

国税通則法 74 条の 11 第 2 項に規定する調査終了手続が違 法となる場合

—近年の裁判例の動向を踏まえて—

高木 愛

国税通則法 74 条の 11 第 2 項に規定する調査終了手続が違法となる場合

－近年の裁判例の動向を踏まえて－

論文要旨

高木愛

1. 論文の概要

本論文は、国税通則法（以下「法」という。）74 条の 11 第 2 項に規定する調査終了手続が違法となる場合について、近年の裁判例の動向を踏まえて論じたものである。

法 74 条の 11 は調査終了手続について定めており、同条 2 項は「国税に関する調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合には、当該職員は、当該納税義務者に対し、その調査結果の内容（更正決定等をすべきと認めた額及びその理由を含む。）を説明するものとする。」と規定している。これは、平成 23 年 12 月の通則法改正により、設けられた規定である。

近年、この法 74 条の 11 第 2 項に規定する調査終了手続（以下「結果説明手続」という。）に違法があったとして、それに基づきなされた課税処分の取消しを求める事案が複数あらわれているが、規定には不明確な部分もあり、その判断基準は未だ確立されていない。

東京地裁平成 31 年 2 月 20 日判決¹は、調査の終了に際して、税務職員が調査結果説明を十分に行わなかったとして、更正処分の取消しが認められるか否かにつき争われた事例である。裁判所は、当該調査においては「重大な違法」があるとはいえず、「著しく正義に反する」との評価を受けるような手続の瑕疵があるとはいえない」と判示し、更正処分の取消しは認められないとした。

東京高裁令和 2 年 8 月 26 日判決²（以下「東京高裁令和 2 年判決」という。）及び東京高裁令和 4 年 8 月 25 日判決³（以下「東京高裁令和 4 年判決」という。）は、調査結果の説明の不実施が、課税処分の取消事由となるか否かにつき争われた事例である。

東京高裁令和 2 年判決は、法 74 条の 11 第 2 項の規定が「説明するものとする」という表現を用いていること等から、「例外を認めない絶対的な義務を定めたものということはず」納税者が説明を受ける機会を放棄した場合には説明は不要であるとし、説明を欠いていたとしても、更正処分は違法にならないとした。

東京高裁令和 4 年判決は、通則法改正の趣旨を踏まえたうえで、税務当局が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場合」は、税務当局による説

¹ 東京地判平成 31 年 2 月 20 日税資 269 号順号 13244。

² 東京高判令和 2 年 8 月 26 日税資 270 号順号 13441。

³ 東京高判令和 4 年 8 月 25 日公刊物未登載（LEX/DB 文献番号 25593735）。

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判示した。その上で、納税者側が複数回にわたり説明を受けることを拒否したこと等を理由に、説明を受ける機会を自ら放棄したと評価し、当該処分の取消しは認められないとした。

本論文では、これらの裁判例を素材として、①結果説明手続が違法となる場合の判断基準が明確でないこと、②当該手続が違法となる場合に課税処分へ与える影響が明確でないことの2点を問題提起として挙げ、考察を行った。

2. 先行研究の状況

法74条の11第2項に関する問題を検討するものとして、以下の先行研究がある。

山本洋一郎は、結果説明手続の法定化は、法74条の14第1項（行政手続法の適用除外）が改正されたこととセットであることから、理由付記と同程度の「理由」が求められるとする⁴。一方、酒井克彦は、理由付記は、「争点明確化機能」としての意味合いを強く持つものであり、調査結果の説明とは目的が異なることから、理由付記と同程度の「理由」は求められないとする⁵。

作田隆史は、調査結果の説明は、適正手続四原則の理由付記⁶と同様の機能を有し、手続固有の価値を認めることができると述べる⁷。また、長島弘は、調査結果の説明時は弁明・反論の機会であり、厳格に確保されるべき納税者の権利であると述べる⁸。

しかし、先行研究では、「手続が違法」と認められるのはどのような場合であるのか、特に、説明の有無（説明を受ける機会を放棄したとみなされるか）についての分析が十分

⁴ 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）382頁〔山本洋一郎執筆部分〕参照。

⁵ 酒井克彦「調査終了時の手続に係る国税通則法74条の11に関する検討（上）」月刊税務事例52巻8号（2020年）7頁参照。そのほか、説明の十分性について検討するものに、濱田洋「調査終了の際の説明」商大論集69巻3号（2018年）203頁以下、倉見智亮「租税確定手続における情報提供」租税法研究47号（2019年）1頁以下等がある。

⁶ 適正手続四原則とは、行政手続法に規定されているものであり、具体的な内容は、①告知・聴聞、②文書閲覧、③理由付記及び④審査・処分基準の設定・公表である（塩野宏『行政法Ⅰ 行政法総論〔第6版〕』（有斐閣、2015年）308頁参照）。

⁷ 作田隆史「国税通則法改正（平成23年12月）と税務行政」税務大学校論叢91号（2018年）5頁参照。

⁸ 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）368頁参照。このほか、「納税義務者本人にする努力を課税庁がどこまでしたのかが問われなければならない」として、説明の相手方の側面から検討するものに三木義一「判批」月刊税務事例53巻7号（2021年）29頁以下がある。

でない。

次に、通則法改正後における手続の違法と課税処分との関係について検討する先行研究として、以下がある。木山泰嗣は、重大な違法でないから問題ないと一蹴するような通則法改正前の判例法理をそのまま適用することについては、見直しが必要であるとし、改正後も重大違法限定説が採用されていることに対し、批判的な見解を示している⁹。

舘彰男は、改正後は原則として課税処分は取り消されるべきであると述べる¹⁰。一方、原正子は、改正後においても、基本的には重大違法限定説が妥当との立場を採る¹¹。しかし、これらは、結果説明手続に焦点を当てて検討されているものではない。

この点につき、4つのケースを想定して論じている先行研究として、森論文がある。森文人は、行政手続法に関する裁判例の分析等を通じて、「手続の違法」と「課税処分の取消し」のそれぞれにつき検討している¹²。しかし、近年の裁判例も踏まえた上で検討されたものではない。

特に、前述した東京高裁令和4年判決は、重大違法限定説は「採用できない」と明確に否定し、法74条の11第2項の説明義務が定められた趣旨に反する場合は処分が取り消される場合があることを明示した初めての判決であることから、近年の裁判例を踏まえた上で検討することには、意義があると考えた。

3. 論文の構成

本論文の構成は、以下のとおりである。

第1章では、法74条の11第2項に関して争われた近年の裁判例を取りあげた。そして、結果説明手続が違法となる場合の判断基準が明確でないこと、当該手続が違法となる場合に課税処分へ与える影響が明確でないことの問題を指摘した。

第2章では、法74条の11と通則法改正の概要を確認した。具体的には、調査終了手続の内容を整理したうえで、通則法の概要や税務調査手続が設けられるに至った背景、改正経緯や立法趣旨、学説の評価等を確認した。

第3章では、租税法律主義及び我が国で採用されている申告納税制度について確認した。

⁹ 木山泰嗣『国税通則法の読み方』（弘文堂、2022年）266頁参照。

¹⁰ 日本弁護士連合会日弁連税制委員会編・前掲注（4）173-177頁〔舘彰男執筆部分〕参照。このほか、重大性の基準が改正前とは変更されていると指摘した上で、手続の違法と加算税との関係について考察するものとして、奥谷健「国税通則法65条5項における『調査』の違法性と課税処分」税法学584号（2020年）3頁以下がある。

¹¹ 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）15-29頁参照。

¹² 森文人「調査手続の違法と課税処分の関係について」税務大学校論叢91号（2018年）122-123頁参照。

そして、法 74 条の 11 第 2 項が規定する結果説明手続が、特に納税者に修正申告等の機会を与えるという点で重要な意義を有することを確認した。

第 4 章では、裁判例や学説の見解を整理し、これまでの考察を踏まえた上で、手続が違法となる場合の判断基準を検討した。

第 5 章では、結果説明手続の違法が課税処分へ与える影響について考察した。裁判例や学説等の見解を整理した上で、結果説明手続が違法に行われた場合に、課税処分が取り消されるのはどのようなケースであるのか検証した。

3. 本論文の結論

本論文の結論は、以下のとおりである。

(1) 結果説明手続が違法となる場合の判断基準

当該職員が遵守すべき手続が法定化された以上、①「調査結果の内容を……説明するものとする」こと（説明義務要件）、②調査結果の説明を行う相手は「当該納税義務者」であること（相手方要件）、③「調査結果の内容」には「更正決定等をすべきと認めた額及びその理由」が含まれること（説明内容要件）の各要件を満たすときに適法な手続といえる。したがって、上記要件を充足しなければ、その「手続は違法」となる。

本論文では特に、先行研究において十分に論じられていない説明義務要件（説明義務は絶対的義務であるのか否か）を中心に考察を行った。

修正申告等の機会の確保の重要性や、例外を広範に容認する説（広範容認説）をとると手続の透明性及び予見可能性が損なわれる恐れがあることから、「例外的に説明義務が免除される場合はきわめて限定的に解すべき」であり、課税庁側の相応の努力と納税者側の利益放棄の双方が必要と考えるべき（限定説）である。ただし、申告納税制度における税務調査の必要性や、「するものとする」の法令用語としての解釈から、努力を尽くしても説明「できない」場合にまで違法となるような「例外を一切認めない絶対的な義務（絶対的義務説）」であると解すべきではない。

(2) 結果説明手続の違法が課税処分へ与える影響

改正により税務調査手続があえて法律に明文化されたことを踏まえると、その趣旨目的や手続の持つ意義を重視した解釈がなされるべきである。そしてその上で、当該規定が、手続に実体とは別個独立して付与する重要な価値はどこにあるのかを考慮することが必要である。

法 74 条の 11 第 2 項は、納税者に修正申告等の機会を与えるという点に最も重要な意義を有する手続である。そしてこれは、手続自体が持つ重要な意義であり、当該規定が、手続に実体とは別個独立の価値を付与している点である。

したがって、同項の説明義務違反により、修正申告等の機会が実質的に失われたと評価される場合には、手続自体が持つ重要な意義をないものとするほどの看過し得ない違法な手

続が行われたと考え、処分の取消事由となると解するのが適当である。

ただし、同項の規定に反する手続であっても、自ら納税義務の内容の確定を行う意思が納税者にない場合や、納税者が自らその機会を放棄したといえるような場合にまで、課税処分の取消事由となるべきではない。なぜなら、同項が機会を付与しているといえる修正申告等の制度は、適正な税額を確定させようとする納税者の自主性・主体性が尊重された制度であるからである。

以上より、東京高裁令和4年判決が示した、「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」か否かという判断基準により、違法な結果説明手続に基づきなされた課税処分の取消しの可否を判断すべきである。

以上

目次

はじめに	2
第1章 法74条の11第2項に関する問題点	8
第1節 東京地裁平成31年判決	8
第2節 東京高裁令和2年判決	11
第3節 東京高裁令和4年判決	13
第4節 本論文での検討事項	16
第5節 小括	17
第2章 法74条の11及び通則法改正の概要	18
第1節 法74条の11の内容	18
第2節 通則法の概要	22
第3節 改正前における税務調査手続	23
第4節 通則法改正の経緯及び概要	28
第5節 立法趣旨と評価	30
第6節 小括	32
第3章 租税法律主義及び申告納税制度の意義	34
第1節 租税法律主義	34
第2節 申告納税制度の意義	36
第3節 申告納税制度における税務調査の性質	40
第4節 申告納税制度における修正申告等の意義	41
第5節 小括	44
第4章 結果説明手続が違法となる場合	46
第1節 法74条の11第2項の要件	46
第2節 説明義務要件についての見解及び妥当な判断基準	46
第3節 その他の要件についての見解及び妥当な判断基準	56
第4節 小括	65
第5章 課税処分への影響	68
第1節 見解の整理	68
第2節 判断基準の提示	74
第3節 裁判例等へのあてはめ	77
第4節 小括	81
おわりに	84
参考文献等	85

はじめに

1. 調査終了手続

本論文は、国税通則法（以下、「通則法」又は単に「法」という。）74条の11第2項に規定する調査終了手続が違法となる場合について論じるものである。

法74条の11は調査終了手続について定めており、同条2項は「国税に関する調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合には、当該職員は、当該納税義務者に対し、その調査結果の内容（更正決定等をすべきと認めた額及びその理由を含む。）を説明するものとする。」と規定している。

これは、平成23年12月の通則法改正（平成23年法律第114号による改正。以下、「通則法改正」又は単に「改正」という。）により、設けられた規定である。従前、実定法上特段の定めのない実施の細目については、「権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられている」とされており¹、税務調査手続については現行法74条の11が定める調査終了手続を含め、税務職員の裁量に委ねられていた²。このような状況の下、「手続の透明性及び納税者の予見可能性を高め、調査に当たって納税者の協力を促すことで、より円滑かつ効果的な調査の実施と申告納税制度の一層の充実・発展に資する観点及び課税庁の納税者に対する説明責任を強化する観点」から法第7章の2（国税の調査）が設けられ、とりわけ調査終了手続については、課税庁の納税者に対する説明責任を強化するという趣旨から法定化されたものとされている³。

近年、法74条の11第2項に規定する調査終了手続（以下「結果説明手続」という。）に違法があったとして、処分の取消しを求める事案が発生している。

2. 近時の裁判例

(1) 東京地裁平成31年2月20日判決

東京地裁平成31年2月20日判決⁴（以下「東京地裁平成31年判決」という。）は、調査の終了に際して、税務職員が結果説明を十分に行わなかったとして、更正処分の取消しが認められるか否かにつき争われた事例である。裁判所は、当該職員が、調査結果に基づく課税仕入れに係る支払対価の額の金額を提示していたこと等を根拠に、「否認された課

¹ 最決昭和48年7月10日刑集27巻7号1205頁。

² 酒井克彦「修正申告の勧奨と不服申立てに関する教示等（上）」月刊税務事例52巻9号（2020年）31頁参照。

³ 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〕）3951の3頁，吉沢浩二郎ほか『改正税法のすべて〔平成24年版〕』（大蔵財務協会，2012年）236頁参照。

⁴ 東京地判平成31年2月20日税資269号順号13244。

税仕入れの範囲や、更正処分がされた場合に納付すべきこととなる税額及びその根拠となる金額を認識することができる」とした上で、当該調査においては「重大な違法」があるとはいえず、「著しく正義に反するとの評価を受けるような手続の瑕疵があるとはいえない」と判示し、更正処分の取消しは認められないとした。

(2) 東京高裁令和 2 年 8 月 26 日判決

東京高裁令和 2 年 8 月 26 日判決⁵（以下「東京高裁令和 2 年判決」という。）は、調査終了時の結果説明を税務職員が行わなかったことを理由に、当該調査に基づきなされた課税処分の取消しが認められるか否かにつき争われた事例である。裁判所は、法 74 条の 11 第 2 項の規定が「説明するものとする」という表現を用いていること等から、「例外を認めない絶対的な義務を定めたものということとはできず」納税者が説明を受ける機会を放棄した場合には説明は不要であるとし、説明を欠いていたとしても、更正処分は違法にならないとした。

(3) 東京高裁令和 4 年 8 月 25 日判決

東京高裁令和 4 年 8 月 25 日判決⁶（以下「東京高裁令和 4 年判決」という。）は、調査結果の説明の不実施が、課税処分の取消事由となるか否かにつき争われた事例である。裁判所は、通則法改正の趣旨を踏まえたうえで、税務当局が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場合は、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判示した。その上で、納税者側が複数回にわたり説明を受けることを拒否したこと等を理由に、説明を受ける機会を自ら放棄したと評価し、当該処分の取消しは認められないとした。

3. 問題の所在

上記のとおり、近年、結果説明手続の違法を巡り争いが生じているが、ここから提起される問題は、大別して以下の 2 点であると考える。第 1 に、手続が法 74 条の 11 第 2 項の規定に違反し違法となる場合の判断基準が明確でない点、第 2 に、手続の違法が課税処分へ与える影響が明確でない点である⁷。

⁵ 東京高判令和 2 年 8 月 26 日税資 270 号順号 13441。

⁶ 東京高判令和 4 年 8 月 25 日公刊物未登載（LEX/DB 文献番号 25593735）。

⁷ なお、通則法改正後、調査終了手続の違法や調査手続と課税処分との関係について、判断された最高裁判決はない。

(1)結果説明手続が違法となる場合の判断基準が明確でない点

ア 説明の有無

東京高裁令和 2 年判決及び東京高裁令和 4 年判決は、税務職員の納税者に対する結果説明の有無が問題とされている。東京高裁令和 2 年判決では、法 74 条の 11 第 2 項が説明「しなければならない」ではなく、「するものとする」と規定していることに着目し、例外を認めない絶対的な義務を定めたものということとはできないと判示している。

しかし、規定の文言から、説明義務に例外が認められるのか否かは明確ではない。また、仮に例外が認められる余地がある規定ぶりであるとしても、その例外にあたるのはどのようなケースであるのかについても明らかではない。

たしかに、納税者の非協力等により、説明をすることが困難な場合もあり、例外を一切認めないとするのは課税実務上問題であると考えられる。しかし、その判断基準が曖昧な状況では、説明しなくてもよい場合が広範に解釈されるおそれがあり、課税庁の説明責任を強化すべく法定化された規定の意義が失われかねない。

そこで、どのような場合であれば、結果説明が不実施であっても例外的に法 74 条の 11 第 2 項に違反しないかにつき明らかにする必要がある。

イ 説明内容

東京地裁平成 31 年判決のように、説明内容につき争われる事例も存在する⁸。

法 74 条の 11 第 2 項は「その調査結果の内容（更正決定等をすべきと認めた額及びその理由を含む。）」と規定しているが、具体的にいかなる内容を意味するのかについては明らかでない。また、その「理由」も説明する必要があることが条文上明確であるが、その範囲ないし程度については明らかでない⁹。そのため、これら不明確な点につき争いが発生している状況である。

そこで、説明をしたが、調査結果の内容を説明したと認められず、法 74 条の 11 第 2 項に違反する場合とはどのような場合であるかについても、検討する必要があると考える。

(2)課税処分への影響が明確でない点

違法な結果説明手続が行われた場合に、それに基づく課税処分が取り消されるか否かについても明確でない。たとえば、東京地裁平成 31 年判決が採用した重大な違法性の有無

⁸ 説明内容につき争われた裁判例として、他に、大阪高判令和 3 年 4 月 15 日税資 271 号順号 13550、東京高判令和 3 年 8 月 25 日税資 271 号順号 13597、長崎地判平成 28 年 5 月 10 日税資 266 号順号 12852、福岡地判平成 30 年 4 月 26 日税資 268 号順号 13150 等がある。

⁹ 酒井克彦「調査終了時の手続に係る国税通則法 74 条の 11 に関する検討（上）」月刊税務事例 52 巻 8 号（2020 年）6 頁参照。

で処分の効力を判断する方法は、通則法改正前からの裁判例¹⁰を踏襲するもの（以下「重大違法限定説」という。）であるが¹¹、改正後も裁判所が従前と同様の判断を維持していることについては、手続保障の実効性が確保されないとの指摘がなされていた¹²。

そのような状況の中、東京高裁令和4年判決では、通則法改正の立法趣旨を尊重し、当該趣旨に反する場合については課税処分が取り消される場合があることを示した。

結果として納税者の請求は棄却されたものの、東京高裁令和4年判決は、改正の趣旨に照らせば、「重大な違法」に限り処分の違法が認められるとの国側の主張は「採用できない」と明確に示しており、従前の裁判例の見直しを行った意義は重いと評価されている¹³。そこで、本論文では、このような近年の裁判例を踏まえ、結果説明手続の違法と課税処分との関係についても検討を行う。

4. 先行研究の状況

法74条の11第2項に関する問題を検討するものとして、以下の先行研究がある。

山本洋一郎は、結果説明手続の法定化は、法74条の14第1項（行政手続法の適用除外）が改正されたこととセットであることから、理由付記と同程度の「理由」が求められるとする¹⁴。一方、酒井克彦は、理由付記は、「争点明確化機能」としての意味合いを強く持つものであり、調査結果の説明とは目的が異なることから、理由付記と同程度の「理由」は求められないとする¹⁵。

作田隆史は、調査結果の説明は、適正手続四原則の理由付記¹⁶と同様の機能を有し、手続固有の価値を認めることができると述べる¹⁷。また、長島弘は、調査結果の説明時は弁

¹⁰ 東京高判平成3年6月6日訟月38巻5号878頁。

¹¹ 木山泰嗣「判批」税理66巻7号（2023年）121頁参照。

¹² 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561号（2021年）561頁参照。

¹³ 木山・前掲注（11）120頁参照。

¹⁴ 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）382頁〔山本洋一郎執筆部分〕参照。

¹⁵ 酒井・前掲注（9）7頁参照。そのほか、説明の十分性について検討するものに、濱田洋「調査終了の際の説明」商大論集69巻3号（2018年）203頁以下、倉見智亮「租税確定手続における情報提供」租税法研究47号（2019年）1頁以下等がある。

¹⁶ 適正手続四原則とは、行政手続法に規定されているものであり、具体的な内容は、①告知・聴聞、②文書閲覧、③理由付記及び④審査・処分基準の設定・公表である（塩野宏『行政法Ⅰ 行政法総論〔第6版〕』（有斐閣，2015年）308頁参照）。

¹⁷ 作田隆史「国税通則法改正（平成23年12月）と税務行政」税務大学校論叢91号（2018年）5頁参照。

明・反論の機会であり、厳格に確保されるべき納税者の権利であると述べる¹⁸。

しかし、先行研究では、「手続が違法」と認められるのはどのような場合であるのか、特に、説明の有無（説明を受ける機会を放棄したとみなされるか）についての分析が十分でない。

次に、通則法改正後における手続の違法と課税処分との関係について検討する先行研究として、以下がある。木山泰嗣は、重大な違法でないから問題ないと一蹴するような通則法改正前の判例法理をそのまま適用することについては、見直しが必要であるとし、改正後も重大違法限定説が採用されていることに対し、批判的な見解を示している¹⁹。

館彰男は、改正後は原則として課税処分は取り消されるべきであると述べる²⁰。一方、原正子は、改正後においても、基本的には重大違法限定説が妥当との立場を採る²¹。しかし、これらは、結果説明手続に焦点を当てて検討されているものではない。

この点につき、4つのケースを想定して論じている先行研究として、森論文がある。森文人は、行政手続法に関する裁判例の分析等を通じて、「手続の違法」と「課税処分の取消し」のそれぞれにつき検討している²²。しかし、近年の裁判例も踏まえた上で検討されたものではない。

特に、前述した東京高裁令和4年判決は、重大違法限定説は「採用できない」と明確に否定し、法74条の11第2項の説明義務が定められた趣旨に反する場合は処分が取り消される場合があることを明示した初めての判決であることから、近年の裁判例を踏まえた上で検討することには、意義があると考えられる。

5. 本論文の検討事項

以上より、本論文では、規定の文言や趣旨、申告納税制度の意義、近年の裁判例や学説

¹⁸ 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）368頁参照。このほか、「納税義務者本人にする努力を課税庁がどこまでしたのかが問われなければならない」として、説明の相手方の側面から検討するものに三木義一「判批」月刊税務事例53巻7号（2021年）29頁以下がある。

¹⁹ 木山泰嗣『国税通則法の読み方』（弘文堂、2022年）266頁参照。

²⁰ 日本弁護士連合会日弁連税制委員会編・前掲注（14）173-177頁〔館彰男執筆部分〕参照。このほか、重大性の基準が改正前とは変更されていると指摘した上で、手続の違法と加算税との関係について考察するものとして、奥谷健「国税通則法65条5項における『調査』の違法性と課税処分」税法学584号（2020年）3頁以下がある。

²¹ 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）15-29頁参照。

²² 森文人「調査手続の違法と課税処分の関係について」税務大学校論叢91号（2018年）122-123頁参照。

等を踏まえた上で、①法 74 条の 11 第 2 項の規定に違反して、手続が違法と認められるのはどのような場合か、及び②当該手続の違法が課税処分へ与える影響についての考察を行う。

6. 本論文の構成

本論文の構成は、以下のとおりである。

第 1 章では、法 74 条の 11 第 2 項に関して争われた近年の裁判例を取りあげる。そして、結果説明手続が違法となる場合の判断基準が明確でないこと、当該手続が違法となる場合に課税処分へ与える影響が明確でないことの問題を指摘する。

第 2 章では、法 74 条の 11 と通則法改正の概要を確認する。具体的には、調査終了手続の内容を整理したうえで、通則法の概要や税務調査手続が設けられるに至った背景、改正経緯や立法趣旨、学説の評価等を確認する。

第 3 章では、租税法律主義及び我が国で採用されている申告納税制度について確認する。そして、法 74 条の 11 第 2 項が規定する結果説明手続が、特に納税者に修正申告等の機会を与えるという点で重要な意義を有することを確認する。

第 4 章では、裁判例や学説の見解を整理し、これまでの考察を踏まえた上で、手続が違法となる場合の判断基準を検討する。

第 5 章では、結果説明手続の違法が課税処分へ与える影響について考察する。裁判例や学説等の見解を整理した上で、結果説明手続が違法に行われた場合に、課税処分が取り消されるのはどのようなケースであるのか検証する。

第1章 法74条の11第2項に関する問題点

本章では、法74条の11第2項に関して争われた近時の裁判例を分析する。そして、これらの裁判例を素材に問題提起を行い、本論文での検討事項を整理する。

第1節 東京地裁平成31年判決

1. 事案の概要

東京地裁平成31年判決の事案の概要を整理すると、以下のとおりである²³。

X（原告・控訴人）は、香港への輸出事業を営む者であり、当該事業について日本国内に事業所を有していた。Xは、1月ごとに区分した平成23年2月から平成25年11月までの各課税期間の消費税等につき還付を受けるための申告をした。

平成24年10月、Xに対する調査（以下「本件調査」という。）が開始された。平成26年2月14日、調査の終了に際し、調査担当職員は、Xに対し調査の結果を伝えるとともに、修正申告を勧奨し、修正申告等についての説明を記載した文書を交付した。その際、調査担当職員は、Xに対し、15の事業者（以下「本件更正処分対象事業者」という。）からの課税仕入れは認められない旨を説明するとともに、調査結果に基づく課税仕入れに係る支払対価の額等の金額を記載した一覧表を提示した。

その後、所轄税務署長は、各取引において、Xと各国内事業者との間に売買契約があったと認めることはできず、課税仕入れに該当しないとして、消費税等の還付税額を減少する等の課税処分（以下「本件各処分」という。）を行った。そこで、X（後にXの相続人が訴訟上の地位を承継）が、国であるY（被告・被控訴人）に対し、上記処分の取消しを求めて本件訴えを提起した。

Xは、調査結果の説明の際、修正すべき税額を計算した書類が提示されたのみであり、本件各処分の内容や理由の説明が不十分であったこと等から、本件調査は法74条の11第2項に反し違法であると主張していた。

2. 争点

本件の主な争点は、本件各取引が課税仕入れに該当するか否かであるが、ここでは、その他の争点である「調査の終了に際して、更正処分の内容や理由の説明が十分でなく、法74条の11第2項に反し違法となるか否か」についての判示部分を主に引用する²⁴。

²³ 東京地裁平成31年2月20日・前掲注（4）。

²⁴ 本件の争点は、①本件各取引が課税仕入れに該当するか否か、②帳簿等の保存の有無、③本件調査の違法の有無及び④理由付記の違法の有無の4点であり、③本件調査の違法の有無に関する争点の1つとして、「調査の終了に際して、更正処分の内容や理由の説明が十分でなく、法74条の11第2項に反し違法となるか否か」が争われている。

3. 裁判所の判断

裁判所は、本件各取引の外形面、実質面のいずれからみても、Xと各国内事業者との間に売買契約があったと認めることはできないとして、課税仕入れ該当性を否定し、Xの請求を棄却した²⁵。さらに、調査結果の説明内容については、以下のように判示し、本件調査については本件各処分の取消事由となるべき違法があるとはいえないと判断した。

「税務調査の手続は、租税の公平かつ確実な賦課徴収のために課税庁が課税要件等の内容を構成する具体的事実の存否を調査する手段として認められた手続であって、その調査により課税標準等又は税額等の捕捉漏れや誤りが認められる限り課税庁としては課税処分等を行わなければならないというべきであるから、税務調査の手続の瑕疵は、原則として更正処分の効力に影響を及ぼすものではなく、例外的に、税務調査の手続が刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の限度を超えて濫用にわたるなど重大な違法を帯び、これに基づく更正処分の効力を維持したのでは著しく正義に反するとの評価を受ける場合に限り、更正処分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〕」

「Xは、本件調査の終了に際して、更正処分の内容や理由の説明がされておらず、国税通則法74条の11第2項に反し違法である旨を主張する。

しかしながら、……Xは、少なくとも、調査結果として本件更正処分対象事業者との取引がXが行った課税仕入れとは認められない旨を伝えられ、調査結果に基づく課税仕入れに係る支払対価の額等の金額を書面により提示されており、これらによれば、更正処分の原因となる否認された課税仕入れの範囲や、更正処分がされた場合に納付すべきこととなる税額及びその根拠となる金額を認識することができるといえる上、当該調査結果を伝えられた際には……税理士も立ち会っており、当該調査結果に関して不明点等があれば、同税理士を通じて税務の専門的見地から、東京国税局職員に対し確認や説明等を求めることも可能であったといえ、Xに具体的な不利益や不都合が生じたとも認められないことからすれば、本件調査における結果の説明に関して、重大な違法を帯び、本件各更正処分の効力を維持したのでは著しく正義に反するとの評価を受けるような手続の瑕疵があるとはいえない。

