



税務調査の手續の瑕疵と更正処分取消事由 (調査終了時の説明と課税処分との関係)

宇都宮地判令和3年12月23日(納税者請求棄却、控訴)

東京高判令和4年8月25日(納税者請求棄却、確定)

第124回 2026年2月6日(金)

発表者 若山 寿裕

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<https://www.mjs.co.jp/seminar/sozeihanrei.html>

MJS 租税判例研究会

税務調査の手続の瑕疵と更正処分の取消事由 (調査終了時の説明と課税処分との関係)

宇都宮地判令和3年12月23日(納税者請求棄却、控訴)

東京高判令和4年8月25日(納税者請求棄却、確定)

若山 寿裕

I	はじめに	2
II	事案の概要	3
1	当事者等	3
2	外注費否認の概要等	3
3	税務調査等の経緯	4
4	本件調査の説明がされなかった経緯	6
III	当事者の主張	9
1	争点①	9
2	争点②	9
IV	裁判所の判断	10
1	原審の判断	10
2	控訴審の判断	12
(1)	控訴審における補足的主張	12
(2)	原審の修正	13
(3)	控訴審における当事者の補足的主張について	13
V	検討	15
1	平成 23 年度改正の趣旨	15
2	原審及び控訴審判決の評価	17
3	先行研究	18
4	私見	19
VI	おわりに	20
	関係法令	20
	参考文献	21

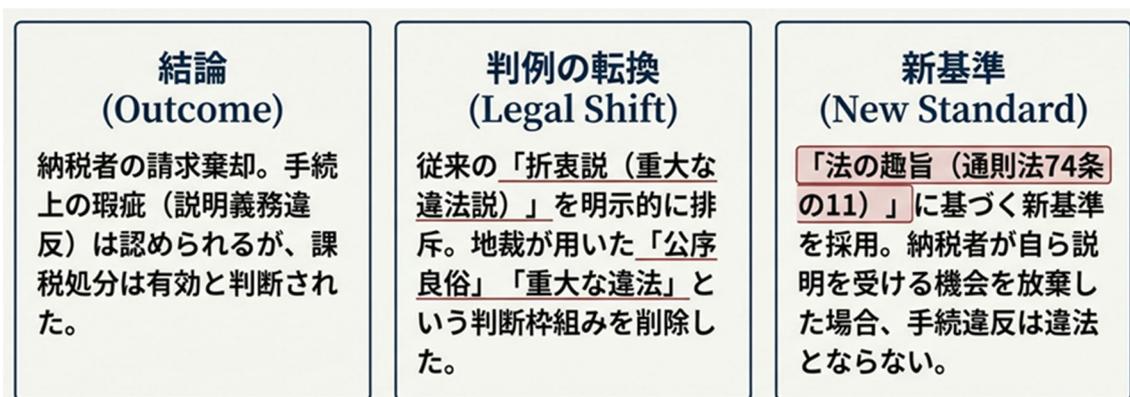
I はじめに

本稿で取り上げる判決、特に控訴審判決は、平成 23 年度改正により法定化された「調査の終了時の際の手続」(通法 74 の 11) に関して、法定化以前の枠組みとは異なる判断基準を示したものとして注目される。具体的には、調査手続における瑕疵と課税処分¹の適法性についてである。事案においては、原告である納税者側(代理人税理士)の敵対的な調査対応の心証もあってか、その主張は採用されていないが、一方で、控訴審で補足的になされた課税庁側の主張も、控訴審では排斥されているところが興味深い。

控訴審は、税務調査手続が法定化された意味と実務における新しい判断基準を提供するものとして意義深い判決であると解される。

なお、本稿では、調査手続の違法性が争われた争点のみを取り上げる。

■控訴審による判断基準の転換



■争点と事案のポイント

法的争点：国税通則法第74条の11「調査結果の説明」



原告(納税者)の主張：

「国税通則法74条の11第2項は、調査終了時の説明を義務付けている。この手続を欠いた課税処分は違法であり、取り消されるべきである。」

国税通則法第74条の11(抜粋)

国税局長等は、国税の調査を終了したときは、...その調査の結果(更正処分等をすべきと認められるときは、その更正処分等の内容及び理由)を説明するものとする。
(第2項)

(上記画像はいずれも生成 AI で作成)

II 事案の概要

本件は、宇都宮税務署長が、原告が支出したと主張する外注費の金額の一部は、損金の額に算入することができないことなどを理由として、平成 25 年 4 月期、平成 26 年 4 月期、平成 28 年 4 月期に係る各更正処分及び法人税の青色申告承認取り消し処分の取消を求めた事案¹である。

1 当事者等

原告は、建築工事の請負、設計、施工及び監理等を目的として、平成 24 年 5 月に設立された株式会社であり、その代表取締役は、一部期間を除いて甲（以下「本件代表者」という。）が務めている。

株式会社 B（以下「本件関連法人」という。）は、不動産の売買、仲介、賃貸及び管理等を目的として、平成 17 年 5 月に設立された株式会社である。その代表取締役は、会社設立から平成 29 年 11 月から令和元年 6 月 12 日までは本件代表者が、同日以降は C が、それぞれ務めている。

D 株式会社（以下「D」という。）は、土木建築工事請負業等を目的として、平成 15 年 5 月に設立された株式会社であり、その設立から現在までの代表取締役は F である。

2 外注費否認の概要等

調査により否認された原告の外注費は、大要、以下のとおりである。

	外注費の計上	収入の計上
H25.4 期	①摘要：(有)G 金額：2,300 万円 ②摘要：記載なし 金額：1,950 万円	②摘要：(株)B 金額：1,950 万円
H26.4 期	③摘要：記載なし 金額：13,287 万円	③摘要：(株)B 金額：13,287 万円
H28.4 期	④摘要：(株)H 金額：8,380 万円 ⑤摘要：(株)I 金額：5,000 万円 ⑥摘要：(有)J 金額：1,001 万円 ⑦摘要：K 金額：3,910 万円	

(注) ①から⑦までを本文では、それぞれ「第 1 外注費」などという。

第 1 外注費、第 4 外注費、第 5 外注費、第 6 外注費については、裁決において損金算入が認められた。

¹ 宇都宮地判令和 3 年 12 月 23 日 (TAINS_Z271-13649)、東京高判令和 4 年 8 月 25 日 (TAINS_Z272-13747)

宇都宮税務署長は、上記各外注費について、損金の額に算入することができないことを前提とした本件各事業年度に係る更正処分並びに過少申告加算税等の賦課決定処分を平成 30 年 5 月 1 日付で行った。その前段として、平成 30 年 4 月 26 日に課税庁による調査結果の説明が（納税者の徹底的な抵抗もあり）なされずに調査が終了した。更正処分後、原告はこれを不服とし、再調査請求、不服申立てを経て、本訴に及んだ。

