

無予告要件を定める国税通則法 74 条の 10 の適用のあり方

—「おそれがあると認める場合」の解釈を中心に—

新井 拓翔

論文要旨

無予告要件を定める国税通則法 74 条の 10 の適用のあり方

—「おそれがあると認める場合」の解釈を中心に—

新井拓翔

1. 論文の目的

本論文は、国税通則法（以下「通則法」という。）74 条の 10 の適用のあり方を論じたものである。

具体的には、「おそれがあると認める場合」の解釈を中心に、事前通知が原則とされた趣旨、憲法の諸要請と事前通知の関係、及び無予告要件の意味内容の検討を通じて、同条の適用のあり方を明らかにすることを目的にした。

2. 平成 23 年改正と令和 3 年判決

(1) 平成 23 年改正

通則法の平成 23 年 12 月改正（以下「平成 23 年改正」という。）により、税務調査を開始するにあたっては、事前通知をすることが原則とされた（通則法 74 条の 9 第 1 項。以下「事前通知の原則」という。）。

同改正では、事前通知が不要となる例外規定も定められた（同条の 10。以下、併せて「事前通知規定」という。）。

通則法 74 条の 10 は、事前通知が不要となる場合を、税務署長等が、①「納税義務者の申告」等の課税庁が保有する情報（以下「課税庁保有情報」という。）「に鑑み」、②「おそれがあると認める場合」（無予告要件）と定める。そのため、現行法の下では、無予告要件を満たさない限り、事前通知をすることが求められる。

しかし、事前通知規定の瑕疵が問題になった事例では、調査手続の瑕疵にどの程度の違法性があれば課税処分取消事由となるか（以下「調査手続の瑕疵と課税処分の効力」という。）が主として争われており、無予告要件の解釈・適用を正面から判断したものはなかった。

(2) 令和 3 年判決

近時、無予告要件の解釈を示し、その充足を正面から判断した裁判例として、東京地裁令和 3 年 10 月 6 日判決（以下「令和 3 年判決」という。）が現れた。

同判決は、「おそれがあると認める場合」を「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」と解釈した。そして、その充足の判断を、「家族経営の中小企業」という一般論から行った。

(3) 問題の所在

しかし、令和 3 年判決の解釈・適用については、賛否が分かれていた。また、平成 23 年改正後の通則法を前提にした、税務調査手続に関する最高裁判例もなかった。

そこで、通則法 74 条の 10 がどのような場合に適用されるかについて、正面から検討することが重要になった。

3. 先行研究の状況

通則法 74 条の 10 の適用のあり方に関する先行研究としては、①無予告要件の検討を正面から論じた酒井論文、②令和 3 年判決の判例研究である大野論文、③木山論文、④品川論文、⑤調査手続の瑕疵と課税処分効力を包括的に論じた森論文がある。

酒井論文は、調査忌避等には刑罰（通則法 128 条 2 号、3 号）が予定されており、さらに調査を円滑に進めるため、例外的に事前通知を不要とするのが通則法 74 条の 10 であるから、その適用場面は限定されるべきとする。品川論文も、同様の見解を示す。

木山論文は、通則法 74 条の 10 の適用は、課税庁における主観的なものでは足りず、課税庁保有情報を前提に、客観的に判断されなければならないとする。

大野論文は、事前通知規定は平成 23 年改正以前の運用上の取扱いを法律上明確化するものであるから、通則法 74 条の 10 が事前通知の原則の例外規定であるからといって、その適用場面を限定する必要はないとする。

森論文は、通則法 74 条の 10 の「税務署長等が……認める場合」という規定振りから、その適用には課税庁の裁量が認められるとする。

しかし、これらの先行研究の多くは判例研究であり、無予告要件の検討を正面から論じたものは酒井論文のみであった。

酒井論文では、通則法 74 条の 10 が定める無予告要件について、「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）」（以下「手続通達」という。）の定めを前提に検討されているが、事前通知規定の瑕疵が問題になった事例や、同規定の詳細な立法経緯は踏まえられていなかった。

また、先行研究の中には、「おそれがあると認める場合」の解釈を示すものもあるが、具体的な判断枠組みまでは示されていない。

4. 論文の意義

そこで、本論文では、事前通知規定の瑕疵が問題になった事例や、同規定の沿革等を踏まえた上で、通則法 74 条の 10 の適用のあり方を論じた。

具体的には、事前通知が原則とされた趣旨、憲法の諸要請と事前通知の関係、及び無予告要件の意味内容の検討を通じて、「おそれがあると認める場合」の解釈と判断枠組みを明らかにした。

5. 論文の構成

本論文の構成は、以下の通りである。

第1章では、事前通知規定の瑕疵が問題になった事例を整理、分析した。そして、通則法74条の10の適用のあり方をめぐる問題点を指摘した。

第2章では、税務調査の意義と、事前通知規定の内容を確認した。具体的には、税務調査の目的や法的性格等と、通則法74条の9及び同条の10の定めを確認した。

第3章では、事前通知規定の沿革を整理した。その上で、平成23年改正に対する学説の総論的評価を概観し、事前通知が原則とされた趣旨をどのように捉えるべきかを明らかにした。

第4章では、憲法の諸要請と事前通知の関係を検討した。具体的には、租税法律主義（憲法84条）及び適正手続の保障（同法31条）の要請と事前通知の原則の関係を、明らかにした。

第5章では、無予告要件の意味内容を検討した。具体的には、手続通達等を踏まえながら、課税庁保有情報の範囲と、2つの「おそれ」の意義を明らかにした。

第6章では、通則法74条の10の適用のあり方に関する学説を整理、検討した。具体的には、客観適用説、合理的適用説、裁量説の3つに整理し、それぞれの論拠、利点、及び問題点を明らかにした。

第7章では、通則法74条の10の適用のあり方について、結論を述べた。

第8章では、本論文を総括した。

6. 結論

本論文の結論は、次の通りである。

通則法74条の10の適用は、客観性が認められる場合に限られる（客観適用説）。具体的には、「おそれがあると認める場合」は、調査の前段階において「おそれがある」ことが相当程度確実であると客観的に認められる場合と解すべきである。

先行研究における客観適用説は、「おそれがあると認める場合」について、客観性のみを求めているが、本論文の客観適用説は、客観性に加え、相当程度の確実性をも求めている。

この点、調査の前段階において「おそれがある」ことが相当程度確実であると客観的に認められる場合の判断枠組みは、2つある。

第1に、外部から収集した情報により、事前通知前に「違法又は不当な行為」が行われていることの確証がある場合である（確証事実存在型）。

確証事実存在型は、事前通知前に「違法又は不当な行為」が行われていることについて、確証的な事実があるケースである。例えば、調査対象である納税者の従業員等のタレコミにより、事前通知前に仮装・隠蔽が行われていることの確証があるケースが、これに該当する。また、事前通知先が判明しないといった、事前通知の実施自体に困難な事情があるケースも、確証事実存在型に含まれる。

第2に、納税者の申告内容や具体的な営業形態等から、事前通知前に「違法又は不当な行

為」が行われていることを想定でき（想定可能要件），かつ，過去の調査において実際に「違法又は不当な行為」が行われた事実がある場合（過去調査要件）である（確証事実不存在型）。

確証事実不存在型は，事前通知前に「違法又は不当な行為」が行われていることを想定できるものの，確証的な事実がないケースである。例えば，納税者の申告内容から事前通知前に仮装・隠蔽が行われていることを想定でき，これを裏付ける事実はないものの，過去の調査において実際に仮装・隠蔽が行われていた事実があるケースが，これに該当する。

以上

目次

はじめに	3
第1章 国税通則法 74 条の 10 の適用の現状と問題点	7
第1節 事前通知規定の瑕疵が問題になった事例	7
第2節 事例の分析	14
第3節 具体的な問題点	18
第4節 小括	20
第2章 税務調査と事前通知	22
第1節 税務調査の意義	22
第2節 事前通知規定	26
第3節 小括	27
第3章 事前通知規定の沿革	29
第1節 平成 23 年改正以前の事前通知	29
第2節 平成 23 年度税制改正大綱の閣議決定まで	33
第3節 平成 23 年改正と評価	38
第4節 小括	45
第4章 憲法の諸要請と事前通知	47
第1節 租税法律主義	47
第2節 適正手続の保障	51
第3節 小括	57
第5章 無予告要件の検討	59
第1節 課税庁保有情報の範囲	59
第2節 2 つの「おそれ」の意義	61
第3節 小括	65
第6章 見解の整理	67
第1節 客観適用説	67

第2節 合理的適用説	71
第3節 裁量説	74
第4節 小括	78
第7章 「おそれがあると認める場合」の解釈	80
第1節 調査手続の透明性と納税者の予測可能性の確保	80
第2節 憲法の諸要請に対する例外規定	82
第3節 国税通則法74条の10の適用のあり方	84
第4節 小括	88
第8章 総括	91
おわりに	94
参考文献等	95

はじめに

1. 論文の目的

本論文は、国税通則法（以下「通則法」という。）74条の10の適用のあり方を論ずるものである。

具体的には、「おそれがあると認める場合」の解釈を中心に、事前通知が原則とされた趣旨、憲法の諸要請と事前通知の関係、及び無予告要件の意味内容の検討を通じて、同条の適用のあり方を明らかにすることを目的にする。

2. 平成23年改正と令和3年判決

(1) 平成23年改正

通則法の平成23年12月改正（以下「平成23年改正」という。）により、税務調査を開始するにあたっては、事前通知をすることが原則とされた（通則法74条の9第1項。以下「事前通知の原則」という。）。

同改正では、事前通知が不要となる例外規定も定められた（同条の10。以下、併せて「事前通知規定」という。）。

通則法74条の10は、事前通知が不要となる場合を、税務署長等が、①「納税義務者の申告」等の課税庁が保有する情報（以下「課税庁保有情報」という。）「に鑑み」、②「おそれがあると認める場合」（無予告要件）と定める。そのため、現行法の下では、無予告要件を満たさない限り、事前通知をすることが求められる。

しかし、事前通知規定の瑕疵が問題になった事例では、調査手続の瑕疵にどの程度の違法性があれば課税処分取消事由となるか（以下「調査手続の瑕疵と課税処分の効力」という。）が主として争われており¹、無予告要件の解釈・適用を正面から判断したものはなかった。

(2) 令和3年判決

近時、無予告要件の解釈を示し、その充足を正面から判断した裁判例として、東京地裁令和3年10月6日判決（以下「令和3年判決」という。）が現れた²。

¹ 東京地判平成31年2月20日税資269号順号13244（控訴審は、東京高判令和元年11月6日税資269号順号13337）、横浜地判令和元年9月18日税資269号順号13313、東京地判令和元年9月26日税資269号順号13318（控訴審は、東京高判令和2年3月4日税資270号順号13389）、東京地判令和2年10月15日税資270号順号13464（控訴審は、東京高判令和3年8月25日税資271号順号13597）、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日税資269号順号13328）等。

² 東京地判令和3年10月6日税資271号順号13613。評釈として、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、同「判批」青山ビジネスロー・レビュー13巻2号（2024年）21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。

同判決は、「おそれがあると認める場合」を「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」と解釈した³。そして、その充足の判断を、「家族経営の中小企業」という一般論から行った。

(3) 問題の所在

しかし、令和3年判決の解釈・適用については、賛否が分かれている⁴。また、平成23年改正後の通則法を前提にした、税務調査手続に関する最高裁判例もない。

そこで、通則法74条の10がどのような場合に適用されるかについて、正面から検討することが重要になる。

3. 先行研究の状況

通則法74条の10の適用のあり方に関する先行研究としては、①無予告要件の検討を正面から論じた酒井論文⁵、②令和3年判決の判例研究である大野論文⁶、③木山論文⁷、④品川論文⁸、⑤調査手続の瑕疵と課税処分 효力を包括的に論じた森論文⁹、がある。

酒井論文は、調査忌避等には刑罰（通則法128条2号、3号）が予定されており、さらに調査を円滑に進めるため、例外的に事前通知を不要とするのが通則法74条の10であるから、その適用場面は限定されるべきとする¹⁰。品川論文も、同様の見解を示す¹¹。

木山論文は、通則法74条の10の適用は、課税庁における主観的なものでは足りず、課税庁保有情報を前提に、客観的に判断されなければならないとする¹²。

大野論文は、事前通知規定は平成23年改正以前の運用上の取扱いを法律上明確化するものであるから、通則法74条の10が事前通知の原則の例外規定であるからといって、そ

³ 控訴審（東京高判令和4年6月2日税資272号順号13725）も同旨。なお、上告不受理決定（最決令和4年12月9日税資272号順号13786）がされている。

⁴ 令和3年判決の解釈・適用に賛成する見解として、大野・前掲注2）97頁参照。疑問を呈する見解として、木山・前掲注2）（税理）120頁、同・前掲注2）（青山ビジネスロー・レビュー）21頁、品川・前掲注2）32頁参照。解釈には賛成するものの、適用の判断方法に疑問を呈する見解として、山本（尚）・前掲注2）189頁参照。

⁵ 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）79頁参照。

⁶ 大野・前掲注2）97頁参照。

⁷ 木山・前掲注2）（青山ビジネスロー・レビュー）21頁参照。

⁸ 品川・前掲注2）32頁参照。

⁹ 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）113頁参照。

¹⁰ 酒井（克）・前掲注5）93頁参照。

¹¹ 品川・前掲注2）41頁参照。

¹² 木山・前掲注2）（青山ビジネスロー・レビュー）30-31頁参照。

の適用場面を限定する必要はないとする¹³。

森論文は、通則法 74 条の 10 の「税務署長等が……認める場合」という規定振りから、その適用には課税庁の裁量が認められるとする¹⁴。

しかし、これらの先行研究の多くは判例研究であり、無予告要件の検討を正面から論じたものは酒井論文のみである。

酒井論文では、通則法 74 条の 10 が定める無予告要件について、「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）」（以下「手続通達」という。）の定めを前提に検討されているが、事前通知規定の瑕疵が問題になった事例や、同規定の詳細な立法経緯は踏まえていない。

また、先行研究の中には、「おそれがあると認める場合」の解釈を示すものもあるが、具体的な判断枠組みまでは示されていない。

4. 論文の意義

そこで、本論文では、事前通知規定の瑕疵が問題になった事例や、同規定の沿革等を踏まえた上で、通則法 74 条の 10 の適用のあり方を論じる。

具体的には、事前通知が原則とされた趣旨、憲法の諸要請と事前通知の関係、及び無予告要件の意味内容の検討を通じて、「おそれがあると認める場合」の解釈と判断枠組みを明らかにする。

5. 論文の構成

本論文の構成は、以下の通りである。

第 1 章では、事前通知規定の瑕疵が問題になった事例を整理、分析する。そして、通則法 74 条の 10 の適用のあり方をめぐる問題点を指摘する。

第 2 章では、税務調査の意義と、事前通知規定の内容を確認する。具体的には、税務調査の目的や法的性格等と、通則法 74 条の 9 及び同条の 10 の定めを確認する。

第 3 章では、事前通知規定の沿革を整理する。その上で、平成 23 年改正に対する学説の総論的評価を概観し、事前通知が原則とされた趣旨をどのように捉えるべきかを明らかにする。

第 4 章では、憲法の諸要請と事前通知の関係を検討する。具体的には、租税法律主義（憲法 84 条）及び適正手続の保障（同法 31 条）の要請と事前通知の原則の関係を、明らかにする。

第 5 章では、無予告要件の意味内容を検討する。具体的には、手続通達等を踏まえながら、課税庁保有情報の範囲と、2 つの「おそれ」の意義を明らかにする。

¹³ 大野・前掲注 2) 103-104 頁参照。

¹⁴ 森・前掲注 9) 237 頁参照。

第6章では、通則法74条の10の適用のあり方に関する学説を整理、検討する。具体的には、客観適用説、合理的適用説、裁量説の3つに整理し、それぞれの論拠、利点、及び問題点を明らかにする。

第7章では、通則法74条の10の適用のあり方について、結論を述べる。

第8章では、本論文を総括する。

第1章 国税通則法 74 条の 10 の適用の現状と問題点

本章では、事前通知規定の瑕疵が問題になった事例を整理、分析する。そして、通則法 74 条の 10 の適用をめぐる問題点を指摘する。

第1節 事前通知規定の瑕疵が問題になった事例

事前通知規定の瑕疵が問題になった事例としては¹⁵、①東京地裁平成 29 年 11 月 2 日判決¹⁶、②千葉地裁平成 29 年 11 月 15 日判決（以下「平成 29 年判決」という。）¹⁷、③東京地裁平成 31 年 2 月 20 日判決¹⁸、④横浜地裁令和元年 9 月 18 日判決¹⁹、⑤東京地裁令和元年 9 月 26 日判決²⁰、⑥東京地裁令和元年 11 月 21 日判決（以下「令和元年判決」という。）²¹、⑦東京地裁令和 2 年 10 月 15 日判決（以下「令和 2 年判決」という。）²²、⑧令和 3 年判決²³、⑨東京高裁令和 2 年 12 月 2 日判決²⁴、等がある。

¹⁵ 以下の整理は、木山・前掲注 2)（青山ビジネスロー・レビュー）27-28 頁を参考にした。

¹⁶ 東京地判平成 29 年 11 月 2 日税資 267 号順号 13085。評釈として、手塚貴大「判批」税研 208 号（2019 年）289 頁等がある。控訴審（東京高判平成 30 年 4 月 18 日税資 268 号順号 13143）の評釈として、長島弘「判批」税務事例 52 巻 5 号（2020 年）22 頁等がある。

¹⁷ 千葉地判平成 29 年 11 月 15 日税資 267 号順号 13088。評釈として、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。

¹⁸ 東京地判平成 31 年 2 月 20 日・前掲注 1)。評釈として、増井良啓「判批」ジュリ 1549 号（2020 年）124 頁等がある。控訴審は、東京高判令和元年 11 月 6 日・前掲注 1)。

¹⁹ 横浜地判令和元年 9 月 18 日・前掲注 1)。

²⁰ 東京地判令和元年 9 月 26 日・前掲注 1)。評釈として、奥谷健「判批」税法学 584 号（2020 年）3 頁、木山泰嗣「判批」税理 64 巻 4 号（2021 年）120 頁等がある。控訴審（東京高判令和 2 年 3 月 4 日・前掲注 1)）の評釈として、青木丈「判批」税務 QA233 号（2021 年）83 頁等がある。

²¹ 東京地判令和元年 11 月 21 日税資 269 号順号 13343。評釈として、木山泰嗣「判批」税理 64 巻 7 号（2021 年）120 頁、同「判批」税理 64 巻 8 号（2021 年）120 頁、長島弘「判批」税務事例 52 巻 3 号（2020 年）50 頁、同「判批」税務事例 52 巻 4 号（2020 年）30 頁、同「判批」税務事例 52 巻 6 号（2020 年）30 頁、増田英敏「判批」ジュリ 1562 号（2021 年）134 頁等がある。控訴審（東京高判令和 2 年 8 月 26 日税資 270 号順号 13441）の評釈として、青木丈「判批」税務 QA239 号（2022 年）52 頁、阿部泰隆「判批」税務事例 53 巻 7 号（2021 年）35 頁、同「判批」税務事例 53 巻 8 号（2021 年）20 頁、江川功「判批」税務事例 53 巻 9 号（2021 年）28 頁、長島弘「判批」租税訴訟 14 号（2021 年）346 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＝鈴木憲吾「判批」TKC 税研情報 30 巻 2 号（2021 年）1 頁、三木義一「判批」税務事例 53 巻 7 号（2021 年）28 頁、山口敬三郎「判批」租税訴訟 15 号（2022 年）341 頁等がある。

²² 東京地判令和 2 年 10 月 15 日・前掲注 1)。評釈として、木山泰嗣「判批」税理 66 巻 15 号（2023 年）136 頁、駒宮史博「判批」ジュリ 1596 号（2024 年）144 頁等がある。控訴審は、東京高判令和 3 年 8 月 25 日・前掲注 1)。

²³ 東京地判令和 3 年 10 月 6 日・前掲注 2)。控訴審は、東京高判令和 4 年 6 月 2 日・前掲注 3)。

²⁴ 東京高判令和 2 年 12 月 2 日・前掲注 1)。評釈として、佐藤孝一「判批」税務事例 54 巻 8 号（2022 年）25 頁等がある。同事例は、第 1 審（東京地判令和元年 10 月 18 日・前掲注

これらの中で、事前通知規定の瑕疵が通則法 74 条の 10 に違反するか（以下「通則法 74 条の 10 の違法性」という。）が問題になった事例は、②、⑥、⑦、⑧である。⑥では、同条の違法性は、消費税法 30 条 7 項にいう帳簿及び請求書等を「保存しない場合」の該当性判断の一要素として争われたため、主たる争点ではない。

そこで、②、⑦、⑧を素材として、通則法 74 条の 10 の適用の現状を確認する。

1. 平成 29 年判決

平成 29 年判決は、通則法 74 条の 10 の違法性が否定され、国家賠償法（以下「国賠法」という。）上の違反が認められなかった事例である。平成 29 年判決の概要は、以下の通りである。

(1) 無予告調査の経緯

所轄税務署の調査担当者は、事前通知をせずに、調査対象法人の事務所に実地の調査のため臨場した。課税庁が、調査の前段階において、調査対象法人について保有していた情報として、次の事実が認定されている。

① 完成工事売上高が、平成 25 年 11 月期は 1 億 770 万 5000 円、平成 26 年 11 月期は 1 億 4665 万 8800 円、平成 27 年 11 月期は 2 億 5612 万 7223 円であること。

② 完成工事原価が、平成 25 年 11 月期は 7998 万 9301 円、平成 26 年 11 月期は 1 億 1254 万 9121 円、平成 27 年 11 月期は 2 億 250 万 2722 円であること。

③ 平成 25 年 11 月期の法人税確定申告書に添付された「借入金及び支払利子の内訳書」には、X（原告）からの借入金が 600 万円であるとの記載があり、X の妻からの借入金の記載はないこと。

④ 平成 26 年 11 月期及び平成 27 年 11 月期の法人税確定申告書に添付された「借入金及び支払利子の内訳書」には、X からの借入金が 1000 万円で、X の妻からの借入金が 400 万円であるとの記載があるが、いずれの借入金についても借入理由は記載されていないこと。

所轄税務署長は、上記の情報から、調査対象法人が売上除外、架空の外注費や原価の計上等の不正計算を行っていることを想定した。そして、売上除外や架空外注費の計上が想定される場合には、事前通知をすることにより、二重帳簿の作成や真正な帳簿等の破棄等

1)) では事前通知規定の瑕疵は争われていないが、控訴審において、事前通知の際に示された調査の対象年度を超える調査をしたとする補充主張があった。

がされるおそれがあると判断し、無予告調査を行った。

(2) 裁判所の判断

裁判所は、以下のように判示し、Xの請求を棄却した。

ア 事前通知規定の国賠法上の違法性の判断基準と主張立証責任の負担

「通則法第74条の10は、通則法第74条の9第1項の例外として、税務署長等が……おそれがあると認める場合には、同条第1項の規定による通知を要しないと規定していることからすると、税務署長等が合理的な理由なく通則法74条の10の要件に該当すると判断するなど、職務上の法的義務として通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく漫然と通則法74条の10の要件該当性の判断をしたと認め得る事情がある場合、通則法74条の9第1項所定の事前通知を行わなかったことが国賠法上違法となるというべきであり、その違法性の主張立証責任は原告が負うものと解すべきである。

……もともと、通則法74条の10の要件該当性の判断は、税務署長等が行うものであって、納税義務者が何ら関与していないものであることはXが主張するとおりであり、納税義務者においては、税務署長等が通則法74条の10の要件該当性の判断の根拠とした事実関係が明らかにならなければ、その判断の違法性を主張すること自体が困難になるから、被告である国としても、税務署長等が通則法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り、このようにして明らかにされた事実関係に基づき、原告において、税務署長等が職務上の法的義務として通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく漫然と通則法74条の10の要件該当性の判断をしたと認め得る事情を主張立証すべきものと解すべきである〔下線は筆者〕。」

イ あてはめ

裁判所は、「T税務署長は、本件調査法人が建設工事の施工管理を行っていることを把握することができたとしても、本件調査法人において受注した工事等の施工管理を何人の従業員で行っており、完成工事売上高がいくらになると外注に依存する割合が急増するのかについては、Xが提出した確定申告書添付の決算報告書や勘定科目内訳書からは把握することはできない。そうすると、完成工事原価が完成工事売上高を得るための費用であり、通常、完成工事売上高と完成工事原価の伸び率は同程度となることを考慮し、T税務署長が本件調査法人の完成工事売上高の伸び率と比較して完成工事原価や当期外注費の伸び率が同程度ではないことを不正計算の端緒として疑うことが不合理であるということはできない〔下線は筆者〕」い。

また、「平成26年11月期及び平成27年11月期の本件調査法人の法人税確定申告書に添付された『借入金及び支払利子の内訳書』には、X及びXの妻からの借入金が平成25年11月期よりそれぞれ400万円多く計上されているが、上記『借入金及び支払利子の内訳書』

には借入理由が記載されていなかったのであるから、Xが主張するような事情をT税務署長において把握することはできないというべきである。したがって、T税務署長が、不正計算が行われていると疑うことが不合理であるということとはできない〔下線は筆者〕。」とした上で、「T税務署長の通則法 74 条の 10 の要件該当性の判断が違法であるとのXの主張はいずれも理由がなく、T税務署長がその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通則法 74 条の 10 の要件該当性の判断をしたとの事情は認められない」と判示した。

2. 令和 2 年判決

令和 2 年判決は、通則法 74 条の 10 の違法性が否定され、課税処分の取消しが認められなかった事例である。令和 2 年判決の概要は、以下の通りである。

(1) 無予告調査の経緯

所轄税務署の調査担当者は、株式会社Aの会社員であるX（原告・控訴人）の所得税に係る調査を行うため、事前通知をすることなく、Xの自宅に臨場した。

認定事実には、課税庁が、調査の前段階において、Xについて保有していた情報として認定されているものは見受けられない。

他方で、①Xが平成 24 年分から平成 26 年分までの所得税について、いずれも申告期限までに確定申告をしなかったこと（なお、Xの給与所得の額は、平成 24 年分が 395 万 9200 円、平成 24 年分が 395 万 9200 円、平成 25 年分が 377 万 3600 円、平成 26 年分が 387 万 6000 円であった。）、②調査担当者が、Xに対し、「何か、インターネットで取引をしていますか。」と質問したことなどが認定されている。

所轄税務署長は、調査前に保有していた情報から、Xがインターネットを介して相当規模の取引を行っていることを想定した。そして、①Xが確定申告書を提出していなかったこと、及び②インターネットを利用した取引の性質上、データの改ざん又は消去等が容易にされ得ることから、事前通知をすることにより、取引データの改ざん又は消去等が行われるおそれがあると判断し、無予告調査を行った。

(2) 裁判所の判断

裁判所は、以下のように判示し、Xの請求を棄却した²⁵。

ア 調査手続の瑕疵と課税処分の効力

「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

²⁵ 控訴審（東京高判令和 3 年 8 月 25 日・前掲注 1）も同旨。

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ぬのであり、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〔下線は筆者〕。」

イ あてはめ

裁判所は、通則法 74 条の 9 第 1 項が事前通知の原則を定めており、その例外として同条の 10 が事前通知を要しない場合を定めることを確認する。

その上で、①Xがスポーツベットにより得た払戻金に係る所得について、確定申告をしていなかったこと、②調査担当者は、Xがインターネットで何らかの取引を行っていることを把握していたものの、その取引の具体的内容についてはXから取引履歴等の資料の提出を受けなければ把握できなかったことという「本件における事情に加え、一般に、インターネットを利用した取引においては、その性質上、データの改ざんや消去等が容易に行われ得ることを考慮すると、仮に、本件調査の開始に当たり事前通知をした場合には、取引データの改ざん又は消去等が行われることにより、課税標準等又は税額等の算定の基礎となる資料の収集が困難になるおそれがあったものと認められる〔下線は筆者〕。」と判示した。

3. 令和 3 年判決

令和 3 年判決は、通則法 74 条の 10 の違法性が否定され、課税処分の取消しが認められなかった事例である。令和 3 年判決の概要は、以下の通りである。

(1) 無予告調査の経緯

所轄税務署の調査担当者は、いわゆる家族経営の中小企業であるX（原告・控訴人）の法人税及び消費税等に係る調査を行うため、事前通知をすることなく、Xの本店事務所に臨場した。課税庁が、調査の前段階において、Xについて保有していた情報（以下「本件課税庁保有情報」という。）として、次の事実が認定されている。

- ① Xは、取引先から売上代金の一部をX代表者名義の普通預金口座（以下「本件預金口座」という。）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った。

その残高は、平成 28 年 4 月期末においては 4313 万 3234 円、平成 29 年 4 月期末においては 4739 万 5401 円、平成 30 年 4 月期においては 5018 万 6308 円であった。

また、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 2167 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 907 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。

所轄税務署長は、上記の情報から、X が売上除外を行い、その除外壳上金を本件預金口座等に受け入れ、X 代表者による X への貸付けという形で、除外壳上金と同額の金員を還流させていること（以下「除外壳上金の還流」という。）を想定した。

そして、想定された取引の全容を解明するためには、本件預金口座に係る預金通帳等を収集することが必要であるところ、本件預金口座が簿外口座である可能性が高いことから、事前通知をすることにより、調査に必要な帳簿書類等の破棄等をするおそれがあると判断し、無予告調査を行った。

(2) 裁判所の判断

裁判所は、以下のように判示し、X の請求を棄却した²⁶。

ア 無予告要件の解釈

「通則法 74 条の 10 に規定する無予告要件は、税務署長等が……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〕。」

イ あてはめ

²⁶ 控訴審（東京高判令和 4 年 6 月 2 日・前掲注 3）も同旨。

裁判所は、本件課税庁保有情報①、②について、「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。」とした。

また、本件課税庁保有情報③、④について、「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。」とした。

その上で、「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……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〕。」と判示した。

ウ 無予告理由の開示

「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。

また、旧事務運営指針においても、税務調査に際し、原則として、納税者に対し調査日時をあらかじめ通知することとされており、例外的に、……調査日時を事前に通知することが適当でないと認められる場合には、調査日時を事前に通知しないものとしていたことからすると、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〕。

第2節 事例の分析

1. 平成29年判決

(1) 評価

平成29年判決は、国賠法上の違法性という観点から、通則法74条の10の違法性を判断する。前提として、国賠法1条1項の「違法」の判断は、厳格に解釈される傾向にある²⁷。そのため、事前通知規定の瑕疵等の違法がある場合でも、これが認められるケースは限定的とされる²⁸。

この点、平成29年判決は、無予告要件を満たすと課税庁が判断した理由（以下「無予告理由」という。）を明らかにする責任があるとした点に、意義があると評価される²⁹。

この評価をするものとして、増田英敏は、「税務調査手続の法定化により、税務調査の違法性が争われた場合には、租税行政庁が一定の責任を負うべきことを明らかにした本判決は一定の評価がなされるべきであろう。」とする³⁰。

(2) 問題点

平成29年判決の問題点は、①解釈と②あてはめである。

平成29年判決は、通則法74条の10が事前通知の原則の例外規定であるとの位置づけを確認した上で、事前通知規定の国賠法上の違法性の判断基準（解釈）を導いている。

すなわち、無予告要件を満たすかについて、「税務署長等が……職務上の法的義務として通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく漫然と通則法74条の10の要件該当性の判断をしたと認め得る事情がある」という解釈（以下「注意義務基準」という。）である。

注意義務基準は、判決文を読む限り、無予告要件の充足という観点を考慮していないように見える。しかし、通則法74条の10は事前通知の原則の例外規定であり、その例外が認められる場合は無予告要件が満たされる場合である。そのため、同条の違法性の判断にあっては、国賠法上の「違法」の判断が厳格であるとしても、無予告要件の充足という観点を考慮すべきである。

そして、その観点からあてはめをみると、所轄税務署長が売上除外、架空の外注費や原価の計上等の不正計算を行っていることを想定したことについて、「不合理であるという

²⁷ 木山泰嗣『国税通則法の読み方』（弘文堂、2022年）264頁参照。

²⁸ 石村耕治編『現代税法入門塾〔第12版〕』（清文社、2024年）755頁〔石村耕治執筆部分〕、木山・前掲注27）264頁参照。

²⁹ 増田＝高砂・前掲注17）118-119頁〔増田英敏執筆部分〕参照。

³⁰ 増田＝高砂・前掲注17）119頁〔増田英敏執筆部分〕。

ことはできない」とするものの、「おそれがあると認める場合」に該当するかを明らかにしていない点で問題である。

2. 令和2年判決

(1) 評価

令和2年判決は、調査手続の瑕疵と課税処分 of 効力の観点から、通則法74条の10の違法性を判断する。その判断にあたり、調査手続の瑕疵と課税処分 of 効力について、調査に重大な違法がある場合に限り、処分の違法性が認められるとする基準（以下「重大違法限定基準」という。）を採用する³¹。

令和2年判決の判例研究では、別の争点であるスポーツベットにより得た利益(払戻金)の一時所得該当性が、主として論じられている³²。

その中で、通則法74条の10の違法性の判断に言及するものとして、木山泰嗣は、「インターネット利用取引という一般論から、無予告調査（同法74条の10）の要件充足を認めている。無予告要件を一般論で認めた点にも、疑問が残る。」とする³³。

(2) 問題点

令和2年判決の問題点は、①課税庁保有情報が開示されていないこと、②あてはめ、③無予告要件の解釈が示されていないことである。

第1に、課税庁保有情報が開示されていないことは、通則法74条の10の適用の判断が、課税庁により行われる点で問題である。課税庁保有情報が明らかにならなければ、納税者としては、その違法性を主張すること自体が困難となるからである。

また、同条が無予告要件を定めるにもかかわらず、課税庁保有情報を事後に点検する機会が認められなければ、法に基づく調査が徹底されなくなるおそれがある点も問題である³⁴。

第2に、あてはめでは、「本件における事情に加え、一般に、インターネットを利用した取引においては、その性質上、データの改ざんや消去等が容易に行われ得る」という一般論を強調した上で、無予告要件の充足を認めている。

通則法74条の10が、課税庁保有情報「に鑑み」と定めることからすれば、一般論を強調して「おそれがあると認める場合」の判断をすることには疑問が残る³⁵。

第3に、無予告要件の解釈が示されていないことは、通則法74条の10の文言から問題

³¹ 重大違法限定基準を採用する代表的な裁判例として、東京高判平成3年6月6日訟月38巻5号878頁がある。評釈として、高野幸大「判批」租税法研究21号（1993年）240頁、高橋祐介「判批」別冊ジュリ253号（2021年）58頁等がある。

³² 木山・前掲注22）137頁、駒宮・前掲注22）145頁以下参照。

³³ 木山・前掲注22）137頁。

³⁴ 木山・前掲注27）253頁参照。

³⁵ 木山・前掲注22）137頁参照。

である。同条は、無予告要件を「おそれがあると認める場合」という不確定概念をもって定めており、どのような場合に無予告要件が満たされるかが文理上明確とはいえないからである。