……よって、本件調査について、本件各更正処分の取消事由となるべき違法があるとは認められない。〔下線は筆者〕」

²⁵ 東京地裁平成31年2月20日・前掲注(4)。控訴審（東京高判令和元年11月6日税資269号順号13337）では、第一審の判断を引用した上で、調査手続と課税処分との関係については、「調査手続が法定されたことと調査手続の瑕疵が更正処分にどのような影響を与えるかは別個の問題であるから、調査手続が法定される以前の裁判例を原判決が踏襲したとしても、そのことから直ちに調査手続の瑕疵や更正処分の判断に影響を与えるものとは解されない」との判断が付加された（控訴審で確定）。

4. 問題点

(1) 結果説明手続が法に違反しているか否かの判断がされていない点

上記のとおり、東京地裁平成 31 年判決では、重大な違法を帯びるような手続の瑕疵があるとはいえないため、「処分の取消事由となるべき違法があるとは認められない。」とされた。しかし、X が主張していた、「法 74 条の 11 第 2 項に反し」ているか否かについては、正面から判断されていない。同項は、通則法改正により設けられた規定であり、課税庁の納税者に対する説明責任を果たすべく明文化されたものである。裁判所は、少なくとも、当該手続の適法性について、言及すべきであったと考える（なお、手続が法の規定に反していた場合に、処分が取り消されるか否かの問題については、第 3 節で整理する）。

(2) 説明内容の範囲ないし程度に関する判断基準が明確でない点

東京地裁平成 31 年判決において、X は、本件各処分の内容や理由の説明が十分にされていないことを理由に、規定に違反していると主張していた。上述のとおり、この点に関しての明確な判断はなされていない。

法 74 条の 11 第 2 項は「その調査結果の内容（更正決定等をすべきと認めた額及びその理由を含む。）」と規定しているが、具体的にいかなる内容を意味するのかについては明らかでない。また、その「理由」も説明する必要があることが規定されているが、その範囲ないし程度は、文理上、明らかでない²⁶。そのため、これら不明確な点につき、同事案のような争いが他にも発生している状況である²⁷。

学説では、更正決定等の理由付記と同程度の理由や説明が求められるのかという観点からの議論が存在する。この点につき、調査結果の説明の法定化が、法 74 条の 14 第 1 項（行政手続法の適用除外）が改正されたこととセットであることから、理由付記と同程度の理由が求められるとする見解がある²⁸。一方で、理由付記は、「争点明確化機能」としての意味合いを強く持つものであり、調査結果の説明とは目的が異なることから、理由付記と同程度の理由は求められないとする見解もあり²⁹、未だ統一的な見解はない。

そこで、説明をしたが、調査結果の内容を説明したと認められず、法 74 条の 11 第 2 項に違反する場合とはどのような場合であるか（以下「説明内容要件」という。）につき、明らかにする必要がある。

²⁶ 酒井・前掲注（9）6 頁参照。

²⁷ 説明内容につき争われた裁判例として、他に、大阪高判令和 3 年 4 月 15 日・前掲注（8）、東京高判令和 3 年 8 月 25 日・前掲注（8）、長崎地判平成 28 年 5 月 10 日・前掲注（8）、福岡地判平成 30 年 4 月 26 日・前掲注（8）等がある。

²⁸ 日本弁護士連合会日弁連税制委員会編・前掲注（14）382 頁〔山本執筆部分〕参照。

²⁹ 酒井・前掲注（9）7 頁参照。

第2節 東京高裁令和2年判決

1. 事案の概要

東京高裁令和2年判決の事案の概要を整理すると、以下のとおりである³⁰。

遊技場の経営等を目的とする株式会社X（原告・控訴人）は、平成24年6月期から平成26年6月期の消費税等について、各確定申告をした。Xは、平成26年2月から翌年5月までの間、調査担当者から帳簿等の提出を求められたが、初回臨場において、事前通知がされなかったことを理由に、調査への対応を拒み、帳簿等を提出しなかった。

調査の終了に際し、調査担当者は、Xの税務代理人に対し、複数回にわたり調査結果説明の日程調整を依頼したが、その回答は得られない状況であった。そして、平成27年6月5日、調査担当者は、Xの税務代理人に対し、「調査結果の説明を聞く意思がないと認定する」とし、調査終了手続は終了して今後は法令に基づき処理をする旨を電話で伝えた。なお、当該電話にて、Xの税務代理人は、調査結果を聴く意思がないわけではないため、その機会を設けてほしい旨を述べていた。

所轄税務署長は、消費税法30条7項（平成27年法律第9号による改正前のもの。）に規定する「事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿及び請求書等を保存しない場合」に該当することから、仕入税額控除は認められないとして、更正処分等を行った。そこで、Xが、国であるY（被告・被控訴人）に対し、上記処分の取消しを求めて本件訴えを提起した。

2. 争点

本件の主な争点は、本件が消費税法30条7項にいう帳簿等を「保存しない場合」に当たるか否かであるが、ここでは、その他の争点である、調査結果の説明を行わなかったことによる本件更正処分等の違法性についての判示部分を主に引用する。

3. 裁判所の判断

裁判所は、帳簿等の不提示が、消費税法30条7項にいう「保存しない場合」に当たるとして、Xの請求を棄却した³¹。さらに、調査結果の説明を行わずにされた本件更正処分等が違法であるか否かにつき、以下のように判示し、違法でないと判断した。

³⁰ 東京高判令和2年8月26日・前掲注（5）。

³¹ 東京高判令和2年8月26日・前掲注（5）。原審（東京地判令和元年11月21日税資269号順号13343）においても、「説明を受ける機会を自ら放棄したと認められるから、本件調査担当者が調査結果の説明を行わなかったことは本件各更正処分の違法事由とならないというべきである。」と判断されていた。なお、上告審は、最決令和3年2月12日税資271号順号13524で不受理。

「……調査担当者は、平成 27 年 5 月 19 日から同年 6 月 5 日までの間、X の税務代理人……に対し、調査結果の説明についての日程調整を依頼するとともに、X 代表者自身が調査結果の説明を受けるか否かの確認を依頼していたにもかかわらず、同弁護士らは同年 5 月 28 日から X 代表者と連絡をとることができなくなり、ようやく連絡がついた同年 6 月 5 日には、X は、今後訴訟になることを想定して本店所在地を移転することとし、その登記手続が済むまでは調査結果の説明を X 代表者が直接受けるかについても決められない状況であるとして、上記の日程調整等の依頼に応じなかったものであり、以上が、本件調査担当者による調査が終了し、……仕入税額控除の否認を理由とする更正処分等を受けることが予測されるという状況の中で行われたものであり、平成 26 年 10 月 1 日付けで愛媛県今治市に移転したばかりの本店所在地を再び移転することとしたものであることも考慮すると、X は、本件調査担当者による調査結果の説明を忌避する目的で、あえて本件調査担当者による調査結果の説明に関する日程調整等の依頼に応じなかったものと推認され、このような経緯に照らすと、X は、通則法 74 条の 11 第 2 項に定める調査結果の説明を受ける機会を自ら放棄したと認められるから、本件調査担当者が調査結果の説明を行わなかったことは本件各更正処分の違法事由とならないというべきである。〔下線は筆者〕」

「……弁護士が、……調査結果の説明を聞かないとは一言も言っておらず、その機会を設けてもらいたい旨述べたことが認められるが、上記経過等を踏まえれば、同事実は上記認定判断を左右するものとはいえない。」

「通則法 74 条の 11 第 2 項の定める調査結果の説明が主に納税者の利益のためのものであることからすれば、合理的な理由がある場合にまで例外を認めない絶対的な義務を定めたものということはできず（同項の規定よりも「説明するものとする。」という表現を用いている。）、納税者がこの利益を得る機会を自ら放棄しているといえる場合や、納税者側の行為等を原因として調査結果の説明という手続の速やかな履行が妨げられるような場合にまで、課税庁にその履行を義務付けたものと解することはできないから、X の上記主張は採用することができない。〔下線は筆者〕」

4. 問題点

(1) 説明しなくてもよい場合が広範に解釈されるおそれがあること

東京高裁令和 2 年判決は、税務職員が納税者に対し、調査結果の説明を実施しなかったことが問題となっている事例である。

法 74 条の 11 第 2 項は、調査担当職員は、当該納税義務者に対し、その調査結果の内容を「説明するものとする」と規定している。本判決は、このように条文が、説明「しなければならない」ではなく、「するものとする」と規定していることに着目し、例外を認めない絶対的な義務を定めたものということとはできないと判示している。そして、納税者がこの利益を得る機会を自ら放棄しているといえる場合や、納税者側の行為等を原因として調査結果の説明という手続の速やかな履行が妨げられるような場合にまで、その履行を義

務付けられたものではないと解している。

しかし、規定の文言からは、そもそも例外が認められるのか（例外を認めない絶対的な義務であるのか否か）、明白でない。さらに、例外を認める余地があるとした場合、その例外にあたるのはどのようなケースであるのかについても、文言からは明らかでない。

近年、本事例のような調査結果の説明義務につき争われる事例があらわれているが、その明確な判断基準は未だ定立していないものと考えられる。

学説では、東京高裁令和2年判決が説明をしなくてもよい場合を広範に捉えているともいえることから、結果説明手続が法定化された意義を重視する判決にはみえないとの批判がみられるが³²、統一的な判断基準を検討した先行研究は見当たらない。

判断基準が曖昧な状況では、説明しなくてもよい場合が広範に解釈されるおそれがあり、課税庁の説明責任を強化すべく明文化された規定の意義が失われかねない。

したがって、説明義務には例外があり得るのか（例外を認めない絶対的な義務であるのか否か）、例外を認める余地があるとした場合、その例外にあたるのはどのようなケースであるのかにつき明らかにする必要がある（以下「説明義務要件」という。）。

(2) 説明の相手方に関する問題

法74条の11第2項は、「当該納税義務者に対し」説明する旨を規定している。また、同4項において、「第74条の9第3項第2号に規定する税務代理人がある場合において、当該納税義務者の同意がある場合」には、納税義務者に代えて、税務代理人への説明³³を行うことができるとしている。

しかし、東京高裁令和2年判決では、「納税義務者の同意」がある場合に該当していないことが窺われる。同判決に対しての評釈では、納税者本人に連絡をとること自体容易なケースであったにも関わらず、納税者の言い分を確認せずに、税務代理人のみの態度から、説明を行わずに巨額の仕入税額控除を否認したことは疑問であるとして、批判的な見解も見受けられる³⁴。

したがって、説明の相手方という側面からの検討（以下「相手方要件」という。）も必要であると考えられる。

第3節 東京高裁令和4年判決

1. 事案の概要

³² 東京高裁令和2年判決を批判的に解する見解として、阿部泰隆「判批」月刊税務事例53巻7号（2021年）41頁、木山・前掲注（19）258頁、三木・前掲注（18）34頁等がある。

³³ 規定では、同1項の「通知」、同2項の「説明」、同3項後段の「交付」の場合を併せて「通知等」を行うことができると定められている（法74条の11第4項）。

³⁴ 三木・前掲注（18）31頁参照。

東京高裁令和4年判決の事案の概要を整理すると、以下のとおりである³⁵。

X（原告・控訴人）は、建築工事の請負業等を目的とする株式会社である。Xは、平成25年4月期、平成26年4月期及び平成28年4月期にそれぞれ支出したとする外注費を、法人税等の所得金額の計算上、損金の額に算入して確定申告を行った。

平成29年9月、Xに対する調査が開始された。調査の終了に際し、調査担当職員は、平成30年3月19日以降約1か月にわたり、Xの税務代理人（以下「A」という。）らに対し調査結果の説明の日程調整を依頼していたが、Aはそれに応じなかった。

Xが指定した4月26日に調査担当職員がXの事務所を訪れ調査結果の説明を行おうとしたのに対し、Aは「調査結果の説明を聞いたら調査の終わりということになる」と述べる等して説明を受けることを拒否し続けた。面会開始から約1時間40分が経過したのち、調査担当職員が調査結果の説明について最後まで聞く意思があるのかを確認したのに対し、Aは、同説明を最後まで聞くということはない旨述べた。そこで、本件調査担当職員は、Xに対し調査結果の説明を行わずに処分を行う旨を伝え、Xの事務所を退去した。

その後、所轄税務署長から法人税及び消費税等の更正処分等（以下「本件各処分」という）がなされたため、Xが、国であるY（被告・被控訴人）に対し、本件各処分の取消しを求めて本件訴えを提起した。

2. 争点

本件の主な争点は、法74条の11第2項に規定する調査終了時の結果説明を税務職員が行わなかったことを理由に、当該調査に基づきなされた本件各処分の取消しが認められるか否かである³⁶。

3. 裁判所の判断

裁判所は、以下のよう判示し、Xの請求を棄却した³⁷。

「……通則法74条の11は、税務調査終了の際の手續について定めており、国税に関する調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合には、税務職員は、納税義務者に対し、調査結果の内容を説明することとされ（2項）、その際、納税義務者に対して修正申告等を勧奨することができるとされている（3項）。国税については、納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とする納税申告方式が採用されているところ、従前か

³⁵ 東京高判令和4年8月25日・前掲注（6）。

³⁶ その他の争点として、外注費が損金の額に算入すべき金額に当たるか否か等がある。

³⁷ 東京高判令和4年8月25日・前掲注（6）。原審（宇都宮地判令和3年12月23日税資271号順号13649）では、通則法改正前からの裁判例（重大違法限定説）が踏襲され、Xの請求は棄却された（控訴審で確定）。

ら、実務においては、調査により非違が発見された場合、税務当局が更正決定等により是正する前に、まずは納税者による自発的な修正申告等を促すことが望ましいという観点から、修正申告等の勧奨が行われてきた。上記規定は、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、調査終了の際の手續について、実務上行われてきた運用上の取扱いを法令上明確化したものである。この改正の趣旨からすると、税務当局が国税に関する調査結果の内容について納税者に対する説明責任を果たさず、その結果、自ら納税義務の内容の確定を行う意思のある納税義務者の修正申告等の機会が実質的に失われたと評価される事案については、税務当局による説明義務が定められた趣旨に反するものとして、当該手續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。

これに対し、Y は、調査手續の単なる瑕疵は、課税処分に影響を及ぼさず、調査手續が刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の限度を超えて濫用にわたるなど重大な違法を帯び、何らの調査なしに更正処分をしたに等しいものと評価を受ける場合に限り、その処分に取消原因があるものと解され、これは通則法の改正前後で変わらないとして、本件においてはそのような重大な違法はない旨主張する。しかし、……通則法の上記改正の趣旨に照らせば、Y の主張は、採用することはできない。〔下線は筆者〕

そして、あてはめにおいては、A が調査結果の説明のための日程調整を拒み続けたこと、調査担当職員が調査結果の説明を行おうとするのに対し、説明を受けることを拒否し続けたこと等を理由に、「調査結果の説明を受ける機会を自ら放棄したと評価されてもやむを得ないというべきであり、本件調査担当職員らは、それまでも、X に対し、調査中の時点における問題点や検討事項等の説明を行うなどし、調査結果を説明しようと誠実に対応してきたのであるから、その説明責任を果たしていないとはいえないし、また、本件調査担当職員らに対する X 側の対応に照らせば、X において調査結果を踏まえて修正申告等を行う機会が失われたともいえないから、本件調査の手續が前記通則法 74 条の 11 の趣旨に反するものであったとは認められない。

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

4. 問題点（課税処分への影響が明確でないこと）

法定化された結果説明手續が法に違反するものとして「違法」になるとしても、そうした調査手續の「違法」が課税処分へどのような影響を及ぼすのかについても、問題が生じる³⁸。たとえば、第 1 節で取り上げた東京地裁平成 31 年判決では、当該調査においては「重大な違法」があるとはいえないことを理由に、処分の取消しは認められないとした。

このように、重大な違法性の有無で処分の効力を判断する方法は、通則法改正前からの

³⁸ 奥谷・前掲注（20）24 頁，木山・前掲注（19）260 頁参照。

裁判例³⁹を踏襲するもの（以下「重大違法限定説」という。）であるが⁴⁰、改正後も裁判所が従前と同様の判断を維持していることについては、手続保障の実効性が確保されないとの指摘がなされていた⁴¹。

そのような状況の中、東京高裁令和4年判決では、同項の立法趣旨を尊重し、当該趣旨に反する場合については課税処分が取り消される場合があることを明らかにした。

結果として納税者の請求は棄却されたものの、改正の趣旨に照らせば、「重大な違法」に限り処分の違法が認められるとの国側の主張は「採用できない」と明確に示しており、従前の裁判例の見直しを行った意義は重いと評価されている⁴²（なお、東京高裁令和4年判決も、手続の適法性については正面から判断していない点で、第1節でとりあげた問題点(1)と同様の問題が存在する）。

先行研究では、森文人が行政手続法に関する裁判例の分析等を行ったうえで、通則法改正後の「手続の違法」と「課税処分の取消し」との関係を検討している⁴³。また、作田隆史は、調査結果の説明が、手続固有の価値を認めることができるのか否かという観点から、課税処分へ与える影響を考察している⁴⁴。

しかし、これらは近年の裁判例も踏まえた上で、検討されたものではない。特に、東京高裁令和4年判決は、同項の説明義務が定められた趣旨に反する場合は処分が取り消される場合があることを明示した初めての判決であることから、当該判決を踏まえた上で、改めて検討することには意義があると考ええる。そこで、本論文では、このような近年の裁判例を踏まえ、結果説明手続の違法と課税処分との関係についても検討する。

第4節 本論文での検討事項

以上より、本論文では、以下について検討する。

1. 結果説明手続が違法となる場合の判断基準

前述のとおり、裁判例及び学説において、結果説明手続が違法となる場合の判断基準は定まっていない状況である。通則法改正により法74条の11第2項が明文化された重要性を考えると、規定に定められた「手続要件について、法的に厳格な要請が税務署等の職員に課せられたものとして解釈する」⁴⁵必要があると考える。

そこで、本論文では、法74条の11第2項が定める手続要件の整理を行い、改正の経緯

³⁹ 東京高判平成3年6月6日・前掲注(10)。

⁴⁰ 木山・前掲注(11) 121頁参照。

⁴¹ 増田・前掲注(12) 561頁参照。

⁴² 木山・前掲注(11) 120頁参照。

⁴³ 森・前掲注(22) 114頁以下参照。

⁴⁴ 作田・前掲注(17) 54頁以下参照。

⁴⁵ 木山・前掲注(19) 233頁。

や同項の趣旨，申告納税制度の意義等を踏まえた上で結果説明手続が違法となる場合の判断基準を明らかにする。特に，先行研究では十分に論じられていない説明義務要件を中心に論じる。

2. 課税処分への影響

前節で確認したとおり，結果説明手続が違法に行われた場合に，当該手続に基づきなされた課税処分が取り消されるか否かについても明確ではない。そこで，本論文では，結果説明手続が，法の定める手続要件を満たさず結果として違法となる場合に，当該違法な手続が課税処分へ与える影響についても，検討する。

第5節 小括

本章では，通則法改正により明文化された，法74条の11第2項に関して争われた近時の裁判例を素材に，問題点を指摘した。

問題点を大別すると以下の2点である。

第一に，結果説明手続が違法となる場合の判断基準が明確でない点，第二に，当該手続が違法に行われた場合に課税処分へ与える影響が明確でない点である。

そこで，次章以下では，規定の文言や改正趣旨，租税法律主義，申告納税制度の意義等を踏まえた上で結果説明手続が違法となる場合の判断基準を明らかにする。さらに，第二の問題点である，当該手続が違法に行われた場合に課税処分へ与える影響についても検討を行う。

次章では，法74条の11と通則法改正の概要を確認する。

第2章 法74条の11及び通則法改正の概要

本章では、法74条の11と通則法改正の概要について確認する。まず、同条が規定する調査終了手続の具体的内容を整理する。その後、通則法の概要や、調査手続が設けられるに至った背景や改正経緯、立法趣旨、学説の評価等を確認する。

第1節 法74条の11の内容

法74条の11（以下、本節において「本条」という。）は、調査終了手続について定めている。これは、平成23年12月の通則法改正により、創設された規定である。本論文は、本条のうち第2項に焦点をあてて論ずるものであるが、同項の適法性を考察するにあたっては、その他の各項も併せて考慮する必要があるため、同項の内容を中心としつつ、併せて、本条各項の内容を確認する。

1. 更正決定等をすべきと認められない場合の通知（第1項）

本条1項は、更正決定等をすべきと認められない場合の通知手続について定めている。

具体的には、税務署長等は、実地の調査（法74条の9第1項）を行った結果、更正決定等をすべきと認められない場合、納税義務者であって当該調査において質問検査等の相手方となった者に対し、その時点において更正決定等をすべきと認められない旨を書面により通知するものとすると規定する（法74の11第1項）。

これは、従来、慣行として行われてきた、いわゆる「是認通知」が明文化された規定である⁴⁶。

2. 更正決定等をすべきと認める場合における結果説明手続（第2項）

次に、本条2項は、更正決定等をすべきと認める場合における結果説明手続について定めている。

具体的には、「国税に関する調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合には、当該職員は、当該納税義務者に対し、その調査結果の内容（更正決定等をすべきと認めた額及びその理由を含む。）を説明するものとする。〔下線は筆者〕」と規定する（法74の11第2項）。

(1) 結果説明が必要となる場合

本条2項は、「国税に関する調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合」と規定しているため、当該場合に該当すれば、当該職員は続く所定の手続を執る必要がある。第1項が「実地の調査」に限られているのに対し、同項は、実地の調査以外の調査についても手

⁴⁶ 濱田・前掲注（15）210頁参照。

続の対象としている⁴⁷。

なお、ここにいう「更正決定等」とは、更正（法 24 条）、決定（法 25 条）、賦課決定（法 32 条）のほか、再更正（法 26 条）や納税の告知（法 36 条）も含まれる⁴⁸。

このように、調査終了手続は、主に本条 1 項「実地調査の結果、更正決定等をすべきと認められない場合」と、本条 2 項「調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合」の 2 つの場合に分けて規定されている。

(2) 説明の主体者

次に、本条 2 項は、説明の主体者は、当該職員である旨を定めている。「当該職員」とは、国税庁、国税局、税務署又は税関の職員であって、国税に関する調査又は検査を担当する課、係、部門等に所属する者をいう⁴⁹。

(3) 説明の相手方

次に、説明の相手方は、当該納税義務者であることが規定されている。ここで、「納税義務者」とは、所得税法の納税義務がある者や、法人、消費税の納税義務がある者等をいう（法 74 条の 9 第 3 項 1 号）。なお、この納税義務者（以下、「納税義務者」又は単に「納税者」とする⁵⁰。）には、「税務代理人」は含まれない（本節 4. で後述）。

(4) 説明の内容

さらに、説明の内容は、「その調査結果の内容」であり、続くかっこ書きにて「(更正決定等をすべきと認めた額及びその理由を含む)」旨が規定されている。

(5) 「説明するものとする。」

最後に、本条 2 項は「説明するものとする。〔傍点は筆者〕」と定めている。前述のとおり、東京高裁令和 2 年判決では、この表現を同項が用いていること等から、絶対的な義務を定めたものということとはできないと判示された。本論文の考察の中心である「説明義務

⁴⁷ この点につき、「実地調査によらない場合でも、更正決定等をすべきと認めるときは、納税義務に影響を与えることになり、その手続保障が必要になる」との見解や（木山・前掲注（19）258 頁）、両手続を相対的に見れば、実地の調査に限定せず全ての調査を対象としている同 2 項を「通則法が重視していることが窺え」とする見解がある（青木丈「判批」税務 QA 239 号（2022 年）56 頁参照）。

⁴⁸ 法 58 条第 1 項 1 号イ、法 29 条、国税通則法基本通達 6-2。

⁴⁹ 法 74 条の 9 第 1 項、武田監修・前掲注（3）3955 の 112 参照。

⁵⁰ なお、厳密には両者には相違があるが（法 74 条の 9 第 3 項 1 号、2 条第 5 項）、本論文の分析には直接関連しないため、両者の詳細な定義については取り上げない。

要件」の充足判断を明確にする上で、「するものとする」という文言をどのように解釈すべきかは重要な論点である。この点については、第4章で論ずる。

(6) 説明の方法

説明の方法に関して、本条1項及び3項では書面交付が明文で義務付けられているのに対し、本条2項にはそのような定めがない。そのため、これら規定の反対解釈から、同項が書面交付を義務付けているとはいえないと解されており⁵¹、原則口頭による説明が行われている⁵²。ただし、口頭のみでの聞き違い等が生じないように、必要に応じてメモの提示等の配慮が必要であると創設当時の国会答弁⁵³において言及されている。

なお、実務上は、実地の調査以外の調査（電話又は書面による調査等）を行った場合において、その非違の内容が簡易なものであるときは、口頭による説明に代えて書面により調査結果の内容の説明を行っても差し支えないとされている⁵⁴。

3. 修正申告等の勧奨（第3項）

本条3項は、修正申告等の勧奨について定めている。

具体的には、本条2項の説明をする場合に、当該職員は、当該納税義務者に対し修正申告又は期限後申告（以下、併せて「修正申告等」という。）を勧奨することができること（法74条の11第3項前段）、また、この場合において、当該調査結果に関し当該納税義務者が納税申告書を提出した場合には不服申立てをすることはできないが更正の請求をすることはできる旨を説明するとともに、その旨を記載した書面を交付しなければならない旨を規定する（同項後段）。

このように、修正申告等の勧奨を行うこと自体は「することができる」という規定であり義務ではないが、当該勧奨をした場合には、その後の法的効果等についての説明義務及び書面交付義務が当該職員に課される。

4. 税務代理人への通知等（第4項）

本条4項は、税務代理人への通知等について定めている。

⁵¹ 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第4版〕』（弘文堂、2024年）412頁参照。また、沿革上、「書面により」の文言があえて削除されて立法化された経緯からも、書面交付が義務付けられていないことは明らかであるとする見解として、日本弁護士連合会日弁連税制委員会編・前掲注（14）389頁〔山本執筆部分〕参照。

⁵² 武田監修・前掲注（3）3957の25参照。

⁵³ 平成23年11月18日衆議院・財務金融委員会における安住財務大臣答弁。

⁵⁴ 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）第2章4（2）。

具体的には、実地の調査により質問検査等を行った納税義務者について法 74 条の 9 第 3 項 2 号に規定する税務代理人⁵⁵がある場合において、当該納税義務者の同意がある場合には、当該納税義務者への前 3 項に規定する通知，説明又は交付（以下「通知等」という。）に代えて、当該税務代理人への通知等を行うことができる旨を規定する（法 74 条の 11 第 4 項）。

つまり、原則として納税義務者本人に対して通知等を行わなければならないものの、本人の同意があれば、例外的に税務代理人への通知等が認められる⁵⁶。

5. 再調査（第 5 項）

最後に、本条 5 項は、再調査について定めている⁵⁷。

具体的には、同 1 項の通知をした後又は同 2 項の調査（実地の調査に限る。）の結果につき納税義務者から修正申告書等の提出等があった後若しくは更正決定等をした後においても、当該職員は、新たに得られた情報に照らし非違があると認めるときは、当該納税義務者に対し、質問検査等を行うことができる旨を規定する（法 74 条の 11 第 5 項）。

したがって、その調査が実地調査の場合には、いわゆる新情報非違事由がなければ、再調査を実施することは許されないこととなる⁵⁸。

上記の調査終了手続を簡略してあらわすと、以下のとおりである⁵⁹。

⁵⁵ 税理士法 30 条に定める税務代理権限証書を提出している税理士・税理士法人又は同法 51 条 1 項の規定による通知をした弁護士・弁護士法人をいう（法 74 条の 9 第 3 項 2 号）。

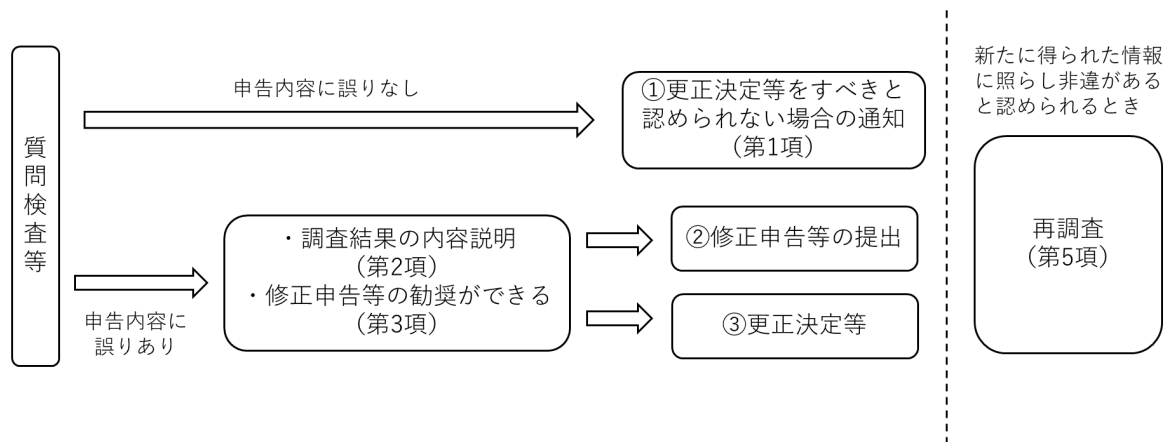
⁵⁶ 三木・前掲注（18）29 頁参照。

⁵⁷ 法定化された当時は、再調査についての規定はなく、本条 4 項に、連結親法人への通知等についての規定が設けられていた。しかし、平成 27 年度税制改正により、再調査についての規定が本条 6 項に設けられ、その後、令和 2 年度税制改正により、連結納税制度がグループ通算制度に見直されたことに伴い、本条 4 項が削除されたため、本条 5 項が現在の 4 項に繰上げ、本条 6 項が現在の 5 項へ繰上げされた。

