

諮問庁：国税庁長官

諮問日：令和2年4月20日（令和2年（行個）諮問第70号）

答申日：令和3年10月14日（令和3年度（行個）答申第82号）

事件名：本人に係る税務調査の調査経過記録書等の不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2文書（以下、順に「本件文書1」及び「本件文書2」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。）の訂正請求につき、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項の規定に基づく訂正請求に対し、令和元年11月25日付け特定記号第5114号及び同第5115号により特定税務署長（以下「処分庁」という。）が行った各不訂正決定（以下、順に「原処分1」及び「原処分2」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、審査請求書及び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

###### ア 訂正請求の経緯等

審査請求人は、本件対象保有個人情報につき、令和元年10月30日に保有個人情報訂正請求書（以下「本件訂正請求書」という。）を提出し、訂正の趣旨及び理由として別紙において、「1 調査経過記録書」について①～④の4項目（別表の通番1ないし4。以下同じ。）、「2 特定日付調査報告書」について①の1項目（別表の通番5。以下同じ。）を記載した。

原処分は、本件訂正請求書に対し、同日付で2通に分割した決定として行なわれた。理由は不明であるが、2分割する合理的理由は考えられず、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の訂正をしないこととした理由部分について

本件訂正請求書の別紙の「1『調査経過記録書』について」の①～④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、誤っている。

そして、同①～④の部分について、原処分1は「当時の担当者等に確認を行うなどしました」とのみ記載するだけで、その確認の結果などは全く示さずに、「事実と反するとは認められなかったことから、本件訂正請求に理由があることが確認できません」と決め付けているが、本件訂正請求は正当であるからこれを認め、本件訂正請求書の通り訂正すべきである。

なお、原処分1の理由の記載を見る限り、訂正拒否理由の具体的提示はなく、提示義務を尽くしていないことは明らかである。その当然の帰結として、審査請求人は、本件審査請求に当たり、原処分1の理由に沿って具体的に審査請求の理由を述べることができず、甚だ遺憾である。

### (イ) 原処分2の訂正をしないこととした理由部分について

本件訂正請求書の別紙「2『特定日C付調査報告書』について」の①部分

まず、「調査報告書」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、「その要旨を記録し、統括官等に報告するためのもの」との理由付けの認識は、誤っている。

そして、同①の部分は、自宅兼事業所の建物等の使用割合を判断するのに必要な情報であって、課税要件の具体的判断に密接に関係するところ、原処分2は「当時の担当者等に確認を行うなどしました」とのみ記載するだけで、その確認の結果などは全く示さずに、「事実と反するとは認められなかったことから、本件訂正請求に理由があることが確認できません」と決め付けているが、本件訂正請求は正当であるからこれを認め、本件訂正請求書の通り訂正すべきである。

なお、原処分2の理由の記載を見る限り、訂正拒否理由の具体的提示はなく、提示義務を尽くしていないことは明らかである。その当然の帰結として、審査請求人は、本件審査請求に当たり、原処分2の理由に沿って具体的に審査請求の理由を述べることができず、甚だ遺憾である。

## ウ 「調査経過記録書」「調査報告書」の法的性格について

(ア) 「調査経過記録書」の法的性格について

処分庁は、原処分1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、「応接状況や相手方の主張等の概略を記載するもの」であると説明する。いわば、単に調査過程の「概略」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過に照らせれば、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。本件文書1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。

そして、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（法第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、本件文書1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、本件文書1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、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ことは言うまでもない。

#### （イ）「調査報告書」の法的性格について

処分庁は、原処分2において「調査報告書」は、「課税要件の充足性を確認する上で重要と認められる事項について、その事実関係の正確性を期するため、その要旨を記録し、統括官等に報告するために作成するものです」と説明する。すなわち、前段では課税要件を充足するかどうかを裏付ける証拠資料を作成する行政文書と意義づけられるのであるから、極めて重要な文書であるはずのところ、むしろ後段に力点をおいて、単に統括官等に報告するためだけに作成するもので、前段の意義目的を薄め重要度の低い文書だと印象付けようとしている節がある。

しかしながら、「調査報告書」には、前記において「調査経過記録書」の法的性格について述べた指摘がそのまま該当し、国税通則法が改正された立法趣旨、及び法制化に伴って文書2も位置付けられた経過に照らせれば、そのような印象操作は誤りである。

特に、同じ目的の基に作成される「質問応答記録書」が納税義務者等に読み上げることにより、その記載内容に誤りがないか確認された上で、同人等の署名・押印を求めて作成される過程が原則想定

されていることから、この時点で事実と異なる記載が訂正される機会が存在するのに比し、「調査報告書」は、調査担当者により一方的に作成される行政文書であるから、事実と異なる記載について訂正請求によるしか訂正機会が存在せず、訂正請求による訂正の必要性がより強く要請される行政文書である。

しかも、「調査報告書」は、上記のとおり法令解釈通達の1-1（「調査」の意義）において定義される「証拠資料の収集、要件事実の認定」のための直接的な行政文書であり、更正処分及びその後の不服申し立て・訴訟を念頭に、従来にも増して、処分庁側の更正処分等の法的根拠を証拠化する書類としての位置づけが強化されている。したがって、このような機能を踏まえ、課税当局の納税義務者に対する適正手続きの遵守の確保をはかるためには、「調査経過記録書」に要請される水準以上に、厳格に事実が記載されるべき法的要請が強いのである。

よって、「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り正確な記載が強く要請されるから、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に沿って吟味・確認し、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ことは、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ことは言うまでもない。

## エ まとめ

以上のとおりであって、本件訂正請求は、その趣旨及び理由を認めて本件訂正請求書のとおり訂正すべきであるところ、各通知による訂正しないこととした原処分は、違法・不当である。

また、各通知における原処分の理由の記載状況は、訂正拒否理由の提示義務を尽くしておらず、請求人に審査請求の是非を適切に判断する情報提供を拒み、かつ、審査請求の理由を具体的に主張する準備・機会を奪っており、違法・不当である。

## (2) 意見書

### ア 訂正拒否理由の提示義務等は尽くされていない

#### (ア) 訂正拒否理由の具体的提示がなく提示義務を尽くしていないこと

審査請求人は、審査請求書（上記（1）を指す。以下同じ。）において、原処分1及び原処分2に対し「訂正しないこととした理由」について、「原処分の理由の記載を見る限り、訂正拒否理由の具体的提示がなく、提示義務を尽くしていないことは明らかである」と指摘し、拒否理由の提示を強く求めた。

「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。

宇賀克也氏は、行政手続法8条1項の理由の提示について、「申請拒否処分一般に理由提示を義務づけたことは大きな意義がある」と評価する。そして、「旅券申請拒否処分における理由提示の意義について、最判昭和六〇・一・二二民集三九巻一号一頁は、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判示している。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・一〇判時一四五三号一一六頁も、同様の判示を行っている」と紹介した上で、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ないと判示している。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83～85頁）と説く。

