

質問検査権を巡る諸問題

—徴収職員の質問検査権を中心として—

栗谷 桂 一

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

国税徴収法（以下「徴収法」という。）上の質問検査権については、下記【備考】のとおり他税法のそれとは異なる部分があるにもかかわらず、あまり研究が行われていない。また、近時、個人情報保護及び法令遵守の要請がますます高まる中、質問検査権行使の要件等に関する考え方を整理する必要性が再認識されている。

そこで、徴収法上の質問検査権に関する問題点について整理・検討し、その適正かつ円滑な行使を図るとともに、厳正かつ確な滞納整理の推進に資することとしたい。

【備考】 所得税法と国税徴収法の規定の違い

	所得税法	徴収法
質問検査権	<p>旧所得税法（昭和 22 年法律第 27 号）第 63 条において創設</p> <p>現行所得税法（昭和 40 年法律第 33 号）第 234 条が承継</p> <p>【第 234 条】 <u>国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、所得税に関する調査について必要があるときは、次に掲げる者に質問し、又はその者の事業に関する帳簿書類その他の物件を検査することができる</u></p> <p>3 号（納税義務がある者等に）金銭若しくは物品の給付をする義務があったと認められる者若しくは当該義務があると認められる者又は 1 に掲げる者から金銭若しくは物品の給付を受ける権利があったと認められる者若しくは当該権利があると認められる者</p>	<p>旧徴収法の改正（昭和 25 年法律第 69 号）により創設</p> <p>現行徴収法（昭和 34 年法律第 147 号）が承継</p> <p>【第 141 条】 <u>徴収職員は、滞納処分のため滞納者の財産を調査する必要があるときは、その必要と認められる範囲内において、次に掲げる者に質問し、又はその者の財産に関する帳簿書類を検査することができる</u></p> <p>3 号 滞納者に対し債権若しくは債務があり、又は滞納者から財産を取得したと認めるに足りる相当の理由がある者</p>

（注）税制調査会昭和 36 年 7 月 5 日「国税通則法制定に関する税制調査会答申（税制調査会第二次答申）」では、各税法において不統一の見られる質問検査権規定について所要の整備を図った上、国税通則法に統一的な規定を設けるべきであるとの意見が示されたが、立法化が見送られ、現在に至っている。

2 研究の概要

本研究では、上記のような他税法との相違点も踏まえつつ、徴収法上の質問検査権に関するいくつかの問題点を採り上げ、検討した。その一部について要約する。

(1) 質問検査権行使の主体としての「徴収職員」に関する問題点

イ 国税局徴収部の国税訟務官（国税局所属の徴収職員）は、税務署長から「徴収の引継」を受けないで、訴訟追行に必要な調査を行なうことができるか。

(イ) 検討の必要性

国税通則法（以下「通則法」という。）よれば、税務署の滞納事案について国税局所属の徴収職員が徴収を行うためには、税務署長から国税局長に対して徴収権限の引継（徴収の引継）を行うことが必要である（同法 43 条 1 項、3 項）。しかしながら、税務署の滞納事案に関して訴訟が発生した場合には、国税訟務官において訴訟追行に必要な調査を行なう一方、税務署においても通常どおり徴収事務を継続する必要があるため、「徴収の引継」によって税務署長の徴収権限を喪失させてしまうと支障が生ずる。そこで、「徴収の引継」を行うことなく（税務署長の徴収権限を維持したまま）国税訟務官において調査を行なうことの可否が問題となる。

(ロ) 検討結果

A 国税局課税部の国税訟務官について、東京高裁平成 9 年 6 月 18 日判決（訟務月報 45 巻 2 号 371 頁。最高裁第一小法廷平成 10 年 1 月 22 日判決（税務訴訟資料 230 号 65 頁）で是認）は、所得税法上、質問検査の主体が「国税庁、国税局又は税務署の当該職員」と規定されていることなどから、当然に質問検査権を行使することができる旨判示した。

これに対し、徴収法では、①質問検査の主体は「徴収職員」すなわち「税務署長その他国税の徴収に関する事務に従事する職員」と

されており（同法 141 条、2 条 11 号）、かつ、②国税の徴収は納税地の所轄税務署長が行う（通則法 43 条 1 項）とされていることから、質問検査の主体は、原則として所轄税務署長とその事務補助者たる当該税務署所属の徴収職員であり、「徴収の引継」がない限り、国税訟務官は質問検査権を行使することはできないという考え方もあり得なくはない。

B しかしながら、国税訟務官が滞納処分の執行自体を行うのであればともかく、調査のみを行なうのであるならば、必ずしも「徴収の引継」は必要でなく、所轄税務署長から国税局長に対して調査を依頼すれば足りる（所轄税務署長の代理として国税訟務官が調査を行なうことができる）と考える。

(A) 行政組織法上の一般理論として、「権限の代理」が認められており、かつ、授権代理については、被代理官庁に指揮監督権が残り、責任が当該被代理官庁に帰属するから、権限を授権した法律の趣旨に真正から対立するものではなく、法律上の根拠はいらないとするのが通説である。したがって、徴収法上の質問検査権についても、所轄税務署長以外においてそれを行使する実際上の必要性が大きく、かつ、その手段として「徴収の引継」又は「滞納処分の引継」によることができない事情があるときは、「権限の代理」による余地がある。

(B) 財務省組織規則は、国税局特別整理部門の国税徴収官等の所掌事務について「国税局長が引継を受けた滞納処分の執行に関する事務」と規定しているのに対し（同規則 491 条 2 項）、国税訟務官の所掌事務については、「内国税の徴収に関する訴訟に関すること及びその訴訟に係る滞納処分の執行に関すること」と規定しており（同 492 条）、「国税局長が引継を受けた」という留保を付していない。これは、上記 (A) の考え方を前提として、国税訟務官は「徴収の引継」を受けずとも、「権限の代理」により訴訟

事案に関する調査を行なう余地を残したものと解される。

ロ イの関連問題として訴訟係属中に質問検査権を行使して証拠収集等を行うことの可否

(イ) 検討の必要性

上記東京高裁平成9年6月18日判決は、国家賠償請求訴訟（課税処分の違法を理由とする）の係属中に国税訟務官が質問検査権を行使して証拠収集したことの適否について、質問検査権規定の目的に適合しており違法性はない旨判示した。しかしながら、訴訟法の観点から、当事者対等原則が問題となり得る等の指摘があり、その点が争われた大阪高裁昭和47年7月26日判決（税務訴訟資料66号94頁）では、質問検査によって得られた供述等の証拠能力の認定に際し、調査の任意性が前提とされている。

そこで、税法上は適法な質問検査といえるとしても、収集された資料等が証拠能力を有するためには、当事者対等原則等の観点から、調査の任意性が要件とされるのか（罰則による間接強制力を有する質問検査権を行使することはできないという考え方があり得るのか）が問題となる。

(ロ) 検討結果

「起訴後に検察官が被告人を取り調べることの可否」が争われた最高裁昭和36年11月21日判決（刑集15巻10号1764頁）、刑事訴訟における当事者対等原則と民事・行政訴訟手続におけるそれとの比較、及び民事・行政訴訟手続における当事者の調査義務に関する規定等を踏まえて検討すると、次のように結論づけることができよう。

税法は、質問検査権行使の時期について何ら制約を付していない。確かに、税務職員（国）と相手方はともに「訴訟上の当事者」であり、民事訴訟においても当事者対等原則は妥当する。しかしながら、税務職員は、訴訟上の当事者であると同時に、適正公平な賦課徴収の実現という職責を負っており、そのために質問検査権が付与されている以

上、訴訟維持に必要な調査は、訴訟提起中といえども当然になし得る。税法の規定に基づく質問検査権行使が直ちに違法とされ、その結果得られた供述や資料等の証拠能力が否定されるべき理由はない。

(2) 質問検査権行使の相手方及び検査対象物件に関する問題点

イ 滞納者の過去の取引先も質問検査の相手方に含まれるか。

(イ) 検討の必要性

例えば、所得税法第 234 条では、「納税義務者に対して債権債務があると認められる者又はあったと認められる者」というように、現在の取引先だけでなく過去の取引先も質問検査の相手方とされているが、徴収法第 141 条では、「滞納者に対して債権債務があり」というように、過去の取引先は相手方とされていないかのような規定になっている。しかしながら、滞納整理においても、過去の取引先に対する質問検査が不可欠であることは言うまでもない。

(ロ) 検討結果

A 徴収法は、滞納者から財産を取得したと認めるに足りる相当の理由がある者に対しても質問検査を認めており（同法 141 条 3 号）、その主目的は、滞納者が対価として受領した財産を把握することであるとされている。また、徴収法第 39 条は、法定納期限の 1 年前の日後は無償譲渡等を受けた者の第二次納税義務を規定している。これらの規定から、徴収法は、過去の事実から現在の財産を把握することを予定していると解される。

B 「滞納者に対し債権債務があり」という規定自体、時間的な幅を含んだものであると解することができる。同規定は、調査時に取引のある者だけでなく、「調査対象財産について取引のある者」という趣旨に解することが可能であり、その調査対象財産には、眼前の表見財産はもとより、過去から現在までの間に移動した財産も含まれるというべきであるから、その移動状況の調査対象期間において取引のある者は、すべて質問検査の相手方に含まれるというべきである。

ロ 帳簿書類以外の物件（その他の物件）の取扱い

（イ）検討の必要性

例えば、所得税法第 234 条では、検査対象物件が「事業に関する帳簿書類その他の物件」と規定されているのに対し、徴収法第 141 条では、「財産に関する帳簿書類」とされ、「その他の物件」が規定されていない。しかしながら、滞納整理においても、帳簿書類以外の物件（財産自体はもとより、印章、カード、鍵、コンピュータ等）の現物確認が不可欠であることは言うまでもない。

（ロ）検討結果

検査対象物件として規定されている「帳簿書類」の中に上記のような物件まで含まれると解することや、「帳簿書類」が例示に過ぎないと解することは、税法解釈の一般原則に照らし、かなり困難である。

しかしながら、最高裁第三小法廷昭和 48 年 7 月 10 日判決（刑集 27 卷 7 号 1205 頁）は、「税法は事実認定と判断に必要な範囲内で職権による調査が行なわれることを当然に予定しており、その職権調査の一方法として質問検査権の規定を設けている。したがって、当該規定上特段の定めがない実施の細目については、質問検査の必要性と相手方の私的利益を衡量し、社会通念上相当な程度にとどまる限り、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられる。」と判示しており、この考え方を参考として検討すると、「質問」の具体的な実施細目については規定がないから、質問の必要性と相手方の私的利益を衡量し、社会通念上相当な程度にとどまる限り、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられており、「質問」の一環として、物件を提示し閲覧に依ずるよう求めることができると解する余地がある。

徴収法上の質問検査権は、滞納者の財産の発見を目的とするものであるから、上記のように解してこそ、はじめて質問検査権規定の目的に合致することになるのであり、かつ、そのような解釈は、「質問」という表現から予測できる範囲内のものといえる。

目 次

はじめに	9
第1章 徴収法と他税法の質問検査権規定の違い	11
1 徴収法の質問検査権規定	11
2 所得税法の質問検査権規定との違い	11
第2章 徴収法上の質問検査権に関する諸問題	15
第1節 質問検査権行使の主体（特に国税訟務官について）	15
1 検討の必要性及び検討の手掛かり	15
2 検 討	17
第2節 質問検査の相手方	28
第1款 財産の占有者（徴収法 141 条 2 号）	28
1 占有の意義	28
2 金銭の所有権	34
第2款 債権者、債務者及び財産の取得者（徴収法 141 条 3 号）	44
1 「認められる者」と「認めるに足りる相当の理由がある者」の異同	44
2 過去の取引先等に対する質問検査の可否	45
第3節 質問検査の目的	49
第1款 二重の制約の存在	49
第2款 「滞納処分のための滞納者の財産の調査」に含まれる範囲	53
1 第二次納税義務成立要件等の調査	53
2 訴訟係属中に質問検査権を行使して証拠収集等を行うことの可否	57
第4節 質問検査の範囲及び検査対象物件	66
1 「その必要と認められる範囲内において」との制約の趣旨	66
2 帳簿書類以外の物件の取扱い	70
第5節 その他の問題点	82
おわりに	87

はじめに

税務職員の質問検査権に関しては、これまでもいくつかの研究実績があるが、いずれも所得税法等に規定された賦課職員の質問検査権に主眼を置いたものであり、国税徴収法（昭和 34 年法律第 147 号。以下「徴収法」という。）

(1) に規定された徴収職員の質問検査権については、賦課職員のそれとは異なる

(1) 徴収法は、旧国税徴収法（明治 30 年法律第 21 号）を全文改正して制定されたものであるが、それまでの沿革の概要は次のとおりである（杉山宗六『国税徴収法精解』8 頁以下（森山書店、1952）、税制調査会『昭和 33 年 12 月 8 日租税徴収制度調査会答申』95 頁以下参照）。

① 明治 22 年法律第 9 号により、納税の手続規定として、国税徴収法制定

② 明治 22 年法律第 32 号により、滞納処分の手続規定として、国税滞納処分法制定第 20 条に次のとおり搜索の規定が置かれた。

第 1 項 収入官吏ハ財産差押ヲ為スタメ滞納者ノ家屋倉庫其他ノ場所ニ立入ルコトヲ得

第 2 項 滞納者他人家屋倉庫其他ノ場所ニ物件ヲ蔵匿スルト思料スルトキハ収入官吏其場所ニ立入り取調ヲ為スコトヲ得

第 3 項 収入官吏ハ財産差押ヲ為スニ当リ門戸倉庫房室及筐匣等ノ閉鎖シアルトキハ之ヲ開カシメ又ハ自ら開クコトヲ得（編注：筐匣（きょうこう）とは、書箱、戸棚、長持、たんす、かばん、金庫等をいう。昭和 30 年 12 月 28 日徴徴 1-160 ほか国税庁長官通達「国税徴収法逐条通達の制定について」20 条関係 9。以下「旧徴収法逐条通達」という。）

③ 明治 30 年法律第 21 号により、国税徴収法と国税滞納処分法が合一されて国税徴収法とされ（以下、「旧徴収法」という。）、第 20 条の搜索の規定が次のとおり改正された。

第 1 項 収入官吏ハ財産ノ差押ヲ為ストキハ滞納者ノ家屋、倉庫及筐匣ヲ搜索シ又ハ閉鎖シタル戸扉筐匣ヲ開カシメ若ハ自ら之ヲ開クコトヲ得滞納者ノ財産ヲ占有スル第三者其ノ財産ノ引渡ヲ拒ミタルトキ亦同シ

第 2 項 第三者ノ家屋、倉庫及筐匣ニ滞納者ノ財産ヲ蔵匿スルノ疑アルトキハ收税官吏ハ前項ニ準シ処分スルコトヲ得

第 3 項 前二項ニ依リ家屋、倉庫又ハ筐匣ヲ搜索スルハ日出ヨリ日没マテニ限ル

④ 昭和 25 年法律第 69 号により、旧徴収法が改正され、第 21 条ノ 2 に次のとおり質問検査権の規定が創設された（その後、昭和 26 年法律第 79 号により第 21 条ノ 3 となった。）。

第 1 項 収税官吏ハ財産ノ差押ノ為滞納者ノ財産ヲ調査スル必要アルトキハ滞納者又ハ滞納者ノ財産ヲ占有スル第三者若ハ滞納者ノ財産ヲ占有スルト認ムルニ足ル相当ノ理由アル第三者ニ対シ質問ヲ為スコトヲ得

第 2 項 収税官吏ハ財産ノ差押ノ為滞納者ノ財産ヲ調査スル必要アルトキハ左ニ掲グル者ニ対シ質問ヲ為シ又ハ第 1 号若ハ第 2 号ニ掲グル者ニ付当該各号ニ掲グル債務若ハ財産ニ関スル帳簿書類若ハ第 3 号に掲グル者ニ付株式若ハ出資

る部分があるにもかかわらず、十分な研究が行われていない。

一方、近時、個人情報保護及びコンプライアンス（法令遵守）の意識がますます高まる中、質問検査権行使の要件等に関する考え方を整理する必要性が再認識されている。

そこで、本研究では、徴収法上の質問検査権に関する諸問題を整理・検討し、今後における質問検査権の適正な行使を図るとともに、厳正かつ的確な滞納整理の推進に資することとしたい。

ニ関スル帳簿書類ヲ検査スルコトヲ得

第1号 滞納者ニ対シ金銭又ハ物品ノ給付ヲ為ス債務アリト認ムルニ足ル相当ノ理由アル者

第2号 滞納者ヨリ財産ヲ取得シタリト認ムルニ足ル相当ノ理由アル者

第3号 滞納者ガ株主又ハ出資者タル法人（以下省略）

第1章 徴収法と他税法の質問検査権規定の違い

1 徴収法の質問検査権規定

徴収法第141条に置かれた質問検査権の規定は、次のとおりである。

徴収職員は、滞納処分のため滞納者の財産を調査する必要があるときは、その必要と認められる範囲内において、次に掲げる者に質問し、又はその者の財産に関する帳簿書類（その作成又は保存に代えて電磁的記録（電子的方式、磁気的方式その他の人の知覚によっては認識することができない方式で作られる記録であって、電子計算機による情報処理の用に供されるものをいう。）の作成又は保存がされている場合における当該電磁的記録を含む。第146条の2及び第188条第2号において同じ。⁽²⁾）を検査することができる。

第1号 滞納者

第2号 滞納者の財産を占有する第三者及びこれを占有していると認めるに足りる相当の理由がある第三者

第3号 滞納者に対し債権若しくは債務があり、又は滞納者から財産を取得したと認めるに足りる相当の理由がある者

第4号 滞納者が株主又は出資者である法人

2 所得税法の質問検査権規定との違い

(1) 他税法の主要な例として、所得税法234条の質問検査権規定を掲げると、次のとおりである。

国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、所得税に関する調査について必要があるときは、次に掲げる者に質問し、又はその者の事業に関する帳簿書類（その作成又は保存に代えて電磁的記録（電子的方式、磁気的方式

(2) 電磁的記録に関する部分は、平成13年法律第129号（商法等の一部を改正する法律の施行に伴う関係法律の整備に関する法律）、及び平成16年法律第150号（民間事業者等が行う書面の保存等における情報通信の技術の利用に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律）により改正されたものである。

その他の人の知覚によっては認識することができない方式で作られる記録であって、電子計算機による情報処理の用に供されるものをいう。)の作成又は保存がされている場合における当該電磁的記録を含む。次条第2項及び第242条第10号において同じ。)その他の物件を検査することができる。

第1号 納税義務がある者、納税義務があると認められる者又は第123条第1項(確定損失申告)、第125条第3項(年の中途中で死亡した場合の確定申告)若しくは第127条第3項(年の中途中で出国をする場合の確定申告)(これらの規定を第166条(非居住者に対する準用)において準用する場合を含む。)の規定による申告書を提出した者

第2号 第225条第1項(支払調書)に規定する調書、第226条第1項から第3項まで(源泉徴収票)に規定する源泉徴収票又は第227条から第228条の3まで(信託の計算書等)に規定する計算書若しくは調書を提出する義務がある者

第3号 第1号に掲げる者に金銭若しくは物品の給付をする義務があつたと認められる者若しくは当該義務があると認められる者又は同号に掲げる者から金銭若しくは物品の給付を受ける権利があつたと認められる者若しくは当該権利があると認められる者
(以下省略)

(2) 徴収法第141条と所得税法第234条を比較すると、次の違いがある。

イ 質問検査権行使の主体について、所得税法第234条は「国税庁、国税局及び税務署の当該職員」と規定しているのに対し、徴収法第141条は、単に「徴収職員」とだけ規定している。

ロ 質問検査権行使の目的と範囲について、所得税法第234条は「所得税に関する調査について必要があるとき」とだけ規定し、それ以外に特段の制限を付していないのに対し、徴収法第141条は、質問検査の目的を「滞納処分に関する調査について必要があるとき」一般ではなく、「滞納処分のため滞納者の財産を調査する必要があるとき」に限定し、かつ、

質問検査の範囲についても、「その必要があると認められる範囲内において」という制限を付している。

ハ 質問検査の相手方について、所得税法第 234 条は「金銭若しくは物の給付をする義務があったと認められる者若しくは当該義務があると認められる者」と規定しており、現在の取引先等だけでなく、過去の取引先等も質問検査の相手方としているのに対し、徴収法第 141 条は「債権若しくは債務があり（中略）と認めるに足りる相当の理由がある者」と規定しており、過去の取引先等を質問検査の相手方に含めていないかのような規定となっている。

また、所得税法第 234 条は、債権債務関係が「あったと認められる者」「あると認められる者」と規定しているのに対し、徴収法第 141 条は、債権債務関係が「あり（中略）と認めるに足りる相当の理由がある者」というように、質問検査の相手方に該当するかどうかの認定基準を厳格化しているかのような規定振りとなっている。

ニ 検査の対象物件について、所得税法第 234 条は、帳簿書類だけでなく「その他の物件」も規定しているのに対し、徴収法第 141 条は、帳簿書類だけを規定し、「その他の物件」は規定していない。

(3) なお、平成 18 年法律第 10 号により、徴収職員の官公署等に対する協力要請の規定が創設され（同法 146 条の 2）、同規定では、「徴収職員は、滞納処分に関する調査について必要があるときは、官公署又は政府関係機関に、当該調査に関し参考となるべき帳簿書類その他の物件の閲覧又は提供その他の協力を求めることができる」とされている。すなわち、単に「財産を調査する必要があるとき」だけでなく、広く「滞納処分に関する調査について必要があるとき」に協力を求めることができるとされ、また、協力要請の対象物件についても、帳簿書類だけでなく、その他の物件も広く対象とされており、所得税法第 235 条 2 項（官公署等への協力要請）と同

様の規定振りとなっている⁽³⁾。

- (4) 以上のとおり、徴収法と所得税法を比較すると、質問検査権については、規定振りに違いがあるのに対し、最近創設された官公署等への協力要請については、違いがない。このことは、徴収職員についても、単に「滞納者の財産の調査」だけでなく、広く「滞納処分に関する調査」を行なう必要があり、かつ、「帳簿書類」だけでなく、「その他の物件」についても広く検査を行う必要があるということが現行法上承認されている、ということを示しているといえよう。

そうであれば、質問検査権についても、官公署等に対する協力要請と同様、他税法と統一的な規定振りに改正されることが望ましいと考えられるが⁽⁴⁾、現時点では、上記のような違いがあることは事実であり、そこから、徴収法上の質問検査権について独自の問題点が生ずることになる。

そこで、第2章では、徴収法上の質問検査権に関する諸問題について考察する。

(3) ただし、所得税法第235条2項（官公署等への協力要請）は昭和59年法律第5号により創設されたのに対し、徴収法第146条の2（官公署等に対する協力要請）は平成18年法律第10号によりようやく創設されたものである。

(4) 税制調査会昭和36年7月5日「国税通則法制定に関する税制調査会答申（税制調査会第二次答申）」において、各税法にそれぞれ規定されている質問検査権に若干の不統一がみられることから、所要の整備を図った上、できる限り統一的に国税通則法に規定すべきであるとの意見が示されたが（同答申15頁）、立法は実現せず、今日に至っている。

第2章 徴収法上の質問検査権に関する諸問題

第1節 質問検査権行使の主体（特に国税訟務官について）

1 検討の必要性及び検討の手掛かり

（1）検討の必要性

国税通則法（昭和37年4月1日法律第66号。以下「通則法」という。）は、国税の徴収は、その徴収に係る処分における国税の納税地を所轄する税務署長（以下「所轄税務署長」という。）が行なうと規定する一方、国税局長は、必要があると認めるときは、その管轄区域内の所轄税務署長からその徴収する国税について「徴収の引継」を受けることができる旨規定している（同法43条1項、3項）。

そして、国税局徴収部の国税訟務官（以下、単に「国税訟務官」ということがある。）は、訴訟事案について滞納処分の執行に関する事務を行う権限を付与されており（財務省組織規則492条）、質問検査権行使の主体たる「徴収職員」に該当するから（徴収法141条、2条11号）、税務署の滞納事案について訴訟が発生した場合、国税局長が税務署長から「徴収の引継」を受けさえすれば、当該事案について質問検査権を行使し、必要な調査を行なうことができることは言うまでもない。

しかしながら、税務署の滞納事案について訴訟が発生した場合、当該事案については、国税訟務官において訴訟追行に必要な調査を行なう必要がある一方、税務署においても、滞納整理を含む通常の徴収事務を継続する必要があることから、「徴収の引継」によって所轄税務署長の徴収権限を喪失⁽⁵⁾させてしまうと、支障が生ずる⁽⁶⁾。

(5) 徴収の引継があった場合には、その国税について督促、滞納処分、猶予、減免等徴収に関する一切の権限が国税局長に引き継がれる（志場喜徳郎ほか編『国税通則法精解』466頁（大蔵財務協会、2008））。つまり、税務署長は徴収権限を喪失することになる。

(6) 「徴収の引継」のほか、徴収法第182条第2項に「滞納処分の引継」という制度

そこで、国税訟務官による訴訟事務の円滑な遂行と所轄税務署長による徴収事務の円滑な遂行を両立させるため、「徴収の引継」を行うことなく、国税訟務官が質問検査権を行使して訴訟追行に必要な調査を行なうことができないかが問題となる。

