

税務調査における質問検査権

小 山 威 倫

目 次

- I はじめに
- II 税務行政における質問検査権
- III 質問検査権の合憲性
- IV 質問検査権の限界
- V おわりに

I はじめに

国民に租税を課し、また現行の租税を変更するには、法律によらなければならない。従って、法律に定めがない限り、国民は納税の義務を負わない。これを「租税法律主義」というが、この租税法律主義の原則は、逆の意味において、国民は法律の定めにしたがい納税の義務を負うことも意味している。

この納税義務の具体的表現は、現行税務行政の著しい特色である「申告納税制度」による自主申告となってあらわれる。これは、国民の納税義務を、納税義務者自らが第一次的に決定し履行する制度であるが、納税者自らが租税を適正かつ適法に協定していないときは、税務官庁がそれを決定する権限を行使することになる。

即ち、法律の定めた国民の納税義務を適法かつ具体的に履行させるために、

税務官庁が必要あるときに限り、法律の定めた方法により納税義務者の所得その他の課税要件を調査することが認められている。この調査のために与えられた法律上の権限が「税務調査権」である⁽¹⁾。

租税というものは、大局的には国家の財政をまかなう重要なものであることは解っていても、個々の納税義務者にとっては、何等の直接的反対給付なしに、一方的に金銭の納付を義務づけられているものなので、とかく租税回避を誘引しやすく、また現実に誘発しているのであるが、租税回避までには至らなくても、法解釈上の疑義から生ずる誤解、法規定の課税要件と変転極まりない経済事象との断層にもとづく疑義などから生ずる法解釈の不統一など；それらを是正するために税務調査権の行使を必要とする場合が多々ある。このようなケースを放置しては、租税負担の公平平等を乱すばかりでなく、適正に申告納税している大多数の納税義務者の納税思想を困乱させることになる。

このような不正納税者を適法に申告納税させ、租税負担の公平平等を実現するところに、税務調査の真の意義が存在するのであるから、税務調査においては、税法の定めるところに従って、適正に納税義務を履行しているか否かを質問検査し、その結果、脱漏・不正のある場合には、税務官庁の更正決定により、納税義務を第二次的に決定する。税務調査を通じて行使される更正決定の権限は、納税者の適正かつ適法な申告納税を制度的に支えるものであり、その意義はどこまでも租税負担の公平平等を実現することであって、その結果、租税収入が増加することは第一義的目的ではなく、あくまでも副次的な効果なのであるが、現在の税務行政は、あまりにも、租税収入の増加に重点をおき過ぎている。税務調査権は、あくまでも適法な租税負担の公平平等の実現のための行使であることに、税務官庁は認識を新たにしなければならない。

税務調査は、更正・決定、賦課決定などの課税処分をするか否かの判断のための調査⁽²⁾、滞納処分手続を遂行するための調査⁽³⁾、および犯則事件の内容を確認するための調査⁽⁴⁾がある。

後の二者は、租税法上、特殊なものであって、それなりに重要な理論的課題がないではないが、一般に「税務調査」という場合は、前者、つまり、課税処

税務調査における質問検査権

分をするか否かの判断のための調査をいい、その中でも、今日的・通常的な問題として、納税者の一番関心事になっているものは、所得税、法人税であり、とりわけ最も注目的になっているのは、法人成りの同族的な小法人に対する調査である。

ここで、その法的限界を検討しようとする「税務調査権」は、税務調査を内容とする、税務行政機関に与えられている権限であるが、この「税務調査権」の内容のうち、納税者にとり、重要な中核をなすものは、税務職員のいわゆる「質問検査権」にほかならない。

この「質問検査」は、相手方がこれに応じない場合には、質問についてはその本質上、検査については実定法上、それらが実力をもって強制し得ないものであることから、前述の他の二種の税務調査について法律が認めている強制調査と区別されて、一般に、「任意調査」であるとされているが、相手方が調査に応じない場合は、法律上一定の処罰が用意されているから⁶⁾、納税者は、調査に応ずることを制度上心理的に強制されていることとなり、これは、「間接強制調査」であるというべき性質のものである⁶⁾。

この質問検査権の適正な行使は、その拒絶に対する罰則を通じ、間接的強制を背景として、適正平等な納税義務の履行を実現させる有力な担保ないし根拠となるものであるが、この間接強制を伴う質問検査権の行使は、納税者の基本的な人権に大きな係りあいをもつ、即ち、心理的、経済的負担や調査受忍義務などを強いることになるので、税務職員の恣意によって行使する濫用は、納税者の生活や財産権を侵害する結果を招く危険があるので、質問検査権行使の要件は厳格に解されなければならないことになる。

質問検査権については、法律をもってその限界を規制しているので、その実体的・手続的要件内容を吟味することにより、それらの要件内容に違反して、或はその範囲を超えて、行使されてはならないという法的限界の与えられていることを、直接税、殊に所得税を中心にして明らかにしてみたい。

昭和47年2月9日、静岡地裁は、税務調査に対する公務執行妨害事件について、「被調査者が調査の具体的理由の開示を要求した場合、税務職員はそれに

第 3 号

応じなければならないとするは、税務当局の恣意による質問検査権の行使を防止するためであって、不当な質問検査権の行使から、納税者の正当な権利を守るため納税者自身に与えられた重要な権利の行使である等」の民主的な判決を下し、その他の裁判所も、民事、刑事を含む税金紛争について、現代法における行政の基本的あり方について数多くの判断を示すに及び、国税庁は、慌てたように、質問検査権のあり方について、「税務調査の法律的知識」と題して、15項目の問題にわたって具体的な見解を発表し、税務職員の調査の場合の指針とした。これは、徴税側に有利なように、法律をギリギリの線にまで解釈したものである。

ここ数年、質問検査権をめぐる多くのトラブルが発生した。税務職員による、租税法規の解釈、適用は、罰則規定の発展にまで及び、所得税法違反不答弁犯として納税者に対する訴追や、不服申立中の家族労働だけの零細なクリーニング業者が、強制的な天井裏までの捜索をうけ、さらに、公務執行妨害罪による起訴等、一般行政手続から刑事訴追にまでエスカレートして、そのとどまるところを知らない。

昨年11月22日に、質問検査権の行使に対する処罰規定の合憲性をめぐって、最高裁で争われた事件の判決をみるに及び、税務調査における質問検査権の規定の解釈について、学説や論議が再び活潑に展開されている。

この小論において、その任の重さを承知で、従来の判決学説等を参照しながら、質問検査権に対する税務官庁の見解、前述の最高裁の判決の内容を紹介しながら、質問検査権の基本的性格について、税法学の立場から、所得税を中心に、税務行政の実態を検証しつつ、実証的に批判と意見を述べてみたい。

- (1) 山林良夫「税務調査の基本対策」 p.67.
- (2) 国税通則法24～6条、所得税法284条、法人税法153～5条、相続税法60条1～2項、印紙税法21条1項、物品税法41条1項、酒税法53条1～6項、地方税法の該当各条項。
- (3) 国税徴収法141～7条。
- (4) 国税犯則取締法1～12条。
- (5) 所得税法242条8号、法人税法162条2号、相続税法70条2・4号、印紙税法25条4

税務調査における質問検査権

号, 物品税法46条6号, 酒税法59条6号等のほか地方税法の該当各条項。

- (6) 新井隆一「課税権力の本質」 p.124, 中川一郎「税法学体系」 p.263, 北野弘久「税務調査権の実態と法的限界」法律時報 Vol.42 No.4 p.17。

Ⅱ 税務行政における質問検査権

国税庁は、昨年春、「税務調査の法律的知識」⁽⁴⁾と題し、第一線で直接税務調査に従事している職員が質問検査権に関する一方的な解釈のもとに納税者の協力が得られない場合に対処するために、小冊子を作成した。

この国税庁文書は、所得税中心で、民商等を対象にしすぎるきらいはあるが、現在、税務行政機関が、質問検査権をどのように解釈して調査に対処しているかは、縷々説明するまでもなくこの小冊子の全体に流れる基本的な考え方をみれば一目瞭然たるものがある。この文書の考え方が、国税庁の質問検査権に対する見解であり、これによって税務調査が行なわれているので、まず、小冊子の内容を、質問権検査権の目的と人権、質問検査権行使の要件、質問検査権の行使の理由開示の三点から解明することにした。即ち、この文書は次のように説く。

