

# アメリカ連邦税法における税務調査(一)

—— 召喚状 (summons) による調査を中心に ——

はじめに

第一章 「召喚状による調査」の執行の変貌

1. 「召喚状による調査」の制度化の背景
  2. リースマン判決
  3. パウエル判決——「パウエル基準」の確立——
  4. 「正当な目的」基準の展開
    - (一) ドナルドソン判決 (以上本号)
    - (二) ラサール連邦免許銀行判決
    - (三) 内国歳入法典七六〇二条の改正
    - (四) 内国歳入法典七六〇二条改正後の展開
  5. 小括
- 第二章 大陪審による調査との関係  
むすびにかえて

今 本 啓 介

## はじめに

行政機関が活動をする際、その活動の基礎となる情報が必要である。特に、行政機関の果たす役割がますます大きくなっていく今日、情報の重要性も高まっている。本稿で取り上げる租税行政においても、租税行政機関が租税を徴収する際に、その徴収の基礎となる情報が不可欠となっているその情報は、納税者の任意の協力によって得られるとは限らないことから、何らかの方法で収集される必要がある。

ところで、わが国においては、昭和二四年に『シャープ使節団日本税制報告書 (Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission)』が発表され、この中で申告納税制度の充実が勧告されたため、今日では国税のほとんどについて申告納税制度が採用されている。申告納税制度の下では、納付すべき税額の決定が「自分の課税されるべき事情、また自分の所得額を最もよく知っている」納税者の申告に委ねられているが、一方で租税行政機関は申告がない場合や申告が不正確な場合に備えて、徴税に必要な情報を収集しておく必要がある。そのような情報は納税者の任意の協力によって入手できるものもあるが、中にはそれだけでは必要な情報を入手できない場合がある。そのため、国税通則法は様々なところで「調査」を予定している(一六条一項一号、二四條、二五條、二七條等)。また、各個別法では、必要な情報の入手を可能ならしめるために、租税職員に「質問検査権」が認められている(所得税法二三四條、法人税法一五三―一五六條等)。

この質問検査権をはじめとする行政調査は、従来即時強制の範疇で論じられてきた<sup>(3)</sup>。これは、いわゆる伝統的な行政法学が権力的な要素を伴う行政作用の形式に着目してきたからであり、その結果、事実行為に過ぎない調査であって、行政処分の前段階として行われている情報の収集活動の多くについては、深く検討する機会が与えられてこなかったからである<sup>(4)</sup>。特に質問検査権は、強制調査を認めるものではないが、質問に対する不答弁ならびに検査

の拒否・妨害に対しては刑罰が科されることになっている(所得税法二四二条八号等)ので、この意味で質問・検査は公権力の行使を内容とする事実行為とされる<sup>(5)</sup>。それゆえ、質問検査権の行使にあたっては、納税者・租税行政機関間で様々な争いが生じており、この分野の法理はなおも不安定である<sup>(6)</sup>。

一方で、わが国においては「クロヨン(九・六・四)」などといわれるような給与所得と事業所得及び資産所得との間に大きな捕捉格差が見られ<sup>(7)</sup>、申告水準は未だ満足なレベルには達していないといわれる。申告納税制度は国民が高い納税意識をもち自発的に正確な申告をすることにより適正に機能することを考える<sup>(8)</sup>と、正確な申告を促すためにも積極的に調査を行うことが不可欠である。また、こうした捕捉格差が存在する現状は国民相互の信頼を揺るがし、ひいては申告納税制度が適切に機能しないという事態を招来しかねず、質問検査権の強化の検討が必要のように思われる。

ところで、申告納税制度の母国であるアメリカでも所得捕捉の格差が問題になっているといわれるが<sup>(9)</sup>、調査についてはわが国よりも強力といわれている<sup>(10)</sup>。特に、租税行政機関である内国歳入庁(Internal Revenue Service)の情報入手の便を図るため、召喚状(summons)による調査の権限が内国歳入庁に与えられており、納税者の自発的な協力によつては得られない情報<sup>(11)</sup>の入手に役立つ。この権限は、執行の際に裁判所の判決が必要とされるなど慎重な手続が踏まれる必要がある反面、広範で強力なものであることから、その目的や限界についてたびたび論じられてきた。特に、税額決定を主目的とする召喚状による調査は、訴追を目的とする犯則調査との間で目的において違いこそあれ、調査内容自体は類似する部分があり、この双方の関係が問題となってきた。本稿では、召喚状による調査がどのようなものとなってきたかを、犯則調査との緊張関係を中心に論ずることにより、内国歳入庁の召喚状による調査の特質を明らかにしたいと考えている。

もつとも、わが国にはこのような召喚状による調査の制度は存在しない。また、内国歳入庁の召喚状による調査

は、犯則調査の目的でもなされうが、わが国の質問検査権は犯則調査を目的とすることはできず(所得税法二三  
 四条二項、法人税法一五六条等)、犯則事件の解明のために行う調査は別に国税犯則取締法で規定される、という  
 根本的な違いも見受けられ、アメリカ連邦税法での法理をそのままわが国にも適用することはできないであらう。  
 ただ、情報通信革命等の技術革新により取引形態が多様になり、ますます所得捕捉が困難になりゆく昨今、質問検  
 査権の強化による所得捕捉の充実ならびに徴税の適正化はわが国でもいづれ検討されるべき問題であり、強力とさ  
 れるアメリカ連邦税法における召喚状による調査がいかなる法理・限界を有するかを検討しておくことは、わが国  
 においても参考になるように思われる。

以下本稿では、まず「召喚状による調査」の執行に関する判例の変遷をみて、その調査範囲がいかほどに拡大し  
 ていったかを検討し(第一章)、次に専ら訴追を目的とする「大陪審による調査(Grand jury investigation)」と比  
 較することによって「召喚状による調査」の特質を洗い出し(第二章)、最後に若干のまとめをしたいと考えてい  
 る。

