

税務調査手続とその法的問題点

佐藤義文

はしがき

- 一 税務調査の意義と態様
- 二 税務調査と質問検査権の行使
- 三 質問検査権の行使とその調査手続
- 四 質問検査権と黙秘権
- 五 違法な調査による課税処分
むすび

税務調査は、一般に税法上の各種処分的前提となるべき事実の認定と判断を行い、適正かつ公平な租税負担の実現を図ることであり、そのために必要不可欠な資料収集の手段である。

この税務調査は、所得税法二三四条・法人税法一五三条・一五七条・相続税法六〇条等に規定する「質問検査権の行使」であると観念されている。この質問検査権の行使に際し、不答弁ならびに検査拒否をした場合には、罰則規定により不答弁罪ならびに検査拒否罪として刑罰が科されることになるのである。この罰則規定の合憲性、質問検査権の意義とその範囲、さらにその法的性質については議論の存するところであり、租税行政実践面においても種々の問題を提起している。

本来、税務職員の質問検査権は、納税義務者の任意の同意を得て行われるものであるのか、それとも強制的になされるものであるのか、また、任意であるとするならば、何故に不答弁罪ならびに検査拒否罪として処罰されるのか、問題とされるところである。さらに、質問検査権の行使が任意の同意を得てなされるものではないとするならば、憲法三八条一項の黙秘権（供述拒否権）が納税義務者に認められるのではないかという疑問も生じる。

また、税務調査に違法があつた場合には、その違法な税務調査により取得された資料にもとづく課税処分その効力が問題とされるところである。

したがって、本稿では、これらの問題点について法的に検討を試みようとするものであり、この議論は、決して無益なことではないと考える。以下、これらの諸問題について考察することとする。

一 税務調査の意義と態様

税務調査の目的は、一般に税法上の各種処分的前提となるべき事実の認定と判断を行い、適正かつ公平な租税負担の実現を図ることであり、そのために必要不可欠な一切の資料収集の手段である。

ところで、このような目的を達成するための税務調査は、質問検査権の行使に限らず、広く次の四つに分類することができる。

その第一は、税法に規定する質問検査権の行使以外の「純粋な任意調査」⁽¹⁾である。この純粋な任意調査によれば、納税義務者の任意の同意を得て、暦年の前後を問わずいつでも調査できるものとされている。また、その内容・方法等についてもなんら制限なく行われているものであり、明確な実定法規も存しないのである。もとより、この調査は相手方（納税義務者等）の同意を得て行うべきものであるが、租税行政庁内部における「机上調査（内部調査）」については、納税義務者等の相手方の同意を得ることなく行われているのが実情である。この純粋な任意調査の法的性格については、必ずしも明確ではないが、一般的には「行政指導」と解されており、⁽²⁾租税行政庁がその調査を行うに際して、その法的根拠を明確に明示しない限りにおいては、不答弁および検査拒否の問題は生じ得ないのである。⁽³⁾

その第二は、所得税法二三四条・法人税法一五三条〜一五七条・相続税法六〇条等に規定する「質問検査権の行使」である。

ところで、わが国の税制は戦後大きな変革をみるに至り、そのひとつとして「自己査定制度 self-assessment system」⁽⁴⁾が導入され、この自己査定制度を中心とする租税体系が生まれたのである。いうまでもなく、わが国の所得税法および法人税法等は、自己査定制度により納付すべき税額を納税義務者自らが申告することによって確定すること

を原則としている。その申告税額が、その租税に関する法令の規定にしたがっていないときは、租税行政庁がその申告税額について「更正」等の処分を行い、税額を確定するのである。また、すべての納税義務者に対して税法の定めるところにより申告義務を履行させ、租税の公平負担を実現させるために、税務職員は納税義務者その他関係人に「質問」し、帳簿書類その他物件を「検査」するもので、法律もまたこれを規定している。この質問検査権の行使は、一般に任意調査であるとされているが、その質問検査権には質問不答弁および検査拒否は認められていないのである。つまり、質問不答弁および検査拒否に対して罰則規定を明確にすることにより、租税行政ないし質問検査権の行使の実効性が担保されているのである。換言すれば、調査の相手方にはその「受忍義務」があり、税務職員が行う質問検査権の行使に対し、その調査に応じないときには一定の刑罰が科されることから、むしろ「間接強制」であるとされている。また、その調査には、税務職員が直接調査の相手方と対置（接触）することなく行う、いわゆる「部内調査（机上調査）」と、税務職員が直接に調査の相手方と対置（接触）して行う「部外調査（実地調査）」⁽⁵⁾とともに行われているところである。