A 質問検査権の目的と納税者の基本的人権

「質問検査権の行使は望ましくない、己むを得ない必要悪である。なぜなら、質問検査権は、これを行使することによって納税者の基本的人権を侵害するからである。」或は、「新憲法のもとでは、国民の基本的人権を尊重することが基本的目的である。行政目的の実現は、この基本目的目的を達成するための手段に過ぎない。その手段のために本来の目的たる基本的人権に制限を加えるのは必要最小限度にとどめるべきである。また、法律の目的と行政の目的とは違うだけでなく相反的である。法律による行政はむしろ行政をやりにくくするところに主眼がある」と主張する人がいる。これに対し、「税務調査を受けることによって、納税者はどのような基本的人権を侵害されるのか。納税者は調査をうけることによって、営業活動等の面で、ある程度負担を蒙ることにはなる

第 3 号

が、従って、このような私生活に対する干渉は出来るだけ最小限になるよう配慮しなければならないが、それが不当に多大なものでない限り、調査は納税者にとっても自己の申告の正しさを説明できる機会であるから、納税者は自己の申告内容についてむしろ積極的に説明し、協力すべきではないか。だから質問検査権の行使自体が直ちに基本人権を侵害するという主張には賛成できない。

また、質問検査権は、課税負担の適正公平という行政目的を実現するために行使されるが、税を負担するという事は、近代社会においては、共同の社会生活に参加するための費用を支払うということであって、税は能力に応じて、適正公平に負担すべしという理念は、社会生活のもっとも基本的な規範として維持されるべきである。脱税者、過少申告者または無申告者は、ひとり自己を利するだけでなく、適正な申告者をして相対的に不利な地位に立たせる。かりに質問検査権の適正な行使がないとしたら、脱税をした者は、その者が当然負担しなければならない納税義務を免れる結果になり、脱税チェックの機能は殆んどなくなり、一般的に広く脱税の追随者を出現させる危険が大きくなる。

税務官庁は、質問検査権を行使することによって、公共の福祉を損なう脱税を是正する責務がある。この公共の福祉の中味は、適正な申告をしている納税者を不当に不利益な状態から救出することであり、加えて、その適正な納税者が、自己が不利益に扱われていないという意識を得ることである。このような内容を有する公共の福祉は、まさに適正な納税者の人権もしくは利益を得護するものであるというべきである。

このようにして、質問検査権は、間接的に適正に申告した納税者の人権もしくは、利益を保障するものといえる。つまり、法律の目的として基本的人権を、行政目的としては公共の福祉を一応概念的に措定することはよいとしても、税法上の質問検査権が目的とする公共の福祉の中味をつきつめると、他の納税者の人権が出現してくるのであって、質問検査権の行使を受ける納税者の立場のみにとらわれて、税法上の質問検査権の機能をあまりにも消極的にみることは、脱税の自由を結果しかねない。」と反論している。

B 質問検査権行使の要件

税務調査における質問検査権

如何なる場合に質問検査権の行使ができるか、税法の「調査について必要があるとき」の解釈を「正しい課税標準はいくらか、申告が正しいかどうかを確認する必要がある場合」としている。

「申告のない場合または申告が適正でない合理的な疑いのある場合」⁽⁶⁾ という判例もあるが、この「合理的な疑い」という意味を、その疑わしさの程度には、そういうこともありうるという可能性の段階と、そうであるらしいという蓋然性の段階とがありうるが、申告が適正でない疑いを可能性の段階でとらえれば、申告が正しいかどうかを確認するためという小冊子の見解と実質的には異ならないことになる。

しかし、過少申告の疑いを蓋然性の段階でとらえれば、過少申告であるらしいということが認められた場合にのみ、質問検査権の行使が可能ということになる。現在、調査対象の選定は、申告額の推移、決算書や過去の調査事績の検討、同規模納税者との比較、収集されている資料などを総合的に検討して決めているので、調査前に過少申告の疑いを把握することもあるが、総ての業種にわたって不正発見に結びつく資料が収集されるわけではない。現実には、税務調査の段階、即ち、帳簿・伝票等を対査する過程で不審点を見出し、取引先の帳簿と照合したり、取引の決済面を検討することによって不正を発見するケースが多い。このような実態からみて、もし、調査前に過少申告の疑いがなければ質問検査権の行使ができないと解釈すれば、悪質巧妙な大口脱税者を野放しにすることになりかねない。

調査対象の選定は、一調査担当者の恣意によってなされているのではなく、所得税については、資料からみて過少申告の疑いのあるもの、同業種・同規模の納税者の申告からみて過少申告の疑いのあるもの、相当期間調査を省略し調査の必要性が認められるもの等の選定基準について行なわれていて、調査担当者みでの判断ではない。

納税者側よりみれば、調査は納税者にとって提出した申告の正しさを説明できる機会であり、また、権限ある税務職員から問われれば、内容が正しいことを説明する義務があるともいえる。正否を知っているのは納税者自身であり、

納税者は、自己の申告について十分の責任をもち、求められれば、課税標準の計算の基礎となる帳簿や資料を積極的に開示すべきであり、申告の場合は申告内容が正しいことにつき、また申告しない場合は、その申告しなかったことが正しいことについて、説明しなければならぬ、憲法30条の納税義務とは、まさにこのような責任を内包するものと解すべきである。

税法に規定されている質問検査権は、蓋然的な過少申告の疑いがなければ、行使の要件を欠ぎ、違法というものではなく、正しい課税はいくらか、課税標準等を正しく申告しているかどうかを確認するために、税務官庁の合理的な基準に基づいて行使できると考えるべきである。

C 質問検査権の行使と理由開示

税務当局の恣意による質問検査権の行使を防止するため、調査理由の開示のない場合は、調査を拒みうるという判例がある⁽⁴⁾。

これに対し、調査対象の選定基準は、本来、部内の審理基準であって、納税者に説明しなければならない法的な義務はないとの判例もある⁽⁴⁾。

この場合、調査の具体的理由の開示とは、どのような内容のことをさしているか明らかでないが、理由の開示を必要とする根拠が税務職員の恣意性を排除することにあるのであれば、調査対象の選定基準を開示することによって満たされると思う。

しかし、調査の具体的理由の開示が、前記選定基準ではなくして、例えば、資料からみて過少申告の疑いがある場合、その資料に記載されている取引の相手方、取引金額等の具体的な内容である場合は、開示した当該資料の取引部分に調査を狭めることになる。このように調査範囲を限定しては、課税標準であるその年分の所得金額を確定することは困難になってくる。課税所得は、相互に有機的に関連する課税要件事実で構成され、その個々の事実一つ、一つを取り出してみても、課税客体である所得を把握することは不可能に近く、納税者に租税回避を容易にさせるのみである。

申告の正否を確認する行政目的のための質問検査権の行使において、このような具体的理由を開示しなければならない根拠はなく、また、具体的理由を開

税務調査における質問検査権

示しなければ、被調査者のどのような基本的人権を侵害するというのか、甚だ疑問である。

国税庁文書の要約は以上のとおりであるが、要するに、この内容は、税務官庁のことはをかりれば、適正な申告を担保するため、合理的な基準に基づき質問検査権を的確に行使することが、大部分の適正に税を負担している納税者の利益に合致することになるので、税法上の質問検査権の機能を余りにも消極的にとらえ、その行使の要件を限定的に解すべきではなく、質問検査権の行使にあたって、理由開示の法的義務はないとの考え方によって纏められたものであるということにある⁽⁴⁾。

- (1) 国税庁文書は、質疑応答の形式で15項目からなり質問検査権について、税務執行機関の考え方を最も端的にあらわしているのが、民主商工会の「納税者心得十カ条」、「国税庁の税務調査の法的知識に対する反論」等とともに参考のため記載したかったが、紙数の関係上省略することにする。
- (2) 昭43.5.24 東京高裁判決。
- (3) 昭47.2.9 静岡地裁判決。
- (4) 昭47.2.28 東京地裁判決。
- (5) 高橋俊雄「質問検査権の基本的な考え方」税務弘報Vol.20No.10p.82。

Ⅲ 質問検査権の合憲性

昭和47年11月22日最高裁大法廷判決の事案の概要は次のとおりである⁽⁵⁾。

被告人は食肉販売業を営んでいるが、昭和38年10月3日自宅店舗において川崎税務署員が訪れ、昭和37年度分所得税の調査のため帳簿類を検査しようとした際に「何回来るんだ、駄目だ、駄目だ、事前通知がなければ調査に応じられない」等と大声をあげたり、また、「あっちへ行こう」と税務署員の腕を引っぱる等して検査を拒んだということで、検査拒否罪で起訴されたものである。