(2) 検討の手掛かり

イ 東京高裁平成9年6月18日判決（訟務月報45巻2号371頁）は、国税局課税部の国税訟務官が課税処分の違法を理由とした国家賠償請求訴訟の追行のため所得税法234条に規定する質問検査権を行使したことの適否が争われた事例について、①同条の質問検査権行使の要件である「所得税に関する調査について必要があるとき」には、課税処分の違法を理由とした国家賠償請求訴訟等の追行等に必要な調査を含む、②同条は質問検査権行使の主体として「国税庁、国税局又は税務署の当該職員」と規定しており、国税局に置かれる国税訟務官が含まれることは明らかであると判示し、その上告審である最高裁第一小法廷平成10年1月22日判決（税務訴訟資料230号65頁）も、原審の判断を是認した。すなわち、国税局課税部の国税訟務官は、所轄税務署長から国税局長に対する「調査権限の引継」等の手続を経ることなく当然に課税訴訟の追行に必要な調査を行なうため所得税法上の質問検査権を行使することができるというのである⁽⁷⁾。

が設けられている。「滞納処分の引継」は、所轄税務署長の徴収権限を喪失させるものではないが、この制度は、差し押さえるべき財産又は差し押さえた財産が所轄税務署の管轄区域外にある場合に財産所在地の税務署長に当該財産に対する滞納処分の権限を付与し、若しくは国税局長から財産所在地の税務署長（国税局の管轄区域内にある税務署でもよい）又は他の国税局長に当該財産に対する滞納処分の権限を付与するものであって、財産の所在地いかににかかわらず単に訴訟追行に必要な調査等を行うためにだけ「滞納処分の引継」を行うことはできないし、そもそも、税務署長から自署を管轄する国税局長に対して「滞納処分の引継」ができるという規定はない。

- (7) 法人税法第153条では、所得税法第234条と異なり、質問検査の主体が「国税庁の当該職員又は法人の納税地の所轄税務署若しくは所轄国税局の当該職員」と規定されているが、国税局課税部の国税訟務官は「所轄国税局の当該職員」に含まれるから、上記東京高裁平成9年6月18日判決の趣旨がそのまま妥当するといえる。

それでは、国税局徴収部の国税訟務官も、所轄税務署長から「徴収の引継」等を受けることなく当然に、徴収訴訟の追行に必要な調査を行なうため徴収法上の質問検査権を行使することができるのであろうか。

ロ また、財務省組織規則によれば、国税局の特別整理総括課、特別国税徴収官、統括国税徴収官、及び国税徴収官については、「国税局長が引継を受けた滞納処分の執行及び納税の猶予に関する事務」を行なうこととされているのに対し（同規則 491 条 2 項）、国税訟務官及び国税訟務官室等に置かれる国税徴収官については、①内国税の徴収に関する不服申立てに関すること、②内国税の徴収に関する訴訟に関すること、③②に掲げる訴訟に係る滞納処分の執行に関することをつかさどることとされ（同 492 条）、「国税局長が引継を受けた」という留保が付されておらず、「徴収の引継」又は「滞納処分の引継」を受けていない滞納事案についても上記①～③の事務を行なうことができるかのような規定振りとなっている。

この「国税局長が引継を受けた」という留保が付されていないことをどのように理解すべきか。国税訟務官は、訴訟事案であれば、税務署の所掌滞納事案であっても、「徴収の引継」を受けることなく、徴収法上の質問検査権を行使することができるという趣旨であろうか。

2 検 討

(1) まず、消極説として、次のような考え方があり得よう。

イ 上記のとおり、所得税法第 234 条は、質問検査権行使の主体として「国税庁、国税局又は税務署の当該職員」と規定しており、文理上、国税局に置かれる国税訟務官も含まれると解することが可能である。また、通則法は、「更正又は決定の所轄庁」という制度を設け、これらの処分は所轄税務署長が行なうこととしているが（同法 30 条）、その前提となる調査については、「調査の所轄庁」という制度は設けておらず、更正又は決定の所轄庁である税務署長が自ら調査を行なう場合（同法 24

条)のほか、国税庁又は国税局の当該職員が調査を行なう場合があることを予定しており(同法27条)、その場合に税務署長から国税庁長官又は国税局長に対して「調査事務の引継」という手続を要する旨の規定もない。したがって、課税部の国税訟務官については、所轄税務署長から調査事務の引継等を受けることなく当然に、課税訴訟の追行に必要な調査を行なうため所得税法上の質問検査権を行使することができる(8)。

これに対し、徴収法第141条は、質問検査権行使の主体を「徴収職員」とだけ規定しており、所得税法第234条のように「国税庁、国税局又は税務署の徴収職員」とは規定していない。また、通則法は、徴収に関する事務の全部を一括りにして「徴収の所轄庁」という制度を設け、徴収事務全部を納税地の所轄税務署長が行うこととしており、徴収法上の質問検査は、国税の徴収に関する事務に属する(徴収法1条参照)。したがって、質問検査権行使の主体たる徴収職員とは、納税地の所轄税務署長及びその事務補助者である当該税務署に所属する国税の徴収に関する事務に従事する職員をいい、国税局に所属する国税訟務官は、所轄税務署長から「徴収の引継」又は「滞納処分の引継」を受けない限り、当然に徴収訴訟の追行に必要な調査を行なうため徴収法上の質問検査権を行使することができるとはいえない。

ロ 国家行政組織法(昭和23年法律第120号)第4条は「行政機関の所掌事務の範囲及び権限は、別に法律で定める」と規定し、財務省設置法(平成11年法律第95号)第1条は「この法律は、財務省の所掌事務の範囲及び権限を明確に定めるとともに、その所掌する行政事務及び事業を能率的に遂行するに足る組織を定めることを目的とする」と規定している。そして、財務省組織令(平成12年政令第250号)、財務省組織規則(平成13年財務省令第1号)及び国税庁組織規則(平成13年国税庁

(8) ただし、国税庁組織規則(平成13年国税庁訓令第1号)等に規定された所掌事務及び権限配分に従わなければならないことは当然である。

訓令第1号)においてその詳細が定められているが、設置法以下に規定されている権限は、もともとそれぞれの法令で特定の行政官庁(国の行政機関のうち、意思又は判断を決定してこれを外部に表示する権限をもったもの)に与えられているのであって、設置法以下の権限規定は、そのような制度を背景にして、その省の機関が有する権限のうちから、主要なものを列挙し、国民がその省などの活動の姿を理解しやすいようにしたものであるに過ぎない⁽⁹⁾。

このような組織規範の位置付けからすれば、通則法の規定と矛盾するような権限規定を財務省組織規則に設けることはできないのであり、同規則第492条に規定された国税訟務官の所掌事務は、あくまで通則法に定められた権限を前提としたものというべきである。したがって、国税訟務官が同条に規定された事務をつかさどるため徴収法上の質問検査権を行使する必要がある場合には、通則法の規定に従って、「徴収の引継」を受ける必要があるというべきである⁽¹⁰⁾。

- (2) しかしながら、他税法では、課税処分等の権限を有する所轄税務署長から他の税務署長等に対して必要な調査を依頼することができることとされている

(9) 田中二郎ほか編『行政法講座第四巻行政組織』10頁〔柳瀬良幹〕、70頁〔関道雄〕(有斐閣、1966)。

(10) このような理解を前提とすると、財務省組織規則第492条が「国税局長が引継を受けた」という留保を付していないのは、国税訟務官が税務署の滞納事案について自ら質問検査権を行使するためには「徴収の引継」を受けなければならないということを中心としつつ、国税訟務官が税務署の滞納事案について「徴収に関する訴訟に関すること」及び当該「訴訟に係る滞納処分の執行に関すること」をつかさどる方法としては、自ら質問検査権を行使する以外の方法もあり得るとする趣旨に解することになろう。そして、その場合の具体的方法としては、所轄税務署の徴収職員に調査を依頼するか、又は自ら調査を行う場合には、純粹の任意調査として行うか、税務署の徴収職員に同行してその補助者として行なうことになろう。なお、国税訟務官を所轄税務署に併任(兼務)させれば当該税務署所属の徴収職員として質問検査権を行使することができるが、通常、そのような方法は採られていない(一定期間特定の税務署に出勤して調査に従事するのであればともかく、国税局を拠点として、かつ、複数の税務署の事案を同時並行的、常時入替式に処理しているという実態に照らし、併任発令による対応はそぐわないといえよう。)

のであり⁽¹¹⁾、徴収事務においても、上記のとおり、滞納処分自体の執行権限は所轄税務署長が保有しつつ、必要に応じて国税局長や他の税務署長に調査を依頼する途が必要であることは言うまでもない。

私見としては、国税訟務官が滞納処分の執行自体を行うのであるならば、「徴収の引継」が必要であるといわざるを得ないものの、調査のみを行なうのであるならば、必ずしも「徴収の引継」を経ることなく、所轄税務署長から国税局長に対して調査を依頼することができる（所轄税務署長の代理として国税訟務官が調査を行なうことができる）場合があると考える。

イ 質問検査についての一般的抽象的職務権限及び具体的職務権限の帰属
 (イ) 通則法第 40 条は、「税務署長は（中略）滞納処分を行う」旨規定しており、徴収法第 141 条は、「徴収職員は、滞納処分のため滞納者の財産を調査する必要があるときは、（中略）質問し、（中略）検査することができる」旨規定している。そして、徴収職員とは、「税務署長その他国税の徴収に関する事務に従事する職員」をいう（同法 2 条 11 号）。

すなわち、通則法第 40 条及び徴収法第 141 条は、税務署長は、すべて、一般的抽象的職務権限として、滞納処分を行うことができ、税務署長その他国税の徴収に関する事務に従事する職員は、すべて、一般的抽象的職務権限として、質問検査権を行使することができることを定めている。

(ロ) 他方、通則法第 43 条第 1 項は、「国税の徴収は、納税地の所轄税務署長が行う」旨規定し、徴収法第 182 条 1 項は、「税務署長は、この法律の定めるところにより、その税務署所属の徴収職員に滞納処分を

(11) 例えば、法人税法第 155 条は、納税地を所轄する税務署の所轄区域外に法人の支店等がある場合、当該支店等の所在地を所轄する税務署の当該職員が当該法人に対して質問検査権を行使することができる旨規定しており、この規定に基づいて、納税地の所轄税務署長から支店等の所在地を所轄する税務署長に対し調査を嘱託することが一般に行われている（武田昌輔編『DHC コメントール法人税法』5885 頁（第一法規））。

執行させることができる」旨規定している。そして、滞納処分の執行及び徴収法上の質問検査は、ともに「国税の徴収」に関する手続に属する（徴収法1条参照）。

すなわち、通則法第43条第1項は、滞納処分の執行及び徴収法上の質問検査を含む国税の徴収に関する事務を行う具体的職務権限が、所轄税務署長に帰属することを定めたものであり、徴収法第182条第1項は、その例外として、所轄税務署長は、自己が有する国税の徴収に関する具体的職務権限のうち、滞納処分の執行に限り、徴収法の定めるところにより、当該税務署に所属する徴収職員に執行させることができる⁽¹²⁾ということ定めたものである。

そして、同項の規定により所轄税務署長から滞納処分の執行を命ぜられた同税務署所属の徴収職員は、当該滞納処分のため滞納者の財産を調査する必要があるときは、質問検査権を行使することができることになる。

(ハ) 以上要するに、通則法及び徴収法の明文規定だけに依拠するならば、所轄税務署長自身以外の徴収職員が徴収法上の質問検査権を行使することができるのは、「徴収の引継」又は「滞納処分の引継」を経ない限り、次の場合に限られることになる。

(12) 税務署長が所属の職員を事務補助者とすることができることは当然である。したがって、徴収法第182条第1項は、同法の規定上、「税務署長」ではなく「徴収職員」（税務署長も含まれる）が主体として規定されているものについて、税務署長が自己以外の徴収職員に事務補助者としてではなく独立の執行機関として滞納処分を執行させることができるとの趣旨であると解される（徴収職員が税務署長の事務補助者ではなく独立機関としての地位を有することについて、租税法研究会編『租税徴収法研究（上）』32頁〔佐上武弘発言〕（有斐閣、1959）参照）。なお、その場合でも、徴収職員は税務署長の命令を受けて滞納処分を執行するわけであるが、命令を受けた徴収職員が具体的にどのような滞納処分を行うかを判断し、その判断に基づいて徴収職員自身が具体的な差押えをすれば、それによって有効な差押処分が行われたことになるのであって、別途税務署長が改めて当該徴収職員の調査に基づいて差押えを行なうわけではない。徴収職員が税務署長の事務補助者ではなく独立の機関として滞納処分の執行機関となるというのはこのような意味である（同前同頁桃井直造発言参照）。

- ① 所轄税務署長が滞納処分のため滞納者の財産を調査する必要がある場合において、当該税務署に所属する徴収職員に税務署長の事務補助者として調査に従事させるとき
- ② 徴収法第 182 条第 1 項の規定により所轄税務署長から独立の執行機関として滞納処分の執行を命ぜられた同税務署所属の徴収職員が、当該滞納処分のため滞納者の財産を調査する必要がある場合

ロ 権限の代理

しかしながら、行政組織法の一般理論として、「権限の代理」という法技術が認められているとされる。

(イ)「行政官庁の権限、特に侵害的処分権限は、侵害留保の原則により、法律によってはじめて付与されるものであるので、その権限は当該行政官庁が自ら行使するのが法律による行政の原則の要請するところである。しかし、実際上の必要性から、この権限を他者にさせる場合があり、そのための法技術が、権限の代理という方法と委任という方法である。」とされる。そして、授權代理（民法上の任意代理に相当）については、被代理官庁に指揮監督権が残り、責任が当該被代理官庁に帰属するから、権限を授權した法律の趣旨に正面から対立するものではなく、法律上の根拠はいらないとするのが通説であるとされる

(13) (14)。

(ロ) ただし、行政官庁の権限は当該行政官庁が自ら行使するのが原則で

- (13) 塩野宏『行政法Ⅲ第 3 版』32 頁（有斐閣、2006）。大阪地裁昭和 54 年 1 月 18 日判決（行裁例集 30 卷 1 号 13 頁）も、「一般に、法によって権限を授与された行政官庁が、権限の一部を限定して補助機関に代理して行使させる、いわゆる権限の代理は、法の明示的根拠を要しないと解するのが相当である。」と判示している（同旨の裁判例として、大阪地裁昭和 50 年 12 月 25 日判決・労裁例集 26 卷 6 号 1194 頁）。なお、上記大阪地裁昭和 54 年 1 月 18 日判決は、「補助機関」による代理についてのものであるが、塩野前掲書は、「代理官庁となる者は、補助機関が通例であるが、概念上これに限られることにはならない。ただ、公権力の行使については、明文の根拠のない限り（中略）行政機関に限定されると考えられる」としている。
- (14) 行政処分自体の権限の代理ではなく、処分の前提としての調査等の権限の代理も、可能と解される（大阪地裁昭和 54 年 1 月 18 日判決（行裁例集 30 卷 1 号 13 頁）は、道路交通安全法に基づく免許取消処分の前提としての聴聞の代理を肯定している。）。

ある以上、代理の対象となる権限にはおのずから限度があり、①本来的に代理が許されない性質の権限や、②法が特にある行政庁に自ら行使させる趣旨で授与したと認められる権限については、代理が許されないのは当然であると解されている⁽¹⁵⁾。

そのような観点から、徴収法上の質問検査に係る「権限の代理」の可否について検討すると、次のように考えることができよう。

A 徴収法上の質問検査権は、本来的に代理が許されない性質の権限か

後記のとおり、徴収法上の質問検査については、それに引き続いて差押え等の強制処分が行われることがあり、その場合には、相手方の財産権に直接影響を生ずることになるのであるが、質問検査それ自体は、あくまで滞納処分的前提となる手続にすぎず、質問検査の結果が正確に最終的な滞納処分に反映されさえすれば、所轄税務署長以外の者が質問検査を行ったとしても、滞納処分の結果に差異はないということができる。したがって、「徴収法上の質問検査権は、本来的に、所轄税務署長だけが行使しなければならず、代理させることが許されない性質の権限である」とまではいえない⁽¹⁶⁾。

B 徴収法上の質問検査権は、通則法等が特に所轄税務署長のみに行わせる趣旨で授与した権限か

(A) 通則法等は、徴収法上の質問検査権について「権限の代理」を禁止しているか

通則法及び徴収法（以下「通則法等」という。）は、国税の徴収は所轄税務署長が行うとした上で（通則法 43 条 1 項）、所轄税

(15) 大阪地裁昭和 54 年 1 月 18 日判決（行裁例集 30 卷 1 号 13 頁）参照

(16) 大阪地裁昭和 54 年 1 月 18 日判決（行裁例集 30 卷 1 号 13 頁）は、「聴聞それ自体は、取消処分的前提となる手続にすぎず、被聴聞者のした意見陳述や有利な立証が正確に最終的な処分手続（道路交通法に基づく免許取消処分）に反映されれば足りるから、首席聴聞官の代行聴聞の権限は、本来代理させることが許されない公安委員会の権限とは解されない。」と判示している。

務署長以外の者に①国税の徴収に関する権限の一切を行使させ、又は②国税の徴収に関する権限の一部である滞納処分の執行の権限を行使させる制度として、それぞれ「徴収の引継」及び「滞納処分の引継」を規定している（通則法 43 条 3 項、徴収法 182 条 2 項）。したがって、当該①及び②の場合には、それぞれ「徴収の引継」及び「滞納処分の引継」によらなければならない、「権限の代理」によることは禁止されているというべきである。

しかしながら、通則法等が「徴収の引継」及び「滞納処分の引継」の制度を設けているということは、所轄税務署長以外の者に上記①又は②の権限を行使させることが合理的といえる場合があり得る、ということを通則法等自体が承認していることの表れであるといえるのであり、そうである以上、①でもなく②でもない、③国税の徴収に関する権限のうち滞納処分の執行以外の権限の一部（例えば質問検査権のみ）についても、所轄税務署長以外の者に行使させるのが合理的といえる場合があり得る、ということ、通則法等が全く否定しているとは解されない。

むしろ、通則法第 42 条が、国税の徴収に関して詐害行為取消権（民法 424 条）の規定を準用していることからすれば、通則法は、所轄税務署長のほかに訴訟を専門に取り扱うべき部署が組織規範によって設置され、当該部署に所属する職員によって、所轄税務署長による通常の徴収事務と平行して訴訟遂行に必要な調査が行なわれるべきことを、自ら予定しているというべきである。

すなわち、通則法等は、「所轄税務署長以外の者に国税の徴収に関する権限を行使させるのが合理的であるが、「徴収の引継」又は「滞納処分の引継」が妥当しない場合」があり得ることを予定しており、そのような場合には、行政組織法上の一般理論である「権限の代理」によって対応する余地を残している、と解するこ

とが可能である⁽¹⁷⁾ ⁽¹⁸⁾。

(B) 通則法が徴収法上の質問検査に係る具体的職務権限を所轄税務署長のみに配分した趣旨目的と、それに反する「権限の代理」の不許

ただし、所得税法等の質問検査に係る一般的抽象的職務権限が、所轄税務署長のほか国税庁及び国税局の当該職員にも付与され(通則法 24 条、27 条等)、その間の具体的職務権限の配分が組織規範に委ねられているのとは異なり、徴収法上の質問検査権については、通則法自体が、その具体的職務権限を所轄税務署長のみに配分しているのであり(通則法 43 条)、そこに「所得税法等の質問検査権は、所轄税務署長のみに固定する必要はないが、徴収法上の質問検査権は、所轄税務署長のみに固定する必要がある」といったような特別の趣旨目的があるとすれば、それに反するような「権限の代理」は許されないというべきであろう⁽¹⁹⁾。

- (17) 旧徴収法第 31 条にも現行徴収法第 182 条にも、税務署長からその税務署を管轄する国税局長に対する「滞納処分引継」は規定されていないが、旧徴収法逐条通達 31 条関係 22 は、「徴収引継」の一部として国税局長に「滞納処分引継」ができると定めていた(現行の徴収法基本通達第 182 条関係 2 には、そのような定めはない)。法律上明文の規定がないにもかかわらず、訓令通達によって所轄税務署長以外の者が国税の徴収に関する権限の一部を行使することができるという取扱いがされていたことを示すものである。
- (18) 「特に慎重を期するため、その権限の行使が一定の機関のみに委ねられている」と解される場合にも、その権限の代理は許されないとされるが(東京高裁 41 年 8 月 31 日判決・行裁例集 17 卷 7・8 号 977 頁)、例えば、訴訟追行のための調査については、所轄税務署長よりも訴訟事案を専門に取り扱う国税訟務官の方が、より慎重な処理を行うことができるといえる。
- (19) 「権限の代理」を認めた場合、徴収法上の質問検査権に係る具体的職務権限が「納税地」の所轄税務署長に配分されている趣旨目的に反しないかどうかとも問題となるが、通則法第 43 条が「国税の徴収は納税地を所轄する税務署長が行う」旨規定しているのは、税務行政一般における所轄庁決定の基準として「納税地」の観念が用いられていることの結果であって、「国税の徴収についての権限であるがゆえに、納税地との結びつきが絶対不可欠」というわけではない。そして、税務行政一般における所轄庁決定の基準として「納税地」の観念が用いられているのも、「基準としてふさわしい」とか「納税者の便宜を中心にした」からであって、立法政策上それが唯一無二の基準と考えられていたわけでもないようである(志場喜徳郎ほ

この点、通則法が、徴収法上の質問検査に係る具体的職務権限を所轄税務署長のみに配分しているのは、立法経過上の産物に過ぎず、特別の趣旨目的があるわけではないと考えることもできなくはない⁽²⁰⁾。

しかしながら、徴収法上の質問検査については、その結果に基づいて、引渡命令（同法 58 条 2 項）、搜索（同法 142 条）、差押え（同法 47 条 1 項等）といった強制処分が行われることがあり、その場合には、相手方の財産権に対して直接影響を及ぼすことになるため、所得税法等の質問検査権以上に、その具体的職務権限の所在を明確にしておく必要が大きい、という趣旨であるとも考えることができよう。

したがって、徴収法上の質問検査権に係る「権限の代理」については、「権限の代理」によるべき実際上の必要性と、質問検査に係る具体的職務権限の所在の明確性という要請との調整の観点から制約があるというべきであり、「権限の代理」が認められるのは、①租税徴収上、所轄税務署長以外の者において質問検査

か編『国税通則法精解』307 頁（大蔵財務協会、2008）。そうすると、「権限の代理」が「納税地」を基準として質問検査に係る具体的職務権限を配分した趣旨目的に反するかどうかは、「納税者の便宜」に反するかどうかに帰することになるが、「権限の代理」は、被代理官庁に指揮監督権が残り、責任が当該被代理官庁に帰属するのであるから、納税地を介した納税者と執行官庁との結びつきに影響は生ぜず、納税者の便宜に影響はないといえよう。

- (20) 元来、滞納処分の執行は、収入官吏がその収入管轄地内において行うこととされており（国税滞納処分法（明治 22 年法律第 32 号）11 条、20 条）、旧徴収法の下でも同様であったところ、そこに、収税官吏が差押えのため財産を調査する必要があるときは質問検査することができる旨の規定が設けられた（昭和 26 年法律第 78 号による旧徴収法 21 条の 3 創設）。そして、同時に、滞納者の所轄税務署の収税官吏が滞納処分を執行することに改められ、その後、現行徴収法の制定に伴い、所轄税務署長が、滞納処分の執行及び質問検査権の行使を含む「国税の徴収」を行う旨の規定が設けられた（昭和 37 年法律第 67 号による改正前の徴収法 182 条 1 項、現通則法 43 条 1 項）。以上要するに、徴収法上の質問検査権は、もともと、国税の徴収及び滞納処分の執行をつかさどる収入官吏（収税官吏）の権限として創設され、そのまま、現在の「国税の徴収の所轄庁」たる所轄税務署長の権限として承継されたわけである。

を行うべき必要性が大きく、かつ、②そのための手段として、明文規定のある「徴収の引継」又は「滞納処分の引継」ではなく「権限の引継」によるべきやむを得ない理由があると認められる場合に限られるというべきであろう。

(ハ) 以上をまとめると、次のとおりである。

通則法等は、「権限の代理」により、所轄税務署長以外の者が徴収法上の質問検査権⁽²¹⁾を行使する余地を残していると解されるが、それによることができるのは、①租税徴収上、所轄税務署長以外の者において質問検査を行うべき必要性が大きく、かつ、②そのための手段として、「徴収の引継」又は「滞納処分の引継」ではなく「権限の引継」によるべきやむを得ない理由があると認められる場合に限られる。

税務署の滞納事案について訴訟が発生した場合には、所轄税務署長ではなく、訴訟を専門に取り扱う国税訟務官において訴訟追行に必要な調査を行なう必要が大きいことは明らかであり、かつ、そのための手段としても、訴訟が係属している間、所轄税務署においても通常の徴収事務を継続する必要があることから、「徴収の引継」によることはできず、かつ、所轄税務署長からその税務署を管轄する国税局長に対する「滞納処分の引継」の制度もないことから、「権限の代理」によるべきやむを得ない事情があるというべきである⁽²²⁾。