その第三は、国税徴収法一四一条・一四二条の規定にもとづく調査、すなわち「滞納処分」のための調査である。つまり、「滞納処分」のため滞納者の財産を調査し、質問しまたはその者の財産に関する帳簿・書類等を検査し、さらに搜索できるものである。この調査は、納税義務者の申告により、または更正および決定等の行政処分により確定した税額について滞納した場合に適用されるものである。また、この調査は、基本的には任意調査であるが、質問不答弁および検査拒否に対する罰則規定があるため、質問検査権の行使と同様に間接強制とみるべきである。しかし、搜索については、同一四二条の規定による強制調査である。

その第四は、国税犯則取締法一条・二条の規定にもとづく調査、すなわち犯則事件における「強制調査」である。

つまり、犯則事件を調査するために犯則嫌疑者およびその参考人に対して質問し、または所持する物件、帳簿、書類等を検査し、さらに裁判所の裁判官の許可を得て臨検、搜索、押収することができるのである。いわゆる強制力を伴うなう「査察」であり、犯則事実ないし犯罪事実の立件・告発を目的とするものである。

また、右以外に不服審査のための調査、すなわち国税通則法九七条の規定にもとづく任意調査がある。この調査は、不服審理のための質問・検査であり、不服審理を担当する国税不服審判所の審判官および審判官の命を受けた者がその調査を行うのである。しかし、この調査も質問不答弁および検査拒否に対する罰則規定があるため、間接強制を伴う任意調査ということになる。

以上のとおり、税務調査の態様については、その目的および内容、法的性質によって異なるが、広義における税務調査と観念することができる。この調査は、適正かつ公平な租税負担を終局的目的としていることにおいてその共通性を有している。しかし、純粋な任意調査と質問検査権の行使（間接強制としての任意調査）との明確な法的区分がなされていないゆえに、租税行政実践面において種々の問題を生起させ、また混乱を招来しているのである。かかる問題について、租税行政庁においても不明確・不統一のまま税務調査に着手し、他方、納税義務者においてもその法的性質、その内容について疑問を抱きながらその調査を受忍しているのが実状である。

二 税務調査と質問検査権の行使

すでに述べたとおり、質問検査権の行使は広義の税務調査に含まれる。本来、税務調査、すなわち純粋な税務調査と質問検査権の行使（間接強制を伴う任意調査）とは、法的性質において同一ではない。しかし、今日の租税行政実践面においては、純粋な任意調査と質問検査権の行使を区別することなく税務調査が行われている。また、その行使

に際しては、租税行政庁の「行政指導」を併せて行っており、「調査」であるのか「指導」であるのかについても區別することなく不明確のまま行われている。

いうまでもなく「行政指導」とは、「行政機関がその意図する行政状態を求めて、国民に働きかける作用」⁽⁶⁾であり、指示・勧告・要望・警告・助言・注意・指導という一連の作用である。さらに、南博方教授によれば、この行政指導は大戦後の占領期において、総司令部の間接統治の手段として日本政府に対してしばしば覚書・書簡・指示・警告・助言などを行った実質的命令に由来するものであらうと指摘し、この行政指導が今日においてあらゆる分野に浸透し、現実の行政は「法律による行政」というよりは「指導による行政」、つまり指導行政万能の観を呈していると指摘している。⁽⁷⁾つまり、今日の租税行政は行政指導を中心に展開され、純粋な任意調査または間接強制を伴う任意調査にかかわることなく、少なからず行政指導が行われているのである。この行政指導は、本来「権力的手段を用いることなく、相手方の同調を求めて、意図する行政秩序を形成することを可能にする」⁽⁸⁾ものである。さらに、行政指導は法律の根拠にもとづく場合と、法律の根拠にもとづかない場合とがあり、一般的に法的効果を生じない事実行為と解されている。しかし、今日の租税行政実践面においては、相手方の同調を求めるといよりは、半強制的または半威嚇的に行われることもあり、法律の根拠も曖昧になっている。

