

アメリカにおける

税務情報の秘密保護と情報公開 (一)

佐伯彰洋

目次

序章 問題の所在

第一章 税務情報の秘密保護法制——内国歳入法典六一〇三条

一 内国歳入法典六一〇三条の制定経緯

二 内国歳入法典六一〇三条の概要

第二章 情報公開法の概要

一 情報公開法の方法

二 情報公開法の定める司法救済

三 適用除外事項(3)号

第三章 六一〇三条と情報公開法との関係

(以上本号)

一 情報公開法の優越期

二 六一〇三条の優越——Zale 判決

三 判例の対立期

四 判例の分析

第四章 ハスケル修正

一 判例の対立

二 判例の分析

三 Church of Scientology 最高裁判決

四 小括

終章 結語

序章 問題の所在

情報化が日々進展している現代社会において、行政機関が行政活動に必要な情報をどのように収集し、利用し、管

理していくかは、行政のあり方を大きく左右するものになる⁽¹⁾。行政機関は、一定の行政活動を行なうに際して国民に情報提供を促したり、自ら情報収集活動を行なうのが常である。なかでも税務行政ほど、国民からの情報提供と行政機関による情報収集活動の必要性が高い領域は他にないであろう。わが国は申告納税制度を原則とする租税制度をとっており、納税者は、租税官庁に納税申告書をはじめ支払調書や所得調査書などを提出する。このような納税申告によって、納税者の納税義務が第一次的に確定するが、その申告が適正なものでない場合や申告がなされなかった場合には、租税官庁は、独自の調査に基づき更正、決定という行政処分を行ない、納税者の納税義務を確定することになる。その際、租税官庁は、納税者、国民の任意の協力によって、又は法定されている質問検査権を行使して、情報収集活動を行ない、その情報に基づいて更正、決定を行なっているのである⁽²⁾。

このように租税官庁は、納税者について多大な情報が必要とし、かつ有しているのであり、それ故に納税者の秘密を知り得ることになる。たとえば、租税官庁は、納税者が提出する納税申告書をはじめとする税務資料から納税者の年令、職業、家族構成はもちろん、所得額、その所得の発生原因たる経済活動、場合によっては、納税者の思想信条まで読み取ることができよう⁽³⁾。いわば租税官庁は、納税者が提出する税務資料の随所に散在している情報から、納税者のプライバシー⁽⁴⁾を知ることができるのである。納税者は、租税官庁以外の者は自己のプライバシーを知り得ないことを前提に、租税官庁に情報を提供しているのであり、このような納税者のプライバシーを租税官庁が部外に無制限に漏らすことが許されるならば、申告納税制度の健全な発展は阻害される。したがって、申告納税制度の基盤を維持し、その健全な発展を促進していくためには、納税者が租税官庁に提出した税務情報の秘密保護が要請される⁽⁵⁾。また

租税官庁が、納税者本人や第三者から税務調査によって収集した税務情報についても、その秘密保護が要請されよう。⁽⁶⁾ なぜなら、このような情報も納税者のプライバシーに関わる情報を含む場合が考えられ、その情報が無制限に公開されることになれば、納税者のプライバシーが不当に侵害され、税務調査に対する納税者、国民の協力は期待できなくなり、ひいては申告納税制度の健全な発展も阻害されると考えられるからである。このように納税者のプライバシーを保護するために税務情報の秘密保護が必要となるが、さらに税の徴収確保のための租税法執行という行政上の利益を保護するという観点から、税務情報の秘匿に対する行政上の要請も生じよう。たとえば、税務調査の対象となっている特定の納税者に関して租税官庁によって徴収された調査資料が、当該納税者に公開されてしまえば、以後、当該納税者に対する効果的な税務調査ができなくなることは十分に予想されるところである。また、この観点に立てば、特定の納税者に関わらない租税官庁の内部通達や課税の手引書などの租税官庁が有している税務行政情報についても、その秘匿の必要性が生じよう。

以上のように、租税官庁が有する様々な税務情報の秘密保護の必要性又はその秘匿に対する行政上の必要性は明らかであるが、他方、これらの税務情報の公開の必要性も否定できない。およそ国民は、「国民主権の原則にもとづく参政権の前提として」⁽⁷⁾、国政情報に関して知る権利を有しており、⁽⁸⁾ 税務情報もその例外ではない。⁽⁹⁾ 但し、租税官庁が有する税務情報には様々なものがあり、そのすべてについて国民は知る権利に基づき無制限にアクセスできるとはいえない。租税官庁が有する税務情報を大別すると、税務行政情報と納税者情報に分けられるが、⁽¹⁰⁾ まず税務行政情報については、その公開が租税法の執行を妨げる危険があるので、国民の知る権利と租税法の執行という行政上の利益と

の比較衡量が必要となる。このような比較衡量は、納税者情報につき、開示請求者が自己に関して租税官庁が有している情報の開示を求める場合にも必要なものとなる⁽¹¹⁾。さらに、第三者が特定の納税者のプライバシーに関わる納税者情報の公開を求めた場合には、行政上の利益のみならず、当該納税者のプライバシーの権利と第三者の知る権利との対立が生じるわけであるが、この場合には納税者のプライバシーの権利が第三者の知る権利よりも高次にあると考⁽¹²⁾えられ、特定の納税者のプライバシーに関わる税務情報については、第三者の知る権利は制限されていると理解すべきである。しかし、特定の納税者に関わる税務情報であっても、その公開が、納税者が租税官庁にどのように取り扱われているかを明らかにして、国民の監視を税務行政に向けさせ、税務行政の公正さの担保に役立ち、ひいては国民の税務行政への信頼を増大させて、申告納税制度の健全な発展に寄与する場合もあろう⁽¹³⁾。したがって、特定の納税者に関する情報についても第三者の知る権利を完全に否定してしまうのではなく、当該納税者のプライバシーを保護するために当該情報から個人識別項目を削除したり、またその情報を加工するなどの方法によって、公開を可能にし、最大限に第三者の知る権利を充足させていくことも考慮されるべきである⁽¹⁴⁾。