3. 令和3年判決

(1) 評価

令和3年判決は、無予告要件の充足という観点から、通則法74条の10の違法性を判断する。同判決は、無予告要件の解釈を示し、その充足を正面から判断した初めての裁判例である点に、意義があると評価される³⁶。他方で、その解釈・適用については、賛否が分かれている。

令和3年判決の解釈・適用に賛成するものとして、大野雅人は、事前通知規定は「課税当局の調査権限に制約をかけようとする立場と、課税の公平を確保するために課税当局に一定の裁量を認めるべきとする立場との、政治的な妥協の産物であった。そのことを踏まえれば、条文の文言及び当該条項新設の経緯と趣旨目的を含め、本事件の判決は妥当な解釈を示したものと評価できる。」とする³⁷。

これに対して、疑問を呈するものとして、木山泰嗣は、「本判決の無予告要件の判断基準は、通知不要規定〔筆者注：通則法74条の10〕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、軽視されているように思われる。」とする³⁸。

(2) 問題点

令和3年判決の問題点は、①解釈と②あてはめである。

ア 解釈

第1に、令和3年判決は、無予告要件を、①「課税庁保有情報に鑑み」、②「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」（以下「合理的推認基準」という。）と解釈する。

①は通則法74条の10の課税庁保有情報「に鑑み」という文言に対応し、②は「おそれがあると認める場合」という文言に対応する³⁹。この点では、条文の文理に即した解釈が

³⁶ 大野・前掲注2) 100頁、木山・前掲注2) (青山ビジネスロー・レビュー) 27-28頁、品川・前掲注2) 41頁、山本(尚)・前掲注2) 192頁参照。

³⁷ 大野・前掲注2) 108頁。

³⁸ 木山・前掲注2) (青山ビジネスロー・レビュー) 30頁。同様に、令和3年判決の解釈・適用に疑問を呈する見解として、品川・前掲注2) 32頁参照。

³⁹ 木山・前掲注2) (青山ビジネスロー・レビュー) 29頁参照。

されているようにみえる⁴⁰。

ところが、令和3年判決は、合理的推認基準を導くにあたって、通則法74条の10が事前通知の原則の例外規定であるという位置づけや、事前通知規定の趣旨等に触れていない⁴¹。

また、合理的推認基準の②は、手続通達5-9(3)の規定内容と一字一句同じである⁴²。このことから、令和3年判決は、判決文上は明らかなではないものの、無予告要件の判断基準として、同通達を用いたものと考えられる⁴³。

しかし、通達はあくまで上級行政庁が下級行政庁に対して行う命令ないし指令であるから、納税者はもちろん裁判所を拘束するものではない⁴⁴。そのため、単に通達の解釈を用いることには、問題がある。

また、手続通達5-9に対しては、『合理的な推認』の方法を具体的に示さない限り、実務に役立つものとは考えられない。」との指摘があるところ⁴⁵、令和3年判決は「合理的な推認」の具体的な判断枠組みを示していない。そのため、合理的推認基準にも、この指摘が当てはまる。

イ あてはめ

第2に、あてはめをみると、Xの売上代金の一部が本件預金口座に入金されていたことなどの課税庁保有情報が具体的に示されている。そして、これらの情報から、Xが売上除外等を行っていると思定したことの合理性を認めている。

しかし、「合理的に推認される場合」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など」を踏まえると、事前通知をした場合には、Xが帳簿書類等の破棄等を行うことが「合理的に推認される」と判示する。

すなわち、令和3年判決は、「家族経営の中小企業」という一般論から、「合理的に推認される場合」（「おそれがあると認める場合」）の充足を認めている。より具体的にいえば、

⁴⁰ 木山・前掲注2)（青山ビジネスロー・レビュー）29頁参照。

⁴¹ なお、令和3年判決は、事前通知規定の趣旨について、無予告理由の開示の判示部分では触れているが、合理的推認基準の判示部分では触れていない。

⁴² なお、令和3年判決の「関係法令等の定め」では、手続通達4-9が示されている。同通達は、令和元年12月5日改正前のものであるところ、その内容は現行の手続通達5-9と異なるものではない。

⁴³ 大野・前掲注2) 104頁、山本（尚）・前掲注2) 196頁参照。

⁴⁴ 最判昭和38年12月24日訟月10巻2号381頁、岡村忠生＝酒井貴子＝田中昌国『租税法〔第4版〕』（有斐閣、2023年）15頁、金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2021年）116頁、北野弘久＝黒川功（補訂）『税法学原論〔第9版〕』（勁草書房、2022年）79頁、水野忠恒『大系租税法〔第5版〕』（中央経済社、2024年）9頁、山本守之『租税法の基礎理論〔新版改訂版〕』（税務経理協会、2013年）675頁参照。

⁴⁵ 品川芳宣『国税通則法の理論と実務』（ぎょうせい、2017年）159頁。

①課税庁保有情報からみて、Xが売上除外等を行っていることを想定できるとし、②一般論から、Xが帳簿書類等の破棄等を行うことが「合理的に推認される」としている。

合理的推認基準は、手続通達をそのまま用いたという問題があるにしても、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である⁴⁶。それにもかかわらず、無予告要件の充足を一般論から行うことは、あてはめの妥当性として疑問が残る⁴⁷。

第3節 具体的な問題点

1. 通則法74条の10の適用のあり方

税務調査の手続規定は、平成23年改正により法整備された。同改正以前は、事前通知について、法令上の定めがなく、運用上の取扱いが旧事務運営指針に定められるのみであった（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）」）。そのため、平成23年改正以前の最高裁判例では⁴⁸、規定がない以上、納税者に対する事前通知は不要であると判断されていた。

しかし、現行法では、事前通知の原則が定められている（通則法74条の9第1項）。この原則は法の定める手続要件として、その遵守が求められる⁴⁹。その例外規定である通則法74条の10は、事前通知を欠く調査の違法性阻却事由として、無予告要件を定める⁵⁰。そのため、これを満たさずに事前通知を欠く調査は、違法となる⁵¹。

そこで、通則法74条の10がどのような場合に適用されるか、すなわち、無予告要件が満たされる場合を明らかにする必要がある。

2. 問題点

（1）「おそれがあると認める場合」の解釈

通則法74条の10は、事前通知が不要となる場合を、税務署長等が、①課税庁保有情報

⁴⁶ 木山・前掲注2）（青山ビジネスロー・レビュー）30頁参照。

⁴⁷ 木山・前掲注2）（青山ビジネスロー・レビュー）30頁，山本（尚）・前掲注2）200頁参照。

⁴⁸ 最決昭和48年7月10日刑集27巻7号1205頁，最判昭和58年7月14日訟月30巻1号151頁。

⁴⁹ 木山・前掲注27）246頁，品川芳宣「租税手続法（国税通則法・国税徴収法）における要件事実」伊藤滋夫＝岩崎政明編『租税訴訟における要件事実論の展開』（2016年）107頁参照。

⁵⁰ 木山・前掲注2）（青山ビジネスロー・レビュー）28頁，同・前掲注27）250頁，品川・前掲注49）108頁，増田・前掲注21）136頁参照。

⁵¹ 奥谷・前掲注20）3頁，木山・前掲注27）250頁，酒井（克）・前掲注5）94頁，谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』（弘文堂，2021年）161頁，日本弁護士連合会＝日弁連税制委員会編『国税通則法コンメンタール税務調査手続編』（日本法令，2023年）368-369頁〔松井淑子執筆部分〕，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—改正国税通則法の運用の現状と課題—」税法学586号（2021年）555頁，森・前掲注9）241頁参照。

「に鑑み」、②「おそれがあると認める場合」（無予告要件）と定める。

そこで、同条の適用のあり方をめぐっては、「おそれがあると認める場合」という不確定概念の解釈が問題になる。通則法 74 条の 10 の適用の判断は、課税庁が行うことが前提になるため、その意味内容が明らかにならなければ、同条の適用について、課税庁に白紙委任するのと同じ結果になりかねないからである。

しかし、事前通知規定の瑕疵が問題になった事例の中で、「おそれがあると認める場合」の解釈を示したものは、令和 3 年判決のみである。同判決が示した解釈（合理的推認基準）には、本章第 2 節で検討した通り、通則法 74 条の 10 が事前通知の原則の例外規定であるという位置づけに触れていないことや、具体的な判断枠組みが示されていないことなどの問題がある。

また、平成 23 年改正後の通則法を前提にした、税務調査手続に関する最高裁判例もない。このように、「おそれがあると認める場合」の解釈は、未解決の問題である。

そこで、本論文では、「おそれがあると認める場合」の解釈を中心に、通則法 74 条の 10 の適用のあり方を論じる。

(2) 具体的な検討事項

「おそれがあると認める場合」の解釈にあたって、検討すべき事項は、大別して 3 つある。

ア 事前通知が原則とされた趣旨

第 1 に、事前通知が原則とされた趣旨である。通則法 74 条の 10 は、事前通知の原則の例外規定である。例外規定の適用は、その裏返しとして、原則規定によって担保されるべきものを毀損することになる。

そのため、例外規定である通則法 74 条の 10 の解釈にあたっては、事前通知が原則とされた趣旨を検討する必要がある。

イ 憲法の諸要請と事前通知の関係

第 2 に、憲法の諸要請と事前通知の関係である。具体的には、租税法律主義（憲法 84 条）及び適正手続の保障（同法 31 条）の要請と事前通知の原則の関係である。

平成 23 年改正以前は、事前通知について、法令上の定めがなかった。そのため、同改正以前における事前通知は、租税法律主義の要請の枠外であった。しかし、現行法では、事前通知規定が定められている。

そこで、租税法律主義の要請と事前通知の原則の関係を検討する必要がある。また、同規定は、税務調査の手続規定であるから、適正手続の保障の要請との関係も検討する必要がある。

ウ 無予告要件の意味内容

第3に、無予告要件の意味内容である。具体的には、課税庁保有情報の範囲と、2つの「おそれ」の意義である。

「おそれがあると認める場合」は、通則法74条の10の文理上、課税庁保有情報を前提に判断されるものと解される⁵²。そこで、課税庁保有情報に含まれる情報の範囲について、検討する必要がある。

また、同条が定める「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」（以下「把握困難のおそれ」という。）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」（以下「遂行支障のおそれ」という。）の2つの「おそれ」が、どのような場合を指すかについても、検討する必要がある。

以上3点の検討を通じて、「おそれがあると認める場合」の解釈と判断枠組みを明らかにする。

第4節 小括

本章では、事前通知規定の瑕疵が問題になった事例を素材として、通則法74条の10の適用のあり方をめぐる問題点を明らかにした。

通則法74条の10は、事前通知が不要となる場合を、税務署長等が、①課税庁保有情報「に鑑み」、②「おそれがあると認める場合」（無予告要件）と定める。

そこで、同条の適用のあり方をめぐっては、「おそれがあると認める場合」という不確定概念の解釈が問題になる。通則法74条の10の適用の判断は、課税庁が行うことが前提になるため、その意味内容が明らかにならなければ、同条の適用について、課税庁に白紙委任するのと同じ結果になりかねないからである。

この点、事前通知規定の瑕疵が問題になった事例の中で、通則法74条の10の違法性が問題になった事例は、①平成29年判決、②令和元年判決、③令和2年判決、及び④令和3年判決の4つである。

本章では、①、③、④を素材とした。通則法74条の10の違法性の判断にあたって、①平成29年判決では、国賠法上の違法性の観点から注意義務基準、③令和2年判決では、調査手続の瑕疵と課税処分 효力 の観点から重大違法限定基準、④令和3年判決では、無予告要件の充足という観点から合理的推認基準が採用された。

しかし、これらの中で、「おそれがあると認める場合」の解釈を示したものは、令和3年判決のみである。同判決が示した解釈（合理的推認基準）には、通則法74条の10が事前通知の原則の例外規定であるという位置づけに触れていないことや、具体的な判断枠組み

⁵² 木山・前掲注2）（青山ビジネスロー・レビュー）30頁、酒井（克）・前掲注5）89頁、山本（尚）・前掲注2）195頁参照。

が示されていないことなどの問題がある。

また、平成 23 年改正後の通則法を前提にした、税務調査手続に関する最高裁判例もない。このように、「おそれがあると認める場合」の解釈は、未解決の問題である。

そこで、本論文では、「おそれがあると認める場合」の解釈を中心に、通則法 74 条の 10 の適用のあり方を論じる。

具体的には、事前通知が原則とされた趣旨、憲法の諸要請と事前通知の関係、及び無予告要件の意味内容の検討を通じて、「おそれがあると認める場合」の解釈と判断枠組みを明らかにする。

次章では、これらの検討に先立ち、税務調査の意義と、事前通知規定の内容を確認する。

第2章 税務調査と事前通知

本章では、税務調査の意義と、事前通知規定の内容を確認する。具体的には、税務調査の目的や法的性格等と、通則法74条の9及び同条の10の定めを確認する。

第1節 税務調査の意義

税務調査は、その目的や根拠法の観点から、大別して3つの類型に整理される⁵³。具体的には、①課税処分のための調査（通則法74条の2～同条の6）、②滞納処分のための調査（国税徴収法141条）、及び③犯則事件のための調査（通則法131条、132条。以下「犯則調査」という。）の3つである。

本論文が研究対象とする通則法74条の10（及び同条の9）は、①の調査手続を定めるものである。

1. 税務調査の目的と機能

税務調査は、納税義務の確定のために認められるものである⁵⁴。具体的には、適正な課税処分（更正・決定・賦課決定等）を行うための資料を得ることを目的とする調査であり、申告納税制度の下で、第二次的な納税義務の確定のための前提要件とされる（通則法15条1項、16条1項1号、24条～27条）⁵⁵。

その機能は、申告納税制度が適正に機能することの担保にある⁵⁶。申告納税制度とは、納税者が自ら税額を計算し、納付する制度をいう⁵⁷。納税者が自ら課税標準及び税額を確

⁵³ 新井隆一『租税法の基礎理論〔第3版〕』（日本評論社、1997年）126頁、石村編・前掲注28）616頁〔石村耕治＝望月爾執筆部分〕、北野＝黒川（補訂）・前掲注44）299頁、酒井克彦『クローズアップ租税行政法〔第2版〕』（財経詳報社、2016年）128頁、田中治「質問検査権の法的基礎」同『田中治税法著作集第5巻』（清文社、2021年）292頁〔初出：2012年〕、田中豊『租税法に関する質問検査権の研究』（文久書林、1985年）20頁、谷口・前掲注51）155頁、鶴見祐策「質問検査権行使の法的限界」租税訴訟1号（2007年）81頁〔初出：2005年〕、野一色直人『国税通則法の基本』（税務研究会、2020年）36頁、森・前掲注9）132頁参照。

⁵⁴ 北野＝黒川（補訂）・前掲注44）301頁、木山・前掲注27）231頁、谷口勢津夫「申告納税制度と税務調査—税務調査手続における手続的保障原則の実現に向けての一考察—」三木義一先生古稀記念論文集編集委員会編『現代税法と納税者の権利』（法律文化社、2020年）229頁参照。

⁵⁵ 石村編・前掲注28）616頁〔石村耕治＝望月爾執筆部分〕、北野＝黒川（補訂）・前掲注44）301頁、谷口・前掲注54）229頁、野一色・前掲注53）36頁、増田英敏「紛争予防と租税手続法—税務調査—」同『紛争予防税法学』（TKC出版、2015年）214頁参照。

⁵⁶ 池本征男「申告納税制度の理念とその仕組み」税大論叢32号（1998年）85頁、田中（治）・前掲注53）291頁、原田梨絵「所得税法234条における質問検査権の本質とその意義—民主権主義のもとにおける納税者の権利義務の在り方—」熊本学園商学論集11巻1号（2004年）229頁参照。

⁵⁷ 金子宏「民主的税制と申告納税制度」同『租税法理論の形成と解明 下巻』（有斐閣、2010年）577頁〔初出：1997年〕参照。

定する方式であるため（同法 16 条 1 項 1 号）、自己賦課と呼ばれることもある⁵⁸。

この点、申告納税制度が適正に機能するためには、納税者の自発的協力が必要不可欠とされる⁵⁹。しかし、すべての納税者から自発的協力を得られるとは限らず、仮に得られたとしても、法令の規定の不明確さ、取引や事実関係の複雑化や、計算違い等により、申告が正しくない事態も生じ得る⁶⁰。

そこで、申告納税制度が適正に機能するための担保として、納税者の申告の正否を確認できる制度が必要となる⁶¹。その制度の一つが、税務調査である⁶²。

2. 質問検査権

税務調査は、質問検査権の行使により行われる。質問検査権とは、課税要件事実について関係者に質問し、関係の物件を検査する権限をいう⁶³。課税処分等を行うためには、課税要件事実に関する資料の入手が必要である⁶⁴。

しかし、資料の入手について納税者の任意の協力が得られるとは限らないことから、通則法は、国税庁等の職員に質問検査権の行使を認めている（通則法 74 条の 2～同条の 6。以下「質問検査権規定」という。）⁶⁵。

例えば、通則法 74 条の 2 第 1 項は、「国税庁、国税局若しくは税務署……の当該職員……は、所得税、法人税、地方法人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。」と定めている。

質問検査権規定は、各税目に関する調査について、「必要があるとき」（必要性要件）に、質問検査権の行使が認められるとする。「必要があるとき」とは、客観的な必要性が認められるときという意味をいい、必要性の認定は課税庁の自由裁量ではないとされる⁶⁶。

⁵⁸ 金子（宏）・前掲注 57）577 頁，谷口・前掲注 51）128 頁，松沢智「租税申告行為の法理」同『租税手続法』（中央経済社，1997 年）25 頁〔初出：1979 年〕参照。

⁵⁹ 金子（宏）・前掲注 57）579 頁，シャープ勧告 70 周年記念出版刊行会（協力）『シャープ勧告 70 周年記念出版』（エヌピー通信社，2019 年）236 頁，田中（治）・前掲注 53）292 頁，原田（梨）・前掲注 56）230 頁参照。

⁶⁰ 池本・前掲注 56）40 頁，田中（治）・前掲注 53）292 頁，原田（梨）・前掲注 56）229-230 頁参照。

⁶¹ 池本・前掲注 56）91 頁，原田（梨）・前掲注 56）229 頁参照。

⁶² 池本・前掲注 56）91 頁，谷口・前掲注 54）229 頁，原田（梨）・前掲注 56）229 頁参照。

⁶³ 金子（宏）・前掲注 44）994 頁，森・前掲注 9）137 頁参照。

⁶⁴ 金子（宏）・前掲注 44）994 頁参照。

⁶⁵ 質問検査権規定は、平成 23 年改正以前は各個別税法（所得税法 234 条，法人税法 153 条等）に定められていたが、同改正により通則法に集約された。

⁶⁶ 最決昭和 48 年 7 月 10 日・前掲注 48），石村編・前掲注 28）640-641 頁〔石村耕治＝望月爾執筆部分〕，金子（宏）・前掲注 44）997 頁，木山・前掲注 27）242-243 頁，水野・前

3. 間接強制を伴う任意調査

(1) 任意調査

税務調査は、適正な課税処分を行うための資料を得ることを目的とすることから、行政調査に位置づけられる⁶⁷。犯則調査と異なり、実力をもって強制し得ないものであることから、納税者の任意の協力を前提にする任意調査としてのみ成立する⁶⁸。

また、犯則事件の調査を目的とするものではなく、犯則調査に直接に結び付く作用を一般的に有するものではない（通則法 74 条の 8）⁶⁹。そのため、税務調査の実施には、憲法 35 条及び 38 条の適用がないとされる⁷⁰。

この点、税務調査に憲法 35 条及び 38 条の適用がないことの合憲性を示した最高裁判例として、最高裁昭和 47 年 11 月 22 日大法廷判決がある⁷¹。同判決は、質問検査権が①刑事目的の手続ではないこと、②実質上も、刑事資料収集に直接結びつく作用を一般に有しないこと、③強制は間接的であり、また、直接的強制と同視すべきほど強いものではないこと、④質問検査制度の高度の必要性があること、⑤公益性と強制との均衡が失われていないこと、以上 5 点の総合考慮の結果として、その合憲性を導いている⁷²。

掲注 44) 54 頁参照。

⁶⁷ 金子（宏）・前掲注 44) 995 頁、北野＝黒川（補訂）・前掲注 44) 301 頁、原田裕彦「罪刑法定主義から見た質問検査権—租税法律主義と罪刑法定主義の関係—」租税訴訟 3 号（2010 年）80 頁参照。

⁶⁸ 北野＝黒川（補訂）・前掲注 44) 301 頁、木山・前掲注 27) 238 頁、田中（治）・前掲注 53) 292 頁参照。

⁶⁹ 犯則調査のために質問検査権を行使することは許されないとした最高裁判例として、最決平成 16 年 1 月 20 日刑集 58 卷 1 号 26 頁がある。

⁷⁰ 金子（宏）・前掲注 44) 996 頁参照。

⁷¹ 最大判昭和 47 年 11 月 22 日刑集 26 卷 9 号 554 頁。評釈として、青柳文雄＝須藤三枝子「判批」法學研究 48 卷 6 号（1975 年）655 頁、石川健治「判批」別冊ジュリ 178 号（2005 年）208 頁、大津浩「判批」別冊ジュリ 246 号（2019 年）252 頁、金子宏「判批」判時 700 号（1973 年）151 頁、同「判批」同『租税法理論の形成と解明 下巻』（有斐閣、2010 年）618 頁〔初出：1980 年〕、北野弘久「判批」シュト 129 号（1972 年）22 頁、熊本信夫「判批」別冊ジュリ 150 号（1999 年）232 頁、小高剛「判批」臨増ジュリ 535 号（1973 年）6 頁、佐藤幸治「判批」別冊ジュリ 61 号（1979 年）261 頁、曾和俊文「判批」論究ジュリ 3 号（2012 年）47 頁、高野幸大「判批」税研 106 号（2002 年）37 頁、高橋靖「判批」別冊ジュリ 211 号（2012 年）220 頁、田宮裕「判批」警察研究 48 卷 11 号（1977 年）46 頁、辻雄一郎「判批」別冊ジュリ 260 号（2022 年）202 頁、鶴見祐策「判批」法と民主主義 75 号（1973 年）39 頁、手島孝「判批」法セ 267 号（1977 年）94 頁、東条伸一郎「判批」ひろば 26 卷 3 号（1973 年）22 頁、豊住政一「判批」税経通信 33 卷 14 号（1978 年）198 頁、中川剛「判批」別冊ジュリ 131 号（1994 年）248 頁、成田頼明「判批」別冊ジュリ 120 号（1992 年）168 頁、橋本直樹「判批」日本大学大学院法学研究年報 41 号（2011 年）37 頁、羽根一成「判批」自治体法務研究 36 号（2014 年）97 頁、松井幸夫「判批」別冊ジュリ 218 号（2013 年）258 頁、渡辺良二「判批」別冊ジュリ 69 号（1980 年）318 頁等がある。調査官解説は、柴田孝夫「判解」最高裁判所判例解説 刑事篇昭和 47 年度 218 頁。

⁷² 柴田（孝）・前掲注 71) 226-229 頁参照。

(2) 間接強制を伴う側面

任意調査は、大別して①純粋な任意調査と、②間接強制を伴う任意調査に整理されるところ、課税処分のための調査は②に分類される⁷³。

純粋な任意調査とは、納税者に対して制裁等の不利益を伴わない、調査の相手方の同意を得て、その同意の範囲内において自由に行われる調査をいう⁷⁴。これに対し、税務調査は、質問検査権の行使に対する非協力的な態度が納税者から示されると、刑罰が適用される場合がある⁷⁵。

具体的には、通則法 128 条 2 号が、「第 74 条の 2、第 74 条の 3（第 2 項を除く。）若しくは第 74 条の 4 から第 74 条の 6 まで（当該職員の質問検査権）の規定による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、又はこれらの規定による検査、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」に該当する場合には、1 年以下の懲役又は 50 万円以下の罰金に処すると定めている。

特定事業者等への報告要請の規定（通則法 74 条の 2～同条の 6、同条の 7 の 2）による要求に対する、「正当な理由」のない不応答、虚偽記載・記録をした帳簿書類等の提示・提出、虚偽報告に対しても、同様の罰則がある（同法 128 条 3 号）。

この点で、税務調査の任意性は、税務調査に応じるかどうかは全くの自由というものではなく、事実上の間接強制を伴う側面があると説明される⁷⁶。

間接強制を伴う側面については、京都地裁平成 7 年 3 月 27 日判決が参考となる⁷⁷。同判決は、税務調査の任意性について、「国税調査官らの行為は、所得税法 234 条 1 項〔筆者注：現行通則法 74 条の 2 第 1 項 1 号〕に規定されている質問検査権を行使したものであって、右質問検査権は、職員の質問に対して答弁をせず若しくは偽りの答弁をし、又は検査を拒み、妨げ若しくは忌避したことに対して 1 年以下の懲役又は 20 万円以下の罰金に処せられる（所得税法 242 条 8 号〔筆者注：現行通則法 128 条 2 号〕）という制裁の下に、相手方は質問検査を受忍すること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は、それ以上直接的物理的に強制し得

⁷³ 青木丈『税理士のための税務調査手続ルールブック〔改訂初版〕』（日本法令、2023 年）11-12 頁参照。

⁷⁴ 岡村＝酒井（貴）＝田中（昌）・前掲注 44）289 頁、野一色・前掲注 53）37 頁参照。

⁷⁵ 木山・前掲注 27）239 頁参照。

⁷⁶ 青木・前掲注 73）12 頁、新井・前掲注 53）127 頁、石村編・前掲注 28）623 頁〔石村耕治＝望月爾執筆部分〕、岡村＝酒井（貴）＝田中（昌）・前掲注 44）289 頁、金子（宏）・前掲注 44）995 頁、北野＝黒川（補訂）・前掲注 44）303 頁、木山・前掲注 27）240 頁、清永敬次『税法〔新装版第 5 刷〕』（ミネルヴァ書房、2013 年）142 頁、酒井（克）・前掲注 53）130-131 頁、曾和俊文「質問検査権をめぐる紛争と法」芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房、1995 年）99 頁、田中（治）・前掲注 53）294 頁、田中（豊）・前掲注 53）23 頁、増田・前掲注 55）215 頁、水野・前掲注 44）54 頁参照。

⁷⁷ 京都地判平成 7 年 3 月 27 日判時 1554 号 117 頁。

ないという意味において『任意調査』とされているものである〔下線は筆者〕。」と判示する⁷⁸。

また、そうである以上、「相手方があえて質問検査を受忍しない場合には、その相手方の意向に反して税務調査することができないのは当然であり、そのようにしてなされた税務調査が違法であることも論を待たない。」と判示している。

このように、税務調査は、「あえて質問検査を受忍しない場合は、それ以上直接的物理的に強制し得ないという意味」で任意調査とされる。裏を返せば、税務調査には直接的な拘束力はないが、納税者はそれが適法である限り、質問に答え検査を受任する義務を負い、これに応じないときは刑事制裁を受けることになる⁷⁹。

その意味で、税務調査は、公権力の行使を内容とする事実行為とされる⁸⁰。

第2節 事前通知規定

1. 事前通知の原則

税務調査を開始するにあたっては、事前通知をすることが求められる（通則法 74 条の 9 第 1 項）。事前通知とは、税務調査を行うに先立ち、その実施の日時・場所等を納税者に事前に告知することをいう⁸¹。

事前通知が求められる場合については、通則法 74 条の 9 第 1 項が次のように定めている。すなわち、「税務署長等……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……において第 74 条の 2 から第 74 条の 6 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……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。」と定めている。

これによれば、①事前通知の主体は税務署長等であること、②事前通知が必要となる場面は、当該職員が納税者に対する実地調査を行う場合であること、③事前通知をする相手は当該納税者であること（かつ、質問検査権の行使がされる場合であること）、④事前通知をすべき内容は、実地の調査において質問検査権を行使する旨と、法所定の事項（同条 1 項柱書及び 1 号～7 号、同法施行令 30 条の 4 第 1 項 1 号～4 号）であること、⑤事前通知の方法は特に指定されていないこと、以上 5 点が読み取れる⁸²。

この点、通則法 74 条の 9 第 1 項の「通知するものとする」という規定振りは、同条の 10

⁷⁸ 控訴審（大阪高判平成 10 年 3 月 19 日判タ 1014 号 183 頁）も同旨。

⁷⁹ 石村編・前掲注 28）623 頁〔石村耕治＝望月爾執筆部分〕、金子（宏）・前掲注 44）995 頁、北野＝黒川（補訂）・前掲注 44）303 頁参照。

⁸⁰ 金子（宏）・前掲注 44）995-996 頁、曾和・前掲注 76）99 頁参照。

⁸¹ 田中（豊）・前掲注 53）67 頁、松沢智「事前通知のない税務調査の現状と今後の課題」同『租税手続法』（中央経済社、1997 年）253 頁〔初出：中国税理士会報 400 号記念（刊行年不明）〕参照。

⁸² 木山・前掲注 27）246 頁参照。

に事前通知を要しない場合についての規定があるからである⁸³。つまり、通則法 74 条の 9 第 1 項は、事前通知が原則であることを表明したものである（事前通知の原則）⁸⁴。

2. 事前通知の原則の例外規定

事前通知の原則には、例外がある。事前通知が不要とされる場合は、通則法 74 条の 10 が次のように定めている。

すなわち、「前条〔筆者注：通則法 74 条の 9〕第 1 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 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 1 項の規定による通知を要しない。」と定めている。

これによれば、税務署長等が、①課税庁保有情報「に鑑み」、②「おそれがあると認める場合」には（無予告要件）、事前通知が不要とされる。

無予告要件は、事前通知を欠く調査の違法性阻却事由を定めるものである⁸⁵。そのため、これを満たさずに事前通知を欠く調査は、違法となる⁸⁶。また、無予告要件の充足の立証責任は、課税庁が負うものと理解されている⁸⁷。

第 3 節 小括

本章では、税務調査の意義と、事前通知規定の内容を確認した。

税務調査は、質問検査権の行使により行われる。質問検査権とは、課税要件事実について関係者に質問し、関係の物件を検査する権限をいう。

質問検査権規定は、各税目に関する調査について、「必要があるとき」（必要性要件）に、質問検査権の行使が認められるとする。「必要があるとき」とは、客観的な必要性が認められるときという意味をいい、必要性の認定は課税庁の自由裁量ではないとされる。

その目的は、適正な課税処分（更正・決定・賦課決定等）を行うための資料を得ることにあり、申告納税制度の下で、第二次的な納税義務の確定のための前提要件とされる（通

⁸³ 武田昌輔（監修）『DHC コンメンタール国税通則法』（第一法規，1982 年〔加除式〕）3955 の 110 頁参照。

⁸⁴ 木山・前掲注 27) 250 頁，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 62 巻 3＝4 号（2020 年）234 頁，武田（監修）・前掲注 83) 3955 の 110 頁参照。

⁸⁵ 品川・前掲注 49) 108 頁，増田・前掲注 21) 136 頁参照。

⁸⁶ 奥谷・前掲注 20) 3 頁，木山・前掲注 27) 250 頁，酒井（克）・前掲注 5) 94 頁，谷口・前掲注 51) 161 頁，日本弁護士連合会＝日弁連税制委員会編・前掲注 51) 368-369 頁〔松井淑子執筆部分〕，増田・前掲注 51) 555 頁，森・前掲注 9) 241 頁参照。

⁸⁷ 千葉地判平成 29 年 11 月 15 日・前掲注 17)，品川・前掲注 49) 108 頁，増田・前掲注 55) 238-239 頁参照。

則法 15 条 1 項, 16 条 1 項 1 号, 24 条~27 条)。

その機能は, 申告納税制度が適正に機能することの担保にある。申告納税制度が適正に機能するためには, 納税者の自発的協力が必要不可欠とされるが, すべての納税者から自発的協力を得られるとは限らない。そこで, 税務調査は, 納税者の申告の正否を確認できる制度の一つとして, 申告納税制度の適正な機能を担保する。

その法的性格は, 納税者の任意の協力を前提にする任意調査である。もっとも, その任意性は, 税務調査に応じるかどうかは全くの自由というものではなく, 事実上の間接強制を伴う側面があると説明される。

具体的には, 税務調査には直接的な拘束力はないが, 納税者はそれが適法である限り, 質問に答え検査を受任する義務を負い, これに応じないときは刑事制裁(同法 128 条 2 号, 3 号)を受けることになる点で, 間接強制を伴う任意調査と説明される。また, その意味で, 税務調査は, 公権力の行使を内容とする事実行為とされる。

税務調査を開始するにあたっては, 事前通知をすることが求められる(同法 74 条の 9 第 1 項)。事前通知とは, 税務調査を行うに先立ち, その実施の日時・場所等を納税者に事前に告知することをいう。通則法 74 条の 9 第 1 項は, 事前通知が原則であることを表明したものである(事前通知の原則)。

その例外として, 通則法 74 条の 10 は, 無予告要件を定める。無予告要件は, 事前通知を欠く調査の違法性阻却事由を定めるものであるから, これを満たさずに事前通知を欠く調査は違法となる。また, 無予告要件の充足の立証責任は, 課税庁が負うものと理解されている。

次章では, 事前通知規定の沿革を整理し, 事前通知が原則とされた趣旨をどのように捉えるべきかを明らかにする。

第3章 事前通知規定の沿革

本章では、事前通知規定の沿革を整理する。具体的には、平成23年改正以前の事前通知の状況と、事前通知規定の立法経緯を整理する。

その上で、平成23年改正に対する学説の総論的評価を概観し、事前通知が原則とされた趣旨をどのように捉えるべきかを明らかにする。

第1節 平成23年改正以前の事前通知

1. 旧事務運営指針

平成23年改正以前は、事前通知について、法令上の定めがなく、運用上の取扱いが旧事務運営指針に定められるのみであった。旧事務運営指針は、事前通知の運用上の取扱いを、次のように定めていた⁸⁸。

1. 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、事前通知を行わない。
 - 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
2. なお、事前通知を行うかどうかは、個々の事案に即して、無予告調査の必要性を十分に検討して決定し、税務調査の指令の際に指示するとともに、その実績を記録する。

これによれば、平成23年改正以前から、運用上は、事前通知を原則として行うものとされていた⁸⁹。また、事前通知をすることにより「在りのまま」の事業実態の確認ができなくなると想定される場合や、帳簿書類等の破棄等が想定される場合には、事前通知をせずに調査が行われていた⁹⁰。

⁸⁸ 財務省「平成24年度税制改正の解説」（平成24年10月26日一部改訂）232-233頁〔大柳久幸＝金澤節男執筆部分〕、志場喜徳郎＝荒井勇＝山下元利＝茂串俊編『国税通則法精解〔第17版〕』（大蔵財務協会，2022年）1000頁、武田（監修）・前掲注83）3955の104頁、山下和博編『国税通則法（税務調査手続関係）通達逐条解説』（大蔵財務協会，2017年）114頁参照。

