

租税条約の情報交換規定に基づく
情報収集と質問検査権

中 田 弘 樹

(税 務 大 学 校)
(研 究 部 教 授)

目 次

第1章 序論	129
第1節 情報交換規定の目的	129
第2節 問題の所在	130
第2章 諸外国の状況	132
第1節 総説	132
第2節 スイス	132
第3節 アメリカ	133
第4節 ドイツ	135
第5節 イギリス	136
第6節 フランス	137
第3章 情報交換規定は直接適用可能か	139
第1節 総説	139
第2節 条約の国内的実施	139
1 自動的受容	140
2 承認法による受容	140
3 個別的受容	140
第3節 わが国における条約の国内的効力	140
1 学説	141
2 政府の見解	141
3 判例	141
第4節 条約の国内適用可能性	141
1 判例	142
2 政府の見解	142
3 学説	142
4 補足立法	143
第5節 国内適用可能性の概念	143

第6節 国内適用可能性の基準	144
1 総説	144
2 主観的基準	145
3 客観的基準	145
第7節 条約が国内において直接適用可能かを決定するのは国内法である	147
第8節 相対的把握	147
1 総説	147
2 国内においてもつ効果	148
第9節 国内的効力と国内適用可能性	150
第10節 情報交換規定を直接の根拠として情報収集が可能か	150
1 「明確」か	150
2 「完全」か	150
第4章 純粋な任意調査	155
第1節 総説	155
第2節 「純粋な任意調査」否定説	156
1 「純粋な任意調査」と法治主義の原則	156
2 法的根拠はあるのか	157
3 「純粋な任意調査」は「質問検査権」の行使である	159
第3節 「行政指導」と構成する説	160
第4節 「公法契約」として構成する説	163
第5節 私見	165
1 法的根拠	165
2 法的性格	167
第5章 立法上の問題点	170
第1節 調査権限の定め方	170
第2節 秘密保護	171
第3節 納税者に対する手続的保障	173
第4節 まとめ	173

第1章 序章

第1節 情報交換規定の目的

我が国は現在、世界各国と租税条約を締結している。

租税条約のねらいは、国際間の二重課税を排除し、相手国との間における人的交流、文化交流及び経済交流を促進するにある。

ところが、こうした国際間の交流に基づく取引には、他方で租税の回避や租税のほ脱に利用され易いという側面を伴う。

租税の回避やほ脱が国際間で行われると、相手国の居住者には質問検査権が及ばないところから、租税の適正な執行が困難となる。

国際交流、国際間取引が増大している今日において税務行政を適正に執行するためには、国家間の協力が不可欠であり、今後その必要性はますます増大していくことであろう。（小松芳明 「逐条研究 日米租税条約」平成元年税務経理協会 232頁）

租税条約の中の情報交換規定は、こうした観点から、租税条約を実施するために、締結国が可能な限り必要な情報を提供すること及び、交換された情報の取扱い等について規定をするものである。

情報交換規定に基づき情報交換をすることは、国際取引事案の調査に当たって、大変有効な手段である。

それぞれの条約上の情報交換規定の内容は、1992年改正OECDモデル租税条約第26条とほぼ同じ内容であるので、モデル条約第26条をここに掲載する。

第26条 情報交換

- 1 両締約国の権限のある当局は、この条約及びこの条約が適用される租税に関する両締約国の国内法令（当該国内法令に基づく課税がこの条約の規定に反しない場合に限る。）を実施するために必要な情報を交換する。情報の交換は、第1条の規定によって制限されない。一方の締約国が受領した情報は、

当該一方の国の国内法令に基づき得た情報と同様に秘密として取り扱うものとし、この条約の適用される租税の賦課若しくは徴収、これらの租税に関する執行若しくは訴追又はこれらの租税に関する不服申立てについての決定に関与する者又は当局（裁判所及び行政機関を含む。）に対してのみ開示することができる。

これらの者又は当局は、当該情報をこれらの目的のためにのみ使用することができる。これらの者又は当局は、当該情報を公開の法廷又は司法上の決定において開示することができる。

2 1の規定は、いかなる場合にも、一方の締約国に対し、次のことを行う義務を課するものと解してはならない。

- (a) 当該一方の締約国又は他方の締約国の法令及び行政上の慣行に抵触する行政上の措置をとること。
- (b) 当該一方の締約国又は他方の締約国の法令の下において又は行政の通常の運営において入手することができない情報を提供すること。
- (c) 営業上、事業上、産業上、商業上若しくは職業上の秘密若しくは取引の過程を明らかにするような情報又は公開することが公の秩序に反することになる情報を提供すること。

第2節 問題の所在

租税条約の情報交換規定に基づいて、条約相手国から、情報提供の依頼がある場合には、国内法において、情報交換のための質問検査権が、特に定められていないことから、各税法の質問検査権（所得税法234条、法人税法153条等）を根拠として、これら各税に関する調査を行う時に、情報を収集している。

したがって、法人税法等の調査サイクルに合わせて収集することになるため、条約相手国からの要請に対して、必ずしも迅速な対応ができない状況にある。

今後、国際協力の促進という観点から、ますます回答の迅速化が求められていくと考えられる。

そこで本稿では、租税条約に基づく情報交換規定と、国内法に基づく租税行

政庁の情報収集権との関係について、諸外国の状況を概観し、我が国の現状と問題点について考察する。

具体的には、第2章において、スイス、アメリカ、ドイツ、イギリス及びフランスの状況を概観し、日本との比較の参考に供する。

第3章においては、我が国において、租税条約上の情報交換規定を直接の根拠として情報収集をすることは、法的に可能か、という点について検討する。

第4章においては、現在国内で行われている純粋な任意調査について、法理論的な解明を試みる。

最後に第5章においては、国内法に情報交換に係る質問検査権の規定を創設する場合の問題点について検討する。

第2章 諸外国の状況

第1節 総説

租税条約に基づく情報交換と、国内法に基づく租税行政庁の調査・情報収集権（日本でいえば、質問検査権）との関係については、つまるところ、各国の国内法において、調査対象者（すなわち、納税者）に対する、あるいは、その他の第三者に対する課税処分の前提としての調査・情報収集以外の、調査・情報収集のための権限が認められているか否かという問題である。

換言すれば、外国における外国課税当局による課税処分のために、自国において調査・情報収集を行うことが、その国の国内法上可能か（あるいは、要求されているか）という問題である。

この点について詳述した文献としては、中里実東京大学法学部教授の「ヨーロッパにおける租税情報の国際的な交換」（トラスト60 平成9年3月）という論文しか見い出すことができなかったので、この章の記述は、中里教授の論文を要約したものにすぎないことを、ここに明らかにしておく。

第2節 スイス

スイスは、承知のように、特に銀行秘密の保護に熱心であり、その帰結として、国際的な情報交換にもっとも不熱心な国である。

スイスは、租税条約上の情報提供の義務をかなり限定的にとらえ、それは、もっぱら、租税条約の適正な執行と、脱税等の防止に必要な情報についてのみ及ぶという立場をとっている。したがって、営業上の秘密、銀行秘密、職業上の秘密等々に係わる情報の提供は、認められない。このようなスイスの立場は、行政協力に関する条項を含む租税条約や、OECDモデル租税条約におけるスイスの留保において明確に表明されている。たとえば、現在のOECDモデル租税条約は、租税条約の適正な執行と、脱税等の防止に必要な情報についての交換を超えて、広く締約国の国内法の実施に必要な情報の交換をも定めている

が、スイスは、これに対して留保をおいている。すなわち、スイスの立場によれば、租税条約の適正な執行と、脱税等の防止に必要な情報は、当然に、相互協議条項等に基づいて交換されるのであり、その意味で、租税条約における情報交換条項は、単に確認的な規定にしかすぎないということになる。

国際的な情報交換における関係者の法的地位については、基本的に、1968年12月20日の行政手続法に定められている。のみならず、租税条約に関する様々な施行命令も、また、情報の交換の際に従うべき手続きや、関係者の法的地位に関して定めている。それは、スイス連邦の課税当局が外国の課税当局に対して情報を提供する前に、関係者に対して、情報の提供についての態度を決定するための機会と、外国への情報提供をやめさせるための意思表示を行う機会を与えようというものである。課税当局が、関係者により持ち出された根拠は、外国への資料提出を拒否するのに十分ではないという結論に達するか、あるいは、関係者が外国からの情報要求について意見を述べることを怠ると、スイス課税当局は、そのための処分を行うが、この処分にたいしては、スイス連邦裁判所に対して行政訴訟を提起することが認められている。そして、スイス課税当局の原処分が法的効力を有するとされる場合に、はじめて、外国の課税当局が要求する資料の提出が行われる。

(中里 前掲論文 5～8頁)

第3節 アメリカ

スイスが各国と結んでいる租税条約とは逆に、きわめて幅広い情報交換が定められているのが、アメリカとカナダの間の1980年の租税条約である。この条約には、(スイスとは対照的な)アメリカの情報交換についての積極的な姿勢が明確に表現されている。

すなわち、この租税条約に基づいて情報提供の要求がなされた場合、要求を受けた側は、要求をなした国の国内租税法律自体が関連していたとするならば当該(要求をなした)国家が入手可能であるのと同じ程度において、情報を入手し、要求された形式で提供しなければならない(同条約27条(2))。この条

