

## 税務調査とその統制原理

田中晶国

(九州大学大学院法学研究院准教授・弁護士)

## 目 次

- |                     |           |
|---------------------|-----------|
| I はじめに              | 3 適正手続の原理 |
| II 法的根拠に基づく税務調査の分類  | 4 人権尊重の原理 |
| III 行政作用法の諸原理による統制  | IV 事後的救済  |
| 1 法律による行政の原理—法律の留保— | V おわりに    |
| 2 法律による行政の原理—法律の優位— |           |

## I はじめに

税務官庁は、その行政目的達成のために調査を行う。この調査を、具体的な処分の執行を目的とするか否かという視点で分類すると、税務行政に必要な統計資料の収集等を目的とする「一般調査」と具体的な処分の執行を目的とする「個別調査」とに分類することができる。

税務行政における「個別調査」は、課税処分のための調査、滞納処分のための調査、犯罪事件処理のための調査に分類することができるが、これらは総称して「税務調査」とよばれる。そして、課税処分のための調査については、一般に、間接強制の有無に着目して、罰則の担保のある質問検査権などの「間接強制調査」（税通74条の2など）と間接強制のない「純粋な任意調査」とに整理されてきた（な

お、間接強制調査は、「間接強制を伴う任意調査」と称されることもあるが<sup>(1)</sup>、本稿で「任意調査」というときには質問検査権などの間接強制を伴う調査を含めないものとする）。

近年、AI・ビッグデータの活用等による情報収集・蓄積・処理技術の発展によって、警察による「監視捜査」と呼ばれる捜査手法の展開が著しい。その展開に対応して、直接的な実力行使は伴わないが個人のプライバシー権との衝突が生じる捜査手法に関して議論が活発に行われている<sup>(2)</sup>。税務調査においても、いわば「監視調査」とでもいいうるような直

(1) 清永敬次『税法（新装版第3刷）』241-242頁（ミネルヴァ書房・2014）、谷口勢津夫『税法基本講義（第6版）』147頁（弘文堂・2018）参照。

(2) 「小特集『監視捜査』をめぐる憲法学と刑事法学の対話」法時87巻5号58頁以下（2015）に掲載の各論考や「特集 捜査活動に対する法律による規律」犯刑29号1頁以下（2020）に掲載の各論考など。

接的な実力行使や間接強制もない手法によって、個人情報収集する手法の拡大は不可避的に生じていくものと考えられ、その法的規律の考察を進めておく必要がある（そして、現代的な課題は、情報「収集」だけでなく、その「蓄積・処理」にもある）。このような「監視調査」は主として、密行的に実施されて、調査対象者に対する接触を伴わない。したがって、質問検査権の行使ではなく、「純粋な任意調査」に分類される行為が多いとも考えられる。他方で、講学上、「純粋な任意調査」は、調査対象者の同意があることを根拠に、特別の法律上の根拠なく許されるものと理解されてきた。しかしながら、調査対象者と接触をせずに情報収集を行う場合、相手方の同意を根拠にすることはできず、従来整理されてきた「純粋な任意調査」という枠組で捉えることには無理がある。

筆者は以前に、上記のような問題意識を背景に、「純粋な任意調査」の位置づけを整理し直し、税務調査に関して、純粋な任意調査を包含し、かつ上記の監視調査のような同意のない任意調査も含んだものとしての「任意調査」と、質問検査権等による「間接強制調査」に整理し直すべきであることを主張した<sup>(3)</sup>。

これらの税務調査の法的統制を考察する場合、「間接強制調査」については一義的には根拠規定（税通74条2など）の解釈が問題になる。他方で、上記のような意味における「任意調査」には根拠規定がないことから、行政作用法の一般的な観点に立ち返り、行政調査としての統制原理からの枠組を嵌める作業が必要である。また、そのような統制原理は、当然に間接強制調査にも及ぶこともある。

そこで、本稿では、主として根拠規定がない任意調査に対する法的規律を構築すること

を目的として、行政作用法の諸原理を参照することで、税務調査にどのような枠組が与えられるかについての総論的な整理を行う。

## II 法的根拠に基づく税務調査の分類

まず、検討対象となる税務調査である間接強制調査と任意調査とをその法的根拠に基づいて分類・整理しておこう。

間接強制調査には、質問検査権（税通74条の2など）と特定事業者等への報告の求め（税通74条の7の2）がある。

いずれについても根拠規定が存在する。したがって、これらの調査が適法に行われているかは一義的には根拠規定の解釈問題として解決される。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、荒川民商事件最高裁決定（最決昭和48年7月10日刑集27巻7号1205頁）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」との判断枠組を示している。

任意調査には、根拠規定のある任意調査と根拠規定のない任意調査がある<sup>(4)</sup>。

前者には、事業者・官公署への協力要請がある（税通74条の12第1項）。文理上、明確ではないが、本規定は、調査対象者が協力要請の対象となる事業者以外の場合の規定であり、ドイツ租税通則法90条にみられるような納税者の一般的協力義務を定めたものではないと

(3) 田中晶国「純粋な任意調査の現状と課題」法政87巻3号213、230頁（2020）。

(4) 任意調査に根拠規定がある場合とない場合とで調査の強度について異なる点が生じうるかは検討の必要があるが、本稿では取り扱わない。

考えられる<sup>(5)</sup>。

後者には、様々な調査が含まれる。法的統制に差異がありうる類型毎に分けると、①行政指導型の任意調査（いわゆる「お尋ね」と題する書面の送付など）、②同意のない任意調査（刊行物調査・インターネット調査・内観調査・外観調査・尾行・張り込み）、③税務情報分析・調査対象者の選定（納税申告書などの分析、AIプロファイリング）などがある。前記の荒川民商事件最高裁決定は、特別の根拠規定を置かずとも、税務官庁が任意調査をすることは当然に許容されるとの立場と考えられる<sup>(6)</sup>。そこで、問題は、当然に許容される任意調査の限界はどのように画されるのかという点である。本稿では、その視点として行政作用法の諸原理からその限界を考察することとする。行政作用法の諸原理はいくつかの分類があるが、たとえば、①法律による行政の原理、②適正手続の原理、③人権尊重の原理を挙げることができる<sup>(7)</sup>。

### Ⅲ 行政作用法の諸原理による統制

#### 1 法律による行政の原理—法律の留保—

##### (1) 侵害留保説からの帰結

法律による行政の原理は、「法律の留保」と「法律の優位」の二つの要素を含む。まず、法律の留保について、判例・実務上採用されていると考えられる侵害留保説<sup>(8)</sup>（国民の自由と財産を侵害する行政活動には法律の根拠を必要とする見解）は行政調査にも適用されるので<sup>(9)</sup>、「自由と財産」を侵害する税務調査には法律の根拠が必要である。

この意味では、間接強制調査には法律の根拠が必要であり、実際にその根拠は存在している。他方で、行政法一般における意味での任意調査や行政指導は、原則として法律の根拠は不要であると考えられており<sup>(10)</sup>、概ね税務調査における任意調査にも法律の根拠はない。これは、任意調査や行政指導において対象者の「自由と財産」に対する侵害がないことを前提とする。

憲法学からの理解では、侵害留保説のいう「自由と財産」には、憲法上の権利が含まれ<sup>(11)</sup>、法律の根拠のない憲法上の権利制限は、実質

(5) 田中・前掲注(3)238頁脚注69。

(6) 荒川民商事件最高裁決定の理解に関して、同上224頁。

(7) 行政作用法の諸原理については、本稿では高木光『行政法』56頁以下（有斐閣・2015）に依拠する。

(8) 塩野宏『行政法Ⅰ（第6版）』83頁（有斐閣・2015）参照、高木・前掲注(7)77頁参照。

(9) 塩野・前掲注(8)284頁参照。

(10) 塩野・同上参照、高木・前掲注(7)216頁参照。塩野・同287頁は、「任意的手段による限りにおいては、特に調査をすることについての要件を論じる意義はない」とする。