⁸⁹ 財務省・前掲注88）232頁〔大柳久幸＝金澤節男執筆部分〕、志場＝荒井＝山下（元）＝茂串編・前掲注88）1000頁参照。

⁹⁰ 菅原秀雄「無予告調査に関する新規定の根拠と実際」税経通信68巻1号（2013年）

2. 学説

平成 23 年改正以前の学説では、事前通知について、旧質問検査権規定（所得税法（平成 23 年法律 114 号による改正前のもの。）234 条 1 項等）の解釈問題として議論されていた。

そこでは、同規定の適法要件であるとする見解（必要説）と、適法要件ではないとする見解（不要説）に分かれていた⁹¹。

(1) 必要説

必要説は、適正手続の保障（憲法 31 条）、税務調査が公権力の行使であり、納税者の営業や私生活、さらには人権に重大な影響を与えることへの配慮や、申告納税制度が納税者の自発的協力を前提にしていることなどの観点から示されている⁹²。

例えば、新井隆一は、「質問および検査、ひろく『行政調査』は、……その相手方その他関係者の協力が、前提であるといわなければならない。そうであるとすれば、行政機関は、……行政調査に着手するにあたって、相手方その他関係者の協力を求めるためにも、それによって行政調査を円滑に実現するためにも、それらの者に対して、……『事前通知』……をしておく必要があるというものであろう。」とする⁹³。

また、行政調査が、調査対象者の営業や私生活、さらには人権に重大な影響を与えることを否定できないことから、「その平穩の阻害や日常性の乱しを少しでも小さくするためにも、『事前通知』が必要であり」、「それゆえ、『事前通知』……とは、『行政調査』における正当手続の保障にほかならないものである。」としている⁹⁴。

北野弘久は、「所得税法 234 条の質問検査権は課税処分のための資料を得ることを目的とするものであって、それは純粋に行政レベルのものである。このような質問検査権の行使にあたって、被調査者側の事情を能うかぎり考慮するのが当然である。そのことを手続的に保障することは条理上不可欠であるといわねばならない。」とする⁹⁵。

また、「憲法 31 条の適正手続の要請や憲法 35 条、38 条違反の疑いを回避する見地から、現行法に明文規定がなくても事前通知をすることは質問検査権行使の適法要件と解するのが妥当である。」としている⁹⁶。

94-95 頁参照。

⁹¹ 以下の整理は、高野幸大「調査の手続」日税研論集 25 巻（1994 年）136 頁以下を参考にした。

⁹² 新井隆一「行政調査および即時強制と憲法—実力行使と人権の手続的保障—」室井力＝塩野宏編『行政法を学ぶ 1』（有斐閣、1978 年）202-204 頁、金子秀夫『租税行政と適正手続』（ぎょうせい、1993 年）186 頁、北野弘久「質問検査権の法理」同編『質問検査権の法理』（成文堂、1974 年）23-24 頁、曾和・前掲注 76）123-124 頁、高野・前掲注 91）136-137 頁参照。

⁹³ 新井・前掲注 92）202 頁。

⁹⁴ 新井・前掲注 92）202-203 頁。

⁹⁵ 北野・前掲注 92）23 頁。

⁹⁶ 北野・前掲注 92）23-24 頁。

(2) 不要説

不要説としては、国税庁の「税務調査の法律的知識」が次のような見解を示している⁹⁷。
すなわち、「税務調査を行うにあたっては、原則として調査対象者にあらかじめ調査日時を連絡（事前通知）することとしているが、これは、事前に調査日時を連絡しても税務調査の実施に支障がないと認められる場合、あるいはかえってその方が調査が効率的に行えると認められるような場合にするという意味のものであって、事前通知が調査を行ううえにおいての法律上の要件とされているものではない。このことは、所得税法の質問検査権に関する規定自体から明らかであり、事前通知の有無が、質問検査権の行使の効果に何ら影響をもつものではない〔下線は筆者〕。」とする⁹⁸。

これによれば、事前通知は、「税務調査の実施に支障がないと認められる場合」や「調査が効率的に行えると認められるような場合」に行うものと位置づけられていたことがわかる。

その意味では、「税務調査を行うにあたっては、原則として調査対象者にあらかじめ調査日時を連絡（事前通知）する」としているものの、その「原則」の範囲は限定的であり、むしろ事前通知をすることが例外であるかの印象を受ける。

そして、その論拠は、事前通知が「法律上の要件」ではないことに求められる⁹⁹。

3. 最高裁昭和 48 年決定

平成 23 年改正以前の最高裁判例として、最高裁昭和 48 年 7 月 10 日第三小法廷決定（以下「最高裁昭和 48 年決定」という。）がある¹⁰⁰。同決定は、質問検査に関する所得税法 234 条 1 項（現行通則法 74 条の 2 第 1 項 1 号）の要件・手続等について、最高裁として初めて

⁹⁷ 国税庁「税務調査の法律的知識」北野弘久編『質問検査権の法理』（成文堂、1974 年）561 頁参照。

⁹⁸ 国税庁・前掲注 97) 578 頁。同様に、不要説に立つものとして、田中（豊）・前掲注 53) 67 頁以下参照。

⁹⁹ 上記引用の他、事前通知に関する「関連質疑応答」内の回答では、繰り返しこの旨が示されている（国税庁・前掲注 97) 578-579 頁参照）。

¹⁰⁰ 最決昭和 48 年 7 月 10 日・前掲注 48)。評釈として、石堂功卓「判批」警察研究 49 巻 10 号（1978 年）63 頁，金子宏「判批」別冊ジュリ 61 号（1979 年）263 頁，清永敬次「判批」シュト 137 号（1973 年）12 頁，小堀正敏「判批」多摩税研租税法研究紀要 1 号（1997 年）43 頁，小早川光朗「判批」別冊ジュリ 178 号（2005 年）206 頁，柴田勲「判批」税経通信 33 巻 14 号（1978 年）202 頁，曾和俊文「判批」別冊ジュリ 122 号（1993 年）214 頁，鶴見祐策「判批」法と民主主義 81 号（1973 年）44 頁，同「判批」法と民主主義 500=501 号（2015 年）118 頁，中原茂樹「判批」別冊ジュリ 253 号（2021 年）217 頁，廣瀬肇「判批」別冊ジュリ 181 号（2006 年）216 頁，南博方「判批」臨増ジュリ 565 号（1974 年）38 頁，山口敬三郎「判批」税務事例 53 巻 5 号（2021 年）9 頁，山本未来「判批」260 号（2022 年）204 頁等がある。調査官解説は，柴田孝夫「判解」最高裁判所判例解説刑事篇昭和 48 年度 99 頁。

解釈を示したものである¹⁰¹。

同判決は、「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つて、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〔下線は筆者〕。」と判示する。

これによれば、事前通知は、「質問検査を行なううえの法律上一律の要件」ではないことから、「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」内である限り、課税庁の裁量に委ねられるとされる¹⁰²。

この点、最高裁昭和 48 年決定は、事前通知等が質問検査を行う上の「一律の要件」ではないとすることから、必要とされる場面もあり得ることを示唆したものとする見解がある¹⁰³。しかし、当該必要とされる場面がどのような場合であるかについては、同決定の判示から読み取ることとはできない¹⁰⁴。

また、最高裁昭和 48 年決定の後に、事前通知の必要性等について、同決定を引用の上同旨の判示をした最高裁昭和 58 年 7 月 14 日第一小法廷判決も¹⁰⁵、「実施の日時場所の事前通知、調査の理由及び必要性の個別的、具体的な告知などは、質問検査を行ううえの法律

¹⁰¹ 金子（宏）・前掲注 100）264 頁、小早川・前掲注 100）206 頁、柴田（孝）・前掲注 100）102-103 頁、曾和・前掲注 100）214 頁、中原・前掲注 100）218 頁、廣瀬・前掲注 100）216 頁、南・前掲注 100）5 頁、山本（末）・前掲注 100）204 頁参照。

¹⁰² 金子（宏）・前掲注 100）264 頁、木山・前掲注 27）246 頁、清永・前掲注 100）18-19 頁、小早川・前掲注 100）207 頁、酒井克彦『裁判例からみる税務調査』（大蔵財務協会、2020 年）28 頁、柴田（孝）・前掲注 100）105 頁、手塚貴大「租税手続法の解釈と立法（一）—国税通則法改正の動向と評価—」自治研究 89 巻 8 号（2013 年）86 頁、中原・前掲注 100）218 頁、増田・前掲注 51）562 頁、松沢智「租税行政手続法における税務調査の法理—行政過程における質問検査権の行使に対する民主的統制—」同『租税手続法』（中央経済社、1997 年）200 頁〔初出：1992 年〕、南・前掲注 100）39-40 頁、山田二郎「最近の納税環境整備の動向とその評価」税研 174 号（2014 年）32 頁参照。

¹⁰³ 清永・前掲注 100）19 頁、小早川・前掲注 100）207 頁、酒井（克）・前掲注 102）28 頁、中原・前掲注 100）218 頁、南・前掲注 100）40 頁参照。

¹⁰⁴ 清永・前掲注 100）19 頁参照。

¹⁰⁵ 最判昭和 58 年 7 月 14 日・前掲注 48）。評釈として、山田二郎「判批」税理 28 巻 2 号（1985 年）99 頁等がある。

上一律の要件とされているものではない。」とするにとどまっている。

そのため、平成 23 年改正以前の最高裁判例は、「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」内という制約を付加するものの¹⁰⁶、事前通知等の必要性について、消極に解してきたとされる¹⁰⁷。

これに対して、学説では、「調査理由等の告知は、明文の規定をまたずに憲法 31 条の解釈上当然に必要でこれを欠く質問・検査は違法である、と解することはできないとしても、質問・検査が公権力の行使であることにかんがみると、立法上・行政運営上その手続的整備の必要性は大きい」といった指摘や¹⁰⁸、「わが税法に特徴的なことがらの一つは、あるべき手続法的規制が欠落している点である。立法論的にこの点の法的整備が要望される」などの指摘がされていた¹⁰⁹。

第 2 節 平成 23 年度税制改正大綱の閣議決定まで

事前通知規定は、平成 23 年改正により法定化された。以下では、同改正による法定化が決まった、平成 23 年度税制改正大綱の閣議決定までの経緯を概観する¹¹⁰。

1. 平成 22 年度税制改正大綱

平成 23 年改正の契機とされるのは、平成 21 年 8 月の衆議院議員選挙における政権交代である¹¹¹。同選挙では、自公連立政権から民主党政権へ交代された。民主党政権は、政権発足から 3 か月後に閣議決定した「平成 22 年度税制改正大綱」において、翌年度以降の「各主要課題の改革の方向性」を示した¹¹²。

その冒頭の「1. 納税環境整備」では、次のように記述されていた¹¹³。

1. 納税環境整備

(1) 納税者権利憲章（仮称）の制定

「代表なくして課税なし」の言葉に象徴されるように、議会制度は税と共に発展してきたといっても過言ではありません。つまり、議会制民主主義における税のあり方は、あく

¹⁰⁶ 金子（宏）・前掲注 100）264 頁，酒井（克）・前掲注 102）28 頁，中原・前掲注 100）218 頁，松沢・前掲注 102）200 頁，南・前掲注 100）39-40 頁参照。

¹⁰⁷ 金子（宏）・前掲注 44）1001 頁参照。

¹⁰⁸ 金子（宏）・前掲注 44）1001 頁。

¹⁰⁹ 北野・前掲注 92）10 頁。

¹¹⁰ 以下の整理は、青木丈「国税通則法抜本改正（平成 23 年～27 年の経緯）」青山ビジネスロー・レビュー5 巻 2 号（2016 年）6 頁以下，大野・前掲注 2）101 頁以下，税理編集局編『納税者権利憲章で税制が変わる！』（ぎょうせい，2011 年）1 頁以下を参考にした。

¹¹¹ 税理編集局編・前掲注 110）3 頁，藤曲武美「国税通則法関係（税務調査，更正の請求，理由附記等）の改正と影響」税経通信 66 巻 4 号（2011 年）83 頁参照。

¹¹² 民主党「平成 22 年度税制改正大綱」（平成 21 年 12 月 22 日）11 頁以下参照。

¹¹³ 民主党・前掲注 112）11-13 頁参照。

までも税を納める主権者たる国民の立場に立って決められるべきものです。国民主権にふさわしい税制を構築していくため、納税者の税制上の権利を明確にし、税制への信頼確保に資するものとして「納税者権利憲章（仮称）」を早急に制定します。

納税者の権利を守るための具体的な改革として、更正等の期間制限が課税庁からの更正と納税者からの修正で異なる点について見直していきます。特に課税庁の増額更正（事後的な納税額の増額）の期間制限が3～7年であるのに対して、納税者からの更正の請求（事後的な納税額の減額）の期間制限が1年であることは納税者の理解を得られにくく、早急に見直す必要があります。

- (2) 国税不服審判所の改革〔略〕
- (3) 社会保障・税共通の番号制度導入〔略〕
- (4) 歳入庁の設置〔略〕
- (5) 罰則の適正化〔略〕
- (6) 納税環境整備に係るPTの設置〔略〕

この点、(1)は、同様の内容が「民主党政策集 INDEX2009」において、既に表示されていた¹¹⁴。また、(1)、(2)、及び(3)は、「1年以内を目途に結論を出します。」と(6)で述べられている¹¹⁵。

なお、平成22年度税制改正大綱では、税務調査手続の改正についての言及はなかった。

2. 納税環境整備に関する論点整理

平成22年度税制改正大綱において、「納税者権利憲章（仮称）の制定」等について、1年以内を目途に結論を得ることとされたことを受け、専門家委員会及び納税環境整備小委員会（以下「両委員会」という。）は、租税手続法制の見直しにあたっての基本的な考え方や、関連する論点、留意すべき事項等、専門的・実務的観点から検討が必要な事項について議論を行った¹¹⁶。

¹¹⁴ 民主党「民主党政策集 INDEX2009」（平成21年7月23日）。「民主党政策集 INDEX2009」では、「納税者権利憲章の制定と更正期間制限の見直し」と題し、「国民の納税者としての意識を高め、より強固な民主主義を構築していくための第一歩として、確定申告を原則とし、給与所得者については年末調整も選択できるという制度を導入します。また、これを実現するにあたって、納税者の権利を明確にするために『納税者権利憲章』を制定します。納税者の権利を守るための具体的な改革として、納税額の更正等の期間制限が課税庁からの更正と納税者からの修正で異なる点について見直していきます。特に課税庁の増額更正（事後的な納税額の増額）の期間制限が5年であるのに対して、納税者からの更正の請求（事後的な納税額の減額）の期間制限が1年であることは納税者の理解を得られにくく、早急に見直しが必要です。」と述べられている（同19頁）。

¹¹⁵ 民主党・前掲注112）12頁。

¹¹⁶ 税制調査会専門家委員会「納税環境整備に関する論点整理」（平成22年9月14日）1頁参照。

これにより、「納税環境整備に関する論点整理」（以下「論点整理」という。）がとりまとめられた¹¹⁷。論点整理では、両委員会における議論の概要をまとめ、それぞれの委員から出された意見を整理して掲げられている¹¹⁸。つまり、両論併記の体裁が採られており、改正の具体的な内容について、一定の方向性を示したものではない¹¹⁹。

3. 納税者環境 PT 報告書

政府税制調査会の下に設置された納税環境整備プロジェクトチーム（PT）では、論点整理を踏まえて、平成 23 年度税制改正に盛り込むべき事項等について議論を行った¹²⁰。その成果として、「納税者環境 PT 報告書」（以下「PT 報告書」という。）がとりまとめられた¹²¹。

PT 報告書では、税務調査手続や更正の請求等について、平成 23 年度の税制改正で実現することを見据えて、具体的な方向性が示された¹²²。その内容は次の「平成 23 年度税制改正大綱」の内容とおおむね合致しているため¹²³，ここでの引用は割愛する。

4. 平成 23 年度税制改正大綱

平成 23 年度税制改正大綱では、税務調査手続について、PT 報告書をベースに「第 2 章 各主要課題の平成 23 年度での取組み」（以下「2 章」という。）と、「第 3 章 平成 23 年度税制改正」（以下「3 章」という。）に区分して記述された¹²⁴。

第 1 に、2 章の「1. 納税環境整備」では、税務調査手続の改革について、次のように記述されていた¹²⁵。

(3) 税務調査手続

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。ただし、悪質な納税者の課税逃れを助長することのないよう、課税の公平確保の観

¹¹⁷ 税制調査会専門家委員会・前掲注 116)。

¹¹⁸ 青木・前掲注 110) 8 頁参照。

¹¹⁹ 青木・前掲注 110) 8 頁参照。この点について、納税環境整備小委員会の座長であった三木義一は、論点整理は「考え得るさまざまな論点を整理する役割に限定しました。」と述べている（税理編集局編・前掲注 110) 16 頁）。

¹²⁰ 納税者環境 PT「納税者環境 PT 報告書」（平成 22 年 11 月 25 日）1 頁参照。

¹²¹ 納税者環境 PT・前掲注 120)。

¹²² 青木・前掲注 110) 9 頁参照。

¹²³ 民主党「平成 23 年度税制改正大綱」（平成 22 年 12 月 16 日）。

¹²⁴ 民主党・前掲注 123) 5 頁以下参照。

¹²⁵ 民主党・前掲注 123) 6 頁。

点を踏まえ、一定の場合には事前通知を行わないこととします。

また、調査終了時の手続について、課税庁の納税者に対する説明責任を強化する観点から、法律上明確化します。

なお、現行の調査実務上行われている物件の預かり・返還等に関する規定を法律上明確化します。

第2に、3章の「1. 納税環境整備」の「(2) 税務調査手続」では、税務調査手続の改正の具体的な内容が記述されている¹²⁶。事前通知の改正内容は、次のように記述されていた¹²⁷。

(2) 税務調査手続

〔国税〕

① 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。

イ 全体構成

原則として、税務調査を行う場合には、あらかじめ事前通知を行います。

ただし、調査の相手方となる納税者等に関する情報、その納税者等が営む事業内容に関する情報その他税務当局の保有する情報に鑑み、税務署長・国税局長・国税庁長官（以下「税務署長等」といいます。）が次に掲げるおそれがあると認める場合は、事前通知を行わないこととします。

(イ) 正確な事実の把握を困難にするおそれ

(ロ) 違法若しくは不当な行為を容易にし、又はその発見を困難にするおそれ

(ハ) その他国税（条約相手国の租税を含みます。）に関する調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれ

また、上記の例外事由の具体例を通達に記載することとします。

(注) 税務調査とは、所得税、法人税等の各税の課税及び条約相手国への情報提供のための調査又は法定監査をいいます。以下「調査」といいます。

ロ 通知の対象者、内容、方法等

(イ) 対象者

事前通知の対象者は、納税者本人、調書提出者及びその代理人（税理士（税理士登録を行った弁護士及び公認会計士を含みます。）、税理士業務を行うことを国税局長に通知した弁護士）、反面先とします。

¹²⁶ 民主党・前掲注123) 30頁以下参照。

¹²⁷ 民主党・前掲注123) 30-31頁。

(ロ) 内容

通知内容は、次のとおりとします。

- (a) 調査の開始日時・場所
- (b) 調査の目的（例：○年分の所得税の申告内容の確認等）
- (c) 調査対象税目，課税期間
- (d) 調査の対象となる帳簿書類その他の物件（例：所得税法△△条に規定する帳簿書類）
- (e) その他必要事項

④ 調査の開始日時・場所の変更の申出に関する事項（合理的な理由を付して日時・場所の再設定を求めることができる）

⑤ 調査状況に応じ、通知内容以外について非違が疑われる場合には、その通知内容以外の事項についても調査対象となりうることを

⑥ その他

- ・ 調査の相手方の氏名及び住所（法人については、名称及び所在地）
- ・ 調査を行う主たる担当者の氏名及び所属

(ハ) 方法

通知方法は、次のとおりとします。

- (a) 原則として、文書で事前に行います。

反面調査については、反面先には、調査対象者（納税者）の名称及び確認対象取引は通知しないこととします。また、調査対象者本人には通知しないこととします。

(b) ただし、調査の相手方の同意がある場合は、例外的に実地の調査当日に文書を交付することができることとします。

(c) 事前通知を行わない例外事由に該当する場合は、調査着手後、終了時までには上記の通知事項（日時・場所の記載を除きます。）を記載した文書を交付します。

(二) 対象となる調査

対象となる調査は、実地の調査（納税者の事業所、事務所等に臨場してする調査）とします。

これによれば、事前通知の改正は、事前通知を原則と位置づけ、事前通知を要しない場合は例外であると整理されている。また、事前通知の方法は、原則として、書面で行うこととされる。

この点、事前通知の例外の書き振りにについては、民主党政権の下で財務副大臣・政府税調企画委員会主査であった峰崎直樹と、納税環境整備小委員会の座長であった三木義一から、次の指摘がされていた¹²⁸。

峰崎は、例外事由として挙げられるものの中で、「(ハ) その他国税（条約相手国の租

¹²⁸ 税理編集局編・前掲注 110) 28-30 頁参照。

税を含みます。)に関する調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれ」について、「非常に広い包括規定になりすぎているのではないか。典型的なバスケット条項だということで、これはかなり問題だと最後に指摘したのですが、ここは直りませんでした。」と指摘する¹²⁹。

三木は、「税務署長等……が次に掲げるおそれがあると認める場合」とされていることについて、「このような行政の主観的要件によると、裁量の幅がどこまでも広がってしまい、実質的には原則と例外がひっくり返ってしまう『おそれ』があります。『税務署長等』という主語を除くとか、『おそれがあると認めるにつき十分な理由がある場合』とするなどして、客観的要件により行政の裁量の幅を極力狭めるべきです。」と指摘する¹³⁰。

なお、平成 23 年度税制改正大綱では、地方税に関する総務省が行う税務調査手続についても、国税の見直しと併せて所要の措置を講じると述べられていた¹³¹。

第 3 節 平成 23 年改正と評価

1. 平成 23 年改正

(1) 施行過程

平成 23 年度税制改正大綱の内容が盛り込まれた「所得税法等の一部を改正する法律案」(以下「当初税法案」という。)は、平成 23 年 1 月 25 日に国会に提出された¹³²。しかし、当初税法案は、参議院で与野党の議席数が逆転するねじれ国会や、東日本大震災の影響もあって、同年 3 月中に成立しなかった¹³³。

その後、当初税法案は、2 つに分けられた。税務調査手続は、「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」に取り込まれ、平成 25 年 1 月 1 日に施行された¹³⁴。

(2) 改正内容

平成 23 年改正では、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、税務調査に先立ち、課税庁が原則として事前通知をすることとして、運用上の取扱い(旧事務運営指針)を法律上明確化することとされた(通則法 74 条の 9)¹³⁵。

¹²⁹ 税理編集局編・前掲注 110) 29 頁。

¹³⁰ 税理編集局編・前掲注 110) 29 頁。また、三木は、「おそれがあると認める場合」という不確定概念が用いられることについて、「これで説明できるのか、誰がどういう形で立証するのか、疑問なところです。これは今後の法律化に際して要件をきちんと明確化すべき点ですね。」と指摘する(同頁)。

¹³¹ 民主党・前掲注 123) 35-36 頁参照。

¹³² 財務省・前掲注 88) 7 頁〔吉沢浩二郎執筆部分〕、武田(監修)・前掲注 83) 3955 の 104 頁参照。

¹³³ 青木・前掲注 110) 10 頁、財務省・前掲注 88) 7 頁〔吉沢浩二郎執筆部分〕参照。

¹³⁴ 平成 23 年法律第 114 号による改正。

¹³⁵ 財務省・前掲注 88) 233 頁〔大柳久幸＝金澤節男執筆部分〕、志場＝荒井＝山下(元)＝茂串編・前掲注 88) 1000 頁参照。

また、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から踏まえ、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（同条の 10）¹³⁶。

これらの規定の内容は、第 2 章で引用した通りである。なお、平成 23 年改正では、総務省が行う税務調査手続についても、事前通知規定（地方税法 72 条の 63 の 2、同条の 63 の 3）が設けられているが、その規定振りは通則法 74 条の 9 及び同条の 10 に類似している。

このようにして、事前通知規定は法定化されたが、その内容は平成 23 年度税制改正大綱の記述と若干の齟齬がある¹³⁷。それは、ねじれ国会や東日本大震災の影響により、当初税法案が成立しなかったことに起因する。

当初税法案の中で税務調査手続は、平成 23 年改正の国会審議の過程で、①運用上の取扱いを法律上明確化する部分と、②新たな手続の追加に係る部分とに分割され、前者のみを実施することとされた¹³⁸。事前通知規定の具体的な修正内容としては、事前通知の際の書面の交付が削除され、従前と同様、口頭によるものとされた¹³⁹。

他方で、通則法 74 条の 10 については、峰崎及び三木が指摘していた部分の修正はされていない。この点については、第 177 回国会において、五十嵐文彦財務副大臣（当時）が次のように答弁している¹⁴⁰。

すなわち、同条の規定振りにからすれば拡大解釈がされ得るのではないかという旨の質疑に対し¹⁴¹、「この書きぶりは、情報公開法の適用除外規定などと符合が合うようになっておりまして、過度に広過ぎるといったものではございません。また、実際の適用上も、これは何らかの情報、確実な情報があつて、あるいはそれまでの事前の調査状況からそういうおそれが強いと判断されるときに限って行われるものと承知をいたしております〔下線は筆者〕。」と答弁する。

また、三木の指摘と同旨の質疑に対しては、「例えば、事前通知することにより、帳簿書類の破棄が行われる、あるいは正確な課税標準や税額の把握を困難にするような行為が行われるおそれがあるという場合に限って事前通知は行わないものとするということでございまして、例外事由が法律上明確化されることに伴い、国税当局においては、例外事由に

¹³⁶ 財務省・前掲注 88) 233 頁〔大柳久幸＝金澤節男執筆部分〕、志場＝荒井＝山下（元）＝茂串編・前掲注 88) 1008 頁参照。

¹³⁷ 青木・前掲注 110) 12 頁参照。

¹³⁸ 内閣府「平成 23 年度第 11 回税制調査会議事録」（平成 23 年 10 月 11 日）4 頁〔中野寛成民主党税制調査会会長代行（当時）発言部分〕参照。

¹³⁹ 青木・前掲注 110) 18 頁、武田（監修）・前掲注 83) 3955 の 104 頁参照。併せて、口頭による事前通知であっても、調査の事前通知手続は適法であると判断した裁判例として、横浜地判令和元年 9 月 18 日・前掲注 1) 参照。

¹⁴⁰ 衆議院「第 177 回国会財務金融委員会第 10 号」（平成 23 年 3 月 25 日）https://www.shugiin.go.jp/internet/itdb_kaigirokua.nsf/html/kaigirokua/009517720110325010.htm（最終閲覧日：2025 年 1 月 6 日）。

¹⁴¹ 佐々木憲昭委員（当時）による質義。以下も同じ。

該当するかどうかについて適切に判断がなされるものと考えております〔下線は筆者〕。」と答弁している。

2. 平成 23 年改正の評価と事前通知が原則とされた趣旨

平成 23 年改正では、税務調査手続の他、不利益処分等における理由附記（通則法 74 条の 14 第 1 項）等の納税環境整備に係る大幅な改正が行われた。そのため、学説の多くは、各個別規定に対する評価というよりも、これらの納税環境整備に係る改正を総論的に論じている。

そこで、納税環境整備に対する学説の総論的評価を概観した上で、事前通知が原則とされた趣旨を検討する¹⁴²。

(1) 総論的评价

平成 23 年改正は、納税者の権利保護を目的とする改正と評価されている。

例えば、金子宏は、平成 23 年改正によって「質問検査の手続が整備・改善され、また、かねての懸念の多くが正面から解決された。その意味で、この改正は、各租税に関する質問検査権の規定を一括してその通覧を容易にするとともに、質問検査を円滑ならしめ、納税者の権利を保護することを目的とする大きな改正であったといえよう。」とする¹⁴³。

田中治は、平成 23 年改正は「納税者を丁寧に扱うことによって達成すべき法的価値に比重を置きつつ、納税者の手続的権利の実現と租税収入の適正な確保との間でバランスをとることを命じているとみるべきであろう。」とする¹⁴⁴。また、税務調査手続の法整備については、「税務調査手続の透明化や基準化を推し進めることによって、税務行政における過剰で不合理な裁量の余地を排斥するとともに、税務行政に対する納税者の信頼を強めることに資するであろう。」とも評価している¹⁴⁵。

三木義一は、「後退した部分があるとはいえ、この改正の意義は絶大である。手続的正義の思想が税務行政にも注入されたからである。」とする¹⁴⁶。また、「納税者と課税庁との対等性、ひいては、納税者に積極的に国の財政の担い手として関与してもらう基盤を形成するものなのである。」とも評価している¹⁴⁷。

山田二郎は、「当面のことだけを考えると、調査手続等が複雑となるので課税当局側の事

¹⁴² 以下の整理は、作田隆史「国税通則法改正（平成 23 年 12 月）と税務行政」税大論叢 91 号（2018 年）20 頁以下を参考にした。

¹⁴³ 金子（宏）・前掲注 44）995 頁。

¹⁴⁴ 田中治「新税務調査手続の意義とその評価」同『田中治税法著作集第 5 巻』（清文社、2021 年）305 頁〔初出：2014 年〕。

¹⁴⁵ 田中（治）・前掲注 144）305 頁。

¹⁴⁶ 三木義一「租税手続法の大改革—平成 23 年度税制改正における国税通則法の改正—」自由と正義 63 巻 4 号（2012 年）42 頁。

¹⁴⁷ 三木・前掲注 146）42 頁。

務量を増加させることになり、税収が低下することも想定されることであるが、これまでの税務調査が調査手続を欠き適正な手続に従って行われていなかったことを考えると、早く税務調査手続を国際水準に高め、納税者が適正な手続により納得して申告し、そして納税する日が到来することを渴望されていた。……このたびの通則法の改正は、納税環境の整備と透明化に向けて大きな契機となるものと評価したい。」とする¹⁴⁸。

これに対して、課税庁の監視体制の低下を懸念する観点から、批判的な評価をするものがある。このような評価をするものとして、品川芳宣は、「租税は、『直接的対価なき強制的給付』であるため、租税の存在自体が『納税者の権利（財産権）』を侵害するものであるから、『納税者の権利保護』を強調し過ぎると、租税の存在自体を危うくする。……今回の改正案は、『納税者の権利保護』を強調し、一部の納税者と租税専門家の受けを狙ったものであるが、その結果、税務官庁に職責として与えられている監視体制を弱体化させることは目に見えている。」とする¹⁴⁹。

他方で、品川は、平成23年改正は「税務業務の効率化、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」との見解も示している¹⁵⁰。そのため、同改正自体には批判的な評価をしているものの、その総論的評価としては、上記金子らの見解と異なるものではないといえる。

(2) 事前通知規定の評価

平成23年改正では、事前通知を原則と位置づけた上で法定化し、事前通知を要しない場合は例外であるとされた。事前通知規定の法定化は、税務調査手続の改正の中でも重要であると評価されている¹⁵¹。

¹⁴⁸ 山田・前掲注102) 31頁。同様に、納税者の権利保護の観点から平成23年改正を評価するものとして、青木・前掲注73) 1頁以下、占部裕典「租税行政と租税救済法—国税通則法改正を踏まえて—」同『租税法と行政法の交錯』（慈学社、2015年）1頁、奥谷健「国税通則法の課題—調査手続及び更正の理由附記を中心に—」税法学586号（2021年）153頁、小幡純子「税務手続の整備について」ジュリ1441号（2012年）88頁、曾和俊文「税務調査判例の展開と行政調査論」論究ジュリ3号（2012年）47頁、手塚・前掲注102) 81頁、日本弁護士連合会＝日弁連税制委員会編・前掲注51) 141頁以下〔館彰男執筆部分〕、増井良啓「租税手続法の新たな潮流」第64回租税研究大会記録（2012年）98頁、増田・前掲注55) 210頁、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—アメリカの現状を踏まえて—」租税理論研究叢書33号（2023年）39頁参照。

¹⁴⁹ 品川芳宣「国税通則法の改正案の問題点とあるべき方向（下）」税務事例43巻12号（2011年）15頁。併せて、同「納税環境整備（税務調査手続・理由附記の法制化）の問題点—申告水準の大幅低下を懸念—」税経通信66巻4号（2011年）17頁、同「国税通則法の改正案の問題点とあるべき方向（上）」税務事例43巻11号（2011年）11頁参照。

¹⁵⁰ 品川・前掲注2) 37頁。

¹⁵¹ 金子宏「国税通則法の改正—税務行政と納税者との信頼関係の醸成に—」東京税理士界666号（2012年）8頁、品川・前掲注2) 37頁、曾和・前掲注148) 55頁、山田・前掲注102) 33頁参照。

事前通知の原則を定める通則法 74 条の 9 の趣旨は、調査手続の透明性と納税者の予測可能性の確保にある¹⁵²。その例外として、無予告要件を定める同条の 10 の趣旨は、調査の適正な遂行と課税の公平確保にある¹⁵³。

事前通知をすることが原則で、事前通知を要しない場合は例外であることから、事前通知の原則の趣旨よりも、調査の適正な遂行と課税の公平確保が優る場合に限り、通則法 74 条の 10 の適用が許されると理解されている¹⁵⁴。

(3) 事前通知が原則とされた趣旨

ア 確認説と創設説

事前通知が原則とされた趣旨の捉え方は、2 つの見解に分かれている。具体的には、①運用上の取扱いを確認することにあると捉える見解（以下「確認説」という。）と、②創設的な規定として、税務調査における納税者の手続的な保障を重視することにあると捉える見解（以下「創設説」という。）に分かれている。

(ア) 確認説

確認説に立つ見解として、大野雅人は、「現行の運用上の取扱いを法律上明確化することによる、調査手続の透明性・納税者の予見可能性の確保が目的であり、大きな現状変更は意図されていない。」とする¹⁵⁵。

令和 3 年判決も、無予告理由の開示に関する判示部分において、通則法 74 条の 10 の趣旨を「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。」とした上で、課税庁に新たな義務を負わせるものではないとしていることから、確認説を採用するものといえる¹⁵⁶。

(イ) 創設説

¹⁵² 財務省・前掲注 88) 233 頁〔大柳久幸＝金澤節男執筆部分〕、志場＝荒井＝山下（元）＝茂串編・前掲注 88) 1000 頁参照。

¹⁵³ 財務省・前掲注 88) 233 頁〔大柳久幸＝金澤節男執筆部分〕、志場＝荒井＝山下（元）＝茂串編・前掲注 88) 1008 頁参照。

¹⁵⁴ 酒井（克）・前掲注 5) 93 頁、日本弁護士連合会＝日弁連税制委員会編・前掲注 51) 356 頁〔松井淑子執筆部分〕、森・前掲注 9) 234 頁参照。

¹⁵⁵ 大野・前掲注 2) 104 頁。同様に、確認説に立つものとして、森・前掲注 9) 113 頁参照。

¹⁵⁶ 木山・前掲注 2) (青山ビジネスロー・レビュー) 33 頁参照。同様に、確認説を採用する裁判例として、東京地判平成 29 年 11 月 2 日・前掲注 16) 参照。同判決は、通則法 74 条の 9 の趣旨に関する判示部分において、「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。」としている。上記判示は、制定経緯から、事前通知の実施に係る従前の扱いとの連続性を正当化するという意図があるものとされる（手塚・前掲注 16) 290 頁参照）。

