

行政調査で取得収集された情報の目的外利用 税務調査と犯則調査における資料の相互利用への法的統制

—— 最高裁（第二小法廷）平成16年1月20日決定を契機として ——

山 本 未 来

目 次

- 1 本稿の視点
- 2 行政調査—税務調査と犯則調査
- 3 資料利用に関する従来の判例・学説
 - (1) 犯則調査で取得収集された資料の税務調査への利用
 - (2) 税務調査で取得収集された資料の犯則調査への利用
- 4 平成16年最高裁決定の要旨及びその意義
- 5 行政調査の法的統制の必要性
 - (1) 具体化に際しての調整—プライバシーと情報の目的外利用
 - (2) 令状主義の適用
 - (3) 適正手続の保障
- 6 課題と展望

1 本稿の視点

現代社会においては、情報の重要性・有用性が増大の一途をたどる一方で、その適正な取扱が切実な問題となっている。行政分野においても、行政活動の範囲が多岐にわたるにつれ、多種多様な情報が行政機関に集中する結果となり、私人の権利・利益を保護するため、その適正な管理の必要性が急務となっている。特に行政機関内部における情報の相互利用は、行政効率の向上に資するものの、その利用は無制限に許容されるべきものではなく、情報の相互利用には法的統制が必要であり、そのことは、私人の情報収集を直接の目的とする行政調査の分野においても最も重要な課題の一つである。そこで、本稿では、行政調査として位置づけられる税務調査と犯則調査における資料の相互利用について、これまでの判例・学説を概

観し、税務調査で取得収集された資料の犯則調査への利用についての最高裁（二小）平成16年1月20日決定（刑集58巻1号26頁）の位置づけを考察するとともに、川崎民商事件（最（大）判昭和47年11月22日刑集26巻9号554頁）や荒川民商事件（最（三小）決昭和48年7月10日刑集27巻7号1205頁）などにおける従来の判例理論を踏まえた上で、税務調査・犯則調査における情報の相互利用の法的統制の必要性について提言を試みたい。

2 行政調査—税務調査と犯則調査

行政調査とは、法律上の明示の権限に基づくものと任意の手段によるものとを問わず、私人に対して広く行政機関が行う情報収集活動のことであると定義され⁽¹⁾、税務調査も行政調査の典型例である。その税務調査にも様々なものがあるが、所

得税法 234-236 条, 法人税法 153-156 条など各租税法に定められている課税処分のための質問検査の権限を有する税務調査, 国税犯則取締法に基づく犯則調査, 国税徴収法に規定される滞納処分のための調査が代表的なものである⁽²⁾。本稿においては, 各租税法に定められている税務調査 (以下本稿において税務調査とは, 各租税法上に規定された税務調査をいう。) 及び犯則調査をその考察対象とする。

税務調査は, 更正・決定といった課税行政処分に必要な課税要件事実を確認するための資料を取得収集することを目的とした行政手続であるが, 調査対象者の同意が前提となるものの, 理由なくして拒否すれば処罰されることとなるため, 間接強制を伴う任意調査であるとされている。一方犯則調査は, 裁判所からの許可状の発布を受けたうえで, 税法違反行為についてその証ひょうを発見・集取するための強制調査であり, 違反行為が確認されると, 告発の手続がなされる⁽³⁾。犯則調査も行政手続の一種であるが, 刑事上の責任を問うこととなるため刑事手続に準ずるものであると考えられ, 広義では, 行政調査に属するものの, その性質・内容は, 税務調査をはじめとする一般的な行政調査とは態様を異にするものである。

税務調査と犯則調査の関係については各租税法に, 税務調査の「質問又は検査の権限は, 犯罪捜査のために認められたものと解してはならない」と定められており⁽⁴⁾, 両者の峻別が明記されている。またこの規定の趣旨は, 犯則調査についてもその刑事手続に近似した性質に鑑みれば, 同様に準用されると解すべきである⁽⁵⁾。

このように税務調査と犯則調査は, 異なる目的を持った別個の手続であるが, それぞれの調査の権限を有する部署の組織的密接性のため, また公平な租税負担実現のため, しばしば資料の相互利用がなされることが問題となる。

本稿の主たる考察対象は, 税務調査から犯則調査への資料の利用についてであるが, 犯則調査から税務調査への資料の利用についてもなお検討すべき点があることから, その点についても従たる考察対象とする。

3 資料利用に関する従来判例・学説

税務調査と犯則調査における資料の利用に関するこれまでの判例と学説の動向について, 概観してみることにしたい。

最高裁 (二小) 昭和 51 年 7 月 9 日判決 (税務訴訟資料 93 号 1173 頁) において, 各種税法上の税務調査は「租税の賦課, 徴収を適正ならしめるために納税義務者等に対しなされる純然たる行政手続である」から, 「全くその目的性格を異にする犯則調査のための手段として, 若しくは犯罪捜査を有利に行わんがために右の質問検査権を行使し, 調査に藉口して証拠資料を収集するがごときことの許されないものであることは, 憲法 35 条, 38 条の法意に照らし, 蓋し当然の事理である」とされた。しかしながら, 「法人税法 156 条が, 税務調査中に犯則事件が探知された場合にこれが端緒となって収税官吏による犯則事件としての調査に移行することを禁ずる趣旨のものとは解し得」ず, このように解しても憲法 38 条 1 項に違反しないと判示された。この昭和 51 年最高裁判決により, 税務調査が犯則調査の「手段」とされることは許されないが, その「端緒」となることは許容されるという, 以後税務調査と犯則調査の関係を確立する重要な判断基準が確立されたのである⁽⁶⁾。

(1) 犯則調査で取得収集された資料の税務調査への利用

犯則調査から税務調査への資料の利用に関する下級審判決としては, 「通告処分のための犯則事実の調査は課税標準の石数調査を兼ね得るものであつて, たとえ, 通告処分のための調査が課税標準決定の所轄庁以外の税務職員によつて行なわれた場合でも, 課税標準決定の所轄庁において右調査資料を利用することはなんらさまたげられるものでない」としたもの (東京地判昭和 40 年 6 月 30 日 訟務月報 11 巻 9 号 1299 頁) や, 「犯則調査によつて収集された資料を通常調査の課税資料とし, これを課税処分の認定のために利用することも妨げられ」ず, 「刑事裁判の進展と並行して国税局の係

官が原告の所得を調査していたことが認められるので、本件更正もその後の国税局の調査に基づいてされたものであることが推認され」としたものの（岡山地判昭和60年1月23日税務訴訟資料144号21頁）が存するのみであった⁽⁷⁾。

その後犯則調査から税務調査への資料の利用について最高裁が初めて判断した麴町税務署長犯則調査証拠流用事件（最（一小）判昭和63年3月31日判時1276号39頁）においては、「収税官吏が犯則嫌疑者に対し国税犯則取締法に基づく調査を行った場合に、課税庁が右調査により収集された資料を右の者に対する課税処分及び青色申告承認の取消処分を行うために利用することは許されるものと解するのが相当であり、「査察官から引き継いだ課税資料を検討したうえ、更に独自の調査も行い、これに基づいて」行われた更正・決定や取消処分は「いずれも課税庁の調査に基づいて行われた」と認定できるとされた。

最高裁のこのような判断は一般的には許容されているようであるが⁽⁸⁾、犯則調査から税務調査への資料の利用の正当性について、果たして十分な説明がなされてきたのであろうか。