わが国においては、税務情報の秘密保護を図るものとして、税務職員の守秘義務が法定されている⁽¹⁵⁾だけで、税務情報そのものを保護する包括的な秘密保護法制は存在しない。また情報公開法も未だ制定されていないので、税務情報の秘密保護の要請及びその秘匿に対する行政上の要請と税務情報の公開の要請との対立は、法律上の問題として表面化していない。しかし、情報化社会の進展が租税官庁にますます大量の情報を蓄積させ、それ故に税務情報の秘密保護と公開の要請は同時並列的に増大しており、この両者の要請の対立を如何に調整するかは不可避の問題として、今

後ますます顕在化してくるであろう。したがって、この調整の法理の探求は、現代行政法学が直面している焦眉の課題といえよう。

本稿は、このような問題意識にたつて、すでに税務情報の秘密保護法制と情報公開法制を有するアメリカに焦点をあてて、この問題の考察を試みる。アメリカでは、一九六六年に情報公開法が制定されて以後、この法律に基づいて多くの行政情報が開示されてきたが、一九八〇年代に入ると、情報の公開と個人のプライバシーとをどのように調整するかが大きな課題になってきた。⁽¹⁶⁾ 税務情報に関しては、一九七六年に納税者のプライバシーを保護するために、税務情報の包括的な秘密保護規定が内国歳入法典六一〇三条として定められた。他方、納税者、国民は、一九六六年に制定された情報公開法を税務情報へのアクセスの有力な手立てとして利用しており、⁽¹⁷⁾ それ故、税務情報の秘密保護の要請及びその秘匿に対する行政上の要請と税務情報の公開との要請がしばしば対立し、この対立をめぐってこれまで多くの判例が形成されてきた。そこで本稿は、まず税務情報の秘密保護法たる六一〇三条と情報公開法の概要を紹介し、次に両者の関係を問題にしている判例の考察を通して、アメリカでは、この対立がどのように調整されてきたかを明らかにし、その調整の法理を探求することを目的とする。

(1) たとえば、「行政の情報化は、必然的に行政の統合化を促し、ここに『行政の一体性』の原則が適用されると、行政権限の統合化、中央集権化が避けられないことになってしまう」と指摘されている。鈴木庸夫「行政情報と統計情報―統計法改正と『共助』概念―」雄川一郎先生献呈論集『行政法の諸問題 下』(有斐閣、一九九〇年)六二五頁。

(2) 曾和俊文「行政調査論再考(一)」三重大学法経論叢四巻二号(一九八七年)四一頁、奥平康弘『現代情報法』のための「ポロギア」法学セミナー三六八号(一九八五年)一〇頁参照。

(3) 早川武雄「アメリカの国民総番号制度」法学セミナー四一―一四二号（一九八九年）九頁参照。

(4) プライバシーの概念については論者によって捉え方が異なり、その概念が明確なものになっているとはいえないが（松井茂記「プライバシーの権利について」法律のひろば四一巻三号（一九八八年）二七頁以下参照）、本稿は「納税者のプライバシー」という概念を、税務職員の守秘義務の対象となる納税者の秘密と同義として用いることにする。そして納税者の秘密の定義としては、「個人または法人の生活や活動に関する事実のうち、一般に知られておらず（秘密性）、知られないことが本人の利益に合致し（秘匿の利益）、かつ本人も知られないことを欲している（秘匿の意思）事項」（金子宏『租税法〔第四版〕』（弘文堂、一九九二年）四八一頁）であり、その秘密には個人的秘密のみならず経済的秘事も含まれると解することにする。金子宏「納税者番号制度と納税者の秘密の保護」自治研究五四巻六号（一九七八年）一四頁参照。

(5) 金子宏教授は、「納税者の租税資料及びそこに含まれている情報は、原則として門外不出であって、租税行政庁はそれを外部に開示してはならない、という原則が現行法上妥当していると解すべきではなからうか」と主張している。金子・前掲論文一五頁。

(6) 金子・前掲論文一一頁。

(7) 兼子仁「情報公開と行政の改革」公法研究四三三号（一九八一年）七五―七六頁。

(8) 奥平康弘『知る権利』（岩波書店、一九七九年）二九頁。

(9) このように国民は政府情報に対して知る権利を有しているといえようが、政府に対する情報開示請求権は「政府の情報開示という作為を求めるものであること、および権力分立構造下の裁判所の地位というものを考慮すれば、法律による開示基準の設定と具体的開示請求権の根拠づけをまたずに、直ちに一般的に、司法的強制可能な権利とみることは困難である」と指摘されている。佐藤幸治『憲法〔新版〕』（青林書院、一九九〇年）四五七頁。なお行政機関によってコンピュータ処理された自己情報については、一九八八年に制定された「行政機関の保有する電子計算機処理に係る個人情報保護に関する法律」によってアクセス権が認められた。但し同法は、「租税の賦課又は徴収に関する事務」に関しては、一般の閲覧に供される個人情報ファイルに掲載する必要はなく（七条三項五号）、たとえ掲載したとしても、この事務の適正な遂行に支障を

アメリカにおける税務情報の秘密保護と情報公開（一）

及ぼすときは、当該処理情報の一部又は全部の開示を拒否できることを定めており(一四条一項一イ)、税務情報に関して原則非開示を認めているものといえよう。石村耕治『納税者番号制とプライバシー——高度情報化社会における納税者の権利』(中央経済社、一九九〇年)一九三頁。

- (10) 石村・前掲書二〇〇—二〇一頁参照。石村耕治教授は、「納税者情報」と「税務行政情報」の具体例として、以下のものを挙げている。まず「納税者情報」として、「納税申告書、支払調書、法定調書、法定外照会文書(お尋ね)、税務調査等を通じて課税庁が保有する情報」(石村・前掲書二〇〇—二〇二頁)を挙げている。他方、「税務行政情報」としては、「通達(内部通達やその他公表されていない課税取扱い等も含む)、運営方針、調査事績簿、増差ノルマ表、税務調査の対象選定基準、その他のマニュアル(標準手引書)」(石村・前掲書二〇二頁)を例示している。

- (11) 自己情報の本人に対する開示は「『知る権利』充足の一形態」(佐藤幸治「プライバシーと知る権利」法学セミナー三五九号(一九八四年)二六頁)であり、自己情報開示請求権は、今日、自己情報コントロール権として捉える立場が有力となっている。プライバシーの権利から導き出せよう。松井・前掲論文三二頁。川上宏二郎教授は、このように自己情報コントロール権として捉えられるプライバシー権を「現代的な積極的なプライバシー権」と称している。川上宏二郎「情報公開(条例)と個人情報保護(条例)の関係」西南学院大学法学論集二三巻四号(一九九一年)九八頁。なお本稿においては、「納税者のプライバシーの権利」という文言は、租税官庁に一度知られた納税者のプライバシーがさらに他者に公開されないことを主張できる権利、いわば「現代的な消極的なプライバシー権」(川上・前掲論文九八頁)を意味するものとして用いる。