⁵⁸ 木山・前掲注（19）259 頁、濱田・前掲注（15）213 頁等参照。

⁵⁹ 正確には、実地の調査に限られる規定も含まれるため、さらに場合分けが必要となるが、複雑な図となるため、ここでは簡易的に記載する。

【図表 1 調査終了手続の流れ】



(国税庁「税務手続について～国税通則法等の改正～」(平成 24 年)を参考に筆者作成)

第 2 節 通則法の概要

1. 通則法の制定

通則法は、昭和 37 年に制定され（昭和 37 年法律第 66 号による改正。）、同年 4 月 1 日から施行された。同法の制定は、政府に設置された税制調査会の「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」（以下、本節において「答申」という。）に基づくものである⁶⁰。

答申によれば、当時における各税法の規定を総合的にみると、「租税に関する基本的な法律構成に関する規定が欠けている」ことや、「各税に共通する事柄でありながら、規定の不備統一ないしは重複等がかなりみられる……ため、税法についての統一的な理解を困難にしたり、あるいは解釈上の疑義を生じる結果となっているものが相当みられる」といった問題意識の下、「(各税法の規定を) 統一的に整備して規定した法律を制定することが最も適当かつ必要」であり、「通則法の制定が望ましい」とされた⁶¹。

2. 通則法の概要

現行通則法は、第 1 章（総則）、第 2 章（国税の納付義務の確定）、第 3 章（国税の納付及び徴収）……第 7 章（国税の更正、決定、徴収、還付等の期間制限）、第 7 章の 2（国税の調査）、第 7 章の 3（行政手続法との関係）、第 8 章（不服審査及び訴訟）……など、枝番の章を含めて全 13 の章で構成されている。

なお、制定当初は第 9 章までであったが、昭和 45 年の国税不服審判所の設置に伴い、第

⁶⁰ 志場＝荒井＝山下＝茂串編・前掲注（53）1 頁参照。

⁶¹ 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明」（昭和 36 年 7 月）まえがき参照。

10 章に罰則が設けられ、平成 5 年 11 月の行政手続法の制定に伴い、第 7 章の 2（行政手続法との関係）が追加された⁶²。その後、平成 23 年 12 月に、この「第 7 章の 2」が「第 7 章の 3」とされ、新しく「第 7 章の 2」として「国税の調査」が追加された⁶³。

このような通則法の規定により基本的な事項及び共通的な事項を明定することは、税法の体系的な構成の整備を図るとともに、政府と納税者との間における権利義務の関係を明確にすることとなり、ひいては、税務行政の法律の規定に基づく公正な運営を確保し、もって、納税義務が円滑適正に履行されることを保障することになると考えられている⁶⁴。そしてこれは、租税法定主義及び税法民主化の前進をめざすものであると解されている⁶⁵。

このように、通則法は、国税の基本法として極めて重要な法律といえる点で「国税基本法」であるということができ、さらに、手続規定については各個別税法の一般法であるとされる⁶⁶。

第 3 節 改正前における税務調査手続

1. 改正前の税務調査手続に関する規定

先に述べたとおり、法 74 条の 11 は、通則法改正により新たに創設された規定である。そこで、改正前の税務調査手続規定はどのようなものであったのかにつき確認する。

税務調査とは、税務当局が税法上規定された各種の処分を実施する上で必要となる事実認定と判断を行うため、その認定判断に必要な範囲で職権に基づき行われるものである⁶⁷。

後述するとおり、我が国では申告納税制度のもと、一次的には、納税者の申告により税額を確定することとしているが、その申告がない場合又はその申告が誤っている場合には、二次的に、税務署長等の処分により確定する（法 16 条 1 項 1 号）。課税処分において更正・決定又は賦課決定を行うためには、課税要件事実に関する資料の入手が必須である⁶⁸。

⁶² 武田監修・前掲注（3）93 頁参照。

⁶³ 武田監修・前掲注（3）93 頁参照。さらに、平成 29 年度税制改正において、国税犯則取締法が廃止されたことから、それまで同法に規定されていた手続が、通則法の第 11 章に編入されることとなった。

⁶⁴ 志場＝荒井＝山下＝茂串編・前掲注（53）64 頁参照。

⁶⁵ 志場＝荒井＝山下＝茂串編・前掲注（53）64 頁参照。

⁶⁶ 木山・前掲注（19）3 頁，21 頁，39 頁参照。

⁶⁷ 原・前掲注（21）15 頁参照。なお、税務調査は、その目的の違いによって、①課税処分のための調査、②滞納処分のための調査、③脱税処理（犯則事件処理）のための調査の 3 つに分類される（田中治「質問検査権の法的基礎」税理 55 巻 13 号（2012 年）9 頁参照）。本論文で取り扱うのは、①課税処分のための調査である。

⁶⁸ 金子宏『租税法〔第 24 版〕』（弘文堂，2021 年）994 頁参照。

しかしながら、資料の入手について納税者の任意の協力が常に得られるとは限らない⁶⁹。そこで、税法は、課税に必要な資料収集・確保を可能ならしめるため、税務署等の当該職員において、納税義務者等に質問し、帳簿書類その他の物件について検査し、その提示・提出を求める権限（以下「質問検査権」という。）を認めている⁷⁰。この質問検査権について、通則法改正前は所得税法等の各個別税法に規定が設けられていた。

例えば、通則法改正前における所得税法（以下「改正前所得税法」という。）234 条は質問検査権の行使について、「調査について必要があるときは」、「質問し、又はその帳簿書類その他の物件を検査することができる」と規定していた⁷¹。

質問検査の手続面としては、税務職員が質問検査を行う場合には、身分を示す証明書の携帯と、関係人に要求された場合にその提示を義務付けられている旨が規定されているのみであった（改正前所得税法 236 条〔現行法では法 74 条の 13〕）⁷²。

このように、改正前の法規定には税務調査手続に関する具体的な細目規定がなく⁷³、特に、実地の調査を始めようとする場合における「事前通知」（現行法 74 条の 9、74 条の 10）や、調査を終えようとする場合における「調査終了手続」（現行法 74 条の 11）については、改正前において法の明文規定を欠くものであった⁷⁴。

2. 最高裁昭和 48 年 7 月 10 日第三小法廷決定

通則法改正前の税務調査手続に関連する代表的な判例として、法律に規定がないことを理由に、「特段の定めのない実施の細目」につき、税務職員の裁量判断を認めた、最高裁昭和 48 年 7 月 10 日第三小法廷決定⁷⁵がある。

最高裁昭和 48 年 7 月 10 日第三小法廷決定は、以下のように判示した⁷⁶。

「……所得税法 234 条 1 項の規定は、国税庁、国税局又は税務署の調査権限を有する職

⁶⁹ 金子・前掲注（68）994 頁、濱田洋「判批」商大論集 67 巻 2 号（2015 年）188 頁参照。

⁷⁰ 金子・前掲注（68）994 頁参照。

⁷¹ その他、同旨の内容が法人税法 153 条、相続税法 60 条 1 項等に規定されていた。

⁷² 水野忠恒『大系租税法〔第 4 版〕』（中央経済社、2023 年）62 頁参照。そのほか質問検査に関する規定としては、質問検査が犯則捜査のために認められたものではないとする規定（改正前所得税法 234 条 2 項）や、質問検査を拒否した場合等の罰則等（改正前所得税法 242 条 9、10 号）が定められていた。

⁷³ 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 号（2019 年）66 頁参照。

⁷⁴ 木山・前掲注（19）226 頁参照。

⁷⁵ 最決昭和 48 年 7 月 10 日・前掲注（1）。

⁷⁶ 最決昭和 48 年 7 月 10 日・前掲注（1）。

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た場合には、前記職権調査の一方法として、同条一項各号規定の者に対し質問し、またはその事業に関する帳簿、書類その他当該調査事項に関連性を有する物件の検査を行う権限を認めた趣旨であって、この場合の質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、右にいう質問検査の必要があり、かつ、これと相手方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、……実施の日時場所の事前告知、調査の理由及び必要性の個別的、具体的な告知のごときも、質問検査を行ううえの法律上一律の要件とされているものではない。そして質問検査制度の目的が適正公平な課税の実現を図ることにある。〔下線は筆者〕

同決定は、税務調査手続の細目について、特に法定されていないことから、相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な程度にとどまるかぎり税務職員の裁量を認めることを最高裁として初めて明らかにしたものである⁷⁷。同決定は、その後の下級審判決において広く踏襲された⁷⁸。調査終了手続についても、当時は法の規定がなかったため、税務職員の裁量に委ねられていた⁷⁹。

3. 実務上の取扱い

実務上は、課税庁内部における運営指針があり、調査の結果「非違がない場合」と「非違がある場合」の区分に応じた手続が行われていた⁸⁰。すなわち、「非違がない場合」については、申告内容に誤りがなかった旨及び税務調査が終了した旨を通知することとされており、「非違がある場合」の取扱いについては、次のとおりとされていた⁸¹。

調査の結果、非違がある場合

ア 非違内容及びその金額を説明する。

イ 修正申告又は期限後申告をしようようする。

ウ その際、書面を交付して、修正申告又は期限後申告をした場合には不服申立てができないこと等を説明する。

⁷⁷ 藤曲・前掲注（73）66頁，小早川光郎「判批」ジュリ別冊178号（2005年）206-207頁，廣瀬肇「判批」ジュリ別冊181号（2006年）216頁，山本未来「判批」ジュリ別冊260号（2022年）204頁参照。

⁷⁸ 増田英敏『租税憲法学〔第3版〕』（成文堂，2006年）198頁参照。

⁷⁹ 酒井・前掲注（2）31頁参照。

⁸⁰ 吉沢ほか・前掲注（3）236頁参照。

⁸¹ 平成21年6月25日付課個4-29ほか10課共同「個人課税事務運営要領の制定について（事務運営指針）」，志場＝荒井＝山下＝茂串編・前掲注（53）944頁参照。

しかし、上記は、課税庁が実務を運営する上での単なる「指針」であり、法的拘束力があるものではない。そのため、調査が終了した際には、修正申告等すべき旨の連絡が入るか、又は非違がない場合の連絡（いわゆる是認通知）が入ることが多かったものの、それがいつのことか分からず、また連絡がないということも実務上あり得たのである⁸²。この点につき、いつ、どんな「仕置き」があるのか、「仕置き」がないのか知り得ない状態に放置される制度であり、被調査者にとって、不安定な状態に置かれるものであったと指摘する見解がある⁸³。

4. 調査結果説明の不実施が違法でないとされた裁判例

通則法改正前に行われた税務調査について、調査結果の説明を行わなかったことが違法となるかにつき争われた事例として、東京地裁平成 30 年 4 月 16 日判決⁸⁴がある。

裁判所は、「原告の主張は、国税通則法 74 条の 11 第 2 項を根拠とするものと解されるが、同項は、平成 23 年法律第 114 号によって新設され、平成 25 年 1 月 1 日以後に納税義務者に対して行う……質問、検査等に適用されるものである」ところ、「本件調査は、遅くとも本件再更正処分がされた平成 21 年 12 月 4 日までには終了したと認められるから、同条項は適用されず、他に、税務職員が、原告に対し、本件調査後に内容を説明すべき法令上の根拠は見当たらない。〔下線は筆者〕」として、法令上の規定がないことを根拠に、調査結果説明が不実施であったことの違法性を排斥した⁸⁵。

5. 学説

税務調査手続規定の不備の問題については、学説上、長年にわたり指摘がなされていた。例えば、金子宏は、「従来、わが国では税務調査の手続整備がおくれて」いたため、「税務調査がどのような場合に、どのような要件の下に行われるべきか、またそれはどのような手続で行われるべきか」解釈上の問題があり、「長い間、立法による解決が待たれていた」と述べる⁸⁶。

税務調査手続の規定を整備すべき主な理由として、①規定の不備が税務調査に対する納税者の心理的負担を生み出すこと等に繋がっていることから、手続の透明性及び納税者の

⁸² 日本弁護士連合会日弁連税制委員会編・前掲注（14）378 頁〔山本執筆部分〕参照。

⁸³ 日本弁護士連合会日弁連税制委員会編・前掲注（14）377 頁〔山本執筆部分〕参照。

⁸⁴ 東京地判平成 30 年 4 月 16 日税資 268 号順号 13141。

⁸⁵ 酒井克彦「調査終了時の手続に係る国税通則法 74 条の 11 に関する検討（下）」月刊税務事例 52 巻 10 号（2020 年）4 頁参照。

⁸⁶ 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～」東京税理士会 666 号（2012 年）8 頁参照。

予測可能性を確保する必要があるとするもの⁸⁷、②適正手続の保障（憲法 31 条）は刑事手続のみならず行政手続にも及ぶべきであるとするもの⁸⁸、③申告納税制度の下では、納税者と課税庁は納税義務の確定を相互にチェックし合う立場であるにもかかわらず⁸⁹、課税庁が上から監視するための必要な範囲での手続であり、納税者との対等性が十分に形成されていない点で問題があるとするもの等がある⁹⁰。

一方で、いわゆる租税行政の特質を重視する考え方（以下「租税行政の特質論」という。）から、税務調査手続の整備を図ることに対して批判的な見解も存在した⁹¹。これは、租税手続法においては、ある程度納税者の権利を犠牲にしても税務執行の機能性を確保した制度が正当化されるべきであるとする考え方である⁹²。具体的には、課税処分的大量性・反復性という特質や、限られた人員をもって、適正・公平な課税が実現されなければならないという特質から、手続を整備すると調査効率が低下する可能性があるため、課税当局の裁量権を広く認めるべきとする論理である⁹³。

しかし、この点につき、租税法律主義のもと、課税庁の裁量は原則として否定されているという点に、他の行政領域とは大きく異なる特質をみることができると指摘し、租税行政に課された他に実現すべき価値との衝突を考慮することなく税務執行の機能性を優先させる考え方には問題があるとする見解がある⁹⁴。

⁸⁷ 北野弘久『税法学原論〔第 6 版〕』（青林書院，2007 年）378-380 頁，増田・前掲注（78）205-208 頁参照。

⁸⁸ 増田・前掲注（78）205-208 頁，田中治「申告納税制度と租税行政手続」租税法研究 22 号（1994 年）21-30 頁等参照。

⁸⁹ 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）69-70 頁参照。

⁹⁰ 三木義一＝酒井克彦「平成 23 年度税制改正の検証と提言」月刊税務事例 43 巻 5 号（2011 年）3 頁参照。

⁹¹ 田中二郎『租税法〔第 3 版〕』（有斐閣，1990 年）64 頁以下参照。田中（治）・前掲注（88）12 頁は、「租税行政の特質論は、しばしば、租税行政の手続的整備を抑制する論理として働いていると思われる」と説明する。

⁹² 矢田善久「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 号（2020 年）34-35 頁参照。

⁹³ 租税行政の特質論について検討するものとして、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）8-11 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）27-59 頁，田中（二）・前掲注（91）64-70 頁，品川芳宣「納税環境整備（税務調査手続・理由附記の法定化）の問題点」税経通信 66 巻 4 号（2011 年）17-19 頁等がある。

⁹⁴ 田中（治）・前掲注（88）14 頁参照。

第4節 通則法改正の経緯及び概要

ここでは、通則法改正の経緯を確認する⁹⁵。

1. 平成22年度税制改正大綱及び平成23年度税制改正大綱

平成21年9月に発足した民主党政権のもとで同年12月22日に閣議決定した平成22年度税制改正大綱において、税務調査手続における納税者の権利を明記する「納税者権利憲章」の制定等が記述された⁹⁶。

さらに、平成22年12月16日に閣議決定された平成23年度税制改正大綱には、「税務調査手続の明確化、更正の請求期間の延長、処分の理由附記の実施等の措置を講じることとし、国税通則法について昭和37年の制定以来、最大の見直しを行」う旨が記述され、税務調査手続の明確化を含む国税通則法の改正を行う方針が示された⁹⁷。

2. 法案の成立及び公布

平成23年1月25日に国会提出された「所得税法等の一部を改正する法律案」（以下「平成23年度税制改正法案」という。）では、前述した平成23年度税制改正大綱に基づき、通則法に関して、題名の変更、目的規定、納税者権利憲章、更正の請求、更正決定等の期間、国税の調査、理由付記等についての改正規定が盛り込まれていた。このようにして、法案が国会に提出されたが、同年3月中には成立せず、東日本大震災等により、その後の審議も遅れることとなった。

その後、民主・自民・公明による三党合意の調整作業が進められ、合意の成立した規定を取り出した新たな法案⁹⁸が平成23年6月10日に国会提出され、同月22日に成立、同月30日に公布（平成23年法律第82号）、即日施行された。このうち、納税環境整備に関わ

⁹⁵ 以下、改正の経緯については、特に断りのない限り、日本弁護士連合会日弁連税制委員会編・前掲注（14）3-39〔三木義一執筆部分〕頁、吉沢ほか・前掲注（3）215-242頁、青木丈「国税通則法抜本改正（平成23～27年）の経緯」青山ビジネスロー・レビュー5巻2号（2016年）1頁以下の内容を基に記述する。

⁹⁶ 内閣「平成22年税制改正大綱」

（<https://www.kantei.go.jp/jp/kakugikettei/2009/1222zeiseitaikou.pdf>）（最終閲覧日 2024年6月30日）

⁹⁷ 内閣「平成23年税制改正大綱」

（<https://www.kantei.go.jp/jp/kakugikettei/2010/h23zeiseitaikou.pdf>）（最終閲覧日 2024年6月30日）

⁹⁸ 現下の厳しい経済状況及び雇用情勢に対応して税制の整備を図るための所得税法等の一部を改正する法律案。

るものは、罰則の見直しのみが含まれ、その余の改正については、引き続き与野党協議に付されることとなった。

当初の平成 23 年度税制改正法案の残りの部分の取扱いについては、平成 23 年 10 月に行われた与野党協議の結果を受けて、修正法案が提出され⁹⁹、同年 11 月 30 日に成立し、12 月 2 日に公布された（平成 23 年法律第 114 号）。しかし、国会審議の過程で、目的規定の見直しや納税者権利憲章の策定の規定等が削除され¹⁰⁰、税務調査手続に関する部分についても、一部が削除、修正された。

法 74 条の 11 第 2 項に関しては、以下の取消し線で記載した箇所にあるとおり、書面の交付の部分が削除された¹⁰¹。

（調査の終了の際の手続通知）

第 74 条の 11

（略）

2 国税に関する調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合には、当該職員は、当該納税義務者に対し、その調査結果の内容（更正決定等をすべきと認めた額及びその理由を含む。以下この項において同じ。）を説明し、当該調査結果の内容を簡潔に記載した書面を交付するものとする。

3. 税務調査手続の整備

結果として、通則法改正により、税務調査手続の整備が図られた。すなわち、それまで通則法には明文規定のなかった税務調査の規定が、新たに創設された章である「第 7 章の 2 国税の調査」（現行法 74 条の 2～74 条の 13 の 4）に定められた。

具体的には、改正前は各個別税法に定められていた質問検査権の規定が、法 74 条の 2～74 条の 6 に集約された¹⁰²。さらに、調査開始時の事前通知（法 74 条の 9、74 条の 10）や、調査終了時の手続（法 74 条の 11）、提出物件の留置き（法 74 条の 7）が新設された。

⁹⁹ 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案。

¹⁰⁰ 通則法 1 条の目的規定について、「国税に関する国民の権利利益の保護を図り」という文言追加の改正案が、削除された。

¹⁰¹ 日本弁護士連合会日弁連税制委員会編・前掲注（14）34-38 頁〔三木執筆部分〕参照。

¹⁰² 当該質問検査権の規定において、質問検査時において、帳簿書類その他の物件の「提示」又は「提出」を求めることが新たに可能となった（法 74 条の 2 第 1 項）。

この他、更正の請求の期間延長や¹⁰³、処分の理由付記の対象範囲の拡大¹⁰⁴が主な改正点であるが、省略する。

第5節 立法趣旨と評価

1. 税務調査手続の立法趣旨

通則法改正のうち、税務調査手続については、「手続の透明性及び納税者の予見可能性を高め、調査に当たって納税者の協力を促すことで、より円滑かつ効果的な調査の実施と申告納税制度の一層の充実・発展に資する観点及び課税庁の納税者に対する説明責任を強化する観点」から国税の調査「第7章の2」が設けられたと説明されている¹⁰⁵。

2. 調査終了手続の立法趣旨

法74条の11に規定された調査終了手続も、上記税務調査手続全体と同様の立法趣旨を有しつつも、そのなかでも特に、「課税庁の納税者に対する説明責任を強化する」ことに主な目的があるとされている¹⁰⁶。

3. 学説における評価

税務調査手続が整備されたことに対して、以下の評価がある。

金子宏は、「この改正によって、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。」¹⁰⁷と評価する。

また、三木義一は、「今回の改正により、きちんと税務調査に当たって、課税庁も手続を守り、そしてそれが法律要件となるわけです。課税庁の行うべきことがはっきりします。課税庁が守った以上、納税者も協力するというお互いの税務調査における権利義務が調整

¹⁰³ 納税者が申告税額の減額を求めることができる更正の請求の期間が1年から5年に延長され（法23条1項）、併せて、課税庁による増額更正の期間も3年から5年に延長された（法70条1項）。

¹⁰⁴ 通則法改正により、行政手続法8条（理由の提示）及び14条（不利益処分の理由の提示）が適用除外から除外され、これにより、全ての処分について理由付記が必要となった（法74条の14第1項）。

¹⁰⁵ 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）第1章基本的な考え方」（<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/120912/index.htm>）（最終閲覧日2024年6月30日）

¹⁰⁶ 吉沢ほか・前掲注（3）236頁、平成23年度税制改正大綱32頁参照。

¹⁰⁷ 金子・前掲注（68）995頁。

されるだろう」¹⁰⁸とし、通則法改正が「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〔下線は筆者〕」であり、「申告納税制度を真に民主主義の理念にふさわしいものに変えていくための第一歩となる〔下線は筆者〕」のものであると評価する¹⁰⁹。

さらに、木山泰嗣の「租税法律主義（憲法 84 条）は、課税要件の法定及び明確を求めます（課税要件法定主義、課税要件明確主義）。ここにいう課税要件の法定には、『手続』の法定及び明確も含まれると解されています（最大判昭和 60 年 3 月 27 日……）。そうすると、平成 23 年改正でようやく導入された税務調査の規定は、課税要件の充足を判断するための手続規定として、本来、法律で定められていることが必要なものであったといえます。」¹¹⁰との見解や、増田英敏の「税務調査手続の法整備は、租税法律主義の手続保障の原則の視点から高く評価されるべきである。」¹¹¹との見解のように、租税法律主義の観点から意義があると評価するものもある¹¹²。

一方、品川芳宣は、「納税者の権利のみを主張していても、国家の存在の基礎となる税収が法律どおりに入ってなくなったら、国家の運営それ自体成り立たなくなるはずです。……納税者の権利救済をどう図るかということと法律どおりの税収をどう確保するかというバランス論が重要なのです。……通則法改正は、権利救済に偏した嫌いがあると思います。」¹¹³とし、税務当局の事務量の増加が、調査数を減らすことに繋がり、結果として申告水準の低下を招くこと等を懸念する見解を示す¹¹⁴。

これに対し、田中治は、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の重要性を示しつつも、今回の改正は「納税者を丁寧に対処することによって申告納税制度を担うべき納税者の自覚と自発性を促し、同時に、税制や税務行政への信頼を高めることに重きを置いた」ことができる。迂遠なように見えるかもしれない

¹⁰⁸ 三木＝酒井・前掲注（90）9-10 頁。

¹⁰⁹ 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 頁参照。

¹¹⁰ 木山・前掲注（19）226-227 頁。

¹¹¹ 増田英敏＝鈴木憲吾「判批」TKC 税研情報 30 巻 2 号（2021 年）19 頁。

¹¹² この点につき、谷口勢津夫も、通則法改正は「手続的保障原則に照らして、妥当」であったと同旨の評価を示す（谷口勢津夫「申告納税制度と税務調査」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－三木義一先生古稀記念論文集』法律文化社（2020 年）229 頁）。

¹¹³ 品川芳宣『国税通則法講義－国税手続・争訟の法理と実務問題を解説－』（日本租税研究協会、2015 年）80 頁。

¹¹⁴ 品川・前掲注（113）80 頁、同「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）24 頁参照。

が、……申告納税制度の適正性と強度を支える大きな一助となるであろう。〔下線は筆者〕とし、単に調査件数の減少や、調査に要する時間や手間の増大を必要以上に危惧する姿勢については「一面的すぎる」との見解を示す¹¹⁵。

法 74 条の 11 第 2 項についても、手続の透明化を通じて納税者の精神的負担を軽減する点で評価されるが¹¹⁶、加えて、納税者の適正な申告を側面から援助するという申告納税制度の下での課税庁の存在理由をより鮮明にしたものであるとする見解や¹¹⁷、修正申告等をすべきか納税者が判断するための必須の情報の提供であり固有の価値を有する手続といえることから、同時に制定されたその他の税務調査手続等と比較しても、より重要な役割を担う規定であると評価する見解¹¹⁸等がある。

第 6 節 小括

本章では、調査終了手続及び通則法改正の概要について確認した。

法 74 条の 11 は、調査終了手続について定めている。そのうち、第 2 項は、更正決定等をすべきと認める場合における調査結果の説明について定めている。

通則法は、国税の基本法として重要な法律といえる点で「国税基本法」であるということができ、さらに手続規定については各個別税法の一般法であるとされる。また、政府と納税者との間における権利義務の関係を法律により明確にするものであること等から、租税法律主義及び税法民主化の前進をめざすものであるとも解されている。

通則法改正以前は、具体的な調査手続が法定されておらず、課税庁の裁量判断が広範に認められていた。調査終了手続についても法の規定がなかったことから、調査結果の説明を行わなかったとしてもその手続が違法となることはなかった。

そのような状況の下、「手続の透明性及び納税者の予見可能性を高め、調査に当たって納税者の協力を促すことで、より円滑かつ効果的な調査の実施と申告納税制度の一層の充実・発展に資する観点及び課税庁の納税者に対する説明責任を強化する観点」から、平成 23 年 12 月に通則法が改正され、税務調査手続が整備された。

このうち、特に、調査終了手続は、課税庁の納税者に対する説明責任を強化することが主な立法趣旨とされる。

また、学説では、改正により調査手続が整備されたことに対して、調査件数の減少を招き結果として申告水準が低下することを懸念する見解も存在するものの、特に租税法律主

¹¹⁵ 田中治「新税務調査手続の意義とその評価」税理 57 巻 7 号（2014 年）10 頁参照。

¹¹⁶ 高橋祐介「マルサではない女」佐藤英明編『租税法演習ノート〔第 4 版〕』（弘文堂、2021 年）323 頁参照。

¹¹⁷ 田中（治）・前掲注（115）12 頁参照。高橋・前掲注（116）323 頁も、「納税者による納税義務内容の理解を促進するという意味まで含む」ものであると評価する。

¹¹⁸ 作田・前掲注（17）4-5 頁，58-63，90 頁参照。

義の観点から高く評価する見解や、申告納税制度を担うべき納税者の自覚や自発性を促すものであり、同時に税務行政への信頼を高めることで申告納税制度の適正性をより高めるものであると評する見解がある。

加えて、法 74 条の 11 第 2 項に対しては、納税者の適正な申告を側面から援助するという申告納税制度の下での課税庁の存在理由をより鮮明にしたものであると評するものや、納税者の修正申告等の要否の判断に不可欠な情報を提供する点で極めて重要な手続であるとの見解も示されている。

次章では、租税法律主義及び申告納税制度の意義を確認した上で、法 74 条の 11 第 2 項が規定する説明責任の法的意義とはいかなるものであるのかについて考察する。

第3章 租税法律主義及び申告納税制度の意義

本章では、租税法律主義及び我が国で採用されている申告納税制度の意義について確認する。そして、法74条の11第2項が規定する説明責任の法的意義とはいかなるものであるのかにつき考察する。

第1節 租税法律主義

1. 租税法律主義の意義と機能

租税法律主義とは、憲法84条及び30条を法的根拠とする、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原則である¹¹⁹。租税法律主義は、歴史的・沿革的には、行政権の担い手たる国王による恣意的課税から国民を保護することを目的としたが、現代の取引社会における租税法律主義の機能は、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りと解されている¹²⁰。

2. 租税法律主義の内容

租税法律主義の内容は、金子宏によれば、「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」、「合法性の原則」、「手続的保障原則」、「遡及立法の禁止」及び「納税者の権利保護」の6つがあげられる¹²¹。