ここで、この昭和63年最高裁判決に関する代表的な見解をいくつか取り上げ、検討してみたい。

最初に「犯則調査手続は、課税手続、徴税手続と無関係なものではなく、むしろ、これと密接な関連性があり、適正な課税、徴税の実現ということをその共通の行政目的とすべき」であるとし、資料の利用を認める見解がある⁽⁹⁾。確かに犯則調査が行政手続であったとした判示されたこともあったものの（最（大）判昭和44年12月3日刑集23巻12号1525頁）、その後、犯則調査は「一種の行政手続であつて、刑事手続ではないと解すべきである」が、「犯則嫌疑者については、自己の刑事上の責任を問われるおそれのある事項についても供述を求めることになるもので、実質上刑事責任追及のための資料の取得収集に直接結びつく作用を一般的に有する」（最（三小）判昭和59年3月27日刑集38巻5号2037頁）と判示されたように、犯則調査は刑事手続に準ずるものであり⁽¹⁰⁾、基本的に、税務調査とはその意義、目的が大きく異なるもの

である。また同見解はそのほかに、課税庁たる税務署長が国税犯則取締法上の収税官吏の地位も兼ね得ると解されていることや、大蔵省組織令も犯則の取締り事務が国税の賦課徴収事務に含まれるとしていることも挙げているが、行政組織上の仕組みは資料の利用を正当化する根拠とはなりえない。それ故、犯則調査と税務調査が共通目的を有した密接な関連性のある手続であることや組織上の実態を強調することにより、資料の利用を許容するこの見解に、合理性を認めることはできないであろう。

次に納税者には、税務調査への協力義務、受忍義務があり、納税者の手続上の権利は、公平な課税の要請を犠牲にしてまで守るべきではないため、犯則調査が適法であれば、その結果を税務調査で利用することも許容されるとする見解がある⁽¹¹⁾。しかしながら、公平な課税の実現と手続的保障は比較衡量されるべきものではなく、また両立し得ないものでもない。それ故、この見解においても、犯則調査から税務調査への資料の利用が許容されることについて、十分な説明がなされているとは思われない。

最後に「裁判官の令状を得て正当な犯罪捜査で得た資料を行政処分の基礎として利用することは認められ」とする見解がある⁽¹²⁾。しかしながら、犯則調査と税務調査は、基本的には異なる手続、目的を持つものである以上、犯則調査の際発布される許可状による司法のチェック機能の有用性は是認されるものの、それを理由に資料の自由な利用が認められるとするのは疑問である。資料の利用には、許可状に加えて調査対象者が関与する適正手続の構築が必要であると思われる。

以上のように、犯則調査から税務調査への資料の利用を許容することは実務での取り扱いに沿ったものであろうが、判例、学説ともに、理論的・説得力ある説明は未だなされていないのではなかろうか⁽¹³⁾。情報収集にあたる租税行政庁には、権限と権力が集中しており、国民の権利・利益は常に危険に晒されているため、行政上の必要性和国民の私的利益の調整に際しては、国民の基本的人權の尊重によりウエイトを置くべきであり⁽¹⁴⁾、少

なくとも資料の利用に関する手続整備が必要であると思われる。

(2) 税務調査で取得収集された資料の犯則調査への利用

税務調査から犯則調査への資料の利用については、「本件税務調査により得られた資料が……強制調査開始のための重要な資料となったことは明らかであるが、……税務職員が当初から強制調査を行う意図で、そのための資料収集のために法人税法による税務調査を実施したと疑われるような形跡は全くうかがわれない」とした判例（高松高判平成9年10月9日税務訴訟資料233号707頁・最（二小）決平成10年3月4日税務訴訟資料233号699頁）や、「犯則事件の調査又は刑事事件の捜査を担当する公務員において、調査又は捜査の必要がある以上、税務職員が質問検査権を行使して、収集取得した税務資料を参考資料として押収し、参照し、証拠申請し又は利用する等の行為は、当該公務員の職務権限として当然許されているところである」とした判例（福岡高判昭和62年4月27日税務訴訟資料158号319頁）がある。これらの判例においては、税務調査を犯則調査のために行うことは許されないが、明らかに手段として行使されたと判断されなければ、資料の利用を容認していると解される。

このような判例の動向に対して、学説においては判断が分かれており、税務調査の質問検査権の行使によって取得収集された資料の犯則調査への利用を肯定する立場として、脱税の「発見にかかる資料等を同一職にある査察に連絡し回付することは違法でなく、査察ではその課税資料とはまた別途に独自の犯則調査をして刑事訴追をするかどうかを判断するのであって、課税処分手続とはまた、別途である」とする見解⁽¹⁵⁾や、「通常の税務調査の過程で発見された脱税事実が、それを端緒とした犯則調査の対象にもなり得るのであるから質問検査手続において収集された証拠資料も刑事裁判手続において一律に排除されるものではない」とする見解⁽¹⁶⁾がある。また、税務調査によって得られた資料は、行政目的のために収集されたもの

で、住民票等と変わりなく、犯則調査への利用が許容されるとする見解⁽¹⁷⁾もある。

しかしながら、上記に掲げた肯定説は、実務での取扱いに即した説明がなされているものの、税務調査で得た資料の犯則調査への利用について何ら理論的な説明をなし得ていないように思われる。税務調査と犯則調査の本質的な相違、行政手続にも及ぶべき適性手続の保障といった憲法の要請を十分には反映していない見解であるといわざるを得ないのではなからうか。

他方、否定説⁽¹⁸⁾は、税務調査と犯則調査は別個の手続であり、税務調査で取得収集された資料を刑事手続たる犯則調査に利用することは許されないとする。そして、相続税法60条4項、地方税法26条4項など各租税法に「質問又は検査の権限は、犯罪捜査のために認められたものと解してはならない」と規定される意義を強調する。

しかしながら、この規定から、税務調査を犯則調査の手段として用いることを禁止していることは明確にされるものの、資料の利用が、税務調査を犯則調査の手段として用いられていると判断されなければ許容されることを否定するに足る根拠を導き出すのは困難である⁽¹⁹⁾。それ故、この規定の趣旨の重要性も十分考慮されるべきであるが、この規定を強調することにより資料の利用を否定するのは説得力に欠けるであろう。また、租税負担の公平の見地から、資料の利用を完全に否定することは、現実的ではないのではなからうか⁽²⁰⁾。

以上のように税務調査から犯則調査への資料の利用については学説の対立があるが、肯定説は実務に即しているものの理論的な説明がなされておらず、否定説は理論的であるものの、現実的ではない。それ故、肯定説、否定説のどちらも説得力に欠け、一方のみを主張し続けるならば、公平な租税負担の実現と基本的人権の保障を両立し得ないままであろう。

4 平成16年最高裁決定の要旨及びその意義

このような判例及び学説の動向の中、税務調査から犯則調査への資料の利用について判断した最高裁（二小）平成16年1月20日決定（刑集58巻1号26頁）を概観してみたい⁽²¹⁾。事実の概要は以下のとおりである。

被告会社2社の経営者であるXは、5年間にわたり約5億円の売上を除外して法人税の脱税を行っていたが、高松国税局調査査察部による内偵調査を察知したため、税理士に依頼し、今治税務署に修正申告の相談をした。そこで、今治税務署は税務調査を行い、必要な資料の提供を受けたが、その後、調査査察部による調査が必要な案件であると判断した同税務署職員が、高松国税局調査査察部に税務調査の実施について連絡するとともに、税務調査で入手した資料の一部をFAXで送信した。