ハ 財務省組織規則の理解

(21) 官公署等に対する協力要請権（徴収法 146 条の 2）の行使についても同様である。

(22) 滞納事案のうち訴訟的手段を用いて徴収すべき事案については、訴訟提起前の時点から、国税訟務官が訴訟提起に必要な調査を行なう必要があり、そのような事案についても、「権限の代理」によることができるというべきである。また、例えば、所轄税務署の遠隔地に滞納者と取引があった者が所在しており、滞納者の財産を調査するため質問検査する必要があると認められる場合にも、事務効率及び旅費等の観点から、所轄税務署長ではなく当該所在地を管轄する税務署長において質問検査を行う必要性が大きいことは明らかであり、かつ、そのための手段としても、国税の徴収に関する権限の一切でもなく滞納処分の執行自体でもない、特定の相手方に対する質問検査のみを依頼するものであるから、「徴収の引継」又は「滞納処分の引継」ではなく「権限の代理」によるべきやむを得ない事情があるということができよう。

そして、以上の検討を踏まえると、上述した財務省組織規則の規定について、次のとおり理解することが可能である。すなわち、国税局特別整理部門の国税徴収官等の所掌事務は「国税局長が引継を受けた滞納処分の執行に関する事務」とされているのに対し（同規則 491②）、国税訟務官の所掌事務は「内国税の徴収に関する訴訟に関すること及びその訴訟に係る滞納処分の執行に関すること」とされており（同 492）、「国税局長が引継を受けた」という留保が付されていないのであるが、これは、上記ロのような考え方を前提として、国税訟務官は「徴収の引継」を受けなくとも、「権限の代理」により訴訟事案に関する調査を行なう余地を残したものである⁽²³⁾。

第2節 質問検査の相手方

第1款 財産の占有者（徴収法 141 条 2 号）

1 占有の意義

(1) 検討の必要性

徴収法第 141 条 2 号は、「滞納者の財産を占有する第三者及びこれを占有していると認めるに足りる相当の理由がある者」に対して質問検査することができる」と規定しているが、この「占有」の意義は何か。徴収法は、

(23) 「権限の代理」においては、民法におけると同様に、代理であることを表示するのが原則である（顕名主義。塩野宏『行政法Ⅲ第3版』33頁（有斐閣、2006））。したがって、質問検査に際しては、例えば「〇〇国税局徴収部の国税訟務官〇〇です。〇〇税務署長の依頼を受けて調査に参りました。」等の説明をすることになる。また、質問検査権の行使が罰則を伴う侵害的行為であることを踏まえると、所轄税務署長から国税局長に対し文書によって「調査の依頼」を行うなど、行政機関内部においてもその事実を明確にしておくべきであろう（なお、原告訴訟事案については税務署長から国税局長に対して「訴訟提起検討依頼」又は「訴訟提起依頼」が行われ、また、被告訴訟事案についても同じく「訴訟事件概要報告書」が提出されるが、これらの報告等に、税務署長から国税局長に対し訴訟追行に必要な調査を依頼する旨の意思表示が含まれていると考えることも可能ではなからうか。）。

他の条項においても「占有」という用語を用いており（同法 58 条 1 項ほか）、また、「所持」という用語が用いられている条項（同法 142 条 2 項 1 号）もあるため、それらとの異同を含め、同法第 141 条第 2 号の「占有」の意義について明らかにしておく必要がある⁽²⁴⁾。

(2) 徴収法第 141 条第 2 号の占有の意義

イ 国税徴収法基本通達（昭和 41 年 8 月 22 日徴徴 4-13 ほか国税庁長官通達。以下「徴収法基本通達」という。）第 141 条関係 2 は、徴収法第 141 条 2 号に規定する「滞納者の財産を占有する第三者とは、正当な権限の有無にかかわらず、滞納者の財産を自己の占有に移し、事実上支配している第三者をいう」と定めているが、「占有」の意義自体については明らかにしておらず、その点について次の 2 つの見解がみられる。

① この場合の「占有」とは、民法上の占有の概念⁽²⁵⁾とは異なり、事

- (24) 検討の実務上の意義は、いわゆる間接占有者（例えば、滞納者甲が乙に賃貸し、乙が丙に転貸している場合における乙）に対して質問検査することができるかという点にあるといえる。もっとも、この場合の乙は、滞納者に対し（賃貸借契約に基づく）債権債務がある者（徴収法 141 条 3 号）に該当するから、質問検査権との関係では、当該占有が間接占有を含むかどうかはあまり大きな問題ではないが、徴収法第 58 条（第三者の占有する動産の差押え）における「占有」が間接占有を含むかどうかの検討の前提として意味を持つ。
- (25) 民法上の占有の意義については、次のとおり整理することができよう（川島武宜編『注釈民法(7)物権(2)』[稲本洋之助] 12 頁以下（有斐閣、1969）参照）。①民法第 180 条は、「占有権は自己のためにする意思をもって物を所持することによって取得する」と規定し、「占有権」の成立要件を定めているが、当該規定は、「事実としての占有」の構成要素をも定めたものであると解されている。つまり、占有権とは、占有という事実が付与されているところの、当該事実に基づいて生ずる様々な法的効果の権原としての性質の呼称であり、したがって、「自己のためにする意思をもって物を所持することによって『占有』という事実が成立し、当該事実としての占有に対し様々な法的効果の権原としての性質（占有権）が付与される」と理解することができる。②「自己のためにする意思をもって物を所持する」における「自己のためにする意思」の有無の判定は、純粋に客観的抽象的に、所持を生じさせた原因事実（占有の権原）の性質によって行なうとするのが通説である（判例は、自己の負担する運送義務を履行するため運送品を所持する運送人（大審院大正 9 年 10 月 14 日判決・民録 26 輯 1485 頁）、未成年のこの財産を管理する親権者（大審院昭和 6 年 3 月 31 日判決・民集 10 卷 150 頁）について、自己のためにする意思を認めており、いずれも占有の権原の性質によって自己のためにする意思を認めたものと評されている。）。また、「所持」とは、人が物について事実上の支配をしている

実上の支配状態である所持を意味しているという見解⁽²⁶⁾。

なお、当見解のいう「事実上の支配状態である所持」が、代理人又は機関を介した間接的な支配を含む趣旨であるのかないのか、上記の文脈からは必ずしも明らかでない。

- ② この場合の「占有」とは、民法上の占有と同様、滞納者の財産を自己のためにする意思をもって所持することをいい、間接占有を含むとする見解⁽²⁷⁾

ロ 上記イの①②のいずれが妥当か。

徴収法第 141 条第 2 号が「占有」という用語を用いているのに対し、同法第 142 条第 2 項第 1 号（滞納者の財産を所持する第三者がその引渡をしないときは捜索することができる旨の規定）は「所持」という用語を用いており、徴収法が「占有」と「所持」を使い分けていることからすれば、同法第 141 条第 2 号の「占有」は、同法第 142 条第 2 項第 1 号の「所持」とは異なる概念であるというべきである。

また、民法上、「所持」とは、民法上の「占有」の概念から意思的要素を取り除いた事実的支配をいうとされ、事実的支配には、直接的な支配と人を介した間接的な支配（代理人を介した支配、機関（いわゆる占有補助者）を介した支配）があるとされるが、徴収法第 142 条第 2 項第 1 号に規定する「所持」は、その「所持」している第三者の物（容器等）、住居その他の場所が捜索の対象となるための要件であり、当該第三者の住居等に滞納者の財産が所在していることを示す事実であると解されるから、この場合の「所持」とは、当該第三者が滞納者

ことが社会通念上認められるような人対物の客観的関係をいう。つまり、所持の有無は、物に対する物理的支配の有無によって支配されるのではなく、人対物の関係に対する社会的評価、換言すれば、場所的関係、時間的關係、法律関係、支配意思の存在等を考慮し、社会通念によって決定されるのであり、人対物の関係に人対人の関係が介在し、人を通じて所持する一定の場合にも占有の成立が認められる。

(26) 冬木千成編『全訂版国税徴収法基本通達逐条解説』1077 頁（大蔵財務協会、2008）

(27) 浅田久次郎ほか著『租税徴収実務講座第 2 巻』17 頁（ぎょうせい、2003）

の財産を自己の場所等において直接的に支配している状態（当該第三者が滞納者の代理人又は機関として支配している場合を含む）をいい、人を介した間接的な支配（当該第三者が代理人又は機関を介して支配している場合）は含まれないというべきである⁽²⁸⁾。

そして、上記のとおり、徴収法第 141 条第 2 号の「占有」と、同法第 142 条第 2 項第 1 号の「所持」を、異なる概念であるとする以上、前者の「占有」は、「意思的要素を捨象した事実上の支配状態であり、かつ、直接的な支配（代理人又は機関としての支配を含み、代理人又は機関を介した支配を除く）をいう」とは異なる概念ということになる。

そこで、改めて上記イの①②の各見解をみると、①は、徴収法第 141 条第 2 号の「占有」は、「民法上の占有とは異なり、事実上の支配状態である所持をいう」、すなわち、民法上の占有から意思的要素を捨象したものと考えるのであるが、徴収法第 142 条第 2 項第 1 号の「所持」とは異なる概念である以上、直接的な支配に限らず代理人又は機関を介した支配を含む（民法上の所持と同義）ということになる。

一方、②は、徴収法第 141 条の「占有」を「民法上の占有と同義である」、すなわち、自己のためにする意思をもってする所持（直接的な支配に限らず代理人又は機関を介した支配を含む）と考えるものであるが、今日、自己のためにする意思が広く認定される傾向にあることからすれば、①と実質的な差異はないことになる。

結局、徴収法第 141 条第 2 号の「占有」とは、「意思的要素を捨象した事実上の支配状態であり、代理人又は機関としての支配はもとより、代理人又は機関を介した間接的な支配も含む」と解すれば足りるものと考えられる⁽²⁹⁾⁽³⁰⁾。

(28) 徴収法基本通達第 142 条関係 2 も、同号の「所持とは、物が外観的に直接支配されている状態をいい、時間的継続及びその主体の意思を問わない」と定めている。

(29) 旧徴収法第 20 条（搜索）は「滞納者ノ財産ヲ占有スル第三者（編注：現行法のように「所持」ではない）其引渡ヲ拒ミタルトキ」は搜索することができる旨規定し、また、同法第 21 条ノ 3（質問検査権）は「滞納者ノ財産ヲ占有スル第三者又ハ

滞納者ノ財産ヲ占有スルト認ムルニ足ル相当ノ理由アル第三者」に対して質問検査することができる旨規定していた。そして、これら両規定における「滞納者ノ財産ヲ占有スル第三者」とは、いずれも「正当な権限の有無にかかわらず、滞納者の財産を自己の占有に移し、事実上支配している者をいう」として同一に解されており（旧徴収法逐条通達第 20 条関係 5、第 21 条ノ 3 関係 8）、かつ、当該逐条通達の定めは、現行の徴収法基本通達第 141 条関係 2（滞納者の財産を占有する第三者についての定め）と全く同一である。そこで、徴収法第 141 条 2 号の「占有」を本文のとおり解すべきであるとする、旧徴収法当時は、質問検査の対象となる「滞納者ノ財産ヲ占有スル第三者」のみならず、搜索の対象となる「滞納者ノ財産ヲ占有スル第三者」にも、代理人又は機関を介して間接的に支配する者が含まれると解されていたのであろうかという疑問が生ずる。徴収法が制定される際、搜索の対象者が「滞納者の財産を占有する第三者」から「滞納者の財産を所持する第三者」に改められ、現行の基本通達第 142 条関係 1 が所持の意義について新たに定めたことにより、そのような問題は解消したが、その経緯は不詳である（徴収法は、税制調査会「昭和 33 年 12 月 8 日租税徴収制度調査会答申」を経て、昭和 34 年 3 月 25 日に可決成立したものであるが、上記答申には、第三者の家屋等の搜索の要件を「第三者が滞納者の財産を占有していることが客観的に明らかであるとき」とすべきである旨記載されており、「所持」ではなく「占有」という用語が用いられていた。そうすると、その後、徴収法の可決成立までの間に「占有」から「所持」に改められたものと推察されるが、経緯は不詳である。）。

- (30) 徴収法第 58 条第 1 項（第三者が占有する動産等の差押手続）は「滞納者の動産でその親族その他の第三者が占有しているものは、その第三者が引渡を拒むときは、差し押さえることができない」と規定しているところ、同項の「占有」の意義について、徴収法基本通達第 58 条関係 5 は「物が外観的に直接支配されている状態をいい、時間的継続およびその主体の意思を問わない（大 3. 10. 22 大判）」と定めており、徴収法第 142 条第 2 項第 1 号（第三者に対する搜索の要件）に規定する「所持」（徴収法基本通達 142 条関係 2）と同義に解しているが、次のとおり、疑問がある。①上記のとおり、徴収法が「所持」と「占有」を使い分けている以上、同法第 58 条の「占有」も、同法第 142 条第 2 項第 1 号の「所持」（直接的な支配状態のみを意味する）と同義ではなく、むしろ、同法第 142 条第 2 号の「占有」（間接的な支配状態を含む）と同義であると解する余地がある。また、②徴収法基本通達第 58 条関係 5 は、大審院大正 3 年 10 月 22 日判決（大審院民事判決録 20 輯 795 頁）を引用しており、確かに同判決は、有体動産に対する差押えに関する「民事訴訟法第 567 条（現民事執行法 124 条。以下同じ。）の第三者の占有は民法における占有という語の用例と異なり単に物に対する事実上の力を指し、自己の為にする意思をもってする物の所持を指すものではない」と判示している。しかしながら、その判決理由は、「差押えは債務者、債権者又は第三者よりその目的物に対する事実上の力を奪うものに外ならないから、それらの者が目的物に対する事実上の力を有していることこそ必要なのであって、それらの者が自己のためにする意思をもって目的物を所持していることを必要とする理由はない」というものであるところ、民事執行法第 124 条は、占有者の権利（占有の本権ないし占有権）を保護する観点から、占有者が提出を拒まない動産のみ差し押さえることができることとした規定であって、同条の「占有」の意義を考察する際は、差押えの執行のために物理的に排除すべき占有が何であるかという観点からではなく、差押えの執行に際して保護されるべき

占有は何かを問題とすべきではなかろうか。そうすると、その動産を直接占有している者のほかに間接的に占有している者（例えば滞納者の動産の賃借人と転借人）がいる場合には、差押えの執行により直接占有者（転借人）の占有が奪われることとなるのはもとより、間接占有者の権利も奪われることになるのであるから、間接占有者も、同条に規定する占有者として任意提出を拒み、あるいは引渡命令に対して差押換えを請求する権利を有すると解することも十分に可能というべきであり、上記大判の判示は説得力に欠ける。③もつとも、学説上も、民事執行法第 124 条の占有は直接的な支配状態のみを指すと解されているが、その理由は、上記大審院大正 3 年 10 月 22 日判決と異なる。すなわち、同条は、債務者以外の者が占有している動産であっても、実体法上債務者の所有に属するものであれば本来差押えの対象となるべきところ、所有権の帰属に関する実体判断をすることが執行官の職務に馴染まず、占有者の権利（本権ないし占有権）も保護されるべきであるため、第三者の占有という事実があるときは任意に引き渡されない限り差し押さえることができないこととしたものであり、かつ、その占有という事実の有無についても、執行官が外形的な事実状態の観察によって判断し得ることが必要であるという観点から、観念的な支配状態を考慮することなく、事実上・外形上の物の直接的支配状態である所持をもって占有ありと判断して差し支えないと解されているのである（香川保一監修『注釈民事執行法第 5 巻』〔近藤崇晴〕212 頁（きんざい、1995））。つまり、債権者が執行申立書に債務者の財産として記載し執行を申し立てた場合、第三者が占有する動産のうち債務者に帰属する動産は本来執行対象となるべきであるが、執行官は実体判断できない。そこで、債権者の指定した動産を占有する第三者が任意に引き渡した場合にのみ差し押さえることができることとし、かつ、その占有すなわち執行官に動産を提出する資格の有無については、執行官が差押えの際に外形的な事実状態を観察することによってその有無を判断して差し支えないと解されているのである。すなわち、上記大審院大正 3 年 10 月 22 日判決のように「差押えとは物理的な支配を排除することである」といった差押えの性質論からではなく、占有の有無を外形的な事実状態から判断する必要があるという観点から、占有の意義が導かれているのである。それでは、徴収法第 58 条第 1 項の占有についても、民事執行法第 124 条の占有と同様、「直接的な支配状態のみを指す」と解すべきか。徴収法第 58 条第 1 項は、「滞納者の動産で第三者が占有しているものは、その第三者が引渡しを拒むときは差し押さえることができない」、換言すれば、当該動産を占有する第三者が任意に引き渡した場合にのみ差し押さえることができることとしており、徴収職員が「占有している者による」任意の引渡しかどうかを差押えの現場で判断しなければならない点は執行官と同じであるが、民事執行と滞納処分には次のような違いがある。すなわち、民事執行においては、執行官に所有権の帰属についての実質調査権がないことから、第三者に占有があれば一応それを保護することとし、かつ、その占有の有無も外觀、すなわち、直接的な支配状態の有無によって判断すれば足りるものとされ、その中に実質的に債務者の財産が混入していても執行の対象とせず、逆に債務者の直接支配下にある財産については、第三者に所有権があり同人が間接的に支配している場合でも執行の対象となる。これに対し、滞納処分の場合は、徴収法第 58 条第 1 項が「滞納者の動産（中略）で第三者が占有しているものは」と規定していることから明らかなように、第三者の占有する財産が滞納者の財産であることが既に判明していることを前提とした上で、なお、その占有自体を保護（引渡命令に対する差押換請求の機会を付与）しようとするもので

2 金銭の所有権

(1) 検討の必要性

徴収法第 141 条 2 号は、滞納者の財産を占有する第三者、及び滞納者の財産を占有すると認めるに足りる相当の理由がある第三者に対して、質問検査権を行使することができる」と規定している。

一般の動産の場合には、例えば、調査の結果、滞納者が第三者に自己の動産を寄託していると認められるときは、当該第三者は「滞納者の財産を占有する第三者」に該当するといえる。

それでは、例えば、調査の結果、「滞納会社の代表者甲が親族乙に滞納会社の資金を寄託し、親族乙がその自宅に当該資金を保管している」と認められる場合、親族乙は「滞納者の財産を占有する第三者」に該当するであろうか。

金銭は、物たる領域を超越し、抽象された価値を表現したものであると

あるから、例えば転借人が直接的に支配している場合にその占有が保護されるべきことは勿論、間接的に支配している賃借人も保護されてしかるべきと考えられる。また、徴収職員には質問検査権が付与されているのであるから、直接占有者に対する質問検査によって滞納者への帰属と同時に間接占有者の存在が把握された場合には、その者についても引渡命令を経るべきであるとするのは決して不合理ではない。したがって、占有の有無について、執行官と同様に外形的にのみ判断すれば足りると解すべき必然性はない。徴収法は、上記のとおり「占有」と「所持」を使い分けているが、それは、搜索という強制処分に着手する前の段階では、直接占有者のみならず間接占有者がある場合にはその両者を「占有」者として保護し、両者に引渡命令を発した上で、両名に差押え換えの請求及び引渡命令に対する不服申立ての機会を付与し、その上で、これらに理由がないと認められるときは、当該動産を「所持」すなわち直接的に支配している者（直接占有者）の住居等を搜索して差し押さえるということを想定しているものと解することができる（なお、徴収法施行令第 24 条第 4 項は、「納税者である譲渡担保設定者が占有している譲渡担保財産について滞納処分を執行するときは、第三者が占有している財産でないものとみなす」旨規定しているところ、当該規定は、納税者の国税を徴収するものであるにもかかわらず納税者自身を第三者として扱うのは妥当でなく引渡命令を発することなく差押えできるようにしたものであるとされる。すなわち、譲渡担保財産については、納税者（設定者）が直接占有を、譲渡担保権者が間接占有を有するといえるところ、徴収法施行令は納税者（直接占有者）のみを占有者と位置付けているとも解されるが、譲渡担保権者も第二次納税義務者とみなされているのであるから、第三者として引渡命令を要しないのは当然であって、譲渡担保権者に占有があること自体を否定しているわけではないと解される。).

して、金銭所有権は原則として占有とともに移転すると解されており、判例も同様の見解を採用しているとされる⁽³¹⁾。そうすると、当該現金が親族乙の占有下にあると認められる場合には、特段の事情のない限り当該金銭の所有権は乙に帰属することとなり、乙は「滞納者の財産を占有する第三者」には当たらないことになりそうである。

すなわち、上記金銭所有権に関する一般論によれば、親族乙が「滞納者の財産を占有する第三者」に該当するといえるためには、「当該金銭の所有権が滞納会社に留保されている（滞納会社が当該金銭の所有権者である）と認めるに足りる特段の事情」があると認められることが必要となるのである⁽³²⁾⁽³³⁾。

- (31) 日高寛貴「金銭の特殊性」ジュリスト増刊「民法の争点」164頁（2007）。そこで引用判例として、最高裁第一小法廷昭和29年11月5日判決（刑集8巻11号1675頁）、最高裁第二小法廷昭和39年1月24日判決（裁判集民事71号331頁）
- (32) もっとも、「当該金銭の所有権が滞納会社に留保されていると認めるに足りる特段の事情」があると直ちに断定できないからといって、親族乙に対する調査ができないわけではない。「滞納会社の代表者甲が親族乙に滞納会社の資金を寄託し、親族乙が自宅に当該資金を保管している」と認められる以上、滞納会社が親族乙に対し寄託金返還請求権（債権）を有するものとして、徴収法第141条第3号の規定により質問検査権を行使することは可能であるし、また、親族乙が滞納者の金銭を占有又は所持していると「認めるに足りる相当の理由がある」といい得る場合には、同法第141条2号の規定により質問検査権を行使し、又は同法第142条第2項第2号の規定により捜索を行うことが可能である。しかしながら、最終的に、親族乙に対して当該金銭の引渡命令を発し、あるいは、捜索により発見した金銭を差し押さえるためには、同人が同法第58条第1項に規定する「滞納者の財産を所持する第三者」に該当し、あるいは、当該金銭が同法第47条第1項に規定する「滞納者の財産」に該当するといえなければならない。また、親族乙が任意に現況調査に応じ、その結果、金銭を発見した場合にも、当該金銭の所有権帰属の判定のため、同様のことが問題となる。
- (33) 実務上は、まず、当該金銭が滞納会社と親族乙のいずれの占有下にあるのかを判断し、後者と認められる場合には、さらに滞納会社に所有権が留保されていると認めるべき特段の事情の有無を判断することになる。なお、占有者の認定等について若干付言する。

徴収法第141条第2号に規定する「占有」とは、上記のとおり「意思的要素を捨象した事実上の支配状態であり、代理人又は機関としての支配はもとより、代理人又は機関を介した間接的な支配も含む」趣旨であると解されるが、金銭については、例えば、それを寄託すれば原則として受寄者に所有権が移転するのであるから、金銭の所有権の帰属を左右する占有は、第一次的には、いわゆる「直接占有」であるといえる。

金銭の占有者の認定については、東京高裁平成6年10月14日判決（TKC判例データベース文献番号22007680）が参考になる。滞納会社代表者甲の自宅建物と同じ敷地内の別棟である代表者父乙の自宅建物の押入れ内の茶箱の中にあった現金6100万円の帰属が争われた事例であり、甲乙は、①本件現金があったのは乙の自宅であること、②本件現金は、甲が滞納会社から仮払（実際は貸付金の返済）を受けた1000万円と甲が所有していたマンションの売却代金2000万円の合計3000万円を自宅の改築費用として母丙に預けていたもの、及び乙の収入を丙が長年にわたって蓄えた4400万円であり、これらは甲と乙に帰属する財産であることを主張し、国は、発見場所が甲が起居する家屋内であり甲が支配占有できる場所であることから、発見された現金のうち甲乙ら家族のものとして認められる現金を除いた現金を滞納会社に帰属するものとして差し押さえたことと主張したのに対し、判決は、滞納会社に多額の使途不明金があること、地検の捜索時に隠匿された形での多額の現金が発見され、本件現金はそれが移し替えられたものであることから、本件現金が使途不明金の一部であると推認した上で、上記甲乙の主張を信用できないとして排斥し、本件現金が乙の自宅内であったとしても、甲乙らの財産であると積極的に認めるには足りず、他に使途不明金の一部ではないと認めるに足りる証拠（使途不明金の一部であることを否定するに足りる証拠）もないとした。

この判示は「乙の自宅内であったとしても、乙に支配占有があるのではなく、滞納会社代表者たる甲に支配占有がある」との認定が前提となっているものであり、この点について本判決は次のとおり判示している。甲乙は、本件建物は乙の自宅であり、滞納会社の代表者である甲の自宅ではない旨主張するが、仮に、甲の自宅というべきものが同一敷地内にある別棟であったとしても、甲が単身者であり、相当額の生活費を甲乙ら家族の家計に入れていること、別棟といっても同一敷地内であることからすれば、乙の自宅との間で頻繁に往来があることは容易に推認でき、本件建物が甲の支配占有の及ぶ場所であることは明らかであるから、本件建物内に滞納会社の財産を保管していたとしても何ら不自然な点はない。なお、甲乙は、本件現金は乙の自宅内にあったものであり、乙の占有下にあったものであるから、民法186条及び188条の推定規定が適用され、本件現金に対する乙の本権が推定されるべきである旨主張するが、①乙の自宅建物と甲の自宅建物との位置関係等先にみた二つの建物の状況等に照らすと、本件建物が乙のみの占有下にあるとは断定できず、むしろ、前示のとおり、乙のみならず甲が代表者である滞納会社の占有下にあるとみることができるのであって、②現に甲乙は、本件差押に関する国税不服審判所長に対する審査請求書で「本件建物には乙及び滞納会社代表者甲も居住している」旨を記載している上、乙自身、甲が本件建物で寝泊りしていることを認めており、また、③2度にわたる査察部の捜索差押の際、本件建物ないから甲所有の持ち物と思われる所持品及び滞納会社の業務に直接関係する書類等がいずれも多数発見されている。のみならず、④本件建物で発見された現金は、先の査察部の捜索差押の際には約3000万円であったのに、僅か約1年後の本件差押時には、本件現金を含めて総額約8400万円にも増加しており、乙は、右増加分は甲が更に現金を本件建物内に持ち込んだことによるとの認識を有していたのであり、⑤本件建物内にあった現金のうち乙自身のものについては数個の封筒の表に使途を明記して他の現金と区別していた。これらの諸事情によれば、乙が自己のためにする意思をもって本件現金を支配していたとは認められず、かえって、前記の諸事情に、⑥先にみた滞納会社の土地売却による利益金の使途が全て解明されたとはいえないこと、⑦乙の年齢・

