## 論説

## 試論・「限界」実調率の理論

前税務大学校副校長 肥後治樹

#### **♦**SUMMARY**♦**

実地調査割合(実調率)の長期的な低下傾向が続いている。これを受けて、国税庁では、事務処理のICT化・外部委託化などの推進により、調査事務量を可能な限り確保し、また、深度ある調査と簡易な接触を効果的に組み合わせるなど、効果的・効率的な事務運営の推進に努めているが、実調率の劇的な改善には至っていない。現在、法人につき約 3%、個人につき約 1%という水準にある実調率について、様々な危機感が示される中、それでは、これらの実調率は、絶望的なほどに低い水準と見るべきなのであろうか、それとも、十分とは言えないものの、そこまで悲観的な水準ではないと見るべきなのであろうか。さらに、実調率とはどのような水準にあるべきものと考えればよいのであろうか。

このような問題意識を踏まえ、筆者は、Allingham, M. G.=Sandmo, A.の「脱税行動モデル」を出発点に、法定税率や加算税率、除斥期間、コンプライアンスなどから、脱税と納税の分岐点となるとみることができる「限界」実調率を導き出し、この「限界」実調率を基に、現在の実調率が過去の実調率と比較してどの程度の水準にあるか、また、実調率をより牽制効果のあるものとするための方策にはどのようなものがあるか、などについて論じている。

これらの議論は、机上の理論であり、実務に即したものであるとは言い難いが、実調率の あり方について、「新たな視点」を投ずる興味深いものであると思われる。

(平成30年2月28日税務大学校ホームページ掲載)

(税大ジャーナル編集部)

文中意見にわたる部分については、執筆者の個人的 見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審 判所等の公式見解を示すものではありません。

	目 次
1 携	클起···································
(1)	実調率44
(2)	実調率を巡る国会論戦45
(3)	実調率低下の要因46
(4)	実調率の「目標」
(5)	本稿における問題意識47
2 刹	<del>************************************</del>
(1)	Allingham, M. G.=Sandmo, A.の「脱税行動モデル」 47
(2)	数式の具体化49
(3)	法定税率と「限界」実調率との関係
(4)	加算税率と「限界」実調率との関係51
(5)	除斥期間と「限界」実調率との関係 · · · · · · · · 52
(6)	「規範意識」係数と「限界」実調率との関係
(7)	除斥期間と加算税率との関係 · · · · · · 53
(8)	不正把握による「限界」実調率の押下げ効果 · · · · · · · 53
	云機
(1)	「脱税行動モデル」の意味 ····································
(2)	「規範意識」係数
(3)	除斥期間と加算税
(4)	実調率の「水準」 60
(5)	富裕層への対応強化の必要性       62
(6)	「限界」実調率と(実際の)実調率との乖離の解消 ·······63 帚結 ······66
4 /指 (1)	掃結 ····································
(2)	「基本」加算税の導入67
(3)	「限界」実調率と(実際の) 実調率との乖離の「現実的な」解消70
(4)	実調率の意味70 実調率の意味
(5)	残された課題 ····································
,	#論····································
(1)	「規範意識」係数 c がない場合
(2)	「規範意識」係数 c が 「辛め」の場合
\_/	70-12-12-12-12-12-12-12-12-12-12-12-12-12-

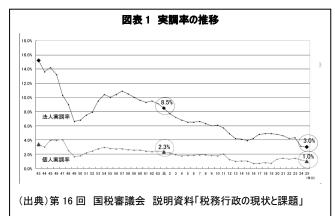
## 1 提起

る。

#### (1) 実調率

昭和 43 (1978) 年以降の実調率の推移は、 実地調査割合(実際に調査を実施している 図表1のとおりであり、まず、個人について 割合:「実調率」) の長期的な低下が続いてい の実地調査(平成20(2008)年(1)以降は実地

着眼調査を含む。)の件数を税額のある申告を 行った納税者数で除した実地調査割合(個人 実調率)は、昭和40年代前半は3~4%程度 であったものが、昭和40年代末には2%を切 る水準にまで低下し、その後、昭和 50 年代 央にかけて一旦は3%前後まで回復するもの の昭和 50 年代後半からは長期的な低落傾向 にあり、平成に入ってからは、平成元(1989) 年の 2.3% が平成 26 (2014)、平成 27 (2015) 年は 1.1%となっており、また、法人につい ての実地調査の件数を対象法人数で除した実 地調査割合(法人実調率)も、昭和 40 年代 前半には 14%前後であったものが昭和 50 (1975) 年までに 7%を切る水準にまで急落 し、その後、所得税と同様に昭和50年代央 にかけて 10%を上回る水準にまで回復する ものの昭和 50 年代後半からは長期的な低落 傾向が続き、平成に入ってからは、平成元 (1989) 年で8.5%、直近の平成26 (2014) 年には 3.2%、平成 27 (2015) 年には 3.1% となっており、個人、法人ともに、平成元 (1989) 年と比較しても、実調率は半分以下 に低下している<sup>(2) (3) (4) (5) (6)</sup>。このような状況 については、実調率が 3.2%である法人につ いて、33年に1度しか調査が来ない、また、 実調率が 1.1%である個人について、100 年 に 1 度しか調査に来ない状況になっている、 という言い方をされることもある(7)(8)。



#### (2) 実調率を巡る国会論戦

実調率の低下を巡る国会における議論を見 ると、早くも昭和 50 年代初頭において、法 人税についての8%弱、所得税についての4% 弱という実調率について、「一生全然調査を受 けたことがないといった方もおられますし、 それから中には、全然税務の目の届かないと ころで全く納税も何もしていないいわゆる潜 在所得者というものもかなりおるであろう」 (9)という危機感が示され、また、平成 13 (2001) 年における法人税の実調率 4.3%に つき、「何年に 1 回やということになれば、 全法人を実際やってみたら、23年に1回とい うことになります。四半世紀に1回実調が入 る、そういうのが実態であります。」(10)との 指摘があり、当該指摘に対して、国税庁は、 実調率の低下に対する対応として、「これまで、 コンピューターの活用によります内部事務の 簡素合理化、あるいは有効情報に基づきます 効率的、効果的な調査の実施など、事務運営 の合理化、効率化に努める一方で、税務の困 難性あるいは歳入官庁としての特殊性を関係 当局にも訴え、所定の定員確保に努力してき た」(11)などと説明している。

その後も、平成23 (2011) 年には、「現在のこの実調率、法人で大体5%ぐらい、個人で1%ぐらいと伺っておりますけれども、これが余りにも低くなってきますと、今度はその牽制機能というか、きちっと申告をすると

いうところにインセンティブが働かなくなって、例えば、ごまかしても見つからないんだったら、ごまかしたまま申告しようというような、モラルハザードのようなことが起きないとも限らない」(12)との危機感が示され、「税務署の中でも内部事務や税務相談業務などの効率化、こういったものも図っているとは聞いておりますけれども、それにも限界があるのではないか・・・全体の税務職員の体制について、今後

ふやしていく必要性というものがあるのかないのか」(13)と国税職員の定員増の必要性を指摘する発言も見られるが、定員の減少傾向は続き、平成22(2010)事務年度の所得税の実調率1.3%につき、「要するに、100人に1人プラスアルファぐらいしか実は調査できていないというのが現状」(14)という厳しい指摘が行われている。

#### (3) 実調率低下の要因

このように実調率が非常に低下している要 因については、早くも昭和50年代初頭にお いて、その要因として、「現在納税者の増加等 大変事務量が増大をし・・・しかもこの納税 者の方々の経済取引が大型化し・・・、ある いは取引が広域化をし・・・、複雑化さらに は国際化、こういった問題があり・・・、加 えまして、脱税手口の悪質巧妙化等いろいろ な問題が進行して」(15)いることが挙げられ、 最近では、①申告件数が増加していること(申 告件数の増加)、②申告件数の増加に伴い調査 以外の業務量が大幅に増加していること(業 務量の大幅増加)、③取引の国際化、高度情報 化等の進展によって、調査そのものが質的に 難しくなり、時間を要するようになって来て いること (調査の質的困難化)、④平成 25 (2013) 年1月の国税通則法改正により事前 通知の原則的実施、処分の理由附記などが法 定化されたことに伴い調査手続に一定の時間 を要するようになっていること(調査手続の 法定化)、⑤定員の削減により、総稼働日数が 減少し、調査に従事する人員が減少している こと (定員の減少傾向) などが挙げられてい Z (16) (17) (18) (19)

このように実調率が低下傾向にある中、国税庁は、的確な調査・指導を行うため、事務処理のICT化・外部委託化などの推進により、調査事務量を可能な限り確保し、また、深度ある調査と簡易な接触を効果的に組み合わせるなど、効果的・効率的な事務運営の推進に努めており(20)、国会における質疑においても、

国税庁の定員が平成 24 (2012) 年以降毎年減少している状況が実調率の低下に繋がっているとの認識を示した上で、「実地調査の割合が低下の傾向にある一方で、国税庁の定員事情が厳しい状況にあるということ・・・を踏まえますと、例えば、簡易な誤りであれば、電話や書面により納税者の自主的な見直しを要請するなど、実地調査以外の手法も用いまして納税者との接触を図ることにより、税務コンプライアンスの維持向上に努めている」と説明している(21)。

#### (4) 実調率の「目標」

国税庁の内部努力にもかかわらず、長期低落傾向が続き、現在、法人につき約 3%、個人につき約 1%という水準にある実調率について、様々な危機感が示される中、それでは、そもそも、実調率とはどの程度の水準にあればよいのであろうか。

実は、この点についても、過去、国会にお いて議論が交わされており、その代表的なも のとしては、昭和 62 (1987) 年に、議員か ら、「場合によっては実調率の目標を、その達 成に必要な年月を含めて具体的な大蔵省の政 策をお示し願いたいということを再三にわ たって申し上げ、通告をしてまいりました。」 と問われ、これに対して国税庁は、実調率の 「目標」について、「いろいろと私ども議論を したわけでございますけれども、白紙に絵を かくという前提で検討いたしますと、最長の 除斥期間である7年以内に調査を一巡すると いうことが一つの判断であろう。中長期的に と、こう委員はおっしゃいましたのであえて 申し上げますが、一つの判断でございまして、 このために必要な実調率は 14.3%でござい ます。」と、議員の主張を前提にした場合の具 体的な数字を挙げて説明しており、この国税 庁の説明について、大蔵大臣も、同じ場で、 「体制の整備を図りながら、しかしなお実調 率を上げるとすれば、仮に今7年ということ は14%と申し上げましたが、それだけのこと

をやればかなり実調したことになるだろう。」 と追認している<sup>(22)</sup>。

#### (5) 本稿における問題意識

前述の国会における質疑を要約すれば、議員の主張を前提にすると、実調率の「目標」について、7年という除斥期間を基に算出した 14.3%という数値があり得る(23)ということになるが、それでは、この数値は実調率としてどのように考えるべきであろうか。また、直近の平成 27 (2015)年における個人についての 1.1%、法人についての 3.1%という実調率は、どう評価すべきなのであろうか、絶望的なほどに低い水準と見るべきなのであろうか、それとも、十分とは言えないものの、そこまで悲観的な水準ではないと見るべきなのであろうか。さらに、実調率とはどのような水準にあるべきものと考えればよいのであろうか。

そこで、本稿においては、実調率の水準として、どのようなものがあり得るのか、また、 そのようなものがあり得るとした場合において、現行の実調率はどのような水準にあると 考えればよいのか等について、Allingham, M. G.=Sandmo, A.の「脱税行動モデル」を出発 点として検討することとしたい。

#### 2 継承

## (1) Allingham, M. G.=Sandmo, A.の「脱 税行動モデル」(24)(25)(26)(27)(28)(29)

Allingham, M. G.=Sandmo, A.は、納税者の行動について、税務当局への不正申告が罰則に従う可能性を持つため、その課税所得の申告の決定が不確実性の下にあると仮定し(30)、不確実性の下での行動に関するフォン・ノイマン=モルゲンシュテルンの公理(効用関数)に従う、つまり、二つの事象の効用が比較可能であること、また、その二つの事象がある一定の確率で発生する場合の効用の予測(結合演算)が可能であることを前提とし、さらに、この結合演算は、複数の確率を使っ

て繰り返し行うことが可能(31)である、と仮定し、その(「脱税行動モデル」を構成する)基数的効用関数は、唯一の独立変数として所得を持っている、つまり、このことは、一定の価格を伴う間接効用関数として理解されなければならない、とした上で、限界効用は常に正であり、確実に逓減すると仮定され、その結果、個人はリスクに対して回避的である、として数式化を試み、「脱税行動モデル」を構築している(32)。

その意味は、Allingham, M. G.=Sandmo, A.は、納税者は、たとえ所得額を税務当局に 正直に申告しなかったとしても、直ちに罰則 金を課せられる訣ではないから、その納税申 告の決定は不確実性の下での決定ということ になり、そのため、納税者には正直に実際の 所得を申告するか、実際の所得以下にしか申 告しないかの2つの戦略が存在することに なって、もし、納税者が申告しないという戦 略を選択すれば、納税者の利得は、税務当局 による調査を受けるか免れるかに依存し、調 査を免れれば脱税の結果として多くなるが、 調査を受ければ罰則金を課せられるので少な くなる、ということになるとして、脱税の問 題を明示的に最適課税体系の設計に取り入れ た<sup>(33)</sup>、ということである。したがって、納税 者は、調査を受け過少申告が把握され、追徴 金及び罰則金を徴収された場合にその手許に 残る(税引き後の)可処分所得から得られる 効用水準と、調査を免れることにより、より 多額の(税引き後の)可処分所得を確保し得 る場合の効用水準とを考慮し、それらを、調 査を受ける確率と調査を免れる確率とで加重 平均した期待効用を最大化するように申告所 得の水準を決定するものと想定した(34)、とい うところにあり、この場合、当該「2つの戦 略」とは、前述のフォン・ノイマン=モルゲ ンシュテルンの公理(効用関数)における「二 つの事象」に当たることになり、その「二つ の事象の効用が比較可能である」ということ

になる。

分かりやすく言えば、納税者にとって、そ の所得を税務当局に申告するに当たっては、 「正直に実際の所得を申告するか、実際の所 得以下にしか申告しないかの2つの戦略が存 在する」ことから、①税務当局に申告する「所 得」は、「(「脱税行動モデル」を構成する) 基 数的効用関数」において、納税者が決定し得 る「唯一の独立変数」(決定変数)になり、② 当該「(「脱税行動モデル」を構成する) 基数 的効用関数」は、最適消費点における効用を 表わし、その変数に価格と所得を含む関数で ある間接効用関数であり、かつ、限界効用は 低減し、また、③納税者は、危険に対して回 避的、すなわち、納税者が決定し得る「唯一 の独立変数」(決定変数)である「税務当局に 申告する「所得」の決定について、危険(最 終的な負担額)を最小化しようとする、と仮 定した、ということである。

具体的には、Allingham, M. G.=Sandmo, A.は、①実際の所得Wは、外生的に与えられ、 納税者によって把握されているが、税務当局 によっては把握されていない、②租税は、納 税者の決定変数である申告所得Xに一定の税 際の所得Wをそのまま申告すれば、X=Wと なるが、実際の所得Wよりも過少に申告する、 即ち、X<Wと申告することにより、脱税す ることも可能であり、この場合において、W -Xが申告していない所得(脱漏所得)(35) を表わすこととなって、申告納税額は θ X と なる、しかしながら、税務当局は、納税者の 実際の所得Wを把握していないので、調査と 罰則税率により、脱漏の抑制を行わなければ ならない、そこで、③ある確率pで税務当局 は調査を行い、その場合、常に納税者の実際 の所得Wを把握することができるものとされ るので、税務当局は実際の所得Wの正確な金 額を把握することになり、このことは、④納 税者が、脱漏所得W-Xについて、 $\theta$ よりも

高い罰則税率πで税金を支払わなければならないことを意味する、とした。

したがって、納税者が調査を免れた場合の (税引き後の)可処分所得は $W-\theta$  Xであり、納税者が調査を受け脱漏所得W-Xが把握された場合には、脱漏所得W-Xに対して罰則税率が課されるので、その場合の(税引き後の)可処分所得Yは、 $W-\theta$   $X-\pi$  (W-X)となり、納税者は、調査を受ける確率pの下で、(税引き後の)可処分所得に関する効用関数につき、Xを決定変数として、最大化しようと行動する、ということになる。

そこで、以下においては、Allingham, M. G. =Sandmo, A.の「脱税行動モデル」について、 具体的に数式を用いて説明することとしたい

#### 納税者は、

 $E[U] = (1-p)U(W-\theta X) + pU(W-\theta X-\pi (W-X))$  (1) が最大になるように申告所得Xを選択する。 この(1)式の右辺の第1項((1-p) U (W- $\theta$  X)) は、脱漏を行った納税者が、(1-p)の確率(税務当局により調査を免れる(脱漏 が把握されない)確率)で、 $W-\theta X$ 、つま り、実際の所得Wから申告した所得Xに税率 θを乗じた税額を差し引いて手許に残った ((税引き後の) 可処分所得の)額(Y)の消 費を行うことができる一方、pの確率(税務 当局により調査を受け(脱漏が把握され)る 確率) で、 $W-\theta X-\pi (W-X)$ 、つまり、 実際の所得Wから申告した所得Xに税率θを 乗じた税額と、税務当局の調査を受け把握さ れた脱漏所得W-Xに罰則税率πを乗じた税 額を差し引いて手許に残った((税引き後の) 可処分所得の)額(Z)の消費を行うことが できることから、納税者は、合理的であれば、 この双方の額の和((税引き後の)可処分所得) が最大となるように行動する、つまり、当該 双方の額の和((税引き後の) 可処分所得) が 最大となるように申告所得Xを選択する筈で ある。

そこで、表記上の利便性のために、

 $Y=W-\theta X$ 

$$Z=W-\theta X-\pi (W-X)$$
 (2)

と定義すると、(1)式は、

$$E[U] = (1-p)U(Y) + pU(Z)$$
 (1') と書き表わせる。

申告所得 X が変化する場合、 E[U]が最大となるためには、1 階条件(極大又は極小となる条件)及び 2 階条件(極大値の条件)を満たす必要があることから、

#### 1 階条件:

 $E'[U] = -\theta (1-p)U'(Y) + (\pi-\theta)pU'(Z) = 0$  (3) (37) (38) 2 階条件:

 $E''[U] = \theta^2(1-p)U''(Y) + (\pi-\theta)^2pU''(Z) < 0$  (4) (39) (40) を満たす必要がある。納税者は危険回避的であると仮定することによって、期待効用理論上、危険回避的な納税者の効用関数は上に凸であることから、(4)式も常に満たされることとなる。

この分析において、最大値が存在する条件が特に重要であるが、0 < X < Wであると仮定することはできないことは自明である、なぜならば、このことが真となるかどうかは、引数(パラメータ)の値に依存するからである。したがって、(1)式に係る最大値につき解を持つために、引数(パラメータ)の値にないてどのような条件が解に必要であるかを調べるために、X = 0 及びX = Wにおける期待効用を求めることとすると、期待限界効用はXの減少関数であることから、(税引き後の)可処分所得の限界効用が正である限り、これは次のような関係式として表現でき、

$$\frac{\partial E[U]}{\partial X} \bigg|_{X=0} = \theta (1-p)U'(W) + (\pi - \theta)pU'(W(1-\pi)) > 0$$
 (5)(41)

لح

$$\frac{\partial \mathbf{E}[\mathbf{U}]}{\partial \mathbf{X}} = -\theta (\mathbf{1} - \mathbf{p}) \mathbf{U}'(\mathbf{W}(\mathbf{1} - \theta)) + (\pi - \theta) \mathbf{p} \mathbf{U}'(\mathbf{W}(\mathbf{1} - \theta)) < 0 \quad \textbf{(6)}^{(42)}$$

が得られる(43)。

これらの条件は、

$$p \pi > \theta (p + (1-p) \frac{U'(W)}{U'(W(1-\pi))}) (5')^{(44)}$$

$$p\pi < \theta$$
 (6')  $^{(45)}$  のように書き換えることができる。

(6')は、脱漏所得が調査を受け把握された場合に課されることが期待される課税率 p  $\pi$   $^{(46)}$ が、通常の税率  $\theta$  よりも低い場合、納税者は、実際の所得X よりも少なく申告することを示唆する。一方、(5')における括弧で囲まれた因子は明らかに正であり、1 未満であるので、2 つの条件は、解を保証する一組の正の引数(パラメータ)値をもたらす。

#### (2) 数式の具体化(47)

Allingham, M. G.=Sandmo, A.が導いた (6')式

 $p \pi < \theta$ 

は、p は納税者が税務当局から調査を受け(税 務当局が実際の所得の正確な金額Wを把握 す) る確率、 $\theta$  は申告所得Xに賦課される一 定の税率、πは税務当局の調査を受け把握さ れた実際の所得の金額Wと申告所得Xとの差 である脱漏所得 (W-X) について  $\theta$  よりも 高い率で賦課される罰則税率を意味するから、 要するに、申告所得に賦課される一定の税率 θが、pπ、即ち、脱漏所得が調査を受け(把 握され)る確率pとその把握された脱漏所得 に賦課される罰則税率πの積ρπよりも大き い場合、つまり、本来負担しなければならな い法定納税額 θ Wが、申告納税額 θ X と調査 を受ける確率pの下で負担することとなる脱 税把握時の罰則納税額 $p\pi(W-X)$ の和( $\theta$  $X + p \pi (W - X)$ ) よりも大きい場合に脱税 が起こる、ということを意味する。

言い換えれば、

$$\theta = p \pi$$
 (7)

が脱税と納税の分岐点となるとみることがで きる。

この点を現実の数値等に置き換えると、θ

は法定税率、pは実調率、 $\pi$ は法定税率  $\theta$  及 び法定税率  $\theta$  に過少申告加算税などの加算税 率 $\pi_1$ を乗じた  $\theta$   $\pi_1$ との和 ( $\theta$  +  $\theta$   $\pi_1$ )ということになって、

$$\theta = p \times (\theta + \theta \pi_1) \tag{8}$$

となり、仮にこの場合(等式)におけるpを 「限界」実調率と呼ぶこととする(48)。

(8)式は、

$$p = \theta / (\theta + \theta \pi_1)$$
 (9)  
と書き換えられ、さらに、

$$p = 1 / (1 + \pi_1) \tag{10}$$

と書き換えられるから、「限界」実調率pは、加算税率 $\pi_1$ に対応して変動する、ということができる。

また、調査に当たっては、脱漏所得については賦課決定に関する除斥期間 n (年) が定められており、当該除斥期間 n につき、「原則的な除斥期間」  $n_1$  を用いる<sup>(49)</sup>と、(8)式  $\theta = p \times (\theta + \theta \pi_1)$ 

は、

$$\theta = p' \times n_1 \times (\theta + \theta \pi_1)$$
 (11)  
とするのが現実的であろう(この場合、p'  
は、単年(度)の「限界」実調率を示す。)。