- (12) 兼子仁『行政法と特殊法の理論』(有斐閣、一九八九年)五頁。

- (13) 畠山武道「税務行政と情報公開」税務弘報三三巻五号(一九八五年)一二頁参照。税務情報の公開制度の一つとして、所得税法や法人税法等の個別税法において高額所得者の申告額の公表制度が定められている。このような制度の合理性を批判するものとして、新井隆一「納税者からみた情報公開」法学セミナー増刊一九号(一九八二年)二三頁参照。

- (14) 佐藤・前掲論文二六—二七頁。

- (15) 税務職員の守秘義務は、一般公務員法上のもの(国家公務員法一〇〇条、地方公務員法三四条)と個別税法上のもの(所

得税法二四三条、法人税法一六三条等)とがある。北野弘久教授によれば、一般公務員法と税法との関係は一般法と特別法との関係にあり、税法上の守秘義務は納税者側の「個人的秘密」を保護するものであり、一般公務員法上の守秘義務はもっぱら税務行政側の秘密を対象としているという。北野弘久編『現代税法講義(改訂版)』(法律文化社、一九九一年)二八頁。

(16) 田中館照橋「わが国の行政法とアメリカ行政法・行政手続(11)——わが国の責任行政と情報公開法制の動向」判例時報一五五号(一九八五年)二九頁。

(17) Wood, *You Should See Your IRS File: Access to IRS Information—What Are a Taxpayer's Rights?*, 21 ST. MARY'S L. J. 325, 366 (1989). 他に私人が税務情報にアクセスする方法として、当該情報が自己情報である場合にはプライバシー法(Privacy Act)に基づくアクセスが可能であるが、税務情報のアクセス手段としてはプライバシー法は情報公開法よりも劣っているとされている。この点については *see id.* at 365-366. なお、情報公開法とプライバシー法との関係をどのように捉えるかについては議論のあるところであるが、この点については *see, e.g., Susan, The Privacy Act and the Freedom of Information Act; Conflict and Resolution*, 21 J. MAR. L. REV. 703 (1988). また納税者と内国歳入庁が訴訟当事者となっている場合には、納税者は、discovery の制度を利用して、内国歳入庁の有する税務資料へアクセスできるが、この discovery の代替手段として情報公開法を利用できるかどうかという問題については判例は否定的な態度をとってきた。 *See, e.g., NLRB v. Robbins Tire and Rubber Co.*, 437 U. S. 214, 242 (1977); *Barney v. IRS*, 618 F. 2d 1268, 1273 (8th Cir. 1980); *Kanter v. IRS*, 433 F. Supp. 812, 816-817 (N.D. Ill. 1977).

第一章 税務情報の秘密保護法制——内国歳入法典六一〇三条

一 内国歳入法典六一〇三条の制定経緯

現行の内国歳入法典六一〇三条(以下六一〇三条と略記する)は、一九七六年の税制改革法(Tax Reform Act of

アメリカにおける税務情報の秘密保護と情報公開)

同志社法学 四二巻五号

三五(七二九)

1976)⁽¹⁾ によって、それまでの内国歳入法典六一〇三条を改正した税務情報の秘密保護に関する包括的な規定である。

一九七六年の改正以前の内国歳入法典六一〇三条は、納税申告書を公の記録 (public records)⁽²⁾ とし、公衆の閲覧 (public inspection) を大統領命令及び財務省規則に基づいてのみ許容していた。この規定の下、多くの税務情報が内国歳入庁からホワイトハウスや連邦の行政機関に開示されていた。この六一〇三条が一九七六年に改正されるに至った主たる理由の一つは、一九七二年に起きたウォーターゲート事件に関する議会の調査によって、ニクソン大統領が政敵の放逐などの政治目的のために内国歳入庁から税務情報入手し、利用していたことが明らかになり、税務情報の秘密保護の必要性が認識されたことにある。⁽³⁾ 議会は、このような不当な目的のための税務情報の開示が、納税者の合理的なプライバシーの期待を侵害するものになること、ひいてはその侵害によって納税申告制度へ悪影響が及ぶことを懸念して、六一〇三条を改正し、税務情報の包括的な秘密保護規定を設けたのである。⁽⁴⁾

二 内国歳入法典六一〇三条の概要

六一〇三条(a)項は申告書及び申告書関連情報 (return information)⁽⁵⁾ を非公開 (confidential)⁽⁶⁾ としてくる。ここにいう「申告書」の定義は六一〇三条(b)項(1)号に、「申告書関連情報」の定義は同条(b)項(2)号に規定されている。これらの規定によれば、まず「申告書」については、財務長官に提出された納税申告書及び情報申告書 (information return)⁽⁷⁾ や還付申告書、添付内訳書等が含まれることが定められている。次に「申告書関連情報」については、納税者の身元やその者の所得額などの申告書に記載されている情報⁽⁸⁾、また申告書に関して又は納税者の納税義務に関して

財務長官によって受領、作成、記録、収集された情報が含まれることが定められている。⁽⁹⁾ さらに内国歳入法典六一〇条(以下六一〇条と略記する)は、納税者や税務署からの各種の照会に対する内国歳入庁の文書確認(written determination)⁽¹⁰⁾と、この文書確認の請求者がその請求のために内国歳入庁に提出した資料等の「裏付けファイル文書」(background file document)⁽¹¹⁾の公開を規定し、この二つの文書のうち納税者を識別する部分などを公開免除情報としているが、この公開免除情報に該当する情報も、六一〇三条は申告書関連情報であると規定している。⁽¹⁴⁾

また六一〇三条(b)項(2)号は、右に述べたような申告書関連情報を列挙した後に、「このような文言は、特定の納税者が連想されえない又は直接的に若しくは間接的に識別しえない様式における資料を含まない」ものであると定めている。この文言は、一九七六年の六一〇三条の改正案に関する議会の討論中に、院内修正としてハスケル上院議員によって提案され、発声投票によって採択された修正条項であり、その提案者の名をとってハスケル修正と呼ばれている。⁽¹⁵⁾ このハスケル修正は、その解釈如何によっては、申告書関連情報の範囲が変りうる重要な条項であり、判例もその解釈をめぐって対立してきたが、この点については後述する。

