

諮問庁：国税庁長官

諮問日：令和元年6月26日（令和元年（行個）諮問第42号）及び同年7月8日（令和元年（行個）諮問第50号）

答申日：令和3年4月15日（令和3年度（行個）答申第3号及び同第4号）

事件名：本人に係る所得税の実地調査の調査経過記録書の不訂正決定に関する件  
本人に係る所得税の実地調査の調査経過記録書等の一部訂正決定に関する件

## 答 申 書

### 第1 審査会の結論

別表の1欄に掲げる3文書（以下、順に「本件文書1」ないし「本件文書3」といい、併せて「本件文書」という。）に記録された保有個人情報（以下、併せて「本件対象保有個人情報」という。）の各訂正請求につき、その一部又は全部を不訂正とした各決定は、妥当である。

### 第2 審査請求人の主張の要旨

#### 1 審査請求の趣旨

本件審査請求の趣旨は、行政機関の保有する個人情報の保護に関する法律（以下「法」という。）27条1項の規定に基づく各訂正請求に対し、平成31年1月24日付け特定記号第5008号ないし第5010号及び同年2月5日付け特定記号第5017号により特定税務署長（以下「処分庁」という。）が行った各一部訂正決定及び不訂正決定（以下、順に「原処分1」ないし「原処分4」といい、併せて「原処分」という。）について、その取消しを求めるものである。

#### 2 審査請求の理由

審査請求人の主張する審査請求の理由は、各審査請求書及び各意見書の記載によると、おおむね以下のとおりである。なお、添付書類については省略する。

(1) 審査請求書1（原処分4（別表の通番1ないし6及び9）に対するもの）

##### ア 訂正請求の経緯

(ア) 審査請求人は、平成30年12月25日に最初の訂正請求書（以下「訂正請求書1」という。）を提出し、訂正の趣旨として①「調査経過記録書」について3項目、②「調査手続チェックシート」について1項目、③「調査手続チェックシート（事前通知用）」について6項目を明記し、それぞれの訂正の理由を示した。その後、訂正請求期間内である平成31年1月7日に、前記と同一の「開示決

定に基づき開示を受けた保有個人情報」に対し訂正請求の追加分（以下「訂正請求書2」という。）として、④「調査経過記録書」について7項目の追加記入を求め、それぞれの訂正の理由を追加した。

(イ) このように、訂正請求の対象となった「開示決定に基づき開示を受けた保有個人情報」が同一であったにもかかわらず、原処分4は、先に提出した①～③の部分とは分離して、別の決定としてなされている。

#### イ 処分理由が不明確である

審査請求人の訂正請求は、上記のとおり④の7項目にわたり、調査経過記録書の下記に述べる法的性格に鑑み、記載されるべき事実は正確に記録されなければならないことから、それぞれの箇所について必要な事実の追加記入を求めたものである。したがって、個々の訂正請求内容はそれ自体自立しており、訂正するか否かにつき、個々に判断され、かつ「請求者に拒否の理由が具体的に理解できるような理由提示が必要である」（個人情報保護法の逐条解説第2版、宇賀克也著、363頁参照）。しかるに、上記通知の書き振りでは、「事実確認した結果」の内容は全く示さずに、審査請求人がもともと個々の訂正請求に応答して、訂正しない旨の具体的な理由が明記されていないばかりか、すべての箇所が、「訂正しないこととした理由」欄に記載された理由に該当するような決め付けた記載となっており、不明確である。

ちなみに、「当該調査経過記録書の記載内容が事実と反するとは認められ」ないことと、「記載内容に不足があるとも認められ」ないこととは、言うまでもなく、訂正しない「理由」としては、全く性質が異なる内容である。訂正請求の7項目のうち、どの項目が「事実と反する」ことがなく、又は「記載内容に不足が」ないと判断されたのか、訂正請求項目に呼応して、個々に明らかにされなければならない、原処分4はこれを怠っている。

また、追加訂正請求項目が漠然と「事実と反するとは認められ」ないという理由付けは、論理が通らず判然としない。すなわち、（ア）追加訂正請求項目に係る事実がすでに記述されている場合は、すでに記述された事実が正しく、追加訂正請求項目の事実が誤っており、事実と反しないという理由付けがうなずけるが、この場合は、すでに記述されている事実を具体的に提示して結論を導くべきであろう。（イ）追加訂正請求項目に係る事実がすでに記述されていない場合は、事実と反しないという理由付けは、そもそもありえない。追加訂正請求項目に係る事実が、確認の結果事実でない場合は、事

実でないとの結論になるであろうし、事実ではあるが、あえて追加記入すべき程の事実でもないという場合は、そのような理由付けが明示されるべきであろう。

さらに、「記載内容に不足があると認められ」ないことを訂正しない理由とした場合には、例えば「その事実はすでに何処どこに、何々と記載されているから、この記載で十分であり不足がない」などと、追加訂正請求項目に係る事実を取り入れる必要がない根拠をも具体的に明示すべきであろう。

なお、訂正請求に係る答申書例や判決例においては、まず訂正請求を求める対象となる項目を整理し、それが「事実」に関するものであるかどうかを認定した上で、それぞれの項目ごとに訂正の必要があるかどうかにつき判断を下し、その理由を示しているが、この理は原処分においても踏襲されるべきものとする。

いずれにせよ、通知にある訂正しないこととした理由が、すべての箇所に一律に該当するとは到底考えられず、処分理由が不明確で違法・不当である。

#### ウ 「調査経過記録書」の法的性格の理解が誤っている

処分庁は、原処分において「調査経過記録書」は、その作成目的が「調査において検討、確認した事項の復命に際して統括官等から指示を受けた事項を記載し、調査事案の管理や調査の内容を記録として残しておくこと」にあり、「納税義務者等との応接状況や検討、確認した内容、相手方の主張等の概要を記載するもの」とであると説明する。いわば、単に調査過程の「概要」を記載するだけで、備忘録的なメモであって、それ以上の役割・価値を有しない重要度の低い文書だと言いたげである。しかしながら、この位置づけは、国税通則法が改正された立法趣旨、及び法制化に伴って訂正対象文書が周到に整備された経緯に照らせば、明らかに誤りである。

すなわち、税務調査に係る手続は、平成23年2月2日公布による国税通則法の改正により、国税通則法第7章の2（国税の調査）として、わが国において初めて法制化され、平成25年1月1日から施行された。この法令に遵った税務調査が実現するように、個人課税部門においては個人課税事務運営要領が整備され、この要領に示されている「基本的な考え方及び実施の大綱に基づいて運営される個人課税事務の具体的な処理手続等を定める」ために個人課税事務提要（事務手続編・様式編）が整備された。本件訂正請求対象文書は、この個人課税事務提要によって税務調査の過程で調査現場に作成が義務づけられたものであって、法制化された税務調査に係る法令遵守を担保し、「証拠資料の収集、要件事実の認定、法令の解釈

適用など」に必要な根拠情報を正確な記録として確保する目的で、税務行政に課せられたものである。

すなわち、改正法の施行時に国税庁長官が「国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達の制定について（法令解釈通達）」の冒頭において高らかに宣言したとおり、「調査手続の透明性及び納税者の予見可能性を高め・・・申告納税制度の一層の充実・発展に資する観点」「課税庁の納税者に対する説明責任を強化する観点」を税務調査の現場において現実のものとするために、改正法の施行前から一部先行的な試行を経て改善・拡充されたうえで、税務行政のシステムとして整備・確立され、定められた書式・手順等により税務調査の現場に作成が義務づけられたものである。このような立場から作成が義務付けされた税務調査関係文書は、法治主義に基づく税務行政の確立に不可欠であり、単に税務行政を執行する側のためのものにとどまらず、適正手続の保障・確保という観点からは、主権者である国民共有の財産としても重要な位置づけ・役割を担っている。

なお、同法令解釈通達の1-1（「調査」の意義）において、課税当局が解釈する「調査」の定義が初めて公表された。それによると、国税通則「法第7章の2において、『調査』とは、国税（法74条の2から法74条の6までに掲げる税目に限る。）に関する法律の規定に基づき、特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的その他国税に関する法律に基づく処分を行う目的で当該職員が行う一連の行為（証拠資料の収集、要件事実の認定、法令の解釈適用など）をいう」とされ、本件対象文書が、まさにこの「調査」の過程において作成されたものであることは明白である。

したがって、本件訂正対象文書は、改正法に基づき法制化された適法な調査過程を記録・担保し、更正処分等の基礎事実を収集等し、その根拠情報の記録となる重要な文書である。これが実際に個々の税務調査の現場において厳格に履行されなければ、前記国税庁長官の宣言は「絵に描いた餅」となる。

ゆえに、特に「事実」の記載部分は、行政処分の適法性の趨勢を決める重要な要素であるから、正確な記載が強く要請されることはいうまでもなく、本件訂正請求に対し、真摯にその内容が「事実」であるかどうかを訂正請求項目毎に吟味・確認し、個々の訂正請求項目に回答してその必要の是非について誠実に判断を下し、仮に訂正しないとするときは、その判断の根拠となる理由を具体的に請求者に提示すべきであるところ、処分庁はこれを怠っている。

以上のとおりであって、上記処分は違法ないし不相当であり、取り

消しを免れない。

- (2) 審査請求書 2 (原処分 1 (別表の通番 7 及び 8), 原処分 2 (別表の通番 10) 並びに原処分 3 (別表の通番 11 ないし 16) に対するもの)

ア 訂正請求の経緯

(ア) 上記(1)ア(ア)に同旨。

(イ) 原処分 1 ないし原処分 3 は, この①～③について, ひとつの訂正請求書であったにもかかわらず, あえて①から③に 3 分割し, 同日付で 3 通の決定として行なわれた。理由は不明であるが, このように 3 分割する合理的理由は全く存在せず, むしろひとつの事案として決定されるべきだったと思慮する。いずれにせよ, 審理の効率性を考え, 本審査請求はこれを一括して請求する。

イ 各通知に対する審査請求の理由

(ア) 原処分 1 のうち訂正をしないこととした理由部分について

a 別表の通番 7 部分

まず, 「調査経過記録書」の法的性格については, 後記で詳細に述べるとおりであって, 単なる「概略を記載するもの」との理由付けの認識は, 明らかに誤っている。

そして, 別表の通番 7 の部分について, 原処分 1 は「事実確認した結果」の内容は全く示さずに, 「事実に反するとは認められず, また, 記載内容に不足があるとは認められない」と決め付けるが, 「指摘事項」として記載されている内容の指摘は行われておらず, 事実として行われた指摘内容は, 別表の通番 7 記載のとおりである。

b 別表の通番 8 部分

さらに, 別表の通番 8 の部分について, この部分に記載された内容は「調査担当者が評価・判断した情報」ではない。

(a) 「等の判断基準について丁寧に説明を続けたところ」部分は, 説明を行ったという「事実」の記述である。なお, そもそもこのような判断基準の説明は事実としておこなわれていない。

(b) 「本人はもとより事業所得と判断されないことを認識していたのか」部分は, 本人の認識状態の記述であり, 本人の「認識状態」という「事実」を記述したものであって, 調査担当者の評価そのものではないし, 判断そのものの記述でもない。しかも, この「認識状態」の記述は, 事実に反する。

(c) 「素直に雑所得であることを認め」部分は, 「認め」という「事実」の記述そのものであって, 評価・判断した情報に該当しない。審査請求人は, ここに記述されたように「認

め」た事実はなく、実際は別表の通番8記載のとおりである。  
(d) 「後日修正申告書を提出する約束をした」部分は、約束したという「事実」の記述そのものである。審査請求人は、この時点で「修正申告」について全く知見がなかったため、このような約束をした事実はない。別表の通番8のとおり、「後日特定税務署に出頭するよう言い渡」されたのが事実である。

(イ) 原処分2の訂正をしないこととした理由分について

別表の通番10の、この部分には、事前通知事項以外の事項に係る質問検査等として、特定日Cに「H25、26年所得税及び復興特別所得税」について質問検査等が行われたとの記載が存在する。これに対し原処分2は「事実確認した結果」の内容は全く示さず、「事実に反するとは認められ」ないと決め付けるが、平成25年、26年分の所得税等に係る質問検査等がこの日に行われた事実は存在しない。仮に、そのような重要な事実が存在するならば、後記で詳細に述べる法的性格から「調査経過記録書」の記載中に何らかの記述が現れるはずであるが、一切記述されていない。また、下記の(ウ)で触れるように、特定日Bに行われた事前通知の際には「平成29年から3年分」すなわち平成29年～平成27年分の調査であることは告げられたが、「通知事項以外の事項について」は全く言及されていないことから、事実に反する記載である。

(ウ) 原処分3のうち訂正をしないこととした理由部分について

この部分に対し、原処分3は「事実確認した結果」の内容は全く示さず、「事実に反するとは認められ」ないと決め付けるが、以下のとおり事実に反する。

a 別表の通番11部分

「法令で定められた手続として事前通知を行う旨」について全く告げられていない。事実に反する。

b 別表の通番12部分

このうち特定部門B及び○○ △△(特定職員Aの氏名)の△△(名)部分は告げられておらず、事実に反する。

c 別表の通番13ないし16部分

この部分について、特定日Bに行われた事前通知の際には、このような記述に相当する内容は告げられておらず、事実に反する。とりわけ「上記の通知事項以外の事項についても、調査の途中で非違が疑われることとなった場合は、質問検査等の対象となる旨」について、全く告げられておらず、明らかな虚偽記載である。

以上のとおりであって、各通知にある訂正しないこととした理由は違法・不当である。

ウ 「調査経過記録書」の法的性格について

上記（１）ウに同旨。

なお、本件審査請求は、上記（１）の審査請求書１と「開示決定に基づき開示を受けた保有個人情報」が同一の事案であり、審査請求の内容も密接に関連するものであるから、併合して審査されるよう要望する。

（３）意見書１（原処分４（別表の通番１ないし６及び９）に対するもの）

ア 審査請求書１（上記（１），以下同じ）に対する諮問庁の不誠実な対応

（ア）「処分理由が不明確」すなわち原処分４の理由不備の主張に対し応答しない不誠実

審査請求書１において、審査請求人は原処分４の「訂正しないこととした理由」には、法３０条２項により義務付けられた拒否理由の不備があることを具体的に縷々指摘して原処分４の取り消しを求めているが、諮問庁は「理由説明書１」（下記第３の１，以下同じ。）の「（１）本件訂正請求等について」の段で、「審査請求人は、原処分４の取消し及び訂正請求書１に記載された内容を本件文書１に追加することを求めていることから、以下、本件対象保有個人情報の訂正の要否について検討する」と審査請求人の主張を整理し、肝心の拒否理由の不備による原処分４の取り消しを求めている点は無視し、追加訂正の要否についてのみ検討する態度を示している。