既に内偵調査を進めていた高松国税局調査査察部は、証拠を隠滅されることを恐れ、強制調査の予定を繰り上げ、内偵調査で得ていた資料に今治税務署から提供された資料の一部を加え、臨検捜索差押許可状を請求し、その発布を受けた後、被告会社2社等を臨検捜索し、帳簿類など証拠資料を押収した。また、税務調査の際に提供された帳簿類等は、被告会社2社の事務所において、今治税務署からXにいったん返却された上で、調査査察部によって押収された。

そのため、Xらは、有罪認定に用いられた証拠は、税務調査の質問検査権が犯則調査の手段として行使され違法に収集されたものであり、違法収集証拠として証拠能力を欠くと主張した。

一審判決（松山地判平成13年11月22日刑集58巻1号47頁）では、税務署は、調査査察部の内偵調査を知らず、また犯則調査に協力しようとする意図も有しておらず、調査査察部も送信を受けた1枚だけを疎明資料として添付しただけであるから、税務署から調査査察部への情報提供及び資料の送付は、「既に調査査察部が把握していた嫌疑

事実について、重ねて報告されたものにすぎず、犯則調査の端緒にすら該当しないものであるから、本件犯則調査手続を違法と解すべき余地はない」とした。また適法な税務調査中に犯則事件が探知された場合に、これが端緒となって犯則調査に移行することが禁じられてはおらず、「それに伴う限度で情報提供資料の送付を行うことも当然に許されているというべきである」と判示した。

控訴審判決（高松高判平成15年3月13日判時1845号149頁）においては、本件税務調査は、証拠資料を保全するために調査査察部の者から依頼されるか、調査査察部の犯則調査に協力する意図の下、自主的に税務調査を行ったかの「いずれかである可能性を排除することができ」ず、「本件の税務調査の手続は、質問検査の権限を犯則調査又は犯罪捜査のための手段として行使したものと一面で評することができるから、本件の税務調査は、法人税法156条に違反するものであると考えるよりほかない」とした。しかしながら、「本件の税務調査は客観的にはその要件を満たしたものと見える上に、」Xらは、「刑事責任追及のために用いられるかも知れない旨十分認識しながらも、……質問に対し任意に供述し、……帳簿類等も任意に提出した」のであるから、令状主義違反や黙秘権侵害もないのであって、「本件の質問検査は犯則調査の端緒にもなっていないことを併せ考えると、その手続自体の法規からの逸脱の度合いは、実質的には小さかったといえ」、「その違法はいまだ重大なものであるとはいえず、証拠の証拠能力を肯定するのが相当である」と判示した。なお、一審で認定された資料以外の資料についても、調査査察部により利用された可能性も否定し得ないとしたものの、税務調査により取得収集された証拠資料を犯則調査に利用することは一般的に禁止されないとした。

最高裁決定（最（二小）決平成16年1月20日刑集58巻1号26頁）においては、「本件では、上記質問又は検査の権限の行使に当たって、取得収集される証拠資料が後に犯則事件の証拠として利用されることが想定できたにとどまり、上記質問又は検査の権限が犯則事件の調査あるいは捜査のた

め的手段として行使されたものとみるべき根拠はないから、その権限の行使に違法はなかったというべきであり、税務調査により取得収集された証拠資料の証拠能力は肯定されるとした。

ここで、本決定の意義について若干の検討を試みたい。本決定は、これまでのこの分野の判例の流れを踏襲したものであり、税務調査を犯則調査の手段として行使してはならないことを確認した意義はあるといえよう。しかしながら、どのような場合が、税務調査の資料が後に犯則調査の証拠として利用されることが「想定できたにとどまる」とされるのが明確ではない。脱税の態様にもよるであろうが、税務調査の過程において、現場職員が犯則調査の開始を想定することはむしろ一般的であると思われるが、明らかに手段として用いられたと認定される場合を除き、「想定できたにとどまる」とされるのであろうか。本決定後も税務調査が犯則調査の手段として行使されたか否かの判断基準はなお曖昧なままである⁽²²⁾。また、資料の利用の程度・限度に関しても、明示の判断を避け、何らの客観的基準も提示していないが、税務調査により取得収集された証拠資料の証拠能力を肯定していることから、一審判決、控訴審判決と同様に、資料の利用を許容する立場を採っているとも解される。

しかしながら、やはり資料の利用は無制限に許容されるべきではなく、その限度については、調査対象者の基本的人権に関わる重大な問題であるため明確にされるべきもので、第一には今後の判例の集積が待たれるが、そのためには更なる調査対象者の犠牲と膨大な時間を要する。また、いずれにせよ、この分野における司法判断の消極性に鑑みると、今後も本判決と同様に資料の利用限度について明確化される可能性は低く、税務調査を犯則調査の手段として用いたことが明らかである場合を除き、資料の利用を容認していく可能性も多分にある⁽²³⁾。さらに、課税負担の適正化という公益実現の必要性のため、実務の現場においては、本決定により、資料の利用をこれまで以上に肯定的に捉え、調査対象者の基本的人権の侵害が拡大する虞も否定できないであろう。

そうであるならば、判例の集積や学説の対立に主眼を置くのではなく、行政調査としての税務調査に要請される法的統制を検討・具体化することにより、理論的かつ現実的な対応を目指すことのほうが、税務調査における公平な租税負担と基本的人権の保障の同時実現に資するように思われる。そこで、次に、税務調査に必要とされる法的統制の具体的な考察を試みたい。

5 行政調査の法的統制の必要性

行政機関の活動が多分野に拡張されると同時に行政調査を介して収集される情報も多岐にわたるようになり、その結果、行政調査がその目的や必要性を超えて私人の権利・利益を侵害する虞や、不適切な情報の取扱が問題となってきた。そこで、行政調査においては、①私人の権利利益との調整、②情報の適正な管理という法的統制⁽²⁴⁾によりその適正性を担保する必要があるのである。

税務調査も行政調査の一類型であり、上記理由により、①、②の統制を受ける必要があるが、本稿では、私人の権利利益との調整については、税務調査により侵害される虞の高いプライバシーの権利について、情報の適正な管理については、本稿の主たる考察対象である資料の利用＝情報の目的外利用についての法的統制を中心に考察することとした。

(1) 具体化に際しての調整－プライバシーと情報の目的外利用

法的統制の具体化については、行政調査の多様性のため、各行政調査の性質や内容に応じた現実的なものとする必要がある。本稿の対象である税務調査においても、納税義務が憲法30条にも掲げられ、税収入が国家の経済的基盤を支えていることに鑑みれば、税務調査による公平な租税負担の実現は、多種多様な行政調査が目的とする公益の中でも極めて重要であるといえるであろう。それ故税務調査における法的統制の具体化に際しては、ある程度の調整が図られなければならない、具体的には、プライバシーの制限、情報の目的外利

用の許容を法的統制の前提として検討する必要性が生じてくるのである。

私人の権利・利益の中でも、行政調査において特に侵害される可能性のあるプライバシーの権利・利益は、憲法13条より保障された権利であり⁽²⁵⁾、「私生活の自由」「ひとりで放っておいてもらう権利」⁽²⁶⁾として確立されてきた。しかしながら、情報化社会の発展により、行政機関や大組織が個人に関する情報を収集・保管して集中的に管理するようになり、その結果保護されるべき個人の秘密が脅威にさらされる虞が認識されるようになった。そこで、近年プライバシーの権利は、自己の情報について閲覧、訂正、抹消請求等を認める「自己に関する情報をコントロールする権利」としての積極的な権利内容へと展開してきている。しかしながら、自己情報コントロール権も伝統的意味でのプライバシーの権利がその基盤にあって初めて成立するものであるため、プライバシーの権利を自己情報コントロール権のみに限定することは適当ではない。それ故プライバシーの権利は、両者の内容を併せ持った権利⁽²⁷⁾であると捉えたうえで、最大限の尊重がなされることが憲法の要請であるとするのが妥当であろう。