(2) 金銭の所有権の帰属

イ 判例を概観すると、次のとおりである。

(イ) ①最高裁第一小法廷昭和 29 年 11 月 5 日判決（刑集 8 巻 11 号 1675 頁）⁽³⁴⁾ は、A が B に金銭を消費寄託した場合について、当該寄託契

職歴・収入等をも考慮すると、本件現金は、乙に帰属するものではあり得ず、むしろ滞納会社代表者である甲が支配占有していたものではないかと窺われる。

上記①から⑦までの諸事情のうち、①～③は本件現金が発見された建物自体が乙のみならず甲が代表者である滞納会社の占有下にもあること（したがって、当該建物から発見された現金が乙ではなく滞納会社の占有下にあった可能性もあること）を示す事情、④⑤は本件現金を甲が管理していたことを示す事情、⑥は本件現金の原資が滞納会社の隠匿資金であった可能性を積極的に示す事情、⑦はそれに対する反論を打ち消す事情である。なお、当該現金を支配占有していたのが甲であるとしても、それが滞納会社代表者としての占有なのか個人としての占有なのかも問題となるが、甲がマンションを売却した代金、及び甲が滞納会社から仮払いを受けた金員であり甲に帰属すると主張したのに対し、本判決は本件現金が滞納会社の使途不明金の一部であると認定した上で滞納会社代表者甲が支配占有しているとしており、資金源が重要な判断要素とされている。

滞納会社自身が当該金銭の占有者であると認められる場合には、当該金銭の所有権は原則として滞納会社に帰属することを前提に現物の発見を目指すことになるが、親族乙の住居において滞納会社が金銭を占有しているという状態であるため、調査手続上留意を要する。すなわち、①金銭の保管場所に立ち入るため乙の許諾を要するなど乙が当該金銭について事実上の支配を及ぼしていると認められる場合には、滞納会社とともに乙も当該金銭の占有者といえることができるから（最高裁第二小法廷平成 11 年 11 月 29 日判決・民集 53 巻 8 号 1926 頁参照）、乙も質問検査及び捜索の相手方となるが、②乙が単に保管場所を提供しているだけの場合には、乙は保管場所の使用貸借の当事者として質問検査の対象になり得るものの、捜索については、乙の住居内にある滞納会社の場所に赴くため、乙の任意の協力が必要といえよう。

- (34) ①判決は、信用組合の理事が、定款上組合員以外からの預金の受入及び組合員以外の者に対する貸付を禁止されているにもかかわらず、組合員以外の多数の預金者から巨額の資金を受け入れた上、特定の組合員に対し貸付条件を無視して高利無担保で貸し付けたところ、当該貸付金が焦げ付いて組合に損害を加えたとして背任罪に問われた事案において、被告人が、当該預金契約が無効である以上、金銭所有権の移転もあり得ないから、当該貯金等をいかに処分しようとも組合に損害を加えることはあり得ない旨主張したのに対し、「金銭は、通常物としての個性を有せず、単なる価値そのものと考えらるべきであり、価値は金銭の所在に随伴するものであるから、金銭の所有権は特段の事情のない限り金銭の占有の移転とともに移転するものと解すべきであって、金銭の占有が移転した以上、たとえ、その占有移転の原由たる契約が法律上無効であっても、その金銭の所有権は占有と同時に相手方に移転するのであって、ここに不当利得返還請求関係を生ずるに過ぎないものと解するを正当とする」から「右貯蓄が組合員以外の者のした貯金であるが故に法律上無効であって、組合に対する消費寄託としての法律上の効力を生ずるに由ないものである

約が無効であっても金銭の所有権は占有者たる受寄者Bに帰属するから、Bの役員Cが当該金銭を着服したときは、Bに損害を与えたことになり背任罪が成立するとし、②最高裁第二小法廷昭和39年1月24日判決（裁判集民事71号331頁）⁽³⁵⁾も、①を引用した上で、Dの使用人EがDの売上金を着服した場合には、その時に当該金銭の所有権はEに帰属するから、Eを執行債務者とする当該金銭の差押えは有効であるとした。このように、「金銭の所有権は特段の事情のない限り金銭の占有の移転とともに移転する」という原則論に関しては、刑事判決と民事判決の間で差異がない。

(ロ)ところが、③最高裁第二小法廷平成15年2月21日判決（民集57巻2号95頁）⁽³⁶⁾、④最高裁第一小法廷平成15年6月12日判決（民

としても、右貯金の目的となった金銭の所有権自体は一応組合に帰属したものと見なければならぬ」とした。

- (35) ②判決は、従業員が経営者をだまして同人から交付を受けた金銭と、売上金の中から横領着服した金銭を執行官に提出して差押えを受けた場合における当該金銭の所有権の帰属が争われた事例について、上記①判決を引用し、「金銭は、特別の場合を除いては、物としての個性を有せず、単なる価値そのものと考えらるべきであり、価値は金銭の所在に随伴するものであるから、金銭の所有権は、特段の事情のない限り、その占有者と一致すると解すべきであり、また金銭を現実に支配して占有する者は、それをいかなる理由によって取得したのか、またその占有を正当づける権利を有するか否かに拘わりなく、価値の帰属者即ち金銭の所有者とみるべきものである」から、当該金銭は「経営者から交付を受けたとき、着服横領したとき、それぞれ従業員の所有に帰し経営者はその所有権を喪失した」とした。
- (36) ③判決は、原審が「訴外会社が原告を代理して保険契約者から收受した保険料を保管するに際して、訴外会社は他の金銭と明確に区別するため本件保険料を専用の金庫ないし集金袋で保管していたというのであって、訴外会社が本件保険料を他の金銭と混同して補充した事実は存しないことにかんがみると、本件保険料は、訴外会社の所持する他の金銭との間においては、未だ具体的な特定性ないし識別性を維持しており、封金と同様の性質を有していたというべきである（訴外会社が各保険契約者から收受した保険料を前記金庫等で一括して保管していたために、複数存在する保険契約者のうちのどの者から收受した保険料であるか具体的に特定識別することができない状態にあり、本件保険料の内部関係においては封金と同様の性質がすでに失われていたとしても、本件保険料と訴外会社が所持する他の金銭とを截然と区別することができたという限度では、本件保険料は全体としては封金と同様の性質を有していたというべきである。）。このように本件保険料については、封金と同様に、通常のもの（動産）としての取扱いをすることができること、訴外会社は、本件代理店契約上、原告を代理して本件保険料を收受する権限を授与されていたの

集 57 卷 6 号 563 頁)⁽³⁷⁾ の各民事判決では、受任者が委任者から交付を受けた金銭（特定の具体的な用途のために支払い金相当額を受領する場合、及びある程度包括的、概括的に各種の費用に充てるために一定の金額を受領する場合）、並びに受任者が委任事務の相手方である第三者から委任者に対する支払金として受領した金銭について、当該金銭の所有権は「受任者」に帰属するとしているのに対し、⑤大審院 昭和 5 年 3 月 4 日判決（法律学説判例評論全集 19 卷刑法 207 頁）⁽³⁸⁾、

であるから、保険契約者が原告のために訴外会社に対して本件保険料を支払い、受任者たる訴外会社がこれを收受したことにより、本件保険料の所有権は、直ちに委任者たる原告に帰属したというべきである」と判示したのに対し、「受任者が委任契約によって委任者から代理権を授与されている場合、受任者が受け取った物の所有権は当然に委任者に移転するが、金銭については、占有と所有とが結合しているため、金銭の所有権は常に金銭の受領者（占有者）である受任者に帰属し、受任者は同額の金銭を委任者に支払うべき義務を負うことになるにすぎない。そうすると、被上告人の代理人である訴外会社が保険契約者から受領した保険料の所有権はいったん訴外会社に帰属し、訴外会社は、同額の金銭を被上告人に送金する義務を負担することになるのであって、被上告人は、訴外会社が上告人から払戻しを受けた金銭の送金を受けることによって、初めて保険料に相当する金銭の所有権を取得するに至るといふべきである。したがって、本件預金の原資は、訴外会社が所有していた金銭にほかならない。」とした。

- (37) ④判決は、債務整理を委任された弁護士が依頼者から委任事務処理の前払費用として受領した金銭について、原審が「受任者が前払費用として金員を受領したのは、悪質な取立人から会社を守るため、委任者たる会社の支配を排除したのであり、その所有権は受任者に帰属するとの主張を排して、弁護士は公正な弁済を主張して悪質な取立人から依頼者を守ることができる立場にあるから、弁護士たる受任者が前記趣旨で会社から弁済資金を前払費用として預かったとしても、（中略）委任者たる会社の弁済資金が受任者の所有となると解することはできない」としたのに対し、「前払費用は、交付の時に、委任者の支配を離れ、受任者がその責任と判断に基づいて支配管理し委任契約の趣旨にしたがって用いるものとして、受任者に帰属するものとなると解すべきである」とした。この判示については、「金銭の所有権の観点から説明すると、本件口座に入金された金銭はもともと会社の財産であることが明らかであるが、債務整理の委任事務を遂行するために、委任者である会社から受任者に交付されることにより、受任者に帰属することになったものである。すなわち、本件における金銭の占有は、委任者から受任者に移転したものとみるのが相当であるところ、金銭は、封金にしたような場合を除いて、その占有者に帰するのであるから、受任者が本件口座に入金する時点において既に本件金銭は受任者の所有する金銭であったことになる」と評されている。
- (38) ⑤判決は、「代替物タル金銭ト雖他人ヨリ委託ヲ受ケタル場合ニ絶対ノ処分ヲ許サレサル以上其ノ委託ノ本旨ニ違ヒ壇ニ之ヲ自己ノ用途ニ費消シタルトキハ横領罪

⑥最高裁第二小法廷昭和 26 年 5 月 25 日判決（刑集 5 卷 6 号 1186 頁）⁽³⁹⁾、⑦最高裁第一小法廷昭和 43 年 5 月 23 日判決（裁判集刑事 167 号 319 頁）⁽⁴⁰⁾ の刑事判決では、③及び④と同様の趣旨の預り金について「委任者」に金銭の所有権が帰属するとしている（⑤は、F から取立の委託を受けた G がその取立金を占有している場合には、当該金銭は「特定物」としてその所有権は F に帰属するから、G がその金銭を着服したときは「自己の占有する他人の物」の横領となるとし、⑥も、H が使途を限定して I に金銭を寄託した場合において、I が当該金銭を着服したときも「自己の占有する他人の物」の横領となるとし、⑦も同旨である。）。

(ハ) (ロ) のような違いが生ずるのはなぜか。次のように評されている⁽⁴¹⁾。

ヲ構成スヘキハ極テ明白ナリ而シテ他人ヨリ金銭ノ取立ヲ委託セラレタル場合ニ事務処理ノ結果第三者ヨリ金銭ヲ受取りタルトキハ特段ノ事情ナキ限り当事者間ニ於テ其ノ金銭ハ特定物トナリ其所有権ハ委任者ニ帰属スルヲ通例トスルカ故ニ之ヲ委任者ニ引渡スコトヲ要スルハ勿論受任者ニ於テ委任事務処理ノ為ニ委任者ヨリ受取りタル金銭ニシテ余剩アレハ当然ニ之ヲ委任者ニ返還スヘキモノニシテ尚ホ所論仮差押手續ヲ為スニ当リ委任者ヨリ保証金ヲ預リ之ヲ供託シタル後更ニ之カ下附ヲ受ケタル場合ノ如キモ右下附金ノ所有権ハ委任者ニ帰属スルヲ通例トス」と判示した上で、被告人が占有する金銭は①依頼者の委託により第三者から取り立てた金銭、又は②仮差押等に要する保証金として依頼者から委託された金銭、若しくは保証供託の必要がなくなった還付金等であり、被告人と委任者との間においては普通事例のように各委任者の所有であるから、自己の用途に保証したことは横領罪に当たるとした。

- (39) ⑥判決は、製茶の買付依頼を受けその買付資金として預かり保管していた金銭を自己の生活費・遊興費等の用途に費消した場合について、「使途を限定されて寄託された金銭は、売買代金の如く単純な商取引の履行として授受されたものとは自らその性質を異にするのであって、特別の事情がない限り受託者は其金銭について刑法 252 条にいわゆる「他人の物」を占有する者と解すべきであ」として横領罪の成立を認めた。
- (40) ⑦判決は、「他人との共有にかかる土地を、その依頼により、表面上単独所有者として第三者に売渡した者が、その第三者から受領した代金は、特約ないし特殊の事情の認められないかぎり、その他人との共有に属する」として、当該共有金の分割前に自己のために当該共有金を着服すれば横領罪になるとしているが、これらは上記大審院判決の①又は②の金銭と同様の性質を有するものについて同様の判断を示したものであり、いずれも上記大審院判決の考え方を踏襲しているものと認められる。
- (41) 伊東研祐「使途を定めて寄託された金銭の他人性」別冊ジュリスト 143 号 108 頁(1997)

金銭を何らかの態様（個々の紙幣番号や封緘、容器等）で特定された形態において「物」すなわち有体物あるいは物理的管理可能性あるものとして捉えることは当然に可能であり、金銭がそのようなものとして他人の所有権の対象たり得ること、また、事実上の支配・管理という意味において「占有」され得ることも改めて述べるまでもない。寄託の趣旨上、一定の態様で特定された金銭の「その」「物」としての特定性・非代替性に特に重要性の認められる場合には、正にこの捉え方が妥当し、横領罪の成否に関わる特段の問題は生じないが、寄託された金銭が預金口座で管理されている場合の口座中の金銭は、金額としての特定性は有するとしても、「その物」としての特定性は有さず、したがって、その意味での他人の所有権の対象とはなっていない。金銭を自らの手元に置いて直接支配・管理している場合にも、金銭の「その」「物」としての特定性・非代替性に重要性が認められないときには、同様の問題が生じてくる。

上記のような態様で特定されておらず、単に用途を定めて寄託されただけの金銭に係る横領罪の成否については、①民事法的にみて、寄託された金銭は受託者にとって「他人の」物に当たらず、横領罪は成立しないとするか、②民事法的には所有権ではないが、刑事法上はなお所有権と認めることにより横領罪の成立の余地を残すかのいずれしかないところ、判例理論は選択肢の①を退け、②を採っていることは明らかである。

ロ 徴収実務上の留意点

徴収法第 141 条第 2 号の「滞納者の財産を占有する第三者」にいう「滞納者の財産」とは、滞納処分の対象となる財産であり、滞納処分はその財産の換価代金等を滞納国税に充てることを目的とするものであるから、その目的財産は、滞納者に民事法上の物権としての所有権が帰属する財産でなければならない。したがって、第三者が金銭を占有している場合における当該金銭の所有権の帰属（滞納者の財産を占

有する第三者に当たるかどうか)については、上記刑事法上の判例理論ではなく、民事法上の判例理論に従って判断すべきものと考えられ、そのような観点からまとめると、次のとおりとなる。

(イ) 金銭については、占有と所有とが結合しているため、金銭の所有権は、特段の事情のない限り金銭の占有の移転とともに移転する⁽⁴²⁾。

このことは、受任者が委任者から交付を受けた金銭(特定の具体的な用途のために支払い金相当額を受領する場合、及びある程度包括的、概括的に各種の費用に充てるために一定の金額を受領する場合)、並びに受任者が委任事務の相手方である第三者から委任者に対する支払金として受領した金銭についても同様であり、当該金銭の所有権は「受任者」に帰属する。

(ロ) いかなる場合に特段の事情があると認められるか。

A 大審院昭和2年9月29日判決(法律新聞2767号14頁)は、次のとおり判示している。

① 甲が金銭を特定物として(封金その他の方法により)乙に交付し、乙がそのままこれを保管しているとすれば、甲はその所有権

(42) そもそも金銭の所有権は、なぜ占有とともに移転するか。民法は、物権の客体を有体物に限っており、有体物とは、一般には物理的考察に基づく法律上の概念として把握され、社会観念上空間の一部を占めて有形的存在を有すると認められるものとされるところ、金銭がこの意味での有体物に該当することは間違いない。また、金銭を物としてみた場合、その客観的な性質は、一般に個性を重要視されない代替物に当たるということができ、代替物については、それを消費寄託した場合には、物の引渡しと同時に物の所有権が移転し、同種同量の物をもって返還すればよいことになるが、金銭は、表示された金銭的価値が紙片又は金属に化体されているもので、強度の流通性と代替性を有しており、金銭的価値を具現しているだけで、それ自体としては個性のないものであるから、代替物というより価値そのものであるといえる。したがって、金銭については、消費寄託の場合に限らず、占有移転による価値の移転とともに所有権も移転するといえる。しかしながら、代替物であっても、具体的取引において(主観的区別)、その取引の仕方によっては、その個性に着目して取引される(特定物として取り扱われる)こともあるところ、金銭についても、物としての存在自体が否定されるわけではないから、具体的取引における主観的区別として特定物として扱う(個性に着目して取引する)ことまでは否定されない。「金銭の所有権は特段の事情のない限り占有の移転とともに移転する」ということの実質は、そのようなことであるといえよう。

を失うことがないから、甲は乙に対し所有権に基づいて当該金銭の返還を求めることができる。

- ② もし甲が不特定物として当該金銭を乙に交付し、乙がこれを自分の金銭と混同したとするならば、甲はその所有権を失うから、金銭の所有権を原因としてその返還を請求することはできない。

上記②は、物権的請求権に関する一般理論に照らし、所有権を主張し得るための大前提として、物理的に特定性・同一性の識別可能性が保持されていることが必要であることを述べたものであり、上記①は、当該金銭が不特定物としてではなく特定物として取り扱われていると認められる場合、換言すれば、「その」「物」としての特定性・非代替性に特に重要性が認められる場合には、所有権の客体となり得ることを述べたものといえる⁽⁴³⁾。

- B 不特定物として取引されたのか特定物として取引されたのかは、具体的取引における主観的区別の問題であり、事例ごとに証拠（直接証拠、間接証拠）に基づいて判断する以外にない。

特定物といい得るケースとして、判例・学説は、個々の紙幣番号や封緘、容器等で管理されている場合を例示している⁽⁴⁴⁾。

また、札幌高裁平成 11 年 7 月 15 日判決（民集 57 卷 2 号 121 頁）は、保険代理店が、保険契約者から集金した金銭を、保険会社の預金口座に入金するまで、他の金銭と混同しないよう、専用の金庫ないし集金袋で保管していた場合について、「封金と同様に、保険契約者が保険会社のために保険代理店に対して本件保険料を支払い、受任者たる保険代理店がこれを収受したことにより、本件保険

(43) 川島武適編『注釈民法(7)物権(2)』[好美清光] 100 頁（有斐閣、1969）。なお、特定物として流通させたかどうかの主観的意思の認定に際して、客観的に識別可能性があることが前提となる（客観的識別可能性の有無が、主観的意思の認定の一資料となる）といえよう。

(44) 伊東研祐「用途を定めて寄託された金銭の他人性」別冊ジュリスト 143 号 108 頁（1997）

料の所有権は、直ちに委任者たる保険会社に帰属した」旨判示したが、上告審の最高裁判所第二小法廷平成15年2月21日判決（民集57巻2号95頁）は、「金銭については、占有と所有とが結合しているため、金銭の所有権は常に金銭の受領者（占有者）である受任者（保険代理店）に帰属し、受任者は同額の金銭を委任者に支払うべき義務を負うことになるにすぎない」旨判示した。特定物として取引されたのか不特定物として取引されたのかの認定にあたっては、物理的な識別可能性の有無だけではなく、契約上、当該金銭それ自体を債権者に引き渡すべきこととされているのか、同額の金銭を支払うべき義務を負うに過ぎないのか等の事情が、重要な判断資料になるといえるであろう⁽⁴⁵⁾。

第2款 債権者、債務者及び財産の取得者（徴収法141条3号）

1 「認められる者」と「認めるに足りる相当の理由がある者」の異同

例えば、所得税法第234条では、納税義務がある者等に金銭若しくは物品の給付をする義務があると「認められる者」と規定されているのに対し、徴収法第141条3号では、債権若しくは債務があり（中略）と「認めるに足りる相当の理由がある者」と規定されているが、その違いの趣旨は何か。徴収法上の質問検査については、他税法のそれと比べ、質問検査の相手方となり得るかどうかの判断が厳格でなければならないということであろうか。

「相当の理由がある」とは、本人以外の者の言明、諸帳簿の記載、外界の事実等に基づき、客観的に推論することができる場合に限られ、単に徴収職員の主観的な見解のみでは不十分であるという趣旨であると解されており

(45) 以上のほか、占有に関しては、「占有する者」と「占有していると認めるに足りる相当の理由がある者」の差異及び具体的判断基準は何か、また、徴収法第141条第2号の文言からは、質問検査の対象となるのは現在占有している第三者のみであり、過去に占有していた第三者は対象とされていないようにも読めるが、どのように解すべきか、といった問題があるが、それぞれ第2款参照。

(46)、「認められる場合」とは、権限ある税務職員の判断によって合理的に推認されることをいうと解されている⁽⁴⁷⁾。

このように、後者についても、あくまで「合理的に」推認されることをいうとされ、かつ、「認める場合」ではなく「認められる場合」と規定されていることからすれば、やはり、単に税務職員の主観的な見解のみによって判断するのではなく、客観的な資料によって合理的に推認できることが必要なのであり、上記「権限ある税務職員の判断によって」というのは、客観的な資料によって合理的に推認できるといえるかどうかの第一次判断を権限ある税務職員が行うという趣旨にすぎないと解するべきであろう。そうすると、「認められる者」であれ「認めるに足る相当の理由がある者」であれ、その認定にあたって必要とされる証拠ないし間接事実の程度には、差異はないと考えられる。

2 過去の取引先等に対する質問検査の可否

(1) 検討の必要性

例えば、所得税法第 234 条では、現在及び過去の取引相手が質問検査の対象とされているのに対し、徴収法第 141 条第 3 号の文言からは、質問検査の対象となるのは現在の取引先のみであり、過去の取引先は対象とされていないようにも読める。しかしながら、財産調査のためには、過去に滞納者と取引のあった者に対しても、質問検査する必要があることは言うまでもない。

(2) 立法経過等からの検討

イ 例えば、所得税法についてみると、明治 38 年に納税者の債務者に対する質問権が創設され、昭和 15 年に納税者の債権者に対する質問権が追加されたが、その時点では、現在の債務者と現在の債権者が対象とさ

(46) 昭和 25 年 4 月 25 日国税庁長官通達（小栗銀三編『判例通達国税徴収法』124 頁（大蔵出版、1953）所収）

(47) 東京地裁昭和昭和 52 年 9 月 29 日判決（訟務月報 24 巻 2 号 393 頁）

れていただけであった。そして、昭和 22 年に、過去の債務者と過去の債権者に対する質問権が追加されるとともに、現在の取引先及び過去の取引先の双方に対する検査権が創設され、現在の所得税法に引き継がれている。また、相続税法についても、昭和 25 年に、現在及び過去の取引先に対する質問検査権が設けられている。

- ロ これに対し、徴収法上の質問検査権は、上記昭和 22 年の所得税改正後、昭和 25 年（法律第 73 号）の相続税法制定と同時期に、昭和 25 年法律第 69 号によって創設されたにもかかわらず、これら他税法の規定とは異なり、現在の取引先のみが質問検査の対象とされているかのような規定振りとされた⁽⁴⁸⁾。

このような経過からすると、徴収法上の質問検査権が現在の取引先のみを対象としているかのような表現となっているのは、滞納整理においては過去の取引先を質問検査の相手方とする必要性がないと考えられたためではないかとも推測できなくはなく、当時の国税庁通達も、滞納者の取引先に対する質問検査は「主として債権の現状を明確にするにつき認められた権限である」としており⁽⁴⁹⁾、質問検査の主目的を、滞納者に対して現に債務を負っている者に対するその債務の内容、すなわち、眼前に存在する財産の把握に置いていることが認められる。

- ハ 確かに当時は、動産を中心とした執行にみられるように、眼前の表見財産を把握して差し押さえるというのが一般的な滞納整理手法であったといえるし、まず眼前の表見財産を把握する、ということの重要性は、今日においても変わらない。しかしながら、深度ある滞納整理を行うためには、眼前の表見財産の有無だけではなく、第二次納税義務、他人名義財産、及び詐害行為等の調査が不可欠であり、そのためには、過去に