「訂正請求に理由がないとして、訂正をしない旨の決定を行う場合には、訂正請求が行政手続法二条三号にいう『申請』に該当することから、同法二章の『申請に対する処分』の規定の適用を受けることになり、同法八条一項により、拒否理由を提示する必要がある。・・・拒否理由は、単に『調査の結果、誤りが認められませんので』というような理由では不十分であり、拒否処分の取消訴訟が提起された場合、理由不備を理由として拒否決定が取り消されることになる。請求者に拒否の理由が具体的に理解できるような理由提示が必要である」（宇賀克也著「個人情報保護法の逐条解説」第２版３６３頁）とされるのであるから、審査請求人の拒否理由の不備の主張に対し誠実な応答をすべきであり、これを無視することは諮問庁として許されない。

（イ）「調査経過記録書」の法的性格の主張に対し具体的見解を示さない不誠実

審査請求書1において、審査請求人が原処分4の「訂正をしないこととした理由」に示された「調査経過記録書」の法的性格が誤っていると批判して、国税通則法第7章の2（国税の調査）の改正（以下「法改正」という。）に対応した「調査経過記録書」の「法的性格」を詳細に展開し、あるべき理解を主張しているのに対し、諮問庁は、今般の「理由説明書1」において一切反論していない。本来なら、諮問に当たって諮問庁は、これに対する自らの見解を明らかにすべきであり、あえてそれをしないということは、一般には審査請求人の主張を異議なく受け入れたと理解されるところである。

しかるところ、「理由説明書1」の「（2）本件対象保有個人情報訂正の要否について」の4段落目において、「本件調査経過記録書の性格からして」と書き出し、諮問庁が認識している「性格」についての自らの具体的見解を示さないまま、すなわち一般には審査請求人の主張を受け入れたものと受け止められるにもかかわらず、上記の審査請求人が明らかにした「法的性格」とは程遠い理解を前提として、「納税者とのやり取りを逐一記載するものでない」「調査担当者が審査請求人とのやり取りを必要な範囲内で記載したもの」との、ほぼ原処分4の理由付けを鵜呑みにした結論を、論拠を示さずに決めつけ、押しつけている。

諮問庁のこのような対応は、審査請求人の主張に対し真摯な応答を避け、単にダンマリを決め込み、不誠実な無視する態度とも考えられなくもない。しかしながら、審査請求人が審査請求書1で主張した法改正に伴う「調査経過記録書」の「法的性格」の位置付けとあるべき理解は、訂正請求対象となっている行政文書に記載されるべき「事実」の内容・水準を決定づけるものであり、原処分4の是非を判断する上では、基礎的かつ重要な前提であるから、その核心部分をさらに深め補足する。

（ウ）「調査経過記録書」の法的性格の主張の核心部分

a 「調査経過記録書」は法改正後の調査手続の中核をなす重要な記録文書

すなわち、国税通則法第7章の2（国税の調査）の法改正について、「この改正は、各租税に関する質問検査権の規定を一括してその通覧を容易にするとともに、質問検査を円滑ならしめ、納税者の権利を保護することを目的とする大きな改正であったといえよう」（金子宏「租税法」22版906頁）と評価されるように、欧米諸外国に比し、調査手続きに係る法律上の整備が遅れていた我が国にとって、質的にも画期的な一大転換であった。それゆえ、改正法の施行時に国税庁長官が「国税通則法

第7章の2（国税の調査）関係通達の制定について（法令解釈通達）」（以下「法令解釈通達」という。）及び「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）」（以下「事務運営指針」という。）を広く国民に公表し、かつその厳格な実施を下級行政庁、すなわち税務行政執行部隊である全部下職員に対し強く求めたのである。

ゆえに、「調査」手続きに係る基礎的な理解として、この法令解釈通達等が定義した内容は、厳粛に受け止めなければならない。それ以前においては、法令の根拠を欠く行政行為としての「調査」手続きであったのかもしれないが、改正後は、法令に基づく「調査」手続きであり、下級税務行政機関の「調査」手続きは法令解釈通達1-1（「調査」の意義）等において明らかにされた内容に拘束される。すなわち、その内容は、「国税に関する法律の規定に基づき、特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的その他国税に関する法律に基づく処分を行う目的で当該職員が行う一連の行為」とされたのである。具体的には、①証拠資料の収集、②要件事実の認定、③法令の解釈適用などを行う目的の下で実施される法令上の調査手続きとされ、これらの手続きの過程で作成される行政文書は、当然に法改正が企図した適正手続きを具体化した記録・証拠となるのであり、それ以外のなにものでもない。

本件訂正請求の対象とされた「調査経過記録書」は、諮問庁も認める通り、この「調査」手続きの過程で「個人課税事務提要」等に定められ、調査担当者に作成が義務付けされた調査記録の中核をなす重要な行政文書であり、前記①～③の法的性格と役割が課されたものであることは明白である。

ここでいう「調査」手続き、すなわち税務調査手続きは、納税者に対し租税を課すための行政手続きである。「租税は、一方的・権力的課徴金の性質をもつ（租税の権力性）。租税は、国民の富の一部を強制的に国家の手に移す手段であるから、国民の財産権への侵害の性質をもたざるをえない。近代以後の国家において、租税の賦課・徴収が必ず法律の根拠に基づいて行われなければならない（租税法律主義）とされているのは、租税のこのような性質によるものである」（金子宏「租税法」22版10頁）とされる。このような考え方を基礎に、租税法律主義の内容の一つである「手続的保障原則」の進展の結果として「租税行政の適正化のために、納税環境の整備の一環として、平成23年度の12月改正で、国税通則法の中で、税務調査

(質問・検査)の手続の整備が行われ(略), また原則としてすべての不利益処分および申請に対する拒否処分には, 理由を附記すべきことが定められた」(同書83頁)と説かれるのである。したがって, このような改正後の税務調査手続きにおける「調査経過記録書」の法的性格は, 先にも述べたように, もはや課税庁だけの内部資料にとどまらず, 法治主義のもとでの税務行政として, 適正手続きを具体的に担保する国民共有の記録・財産となったのである。

b 法改正の目的達成における「調査経過記録書」の重要な位置づけ

「調査終了時の手続・・・は, 一見, 従前の実務慣行を法制化したように見えるが, 事前通知を法制化したことによって惹起された前述の問題よりも, 一層実務への影響は大きい」(品川芳宣著「国税通則法の理論と実務」106頁)と指摘されるように, 前記法改正は, 国税通則法74条の9(納税義務者に対する調査の事前通知等)に注目されがちだが, 同法74条の11(調査の終了の際の手続)の制定が調査手続全体にもたらす影響を重視し, 正確に理解されなければならない。

すなわち, 法改正により, 実地の調査を行った結果, ①更正決定等をすべきと認められない場合は, 納税義務者等に対し, 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で通知することが義務付けられた。また, ②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。)を説明する義務が法制化された。そして, こ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を勧奨することができる旨規定され, さらに, 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することが義務付けされた。しかも, これらの手順を踏んだ後は, 調査の再開が厳しく制限される規定も盛り込まれたのである。

以上の法改正内容は, 改正後の調査手続のありようを一変したとも評される。

すなわち, 実地の調査を行った結果が出た時点では, 更正決定等をすべき場合は, その金額及び理由が確定し内部決裁が終わっていないなければならない, そうでなければ, その時点で担当調査

官に義務付けされた説明が納税義務者にできない。しかも修正申告の勧奨が行える精度の課税要件の裏付けが、税額等において具体化し、その理由も説明可能な状態が必要となる。「修正申告等を勧奨した後、当該納税義務者がそれに応じない場合には、当該職員の税務署長は、当該職員の説明に基づいて更正決定等をせざるを得なくなる」（品川芳宣著「国税通則法の理論と実務」165頁）のであり、そのような更正決定等が実施できる状態に調査手続が成熟していることが要求される。

したがって、調査終了後の一連の手続が厳格に実施できる裏付けとして、調査過程における「①証拠資料の収集、②要件事実の認定、③法令の解釈適用など」を明らかにする記録の中核である「調査経過記録書」には、これらの課税要件事実等の調査・確認の裏付けの要請を担保するにふさわしい様式と内容が必須であり（たとえば、下記で詳細に触れるとおり、担当調査官と上司である統括官が、調査の進行に沿って、調査手続の適正を担保するため逐一報告と指示を時系列に記録し、その行為の法的根拠も書き加えることなどを義務付けられている。）、個人課税事務提要等はそれらを満たすべく、法施行前から全国的な事前の試行を行い、意見を吸い上げて改善を重ね、法改正に見合う手続きとして確立されたのである。

ちなみに、資料1の1～4は、審査請求人代理人が、改正法に係る法令解釈通達が作成される過程において収集された資料等を対象として、国税庁長官に対し情報公開法に基づき開示請求を行った際の記録である。この資料1の2（開示請求書の補正の求め）2枚目冒頭によれば、改正法に係る税務調査手続きを試行（リハーサル）して問題点を把握・検討したことに係る資料として、「①各局から問題点報告を集約した文書、②各局から提出された問題点報告書」が該当し、「②については、全局分すべてを請求される場合、対象文書が著しく大量であることから、開示・不開示の判定にかなりの時間を要することが想定されます」と告げられている。資料1の3（行政文書開示決定通知書）は、その一部である個人課税課保有分の開示決定が特定日A付で行われた通知書であるが、A4判文書558頁の開示決定まで実に4年半の歳月を要している。資料1の4の表は、この開示作業の進捗状況の説明資料として国税庁情報公開窓口担当官から提供されたものであるが、実に95,370頁にわたる問題点報告書が全国から寄せられていたことが確認できる。これらの膨大な試行資料を検討した上で、今般の適正手続きの

実現を旨とする税務調査の執行体制が確立されたことは明白である。

以上の通りであって、「調査経過記録書」の法的性格は極めて重要なものであり、法制化される前と法制化後の質的違いは明白で、法改正前のままの認識〔情報公開・個人情報保護審査会の平成23年12月27日付 平成23年度（行個）答申第149号の答申例など〕と思われる「納税者とのやり取りを逐一記載するものでない」「調査担当者が審査請求人とのやり取りを必要な範囲内で記録したもの」などと言いつつ、法的拘束力のない調査担当者の主観と裁量によって適宜作成される文書のように意図的に低く位置付け、あるいは法改正に対応した法的性格が存在しないかのような文書と決めつけることは許されない。

イ 「調査」手続きにおける「調査経過記録書」の具体的な位置づけについて

そこで、「調査経過記録書」の具体的な位置づけにつき、以下において、個人課税事務提要等に沿って具体的に検証したい。

(ア) 特留通達等が示す税務運営における全体的な位置づけ関係（資料2 参照）

国税庁長官が毎年6月に発遣するいわゆる特留通達のうち、例えば平成30年6月26日付「平成30事務年度における課税部（部門）の事務運営に当たり特に留意すべき事項について（指示）」によれば、「2 適正な調査事務運営の推進、（1）法令等に基づく適正な調査の実施」の項において、「調査の実施に当たっては、調査手続の透明性と納税者の予見可能性を高めるとの国税通則法の趣旨を踏まえ、引き続き、法令等に基づき適正に調査手続を履行する」とされる。

そして、参考として添付されている「事務運営に当たり基本とすべき事務運営要領等との関係」図によれば、国税庁の使命は、「納税者の自発的な納税義務の履行を適正かつ円滑に実現する」ことにあり、それを現実に執行する税務行政の基本として「個人課税事務運営要領」や「各事務系統の事務提要」が位置付けられ、また、毎年発遣される各特留通達が発遣されるという税務運営の全体像が示されている。

(イ) 個人課税事務運営要領での位置づけ（資料3 参照）

平成21年6月に発遣され、その後の一部改正が取り込まれた最新版の「個人課税事務運営要領（事務運営指針）」によれば、「第2章 個人課税事務の運営の要領、第12節 調査関係事務、1調

査事務，（３）調査の実施」において，「調査に当たっては，法令に定められた調査手続を遵守する」とされる。

また，「第１３節 審理事務及び不服申立てに関する事務，１ 審理事務，（１）調査事案への適切な対応」において，「調査に当たっては，調査担当部門において，納税者の主張を吟味した上で，常に，必要な証拠の収集・保全及び事実関係に即した的確な事実認定を行い，これに基づき，法令の適用及び法令要件の充足性の確認を十分に行うとともに，特に複雑・困難な事案等については審理専門官等を中心として，法令の適用面からの審査を充実する」とされており，調査手続は，まさに法令等の解釈・適用を具体的に執行するための過程であることが強調されている。

（ウ）個人課税事務提要（事務手続編）での位置づけ（資料４ 参照）

平成２５年６月に発遣された「個人課税事務提要（事務手続編）（事務運営指針）」によれば，「第１章 総則，第１節 個人課税事務提要の目的」において，「個人課税事務提要は，『個人課税事務運営要領』に示されている基本的な考え方及び実施の大綱に基づいて運営される個人課税事務の具体的な処理手続等を定めることにより，事務担当者に体系的な理解を与え，事務処理の適正，効率化を図ることを目的とする」のである。

そして，「第１０章 実地調査事務，第６節 実地調査」の前書きにおいて，「手続の透明性及び納税者の予見可能性を高め，・・・課税庁の納税者に対する説明責任を追求する観点から，調査手続が法律上明確化されており，調査の実施に当たっては，この趣旨を踏まえ，通法第７章の２（国税の調査）において定められた調査手続を遵守するほか，平成２４年９月１２日付課総５－１１ほか９課共同『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）に基づき，適正な調査の遂行に努める」ことが明記されている。さらに，並列して「②行政指導」の定義を示すことによって，両者の質的違いを明確に認識させるように「①調査」の定義が明示されている。すなわち，「①調査 通法第７章の２において，「調査」とは，国税（略）に関する法律の規定に基づき，特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的その他国税に関する法律に基づく処分を行う目的で当該職員が行う一連の行為（証拠資料の収集，要件事実の認定，法令の解釈適用など）をいう」とされる。

そして，同節「５ 調査手続の記録・確認」の前書きにおいて，「調査担当者は，・・・各調査手続の実施状況を確実に記録し，統括官等の確認を受ける」ことを義務化している。さらに「５（２）

