

課税処分のための調査結果の犯則調査への流用の適否と証拠能力

石村 耕 治

最高裁第二小法廷平成一六年一月二〇日決定〔平成一五年（あ）第八八四号〕・判例タイムズ一一四四号一六七頁、松山高裁平成一五年三月一三日判決〔平成一四年（う）第三六号〕・判例時報一八四五号一四九頁、松山地裁平成一三年一月二二日判決〔平成七年（わ）第一六六号、平成七年（わ）第一六七号〕・判例タイムズ一一二一号二六四頁

〔要旨〕法人税法違反の容疑で起訴された納税者が、法人税法に規定する質問検査により収集された証拠資料が、その後の犯則調査に流用される場合には、同法にいう質問検査は「犯罪捜査のために認められたものと解してはならない」という禁止規定に抵触し違憲・違法であり、かつ、当該調査で収集された証拠資料は証拠能力を有しないと主張

したのに対して、その主張が認められなかった事例

(参照条文) 憲法三十一条・三五条・三八条、法人税法(平成二三年法律二二九号改正前)

一五三条、法人税法(平成一四年法律七九号改正前) 一五四条、法人税法一五五条、一

五六条

はじめに

所得税、法人税、相続税、消費税など主な国税については、申告納税制度のもと、納付すべき税額が納税者(納税義務者)の行う申告により確定することを原則としている(国税通則法一六条一項一号)。この制度の意義は、法定申告期限までに納税者が自らの所得額または税額を確定させ、自発的に申告しかつ納付することにある。

このように、申告納税制度は、自発的納税協力(voluntary compliance)を基盤とする仕組みである。このため、税金がかかるはずなのにまったく申告をしていない納税者、ないしは申告はしているものの正しく申告をしていない恐れのある納税者が出てくるのもやむを得ない。その原因は、税法の複雑さによるもの、うっかりミス(失念)から意図的なものまで様々考えられる。いずれにしろ、こうした事例に対処するために、課税庁には、納税者等に対して質問をし、帳簿書類等を検査する権限が与えられている。このように、課税庁が課税に必要な質問や検査をすることを「税務調査」という。

税務調査(質問検査)には様々な種類のものがある(詳しくは、石村耕治編『現代税法入門塾(改定版)』(二〇〇四

年、清文社）三九二頁以下参照）。しかし、その中核となるのは、やはり各実体税法に定められている「課税処分のための税務調査」である（例えば、法人税法一五三条〜一五六条、所得税法二三四条〜二三六条、相続税法六〇条、消費税法六二条）。通常、企業や個人が受ける税務調査は、この種のものである。

法人税法や所得税法などの実体税法のもと、課税庁職員に認められる質問検査の権限は、課税処分をするためのものである。すなわち、行政上の調査を行うために認められたものであり、脱税などの犯罪の摘発をねらいとした刑事手続に準じる調査を認めるものではない。したがって、課税庁職員が質問検査の権限を行使する場合には、調査の対象となる者（調査対象者）が質問検査に同意することが前提となる。ただ、調査対象者は、質問検査に応じる受忍義務を負い、理由がないのにこれを拒否することはできない。理由がないのに、これを拒否すれば、処罰される可能性もでてくる（例えば、所得税法二四二条一項八号、法人税法一六二条一項二号）。

こうした特徴から、課税処分のために認められた質問検査は、「間接強制の伴う任意調査」といわれる。強制調査ではないことから、この種の税務調査には、憲法三五条（令状主義）や憲法三八条（黙秘権の保障）の適用はなくとも問題はないとされる（最高裁昭和四七年一月二二日判決・刑集二六卷九号五五四頁、最高裁昭和五八年七月一四日判決・訟務月報三〇卷一号一五一頁）。また、所得税法や法人税法など各実体税法では、質問検査権は、「犯罪捜査のために認められたものと解してはならない」（例えば、所得税法二三四条二項、法人税法一五六条）と定めている。したがって、この種の調査・質問検査をそのまま犯罪捜査に移行できない。脱税などの犯則事件の調査には、国税犯則取締法（および関税法）に基づく租税犯則調査が用いられることになっている。