(11) 松本和彦『基本権保障の憲法理論』232頁（大阪大学出版会・2001）〔初出1996〕は、法律の留保に関する行政法学と憲法学の展開に言及し、行政法学上の議論は、どの見解であっても「行政が国民の権利自由を制限する場合は、常に法律の根拠が必要であるということに変わりはない。もちろん、基本権も国民の権利自由の中に含まれるから、行政が基本権を制約しようとする場合は、法律の根拠がなければならないとされることになる」とする。そのほか安西文雄・巻美矢紀・宍戸常寿『憲法学読本（第3版）』77頁〔巻美矢紀〕（有斐閣・2018）参照。

的要件を考慮するまでもなく直ちに違憲・違法となる<sup>12)</sup>。したがって、外形的には対象者と接触せずに権利制限がないような調査の体裁をとってしようとも、憲法上の権利の制限が認められる場合には、それはもはや任意調査としては許容され得ない。

たとえば、近年、刑事法の領域で話題となった、GPS捜査（車両に使用者らの承諾なく秘かにGPS端末を取り付けて位置情報を検索し把握する捜査）に関する最高裁判決は、以下のとおり、判示している<sup>13)</sup>。

「憲法35条は、『住居、書類及び所持品について、侵入、搜索及び押収を受けることのない権利』を規定しているところ、この規定の保障対象には、『住居、書類及び所持品』に限らずこれらに準ずる私的領域に『侵入』されることのない権利が含まれるものと解するのが相当である。そうすると、前記のとおり、個人のプライバシーの侵害を可能とする機器をその所持品に秘かに装着することによって、合理的に推認される個人の意思に反してその私的領域に侵入する捜査手法であるGPS捜査は、個人の意思を制圧して憲法の保障する重要な法的利益を侵害するものとして、刑事法上、特別の根拠規定がなければ許容されない強制の処分にあたる（最高裁昭和50年（あ）第146号同51年3月16日第三小法廷決定・刑

集30巻2号187頁参照）とともに、一般的には、現行犯人逮捕等の令状を要しないものとされている処分と同視すべき事情があると認めるのも困難であるから、令状がなければ行うことのできない処分と解すべきである。」（下線筆者）

あくまで、本判決は、GPS捜査が刑事訴訟法上の強制処分に該当するというものである。しかしながら、下線部分から分かるように、GPS捜査は、「憲法の保障する重要な法的利益」である「私的領域に『侵入』されることのない権利」を侵害するものと位置付けられており、憲法上の権利の侵害となることが明示されている。そして、実体的権利としての憲法35条1項の保障は、刑事手続に限定されないと考えられている<sup>14)</sup>。したがって、この最高裁判決から考察すると、仮に、税務官庁が、秘密裏に調査対象者にGPSを装着させるという調査の手法をとった場合には、法律上の根拠なく、憲法上の権利の制限を伴う調査を行ったものとして、当然に違憲・違法となると考えられる。

ここでは、憲法上の権利の制限があるか否かが決定的である。特に、同意のない任意調査では、対象者のプライバシー権との抵触関係を整理しておく必要がある。この点、ドイツにおいては、個人情報の収集あるいは個人

12) 小山剛『憲法上の権利』の作法（新版）』45-46頁（尚学社・2014）。また、駒村圭吾「憲法的論証における『法律の留保』—一人権制約の実体的正当化の一步手前—」法セ647号13頁、16頁（2008）は、そのような理解を示したものとして、最判平成3年7月9日民集45巻6号1049頁を捉えている。

13) 最判平成29年3月15日刑集71巻3号13頁。

14) 大石眞「憲法35条解釈の再構成」法叢136巻4=5=6号165頁、190頁（1995）によれば、①憲法35条1項における「住居の不可侵」はあらゆる公

的侵害に対する基本的権利であり税務調査などの刑事手続外にも及ぶとし、②令状主義はとくに刑事手続における住居侵害についてその要件を明示する適正手続保障であり、非刑事手続にまでその要件を特定するものではないとする。この理解からすると、憲法35条1項に依拠するGPS事件最高裁判決が述べる「私的領域に『侵入』されることのない権利」も、個人の基本的権利として、税務官庁による侵害に対しても自由権として機能すると考えられる。

情報の蓄積・加工等の情報処理行為についても侵害性が認められ法律の留保の対象となってきたという経緯がある<sup>15)</sup>。我が国においても、個人情報の収集等の情報処理過程に関する憲法問題が活発に議論されている<sup>16)</sup>。このような観点からは、税務行政においても法律の根拠がない任意調査によって個人情報を収集することが「当然可能」という認識を再検討すべき必要があるようにも考えられる。なお、現状のわが国における、法律事項論としての政府見解は、個人情報の取得について、通信の秘密（憲法21条2項）による保護を受けるものと受け取らないものとが区別されており、前者は法律事項に当たり、後者は原則として法律事項に当たらないとして整理されている<sup>17)</sup>。

また、法律の留保は、実質的観点から憲法上の権利に対する制限を正当化するための論証である比例原則の問題ではないので<sup>18)</sup>、調査の必要性の高低とは関係がない。たとえば、どれだけ対象者に対する調査の必要性が高かろうとも、対象者の意思に反する住居等への立ち入りは憲法上の権利侵害となるから（憲法35条参照）、法律の留保の観点からは任意調査として、当該行為が許容される余地はない。

ただし、一般的には憲法上の権利侵害といえる調査であっても、対象者の同意があれば、それは対象者自身はその権利を処分したので

あるから、権利侵害はなく、侵害留保説からは問題のない任意調査となるはずである<sup>19)</sup>（なお、ビッグデータ時代における個別的同意の無意味化には留意する必要がある<sup>20)</sup>。「純粹な任意調査」はこの類型に該当するが、対象者の同意に対して事実上の強制力が働く場合があり、その統制に対して考慮の余地がある。

## (2) 租税法律主義の作用—規律密度

侵害留保説から税務調査の法的統制を考察する場合、租税法律主義の射程を検討しておく必要がある。というのも、国民健康保険料の賦課総額の算定基準が不明確であり条例において保険料率を定めず告示に委任することが租税法律主義違反であるとの主張が争われた事件（以下「平成18年最判」という）において、最高裁は、租税法律主義を定める憲法84条について、侵害留保説を「租税について厳格化した形で明文化したもの」と理解しているからである<sup>21)</sup>。さらに、最高裁は、もともと租税法律主義は、課税要件だけでなく、「租税の賦課徴収の手續」も対象とするとの理解も示している<sup>22)</sup>。

したがって、ここで最高裁が述べる「租税の賦課徴収の手續」に、税務調査も含まれるのであれば<sup>23)</sup>、当然に間接強制調査や任意調査も憲法84条の統制下に入り、そこでは一般的

15) 鳥田茂『警察法の理論と法治主義』161頁（信山社・2017）〔初出1995〕。

16) この問題に関する代表的な業績として、山本龍彦『プライバシーの権利を考える』（信山社・2017）がある。

17) 仲野武志「法律事項論」法叢176巻2＝3号240頁、271頁（2014）。

18) 小山・前掲注1261頁参照。

19) 小山・同上38頁参照。刑事訴訟法の領域における捜査の適法性に関しても、「対象者の完全に自由

な意思決定に基づく同意・承諾があると認められる場合には、その限度で対象者の法益が放棄されているとみることができるから法益侵害はない。したがってこのようないわば純粹任意の同意・承諾・協力に基づく捜査は当然適法である」（酒巻匡『刑事訴訟法』34頁（有斐閣・2015））とされている。