『調査経過記録書』の作成・確認 イ『調査経過記録書』作成」の項において、「調査経過記録書」作成は、時系列で記載し、「①納税義務者等や取引先等との応接状況などの調査経過や確認した内容、相手方の主張、②事前通知した事項以外の事項について調査を行った場合などの実施状況及びその際の納税義務者等とのやり取りの内容、③調査により把握した問題点（非違の内容及び検討結果を含む。）を記載することが明記されている。すなわち、上記の下線で示した個所から明らかな通り、記載される内容は、すべて課税処分に向けた課税要件を裏付ける事実の聞き取りや証拠の確認の精密な記録であり、単なる調査経過の記録でないことが明瞭である。

そして、（注）では、「『調査経過記録書』は、原則として、帰署後、速やかに記載することとするが、例えば、帰署が遅くなった場合や遠方へ出張している場合など、調査先へ臨場した当日に記載することが困難な場合には、翌日以後、速やかに記載する」とされ、証拠力を強化するために、できるだけ即時に記録化されることが求められている。

「ハ『調査経過記録書』の確認」の項では、「統括官等は、『調査経過記録書』の記載内容を確認し、指示事項を調査担当者へ適切に指示するとともに、調査担当者は『調査経過記録書』に当該指示内容等を記載する」とされ、調査の中で確認された事実、証拠等が逐一上司である統括官等が確認する義務が課されており、この確認を契機として指示が発せられる事務運営となっている。

このように、「10 調査の終了の際の手續」の項に至るまで、微に入り細に入り調査手順が詳細に記述され、調査経過記録書が各場面で果たす重要な役割が述べられている。

また、同項「（４）修正申告等の勧奨及び修正申告等に係る法的効果の教示 ロ『調査手續チェックシート（本表）』等への記載」において、調査結果の説明、修正申告等の勧奨及び修正申告等に係る法的効果の説明及び書面の交付等を了した場合には、その事績を『調査経過記録書』にも記載し、統括官等の確認を受けることとなっており、これらは、まさに適法手続きを履行した実績の記録であって、適法性を担保するための行政文書である。単なる経過を記録したメモ程度の位置づけではないことが明瞭である。

#### （エ）個人課税事務提要（様式編）での位置づけ（資料5 参照）

上記個人課税事務提要（事務手續編）に対応する（様式編）では、実務上も適正手続きを担保し、法令等が遵守できるように練り上げられた各種様式が示されている。そのうち、「調査経過記録書」についてみると、時系列に記載する様式であり、復命事項欄には「年

月日（手続名），方法・場所（応接者），調査事項・応接状況等」が記載されることを想定しており，これに呼応して指示事項等〔指示（確認）日・指示（確認）者印〕欄が設定され，上司である統括官等が確認・押印し，発せられた指示事項が記録される体裁となっている。

同書の「記載要領及び留意事項」を見ると，前書きで，「調査時における納税義務者等との応接状況などの調査経過や確認した内容，相手方の主張，調査により把握した問題点等について時系列に作成する」とされている。また，「1 『年月日（手続名）』欄」には，「納税義務者等と応接した年月日及び応接の内容が改正通則法第74条の2から第74条の11までに規定する手続に該当する場合には，その手続名を記載する」とされ，改正法を明確に意識し，これを根拠とする手続きについては，その手続名を明記することによって法令順守を注意喚起し，この様式を使えば法令順守が誘導されるように工夫されている。よって，単なる経過を記録したメモ程度の位置づけの文書でないことが明瞭である。

#### ウ 審査請求人が求める「事実」の追加の意義

##### （ア）本件訂正請求対象となった文書の概要（資料6 参照）

本件訂正請求の対象となった文書（本件文書1）は，資料6の通りである。実際にも，前記個人課税事務提要（様式編）で触れたように記録されている。例えば最初の復命事項欄の「年月日（手続名）」欄等を見ると，「特定日B【事前通知】」と記され，特定日Bに国税通則法74条の9に規定する「事前通知」手続きとして，「架電」し「本人」が応答し「特定職員A」が通知したことが記され，その内容が「特定日C特定時刻～で調整し，調査手続きチェックシート（事前通知用）に基づき事前通知を行った」と記録されている。「指示事項等」欄は不開示として全部黒塗りされているため確認できないが，おそらく統括官等がそれを確認した事績が記されているはずである。

さらに，「特定日C【質問検査】」欄は，同法74条の2に基づき「自宅」で「本人」に対し「特定職員A」「特定職員B」が質問検査権を行使した記録であり，「調査事項・応接状況等」欄に，法令に基づき行った「調査」内容として，「①証拠資料の収集，②要件事実の認定，③法令の解釈適用など」に該当すると思われる事項が記録されている。そして「特定日D調査結果の説明」「修正受理」欄では，「署内」で「本人」に対し「特定職員A」「特定職員B」から同法74条の11第2項に基づく調査結果の説明を行い，同条3項の修正申告の勧奨を行った結果，「修正受理」すなわち修

正申告書を受理したと窺われる記載が手書きで書き加えられている。

これら一連の記録内容は、単なる経過の記録ではない。課税処分を行う目的で課税要件事実が収集、認定等される過程が、改正法に則りいかに適正に行ったかを時系列に沿って記録し、統括官等が逐一この履行状況を確認チェックする流れの中で、適法性を担保し、これを裏付ける記録、証明する証拠となっていることが明瞭である。

したがって、課税要件を構成すると思われる内容の本人からの主張や陳述は、客観性をもって正確に記録されなければならない。その裏付けとして調査官が確認した証拠や事実は、当然正確に記録されなければならない。また、法令を具体的に当てはめるために必要な事実や、解釈の適用に資する事実や証拠も正確に記録されることが求められる。いわば、刑事事件における取り調べ調書、民事事件における証言調書や証拠書類の確認に類似する機能が、この「調査経過記録書」に課され、課税処分を適法的に裏付け担保する記録と位置づけされていることが明瞭である。そして、ここに記載された事実が、その後の課税処分等の根拠事実となるのであるから、後日、客観的に見直されたときに、課税要件を構成すると思われる重要な事実の書き漏れがあるときは訂正請求によって追加記入されるべきであり、記載内容が事実と相違するときは正しく訂正されるべきは当然である。

#### (イ) 訂正請求の項目とその背景

審査請求人が求めている「調査経過記録書」に係る追加訂正は、次の7項目であり、訂正を求める背景は次の通りである。

- a 「調査経過記録書」1頁下から22行目からは、審査請求人に対し事業概況等を確認するために質問検査権を行使したくだりである。その質問に対し審査請求人は、特定年月に個人事業開始届出書を提出し、青色申告承認申請書も提出したことなどを陳述したが、一切記録されていない。しかしながら、この陳述は、審査請求人が事業の開始を認識した経過にかかる重要な事実であり、当然に課税要件に関係する事実であるから記録されなければならない。なお、開業時期について調査官から質問された事実は、資料8「調査メモ」1/3枚目下部に「・・・（内容については記載を省略）」等のメモが存在することからも裏付けられる。
- b 「調査経過記録書」1頁下から5行目には、審査請求人が特定楽器A奏者である特定個人Aに師事した記載がある。審査請求人は、この質問への陳述として、特定個人Aに師事し修練した結果、師範の免許を受け、特定名称Aの号を受けた事実を陳述したが、これが一切記録されていない。師範の免許を受けた事実は、審査

請求人が特定楽器Aの師匠として社会的認知を受け、弟子の指導ができる事実を裏付けるものであり、課税要件を構成する重要な事実であるにもかかわらず意図的に排除されている。なお、師範の免許を受けたとの陳述の事実、資料7「調査メモ」の3枚目上部に「・・・（内容については記載を省略）」とメモされていることや、資料8「調査メモ」の2/3枚目中程に「・・・（内容については記載を省略）」とメモされていることから裏付けられる。

- c 「調査経過記録書」1頁下から3行目から1行目までには審査請求人が特定個人Bの下で特定楽器Bを学んだ事実が記されている。しかしながら、審査請求人が特定個人Bに師事し、特定歌や特定楽器B全般にわたる修練を積み重ねて、特定歌特定流の師範の免許を受け、特定名称Bの号を受けた事実を陳述したが、これが一切記録されていない。しかも、それを裏付ける証拠として「特定歌特定流 師範 特定名称B（審査請求人）」と記された名刺を交付したが、これも記録されていない。このように師範の免許を受け、社会的に師範としての名刺を用いている事実は、審査請求人が特定流の師匠として社会的認知を受けていることを示し、また弟子の指導ができる事実を裏付けるものであり、課税要件を構成する重要な事実であるにもかかわらず意図的に排除されている。したがって、1頁1行目以下にこれらの事実が追加されるべきである。なお、師範の名刺を交付した事実は、資料7「調査メモ」の1枚目に調査官が受け取った名刺が貼付されていることから裏付けられる。
- d 「調査経過記録書」2頁上から10行目あたりに、審査請求人が特定奏者にとどまらず、これに付随して特定楽器Dを中心とする楽曲の制作をしている事実が記されているが、審査請求人はこの質問に関連して、修理代が高額なため、演奏に使用する特定楽器Dの修理を自ら行うようになり、その技術を生かして木工品の制作も手掛けている事実を陳述したが、これが一切記録されていない。これらの事実は、特定演奏家としての事業に付随して関連事業を行っている事実の陳述であり、課税要件に深く関連する内容である。なお、これらの陳述をした事実は、資料8「調査メモ」の2/3枚目中程に「・・・（内容については記載を省略）」とメモされ、同2/3枚目下部に「・・・（内容については記載を省略）」とのメモが存在することからも裏付けられる。
- e 「調査経過記録書」2頁上から11行目に「師範」とのみ記されているが、特定楽器Aや特定歌等の師範として免許を得ている

事実が記載されていないところから、その趣旨が不明瞭となっている。師範には様々なものがあり、特定演奏家の事業と関連し、これを裏付ける師匠であることが正確に記録される必要がある。

f 「調査経過記録書」2頁上から16行目以下において、調査官から審査請求人が演奏に使用している特定楽器Dの提示を求められて、実際に保管している別の部屋から持ってきて提示した事実は記載されていない。また、これと関連して、楽曲の制作はパソコン上で音楽を制作するDTM機材などを利用して作成していることなどを陳述したが、これも一切記録されていない。これらは、特定演奏家として、またこれに付随する事業に減価償却資産を使用している事実であり、課税要件に係る重要な事実である。なお、楽曲の制作に係る陳述の事実は、資料7「調査メモ」3枚目中程に「・・・（内容については記載を省略）」のメモ、資料8「調査メモ」の2/3枚目下部に「・・・（内容については記載を省略）」のメモが存在することからも裏付けられる。

g 「調査経過記録書」2頁下から6行目以下では、「調査結果の説明」と手書きで加えられているが、その説明内容は一切記録されていない。また「修正受理」と手書き加えられているが、その経過も記録されていない。実際には、調査官があらかじめ税務署のパソコンで作成し印刷した修正申告書の用紙に押印を求めた経過があり、これらの事実は、国税通則法74条の11（調査の終了の際の手続）の規定に沿った適法な手続きであったかどうかを検証する意味で、正確に記録されるべきである。

#### （ウ）追加訂正の必要性

以上の通りであって、いずれも課税要件に係る事実の陳述又は証拠の確認の事実であり、前記の法的性格を有する「調査経過記録書」に記録されるべきところ、調査官の恣意的な判断から客観的な記載が意図的に除外されているものと考えられるから、すべて追加訂正すべきである。

#### エ 諮問庁の「理由説明書1」への具体的意見

（ア）「（1）本件訂正請求等について」の段で、原処分4の理由不備に対する審査請求人の主張を無視し一切応答していない点について諮問庁が意図的にこのような対応をしているとすれば、冒頭で指摘したように諮問庁としてあるまじき不誠実な態度であると言わざるを得ない。

（イ）「納税者とのやり取りを逐一記載することまで求めているものではない。したがって、納税者とのやり取りがすべて記載されていないとしても、ただちに法29条に基づく訂正義務を生じさせるもの

ではないと考えられる」との点について

諮問庁が、「調査経過記録書」に対し、あえてこのように自らアバウトな定義づけを行い、法的性格を貶めてまで訂正義務を否定したことは驚嘆に値する。すなわち、前記の通り、諮問庁自体が、法改正あるいはこれを受けて発せられた法令解釈通達、事務運営通達等によって、「調査経過記録書」には法改正により税務調査に係る適正手続きを担保すべき新たな法的性格が課せられ、その法的任務を果たすべく、記載様式と内容が整備された行政文書であることを自認しているはずだからである。しかも、その核心は課税処分を目的とする税務調査の骨格である課税要件事実の認定に必要な事実の確認、納税者の主張・陳述の記載、その裏付けとなる証拠の収集、法令の解釈適用に資する情報などを記録するものである。

したがって、もはや「逐一記載することまで求めているものではない」「納税者とのやり取りがすべて記載されていないとしても」かまわないと言い放って、片付けられるレベルの問題ではないのである。しかも、審査請求人は「逐一記載すること」を求めているわけではないし、「納税者とのやり取りがすべて記載されている」ことを求めているわけでもない。「調査経過記録書」の法的性格から、課税要件事実にかかわる事実は正確に記録される必要性が当然にあり、その記載漏れは追加訂正されるべきとして、7項目に絞った訂正請求をしているのである。

(ウ) 「7つの項目について、『追加』を求めているが、いずれの項目も『重要な事実経過』であり、『記録から欠落していることは、結果として事実と異なる』ことを、その理由としている」との点について

審査請求人は、7つの項目が単に追加されるべき「重要な事実経過」であると主張しているわけではない。すなわち、前記の通り「調査経過記録書」の法的性格は、課税処分を目的に行われる税務調査の中核的行政文書であるから、当然に、課税要件事実に係る「重要な事実経過」は記録されることが、法改正の結果並びに諮問庁自体の法令解釈通達、事務運営通達等により義務付けされていると主張しているのである。これらの事実の記載が、担当調査官の恣意的な取捨選択により、記録から排除されることは、「調査経過記録書」の法的性格から予定されておらず、訂正義務が生ずると主張しているのである。

(エ) 「いずれの記述も、確かに、本件調査経過記録書に記載がないもの」との点について

諮問庁は、審査請求人が訂正請求する7項目を内容とする記述自

体に対しては事実でないとは否定していない。しかも、本件調査経過記録書から欠落していることを認めるのであるから、率直に追加訂正を認めるべきである。上記のように、この7項目は課税要件事実に係る「重要な事実経過」であることは、すでに明らかにした通りであって、この追加訂正を拒む理由はもはや存在しない。