このように、六一〇三条は申告書や申告書関連情報を非公開としているが、六一〇三条はいかなる場合も申告書及び申告書関連情報の開示を禁止しているわけではない。六一〇三条は、自己についての税務情報に対する納税者が有するプライバシーの権利と、政府の職務執行に有益で不可欠な税務情報への連邦及び州の行政機関によるアクセスの正当な必要性とを衡量し、⁽¹⁶⁾ 一定の要件の下にこれらの税務情報の行政機関への開示を許している。また六一〇三条は、行政機関のみならず、本人も含めた開示に実質的な利益を有する私人や、議会への税務情報の開示も一定の要件の下

に許している。以下、これらの税務情報の開示を許している諸規定を、(1)私人への開示、(2)租税行政目的のための連邦及び州の公務員への開示、(3)租税行政目的以外での連邦公務員への開示、(4)議会への開示、に大別して、概観していくことにする。⁽¹⁷⁾

(1)私人への開示

六一〇三条(e)項は、開示について実質的利益を有する私人に対して、その者の書面請求に基づいて、税務情報の開示を許している。たとえば、個人申告の場合にはその申告者に、⁽¹⁸⁾パートナーシップの申告書の場合にはその構成員に、⁽¹⁹⁾法人申告の場合にはその法人の発行済株式総数の一%以上の株式を有している善意の株主等に、さらに遺産税の申告⁽²¹⁾についてはその法定相続人等に、申告書の開示が認められている。同様に六一〇三条(e)項(7)号は、このような私人に対する申告書関連情報の開示も認めているが、その開示に際しては、連邦租税行政を著しく阻害しないと財務長官が判断した場合という要件を課している。⁽²²⁾また六一〇三条(c)項によれば、財務長官は、納税者の指定代理人に対して、その者の書面請求に基づいて、当該納税者の申告書及び申告書関連情報を開示することができるが、申告書関連情報については、その開示が連邦租税行政の開示を著しく阻害すると財務長官が判断する場合には、開示は認められないと定められている。⁽²³⁾

(2)租税行政目的のための連邦及び州の公務員への開示

六一〇三条(h)項は、租税行政目的のための税務情報の連邦及び州の公務員への開示を定めている。当規定によれば、⁽²⁴⁾財務省の公務員には、内国歳入庁への書面請求を行なわなくとも、申告書と申告書関連情報が開示される。さらに

司法省の公務員にも、連邦大陪審と連邦及び州の裁判手続における利用のためにのみ、これらの税務情報の開示を一定の要件の下に認めている。⁽²⁵⁾

また六一〇三条(d)項は、州の税務職員への税務情報の開示を定め、申告書と申告書関連情報が、州税法の執行の責務を有する州の行政機関に対して、その長の書面請求に基づいて州税法の執行に必要な限度で開示されることを定めている。⁽²⁶⁾ 但し、州の行政機関に対する申告書関連情報の開示が秘密情報提供者の身元を明らかにするか、又は税務調査や犯則事件調査を著しく阻害すると財務長官が判断する場合には、開示は認められないと定められている。⁽²⁷⁾ さらに、州の監査機関に対しても監査目的のために必要な限度で申告書や申告書関連情報が開示されることが定められている。⁽²⁸⁾

(3) 租税行政目的以外での連邦公務員への開示

第一に、大統領及び大統領が指名したホワイトハウスの職員への税務情報の開示が認められている。六一〇三条(g)項によれば、財務長官は、開示される申告書及び申告書関連情報の対象となる納税者の名前と住所、開示される申告書及び申告書関連情報の種類、その申告書及び申告書関連情報が関わる課税期間、開示請求の具体的な理由が記載され、大統領により署名された書面請求に基づいて、大統領やホワイトハウスの職員に申告書及び申告書関連情報を開示しなければならない。⁽²⁹⁾ 但し当規定は、連邦政府高官や裁判官の任命候補者に関する申告書関連情報の開示について、開示されるべき情報を、開示請求に先立つ三年間の当該候補者の申告の有無、犯則事件調査の対象となった事実の有無、また民事罰(civil penalty)⁽³⁰⁾の賦課の事実の有無など一定の情報に限定している。⁽³¹⁾

第二に、租税行政に関連しない連邦法の執行のための連邦公務員への税務情報の開示が認められている。この開示については六一〇三条(i)項が詳細に規定している。たとえば、司法省が租税に関連しない犯罪調査のために当事者の税務情報を入力しようとする場合には、まず、連邦地裁に開示請求を行ない、その請求目的と犯罪調査との関連性の有無などの一定の要件を⁽³²⁾充たしていると連邦地裁の裁判官が判断した場合にのみ、裁判官の一方的な命令に基づいて、その者の申告書と申告書関連情報が開示されることになる。⁽³³⁾但し開示請求情報が、本人からではなく第三者から財務長官が取得した申告書関連情報である場合には、司法手続は不要であり、財務長官は、納税者の名前と住所、当該申告書関連情報の関わる課税期間、行政機関の調査権限、開示と調査の関連性を明らかにしている行政機関の書面請求に基づいて、その申告書関連情報を開示しなければならない。⁽³⁴⁾以上のものの他に六一〇三条は、たとえば、統計利用や社会保障計画の実行のような様々な目的のために、関係行政機関が申告書及び申告書関連情報入手できることを定めている。⁽³⁵⁾

(4) 議会への開示

六一〇三条(f)項は、議会の委員会への税務情報の開示を定めた規定であるが、まず下院の資産委員会、上院の財政委員会、両院の課税合同委員会については、これらの委員会の委員長⁽³⁶⁾の書面請求に基づいて、財務長官はこれらの委員会に対して申告書及び申告書関連情報を開示しなければならないと定めている。但し、「特定の納税者が連想される又は直接的に若しくは間接的に識別しうるすべての申告書及び申告書関連情報」⁽³⁷⁾は、その開示に納税者が同意しなければ、当該委員会の秘密会でのみ開示されなければならないと定められている。これらの委員会以外の委員会に

についても、当該委員会の委員長の書面請求に基づいて、申告書及び申告書関連情報の当該委員会の秘密会における開示が認められているが、その場合には、その開示目的と他のソースからは当該情報を入手することができないことを明確にしている上院又は下院の決議、または合同委員会の場合には合同決議を経ることが必要とされる⁽³⁸⁾。