なお、罰則税率 $\pi$ については、法定税率 $\theta$ に加えるものとしては、加算税率 $\pi_1$ の代わりに仮装・隠蔽があった場合に課される重加算税率 $\pi_2$ があり、また、賦課決定に関する除斥期間 $\pi$ については、「原則的な除斥期間」 $\pi_1$ 

の代わりに、当該「原則的な除斥期間」 $n_1$ よりも長い、偽りその他不正の行為があった場合に適用される「偽り等に係る除斥期間」 $n_2$ があるが、ここにおいては、重加算税率 $\pi_2$ 及び「偽り等に係る除斥期間」 $n_2$ については、簡略化のためにとりあえずは考慮しないこととする。

## (3) 法定税率と「限界」実調率との関 係

法定税率と「限界」実調率との関係 については、(11)式  $\theta = p' \times n_1 \times (\theta + \theta \pi_1)$ 

な

$$p'=\theta/(n_1\times(\theta+\theta\pi_1))$$
 (12)  
と置き換え、さらに、

$$p' = \theta / (n_1 \times \theta \times (1 + \pi_1))$$

$$p' = 1 / (n_1 \times (1 + \pi_1))$$
 (13)

と導くと、「限界」実調率p"は、法定税率 $\theta$ の 如何に関わらず、加算税率 $\pi_1$ 及び「原則的な除斥期間」 $n_1$ によって決まることとなる。

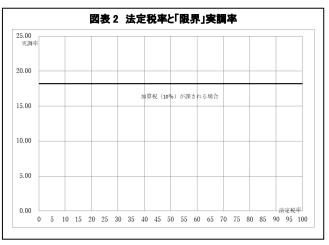
そこで、加算税率 $\pi_1$ を 10%、「原則的な除 斥期間」 $n_1$ を 5年とすると、「限界」実調率 p'は 18.2%となり、「限界」実調率p'と法定 税率 $\theta$ との関係は、図表 2 のとおりとなる。 このグラフからは、加算税率 $\pi_1$ が 10%、「原 則的な除斥期間」 $n_1$ が 5年であると、「限界」 実調率p'は、法定税率 $\theta$  の如何に関わらず、 18.2%となって一定となることが分かる。

しかし、これでは、法定税率 $\theta$ について、0%であっても、あるいは、10%であっても、50%であっても、「限界」実調率p'は 18.2%のまま変わらないことを意味する(50)が、これは、実務に携わる立場からは違和感を覚えるであろう。

そこで、Allingham, M. G.=Sandmo, A. が導いた(6')式

 $p \pi < \theta$ 

から得られた、脱税と納税の分岐点となると みることができる(7)式



 $\theta = p \pi$ 

につき、便宜上もう一つ納税者の規範 意識(コンプライアンス)を示す変数 cを加え、これを仮に「規範意識」係 数と呼ぶとし、(7)式を、

$$\theta = p (\pi + c) + \theta c$$
 (7')  
と書き換え、さらに、この点を現実の  
数値等に置き換えた(8)式

$$\theta = p \times (\theta + \theta \pi_1)$$

ŧ,

$$\theta - \theta c = p \times ((\theta + \theta \pi) + c)$$

$$\theta (1-c) = p \times ((\theta + \theta \pi) + c)$$
 (8')

と書き換えると、「限界」実調率を求める(9)式  $p=\theta/(\theta+\theta~\pi_1)$ 

は、

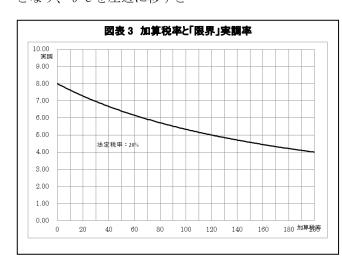
$$p = \theta (1-c) / (\theta (1+\pi_1) + c)$$
 (9')

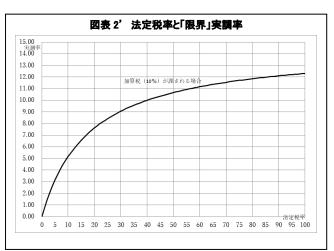
と書き換えられるから、加算税率 $\pi_1$ 及び「規範意識」係数cを所定(一定)とすると、「限界」実調率pは、法定税率 $\theta$ ( $\theta>0$ )を定義域とする単調増加関数である、という式が求められたこととなる。

また、脱漏所得については賦課決定に関する除斥期間につき「原則的な除斥期間」 $n_1$ を加味した(11)式

$$\theta = p' \times n_1 \times (\theta + \theta \pi_1)$$
  
&,

$$\theta = p' \times n_1 \times (\theta + \theta \pi_1) + \theta c$$
  
となり、 $\theta c$ を左辺に移すと





 $\theta - \theta c = p' \times n_1 \times ((\theta + \theta \pi_1) + c)$ となって、

 $\theta$  (1-c)=p'× $n_1$ ×(( $\theta$ + $\theta$  $\pi_1$ )+c) (11') となる。

そうなると、法定税率と「限界」実調率と の関係については、(11')式を

 $p'=\theta$   $(1-c)/(n_1\times(\theta(1+\pi_1)+c))$  (12') と書き換えると、加算税率 $\pi_1$ 、「規範意識」係数 c 及び「原則的な除斥期間」 $n_1$  が一定であるとすると、法定税率 $\theta$  の変化に対応した「限界」実調率p'を導き出すことができることになる。

そこで、加算税率 $\pi_1$ を 10%、「規範意識」係数 c を  $20\%^{(51)}$ 、「原則的な除斥期間」  $n_1$  を 5 年とすると、「限界」実調率 p'と法定税率  $\theta$  との関係は、図表 2'のとおりとなる。

このグラフからは、調査を実施した全てについて脱漏所得を把握し、加算税が課されれば、「限界」実調率 p'は、例えば、法定税率が 10%の場合では5.2%、20%の場合は7.6% となることが分かる<sup>(52)</sup>。

## (4) 加算税率と「限界」実調率との 関係

次に、(12')式

 $p' = \theta (1-c)/(n_1 \times (\theta (1+\pi_1)+c))$ は、法定税率  $\theta$  及び「原則的な除斥期間」 $n_1$  及び「規範意識」係数 c

が一定であるとすると、加算税率 $\pi_1$  の変化に対応した「限界」実調率p を導き出すことができる。

そこで、法定税率 $\theta$ を 20%、「原則的な除斥期間」 $n_1$ を5年、「規範意識」係数 c を 20%とすると、「限界」実調率p'と加算税率 $\pi_1$ との関係は、図表3のとおりとなる。

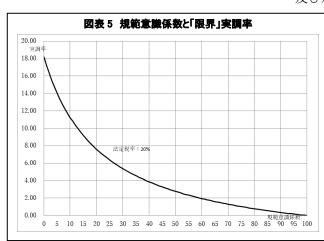
このグラフからは、「限界」実調率は、まず、加算税 $\pi_1$ がない場合(加算税率 $\pi_1$ が 0%である場合)8.0%となり、次に、加算税率 $\pi_1$ が 100%の場合 5.3%となる、ということになる。

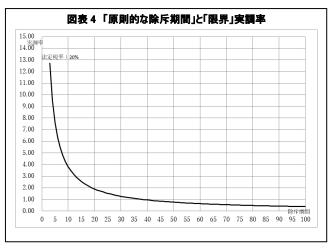
# (5) **除斥期間と「限界」実調率との関係** また、(12')式

 $p' = \theta (1-c)/(n_1 \times (\theta (1+\pi_1)+c))$  は、法定税率  $\theta$  、加算税率 $\pi_1$  及び「規範意識」係数 c が一定であるとすると、「原則的な除斥期間」  $n_1$  の変化に対応した「限界」実調率 p'を導き出すことができる。

そこで、法定税率 $\theta$  を 20%、加算税率 $\pi_1$  を 10%、「規範意識」係数e を 20% とすると、「限界」実調率e と「原則的な除斥期間」e との関係は、図表e のとおりとなる。

このグラフからは、法定税率 $\theta$  が 20%、加算税率 $\pi_1$ が 10%、「規範意識」係数c が 20% の場合、「限界」実調率は、「原則的な除斥期間」 $n_1$ が 3年であれば 12.7%となり、「原則





的な除斥期間」 $n_1$ が 5 年になると 7.6%に低下し、「原則的な除斥期間」 $n_1$ が 10 年になると 3.8%と、「原則的な除斥期間」 $n_1$ が 5 年の場合の「限界」実調率の半分にまで低下する、ということが分かる。特に、「原則的な除斥期間」 $n_1$  に対する「限界」実調率については、15 年までは、その低下が急で、15 年を超えると低下率が緩慢になり、「原則的な除斥期間」 $n_1$ が 10 年の場合の 3.8%を更に半減するには、10 年の倍の 20 年の除斥期間が必要となる(53)。

## (6) 「規範意識」係数と「限界」実調率との 関係

さらに、(12')式

 $p' = \theta (1-c) / (n_1 \times (\theta (1+\pi_1)+c))$ は、法定税率  $\theta$  及び「原則的な除斥期間」 $n_1$  及び加算税率 $\pi_1$ が一定であるとすると、「規

範意識」係数 c の変化に対応した「限界」 実調率 p'を導き出すことができる。

そこで、法定税率 $\theta$ を 20%、「原則的な除斥期間」 $n_1$ を 5年、加算税率 $\pi_1$ を 10%とすると、「限界」実調率p'と「規範意識」係数cとの関係は、図表 5のとおりとなる。

このグラフからは、「限界」実調率は、まず、「規範意識」係数cが0%であれば18.2%となり、「規範意識」

係数が 20%になれば 7.6%に低下する、ということになって、さらに、「規範意識」係数が 100%になると、要は、是正すべき納税者は 0%となることから、0.0%となることになる (54)。

#### (7) 除斥期間と加算税率との関係

ところで、(12')式

 $p' = \theta (1-c)/(n_1 \times (\theta (1+\pi_1)+c))$ は、「原則的な除斥期間」 $n_1$ と加算税率 $\pi_1$ との関係について、

$$\begin{split} &p'\left(n_{1}\times\left(\,\theta\,\left(1+\,\pi_{\,1}\right)+c\right)\right)=\theta\,\left(1-c\right)\\ &n_{1}\times\left(\,\theta\,\left(1+\,\pi_{\,1}\right)+c\right)=\theta\,\left(1-c\right)/p'\\ &n_{1}=\theta\,\left(1-c\right)/\left(p'\left(\,\theta\,\left(1+\,\pi_{\,1}\right)+c\right)\right)\\ &\text{あるいは、} \end{split}$$

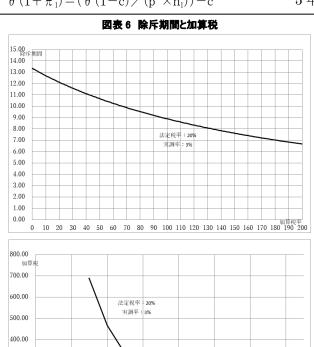
$$\begin{split} &p' \left( n_1 \times (\ \theta \ (1+\pi_1) + c) \right) = \theta \ (1-c) \\ &n_1 \times (\ \theta \ (1+\pi_1) + c) = \theta \ (1-c) / p' \\ &\theta \ (1+\pi_1) + c = \theta \ (1-c) / (p' \times n_1) \\ &\theta \ (1+\pi_1) = (\ \theta \ (1-c) / (p' \times n_1)) - c \end{split}$$

300.00

200.00

100.00

0.00



 $1 + \pi_1 = ((\theta (1-c)/(p' \times n_1)) - c)/\theta$  $\pi_1 = (((\theta (1-c)/(p' \times n_1)) - c)/\theta) - 1$ 

と置き換えることにより、法定税率 $\theta$ と「規範意識」係数cが一定の場合に、特定の「限界」実調率p'を構成する「原則的な除斥期間」 $n_1$ と加算税率 $\pi_1$ の関係を求めることができることになる。

そこで、法定税率 $\theta$ を 20%、「規範意識」 係数cを 20%、「限界」実調率p'を 3%とすると、加算税率 $\pi_1$ と「原則的な除斥期間」  $n_1$ との関係は、図表 $\theta$ のとおりとなる。

このグラフからは、法定税率 $\theta$ が 20%、「規範意識」係数が 20%の場合、実調率 3%を「限界」 実調率p'とするためには、加算税率 $\pi_1$ が現行のように 10%の場合は、「原則的な除斥期間」 $n_1$ は 12.7 年である必要があり、逆に、「原則的な除斥期間」 $n_1$ が現行のように 5 年である場合、加算税率 $\pi_1$ は 333.3%であ

る必要があることが分かる。しかしながら、加算税率 $\pi_1$ を 333.3%とすることは、法定税率 $\theta$  が 20%の場合、罰則税率 $\pi$ は 86.7%となり、やや極端な観は否めないし、また、「原則的な除斥期間」 $n_1$ を 12.7年とすることも現行の5年の倍以上となるので、余り現実的であるとは言えないであろう。そうなると、実調率 3%を「限界」実調率 p とするためには、「原則的な除斥期間」 $n_1$ を 10年前後とし、これに対応する加算税率 $\pi_1$ を 40%から 90%程度とする組合せとすることが現実的であると言えるかもしれない。

# (8) 不正把握による「限界」実調率の押下げ効果

調査において、隠蔽又は仮装を把握すれば、加算税率 $\pi_1$ である 10%に代えて重加算税率 $\pi_2$ である 35%を、また、偽りその他不正の行為を把握した場合、「原則的な除斥期間」 $n_1$ である 5 年に代えて、「偽り等に係る除斥期

10

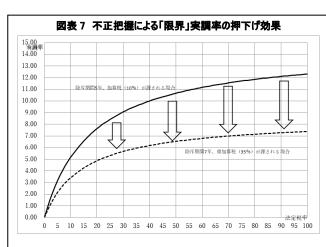
12

間」n2である7年が適用される。

したがって、法定税率  $\theta$  と「限界」実調率 p 'との関係を基に、法定税率  $\theta$  の変化に対応して「限界」実調率 p 'を導き出すことができる(12')式

 $p' = \theta (1-c)/(n_1 \times (\theta (1+\pi_1)+c))$  については、加算税率 $\pi_1$ を重加算税率 $\pi_2$ に、「原則的な除斥期間」 $n_1$ を「偽り等に係る除斥期間」 $n_2$ にそれぞれ置き換えると、 $p' = \theta (1-c)/(n_2 \times (\theta (1+\pi_2)+c))$  (14) と書き換えられ、重加算税率 $\pi_2$ を 35%、「偽り等に係る除斥期間」 $n_2$ を 7年、「規範意識」係数 c を 20% とすると、「限界」実調率 p'と法定税率  $\theta$  との関係は、図表 f のとおりとなる。

このグラフからは、重加算税率 $\pi_2$ である 35%と「偽り等に係る除斥期間」 $n_2$ である 7 年が適用される場合、当然のことながら、加 算税率 $\pi_1$ である 10%と「原則的な除斥期間」  $n_1$ である 5 年が適用される場合よりも、「限 界」実調率は押し下げられることが分かる。 つまり、調査を実施した全てについて、脱漏 所得に係る隠蔽又は仮装や偽りその他不正の 行為を把握し、7 年間に遡及して重加算税を 課せれば、「限界」実調率は、例えば、法定税率が 10%の場合 3.4%、20%の場合は 4.9%となり、これらは、加算税率 $\pi_1$ である 5 年が適



用される場合は、法定税率が 10%の場合 5.2%、20%の場合 7.6%であるので、それぞれ、1.8%ポイント及び 2.7%ポイント押し下 げられることを意味することになる。

#### 3 転機

#### (1) 「脱税行動モデル」の意味

Allingham, M. G.=Sandmo, A.の「脱税行 動モデル」は、税率θ、調査が行われる確率 p及び調査が行われた際に脱漏所得に課され る罰則税率πの変化が、個人の脱税行動にい かなる影響を与えるかについて分析を行った もの(55)で、「税務調査間がプレイヤーではな く「戦略的に行動しない存在」である単一個 人意思決定モデル」であり(56)、端的に言えば、 「生産費用(ないしは売上)を1単位過剰(過 少) に申告することで期待される利益が正で あれば、市場に参加するすべての企業が脱税 を行う」(57)ということを前提としている。つ まり、Allingham, M. G.=Sandmo, A.の「脱 税行動モデル」は、納税者は、所得脱漏期待 収益が正なら必ず脱税し、絶対的危険回避逓 減の仮定の下では脱漏所得は実際の所得とと もに逓増するとする(58)もので、納税者は、調 査を受け過少申告が把握され、追徴金並びに 罰則金を徴収された場合にその手許に残る (税引き後の) 可処分所得から得られる効用 水準と、調査を免れより多額の(税引き後の)

可処分所得を確保し得る場合の効用水準とを考慮し、それらを、調査を受ける確率と調査を免れる確率で加重平均した期待効用を最大化するように申告所得の水準を決定するものと想定し、その定式化によって、実際に観察される過少申告あるいは脱税行為を説明しようとしたのである<sup>(59)</sup>。

ただし、Allingham, M. G. = Sandmo, A.の「脱税行動モデル」は、あくまでも机上の理論であり、その前提等については、必ずしも現実を反映

したものではない面もある。

まず、①個々の納税者によって、どれほど 危険をとるかは異なるが、モデルはこの点を 無視している、②脱税等を税務当局に把握さ れても、その罰則の度合いは脱税等の態様に よって異なるが、モデルはいつも一定の罰則 がかかると想定している、③モデルは、脱税 等が発覚する危険が納税者に知れ渡っている ことが前提となっている、④モデルは、脱税 等が発覚した際の社会的な信用失墜等の危険 を考慮に入れていないことが挙げられる<sup>(60)</sup>。

次に、Allingham, M. G.=Sandmo, A.の 「脱税行動モデル」は、①脱税することによっ て生じる期待利得が正であれば、脱税を行う、 ②脱税が把握されたときの懲罰が厳格であれ ばあるほど、脱税額は減少するなどとするそ の理論的帰結が、脱税の期待利得が正の値で あっても、脱税しない被験者がいたとする脱 税に関する実験結果などと一致しない傾向が 見られ(61)、また、仮に脱税という危険な投資 のリスク・プレミアムが正であっても、すべ ての納税者が、脱税を行う訣ではないという 事実、脱税行動によって利益が得られること が分かっていても、ある人は脱税をし、他の 人はそうしないという事実があり(62)、そう いった事実などとも一致しない、ということ である。

また、より具体的なものとしては、Allingham, M. G.=Sandmo, A.の「脱税行動モデル」は、「税務当局は、調査を行った場合、常に納税者の実際の所得Wを把握することができる」とすることを前提とし、調査を受けた場合には必ず脱税の全容が把握され、実際の所得の全額が税務当局に調査を受け(把握され)ると想定されている点があるが、当該前提は、調査を実施する上での様々な制約から現実的であるとは言えないであろうし、そのような想定をしない方がより一般的であろう(63)。

税務当局が調査を行った場合に、どの程度

まで納税者の実際の所得Wを把握することが できるのかについて、明らかにする統計等は ない<sup>(64)</sup>し、また、明らかにしようもない<sup>(65)</sup> と思われる。しかしながら、少なくとも、O B職員がその経験談などを記した書籍に拠る と、当該OB職員が、現役時代に、調査担当 者としてかなりの時間をかけて調査し、お金 の流れから調査対象者が実家近くの金融機関 にも預金していることを突き止めたところ、 その調査対象者は観念し、泣きながら修正申 告書を提出したものの、その調査が終わって 1年後、その調査対象者が実家近くの郵便局 に内緒で定期預金をしているという「資料せ ん」が調査担当者のところに回って来て、と ても悔しい思いをした、というくだりがある (66)ように、「税務当局は、調査を行った場合、 常に納税者の実際の所得Wを把握することが できる」とする前提は、理想論に近いところ があると言えるかもしれない。

同様に、Allingham, M. G.=Sandmo, A. の「脱税行動モデル」においては、除斥期間 nが変数として用いられていないが、この点 については、そもそもは、当該「脱税行動モ デル」が静学的分析を前提としたものである からであろうが、一つには、Allingham, M. G. =Sandmo, A.の「脱税行動モデル」において 変数として用いられている納税者の実際の所 得Wは、各年によって異なることから、調査 を受けた場合と調査を免れた場合を加重平均 した期待効用を最大化するように申告所得の 水準を決定するものとした想定(67)に支障を 来たすと判断したのかもしれない。あるいは、 「脱税行動モデル」を考案した Allingham, M. G.=Sandmo が属するアメリカにおいては、 連邦税法上の除斥期間は、①通常、申告書を 提出した日から3年間であるから、申告書を 提出していない場合、除斥期間は起算されず、 ②申告した総収入の 25% 超に相当する重要 な収入の脱漏があった場合、除斥期間は6年 間に延長され、さらに、③脱税や故意の虚偽

申告の場合、後日の修正申告の有無にかかわらず、除斥期間は起算されず、IRSは何時でも更正することができる(68)ことから、特に③(脱税や故意の虚偽申告の場合、後日の修正申告の有無にかかわらず、除斥期間は起算されず、IRSは何時でも更正することができる)の場合は、無制限に遡及して是正を図ることができることになり、そういった要素を「脱税行動モデル」に用いれば、「脱税行動モデル」は成立しなくなる(69)ので、私見ながら、Allingham, M. G.=Sandmo, A.は「脱税行動モデル」に除斥期間を用いなかったのではないかとも考えられる(70)。

事実、我が国に Allingham, M. G. = Sandmo, A.の「脱税行動モデル」を紹介し、また、当該「脱税行動モデル」の独自の発展に取り組んだ論文においても、除斥期間に言及したものは、管見の限りでは見当たらない。

しかし、我が国においては、税法上の賦課 決定の除斥期間は、5年ないし7年と有期で あるし、また、実際の所得Wが各年によって 異なるのも事実であるが、その多寡による変 動は、要は、確率論の問題であるから、モデ ル化による一般化により平準化されると考え ても支障は生じないであろう(71)。

これらの議論はあるものの、Allingham, M. G.=Sandmo, A.の「脱税行動モデル」は、法定税率が上昇したとしても、脱税が把握された際に課される罰則税率は変化しないため、脱税を行うことからの期待収益は上昇することとなり、個人にとって脱税を行う動機付けが高くなって、申告所得を減少させ、その一方で、罰則税率及び脱税の摘発率(実調率)の上昇は、申告所得額を増加させることになるので、これらの上昇は、脱税を抑制させる政策であることを意味する、という内容は、直感とも一致する結果であり(72)、実務上の経験則にも合致している印象があり、そのモデルのシンプルさも含め、捨て難い。