諮問庁は、7項目の追加訂正事項が記載されていないことを認めつつ、「追加を求める箇所の前後の記述と『矛盾』するような内容ではな」と弁明するが、記載されていない事実は、すなわち記録上そこに存在しないのであり、前後の記述と「矛盾」しようがなく、何ら弁明になっていない。また、「その記述をもって本件文書1の記載内容が事実ではないとは認められるものではない」と強弁するが、先に触れた課税要件事実に係る「重要な事実経過」が、担当調査官の恣意的な操作によって、記録されるべき文書から排除されることは、まさしく事実が欠落させられており、本来記録されるべき事実が記録されていないという点において、事実の記載ではなくなっている。

(オ) 「本件調査経過記録書の性格からして」と言いつつ「性格」を明らかにしない点について

諮問庁は、「本件調査経過記録書の性格からして」と前提するが、先にも触れたとおり、この「性格」がなんであるか、一切自らの見解を示さない。審査請求人が審査請求書1において明らかにした法的性格についても一切触れず、沈黙する。そのうえで、「納税者とのやり取りを逐一記載するものではないことから」「調査担当者が審査請求人とのやり取りを必要な範囲内で記載したもの」と決めつけている。

したがって、諮問庁に対し、この「性格」に係る認識・見解を明らかにするよう求釈明したい。また、ここに示された「必要な範囲内」とは、一体どのような「範囲」であるのか、その内容を明らかにするよう釈明を求めたい。これらに応答せず、肝心なことにダンマリを決め込んだままでは、諮問庁としての「理由説明書」の機能を果たしていないと批判されるであろう。

(カ) 「追加請求項目の内容が事実であるか、また、審査請求人の主張する『重要な事実経過』であるか否かにかかわらず、本件文書1の内容が事実ではないと認められないため」との点について

諮問庁のこのような結論の決めつけは、先に引用したとおり、おそらく情報公開・個人情報保護審査会における先例〔平成23年12月27日答申、平成23年度（行個）答申第149号の答申例〕等が念頭にあって、その結論を援用しているものと思われるが、こ

の先例は法改正前の事案であって、訂正対象文書の法的性格が異なり、先例としての価値がないものである。

しかも、この答申事案の5つの訂正請求項目は、いずれも異議調査に係る事実経過の記述のまとめ方、すなわち事実経過の表現のあり様・程度が争点であったものである。

しかしながら、本件は、法改正後の「調査経過記録書」が訂正対象文書であり、かつ、法的性格が課税要件事実を記録する文書であることが法令解釈通達等で明確化されたことが前提であり、しかも、「表現のあり様・程度」ではなく、その課税要件事実に係る7項目の「重要な事実経過」の追加訂正が争点であって、事案を異にすることは明らかである。

#### オ まとめ

以上の通りであるから、諮問庁は、まず審査請求人の求釈明に誠実に応答すべきであり、原処分4の理由不備を認めて原処分4を取り消すべきである。そして、法改正および自らが発した法令解釈通達、事務運営通達等に見合う記述が「調査経過記録書」に充足されるように、本件訂正請求を受け入れるよう求めるものである。

#### (4) 意見書2（原処分4（別表の通番1ないし6及び9）に対するもの）

宇賀克也氏は、旅券申請拒否処分における理由提示の意義について触れた最判昭和六〇・一・二二判決は「処分庁の判断の慎重と公正妥当を担保してその恣意を抑制するとともに、拒否の理由を申請者に知らせることによって、その不服申立てに便宜を与える趣旨に出たもの」とし、また、条例に基づく申請に対する拒否処分の事案で、公文書開示請求拒否処分取消訴訟に関する最判平成四・一二・一〇判決も同様の判示を行っていることを紹介した上で、行政手続法8条1項の「理由提示の程度については、前掲最判昭和六〇・一・二二は、拒否処分の根拠規定を示すだけでは、それによって当該規定の基礎となった事実関係をも当然知りうるような場合は別として十分ではなく、いかなる事実関係を認定して申請者が当該根拠規定に該当すると判断したかを具体的に記載することを要すると判示し、前掲最判平成四・一二・一〇は、被告が示した根拠条文の非開示事由のいずれに該当するのかをその根拠とともに了知しうるものでなければならぬと判示している。これらは、それぞれの根拠条文との関連で述べられたものであるが、行政手続法八条の解釈としても、一般的にあって、単に処分の根拠法条を示すのみでは足りず、いかなる事実関係を認定して申請者が当該根拠規定に該当すると判断したかを具体的に記載することが必要であろう。」（宇賀克也著「行政手続法の解説」改訂版85頁）と説く。

その後の、平成10年2月27日東京地裁判決要旨によれば、「いか

なる根拠に基づき、いかなる法規を適用して当該申請が拒否されたのかということ申請者においてそれ自体から了知し得る程度のものでなければならず」「申請者が当該拒否処分の理由を推知できると否とにかかわらず、前記程度の理由が示されていないければ、当該拒否処分は違法」とされる。

これを本件についてみると、審査請求書1及び先の意見書1（上記（3））において具体的に指摘したように、原処分4は、訂正請求の背景と要素が異なる自立した7項目の追加訂正請求のそれぞれに対し、個別に拒否処分の理由をこれら裁判例が要求する水準で示していないことは明瞭である。むしろ、あまりにも概括的で抽象的であるがために、かつ、どの訂正請求項目に対する拒否理由かを明示していないことから、論理自体が混乱・衝突し、正確に理由の説明意図が読み取れず、およそ「申請者においてそれ自体から了知し得る程度のもの」でないことは明白である。

以上の通りであるから、原処分4は行政手続法8条1項の理由の提示義務に反し違法・不当であるから取り消されるべきである。

(5) 意見書3（原処分1（別表の通番7及び8）、原処分2（別表の通番10）並びに原処分3（別表の通番11ないし16）に対するもの）

ア 審査請求書2（上記（2）、以下同じ。）に対する諮問庁の不誠実な対応

(ア) 「原処分1ないし原処分3は『事実確認した結果』の内容は全く示さず」すなわち原処分1ないし原処分3の理由不備の主張に対し応答しない不誠実

審査請求人は、審査請求書2において、原処分1のうち訂正しないこととした理由部分（本件文書1）について「原処分1は『事実確認した結果』の内容は全く示さず」と指摘している。原処分2のうち訂正をしないこととした理由分（本件文書2）、および原処分3のうち訂正をしないこととした理由部分（本件文書3）についても、同様の指摘をしている。すなわち、審査請求人は原処分1ないし原処分3の「訂正をしないこととした理由」には、法30条2項により義務付けられた拒否理由が具体的に全く示されておらず、理由不備があると端的に指摘し、原処分1ないし原処分3の取り消しを求めているのであるが、諮問庁は「理由説明書2」（下記第3の2、以下同じ）の「（1）本件訂正請求等について」の段で、「審査請求人は、原処分1ないし原処分3の取消し及び訂正請求書2に記載された内容について本件文書の訂正及び削除を求めていることから、以下、本件対象保有個人情報の訂正の要否について検討する」と審査請求人の主張を整理し、肝心の拒否理由の不備による原

処分1ないし原処分3の取り消しを求めている点は無視し、その余の訂正の要否についてのみ検討する態度をとっている。

以下、上記（3）ア（ア）及び上記（4）に同旨。

以上を踏まえたうえで、原処分1ないし原処分3の拒否理由の書きぶりをみると、例えば原処分1の理由には「事実確認をした結果、当該調査経過記録書の記載内容が事実と反するとは認められず」とのみ書かれ、肝心の「事実確認をした結果」の内容は一切示されていないのであるから、まさに宇賀克也氏が指摘する理由不備の典型例に該当する。したがって、先の裁判例が要求する「申請者においてそれ自体から了知し得る程度の」理由が示されていないことは明白である。

よって、原処分1ないし原処分3は行政手続法8条1項の理由の提示義務に反し違法・不当であるから取り消されるべきであるが、諮問庁は、少なくとも諮問にあたり、審査請求人の原処分1ないし原処分3の拒否理由の不備の主張に対し誠実な応答をなすべきであり、これを無視することは許されない。

(イ) 「調査経過記録書」の法的性格の主張に対し具体的に応答しない不誠実

上記（3）ア（イ）に同旨。

処分庁は、原処分1の理由で「調査経過記録書は、調査において検討、確認した事項の復命に際して統括官等から指示を受けた事項を記載し、調査事案の管理や調査の内容を記録として残しておくことを目的として作成するものであり、納税義務者等との応接状況や検討、確認した内容、相手方の主張等の概略を記載するもの」との見解を示した。これに対し、審査請求人は、法改正に対応した法的性格から、単に「記録として残しておくことを目的として作成する」程度の行政文書ではないし、「概略を記載するもの」との理由付けは、法的性格の理解が誤っているものと批判したのである。

しかるところ、諮問庁は今般の「理由説明書2」で審査請求人の主張を無視したうえで、処分庁の見解をさらにゆるめ、法的性格などないかのような立場を明言した。

すなわち、一方で「本件調査経過記録書は、『個人課税事務提要』等に基づき作成されるもの」と認めながら、他方で「調査時の応答状況を逐語的な正確さをもって記載することが要求されている文書ではなく、むしろ、調査担当者において、相手方から聴取した内容について、応答状況を踏まえて自ら理解したところを端的に記載することが求められているもの」と言い切ったのである。このような行政文書の法的性格を貶める見解は、諮問庁自身が法令解釈等

で示した適正手続きの実現を目指した行政姿勢を自己否定し、自らに唾するものである。

(以下略)

イ 「調査経過記録書」等の法的性格の主張の核心部分

(ア) 「調査経過記録書」(本件文書1対応)の法的性格

a 「調査経過記録書」は法改正後の調査手続の中核をなす重要な行政文書

上記(3)ア(ウ)aに同旨。

b 法改正の目的達成における「調査経過記録書」の重要な位置づけ

上記(3)ア(ウ)bに同旨。

税務調査実務に精通する品川芳宣氏は、「同法74条の11第2項及び3項の規定に基づき、当該職員が、調査結果の内容を説明し、修正申告書等を勧奨すると、後述するように、調査の再開が厳しく制限されているので、当該説明と勧奨は慎重にならざるを得なくなる。それに加え、修正申告等を勧奨した後、当該納税義務者がそれに応じない場合には、当該職員の税務署長は、当該職員の説明に基づいて更正決定等をせざるを得なくなる。そのため、最近の税務調査においては、税務官庁側の調査終結への慎重な姿勢が反映され、調査の終結の大幅な遅延を招いている」(同氏著、同書165～166頁)と憂い、「調査結果の説明と修正申告等の勧奨との間に説明内容を見直す調査が行われることは実務的に考えられないので、事実上、税務署長が更正決定等をすべき最終判断を事前に当該職員が説明することになるものと考えられる。そして、その際、更正決定等の理由についても説明することになっているので、その説明理由が、当該更正決定等の処分理由をも拘束することが考えられる。そうすると、当該職員は、当該納税義務者に対し、軽々に、調査が終了したことを告げるわけにもいかず、その前に、国税部内での処分内容と処分理由についての最終判断の調整をせざるを得なくなる。そのため、従来では、1週間程度で結論が出ていた調査処理が、数か月延びることにもなる。」(同書166頁)と危惧する。「また、最近の実務では、当該職員は、調査が終了したとは言わないで、修正申告等の方を先に懲憑してくるという話を聞くことが多いが、課税当局にとっては、その方が処分理由を明確にしないで済むこと等の便宜があるものと考えられる」(同書167頁)と最近の実態を紹介し、「いずれにしても、後述する調査の再開の問題を含め、国税通則法7

4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」（同書167頁）、「このように、税務調査の再開が制限されるため、当該職員による調査結果の内容の説明等の終了手続きが大幅に遅延することとなり、場合によっては、調査結果の内容を説明する前に、事実上の修正申告等を遡憑し、その修正申告等を待って調査を終了させるような、法が予定していなかった調査手続が現出している」（同書172頁）と批判的な立場から率直な評価を述べている。

上記（3）ア（ウ）bに同旨。

（なお、品川芳宣氏が上記で指摘するような「調査結果の内容を説明する前に、事実上の修正申告等を遡憑し、その修正申告等を待って調査を終了させるような、法が予定していなかった調査手続が現出している」実態が現にあるとすれば、ゆゆしき問題である。法が予定した調査手続に対応した調査経過記録書等の記載水準が、そのような執行現場の変容に引きずられて国税庁長官が命じた個人課税事務提要等にそぐわない内容に劣化している可能性があるからである。）。

以下、上記（3）ア（ウ）bに同旨。

（イ）「調査手続チェックシート」（本件文書2対応）の法的性格

「調査手続チェックシート」は、上記で明らかにした法改正に伴う適正手続きを法令に沿って進行させるために、その過程が常に記録され、調査担当者が書き込んだ内容を上司である統括官等が同時に確認することによって記録と管理が同時に行われ、そのまま保存されるように整備し確立された行政文書である。

「1 調査開始前手続、2 不在者連絡表等の交付等、3 現況調査、4 提出物件の留置き、5 事前通知事項以外の事項に係る質問検査権等、6 争点整理表による検討、7 全ての税目・課税期間で更正決定等をすべきと認められない場合の手続、8 更正決定等をすべきと認められる税目・課税期間がある場合（上記7以外）の手続」という項目を並べれば読み取れるように、まさに改正法の流れに沿って、確実に法令に沿った適正な調査手続きを確保し事績を記録できるよう整備し様式化されている。詳細な内容は、下記で触れるが、法的拘束力のない調査担当者の主観と裁量によって適宜作成される類の文書でないことは一目瞭然である。

（ウ）「調査手続チェックシート（事前通知用）」（本件文書3対応）の法的性格

「調査手続チェックシート（事前通知用）」は、上記で明らかに

した法改正に伴う適正手続きを法令に沿って進行させるために整備された上記「調査手続チェックシート」のうち、特に重要な事前通知の実施の適法性を担保するために整備・様式化されたものである。詳細な内容は、下記で触れるが、法的拘束力のない調査担当者の主観と裁量によって適宜作成される類の文書でないことは、これまた一目瞭然である。