## 第一章 「召喚状による調査」の執行の変貌

### 1. 「召喚状による調査」の制度化の背景

内国歳入庁の召喚状(summons)による調査の権限は現在内国歳入法典七六〇二条<sup>(14)</sup>以下に定められているが、内  
 国歳入庁に対して召喚状による調査の権限が与えられたのは一八六四年にまで遡る<sup>(15)</sup>。そして、一九三九年内国歳入  
 法典<sup>(16)</sup>で現在の規定に近い権限が認められるに至った。ここではまず内国歳入庁長官は、申告の正確さの確認、申告  
 の作成、税額決定、税額徴収のために納税義務者、その役員ないしはその被用者、帳簿管理者等召喚状を発行し  
 て、出頭や帳簿等の提出、宣誓<sup>(17)</sup>下での証言を要求できるとされた。また、出頭、証言、帳簿等の提出を強制する権

限は地方裁判所にある<sup>(18)</sup>。そして、召喚状に従わない者は裁判所侮辱罪に問われうる<sup>(19)</sup>。ただ、一八六四年当時の召喚状は、専ら不正と目される詐欺的な申告を調査するためのものであり、現在のものよりは調査権限が極めて限られていた。本節では、行政召喚状(administrative subpoena)<sup>(20)</sup>による調査一般がいかなる形でその範囲を広げていったかを概観することにより、内閣蔵入庁の召喚状による調査の権限の範囲が広がった背景を明らかにしたいと思う。

現在、行政召喚状による調査では、広範な調査範囲が行政機関に認められているのが通例であるが、その端緒となったものが、一八八七年州際通商法により州際通商委員会(Interstate Commerce Commission、以下「ICC」)に付与されたものである。議会はICCに対して、「自らが義務を履行し、自らの設置された目的を遂行するのに必要な全ての情報を一般運送業者から獲得し」、「本活動を目的として」、「召喚状(subpoena)によって」証人の出頭・証言、調査下にある問題に関係する全ての帳簿、証書、料金表、契約書、合意書、文書の提出を要求<sup>(21)</sup>することを認めたのである。ただ、このように行政機関に対して広範な調査権限を与えることは、当初違憲とされた<sup>(22)</sup>。そのため、「ICCは規制政策を決定するために情報を必要としても、情報を獲得する権限をもたなかった<sup>(23)</sup>」のである。その後、一八九四年のプリムソン判決<sup>(24)</sup>によって状況は一転する。プリムソン判決では、通商規制法(Act to Regulate Commerce) 一二条が、州際通商委員会に対して、証人の出頭・証言、文書・帳簿・記録の提出を要求する際に合衆国裁判所の判決を求めることを認めていることが問題となった。そこで最高裁は、行政機関は「私たちの政府制度の下では、そしてデュープロセスに従うと、罰金や収監の決定によって自らの命令に従わせる権限を持ってないであろう<sup>(26)</sup>」と述べ、裁判所の判決による行政召喚状の執行を認めたのである。

一方で一九一四年に、連邦通商委員会(Federal Trade Commission、以下「FTC」)に対して同様の調査権限が付与された。そこでFTCは、「関連する情報を収集し、時々……あらゆる会社の組織、取引、経営、慣行、管

理を調査する<sup>(27)</sup>ことを認められたのである。また、FTCの調査活動・執行活動を補助するため召喚状(subpoena)<sup>(28)</sup>を発行する権限を与えられた<sup>(28)</sup>。このようにFTCに広範な調査権限が与えられたが、アメリカ煙草会社判決<sup>(29)</sup>において最高裁は、憲法上の理由から行政召喚状の執行を認めなかった。一九二三年に上院の決議を受けて、卸売商がアメリカ煙草会社らの商品の転売価格をアメリカ煙草会社が違法に統制したという犯罪をFTCが調査した。その際、FTCが当該アメリカ煙草会社に対して「一九二一年一月一日から同年二月三十一日まで会社を受けた、又は会社が全ての卸売商に送達した全ての書簡及び電報」を包括的に提出せよという命令を出したが、アメリカ煙草会社らはこの命令に特に憲法上の理由から従わなかった。そのためFTCは召喚状の執行を求めて地方裁判所に訴訟を提起したが、地方裁判所は会社側の主張を受け容れた。最高裁も憲法上の理由(修正四条)から会社側が召喚状に従わなかったことを認めた。ホームズ裁判官は、「修正四条の精神ならびに文言に敬意を払う者は誰でも、議会がその従属させている機関の一つに対して自らの伝統を焼き捨てて私人の記録を証拠漁り(fishing expeditions)することを命じようとしているとは考えにくい<sup>(30)</sup>」とした上で、「本制定法によって定められたアクセス権は書証について及ぶのであり、換言すれば全ての書類には及ばず、証拠となる書類に及ぶ<sup>(31)</sup>」としたのである。ホームズ裁判官はこのとき、行政機関が証拠漁りをできるかということ論じておらず、修正四条の「不合理な搜索、押収」に対する保障により、行政召喚状によって証拠を獲得する政府の権限が制限を受けることを当然とさえ考えていたのである<sup>(32)</sup>。

こうして、行政調査は制約を受けてきたが、ニューデール・第二次世界大戦を機に、裁判所は行政機関の情報獲得に対して寛容な態度をみせはじめた。ニューデール期に生まれた現代的な規制行政機関が、法律違反に関係しない情報の提出をも強制できない限り、規則制定や産業の監督、新しい立法の提案のような機能を果たすことは難しかったのである<sup>(33)</sup>。そうした中、判例法理に変化が見られたのが一九四三年のエンディコット<sup>(34)</sup>ジョンソン社判