項は、OECDモデル租税条約にはみられないが、この点について、アメリカの連邦上院の Committee on Foreign Relations は、次のように述べている。

「その意味するところは、要求を受けた国は、自らの目的のためには必要のない情報であっても、subpoena の権限や、summonsの権限や、あるいは、相手国により要求された情報を収集するための国内法上のその他の権利、を用いなければならないということである。要求を行っている国が、自らの法律の下で行使できないような権限であっても、要求を受けた国は行使しなければならないことが意図されている。したがって、当該規定が厳格な意味で相互主義的であることが意図されているわけではない。」

特に、要求を受けた国は、自らの国における目的のためには必ずしも必要のない情報であっても、それを入手し、相手国に対して提供しなければならないとされている点が重要である。

もちろん、租税条約に基づく情報交換は、大きく国内法に依存している。すなわち、国内法上入手不可能な情報を提供することはできないのである。したがって、一方の国が租税条約に基づいて提供すべき情報は、その国の租税法律の通常の執行の過程において入手可能なものである。

国際的な情報交換においては、国により、提供できる情報の内容と形式に差が生ずる。このような差異は、主として、情報収集に関する各国の国内法（日本でいえば、質問検査権に関する定め）の差異から生ずる。その結果、上述のように、スイスは、租税条約にもとづく情報交換について、きわめて制限的な立場をとっており、OECDモデル租税条約26条に対しても留保をおいている。

これに対して、合衆国は、スイスの対極に位置し、租税条約の情報交換条項の目的との関連において、ある国の租税行政の権限が、自国の租税の執行に関してのみならず、条約相手国の租税の執行のためにも用いられるべきであるとして、情報交換について、これをきわめて広く認める立場をとっている。その結果、合衆国は、第一に、租税条約に定める租税のみならず、すべての租税に関して、情報交換を行おうとする（1981年のアメリカモデル租税条約26条（6））。また、第二に、合衆国は、情報提供の要求を受けた国は、自らの課

税のまったく関係のない場合であっても、情報提供により課税されることになる租税が自国のものであるかのように、自らの執行権限を完全に利用する義務を負う、という立場をとっている。

(中里 前掲論文 8～12頁)

第4節 ドイツ

情報提供の拒否については、ドイツ連邦大蔵大臣に裁量が認められる。この裁量は、情報の提供を求められた国の法律と行政実務の留保の下にある（すなわち、当該国の国内法上あるいは行政実務において入手可能な情報のみが提供される）ので、この情報収集に関して国内法が権限を認めていない場合は、情報の提供はなされない。すなわち、情報提供を求められたドイツ租税行政庁がドイツ国内法上できないことは、情報提供のためにもできないのである。

国際的な情報交換に関する規定においては、一定の場合に、情報提供拒否権が認められている。ドイツは、自国の国内法律や行政実務によって入手できない情報や、相手国が自国の法律や行政実務によって入手できない情報（これは、相互主義の結果である）について、提出義務を負わない。この制限の範囲内において、情報提供を求められた国は、自国の国内租税のために用いることを認められた行政手続を用いて、情報を入手しなければならない。したがって、国内法上の調査権限の制限は、租税条約上もかなり重要な意味をもつことになる。

租税条約上の秘密の保護については、EC行政共助法の3条1項第4文や、租税通則法117条3項第4文の場合とは異なり、関係者の保護のための秘密保護のみならず、ドイツの国益の擁護のための産業スパイ防止も重要な意味をもつ。なお、秘密の概念は、国内法によって決定される。

租税通則法117条4項は、次のように規定している。

「司法・行政上の共助の執行にあたっては、租税行政庁の権限と、関係者およびその他の者の権利・義務は、〔租税通則法〕1条1項の意味の租税について適用される諸規定にしたがう。・・・」

なお、ここで、本稿の目的との関連で特に重要な意味を有すると思われるの

は、この規定である。ドイツの租税通則法は、直接的には、あくまでも、その1条1項の意味におけるドイツの租税について適用され、外国の租税については適用されない。そこで、国際的な情報交換の前提として、外国の租税に関してもドイツ租税行政庁の手による調査等を可能にするために、租税通則法117条4項は、租税通則法の調査に関する定めを、外国の租税に関する行政共助の場合においても認めることとしたのである。

(中里 前掲論文 13～26頁)

第5節 イギリス

国税庁は、特定の納税者に対してのみならず、銀行や共同事業者のような第三者に対して適用されるところの、広範な情報収集権限を保有している。しかしながら、これらの権限は、国税庁がその権限を果たす過程における情報を入手するという目的のみのために認められており、この権限は、イギリスの課税に関する義務を確定するためのものに限定されている。その結果、国税庁は、イギリスの納税義務に関連のない情報を入手することが国内法上できないので、条約相手国の課税に関する定めについてのみ関連する情報を適法に入手することができず、それ故に、提供を要求された情報が、要求を受けた国の租税行政庁の手元にあるか否かにかかわらず、要求を受けた情報の交換を行うことを要求する租税条約上の規定を、守ることはできない。

そして、これは、スィティの金融センターとしての地位が脅かされることを危惧した結果であるとの考え方も存在する。1972年のECの行政協力に関するディレクティブができるときも、イギリスの対応は、きわめて消極的なものであった。

もっとも、イギリスも、結局は、Finance Act 1990 の125条により、やっとなり、EC加盟国の租税に関しては、調査官に対して国内法上認められたすべての権限を行使することが認められ、現在にいたっている。しかし、これは、あくまでもEC加盟国との関係のみにおいてのことである。なお、Income and Corporation Taxes Act 1988の788条(2)は、条約相手国の法律を執行するために必

要な情報交換に関する規定を含む条約の定めに対応するための法的権限を定めているが、イギリスの租税とまったく関係のない場合にまで、外国のために情報収集を行う権限までそこに含まれているかは、明らかではない。しかし、實際上、多くの場合において要求されるのは、国税庁の手元にすでに存在する情報であろう。

(中里 前掲論文 27～31頁)

第6節 フランス

以上のように、ドイツにおいては、国内法的な整備がほぼ完成していて、ドイツ租税行政庁は、租税条約に基づく情報交換のための広範な情報収集権限を国内法により認められている。これに対して、同じEC加盟国とはいっても、イギリスにおいては、(EC加盟国との間の情報交換の場合の国内法規の整備はほぼ完了しているが)租税条約の情報交換規定に基づいて、イギリスの租税と関連のない調査を行うことは、国内法上、認められていない。

以上の二国と比べて特徴的なのが、フランスである。フランスにおいては、もっぱら、国内法上の広範な調査権限に基づいて条約上の義務に 대응しようとしている。ここでは、フランスの状況について、簡単に記述しておこう。

情報の提供を求められた国は、たとえ、情報の提供を求めた国が当該事項についてより広範な権限を保有している場合であっても、自らの立法と通常の行政実務により課される制限を超えて行動することはできない。

反対に、仮に、外国の行政庁が、フランスの法律と行政実務を適用して通常収集することのできない情報を要求してきた場合においては、フランスの行政庁は、この要求に応えることが不可能であることを主張することができる。

「通常保有する」という表現は、国内法により定義されるところの、各国の租税行政庁の調査・監督権限の行使に関するものであり、より負担が重くなる強制的な手続による拡大を意味するものではない。もっとも、1993年の統一市場の計画の中で、行政共助の執行は、加盟国の行政実務により制限されてはならないと定める。1989年2月13日のECディレクティブの Scrivener草案によ

り、以上のような制限は、〔E C内においては〕もはや適用されなくなるおそれがある。

しかし、フランスの行政庁が、（フランスの課税にかかわらず、もっぱら外国の租税に関して）外国からの依頼にもとづき情報収集を行う（ドイツの租税通則法117条4項のように、それを認める明文の定めはないのであるが）ことを国内法が認めているか否かという点に関しては、国際租税法に関するフランスにおけるもっとも権威ある書物である、Tixier と Gestの教科書をはじめとして、筆者（中里教授）の知るかぎりの文献においては、特に言及はなかった。しかし、これは、次の書物にあるように、実際には認められていると解されているのではないかと思われる。

「国家は、外国の要求に応えるために、自らの立法や通常の行政実務の範囲を超えることはできない。しかし、フランスに関していえば、このような制限は、行政庁の権限が広いことを考慮するならば（租税手続法典L. 81条以下に定める *droit de communication* の権限）、あまり重要ではない。」

（中里 前掲論文 32～34頁）

第3章 情報交換規定は直接適用可能か

第1節 総説

日本においては、質問検査権が個別の租税法上にばらばらに規定されているところからみても、国内法上、外国の租税の賦課徴収のための質問検査権は、認められていないものと解されている。そもそも、質問検査権の行使権限は、客観的な必要性等の様々な制限によりかなり限定されたものなので、所得税・法人税等の賦課・徴収のための抽象的な必要性（すなわち、調査を行うともしかすると賦課処分を行うことができるかもしれないといった程度のもの）のみでは、質問検査権の行使が正当化されない可能性があり、簡単に結論づけることは必ずしもできないが、この点が、アメリカやドイツやフランスにおける広範な調査権限とは少し異なったものとなっているとよいのではないかと思われる。（中里 前掲論文 35頁）