ウ 「調査」手続きにおける「調査経過記録書」等の具体的な位置づけについて

そこで、「調査経過記録書」等の具体的な位置づけにつき、以下において、国税庁長官が命じ、部下職員に遵守義務のある個人課税事務提要等に沿って具体的に検証したい。

(ア) 特留通達等が示す税務運営における全体的な位置づけ関係（資料 2 参照）

上記（3）イ（ア）に同旨。

(イ) 個人課税事務運営要領での位置づけ（資料 3 参照）

上記（3）イ（イ）に同旨。

(ウ) 個人課税事務提要（事務手続編）での位置づけ（資料 4 参照）

上記（3）イ（ウ）に同旨。

a 「調査経過記録書」（本件文書 1 対応）の作成・確認

上記（3）イ（ウ）に同旨。

b 「調査手続チェックシート（本表）」（本件文書 2 対応）の記載・確認

さらに、「5 調査手続の記録・確認（1）」において、「調査手続チェックシート（本表）」の記載・確認手続きを明記している。調査担当者は、調査手続きを行った都度、このシートにその事績を記載し、統括官等の履行確認を受ける。統括官等は、調査手続きが適切に履行されているかを確認し、必要に応じ指導又は助言を行う。統括官等は、調査手続きの履行状況について確認した後、調査手続管理システムを利用し、その状況を管理するとされる。

たしかに、個人課税事務提要（事務手続編）を詳細に見れば、「6 準備調査」から「10 調査の終了の手続」の項までにおいて、逐一この「調査手続チェックシート（本表）」に事績を記載し、統括官等が確認する手続が義務化されており、法令遵守を担保する体制が確立されている。

c 「調査手続チェックシート（事前通知用）」（本件文書 3 対応）の作成

「6 準備調査（5）事前通知に関する整理」の項において、

「調査担当者は、調査指令を受けた事案について事前通知を行う場合には、法令上の通知事項及び臨場予定人数（以下「事前通知事項等」という。）を整理し、『調査手続チェックシート（事前通知用）』を作成した上で、統括官等に提出する」とされる。そして、（注）において、「法令上の通知事項とは、通法74条の9《納税義務者に対する調査の事前通知等》第1項柱書き及び各号並びに通法施行令第30条の4《調査の事前通知に係る通知事項》に掲げる事項をいう」と説明されている。さらに、統括官等は、「調査手続チェックシート（事前通知用）」の記載内容が、事前通知事項等として適切であるかを確認した上で決裁を行うのである。

また、「7 実地調査（3）事前通知」の項によれば、「法令上の事前通知であることを明示した上で、実地調査を行う旨を通知するとともに、あらかじめ『調査手続チェックシート（事前通知用）』に記載した全ての事前通知事項等を通知する。なお、調査手続の透明性と納税者の予見可能性を高める観点から、通知事項を丁寧かつ分かりやすく通知することに努める」「おって、事前通知の際には、通知漏れがないよう『調査手続チェックシート（事前通知用）』の履行確認欄をチェックしながら通知し、事前通知を了した後、『調査手続チェックシート（本表）』及び『調査経過記録書』に通知した事績を記載し、統括官等にその確認を受ける」とされている。したがって、この「調査手続チェックシート（事前通知用）」は、法改正後の法令遵守を担保する法的性格を有していることが鮮明である。

このほか、「10 調査の終了の際の手続」の項に至るまで、微に入り細に入り調査手順が法改正の趣旨に沿うよう詳細に記述され、調査経過記録書等が各場面で果たす重要な役割が述べられている。

そして、「10 調査の終了の際の手続」の項の冒頭では、「調査担当者は、調査により把握した更正決定等をすべきと認められる内容を整理し、『調査結果の説明書』を作成し、所要の決裁を受けた上で、納税義務者等に十分に理解が得られるよう、非違の内容・金額等について説明し、原則として、修正申告又は期限後申告（以下『修正申告等』という。）の勧奨を行う」と明記される。

同項「（1）『調査結果の説明書』の作成等」において、「調査担当者は、・・・『調査経過記録書』に基づき、更正決定等をすべきと認める非違事項の内容（金額及び理由を含む。）を

整理し、『調査結果の説明書』を作成すると明記され、その後「調査結果の説明書」と証拠資料等を添えて統括官等の決裁を受ける。

同「(3) 調査結果の内容の説明等 イ 調査結果の内容の説明」では、「調査担当者は、『調査結果の説明書』の決裁を了した後、納税義務者等に対し調査結果の内容の説明を行うため、原則として、来署を依頼、又は納税義務者の事務所等へ臨場の上、統括官等の同席の下、口頭により非違内容（対象課税期間、税目、項目、金額）及び調査結果の内容（更正決定等をすべきと認められた額及びその理由を含む。）を分かりやすく説明するとともに、納付すべき税額及び加算税のほか、納付すべき税額によっては延滞税が課されることを説明する」とされる。「必要に応じ非違の項目や金額を整理した資料など参考となる資料を示すなどして、納税義務者等の理解が得られるよう十分な説明を行うことに留意する」し、「調査結果の内容の説明を行う際には、当該説明は、通法74条の11第2項に基づく調査結果の内容の説明であることを納税義務者等に明示した上で行う」とする。

また、同項「(4) 修正申告等の勧奨及び修正申告等に係る法的効果の教示 ロ『調査手続チェックシート（本表）』等への記載」において、「調査結果の説明、修正申告等の勧奨及び修正申告等に係る法的効果の説明及び書面の交付等を了した場合には、その事績を『調査手続チェックシート（本表）』及び『調査経過記録書』に記載し、『修正申告等について（控用）』と併せて統括官等の確認を受ける」こととなっており、これらは、まさに改正法の規定通り適法手続きを履行した実績の記録であって、適法性を担保するための行政文書である。単なる経過を記録したメモ程度の位置づけではないことが明瞭である。

(エ) 個人課税事務提要（様式編）での位置づけ

a 「調査経過記録書」（本件文書1対応）について（資料5 参照）

上記(3)イ(エ)に同旨。

b 「調査手続チェックシート」（本件文書2対応）について（資料11の2 参照）

先の法的性格の項で触れたように、資料11の2の様式編の現物を見れば、「調査手続チェックシート」が、「1 調査開始前の手続」から「8 更正決定等をすべきと認められる税目・課税

期間がある場合（上記7以外）の手続」までを網羅し、まさに改正法の流れに沿って、確実に法令に沿った適正な調査手続きを確保し事績を記録できるように整備し様式化されていることが一目瞭然である。

特に、本件との関係で、「5 事前通知事項以外の事項に係る質問検査等」の欄について、「『調査手続チェックシート（本表）』の記載要領及び留意事項」が記載されている部分のうち「6 事前通知事項以外の事項に係る質問検査等」の欄を確認したい。それによれば、「調査の途中で、事前通知事項以外の事項に係る質問検査等を実施した場合に、『日付』欄に実施日を記載した上で、次のとおり記載する」のである。「『内容』欄」には、「調査の目的、調査対象税目、調査対象期間又は調査対象物件など、法令上の通知事項と関連付けた上で記載する」とされる。

したがって、ここへ記載される場合は、事前通知事項以外の事項に係る質問検査等が、ここに記載された日付、すなわち実施日に、実際に質問検査等が行われたという「事実」があり、その「事実」が事績として記載されるのである。

また、「8 更正決定等をすべきと認められる税目・課税期間がある場合（上記7以外）の手続」欄の最上段には、「様式調査結果の説明書」が作成され、決裁された場合の決裁日を記入する欄が設けられている。

c 「調査手続チェックシート（事前通知用）」（本件文書3対応）について（資料11の3 参照）

先の法的性格の項で触れたように、「調査手続チェックシート（事前通知用）」は、法改正に伴う適正手続きを法令に沿って進行させるために整備された上記「調査手続チェックシート」のうち、特に重要な事前通知の実施の適法性を担保するために整備・様式化されたものである。資料11の3の様式編の現物を見れば、ここへの記載が国税通則法74条の9《納税義務者に対する調査の事前通知等》1項柱書きに規定された要件及び同法施行令30条の4《調査の事前通知に係る通知事項》に委任された要件が、ことごとく記載されるように整備され様式化されていることが明瞭である。

例えば、「通知事項・内容」の1段目には個人課税事務提要（事務手続編）において、事前通知は「法令上の事前通知であることを明示した上で」行うと明記されたことに対応して「法令で定められている手続としての事前通知を行う旨」、9段目

には国税通則法74条の9第1項7号及び同法施行令30条の4第1項3号の規定に対応して「調査開始日時又は調査開始場所について変更したい場合には、理由を付して連絡がほしい旨」、10段目には同法同条同号及び同法施行令同条同項4号の規定に対応して「上記の通知事項以外の事項についても、調査の途中で非違が疑われることとなった場合は、質問検査等の対象となる旨」が、一律な必須通知事項であるため、あらかじめ不動文字で印字されている点など極めて周到である。

本件との関係で、特に「『調査手続チェックシート（事前通知用）』の記載要領」のうち、次の項目を確認したい。

- (a) 「4『履行確認』欄」を見ると、「調査の相手方又は税務代理人の別に、通知事項ごとに通知をした際にチェックを付ける」とされる。したがって、ここにチェックが付けられるということは、「通知事項・内容」欄に記載された内容が、「調査の相手方」に実際に通知されたという「事実」の事績の記載なのである。それゆえ、実際に通知された事実がない場合は、チェックの記入は虚偽事実の記載となる。
- (b) 「(9)『目的』欄」によれば、ここには「納税申告書の記載内容の確認」その他これらに類する調査の目的を記載するようである。しかしながら、ここに書いて終わりではなく、ここに書いた内容を「調査の相手方」に実際に通知した場合のみ、「履行確認」欄にチェックが付せるのであって、例えば、「税目」や「期間」のみしか通知していないときは、「目的」欄に何か書いたままでは事実と反する記載となることは明白である。
- (c) 「(10)『調査の対象となる帳簿書類その他の物件』欄」によれば、ここには「調査の対象となる帳簿書類その他の物件の名称又は種類を記載する」とこととされる。様式編では、この欄は白地であり、実際に通知した内容を逐一記入することとなっている。したがって、ここに記入された内容が実際に「調査の相手方」に逐一通知された場合にのみ、チェックが付されるのであり、逐一通知していない場合は、虚偽記載となる。

#### エ 審査請求人が求める「事実」の訂正等の意義

(ア) 本件訂正請求対象となった文書（実際に開示された文書）の概要

a 「調査経過記録書」（本件文書1対応）について（資料6 参照）

上記（3）ウ（ア）に同旨。

b 「調査手続チェックシート」（本件文書2対応）について（資料9 参照）

本件訂正請求の対象となった「調査手続チェックシート」は、資料9のとおりである。実際にも、前記個人課税事務提要（様式編）で触れたように記録されている。特に、「5事前通知事項以外の事項に係る質問検査等」の欄は、「実施日」が「○／○（特定日C）」すなわち特定日Cに実施されたと記載されている。しかも「H25, 26年 所得税及び復興特別所得税」と書き込まれているから、この日に実際に平成25年分と平成26年分の所得税等に関する事前通知事項以外の事項に係る質問検査権等の実施がなされていなければならない。実際に行われていなければ、あきらかに事実と反する記載で、虚偽事実が記載されていることになる。

また、「8 更正決定等をすべきと認められる税目・課税期間がある場合（上記7以外）の手続」欄の最上段には、「様式調査結果の説明書」が作成され、決裁された場合に決裁日を記入する欄が設けられているが、なぜか空白である。しかも、「調査経過記録書」では「特定日D」に「調査結果の説明書に基づき」調査結果の説明が行われてと記録されているが、開示された資料13「調査結果の説明書（所得税）」の起案及び決裁は「特定日E」と記入されており、この記載が正しいとすれば、いまだ作成されていない文書に基づき「調査結果の説明」が「特定日D」に行われたことになり、明らかに矛盾し、事実と反する。

なお、開示された資料14「25～29 増差所得などの横長表」写しは、「特定日D」の説明に用いられたものであるから、「特定日D」は「調査結果の説明書」でなく、この「調査結果の説明資料」に基づき「調査結果の説明」が行われたと記録すべきであったのである。あまりにも明白な事実の誤りであるから、諮問庁は、処分庁が原処分3において実施したように、訂正請求の存否にかかわらず職権をもって訂正すべきである。

c 「調査手続チェックシート（事前通知用）」（本件文書3対応）について（資料10 参照）

本件訂正請求の対象となった「調査手続チェックシート（事前通知用）」は、資料10のとおりである。実際にも、前記個人課税事務提要（様式編）で触れたように記録されている。

まず、「通知事項・内容」欄の1段目の項目を見ると、「法令で定められている手続として事前通知を行う旨」は様式編通り、あらかじめ同一の文書が印字されており、「履行確認」欄の「調査の相手方」にはチェックが付されている。したがって、

この文字通りの通知が「調査の相手方」に実施されていることが必要であり、実際に行われていなければ、虚偽事実の記載となる。

同欄の4段目には「調査担当者の氏名」が記載されている、「○○ △△（特定職員Aの氏名）」と氏名が記されており、「履行確認」欄の「調査の相手方」にはチェックが付されている。したがって、氏名のすべてでなく「氏」のみが通知され「名」が通知されていない場合は、事実を反し虚偽事実の記載となる。

同欄の7段目の1には、「税目」「期間」「目的」が記入され、「履行確認」欄の「調査の相手方」にはチェックが付されている。したがって、これらのすべてが調査の相手方に実際に通知されていない場合は、通知されていない部分は事実を反し虚偽記載となる。

同欄の8段目には「調査の対象となる帳簿書類その他の物件」が4項目にわたって大量の情報量が記載されており、「履行確認」欄の「調査の相手方」にはチェックが付されている。上記ウ（ウ）cにおいて触れたように、事前通知は「あらかじめ『調査手続チェックシート（事前通知用）』に記載した全ての事前通知事項等を通知する。なお、調査手続の透明性と納税者の予見可能性を高める観点から、通知事項を丁寧かつ分かりやすく通知することに努める」のであるから、この内容を調査の相手方に対し、文書ではなく電話等の口頭で「通知事項を丁寧かつ分かりやすく通知する」には、相当の時間を要したはずである（審査請求人代理人の実際の同じ場面での経験では、この分量の情報を聞き取るには20～30分を要する）。したがって、その事実を、調査の相手方に印象深く記憶されるはずである。よって、この欄に記載されている内容が逐一調査の相手方に通知されていない場合は、明らかに事実を反し虚偽記載となる。

同欄の9段目には「調査開始日時又は調査開始場所について変更したい場合には、理由を付して連絡がほしい旨」が様式編で触れたように一律必須通知事項であるため、あらかじめ不動文字で印字されており、「履行確認」欄の「調査の相手方」にはチェックが付されている。したがって、この文字通りの通知が「調査の相手方」に実施されていることが必要であり、実際に行われていなければ、虚偽事実の記載となる。