ところで、所得税法二三四条一項は、「国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、所得税に関する調査について必要があるときは、次に掲げる者に質問し、又はその者の事業に関する帳簿書類その他物件を検査することができる」と規定し、また、法人税法一五三条は、「国税庁の当該職員又は法人の納税地の所轄税務署若しくは所轄国税局の当該職員は、法人税に関する調査について必要があるときは、法人に質問し、又はその帳簿書類その他の物件を検査することができる」旨規定している。この規定は、すべての納税義務者に対して、税法所定の納税義務を適正に履行させ、

租税の公平負担を実現するためのひとつの手段・方策として定められたもので、租税公平負担の原則を担保するものである。

さらに、所得税法二四二条一項は、「次の各号の一に該当する者は、一年以下の懲役又は二〇万円以下の罰金に処する」とし、同条同項八号において「第二三四条第一項（当該職員の質問検査権）の規定による当該職員の質問に対して答弁せず若しくは偽りの答弁をし、又は同項の規定による検査を拒み、妨げ若しくは忌避した者」と定めている。一方、法人税法一六二条は、「次の各号の一に該当する者は、一年以下の懲役又は二〇万円以下の罰金に処する」とし、同条同項二号において「第一五三条第一項又は第一五四条（当該職員の質問検査権）（これらの規定を第一五五条（質問検査権に係る準用）において準用する場合を含む。）の規定による当該職員の質問して答弁せず若しくは偽りの答弁をし、又は同項の規定による検査を拒み、妨げ若しくは忌避した者」と規定している。すなわち、質問検査権の行使に対する不答弁および検査拒否の罰則を定めているのである。このことは、自己に不利益であつても真実を供述することが罰則規定により間接的に強制されるもので、質問検査権の適正な行使およびその実現を担保するものであると考えられる。

これらの罰則規定の法的性質について、最高裁判所は、「この場合の強制の態様は、収税官吏の検査を正当な理由がなく拒む者に対し、同法七〇条（昭和四四年当時の所得税法）所定の刑罰を加えることによつて、間接的心理的に右検査の受忍を強制しようとするものであり、かつ、右の刑罰が行政上の義務違反に対する制裁として必ずしも軽微なものとはいえないにしても、その作用する強制の度合いは、それが検査の相手方の自由な意思をいちじるしく拘束して、実質上、直接的物理的な強制と同視すべき程度にまで達しているものとは、いまだ認めがたいところである。国家財政の基本となる徴税権の適正な運用を確保し、所得税の公平確実な賦課徴収を図るといふ公益上の目的を実現す

るために収税官吏による実効性のある検査制度が欠くべからざるものであることは、何人も否定しがたいものであるところ、その目的、必要性にかんがみれば、右程度の強制は、実効性確保の手段として、あながち不均衡、不合理なものとはいえないのである⁽⁹⁾と判示している。つまり、刑罰を加えることにより実効性を確保し、また、その刑罰を加えることにより間接的心理的にその受忍を強制し、さらに、その強制の程度は実質的に直接的物理的な強制にまで達していないと判示しているのである。

また、この判決に対して、疑問がないわけではない⁽¹⁰⁾。すなわち、今日の質問検査権の行使にあつては、判決の示すとおりであるかといえば、甚だ疑問である。間接的であれ心理的であれ、間接強制として罰則の伴う実質的強制であれば、結果的に相手方の自由な意思をいちじるしく拘束することになる。結果的には、直接的物理的な強制と同じである。また、実効性確保の面から不均衡、不合理な強制ではない旨判示しているが、しかし、租税行政の公益性により納税義務者、ひいては国民の権利ないし利益を制限する理由とはならないと考える。納税義務者ないし国民の権利・利益を制限するには、当然法律の根拠を必要とするのである。また、その強制の根拠を罰則規定に求めているかぎり間接強制または間接強制による行政調査であり、「任意調査」ではないのである。

とはいえ、法は質問検査権の行使を無制限に認めているわけではない。所得税法二三四条二項は、「前項の規定による質問又は検査の権限は、犯罪捜査のために認められるものと解してはならない」と定め、法人税法一五六条は、「前三条の規定による質問又は検査に権限は、犯罪捜査のために認められたものと解してはならない」と規定しており、質問検査権の行使は、税法の各種処分的前提となるべき事実の認定と判断を行うものであることを裏づけている。また、この質問検査権の行使は、相手方の任意の同意または同調を求めて行われる任意調査ではあるが、罰則規定によりその相手方に実質的強制を伴うことから「間接強制としての任意調査」または「間接強制を伴う任意調査」と一般