#### (2) 「規範意識」係数

次に、本稿においては、Allingham, M. G. =Sandmo, A.の「脱税行動モデル」に係る数式の具体化に当たって、我が国において、加算税 $\pi_1$ は法定税率に乗じて課せられるため、「限界」実調率p'は、法定税率 $\theta$ の如何に関係なく一定であり、極論すれば、法定税率 $\theta$ が 0%であっても「限界」実調率p'は一定のままであることを意味することとなったため、「限界」実調率p'が、法定税率 $\theta$ に比例して変動するように、「規範意識」係数cを加味することとした。

この「規範意識」係数 c については、一つ には、Allingham, M. G.=Sandmo, A.が導い た(6')式

 $p \pi < \theta$ 

から得られた、脱税と納税の分岐点となると みることができる(7)式

 $\theta = p \pi$ 

を構成するのは、法定税率θ、調査を受ける 確率p及び罰則税率πだけであるが、実際に 脱税を企図する際には、法定税率 θ と脱税が 把握された場合に負担しなければならない罰 則税率πとその調査を受ける確率pの積との 比較、つまり、正規の納税額と脱税が把握さ れた場合に課される罰則税という「直接費用」 との比較だけでなく、脱税の企図に要する取 引先との通謀などの「間接費用」――巧妙な 脱税をするために二重帳簿をつけたり、伝票 を操作したりすることにかかる手間や時間、 架空の仕入れや外注をするための請求書や領 収書を別途に印刷するなどの手間賃(73)など ――も考慮(算入)する必要があり、また、 一つには、「脱税行動モデル」は、納税者は「脱 税が違法行為だと分かっていながら、儲かる という理由だけで簡単に違法行為をしてしま う」(74)と仮定しているが、実際には、「脱税 することが有利であるにしても脱税しない主 体が存在する」(75)ということは、納税者の行 動に影響を与えることが予想される心理的要

素として、「法に違反することに心理的抵抗 (罪悪感) を抱くか否か」が挙げられ<sup>(76)</sup>、ま た、「現実の脱税行動に鑑みて、制度的環境と は別に、各プレイヤーの道徳観や倫理観、も しくは個人的特性が、納税行動に大きく影響 していると考えることが出来る」(77)ように、 当該主体は、「脱税行動が基本的に違法行為で ある以上、良心の呵責や罪悪感といった「モ ラル」の低下に耐えなければならない」(78) ということであり、そういった「心理的負担」 も考慮(算入)する必要がある。したがって、 脱税と納税の分岐点については、罰則税率と いった直接的な負担のほかに、脱税工作に要 する費用や良心の呵責といった非罰則的とも 言うべき間接的な負担も求められる、という ことであり、その具体化が「規範意識」係数 cということになる。

これらについては、(7)式

 $\theta = p (\pi + c) + \theta c$ 

においては、右辺の第 1 項  $(p(\pi+c))$ における「規範意識」係数cから導かれるp cが「良心の呵責」を表わし、第2項( $\theta$  c) における「規範意識」係数 c から導かれる θ cが「脱税工作に要する費用」を表わすこと としたが、これは、「良心の呵責」は、実調率 pが高いと、その分脱税が露見する可能性が 高くなり、それに比例して「良心の呵責」に よる負担は大きくなると考えられるとしてp c で表わし、一方、「脱税工作に要する費用」 は、「規範意識」係数cが高くなると、その分、 脱税工作に協力が得られにくくなり、また、 法定税率 θ が高くなると、その分、脱税工作 を巧妙に行わなければならなくなることから、 「規範意識」係数 c 及び法定税率 θ に比例し て高くなると考えられるとしてθcで表わす こととしたものである。それ故、「規範意識」 係数 c が 100%になると、(7)式

 $\theta = p (\pi + c) + \theta c$ 

は、

 $\theta = p (\pi + 1) + \theta$ 

 $p(\pi + 1) = 0$ 

となって、「限界」実調率は0.0%となるように構成されている。

なお、具体的に何を以て「規範意識」係数 c とするかについては、一意的かつ客観的な 指標はないと考えられるが、恣意性を極力排除する観点から、便宜的に、実地調査におけ る調査件数に占める更正・決定等件数の割合 (更正等割合) の 100%に対する「残差」で ある「是認割合」を用いることが考えられ、その場合、例えば、更正等割合が 80%である 場合、「規範意識」係数は 20%となることと なる。

ただし、当該「是認割合」を「規範意識」 係数cとして用いることについては、特に、 実務に携わる立場からは、相当強い違和感を 持たれるであろう。当該「是認割合」とは、 「申告是認」割合を示すものであるが、当該 「申告是認」については、実地調査において、 真に適正な申告であることが確認されたため に「申告是認」に至ったのか、それとも、脱 漏が行われていたにもかかわらず、調査担当 者の技量不足や調査日数の制約等から、当該 脱漏の把握に至らず、結果的に「申告是認」 に至ったのかは明らかではなく、特に、実務 に携わる立場からは、後者の見方が強いもの と考えられる。そういった見方に立てば、当 該「是認割合」を「規範意識」係数 c とする ことは適切とは言えないかもしれない。しか しながら、「申告是認」につき、その全てが「真 に適正な申告であることが確認されたために 「申告是認」に至った」ものであるとする論 拠はないが、同時に、その全てが「脱漏が行 われていたにもかかわらず、調査担当者の技 量不足や調査日数の制約等から、当該脱漏の 把握に至らず、結果的に「申告是認」に至っ た」ものであるとする論拠もないのであり、 我が国については、「非常に好ましい社会規範 となっている」とする指摘(79)があることなど も踏まえると、少なくとも、当該「是認割合」

には、その双方が含まれているとしても差し 支えないものと考えられる。

また、「規範意識」係数 c を加味するとして も、当該「脱税行動モデル」における「規範 意識」係数 c の「重み」をどうするか、といっ た点も論点となり得よう。

具体的には、(7)式

 $\theta = p (\pi + c) + \theta c$ 

において、「規範意識」係数 c につき、例えば、右辺の第 1 項  $(p(\pi+c))$  において、罰則税率 $\pi$  と同等としてよいのか、同等としてよい根拠は何か、同等とすべきでないのであれば、「規範意識」係数 c の「重み」をどの程度とすべきか等については、必ずしも明らかではなく、また、右辺第 2 項  $(\theta c)$  における「規範意識」係数 c についても同様の議論があり得る。

ただし、脱漏所得の期待収益が正でも脱税 しない個人が存在することから、納税者に とって脱税が単なる危険資産の選択でないこ とを示唆する社会実験や、納税者が周りの者 が脱税していることに気付くと自らも脱税し やすくなる現象を指摘した社会実験の結果な どから、まず、脱税を潔しとしない社会規範 があることを窺わせる点を踏まえ、脱漏所得 に比例して精神的費用がかかるという設定で、 個人の良心を Allingham, M. G.=Sandmo, A.の「脱税行動モデル」に導入し、金銭的な 期待収益が正でも脱税しない個人の行動が説 明可能とするモデルが構築されており(80)、こ ういった要素を Allingham, M. G.=Sandmo, A.の「脱税行動モデル」に加味することは例 がない訣ではなく、脱税と納税の分岐点とな るとみることができる(7)式につき、「規範意 識 係数 c を加味することについては、「限界」 実調率ρについて、法定税率θとの連動性を 持たせる等の観点から一定の意味はあるもの と考えられる。

#### (3) 除斥期間と加算税

また、Allingham, M. G.=Sandmo, A.の

「脱税行動モデル」に係る数式の具体化に当たって、除斥期間nを変数として加味したが、当該除斥期間nについて現実的な数値として何を用いるべきか、また、罰則税率 $\pi$ について現実的な数値として何を用いるべきかについても、検討が必要であろう。

#### イ 除斥期間

まず、除斥期間nについては、租税法上の 法律関係をいつまでも不確定の状態にしてお くことは好ましくないため、更正・決定・賦 課決定等をなし得る期間には制限があり、こ れを確定権の除斥期間といい、通常の除斥期 間と特別の除斥期間の2つに分かれる<sup>(81)</sup>。

通常の除斥期間に含まれる、国税に係る更 正、決定ないし賦課決定については、申告書 の提出期限等を経過した日から5年を経過す る日以後は、当該更正、決定ないし賦課決定 をすることができないが、①偽りその他不正 の行為によりその全部又は一部を免れ、若し くはその全部若しくは一部の税額の還付を受 けた国税についての更正決定等、②偽りその 他不正の行為により当該課税期間において生 じた純損失等の金額が過大であるものとする 納税申告書を提出していた場合における当該 申告書に記載された純損失等の金額について の更正等については、当該国税に係る更正、 決定等についての除斥期間(5年)にかかわ らず、当該期限から7年を経過する日まで行 うことができる<sup>(82)</sup>。

したがって、「限界」実調率を算出するに当たって、本稿において、その除斥期間nについて、「原則的な除斥期間」 $n_1$ である5年を用いるか、「偽り等に係る除斥期間」 $n_2$ である7年を用いるか、検討する必要がある。

「原則的な除斥期間」 $n_1$ と「偽り等に係る除斥期間」 $n_2$ とを比較すると、実地調査等において脱漏所得を把握した場合、その適用に当たっては、前者(「原則的な除斥期間」 $n_1$ )については、特に何らの条件も付されていないのに対して、後者(「偽り等に係る除斥

期間 | n2) については、「偽りその他不正の 行為により」という条件が付されている。当 該「偽りその他不正の行為」については、そ の意義につき、判例は、「逋脱の意図をもつて、 その手段として税の賦課徴収を不能もしくは 著しく困難ならしめるようななんらかの偽計 その他の工作を行なうことをいう」ものとし ており、したがって、偽りその他不正の行為 とは、帳簿書類への虚偽記入、二重帳簿の作 成その他社会通念上不正と認められる行為を 意味し、単純な無申告はそれに当たらないが、 無申告が社会通念上不正と認められる行為と 結び付いている場合は、偽りその他不正の行 為に当たると解すべきであり、過少申告につ いては、当該過少申告が如何なる場合に偽り その他不正の行為に当たるかにつき、判例は、 真実の所得を隠蔽し、それが課税対象となる ことを回避するため、所得内容をことさら過 少に記載した内容虚偽の申告書を提出する行 為は、偽りその他不正の行為に当たると解し ている(83)。

つまり、「偽り等に係る除斥期間」  $n_2$ である 7年を用いるためには、納税者等の行為につき、「偽りその他不正の行為」に該当するものがあることが要件となることから、当該「偽りその他不正の行為」に該当する事実等を具体的に指摘する必要があり、全ての脱漏所得について、「偽り等に係る除斥期間」  $n_2$ である 7年が適用されるとは限らない。

#### 口 罰則税率

次に、罰則税率πについても、現実的なものとして加算税があるが、加算税は、申告納税制度及び徴収納付制度の定着と発展を図るため、申告義務及び徴収納付義務が適正に履行されていない場合に課される附帯税であり、申告納税制度が我が国で一般的に採用されたのは、戦後のことであるが、それは民主的租税制度の一環として重要な意味を持っており、また、徴収納付制度は、租税の徴収を確保するために必要な制度であるので、申告義務及

び徴収納付義務の違反に対して特別の経済的 負担を課すことによって、それらの義務の履 行を図り、ひいてはこれらの制度の定着を促 進しようとしたのが加算税の制度であり、加 算税は、過少申告加算税、無申告加算税、不 納付加算税及び重加算税からなる<sup>(84)</sup>。

これらのうち、過少申告加算税は、申告納税制度において、正確な申告の確保が必要であることにかんがみ、期限内申告書が提出された場合において、修正申告又は更正がなされ、当初の申告税額が結果的に過少となったときは、増差税額の10%の金額の過少申告加算税が課されることになる(ただし、増差税額が期限内申告額の又は50万円のいずれか多い金額を超える場合には、その超える部分の金額の5%に相当する金額が加算されるから、当該部分については、当該部分に係る増差税額の15%の金額の過少申告加算税が課される。)(85)。

また、重加算税については、納付すべき税額の計算の基礎となる事実の全部又は一部について隠蔽又は仮装があり、過少申告・無申告又は不納付がその隠蔽又は仮装に基づいている場合は、過少申告加算税・無申告加算税又は不納付加算税の代わりに、重加算税と呼ばれる特別に重い負担が課され又は徴収され、過少申告加算税の代わりに課される重加算税の額は、その計算の基礎となる税額の35%である(86)。

したがって、「限界」 実調率を算出するに当たっては、除斥期間と同様に、その罰則税率 $\pi$ について、(過少申告)加算税 $\pi$ 1 である $10\%^{(87)}$ を用いるか、(隠蔽・仮装に係る)重加算税 $\pi$ 2 である 35%を用いるか、検討する必要がある。

(過少申告) 加算税 $\pi_1$  と (隠蔽・仮装に係る) 重加算税 $\pi_2$  とを比較すると、実地調査等において脱漏所得を把握した場合、前者((過少申告) 加算税 $\pi_1$ ) については、特に何らの条件もなく適用できるのに対して、後者((隠

蔽・仮装に係る) 重加算税π2) については、 「納付すべき税額の計算の基礎となる事実の 全部又は一部について隠蔽又は仮装があり、 過少申告・無申告又は不納付がその隠蔽又は 仮装に基づいている場合」という条件が付さ れている。当該「隠蔽又は仮装」とは、その 語義からして故意を含む観念であると解すべ きであり、事実の隠蔽とは、売上除外、証拠 書類の廃棄等、課税要件に該当する事実の全 部又は一部を隠すことをいい、事実の仮装と は、架空仕入・架空契約書の作成・他人名義 の利用等、存在しない課税要件事実が存在す るように見せかけることを言う(88)とされる。

つまり、(隠蔽・仮装に係る) 重加算税 $\pi_2$ である 35%を用いるためには、納税者等の行為につき、「隠蔽又は仮装」に該当するものがあることが要件となることから、当該「隠蔽又は仮装」に該当する事実等を具体的に指摘する必要があり、全ての脱漏所得について、(隠蔽・仮装に係る) 重加算税 $\pi_2$ である 35%が適用されるとは限らない。

#### ハ 用いるべき除斥期間及び罰則税率

法人税の実地調査の状況については、図表8のとおりであるが、図表8を見ても分かるように、実地調査において把握された「非違があった件数」全てが「不正計算があった件数」とはなっておらず、その割合は3割弱となっており、(隠蔽・仮装に係る)重加算税π2である35%は「非違があった件数」全てに課されているとは言えないであろう。また、除斥期間に係る「偽りその他不正の行為」と重加算税に係る「隠蔽・仮装」は必ず

しも完全に一致する概念ではないが、「「偽りその他不正の行為」と「隠ぺい・仮装」の関係というのは、差し当たり、「隠ぺい・仮装」のほうが小さく、目玉焼きのような概念図で考えることができる」(89)ように、かなりな程度重なると考えても差し支えなければ、「偽り等に係る除斥期間」n2である7年

も同様に「非違があった件数」全てに適用されているとは言えないであろう。

したがって、Allingham, M. G.=Sandmo, A.の「脱税行動モデル」に係る数式の具体化に当たっては、現実的な数値として、除斥期間nについては、「原則的な除斥期間」n1である 5年を用い、罰則税率 $\pi$ についても、(過少申告) 加算税 $\pi$ 1である 10%を用いることが妥当であろう。

#### (4) 実調率の「水準」

「限界」実調率について、実調率の「目標」と言えるかどうかは、その前提となるAllingham, M. G.=Sandmo, A.の「脱税行動モデル」の「正当性」等、様々な点において議論の余地はあるが、少なくとも、恣意性を極力排除し、脱税と納税の分岐点となるとみることができる実調率であることを理論的に説明し得るものであるということはでき、実調率の「目標」とまでは言い切れないとしても、実際の実調率の水準を測る「目安」となり得るものであるとは言えるのではないか。

少なくとも、前述したように、かつて、国会において、実調率の「目標」について問われ、国税庁は、7年という(偽りその他不正行為に係る)除斥期間を基に算出した14.3%という数値があり得ることを説明したが、これまでの検討を踏まえると、除斥期間による実地調査一巡論を前提とするのであれば、当該除斥期間については、「偽り等に係る除斥期間」ではなく、「原則的な除斥期間」を用いる選択肢もあり、その場合、当時は、当該「原

図表 8 実地調査の状況(法人税)[事務年度]									
項目		26	27	前年対比					
実地調査件数	千件	95	94	98.4					
非違件数	千件	70	69	99.1					
非違割合	%	73.7	73.4	▲0.3					
不正件数	千件	19	18	99.6					
不正割合	千件	27.1	26.1	▲1.0					
/ # \ == \$\ - = \$\ - = \ \ - \ \ - \ \ \ \ \ \ \ \ \ \ \									

(出典)国税庁「平成27事務年度 法人税等の調査事績の概要」

則的な除斥期間」は3年であったから、実調率の「目標」としては、14.3%ではなく、33.3%を挙げることとなる(90)。

この説明に比べれば、少なくとも、「限界」実調率は、罰則税率による 牽制効果や除斥期間による効果を反 映したものとなっており、かつ、い ずれについても、(過少申告)加算税 と、「原則的な除斥期間」という、常 識的な数値を用いているから、より 現実的なものと言ってもよいのでは ないかと考えられる。

それでは、直近の平成 27 (2015) 年における個人についての 1.1%、 法人についての 3.2%という実調率

は、どう評価すべきなのであろうか、絶望的なほどに低い水準と見るべきなのであろうか、 それとも、十分とは言えないものの、そこまで悲観的な水準ではないと見るべきなのであ ろうか。

まず、平成 26 (2014) 年における所得税 の最低税率は5%で、法人税の税率は25.50% であり、また、「規範意識」係数はそれぞれ 17.1%と 26.7%であるので、「限界」実調率 はそれぞれ 9.3%と 11.2%となるから、直近 の平成 26 (2014) 年における個人について の 1.1%、法人についての 3.2% という実調率 は、これらの「限界」実調率を満たす水準に はなく、また、長期的に低下傾向にあるのも 事実であり、平成元(1989)年の個人につい ての2.3%、法人についての8.5%と比較して も半減以下となっている。しかしながら、「限 界」実調率は、法定税率、加算税率、除斥期 間及び「規範意識」係数の如何により変化す るので、過去の実調率と比較するとしても、 過去の実調率と「限界」実調率との関係につ いても考慮しながら比較すべきであろう。

そこで、「限界」実調率と(実際の)実調率 との乖離について、仮に、「充足率」と呼ぶこ



(出典)第 16 回 国税審議会 説明資料「税務行政の現状と課題」(実調率)

『税制参考資料集(平成 28 年度)』(2016 日本租税研究協会)(法人税率)

国税庁『事務年報』(「規範意識」係数)

ととした上で、所得税については、累進税率 構造となっており、比較が難しいので、法人 税について、これまでの経緯を見ると、まず、 平成元(1989)年においては、法人税率は 40%、除斥期間は3年であったので、「限界」 実調率は 23.2%となり、平成元 (1989) 年に おける 8.5%という実調率は、「限界」実調率 23.2%に比し、4 割弱(36.6%)の「充足率」 となっていることになり、これに対し、平成26 (2014) 年においては、実調率 3.2%は、「限 界」実調率11.2%に比し、3割弱(28.6%)の 「充足率」となっている。これらを基に、平成 元 (1989) 年と平成 26 (2014) 年を比較する と、確かに、実調率は、8.5%から3.2%となっ て、半減どころか、4割弱(36.5%)にまで減 少していることになるが、「限界」実調率に対 する「充足率」は、36.6%から28.6%となって、 8割弱(78.2%)にしか減少していない。

昭和 40 (1965) 年からの法人税率、除斥期間、実調率、「規範意識」係数<sup>(91)</sup>、「限界」 実調率及び「充足率」の推移を示すと、図表 9 のとおりとなる。

このグラフからは、特に「充足率」の推移 に着目すると、直近の「充足率」は、30%弱 となっており、さすがに、「充足率」が 40~

50%台の水準が続いていた昭和の時代と比 較すると見劣りはするが、実調率自体は 4% 台を維持していたものの、「充足率」は20% 台前半の水準が続いていた平成13(2001)年 から平成 16 (2004) 年までよりも高い水準に あると言える。これは、主に、「租税競争」の 結果として、特に、平成に入ってから法人税の 税率引下げが行われたことや平成 16 (2004) 年度に法人税について除斥期間が3年から5年 に延長された(92)ことにより、「限界」実調率が 劇的に低下したことの影響が大きく、特に、除 斥期間が3年から5年に延長された直後の平成 16 (2004) 年から平成23 (2011) 年にかけて は「充足率」は40%前後と昭和の時代と遜色 のない数字となっている。いずれにしても、 「充足率」を見る限りでは、その変化は、(実 際の)実調率ほど長期的に低下傾向にはない と言うこともできるのではないか。

#### (5) 富裕層への対応強化の必要性

国税庁は、「調査において重点的に取り組んでいる事項」として、「富裕層に対する適正課税の取組」を挙げており(93)、国税庁は、「悪質な納税者には厳正な調査を実施する一方で、その他の納税者には簡易な接触を実施」として、その調査体系につき、様々な角度から情報の分析を行い、不正に税金の負担を逃れようとする悪質な納税者に対しては、適切な調

査体制を編成し、厳正な調査を実施することとしている一方で、その他の納税者に対しては、実地調査のほか、文書や電話での連絡などによる簡易な接触も行うなど、限られた人員等をバランスよく配分し、効果的・効率的な事務運営を心掛けているとしている(94)ことを踏まえると、富裕層を「悪質な納税者」と捉えているように誤解されるかもしれない。

富裕層の倫理性については、上層階級の人々が下層階級の人々よりもより 非倫理的に振る舞うことを明らかにし た社会実験もある<sup>(95)</sup>が、その一方で、ノブレス・オブリージュ(noblesse oblige)という言葉もあるし、「金持ち喧嘩せず」とも「衣食足りて礼節を知る」とも言い、逆に、「貧すれば鈍する」とも言うから、これらは、社会的な経験則として、倫理性について、富裕層の方が貧困層よりも高いことを示唆しているとも言えないでもない。

国税庁が、有価証券・不動産等の大口所有者、経常的な所得が特に高額な者などの、いわゆる「富裕層」に対して、資産運用の多様化・国際化が進んでいることを念頭に実施している調査についての平成 27 (2015) 事務年度の調査事績等は、図表 10 のとおりであるが、これを見ると、「調査件数」に占める「申告漏れ等の非違件数」の割合である「非違割合」は、実地調査全体では86.4%であるのに対し、富裕層は79.5%、海外投資等などを行っている富裕層に限っても81.6%となっていて、富裕層の申告水準は、全体よりも低いものとはなっておらず、この点からも、富裕層を「悪質な納税者」とは捉え難い。

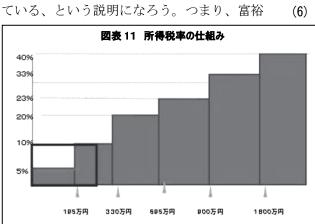
事実、国税庁は、富裕層については、資産 運用等から生じる所得の割合が高く、その資 産運用等が多様化・国際化していることを踏 まえ、運用益等に適正に課税するとともに、 将来の相続税の適正課税に向けて、情報の蓄