3 税務調査等の経緯

(1) 調査着手(平成 29 年 9 月 19 日)

関東信越国税局の調査担当職員及び宇都宮税務署の調査担当職員ら（以下「本件調査担当職員ら」という。）は、平成 29 年 9 月 19 日、原告に対する調査を開始した（以下「本件調査」という。）。同時期に、本件関連法人に対する調査も開始した。

原告及び本件関連法人は、本件調査当時、乙税理士、丙税理士、丁税理士に税務代理を委任していた。

本件調査担当職員らは、同日、原告及び本件関連法人に対する調査のために原告の事務所及び本件関連法人の本社事務所を訪れ、調査の通知事項の説明を行った。

乙税理士は、本件関連法人の本社事務所において、本件調査担当職員らに対し、「丁先生と丙先生も呼ぼうかな。いっぱい税理士を呼ぶからな。覚悟してろよ。でも〇は使えないからいいや。あいつは来なくていいよ。申告書を作ったのは〇だから間違っていたら全部あいつのせいだけど。」などと述べた。

同日、原告の事務所における調査の途中で、原告の事務所に従業員が不在となることから同所にいた本件調査担当職員らを帰署させることになった際、本件関連法人の本社事務所において調査に立ち会っていた乙税理士は、本件関連法人の本社事務所にいた本件調査担当職員らに対し、原告の事務所の裏側は暴力団事務所であり、本件調査担当職員らを早く帰署させるよう告げた。

(2) 実地の調査における確認

①原告代表者と F 等との関係

本件調査担当職員らは、平成 29 年 9 月 2 日、本件関連法人の本社事務所において、原告代表者（以下、「本件代表者」という。）に対し、原告の総勘定元帳において第 4 外注費から第 7 外注費までの相手勘定科目である未払費用が本件代表者からの借入金に振り替えられている理由等について質問し、工事日報等の提示を求めるなどした。

これに対し、本件代表者は、個人的な金を D 社の代表取締役である F に貸していること、その返済の当てがないため、仕事をやってもらい、返済の代わりとしていること、「(株) I」

「(株) J」「K」についても同様の経理処理を行っているところ、いずれもFの配下の者であり、Fと同様に働いてもらい、返済の代わりとしていることなどを述べたが、工事日報等はない旨述べて提示しなかった。

さらに、本件調査担当職員らが、本件代表者に対し、FやK代表者の連絡方法等を尋ねたところ、本件代表者は、Fとは連絡が取れない状況であるが、居場所に心当たりがあるので、探し出して宇都宮税務署に連れて行く、K代表者については、産業廃棄物処理法違反で刑務所に入っているため連絡が取れない旨述べた。

②本件調査担当者らの反面調査等（平成29年10月26日～11月9日）

本件代表者は、本件調査担当職員らに対し、第7外注費の裏付け資料として第7外注費メモを提出した。同メモは、「請求書 K 28年1月 950万 2,870万 3,102万 4,107万 3,910万」と手書きされた書面である。本件調査担当職員らが、同メモについて説明を求めたが、本件代表者は、その作成者や作成の経緯を回答しなかった。

本件調査担当職員らは、有限会社Jへの反面調査でFの携帯電話番号を把握したことから、平成29年10月26日から同年11月9日までの間、多数回にわたり同番号に電話をかけた。一旦は電話に出たFは、本件調査担当職員らに対し、関東信越国税局を訪問してDが請け負った仕事等について話をする、そのために日程調整して連絡する旨述べたものの、その後、Fからの連絡は途絶え、本件調査担当職員らが上記携帯電話番号に電話をかけても応答を得られなかった。

③K及びD社の事業実態の把握等（平成29年12月5日～）

本件調査担当職員らは、原告の法人税確定申告書の添付書類に「K 芳賀郡P」と記載されていたことから、平成29年12月5日、同住所を訪れたが、「P」という番地は存在しなかった。また、「Q」という番地は存在したものの、周囲にKという表札を掲げている住宅はなく、工事関係車両等も発見できなかった。

また、平成30年1月25日、本件調査担当職員らは、Dの事業実態等を調査するため、Fの平成29年6月までの住民票上の住所地に臨場したが、同所には別人が居住しており、その人物から、約10年前から同所に居住していることやFについて面識がないことなどを聴取したが、Fの所在を把握することはできなかった。平成30年1月29日には、Dの本店所在地であるアパートの一室を管理する管理会社社長を訪問して聴取したが、平成23年以前からFやDとは無関係の人物が同室に居住しているようである旨聴取するにとどまり、Fの所在や連絡先等については判明しなかった。さらに、本件調査担当職員らは、Fの同日時点の住民票上の住居地に臨場したが応答はなく、近隣住民から聴取するなどしたものの、Fの所在は把握できなかった。

本件調査担当職員らは、宇都宮税務署の法人部門及び徴収部門で保管している資料により

Dの稼働状況を確認するなどし、Dによる税務申告が平成23年5月1日から平成24年4月30日までの一事業年度のみであることなど、所轄の県税事務所、市役所においても実態が確認できておらず、取引銀行においては事業性のある預金取引が確認できていないことなどを把握した。また、Fの先妻に対する電話聴取でも、同人は、Fとは連絡を取っていない旨回答があった。

以上のことから、本件調査担当職員らは、Fが所在不明であり、平成25年以降Dに法人としての事業実態がなかったものと結論づけた。

4 本件調査の説明がされなかった経緯

(1)経過説明(平成30年2月20日)

平成30年2月20日、本件調査担当職員らは、原告の事務所に赴き、乙税理士、丙税理士及び本件代表者に対し、当該時点での調査における問題点及び検討事項の説明並びに修正申告の意思確認等を行った。

これに対して、乙税理士は、「Fには会えたのか。Fに会えてなきゃ、Dの実態を確認できてるなんていえないだろ。」「こちらが主張する減算項目の検討とか計算は済んでいるのか。言ってみろ。減額更正はするのか。」などと述べた。

さらに、乙税理士は、同日午前の説明終了後、本件調査担当職員らが原告の事務所の2階から1階への階段を下りている際に、その1人に対して、「お前階段から突き落としてやろうか。」と発言し、さらに、本件調査担当職員らに対し、原告の事務所の裏には暴力団が存在する旨述べるとともに、続けて、暴力団に対して宇都宮税務署官用車に危害を加えるよう伝えておく旨述べた。