それぞれの内容は、以下のとおりである。

(1) 課税要件法定主義

課税の作用は国民の財産権への侵害であるから、課税要件のすべてと租税の賦課・徴収

¹¹⁹ 金子・前掲注(68)77頁、品川芳宣『現代税制の現状と課題 租税手続編』(新日本法規出版、2017年)21頁、増田英敏『リーガルマインド租税法〔第5版〕』(成文堂、2019年)24頁参照。

¹²⁰ 金子・前掲注(68)79頁参照。

¹²¹ 金子・前掲注(68)80頁参照。同様に、租税法律主義の内容として、これら6つの原則があるとするものに、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巻3号(2022年)154頁、谷口勢津夫「租税法律主義(憲法84条)」同『税法創造論』(清文社、2022年)33頁等がある。なお、佐藤英明は、学会を見渡したときに、租税法律主義の内容として金子宏の挙げる6点が常に挙げられるというわけではないと述べ、租税法律主義の内容に関する他の学説に言及するが、本稿では金子宏の学説に従う(佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本原則』(有斐閣、2008年)55-58頁参照)。

の手續は国民代表議会の定める法律によって規定されなければならない¹²²。

(2) 課税要件明確主義

法律又はその委任のもとに政令や省令において課税要件および租税の賦課・徴収の手續に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならない¹²³。

(3) 合法性の原則

税法は強行法であるから、課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない¹²⁴。

(4) 手続的保障原則

租税の賦課・徴収は公権力の行使であるから、適正な手続で行われなければならない、またそれに対する争訟は公正な手続で解決されなければならない¹²⁵。つまり、課税は、実体的な要件（課税要件）を満たすだけでは足りず、法定された公正な課税の手續を経て行われなければならない¹²⁶。

(5) 遡及立法の禁止

納税者の法的安定性と予測可能性を保障するため、経済活動に大きな影響を及ぼす租税法では、納税者の不利益に変更する遡及立法は原則として許されない¹²⁷。

(6) 納税者の権利保護

違法な租税の確定又は徴収が行われた場合に、納税者がそれを争い、その権利の保護を求めることが保障されている¹²⁸。

3. 租税法律主義と通則法

上記、租税法律主義の内容のうち、通則法の解釈を正面から論じる際には、特に、「手

¹²² 金子・前掲注（68）80-81 頁参照。

¹²³ 金子・前掲注（68）84 頁参照。

¹²⁴ 金子・前掲注（68）86 頁参照。

¹²⁵ 金子・前掲注（68）87-88 頁参照。

¹²⁶ 木山・前掲注（19）130-131 頁参照。増田・前掲注（119）32 頁は、「租税法律主義の本質が国家による恣意的課税の阻止にあるところからすると、課税要件法領域ばかりでなく租税の賦課・徴収手続といった租税手続法領域も法の支配が確立されることが不可欠である。したがって、租税の賦課・徴収手続の適正な保障も確保されるべきであることを、手続保障の原則という。」と説明する。

¹²⁷ 金子・前掲注（68）121 頁、水野・前掲注（72）11 頁参照。

¹²⁸ 金子・前掲注（68）1093 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）197-198 頁参照。

統的保障原則」と向き合うことが必要である¹²⁹。なぜなら、当該原則は、課税要件法を中心に構成される税法の考え方を、手続面から強化するものとなるからである¹³⁰。

特に、通則法改正のうち税務調査の手続の整備（第7章の2）は、先で述べたとおり「手続の透明性及び納税者の予見可能性を高め」ることが改正の趣旨であることから、手続的保障原則のあらわれであると解されている¹³¹。

なお、租税法律主義を論ずるにあたって、実体法的事項よりも手続法的事項を軽視する議論もみられるが、手続法は、実体法で規定する納税義務を具体化するものであって、恣意的に運営されると、具体的納税義務が不公平なものとなる¹³²。税法が侵害法規性を有している以上、国民は、適正な課税手続の元に納税の義務を負うのであり、適正な課税手続を受ける権利があるというべきである¹³³。

このように、手続的保障原則は、憲法の要請する租税法律主義の内容の一つであり、厳格に確保されるべき原則である。

しかしながら、合法性の原則で示したとおり、課税要件を充足しているのであれば、その実体への課税を減免することは許されず、課税庁には法律で定められたとおりの税額を徴収する義務がある。第5章で手続の違法が課税処分へ与える影響を考察するにあたっては、両者の原則を適切に考慮する必要があると考えられる。

第2節 申告納税制度の意義

1. 納税義務の確定手続

通則法は、「国税を納付する義務……が成立する場合には、その成立と同時に特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定する国税を除き、国税に関する法律の定める手続により、その国税についての納付すべき税額が確定されるものとする。」と定めている（法15条1項）。

すなわち、国と納税者の債権債務の内容である納税義務については、まず「納税義務の

¹²⁹ 木山・前掲注（19）130頁参照。

¹³⁰ 木山・前掲注（19）130頁参照。木山は、通則法のうち特に救済の手続（争訟法）において、「納税者の権利保護」も重視することが求められると述べる。（同131頁参照）。

¹³¹ 木山・前掲注（121）160頁，増田英敏「判批」ジュリ1562号（2021年）136頁参照。

¹³² 浦野広明「税務行政と適正手続」税経新報465号（2000年）6頁参照。

¹³³ 長島・前掲注（18）375頁参照。また、林仲宣は、「租税のもつ強制徴収の性格を踏まえれば、公平の実現に対する第一義的責任は、課税側に適正手続きの履行というかたちで課せられるべき」であり、「租税に関する法令遵守は課税庁に求められる論理というべき」であると述べる（増田英敏＝林仲宣編著『はじめての租税法』（成文堂，2011年）175頁〔林仲宣執筆部分〕）。

成立」という概念があり、所得税や法人税のような期間税については、その課税期間が終了した時に納税義務が成立する（法 15 条 2 項 1 号、3 号）¹³⁴。次いで、成立した抽象的な納税義務を具体的な履行の対象として確定する「納税義務の確定」という手続があり、税額の確定方式として申告納税方式と賦課課税方式が法 16 条に定められている¹³⁵。

2. 申告納税方式

申告納税方式とは、納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とし、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税額が税務署長等の調査したところと異なる場合に限り、税務署長等の処分により確定する方式をいう（法 16 条 1 項 1 号）。

納税義務が成立する場合に、納税者が、国税に関する法律の規定により、納付すべき税額を申告すべきものとされている国税は、申告納税方式によることとされており（法 16 条 2 項 1 号）、現行の国税は原則として、申告納税方式により納税義務が確定する¹³⁶。このように、納税者自らが申告納税方式によって税額を確定して申告し、これを納付する制度を、申告納税制度という¹³⁷。

3. 申告納税制度の沿革

(1) 申告納税制度の導入

明治時代における近代税制の創設以来、賦課課税制度が採用されていたが、昭和 22 年の税制改正において、所得税及び法人税等の直接税の分野で申告納税制度が導入された¹³⁸。

しかし、申告納税制度が導入された当時には、納税者にとってそれがなじみのない制度であったことや、租税行政が弱体化していたこと等の要因により、申告納税制度の定着は

¹³⁴ 森・前掲注（22）130 頁、木山・前掲注（19）42 頁参照。

¹³⁵ 森・前掲注（22）130 頁、品川・前掲注（119）23-24 頁、増田・前掲注（119）65 頁参照。なお、法 15 条には、原則的な確定手続（申告納税方式及び賦課課税方式）のほか、例外的に納税義務の成立と同時に手続を要せずに納税義務が確定する方式（いわゆる「自動確定方式」）がある旨が定められているため、納税義務の確定方式は、申告納税方式、賦課課税方式、自動確定方式の 3 つがある。

¹³⁶ 所得税（源泉徴収によるもの及び予定納税に係るものを除く。）、法人税、相続税、贈与税、消費税等が、申告納税方式を採用している。一方、賦課課税方式とは、納付すべき税額が専ら税務署長等の処分によって確定する方式をいう（法 16 条 1 項 2 号）。

¹³⁷ 金子宏「民主的税制と申告納税制度」税研 76 号（1997 年）16 頁、森・前掲注（22）131 頁参照。

¹³⁸ 金子・前掲注（137）16 頁、品川・前掲注（119）29 頁参照。

思うように進まなかった¹³⁹。そのため、無申告と過少申告の数が極めて多く、それに比例して決定処分及び更正処分の数も多くある状況であった¹⁴⁰。

(2) シャウプ勧告

このような状況のなか、シャウプ使節団が昭和24年来日し、我が国の税制と租税行政の全般にわたる抜本的改革を勧告したのであるが、その力点の一つは、申告納税制度の定着と発展に向けられていた¹⁴¹。

シャウプ勧告は、納税申告の内容を、「所得税および法人税が適正に執行されるかどうかは、全く納税者の自発的協力にかかっている。納税者は、自分の課税されるべき事情、また自分の所得額を最もよく知っている。このある納税者の所得を算定するに必要な資料が自発的に提出されることを申告納税という。……申告書を提出しなければならないすべての納税者は、この申告納税によって自分等の所得を政府に報告している。このように報告している各人は、……行政上の事務の一端を負担しているものである。〔下線は筆者〕」と説明し¹⁴²、納税者の自発的協力の必要性を強調している。このような考えのもと、申告納税制度の推進を目的として、青色申告制度や予定申告の導入等を内容とする勧告が出され、翌年昭和25年の税制改正にてその多くの実現が図られた¹⁴³。

(3) シャウプ勧告以降

昭和37年には、関税を除く間接国税についても申告納税方式が採用され、さらに、昭和40年には関税についても原則的に採用された¹⁴⁴。その結果、今日では、前述したとおり、国税については、原則として申告納税方式が採用されている¹⁴⁵。

4. 申告納税制度の意義

申告納税制度は、納税義務の確定について、納税義務者に主たる第一次的責任を課す¹⁴⁶。

¹³⁹ 金子・前掲注(137) 17頁参照。

¹⁴⁰ 金子・前掲注(137) 17頁参照。

¹⁴¹ 金子・前掲注(137) 17頁参照。

¹⁴² シャウプ使節団編『シャウプ使節団日本税制報告書〔第IV巻〕』(General Headquarters Supreme Commander for the Allied Powers, 1949年) D4頁。

¹⁴³ 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) 29-30頁、金子・前掲注(137) 18頁参照。

¹⁴⁴ 池本・前掲注(143) 30頁、金子・前掲注(68) 941頁参照。

¹⁴⁵ 金子・前掲注(68) 941頁参照。

¹⁴⁶ 清永敬次「納税義務の確定」中川一郎編『税法学体系〔全訂増補版〕』(ぎょうせい、1977年) 139頁参照。

そして、納税義務者がこの第一次的責任を履行しない場合に、初めて、課税庁が納税義務の確定について補充的な役割を果たす¹⁴⁷。このように、納税者自らが税法を第一次的に判断する制度であることから、申告納税制度は、民主的な制度であると解されている¹⁴⁸。

この点、金子宏は、「民主主義の下では、国民は主権者としてたえず政治を監視し、自らの責任で政府を支えるべきであるから、納税も自らのイニシアティブで行うべきである。申告納税制度は、民主的租税思想の最も重要な要素」¹⁴⁹であると述べる。

石島弘は、申告納税制度のもとでは、「納税申告は単に申告義務として観念されるべきではな」く、「権利的要素」があると述べる¹⁵⁰。

また、田中治は、申告納税制度は「国民主権を税法のうえで表現するもの」であり、「税額確定においては、納税者の申告が優先的に尊重されるべきこと、納税者の主体的な申告行為が決定的要素をもつべきことが要請される〔下線は筆者〕」一方で、「申告納税制度のもとでは、納税者は高い納税意識をもち、自発的に正確な申告をすることが求められている〔下線は筆者〕」ことから、納税者には権利的側面と責任的側面があると説明する¹⁵¹。

このように、申告納税制度は、民主的な制度であり、税額を正しく確定させようとする納税者の主体性により成り立つものであるといえる。

また、上記のとおり、シャウプ勧告では、各人が「行政上の事務の一端を負担している」と説明され¹⁵²、納税者の自発的協力の必要性が強調された。

この点につき、谷口勢津夫は、申告納税制度の趣旨は、理念的には日本国憲法の「民主主義的租税感」に、実際的には「税務行政の負担軽減ないし租税の効率的な賦課徴収の考慮」に基づくものであると指摘する¹⁵³。

三木義一は、「申告納税制度は、税務署の税額計算の手間と課税処分の手間を省き、申告書に税額を記載させ、その申告書に確定効果を付与し、処分を基本的に省略できるようにした制度」であり、換言すれば、「納税者の協力により、課税庁のコストを軽減してい

¹⁴⁷ 清永・前掲注（146）139 頁参照。

¹⁴⁸ 三木・前掲注（109）42 頁参照。また、「申告納税制度は納税義務者たる国民に自主性を認めた民主的な最も新しい制度として、近代民主主義国家において採用されたものである」と判示された事例として、長野地判昭和 26 年 1 月 25 日税資 18 号 464 頁がある。

¹⁴⁹ 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展開〔下巻〕』（有斐閣、2010 年）588 頁。

¹⁵⁰ 石島弘「申告納税制度と租税法律関係」シュトイエル 200 号（1987 年）98 頁。

¹⁵¹ 田中（治）・前掲注（88）18-19 頁参照。

¹⁵² シャウプ使節団編・前掲注（142）D4 頁。

¹⁵³ 谷口勢津夫『税法の基礎理論』（清文社、2021 年）32 頁。

る制度」であると説明する¹⁵⁴。

このように、申告納税制度は、納税者の協力により租税行政の負担を軽減しているという側面もある。そして、納税者の協力により成り立つといえる当該制度のもとでは、納税者の課税庁に対する信頼が不可欠であるといえる¹⁵⁵。

第3節 申告納税制度における税務調査の性質

前述のとおり、申告納税制度は、納税者自身が税額の確定を行う制度である。その申告においては、納税者としては、「自発的」に申告するのみならず、「適正」に申告することが求められている¹⁵⁶。

しかし、納税者の中には、自己の納税額を誤認している者や、故意に申告の内容を偽っている者も少なくない¹⁵⁷。このような申告の誤りや不正行為が排除されなければ、租税負担の公平は担保されず、申告納税制度の適正な運用は実現できない¹⁵⁸。

そのため、課税庁は、納税者の申告内容の真偽を確かめ、必要な更正決定等をすべく一定の情報資料を収集し、納税者の現状を把握する必要がある¹⁵⁹。

その具体的方法が税務調査であり、「税務調査」とは課税当局が処分を行う上で必要となる証拠収集や証拠の評価、事実認定、法令の適用を経て処分等に至る、一連の判断課程をいうとされている¹⁶⁰。また、法において、税務署長等が更正決定等の処分を行うためには、必ず「調査」が必要であると規定されている（法24条～26条）。

このように、税務調査は、租税法に定める納税義務の適正な履行の確保を目的として実

¹⁵⁴ 三木・前掲注（109）42頁。

¹⁵⁵ 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）39-41頁，金子・前掲注（86）8頁参照。

¹⁵⁶ 田中（治）・前掲注（88）19頁参照。長野地判昭和26年1月25日・前掲注（148）は、申告納税制度の下では、「……公正な課税を為すには納税義務者の適正な申告を期待しなければなら」ないと示す。

¹⁵⁷ 畠山武道＝渡辺充『租税法〔新版〕』（青林書院，2000年）318頁参照。

¹⁵⁸ 酒井克彦「主体的納税者による自主修正申告の意義」中央ロー・ジャーナル13巻3号（2016年）9頁参照。

¹⁵⁹ 畠山＝渡辺・前掲注（157）318頁参照。

¹⁶⁰ 中尾巧＝木山泰嗣『新・税務訴訟入門』（商事法務，2023年）319頁参照。東京地判平成28年2月18日税資266号順号12801は、「調査とは、課税標準等又は税額等を認定するに至る一連の判断過程の一切を意味し、課税庁の証拠資料の収集、証拠の評価あるいは経験則を通じての要件事実の認定、租税法その他の法令の解釈を経て更正処分に至るまでの思考、判断を含む極めて包括的な概念であると解される。」と示す。

施されるものであり¹⁶¹、申告納税制度における適正かつ公平な課税の実現を図るうえで、必要不可欠なものである¹⁶²。

しかしながら、間接的な強制力を有すると解されるこの税務調査は¹⁶³、納税者にとって時間的・精神的な負担となり得る¹⁶⁴。納税者の自発的な協力を促すためには、法定化された手続を課税庁が厳格に遵守することが重要である。

第4節 申告納税制度における修正申告等の意義

1. 修正申告等の意義

前述のとおり、課税庁は、納税者の申告がない場合、又は申告があってもそれに誤りがある場合に限り、課税権を行使することができる¹⁶⁵。しかし、申告納税制度のもとでは、あくまでその発動は例外とされている¹⁶⁶。このような申告納税制度の趣旨に照らして設けられた制度として修正申告や期限後申告がある。

納税申告には、期限内申告（法 17 条）、期限後申告（法 18 条）及び修正申告（法 19 条）の 3 種類がある。期限後申告書は、期限内申告書を申告期限までに提出しなかった者が提出するものであり、修正申告書は、申告期限後に、確定した税額を増額することを目的に提出するものである¹⁶⁷。

修正申告等（修正申告と期限後申告をいう。以下同じ。）は、税額を確定する行為という点においては期限内申告と同様の性質を有するが¹⁶⁸、納税者が誤りを認めて自主的に行う申告であり、提出するか否かは納税者の任意に委ねられている¹⁶⁹。通則法においても、

¹⁶¹ 酒井克彦『クローズアップ租税行政法—税務調査・税務手続を理解する〔第2版〕』（財経詳報社、2016年）118頁、増田・前掲注（12）558頁参照。

¹⁶² 増田・前掲注（12）558頁、濱田・前掲注（15）207頁参照。

¹⁶³ 質問検査権行使による税務調査は任意調査であるが、質問に対する不答弁、検査の拒否・妨害等に対しては刑罰が科される（法 128 条 2 号、3 号）ことから間接的な強制力を有していると評価され、その意味で、質問・検査は公権力の行使を内容とする事実行為であると解されている（金子・前掲注（68）995-996 頁、水野・前掲注（72）58-59 頁参照）。

¹⁶⁴ 武田・前掲注（155）39-41 頁参照。

¹⁶⁵ 田中（治）・前掲注（88）20 頁参照。

¹⁶⁶ 田中（治）・前掲注（88）20 頁参照。

¹⁶⁷ 東京地判昭和 45 年 11 月 30 日税資 60 号 750 頁、志場＝荒井＝山下＝茂串編・前掲注（53）286-287 頁参照。

¹⁶⁸ 「修正申告も、納税義務を負う税額を確定させる行為」とであると判示した裁判例として、東京地判平成 16 年 1 月 30 日税資 254 号順号 9542 がある。

¹⁶⁹ 田中（治）・前掲注（88）23 頁、志場＝荒井＝山下＝茂串編・前掲注（53）320 頁参

更正決定等の処分があるまでは、納税者は修正申告等を提出することができると規定されている(法 18 条 1 項, 19 条 1 項)。

この修正申告等の制度は、申告納税制度の趣旨に照らして、税額確定権限を可能な限り納税者に与えることが望ましいという観点から設けられた制度である¹⁷⁰。

つまり、修正申告等は、納税者が適正な税額を確定することにおいて主体的な役割を担うことが期待されているという申告納税制度の趣旨に沿って、当初の申告が誤っていた場合等でも、自発的に適正な税額へと是正しようとする納税者の自主性・主体性が尊重された制度であるといえる¹⁷¹。

なお、修正申告等があった場合には、過少申告加算税、無申告加算税又は重加算税が課される(法 65 条, 66 条, 69 条)。これは、期限内に適正に申告を行わなかったことに対する一種のペナルティとしての性格を有するものであり、納税者間の不公平を実質的に是正する趣旨から設けられたものであると解されている¹⁷²。

他方、修正申告等を提出した場合のデメリットを指摘し、むしろ積極的に更正決定等の処分を行うべきとの見解も存在する¹⁷³。この点から、修正申告等をすることは強制されるものであってはならない¹⁷⁴。しかし、そのことと、後述のとおり調査結果の説明が省略されることで、自主的に修正申告等をする機会が実質的に奪われ、予知せず更正決定等の処分がされていいことは別の問題である。

修正申告等をするか否かは、納税者が自らの責任において判断決定すべきことであるが¹⁷⁵、重要なのは、我が国が申告納税制度という税額確定方式をとっている以上、正しい税額を確定させようとする納税者の主体性は尊重されなければならないということである¹⁷⁶。

照。

¹⁷⁰ 志場＝荒井＝山下＝茂串編・前掲注(53) 320 頁参照。

¹⁷¹ 酒井克彦「修正申告の懲罰を巡る法律問題(下)」月刊税務事例 44 巻 3 号(2012 年) 62-67 頁参照。

¹⁷² 最判平成 18 年 4 月 20 日民集 60 巻 4 号 1611 頁, 金子・前掲注(68) 904 頁参照。

¹⁷³ 阿部徳幸「税務調査手続についての検討－調査時及び調査終了時手続を題材に－」税制研究 64 号(2013 年) 85-86 頁参照。

¹⁷⁴ 田中(治)・前掲注(67) 14 頁参照。修正申告等を行う場合のメリット・デメリットにつき検討しているものに、酒井克彦「修正申告の懲罰を巡る法律問題(上)」月刊税務事例 43 巻 12 号(2011 年) 69-70 頁, 作田・前掲注(17) 83-88 頁等がある。デメリットとして、不服申立てができないことや、修正申告等を提出した後に更正の請求をする場合、納税者側に立証責任が生じることが挙げられる。

¹⁷⁵ 酒井・前掲注(174) 69 頁参照。

¹⁷⁶ 酒井・前掲注(171) 62-66 頁参照。酒井は、「民主主義的思想に基づく主体的な納税という見地」からは更正決定等を待つのではなく、修正申告等による自らの是正が「本筋」

なぜなら、申告納税制度は民主的な制度であり、また、各納税者に適正な税額を確定させようとする意識がなければ、申告納税制度は適正に機能しないからである¹⁷⁷。

2. 法 74 条の 11 第 2 項の意義の再検討

法 74 条の 11 第 2 項は、「課税庁の納税者に対する説明責任を強化する」という趣旨のもと、更正決定等をすべきと認めた場合の調査結果の説明義務を定めたものである。そして、第 2 章で確認したとおり、同項に基づく調査結果の説明が当該職員によりされた後、納税者が修正申告等を自ら提出しない場合には、課税当局から更正決定等の処分が行われることとなる。すなわち、調査の終結にあたり、当該調査の結果としてその非違内容及び理由等を課税庁から説明されることをもって、納税者は、自主的に適正な税額へ是正を行うか否かの自己決定ができるといえる¹⁷⁸。

そのため、法 74 条の 11 第 2 項は、単に調査を円滑に進めるための手続や、調査協力を得るための手続にとどまらず、納税者が修正申告等をするか否かの判断をする「機会」を与える重要な手続であるといえる¹⁷⁹。この点に、同項の説明責任の重要な意義があると考えられる。

結果説明手続の不実施等により、この機会が与えられず、不意打ちで税務当局から更正決定等の処分がなされることは、同項が規定する手続の重要な意義を失わせるものである。そしてそのことは、手続は遵守されるはずであると考えた納税者の信頼を裏切る行為といえ、ひいては申告納税制度の実効性を損なうおそれがあるといえる¹⁸⁰。

この点、第 1 章にて取り上げた東京高裁令和 4 年判決では、法 74 条の 11 第 2 項の立法趣旨を踏まえた上で、「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〔下線は筆者〕」と判示している。

これは、納税者に「修正申告等の機会」を与えることが、法 74 条の 11 第 2 項の説明責

であるとする（同 62 頁）。

¹⁷⁷ 曾和俊文は、申告納税方式の適切な運用は、納税者の自覚に待つところが多いと述べる。（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）98 頁参照）。

¹⁷⁸ 酒井・前掲注（171）62-66 頁は、納税者が修正申告を行うかどうかについて「自己決定」をすることができるように説明することが重要であると述べる。

¹⁷⁹ なお、作田・前掲注（17）5 頁は、調査結果の説明は、「修正申告すべきか否かの判断のための必須の情報の提供〔傍点は筆者〕」であると述べる。森・前掲注（22）122 頁、酒井・前掲注（9）7 頁も同旨。

¹⁸⁰ 森・前掲注（22）256 頁参照。

任の意義として重要であることを明らかにしているものと考えられる。

このように、法 74 条の 11 第 2 項は、調査手続の透明化を通じて納税者の精神的負担を緩和することで税務調査への協力を促すという機能に加え¹⁸¹、納税者に修正申告等の機会を付与するという重要な意義を有している。

第 5 節 小括

本章では、租税法律主義及び我が国で採用されている申告納税制度の意義について確認した。

手続的保障原則とは、租税法律主義の内容の 1 つであり、課税は実体的な要件（課税要件）を満たすだけでは足りず、法定された公正な手続を経て行われなければならないという原則である。当該原則は、通則法の解釈にあたって特に重要な考え方であるといえる。

申告納税制度とは、納税者自身が第一次的に税額の確定を行う制度であり、民主的な制度であると解されている。そして、適正な税額を確定させようとする納税者の主体性により成り立つ制度であり、かつ、納税者の協力により租税行政の負担を軽減しているという側面もある。このような申告納税制度のもとでは、納税者の課税庁に対する信頼が不可欠であるといえる。

しかし、納税者の中には、自己の納税額を誤認している者も少なくない。そのため、課税庁は、納税者の申告内容の真偽を確かめ、必要な更正決定等をすべく一定の情報資料を収集し、納税者の現状を把握する必要がある。その具体的方法が税務調査であるとされる。

このように、課税庁は、納税者の申告がない場合、又は申告があってもそれに誤りがある場合に限り、課税権を行使することができるが、申告納税制度のもとでは、あくまでその発動は例外的なものと位置付けられる。

修正申告等の制度は、このような申告納税制度の趣旨に照らし、当初の申告が誤っていた場合等でも、税額確定権限を可能な限り納税者に与えることが望ましいという観点から設けられた制度である。その提出は任意であり、自発的に適正な税額を確定させようとする納税者の自主性・主体性が尊重された制度であるといえる。

修正申告等を提出した場合のデメリットを指摘し、むしろ積極的に更正決定等の処分を行うべきとの見解も存在する。修正申告等の提出は強制されるものであってはならないと考えられるが、そのことと、調査結果説明が省略されることで、修正申告等を提出する機会が実質的に奪われ、予知せず更正決定等の処分がされていいことは別の問題である。

法 74 条の 11 第 2 項に基づく調査結果の説明が課税庁によりされた後、納税者が修正申告等を自ら提出しない場合には、課税当局から更正決定等の処分が行われることとなる。調査の終了にあたり、当該調査の結果としてその非違内容及び理由等を課税庁から説明されることをもって、納税者は、自主的に適正な税額へ是正を行うか否かの自己決定ができ

¹⁸¹ 作田・前掲注（17）58-63 頁，高橋・前掲注（116）323 頁参照。

るといえる。

そのため、法 74 条の 11 第 2 項は、単に調査を円滑に進めるための手続や、調査協力を得るための手続にとどまらず、納税者が修正申告等を提出するか否かの判断をする「機会」を与える重要な手続であるといえる。この点に、同項の説明責任の重要な意義がある。

結果説明手続の不実施等により、この機会が与えられず、不意打ちで税務当局から更正決定等の処分がなされることは、同項が規定する手続の重要な意義を失わせるものであり、納税者の信頼を裏切り、ひいては申告納税制度の実効性を損なうおそれがあるといえる。

次章では、法 74 条の 11 第 2 項の規定に違反し、結果説明手続が違法となる場合の判断基準を提示する。

第4章 結果説明手続が違法となる場合

本章では、これまで考察した内容を踏まえ、法74条の11第2項の規定に違反し、結果説明手続が違法となる場合の判断基準を提示する。

第1節 法74条の11第2項の要件

第2章で整理したとおり、法74条の11第2項の規定により、国税に関する調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合における、当該職員の義務は、次の3点である。

- ①「調査結果の内容を……説明するものとする」こと（説明義務要件）、
- ② 調査結果の説明を行う相手は「当該納税義務者」であること（相手方要件）、
- ③ 「調査結果の内容」には、「更正決定等をすべきと認めた額及びその理由」が含まれること（説明内容要件）

課税庁が遵守すべき手続がこのように法定された以上、①～③の手続要件を満たすことが適法な手続であり、これら手続要件を充足しない手続は、原則として手続違反（違法）となる¹⁸²。この点が「法定化前と比べて大きく異なる点」である¹⁸³。

しかし、これら各要件を充足するか判断基準については、解釈上の問題があり、未だ確立されているとはいえない状況である。そこで、次節以下において、各要件はどのような場合に充足したといえるのかにつき検討する。なお、本論文では特に、先行研究において十分に論じられていない説明義務要件を中心に考察を行う。

第2節 説明義務要件についての見解及び妥当な判断基準

1. 裁判例

前述したとおり、法は、「調査結果の内容を……説明するものとする。」と規定している。問題は、当該調査結果の説明は、どのような場合でも行うことが必要になるのかという点である。当該説明義務に関して争われた裁判例として、以下がある。