この問題に関しては、租税条約上の情報交換の義務を定めた規定が国内法として、いわゆる *self-executing* であるかが大きな問題である。

いわゆる *self-executing* については、岩沢雄司東京大学大学院総合文化研究科教授が、「条約の国内適用可能性－いわゆる“*self-executing*”な条約に関する一考察」（昭和60年有斐閣）という本を出版されている。*self-executing* を論じた本としては、最も詳細ですぐれた文献だと思われるので、この章では、岩沢教授の本を引用しながら、租税条約の情報交換規定を直接の根拠として情報収集をすることは法的に可能か、という点について考察する。

第2節 条約の国内的实施

条約の国内的实施に関して、各国の憲法体制は3つの型に分けられるように思われる。

1 自動的受容

この体制の下では、条約は批准、公布されれば自動的に国内的効力をえる。条約に議会の承認が必要とされる場合も、承認は法律という形式をとる必要はなく、単なる議決でよい。この体制の代表的な国は、アメリカである。その他、オーストリア、スイスもこの型にはいる。わが国も、憲法98条2項が条約に国内的効力を認めており、国会の承認は、条約の承認に関する議案を予算の場合と同一の手続で議決する形で与えられるので、この型に属するといえる。

2 承認法による受容

この体制の下では、国会による条約の承認は法律の形式によって与えられる。「承認法」は、条約に対する承認を与えると同時に、その条約が国内で法的効力をもつ旨の定めを置くのが通例である。条約は、承認法に基づいて批准されれば国内的効力をえる。この体制に属する国としては、ベルギー、ドイツ、ギリシア、フランス、イタリア、ルクセンブルグ、オランダなどがある。

3 個別的受容

この体制の下では、条約は批准されても当然に国内的効力をえるわけではない。条約は、個々に立法により受容されなければならない。条約条文を取り入れた特別法が制定されることもあるが、既存の法が改正されるにとどまることもある。条約と国内法は独立しており、条約が発効する前でも失効した後でも、国内法自体は効力をもつ。この体制の代表的な国は、イギリスである。その他、アイルランド、アイスランド、デンマーク、ノルウェー、スウェーデンなどがこの型に属する。

(岩沢 前掲書 13～24頁)

第3節 わが国における条約の国内的効力

次に、わが国における条約の国内的効力について、学説、政府の見解及び判例を概観してみる。

1 学説

日本国憲法は、98条2項で「日本国が締結した条約及び確立された国際法規は、これを誠実に遵守することを必要とする」と規定している。この規定が国際法（条約）に国内的効力を認めたものか否かについて、かつて学説は分かれていた。しかし現在では、この規定により条約は特別の立法の必要なしに国内で法としての効力を有するという説が、圧倒的多数で通説である。

2 政府の見解

政府は、日本国憲法の審議過程ですでに、98条2項は条約に国内的効力を認めるものであると解釈していた。

日本国憲法が発効した後も一貫して、政府は、条約は国内的効力を有するものとして実務上取り扱っており、条約を公布するだけで何の措置もとらないことも少なくない。条約が国内的効力をもつという解釈は、国会答弁においてもたびたび確認されている。

3 判例

わが国の判例も、条約が国内的効力をもつことを認めている。

多くの判例は、条約が国内的効力をもつことは当然のこととして、特に説明することなしに、条約を直ちに適用している。

（岩沢 前掲書 27～32頁）

第4節 条約の国内適用可能性

次に、わが国における条約の国内適用可能性について、判例、政府の見解及び学説を概観してみる。

1 判例

わが国の裁判所は、条約が国内的効力をもつことを前提として又は確認した上で、その国内適用可能性を検討することなしに直ちに条約を適用することが多い。

つまり、わが国の裁判所は、概して、憲法上条約は国内的効力を有するということから直ちに条約を解釈、適用しているということが出来る。条約が直接適用可能か否かということは、ほとんど問題にしていない。条約が直接適用可能でないと言われた例はないわけではないが、その場合も、なぜ直接適用可能でないのかはほとんど説明されていない。

2 政府の見解

わが国の政府は、日本国憲法の審議過程ですでに、直接適用可能な条約と直接適用可能でない条約があることを認めていた。

直接適用可能な条約と直接適用可能でない条約の区別は、日本国憲法の下での政府の実際の取扱いにおいても認められており、また国会答弁においてもたびたび説明されている。最近では、self-executing という用語も採用されている。

3 学説

わが国においても、諸外国におけると同様、self-executingという言葉は、条約が国内においてそれ以上の措置の必要なしに適用されうる（直接適用可能）ということではなくて、条約が何らの立法の必要なしに自動的に国内的効力をもつということ又はそのような憲法体制を意味するものとして用いられることが少なくない。

「・・・条約が自動執行されるか否かは、それぞれの憲法体制の問題である。・・・国内法定立、自動執行のいずれをとるかは国内法の選択にゆだねられ、国際法自体は依然、選択を決定してははいない」といわれる。そして各国は、憲法上条約に自動的に国内的効力を認めているか否かによって、条約

が「自動執行的な国」と「非自動執行的な国」に分類される。わが国では、「自己執行的」であるなどといわれる。

4 補足立法

条約を国内で実現するためには、条約内容を立法によって具体化する（「実施」）ことは必要でないとしても、立法によって管轄官庁、手続、罰則などを定める（「補足」）ことが必要な場合がある。このような「補足」立法を必要とする条約も、立法措置が必要であるという理由で、non-self-executingであるといわれることがある。

補足立法を必要とする条約は立法がなされないうちは確かに直接適用されえないであろう。しかしそのような条約も、補足立法がなされれば、それ自体直接に適用されうる。条約を「実施（具体化）」する立法と「補足」する立法は区別することが必要なのではないだろうか。わが国では、たとえば、「民事訴訟手続きに関する条約並びに民事又は商事に関する文書の送達及び告知に関する条約の実施に伴う特例法」は、条約で「締約国〔が〕指定する」とされた「当局」を「外務大臣」と定める（2条、24条）など条約を補足する立法である。その他、「万国著作権条約の実施に伴う特例法」、「租税条約の実施に伴う特例法」、「逃亡犯罪人引渡法」なども、条約の適用上の疑義を避けたり、必要な手続を定める補足立法である。また、「海底電信保護万国連合条約罰則」は、条約が直接適用されうることを前提としてその違反に対して罰則を定める補足立法である。このような補足立法を必要とする条約は、立法がなされることによって直接適用可能になるということができのではないだろうか。

（岩沢 前掲書 32～69頁）

第5節 国内適用可能性の概念

従来の“self-executing”及び「直接適用可能」という概念は混乱しており、特に「国内的効力」との混同がみられる。

“self-executing”という言葉は、文字通りには「それ自身で執行される」ということを意味するので、どうしても「何らの立法の必要なしに国内で効力をもつ」という意味との混同を招きやすい（わが国の訳語として一般的な「自動執行的」という言葉はなおさらそうであろう）。従って、「それ以上の必要なしに適用されうる」ということを表すには、混同を避けるために、“self-executing”という言葉より「直接適用可能」という言葉を用いる方がよいように思われる。

条約は、国内において、法的効力をもたないならば、直接適用されることもできない。その意味では、条約の国内における「効力」は「直接適用可能性」の「前提」である。「効力」の問題が「論理的に一次的」であるのに対して、「直接適用可能性」の問題は「論理的に二次的」である、といってもよい。しかし、国内において「効力」をもつ条約はすべて「直接適用可能」というわけではない。このように、条約の国内における「効力」と「直接適用可能性」は、（関連がないわけではないが）はっきり区別される必要がある。

（岩沢 前掲書 281～289頁）

第6節 国内適用可能性の基準

1 総説

国内において直接適用可能か否かが問題とされるのは、条約の全体ではなく個々の規定であることは、多くの人によって認められている。その単位は、分離されうる最小の部分である。同一の条が直接適用可能な項とそうでない項をもつこともありうるし、同一の項が直接適用可能な部分とそうでない部分をもつこともありうる。しかし、それは、他の規定を吟味することが必要であるということの意味するのではない。他の規定によって、条約全体の国内適用可能性が排除されていることがあるからである。そこで、一般に、国内適用可能性は、まず最初に条約全体について検討され（国内において直接適用可能であると意図されているか、又は直接適用可能でないと意図されていないか）、次に条約の個々の規定について検討されることが多い。また、

問題の規定が他の規定と密接に結びついているために、他の規定が直接適用可能でないことが問題の規定の直接適用可能性を排除する、ということもありうるであろう。ただし、このようなことは、それらの規定が実質的に一体をなすほど密接に結びついているために、問題の規定だけを直接適用するのが事実上不可能な場合又はその規定だけを直接適用するのでは条約が予定していたのと全く違った結果がもたらされる場合に限られるべきであろう。

2 主観的基準

条約が国内において直接適用可能か否かを決定する基準は「当事国の意思」であるという考え方もあるが、当事国の意思によって直接適用可能な条約と直接適用可能でない条約を区別することは困難である。

3 客観的基準

条約は、国内において直接適用されるためには明確でなければならないことは、多くの人によって認められている。

条約の規定は直接適用されるためには「明確」でなければならないということには、厳密に言えば、二つの意味があるといえるように思われる。

第一に、条約の規定は、狭い意味で「明確」でなければならないということである。一般的抽象的な概念を含んでいる条約規定は、直接適用されえない。また、一般的抽象的の原則、単なるプログラムを定めるにすぎない条約規定も、直接適用されえない。