同欄の10段目には「上記の通知事項以外の事項についても、

調査の途中で非違が疑われることとなった場合は、質問検査等の対象となる旨」が様式編で触れたように一律必須通知事項であるため、あらかじめ不動文字で印字されており、「履行確認」欄の「調査の相手方」にはチェックが付されている。したがって、この文字通りの通知が「調査の相手方」に実施されていることが必要であり、実際に行われていなければ、虚偽事実の記載となる。

(イ) 訂正請求の項目とその背景

審査請求人が求めている「調査経過記録書」等に係る訂正請求は、審査請求書2のとおりであるが、訂正を求める背景等は次の通りである。

a 原処分1のうち訂正をしないこととした理由部分（本件文書1）について

(a) 別表の通番7部分

「調査経過記録書」の法的性格はすでに明らかにしたところであり、この訂正請求部分は特に重要な事実の記載であるから、正確に記載すべきである。処分庁が「事実確認をした結果」の内容を全く示さないことが、すでに拒否理由の不備で違法であるが、それはさておくとする。

処分庁は、【指摘事項】の個所に書かれたことを現に審査請求人に対し説明したと主張するからには、そのような事実の存否を正確に調べ、その結果をつまびらかにすべきである。つまびらかにされた事実と、審査請求人の訂正請求内容とを真摯に比較突合し、課税要件事実の記録でもある「調査経過記録書」としての訂正の要否を判断すべきである。

(b) 別表の通番8部分

この請求部分については、処分庁は「調査担当者が評価・判断した情報である」ことを理由として訂正を拒否し、審査請求人は審査請求書2において「評価・判断した情報」でないことを以下のとおり主張した。よって、諮問庁は、それぞれにつき真摯にかつ具体的に応答すべきである。

i 「等の判断基準について丁寧に説明を続けたところ」部分は、説明を行ったという「事実」の記述である。なお、そもそもこのような判断基準の説明は事実としておこなわれていない。

ii 「本人はもとより事業所得と判断されないことを認識していたのか」部分は、本人の認識状態の記述であり、本人の「認識状態」という「事実」を記述したものであって、調査

担当者の評価そのものではないし、判断そのものの記述でもない。しかも、この「認識状態」の記述は、事実と反する。

iii 「素直に雑所得であることを認め」部分は、「認め」という「事実」の記述そのものであって、評価・判断した情報に該当しない。審査請求人は、ここに記述されたように「認め」た事実はなく、実際は別表の通番8記載のとおりである。

iv 「後日修正申告書を提出する約束をした」部分は、約束したという「事実」の記述そのものである。審査請求人は、この時点で「修正申告」について全く知見がなかったため、このような約束をした事実はない。別表の通番8のとおり、「後日特定税務署に出頭するよう言い渡」されたのが事実である。

b 原処分2の訂正をしないこととした理由分（本件文書2）について

この部分には、個人課税事務提要（様式編）で確認したとおり、事前通知事項以外の事項に係る質問検査等が実際に実施された事績を記録することになっている。事前通知事項以外の事項について、何か話題になったとか、予告をしたとかの内容をここに記載する様式とはなっていない。したがって、処分庁としては、この審査請求人の理解・主張の認否をまずすべきである。

審査請求人の理解では、この部分に、特定日CにH25、26年所得税及び復興特別所得税について質問検査等が行われたと記載される以上は、そのような事実が実際になければならず、当日、そのような調査が実施された形跡が微塵もない以上、事実と反するというほかない。

処分庁は、原処分2において「事実確認をした結果」の内容を全く示さず、それ自体拒否理由の不備で違法であるが、それはさておき、誠実に応答すべきである。

c 原処分3のうち訂正をしないこととした理由部分（本件文書3）について

この部分に対し、原処分3は「事実確認をした結果」の内容は全く示さないところから、拒否理由の不備で違法であるが、それはさておき、以下のとおり事実と反する。

(a) 別表の通番11部分

先の個人課税事務提要（様式編）で確認したとおり、この部分の「法令で定められた手続として事前通知を行う旨」は、一律必須通知事項であるため、あらかじめ不動文字で印刷されている。したがって、実際に通知したかどうかの事実の事績を

「履行確認」の「調査の相手方」欄にチェックを付せば実施したことになるが、実務ではほとんどこれが通知されないのが実情である。したがって、実際には行っていないのに惰性でチェックを付した蓋然性は高く、全く告げられていない以上、記録としては事実と反する。

(b) 別表の通番 1 2 部分

実務では、税務署の名前は名乗っても、担当部門の名称等を正確に告げることは行われていないのが実情である。また、担当職員が「氏」は名乗っても、「名」まで名乗ることは、ほとんど実務ではない。むしろ、「名」まで名乗られたときは、通知された側の強い印象として残ったはずである。そのような事実は存在しない。このような実情から、むしろ「特定部門 B」及び「○○ △△（特定職員 A の氏名）」の「△△（名）」部分が告げられなかったのが実状であろう。しかし、存在しない内容が通知したと記録されることは、事実と反する。

(c) 別表の通番 1 3 ないし 1 6 部分

この通番 1 3 部分は、「確定申告書の記載内容の確認のため」と通知したと記録されているが、実務では、このようなことを（わざわざ）告げることは実際にはないのが実情である。したがって、税目や期間の通知実績を残すには、「履行確認」の「調査の相手方」欄にチェックを付すしかなく、上記記載を残したままでは事実の記載と反するから、削除訂正するほかない。

通番 1 4 の部分は、（帳簿書類その他の物件の名称又は種類）欄に記入された大量の情報が、実際に通知されたとは考えられない。よって、削除すべきであるし、仮に、「履行確認」の「調査の相手方」欄のチェックを維持するのであれば、実際に告げられた内容に訂正すべきである。

通番 1 5 の部分の「調査開始日時又は調査開始場所について変更したい場合には、理由を付して連絡がほしい旨」は、一律必須通知事項であるため、あらかじめ不動文字で印刷されている。したがって、実際に通知したかどうかの事実の事績を「履行確認」の「調査の相手方」欄にチェックを付せば実施したことになるが、一般の調査実務ではほとんど通知されないのが実情である。したがって、実際には行っていないのに惰性でチェックを付した蓋然性は高く、全く告げられていない以上、事実と反する。

通番 1 6 の部分の「上記の通知事項以外の事項についても、

調査の途中で非違が疑われることとなった場合は、質問検査等の対象となる旨」は、一律必須通知事項であるため、あらかじめ不動文字で印刷されている。したがって、実際に通知したかどうかの事実の事績を「履行確認」の「調査の相手方」欄にチェックを付せば実施したことになるが、一般の調査実務ではほとんど通知されないのが実情である。したがって、実際には行っていないのに惰性でチェックを付した蓋然性は高く、全く告げられていない以上、事実を反する。

#### (ウ) 訂正の必要性

以上の通りであって、いずれも適正手続き項目又は課税要件に係る事実の陳述又は証拠の確認の事実であり、前記の法的性格を有する「調査経過記録書」等に客観的かつ正確に記録されるべきところ、調査官の惰性ないし恣意的な判断から事実を反する記載等がなされており、すべて訂正されるべきである。

なお、上記（ア）bで指摘したような異常な処理（改正法の手順を遵守しない処理）がなぜ行われたのかであるが、先に品川芳宣氏の「調査結果の内容を説明する前に、事実上の修正申告等を慫慂し、その修正申告等を待って調査を終了させるような、法が予定していなかった調査手続が現出している」との実態報告を紹介したが、本件調査がまさにこの実例だったのではないかと思われる。

実際の調査経過を、開示された記録により再確認すると、次のとおりである。

特定日B 事前通知の起案・決裁・通知実施（資料10参照）

特定日C 実地調査実施，税務署への出頭予約（資料6，9参照）

特定日D 調査結果の報告，修正申告書の受理（資料6参照）

特定日E 調査結果の報告書の起案・決裁（資料13参照）

特定日F 個人決議書の決裁（起案は特定日E）（資料12参照）

すなわち、調査担当者は、特定日Cには早々と調査結果の説明のため税務署への出頭を予約し、実際のところ特定日Dには修正申告書を税務署内の印刷機で印刷したもので受理している。この時点では改正法で義務付けられた調査結果の説明のために個人課税事務提要で作成が義務付けられている「調査結果の説明書」は作成されておらず、修正申告書の提出を「慫慂」して、先に受理した上で、その後の特定日Dに起案し、決裁を受けていることから、これらは改正法の遵守を後から繕うために作成等された疑いが濃厚である。

「調査経過記録書」における調査結果の説明の記載が、未作成の

「調査結果の説明書に基づき」と虚偽記載したのも、これらの失態を繕うためであろう。このように、先に修正申告書を提出させる動きは、「課税当局にとっては、その方が処分理由を明確にしないで済むこと等の便宜があるものと考えられる」ためであると指摘される。よって、本件も調査結果の報告を改正法通りに履行していない蓋然性が高く、実際「調査経過記録書」には、調査結果を報告したとされる具体的内容は一切記録されていない。本件開示された記録の中にあるのは、唯一調査結果の報告に使われたと思われる増差所得等の数字が一覧表となったもの（資料14）だけである。

以上の背景を総合すると、本件文書への記載が改正法の遵守という観点からみて、不十分さが随所に存在する理由が頷ける。客観的事実をゆがめて担当調査官の都合に合わせたと思われる「調査経過記録書」2頁の【指摘事項】等の書きぶりや、特定日D欄に「調査結果の説明」「修正受理」と手書きで書き加え、かつ「調査事項・応接状況等」欄に存在しない「調査結果の説明書に基づき」と改正法に適合させるように繕った点、改正法に基づく調査結果の説明であれば、同席が命じられている統括官等が同席していないこと、「調査手続チェックシート」「同（事前通知用）」への事実と相違する記載などが、品川芳宣氏が指摘する実態の報告を踏まえれば、むべなるかなと腑に落ちる。税務行政の劣化が現実に行進しているとすれば、嘆かわしい限りである。

オ 諮問庁の「理由説明書2」への具体的意見

(ア) 「(1) 本件訂正請求等について」

冒頭で指摘したように、審査請求人は原処分1ないし原処分3の「訂正をしないこととした理由」には、法30条2項により義務付けられた拒否理由が具体的に全く示されておらず、理由不備があることを端的に指摘し、原処分の取り消しを求めているのであるが、諮問庁は、この段の末尾で「審査請求人は、原処分1ないし原処分3の取消し及び訂正請求書2に記載された内容について本件文書の訂正及び削除を求めていることから、以下、本件対象保有個人情報の訂正の要否について検討する」と争点を整理し、肝心の原処分1ないし原処分3の取り消しを求める原処分1ないし原処分3の拒否理由の不備に対する審査請求人の主張を無視し一切応答していない。諮問庁が意図的にこのような対応をとっているのであれば、すでに指摘したように諮問庁としてあるまじき不誠実な態度であると言わざるを得ない。

(イ) 「(2) 本件対象保有個人情報の訂正について」

a 「ア 本件文書1」について

「調査時の応答状況を逐語的な正確さをもって記載することが要求されている文書でなく、むしろ、調査担当者において、相手方から聴取した内容について、応答状況を踏まえて自ら理解したところを端的に記載することが求められているもの」との点について、諮問庁が、「調査経過記録書」に対し、あえてこのように自らアバウトな定義づけを行い、法的性格を貶めてまで訂正義務を否定したことは驚嘆に値する。

すなわち、前記の通り、諮問庁自体が、法改正あるいはこれを受けて発せられた法令解釈通達、事務運営通達等によって、「調査経過記録書」には法改正により税務調査に係る適正手続きを担保すべき新たな法的性格が課せられ、その法的任務を果たすべく、記載様式と内容が膨大な試行に係る時間と予算を投下して整備された行政文書であることを自認しているはずだからである。しかも、その核心は法改正に適合する課税処分を目的とする税務調査において、課税要件事実の認定に必要な事実の確認、納税者の主張・陳述の記載、その裏付けとなる証拠の収集、法令の解釈適用に資する情報などを記録する、いわば税務調査の中核をなす行政文書であることも自認しているはずである。

したがって、もはや「逐語的な正確さをもって記載することが要求されている文書」でないとか、「納税者とのやり取りがすべて記載されていないとしても」かまわないなどと言い放って、片付けられるレベルの問題ではないのである。しかも、審査請求人は「逐語的な正確さをもって記載すること」を求めているわけではないし、「納税者とのやり取りがすべて記載されている」ことを本件請求で実際求めているわけでもない。「調査経過記録書」の法的性格から、適正手続き項目も含め、課税要件事実にかかわる事実が正確に記録される必要性が当然にあり、事実と反する記載は訂正されるべきとして、訂正が認められなかったわずか2項目について訂正請求をしているのである。

それゆえ、訂正請求項目について、諮問庁は、対象文書に記載された記載事実が現に存在したのかを吟味し、その結果と審査請求人の訂正請求内容と照らし合わせて、その訂正の可否について、真摯に理由を添えて諮問すべきである。

b 「イ 本件文書2」について

「調査手続チェックシート」の「5 事前通知事項以外の事項に係る質問検査等」の欄は、諮問庁自身が理由説明書2で述べているように「調査において事前通知事項以外の事項について質

問検査等を実施した場合に追加する税目・課税期間等を記載する」のが、先に行った個人課税事務提要（様式編）の「記載要領及び留意事項」などの確認・分析に照らし正解であろう。したがって、ここには「質問検査等を実施した場合」の事績が記録されるべきで、それ以外の事実が記入されることを予定していないところから、それ以外の内容が書き込まれると、事実と反する虚偽事項の記載になってしまう。

諮問庁は、この点をごまかすために「調査担当者が・・・平成25年、26年分の所得税について質問検査の必要があると判断し、追加で納税者に説明したことが記載されている」と弁明する。しかし「説明した」として、「質問検査権を実施した場合」とは、その記載内容において同質であろうか。

たとえば、国税通則法74条の9に従い質問検査権を行使する旨を税務署長があらかじめ事前通知する行為が、直ちに同法74条の2に基づく質問検査権を行使したことになるとすれば、二つの行為は同時に進行されたこととなり、あらかじめ事前通知したことにならないことは自明である。したがって、事前通知する行為と質問検査する行為は、異次元のものであり、その性質は当然に異なる。