以上を基礎として税務調査におけるプライバシーの権利について考えてみると、課税の対象となる所得や不動産の購入は、通常調査対象者の私生活を基盤とした私的経済活動の結果にほかならないため、プライバシー的要素を多分に含むものである。が、その一方で、税務調査は、適正な課税の基礎として必要な要件事実を明らかにするための、課税所得の発生や不動産取得といった事実が客観的に存在したかについての質問・検査であることから、プライバシーの保護を理由に事実の開示を拒否することは困難であろう⁽²⁸⁾。それ故税務調査においては、他の行政調査に比して、伝統的意味でのプライバシーの権利が制限される可能性は否定できない。しかしながら、そのような制限は最小限であるべきであり、課税に必要な要件事実に関連のない事柄にまで調査が及ぶべきではなく⁽²⁹⁾、必要以上にプライバシーを侵害されることは禁じられるべきである。さらに、調査要件

とその実施方法が適法かつ適正でないのであれば、プライバシーの侵害が問題となる余地は多分にあるため、調査対象者は、適法かつ適正な調査要件及びその実施方法の適正手続を求める権利を有するのである。

また情報の適正な管理は、近時最も重要視されることの一つであり、税務情報についても当然厳格・適正な情報の管理や秘密保持の制度的保障の必要性が求められるが⁽³⁰⁾、税務調査における情報の目的外利用については、許容せざるを得ない場合もあるであろう。なぜなら、税務調査を先に受けたものの、資料の利用が認められないことにより、十分な犯則調査がなされず、刑事責任の追及を免れるという不合理な結果は、社会正義に反するため容認され得ないからである。それ故プライバシーのもうひとつの側面である自己情報コントロール権も、税務調査で取得収集された情報の目的外利用に関して、ある一定の限度で制約を受けざるを得ないであろう。しかしながら、やはりその制限は無制限に許されるものではなく、あくまでも必要最小限でなければならず、また情報の目的外利用について適正手続を求める権利は自己情報コントロール権からなお導き出されるのである。

以上のように税務調査においては、伝統的意味でのプライバシーの権利、自己情報コントロール権の両面が制限されざるを得ないが、その制限が必要最小限であること、適正手続を経ることはなお保障されるべきである。そしてそのために、税務調査におけるプライバシーの保護と適正な情報の目的外利用についての法的統制を具体化する必要があるのである。なお、法的統制の具体化に際しては、プライバシーの権利と情報の目的外利用のそれぞれについて具体案を提示するのではなく、両者を同時に充足する手段を以下総合的に考察していくこととする。

(2) 令状主義の適用

法的統制の具体化として、第一に憲法35条による令状主義の税務調査への適用が挙げられる。不必要な干渉からのプライバシーの侵害を事前に防

止し、刑事手続への情報の利用を当初から視野に入れた上での客観的な立場からのチェック機能確立のため、第三者機関たる裁判所の関与をその目的とする。税務調査の合理性を、実施機関たる租税行政庁の判断に一任するのではなく、裁判所の判断を仰ぐことにより担保すべく、令状主義の適用が有用であると考えられる。

憲法 35 条の行政手続への適用について最高裁は、川崎民商事件(最(大)判昭和 47 年 11 月 22 日刑集 26 卷 9 号 554 頁)において、「本来、主として刑事責任追及の手続における強制について、それが司法権による事前の抑制の下に置かれるべきことを保障した趣旨であるが、当該手続が刑事責任追及を目的とするものではないとの理由のみで、その手続における一切の強制が当然右規程による保障の枠外にあると判断することは相当ではない」とし、行政手続のような刑事手続以外であっても、刑事手続との実質的な関連性があれば令状主義の適用があるものとした。しかしながら、本件においては、当該収税官吏の検査が(i)行政目的の手続であり、刑事責任に追及を目的とする手続ではないこと、(ii)刑事責任追及のための資料の取得収集に直接結びつく作用を一般的に有するものではないこと、(iii)質問検査強制のための刑罰は間接強制にとどまること、(iv)所得税の公平確実な賦課徴収を図るという公益上の目的実現のため、検査制度の必要性と強制の合理性があること、を理由に令状が欠けていても違憲とはならないとした⁽³¹⁾。

この(i)~(iv)のすべてを満たすことが絶対条件であるのか、あるいはいずれかに該当すれば令状主義の適用がないのかは議論の余地があるものの⁽³²⁾、この最高裁判例により、実質的には税務調査への令状主義の適用の途が閉ざされたと一般的には考えられている。しかしながら、このような最高裁の判断は、あくまでも行政手続と刑事手続が峻別されるという前提に立った上でのものであろう。ところが、実際の行政活動には、行政手続が刑事手続かに峻別され得ない場合もあり、税務調査から犯則調査への資料の利用が許容されるのであれば、結局は税務調査が刑事手続へと結びつ

くこととなり、税務調査についてもまさに刑事手続、行政手続の峻別が困難であるという前提に立つべきであると思われる⁽³³⁾。また、行政手続と刑事手続を峻別することにより理論的整合性を求めるより、調査の対象となる私人の立場からは、権利・利益が侵害されること自体が問題なのであり、それが刑事手続によるものか行政手続によるものかはそれほど重要ではなく、その違いは「二次的」⁽³⁴⁾なものである。それ故、憲法 35 条も本来的には刑事手続をその対象とするものであるものの、その趣意は個人のプライバシーを保護することにあるのであるから、税務調査もプライバシーの侵害の虞が多分にあること、さらに資料の利用により憲法 35 条の直接の対象とされている刑事手続への「接着度」⁽³⁵⁾が高いことから、税務調査への令状主義の適用が検討される余地があると解される。

税務調査への令状主義の適用は現実的には困難であるとする見解もあるが、犯罪捜査の場合のような令状主義の厳格な適用ではなく、要件を緩和して適用することも一方法であり、それにより、租税行政の効率に支障を与える程度を低減し、より現実的なものとすることもできると思われる。例えば、「調査の必要性、調査の対象、範囲、時期などの具体的形態が合理的なものであるか否かを令状発布要件」⁽³⁶⁾とするなど、令状主義の実体要件である正当な理由、具体的必要性、特定性のある程度緩和することにより、税務調査への令状主義の適用を実現可能なものとする方法もあり得よう⁽³⁷⁾。

以上のように、令状主義の本質が、プライバシーの保護であるならば、憲法 35 条の下、税務調査にもその要件を緩和する形での令状主義の適用も許容される余地があり、プライバシーの保護、さらには不適切な情報の目的外利用の事前抑止にも貢献し得る一手段として令状主義の税務調査への適用は検討に値するものと思われる⁽³⁸⁾。

(3) 適正手続の保障

次にプライバシーの侵害と不適切な情報の目的外利用を抑止するための適正手続の確立による法

的統制の具体化を検討したい。

前述のように税務調査においては、重大な公益達成のため、プライバシーの制限や情報の目的外利用を甘受しなければならない場合があり得ると考えられるものの、調査対象者の適正手続を求める権利はなお存すると考えられるのである。以下その根拠について考察したい。

