調査結果の説明の不実施と課税処分の効力

【文 献 種 別】 判決／東京高等裁判所
【裁判年月日】 令和 4 年 8 月 25 日
【事 件 番 号】 令和 4 年（行コ）第 8 号
【事　件　名】 法人税更正処分等取消請求控訴事件
【裁 判 結 果】 棄却（確定）
【参 照 法 令】 国税通則法 74 条の 2・74 条の 11
【掲　載　誌】 判例集未登載
◆ LEX/DB 文献番号 25593735

同志社大学教授 **倉見智亮**

事実の概要

平成 30 年 2 月 20 日、調査担当職員が法人Ｘ（原告・控訴人）の税務代理人であるＡ税理士らに対して外注費に関する調査における同時点での問題点及び検討事項の説明並びに修正申告の意思確認等を行ったところ、Ａは極めて敵対的な対応を取った。さらにＡは、調査結果の説明の日程調査等を拒み続け、同年 4 月 26 日に同職員がＸの事務所に臨場して面談した際にも、調査不十分を理由に調査結果の説明を受けることを拒否した。その後、4 か月以上同職員からの電話連絡を拒絶していた外注先会社の代表取締役Ｂの所在が判明したとして、外注費の実態解明のためにＢへの事情聴取をＡが要求したものの、事情聴取及び調査結果の説明がなされぬまま本件各処分（法人税等の更正・決定処分及び各加算税の賦課決定処分）がなされた。Ｘは、事情聴取及び調査結果の説明の不実施という調査手続の瑕疵が本件各処分の取消事由になると主張して出訴した。

このうちＢへの事情聴取の不実施が本件各処分の取消事由に該当するか否か（争点①）について、原判決（宇都宮地判令 3・12・23（公刊物未登載、LEX/DB25593734））は、「通則法 74 条の 2 第 1 項……が規定する質問検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り、質問検査権の行使の時期、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裁量に委ねられていると解される。そして、税務調査の手続は、租税の公平かつ確実な賦課徴収のために課税庁が課税要件等の内容を構成する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であって、その調査により課税標準等の存在が認められる限り課税庁としては課税処分等をしなければならないのであり、また、更正処分等の取消訴訟においては客観的な課税標準等の有無が争われ、これについて実体的な審査がされるのであるから、税務調査の手続の瑕疵は、原則として更正処分等の効力に影響を及ぼすものではなく、例外的に、税務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など重大な違法を帯び、何らの調査なしに更正処分等をしたに等しいものとの評価を受ける場合に限り、更正処分等の取消事由となるものと解するのが相当である」（下線部筆者、以下に同じ）との判断枠組みを示した上で、本件事実関係の下では「本件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など重大な違法を帯び、何らの調査なしに更正処分等をしたに等しいものとの評価を受ける場合であったとは認められない」と結論づけた。

他方、調査結果の説明の不実施が本件各処分の取消事由になるか否か（争点②）について、原判決は、「原告が平成 30 年 4 月 26 日に本件調査結果の説明を受ける機会を自ら放棄したことは明らかである」として、調査結果の説明の不実施が本件各処分の取消事由に該当しないと結論づけた。

Ｘは、上記各判断を不服として控訴した。

判決の要旨

1　争点①について

本判決は、原判決のうち上記第1下線部を削除するとともに、上記第2下線部を「前記通則法74条の2第1項の趣旨に反するもの」と改めた。

2　争点②について

「国税については、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する納税申告方式が採用されているところ、従前から、実務においては、調査により非違が発見された場合、税務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ことが望ましいという観点から、修正申告等の勧奨が行われてきた。〔平成23年法律第114号による改正により新たに規定された通則法74条の11〕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ものである。この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。」（〔　〕内筆者）

「控訴人は平成30年4月26日調査結果の説明を受ける機会を自ら放棄したと評価されてもやむを得ないというべきであり、本件調査担当職員らは、それまでも、控訴人に対し、調査中の時点における問題点や検討事項等の説明を行うなどし、調査結果を説明しようと誠実に対応してきたのであるから、その説明責任を果たしていないとはいえないし、また、本件調査担当職員らに対する控訴人側の対応に照らせば、控訴人において調査結果を踏まえて修正申告等を行う機会が失われたともいえないから、本件調査の手続が前記通則法74条の11の趣旨に反するものであったとは認められない。