「租税犯則事件」とは、税法違反行為、つまり租税の確定・徴収及び納付に直接関係する違法行為・犯罪を指す。ま

た、租税犯則事件についての証拠を収集し、犯則（犯罪）の事実があるかどうかや犯則者が誰かを確認するために行われる税務調査を「租税犯則調査」「犯則調査」または「査察」という。租税犯則調査の結果、税法違反（犯則）があると確認されたとする。この場合、所得税や法人税など直接国税のケースでは、検察官に告発の手続がとられる。一方、酒税や揮発油税など間接国税のケースでは、通告処分または告発の手続がとられる。なお、地方税の犯則調査にも、国税犯則取締法の規定が準用される（地方税法七一条・七二条の七三・七三条の四一等）。

直接国税の犯則調査を担当するのは、国税庁、国税局、税務署職員のうち租税犯則調査の権限が与えられた職員・収税官吏である。通例、査察官と呼ばれ、このセクションは調査査察部、俗に「マルサ」と呼ばれる。一方、間接国税の犯則調査を担当するのは、国税局の調査官や税務署の間接税担当職員である。（これら犯則調査に従事できる職員を、ここでは「課税庁の調査担当官」と呼ぶ。）犯則調査については、課税庁の調査担当官以外の者は、これに従事することはできない。また、租税犯則調査は、ふつうの犯罪調査とは異なり、検察官ではなく、課税庁の調査担当官が行うこととされている。これは、租税犯則事件は、件数が多いことに加え、調査に専門的な知識と経験が必要なためとされている。

このような構図からもわかるように、通常の課税処分のための調査に従事する税務職員が、所得税や法人税など実体税法に関する調査に従事している最中に、調査対象者に犯則の疑いが出てきたとする。この場合でも、職制上からそのまま犯則調査に移行することはできない。そのまま移行するのは違法となる。したがって、課税処分のための調査・質問検査を通じて、実質的に租税犯則事件の資料・証拠を収集するは、憲法三五条（令状主義）や憲法三八条（黙秘権の保障）の趣旨に照らして、認められないものと解される。

今回評釈する事件（松山地裁平成一三年一月二二日判決・判例タイムズ一一二一〇号二六四頁、松山高裁平成一五年三月一三日判決・判例時報一八四五号、最高裁第二小法廷平成一六年一月二〇日決定・判例タイムズ一一四四号一六七頁）では、法人税法違反の容疑で起訴された納税者（被告人・控訴人・上告人、以下単に「被告人」という。）が、法人税法に規定する質問検査により収集された証拠資料が、その後の犯則調査に流用される場合には、同法にいう質問検査は「犯罪捜査のために認められたものと解してはならない」という禁止規定に抵触し違憲・違法であり、かつ、当該調査で収集された証拠資料は証拠能力を有しないと、無罪を主張した。本件における重要な法的争点は、次の二つである。

第一の点は、課税庁が、通常の課税処分のための質問検査の権限を犯則調査または犯罪捜査の手段として行使した場合には、憲法三五条や三八条、法人税法一五六条等に違反することになるが、本件では、そうした違法な質問検査権限の行使があつたかどうか。つまり、証拠収集過程における手続的な違法があつたかどうかである。また、あつたとすれば、違法収集証拠に当たり証拠能力を排除されるかどうかである。そして、第二の点は、通常の課税処分のための質問検査を通じて取得収集された証拠資料をその後の犯則事件の証拠に流用することは、許されるのかどうかである。

第一の点について、松山地裁、高松高裁および最高裁はそろって、原則として質問検査の権限を犯則調査または犯罪捜査の手段として行使できないとした。その上で、松山地裁や最高裁は、本件においては証拠収集過程に違法はなかつたと判示した。これに対して、高松高裁は、証拠収集過程に違法があつた旨を認定し、税務当局は法人税法一五六条に違反すると判示した。しかし、本件における証拠収集手続の違法は、証拠能力を否定しなればならないほど重大ではないとして、結論としては、収集された証拠資料の証拠能力を排除しなかつた。

第二点については、松山地裁、高松高裁及び最高裁はそろって、法人税法に規定する質問検査の実施により取得収集された証拠資料が、その後の犯則事件の証拠に利用されることができたとしても、そのことによつて直ちに、同法にいう質問検査権は「犯罪捜査のために認められたものと解してはならない」という禁止規定に反して犯則調査のための手段として行使されたことにならないと判示した。