第一審横浜地裁昭和41年5月25日判決および第二審東京高裁昭和43年8月23日判決は、ともに被告人を罰金1万円に処した。

本上告の中心争点となっている憲法35条、38条関係については、第一審は「

第 3 号

旧所得税法63条の質問検査権の行使は純粹に行政的な手続であって、適正な課税標準と税額の確定を唯一の目的とするものであり、憲法38条、35条は刑事手続における供述の不強要、住居侵入、搜索押収に対する保障を目的とする規定であって、本件のような行政手続に適用されない」と述べ、第二審も、「憲法35条、38条は刑事手続に関する規定であって、直ちに行政手続に適用されるものではないと解するのが相当であるから、行政調査手続を規定した旧所得税法63条には直接適用がないものといわなければならない」と述べている。

第二審判決に対し、被告人側は上告した。上告趣意書は次の3点からなるが、その骨子は、

第1点、旧所得税法70条10号の内容をなす同法63条は、規定の意義が不明確であって、憲法31条に違反する。

第2点、旧所得税法70条10号、63条は憲法35条、38条に違反する。

第3点、本件は、民主商工会弾圧の意図のもとに行なわれた調査であって、憲法14条、19条、21条、12条に違反する、というものである。

最高裁大法廷は、昭和47年10月25日、異例の口頭弁論を開いたうえ、裁判官全員一致で上告を棄却した。

第1点については、「被告人が所管税務署長に提出した所得税確定申告書について、税務署が検討した結果、過少申告の疑いが認められたことから、調査のため、税務署員が被告人に対し、売上帳、仕入帳等の呈示を求めたというものであり、税務署員の職務上の地位および行為は、旧所得税法63条の要件を具備していることは明らかであるから、旧所得税法70条10号の刑罰規定の内容をなす同法63条の規定は、本件に適用される場合に、内容に何等不明確な点は存しない。」

第2点の憲法35条については、「憲法35条1項の規定は、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おかれるべきことを保障した趣旨であるが、その手続が刑事責任追及を目的とするものでないとの理由のみで、その手続における一切の強制がこの規定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。」と基本的な立場を前

税務調査における質問検査権

提にして、「① 63条の検査は、所得税の公平確実な賦課徴収のために必要な資料を収集することを目的とする手続であって、性質上刑事責任の追及を目的とする手続ではない。② 検査の結果、過少申告の事実が明らかとなり、所得税遁脱の事実の発覚にもつながるという可能性が考えられないわけではないが、だからといって、検査が、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ものとはいえない。③ 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、70条の刑罰を加えることによって、間接的心理的に検査の受忍を強制しようとするものであり、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、検査の相手方の自由な意思を著しく拘束して、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認め難い。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う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ぐべからざるものであることは、何人も否定し難い。その目的、必要性にかんがみ、この程度の強制は、実効性確保の手段として、不均衡、不合理なものとはいえない。等の諸点を総合判断して、70条10号、63条に規定する検査は、あらかじめ裁判官の発する令状によることをその一般的要件としないからといって、これを憲法35条の注意に反するものとすることはできない。」とし、憲法38条については、「純然たる刑事手続においてばかりではなく、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等しく及ぶものと解するのを相当とする。憲法35条で紹介したと同じ趣旨で、旧所得税法70条10号、12号、63条が、憲法38条1項にいう、自己に不利な供述を強要するものとはいえない。」と判示している。

第3点については、「憲法14条、19条、21、12条違反という点は、第一、第二審判示にそわない事実関係を前提とする主張であって、何れも上告適法の理由にあたらぬ。また、憲法28条違反については、同条が使用者対勤労者の関係にたつ者の間において勤労者の団結権および団体行動権を保障した規定であ

ると解すべきことは、当裁判所大法廷の判例とするところであって、被告人の判示検査拒否の所為が、団体行動の行使とは認められないとした原判断は相当であるから、この点の所論は理由がない。」と判示している。

本判決は、質問検査権およびこれを拒んだ者に対する制裁である検査拒否罪、不答弁罪を定める諸規定が憲法は違反しないことを宣明した。おそらく今後も所得税法の規定自体が憲法35条、38条に違反するとの判断を最高裁から引き出すことは極めて困難なことと思うが、本判決が、憲法35条の令状主義および憲法38条の自己に不利益な供述の禁止の規定の適用範囲について、純然たる刑事手続だけではなく、行政手続にも適用になることを明らかにしているのは、意義深いことであり、大きな収穫というべきである⁽⁹⁾。

憲法問題を中心に、判決についてもう少し検討してみたい。

憲法35条、38条が純然たる刑事手続にだけ適用になるものかどうかについて、最高裁で審理されたのは、本件が最初ではなく、昭和30年4月27日、最高裁大法廷の判決の中で、入江裁判官は、憲法35条は刑事手続にだけ適用されるもので、行政手続には適用がないとの見解を採り、栗山裁判官は、憲法における基本的人権尊重の見地を強調し、憲法35条は刑事手続だけではなく、行政手続にも適用されるとの見解を採った。同じような見解の対立は、最高裁大法廷昭和36年12月20日判決の中でも見られる⁽⁹⁾。

憲法35条の適用範囲に関する学説の大勢は、憲法の規定は直接には刑事手続の一環としてなされる強制措置をその対象としているものであるが、強制措置が少なくとも刑事責任の追及と直接関連性をもって行なわれるような場合には、適用されるべきものと解している。

憲法38条は、純然たる刑事手続だけでなく、他の手続にも適用されることを明らかにしたのであるが、その範囲は、無限定的ではなく、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とされた。旧所得税法70条10号、12号、63条の検査、質問の性質は、専ら所得税の公平確実な賦課徴収を目的とする手続であって、刑事責任の追及を目的とする手続ではなく、また、そのための資料収集に直接結びつく作用を一般的に有する

税務調査における質問検査権

ものではないので、判決の論旨に照して、憲法38条の保障の枠外のものであることは当然の帰結であって黙否権は認められず、罰則による供述が強要されても、憲法38条違反の問題は生じないことが明確になった。

憲法35条の法意について、それは、本来、主として刑事責任追及の手續について、それが司法権による事前の抑制の下におかれるべきことを保障した趣旨のものであるとしながら、その適用範囲について、刑事責任追及を目的とする手續以外の手續にも、強制を伴う場合には適用されることが明らかになったので、旧所得税法70条10号、63条の検査も、憲法35条の保障の枠外のものではないと判断を下している。憲法35条は、個人の住居、書類等について国家権力による不合理な侵害から保護することにあるから、公益上の目的から合理的な理由の存するときには、緩和された形で適用されうることを表明したものである⁽⁴⁾。

質問検査権の行使は、適正な課税処分を行なうための資料を得ることを目的とした純粹に行政目的のものであるが、それ自体として大きな権力的作用であって、人々の私生活や営業のあり方、人権等に重大な影響を及ぼす。この手續は、刑事責任追及のための資料を得ることを目的とした手續でないことは明らかであるけれども、現実的にはそのような方向に発展しないという保障はない。実定税法上 国犯法上の調査には不完全ながら憲法的保障への配慮があるが、税法上の調査には何等の憲法的保障への配慮はなく、質問検査権の行使のあり方如何によっては、憲法35条、38条の保障が実質的に空洞化せしめられる危険性が存在する。この意味において、この上告趣意は、憲法論上十分に検討に値する議論であったといわねばならない。

税法の規定が憲法35条、38条に全面的に違反するとはいえないとしても、その規定はあまりにも簡に過ぎ、その不備を否定できないことは事実であり、質問検査権の運用のあり方如何によっては違憲であるということも成立するのではないかと思う⁽⁵⁾。

判決は、憲法31条との関係については、特に「本件に適用される場合に」と断わり、その内容に何等不明確な点は存しないで違反でないとしており、所得

税法規定の「調査に関し必要ある時」とは、確定申告の内容に過少申告の疑いが認められたときだけをいうのではなく、このような疑いが認められるときとしながらこのような場合のほかどのような場合があるかについては、判断を示していない。