その根拠は、法治国家原則であるといえよう。そして、それは、具体的には、二つの考えに基づいている。

第一は、権力分立の原則である。

第二は、法的安定性、信頼保護、又はデュー・プロセスの原則である。私人は、自己のどのような行為にどのような法的効果が付与されるかを予測することができなければならない。この原則は、特に私人の権利を制限する規定について作用する。不明確な条約規定を直接適用して私人の権利を制限す

るのは、この原則に反する。

ところが、法治国家（特に権力分立）の原則は、各国の憲法に基づいているので、その実際のあり方は国によって異なっている。伝統的に司法院や行政府に広い法の解釈権限が認められている国もあれば、立法府の立法権限が尊重されている国もある。従って、条約規定が直接適用されるのに十分明確であるかの判断は、国によって異なりうるといえよう。

さらに、条約規定が直接適用されるのに十分明確であるかの判断は、その事柄に関する国内法制の実際の状況によっても異なりうるといえよう。

一般に、条約は、その事柄に関して国内法が存在していない場合には、比較的明確であるとみなされにくいものに対して、その事柄に関して既に国内法が存在している場合には、比較的明確であるとみなされやすい。

条約の規定は直接適用されるためには「明確」でなければならないということの第二の意味は、条約の規定は「完全」でなければならないということである。条約は、条約の執行に必要な機関や手続については定めていないことが少なくない。このような条約は「完全」でなく、たとえば狭い意味で「明確」で具体的な内容をもっている、但实际上直接適用されることは困難であろう。このような条約を国内において実現するためには、権限のある機関を指定し手続を定めるなどの「補足」措置をとる必要がある。

このような条約は、補足措置がとられない限り、直接適用されえない。しかし、補足措置がとられれば、直接適用されることができるようになる。この場合、適用されるのは条約それ自体である。従って、このような条約は、補足措置がとられることによって「完全」になる、直接適用可能になるということができよう。そうだとすると、条約が「完全」か否かは、国によって異なりうるということになる。補足措置がとられていない場合には、条約は「完全」でなく直接適用可能でない。しかし、補足措置が既にとられている場合には、条約は、それによって補足されて「完全」になっているので直接適用可能である。また、国内法に適当な機関や手続が既に存在し、解釈によってそれらが条約の執行に用いられうる場合にも、条約は、それによ

って補足されて「完全」になっているので直接適用可能である、ということになる。これを要して、条約が「完全」か直接適用可能かは各国の「受け入れ構造」にかかるということもできよう。

(岩沢 前掲書 296～321頁)

第7節 条約が国内において直接適用可能かを決定するのは国内法である

当事国の意思によって直接適用可能な条約と直接適用可能でない条約を国際法上截然と区別することは困難である。また、条約が明確であるかの判断は、各国における権力分立のあり方、法的伝統によって異なりうる。その事柄に関する国内法制の状況によっても異なりうる。各国の「受け入れ構造」によっても異なりうる。国内の立法者が特定の条約の国内適用可能性を排除することもありうる。国内の憲法が特定の事項に関する条約の国内適用可能性を排除していることもありうる。そうだとすると、同一の条約がある国では直接適用可能だが他の国では直接適用可能でないということはあるというべきなのではないだろうか。

(岩沢 前掲書 321～325頁)

第8節 相対的把握

1 総説

国内法では、規定の法的効果に関して相対的把握が認められるようになってきている。ところが、国際法では、依然として絶対的、二者択一的把握が強い。条約は、self-executingなものnon-self-executingなものに二者択一的に区別、分類される。そして、non-self-executing な条約は国内において何の効果ももたない、とされる。

しかし、条約が国内で直接適用される態様は様々である。様々な条約の「適用形態」がある。従って、条約が直接適用可能か否かは、それぞれの適用形態ごとに判断される必要があるように思われる。同一の条約が、ある場合には直接適用可能とされるが他の場合には直接適用可能でないこと

とがありうるということが認められるべきであろう。

2 国内においてもつ効果

条約は、国内において、直接適用可能でなくても、その他の効果をもちうる。直接適用可能性は、条約が国内においてもつ効果の一つにすぎないのである

(1) 法律を制定する権限を与える

法律が制定されることを予定している条約は、国内において、立法府に法律を制定する権限又は義務を与えるという効果をもつ。命令が制定されることを予定している条約は、行政府に命令を制定する権限又は義務を与えるという効果をもつ。

(2) 国内法に優位

国内で条約が法律（憲法、又は命令）に優位することが認められている場合にも、この効果をもつのは直接適用可能な条約に限られる、直接適用可能でない条約は法律（憲法、又は命令）に優位しない、といわれることは少なくない。

しかし、直接適用可能でない条約も国内法に優位することができないわけではない。条約が国内法によって具体化されなければならないとき、国内立法者には裁量が認められるが、その裁量にも限界はある。裁判所は、憲法（法律）を具体化する法律（命令）が憲法（法律）によって認められている裁量の範囲を越えていないかを審査することができるならば、条約を具体化する国内法が条約によって認められている裁量の範囲を越えていないかを審査し、裁量の範囲を越えている国内法の適用を拒否することもできてよいように思われる。裁判所に憲法（法律）と法律（命令）の適合性の審査権が認められているならば、条約と国内法の適合性の審査権を認めても、必ずしも権力分立の原則に反するとはいえない。アメリカにおい

ても、non-self-executing な条約は州法に優位し、裁判所は国内法が直接適用可能でない条約に適合しているかを審査できる、と考える人は少なくない。欧州共同体においても、最近では、直接適用可能でない共同体法も国内法に優位し、裁判所は国内法が直接適用可能でない共同体法に適合しているかを審査できる、と考えられるようになっている。

(3) 国内法の解釈基準

直接適用可能でない条約は、国内法の解釈基準となることができる。このことは、アメリカ及びその他の国において広く認められている。欧州共同体においても認められている。

条約が国内法の解釈基準となる場合として、次の二つの場合を区別することができよう。

第一は国内法が条約を国内的に実施するために制定されたものである場合である。この場合は、条約が国内法の基礎をなすものであるから、条約が国内法の解釈基準となることは容易に認められよう。

第二は、国内法が条約とは独立に制定されたものである場合である。その中でも、国内法が条約より後法である場合は、立法者は国家の国際的な義務は尊重するつもりであったと推定することなどによって、条約が国内法の解釈基準となることが認められるのが普通である。他方で国内法が条約より前法である場合は、条約が国内法の解釈基準となることが認められないことがないわけではない。この場合には、立法者は国家の国際的義務は尊重するつもりであったという推定は確かに用いられえないが、国家が国際責任を負うことは避けることが望ましいということに鑑みると、たとえ条約が後法であっても、条約が国内法の解釈基準となることを認め、国内法を条約に適合するように解釈すべきであろう。

直接適用可能でない条約は、国内法における一般概念（公序、良俗、信義誠実など）の解釈基準となることもできる。アメリカでは、non-self-executing な条約もアメリカの「公序」を解釈するのに参照されるべきこ

とが認められている。このようなことは、他の国でも認められている。

(岩沢 前掲書 325～337頁)

第9節 国内的効力と国内適用可能性

条約は、条約を国内法に受容する国内法の規範を通じて、すべて国内において効力をえるとし、条約が国内的効力をもつことを前提として、個々の場合に依じて、それが直接適用可能か否か、直接適用可能でないとしても他の効果をもたないか、を検討する、このような考え方をとるべきなのではないだろうか。条約の国内適用可能性を国内的効力の前提とするのではなく、逆に、条約の国内的効力を国内適用可能性の前提とするのである。

国内法にも直接適用可能でない規定はあるが、そのような規定は法としての効力をもたない（法として妥当しない）とは考えられていない。ある場合には直接適用可能でないとしても他の場合には直接適用されえないか、直接適用可能でないとしても他の効果をもたないか、が検討されている。

(岩沢 前掲書 338～341頁)

第10節 情報交換規定を直接の根拠として情報収集が可能か

1 「明確」か

情報交換規定を直接の根拠として、情報収集が可能か、ということを考える上で、最初に検討しなければならないのは、狭い意味で「明確」か、という点である。

この点については、租税条約第26条第2項(b)の規定は、明確であると考えられるのではないだろうか。

2 「完全」か

次に、情報交換規定が「完全」か、という点について検討してみる。

租税条約に関しては、「租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律」という国内立法がある。

この法律について、大蔵省主税局国際租税課佐藤光夫課長補佐（当時）は、「我国は、条約に関する国際法上「一般的受容国」とよばれる立場をとっています。これは、外国との間に結ばれた条約はとくに国内立法を要することなく、そのまま国内法としての効力を有することを意味します。租税条約も、例外ではありません。外国との間に結ばれた租税条約は、国内法の媒介を要することなく直接に創設的な（あるいは確認的な）効力を発するのが原則です。

それでは、なぜ従来租税条約を実施するために個別の立法を行ってきたかが問題となります。これは、条約の規定のうち、二、三のものについては、国内法による補完を行わないとその具体的な適用関係が明確でないものがあるからです。」

（国税速報「改正税法のすべて」 大蔵財務協会 昭和44年5月 124頁）と解説されている。

つまり、この法律は、条約の適用上の疑義を避けたり、必要な手続を定める補足立法である。このような補足立法を必要とする条約は、立法がなされることによって直接適用可能になるということができないのではないだろうか。