決の時であった。エンディコット・ジョンソン社判決では、エンディコット・ジョンソン社が政府との契約にあって、契約当事者に最低賃金・最低労働時間を課したウォルシュ・ヒーリー法 (Wash-Healey Act)<sup>(35)</sup> に従っているかを調査するために労働省長官の発行した召喚状が問題となった。一九三六年一月から一九三八年六月まで、原告であるエンディコット・ジョンソン社は一万ドルを超える金額の靴類を製造する契約を政府と結んだ。そして、指定された工場では本法及び契約に従うこととなったため、原告は指定された工場及び工場労働者についての記録や情報を提出した。さらに、労働省長官は政府向け以外の商品も製造している工場についても、原告に対し従業員名簿を提出するよう召喚状で要求したが、原告はこれに応じなかった。そのため、労働省長官は原告が召喚状に応じることを求め地方裁判所に訴えを提起したが、地方裁判所はこの主張を認めなかった。これに対して最高裁は、「議会は本法の運用を労働省長官に委ねているのであり、裁判所の判決に委ねているのではない<sup>(36)</sup>」、とした上で、「長官は〔調査〕範囲がいくら拡大しても賃金一部不払いを調査するまでは制定法上の義務を遂行することができる<sup>(37)</sup>」ことから、召喚状の執行を認めたのである。

エンディコット・ジョンソン社判決の法理は、一九四六年のオクラホマ新聞社判決<sup>(38)</sup>に受け継がれた。オクラホマ新聞社判決では、オクラホマ新聞社が罪に問われる前に、公正労働基準法 (Fair Labor Standards Act) 一一条 (a) 項<sup>(39)</sup>に従っているかを判断するために労働省長官がオクラホマ新聞社に対して広範な記録を求め召喚状を発行したことが問題となった。最高裁は、こうした広範な調査が公正労働基準法により認められておらず、搜索押収の令状主義を定める憲法修正四条にも反する、という原告の主張を認めなかった。最高裁は、まず召喚状の目的は証拠を発見し、手に入れることである<sup>(40)</sup>とした上で、修正四条に関する誤解は「比喩的 (figurative)」ないしは「推定的 (constructive)」な搜索の事件を、実際の搜索押収の事件と同様に考えたことにある<sup>(41)</sup>とした。そして、召喚状による調査の場合、議会が命ずる権限の範囲内で法的に認められた目的で行われればよいとした<sup>(42)</sup>。また、エンディ

コットージョンソン社判決同様、事前調査に際して範囲の問題を決定することが第一に行政官に認められている<sup>(43)</sup>、として行政召喚状の執行を広範に認めたのであった。

このように、一九四〇年代までに行政召喚状による調査の広範な執行が認められるに至ったが、このことは内国歳入庁においても例外ではなかった。一八六四年に内国歳入庁に召喚状による調査の権限が認められた当時、調査の対象は不正と目される申告に限られていたが、前述したように一九三九年の内国歳入法典改正で現在の規定に近い形となった。ただ、召喚状による調査の法的義務や性質は、次に紹介する一九六四年のリースマン判決<sup>(44)</sup>まで明らかにされなかった。

## 2. リースマン判決

リースマン判決は、会計事務所に発行された召喚状が無効であることを理由に、納税者(A)の弁護士(X)が内国歳入庁長官及び依頼した会計事務所に対して宣言的救済及び差止命令による救済(Declaratory and injunctive relief)を求めた事案である。Xは、Aの納税義務から生ずる訴訟に際して、自らの助けとなるように公認会計士を雇っていた。Aが帳簿を示すことを拒否した後、会計事務所に対して内国歳入庁長官が召喚状を送達した。この召喚状は公認会計士に対して、行った作業に関して特別調査官の面前で証言することと、公認会計士が所持するAに関する全ての文書、書類他の資料を提出することを求めたものであった。召喚状が送達されたとき、Aの所得税過少申告について四件の民事訴訟が租税裁判所で争われており、Aに対する犯則調査も進行中であった。Xは、自らの防禦の戦略が早いうちに開示されるのを防ぐために、会計士を被告に加え地方裁判所に訴訟を提起した。Xは、当該召喚状は会計士の作業成果(work product)を含む秘匿特権のあるものの提出を求めており、税額算定や申告の正確さを確認する目的で発行されているのではなく、係争中の租税事件で使う証拠を獲得し、納税者を刑事

訴追することを目的として召喚状が発行されると主張した<sup>(45)</sup>。また、Xは一方的緊急差止め命令(temporary restraining order)・暫定的差止め命令(preliminary injunction)も求めた。

地方裁判所はXの訴えを棄却した。地方裁判所は、公認会計士によって準備された帳簿や調査記録は公認会計士の作業成果でありXの作業成果ではなく、そのため、これらの帳簿等が弁護士・依頼者間の秘匿特権(attorney-client privilege)の範囲内のもではないとしたのである<sup>(46)</sup>。

これに対して控訴裁判所は、この訴えが実体的には合衆国に対するものであることから、主権免責法理(sovereign immunity doctrine)に抵触するとして、裁判所の管轄外であるとした<sup>(47)</sup>。控訴裁判所は、召喚状が発行された根拠となる制定法が違憲であるとは主張されておらず、また長官は制定法により委任された権限の範囲内で活動していることから長官の活動は私人のものとはされないとし、本件訴訟は合衆国自体に制約を加えようとするものであるとしたのである。

最高裁判所は、訴えを棄却し、宣言的救済及び差止め命令による救済は認められないとした。最高裁は、内国歳入法典七四〇二条(b)項が地方裁判所に対して「適切な手続により出頭、証言、帳簿・文書他のデータの提出を強制する」権限を与えていることから、本条の下での執行活動は対審手続であり、この対審手続により召喚状に対する争いについての司法上の決定がなされ、また証人に対する十分な保護がなされることを確認した。そして、対審手続においては地方裁判所裁判官の命令に従うことに拒否する場合のみ、証人は裁判所侮辱罪に問われるとした<sup>(48)</sup>。