乙税理士は、同日午後、本件調査担当職員らに対し、原告では「売上がたったら同額の原価をたてるようにして」おり、今回の調査の指摘をそのまま反映した場合、利益率が大変なことになるってしまう、調査で更正された場合、更正の請求や国税不服審判所への審査請求をする旨述べるとした。

その後、本件代表者が、損金算入を希望する取引先について話す中で、同取引先関係者が暴力団員で除染作業や葬儀関係の仕事をしている旨及び同人と連絡を取ろうとしている旨述べたところ、乙税理士は、本件調査担当職員らのうちの1名に対し、「お前やれよ。そんなにメンタルヘルスにでもなっちまえよ。」「お前、死体袋にでも入れられっちゃえばいいよ。」などと述べた。

本件調査担当職員らは、検討を進めてまた連絡する旨述べて同事務所を退去した。

(2)調査結果説明の日程調整(平成30年3月19日以降)

本件調査担当職員らの一員であるU統括国税調査官(以下「U統括官」という。)は、平

成 30 年 3 月 19 日以降、乙税理士に対し、原告に対する調査結果の説明の日程調整並びに更正の請求の調査及び同請求の添付資料の提出を電話で依頼したが、乙税理士から日程調整を拒否されていた。乙税理士は、同年 4 月 11 日、U 統括官に対し電話をかけ、本件代表者が同月 26 日の午後 1 時 30 分に会うと言っている旨を伝えるとともに、「更正の請求の調査でも、調査結果の説明でも、そちらが決めればいい」と述べた。

U 統括官は、同月 12 日、乙税理士に対して、電話で、4 月 19 日又は同月 20 日での日程調整を提案したところ、同税理士は、「こちらが 4 月 26 日で調整したんだから、それで、そちらも調整してよ!!」、「じゃあ 4 月 26 日ではなく、税理士 5 人、会長、社長の全員の都合が良い日にしようか! そうすると 7 月 11 日頃だな! そちらは 4 月 26 日の日程を拒否するということか。拒否するのね!」、「とにかく 4 月 26 日で調整してくれ!」などと述べた。

その後、U 統括官らは、同月 26 日に原告事務所を訪問して本件代表者らと面談をすることとし、同月 16 日に乙税理士に電話でその旨を伝えて了承を得た。

乙税理士は、平成 30 年 4 月 17 日、U 統括官へ電話をかけ、同月 26 日の午後 1 時 30 分に原告事務所で本件代表者と会う予定を確認した。その際、U 統括官が、乙税理士に対し、同月 26 日には調査結果の説明をしたい旨述べたところ、乙税理士は、以前の質問に対する回答を先に行うよう求め、U 統括官が質問内容を尋ねても質問の内容についても明らかにせず、最終的には一方的に電話を切った。

(3) 税理士による拒否と調査結果説明の不実施、調査の終了(平成 30 年 4 月 26 日)

U 統括官、V 上席調査官及び W 調査官は、平成 30 年 4 月 26 日、原告の事務所に臨場し、本件代表者、乙税理士、丙税理士及び丁税理士と面会した。

V 上席調査官は、本件代表者らに対して、調査結果の説明をするために臨場した旨述べ、乙税理士及び本件代表者が本件前代表者から上記説明を受けることの委任を受けていることを確認した上で、「調査結果の説明をさせて頂きたい。」と述べた。

これに対し、乙税理士らは調査が不十分である旨述べた。

V 上席調査官らは、原告及び乙税理士らから提出を受けた資料や説明から検討を行ったので、調査結果の説明をしたい旨更に述べたが、乙税理士は、「いや駄目だ。調査が不十分だ。」と反論し、同様のやり取りが 3 度繰り返された。

同席した本件代表者は、説明を聞いても良い旨述べたが、乙税理士は、「駄目だよ。調査結果の説明を聞きちゃったら、調査の終わりってことになっちゃうもん。」などと述べて、調査結果の説明を受けることを拒否した。

その後、乙税理士らは、原告側の主張に対する検討や調査が不十分であるなどと繰り返して述べ、V 上席調査官が調査結果を説明した上で質問があれば対応する旨述べても、なお、調査が不十分である旨述べるなどし、調査結果の説明を受けることに応じようとしなかった。

面会開始から約1時間40分経過した頃、U統括官は、電話で上司とも相談するなどした上で、乙税理士らが調査結果の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乙税理士らに告げて帰署しようとしたところ、乙税理士らは、「調査結果の説明は聞く。調査結果の説明を聞いたうえで、調査結果の説明に対して質問をさせてもらう。」旨述べた。

これに対して、W調査官が、乙税理士らに対し、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ところ、乙税理士は、「いや、それは駄目だ。調査結果の説明の途中であっても、こちらは質問をする。それに対して逐一こちらの納得する説明をしろ。最後まで調査結果の説明を聞くということはしない。」などと述べた。

U統括官らは、原告に対し調査結果の説明を行わずに処分を行う旨を伝え、原告の事務所を退去した。

(4)調査の終了後(平成30年4月27日)

本件前代表者、乙税理士及び丁税理士は、平成30年4月27日、宇都宮税務署を訪れ、「調査のやり方がおかしいので苦情を申し入れに来た。」と述べ、苦情対応を担当していた宇都宮税務署の総務課所属のX課長及びY課長補佐に対し、前日に調査結果の説明を拒否していない、担当者の発言に問題がある、署長を連れてきて説明させろ、マスコミに言っていないかなどと述べるとともに、U統括官の話聞きたくない、Z統括官からの調査結果の説明を求める旨述べた。

Z統括官は、同日、乙税理士に電話して、U統括官から説明をしたい旨述べ、これを乙税理士が拒否したことから、次いで、Z統括官、V上席調査官及びW調査官が説明に行く旨述べた。

これに対し、乙税理士は、Z統括官が説明に来ることについては返答することなく、本件代表者からFと連絡が取れたとの話があったこと、同年5月7日の週に同人を宇都宮税務署に連れて行くので、同人の話聞いてほしいことなどを述べた。