したがって、控訴人に対して本件調査結果の説明が行われなかったことが、本件各処分の取消事由になるとは認められない。」

判例の解説

一　はじめに

国税通則法（以下「通則法」という）の平成23年12月改正において、実地調査における運用上の取扱いとされてきた事前通知手続（税通74条の9・74条の10）、提出物件留置手続（税通74条の7）及び調査終了手続（税通74条の11）が法定化された。本件は、本改正後の通則法の適用下において、調査終了手続のうち調査結果の説明（税通74条の11第2項）の不実施が課税処分の取消事由となるか否かが争われた事案である。

二　平成23年12月改正前の議論

調査手続の瑕疵と課税処分の効力との関係性については、平成23年12月改正前から議論の蓄積があり、大別して3つの見解が示されてきた[1)]。

このうち積極説は、法が「調査」による課税処分を要求している（税通24条・25条）ところ、ここにいう「調査」は適正な手続に基づく調査を指し、適正手続（憲法31条）に反する調査に基づいた課税処分は違憲となる旨説く[2)]。これに対して、消極説は、調査手続に瑕疵があったとしても、課税物件が客観的に存在する限り、課税処分の取消しは認められるべきではない旨説く[3)]。同説の論拠は、実体法に基づき算出される税額通りの課税を課税庁に義務づける合法性の原則（憲法84条）や、課税処分取消訴訟が課税物件の客観的な有無を争う訴訟である点に求められてきた[4)]。

積極説は手続を重視するあまり、租税の公平な賦課徴収（憲法14条）や税務行政の効率性を損なうことになる一方で、消極説は実体を重視するあまり、調査手続を整備する意味が失われることになるとともに、納税者の手続的権利の保護が疎かになることが指摘されてきた[5)]。こうした両説の問題点に加え、調査手続が法定されていない中でいかなる手続により質問検査権を行使するかは税務職員の合理的選択に委ねられているとする判例[6)]を踏まえ、租税の公平な賦課徴収の実現を優先する一方で、納税者の手続的権利の保護にも配慮した折衷説が広く受け入れられてきた。具体的に、折衷説は、調査手続の瑕疵は原則として課税処分に影響を及ぼさないものの、調査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「重大な違法」

を帯び、何らの調査なしに課税処分をしたと評価しうる場合に限り、調査手続の瑕疵が課税処分の取消事由を構成する旨説く[7]。

三　平成 23 年 12 月改正後の議論の動向

裁判例においては、平成 23 年 12 月改正後もなお折衷説が採用されている[8]。例えば、特定口座年間取引報告書を留め置く際に必要事項を記載した書面の交付（税通令 30 条の 3 第 1 項）がなされなかった事案に関して、折衷説を採用した上で、提出物件留置手続の不履行について刑罰法規への抵触などの「重大な違法」があるとは認められない旨判示した裁判例[9] が存在する。しかしながら、折衷説の立場から重大な手続的違法がないことを理由に納税者による手続的瑕疵の主張を一蹴することは、調査手続を法定化した意味を失わせることになる[10]。それにもかかわらず、裁判所は、調査手続が法定化されたことと、調査手続の瑕疵が課税処分の効力に影響を与えるかは別個の問題であり、平成 23 年 12 月改正前の裁判例（折衷説）に依拠して判断することに問題がないとしている[11]。

なお、平成 23 年 12 月改正後に加算税賦課のための「調査」（税通 65 条 5 項）が実地調査に限定されたと解されることを受け、行政制裁的な性格を有する加算税の賦課の前提となる実地調査に係る手続的瑕疵は重大な手続的違法と評価されることを理由に、当該瑕疵が加算税賦課決定処分の取消事由となる[12]、と論じる学説がある。これに対して、裁判所は、更正・決定処分が租税の公平な賦課徴収を目的とする一方で、加算税賦課決定処分も当初から適正な申告を行った納税者との間の不公平の是正を目的としている点で、いずれも租税法規の適用における納税者間の公平を志向していることから、両処分の間で異なる解釈を採るべき根拠があるとはいえない[13]、との立場を採っている。