(48) 昭和 22 年の所得税法改正と同時に法人税法にも取引先に対する質問検査権が設けられたが、同法では、徴収法と同様、現在の取引先のみが質問検査の相手方とされているかのような規定振りとなっている（法人税法 154 条 1 項、2 項）。

(49) 昭和 25 年 4 月 25 日国税庁長官通達（小栗銀三編『判例通達国税徴収法』124 頁（大蔵出版、1953）所収）

滞納者と取引のあった者に対して当時の決済方法等を質問検査し、それを手掛かりとして、さらに隠れた財産の有無等を解明する必要性が極めて大きい。そして、そのような調査の必要性は、近時益々高まっている。

(2) そこで、過去の取引先が質問検査の相手方に含まれると解する余地があるか。

イ まず、徴収法の他の規定等から、同法が過去の取引先に対する質問検査を予定していると解することが可能である。

徴収法第 141 条第 3 号は、①滞納者に対し債権若しくは債務があると認められる者のほか、②滞納者から財産を取得したと認めるに足りる相当の理由がある者に対する質問検査権も規定しており、②の主目的は、滞納者が対価として受領した財産を把握することであるとされている。すなわち、②は、過去の事実から滞納者の財産を把握することを予定しているのであり、そうすると、②と同一条項中の同じ号に規定されている①についても、現在の取引先だけでなく、過去の取引先に対する質問検査によって、滞納者の財産を把握することを予定していると解するのが合理的である。

また、徴収法第 39 条は、法定納期限の 1 年前の日後は無償譲渡等を受けた者の第二次納税義務を規定しており、このことから、過去の取引先に対する質問検査が予定されているといえる。

ロ 「滞納者に対し債権若しくは債務があり」という規定自体の解釈としても、時間的な幅を含んだものであると解することが可能である。

そのような解釈の例として、法人税法第 154 条（納税者の取引先に対する質問検査権）を挙げることができる。同条も、現在の取引先のみを対象としているかのような規定振りになっているが⁽⁵⁰⁾、調査実施時

(50) 法人税法第 154 条第 1 項は、「(前略) 当該職員は、法人税に関する調査について必要があるときは、法人（中略）に対し、金銭の支払若しくは物品の譲渡をする義務があると認められる者又は金銭若しくは物品の譲渡を受ける権利があると認められる者に質問し、又はその事業に関する帳簿書類を検査することができる」旨規定している。

点を基準としてその時点において取引のある者だけを質問検査の相手方とする趣旨ではなく、「調査対象事業年度において取引のある者」を質問検査の相手方とする趣旨であると解されている⁽⁵¹⁾。すなわち、「法人税に関する調査のため必要があるときは、当該調査対象事業年度において取引のある者に対して質問検査することができる」と読むのである。事業年度ごとの法人税の調査という目的に照らして合理的な解釈といい得るし、文理上も、無理な解釈ではないといえよう。

これに対し、滞納処分のための財産調査については、法人税調査のように「調査対象事業年度」という枠はないが、法人税法第 154 条について「法人税に関する調査のため必要があるときは、当該調査対象事業年度において取引のある者に対して質問検査することができる」と解することができるのであるならば、徴収法第 141 条第 2 号についても、「滞納処分のため滞納者の財産を調査する必要があるときは、当該調査対象財産について取引のある者に対して質問検査することができる」と解することが可能というべきである。そして、滞納整理のための調査対象財産には、眼前の表見財産はもとより、過去から現在までの間に移動した財産も含まれる（その移動状況の把握を通じて滞納者の現在の財産の発見に努める必要がある）ことからすれば、その移動状況の調査対象期間において「取引のある」者は、すべて質問検査の相手方に含まれるというべきである⁽⁵²⁾。

(51) 武田昌輔編『DHCコンメンタル法人税法』5883 頁（第一法規）。なお、質問検査の相手方を調査対象事業年度中に取引のある者に限定すると、当該事業年度中の所得に関する取引が当該事業年度の前後に跨っている場合にはその取引先に対する質問検査ができないことになる。調査対象事業年度中に取引のある者ではなく、調査対象所得に関して取引のある者と解する余地もあるのではないだろうか。

(52) 以上のほか、質問検査の相手方に関しては、従業員等に対する質問検査の可否という問題もあるが、大阪高裁平成 10 年 3 月 19 日判決（判例タイムズ 1014 号 183 頁）は、次のとおり判示している。所得税法 234 条 1 項 1 号における税務職員の質問検査権行使の相手方は、納税義務者本人のみでなく、その業務に従事する家族、従業員等をも含むものと解すべきである。質問検査権行使の相手方を右条項の文言どおり厳格に解し、納税義務者本人に限定すると、場合により業務の実態の正確な

第3節 質問検査の目的

第1款 二重の制約の存在

徴収法第 141 条は、質問検査権行使の目的について、「滞納処分のため滞納者の財産を調査する必要があるとき」と規定している。このように、「滞納処分のため必要があるとき」一般ではなく「滞納者の財産を調査する必要があるとき」という制限が付されていることは、例えば、所得税法第 234 条が「所得税に関する調査について必要があるとき」と規定しているのと大きく異なり、また、同じく徴収法の中においても、搜索の要件（徴収法 142 条）が「滞納処分のため必要があるとき」とされていることや、官公署等への協力要請の要件（同法 146 条の 2）が「滞納処分に関する調査について必要があるとき」とされていることと比較しても、異なっている。

把握ができなくなるおそれを生じ、納税義務者本人が不在の場合には質問検査権の行使が全くできなくなるなど、質問検査の実効性が失われる結果を招来することになるうえ、右のように解しても、別段納税義務者本人に不利益を課すものでもない。なお、同法 244 条 1 項の罰則の規定も、このような解釈を前提とするものと解される。ところで、税務職員による質問検査権の行使は任意調査の一種であると解すべきことは前示のとおりであるから、その行使に際しては相手方の承諾を要するものであるところ、その承諾は必ずしも明示の承諾に限られるものではなく、場合によって黙示の承諾も許されるものと解するのが相当である。ただし、質問検査権行使の相手方が、納税義務者本人ではなく、納税義務者本人の業務に従事する家族、従業員等である場合には、右質問検査権の行使が納税義務者本人の承諾が得られないことを回避する手段、目的でなされることのないよう特別の配慮することが望ましく、したがって、納税義務者本人の事前の承諾が得られていない場合における納税義務者本人の業務に従事する家族、従業員等による黙示の承諾の有無については、その具体的状況を勘案したうえで、慎重に判断する必要がある。

また、質問検査の相手方に関しては、例えば、滞納者と直接取引があるとはいえないが、その取引に関わった者に対して、滞納者の財産を調査するため質問検査権を行使する余地があるか、といった問題についても、今後整理する必要性があろう。なお、預金保険法附則第 13 条（協力依頼）には、「機構は、附則第 7 条第 1 項に規定する業務を行うため必要があるときは、官庁、公共団体その他の者に照会し、又は協力を求めることができる。」旨の規定があり、債務者（滞納者に相当）と取引のない金融機関等に対しても調査について協力を求めることができることとされている。徴収法には、官公署に対する協力要請の規定（同法 146 条の 2）しかなく、少なくとも上記預金保険法と同様の規定が設けられるべきであろう。

ところが、滞納整理のために行なわれるべき調査の中には、例えば、第二次納税義務の成立要件の調査のように、直接的には「滞納処分のための調査」、あるいは「滞納者の財産の調査」とはいえないようなものも含まれており、そのような調査について徴収法上の質問検査権を行使することができるのか、という問題がある⁽⁵³⁾。

なお、「滞納処分のため滞納者の財産を調査する必要があるとき」という規定を、広く「滞納処分のため必要があるとき」あるいは「滞納処分に関する調査について必要があるとき」と同様の趣旨に解することができるのであれば、そのような問題は生じないことになるため、そのように解することの可否について、まず検討する。

- (1) 旧徴収法には、当初、搜索の規定はあったものの、質問検査権の規定はなく、昭和 25 年に創設された。当時、所得税法（昭和 22 年法律第 27 号）には、既に質問検査権の規定があり、現在と同様「収税官吏は、所得税に関する調査について必要があるときは、左に掲げる者に対して質問し又は（中略）検査することができる」と規定されていたのであるから、それに倣うのであるならば、徴収職員の質問検査権についても「滞納処分に関する調査について必要があるときは」と規定されたはずであるが、そうではなく、「財産の差押えのため滞納者の財産を調査する必要があるときは」という厳格な要件が付された。そして、その運用についても、「本条

(53) 例えば、所得税の滞納について第二次納税義務成立要件の調査を行なう場合、徴収職員が、所得税法第 234 条に規定する「当該職員」として同条の質問検査権を行使することができるのであれば、本文のような問題は生じない。しかしながら、所得税法第 234 条に規定する「当該職員」とは、同法に基づき所得税に関する調査について必要な質問検査を行うことができる者をいい、具体的には、財務省組織規則等により所得税法上の権限を行使する事務をつかさどることになっている部課に所属する職員で、所得税法上の事務を担当する地位にある者をいう（武田昌輔監修『DHC コメンタール所得税法』9223 頁（第一法規））。これに対し、第二次納税義務成立要件の調査は、徴収法に基づいて行う国税の徴収に関する事務であり、財務省組織規則等においても、国税の徴収に関する事務をつかさどる部課と所得税に関する調査をつかさどる部課は異なっている。したがって、第二次納税義務成立要件の調査は、徴収職員が徴収法上の質問検査権に基づいて行うことができるといえなければならない。

は、収税官吏が財産の差押をするに当り、必要最小限度の権限を付与した規定であるから、厳格に解釈し、いやしくも拡張解釈をする等のことがあってはならない」とされていた⁽⁵⁴⁾。

旧徴収法に質問検査権が設けられた趣旨については、「収税官吏が滞納者の財産を差し押さえるに当たっては、その調査のため滞納者又は滞納者の財産を占有する第三者に対して、その家屋、倉庫その他筐匣（きょうこう）を捜索することの権限が与えられているのであるが、常にこの強制的な手段によるときは、いたづらに滞納者及び第三者との間に摩擦を生ずる場合が多いので、平穩に滞納処分を執行する方法として、質問又は検査の方法によってその目的を達することを期待して滞納処分執行官吏に対して質問の権限を与え、また、滞納者の財産を調査する必要があるときは、滞納者の財産に関係する者に対し、質問又は検査することもできる旨規定されたものである」と説明されている⁽⁵⁵⁾。

以上のことから推し測るならば、質問検査権は、強制処分である捜索を補う手続として設けられたものであり、その捜索が「財産ノ差押ヲ為ストキ」に限り行なうものとされていたために（旧徴収法 20 条）、質問検査についても「財産ノ差押ノ為滞納者ノ財産ヲ調査スル必要アルトキ」に限り行うことができることとされたものであろうと思われる。

- (2) 徴収法第 141 条は、「財産ノ差押ノ為」ではなく「滞納処分のため」と規定した。そのため、旧徴収法のように単に財産差押えのため滞納者の財産を発見する必要がある場合等に限られず、例えば、差し押さえた財産を公売するためその価額を見積もる必要がある場合、又は滞納処分の執行を停止した滞納者につきこれを取り消して滞納処分を再開すべきかどうかを調査するためその後の財産の状況等を知る必要がある場合等においても行

(54) 昭和 25 年 4 月 25 日国税庁長官通達（小栗銀三編『判例通達国税徴収法』124 頁（大蔵出版、1953）所収）

(55) 杉山宗六『国税徴収法精解』345 頁（森山書店、1952）

うことができると解されている⁽⁵⁶⁾。

しかしながら、「滞納者の財産を調査する必要があるとき」という限定が付されている点は旧徴収法と同様であり、しかも、徴収法制定の際、搜索の要件（同法 142 条）が旧徴収法における「財産ノ差押ヲ為ストキ」から「滞納処分のため必要があるとき」に改められたにもかかわらず、質問検査権（徴収法 141 条）については、「財産ノ差押ノ為滞納者ノ財産ヲ調査スル必要アルトキ」から「滞納処分のため滞納者の財産を調査する必要があるとき」とされるにとどまったことからすれば、「滞納者の財産を調査する必要があるとき」という文言には実質的な意味が込められているというべきであり、それを無視して、搜索と同様「滞納処分のため必要があるとき」との趣旨に解することは困難である。

- (3) その後、平成 18 年法律第 10 号による徴収法の改正により、官公署等への協力要請（同法 146 条の 2）が規定された際、その要件が「滞納処分に関する調査について必要があるとき」とされたにもかかわらず、質問検査権については「滞納処分のため滞納者の財産を調査する必要があるときは」とされたまま、改正がされなかったのであり、そのような経緯及び両規定の文言の違いからすれば、やはり「滞納処分のため滞納者の財産を調査する必要があるとき」という規定を「滞納処分に関する調査について必要があるとき」と同様の趣旨であると解することも困難であるといわざるを得ない。

したがって、徴収実務上の対応としては、質問検査権の行使は「滞納処分のため滞納者の財産を調査する必要があるとき」に限定されることを前提とした上で、「滞納者の財産の調査」の範囲を広く解することが可能かどうか、という観点から考察していくほかないことになる。

(56) 吉国二郎ほか編『国税徴収法精解』873 頁（大蔵財務協会、2009）

第2款 「滞納処分のための滞納者の財産の調査」に含まれる範囲

1 第二次納税義務成立要件等の調査

(1) 第二次納税義務成立要件の調査

イ 第二次納税義務の成立要件の調査は、「滞納者の財産の調査」と実質的に重なる部分が多いが、必ずしも滞納者の財産の調査それ自体とはいえないような、第二次納税義務者自身の属性等の調査も含まれており⁽⁵⁷⁾、また、第二次納税義務の成立要件の調査は、そもそも、「滞納処分のための調査」とはいえないのではないかという疑問もあり得る⁽⁵⁸⁾⁽⁵⁹⁾。

ロ しかしながら、第二次納税義務が国税の徴収に関する手続の一環として徴収法の中に規定されており、その事務を徴収職員がつかさどることとされている以上、同法が第二次納税義務成立要件に関する徴収職員の調査権を否定しているとは到底解されない。実際上の必要性か

(57) 例えば、徴収法第 37 条に規定する規定する共同的な事業者の第二次納税義務の成立要件は、①滞納者と生計を一にする配偶者その他の親族で滞納者の経営する事業から所得を受けている者等が、②滞納者の事業の遂行に欠くことのできない財産を有しており、かつ、③当該財産に関して生ずる所得が滞納者の所得となっていることであるが、①③の調査は滞納者の財産の調査に該当するとしても、②の調査は、調査対象者自身の財産にかかわるものであり、滞納者の財産の調査には当たらないのではないかといった疑問がある。

(58) 徴収法は、滞納処分（同法 5 章）と第二次納税義務（同 3 章）を分けて規定している。

(59) 旧徴収法逐条通達は、第 21 条ノ 3 関係 17 において、第 21 条ノ 3 第 2 項 2 号に掲げる者（滞納者ヨリ財産ヲ取得シタリト認ムルニ足ル相当ノ理由アル者）に対する質問検査に際しては、①これらの者の滞納者からの財産の取得に伴い滞納者が取得したと認められる債権その他の財産を調査するほか、②その譲渡行為について詐害行為又は虚偽表示の有無、法第 4 条ノ 2（相続人の納税義務の承継）、4 条ノ 4（清算人等の納税義務）、4 条ノ 7（財産の譲受者の第二次納税義務）等の規定の適用の有無等を調査することができることに留意すると定め、同関係 18 において、第 21 条ノ 3 第 2 項 3 号に掲げる法人（滞納者ガ株主又ハ出資者タル法人）に対する質問検査に際しては、③滞納者の有する株式、若しくは出資又は利益配当請求権若しくは残余財産の分配請求権の差押のための調査をする外、④法第 4 条ノ 6（同族会社の第二次納税義務）、法第 4 条ノ 7（財産の譲受者の第二次納税義務）等の規定の適用の有無等を調査することができることに留意すると定められていた。現行の徴収法基本通達には、そのような定めがない。

らも、「滞納処分のため滞納者の財産の調査」には、「第二次納税義務成立要件の調査」が含まれると解さなければならない。

通則法は、第三者に帰属する財産であっても、債権者代位権や詐害行為取消権を行使して取り戻すことが可能な場合には、そのような手続を経た上で差押えを行なうことを予定しており（同法 42 条）、したがって、徴収法第 141 条に規定する「滞納者の財産」には、そのような「第三者に帰属する財産であっても、債権者代位権、詐害行為取消権等の行使を経ることにより最終的に差押えの対象となるべき財産」が含まれるというべきである。そして、第二次納税義務は、形式的には第三者に財産が帰属している場合であっても、実質的には納税者にその財産が帰属していると認めても公平を失しないようなときに、形式的な権利の帰属を否定して、私法秩序を乱すことを避けつつ、その形式的に権利が帰属している者に対して補充的に納税義務を負担させることにより、徴税手続の合理化を図るために設けられた制度⁽⁶⁰⁾、すなわち、第三者の財産を実質的に滞納者の財産として差押えを行なうための制度であるから、第二次納税義務の成立要件の調査は、実質的に、「滞納処分のため滞納者の財産の調査」にあたるというべきである⁽⁶¹⁾。

(2) 納税猶予許可要件の調査

イ 国税不服審判所平成 21 年 2 月 19 日裁決（裁決事例集 77 卷 13 頁）は、
税務署長には、納税の猶予の要件充足性を認定判断するための質問検査

(60) 租税徴収制度調査会昭和 33 年 12 月 8 日「租税徴収制度調査会答申」12、13 頁

(61) 徴収法の条文からも、そのように解することが可能である。同法第 41 条は「人格のない社団等が国税を滞納した場合において、これに属する財産（第三者が名義人となっているため、その者に法律上帰属すると認められる財産を除く。）につき滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められるときは、その第三者は、その法律上帰属すると認められる財産を限度として第二次納税義務を負う」旨規定している。同規定は、①「滞納者に属する財産」には、本来「第三者が名義人となっているためその者に法律上帰属するとみられる財産」が含まれていること、及び②同条の第二次納税義務は、そのような財産を実質的に滞納者の財産として差し押さえるための制度であることを示している。結局、第二次納税義務の成立要件の調査は、実質的に滞納者に帰属する財産を把握し差し押さえるための調査であり、「滞納処分のため滞納者の財産の調査」に含まれるというべきである。

権が付与されていないとしているが⁽⁶²⁾、そのように言い切ってしまうことに問題はないだろうか。

たしかに、納税猶予の要件充足性については、申請者に主張立証責任があるというべきであるから⁽⁶³⁾、当局としては、申請者に対して証拠資料の提出を促せば足り、自ら積極的に質問検査権を行使する必要性は少ないといえるかも知れない。しかしながら、当局には、適正公平な徴収の実現に努めるべき責務があるから、例えば、申請者から要件該当事実に関する資料が提出された場合において、その信憑性に疑義があると認められるときなどは、申請者の提出資料のみに基づいて猶予を許可するのではなく、要件該当事実の不存在を証明する資料の収集にも努めるべきであり、そのような場合には、質問検査権を行使する必要があるといえよう。

ロ 徴収法第 141 条に規定する「滞納処分のため滞納者の財産を調査する必要があるとき」とは、単に財産差押えのため滞納者の財産を発見する必要がある場合等に限られず、例えば、差し押さえた財産を公売するためその価額を見積もる必要がある場合、又は滞納処分の執行を停止した

(62) 旧徴収法逐条通達 21 条ノ 3 関係 4 も、「徴収猶予、執行猶予等をする場合において、滞納者の財産を調査する必要があるとき等法第 21 条ノ 3（編注：質問検査）に掲げる場合以外の場合において必要があるときは、滞納者等に対して質問することはもとより差し支えない」と定めていた。すなわち、旧徴収法の下では、徴収猶予、執行猶予等の要件の有無の調査は「財産ノ差押ノ為滞納者ノ財産ヲ調査スル必要アルトキ」に当たらないとの実務見解が採られていたことになる。なお、質問検査権行使の対象とならない場合でも、必要がある場合に相手方の承諾を得て必要な範囲で任意調査をすることができるのは当然であり（吉国二郎ほか編『国税徴収法精解』874 頁（大蔵財務協会、2009）参照）、また、旧徴収法には、徴収職員の質問に対する不答弁又は虚偽答弁について罰則が設けられていなかったから、質問検査権に基づく質問とそれ以外の任意調査を区別する実益は現行徴収法に比べて乏しかったといえる。

(63) もともと国民が自由に行えるものではなく、許可を得た者のみがこれを行うことができることとなる場合の当該許可は、受益処分であり、その拒否に対して申請者に許可の要件があったことを主張立証するのは、申請者であると解されている（司法研究報告書第 45 輯第 2 号「行政事件訴訟の一般の問題に関する実務的研究」160 頁）。納税猶予の要件充足性の立証責任についても同様であるというべきであり、上記平成 20 年 5 月 12 日裁決も、申請者に立証責任があるとしている。

滞納者につきこれを取り消して滞納処分を再開すべきかどうかを調査するためその後の財産の状況等を知る必要がある場合等においても行うことができる」と解されている⁽⁶⁴⁾。そうである以上、猶予申請者が滞納者でない場合は別として、滞納者である場合には、「猶予を許可しないで滞納処分を執行するか、猶予を許可して滞納処分を執行しないこととするかを判断するため、財産の状況等を明らかにする必要がある場合」も、これに含まれると解することが可能である。

- ハ 上記平成 21 年 2 月 19 日裁決は、①まず、税務署長には納税猶予の要件充足性について質問検査権がないという見解を示した上で、その帰結として、②税務署長は、納税の猶予の申請書に記載された納税の猶予を受けようとする理由の範囲内において、納税者から提出された資料等を基に、納税の猶予の要件が充足されているか否かを認定判断すれば足り、それ以上に、自らその要件充足性を判断するための調査を行う必要はないという見解を示し、そこからさらに、③納税猶予の要件充足性についての立証責任は申請者にあり、申請者が進んで税務署長等に納税の猶予の要件が充足されていることを明らかにしなかったため、税務署長において要件充足性を認定判断できなかったとして納税猶予不許可処分を行った場合、当該税務署長の判断に誤りはない、との結論を導いている。

しかしながら、立証責任の分配の問題は、質問検査権の有無の問題とは必ずしも連動しない⁽⁶⁵⁾。税務署長の質問検査権と申請者の立証責任の双方を肯定した上で、なお上記②の考え方を採ることも可能であるといえよう⁽⁶⁶⁾。

(64) 吉国二郎ほか編『国税徴収法精解』873 頁（大蔵財務協会、2009）

(65) 例えば、更正請求に理由があるかどうかについて、当局に質問検査権があることは明らかであるが、更正請求に理由がない旨の通知処分取消請求においては、請求者に立証責任があると解されている（東京高裁平成 15 年 12 月 25 日判決（税務訴訟資料 253 号 9504 頁（最高裁第三小法廷平成 16 年 5 月 25 日判決・税務訴訟資料 254 号 9605 頁で是認））。

(66) 質問検査権は「必要があるとき」に行使する「ことができる」のであるから、申請者に立証責任がある事項については、徴収職員は申請者に立証を促せば足り、特

2 訴訟係属中に質問検査権を行使して証拠収集等を行うことの可否

(1) 検討の必要性

東京高裁平成9年6月18日判決（訟務月報45巻2号371頁。最高裁第一小法廷平成10年1月22日判決・税務訴訟資料230号65頁で是認）は、課税処分の違法を理由とする国家賠償請求訴訟の係属中に国税訟務官が質問検査権を行使して第三者から証拠収集を行なったことを適法としたが⁽⁶⁷⁾、その判決理由は、専ら税法上の質問検査権規定の目的に適合するかという観点から論じられており、訴訟法の観点からは、当事者対等原則との関係等が問題となり得るとの指摘がある⁽⁶⁸⁾ ⁽⁶⁹⁾。

段の事情がない限り自ら積極的に調査を行なうべき責務はないと考えることができよう。なお、国税不服審判所平成20年5月12日裁決（裁決事例集75号50頁）は、申請者から資料が提出されなかったため猶予要件充足の有無を判断することができないとの原処分庁の主張に対し、同審判所の調査によって猶予要件充足と認められた以上当該主張には理由がないとして、納税猶予不許可処分を取り消しているが、同審判所は、原処分庁が用いたのと同じの資料に基づいて再検討した結果、猶予要件充足と判断したもののようであり、「申請者から資料が提出されない場合には、徴収職員が自ら積極的に調査しなければならない」という趣旨まで含むものではないといえよう。

- (67) 東京高裁平成9年6月18日判決（訟務月報45-2-371。最高裁平成10年1月22日判決（税資230-65）で是認）は、次のとおり判示している。課税処分に対する行政上の不服申立てや課税処分の取消訴訟、更には課税処分の違法を理由として提起される国家賠償請求訴訟等の追行等に関する必要な調査も、質問検査権を行使できる所得税に関する調査の範囲に含まれると解するのが相当である。なぜならば、質問検査権が、右のような所得税を適正かつ公平に賦課徴収することを目的とするものである以上、必ずしも課税処分そのものためのみに行使すれば足りるというわけではなく、例えば、課税処分の取消訴訟あるいは課税処分の違法を理由とする国家賠償請求訴訟等が提起された段階においては、これらの訴訟を的確に追行し、もって最終的に国の適正かつ公平な課税権の行使を実現するために、所得税に関する補充的な調査を行う必要がある場合もあることは明らかであり、このような場合に、質問検査権を行使することが許されないとする実質的な根拠を見いだすことはできないからである。当判決によれば、最高裁は、少なくとも、課税処分取消請求訴訟、及び課税処分の違法（課税要件の不充足）を理由とする国家賠償請求訴訟については積極説に立っており、徴収訴訟においても同様に考えてよいと思われる。
- (68) 金子宏『租税法第15版』720頁（弘文堂、2010）は、「質問検査権の制度は、租税の確定・徴収のための制度であり、また、訴訟では訴訟法の論理が妥当するから、安易に訴訟のレベルまで拡張することは妥当でない」とする。同旨のものとして依田孝子「国税訟務官室職員の質問検査権の行使」税研106号201頁（2002）。
- (69) それ以前の問題として、訴訟追行のための調査について徴収法上の質問検査権が