（岩沢 前掲書 47頁）

なお、租税条約実施特例法等には情報交換に関する手続規定はないが、これは情報交換が両国の権限ある当局間で行われることから行政機関の内部規定をもって足り、特に規定の必要がないことによる。（小松 前掲書 238頁）そこで、租税条約第26条は、「完全」か、という疑問がおきる。

しかし、国内法に適当な機関や手続が既に存在し、解釈によってそれらが条約の執行に用いられうる場合には、条約はそれによって補足された上で直接適用されることができよう。外国仲裁判断の執行に関する（ジュネーブ）条約は、「仲裁判断はその効力を有するものと認められ、かつその判断が援用された領域の手続規定にしたがって執行されるものとする」と規定しているが、わが国には、外国仲裁判断の執行のための手続規定は特に設けられていなかった。東京地裁は、従って外国仲裁判断はわが国においては執

行することができない、という被告の主張を退け、「その判断が援用された領域の手續規定」とは、外国仲裁判断の執行に関する特別の手續規定が存在しない場合には、国内仲裁判断の執行に関する手續規定を指称するものと解することを妨げない、と判示した。（東京地判昭和34年8月20日下民集10巻8号1711頁。大阪地判昭和34年5月11日下民集10巻5号970頁も参照。）（岩沢前掲書 62～63頁 注（170））

そこで、国内法に適当な機関や手續が既に存在し、解釈によってそれらが条約の執行に用いられうるか、を検討する。

租税条約第26条に関するコメンタリー〔パラ14〕は、「・・・しかしながら、たとえ他の締約国へ情報を提供することのみを求められている場合であっても、被要請国において課税上認められている種類の行政上の措置が利用されなければならない。・・・」と述べている。

コメンタリーの性格について、1992年改正OECDモデル租税条約のイントロダクション29には、

「このコメンタリーは、OECD加盟各国政府よりOECD租税委員会に派遣されたエキスパートらによって起案され、合意されたものであり、国際租税法の発展にとって特別な重要性を持つものである。コメンタリーは、OECD加盟諸国により署名される条約本体には、いかなる形態であれ付属されることは意図されていないため、これだけでは法的拘束力を持つ手段とはならない。しかし、それにもかかわらず、コメンタリーは、条約の解釈・適用に当たって大変役立つ、特に紛争解決に有用である。」

と述べられている。つまり、解釈の指針となるということである。

前述した〔パラ14〕の文章は、外国の租税のみに関する情報の提供を求められている場合でも、我が国で行われている「純粋な任意調査」を行わなければならない、という意味に解される。

いわゆる「純粋な任意調査」とは、税法上、特に明文の規定がなくても、相手方の同意の範囲内で、税務職員は自由に調査することができ、納税者に調査受忍義務がなく、調査に応じなくても不利益（処罰）を課されることは

ない（波多野弘 「税務職員の質問検査権」 シュトイエル100号 51頁）ものであり、学界の多数説もこれを認めている。

この「純粋な任意調査」は、行為規範としての法律（行政作用法）がなくとも行うことができるが、組織規範としての法律（行政組織法）は最低限ないと行使できない、というのが学界の多数説である。

なお、「純粋な任意調査」については、次章で詳しく述べる。

また、権限のある当局については、OECDモデル租税条約第3条（一般的定義）第1項(e)に、

「権限のある当局」とは、

(i) (A国においては) : . . . をいう。

(ii) (B国においては) : . . . をいう。

と規定されており、実際の2国間における租税条約では、

「権限のある当局」とは、

日本国については、大蔵大臣又は権限を与えられたその代理者をいう。と規定されている。

さらに、租税条約実施特例法には大蔵大臣、国税局長、税務署長の権限に関する規定（租税条約第26条に関する規定ではないが）があるので、我が国においては、大蔵大臣が租税条約第26条を直接の根拠として、情報収集をする場合の権限ある当局であると解することができるであろう。

つまり、国内に適当な機関（大蔵大臣）や手続（純粋な任意調査）が既に存在し、解釈によって、それらが条約の執行に用いられうる場合であるので、租税条約第26条はそれによって補足された上で、「完全」になり、直接適用されることができると考えられるのではないか。

そうすると、租税条約第26条を直接適用して、これを大蔵大臣に外国の租税に関する情報収集をする権限を認める組織規範と考えると、相手方の同意さえあれば、純粋な任意調査で情報収集をすることができることになる。もちろん、罰則規定がない以上、相手方が拒否すれば間接的な強制力もないので、ねばり強く協力を要請するしかないが。

なお、外国の租税行政庁に情報を提供した結果として、情報収集先が外国の租税行政庁から不測の課税を受ける可能性もあることから、純粹な任意調査で情報収集を行うとしても、租税条約上の情報交換規定に基づいて情報収集に来たことと、収集した情報は外国の租税行政庁へ提供する可能性があることを、情報収集先に事前に知らせるべきであろう。

租税条約は相互主義を原則としているため（モデル条約第26条第2項(a)(b)）、このように積極的に解さないと、情報交換の範囲が狭くなり、その協力は縮小してしまうことになる。その結果、情報交換による利益も小さくなり、その目的が達成されなくなるのである。

国際協調主義を一種の国是とする日本のような国において、ドイツ租税通則法117条のような、外国の租税に関する情報・資料の収集権限の行使を認める国内法の規定が存在しない点は、不可思議とさえいえるかもしれない。その意味で、この点に関する日本の状況は、スイスやイギリスと似たものなのである。（中里 前掲論文 35頁）

第4章 純粋な任意調査

第1節 総説

「税務調査」は、その内容からみて、一般に、滞納処分手続きを執行するための調査、租税反則事件の内容を確認するための調査、などのように、税務職員が妨害を実力で排除できる「強制調査」と、更正・決定などの課税処分をするか否かの判断のための調査のように、妨害を実力で排除できない「任意調査」とに区分されている。

この「任意調査」は、更に、調査の相手方が調査に応じない場合に、法律上一定の処罰が用意されている（所得税法242条8号、法人税法162条2号等）ものと、そのような処罰の用意のないものとに区分することができる。

この処罰が用意されているものは、その機能からみて「間接強制調査」というべきものである。

また、処罰の用意のないものは、その「調査」の手続的要件が法律で定められているものと、定められていないものとに分けることができる。この後者の「調査」の手続的要件が法律で定められていないものが、一般に、「純粋な任意調査」と呼ばれているものである。前者の調査の手続的要件が法律で定められていながら、刑罰によって担保されていないものは、現行法上は見当たらないようである（もっとも、昭和15年改正前の所得税法のように、沿革的には存在していた）。

近年、経済活動が複雑化するにつれて、罰則の用意がない、いわゆる「純粋な任意調査」は、重要視され、現実の税務調査において非常に大きな比重をもつようになってきている。「純粋な任意調査」なしには税務調査が行えないといっても過言ではないであろう。

しかし、「純粋な任意調査」については、重要なわりには、理論的裏付けがまだはっきりとなされておらず、第2節以下で述べるように、さまざまな学説が対立しているのが現状である。

そこで、現実に非常に重要視されてきている「純粋な任意調査」について、諸学説を比較検討しながら、最後に私見という形で、自分なりの理論構成を試みたいと思う。

第2節 「純粋な任意調査」否定説

入口の議論として、「純粋な任意調査」というものを認めるかどうか、という問題がある。これを否定する見解として、新井隆一教授の学説があるので、以下で紹介したい。

1 「純粋な任意調査」と法治主義の原則

学説は、一般に、税務行政機関による課税標準認定（納税義務の確認）のための調査（国税通則法24～26条）、更正または決定のための調査を、個別実体法の定める質問検査権の行使（所得税法234条、法人税法153条以下など）という手段によるものと、個別実体法の定めるところによらない、それ以外の手段によるものとに分けている。

そして、この後者が、「純粋な任意調査」と呼ばれているものである。

調査の手段・方法を、このように二つに分けて、学説が説明している、ということは、この純粋な任意調査をすることができる権限が、税務行政機関に対して認められている、ということをも是認しているということにほかならない。

つまりこの学説は、個別実体法の根拠がなくとも、税務行政機関には、純粋な任意調査権が与えられているものである、ということをも主張しているのである。

しかし、このようなことが、租税法律主義などというような税法に特殊な原則をひき合いに出すまでもなく、行政一般に共通の「法律による行政の原理」などからみて、許されうることなのであろうか。疑問である、といわなければならない。

「法律による行政の原理」なり、行政における法治主義の原則なりが、行

政権の行使について要請しているところは、この行使にあたる行政機関の組織・権限が、法律をもって定められていること、この行使の実体的な要件と効果とが、法律をもって定められていること、この行政の手続内容（手続的な要件と効果）が、法律をもって定められていることである。

もっとも、この行政の内容が事実行為であるときは、その実体的要件もいかなる法効果も法律をもって定められている必要がないことはいうまでもない。法効果を発生せしめない行為が、事実行為というものだからではある。

しかし、事実行為であっても、その他のことは、すべて、法律の定め根拠がないでは、行政機関がこれを行使することは、許されないというべきであろう。

2 法的根拠はあるのか

純粋な任意調査権については、個別実体法に、その実体的な要件も、その手続内容についての定めも存在しない。

もっとも、純粋な任意調査権という概念は、個別実体法の定める質問検査権が罰則をもって補強され、処罰という間接強制をともなう調査権—これは、一般には、間接強制をともなう任意調査権と呼ばれている—であることの差異から成り立っているものではあるが、個別実体法に、実体的な要件や手続内容についての定めがない、ということにも根ざしているのである。