結果として、松山地裁、高松高裁および最高裁はそろつて、被告人・納税者の違憲・違法とする主張を斥けた。

一 事案の概要

本件は、砂利の採取や販売等を目的とする被告人Y1社およびY2社の二社（この両社を併せて「被告人二社」ともいう。）の代表取締役またはその実質的経営者である被告人Y（控訴人・上诉人）が、売上の一部を除外し、架空経費を計上するなどの方法により、被告人二社の所得を秘匿し、被告人二社について延べ五事業年度のわたり合計で五億九、二九二万円余の法人税をほ脱したとして法人税法違反で起訴された事件である。本件においては、犯則調査手続の違法および違法に収集された証拠資料は証拠能力を有しないことを理由に、本件公訴の無効ないしは違法収集証拠の刑事手続からの排除を求めて争つた事案である。本件における主要な事実経過は次のとおりである。

（一）本件の被告人Yらは、平成六年四月七日、税理士Aに、被告人二社が合計五億円余の売上を除外して法人税を免れていることを打ち明け、同月九日に、Aに修正申告を依頼した。Aは、売上除外が余りにも多額なために、同月一

日に、今治税務署副署長Bにその修正申告について事前に相談を持ち掛けた。

(二) Bは、同月一二日に、Aからの相談内容を同税務署の国税調査官CとDに伝え、三人で協議した結果、同税務署の職員を税務調査に行かせることにした。

(三) CとDは、同日、部下の国税調査官EとFに、被告人二社に対する税務調査を指示した。

(四) EとFは、同日、被告人二社に赴き、税理士Aの立会いの下、被告人Yやその妻G（当時、Yの妻Gは被告人Y1社の代表取締役の地位にあった。）に対し、売上除外や修正申告の動機等を質問した。また、EとFは、預り証を交付して、被告人Yから複数の帳簿書類を預り、簿外資産である定期預金の複数の残高メモや簿外金額集計表、普通預金通帳などのコピーを受領した。

(五) EとFは、同日、税務調査後、同税務署の戻り、上司CとDに対し、被告人二社が売上を除外し、簿外資産を預けている定期預金などがある旨を報告し、その証拠資料として領置した帳簿書類やコピー類を渡した。Cは、被告人二社の不正事実が巨額であることから、査察による調査が必要な案件であると考えた。そこで、同日、調査査察部に電話をし、税務調査で入手した証拠資料の一部（預金残高メモ五枚、除外金額集計表六枚、普通預金通帳の表紙の見開き部分のそれぞれのコピー）をファックスで送った。

(六) 一方、高松国税局調査査察部（以下「調査査察部」ともいう。）では、平成六年三月二二日、被告人二社に対する内定立件の決議をし、同日付けで内定立件決議書を作成した。その上で、この決議書に基づき、広島国税局調査査察部長に対し、同月二三日付けで、防府税務署管内にある被告人Y1社と取引関係にあるHおよびI社から課税事績等を収集するための反面調査を委嘱した。また、同月二四日付けで、広島南税務署管内にある被告人Y2社と取引関係にあ

るJ社から課税実績等を収集するための反面調査を委嘱した。さらに、東京国税局調査査察部長に対し、同月二三日付
けで、横浜市中区役所に対する被告人Yの娘夫婦KとL（以下「K夫婦」ともいう。）の住民票と課税実績の収集を委
嘱した。調査査察部は、同年四月八日までに、それらの回答を得ていた。

(七)また、調査査察部の査察官Mは、同年四月一二日、被告人Y、被告人二社やその代表取締役Nの住民票や商業登
記簿謄本を関係官庁から入手した。

(八)さらに、調査査察部は、同月一三日に、高松簡裁に対し、被告人二社の事務所、被告人Yの居宅及び関係金融機
関を臨検場所とする臨検・捜索・差押許可状を請求・発付を受けた。なお、その際の法人税法違反の嫌疑事実は、被告
人Y1社だけを嫌疑者とした上で、平成三年七月期は、隠べい所得額が六、八七三万円・ほ脱額が二、五七七万三、〇〇
〇円、平成四年七月期は、各々、一億三、〇一四万二、〇〇〇円・四、八八〇万三、〇〇〇円、平成五年七月期は、各々、
六、一四三万二、〇〇〇円・二、三〇三万七、〇〇〇円であるとするものであった。