創設説に立つ見解として、木山泰嗣は、事前通知について「質問検査を行なううえの法律上一律の要件」ではないことを理由に、課税庁の裁量を認めていた最高裁昭和 48 年決定と比較対照すれば、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。」とする¹⁵⁷。

増田英敏は、『法律』として定めることは、税務調査手続が租税法律主義の支配におかれるという意義を確認しておきたい。……調査手続規定が法定されることにより、その規定を根拠に被調査者である納税者が調査手続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提起することも有用な権利主張の手段となったといえよう。」とする¹⁵⁸。

山本直毅は、平成 23 年改正では、「納税者の権利保護のためには、事前通知や理由附記等が不可欠であることが確認された。改正の主眼であった納税者の権利憲章の策定及び目的規定の改正は削除されたが、納税者の権利を保障する仕組みづくりの契機（手続の適正化の必要性の再認識）となった点で意義を有する。」とする¹⁵⁹。

イ 検討

確認説と創設説の相違は、税務調査手続の改正が運用上の取扱いを法律上明確化する方向に修正された上で行われたことに対する捉え方の違いにあると考える。たしかに、この修正の趣旨は、運用で実施されていた調査手続を法律上明確化するためのものに過ぎないことを徹底することにあると理解されている¹⁶⁰。

しかし、事前通知を原則と位置づけ、事前通知を要しない場合は例外であるとの整理は、上記修正前の平成 23 年度税制改正大綱ですでに示されていた¹⁶¹。

また、平成 23 年改正以前において、最高裁判例が課税庁に裁量を認めたのは、事前通知が「質問検査を行なううえの法律上一律の要件」ではなかったからである¹⁶²。これに対して学説では、税務調査手続の法整備の必要性が指摘されていた¹⁶³。この指摘に応えたのが

¹⁵⁷ 木山・前掲注 2) (青山ビジネスロー・レビュー) 33-34 頁。

¹⁵⁸ 増田・前掲注 55) 231 頁。

¹⁵⁹ 山本(直)・前掲注 148) 44 頁。同様に、創設説に立つ見解として、日本弁護士連合会＝日弁連税制委員会編・前掲注 51) 352 頁以下〔松井淑子執筆部分〕参照。松井は、通則法 74 条の 10 について、「例外的に事前通知を要しない場合の要件を明文化することによって、あくまで例外的な措置であり、平成 23 年改正前のような調査担当職員の裁量の余地はないことを確認したものといえる。」との見解を示す(同 355 頁)。

¹⁶⁰ 青木・前掲注 110) 18 頁、日本弁護士連合会＝日弁連税制委員会編・前掲注 51) 38 頁〔三木義一執筆部分〕参照。この見解は、中野寛成民主党税制調査会会長代行(当時)の発言を受けてのものである(内閣府・前掲注 138) 4-5 頁参照)。

¹⁶¹ 民主党・前掲注 123) 30-31 頁参照。

¹⁶² 最決昭和 48 年 7 月 10 日・前掲注 48)、最判昭和 58 年 7 月 14 日・前掲注 48)。

¹⁶³ 占部・前掲注 148) 2 頁、小幡・前掲注 148) 88 頁、金子(宏)・前掲注 44) 1001 頁、北野・前掲注 92) 10 頁、手塚・前掲注 102) 82 頁、増田・前掲注 55) 227 頁、山田・前掲注 102) 37 頁、山本(直)・前掲注 148) 42 頁参照。

平成 23 年改正であり¹⁶⁴、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¹⁶⁵。

国会答弁においても、通則法 74 条の 10 の適用は限定的とされ、「例外事由が法律上明確化されることに伴い」、課税庁に例外事由の該当性について、適切な判断が求められるとされている¹⁶⁶。

さらに、令和 3 年判決後の裁判例では、平成 23 年改正による税務調査手続の趣旨について、納税者の手続的な保障を重視したものと捉えるものが現れている。東京高裁令和 4 年 8 月 25 日判決（以下「令和 4 年判決」という。）である¹⁶⁷。同判決は、終了時における結果説明（通則法 74 条の 11）を欠く調査に基づく課税処分¹⁶⁸の適法性が争われた事例である。

令和 4 年判決は、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」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〔下線は筆者〕。」と判示する。

上記判示は、平成 23 年改正以前から踏襲されてきた重大違法限定基準を、明確に排斥するものである¹⁶⁸。そして、その論拠を平成 23 年改正により法定化された通則法 74 条の 11 の趣旨に求めていることから、同判決は税務調査手続の趣旨について、納税者の手続的な保障を重視したものと捉えるものといえる¹⁶⁹。

以上の学説や裁判例等に鑑みれば、事前通知規定についても、手続的な保障を重視した

¹⁶⁴ 占部・前掲注 148) 2 頁、金子（宏）・前掲注 44) 995 頁、増田＝高砂・前掲注 17) 115 頁〔増田英敏執筆部分〕、山田・前掲注 102) 31 頁参照。

¹⁶⁵ 木山・前掲注 2)（青山ビジネスロー・レビュー）35 頁、山本（直）・前掲注 148) 44 頁参照。

¹⁶⁶ 衆議院・前掲注 140)。

¹⁶⁷ 東京高判令和 4 年 8 月 25 日税資 272 号順号 13747。評釈として、青木丈「判批」税務 QA257 号（2023 年）59 頁、木山泰嗣「判批」税理 66 巻 7 号（2023 年）120 頁、倉見智亮「判批」新・判例解説 Watch 租税法 176 号（2023 年）1 頁、松井淑子「判批」税経新報 727 号（2024 年）26 頁、向笠太郎「判批」税理 66 巻 10 号（2023 年）156 頁等がある。第 1 審は、宇都宮地判令和 3 年 12 月 23 日税資 271 号順号 13649。

¹⁶⁸ 青木・前掲注 167) 62 頁、木山・前掲注 167) 121 頁、倉見・前掲注 167) 3 頁、向笠・前掲注 167) 161 頁参照。令和 4 年判決は、上記判示に続けて、重大違法限定基準を主張する Y（被告・被控訴人）に対し、「平成 23 年法律第 114 号による通則法の上記改正の趣旨に照らせば、……採用することはできない。」としている。

¹⁶⁹ 青木・前掲注 167) 62 頁、木山・前掲注 167) 121 頁、倉見・前掲注 167) 4 頁、向笠・前掲注 167) 161 頁参照。

ものと捉えることが、平成 23 年改正の納税者の権利保護という目的に合致する。

したがって、事前通知が原則とされた趣旨は、創設的な規定として、調査手続の透明性と納税者の予測可能性の確保という手続的な保障を重視することにあると捉えるべきである（創設説）。

第 4 節 小括

本章では、事前通知規定の沿革を整理した上で、事前通知が原則とされた趣旨をどのように捉えるべきかを明らかにした。

平成 23 年改正以前は、事前通知について、法令上の定めがなく、運用上の取扱いが旧事務運営指針に定められるのみであった。旧事務運営指針の下では、事前通知をすることにより「在りのまま」の事業実態の確認ができなくなると想定される場合等には、事前通知をせずに調査が行われていた。

また、最高裁判例は、事前通知が「質問検査を行なううえの法律上一律の要件」ではないことを理由として、「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」内である限り、課税庁の裁量を認めていた。これに対して学説では、税務調査手続の法整備の必要性が指摘されていた。

平成 22 年度税制改正大綱では、納税者の権利を守る改革として、「納税者権利憲章（仮）の制定」等を行うこととされた。これを受けて、論点整理、PT 報告書では、税務調査手続や更正の請求等について、平成 23 年度の税制改正で実現することを見据えて、具体的な方向性が示された。平成 23 年度税制改正大綱では、事前通知を原則と位置づけ、事前通知を要しない場合は例外であると整理された。

そして、平成 23 年改正により、事前通知の際の書面の交付の削除という修正を受けつつも、事前通知規定は法定化された。同改正は、納税者の権利保護を目的とする改正と評価される。また、事前通知規定の法定化は、税務調査手続の改正の中でも重要であると評価されている。

この点、事前通知の原則を定める通則法 74 条の 9 の趣旨は、調査手続の透明性と納税者の予測可能性の確保にある。その例外として、無予告要件を定める同条の 10 の趣旨は、調査の適正な遂行と課税の公平確保にある。

事前通知をすることが原則で、事前通知を要しない場合は例外であることから、事前通知の原則の趣旨よりも、調査の適正な遂行と課税の公平確保が優る場合に限り、通則法 74 条の 10 の適用が許されると理解されている。

他方で、事前通知が原則とされた趣旨の捉え方は、確認説と創設説に分かれている。両説の相違は、税務調査手続の改正が運用上の取扱いを法律上明確化する方向に修正された上で行われたことに対する捉え方の違いにあるところ、次の理由から創設説が妥当である。

すなわち、事前通知を原則と位置づけ、事前通知を要しない場合は例外であるとの整理は、上記修正前の平成 23 年度税制改正大綱ですでに示されていた。

また、平成 23 年改正以前において、最高裁判例が課税庁に裁量を認めたのは、事前通知が「質問検査を行なううえの法律上一律の要件」ではなかったからである。これに対して学説では、手続的整備の必要性が指摘されていた。この指摘に応えたのが平成 23 年改正であり、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。

国会答弁においても、通則法 74 条の 10 の適用は限定的とされ、「例外事由が法律上明確化されることに伴い」、課税庁に例外事由の該当性について、適切な判断が求められるとされた。

さらに、令和 3 年判決後の裁判例では、平成 23 年改正による税務調査手続の趣旨について、納税者の手続的な保障を重視したものと捉えるものがある。

以上の学説や裁判例等に鑑みれば、事前通知規定についても、手続的な保障を重視したものと捉えることが、平成 23 年改正の納税者の権利保護という目的に合致する。

したがって、事前通知が原則とされた趣旨は、創設的な規定として、調査手続の透明性と納税者の予測可能性の確保という手続的な保障を重視することにあると捉えるべきである（創設説）。

次章では、憲法の諸要請と事前通知の関係を、どのように捉えるべきかを明らかにする。

第4章 憲法の諸要請と事前通知

本章では、憲法の諸要請と事前通知の関係を検討する。具体的には、租税法律主義（憲法84条）及び適正手続の保障（同法31条）の要請と事前通知の原則の関係を、明らかにする。

第1節 租税法律主義

1. 意義と機能

租税法律主義とは、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはないという、税法の全体を支配する基本原則をいう（憲法84条）¹⁷⁰。この意味における租税法律主義は、租税の分野における法治主義のあらわれである¹⁷¹。

租税法律主義の目的は、課税権者による恣意的ないし不当な課税から、国民の財産及び自由を保護することにある¹⁷²。その機能は、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えることにある¹⁷³。今日では、租税負担が増大する傾向にある一方、経済活動及びそれに関連して税制が複雑多様化しつつある¹⁷⁴。このような状況の下では、経済活動に対する予測可能性と法的安定性を保障することが重要となる¹⁷⁵。

2. 租税法律主義の内容

¹⁷⁰ 新井・前掲注53) 55頁、岡村＝酒井（貴）＝田中（昌）・前掲注44) 12頁、金子（宏）・前掲注44) 77頁、北野＝黒川（補訂）・前掲注44) 73頁、清永・前掲注76) 28頁、谷口・前掲注51) 10頁、中里実＝弘中聡浩＝渕圭吾＝伊藤剛志＝吉村政穂編『租税法概説〔第4版〕』（有斐閣、2022年）8頁、増井良啓『租税法入門〔第3版〕』（有斐閣、2023年）8頁、水野・前掲注44) 6頁、山本（守）・前掲注44) 643頁参照。

¹⁷¹ 金子（宏）・前掲注44) 78頁、谷口・前掲注51) 13頁、山本（守）・前掲注44) 643頁参照。法治主義とは、三権分立を前提として、公権力の行使を法律の根拠に基づいてのみ認め、それを通じて国民の自由と財産を保障することを目的とする政治原理ないし憲法原理をいう（金子（宏）・前掲注44) 78頁、塩野宏『行政法Ⅰ〔第6版補訂版〕』（有斐閣、2024年）77頁参照）。

¹⁷² 金子（宏）・前掲注44) 79頁、北野＝黒川（補訂）・前掲注44) 78頁、谷口・前掲注51) 10頁参照。租税法律主義の沿革については、金子宏「租税法の基本原則」同『租税法理論の形成と解明 上巻』（有斐閣、2010年）42頁〔初出：1974年〕、谷口勢津夫「租税法律主義（憲法84条）」同『税法創造論—税法における法創造と創造的研究—』（清文社、2022年）3頁〔初出：2020年〕参照。

¹⁷³ 石村編・前掲注28) 120頁〔森稔樹＝石村耕治執筆部分〕、岡村＝酒井（貴）＝田中（昌）・前掲注44) 12頁、金子（宏）・前掲注44) 79頁、北野＝黒川（補訂）・前掲注44) 84頁、谷口・前掲注51) 11頁、水野・前掲注44) 8頁、山本（守）・前掲注44) 645頁参照。

¹⁷⁴ 金子（宏）・前掲注44) 79頁、谷口・前掲注51) 11頁、水野・前掲注44) 7-8頁参照。

¹⁷⁵ 金子（宏）・前掲注44) 79-80頁、谷口・前掲注51) 11頁、水野・前掲注44) 7-8頁参照。

(1) 課税要件法定主義

課税要件法定主義とは、課税要件は必ず法律で定めなければならないという原則をいう¹⁷⁶。課税要件法定主義の下では、委任立法は原則として排除される¹⁷⁷。しかし、税法には、その性格上、技術的・細目的事項が多く、法律だけでは現実には対応しきれない¹⁷⁸。

そこで、白紙委任は許されないが、技術的・細目的事項に限定して、個別的な委任立法が許されている¹⁷⁹。

(2) 課税要件明確主義

課税要件明確主義とは、租税に関する定めは、できるだけ一義的に明確でなければならないという原則をいう¹⁸⁰。みだりに不明確な定めをなすと、結局は課税庁に白紙委任するのと同じ結果になりかねないからである¹⁸¹。その意味で、課税要件法定主義と表裏一体の関係に立つとされる¹⁸²。

課税要件明確主義により、税法においては、自由裁量が排除される¹⁸³。また、不確定概念を用いることにも、十分な慎重さが求められる¹⁸⁴。もっとも、法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るためには、ある程度不確定概念を用いることは、不可

¹⁷⁶ 石村編・前掲注 28) 120 頁〔森稔樹＝石村耕治執筆部分〕、岡村＝酒井（貴）＝田中（昌）・前掲注 44) 21 頁、金子（宏）・前掲注 44) 80-81 頁、中里＝弘中＝渕＝伊藤（剛）＝吉村編・前掲注 170) 21 頁、水野・前掲注 44) 9 頁、山本（守）・前掲注 44) 658 頁参照。

¹⁷⁷ 水野・前掲注 44) 9 頁参照。

¹⁷⁸ 水野・前掲注 44) 9 頁参照。

¹⁷⁹ 岡村＝酒井（貴）＝田中（昌）・前掲注 44) 22 頁、金子（宏）・前掲注 44) 81 頁、中里＝弘中＝渕＝伊藤（剛）＝吉村編・前掲注 170) 21-22 頁、水野・前掲注 44) 9 頁、山本（守）・前掲注 44) 660 頁参照。

¹⁸⁰ 石村編・前掲注 28) 120 頁〔森稔樹＝石村耕治執筆部分〕、岡村＝酒井（貴）＝田中（昌）・前掲注 44) 23 頁、金子（宏）・前掲注 44) 84 頁、中里＝弘中＝渕＝伊藤（剛）＝吉村編・前掲注 170) 22 頁、水野・前掲注 44) 9 頁、山本（守）・前掲注 44) 664 頁参照。

¹⁸¹ 岡村＝酒井（貴）＝田中（昌）・前掲注 44) 23 頁、金子（宏）・前掲注 44) 84 頁、中里＝弘中＝渕＝伊藤（剛）＝吉村編・前掲注 170) 22 頁、山本（守）・前掲注 44) 664 頁参照。

¹⁸² 金子（宏）・前掲注 44) 84 頁、中里＝弘中＝渕＝伊藤（剛）＝吉村編・前掲注 170) 22 頁参照。なお、課税要件法定主義は、理論上当然に課税要件明確主義の要請を含むとして、両者を区別せず一体の原則として捉える見解もある（北野＝黒川（補訂）・前掲注 44) 77 頁参照）。

¹⁸³ 岡村＝酒井（貴）＝田中（昌）・前掲注 44) 23 頁、金子（宏）・前掲注 44) 84 頁、北野＝黒川（補訂）・前掲注 44) 78 頁、中里＝弘中＝渕＝伊藤（剛）＝吉村編・前掲注 170) 23 頁、水野・前掲注 44) 9 頁、山本（守）・前掲注 44) 664 頁参照。

¹⁸⁴ 金子（宏）・前掲注 44) 84 頁、北野＝黒川（補訂）・前掲注 44) 78 頁、中里＝弘中＝渕＝伊藤（剛）＝吉村編・前掲注 170) 22 頁、山本（守）・前掲注 44) 664 頁参照。

避であり、必要であるとされる¹⁸⁵。

ここで注意すべきは、不確定概念にも2種類のものがあることである¹⁸⁶。すなわち、①終局目的ないし価値概念を内容とする不確定概念と、②中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念の2種類である¹⁸⁷。

①の場合、租税法律主義の下で国会が責任を負うべき租税政策上の判断自体が、課税庁に委ねられてしまうことになるため、課税要件明確主義に反するとされる¹⁸⁸。これに対して、②は、一見不明確で多義的に思われても、規定の趣旨等に照らしてその意味内容を明確にし得るため、裁判所の解釈によって決着をつけることができるから、課税要件明確主義に反しないとされる¹⁸⁹。

このことから、現行税法の不確定概念は、②に分類されることになる¹⁹⁰。したがって、不確定概念の法的意味は、課税庁に委ねられるものではなく、客観的に明確にすることが求められる¹⁹¹。

(3) 手続的保障原則

手続的保障原則とは、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いう原則をいう¹⁹²。

手続的保障原則は、税法における適正手続の保障（憲法31条）のあれわれと位置づけられる¹⁹³。そのため、事前通知との関係は、次節で併せて論じることとする。

¹⁸⁵ 金子（宏）・前掲注44）84頁、中里＝弘中＝渕＝伊藤（剛）＝吉村編・前掲注170）22頁参照。

¹⁸⁶ 石村編・前掲注28）184頁〔森稔樹＝石村耕治執筆部分〕、金子（宏）・前掲注44）85頁、中里＝弘中＝渕＝伊藤（剛）＝吉村編・前掲注170）23頁参照。

¹⁸⁷ 石村編・前掲注28）184頁〔森稔樹＝石村耕治執筆部分〕、金子（宏）・前掲注44）85頁、中里＝弘中＝渕＝伊藤（剛）＝吉村編・前掲注170）23頁参照。

¹⁸⁸ 石村編・前掲注28）184頁〔森稔樹＝石村耕治執筆部分〕、金子（宏）・前掲注44）85頁、中里＝弘中＝渕＝伊藤（剛）＝吉村編・前掲注170）23頁参照。

¹⁸⁹ 石村編・前掲注28）184頁〔森稔樹＝石村耕治執筆部分〕、金子（宏）・前掲注44）85頁、中里＝弘中＝渕＝伊藤（剛）＝吉村編・前掲注170）23頁参照。

¹⁹⁰ 金子宏も、現行税法においては、①の種類の不確定概念は「見当たらないようである」とする（金子（宏）・前掲注172）58頁）。

¹⁹¹ 金子（宏）・前掲注44）85頁、北野＝黒川（補訂）・前掲注44）78頁、中里＝弘中＝渕＝伊藤（剛）＝吉村編・前掲注170）23頁参照。

¹⁹² 新井・前掲注53）81-82頁、岡村＝酒井（貴）＝田中（昌）・前掲注44）25-26頁、金子（宏）・前掲注44）87-88頁、谷口・前掲注51）25頁、中里＝弘中＝渕＝伊藤（剛）＝吉村編・前掲注170）25頁、山本（守）・前掲注44）688頁参照。

¹⁹³ 金子宏「ルール・オブ・ローと租税法」同『租税法理論の形成と解明 上巻』（有斐閣、2010年）121-122頁〔初出：2008年〕、木山・前掲注2）（青山ビジネスロー・レビュー）35頁、谷口・前掲注172）42頁参照。

3. 租税法律主義と事前通知

(1) 課税要件法定主義

課税要件法定主義と課税要件明確主義には、手続の法定及び明確も含まれる¹⁹⁴。この点については、最高裁昭和30年3月23日大法廷判決が¹⁹⁵、「租税を創設し、改廃するのはもとより、納税義務者、課税標準、徴税の手続はすべて……法律に基いて定められなければならないと同時に法律に基いて定めるところに委せられていると解すべきである。」と判示している。

また、最高裁昭和60年3月27日大法廷判決でも¹⁹⁶、「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。

この点、平成23年改正以前は、事前通知について、法令上の定めがなかった。そのため、同改正以前における事前通知は、租税法律主義の要請の枠外であった。

しかし、現行法では、事前通知の原則が法定されていることから、事前通知は、課税要件法定主義が求める税務調査の手続要件という性格を持つ¹⁹⁷。その例外として、通則法74条の10が、事前通知が不要とされるための手続要件（無予告要件）を定めることから、これを満たさずに事前通知を欠く調査は違法となる¹⁹⁸。

したがって、現行法の下における事前通知の原則は、第3章で確認した不要説と異なり、「税務調査の実施に支障がないと認められる場合」や「調査が効率的に行えると認められるような場合」¹⁹⁹に限られるものではないといえる。

(2) 課税要件明確主義

もっとも、ここで問題になるのは、通則法74条の10の「おそれがあると認める場合」という不確定概念である。同条の「税務署長等が……認める場合」という規定振りからすれば、事前通知の実施は課税庁の裁量に委ねられると解することもできるからである²⁰⁰。

このように解した場合、「おそれがあると認める場合」の解釈もまた、課税庁に委ねられることになる。しかし、第3章で確認した立法過程における指摘と重なるが、「おそれがあると認める場合」の意味内容が、課税庁の裁量に委ねられるとすれば、原則と例外がひっくり返ってしまうおそれがある²⁰¹。

¹⁹⁴ 木山・前掲注27) 226頁参照。

¹⁹⁵ 最大判昭和30年3月23日民集9巻3号336頁。

¹⁹⁶ 最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁。

¹⁹⁷ 木山・前掲注27) 246頁、品川・前掲注49) 107頁参照。

¹⁹⁸ 奥谷・前掲注20) 3頁、木山・前掲注2) (青山ビジネスロー・レビュー) 28頁、同・前掲注27) 250頁、酒井(克)・前掲注5) 94頁、品川・前掲注49) 108頁、谷口・前掲注51) 161頁、日本弁護士連合会＝日弁連税制委員会編・前掲注51) 368-369頁〔松井淑子執筆部分〕、増田・前掲注51) 555頁、森・前掲注9) 241頁参照。

¹⁹⁹ 国税庁・前掲注97) 578頁。

²⁰⁰ 森・前掲注9) 237頁参照。

²⁰¹ 税理編集局編・前掲注110) 29頁参照。

また、課税要件明確主義は、課税庁に白紙委任すること、すなわち、自由裁量を認めていない²⁰²。このことは、税務調査の法理を考える上でも、留意しなければならない²⁰³。

現に、質問検査権規定には「必要があるとき」という不確定概念が用いられているが、最高裁判例はこれを「客観的な必要性」と解している²⁰⁴。すなわち、「必要があるとき」というのは、客観的な必要性が認められるときという意味であり、必要性の認定は課税庁の自由裁量ではない²⁰⁵。

したがって、「おそれがあると認める場合」の意味内容についても、課税庁の自由裁量ではなく、規定の趣旨等に照らして明らかにすることが、課税要件明確主義の要請として求められるといえる。

第2節 適正手続の保障

1. 内容

憲法31条は、「何人も、法律の定める手続によらなければ、その生命若しくは自由を奪はれ、又はその他の刑罰を科せられない。」と定めている。同条は、人身の自由についての基本原則を定める条文であり、アメリカ合衆国憲法の「法の適正な手続」(due process of law)を定める条項に由来するとされる²⁰⁶。

憲法31条は、その文言では、手続が法律で定められることのみを要請するように読める。しかし、①法律で定められた手続が適正でなければならないこと、②実体もまた法律で定めなければならないこと、③法律で定められた実体規定も適正でなければならないことを意味する、と解することが通説とされる(適正手続の保障)²⁰⁷。

適正手続の内容としては、告知と聴聞が重要とされる²⁰⁸。告知と聴聞とは、公権力が国民に刑罰その他の不利益を課す場合には、当事者にあらかじめその内容を告知し、弁解と防御の機会を与えなければならないことをいう²⁰⁹。

²⁰² 岡村＝酒井(貴)＝田中(昌)・前掲注44)23頁、金子(宏)・前掲注44)84頁、北野＝黒川(補訂)・前掲注44)78頁、中里＝弘中＝湊＝伊藤(剛)＝吉村編・前掲注170)23頁、水野・前掲注44)9頁、山本(守)・前掲注44)664頁参照。

²⁰³ 北野＝黒川(補訂)・前掲注44)302頁参照。

²⁰⁴ 最決昭和48年7月10日・前掲注48)。

²⁰⁵ 石村編・前掲注28)640-641頁〔石村耕治＝望月爾執筆部分〕、金子(宏)・前掲注44)997頁、木山・前掲注27)242-243頁、水野・前掲注44)54頁参照。

²⁰⁶ 芦部信喜＝高橋和之(補訂)『憲法〔第8版〕』(岩波書店、2023年)265頁、鵜飼信也『憲法』(岩波書店、2022年)137-138頁、金子(秀)・前掲注92)164頁、佐藤幸治『日本国憲法論〔第2版〕』(成文堂、2020年)366頁、松井茂記『日本国憲法〔第4版〕』(有斐閣、2022年)491頁参照。

²⁰⁷ 芦部＝高橋(和)(補訂)・前掲注206)265-266頁、金子(秀)・前掲注92)165頁、佐藤(幸)・前掲注206)366-367頁参照。

²⁰⁸ 芦部＝高橋(和)(補訂)・前掲注206)266頁、佐藤功『日本国憲法概説〔全訂第5版〕』(学陽書房、1996年)252頁参照。

²⁰⁹ 芦部＝高橋(和)(補訂)・前掲注206)266頁参照。

この点、憲法 31 条の適正手続の保障に関する最高裁判例として、最高裁昭和 37 年 11 月 28 日大法廷判決（以下「最高裁昭和 37 年判決」という。）がある²¹⁰。

同判決は、「第三者の所有物を没収する場合において、その没収に関して当該所有者に対し、何ら告知、弁解、防禦の機会を与えることなく、その所有権を奪うことは、著しく不合理であつて、憲法の容認しないところであるといわなければならない。」けだし、憲法 29 条 1 項は、財産権は、これを侵してはならないと規定し、また同 31 条は、何人も、法律の定める手続によらなければ、その生命若しくは自由を奪われ、又はその他の刑罰を科せられないと規定しているが、前記第三者の所有物の没収は、被告人に対する附加刑として言い渡され、その刑事処分の効果が第三者に及ぶものであるから、所有物を没収せられる第三者についても、告知、弁解、防禦の機会を与えることが必要であつて、これなくして第三者の所有物を没収することは、適正な法律手続によらないで、財産権を侵害する制裁を科するに外ならないからである。そして、このことは、右第三者に、事後においていかなる権利救済の方法が認められるかということとは、別個の問題である。然るに、関税法 118 条 1 項は、同項所定の犯罪に係る船舶、貨物等が被告人以外の第三者の所有に属する場合においてもこれを没収する旨規定しながら、その所有者たる第三者に対し、告知、弁解、防禦の機会を与えるべきことを定めておらず、また刑訴法その他の法令においても、何らかの手続に関する規定を設けていないのである。従つて、前記関税法 118 条 1 項によつて第三者の所有物を没収することは、憲法 31 条、29 条に違反するものと断ぜざるをえない〔下線は筆者〕。」とする。

上記判示は、「告知、弁解、防禦の機会」という「適正な法律手続」を欠くことをもって、関税法の規定が憲法 31 条、29 条に違反するとしている。そのため、最高裁昭和 37 年判決は、憲法 31 条は手続の法定を要請するにとどまらず、適正なものであることをも要請することを明らかにしたものとされる²¹¹。

2. 行政手続との関係

憲法 31 条は、「その他の刑罰を科せられない」という文言からもわかるように、直接に

²¹⁰ 最大判昭和 37 年 11 月 28 日刑集 16 卷 11 号 1593 頁。同判決は、関税法の規定に基づく第三者所有の没収が、憲法 31 条、29 条に違反するかなどが争われた事例である。評釈として、伊藤正己「判批」別冊ジュリ 68 号（1980 年）144 頁、奥平康弘「判批」別冊ジュリ 17 号（1968 年）242 頁、笹田英司「判批」別冊ジュリ 246 号（2019 年）238 頁、田宮裕「判批」別冊ジュリ 82 号（1984 年）216 頁、松井茂記「判批」別冊ジュリ 187 号（2007 年）250 頁等がある。調査官解説は、脇田忠「判解」最高裁判所判例解説刑事篇昭和 37 年度 223 頁。

²¹¹ 伊藤（正）・前掲注 210）145 頁、奥平・前掲注 210）243 頁、釜田泰介「憲法 31 条に関する一考察」同志社法學 57 卷 5 号（2006 年）23 頁、笹田・前掲注 210）239 頁、佐藤（幸）・前掲注 206）367-368 頁、杉村敏正＝兼子仁『行政手続・行政訴訟法』（筑摩書房、1978 年）92-93 頁、田宮・前掲注 210）217 頁、松井（茂）・前掲注 210）251 頁参照。

は刑事手続についての規定である²¹²。そのため、適正手続の保障は、税務調査手続等の行政手続に及ぶかが問題になる。

(1) 学説

学説では、憲法上のルールとして行政手続に適正手続を要請することを否定し、立法ないし判例法に委ねる説もあるが²¹³、その多くは行政手続にも適正手続の要請が及ぶことを肯定する²¹⁴。

もっとも、その根拠については、4つの見解に分かれている²¹⁵。

ア 憲法 31 条説

憲法 31 条説は、憲法の定める適正手続は刑事手続のみならず行政手続にも適用ないし準用されるところとする見解である²¹⁶。

例えば、佐藤功は、「生命の剥奪の場合は別として、自由の剥奪には、刑罰の場合のほかにも、行政処分・行政手続による多くの場合が存在する。たとえば……行政調査のための事業所への立入りなどがその例である。そして、これらの場合にも第 31 条は適用されると解すべきである。」との見解を示す²¹⁷。

イ 憲法 13 条説

憲法 13 条説は、国政の上で国民の権利を尊重するという以上、国民の権利を実体上だけでなく、手続上も尊重すべきとする見解である²¹⁸。

例えば、松井茂記は、「13 条の幸福追求権に一般的な手続的デュー・プロセスの権利が

²¹² 芦部＝高橋（和）（補訂）・前掲注 206）267 頁、浦部法穂『憲法学教室〔第 3 版〕』（日本評論社、2016 年）310 頁、釜田・前掲注 211）27-28 頁参照。

²¹³ 田中英夫「憲法第 31 条（いわゆる適法手続条項）について」同『デュー・プロセス』（東京大学出版会、1987 年）302-303 頁〔初出：1965 年〕参照。田中英夫は、「例えば、法律に明文がないときは原則として告知と聴聞が要求されるところとする判例法のもとで、第一次的行政処分の段階では告知と聴聞の機会を与えることが適切でないと思われるときには立法で例外を設けるというほうが、それぞれの行政手続に応じた扱いをすることが容易になるのではなかろうか。」との見解を示す（同頁）。

²¹⁴ 宇賀克也『行政法概説 I 行政法総論〔第 8 版〕』（有斐閣、2023 年）489 頁、松井（茂）・前掲注 206）517 頁、宮地基「判批」別冊ジュリ 246 号（2019 年）243 頁、本村大輔「行政調査と税務調査の境界とその適用・運用上の問題—適正手続の観点から—」日本大学大学院法学研究年報 44 号（2014 年）50 頁参照。

²¹⁵ 以下の整理は、宇那木正寛「判批」別冊ジュリ 260 号（2022 年）228 頁、金子（秀）・前掲注 92）164 頁以下、塩野・前掲注 171）298 頁以下、芝池義一『行政法総論講義〔第 4 版補訂版〕』（有斐閣、2006 年）282 頁以下、宮地・前掲注 214）243 頁を参考にした。

²¹⁶ 塩野・前掲注 171）298 頁参照。

²¹⁷ 佐藤（功）・前掲注 208）254 頁。同様に、憲法 31 条説を採るものとして、鵜飼・前掲注 206）137 頁以下、浦部・前掲注 212）310 頁以下参照。

²¹⁸ 塩野・前掲注 171）298-299 頁参照。

含まれ、個々の国民に関わるすべての手続に……『公正』さが要求されると考えるべきであろう。そして、31条は、憲法的意味での『刑事』手続についての特別規定と理解し、それについて特に厳格な手続を定めたものと理解するのが妥当ではなかろうか。」との見解を示す²¹⁹。

ウ 憲法 31 条・13 条併用説

憲法 31 条・13 条併用説は、行政手続における適正手続は憲法 31 条と 13 条が併用されて行政手続の法原理となるとする見解である²²⁰。これは、とりわけ税法学者の中でみられる見解である。

例えば、北野弘久は、「私的財産権の侵害をもたらす租税領域にはそのまま憲法 13 条、31 条の『適正手続』の法理が直接的に適用されるものと解されるのである。」との見解を示す²²¹。

エ 手続的法治国家説

手続的法治国家説は、憲法の具体的条文によるのではなく、憲法における法治国家の原理の手続法的理解の下に、国民の権利利益の手続的保障が憲法の要請であるとする見解である²²²。

例えば、塩野宏は、行政法の基本原理である法律による行政の原理が、憲法の条文に依拠していない点に鑑みると、「行政活動の手続的規制についても、法治国原理の充実を意味する法治主義の手続的理解という立場から、行政手続の整備が憲法上の要請であることを導き出すことができるように思われる」との見解を示す²²³。

(2) 最高裁平成 4 年判決

憲法 31 条と行政手続の関係に関する最高裁判例として、最高裁平成 4 年 7 月 1 日大法院判決（以下「最高裁平成 4 年判決」という。）がある²²⁴。

²¹⁹ 松井（茂）・前掲注 206）517-518 頁。同様に、憲法 13 条説を採るものとして、佐藤（幸）・前掲注 206）217 頁以下、杉村＝兼子・前掲注 211）93 頁以下参照。

²²⁰ 松沢智「行政手続法の制定と税務調査—租税行政手続における憲法の適正手続の保障のあり方—」同『租税手続法』（中央経済社、1997 年）233-234 頁〔初出：1994 年〕参照。