租税法律主義の原則や法治主義の原則が、税務行政は、法律の定めるところによらなければ、執行されてはならないことを要請しているにもかかわらず、それでは、なにゆえこのような、個別実体法に、実体的な要件や手続内容についての定めのない、調査権限が、税務行政機関に認められている、ということになるのであろうか。

それには、およそ、四つの理由があげられうる、というものであろう。

一つは、大蔵省設置法・大蔵省組織令・大蔵省組織規定などが、国税庁・国税局・税務署に調査権限を与えている法的根拠である、というものである。

つまり、これらの行政組織法規が、行政機関に与えている調査権限は、与

えられていることのゆえに、これを行使することができるものである、という理解にもとづくものである。

しかし、行政組織法規が、行政機関に調査権限を与えている、ということは、ただちに、それを、自由に、任意に行使することができるということを、その行政機関に認容するものではないのである。

かりに、そうであるとすれば、行政に関しては、行政組織法規さえあれば、実体法規も手続法規も不必要であって、それらが存在しなくとも、行政機関は、行政権を行使することができる、ということになってしまう、ということになり、法治主義の原則の実質が失われてしまう、ということになる。

もう一つの理由は、実体法規である国税通則法が、更正（決定）処分について、「税務署長は、・・・その調査により、当該申告書に係る課税標準等・・・税額等を更正（決定）する。」と定められていることから、更正・決定の処分については、調査が前提要件をなし、その点において、税務署長（税務行政機関）にそのための調査権限が認められている、というものである。

しかし、この規定は、更正・決定の処分の法的な根拠ではあっても、調査の法的な根拠をなすものではない。

第三にあげられうるであろう理由は、純粋な任意調査といわれるものが、実務上、永らく行われてきていることから、それが先例ないし慣習を形成し、従って、その意味での先例法ないし慣習法を法的な根拠としている、というものである。

しかし、行政法上の先例法ないし慣習法の成立には、国民の権利・利益を侵害しない、という条件がきびしく要求されているのである。しかし、調査が行われることによって、国民の基本的な権利（財産権、営業の自由権、平穏な生活の維持権、住居不可侵の保障、人格権、プライバシー、など）を侵す可能性ないし危険性は、少なくないのである。

このように考えると、この理由は、むしろ否定されなければならない、というものである。

第四の理由としてあげられるであろうものに、調査の相手方の同意がある場合にのみ、この純粋な任意調査は行われる、ということが、いわれていることがある。

純粋な任意調査が行われるに際して、同意があれば、それを根拠として権限行使が可能であるとしても、調査の相手方が同意をしなければ、質問検査権（間接強制をともなう任意調査）に移り、それでもだめなら強制調査をする権限が、調査をする側にあるのであるから、この同意を求めること自体が、そのような間接強制を間接的にともなわされている、ということになる。

しかも、この純粋な任意調査を理論上容認することとすれば—現に多数の説が容認しているために、その弊害はあらわれているが—、税務行政機関はこの純粋な任意調査権と、質問検査権と、強制調査権を、思うがままに行使し、便宜にまかせて、一連の同質の調査において、あるときは、純粋な任意調査であるといい、あるときは、質問検査権の行使であるという、手段を用いることにもなりかねない—あるいは、遠慮深くいえば、すでにもうそうなっているのかもしれない—のである。

相手方である国民の同意さえあれば、行政機関が、法律に根拠のない作用を行いうる、というのでは、法治主義の原則が慟哭するというものであろう。

（「税法・権力・納税者」 昭和45年 敬文堂 255～261頁）

3 「純粋な任意調査」は「質問検査権」の行使である

以上から考察して、「純粋な任意調査」の適法性を裏付けようとするならば、「税務調査」権限の行使の要件を定める実体法規に、その根拠を求めざるをえないことになるであろう。

現行法上のこれに該当する規定としては、その文言上も、「当該職員の質問検査権」を定めているもの（所得税法234条1項、法人税法153～155条等）を挙げざるをえないということになる。

しかし、これらの規定に対しては、これらの規定による「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・・・検査を拒み、妨げ若

しくは忌避した者」を処罰する規定が設けられているのである（所得税法242条8号、法人税法162条2～3号等）。

それゆえ、この両者の規定を単純に連絡させ、一体として、犯罪構成要件と処罰を定める規定と解釈する限り、この「質問検査権」を定める諸規定は、いわゆる「純粋な任意調査」の根拠とはなりえないのである。

それゆえ、何らかの方法を講じて、この諸規定を、いわゆる「純粋な任意調査」の根拠としようとするれば、この諸規定を、いわゆる「純粋な任意調査権」と「間接強制を伴う任意調査」（「間接強制調査」）権との行為規範であり、かつ、上に挙げた処罰を定める諸規定と連続させた場合に、処罰を定める諸規定によって、犯罪構成要件の一部にとりこまれてこれを構成すると理解するか、あるいは、可罰的違法性の思考をふまえて、犯罪構成要件の厳格な（しばった）解釈をすることによるなどの理論構成をもって、この諸規定について、行政上の行為規範としての要件規定と理解する場合と、犯罪構成要件の一部にとりこまれて、これを構成する犯罪構成要件規定の一部と理解する場合とで、解釈を異にするとすることによって、実質上二つの要素に区別するか、などの方法によらざるをえないことになる。

しかし、この後者の方法によることについては、刑事裁判のレベルにおいては別として、現実の行政手続のレベルにおいては、行政機関の本質的機能の面からも、行政機関の実際の能力の面からも、無理があるといわなければならないであろう。

現在まで、現実に行われてきている、いわゆる「純粋な任意調査」は、意識されているか否かは別として、前者の方法による解釈のうえにたつ「純粋な任意調査」と称する、いわゆる「質問検査権」の行使である、といわざるをえないのである。

（「課税権力の本質」 昭和47年 成文堂 145～147頁）

第3節 「行政指導」と構成する説

これに対して、北野弘久教授は、「純粋な任意調査」を「行政指導」と構成

しているので、この学説についても以下で紹介したい。

実体法上の調査権は、適正な課税処分を行うための資料を得ることを目的としている。ところで、課税処分のための行政上の調査といっても、現実には二つのものが区別されなければならない。その一つは、税法に規定する質問検査権（罰則による間接強制が伴うもの）の行使であり、もう一つはそれ以外の純粋な任意調査である。

一般に、実務上相手方の同意があれば、税務署等の当該職員は、いつでも自由に「調査」することができると解されている。この種の調査については、もとより相手方は調査を受忍する義務を負わず、相手方は調査に応じなくても、法的にはなんら不利益を受けることはない。

では、後者の「純粋な任意調査」は、いかなる法的根拠によって認められるのであろうか。

一般に、すぐれて被調査者の権利関係に影響を与える質問検査権の行使については、法的根拠が必要であるといわねばならない。つまり、いわゆる法律の留保が要求されるものとみなされなければならない。この場合の法的根拠は、組織規範としての法的根拠を意味しない。行為規範としての法的根拠が必要であるとみるのが妥当であろう。

所得税についていえば、所得税法234条の質問検査権には、純粋な任意調査〔権〕と、間接強制の伴う任意調査の両者が含まれるとして、純粋な任意調査を基礎づけようとする考え方がないではない。

しかし、このような考え方は、実体法の規定の構造からいって妥当とはいえない。なぜなら、所得税法242条8号は、「234条1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」と規定しており、234条の質問検査権は、242条8号の罰則と不可分の関係にあるからである。つまり、234条の質問検査権から、242条8号と無関係なものを抽出することは、文理上できないのである。

ところで、所得税法には、234条以外には、質問検査権に関する行為規範はない。それゆえ、現行法のもとでは、純粋な任意調査については、その行為規範としての法的根拠をみいだすことができない、といわねばならない。もとより、立法論としては、このさい純粋な任意調査について行為規範としての、法的整備がなされることが望まれる。

立法論はともかく現行法のもとでは、純粋な任意調査の法的性格をどのように考えればよいのであろうか。種々の試みが考えられないではないが、従来の法理念に従うかぎり、結論として、行政指導としてとらえるほかに方法がないように思われる。

行政指導は、拘束力をもたない非権力的な作用であり、なんらの法的効果を伴わない事実作用である。それは、必ずしも法令の根拠に基づくものではない。もちろん、それは行政客体の同意がなければ成り立たない。純粋な任意調査は、このような行政指導の一つの態様として基礎づけるよりほかに方法がないのではあるまいか。

このように考えてくると、純粋な任意調査は、相手方の同意があれば自由になしうるとはいえ、それは行政指導としての性格からくる制約を免れることができない、といわなければならない。具体的にいえば、それは調査的イメージのものであってはならず、まさに「行政指導」の枠の中のものでなければならない、ということになる。つまり、このような法理構成は、逆に現実の税務行政における「純粋な任意調査」のあり方に反省を求めることになる。

また、一般に、行政指導の法的限界として、憲法その他の法令に違反してはならないこと、組織規範に定められた、目的・任務・所掌事務・権限の枠をこえてはならないこと（行政指導も、組織規範によって与えられた権限内においてのみなしうる）、比例原則、平等原則、信義誠実の原則等の拘束を受けること、等があげられる。