以上のように六一〇三条は、税務情報の秘密を保護すると同時に、一定の要件の下に税務情報の開示を認めているが、内国歳入法典七二一三条は、連邦及び州の公務員が法律で認められている場合を除いて申告書及び申告書関連情報を開示することを禁じている⁽³⁹⁾。さらに同条は、六一〇三条に基づいて申告書や申告書関連情報の開示を受けた私人が法律によって認められていない方法でこれらの情報を公表すること⁽⁴⁰⁾、及び何人によるものであっても物質的な対価の提供による申告書又は申告書関連情報の受領行為も禁じている⁽⁴¹⁾。そして同条は、同条違反者に対する罰則として五〇〇〇ドル以下の罰金又は五年以下の徴役を定めている⁽⁴²⁾。また内国歳入法典七四三一条は、合衆国の公務員が故意又は過失により六一〇三条に違反する開示を行なった場合、納税者は合衆国を相手に連邦地裁に損害賠償請求訴訟を提起できると定めている⁽⁴³⁾。これらの規定によって内国歳入法典は、税務情報の秘密保護を担保しているのである。

(1) Pub. L. No. 94-455, § 1202, 90 Stat. 1520 (1976).

(2) この規定の原型は、一九一三年の歳入法の規定 (Tariff Act of 1913, Pub. L. No. 16, § 2 (G) (d), 38 Stat. 114) に見いだされる。See Benedict and Lupert, *Federal Income Tax Returns—The Tension Between Government Access and Confidentiality*, 64 CORNELL L. REV. 940, 948, 948 n. 28 (1979). なお、これまで内国歳入法典が申告書の開示をどのように取り扱ってきたかという歴史的変遷については、see *id.* at 947-948.

(3) See Benedict and Lupert, *supra* note 2, at 941-942; Case Comment, *Applying the Freedom of Information Act to*

Tax Return Information, 69 GEO. L. J. 1283, 1290, 1290 n. 57 (1981).

- (4) Case Comment, *supra* note 3, at 1290; Hirschfeld, *Right of Access to Internal Revenue Service Files*, 15 U. Tol. L. REV. 659, 669-670 (1984).
- (5) 上の「confidential」という文言が持つ意味合いについて奥平康弘教授は次のように述べている。「意思(情報)を交流(交換、流通)し合う者どうしが信頼し合って(confide in)一定の意思(情報)内容を、相手方が他に洩らさないことを前提にして打ち明けることがある。こうした人間関係を“confidential”な関係といい、この関係(信頼関係)のなかで取り交わされた意思(情報)を“confidential”なものという」。奥平康弘「行政情報の開示と企業秘密の保護—合衆国『情報の自由にかんする法律』の一研究—」社会科学研究三三巻三号(一九八一年)五二頁。
- (6) I. R. C. § 6103 (a) (West Supp. 1988).
- (7) *Id.* § 6103 (b) (1).
- (8) 六一〇三条(b)項(2)号は、このような情報として、「納税者の身元、その者の所得の性質、源泉若しくは金額、経費、収入、所得控除、免税、税額控除、資産、負債、純資産、租税債務、源泉税、未納税額、過納税額若しくは納付税額」(石村耕治『納税者番号制とプライバシー——高度情報化社会における納税者の権利』(中央経済社、一九九〇年)一三五頁)を挙げよう。See *id.* § 6103 (b) (2).
- (9) 六一〇三条(b)項(2)号は、このような情報として、「本税、加算税、利子税、科料、滞納処分若しくはその他の賦課又は処罰のための、いずれの者の申告又は租税債務(もしくははその額)の存在、もしくはは存在可能性の確認に関し、財務長官により受領され、記録され、準備され、長官に提出され若しくは長官により収集されたその他の資料」(石村・前掲書一三六頁)を挙げている。See *id.* § 6103 (b) (2). このような情報を非公開とする法律上の規定は、一九七六年の六一〇三条の改正によって初めて導入された。それまでは、一九七二年に制定された「申告書」の定義規定である財務省規則(Treas. Reg. § 301. 6103 (a) —(1) (a) (3))によつて、このような情報は「申告書」とされていた。なお一九七二年以前は、一九六一年の財務省規則が「申告書」を定義していたが、この規則では、このような情報は「申告書」にも該当するものでは

なかつた。See Note, *Tax Analysis and Advocates v. The Internal Revenue Service: Opening the Information Floodgate?* 1 DET. C. L. REV. 145, 154-156 (1975).

(10) 六一〇条(b)項(1)号によれば、「文書確認 (written determination) という文言は、ルーリング (ruling)、『デターミネーション・レター (determination letter)』又はテクニカル・アドバイス・メモランダム (technical advice memorandum) を含む」と規定されている。See I. R. C. § 6110 (b) (1) (West Supp. 1988)。これらの文書の性質については、出村仁志「行政庁による公定解釈の表示」税務大学校論叢一九号(一九八八年)一七六一-一七九頁参照。

(11) 六一〇条(b)項(2)号によれば、「文書確認に関する『裏付けファイル文書』という文言は、その文書確認への申請書、その申請を支持するために提出されたすべての書面資料、及びそのような文書確認に関連して、その文書確認の発付前に受領された内国歳入庁と内国歳入庁外の者との間のすべての通信文(係争中の民事若しくは刑事事件又は調査に関連する司法省と内国歳入庁との間の通信文を除く)を含む」と規定している。See I. R. C. § 6110 (b) (2) (West Supp. 1988)。

(12) *Id.* § 6110 (a)。

(13) *Id.* § 6110 (c)。

(14) *Id.* § 6103 (b) (2) (B)。なお内国歳入法典は、「六一〇三条(b)項(3)号において、「納税者申告書関連情報 (taxpayer return information)」というカテゴリを設けている。当規定によれば、これは、納税者又は納税者の代理人によって内国歳入庁に提出された申告書関連情報のことである。See *id.* § 6103 (b) (3)。

(15) Church of Scientology v. IRS, 484 U. S. 9, 12 (1987)。

(16) United States v. Bacheler, 611 F.2d 443, 446 (3d Cir. 1979) (citing S. Rep. 938, 94th Cong. 2nd Sess. 318 (Pt. I) reprinted in [1976] U. S. CODE CONG. & AD. NEWS, 3439, 3747)。