(九)調査査察部は、同月一四日、N立会いの下に被告人二社の事務所を、被告人Yらの立会いの下にYの居宅をそれ
ぞれ臨検するなどして、帳簿等の証拠品を押収した。そして、前記(四)のとおり今治税務署国税調査官Eらが税務調
査の際に領置していた帳簿書類等については、被告人二社の事務所において、今治税務署がNにいったん返却した上で、
国税査察部査察官によって改めて押収された。

一 当事者の主張

1 課税庁の主張

本件において、税理士Aが今治税務署副署長Bに対し被告人二社の修正申告について事前相談を持ち掛けたことをきっかけに、平成六年四月一二日、被告人Yらに対する法人税法上の税務調査として、同税務署国税調査官CとDの指示の下でEとFにより質問検査が実施された。EとFは、税務調査後、同税務署の戻り、上司CとDに対し、被告人二社が売上を除外し、簿外資産を預けている定期預金などがある旨を報告し、その証拠資料として領置した帳簿書類やコピー類を渡した。Cは、被告人二社の不正事実が巨額であることから、査察による調査が必要な案件であると考えた。そこで、同日、調査査察部に電話をし、税務調査で入手した証拠資料の一部（預金残高メモ五枚、除外金額集計表六枚、普通預金通帳の表紙の見開き部分のそれぞれのコピー）をファックスで送った。その際に、調査査察部からは、この案件について既に調査を開始している旨の話はなかった。

国税調査官CとDは、四月一三日には、被告人二社に対する法人税法上の調査計画を検討に入っていた。四月一四日に、調査査察部が、被告人二社の事務所等に対する臨検に入り、担当査察官MからCに対しEらが領置した帳簿書類を被告人事務所を持参して欲しいとの電話があった。そこで、Cは、職員に当該帳簿書類を持参させ、被告人事務所に行ったん返却した。その上で、調査査察部がそれらを差し押さえた。なお、CもFも、当時、調査査察部が被告人二社を内定調査していることを知らず、同部の犯則調査に協力しようという意図もなかった。

2 被告人・納税者の主張

本件においては、税理士Aが今治税務署副署長Bに対し被告人二社の修正申告について事前相談を持ち掛けたことをきっかけに、被告人Yらに対する法人税法上の税務調査としての質問検査が実施された。しかも、当該質問検査は、同税務署から連絡を受けて高松国税局調査査察部（以下「調査査察部」ともいう。）が被告人二社に対し急きよ開始した犯則調査に協力するという方針の下に実施されたものである。

今治税務署が平成六年四月九日に法人税法上の質問検査を実施している。これに対し、調査査察部が、同月一二日に、被告人Yや被告人二社やその代表取締役Nの住民票や商業登記簿謄本を取得している事実などを勘案すれば、国税査察官Mらの証言の信憑性は疑わしい。今治税務署が法人税法上の質問検査を実施した同月一二日以前に調査査察部に被告人二社の不正事実が報告されていた可能性がある。

一方、調査査察部は、今治税務署の質問検査によって得た供述や帳簿書類等に基づいて臨検・搜索・差押許可状の発付を受けた。その後、調査査察部は、当該許可状により差し押さえた証拠資料を基に犯則調査を遂げた結果、被告人Yらを検察官に告発した。この告発を受けた検察官も、その犯則調査によって得られた証拠資料に全面的に依拠して本訴を提起した。

このような税務調査及び犯則調査手続は、法人税法一五六条（質問検査権限は犯罪捜査のために認められたものと解してはならない）ならびに憲法三一条、三五条及び三八条に違反する。このように違法・違憲の手続により得られた証拠資料に全面的に依拠した本件公訴は、無効なものとして公訴自体棄却されるべきである。仮に公訴が棄却されないとしても、原審で取り調べられた検察官請求の書証や証拠物のうち、質問検査以降の収集されたものは、違法収集証拠に