### 図表 10 富裕層に対する調査事績(平成 26 事務年度)

I	頁 目		全体	富裕層	海外投資 等富裕層
調	査件数	件	48,043	4,377	565
申告漏れ	等の非違件数	件	41,515	3,480	461
非	違割合	%	86.4	79.5	81.6
申告漏	れ所得金額	億円	4,522	516	168
追	徴税額	億円	746	120	43
一件	<b>非漏机所</b>	万円	946	1,179	2,970
当たり	追徴税額	万円	155	273	756

- (注)「非違割合」については、「申告漏れ等の非違件数」/「調査件数」 により算出。
- (出典)国税庁「いわゆる「富裕層」への対応」国税庁 HP『平成 26 事務 年度における所得税及び消費税調査等の状況について』

積を図る必要があり、例えば、海外にある資 産については、税務当局による把握が難しい と考え、海外にある資産から生じた所得に係 る所得税や海外にある資産に係る相続税を不 正に免れるといった事例が把握されており、 加えて、富裕層は、弁護士や税理士といった 専門家や富裕層向けにサービスを提供する金 融機関が組成した複雑な取引の組合せにより 税負担を軽減・回避しようとすることがあり、 このような富裕層に対して適正な課税が行わ れているかどうかは、それ以外の納税者の税 に対する公平感に大きな影響を及ぼすことに なるため、富裕層への取組を重点課題として 掲げ、積極的に資料情報の収集、調査等を実 施することとしている(96)、と説明している。 これは、富裕層について、海外への資産隠し、 国外で設立した法人を利用した国際的租税回 避及び各国の税制・租税条約の違いを利用し た国際的租税回避の3つのリスクを念頭に置 いたもので(97)、要約すれば、富裕層は資産性 所得の割合が高く、また、海外等を利用した 租税回避スキームなどを利用しやすいので、 富裕層が適正に申告納税を行っているかどう か、適正に申告納税を行っていない富裕層が いるのであれば、適切にその是正を図ること が社会全般の申告水準を向上させることに繋 がることから、富裕層に対する対応を強化し



(出典)Freshmanmoney「所得税の計算方法」

(http://www.freshmanmoney.com/tax/calculate.html)

層への対応強化については、富裕層について、 「悪質な納税者」と捉えているからでは必ず しもないと言えるであろう。

しかしながら、「限界」実調率の理論に従えば、「富裕層に対する適正課税の取組」を「調査において重点的に取り組んでいる事項」としていること、即ち、富裕層への対応を強化するために、富裕層に対する調査を重点的に行う必要性について、合理的に説明することが可能となる。

少なくとも、富裕層を高所得階級と捉えれば、累進税率構造の所得税の下では、原則として、総所得金額が多くなるに従って適用される税率が階段状に高くなるので、実効税率は、図表 11 に示されるように、右肩上がりとなるが、前述の(12')式

 $p' = \theta (1-c) / (n_1 \times (\theta (1+\pi_1)+c))$ 

は、加算税率 $\pi_1$ 、「原則的な除斥期間」 $n_1$ 及び「規範意識」係数cが一定の下では、前述の図表2のとおり、法定税率 $\theta$ の上昇に応じて「限界」実調率p、は上昇することになるから、実効税率の高い高所得階級に対しては、実効税率の低い低所得階級よりも、より高い実調率を維持しなければならない、つまり、富裕層に対しては、より重点的に調査を実施しなければならない、ということが導き出されることになる。

## 

直近の平成 26 (2014) 年における 個人についての 1.1%、法人について の 3.2%という実調率は、「限界」実調率と(実際の)実調率との乖離を示す「充足率」という観点から見ると、十分とはいえないものの、そこまで悲観的な水準ではないと見るべきであろう。

とは言え、「限界」実調率と(実際の) 実調率との乖離をできるだけ解消し、 「充足率」を高めることは、実調率の 持つ牽制効果を十分に発揮させる観点 から重要であろう。

それでは、「限界」実調率と(実際の)実調率との乖離を解消するためには、どのような措置が考えられるであろうか。

#### イ (実際の)実調率の上昇

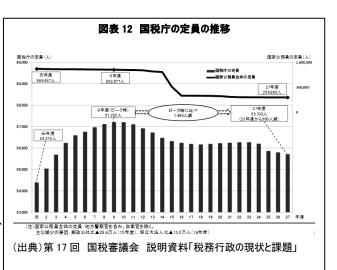
一つの方法は、(実際の) 実調率を上昇させることである。

このため、国税庁は、税務行政を取り巻く 経済・社会が変化する中、引き続き、国税庁 の任務を適切に遂行するため、内部事務の効 率化による調査・徴収事務量を確保するとと もに、調査・徴収事務の効率化・高度化を図 る必要がある、として、①システムの改修や 業務の見直しによる事務の効率化・高度化 (e-Tax の更なる普及と質的向上や地方税当 局とのデータ連携などを推進)、②内部事務の 集中化(小規模な税務署の内部事務(窓口事 務を除く。)について、近隣の税務署に集中化 することにより、事務の効率化や人員配置の 最適化を図る。)、③滞納整理事務の集中化(小 規模な税務署の滞納整理事務について、近隣 の税務署に集中化することにより、効果化か つ効率的な事務を実施する。)といった施策に より、内部事務の効率化による調査・徴収事 務量の確保等の取組を推進するとしている (98)。また、国税庁は、平成 29 (2017) 年度 の機構・定員要求について、税務行政に係る

制度及び環境の変化を踏まえ、定員関係については、平成 29 (2017) 年度 定員要求について、「税制改正等への対応」、「国際的な租税回避等への対応」、 「ICT化の推進・調査事務の複雑化 等への対応」等の観点から、1,107 人 の増員要求を行っている<sup>(99)</sup>。

しかしながら、税務署内で行う申告 書の入力処理、納税者へのお尋ね文書 の発送、電話連絡などの内部事務の集 中化による事務の効率化などによって 調査・徴収事務量を劇的に増加させ、 実調率を顕著に増加させることは中々 困難であろう。事実、国税庁においては、10年も前から、「できる限り税務署の内部事務を効率化し十分な調査・徴収事務量を確保する・・・必要がある」(100)とし、また、「申告が適正でないと認められる納税者に対してより一層的確な調査・指導を実施するため、各種事務について不断の見直しを行うとともに、事務処理のIT化、外部委託化等を推進することにより、事務の効率的な実施に努め、調査に係る事務量を可能な限り確保する」(101)としてきたが、実調率の推移を見る限り、劇的な改善となっては現われていないようにも見受けられる。

また、国税庁の定員についても、図表 12 の国税庁の定員の推移を見ても分かるように、平成元 (1989) 年度に消費税の導入等に伴い、増員措置が図られていたが、平成 9 (1997) 年度の 5 万 7,202 人をピークに、最近は厳しい行財政事情を背景に、特に平成 24 (2012) 年度から 4 年連続定員の純減が続いており、平成 27 (2015) 年度の定員は平成 9 (1997) 年度のピーク時に比べて 1,499 人減少の 5 万 5,703 人となっており、平成 28 (2016) 年度予算でも定員は純減となって 5 万 5,666 人ということになって、5 年連続の純減ということで(102)、国会における質疑においても、国税庁の定員増加に理解を示す指摘はある(103)



ものの、政府における定員管理<sup>(104)</sup>の下、国税庁における定員の純増は中々困難な状況となっている。

かつて、昭和 63 (1988) 年に、国会にお いて、実調率について、所得税(申告所得税 に係る営庶業所得者) につき、昭和60(1985) 年度において 3.8%、法人税につき、昭和 60 (1985) 事務年度において 9.6%であった(105) ことを前提に、所得税(申告所得税に係る営 庶業所得者) について、実調率を 5.6%(106) 上昇させるために必要な人員を 3.744 人と説 明したことがあった(107)ように、実調率を劇 的に改善するためには、おそらく、百人単位、 千人単位の定員の純増が必要となろう(108)が、 このような定員の純増は極めて困難であり、 仮に、百人単位、千人単位の定員の純増が認 められたとしても、前述の国会における説明 に関連して、当時の大蔵大臣が、ネット(純 増)で数千人の人員を確保していくとすれば、 教育や訓練も必要となろう、と説明している (109)ように、国税庁における通常の採用数に 加え、百人単位、千人単位の人員を追加的に 採用したとしても、これらの者を直ちに調査 事務に向けられる訣ではなく、採用時に、研 修等を的確に実施し、調査担当者としての能 力・資質等を育成する必要も生じ、また、年 度ごとに改正される税法等に係る改正内容等 を適切に理解させ、習得させるためにも、定 期的に研修等を実施することも必要であり、 これらに伴って生ずる事務量も当然のことな がら、無視し得ない。

#### ロ 「限界」実調率の低下

もう一つの方法は、「限界」 実調率を低下させることである。

前述のように、「限界」実調率は、法定税率  $\theta$ 、除斥期間 n、加算税  $\pi$  及び「規範意識」係数 c を基に算出され、法定税率  $\theta$  が低下すれば、「限界」実調率も低下し、「原則的な除 斥期間」  $n_1$  を延長したり、(過少申告)加算税  $\pi_1$  や「規範意識」係数 c を増加させたりし

ても、「限界」実調率は低下させられる。特に、「原則的な除斥期間」 n<sub>1</sub> は、「限界」実調率の逆数であるので、これを倍増させれば、「限界」実調率を大幅に低下させることができる。

「原則的な除斥期間」 $n_1$ は現在 5 年であり、(過少申告) 加算税 $\pi_1$ は現在 10%であるので、これらを「原則的な除斥期間」 $n_1$ については 10 年、(過少申告) 加算税 $\pi_1$ については 20%にそれぞれ倍増させれば、例えば、法人税については、平成 26 (2014) 年においては、法人税率 $\theta$  は 25.5%であり、「規範意識」係数 $\alpha$  は 26.7%としているので、「限界」実調率は、「原則的な除斥期間」 $\alpha$  を  $\alpha$  を  $\alpha$  に  $\alpha$  の  $\alpha$  の  $\alpha$  に  $\alpha$  の  $\alpha$  の  $\alpha$  の  $\alpha$  に  $\alpha$  の  $\alpha$  の  $\alpha$  の  $\alpha$  に  $\alpha$  の  $\alpha$ 

つまり、Allingham, M. G.=Sandmo, A. の「脱税行動モデル」の結果として、個人の所得に対し、政府が課税するとき、所得水準を偽ることができる場合、個人には脱税の動機付けとなり、その動機付けを抑制するために、税務当局は個人の真の所得水準をより正確的に把握するように、調査の精度を高めること又は脱税による罰則金の水準を高く設定する方法があるという結論になる(110)、ということである。

また、「規範意識」係数 c を増加させることも、「限界」実調率の低下に繋がる。この点は、具体的に何を以て「規範意識」係数 c とするかにつき課題が多いが、「規範意識」係数 c については、納税者による適正な申告の水準が上昇すれば、実地調査の対象となる申告内容を是正すべき納税者数が減少するので、実調率は低下しても支障はない、ということになるから、抽象的には理解し得よう。また、「原則的な除斥期間」 $n_1$ を延長したり、(過少申告)加算税  $\pi_1$  を増加させたりすることは制度改正により確実に行い得るが、「規範意識」

係数cについては、「規範意識」が納税者の自 主性に委ねられるものであるとして、「租税教 育を広く普及させ税の社会における役割につ いて正しい認識を一般的に浸透させることは、 国民全体の納税に対する規範意識を高める点 で必要なことである」(111)との指摘や租税法 規の間隙をついた租税回避が堂々と行われて いるように、「納税」という行為の社会的位置 付けが決して高いものとはいえず、また、将 来的な国家と国民の関わり方としても持続可 能な姿とはいい難いような憂慮すべき事態に 対しては、租税に対する高い納税者意識を涵 養するような租税教育といった取り組みを実 践していくことが重要といえる(112)との指摘 があるように、その向上には租税制度の広報 や租税教育といった地道な取組みによる部分 が大きく、一朝一夕になし得るものではない と考えられがちであるが、実は、「規範意識」 については、「納税者のコンプライアンスの維 持・向上という観点から考えるならば、刑罰 は、最も強力な制裁としての機能を通じて脱 税を抑止し、納税秩序を維持し、更には「社 会一般の倫理意識をも覚醒し強化する」役割 を担っている」(113)とされ、あるいは、「納税 者のコンプライアンスを維持・向上させるた めには、・・・納税者が真に嫌がるような実効 性のあるペナルティを課すことが重要であ る」(114)とされるように、制度的にも向上させ られるものであり、刑罰に限らず、例えば、仮 名や借名の預貯金口座を開設しにくくしたり、 国外送金調書や国外財産調書の提出制度を創 設したりすることにより、所得の脱漏を容易 に行えなくすることで、「規範意識」を向上さ せざるを得なくすることも可能である。つま り、納税者の法令遵守(「規範意識」)は、納 税倫理に基づいて自発的に租税法及び関係法 令を遵守する形態をいい、市民としての自発、 社会的正義感によるものであり、積極的な遵 守というべき形態である「租税承認型遵守(積 極的遵守) | と脱税行為が税務当局に発覚した

際に受ける加算税、懲役刑等の制裁あるいは 社会的な信用の失墜を恐れて、やむを得ず租 税法及び関係法令を遵守するものであって、 消極的な遵守というべき形態である「制裁忌 避型遵守(消極的遵守)」の二つの形態によっ て実現し得る<sup>(115)</sup>、ということである。

#### 4 帰結

#### (1) 「限界」実調率という考え方(116)

「限界」実調率は、昭和 47(1972)年に公表された Allingham, M. G.=Sandmo, A. の「脱税行動モデル」を出発点とする考え方である。Allingham, M. G.=Sandmo, A.の「脱税行動モデル」については、これまでに、様々な議論が行われ、それ自体、その前提等については、実務の観点等から疑問を持たざるを得ない面もあり、また、その Allingham, M. G.=Sandmo, A.の「脱税行動モデル」から導き出される結論についても、脱税が把握される可能性が低い下で遵守意識が高い水準にあることを説明することはできない(117)など、実態に必ずしも適合していない面もあり、その意味では、当然のことながら、完全な「脱税行動モデル」とは言い難いであろう。

したがって、「限界」実調率についても、その出発点とする Allingham, M. G.=Sandmo, A.の「脱税行動モデル」についての「正当性」が十分ではない以上、「正当」とは言い難いとする見方もあり得よう。

しかしながら、Allingham, M. G. = Sandmo, A.の「脱税行動モデル」から導き出された(6')式

### $p \pi < \theta$

は、法定税率 θ、調査を受ける確率 p 及び脱漏所得に対して課される罰則税率 π からなる極めて簡単な数式であり、かつ、その内容は、納税者は、適正申告を行った場合の納税額と、過少申告を行った場合の調査を受け(過少申告が把握され)る確率の下での罰則税を含む納税額(の期待額)と比較して、前者(適正

申告を行った場合の納税額)が大きい場合に、脱税を行う、という分かりやすいものであり、また、当該(6')式から得られる(11')式  $p'=\theta$  (1-c) / ( $n_1 \times (\theta (1+\pi_1)+c)$ ) に基づく「限界」実調率についても、独自に「規範意識」係数 c を加味してはいるが、除 斥期間  $n_1$ 、加算税率 $\pi_1$  からなる簡単な数式であり、分かりやすいと言えよう。

また、これまで国会等において、実調率の水準の適否等について説明を求められた際などに、議員の主張を前提に、実調率の「目標」としてかつて挙げられたことのある、単に除斥期間の年数のみに依拠した7年の場合の14.3%なり、3年の場合の33.3%なりよりも、「限界」実調率は、罰則税率の影響や効果も取り入れたより合理的で筋の通った考え方になっており、一定の理論的な根拠に基づいた説明が行えるものになっていると言えよう。

ところで、実調率の長期的な低下傾向の下、 直近の平成 26 (2014) 年における個人についての 1.1%、法人についての 3.2%という実調率について、危機感が示される中で、その上昇を図るために、国税庁は、内部事務の効率化等による調査事務量の増加など、地道な取組みを続けている。

しかしながら、当該実調率につき、上昇を 図る必要があるとしても、どの程度まで上昇 させればよいかについては、必ずしも明確な 説明が行われて来なかったようにも思える。

その点、「限界」実調率については、脱税と納税の分岐点となるとみることができる「限界」の実調率であり、一つの「目安」となるものとすることができると言っても差し支えないのではないか。

したがって、「限界」実調率を一つの「目安」 として用いれば、現在の実調率がどの程度の 水準にあるか、また、過去の実調率との比較 において、どの程度の水準にあるかについて、 ある程度客観的かつ合理的に説明することが 可能になる。 例えば、これまでも何度も触れたように、 直近の実調率については、その低下について、 強い危機感が示されている。しかしながら、 「限界」実調率を一つの「目安」として用い ると、ここ数年の実調率は、実調率自体は 4% 台を維持していたものの、「充足率」は 20% 台前半の水準が続いていた平成 13 (2001) 年から平成 16 (2004) 年までよりも高い水 準にあると言え、これは、前述の「規範意識」 係数 c を加味した(12)式

 $p'=\theta (1-c)/(n_1 \times (\theta (1+\pi_1)+c))$  によって算出される「限界」実調率を「目安」 として用いた場合だけでなく、後述の「規範 意識」係数 c がない場合の(13)式

 $p' = 1 / (n_1 \times (1 + \pi_1))$ 

によって算出される「限界」実調率を「目安」 として用いた場合や、「規範意識」係数 c が「辛め」の場合の(12")式

 $p'=\theta (1-c^2)/(n_1\times (\theta (1+\pi_1)+c^2))$  によって算出される「限界」実調率を「目安」 として用いた場合においても同様である。

したがって、ここ数年の実調率は、「限界」 実調率との比較において、十分とは言えない ものの、そこまで悲観的な水準ではないと見 るべきではなかろうか。

また、「限界」実調率を一つの「目安」とすることにより、これまでの実調率の上昇への取組みに加え、「限界」実調率を低下させることにより、納税者の脱税行動に対する牽制効果を高めることも可能になることも、ある程度客観的かつ合理的に説明することが可能になる。つまり、内部事務の効率化等による調査事務量の確保や定員増による実調率の劇的な増加が中々困難な中で、除斥期間の延長や罰則税率(加算税率)の引上げにより、「限界」実調率の低下を図ることで、現行の実調率の水準でも牽制効果を高めることが可能になる、ということである。

#### (2) 「基本」加算税の導入

「限界」実調率の理論から、除斥期間の延

長や罰則税率(加算税率)の引上げにより「限界」実調率の低下を図ることが可能になることが導かれ、そのことは、「規範意識」係数 c を加味した場合における「限界」実調率につき、法定税率  $\theta$  を 20%、「規範意識」係数 c を 20%とした場合において、加算税率 $\pi_1$ である 10%に代えて重加算税率 $\pi_2$ である 35%を、また、「原則的な除斥期間」 $n_1$ である 5年に代えて「偽り等に係る除斥期間」 $n_2$ である 7年をそれぞれ用い

ると、「限界」実調率は、7.6%から 4.9%へ と、2.7%ポイント押し下げられることからも 明らかである。しかし、同時に、この 2.7% ポイントの押下げ効果のうち、加算税率π1 である 10%に代えて重加算税率 $\pi_2$  である 35%を適用したことによるものは 0.7%ポイ ントに過ぎず、「原則的な除斥期間」 n<sub>1</sub>であ る5年に代えて「偽り等に係る除斥期間」n 2 である 7 年を適用したことによるものが 2.0%ポイントであることを見ると、罰則税率 (加算税) の引上げによる効果は限定的であ ることが分かり、特に、除斥期間nについて は「原則的な除斥期間」 n1である5年が「偽 り等に係る除斥期間」 n2である 7年へと僅 か 1.4 倍になっただけであるのに対し、罰則 税率 $\pi$ については加算税率 $\pi$ 1である 10%が 重加算税率π2である 35%へと 3.5 倍になっ たことを踏まえると、我が国の加算税は「著 しく軽い」との指摘(118)や世界的にみると必 ずしも重いものではないとする指摘(119)があ るが、除斥期間の延長による効果に比し、罰 則税率(加算税率)の引上げによる効果が相 対的に小さいことがより明らかになる。

このことは、前述の図表 3 (「加算税と「限界」実調率」)や図表 4 (「除斥期間と「限界」実調率」からも明らかで、現行の加算税率 $\pi_1$  である 10%及びに「原則的な除斥期間」 $\pi_1$  である 5 年について、法定税率  $\theta$  を 20%、「規

図表 13 赤字申告法人に対する実地調査(法人税)の事績(平成 27 事務年度)

項目		19	20	対前年比
実地調査件数	件	15,902	16,213	32.9%
更正決定等件数	件	10,875	10,855	99.8%
不正のあった件数	件	3,504	3,522	100.5%
黒字に転換した件数	件	2,196	1,965	89.5%
増加所得金額	百万円	293,394	233,100	79.4%
不正所得金額	百万円	50,932	40,122	78.4%
増加税額(加算税を含む。)	百万円	18,293	15,966	87.3%

(出典)東京国税局「赤字申告法人に対する実地調査の事績」東京国 税局『平成 20 事務年度における法人税及び源泉所得税の調査事 績について』

> 節意識 | 係数 c を 20%とした場合の「限界 | 実調率 7.6%を 3.8%に半減させるためには、 除斥期間の場合はその年数を倍の 10 年にす ればよいが、加算税の場合はその税率を実に 22 倍の 220%にしなければならない。これは、 我が国の場合、加算税が脱漏所得に対してで はなく、脱漏税額に対して課せられるからで あり、言い換えれば、脱漏所得に対しては、 法定税率 θ を乗じた上で加算税 π1 を乗ずる ことになるので、加算税π1の「重み」が法 定税率θによって減じられるからであるとも 言えよう。実際、所得税の最低税率である5% の場合、脱漏所得に対する加算税 π1の「効 果」は、0.5%にしかならず、また、どんなに 所得脱漏が行われていても、脱漏税額に結び 付かない限り、「罰則税」は課せられないこと になる。

> 例えば、国税庁は、赤字申告法人の中には、 税負担を逃れるために故意に赤字に仮装している法人もあることから、赤字申告法人に対しても調査を行っており、平成 20 (2008) 事務年度における赤字申告法人に対する調査事績は、図表 13 のとおりであって、①調査件数は 16,213 件で、このうち仮装・隠蔽による不正計算のあったものは 3,522 件であり、これは更正・決定等の件数の 32.4%に当たる、②更正・決定等により増加した法人税の脱漏(申告漏れ)所得金額は 2,331 億円で、増加した税額は 160 億円で、不正脱漏所得金額は