20) 山本龍彦「予測的ポリシングと憲法：警察によるビッグデータ利用とデータマイニング」慶應ロー31号321頁、340頁（2015）参照。

な行政法上の行政調査よりも「厳格化」した形で統制がなされるべきことになる。

そうだとすると、ここでいう「厳格化」ということの意義が問われる。平成18年最判の争点は、条例による告示への委任であった。そして、平成18年最判が求めたものは、一つの理解として、「公課の要件を相応の密度で法律により規律することを要請し、公課の決定を相応以上の幅で委任することを禁止する」<sup>21)</sup>という課税要件明確主義の観点からの「法律の留保」の要請であったというものがある。この理解からすると、ここでいう「厳格化」とは、あくまで侵害留保説を前提として法律の明確さ・規律密度における厳格化を要求していると理解される<sup>22)</sup>。つまり、侵害留保説を採用するとして、①法律の根拠を必要とする行政作用による「侵害」があるかどうかという問題と、②法律の根拠が必要である「侵害」に当たるとして、その場合に必要とされる法律の明確さ・規律密度はどの程度必要か、という二段階の問題に分析できるが、同判決は、①を前提とした上で、②の問題を取り上げた

ものということになる。

②の意味での「厳格化」であるとする、税務調査に租税法律主義の趣旨が及ぶとしても、任意調査は一般的には①の「侵害」がないから根拠規定が不要であると考えられており、その法律の規律密度を厳格化するという平成18年最判の意図する形での租税法律主義を適用する余地がない。他方で、間接強制調査については、平成18年最判の述べる②の意味での「厳格化」から、条文上許容される行為の範囲を拡大することは許されないと考えられる。これは、租税法律主義だけでなく、罪刑法定主義からの要請でもある<sup>23)</sup>。

以上、法律の留保からの統制としては間接強制調査と任意調査とは以下のように整理できる。

第一に、間接強制調査については、規律密度の問題として、厳格な侵害留保説を採用する租税法律主義（ないし罪刑法定主義）から、条文上許容される行為の範囲を拡大することは許されない。

第二に、任意調査については、法律上の根

21) 最判平成18年3月1日民集60巻2号587頁。租税法律主義を法律による行政の原理の一つの現れとみるかについては争いがある。対立状況について、南博方「租税法と行政法」租税11号1頁、5-8頁（1983）参照。塩野・前掲注(8)80頁は、租税法律主義はあくまで法律による行政の原理のなかに位置付けて考察すべきとする。山本隆司「判批」法教346号42頁、49頁（2009）は、租税法律主義について、規律密度も要求する原理として、「侵害留保原理と整合するが、質的には侵害留保原理に尽きない意義を持つ」とする。中里実「議会の財政権—予算の議決と租税法律の立法」フィナンシャル・レビュー129巻3頁、23頁（2017）は、歴史的経緯からして、租税法律主義と他の行政活動に関する法律による行政の原理との差異を強調する。  
22) 最判昭和60年3月27日民集39巻2号27頁。

23) 質問検査権に対して租税法律主義の要請が及ぶとするものとして、増田英敏『納税者の権利保護の法理』194頁（成文堂・1997）〔初出1989〕。

24) 山本隆司「判批」法教346号42頁、46頁（2009）。なお、山本は、侵害留保原理について、「基本的には法律の根拠のみを要求する（規律密度は別個に論じられる）」との理解を示す（山本・同上49頁）。

25) 侵害留保原理において、一定の規律密度を求めることを租税法律主義は定式化しているとする理解として、中川丈久「行政活動の憲法上の位置づけ：法律の留保論の多義性、およびアメリカ行政法における法律の留保について」神戸法学年報14巻125頁、218頁（1998）。法律の留保と法律の規律密度について、大橋洋一『現代行政過程論（第3版）』36頁（有斐閣・2016）。小山・前掲注(12)58-59頁参照。

拠が必要でないが、真に憲法上の権利制限がないものなのかを審査する必要がある。憲法上の権利制限があるとすれば、それはもはや任意調査ではなく、法律の根拠がない以上、違憲・違法な調査となる。

### (3) 法律事項と法律の留保

侵害留保説からの穏当な整理としては以上のように考えると考えられるが、「法律の留保」の及ぶ範囲にはそもそも議論がある。各種の見解があるが、主として、既述の侵害留保説、全部留保説（すべての行政活動に「法律の留保」が及ぶ）、社会留保説（給付活動にも「法律の留保」が及ぶ）、権力留保説（権力的な行政活動、国民の同意の有無にかかわらず行政庁が一方的に国民の権利義務を変動させる活動に「法律の留保」が及ぶ）、重要事項留保説（本質性理論<sup>26)</sup>、重要（本質的）事項に「法律の留保」が及ぶ）とする見解がある<sup>28)</sup>。

平成18年最判は、国民健康保険料の賦課徴収が問題となった事例であり、国民に義務を

課す「侵害」であったことは特に問題となっていないように考えられる。また、同判決は、明示的に「国民に対して義務を課し又は権利を制限するには法律の根拠を要するという法原則」を厳格化したと述べており、あくまで法律の留保の範囲としては、侵害留保説を前提にそれを「厳格化」したという理解が素直である<sup>29)</sup>。

ただし、ここで留意が必要であることは、判例が侵害留保説を認めているということと、その余の領域（たとえば個人情報収集・蓄積・処理）を法律で定める必要があるかは別次元の問題として捉えることもでき、両者は両立する可能性があるという点である。つまり、「法律の留保」は、行政の少なくとも一部（侵害留保説であれば侵害作用）を法律専管事項とする主張を含むが、その余を法律で定める必要があるか（法律事項かどうか）はまた別次元の問題とも整理できる<sup>30)</sup>。

政府見解も、「国民の権利義務に直接的な関係がなく、その意味で本来の法律事項でない

<sup>26)</sup> 高木・前掲注(7)216頁は、間接強制調査には罪刑法定主義の観点から法律の定めが必要とする。最高裁は、川崎民商事件（最判昭和47年11月22日刑集26巻9号554頁）において、旧所得税法上の検査拒否罪の前提となる質問検査権の要件について、不明確であり憲法31条違反との主張を斥けている。ただし、川崎民商事件最高裁判決は同規定が一般的に憲法31条違反にならないとしたものではなく、「適用合憲とも称すべき憲法判断」の方法を採用しており、「合憲判断を当該事件の特定事例に対する法令の適用関係に限定」し、「他の適用関係については含みを残す」との指摘がある（野坂泰司「税務調査における質問検査権と憲法31条、35条、38条1項」法教320号100頁、107頁（2007））。

<sup>27)</sup> 「自由主義の観点から侵害留保説を拡張し、裁裁的氏名公表のように、権利を制限したり義務を課したりするわけではないが国民に重大な不利益を及ぼしうるものについても法律の根拠を要請し、

また、民主主義や国会審議の公開性の観点から、行政組織の基本的枠組みや、基本的な政策・計画、重要な補助金等について法律の留保が必要であるとする」見解である（宇賀克也『行政法総論（第7版）』39頁（有斐閣・2020））。