Z統括官は、同月26日に本件調査は終了し、U統括官が乙税理士らに更正すると話していることを告げた上で、そのまま進めると述べた。

Ⅲ 当事者の主張

1 争点①

F に対する聴取を行わずに調査を終了したことが、本件各処分 of 取消原因とならないか

被告（課税庁）	原告（納税者）
質問検査権の行使については、課税庁に裁量権があり、時期、場所、範囲、程度、方法等は、税務職員の合理的な判断に委ねられている。本件においては、原告の希望に沿った調査をしなければならないわけではないこと、4 か月以上 F に対して連絡を取って F の聴取を行おうとしたにもかかわらず聴取を実施できなかったことからすると、F に対する聴取を行わずに調査を終了したことは、本件各処分 of 取消原因とはならない。	原告は、F と連絡がついたことから、平成 30 年 4 月 27 日、宇都宮税務署の税務職員に対し、F との面談等を求め、その調査後に更正処分について検討してほしい旨申し入れた。それにもかかわらず、宇都宮税務署長が、F に対する事情聴取を行わずに本件各処分を行ったことは、F が原告の防御のために重要な人物であったこと、現にその後 F への調査が実施された結果本件裁決が更正処分等を取り消していることからすれば、裁量権の逸脱に当たり手続として違法なものであり、本件各処分 of 取消原因となる。

2 争点②

原告に対して調査結果の説明をせずに調査を終了したことが、本件各処分 of 取消原因とならないか

被告（課税庁）	原告（納税者）
宇都宮税務署の税務職員は、原告に対し、本件各処分に先立って、調査結果の説明を行わなかった。 これは、乙税理士（以下「乙税理士」という。）が、調査結果の説明を聞いた場合には調査が終了するとして、説明を聞くことを拒否しており、調査結果の説明をすることが不可能であると判断したためであり、調査結果の説明がなされなかったことは、本件各処分 of 取消原因にはならない。	乙税理士は、宇都宮税務署に対し、F に対する事情聴取や盛土費用の見積り計算の実施を求めているにもかかわらず、宇都宮税務署の税務職員が、調査結果の説明を強行し、調査を終了させようとしていたことから、それを防ぐ趣旨で調査結果の説明を聞くことを拒否したものであるから、税務職員が、原告に対して調査結果の説明をしなかったことは、裁量権を逸脱するもので、手続として違法なものであり、本件各処分 of 取消原因となる

IV 裁判所の判断

1 原審の判断

(1) 争点1の1 Fに対する聴取を行わずに調査を終了したことが、本件各処分の取消原因とならないか

① 国税通則法の解釈

通則法 74 条の 2 第 1 項（平成 30 年法律第 7 号による改正前のもの）は、国税局又は税務署の当該職員は、所得税、法人税、地方法人税又は消費税に関する調査について必要があるときは、調査の区分に応じ、納税義務者等に対して質問し、その者の事業に関する帳簿書類その他の物件を検査し、又は当該物件（その写しを含む）の提示若しくは提出を求めることができる旨規定する。この点、同項が規定する質問検査権に基づいて行う税務調査は、適正な租税負担の実現のために行うものであり、質問検査権の行使の時期、場所、範囲、程度、方法等については、これを行行使する税務職員の合理的な裁量に委ねられていると解される。そして、税務調査の手續は、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續であって、その調査により課税標準等の存在が認められる限り課税庁としては課税処分等を行わなければならないのであり、また、更正処分等の取消訴訟においては客観的な課税標準等の有無が争われ、これについて実体的な審査がされるのであるから、税務調査の手續の瑕疵は、原則として更正処分等の効力に影響を及ぼすものではなく、例外的に、税務調査の手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至るなど重大な違法を帯び、何らの調査なしに更正処分等をしたに等しいものとの評価を受ける場合に限り、更正処分等の取消事由となるものと解するのが相当である。

（筆者注：網掛けは筆者による。控訴審において削除された。）

② 本件への当てはめ

この点、原告は、本件調査担当職員らに F と面談するように求め、その後に更正処分について検討してほしい旨申し入れたにもかかわらず、F に対する事情聴取が行われずに本件各処分がなされたことは、F が原告の防御のために重要な人物であったこと、現にその後本件裁決では F を調査の上処分を一部取り消されていることからすれば、手續として違法であり、本件各処分の取消原因となる旨主張する。そして、本件各処分は第 7 外注費が損金の額に算入できないことを前提としてなされたものであるが、F は、第 4 外注費の総勘定元帳の摘要欄に記載のある D の代表取締役であり、第 7 外注費の総勘定元帳の摘要欄に記載がある K を配下に置いていると本件調査で本件代表者が述べた者であるところ、（…中略…）、乙税理士が平成 30 年 4 月 27 日に F と連絡が取れたので F と面談する

よう Z 統括官に求めた事実及び同人がこれに応じなかった事実が認められる。

しかしながら、①本件調査担当職員らからの電話連絡を F が拒絶し、同人の住民票上の住所等が虚偽のものであったことから、結果的に F に接触できていなかったものの、本件調査担当職員らは、調査により判明した同人の携帯電話番号に電話をし、住民票上の住所や D の本店所在地等を実際に訪問することを繰り返して、本件調査当初から F との接触を試みていたこと、②乙税理士が F と連絡が取れたとして F と面談するよう Z 統括官に求めたのは、U 統括官らが本件調査の結果の説明をしようとし、乙税理士がこれを拒絶して、U 統括官が本件代表者らに調査結果の説明をせずに処分を行う旨を伝えた日の翌日であり、それ以前は、本件代表者は F とは連絡が取れない状況であると述べていたこと、③乙税理士が F と面談するよう Z 統括官に求めた時には既に、本件調査担当職員らは、第 4 外注費から第 7 外注費までの裏付けとなる工事日報等が存在しない事実、原告が法人税確定申告書に K の所在地として記載した住所が存在せず、所在地及び名称が類似する有限会社 L と原告との間には取引がなかった事実、D には法人としての実態がない事実を本件調査により確認していたこと、これらの諸点に照らすと、本件調査の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等をしたに等しいものとの評価を受ける場合であったとは認められない。

したがって、F に対する聴取を行わなかったことが、本件各処分の取消事由になるとは認められない。

(筆者注：網掛けは筆者による。控訴審において「前記通則法 74 条の 2 第 1 項の趣旨に反するもの」に改められた。)

(2) 争点1の2 原告に対して調査結果の説明をせずに調査を終了したことが、本件各処分の取消原因とならないか

通則法 74 条の 11 第 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を規定するところ、本件各処分に先立って本件調査担当職員らは原告に本件調査結果の説明を行っていない。

しかしながら、(…中略…)、原告が平成 30 年 4 月 26 日に本件調査結果の説明を受ける機会を自ら放棄したことは明らかである。原告は、宇都宮税務署に対し、F に対する事情聴取や盛土費用の見積り計算の実施を求めていたにもかかわらず、本件調査担当職員らが、調査結果の説明を強行し、調査を終了させようとしていたことから、それを防ぐ趣旨で調査結果の説明を聞くことを拒否したものであると主張するが、(…中略…) 本件調査の内容、経緯に照らせば、その当時、本件調査担当職員らが本件調査を終了させようとしたことに何らの問題も見当たらない。