401 億円である、③更正・決定等 1 件当たりの脱漏(申告漏れ)所得金額は 2,147 万円、不正 1 件当たりの不正脱漏所得金額は 1,139 万円である、④調査の結果、赤字から黒字に転換した件数は 1,965 件で、調査した法人の12.1%の法人が、実際は黒字であるにもかかわらず赤字申告をしていた(120)ということであったが、裏を返せば、調査した法人の87.9%に当たる 14,248 件については赤字のままであり、特に、更正決定等を行った10,855 件のうち、8,890 件については、更正決定等を行ったにもかかわらず、黒字には転換できなかったことから、脱漏税額は生じず、加算税は課せられなかったものと考えられる(121)。

そこで、罰則税率πの「効果」を高める観点から、また、赤字申告法人に係る調査において把握された脱漏税額に結び付かない脱漏所得に対しても罰則金を課せられるように、現行の結果的に脱漏税額に課せられる加算税のほかに、脱漏所得に直接課せられる加算税を導入することも検討してもよいのではないか。

脱漏所得に直接課せられる加算税を導入するとして、当該加算税を仮に「基本」加算税 $\pi_s$ とするとすると、Allingham, M. G.= Sandmo, A.が導いた(6)式

 $p \pi < \theta$ 

から得られる脱税と納税の分岐点となるとみることができる(7)式

 $\theta = p \pi$ 

については、罰則税率 $\pi$ は、法定税率  $\theta$ 、法定税率  $\theta$  に加算税率 $\pi_1$  を乗じた  $\theta$   $\pi_1$ 及び「基本」加算税率 $\pi_s$  の和 ( $\theta$  +  $\theta$   $\pi_1$ +  $\pi_s$ ) ということになって、

$$\theta = p \times (\theta + \theta \pi_1 + \pi_s)$$
 (8s)  
となり、更に「原則的な除斥期間」 $n_1$   
を加味すると、

 $\theta = p' \times n_1 \times (\theta + \theta \pi_1 + \pi_s) \qquad (11s)$ 

となり、さらに、

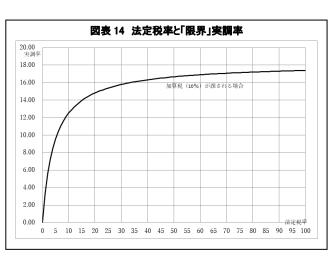
 $p'=\theta/(n_1\times(\theta+\theta\pi_1+\pi_s))$  (13s) と置き換えられるから、「限界」実調率p'は、 法定税率 $\theta$ 、加算税率 $\pi_1$ 「基本」加算税 $\pi_s$ 及び「原則的な除斥期間」 $n_1$  によって決ま ることとなる。

そこで、加算税率 $\pi_1$ を 10%、「基本」加算税  $\pi_s$  を所得税の最低税率と同じ 5%、「原則的な除斥期間」  $n_1$ を 5 年とすると、「限界」実調率 p 'と法定税率  $\theta$  との関係は、図表 14 のとおりとなる。

このグラフからは、調査を実施した全てについて脱漏所得を把握し、加算税が課されれば、「限界」実調率 p'は、例えば、法定税率が 10%の場合では 12.5%、20%の場合は 14.8%となることが分かる。

仮に、脱漏所得に直接課せられる「基本」加算税を導入するとすると、赤字申告法人に対する調査の際に、把握した脱漏所得が脱漏税額に結び付かなくても一定の罰則金を課すことが可能となり、加算税の牽制効果が高まるだけでなく、「限界」実調率 p 'は法定税率θ に連動するようになることから、一意性に欠ける「規範意識」係数 c を加味する必要がなくなり、「限界」実調率が一意的に決まるという利点も伴うことになる。

ただし、「基本」加算税を導入することについては、脱漏所得に対する罰則金とは言え、



赤字の状態にある納税者に課すことになることから、担税力の点で議論を呼ぶ可能性があり、また、「基本」加算税 $\pi_s$ の税率が 5%であれば、法定税率 $\theta$ が所得税の最低税率である 5%の場合、脱漏税額に対しては 100%の加算税を課すことと同じとなり、現行の加算税が 10%であることを踏まえると、その 10倍近い加算税を導入することについては、そもそも、加算税制度につき、「本来、申告納税制度を育成するための行政上の便宜的措置であり、それはその意味において過渡期的措置とみる」向きもある $^{(122)}$ ことなどから、強い反対が予想されよう。

## (3) 「限界」実調率と(実際の)実調率との 乖離の「現実的な」解消

「限界」実調率と(実際の)実調率との開 差を解消する方法については、前述のように、 ① (実際の) 実調率を上昇させるか、②「限 界」実調率を低下させるかしかない。まず、 ①((実際の) 実調率を上昇させる) について は、内部事務の効率化や合理化などにより、 また、定員増を図ることにより調査事務量を 確保する必要があるが、当該調査事務量を大 幅に増加することは中々困難であり、また、 ②(「限界」実調率を低下させる)についても、 除斥期間を延長したり、加算税率を引き上げ たりすることは、慎重論や反対論もあり(123)、 また、法改正を伴い、かつ、これまでの経緯 を見ても、例えば、除斥期間の延長について は、平成 16 (2004) 年度の税制改正におい て行われた法人税の除斥期間の延長は、バブ ル崩壊後の金融機関の不良債権処理と企業再 生支援を目的として欠損金の繰越控除期間が 7年に延長されたことに伴い、法人税の課税 処分の期間制限が順次延長されることとなっ た(124)ものであり、また、平成23(2011)年 度の税制改正において行われた所得税等の除 斥期間の延長は、実務慣行として行われてき た「嘆願」を解消する観点から、納税者が申 告税額の減額を求めることができる更正の請 求の期間を1年から5年に延長し、あわせて、 課税の公平の観点も踏まえ、課税庁による増 額更正の期間を3年から5年に延長するもの であった<sup>(125)</sup>ことなどを踏まえると、単に「限 界」実調率を低下させるために当該法改正を 行うのは、必ずしも容易ではないし、「規範意 識」係数を引き上げることは、より一層困難 であろう。

しかしながら、実は、現行制度の下でも「限界」実調率を低下させる方法もある。

それは、除斥期間nや罰則税率 $\pi$ につき、 「原則的な除斥期間」 n1 や(過少申告) 加 算税π1を用いるのではなく、「偽り等に係る 除斥期間 | n<sub>2</sub> や (隠蔽・仮装に係る) 重加 算税 π2 を用いるようにすることである。も ちろん、「偽り等に係る除斥期間」n2や(隠 蔽・仮装に係る) 重加算税 π2 を用いるよう にするためには、実地調査において把握した 脱漏につき、偽りその他不正の行為や隠蔽・ 仮装の事実等を把握する必要があり、特に、 経済取引の国際化や情報化の進展など、税務 を取り巻く環境が変化している中にあっては、 決して容易なことではないことから、このよ うな環境の変化に適切に対応し、納税者の信 頼と期待に応えるためには、職員の職務執行 能力の維持・向上を図ることが必要であり、 したがって、税務職員については、より高度 の専門的知識が要求されることとなることか ら、税務大学校における研修等について、量 的にも質的にもその充実に努め、以て職員一 人一人に職務遂行に必要な専門的知識・技能 等を付与し、その能力・資質の一層の向上を 図ることがより一層重要となっていると言え よう(126)(127)。

一般行政事務のうちでも、税の賦課徴収という事務は、高度の専門知識を必要とし、また、税務職員は、社会経済状勢の進歩、複雑化に即応して、たえず専門的な新しい知識を吸収していくことが必要であり、税務行政は権力行政の最たるものであるから、税務職員

は強い正義感とともに、視野の広い豊かな常識をそなえた立派な社会人であることが要請される(128)ことから、税務大学校は、「税務職員に対し、職務の遂行に必要な知識技能およびその応用能力を授けるとともに、公務員としての人格識見を高めることにより税務行政の質的向上に資すること」(129)に努める必要がある。長期的な実調率の低下などを背景に、ややもすれば、調査・徴収事務が最優先されがちであるが、税務大学校が担っている職員研修は、当該調査・徴収事務を担う職員を養成する「一つの大きな投資」(130)であることを忘れてはならない。

#### (4) 実調率の意味

「限界」実調率の議論は、実調率の議論を 見直す意味もある。

実調率は、冒頭で定義したように、「実際に調査を実施している割合」であるが、個人の実調率は、個人についての実地調査(平成20(2008)年以降は実地着眼調査を含む。)の件数を税額のある申告を行った納税者数で除したものであり、法人の実調率は、法人についての実地調査の件数を対象法人数で除したものであり、言わば、様々な態様の納税者について「十把一絡げ」に単純平均した数値に過ぎない。

しかし、「限界」実調率だけを見ても、当該 「限界」実調率は、様々な態様の納税者に係 る法定税率、加算税率、除斥期間、「規範意識」 係数の如何により異なることから、これらが 異なる個人なり法人なりの「限界」実調率は それぞれに異なることとなり、それ故、それ ぞれに異なる「限界」実調率を「目安」とす る実調率は、様々な態様の納税者ごとに異な るべきであるところ、それらを単純に平均し て求められた実調率の意味には限界があると 考えられる。事実、累進税率が適用される個 人(所得税)については、現状では「限界」 実調率を示すことは困難であり、そこで、本 稿においては、法人を基に、「限界」実調率に ついて、具体的に議論したが、実は、法人に ついても、「中小企業者等の法人税率の特例」 があり、現行、中小企業者等の各事業年度の 所得金額のうち年800万円以下の金額に対し ては、15%に軽減された法人税率が適用され るから、厳密にいえば、法人についても、法 定税率だけをとっても一意的に「限界」実調 率の議論はできないということになる。また、 「規範意識」係数についても、「規範意識」は 実際上は納税者の態様ごとに異なると考えら れるから、同様であろう。つまり、より意味 のある「限界」実調率を求めるのであれば、 納税者の態様別により細分化して議論する必 要があるということであり、同様のことは、 実調率についても言えよう。少なくとも「限 界」実調率の議論を前提とすると、実調率に ついては、「限界」実調率を「目安」とするこ とになるから、当該「限界」 実調率の如何(高 低) によってその如何(高低)を議論するこ とになろうが、当該「限界」実調率自体につ いて、納税者の態様別により細分化して議論 する必要があるのであれば、実調率について も、同様に、納税者の態様別により細分化し て議論する必要があるということになろう。 この点は、これまでも指摘されてきた(131)が、 法定税率、加算税率、除斥期間、「規範意識」 係数によって構成される「限界」実調率につ いての議論を前提とすると、より鮮明となろ

少なくとも、単純平均に過ぎない個人や法人についての実調率の如何について過度に「一喜一憂」する必要はないのではないか。 このことは、個人や法人についての実調率を 更に単純平均しても、余り意味のあることに はならないことからも理解されるであろう。

#### (5) 残された課題

まず、現行の個人なり法人なりの実調率は、 「限界」実調率を「目安」にすれば、十分と は言えないものの、そこまで悲観的な水準で はないと見るべきであろう。しかしながら、 「目安」となる「限界」実調率を大きく下回っているのだから、「限界」実調率について、脱税と納税の分岐点となるとみることができるのであれば、雪崩を打って脱税が横行し、適正な申告など期待し得ない筈なのに、現実には、そのような状況にはない。つまり、「限界」実調率だけからでは、「脱税行動」を説明できない、ということであるが、この点については、稿を改めて論ずることとしたい。

次に、本稿において議論した「限界」実調率についての出発点とした Allingham, M. G. = Sandmo, A.の「脱税行動モデル」から導き出された(6')式

 $p \pi < \theta$ 

に基づくものであるが、実は、Allingham, M. G.=Sandmo, A.の「脱税行動モデル」からは (6')式と同時に、(5')式

 $p\pi > \theta$  (p+(1-p)(U'(W)/U'(W(1- $\pi$ ))) も導き出されているにもかかわらず、「限界」 実調率の議論においては、当該(5')式は無視した。 しかしながら、(5')式は(6')式と同時に導き出されたものである以上、当該(5')式が実調率とどのような関係になるか等については、検討する必要があろう。

また、前述したように、「限界」実調率がその出発点とした Allingham, M. G.=Sandmo, A.の「脱税行動モデル」については、完全な「脱税行動モデル」とは言い難く、講学上も、その改善を図り、より完全な「脱税行動モデル」を構築するために、様々な「脱税行動モデル」が提案されている。したがって、これらの「脱税行動モデル」についても、調査を受ける確率 p が含まれているのであれば、これらの「脱税行動モデル」から導き出されることになる調査を受ける確率 p は、どのようなものになるかについても、検討する必要があろう。

そして、これらの検討により、本稿において議論した「限界」実調率よりも更に精緻化された「適正な」実調率を導き出せるかもし

れない。

しかし、これらの点については、今後の課題とせざるを得ない。

#### 5 補論

#### (1) 「規範意識」係数 c がない場合

本稿においては、Allingham, M. G. = Sandmo, A.の「脱税行動モデル」から導き出された(6)式

 $p \pi < \theta$ 

から得られた、脱税と納税の分岐点となると みることができる(7)式

 $\theta = p \pi$ 

を基に、当該(7)式を現実的な変数に置き換えた(9)式

 $p = \theta / (\theta + \theta \pi_1)$ 

により「限界」実調率を求めたところ、(9) 式は、(10)式

 $p=1/(1+\pi_1)$ 

となることから、当該「限界」実調率p'は、法定税率 $\theta$ の如何に関係なく、加算税率 $\pi_1$ 及び「原則的な除斥期間」 $n_1$ によって決まることとなり、その結果、法定税率 $\theta$ が 0%であっても一定の「限界」実調率が必要となるという結果が得られたことから、「規範意識」係数cという変数を新たに加味して、「脱税行動モデル」から導き出された(6')式の修正を図ったところである。

しかしながら、以下においては、前述の「「限界」実調率p'は、法定税率 $\theta$ の如何に関係なく、加算税率 $\pi_1$ 及び「原則的な除斥期間」 $n_1$ によって決まる」という前提の下に議論を展開した場合の帰結等について、論ずることとしたい。

## イ 法定税率と「限界」実調率との関係(再 掲)

法定税率と「限界」実調率との関係については、(9)式

 $p = \theta / (\theta + \theta \pi_1)$ 

について、「原則的な」除斥期間n<sub>1</sub>を加味し

た(12)式

$$p'=\theta /(n_1 \times (\theta + \theta \pi_1))$$

$$p' = \theta / (n_1 \times \theta \times (1 + \pi_1))$$
  
 $p' = 1 / (n_1 \times (1 + \pi_1))$  (13)

と書き換えると、「限界」実調率p'は、 法定税率 $\theta$ の如何に関わらず、加算税 率 $\pi_1$ 及び「原則的な除斥期間」 $n_1$ に よって決まることとなる。

そこで、加算税率 $\pi_1$ を 10%、「原則的な除斥期間」 $n_1$ を 5年とすると、「限界」実調率p"は 18.2%となり、「限界」

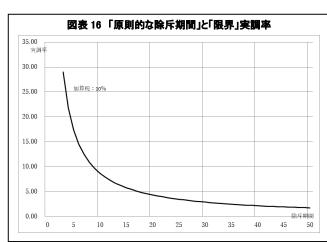
実調率 p 'と法定税率  $\theta$  との関係は、前述の図表 2 (法定税率と「限界」実調率)のとおりとなる。そのグラフからは、加算税率 $\pi_1$  が 10%、「原則的な除斥期間」 $n_1$ が 5 年であると、「限界」実調率 p 'は、法定税率  $\theta$  の如何に関わらず、18.2%となって一定となることが分かる。

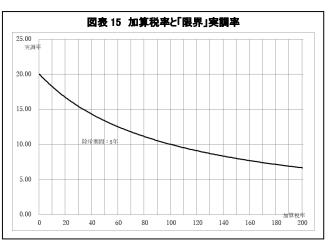
## ロ 加算税率と「限界」実調率との関係 次に、(13)式

 $p' = 1 / (n_1 \times (1 + \pi_1))$ 

は、「原則的な除斥期間」 $n_1$ が一定であるとすると、加算税率 $\pi_1$ の変化に対応した「限界」実調率p'を導き出すことができる。

そこで、「原則的な除斥期間」 $n_1$ を5年とすると、「限界」実調率p'と加算税率 $\pi_1$ との関係は、図表 15 のとおりとなる。





このグラフからは、「限界」実調率は、まず、 加算税 $\pi_1$ がない場合(加算税率 $\pi_1$ が 0%の場合)20%となり、次に、加算税率 $\pi_1$ が 100% の場合 10.0%となり、加算税率 $\pi_1$ が 200% の場合 6.7%になることが分かる。

## ハ 除斥期間と「限界」実調率との関係

さらに、(13)式

 $p'=1/(n_1\times(1+\pi_1))$ 

は、加算税率 $\pi_1$ が一定であるとすると、「原則的な除斥期間」 $n_1$ の変化に対応した「限界」実調率p'を導き出すことができる。

そこで、加算税率 $\pi_1$ を 10%とすると、「限界」実調率p'と「原則的な除斥期間」 $n_1$ との関係は、図表 16 のとおりとなる。

このグラフからは、加算税率 $\pi_1$ が 10%の場合、「限界」実調率は、「原則的な除斥期間」  $n_1$ が 3年であれば 30.3%となり、「原則的な

除斥期間」 $n_1$ が5年になると18.2% に低下し、「原則的な除斥期間」 $n_1$ が10年になると9.1%と、「原則的 な除斥期間」 $n_1$ が5年の場合に必 要な実調率の半分にまで低下するこ とが分かる。

## ニ 除斥期間と加算税率との関係

ところで、(13)式

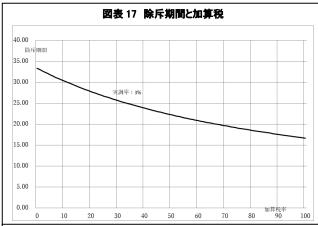
 $p'=1/(n_1 \times (1+\pi_1))$  は、「原則的な除斥期間」 $n_1$ と加算税率 $\pi_1$ との関係について、

 $p'(n_1 \times (1 + \pi_1)) = 1$   $n_1 \times (1 + \pi_1) = 1/p'$   $n_1 = (1/p')/(1 + \pi_1)$ あるいは、  $p'(n_1 \times (1 + \pi_1)) = 1$   $p' \times n_1 \times (1 + \pi_1) = 1$   $(1 + \pi_1) = 1/(p' \times n_1)$  $\pi_1 = 1/(p' \times n_1) - 1$ 

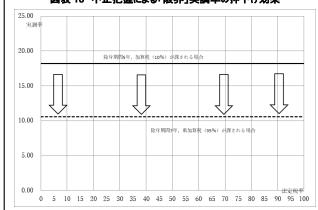
と置き換えることにより、特定の「限界」実調率p'を構成する「原則的な除斥期間」 $n_1$  と加算税率 $\pi_1$  の関係を求めることができることになる。

そこで、「限界」 実調率 p 'を 3% とすると、 加算税率  $\pi_1$  と「原則的な除斥期間」  $n_1$  との 関係は、図表 17 のとおりとなる。

このグラフからは、実調率 3%を「限界」 実調率 p 'とするためには、加算税率 $\pi_1$  が現 行のように 10%の場合、「原則的な除斥期間」



図表 18 不正把握による「限界」実調率の押下げ効果



n1は30.3年である必要があり、逆に、「原則 的な除斥期間」 $n_1$ が現行のように5年であ る場合、加算税率π1は566.7%である必要が あることが分かる。しかしながら、加算税率  $\pi_1$ を 566.7% とすることは、罰則税率  $\pi$  が法 定税率 $\theta$ の6.7倍となり、法定税率 $\theta$ を仮に 20%であるとすると、脱漏所得を把握した場 合の罰則税率πは132%となって、罰則税額 は、脱漏所得の約1.3倍の額となることを意 味し、到底現実的であるとは言えないであろ うし、「原則的な除斥期間」 n<sub>1</sub>を 30.3 年と 30 年を超える期間とすることも同様に現実 的であるとは言えないであろう。そうなると、 実調率3%を「限界」実調率p'とするために は、加算税率 π<sub>1</sub>を 100%~150%程度とし、 これに対応する「原則的な除斥期間」 n<sub>1</sub>を 17年~13年程度とする組合せとすることが 現実的であると言えるかもしれない。

## ホ 不正把握による「限界」実調率の 押下げ効果

法定税率  $\theta$  と「限界」実調率 p 'との関係を基に、法定税率  $\theta$  の変化に対応して「限界」実調率 p 'を導き出すことができる(12)式

 $p' = \theta / (n_1 \times (\theta + \theta \pi_1))$ 

については、加算税率 $\pi_1$ を重加算税率 $\pi_2$ に、「原則的な除斥期間」 $n_1$ を「偽り等に係る除斥期間」 $n_2$ にそれぞれ置き換えると、

 $p'=\theta/(n_2\times(\theta+\theta\pi_2))$  (14') と書き換えられ、重加算税率 $\pi_2$ を35%、「偽り等に係る除斥期間」 $n_2$ を7年とすると、「限界」実調率p'は、法定税率 $\theta$ の如何に関わらず、10.6% となり、法定税率 $\theta$ との関係は、図表18のとおりとなる。

このグラフからは、重加算税率 $\pi_2$ である 35%と「偽り等に係る除斥期間」 $n_2$ である 7年が適用される場合、当然のことながら、加算税率 $\pi_1$ であ

る 10%と「原則的な除斥期間」n1である5年が適用される場合よりも、「限界」実調率は押し下げられることが分かる。つまり、調査を実施した全てについて、脱漏所得に係る隠蔽又は仮装や偽りその他不正の行為を把握し、7年間に遡及して重加算税を課せれば、「限界」実調率は、18.2%から10.6%へ、7.6%ポイント押し下げられることを意味することになる。

#### へ 実調率の「水準」

「限界」実調率と(実際の)実調率 との乖離について、法人税に係る実調 率を見ると、まず、平成元(1989)年 においては、除斥期間は3年であった

ので、「限界」実調率は 30.3%となり、平成元 (1989) 年における 8.5%という実調率は、「限界」実調率 30.3%に比し、約 3 割弱 (28.1%) の「充足率」となっていることになり、これに対し、平成 26 (2014) 年においては、実調率 3.2%は、「限界」実調率 18.2%に比し、約 2 割足らず (16.5%) の「充足率」となっており、平成元 (1989) 年と平成 26 (2014) 年を比較すると、確かに、実調率は、8.5%から 3.2%となって、半減どころか、4 割弱 (36.5%) にまで減少していることになるが、「限界」実調率に対する「充足率」は、28.1%から 16.5%となって、約 6 割 (60.8%)の減少にとどまっている。

昭和 40 (1965) 年からの法人税率、除斥期間、実調率、「限界」実調率及び「充足率」の推移を示すと、図表 19 のとおりとなる。

このグラフからは、特に「充足率」の推移に着目すると、直近の「充足率」は、17%台となっており、さすがに、「充足率」が30%を超える水準が続いていた昭和の時代と比較すると見劣りはするが、法人税の税率引下げが行われたことや平成16(2004)年度に法人税について除斥期間が3年から5年に延長されたことにより、実調率自体は4%台を維