通常法律の適用は三段論法で行なわれるべきものとされている。即ち、まず法規の意味を明確にすることを前提にして、次に、事実関係を明らかにし、最後に、事実関係に法規を適用するという順序で進められることになっており、この法律適用上の常識からいうと、判決が、法律の規定それ自体についてその内容が明確であるかどうかの判断をさきにしさないで、具体的な事実をまず明確にし、次に、法律で定められている犯罪構成要件を充足するものであることを明らかにして、このことから、本件は、規定の内容に不明確な点は存しないと判断を下しているのであって⁽⁶⁾、この論理は容易に理解し難いものがある。所得税法の質問検査権の性格にかんがみ、その行使について果して罰則による間接強制が不可欠であるかどうか疑問の存するところである。現に、昭和15年までは全く罰則がなかった（昭和15年に検査について罰金刑が設けられ、懲役刑が設けられたのは昭和22年である。そして、質問について、罰則が設けられたのは、昭和22年である）。憲法35条、38条違反の疑いを避けるためにも、罰則の廃止が妥当といえる。かりに何等かの制裁を科することにしても、秩序罰としての過料や加算税的なもので十分ではなからうか。この種の義務違反に対し、70条の1年以下の懲役または20万円以下の罰金は、憲法輪上、制裁内容として合理的であるかどうか極めて疑問であって、余りにも、国権主義をあらわにした過酷な制裁と言わざるを得ない。70条の規定は憲法違反の疑いが濃厚であり、再考を要するというべきである⁽⁷⁾。

徴税権力の税務署が一方向的に調査の必要性を認めた場合には、① 何時でも、② 誰にでも、③ 何んでも調査できる。そして、これに対する不答弁、検査拒否が総て「1年以下の懲役または20万円以下の罰金」を科せられるとしたら、税法の規定は、刑罰法規としてあまりにも不合理なものとなり、憲法別条のもとに有効に成立し得ないことというべきであって、税法の罰の成立要件と

税務調査における質問検査権

しては、その質問等について合理的な必要性が認められるばかりでなく、その不答弁等を処罰の対象とすることが不合理といえないような特別の事情が認められる場合のみ成立するものとされなければならないとなす説もある。この場合、税務当局の恣意的、御都合主義的問答無用の天下りの解釈は退けられるべきであり、質問検査権を法律の規定に従って厳格に解することによって、税法の規定は、憲法35条、或は38条違反の問題が生ずる余地がなくなるものとなる。即ち、質問検査権の適法な発動には、それを発動せしめるための客観的かつ合理的必要性が不可欠の前提条件とされ、かつ、質問検査権の発動の前に納税者の納得の行くようにその客観的にして合理的必要性を説明し、納税者から調査必要理由についての説明要求に応えなければならない。そして、納税者が調査必要理由について了解した上で、特定の合理的必要ある質問ないし検査要求に対し不答弁または検査拒否を明示したときに始めて、特定の質問ないし検査要求に対する不答弁または拒否として罰則適用の問題が発生するとするのである。

質問検査権は、納税者がこれに対して任意に応ずることを前提とする権限としているが、この任意の承諾には、承諾しないことに罰則の制裁がある。承諾するか、しないかは納税者の自由であるが、不承諾には罰則があるということは法律的に一貫した意味のあるものとして理解し難い。承諾、不承諾が納税者の自由であるならば、それを拒否することの自由、拒否することの権利を前提とする。権利としてとらえれば、どんなに権利性の弱いものでも、その行使に罰則があるということはあり得ないということが、自由や権利としての意味の最低限の内容があるからである。従って、自由ではあるが罰則されるという法律の構成は、明白に不合理の規則であって、憲法31条の保障に反することになりはしないか。もし、この法律構成を違憲でないとするならば、どのように考えるべきであろうか。任意と罰則の両立は、応諾か拒否かは、納税者の自由な選択として認めた上で、ただそれが国家財政上、好ましくないから、罰則を定めることによって、その自由な選択に法律上の圧力を加える仕組みとみるほかない。応諾か拒否かを自由な選択に委ねる以上、納税者がその選択を行なうこと

第 3 号

ができるように、質問、検査要求は明確なものでなければならない。あいまいな、或は、広義な質問、検査要求では、納税者は応否の選択ができない。納税者は、不必要なものは見せる義務はないし、不必要なことは答える義務はない。これらの判断をするためには、質問、検査要求が明確で二義を許さないものであることが不可欠の前提ではあるまいか。

- (1) 本文は少し簡にすぎるが、全文の記載は長すぎるので、もう少しくわしく上告の申立ての理由を書くことと次のとおり。

犯罪捜査と行政調査とは、その調査を受ける国民の立場にとってはどちらも同じである。行政調査の目的による調査であるといってみたところで、この質問検査の結果、所得税を免れた事実が明らかにされれば税務職員は捜査機関に告発できるのであって、国民は刑事訴追を受けるおそれのある供述ないし資料の提出を刑罰により強制され、或は令状によらずして物の捜索がなされることは変りない。

令状によらないで罰則をもって強制される検査をなしうるためには、その検査が公益のため必要やむを得ない場合に限ると解すべく、しかもその必要性の存在は厳格な証拠によって立証される必要があるとともに罪となるべき事実の中に明示されなければならない。しかし本件においてはそれがない。

調査の必要性は厳格に限定されるべきであり、また、自主申告制度からいっても、罰則を背景として検査受忍義務を負担させうるのは必要性ある帳簿書類に限られると解すべきところ、無制限に検査を認めることは憲法35条に対する配慮を欠ぐ。

- (2) 山田二郎「税務訴訟の理論と実際」p.15, 北野弘久「質問検査権と憲法35条, 38条」ミュトイエル 129号p.22, 真鍋薫「質問検査権の違憲性」税務事例 Vol. 5 No. 1 p.4。
- (3) 田中二郎「行政法総論」p.399, 杉村章三郎「行政判例百選」p.167。
- (4) 高柳監三「行政手続と人権保障」憲法講座2巻 p.200, 杉村章三郎外「行政法の基礎知識」p.117, 山田二郎「税務訴訟の理論と実際」p.270。
- (5) 北野弘久「質問検査権と憲法35条, 38条」シュトイエル 129号 p.22。
- (6) 山田二郎「税務訴訟の理論と実際」p.281。
- (7) 北野弘久「現代税法の構造」p.331, 335, 同「税法学の基本問題」p.331, 312, 座談会(北野・関本・阿部・鶴見)「税務調査の実態と問題」法と民主主義 72号, p.29, 30, 中川一郎「質問不答弁の罰則規定の違憲性」名城法学No. 1, 同「質問不答弁犯・単純無申告犯の規定の違憲性を論ず」税法学 5号 p.23, 黒田覚「税法における二, 三の憲法問題」税法学 No. 1 p. 1, 佐伯千仞「税法と黙秘権」税法学 8号, p. 1, 鶴見祐策・判例時報668号, 同=関本秀治・法と民主主義 72号p.34。

Ⅳ 質問検査権の限界

質問検査権の法理構成として基本的なものは、第1に、税法の領域において租税法律主義の原則が支配するということであって、法の厳格な解釈を要求し、不確定概念の存在は許されない。法の規定の不明確を理由に、税務官庁の自由な裁量を認める趣旨と解すべきではない。第2に、租税法律主義の立場から、法実践論的には税法は徴税の法ではなく、徴税権力に対抗する納税者の権利立法としてとらえられねばならない。能う限り、被調査者の人権擁護の立場から質問検査権の法理を構成すべきである。第3に、質問検査権は、日常的かつ純粹に行政目的の行使であっても、それ自体大きな権力作用であり、被調査者の営業や私生活、人権に重大な影響を与えることに注意しなければならない。第4に、質問検査権の法理を厳格に構成した場合には、税務官庁側より、徴税の確保ができなくなるという非難があるが、それはあくまでも被調査者の人権を尊重する立場にあたって構成された適正な手続に基づいて果されねばならないということである⁴⁾。

国税庁「法律の知識」は、このような点を十分考慮して展開されていない見解であって、質問検査権の行使の法的限界をあいまいにすることによって「何でもできる」ことを正当化し、申告納税制度のもとにおける税務調査の権利を理解しない、徴税側の独自の一方的解釈であるとの非難をうけても仕方がないと思われる。質問検査権は、法律の定めるところによってのみ行なわれなければならないものであり、これが基礎的な法的限界であるが、次に個別的な法的限界について、問題になるところを具体的に述べることにする。

1 質問検査権を行使できる場合

税務職員が質問検査権を行使できるのは「必要があるとき」と限られているので、不必要な恣意的な調査はできない。「必要があるとき」とは、必ずしも特定の年度・収入・支出の場合だけでなく、合理的な根拠に基づく疑いがあり、その適否を確定するために調査が必要である場合も当然に含まれるという説もあるが⁵⁾、具体的に、質問権の行使は、申告後の書面ないし事前の調査によっ