的に解されている。

この質問検査権の行使の制約について、最高裁判所は、「所得税法二三四条一項の規定は、国税庁、国税局または税務署の調査権限を有する職員において、当該調査の目的、調査すべき事項、申請、申告の体裁内容、帳簿等の記入保存状況、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、前記職権調査の一方法として、同条一項各号規定の者に対し質問し、またはその事業に関する帳簿、書類その他当該調査事項に関連性を有する物件の検査を行う権限を認めた趣旨であつて、この場合の質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、右にいう質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまるかぎり、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられているものと解す⁽¹¹⁾」と判示している。すなわち、判旨は質問検査権の範囲、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、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられていることは認めるが、その選択にあつては「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」、質問検査権の客観的な「必要性があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる」旨の制約を示している。また、調査の必要性にあつては、それが具体的、客観的でなければならぬこと、相手方の私的利益とも考慮に入れて判断すべきこと（利益衡量の原則）、手段・限度ともに相当でなければならぬこと（比例原則）の制約があることを認め、これに違反した場合には権限の踰越濫用にあたることを示したものであるといえる。⁽¹²⁾

三 質問検査権の行使とその調査手続

質問検査権の行使は、税法上の各種処分的前提となるべき事実の認定と判断を行い、適正かつ公平な租税負担の実現を図るものである。その質問検査権の行使、すなわち、調査手続について、以下法的検討を試みることにする。

その第一は、調査権を有する当該職員である。調査権を行使することができる税務職員について、法は「当該職員」と規定しているが、その意義・範囲については一般に国税庁、国税局、税務署の職員で職制上その事項について、質問・検査を行う権限を与えられている者と解されている。つまり、所轄管轄、事務分掌上の制約を受けることになる。

その第二は、その調査対象者である。質問・検査を行うことができる相手方について、所得税法二三四条一項は、「納税義務がある者又は納税義務があると認められる者」と規定している。すなわち、すでに納税義務が成立している者のほか、将来終局的に納税義務を負担するに至るべき者を含み、その他当該納税義務者の家族・従業員・その他関係人をも含むものとされている。また、「納税義務があると認められる者」については、税務職員の判断で納税義務がある者に該当すると合理的に推認される者であると解されている。

その第三は、調査の必要性である。所得税法二三四条一項は、「調査について必要があるとき」と規定している。その意味は、社会通念上妥当と認められる合理的推認であり、申告が正当であるか否かを含むものとされている。このことに関して、前記最高裁判所は、「所得税法二三四条一項の規定は、国税庁、国税局または税務署の調査権限を有する職員において、当該調査の目的、調査すべき事項、申請、申告の体裁内容、帳簿等の記入保存状況、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、……当該調査事項に関連性を有する物件の検査を行う権限を認めた趣旨」とし、具体的事情にかんがみ、客観的な必要性のある場合に限定している。

が、具体的な客観的必要性についての内容は不明確である。この客観的必要性について、名古屋地方裁判所は、「税務署長は、過少申告なることを疑うに足りる事情の存する申告については勿論、かかる事情の存しない申告についても調査することを妨げられるものではない」と判示している。⁽¹³⁾ この判決は、客観的必要性についての範囲を広範に認めしており、このように解釈すると、客観的必要性の意味がまったくなくなってしまう。つまり、前記最高裁判決による客観的必要性の制限が意味をもたなくなってしまうのである。また、このことにかんがみ、客観的必要性の内容に触れない判例もみられる。⁽¹⁴⁾ さらに、広島地方裁判所は、「所得税法二三四条一項に規定する税務職員の質問検査権は、必ずしも申告内容について具体的な疑いが存するといったような場合に限られず、申告内容が不明確で、相手方の業態等諸般の事情にかんがみると、課税の公平、かつ、適正を図る上で、これを明確にする客観的な必要性が首肯されるような場合を広く含むと解される」とし、⁽¹⁵⁾ 「このことから、前記一認定事実により、本件調査開始の経緯についてみるに、原告提出の本件各係争年分の確定申告書の記載内容からはその所得金額算出の根拠が不明であり、かつ他の同業者の申告状況や他の納税者の所得調査の結果等から推定される原告の売上状況からみると、原告の申告所得金額が過少であると認められたというのであって、被告署長係官が税務調査により右事実関係を明確にする客観的な必要性は十分あった」としている。⁽¹⁶⁾ また、東京地方裁判所は、「本件係争各年分の申告所得金額が五〇万円前後であったため、右申告所得金額はその事業規模に比較して過少ではないかとの疑いがもたれたうえ、原告の提出した確定申告書には収入金額及び必要経費の金額の記載がなく、かつ、原告については長期間にわたって調査を実施していなかったことから、被告は、申告所得金額の適否について調査する必要があると認めたと」⁽¹⁷⁾ としている。つまり、これらの判決は、その必要性を広範に認めるものであり、「客観的必要性」の意義について判示したものではない。また、「ここでのいう「必要」とは、さまざまな調査方法（純粋な任意調査を含めて）の中でも、罰則の裏付けのある質問検査の方法でな