また、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を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ければ、当該拒否処分は違法」と判示されている。

以上を踏まえたうえで、原処分の拒否理由の書きぶりをみると、

原処分1の理由には「当時の担当者等に確認を行うなどしましたが、当該調査経過記録書に記載された内容が事実と反するとは認められなかったことから、本件訂正請求に理由があることが確認できません」とのみ書かれ、肝心の「当時の担当者等に確認」した具体的内容の提示やそれが「事実と反しない」合理的理由等は一切示されていない。原処分2の理由についても全く同様である。したがって、まさに宇賀克也氏が指摘する理由不備の典型例、すなわち「単に『調査の結果、誤りが認められません・・・』』」と言うだけでは足りず、「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」という提示義務を尽くしていない。したがって、上記裁判例が要求する「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。そして、諮問庁は、少なくとも諮問にあたり、審査請求人の原処分の拒否理由の不備の主張に対し諮問庁（審理庁）として、理由説明書（下記第3を指す。以下同じ。）などにおいて見解を示すなどの誠実な応答をなすべきところ、これを怠り、理由説明書において、一切触れない。保有個人情報に係る審査請求手続きにおいて諮問制度が採用された意義、すなわち迅速に適正・妥当な救済を実現し得る意義を軽んじる態度と非難せざるを得ない。

(イ) 「調査経過記録書」等の法的性格の主張に対し具体的に応答しない不誠実

審査請求人は、審査請求書において、原処分の「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」及び「調査報告書」等の法的性格に係る認識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」及び「調査報告書」等の「法的性格」を詳細に示し、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」において一切応答しないという不誠実な対応をしている。

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、応接状況や検討、相手方の主張等の概略を記載するもの」との見解を示し、原処分2の理由では「調査報告書は、課税要件の充足性を確認する上で重要と認められる事項について、その事実関係の正確性を期するため、その要旨を

記録し、統括官等に報告するために作成するもの」との見解を示した。

これに対し、審査請求人は、法改正の趣旨を踏まえると、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」「統括官等に報告するために作成するもの」等と目前の機能に矮小化した理由付けでは、法的性格の理解が誤っている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」で審査請求人の審査請求書における主張に対し誠実に応答することなく、原処分が示した本件対象文書の作成目的を更に一段格下げし、「調査経過記録書の・・・当該部分は、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過ぎない」「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」と言い切り、法改正の理念が目指していた行政文書の作成目的を更に矮小化し、投げ捨てたのである。このような行政文書の法的性格を貶める見解は、諮問庁自身が法改正に係る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。具体的な反論は、下記の「エ 諮問庁の『理由説明書』への具体的意見」において詳述するが、審査請求人が審査請求書で主張した法改正に伴う「調査経過記録書」「調査報告書」等の「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る。

イ 本件では訂正請求権の存在意義が問われている

(ア) 訂正請求権の意義

法27条が、「何人も、自己を本人とする保有個人情報の内容が事実でないと思料するときは、・・・当該保有個人情報を保有する行政機関の長に対し、当該保有個人情報の訂正（追加又は削除を含む。以下同じ。）を請求することができる。」としたのは、「正確でない保有個人情報に基づいて、行政処分等が行われることによって、個人の権利利益が侵害されることを防止する必要があるが、当該保有個人情報が正確か否かをもっともよく判断できるのは本人であるから」であり、それゆえ、「本人に訂正（追加または削除を含む。以下同じ。）請求権を付与することが重要である」（宇賀克也著「個人情報保護法の逐条解説」第2版、356頁）と指摘される。

そして、行政機関の長に対し、「訂正請求の趣旨及び理由」が記載された書面（法28条）が提出され、「当該訂正請求に理由があ



ると認めるときは、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ない」（法29条）のであるから、当該保有個人情報を含む対象文書が、①どのような「保有個人情報の利用目的の達成」を意図して作成され、保有されるものであるかにつき正確に把握され、さらに、②その「利用目的の達成に必要な範囲内」で訂正する必要が生ずるのであるから、当該保有個人情報を含む対象文書の「利用目的の達成に必要な範囲内」とは、具体的にどのような範囲なのかについても明確に把握され、かつ、これらは法に遵い厳格に解釈・適用されなければならない。これを欠くときは、上記法の趣旨を適法・適切に運用したことにならず、違法又は不当なものとならざるを得ない。

(イ) 本件における訂正請求権の存在意義

a 本件対象文書と「保有個人情報の利用目的の達成」との関係

本件対象文書の法的意義・性格については、その重要な点について既に審査請求書において指摘したところであるが、本件対象文書における「保有個人情報の利用目的の達成」を吟味する上で、極めて重要な基礎的前提であるから、下記ウにおいて詳細に明らかにする。

結論を要約すれば、本件対象文書は、国税通則法の改正を受けて、その改正の趣旨（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等）を全面的に税務行政手続きを実現するために、具体的に整備された各課税事務提要等の手続や様式に沿って作成され、保有され、利用されるものである。すなわち、保有個人情報の利用目的の達成が、まさにこの点（国税通則法の改正の趣旨に沿って税務調査手続が現実化する点）に存在するのである。

したがって、本件対象文書については、国税通則法の改正趣旨と「保有個人情報の利用目的の達成」の意図が、そのままほぼ重なりあう関係にある。

b 本件対象文書と「保有個人情報の利用目的の達成に必要な範囲内」との関係

－税務行政庁の適正手続立証記録＝国民の適正手続希求を担保する根拠記録

上記関係により、本件対象文書は、上記立法趣旨に拘束され、税務行政の適法性の根拠、担保となるものであり、同時に、税務行政行為の相手方たる納税者・国民の権利、利益を保護する根拠、担保ともなる関係にある。

すなわち、税務行政庁は税務行政行為の適正手続きを立証する根拠、記録として利用し、納税者は、適法な税務行政手続きに基づく税務行政処分等が担保される根拠、記録として利用することができる。

それゆえ、本件対象文書の「保有個人情報の利用目的の達成に必要な範囲内」とは、国税通則法の改正趣旨と「保有個人情報の利用目的の達成」の意図が、そのままほぼ重なりあう関係にあるのであるから、畢竟、国税通則法の改正趣旨が税務行政に実現するために必要な範囲内ということにならざるを得ない。行政機関の長に対し、この範囲内に係る訂正請求権の行使があった場合で、当該訂正請求に理由があると認めるときは、行政機関の長は、法に基づいて訂正すべき義務が課せられるのである。