諮問庁の理由説明は、特定日Cに「説明した」行為が、同日に「質問検査権を実施した場合」に該当するというのであるから、結局、実施していないのに、実施したかのように言いくるめる詭弁であって、ごまかしである。平成25年、26年分については、特定日Cに実際に質問検査権を実施していない以上、事実と沿って訂正されるべきである。

なお、調査経過記録書に関する法的位置づけは、諮問庁が主張するようなレベルのものでないことはすでに明らかにした通りであって、そこに一切、平成25年、26年分の所得税について特定日Cに質問検査を実施した事績の記載がないことは、重視されるべきである。

c 「ウ 本件文書3」について

諮問庁は、「調査手続チェックシート（事前通知用）は、国税通則法74条の9に定める通知事項を納税義務者等に対して実施する前にあらかじめ通知する事項を整理し、事前通知の際、通知を行った項目について、『履行項目』欄にチェックを行うもの」と調査手続チェックシート（事前通知用）と国税通則法74条の9の規定との関係が、法律の規定で義務化された適正執行を裏付ける密接不可分な関係文書であることを認めつつも、

他方で「『通知事項・内容』欄に記載された文言を逐語的に通知するものではない」と無理やり強弁する。しかしながら、訂正請求の対象となっている項目のほとんどは、先に詳細に触れたように、個人課税事務提要（事務手続編）又は法令の規定で通知内容が具体的文言で決められており、いわば一律必須通知事項である。それゆえ、法令等の規定通りに事前通知されている必要性が高度に求められる事項であり、事実として行われた通知内容かどうか問われるのである。

諮問庁が、言い方が違ってても通知要件を満たしたというのであれば、行政手続法8条1項が要求する訂正拒否理由の不備を回避するために、実際に担当調査官が行った通知内容を調査し、その結果、その通知内容をつまびらかにすることで、実際の通知内容が、果たして訂正対象文書に記載された通知内容に合致し、訂正の必要がないといえるものかどうかを説明する義務が存在する。

しかるに、諮問庁は「事実確認をした結果」の内容を具体的に明らかにしない処分庁と同様に、具体的な説明を一切しないで、ただ事実に反しないと弁明するだけであり、容認できない。

#### (ウ) 結論

諮問庁の上記(イ) aで示された見解は、先に引用したとおり、おそらく情報公開・個人情報保護審査会における先例〔平成23年12月27日答申、平成23年度（行個）答申第149号の答申例〕等が念頭にあつて、その結論を援用しているものと思われるが、この先例は法改正前の事案であつて、訂正対象文書の法的性格が異なり、先例としての価値がないものである。

しかも、この答申事案の5つの訂正請求項目は、課税要件事実に関しない「①はっきりいた日は覚えていない、②別のブースに案内された、③札幌中税務署のようなマンツーマンの指導ではなかった、④ある程度を自分で記入し、⑤直接誤った指導を受けたわけではない」などの、いずれも異議調査に係る事実経過の記述のまとめ方、すなわち事実経過の表現のあり様・程度が争点であつたものである。

しかしながら、本件は、法改正後の「調査経過記録書」「調査手続チェックシート」「調査手続チェックシート（事前通知用）」が訂正対象文書であり、かつ、法的性格が適正手続き項目も含め、課税要件事実を記録する文書であることが法改正を受け法令解釈通達等で明確化された以後に作成された文書であり、しかも、「表現のあり様・程度」ではなく、その適正手続き項目及び課税要件事実に関直接かかわる項目の「重要な事実経過」の訂正及び削除が争点であ

って、事案を異にすることは明らかである。

以上の通りであるから、諮問庁は、原処分理由不備を認めて原処分を取り消すべきである。そして、法改正および自らが発した法令解釈通達、事務運営通達等に見合う適正な記述が「調査経過記録書」等に充足されるように、本件訂正請求を受け入れるよう求めるものである。

### 第3 諮問庁の説明の要旨

#### 1 理由説明書1（原処分4（別表の通番1ないし6及び9））

##### （1）本件訂正請求等について

本件審査請求は、特定税務署長（処分庁）が、法18条1項の規定に基づき開示した審査請求人に係る本件文書1に記載された保有個人情報（本件対象保有個人情報）について、審査請求人が法27条1項の規定に基づく訂正を求めたところ、処分庁が訂正をしない旨の決定（原処分4）を行ったことに対しなされたものである。

処分庁は、訂正請求に対して、平成31年2月5日付特定記号第5017号により、法29条に基づく訂正義務があるとは認められないとして「訂正をしない旨」の決定（原処分4）を行っており、これに対し審査請求人は、原処分4の取消し及び訂正請求書1に記載された内容を本件文書1に追加することを求めていることから、以下、本件対象保有個人情報の訂正の要否について検討する。

##### （2）本件対象保有個人情報の訂正の要否について

本件調査経過記録書は、「個人課税事務提要」等に基づき作成されるもので、調査時における納税義務者等との応接状況などの調査経過等を記載するものである。調査経過や検討、確認した内容、相手方の主張、調査により把握した問題点等について時系列に記載することとしているが、納税者とのやり取りを逐一記載することまで求めているものではない。したがって、納税者とのやり取りがすべて記載されていないとしても、ただちに法29条に基づく訂正義務を生じさせるものではないと考えられる。

審査請求人は、訂正請求書1において、7つの項目について、「追加」を求めているが、いずれの項目も「重要な事実経過」であり、「記録から欠落していることは、結果として事実と異なる」ことを、その理由としている。

そこで、具体的に、審査請求人が訂正請求書1において本件文書1に追加を求めている記述内容（以下「追加請求項目」という。）を見ると、いずれの記述も、確かに、本件調査経過記録書に記載がないものの、追加を求める箇所の前後の記述と「矛盾」するような内容ではなく、その記述をもって本件文書1の記載内容が事実ではないとは認められるもの

ではない。

また、本件調査経過記録書の性格からして、納税者とのやり取りを逐一記載するものではないことから、本件調査経過記録書の記載は、調査担当者が審査請求人とのやり取りを必要な範囲内で記載したものと認められる。

したがって、追加請求項目の内容が事実であるか、また、審査請求人の主張する「重要な事実経過」であるか否かにかかわらず、本件文書1の内容が事実ではないとは認められないため、法第29条に基づく訂正義務があるとは認められない。

### (3) 結論

以上のことから、本件訂正請求については、保有個人情報を訂正する理由があると認められないことから、保有個人情報の訂正をしない旨の決定を行った原処分4は妥当であると判断する。

## 2 理由説明書2（原処分1（別表の通番7及び8）、原処分2（別表の通番10）及び原処分3（別表の通番11ないし16））

### (1) 本件訂正請求等について

本件審査請求は、特定税務署長（処分庁）が、法18条1項の規定に基づき開示した審査請求人に係る調査事務関係書類のうち、本件対象保有個人情報について、審査請求人が法27条1項の規定に基づく訂正を求めたところ、処分庁が一部を訂正し、残りを訂正しない旨の決定（原処分1ないし原処分3）を行ったことに対しなされたものである。

審査請求人は、訂正請求書2において、本件文書1に記載された内容のうち、3つの項目の「訂正」を、本件文書2に記載された内容のうち、1つの項目の「削除」を、本件文書3に記載された内容のうち、6つの項目について「削除」を求めている。

処分庁は、訂正請求に対して、原処分1ないし原処分3により、本件文書1の1頁下から11行目の「日刊」を「日韓」に訂正し、本件文書3の「調査担当者」欄の「所属官署」欄から「特定部門A」を、「氏名」欄から特定個人Cの氏名を削除した上で、その他の訂正請求については、法29条に基づく訂正義務があるとは認められないとして「訂正をしない旨」の決定を行っており、これに対し審査請求人は、原処分1ないし原処分3の取消し及び訂正請求書2に記載された内容について本件文書の訂正及び削除を求めていることから、以下、本件対象保有個人情報の訂正の要否について検討する。

### (2) 本件対象保有個人情報の訂正の要否について

#### ア 本件文書1

本件調査経過記録書は、「個人課税事務提要」等に基づき作成されるもので、調査時における納税義務者等との応接状況などの調査経

過等を記載するものである。調査経過や検討、確認した内容、相手方の主張、調査により把握した問題点等について時系列に記載することとしているが、調査時の応答状況を逐語的な正確さをもって記載することが要求されている文書ではなく、むしろ、調査担当者において、相手方から聴取した内容について、応答状況を踏まえて自ら理解したところを端的に記載することが求められているものである。したがって、納税者とのやり取りがすべて記載されていないとしても、ただちに法29条に基づく訂正義務を生じさせるものではないと考えられる。

審査請求人が、訂正請求書2において「訂正」を求めているもののうち、原処分1で訂正しないとした2項目については、審査請求人は「記載内容が実際の事実と異なる」ことを理由に審査請求人と調査担当者のやり取りの訂正を求めるものであるが、調査経過記録書の記載は、上述のとおり、調査担当者が、応答状況を踏まえて、自ら理解したところを端的に記載したものにすぎないと認められ、本件文書1の記載内容が事実と反すると認めるに足る事情は存しない。したがって、本件文書の内容が事実ではないとは認められないため、法29条に基づく訂正義務があるとは認められない。

#### イ 本件文書2

本件調査手続チェックシートは、国税通則法第7章の2に定める各調査手続の実施状況を確実に記録し、統括官等に調査手続の履行確認を受けるために作成するものであり、「5 事前通知事項以外の事項に係る質問検査等」欄は、調査において事前通知事項以外の事項について質問検査等を実施した場合に追加する税目・課税期間等を記載することとしている。

審査請求人は、訂正請求書2において「平成25年、26年分の所得税等に係る質問検査等は無かったので、事実と異なる記載である」として削除を求めているが、その部分には、調査担当者が調査途中で平成25年、26年分の所得税について質問検査等の必要があると判断し、追加で納税者に説明したことが記載されているものであり、審査請求人の主張をもって、事実ではないと認められるものではない。

また、審査請求書2（上記第2の2（2））において審査請求人は、「重要な事実が存在するならば、『調査経過記録書』の中に何らかの記述が現れるはずであるが、一切記述されていない」と主張するが、「調査経過記録書」は上述のとおりのものであることから、そこに記載されていないことをもって、本件文書2に記載された内容が事実ではないと認められるものではない。

したがって、本件文書2の内容が事実ではないとは認められないため、法29条に基づく訂正義務があるとは認められない。

#### ウ 本件文書3

調査手続チェックシート（事前通知用）は、国税通則法74条の9に定める通知事項を納税義務者等に対して実施する前に、あらかじめ通知する事項を整理し、事前通知の際、通知を行った項目について、「履行項目」欄にチェックを行うものであり、「通知事項・内容」欄に記載された文言を逐語的に通知するものではない。

審査請求人が、訂正請求書2において「通知されていない」ため「事実と異なる記載」であるとして削除を求めているが、上記のような本件文書3の記載方法を踏まえれば、事実と反すると認める事情も存せず、法29条に基づく訂正義務があるとは認められない。

#### (3) 結論

以上のことから、本件訂正請求については、原処分で訂正した部分以外の部分は、保有個人情報を訂正する理由があると認められないことから、保有個人情報の訂正をしない旨の決定を行った原処分1ないし原処分3は妥当であると判断する。

#### 第4 調査審議の経過

当審査会は、本件各諮問事件について、以下のとおり、併合し、調査審議を行った。

- ① 令和元年6月26日 諮問の受理（令和元年（行個）諮問第42号）
- ② 同日 諮問庁から理由説明書1を收受（同上）
- ③ 同年7月8日 審査請求人から意見書1及び意見書2並びに資料を收受（同上）
- ④ 同日 諮問の受理（令和元年（行個）諮問第50号）
- ⑤ 同日 諮問庁から理由説明書2を收受（同上）
- ⑥ 同年8月5日 審査請求人から意見書3及び資料を收受（同上）
- ⑦ 令和3年2月25日 審議（令和元年（行個）諮問第42号及び同第50号）
- ⑧ 同年4月8日 令和元年（行個）諮問第42号及び同第50号の併合並びに審議

#### 第5 審査会の判断の理由

##### 1 本件各訂正請求について

本件各訂正請求は、本件対象保有個人情報について、その一部の訂正を求めるものであり、処分庁は、そのうちの一部を訂正するとしたが、別表

の4欄に掲げる部分については、法29条に基づく訂正義務があるとは認められないとして、訂正しないこととする原処分を行ったところ、審査請求人は、原処分を取り消し、訂正請求のとおり訂正することを求めている。

これに対し、諮問庁は、原処分は妥当であるとしていることから、以下、本件対象保有個人情報の訂正の要否について検討する。

## 2 訂正請求対象情報該当性について

### (1) 訂正請求の対象情報について

訂正請求については、法27条1項において、同項1号ないし3号に該当する自己を本人とする保有個人情報について、その内容が事実でないと思料するときに行うことができると規定され、その対象は「事実」であって、「評価、判断」には及ばないと解される。

また、訂正請求者は、開示を受けた保有個人情報のうち、①どの部分（「事実」に限る。）について、②どのような根拠に基づき当該部分が事実でないと判断し、③その結果、どのように訂正すべきと考えているのか等について、訂正請求を受けた行政機関の長が当該保有個人情報の訂正を行うべきか否かを判断するに足りる内容を自ら根拠を示して明確かつ具体的に主張する必要がある。そして、請求を受けた行政機関の長が、当該訂正請求に理由があると認めるときは、法29条に基づき、当該訂正請求に係る保有個人情報の利用目的の達成に必要な範囲内で、当該保有個人情報の訂正をしなければならず、一方、訂正請求者から明確かつ具体的な主張や根拠の提示がない場合や当該根拠をもってしても訂正請求者が訂正を求めている事柄が「事実でない」とは認められない場合には、「訂正請求に理由があると認めるとき」に該当しないと判断することになる。

### (2) 訂正請求対象情報該当性について

本件対象保有個人情報は、上記第3の1のとおり、審査請求人が法に基づく保有個人情報開示請求により処分庁から開示を受けた自己を本人とする保有個人情報であることから、法27条1項1号に該当する。

当審査会において、諮問庁から本件文書の提示を受けて確認したところ、本件文書1には、特定税務署の職員が、税務調査において審査請求人から聞き取りを行った内容等の要旨が記載されていると認められる。また、本件文書2には、特定税務署の職員が、国税通則法第7章の2における税務調査を行う際に、当該調査に係る調査手続の履行等を確認するために、税務調査の各段階における確認事項、検討の有無、実施日付、判断結果等の履行状況及び確認状況等が記載されていると認められる。さらに本件文書3には、特定税務署の職員が、同法74条の9に規定する事前通知を行う際に、審査請求人に通知・確認した事項等が記載されていると認められる。