(17) 六一〇三条の概要は「*supra*」に *see* Hirschfeld, *supra* note 4, at 670-675。

(18) I. R. C. § 6103 (e) (1) (A) (i) (West Supp. 1988)。

(19) *Id.* § 6103 (e) (1) (C)。

- (20) *Id.* § 6103(e) (1) (D) (iii).
- (21) *Id.* § 6103(e) (1) (E) (ii).
- (22) *Id.* § 6103 (e) (7). 本稿は、六一〇三条のなかの Secretary という文言を財務長官と訳したが、内国歳入法典七七〇一条(a)項(1)号(B)によれば、この Secretary という文言は、財務長官又はその代理人を意味しており (*Id.* § 7701 (a) (11) (B))、六一〇三条が要求している財務長官の判断は、実際には、その代理人として内国歳入庁長官が判断しているようである。
- (23) *Id.* § 6103 (c).
- (24) *Id.* § 6103 (h) (1).
- (25) *Id.* § 6103 (h) (2).
- (26) *Id.* § 6103 (d) (1).
- (27) *Id.*
- (28) *Id.* § 6103 (d) (2).
- (29) *Id.* § 6103 (g) (1).
- (30) アメリカの民事罰については、佐藤英明「租税制裁法の構造と機能(3)―租税遁脱行為に対する制裁を中心として―」法学協会雑誌一〇六巻九号(一九八九年)一三五頁以下参照。
- (31) I. R. C. § 6103 (g) (2) (West Supp. 1988). なお大統領の開示請求は、後に両院の課税合同委員会への報告が義務づけられている。*Id.* § 6103 (g) (5).
- (32) この要件として内国歳入法典は、(1)特定の犯罪行為が遂行されたと信じるに足る合理的な理由の存在、(2)申告書又は申告書関連情報が特定の犯罪行為の遂行に関連していると信じるに足る合理的な理由の存在、(3)申告書又は申告書関連情報が連邦の犯罪調査の利用のためにのみ請求されていること及び当該情報が他のソースからは得られないこと、という三つの要件を定めている。*Id.* § 6103 (i) (1) (B).

- (33) *Id.* § 6103 (i) (1).
- (34) *Id.* § 6103 (i) (2).
- (35) *See, e. g., id.* § 6103 (j), § 6103 (1) (1).
- (36) *Id.* § 6103 (f) (1).
- (37) *Id.*
- (38) *Id.* § 6103 (f) (3).
- (39) *Id.* § 7213 (a) (1), (2).
- (40) *Id.* § 7213 (a) (3), (5).
- (41) *Id.* § 7213 (a) (4).
- (42) *Id.* § 7213 (a) (1)–(5).
- (43) *Id.* § 7431 (a) (1). なお私人が、故意又は過失により、六一〇三条に違反して特定の納税者に関する申告書又は申告書関連情報を開示した場合にも、当該納税者は、この私人に対して損害賠償請求を提起することができる。*Id.* § 7431 (a) (2).

第二章 情報公開法の概要

情報公開法は、一九四六年に制定された行政手続法⁽¹⁾三条を改正するという形で一九六六年に制定され⁽²⁾、一九六七年に合衆国法典第五編五五二条に法典化されたものである⁽³⁾。その後、同法は五度にわたる改正を経て現在に至っている⁽⁴⁾。以下、情報公開の方法、情報公開法の定める司法救済に分けて、情報公開法の主要な規定を概観し、最後に本稿の目的からみて重要な意味を持つ情報公開法五五二条(b)項に定められている適用除外事項(3)号を取り上げ、紹介すること

にする。

一 情報公開の方法

情報公開法五五二条(a)項は、三つの情報公開の方法を定めているが、まず第一の方法は、同項(1)号が定める連邦公示録による公示である。この方法によって各行政機関が公開しなければならぬ事項として、行政機関の組織事項、事務処理の方法、手続規則、実体的規則や行政機関が定立し採択した一般的政策の声明や解釈、これらの事項の改廃などの五項目が定められている。⁽⁵⁾たとえば、内国歳入庁が制定する規則は、この方法によって公開されるものである。⁽⁶⁾

第二の方法は、同項(2)号に定められている公衆の閲覧及び複写の用に供する方法である。この方法によって公開される事項としては、裁決の結果出された最終意見及び命令、行政機関によって採択されたもので連邦公事録で公示されていぬ政策の表明及び解釈、さらには公衆に影響を与える職員手引書並びに訓令、⁽⁷⁾が定められている。但し行政機関は、その公開に際し、個人のプライバシーの不当な侵害を防止するために、必要な限度で該当部分を削除することができ⁽⁸⁾る。内国歳入庁告示 (Internal Revenue Bulletin) に登載される内国歳入庁の公式解釈であるレベニュー・ルーリング⁽⁹⁾は、この方法によって公開されているものの例である。⁽¹⁰⁾

第三の方法は、第一と第二の方法によって公開されない記録に関して、各行政機関がその記録に対する開示請求に応じて情報を開示する方法である。この方法は情報公開法五五二条(a)項(3)号に規定されているが、当規定によれば、

「各行政機関は、(A)当該記録を合理的に記述し、かつ(B)時、場所、手数料(必要な場合)、および履践されなければならない手続につき公表された規則に従い行なわれる、記録の要求がある時は、何人に対してもすみやかに当該記録を利用できるようにしなければならない⁽¹¹⁾」と定められている。ここで注目すべきは、当規定は開示請求者を利害関係者に限定せず、何人でもよいとしており、⁽¹²⁾外国人も含まれると解釈されている点である。⁽¹³⁾また当規定にいう「規則」に関しては、たとえば、税務情報に関する開示請求については財務省規則が開示請求手続を定めており、開示請求者は、この規則に従って開示請求しなければならない⁽¹⁴⁾。このような規則に従って行なわれる開示請求に対して、行政機関は、開示請求を受理して一〇日以内に回答することが義務づけられている⁽¹⁵⁾。そして、その回答において開示請求が拒否された場合には、開示請求者は不服申し立てを行なうことができ、行政機関は原則として二〇日以内に不服申し立てに対する決定を行わなければならないことになっている⁽¹⁶⁾。

この第三の方法による情報公開について、情報公開法五五二条(b)項は、公開を拒否できる場合として九つの例外を定めている⁽¹⁷⁾。これらの適用除外事項を要約的に示すと、以下の通りである。