最高裁(大)昭和37年11月28日判決(刑集16巻11号1593頁)では、刑罰の附加刑に関連した第三者の所有物没収について、「被告人以外の者の所有物を、その者に告知・弁解・防禦の機会を与えることなしに没収することは、憲法31条、29条に違反する」として適正手続の重要性について判示しており、その趣意は、一般行政手続にも妥当すると解しえよう⁽³⁹⁾。また、成田新法事件(最(大)判平成4年7月1日民集46巻5号437頁)において最高裁は、「行政処分の相手方に事前の告知、弁解、防禦の機会を与えるかどうかは、行政処分により制限を受ける権利利益の内容、性質、制限の程度、行政処分により達成しようとする公益の内容、程度、緊急性等を総合較量して決定されるべきものであって、」個別に判断されるべきであるとしながらも、「憲法31条の定める法定手続の保障は、直接には刑事手続に関するものであるが、行政手続については、それが刑事手続ではないとの理由のみで、そのすべてが当然に同条による保障の枠外にあると判断することは相当ではない」とし、行政手続への適正手続の保障が及ぶ余地を認めている⁽⁴⁰⁾。

さらに、たとえ適正手続の保障が元来刑事手続のために定められたものであるとして、行政手続への適正手続の保障が憲法の具体的条文に実定法上の根拠を求めることが難しいとしても、前掲平成4年最高裁判決の園部裁判官の意見にもあるように、「いわゆる法治主義の原理(手続的法治国の原理)、法の適正な手続又は過程(デュー・プロセス・オヴ・ロー)の理念その他行政手続に関する法の一般原則に照らして、適正な行政手続の整備が行政法の重要な基盤であることは、もはや自明の理とされるに至って」おり、行政手続に適正手続の保障が及ばないとされるのは、緊急を要する

場合など極めて限定された場合であると思われる。また、行政活動の拡大・多様化に伴い、行政により国民の基本的な人権が侵害される可能性が増大している現代社会においては、行政手続の適正化が、「まさに現代法治主義の核心」⁽⁴¹⁾であり、「各種の基本的な人権の性質に応じた憲法上の要請」⁽⁴²⁾だと考えるべきである。それ故、基本的な人権に相当程度の制約が課される税務調査においては、調査対象者が適正手続を求める権利を当然に有するといえるのではなかろうか。

このように行政の一活動類型である租税行政にも適正手続の要請は及ぶものと解されるものの、租税行政に関しては、平成6年に施行された行政手続法の主要部分が、ほぼ全面的に適用除外とされている⁽⁴³⁾。その理由としては、租税行政には独自の手続体系が形成されていることや、課税処分等の大量性、反復性が挙げられている⁽⁴⁴⁾。これに対して、特別視するだけの特殊性、制度の確立はみられない、大量・反復的であればなおさら適正手続が必要であるなど多くの批判のあるところであるが⁽⁴⁵⁾、実際問題として、租税行政を取り込んだ行政手続法を制定するためには、租税行政庁との調整や規定方法の議論にかなりの時間を要することは容易に想像でき、行政手続法制定の早期実現のためには、租税行政を適用除外とすることはやむを得なかったものと考えられる⁽⁴⁶⁾。そして今後も行政手続法の改正は、調整可能な分野・範囲にとどまり、他の行政分野から独立した地位を築く租税行政が行政手続法に取り込まれる可能性は低いであろう⁽⁴⁷⁾。

しかしながら、租税行政においても「行政運営における公正の確保と透明性の向上を図り、もって国民の権利利益の保護に資することを目的とする」行政手続法1条の適用があり、たとえ行政手続法に規定されることは難しいとしても、個別法で適正手続の実現に対応する必要があるのである⁽⁴⁸⁾。それにもかかわらず、他の行政調査と同様税務調査について、依然として租税法は、調査の要件や実施方法についての具体的な規定を欠いており、例えば所得税法では、質問検査権の要件について同法234条で、「調査について必要があると

き」と規定するのみであり、その実施方法についても同法236条で、234条の規定による質問又は検査をする場合には、当該職員は「その身分を示す証明書を携帯し、関係人の請求があつたときは、これを提示しなければならない」と定めているにすぎない⁽⁴⁹⁾。

このような包括的な規定に対する司法の判断は、荒川民事事件(最(三小)決昭和48年7月10日刑集27巻7号1205頁)において、「当該調査の目的、調査すべき事項、申請、申告の体裁内容、帳簿等の記入保存状況、相手方の事業の形態等諸般の「具体的事情にかんがみ、客観的な必要性があると判断される場合には」質問検査を行うことができ、質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、「質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な程度にとどまるかぎり、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられているものと解すべ」きであり、「実施の日時場所の事前通知、調査の理由および必要性の個別的、具体的な告知のごときも、質問検査を行なううえの法律上一律の要件とされているものではない」と判示されたように、租税行政庁に広い裁量を認めている⁽⁵⁰⁾。しかしながら、適正手続を確立することなく広範な裁量の下に税務調査が続けられれば、租税行政庁と調査対象者とのトラブルは今後も増大する一方であろう。また国際的にも納税者の権利保護への動きが高まっている中、先進諸外国に比べ、日本の租税手続の未整備は顕著であり、早急な改善が求められているのである⁽⁵¹⁾。

以上の理由から、不必要なプライバシーの侵害を防止するため、税務調査の要件や、事前通知、理由提示といった実施方法についての適正手続の確立が必要であり、資料の利用についても、情報の目的外利用は、自己情報コントロール権を侵害するものであり、行政機関が国民に不利益を課す場合にほかならないため、最低限、告知、聴聞の権利を保障すべきである⁽⁵²⁾。確かに、現在でも税務調査から犯則調査に移行する場合はその旨を調査対象者に伝えるよう現場職員に指導していると

のことである⁽⁵³⁾。しかしながら、そもそも両調査の違いを明確に理解している納税者はどのくらいいるのであろうか。税務調査にしろ、犯則調査にしろ、その開始の段階で両者の違いを説明し、資料の利用があり得ることを説明するべきである⁽⁵⁴⁾。そして、公平な租税負担の観点からたとえ資料の利用を拒むことができないとしても、利用について意見を述べる機会が与えられるといった適正手続の構築により、法的統制の要請を充足する必要性があるのである。また行政調査の法的統制の必要性に関しては税務調査を中心に論じてきたが、犯則調査についても、犯則調査を先に受けたために課税を免れてしまうという事態を看過することは租税負担の公平さを損なうため、犯則調査から税務調査への資料の利用が許容されざるを得ない場合もあるであろう。しかしながら、例えば犯則調査を受けた者が不知のうちに、犯則調査で得た資料の利用により、その後直接の税務調査もないまま突然更正処分等を受けるのであれば、行政手続法上の不利益処分比して、あまりにもバランスを失する取扱いといわざるを得ない。それ故犯則調査において、許可状を得ているという点では司法的チェックを経ているものの、なお適正手続の要請の充足が図られなければならない、犯則調査から税務調査への資料の利用の場面においても、告知、聴聞といった適正手続確立の必要性は同様に要求されるであろう。

このような手続的保障の必要性に対し、それを悪用・濫用する可能性があることを理由に適正手続の保障を排除する意見もあり得るであろうが、そのような考え方は、法的思考の枠外にあると言わざるを得ない⁽⁵⁵⁾。また、税金逃れの風潮に歯止めをかけるために税務調査と犯則調査の連携の充実協力が必要だとの意見もあるようであるが⁽⁵⁶⁾、適正手続の整備なくして両者の連携を推し進めることは、調査対象者が本来有する基本的人権を過度に脅かす結果を招くであろう。