また、次のことを確認した。第一に、内国歳入法典七二一〇条は、召喚された者が出頭や帳簿等の提出を拒否した場合、一〇〇〇ドル以下の罰金又は一年以内の拘禁、又はその双方に処する旨規定するが、証人が出頭して真摯に(good faith)召喚状を争う場合には召喚状に応じなくても訴追されない、とした<sup>(49)</sup>。第二に、七六〇四条(b)項による収監の危険性は、召喚された者が反抗的に召喚状に従わない場合にしか曝されないので、宣言的救済等の救

済を求める理由にはならないとした。<sup>(50)</sup> 第三に、地方裁判所裁判官又は連邦司法委員の面前での手続において、証人は相当な理由に基づいて召喚状を争える、とし、その相当な理由には、刑事訴追に用いるための証拠獲得という不適切な目的 (improper purpose) のために資料が求められている、という主張も含まれるであろうとした。<sup>(51)</sup> 第四に、証人は停止命令 (stay order) により、召喚状の執行が検討されている間、損害がないとした。<sup>(52)</sup>

本判決は、召喚状の執行が対審手続を通じた司法による決定に基づいてなされ、行政官によってなされるわけではないことを確認した。つまり、召喚された者が召喚状に不服がある場合、真摯に出頭した上で召喚状に従うことを拒否でき、内国歳入庁審理官 (IRS hearing officer) がこの不服を認めない場合にも、証人に制裁は科されないが、召喚された者が裁判所の命令に従わない場合、裁判所侮辱罪に問われるのである。このように、召喚状の執行に当たっては、裁判所が重要な役割を担っている。もともと、召喚状執行の基準については、「証人は相当な理由に基づいて召喚状を争うことができる」と述べた上で、「相当な理由」として「不適切な目的」のために資料が求められていることを挙げ、証拠を犯則調査の目的で獲得することも不適切な目的に含まれるであろうことを示したのみであった。そのため、「不適切な目的」の具体的な内容が明らかにされるには、次に紹介する一九六四年のパウエル判決<sup>(54)</sup>を待たねばならなかった。

### 3. パウエル判決——「パウエル基準」の確立——

一九六三年三月、内国歳入庁は、内国歳入法典七六〇二条 (一) 号 (現七六〇二条 (a) 項 (一) 号) により与えられた権限にしたがって、原告パウエルに対して、特別調査官の面前に出頭し、証言を行い、パウエルが社長であった会社 (納税者) の一九五八年度及び一九五九年度の申告に関する記録を提出するよう、召喚状を発行した。パウエルは調査官の面前には出頭したものの、記録の提出を拒否した。パウエルは、納税申告はすでに一度調査さ

れていて、脱税の場合でない限り（本召喚状について主張されている理由）、これら両年度の増額更正は三年の除斥期間（statute of limitations）によりできなくなる（55）ことから、記録の提出を強制する前に内国歳入庁は脱税がなされたと信ずるに足る理由を示さなければならない、と主張した。特別調査官は調査の理由を示すことを拒否したことから、内国歳入庁は召喚状の執行を求めて地方裁判所に訴訟を提起したが、結局地方裁判所は記録を一時間再調査することを認めた。

これに対してパウエルは控訴したが、控訴裁判所<sup>(56)</sup>は、問題となっている申告の調査は脱税の時のみ再開されるものであることから、納税者の記録の再調査は、「合理的な人間が調査の終わった年度の申告について脱税の疑いをもつ」ような情報を内国歳入庁が持たない限り、内国歳入法典七六〇五条（b）項により行うことができない、とした。また、この基準が満たされているか否かは、「通常の対審手続でなされた説明に基づいて」決められなければならない、とした。そして、内国歳入庁による宣誓供述書自体は相当な事由（probable cause）には含まれず、召喚状の執行は認められない、と結論づけた。

最高裁判所は、控訴裁判所の判決を破棄し、裁判所の行政召喚状の執行が裁判所の手続の濫用である、という実質的な問題を納税者が取り上げない限り、政府は脱税を疑う相当な事由（probable cause）を示す必要はない、と判示した。<sup>(58)</sup> 最高裁は、内国歳入法典七六〇五条（b）項について、より厳格な解釈を行うこと、つまり長官が脱税を疑う理由を示すことが要件とされていると解釈することにより、正当と考える調査の遂行が妨害されると考え、また立法経緯によると解釈に対する厳格な制約は意図されていないことから、そのような解釈を採らなかつた。<sup>(59)</sup> それゆえ、長官は、通常の三年の除斥期間が経過する前であっても後であっても、召喚状の執行を得るのに相当な事由の基準を満たす必要はないとした。<sup>(60)</sup> その上で国税局長は、①「調査が正当な目的（legitimate purpose）により行われるものであること」、②「調査がそういった目的に関係するものであること」、③「求められる情報を国税局長

が未だに所持していないこと」、④「内国歳入法典で要件とされている行政手続 (administrative steps) にしたがっていること」を示さなければならない、とした<sup>(61)</sup>。つまり、召喚状執行における濫用は、召喚状が不適切な目的 (improper purpose)、例えば納税者に嫌がらせをしたり、付随的な争いを解決するために納税者に圧力をかけるというような目的で、あるいは特定の調査への誠実さ (good faith) に影響を与える目的で発行された場合に生じる、としたのである<sup>(62)</sup>。また、リースマン判決を引用し、納税者は「審理の際に相当な理由に基づいて召喚状を争いうる」<sup>(63)</sup>ことから、立証責任は納税者側にあるとされた。もつとも、この立証は、本件のように除斥期間が経過したとか、問題になっている記録はすでに調査されたとかでは十分でない<sup>(64)</sup>とされ、立証内容は厳しいものとなっている。