<sup>28)</sup> 宇賀・同上37-39頁参照。

<sup>29)</sup> 租税法の領域において、「自由と財産」を侵害しないような税の減免においても法律の根拠は必要と考えられている（合法性の原則）。これは法律の留保について、侵害留保説でなく権力留保説や本質性理論を採っていると理解できなくもないが、侵害留保説を前提としても、「法律の優位」の発現と捉えることはできるので（野呂充ほか『行政法』41頁〔野呂充〕（有斐閣・2017）参照）、租税法においても侵害留保説が妥当するという判例の立場とは矛盾しない。

<sup>30)</sup> 仲野・前掲注(17)240頁参照。

ものについては、法律の規定によらないで規定しうるように措置すること<sup>31)</sup>との閣議決定をしており、侵害留保説に基づいて法律事項を把握するものともいえるが、実際に法律事項としている範囲には若干の動揺もみられる<sup>32)</sup>。また、政府見解によれば、任意的法律事項としての位置づけであろうが、たとえば、義務を課す行為ではない事実上の行為についても、警察官職務執行法による質問等、銃砲刀剣類等所持取締法等の提出等について、「国民に心理的な圧迫を与え、あるいはある程度の迷惑を及ぼすようなものは、その発動の条件および限界を法律の条文で明確にしておくことが望ましい」との見地から法定されている<sup>33)</sup>。仲野武志は、上記のような事実上の行為を「法律で定めることが常態化すれば、それ自体が義務賦課・権利制限にほかならないとされる可能性はあろう」と指摘する<sup>34)</sup>。

ここで、任意調査と法律の根拠の関係について、二つの方向からのアプローチに整理できる。まずは、法律の留保が本来の問題としてきた行政作用法の根拠規範としての法律が必要かを問うアプローチである。任意調査による対象者の個人情報収集等は、あくまで

事実上の行為に過ぎないともとれるが、仲野が指摘するように義務賦課・権利制限とされる領域の拡大があれば、侵害留保説の範疇に捉えられる可能性はある。これは、平成18年最判の述べる租税法律主義の「厳格化」という意味を、「国民に対して義務を課し又は権利を制限する」領域の拡大を指向するものとしても捉えたとすると、その方向性に矛盾はない。また必然的に、このアプローチからは「憲法上の権利」の侵害とは何か、そして、侵害留保説が問題とする「侵害」は「憲法上の権利」の侵害のみか<sup>35)</sup>、さらに問われることになる<sup>36)</sup>。

「憲法上の権利」制限に関する三段階審査の定式によると、問題となる自由について、権利条項が想定する保護の度合いに関して、①絶対的保障、②保護範囲の中核的保障、③保護範囲の周位的保障、④保護範囲外というグラデーションを伴うものと説明されるが<sup>37)</sup>、①・②・③かそれとも④かの区別が、憲法学からみる法律の留保論による形式的正当性の論証の観点からはまず問題である。それでは、さらに、④であっても、国民に何らかの不利益を与える場合に法律上の根拠が必要となる

31) 閣議決定「内閣提出法案の整理について」(昭和38年9月13日)、内閣法制局百年史編集委員会編『内閣法制局百年史』229頁(内閣法制局・1985)。

32) たとえば、行政組織について、学界では、行政作用と同じく侵害留保説によって決定する作用法アプローチと、独自の基準により決しようとする組織法アプローチが対立しており、政府見解は、作用法アプローチに加え、民事法アプローチとも呼ぶべき第三の立場を併せ用いるのもであると分析されている。仲野・前掲注(17)274頁参照。

33) 仲野・同上269頁参照。

34) 仲野・同上。

35) わが国の判例は、「憲法上の権利」よりも一段下

の保障を認める場合もある。たとえば、取材の自由は、「憲法21条の精神に照らし、十分尊重に値する」(最決昭和44年11月26日刑集23巻11号1490号)と述べるにとどまり、端的な憲法保障よりもその保障の段階を下げているとの理解がある(安西ほか・前掲注(11)86頁〔巻末矢紀〕参照)。

36) なお、高木・前掲注(7)76頁は、ドイツに由来する本来的な侵害留保説の「侵害」概念とそれを広げた場合を区別する。高木の理解からは、本文中に述べたような「侵害」の拡張された侵害留保説は、修正侵害留保説ということになる。

37) 駒村圭吾「三段階審査—概要と注釈」法セ675号66頁、68頁(2011)参照。

かは侵害留保説の「侵害」の拡張議論として顕出することになる<sup>38)</sup>。

もう一つは、平成18年最判からは離れて、租税法律主義とは別次元の問題として、国家による個人情報収集・蓄積・処理に関する法的規律の構築という問題意識から、任意調査に対する法律上の根拠の要否を捉えるアプローチである<sup>39)</sup>。このアプローチは、法治国家原理に由来する「法律の留保」を民主制原理により再構成する重要事項留保説（本質性理論）に基本的に立脚することになるであろう。本質性理論の核心は、「議会が公開のフォーラムで（公開性・透明性）、有権者による監視・統制を前提としつつ（統制・責任追及）最終的には多数決で（民主政原理）決定すべき事項・領域はどこまでか」という点にあると説明がなされるが<sup>40)</sup>、租税法でも、こういった観点からの個人情報管理についての法制度の構築に係る議論を追っていく必要がある。

## 2 法律による行政の原理—法律の優位—

「法律の優位」は、「法律が存在する場合には行政活動はそれに従わなければならない、法律に反した行政活動は違法と評価される」という原則である<sup>41)</sup>。税務調査を規律する法律としては、国税通則法のほかに、所掌事務を定

める組織法と個人情報保護法があり得る。

### (1) 組織法—所掌事務—

組織法から国税庁の所掌事務を確認すると、国税庁は、「内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収の実現、酒類業の健全な発達及び税理士業務の適正な運営の確保を図ることを任務とする」（財務省設置法19条）とあり、「内国税の賦課及び徴収に関すること」を所掌事務のひとつとして担当している（同20条柱書、4条1項17号）。したがって、この財務省設置法に定められた所掌事務を逸脱する調査は許されない<sup>42)</sup>。さらに、対象者の同意があったとしても所掌事務を逸脱する調査は許されない<sup>43)</sup>と解すべきである<sup>43)</sup>。

### (2) 行政機関個人情報保護法

行政機関における個人情報の取扱いについては、行政機関の保有する個人情報の保護に関する法律（以下「行政機関個人情報保護法」という）が規律している。国税庁における、個人情報の取扱いも同法の規律を受ける。ただし、一部の租税に関する事務について適用除外規定がある（行政個人情報10条2項2号、同法14条7号イ）。

行政機関個人情報保護法3条1項に基づ

38) たとえば、田中二郎『司法権の限界』288頁（弘文堂・1976）は、行政指導などの非権力的ではあるが侵害的（規制的）な行為に関する法律の授権の拡張を主張する。

39) 山本龍彦『プライバシーの権利を考える』250頁（信山社・2017）〔初出2013〕も参照。

40) 赤坂幸一「議会留保」法セ753号80頁、84頁（2017）参照。さらに、同論者が指摘する本質性理論が逆転現象を起こすリスク法の領域における法律留保原則のあり方は、AIプロファイリングの領域に対しても妥当するように考えられる。

41) 高木・前掲注(7)56頁。

42) 深澤龍一郎ほか編『公共政策を学ぶための行政法入門』26頁〔長谷川佳彦〕（法律文化社・2018）は、組織規範に反する事例として、税務署職員が交通検問をすることを挙げる。

43) 酒巻・前掲注(19)49頁は、自動車一斉検問事件（最決昭和55年9月22日刑集34巻5号272頁）の適法性を論じる際に警察法2条1項を挙げる判例の理解として、警察法が検問の根拠規範になり得ないことを当然であり、むしろ警察法は、検問を同条項の画定する警察の責務の範囲に規制・限定する旨を述べる。