したがって、本件対象保有個人情報、いずれも法27条の訂正請求の対象となる「事実」に該当すると認められる。

### 3 訂正の要否について

#### (1) 本件文書1について（別表の通番1ないし9に掲げる部分）

ア 上記第3の1及び2の諮問庁の説明に加え、当審査会事務局職員をして、諮問庁に対し、調査経過記録書の作成の趣旨、目的及び記載方法等について確認させたところ、諮問庁は次のとおり説明する。

(ア) 調査経過記録書は、税務調査において検討、確認した事項や復命に際して統括官等から指示を受けた事項を記載し、調査事案の管理や調査の内容を記録として残しておくことを目的として作成するものである。

(イ) このような当該文書の性格からすれば、税務調査における当事者の発言内容及び行動を細大漏らさず記載することが要求されている文書とは認め難く、むしろ調査担当者の事務処理に必要な範囲内で記載されるべき文書と認められる。

(ウ) そのため、記載する内容については、調査担当者の所掌事務の執行に当たって通常必要と認められる範囲内の行為というべきであり、その結果、審査請求人が主張する記載がないからといって、それが当該文書の性格に照らして許容される範囲内のものであれば、法29条に基づく訂正義務が生じるものではないと考える。

イ 当審査会において、諮問庁から提示を受けた関係資料を確認したところ、以下のとおりであった。

(ア) 国税当局における個人課税事務運営に係る事務の取扱い又は運営に関する準則を定めた内規である「個人課税事務提要」においては、調査経過記録書は、調査時における納税義務者等との応接状況などの調査経過や確認した内容、相手方の主張、調査により把握した問題点等について時系列で作成する旨が定められている。

(イ) また、執務の参考資料である「争点整理表・調査経過記録書の作成に当たっての留意点について（情報）」（平成25年5月7日付け課税総括課情報第2号）においては、調査経過記録書は、調査において検討、確認した事項や復命に際して統括官等から指示を受けた事項を記載し、調査事案の管理や調査の内容を記録として残しておくことを目的として作成するものであるため、上記（ア）の内容を時系列に記載することとしているが、納税者とのやり取りを逐一記載するといった必要以上の記載は不要であり、例えば、じ後の争点となると思料される内容（非違事項の内容など）については、確認した内容（調査箇所、調査した書類、調査先の担当者名）や相手方の主張のほか、調査により把握した問題点を簡潔に記載すること

とされている。

ウ 上記ア及びイを踏まえて検討すると、調査経過記録書は、調査事案の管理や調査の内容を記録するために、把握した問題点等を時系列で記録するものではあるものの、じ後の争点となると思料される内容等も含め、納税者等とのやり取りを逐一記載するといったことは不要とされている部分もあることを踏まえると、調査経過記録書に記載する項目、内容及びその記載の程度等は、国税当局の税務調査の遂行に必要な範囲内において、税務調査の状況、その後の調査展開及びその他の各種事務に係る事務負荷等も勘案した上で、国税当局の判断に委ねられているというべきである。そして、調査経過記録書に記載する項目、内容及びその記載の程度等が調査経過記録書の性格に照らして許容できる範囲内であれば、法29条に基づく訂正義務を生じさせるものではないというべきである。

エ そこで、以下、審査請求人が求めている訂正請求のうち別表の通番1ないし9に掲げる部分について、審査請求人の主張するところをもって、法29条に基づく訂正義務を生じさせるのかという観点から検討する。

(ア) 審査請求人は、上記第2の2(1)ないし(3)及び(5)において、主に「調査経過記録書」の法的性格は、課税処分を目的に行われる税務調査の中核的行政文書であるから、当然に、課税要件事実に係る「重要な事実経過」は記録されることが、法改正の結果並びに諮問庁自体の法令解釈通達等により義務付けされており、また、これらの事実の記載が、担当調査官の恣意的な取捨選択により、記録から排除されることは、「調査経過記録書」の法的性格から予定されておらず、訂正義務が生ずるとして、別表の「審査請求人が訂正を求める部分」につき、「訂正を求める内容」のとおり訂正すべきなどと主張する。

(イ) しかし、上記ウを踏まえ、本件文書1に記録された保有個人情報を確認した結果、別表の通番1ないし9に掲げる部分の記載の程度等は、調査経過記録書の性格に照らして許容できる範囲を超えているとはいえず、審査請求人の主張を踏まえても、本件文書1の記載内容が事実でないとは認められない。

さらに、当該部分に記載された内容が事実と異なると判断するに足りる具体的な根拠を審査請求人が提示しているとも認められない。

(ウ) したがって、別表の通番1ないし9に掲げる部分については、法29条に規定する「当該訂正請求に理由があると認めるとき」に該当せず、訂正義務があるとは認められない。

(2) 本件文書2について(別表の通番10に掲げる部分)

- ア 審査請求人は、上記第2の2(2)及び(5)において、本件文書2に記載された特定日Cに、そのような調査があったとはいえ、事実と反するなど主張する。
- イ 上記第3の2(2)の諮問庁の説明に加え、当審査会事務局職員をして、諮問庁に対し、本件文書2の「5 事前通知事項以外の事項に係る質問検査等」欄の記載事項等について確認させたところ、諮問庁は次のとおり説明する。
- (ア) 「個人課税事務提要(事務手続編)」において、調査担当者は、調査の過程において、事前通知の際に通知した事項以外の事項について非違が疑われることとなった場合には、調査担当者自らの判断で当該事項について質問検査等を行って差し支えないとされている。
- (イ) 「個人課税事務提要(様式編)」の「調査手続チェックシート(本表)」の記載要領及び留意事項において、調査の途中で、事前通知事項以外の事項に係る質問検査等を実施した場合には、「5 事前通知事項以外の事項に係る質問検査等」の「日付」欄に実施日を記載した上で、「内容」欄に調査の目的、調査対象税目、調査対象期間又は調査対象物件など、法令上の通知事項と関連付けた上で記載するとされている。
- (ウ) 処分庁に確認したところ、本件文書2に記載のとおり、特定日Cに審査請求人の平成25年分及び平成26年分の所得税及び復興特別所得税について調査を実施していることが確認された。
- (エ) 調査対象期間となる「平成25年分及び平成26年分」については、法令上定められた、調査の終了の際の最終手続である調査結果の内容の説明をするに当たって作成する書類である「調査結果の説明書(所得税)」や調査後の課税標準や税額等を記載した「個人調査決議書」等においても確認することができる。
- ウ 当審査会において、諮問庁から提示を受けた「調査結果の説明書(所得税)」及び「個人調査決議書」を確認したところ、所得税及び復興特別所得税に係る調査対象期間については、諮問庁の説明のとおり、平成25年分及び平成26年分についても調査が行われ、「調査結果の説明書(所得税)」には当該調査によって誤りと認められた事項が記載され、「個人調査決議書」には調査後の課税標準及び税額が記載されていることが認められた。
- エ 上記イ及びウを踏まえれば、別表の通番10に掲げる部分について、事前通知事項以外の調査対象期間として「平成25年分及び平成26年分」の所得税及び復興特別所得税についても調査が行われていたとする諮問庁の説明は不自然、不合理とはいえない。
- これに対し、当該部分に記載された内容が事実と異なると判断する

に足りる具体的な根拠を審査請求人が提示しているとは認められない。

オ したがって、当該部分については、法 29 条に規定する「当該訂正請求に理由があると認めるとき」に該当せず、訂正義務があるとは認められない。

(3) 本件文書 3 について（別表の通番 11 ないし 16 に掲げる部分）

ア 審査請求人は、上記第 2 の 2（2）及び（5）において、本件文書 3 に記載された事前通知の内容は実務からかけ離れており、事実を反するなどと主張する。

イ 上記第 3 の 2（3）の諮問庁の説明に加え、当審査会事務局職員をして、諮問庁に対し、本件文書 3 に記載された通知事項等について確認させたところ、諮問庁は次のとおり説明する。

（ア）調査手続の透明性・納税者の予見可能性を高める観点から、国税通則法 74 条の 9 第 1 項において、税務調査に先立ち、課税庁が原則として事前通知を行うこととされており、同項各号及び国税通則法施行令 30 条の 4 第 1 項各号において、当該通知事項が規定されている。

（イ）処分庁に確認したところ、特定職員 A が本件文書 3 を作成し、その後、本件文書 3 に基づき、事前通知を実施していることが確認された。

ウ 税務調査の結果に関し、国税総合管理システムに入力された実地調査に係る事績を出力した書類である個人調査事績チェックリストにつき、諮問庁からその写しの提示を受け、当審査会において確認したところ、特定部門 B の職員が上記イ（ア）の事前通知を実施した年月日等に関する記載があることが確認された。

エ 上記イ及びウを踏まえれば、特定職員 A において本件文書 3 の通知事項を通知した事実が認められるとし、別表の通番 11 ないし 16 に掲げる部分について、事実を反すると認める事情は存しないとする諮問庁の説明は不自然、不合理とはいえない。

オ したがって、当該部分については、法 29 条に規定する「当該訂正請求に理由があると認めるとき」に該当せず、訂正義務があるとは認められない

4 審査請求人のその他の主張について

(1) 審査請求人は、不訂正の理由について、より具体的に理由を付すべきである旨主張しているが、原処分の決定通知書においては、不訂正とした理由を了知し得る程度には示されていると認められ、原処分の理由の提示に不備があるとは認められない。

(2) 審査請求人は、意見書 3（上記第 2 の 2（5）エ（ア）b）において、

本件文書2の記載事項に関し、新たに訂正を求める趣旨の主張をしているが、こうした主張は、本件訂正請求の文言から離れ、不服申立手続において訂正請求の範囲を拡大しようとするものであるから、これを認めることはできない。

(3) 審査請求人はその他種々主張するが、いずれも当審査会の上記判断を左右するものではない。

#### 5 本件各決定の妥当性について

以上のことから、本件対象保有個人情報の訂正請求につき、その一部又は全部を不訂正とした各決定については、不訂正とされた部分は、法29条の保有個人情報の訂正をしなければならない場合に該当するとは認められないので、妥当であると判断した。

(第4部会)

委員 小林昭彦, 委員 塩入みほも, 委員 常岡孝好

## 別表

1 文書	2 原処分	3 通番	4 審査請求人が訂正等を求める部分		
				訂正を求める内容	
調査経過 記録書 (本件文書1)	原処分4	1	1ページ目 の下から2 2行目以下	追加	本人は、特定演奏家として事業を始めたことを自覚し、特定年月に特定税務署に個人事業開始届出書、青色申告承認申請書を提出し、その際、特定税務署から青色申告会の指導を受けるよう強く勧められたので、まもなく青色申告会で事業に関する帳簿等の記録の仕方などについて指導を受けたと述べた。
		2	1ページ目 の下から4 行目末尾	追加	本人は、その後修練を積み特定個人Aから師範の免許を受け、特定名称Aの号を受けたことを述べた。
		3	1ページ目 の下から1 行目以下	追加	本人は、特定個人Bから特定歌を学び、修練を積んで特定歌特定流の師範の免許を受け、特定名称Bの号を受けたことを、それを示す名刺を差し出して説明した。
		4	2ページ目 の上から1 0行目以下	追加	本人は、特定楽器Dの修理を頼むと50～60万円もかかることから自分で修理するようになったこと。それがきっかけで木工品の製

					作を手がけ少し収入になり，また特許をとる寸前までいったことなどを説明した。
		5	2 ページ目の上から 1 行目冒頭	追加	本人は，特定楽器 A や特定歌等の師範の免許を取得していることから，
		6	2 ページ目の上から 1 6 行目以下	追加	演奏に使っている資産を見せるよう求めたところ，本人は，特定演奏家として使っている楽器（特定楽器 A，特定楽器 B，特定楽器 C 等）を保管している他の部屋から持ってきたりして，目の前に示した。また，パソコン上で音楽を製作する D T M 機材などを実際楽曲作成に使っていることなどを一生懸命に説明した。
	原処分 1	7	2 ページ目の「指摘事項」欄（下から 2 3 行目ないし下から 1 2 行目）	訂正	本人は，特定演奏家が本業であり，特定職業は副業であると話したが，3 年目位で調査すれば，こんなことにならなかった。趣味の域を出ていない。営利性が無いものは事業ではない。だからあなたは雑損になるんです，と言ったところ，「雑損てなんですか」と聞くので，法律に照らしても主の収入以外で入っ

					てくる収入は雑損です，などと指摘した。
		8	2 ページ目の下から 1 行目ないし下から 7 行目	訂正	本人は納得していないが，後日特定税務署に出頭するよう言い渡した。
	原処分 4	9	2 ページ目の下から 6 行目以下	追加	本人に対し，修正申告書を書いたので，ここに押印してくださいと修正申告書の用紙（本人の氏名も含めあらかじめ税務署内のパソコンで作成し印刷したもの）の氏名欄の氏名末尾に，押印を強く求めたところ，しばらくして本人が押印したのでこれを受け取り，控えを本人に交付した。
調査手続 チェック シート （本件文 書 2）	原処分 2	1 0	「5 事前 通知事項以 外の事項に 係る質問検 査等」欄の 上段「1」 欄部分の 「日付（実 施日）」欄 及び「手続 の履行状況 内容」欄記 載の文字	削除	7 / 3 1 H 2 5, 2 6 年 所得 税及び復興特別所得税
調査手続 チェック シート （事前通	原処分 3	1 1	「法令で定 められてい る手続とし て事前通知	削除	「履行確認」欄のチェ ック

知用) (本件文 書 3)		を行う旨」 欄		
	1 2	「調査担当者」欄の 「所属官 署」欄及び 「氏名」欄	削除	特定部門 B ○○ △△ (特定職員 A の氏名) の △ △ (名) 部分
	1 3	「調査の目的・調査対象税目・調査対象期間」欄の 「1」の 「(目的)」欄	削除	確定申告書の記載内容 の確認のため
	1 4	「調査の対象となる帳簿書類その他の物件」欄	削除	「履行確認」欄のチェック
	1 5	「調査開始日時又は調査開始場所について変更した場合には、理由を付して連絡がほしい旨」欄	削除	「履行確認」欄のチェック
	1 6	「上記の通知事項以外の事項についても、調査の途中で非違が疑われることとなった場合	削除	「履行確認」欄のチェック

			は、質問検査等の対象となる旨」欄		
--	--	--	------------------	--	--

(注) 行数の数え方については、空白の行及び表の枠線は数えない。