以上によれば、原告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。

2 控訴審の判断

(1) 控訴審における補足的主張

被告（課税庁）	原告（納税者）
<p>控訴人は、通則法 74 条の 11 第 2 項に反する違法がある旨主張するが、調査手続の単なる瑕疵は、課税処分に影響を及ぼさず、調査手続が刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の限度を超えて濫用にわたるなど重大な違法を帯び、何らの調査なしに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る。調査結果の説明については、従前は運営上の取扱いであったものが、平成 23 年法律第 114 号による改正により法令上明確化されたものにすぎず、改正前後において当該税務調査手続の解釈に変更はなく、調査結果の説明方法については処分行政庁に裁量権が認められるものであるから、本件において上記のような取消原因となる重大な違法はない。</p> <p>同項の趣旨は、説明責任の強化にあり、自ら説明を受ける機会を放棄した者に対しても調査結果の説明を行わなければ更正処分を行い得ない旨を規定したものである。乙税理士が調査結果の説明を受けることを事前に拒否していたことに加え、平成 30 年 4 月 26 日当日の控訴人側の対応をみても、控訴人は、処分を回避する意図で調査結果の説明を受けることを拒否する意図を明確に示しており、処分行政庁はこれらの点に鑑み、やむなく調査結果の説明を行わずに処分を行う旨を告げたのであるか</p>	<p>通則法 74 条の 11 第 2 項において、税務職員が調査結果を説明することが義務的とされているのは、納税義務者に対して更正決定という不利益処分を課す前に必ず手続保障としての告知と弁明防御の機会を付与する趣旨と解され、税務職員が説明するか否かの判断し得る裁量が認められるものではない。</p> <p>平成 30 年 4 月 26 日の税務調査の結果説明の場における当事者のやり取りから、控訴人側が「自らその機会を放棄した」と認定して、本件調査担当職員らが控訴人側に対する税務調査結果の説明義務を省略できるとするのは、通則法 74 条の 11 第 2 項の趣旨を没却し、税務職員側の義務を徒に軽視して納税義務者側への手続補償を蔑ろにするものであり、本件各処分については、同条項違反がある。</p>

ら、控訴人側が調査結果の説明を受ける機会を自ら放棄したことは明らかである。	
---------------------------------------	--

(2)原審の修正

当裁判所も、控訴人の請求はいずれも理由がないものと判断する。その理由は、23 頁 23 行目の「そして、」から 24 頁 6 行目末尾までを削り、25 頁 6 行目の「刑罰法規」から同 8 行目の「場合」までを「前記通則法 74 条の 2 第 1 項の趣旨に反するもの」と改め（中略）るほかは、原判決「事実及び理由」第 3 に記載のとおりであるから、これを引用する。

（筆者注：削除、訂正部分について、前記 1 「原審の判断」参照）

(3)控訴審における当事者の補足的主張について

争点② 控訴人に対して調査結果の説明をせずに調査を終了したことが、本件各処分取消原因とならないか、について

①調査手続の改正（法定化）の趣旨

平成 23 年法律第 114 号による改正により新たに規定された通則法 74 条の 11 は、税務調査終了の際の手続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（第 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こととされている（第 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、調査終了の際の手続について、実務上行われてきた運用上の取扱いを法令上明確化したものである。この改正の趣旨からすると、税務当局が国税に関する調査結果の内容について納税者に対する説明責任を果たさず、その結果、自ら納税義務の内容の確定を行う意思のある納税義務者の修正申告等の機会が実質的に失われたと評価される事案については、税務当局による説明義務が定められた趣旨に反するものとして、当該手続を経てされた課税処分を違法な処分として取り消すべき場合があると解される。

②課税庁の補足的主張の当否

これに対し、被控訴人は、調査手続の単なる瑕疵は、課税処分に影響を及ぼさず、調査手続が刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の限度を超えて濫用にわたる

など重大な違法を帯び、何らの調査なしに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、平成 23 年法律第 114 号による通則法の上記改正の趣旨に照らせば、被控訴人の主張は、採用することはできない。

③本件への当てはめ

これを本件についてみるに、本件調査担当職員が、平成 30 年 2 月 20 日、控訴人に、同時点での調査における問題点及び検討事項の説明並びに修正申告の意思確認等を行ったのに対し、乙税理士は、極めて敵対的な対応を取り、同年 3 月 19 日以降も、調査結果の説明のための日程調整等を拒み続けたこと、控訴人の指定した同年 4 月 26 日に本件調査担当職員が控訴人の事務所を訪れ調査結果の説明を行おうとするのに対し、乙税理士らは、調査が不十分である旨の反論を繰り返し、説明を受けることを拒否し続けたこと、同席した本件代表者が説明を聞いても良いと述べたのに対しても、乙税理士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、説明を受けることを拒否したこと、面会開始から約 1 時間 40 分が経過した頃に、本件調査担当職員が、控訴人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て帰署しようとしたところ、乙税理士らは調査結果の説明を聞く旨を述べたが、本件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、乙税理士は、同説明を最後まで聞くということはない旨述べたこと、そこで、本件調査担当職員は、控訴人に対し調査結果の説明を行わずに処分を行う旨を伝え、控訴人の事務所を退去したことは、引用に係る原判決（…中略…）認定のとおりである。

④結論 ～調査結果の説明(=修正申告の機会)を自ら放棄した～

こうした経緯等を総合すると、控訴人は平成 30 年 4 月 26 日調査結果の説明を受ける機会を自ら放棄したと評価されてもやむを得ないというべきであり、本件調査担当職員らは、それまでも、控訴人に対し、調査中の時点における問題点や検討事項等の説明を行うなどし、調査結果を説明しようとした誠実に対応してきたのであるから、その説明責任を果たしていないとはいえないし、また、本件調査担当職員らに対する控訴人側の対応に照らせば、控訴人において調査結果を踏まえて修正申告等を行う機会が失われたともいえないから、本件調査の手續が前記通則法 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、控訴人に対して本件調査結果の説明が行われなかったことが、本件各処分の取消事由になるとは認められない。