それ故租税行政における適正手続の保障は、必須且つ急務であると考えられるが、租税手続法の立法は、実際には困難であろうこともまた否定できない。なぜならこれまで広範な裁量を与えられ

ていた租税行政庁が自縛的規制の法定に抵抗しないはずはなく、またそれぞれの部署は通常業務を抱えており、手続的適正を熟慮し、実行するための組織的シンクタンクは存在しないであろう。加えて税務分野においては、公平な租税負担の実現のための立法が常に先決であることは想像に難くない。

しかしながら、納税者と租税行政庁の信頼関係をどのように構築していくのが、最終的には適正かつ公平な課税・徴税を実現するのである⁽⁵⁷⁾。また、租税の賦課・徴収の仕組みが複雑になればなるほど、納税者の協力が必要となるため、信頼関係の確立が不可欠であり、そのための手続的保障は不可避である。前述のように、税務調査で得られた資料が、調査対象者の事務所において、税務署から調査対象者にいったん返却された上で調査査察部によって押収されるというような納税者の基本的人権を無視した状況からは、決して信頼関係は生まれまいであろう。対立的かつ一時的問題解決型の対処では、租税行政が改善されることはなく、信頼の確保が公平な租税負担の実現には最も重要であるということへの深い認識が求められるのである。また、令状主義や手続の適正化に伴い、金銭的・人的負担の増大、現場における一時的な混乱はあるにせよ、グレーゾーンの解決は、職務についての明確な基準・指針を与えることとなるため、最終的には、調査対象者だけでなく、現場の税務職員をも救済することになり得るであろう⁽⁵⁸⁾。

6 課題と展望

以上、本稿をとおして考察してきたことは、食品衛生法に基づく立入調査や国勢調査といった多岐にわたる行政調査全般にも当てはまることであるといえよう。行政調査は多種多様であり、そのすべてに統一した統制システムを構築することは困難であるが、チェック機能や適正手続の確立は、その基底に共通したものとして存在するべきで、各々の行政調査の目的、達成される公益の重要性、私人の権利・利益の侵害の程度等を勘案して、そ

の法的統制の具体的内容が決定されるべきである。

行政調査の分野は、私人の権利・利益の侵害の深刻さに比べて法的整備が不十分な分野である。行政手続が適正である限り、結果の妥当性も維持でき、紛争の可能性を小さくするとともに、早い段階での紛争解決を可能にする⁽⁵⁹⁾適正手続＝デュープロセスの理念が行政調査の分野においても広く実現されることを期待したい⁽⁶⁰⁾。

注

- (1) 曾和俊文「行政調査とプライバシーの保護」現代刑事法5巻5号57頁(No.49・2003年)参照。
- (2) そのほか、税法に規定する質問検査以外の純粋な任意調査なども税務調査に含まれる。
- (3) 間接国税の場合は通告処分または告発の手続がなされる。なお、国税犯則取締法に基づく調査にも、強制調査のほかに任意調査がある(同法1条参照)。
- (4) 所得税法234条2項、法人税法156条等参照。
- (5) 近藤暁「租税処分手続法」金子宏ほか編『租税法講座(3)租税行政法』373-374頁(ぎょうせい、1975年)。
- (6) 税務調査が犯則調査の手段とされてはならないことに関しては、学説においても争いがない。小島健彦「税務調査」金子宏ほか編・前掲書注(5)96頁；北野弘久『税法学原論〔第5版〕』397頁(青林書院、2003年)等参照。
- (7) そのほか、国税犯則取締法に基づく調査に関するものではないが、「税務署長がなした本件賦課処分は……酒税法違反事件の調査を転用したり、あるいは右調査結果を鵜呑にしたりしたものではなく、前記酒税法違反事件の調査を管掌した東京国税局長から送付された……酒税調査決定関係資料を……税務署長において精査し、さらに必要な調査をなした上でこれを決定したものであるから」適法な調査に依拠したものであるとされた判例(名古屋高判昭和43年2月28日税務訴訟資料52号363頁)がある。
- (8) 小島・前掲論文注(6)95-96頁；山田二郎「税金紛争の問題点検討(第21回)」税理12巻12号96頁；金子宏『租税法〔第9版増補版〕』649頁(弘文堂、2004年)等参照。
- (9) 判例タイムズ667号92-94頁(1988年)。
- (10) 山田二郎「憲法38条1項による供述拒否権の保障と国税犯則事件の調査手続」ジュリスト818号68頁(1984年)；金子・前掲書注(8)809頁等参照。
- (11) 佐藤英明「国税犯則調査の結果を課税処分に