ければ、調査目的が完遂しないという程度に高い度合いの、かつ、限定された「必要性」性が要求されているといわねばならない⁽¹⁸⁾というべきである。しかしながら、現在のところ、この「客観的必要性」がないとした事例はない。

その第四は、調査手続方法である。すでに述べたとおり、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、相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまるかぎり、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられておるとされている。したがって、実施日時、場所、調査の事前通知、調査理由の開示、取引先・金融機関等の先行反面調査等についても、当該税務職員の裁量に委ねられていることになる。しかしながら、当該税務職員の裁量が無制限に認めているわけではない。前記最高裁判決にもみられるように「相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる」旨の制約を明確にしている。したがって、税務職員の裁量権は制限的であり、厳格に解釈しなければならぬにもかかわらず、租税行政庁および裁判所は当該税務職員の制限的裁量権を拡大解釈しているのである。⁽¹⁹⁾

その第五は、調査の事前通知である。この事前通知については、「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」⁽²⁰⁾のである。しかし、税理士法三四条（調査の通知）の立法趣旨、憲法八四条（租税法律主義）における手続的保障原則および納税者の私的利益との衡量からみれば、当然、事前通知が原則であると考えられる。⁽²¹⁾

その第六は、調査を拒否できる場合である。さきにもふれた最高裁判決は、「相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる」という制限を明確にしているが、罰則規定により調査の相手方に、受忍義務がある⁽²²⁾とされている。すなわち、質問不答または検査拒否の場合は、所得税法二四二条一項および法人税法一六二条の規定により刑罰が科されるのである。しかし、相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる旨

の制限の趣旨からみて、当該調査を拒否し得る場合が認められることも当然のことと考えられる。すなわち、調査を拒否するに相当の理由がある場合には、調査を拒否できると解されているのである。その例として「調査日時の前通知がなかったため、営業上の利益等対象者の私的利益が質問検査の公益上の利益に比し過大に侵害されるに至ったような具体的事情が存在する如き場合は、これを拒否したとしても正当な理由に基づくものという」⁽²²⁾ べきであるとしている。

四 質問検査権と黙秘権

すでにふれたとおり、質問検査権の行使は、犯罪捜査のために認められたものと解してはならないことを法文で規定しており、質問検査権の行使は、税法の各種処分的前提となるべき事実の認定と判断を行うものである。しかし、その場合においても無制限に認められているわけではない。

憲法三八条一項は、「何人も、自己に不利益な供述を強要されない」と定め、国民の黙秘権ないし供述拒否権を保障している。つまり、自己の刑事責任に関する不利益な事実の供述、すなわち、刑罰を科せられる基礎となる犯罪事実、および量刑上不利益をもたらす事実についての供述を強要されないとするものである。⁽²³⁾

ところで、質問検査権の行使に対して、憲法三八条一項の黙秘権が認められるか否かについて、最高裁判所は、「検査が、もっぱら所得税の公平確実な賦課徴収を目的とする手続であつて、刑事責任の追及を目的とする手続ではなく、また、そのための資料の取得収集に直接結びつく作用を一般に有するものでもないこと、および、このような検査制度に公益上の合理性の存することは、前示のとおりである。これらの点については、同法七〇条一二号、六三条に規定する質問も同様であると解すべきである。そして、憲法三八条一項の法意が、何人も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供述を強要されないことを保障したものであると解すべきことは、当裁判所大法廷の判例（昭和二十七年（あ）第八三八号同三二年二月二〇日判決・刑集一一卷二号八〇二頁）とするところであるが、右規定による保障は、純然たる刑事手続においてばかりでなく、それ以外の手続においても、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手続には、ひとしく及ぶものと解するのを相当とする。しかし、旧所得税法七〇条一〇号、一二号、六三条の検査、質問の性質が上述のようなものである以上、右各規定そのものが憲法三八条一項いう「自己に不利益な供述」を強要するものとすることはできず⁽²⁴⁾と判示している。