このように示された召喚状を執行する際の基準は、「パウエル基準 (Powell Standard)」とよばれ、その後広く用いられるようになった。また、より重要な点は、パウエル基準のあてはめに納税者が不服を申し立てる場合、例えば納税者を困らせるような不適切な目的や誠実さに反するような目的で召喚状が発行されていることを、納税者自身で反証しなければならぬとされたことである。それゆえ、納税者は様々な反証を試みてきた。その中でも特に①の基準(以下「正当な目的」基準)は最も曖昧な基準のため、この基準をめぐって様々な問題が生じてきた。以下では、「正当な目的」基準の展開を、特に犯則調査目的が正当な目的に当てはまるか否かについてさらに検討していきたいと思う。

#### 4. 「正当な目的」基準の展開

パウエル判決以降、召喚状が犯則調査の目的で交付された場合にそれが「正当な目的」か否かが問題となった。この点について、一九七一年、ドナルドソン判決<sup>(65)</sup>が有効な内国歳入庁召喚状の基準を一定程度明らかにした。

## （一）ドナルドソン判決

ドナルドソン判決は、もともと、納税者ドナルドソンの所得税申告の調査に際して、納税者の勤務していた会社に対して召喚状が発行されたことが問題となった事件である。一九六八年、特別調査官は内国歳入法典七六〇二条に基づいて、ドナルドソンを雇っていた会社及びその会計士に対して召喚状を発行し、ドナルドソンの税額に関する証言を行うことと、ドナルドソンに係る記録を提出することを求めて特別調査官の面前への出頭を命じた<sup>(66)</sup>。この召喚状が発行される直前に地方裁判所は、ドナルドソンによる訴えの提起に基づき、会社とその会計士に対して召喚状に応じることを禁ずる一方的緊急差止命令を出し、会計士に対して予備的差止命令を出した<sup>(67)</sup>。それに対して、合衆国及び特別調査官は、内国歳入法典七四〇二条（b）項及び七六〇四条（a）項に基づき、召喚状の執行を求めて地方裁判所に訴訟を提起した<sup>(68)</sup>。ドナルドソンは連邦民事訴訟規則二四條（a）項（二）号にしたがって、訴訟参加を求めた。地方裁判所・控訴裁判所ともドナルドソンの訴訟参加は認めなかった。

最高裁判所はまず、ドナルドソンがこの召喚状手続に訴訟参加できるかについて検討した。ドナルドソンは、当該訴訟の対象となる財産若しくは取引に関する法益を有し、当該法益を保護する可能性を害される状態にあり、自らの法益は会社やその会計士によっては正しく代弁されない旨主張した<sup>(71)</sup>。これに対して最高裁は、連邦民事訴訟規則八一條（a）項（三）号<sup>(72)</sup>により召喚状手続にも連邦民事訴訟規則が適用されるが、場合によっては連邦民事訴訟規則の適用が制限されうることも確認した<sup>(73)</sup>。また、訴訟参加が認められる場合として、刑事訴追で使用する証拠を得るといふ不適切な目的で資料が求められる場合と、資料が弁護士・依頼人間秘匿特権により保護される場合を挙げた<sup>(74)</sup>。そして、本件では、ドナルドソンの主張する法益が、会社及びその会計士が召喚状にしたがって記録を提出しようとすることを妨げようとする欲望以外のなものでもなく、訴訟参加を認めるに十分ではないとして、訴訟参加を認めなかった<sup>(75)</sup>。その上で、内国歳入庁召喚状の手続は、刑事訴追のなされる可能性のある調査のために行え

ない、というドナルドソンの主張について検討した。

この点に関して、特にリースマン判決の傍論部分を引用して、まず召喚状は調査の対象が専ら刑事訴追に向けられている場合でも用いることができる<sup>(77)</sup>。そしてこの根拠として次のことを挙げている。つまり、①内国歳入庁が財務省の非常に広範な任務を行っていること、②内国歳入庁が地方に部局をもっていて、調査課と査察課から成り立っていること、③調査の際執行の民事面が強調されるが、脱税調査の際は査察課の特別調査官と合同で調査を行うこと、④査察課は所得税他に影響を与える刑事法を執行しており犯則に関する情報を入手していること、⑤査察課の地方の長は脱税の調査、税法の民事上・刑事上の違反の調査を行う施策を行っており、訴追のための告発の是非を決めること、⑥訴追のための告発は地方の弁護士や地方の司法省の部局によってなされることを挙げている<sup>(78)</sup>。そして、以上のことにより、特別調査官は調査課からの調査官と共同で調査を行うであろうこと、彼らの努力は民事上の違反・刑事上の違反双方に向けられること、訴追の告発の決定は調査が結論を支えるのに十分なほどに行われた後になされることが明らかとなっており、また議会は明らかに刑事上の行為となりうるものを調査する際に召喚状を利用することを認めており、刑事目的と民事目的の間で線引きすることは難しい<sup>(80)</sup>としている。それゆえ、法典七六〇二条の下では、内国歳入庁召喚状が誠実なもの (Good faith) で刑事訴追のための告発の前に発行されているならば、調査のために発行されうる<sup>(81)</sup>、とした。

本判決は、もともと召喚状を発行された相手方ではないドナルドソンの訴訟参加が問題となったものであり、結局ドナルドソンの訴訟参加を認めない上で「正当な目的」について判断したものであった。その後、一九七三年のカウチ判決<sup>(82)</sup>でドナルドソン判決の法理は確認された。カウチ判決は、レストラン経営者のカウチの納税申告を調査するために歳入調査官がカウチの会計士の会計事務所にある帳簿・記録を調査したところ、所得の過少申告が発覚したため、改めて特別調査官と共同で調査しようとしたところ、カウチの要求に従い会計士は記録を弁護士に引き