この点、大阪高裁昭和 47 年 7 月 26 日判決（税務訴訟資料 66 号 94 頁）は、控訴人（納税者）が「民事訴訟・行政訴訟における当事者の地位は平等であり、訴訟の遂行は訴訟法の規定に従ってのみなされるべきである。殊に訴訟当事者が第三者の手中にある資料によって立証しようとする場合には、証人尋問・文書提出命令などの手続によるべきであり、これによってこそ当事者の平等、当事者ないし第三者の秘密が保護されるのである。然るに被控訴人は本件訴訟の係属後に前記の適正手続によることなく、権力を用い、クラブの蒙昧に乗じて本件書証を入手したものであつて本件書証は憲法 21 条、31 条、人権に関する世界宣言 12 条、民事訴訟法上の証拠に関する規定に違反し違法な方法で収集したものであり証拠適格を有しない」と追加主張したのに対し、「控訴人は、訴訟当事者が第三者の手中にある資料によって立証しようとする場合には、証人尋問・文書提出命令などの手続によるべきであり、これによらずに入手した書証は違法である旨主張するが、第三者が訴訟当事者の調査に応じて任意に供述し、また所持する文書を提供するかぎり、あえて控訴人主張の如き手続による必要はなく、原審証人らの各証言によればクラブでは税務職員の調査に応じ任意に供述し、また所持する文書を提供したものであることが認められるので控訴人の主張は失当である」と判示した。そして、控訴人（納税者）は、質問検査権行使による収集は任意に提供したものとはいえないとして上告したが、最高裁第二小法廷昭和 49 年 3 月 1 日判決（税務訴訟資料 74 号 611 頁）は、「原審の認定判断は、原判決挙示の証拠に照らして肯認するに足り、原判決に所論の違法はない」と判示した⁽⁷⁰⁾。

適用されるためには、その調査が徴収法第 141 条に規定する「滞納処分のための滞納者の財産の調査」に当たるといえないけれども、その点が問題となることはほとんどないといえよう（例えば、差押処分の違法性が主張され、財産の帰属が争点となっている場合などは、質問検査権行使の要件を充足することは明らかである。）。

- (70) 第一審大阪地方裁判所昭和 46 年 6 月 24 日判決（訟務月報 15 卷 2 号 195 頁）は、原告（納税者）が「課税処分取消請求訴訟が既に裁判所に係属しているにもかかわらず、国家公務員たる肩書きを悪用しクラブの蒙昧に乗じ書証を入手したのである

このように、大阪高裁昭和 47 年 7 月 26 日判決は、相手方が税務職員の調査に応じて任意に供述し、任意に所持する文書を提供したことを前提として証拠能力を肯定しており、また、上記東京高裁平成 9 年 6 月 18 日判決の事例も、相手方が調査に任意に応じ、かつ、各書類が書証として提出される可能性があることを了知していた事例である。

そうすると、税法上は適法な質問検査権行使といえるとしても、その結果収集された資料等が訴訟手続上証拠能力を有するといえるためには、当事者対等原則等の観点から、当該資料等が任意に収集されたものであることが要件とされるのであろうか、また、仮にそうであるとすると、間接強制を伴う質問検査権の行使によって収集された資料等が真に任意に収集されたものといえるのであろうか、ということが問題となり得る。

また、上記各裁判例は、第三者に対する質問検査権行使の適否が争われたものであるが、訴訟当事者本人に対する質問検査権行使の適否についてはどうかということも問題となる。

(2) 訴訟当事者本人に対する質問検査権行使の適否

イ この点については、直接争われた裁判例がないが、「検察官による起訴後の被告人の取調べの可否」に関する議論が参考となる。

最高裁第三小法廷昭和 36 年 11 月 21 日判決（刑集 15 卷 10 号 1764 頁）は、検察官が起訴後勾留中の被告人を取り調べた上作成した供述調書の証拠能力が争われた事例について、「刑事訴訟法 197 条は、捜査については、その目的を達成するため必要な取調べをすることがで

が、このような権力による証拠の収集活動は右憲法および国家公務員法の規定に反するものであり税法上の徴税者納税者平等の原則、公務員は国民の公僕であるとの原則、裁判所における当事者公平の原則にもとるもので、被告の提出した書証は証拠適格を欠くものである」旨主張したのに対し、「各証は本訴が提起された後税務職員がクラブを訪れて手に入れたことが認められるけれども、訴訟の係属中被告行政庁においても必要なぎり証拠を収集してこれを裁判所に提出することは訴訟法上当然認められるところであり、これをもって原告の主張する如き法律原則にもとるものとはいえず、また被告において違法な方法で証拠を収集したと認め得る証拠はないから被告提出の書証は証拠とする適格を有しないと原告の主張は理由がない」と判示した。

きる旨を規定しており、同条は捜査官の任意捜査について何ら制限をしていないから、同法 198 条の「被疑者」という文字にかかわらず、起訴後においても、捜査官はその公訴を維持するために必要な取調べを行うことができるものといわなければならない。なるほど起訴後においては被告人の当事者たる地位にかんがみ、捜査官が公訴事実について被告人を取り調べることはなるべく避けなければならないところであるが、これによって直ちにその取調べを違法とし、その取調べの上作成された供述調書の証拠能力を否定すべきいわれはなく、また、勾留中の取調べであるのゆえをもって、直ちにその供述が強制されたものであるということもできない」と判示した。当判決は、次のように敷衍することができよう。

- ① 刑事訴訟法第 197 条は「捜査についてはその目的を達成するために必要な取調べをすることができる」と規定しているが、同法第 198 条は「検察官、検察事務官又は司法警察職員は、犯罪の捜査をするについて必要があるときは、被疑者の出頭を求め、これを取り調べることができる」と規定しており、文言上「被疑者」のみが取調べの対象者として掲げられていることから、「被告人」が「被疑者」と同様に取調べの対象となり得るかが問題となる。
- ② この点、「被告人」は除かれるとする見解と、起訴の前後を問わず任意捜査は刑事訴訟法第 197 条によって一般的に行い得るのであり同法第 198 条によってそれが制限されたものとは解されないとする見解があり得るところ、「被告人の当事者たる地位」すなわち検察官と被告人の関係について、取調べの主体と客体としてではなく、検察官も被告人も共に「訴訟上の当事者」であり訴訟上の地位は本来的に対等であるということを重視するならば、当事者の一方である検察官が当事者の一方である被告人を取り調べることは不合理であるとして前者の見解に近づくことになるが、検察官は「訴訟上の当事者」たると同時に公訴の提起及びその維持に当たる公の機関であることを重視す

るならば、公訴の維持に必要な限度における捜査は公訴提起後といえどもこれをなし得るといふべきであり、後者の見解が妥当ということになる。当裁判所は、後者の見解を採るものである。もっとも、その場合でも、被告人の当事者という地位を考慮し、被告人を取り調べることはなるべく避けなければならないが、だからといって、刑事訴訟法 197 条に基づく被告人の任意取調べを直ちに違法とし、その取調べの上作成された供述調書の証拠能力を否定すべきいわれはない。

ロ では、国税職員による訴訟当事者本人に対する質問検査についても、上記イの考え方をそのまま援用することができるであろうか。

刑事訴訟手続上の取調べは、黙秘権が保障された状態で行なわれる任意調査であるのに対し、税法上の質問検査は、罰則による間接強制力を有するものであるから、前者よりも後者の方が、より当事者対等原則に対する配慮が必要ではないかとの指摘があり得よう。上記最高裁昭和 36 年 11 月 21 日判決の原審仙台高裁秋田支部昭和 36 年 6 月 21 日判決（刑集 15 卷 10 号 1771 頁）は、「公訴提起後においては検察官の証拠の収集は、専ら任意捜査に限られるべく、強制捜査に属するものはすべて公判廷における訴訟行為を通じてなされなければならない」と判示しており、起訴後の取調べが許容されるのは任意性が認められるからであるとの趣旨を読み取ることができるし、税法上の質問検査についても、上記大阪高裁昭和 47 年 7 月 26 日判決は、第三者に対する質問検査に関してであるが、「任意に質問に応じたものである以上、適法」と判示しており、やはり、任意性が認められることが前提とされているのである。

しかしながら、ここで、「対等の訴訟当事者」ということの意味について考察する必要がある。すなわち、刑事訴訟手続における当事者対等原則は、かつて捜査が苛酷に流れて関係者の人権を侵害したりしたことから、被告人の権利を強化し、その地位を改善するため、適正

手続を保障するという観点から論じられているものであり⁽⁷¹⁾、そのような観点からすれば、起訴後に一方の訴訟当事者である検察官から一方の訴訟当事者である被告人に対する捜査を許すことは、少なくとも任意でなければ、当事者対等原則の根本にある被告人の地位の改善という目的に反するという考え方が成り立ち得る。これに対し、民事訴訟手続における当事者対等原則は、対審方式を採ることにより、両当事者間において互いに相手方の主張・立証を直接に聴取し、それに対する攻撃防御方法を提出する機会を保障するという趣旨（双方審尋主義の意）で語られているのであって⁽⁷²⁾、被告人の地位の改善を主目的とする刑事訴訟手続上の当事者対等原則とは、ニュアンスが異なる。そして、民事訴訟規則第 85 条は「当事者は、主張立証を尽くすため、あらかじめ、証人その他の証拠について事実関係を詳細に調査しなければならない」と規定し、当事者の事実関係調査の義務を明らかにしているところ⁽⁷³⁾、一方の当事者が行政機関である場合には、行政機関の側に調査権が付与されていることがあることは明白な事実であるにもかかわらず、行政事件訴訟法は、証拠収集等に当たって調査権の行使を制限する規定を設けることなく、相手方の防御権を保護するため弁護士依頼権を保障することもなく、同法に規定のない事項について民事訴訟の例による（行政事件訴訟法 7 条）としている（その結果、上記民事訴訟規則第 85 条に規定する調査義務も適用されると解される）のである。

結局、行政事件訴訟を含めた民事訴訟手続においては、既に得た資料の開示等の場面では共有化が図られているものの、主張立証のための事実関係等の調査の実施という次元については、その調査を奨励しているだけで、各当事者の調査能力や権限の差異には干渉していないこ

(71) 松尾浩也『刑事訴訟法（上）』14頁（弘文堂、1983）

(72) 伊藤眞『民事訴訟法〔第3版再訂版〕』226頁（有斐閣、2007）

(73) 訟務月報 45 卷 2 号 374 頁

とが認められるのであり、そうである以上、訴訟係属中であっても、間接強制力を有する質問検査権を行使することができるというべきであるし、上記最高裁昭和 36 年 11 月 21 日判決の「なるべく避けなければならない」という判示も妥当しないというべきである。上記大阪高裁昭和 47 年 7 月 26 日判決の第一審大阪地裁昭和 43 年 6 月 24 日判決（訟務月報 15 巻 2 号 195 頁）が、訴訟の係属中被告行政庁においても必要なかぎり証拠を収集してこれを裁判所に提出することは「訴訟法上当然認められる」と判示したのは、このような趣旨に理解することが可能であろう^{(74) (75) (76)}。

-
- (74) 最高裁昭和 36 年 11 月 21 日判決については、起訴後第 1 回公判前の取調べについての事例であったことから、第 1 回公判前に限って取調べを認めたものであるなどの理解も不可能ではないとする見解があり、また、第 1 回公判期日以降の取調べについては、次のように、要件を付加したり、否定的に解する裁判例がある。①大阪高裁昭和 36 年 11 月 27 日判決（高裁刑集 14-8-584）は、「公訴提起以後においては刑事訴訟法の構造上、被告人は当事者たる地位を取得し検察官と同等の立場において攻撃防御を行なうのであり、又裁判所が主体となって公判中心主義に立脚して公判手続を進めるものであるから、捜査官の起訴以後における取調べを無制限に許容することはできない。右取調べは公判手続に支障を及ぼさず且つ被告人の防御権に影響を及ぼさない限度内においてのみ許容されるべき」とした。②福岡高裁那覇支部昭和 53 年 11 月 24 日判決（判例時報 936 号 142 頁）は、「第 1 回公判期日後は原則として被告人の取調べはなし得ず、被告人が取調べを求めた場合でも、捜査官が被告人を取り調べるには公判裁判所の事前了解を得るのが相当であり、身柄拘束状態を利用した取調べは許されない」と判示した。しかしながら、最高裁昭和 57 年 3 月 2 日決定（裁判集刑事 225-689）は、最高裁昭和 36 年 11 月 21 日判決について「起訴後においても、捜査官はその公訴を維持するために必要な取調べを行うことを認めたものであり、起訴後においては、被告人の当事者たる地位にかんがみ、捜査官が当該公訴事実について取り調べることはなるべく避けなければならないことを判示しているが、それ以上に起訴後作成された被告人の捜査官に対する供述調書の証拠能力を肯定するために必要とされる具体的な要件を判示しているとは解せられない」旨判示しており、学説にも、「判例は、公訴維持の必要があれば、第一回公判期日以降であっても、また、身柄拘束中の被告人であっても、場合によっては被告人の取調べを可能としているものと考えられる」と評するものがある（藤永幸治ほか編『大コメンタール刑事訴訟法第 3 巻』〔河村博〕170 頁（青林書院、2001））。
- (75) 国税に関する法律に基づく処分について異議申立てがあった場合の調査は、各税法の規定による当該職員等の質問検査権等に基づいて行なうこととされている（昭和 48 年 11 月 1 日直審 1-10 ほか「不服審査基本通達（異議申立関係）」第 84 条関係 3）。審査請求中の質問検査権行使については、昭和 45 年法律第 8 号

ハ 上記イ及びロを踏まえると、次のとおり結論付けることができよう。

税法は、質問検査権行使の時期について何ら制約を付していない。もつとも、民事訴訟手続においても、国税職員（国）と相手方はともに「訴訟上の当事者」であり、民事訴訟においても当事者対等原則は妥当する。しかしながら、国税職員は、訴訟上の当事者であると同時に、適正公平な課税の実現に努めるべき職責を負っており、そのために質問検査権が付与されている以上、訴訟維持に必要な限度における調査を行なうための質問検査権行使は、訴訟提起中といえども当然になし得る。税法の規定に基づく質問検査権行使を直ちに違法とし、その結果作成された供述調書等の証拠能力を否定すべきいわれはない。

(3) 取引先等第三者に対する質問検査

上記のとおり、東京高裁平成9年6月18日判決（最高裁平成10年1月22日判決で是認）は、訴訟係属中（かつ第1回口頭弁論期日後）における第三者に対する質問検査権行使を当然可能としている。また、当事者対等原則との関係という観点から考察した場合においても、上記のとおり相

「国税通則法の一部を改正する法律」の制定に際し、「政府は、国税不服審判所の運営に当たっては、次の点に十分配慮を行い、納税者の権利救済の実現について万全を期すべきである。質問検査権の行使に当たっては、権利救済の趣旨に反しないよう十分配慮すること。特に国税不服審判所の職員は、その調査が新たな脱税事実のためでないことを厳に銘記の上、納税者の正当な権利の実現に努めること。なお、審査請求後、原処分庁が答弁書提出を理由として上記のごとき権利救済の趣旨に反する調査を行なうことのないよう、厳に留意すること」という附帯決議が付されているが、その趣旨は、国税不服審判所の審理においては、総額主義的な運営ではなく争点主義的な運営を行うべきこと、すなわち、審査請求後に原処分庁が争点以外の新たな課税原因事実の有無を調査し発見したとしてもそれに基づいて裁決をしないという趣旨であって（第63回国国会議録（附帯決議（案）の趣旨説明及び総括質疑）参照）、審査請求後に原処分庁が当該争点自体についての主張立証のために調査を行ない答弁書や証拠を提出することを禁止する趣旨ではないというべきである。

- (76) 不答弁等があった場合、罰則の対象となり得るか。質問検査権の行使が適法とされる以上、それに対する不答弁が完全に正当化されてしまうのは不合理であるが、訴訟当事者である自己の防御権を確保するという利益を考慮すると、違法性あるいは適法行為の期待可能性の程度が低く、処罰に値しないと判断される余地はあり得よう。

手方本人に対する質問検査権の行使が可能と考えられる以上、第三者に対する質問検査権については、もとより可能というべきである^{(77) (78) (79)}。

- (4) 国家賠償請求が、滞納処分の違法（処分要件の不充足）ではなく、滞納処分の前提として行われた調査手続の違法等（例えば、承諾を得ない現況確認調査や立会を拒否された状態での搜索等）を理由とするものである場合には、そのような事実の有無の調査は、「滞納処分のための滞納者の財産の調査」とはいえず、「公平確実な賦課徴収という公益上の目的を図る上で必要な資料を収集するために認められた質問検査権」の範疇に属するとも解しにくい。純粹の任意調査としてのみ行うことができるというべきであろう⁽⁸⁰⁾。

-
- (77) 上記大阪地裁昭和 43 年 6 月 24 日判決の事案において、相手方は第三者に対する質問検査によって資料収集することも相手方当事者との関係で公平に反すると主張している。同じ当事者でありながら、自己には調査権がなく相手方にあるのは不公平という趣旨であろうが、上記のとおり民事訴訟手続上は各当事者が調査を行なうことを当然のこととし、かつ、各当事者の調査の力量や権限の差異には干渉しない建前をとっていると解される以上、その差異は問題とすべきではない。また、本人が第三者に対して質問検査に応じないことを期待することは自由であるが、第三者がその期待に反して当局の質問検査に応じたとしても、そのような期待は法的保護に値せず、当局が相手方の防御権を違法に侵害したことにはならないというべきである（刑法上、被告人自ら証拠を偽造しても不可罰であるが、他人を教唆して偽証や証拠の偽造をさせることは、防御権の範囲を逸脱し可罰的と解されていることも参照）。
- (78) 上記最高裁昭和 36 年 11 月 21 日判決の原審仙台高裁昭和 36 年 6 月 21 日判決（刑集 15 卷 10 号 1771 頁）は、「公訴提起後においては検察官の証拠の収集は、専ら任意捜査に限られるべく、強制捜査に属するものはすべて公判廷における訴訟行為を通じてなされなければならない」と判示しており、第三者についても強制捜査は行うことができないという趣旨を含むものと解されるが、上告審判決はそこまで論及しておらず、学説上は、第三者については公判期日以降においても強制捜査を含め捜査が可能という見解がみられる（藤永幸治ほか編『大コンメンタール刑事訴訟法第 3 卷』〔馬場義宣〕7 頁（青林書院、2001））。
- (79) 課税処分取消請求訴訟の係属中に税務職員が納税者の取引先から資料を入手して裁判所に証拠提出することは訴訟法上当然認められるとしたものとして、大阪高裁昭和 47 年 7 月 26 日判決（税務訴訟資料 66 号 94 頁（最高裁昭和 49 年 3 月 1 日判決・税務訴訟資料 74 号 611 頁で是認）、広島高裁昭和 63 年 5 月 30 日判決（行集 39 卷 5・6 号 415 頁））。
- (80) 訟務月報 45 卷 2 号 376 頁は、上記東京高裁平成 9 年 6 月 18 日判決について、「本件は、課税処分の違法を理由とする国家賠償請求訴訟（民事訴訟）であるが、実質的には課税処分の適否が問題となるものであり、行政訴訟と区別する必要はな

第4節 質問検査の範囲及び検査対象物件

1 「その必要と認められる範囲内において」との制約の趣旨

(1) 検討の必要性

徴収法第 141 条は、「滞納処分のため滞納者の財産を調査する必要があるときは、『その必要と認められる範囲内において』質問検査をすることができる」と規定し、質問検査の範囲を「その必要と認められる範囲内」に限定している。

上記のとおり、質問検査権については、①旧所得税法（昭和 22 年法律第 27 号）、②旧徴収法改正法（昭和 25 年法律第 69 号）、③現行徴収法（昭和 34 年法律第 147 号）、④現行所得税法（昭和 40 年法律第 33 号）という順に規定が設けられたのであるが、①②の時点では「必要と認められる範囲内において」との要件は付されておらず、③においてはじめて付された。また、④では付されていない。

そうすると、徴収職員が質問検査権を行使する場合には、その必要と認められる範囲内かどうか問題とされるのに対し、所得税等に基づく質問検査については、そのような問題は生じないというのであろうか。前者についてのみそのような明文規定が置かれたのはなぜであろうか。

いと思われる。本判決は、以上のような理由から、民事訴訟の立証のためにも、質問検査権を行使し得るとしたものであろう。」と論評しており、当判決を直接的には課税処分の違法を理由とする国家賠償請求訴訟についてのものであると捉えている。

(2) 最高裁第三小法廷昭和 48 年 7 月 10 日判決(刑集 27 卷 7 号 1205 頁)⁽⁸¹⁾

によれば、所得税法上の質問検査権についても、それを行使することができるのは、「具体的かつ客観的な調査の必要性があると判断されるとき」に限られており、かつ、質問検査の範囲についても、「必要と認められる範囲内において」という明文規定はないものの、「具体的かつ客観的な調査の必要性と相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な程度」という制限があり、当該職員は、その範囲内において実施の細目を合理的に選択することができるにすぎないと解されている。

一方、徴収法上の質問検査権についても、「滞納処分のため滞納者の財産を調査する必要があるとき」との要件については、所得税法上の質問検査権に関する上記最高裁昭和 48 年 7 月 10 日判決がそのまま妥当し、具体的かつ客観的な調査の必要性のあるときに限られるというべきである。また、その質問検査の範囲については、「その必要と認められる範囲内において」と規定されているが、「必要と認められる」とは、徴収職員が自由な裁量によって必要と認めれば足りるのではなく、客観的な必要性によって裏付けられていることが必要であるということを表示した規定であると

(81) 同判決は、「所得税の終局的な賦課徴収にいたる過程においては、原判示の更正、決定の場合のみではなく、ほかにも予定納税額減額申請(所得税法 113 条 1 項)または青色申告承認申請(同法 145 条)の承認、却下の場合、純損失の繰戻による還付(同法 142 条 2 項)の場合、延納申請の許否(同法 133 条 2 項)の場合、繰上保全差押(通則法 38 条 3 項)の場合等、税務署その他の税務官署による一定の処分のなされるべきことが法令上規定され、そのための事実認定と判断が要求される事項があり、これらの事項については、その認定判断に必要な範囲内で職権による調査が行なわれることは法の当然に許容するところと解すべきものであるところ、所得税法 234 条 1 項の規定は、国税庁、国税局または税務署の調査権限を有する職員において、当該調査の目的、調査すべき事項、申請、申告の体裁内容、帳簿等の記入保存状況、相手方の事業の形態等諸般の具体的事情にかんがみ、客観的な必要性があると判断される場合には、前記職権調査の一方法として、同条 1 項各号規定の者に対し質問し、またはその事業に関する帳簿、書類その他当該調査事項に関連性を有する物件の検査を行なう権限を認めた趣旨であって、この場合の質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、右にいう質問検査の必要性があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な程度にとどまるかぎり、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられているものと解」される旨判示している。

いえよう⁽⁸²⁾。

そして、所得税法上の質問検査権についても、その行使の範囲について、上記のとおり、「具体的かつ客観的な調査の必要性和相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当と認められる程度」という制限が課されていると解されているのであるから、結局、徴収法上の質問検査権も所得税法上の質問検査権も、いずれも「客観的な調査の必要性によって裏付けることのできる範囲内」においてのみ行使することができるのであり、「必要と認められる範囲内において」という規定の有無によって実質的な差異があるわけではないというべきである⁽⁸³⁾。

結局、「必要と認められる範囲内において」とは、当然のことを注意的に規定したものであって、恣意的な濫用を戒めるための規定というべきである^{(84) (85) (86) (87) (88)}。

-
- (82) 「必要がある場合」というように規定されている場合と「必要と認める場合」というように規定されている場合を比較すると、前者の場合には、その認定に当たっては客観的な必要性の存在が必要であり、その必要度の認定を誤って、客観的に必要性が認められないにもかかわらずその権限を発動したときは違法となる場合が多いといえる。これに対し、後者の場合には、認定者に自由裁量を認めたものではなく、その必要性の認定は、やはり客観的な必要性によって裏付けられていることが必要であるとはいえるが、一応認定者の裁量に任された格好になっており、裁量を誤った場合にも不当の問題に止まることが多いという程度の差はあるといえようといえる（林修三『新版法令用語の常識』138頁（日本評論社、1971））。「必要と認められる範囲」という規定は、「必要と認める範囲」という表現と比べ、裁量を排し、客観的に必要性が認められる必要があるということを表現したものといえよう。
- (83) それではなぜ徴収職員の質問検査権についてだけ「その必要と認められる範囲内において」という明文規定が付されたのであろうか。恣意的な濫用を戒める趣旨であるとすると、所得税法等の質問検査権に比べて徴収職員の質問権検査権の方が濫用される危険性が高い、あるいは、濫用された場合の影響が大きいとみられていることになるが、例えば、質問検査権の濫用が捜索権の濫用を招いた場合（例えば質問検査によって滞納税額を充足する財産を発見したにもかかわらず、更に他の財産を発見するため質問検査を継続し、その回答に基づいて捜索を実施したような場合）には、住居不可侵の原則に反する重大な結果を生ずることになるため、質問検査の段階で濫用を戒める必要性があるとはいえるであろう。
- (84) 齊藤稔「ゼミナール租税法—第4回国税徴収法に基づく質問検査権 [1]—」税務弘報 38 卷 6 号 88 頁（1990）。なお、同書は、恣意的な濫用を戒めるとともに、相当な注意を欠いた調査に基づく違法な滞納処分を戒める意味もあるとしている。
- (85) 徴収職員の質問検査が「その必要と認められる範囲内」といえるかどうかは争わ