(1) 横浜地裁令和元年9月18日判決

ア 事案の概要

横浜地裁令和元年9月18日判決¹⁸⁴（以下「横浜地裁令和元年判決」という。）の事案の概要を整理すると、以下のとおりである。

本事例は、処分行政庁から所得税更正処分等を受けた原告が、当該処分に係る税務調査には、調査の事前通知手続、提出物件の留置き手続及び調査の終了の際の手続に関し、そ

¹⁸² 森・前掲注（22）222頁参照。

¹⁸³ 森・前掲注（22）222頁。

¹⁸⁴ 横浜地判令和元年9月18日税資269号順号13313（第一審で確定）。

れぞれ取消事由となる違法があると主張して、当該処分の取消しを求め提訴した事案である。

イ 法 74 条の 11 第 2 項に関する判示部分

横浜地裁令和元年判決は、次のように判示し、当該調査終了手続に、法 74 条の 11 第 2 項に違反する違法な点があるとは認められないとした。

「認定事実によれば、……調査官は、原告に対する調査結果の連絡のため、複数回にわたり原告方及び原告の携帯電話に架電したが、原告の応答はなく……、その後、3 回にわたって連絡票を郵送し、これらが原告方に配達されたこと……、当該各連絡票には、調査結果の説明のために来署を求めることが記載され、さらに、2 回目及び3 回目に郵送された連絡票には、原告が来署しない場合は、調査結果の説明に応じる意思がないものとして更正処分を行うこととなる旨の記載があること……、それにもかかわらず、原告は、上記連絡票に応じて……来署することはなかったこと……が認められる。

これらの事実によれば、……調査官は、調査の結果の内容の説明（通則法 74 条の 11 第 2 項）を実施するため相応の努力をしたにもかかわらず、原告は、当該説明を受ける利益を自ら放棄したものと認められるから、原告が、……調査官から本件調査の内容につき、現に説明を受けていないとしても、その手続に通則法 74 条の 11 第 2 項に違反する違法な点があるとは認められない。

……もとより、その手続に重大な違法があるとも認められない。

……以上によれば、本件調査に本件各処分の取消事由に該当するような違法性があるものとは認められない。〔下線は筆者〕」

ウ 検討

本事例では、調査官が相応の努力をしたにもかかわらず (①)、原告が説明を受ける利益を自ら放棄したものと認められることから (②)、調査官が調査結果の説明を実施しなかったとしても、法に違反するとはいえないと判示している。

そして、①相応の努力をしたかの具体的な判断にあたっては、複数回にわたり原告に連絡をしたか、連絡票は郵送したか、当該連絡票には、来署しない場合は更正処分を行うこととなる旨の記載があったか等の事実関係を考慮し、②原告が自ら利益を放棄したかの判断にあたっては、連絡票に応じて来署することはなかったという事実を考慮しているものと思われる。

本事例によれば、調査結果の説明を実施しなかったとしても、調査官の相応の努力及び納税者側の利益放棄があれば、説明義務要件を満たすと考えられる。

(2) 東京高裁令和 2 年判決

ア 事案の概要

東京高裁令和2年判決¹⁸⁵の事案の概要は、第1章第2節で述べたとおりである。

イ 法74条の11第2項に関する判示部分

東京高裁令和2年判決は、次のように判示し、更正処分等は違法でないと判断した。

「……原告は、本件調査担当者による調査結果の説明を忌避する目的で、あえて本件調査担当者による調査結果の説明に関する日程調整等の依頼に応じなかったものと推認され、このような経緯に照らすと、原告は、通則法74条の11第2項に定める調査結果の説明を受ける機会を自ら放棄したと認められるから、本件調査担当者が調査結果の説明を行わなかったことは本件各更正処分の違法事由とならないというべきである。〔下線は筆者〕」

「通則法74条の11第2項の定める調査結果の説明が主に納税者の利益のためのものであることからすれば、合理的な理由がある場合にまで例外を認めない絶対的な義務を定めたものということはできず（同項の規定ぶりも『説明するものとする。』という表現を用いている。）、納税者がこの利益を得る機会を自ら放棄しているといえる場合や、納税者側の行為等を原因として調査結果の説明という手続の速やかな履行が妨げられるような場合にまで、課税庁にその履行を義務付けたものと解することはできない……。〔下線は筆者〕」

ウ 検討

本事例は、調査結果の説明が、主に納税者の利益のためのものであること、規定が「するものとする。」との表現を用いていることを理由に、例外を認めない絶対的な義務を定めたものということはできないことを示している。そして、納税者がこの利益を得る機会を自ら放棄しているといえる場合（②）や、納税者側の行為等を原因として調査結果の説明という手続の速やかな履行が妨げられるような場合（③）にまで、その履行を義務付けられたものではないと解している。

当該判示は、最終的には処分の違法について判断しているにとどまるものであり手続が法に違反しているかについての明確な判断はされていないが、法74条の11第2項が規定する調査結果の説明義務には例外の余地があること、そして、②の場合や③の場合がその例外にあたることを示唆しているものと考えられる。

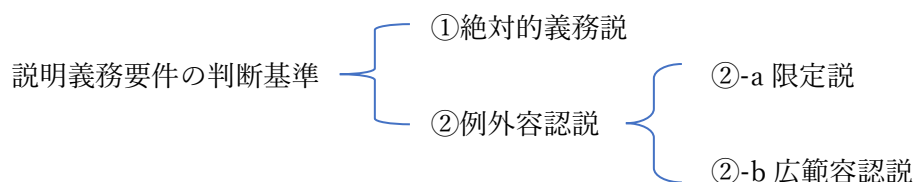
2. 見解の整理及び妥当な判断基準

ここでは、説明義務要件を充足するか否かの判断基準として、考えられる見解を整理する。具体的には、①絶対的義務説と②例外容認説に大別し、さらに例外容認説については、②-a 限定説と②-b 広範容認説に分類して、検討する。

¹⁸⁵ 東京高判令和2年8月26日・前掲注（5）。

見解の分類を図式にすると、次のとおりである。

【図表 2 説明義務要件の判断基準の整理】



(筆者作成)

(1) 絶対的義務説と例外容認説の比較

「絶対的義務説」とは、法 74 条の 11 第 2 項が定める説明義務は、例外を認めない絶対的な義務であると解する見解である。この見解によれば、いかなる事情があつたとしても、調査結果の説明を行わなかったのであれば、説明義務要件を充足せず当該手続は違法となる。

これに対して、「例外容認説」とは、同項が定める説明義務は、例外を一切認めない絶対的な義務とはいえず、例外的に説明不要としてよい場合が存在すると解する見解である。

「絶対的義務説」を採ると考えられる裁判例は見当たらない。

学説では、「反論や弁明を認めなければ、行政手続法〔13 条〕で……必須としている弁明の機会を与えないことになる」ため、調査結果の説明時は再度の弁明の機会と位置付けるべきであり、「課税処分をなす以上、必須の手続」であるとする見解がある¹⁸⁶。

これは、ここにいう①絶対的義務説に近い見解を採っているものと考えられる。

たしかに、行政手続法 13 条 1 項において不利益処分をしようとする場合の「弁明の機会の付与」が規定されているが、通則法 74 条の 14（行政手続法の適用除外）において行政手続法 13 条は適用除外とされていることや¹⁸⁷、同条 2 項においても、金銭に関する不利益処分をしようとするときは「前項の規定は、適用しない」とされていることから¹⁸⁸、同法が弁明の機会の付与を定めていることを根拠に「課税処分をなす以上、必須の手続」

¹⁸⁶ 長島弘「判批」月刊税務事例 52 巻 6 号（2020 年）35 頁参照。同旨と思われるものとして、山下清兵衛「税務調査拒否事件と告知・弁明・防衛の機会付与」租税訴訟 14 号（2021 年）36 頁-52 頁がある。

¹⁸⁷ 志場＝荒井＝山下＝茂串編・前掲注（53）1047 頁参照。なお、行政手続法 1 条 2 項は、「この法律に規定する事項について、他の法律に特別の定めがある場合は、その定めるところによる。」と規定している。

¹⁸⁸ 志場＝荒井＝山下＝茂串編・前掲注（53）1051 頁、宇賀克也『行政手続三法の解説〔第 3 次改訂版〕』（学陽書房、2022 年）45 頁参照。

であるとは言えないように思われる。

また、調査結果の説明の場を反論の機会と捉えることは、「調査の結果」と定める同2項の文言からも導きがたいと考えられる¹⁸⁹。

これらのことから、基本的には、調査結果説明時の内容は「課税当局としてのファイナルアンサー」¹⁹⁰であり、調査結果の内容の説明等をもって一連の調査手続が終了すると解すべきであるとする¹⁹¹。

さらに、以下の観点からも、①絶対的義務説に比べ、②例外容認説を採用することが妥当であるとする。

ア 申告納税制度における税務調査の必要性

絶対的義務説では、税務職員が調査結果の説明を実施しようと努力を尽くしても、納税者が拒否し続ける等により説明を実施「できない」ような場合であっても、その手続は違法という結果となる。税務当局としては、違法な手続をとらないためには、仮に長年にわたり納税者に拒否し続けられた場合であっても調査を終了することができないということとなる。

これは、調査件数の大幅な減少に繋がるおそれがあり、結果として申告水準の低下を招くとも考えられる¹⁹²。前章にて確認したとおり、税務調査は、申告納税制度における適正かつ公平な課税の実現を図るうえで、必要不可欠なものである。

絶対的義務説のように、納税者が拒否し続ける等により、税務職員が調査結果の説明しようと努力を尽くしても実施「できない」ような場合にまで説明の実施を義務付けるものとする解釈は、適正かつ公平な課税の実現を困難にするおそれがあるため、妥当ではないと考えられる。

イ 「するものとする」の解釈

前述したとおり、東京高裁令和2年判決では、法74条の11第2項の規定が「するものとする」との表現を用いていることを理由に、例外を認めない絶対的な義務を定めたものということとはできないと示している。ここで、同条3項（修正申告等の勧奨）をみると、

¹⁸⁹ 弁明・反論の機会につき言及された近時の裁判例として、東京地判令和5年3月16日公刊物未登載（LEX/DB 25608228）が存在する。同判決は、法74条の11第2項の説明の際に「納税義務者に対して反論する機会を与えることを法的に義務付ける根拠はな」とし、仮に、「調査結果の内容の説明の際に反論することができなかったとしても、そのことをもって本件調査が違法と評価されるものではない。」と判示した。

¹⁹⁰ 森・前掲注（22）253頁。

¹⁹¹ 森・前掲注（22）253頁参照。

¹⁹² 品川・前掲注（113）80頁参照。

同2項が「するものとする」と規定しているのに対し、「しなければならない」と規定している。

「しなければならない」は、国民や行政機関に対し、一定の作為の義務を課す場合に用いられる用語である¹⁹³。

「するものとする」についても、主語に出てくる対象者に対し、一定の義務を課しているということに変わりはない¹⁹⁴。このように、両者の法令用語としての意味は近似しているが、規定は、いずれかに統一されておらず、あえて2項は「するものとする」と規定し、3項は「しなければならない」と規定している¹⁹⁵。法令用語の解釈を確認すると、その違いについて以下のような考え方がある¹⁹⁶。

① 行政機関又はその長に対するものであるため

第一に、行政機関等に対し、「しなければならない」という厳しい表現で規定を設けるのは適切でないため、「するものとする」という緩和的表現を用いるとする考え方である¹⁹⁷。

② 「適用する」と言い切ることを避けるため

第二に、規定が、ある場合に適用があるのは、解釈上あるいは論理上当然のことであるが、解釈上の疑義を避け、法文の理解を容易にする意味で、念のために規定を設けるという趣旨で用いるとする考え方である¹⁹⁸。

③ 原則を示すものであるため

第三に、「するものとする」という言葉は、そうすることが原則であるが、その反面、合理的な理由がある場合はそうしないことも認められる余地があるという意味で使われるとする考え方である¹⁹⁹。

以上の3つの見解のうち、法74条の11第2項の解釈としては、「③ 原則を示すもので

¹⁹³ 青木丈『租税法令の読み方・書き方講座』（税務経理協会、2018年）119頁参照。

¹⁹⁴ 青木・前掲注（193）121頁参照。

¹⁹⁵ 青木・前掲注（193）121頁参照。

¹⁹⁶ 法令用語の解釈については、林修三『法令作成の常識〔第2版〕』（日本評論社、1975年）117頁、林修三『法令用語の常識〔第3版〕』（日本評論社、1975年）49頁、田島信威『最新法令用語の基礎知識〔3訂版〕』（ぎょうせい、2005年）97頁、長野秀幸『基礎からわかる法令用語』（学陽書房、2015年）51頁、小島和夫『やさしい法令用語の解説』（公職研、1994年）72頁を参照。

¹⁹⁷ 林・前掲注（196）118頁参照。

¹⁹⁸ 林・前掲注（196）118-119頁参照。

¹⁹⁹ 林・前掲注（196）117頁参照。

あるため」が妥当であると考ええる。

法 74 条の 11 は、調査終了手続について定めるものであり、同 2 項及び 3 項ともに、規定されている主体は「当該職員」であるが、「しなければならない」と「するものとする」を使い分けている。そのため、上記①の見解である、行政機関に対して使われるものであるため「するものとする」と規定したとは考えづらい。

また、調査終了手続は、前述したとおり、特に課税庁の説明責任を強化する観点から、それまで法に規定がなかったものが、新たに明文化されたものである。よって、上記②の見解である、「適用する」と言い切ることを避けるために「するものとする」と規定されたと解釈することも妥当でないと考えられる。

さらに、法 74 条の 9（事前通知手続の規定）でも、通知「するものとする」と規定されている。これは、事前通知の「原則」を表明したものであるとされている²⁰⁰。

以上のことから、法 74 条の 11 第 2 項は原則としての説明義務を定めているものであり、例外が認められる余地があると解することが整合的であると考ええる。

以上より、説明義務要件を充足するか否かの判断基準として、①絶対的義務説と②例外容認説に大別して比較すると、②例外容認説が妥当である。しかしながら、その例外の範囲については、さらに考察を要する。以下では、②例外容認説をさらに②-a 限定説と②-b 広範容認説に細分化した上で、検討を加える。

(2) 限定説と広範容認説の比較

「限定説」とは、法 74 条の 11 第 2 項が定める調査結果の説明義務は、例外を一切認めない絶対的な義務とまではいえないものの、例外的に説明不要としてよい場合は極めて限定されるべきであると解する見解である。これに対し、「広範容認説」とは、説明不要としてよい場合は、広範に認められるべきであるとする見解である。

上記で取り上げた横浜地裁令和元年判決は、例外に該当するためには、課税庁側の相応の努力と納税者側の利益放棄の双方が必要であると解していると考えられる。

本論文では、このように、課税庁側の「相応の努力」と納税者側の利益放棄の双方が認められる場合に限り、例外的に説明の不実施が容認されるという考え方、すなわち、極めて限定された例外に該当しない限り必ず調査結果の説明がなされなければならないとする考え方を「限定説」として位置付ける²⁰¹。

²⁰⁰ 武田昌輔監修・前掲注（3）3955 の 101-3957 の 4 頁参照。なお、事前通知の規定は、次条である法 74 条の 10（事前通知を要しない場合）において「同条第 1 項の規定による通知を要しない」という例外規定がある。

²⁰¹ 東京高裁令和 4 年判決も、説明責任を果たすべくとられた調査官の誠実な対応及び納税者側の機会放棄のいずれも満たしている場合が、説明不実施であっても法 74 条の 11 第 2

一方、東京高裁令和 2 年判決では、納税者が説明を受ける利益を自ら放棄しているといえる場合や、納税者側の行為等を原因として調査結果の説明という手続の速やかな履行が妨げられるような場合にまで、履行を義務付けられたものではないと解している。

これは、納税者側の行為等により説明手続の速やかな履行が妨げられる場合のみをもって、説明義務が免除される例外に該当すると解しているものと考えられることから、調査の効率性をより重視する考え方であるといえる。横浜地裁令和元年判決と比較すると、例外に該当する場合をより広範に認めていると考えられることから、本論文では「広範容認説」として位置付ける。

学説では、説明義務要件について詳細に検討されたものは見当たらないが、「納税者が拒否し続けるなど、職員が説明をすることが困難な場合にまで、これを欠く調査が常に違法となれば（課税処分も違法となれば）、納税者の説明拒否が課税を免れる結果を招来し妥当でない。もっとも、納税者に対する説明責任を果たすべく規定された終了時説明の重要性を考えると、例外的に説明不要としてよい場合(放棄とみなしてよい場合)については、慎重な認定・判断が求められる。」²⁰²とする木山論文がある。これは、「限定説」の立場をとるものと考えられる²⁰³。

一方、「広範容認説」を明示的に支持すると思われる学説は見当たらない。しかし、第 2 章で確認したように、租税手続法においては、ある程度納税義務者の権利を犠牲にしても税務執行の機能性を確保することが正当化されるべきであり、できる限り租税行政庁の裁量権を広く認めるべきであるとする租税行政の特質論的考え方に立てば、例外を広範に認めるべきとする見解も考えられる²⁰⁴。

項の趣旨に反しない場合であると示していることから、限定説に近い考えを採るものと思われる。

²⁰² 木山泰嗣「判批」税理 64 巻 7 号（2021 年）121 頁参照。

²⁰³ ただし、木山は、「納税者の態度等から結果説明をする機会を確保することが著しく困難であった場合に、結果説明を行うことができなかったとしても」、そのことと「更正決定等の違法事由にはならないという解釈をすることがあり得ることは、分けて考えるべき」であるとも述べていることから（木山・前掲注（19）258 頁）、絶対的義務説の立場を採っているとも考えられる。森・前掲注（22）256-257 頁も、説明を行わなくても違法とならない場合として、課税当局が相応の努力をしたにもかかわらず、納税者等が説明を受けることを拒否したなど、課税当局として説明責任を果たしたといえる場合をあげていることから、限定説の立場をとるものと思われる。

²⁰⁴ 品川芳宣は、調査終了手続に対し、「税務調査をいたずらに停滞させるような規定を何故設けたのか」と批判的な見解を示す（品川・前掲注（113）92 頁。）。これは、立法論的批判であり、現行法の解釈としての見解ではないが、広範容認説を考える際には参考となる。

しかしながら、以下の点から、「広範容認説」をとることには問題がある。

ア 修正申告等を行う機会が安易に奪われる可能性があること

前章で論じたとおり、法 74 条の 11 第 2 項は、納税者に修正申告等の機会を付与するという点で、最も重要な意義を有する規定である。

仮に、広範容認説として位置付けた東京高裁令和 2 年判決のように、「納税者側の行為等を原因として調査結果の説明という手続の速やかな履行が妨げられるような場合」のみをもって、課税庁の説明責任が安易に免責されてしまうと、納税者側に説明を聞く意思があるにも関わらず、何らかの事情により速やかに手続に応じることができなかったという理由で、調査結果の説明が省略され、修正申告等の機会が失われるおそれがある。

当該規定の重要な意義が没却されないよう、「例外的に説明不要としてよい場合」については、極めて限定的に解すべきである。

イ 手続の透明性及び予見可能性が損なわれること

前述したとおり、通則法改正は、手続の透明性及び納税者の予見可能性を高めることが目的の 1 つとされていた。法 74 条の 11 第 2 項の「説明……するものとする。」は、例外が認められる余地がある表現であるからといって、同項の主語である（国税庁等又は税関の）当該職員に対して一定の義務を課していることに変わりはなく、納税者は、それに従って手続がなされることを当然に期待するものと考えられる²⁰⁵。

説明をしなくてもよい場合が広範に許されとする解釈は、課税庁にとって自由な解釈がなされる可能性があり、手続の透明性及び納税者の予見可能性を損なうおそれがある。

例外の存在が認められるとしても、同項は説明する「義務」を定めたものであることに変わりはなく、例外として認められるべき事由は極めて限定的に解すべきである。

ウ 民法上の債務不履行の規定からの示唆

東京高判令和 2 年判決では、「……ような場合にまで、課税庁にその履行を義務付けたものと解することはできない」と示している。法 74 条の 11 第 2 項に規定された、課税庁が果たすべき「説明責任」を、一種の「債務」と捉えれば、課税庁には債務履行の義務が生じていると考えることができる。

この点、民法における債務不履行についての考え方が参考となる²⁰⁶。

²⁰⁵ 青木・前掲注（193）120-121 頁参照。また、木山泰嗣は、東京高裁令和 2 年判決に対して、『『するものとする』という文言を根拠として、そもそも説明義務はなく『結果説明』をするかしないかは自由であると解することはできない』と述べる（木山・前掲注（19）258 頁参照）。

²⁰⁶ 民法における債務不履行については、内田貴『民法Ⅲ 債権総論・担保物権〔第 4 版〕』

民法において、債務者は弁済の提供をしないと債務不履行責任を負うこととされている（民法 492 条）²⁰⁷。しかし、債権者があらかじめ弁済の受領を拒んだときには、弁済の準備をしたことを通知してその受領の催告（以下「口頭の提供」という。）をすれば足りるとされている（民法 493 条）²⁰⁸。

民法においても、債務の履行責任を免れる場合があるという点で、本論文にいう①絶対的義務説ではなく、②例外容認説の考え方がとられていると考えられるが、履行責任を免れるには、債権者が弁済の受領を拒否していること、また、債務者には弁済の準備やその受領の催告が必要であること等を鑑みると、債務履行責任を免れるような例外は限定的であるとみることもできる。

民法は私法であり、私人間の契約における考え方ではあるが、租税法律関係を債権債務関係と捉える債務関係説が提唱されていることも踏まえると²⁰⁹、「限定説」の妥当性についての有益な示唆となると考えられる。

(3) 限定説における具体的な判断基準

以上より、説明義務要件の判断基準として、②-a 限定説の考え方を採用することがよりふさわしいと考える。例外的に説明不要としてよい場合は極めて限定的に解すべきであり、「課税庁側の相応の努力」と「納税者側の利益放棄」の双方が必要と考えるべきである。

なお、両者を満たすか否かの判断に際しては、単一の事実のみに基づくのではなく、事実関係を総合的に考慮する必要があると考えられる。

たとえば、「課税庁側の相応の努力」の有無の判断では、説明を行うための日程調整を複数回にわたって依頼したか、携帯電話への架電や連絡票の郵送はされたか、事務所等を訪れ調査結果の説明を実施したい旨を伝えたか等の事実が考慮されるべきであろう。

また、「納税者側の利益放棄」の有無の判断では、調査結果の説明を聞かない旨の意思表示が納税者から示されていたか、あるいはそれを推認できる程の客観的な事実があったか否か（たとえば、指定日までに連絡がない場合は説明に応じる意思がないものとして処分を行う旨を伝えたにもかかわらず連絡が一切なかった、特段の事情がないにもかかわらず再三の日程調整に応じなかった）等の事実が、総合的に考慮されるべきである。

特に、調査結果の説明を実施せずに処分を行う前の最後の警告であるという旨が、明確

（東京大学出版会，2020 年）98-113 頁を参照。

²⁰⁷ 「債務者は、弁済の提供の時から、債務を履行しないことによって生ずべき責任を免れる。」と定められている（民法 492 条）。

²⁰⁸ 「債権者があらかじめ弁済の受領を拒」んだ場合に加え、「債務の履行について債権者の行為を要する」場合も、弁済の準備をしたことを通知してその受領の催告をすれば足りると定められている（民法 493 条）。

²⁰⁹ 金子・前掲注（68）26-28 頁参照。

に納税者に伝えられていたかという観点は、考慮要素のなかでも重要視されるべきである
と考える。

第3節 その他の要件についての見解及び妥当な判断基準

1. 相手方要件

法74条の11第2項は、「当該納税義務者に対し」と規定している。問題となるのは、第三者である税務代理人（以下、「税務代理人」または単に「代理人」という。）への説明であっても許されるのか、また代理人のみの態度から利益放棄は認められるのかという点である。

説明の相手方に関連する裁判例として、前節でとりあげた東京高裁令和2年判決がある。

(1) 東京高裁令和2年判決

ア 事案の概要及び裁判所の判断

東京高裁令和2年判決の事案の概要及び裁判所の判断は、第1章第2節で述べたとおりである。

イ 検討

本事例では、調査担当者が納税義務者本人に接触していないにもかかわらず、代理人のみの態度から、「調査結果の説明に関する日程調整等の依頼に応じなかったものと推認され」、「調査結果の説明を受ける機会を自ら放棄したと認められる」と判断された。また、判決の事実関係からは、納税義務者本人への説明に代えて税務代理人への説明を行うことについての同意（以下「本人同意」という。）がなかったことが窺われる。

この点について、「同意がない以上、重きを置くべきは納税者本人であるところ、日程調整依頼等、弁護士及び税理士に対して行っているのみである。」として、税務代理人のみの態度から自ら機会を放棄したと判断するのは「誤りである」との見解や²¹⁰、「本件の場合、……納税者本人に伝えること自体も容易なケースである。本人が行方不明者でもなく、所在場所や電話番号も知っている」にもかかわらず、「どうしてそのちょっとした努力をしなかったのかが、極めて疑問である。」と指摘する見解がある²¹¹。

(2) 法74条の11第4項との関係及び実務上の取扱い

ア 法74条の11第4項との関係

第2章で確認したとおり、法74条の11第2項は、「当該納税義務者に対し」と規定し、かつ、同4項において、「税務代理人がある場合において、当該納税義務者の同意がある場

²¹⁰ 長島弘「判批」月刊税務事例52巻4号（2020年）35-36頁参照。

²¹¹ 三木・前掲注（18）31頁。

合」には、納税義務者に代えて、税務代理人への説明を行うことができるとしている。

つまり、例外である同 4 項の「納税義務者の同意がある場合」に該当しない限り、同 2 項規定の「納税義務者」本人に対し、説明すべきこととなる²¹²。

当該規定は、適切に調査終了時の手続を確保する一方で、納税義務者の事務負担にも配慮する観点から、納税義務者の同意がある場合には、その税務代理人への説明等に代替することができる²¹³とされたものである²¹⁴。

イ 実務上の取扱い

事務運営指針、税務調査手続に関する FAQ 及び DHC コメントールによれば、実務上の取扱いは以下のとおりとされている²¹⁴。

(ア) 原則

調査結果の内容の説明は、税務代理人がいる場合でも、原則として、納税者本人に対して行われる。

(イ) 例外

ただし、当該調査結果の内容の説明を、納税者に代わり税務代理人に説明して欲しい旨の納税者の明確な意思表示がある場合には、納税者に代わって税務代理人に調査結果の内容の説明が行われる。

(ウ) 同意の確認

調査担当者は、税務代理権限証書が提出されている場合であっても、調査結果の内容説明等を行う前に、納税者に直接同意の事実を確認する方法又は税務代理人を通じて同意の事実を証する書面の提出を求める方法により、納税者の同意があることを確認する。

また、仮に税務代理権限証書に調査結果の内容説明等について同意する旨が明記されていても、改めて、調査結果の内容説明等を行う時点で同意の有無を確認する。

なお、令和 6 年 4 月 1 日以後は、税務代理権限証書の様式に「調査の終了の際の手続に関する同意」欄が設けられることとなった（税理士法施行規則 15、別紙第八号様式）。したがって、提出済みの税務代理権限証書にこの同意が記載されていれば、税務代理人に対

²¹² 長島・前掲注（210）35-36 頁，三木・前掲注（18）29 頁等参照。

²¹³ 志場＝荒井＝山下＝茂串編・前掲注（53）1014 頁参照。なお、山本洋一郎は、同意があったとしても、代理人が説明を受けた後、いざ納税義務者本人の納得を得ようとした段階で納得が得られず内紛を生ずるおそれがあること等から、可能な限り代理人とともに納税者本人が同席することが望ましいと述べる（日本弁護士連合会日弁連税制委員会編・前掲注（14）401 頁〔山本執筆部分〕参照）。

²¹⁴ 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）第 2 章 4（5）」、国税庁「税務調査手続に関する FAQ（税理士向け）」問 15、武田監修・前掲注（3）3957 の 25 頁参照。

して説明を行えば足りることとなる²¹⁵。

これにより、従来よりも容易に、本人同意が確認できるものと考えられる。

(3) 考察

以上のように、法 74 条の 11 第 4 項規定の文言及び実務上の取扱いに照らせば、調査結果の説明は、納税義務者本人の同意がない限り、同 2 項規定のとおり納税義務者本人に対して行わなければならない。したがって、本人同意がないのであれば税務代理人への説明のみでは、相手方要件を充足しない²¹⁶。

なお、「実地の調査」以外の調査についても、同意があれば税務代理人への説明に代えることができるのかについては見解が分かれている²¹⁷。

(4) 税務代理人のみの態度から利益放棄は認められるか

説明の相手方について、本人同意がない限りは納税義務者本人に対して、説明すべきであることを確認した。ここで問題となるのは、上記東京高裁令和 2 年判決のように、同意がないにもかかわらず、税務代理人のみの態度から、納税者側が自ら機会を放棄したと判断できるのかという点である。

法 74 条の 11 第 2 項は、「納税義務者に対し」で説明すると明確に規定している。加えて、その例外として、本人同意がある場合に限定して代理人への説明に代えることができる旨をあえて 4 項で定めていることを考慮すると、本人同意がない以上、代理人には権利

²¹⁵ 国税庁「税務代理権限証書」

(<https://www.nta.go.jp/taxes/tetsuzuki/shinsei/annai/zeirishi/annai/001.htm>) (最終閲覧日 2024 年 6 月 30 日)