渡していたので、召喚状の執行が求められた事案である。<sup>(83)</sup> もっとも、カウチ判決では、カウチ自身が政府の求めていた記録を持っていたので、カウチに訴訟参加が認められており、<sup>(84)</sup> この点はドナルドソン判決と異なっていた。カウチ判決は、召喚状執行の抗弁として自己負罪の特権の主張が可能かが問題となった事案で、<sup>(85)</sup> 召喚状が誠実なものでまた刑事訴追の前に発行されたものであったかはもはや争われなかったが、冒頭部分でドナルドソン判決を引用して、「特別調査官が（内国歳入法典）七六〇二条により、民事的な結果及び刑事的になる可能性のある結果を伴った税務調査のために内国歳入庁召喚状を発行する権限を有することは、今となつては争いの余地がない」<sup>(87)</sup> ことを確認したのであった。

ただ、ドナルドソン判決は、内国歳入庁召喚状は「誠実なものでまた刑事訴追の前に」発行された場合に有効であるとしか述べておらず、訴追がなされない場合に召喚状は常に誠実なものなのか、という中心的疑問には何ら答えなかった。<sup>(86)</sup> この点の解釈は、一九七八年のラサール連邦免許銀行判決により補充されるのを待たねばならなかった。

注(1) 『シャープ使節団日本税制報告書 附録 巻Ⅳ 第四編B節(自発的協力と申告納税) D三頁以下参照(一九四九年)。

(2) 前掲書注(1) D四頁。

(3) 行政調査を即時強制の範疇で論じている体系書としてさしあたり、藤田宙靖『第三版 行政法Ⅰ(総論)(改訂版)』(青林書院、一九九五年)。尤も、最近では塩野教授が行政調査を行為類型論とは別の行政上の制度として体系化することを主張して以来(塩野宏『行政強制』論の意義と限界)ジュリスト増刊「行政強制」三頁(一九七七年)、「行政調査」を独自に取り上げることが試みられている。例えば、大浜教授は、行政上の事実行為の中で行政調査を取り上げられる(大浜啓吉『行政法総論』二六〇頁、岩波書店、一九九九年)。

(4) 水野忠恒『行政調査論序説——アメリカ合衆国における租税調査および行政調査制度の概観——』(雄川一郎先生献呈論集 行政法の諸問題・中)四七一頁(有斐閣、一九九〇年)。

(5) 金子宏『租税法(第七版)』五六九頁(弘文堂、一九九九年)。この性質を指して、北野教授は質問検査権を「罰則によって担保された間接強制の調査」とされる。北野弘久『税法学原論【第四版】』五三三頁(青林書院、一九九七年)。

- (6) 金子宏「アメリカにおける税務調査——質問調査権を中心として——」日税研究論集九号三頁(一九八九年)。
- (7) クロヨンの実態の実証の試みに、石弘光「財政改革の論理」九二頁(日本経済新聞社、一九八二年)。石教授は、クロヨンの推計を利用可能な既存の統計データを操作した間接推計によって行っている。情報・通信革命と金融革命の進展による申告納税制度の困難さについて、中里実「金融取引と課税——金融革命下の租税法——」五五三頁(有斐閣、一九九八年)。
- (8) 金子宏・前掲書注(5)五三三頁。
- (9) アメリカにおいても、農業所得は目立って低い捕捉率になっている。宮島洋「いわゆる「クロヨン」問題の一考察」経済評論一九八二年五月号一三四頁。一九八八年度内国歳入庁報告において、内国歳入庁長官は、一九八七年の租税捕捉差 (tax gap) が八四九億ドルに達していると言及した。また、会計検査院 (General Accounting Office) の一九九〇年報告によると、租税捕捉差の約半分は自営業者、未登録業者、小会社、大会社によるとされる。Marbin J. Garbis, Ronald B. Rubin & Patricia T. Morgan, *Tax Procedure and Tax Frauds Cases and Materials* at 13-15 (3rd Ed. 1992)。
- (10) 中里教授は、わが国の申告納税制度の基本的な欠陥の一つとして、国際的に見て質問検査権限が弱すぎる点を指摘される。中里実・前掲書注(7)五五三頁。
- (11) 召喚状による調査権限についての邦語文献としては、さしあたり次の文献をあげておく。金子宏・前掲論文注(6)、大塚正民「アメリカ連邦税法における質問検査権1(2・完)」税法学三三二号二〇頁・二三三号一頁(一九七〇年)、越路正巳「アメリカ税務行政における税務調査権」北野弘久編「質問検査権の法理」一九九頁(成文堂、一九七四年)、中里実「アメリカにおける租税調査権の概観」一橋論叢九四号五号六〇八頁(一九八六年)、水野忠恒「アメリカ中小企業課税——組合、法人及び S-corporation の法人の課税問題」日税研究論集四卷二二六頁(一九八七年)、下川環「アメリカの税務調査手続における適正手続と納税者の権利の保障——召喚状による質問検査を中心に——」法律論叢六八巻二号一〇九頁(一九九五年)、増田英敏「アメリカ合衆国の税務調査と納税者の権利」松沢智先生古稀記念論文集「租税行政と納税者の救済」一〇一頁(中央経済社、一九九七年)。
- (12) もっとも、「納税者の自発的な協力」といっても、申告は民事罰及び刑事罰を背景としてなされることが多いので、「自発的な協力」というのは正確であらう。Garbis, *supra* note 9 at 487.
- (13) Internal Revenue Code § 7602 (b) の点に関しては、第一章四(三)で扱った。
- (14) 内国歳入法典七六〇二条(a)項は内国歳入庁長官の召喚の権限について次のように規定している。  
 召喚状発行の権限等——申告の正確さを確認すること、申告がなされなかった場合に申告を作成すること、内国歳入税の納税義務、譲受人・信託者に関する法・エクイティに基づく内国歳入税の納税義務を決定すること、租税を徴収することを目的として、長官は次の権限を有する。  
 (一) 調査に関連があり又は必要であるう帳簿・文書・記録その他のデータを調査すること。  
 (二) 納税義務のある者、納税を行うことを必要とされる者、その役員又は被用者、納税事務者の事業に関する記載を含む会計簿を所有、補完、管理する者又はそうすることを必要とされる者、担当調査官が適当と考える者に対して、指定の時間・場所に長官の面前に出頭し、

帳簿・文書・記録その他のデータを提出し、宣誓の下で調査に関連があり又は必要であろう証言を行うために、召喚状を発行すること。

(11) 宣誓の下で関係者から調査に関連があり又は必要であろう証言を得ること。

(15) Act of June 30, 1864, § 14, 13 Stat. 226.