V 検討

1 平成 23 年度改正の趣旨

(1) 調査手続の瑕疵と課税処分に関する伝統的な判断基準

倉見智亮教授によると、調査手続と課税処分の取消との関係については、その調査手続に瑕疵があれば課税処分も違法であるとする「積極説」、課税処分の取消訴訟は課税物件の客観的存在を争うものであり調査手続の瑕疵とは別と考える「消極説」との対立があるが、両説にはそれぞれ批判的意見もある。結果として、「租税の公平な賦課徴収の実現を優先する一方で、納税者の手続的権利の保護にも配慮した折衷説が広く受け入れられ」²、学説・裁判例においてはこの折衷説に基づく判断が一般的である。この点は、例えば裁判例では、京都地判昭和 47 年 4 月 28 日の「調査に重大な瑕疵がある場合に、更正・決定は違法となる」とする考え方に代表され、以後、公序良俗に反するなどの相当程度の違法性³が認められなければ、その調査手続の瑕疵が課税処分に影響を与えることはないとする判断が続いている⁴。本件の原審もこの伝統的な折衷説に基づく枠組みの中で判断を示している。

そしてこの折衷説は、平成 23 年 12 月の改正（以下「平成 23 年度改正」）により税務調査手続が法定化されて以降も踏襲されてきた⁵。

² 倉見智亮「調査結果の説明の不実施と課税処分の効力」（新・判例解説 Watch vol.33(2023.10))241 頁

³ たとえば、相手方の意に反して検査を強行した場合（金子宏『租税法（第二十四版）』（弘文堂、2024（令和 6））1005 頁）

⁴ 東京高判平成 3 年 6 月 6 日（TAINS_Z183-6725）は「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評価を受ける場合に限り、当該処分の取消原因となる」と判示している。また、調査手続の違法性を認め、国家賠償を認めた事例として、京都地判平成 7 年 3 月 27 日（TAINS_Z208-7484）（金子宏・前掲注 3・1005 頁）参照。

⁵ たとえば、東京高判令和元年 11 月 6 日（TAINS_Z269-13337。「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。」と判示している）

(2)平成 23 年度改正と立法趣旨

①調査手続の法定化

平成 23 年度改正により税務調査手続が法定化される以前は、税務調査は事務運営指針⁶による運営が図られていたところ、同改正により「調査手続の透明性と納税者の予見可能性を高め、また、担当職員の説明責任を強化するため」⁷、事務運営指針のもとで行われてきた税務調査の手続が、法令上に明確に規定されることとなった⁸。

②当局による説明責任の強化

調査の終了の際の説明は、国税通則法第 74 条の 11 に法定された⁹。同条第 2 項では「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。この趣旨は「税務当局の納税者に対する説明責任を強化する観点から、調査終了の際の手続について、この現行の運用上の取扱いを法令上明確化することとされたものである」¹⁰として説明される。なお、調査結果の内容の説明については、特段の方式等は定められていない。

③修正申告等の勧奨との関係

同条の第 3 項においては、税務職員による調査結果の説明に際しては、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こと、また、調査の結果に関して納税義務者が納税申告書を提出した場合には不服申し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が規定される。

これは、申告納税制度を採用する国税において、「課税庁の処分はあくまで第二義的、補

⁶ 例えば、平成 21 年 6 月 26 日「『個人課税事務提要（事務手続編）』の制定について（事務運営指針）」

⁷ 金子宏・前掲注 3・1001 頁

⁸ 本条の新設の趣旨の解説として、日本弁護士連合会・日弁連税制委員会編著『国税通則法コンメンタール（税務調査手続編）』（日本法令、令和 5 年 4 月）375 頁

⁹ 本稿とは別の観点として、同条を「調査の再開の問題を含め、国税通則法 74 条の 11 の規定は、本来、同法が予定していた申告納税方式における税額確定手続を相当異質なものに変更させ、税務調査の進行を妨げていると考えられる」との論評がある（品川芳宣『国税通則法の理論と実務』（ぎょうせい、平成 29 年）167 頁）

¹⁰ 志場徳次郎ほか『国税通則法精解（第十七版）』（大蔵財務協会、2022（令和 4））1011 頁

助的な地位におかれている」¹¹ことに鑑みて設けられた規定であり、納税者の意思に基づく修正申告の機会を確保するため「一種の行政指導として、従来から実務において行われてきた」¹²ものが法定化されたものである¹³。

以上のことから、平成 23 年度改正は、それまでの税務調査の現場で行われていた内部手続を確認的に法制化するという側面と併せて、課税庁の説明責任の強化と納税者の権利保護の機能が供えられたということができよう。

2 原審及び控訴審判決の評価

原審判決は、平成 23 年度改正の趣旨に触れることなく、下級審の中での伝統的な判断基準（重大な違法の有無）に則って、原告納税者の主張を退けている。すなわち、調査結果の説明を行わなかったとすることに重大な違法性は見受けられないし、仮にあったとしても、課税処分取消に至るようなものではないとしている。

これに対して控訴審判決は、原審判決の一部を削除し、平成 23 年度改正により税務調査手続が法定化されたこととその趣旨（課税庁側の説明責任を強化し、納税者の修正申告の機会を確保すること）を説き、課税庁側と納税者側のそれぞれの対応に鑑み、納税者側が調査結果の説明を受ける機会及び修正申告の機会を放棄していると評価する判断の枠組みの中で、課税処分取消事由には該当しない旨を判示した。下級審で支配的に支持されてきた判断構造を明示的に否定した点において、多くの論稿が控訴審判決を重要な判決と位置付ける。

■原審と控訴審の判断構造の比較

	原審（折衷説）	控訴審（法の趣旨）
基準	重大な違法	条文の立法趣旨への当てはめ
視点	公序良俗・課税の公平	納税者の手続的権利・機会の保障
違法性	刑罰法規に抵触	実質的な機会の喪失

¹¹ 志場徳次郎ほか・前掲注 10・1013 頁

¹² 志場徳次郎ほか・前掲注 10・1013 頁

¹³ 調査結果の説明に基づく修正申告の勧奨に応じることで、再調査に新たな理由が必要となることから、これらを納税者の権利として評価する論考もある（作田隆文「国税通則法改正（平成 23 年 12 月）と税務行政」『税大論叢』（第 91 号、平成 30 年 6 月）5 頁）。他方、大野雅人（TKC 税情 2024.6）は、追徴税額に対する修正申告の場合と更正処分の場合との納付期限の違いや、加算税の軽減がないことなどをあげ、修正申告は納税者の権利ではなく、「課税当局への協力」とらえ、控訴審の判示に対する批判をしている（同・57 頁）。

ただし、「裁判例のうち、法定された調査手続に違反する事実がある事案においては、折衷説の一般論は具体的な判断基準として必ずしも機能していない場合があり、本判決が明示的に関連する条項の趣旨を基準として、法定された事項に反する事実の法的評価を行っている点は、近年の同種の下級審判例の延長線上にあると位置づけることができる」¹⁴ため、本判決で新しい判断基準が示されたとしても、結論に大きな影響を与えるものではないとする指摘もある。