²²¹ 北野＝黒川（補訂）・前掲注 44）348 頁。同様に、憲法 31 条・13 条併用説を採るものとして、谷口・前掲注 51）25 頁以下、松沢・前掲注 220）231 頁参照。

²²² 塩野・前掲注 171）299 頁参照。なお、手続的法治国家説は、憲法 13 条説と同じ趣旨のものとする見解もある（芝池・前掲注 215）283 頁参照）。

²²³ 塩野・前掲注 171）301-302 頁。

²²⁴ 最大判平成 4 年 7 月 1 日民集 46 巻 5 号 437 頁。評釈として、宇那木・前掲注 215）228 頁、太田幸夫「判批」臨増判タ 821 号（1993 年）290 頁、木佐茂男「判批」別冊ジュリ 211 号（2012 年）250 頁、熊本信夫「判批」臨増ジュリ 1024 号（1993 年）290 頁、手島孝「判

同判決は、「憲法 31 条の定める法定手続の保障は、直接には刑事手続に関するものであるが、行政手続については、それが刑事手続ではないとの理由のみで、そのすべてが当然に同条による保障の枠外にあると判断することは相当ではない。しかしながら、同条による保障が及ぶと解すべき場合であっても、一般に、行政手続は、刑事手続とその性質においておのずから差異があり、また、行政目的に応じて多種多様であるから、行政処分の相手方に事前の告知、弁解、防御の機会を与えるかどうかは、行政処分により制限を受ける権利利益の内容、性質、制限の程度、行政処分により達成しようとする公益の内容、程度、緊急性等を総合較量して決定されるべきものであって、常に必ずそのような機会を与えることを必要とするものではないと解するのが相当である〔下線は筆者〕。」と判示する。

上記判示は、行政手続についても、憲法 31 条の保障が及ぶ場合があることを明らかにしている²²⁵。他方で、最高裁平成 4 年判決は、同条の保障が及ぶ場合であっても、事前の告知、弁解、防御の機会を与えるかどうかは行政手続の性格により異なるとする²²⁶。

この点について、調査官解説は、「行政手続について憲法 31 条の保障が及ぶとしたとしても、その内容を修正・変容させた上で適用する余地のあることを認めるものであり、法的に言えば『準用する』余地を認めたということになるであろう。」とする²²⁷。

3. 適正手続の保障と事前通知

以上の学説及び最高裁判例を前提にすると、適正手続の保障は、少なくとも、行政手続に適用ないし準用される余地があることがわかる。租税法律主義もまた、租税の賦課・徴収が適正な手続で行われなければならないことを要請する（手続的保障原則）²²⁸。そこで、適正手続の保障の要請と事前通知の原則の関係を検討する。

第 2 章で確認した通り、税務調査は、納税義務確定のための資料を得ることを目的とするものであるから、それは日常的かつ純粋に行政目的のものである²²⁹。

また、納税者の同意・協力を前提にする任意調査としてのみ成立するが、納税者は税務調査が適法である限り、質問に答え検査を受任する義務を負い、これに応じないときは刑

批」別冊ジュリ 155 号（2000 年）252 頁、宮地・前掲注 214）242 頁等がある。調査官解説は、千葉勝美「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 4 年度 220 頁。

²²⁵ 宇那木・前掲注 215）229 頁、太田・前掲注 224）291 頁、木佐・前掲注 224）250 頁、宮地・前掲注 214）243 頁参照。

²²⁶ 宇那木・前掲注 215）229 頁、宮地・前掲注 214）243 頁参照。

²²⁷ 千葉・前掲注 224）255 頁。これに対し、園部裁判官及び可部裁判官の個別意見では、憲法 31 条ないし事前の適正手続が行政手続に原則として適用されることを前提にした見解が示されている。

²²⁸ 新井・前掲注 53）81-82 頁、岡村＝酒井（貴）＝田中（昌）・前掲注 44）25-26 頁、金子（宏）・前掲注 44）87-88 頁、谷口・前掲注 51）25 頁、中里＝弘中＝澗＝伊藤（剛）＝吉村編・前掲注 170）25 頁、山本（守）・前掲注 44）688 頁参照。

²²⁹ 北野＝黒川（補訂）・前掲注 44）303 頁参照。

事制裁を受けることになる²³⁰。そのため、税務調査の実施は公権力の行使を内容とするから、納税者の営業や私生活の平穩を阻害し、さらには人権に重大な影響を与え得ることに注意しなければならない²³¹。

以上の税務調査の法的性格等に鑑みれば、調査の適正な遂行と課税の公平確保が重要であるとしても、その実施に際しては、納税者に対し予測可能性を確保すること、すなわち、防御の機会を付与することが適正手続の保障の観点から要請されるといえる²³²。そして、調査手続として、納税者に防御の機会を付与することができるのは、税務調査の開始手続である事前通知にほかならない²³³。

もっとも、このような見解は、第3章で確認した通り、平成23年改正以前においても示されていた（必要説）。これに対し、最高裁判例は²³⁴、事前通知が「質問検査を行なううえの法律上一律の要件」ではないことを理由に、事前通知の実施について、課税庁の裁量を認めていた。

しかし、税務調査手続の法整備が行われた平成23年改正では、事前通知を原則と位置づけた上で法定化し、事前通知を要しない場合は例外であるとされた。このことから、今日的には、最高裁判例が理由とする部分は意味を有していないというべきである²³⁵。

また、平成23年改正は、第3章で確認した通り、納税者の権利保護を目的とする改正であり、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²³⁶。さらに、税務調査手続の法整備は、「手続的保障原則の制度化として評価することができよう。」とするものや²³⁷、「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思われる。」とするものがある

²³⁰ 石村編・前掲注28) 623頁〔石村耕治＝望月爾執筆部分〕、金子（宏）・前掲注44) 995頁、北野＝黒川（補訂）・前掲注44) 303頁参照。

²³¹ 新井・前掲注53) 139頁、北野＝黒川（補訂）・前掲注44) 303頁、曾和・前掲注76) 100頁、高野・前掲注91) 125-126頁、田中治「申告納税制度と租税行政手続」同『田中治税法著作集第5巻』（清文社、2021年）17頁〔初出：1994年〕、日本弁護士連合会＝日弁連税制委員会編・前掲注51) 356頁〔松井淑子執筆部分〕、増田英敏「租税調査の諸問題と租税法律主義」同『租税憲法学〔第3版〕』（成文堂、2006年）207頁、本村・前掲注214) 56頁参照。

²³² 新井・前掲注92) 202頁、北野＝黒川（補訂）・前掲注44) 308頁、松沢・前掲注81) 258頁、本村・前掲注214) 59-60頁参照。

²³³ 日本弁護士連合会＝日弁連税制委員会編・前掲注51) 372頁〔松井淑子執筆部分〕、増田・前掲注51) 576頁、松沢・前掲注81) 258頁参照。

²³⁴ 最決昭和48年7月10日・前掲注48)、最判昭和58年7月14日・前掲注48)。

²³⁵ 木山・前掲注2)（青山ビジネスロー・レビュー）33-34頁、酒井（克）・前掲注102) 86頁参照。

²³⁶ 木山・前掲注2)（青山ビジネスロー・レビュー）35頁、山本（直）・前掲注148) 44頁参照。

²³⁷ 谷口・前掲注172) 43頁。同様に、手続的保障原則の説示部分の中で、平成23年改正に言及するものとして、金子（宏）・前掲注44) 87頁以下、中里＝弘中＝淵＝伊藤（剛）＝吉村編・前掲注170) 25頁参照。

したがって、事前通知の原則は、税務調査が行政手続であるとしても、納税者に防御の機会を付与すべきという、適正手続の保障の要請のあらわれといえる²³⁹。

第3節 小括

本章では、憲法の諸要請と事前通知の関係を明らかにした。

第1に、租税法律主義の要請との関係を検討した。租税法律主義は、課税権者の恣意性の排除を目的とし、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つ。その内容である課税要件法定主義と課税要件明確主義は、手続の法定及び明確を要請する。

平成23年改正以前は、事前通知について、法令上の定めがなかった。そのため、同改正以前における事前通知は、租税法律主義の要請の枠外であった。

しかし、現行法では、事前通知の原則が法定されていることから、事前通知は、課税要件法定主義が求める税務調査の手続要件という性格を持つ。その例外として、通則法74条の10が無予告要件を定めることから、これを満たさずに事前通知を欠く調査は違法となる。

したがって、現行法の下における事前通知の原則は、第3章で確認した不要説と異なり、「税務調査の実施に支障がないと認められる場合」等に限られるものではないといえる。

もっとも、ここで問題になるのは、通則法74条の10の「おそれがあると認める場合」という不確定概念である。同条の「税務署長等が……認める場合」という規定振りからすれば、その解釈は、課税庁の裁量に委ねられると解することもできるからである。

しかし、課税要件明確主義は、課税庁に白紙委任すること、すなわち、自由裁量を認めていない。このことは、税務調査の法理を考える上でも、留意しなければならない。現に、質問検査権規定の「必要があるとき」という不確定概念は、「客観的な必要性」と解されており、必要性の認定は課税庁の自由裁量ではない。

したがって、「おそれがあると認める場合」の意味内容についても、課税庁の自由裁量ではなく、規定の趣旨等に照らして明らかにすることが、課税要件明確主義の要請として求められるといえる。

第2に、適正手続の保障の要請との関係を検討した。憲法31条は、手続の法定を要請するにとどまらず、適正なものであることをも要請する（適正手続の保障）。

同条は、直接には刑事手続についての規定であるところ、学説及び最高裁判例を前提にすると、適正手続の保障は、少なくとも、行政手続に適用ないし準用される余地がある。

租税法律主義もまた、租税の賦課・徴収が適正な手続で行われなければならないことを要請する（手続的保障原則）。

²³⁸ 奥谷・前掲注148) 173頁。

²³⁹ 木山・前掲注27) 246頁、酒井（克）・前掲注5) 93頁、日本弁護士連合会＝日弁連税制委員会編・前掲注51) 372頁〔松井淑子執筆部分〕参照。

この点、第2章で確認した通り、税務調査は、納税義務確定のための資料を得ることを目的とするものであるから、それは日常的かつ純粹に行政目的のものである。

また、納税者の同意・協力を前提にする任意調査としてのみ成立するが、納税者は税務調査が適法である限り、質問に答え検査を受任する義務を負い、これに応じないときは刑事制裁を受けることになる。そのため、税務調査の実施は公権力の行使を内容とするから、納税者の営業や私生活の平穩を阻害し、さらには人権に重大な影響を与え得ることには注意しなければならない。

以上の税務調査の法的性格等に鑑みれば、調査の適正な遂行と課税の公平確保が重要であるとしても、その実施に際しては、納税者に対し予測可能性を確保すること、すなわち、防御の機会を付与することが適正手続の保障の観点から要請されるといえる。そして、調査手続として、納税者に防御の機会を付与することができるのは、税務調査の開始手続である事前通知にほかならない。

したがって、事前通知の原則は、税務調査が行政手続であるとしても、納税者に防御の機会を付与すべきという、適正手続の保障の要請のあらわれといえる。

次章では、無予告要件の意味内容を検討する。

第5章 無予告要件の検討

本章では、無予告要件の意味内容を検討する。具体的には、手続通達等を踏まえながら、課税庁保有情報の範囲と、2つの「おそれ」の意義を明らかにする。

第1節 課税庁保有情報の範囲

「おそれがあると認める場合」は、通則法74条の10の課税庁保有情報「に鑑み」という文理から、課税庁保有情報を前提に判断されるものと解される²⁴⁰。そこで、同条が定める4つの情報と範囲を検討する。

1. 4つの情報

通則法74条の10は、課税庁保有情報として、①「納税義務者の申告」、②「過去の調査結果の内容」、③「その営む事業内容に関する情報」、④「その他国税庁等若しくは税関が保有する情報」の4つの情報を定める。

①は、適正な納税申告書が提出され納付されているか、申告実績の趨勢等から申告内容に不審な点がないか等の情報が含まれるとされる²⁴¹。

②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、第三者の立合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が含まれるとされる²⁴²。

③については、手続通達5-7が、次のように定めている。

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。

これによれば、①「事業の規模」、②「取引内容」、③「決済手段」等の具体的な営業形態が含まれるとされる。また、「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」（以下「現金商売」という。）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とされている。

現金商売は、平成23年改正以前は、売上げ等の証拠把握が困難であることもあって、事

²⁴⁰ 木山・前掲注2) (青山ビジネスロー・レビュー) 30頁、酒井(克)・前掲注5) 89頁、山本(尚)・前掲注2) 195頁参照。

²⁴¹ 山下(和)編・前掲注88) 112頁参照。

²⁴² 山下(和)編・前掲注88) 112頁参照。

前通知の対象とされていなかった²⁴³。

裁判例においても²⁴⁴、「現金売りを主体に営業していると外観できるX〔筆者注：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Y〔筆者注：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。」とされており、現金商売であることが事前通知を欠く調査を適法とする理由とされていた²⁴⁵。

これに対して、手続通達5-7は、現金商売に対しても、他に事前通知を要しない事情がない限り、事前通知をすることを指示している²⁴⁶。このような取扱いは、③の情報があるということのみでは、「おそれがあると認める場合」に該当するかが、明らかではないためとされる²⁴⁷。

④については、「税務調査手続等に関するFAQ（職員用）【共通】」（以下「FAQ（職員）」という。）問2-2において、次の①～③が該当するものとされる²⁴⁸。

- ① 報道機関による報道、インターネット上のホームページ、刊行物など、公開されている情報源に基づき収集した情報
- ② 法定調書や職員が独自に収集した資料情報
- ③ 調査対象者の従業員、取引先等から寄せられた情報

これを踏まえると、いわゆるタレコミ等により、納税者本人以外の外部から収集した情報も、課税庁保有情報に含まれると考えられる²⁴⁹。

2. 範囲

課税庁保有情報の範囲については、2つの見解が考えられる。具体的には、①課税庁の保有するすべての情報を含むとする見解（以下「広義説」という。）と²⁵⁰、②「おそれがあ

²⁴³ 酒井（克）・前掲注5）90頁、品川・前掲注45）158頁参照。

²⁴⁴ 横浜地判昭和52年5月25日税資94号577頁。

²⁴⁵ 酒井（克）・前掲注5）92頁参照。

²⁴⁶ 品川・前掲注45）158頁参照。

²⁴⁷ 酒井（克）・前掲注5）92頁、山下（和）編・前掲注88）113頁参照。また、手続通達5-7が定める「『事業の規模又は取引内容若しくは決済手段』という外形の中から、『事前通知を要しない事情』を判断することはきわめて困難であろう。」とする見解もある（品川・前掲注45）158頁）。

²⁴⁸ 青木・前掲注73）337頁参照。

²⁴⁹ 酒井（克）・前掲注5）89頁、菅原・前掲注90）98頁、山下（和）編・前掲注88）112頁参照。

²⁵⁰ 広義説に立つと考えられるものとして、菅原・前掲注90）93頁、日本弁護士連合会＝日弁連税制委員会編・前掲注51）352頁以下〔松井淑子執筆部分〕、森・前掲注9）113頁

ると認める場合」の判断の基礎となり得る納税者個人に関する情報に限られるとする見解（以下「狭義説」という。）の2つである²⁵¹。

両説の相違は、上記④「その他国税庁等若しくは税関が保有する情報」の「その他」の解釈にある。

租税法律主義の下、税法の解釈は、原則として文理解釈によるべきことが通説であることからすれば²⁵²、狭義説が妥当であると考ええる。

すなわち、④は、「その他の」ではなく「その他」と定められている。そのため、①から④の情報は、文理上、並列的な関係にあると解される²⁵³。そして、①、②、③の情報が納税者個人に関する情報であることからすれば、④もまた納税者個人に関する情報と捉えることが文理上自然である。

また、「おそれがあると認める場合」は、課税庁保有情報を前提に判断されることが、通則法74条の10の文理上明らかである²⁵⁴。そのため、同条が定める課税庁保有情報は、「おそれがあると認める場合」の判断の基礎となり得る情報と捉えることが、文理上自然である。

したがって、課税庁保有情報の範囲の捉え方としては、狭義説が妥当である。その意味で、「家族経営の中小企業」などの一般論そのものは、課税庁保有情報に含まれないといえる。

第2節 2つの「おそれ」の意義

通則法74条の10は、「おそれ」として、把握困難のおそれと遂行支障のおそれの2つを定める。以下では、この2つの「おそれ」が、どのような場合を指すかについて検討する。

1. 把握困難のおそれ

参照。

²⁵¹ 狭義説に立つと考えられるものとして、酒井（克）・前掲注5）79頁参照。

²⁵² 岡村＝酒井（貴）＝田中（昌）・前掲注44）27頁、金子（宏）・前掲注44）123頁、北野＝黒川（補訂）・前掲注44）80頁、清永・前掲注76）35頁、酒井克彦『レクチャー租税法解釈入門〔第2版〕』（弘文堂、2023年）6頁、谷口・前掲注51）44頁、中里＝弘中＝渕＝伊藤（剛）＝吉村編・前掲注170）59頁、増井・前掲注170）48頁参照。

²⁵³ 青木文『租税法令の読み方・書き方講座』（税務経理協会、2018年）95頁、木山泰嗣『「税務判例」を読もう！』（ぎょうせい、2014年）131-132頁、酒井（克）・前掲注5）92頁参照。併せて、所得税法施行令の解釈にあたって、「その他」と「その他の」という法令用語の一般的な意味の違いに言及した裁判例として、名古屋地判平成21年9月30日判タ1359号137頁参照。同判決は、「法令における『その他』と『その他の』の使い分けに関する一般的な用語法に照らせば、同号〔筆者注：所得税法施行令30条2号〕において『不法行為』と『突発的な事故』は並列関係にあるものとして規定されていると解される」と判示する。

²⁵⁴ 木山・前掲注2）（青山ビジネスロー・レビュー）30頁、酒井（克）・前掲注5）89頁、山本（尚）・前掲注2）195頁参照。

把握困難のおそれは、①「違法又は不当な行為を容易にし」（以下「違法不当要件」という。）、②「正確な課税標準等又は税額等の把握を困難にする」（以下「把握困難要件」という。）の２つの要件から成る。

この２要件については、①いずれかの要件を満たせば足りるとする見解（選択説）と、②いずれの要件も充足する必要があるとする見解（両立説。この見解では、違法不当要件は、把握困難要件の前提要件と位置づけられる。）があるところ、文理解釈の観点からは、両立説が妥当とされる²⁵⁵。

また、以下で確認するように、手続通達 5-9 では、『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」として、違法不当要件と把握困難要件を一体的に捉えた上で、その例示が示されている。

そのため、両立説を前提として、把握困難のおそれを検討する。

（１） 違法不当要件

通則法 74 条の 10 は、事前通知の原則の例外規定である。そのため、同条にいう「違法又は不当な行為」とは、事前通知をした場合に、その通知後に行われるものをいう²⁵⁶。

この点、違法不当要件については、手続通達 5-8 が「違法又は不当な行為」の範囲を、次のように定めている。

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。

これによれば、事前通知を契機として、通知前までに行っていた「違法又は不当な行為」を行わないなどの通知後の不作為ないし適法な行為についても、同条の「違法又は不当な行為」に含まれるとされる²⁵⁷。

（２） 把握困難のおそのの意義

把握困難のおそのの意義については、手続通達 5-9 が参考となる。同通達は、把握困難のおそのがあると認める場合の例示を、次のように定めている。

²⁵⁵ 酒井（克）・前掲注 5）86 頁参照。２つの「おそれ」の関係については、同 82 頁以下で詳細な検討がされている。

²⁵⁶ 山下（和）編・前掲注 88）116 頁参照。

²⁵⁷ 山下（和）編・前掲注 88）116 頁参照。

- (1) 事前通知をすることにより、納税義務者において、法第 128 条第 2 号又は同条第 3 号に掲げる行為を行う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。

次に確認する遂行支障のおそれの例示（手続通達 5-10）にも一部共通するところであるが、手続通達の例示では、一定のケースが「合理的に推認される場合」に、把握困難のおそれに該当するとされる²⁵⁸。「合理的に推認される場合」は、「おそれがあると認める場合」の解釈と位置づけられるから、その前に示されている一定のケースが把握困難のおそれの例示である²⁵⁹。

例えば、(3) では、「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」が把握困難のおそれとなる。第 1 章で確認した通り、令和 3 年判決もこの解釈を採用する。

この点、帳簿書類等の破棄等は、重加算税について定める通則法 68 条 1 項にいう「隠蔽」、「仮装」の代表的なものである²⁶⁰。同項は、「その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたとき」と定めることから、重加算税の場合には、納税申告書の提出前の仮装・隠蔽が求められる。

これに対し、手続通達 5-9 (3) では、事前通知後の仮装・隠蔽が求められている。これ

²⁵⁸ 山下（和）編・前掲注 88）119 頁，山本（尚）・前掲注 2）194 頁参照。

²⁵⁹ 手続通達 5-9 にいう「合理的に推認される場合」の意義について、FAQ（職員）問 2-3 では、「単に、(1) から (5) までに掲げる一定の事情があるという可能性をうかがわせる情報が存在することだけをもって、それら一定の事情があると認めるに足るものと判断するのではなく、その情報について国税当局としての合理的な知見・判断能力をもって客観的に評価した結果、それら一定の事情があると『合理的に推認される場合』を言います。」と回答されている（青木・前掲注 73）337 頁参照）。

²⁶⁰ 金子（宏）・前掲注 44）914 頁，酒井（克）・前掲注 5）87 頁参照。

は、通則法 74 条の 10 が事前通知後の「違法又は不当な行為」を求めることと対応する²⁶¹。
また、仮装・隠蔽が行われた場合には、税務調査において、正確な課税標準等の把握が困難となることは明らかである。

他の例示をみても、「事前通知をすることにより」、税務調査において、正確な課税標準等の把握を困難にすることが明らかな「違法又は不当な行為」が、把握困難のおそれの例示とされている。

そうすると、把握困難のおそれは、事前通知をした場合に、税務調査の実施自体は可能であるものの、正確な課税標準等の把握を困難にする「違法又は不当な行為」が行われることを意味するといえる²⁶²。

2. 遂行支障のおそれ

把握困難のおそれの意義については、手続通達 5-9 が参考となる。同通達は、遂行支障のおそれがあると認める場合の例示を、次のように定めている。

- (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。

ここに列挙されているものは、(1) は税務代理人以外の第三者の調査立会い、(2) は調査忌避行為、(3) は事前通知自体が困難な場合であり、調査の適正な遂行に支障を及ぼすことが明らかな事情である²⁶³。

もっとも、(2) 及び (3) は、課税標準等の把握が困難ないし調査の適正な遂行に支障があるというよりも、そもそも事前通知の実施自体が困難な事情である²⁶⁴。たしかに、事前通知の実施自体が困難な場合にまでも、事前通知を欠くことを違法とすることは妥当ではない。

そうすると、遂行支障のおそれは、調査ないし事前通知の実施自体に困難な事情があることを意味するといえる²⁶⁵。

²⁶¹ 山下（和）編・前掲注 88) 116 頁参照。

²⁶² 菅原・前掲注 90) 97 頁参照。

²⁶³ 酒井（克）・前掲注 5) 88 頁参照。

²⁶⁴ 菅原・前掲注 90) 97 頁，山下（和）編・前掲注 88) 125 頁参照。

²⁶⁵ 品川・前掲注 45) 159 頁，菅原・前掲注 90) 97 頁参照。なお、税務調査は適正な課税処分を行うための資料を得ることを目的とするから、遂行支障のおそれには正確な課税標

第3節 小括

本章では、課税庁保有情報の範囲と、2つの「おそれ」の意義を明らかにした。

第1に、課税庁保有情報の範囲を検討した。通則法74条の10は、課税庁保有情報として、①「納税義務者の申告」、②「過去の調査結果の内容」、③「その営む事業内容に関する情報」、④「その他国税庁等若しくは税関が保有する情報」の4つの情報を定める。

その範囲については、広義説と狭義説の2つの見解が考えられる。両説の相違は、④「その他国税庁等若しくは税関が保有する情報」の「その他」の解釈にあるところ、税法の解釈は原則として文理解釈によるべきことが通説であることからすれば、狭義説が妥当である。

すなわち、④は、「その他の」ではなく「その他」と定められている。そのため、①から④の情報は、文理上、並列的な関係にあると解される。そして、①、②、③の情報が納税者個人に関する情報であることからすれば、④もまた納税者個人に関する情報と捉えることが文理上自然である。

また、「おそれがあると認める場合」は、課税庁保有情報を前提に判断されることが、通則法74条の10の文理上明らかである。そのため、同条が定める課税庁保有情報は、「おそれがあると認める場合」の判断の基礎となり得る情報と捉えることが、文理上自然である。

したがって、課税庁保有情報の範囲は、「おそれがあると認める場合」の判断の基礎となり得る納税者個人に関する情報に限られると捉えることが妥当である（狭義説）。その意味で、「家族経営の中小企業」などの一般論そのものは、課税庁保有情報に含まれないといえる。

第2に、2つの「おそれ」の意義を検討した。通則法74条の10は、「おそれ」として、把握困難のおそれと遂行支障のおそれの2つを定める。

把握困難のおそれについては、手続通達5-9が5つの例示を定める。例えば、同通達(3)では、事前通知後の仮装・隠蔽が求められている。これは、通則法74条の10が事前通知後の「違法又は不当な行為」を求めることと対応する。また、仮装・隠蔽が行われた場合には、税務調査において、正確な課税標準等の把握が困難となることは明らかである。

他の例示をみても、「事前通知をすることにより」、税務調査において、正確な課税標準等の把握を困難にすることが明らかな「違法又は不当な行為」が、把握困難のおそれの例示とされている。

そうすると、把握困難のおそれは、事前通知をした場合に、税務調査の実施自体は可能であるものの、正確な課税標準等の把握を困難にする「違法又は不当な行為」が行われることを意味するといえる。

準等の把握を困難にすることも含まれるとする見解もある（酒井（克）・前掲注102）86頁参照）。

遂行支障のおそれについては、手続通達 5-10 が 3 つの例示を定める。この 3 つの例示は、総じて調査の適正な遂行に支障を及ぼすことが明らかな事情である。

もつとも、同通達 (2) 及び (3) は、事前通知の実施自体が困難な事情である。たしかに、事前通知の実施自体が困難な場合にまでも、事前通知を欠くことを違法とすることは妥当ではない。

そうすると、遂行支障のおそれは、調査ないし事前通知の実施自体に困難な事情があることを意味するといえる。

次章では、通則法 74 条の 10 の適用のあり方に関する学説を整理、検討する。

第6章 見解の整理

本章では、通則法74条の10の適用のあり方に関する学説を整理、検討する。具体的には、客観適用説、合理的適用説、裁量説の3つに整理し、それぞれの論拠、利点、及び問題点を明らかにする。

第1節 客観適用説

1. 内容

客観適用説とは、通則法74条の10の適用は、客観性が認められる場合に限られるとする見解である。具体的には、「おそれがあると認める場合」を、「おそれがある」ことが客観的に認められる場合と解し、その判断は課税庁保有情報を前提に行うものとする。

「おそれがあると認める場合」について、客観性を求める点で、通則法74条の10の適用を限定的に認めるものである。

2. 論拠

客観適用説の論拠は、通則法74条の10が事前通知の原則の例外規定であることである。具体的には、事前通知の原則が、課税要件法定主義の求める税務調査の手続要件であり、かつ、適正手続の保障の要請であることの対照として、通則法74条の10を憲法の諸要請に対する例外規定と位置づける。

このことから、通則法74条の10の適用が安易に認められれば、事前通知の原則の意義が形骸化することになるから、その適用場面は限定されるべきとする。そして、その限定は、質問検査権規定の必要性要件と平仄を合わせ、「おそれがあると認める場合」に客観性を求めることが妥当であるとする。

3. 学説及び裁判例

(1) 学説

客観適用説に立つものと考えられる学説は、酒井論文、木山論文、品川論文である。

ア 酒井論文

酒井克彦は、「おそれがあると認める場合」を、「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」る場合と解し²⁶⁶、その判断は課税庁保有情報に「鑑みた結果であること」が求められるとする²⁶⁷。

この見解は、原則に対する例外規定の解釈は、厳格にされるべきとの見地から示された

²⁶⁶ 酒井（克）・前掲注5）81頁。

²⁶⁷ 酒井（克）・前掲注5）89頁。

ものである²⁶⁸。もっとも、「合理的に推認され」る場合という記述からすれば、次にみる合理的適用説に分類されるようにもみえる。しかし、「おそれがあると認める場合」の判断について、課税庁保有情報に鑑みた結果であることを求める点に、合理的適用説との違いがある。

また、酒井は、「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、調査を免れたりすることは刑罰をもって抑止しているところである（通則法 127〔筆者注：現行通則法 128 条 2 項，3 項〕）。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〔下線は筆者〕。」として²⁶⁹、通則法 74 条の 10 の適用場面は限定されるべきとする。

さらに、「税務署長等が認める場合についての客観性を担保することは、同改正〔筆者注：平成 23 年改正〕の趣旨に合致したものであり、『認める場合』の解釈を税務当局自ら『認められる場合』と捉え、いかなる場合がかかる『認められる場合』に該当するのかを明らかにすることが税務調査の協力を得るという見地からも重要なのではないかと思われる。」との見解を示していることに鑑みれば、ここでの「合理的に推認され」る場合とは、客観性を求めるものといえる²⁷⁰。

イ 木山論文

木山泰嗣は、「おそれがあると認める場合」を、「原則と異なる例外を認めて事前通知を不要とできるに相応しい事情があると客観的に判断できる場合」と解し²⁷¹、その判断は「課税庁保有情報……を前提に」行われるべきとする²⁷²。

この見解も酒井論文と同様に、通則法 74 条の 10 が事前通知の原則の例外規定であることを重視し、その適用は安易に認められるべきではないとする²⁷³。そして、「おそれがあると認める場合」は、抽象的事由であるから、「判断の客観性が担保されるべき要請は高い」としている²⁷⁴。

²⁶⁸ 酒井（克）・前掲注 5）81 頁参照。

²⁶⁹ 酒井（克）・前掲注 5）93 頁。

²⁷⁰ 酒井（克）・前掲注 102）93 頁。この点、「合理的に推認される」場合の意義を、『客観的に誰が見てもそう思う』状態であることが必要である。」と解する見解がある（菅原・前掲注 90）97 頁）。

²⁷¹ 木山・前掲注 27）252 頁。

²⁷² 木山・前掲注 2）（青山ビジネスロー・レビュー）30 頁。

²⁷³ 木山・前掲注 2）（税理）121 頁，同・前掲注 2）（青山ビジネスロー・レビュー）30 頁参照。

²⁷⁴ 木山・前掲注 27）251 頁。

また、木山は、事前通知の原則を、税務調査に「適正手続の保障（憲法 31 条）が及ぶべきという考えの下、納税義務者に対する税法上の手続的な保障を行うもの」であり、「租税法律主義（憲法 84 条）が求める課税要件法定主義（手続の法定）のみならず、『手続的保障原則』のあらわれ」と位置づける²⁷⁵。

ウ 品川論文

品川芳宣は、「新たな法律（条文）ができた以上、法は法としてその立法趣旨に則って、正しく解釈をする必要があることになる。すなわち、税務調査手続に関する平成 23 年の通則法改正が、調査手続における納税者の予測可能性と法的安定性を保障することを優先させるといえるのであれば、通則法 74 条の 9 に定める事前通知は厳格に施行されなければならないことになる。その例外を認める通則法 74 条の 10 の適用は厳しく制限されなければならないことになる。」との見解を示す²⁷⁶。

品川は、「おそれがあると認める場合」について、具体的な解釈を示していない。他方で、合理的適用説に分類される令和 3 年判決の解釈・適用に疑問を呈しており²⁷⁷、かつ、上記引用の通り、例外規定である通則法 74 条の 10 の適用に厳しい限定を求めている。

(2) 裁判例

客観適用説を採用するものと考えられる裁判例はない。

4. 利点

客観適用説によれば、通則法 74 条の 10 の適用は、客観性が認められる場合に限られる。この見解は、税務調査における納税者の手続的な保障の確保に資する点で優れている。

事前通知は、納税者に対し、税務調査における防御の機会を付与する手続であり、まさに納税者の手続的な保障を確保するものである。そして、客観適用説は、通則法 74 条の 10 の適用を限定的に認める見解であるところ、これは反対に事前通知の原則の履践を厳格に求めることを意味する。

この点、第 3 章で検討した通り、事前通知が原則とされた趣旨は、創設的な規定として、調査手続の透明性と納税者の予測可能性の確保という手続的な保障を重視することにある（創設説）。また、第 4 章で検討した通り、事前通知の原則は、課税要件法定主義の求める税務調査の手続要件であり²⁷⁸、かつ、適正手続の保障の要請のあらわれでもある²⁷⁹。

²⁷⁵ 木山・前掲注 27) 246 頁。

²⁷⁶ 品川・前掲注 2) 41 頁。

²⁷⁷ 品川・前掲注 2) 40-41 頁参照。

²⁷⁸ 木山・前掲注 27) 246 頁、品川・前掲注 49) 107 頁参照。

²⁷⁹ 木山・前掲注 27) 246 頁、酒井（克）・前掲注 5) 93 頁、日本弁護士連合会＝日弁連税制委員会編・前掲注 51) 356 頁〔松井淑子執筆部分〕参照。

このように、客観適用説は、納税者の手続的な保障の確保に資するという利点があり、事前通知が原則とされた趣旨と、憲法の諸要請にも合致するといえる。

5. 問題点

(1) 税務調査の機能の低下

客観適用説の問題点は、税務調査の機能を低下させるおそれがある点である。

第2章で確認した通り、税務調査の機能は、申告納税制度が適正に機能することの担保にある²⁸⁰。具体的には、すべての納税者から自発的協力を得られるとは限らないことなどから、納税者の申告の正否を確認できる制度として機能する²⁸¹。

この点、第3章で確認した通り、平成23年改正による税務調査手続の法整備については、課税庁の監視体制の低下を懸念する見解が示されていた。その理由を掘り下ると、租税行政の場面においては、納税者が多数存在し、その結果課税処分も多数にのぼることから、納税者の権利保護に重点を置きすぎることは、課税庁の案件処理能力を超えることに繋がり得るというものである²⁸²。

通則法74条の10の適用にあてはめると、事前通知を欠いたことに対して訴訟が提起されれば、課税庁は、その適法性について立証責任を求められることになる²⁸³。そのため、同条の適用に客観性を求める場合、その判断に慎重さが求められ、結果として税務調査の機動力が低下することになる²⁸⁴。

このように、客観適用説によると、税務調査の機動力が低下することになり、その結果として、税務調査の機能を低下させるおそれがある点が問題である。

(2) 規定振りに反する

客観適用説は、通則法74条の10の「税務署長等が……認める場合」という規定振りに反する点にも問題がある。

この見解は、「おそれがあると認める場合」に客観性を求めている。しかし、「税務署長等が……認める場合」という規定振りからすれば、その判断主体である「税務署長等」が「おそれがあると認め」さえすれば、同条の適用が認められるようにも読める。