したがって、例えば、税務行政手続過程に違法・不当なことが内在するおそれがあるときは、国民の側から保有個人情報の開示請求を行い、開示された情報に事実と異なるものがあるときは、「正確でない保有個人情報に基づいて、行政処分等が行われることによって、個人の権利利益が侵害されることを防止する必要がある」から、訂正請求権の行使により、これを質すことが制度化されたのである。これによって、従来から希求されていた税務行政の透明性の確保と納税者の予見可能性や課税庁の納税者に対する説明責任を強化するなどの適正手続きの実現が担保され、これを現実のものとして履行せしめる道が開けたということができる。

#### (ウ) 小括

以上のとおりであるから、このような国税通則法の改正に至った立法上の趣旨、根拠を踏まえ、本件対象文書と「保有個人情報の利用目的の達成」の意図、及び「利用目的の達成に必要な範囲内」との関係性を明確に把握し、かつ、これらを法に遵って厳格に解釈・適用する立場で、本件訂正請求の是非が吟味され、適正な判断が下されるべきである。

また、諮問庁は、審理庁でもあるのであるから、審査請求人の審査請求書における主張を踏まえ、これに誠実に応答する姿勢を取るべきである。

#### ウ 本件対象文書の法的・行政的役割と「保有個人情報の利用目的の達成」等の具体的検証

－個人課税事務提要等の具体的検証

#### (ア) 国税通則法の改正との関係

本件対象文書と国税通則法改正との関係に係る重要な点については、審査請求書の「ウ 『調査経過記録書』『調査報告書』の法的性格について」において指摘したところであるが、以下詳論する（なお、審査請求書では、「平成23年1月2日公布による国税通則法の改正」と記載しているが、「平成23年12月2日」の誤りであるので訂正する。）。

(イ) 国税通則法の改正により本件対象文書が有することとなった法的意義・性格

平成23年12月2日公布による国税通則法の改正によって、国税通則法第7章の2（国税の調査）が新設され、我が国において初めて調査手続が法制化されて平成25年1月1日から施行された。この改正は更正の請求に係る調査手続にも当然に及ぶことから、本件対象文書は法改正の立法趣旨により新たな法的意義・性格を有するに至った（なお、諮問庁は、審査請求書における審査請求人のこのような指摘に対し全く応答しない。したがって、指摘を認め、異存がないものと解する。）。

すなわち、税務調査に係る手続は、法改正に伴い、この法令に遵った税務調査が実現するように、試行過程を踏まえ、個人課税部門においては個人課税事務運営要領等を基盤としつつ、個人課税事務提要（事務手続編・様式編）が整備された。本件対象文書は、この個人課税事務提要等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。

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・役割を担うに至っている。

ちなみに、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命じたのである。

なお、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（法第74条の2から法第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り、これら法に基づく税務調査手続の執行を法的に担保する書類であるから、そこに存在する保有個人情報の利用目的の達成の意図もまた、これとほぼ重なりあう関係にある。

（ウ）「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

「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、それ以外のなにもものでもない。

本件対象文書に含まれる「調査経過記録書」は、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の具体的な実施状況の着手から終了までの全体を直接記録する文書であるから、いわば税務調査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。

#### （エ）法改正の目的達成における「調査経過記録書」の法的性格

##### a 法改正が「調査」手続きに与えた影響の大きさ

品川芳宣氏は、国税通則法74条の9第1項について、改正内容を詳細に紹介した上で、「（2）解釈上の論点」において、「この事前通知に関する立法過程においては、書面によって事前通知すべきことが議論されたようであるが、前述のように、法文上明記されることはなかった。」（品川芳宣著「国税通則法の理

論と実務」151～153頁）と、同氏の立場から事前通知方法として書面通知が完全に排除されなかった問題点に触れる。そして、「次に、問題となるのは、事前通知をする者である。法律では、前述のように、『税務署長等』となっているが、実務では『当該職員』等が行っている。国税通則法74条の9第1項では、『当該職員に・・・質問，検査又は提示若しくは提出の要求を行わせる場合』と定めているのであるから、『当該職員』が通知することは文理上できないことになる。この場合、『当該職員』は、『税務署長等』の部下であるから、『税務署長等』の職務を代行できるという説もあるようであるが、その説によれば、『調査』に係る主語は、全て『税務署長等』を用いれば済むことになる。いずれにしても、『第7章の2 国税の調査』の各条文の中で、『税務署長等』と『当該職員』の使い分けの論拠が不明なところが幾つかある。この問題は、今後、『税務署長等』の代理権限問題として、争訟段階で議論されることが予測される。」

（同書153頁）と、事前通知する主体の解釈上の論点を提示し、その余の改正法の問題点等を紹介した上で、「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」（同書161頁）と指摘する。すなわち、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・意義を的確にとらえ、鋭く指摘することによって、今般の法改正の大きさ・意義をより深く解明するのである。

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。

それゆえ、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慫慂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」（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」（同172頁）と批判的な立場から率直な評価を述べている。

b 法改正は「調査」手続を一変した

いずれにせよ、法改正内容は、改正後の調査手続のありようを

一変したのである。

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らば、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。先に引用したように「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」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、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が義務付けられているのである。

#### c 法改正の目的達成に向けた「調査」手続きの試行と位置づけの具体化

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を担保する様式と記載内容を確認させた。

ちなみに、【資料1の1～5】は、審査請求人が、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・検討したことに関する資料として、「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各国税



局から提出された問題点報告書のうち「税務調査手続等の試行結果報告書」（付表3）部分に係る開示決定が、平成24年9月24日請求から、実に約4年半経過後の平成29年3月30日付で行われた通知書であるが、A4判文書558頁分存在した。【資料1の4】は、実際に開示された文書のうち、ごく一部の1～20頁分である。試行当時作成された「調査手続チェックシート」、「同事前通知用」、「調査経過記録書」などの様式を実際の税務調査の現場で使い、その結果に基づき全国各地の税務署等から様々な感想や改善意見が集約されたことが生々しく読み取れる。【資料1の5】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「調査経過記録書」等の法的性格は、法改正の目的達成に向けた膨大な「調査」の試行を通じて練り上げられ、事務手続及びそれを具体化する様式等に集約されたのであり、法制化される前と法制化後の質的違いは明白である。

(オ) 「調査」手続における「調査手続チェックシート」（本表）の法的性格

「調査手続チェックシート」（本表）は、上記で明らかにした法改正に伴う適正手続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。

(カ) 「調査」手続における「調査手続チェックシート（事前通知用）」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」（本表）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。

（キ）「調査」手続きにおける「調査報告書」の法的性格

「調査報告書」の法的性格については、すでに審査請求書において、その要点を指摘したところであるが、諮問庁内部で共用される「課税総括課情報 質問応答記録作成の手引について（情報）平成25年6月26日、国税庁課税総括課情報第3号」【資料2の1】によれば、「調査報告書は、調査関係事務において必要がある場合に、質問検査等の一環として、調査担当者が納税義務者等に対し質問し、それに対し納税義務者等から回答を受けた事項等のうち、課税要件の充足性を確認する上で重要と認められる事項について、その事実関係の正確性を期するため、その要旨を記録し、統括官等（必要に応じて、税務署長又は副署長）に報告するために作成する行政文書である。」（同情報FAQ問3の答）とされる。それゆえ、一般に原則として作成される「調査経過記録書」の法的性格について上記で明らかにしたことがそのまま該当するだけでなく、行政文書としては「特に必要がある場合に」作成されるものであるから、より一層重要な法的・行政的な役割を担っていることが明らかである。