四　本判決の意義及び位置づけ

本判決は、原判決における折衷説に基づく判示部分を削除することを通じて、折衷説の採用を明示的に排斥した初めての裁判例として意義を有する。その上で、本判決は、事情聴取の不実施という法令上義務づけられていない調査手続の瑕疵（争点①）について、適正な租税負担の実現を図るという通則法 74 条の 2 第 1 項の趣旨に反するか否かを基準として処分取消事由該当性を判断する。この通則法 74 条の 2 第 1 項の趣旨という基準は折衷説における「重大な違法」基準とは異なるものの、折衷説において「重大な違法」と判断される手続的瑕疵と本判決において通則法 74 条の 2 第 1 項の趣旨に反するとの評価を受ける手続的瑕疵との間に実質的差異が存在しないのであれば、同一の結論が導かれることになり、本判決が折衷説の採用を敢えて排斥し、上記判断枠組みを採用した現実的意味は見出せないことになる。

次に、本判決は、調査結果の説明の不実施という法令上義務づけられている調査手続の瑕疵（争点②）についても、申告納税制度や手続規定の趣旨に反するか否かを基準として処分取消事由該当性を判断している。具体的には、申告納税方式の下では調査により発見された非違については納税者の修正申告によって是正されることが望ましいことに加え、調査終了手続が税務当局の説明責任を強化する観点[14] から法定化されたことを踏まえ、調査結果の説明責任が果たされなかったことで、自ら納税義務を確定させる意思のある者の修正申告等の機会が実質的に失われたか否かが判断基準とされている[15]。

こうした手続規定の趣旨への適合性に着目した処分取消事由該当性の判断手法は、修正申告を勧奨する際に義務づけられている「不服申立てはできないが更正の請求をすることはできる」旨を記載した書面の交付（税通 74 条の 11 第 3 項）がなされなかった事案に関する下級審判決[16] において既にみられた。折衷説に依拠する同判決は、書面交付が修正申告の勧奨に応じた場合に意に反して不服申立ての機会を失うことがないようにする趣旨の手続であると捉えた上で、納税者が修正申告の勧奨に応じない意向を示している場合に書面交付がなされなかったとしても当該趣旨には反せず、処分取消事由にはならない旨判示している。当該判断は、修正申告の勧奨に応じる意向を示している納税者への書面交付の不実施が折衷説における「重大な違法」に該当することを前提としており、刑罰法規への抵触など従来の折衷説が「重大な違法」と捉えていた事由よりも緩やかな手続的瑕疵によって課税処分の取消しを認める途を開いている。

当該下級審判決と比較した場合、本判決は、折

衷説を採用することなく、手続規定の趣旨への適合性から直截に処分取消事由該当性を判断する枠組みを採用している点で異なるものの、当該下級審判決と同一の結論を導くことになろう。他方、従来の厳格な折衷説と比較した場合、手続規定の趣旨への適合性から処分取消事由該当性を問う本判決の判断枠組みは、納税者の権利救済の機会を拡大する点において評価されよう。

五　おわりに

本判決は控訴棄却であったため、国に上告等に係る不服の利益がなく、納税者も上告しなかったことから確定したこともあり[17]、本判決の判断枠組みが司法実務において定着してゆくことになるかが注目される。今後の展開としては、本判決の論理の下で、いかなる場合に事前通知手続及び提出物件留置手続の瑕疵が処分取消事由になるかが問われることになろう。さらに、判断結果を左右する手続規定の趣旨の確定方法や、調査手続の瑕疵を理由に課税処分が取り消された後における再処分の可否なども理論的課題として残されている。