き、国税庁は、個人情報保有に当たっては、法令の定める所掌事務を遂行するため必要な場合に限り、かつ、その利用の目的をできる限り特定しなければならない。さらに、国税庁は、利用目的の達成に必要な範囲を超えて、個人情報を保有してはならない（同条2項）。ここでいう「保有」には、作成、取得、維持、管理が含まれる<sup>44)</sup>。

取得に関して、違法・不正な個人情報の取得を禁止する個人情報保護法17条1項に相当する規定は、行政機関個人情報保護法には設けられていないが、行政機関の職員についても、適法・適正な方法で個人情報を取得すべきことは当然と解されている（憲法73条1号、国公98条）<sup>45)</sup>。

個人情報保護法では、平成27年改正によって、要配慮個人情報（本人の人種、信条、社会的身分、病歴、犯罪の経歴、犯罪により害を被った事実その他本人に対する不当な差別、偏見その他の不利益が生じないようにその取扱いに特に配慮を要するものとして政令で定める記述等が含まれる個人情報）について、本人の同意のない限り、原則としてその取得が禁止されたが（個人情報17条2項）、行政機関個人情報保護法には同様の取得の禁止は設けられなかった。

この点、総務省は、行政機関個人情報保護法に、いわゆるセンシティブ情報の収集禁止の規定を設けない理由として、「行政機関は、

いわゆるセンシティブ情報と呼ばれる情報であっても、犯罪の捜査等の公共の利益のため、収集せざるを得ない場合もあり」、原則禁止とはせず、その対応として「あらゆる個人情報について、行政機関による利用目的の達成に必要な個人情報保有や、利用目的以外の利用・提供を厳しく制限」することが重要との認識を公表している<sup>46)</sup>。

行政機関個人情報保護法による規律は、個人情報に対してであり、法人情報は直接には規律されていない<sup>47)</sup>。法人情報における規律がどのようになるかは問題であるが、行政機関個人情報保護法3条1項による制限（利用目的の制限）は、組織法を根拠に導出されると考えられる（前述(1)参照）。また、行政機関個人情報保護法3条2項の規律も、組織法及び比例原則を根拠に導出可能であると考えられる。

### 3 適正手続の原理

#### (1) 行政手続法

行政手続における適正手続の原理を具体化した法律として行政手続法がある<sup>48)</sup>。しかしながら、行政手続法は、いわゆる行政調査に関して広汎な適用除外を定めている。具体的には、「報告又は物件の提出を命ずる処分その他その職務の遂行上必要な情報の収集を直接の目的としてされる処分及び行政指導」について行政手続法第2章から第4章の2までが適

44) 宇賀克也『個人情報保護法の逐条解説（第6版）』426頁（有斐閣・2018）。

45) このように解されることから、行政機関個人情報保護法では、個人情報保護法17条1項に相当する規定が設けられなかった。宇賀・同上429頁参照。

46) 総務省HP（[https://www.soumu.go.jp/main\\_](https://www.soumu.go.jp/main_)

[sosiki/gyoukan/kanri/question05.html](https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/gyoukan/kanri/question05.html)〔最終確認日：2021年8月18日〕参照）

47) 藤原静雄「行政調査論の現状と課題—行政情報管理の視点を踏まえて—」筑波ロー5号177頁、187頁（2009）は、「個人情報保護法制の原理・原則は法人情報の収集の際にも考慮されてしかるべきものであろう」とする。

用除外となる（行手3条1項14号）。

そして、間接強制調査や行政指導型の任意調査は、これに該当し、行政手続法が原則として適用除外になると考えられている<sup>48)</sup>。ただし、平成23年12月税制改正により、現在では、間接強制調査については、国税通則法第7章の2に定める「調査」として、同章に定める手続的規律に服する。

それでは、任意調査は手続的規律には服さないとの理解でいいであろうか。この点、行政指導型の任意調査も適用除外規定の対象となるという理解には若干の疑義がありえる。

そもそも任意調査に行政手続法の規律が及ぶかについてはいくつかの検討すべき点が存在する。第一に、任意調査が行政手続法の規律が及ぶ類型に該当するのか否か、第二に、既述の行政手続法による行政調査の適用除外との関係（行手3条1項14号）、第三に、国税通則法による行政手続法の適用除外との関係（税通74条の14）である。以下順に検討を加える。

まず、第一の点であるが、行政手続法上、任意調査との関係で検討を要するのは、「不利

益処分」及び「行政指導」である。任意調査は、何ら相手方に法的義務を課さない事実上の行為であるところ、「不利益処分」から明文上「事実上の行為」が除かれているから（行手2条4号イ）、任意調査は不利益処分に該当しないと考えられる<sup>49)</sup>。したがって、「不利益処分」に対して適用される規律（行政手続法第2章）の適用はない<sup>50)</sup>。

次に、「行政指導」であるが、その定義は「行政機関がその任務又は所掌事務の範囲内において一定の行政目的を実現するため特定の者に一定の作為又は不作為を求め、指導、勧告、助言その他の行為であつて処分に該当しないものをいう」（傍点筆者）となっている（行手2条6号）。この定義から分かるように、行政指導は特定の者に一定の作為又は不作為を「求める」行為である<sup>51)</sup>。任意調査のうち、書面送付調査や来署依頼などは、対象者から書面上の質問事項への回答や税務署への来署または情報提供などの一定の作為を「求める」行為であり、行政手続法上の行政指導に該当すると考えられる。他方で、たとえば、尾行・張り込みなどの行為には「求める」行為がな

48) 芝池義一『行政法総論講義（第4版）』281-282頁（有斐閣・2002）参照。法律として存在しているので、行政手続法の規律は、法律の優位として整理してもよいかもしれないが、行政手続法の枠外については憲法上の要請としての適性手続による規律が及びるので、適正手続の原理として法律の優位とは別建てで整理している。なお、憲法上の行政手続の適正化の根拠としては、31条を根拠とする見解、13条を根拠とする見解、「手続的法治国」の原理あるいは「法の支配」を根拠とする見解が主張されている（芝池・同上282-283頁参照）。

49) 古谷一之ほか『平成6年改正税法のすべて』358頁（大蔵財務協会・1994）参照。

50) ここでいう「事実上の行為」とは、法的効果の

発生しない物理的行為のうち、行政法理論上「立入り」「検査」などのカテゴリーで捉えられてきたものをさす（高木光ほか『条解 行政手続法（第2版）』22頁〔須田守〕（弘文堂・2017）参照）。

51) なお、国税通則法74条の14第1項によって行政手続法の不利益処分に関する規律は、租税手続に関してほぼ適用除外となっている。適用除外の趣旨は、各種税法において独自の手続大系が形成されていること等の理由からとされている（志場喜徳郎ほか編『国税通則法精解 平成31年改訂』995頁（大蔵財務協会・2019））。

52) 仲正「行政手続法—制定の経緯と概要」ジュリ1039号49頁、56頁（1994）は、行政機関が相手方の求めに応じて行う情報提供のような行為は通常、「求める」行為には当たらない旨を述べる。

く「行政指導」に該当しない。このように、任意調査のうち、対象者に「求める」行為を伴うものは行政手続法上の「行政指導」に該当し得る。

そして、第二の点であるが、既述のとおり、行政手続法には行政調査に対する適用除外規定が存在している（行手3条1項14号）<sup>53</sup>。この問題は、行政指導型の任意調査が、行政調査を適用除外している行政手続法3条1項14号の規定、すなわち「職務の遂行上必要な情報の収集を直接の目的としてされる…行政指導」（傍点筆者）に該当するか否かにかかってくる。