ちなみに、上記【資料2の1】の「はしがき」を見ると、「質問応答記録書」は、「課税処分のみならず、これに関わる不服申立て等においても証拠資料として用いられる場合があることも踏まえ、第三者（審判官や裁判官）が読んでも分かるように、必要・十分な事項を簡潔明瞭に記載する必要がある」「・・・質問応答記録書を作成することが基本となるが、事実認定に当たっての他の証拠収集・保全状況や質問応答記録書を作成する場合の納税義務者等の負担等を勘案して、必ずしも質問応答を作成する必要がないと判断された場合や質問応答記録書を作成することが困難な場合には、調査報告書に納税義務者等からの回答を受けた事項等の要旨を記録することになる」とされている。すなわち、作成の目的が「質問応答記録書」に代わり不服申立て等において証拠資料として用いられる行政文書であることが、赤裸々に明記されている。

また、「調査に生かす判決情報092」東京国税局課税第一部国

税訟務官室【資料2の2】によれば、課税庁側の利用目的として「調査時に作成された調査チェックシート等を裁判所に証拠として提出したことにより認定された」ことが、課税庁側の勝訴に結び付いたことが紹介され、「調査時において、調査手続チェックシート、調査経過記録書及び調査担当者が作成する調査報告書等に事実を正確に記録し、保存することが重要である」から、「さらに、調査対象者との日々の接触状況や調査時における双方の主張、言動等についても、可能な限り丁寧に事実を記録し、資料として保存すること」が指示されており、「事実が正確に記録されること」自体は、調査を受ける側においても極めて有用であり、「事実が正確に記録される」限り歓迎すべきことである。

すなわち、審査請求書で明らかにしたように、「調査報告書」の法的性格として、将来、訴訟等で証拠として用いられることが想定されているのであるから、「事実」の記載部分については、「調査経過記録書」に要請される水準以上に、厳格に事実が記載されるべき法的要請が強いのである。

なお、本件対象文書は、更正の請求に係る「調査」手続きにおいて作成された行政文書であって、ここで指摘されるように「課税処分のみならず、これに関わる不服申立て等においても証拠資料として用いられる場合」が当然に想定されるものである。

#### (ク) 「調査」手続きにおける「調査経過記録書」等の具体的な確認・検証

審査請求書で指摘したように、国税通則法の改正は平成23年12月2日に公布された。これを受けて、国税庁では、この改正内容を税務行政に実現するため、平成24年3月9日付「国税通則法改正に伴い法定化された税務調査手続等の施行の先行実施について（指示）」【資料3】が国税庁長官から発遣され、平成24年4月2日から6月29日まで、全局の調査実施部署の一部において試行が実施された。なお、この指示の7頁「5 調査経過記録書の作成」には「事後の訴訟等に備える必要があるため、『調査経過記録書』（様式4）に、従来にも増して、より具体的に納税義務者等及び税務代理人とのやり取りを記録し、その記載内容について署統括官等の確認を受ける」と、試行段階の内輪への指示であるから赤裸々に改正法の下における「調査経過記録書」の果たすべき役割が明記されている。そして、試行に当たっては、「調査経過記録書」等の試行用様式を使用して調査手続等が実施され、これらを使つての調査手続の手順や作成に要する時間・作成に係る問題点等が集約・分析され、本格的に実施する改正法の下での税務調査手続や使用様式等

の改善に資されたのである。上記（エ）で触れたものは、これらの内容が全国から集約され、国税庁が把握した全体像である。

このような試行を経て、国税庁長官が平成24年9月20日付で発遣した「調査手続等に関する当面の事務実施要領について（指示）」課総2-36ほか7課共同、「調査手続等に関する当面の事務実施要領について（個人課税事務関係）（指示）」課個8-16ほか4課共同などを基に、税務現場では平成25年1月1日に同法が施行される前から、改正法の下における税務行政の実施が先行的取組として実施された。その後、これらの成果は、以下で紹介するような通常の通達等に取り込まれ、整備されて今日に至っている。そこで、「調査経過記録書」等につき、以下において、国税庁長官が命じ、今日、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確認・検証する。

a 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4】

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「各事務系等の事務提要」が位置付けられ、また、毎年発遣される各特留通達位置付けられるという税務運営の全体像が示されている。

b 個人課税事務運営要領での位置づけ【資料5】

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。

c 個人課税事務提要（事務手続編）での位置づけ【資料6】

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。

(a) 「調査経過記録書」の作成・確認

まず、「5（2）『調査経過記録書』の作成・確認 イ『調

「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、正確を期し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。

また、「調査経過記録書」は、下記の「調査手続チェックシート（本表）」等との記載の引用・連携がなされ、一体として調査の着手から終了までの「調査」手続き全体を直接記録するものとなっている。

#### （b）「調査手続チェックシート（本表）」の記載・確認

「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（K S K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）」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。

「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過ぎない」というような、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。

d 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」について【資料７の２】

上記個人課税事務提要（事務手続編）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遵守を注意喚起し、この様式を使えば法令遵守が確保されるように確立されている。よって、単なる経過記録のメモ程度の位置づけの文書でないことが明瞭である。

また、「調査経過記録書」は、下記の「調査手続チェックシート（本表）」等との記載の引用・連携がなされ、一体として調査の着手から終了までの「調査」手続き全体を直接記録する様式として確立されている。

(b) 「調査手続チェックシート（本表）」について【資料7の3】

先の法的性格の項で触れたように、【資料7の3】の様式編の現物を見れば、「調査手続チェックシート（本表）」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。

例えば、「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「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）」について【資料7の4】

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（本表）」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7の4】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。ちなみに，「『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。

- i 「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。
- ii 「(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。
- iii 「(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。

#### (ケ) 小括

以上の通りであって、国税通則法の改正により本件対象文書が有することとなった法的意義・性格を踏まえれば、訂正請求に係る「事実」が、法が予定している利用目的の達成の範囲内に存するときは、その是非につき真摯な姿勢・努力を尽くすことが行政機関の長に求められる。すなわち、仮に訂正請求を拒否する場合といえども、審査請求人に対し訂正拒否理由を丁寧かつ十分に提示すべき義務が存するのである。

#### エ 諮問庁の「理由説明書」への具体的意見

##### (ア) 「2(1) 本件文書1の訂正の要否について」

###### a 前書き部分について

諮問庁は、「調査経過記録書」の作成目的を意図的に矮小化しようとしている節があるが、そもそも、調査経過記録書が作成される法的意義・性格について、審査請求人が審査請求書において主張していることに対し一切応答しない不誠実を指摘した