²¹⁶ 本人同意なく、納税義務者本人に対して説明が行われていないと主張され争われた裁決事例として、国税不服審判所裁決平成 30 年 1 月 11 日裁決事例集 110 号 150 頁、国税不服審判所裁決平成 29 年 8 月 21 日裁決事例集 108 集 115 頁があるが、いずれも、手続の適法性については検討されていない。なお、事前通知についての事例であるが、納税者の同意なく税理士のみに通知を行った手続が違法と判断された事例として、東京地判令和元年 9 月 26 日税資 269 号順号 13318 がある。

²¹⁷ 例えば、国税不服審判所裁決平成 27 年 8 月 4 日裁決事例集 100 集 160 頁は、「実地の調査以外の調査が行われた場合は、実地の調査が行われた場合と比較して、課税庁が説明責任を果たす必要性も相対的に低い」のであるから、「実地の調査以外の調査」においても、本人同意があれば代理人への説明に代えることができると判断した。一方、青木文は、同 4 項の規定が「実地の調査」に限定されていることから、「実地の調査以外の調査」の場合には、必ず納税義務者本人に対して調査結果の説明を行わなければならないと述べる（青木・前掲注（47）56 頁参照）。

を放棄する権限はなく、説明を受ける機会を放棄したか否かは、納税者本人から判断されるべきである。

以上を踏まえれば、納税者本人の連絡先を了知しているにもかかわらず一度も連絡をせず（納税者本人に対する「課税庁側の相応の努力」を怠った）、かつ、税務代理人のみの態度から「自ら放棄した」として、説明責任を果たさなかった東京高裁令和2年判決は妥当ではなく、納税者本人に対する説明義務要件を満たしていない手続は違法であると考えられる²¹⁸。

2. 説明内容要件

法74条の11第2項は、説明すべき調査結果の内容として、「調査結果の内容（更正決定等をすべきと認めた額及びその理由を含む。）」と規定している。しかし、当該規定からは、求められるべき説明や理由の「程度」については、必ずしも明らかではない。この点につき争われた裁判例として、長崎地裁平成28年5月10日判決²¹⁹がある。

(1)長崎地裁平成28年判決

長崎地裁平成28年5月10日判決²²⁰（以下「長崎地裁平成28年判決」という。）の事案の概要を整理すると、以下のとおりである。

ア 事案の概要

本件は、平成24年までを指定期間として適用されていた、中小企業者等が機械等を取得した場合の法人税額の特別控除制度（租税特別措置法42条の6第2項。以下「本件規定」という。）の適用の是非が争われた事例である。

処分行政庁がその適用を否認したところ、原告は、自らが営む金融事業が同法の適用要件である「指定事業」に該当すると主張し、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分（以下「本件各処分」という。）の取消しを求めた。

イ 争点

本件の主な争点は、原告の事業が本件規定の指定事業に当たるか否かであるが、以下では、「通則法74条の11第2項に基づく調査終了時の説明に本件各処分を取り消すべき不備

²¹⁸ 上述した三木・前掲注（18）31頁、長島・前掲注（210）35-36頁のほか、納税者本人に対して接触をしようと努力していないにもかかわらず「自ら放棄したと認められる」と認定した東京高裁令和2年判決を批判的に解する見解として、青木・前掲注（47）56頁、日本弁護士連合会日弁連税制委員会編・前掲注（14）392頁〔山本執筆部分〕、阿部・前掲注（32）41頁等がある。

²¹⁹ 長崎地判平成28年5月10日・前掲注（8）（第一審で確定）。

²²⁰ 長崎地判平成28年5月10日・前掲注（8）。

があるか否か」に焦点を当てる²²¹。

原告は、法 74 条の 11 第 2 項の趣旨は、納税者が更正処分を受けた際の異議申立て等の便宜を図ること及び更正処分における恣意の抑制を図ることにあり、更正処分の理由付記と同程度の説明が要求されると主張した。

その上で、本件規定所定の「指定事業」になぜ該当しないかの説明が不十分であったこと、関連する通達等についても言及がなかったこと等を指摘し、調査担当者らの説明は法 74 条の 11 第 2 項に違反すると主張した。

ウ 法 74 条の 11 第 2 項に関する判示部分

長崎地裁平成 28 年判決は、次のように判示し、法 74 条の 11 第 2 項の説明として欠けるところはなく、本件各処分を取り消すべき不備はないとした。

法 74 条の 11 第 2 項に基づく説明は、「更正決定等の前段階の手續であり、更正決定等を行う際には、更正通知書に、行政手続法 14 条に基づく理由の提示（場合によっては、法人税法 130 条 2 項の理由付記）が予定されているところ、……法 74 条の 11 が規定された趣旨は、税務当局の納税者に対する説明責任を強化するというものであることからすれば、調査終了時の説明は、更正決定等の理由の提示と同程度のものが要求されるものではなく、税務調査の結果、更正決定をすべきと認めたこと並びに更正決定すべき額及び賦課決定すべき過少申告加算税額、その理由として、帳簿の記載を否認しないで更正決定等をする場合には、法令の適用関係及びそれに関する税務当局の法解釈等を説明すれば、同条の要請を満たすものというべきである。

前記認定のとおり、調査担当者らは、本件各事業年度の法人税について、更正決定及び過少申告加算税賦課決定をすること及びその額、その理由として、本件規定等を指摘した上で、原告が本件各資産を供した事業（金融業）は本件規定等の指定事業に当たらないと解釈したから、中小企業者等が機械等を取得した場合の法人税額の特別控除を受けることはできないことを説明したものであり、前記の説明すべき事項を説明したというべきである。〔下線は筆者〕

「通達や日本標準産業分類は、法源としての性格を有するものではなく、法律に基づかずに、本件通達や日本標準産業分類を根拠に更正決定等をすることはできないから、本件通達や日本標準産業分類を根拠に更正決定等をするとの説明をしなかったことは適切であったといえることができる。」

「以上のとおり、調査終了時の説明は、法 74 条の 11 第 2 項の説明として欠けるところ

²²¹ 本件の争点は全部で 3 点であり、①原告の事業は本件規定の指定事業に当たるか、②通則法 74 条の 11 第 2 項に基づく調査終了時の説明に本件各処分を取り消すべき不備があるか、及び③行政手続法 14 条 1 項に基づき記載された通知書に本件各処分を取り消すべき不備があるかである。

はなく、本件各処分……を取り消すべき不備はないというべきである。〔下線は筆者〕

エ 検討

本事例は、調査結果の説明の程度が争点の 1 つとなった事案である。裁判所は、調査結果の説明が更正決定等の前段階の手続であり、課税当局の説明責任の強化という趣旨によるものであることを根拠として、処分の理由付記と同程度の説明までは要求されないとした。

その上で、調査の結果、説明すべき事項は、①更正決定をすべきと認めたこと、②更正決定すべき額、③賦課決定すべき過少申告加算税額、④その理由であること、そして、④その理由の程度として、(帳簿の記載を否認しないで更正決定等をする場合は、)法令の適用関係及びそれに関する税務当局の法解釈等を説明すれば、法の要請を満たす旨が示されている。

このように、本判決は、調査結果の説明の程度について一定の判断を示したが、裁判所が示す説明すべき事項・程度の導出過程については疑義が残ると指摘する見解がある²²²。

(2) 処分の理由付記との関係

処分の理由付記の程度については、最高裁昭和 60 年 4 月 23 日判決は、「……更正の根拠を……更正処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由附記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示するものである限り、法の要求する更正理由の附記として欠けるところはない」と判断している²²³。

このように、処分の理由付記の目的は、税務署長の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制する「処分適正化機能」と、処分の理由を相手方に知らせて不服の申立てに便宜を与える「争点明確化機能」にあるとされている²²⁴。

処分の理由付記と同程度の説明が要求されるか否かにつき、以下のような見解の相違がある。

ア 処分の理由付記と同程度の説明が求められるとするもの

調査結果の説明は、処分の理由付記と同程度の水準が求められるべきとする見解（以下「同程度説」という。）として、山本論文がある。

山本論文では、調査結果の説明が法定化されたことは、処分の理由付記の対象範囲が拡大されたことと「セットとなる改正」であることを論拠として、同程度説の妥当性を論じ

²²² 倉見・前掲注(15) 9-10 頁参照。

²²³ 最判昭和 60 年 4 月 23 日民集 39 卷 3 号 850 頁。

²²⁴ 金子・前掲注(68) 977-978 頁参照。

ている²²⁵。

具体的には、①処分の理由付記の対象範囲が拡大されたのは、通則法改正により従来は適用除外とされてきた不利益処分の理由の提示（行政手続法 14 条）の規定が適用されることとなったためであり、当該行政手続法の「理由の提示」の立法趣旨（「処分適正化機能」及び「争点明確化機能」）が、通則法 74 条の 11 の立法趣旨と「同一趣旨と見ることができる」こと²²⁶、②同一の法律の同一の文言は、同一の意味に解釈すべきことの 2 点を、当該「セット論」をとるべき理由として挙げている²²⁷。

なお、裁判例では、同程度説を採るものは見当たらない。

イ 処分の理由付記で求められる程度とは異なるとするもの

調査結果の説明時に求められるべき説明の程度は、処分の理由付記において求められる程度とは異なるものであるとする見解（以下「独自程度説」という。）として、上記の長崎地裁平成 28 年判決のほか、学説では以下の見解がある。

森文人は、争点明確化機能は、「調査結果の内容の説明の手続にはほぼ当てはまらない」と指摘し²²⁸、理由付記のように信憑力のある資料を摘示して処分の具体的根拠を明らかにすることまでは求められず、納税者が修正申告等をするか否かを判断できる程度の内容であれば足りると述べる²²⁹。

倉見智亮は、求められるべき説明の程度は、理由付記との対比から導かれるものではなく、「調査結果の説明が果たすべき役割から確定されるべき性質の問題」であると指摘する²³⁰。そして、調査結果の説明は、納税者が修正申告等に応じるか否かの判断を可能にさせ

²²⁵ 日本弁護士連合会日弁連税制委員会編・前掲注（14）381-386 頁〔山本執筆部分〕参照。

²²⁶ 日本弁護士連合会日弁連税制委員会編・前掲注（14）381-382 頁〔山本執筆部分〕参照。作田・前掲注（17）4-5 頁も、調査結果の説明は修正申告すべき「理由の提示」であり、理由付記と同様の各種機能を果たすと述べる。

²²⁷ 日本弁護士連合会日弁連税制委員会編・前掲注（14）381-382 頁〔山本執筆部分〕参照。山本は、「『理由の提示』の文言は、行政手続法上の文言であるが、同法を国税通則法 74 条の 14 で準用しているので、同一の法律に定められているといえる。」と説明する（同 382 頁）。さらに、法定化前の事務運営指針では、「理由」という文言がなかったことから、「その理由を含む。」との文言が加えられた条文が法定化されたことは「見逃すことができない改革である。」と主張する（同 381 頁）。

²²⁸ 森・前掲注（22）253-254 頁参照。同様に、争点明確化機能は処分の理由付記に限定された機能であると指摘するものに、濱田・前掲注（15）223 頁がある。

²²⁹ 森・前掲注（22）255-256 頁参照。

²³⁰ 倉見・前掲注（15）10 頁参照。

る情報を提供する役割を果たすものであるから、その的確な判断を可能にするべく当該説明の程度が導き出されるべきであるとの見解を示す²³¹。

さらに、酒井克彦も、理由付記は、争点明確化機能としての意味合いを強く持つものであることから、「もちろん重なる部分はあるとしても、その目指すところの目的が異なるものといえよう。」と述べる²³²。加えて、処分の理由付記が文書によるものであるのに対し、法 74 条の 11 第 2 項が原則口頭でされるものである点に着目し、口頭の場合には、納税者が頑なに理解を拒むことも想定されること等から、「決して小さな差異ではなかろう。」と指摘する²³³。

ウ 考察

そもそも、結果説明手続と比較対象とされている処分の理由付記が具体的にどの程度まで要求されるものであるのかについても、裁判例や学説において見解の相違が見られ²³⁴、必ずしも明確ではない²³⁵。また、結果説明手続の立法趣旨は、課税庁の説明責任を強化することにあり、その説明責任の最も重要な意義は、前述のとおり、納税者に修正申告等を行う機会を付与する点にあると考えられることから、規定の目的が異なるといえる。

これらを考慮すると、倉見が指摘するとおり、説明の程度は理由付記との対比から導かれるものではなく、調査結果の説明が果たすべき役割から確定されるべきであると考えられる。

以上より、調査結果の説明時に求められるべき説明の程度は、処分の理由付記で求められる程度とは異なるものであるとする独自程度説が妥当であり、特に、法 74 条の 11 第 2

²³¹ 倉見・前掲注（15）10 頁参照。

²³² 酒井・前掲注（9）7 頁参照。

²³³ 酒井・前掲注（9）7 頁参照。

²³⁴ 処分の理由付記の程度を巡る紛争例を検討する学説として、木山・前掲注（128）188 頁以下、佐藤英明「行政手続法により課税処分求められる理由の程度」税務事例研究 144 号（2015 年）19 頁以下、佐藤謙一「白色申告に対する更正の理由附記をめぐる諸問題－所得税法に係る不利益処分等を中心として－」税大ジャーナル 26 号（2016 年）61 頁以下、中村秀利「更正処分の理由附記－行政手続法に定める処分理由と税法上の処分理由の異同について」税大論叢 84 号（2016 年）1 頁以下、浅妻章如「行政手続法と租税手続－理由附記を中心として」日税研論集 71 号（2017 年）55 頁以下等がある。

²³⁵ たとえば、他の行政法事案と同程度か、青色申告の更正における理由付記とその他の不利益処分における理由付記とに差異はあるのか、改正前後において青色申告の更正における理由付記の内容に変化があるのかといった観点からの議論が存在する（佐藤・前掲注（234）61 頁以下、金子・前掲注（68）978 頁、中村・前掲注（234）1 頁以下、増田英敏「通則法改正と更正処分の理由附記」税法学 581 号（2019 年）205 頁以下、浅妻・前掲注（234）55 頁以下等参照）。

項の意義を考慮すると、納税者が修正申告等をするか否かを判断できる程度の内容の説明であったかという観点から、その充分性が判断されるべきである。

(3) 「更正決定等をすべきと認めた額」に附帯税は含まれるか

法 74 条の 11 第 2 項は、「……調査結果の内容（更正決定等をすべきと認めた額及びその理由を含む。）を説明するものとする。」と規定しており、更正決定等をすべきと認めた額が説明事項として必要であることは明らかである。

ここにいう「更正決定等をすべきと認めた額」に附帯税は含まれるかにつき、酒井克彦は、「附帯税が本税とは異なり、単なる付随性を帯びたペナルティであることからすれば『調査結果の内容』には含まれないとする見解もあり得よう。」と示しながらも、「しかしながら、附帯税、とりわけ、加算税の賦課については納税者の関心が高く、これらの加算税の賦課根拠については調査内容と極めて密接に係るものであること」からすれば、加算税や延滞税といった附帯税についても、「更正決定等をすべきと認めた額」に含まれると解すべきであると論じている²³⁶。

私見としても、附帯税についての情報は、納税者にとって、修正申告等をするか否かを判断するために必要な情報であると考えため、当然に「更正決定等をすべきと認めた額」に含まれるべきであると考え。

(4) その他の説明すべき事項

上記であげた、①更正決定等をすべきと認めた額、②その理由のほか、森文人は、非違のある税目及び課税期間を説明すべき事項として挙げている²³⁷。

「更正決定等をすべきと認めた額」と、その金額がどの税目のどの課税期間に関するものかという情報は切り離して説明し得るものではないと考えられることから²³⁸、非違のある税目及び課税期間についても、当然に説明すべき事項であると考えられる。

(5) 説明内容要件の判断基準

以上の検討から、法 74 条の 11 第 2 項における説明内容要件の充足判断に関しては、以下のように考える。

まず、調査結果の説明時に求められるべき説明の程度は、処分の理由付記で求められる程度とは異なるものであるとする独自程度説が妥当である。調査結果説明の立法趣旨は課税庁の説明責任の強化にあり、その最も重要な意義は納税者に修正申告等を行う機会を付与する点にあると考えられる。説明の程度は、調査結果の説明が果たすべき役割から確定

²³⁶ 酒井・前掲注（85）2 頁参照。

²³⁷ 森・前掲注（22）254-256 頁参照。酒井・前掲注（85）1 頁も同旨。

²³⁸ 酒井・前掲注（85）1 頁参照。

されるべき性質の問題であり、納税者が修正申告等をするか否かを判断できる程度の内容の説明であったかという観点から、その十分性が判断されるべきである。

ただし、理由付記とは求められる程度が異なるからといって、必ずしも説明が簡易で良いわけではない。申告納税制度において、課税庁には、納税者が主体的に適正な税額を確定できるよう補助する役割もあり²³⁹、納税者は非違のあった部分とその理由について十分な説明を受けることで、自発的に適正な税額へ是正できる。したがって、課税庁は可能な限り誠実に、非違があると認めた判断過程や個別論点に対する説明を示す必要があると考えられる。

次に、説明すべき事項としては、①更正決定等をすべきと認めた額、②その理由、③非違のある税目、④課税期間が挙げられる。また、①更正決定等をすべきと認めた額には、加算税や延滞税といった附帯税も含まれると解すべきである。

上記で挙げた長崎地裁平成28年判決の事案では、調査担当者らは、更正処分等をすべきと認められること、税目及び課税期間ごとに更正決定等をすべきと認めた額（適用の誤りを認めた法人税額の特例控除額、これにより納付すべき本税の額及び過少申告加算税の額）、法律の根拠である関係法令及び判断の根拠となる事実を説明した上で本件規定を適用することができないと判断した過程について説明していることから、説明内容要件を充足し、違法とはならないと考える。

なお、結果説明において、どこまでの詳細な提示が必要か、納税者が納得するまでの説明とは具体的にどの程度なのかについても検討の余地があるが、納税者の属性等（たとえば、税務調査を数回受けた経験のある事業者か、初めて税務調査を受けた給与所得者か、税理士関与があるか否か等）により一義的に決定することは困難であると考えられる²⁴⁰。

第4節 小括

本章では、法74条の11第2項の規定に違反し、結果説明手続が違法となる場合の判断基準を論じた。

改正により当該職員が遵守すべき手続が法定された以上、規定されたとおりの手続が執られていなければ、手続違反（違法）となる。したがって、法74条の11第2項の場合、説明義務要件、相手方要件、説明内容要件を満たすことが適法な手続であるといえ、これら手続要件を充足しない場合、その手続は違法な手続となる。しかし、これら各要件を充足するか否かの判断基準は不明確といえることから、特に先行研究において十分に論じられていない説明義務要件を中心に考察を行い、以下の結論とした。

²³⁹ 田中（治）・前掲注（67）17頁参照。

²⁴⁰ なお、納得が得られるほど詳しい説明であったか否かは、「違法を基礎付けるものではない。」とされた事例として、東京高判令和3年8月25日・前掲注（8）がある。

1. 説明義務要件

説明義務要件については、①絶対的義務説と②例外容認説に大別し、さらに、②例外容認説を②-a 限定説と②-b 広範容認説に細分化して妥当な判断基準を検討した。

①絶対的義務説と②例外容認説を比較すると、②例外容認説が妥当である。なぜなら、申告納税制度における税務調査の必要性や、「するものとする」の法令用語としての解釈等から、努力を尽くしても説明「できない」ような場合にまで、説明義務を課したものはいえないと考えられるからである。しかし、以下の観点から、その例外にあたる場合はきわめて限定的に解すべきである。

(1) 修正申告等を行う機会が安易に奪われる可能性があること

前章で考察したとおり、結果説明手続は、納税者に修正申告等の機会を与えるという重要な意義をもつ規定である。仮に、「手続の速やかな履行が妨げられるような場合」のみをもって、課税庁の説明責任が安易に免責されてしまうと、納税者側に説明を聞く意思があるにも関わらず、何らかの事情により速やかに手続に応じることができなかったという理由で、調査結果の説明が省略され、当該規定の重要な意義である修正申告等の機会が失われるおそれがある。

(2) 手続の透明性及び予見可能性が損なわれること

「説明……するものとする。」という文言は、例外の存在が認められる表現ではあるが、当該職員に説明「義務」を課していることに変わりはなく、納税者は、それに従って手続がなされることを当然に期待すると考えられる。説明をしなくてもよい場合が広範に許されるとする解釈は、課税庁にとって自由な解釈がなされることにより、手続の透明性及び納税者の予見可能性を損なうおそれがある。

(3) 民法上の債務不履行の規定からの示唆

民法において、債務の履行責任を免れるには、債権者が弁済の受領を拒否していること、債務者には弁済の準備やその受領の催告をすることが必要と考えられている。この考え方は、限定説の妥当性に示唆を与えるものである。

これらの観点から、②-a 限定説が妥当である。そして、例外的に説明不要としてよい場合は極めて限定的に解すべきであり、「課税庁側の相応の努力」と「納税者側の利益放棄」の双方が必要と考えるべきである。

2. 相手方要件

相手方要件の充足判断は、本人同意の有無によって異なる。

本人同意がある場合は、法 74 条の 11 第 4 項に定められた例外の適用となるため、調査結果の説明を受ける権利は税務代理人へ帰属するものと考えられる。したがって、代理人への説明のみでも相手方要件を充足し、説明義務要件の充足判断にあたっても、代理人への相応の努力があったか、代理人からの利益放棄があったかにより判断することとなる。

一方、本人同意がない場合、説明を受ける権利は納税義務者本人に帰属する。法 74 条の

11 第 2 項の規定どおり「納税義務者」本人への説明が必要であり、代理人への説明のみでは相手方要件を充足しない。また、本人同意がない以上、代理人には説明を受ける機会を放棄する権限もないため、東京高裁令和 2 年判決のように、代理人のみの態度から権利放棄を認めるべきでない。

3. 説明内容要件

説明内容要件を満たすか否かについては、処分の理由付記とは立法趣旨や目的が異なる
といえること等から、納税者が修正申告等をするか否かを判断できる程度の説明であった
か否かで判断すべきである。

ただし、理由付記とは求められる程度が異なるからといって、説明が簡易で良いわけではない。納税者は非違のあった部分とその理由について十分な説明を受けることで、自発的に適正な税額へと是正することができる。

したがって、課税庁は可能な限り誠実に、非違があると認めた判断過程や個別論点に対する説明を示す必要があると考えられる。

説明すべき事項としては、①更正決定等をすべきと認めた額、②その理由、③非違のある税目、④課税期間が挙げられる。また、①更正決定等をすべきと認めた額には、加算税や延滞税といった附帯税も含まれると解すべきである。

これら各要件を満たさず、「手続が違法」になるとしても、違法な手続が行われた場合の法的効果に関する規定はない。そのため、当該違法な手続に基づきなされた課税処分も違法となり、処分が取り消されるかについてはさらに議論があり、この点についても考察する必要がある。そこで、次章では、結果説明手続の違法が課税処分へ与える影響について論ずる。

第5章 課税処分への影響

本章では、結果説明手続の違法が課税処分へ与える影響について考察する。具体的には、裁判例や学説の見解を整理した上で、前章で検討した法74条の11第2項に規定する手続が違法となる場合のうち、課税処分も違法となり、取り消されるのはどのような場合であるのか考察する。

第1節 見解の整理

通則法改正により税務調査手続（事前通知や調査終了手続等）が法定される以前から、調査手続の違法が課税処分の違法をもたらし、その取消事由となるかについて、以下のような見解がみられた²⁴¹。

1. 否定説

第1に、調査手続の違法は課税処分の取消事由とはならないとする考え方（以下「否定説」という。）がある。

たとえば、大阪地裁昭和59年11月30日判決²⁴²は、「税務調査の手続（通則法24条、改正前所得税法234条ないし236条）は、課税庁が課税要件の内容をなす具体的事実の存否を調査するための手続に過ぎないのであつて、この調査手続自体が課税処分の要件となることは、如何なる意味においてもあり得ないというべきである。したがつて、右調査手続が仮に違法であつても、それに基づく課税処分は、それが客観的な所得に合致する限りにおいては適法であつて……、取消の対象とはならないというべきである。〔下線は筆者〕」と判示する²⁴³。

これは、「調査の違法と処分の違法を完全に分離」し²⁴⁴、実体法上の課税要件が充足されているのであれば、それに基づく課税がなされるべきとする考え方である²⁴⁵。ただし、

²⁴¹ 調査手続の違法と課税処分との関係についての裁判例や学説等を整理したものとして、木山・前掲注（19）260-267頁、原・前掲注（21）15頁以下、森・前掲注（22）140-167頁等がある。

²⁴² 大阪地判昭和59年11月30日行集35巻11号1906頁。

²⁴³ その他、否定説をとる裁判例として、大阪高判平成2年8月31日税資180号506頁、千葉地判平成2年10月31日税資181号206頁、大阪地判平成2年12月20日税資181号1020頁等がある。また、同説をとると思われる学説として、金子宏ほか編『租税法講座－第3巻租税行政法－』（ぎょうせい、1975年）100-101頁〔小島建彦執筆部分〕参照。

²⁴⁴ 木山・前掲注（19）261頁。

²⁴⁵ 木山・前掲注（19）260頁参照。

否定説は、現在の判例では採用されていない²⁴⁶。

2. 肯定説

第 2 に、調査手続の違法は、当然に課税処分 of 取消事由となるとする考え方（以下「肯定説」という。）がある。

鶴見祐策は、「違法な調査に基づく更正や決定等の処分の効力については議論があるが、適正手続に反するものとして処分も違法となり、取消し事由となると解すべきである。」²⁴⁷との見解を示す。

これは、憲法 31 条の適正手続の要請が刑事手続のみならず行政手続にも及ぶべきとの立場から、違法な調査手続にもとづく課税処分は適正手続に反するものとして取り消されるべきとする考え方である²⁴⁸。

裁判例では、肯定説を採用すると思われるものは見当たらない。

3. 重大違法限定説

第 3 に、調査手続に重大な違法がある場合には、処分の取消事由となるとする考え方（先に示したとおり、「重大違法限定説」という。）がある²⁴⁹。重大違法限定説を採用すると考えられる見解として、以下がある。

ア 京都地裁昭和 47 年 4 月 28 日判決

京都地裁昭和 47 年 4 月 28 日判決²⁵⁰は、「行政処分は、その目的、性質、内容に応じて適正な手続によつて適正な内容を実現するものであることが要請されることは当然のことである。そして、適正な手続を経るという手続的要件および適正な内容を実現するという実体的要件のいずれについても、もしそれに瑕疵があつてその瑕疵が国民の権利の保護の観点から看過し得ないほど重大なものであるときは、当該行政処分は違法性を帯び、取消されるべきであると解するのが相当である。従つて、課税処分の取消訴訟においても、税務署長の課税処分が適正な内容を実現するものであるか否かだけが審判の対象となるのではなく、当該課税処分が適正な手続を経てなされたものであるか否かも審理の対象となる

²⁴⁶ 木山・前掲注（19）261 頁参照。

²⁴⁷ 鶴見祐策「課税処分のための質問検査権」北野弘久編『日本税法体系 3 租税実体法Ⅱ 租税手続法Ⅰ』（学陽書房、1980 年）302 頁。同旨と思われるものに北野弘久「実体税法上の調査権の法的限界」日本税法学会編『税法学論文集－杉村章三先生古稀祝賀』（三晃社、1970 年）23 頁がある。

²⁴⁸ 北野・前掲注（247）23 頁参照。

²⁴⁹ 「重大違法限定説」という用語は、木山・前掲注（19）262 頁が用いるものである。

²⁵⁰ 京都地判昭和 47 年 4 月 28 日行集 23 巻 4 号 266 頁。

のである。そして、当該課税処分が、被処分者の所得を認定するに際して、何ら合理的な資料根拠に基づかず全く恣意的になされたというような手続的瑕疵がある場合には当該課税処分は違法のものとして取消されるべきものである。〔下線及び傍点は筆者〕と判示する。

この判決は、処分の適法性を判断する上で、手続的要件と実体的要件の両面から検討する必要があることを示し、調査手続の違法によって処分が取り消される可能性があることを一般論としては認めている²⁵¹。しかしながら、処分が違法となる場合については、国民の権利保護の観点から看過し得ないほど重大である場合に限られるとする。

イ 東京高裁平成3年6月6日判決

東京高裁平成3年6月6日判決²⁵²は、「所得税に関する更正は調査により行うものとされ（国税通則法24条）、税務調査の手続は、広い意味では租税確定手続の一環をなすものであるが、租税の公平、確実な賦課徴収のため課税庁が課税要件の内容をなす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、右調査により課税標準の存在が認められる限り課税庁としては課税処分をしなければならないのであり、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、これについて完全な審査がされるのであるから、調査手続の単なる瑕疵は更正処分に影響及（原文ママ）ぼさないものと解すべきであり、調査の手続が刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の限度を超えて濫用にわたる等重大な違法を帯び、何らの調査なしに更正処分をしたに等しいものとの評価を受ける場合に限り、その処分に取消原因があるものと解するのが相当である。〔下線は筆者〕と判示する。

この判決は、税務調査手続は、課税庁が事実関係を調査する手段として認められたものであり、調査の結果、課税標準の存在が認められる限り、課税庁は処分を行わなければならないこと等から、原則として調査手続の違法は課税処分に影響を及ぼさないことを示している。ただし、例外的に、刑罰法規に触れる、公序良俗に反する、社会通念上相当な限度を超えて濫用にわたる等、調査を欠くのに等しいと評価されるほど、調査手続に重大な違法が認められる場合には、処分の取消事由になり得ると解している。

