Only when the operation of the investigation would be severely endangered is Article 74-10 of the Act on General Rules for National Taxes invoked and prior notification avoided.

The interests of two parties are to be weighed here. One is “to ensure the transparency of investigation procedures and predictability for taxpayers by providing prior notification.” The other is “to smoothen the operation of the investigation, which would be damaged by giving prior notification.” If the latter prevails, Article 74-10 will be applied. However, the fact that the former is a constitutional requirement for protection of due process must not be forgotten.

In light of the fact that even an exceptional measure must not run counter to constitutional requirements, it goes without saying that taking a broad view of the discretion of the tax commissioner regarding Article 74-10 is not appropriate. From the standpoint of textual interpretation, it should be understood that exceptions are allowed only to the extent that the necessity theory mentioned above is strictly followed.