つまり、質問検査権の行使は「刑事責任の追及を目的とする手続ではなく、また、そ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もない」としている。たしかに、質問検査権の行使は、刑事責任の追及を目的とする手続ではなく、また、所得税法二三四条二項および法人税法一五六条もその旨の規定をしている。しかし、質問検査権の行使によって得た各種処分のための資料は、結果的には刑事責任追及のための証拠になるのである。換言すれば、質問検査権の行使に際して、納税義務者等に所得等の「仮装・隠ぺい」の事実を知るに至った場合、その資料ないし納税義務者の提出する「確認書」・「申立書」をもって、結果的に刑事責任の追及を受けることになる。この実状からみれば、この判決は、具体的現実性を欠くものであるといわざるを得ない。また、公益上の必要性と合理性を指摘しているが、所得税法および法人税法にいう「犯罪捜査のために認められたものと解してはならない」とする規定、および実定法上の法的根拠をあげるほうが、より説得力があると思われる。なぜなら、質問検査権の行使について公益上の必要性と合理性については、論ずるまでもないからである。さらに、「右規定による保障は、純然たる刑事手続においてばかりでなく、それ以外の手続においても、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手続には、ひとしく及ぶものと解するを相当とする」と判示している。このことは、質

問検査権の行使の実態からすれば、妥当するように思われるが、しかし、結論的には「公益上の必要性と合理性」によって、憲法三八条一項の適用を否定しているのである。この判決に関連して、田中二郎博士は、「税務調査権は、憲法において明定されている納税義務の適正公平な負担を担保するために行使されるものであって、その行使によって、その対象たる納税義務者に何らの不利益を与える性格のものではない。従って、国民の権利の制約を内容とするような行政行為とパラレルに解すべきではない⁽²⁵⁾というべきである」と述べられている。しかし、質問検査権の行使によって犯罪捜査のための資料収集がなされている実状からすれば、「公益上の必要性と合理性」・「適正かつ公平な租税負担」よりは、「適正な質問検査権の行使」が重視されなければならないと考える。また、質問検査権の行使により収集した資料が、結果的に「刑事責任追及の証拠」になる実態からすれば問題の存するところである。つまり、法律によって「犯罪捜査のために認められたものと解してはならない」と規定しているにもかかわらず、結果的には「犯罪捜査のために」となり、その資料は「証拠」として採用されるのである。このことは、さきの法規定に違背するもので、その証拠としての資料は、刑事責任追及の証拠から排斥されるべきである。すなわち、違法な手続によって得た資料は証拠能力を欠き、これを証拠に供することはできない。かりに、証拠能力があるとしても、質問検査権の行使の実態からすれば、憲法三八条一項の黙秘権の適用があるのではないかと考えられる。

五 違法な調査による課税処分

税務職員によるいわゆる税務調査については、無制限にそれを認めているわけではない。最高裁が示すよう「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」、質問検査権の客観的な「必要性があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念

上相当な限度にとどまる」旨の制限がある。また、調査の必要性にあたっては、それが具体的、客観的でなければならないこと、相手方の私的利益とも考慮に入れて判断すべきこと（利益衡量の原則）、手段・限度ともに相当でなければならないこと（比例原則）の制約があることを認め、これに違反した場合には権限の踰越濫用にあたることを明確にしている。⁽²⁶⁾

ところで、税務調査に違法があつた場合、その違法な税務調査により取得された資料にもとづく課税処分その効力が問題とされる。

この件に関し、南博方教授は、「刑事訴訟のように厳格な証拠法則を欠く行政手続においては、一般的には、右のような原則をそのまま導入することには、なお疑問があろう。しかし、質問検査のように罰則の裏付けをもって強行される行為にあつては、基本的には、刑事訴訟におけると別異に解すべき理由はないであろう⁽²⁷⁾」と述べられている。また、金子宏教授によれば、「質問・検査が、広い意味で租税確定手続の一環であるのみでなく、公権力の行使であつて納税義務者の利害関係に種々の影響を及ぼすことにかんがみると、質問・検査がその前提要件を欠く場合（たとえば相手方の意に反して検査を強行した場合）など著しい違法性を有する場合は、それに基づく更正・決定は違法になる⁽²⁸⁾」としている。さらに、北野弘久教授は、「憲法理論的視角からは違法な調査に基づく課税処分は適正手続に違反するものとして違法とみることが可能である。そうしなければ、行政レベルにおいて違法な質問検査権の行使に対し納税者を救済することがまったくできない⁽²⁹⁾」と述べられている。つまり、違法な調査手続にもとづく課税処分は、憲法三一条（法定手続の保障）および憲法八四条（租税法主義（手続的保障原則））からみて、その処分も違法であるとするものである。