この点、行政機関の「目的」によるから、税務官庁が行う書面送付調査などの行政指導型の任意調査において、情報収集を「直接の目的」としている場合には、本規定に該当し、行政手続法の規律から外れることになる<sup>54</sup>。

ただし、税務官庁が行う書面送付調査などの行政指導は、「納税義務者に対して、適用誤りの有無を確認するために必要な基礎的情報の自発的な提供を要請した上で、必要に応じて修正申告書又は更正の請求書の自発的な提

出を要請する行為」（国税通則法第7章の2（国税の調査）等関係通達1-2。）である場合がある。これらの行為について、税務官庁は、「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」（同上1-1）に至らない行為であり、国税通則法第7章の2上の「調査」に該当せず、行政指導であると整理している（したがって、国税通則法第7章の2が求める事前通知などの手続的規律には服さない）<sup>55</sup>。

この税務官庁による整理によると、調査通達1-2に該当するような行為は、「基礎的情報収集目的」と「修正申告書の自発的提出の要請目的」を有するといえる。そして、国税通則法第7章の2上の「調査」に至らない行為という整理からすると、後者が「直接の目的」であって、「基礎的情報収集目的」は副次的なものという位置づけとも考えられる。そうではなく「基礎的情報収集目的」が、その行政指導の「直接の目的」なのであれば、国税通則法第7章の2上の「調査」に該当しないという税務官庁の整理と齟齬が生じないのか疑念が残る<sup>56</sup>。

53) ただし、これは行政調査において手続的統制が不要と考えられたためではなく、多種多様な行政調査に一律の規制がなじまないとされたためである。曾和俊文『行政法総論を学ぶ』281頁（有斐閣・2014年）参照。

54) 内藤晃由「税務行政指導の法的性格と運用課題について」税大論叢39号320頁、361-362頁（2002）は、行政手続法3条1項14号に該当する行政指導として、「法定資料の提出懲滯、取引照会・お尋ね、法定外資料の収集・提出依頼、事業を行う者等の組織する団体に対する諮問、調査法人に対する国外関連者の帳簿書類の提示等の求め、税務相談の際の関係書類の提示要求、記帳指導の際の帳簿書類の提示要求など」を挙げる。

55) 国税庁は、行政指導につき自主的に修正申告書

を提出する場合には過少申告加算税は賦課されないとし、また、税務署の担当者が、調査又は行政指導を行う際には、具体的な手続に入る前に、いずれに当たるのかを納税者の方に明示することとしている。

国税庁HP（<https://www.nta.go.jp/information/other/data/h24/nozeikankyo/ippan02.htm>〔最終確認日：2021年8月18日〕）参照。国税庁長官「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）」（平成24年9月12日、改正平成29年3月30日）第2章1も参照。

56) この点、裁判例では、仙台高判平成18年4月12日税資256号順号10364は、消費税についての輸出免税を否認する内容の修正申告を懲滯する行政指導に関して、行政手続法の適用を除外していない。

なお、行政による情報収集がなされているが当該規定に該当しない例として、住民基本台帳法14条1項に基づく届出義務者に対する届出の催告等が挙げられる。該当しない根拠は、「同法に規定する事務処理の手続の履行を求めて行われるもの」であるからとされている<sup>57</sup>。このような立場からすると、情報収集が付随的に行われても、その他の目的が主たるものであれば、行政手続法3条1項14号に該当しないという整理となる可能性が残る。

第三の点であるが、仮に、一部の行政指導型の任意調査が、行政調査の適用除外規定に該当しないとしても、国税通則法74条の14第2項により、行政指導に関する規律のうち行政手続法35条3項（行政指導に係る書面の交付）、36条（複数の者を対象とする行政指導）は適用除外となる。また、行政指導型の任意調査の場合には行政指導の中止等の求め（行手36条の2）は適用できないと考えられる<sup>58</sup>。

以上のことから、行政手続法上の適用除外規定に該当しない行政指導型の任意調査がある場合、国税通則法による適用除外条項以外

の行政手続法第4章の規定の適用があり得る。具体的には、任意調査という性質上、主として、行政指導の一般原則（行手32条）、行政指導の方式（行手35条1項）の適用が考えられる。

## (2) 憲法的統制

以上のように、行政手続法上の規律は、間接強制調査や任意調査に基本的には適用がない。このように多くの税務調査に対して、行政手続法上の適法性が問題にならない状況であっても<sup>59</sup>、憲法的統制による適正手続保障は考えられる<sup>60</sup>。ここでは、判例の考え方から、税務調査に憲法的統制がどのように及び得るかを検討する。

非刑事手続に対する適正手続保障に関する成田新法事件（最判平成4年7月1日民集46巻5号437頁）によれば、非刑事手続に対して、①そもそも憲法上の適正手続保障が及ぶか否か、②憲法上の適正手続保障が及ぶとしてもその内容として何が求められるか、の二段階のテストを経る必要がある<sup>60</sup>。

57 仲正『行政手続法のすべて』80頁（良書普及会・1995）。

58 行政手続法は、一定の行政指導の中止その他必要な措置をとることを求めることができる旨を規定している。ただ、その対象は、「法令に違反する行為の是正を求める行政指導」かつ行政指導の「根拠となる規定が法律に置かれているもの」に限られており（高木ほか・前掲注(50)395頁参照）、行政指導型の任意調査にはあてはまらなないと考えられる。

59 なお、宇賀克也『行政手続・情報公開』145頁（弘文堂・1999）は、税務行政手続についても、行政手続法第1章の規定の適用は除外されていないことから、税務行政運営における公正の確保と透明性の向上を図る必要があることを強調する。

60 芝池・前掲注(48)282頁は、行政手続法により規

制を受けている手続については、第一次的には適法性が問題となり、憲法上の要請としての適正化の要請は前面には出てこないが、行政手続法の規制を受けていない手続については、適正化の議論の対象になる旨を指摘する。なお、金子宏『租税法（第23版）』88-89頁（弘文堂・2019）は、租税法主義の内容として、手続的保障原則が含まれると主張する。これに対して、清永・前掲注(1)31頁は、手続的保障原則自体を否定するものではないが、それを租税法主義の内容に含める金子の理解には必ずしも賛成ではないようにも読める。最高裁の考えは、明らかではないが、川崎民商事件・荒川民商事件では、憲法31条以下の規定の非刑事手続への適用という文脈で議論されており、憲法84条の定める租税法主義は論じられてはいない。

この観点から、租税手続について適正手続保障が争われた質問検査権に関する事例を振り返ると、判例は、そもそも①の段階の問題としてすら、租税手続に適正手続保障が及ぶと明言しておらずはつきりしない<sup>61</sup>。

たとえば、川崎民商事件最高裁判決（最判昭和47年11月22日刑集26巻9号554頁）は、憲法35条1項について、同規定は、「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、当該手続が刑事責任追及を目的とするものでな

いと理由のみで、その手続における一切の強制が当然に右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。しかしながら、前に述べた諸点を総合して判断すれば、旧所得税法七〇条一〇号、六三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、これを憲法三五条の法意に反するものとすることはできず、前記規定を違憲であるとする所論は、理由がない」と結論づけているが<sup>62</sup>、この判示からは、①を租税手続については是認しているか分からない。