ては所与の目的を達成できず、さらにその適否を確定するために実地調査が必要である場合に限られると解釈すべきであって、一の課税期間の課税標準・税額等の確認と相当因果関係のない課税期間についての調査、とりわけ一般概括的なまたは無差別抽出的な調査を行なうことは違法というべきである⁽⁵⁾。「必要あるとき」を税額職員の自由裁量のみによる無制限説⁽⁴⁾は、国の権利作用根拠のみを強調し国民の保障規定を看過または軽視した思考である⁽⁶⁾。

質問検査権の行使は無制限でもなければ無限定でもなく、そこには自ら限界があるので、その限界を超えた行使は職権の濫用となり、納税義務者等にその受忍義務はなく、その課税処分は違法であり、質問不答弁、検査拒否等の罪は構成されないと解すべきである。即ち、それが、納税義務者等の営業活動を停滞させ、得意先や銀行等の信用を失墜させ、私生活の平穩を著しく侵害するような態様でなされた場合には、任意調査としての限界を超えるものとなる⁽⁶⁾。

また、申告納税制度のもとでは納付税額は申告により第一次的に決定し、税務官庁の調査に基づく更正決定は、第二次的ないし補正的な決定である。この第二次的決定即ち質問検査権の行使は「調査について必要あるとき」にできると限定されているが、この必要あるときは、申告のない場合または申告が適正でなく合理的な疑いがある場合を意味するので、質問検査権の行使は、原則として法定申告期限後（事後調査）の場合に認められるものであるから、法定申告期限前（事前調査）は原則として行使範囲外ということになる⁽⁷⁾

さらに、調査の及ぶ範囲は、疑問のある当該納税者の当該年度の特定の所得に限られ、便乗調査は許されないし⁽⁸⁾、異議申立等の場合、不服申立て事項以外の事項の調査はできず、「争点主義」により調査しなければならないとされている。

2 質問検査権を行使できる者

質問検査権を行使できる税務職員および税務署等の規定は別に問題の存するところはないが、調査の場合、携帯義務になっている身分証明書は、質問検査権の行使に当って、厳に法規の規定するところを遵守し、能う限り慎重でなければならぬのであるから、税法の規定を単なる訓示の規定と解するような専

税務調査における質問検査権

制的権力主義的な解釈は許されないと判示⁹⁾からも、質問検査にあたって、納税者がその提示を求めたのにもかかわらず提示のない場合は、質問検査を拒否することができ、また、この場合の質問検査は違法であることは免れない¹⁰⁾。立法論としては、納税者の請求によらず、税務署自ら事前に証明書の提示をしなければならないとすべきと思う¹¹⁾。

3 質問検査権の行使をうける者

質問検査権の行使を受ける者については、各税法で規定はさまざまであるが、主旨は殆んど同義である。「納税義務がある者」とは、申告書を提出することによりすでに納付義務が確定している者であり、「納税義務があると認められる者」とは、抽象的納税義務者と理解され、申告書を提出していなくても、客観的、実質的に納税義務が成立しているものと合理的に推認され、かつ、申告書を提出すべきであったと認めるものと解するのが通説であるが¹²⁾、これに対し、「納税者である国民は、所得税法所定の確定申告書を済ませば、課税標準と税額の確定という同法の義務的な行為は果されているのであって、原則として、それ以上に所得税上何等の義務はないのであり……質問検査権は……申告後に、新たに課税標準または税額を確定する必要がある場合に、その確定のために認められた権限であるから、これを行使できる相手方とは、(1) 課税されるべき所得があると認められるのに申告のない場合、(2) 申告以上に課税すべき所得があると認められる場合の二つの場合であって、税法の「納税義務があると認められる者」に当たる場合だけだと考えるのが正しいので、法が「納税義務者」や「損失確定申告書等提出者」を規定しているのは、理論的にも誤りであって、無意義なものといわざるを得ない。」¹³⁾との注目すべき意見もある。

前記の見解を全面的に容認できないにしても、「納税義務がある者」「納税義務があると認められる者」については、「質問検査をするには、必ずしも過少申告を疑うに足る合理的な根拠があり、その疑いの内容を納税者に明らかにして納税者の納得を受けることが必要である。」と解釈するのが妥当と考える。また、そのように解することにより、相手方に、事前に、その理解し得る最少

限度の程度で説明が必要であり、その説明なくして行なわれた質問検査権の行使があった場合の相手方の不知の質問検査権の拒否、虚偽の答弁の処罰は、憲法13条、21条、29条を侵し、行政上の正当の手続保障の原則に反するものといふべきである⁶⁴⁾。

次に、法定の取引関係者に対する質問検査の場合も、その理由を相手方が納得し得るよう個別具体的に摘示して説明されなければならない⁶⁵⁾。反面調査の対象者は、納税義務者でもなければ法定資料の提出義務者でもないので、質問検査権の行使は、納税義務者に対する調査だけではどうしても不明確で把握できず、賦課徴収が正当にできないことが明らかになった場合に限り可能であり、さらに、その不明事項のみについて行使すべきと解すべきで、包括的に帳簿書類を調査するが如きは許されない⁶⁶⁾。

関連調査についても同じで、納税義務者の課税標準の把握に関し必要にして最少限に止めるべきで、徒らに行動範囲を拡大すべきでもなく、またその権限も付与されていないと解されている。

4. 質問検査権の対象となるもの

質問検査権は、法的には「質問権」と「検査権」とに分けられるが質問権については3において記述した。

検査権の対象は法定の物件に限定されるから、「事業に関する帳簿書類その他の物件」に該当しない事業と無関係な帳簿書類や私物、即ち、事業主個人や法人役員の家計簿、私生活上の書類等の検査は違法というべきであり、また、検査すべき物件の提示を相手方に求め、提示された場所において検査を行なうべきであって、その物件を領置したり、変形・消耗するような方法をとることは、私有財産権の保障に反するものといわなければならない⁶⁷⁾。強制的に応答と提示を求めたり、承諾なしに金庫や机の引出し等を検査することはできないとされている。

個人の私生活やプライバシーにわたる検査は許されないと解すべきであり、納税者の同意のない、押収・領置は違法といわなければならない。

刑罰の威嚇のもとに、包括的に帳簿書類一切を見せることを要求し、包括的

税務調査における質問検査権

に得意先、仕入先全部の住所氏名を告げることを要求し、さらに工場内等を見せることを求めることが合理的に許されるものとは到底いいがたい。

5 質問検査権を行使する方法

質問検査権の行使については、相手方の予めの同意または承諾が必要であるとの見解もあるが⁹⁹、それでは質問検査権の存在は無意味となるので、相手方による予めの明示の総括的な同意または承諾は必要でなく、個々の質問または検査について、個別の明示の不答弁または物件不提示がない限り、これを継続して実行することができるものとしなければならないとの説もある。

しかし、この質問検査権は、犯罪捜査のためのものではないから、相手方に対して不当な不利益を予想させる不実の事実や、違法な処理をすることを示して、答弁や物件の提示を強要するというような心理的強制の方法、物件または物件の存在場所を、相手方を排除して占拠するというような事理的強制の方法によって、行使することが違法であることは明白であるといわなければならない。質問検査権の行使の内容は、正当な課税標準等の確認に限定されているのであるから、それがその範囲内にある限り、不利益な供述を求めたことにはならないが、これに反し、その範囲を超える場合には違法を構成することになる¹⁰⁰。

被調査者は「調査の合理的必要性」の開示を求めることができ、その要求に応じられなかった場合には調査への協力を拒む正当な理由があると判示している¹⁰¹。

次に事前通知の問題であるが、事前通知により、調査日までの間に何等かの作意を構じさせるといった危虞もあるかも知れないけれど、それはそれとして立法上の対策が可能と思われるし、また、税務調査は原則として事後調査であるべきとの見解に立つ限り、突然の調査は調査拒否、調査延期の正当な理由となる場合が多く、所得調査によって集収されるべきものは、主として過去の経済取引に関する資料であるから、事前に通知して被調査者に準備を整えさせる方が能率的であり¹⁰²、違反や侵害の発生を防止するための措置といえることができる。

第 3 号

また、第三者の立会人については、被調査者の代理人等として、その利益を擁護しようとする者の立会いを拒絶することはできないとの判決もあり⁶⁸⁾、調査を妨害する等の事がない限り、税理士法にてい触する等の理由で、第三者の立会いを拒否する必要はないと考える。