該当するから、刑事手続から排除されるべきである。

三 判決の要旨

1 第一審判決

第一審の松山地裁は、次のように判示する。

(一) 裁判所は、まず、課税処分のための質問検査と犯則調査との関連について、次のように述べて、その基本的な姿勢を明確にしている。

「税務調査は、租税の公平かつ確実な賦課徴収という行政目的をもって、課税要件事実を認定し、課税処分を行うために認められた純然たる行政手続である。これに対し、犯則調査は、犯則事件の証拠を収集して、犯則事実の有無や犯則者を確定するために認められ、犯則事実が存在すれば、告発を経て刑事手続に移行する手続である。すなわち、両者はその目的、手続等を異にするものである。よって、法人税法に定める質問検査権を、上記の行政目的を逸脱して、犯則調査の手段として又は犯罪捜査を有利に行おうとするために行使し、調査を藉口して資料を収集することは、刑事手続における令状主義の原則を定めた憲法三五条や自己負罪拒否権を定めた同法三八条の趣旨に照らして厳に禁止されるべきものである。そして、法人税法一五六条が、質問検査権は犯罪捜査のために認められたものと解してはならない旨規定しているのは、正にこの理を明確化したものと解される。」

(二)次に、裁判所は、課税処分の調査結果を犯則調査手続またはそれに引き続く犯罪捜査等の刑事手続に流用することが一般的に禁じられているかどうかについて、次のような見解を明らかにしている。

「税務調査において、質問検査権を、犯則調査の手段として行使し、又は、税務調査を藉口して犯則事件の証拠資料を収集したという事情があれば、本件税務調査は違法となるというべきである。しかしながら、法人税法一五六条の趣旨がこのようなものと解されるならば、同条は、違法な税務調査中に犯則事件が察知された場合に、これが端緒となつて収税官吏による犯則事件としての調査に移行することも禁ずる趣旨のものとは解されない(最高裁判所第二小法廷昭和五一年七月九日判決・刑集二〇一号一三七頁)。」

(三)以上のような観点を明確にした上で、次に、裁判所は、本件税務調査において、税務当局が課税処分のための質問検査の権限を犯則調査または犯罪捜査のための手段として行使したかどうかの事実認定を行っている。被告・弁護人の、国税査察官Cらの証言の信憑性は疑わしく、今治税務署が法人税法上の質問検査を実施した同月一二日以前に調査査察部に被告人二社の不正事実が報告されていた可能性があるとの主張に対し、裁判所は、「同主張は根拠を欠く憶測にすぎないというほかない」とし、その信憑性を肯定した。

(四)結論として、裁判所は、証拠収集過程における手続的な違法はなかったとし、したがって、収集された証拠の証拠能力も否定されないとし、被告人・納税者の訴えを認めなかった。

2 控訴審判決

第一審において敗訴した被告人・納税者は控訴した。控訴審の高松高裁は、結論として控訴を棄却したものの、原判

決には一部前提事実を誤認し、法人税法一五六条の適用を誤った結果、本件の税務調査の手続を適法と判断した点で、誤りを犯した旨を指摘した。

（二）裁判所は、かねてから明確にされている最高裁判決の見解を踏襲した上で、「法人税法一五六条は、質問検査により得られた資料を犯則手続又はそれに引き続く犯罪捜査等に刑事手続に流用することを一般的に禁ずる趣旨のものは解されない」とし、第一審と同様の結論に到っている。しかし、「税務当局が、税務調査のための質問検査の権限を犯則調査又は犯罪捜査のための手段として行使した場合には、刑事手続における令状主義の原則を定めた憲法三五条や自己負罪拒否権を定めた同条三八条の趣旨を没却することになりかねないから、そうした質問検査を手段とした税務調査は法人税法一五六条に違反するというべきである。」と指摘している。

（三）以上のような資料流用の適否に関する基準を明確にした上で、次に、裁判所は、本件税務調査において、税務当局が課税処分のための質問検査の権限を犯則調査または犯罪捜査のための手段として行使したかどうかの事実認定をしている。原審では、信憑性が肯定された税務調査を担当した税務署職員の証言の信憑性を一部否定し、次のように判示する。

「本件税務調査は、被告人らによる証拠資料の隠滅を恐れた調査査察部職員らが、証拠資料を保全するために何らかの手段を講じるように税務調査職員に依頼し、それに同職員が応じたか、同人らが自主的に犯則調査に協力する意図の下、証拠資料の保全を図るために税務調査を行ったかのいずれかである可能性を排除することができず、本件税務調査手続は、質問検査の権限を犯則調査又は犯罪捜査のための手段として行使したものと一面で評することができるから、法人税法一五六条に違反する。」つまり、裁判所は、証拠収集過程における手続的な違法があったことを認めた。