61) 成田新法事件最高裁判決は、憲法31条の定める「法定手続の保障」について、行政手続にも保障が及ぶ余地を認めたが、調査官によると「どのような行政手続に憲法31条の適用があるのかについての一般的な見解を明示するのを避け、行政手続に同条が適用ないし準用される場合であってもという仮定の下に、その場合でも常に事前手続が必要とされるものでないことを示したものである」と解説されている（千葉勝美「判批」ジュリ1009号33頁、38頁（1992））。また、本判決では、憲法31条の保障内容として「法定手続」とのみ記述して「適正手続」とは記述してないが、可部恒雄裁判官の意見では、「適正な法律手続」を指すと述べている。なお、最高裁は、そもそも憲法31条が「法の適正な手続を保障している」との理解を示している（最判昭和53年9月7日刑集32巻6号1672頁、千葉・同上36頁も同旨）。

62) 松井茂記「行政手続におけるデュー・プロセス」ジュリ1089号273頁、274-275頁（1996）参照。松井茂記は、憲法35条・38条についてであるが、川崎民商事件における「質問検査は憲法35条に反しないとの結論も、本件手続には憲法35条は適用されないとの趣旨が、それとも適用されるが憲法35条の要求を満たしている（つまり一応憲法35条は適用されるが、行政手続の場合手続が合理的であればそれでよい）との趣旨なのか、釈然としない」と指摘し、成田新法事件の帰結についても同様の指摘をしている。対して、名古屋高判金沢支部平成18年8月30日裁判所HPは、租税手続に適正手

続保障が及ぶことを前提としつつ（本文中の二段階のうち①の段階を是認）、第二次納税義務者に対して「事前に告知、弁解、防御の機会を与える旨の規定がなくても、憲法31条に違反するとはいえない。」と判示しているように読める（②の段階の判断）。行政手続に関して①の段階を認めたと理解される近年の事件として、医療観察法による入院決定に係る事案があるが（最決平成29年12月18日刑集71巻10号570頁）、医療観察法による「入通院処遇制度は、対象者の意思とは無関係に一方的にその行動の自由等を制約・干渉する制度であることが理由であると考えられ（中尾佳久「判解」曹時71巻11号310頁、321頁（2019））、租税手続にそのまま援用することは難しい。ただし、租税手続の目的の一つが課税処分という国民の所有権に対する重大な制限と理解する余地はあり、判例の読み方として、租税手続についても①を是認することを前提にしていると理解する余地はある。この点に関して、成田新法事件において、園部逸夫裁判官の意見は、不利益処分については「法律上、原則として、弁明、聴聞等何らかの適正な事前手続の規定を置くことが、必要であると考え。」とし、また、可部恒雄裁判官の意見も、適正手続保障について「財産権」にも及び、「一般に、行政処分をもってする所有権の重大な制限には憲法三一条の保障が及ぶと解される」としている。

63) 調査官解説もそのような理解を示す（柴田孝夫「判解」最判解刑事編昭和47年度218頁、225頁（1974））。

以上のように、その理論構成には不明瞭な点が残るが、はっきりとしている点としては、質問検査権に関して、まず川崎民商事件最高裁判決は、質問検査権を憲法35条1項、38条1項に違反しないと判示している。また、荒川民商事件最高裁決定は、質問検査権に関する事前の通知、調査の理由の告知などがなく憲法31条違反との主張を「単なる法令違反」の主張として排斥している。このようにみると、判例の傾向からして、間接強制調査に関しては、憲法上の適正手続による統制が働くことは期待し難い。

それでは、次に任意調査についてはどうか。この点、調査手続との関係で比較的援用しやすいのは、憲法31条を根拠とする告知聴聞を受ける権利の保障、憲法35条による令状主義、憲法38条による自己負罪拒否特権であるが、判例は、既述のとおり間接強制調査である質問検査権についてすら、憲法31条・35条・38条違反とはしておらず、強制力

のない任意調査についても同様の判断となることが予想される<sup>64)</sup>。

また、仮に、判例が憲法上の適正手続保障が租税手続に及ぶと考えているとしても、具体的な保障内容を導出して任意調査に妥当させることは難しい<sup>65)</sup>。行政手続における適正手続の具体的内容としては、いわゆる適正手続四原則（告知・聴聞、文書閲覧、理由附記、処分基準の設定・公表）が考えられるが<sup>66)</sup>、いずれも任意調査になじむものではない。たとえば、調査対象選定のための情報収集や尾行の前に告知・聴聞することが憲法上求められるとは考え難い。このように判例はそもそも租税手続に関して、憲法上の適正手続保障という点からすると冷淡であり<sup>67)</sup>、任意調査についても適正手続という観点からの憲法的統制は期待し難い。

ただし、特に「実地の調査」に対する手続的規律が詳細に定められた現在の国税通則法の下では<sup>68)</sup>、当該手続的規律を潜脱するような

64) 川崎民商事件最高裁判決は、判断の理由として、質問検査権が「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こと、および、このような検査制度に公益上の必要性和合理性の存すること」を挙げている。この理由付けは、任意調査にも等しく妥当するであろう。

65) 刑事訴訟法学においても、「適正手続」の内容として何がそれに反するかを判断することは難しく、「裁判官の主観的信念」に委ねられてしまうおそれもあることから、適正手続の内容を成すことが明らかかなより具体的な憲法の基本権条項（憲法33条以下等）ないしその意味内容の趣旨に即した文言の拡張解釈によって憲法判断が可能である場合には、できるだけ具体的な基本権の内容を明示・特定して議論を進めるのが望ましいとの指摘がある。酒巻・前掲注(19)4頁参照。

66) 塩野・前掲注(8)295頁。

67) 最判平成4年9月10日税資192号442頁は、青色申告の承認の取消処分について、憲法31条について言及しているが、その相手方に事前に告知、弁解、防御の機会が与えられなかったからといって、「憲法一三条あるいは一三条の法意に反するものとはいえない。」とし、そのことは、成田新法事件最高裁判決の「趣旨に徴して明らかである。」と判示している。なお、青色申告承認取消処分は、納税者にとっては過酷な処分であり、その取消の方針を緩和する事務運営指針も発表されている（国税庁長官「法人の青色申告の承認の取消しについて（事務運営指針）」（平成12年7月3日）、同「個人の青色申告の承認の取消しについて（事務運営指針）」（平成12年7月3日））。このような不利益処分に対して、事前に告知・聴聞の機会を与えないことは極めて問題が大きい。

68) 改正経緯について、小幡純子「税務手続の整備について」ジュリ1441号89頁（2012）。

任意調査がなされた場合には違法とされる余地がある。

#### 4 人権尊重の原理

人権尊重の原理として、比例原則、平等原則、信義則ないし信頼保護原則が挙げられる<sup>69)</sup>。任意調査に関して、平等原則、信義則ないし信頼保護原則との抵触が問題となることもあろうが、比例原則による統制が主となると考えられる。

広義の比例原則としては、①適合性=手段が目的を達成するために適合的なものか、②必要性=手段が目的を達成するために必要(不可欠)なものか、③比例性=課される不利益が目的達成によって得られる利益との均衡を(著しく)失っていないかという3つのテストを含む<sup>70)</sup>。任意調査も、これらのテストをクリアして実施されなければならないのは当然であり、具体的な個別の行為と情報収集の必要性とのバランスをとる必要がある<sup>71)</sup>。

この比例原則と「法律の留保」による統制は、二段構えの異なるテストであることを意識しなければならない。

「法律の留保」は、憲法上の権利の制限か否かが決定的に重要であり、税務行政上の必要性などがその考慮に入ってくることはないと考えられる。憲法上の権利の制限があれば、いかに調査の必要性が高い事例であったとしても、法律の根拠がない以上、違憲・違法となる。

比例原則による統制は、前提として、上記の「法律の留保」によるテストをクリアした任意調査において問題になる。この場面では、調査手法と情報収集の必要性とが比例的なものでなければならず、税務行政上の必要性も考慮要素として肯定される。