このように、「おそれがあると認める場合」に客観性を求めることは、通則法74条の10

²⁸⁰ 池本・前掲注56) 85頁、田中(治)・前掲注53) 291頁、原田(梨)・前掲注56) 229頁参照。

²⁸¹ 池本・前掲注56) 40頁、同91頁、田中(治)・前掲注53) 292頁、谷口・前掲注54) 229頁、原田(梨)・前掲注56) 229-230頁参照。

²⁸² 品川・前掲注149)(税経通信66巻4号)19-20頁、同・前掲注149)(税務事例43巻12号)15頁、手塚・前掲注102) 83頁参照。

²⁸³ 千葉地判平成29年11月15日・前掲注17)、品川・前掲注49) 108頁、同・前掲注149)(税務事例43巻12号)15頁、増田・前掲注55) 238-239頁参照。

²⁸⁴ 品川・前掲注149)(税務事例43巻12号)15頁参照。

の「税務署長等が……認める場合」という規定振りに反する点で問題である。

第2節 合理的適用説

1. 内容

合理的適用説とは、通則法 74 条の 10 の適用は、一般論から合理的な推認ができる場合に認められるとする見解である。具体的には、「おそれがあると認める場合」を、「おそれがある」ことが合理的に推認される場合と解し、その判断は一般論から行うものとする。

「おそれがあると認める場合」について、一般論からの判断を認める点で、通則法 74 条の 10 の適用を緩やかに認めるものである。

2. 論拠

合理的適用説の論拠は、税務調査手続の改正が運用上の取扱いを法律上明確化する方向に修正された上で行われたことである。

第3章で確認した通り、平成 23 年度税制改正大綱の内容が盛り込まれた当初税法案は、参議院で与野党の議席数が逆転するねじれ国会や、東日本大震災の影響もあって、平成 23 年 3 月中に成立しなかった。

その後、当初税法案の中で税務調査手続は、①運用上の取扱いを法律上明確化する部分と、②新たな手続の追加に係る部分とに分割され、前者のみを実施することとされた。この修正の趣旨は、運用で実施されていた調査手続を法律上明確化するためのものに過ぎないことを徹底することにあると理解されている²⁸⁵。

このことから、事前通知が原則とされた趣旨は、運用上の取扱いを確認することにあると位置づけ（確認説）、通則法 74 条の 10 が例外規定であるとしても、その適用場面を限定する必要はないとする。

3. 学説及び裁判例

(1) 学説

合理的適用説に立つものと考えられる学説は、大野論文である。

大野雅人は、「例外規定であってもその文言及び趣旨目的を勘案して解釈すべきものであり、……同条〔筆者注：通則法 74 条の 10〕は平成 23 年 12 月改正前の運用上の取扱いを法律上明確化するものであるから、例外規定であるからといってことさらその範囲を限定する必要はないものと考えられる。」との見解を示す²⁸⁶。

大野は、「おそれがあると認める場合」について、具体的な解釈を示していない。他方で、合理的適用説に分類される令和 3 年判決について、「かなり緩やかに無予告要件の充足を

²⁸⁵ 青木・前掲注 110) 18 頁、日本弁護士連合会＝日弁連税制委員会編・前掲注 51) 38 頁〔三木義一執筆部分〕参照。

²⁸⁶ 大野・前掲注 2) 104 頁。

認めているようにみえる」と評価しつつも²⁸⁷、同判決の結論に賛成している²⁸⁸。

また、客観適用説は通則法 74 条の 10 が例外規定であることを重視するのに対し、大野は、例外規定であることを理由に、その適用場面を限定する必要はないとする²⁸⁹。

(2) 裁判例

合理的適用説を採用するものと考えられる裁判例は、令和 2 年判決と令和 3 年判決である。

ア 令和 2 年判決

令和 2 年判決は²⁹⁰、① X がスポーツベットにより得た払戻金に係る所得について、確定申告をしていなかったこと、② 調査担当者は、X がインターネットで何らかの取引を行っていることを把握していたものの、その取引の具体的内容については X から取引履歴等の資料の提出を受けなければ把握できなかったことという「本件における事情に加え、一般に、インターネットを利用した取引においては、その性質上、データの改ざんや消去等が容易に行われ得ることを考慮すると、仮に、本件調査の開始に当たり事前通知をした場合には、取引データの改ざん又は消去等が行われることにより、課税標準等又は税額等の算定の基礎となる資料の収集が困難になるおそれがあったものと認められる。」と判示する。

第 1 章で確認した通り、令和 2 年判決では、課税庁保有情報が開示されておらず、無予告要件の解釈も示されていない。他方で、「おそれがあったものと認められる。」として、無予告要件の充足を認めている。

その判断は、① 確定申告がされていないこと、② 「何か、インターネットで取引をしていませんか。」という調査担当者の発言、③ 「インターネットを利用した取引においては、その性質上、データの改ざんや消去等が容易に行われ得る」という一般論から行われている。

つまり、「おそれがあると認める場合」について、課税庁保有情報を前提にしておらず、かつ、一般論を含めた判断を認める点で、通則法 74 条の 10 の適用を緩やかに認めるものである。

²⁸⁷ 大野・前掲注 2) 105 頁。

²⁸⁸ 大野・前掲注 2) 100 頁参照。

²⁸⁹ もっとも、大野は、「通則法 74 条の 10 の『税務署長等が……認める場合には』という文言が税務署長等の要件裁量を認め裁判所の審査権を排除していると解釈することも可能かと思われるが（その方が平成 23 年 12 月改正前の状況と合致する）」との見解も示している（同・前掲注 2) 105 頁）。そのため、裁量説に近い見解とも捉えることができる。本論文では、令和 3 年判決が、少なくとも判決文上は、課税庁の裁量に委ねるとの立場ではないことから、大野が同判決に賛成している点に着目して、合理的適用説と位置づけている。

²⁹⁰ 東京地判令和 2 年 10 月 15 日・前掲注 1)。

イ 令和 3 年判決

令和 3 年判決は²⁹¹、「おそれがあると認める場合」を「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」（合理的推認基準）と解釈する。

その上で、①課税庁保有情報からみて、X が売上除外等を行っていることを想定できるとし、②一般論から、X が帳簿書類等の破棄等を行うことが「合理的に推認される」としている。

第 1 章で確認した通り、令和 3 年判決は、「おそれがあると認める場合」の充足を、「家族経営の中小企業」という一般論から認めている。

つまり、「おそれがあると認める場合」について、一般論から判断している点で、通則法 74 条の 10 の適用を緩やかに認めるものである。

4. 利点

合理的適用説によれば、通則法 74 条の 10 の適用を、一般論から判断することができる。この見解は、税務調査の機能に資する点で優れている。

客観適用説の問題点で指摘した通り、事前通知を欠いたことに対して訴訟が提起されれば、課税庁は、その適法性について立証責任を求められる。そのため、客観適用説のように同条の適用に客観性を求める場合、その判断に慎重さが求められ、結果として税務調査の機動力が低下することになる。

これに対し、合理的適用説によれば、「おそれがあると認める場合」を一般論から判断できる点で、通則法 74 条の 10 の適用を簡便的に行うことができ、かつ、緩やかに認められる。

このように、合理的適用説によれば、同条の適用について、それほど慎重さが求められない点で、税務調査の機動力の低下を緩和することができ、その結果として税務調査の機能に資するといえる。

5. 問題点

(1) 手続的な保障の軽視

合理的適用説では、納税者の手続的な保障が軽視される点に問題がある。

第 3 章で検討した通り、事前通知が原則とされた趣旨は、創設的な規定として、調査手続の透明性と納税者の予測可能性の確保という手続的な保障を重視することにある（創設説）。

これに対し、通則法 74 条の 10 の適用を緩やかに認めることは、納税者の手続的な保障

²⁹¹ 東京地判令和 3 年 10 月 6 日・前掲注 2)。

（事前通知の原則）の軽視を意味する²⁹²。また、第4章で検討した通り、事前通知の原則は、課税要件法定主義の求める税務調査の手続要件であり²⁹³、かつ、適正手続の保障の要請のあらわれでもある²⁹⁴。

このように、納税者の手続的な保障が軽視される点は、事前通知が原則とされた趣旨と、憲法の諸要請に反するため問題である。

（2） 文理に反する

合理的適用説は、通則法74条の10の課税庁保有情報「に鑑みて」という文理に反する点にも問題がある。

租税法律主義の下、税法の解釈は、原則として文理解釈によるべきことが通説である²⁹⁵。他方で、文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合には、規定の趣旨等に照らして意味内容を明らかにしなければならないとされる²⁹⁶。そのため、通則法74条の10の「おそれがあると認める場合」という文言は不確定概念であるから、その意味内容について、趣旨等に照らして解釈することは妥当である。

しかし、「おそれがあると認める場合」が、課税庁保有情報を前提にしていることは、同条の文理から明らかである²⁹⁷。そして、第5章で検討した通り、一般論は、課税庁保有情報に含まれない。

このように、一般論から「おそれがあると認める場合」の判断を認めることは、通則法74条の10の課税庁保有情報「に鑑みて」という文理に反する点で問題である。

第3節 裁量説

1. 内容

裁量説とは、通則法74条の10の適用には、課税庁の裁量が認められるとする見解である。この見解では、「おそれがあると認める場合」の解釈は問題にならず、同条の適用は「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

²⁹² 石村編・前掲注28) 630頁〔石村耕治＝望月爾執筆部分〕、木山・前掲注2) (税理) 121頁、増田＝高砂・前掲注17) 117頁〔増田英敏執筆部分〕参照。

²⁹³ 木山・前掲注27) 246頁、品川・前掲注49) 107頁参照。

²⁹⁴ 木山・前掲注27) 246頁、酒井(克)・前掲注5) 93頁、日本弁護士連合会＝日弁連税制委員会編・前掲注51) 356頁〔松井淑子執筆部分〕参照。

²⁹⁵ 岡村＝酒井(貴)＝田中(昌)・前掲注44) 27頁、金子(宏)・前掲注44) 123頁、北野＝黒川(補訂)・前掲注44) 80頁、清永・前掲注76) 35頁、酒井(克)・前掲注252) 6頁、谷口・前掲注51) 44頁、中里＝弘中＝渕＝伊藤(剛)＝吉村編・前掲注170) 59頁、増井・前掲注170) 48頁参照。

²⁹⁶ 岡村＝酒井(貴)＝田中(昌)・前掲注44) 27頁、金子(宏)・前掲注44) 124頁、清永・前掲注76) 35頁、谷口・前掲注51) 46頁、増井・前掲注170) 48頁参照。

²⁹⁷ 木山・前掲注2) (青山ビジネスロー・レビュー) 30頁、酒井(克)・前掲注5) 89頁、山本(尚)・前掲注2) 195頁参照。

限度」内である限り²⁹⁸、認められることになる。

つまり、通則法 74 条の 10 の違法性が争われた場合、無予告要件の充足という観点ではなく、裁量権の濫越・濫用という観点から判断する見解である。

2. 論拠

裁量説の論拠の大枠は、合理的適用説の論拠と同旨である。すなわち、裁量説は、事前通知が原則とされた趣旨を、運用上の取扱いを確認することにあると捉えている（確認説）。

他方で、その趣旨を合理的適用説に比して積極に解し、事前通知規定は平成 23 年改正以前の状況をそのまま確認したものであると位置づける。

この点、第 3 章で確認した通り、同改正以前は、事前通知の実施について、課税庁の裁量が認められていた。また、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定めることから、課税庁の裁量によって同条の適用が決まると解することができる。

このことから、通則法 74 条の 10 の適用に、課税庁の裁量が認められることは、平成 23 年改正以前の状況に合致するものであり、同条の規定振りからも肯定されるとする。

3. 学説及び裁判例

(1) 学説

裁量説に立つものと考えられる学説は、森論文である。

森文人は、「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、……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。……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、課税当局の専門的技術的裁量に委ねられていると解される。」との見解を示す²⁹⁹。

この見解では、課税庁保有情報の選定や、「おそれがあると認める場合」の判断は、課税庁の裁量に委ねられるとされる。

(2) 裁判例

裁量説を採用するものと考えられる裁判例は、平成 29 年判決と令和元年判決である。

²⁹⁸ 最決昭和 48 年 7 月 10 日・前掲注 48)。

²⁹⁹ 森・前掲注 9) 237-239 頁。

ア 平成 29 年判決

平成 29 年判決は³⁰⁰、事前通知規定の国賠法上の違法性の判断基準（解釈）として、無予告要件を満たすかについて、「税務署長等が……職務上の法的義務として通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく漫然と通則法 74 条の 10 の要件該当性の判断をしたと認め得る事情がある」という注意義務基準を示す。

第 1 章で確認した通り、注意義務基準は、国賠法上の違法性という観点から、通則法 74 条の 10 の違法性を判断する基準である。

つまり、通則法 74 条の 10 の適用について、無予告要件の充足という観点を考慮しないものである。

イ 令和元年判決

令和元年判決は³⁰¹、通則法 74 条の 10 に該当する根拠が示されなかったことを理由に、仕入税額控除に係る帳簿等を提示しなかったことが、消費税法 30 条 7 項にいう帳簿等を「保存しない場合」に該当するかなどが争われた事例である。

同判決は、通則法 74 条の 10 は「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、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適用されるものであり、上記のような情報の性質上、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いうべきである。」と判示する。

上記判示は、無予告理由の開示を否定するものである。また、令和元年判決では、無予告要件の充足の有無が判示されていない。

つまり、通則法 74 条の 10 の適用について、裁判所の審査を排斥するものである。

4. 利点

裁量説によれば、通則法 74 条の 10 の適用には、課税庁の裁量が認められる。この見解は、税務調査の機能に資する点で優れている。

合理的適用説の利点として挙げたものと同旨であるが、裁量説は合理的適用説に比して、積極的にこの利点に資することができる。すなわち、合理的適用説では、通則法 74 条の 10 の適用について、それほど慎重さが求められない点で、税務調査の機能に資すると評価できるところ、これはあくまで無予告要件の充足について裁判所の審査が及ぶことを前提にする。

他方で、裁量説では、通則法 74 条の 10 の適用について、課税庁の裁量が認められることから、裁判所の審査は、無予告要件の充足については及ばず、もっぱら裁量権の踰越・

³⁰⁰ 千葉地判平成 29 年 11 月 15 日・前掲注 17)。

³⁰¹ 東京地判令和元年 11 月 21 日・前掲注 21)。

濫用という限定的・例外的な違法事由にのみ及ぶことになる（行政事件訴訟法 30 条）³⁰²。
そのため、同条の適用について、裁判所が違法と判断することは通常考えられない³⁰³。

このように、裁量説では、課税庁の裁量が認められる点で、税務調査の機動力を確保することができ、その結果として税務調査の機能に資するといえる。

5. 問題点

(1) 不確定概念の白紙委任

裁量説は、「おそれがあると認める場合」という不確定概念の解釈を、課税庁に白紙委任する結果となる点に問題がある。

裁量説の論拠で示した通り、通則法 74 条の 10 の「税務署長等が……認める場合」という規定振りからすれば、課税庁の裁量によって同条の適用が決まると解することもできる。このように解した場合、「おそれがあると認める場合」という不確定概念の解釈もまた、課税庁に委ねられることになる。

しかし、「おそれがあると認める場合」の解釈を課税庁に委ねることは、不確定概念の解釈について、裁判所の審査が及ばない点で、納税者の手続的な保障（事前通知の原則）の軽視を意味する³⁰⁴。これは、合理的適用説の利点で述べた通り、事前通知が原則とされた趣旨（創設説）に反する。

また、第 4 章で確認した通り、課税要件明確主義は、課税庁に白紙委任すること、すなわち、自由裁量を認めていない³⁰⁵。そして、不確定概念が課税要件明確主義に反しないためには、規定の趣旨等に照らして、その意味内容を裁判所の解釈によって決着をつけられることが求められる³⁰⁶。

このように、「おそれがあると認める場合」という不確定概念の解釈を、課税庁に白紙委任する結果となる点は、事前通知が原則とされた趣旨と、課税要件明確主義の要請に反するため問題である。

(2) 平成 23 年改正以前の最高裁判例との対照

裁量説は、平成 23 年改正以前の最高裁判例が³⁰⁷、課税庁の裁量を認めていた理由に反

³⁰² 森・前掲注 9) 239 頁参照。

³⁰³ 森・前掲注 9) 240 頁参照。

³⁰⁴ 石村編・前掲注 28) 630 頁〔石村耕治＝望月爾執筆部分〕、木山・前掲注 2) (税理) 121 頁、増田＝高砂・前掲注 17) 117 頁〔増田英敏執筆部分〕参照。

³⁰⁵ 岡村＝酒井（貴）＝田中（昌）・前掲注 44) 23 頁、金子（宏）・前掲注 44) 84 頁、北野＝黒川（補訂）・前掲注 44) 78 頁、中里＝弘中＝渕＝伊藤（剛）＝吉村編・前掲注 170) 23 頁、水野・前掲注 44) 9 頁、山本（守）・前掲注 44) 664 頁参照。

³⁰⁶ 石村編・前掲注 28) 184 頁〔森稔樹＝石村耕治執筆部分〕、金子（宏）・前掲注 44) 85 頁、中里＝弘中＝渕＝伊藤（剛）＝吉村編・前掲注 170) 23 頁参照。

³⁰⁷ 最決昭和 48 年 7 月 10 日・前掲注 48)、最判昭和 58 年 7 月 14 日・前掲注 48)。

する点にも問題がある。

第3章で確認した通り、最高裁判例は、事前通知が「質問検査を行なううえの法律上一律の要件」ではないことを理由に、事前通知の実施について、課税庁の裁量を認めていた。

しかし、税務調査手続の法整備が行われた平成23年改正では、事前通知を原則と位置づけた上で法定化し、事前通知を要しない場合は例外であるとされた。そのため、今日的には、最高裁判例が理由とする部分は意味を有していないといえる³⁰⁸。

このように、事前通知規定が法定化された以上、通則法74条の10に課税庁の裁量を認めることは、平成23年改正以前の最高裁判例がこれを認めていた理由に反する結果となる点で問題である。

第4節 小括

本章では、通則法74条の10の適用のあり方に関する学説を整理し、それぞれの論拠、利点、及び問題点を明らかにした。

第1に、通則法74条の10の適用に関して、客観性がある場合に限り認める客観適用説を検討した。この見解の論拠は、同条が事前通知の原則の例外規定であることである。

客観適用説に立つものと考えられる学説は、酒井論文、木山論文、品川論文である。他方で、裁判例はない。

その利点は、税務調査における納税者の手続的な保障の確保に資することである。反対に問題点は、①税務調査の機能を低下させるおそれがあること、②通則法74条の10の「税務署長等が……認める場合」という規定振りに反すること、以上2点である。

第2に、通則法74条の10の適用に関して、一般論からの判断を認める合理的適用説を検討した。この見解の論拠は、税務調査手続の改正が運用上の取扱いを法律上明確化する方向に修正された上で行われたことである。

このことから、事前通知が原則とされた趣旨を、運用上の取扱いを確認することにあると位置づけ（確認説）、同条が例外規定であるとしても、その適用場面を限定する必要はないとする。

合理的適用説に立つものと考えられる学説・裁判例は、大野論文、令和2年判決、令和3年判決である。

その利点は、税務調査の機能に資することである。反対に問題点は、①納税者の手続的な保障が軽視されること、②通則法74条の10の課税庁保有情報「に鑑みて」という文理に反すること、以上2点である。

第3に、通則法74条の10の適用に関して、課税庁の裁量を認める裁量説を検討した。この見解の論拠の大枠は、合理的適用説の論拠と同旨である。

³⁰⁸ 木山・前掲注2)（青山ビジネスロー・レビュー）33-34頁、酒井（克）・前掲注102）86頁参照。

他方で、確認説としての事前通知の原則の趣旨を、合理的適用説に比して積極的に解し、事前通知規定は平成 23 年改正以前の状況をそのまま確認したものであると位置づける。

裁量説に立つものと考えられる学説・裁判例は、森論文、平成 29 年判決、令和元年判決である。

その利点は、税務調査の機能に資することである。合理的適用説の利点として挙げたものと同旨であるが、裁量説は合理的適用説に比して、積極的にこの利点に資することができる。反対に問題点は、①「おそれがあると認める場合」という不確定概念の解釈を課税庁に白紙委任する結果となること、②平成 23 年改正以前の最高裁判例が課税庁の裁量を認めていた理由に反すること、以上 2 点である。

次章では、通則法 74 条の 10 の適用のあり方について、結論を述べる。

第7章 「おそれがあると認める場合」の解釈

本章では、通則法74条の10の適用のあり方について、結論を述べる。具体的には、前章までの検討を踏まえ、「おそれがあると認める場合」の解釈と判断枠組みを明らかにする。

第1節 調査手続の透明性と納税者の予測可能性の確保

1. 解釈の方向性

租税法律主義の下、税法の解釈は、原則として文理解釈によるべきことが通説である³⁰⁹。他方で、文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合には、規定の趣旨等に照らして意味内容を明らかにしなければならないとされる³¹⁰。

この点、通則法74条の10は、事前通知が不要となる場合を、税務署長等が、①課税庁保有情報「に鑑み」、②「おそれがあると認める場合」（無予告要件）と定める。

これによれば、「おそれがあると認める場合」は、課税庁保有情報を前提に判断されることが、文理上明らかである³¹¹。しかし、「おそれがあると認める場合」は、不確定概念であるから、その意味内容が文理上明らかではない。

もっとも、通則法74条の10の「税務署長等が……認める場合」という規定振りからすれば、課税庁の裁量によって同条の適用が決まると解することもできる³¹²。このように解した場合、「おそれがあると認める場合」の解釈もまた、課税庁に委ねられることになる。

しかし、第4章で確認した通り、課税要件明確主義は、課税庁に白紙委任すること、すなわち、自由裁量を認めていない³¹³。そして、不確定概念が課税要件明確主義に反しないためには、規定の趣旨等に照らして、その意味内容を裁判所の解釈によって決着をつけられることが求められる³¹⁴。

このことは、税務調査の法理を考える上でも、留意しなければならない³¹⁵。現に、質問検査権規定には「必要があるとき」という不確定概念が用いられているが、最高裁判例は

³⁰⁹ 岡村＝酒井（貴）＝田中（昌）・前掲注44）27頁、金子（宏）・前掲注44）123頁、北野＝黒川（補訂）・前掲注44）80頁、清永・前掲注76）35頁、酒井（克）・前掲注252）6頁、谷口・前掲注51）44頁、中里＝弘中＝渕＝伊藤（剛）＝吉村編・前掲注170）59頁、増井・前掲注170）48頁参照。

³¹⁰ 岡村＝酒井（貴）＝田中（昌）・前掲注44）27頁、金子（宏）・前掲注44）124頁、清永・前掲注76）35頁、谷口・前掲注51）46頁、増井・前掲注170）48頁参照。

³¹¹ 木山・前掲注2）（青山ビジネスロー・レビュー）30頁、酒井（克）・前掲注5）89頁、山本（尚）・前掲注2）195頁参照。

³¹² 森・前掲注9）237頁参照。

³¹³ 岡村＝酒井（貴）＝田中（昌）・前掲注44）23頁、金子（宏）・前掲注44）84頁、北野＝黒川（補訂）・前掲注44）78頁、中里＝弘中＝渕＝伊藤（剛）＝吉村編・前掲注170）23頁、水野・前掲注44）9頁、山本（守）・前掲注44）664頁参照。

³¹⁴ 石村編・前掲注28）184頁〔森稔樹＝石村耕治執筆部分〕、金子（宏）・前掲注44）85頁、中里＝弘中＝渕＝伊藤（剛）＝吉村編・前掲注170）23頁参照。

³¹⁵ 北野＝黒川（補訂）・前掲注44）302頁参照。

これを「客観的な必要性」と解している³¹⁶。すなわち、「必要があるとき」というのは、客観的な必要性が認められるときという意味であり、必要性の認定は課税庁の自由裁量ではない³¹⁷。

そのため、「おそれがあると認める場合」の解釈についても、課税庁の自由裁量が認められると解することは妥当ではない。その意味で、「税務署長等が……認める場合」という規定振りは、通則法 74 条の 10 の解釈・適用について、裁判所の審査を排斥するものではないと解するべきである。

したがって、「おそれがあると認める場合」の解釈は、課税庁の裁量ではなく、規定の趣旨等に照らして明らかにすることが、課税要件明確主義の要請として求められるといえる。

2. 事前通知が原則とされた趣旨

第 3 章で確認した通り、平成 23 年改正では、事前通知を原則と位置づけた上で法定化し、事前通知を要しない場合は例外であるとされた。

このことから、事前通知の原則の趣旨である調査手続の透明性と納税者の予測可能性の確保よりも、調査の適正な遂行と課税の公平確保が優る場合に限り、通則法 74 条の 10 の適用が許されると理解されている³¹⁸。

例外規定である通則法 74 条の 10 の解釈にあたって、さらに考慮すべきことは、事前通知が原則とされた趣旨である。例外規定の適用は、その裏返しとして、原則規定によって担保されるべきものを毀損することになるからである。

通則法 74 条の 10 にあてはめると、同条の適用によって毀損されるものは、事前通知によって担保される調査手続の透明性と納税者の予測可能性の確保となる³¹⁹。

この点、事前通知が原則とされた趣旨の捉え方は、①運用上の取扱いを確認することにあると捉える見解（確認説）と、②創設的な規定として、税務調査における納税者の手続的な保障を重視することにあると捉える見解（創設説）に分かれている。

両説の相違は、税務調査手続の改正が運用上の取扱いを法律上明確化する方向に修正された上で行われたことに対する捉え方の違いにあるところ、第 3 章で検討した通り、次の理由から創設説が妥当である。

すなわち、事前通知を原則と位置づけ、事前通知を要しない場合は例外であるとの整理は、上記修正前の平成 23 年度税制改正大綱ですでに示されていた³²⁰。また、平成 23 年改正以前において、最高裁判例が課税庁に裁量を認めたのは、事前通知が「質問検査を行な

³¹⁶ 最決昭和 48 年 7 月 10 日・前掲注 48)。

³¹⁷ 石村編・前掲注 28) 640-641 頁〔石村耕治＝望月爾執筆部分〕、金子（宏）・前掲注 44) 997 頁、木山・前掲注 27) 242-243 頁、水野・前掲注 44) 54 頁参照。

³¹⁸ 酒井（克）・前掲注 5) 93 頁、日本弁護士連合会＝日弁連税制委員会編・前掲注 51) 356 頁〔松井淑子執筆部分〕、森・前掲注 9) 234 頁参照。

³¹⁹ 酒井（克）・前掲注 5) 93 頁参照。

³²⁰ 民主党・前掲注 123) 30-31 頁参照。

ううえの法律上一律の要件」ではなかったからである³²¹。これに対して学説では、税務調査手続の法整備の必要性が指摘されていた³²²。この指摘に応えたのが平成 23 年改正であり³²³、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³²⁴。

国会答弁においても、通則法 74 条の 10 の適用は限定的とされ、「例外事由が法律上明確化されることに伴い」、課税庁に例外事由の該当性について、適切な判断が求められるとされた³²⁵。

さらに、令和 3 年判決後の裁判例では³²⁶、平成 23 年改正による税務調査手続の趣旨について、納税者の手続的な保障を重視したものと捉えるものがある³²⁷。

以上の学説や裁判例等に鑑みれば、事前通知規定についても、手続的な保障を重視したものと捉えることが、平成 23 年改正の納税者の権利保護という目的に合致する。

したがって、事前通知が原則とされた趣旨は、創設的な規定として、調査手続の透明性と納税者の予測可能性の確保という手続的な保障を重視することにあると捉えるべきである（創設説）。

第 2 節 憲法の諸要請に対する例外規定

1. 租税法律主義の要請と事前通知

第 4 章で確認した通り、租税法律主義（憲法 84 条）は、課税権者の恣意性の排除を目的とし³²⁸、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つ³²⁹。その内容である課税要件法定主義と課税要件明確主義は、手続の法定及び明確を要請する³³⁰。

³²¹ 最決昭和 48 年 7 月 10 日・前掲注 48)、最判昭和 58 年 7 月 14 日・前掲注 48)。

³²² 占部・前掲注 148) 2 頁、小幡・前掲注 148) 88 頁、金子（宏）・前掲注 44) 1001 頁、北野・前掲注 92) 10 頁、手塚・前掲注 102) 82 頁、増田・前掲注 55) 227 頁、山田・前掲注 102) 37 頁、山本（直）・前掲注 148) 42 頁参照。

³²³ 占部・前掲注 148) 2 頁、金子（宏）・前掲注 44) 995 頁、増田＝高砂・前掲注 17) 115 頁〔増田英敏執筆部分〕、山田・前掲注 102) 31 頁参照。

³²⁴ 木山・前掲注 2)（青山ビジネスロー・レビュー）35 頁、山本（直）・前掲注 148) 44 頁参照。

³²⁵ 衆議院・前掲注 140)。

³²⁶ 東京高判令和 4 年 8 月 25 日・前掲注 167)。

³²⁷ 青木・前掲注 167) 62 頁、木山・前掲注 167) 121 頁、倉見・前掲注 167) 4 頁、向笠・前掲注 167) 161 頁参照。

³²⁸ 金子（宏）・前掲注 44) 79 頁、北野＝黒川（補訂）・前掲注 44) 78 頁、谷口・前掲注 51) 10 頁参照。

³²⁹ 石村編・前掲注 28) 120 頁〔森稔樹＝石村耕治執筆部分〕、岡村＝酒井（貴）＝田中（昌）・前掲注 44) 12 頁、金子（宏）・前掲注 44) 79 頁、北野＝黒川（補訂）・前掲注 44) 84 頁、谷口・前掲注 51) 11 頁、水野・前掲注 44) 8 頁、山本（守）・前掲注 44) 645 頁参照。

³³⁰ 最大判昭和 30 年 3 月 23 日・前掲注 195)、最大判昭和 60 年 3 月 27 日・前掲注 196)、木山・前掲注 27) 226 頁参照。

平成 23 年改正以前は、事前通知について、法令上の定めがなかった。そのため、同改正以前における事前通知は、租税法律主義の要請の枠外であった。

しかし、現行法では、事前通知の原則が法定されていることから、事前通知は、課税要件法定主義が求める税務調査の手続要件という性格を持つ³³¹。その例外として、通則法 74 条の 10 が、事前通知が不要とされるための手続要件（無予告要件）を定めることから、これを満たさずに事前通知を欠く調査は違法となる³³²。

したがって、現行法の下における事前通知の原則は、第 3 章で確認した不要説と異なり、「税務調査の実施に支障がないと認められる場合」や「調査が効率的に行えると認められるような場合」³³³に限られるものではない。

2. 適正手続の保障の要請と事前通知

憲法 31 条は、手続の法定を要請するにとどまらず、適正なものであることをも要請する（適正手続の保障）³³⁴。同条は、直接には刑事手続についての規定であるところ³³⁵、学説及び最高裁判例を前提にすると、少なくとも、行政手続に適用ないし準用される余地がある³³⁶。

租税法律主義もまた、租税の賦課・徴収が適正な手続で行われなければならないことを要請する（手続的保障原則）³³⁷。

第 4 章で検討した通り、事前通知の原則は、次の理由から適正手続の保障の要請のあらわれといえる。すなわち、第 2 章で確認した通り、税務調査は、納税義務確定のための資料を得ることを目的とするものであるから、それは日常的かつ純粹に行政目的のものである³³⁸。

また、納税者の同意・協力を前提にする任意調査としてのみ成立するが、納税者は税務調査が適法である限り、質問に答え検査を受任する義務を負い、これに応じないときは刑

³³¹ 木山・前掲注 27) 246 頁、品川・前掲注 49) 107 頁参照。

³³² 奥谷・前掲注 20) 3 頁、木山・前掲注 2) (青山ビジネスロー・レビュー) 28 頁、同・前掲注 27) 250 頁、酒井(克)・前掲注 5) 94 頁、品川・前掲注 49) 108 頁、谷口・前掲注 51) 161 頁、日本弁護士連合会＝日弁連税制委員会編・前掲注 51) 368-369 頁〔松井淑子執筆部分〕、増田・前掲注 51) 555 頁、森・前掲注 9) 241 頁参照。

³³³ 国税庁・前掲注 97) 578 頁。

³³⁴ 最大判昭和 37 年 11 月 28 日・前掲注 210), 芦部＝高橋(和)(補訂)・前掲注 206) 265-266 頁、金子(秀)・前掲注 92) 165 頁、佐藤(幸)・前掲注 206) 366-367 頁参照。

³³⁵ 芦部＝高橋(和)(補訂)・前掲注 206) 267 頁、浦部・前掲注 212) 310 頁、釜田・前掲注 211) 27-28 頁参照。

³³⁶ 最大判平成 4 年 7 月 1 日・前掲注 224), 宇賀・前掲注 214) 489 頁、松井(茂)・前掲注 206) 517 頁、宮地・前掲注 214) 243 頁、本村・前掲注 214) 50 頁参照。

³³⁷ 新井・前掲注 53) 81-82 頁、岡村＝酒井(貴)＝田中(昌)・前掲注 44) 25-26 頁、金子(宏)・前掲注 44) 87-88 頁、谷口・前掲注 51) 25 頁、中里＝弘中＝澁＝伊藤(剛)＝吉村編・前掲注 170) 25 頁、山本(守)・前掲注 44) 688 頁参照。

³³⁸ 北野＝黒川(補訂)・前掲注 44) 303 頁参照。

事制裁を受けることになる³³⁹。そのため、税務調査の実施は公権力の行使を内容とするから、納税者の営業や私生活の平穩を阻害し、さらには人権に重大な影響を与え得ることに注意しなければならない³⁴⁰。

以上の税務調査の法的性格等に鑑みれば、調査の適正な遂行と課税の公平確保が重要であるとしても、その実施に際しては、納税者の予測可能性を確保すること、すなわち、防御の機会を付与することが適正手続の保障の観点から要請されるといえる³⁴¹。そして、調査手続として、納税者に防御の機会を付与することができるのは、税務調査の開始手続である事前通知にほかならない³⁴²。

したがって、事前通知の原則は、税務調査が行政手続であるとしても、納税者に防御の機会を付与すべきという、適正手続の保障の要請のあらわれといえる³⁴³。

3. 憲法の諸要請からみた事前通知の原則

以上のことから、事前通知の原則は、課税要件法定主義の求める税務調査の手続要件であり³⁴⁴、かつ、適正手続の保障の要請のあらわれといえる³⁴⁵。このことから、事前通知の原則は、租税法律主義と適正手続の保障という憲法の諸要請を具体化した規定と位置づけることができる³⁴⁶。

その対照として、事前通知の原則の例外を定める通則法 74 条の 10 は、憲法の諸要請に対する例外規定と位置づけることができる。

第 3 節 国税通則法 74 条の 10 の適用のあり方

1. 「おそれがあると認める場合」の解釈

事前通知が原則とされた趣旨は、単に運用上の取扱いを確認することではなく（確認説）、

³³⁹ 石村編・前掲注 28) 623 頁〔石村耕治＝望月爾執筆部分〕、金子（宏）・前掲注 44) 995 頁、北野＝黒川（補訂）・前掲注 44) 303 頁参照。