(三)さらに、裁判所は、本件税務調査において得られた証拠等を違法収集証拠として排除すべきかどうかについて、次のように判示した。

「本件税務調査手続の令状主義違反や黙秘権侵害はなかつた上に、その手続自体からの逸脱の度合いも実質的に小さかつたといえるから、その違法はいまだ重大なものであるとはいえず、また、本件のほ脱事案としての重大性等をも考慮に入れると、この手続により得られた証拠はもとより、それに派生する手続により得られた証拠を被告人らの罪証に供することが、違法な手続の抑制の見地から相当でないともいえないから、こうした証拠の証拠能力はこれを肯定するのが相当である。」

3 上告審判決

控訴審において敗訴した被告人・納税者は、最高裁判所に上告した。最高裁は、その決定において、次のような判断を下した。

(一)裁判所は、まず、課税処分のための質問検査と犯則調査との関連について、次のように述べて、その基本的な姿勢を明確にしている。

「法人税法(平成一三年法律第一二九号による改正前のもの)一五六条によると、同法一五三条ないし一五五条に規定する質問又は検査の権限は、犯罪の証拠資料を取得収集し、保全するなど、犯則事件の調査あるいは捜査のための手段として行使することは許されないと解するのが相当である。しかしながら、上記質問又は検査の権限の行使に当たって、取得収集される証拠資料が後に犯則事件の証拠として利用されることが想定できたとしても、そのことによつて直

ちに、上記質問又は検査の権限が犯則事件の調査あるいは捜査のための手段として行使されたことにはならないといふべきである。」

(二)さらに、裁判所は、次のように述べて、原判決においてその証拠収集過程における手続的な違法があつたという判示部分は是認できないとした。

「原判決の認定及び記録によると、本件では、上記質問又は検査の権限行使に当たつて、取得収集される証拠資料が後に犯則事件の証拠として利用されることが想定できたとどまり、上記質問又は検査の権限が犯則事件の調査あるいは捜査のための手段として行使されたものとみるべき根拠がないから、その権限の行使に違法はなかつたといふべきである。」

(三)裁判所は、税務職員の証言の信憑性を一部否定した原判決の判示部分は是認できないとした上で、結論としては、証拠収集過程を通じて有罪認定に供された証拠の証拠能力を認めた原判決の結論は是認できると判示し、上告を棄却した。

四 解説

すでに触れたように、法人税法や所得税法などの各実体税法の下、課税庁職員に認められる質問検査の権限は課税処分を公平かつ的確に行うためのものである。すなわち、行政上の調査権限であり、犯則調査または犯罪捜査のための手

段として認められたものではない。ただ、調査対象者は、質問検査に応じる受忍義務を負い、理由がないのにこれを拒否することはできない。理由がないのに、これを拒否すれば、処罰される可能性もでてくる（例えば、所得税法二四二条一項八号）。このため、課税処分のために認められた質問検査は、“間接強制の伴う任意調査”といわれる。強制調査ではないことから、この種の税務調査に憲法三五条〔令状主義〕や憲法三八条〔黙秘権の保障〕の適用がないとしても合憲とされている（最高裁昭和四七年一月二二日判決・刑集二六卷九号五五四頁、最高裁昭和五八年七月一日判決・訟務月報三〇卷一号一五一頁）。

このように、質問検査では、犯則調査や犯罪捜査には適用があるような憲法条項の適用がないのは当然と解されている。しかし、何らかの歯止め策を構じないと、質問検査の権限の犯則調査への転用の濫用が心配される。したがって、こうした憲法条項の不適用が是認されるためには、立法的な対応はもとより、法解釈によっても一定の前提要件を明らかにしておく必要がある。具体的には、質問検査により取得収集された証拠資料は刑事責任の追求の場合には証拠能力を有しないこととするなど、解釈上の歯止め策が求められる。

1 課税処分のための質問検査と犯則調査との関係

第一に、課税庁が、通常の課税処分のための質問検査の権限を犯則調査又は犯罪捜査の手段として行使する場合には、証拠収集過程における手続的な違法を構成するかどうかの問題となる。第二に、質問検査の権限の行使により取得収集された証拠資料を犯則調査に流用できるかどうかの問題となる。