- (1) 国家安全及び外交政策上の事項
- (2) 行政機関内部の人事や慣行に関する記録
- (3) 法定開示免除事項
- (4) 企業秘密
- (5) 行政機関内部又は行政機関相互間の覚書や書簡

- (6) 開示すればプライバシーの侵害になる、人事・医療などに関する事項
- (7) 法執行のために収集された調査記録
- (8) 金融機関などの規則に関する事項
- (9) 地質学上、地球物理学上の情報

(以下、情報公開法の適用除外事項については、(1)から(9)までの号数で以て表記する)。

これらの適用除外事項に関しては、請求記録すべてが適用除外事項に該当するのではなく、その一部が適用除外事項に該当するに過ぎず、請求記録が合理的に分離できる場合には、適用除外事項に該当する部分を請求記録から削除して、残りの部分は開示しなければならないと定められている。⁽¹⁸⁾

二 情報公開法の定める司法救済

右にみたように情報公開法に基づく情報公開には三つの方法があるが、情報公開法は、これらの方法による行政情報へのアクセスが拒否された場合の司法救済措置を定めている。すなわち、情報の開示を拒否された者は、連邦地裁に、その開示を求めて訴訟を提起することができる。この司法救済を定めた情報公開法五五二条(a)項(4)項(B)によれば、この場合、裁判所は、覆審的(*de novo*)審査を行わなければならない⁽¹⁹⁾、請求記録が適用除外事項に該当するかが問題になっている場合には、その記録の非公開審理を行なうこともできる。この非公開審理の規定は、連邦最高裁(以下最高裁と略記する)が適用除外事項(1)号に関する連邦地裁の非公開審理の権限を否定した一九七三年の *EPA v.*

Mink 判決⁽²⁰⁾の判断を覆すために、議会在一九七四年の情報公開法の改正において新たに設けた規定である⁽²¹⁾。また同規定による司法審査に際しては、記録の非公開措置に関する立証責任は行政機関にあると定められている⁽²²⁾。

三 適用除外事項(3)号

本稿が取り組む課題との関連から言えば、情報公開法五五二条(b)項の適用除外事項(3)号の規定が重要な意味を持つ。なぜなら、本稿が調整の法理を探求する、税務情報の秘密保護と公開との要請の対立は、開示請求者が情報公開法に基づいて開示請求を行ない、それに対して内国歳入庁が秘密保護法たる六一〇三条を盾にその請求を拒否し、訴訟となる場合に顕在化してくるが、その際裁判所は、しばしば適用除外事項(3)号に依拠して、その対立を調整しようとしてきたからである。本章では、先に適用除外事項(3)号を法定開示免除事項であると要約的に述べたが、正確には、適用除外事項(3)号は、現在、以下に述べるように詳細な基準を含む規定となっている。

「制定法（本編第五五二条のbを除く）により特定の開示を免除された事項。但し、当該制定法が(A)その件について何らの自由裁量の余地のない方法で同事項が公衆に差控えられるべきことを要求し、又は(B)差控えるための特別の基準を定め、又は差控えられるべき事項の詳細な類型について言及している場合に限る⁽²³⁾」。

適用除外事項(3)号は、一九六六年の情報公開法制定時には、たんに「制定法により特定の開示を免除されているもの⁽²⁴⁾」と定められていた。しかし、この文言からは、特定の情報の非公開を定めている法律が、その非公開の決定に際して当該法律によって行政機関に付与されている裁量の広狭、その非公開情報の特定性の程度にかかわらず、適

用除外事項(3)号に該当するか否かは明らかではなく、⁽²⁵⁾この点について下級審で判例が対立していた。⁽²⁶⁾最高裁は、一九七六年の *FAA v. Robertson* 判決⁽²⁷⁾において、本件で問題になった特定の情報の公開について連邦航空局に広範な裁量権を付与している連邦航空法 (*Federal Aviation Act*) 一一〇四条が適用除外事項(3)号に該当すると判示し、事実上非開示法律のすべてが適用除外事項(3)号に該当するとの判断を示した。⁽²⁸⁾しかし議会は、この最高裁の解釈を否定するために、一九七六年のサン・シャイン法 (*Government in the Sunshine Act*)⁽²⁹⁾によって適用除外事項(3)号を修正し、右に述べたような但し書きを付け加えたのである。⁽³⁰⁾

この適用除外事項(3)号が、まさに秘密保護法たる六一〇三条と情報公開法との対立を解く鍵となるのであるが、税務情報の公開の文脈の中で裁判所が適用除外事項(3)号をどのような性質のものと捉えてきたかは、次章の判例の考察のなかで明らかになるであろう。

- (1) *Pub. L. No. 79-404, § 3, 60 Stat. 237 (1946)*. 行政手続法三条は、(a)規則、(b)意見及び処分、(c)公式記録、の公開を認める規定であったが、(a)については公益上秘密を要するものや行政機関の内部管理に関するものを公開から除外し、また(c)の公式記録についても、その開示対象者を利害関係人に限定し、さらに相当な理由に基づき秘密を要するものを公開から除外するなど、内容的に不備な面が多かった。石村善治編『情報公開——その原理と展望』(法律文化社、一九八三年)一七頁、麻生茂「情報の自由に関する法律」外国の立法六〇号(一九七二年)二一八—二一九頁参照。
- (2) *Pub. L. No. 89-487, 80 Stat. 250 (1966)*.
- (3) *Pub. L. No. 90-23, 81 Stat. 54 (1967)*, codified at 5 U. S. C. § 552 (1967).
- (4) *See Wood, You Should See Your IRS File: Access to IRS Information—What Are a Taxpayers' Rights?* 21 *St.*

MARY' L. J. 325, 326 n. 5 (1989). 本法に関して紹介、解説をした邦語文献はあまりにも多数にのぼるため、逐一掲記することは省略するが、代表的なものとして、奥平康弘『知る権利』（岩波書店、一九七九年）、堀部政男『アクセス権』（東京大学出版会、一九七七年）がある。

(5) See 5 U. S. C. A. § 552 (a) (1) (A)—(E) (1977).

(9) Synder, *Developments on Freedom of Information Act Reveal Trend Toward Greater Disclosure*, 50 J. Tax' N 48, 48 (1979).

(7) See 5 U. S. C. A. § 552 (a) (2) (A)—(C) (1977).