³⁴⁰ 新井・前掲注 53) 139 頁、北野＝黒川（補訂）・前掲注 44) 303 頁、曾和・前掲注 76) 100 頁、高野・前掲注 91) 125-126 頁、田中（治）・前掲注 231) 17 頁、日本弁護士連合会＝日弁連税制委員会編・前掲注 51) 356 頁〔松井淑子執筆部分〕、増田・前掲注 231) 207 頁、本村・前掲注 214) 56 頁参照。

³⁴¹ 新井・前掲注 92) 202 頁、北野＝黒川（補訂）・前掲注 44) 308 頁、松沢・前掲注 81) 258 頁、本村・前掲注 214) 59-60 頁参照。

³⁴² 日本弁護士連合会＝日弁連税制委員会編・前掲注 51) 372 頁〔松井淑子執筆部分〕、増田・前掲注 51) 576 頁、松沢・前掲注 81) 258 頁参照。

³⁴³ 木山・前掲注 27) 246 頁、酒井（克）・前掲注 5) 93 頁、日本弁護士連合会＝日弁連税制委員会編・前掲注 51) 372 頁〔松井淑子執筆部分〕参照。

³⁴⁴ 木山・前掲注 27) 246 頁、品川・前掲注 49) 107 頁参照。

³⁴⁵ 木山・前掲注 27) 246 頁、酒井（克）・前掲注 5) 93 頁、日本弁護士連合会＝日弁連税制委員会編・前掲注 51) 356 頁〔松井淑子執筆部分〕参照。

³⁴⁶ 日本弁護士連合会＝日弁連税制委員会編・前掲注 51) 372 頁〔松井淑子執筆部分〕参照。

創設的な規定として、調査手続の透明性と納税者の予測可能性の確保という手続的な保障を重視することにある（創設説）。

調査手続の透明性と納税者の予測可能性の確保は、事前通知が厳格に履践されることによって担保される。そのため、通則法 74 条の 10 の適用を安易に認めることは、事前通知によって担保されるべき納税者の手続的な保障の軽視を意味するから、事前通知が原則とされた趣旨に反することになる³⁴⁷。

また、通則法 74 条の 10 は、憲法の諸要請に対する例外規定と位置づけられる。憲法の諸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からすれば、同条に関する課税庁の裁量を広く認めるべきではないことは明らかである³⁴⁸。

以上に鑑みれば、通則法 74 条の 10 の適用は、限定的な場合に限り認められるものと解すべきである³⁴⁹。そして、その限定は、質問検査権規定の必要性要件に客観性が求められることと平仄を合わせ、「おそれがあると認める場合」に客観性を求めることが妥当である（客観適用説）³⁵⁰。

また、当該「おそれ」の程度は、単なる可能性ではなく、調査の前段階において相当程度の確実性が要求されるべきである³⁵¹。「おそれがあると認める場合」に客観性を求めるとしても、当該「おそれ」の程度が単なる可能性に過ぎないとすれば、通則法 74 条の 10 の適用が安易に認められる結果となりかねないからである。

ここで確実性ではなく、相当程度の確実性と表現しているのは、課税庁が把握し得ない納税者独自の情報（以下「納税者保有情報」という。）があり得るからである。すなわち、課税庁保有情報からすれば確実性が認められるものの、納税者保有情報という不確定要素を考慮した場合には、確実とまでは評価できないという意味で相当程度の確実性と表現している。

したがって、「おそれがあると認める場合」は、調査の前段階において「おそれがある」ことが相当程度確実であると客観的に認められる場合と解すべきである。

2. 判断枠組み

「おそれがあると認める場合」は、調査の前段階において「おそれがある」ことが相当

³⁴⁷ 石村編・前掲注 28) 630 頁〔石村耕治＝望月爾執筆部分〕、木山・前掲注 2) (税理) 121 頁、増田＝高砂・前掲注 17) 117 頁〔増田英敏執筆部分〕参照。

³⁴⁸ 酒井（克）・前掲注 5) 93 頁、日本弁護士連合会＝日弁連税制委員会編・前掲注 51) 372 頁〔松井淑子執筆部分〕参照。

³⁴⁹ 酒井（克）・前掲注 5) 93 頁、品川・前掲注 2) 41 頁、日本弁護士連合会＝日弁連税制委員会編・前掲注 51) 363 頁〔松井淑子執筆部分〕参照。

³⁵⁰ 木山・前掲注 27) 251 頁、酒井（克）・前掲注 102) 92-93 頁、日本弁護士連合会＝日弁連税制委員会編・前掲注 51) 363 頁〔松井淑子執筆部分〕参照。

³⁵¹ 日本弁護士連合会＝日弁連税制委員会編・前掲注 51) 363 頁〔松井淑子執筆部分〕参照。

程度確実であると客観的に認められる場合と解すべきことを示した。そこで、この解釈の判断枠組みを検討する。

通則法 74 条の 10 は、「おそれ」として、把握困難のおそれと遂行支障のおそれの 2 つを定める。第 5 章で検討した通り、同条が定める「違法又は不当な行為」には、事前通知前までに行っていた「違法又は不当な行為」を行わないなどの通知後の不作為ないし適法な行為も含まれる³⁵²。

また、把握困難のおそれは、事前通知をした場合に、税務調査の実施自体は可能であるものの、正確な課税標準等の把握を困難にする「違法又は不当な行為」が行われることを意味する³⁵³。遂行支障のおそれは、調査ないし事前通知の実施自体に困難な事情があることを意味する³⁵⁴。

そのため、調査の前段階において、①事前通知をした場合に、正確な課税標準等の把握を困難にする「違法又は不当な行為」が行われること、又は②調査ないし事前通知の実施自体に困難な事情があることが、相当程度確実であると客観的に認められる場合に、通則法 74 条の 10 の適用が認められる。

その判断の前提になる課税庁保有情報の範囲は、第 5 章で検討した通り、「おそれがある」と認める場合」の判断の基礎となり得る納税者個人に関する情報に限られる（狭義説）。その意味で、「家族経営の中小企業」などの一般論そのものは、課税庁保有情報に含まれない。

以上を踏まえると、①外部から収集した情報により、事前通知前に「違法又は不当な行為」が行われていることの確証がある場合には（以下「確証事実存在型」という。）、調査の前段階において「おそれがある」ことが相当程度確実であると客観的に認められる場合に該当すると考える。

また、②納税者の申告内容や具体的な営業形態等から、事前通知前に「違法又は不当な行為」が行われていることを想定でき（以下「想定可能要件」という。）、かつ、過去の調査において実際に「違法又は不当な行為」が行われた事実がある場合（以下「過去調査要件」という。）にも（以下「確証事実不存在型」という。）、調査の前段階において「おそれがある」ことが相当程度確実であると客観的に認められる場合に該当すると考える。

それぞれの論拠は、次の通りである。

（1） 確証事実存在型の論拠

確証事実存在型は、事前通知前に「違法又は不当な行為」が行われていることについて、確証的な事実があるケースである。例えば、調査対象である納税者の従業員等のタレコミにより、事前通知前に仮装・隠蔽が行われていることの確証があるケースが、これに該当する。

³⁵² 山下（和）編・前掲注 88）116 頁参照。

³⁵³ 菅原・前掲注 90）97 頁参照。

³⁵⁴ 品川・前掲注 45）159 頁、菅原・前掲注 90）97 頁参照。

確証事実存在型では、事前通知をした場合に、通知前まで行っていた「違法又は不当な行為」を行わないなどの通知後の不作為ないし適法な行為がなされることが相当程度確実であると評価できる。

また、事前通知先が判明しないといった、事前通知の実施自体に困難な事情があるケースも、確証事実存在型に含まれる。このケースでは、納税者保有情報を考慮するまでもなく、事前通知の実施自体に困難な事情があることが客観的に確実であると評価できるからである。

したがって、外部から収集した情報により、事前通知前に「違法又は不当な行為」が行われていることの確証がある場合には、調査の前段階において「おそれがある」ことが相当程度確実であると客観的に認められる場合に該当するといえる。

(2) 確証事実不存在型の論拠

確証事実不存在型は、事前通知前に「違法又は不当な行為」が行われていることを想定できるものの、確証的な事実がないケースである。例えば、納税者の申告内容から事前通知前に仮装・隠蔽が行われていることを想定でき、これを裏付ける事実はないものの、過去の調査において実際に仮装・隠蔽が行われていた事実があるケースが、これに該当する。

確証事実不存在型では、想定可能要件と過去調査要件のいずれも満たす必要がある。通則法 74 条の 10 が定める「おそれ」は、あくまで、事前通知をすることによって生じる「おそれ」だからである。

そのため、事前通知前に「違法又は不当な行為」が行われていることの想定は、通知後に「違法又は不当な行為」が行われる可能性を示唆するものの、これのみをもって相当程度確実な「おそれ」があるとは評価できない。

そこで、必要となるのが過去調査要件を満たす事実である。過去の調査において実際に「違法又は不当な行為」が行われたという事実は、調査対象である納税者が、少なくとも一度は、悪質な納税者であったことの証明となるからである。

このように、事前通知前に「違法又は不当な行為」が行われていることを想定でき、かつ、過去に悪質な納税者であったことの証明がある場合には、事前通知をした場合に、①通知後の「違法又は不当な行為」又は、②通知前まで行っていた「違法又は不当な行為」を行わないなどの通知後の不作為ないし適法な行為がなされることが相当程度確実であると評価できる。

したがって、想定可能要件と過去調査要件のいずれも満たす場合には、調査の前段階において「おそれがある」ことが相当程度確実であると客観的に認められる場合に該当するといえる。

3. 結論

以上をまとめると、次の通りである。

通則法 74 条の 10 の適用は、客観性が認められる場合に限られる（客観適用説）。具体的には、「おそれがあると認める場合」は、調査の前段階において「おそれがある」ことが相当程度確実であると客観的に認められる場合と解すべきである。

先行研究における客観適用説は、「おそれがあると認める場合」について、客観性のみを求めているが、本論文の客観適用説は、客観性に加え、相当程度の確実性をも求めている。

この点、調査の前段階において「おそれがある」ことが相当程度確実であると客観的に認められる場合の判断枠組みは、2 つある。

第 1 に、外部から収集した情報により、事前通知前に「違法又は不当な行為」が行われていることの確証がある場合である（確証事実存在型）。

確証事実存在型は、事前通知前に「違法又は不当な行為」が行われていることについて、確証的な事実があるケースである。例えば、調査対象である納税者の従業員等のタレコミにより、事前通知前に仮装・隠蔽が行われていることの確証があるケースが、これに該当する。また、事前通知先が判明しないといった、事前通知の実施自体に困難な事情があるケースも、確証事実存在型に含まれる。

第 2 に、納税者の申告内容や具体的な営業形態等から、事前通知前に「違法又は不当な行為」が行われていることを想定でき（想定可能要件）、かつ、過去の調査において実際に「違法又は不当な行為」が行われた事実がある場合（過去調査要件）である（確証事実不存在型）。

確証事実不存在型は、事前通知前に「違法又は不当な行為」が行われていることを想定できるものの、確証的な事実がないケースである。例えば、納税者の申告内容から事前通知前に仮装・隠蔽が行われていることを想定でき、これを裏付ける事実はないものの、過去の調査において実際に仮装・隠蔽が行われていた事実があるケースが、これに該当する。

第 4 節 小括

本章では、通則法 74 条の 10 の適用のあり方について、客観適用説によるべきことを明らかにした。具体的には、「おそれがあると認める場合」について、調査の前段階において「おそれがある」ことが相当程度確実であると客観的に認められる場合という解釈と、判断枠組みを示した。

1. 論拠

第 4 章で確認した通り、課税要件明確主義は、課税庁に白紙委任すること、すなわち、自由裁量を認めていない。そして、不確定概念が課税要件明確主義に反しないためには、規定の趣旨等に照らして、その意味内容を裁判所の解釈によって決着をつけられることが求められる。

したがって、「おそれがあると認める場合」という不確定概念の解釈は、課税庁の裁量ではなく、規定の趣旨等に照らして明らかにすることが、課税要件明確主義の要請として求

められる。

この点、平成 23 年改正では、事前通知を原則と位置づけた上で法定化し、事前通知を要しない場合は例外であるとされた。

このことから、事前通知の原則の趣旨である調査手続の透明性と納税者の予測可能性の確保よりも、調査の適正な遂行と課税の公平確保が優る場合に限り、通則法 74 条の 10 の適用が許されると理解されている。

例外規定である通則法 74 条の 10 の解釈にあたって、さらに考慮すべきことは、事前通知が原則とされた趣旨である。例外規定の適用は、その裏返しとして、原則規定によって担保されるべきものを毀損することになるからである。

第 3 章で検討した通り、事前通知が原則とされた趣旨は、創設的な規定として、調査手続の透明性と納税者の予測可能性の確保という手続的な保障を重視することにある（創設説）。

調査手続の透明性と納税者の予測可能性の確保は、事前通知が厳格に履践されることによって担保される。そのため、通則法 74 条の 10 の適用を安易に認めることは、事前通知によって担保されるべき納税者の手続的な保障の軽視を意味するから、事前通知が原則とされた趣旨に反することになる。

また、第 4 章で検討した通り、事前通知の原則は、課税要件法定主義の求める税務調査の手続要件であり、かつ、適正手続の保障の要請のあらわれといえる。このことから、事前通知の原則は、租税法律主義と適正手続の保障という憲法の諸要請を具体化した規定と位置づけることができる。

その対照として、事前通知の原則の例外を定める通則法 74 条の 10 は、憲法の諸要請に対する例外規定と位置づけることができる。憲法の諸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からすれば、同条に関する課税庁の裁量を広く認めるべきではないことは明らかである。

2. 結論

(1) 「おそれがあると認める場合」の解釈

以上に鑑みれば、通則法 74 条の 10 の適用は、限定的な場合に限り認められるものと解すべきである。そして、その限定は、質問検査権規定の必要性要件に客観性が求められることと平仄を合わせ、「おそれがあると認める場合」に客観性を求めることが妥当である（客観適用説）。

また、当該「おそれ」の程度は、単なる可能性ではなく、調査の前段階において相当程度の確実性が要求されるべきである。「おそれがあると認める場合」に客観性を求めるとしても、当該「おそれ」の程度が単なる可能性に過ぎないとすれば、通則法 74 条の 10 の適用が安易に認められる結果となりかねないからである。

ここで確実性ではなく、相当程度の確実性と表現しているのは、課税庁が把握し得ない

納税者独自の情報（納税者保有情報）があり得るからである。すなわち、課税庁保有情報からすれば確実性が認められるものの、納税者保有情報という不確定要素を考慮した場合には、確実とまでは評価できないという意味で相当程度の確実性と表現している。

したがって、「おそれがあると認める場合」は、調査の前段階において「おそれがある」ことが相当程度確実であると客観的に認められる場合と解するべきである。

（2） 判断枠組み

第5章の検討を踏まえると、調査の前段階において「おそれがある」ことが相当程度確実であると客観的に認められる場合の判断枠組みは、2つある。

第1に、外部から収集した情報により、事前通知前に「違法又は不当な行為」が行われていることの確証がある場合である（確証事実存在型）。

確証事実存在型は、事前通知前に「違法又は不当な行為」が行われていることについて、確証的な事実があるケースである。例えば、調査対象である納税者の従業員等のタレコミにより、事前通知前に仮装・隠蔽が行われていることの確証があるケースが、これに該当する。また、事前通知先が判明しないといった、事前通知の実施自体に困難な事情があるケースも、確証事実存在型に含まれる。

第2に、納税者の申告内容や具体的な営業形態等から、事前通知前に「違法又は不当な行為」が行われていることを想定でき（想定可能要件）、かつ、過去の調査において実際に「違法又は不当な行為」が行われた事実がある場合（過去調査要件）である（確証事実不存在型）。

確証事実不存在型は、事前通知前に「違法又は不当な行為」が行われていることを想定できるものの、確証的な事実がないケースである。例えば、納税者の申告内容から事前通知前に仮装・隠蔽が行われていることを想定でき、これを裏付ける事実はないものの、過去の調査において実際に仮装・隠蔽が行われていた事実があるケースが、これに該当する。

次章では、本論文を総括する。

第8章 総括

本論文では、通則法 74 条の 10 の適用のあり方を論じた。

第1章では、事前通知規定の瑕疵が問題になった事例の中で、通則法 74 条の 10 の違法性が問題になった3つの事例を素材として、同条の適用のあり方をめぐる問題点を明らかにした。

具体的には、「おそれがあると認める場合」という不確定概念の解釈が問題になる。通則法 74 条の 10 の適用の判断は、課税庁が行うことが前提になるため、その意味内容が明らかにならなければ、同条の適用について、課税庁に白紙委任するのと同じ結果になりかねないからである。

第2章では、税務調査の意義と、事前通知規定の内容を確認した。税務調査については、適正な課税処分（更正・決定・賦課決定等）を行うための資料を得ることを目的とすることや、法的性格が間接強制を伴う任意調査であることなどを確認した。

事前通知規定については、通則法 74 条の 9 第1項が事前通知の原則を定めることや、同条の 10 が定める無予告要件が事前通知を欠く調査の違法性阻却事由を定めることなどを確認した。

第3章では、事前通知規定の沿革を整理した上で、事前通知が原則とされた趣旨をどのように捉えるべきかを明らかにした。事前通知規定は、平成 23 年改正により法定化された。この点、事前通知が原則とされた趣旨の捉え方は、確認説と創設説に分かれている。

学説や裁判例等に鑑みれば、創設的な規定として、調査手続の透明性と納税者の予測可能性の確保という手続的な保障を重視することにあると捉えるべきである（創設説）。

第4章では、憲法の諸要請と事前通知の関係を明らかにした。平成 23 年改正以前は、事前通知について、法令上の定めがなかった。そのため、同改正以前における事前通知は、租税法律主義の要請の枠外であった。しかし、現行法では、事前通知の原則が法定されていることから、事前通知は、課税要件法定主義が求める税務調査の手続要件という性格を持つ。

また、税務調査の法的性格等に鑑みれば、調査の適正な遂行と課税の公平確保が重要であるとしても、その実施に際しては、納税者に対し予測可能性を確保すること、すなわち、防御の機会を付与することが適正手続の保障の観点から要請されるといえる。そして、調査手続として、納税者に防御の機会を付与することができるのは、税務調査の開始手続である事前通知にほかならない。

したがって、事前通知の原則は、税務調査が行政手続であるとしても、納税者に防御の機会を付与すべきという、適正手続の保障の要請のあらわれといえる。

第5章では、課税庁保有情報の範囲と、2つの「おそれ」の意義を明らかにした。課税庁保有情報の範囲については、広義説と狭義説の2つの見解が考えられる。税法の解釈は原則として文理解釈によるべきことが通説であることからすれば、「おそれがあると認める場合」の判断の基礎となり得る納税者個人に関する情報に限られると捉えることが妥当である（狭義説）。

2つの「おそれ」の意義については、①把握困難のおそれは、事前通知をした場合に、税務調査の実施自体は可能であるものの、正確な課税標準等の把握を困難にする「違法又は不当な行為」が行われること、②遂行支障のおそれは、調査ないし事前通知の実施自体に困難な事情があることを意味する。

第6章では、通則法74条の10の適用のあり方に関する学説を整理した。具体的には、同条の適用に関して、①客観性がある場合に限り認める客観適用説、②一般論からの判断を認める合理的適用説、③課税庁の裁量を認める裁量説の3つに整理した。

そして、それぞれの論拠、利点、及び問題点を明らかにした。

第7章では、通則法74条の10の適用のあり方について、本論文の結論を示した。その結論は、次の通りである。

通則法74条の10の適用は、客観性が認められる場合に限られる（客観適用説）。具体的には、「おそれがあると認める場合」は、調査の前段階において「おそれがある」ことが相当程度確実であると客観的に認められる場合と解すべきである。

その論拠は、①事前通知が原則とされた趣旨が創設説であること、②通則法74条の10が憲法の諸要請に対する例外規定と位置づけられること、③質問検査権規定の必要性要件に客観性が求められること、以上3点である。

先行研究における客観適用説は、「おそれがあると認める場合」について客観性のみを求めているが、本論文の客観適用説は、客観性に加え、相当程度の確実性をも求めている。

その理由は、「おそれがあると認める場合」に客観性を求めるとしても、当該「おそれ」の程度が単なる可能性に過ぎないとすれば、通則法74条の10の適用が安易に認められる結果となりかねないからである。

また、調査の前段階において「おそれがある」ことが相当程度確実であると客観的に認められる場合の判断枠組みとして、確証事実存在型と確証事実不存在型の2つを示した。

第1に、外部から収集した情報により、事前通知前に「違法又は不当な行為」が行われていることの確証がある場合である（確証事実存在型）。

確証事実存在型は、事前通知前に「違法又は不当な行為」が行われていることについて、確証的な事実があるケースである。例えば、調査対象である納税者の従業員等のタレコミにより、事前通知前に仮装・隠蔽が行われていることの確証があるケースが、これに該当する。また、事前通知先が判明しないといった、事前通知の実施自体に困難な事情がある

ケースも、確証事実存在型に含まれる。

第2に、納税者の申告内容や具体的な営業形態等から、事前通知前に「違法又は不当な行為」が行われていることを想定でき（想定可能要件）、かつ、過去の調査において実際に「違法又は不当な行為」が行われた事実がある場合（過去調査要件）である（確証事実不存在型）。

確証事実不存在型は、事前通知前に「違法又は不当な行為」が行われていることを想定できるものの、確証的な事実がないケースである。例えば、納税者の申告内容から事前通知前に仮装・隠蔽が行われていることを想定でき、これを裏付ける事実はないものの、過去の調査において実際に仮装・隠蔽が行われていた事実があるケースが、これに該当する。

おわりに

本論文では、通則法 74 条の 10 の適用のあり方を論じた。

平成 23 年改正では、事前通知を原則と位置づけた上で法定化し、事前通知を要しない場合は例外であるとされた。そのため、現行法の下では、税務調査を開始するにあたっては、例外規定である通則法 74 条の 10 が定める無予告要件を満たさない限り、事前通知をすることが求められる。

近時の裁判例では、事前通知規定の瑕疵が問題になった事例が増えている。しかし、無予告要件の解釈・適用を正面から判断したものは、令和 3 年判決のみであり、平成 23 年改正後の通則法を前提にした、税務調査手続に関する最高裁判例もなかった。

また、先行研究の数も乏しく、通則法 74 条の 10 がどのような場合に適用されるか、すなわち、無予告要件が満たされる場合はどのような場合であるかが明確とはいえなかった。

そこで、本論文では、通則法 74 条の 10 の「おそれがあると認める場合」という不確定概念の解釈を中心に、同条の適用のあり方を論じた。そして、同条の適用は、客観性が認められる場合に限られると結論付けた（客観適用説）。

具体的には、「おそれがあると認める場合」を、調査の前段階において「おそれがある」ことが相当程度確実であると客観的に認められる場合と解し、判断枠組みとして、確証事実存在型と確証事実不存在型の 2 つを示した。

本論文では論じることができなかったが、通則法 74 条の 10 の適用をめぐっては、調査手続の瑕疵と課税処分効力や、無予告理由の開示等の論点もある。これらについては、今後の研究課題としたい。

参考文献等

【書籍】

- ・青木丈『租税法令の読み方・書き方講座』（税務経理協会，2018 年）
- ・青木丈『税理士のための税務調査手続ルールブック〔改訂初版〕』（日本法令，2023 年）
- ・浅妻章如＝酒井貴子『租税法』（日本評論社，2020 年）
- ・芦部信喜＝高橋和之（補訂）『憲法〔第 8 版〕』（岩波書店，2023 年）
- ・阿部泰隆『行政の法システム（上）〔新版〕』（有斐閣，1997 年）
- ・新井隆一『税法と税務』（ぎょうせい，1997 年）
- ・新井隆一『租税法の基礎理論〔第 3 版〕』（日本評論社，1997 年）
- ・安部和彦『税務調査と質問検査権の法知識 Q&A〔第 3 版〕』（清文社，2017 年）
- ・石村耕治『先進諸国の納税者権利憲章〔第 2 版〕』（中央経済社，1996 年）
- ・石村耕治編『現代税法入門塾〔第 12 版〕』（清文社，2024 年）
- ・宇賀克也『行政手続法の解説〔第 6 次改訂版〕』（学陽書房，2013 年）
- ・宇賀克也『行政法概説 I 行政法総論〔第 8 版〕』（有斐閣，2023 年）
- ・鶴飼信也『憲法』（岩波書店，2022 年）
- ・浦部法穂『憲法学教室〔第 3 版〕』（日本評論社，2016 年）
- ・大浜啓吉『行政法総論〔第 4 版〕』（岩波書店，2019 年）
- ・岡村忠生＝酒井貴子＝田中昌国『租税法〔第 4 版〕』（有斐閣，2023 年）
- ・金子秀夫『租税行政と適正手続』（ぎょうせい，1993 年）
- ・金子宏『租税法〔第 24 版〕』（弘文堂，2021 年）
- ・兼子仁『行政法学』（岩波書店，1997 年）
- ・川田剛『Q&A でわかる税務調査と税務手続』（税務経理協会，2014 年）
- ・北野弘久『租税手続法』（学陽書房，1980 年）
- ・北野弘久『現代税法講義〔5 訂版〕』（法律文化社，2009 年）
- ・北野弘久＝黒川功（補訂）『税法学原論〔第 9 版〕』（勁草書房，2022 年）
- ・木山泰嗣『「税務判例」を読もう！』（ぎょうせい，2014 年）
- ・木山泰嗣『国税通則法の読み方』（弘文堂，2022 年）
- ・行政管理センター『逐条解説行政手続法〔改正行審法対応版〕』（ぎょうせい，2016 年）
- ・清永敬次『税法〔新装版第 5 刷〕』（ミネルヴァ書房，2013 年）
- ・黒坂昭一＝佐藤謙一『図解国税通則法』（大蔵財務協会，2023 年）
- ・酒井克彦『ブラッシュアップ租税法』（財経詳報社，2011 年）
- ・酒井克彦『クローズアップ租税行政法〔第 2 版〕』（財経詳報社，2016 年）
- ・酒井克彦『裁判例からみる税務調査』（大蔵財務協会，2020 年）
- ・酒井克彦『スタートアップ租税法〔第 4 版〕』（財経詳報社，2021 年）
- ・酒井克彦『レクチャー租税法解釈入門〔第 2 版〕』（弘文堂，2023 年）

- ・佐藤功『日本国憲法概説〔全訂第5版〕』（学陽書房，1996年）
- ・佐藤幸治『日本国憲法論〔第2版〕』（成文堂，2020年）
- ・塩野宏『行政法Ⅰ〔第6版補訂版〕』（有斐閣，2024年）
- ・品川芳宣『国税通則法講義』（日本租税研究協会，2015年）
- ・品川芳宣『国税通則法の理論と実務』（ぎょうせい，2017年）
- ・品川芳宣『現代税制の現状と課題』（新日本法規，2017年）
- ・志場喜徳郎＝荒井勇＝山下元利＝茂串俊編『国税通則法精解〔第17版〕』（大蔵財務協会，2022年）
- ・芝池義一『行政法総論講義〔第4版補訂版〕』（有斐閣，2006年）
- ・シャープ勧告70周年記念出版刊行会（協力）『シャープ勧告70周年記念出版』（エヌピー通信社，2019年）
- ・杉村敏正＝兼子仁『行政手続・行政訴訟法』（筑摩書房，1978年）
- ・税務研究会『改正税法の要点解説』（税務研究会出版局，2012年）
- ・税理編集局編『納税者権利憲章で税制が変わる！』（ぎょうせい，2011年）
- ・総務省行政管理局編『逐条解説行政手続法〔増補新訂版〕』（ぎょうせい，2002年）
- ・高木光＝常岡孝好＝須田守『条解行政手続法〔第2版〕』（弘文堂，2017年）
- ・武田恒男『税務調査最前線』（大蔵財務協会，2015年）
- ・武田昌輔（監修）『DHC コンメンタール国税通則法』（第一法規，1982年〔加除式〕）
- ・田中二郎『新版行政法上巻〔全訂第2版〕』（法律学講座双書，1983年）
- ・田中二郎『租税法〔第3版〕』（有斐閣，1990年）
- ・田中豊『租税法に関する質問検査権の研究』（文久書林，1985年）
- ・谷口勢津夫『税法の基礎理論』（清文社，2021年）
- ・谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』（弘文堂，2021年）
- ・都築巖『平成23年12月改正通則法で税務調査はこう変わる！』（清文社，2012年）
- ・中里実＝弘中聡浩＝瀧圭吾＝伊藤剛志＝吉村政穂編『租税法概説〔第4版〕』（有斐閣，2022年）
- ・中原茂樹『基本行政法〔第4版〕』（日本評論社，2024年）
- ・中村芳昭＝三木義一編『演習ノート租税法〔第3版〕』（法学書院，2013年）
- ・日本弁護士連合会＝日弁連税制委員会編『国税通則法コンメンタール税務調査手続編』（日本法令，2023年）
- ・野一色直人『国税通則法の基本』（税務研究会，2020年）
- ・林仲宣『租税手続法の解釈と適用』（税務経理協会，2009年）
- ・原田尚彦『行政法要論〔全訂第7版補訂2版〕』（学陽書房，2012年）
- ・瀧圭吾『租税法講義』（有斐閣，2024年）
- ・増井良啓『租税法入門〔第3版〕』（有斐閣，2023年）
- ・松井茂記『日本国憲法〔第4版〕』（有斐閣，2022年）

- ・三木義一『租税手続法活用辞典』（ぎょうせい，1988 年）
- ・右山昌一郎『新設された税務調査手続のすべてと税理士の権利〔改訂版〕』（大蔵財務協会，2012 年）
- ・水野忠恒『大系租税法〔第 5 版〕』（中央経済社，2024 年）
- ・南博方『行政法〔第 6 版補訂版〕』（有斐閣，2012 年）
- ・ハツ尾順一『入門税務調査』（法律文化社，2014 年）
- ・山下和博編『国税通則法（税務調査手続関係）通達逐条解説』（大蔵財務協会，2017 年）
- ・山田二郎『税法講義〔第 2 版〕』（信山社，2001 年）
- ・山本守之『租税法の基礎理論〔新版改訂版〕』（税務経理協会，2013 年）
- ・山本守之＝守之会『検証税法上の不確定概念〔新版〕』（中央経済社，2015 年）

【論文等】

- ・相田英男『『改正』国税通則法に基づく質問検査権への対応について—この間の経験から—』税経新報 610 号（2013 年）19 頁
- ・青木丈「国税通則法抜本改正（平成 23 年～27 年の経緯）」青山ビジネスロー・レビュー 5 巻 2 号（2016 年）1 頁
- ・青木丈「判批」税務 QA233 号（2021 年）83 頁
- ・青木丈「判批」税務 QA239 号（2022 年）52 頁
- ・青木丈「判批」税務 QA257 号（2023 年）59 頁
- ・青柳文雄＝須藤三枝子「判批」法學研究 48 巻 6 号（1975 年）655 頁
- ・浅野洋「税務調査の事前通知・終了・調査結果通知の徹底」税理 44 巻 2 号（2001 年）51 頁
- ・阿部徳幸「税務調査手続における事前通知についての検討」税制研究 63 号（2013 年）58 頁
- ・阿部泰隆「判批」税務事例 53 巻 7 号（2021 年）35 頁
- ・阿部泰隆「判批」税務事例 53 巻 8 号（2021 年）20 頁
- ・新井隆一「税法における申告の理論と現象—納税申告行為と租税賦課行為の体系的理解への提言—」税大論叢 1 号（1968 年）64 頁
- ・新井隆一「税務調査権の法的限界」同『課税権力の本質』（成文堂，1972 年）121 頁〔初出：1970 年〕
- ・新井隆一「税務調査権の法的限界再考」同『課税権力の本質』（成文堂，1972 年）137 頁〔初出：1970 年〕
- ・新井隆一「質問検査権の本質と処罰規定」同『課税権力の本質』（成文堂，1972 年）153 頁〔初出：1971 年〕
- ・新井隆一「行政調査および即時強制と憲法—実力行使と人権の手続的保障—」室井力＝塩野宏編『行政法を学ぶ 1』（有斐閣，1978 年）199 頁

- ・新井隆一「租税行政手続をめぐる諸問題」税研 40＝41 号（1992 年）39 頁
- ・安部和彦「適正手続の保障の観点から見た質問検査権の再検討（上）」税務弘報 58 卷 14 号（2010 年）166 頁
- ・安部和彦「適正手続の保障の観点から見た質問検査権の再検討（下）」税務弘報 59 卷 1 号（2011 年）159 頁
- ・安部和彦「事前通知の新規定の内容」税経通信 68 卷 1 号（2013 年）86 頁
- ・安部和彦「事前通知に係る平成 26 年度改正」税理 57 卷 7 号（2014 年）87 頁
- ・池本征男「申告納税制度の理念とその仕組み」税大論叢 32 号（1998 年）1 頁
- ・石川健治「判批」別冊ジュリ 178 号（2005 年）208 頁
- ・石島弘「申告納税制度と法律関係」シュト 200 号（1978 年）93 頁
- ・石堂功卓「判批」警察研究 49 卷 10 号（1978 年）63 頁
- ・板倉宏「質問検査権大法廷判決をめぐって」ジュリ 526 号（1973 年）52 頁
- ・伊藤義一「質問検査権の行使と納税者の権利保護」税務 QA79 号（2008 年）40 頁
- ・伊藤正己「判批」別冊ジュリ 68 号（1980 年）144 頁
- ・岩品信明＝菅原英雄＝藤曲武美「通則法改正でどう変わる？税務調査手続通達—実務の着眼点—」税務弘報 60 卷 13 号（2012 年）105 頁
- ・宇那木正寛「判批」別冊ジュリ 260 号（2022 年）228 頁
- ・浦野広明「税務調査と事前通知—国税通則法の一部『改正』問題—」税経新報 452 号（1999 年）52 頁
- ・浦野広明「税務調査と適正手続」税制研究 71 号（2017 年）104 頁
- ・占部裕典「租税行政と租税救済法—国税通則法改正を踏まえて—」同『租税法と行政法の交錯』（慈学社，2015 年）1 頁
- ・江川功「判批」税務事例 53 卷 9 号（2021 年）28 頁
- ・近江亮吉「わが国税法における質問検査権の地位，機能および限界について（1）」税法学 232 号（1970 年）14 頁
- ・近江亮吉「わが国税法における質問検査権の地位，機能および限界について（2）」税法学 233 号（1970 年）1 頁
- ・太田幸夫「判批」臨増判タ 821 号（1993 年）290 頁
- ・大津浩「判批」別冊ジュリ 246 号（2019 年）252 頁
- ・大野雅人「判批」TKC 税研情報 32 卷 6 号（2023 年）97 頁
- ・奥平康弘「判批」別冊ジュリ 17 号（1968 年）242 頁
- ・奥谷健「判批」税法学 584 号（2020 年）3 頁
- ・奥谷健「国税通則法の課題—調査手続及び更正の理由附記を中心に—」税法学 586 号（2021 年）153 頁
- ・落合信之「質問検査権等に基づく課税資料収集の実効性確保のための方策」税大論叢 95 号（2019 年）1 頁