一方、大阪地方裁判所は、「税務調査手続は、課税庁が課税要件の内容をなす具体的事実の存否を調査するための手

続に過ぎないのであって、この調査手続自体が課税処分要件となることは、如何なる意味においてもあり得ないといふべきである。したがって、右調査手続が仮に違法であつても、それに基づく課税処分は、それが客観的な所得に合致する限りにおいては適法であつて（もちろん、国に対して国家賠償を請求するのは別論である）、取消の対象とならないといふべきである⁽³⁰⁾と判示している。つまり、税務調査に違法があつても、当該課税処分の根拠となる事実が、客観性を有していれば、その処分自体は違法ではないとしている。これに対して、京都地方裁判所は、「裁量権の行使が、その範囲を逸脱したり濫用にわたるときは、税務職員の質問検査権の行使が違法になることは、法の一般原則に照らして明らかである。このような場合として、被調査者の営業を妨害したり、その名誉や信用が著しく棄損されたことをあげることができる。そうして、税務職員の質問検査権のこのような違法は、それに基づく課税処分をも違法ならしめると解するのが相当である⁽³¹⁾」と判示し、さらに、浦和地方裁判所は、「調査手続の違法性の程度が刑法令に触れたり、あるいは、公序良俗に反する程度に至つたような場合には、憲法における適正手続保障の精神に照らして、取消要件、課税要件の存否にかわりなく、処分の取消事由と解すべきである⁽³²⁾」としている。つまり、違法な調査手続にもとづく課税処分は、憲法三一条（法定手続の保障）および憲法八四条（租税法律主義（手続的保障原則））からみて、その処分も違法であるとすることを支持しているのである。

違法な調査にもとづく課税処分については、学説・判例ともその違法性を支持しているものである。この違法収集証拠否定の論拠は、「公正（適正）手続の保障と違法調査の抑止⁽³³⁾」にほかならない。もし、違法な調査手続によって得た証拠を採用することになれば、税務調査の慎重性は確保されず、ひいては租税行政の慎重性も担保されなくなつてしまふと考える。したがって、国民の財産権を侵害できる唯一の行政である租税行政の慎重性、憲法八四条に規定する租税法律主義（課税要件法定主義・課税要件明確主義・合法性原則・手続的保障原則）の立法趣旨を尊重すれば、

至極当然のことである。また、前記最高裁判決の制限基準、すなわち、調査の必要性にあたっては、それが具体的、客観的でなければならぬこと、相手方の私的利益とも考慮に入れて判断すべきこと（利益衡量の原則）、手段・限度ともに相当でなければならぬこと（比例原則）をも遵守しなければならないと考える。

むすび

以上、税務調査手続における法的問題を検討したが、その問題点は、質問検査権の任意性およびその調査手続により収集された資料の証拠能力、さらに、その調査手続における黙秘権の適否、また、収集された資料にもとづく課税処分 of 違法性の問題である。

つまり、質問検査権の行使が間接強制を伴う任意調査であり、質問不答弁および検査拒否が許されず、さらに、質問検査権の行使は犯罪捜査のために認められたものではないと法規定しているにもかかわらず、実際的には、質問検査権の行使により収集された資料は、犯罪捜査のための重要な証拠として採用されている。この実態からすれば、憲法三八条一項に規定する黙秘権の適用があつてもあながち不合理であるとはいえないと考える。また、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する法規定からすれば、取得収集された資料は証拠として供することはできないものであり、当然、証拠から排斥されるべきである。さらに、その取得収集された資料に違法性があれば、その資料にもとづく課税処分は適法性を欠く無効な課税処分であると考えられる。

このような問題点を解決することが、質問検査権の行使を含む税務調査手続の慎重性を担保し、また、その実効性を確保し、ひいては、租税行政の慎重性を担保することになると考える。