(16) Internal Revenue Code of 1939, § 3614 (a).

(17) Internal Revenue Code § 7602 (a). *see also supra note 14.*

(18) Internal Revenue Code § 7604 (a). 内国歳入法典七六〇四条 (a) 項は次のように規定される。

地方裁判所の権限がある者が内国歳入法規の下で出頭、証言、帳簿・文書・記録その他のデータの提出のために召喚される場合、その者の居住又は所在する地区の合衆国地方裁判所は、適切な手続により、出頭、証言、帳簿・文書・記録他のデータの提出を強制する権限を有す<sup>29</sup>。

(19) Internal Revenue Code § 7604 (b). 内国歳入法典七六〇四条 (b) 項は次のように規定される。

執行……七六〇二条により召喚された者が召喚状に応じることを怠ったり拒否する場合、長官は、召喚された者が居住又は所在する地区の地方裁判所裁判官や連邦司法委員 (United States commissioner) に対して裁判所侮辱に関して取監 (attachment) を申し立てることができる。この申立てを審理し、十分な立証がなされた場合に、その者を逮捕すべく適切な職員に対して取監状を発行し、職員の前においた上で事実の審理に進むことが、裁判官又は連邦司法委員の義務である。このような審理に基づき、裁判官や連邦司法委員は、適切と考える命令、裁判所侮辱に対する処罰の法に矛盾しない命令を行い、召喚状の要件に従うことを強制し、召喚状に応じることを怠ったり拒否する者を不履行や違反で罰することが裁判官又は連邦司法委員の義務である。

(20) summons とは「裁判所による告知・命令で、ある者に対して、その者が民事訴訟の被告であることを知らせ、原告に対する抗弁のために裁判所に出頭する日時・場所を指定するもの」であるのに対し、subpoena とは「公判・他の訴訟手続での出頭・証言を証人に対して求める裁判所の命令」であり、この二つの違いは命令の相手方にある。Robert S. Smith, *West's Tax Law Dictionary* at 838, 845 (1995)。なお、行政手続法 (APA) 五五五条 (d) 項は行政機関による召喚状一般を定めているが、専らsubpoena (条文中ではsubpena) についてのみとなっている。行政手続法五五五条 (d) 項は次のように規定している。「法律により認められた行政機関の召喚状 (agency subpoena) は、当事者に対して要求に基づき発行され、手続規則により要求される場合には、求められた証拠の一般的関連性及び合理的な範囲を立証することにより当事者に発行される。訴えに基づき、裁判所は法律に従っていると認定される限りにおいて、召喚状ないしは同様の手続、要求について維持するものとする。執行手続において、裁判所は命令を発して、一定時間内に証人の出頭、証拠、データの提出を求めることができる。裁判所の命令に従わない場合、裁判所侮辱罪に処する」。

行政召喚状一般については、わが国でもすでに外間寛「行政調査—行政的召喚令状の諸問題—」鶴飼信成編『行政手続の研究』一五九頁 (有信堂、一九六一年)、園部逸夫「行政手続当事者の資料提出強制権」法学論叢七〇巻一頁 (一九六一年) によって紹介されている。また、連邦取引委員会 (FTC) の調査権に関する邦文研究に、曾和俊文「経済規制行政における行政調査の法的統制 (一)」

(四)・完——米連邦取引委員会 (FTC) の調査権を中心として——法学論叢一〇九巻三頁二九頁・同巻六頁七〇頁・一一〇巻三頁

一三頁・一一一巻一号二一頁(一九八一一年)がある。

- (21) 24 Stat. 379, 383 (1887).
  - (22) パシフィック鉄道委員会判決では次のようにいわれた。「司法手続なしに、又は司法手続における以外で、ある者の私的な事情や私的な文書に侵入し、強制的に暴露することは、イギリス人やアメリカ人の本能に反する」。In re Pacific Railway Commission, 32 F. 2d 241 at 251 (C. C. N. D. Cal. 1887).
  - (23) I. D. K. Davis, *Administrative Law Treatise* § 4.1 at 136 (3rd Ed., 1994).
  - (24) ICC v. Brinson, 154 U. S. 447 (1894).
  - (25) 26 Stat. at L. 743, chap. 128.
  - (26) 154 U. S. at 485.
  - (27) Federal Trade Commission Act of 1914 § 6 (a), 15 U. S. C. § 46. さらに、同法九条はFTCのアクセス権を定めている。「委員会若しくは正当に委任された代理人は、合理的な時間についても調査目的で、調査されている会社の書証へのアクセス権及び謄写権を有する。委員会は召喚状により証人の出頭・証言及び調査下にある問題に関係する全ての書証の提出を要求する権限を有する」。
  - (28) Federal Trade Commission Act of 1914 § 9, 15 U. S. C. § 49. FTC法九条は次のように規定している。  
 ……委員会及び正当に委任された代理人は、調査されている会社の書証にアクセスでき、調査目的で複写する権利を有する。委員会は、召喚状 (subpoena) により証人の出頭・証言を求め、調査下にあるあらゆるものに関係する書証の提出を求める権限をもつものとする。  
 ……
- ……召喚状に応じない場合、委員会は証人の出頭・証言、書証の提出を求める際に、合衆国のどの裁判所にも援助を求められる。
- 調査が行われている管轄区の地方裁判所は、裁判所命令不服従 (contumacy) の場合又は法人・他者に発せられた召喚状に従うことを拒否した場合、命令を発し、法人又は他者に委員長の前に出頭すること、命じられた場合に書証を提出すること、問題となっている事柄に関係する証拠を提出することを求められる。裁判所の命令に従わない場合裁判所侮辱罪に処せられる。

(29) FTC v. American Tobacco Co., 264 U. S. 298 (1924).