通則法改正後においても、改正前の通説とされる²⁵³重大違法限定説の考え方により課税

²⁵¹ 木山・前掲注（19）261頁は、「このような見解は、調査の違法が処分の違法に影響を与える可能性を肯定するもので……、調査の違法によって処分が違法になることを一般論としては認めます」と述べる。

²⁵² 東京高判平成3年6月6日・前掲注（10）。

²⁵³ 奥谷健「国税通則法の課題－調査手続及び更正の理由付記を中心に－」税法学586号（2021年）173頁参照。

処分の効力を判断する見解として、第 1 章第 3 節で提示した東京高裁令和 4 年判決の原判決である宇都宮地裁令和 3 年 12 月 23 日判決²⁵⁴がある。

調査終了手続の違法について争われた裁判例は他にも存在するが、そのほとんどが、上記の東京高裁平成 3 年 6 月 6 日判決と同様の判断基準を示した上で、処分の取消しを求める納税者の主張を排斥している²⁵⁵。

ウ 金子説

金子宏は、「質問検査権は、租税の公平・確実な賦課徴収のために認められた権限であるから、その行使が違法に行われた場合に、それに基づく更正・決定が常に違法になるとはいえないであろう。しかし、質問・検査が、広い意味で租税確定手続の一環であるのみでなく、公権力の行使であって、納税義務者の利害関係に種々の影響を及ぼすことにかんがみると、質問・検査がその前提要件を欠く場合（たとえば、相手方の意に反して検査を強行した場合）など著しい違法性を有する場合は、それに基づく更正・決定は違法になると解すべきであろう」²⁵⁶と述べる。

なお、重大違法限定説に類するものとして、証拠排除説がある²⁵⁷。この説は、手続の違法性の程度が甚だしい場合に、その手続によって収集された証拠が排除されることがあるという考え方である²⁵⁸。証拠排除説は、「手続の違法性の程度が甚だしい」という点で、重大違法限定説と大きく変わるものではないが、「当該証拠が排除されるに過ぎない」と考える点に特徴がある²⁵⁹。

²⁵⁴ 宇都宮地判令和 3 年 12 月 23 日・前掲注 (37)。

²⁵⁵ ほかに、東京地判平成 31 年 2 月 20 日・前掲注 (4)、横浜地判令和元年 9 月 18 日・前掲注 (184)、東京高判令和 3 年 8 月 25 日・前掲注 (8)、東京地判令和 4 年 4 月 15 日公刊物未登載 (LEX/DB 25605234) 等がある。なお、東京高判令和 3 年 8 月 25 日・前掲注 (8) は、基準としては重大違法限定説を採用しているものの、あてはめにおいては同 3 項の趣旨に触れていることから、後述する改正趣旨重視説に近い見解であるとも考えられる。改正後も基本的には重大違法限定説が妥当との立場を採るものとして、原・前掲注 (21) 29 頁がある。

²⁵⁶ 金子・前掲注 (68) 1004-1005 頁。高野幸大「調査の手続」日税研論集 25 号 (1994 年) 158 頁も同旨と思われる。

²⁵⁷ 「証拠排除説」という用語は、木山・前掲注 (19) 263 頁が用いるものである。

²⁵⁸ 木山・前掲注 (19) 263 頁参照。

²⁵⁹ 木山・前掲注 (19) 263 頁参照。木山は、「この点で、重大な違法に限られるものの、処分の違法を例外的には認める『重大違法限定説』よりも救済の範囲が狭くなっていく」と説明する (同 263 頁)。

証拠排除説を採用すると考えられる見解として、東京地裁昭和 61 年 3 月 31 日判決²⁶⁰や、南説²⁶¹があるが、本論文は調査過程（資料収集過程等）ではなく、調査終了手続について論じるものであるため、ここで確認するにとどめることとする。

4. 改正趣旨重視説

通則法改正後の見解として、以下がみられる。

(1) 館説

館彰男は、実定法化された手続の実効性の担保や、手続的保障原則の重視という立法趣旨に鑑みれば、「実定法化された手続について調査手続違反が認められる場合には、原則として課税処分は取り消され、例外的に、手続法違反が軽微なものであり、あえて取り消される必要がないような場合は、課税処分の効力に影響がないという判断基準をとるべき」と述べる²⁶²。

(2) 森説

森文人は、「問題の解決に当たっては、税務調査手続が新たに法令に規定されたということを大きな次元の変化と認識し、この新たに規定された法令の解釈によって解決が図られるべきであり、その際、手続が法定された立法趣旨・立法目的に合うように法令を解釈するという基本に立ち戻ることが肝要」と指摘した上で、新たに法定化された手続については、「通則法がその手続を要求している趣旨目的に照らし、調査手続に『趣旨目的に反するほど重大な違法』があるかどうかによって、課税処分の効力を判断する」べきであるとの見解を示す²⁶³。

そして、法定された手続ごとに手続の違法と課税処分との関係を検討している。

法 74 条の 11 第 2 項については、課税庁の納税者に対する説明責任（納税者が自発的に修正申告等を行うか否かを判断するための情報提供）に趣旨目的があると述べ²⁶⁴、当該趣旨に照らして、処分の取消しとなるか否かを後述するケースに分けて考察している。

(3) 作田説

²⁶⁰ 東京地判昭和 61 年 3 月 31 日判時 1190 号 15 頁。その他、証拠排除説をとる裁判例として、那覇地判昭和 63 年 8 月 10 日税資 165 号 458 頁、広島地判平成 2 年 7 月 20 日税資 180 号 312 頁、富山地判平成 9 年 3 月 26 日税資 222 号 1285 頁等がある。

²⁶¹ 南博方『行政法〔第 6 版補訂版〕』（有斐閣、2012 年）196 頁、同「推計課税の理論的検討」租税法研究 3 号（1976 年）123 頁参照。

²⁶² 日本弁護士連合会日弁連税制委員会編・前掲注（14）176-177 頁〔館執筆部分〕参照。

²⁶³ 森・前掲注（22）120 頁、225-226 頁、270 頁参照。

²⁶⁴ 森・前掲注（22）122 頁、254-256 頁参照。

作田隆史は、通則法改正により法定された法 74 条の 11 第 2 項「調査結果の説明」は、納税者が修正申告すべきか判断するための必須の情報の提供であり、「理由の提示」という適正手続四原則と同様の機能を有すると述べる²⁶⁵。加えて、平等取扱原則も考慮すれば、納税者の権利としての意義を持つものであり、「その権利を意味のないものとするような手続の瑕疵は処分の取消に結びつき得る、固有の価値を持つ手続である」と述べる²⁶⁶。

ただし、具体的にどのような場合に処分の取消しに結びつくかの判断基準については、明示していない。

(4) 木山説

その他、木山泰嗣は、「最高裁の判断は未だなく、裁判例の解釈論も確立されていないが、特に、事前通知（同法 74 条の 9）、調査終了手続（同法 74 条の 11）等に瑕疵（違反）があった場合の効果については、改正法の意義を重視した解釈がなされるべきであろう」²⁶⁷とし、「税務調査についての先例は、手続的保障原則の観点から法定された改正法によって修正が迫られるはず」であると述べる²⁶⁸。

しかし、具体的にどのような要素を考慮して課税処分の適法性を判断すべきかについては、「今後の裁判例の集積が必要」であるとする²⁶⁹。

(5) 東京高裁令和 4 年判決

東京高裁令和 4 年判決²⁷⁰は、「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

²⁶⁵ 作田・前掲注（17）4-5 頁参照。

²⁶⁶ 作田・前掲注（17）62-63 頁参照。作田は、「事前通知」や「提出物件の留置」の規定については、あくまで「円滑な行政を確保するための手続であり、手続固有の価値を持たない手続」と考えられることから、「処分を取り消して権利を保護するまでの手続固有の価値を考えるのは難しい」との見解を示す（同 63 頁）。

²⁶⁷ 木山・前掲注（128）206 頁。

²⁶⁸ 木山・前掲注（128）206 頁。

²⁶⁹ 木山泰嗣「判批」青山ビジネスロー・レビュー13 巻 2 号（2024 年）37 頁参照。このほか、改正の趣旨を踏まえると重大性の基準が改正前とは変更されていると指摘する奥谷論文があるが、主に事前通知手続の違法と加算税との関係から課税処分の効力を論ずるものであり、調査終了手続の適法性についての具体的な判断基準を示すものではない（奥谷・前掲注（20）3 頁以下）。

²⁷⁰ 東京高判令和 4 年 8 月 25 日・前掲注（6）。

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。〔傍点及び下線は筆者〕」と判示する。

この判決は、法 74 条の 11 第 2 項の改正趣旨を踏まえた判断基準を示している。前述のとおり、原審²⁷¹では、改正前の裁判例を踏襲して重大違法限定説が採られていたが、本判決では、「改正の趣旨に照らせば」、こうした「主張は、採用することはできない」と明確に否定された。この点につき、「従前の裁判例の見直しを行い、改正法の趣旨を尊重した解釈を行った本判決の意義は重い。」²⁷²と評価されている。

また、先行研究では結果説明は「情報提供」であると論じられていたが、本判決は修正申告等の「機会」が失われたような場合は法 74 条の 11 第 2 項の趣旨に反すると判示している。さらに、「自ら納税義務の内容の確定を行う意思」を納税義務者が有していたかという点についても、処分の取消しを判断する上で考慮要素としていると思われる。

これら(1)ないし(5)の見解は、課税処分に違法をもたらす手続の違法性の程度や、判断上考慮すべき要素について差異がみられるものの、いずれも、改正法の趣旨や意義を重視した上で課税処分への効力を判断すべきとしている点で共通しているといえる。

本論文ではこれらの見解を以下「改正趣旨重視説」とする。

第 2 節 判断基準の提示

以上を踏まえて、違法な税務調査手続が行われた場合に、どのような基準をもって課税処分の違法性を判断すべきであるかにつき検討する。

1. 改正趣旨重視説の妥当性

第 3 章第 1 節の租税法律主義で確認したとおり、租税法は強行法であり課税要件が充足されている限り法律で定められた税額を徴収することが課税庁に求められる一方で、租税の賦課は公権力の行使であることから、定められた適正な手続で行わなければならない²⁷³。

この点につき館彰男は、「課税処分が取り消されるべきかという問題は、……合法性の原則を重視するか、手続的保障原則を重視するかに帰着する。」²⁷⁴と述べる。

²⁷¹ 宇都宮地判令和 3 年 12 月 23 日・前掲注 (37)。

²⁷² 木山・前掲注 (11) 121 頁。青木丈「判批」税務 QA 257 号 (2022 年) 62 頁も、「本判決の意義は、その原判決の判示を否定し、新たな判断枠組みを示したこと」にあると示す。同様に、本判決の判断枠組みを肯定的に解する見解として、向笠太郎「判批」税理 66 巻 10 号 (2023 年) 160-161 頁、倉見智亮「判批」新・判例解説 Watch33 号 (2023 年) 243-244 頁がある。

²⁷³ 金子・前掲注 (68) 86-88 頁参照。

²⁷⁴ 日本弁護士連合会日弁連税制委員会編・前掲注 (14) 175 頁〔館執筆部分〕。

また、田中治は、「納税者の手続上の権利を侵害する可能性があるからといって、実体法上の正しい税額の追求という課題を放棄してよいものでなく、同時に「正しい税額の追求を根拠に納税者の手続的権利の保障を軽視してよいものでもない」とし、「相互に緊張関係にあるこの二つの要請を、同時に実現することが求められ」と説明する²⁷⁵。

さらに、山田二郎は、「課税処分は実体法の要件を充足している適法なものであるだけでなく、「適正な手続を踏んでいること」も必要であると述べる²⁷⁶。

上述した京都地裁昭和 47 年 4 月 28 日判決でも言及されたとおり、課税処分の効力の判断にあたっては、その処分が適正な内容を実現するもの（以下、「適正な実体」という。）であるか否かのみでなく、適正な手続を経てなされたもの（以下、「適正な手続」という）であるか否かも審理の対象とされるべきである。

このように、「実体面」と「手続面」のいずれにおいても適正さが求められるという点に最大限留意しつつ、調査手続にどのような違法性が認められる場合であれば処分も違法となるのかを考える必要がある。

この観点から、否定説は、実体法上の課税要件の充足のみに着目し、「適正な手続」を軽視している考え方という点で妥当でなく、他方で、調査手続の違法が当然に課税処分の取消事由となるとする肯定説も、手続を重視するあまり「適正な実体」を軽視する考え方という点で妥当ではない²⁷⁷。

また、重大違法限定説は、刑罰法規に触れる等、手続の違法の程度が著しい場合に限り例外として処分の取消しとなるとする考え方であるが、そのハードルはきわめて高いといえる。

改正により税務調査手続があえて法律に明文化されたことを踏まえると、「重大な違法でないから問題ないと一蹴するような平成 23 年改正前からの判例法理をそのまま適用すること〔下線は筆者〕」²⁷⁸は、手続を法定化した意義を失わせるおそれがあり妥当ではない²⁷⁹。

²⁷⁵ 田中（治）・前掲注（88）25 頁参照。

²⁷⁶ 山田二郎「私が見た税を巡る点と線」週刊税のしるべ令和 5 年 10 月 2 日号（2023 年）3 頁。また、木山・前掲注（128）207 頁は、「納税義務が確定するには、課税要件という租税実体法の要件に加え、手続法が定める手続要件も満たす必要がある」と述べ、さらに、増田・前掲注（235）212 頁も、適法な課税処分の要件は、「実体法上の適法要件……と手続法上の適法要件の両者の充足にある。」と述べる。

²⁷⁷ 高野幸大は、客観的な所得に合致しているかという実体を重視するあまり手続的権利の保障を無にすることはならず、また、手続を重視するあまり租税の公平確実な賦課徴収の実現が損なわれることがあってはならないとする（高野・前掲注（256）157-158 頁参照）。

²⁷⁸ 木山・前掲注（19）266 頁。

²⁷⁹ 木山・前掲注（11）121 頁参照。

新たに法定された手続については、趣旨目的や、その手続の持つ意義を踏まえた解釈がなされるべきである。よって、改正趣旨重視説が妥当である。

2. 具体的な判断基準

次に、法 74 条の 11 第 2 項の結果説明手続における判断基準を考察する。

ここで、行政手続についての見解として、「手続的瑕疵が処分の取消理由となるか否かは、手続を定めた法規の解釈問題となるが、その解釈の指針は、当面の主たる問題点が手続的瑕疵が処分の実体的な正当性と無関係に取消事由となるか否かという点にあることからすると、当該法規が、手続に実体とは別個独立の価値を付与しているか否かという点に置くべきであ〔る〕」²⁸⁰とする考え方がある。

これは、当該手続自体に実体とは別個独立の価値を付与していると考えられる場合は、手続は実体に従属する地位にとどまらず、(違法性の程度によって決することとなるが、)手続の違反が処分の取消事由になり得るとする考え方である²⁸¹。

このことから、手続の趣旨や意義を踏まえた上で、当該手続自体が実体とは別個に、独立して付与している重要な価値はどこにあるのかを考慮することが必要なのではないかと考えられる。

第 3 章第 2 節で述べたとおり、法 74 条の 11 第 2 項は、納税者に修正申告等の機会を付与するという点に最も重要な意義を有する手続である。これは、手続自体が持つ重要な意義であり、当該規定が、手続に実体とは別個独立の価値を付与している点であるといえる。

調査結果の説明を受けた上で適正な税額に修正しようとする意思のある納税者にとって、説明の不実施等により、この機会が与えられず、不意打ちで更正決定等の処分がなされることは、法 74 条の 11 第 2 項が規定する手続の重要な意義を失わせるものであり、それは納税者の信頼を裏切り、ひいては申告納税制度の実効性を損なうおそれがある。

したがって、同項の説明義務違反により、修正申告等の機会が実質的に失われたと評価される場合には、手続自体が持つ重要な意義をないものとするほどの看過し得ない違法な手続が行われたと考え、処分の取消事由となると解するのが適当である。

ただし、法 74 条の 11 第 2 項の規定に反する手続であっても、自ら納税義務の内容の確

²⁸⁰ 田中健治「行政手続の瑕疵と行政処分の有効性」藤山雅行＝村田斉志編『新・裁判実務大系 第 25 版 行政争訟〔改訂版〕』(青林書院、2012 年) 204 頁。なお、作田・前掲注

(17) 57 頁は、同見解に対し、手続の持つ意味を重視した考え方として賛同する。

²⁸¹ 田中(健)・前掲注(280) 204 頁参照。また、田中は、「手続法規が、処分の内容的な適正を図ることのみを目的として手続を定めている場合には、手続はいわば実体に奉仕ないしは従属する地位に置かれているのであるから、手続違反があったとしても、そのことのみをもって、実体と無関係に取消事由になるとは解し難い。」と述べる(同 204 頁)。

定を行う意思が納税者にない場合や、納税者が自らその機会を放棄したといえるような場合にまで、課税処分の取消事由となるべきではない。

なぜなら、法 74 条の 11 第 2 項が機会を付与しているといえる修正申告等の制度は、適正な税額を確定させようとする納税者の自主性・主体性が尊重された制度であるからである。

以上を踏まえると、東京高裁令和 4 年判決が示すとおり、「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〔傍点及び下線は筆者〕」である²⁸²と考える。

このように解することは、「実体面」と「手続面」のいずれにおいても適正さが求められるという観点からも、そして、「課税庁の納税者に対する説明責任の強化」という法 74 条の 11 第 2 項の趣旨や、申告納税制度における修正申告等の意義を踏まえても、妥当な結論である²⁸³と考える。

第 3 節 裁判例等へのあてはめ

前節で提示した基準に基づき、課税処分が取り消されるケースとは具体的にどのような場合であるのか、説明義務要件を中心に、近年の裁判例等へのあてはめを行うことにより検証する。

先行研究である森論文では、以下の 4 つのケースに分け、手続の違法と課税処分の取消しの可否を提示している²⁸³。

ケース	手続の違法	課税処分の取消し
手続の完全懈怠	違法	趣旨目的を没却する重大な違法があるため取消事由となる。
納税者等が説明を受けることを拒否したなど、課税当局として説明責任を果たしたといえる場合	適法	—
手続の完全懈怠により説明をしなかったが、調査結果の内容と同等のものが既に示され、納税者もこれを了知し得	違法	趣旨目的を没却する重大な違法とはいえないため取り消されない

²⁸² なお、東京高裁令和 4 年判決は、正確には「取り消すべき場合がある」と判示するにとどまる。

²⁸³ 森・前掲注（22）122-123 頁参照。

る状態にあり、それと同一の内容の課税処分が行われた場合		
納税者が修正申告等をするか否かを判断できる程度の内容を説明した場合	適法	—

(森論文をもとに筆者作成)

これを参考にしつつ、「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」か否かという判断基準に基づいて、課税処分が取り消されるのはどのような場合かにつき検証を行う。

1. 調査結果の説明をすべきであるのに実施しなかった場合

(1) 考え方

調査結果の説明をすべきであるのに実施しなかった場合とは、例外的に説明不要としてよい場合（「課税庁側の相応の努力」と「納税者側の利益放棄」が認められる場合）に該当しないにもかかわらず、結果説明を実施せずに調査を終了した場合である。

この場合、前章で検討した説明義務要件を満たさないため、まず、手続は違法となる。

たとえば、特段の事情なく説明が行われなかった場合や、課税庁が説明の機会を設ける努力を怠った場合が考えられる。この場合は、「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」るケースが多いと思われるため、基本的には課税処分の取消事由となる手続の違法となると考える。

調査結果の説明を受け、非違内容を聞いて必要であれば正しい税額へ修正しようと考えていた納税者にとっては、不意打ちの処分がなされることとなるからである。

ただし、たとえば修正申告等を行わない意思表示が納税者から事前に示されていたケースであれば、「自ら納税義務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」とまではいえないため、処分の取消事由とはならないと考えられる²⁸⁴。

(2) 横浜地裁令和元年判決への当てはめ

横浜地裁令和元年判決では、複数回にわたり納税者へ架電をしていたこと、3回にわたって調査結果の説明のために来署を求める旨が記載された連絡票を郵送していたこと、2回目及び3回目に郵送された連絡票には、来署しない場合には調査結果の説明に応じる意思がないものとして更正処分を行う旨が明示されていたにもかかわらず来署しなかったことが認められる。

当事案は、課税庁側の相応の努力及び納税者側の利益放棄が認められるケースである。

²⁸⁴ 納税者側から「修正申告書の提出を行うつもりはない」と示されていた事例として、国税不服審判所裁決平成29年8月21日・前掲注(216)がある。

したがって、そもそも手続は適法であり、処分の適法性も問題とならないケースであると考えられる。

2. 本人同意なく、税務代理人のみの態度から利益放棄を判断して、調査結果説明を行わなかった場合

(1) 考え方

本人同意なく税務代理人のみの態度から利益放棄を判断して、調査結果の説明を行わなかった場合、納税義務者に対する説明義務要件を満たさないため、まず、その手続は違法となるが、さらに、その違法な手続が課税処分の取消事由となるかを判断するにあたっては、納税者自身が、その後処分がなされることを予知できていたかという観点から、特に重要となると考えられる。

なお、前述したとおり、従来は本人同意の意思を示すにあたり、別途で同意書の提出が必要とされていたが、令和6年4月1日以後は、税務代理権限証書の様式に、「調査の終了の際の手続に関する同意」欄が設けられており、そのチェック欄にチェックさえすれば、納税者は、税務代理人へ説明を代えてよいことの意味表示（本人同意）ができる。

税務代理権限証書を提出しているにもかかわらず、この同意欄にあえてチェックをしていないのであれば、納税者が自身で説明を聞く意思を示しているとも捉えることができる。以上より、本人同意がなければ、代理人ではなく「納税義務者」本人が実質的に「機会」を失っていないかという点から判断すべきであると考えられる。

(2) 東京高裁令和2年判決へのあてはめ

東京高裁令和2年判決では、本人同意がなかったこと、そして、納税者本人の電話番号を了知していたにもかかわらず、納税者本人に対して一度も接触しようとせず、税務代理人のみの態度から利益放棄を判断して調査結果の説明を実施しなかったことが窺われる。

この場合は、「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」を実質的に失わせる手続の違法といえ、処分の取消しに繋がり得ると考える。

納税者からすると、調査結果の説明を聞いた上で、修正申告等の必要があれば提出し、自ら正しい税額を確定しようと考えていたにもかかわらず、一度も連絡がなく、処分が不意打ちになされた可能性があるからである²⁸⁵。

先に述べたとおり、調査結果の説明を聞く権利は、本人同意がない以上、納税者本人に帰属する権利である。したがって、東京高裁令和2年判決は、処分の取消しに繋がるケースであると考えられる。

(3) 東京高裁令和4年判決へのあてはめ

²⁸⁵ 同判決において、原告は、不意打ち的に課税処分を受けたと主張している。

東京高裁令和4年判決では、調査結果の説明のため、調査担当職員が事務所を訪問し、納税者本人も同席していた事実が認められている。さらに、調査担当職員が説明を最後まで聞く意思があるか確認したところ、代理人が聞く意思がないと述べたこと、担当者は、納税者側が説明を受けることを拒否したとして調査結果の説明をせずに処分を行う旨を告げた上で退席したこと等が認められる。

この事案の場合、本人同意なく代理人の言動等から利益放棄を判断していると捉えれば、納税者に対する説明義務要件を満たさず、手続は違法となる可能性がある。しかしながら、納税者本人が同席していたことや、結果説明をせずに処分を行う旨を告げた等の事実を考慮すると、その後更正処分がなされた際、納税者にとってその処分が予知せずされたとまでは考えにくい。課税庁側が説明を聞く意思がないと判断したことを伝えていることからなおさらである。

したがって、本件の場合、仮に手続が違法であったとしても、「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」とまではいえず、処分が取り消されるとはいえないケースであると考ええる。

3. 調査結果の内容と同等のものが既に示されていた場合

上記であげた先行研究である森論文が提示する、「手続の完全懈怠により説明をしなかったが、調査結果の内容と同等のものが既に示され、納税者もこれを了知し得る状態にあり、それと同一の内容の課税処分が行われた場合」の検証を行う。

このケースは、森が「手続は違法であるが、処分は取り消されない」場合として挙げているものである。

まず、手続の完全懈怠による説明不実施であることから、説明義務要件を満たしておらず、手続は違法となる。

森論文では、法74条の11第2項の趣旨を、「修正申告等を行うか否かを判断するための情報提供〔傍点は筆者〕」であると説明していることから、仮に、結果説明を実施しなかったとしても、それ以前に情報が提供されているのであれば、趣旨目的に反するとまではいえず、処分は取り消されないと解しているものと考えられる。

しかしながら、前述したとおり、調査の終結にあたり結果説明がされたあと、修正申告等を納税者が行わなければ課税処分がなされることを考慮すると、法74条の11第2項は、修正申告等の「機会」を付与するという点においても重要な意義を有する手続であると考えられる。

したがって、仮に、同等の内容が調査の過程で既に示されていたとしても、結果説明手続の不実施により「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」と評価できる場合は、処分は取り消されるべきである。

第4節 小括

本章では、結果説明手続の違法が課税処分へ与える影響について考察した。

1. 改正趣旨重視説の妥当性

まず、見解の整理では、調査手続の違法は課税処分の取消事由とはならないとする「否定説」、調査手続の違法は当然に課税処分の取消事由となるとする「肯定説」、調査手続に重大な違法がある場合には処分の取消事由となるとする「重大違法限定説」、改正法の趣旨や意義を重視した上で調査手続の違法が課税処分の取消事由となるかを判断すべきとする「改正趣旨重視説」に分類して整理した。

課税処分の適法性の判断に当たっては、その処分が適正な内容を実現するものであるか否かのみでなく、適正な手続を経てなされたものであるか否かも審理の対象とされるべきである。なぜなら、課税処分は実体法の要件を充足している適法なものであるだけでなく、適正な手続きを踏んでいることも必要であるからである。

したがって、「実体面」と「手続面」のいずれにおいても適正さが求められるという点に最大限留意しつつ、調査手続にどのような違法性が認められる場合であれば、処分も違法となるのかを考えるべきである。

この観点から、否定説は、実体法上の課税要件の充足のみに着目し、「適正な手続」を軽視している考え方という点で妥当でなく、他方で、調査手続の違法が当然に課税処分の取消事由となるとする肯定説も、手続を重視するあまり「適正な実体」を軽視する考え方という点で妥当ではない。

改正により税務調査手続があえて法律に明文化されたことを踏まえると、新たに法定された調査手続については、趣旨目的や、その手続の持つ意義を踏まえた解釈がなされるべきである。よって、改正趣旨重視説が妥当である。

2. 具体的な判断基準

次に、違法な結果説明手続に基づきなされた課税処分が取り消されるべき場合の具体的な判断基準を論じた。

この点、当該手続規定が、実体とは別個独立して有している重要な価値はどこにあるのかを考慮することが必要である。

第3章で述べたとおり、法74条の11第2項は、納税者に修正申告等の機会を与えるという点に最も重要な意義を有する手続である。これは、手続自体が持つ重要な意義であり、当該規定が、手続に実体とは別個独立の価値を付与している点である。

したがって、同項の説明義務違反により、修正申告等の機会が実質的に失われたと評価される場合には、手続自体が持つ重要な意義をないものとするほどの看過し得ない違法な手続が行われたと考え、処分の取消事由となると解するのが適当である。

ただし、法74条の11第2項の規定に反する手続であっても、自ら納税義務の内容の確

定を行う意思が納税者にない場合や、納税者が自らその機会を放棄したといえるような場合にまで、課税処分取消事由となるべきではない。

なぜなら、同項が機会を付与しているといえる「修正申告等」の制度は、適正な税額を確定させようとする納税者の自主性・主体性が尊重された制度であるからである。

以上より、東京高裁令和4年判決が示すとおり、「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」か否かという判断基準により、違法な結果説明手続に基づきなされた課税処分取消しの可否を判断すべきである。

3. 裁判例等へのあてはめ

この基準に基づき、説明義務要件を中心に、近年の裁判例等へのあてはめを行った。

まず、説明義務要件を満たさない違法な手続が行われた場合、上記で示した基準を満たすケースが多いと思われるため、基本的には課税処分も違法となると考えられる。ただし、たとえば修正申告等を行わない意思表示が納税者から示されていた場合であれば、「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」とまではいえないため、違法な手続であっても処分取消事由とはならないケースといえる。

横浜地裁令和元年判決は、課税庁側の相応の努力及び納税者側の利益放棄が認められる事案である。したがって、そもそも手続は適法であるといえ、処分の適法性も問題とならないケースであると考えられる。

東京高裁令和2年判決は、納税者からすると、一度も連絡がなく、処分が不意打ちになされた可能性が高い。したがって、「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」と評価できることから、当該違法な手続に基づきなされた課税処分は取り消されるべきである。

東京高裁令和4年判決では、調査結果の説明のために税務職員が事務所を訪問した際に納税者本人が同席していたことや、課税庁側が説明を聞く意思がないと判断したことを伝え、説明をせずに処分を行う旨を告げた等の事実を考慮すると、その後更正処分がなされた際、納税者にとってその処分が予知せずされたとはまでは考えにくい。したがって、「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」とまではいえず、違法な手続であったとしても処分取消事由とはならないケースといえる。