（一）判例の立場

第一の点について、高裁段階では、質問検査の権限が、犯則調査等の手段として行使され、税務調査を藉口して刑事事件の証拠資料を取得収集することは許されず、法人税法一五六条は、その旨を明文化したものである、との判断がある（福岡高裁昭和六二年四月二七日判決・税務訴訟資料一五八号三一九頁）。しかし、最高裁段階では、これまで、この点についての明確な判断が示されていなかった。この点、本件最高裁での決定は、最高裁が基本的に質問検査の権限が犯則調査または犯罪捜査の手段として行使することは許されないとする立場をとることを明確にしたところに意義がある。

第二の点について、最高裁段階での判断で、法人税法一五六条が、質問検査中に犯則事件が探知された場合には、それが端緒となつて犯則調査に移行することを禁止する趣旨ものとは解されないとしている（最高裁第二小法廷昭和五一年七月九日決定・裁判集刑二〇一号一三七頁）。また、高裁段階の判断としては、質問検査が犯則事件に利用できる資料を取得収集するために行われていない限り、質問検査により収集された資料を犯則調査のための強制調査に流用できるとしている（高松高裁平成九年一〇月九日判決・税務訴訟資料二三三号七〇七号）。

（二）学説の立場

第一の点について、学説は、質問検査の権限を犯則調査又は犯罪捜査のための手段として行使するのは許されないとの見解で一致している（例えば、北野弘久『税法学原論〔第五版〕』（二〇〇三年、青林書院）三九七頁）。

第二の点、つまり、質問検査の権限の行使により取得収集された証拠資料を犯則調査に流用できるかどうかについては、大まかに分けると、次の三つの考え方があり、①流用は禁止されるとする考え方（金子宏『租税法〔第九版〕』（二

〇〇三年、弘文堂）六六六頁、北野弘久編『質問検査権の法理』（一九七四年、成文堂）三七五頁、中村勲「稅務訴訟と刑事処分との關係（一）」（小川英明ほか編）『裁判実務大系二〇〇〇租稅争訟法』（青林書院、一九八八）所収五六六頁参照）、②流用は消極的ながら一定限度の範囲で認められるとする考え方（松沢智『租稅処罰法』（一九九九年、有斐閣）一一一〜一二二頁参照）、そして、③流用は積極的に認められるとする考え方がある（例えば、小島建彦「租稅法」（伊藤栄樹ほか編）『注釈特別刑法』第五卷Ⅱ（一九八四年、立花書房）所収六九〇頁、同「稅務調査」金子宏ほか編『租稅法講座第三卷租稅行政法』（一九七五年、ぎょうせい）所収九五〜九六頁、注解所得税法研究会編『注解所得税法』（三訂版）（二〇〇一年、大蔵財務協会）九八九頁参照）。

(三) 本件での立場

第一の点に関し、本件では、最高裁を含めいずれの段階の裁判所も、基本的には、これまでの判例や学説上の質問検査の権限を犯則調査または犯罪捜査のための手段として行使するのは許されないとの見解に立つことを明確にした。その上で、事実認定を行っている。

松山地裁及び最高裁は、本件においては証拠収集過程に手続的な違法はなかったと判示した。これに対して、高松高裁は、証拠収集過程に手続的な違法があった旨を認定し稅務当局は法人稅法一五六条に違反すると判示した。

第二点については、松山地裁と最高裁とともに、証拠収集過程に違法はなかったことから違法稅收集証拠に該当しないとした。つまり、前記（二）学説の立場の③の考え方に立つて、法人稅法に規定する質問検査の実施により取得収集された証拠資料が、その後の犯則事件の証拠に利用されることができたとしても、そのことによって直ちに、同法にいう

質問検査権は「犯罪捜査のために認められたものと解してはならない」という禁止規定に反して犯則調査のための手段として行使されたことにならないとし、被告人・納税者の違憲・違法とする主張を斥けた。

2 違法収集証拠資料の証拠能力

すでに触れたように、本件において、高松高裁は、証拠収集過程に手続的な違法があつた旨を認定し、税務当局は法人税法一五六条に違反すると判示している。このような場合、当該証拠資料は違法収集証拠に当たり、犯則調査の証拠資料として証拠能力を否定・排除すべきかどうかが問題になる。