(30) Id. at 305.

(31) Id. at 306.

(32) Id. at 305. See also Jerry L. Mashaw, Richard A. Merrill & Peter M. Shane, *Administrative Law The American Public Law System Cases and Materials* at 581 (3rd Ed., 1992).

(33) Note, *Reasonable Relation Reassessed: The Examination of Private Documents by Federal Regulatory Agencies*, 56 N. Y. U. L. Rev. 742 at 749 (1981).

(34) Endicott Johnson Corp. v. Perkins, 317 U. S. 501 (1943).

(35) 41 U. S. C. A. §§ 35-45 (1936).

- (36) Id. at 507.
- (37) Id. at 508.
- (38) *Oklahoma Press Publishing Co. v. Walling*, 327 U. S. 186 (1946).
- (39) 29 U. S. C. A. § 211 (a) (1938). 公正労働基準法 11 条 (a) 項は次のように規定している。  
 行政官・行政官の指定した代理人は、本法が適用される産業の資金・労働時間他の条件・労働慣行に関するデータを調査・収集すること、敷地には入り記録を検査すること、労働者に質問すること、何人かが本法に違反していたかを判断するのに必要であり適用であると行政官が考える、若しくは本法の執行に必要な事実・条件・慣行・問題を調査することができる。……
- (40) Id. at 201.
- (41) Id. at 202.
- (42) Id. at 209.
- (43) Id. at 214.
- (44) *Reisman v. Caplin*, 375 U. S. 440 (1964).
- (45) *Reisman v. Caplin*, 317 F. 2d at 124-5 (1963).
- (46) Id. at 125.
- (47) Id.
- (48) *Reisman v. Caplin*, 375 U. S. at 445-6.
- (49) Id. at 446-7. 内国歳入法典七二〇条による訴追は、この判決が出された以前には一度しかなされていない。Id. at 447 n. 6. See also *Patricia T. Morgan, Tax Procedure & Tax Fraud* at 264 (2nd ed., 1998).
- (50) *Reisman v. Caplin*, 375 U. S. at 447-9.
- (51) Id. at 449.
- (52) Id.
- (53) Id.
- (54) *United States v. Powell*, 379 U. S. 48 (1964).
- (55) 内国歳入法典六五〇一条 (c) 項 (一) 号は次のように規定される。  
 脱税の意思あって誤った申告又は虚偽に基づく申告がなされた場合、税額は随時算定され、租税徴収を目的とした裁判所の手続は税額算定なしに随時開始される。
- (56) *Powell v. United States*, 325 F. 2d 914 (1964).
- (57) 内国歳入法典七六〇五条 (b) 項は次のように規定される。  
 納税者の調査に対する制限—納税者は何人も不必要な検査又は調査を受けなくてよい。納税者が別の調査を求めたり、調査後に長官が納

税者に対して追加調査が必要である旨通知しない限り、各課税年度に一度のみ納税者の帳簿を調査することができる。

- (58) 379 U. S. at 51.
- (59) Id. at 53-4.
- (60) Id. at 57.
- (61) Id.
- (62) Id.
- (63) *Reisman v. Caplin*, 375 U. S. 440 at 449 (1964).
- (64) 379 U. S. at 57.
- (65) *Donaldson v. United States*, 400 U. S. 517 (1971).
- (66) Id. at 518-9.
- (67) Id. at 519-20.
- (68) Id. at 520.
- (69) 連邦民事訴訟規則二四条 (a) 項 (二)号は次のように規定される。  
 訴訟参加 (Intervention) (a) 訴訟参加権——次の場合、何人も訴訟に参加することができる。…… (二) 請求人が訴訟の対象である財産や取引に関係する法益を主張し、訴訟の結果が実際問題請求人の法益を守る可能性を低める場合。但し、請求人の法益が現存する者に比べて正しく代弁される場合はこの限りでない。
- (70) *United States v. Mercurio*, 418 F. 2d 1213 (5th Cir. 1969).
- (71) 400 U. S. at 527-8.
- (72) 連邦民事訴訟規則八一一条 (a) 項 (三)号は次のように規定される。  
 一般的適用可能性——(a) 適用可能な手続 (三)……本規則は、合衆国の制定法の下で、行政官・行政機関が発行した召喚状にしたがって証言・文書の提出を強制する手続に適用する。……
- (73) 400 U. S. at 528-9.
- (74) Id. at 530.
- (75) Id. at 531.
- (76) 375 U. S. at 449. See also *supra* note 51.
- (77) 400 U. S. at 533.
- (78) Id. at 534-5.
- (79) Id. at 535.
- (80) Id.

- (52) *Id.* at 536.
- (53) *Couch v. United States*, 409 U. S. 322 (1973).
- (54) *Id.* at 324-5.
- (55) *Id.* at 327.
- (56) *Id.* at 323 and 327.
- (57) *Id.* at 326 n. 8.
- (58) *Id.* at 326.
- (59) Graham Hughes, *Administrative Subpoenas and the Grand Jury: Converging Streams of Criminal and Civil Compulsory Process*, 47 *Vand. L. Rev.* 573 at 603 (1994).
- (60) *United States v. LaSalle National Bank*, 437 U. S. 298 (1978).

(行政法専修)