6 質問検査権の受忍義務

質問検査権の行使により、被調査者は大なり小なり営業や私生活の妨害を受忍しなければならない。その程度は、あくまでも適法な質問検査権の行使の範囲内に制限されることになることはいうまでもないが、受忍義務の程度は、所得税法 234 条 1 項の何れの号に該当するかによって異なってくるので、そのケース毎に評論されなければならないが、質問検査権の行使には、時・場所・方法等に一定の法的限界が存するので、その限界を超える行使に対しては、被調査者は受忍の義務を負わない⁶⁹⁾。

受忍義務者および検査妨害犯は、一定範囲の家族事業従事者、従業員も含まれるという解釈は現在の租税法主義、罪刑法定主義を重視する立場から疑問である。

- (1) 北野弘久「質問検査権のあり方と受忍義務」税経通信 Vol.28 No.3 p.58。
- (2) 昭和40.9.21 東京地裁判決、昭和45.10.29 東京高裁判決。
- (3) 北野弘久「税務調査の実態と法的限界」法律時報42巻4号 p.17、新井隆一「税務調査権の法的限界」税法学232号 p.32、昭和43.8.23 東京高裁判決、昭和43.5.24 東京高裁判決。
- (4) 荒井勇「所得税の事前調査の適法性」税理15巻6号、早田肇「税務調査における質問検査権をめぐる最近2、3の事例」判決事報674号、下村慧「所得税法234条1項1号に規定する納税義務がある者および納税義務があると認められる者の意義」税務大学校論叢6巻、昭和43.2.13 東京地裁判決。
- (5) 高梨克彦「事前調査の適法性への疑問」税経通信 Vol.23 No.3, p.67。
- (6) 山林良夫「税務調査の基本対策」, p.76, 昭和43.1.31 東京地裁判決。
- (7) 山林良夫「税務調査の基本対策」p.78。
- (8) 山田二郎「判例からみた税金紛争の問題点」税理 Vol13 No.12。
- (9) 昭和24.3.11 京都地裁判決。
- (10) 西尾祐男「税務調査における質問検査権の法的限界」税経通信 Vol.19 No.4 p.105 昭和27.3.28 最高裁判決。

税務調査における質問検査権

- (11) 新井隆一「税務調査権の法的限界」税法学232号 p.32。
- (12) 昭和44.6.25 東京地裁判決, 昭和44.6.25 東京地裁判決。
- (13) 増本一彦「税理」Vol.8 No.12 p.12。
- (14) 昭和46.1.27 千葉地裁判決。
- (15) 新井隆一「税務調査権の法的限界」税法学232号 p.32。
- (16) 山林良夫「税務調査権の基本対策」p.78。p.32。
- (17) 新井隆一「税務調査権の法的限界」税法学 232号。
- (18) 谷山治雄「日本の税法」p.116。
- (19) 新井隆一「税務調査権の法的限界」税法学 232号 p.32。
- (20) 昭和44.6.25 東京地裁判決, 昭和46.1.27 千葉地裁判決, 昭和42.2.9 静岡地裁判決。
- (21) 竹下重人「事前通知・調査事由, 調査範囲の開示の必要性」税経通信Vol.28No.3 p.76。
- (22) 昭和47.2.9 静岡地裁判決。
- (23) 北野弘久「質問検査権のあり方と受忍義務」税経通信Vol.28 No.3 p.58。

V おわりに

日本税理士会 連合会が、昭和45年12月3日「税務職員の質問検査権について」に対する答申として、① 税務調査の執行について、「任意調査の限界を超えるような態度で質問検査権が行使されることのないよう配慮する、調査の目的とその必要性等を納税者に明示しその協力を得られるよう努力する、調査にあたっては納税者の意思を尊重する、調査について必要あるときの解釈を明らかにしその運用を適切にする、税務職員の資質を一層向上させ調査方法を合理的及び科学的にする、帳簿書類の領置についての取扱いを厳正にする、税理士の調査立会いの権限を明確にすること」を要望し、② 事前調査について、「現行の税務調査の実態は、事前調査がかなりの比重を占め、これが税務行政の民主化と納税意欲の向上に否定的な作用を及ぼしているので、納税者の申告の内容に疑義のあるもの、または申告義務があると認められるにもかかわらず申告をしなかった者について、あらかじめ日時を通知して調査を行なうことが望ましい」、③ 関連調査および反面調査について、「関連調査において、い

第 3 号

たずらに調査対象者や税目の範囲を拡大しない、反面調査において、調査の相手方に対して無用な負担をしいることのないようまた、納税者の信用を失墜させ、営業活動を阻害することのないよう留意する、調査権を課税標準等の調査以外の目的のために行使しないこと」、④ 事前通知について、「納税者の都合を十分尊重した調査方法がとられるべきであり、現行法には事前通知の義務規定はないが、出来るかぎり事前通知を行なうことが望ましい」、⑤ 税法上の行政指導について、「税務職員の指導によって納税者が行なった税務処理については、特別の場合を除いて更正処分の対象としないよう、また、納税者に修正申告を強要しないこと」、⑥ 質問検査権に関する規定の明確化について、「納税義務があると認められる者の範囲、調査権の及ぶ範囲・時間、税務職員の調査権の及ぶ地理的範囲について明確な法律規定を設けること」等を要望している。この執行面での各提言は、現行法下における質問検査権行使の法的限界に関する法解釈上の見解ではなく、あくまで、運用上そのように配慮されることが望ましいというかたちで建設的及び具体的に述べたものであって、一般に法の解釈というものは、勝れて価値判断を要する作用であることと、この問題に関する学説判例がいまだ十分に固まっていない状況にある等を考慮したものであるが、税務行政の民主化に資する影響は少なくないものがあるといえよう。

質問検査権の行使について、Ⅱ、Ⅳにおいて徴税側の見解や法的な解釈を述べてきたが、要するに、人権の扱え方如何の問題に帰するのでないかと思う。その行使が、憲法の保障する基本的人権と危険な接触をしているからである。

質問検査権が多かれ少なかれ私生活の平穩を阻害しているものであることは否定することができない。この阻害が、通常の私生活を著しくみだす程度にいたった場合には、行政法上の比例の原則に違反し、憲法13条に反し、また、営業の実施の日常性を著しくみだす程度にいたった時、営業上の秘密の保持を侵すこととなった時、取引先からの信用をそこなう結果となった時には、憲法22条に反することになり、さらに、その「必要」の限度を超えて相手方の財産調査にまで及ぶ場合は、私有財産の秘密を侵すものとなり、また、財産調査の域

税務調査における質問検査権

を超えて私生活の秘密までのぞきみする結果となる場合は、プライバシー侵害の問題が生ずることにもならないではない。その外、すでに述べた、表現の自由の侵害、正当手続の保障の侵害、憲法35条の問題からも、質問検査権の法的限界は厳格に解釈されなければならないということになる⁽⁴⁾。

現代資本主義国家においては、国民はいや応なしに広く行政と密接なかかわりを持ち、この関係における期待、利益を、量・質共に尨大に享受している反面、行政により私生活の平穩が侵害される度合もまた緊密多大になってきている。拡大された行政は自転運動をしながら、その能率化をめざして福祉国家の名の下に、ともすればこの私生活の日常的利益を阻害し受忍を強いようとする。概定権利概念にあてはまらない様々の生活上の利益が法的救済手段なくしてそこなわれてゆく危険が広がるので、この生活上の利益を法の保護に与する利益ないし権利、できれば憲法上の基本権にまで高めて、これに対して行政が介入できる限界を合理的客観的に設定する必要に迫られるのである。この生活上の事実的利益を法的救済の対象になりうる法的利益であるとすれば、この生活上の平穩を維持する利益を行政目的の立場から侵害する場合には、己むを得ない個別的合理性の存する場合にのみ限定して良いのではないと思われる。

税法の構成要件は、申告納税制度に最も適合する方向で厳格に解釈することによって、国家の税務行政目的と、国民の個人生活の平穩との均衡が図られるというものである⁽⁵⁾。

租税負担公平の原則とは、租税法において、経済的負担能力に応じた租税の賦課即ち、租税負担の公平ということが基本理念となっているものであり、この負担の公平を理念として租税を賦課する以上は、所得の帰属関係をその名義の如何に拘らず実質によってこれを定め、実質上の所得者に対して課税すべきであるという実質課税の原則によることが最も租税公平の原則に合致するものであると、判示しているが⁽⁶⁾、租税法規は法律によるのが原則であるから、負担の公平を理由に、行き過ぎた質問検査権の行使は許されないのは当然であり⁽⁷⁾、税金の取り込み主義に質問検査を濫用することは厳に慎まなければならない。