この点について、高松高裁は、「本件税務調査手続に令状主義違反や黙秘権侵害はなかつた上に、その手続自体の法規からの逸脱の度合いも実質的には小さかつたといえるから、その違法はいまだ重大なものであるとはいえず、また、本件のは脱事案としての重大性等をも考慮に入れると、この手続により得られた証拠はもとより、それに派生する手続により得られた証拠を被告人らの罪証に供することが、違法な手続の抑制の見地から相当でないともいえないから、こうした証拠の証拠能力はこれを肯定するのが相当である」と判示する。

最高裁は、かねてから違法収集証拠の証拠能力について、証拠収集手続の違法の程度が令状主義の精神を没却するような重大なものであつて、これによつて得られた証拠を被告人の罪証に供することが違法捜査抑制の見地から相当でないとい認められる場合には、証拠能力を否定すべきとしている（最高裁第一小法廷昭和五三年九月七日判決・刑集三二巻六号一六七二頁）。本件高松高裁判決は、こうした最高裁の違法収集証拠の証拠能力についての考え方を踏襲し、租税事件に当てはめたものといえる。

3 違法調査の効果

本件において、高松高裁は、証拠収集過程に手続的な違法があった旨を認定し、税務当局は法人税法一五六条に違反すると判断した。しかし、収集された証拠資料の証拠能力を否定しなければならぬほど重大な違法性はなかったと判断し、被告人・納税者の主張を退けた。

仮に、本件において、取得収集された証拠資料の証拠能力を否定しなければならぬほど重大な違法性があったとした場合には、その効果はどのようになるかと解すべきなのであろうか。

ちなみに、本件において、第一に、被告人二社は、裁判所から、それぞれ四、五〇〇万円、三、〇〇〇万円の罰金を科され、被告人Yには懲役二年六月（ただし、五年の執行猶予）の言い渡しを受けている。そして、第二に、被告人二社は、税務当局から重加算税等の賦課処分を受けている。（ただし、正規の本税に加え重加算税等をすべて完納した上で行政訴訟を提起している。）ちなみに、課税処分の取消訴訟においては、課税処分が適正な手続を経てなされたものであるのかどうかも審理の対象となると解されているが（例えば、京都地裁昭和四七年四月二八日判決・行集二三巻四号二八五頁）、極めて当然といえる。

第一の点について、本件において、被告人Yは、質問検査の権限を使った本件での犯則調査は違法であり、本件公訴は、この違憲・違法な犯則調査に全面的に依拠しており、公訴自体が破棄されるべきであり、無罪であると主張している。有力な学説は、「質問・検査によって得られた資料は、関係者の刑事責任追及のために利用することはできず、また刑事手続において証拠能力をもたない」と解すべきである（金子宏・『租税法（第九版）』前掲・六六六頁）とする。こうした見解は正鵠を得ている。したがって、被告人・納税者の主張は是認されるべきであったと解される。証拠収集

過程に重大な違法性がある場合には、なおさらである。

それから、第二の点、つまり質問検査で得られた証拠資料の犯則調査への流用の適否について検討するにあたっては、例えば、課税処分のための税務調査に関する裁判において、裁判所は、かねてから次のように述べて、重大な違法調査があった場合には、課税処分自体の取消を示唆している点は注目に値する。

「一般に、更正処分の適否は客観的な課税要件の存否によって決まるものであり、仮に違法な調査手続が行われ、それによって収集した資料によって更正処分がなされた場合での更正処分の取消事由にはならないと解されている。しかしながら、右調査手続の違法性の程度がたとえば刑罰法令に触れたりあるいは社会正義に反するなど公序良俗に反する程度にまで至った場合にも、右一般の見解に従いその違法は更正処分の取消事由にあたらないといいきれるかどうかは、憲法における適正手続保障の精神との関係で問題があるといわなければならない。」(東京地裁昭和四八年八月八日判決・判例時報七二〇号二六頁、三七頁)

質問検査の権限の濫用、不合理な質問検査、差別的で不当な質問検査など、違法な税務調査が行われたとする。この場合には、質問への不答弁や検査拒否の罪などは成立しないと解すべきはもちろんのこと、そうした違法調査に基づく処分(更正・決定など)も取消の対象となるものと解すべきである(同旨、討論「質問検査権の乱用、違法な調査とその効力」北野弘久編『質問検査権の法理』(一九七四年、成文堂)所収、三七一頁以下)。違法な犯則調査に基づく処分や公訴については、なおさら取消・無効や棄却の対象となるものと解すべきである。

(本学法学部教授)