純粋な任意調査のあり方も、このような行政指導についての、一般的な法的限界に拘束される、とみなければならない。

なお、調査にあたって、純粋な任意調査であるか、間接強制の伴う任意調査

であるか、を被調査者側に知らせるべきであろう。もし、税務職員がその区別について、事前に告知しないときは、被調査者側から税務職員に対し、その区別を事前に確認するようにすべきであろう。

（「現代税法の構造」 昭和47年 勁草書房 319～323頁）

第4節 「公法契約」として構成する説

次に、「純粋な任意調査」を公法上の契約として構成する、村井正教授の学説を紹介しよう。

いわゆる「純粋な任意調査」を認めるかどうかについても争いがある。私見では、従来から一貫して「純粋な任意調査」を認める立場をとってきた。これを否認する論者は、法規定の欠落を理由とする。たしかに、否認論者のいうように、「純粋な任意調査」を積極的に肯定する法規定は存在しない。けれども逆に、「純粋な任意調査」を積極的に否認（禁止）する法規定も存在しないことも確かである。

「純粋な任意調査」の法的根拠は、間接強制調査の場合と同様に、所得税については、所得税法234条である。つまり、この234条に違反する場合は、それに対する制裁として242条の罰則規定が適用されるのであるが、この制裁はあくまでも、その上限を定めるものであり、違反の程度によっては、税務行政庁は、必ずしも制裁の発動を要しないものと思われる。

つまり、この間接強制は、あくまでも質問検査権を物理的に担保するための上限を定めるもの、ということができるのであり、その下限として罰則を要しない質問検査権の行使も考えられるのである。つまり、税務行政庁は、この上限から下限までのわくで、必要に応じて、間接強制調査ないし純粋な任意調査を選択することができるのである。

こうした考え方は、必ずしも稀なものということができず、例えば次のような場合にも類似のことがいえるのではなからうか。

水質汚濁防止法は、旧水質保全法等と異なり、事後的措置として、排水基準

に適合しない排水を排出した場合（法12条1項）、直ちにその違反に対して罰則を適用し（法31条）、これに反して単に特定施設、污水处理施設に構造的・技術的な欠陥があり、違反の「おそれ」があれば、改善命令を命ずることができる（法13条1項）。法は、排水基準違反に対しては直罰方式を、違反のおそれに対しては改善命令を命ずる、という使い分けを採用しているのである。

しかしながら、実際の法の適用においては、両者は截然と使い分けられているわけではない。いわば直罰方式を上限とし、改善命令を下限と解することによって、違反事実が現に存在する場合にも、必ずしも上限の制裁を適用せず、下限の改善命令を先ず適用するのである。上限の適用要件たる違反事実は、当然に下限の要件である「おそれ」の要件事実も充足しているのであるから、両者の可能性が同時に存在するのである。

それでは、「純粋な任意調査」をどのように法的構成すればいいだろうか。同じく「純粋な任意調査」を肯定される北野弘久氏は、それを行政指導と構成する立場をとられるが、私見は、これを公法契約と構成する。先ず、行政指導的構成の功罪から論じてみよう。

そのメリットとしては、税務行政庁と納税者の双方が厳格な意味での法的効果を問われずにすみ、しかも納税者も罰則をおそれずに税務調査に協力できる点は、いわば日本の風土も適合しており、効果的であるといえそうである。但し、その逆に法的効果の不存在から、例えば税務行政庁にはその法的責任が帰属せず、このことが、かえって納税者にとっても不利益な結果を招くことになりかねないことが、懸念される。

したがって、その法的効果なり、法的責任の帰属を明らかにするためにも、これをむしろ契約として構成する立場を私はとる。

「純粋な任意調査」の契約的構成の難点は、間接強制調査との境界線をどこに引くか、つまり上限と下限とのボーダーラインの確定ということであろう。つまり、罰則を適用する間接強制調査の段階にまでなると、もはやこれを契約と構成することはできなくなるのである。

契約的構成をとるとすると、次の問題は、これを紳士協定とみるか、私法契

約とみるか、それとも公法契約と解するか、ということになる。

紳士協定説をとれば、これは行政指導の場合と同様にその法的効果が否定され、いわば税務行政庁の行政指導と、それに対する納税者の協力の確認という関係になり、双方とも社会的、道徳的責任が問われるにすぎなくなる。

私法契約説にたてば、その根拠は、私的自治の原則に求められ、ここでは両者は対等の立場に立つ。

私見は、むしろこれを公法契約と解する立場をとる。つまり、所得認定手続の多角的手法の一環として、これを非権力的に行うものが、「純粋な任意調査」であるということになる。

公法契約と解すると、その法的救済の方法も行政事件訴訟法上の、公法上の当事者訴訟に乗せることになる。ただし、以上のいずれの契約的構成をとっても、「純粋な任意調査」の性質上、その法的効果において相当程度の制約を受けることが考えられるから、構成のちがいによって、そう大きな差が生ずるものとは思われない。

（「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」昭和49年 成文堂）所収 243～245頁）

第5節 私見

1 法的根拠

以上、新井・北野・村井教授の学説を紹介したが、それぞれの学説の問題点を検討してみたい。

まず、新井教授の学説によれば、法の規定が欠けているとき、現実に必要なであるにかかわらず、税務行政庁に執行機能がなくなってしまう。これでは、真に公平な租税負担が担保できなくなってしまう。

なお、オットー・マイヤーが唱える「法律の留保」について、我が国では、全部留保説は採用できない、というのが学界の多数説である。

塩野宏教授は、「相手方の任意の協力を待ってなされる行政調査に関しては、具体の法律の根拠は、侵害留保理論によっても、権力留保理論によって

も必要でない、ということになる。」（「行政法Ⅰ〔第二版〕」 有斐閣平成6年 214頁）と述べている。

もちろん、その調査は、所掌事務との関係があるものでなければならない。（塩野 前掲書 215頁）

次に、北野教授の学説によれば、法定の質問検査権の行使以外の質問等も許されるという点は評価できる。しかし、行政指導というものには、多種多様なものが含まれているので、行政指導であるというだけでは、「純粋な任意調査」についての適切な分析道具となっていない。

また、村井教授の学説によれば、「純粋な任意調査」が適法とされる法的根拠は、相手方の承諾である、という点では意味がある。しかし、「純粋な任意調査」について、契約なるがゆえの拘束をあとまで継続させて説明する場面は、当面みあたらない。「純粋な任意調査」は、継続した性質をもつものではなく、その都度その都度で切れているものなのである。

では、「純粋な任意調査」については、どのように考えたらいいのであろうか。

質問検査権の行使については、その質問等について、合理的必要性が認められれば、すべて罰則の担保があると考ええる。また、合理的必要性が認められない質問等は、質問検査権の行使ではないのである。

それでは、法定の質問検査権の行使でない質問等は、どのように考えたらいいのであろうか。法定の質問検査権の行使は、納税者の取引先に対しては行使できることになっているが、取引先以外の参考人に対しては、行使できない。

しかし、実際に参考人に対する質問等は非常に重要なもので、現実にもしばしば行われている。これが、いわゆる「純粋な任意調査」であって、相手方の任意の同意に基づいて行われ、罰則の担保はない。

ただ、国税不服審判所の審判官の審理のための参考人に対する質問等については、国税通則法97条1項で規定され、同法126条で罰則の担保もある。このように、参考人に対する質問等についても、権限や罰則が法定されてい

るものもあるが、各個別の税法には規定はない。

では、この「純粋な任意調査」の法的根拠はどこにあるのであろうか。

まず、納税者の受忍義務は、憲法30条に定める納税義務の中に内包されているものである。すなわち、国民は、単に国家による課税を受忍するという意味で、納税義務を負担するというにとどまらないで、法律に定められた納税義務を適正に実現するため、手続的な協力義務を負うのである。（荻野豊「所得課税における納税協力について」 税務大学校論叢4 89頁）

また、憲法30条には、第三者の手続的な協力義務も内包されている。したがって、参考人の方の受忍義務も、この憲法の規定から導き出される。

この点に関しては、最高裁判所大法廷は、昭和37年2月28日の源泉徴収制度に関する判決の中で、源泉徴収義務は、憲法30条より由来するものである、と判示（刑集16巻2号212頁）している。これは、納税義務者以外のものにも、手続的な協力義務を認めたものといえよう。（荻野 前掲書 98、101頁）

次に、税務行政庁の方の権限は、どこから導き出されるのであろうか。

およそ、税法が具体的な租税債務を確定する手続として、更正・決定の権限をはじめとして、各種の処分権限を税務官庁に付与するものである以上、これに先行する判断過程としての調査が行われるのは当然である。かかる調査は、およそ法を執行して行政活動を行う行政権の機能に由来するものである。つまり、憲法が三権分立により行政庁に行政権を与えたことから導き出されるのである。（荻野 前掲書 104頁）