- 利用することの可否」ジュリスト 938号 84-87頁 (1989年)。
- (12) 宇賀克也『行政法概説 I』141頁(有斐閣, 2004年)。
- (13) なお, 本稿においては代表的な見解の幾つかのみを取り上げたに過ぎないことをお断りしておきたい。
- (14) 玉國文敏「租税調査の現代的課題」租税法研究 14号 65頁(1986年)。また北野教授は、「徴税権力の濫用から納税者の権利を擁護することの重要性をいかに強調しても強調しすぎることはない」とされる(北野弘久「納税者の権利」和田ほか編『体系・憲法判例研究 III』267頁(日本評論社, 1975年))。
- (15) 草川十郎・田代茂『現代税務全集 29 調査・査察の税務』395頁(ぎょうせい, 1983年)。
- (16) 小島建彦「租税法」伊藤榮樹ほか編『注釈特別刑法第5巻経済法編 II』69-70頁(立花書房, 1984年)。
- (17) 中尾巧「課税調査によって収集された資料を犯則調査ないし刑事訴追のために利用する場合等の法的問題点について」民事研修 394号 28-29頁(1990年)。しかしながら, 行政調査で得た資料とその他の行政資料については, 共通する点もあろうが, 同様の取扱いに関しては検討の余地があろう。
- (18) 中村勲「税務訴訟と刑事裁判の関係(1)」小川英明=松沢智編『裁判実務体系(20)租税争訟法』565頁(青林書院, 1988年); 山田二郎『税法講義(第2版)』204頁(信山社, 2001年); 金子・前掲書注(8)666頁等参照。
なお, 芝原教授は, 「一般に行政調査によって得られた資料はおよそ刑事訴追のために用いることはできないと解することはできない」が, 「不答弁罪の処罰という間接強制を背景に行われる質問に対してなされた供述を, その者の刑事訴追のために用いることは許されない」ため, 税務調査の質問の過程で得られた供述を, 刑事訴追のために用いてはならないとされ(芝原邦爾『経済刑法研究 下』893頁(有斐閣, 2005年)), 本稿でもこの見解を参考とした。
- (19) 佐伯彰洋「内国歳入庁の税務調査と合衆国憲法修正4条」税法学 455号 40頁(1988年)参照。なお, この規定の根拠は, 明確ではないとされており(南博方「租税手続改革の方向」租税法研究 第22号 80-81頁参照), 単なる注意規定に過ぎないとの意見もある(向井一正「税法上の質問検査権について(1)」税法学 380号 37頁(1982年))。
- (20) そのほか, 重加算税の決定後であれば資料の利用が可能であるとする見解(松沢智『租税処罰法』126-127頁(有斐閣, 1999年))は, 税務調査と犯則調査の峻別を図りつつ, 公平な租税負担の実現を可能とするようにも思われ, 否定説の中では, 最も現実的であろう。
- (21) 本最高裁決定の評釈として, 浅野洋「犯則調査を目的とした任意調査の違法性と質問検査権の限界」税理 47巻 10号 16-22頁(2004年); 石村耕治「課税処分のための調査結果の犯則調査への流用の適否と証拠能力」白鷗法学 24号 105頁(2004年); 小平武史「質問検査権で取得収集される証拠資料が後に犯則事件の証拠として利用されることが想定できる場合と法人税法 156条」税務事例 36巻 8号(2004年); 山口雅高・ジュリスト 1268号 212-213頁(2004年)。
- (22) 例えば, 本件の加算税賦課決定処分取消請求控訴事件(高松高判平成 16年 1月 15日訟務月報 50巻 10号 3054頁)について, 「専ら犯則資料の収集目的で質問検査権が行使されたものと認定しなければならないものであり, 税務調査, 犯則調査, 賦課決定処分も違法とする見解(中野百々造「課税調査と犯則調査の峻別, 査察内偵調査後の修正申告と更正予知」ジュリスト 1272号 164-165頁(2004年))もあるように, 本決定後も税務調査と犯則調査の関係について全く異なった判断も可能である。
- (23) 一方の調査が他方の調査に先行している場合で, 先行調査からの資料の提供がなくても, 後行調査により処分・許可状の請求等が可能であったことを強調し, 先行調査の資料を後行調査で利用することが認められるとする見解もこれまでの判例から導き得る。しかしながら, 一方が他方の調査の端緒になることを禁じていない以上, そのような前提がなくても, 資料の利用が許容されることには, 変わりがないであろう。
- (24) 曾和・前掲論文注(1)57-58頁。なお, 曾和教授は, 「適切な調査の発動を求める権利・利益の視角からみた行政調査の法的統制の必要性」についても述べられている。また, 同「質問検査権をめぐる紛争と法」芝池ほか編『租税行政と権利保護』95-102頁(ミネルヴァ書房, 1995年)参照。そのほか, 行政調査の法的統制の必要性について, 行政調査の形態は, 正当な調査目的を実現するために合理的・必要最小限のものに限定されるべきとする見解(遠藤=阿部編『講義 行政法 I (総論)』322-323頁(青林書院, 1984年))も参考となろう。
- (25) プライバシーの権利は, 「宴のあと」事件一審判決(東京地判昭和 39年 9月 2日下民 15巻 9号 2317頁)により, 私法上の権利として承認され, 京都府学連事件(最大)判昭和 44年 12月 4日刑集 23巻 12号 1625号)において, 憲法上の権利として承認された(栗城=戸波編『憲法(補訂版)』153頁(青林書院, 1997年))。
- (26) 栗城=戸波編・前掲書注(25)153頁。
- (27) 栗城=戸波編・前掲書注(25)154頁。
- (28) 玉國文敏「税務調査とプライバシー」ジュリスト 742号 183頁(1981年)参照。
- (29) 植松守雄「税務調査」(昭和 49年度銀行税務基

- 礎コースNo.34) 40頁。
- (30) 田中浩「租税手続改革の方向」租税法研究第22号80頁(有斐閣, 1994年)。
- (31) この判決に対しては、旧所得税法63条(現行法234条に相当)に基づく質問検査権が「35条の適用外とするならば、同条の対象となる検査制度はまずありえないのではないか」(佐藤幸治『行政判例百選II』262頁(1979年))との批判もされている。そのほか、鶴見祐策・法と民主主義75号39頁(1973年); 外間寛「行政手続と人権保障」法学教室第II期第7巻24-27頁(1975年)等参照。
- (32) 松井茂記「行政手続と令状主義および黙秘権」別冊法学教室148頁(有斐閣, 1985年)等参照。
- (33) 佐伯・前掲論文注(19)40頁。なお、アメリカにおいても、行政手続と刑事手続の峻別ができない領域のあることを前提としており、その具体的事例として佐伯教授は、「税務調査の民事的側面と刑事的側面は本来的に交錯している」とするUnited States v. Lasalle National Bank, 437 U.S. 298 (1978)を挙げている。そのほか、北野弘久「質問検査権に関する最高裁判決の研究」北野弘久編『質問検査権の法理』58頁(成分堂, 1974年); 田中英夫『英米法総論(下)』515-519頁(東京大学出版会, 1980年)参照。
- (34) 曾和・前掲論文注(1)59頁。
- (35) 佐伯・前掲論文注(19)40頁。なお、憲法13条の下、令状制度が要求されるべきとする見解もある(松井・前掲論文注(32)149頁; 佐藤幸治『憲法[新版]』510頁(青林書院, 1990年)参照)。
- (36) 佐伯・前掲論文注(19)41頁。
- (37) 外間・前掲論文注(31)25頁; 遠藤=阿部編・前掲書注(24)328-329頁参照。また、裁判所の関与による税務調査の適正性確保の具体的事例として、例えばアメリカにおいては、裁判所による令状ではないものの、租税行政庁が召喚状(サモンズ)を発し、調査対象者が召喚状に従わない場合は、その執行を求めて連邦地方裁判所に執行訴訟を提起することができる。このような制度により、検査を拒否した結果刑事訴追を受けるまで、調査の適正について裁判所の判断を仰ぐことができない日本とは異なり、調査の強制実施の前に裁判所による判断を仰ぐことが可能であり、租税行政庁による一方的な調査対象者の利益・権利を保護することが一定程度可能となるであろう。
- (38) 税務調査それ自体は、実力強制調査ではなく間接強制にとどまるもので、プライバシーが侵害される以前に当該調査の適法性を裁判所で争うことができるため、令状主義の適用は必要ないとする見解もある(曾和・前掲論文注(24)109-111頁)。しかしながら、そのような方法でのプライバシー保護は可能ではあっても、調査対象者にとって好ましい手続であるとは言い難いこと、また刑事手続に準じる犯則調査への情報の目的外利用の適正も担保することを視野に入れた場合、税務調査への令状主義の適用は、やはり選択肢として残されるべきではなからうか。
- なお、阿部教授は、税務調査については、刑事事件とは異なり、令状の要否を裁判所が判断しにくいと指摘されているが(阿部泰隆『行政の法システム(上)』307-308頁(有斐閣, 1997年)、強制調査と間接強制調査において令状請求理由がどのように異なるのかという問題と共に現実的な問題として、今後検討すべき点と思われる)。
- (39) 北野弘久「実体税法上の調査権の法的限界」中川一郎編『杉村章三先生古希祝賀税法論文集』23-24頁(税法研究所, 1979年)。
- (40) また、憲法31条は元来刑事手続のための適正手続を定めたものであるため、行政手続への31条の適用が常に肯定されるわけではないとしても、憲法13条により、行政手続への適正手続の適用が主張される説も有力である(佐藤幸治「行政と国民のプライバシー」ジュリスト589号43頁(1975年); 松井・前掲論文注(32)149頁; 田中・前掲注(30)70頁等参照)。しかしながら、行政手続の適正化の根拠を13条に求めるか、あるいは31条に求めるかについては、論理的な相違はあっても結果に違いがでるわけではないので(栗城=戸波編・前掲書注(25)151頁)、13条が具体化された31条により、行政手続への適正手続の保障がされるとする併用説を採ることが妥当であろう(北野弘久「租税手続改革の方向」租税法研究第22号82-83頁(有斐閣, 1994年)参照)。なお、憲法31条に基づく適正手続の保障の射程距離については、杉村敏正『統・法の支配と行政法』194-213頁(有斐閣, 1991年)参照。
- (41) 室井力『現代行政法の原理』130頁(勁草書房, 1973年)。
- (42) 金子秀夫『税務行政と適正手続』164-169頁(ぎょうせい, 1993年)。また、高柳教授は、「善良な市民の日常生活をとってみれば、犯罪捜査権によるその侵害はむしろ例外的であり、行政強制権による侵害のほうがはるかに一般的であり、それだけに、人権保障の見地から後者の侵害の合理性を担保する必要性はより大きいと考えられるのであり、「現代国家において増大してやまない行政権力をこの手続的保障の埒外に放してしまったのでは、国民の自由保障の核心が失われるであろう」とし、行政手続への司法的抑制と手続的公正の保障の重要性を強調されている(高柳信一「行政手続と人権保障」清宮四郎=佐藤功編『憲法講座2』260-261, 266頁(有斐閣, 1971年))。
- (43) 行政手続法3条1項6号により、国税又は地方税の犯則事件に関する法律に基づく処分及び行政指導は、行政手続法第2章から第4章までの規定は適用除外とされ、国税通則法74条の2