(出典)第 16 回 国税審議会 説明資料「税務行政の現状と課題」(実調率) 『税制参考資料集(平成 28 年度)』(2016 日本租税研究協会)(法人税率)

持していたものの、「充足率」は 20%台前半の水準が続いていた平成 13 (2001) 年から平成 16 (2004) 年までよりも高い水準にあると言える。したがって、「規範意識」係数がない場合であっても、「充足率」を見る限りでは、その変化は、実調率ほど長期的に低下傾向にはないと言うこともできるのではないか。

#### (2) 「規範意識」係数 c が「辛め」の場合

前述したように、「規範意識」係数 c については、「規範意識」係数 c を加味するとしても、当該「脱税行動モデル」における「規範意識」係数 c の「重み」をどうするか、といった点も論点となり得る。本稿における議論においては、「規範意識」係数 c は、(7)式

 $\theta = p(\pi + c) + \theta c$ 

と表わしているが、当該(7)式における「規範 意識」係数 c の重みは、「甘め」であると考え られるかもしれない。

そこで、以下においては、「規範意識」係数 cの重みを「辛め」にした場合における議論 を展開した場合の帰結等について、論ずるこ ととしたい。

#### イ 法定税率と「限界」実調率との関係

Allingham, M. G.=Sandmo, A.が導いた (6')式

#### $p \pi < \theta$

から得られた、脱税と納税の分岐点と なるとみることができる(7)式

#### $\theta = p \pi$

につき、「規範意識」係数 c を加えた(7) 式

$$\theta = p(\pi + c) + \theta c$$

について、「規範意識」係数 c の「重み」 を「辛め」にするために、 c を二乗し た c<sup>2</sup>に置き換えると、

$$\theta = p(\pi + c^2) + \theta c^2 \tag{7"}$$

と書き換えられ、(7)式におけるcを

(7")式においては  $c^2$  に置き換えたことにより、例えば、「規範意識」係数 c が 20%であったとすると、その「重み」は、(7)式においては 0.20 であったものが(7")式においては 0.04 に減じられ、「辛め」になることになる。

さらに、(7')式について、現実の数値等に置き換えた(8')式

$$\theta (1-c) = p \times ((\theta + \theta \pi) + c)$$

\$

$$\theta (1-c^2) = p \times ((\theta + \theta \pi) + c^2)$$
 (8")

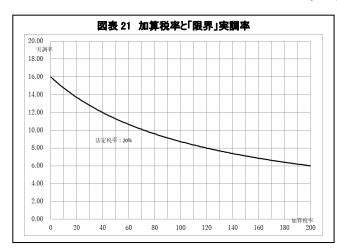
と書き換えられ、「限界」実調率を求める(9')式

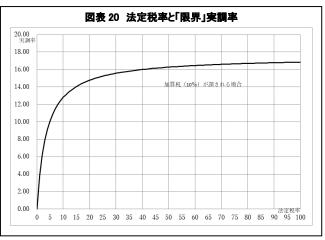
$$p = \theta (1-c) / (\theta (1+\pi_1) + c)$$

は

$$p = \theta (1 - c^2) / (\theta (1 + \pi_1) + c^2)$$
 (9")

と書き換えられる。





また、脱漏所得については賦課決定に関する除斥期間が $n_1$ 年を加味した(11')式

$$\theta (1-c) = p' \times n_1 \times ((\theta + \theta \pi_1) + c)$$

ŧ,

$$\theta$$
 (1-c²)=p'×n₁×(( $\theta$ + $\theta$   $\pi$ ₁)+c²) (11")  
となる。

そうなると、法定税率と「限界」実調率と の関係については、(11")式を

 $p'=\theta$   $(1-c^2)/(n_1\times(\theta(1+\pi_1)+c^2))$  (12") と書き換えると、加算税率 $\pi_1$ 、「規範意識」係数 c 及び「原則的な除斥期間」 $n_1$  が一定であるとすると、法定税率 $\theta$  の変化に対応した「限界」実調率p'を導き出すことができることになる。

そこで、加算税率 $\pi_1$ を 10%、「規範意識」係数 c を 20%、「原則的な除斥期間」 $n_1$ を 5年とすると、「限界」実調率 p'と法定税率  $\theta$ 

との関係は、図表20のとおりとなる。

このグラフからは、調査を実施した全てについて脱漏所得を把握し、加算税が課されれば、「限界」実調率 p'は、例えば、法定税率が 10%の場合では12.8%、20%の場合は14.8%となることが分かる。

## ロ 加算税率と「限界」実調率との関 係

次に、(12")式  $p'=\theta (1-c^2)/(n_1\times(\theta (1+\pi_1)+c^2))$ 

は、法定税率 $\theta$ 及び「原則的な除斥期間」 $n_1$ 及び「規範意識」係数cが一定であるとすると、加算税率 $\pi_1$ の変化に対応した「限界」実調率p、を導き出すことができる。

そこで、法定税率 $\theta$ を 20%、「原則的な除斥期間」 $n_1$ を5年、「規範意識」係数 c を 20%とすると、「限界」実調率p'と加算税率 $\pi_1$  との関係は、図表 21 のとおりとなる。

このグラフからは、「限界」 実調率 は、まず、加算税 π1がない場合(加

算税率 $\pi_1$ が 0%の場合) 16.0%である必要があり、次に、加算税率 $\pi_1$ が 100%の場合 8.7%であればよいことが分かる。

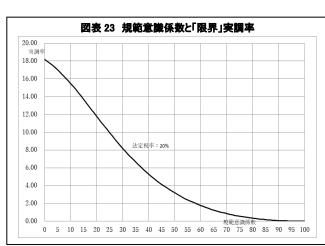
## ハ 除斥期間と「限界」実調率との関係 また、(12")式

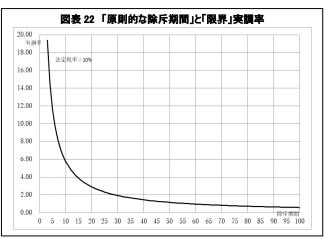
 $p' = \theta (1-c^2) / (n_1 \times (\theta (1+\pi_1)+c^2))$ 

は、法定税率 $\theta$ 、加算税率 $\pi_1$ 及び「規範意識」係数 $\alpha$ 0が一定であるとすると、「原則的な除斥期間」 $\alpha$ 1の変化に対応した「限界」実調率 $\alpha$ 2ができる。

そこで、法定税率 $\theta$  を 20%、加算税率 $\pi_1$  を 10%、「規範意識」係数 c を 20% とすると、「限界」実調率 p'と「原則的な除斥期間」 n 1 との関係は、図表 22 のとおりとなる。

このグラフからは、法定税率 $\theta$  が 20%、加 算税率 $\pi_1$ が 10%、「規範意識」係数c が 20%





の場合、「限界」実調率は、「原則的な除斥期間」 $n_1$ が 3年であれば 19.4%である必要があり、「原則的な除斥期間」 $n_1$ が 5年になると 11.6%に低下し、「原則的な除斥期間」 $n_1$ が 10年になると 5.8%と、「原則的な除斥期間」 $n_1$ が 5年の場合に必要な実調率の半分にまで低下することが分かる。

## ニ 「規範意識」係数と「限界」実調率との 関係

さらに、(12")式

 $p' = \theta (1-c^2) / (n_1 \times (\theta (1+\pi_1)+c^2))$ 

は、法定税率  $\theta$  及び「原則的な除斥期間」  $n_1$  及び加算税率  $\pi_1$  が一定であるとすると、「規範意識」係数 e の変化に対応した「限界」 実調率 e を導き出すことができる。

そこで、法定税率 $\theta$ を 20%、「原則的な除 斥期間」 $n_1$ を5年、加算税率 $\pi_1$ を 10%とす

> ると、「限界」実調率 p'と「規範意識」 係数 c との関係は、図表 23 のとおり となる。

このグラフからは、まず、「限界」実調率は、「規範意識」係数 c が 0%であれば 18.2%である必要があり、「規範意識」係数が 20%になれば 11.8%に低下し、さらに、「規範意識」係数が100%になると、要は、是正すべき納税者は 0%となることから 0.0%となることが分かる。

## ホ 除斥期間と加算税率との関係

ところで、(12")式

 $p'=\theta (1-c^2)/(n_1\times (\theta (1+\pi_1)+c^2))$ は、「原則的な除斥期間」 $n_1$ と加算税率 $\pi_1$ との関係について、

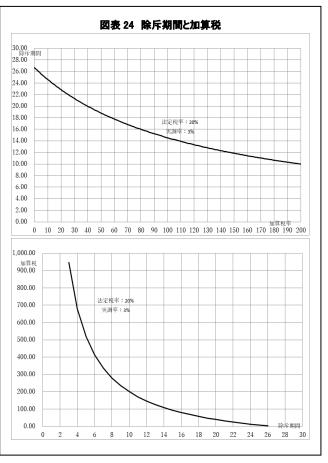
$$\begin{split} &p'(n_1 \times (\ \theta\ (1+\pi_1)+c^2)) = \theta\ (1-c^2) \\ &n_1 \times (\ \theta\ (1+\pi_1)+c^2) = \theta\ (1-c^2) \diagup p' \\ &n_1 = \theta\ (1-c^2) \diagup (p'(\ \theta\ (1+\pi_1)+c^2)) \\ & あるいは、 \end{split}$$

 $p'(n_1 \times (\theta (1+\pi_1)+c)) = \theta (1-c)$   $n_1 \times (\theta (1+\pi_1)+c^2) = \theta (1-c^2)/p'$   $\theta (1+\pi_1)+c^2=\theta (1-c)/(p'\times n_1)$   $\theta (1+\pi_1)=(\theta (1-c)/(p'\times n_1))-c^2$   $1+\pi_1=((\theta (1-c^2)/(p'\times n_1))-c^2)/\theta$   $\pi_1=(((\theta (1-c^2)/(p'\times n_1))-c^2)/\theta)-1$  と置き換えることにより、法定税率  $\theta$  と「規範意識」係数 c が一定の場合に、特定の「限界」実調率 p'を構成する「原則的な除斥期間」  $n_1$  と加算税率  $\pi_1$  の関係を求めることができることになる。

そこで、法定税率 $\theta$  を 20%、「規範 意識」係数 c を 20%、「限界」実調率 p'を 3%とすると、加算税率 $\pi_1$ と「原

則的な除斥期間」 $n_1$ との関係は、図表 24 の とおりとなる。

このグラフからは、法定税率  $\theta$  が 20%、「規範意識」係数が 20%の場合、実調率 3%を「限界」 実調率 p 'とするためには、加算税率  $\pi_1$  が現行のように 10%の場合は、「原則的な除斥期間」  $n_1$  は 24.6 年である必要があり、逆に、「原則的な除斥期間」  $n_1$  が現行のように 5 年である場合、加算税率  $\pi_1$  は 520.0% である必要があることが分かる。しかしながら、加算税率  $\pi_1$  を 520.0% とすることは、法定税率  $\theta$  が 20% の場合、罰則税率  $\pi$  は 124.0% となることを意味し、到底現実的であるとは言えないであろうし、また、「原則的な除斥期間」  $n_1$  を 24.6 年とすることも、到底受け入れられないものと言えよう。そうなると、実



調率 3%を「限界」実調率 p 'とするためには、「原則的な除斥期間」 $n_1$ を  $10\sim20$  年程度とし、これに対応する加算税率 $\pi_1$ を 200%から 100%程度とする組合せとすることが現実的であると言えるかもしれない。

## へ 不正把握による「限界」実調率の押下げ 効果

(12')式

 $p'=\theta (1-c^2)/(n_1 \times (\theta (1+\pi_1)+c^2))$ は、加算税率 $\pi_1$  を重加算税率 $\pi_2$  に、「原則的な除斥期間」 $n_1$  を「偽り等に係る除斥期間」 $n_2$ にそれぞれ置き換えると、

 $p'=\theta(1-c^2)/(n_2\times(\theta(1+\pi_2)+c^2))$  (14") と書き換えられ、重加算税率 $\pi_2$ を 35%、「偽り等に係る除斥期間」 $n_2$ を 7年とする((非罰則的)負担 c は 20%のままとする。)と、「限界」実調率 p'と法定税率  $\theta$  との関係は、

図表 25 のとおりとなる。

このグラフからは、重加算税率 $\pi_2$ である 35%と「偽り等に係る除斥期間」 $n_2$ である 7年が適用される場合、当然のことながら、加算税率 $\pi_1$ である 10%と「原則的な除斥期間」 $n_1$ である 5年が適用される場合よりも、「限界」実調率は押し下げられることが分かる。つまり、調査を実施した全てについて、脱漏所得に係る隠蔽又は仮装や偽りその他不正の行為を把握し、7年間に遡及して重加算税を課せれば、

「限界」実調率は、例えば、法定税率が 10% の場合 7.8%、20%の場合は 8.9%となり、これらは、加算税率 $\pi_1$ である 10%と「原則的な除斥期間」 $n_1$ である 5 年が適用される場合は、法定税率が 10%の場合 12.8%、20%の場合 14.8%であるので、それぞれ、5.0%ポイント及び 5.9%ポイント押し下げられることを意味することになる。

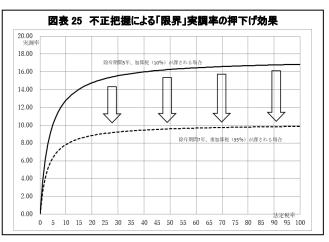
## ト実調率の「水準」

「限界」実調率と(実際の)実調率との乖離について、法人税に係る実調率を見ると、まず、平成元(1989)年においては、除斥期間は3年であったので、「限界」実調率は27.9%となり、平成元(1989)年における



(出典)第16回 国税審議会 説明資料「税務行政の現状と課題」(実調率)

『税制参考資料集(平成 28 年度)』(2016 日本租税研究協会)(法人税率)



8.5%という実調率は、「限界」実調率 29.0% に比し、約3割 (30.5%)の「充足率」となっていることになり、これに対し、平成 26 (2014)年においては、実調率 3.2%は、「限界」実調率 15.4%に比し、約2割 (20.18%)の「充足率」となっており、平成元 (1989)年と平成 26 (2014)年を比較すると、確かに、実調率は、8.5%から 3.2%となって、半減どころか、4割弱 (36.5%)にまで減少していることになるが、「限界」実調率に対する「充足率」は、29.3%から 17.4%となって、約6割強(66.0%)の減少にとどまっている。

昭和 40 (1965) 年からの法人税率、除斥期間、実調率、「限界」実調率及び「充足率」の推移を示すと、図表 26 のとおりとなる。

このグラフからは、特に「充足率」の推移に着目すると、直近の「充足率」は、20%前後となっており、さすがに、「充足率」が30%を超える水準が続いていた昭和の時代と比較すると見劣りはするが、法人税の税率引下げが行われたことや平成16(2004)年度に法人税について除斥期間が3年から5年に延長されたことにより、実調率自体は4%台を維持していたものの、「充足率」は20%台前半の水準が続いていた平成13(2001)年から平成16(2004)年までよりも高い水準にあると言える。

このことから、「規範意識」係数が「辛め」の 場合であっても、「充足率」を見る限りでは、 その変化は、実調率ほど長期的に低下傾向に はないと言うこともできるのではないか。

## [参考文献]

- 青山慶二「富裕層や海外取引企業に対する税 務行政の取組と課題」『税理』第60巻第2 号(2017)
- Allingham, M. G.=Sandmo, A. 「Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis 」 『Journal of Public Economics』第 1 巻 (1972)
- 飯田真弓『税務署は3年泳がせる。』(日本経済新聞出版社、2016)
- 石橋大輔「税務職員の教育訓練と税務大学校」 税務大学校論叢第1巻(1968)
- 猪野茂「納税者コンプライアンスと税務行政」 租税研究第 720 号 (2009)
- S・O『元国税調査官の節税脱税ノート』(主 婦と生活社、1982)
- 岡田俊明「『税務行政支援法制』論の批判的検 討」青山法学論集第51巻第1・2号合併号 (2009)
- 緒方隆「脱税をともなう最適課税についてー 脱税と租税の歪みー」九州国際大学経営経 済論集第14巻第1号(九州国際大学、2007)
- 閣議決定「国の行政機関の機構・定員管理に 関する方針-戦略的人材配置の実現に向け て-」(平成 26 (2014) 年7月25日)
- 加藤恒二「申告納税制度の下における制裁等 一納税者のコンプライアンス向上の観点か ら一」税務大学校論叢第44巻(2004)
- 加藤秀弥「動学的フレームワークにおける脱税分析」経済科学第53巻第1号(2005)加藤秀弥「脱税の理論的研究」経済科学第57巻第4号(2010)
- 金子宏『租税法〔第 21 版〕』(弘文堂、2016) 北野弘久『税法学原論〔第六版〕』(青林書林、 2007)

- Kettle, Stewart=Hernandez, Marco=Ruda, Simon=Sanders, Michael 「Behavioral Interventions in Tax Compliance Evidence from Guatemala (納税遵守意識における行動操作(介入)~グアテマラからの証拠)」(2016 Macroeconomics and Fiscal Management Global Practice Group)
- 黄耀偉「税務上の意思決定と会計情報に関す る研究」慶應義塾大学大学院経営管理研究 科学位論文博士(経営学)(2015 年 9 月)
- 国税庁「第 14 回 国税審議会 議事録」(ht tp://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/shing i-kenkyu/shingikai/130226/gijiroku/index. htm)
- 国税庁「第 15 回 国税審議会 議事録」(ht tp://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/shing i-kenkyu/shingikai/140408/gijiroku/index. htm)
- 国税庁「第16回 国税審議会 説明資料「税務行政の現状と課題」」(http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/shingi-kenkyu/shingi kai/150309/shiryo/pdf/04.pdf)
- 国税庁「第 16 回 国税審議会 議事録」(ht tp://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/shing i-kenkyu/shingikai/150309/gijiroku/index. htm)
- 国税庁「第17回 国税審議会 説明資料「税務行政の現状と課題」」(https://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/shingi-kenkyu/shingikai/160322/shiryo/pdf/04.pdf)。
- 国税庁「第 17 回 国税審議会 議事録」(ht tp://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/shing i-kenkyu/shingikai/160322/gijiroku/index. htm)。
- 国税庁「第 18 回 国税審議会 説明資料「税務行政の現状と課題」」(https://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/shingi-kenkyu/shingikai/170314/shiryo/pdf/04.pdf)
- 国税庁『第65回事務年報 平成27年度』

- 国税庁『国税庁レポート 2006』 国税庁『国税庁レポート 2016』
- 国税庁広報広聴室「平成 28 年度「税を考え る週間」講演会・説明会資料」(平成 28 (2016) 年 10 月)
- 国税庁「平成 29 年度 機構・定員要求について」国税庁HP(平成 28 年 8 月 31 日) (https://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2016/teiin kiko/index.htm)
- 国税庁「国際戦略トータルプランー国際課税 の取組の現状と今後の方向ー」(平成 28 (2016) 年 10 月 25 日)
- 小林徹「米国連邦法人所得税制の概要-大統領選挙を前に-」「国際税務」第32巻第11号(2012)
- 權田和雄「コンプライアンス基盤整備のための租税は脱行為のペナルティ体系の考え方─租税は脱犯の特質からの考察─」税務大学校論業第51巻(2006)
- 財務省「平成 19 事務年度 国税庁実績評価書」(2008)
- 財務省「平成 25 事務年度 国税庁実績評価書」(2014)
- 財務省「平成 27 事務年度 国税庁実績評価書」(2016)
- 財務省「平成 28 事務年度 国税庁実績評価 実施計画」(2017)
- 財務省「平成 23 年度 税制改正の解説」 (2011)
- 酒井克彦「遡及課税要件と重加算税の賦課要件―『偽りその他不正の行為』と『隠ぺい・仮装行為』―」租税研究第690号(2007)
- 参議院「第 109 回国会参議院大蔵委員会議録 第 6 号」(昭和 62(1987)年 9 月 26 日)
- 参議院「第 189 回国会参議院財政金融委員会 議事録第 10 号」(平成 27 (2015) 年 5 月 14 日)
- 参議院「第 190 回国会参議院予算委員会議事 録第 8 号」(平成 28 (2016) 年 3 月 22 日) 衆議院「第 61 回国会衆議院大蔵委員会議録

- 第 10 号 (昭和 44 (1969) 年 03 月 11 日) 衆議院「第83回国会衆議院大蔵委員会議録 第1号|(昭和52(1977)年12月9日) 衆議院「第85回国会衆議院大蔵委員会議録 第4号|(昭和53(1978)年11月21日) 衆議院「第85回国会衆議院大蔵委員会議録 第11号」(昭和54(1979)年3月13日) 衆議院「第94回国会衆議院大蔵委員会議録 第25号」(昭和56(1981)年4月22日) 衆議院「第109回国会衆議院大蔵委員会議録 第 10 号 (昭和 62 (1987) 年 9 月 2 日) 衆議院「第145回国会衆議院大蔵委員会議録 第4号」(平成11(2009)年2月9日) 衆議院「第156回国会衆議院財務金融委員会 議録第16号」(平成15(2003)年2月26 日)
- 衆議院「第177回国会衆議院財務金融委員会議録第4号」(平成23(2011)年2月25日)
- 衆議院「第180回国会衆議院内閣委員会議録第3号」(平成24(2012)年3月28日)
- 衆議院「第 192 回国会衆議院財務金融委員会 議事録第 7 号」(平成 28 (2016) 年 11 月 2 日)
- 鈴木伸枝「社会規範のある脱税モデルの一般 化」一橋研究第27巻第1号(2002)
- 滝田公一「納税者のモラルと脱税ゲーム」駒 大経営研究第32巻第1・2号(2000)
- 滝田公一「納税者の脱税行動と公共財」駒大 経営研究第44巻第3・4号(2013)
- 田口聡志=村上裕太郎「タックス・コンプラ イアンス実験研究の現状と展望」同志社商 学第67巻第5・6号 (2016)
- 東京国税局「赤字申告法人に対する実地調査 の事績」『平成 20 事務年度における法人税 及び源泉所得税の調査事績について』(平成 21 年 11 月)
- 内閣総理大臣決定「国家公務員の研修に関する基本方針」(平成26年6月24日) 中村勝之「生産量決定と脱税決定に関する「分