憲法84条に規定する租税法律主義は課税要件を法定することにより、税務官庁の恣意的な徴税を排除し、国民の財産的利益が侵害されないようにするためのものであると解すべきである⁽⁹⁾。法律に規定された範囲においてのみ納税義務を負担し、もって国家権力による財産から国民の財産権を護ろうとするものである。思想史的にみれば、封建的政治的支配権力による課税権の濫用に対し、個人の財産権を確保するために生れた人権思想の所産である。このような租税法律主義誕生の背景、意味は、議会の承諾を経た租税法によって租税は徴収されなければならないのであるから、租税徴収の基礎となる租税法の解釈適用にあたって、それを補うべきものではない。租税法を課税権者の便宜、有利なように一方的に解釈すべきではなく、厳格な法律解釈を必要とする、と考えなければならない。租税法の経済的、実質的考察を主眼とする実質課税の原則を重視すると、いきおい、租税法の合目的解釈、合理的解釈に名をかりた拡大解釈、便宜解釈の弊害を惹起しかねない危機をはらむことになる。租税法律主義の原則は、執行過程での権力の濫用から納税者の人権を擁護することであり、税務官庁の国庫主義、権力主義の優越性を払拭しなければ、真の租税民主主義はありえないというべきである。課税官庁は、質問検査権は、公平な課税の実現のための行使であるというが、彼等の追求する負担の公平は、サラリーマンと小商人との公平、同規模の喫茶店の間や、間口二間の魚屋と二間半の魚屋との間の負担の公平であって、大法人と零細企業との公平ではない、彼等が公平な課税に徹すれば徹する程、階級間の不公平はますます拡大する結果となり、根本的には租税立法そのものを民主的に改革することが必要だと思うが、あまりにも中小資本に対する強権的な税務行政は、真の公平からは遠いものとなり、租税正義はないといえる。税務当局は、常に納税者を脱税患者扱いにし、猜疑の眼を以て接し、「疑わしきは課税する」というやり方は、民主国家の、租税法律主義を掲げるわが国のとるべき態度ではないと考える。

税務行政の前近代的な実態、税務職員の職務に忠実であることは、彼等の憲法的感覚ないしは人権感覚が稀薄または欠落していることと相まって質問検査の行き過ぎが、日常茶飯事の如く行なわれ、納税者も税務官庁の処分に対し不

税務調査における質問検査権

服のまま妥協し、法的に争うことの断念が、人権危機を増発させている。

税務官庁の常に疑わしきは課税するという態度での税法の解釈は、税法の解釈適用の不公正をひき起こすおそれなしとしない。税法の解釈は、税法が課税を目的とするだけでなく、憲法の保障する財産権を課税の領域で保障することを目的とするものであるから、いわゆる租税法律主義の当然の帰結として、認識の対象たる法規の文言を離れ、無視し、または文言を置換し、附加することは許されないのであって、課税の目的のため恣意的にその負担の限度を拡大して解釈し、または、目的論的解釈のみを重視し、常に税務当局に有利という恣意的な態度での解釈は許されるべきではない。

徴税側の主張は依然として「質問検査権を行使するにあたっての時期、手段、方法等の選択は税務行政の運営にあたる税務官庁の判断に委せられているものと解される」「納税者が任意に検査対象を選択したり質問に対する要否を判断することが許されるわけではない」⁽⁴⁾「事前の通知、調査理由の開示、争点の確定等は単に質問検査権の運用上の問題で、課税要件事実の確認のための事実行為であるから何等の税的制約はない」等、質問検査権の行使について税的限界が存在するという意識が全く欠けているような、自己に都合のよい解釈で終始しており、民主的な学説・判例を無視する極めて高姿勢で賦課徴収にあっている。

そして、税法と税務行政の特殊性を「経済的実質機能の観察法」「実質課税主義の原則論」「抽象的納税義務理論」等の主張で、憲法判断を回避しようとする国税当局のころみが目立っている。

このような質問検査権や反面調査権、令状なき搜索権の法的規制を無視した無制限の行使、「個別税法上の質問検査は、課税という純然たる行政手続きの一環である」としながらも、一般任意調査であるにもかかわらず罰則規定、刑事罰をもって調査に応じなかったからという理由で刑事訴追を押しつける不合理は、憲法29条、31条、33条、34条、38条と対決することとなる。

このような税務行政機関による権力行使は、間接強制として、納税者を罪人扱いにした横暴な態度で調査が行なわれていることは、納税者および税理士か

第 3 号

ら常に耳にするところであって、強制調査と何等異なるところはなく、国民の基本権を空文形骸化してあまりあるというべきである。これは、そのよるべき租税法規上の判断と基準が不明確で、あいまいであり、取扱いに一貫性を欠くことが大きな原因であり、そのため、税務職員の自由裁量と呼ばれる専断と恣意に委ねられている結果、その濫用を規制する権限行使の制約原理や、抑止作用の制度的保障などが無視され、法の支配を逸脱することにより、そのまま、課税絶対至上主義、租税専制主義へつながる危険性を意味することになる⁽⁹⁾。

納税義務と租税法律主義とはすでに旧憲法に規定されており、国家権力の強かった当時、これは租税高権の根拠として意義が大きく、賦課課税方式をとった時代における調査権の行使に対して、国民はそれを問題とする意識も勇気も欠いでいたが、戦後租税負担が非常に高く、一部に反税闘争をみた時でさえ、税務職員の調査徴収権の行使が表面上問題とされなかったのは、納税者の心理が殆んど全部、税務署に睨まれたら何時ひどい事をされるかも分らないという後難を恐れることにあったと思われるが、基本的には国民の権利保護について、手続的保証が遅れていたことが原因であろう。

質問検査権の位置は、殆んどすべての国民を対象とするような広範囲の一般事項であり、公共の安全にかかわる問題でもないだけに、税務官庁の見解からは、罪は罪なきを期するという近代法の基調を没却する結果ともなりかねないし、刑罰法規としてはあまりにも不合理なものとなり、憲法31条のもとに有効に存立し得るかどうかが疑問となる⁽¹⁰⁾。

法的限界を超えた違法な質問検査権の行使にもとづく課税処分は、適正手続に違反するものとみて違法として、事後的救済の途を講ずる必要がある。税法は質問検査権の行使について、納税者に対する事前の手続的保障の配慮が全く欠落しているだけに、行政レベルにおける違法な質問検査権の行使に対し納税者の救済はできないことになる。徴税権力の濫用に対して、このようなレベルまで法理論構成が必要であるといわなければならない。行政面での改善とは別に、現実の行政の場において徴税権力の乱用がなされないように、立法における厳格な手続的規制がなされることが急務である。

税務調査における質問検査権

税務調査に関する規定は、総じて権限行使の要件が不明確であり、手続的規制が施されていないかに思われるので、行政における公正手続保障の方向に向かって整備されなければならない⁽¹⁾。

一例をあげれば、通常調査を質問検査に基づく調査と、質問検査の規定を直接によりどころとしないで行なう調査に分ける、即ち、納得ずくの調査、質問検査権による調査、犯則調査と段階づけた法律関係の構造とする⁽²⁾。この場合、税務官庁は権限の濫用については厳に慎しむと同時に、法の目的と国民の信託に答えることができるよう、社会生活状態の推移を見通しての法の整備が望ましい。

法の独断的な解釈により、税務職員に大幅な裁量を許し、受忍義務違反には罰則をもって望むようなやり方は税務専制主義以外何ものでもない。税制民主化の要求は、憲法に保障された表現の自由に属するもので、国民主権主義を支える最も基本的自由である。

納税者は、自らの生活と権利を守るために、民主的にして自主的な所得確定権の原則、人民の租税承諾権の確立をめざして進み、課税権絶対主義への権力支配打破のため不断の努力をつくすことが肝要である⁽³⁾。司法官憲の令状発付手続の介在による抑制の作用しないところで、事前通知なく、調査理由の説明もなく、係員の任意の選択により、安易に一般的・包括的に答弁や検査承諾が、強制調査同様になされていることは不合理も甚だしい。日本国民は、法律上明定された明確な根拠、手続不明のまま問答無用で一方向的に、権力によって、人権、財産権を奪われることはないのであって、このことは、民主主義の大鉄則であり、日本国憲法も罪刑法定主義、租税法律主義を基本原則として、このことを明定しているのである。税務当局の違法不当な権力行使に対して納税者は、今後ますます質問検査権の内容、行使の限界について、憲法の適正な実現を求めて真摯に闘わなければならない⁽⁴⁾⁽⁵⁾。