- により、国税に関する法律に基づき行われる処分その他公権力の行使に当たる行為については、行政手続法第2章及び第3章の規定は適用しないとされる。また、国税通則法74条の2第2項により、国税に関する法律に基づく納税義務の適正な実現を図るために行われる行政指導については、行政手続法第35条第2項（行政指導に係る書面の交付）及び第36条（複数の者を対象とする行政指導）の規定は適用しないとされている。
- (44) 南博方「租税手続の公正・透明化へ向けて」租税法研究第22号1頁（有斐閣，1994年）。
- (45) 田中・前掲注(30)80頁；南・前掲論文注(44)1頁；山下学「行政手続法と税務調査・事前手続に関する一考察」山田＝増田編『租税行政と納税者の救済—松沢智先生古稀記念論文集』83-89頁（中央経済社，1997年）等参照。
- (46) 塩野宏「租税手続改革の方向」租税法研究第22号98-100頁（有斐閣，1994年）参照。
- (47) 近時意見公募手続の法定が早期に実現されたことは画期的であり（平成17年6月29日公布。なお、改正法制定に至るまでの経緯については、白岩俊「行政手続法の一部を改正する法律」ジュリスト1298号（2005年）参照。）、今後の行政手続法のさらなる発展が期待される。しかしながら、租税行政だけでなく、税務調査を含む行政調査に関しても、その多種多様性から、今後も行政手続法に詳細に規定されることは困難であると思われ、大原則を行政手続法に明記した上で個別法に任せるか、あるいは個別法のみによる規定が現実的であろう。
- (48) なお、租税行政手続の立法については、国税通則法と行政手続法の目的が異なるため、既存の国税通則法に、適正手続を規定するのではなく、独立した租税行政手続法が必要とする意見や（南・前掲注(19)102頁）、租税申告手続法と租税行政手続法に分離すべきとする意見（松沢智「行政手続法の制定と税務調査の法理」税務弘報42巻8号13頁（1994年））などがある。
- (49) 北野教授は、「税法に特徴的なことからの一つは、おそろしいほどに必要な手続法的規制が欠落している点である」と述べられている（北野弘久『税法学の基本問題』306頁（成分堂，1972年））。
- (50) そのほか、租税行政の広範な裁量を認めた判例として、最（一小）判昭和58年7月14日訟務月報30巻1号151頁、大阪高判平成2年6月28日訟務月報37巻1号197頁、東京高判平成11年9月28日判時1740号28頁等参照。しかしながら、租税行政の裁量にも限界があり、身分証明書不携帯の税務職員の質問・検査については応答義務は生じないとされた判例（最（二小）判昭和27年3月28日刑集6巻3号546頁）や、承諾なしに居室に入るなどしたことは、社会通念上相当性を欠く行為で、違法であるとして、国家賠償法1条に基づく損害賠償請求が認められた判例（京都地判平成7年3月27日判時1554号117頁）などがある。
- (51) アメリカにおいては1988年に納税者権利章典が可決されるなど、納税者の権利保護の確立に努力している先進諸外国に比して、日本の租税行政手続整備が遅れていることが指摘されてから久しいが、根本的な解決は図られていないままである。諸外国の動向に関する文献として、増田英敏「OECD諸国における納税者の権利保護制度」税務弘報42巻13号110-116頁（1994年）；石村耕治『先進諸国の納税者権利憲章』（中央経済社，1993年）等参照。
- (52) 「当事者に対し予めその内容を告げ、弁解と防御の機会を与え」ることは、前掲昭和37年最高裁判決からも明らかのように、「適正手続の中心をなす」ものである（松沢・前掲論文注(48)7頁）。
- (53) 北野弘久「国犯法上の調査権の法定限界」北野弘久編『日本税法体系4租税実体法III・租税手続法II』166頁（学陽書房，1980年）。しかしながら、北野教授は、現実問題として、権力内部での歯止めはないため、いかにして適正手続・法的チェックにより、資料の利用を妥当なものにしていくかが重要であるとされる（北野・前掲注(40)82、96-97頁）。
- (54) 資料の利用という不確定事実を事前に示すことが適正手続の一環であるかについては議論の余地があるが、現実的に資料の利用という可能性がある以上、その結果を甘受せざるを得ない調査対象者には、事前に了知しうる権利があると考えられる。ただし、このような告知が、調査対象者に過度の心理的負担を与え、その結果、実質的に税務調査の強制手段として用いられることは厳格に慎まれるべきである。
- (55) 田中教授が指摘されるように、一方が他方のために抑制されるのではなく、「正しい税額の追及という要請と手続的権利の保障という、相互に緊張関係にあるこの二つの要請を、同時に実現することが求められている」のである。田中浩「申告納税制度と租税行政手続」租税法研究第22号25頁（有斐閣，1994年）。
- (56) 板倉宏「租税不正の風潮と税務行政」税経通信39巻1号22頁（1984年）。
- (57) 信頼関係・納税者の協力が必要であるとする文献として、玉國・前掲論文注(14)74頁；山田二郎「租税手続改革の方向」租税法研究第22号101頁（有斐閣，1994年）等参照。
- (58) 紙数の関係上後日を期したいが、公務員の守秘義務と告発義務のどちらが優先されるかは、資料の利用の問題と並行する形で議論されている。つまり資料の利用を許容する立場からは、告発義務が優先されるべきだとされ、資料の利用

を認めない立場からは、守秘義務が優先されるとされるのが一般的である。筆者としては、反社会性の強い犯罪に関わる場合など、重大な公益目的のため告発義務が優先されざるを得ない場合もあり得ると考える。しかしながら、告発義務が優先される場合の要件を確立し、告発に際して税務調査で得た資料の利用が必要なのであれば、その手続を定め、当該公務員が混乱しないような措置が採られるべきであると思われる（守秘義務が優先されるとする見解として、山田・前掲論文注(8)96頁等参照。告発義務が優先されるとする見解として、中尾・前掲論文注(17)

16-26頁等参照。)

(59) 田中・前掲論文注(55)15頁。

(60) なお、本稿は税務調査における資料の利用やプライバシーの保障について包括的に検討したものであるが、税務調査はさらに事前審理(準備調査)、初動調査、帳簿調査、反面調査、銀行調査等といった各調査段階に分けられ、どの時点の調査において、どのような調査資料の利用やプライバシーの侵害が具体的に問題となるのかについての考察は今後の課題としたい。