2 法的性格

最後に、「純粋な任意調査」の法的性格は、どのように考えたらいいのであろうか。

これは、即時強制、行政指導、公法上の契約などとは違った、「行政調査」という、新たな領域の概念であると考えたい。

なお、この「行政調査」には、「純粋な任意調査」以外に、法定の質問検

査権の行使も含まれるのである。

この点については、金子宏教授は、最高裁昭和47年11月22日大法院判決の評釈の中で、「行政法学者は、従来、一般に、刑罰によって間接的にその実効性を担保された行政目的の立入検査を、即時強制の一種と理解していると思われる。しかし、それは即時強制とは種々の点で性質を異にしているから、即時強制とは区別された、行政の一つの独立の行為形式としてとらえるのが妥当であり、その意味で「行政調査」ないし「行政検査」という新しい概念の下に、質問検査権の行使を説明し、また、その法理を究明すべきではないかと考える。」（判例評論 172号 14頁〔判例時報700号〕）と述べている。

さらに、金子教授は、

「質問検査権・・・の規定は、いわゆる行政調査を認めるものであって、強制調査を認めるものではないが、質問に対する不答弁ならびに検査の拒否・妨害に対しては刑罰が科されることになっているから、直接の強制力はないが、質問・検査の相手方には、それが適法な質問・検査である限り、質問に答え検査を受忍する義務がある。その意味で、質問・検査は公権力の行使を内容とする事実行為である。なお、個別租税法上の質問検査権は、個別の租税事案について適正に更正・決定等を行うために認められた権限であるから、税務統計資料の収集等のために、この権限を行使することは許されないが、相手方の同意がある限り任意の調査を行うことは許されると解すべきであろう（これを罰則を背景としない純粹の任意調査という）。」

（「租税法〔第6版 補正版〕」平成10年 弘文堂 548～549頁）と述べている。

また、塩野教授は、「行政調査をこのように限定しても、そこには、質問、立入り、検査、収去などいろいろな態様がある。さらに、これらは行為類型論からすると事実行為に属するものであるが、相手方との関係からすると、単純な事実行為に当たるもの（いわゆる任意調査）、その実効性が刑罰によって担保されているもの、物理的実力行使が認められているもの、と多様で

ある。」（前掲書 213頁）と述べている。

つまり、「純粋な任意調査」とは、「単純な事実行為に当たる行政調査」と考えられるのではないだろうか。

第5章 立法上の問題点

第1節 調査権限の定め方

第3章で述べたように、租税条約上の情報交換規定に基づく情報収集を現行法の枠組みの中で行うと、罰則の担保による間接強制力がない純粋な任意調査により行わざるをえないので、実効性に乏しくなる。

そこで、租税条約上の情報交換規定に基づく質問検査権に関する規定を、国内法に創設する必要があるが、その場合の問題点について中里教授は、前掲論文の中で三つの点を指摘されているので、それぞれについて考察する。

第一に、租税条約上の情報交換規定に基づく、国内法上の調査権限の定め方である。この点については、ドイツの租税通則法117条のように、所得税法・法人税法等における質問検査権を定めた規定にいう租税には、外国の租税も含まれるという条文をおく形式と、フランスにおけるように、国内法上の広い一般的な調査権限を認める方式の二つが考えられようが、単純さと明確さからいって、前者の方式の方がのぞましいのではなからうか。もちろん、一つの考え方としては、フランスやアメリカにおけるように国内法上の調査権限を（租税条約上の情報交換規定と直接的に関連させた明文の定めをおかないで）広く定めるということも考えられる。日本の質問検査権の範囲がかなり狭いものであると思われることを考慮するならば、厳格な手続的保障の留保の下に質問検査権の範囲を広げることは、情報交換の問題とは切り離しても、必要なことなのかもしれない。しかし、そのような改正には時間がかかるであろうことを考えるならば、とりあえずは目的をしぼり、日本の租税のみならず外国の租税に関しても質問検査権を行使できる権限を租税行政庁に対して与えることで十分であろう。（中里 前掲論文 36頁）

この点については、当面は、個別の税法上の質問検査権の規定を改正した方がいいと思うが、その場合、外国の租税に関する質問検査権の行使について罰

則の適用があることについて、納税者等への理解を得られるように啓蒙活動をする必要があるだろう。

第2節 秘密保護

第二に、いかなる規定を設けて、情報交換のための質問検査権の行使を認めるにせよ、秘密保護の見地からの手当てが必要であろう。まず、形式的な点からいうならば、外国に情報を提供する場合には守秘義務が解除されるという定めをおくことが必要であるかもしれない。また、外国からの情報要求を拒否できる場合を、プライバシー保護等の観点から明確化した規定をおく必要性があるだろう。(中里 前掲論文 36頁)

この点については、租税条約第26条の規定自体に、情報提供することを義務として定めている場合は、外国の租税行政庁へ情報提供することについての守秘義務は、「法令による正当行為」として解除されることになる。

そこで、租税条約第26条が、情報の提供を義務付けているか否かについてみると、次の点から、同条は義務規定であると考えられる。

- (1) 同条第1項は、「・・・に必要な情報を交換する (shall) 。」と規定し、交換することを義務付けている。
- (2) 同条第2項も、「・・・一方の締約国に対し、次のことを行う義務を課する (to impose on a Contracting State the obligation:)・・・」と規定し、情報の交換は義務である旨述べている。
- (3) OECDモデル条約のコメンタリーでも、情報の交換は義務である旨述べている。

〔パラ14〕には、「・・・まず初めに、本項は、一方の締約国は、ある情報を他方の締約国の支配下に置くに当たって、自国の国内法令及び行政上の慣行に反するような義務 (is not bound to) を負わないことを明ら

かにしている。・・・」と述べられている。

また、〔パラ19〕には、「・・・締約国が、(c)に掲げられた種類の情報（例えば、銀行の自由裁量に関する規定によって保護される情報）を提供する義務（the obligation to）をさらに免除する規定を追加することは自由である。・・・」と述べられている。

- (4) OECD租税委員会がこの点について加盟国に対して行ったクエスチョネアリーの回答では、全ての回答において第26条が情報交換の義務を定めたものとして受け入れられている。

1982年レポートの〔パラ28〕には、「〔締約国は情報を交換する〕と規定した第26条で公約した、情報交換実施についての拘束的性格を強調することは重要である。質問表に対する回答は、OECD加盟国が、国内法による課税が条約に反するものでない限り情報交換の義務（an obligation to）は第26条に規定されている、と考えていることを示している（第26条パラ1の最初の文章）。このような意見の一致があることは、条約に基づく情報交換によって二重課税が生じるかもしれない場合においても、多くの国は、同時に、権限のある当局間の相互協議手続（第25条）を開始させるものの、情報交換自体を拒否する国は全くないという事実によっても説明される。」と述べられている。

したがって、外国の租税行政庁に対して、情報提供をすることについての国内法上の守秘義務は、現行の租税条約の情報交換規定により解除されることとなる。

ただ、国内立法をすることにより、守秘義務解除が明確になるのは確かであろう。

また、租税条約第26条第2項(c)に規定されていたり、〔パラ19〕に述べられているような、情報提供の拒否事由としての秘密に属する情報の範囲を、国内立法により明確に定めることは、納税者の不安を取り除くため

に、非常に大事なことであろう。

第3節 納税者に対する手続的保障

第三に、納税者等に対する手続的保障の確保が必要である。すなわち、外国からの情報提供の要求に応えて、日本の課税当局が質問検査権を行使し、その結果得られた情報を外国の課税当局に提出した結果として、納税者が当該外国の課税当局から不測の課税を受ける可能性もあると思われるところから、少なくとも、外国の当局に対して情報を提供する旨を納税者等に対して知らせることが必要となってくるかもしれない。考えかたにもよるが、場合によっては、通常の国内的な質問検査権の行使の場合よりも、厳格な要件が必要な場合もありえよう。(中里 前掲論文 36頁)

この点については、第3章第10節でも述べたように、納税者等への事前説明が手続的保障の見地からも必要であろう。

さらに、情報要求国に対する拒否事由の明文化も必要であろう。

その場合、OECDモデル租税条約第26条のコメンタリーに対する所見の〔パラ20〕における日本の見解のように、情報要求国側の国内法令上の守秘義務を調べ、一定の場合には、情報提供を拒否できるという規定も必要であろう。

また、スイスのように事後的に外国へ提供することを阻止できるような手続規定も必要かもしれない。

第4節 まとめ

いずれにせよ、先進国の趨勢としては、スイスとイギリスの他は、かなり広い権限が租税行政庁に対して認められているのであり、スイス・イギリスが自国の金融市場の保護の見地からそのような姿勢をとっている点に対しては、批判の対象とさえされているのが現状である。したがって、この点に関して、日本も世界の趨勢にあわせることが望ましいのではなかろうか。

そうすることが、また、相互主義の原則の下に行われる情報交換を日本が外国に対して要求する場合の便宜ともなり、ひいては、日本における課税の公平

性を確保する道でもあるからである。(中里 前掲論文 36～37頁)

いずれにしても、現行の国内法では実効性に乏しく、早急な立法化が望まれるものである。

最後に、本稿を執筆するに当たり、論文の長文にわたる引用を快く御許可下さった東京大学法学部中里実教授、条約の直接適用可能性に関する本稿の問題点を鋭く指摘され、厳しくも温かい御指導を賜った東京大学大学院総合文化研究科小寺彰教授、駒場の研究室で直接お目にかかっていたいただき、本稿の条約の直接適用可能性の部分に関し、数々の有益なコメントを下された東京大学大学院総合文化研究科岩沢雄司教授の各先生の学恩は、はかり知れないほど大きい。各先生の御指導がなければ、本稿は存在すらしていなかったであろう。この場をお借りして、厚く御礼申し上げたい。