実際、徹底的な調査拒否が悲劇的な課税を招いた事件として「ヒノックス事件」（最判令和3年2月12日）¹⁵が挙げられる。ヒノックス事件においても最終的な調査結果の説明の手続は取られていないため、本条の趣旨からして調査手続に瑕疵があると評価することはできそうではあるものの、結局は、納税者による調査拒否が、調査結果の説明を受ける機会と修正申告の機会を放棄したという評価となり、仮に、本件の控訴審判決で示された新しい判断基準の中でヒノックス事件を整理したとしても、その結論は変わらないだろう。「調査忌避により実地の調査が行われずに処分がなされたケースで、事前手続の違法性を争うことには限界があるように思われる」¹⁶という指摘は、本件にも当てはまろう。

3 先行研究

平成23年度改正を踏まえたこの論点の先行的な研究として、森文人「調査手続の違法と課税処分の関係について」（『税大論叢』（第91号、平成30年6月））がある。

この論考では「趣旨目的に反するほど重大な違法」を判断基準として、例えば、調査結果の説明をする場合には「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がなされていれば、手続が違法となることはなく、従って、課税処分が取り消されることもないと考えられる。」とする。

また、調査結果の説明が行われない場合には、それが完全な懈怠である場合には課税処分

¹⁴ 佐藤英明「税務調査終了時の当該職員による説明と課税処分の瑕疵」（TKC 税情 2024.8）4頁

¹⁵ TAINS Z271-13524。事前通知のない無予告調査（通法74の10）に対して、調査理由を求め続けた税理士による徹底した調査拒否が、最終的に、帳簿等の保存義務を満たしていないとの評価、並びに、調査結果の説明を受ける意思がないとの評価となり、納税者との面会等のないまま約40億円の仕入税額控除額が否認され、調査が終了とされた。代表的な評釈として、青木丈「不十分な調査に基づく課税処分を補完する「再調査の請求」の役割と調査忌避に対する制裁の在り方」（香川法学44巻1・2・3・4号（2025）16頁、青木丈・税務QA239号（2022）52頁ほか。

¹⁶ 青木丈「不十分な調査に基づく課税処分を補完する「再調査の請求」の役割と調査忌避に対する制裁の在り方」（香川法学44巻1・2・3・4号（2025）16頁。青木教授はヒノックス事件のような事例に対して「再調査の請求」の有効性を説く。

は取り消されるべきであるとするが、その場合でも「調査結果の内容と同程度のものが既に納税者に示され、納税者においてもこれを了知し得る状態にあったと認められる場合において、課税当局が既に示した内容と同一の内容の課税処分を行ったときには、納税者が自発的に修正申告等をするか否かを判断するための情報提供という、調査結果の内容の説明の主たる機能は果たされたといえるから、課税処分の取消事由とはならない」とする（同、255頁）。

なお、「調査担当職員が納税者や関与税理士に対して調査結果の内容の説明を受ける機会を提供したにもかかわらず、納税者等がこれを拒否したため調査結果の内容の説明をすることができない場合や、いかなる方法によっても納税者等と連絡が取れないなど、相応の努力をしたにもかかわらず調査結果の内容の説明をすることができない場合などにおいて、やむなく調査結果の内容の説明をせずに課税処分を行ったようなときには、課税当局としては説明責任を果たしたといえるから、手続の違法はないと考えられる。」とも指摘する。

4 私見

納税者（代理人税理士）の居丈高に対して、課税庁の粛々とした対応がコントラストとなり、その心証も加わって、結論に対する異論はない。本件においては、納税者が自ら調査結果の説明を受ける機会を放棄したという評価は妥当であり、判断の枠組みの如何にかかわらず、判決もまた妥当といえよう。

他方、本件事案の背景と心証は別として、本件では法定化された調査の終了の手続が実施されていないことに着目すると、法的には調査手続に瑕疵があったという評価もあり得る。これは、控訴審判決が課税庁側の主張を排斥している点において明白であり、原審の判決を一部削除・訂正しているところなどはとても興味深い。

それでは、調査結果の説明がなかったこと（調査手続に瑕疵があったこと）をもって、課税物件が客観的に存在するにも関わらず課税処分が取り消されるべきかと問われれば、やはり逡巡してしまう。結局は前述の森論文が指摘するような、趣旨目的に反する重大な違法があるかないか、という「程度の問題」に収斂するようにも思われる。

ともあれ、平成23年度改正により、税務調査手続の瑕疵と課税処分との関係は新たな関係が構築されるべきであることを示した控訴審判決の意義は大きい。税務調査手続の瑕疵が、課税処分の取消につながり得るということが、一方的な税務調査の抑止の一つになり得るかもしれない。「ヒノックス事件」や本件ほど極端な事例はともかく、課税庁側の税務調査の手続にどの程度の瑕疵があれば課税処分が取り消されるのか、控訴審判決を参考にした今後の裁判例の積み重ねを期待したい。

なお、納税者サイドでは、課税庁の調査手続を正しく監視していく必要があると考えられ、これまで以上に調査手続に対する法律の理解と調査対応の記録を残すことの重要性にも気づかされる。

VI おわりに

研究会の議論において、本件控訴審の判断については肯定的に判決内容を受け取る研究員が大勢を占め、大きな議論は生まれなかった。出席した研究員からは、ヒノックス事件も例にとりながら、調査終了時の手続き等は、代理人税理士ではなく納税者本人にすることが、ヒノックス事件あるいは本件のようなトラブル回避の一助となり得るのではないかとの意見もあった。また、むしろ（刑事法規に触れるような）一方的な税務調査を抑止する意味でも、下級審に伝統的な法解釈は残すべきではなかったか、という興味深い意見もあった。

新しい判断基準として興味深い判決ではあり、実務の調査対応にとっても価値のある裁判例であったと思う。

関係法令

（調査の終了の際の手続）

国税通則法第 74 条の 11 税務署長等は、国税に関する実地の調査を行つた結果、更正決定等（第 36 条第 1 項（第 2 号に係る部分に限る。）（納税の告知）の規定による納税の告知を含む。以下この条において同じ。）をすべきと認められない場合には、納税義務者（第 74 条の 9 第 3 項第 1 号（納税義務者に対する調査の事前通知等）に掲げる納税義務者をいう。以下この条において同じ。）であつて当該調査において質問検査等の相手方となつた者に対し、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。

- 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。）を説明するものとする。
- 3 前項の規定による説明をする場合において、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を勧奨することができる。この場合において、当該調査の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。
- 4 実地の調査により質問検査等を行つた納税義務者について第 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、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（以下この項において「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。
- 5 第 1 項の通知をした後又は第 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若しくは期限後申告書の提出若しくは源泉徴収等による国税の納付が