が、応答がないがゆえにこれを認めるものとの前提で、以下、具体的意見を述べる。

諮問庁は、冒頭、「『調査経過記録書』は、・・・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」「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。」と断言する。

このような主張の背景に、国税庁内部の情報として存在する「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日付課税総括課情報第2号）【資料8】が色濃く影響していると思われるが、その「情報」自体をつぶさに検討すると、諮問庁が断言するような根拠となる記載とは異なるのである。

すなわち、上記情報の「問5 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等を記載することとされていますが、具体的にどのような内容をどの程度記載すればよいのでしょうか。」の問いに対し、「・・・時系列に記載することとしていますが、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すので、メリハリのある記載に心がけてください。」と書かれており、「必要以上の記載は不要です」とは言っているが、必要な範囲では納税者とのやり取りを記載すべきことが前提であり、メリハリのある記載を促してはいるものの、必要な範囲まで省略してよいとの趣旨でないことは明白である。

むしろ、次の段落で「具体的には、例えば、納税義務者等との応接において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します。」としており、更正処分等に向けた争点や裏付けとなる事実の確認、問題点といった重要事項についての記載を命じている。なお、本件対象文書【資料9】を一見すれば明らかなように、本件では、この指示が忠実に遵守され、詳細な「調査経過記録書」が記録されている点などは、下記で具体的に確認・検討する。

しかも、「（注1）」においては、聴取書、争点整理表又は調査結果の説明書に記載した内容は、重複記載を避け「●●のとおり」として記載を省略して差し支えないとするが、「ただし、調査結果の内容説明において納税義務者等からの反論の主張があった場合には、その内容を確実に記載することに留意してく

ださい。」と命じている。すなわち、その後の訴訟等の証拠となることを意識し、確実な記載を求めており、「調査経過記録書」が「備忘的な記載」にとどまらない重要な書類であることを自認している証左である。この点も、本件対象文書【資料9】を一見すれば明らかであり、下記で詳細に確認・検討する。

さらに、「(注2)」では、「調査手続チェックシートに記載した事項については備忘的な記載で差し支えありません。」と記載されており、すでに「調査手続チェックシート」に記載され、内容が重複する事項については、「調査経過記録書」への記載は「備忘的な記載で差し支えありません。」という趣旨の注意を喚起している。すなわち、両記録への重複記載の無駄を省き、効率的に記録することを命じているが、「調査経過記録書」の全体の記載ぶりが「備忘的な記載で差し支えありません。」という趣旨では毛頭ない。

b 「別表の通番1ないし4に掲げる部分について」

諮問庁は、「別表の通番1ないし4に掲げる部分について」として、「別表の通番1ないし4」を意図的に一つにくくったうえで、訂正を認めない理由として、「調査経過記録書の作成目的及び性格は上述のとおりであり」として、前書き部分を引用し、かつ、「審査請求人が重要な事実であると考える内容が記載されていないか、審査請求人の意に沿わない表現が用いられていたか」と説明する。

したがって、「別表の通番1ないし4」のどの訂正請求項目が、少なくとも諮問庁が理由として記載する「審査請求人が重要な事実であると考える内容が記載されていないか、審査請求人の意に沿わない表現が用いられていたか」との、どれに該当するのかさえも不明である。すなわち、各訂正請求項目がどちらかに該当するのか、どちらにも該当するのか、明らかにされていない。「別表の通番1ないし4」の訂正請求項目は、おのおの独立した訂正請求であるから、諮問庁は、各項目について、具体的に訂正をしないとす理由を明確に示すべきである。

なお、諮問庁は、各訂正請求項目が、その理由はともかく「記載内容が事実でないとはいえず」、「訂正請求のあった文言を追加しなければ本件対象保有個人情報に誤りとなるものではない」などと決めつけているが、その判断は、次の通り誤っている。

(a) 別表の通番1の訂正請求項目について

別表の通番1の訂正請求項目部分は、開示された本件対象文書【資料9】の「調査経過記録書」を概観すれば明らかなように、「特定日A（臨場調査），自宅，本人・特定業務士・事務員・特定職員A・特定職員B」によって、特定時刻Aから行われた平成25年分更正の請求に関する調査の場面でのやり取りの記載である。冒頭、特定業務士から調査を開始する前提としての質問があり、それに回答する内容がやや緊張した展開であったことが記載されている。そのためか、上記試行段階の指示【資料3】で赤裸々に命じられていた通り、「事後の訴訟等に備える必要があるため、『調査経過記録書』（様式4）に、従来にも増して、より具体的に納税義務者等及び税務代理人とのやり取りを記録し、その記載内容について署統括官等の確認を受ける」との指示を遵守し、むしろ指示にも増して、やり取りが問答形式で詳細に逐一記載されている。

この訂正請求部分は、特定業務士の「修正申告は気が動転していて意図せず提出した。納得していない。」「修正申告はそちらが作ってきたものに住所・氏名も書かず押印させられたものである。修正申告は無効である。」などの発言を受けて、「署：」の応答を記載した部分である。「署：税務署へ提出された修正申告は住所・氏名欄に署名・捺印されています。」と断定したことになっているが、担当調査官は、その場に修正申告書の現物を持参していないので、断定できないため、「本人が署名されているはず」と発言した。確定的ではないので、後日、現物を確認した結果を特定業務士に伝えることになったのである。

それゆえ、「調査経過記録書」4頁の下から21行目に記載されている「特定日B（日程調整），電話，特定業務士・特定職員A」特定時刻Bのやり取りが存在するのである。すなわち、その際、「また、特定業務士から、前回調査時に、提出した修正申告書の住所・氏名欄が自署されていた（はずだーこの点も訂正請求事項）と聞いたが間違いはないかの質問を受けたため、自署・捺印されている旨回答した」とのやり取りが合理的に成立するためには、少なくとも自署について、両者間で明確な確認が終わっていないからであって、確認が終わっておれば、このような確認に関するやり取りが生ずるはずがない。

しかも、この部分は修正申告の有効・無効に係る税務代理人と担当調査官のやり取りの記録であり、この部分の前後の記載ぶりからも明らかな通り、担当調査が調査経過としては重要な

やり取りだと認識していたから、ほぼ問答形式で、この経過を記録したのである。しかも、当該部分は、「納税者等とのやり取りを逐一記載する」と言うより、署側・担当調査官の発言内容の記載の誤りの是正を求めるものであって、「自ら理解したところを端的に記載する部分にも該当しない。実際になされた発言の「事実」に沿って正確に記載されるべきである。