(1) 新井隆一「税務調査権の法的限界」税法学232号 p.32。

(2) 高梨克彦「事前調査の適法性への疑問」税経通信 Vol.28 No.3 p.67, 酒井貴資「業種別、税務調査対策の急所」税経通信 Vol.28 No.1。

第 3 号

- (8) 昭和31.4.12 山口地裁判決。
- (4) 西尾裕男「税務調査における質問検査権の法的限界」税経通信 Vol.19 No.4 p.105。
- (5) 昭和37.5.23 東京地裁判決。
- (6) 中野民商事件上告準備書面。
- (7) 田中健介・吉田敏幸「税務調査と質問検査権」税経通信 Vol.25 No.3 p.96。
- (8) 昭和45.10.29 東京高裁判決, 昭和43.5.24 東京高裁判決。
- (9) 竹下重人「事前通知・調査事由・調査範囲の開示の必要性」税経通信 Vol.28 No.3 p.76。
- (10) 忠佐市「税務調査の権限と法的限界」税経通信 Vol.23 No.9 p.8。
- (11) 田中健介・吉田敏幸「税務調査と質問検査権」税経通信 Vol.25 No.3 p.96。
- (12) 吉田敏幸「広田事件と無罪判決」税法学 No.232 p.39。
- (13) 全文を通じ記載外の参照文献および判例

広瀬時江「税法における単純無申告犯・質問不答弁犯の違憲問題について」税経通信 Vol.6 No.6 p.142, 須貝修一「税法における無申告犯の規定は違憲か」財政 Vol.18 No.3 p.71, 吉野辰雄「質問不答弁犯の合憲性考案」税経通信 Vol.16 No.8 p.8, 目木康夫「収税官吏の質問検査権と不答弁犯」法経研究 Vol.8 記念号 p.245, 板倉宏「不申告は逮捕罪にならない」税理 Vol.9 No.12 p.42, 松村富之助「質問・検査権に関する一般原則」税経通信 Vol.15 No.4 p.19, 竹沢喜代治「租税犯と国税調査権」税理 Vol.4 No.10, p.12, 青柳文雄「税法上の質問検査権と犯則調査」税経通信 Vol.18 No.5 p.8, 藤木茂「所得税調査のための帳簿等の検査を妨げる罪は身分犯か」ジュリスト No.402 p.62, 高橋勝好「行政調査権の本質と問題点」税務弘報 Vol.4 No.9, p.16 No.10 p.8, 長谷川忠一「税務調査の存在意義」税と財 Vol.14 No.11 p.4, 中広春雄「中小法人に対する税務調査の要点」税経通信 Vol.19 No.3 p.46, 阿南主税「収税官吏による税務調査の限界」税理 Vol.7 No.13 p.7, Vol.8 No.4 p.29, 茂申俊「預貯金に対する税務調査について」金融 No.419 p.21, 吉野辰雄「黙秘権と税法について」税法学 No.100, 横井大三「憲法38条1項と法人の申告納税義務」研修月報 No.150, 井上正治「租税法における黙秘権の制限」税経通信 Vol.16 No.4 p.14, 忠佐市「租税資料収集法の基本問題」税経通信 Vol.21 No.1 p.73, 野間繁「税務調査権序説」明大法論 Vol. No.4・5・6 p.257, 河井信太郎「税務職員の調査に対する黙否と検査妨害の罪」産業経理 Vol.29 No.6 p.34, 岩橋憲治「租税の調査権をめぐる諸問題」税理 Vol.12 No.12 p.85, 関本秀治「納税者の側からみた税務調査の問題点」税理 Vol.14 No.10 p.18, 右山昌一郎「税務調査資料の収集とその活用」会計ジャーナル Vol.3 No.13 p.87, 江口健司「質問検査権について」税務弘報 Vol.19 No.7 p.9, 井上一郎「質問検査権行使に関する問題提起」税法学 No.245 p.27, 日本税法学会38

税務調査における質問検査権

回大会「税務職員の問題検査権」税法学 No.234・235・236 p.1, 木下良平「税務職員による質問, 検査に対する不答弁罪および検査拒否罪が成立するとされた事例」税務事例 Vol.3 No.9 p.4, 高橋俊雄「具体的な調査理由の開示は質問検査権行使の要件か」税務事例 Vol.4 No.5 p.23, 菅野保文「質問検査不答弁犯罪に対する現行処罰規定は刑罰法規として合理性があるか」税務事例 Vol.4 No.9 p.21, 小林良一「質問検査権の基本的性格について」税経通信 Vol.27 No.5 p.110, 田代茂「税務官吏の問題検査権」税務弘報 Vol.16 No.4 p.92, 広瀬時江「租税法上の質問検査権について」税経通信 Vol.16 No.12 p.161, 北野弘久「質問検査権と公務執行妨害罪」税経通信 Vol.27 No.6 p.18, 山口憲弥「質問検査権について」税務弘報 Vol.18 No.10 p.110, No.11 p.121 No.12 p.76, 五味芳之「法人税調査の意義と技術について」税経通信 Vol.16 No.11 p.161, 近江亮吉「わが国税法における質問検査権の地位, 機能および限界について」税法学 No.232 p.14, No.233 p.1, 新井隆一「税務調査の法的限界再考」税法学 No.238 p.1, 波多野弘「税務職員の問題検査権」シュトイエル No.100 p.51, 村井正「税法上の質問検査権」税法学 No.233 p.18, 板倉宏「質問・検査の刑罰による強制」税経通信 Vol.28 No.3 p.83, 新井隆一「質問検査権と推計課税」税経通信 Vol.28 No.3 p.90, 清水敬次「税務調査の種類と態様」税経通信 Vol.28 No.3 p.52, 板倉宏「不法所得の申告と黙否権」別冊ジュリスト No.17, 北野弘久「実体税法上の調査権の法的限界」杉村章三郎先生古稀祝賀税法学論文集p.4, 田上穰治「行政強制について」公法研究No.27, 新井隆一「純粹な任意調査」税理 Vol.13, No.5, 山田二郎「判例からみた税金紛争の問題点」税理 Vol.13 No.12, 広瀬正「税法のなかの税務行政」会計ジャーナル Vol.5 No.2 p.45, 広瀬正「租税事件史」税務事例 Vol.3 No.1 p.60, 荒井勇「質問検査権のあり方」税経通信 Vol.10, 新井隆一「質問検査権の本質と処罰規定」税理 Vol.14 No.4 p.1, 遠藤武和「税務調査」大蔵財務協会, 田中二郎「租税法」p.198, 荒秀「法律学の基礎知識」p.89, 忠佐市「租税法要綱」, 津田実「国税犯則取締法解説」, 宮沢俊義「注解日本国憲法」p.567, (酒巻・新井「商法と税法」p.123, 中川一郎「税法の解釈及び適用」, 租税法研究会「租税法総論」p.214, 前田・中原「税務調査の理論実務」p.243,

昭38.9.26 大阪高裁判決, 昭27.1.31 東京高裁判決, 昭37.5.2 最高裁判決, 昭43.8.23 東京高裁判決, 昭41.3.25 横浜地裁判決, 昭45.12.18 最高裁判決, 昭34.6.4 最高裁判決, 昭43.4.30 最高裁判決, 昭44.10.9 広島地裁判決, 昭46.9.14 大都地裁判決, 昭43.6.15 名古屋地裁判決, 昭43.1.31 東京地裁判決, 昭43.2.13 東京地裁判決, 昭31.9.29 大阪地裁判決, 昭28.10.27 最高裁判決, 昭41.11.14 鳥取地裁判決, 昭30.11.15 大阪地裁判決, 昭32.1.31 東京地裁判決, 昭33.1.18 東京地裁判決, 昭34.3.27 神戸地裁判決, 昭35.5.30 大阪地裁判決, 昭36.9.9 大阪地裁判決, 昭40.2.16 大阪地裁判決, 昭41.10.31

第 3 号

広島地裁判決，昭38.3.26 大阪地裁判決，昭40.11.4 最高裁判決，昭30.4.27
最高裁判決，昭43.2.13 最高裁判決，昭26.1.7 最高裁判決，昭26.1.25 長野
地裁判決，昭30.4.27 最高裁判決，昭44.5.27 名古屋地裁判決，昭24.3.11 京
都地裁判決，昭42.5.11 大阪地裁判決，昭35.3.16 山口地裁判決，昭32.12.5
佐賀地裁判決。