- 離可能命題」の再検討」桃山学院大学総合 研究所紀要第 33 巻第 1 号 (2007)
- 中村弘「租税の基礎理論―税務教育での活用 を視野に入れて―」税務大学校論叢第 51 巻 (2006)
- 西野万里「租税政策の有効性に関する一考察 ――イヴェイジョンとアヴォイダンスー ―」明大商學論叢第74巻第3-4号(1992)
- Piffa, Paul K.=Stancatoa, Daniel M.=Côtéb, Stéphane=Dentona, Rodolfo Mendoza= Keltnera, Dacher「Higher social class predicts increased unethical behavior」 『PNAS』第 109 巻第 11 号(2012)
- 本庄資「国会戦略として税務行政の法執行能力を強化する必要性」税大ジャーナル第 1 号(2005)
- 松浦剛「コンプライアンス基盤整備のための 租税回避行為等のペナルティ体系の考え 方」税務大学校論叢第51巻(2006)
- 村上裕太郎「脱税行動の実験的検証」企業会 計第 68 巻第 1 号 (2016)
- 森徹「脱税行為と調査ルールー申告実績に依 存した調査ルールの有効性についてー」商 学論集第52巻第3号(1984)
- 安井省侍郎「ノイマンーモルゲンシュテルン 効用関数を活用したリスク認知の数理モデルの提案」日本リスク研究学会第 26 回年 次大会講演論文集(2013)
- 吉村政穂「行政内部における租税情報の共有と制限―アメリカにおける納税者番号 (TINs)をめぐる議論を中心に」税大ジャーナル第14号 (2010)
- 渡辺茂「脱税(犯罪)についての一考察」大 阪府立大學經濟研究第31巻第1号(1985)
- 渡邉英之「コンプライアンスと税務行政」山 口經濟學雜誌第60巻第1号(2011)

- おいては、「年分」とされており、当該国税審議会における議事録上も、「年」という言い方をしているが、国税庁における「平成27事務年度における所得税及び消費税調査等の状況について」及び「平成27事務年度法人税等の調査事績の概要」においては、当該調査が実施された事務年度(7月〜翌年6月)を基としており、本稿においては、特に断わりのない限り、実調率等調査事績に係る「期間」については、事務年度を基として記述しているものとする。
- <sup>(2)</sup> 第 16 回 国税審議会 説明資料「税務行政の 現状と課題」(http://www.nta.go.jp/kohyo/katsu dou/shingi·kenkyu/shingikai/150309/shiryo/pdf /04.pdf)。
- (3) 第17回 国税審議会 説明資料「税務行政の 現状と課題」(https://www.nta.go.jp/kohyo/kats udou/shingi-kenkyu/shingikai/160322/shiryo/p df/04.pdf)。
- (4) 第 18 回 国税審議会 説明資料「税務行政の 現状と課題」(https://www.nta.go.jp/kohyo/kats udou/shingi-kenkyu/shingikai/170314/shiryo/p df/04.pdf)。
- (5) 第 17 回 国税審議会 議事録 (http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/shingi-kenkyu/shingikai/160322/gijiroku/index.htm)。
- (6) 第 14 回 国税審議会 議事録 (http://www.n ta.go.jp/kohyo/katsudou/shingi-kenkyu/shingik ai/130226/gijiroku/index.htm)。
- (7) 第 15 回 国税審議会 議事録 (http://www.n ta.go.jp/kohyo/katsudou/shingi-kenkyu/shingik ai/140408/gijiroku/index.htm)。ただし、調査は「もちろん重点的にやっていますので、実際にはそういうことはない。」と補足されている。
- (8) 第 16 回 国税審議会 議事録 (http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/shingi-kenkyu/shingikai/150309/gijiroku/index.htm)。
- (9) 第 85 回国会衆議院大蔵委員会議録第 4 号(昭和 53(1978)年 11 月 21 日)13 頁。
- (10) 第 156 回国会衆議院財務金融委員会議録第 16 号(平成 15 (2003) 年 2 月 26 日)16 頁。
- (11) 第 145 回国会衆議院大蔵委員会議録第 4 号(平成 11 (2009) 年 2 月 9 日) 33 頁。
- (12) 第 177 回国会衆議院財務金融委員会議録第 4 号(平成 23 (2011) 年 2 月 25 日) 7 頁。

<sup>(1)</sup> 実調率等の調査事績に係る「期間」については、 国税審議会説明資料「税務行政の現状と課題」に

- (13) 第 177 回国会衆議院財務金融委員会議録第 4 号・前掲注(12)・7 頁。
- (14) 第 180 回国会衆議院内閣委員会議録第 3 号(平成 24 (2012) 年 3 月 28 日) 7 頁。最近の平成 28 (2016) 年にも、「もう本当に個人なんか 1% ということですので、100 年に 1 回ということです。こういうのではやっぱり牽制効果も働きません」と同様の指摘が行われている(第 190 回国会参議院予算委員会議事録第 8 号(平成 28 (2016)年 3 月 22 日) 7 頁)。
- (15) 第83回国会衆議院大蔵委員会議録第1号(昭和52(1977)年12月9日)17·18頁。
- (16) 第 14 回 国税審議会・前掲注(6)。
- (17) 第 15 回 国税審議会·前掲注(7)。
- <sup>(18)</sup> 第 16 回 国税審議会・前掲注(8)。
- (19) 第 17 回 国税審議会·前掲注(5)。
- (20) 財務省「平成 25 事務年度 国税庁実績評価書」 (2014 財務省) 57 頁 (http://www.mof.go.jp/ about\_mof/policy\_evaluation/nta/fy2013/evalua tion/2610ntahyokazentai.pdf)。
- (21) 第 192 回国会衆議院財務金融委員会議事録第 7号(平成28(2016)年11月02日)11頁。
- 7号(平成 28 (2016) 年 11 月 02 日) 11 頁。 (22) 第 109 回国会参議院大蔵委員会議録第 6 号(昭和 62 (1987) 年 9 月 16 日) 30·31 頁。このほか、古くは、昭和 54 (1979) 年に、「一体望むべき実調率というのは、執行上の公平さを求めるという観点からいったらどのくらいが国税庁としては理想と考え、理想と言ってもそうもいかないから、せめてこのくらいにはしたいという実調率はどのくらいというふうに考えていらっしゃるのですか。」との質疑があり、これに対して国税庁は、「なかなかむずかしい御質問でございます」と前置いた上で、実調率を上げるための内部努力などについては説明しているが、「望むべき実調率」には触れておらず、そのため、委員から「私がお伺いしたいのはその話ではなくて、いずれにしろ52 年の実調率が 7.9 という数字になっているわ

置いた上で、実調率を上げるための内部努力などについては説明しているが、「望むべき実調率」には触れておらず、そのため、委員から「私がお伺いしたいのはその話ではなくて、いずれにしろ52年の実調率が7.9という数字になっているわけで・・・13年に1回しか調査は来ないよということを表明しているもので・・・、それでは・・・税の執行上公平を保てないだろうということで・・・たとえば昭和43年度・・・のときには15.3という実調率があった。これからずっと下がって、ほぼ半分ぐらい」になっているとした上で、昭和「43年当時の15.3ぐらいまで、いまの

約倍ぐらいまでせめて実調率は持っていきたい、それが理想だけれども、・・・せめて実調率は10% ぐらいまで、10年に1回ぐらいは調査に行けるようにしたいというふうに考えていらっしゃるのか」と重ねて聞かれ、「10年前の15%程度に上げるということは、・・・なかなかむずかしい」と前置きし、調査対象につき、単純に選定しているのではなく、質的区分を行い、悪質なものを重点的に選定していることなど実地調査の中身について説明した上で、実調率について「何%がいいかということはなかなかお答えがむずかしい」と繰り返している(第85回国会衆議院大蔵委員会議録第11号(昭和54(1979)年3月13日)11頁)。

- (23) 実地調査については、「最長の除斥期間である7年」に遡及して実施し得るので、実調率が14.3%であれば、14.3(%)×7(年)=100.0(%)となり、当該「7年以内に」全て(100%)の納税者について、「調査を一巡する」こととなる。
- (24) 本節は、Allingham, M. G.=Sandmo, A.・後 掲注(25)の説明によるが、省略等により分かりに くい部分等については、緒方隆・後掲注(26)・ 71-94 頁、加藤秀弥・後掲注(27)・226-227 頁、 西野万里・後掲注(28)・39-52 頁及び森徹・後掲 注(29)・179-242 頁により適宜補足した。
- (25) Allingham, M. G.=Sandmo, A. 「Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis」『Journal of Public Economics』第1巻 (1972) 323-328頁
  (26) 緒方隆「脱税をともなう最適課税について一脱税と租税の歪みー」九州国際大学経営経済論集第
- (27) 加藤秀弥「脱税の理論的研究」経済科学第 57巻第 4 号 (2010) 226-227 頁。

14 巻第 1 号 (2007) 71-94 頁。

- (28) 西野万里「租税政策の有効性に関する一考察 — イヴェイジョンとアヴォイダンス— 」明大商 學論叢第74巻第3-4号(1992)39-52頁。
- (29) 森徹「脱税行為と調査ルールー申告実績に依存 した調査ルールの有効性についてー」商学論集第 52巻第3号(1984)179-242頁。
- (30) 西野万里・前掲注(28)・39 頁。この不確実性とは、西野の説明を借りれば、「納税者は(a)真実の所得を申告する、(b)真実の所得よりも低く申告する、という2つの戦略から選択するが、もし(b)を選び不正が発覚しなければ、(a)の状況よりも有

利となり、発覚すれば、(a)の状況よりも不利となる。」(39頁) ということになろう。

(31) 安井省侍郎「ノイマンーモルゲンシュテルン効 用関数を活用したリスク認知の数理モデルの提 案」日本リスク研究学会第26回年次大会講演論 文集(2013)2 頁(http://www.ne.jp/asahi/ocea n/syasui/publications/risk\_perception2.pdf)。安 井は、「効用関数の定義にあたり、NM は、ユー クリッドによる、数値的距離を導き出す古典的方 法のアナロジーを採用した。この方法では、uと vは、原点からの距離であり、uとvの間の直線 上に $\omega$ があることを前提にして、その距離 $\omega$ をuとvの間の相対的な位置関係 $0<\alpha<1$ で表すもの である。NM 効用関数では、例えば、 $u < \omega < v$ と いう選好順序を持つ事象を、u が α という確率、 v が  $1-\alpha$  という確率で発生する結合された事象 による効用と、**ω**による効用が等しくなる特定の αを、人間は見つけることができるという仮定に より、 $\omega = \alpha u + (1-\alpha) v$  という結合演算を与え ることができることを前提としている。」(2-3) 頁)と説明している。

(32) Allingham, M. G.=Sandmo, A.·前掲注(25)· 323-328頁。なお、同論文において、当該数式化 については、「納税者の選択状況の公式化(正式 な表現) は、ある意味でその現実の世界の状況を 大幅に簡素化している、つまり、特に、現在の数 式は不確定要素の幾つかを無視している。まず、 税法は、ある程度、罰則がここで議論された形態 のもの(罰金)とするか、懲役刑の形態を取るか どうか、また、罰則はその双方の組合せもあり得 るか、を判断することを裁判所の判断(裁量)に 委ねているという事実を捨象している。次に、た とえ懲役刑が選択肢ではないとしても、罰則税率 π自体、納税者の観点(立場)からは、不確実で あるかもしれない。これらの点を無視しても、理 論的分析を価値あるものにするために、私たちは、 問題の構造を十分に保持したいと考えている。」 (筆者仮訳)と述べている (323 頁)。

- (33) 緒方隆・前掲注(26)・77 頁。
- (34) 森徹・前掲注(29)・239 頁。
- (35) 国税庁が公表している調査事績等においては、「申告漏れ (所得)」という用語が用いられているが、本稿においては、「脱漏所得」という用語を用いることとする。

(36) ただし、以下における説明は、 $p\pi < \theta$  ((6')式) を導くためのものであるが、微積分等を用いた数式であるので、理解が困難な場合は、 $p\pi < \theta$  ((6')式) まで飛ばして読んでも差し支えない。

(37) (1)式 (E[U]が最大となるための 1 階条件 (極大又は極小となる条件)) は、

E'[U]=W  $\theta$  ((( $\pi - \theta$ )/ $\theta$ )pU'(Z)-(1-p)U'(Y))

 $=W \theta ((\pi - \theta) / \theta) pU'(Z) - W \theta (1-p) U'(Y)$ 

 $=W(\pi - \theta)pU'(Z) - W\theta(1-p)U'(Y)$ 

=  $-W \theta (1-p)U'(Y) + W(\pi - \theta)pU'(Z)$ 

が得られ、(1)式を微分したものが 0 に等しくなる必要があることから、

 $-\theta$  (1-p)U'(Y)+( $\pi$ - $\theta$ )pU'(Z)=0 が得られる。

(38) Allingham, M. G.=Sandmo, A.・前掲注(25) においては、「 $-\theta$  (1-p) U'(Y)  $\underline{-}$  ( $\theta-\pi$ ) p U'(Z) = 0」としているが、 $\pi<\theta$ 、すなわち、罰則税率が法定税率よりも低ければ、申告による納付税額よりも低い罰則税額を納付すればよいことになってしまうので、 $\pi<\theta$  と仮定すべきであるとする加藤秀弥・前掲注(27)・226-227頁)の表記に倣った。

(39) (1)式 (E[U]が最大となるための 2 階条件 (極 大値の条件) は、

$$\begin{split} E"[U] &= W^2 \, \theta^{\, 2} ((\pi - \theta) \, / \, \theta \,)^2 p U"(Z) + (1 - p) \, U"(Y)) \\ &= W^2 \, \theta^{\, 2} (\pi - \theta) \, / \, \theta \,)^2 p U"(Z) + W^2 \, \theta^{\, 2} (1 - p) \, U"(Y) \\ &= W^2 \, \theta^{\, 2} (\pi - \theta)^2 / \, \theta^{\, 2}) p U"(Z) + W^2 \, \theta^{\, 2} (1 - p) \, U"(Y) \\ &= W^2 (\pi - \theta)^2 p U"(Z) + W^2 \, \theta^{\, 2} (1 - p) \, U"(Y) \\ &= \theta^{\, 2} (1 - p) \, U"(Y) + (\pi - \theta)^2 p U"(Z) \end{split}$$

が得られる。

(40) 前掲注(38) と同様に、Allingham, M. G. = Sandmo, A.・前掲注(25)においては、「D= $\theta^2$ (1 -p)U"(Y)+( $\theta-\pi$ ) $^2$ pU"(Z)」としているが、加藤秀弥・前掲注(27)・226-227 頁) の表記に倣った。

(41) 前掲注(38) と同様に、Allingham, M. G. = Sandmo, A.・前掲注(25)においては、右辺を「ー  $\theta$  (1-p) U'(W)  $\underline{-(\theta-\pi)}$  p U'(W (1-\pi)) > 0」としているが、「 $-(\theta-\pi)$ 」については修正した。

(42) 前掲注(38)と同様に、Allingham, M. G. = Sandmo, A.・前掲注(25)においては、右辺を「 $-\theta$  (1-p) U' (W (1- $\theta$ ))  $-\underline{(\theta-\pi)}$  p U' (W (1- $\theta$ )) < 0」としているが、「 $(\theta-\pi)$ 」

については修正した。

(43) Allingham, M. G.=Sandmo, A.・前掲注(25)。 ただし、①同論文においては、前述において 0 < X < Wであると仮定できないとしているにもかかわらず、後述において 0 < X < WとなるXが存在すると仮定している点については、特に説明がなく、X = 0 でE[U]の偏微分が負とすると、0 < X < WとなるXで、E = [U]が 0 となる点が存在することになる。また、②期待限界効用については、E[U]の偏微分であると考えられるが、当該期待限界効用が減少関数であるとしても、E[U]の偏微分については、必ずしも負にならず、0 に漸近するパターンもあり得るが、不等号の向き(「 $\{ < \}$  又は「 $\{ > \}$ 」)が定まることについても特に説明はない。

(44) (5)式については、右辺の一 $\theta$ (1-p) U'(W)  $-(\theta-\pi)$  p U'(W  $(1-\pi)$ ) > 0 は、  $\rightarrow -\theta$  U'(W)+p  $\theta$  U'(W)- $\theta$  pU'(W( $1-\theta$ ))+ $p\pi$ U'(W( $1-\pi$ ))>0  $\rightarrow p\pi$ U'(W( $1-\theta$ ))> $\theta$  U'(W)-p  $\theta$  U'(W)+ $p\theta$  U'(W( $1-\pi$ ))  $\rightarrow p\pi$ >( $\theta$  U'(W)- $p\theta$  U'(W)+ $p\theta$  U'(W( $1-\pi$ )))  $\rightarrow p\pi$ > $p\theta$  + ( $\theta$  U'(W)- $p\theta$  U'(W))/(U'(W( $1-\pi$ )))  $\rightarrow p\pi$ > $p\theta$  + ( $(1-p)\theta$  U'(W))/(U'(W( $1-\pi$ ))) により(5)式を導ける。

## (45) (6)式については、右辺の

$$\begin{split} &-\theta \ (1-p)U'(W(1-\theta)) + (\pi-\theta)pU'(W(1-\theta)) < 0 \wr \mathtt{t}, \\ \Rightarrow &-\theta U'(W(1-\theta)) + \theta pU'(W(1-\theta)) + \pi pU'(W(1-\theta)) - \theta pU'(W(1-\theta)) < 0 \\ \Rightarrow &-\theta \ U'(W(1-\theta)) + \pi \ pU'(W(1-\theta)) < 0 \\ \Rightarrow &(-\theta + \pi \ p) \ (U'(W(1-\theta)) < 0 \\ \Rightarrow &-\theta + \pi \ p < 0 \\ \wr \mathtt{c} \mathtt{t} \ y \ (\mathbf{6}') 式を導ける。 \end{split}$$

(46) 脱漏所得が調査を受け把握された場合に課される罰則税率 $\pi$ は、調査が行われる確率pの下において課されることになるので、脱漏所得が調査を受け把握された場合に課されることが期待される課税率は、調査が行われる確率pと脱漏所得に課される罰則税率 $\pi$ の積であるp  $\pi$ として表わされる。

(47) 以下における説明は、四則演算を用いた数式であるので、理解は容易であると考えられる。

(48) 「限界」とは、「物事の及ぶ一番端。その状態をもちこたえることのできるぎりぎりのところ。かぎり。」(松村明『大辞林』(1988 三省堂) 781 頁) という意味であり、pは、脱税と納税の分岐点となるとみることができるぎりぎりの実調率

であると言えると思われるから、仮に「限界」実調率と呼ぶこととした。「限界」は、英語ではmarginalと訳されるが、当該marginalには、「限界」のほか、「最低限」という意味もある。なお、「限界税率」という場合は、課税標準の増分に対する税額の増分の比率を言い、「限界」の意味が異なることに留意する必要がある。

(49) 本文3(3)イにおいて詳述するように、除斥期間 nについては、通常の除斥期間と特別の除斥期間の2つに分かれ、このうち、通常の除斥期間には、除斥期間の異なるものがあるが、「限界」実調率を算出するに当たっては、仮に、5年の除斥期間について、「原則的な除斥期間」と呼び、7年の除斥期間について、「偽り等に係る除斥期間」と呼ぶこととした。

(50) もっとも、脱税と納税の分岐点となるとみることができる(7)式

## $\theta = p \pi$

に当てはめると、法定税率 $\theta$ が0であれば、実調率pも0になる。

(51) 本文3(2)において詳述するように、「規範意識」係数については、具体的に何を以て「規範意識」係数 c とするかにつき、一意的かつ客観的な指標はないと考えられるが、恣意性を極力排除する観点から、便宜的に、実地調査における調査件数に占める更正・決定等件数の割合(更正等割合)の100%に対する「残差」である「是認割合」を用いることが考えられ、当該「是認割合」については、法人の場合、概ね 20%前後であることから、議論の便宜上、20%とした。したがって、「規範意識」係数が 20%であるとは、実際の所得を適正に申告する納税者が 20%いるということを意味することになる。

(52) 「原則的な除斥期間」 $n_1$ が 5年であるにもかかわらず、「限界」実調率 p'につき、5年間で悉皆的に調査を実施できる 20%ではなく、5.2%なり、7.6%なりになる理由は、脱漏所得が把握された場合、その把握された脱漏所得については、法定税率  $\theta$  に加え、罰則税率 $\pi$  (法定税率  $\theta$ ×加算税率 $\pi$ 1) が課され、さらに、「規範意識」係数 c が牽制効果となって、一種の (非罰則的)負担となるから、例えば、法定税率が 10%の場合は、加算税 10%を加えると、法定税率 10%の 1.10倍に当たる 11.0%が罰則税率 $\pi$ として課される

ことになり、1年分だけで1.10年分に相当する税額となり、さらに、「規範意識」係数は20%なので、牽制効果としての(非罰則的)負担として加味されて、税額に対する効果としては3.10倍となり、その一方で、是正すべき納税者は80%となることから、実調率5.2%でその3.10倍の16%の実調率に相当し、5年遡及することにより是正すべき(80%の)納税者を100%カバーできる、ということになるからであり、法定税率が20%の場合も同様に実調率7.6%で納税者を100%をカバーできる、ということになる。

- (53) 「原則的な除斥期間」n1は、「限界」実調率p'の逆数であるから、当然と言えば当然である。
- (54) (12)式は、「規範意識」係数 c が 100%の場合、「限界」実調率が 0.0%になるように設定されているから、当然と言えば当然である。
- (55) 加藤秀弥・前掲注(27)・226 頁。
- (56) 村上裕太郎「脱税行動の実験的検証」企業会計 第 68 巻第 1 号(2016)6 頁。
- (57) 中村勝之「生産量決定と脱税決定に関する『分離可能命題』の再検討」桃山学院大学総合研究所 紀要第33巻第1号(2007)110頁。
- (58) 鈴木伸枝「社会規範のある脱税モデルの一般 化」一橋研究第 27 巻第 1 号 (2002) 31 頁。
- (59) 森徹・前掲注(29)・239 頁。
- (60) 猪野茂「納税者コンプライアンスと税務行政」 租税研究第 720 号 (2009) 59 頁。猪野の指摘は、「エコノミクス・モデル」全般についてのものであるが、Allingham, M. G.=Sandmo, A.の「脱税行動モデル」についても同様の指摘が可能であろう。ただし、①及び②については、Allingham, M. G.=Sandmo, A.自身も「租税逋脱は多様な形態を取り、これら全てについて完全に一般的な分析を行うことは殆ど期待できない。したがって、本稿における私たちの目的は、意図的な過少申告による租税の逋脱の有無とその程度についての個々の納税者の意思決定を分析することの中でより限定的なものである。」(筆者仮訳)と述べている(Allingham, M. G.=Sandmo, A.・前掲注(25)・323 頁)点には留意する必要がある。
- (61) 滝田公一「納税者のモラルと脱税ゲーム」駒大 経営研究第32巻第1・2号(2000)1頁。
- (62) 滝田公一・前掲注(61)・93 頁。
- (63) 渡辺茂「脱税(犯罪) についての一考察」大阪