#### IV 事後的救済

以上の規律をまとめると、①間接強制調査は、厳格な侵害留保説を採用する租税法律主義(ないし罪刑法定主義)から、条文上許容される行為は厳格に判断され、それを逸脱すれば違法となる、②任意調査が憲法上の権利の制限となる場合、法律上の根拠がないので、実質的観点を問うまでもなく、違憲・違法となる、③それ以外の場面では、それぞれ国税通則法・組織法・行政機関個人情報保護法・行政手続法ないし比例原則に違反する場面などで違法となる。

それでは、税務調査が上記の規律に服するとして、その違反に対してどのような救済があり得るか。可能性が考えられる手法として①個人情報の開示・訂正・利用停止請求、②国家賠償請求、③後続処分取消訴訟が挙げられる。

①について、行政機関個人情報保護法は、開示・訂正・利用停止の手続きを定めている(行政個人情報第4章)。訂正・利用停止は、開示が認められることが前提であるが(同27条1項柱書括弧書、27条1項各号<sup>72)</sup>)、その開

69) 高木・前掲注(7)57頁。

70) 同上66頁。

71) 比例原則は、法の一般原則として、事実行為としての行政指導にも及ぶ(塩野・前掲注(8)93頁参照)。また、任意調査によって制限を受ける納税者の利益について、「憲法上の権利」として承認され

ておらずとも、国家賠償法上の「法律上の保護に値する利益」として認められる場合はあると考えられる(安西ほか・前掲注(1)96頁参照)。

72) 岡村久道『個人情報保護法(第3版)』479頁(商事法務・2017)。

示について、「租税の賦課若しくは徴収に係る事務に関し、正確な事実の把握を困難にするおそれ又は違法若しくは不当な行為を容易にし、若しくはその発見を困難にするおそれ」(同14条7号イ)があるものについては不開示となっている。税務調査の記録について、その開示が争われた事例があるが、裁判例<sup>73)</sup>や情報公開・個人情報保護審査会答申<sup>74)</sup>は、行政機関個人情報保護法14条7号イに該当することを理由に基本的にその開示を認めていない。上記不開示事由を根拠に、不開示となれば、訂正・利用停止請求もできない。そもそも、対象者に接触しない税務調査が行われた場合、対象者が自らの情報を収集されたことを察知すること自体困難なことが多いであろう。

②について、国家賠償法上の違法性について、多くの裁判例が採用すると評価されている法規に違反する行為が違法であるとする行為不法説からすると<sup>75)</sup>、上記規律に反すると違法性を充足するものと考えられる。ただし、職務行為基準説(職務義務基準説)との関係や故意・過失、損害などの問題もあり<sup>76)</sup>、上記規律に違反するといっても、それで直ちに国

家賠償請求が認められるわけではない。

③については、調査手続の違法を理由として課税処分取消の可能性を認める判決は多くあるが<sup>77)</sup>、その要件は厳しく課税処分が違法と判断されたものはない<sup>78)</sup>。たとえば、東京高判平成3年6月6日訟月38巻5号878頁は、「調査手続の単なる瑕疵は更正処分に影響を及ぼさないものと解すべきであり、調査の手続が刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の限度を超えて濫用にわたる等重大な違法を帯び、何らの調査なしに更正処分をしたに等しいものとの評価を受ける場合に限り、その処分に取消原因があるものと解するのが相当である」とする。学説も一定程度の違法性を要求するものが多い<sup>79)</sup>。

以上のように規律違反に対する措置を概観したが、税務調査に対する救済を求める納税者としては、②国家賠償請求が現実的な選択肢である。ただし、たとえ違法な調査が行われたとしても、何らかの情報流出などがなければ<sup>80)</sup>、違法な調査がされた事実自体を対象者が知る由もないままに終わる場合も多いと考えられる。納税者の実効的な救済に関しては、

73) 京都地判平成27年7月17日総務省HP (<https://koukai-hogo-db.soumu.go.jp/judgeBody/428> [最終確認日:2021年9月9日] 参照)。

74) 情報公開・個人情報保護審査会令和2年7月20日(令和2年度(行個)答申第53号)、情報公開・個人情報保護審査会令和2年4月13日(令和2年度(行個)答申第1号)など。

75) 西莚章『国家賠償法コンメンタル(第2版)』142頁、146-147頁(勁草書房・2014) 参照。

76) 判例が採用しているといわれる職務行為基準説(国・公共団体の作用が結果として違法であったとしても、公務員が職務上の法的(注意)義務を尽くしたときは、国家賠償法1条1項の適用上違法とはならないという考え方)と国家賠償法上の違法性の問題について複雑な議論があるが、ここで

は立ち入らない。差し当たり、西莚・同上166-182頁参照。高木・前掲注(7)366頁は、職務行為基準説は、沿革的には「職務行為時を基準として」違法性を判断するという原義であるから、「職務上の義務に即して」違法性を判断するという立場全体を表現するには、端的に「職務義務違反説」と呼ぶのが適切とする。

77) 東京地判平成21年10月8日税資259号順号11289、東京地判平成23年12月1日訟月60巻1号94頁、京都地判平成25年3月26日税資263号順号12179、神戸地判平成25年3月29日税資263号順号12191、東京地判平成27年5月28日税資265号順号12671など。

78) 占部裕典『租税法と行政法の交錯』16頁(慈学社出版・2015)。

立法上の措置も含めた対応が必要であろう。

## V おわりに

本稿では、税務調査について、行政作用法の諸原理を参照して、いかなる枠組が与えられるかについての総論的な整理を行った。その中で、具体的には、法律による行政の原理、適正手続保障、人権尊重の原理から各種の規律が与えられることをみてきた。

法律上の根拠を必要とする間接強制調査は当然に実定法上の規律に服し、それは租税法主義から厳格化したものとなる。また、法律の明示的な根拠規定がなくとも実行可能で

あると理解され、かつ、現実にも根拠規定を持たない任意調査についても、上記の各諸原理による統制は働いている。特に重要であると考えられるのは、法律による行政の原理における「法律の留保」の観点からの規律である。根拠規定のない任意調査によって、憲法上の権利を制限する調査を行うことは否定される。さらに詳細な整理・検討が必要な点は、憲法上の権利の制限となる場面とは、どのような調査手法かという点であり、今後の課題としたい。

[本研究は科研費20K13318の助成を受けたものである。]

(79) 塩野・前掲注(8)290頁「適正手続の観点から行政調査に重大な瑕疵が存在するとき」、金子・前掲注(60)981頁「著しい違法性を有する場合」など。法律構成は諸説あり、①調査手続と課税処分との連続性に着目するもの、②実質的に調査のない課税処分となり違法となるとするもの(松沢智『租税手続法』228頁(中央経済社・1997))、③違法収集証拠排除の考え方をを用いるもの(清永・前掲注(1)245頁)などがある。平成23年12月税制改正以後の調査手続の違法と課税処分の取消について論じるものとして、森文人「調査手続の違法と課税処分の関係について」税大論叢91号113頁(2018)、原

正子「税務調査手続の違法と課税処分の関係についての考察」嘉悦大学研究論集61巻1号15頁(2018)。

(80) 警視庁等によるモスクの継続的な監視によるイスラム教徒の個人情報収集・取得、保有・利用が問題となった事件がある(東京地判平成26年1月15日判タ1420号268頁、東京高判平成27年4月14日、最三小決平成28年5月31日公刊集未登載)。同事件において、警察による情報収集行為が発覚したのは、ファイル共有ソフトを介して、警察の内部資料が流出するという事故があったからである。