- (1) 「純粹な任意調査」については、北野弘久・現代税法の構造三一九頁以下参照。
- (2) 任意調査の法的性格について、行政指導を否定するものとして「公法上の契約」とする見解もある。村井正「租税法における質問検査権の若干の問題点」北野弘久編・質問検査権の法理二四四頁以下。
- (3) 同趣旨の見解としては、玉国文敏「税務調査の現代的課題」租税法研究一四号五九頁。
- (4) 「自己査定制度」とは、申告納税方式（国税通則法一六条）・申告納税制度・自己申告納付制度・自己賦課制度といわれるものである。
- (5) 部内調査と部外調査については、越路正巳「アメリカ税務行政における税務調査権」北野弘久編・質問検査権の法理二〇一頁以下参照。
- (6) 南博方・国家と法Ⅰ―行政法七二頁。
- (7) 詳細については、南博方・前掲書七二頁以下参照。また、修正申告の面からみた行政指導については、拙稿「修正申告における納税義務者の権利救済の論理」高崎商科短期大学紀要創刊号二二二頁以下参照。
- (8) 南博方・前掲書七三頁。
- (9) 昭和四七年一月二二日最高裁判所大法廷判決・刑集二六卷九号五五八頁―五五九頁。
- (10) 詳細については、拙稿「税務調査に関する一考察」高崎商科短期大学紀要二号一七九頁以下参照。
- (11) 昭和四八年七月一〇日最高裁判所第三小法廷判決・刑集二七卷一二二頁。
- (12) 南博方・租税争訟の理論と実際（増補版）九六頁以下参照。
- (13) 昭和五三年五月一五日名古屋地方裁判所判決・税資一〇一号三八九頁。また、詳細については、三木義一・租税手続法活用事典一六頁以下参照。
- (14) 昭和五六年三月三十一日大津地方裁判所判決・シュトイエル二三三号二七頁。
- (15) 昭和五七年一月二八日広島地方裁判所判決・シュトイエル二四三号二四頁。三木義一・前掲書一八頁。
- (16) 昭和五七年一月二八日広島地方裁判所判決・シュトイエル二四三号二四頁。
- (17) 昭和五七年一月二七日東京地方裁判所判決・シュトイエル二五五号四五頁。
- (18) 鶴見祐策「課税処分のための質問検査権」北野弘久編・日本税法体系（第三卷）二九四頁。三木義一・前掲書一九頁。

- (19) 社会通念上相当な限度を超えたと認定した事例としては、昭和五十一年一月一八日神戸地方裁判所判決・税資九八号一頁。
- (20) 昭和四八年七月一〇日最高裁判所第三小法廷判決・刑集二七卷一二一一頁。同趣旨の判決としては、昭和五十一年九月二九日大阪高等裁判所判決・シュトイエル一七九号三八頁。昭和六一年三月三二日東京地方裁判所判決・シュトイエル二九五号一九頁。
- (21) 税理士法三四条は次のとおり定めている。すなわち「税務官公署の当該職員は、租税の課税標準等を記載した申告書を提出した者について、当該申告書に係る租税に関しあらかじめその者に日時場所を通知してその帳簿書類を調査する場合において、当該租税に関し第三十条（税務代理の権限の明示）の規定による書面を提出している税理士があるときは、あわせて当該税理士に対しその調査の日時場所を通知しなければならない」と定めている。また、憲法八四条（租税法主義）の内容等（手続的保障原則）については、拙稿「租税法主義と租税公平負担」横浜商大論集三〇巻二号八二頁以下参照。
- (22) 昭和四九年八月二一日盛岡地方裁判所判決・判例時報七二八号一一〇頁。
- (23) 橋本公亘・日本国憲法三二六頁以下参照。
- (24) 昭和四七年一月二二日最高裁判所大法廷判決・刑集二六卷九号五六〇頁。
- (25) 田中二郎・租税法（新版）二〇一頁。
- (26) 南博方・前掲書九六頁以下参照。
- (27) 南博方・前掲書二一三頁。
- (28) 金子宏・租税法（第五版）五三八頁。
- (29) 北野弘久・税法学原論（第三版）三三四頁。
- (30) 昭和五九年一月三〇日大阪地方裁判所判決・判例時報一一五一号五一頁。
- (31) 昭和五九年四月二六日京都地方裁判所判決・シュトイエル二七四号一頁。
- (32) 昭和五九年一〇月二九日浦和地方裁判所判決・シュトイエル二七九号一頁。
- (33) 南博方・前掲書二一三頁。