あつ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、第 74 条の 2 から第 74 条の 6 まで（当該職員の質問検査権）の規定に基づき、当該通知を受け、又は修正申告書若しくは期限後申告書の提出若しくは源泉徴収等による国税の納付をし、若しくは更正決定等を受けた納税義務者に対し、質問検査等を行うことができる。

参考文献

[文献]

- 金子宏『租税法（第 24 版）』（弘文堂、令和 3 年）
志場徳次郎ほか『国税通則法精解（第十七版）』（大蔵財務協会、令和 4 年）
日本弁護士連合会・日弁連税制委員会編著『国税通則法コンメンタール（税務調査手続編）』（日本法令、令和 5 年）
品川芳宣『国税通則法の理論と実務』（ぎょうせい、平成 29 年）

[評釈]

- 佐藤英明「税務調査終了時の当該職員による説明と課税処分 of 瑕疵」(TKC 税情 2024.8)
大野雅人「納税者が課税当局から調査結果の説明を聞くことを拒んだため、調査結果の説明がされないままに行われた課税処分の適法性」(TKC 税情 2024.6)
青木丈「不十分な調査に基づく課税処分を補完する「再調査の請求」の役割と調査忌避に対する制裁の在り方」(香川法学 44 巻 1・2・3・4 号 (2025))
倉見智亮「調査結果の説明の不実施と課税処分の効力」(新・判例解説 Watch vol.33(2023.10))
森文人「調査手続の違法と課税処分の関係について」『税大論叢』(第 91 号、平成 30 年 6 月)
作田隆文「国税通則法改正（平成 23 年 12 月）と税務行政」『税大論叢』(第 91 号、平成 30 年 6 月)

[動画解説]

- 日本法令「大淵博義教授×三木義一教授のシリーズ対談・税務判例批評」第 11 回
宇都宮地裁令和 3 年 12 月 23 日判決・東京高裁令和 4 年 8 月 25 日判決
調査終了時の説明義務懈怠と課税処分の効力
https://www.sv-web.jp/shoseki_top/#280（会員向けコンテンツ）

手続	趣旨目的	想定されるケース	手続の違法		課税処分の取消し	
			<input type="checkbox"/> 手続違法 <input type="checkbox"/> 手続適法	<input type="checkbox"/> 取消事由となる <input type="checkbox"/> 取消事由とならない		
事前通知 (原則)	<ul style="list-style-type: none"> 調査手続の透明性・納税者の予見可能性を高める 納税者における事前準備を可能にする 	(1) 事前通知を行ったが、通知事項の一部が欠落していたケース (2) 事前通知を要しない場合に該当すると判断して、事前通知をせずに実地の調査を実施したところ、納税者からその手続が違法と主張されたケース	<input checked="" type="checkbox"/> 所定の手続を執っていない <input type="checkbox"/> 事前通知を要しない場合に該当するかどうかの判断は課税当局の専門技術的裁量に委ねられるから、違法となることは通常考えられない <input checked="" type="checkbox"/> 裁判所が、課税当局の判断に合理性がないと判断した場合(例) 判断が全く事実の基礎を欠く、事実に対する評価が明白に合理性を欠くなど	<input type="checkbox"/> 調査の対象が特定される程度に通知されていれば、趣旨目的に反するほど重大な違法なし <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
事前通知なし (例外)	<ul style="list-style-type: none"> 悪質な納税者の課税漏れを助長するなど調査の適正な遂行に支障を及ぼすことのないようにする 課税の公平を確保する 	(1) 調査結果の内容の説明を行ったが、納税者から説明の内容が不十分と主張されたケース (2) 調査結果の内容の説明を行わなかったケース	<input type="checkbox"/> 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 <input checked="" type="checkbox"/> 手続の完全無視	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
調査結果の内容の説明	<ul style="list-style-type: none"> 税務当局の納税者に対する説明責任を強化する 納税者が自発的に修正申告等をするか否かを判断するための情報を提供する 	(1) 修正申告等の動向を行わなかったケース (2) 動向の際、法的効果の説明、教示書面の交付のいずれかを行わなかったケース (3) 動向の際、法的効果の説明、教示書面の交付のいずれも行わなかったケース イ その他、修正申告等がされず、更正決定等を行ったケース ロ その他、修正申告等がされたケース	<input type="checkbox"/> 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 <input type="checkbox"/> 「動向すること」ができる、「は権限を定めたもの」 <input checked="" type="checkbox"/> 所定の手続を執っていない	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
修正申告等の動向	<ul style="list-style-type: none"> 申告納税制度の一層の充実・発展 	(1) 修正申告等の動向を行わなかったケース (2) 動向の際、法的効果の説明、教示書面の交付のいずれかを行わなかったケース (3) 動向の際、法的効果の説明、教示書面の交付のいずれも行わなかったケース イ その他、修正申告等がされず、更正決定等を行ったケース ロ その他、修正申告等がされたケース	<input type="checkbox"/> 納税者等は法的利益を失っていない(趣旨目的は著されていない) <input type="checkbox"/> 修正申告等が無効となることはないから、加算税賦課決定処分が取り消されることはない	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
法的効果の説明 教示書面の交付	<ul style="list-style-type: none"> 納税者の意に反して不服申立てという救済の途が開かれないようにする 	(1) 修正申告等の動向を行わなかったケース (2) 動向の際、法的効果の説明、教示書面の交付のいずれかを行わなかったケース (3) 動向の際、法的効果の説明、教示書面の交付のいずれも行わなかったケース イ その他、修正申告等がされず、更正決定等を行ったケース ロ その他、修正申告等がされたケース	<input type="checkbox"/> 再調査の要件を満たすかどうかの判断は課税当局の専門技術的裁量に委ねられるから、違法となることは通常考えられない <input checked="" type="checkbox"/> 裁判所が、課税当局の判断に合理性がないと判断した場合(例) 判断が全く事実の基礎を欠く、事実に対する評価が明白に合理性を欠くなど	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
再調査	<ul style="list-style-type: none"> 納税者の負担軽減を図りつつ、適正公平な課税の確保を図る 	再調査の要件を満たすと判断して再調査を実施したところ、納税者からその手続が違法と主張されたケース	<input checked="" type="checkbox"/> 趣旨目的に反するほど重大な違法あり 取り消される課税処分の範囲は、違法収集証拠排除の考え方によれば、再調査をした違法な手続により収集された資料を基礎とする部分に限られると考えられる	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

(出典：森文人「調査手続の違法と課税処分の関係について」『税大論叢』第91号、要約)