(8) *Id.* § 552 (a) (2).

(9) レズニュー・ルーリングは、「内国歳入庁本庁によって発せられ、納税者、内国歳入庁職員、その他関係者に対する情報及び手引きとして公表される。通常、多くの納税者に共通する一般的な問題を含む事実に関して公表されるものである」。出村仁志「行政庁による公定解釈の表示——米国におけるアドヴァンス・ルーリング及び日本の現状——」税務大学校論叢 一九号（一九八八年）一七七頁。

(10) Synder, *supra* note 6, at 48.

(11) 5 U. S. C. A. § 552 (a) (3) (1977). 訳文は、石村・前掲書一二三頁によった。

(12) 情報公開法は、行政手続法の一部として制定されているものであるから、情報公開法上の「人」(person)とは、行政手続法五五一条(二)項の「人」の定義に基づくものとなる。この規定によれば、行政手続法上の「人」とは、「行政機関以外の個人、組合 (partnership)、法人 (corporation)、団体 (association)、または公的若しくは私的組織 (organization)」(石村・前掲書一一八頁)であると定義されている。5 U. S. C. A. § 551 (2) (1977).

(13) Note, *Foreign Nationals and Agencies of Foreign Governments as Persons Under the Freedom Information Act: A Question of Constitutionality*, 12 VAND. J. TRANSNAT'L L. 335, 336 (1979).

(14) たとえば、財務省規則によって、情報公開法に基づく請求は書面で行なわれなければならないこと、及び請求者によって

署名されたものでなければならぬ」と (26 C. F. R. § 601. 702 (c)) (3) (i) (1990)) や、その請求は請求記録について管理責任を有する事務所に郵送されなければならない」と (26 C. F. R. § 601. 702 (c)) (3) (iii) (1990))、などが定められている。このような財務省規則については、*see Wood, supra note 4, at 336-349.*

(15) 5 U. S. C. A. § 552 (a) (6) (i) (1977).

(16) *Id.* § 552 (a) (6) (ii). 本条(a)項(6)号(B)の規定は、特段の事情がある場合には、開示請求並びに不服申し立てに対する行政機関の応答期限を最長一〇日まで延長することができる旨を定めている。*Id.* § 552 (a) (6) (B).

(17) *Id.* § 552 (b) (1)-(9) (1977 & Supp. 1988).

(18) *Id.* § 552 (b). 最高裁は、これらの適用除外事項を限定的に解釈すべきという姿勢を明らかにしている。(See Dept. of Air Force v. Rose, 425 U. S. 352, 361 (1976)). また適用除外事項は情報の開示の禁止を命じているものではなく、行政機関の裁量事項であるという判断を示している。See Chrysler Corp. v. Brown, 441 U. S. 281, 293 (1979).

(19) もちろん、本規定によって非公開審理の利用が羈束的なものになったわけではなく、議会はその利用を地裁の裁量に委ねたと解釈されている。See Ray v. Turner, 587 F. 2d 1187, 2295 (D. C. Cir. 1978).

(20) 410 U. S. 73 (1973). 本判決を紹介したものととして、奥平・前掲書一六七―一八一頁、廣田真理子「アメリカの情報自由法の判例の動向」とくに Mink 事件と Chrysler 事件を中心に」明治大学大学院紀要二四集(1) (一九八七年) 二一八―二二二頁参照。

(21) See Berner, *The Effect of the 1976 Amendment to Exemption Three of the Freedom of Information Act*, 76 COLUM. L. REV. 1029, 1032 n. 21 (1976); B. SCHWARZ, ADMINISTRATIVE LAW, 131-132 (2d ed., 1984).

(22) 5 U. S. C. A. § 552 (a) (4) (B) (1977).

(23) *Id.* § 552 (b) (3). 訳文は、松橋和男・森山高根「日のあたる政府法(行政機関会議公開法)」外国の立法八七号(一九七七年) 四二頁以下をみた。

(24) Pub. L. No. 89-487, § 3 (e) (3), 80 Stat. 250, 251 (1966).

- (25) B. BRAVERMAN & F. CHETWYND, *INFORMATION LAW*, § 7-2, 248 (1985).
- (26) たとえば、保健教育福祉省長官に、その職務の遂行に際して入手した情報の開示を禁止している社会保障法 (Social Security Act) 一一〇六条(a)項が適用除外事項(3)号に該当するか否かについて、以下のような判例対立があった。まず一九七四年に第三巡回区連邦控訴裁判所が下した *Stretch v. Weinberger* 判決 (495 F. 2d 639 (3d Cir. 1974)) は、社会保障法 一一〇六条(a)項は保健教育福祉省長官に当該情報の開示についての裁量を認めているが、その開示の判断基準はなく、特定の開示を免除しているとはいえず、当規定は適用除外事項(3)号に該当しないと判示した。これに対し、同年に第九巡回区連邦控訴裁判所が下した *California v. Weinberger* 判決 (505 F. 2d 767 (9th Cir. 1974)) は、「特定の」という文言を限定的に解釈せず、情報の非開示が法律の文言のなかで定められていれば十分であるとし、社会保障法 一一〇六条(a)項は適用除外事項(3)号に該当すると判示した。See *Berner*, *supra* note 21, at 1033-1034.
- (27) 422 U. S. 255 (1975). 本判決を紹介した邦語文献として、戸松秀典「アメリカの情報公開法」ジュリスト七〇七号 (一九八〇年) 六三一六五頁参照。
- (28) *Metzler, Zale Corporation v. Internal Revenue Service: Turmoil in the Disclosure Scheme for Tax Return Information*, 30 CATH. U. L. REV. 675, 684 (1981).
- (29) Pub. L. No. 94-409, § 5 (b), 90 Stat. 1241, 1247 (1976).
- (30) 一九七六年の適用除外事項(3)号の改正に関する立法経過において、適用除外事項(3)号に該当する法律と該当しない法律が例示されている。まず、政府活動委員会の報告書は、適用除外事項(3)号に該当する法律として、一九五四年の原子力法の二二六一条から二二六六条までの規定、また連邦選挙運動法三二四条(a)項(3)等を挙げている。他方、適用除外事項(3)号に該当しないものとして、両院協議会の報告書は、連邦航空法一一〇四條、社会保障法一一〇六條を指摘している。Metzler, *supra* note 28, at 685, 685 n. 76.