(b) 別表の通番2の訂正請求項目について

別表の通番2の訂正請求項目部分には、「本人：署名については私の記憶違いかもしれません。」と断定的に記載されているが、審査請求人は、修正申告書について、税務署が印字したものに押印した記憶はあるものの、署名については記憶があいまいだったのであり、それゆえ「署名は自分で書いていないと思う」と発言し、署側が、「署名・捺印されているはずですよ」と言うので、「そう言われると記憶がはっきりしないが・・・」と発言したのである。

このような実際のやり取りを彷彿とさせる担当調査官作成の当日のメモが、開示された本件対象文書の中に存在する。右上のページ欄に「1 / 30 2 - 2」と記載されたメモの冒頭に「修正申告書は自分で書いていない」「(氏名も含めて) - 記憶にない」と記録されている。同メモは、その場で担当調査官が書付けたものであって、当日の審査請求人の発言の「事実」をリアルに反映している。

担当調査官は、修正申告書の作成、署名の問題は、修正申告書の有効、無効にかかる重要なやり取りであると認識していたから、開示された対象文書の記載ぶりの通り、問答形式で記録したものであって、それゆえ、事実に沿った正確な記載が強く求められる。当該部分は、すでに問答形式で記載されており、新たに「逐一記載を求めるもの」でもなく、また、担当調査官が「自ら理解したところを端的に記載する」ことを求めるものでもない。「本人：」の応答内容であるから、当時の、担当調査官自身のメモの記載も踏まえ、「事実」に沿って訂正されるべきである。

(c) 別表の通番3の訂正請求項目について

別表の通番3の訂正請求項目部分は、それまでの署側と審査請求人側のやり取りの自然な流れの結末として生じた発言内容の追加記入請求である。審査請求人側から、修正申告書には「氏名も書かず押印させられたものである。修正申告書は無効である。」との発言を受けて、署側は、修正申告書の現物を持

参していないので、「署名・捺印されているはずです。」と対応し、審査請求人は「署名は自分でしていないと思う」と発言したことを受けて、税理士から「署に帰ったら、本人が署名しているか確認し、後から教えてください」と依頼し、署側が、「わかりました」と応答したので、この件は一応落着し、次の段階へ進むことができたのである。

修正申告書の作成、署名の問題につき、一応の落着がなければ、次に進めなかったはずであり、実際の調査の展開を正確に記載するものであって、殊更「逐一記載を求めるもの」でもなく、また、担当調査官が「自ら理解したところを端的に記載する」ことを求めるものでもない。

(d) 別表の通番4の訂正請求項目について

別表の通番4の訂正請求項目部分は、通番1及び3の訂正請求項目部分と密接に関連する「事実」の記載に係る訂正請求である。通番1及び3のやり取りは、「特定日A（臨場調査）、自宅」で行われた。別表の通番4の訂正請求項目部分は、その後の「特定日B（日程調整）、電話、特定業務士・特定職員A」でのやり取りである。したがって、上記(a)及び(c)記載の背景を踏まえれば、特定業務士が「前回調査時に、提出した修正申告書の住所・氏名欄が自署されていた」と断定的・確定的な見解を署側から聞いておれば、「・・・と聞いたが間違いないかとの質問を」あらためて発することはありえない。何らかの疑問を抱いていたことが前提であり、実際には、「自署されていたはずだ」と聞いていたので、その疑問を質すために、「間違いないかとの質問」を行ったというのが、自然な流れであり、実際の「事実」に沿った記載である。殊更「逐一記載を求める」ものでもなく、また、「自ら理解したところを端的に記載する」ものでもない。

(イ) 「2(2) 本件文書2の訂正の要否について」

諮問庁は、「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まで求められているものではなく、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」と弁明し、「審査請求人が重要な事実であると考えた内容が記載されていなかったり、審査請求人の意に沿わない表現が用いられていたとしても、当該部分の記載が事実でないとは言えない」と決めつける。

しかしながら、この訂正項目部分は、担当調査官の問いに対し、審査請求人が答えるという、一問一答形式で記載された「答7」記



載部分についてである。かつ、更正の請求に係る調査のため、約1か月前（特定日A）に、担当調査官が現に審査請求人の事業所兼自宅に臨場した実体験に基づき見分した「事実」と「答7」の記載内容の不一致を指摘し、余りにも明確な実体験との不一致を是正し、審査請求人が現に答えた内容を「答7」に記載するよう訂正請求するものである。

したがって、「応答を踏まえて自ら理解したところを端的に記載する」というような類の「事実」の訂正請求ではない。ましてや、すでに「答7」として記載されている内容の「事実」への訂正であるから、「審査請求人が重要な事実であると考えた内容が記載されていなかったり」するものでもない。さらに、すでに審査請求人の「答7」として記載されている内容の「自宅一階の一室」という客観的事実の記載が、現にその場所に臨場し体感したはずの担当調査官による記載が明らかに誤っており、審査請求人が実際に答えた、担当調査官の臨場した客観的事実に符合する記載への訂正請求であるから、「審査請求人の意に沿わない表現が用いられていた」場合にも該当しない。

なによりも、担当調査官が、実際に臨場した現場が、物理的・空間的にどのようなものであったかを確認すれば、調査官の明らかな誤記であるかどうか、すなわち、訂正の請求理由があるかどうか、たやすく判断できる類のものである。

しかも、下記で触れるように、「特定楽器A教室はどこで開催したか。」の答えは、審査請求人の事業所兼自宅建物の事業使用割合を判断する上で重要な「事実」であって、誤りは許されない。

【資料10】は、担当調査官が現に臨場した審査請求人の事業所兼自宅建物の事業使用割合に係る証拠資料として国税不服審判所に提出したものである。この説明書の「1 請求人から説明を受けた建物の事業使用部分（特定事業工房）の使用状況について」の（1）の説明内容及び別紙図面の1階部分の図面内容を見れば、1階部分は「玄関」から「リビング」「ダイニング」「キッチン」に連なり、壁のない一つのオープンスペースである。「便所」「浴室」「ユーティリティ」などが付属しているが、これらは建物構造としてはあくまで附属であって、通常「一室」と表現すべき性質のものではない。したがって、「自宅一階の一室」との表記は、物理構造的にも「事実」の記載でないことは明瞭である。しかも、日常的にこのような物理構造的な空間認識をもって生活している審査請求人が、「問7 特定楽器A教室はどこで開催したか。」という問いに対し、あえて「答7 自宅一階の一室」と、自らの生活感覚・

体験と異なる答えを返すことなど到底考えられない。実際にも「特定日A調査に来られた時に見られたとおり、自宅兼事業所の一階全体のオープンスペース。」と答えたのである。