- れた事例としては、浦和地裁平成 12 年 8 月 7 日判決（TKC 判例等データベース文献番号 28091970）がみられる程度である。当判決は、徴収職員が滞納者の所有不動産上の先順位抵当権者に対し滞納者に対する滞納処分のための調査であることを告げて先順位抵当権者の債権額を調査したところ、滞納者が個人情報法の違法な漏洩にあたと主張した事例について、「関係者から調査に必要な協力を得るため必要な範囲内において行なったものと認められる」とした。
- (86) 租税特別措置法第 66 条の 4 第 5 項は、移転価格課税における独立企業間価格の算定資料とするため比較対象企業に対する質問検査権を規定しているが、ここでも「必要と認められる範囲内」という要件が付されている。これは、基本法たる法人税法では取引関係のない者に対する調査権限までは認められていないところ、独立企業間価格の算定上特同種事業者にまで調査の範囲を拡張するものであり、かつ、質問検査権行使の要件が「法人税に関する調査のため必要があるときは」ではなく「独立企業間価格を算定するため必要があるときは」と限定されていることを踏まえ、質問検査権の行使が濫用にわたることのないよう特に戒める趣旨であると解される。
- (87) 「必要と認められる範囲内において」という規定について、相当の注意をもって調査すべき職務上の義務があることは当然のことで何ら明文を要しないというべきであり、同条があえて明文をもって規定したのには積極的な意味があるとする見解がある（松沢智『租税手続法』369 頁（中央経済社、1997））。当見解は、他税法上の質問検査権については質問不答弁及び検査拒否があれば直ちに罰則が適用され得るが、徴収法上の質問検査権については質問不答弁等があっても強制力ある捜索を行うことができる以上、質問不答弁等それ自体について直ちに処罰可能な程度の違法性があるとはいえず、国庫の利益が将来害される危険性が客観的に見込まれる場合に限って罰則の適用が可能というべきであるとし、質問検査権の行使に対して受忍義務を課すことができるのも、上記のような危険性が見込まれる場合に限られるということをはっきりとしたものであるとする。なお、この見解は、徴収法上の質問不答弁罪及び検査拒否罪の罰則が他税法のそれと比べて軽いことも根拠としているが、平成 22 年度税制改正（同年法律第 6 号）により徴収法上の罰則が引き上げられ、他税法のそれと統一された。
- (88) 質問検査の範囲に関しては、滞納者本人以外の取引等についての質問検査の可否という問題もある。この点、徴収法第 141 条は、「滞納処分のため滞納者の財産を調査する必要があるときは、その必要と認められる範囲内において（中略）質問し（中略）検査することができる」と規定している。したがって、滞納者の取引先等、質問検査の相手方となるための要件を充足している者に対しては、滞納者の財産を調査するため必要があると認められる範囲内において、滞納者との取引に関する事項だけでなく、それ以外の事項についても質問できると解される。また、検査の対象となる帳簿書類についても、旧徴収法第 21 条の 3 は、①滞納者に対し金銭又は物品の給付を為す債務ありと認めるに足りる相当の理由のある者の「当該債務に関する帳簿書類」、②滞納者より財産を取得したと認めるに足りる相当の理由のある第三者の「当該財産に関する帳簿書類」、及び③滞納者が株主又は出資者たる法人の「当該株式又は出資に関する帳簿書類」に限定していたが、徴収法は、「その者（編注：検査の相手方）の財産に関する帳簿書類」と規定した。したがって、滞納者の取引先等、質問検査の相手方としての要件を充足している者に対しては、滞納者の財産を調査するため必要があると認められる範囲内において、滞納者

2 帳簿書類以外の物件の取扱い

(1) 検討の必要性

例えば、所得税法第 234 条では、検査対象物件は「事業に関する帳簿書類その他の物件」と規定されているのに対し、徴収法第 141 条では「財産に関する帳簿書類」とされ、「その他の物件」が規定されていない。しかしながら、滞納者の財産を調査するためには、帳簿書類のみならず、財産に関する物件（財産それ自体はもとより、印章、カード、金庫の鍵、コンピュータ⁽⁸⁹⁾等）も検査する必要があることはいうまでもない。そこで、これらの物件が検査対象物件に含まれると解することができるか。

(2) 検討の前提として、税法解釈の一般原則について確認しておく。

税法の解釈は、原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない。もとより、文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難である場合には、規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならないことはいうまでもな

との取引に関する帳簿書類だけでなく、その者の財産に関する帳簿書類をすべて検査の対象とすることができるかと解される。すなわち、滞納者と取引のある者に対しては、滞納者の財産を調査するため必要があると認められる範囲内において、滞納者自身との取引に関する事項についてはもとより、親族又は特殊関係者との取引に関する事項、さらには、第三者との取引に関する事項についても、質問検査することが可能である（なお、親族等の名義で取引はあるが、滞納者名義での取引がない相手方についても、親族等の名義を利用して実質的に滞納者が取引をしていると合理的に推認できる場合には、滞納者と取引のある者に該当する。東京地裁昭和昭和 52 年 9 月 29 日判決・訟務月報 24 卷 2 号 393 頁）。

- (89) 機器としてのコンピュータは「物件」であるが、そこに記録されている情報自体は、帳簿書類の作成保存に代えて作成保存されているデータ（所得税法 234 条等において、物件である「帳簿書類」に含まれるとされている）を除き、「物件」とはいいがたいかも知れない。しかしながら、コンピュータが情報処理のために用いられる物件である以上、その検査には、動産としてのコンピュータの存否、形状等の確認はもとより、そこに記録されているデータの把握、分析等が当然に含まれるというべきである（物件である帳簿書類の検査が、帳簿書類自体の存否等の確認はもとより、そこに記録されている内容の把握、分析等に及ぶ（この点についての異論は見当たらない）のと同様である。また、刑事手続上、データの把握を目的としたコンピュータという物件の差押えが許容されていることも参考となろう。）。

いが⁽⁹⁰⁾、そのような論理解釈を行うべき必要がある場合においても、税法の表現から予測できる範囲内で合理的な解釈がなされなければならないという限界があるとされる⁽⁹¹⁾。

また、文理解釈をする上で、税法中に当該用語が定義されている場合には、それによるべきであるが、税法中に用いられた用語が法文上明確に定義されておらず、他の特定の法律からの借用概念であるともいえない場合は、その用語は、言葉の通常の用法に従って解釈されることになり、その際に当該規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならないことはいうまでもない⁽⁹²⁾。

(3) では、「帳簿書類」という規定の中に上記のような物件が含まれると解すること、あるいは、「帳簿書類」は例示にすぎないと解することは可能か。

イ まず、文理解釈の面からみると、徴収法にも他の税法にも「帳簿書類」の定義を定めた規定はないが、所得税法等に帳簿書類に関する規定がみられる（同法 148 条（青色申告者の帳簿書類）等）ため、第一次的には、他税法におけるそれらの規定を拠り所として考察するのが妥当であろう⁽⁹³⁾。

(90) 金子宏『租税法〔第 15 版〕』106 頁（弘文堂、2010）

(91) 泉美之松『所得税法・法人税法・相続税法条文の読み方一条文解釈の手引―』95 頁（東京教育情報センター、1983）

(92) 平成 19 年 3 月 29 日東京地裁判決（TKC 判例データベース文献番号 28141056）

(93) 徴収法第 141 条の「帳簿書類」については、従前、「帳簿若しくは書類」と規定されていたが、平成 13 年及び平成 16 年に「帳簿書類（電磁的記録を含む。）」と改正され、他税法の表現と統一された。したがって、基本的には他税法における「帳簿書類」と同義に解するのが妥当といえよう。なお、平成 13 年及び平成 16 年の改正は、従来、税法上の帳簿書類は紙に記載されたものと電磁的記録との両方を含むものと解されていたところ、商法等の改正（平成 14 年 4 月 1 日施行）において「書類」という用語の中には電磁的記録が含まれない（紙のみ）と整理されたことに伴い、税法上の質問検査権の対象となる帳簿書類についてもそれが外れると解される惧れが生じたことから、紙による帳簿書類に代えて電磁的記録が作成されている場合の電磁的記録を含むものと改正され（平成 13 年法律第 129 号）、さらに、紙での帳簿書類の保存に代えて電磁的記録が保存されている場合の電磁的記録も含むものと改正されたものである（平成 16 年法律第 50 号）。

そこで、例えば、所得税法第 148 条（青色申告者の帳簿書類）をみると、「帳簿書類」とは、「帳簿としての書類」ではなく、「帳簿」と「書類」を指しており、かつ、「書類」とは、帳簿に基づいて作成された計算書類及び当該帳簿の基になった証憑書類、すなわち、帳簿組織に属する書類を指していることが明らかである。

しかしながら、質問検査権の対象となる「帳簿書類」は、作成保存義務の対象となる帳簿書類（帳簿並びに帳簿組織に属する書類計算及び証憑書類）と全く同義というわけではない。例えば、所得税法第 155 条 1 項は、青色申告者については作成保存義務の対象となっている帳簿書類を検査した上でなければ更正することができないと規定しているが、誤りの発見が当該作成保存義務の対象となっている帳簿書類自体の調査の結果に限られるわけではなく、他の資料等をも勘案して遺脱誤記誤算のあることが確認される場合も含まれると解されており⁽⁹⁴⁾、また、帳簿書類の作成保存義務のない者に対する質問検査も、当然あり得る。したがって、質問検査権の対象となる「帳簿書類」には、作成保存義務の対象として規定されている帳簿書類（帳簿並びに帳簿組織に属する計算書類及び証憑書類）だけでなく、それ以外のものも含まれるというべきである^{(95) (96)}。

(94) 東京高裁昭和 37 年 5 月 26 日判決（民集 17 卷 12 号 1890 頁）参照

(95) 徴収法基本通達第 141 条関係 6 も同旨。なお、帳簿組織に属さない書類の例として、手帳、メモ、覚書等を挙げることができる。

(96) 今日、パソコンによって財産が管理されることが多いが、財産に関する帳簿書類の作成保存に代えて電磁的記録が作成保存されている場合には、当該電磁的記録は検査の対象となるから（徴収法 141 条）、その検査の手段としてパソコンを操作させるべく求めることができるといえよう。また、後述のとおり、帳簿組織に属さない書類であっても、文書、書き付けの類はすべて帳簿書類に含まれると解されるから、例えば、メモ書的な記録についても、それが紙であれば帳簿書類に該当し、データで作成保存されていれば上記電磁的記録に該当する（これに対し、写真や写真データについては、帳簿書類（文書、書き付けの類）に含まれるといえるかどうか微妙であるといえよう（民事訴訟法第 231 条では、文書に準ずる物件とされている。）。）。なお、滞納会社代表者の個人所有のパソコンや経理担当者個人所有のパソコンに滞納会社の財産に関する情報が保存されていると認められる場合には、まず、当該パソコンが真実個人所有かどうかを確認することになるが、仮に個人所有であ

では、どのようなものまで含まれるといえるか。文理解釈としては、一般的意味における書類、すなわち、文書、書き付けの類までは広く含まれる⁽⁹⁷⁾ ということができるが、それ以外の物件まで含まれると解することは困難であり⁽⁹⁸⁾、また、「帳簿書類等」と規定されていない以上、「帳簿書類」を「帳簿書類を含む物件一般」の意味に解すること（帳簿書類は例示であると解すること）も困難であるとする。

ロ そして、文理解釈を超えた論理解釈を施す場合においても、「税法の表現から予測できる範囲内での合理的な解釈」という制約があるとされる以上、やはり、「帳簿書類」の中に一般的な意味における書類（文書、書き付けの類）以外の物件まで含まれると解することは、困難といわざ

るとしても、これらの者は滞納会社に対してその財産に関するデータの作成保管義務を負担する者であるから、徴収法第 141 条第 3 号の規定に規定する「その者の財産に関する帳簿書類（電磁的記録）」として検査の対象とすることが可能といえよう。

- (97) 熊本地裁平成 3 年 11 月 28 日判決（税務訴訟資料 187 号 166 頁）は、国税犯則取締法に規定する収税官吏の請求により発付された捜索差押許可状の「差押えるべき物件」欄に記載された「帳簿書類」の意義について、「事務上の必要事項を記入した書類であって、一定の秩序の下に管理されたもの又はこのような形で保管されることを予定した書類をいう」とした上で、「カルテは医師が患者を診察した結果を記載したもので、法律上のその保管が義務付けられているものであるから、カルテが本件許可状に記載された帳簿書類に該当することは明らかである」とした。また、京都地裁平成 13 年 11 月 30 日判決（税務訴訟資料 251 号 9029 頁）は、相続税法上の検査対象物件が「帳簿書類」に限定されていた当時、「預金通帳」の提示を求めたことが同法上の質問検査権の行使として適法であるとした（なお、預金通帳が帳簿書類にいう「書類」に含まれることは、郵便貯金通帳が「文書」偽造罪の対象になると解されていること（大審院大正 15 年 5 月 13 日判決・刑集 5 卷 158 頁）からも肯定できよう）。
- (98) 刑法解釈においても、税法以上の厳格な解釈が要請されるところ、例えば、賭博罪の旧規定における「財物」の意義について「財物とは広く財産上の利益を指す」と解されている（団藤重光編『注釈刑法(4)』〔小暮得雄〕185 頁（有斐閣、1975））。刑法上の「財物」の本来の意味が「有体物」を指すのであるならば、「財産上の利益一般」と解するのは類推解釈ではないかとも思われるが、各条ごとに「財物」の意味が異なるとの前提に立つならば、財物の「財」が「財産上の利益」を含む概念であると解することも、文理上不可能とはいえないであろう。これに対し、「帳簿書類」については、仮に他の税法と異なる徴収法独自の解釈が許されるとしても、その用語の一般的意味からして、「帳簿書類」に「文書、書き付け以外の物件」が含まれると解することは、やはり困難であろう。

るを得ないであろう⁽⁹⁹⁾⁽¹⁰⁰⁾。

- (4) しかしながら、私見としては、「帳簿書類」の中に「その他の物件」が含まれると解することは困難であるとしても、「質問検査権」における「質問」の一環として、物件を提示し閲覧に応ずるよう求めること（以下、単に「物件の提示を求めること」という。）ができると解する余地があるのではないかと考える⁽¹⁰¹⁾。

(99) 以下のことから、「その他の物件」が含まれると解することは困難と思われる。

①旧徴収法に検査権が創設されたのは昭和 25 年（法律第 73 号）であり、その時点では、所得税法には既に検査権の規定があり、そこでは、検査対象物が「帳簿書類その他の物件」とされていたにもかかわらず、旧徴収法では「帳簿若しくは書類」と規定された。②相続税法上の質問検査権についても、従前は「財産及び帳簿書類」のみが検査対象物として規定され、「その他の物件」は規定されていなかったが、平成 15 年の改正（同年法律第 8 号）により「その他の物件」付加された。その理由は、「所得税法などと表現が異なっていたことから表現ぶりを合わせる」と、コンピュータ等の記録について現在の表現では読みにくいことから規程の整備の一環として行われたものである」と説明されているが（武昌昌輔編『DHC コンメンタル相続税法』3523 頁（第一法規））、いずれにしても、従前の「帳簿書類」という規定のままでは帳簿又は書類以外の物件を検査対象物とすることができないという理解が前提となっているといえよう。③法人税法においても、納税者本人については「帳簿書類その他の物件」が検査対象物件として規定されている（同法 153 条）のに対し、納税者の取引先については「帳簿書類」のみが検査対象物件として規定されており、「所得税の場合は、取引関係者についても納税義務者と同様な質問検査権を認めているのに対して、法人税の場合は検査の対象となる物件はその事業に関する帳簿書類に限られ、事業外の帳簿書類やその他の物件については検査権が及ばない」と文言に忠実な解釈がなされている（前田正道ほか著『税務調査の理論・実務』252 頁（酒井書店、1958））。④そして、近時、平成 18 年の徴収法改正（法律第 10 号）により官公署等に対する協力要請（同法 146 条の 2）が創設されたが、そこでは、「帳簿書類その他の物件」の閲覧等が規定されており、その文言との比較においても、同法第 141 条の「帳簿書類」に「その他の物件」が含まれると解することは困難というべきである。

(100) 国税通則法第 103 条等においても、「証拠書類」という用語と「証拠物」という用語が使い分けられており、「書類」と「物」が区別されているが、証拠法における「証拠書類」と「証拠物」の区分と、質問検査の対象物件としての「書類」と「その他の物件」の区分は、意味が異なる（証拠法上、「証拠書類」とはその記載内容のみが証拠資料となるもの、「証拠物」とはその存在又は状態のみが証拠資料となるものをいい、一般的な意味において「書類」に当たるものであっても、その存在又は状態が証拠資料となる場合には、「証拠書類」ではなく「証拠物」である。池田修ほか『刑事訴訟』第 3 版 342 頁（東京大学出版会、2010））。

(101) 帳簿書類以外の物件について「検査」権がないにもかかわらず、「質問」の一環として「検査」と同一の行為をすることを可能とするような解釈は、租税法主義

イ 「質問」の解釈については、上記税法解釈の一般原則のほか、最高裁第三小法廷昭和48年7月10日判決（刑集27巻7号1205頁）の論旨が参考となる。

(イ) 同判決は、「税の賦課徴収に至る過程においては、税務官署による一定の処分がなされることが法令上規定され、そのための事実認定と判断が要求される事項があり、これらの事項については、その認定判断に必要な範囲内で職権による調査が行なわれることは法の当然に予定するところと解すべきものとされ、その職権調査の一方法として質問検査権の規定が設けられているものである以上、その範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な程度にとどまる限り、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられている。」と判示している。

すなわち、①税法は事実認定と判断に必要な範囲内で職権による調査が行なわれることを当然に予定している、との見解を前提とした上で、②その職権調査の一方法として質問検査権の規定を設けているのであるから、当該規定上特段の定めがない実施の細目については、質問検査の必要性和相手方の私的利益を衡量し、社会通念上相当な程度にとどまる限り、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられている、というのである。

の観点から許されないであろう。しかしながら、「提示・閲覧」は、「検査」とは異なる。質問検査における「検査」とは、「帳簿書類その他の物件について、その存在及び性質、形状、現象その他を五感の作用によって知覚実験し、認識を得る処分をいう」とされるが（武田昌輔編『DHCコンメンタール所得税法』92313頁（第一法規）、「検査」の一般的な意味は、「物事に変わったところや異常がないか注意深く調べて、その可否、適不適などを確認すること」（小学館「日本語大辞典」2001）とされる。これに対し、「提示」とは「差し出して見せること」（同前）、「閲覧」とは「調べ見ること」（同前）をいう。私見としては、「検査」は、検査者が一定時間対象物件を独占して分析するといったイメージであるのに対し、「提示・閲覧」は、そこまで至らない状態（例えば、質問者が相手方とともに物件を見て必要な質疑を行う等）をイメージしている。

そうすると、「検査」の対象物件については、上記のとおり「帳簿書類」と規定されているため、その範囲内でしか行うことができないとしても、「質問」の具体的な実施細目については規定がないから、質問の必要性和相手方の私的利益を衡量し、社会通念上相当な程度にとどまる限り、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられており、「質問」の一環として、物件の提示を求めることもできると解する余地がある。

(ロ) もっとも、「質問」の一環として、物件の提示を求めることができると解するということは、「質問」という用語の解釈の問題でもあるから、上記税法解釈の一般原則に照らし、「質問」という表現から予測できる範囲内での合理的な解釈であるといえなければならない。そして、「質問」という規定を厳密に文字どおりに解釈するならば、物件についての問い（例えば「あなたは〇〇物件を占有していますか」という問い）は「質問」の中に含まれるが、当該物件を提示し閲覧に応ずるよう求めること（例えば「その物件を見せてください」と依頼すること）は「質問」の中に含まれないことになる。

しかしながら、例えば、警察官による所持品検査について、最高裁第三小法廷昭和53年6月20日判決（刑集32巻4号670頁）は、「警職法2条1項は、同項所定の者を停止させて質問することができる」と規定するのみで、所持品の検査については明文の規定を設けていないが、所持品の検査は、口頭による質問と密接に関連し、かつ、職務質問の効果をあげる上で必要性、有効性の認められる行為であるから、同条項による職務質問に附随してこれを行うことができる場合があると解するのが相当である」と判示しており⁽¹⁰²⁾、そうすると、徴収職

(102) 「職務質問」における「質問」の解釈論については、福岡高裁昭和45年11月25日判決（高裁刑集23巻4号806頁）が参考となる。同判決は、次のとおり判示している。警職法2条1項の「質問」を厳密に文字どおりに解釈すれば、所持品についての質問（例、「ポケットの中に何を持っていますか」）は質問の中に含まれるが、所持品の呈示を求めること（例「ポケットの中のものを見せてくれませんか」）は

員の質問権についても、「質問」の一環として、物件の提示を求める権限まで含まれていると解したとしても、必ずしも「質問」という表現から予測できる範囲を逸脱しているとはいえ、いわゆる拡大解釈の範疇に止まるということができよう。

- ロ 以上によれば、「質問」の一環として、物件の提示を求める権限まで含まれていると解することが、質問の必要性と相手方の私的利益を衡量した上での社会通念上合理的な解釈であるといえるのであるならば、

質問の中に含まれないことになる。そして所持品について搜索および押収を受けることのない権利は憲法 35 条の保障する基本的人権であるから、右のように字義どおりの厳格な解釈をとることも理由がないわけではない。しかし、一方において警察官は千変万化する警察事象に対処しながら責務を迅速に遂行していかなければならず、そのために必要とされる手段は多岐にわたることが予想され、その一つ一つを想定してこと細かに規定しておくことが困難であるという事情は特に留意さるべきである。そうすると、責務遂行の円滑、迅速を期することと任意手段により相手方が蒙る負担の軽重を比較較量してその調和を計りながら、文理のみに捉われない法の解釈運用をなすのがより合理的というべきである。職務質問は厳重な法定の要件を具備する場合においてのみ許されるものであり、質問に対する応答が相手方の自由意思に委ねられているとしてもなお多少の負担を課するものであることから考えると、職務質問に際し相手方の任意の承諾を期待しながら所持品の呈示を求めるのは、質問の実効を期するうえに極めて必要な方法であってしかもこれがため相手方にさほどの負担を加重するものとはいわれないから、かかる行為はなお職務質問の範囲内にあるものと認むべく、従って相手方が右求めに応じて任意に呈示する所持品の検査をなすことは、職務質問に通常随伴する行為として許されるものと解すべく、かく解することが警察法 2 条警職法 2 条の法意に副うものであり、かつ同条所定の職務を完遂する所以ともいわねばならない。警察官が職務質問に際し所持品の呈示を求め相手方の任意の承諾を得てその検査を行うことは、警察法 2 条警職法 2 条により適法であり許される。

なお、職務質問は純粹の任意調査であるのに対し、質問権は罰則による間接強制を伴うものであるから、上記の判示が直ちに妥当するかどうかについては一考を要する。すなわち、職務質問の場合、その権限の拡大によって「自由意思による口頭での応答」のみの負担だけから「自由意思による物件提示」の負担が加わるが、その負担増はさほどの加重ではないし、拒否することができるという点は異ならない。これに対し、質問権の拡大によって、「間接強制による口頭での応答」のみの負担から「間接強制による物件提示」の負担が加わるのであり、自由意思による物件提示が加わる場合より負担の加重が大きいし、拒否した場合に罰則が課されるという負担が加重されることになる。しかしながら、職務質問における「質問」であっても質問検査における「質問」であっても、「質問」という用語から予測できる範囲については同一に考えることができるし、また、本文のとおり、総合的に見れば、私的権利に対する影響に差異はないと評価することが可能である。

上記最高裁昭和 48 年 7 月 10 日判決に照らし、そのような解釈も許され
ると考えることができる。また、質問検査権規定の趣旨目的に照らして
「質問」の意味内容を上記のように解することが合理的であるといひ得
るのであるならば、上記税法解釈の一般原則に照らしても、そのような
解釈が許されるものとする。

(イ) まず、「質問」の一環として、物件の提示を求めることができると
解することの必要性及び合理性について、次のとおり考えることがで
きる。

旧徴収法に質問権が創設された際の趣旨目的は、「直ちに強圧的な
方法（搜索）によることは、いたづらに摩擦を生ずる場合が多いので、
まず質問等の通常の方法によってその目的が達せられることが望まし
いのかかわらず、その質問権がなかったので、今回新たにその権限
が与えられたもの」であるとされる⁽¹⁰³⁾。そして、徴収職員は、滞納
処分のため滞納者の財産を調査する必要がある場合において、まず、
質問により財産の状況等が明らかになったときは、その財産の任意提
供を求め、その質問に応じないため財産の状況等が明らかでないとき
に限って後述する強制調査としての搜索を行うべきであるとされている⁽¹⁰⁴⁾。