先行研究である森論文は、調査結果の内容と同等のものが既に示されていた場合は手続の完全懈怠により説明が不実施であっても、処分は取り消されないと示している。これは、森が、法74条の11第2項の趣旨を、修正申告等を行うか否かを判断するための情報提供と解しているためであると考えられる。しかし、仮に、同等の内容が調査の過程で既に示されていたとしても、結果説明手続の不実施により「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」と評価できる場合は、

処分は取り消されるべきである。

おわりに

本論文では、国税通則法 74 条の 11 第 2 項に規定する調査終了手続（本論文ではこれを「結果説明手続」とした。）が違法となる場合について論じた。

法 74 条の 11 第 2 項は、平成 23 年 12 月の通則法改正により新たに創設された規定である。近年、当該手続に違法があったとして、それに基づきなされた課税処分を取消しを求める事案が複数あらわれているが、この規定には不明確な部分もあり、その判断基準は未だ確立されていない。この点に疑問をもったことから本論文の主題を明らかにしたいと考えた。

本論文では、問題点を、①結果説明手続が違法となる場合の判断基準が明確でないこと、②当該手続が違法となる場合に課税処分へ与える影響が明確でないこと、に大別して検討を行った。

①の問題については、特に、先行研究では十分に論じられていないと思われる、説明義務は絶対的義務であるのか、例外が認められるのはいかなる場合か（本論文ではこれを「説明義務要件」とした。）を中心に考察を行った。その結果、例外的に説明不要としてよい場合はきわめて限定的に解すべきであり、課税庁側の相応の努力と納税者側の利益放棄の双方が必要と考えるべきとの結論に至った。

②の問題については、従来の通説である、いわゆる重大違法限定説を初めて明確に否定した東京高裁令和 4 年判決の考え方から示唆を得て、改正の趣旨や申告納税制度における修正申告等の意義等を考察した。そして、法 74 条の 11 第 2 項の重要な意義を明らかにし、処分が取り消されるべき場合の判断基準を考察した。

改正により税務調査手続が法律に明文化されたことを踏まえると、その趣旨目的や手続の持つ意義を重視した解釈がなされるべきである。特に申告納税制度における自主修正申告等の重要性を考慮すると、「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」場合には、課税庁の納税者に対する説明義務が定められた同項の趣旨に反するものとして、当該違法な手続に基づきなされた課税処分は取り消されるべきである。

なお、立法過程において書面交付の文言が削除されたため、現行法上、説明時の書面交付は義務付けられていないと考えられる。しかし、納税者が修正申告等の要否を十分に検討できるようにするためには、口頭による説明のみでは不十分なことも考えられることから、法改正の余地があるのではないだろうか。

最後に、納税者の属性等によって、「修正申告等をするか否かを判断」するに足る説明の程度が異なる可能性も考えられるが、この点については裁判例の集積を待ち、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〔改訂版〕』（日本法令，2023 年）
- ・伊藤義一『税法の読み方判例の見方〔改訂第 3 版〕』（TKC 出版，2014 年）
- ・宇賀克也『行政法概説 I〔第 8 版〕』（有斐閣，2023 年）
- ・宇賀克也『行政手続三法の解説〔第 3 次改訂版〕』（学陽書房，2022 年）
- ・内田貴『民法Ⅲ 債権総論・担保物権〔第 4 版〕』（東京大学出版会，2020 年）
- ・岡村忠生＝渡辺徹也＝高橋祐介『ベーシック税法〔第 7 版〕』（有斐閣，2013 年）
- ・占部裕典『租税法と行政法の交錯』（慈学社，2015 年）
- ・金子宏『租税法理論の形成と解明〔下巻〕』（有斐閣，2011 年）
- ・金子宏『租税法〔第 24 版〕』（弘文堂，2021 年）
- ・金子宏＝渡部吉隆＝新井隆一＝山田二郎＝広木重喜編『租税法講座－第 3 巻租税行政法－』（ぎょうせい，1975 年）
- ・金子秀夫『税務行政と適正手続』（ぎょうせい，1993 年）
- ・北野弘久『税法学の基本問題』（成文堂，1972 年）
- ・北野弘久編『質問検査権の法理』（成文堂，1974 年）
- ・北野弘久編『日本税法体系 3 租税実体法Ⅱ 租税手続法Ⅰ』（学陽書房，1980 年）
- ・北野弘久『納税者基本権論の展開』（三省堂，1992 年）
- ・北野弘久『税法学原論〔第 6 版〕』（青林書院，2007 年）
- ・北野弘久編『現代税法講義〔5 訂版〕』（法律文化社，2009 年）
- ・北野弘久（著）＝黒川功（補訂）『税法学原論〔第 9 版〕』（勁草書房，2022 年）
- ・木村弘之亮＝酒井克彦編『租税正義と国税通則法総則』（信山社，2018 年）
- ・木山泰嗣『税務調査を法的に視る「法的三段論法」使いこなしガイド〔改訂版〕』（大蔵財務協会，2014 年）
- ・木山泰嗣『国税通則法の読み方』（弘文堂，2022 年）
- ・木山泰嗣『武器になる「税務訴訟」講座－はじめて学ぶ人でも深くわかる』（ソシム，2023 年）
- ・清永敬次『税法〔新装版第 4 刷〕』（ミネルヴァ書房，2014 年）
- ・月刊「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）
- ・小島和夫『やさしい法令用語の解説』（公職研，1994 年）
- ・酒井克彦『クローズアップ租税行政法－税務調査・税務手続を理解する〔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）
- ・佐藤英明『スタンダード所得税法〔第 4 版〕』（弘文堂，2024 年）

- ・塩野宏『行政法Ⅰ 行政法総論〔第6版〕』（有斐閣，2015年）
- ・塩野宏『行政法Ⅱ 行政救済法〔第6版〕』（有斐閣，2019年）
- ・志賀櫻『タックス・オブザーバー 当局は税法を理解しているのかー』（NP 通信社，2015年）
- ・品川芳宣『国税通則法講義－国税手続・争訟の法理と実務問題を解説－』（日本租税研究協会，2015年）
- ・品川芳宣『現代税制の現状と課題 租税手続編』（新日本法規出版，2017年）
- ・品川芳宣『国税通則法の理論と実務』（ぎょうせい，2017年）
- ・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）
- ・志場喜徳郎＝荒井勇＝山下元利＝茂串俊編『国税通則法精解 令和4年改訂』（大蔵財務協会，2022年）
- ・シャープ使節団編『シャープ使節団日本税制報告書〔第Ⅳ巻〕』（General Headquarters Supreme Commander for the Allied Powers，1949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〕）
- ・田島信威『最新法令用語の基礎知識〔3訂版〕』（ぎょうせい，2005年）
- ・田中二郎『租税法〔第3版〕』（有斐閣，1990年）
- ・谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』（弘文堂，2021年）
- ・谷口勢津夫『税法の基礎理論』（清文社，2021年）
- ・谷口勢津夫『税法創造論』（清文社，2022年）
- ・長野秀幸『基礎からわかる法令用語』（学陽書房，2015年）
- ・中尾巧＝木山泰嗣『新・税務訴訟入門』（商事法務，2023年）
- ・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，2021年）
- ・日本弁護士連合会日弁連税制委員会編集『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『国税通則法の基本その趣旨と実務上の留意点』（税務研究会，2020年）
- ・畠山武道＝渡辺充『租税法〔新版〕』（青林書院，2000年）
- ・林修三『法令作成の常識〔第2版〕』（日本評論社，1975年）
- ・林修三『法令用語の常識〔第3版〕』（日本評論社，1975年）
- ・増田英敏『納税者の権利保護の法理』（成文堂，1997年）
- ・増田英敏『租税憲法学〔第3版〕』（成文堂，2006年）
- ・増田英敏『租税憲法学の展開』（成文堂，2018年）
- ・増田英敏『リーガルマインド租税法〔第5版〕』（成文堂，2019年）
- ・増田英敏＝林仲宣編著『はじめての租税法』（成文堂，2011年）
- ・松沢智『租税手続法－租税正義実現のために－』（中央経済社，1997年）
- ・三木義一『よくわかる税法入門〔第18版〕』（有斐閣，2024年）

- ・水野忠恒『大系租税法〔第4版〕』（中央経済社，2023年）
- ・南博方『行政法〔第6版補訂版〕』（有斐閣，2012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〔平成30年版〕』（大蔵財務協会，2017年）
- ・吉沢浩二郎ほか『改正税法のすべて（平成24年版）』（大蔵財務協会，2012年）

【論文】

- ・青木丈「国税通則法抜本改正（平成23～27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QA 233号（2021年）83頁
- ・青木丈「判批」税務QA 239号（2022年）52頁
- ・青木丈「判批」税務QA 257号（2022年）59頁
- ・赤壁隆司「税務調査の再調査手続における『新たに得られた情報』に関する考察」税大論叢88号（2017年）197頁
- ・赤坂高司「行政指導」税理57巻7号（2014年）61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
- ・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巻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巻1号（2011年）159頁
- ・阿部徳幸「税務調査手続についての検討－調査時及び調査終了時手続を題材に－」税制研究64号（2013年）84頁
- ・阿部泰隆「判批」月刊税務事例53巻7号（2021年）35頁
- ・阿部泰隆「判批」月刊税務事例53巻8号（2021年）20頁
- ・新井隆一「租税行政手続をめぐる諸問題」税研（1992年）39頁
- ・荒井雄大「調査受忍義務の円滑な履行のための施策について－納税者の『権利』と行政上の『義務』の観点からの考察－」租税資料館賞受賞論文集32巻1号（2023年）43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
- ・石島弘「申告納税制度と租税法律関係」シュトイエル200号（1987年）93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巻13号（2012年）105頁
- ・碓井光明「課税要件法と租税手続法との交錯」租税法研究11号（1983年）14頁
- ・碓井光明＝南博方＝田中治＝金子宏＝北野弘久「租税手続改革の方向」租税法研究22号（1994年）68頁
- ・浦野広明「税務行政と適正手続」税経新報465号（2000年）3頁

- ・浦野広明「国税通則法の改定と税務調査」税経新報 622 号（2014 年）51 頁
- ・浦野広明「税務調査の視点」立正法学論集 51 巻 2 号（2018 年）1 頁
- ・大島隆夫「申告納税制度 50 年の考証」税研 76 号（1997 年）24 頁
- ・大淵博義「『調査結果の通知』の法的意味と信義則の法理」税理 41 巻 12 号（1998 年）12 頁
- ・岡田正則「租税行政手続の整備の沿革」日税研論集 25 号（1994 年）23 頁
- ・岡根秀規「判批」税大ジャーナル 27 号（2017 年）178 頁
- ・奥谷健「国税通則法 65 条 5 項における「調査」の違法性と課税処分」税法学 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付記を中心に－」税法学 586 号（2021 年）153 頁
- ・小倉秀夫＝鶴見祐策＝長谷川博「税務調査手続の公正基準（租税公正基準）」租税訴訟 7 号（2014 年）88 頁
- ・加藤義幸「申告納税制度の意義とゆくえ」税研 76 号（1997 年）30 頁
- ・金井恵美子「質問検査手続の改正と課題」税法学 569 号（2013 年）277 頁
- ・金子宏「判批」ジュリ別冊 61 号（1979 年）263 頁
- ・金子宏「民主的税制と申告納税制度」税研 76 号（1997 年）16 頁
- ・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展開〔下巻〕』（有斐閣，2010 年）577 頁
- ・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－」東京税理士会 666 号（2012 年）8 頁
- ・北野弘久「実体税法上の調査権の法的限界」日本税法学会編『税法学論文集－杉村章三郎先生古稀祝賀』（三晃社，1970 年）1 頁
- ・北野弘久「租税手続の改革と納税者基本権」租税法研究 22 号（1994 年）54 頁
- ・菅納敏恭「調査手続の法的整備と残された課題」税法学 581 号（2019 年）191 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 64 巻 4 号（2021 年）120 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 64 巻 7 号（2021 年）120 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 64 巻 8 号（2021 年）120 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 66 巻 7 号（2023 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「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 巻 3 号（2022 年）151 頁
- ・木山泰嗣「判批」青山ビジネスロー・レビュー 13 巻 2 号（2024 年）21 頁
- ・小早川光郎「判批」ジュリ別冊 178 号（2005 年）206 頁
- ・清永敬次「判批」シュトイエル 137 号（1973 年）12 頁

- ・清永敬次「納税義務の確定」中川一郎編『税法学体系〔全訂増補版〕』（ぎょうせい、1977年）139頁
- ・倉見智亮「租税確定手続における情報提供」租税法研究 47号（2019年）1頁
- ・倉見智亮「判批」新・判例解説 Watch33号（2023年）241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
- ・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－」税務大学校論叢 50号（2006年）169頁
- ・酒井克彦「申告納税制度の意義と展望（上）」月刊税務事例 41巻4号（2009年）60頁
- ・酒井克彦「申告納税制度の意義と展望（中）」月刊税務事例 41巻5号（2009年）55頁
- ・酒井克彦「申告納税制度の意義と展望（下）」月刊税務事例 41巻6号（2009年）62頁
- ・酒井克彦「判批」月刊税務事例 43巻12号（2011年）68頁
- ・酒井克彦「修正申告の慫慂を巡る法律問題（上）」月刊税務事例 43巻12号（2011年）68頁
- ・酒井克彦「修正申告の慫慂を巡る法律問題（中）」月刊税務事例 44巻1号（2012年）64頁
- ・酒井克彦「修正申告の慫慂を巡る法律問題（下）」月刊税務事例 44巻3号（2012年）61頁
- ・酒井克彦「判批」月刊税務事例 44巻1号（2012年）64頁
- ・酒井克彦「判批」月刊税務事例 44巻3号（2012年）61頁
- ・酒井克彦「主體的納税者による自主修正申告の意義」中央ロー・ジャーナル 13巻3号（2016年）3頁
- ・酒井克彦「税務調査の終結時における修正申告の勧奨－修正申告の惑わし勧奨の排除－」中央ロー・ジャーナル 13巻4号（2017年）47頁
- ・酒井克彦「調査終了時の手続に係る国税通則法74条の11に関する検討（上）」月刊税務事例 52巻8号（2020年）1頁
- ・酒井克彦「調査終了時の手続に係る国税通則法74条の11に関する検討（中）」月刊税務事例 52巻9号（2020年）1頁
- ・酒井克彦「修正申告の勧奨と不服申立てに関する教示等（上）」月刊税務事例 52巻9号（2020年）27頁
- ・酒井克彦「調査終了時の手続に係る国税通則法74条の11に関する検討（下）」月刊税務事例 52巻10号（2020年）1頁
- ・酒井克彦「修正申告の勧奨と不服申立てに関する教示等（下）」月刊税務事例 52巻10号（2020年）43頁
- ・作田隆史「国税通則法改正（平成23年12月）と税務行政」税務大学校論叢 91号（2018年）1頁

- ・佐藤英明「更正・決定，課税処分の手続」日税研論集 25 号（1994 年）217 頁
- ・佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本原則』（有斐閣，2008 年）55 頁
- ・佐藤英明「申告納税制度の定着と展望－所得税を中心として」租税法研究 45 号（2017 年）87 頁
- ・佐藤義文「税務調査手続とその法的問題点」横浜商大論集 31 卷（1998 年）95 頁
- ・志賀櫻「租税手続における憲法保障（租税手続における納税者の権利保障）」租税訴訟 3 号（2010 年）2 頁
- ・志賀櫻「平成 23 年度税制改正案における納税者保護に関する国税通則法の改正」月刊税務事例 43 卷 6 号（2011 年）40 頁
- ・品川芳宣「納税環境整備（税務調査手続・理由附記の法定化）の問題点」税経通信 66 卷 4 号（2011 年）17 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 卷 5 号（2013 年）17 頁
- ・品川芳宣「国税通則法の実務解説－国税手続等の法理と実務上の問題点を解明－」租税研究 774 号（2014 年）124 頁
- ・芝池義一「税法と行政法」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）1 頁
- ・首藤重幸「税法における申告等の法的性格」北野弘久編『日本税法体系 3 租税実体法Ⅱ 租税手続法Ⅰ』（学陽書房，1980 年）192 頁
- ・首藤重幸「租税行政手続（通達・指導）」日税研論集 25 号（1994 年）171 頁
- ・菅原英雄「国税通則法改正の実務対応」税務弘報 60 卷 9 号（2012 年）16 頁
- ・曾和俊文「判批」ジュリ別冊 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
- ・高野幸大「調査の手続」日税研論集 25 号（1994 年）123 頁
- ・高橋祐介「マルサではない女」佐藤英明編『租税法演習ノート〔第 4 版〕』（弘文堂，2021 年）
- ・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「申告納税制度と租税行政手続」租税法研究 22 号（1994 年）12 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「質問検査権の法的基礎」税理 55 卷 13 号（2012 年）8 頁
- ・田中治「新税務調査手続の意義とその評価」税理 57 卷 7 号（2014 年）8 頁
- ・田中健治「行政手続の瑕疵と行政処分の有効性」藤山雅行＝村田斉志編『新・裁判実務

- 大系 第25版 行政争訟〔改訂版〕』（青林書院，2012年）196頁
- ・田中晶国「税務調査とその統制原理」税法学 586号（2021年）359頁
 - ・谷口勢津夫「納税申告の手續」日税研論集 25号（1994年）67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」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－三木義一先生古稀記念論文集』（法律文化社，2020年）228頁
 - ・谷口智紀「判批」島大法学 63巻2号（2020年）31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
 - ・鶴見祐策「課税処分のための質問検査権」北野弘久編『日本税法体系 3 租税実体法Ⅱ 租税手続法Ⅰ』（学陽書房，1980年）282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「税務調査と質問検査との関係」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）627頁
 - ・手塚貴大「租税手続法の解釈と立法（1）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（2）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「租税手続法の解釈と立法（3・完）国税通則法改正の動向と評価」自治研究 89巻10号（2013年）26頁
 - ・長島弘「判批」月刊税務事例 51巻8号（2019年）35頁
 - ・長島弘「判批」月刊税務事例 51巻10号（2019年）43頁
 - ・長島弘「判批」月刊税務事例 51巻11号（2019年）27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「税務調査手続における税法と行政法の差異」税制研究 77号（2020年）132頁
 - ・長島弘「判批」月刊税務事例 52巻3号（2020年）50頁
 - ・長島弘「判批」月刊税務事例 52巻4号（2020年）30頁
 - ・長島弘「判批」月刊税務事例 52巻6号（2020年）30頁
 - ・浪花健三「修正申告の懲罰の実施上の取扱い」税理 44巻2号（2001年）59頁
 - ・西村善嗣「税務調査手続の違法と課税処分」週刊税経通信 3440号（2017年）29頁
 - ・濱田洋「判批」商大論集 67巻2号（2015年）185頁
 - ・濱田洋「調査終了の際の説明」商大論集 69巻3号（2018年）203頁
 - ・林幸一「調査終了手続－修正申告勧奨後を中心に－」税法学 571号（2014年）121頁
 - ・林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 69巻5号（2021年）92頁

- ・林仲宣＝横井里保「判批」税理 65 卷 11 号（2022 年）262 頁
- ・林仲宣＝山本直毅「判批」税理 66 卷 15 号（2023 年）252 頁
- ・原正子「税務調査手続の違法と課税処分に関する考察」嘉悦大学研究論集 61 卷 1 号（2018 年）15 頁
- ・廣瀬肇「判批」ジュリ別冊 181 号（2006 年）216 頁
- ・藤曲武美「税務代理人に関する事項」税理 55 卷 13 号（2012 年）74 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 号（2019 年）65 頁
- ・増井良啓「租税手続法の新たな潮流」租税研究大会記録 64 号（2012 年）98 頁
- ・増田英敏「判批」月刊税務事例 41 卷 10 号（2009 年）26 頁
- ・増田英敏「通則法改正と更正処分の理由附記」税法学 581 号（2019 年）205 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
- ・増田英敏「判批」ジュリ 1562 号（2021 年）134 頁
- ・増田英敏＝鈴木憲吾「判批」TKC 税研情報 30 卷 2 号（2021 年）1 頁
- ・松沢智「租税行政手続法の法理とその展開」税務弘報 40 卷 1 号（1992 年）10 頁
- ・三木義一「国税通則法改正関係」青山法学論集 54 卷 4 号（2013 年）75 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 卷 4 号（2012 年）35 頁
- ・三木義一「納税者権利保護のための国税通則法の改正」月刊税務事例 44 卷 2 号（2012 年）1 頁
- ・三木義一「判批」月刊税務事例 53 卷 7 号（2021 年）28 頁
- ・三木義一＝酒井克彦「平成 23 年度税制改正の検証と提言」月刊税務事例 43 卷 5 号（2011 年）1 頁
- ・南博方「推計課税の理論的検討」租税法研究 3 号（1976 年）123 頁
- ・南博方「租税法と行政法」租税法研究 11 号（1983 年）1 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
- ・向笠太郎「判批」税理 66 卷 10 号（2023 年）156 頁
- ・望月爾「納税者権利憲章の意義と課題」税法学 569 号（2013 年）233 頁
- ・森文人「調査手続の違法と課税処分について」税務大学校論叢 91 号（2018 年）113 頁
- ・矢田善久「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 号（2020 年）1 頁
- ・八ッ尾順一「質問検査権の行使と修正申告の懲通」税理 51 卷 1 号（2008 年）133 頁
- ・山口敬三郎「判批」租税訴訟 15 号（2022 年）341 頁
- ・山下清兵衛「税務調査拒否事件と告知・弁明・防衛の機会付与」租税訴訟 14 号（2021

年) 36 頁

- ・山下学「行政手続法と税務調査・事前手続に関する一考察」『租税行政と納税者の救済－松沢智先生古稀記念論文集』(中央経済社, 1997 年) 81 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」月刊税務事例 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(租税公正基準)」租税訴訟 7 号 (2014 年) 59 頁
- ・山田二郎「最近の納税環境整備の動向とその評価」税研 29 巻 6 号 (2014 年) 30 頁
- ・山田二郎「私が見た税を巡る点と線」週刊税のしるべ令和 5 年 10 月 2 日号 (2023 年) 3 頁
- ・山本未来「判批」ジュリ別冊 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とのかかわり－」自由と正義 63 巻 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 巻 8 号 (2014 年) 29 頁

【URL 等】

- ・国税庁「税務に関するコーポレートガバナンスの充実に向けた取組について (令和 3 年 6 月)」
(https://www.nta.go.jp/taxes/tetsuzuki/shinsei/shinkoku/hojin/sanko/pdf/160701_01.pdf) (最終閲覧日 2024 年 6 月 30 日)
- ・内閣府「平成 22 年税制改正大綱」(平成 21 年 12 月 22 日)
(<https://www.kantei.go.jp/jp/kakugikettei/2009/1222zeiseitaikou.pdf>) (最終閲覧日 2024 年 6 月 30 日)
- ・内閣府「納税環境整備に関する論点整理」(平成 22 年 9 月 14 日)
(https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/etc/2010/_icsFiles/afieldfile/2010/11/18/221006houkoku2.pdf) (最終閲覧日 2024 年 6 月 30 日)
- ・内閣府「納税環境整備 PT 報告書」(平成 22 年 11 月 25 日)
(https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/etc/2010/_icsFiles/afieldfile/2010/12/10/221125houkoku.pdf) (最終閲覧日 2024 年 6 月 30 日)
- ・内閣府「平成 23 年税制改正大綱」(平成 22 年 12 月 16 日)
(<https://www.kantei.go.jp/jp/kakugikettei/2010/h23zeiseitaikou.pdf>) (最終閲覧日 2024 年 6 月 30 日)

【裁判例】

最高裁

- ・ 最判昭和 44 年 2 月 18 日判時 552 号 47 頁
- ・ 最決昭和 48 年 7 月 10 日刑集 27 卷 7 号 1205 頁
- ・ 最判昭和 60 年 4 月 23 日民集 39 卷 3 号 850 頁
- ・ 最判昭和 63 年 12 月 20 日訟月 35 卷 6 号 979 頁
- ・ 最判平成 5 年 3 月 11 日民集 47 卷 4 号 2863 頁
- ・ 最判平成 18 年 4 月 20 日民集 60 卷 4 号 1611 頁
- ・ 最判平成 23 年 6 月 7 日民集 65 卷 4 号 2081 頁
- ・ 最決令和元年 6 月 14 日税資 269 号順号 13283
- ・ 最決令和 3 年 2 月 12 日税資 271 号順号 13524

高裁

- ・ 東京高判昭和 45 年 10 月 29 日判時 611 号 22 頁
- ・ 大阪高判平成 2 年 8 月 31 日税資 180 号 506 頁
- ・ 東京高判平成 3 年 6 月 6 日訟月 38 卷 5 号 878 頁
- ・ 東京高判平成 18 年 3 月 29 日税資 256 号順号 10356
- ・ 大阪高判平成 25 年 1 月 18 日税資 263 号順号 12130
- ・ 東京高判平成 27 年 10 月 15 日税資 265 号順号 12740
- ・ 福岡高判平成 28 年 8 月 26 日税資 266 号順号 12897
- ・ 広島高判平成 29 年 1 月 19 日税資 267 号順号 12960
- ・ 東京高判平成 29 年 10 月 26 日税資 267 号順号 13083
- ・ 東京高判平成 30 年 8 月 1 日税資 268 号順号 13174
- ・ 東京高判平成 30 年 9 月 26 日税資 268 号順号 13193
- ・ 福岡高判平成 30 年 10 月 31 日税資 268 号順号 13204
- ・ 東京高判平成 30 年 12 月 6 日税資 268 号順号 13219
- ・ 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
- ・ 大阪高判令和 3 年 4 月 15 日税資 271 号順号 13550
- ・ 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 8 月 25 日公刊物未登載 (LEX/DB 文献番号 25593735)

地裁

- ・ 長野地判昭和 26 年 1 月 25 日税資 18 号 464 頁
- ・ 東京地判昭和 44 年 6 月 25 日判時 565 号 46 頁
- ・ 東京地判昭和 45 年 11 月 30 日税資 60 号 750 頁

- ・大阪地判昭和 59 年 11 月 30 日行集 35 卷 11 号 1906 頁
- ・東京地判昭和 61 年 3 月 31 日判時 1190 号 15 頁
- ・那覇地判昭和 63 年 8 月 10 日税資 165 号 458 頁
- ・広島地判平成 2 年 7 月 20 日税資 180 号 312 頁
- ・千葉地判平成 2 年 10 月 31 日税資 181 号 206 頁
- ・大阪地判平成 2 年 12 月 20 日税資 181 号 1020 頁
- ・富山地判平成 9 年 3 月 26 日税資 222 号 1285 頁
- ・東京地判平成 16 年 1 月 30 日税資 254 号順号 9542
- ・大阪地判平成 24 年 2 月 2 日税資 262 号順号 11870
- ・東京地判平成 27 年 1 月 22 日税資 265 号順号 12590
- ・東京地判平成 28 年 2 月 18 日税資 266 号順号 12801
- ・長崎地判平成 28 年 2 月 29 日税資 266 号順号 12812
- ・長崎地判平成 28 年 5 月 10 日税資 266 号順号 12852
- ・岡山地判平成 28 年 5 月 31 日税資 266 号順号 12860
- ・東京地判平成 29 年 2 月 17 日税資 267 号順号 12980
- ・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 30 年 1 月 16 日税資 268 号順号 13108
- ・東京地判平成 30 年 4 月 16 日税資 268 号順号 13141
- ・福岡地判平成 30 年 4 月 26 日税資 268 号順号 13150
- ・横浜地判平成 30 年 7 月 4 日税資 268 号順号 13163
- ・東京地判平成 31 年 1 月 18 日税資 269 号順号 13229
- ・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 11 月 21 日税資 269 号順号 13343
- ・東京地判令和 2 年 9 月 15 日税資 270 号順号 13452
- ・大阪地判令和 2 年 6 月 25 日税資 270 号順号 13419
- ・東京地判令和 2 年 10 月 15 日税資 270 号順号 13464
- ・宇都宮地判令和 3 年 12 月 23 日税資 271 号順号 13649
- ・東京地判令和 4 年 4 月 15 日公刊物未登載 (LEX/DB 25605234)
- ・東京地判令和 5 年 3 月 16 日公刊物未登載 (LEX/DB 25608228)

裁決

- ・国税不服審判所裁決平成 27 年 5 月 26 日裁決事例集 99 集 38 頁
- ・国税不服審判所裁決平成 27 年 8 月 4 日裁決事例集 100 集 160 頁
- ・国税不服審判所裁決平成 28 年 5 月 20 日裁決事例集 103 集 1 頁

- ・ 国税不服審判所裁決平成 28 年 11 月 1 日裁決事例集 105 集 17 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 29 年 8 月 21 日裁決事例集 108 集 115 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 30 年 1 月 11 日裁決事例集 110 号 150 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 30 年 11 月 19 日裁決事例集 113 集 221 頁
- ・ 国税不服審判所裁決令和元年 10 月 4 日裁決事例集 117 集 12 頁
- ・ 国税不服審判所裁決令和 3 年 3 月 26 日裁決事例集 122 集 3 頁
- ・ 国税不服審判所裁決令和 5 年 5 月 18 日裁決事例集 131 集 3 頁