さらに、【資料11】は、上記同様の証拠資料として国税不服審判所に提出したもののうち、主に建物1階部分の写真である。No. 7の玄関からNo. 11までは、上記図面の「リビング」とされる場所である。No. 12は、その「リビング」から「ダイニング」を望んだ写真であり、中心にガラステーブルがある。特定日Aには、担当調査官は、このNo. 12に写るガラステーブルの手前側に座って、質問検査権の行使を行い、審査請求人及び税務代理人は壁側に座って応答した。No. 13は、「ダイニング」から「キッチン」を見渡し、No. 14はその反対を見渡したものであり、No. 15の飾り棚最下段には特定楽器Bが収納されている。No. 16は、「ダイニング」側から「リビング」方向を写したもので、中央に立つのは審査請求人である。これらの写真から、一階は壁のない全体がオープンスペースであることが明瞭であろう。したがって、担当調査官が体感した臨場場所が「自宅一階の一室」でないことは、余りにも明白であり、審査請求人がそのような返答をすることなどありえない。

なお、この部分の訂正拒否理由として諮問庁が弁明するのは、抽象的な屁理屈のみであり、「事実」がどうであったかの検証・検討過程は一切触れられない。

これに比し、処分庁は、「当時の担当者等に確認を行うなどしましたが、当該調査報告書に記載された内容が事実と反するとは認められなかったことから、本件訂正請求に理由があることが確認できません」と、「訂正をしないこととした理由」が、事実が「確認できません」という結果にあることとして一応述べているのである。

したがって、諮問庁としては、審査請求人の主張を踏まえ、調査担当者が実際にどのような調査場所に臨場したのか再度調査確認するなどして、客観的事実を踏まえ訂正の是非を判断すべきである。仮に、訂正を認めない場合も、その調査結果等の経緯を明らかに説明すべきは当然であるにかかわらず、審査請求人の具体的な「訂正請求の理由」に対し真摯に対応する姿勢は微塵も感じられない。諮問庁の訂正拒否理由の提示としては、極めて不十分であり、到底容認できない。

#### (ウ) 諮問庁の「理由説明書」の背景

諮問庁が「理由説明書」において、上記のように弁明する背景として、平成23年12月27日答申された平成23年度（行個）答

申第149号の答申結果を援用している可能性がうかがわれるが、同答申は、国税通則法が改正される前の事案に係るもので、上記で明らかにした通り、調査手続が法制化した本件にそのまま援用できるものではない。

また、平成27年3月27日答申された平成26年度（行個）答申第123号の答申結果を援用しているとすれば、同事案は、国税通則法の改正によって税務調査手続に係る法制化された行政文書、すなわち国税の課税権が適用される権利義務の対象となる行政文書が訂正対象となっているものではない。いわゆる、行政機関として円滑な行政サービスを推進すべく、行政機関に対する苦情等処理するための「苦情等整理票」が訂正請求の対象となっているものであって、行政文書の作成目的が法的性格において異なる行政文書にかかるものであって、その結論をそのまま本件に援用できるものではない。

むしろ、平成28年3月24日に答申された平成27年度（行情）答申第153号（ママ）が参考となる。この事案は、「特定土地家屋調査士の違法行為に事実についての調査及び決裁関係文書に記載された保有個人情報の訂正が請求された事例である」ので、訂正対象文書の法的性格が法律上の権利義務に係る行政文書である点において、本件と類似するのである。

すなわち、①土地家屋調査士に対する懲戒処分請求の処理に係る「申し立て内容（事実）」については、事実と異なるから訂正すべきとしている。

②また、「聴取書の聴取内容要旨」については「本件の聴取書は、特定地方法務局が審査請求人に対して行った聴取の結果を記録しておくべきものであり、諮問庁が説明するとおり、当該聴取書は要旨を記載すればそれで足りるものであるとしても、当該欄に、明らかに被聴取者の主張内容・説明内容と異なる内容を記載することまでをも許容するものではない」として訂正すべきとしている。

③さらに、審査請求人は、「・・・現在記載されている内容は、『趣旨をゆがめている』旨主張している」のに対し、「諮問庁は、当該部分につきどちらの趣旨で記載されているのか事実を確認した上で、必要に応じて訂正すべきである」としている。

④そして、〔「この問題が決着するまで、一旦手続を保留している」旨の記載〕に関しては、〔審査請求人は、a)「留保期間は簡易裁判所で判決がでるまでであり、判決は既にでていて留保はない」、b)「留保を望んでいるのは、むしろA調査士である」旨の主張しているところ、諮問書に本件対象保有個人情報として添付さ

れている資料並びに審査請求人の保有個人情報訂正請求書，審査請求書及び意見書から，審査請求人が，当日の聴取の際に，必ずしも，上記 a) 及び b) の内容を実際に説明・発言したと判断できる具体的な根拠を認めることはできない) として，〔・・・判決が下されていることを踏まえると，審査請求人の主張には合理性があると認められる〕として，当該部分を訂正すべきとしている。

すなわち，他の資料や主張の合理性などから訂正すべきと結論付けたことは，本件における審査請求人の主張，資料の提出している件に関し援用できる答申である。

このほか，平成31年1月15日答申の平成30年度（行情）答申第165号（ママ）は，「金融機関の検査・監督等」に係る訂正対象文書に係る事案であるが，「・・・業種欄の記載内容が，諮問庁の説明のとおり参考情報として便宜上分類しているものにすぎないとしても，記載内容が事実でないことは明らかであり，当該箇所については，訂正請求にも理由があると認められる」として，「事実」の訂正について，厳格に訂正すべきとした部分の審査会の判断理由には説得力があり，本件にも援用できるのである。

#### オ まとめ

以上のとおりであるから，情報公開・個人情報保護審査会におかれては，本件対象文書が，国税通則法の改正を受けて，その改正の趣旨（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等）を全面的に税務行政手続きを実現するために，具体的に整備された各課税事務提要等の手続や様式に沿って作成され，保有され，利用されるものであり，保有個人情報の利用目的の達成が，まさにこの点（国税通則法の改正の趣旨に沿って税務調査手続が現実化する点）に存在することを，まず理解されたい。

それゆえ，税務行政庁は税務行政行為の適正手続きを立証する根拠，記録として利用し，納税者は，適法な税務行政手続きに基づく税務行政処分等が担保される根拠，記録として利用することができる関係にあり，本件対象文書の「保有個人情報の利用目的の達成に必要な範囲内」が，畢竟，国税通則法の改正趣旨が税務行政に実現するために必要な範囲内ということにならざるを得ず，行政機関の長に対し，この範囲内に係る訂正請求権の行使があり，当該訂正請求に理由があると認めるときは，行政機関の長は，法に基づき訂正すべき義務が課せられることを理解されたい。

さらに，国民の側から保有個人情報の開示請求がなされ，開示された情報に事実と異なるものがあるときは，「正確でない保有個人情

報に基づいて、行政処分等が行われることによって、個人の権利利益が侵害されることを防止する必要がある」から、訂正請求権の行使により、これを質すことが制度化されたのであり、これを現実のものとするのが本件審査請求事案に課せられた責務なのである。