したがって、搜索の相手方となり得る者に対する「質問」について
は、搜索による財産の発見やその端緒となるべき証拠物件等の発見⁽¹⁰⁵⁾
に準ずる効果が予定されているというべきであり、単にその財

(103) 昭和 25 年 4 月 25 日国税庁長官通達（小栗銀三編『判例通達国税徴収法』124 頁
（大蔵出版、1953）所収）

(104) 吉国二郎ほか編『国税徴収法精解』875 頁（大蔵財務協会、2009）

(105) 搜索による発見の目的物は、差押目的財産自体に限られるわけではなく、財産発見の端緒となるべき証拠物件を発見するための搜索も可能と解される。徴収法第 142 条は「滞納処分のため必要があるとき」と規定するだけで、搜索による発見の目的物については何ら制限を付していない。むしろ、質問検査権行使の要件が「滞納処分のため滞納者の財産を調査する必要があるとき」とされているのに対し、搜索の要件は「滞納処分のため必要があるとき」とされており、これは、「滞納処分のため滞納者の財産を調査する必要があるとき」だけでなく「滞納処分の執行それ

産や物件の有無等について口頭で説明を受けるだけでなく、現物の確認まで予定しているというべきである。

また、搜索の相手方とならない者に対する質問検査権についても、例えば、①取引先に対する質問検査の主目的は、滞納者の有する債権の現状を明確にすることにあり、また、②滞納者から財産を取得した者に対する質問検査の主目的は、滞納者が対価として受領した財産の状況を把握することにあるとされていること⁽¹⁰⁶⁾などからすれば、これらの者に対する質問検査も、なるべく滞納者等に対する搜索に及

自体のため必要があるとき」にも搜索を行うことができることを明らかにしたもの、換言すれば、「滞納処分のため必要があるとき」とは、「滞納処分の執行自体のため必要があるとき」に限定する趣旨ではなく、「滞納処分のため財産を調査する必要があるとき」を含むものであり、財産を発見するための資料を入手する必要がある場合が当然に含まれると解すべきである。また、質問検査権が、搜索による摩擦を避ける趣旨で創設されたものであることは上記のとおりであるが、その際、取引先については質問権と帳簿書類の検査権が設けられたにもかかわらず、滞納者については質問権が設けられるにとどまった。ということは、滞納者が保有する帳簿書類については、検査権を設けずとも搜索によって調査することができるということが当然の前提とされていたというべきであるし（旧徴収法逐条通達 21 条の 3 関係 19 参照）、質問権が搜索の前哨手続として位置付けられており、質問に対する答弁が得られない場合に搜索によって財産調査を完遂することが予定されている以上、搜索は、財産それ自体の発見のみならず、質問に対する答弁に代わる資料（帳簿書類のみならずその他の物件も含む）の発見も、当然に目的としているというべきである。さらに、搜索の要件として「親族その他の特殊関係者が滞納者の財産を所持すると認めるに足りる相当の理由がある場合」とされているところ、相当の理由がある場合とは、滞納者又はこれらの者に対する質問検査権の行使等を通じてこれらの特殊関係者が滞納者の財産を所持することが客観的に明らかであると認められる場合をいい、滞納者が明言している場合、賃貸借契約書や保管証がある場合等があげられるが（吉国二郎ほか編『国税徴収法精解』879 頁（大蔵財務協会、2009））、後者の書類の存在は必ずしも滞納者に対する質問検査だけでは明らかにならないことがあり、にもかかわらずそれを確認することが求められる以上、滞納者に対する搜索によって確認することが想定されているというべきである。なお、徴収法第 65 条は、債権証書の取上げについて動産差押えの方法によることとしているが、動産執行の方法が占有である以上、任意に引渡しが無い場合は搜索により占有することを予定しているというべきであり、したがって、債権証書についても、その発見のために搜索することができる（民事執行法 148 条も参照。なお、搜索による発見の目的物の範囲と取上げの対象となる債権証書は、必ずしも一致せず、前者は確認（書写複写等）の対象となるにとどまる。）。

(106) 昭和 25 年 4 月 25 日国税庁長官通達（小栗銀三編『判例通達国税徴収法』124 頁（大蔵出版、1953）所収）

ぶことなく財産を発見することを目的とし、あるいは、滞納者等に対する搜索を補完することを目的としているものというべきであり、そうである以上、やはり、「質問」は、単に滞納者の債権や滞納者に対する対価の有無等について口頭で回答を得るだけでなく、当該債権や対価に関する資料や物件があれば、その提示を求めることまで予定しているというべきである。

さらに、徴収法の個別規定からも、そのような解釈を採ることの合理性を裏付けることが可能である。例えば、徴収法第 34 条は、解散した滞納会社から残余財産の分配を受けた者の第二次納税義務を規定しているが、当該第二次納税義務は、分配を受けた財産自体を限度とするものであり、最終的に当該財産自体の差押えを目的とするものである。したがって、徴収法は、税務署長が当該第二次納税義務告知処分を行う前提として、分配を受けた財産を特定し、かつ、その現存有無及び現況等を確認することを予定していると解されるが、残余財産の分配を受けた者は、それだけの理由では搜索の相手方とはならないから、当該財産の現存有無及び現況の確認等は、質問検査権の行使によって行うことが予定されているといわざるを得ない。そして、上記のとおり、当該財産が「検査対象物件」として規定されていない以上、「質問」の一環として、当該財産の提示を求めることが予定されているというべきである⁽¹⁰⁷⁾。

(ロ) 私的利益との衡量については、次のように考えることができよう。

(107) 滞納処分について国税不服審判所に審査請求が行われた場合、審判官は審査請求人、原処分庁、関係人その他の参考人に対し質問し、それらの者の帳簿書類その他の物件を検査することができると規定されているが（通則法 97 条）、原処分庁の質問検査権が及ばない事項について審判官が職権調査を行なうことができ、その結果に基づいて原処分庁における処分要件の認識判断を違法と認定することができるというのでは、行政庁の第一次判断権が没却されてしまうことになるのであり、このことから、原処分庁の質問権が「その他の物件」の提示及び閲覧にまで及ぶと解する必要があるといえよう。

確かに、自己の保有する物件について提示を強制されることのない権利は、憲法 35 条等の保障する基本的人権に含まれるというべきであるから、「質問」の意義について文字どおりの厳格な解釈をとることも理由がないわけではない。しかしながら、「質問」の一環として物件の提示を求めることができないとした場合、相手方はその提示を拒否することはできるが、徴収職員は、直接現物を確認することができない以上、当該物件の状況等について細かく質問し、答弁を求めることになるのであり、相手方は、その質問に対して逐一答弁するという物理的な負担を負い、かつ、応じないときは、不答弁又は虚偽答弁として罰せられることになる。これに対し、「質問」の一環として物件の提示を求めることができるとした場合、相手方は、提示を拒否すると質問不答弁として罰せられることになり、かつ、提示に応じる場合にも、提示行為という物理的な負担が増加することになるが、提示に応じさえすれば、当該物件の状況に関する詳細な質問に逐一答えるという物理的な負担が減少し、かつ、質問不答弁又は虚偽答弁として罰せられることもなくなる。したがって、「質問」の一環として物件の提示を求めることができると解したとしても、人権制約や負担の程度に差異はない、と評価することができるものとする⁽¹⁰⁸⁾。

(108) 仮に「質問」の一環として物件の提示を求め、「質問」に対する回答の一環として物件の一覧に応ずるよう求めることができると解することができるとしても、他税法との平仄等を考慮すれば、速やかに立法による整備が望まれることはいうまでもない。

なお、徴収法上の質問検査権の性質に関して、次のような指摘があることに留意する必要がある（松沢智『租税手続法』366 頁以下（中央経済社、1997））。すなわち、「各税法上の質問検査権と徴収法上の質問検査権を比較すると、前者については、質問不答弁や検査拒否があれば直ちに罰則の適用があるが、後者については、罰則による担保はあるものの、その後には捜索という強制力を発動することができる以上、質問不答弁や検査拒否があったとしても、それによって直ちに現実に国庫の利益が害されるおそれがない限り、その段階では未だ実質的に処罰に値する違法があるとはいえない」とする見解がある（その裏付けとして、①旧徴収法には質問不答弁及び検査拒否に対する罰則がなく、現行徴収法の罰則も他税法より軽いこと、②徴収法上の質問検査権については「必要と認められる範囲内において」という制限が付されており、その趣旨は、罰則を伴う質問検査が許容される範囲（滞納者等

第5節 その他の問題点

以上のほか、質問検査権については、①質問検査の適法性等（滞納者に対し債権債務があると認めるに足りる相当の理由があると判断した根拠等）について説明を求められた場合の対応の在り方、及び②特定職業人の守秘義務と質問検査権の関係など、様々な問題がある。

これらは、徴収法上の質問検査権にとどまらず、税務職員の質問検査権全体に影響する問題であるため、本稿では深く立ち入ることを差し控え、若干触れるに止めることとしたい。

に応答義務がある範囲)が、質問不答弁又は検査拒否によって国庫の利益が害される危険性が客観的に認められる場合に限られることを示したものと解されることを挙げています)。この見解を前提とするならば、最終的に捜索によって把握することが可能な物件については、それを検査対象物件に取り込んだとしても検査拒否罪には問えないのであるから、純粹の任意調査の対象となるに過ぎないという位置付けであっても差し支えないことになる。そうすると、滞納者及び財産占有者については、常に捜索の対象者となり得るから、これらの者の保有する「その他の物件」については、あえて検査対象物件に取り込む必要性はないという考え方に結びつくことにもなる。しかしながら、旧徴収法に質問検査権が創設された当時においてはともかくとして、現行徴収法においては「徴収に当たって用いる強制力も、その運用を極めて慎重にすべきことが諒解されている」とされるのであり（吉国二郎ほか編『国税徴収法精解』[我妻栄] 2 頁（大蔵財務協会、2009））、そうである以上、財産調査においても、できる限り強制力のある捜索によらないで、質問検査権の行使によって対応することのできる範囲を拡大するのが筋道であろうし、現行徴収法が、旧徴収法当時から認められていた取引先等に対する検査権に加え、本来捜索によって対応可能なはずの滞納者及び財産占有者が保有する帳簿書類について検査権を導入したのも、そのような考え方の現われであるといえよう。また、単なる取引相手等は、そもそも捜索の対象者とならないから、それらの者が保有する物件については、質問検査によって確認する以外にない。そして、かつては「財産を調査するためには捜索さえ行えば足りるのであり、質問権も検査権も必要不可欠というわけではない」と考えられた時代もあったかも知れないが、今日では、単に捜索さえ行えば直ちに財産が発見されるというわけではなく、捜索の事前準備としての綿密な調査が必要不可欠となっている（適正公平な租税負担の確保という公益上、質問検査の充実の必要性が増大している）のであり、これらのことを考慮するならば、各税法が取引相手等に対する質問検査権についても帳簿書類のみならずその他の物件も検査対象物としているにもかかわらず、ひとり徴収法上の質問検査権についてだけそれを除外すべき合理的な根拠はないように思われる（なお、平成 22 年度税制改正（同年法律第 6 号）により徴収法上の罰則が引き上げられ、他税法のそれと統一されたため、上記松沢説の根拠（脚注 55）の一つが欠けることになった。）。

1 質問検査の適法性等について説明を求められた場合の対応の在り方

滞納者の取引先等に対する質問検査の際、相手方から、徴収法第 141 条第 3 号に規定する「滞納者に対し債権若しくは債務があり（中略）と認めるに足りる相当の理由がある者」に該当する判断した根拠等について説明を求められることがあり得る。

一般に、調査の理由及び必要性を告知するかどうかの判断と選択は当局の裁量事項であると解されているが⁽¹⁰⁹⁾、相手方からその説明を求められ、説明がなければ質問検査に応じることはできない旨の申立てがあった場合には、罰則（徴収法 188 条）の存在を説明して協力を求めることになるのであり、結局、調査理由等の説明の要否の問題は、その説明がないことを理由として相手方が質問検査に応じることを拒否した場合に、不答弁罪等が成立し得るかという問題に帰着するともいい得る。

今後、そのような観点からも、整理する必要があるといえよう⁽¹¹⁰⁾。

(109) 行政手続法第 14 条第 1 項は、不利益処分をする場合にはその理由を示さなければならない旨規定しているが、質問検査権の行使については適用除外とされている（同法 3 条 1 項 14 号）。各税法にも質問検査権の行使に際して理由の告知を定めた規定はなく、最高裁第三小法廷昭和 48 年 7 月 10 日判決（刑集 27 卷 7 号 1205 頁）の趣旨から、調査の理由と必要性を告知するかどうかの判断と選択は課税庁の裁量事項であると解されている（最高裁判所判例解説刑事編昭和 48 年度 105 頁〔柴田孝夫〕）。なお、行政手続法制定後も同様の裁判例が続いている（例えば、大阪高裁平成 10 年 3 月 19 日判決・判例タイムズ 1014 号 183 頁参照）。

(110) 東京高裁昭和 45 年 10 月 29 日判決（刑集 27 卷 7 号 1308 頁）は、「所得税法 234 条 1 項の規定による収税官吏の質問に対して答弁をなさず、帳簿書類、その他の物件の検査を拒み妨げ又は忌避したときは、同条違反罪が成立する」が、例外的に「納税義務者等のこれに対する不答弁ないし拒否が社会通念上やむをえないものとして是認されるような場合には右違反罪の成立を否定すべき」である旨判示している。その上で、具体的な調査理由を説明しなかった場合に、不答弁ないし検査拒否が社会通念上やむをえないものとして是認されることになるのかどうかという点について、「少なくとも、調査理由を説明開示することが調査を円滑に進めるために適切、妥当であると判断される場合には、その途を選ぶべきであることは言うまでもない」とし、ただし、当該事案の場合には、「被告人らは税法を憲法違反であると主張し、確定申告の事後調査そのものを根本的に否定し、これを拒否しており、これを拒否することにより刑罰に処せられていても戦わねばならぬとしているのである。これが被告人らの本件調査拒否の基本的考え方、基本的態度であつたと認められるのである。被告人らは、前記の態度を固執して全面的に調査を拒否しているのであって、右の説明、開示を必要とする雰囲気に至らなかつたことは、両事務官

2 特定職業人の守秘義務と質問検査権の関係

医師、弁護士等、特定の職業人に特有な守秘義務と質問検査権との関係については、通則法制定の際に立法化の動きがあったが実現せず⁽¹¹¹⁾、裁判例もない。

解釈論として、通則法制定に関する税制調査会答申に示された考え方⁽¹¹²⁾のほか、特にカルテの検査を巡って諸説があるとされるが、いずれも決め手を欠いているように思われる⁽¹¹³⁾。今後、考え方を整理していく必要性が大

と被告人らとの応答頼末を仔細に検討すれば自ら明らかである。被告人らが基本的に本件調査を拒否する態度をとり、その意思を明らかにしている場合、これを開示説明してみたところで、さらにその反撥を招き事態を紛糾に陥れるにすぎないことも明瞭であり、これを告げることにより、調査を円滑に進めるものでなかつたことも明らかである。」と判示していることが参考となる。

- (111) 「学説判例が未だ十分帰一するところを知らない段階にあるため将来の検討に委ねる」とされた（参議院会議録情報第 40 回国会大蔵委員会第 22 号大蔵省主税局長村山達雄発言）。
- (112) 税制調査会昭和 36 年 7 月 5 日「国税通則法の制定に関する答申」83 頁以下には、「税務調査に必要とされる範囲内の事項については、特定職業人に拒否特権の濫用は許さず、他面税務調査に関係のない秘密、とりわけ特定職業人の業務に関しその依頼人との信頼関係に立つて特に打ち明けられた事項については、税務職員の写真検査権の行使は及ばないと解すべきである」との考え方が示されている。これは、必ずしも純粹の立法論ではなく、現行法の解釈論の一つでもあるといえる（田中二郎『租税法〔新版〕』210 頁（有斐閣、1981）に同様の見解が示されている。）が、税務調査に関係のある秘密については質問検査権が優先し、税務調査に関係のない秘密については特定職業人の守秘義務が優先するというのでは、結局、常に質問検査権が優先するとしているのに等しく、明文の規定なくしてそのような考え方を採ることはできないとの批判もあり得よう。
- (113) 三木義一「納税者の権利救済のための租税手続法活用事典」20 頁以下（ぎょうせい、1988）によれば、まず、「課税庁側は、税務職員には守秘義務が課せられており、秘密が漏洩されないことが事実上担保されているので、カルテを検査しても刑法上の守秘義務に抵触しないと解しているようである」とされるが、事務運営指針等の公式見解は見当たらない。なお、東京地裁平成元年 9 月 14 日判決（税務訴訟資料 173 号 672 頁）が、「カルテが歯科医師の『事業に関する帳簿書類その他の物件』に該当することは明らかであって、提示されたカルテ等を税務職員が検査したことは適法である」と判示しているが、当判決は、調査時にカルテを任意に提示した医師が、訴訟の段階になって、守秘義務に係る書類を検査したことが違法であると主張した事案であり、調査時にカルテの提示を拒否した場合に検査拒否罪に該当するかどうかについては、なお検討を要するといえよう（刑事訴訟法第 105 条に関し、「差押え執行時に秘密であることの申立てがなく、差押え後に押収拒絶権を行使しても、既に発生した差押えの効果に影響はない。社会人一般の当該業務に対す

る信頼は既に損なわれており、保護の対象がなくなってしまうと解されるからである。」とする見解があり（藤永幸治『大コンメンタール刑事訴訟法第2巻』〔渡辺咲子〕308頁）、それと同旨の裁判例として熊本地裁昭和60年4月25日判決（判例タイムズ557号290頁）がある。

次に、「医師等については、公証人と同様に刑法上の守秘義務が課せられていることを重視し、相続税法60条のような規定がない限り、守秘義務が任意調査たる質問検査権の受忍義務より優先する」という見解があるとされる。たしかに、相続税法第60条は、同条第1項各号に規定する者（納税者の取引先等）について質問検査権を規定しているほか、同条第2項において、別途、公証人に対する質問権を規定している。そこで、仮に同条第2項の規定が、公証人の守秘義務を排除するため特に設けられたものであるとするならば、そのような規定のない他の特定職業人については、当該職業人の守秘義務が優先すると解することが可能であるともいえる。しかしながら、公証人に対する質問権に罰則が付されておらず間接強制力を伴っていないことにかんがみると、当該規定は、「公証人は、同人が相続税法第60条第1項に規定する原則的な質問検査の対象者（納税者の取引先等）に該当しない場合であっても、質問権の対象とする趣旨の規定」であって、「公証人は、同人が相続税法第60条第1項に規定する原則的な質問検査の対象者（納税者の取引先等）に該当する場合であっても守秘義務を負っているため質問検査することができない、ということ为前提としつつ、その守秘義務を排除するために設けられた規定」ではないというべきである。そうすると、守秘義務を有する特定職業人であっても、相続税法第60条第1項に規定する質問検査の対象者（納税者の取引先等）に該当する場合には、同条第2項の規定（の反対解釈）のみを根拠として「質問検査の相手方とならない」ということはできない。

なお、特定職業人の守秘義務が優先するとする説の根拠として、上記相続税法第60条第2項の規定のほか、次のことが指摘されている（近畿青年税理士連盟兵庫支部ホームページ <http://aozei-h.com/rational/q12.html> 「税務調査の適正手続」の問12の答（平成22年6月25日現在））。①第80回通常国会大蔵委員会において、税務職員によるカルテの閲覧について、厚生省の説明委員が、あくまで一般論とした上で、「医師には刑法上守秘義務が課せられており、診療録を他人に見せることができるのは、個々の法律にその根拠が明らかである場合、例えば医療法25条、裁判所の提出命令、裁判官の発した差押令状というようなものによって他人に提出し見せることができるというふうに一貫している」旨答弁していること、②昭和36年7月5日「国税通則法の制定に関する答申」において、特定職業人の守秘義務と税務職員の質問検査権との関係について調整規定を設けることが必要とされたが、結局立法化が見送られたこと、③昨今の申告納税制度見直し論の大蔵省試案において、医師等の守秘義務の解除を図ろうとしていることの反対解釈。しかしながら、①について、確かに厚生省の説明委員は上記のとおり答弁しているが（昭和52年3月16日第80回国会衆議院大蔵委員会会議録厚生省医務局医事課長古賀章介発言）、同じ委員会において、大蔵省の政府委員は「帳簿を全然抜きにして、のっけからカルテから当たっていくというふうなことは、調査として普通のやり方であるとは考えないが、その通常の調査の段階において、色々な証拠書類、データという観点から之を検証する必要があるわけであり、その段階においてカルテ等にも当たるということは十分考えられると我々は考えている」と答弁している（国会議録政府委員国税庁次長山橋敬一郎発言）。②について、上記のとおり答申の見解は、必ず

きい分野であるといえよう⁽¹¹⁴⁾。

しも純粹の立法論ではなく、現行法の解釈論の一つでもあるといえる（田中二郎『租税法〔新版〕』210頁（有斐閣、1981）に同様の見解が示されている。）のであり、立法化が先送りになったからといって、同様の解釈が全く成り立たなくなったわけではない。また、当該答申に対し、日本税法学会から「我々は答申に言う租税負担の公平が要請するべきであるとの意見には全面的に賛成する。しかし、その要請を強調する余り、刑事手続においてすら認められている特定職業人の守秘権を租税法においては全く否定するが如き態度には強く反対せざるを得ない。答申の如き立法がされるならば、それは特に憲法13条に違背する」との意見が提出されているが（日本税法学会「国税通則法制定に関する意見書」税法学131号1頁以下（1961））、当意見も特定職業人の守秘義務が全面的に優先するとまでは解していないことが明らかである。

さらに、折衷説として、「カルテは、絶対的開示禁止物件ではなく、カルテの記載事項と患者とを関連づけることなく、あるいは分離できる場合には、その記載内容の開示は、特に患者の秘匿情報を侵害するとはいえないが、カルテそのものの開示は現行法上認められない」との見解があるとされる。しかしながら、この見解は、一個の書類等であっても秘密性のある部分と秘密性のない部分があるということ述べているだけであって、特定職業人の守秘義務と質問検査権との関係について根本的な解決策を示したものとまではいえない。

- (114) 滞納処分のための捜索により発見された物件の検査、取上げ又は質問検査権と、特定職業人の守秘義務との関係を考察するにあたっては、①刑事訴訟法第105条及び第149条が、医師等について証言及び押収の拒絶権を認める一方、もっぱら被告人のためにのみする権利の濫用と認められる場合について拒絶権を否定していること、②熊本地裁昭和60年4月25日判決（判例タイムズ557号290頁）が、国税犯則取締法に基づく押収についても、刑事手続に移行し証拠資料として利用されること、及び実体的真実の発見がより大きく要請される刑事手続においてすら押収拒絶権が認められていることを理由として、①の規定が適用されると判示していること、③民事訴訟法第197条にも同様の証言拒絶権が規定されていることなども考慮する必要があろう。なお、その場合、刑事手続においては黙秘権が認められているのに対し、質問検査については黙秘権が認められていないのであるから、刑事手続上押収拒絶権があるからといって、質問検査においても当然に拒絶権が認められるということにはならないとの考え方があり得よう。他方、行政手続において黙秘権が保障されるべきかどうかの判断に際しては、当該手続が刑事訴追に直接結びつくものであるかどうかの問題とされるのに対し、特定職業人による証言押収拒絶権が認められるべきかどうかの判断に際しては、当該職業に対する社会的信用への影響が問題とされるのであって、真実発見の要請がより大きい刑事手続においてすら特定職業人の守秘義務（社会的信用の保護）が優先するとされる以上、行政手続において特定職業人の守秘義務（社会的信用の保護）より質問検査権の方が優先するとはいえない、との考え方もあり得よう。また、刑事訴訟法第105条及び第149条は、もっぱら被告人の利益のためにのみ拒絶権を行使することはできないとしつつ、被告人自身が秘密の主体である場合には、もっぱら被告人のためであっても拒絶権を行使することができるとしているが、その趣旨は、被告人自身が自らのために証拠隠滅をする場合と類似しており、やむを得ない行為と考えられるためであるとされてい

おわりに

以上、徴収法上の質問検査権に関するいくつかの問題点について考察してきたが、質問検査権の行使が滞納者等の私的権利に深くかかわるものである以上、本来、立法によって明確化されるべきものであることは言うまでもない。税制調査会昭和 36 年 7 月 5 日「国税通則法制定に関する税制調査会答申（税制調査会第二次答申）」において、各税法により不統一の見られる質問検査権規定について所要の整備を図った上、通則法に統一的な規定を設けるべきであるとの意見が示されたが、その必要性は、ますます高まっているといえる。

本稿が、厳正かつ的確な滞納整理の推進にいささかでも役に立ち、また、徴収法上の質問検査権に関する議論が活発化するきっかけとなれば幸いである。

る（藤永幸治『大コンメンタール刑事訴訟法第 2 巻』〔渡辺咲子〕 309 頁）。刑事責任の追及を直接の目的としない質問検査においては、そのような考慮は必要なく、もっぱら滞納者のためにのみ拒絶権を行使することはできないという考え方もあり得よう。