府立大學經濟研究第31巻第1号(1985)215頁。 (64) 国税庁は、毎年度、「法人税等の調査事績の概 要」や「所得税及び消費税調査等の状況について」 などにおいて、調査事績等を公表し、その中で、 「調査等件数 (実地調査件数)」や「申告漏れ等 の非違件数(非違があった件数)」を明らかにし ているので、これらを基に73.7%なり、81.3%な りといった「申告漏れ割合」を算出することはで きるが、それらの「申告漏れ割合」については、 実地調査を行ったもののうち、73.7%なり、 81.3%なりしか申告漏れを行っていなかった(逆 に言えば、残りの 26.3%なり 18.7%なりは適正 に申告を行っていた)のか、それとも、極論すれ ばそれぞれ 100%において申告漏れを行ってい たのに、そのうちの73.7%なり、81.3%なりにつ いてしか申告漏れを把握することができなかっ た (逆に言えば、残りの 26.3%なり 18.7%なり については申告漏れを把握することができな かった) のかは、確認のしようがなく、おそらく 「真実」 はそのいずれも含まれるところにあると 思われるが、その「境」がどの辺りにあるかにつ いても確認のしようがない。

- (65) どの程度まで納税者の実際の所得Wを把握することができたかを明らかにするためには、調査を実施した納税者について、何らかの形で当該納税者の実際の所得Wを明らかにする必要があるが、仮に、調査実施後に、免責を条件として、当該実際の所得Wを明らかにするように求めたとしても、当該明らかにされた所得が真に実際の所得Wであるかについても確認のしようがない。
- (66) 飯田真弓『税務署は3年泳がせる。』(日本経済 新聞出版社、2016) 27頁。
- (67) 森徹・前掲注(29)・239 頁。
- (68) 小林徹「米国連邦法人所得税制の概要-大統領 選挙を前に-」国際税務第32巻第11号(2012)。
- (69) 除斥期間がなく、無制限に遡及して是正を図ることができる場合、罰則金は無限大に大きくなるので、脱税は割に合わないことになる。ただし、Allingham, M. G.=Sandmo, A.の「脱税行動モデル」において、除斥期間は、調査が行われる割合pに含まれている、と考えることもできる。
- (70) ただし、Allingham, M. G.=Sandmo, A. 「は、 さらに動学モデルを用いて,過少申告の発覚に よって調査が過去に遡ってなされ、罰則的税率の

適用を受けるようなペナルティ・ルールのもとで は、生涯全体に配慮して行動する「先見の明」の ある人は、近視眼的人よりも多くを申告し、「先 見の明」のない人の租税回避が残されると指摘し ている」(西野万里・前掲注(28)・41 頁) が、こ れは、除斥期間とは別の考え方と言えるであろう。 (71) 除斥期間を変数として用いることの問題は、実 際の所得Wや申告所得Xが各年によって異なる ことから、例えば、調査を実施しても、除斥期間 の制約により遡及できない年分における脱漏所 得(W-X)が、調査対象年分の脱漏所得よりも 大きい場合は、仮に、調査対象年分の脱漏所得に 罰則税率を課しても、納税者にとっては、調査を 受け過少申告が把握され、追徴金及び罰則金を徴 収された場合にその手許に残る(税引き後の)可 処分所得から得られる効用水準よりも調査を免 れることにより多額の(税引き後の)可処分所得 を確保し得る場合の効用水準の方が上回ること になる、というところにあるが、これは、逆の場 合、即ち、調査を実施して、除斥期間の制約によ り遡及できない年分における脱漏所得(W-X) が、調査対象年分の脱漏所得よりも小さい場合は、 調査対象年分の脱漏所得に罰則税率を課すると、 納税者にとっては、調査を受け過少申告が把握さ れ、追徴金及び罰則金を徴収された場合にその手 許に残る(税引き後の)可処分所得から得られる 効用水準は、調査を免れることにより多額の(税 引き後の) 可処分所得を確保し得る場合の効用水 準よりも、罰則税率の効果以上に上回ることにな り、結局、大数観察的には、相殺されると考え得 るから、捨象してもよいと思われる。

- (72) 加藤秀弥・前掲注(27)・228 頁。
- (73) S・O『元国税調査官の節税脱税ノート』(主婦と生活社、1982) 224 頁。
- (74) 中村勝之・前掲注(57)・110 頁。
- (75) 中村勝之・前掲注(57)・110 頁。
- (76) 吉村政穂「行政内部における租税情報の共有と制限—アメリカにおける納税者番号(TINs)をめぐる議論を中心に」税大ジャーナル第14号(2010)38頁。
- (77) 田口聡志=村上裕太郎「タックス・コンプライアンス実験研究の現状と展望」同志社商学第 67 巻第5・6号 (2016) 20頁。
- (78) 中村勝之・前掲注(57)・110 頁。

- (79) 猪野茂・前掲注(60)・59 頁。猪野は、「さほど 税務行政もきつくない、あるいは罰則もさほど厳 しくないところで、比較的税務行政上は秩序が保 たれているという国もあるのです。わが国はどう かというと、私は個人的には非常に好ましい社会 規範となっていると思っております。」と述べて いる。
- (80) 鈴木伸枝・前掲注(58)・31 頁。
- (81) 金子宏『租税法〔第 21 版〕』(弘文堂、2016) 859 頁。
- (82) 金子宏・前掲注(81)・860-861 頁。
- (83) 金子宏・前掲注(81)・1008-1009 頁。
- (84) 金子宏・前掲注(81)・782-783 頁。
- (85) 金子宏・前掲注(81)・784 頁。
- (86) 金子宏・前掲注(81)・789 頁。
- (87) (過少申告)加算税については、前述のように、期限内申告書が提出された場合において、修正申告又は更正がなされ、当初の申告税額が結果的に過少となったときは、増差税額の 10%の金額の過少申告加算税が課され、増差税額が期限内申告額の又は50万円のいずれか多い金額を超える場合には、その超える部分の金額の5%に相当する金額が加算されるという構造になっているが、議論の簡便化のために、当該(過少申告)加算税に係る加算税率については、一律に10%とした。
- (88) 金子宏・前掲注(81)・791 頁。
- (89) 酒井克彦「遡及課税要件と重加算税の賦課要件 『偽りその他不正の行為』と『隠ぺい・仮装行為』 』租税研究第 690 号 (2007) 21 頁。「偽りその他不正の行為」」と「隠ぺい・仮装行為」に係る「目玉焼き」のような関係については、酒井は、「国税通則法 68 条の重加算税の対象となる『隠ぺい・仮装行為』よりも、7年遡及適用要件とされている『偽りその他不正の行為』のほうが広くて、むしろその範囲としては『隠ぺい・仮装行為』がその中に包摂されているのではないかというような見解」(6頁)であり、私見として、「『偽りその他不正の行為』」と重加算税の『隠ぺい・仮装行為』のそのすき間たる部分(目玉焼きの白身の部分)は非常に狭いものではないか」としている。
- (90) この点につき、国会質疑において、昭和 55 (1980) 年の時点で、当時の(偽りその他不正の 行為に係る) 除斥期間であった 5 年を基に、「た

とえば2割やるとかいうことにすれば、今度逆に5年で2割、ちょうど一巡するわけですね。・・・やはりこの時効期間内に一巡することが望ましいのではないか」と質されたのに対し、国税庁サイドが「先生がおっしゃいました一般の除斥期間の中で一回転するというふうなお考えは一つのお考え方だと思いますけれども、そういうお考えでいきますと、一般の過少申告につきましての除斥期間は現在3年ということになっておるわけでございますから、一般の除斥期間の3年の中に1回はいける、そうしますと実調率は33%ということになるわけです。」と説明している(第94回国会衆議院大蔵委員会議録第25号(昭和56(1981)年4月22日)16-17頁)。

- (91) 「規範意識」係数については、国税庁『事務年報』から、「法人税実地調査の状況」における「是認割合」(「実地調査件数」 「実地調査件数のうち更正決定等件数」) / (「実地調査件数」) を用いたが、昭和44(1969) 年以前については、「法人税の処理状況」における「是認割合」(「申告是認」) / (「更正決定」+「申告是認」) を用いた。
- (92) 所得税等についても、平成 23 年度の税制改正 において、(原則的な) 除斥期間が 3 年から 5 年 に延長された。
- (93) 国税庁広報広聴室「平成 28 年度「税を考える 週間」講演会・説明会資料」(平成 28 (2016) 年 10月) 34頁。
- (94) 国税庁『国税庁レポート 2016』 25 頁。
- (95) Piffa, Paul K.=Stancatoa, Daniel M.=Côtéb, Stéphane = Dentona, Rodolfo Mendoza = Keltnera, Dacher \( \text{Higher social class predicts} \) increased unethical behavior」『PNAS』第 109 巻第11号(2012)4,086-4,091頁。同論文は、「実 験的及び自然な方法を用いた7つの実験は、上層 階級の人々が下層階級の人々よりもより非倫理 的に振る舞うことを明らかにした。実験1及び2 においては、上層階級の人々は、下層階級の人々 に比べて、運転中に〔交通〕法規を破ることが多 かった。研究室における事後検証(フォローアッ プ)研究においては、上層階級の人々は、下層階 級の人々よりも、非倫理的な意思決定の傾向を示 すことが多く(実験3)、その他のモノよりも価 値のあるモノを取り(実験4)、交渉において嘘 をつき (実験 5)、賞品を勝ち取るためのその機

会を増やすためにごまかしをし(実験 6)、そして、仕事において非倫理的な振舞いを貫く(実験 7)。これらにおける与件(データ)は、上層階級の人々の非倫理的な傾向は、部分的には、強欲に対する肯定的な態度が要因となっていることを実証した。」(筆者仮訳)としている(4086 頁)。 (96) 国税庁「国際戦略トータルプランー国際課税の取組の現状と今後の方向ー」(平成 28 (2016)年10月25日)18頁。

- (97) 青山慶二「富裕層や海外取引企業に対する税務 行政の取組と課題」税理第60巻第2号(2017) 5頁。
- (98) 第17回 国税審議会・前掲注(3)・11頁。
- (99) 国税庁「平成 29 年度 機構・定員要求について」国税庁HP(平成 28 年 8 月 31 日)(https://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2016/teiin\_kiko/index.htm)。ただし、1,107 人の増員要求の一方で、平成 29 年度の国税庁の定員合理化目標数は 1,054 人とされており、この結果、平成 29年度定員の純増要求数は 53 人となっている、としている。
- (100) 国税庁『国税庁レポート 2006』1 頁。
- (101)財務省「平成 19 事務年度 国税庁実績評価書」 (2008 財務省) 34 頁 (http://www.mof.go.jp/ about\_mof/policy\_evaluation/nta/fy2007/plan/1 9keikaku.pdf)。
- (102) 第17回 国税審議会・前掲注(5)。
- (103) 例えば、平成 27 (2015) 年に、「私は、はっきり言いまして、これは少な過ぎるんですよ、税務署の職員の数が。」との指摘があり(第 189 回国会参議院財政金融委員会議事録第 10 号(平成27 (2015) 年 5 月 14 日)4 頁)、また、平成28 (2016) 年には、「当然のこととしてコストである公務員は減らさなければならないが、歳入を確保し、また、税の公平性を守るための公務員というのは、これは当然定数削減の対象外だということにつきましては恐らく御理解をいただける、恐らくこれについては、合理的な判断だというふうに積極的に賛同いただけるんじゃないかなというふうに思っております。」との指摘があった(第192回国会衆議院財務金融委員会議事録第7号・前掲注(21)・12 頁)。
- (104) 閣議決定「国の行政機関の機構・定員管理に関する方針ー戦略的人材配置の実現に向けて一」

(平成 26 (2014) 年7月25日) において、「定員管理の方針」については、「各府省の定員の合理化については、ICTの活用など行政の業務改革の取組を推進しつつ、計画的に実施することとし、平成27年度以降、5年ごとに基準年度を設定し、府省全体で、対基準年度末定員比で毎年2%(5年10%)以上を合理化することを基本とする。」などと定められている。

(105)第 109 回国会衆議院大蔵委員会議録第 10 号 (昭和 62 (1987) 年 9 月 2 日) 10 頁。

(106) 5.6%という数値は、理想的な実調率として、7年という除斥期間を基に算出した 14.3%という数値と、所得税(申告所得税に係る営庶業所得者)についての昭和 60 (1985)年度における実調率3.8%という数値との開差を埋めるためのものであると思われ、単純計算すれば、当該開差は9.5%となるが、後掲注(107)にあるように、当該実調率に、事後処理によるものを加えた「実調率」の数値との開差を差すものと思われる。

(107) 第 109 回国会参議院大蔵委員会議録第 6 号・ 前掲注(22)・30-31 頁。当該質疑において、国税 庁は、「実調率を高めるためには今の条件を前提 にいたしますと定員が必要でございます。この場 合、いろいろと私ども議論をしたわけでございま すけれども、白紙に絵をかくという前提で検討い たしますと、最長の除斥期間である7年以内に調 査を一巡するということが一つの判断であろう。 中長期的にと、こう委員はおっしゃいましたので あえて申し上げますが、一つの判断でございまし て、このために必要な実調率は14.3%でございま す。御案内のように、営庶業所得者に対します調 査にはいろいろな形態がございますが、この事後 調査に類するものといたしまして事後処理とい うのがございまして、この事後処理も一応事後調 査に準ずるとしてこれをカウントいたしますと 結果として増加させるべき実調率は 5.6%という ことになりまして、これを要処理人員をベースに して単純に計算いたしますと所要人員は3,744人 ということになります。」と説明している。

(108) 所得税(申告所得税に係る営庶業所得者)について、実調率を 5.6%引き上げるために必要な定員増を 3,744 人としている(第 109 回国会参議院大蔵委員会・前掲注(22)・30・31 頁) ことを踏まえると、当該実調率を 1%引き上げるために必要

な定員増は669人ということになる。また、法人 税に係る実地調査 1 件当たりについて調査日数 については、昭和 44 (1969) 年における国会質 疑において、高階級については、6.5 日、中階級 については4.2 日、低階級については2.7 日と説 明した(第61回国会衆議院大蔵委員会議録第10 号(昭和44(1969)年03月11日)33頁)こと があり、一方、平成 26 (2014) 事務年度におけ る法人税についての実地調査件数は 69.676 件で あり(国税庁『第65回事務年報 平成27年度』 118 頁)、また、同事務年度の法人税の実調率は 3.2%となっているから、単純計算すると、法人 税についての実調率を1%引き上げるために必要 な実地調査件数の増加は21,774件ということに なり、先ほどの法人税に係る実地調査1件当たり についての調査日数を基にすると、この調査件数 の増加を賄うためには、1件当たりの調査日数2.7 日の場合で 58,789 日、1 件当たりの調査日数 6.5 日の場合で 141,529 日の調査日数の増加をそれ ぞれ要し、そのためには、調査担当者1人当たり の年間の稼働日数を220日とすると、仮に全ての 稼働日数を調査事務に投下できたとしても 267 人ないし643人の定員増を要することとなる。た だし、当該定員増に係る職員については、研修な ど調査事務以外の事務もあることなどを踏まえ ると、全ての稼働日数が調査事務に投下されると することは極めて非現実的であり、事実、財務省 「平成 27 事務年度 国税庁実績評価書」(2016) によれば、「調査関係事務」の割合は、平成27 (2015) 事務年度において、63.3%となっており (40頁)、これを基に再計算すると、前述の定員 増(「267人ないし643人」)は、それぞれ「422 人ないし1,016人」となり、かつ、当該「調査関 係事務」とは、実地調査(納税者の事業所等に臨 場して帳簿書類等により申告内容を確認する事 務)や、実地調査以外の調査(納税者に来署を依 頼し帳簿書類等の提出を求めて申告内容を確認 する事務)のほか、行政指導として行う事務(提 出された申告書に計算誤り等があるのではない かと思料される場合に自発的な見直しを要請す る事務や、申告内容の確認等に活用する資料情報 を任意で収集する事務等) などをいう、とされて いる(40頁)ように、実地調査に係る事務量だ けではないことに留意する必要があり、また、こ

れらの所得税(申告所得税に係る営庶業所得者) や法人税に係る実調率を1%引き上げるために必 要な定員増は、昭和62(1987)年や昭和44(1969) 年といった数十年前の数値等を基にしたもので あり、その後の経済取引の国際化、高度情報化等 の進展によって、調査そのものが質的に難しくな り、時間を要するようになって来ていること(質 的困難化)などを踏まえると、実調率を1%引き 上げるために必要な定員増はもっと大きくなる ものと見込まれる。

(109)第109回国会参議院大蔵委員会・前掲注(22)・30・31頁。前掲注(22)の説明に関連して、当時の大蔵大臣が、「そういうことの体制の整備を図りながら、しかしなお実調率を上げるとすれば、仮に今7年ということは14%と申し上げましたが、それだけのことをやればかなり実調したことになるだろう。その人数は三千幾らということを申し上げたと思いますが、5万人おりますから25年といたしますと大体4%、二千人ぐらい毎年退職をしていくということになりますでしょう。そういたしますと、ネットでそれだけのものを確保していくとすればやはりそういう訓練も教育も必要であろうと思います。」と説明している。

(110) 黄耀偉「税務上の意思決定と会計情報に関する研究」 慶應義塾大学大学院経営管理研究科学位論 文博士(経営学)(2015年9月)56頁。

(111) 權田和雄「コンプライアンス基盤整備のための 租税ほ脱行為のペナルティ体系の考え方—租税ほ 脱犯の特質からの考察—」税務大学校論叢第 51 巻 (2006) 27 頁。

(112)中村弘「租税の基礎理論—税務教育での活用を 視野に入れて—」税務大学校論叢第51巻(2006) 139頁。

(113)加藤恒二「申告納税制度の下における制裁等—納税者のコンプライアンス向上の観点から—」税務大学校論叢第44巻(2004)213頁。加藤も「制裁の手法としては、秩序罰としての過料、課徴金等の経済的負担の賦課、義務違反事実の公表、サービス提供の拒否、公的契約からの排除及び許認可の停止・取り消し等の手法が存在する。」(242頁)としている。

(114) 松浦剛「コンプライアンス基盤整備のための租税回避行為等のペナルティ体系の考え方」 税務大学校論叢第51巻 (2006) 39頁。松浦も「裁判等

により租税回避商品に対する課税処分の妥当性が認められた場合には、課税庁がプロモーターに対しても応分の経済的不利益を課すことにより、プロモーターに対して一定の牽制効果が期待できるとともに、納税者のコンプライアンスの維持・向上にも資するものと考えられる。」(39頁)としている。

(115)渡邉英之「コンプライアンスと税務行政」山口 經濟學雜誌第60巻第1号(2011)77頁。渡邉は、 当該「二形態は法令遵守の両極を示したもので あって、現実の遵守形態は、その中間あるいは混 合した状態にあると考えられる。」としている。

(116)「限界」実調率という考え方が、筆者による新規のものなのか明らかではなく、あるいは、Allingham, M. G.=Sandmo, A.の「脱税行動モデル」の発表以来、既に議論され尽くされていて陳腐化した理論であるのかもしれない。事実、「限界」実調率とは、要は、Allingham, M. G.=Sandmo, A.の「脱税行動モデル」から導き出された(6)式

 $p \pi < \theta$ 

につき、 $\theta$ と $\pi$ からpが導き出されるように式の変換を行っただけであり、Allingham, M. G.= Sandmo, A.の「脱税行動モデル」が公表された昭和 47 (1972) 年以降、仮に、誰も「限界」実調率のような考え方を想起しなかったとすれば、それは、研究者にとっては、関心が高いのは「脱税行動モデル」の構築であり、実調率はあくまでもその構成要素に過ぎず、また、実務者にとっては、「脱税行動モデル」のような数式を多用したモデル自体が理解が難しく、やや机上の空論のような印象もあって、当該「脱税行動モデル」自体に関心が向かず、それ故、当該「脱税行動モデル」から、理論的に実調率の水準を導き出すということにも思い至らなかったのかもしれない。

(117) Kettle, Stewart=Hernandez, Marco=Ruda, Simon = Sanders, Michael 「 Behavioral Interventions in Tax Compliance Evidence from Guatemala (納税遵守意識における行動操作(介入)~グアテマラからの証拠)」(2016 Macroeconomics and Fiscal Management Global Practice Group)5頁。

(118)本庄資「国会戦略として税務行政の法執行能力を強化する必要性」税大ジャーナル第1号(2005)

22 頁。本庄は「米国では、制裁を強化しつつあり、税法遵守を支える国家の意思を明確にしている。過少申告加算は無申告期間1月税額の5%加算(最高25%)とし、重加算税は追徴税額のうち詐欺に帰すべき部分の75%、詐欺的無申告の場合には1月またはその端数ごとに納付すべき税額の15%加算(最高75%)とする。日本の加算税は米国に比して著しく軽い。過少申告加算税は追徴税額の10%(期限内申告税額または50万円のいずれか多い金額を超える部分15%)とし、無申告加算税は納付すべき税額15%、重加算税は追徴税額の35%,無申告の場合には40%とする。税法不遵守の時間要素を考慮に入れた制裁になっていない。」と指摘している。

(119)猪野茂·前掲注(60)·59 頁。

(120) 東京国税局「赤字申告法人に対する実地調査の 事績」東京国税局『平成 20 事務年度における法 人税及び源泉所得税の調査事績について』(平成 21 年 11 月)。

(121) もちろん、当該法人について、法人税に係る「欠損金の繰越控除」の対象となる欠損金の額を減らすことにより、その黒字化する時期を早める効果があることは言うまでもない。

(122) 北野弘久『税法学原論〔第六版〕』(青林書林、2007) 508 頁。北野は、加算税制度の体系化を提唱したシャウプ勧告につき、「『行政のパターンが変化するにつれて、……制裁の体系(system of penalties)も再検討されねばならない・』と指摘している」とした上で、シャウプ「勧告も、基本的にはそうした思考にたっているとみてよいのではあるまいか。」としている。

(123) 岡田俊明「『税務行政支援法制』 論の批判的検討」青山法学論集第51巻第1・2号合併号(2009)262-264頁。岡田は、除斥期間についても、その「規定は、課税処分がいつまでもできることとなっては納税者の地位を著しく不安定なものとするので妥当ではないことから設けられている」として、その「期間制限の趣旨に鑑みて、その年数の延長には慎重であるべきである。」としている(263頁)。

(124) 岡田俊明・前掲注(123)・263 頁。

<sup>(125)</sup>財務省『平成23年度 税制改正の解説』(2011) 6頁。

(126) 国税庁「平成 28 事務年度 国税庁実績評価実

施計画」(2017) 20-21 頁。

(127) 内閣総理大臣決定「国家公務員の研修に関する 基本方針」(平成26年6月24日)1頁。

(128) 石橋大輔「税務職員の教育訓練と税務大学校」 税務大学校論叢第1巻 (1968) 380 頁。

(129) 石橋大輔·前掲注(128)·383 頁。

(130) 石橋大輔・前掲注(128)・392 頁。石橋は、「研修を行なうためには、多額の国費を必要とする。即ち、研修は一つの大きな投資である。従って、投資効虜があがること、即ち研修効果があがることが何にも増して必要である。アメリカ内国歳入庁においても、その教育計画の中で、研修は投資であることが繰り返し強調されている。」と述べている。

(131) 猪野茂・前掲注(60)・59 頁。