本件対象文書が、国税通則法の改正に至った立法上の趣旨、根拠を踏まえ、本件対象文書と「保有個人情報の利用目的の達成」の意図、及び「利用目的の達成に必要な範囲内」との関係を真摯に把握され、かつ、これらを法に遵って厳格に解釈・適用する立場で、本件訂正請求の是非が吟味され、適正な判断が下されることを強く要望する。

### 第3 諮問庁の説明の要旨

#### 1 本件審査請求について

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本件文書1及び本件文書2に記載された個人情報（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、処分庁は平成31年11月25日付特定記号第5114号及び同第5115号により、訂正をしない旨の決定（原処分）を行った。

本件審査請求は、原処分に対してなされたものである。

審査請求人は、別表の4欄に掲げる部分のとおり訂正及び追加を求めていることから、以下、訂正の要否について検討する。

#### 2 訂正の要否について

##### (1) 本件文書1の訂正の要否について（原処分1（別表の通番1ないし4）に対するもの）

本件文書1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。このため、事前通知時からの納税者等との応接状況などの調査経過や検討、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。

別表の通番1ないし4に掲げる部分について、調査経過記録書の作成目的及び性格は上述のとおりであり、当該部分は、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過ぎないと認められる。

したがって、審査請求人が重要な事実であると考えられる内容が記載されていなかったり、審査請求人の意に沿わない表現が用いられていたりしたとしても、当該部分の記載が事実でないとはいえず、法29条に基づく訂正義務があるとは認められない。

また、訂正請求のあった文言を追加しなければ本件対象保有個人情報

が誤りとなるものではない。

(2) 本件文書2の訂正の要否について（原処分2（別表の通番5）に対するもの）

調査報告書は、調査関係事務において必要がある場合に、調査担当者が納税者等に対し質問し回答を受けた事項等のうち、課税要件の充足性を確認する上で重要と認められる事項について、その要旨を記録し、統括官等に報告することを目的に作成する文書であるとされている。すなわち、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までを求められているものではなく、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。

別表の通番5に掲げる部分について、調査報告書の作成目的及び性格は上述のとおりであり、当該部分は、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過ぎないと認められる。

したがって、審査請求人が重要な事実であると考えられる内容が記載されていなかったり、審査請求人の意に沿わない表現が用いられたとしても、当該部分の記載が事実でないとは言えず、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、本件対象保有個人情報につき、不訂正とした原処分については、法29条の保有個人情報を訂正しなければならない場合に該当するとは認められないため、妥当であると判断する。

第4 調査審議の経過

当審査会は、本件諮問事件について、以下のとおり、調査審議を行った。

- |   |           |               |
|---|-----------|---------------|
| ① | 令和2年4月20日 | 諮問の受理         |
| ② | 同日        | 諮問庁から理由説明書を收受 |
| ③ | 同年5月25日   | 審査請求人から意見書を收受 |
| ④ | 同月26日     | 審査請求人から資料を收受  |
| ⑤ | 令和3年9月9日  | 審議            |
| ⑥ | 同年10月7日   | 審議            |

第5 審査会の判断の理由

1 本件訂正請求について

本件訂正請求は、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、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及び本件文書2における別表の通番1ないし5に掲げる部分には、いずれも、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。

したがって、本件対象保有個人情報は、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4に掲げる部分）

ア 上記第3の2（1）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4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)イ(ア)及びウ(ア)並びに(2)ウ(ア)ないし(エ)、(ク)及びエ(ア)のとおり、「調査経過記録書」は、改正国税通則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などとして、本件訂正請求は正当であるからこれを認め、本件訂正請求書のとおり訂正すべきである旨主張する。

(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4に掲げる部分の内容及びその記載の程度等は、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、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4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5に掲げる部分)

ア 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、調査報告書の作成の趣旨、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) 調査報告書は、調査関係事務において必要がある場合に、質問検査等の一環として、調査担当者が納税義務者等に対し質問し、それに対し納税義務者等から回答を受けた事項等のうち、課税要件の充足性を確認する上で重要と認められる事項について、その事実関係の正確性を期するため、その要旨を記録し、統括官等(必要に応じて、署長又は副署長)に報告するために作成する行政文書である。

(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、諮問庁から上記ア（ア）の説明の際に提示を受けた執務の参考資料である平成29年6月26日付け「質問応答記録書及び調査報告書の制定について（指示）」を確認したところ、当該指示文書の調査報告書の作成要領には、上記ア（ア）のとおり記載されていることが認められた。

ウ 上記第3の2（2）及び上記ア及びイを踏まえて検討すると、調査報告書は、事実関係の正確性を期する必要があるものの、飽くまでその要旨を記載し、上司である統括官等に報告するという体裁や内容からすれば、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とは認め難い。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認められる。もとより、調査報告書に虚偽内容を記載することが許容されるものではないが、調査担当者が、相手方との応答状況について、円滑な税務調査の用に資するという観点から適切な表現を選択すること自体は、当該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わざるを得ない。このような表現の選択行為の結果、相手方の意に沿わない表現が用いられたとしても、それが上記の調査報告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別表の通番5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）イ（イ）及びウ（イ）並びに（2）ウ（ア）、（イ）、（キ）及びエ（イ）のとおり、「調査報告書」には、「調査経過記録書」の法的性格について述べた指摘がそのまま該当し、課税当局の納税義務者に対する適正手続の遵守の確保を図るためには、「調査経過記録書」に要請される水準以上に、厳格に事実が記載されるべき法的要請が強いなどとして、本件訂正請求は正当であるからこれを認め、本件訂正請求書のとおり訂正すべきである旨主張する。

（イ）しかし、上記ウを踏まえ本件文書2に記載された保有個人情報を確認した結果、別表の通番5に掲げる部分の記載は、調査担当者が審査請求人の主張につき、自ら理解したところを端的に記載したも

のと認められ、その表現は、調査報告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、審査請求人の主張を踏まえても、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5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。

#### 4 審査請求人のその他の主張について

(1) 審査請求人は、訂正拒否理由の具体的提示はなく、提示義務を尽くしていないことは明らか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 本件各不訂正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、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しないとして不訂正とした各決定については、本件対象保有個人情報は、同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1	1	2ページ目の下から3行目	訂正	署名・捺印されているはずです。
		2	2ページ目の下から2行目以下	訂正	署名は自分で書いていないと思う・・・そう言われると記憶がはっきりしないが・・・
		3	2ページ目の末尾	追加	税理士：署に帰ったら、本人が署名しているか確認し、後から教えてください。 署：わかりました。
		4	4ページ目の下から20行目	訂正	自署されていたはずだと
特定日C付調査報告書（本件文書2）	原処分2	5	3ページ目の本文21行目	訂正	答7 1月30日調査に来られた時に見られたとおり、自宅兼事業所の一階全体のオープンスペース。

（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。