- ・小幡純子「税務手続の整備について」ジュリ 1441 号 (2012 年) 88 頁
- ・小畑孝雄「質問検査権に係る新規定の内容」税経通信 68 巻 1 号 (2013 年) 66 頁
- ・金子宏「判批」判時 700 号 (1973 年) 151 頁
- ・金子宏「判批」別冊ジュリ 61 号 (1979 年) 263 頁
- ・金子宏「税務情報の保護とプライバシー」租税法研究 22 号 (1994 年) 33 頁
- ・金子宏「租税法の基本原則」同『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣, 2010 年) 42 頁〔初出: 1974 年〕
- ・金子宏「ルール・オブ・ローと租税法」同『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣, 2010 年) 117 頁〔初出: 2008 年〕
- ・金子宏「民主的税制と申告納税制度」同『租税法理論の形成と解明 下巻』(有斐閣, 2010 年) 577 頁〔初出: 1997 年〕
- ・金子宏「判批」同『租税法理論の形成と解明 下巻』(有斐閣, 2010 年) 618 頁〔初出: 1980 年〕
- ・金子宏「国税通則法の改正—税務行政と納税者との信頼関係の醸成に—」東京税理士界 666 号 (2012 年) 8 頁
- ・釜田泰介「憲法 31 条に関する一考察」同志社法學 57 巻 5 号 (2006 年) 1 頁
- ・川上陽介「租税法における質問検査権行使の要件—『調査について必要があるとき』の解釈を中心として—」エコノミスト・ナガサキ 18 号 (2012 年) 105 頁
- ・川北力「税務調査実績に見る国税通則法改正のインパクト」税経通信 69 巻 1 号 (2014 年) 2 頁
- ・川崎浩「判批」税務弘報 61 巻 10 号 (2013 年) 140 頁
- ・川崎浩「青色申告者に対する無予告調査の適法性」増田英敏編『租税法の解釈と適用』(中央経済社, 2017 年) 340 頁
- ・川田剛「調査における質問検査権の範囲明確化と調査理由の開示」税理 42 巻 2 号 (1999 年) 73 頁
- ・神田厚夫「税務調査手続の瑕疵と更正処分の効力」増田英敏編『租税法の解釈と適用』(中央経済社, 2017 年) 355 頁
- ・神田直志「質問検査権と納税者の権利保護に関する一考察」龍谷大学大学院経済研究 7 巻 (2007 年) 58 頁
- ・木佐茂男「判批」別冊ジュリ 211 号 (2012 年) 250 頁
- ・岸田貞夫「書面添付制度の拡充で改めて問われる質問検査権の内容」税理 45 巻 9 号 (2002 年) 2 頁
- ・北野弘久「納税者の基本的人権と質問検査権」同『税法学の基本問題』(成文堂, 1972 年) 303 頁〔初出: 1972 年〕
- ・北野弘久「判批」シュト 129 号 (1972 年) 22 頁
- ・北野弘久「質問検査権の法理」同編『質問検査権の法理』(成文堂, 1974 年) 3 頁

- ・北野弘久「質問検査権に関する最高裁判決の研究」同編『質問検査権の法理』（成文堂，1974年）41頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 64 卷 4 号（2021 年）120 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）177 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 64 卷 7 号（2021 年）120 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 64 卷 8 号（2021 年）120 頁
- ・木山泰嗣「租税手続法の解釈のあり方—文理解釈の重要性とその限界—」青山法学論集 64 卷 3 号（2022 年）151 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 66 卷 4 号（2023 年）120 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 66 卷 7 号（2023 年）120 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 66 卷 15 号（2023 年）136 頁
- ・木山泰嗣「判批」青山ビジネスロー・レビュー13 卷 2 号（2024 年）21 頁
- ・清永敬次「税法上の質問検査権に関する若干の問題」税経通信 26 卷 13 号（1971 年）20 頁
- ・清永敬次「判批」シュト 137 号（1973 年）12 頁
- ・清永敬次「所得税法における質問検査権行使の要件等」シュト 200 号（1978 年）5 頁
- ・久保田正志「規制改革の経緯と今後の展望」立法と調査（2009 年）3 頁
- ・熊本信夫「判批」別冊ジュリ 92 号（1987 年）214 頁
- ・熊本信夫「判批」別冊ジュリ 122 号（1993 年）212 頁
- ・熊本信夫「判批」臨増ジュリ 1024 号（1993 年）290 頁
- ・熊本信夫「判批」別冊ジュリ 150 号（1999 年）232 頁
- ・倉見智亮「判批」新・判例解説 Watch 租税法 176 号（2023 年）1 頁
- ・黒木忍「税法における質問検査権の限界」南九州大学園芸学部研究報告 7 卷（1977 年）73 頁
- ・小池幸造「税務調査手続改正法の問題点」北野弘久先生追悼論集刊行委員会編『納税者権利論の課題』（勁草書房，2012 年）645 頁
- ・国税庁「税務調査の法律的知識」北野弘久編『質問検査権の法理』（成文堂，1974 年）561 頁
- ・小堺正敏「判批」多摩税研租税法研究紀要 1 号（1997 年）43 頁
- ・小高剛「判批」臨増ジュリ 535 号（1973 年）6 頁
- ・後藤幸男「これからの税務調査—質問検査権の法理—」税経新報 539 号（2006 年）48 頁
- ・小早川光朗「判批」別冊ジュリ 79 号（1983 年）166 頁
- ・小早川光朗「判批」別冊ジュリ 120 号（1992 年）166 頁
- ・小早川光朗「判批」別冊ジュリ 178 号（2005 年）206 頁
- ・小林磨寿美「税務調査手続・理由附記」税理 54 卷 3 号（2011 年）45 頁

- ・小林良一「質問検査権の基本的性格について」税大論叢 5 号（1972 年）33 頁
- ・小宮山隆「調査日時・期間の決定方法，事前通知・調査理由の有無」税理 63 巻 1 号（2020 年）29 頁
- ・小山威倫「税務調査における質問検査権」徳山大学論叢 3 巻（1973 年）37 頁
- ・齋藤文雄「質問検査権を巡る諸問題—質問検査に対する受忍義務の履行確保のための方策を中心として—」税大論叢 50 号（2006 年）169 頁
- ・酒井克彦「質問検査権と合理的な裁量権（上）」税務事例 43 巻 6 号（2011 年）67 頁
- ・酒井克彦「質問検査権と合理的な裁量権（中）」税務事例 43 巻 7 号（2011 年）61 頁
- ・酒井克彦「質問検査権と合理的な裁量権（下）」税務事例 43 巻 8 号（2011 年）58 頁
- ・酒井克彦「更正の予知なき加算税免除の改正」中央ロー・ジャーナル 13 巻 2 号（2016 年）79 頁
- ・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 62 巻 3＝4 号（2020 年）231 頁
- ・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）79 頁
- ・作田隆史「国税通則法改正（平成 23 年 12 月）と税務行政」税大論叢 91 号（2018 年）1 頁
- ・笹田英司「判批」別冊ジュリ 246 号（2019 年）238 頁
- ・佐藤孝一「判批」税務事例 54 巻 8 号（2022 年）25 頁
- ・佐藤幸治「判批」別冊ジュリ 61 号（1979 年）261 頁
- ・志賀櫻「租税手続における憲法保障」租税訴訟 3 号（2010 年）2 頁
- ・品川芳宣「納税環境整備（税務調査手続・理由附記の法制化）の問題点—申告水準の大幅低下を懸念—」税経通信 66 巻 4 号（2011 年）17 頁
- ・品川芳宣「国税通則法の改正案の問題点とあるべき方向（上）」税務事例 43 巻 11 号（2011 年）11 頁
- ・品川芳宣「国税通則法の改正案の問題点とあるべき方向（下）」税務事例 43 巻 12 号（2011 年）9 頁
- ・品川芳宣「税務調査における手続変更の内容と問題点—改正通則法と関係通達にどう対処するか—」租税研究 760 号（2013 年）154 頁
- ・品川芳宣「国税通則法改正後の税務調査手続等の問題点」税経通信 68 巻 5 号（2013 年）17 頁
- ・品川芳宣「税務官庁の是正手続Ⅱ（改正通則法の下での調査手続）」租税研究 774 号（2014 年）124 頁
- ・品川芳宣「租税手続法（国税通則法・国税徴収法）における要件事実」伊藤滋夫＝岩崎政明編『租税訴訟における要件事実論の展開』（2016 年）92 頁
- ・品川芳宣「判批」TKC 税研情報 31 巻 3 号（2022 年）32 頁

- ・芝池義一「税法と行政法」同＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房，1995年）1頁
- ・柴田勲「判批」税経通信 33 卷 14 号（1978 年）202 頁
- ・柴田孝夫「判解」最高裁判所判例解説刑事篇昭和 47 年度 218 頁
- ・柴田孝夫「判解」最高裁判所判例解説刑事篇昭和 48 年度 99 頁
- ・下川環「税務調査手続における適正手続の保障の動向―所得調査を中心に―」法律論叢 67 卷 2＝3 号（1995 年）57 頁
- ・下村慧「質問検査権の行使をめぐる諸問題」税大論叢 5 号（1972 年）47 頁
- ・下村芳夫「現代における租税の意義について―租税法律主義の歴史的考察を中心として―」税大論叢 5 号（1972 年）1 頁
- ・下村芳夫「租税法律主義をめぐる諸問題―税法の解釈と適用を中心として―」税大論叢 6 号（1972 年）1 頁
- ・菅野保文『『税務調査を拒む正当な理由』について―調査の必要性和納税者の人権との調和の問題―』税大論叢 5 号（1972 年）69 頁
- ・菅原秀雄「国税通則法改正の実務対応」税務弘報 60 卷 9 号（2012 年）16 頁
- ・菅原秀雄「無予告調査に関する新規定の根拠と実際」税経通信 68 卷 1 号（2013 年）93 頁
- ・鈴木克己「95%ルールの改正が税務調査に与える影響」税経通信 67 卷 12 号（2012 年）73 頁
- ・精園英一「租税法における質問検査権」東海学園女子短期大学紀要 8 号（1973 年）91 頁
- ・関本秀治「なぜ、今、質問検査権の強化なのか―通則法『改正』案のいくつかの問題点―」税経新報 594 号（2011 年）3 頁
- ・全国会「質問検査権と憲法が求める基本的人権の考察―間接強制規定を中心とした諸課題について―」税経新報 602 号（2012 年）52 頁
- ・曾和俊文「判批」別冊ジュリ 92 号（1987 年）216 頁
- ・曾和俊文「判批」別冊ジュリ 122 号（1993 年）214 頁
- ・曾和俊文「質問検査権をめぐる紛争と法」芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房，1995 年）95 頁
- ・曾和俊文「行政調査手続の整備」ジュリ 1304 号（2006 年）72 頁
- ・曾和俊文「税務調査判例の展開と行政調査論」論究ジュリ 3 号（2012 年）47 頁
- ・高梨克彦＝波多野弘「法人税法上の質問検査権に関する若干の問題」税法学 298 号（1975 年）22 頁
- ・高梨克彦「判批」シュト 228 号（1981 年）1 頁
- ・高野幸大「判批」租税法研究 21 号（1993 年）240 頁
- ・高野幸大「調査の手続」日税研論集 25 卷（1994 年）123 頁
- ・高野幸大「税務調査と行政指導」日税研論集 36 卷（1997 年）43 頁

- ・高野幸大「判批」税研 106 号（2002 年）37 頁
- ・高橋靖「判批」別冊ジュリ 181 号（2006 年）214 頁
- ・高橋靖「判批」別冊ジュリ 211 号（2012 年）220 頁
- ・高橋祐介「判批」別冊ジュリ 178 号（2005 年）50 頁
- ・高橋祐介「判批」別冊ジュリ 207 号（2011 年）52 頁
- ・高橋祐介「判批」別冊ジュリ 228 号（2016 年）54 頁
- ・高橋祐介「判批」別冊ジュリ 253 号（2021 年）58 頁
- ・滝博「質問検査権の基本的考察」経済科学 44 巻 4 号（1997 年）79 頁
- ・竹下重人「税務職員の質問検査権」税法学 549 号（2003 年）139 頁
- ・武田涼子「税務調査における事前通知・立会いの意義と調査における手続の違法性が課税処分に与える影響」税務事例研究 181 号（2021 年）22 頁
- ・田中治「税務行政と救済」杉村敏正編『行政救済法 2』（有斐閣，1991 年）325 頁
- ・田中治「租税行政の特質論と租税救済」芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房，1995 年）27 頁
- ・田中治「申告納税制度と租税行政手続」同『田中治税法著作集第 5 巻』（清文社，2021 年）3 頁〔初出：1994 年〕
- ・田中治「行政情報の開示に関する最近の動向と税務情報取扱い上の課題」同『田中治税法著作集第 5 巻』（清文社，2021 年）169 頁〔初出：1996 年〕
- ・田中治「改正される行政手続法と税務行政手続への影響」同『田中治税法著作集第 5 巻』（清文社，2021 年）269 頁〔初出：2008 年〕
- ・田中治「質問検査権の法的基礎」同『田中治税法著作集第 5 巻』（清文社，2021 年）290 頁〔初出：2012 年〕
- ・田中治「新税務調査手続の意義とその評価」同『田中治税法著作集第 5 巻』（清文社，2021 年）302 頁〔初出：2014 年〕
- ・田中英夫「憲法第 31 条（いわゆる適法手続条項）について」同『デュー・プロセス』（東京大学出版会，1987 年）281 頁〔初出：1965 年〕
- ・田中昌国「純粋な任意調査の現状と課題」法政研究 87 巻 3 号（2020 年）213 頁
- ・田中昌国「税務調査とその統制原理」税法学 586（2021 年）359 頁
- ・谷口勢津夫「納税義務の確定の法理」芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房，1995 年）61 頁
- ・谷口勢津夫「申告納税制度と税務調査—税務調査手続における手続的保障原則の実現に向けての一考察—」三木義一先生古稀記念論文集編集委員会編『現代税法と納税者の権利』（法律文化社，2020 年）228 頁
- ・谷口勢津夫「租税法律主義（憲法 84 条）」同『税法創造論—税法における法創造と創造的研究—』（清文社，2022 年）3 頁〔初出：2020 年〕
- ・田宮裕「判批」警察研究 48 巻 11 号（1977 年）46 頁

- ・田宮裕「判批」別冊ジュリ 82 号（1984 年）216 頁
- ・田村悦一「自由裁量論」ジュリ 500 号（1972 年）94 頁
- ・千葉勝美「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 4 年度 220 頁
- ・辻雄一郎「判批」別冊ジュリ 235 号（2017 年）208 頁
- ・辻雄一郎「判批」別冊ジュリ 260 号（2022 年）202 頁
- ・都築巖「納税者の権利救済手続の現状と展望—納税者の権利救済の視点から租税手続法を考える—」税務事例 41 巻 8 号（2009 年）39 頁
- ・都築巖「税務調査と質問検査権についての一考察」租税訴訟 3 号（2010 年）58 頁
- ・都築巖「国税通則法改正後の税務調査の変化」税経通信 69 巻 13 号（2014 年）40 頁
- ・鶴見祐策「判批」法と民主主義 75 号（1973 年）39 頁
- ・鶴見祐策「判批」法と民主主義 81 号（1973 年）44 頁
- ・鶴見祐策「質問検査権行使の要件に関する裁判例の具体的な展開」北野弘久先生古稀記念論文集刊行会編『納税者権利論の展開』（勁草書房，2001 年）653 頁
- ・鶴見祐策「納税者の権利と質問検査権の法理」税経新報 540 号（2007 年）14 頁
- ・鶴見祐策「質問検査権行使の法的限界」租税訴訟 1 号（2007 年）81 頁〔初出：2005 年〕
- ・鶴見祐策「納税者の権利の憲法的意義と質問検査権（骨子）」税経新報 605 号（2012 年）3 頁
- ・鶴見祐策「判批」法と民主主義 500=501 号（2015 年）118 頁
- ・手島孝「判批」法セ 267 号（1977 年）94 頁
- ・手島孝「判批」別冊ジュリ 155 号（2000 年）252 頁
- ・手塚貴大「租税手続法の解釈と立法（一）—国税通則法改正の動向と評価—」自治研究 89 巻 8 号（2013 年）81 頁
- ・手塚貴大「租税手続法の解釈と立法（二）—国税通則法改正の動向と評価—」自治研究 89 巻 9 号（2013 年）83 頁
- ・手塚貴大「判批」税研 208 号（2019 年）289 頁
- ・東条伸一郎「判批」ひろば 26 巻 3 号（1973 年）22 頁
- ・豊住政一「判批」税経通信 33 巻 14 号（1978 年）198 頁
- ・鳥飼貴司「『納税者の権利』の憲法論的位置付け」北野弘久先生追悼論集刊行委員会編『納税者権利論の課題』（勁草書房，2012 年）179 頁
- ・中川剛「判批」別冊ジュリ 44 号（1974 年）134 頁
- ・中川剛「判批」別冊ジュリ 68 号（1980 年）160 頁
- ・中川剛「判批」別冊ジュリ 95 号（1988 年）210 頁
- ・中川剛「判批」別冊ジュリ 131 号（1994 年）248 頁
- ・永沢晃「『改正』国税通則法と税務調査の変化」税経新報 605 号（2012 年）6 頁
- ・長島弘「判批」税務事例 52 巻 3 号（2020 年）50 頁
- ・長島弘「判批」税務事例 52 巻 4 号（2020 年）30 頁

- ・長島弘「判批」税務事例 52 巻 5 号（2020 年）22 頁
- ・長島弘「判批」税務事例 52 巻 6 号（2020 年）30 頁
- ・長島弘「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（2020 年）343 頁
- ・長島弘「判批」租税訴訟 14 号（2021 年）346 頁
- ・中原茂樹「判批」別冊ジュリ 207 号（2011 年）200 頁
- ・中原茂樹「判批」別冊ジュリ 228 号（2016 年）213 頁
- ・中原茂樹「判批」別冊ジュリ 253 号（2021 年）217 頁
- ・成田頼明「判批」別冊ジュリ 79 号（1983 年）168 頁
- ・成田頼明「判批」別冊ジュリ 120 号（1992 年）168 頁
- ・沼田道孝「民主国家にありえない権力的調査—広域かつ恫喝の質問検査権の行使—」税経新報 564 号（2009 年）15 頁
- ・野一色直人「税務調査の手続に関する改正」税務 QA123 号（2012 年）73 頁
- ・野一色直人「改正後に残された課題」税務 QA125 号（2012 年）63 頁
- ・野口邦雄「事前通知を要しない場合」税理 55 巻 13 号（2012 年）53 頁
- ・橋本直樹「判批」日本大学大学院法学研究年報 41 号（2011 年）37 頁
- ・羽根一成「判批」自治体法務研究 36 号（2014 年）97 頁
- ・濱田洋「事前通知の意義—国税不服審判所平成 26 年 11 月 13 日裁決を題材に一」商大論集 67 巻 2 号（2015 年）59 頁
- ・林仲宣「質問検査権」税 60 巻 10 号（2005 年）122 頁
- ・林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 69 巻 5 号（2021 年）92 頁
- ・早田肇「税務調査における質問検査権をめぐる最近の二、三の事例について」判時 674 号（1972 年）7 頁
- ・原正子「税務調査手続の違法と課税処分の関係についての考察」嘉悦大学研究論集 61 巻 1 号（2018 年）15 頁
- ・原田裕彦「罪刑法定主義から見た質問検査権—租税法律主義と罪刑法定主義の関係—」租税訴訟 3 号（2010 年）76 頁
- ・原田梨絵「所得税法 234 条における質問検査権の本質とその意義—国民主権主義のもとにおける納税者の権利義務の在り方—」熊本学園商学論集 11 巻 1 号（2004 年）217 頁
- ・廣瀬肇「判批」別冊ジュリ 150 号（1999 年）234 頁
- ・廣瀬肇「判批」別冊ジュリ 181 号（2006 年）216 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（2017 年）194 頁
- ・藤曲武美「質問検査権の『必要があるとき』」税務弘報 46 巻 14 号（1988 年）60 頁
- ・藤曲武美「国税通則法関係（税務調査，更正の請求，理由附記等）の改正と影響」税経通信 66 巻 4 号（2011 年）83 頁
- ・藤曲武美「平成 23 年国税通則法改正後の税務調査手続の評価と課題」日税研論集 75 巻

(2019 年) 65 頁

- ・古矢文子「事前通知に関する規定の適用」税理 55 巻 13 号 (2012 年) 40 頁
- ・前田寛「税務調査権，特に質問検査権の法的限界—川崎民商事件大法廷判決及び荒川民商事件第三小法廷決定を中心として—」税法学 316 号 (1977 年) 1 頁
- ・増井良啓「租税手続法の新たな潮流」第 64 回租税研究大会記録 (2012 年) 98 頁
- ・増井良啓「判批」ジュリ 1549 号 (2020 年) 124 頁
- ・増田英敏「質問検査権の法的性格とその限界の再検討—上—」経営経理研究 42 号 (1989 年) 53 頁
- ・増田英敏「質問検査権の法的性格とその限界の再検討—下—」経営経理研究 43 号 (1989 年) 79 頁
- ・増田英敏「申告納税制度における税務調査の現状と課題」税法学 555 号 (2006 年) 135 頁
- ・増田英敏「質問検査権の法的性格—新井隆一教授の批判にこたえて—」経営経理研究 63 号 (1999 年) 19 頁
- ・増田英敏「租税調査の諸問題と租税法律主義」同『租税憲法学〔第 3 版〕』(成文堂，2006 年) 183 頁
- ・増田英敏「紛争予防と租税手続法—税務調査—」同『紛争予防税法学』(TKC 出版，2015 年) 210 頁
- ・増田英敏＝高砂昭宏「判批」TKC 税研情報 28 巻 6 号 (2019 年) 107 頁
- ・増田英敏＝鈴木憲吾「判批」TKC 税研情報 30 巻 2 号 (2021 年) 1 頁
- ・増田英敏「判批」ジュリ 1562 号 (2021 年) 134 頁
- ・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—改正国税通則法の運用の現状と課題—」税法学 586 号 (2021 年) 553 頁
- ・松井幸夫「判批」別冊ジュリ 155 号 (2000 年) 260 頁
- ・松井幸夫「判批」別冊ジュリ 187 号 (2007 年) 264 頁
- ・松井幸夫「判批」別冊ジュリ 218 号 (2013 年) 258 頁
- ・松井茂記「判批」別冊ジュリ 187 号 (2007 年) 250 頁
- ・松井淑子「判批」税経新報 727 号 (2024 年) 26 頁
- ・松沢智「税務調査をめぐる争訟」裁判実務大系 20 巻 (1988 年) 88 頁
- ・松沢智「租税申告行為の法理」同『租税手続法』(中央経済社，1997 年) 23 頁〔初出：1979 年〕
- ・松沢智「申告納税における確定の法理—質問検査権の行使をめぐる『事前通知』『理由開示』と『申告納税による確定』(通則法 16 条 1 項 1 号)との関係—」同『租税手続法』(中央経済社，1997 年) 59 頁〔初出：1988 年〕
- ・松沢智「租税行政手続法における税務調査の法理—行政過程における質問検査権の行使に対する民主的統制—」同『租税手続法』(中央経済社，1997 年) 186 頁〔初出：1992 年〕

- ・松沢智「税法上の質問検査権の意義」同『租税手続法』（中央経済社，1997 年）215 頁〔初出：1974 年〕
- ・松沢智「行政手続法の制定と税務調査—租税行政手続における憲法の適正手続の保障のあり方—」同『租税手続法』（中央経済社，1997 年）231 頁〔初出：1994 年〕
- ・松沢智「事前通知のない税務調査の現状と今後の課題」同『租税手続法』（中央経済社，1997 年）250 頁〔初出：中国税理士会報 400 号記念（刊行年不明）〕
- ・三木義一＝酒井克彦「平成 23 年度税制改正の検証と提言」税務事例 43 巻 5 号（2011 年）1 頁
- ・三木義一「納税者権利保護のための国税通則法の改正」税務事例 44 巻 2 号（2012 年）1 頁
- ・三木義一「租税手続法の大改革—平成 23 年度税制改正における国税通則法の改正—」自由と正義 63 巻 4 号（2012 年）35 頁
- ・三木義一「国税通則法改正関係」青山法学論集 54 巻 4 号（2013 年）75 頁
- ・三木義一「判批」税務事例 53 巻 7 号（2021 年）28 頁
- ・南博方「判批」臨増ジュリ 565 号（1974 年）38 頁
- ・南博方「租税手続の公正・透明化へ向けて」租税法研究 22 号（1994 年）1 頁
- ・宮地基「判批」別冊ジュリ 246 号（2019 年）243 頁
- ・向井一正「税法上の質問検査権について—1—」税法学 380 号（1982 年）31 頁
- ・向笠太郎「判批」税理 66 巻 10 号（2023 年）156 頁
- ・村井正「税法上の質問検査権」税法学 233 号（1970 年）18 頁
- ・本川國雄「調査の各場面における質問検査権の行使とその対応」税経新報 540 号（2007 年）27 頁
- ・本村大輔「行政調査と税務調査の境界とその適用・運用上の問題—適正手続の観点から—」日本大学大学院法学研究年報 44 号（2014 年）35 頁
- ・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）113 頁
- ・文字和毅「事前通知」税理 57 巻 7 号（2014 年）22 頁
- ・八代司「税務調査と行政指導—加算税制度の改正を含めて—」税制研究 70 号（2016 年）156 頁
- ・矢田義久「改正国税通則法の意義と問題点—税務調査手続を中心に—」立命館法政論集 18 巻（2020 年）1 頁
- ・山上淳一「改正国税通則法施行後の調査手続等」租税研究 762 号（2013 年）70 頁
- ・山口敬三郎「判批」税務事例 53 巻 5 号（2021 年）9 頁
- ・山口敬三郎「判批」租税訴訟 15 号（2022 年）341 頁
- ・山下学「適正手続と税務調査」税務弘報 51 巻 1 号（2003 年）89 頁
- ・山下学「『国税通則法』の改正なくして考える税務調査・行政指導」税務事例 41 巻 8 号（2009 年）32 頁

- ・山下学「税務調査における適正手続の保障―青色申告者憲章と租税行政手続法制定の必要性―」租税訴訟 7 号（2014 年）59 頁
- ・山下清兵衛「税務調査の適正手続保障（合意による租税債権の確定制度）」租税訴訟 13 号（2020 年）24 頁
- ・山田二郎「判批」税理 28 卷 2 号（1985 年）99 頁
- ・山田二郎「最近の納税環境整備の動向とその評価」税研 174 号（2014 年）30 頁
- ・山本尚平「判批」税法学 589 号（2023 年）189 頁
- ・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―アメリカの現状を踏まえて―」租税理論研究叢書 33 号（2023 年）39 頁
- ・山本未来「判批」別冊ジュリ 211 号（2012 年）222 頁
- ・山本未来「判批」別冊ジュリ 235 号（2017 年）210 頁
- ・山本未来「判批」別冊ジュリ 260 号（2022 年）204 頁
- ・山本洋一郎「立法経緯とその教訓―本改正における日弁連のかかわり―」自由と正義 63 卷 4 号（2012 年）43 頁
- ・山本洋一郎「国税通則法改正について」自由と正義 65 卷 8 号（2014 年）29 頁
- ・余郷太一「『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』の検討―事前通知を欠いた実地の調査を念頭に―」三木義一先生古稀記念論文編集委員会編『現代税法と納税者の権利』（法律文化社，2020 年）249 頁
- ・脇田忠「判解」最高裁判所判例解説刑事篇昭和 37 年度 223 頁
- ・渡辺良二「判批」別冊ジュリ 69 号（1980 年）318 頁
- ・渡部尚「質問検査権」ひろば 30 卷 1 号（1977 年）45 頁
- ・和知弘昇「質問検査権の問題」経営経理研究 20 号（1978 年）27 頁

【その他】

- ・国税庁「税務手続について―国税通則法等の改正―」（平成 24 年 9 月）
- ・国税庁「税務手続について―近年の国税通則法の改正も踏まえて―」（平成 28 年 4 月）
- ・国税庁「税務調査手続に関する FAQ（一般納税者向け）」（令和 5 年 11 月一部改訂）<https://www.nta.go.jp/information/other/data/h24/nozeikankyo/ippan02.htm>（最終閲覧日：2025 年 1 月 6 日）
- ・国税庁「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）」（令和 5 年 11 月 29 日改正）<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/120912/index.htm>（最終閲覧日：2025 年 1 月 6 日）
- ・財務省「平成 24 年度税制改正の解説」（平成 24 年 10 月 26 日一部改訂）
- ・衆議院「第 177 回国会財務金融委員会第 10 号」（平成 23 年 3 月 25 日）https://www.shugiin.go.jp/internet/itdb_kaigirokua.nsf/html/kaigirokua/009517720110325010.htm（最終閲覧日：2025 年 1 月 6 日）

- ・税制調査会専門家委員会「納税環境整備に関する論点整理」（平成 22 年 9 月 14 日）
- ・内閣府「平成 23 年度第 11 回税制調査会議事録」（平成 23 年 10 月 11 日）
- ・納税者環境 PT「納税者環境 PT 報告書」（平成 22 年 11 月 25 日）
- ・民主党「民主政策集 INDEX2009」（平成 21 年 7 月 23 日）
- ・民主党「平成 22 年度税制改正大綱」（平成 21 年 12 月 22 日）
- ・民主党「平成 23 年度税制改正大綱」（平成 22 年 12 月 16 日）

【裁判例】

（上告審）

- ・最大判昭和 30 年 3 月 23 日民集 9 卷 3 号 336 頁
- ・最大判昭和 37 年 11 月 28 日刑集 16 卷 11 号 1593 頁
- ・最判昭和 38 年 12 月 24 日訟月 10 卷 2 号 381 頁
- ・最大判昭和 47 年 11 月 22 日刑集 26 卷 9 号 554 頁
- ・最決昭和 48 年 7 月 10 日刑集 27 卷 7 号 1205 頁
- ・最判昭和 58 年 7 月 14 日訟月 30 卷 1 号 151 頁
- ・最大判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 卷 2 号 247 頁
- ・最判昭和 63 年 12 月 20 日訟月 35 卷 6 号 979 頁
- ・最大判平成 4 年 7 月 1 日民集 46 卷 5 号 437 頁
- ・最決平成 16 年 1 月 20 日刑集 58 卷 1 号 26 頁
- ・最決平成 30 年 11 月 30 日税資 268 号順号 13217
- ・最決令和 3 年 2 月 12 日税資 271 号順号 13524
- ・最決令和 4 年 4 月 26 日税資 272 号順号 13709
- ・最決令和 4 年 12 月 9 日税資 272 号順号 13786

（控訴審）

- ・大阪高判昭和 28 年 4 月 20 日行集 4 卷 4 号 896 頁
- ・福岡高判昭和 30 年 9 月 21 日刑集 16 卷 11 号 1630 頁
- ・福岡高判昭和 37 年 4 月 19 日税資 36 号 473 頁
- ・東京高判昭和 43 年 8 月 23 日金商 346 号 6 頁
- ・東京高判昭和 45 年 10 月 29 日刑月 2 卷 10 号 1057 頁
- ・東京高判昭和 53 年 10 月 17 日行集 29 卷 10 号 1838 頁
- ・大阪高判昭和 54 年 11 月 7 日訟月 26 卷 2 号 328 頁
- ・大阪高判昭和 59 年 11 月 29 日訟月 31 卷 7 号 1559 頁
- ・東京高判昭和 60 年 10 月 23 日民集 46 卷 5 号 483 頁
- ・東京高判平成 3 年 6 月 6 日訟月 38 卷 5 号 878 頁
- ・大阪高判平成 10 年 3 月 19 日判夕 1014 号 183 頁

- ・高松高判平成 15 年 3 月 13 日判時 1845 号 149 頁
- ・名古屋高判平成 22 年 6 月 24 日税資 260 号順号 11460
- ・東京高判平成 30 年 4 月 18 日税資 268 号順号 13143
- ・東京高判令和元年 11 月 6 日税資 269 号順号 13337
- ・東京高判令和 2 年 3 月 4 日税資 270 号順号 13389
- ・東京高判令和 2 年 8 月 26 日税資 270 号順号 13441
- ・東京高判令和 2 年 12 月 2 日訟月 67 卷 9 号 1354 頁
- ・東京高判令和 3 年 8 月 25 日税資 271 号順号 13597
- ・東京高判令和 4 年 6 月 2 日税資 272 号順号 13725
- ・東京高判令和 4 年 8 月 25 日税資 272 号順号 13747

(第 1 審)

- ・大阪地判昭和 27 年 11 月 14 日行集 3 卷 11 号 2249 頁
- ・福岡地小倉支判昭和 30 年 4 月 25 日刑集 16 卷 11 号 1629 頁
- ・長崎地判昭和 36 年 5 月 19 日行集 12 卷 5 号 1017 頁
- ・横浜地判昭和 41 年 3 月 25 日金商 346 号 11 頁
- ・東京地判昭和 44 年 6 月 25 日刑月 1 卷 6 号 703 頁
- ・千葉地判昭和 46 年 1 月 27 日行集 22 卷 1=2 号 26 頁
- ・京都地判昭和 49 年 5 月 30 日訟月 20 卷 9 号 116 頁
- ・横浜地判昭和 52 年 5 月 25 日税資 94 号 577 頁
- ・千葉地判昭和 59 年 2 月 3 日訟月 30 卷 7 号 1208 頁
- ・京都地判昭和 59 年 3 月 22 日判時 1127 号 128 頁
- ・千葉地判平成 2 年 10 月 31 日税資 181 号 206 頁
- ・京都地判平成 7 年 3 月 27 日判時 1554 号 117 頁
- ・松山地判平成 13 年 11 月 22 日判夕 1121 号 264 頁
- ・名古屋地判平成 21 年 9 月 30 日判夕 1359 号 137 頁
- ・東京地判平成 29 年 11 月 2 日税資 267 号順号 13085
- ・千葉地判平成 29 年 11 月 15 日税資 267 号順号 13088
- ・東京地判平成 31 年 2 月 20 日税資 269 号順号 13244
- ・横浜地判令和元年 9 月 18 日税資 269 号順号 13313
- ・東京地判令和元年 9 月 26 日税資 269 号順号 13318
- ・東京地判令和元年 10 月 18 日税資 269 号順号 13328
- ・東京地判令和元年 11 月 21 日税資 269 号順号 13343
- ・東京地判令和 2 年 10 月 15 日税資 270 号順号 13464
- ・東京地判令和 3 年 10 月 6 日税資 271 号順号 13613
- ・宇都宮地判令和 3 年 12 月 23 日税資 271 号順号 13649