●――注

1）従来の学説及び裁判例を整理するに当たり、森文人「調査手続の違法と課税処分の関係について」税大論叢 91 号（2018 年）140～157 頁を参考にした。

2）北野弘久「実体税法上の調査権の法的限界」杉村章三郎先生古稀祝賀『税法学論文集』（三晃社、1970 年）23～24 頁。

3）金子宏ほか編『租税法講座―第 3 巻 租税行政法―』（ぎょうせい、1975 年）100～101 頁［小島建彦］、大阪高判昭 59・4・27 税資 136 号 503 頁、大阪地判昭 59・11・30 行集 35 巻 11 号 1906 頁など。

4）大阪地判平 2・12・20 税資 181 号 1020 頁、最高裁判所事務総局「行政事件担当裁判官会同概要」（行政裁判資料 35 号、1969 年）155 頁。

5）高野幸大「調査の手続」日税研論集 25 号（1994 年）157～158 頁、占部裕典「税務行政」現代行政法講座編集委員会『現代行政法講座Ⅲ 行政法の仕組みと権利救済』（日本評論社、2022 年）22～23 頁。

6）最決昭 48・7・10 刑集 27 巻 7 号 1205 頁。当該判断枠組みの下で調査手続が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を超えるとして課税処分が取り消された事例として、京都地判平 12・2・25 訟月 46 巻 9 号 3724 頁がある。

7）金子宏『租税法〔第 24 版〕』（弘文堂、2021 年）1004～1005 頁、塩野宏『行政法Ⅰ〔第 6 版〕』（有斐閣、2015 年）290 頁、東京地判昭 48・8・8 行集 24 巻 8=9 号 763 頁、東京高判平 3・6・6 訟月 38 巻 5 号 878 頁など参照。折衷説を明示的に採用した最高裁判決は存在しないものの、折衷説に立つ控訴審判決を正当として是認したものとして、最判平 8・3・5 税資 215 号 803 頁がある。他方、調査手続の違法性の程度が著しい場合に当該調査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できない旨判示した裁判例として、東京地判昭 61・3・31 判時 1190 号 15 頁、那覇地判昭 63・8・10 行集 39 巻 7=8 号 790 頁がある。

8）東京地判令 4・4・15（公刊集未登載、LEX/DB 25605234）、東京地判令元・11・21 税資 269 号順号 13343、東京高判令 2・8・26 税資 270 号順号 13441、東京地判令 2・10・15 税資 270 号順号 13464、東京高判令 3・8・25（公刊物未登載、LEX/DB25591128）など。

9）横浜地判令元・9・18 税資 269 号順号 13313。

10）木山泰嗣『国税通則法の読み方』（弘文堂、2022 年）266～267 頁。

11）東京高判令元・11・6 税資 269 号順号 13337。

12）奥谷健「国税通則法 65 条 5 項における『調査』の違法性と課税処分」税法 584 号（2020 年）22～25 頁。

13）東京地判令元・9・26 税資 269 号順号 13318、東京高判令 2・3・4 税資 270 号順号 13389。

14）吉沢浩二郎ほか『改正税法のすべて（平成 24 年度版）』（大蔵財務協会、2012 年）236 頁［大柳久幸＝金澤節男］。

15）結論として、本判決は、調査結果の説明の拒否を調査結果の説明を受ける機会の放棄と捉えた上で、調査結果の説明の不実施が処分取消事由にならない旨判断した。これと同様の判断をした先行裁判例として、前掲東京地判令元・11・21、前掲東京高判令 2・8・26 がある。なお課税実務上、調査結果の説明をするための連絡に応答がない場合、「来署しない場合は、調査結果の説明に応じる意思がないものとして更正処分を行うこととなる」旨記載された連絡票が郵送されることがある。当該連絡票に関して、相手方の任意の協力を前提とする行政指導に従わないことを理由に不利益な取扱いをすることを禁じた行政手続法 32 条 2 項に違反するという納税者の主張に対して、調査終了時の説明手続の一環に過ぎず、行政手続法に違反しないと判断された事例として、国税不服審判所裁決平 28・11・1 裁決事例集 105 集 17 頁がある。

16）前掲東京地判令 2・10・15、前掲東京高判令 3・8・25。

17）この点については、森・濱田松本法律事務所の栗原宏幸先生からご教示いただいた。ここに深謝申し上げる。